

職務発明として支出する特許法35条4項における「相当の利益」の課税仕入れ該当性

岸野悦朗

(南山大学経済学部教授, 税理士)

目 次

- I はじめに
- II 職務発明に関する特許法の概要
 - 1 職務発明制度の概要
 - 2 相当の利益(改正前における相当の対価等)についてのこれまでの変遷
 - 3 ガイドラインにおける相当の利益の考え方
 - 4 小括
- III 特許法35条4項の「相当の利益」に係る所得税法上の所得区分の取扱い
 - 1 課税当局の見解
 - 2 所得区分に関して争いとなった事例
 - 3 小括
- IV 特許法35条4項の「相当の利益」に係る課税仕入れの取扱い
 - 1 消費税法基本通達11-2-4
 - 2 名古屋文書回答
 - 3 小括
- V 特許法35条4項の「相当の利益」に係る課税仕入れの取扱いの疑問点
- VI 検討
- VII おわりに

I はじめに

事業者は、課税資産の譲渡等を行った場合に消費税の納税義務を負い(消費税法5条)、その場合の課税標準は課税資産の譲渡等の対価の額とされている(消費税法28条)。しかしながら、事業者が国内において行う課税仕入れを行った場合には、その課税仕入れに係る消費税額相当額は控除されることから(消費税法30条1項。以下この控除を「仕入税額控除」という。)、実際に納税する金額は、課税資産の譲渡等の対価の額に税率を乗じた金額からこの仕入税額控除額を差し引いた金額となる。課税仕入れとは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り

受け、又は役務の提供を受けることをいうが、所得税法上給与所得の対象とされる給与等に係るものは課税仕入れの対象とされる人的役務からは除かれている(消費税法2条1項12号)。

ところで、会社の職員が会社の指揮命令に従って職務行為として発明を行うところの職務発明については、特許法35条に規定する職務発明の規定により、使用者、法人、国又は地方公共団体(以下「使用者等」という。)が職務発明に係る特許を受ける権利を発明者である従業者、法人の役員、国家公務員又は地方公務員(以下、「従業者等」という。)から取得しようとする場合には契約、勤務規則その他の定めにおいてあらかじめ特許権を使用

者等に承継等させることが認められ（特許法35条2項の反対解釈。以下、この場合を「従業者等帰属」という。）⁽¹⁾、また、契約、勤務規則その他の定めにおいてあらかじめ使用者等に特許を受ける権利を取得させることを定め、特許を受ける権利を使用者等に帰属させること（特許法35条3項、以下、この場合を「使用者等帰属」という。）も可能とされている⁽²⁾。そして、これらの場合において従業者等は使用者等から、相当の金銭その他の経済的利益（以下、「相当の利益」という。）を受ける権利を有することとされている（特許法35条4項）⁽³⁾。

この相当の利益についての課税当局における所得税に係る所得区分の取扱いとして、使用者等が従業者等帰属を採用した場合には、支払いを受ける金銭等の性格が、特許を受ける権利の承継時に一時に支払われる場合には労務の対価ではなく、従業者等が有していた特許を受ける権利の譲渡対価であるとの考えをもとに、譲渡所得として取り扱われ、一方、承継後に支払いを受ける金員については特許を受ける権利の譲渡対価ではないことから、雑所得として取り扱われている（所得税基本通達23～35共-1）。

これに対し、使用者等が使用者等帰属を採用した場合には、相当の利益として支払を受ける金銭は、権利の移転により生じるものではないことから譲渡所得には該当せず、また、当該金銭等は特許法の規定により発明者とし

ての地位に基づいて支払を受けるものである等の理由で給与所得等には該当せず、雑所得に該当するとしている（名古屋国税局より平成29年1月27日付で出された「職務発明による特許を受ける権利を使用者に原始的に帰属させる制度を導入した場合の『相当の利益』に係る税務上の取扱いについて」の文書回答（以下、「名古屋文書回答」という。）3〔本件各補償金の支給を受けた従業員等に係る所得税の取扱い〕（1））。

このように、課税当局では職務発明により従業員等に支払われる金銭等は、いずれの場合も給与所得には該当せず、譲渡所得又は雑所得に該当するとの取扱いを行っている。そうであれば、使用者等である会社が従業者等に支払う職務発明に係る相当の利益の支払いは、特許法による資産の譲渡又は役務の提供の対価として上記消費税法2条1項12号の規定に該当し、課税仕入れの対象とされることになる。

しかしながら、課税当局における消費税の取扱いとして、従業者等帰属が適用された場合は、特許を受ける権利等を承継したことにより支給される金銭については課税仕入れに係る支払対価に該当するとしているが（消費税法基本通達11-2-4(1)）、一方、使用者等帰属が適用された場合には、原始的に取得した特許を受ける権利に基づき登録された特許権を自ら使用することにより得られる利益等を、職務発明をした従業員等に還元することを目

(1) 特許法35条2項では特許権の承継以外に、使用者等のために仮専用実施権若しくは専用実施権を設定することも規定しているが、本稿では承継のみを対象に考察する関係上、これらについては省略する。

(2) この特許を受ける権利を使用者等に帰属するこ

とが認められたのは、平成27年度特許法改正においてである。

(3) 平成27年度特許法改正前においては、特許法35条において「相当の利益」は「相当の対価」と表現されていた。

的として支出するもの（利益の分配）等であるとして、そのすべてについて資産に譲渡等を受けることの対価として支出するものではないことから、消費税の課税の対象とはならないとしている（名古屋文書回答3〔本件各補償金の支給に係る従業員等及び当社の消費税の取扱い〕⁽⁴⁾）。

すなわち、課税当局は職務発明として支出する相当の利益については、従業者等帰属が適用された場合のうち特許を受ける権利等を承継したことにより支給される金銭については課税仕入れに該当するとしつつ、使用者等帰属の場合に従業者等に支払う金銭等について対価性を認めず、課税仕入れには該当しない不課税取引であるとしているのである。

職務発明に伴い支給する相当の利益については、所得税の取扱いとして課税当局の考え方のように従業者等が雇用契約等に基づくものではなく、発明者としての地位に基づいて支払を受けるとの考えによるのであれば、独立した立場でその労務の対価として受け取ることにつながり、消費税の処理においては課税資産の譲渡等の対価とされ、仕入税額控除の対象とされると考えるのが自然であり、上記の課税当局の考え方には疑義を感じざるを得ない。

そこで本稿では、職務発明に伴い支給する特許法35条4項における相当の利益について、その性格を分析し、相当の利益に係る現行の所得税の取扱いを念頭に、使用者等が支出し

