

譲渡所得における実現の意義と譲渡所得の性質

伊 川 正 樹

はじめに 問題の所在

- 一 職務発明にかかる権利の承継
 - 二 大阪地裁平成 23 年 10 月 14 日判決
 - 三 譲渡所得の性質と実現との関係
 - 四 譲渡所得該当性の判断基準
- おわりに

はじめに 問題の所在

譲渡所得に対する課税は、資産の所有期間中にその所有者に増加益が「発生」し、譲渡のタイミングでそれが所得として「実現」し、さらに「認識」されることによって行われる。これらのいずれかが欠ける場合には課税が行われない¹。このうち、所得の「実現」をめぐるっては、従来、所得税法 36 条 1 項の「収入すべき金額」の解釈として権利確定主義が妥当すると理解されてきた。この議論は、他の所得類型と同様に譲渡所得についても当てはまるものであるが²、収入金額の計上時期に関する内容であって、「所得の実現とは何か」という問いに対して十分な解答を与える

-
- 1 拙稿「譲渡所得課税の特例制度の理論的根拠」税法学 565 号 3 頁以下、15 頁 (2011 年)、同「譲渡所得とその課税および実現主義 増加益清算説と譲渡益課税説の対立点」『行政と国民の権利 (水野武夫先生古稀記念論文集)』468 頁以下、482 頁 (法律文化社、2011 年) 参照。
 - 2 最二判昭和 40 年 9 月 24 日民集 19 卷 6 号 1688 頁。

ものではない。

一般に、実現とは「金銭その他の換価可能な経済的価値の、外部からの流入」³と定義される。また、収入金額を算出し、それを基礎として所得金額を算定しなければ実際に課税を行うことができないことから、「所得税法 36 条の規定によって経済的価値が顕在化し、納税者の手元に具体的に流入した状態」が実現の内容であるといえる⁴。こうした理解を前提として、資産が対価を得ずに譲渡された場合、すなわち無償譲渡の場合には、所得は未実現の状態にあるため、所得税法 59 条 1 項等の規定によって収入金額があったものとみなされない限り、課税が行われることはない（実現主義）。このように、譲渡所得に対する課税は実現主義と深いかわりがある。

また、譲渡所得に対する課税の趣旨は、判例・通説では増加益清算説によって説明されているが、そこにおいて「年々に蓄積された当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一举に実現したものとみる建前」⁵がとられていると述べられている。この点からしても、譲渡所得に対する課税は所得が実現することを前提としているといえる。そこでさらに進んで、譲渡所得と実現との関係はどのようなものであろうか。すなわち、ある所得が譲渡所得となるためには実現していることが不可欠の要素なのだろうか。換言すれば、譲渡の時点で実現していない利得は譲渡所得とはいえないのだろうか。

3 金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』74頁（有斐閣、1995年）[初出1975年]、谷口勢津夫『税法基本講義（第2版）』177頁（弘文堂、2011年）、渡辺徹也「実現主義の再考」税研147号72頁（2009年）、増井良啓「租税法入門第8回（所得税5）収入金額」法教362号126～127頁（2010年）参照。

4 拙稿・前掲注（1）「譲渡所得とその課税および実現主義」477頁。なお本稿では、譲渡所得との関係で所得税法における実現の意義について検討するが、実現主義については法人税法においても同様に解されている。参照、最一判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁、東京高判平成21年2月18日訟月56巻5号1644頁。

5 最三判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁。

こうした疑問に至ったきっかけとなった事案は、従業者等による職務発明によってつくりだされた特許を受ける権利もしくは特許権を使用者等に承継させたことにより従業者等が受ける「相当の対価」（特許法 35 条 3 項）が譲渡所得に当たるか否かが争われた裁判例である⁶。この「相当の対価」とは、本来的には特許を受ける権利ないし特許権の承継という「資産の譲渡」に基因する所得であるため譲渡所得の性質を有していると考えられるところ、当該権利を承継した後で受けるものについては雑所得に該当するとの解釈が判決で示されている。また、通達でも同様に解されている（所基通 23～35 共 - 1 (1)）。

このような、「譲渡時に一挙に実現したもののみが譲渡所得で、それ以降に実現したものはそれ以外の所得に当たる」という理解を前提とすれば、次の 2 つの内容が帰結される。すなわち、譲渡所得の性質上、実現という要素は不可欠である、資産の譲渡に基因して実現した所得であるとしても、その実現が譲渡時かその後かによって、譲渡所得とそれ以外の所得類型とに区分される。