た特許法35条4項の相当の利益の課税仕入れに関する取扱いについて考察することとした⁽⁵⁾。

II 職務発明に関する特許法の概要

1 職務発明制度の概要

従業者等が使用者等の指揮命令に従って職務行為として発明を行った場合、民法上従業者等が雇用契約に基づく地位にあることに鑑みれば、その効果は権利義務の主体となる雇用主である使用者等に帰属すべきことになる。その結果、発明に伴い得られた特許権やそれに伴う利益は使用者等が享受し、従業者等は使用者等から労務の対価として報酬を得ることになる。しかしながら、労務の対価について労使間の自由な取り決め任せるとすれば、労使間のいわゆる力関係によって左右されることになる⁽⁶⁾。

一方で、特許法上においては、「産業上利用することができる発明をした者は、…その発明について特許を受けることができる。」旨規定されており（特許法29条1項）、この考えを職務行為として発明を行った場合に当てはめれば、発明者である従業者等が特許権者とされ、この場合、使用者等に特許権が帰属しなければ、使用者等としては発明への投資のインセンティブが抑制される結果となる。そして、職務行為として発明を行った場合において、従業者保護という観点だけではなく、使

(4) 国税庁 HP (<https://www.nta.go.jp/about/organization/nagoya/bunshokaito/shotoku/170206/index.htm> [最終確認日：2020年9月16日]) 参照。

(5) なお、本稿に関連して、職務発明により従業者等が使用者等から支給を受ける金銭等の所得区分

の問題について、別途拙稿「従業者等が使用者等から職務発明として支給を受ける金銭等に係る所得区分」南山経済研究35巻1号（2020年）に記しており、考察に当たってはこの一部を参考にした。

(6) 吉藤幸朔『特許法概説（第9版増補）』（有斐閣・1992年）169頁。

用者のインセンティブという観点を見落としただけでは、産業発展という特許法の目的を見失うことになる⁽⁷⁾。

そこで我が国の特許法上において、従業者等のなした発明のうち、その性質上当該使用者等の業務範囲に属し、その発明をするに至った行為がその使用者等における従業者等の現在又は過去の業務に属する発明について「職務発明」として定義し(特許法35条1項)、従業者等の権利を保護して発明のインセンティブを確保するとともに使用者等による職務発明の効率的な利用を促す観点から、これに係る権利関係について別段の規定を定め、使用者等と従業者等の利害の調整を図っている⁽⁸⁾。

特許法では、職務開発に関して以下のことを規定している。

まず、使用者等は職務発明について特許を受けたときは、当該特許権について当然に通常実施権を有する(特許法35条1項)⁽⁹⁾。次に、使用者等が職務発明に係る特許を受ける権利を発明者である従業者等から取得しようとする場合、あらかじめ特許権を使用者等に承継させること等を契約や就業規則等におい

て定めることが認められている(特許法35条2項の反対解釈及び最判平成15年4月22日民集57巻4号477頁)。この規定は、従業者等帰属を前提に承継の予約を認めたものであるが、特許法では従業者等がした職務発明については、契約、勤務規則その他の定めにおいてあらかじめ使用者等に特許を受ける権利を取得させることを定めたときは、その特許を受ける権利は、その発生した時から当該使用者等に帰属するとの使用者等帰属をも認めている(特許法35条3項)⁽¹⁰⁾。

そして、従業者等帰属か使用者等帰属かにかかわらず、使用者等に特許を受ける権利を取得・承継させた場合等には、発明を行った従業者等は、相当の金銭その他の経済上の利益(相当の利益)を受ける権利を有することとされている(特許法35条4項)。この相当の利益については、まだ使用者等帰属が導入されていなかった平成27年度改正前の旧特許法においては「相当の対価」として規定されていたが、改正により企業戦略に応じて柔軟なインセンティブ施策を講じることが可能となるとともに、発明者の利益を守るため、金銭

(7) 中山信弘『特許法(第4版)』(弘文堂・2019年)54頁。

(8) 特許庁「職務発明制度の見直し」『平成27年度法改正解説』1頁(特許庁HP(https://www.jpo.go.jp/system/laws/rule/kaisetu/h27/document/tokkyo_kaisei27_55/01.pdf [最終確認日:2020年6月28日]))。

(9) 通常実施権とはその特許発明を設定行為で定めた範囲内において、業として実施をする権利とされるが(特許法78条2項)、独占性、排他性は認められていない(最判昭48・4・20民集27-3-580)。なお、通常実施権は無償で使用者等に認められたものであるとされている(清瀬一郎『特許法原理』(復刻版)(学術選書・1998年,原著は中央書店・1922年)128頁,188頁)。

(10) なお、平成27年度特許法改正前における職務発明に係る諸外国の法制度を見ると、特許を受ける権利の帰属について各国に共通するグローバルスタンダードといったものはなく、使用者に帰属する形態の国(中国,イギリス,フランス,イタリア,ロシア等)、従業者等に帰属する形態の国(日本,韓国,ドイツ等)、職務発明の規定がなく、事実上雇用契約等で使用者等帰属となる国(アメリカ,カナダ,オーストラリア等)となっている(日本知的財産協会「成長を加速するイノベーションのための職務発明制度のあるべき姿」(2013年4月26日)9頁(一般社団法人日本知的財産協会HP(http://www.jipa.or.jp/katsudou/project/portalsite/pdf/syokumu_5.pdf [最終確認日:2020年6月28日]))の資料参照)。

に限定せず金銭以外の経済上の利益を与えることも含まれるようにするために、「相当の金銭その他の経済上の利益」（相当の利益）に変更された¹¹⁾。

この相当の利益に関して、契約、勤務規則その他の定めにおいて相当の利益について定める場合には、相当の利益の内容を決定するための基準の策定に際して使用者等と従業者等との間で行われる協議の状況、策定された当該基準の開示の状況、相当の利益の内容の決定について行われる従業者等からの意見の聴取の状況等を考慮して、その定めるところにより相当の利益を与えることが不合理であると認められるものであってはならないとされている（特許法35条5項）。なお、この考慮すべき状況等に関する事項については、経済産業大臣が、相当の利益の決定手続きについて、指針（以下、「ガイドライン」という。）を定め、公表することとされている（特許法35条6項）。

一方、相当の利益についての定めがない場合又はその定めるところにより相当の利益を与えることが不合理であると認められる場合には、相当の利益の内容は、その発明により使用者等が受けるべき利益の額、その発明に関連して使用者等が行う負担、貢献及び従業者等の処遇その他の事情を考慮して定めなければならないこととされている（特許法35条7項）。

こうした相当の利益の決定について政府に

においてガイドラインを定めるとする方式は、発明者へのインセンティブ施策とともに、職務発明にかかわる当事者がその実態にあった協議等を行う手続を重視しつつ、そこで発明者（労働者）と使用者間の情報・交渉力格差を制度的に調整できるような手続とするとの形で、手続的基盤を整えることを重要視していることを示している¹²⁾。

2 相当の利益（改正前における相当の対価等）についてのこれまでの変遷

職務発明を行った従業者等に対して特許法上金銭等の支給を行う旨規定したのは、大正10年の特許法改正（特許法改正法律、大正10年法律第96号）においてである。大正10年改正法では、これまでの特許法での職務発明における特許を受ける権利について、使用者等帰属としていたものを従業者等帰属に変更し、特許を受ける権利の承継規定を導入するとともに、従業者等に対し承継に際して「相当の補償金」を支払う旨規定した。その結果、現行制度とかなり類似した内容が盛り込まれたものの¹³⁾、「相当の補償金」がどのような性質であるかは不明であった。その後、昭和34年度改正（特許法、昭和34年法律第121号）において、昭和34年改正特許法35条4項として、従業者等に支払われる金銭等である「相当の補償金」の表現を「相当の対価」に改め、「相当の対価」に係る対象として、「対価の額は、その発明により使用者等が受けるべき利益の

(11) 特許庁HP「職務発明の概要」(<https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/shokumu.html> [最終確認日：2020年6月28日])。

(12) 水町勇一郎「職務発明の法制度設計における基本的視点」季労250号62頁（2015年）。

(13) 大正10年改正法での特許法14条3項において

「被用者、法人ノ役員又ハ公務員ハ前項ノ発明ニ付テノ特許ヲ受クルノ権利又ハ特許権ヲ予メ定メクル契約又ハ勤務規程ニ依リ使用者、法人又ハ職務ヲ執行シムル者ヲシテ承継セシメクル場合ニ於テ相当ノ補償金ヲ受クルノ権利ヲ有ス」旨規定している。

額及びその発明がされるについて使用者等が貢献した程度を考慮して定めなければならない。」旨追加し、抽象的ながら特許を受ける権利の承継に際しての相当の対価の額についての考え方を示した。

ところで、実務上、契約、勤務規則において特許を受ける権利の承継等に際し使用者等から従業者等に対して支払われる金銭等の種類については、時期的に、(1)特許を受けることができると期待した発明につき、特許を受ける権利があるとして、承継時に評価して支払われる発明時対価、(2)特許出願時に支払われる、発明時対価とほぼ同様の性質である出願時対価、(3)特許が登録された時に、特許を受ける権利が単なる主観的なものから客観的なものであることが明らかになったとして評価される登録時対価、(4)その発明に積極的利益が生じた場合にその利益に応じて支払われる実績時対価がそれぞれ支払われることとされている¹⁴⁾。

そこで、上記の補償金と相当の対価の表現ぶりを見ると、一見して特許を受ける権利の承継に係る金銭等の性格が異なるものとなっ

ている。すなわち、補償金であれば、爾後の現実の実施の結果に見合う補償金額が、既払いの相当とされた補償金額を超過する場合には、その超過額の請求は当然に認められるのであるが、昭和34年改正法35条の相当の対価は権利の承継の時に決められるべき金額と解され¹⁵⁾、特許を受ける権利の承継の時に従業員等は対価請求権を取得するとされている¹⁶⁾。したがって、特許法上相当の対価の対象とされるのは上記(1)の発明時対価又は場合によっては(2)の出願時対価に限られることになり、(3)の登録時対価以下の時点での対価は相当の対価に該当せず、特許法で規定された対価というよりは、使用者等と従業者等の契約や職務規則により発生するものと整理されることになる。ただし、承継時に対象となる相当の対価の評価に当たっては事前に、事後に生じると見込まれる使用者等が受けるべき利益の額と発明がされるについて使用者等が貢献した程度を勘案して算定を行ったとしても、不足の場合には事後に請求できることとされ¹⁷⁾、この額の相当性の有無は最終的に司法審査に委ねられることとされていた。

14) この分類に当たっては、吉藤・前掲注(6)180頁(平成27年度改正前の状況)を参考にした。

15) 野一色勲「職務発明と特許を受ける権利」AIPPI59巻4号299頁(2014年)。

16) 東京地判昭58・12・23判時1104-120。同判決では「職務発明について、特許を受ける権利を使用者に承継させたときは、発明者である従業者は相当の対価の請求権を取得するが、特許法第三五条第三項の解釈上、右請求権の発生するのは、特許を受ける権利の承継の時であると解するのが相当である。」旨判示している。また、第159回国会衆議院経済産業委員会第13号会議録(平成16年4月28日)20頁(国会会議録検索システムHP(<https://kokkai.ndl.go.jp/#/detailPDF?minId=115904080X01320040428&page=1&spkNum=0¤t=-1>

[最終確認日：2020年9月16日]))において江渡聡徳委員の質問に対し、江田康幸大臣政務官は「特許法の三十五条三項に規定されております相当の対価の請求権は、研究者が企業にその発明を継承した時点で発生しておる。」旨答弁している。

17) 最判平15・4・22民集57-4-477では「勤務規則等により職務発明について特許を受ける権利等を使用者等に承継させた従業者等は、当該勤務規則等に、使用者等が従業者等に対して支払うべき対価に関する条項がある場合においても、これによる対価の額が同条4項の規定に従って定められる対価の額に満たないときは、同条3項の規定に基づき、その不足する額に相当する対価の支払を求めることができる」として解するのが相当である。」としている。

こうした中、平成の時代に入り、職務開発の進展に伴い従業者等から高額な相当な対価の請求が種々使用者等になされ、これらの一部を含めて容認する判決等が続出した¹⁸⁾。このような判決に対して、使用者等としては対価の額に関して、使用者等が敗訴した場合の不足額がどの程度になるか等予測が困難であり、法的安定性に欠ける面があるとされていた¹⁹⁾。そこで、平成16年度改正において、上記の平成27年度改正特許法35条5項、7項と同様の内容の相当の対価としての算定に係る手続規定として平成16年度改正特許法35条4項、5項を創設し、これら基準の具体的な算定方法が不合理でない場合には、その額が正当な対価であるという一応の推定を受けることとされた²⁰⁾。

その後、グローバル化が進展するなか、技術革新や商品開発等をめぐる競争の激化や企業の競争戦略の多様化が進み、企業における知的財産の迅速な一括管理の必要性が高まっていること、さらには、職務発明に関する特許を受ける権利が原始的に発明者（従業者等）に帰属するなかで発明者による権利の二重譲渡問題が発生し、特許を受ける権利の帰属をめぐる不安定さが生じていることが指摘されていた²¹⁾。こうした中、平成27年度特許法改正

により使用者等帰属が導入され、従業者等の職務発明に係る請求権についても相当の対価から相当の利益に改正された。

3 ガイドラインにおける相当の利益の考え方

平成27年度特許法改正での相当の対価から相当の利益への改正について、政府の見解としては、これまでの相当の対価と実質的に同等の権利が保障されていることに加え、各企業が特許法35条6項のガイドラインを尊重することによって、従業者等の相当の利益を受ける権利は更に確実に保障されるとしている²²⁾。すなわち、特許法35条5項で示されているように使用者等と従業者等間で協議等を行い、ガイドラインに則った形で相当の利益に係る基準を決め、基準に基づき支給するとの手続きで、金額面について保障することになるわけである。