本稿はこの 2 つの命題について検討を行うものである。それにより、実現という要素が譲渡所得の性質にどのように関わっているのか、また譲渡所得該当性をどのように判断すべきかという点を明らかにする。

一 職務発明にかかる権利の承継

1 職務発明の法的取扱い⁷

企業、国、地方公共団体等（以下「企業」という）に従事する研究者等（以下「従業者」という）が、その性質上、企業の業務範囲に属し、かつ、

6 後掲注 (16) ・大阪地判平成 23 年 10 月 14 日。

7 参照、中山信弘『特許法』49 頁以下（弘文堂、2010 年）、中山信弘＝小泉直樹編『新・注解特許法【上巻】』484 頁以下（青林書院、2011 年）[飯塚卓也＝田中浩之執筆]、青山紘一『特許法【第 12 版】』122 頁以下（法學書院、2010 年）、高岸直樹「職務発明に係る報償金制度導入と税務留意点」税理 53 巻 6 号 189 頁（2010 年）等。

その発明をするに至った行為がその企業における現在または過去の職務に属する発明を「職務発明」という（特許法 35 条 1 項）。この職務発明の取扱いについては、特許法 35 条が次のように定めている。

まず、企業側（以下「使用者等」という）は、従業者の職務発明について特許を受けたとき、または職務発明について特許を受ける権利を承継した者がその発明について特許を受けたときは、その特許権について通常実施権を有する（同条 1 項）。

次に、従業者の職務発明については、あらかじめ契約、勤務規則その他の定めのある条項によって、使用者等に特許を受ける権利もしくは特許権を承継させまたは使用者等のため仮専用実施権もしくは専用実施権を設定することを定めることにより、使用者等は従業者から特許を受ける権利もしくは特許権の承継を受けることができる（同条 2 項の反対解釈）。

さらに、従業者は、契約、勤務規則その他の定めにより職務発明について使用者等に特許を受ける権利もしくは特許権を承継させたとき、もしくは使用者等のため専用実施権を設定したとき、または契約、勤務規則その他の定めにより職務発明について使用者等のため仮専用実施権を設定した場合において、34 条の 2 第 2 項の規定により専用実施権が設定されたものとみなされたときは、「相当の対価」の支払を受ける権利を有する（同条 3 項）。

2 「相当の対価」の額の算定方法

特許法 35 条 3 項が定める「相当の対価」の額の算定方法につき、平成 16 年改正前の 35 条 4 項では、「その発明により使用者等が受けるべき利益の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」と定めていた。しかし、同項の内容が曖昧であり、それをめぐる争い⁸が多発したことを受け、平成 16 年に同条が改正された

8 例えば、最三判平成 15 年 4 月 22 日民集 57 卷 4 号 477 頁（オリンパス光学工業事件）、最三判平成 18 年 10 月 17 日民集 60 卷 8 号 2853 頁（日立製作所事件）等。

(法律第 79 号)。

現在の 35 条 4 項では、「対価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、対価の額の算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、その定めたところにより対価を支払うことが不合理と認められるものであってはならない」として、対価算定における手続的公正さを担保することにより、実体的公正さを担保する方法が採用されている⁹。

また、同改正により 5 項が新設され、「前項の対価についての定めがない場合又はその定めたところにより対価を支払うことが同項の規定により不合理と認められる場合には、第 3 項の対価の額は、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」と定められている。

3 特許法 35 条の趣旨と実務上の取扱い

こうした特許法 35 条の趣旨および規定の構造について、最高裁平成 15 年 4 月 22 日判決¹⁰ は、平成 16 年改正前の旧規定について次のように述べている。

「特許法 35 条は、職務発明について特許を受ける権利が当該発明をした従業者等に原始的に帰属することを前提に（同法 29 条 1 項参照）、職務発明について特許を受ける権利及び特許権（以下「特許を受ける権利等」という。）の帰属及びその利用に関して、使用者等と従業者等のそれぞれの利益を保護するとともに、両者間の利害を調整することを図った規定である。」

また、最高裁平成 18 年 10 月 17 日判決¹¹ も、旧規定について次のよう

9 中山『特許法』・前掲注 (7) 70～71 頁。

10 前掲注 (7) 参照。

11 前掲注 (8) 参照。

にはほぼ同様の趣旨を述べている。

「(特許法 35 条) 3 項及び 4 項の規定は、職務発明の独占的な実施に係る権利が処分される場合において、職務発明が雇用関係や使用関係に基づいてされたものであるために、当該発明をした従業者等と使用者等とが対等の立場で取引をすることが困難であることにかんがみ、その処分時において、当該権利を取得した使用者等が当該発明の実施を独占することによって得られると客観的に見込まれる利益のうち、同条 4 項所定の基準に従って定められる一定範囲の金額について、これを当該発明をした従業者等において確保できるようにして当該発明をした従業者等を保護し、もって発明を奨励し、産業の発展に寄与するという特許法の目的を実現することを趣旨とするものである」

かかる解釈は、現行法においても当てはまるものと解される¹²。

このような規定を前提としつつも、実際には「いまだ職務発明がされておらず、承継されるべき特許を受ける権利等の内容や価値が具体化する前に、あらかじめ対価の額を確定的に定めることができないことは明らか¹³」であり、特許を受ける権利の承継時に「相当の対価」の額を的確に算定することはきわめて困難だとされている。そのため実務上は、特許を受ける権利の承継時または出願時、登録時、実施時ライセンス時などに分けてそれぞれ報償金を支払う制度を採用しているのが一般である¹⁴。

4 職務発明等にかかる権利の承継によって得る利得の税務上の取扱い

所得税基本通達 23～35 共 - 1 (1) は、使用人等の発明等にかかる報償金等の所得分類について、「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、実用新案登録を受ける権利若しくは意匠登録を受ける権利又は特許権、実用新案権若しくは意匠

12 中山 = 小泉・前掲注 (7) 490～491 頁参照。

13 前掲注 (8)・最判平成 15 年。

14 中山『特許法』・前掲注 (7) 80 頁、高岸・前掲注 (7) 191～193 頁。

権を使用者に承継させたことにより支払を受けるもの」については、「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、これらの権利を承継させた後において支払を受けるものは雑所得」と区別している。

この通達の規定の趣旨については、次のように解されている¹⁵。前記のように、一般に職務発明について特許を受ける権利の承継があった時点でこれについての「相当の対価」の額を正確に算定することは困難であることに鑑みて、実務においては、当該権利の承継後に、承継を受けた使用者等による当該職務発明の実施の実績等を考慮して算定することができるよう、権利承継時と承継後の分割払方式の報償制度が採用されている。上記通達の規定は、こうした実情を踏まえて、それぞれの対価の内容、性質等に照らしてその所得区分を定めたものと解される。

二 大阪地裁平成 23 年 10 月 14 日判決¹⁶

1 事実の概要

原告は、昭和 43 年 4 月から平成 19 年 9 月 8 日まで、株式会社 A（以下「A 社」という）に勤務していた。A 社の高周波開発部に所属していた昭和 58 年頃、原告は「 」に関する職務発明（以下「本件職務発明」という）をした。A 社は、同年 11 月 25 日、本件職務発明につき特許の出願をした。本件職務発明は、日本において、平成 3 年 6 月 20 日に公告され、平成 4 年 6 月 26 日に A 社名で特許の設定登録がされた。また、外国においても、本件職務発明につき特許の設定登録がされた（以下、これらをあわせて「本件特許権」という）。

A 社においては、昭和 44 年 3 月 21 日以降に従業員がした発明が職務発明に該当するものについて、発明考案等取扱規定および発明報償金規定

15 平成 23 年 9 月 22 日裁決・裁決事例集 84 号（国税不服審判所ウェブサイト）。

16 裁判所ウェブサイト、TAINS Z888 1629、LEX / DB 25444492。本判決に対する批判として、元氏成保「職務発明に関して従業員等が使用者等から受け取る金員の所得区分」『行政と国民の権利（水野武夫先生古稀記念論文集）』508 頁以下（法律文化社、2011 年）。

(以下、「本件各規定」という)を定めている。A社は、本件各規定に基づき、原告に対し、昭和58年から平成17年までの間に、16回にわたり、本件職務発明についての各種報償金を支払った。