ここで、重要となるのがガイドラインの内容であるが、これは平成28年4月22日に経済産業省告示第131号として制定、公表されている。このうち相当の利益に係る部分を中心とした要旨は以下のとおりである²³⁾

- ・本指針は第35条第5項の規定による不合理性の判断として、手続が適正かを判断し、それが適正である限りにおいて、あ

18) 対価認定に関して争点とされた具体的な訴訟事例として、最判平15・4・22民集57-4-477、東京高判平16・1・29判時1848-25、東京高判平17・1・11判時1879-141等がある。

19) 中山・前掲注(7)76頁。

20) 中山・前掲注(7)77頁。

21) 水町・前掲注(12)62頁。

22) 第189回国会参議院経済産業委員会第18号会議録(平成27年6月18日)14頁(国会会議録検索システムHP (<https://kokkai.ndl.go.jp/#/detailPDF?minId=118914080X01820150618&page=14&spk>

Num=59¤t=-1 [最終確認日：2020年9月16日]))での佐々木さやか委員に対する伊藤特許庁長官の答弁参照。

23) 以下の部分は、経済産業省告示第131号「特許法第35条第6項の規定に基づき、発明を奨励するための相当の金銭その他の経済上の利益について定める場合に考慮すべき使用者等と従業者等との間で行われる協議の状況等に関する指針」(平成28年4月22日)のうち、相当の利益に関する部分について取りまとめたものである。

らかじめ定めた契約、勤務規則その他の定めが尊重されるとの原則において、不合理性の判断に係る法的予見可能性を高め、もって発明を奨励することを目的とする。

- ・基準の策定については、基準は必ず策定しなければならないわけではなく、また、個々の職務発明ごとに、相当の利益の内容を使用者等と発明者である従業者等との間の契約で取り決めることもできる。
- ・基準は一つである必要はなく、複数の基準を策定することもでき、また、同一の従業者等がした異なる職務発明について、発明の内容等に応じて、異なる基準を策定して適用することもできる。
- ・基準の内容は、使用者等、従業者等の発明による利益に対する貢献度を考慮して相当の利益の内容を決定することも、これらを考慮することなく相当の利益の内容を決定することもできる。
- ・相当の利益の内容については、売上高等の実績に応じた方式で決定されなければ、不合理と認められるというわけではなく、発明を実施することによる期待利益を評価し、その評価に応じた相当の利益を与える場合でも、期待利益と実際に使用者等が得た利益が結果的に乖離したとしても、直ちに不合理性を肯定する方向に働くことはない。
- ・職務発明をした従業者等に与えられる相当の利益には、経済的な価値が認められる限りにおいて、金銭以外の経済上の利益も含まれるが、相当の利益の付与については、従業者等が職務発明をしたことを理由としていることが必要である。

なお、相当の利益の付与に当たっては、ど

の発明に対してどのような報償が付与されたかが発明者に対して明らかになっていなければ当該報償は発明に対するインセンティブとして機能しないことから、相当の利益の算定に当たっては発明と相当の利益の牽連性が要求される²⁴。ただし、この点について、必ずしも1対1の関係である必要はなく、特定された複数の職務発明に対して、1件の経済上の利益を与える場合も、両者の牽連性は認められ得ると解されている²⁵。

このようにみると、平成27年度特許法改正によって相当の対価を再構築して導入された相当の利益は、(1)相当の利益の対象は従業者等帰属の場合を含め旧特許法での相当の対価のように特許を受ける権利の承継時点での取得対価であるとの考え方に則っていない、(2)個々の従業者等の発明に応じて異なる扱いが可能である等支給金額、支給時期等において自由度が高く、柔軟に算定される、(3)不合理性の判断が協議の状況等のプロセスによりなされ、必ずしも売上高の実績等成果に応じて決定されなければ不合理となるわけではない、(4)金銭以外の経済上の利益についても対象とされる、等の特色が窺われる。

4 小括

以上、これまでの分析を踏まえつつ相当の利益の性格をまとめると、相当の利益は平成27年度改正前の特許を受ける権利承継時点での期待利益を含めた一括支払いとしての相当の対価に比較し、支給金額、支給時期、支給

²⁴ 高橋淳「職務発明における「相当の利益」(特集知的財産法制の動向と課題)」ジュリ1488号25頁(2016年)。

²⁵ 深津拓寛=杉村光嗣「平成27年職務発明改正対応の実務上の留意点」NBL 1058号32頁(2015年)。

内容等について、特許法上規定せず、使用者等と従業者等間で算定に係る手続き規定を定めることとされ、使用者等及び従業者等との個々の実情に応じた多様な方法を可能としていると評価できる。このような性格を有する相当の利益に対する課税に際しては、これまでの相当の対価としての適用された内容から、相当の利益のこうした性格を考慮しつつ行うことが必要とされるのではないかと考えるところである。

Ⅲ 特許法35条4項の「相当の利益」に係る所得税法上の所得区分の取扱い

1 課税当局の見解

一般的に従業者等が使用者等から支給される金銭は、雇用契約又はこれに類する契約に基づき使用者等の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者等から受ける給付であることから、所得税法上の所得区分としては給与所得とされている²⁶⁾。しかしながら、従業者等が職務発明を行ったことにより使用者等から支払いを受ける金銭等の所得区分については、法令上の規定はないものの、実務上は給与所得とされていない。

課税当局では通達等により、業務上有益な発明、考案又は創作をした者が当該発明、考案又は創作に係る特許を受ける権利を使用者

等に承継させたことにより支払を受けるものについて、これらの権利の承継に際し一時に支払を受けるものは譲渡所得、承継させた後において支払を受けるものは雑所得としている（所得税基本通達23～35共-1(1)）。すなわち、使用者等が従業者等の発明等に係る特許の権利を承継した場合に支払うもの（上記I2(2)の発明時対価）は、平成27年度改正前の特許法で特許を受ける権利の承継に伴う対価請求権としての権利の譲渡の対価であるから譲渡所得となり、その後その権利の実施の成績に応じて支払われるもの等（上記2(2)の出願時対価、登録時対価、実績時対価）は、権利の譲渡の対価の追加払い的な性質のものと考えられ、雑所得となるとしている²⁷⁾。

ところで、上記基本通達は、平成27年度特許法改正後における使用者等帰属の場合には、特許を受ける権利の使用者等への承継は行われないことから当てはまらない。これについて課税当局は、上記基本通達とは別に名古屋文書回答を発遣し、使用者等帰属の場合の相当の利益は、①特許を受ける権利の移転を伴わないことから、譲渡所得には該当しない、②発明者である従業員等が、使用人としての地位に基づいて支払を受けるものではなく、特許法の規定により発明者としての地位に基づいて支払を受けるものであり、給与所得には該当しない、③あらかじめ定めた職務発明

²⁶⁾ 最判昭56・4・24民集35-3-672。

²⁷⁾ 三又修ほか編著『所得税基本通達逐条解説（平成29年度版）』（財大蔵事務協会・2017年）274頁。なお、この通達では、出願時対価、登録時対価、実績時対価について、条文中特許法に基づく相当の利益（対価）として認識しているか否かは明らかではないが、平成17年10月3日付広島国税局「職務発明等に係る報償金の取扱いについて」（文書回

答）（国税庁HP（<https://www.nta.go.jp/about/organization/hiroshima/bunshokaito/shotoku/003/index.htm> [最終確認日：2020年9月16日]）において、発明時対価はなく、出願時対価、登録時対価、実績時対価の支給がある事例において、出願時対価は譲渡所得、登録時対価、実績時対価は雑所得に該当する旨回答している。

規程等に基づき、支払を受けるものである等により臨時・偶発的な所得である一時所得には該当しない、④利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない、ことから雑所得に該当する旨の見解を示している。

2 所得区分に関して争いとなった事例

職務発明に係る金銭等については、平成27年度改正前において発明者である従業者等と使用者等の間で相当の対価等の所得区分の適用に関し訴訟となり、その中で、判決又は和解によって確定した金銭が、上記基本通達での所得区分上、譲渡所得、雑所得、一時所得のいずれであるかが争点とされた事例が散見されている。例えば、職務発明を行い当該発明に係る特許を受ける権利を使用者に承継させた従業者が使用者に対し、承継時の金額が相当の対価に満たないとして相当の対価の増額を求めた結果、和解によりその内容が新たに確定し、受領した金銭が譲渡所得に該当するか、雑所得に該当するかが争われた事例について、大阪地判平成23年10月14日月報59巻4号1125頁は、「ある所得が譲渡所得に該当するためには、資産の所有権その他の権利が相手方に移転する機会に一時に実現した所得であることを要すると解するのが相当である。」とした上で、「(平成27年度改正前の特許法35条3項、同条4項の規定について)相当の対価支払請求権は、理論上、特許を受ける権利等を承継させたときに発生するものと解され、…職務発明に係る「相当の対価」として支払われた本件和解金についても、本件特許を受ける権利が承継された機会において所得が実現したということはできない。」旨説示し、雑

所得であると判示している²⁸⁾。

また、ある国立大学法人の教員が、国に対して譲渡した特許を受ける権利について特許が付与され、同大学法人が同特許権を譲渡して収入を得たことを契機として、同大学法人から受領した金員を、一時所得に該当すると主張した事例について、東京地判平成28年5月27日税資266号順号12859は「本件金員の支払は、本件各発明に係る特許を受ける権利の国への譲渡と密接に関連する給付であるというべきであり、その事情に照らし、偶発的に本件金員が支払われたとはいえないものというべきであり、一時所得には該当しない。」旨判示し、雑所得と認定している²⁹⁾。

以上、裁判事例を見ると、平成27年度特許法改正前の事案ではあるが、譲渡所得は資産の譲渡時に一時に実現し、譲渡時点で実現した対価のみ譲渡所得の対象となることを根拠に、職務発明に係る承継の対価として承継前に支払われたものは譲渡所得であるが、その後に対価の額が確定したとしても譲渡所得の対価とはならず、また、偶発的に実現したものでないことから一時所得にも該当せず、雑所得とされとの結論で一致しており、課税当局の見解と同様である。

²⁸⁾ 本事件は大阪高判平24・4・26月報59-4-1143(控訴棄却)において同旨の理由を判示し、最決平24・4・4税資264-12446(上告棄却)により確定している。同旨として大津地判平26・4・10税資264-12448(控訴審大阪高判平27・4・3税資265-12656, 上告審最判平28・6・10税資266-12868)がある。

²⁹⁾ 本事件は東京高判平28・11・17税資266-12934(控訴棄却)において同旨の理由を判示し、最決平29・4・18税資267-13012(上告棄却)により確定している。

3 小括

上記のように課税当局及び司法当局では職務発明に係る相当の利益としての所得区分については、従業者等といった雇用契約上の従業員に対する支払であるにも関わらず給与所得ではなく、譲渡所得又は雑所得として取り扱うこととしている。そして、職務発明が従業者等帰属の下で行われた場合には、特許を受ける権利の承継に伴う資産の譲渡対価として譲渡所得、それ以外の場合は雑所得とし、また、使用者等帰属の場合は雑所得としており、平成27年度特許法改正に伴い、これまでとは異なる新たな相当の利益が創設されたにもかかわらず、これまでの相当の対価の考え方に加え、使用者等帰属の場合の取扱いを別途追加したとの整理をしているだけで、基本的な所得区分の考え方を変えていない。

ところで、この所得税の取扱いをそのまま消費税に当てはめた場合、課税仕入れについてはどのように判断されるか。以下、「相当の利益」についての課税仕入れにかかる課税当局の取扱いについて現状の取扱いを分析した上で、所得税に係る取扱いを念頭に考察することとしたい。

IV 特許法35条4項の「相当の利益」に係る課税仕入れの取扱い

1 消費税法基本通達11-2-4

事業者が国内において行う課税仕入れを行った場合には、その課税仕入れに係る消費税額相当額は控除される（消費税法30条1項）。課税仕入れとは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいうが、所得

税法上給与所得の対象とされる給与等に該当するものは、給与所得者が事業者に該当せず、給与等が資産の譲渡等に該当しないことから、課税仕入れからは除かれている（消費税法2条1項十二号）。

日本の消費税において、仕入税額控除が盛り込まれた理由として、課税の累積を排除するための仕組みとして、産業経済に中立的であり、的確な国境税調整が可能となるほか、消費者にとって商品価格と税負担との関係が明確となること等から、仕入税額控除が採用されたとしている⁸⁰。

上記のように仕入税額控除の対象として所得税法上の給与所得は除かれているが、すべての給与所得について課税仕入れの対象から除外する取扱いとはされていない。実務上の課税当局での取扱いとして、例えば、課税仕入れの対象とされない給与所得に係る金額について例外規定を設け、使用人等の出張旅費、宿泊費、日当を課税仕入れの対象としている（消費税法基本通達11-2-1）。これらの支出は当該事業者の業務上の必要に基づく支出の実費弁償であり、当該事業者が輸送期間等へ直接支出するのと同じであるからである⁸¹。同様の理由で使用人等が通勤に通常必要な部分の金額についても課税仕入れの対象として扱っている（消費税法基本通達11-2-2）。

ところで、従業者等帰属の場合における職務発明に係る従業者等への金銭等の支給については、消費税法基本通達11-2-4において、事業者が、業務上有益な発明、考案等をした