平成17年7月5日、原告は、A社に対し、本件職務発明に関するロイヤリティ報償金163万円余が、特許法(平成16年法律第79号による改正前のもの)35条3項の「相当の対価」の額に満たないなどとして、A社を被告として、ロイヤリティ収入に対する原告が得るべき相当の対価として、5339万円余の支払いを求める訴えを提起した(以下、「別件訴訟」という)。また、原告は、同年11月30日、クロスライセンス契約に基づく利益に対する相当の対価を加え、別件訴訟における請求額を7000万円に拡張した。

別件訴訟は、平成18年6月7日、原告とA社との間で訴訟上の和解が成立し、A社が原告に対して和解金3000万円(以下「本件和解金」という)を支払うこと等を内容とする和解調書が作成され、終了した。これにより原告は、同月26日、A社から本件和解金3000万円の支払いを受けた。

原告は、平成18年分所得税の確定申告において、本件和解金につきいったん雑所得に区分して申告したが、その後、本件和解金は譲渡所得に該当するとして更正の請求をしたところ、所轄税務署長から、本件和解金は雑所得に該当し譲渡所得には該当しないとして、更正すべき理由がない旨の本件通知処分を受けた。原告は、本件和解金は譲渡所得に該当するとして、本件通知処分の取消しを求めて出訴した。

2 当事者の主張

(1) 原告の主張

原告がA社に対して本件職務発明にかかる特許を受ける権利(以下「本件特許を受ける権利」という)を承継したのは、本件和解金を受け取った平成18年6月であると解されるから、本件和解金はまさに権利の承継に際しその対価として受け取ったものであり、譲渡所得に該当す

る。

仮に、本件特許を受ける権利の承継時期が昭和 58 年であったとしても、次のとおり、本件和解金は譲渡所得に該当する。

- (a) 本件和解金は、原告が本件特許を受ける権利を A 社に承継させたことの対価として、特許法 35 条 3 項の規定により取得した相当の対価支払請求権を実現させたものであるから、特許を受ける権利の譲渡の対価として、当然に譲渡所得に該当する。
- (b) あるいは、原告が特許を受ける権利の承継の対価として取得した相当の対価支払請求権は、総額も請求時期も決まっていない抽象的な請求権であるところ、原告は、本件和解によって、このような抽象的な請求権を原告の支配から離脱させる対価として、A 社に対する具体的な請求権を取得したものであり、本件和解金は原告の有する抽象的な相当の対価支払請求権の譲渡の対価であるといえるから、譲渡所得に該当する。

(2) 被告の主張

本件特許を受ける権利は、本件取扱規定および昭和 58 年 11 月 25 日付け「譲渡証書」と題する書面等により、遅くとも昭和 58 年 11 月 25 日に、原告から使用者である A 社に承継されたものである。

本件和解金は、次のとおり譲渡所得に該当せず、雑所得に該当する。

- (a) 譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税する趣旨のものであるところ、本件和解金の実質からすると、本件和解金は、原告が本件特許を受ける権利を有していた期間中の増加益であるとはいえず、また、本件和解金に対する課税は、本件特許を受ける権利が使用者に移転するのを機会に清算して課税するものでもないから、本件和解金は譲渡所得には該当しない。
- (b) 原告が本件和解金を受領したことにより、原告が取得していた相

当の対価支払請求権は消滅するのであるから、「譲渡」とすらいえない。

3 判旨

(1) まず判決は、本件取扱規定および昭和 58 年 11 月 25 日付け「譲渡証書」と題する書面等から、本件特許を受ける権利は遅くとも昭和 58 年 11 月 25 日までに、原告から A 社に承継されたものと認められるとしている。その上で、譲渡所得の性質について、次のように判示している。やや長いが、以下、引用する(傍点、筆者)。

「譲渡所得とは、資産の譲渡による所得(所得税法 33 条 1 項)であるところ、資産の譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益(キャピタルゲイン)を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入を伴うときは、その増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象としてとらえたのが所得税法 33 条 1 項の規定である(最判昭和 43 年 10 月 31 日・裁判集民事 92 号 797 頁参照)。そして、年々に蓄積された当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一挙に実現したものとみる建前から、累進税率のもとにおける租税負担が大となるので、同条 3 項 2 号に係るいわゆる長期譲渡所得(資産の譲渡でその資産の取得の日以後 5 年経過後にされたものによる所得など)については、その租税負担の軽減を図る目的で、同法 22 条 2 項 2 号により、長期譲渡所得の金額の 2 分の 1 に相当する金額をもって課税標準とされている(最判昭和 47 年 12 月 26 日・民集 26 巻 10 号 2083 頁(以下「昭和 47 年最判」という。)参照)。