⁸⁰ 尾崎護『消費税法詳解（改定版）』（税務経理協会・1991年）249頁。

⁸¹ 濱田正義編『消費税法基本通達逐条解説（平成30年度版）』（財大蔵財務協会・2018年）647頁。

自己の使用人等に支給する金銭等のうち、業務上有益な発明等をした使用人等からその発明等に係る特許を受ける権利等を承継したことにより支給するものについて課税仕入れに係る支払対価に該当する旨規定している。この理由について、特許を受ける権利の承継時に支払われる発明時対価は、資産の譲受けの対価であることから課税仕入れに該当するとされており³²⁾、上記3での、従業者等帰属の場合に支給される特許を受ける権利の対価を給与所得以外の譲渡所得として所得区分をしていることと平仄が一致している。ただし、承継に伴い支給される金額以外の金額については特段の規定がない。消費税法基本通達11-2-4(1)においてこれ以外について明記されていないことについて反対解釈すれば、従業者等帰属の場合でのそれ以後に支給する出願時対価、登録時対価、実績時対価については、課税仕入れに該当しない旨取り扱っていると考えられる。これに関して、上記3において出願時対価以降に支払われる対価は所得区分上給与所得ではなく雑所得としていることに鑑みれば、論理的には消費税法上役務の提供に該当し、課税仕入れに該当することにつながり、何故これらについてのみ課税仕入れから除外するのか不自然である。

2 名古屋文書回答

一方で、職務発明に係る使用者等帰属の場合、特許を受ける権利の使用人等への承継は行われないことから、上記の取扱いは当てはまらない。これについて、課税当局は上記3と同様に名古屋文書回答を発遣している。

この文書回答は、職務発明について使用者等帰属の導入を考えている会社が、職務発明規程等を改正し、職務発明を行った従業者等

に対して、特許法第35条4項である「相当の利益」として、(1)当該会社が特許出願を行ったときに1万円の出願補償金を、(2)特許権の設定の登録がされたときは3万円の補償金を、(3)登録された特許を当該会社が実施したとき又は当該会社が他者に実施許諾したときには、会社が得た収益の額又は会社が受けた実施許諾料の額に応じて、発明者の貢献度を斟酌して決定した額の実績補償金を、(4)特許を受ける権利又は登録された特許を当該会社が他者に譲渡したときには、会社が受けた譲渡の対価の額に応じて、発明者の貢献度を斟酌して決定した額の譲渡補償金をそれぞれ支払うことを予定しているところ、これらの各補償金に係る税務上の取扱いについて、課税当局に対して事前照会を行ったものに対するものである。

この照会に係る課税当局の回答のうち、上記各補償金の支給に係る従業者等及び当該会社の消費税の取扱いについて、当該会社では、(1)当社が支出する出願補償金及び登録補償金は、当社が職務発明に係る特許を受ける権利を原始的に取得し、これを特許出願したこと及び当該特許出願した発明が特許登録されたことに基づき支出するものであること、(2)当社が支出する実績補償金及び譲渡補償金は、当社が原始的に取得した特許を受ける権利に基づき登録された特許権を自ら使用することにより得られる利益等を、職務発明をした従業員等に還元することを目的として支出するもの(利益の分配)であると考えること、(3)このように、上記各補償金のいずれも職務発明をした従業員等から特許を受ける権利を譲り受けるなど何らかの資産の譲渡等を受ける

³²⁾ 濱田・前掲注(31)652頁。

ことの対価として支出するものではないことから、消費税の課税の対象とはならないと考える旨の見解を課税当局に対し提示し、課税当局より当該会社の取扱いを了とする回答を得た。

上記名古屋文書回答を整理すると、職務発明に係る相当の利益にかかる各種補償金の消費税に係る取扱いの前提として、これら補償金が資産の譲渡等に該当するか否かについて検討し、その結論として、これら補償金は、「実績補償金及び譲渡補償金は原始的に取得した特許を受ける権利に基づき登録された特許権を自ら使用することにより得られる利益等を、職務発明をした従業員等に還元することを目的として支出するもの（利益の分配）である。」として出願補償金及び登録補償金を含めて、「本件各補償金は、いずれも職務発明をした従業員等から特許を受ける権利を譲り受けるなど何らかの資産の譲渡等を受けることの対価として支出するものではないことから、消費税の課税の対象とはならない。」旨評価し、いわば消費税法上不課税の扱いとしている。この回答を踏まえば、使用者帰属等の場合における職務発明に係る相当の利益は課税仕入れに該当しないのみならず、資産の譲渡等にも該当しないことから、税額の計算上全く考慮されないことになる。

3 小括

上記の消費税の適用に関して相当の利益に係る課税仕入れ該当性について、現状での課税当局の取扱いを整理すると、従業者等帰属の場合において特許を受ける権利の承継時に支払われる発明時対価のみが課税仕入れに該当し、使用者帰属の場合等それ以外は対価性を有しないことを理由に不課税扱いし、課税

仕入れに該当しないと取り扱っているようである。

以下、こうした課税当局の取扱いについて疑問点を洗い出し、相当の利益の課税仕入れ該当性にかかる考察を深めたい。

V 特許法35条4項の「相当の利益」に係る課税仕入れの取扱いの疑問点

上記4で示したように、特許法35条4項の相当の利益に係る課税仕入れにかかる現行での取扱いについて、従業者等帰属の場合において特許を受ける権利の承継時に支払われる発明時対価のみが課税仕入れに該当し（消費税法基本通達11-2-4(1)）、使用者等帰属の場合には、支払時点にかかわらず、対価性がないことを理由に課税仕入れには該当しないとしているが、こうした取扱いについて以下の疑問点が考えられる。

第一に、消費税法基本通達11-2-4(1)及び名古屋文書回答の取扱い全体を通じて、上記2で整理した平成27年改正後の特許法35条4項の相当の利益の考え方が盛り込まれていないことである。平成27年度特許法改正前では従業者等帰属しか認められておらず、そこで従業者等が取得する相当の対価は特許を受ける権利の承継の時に対価請求権を取得するとされていることから、この相当の対価は特許を受ける権利の譲渡対価であるとの整理が可能であった。しかしながら、使用者等帰属が導入され、使用者等が使用者等帰属又は従業者等帰属を選択できる新たな制度の下では、使用者等帰属と従業者等帰属を区別することなく職務発明がなされた場合に相当の利益との形で従業者等に請求権を認めている。すなわち、平成27年度特許法改正において、職務発明制度は職務発明を行った従業者等に対す

る支払金額は従来の従業者等帰属を適用する場合には特許を受ける権利としての相当の対価に加えて、新たに使用者等帰属を適用する場合には相当の利益を供与するといった二元的な形で従業者からの請求権を構成するのではなく、従業者等帰属又は使用者等帰属のいずれの場合においても同じ位置づけとしての相当の利益を支給する内容に改正されたのであり、こうした点を踏まえて、相当の利益に対する扱いを一元的に整理すべきではなかったのかとの疑問である。