また、譲渡所得の金額は、その年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額(50 万円)を控除した金額とするものとされているが(同法 33

条3項、4項)、所得税法上、同一の原因に基づく譲渡所得が複数年度にわたる場合の控除の方法について定めた規定はない。そして、仮に複数年度にわたり資産の取得費等が控除されるとすれば、二重控除となり課税の公平を害する不合理な結果となることも踏まえると、所得税法は、そもそも、同一の原因に基づく譲渡所得が複数年度にわたり計上されることを想定していないと解するのが合理的である。

以上のような、譲渡所得に係る課税の趣旨や制度の仕組みなどからすれば、ある所得が譲渡所得に該当するためには、その所得が『当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一挙に実現したもの』であること、すなわち、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(中略)。

上記のような理解は、譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期が、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時であるとされていること(最判昭和40年9月24日・民集19巻6号1688頁参照)とも整合するものである。すなわち、譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期が、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時であるということは、裏を返せば、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時に権利が確定する所得のみが当該資産に係る譲渡所得になるということであって、ある所得が譲渡所得に該当するためには、当該資産の所有権等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いう上記理解に正に合致するのである。

以上によれば、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が必要であるものと解される。」

(2) 判決は、こうした理解に基づき、次の各点を理由とし、「本件和解金は、本件特許を受ける権利がAに移転する機会に一時に実現した所得

ではないから、本件特許を受ける権利に係る譲渡所得には該当しない」と判示している。

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であること

「相当の対価」の算定の困難性に照らすと、特許を受ける権利等が承継された時（すなわち、相当の対価支払請求権が発生した時）においては、その機会に現実に金銭が支払われた（または将来支払われる具体的な金額が確定している）部分を除き、当該特許を受ける権利等の承継にかかる「相当の対価」につき所得が実現したとは評価できないこと

本件職務発明にかかる特許法 35 条 3 項の「相当の対価」については、出願報償金として原告に支払われた 1000 円を除き、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とはできないから、本件職務発明にかかる「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とはできないこと

(3) また、本件和解金は特許を受ける権利を承継させたことの対価であるため譲渡所得に当たる、との原告の主張に対して、次のように述べている。

「特許法 35 条の定める『相当の対価』は、文字どおり特許を受ける権利等の対価的性質を有するものではあるが、権利の承継時に実現した部分を除いては、譲渡によって実現した所得ということとはできず、『譲渡による』所得に該当せず、特許法が定めた相当の対価支払請求権が具体化することによって実現した所得と解されるのであり、このような解釈が所得税法の文言に反するものではない。」

(4) そして、本件和解金に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益（キャピタルゲイン）に対する課税であると原告の主張に対しては、次のように述べている。

特許法 35 条 3 項および 4 項が、職務発明にかかる特許を受ける権利等が使用者等に承継されたときは、「その発明により使用者等が受けるべき利益の額」のうち、「その発明がされるについて使用者等が貢献した程度」を考慮して定められる一定範囲の金額を、当該発明をした従業者等において確保できるようにした規定であると解されるところ、「特許法 35 条 3 項の『相当の対価』とは、特許を受ける権利等の承継時における適正な代金額（客観的交換価値）とは全く異なる概念であって、むしろ、貢献度に応じた独占実施利益の分配金という方が、その実質によく合致するというべきである。」

4 検討すべき点

上記の判決（以下「本判決」という）が本件和解金は譲渡所得に該当しないとした理由は、本件和解金は、本件特許を受ける権利を移転する機会に実現した所得ではないこと、特許法の解釈により、本件和解金は、A 社が受けるべき利益の分配金であって、権利承継時における当該権利の客観的交換価値ではないこと、とまとめることができる。

このうち については、「譲渡所得とは資産の移転時に一挙に実現したものである」という理解を前提とするものであり、譲渡所得の性質と実現との関係をどのように理解するかという問題である。また、 については、本件和解金の性質に関するものであるが、譲渡所得該当性を判断する際の基準が問題となる。

以下、これらの問題につき、順に検討してみよう。

三 譲渡所得の性質と実現との関係

1 先例の再検討

前記のように、本判決が本件和解金の譲渡所得該当性を否定した第一の根拠として、本件和解金が、「資産を移転させる機会に一時に実現した所得」という譲渡所得の性質に当てはまらないことが挙げられている。譲渡所得に該当するためには、「資産の譲渡時に一挙に実現した所得」である

必要があるのだろうか。

本判決は、このような譲渡所得の性質を論じる上で、譲渡所得課税に関する先例である最高裁昭和43年10月31日判決¹⁷（以下「最判昭和43年」という）ならびに最高裁昭和47年12月26日判決¹⁸（以下「最判昭和47年」という）および最高裁昭和40年9月24日判決¹⁹（以下「最判昭和40年」という）を引用している。

そこでまずは、本判決が引用している先例について、実現したとされる収入金額の内容を中心に確認してみよう。

最判昭和43年

この事案は、遺贈または贈与に対してみなし譲渡課税が行われていた当時の所得税法5条の2第1項を前提として、個人間で不動産の贈与を行った納税者が無償譲渡であって対価を得ていないから課税の対象とはならないと主張して争ったものである。みなし譲渡課税であるため、譲渡（本件では贈与）当時の資産の時価が実現した収入金額と評価されている。

最高裁は、譲渡所得課税の趣旨を述べた上で、所得税法5条の2第1項は、「資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現したものとみて」、これを譲渡所得と扱う趣旨の規定であると判示している。

最判昭和47年

同事案における納税者は、その所有する不動産を売り渡し、所有権移転登記を済ませたものの、同年中には手附金と売買代金の一部のみを受領したのみであったため、売買代金全額が同年中における納税者の「収入すべき金額」に当たるとする解釈は、著しく不合理であると主張している。ここでは、納税者の「収入すべき金額」は、当該資産の譲渡の対価全額なのか、現実に受領した金額のみであるのかという点が争われている。

17 最一判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁。

18 前掲注(5)。

19 前掲注(2)。

これに対して最高裁は、所得税法は「年々に蓄積された当該資産の増加益が所有者の手を離れる機会に一举に実現したものとみる建前から」平準化措置を採用しており、こうした譲渡所得の課税制度の本旨からすると、割賦金の支払いの都度に資産の譲渡があるとみて個別に課税するという見解は採用することができないと判示している。

最判昭和 40 年

この事案における納税者所有の宅地および建物は、以前より訴外株式会社の債務保全のために抵当権が設定されていた。昭和 34 年、この抵当権実行のため、同宅地および建物が競売に付され、譲渡された。しかし訴外株式会社は債務超過であったことから、納税者は求償権を行使することができない状況にあったため、当該競売による譲渡所得に対する課税は、事実上存在しない所得についてなされた課税であり違法であると主張した。

最高裁は、抵当権実行のための任意競売が「資産の譲渡」に当たるとを前提として、「資産の譲渡によって発生する譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期は、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時」であると述べて、競売による譲渡所得については、代金納付の時に権利が確定すると判示している。

これらの先例のうち、最判昭和 43 年と同 47 年については、増加益清算説を確立したものであることは多言を要しないが、同説において述べられている内容は次のようにまとめることができる。

(ア) 譲渡所得とは、保有期間中の資産の増加益（キャピタルゲイン）であること

(イ) そのため、無償譲渡の場合でも譲渡当時の資産の時価をもって増加益として把握することが可能であること

(ウ) 課税のタイミングは、資産が所有者の支配を離れて他に移転する時、すなわち譲渡の時であること

最判昭和 47 年は同 43 年を引用して判示しているため両者は類似しているが、前者は後者を敷衍する形で、「年々に蓄積された当該資産の増加益

が所有者の手を離れる機会に一挙に実現したものとみる建前から」、所得税法において平準化措置が採用されている点について触れている。

上記（ア）は、文字通り譲渡所得の性質について述べたものである。この性質からすれば上記（イ）は当然のことであるが、実際の課税はこれだけで行うことはできず、所得税法 36 条を通じて収入金額を算出しなければならない。そのため、無償譲渡の場合には、同法 59 条 1 項が列挙する事由に該当する事案に限って譲渡資産の時価相当額で譲渡したものとみなすことにより、収入金額を算出することが可能となる²⁰。また上記（ウ）は、随時発生する資産の増加益につき、所得税法では資産の譲渡時を課税のタイミングとしている、ということを明らかにしている。