仮に、課税当局の取扱いのように二元的な構成で相当の利益を捉えた場合、実務上の問題として、従業者等帰属を選択した場合には発明時対価については課税仕入れの対象とされる一方、職務発明規程等を使用者等帰属に変更した場合には、実態としての支給内容等に変更はないものの、課税仕入れに該当しなくなる結果となり、課税の中立性の観点から問題となる。

次に、名古屋文書回答によれば、実績補償金等の相当の利益の性質について「当社が原始的に取得した特許を受ける権利に基づき登録された特許権を自ら使用することにより得られる利益等を、職務発明をした従業員等に還元することを目的として支出するもの（利益の分配）」と位置付けている。この利益の分配については、株式会社の場合には通常剰余金の配当の形で処分されるが、配当を受ける権利を有するのは株主に限られることから（会社法105条）、使用者等及び従業員等は利益の分配を受ける権利はない。これについては、上記2(3)でのガイドラインの第二 適正な手続一(3)の相当の利益の内容の決定方法として、「基準の内容は、使用者等の利益に対する発明の貢献度や発明による利益に対する発明者で

ある従業者等の貢献度を考慮して相当の利益の内容を決定する…」旨の記載があり、一見してこの条項から相当の利益は使用者等と従業者等の利益分配であるとの一面が窺われる。しかしながら、ここでの表現は相当の利益の額を決定する1つの判断材料として当事者双方のそれぞれの貢献状況を踏まえて決定することを記したものであり、実績補償金等が利益の分配の性質を有しているわけではない。なお、名古屋文書回答での実績補償金等にかかる職務発明規程等によれば、実績補償金等として「会社が得た収益の額又は会社が受けた実施許諾料の額に応じて、発明者の貢献度を斟酌して決定した額」（上記Ⅱの名古屋文書回答2の照会(3)参照）を支給することとされており、この規程においても名古屋文書回答が示す「（使用者等が）特許を受ける権利に基づき登録された特許権を自ら使用することにより得られる利益等を、職務発明をした従業員等に還元することを目的」との事実は伺われず、こうした回答が妥当であったか疑問である。

第三に、名古屋文書回答では各補償金について、何らかの資産の譲渡等を受けることの対価として支出するものではないとして、従業者等の使用者等に対する役務の提供としての対価性を認めていない。しかしながら、相当の利益の対象とされるのは従業者等のなした職務発明に対してであり、職務発明はその性質上当該使用者等の業務範囲に属し、その発明をするに至った行為がその使用者等における従業者等の現在又は過去の業務に属する発明であることから（特許法35条1項）、使用者等より指示された一連の業務内の行為に属する。発明を行った従業者等は、職務発明の成果を使用者等に特許を受ける権利を取得・

承継させた場合等には、相当の利益を受ける権利を有することになる（特許法35条4項）。そして、その相当の利益の内容は、上記2(3)のガイドライン第三その他一の1において「相当の利益の付与については、従業者等が職務発明をしたことを理由としていることが必要である。」としているとおり職務発明の対価として支払われることが前提とされている。この場合の対価については、平成27年度改正前の特許法における従業者等帰属の下では従業者等が支払いを受ける金銭である相当の対価の性格は、特許を受ける権利の譲渡対価として構成され、これまでの取扱いから考えて資産の譲渡等に該当するとされていた。しかしながら、平成27年度改正における相当の利益については、明文上明らかでないが、特許を受ける権利が原始的に使用者等又は従業者等のどちらに帰属するにせよ、雇用契約上従業者等が使用者等に対して職務発明に係る研究の成果を提供したことが源泉となり支払われることから、相当の利益は人的役務の提供の対価として、対価性を有すると考える。

なお、名古屋文書回答では、上記3(1)において、各補償金の所得区分に関する取扱いについて、「あらかじめ定めた職務発明規程等に基づき、支払を受けるものである等により臨時・偶発的な所得である一時所得には該当しない。」として所得課税上雑所得であるとしているが、各補償金について消費課税上対価性がないと整理するのであれば、所得区分についても、所得税法34条の「対価としての性質を有しないもの」として一時所得に該当する可能性が濃厚となり、所得税の考え方との整合性が問われることになる。

以上、職務発明に係る相当の利益の課税仕入れ上の現行での取扱いについての疑問点を

述べてきたが、本来、職務発明に係る相当の利益に対する消費税の取扱いに関してどのように考えるべきかについて以下検討することとしたい。

VI 検討

上記のように、課税仕入れとは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることが要件とされており、対価性が求められる。この対価性については、平成27年度改正後の特許法での職務発明における相当の利益については、前述のとおり雇用契約上従業者等が使用者等に対して職務発明に係る研究の成果を提供したことによる人的役務の提供の対価であると整理した。

ところで課税仕入れの対象とされる役務の提供については、冒頭Iで述べたように所得税法上給与所得の対象とされる給与等に該当するものは除かれている（消費税法2条1項十二号）。したがって、職務発明に伴い従業者等に対して支給する相当の利益が課税仕入れから除外されるか否かの判断に当たっては、相当の利益が給与所得に該当するかについて検討する必要がある。

所得税法上給与所得の対象とされる給与等の定義については条文上明らかではない。そこで、過去において、給与所得該当性を争点とした裁判例を踏まえると、給与所得に関する判例として、通勤定期券等の支給が給与であるとした事例において、「勤労者が勤労者たる地位に基いて使用者から受ける給付はすべて給与所得を構成する収入と解すべき」旨判示した例⁶³⁾、会社と弁護士間の顧問契約による

⁶³⁾ 最判昭和37・8・10民集16-8-1749。

弁護士報酬が事業所得とした事例において、「給与所得とは雇用契約又はこれに類する契約に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。」として「とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかが重視されなければならない。」旨判示した例があり³⁴⁾、特に後者の判例を踏まえ、給与所得は通説では非独立的労働ないし従属的労働の対価であるとしている³⁵⁾。

こうした考え方を踏まえ、職務発明に係る相当の利益が給与所得に該当するか否かについて検討するに、確かに相当の利益は特許法35条5項及び6項やこれに基づくガイドラインを踏まえると、相当の利益の決定プロセスは通常の雇用契約とは異なり、使用者等から一方的に示されるのではなく、使用者等と従業者等との協議により決定され、使用者等と従業者等と対等の立場で決せられることに鑑みれば、相当の利益は非独立的労働ないし従属的労働の対価ではなく、雑所得又は従業者等の職務発明の規模によっては事業所得に該当するとも考えられる。課税当局においてもこうした視点を考慮してか、発明者としての地位を認め、雑所得等に該当する旨整理している。