こうした理解を敷衍すれば、譲渡所得は保有期間中の増加益を譲渡時に一挙に実現させて課税の対象とするものということができる。それゆえ、最判昭和 47 年は（旧）所得税法が平準化措置を講じていると論じているのである。

だが、特許を受ける権利の承継に関する本件事案とこれらの先例の事案とを比較すると、事実関係において次のような相違が認められる。すなわち、各先例の事実においては譲渡時に当該譲渡資産の対価ないし時価が特定できる状況にあり、それをもって「収入すべき金額」（所法 36 条 1 項）を算出することが可能であるのに対し、本件においては、当該権利の承継時には原告が「収入すべき金額」を算出することが困難であるためにそれが行われていないという点である。換言すれば、本件のような事案では、資産の譲渡によって実現した所得（収入）金額が算出されていない状態にあるのである。本件では出願報償金（1000 円）が A 社から原告に支払われているが、この金額はあくまでも当該権利の譲渡の対価の一部と解すべきであろう。仮にこの金額が権利を譲渡した対価の全額だとすると、個人から法人に対する資産の低額譲渡（所法 59 条 1 項 2 号、同令 169 条）に

20 拙稿・前掲注（1）「譲渡所得とその課税および実現主義」478～479 頁。

該当する可能性がある²¹。

したがって、最判昭和 43 年および同 47 年に代表されるように、資産の譲渡が行われる場面では、その対価の額を特定することができるのが通常であり（無償譲渡の場合でも、当該資産の時価を把握することは通常可能である）、その額が「収入すべき金額」として実現したものと扱われるのである。それに対して本件は、資産の譲渡が行われるタイミングではその対価の額が特定されていないために「収入すべき金額」が実現していないという特殊なケースなのである。

冒頭（はじめに）で述べたように、「収入の実現」とは、「金銭その他の換価可能な経済的価値の、外部からの流入」、あるいは「所得税法 36 条の規定によって経済的価値が顕在化し、納税者の手元に具体的に流入した状態」をいう。実現した収入金額を基礎として所得金額の計算が行われることに鑑みれば、「実現」とは、かかる経済的価値が具体的な金額として把握される状態を前提とするものといえよう²²。

こうした実現の意義を前提とすれば、上記の 2 つの先例のみならず最判昭和 40 年も本件と前提を異にするものである。最判昭和 40 年は、「譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期は、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時」と判示しているが、本件の場合、本件特許を受ける権利が原告から A 社に移転した時を特定しても、その時点で原告に実現した収入金額を算定することができないのである。つまり、権利の移転時期が特定されても、収入すべき金額自体が特定されていないため、収入すべき金額は実現していないのである。

もっとも、こうした前提の違いを理由として、ただちに本判決が不当で

21 もっとも、そもそも当該権利の時価の把握が困難であるため、こうした解釈の前提を欠くことになる。

22 所得の実現の前提要件として金額の確定が必要ということは、法人税における債務確定の基準に類似する考え方であると理解できよう。参照、法人税法 22 条 3 項 2 号、法人税基本通達 2 2 12、山口地判昭和 56 年 11 月 5 日行集 32 卷 11 号 1916 頁等。

あるとはいいきれない。というのは、本判決の結論は、資産を譲渡する時点で所得（ないし収入）が実現しているもののみが譲渡所得として扱われ、その時点で所得が実現しないものは所得税法上、譲渡所得とはいえないということであり、この点の当否を判断する必要があるからである。では、譲渡所得とは「譲渡時に所得が一挙に実現するもの」のみを指すのだろうか。

2 譲渡所得と実現との関係

現行所得税法の譲渡所得に対する取扱いは、増加益の発生時点では課税を行わず、譲渡時に一括して課税する方法を採用している。このしくみを前提とすれば、譲渡所得として課税の対象とされている利益は、譲渡時に一挙に実現するものであるといえる。しかし、譲渡所得の本質は保有期間中の資産の増加益であることからすれば、立法政策上、譲渡以外のタイミングで課税することもありうることから、譲渡所得の性質自体に実現という要素が含まれているということはいえないだろう。また、評価益等の未実現利益もその性質自体は資産の増加益という意味で譲渡所得の性質を有していることからしても、このように解することができる。