しかしながら、職務発明の実情を考慮した

場合、使用者等より独立した立場で職務発明が行うことができるわけではない。現代企業における職務発明は、従業者等である研究者個人の資質・発案のみによって実現することは少なく、企業の用意する多様な支援があって実現することが多く、併せて、企業の研究者は、研究に従事する以外にも、社内における研修や留学などの教育プログラムの恩恵に浴することができるほか、研究の失敗や発明での貢献が不十分であることをもって解雇されることもなく、安定的な雇用を保証されている³⁶⁾。これについて、上記IV、2における名古屋文書回答での出願補償金（1万円）や登録補償金（3万円）の状況に鑑みると、平成27年度改正前の特許法における特許を受ける権利と同様な対価であるもののその金額は低く評価され、このことは従業者等の特許を受ける権利に対する貢献度がほとんどないことを示している³⁷⁾。

また、相当の利益の決定において、契約、勤務規則等において通常の雇用契約とは別にガイドラインに基づき協議がなされたとはいえ、契約、勤務規則等を定めるのは使用者等であり、これらの策定に当たっては従業者等側からの意見等が必ず十分に反映されているとは限らず、不合理でなければ効力を有することになることを踏まえれば、従業者等が独立した立場で相当の利益を得たと評価しがた

34) 最判昭56・4・24・前掲注26)。

35) 佐藤英明『スタンダード所得税法（第2版補正版）』（弘文堂・2018年）155頁。

36) 吉村隆＝牧村恵利「産業界からみた職務発明制度（特集 世界に飛び出せ日本の知財）」ひろば66巻10号41頁（2013年）。なお、ここでの具体的な支援等の例として、高価な研究設備、大量の資材

や試薬等、個人では用意し得ない高水準の研究環境が提供され、企業が蓄積した研究データ、営業秘密、市場動向、他社の技術動向等膨大な蓄積情報をあげており、従業者はこれらを活用して技術的課題を絞り込み新たな発想を生み出すこともできるとしている。

さらに、従業者等の職務行為について給与支給者である使用者等との関係において雇用契約に基づき、使用者等からの指揮命令に基づき、空間的、時間的な拘束を受けつつ、継続的に研究活動を行っていることを踏まえれば、個々の状況にもよるが、相当の利益は総じて非独立的労働ないし従属的労働の対価としての要素が強いと評価できる。

以上のことから職務発明に係る相当の利益については従業者等帰属の場合も含めて給与所得に該当するものと考え³⁷⁾。そうであれば、消費税法上、職務発明による人的役務の提供は使用者等において使用者等が採用した帰属形態にかかわらず課税仕入れには該当しないと結論につながる。

しかしながら、課税当局としてこれまで長年の間、職務発明によりその対価として支払われてきた金銭について、給与所得以外の所得区分として取り扱ってきており、こうした考えが実務上定着している状況にある。課税当局においてこうした慣行を尊重するとの観点から、あえて今後とも給与所得以外の所得

区分として取り扱うとの考えについて、理論上はともかく実務上はあながち許容できないわけではない。

その結果、所得税の取扱いについて、課税当局の見解のように職務発明に関して発明者としての地位を形成するとの見解に立ち、職務発明によりその対価として支払われる相当の利益に対して、給与所得以外の所得区分との考えでもって課税を行うのであれば、相当の利益は消費税法上の役務の提供としての対価とされ、課税仕入れに該当する。そして、本稿での直接の争点ではないが、従業者等に対して当該金額等の状況からみて消費税法上事業としての評価がなされれば³⁸⁾、相当の利益の支払い原因とされる職務発明は課税資産の譲渡等に該当し、当該従業者等は免税事業者に該当しない限り消費税の納税義務者となる。

Ⅶ おわりに

昨年度の軽減税率の導入を契機に、2023年度から仕入税額控除のためには適格請求書等の保存が必要とされ、現在の課税仕入れがさ

37) 知的財産研究所『企業等における特許法第35条の制度運用に係る課題及びその解決方法に関する調査報告書』（平成26年2月）165頁（一般財団法人知的財産研究教育財団知的財産研究所HP（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10322385/www.jpo.go.jp/shiryuu/toushin/chousa/pdf/zaisanken/2013_02n.pdf）〔最終確認日：2020年6月28日〕）の表の間E-1のアンケートによれば、従業員等が職務発明により特許出願時に支給を受けた金額については、1万円以下が64.3%と大半を占め、50万円超の支給を受けた者はわずか0.1%にすぎない状況となっている。

38) これまでの職務発明に係る従業者等に支払う金銭等について給与所得であるとの見解を示した先行研究例として、佐藤英明「使用者から与えられる報奨金等が給与所得とされる範囲」税務事例研

究61巻38頁以下（2001年）、山下「職務発明の対価における税務（特集 知的財産の最新税務問題）」税弘54巻2号86頁以下（2006年）、酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論（第2版）』（財政詳報社・2013年）199頁以下、池本征男「判批」月刊税務事例46巻7号50頁以下（2014年）、加藤友佳「知的財産権に対する課税と課題 — 職務発明の対価と所得の性質」租税研究 832号88頁以下（2019年）がある。

39) 「事業として行う」とは、所得税法上の「事業」概念と異なり、その規模を問わず、「反復・継続・独立して行われる」ものとしてかなり広範囲に捉えられており（名古屋高金沢支判平15・11・26税資253-9473）、今日の状況のような職務発明においても事業と判断されるものがかなり多いのではと考える。

れている取引のうち、課税対象とされていない取引について課税対象としない限り適格請求書等が記載できず、こうした事業者から仕入れを行う場合には仕入税額控除が出来なくなった。このことは職務発明として支給する相当の利益の取扱いについても影響が考えられる。すなわち、相当の利益に係る消費税法上の実務処理として、発明を行った従業者等が特許を受ける権利の承継に際して收受した金銭等を得た場合において、従業者等において消費税について免税事業者であるとして現在課税処理を行っていないのが現状とすれば、今後、相当の利益が課税仕入れに該当するとした場合、使用者等は適格請求書等を收受できず、結果として課税仕入れできなくなる等その影響は実務上も少なからずあるものと考ええる。

今回、職務発明を題材に消費税法の視点か

ら疑問点を掘り出し整理してきたが、消費税の分野の研究は全体的にまだ歴史が浅く、所得税や法人税に比べて研究対象として少ないのではと感じたところである。2020年度予算の租税収入において消費税収が所得税収を上回る状況が見込まれる中税収が増加するとともに⁽⁴⁰⁾、シェアリング・エコノミーの進展に伴う課税事業者の増加が見込まれる中において消費税の重要性は高まることが予想される。今後は消費税に関するこれまで研究されなかった分野について検討されていくことを期待する次第である。

(40) 令和2年度当初予算における租税及び印紙収入については、消費税21兆7,190億円(34%)、所得税19兆5,290億円(31%)と、消費税収入が各税目の中のトップとなった(財務省HP(<https://www.bb.mof.go.jp/server/2020/html/202011001Main.html> [最終確認日:2020年6月28日]))。