もっともこうした理解は、譲渡所得課税に関する増加益清算説に基づくものである。すなわち同説によれば、包括的所得概念に基づき、資産に生じた増加益が所得税の課税対象たる収入に含められる（ ）。そこから、課税所得金額の計算過程に載せるか否かの判断基準の一つとして実現主義があり、未実現の利益が脱落する（ ）。そしてそれをクリアしたものが譲渡所得というカテゴリーに含まれる、と解するのである（ ）。この理解を図示すると、図1のようになる²³。

一方、増加益清算説を批判する形で、譲渡益課税説が存在する。これによれば、まず資産について生じた増加益のうち、有償譲渡によって実現し

23 拙稿・前掲注(1)「譲渡所得とその課税および実現主義」479～481頁。

譲渡所得における実現の意義と譲渡所得の性質

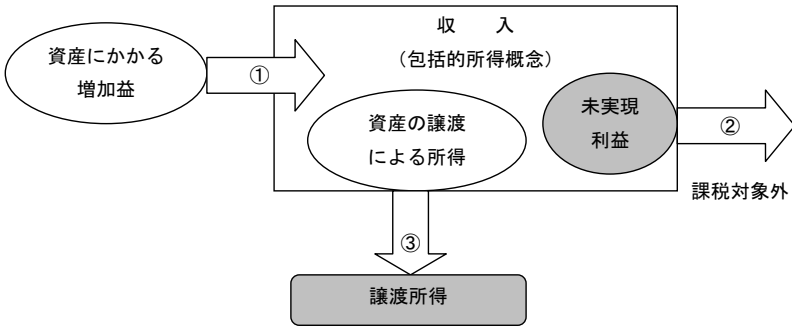


図1 増加益清算説の考え方

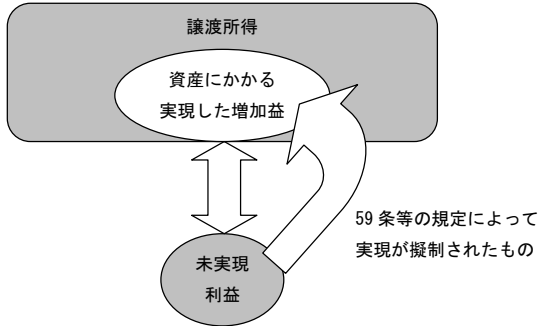


図2 譲渡益課税説の考え方

た利益のみを譲渡所得と呼び、未実現利益は所得税法 59 条等の規定によって実現を擬制されたもののみが譲渡所得のカテゴリーに含められて課税の対象となると解するのである (図 2)²⁴。譲渡益課税説は、所得税法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」とは対価の受入れを伴う有償譲渡のみを指すと理解することから、譲渡所得の性質自体に実現の要素を読み込むものである。このようにみても、譲渡時に実現することを不可欠の要素として譲渡所得の性質を定義した本判決は、譲渡益課税説に依拠するものであること

24 同上。

がわかる。しかし本判決は、この定義を導くにあたって増加益清算説を唱える先例を引用している。この点は論理的に矛盾しているといえよう。

もっとも、両説の相違は、所得の実現をどの段階で認めるかという点に認められるのであって、「実現した所得のみが課税対象となる」という課税結果には影響を及ぼすものではない²⁵。したがって、本件のように特許を受ける権利を譲渡して得られる対価がその譲渡時には算定困難である状況からすれば、実現した所得額を正確に把握することができないため、譲渡所得として課税対象となる所得は存在しないという判決の結論自体は、いずれの説によったとしても異なるものではなく、また合理的といえよう。

では、譲渡所得の性質上、実現という要素は不可欠のものといえるのだろうか。保有資産について生じる評価益は、それが譲渡されることによって実現し、課税対象とされるのが通常である。所得税法 33 条 1 項は譲渡所得を「資産の譲渡による所得」と定義しているため、評価益のように譲渡されていない利益、すなわち未実現利益は「資産の譲渡による所得」とはいえない。しかし、それは譲渡によって所得（ないし収入）として実現することにより譲渡所得として課税対象とされるのであるが、保有期間中も潜在的に譲渡所得の性質を有していると考えのが合理的であろう²⁶。したがって、譲渡所得の性質に実現という要素を読み込むことによって、未実現の増加益は譲渡所得の性質を有しないと解するのは相当ではないと考えられるため、譲渡所得の性質そのものを実現の要素を含めて解すべきではない。また、譲渡所得についての定義規定（所法 33 条）と実現に関する規定（36 条）とが別に定められていることもその理由として挙げることができよう。

しかしながら、譲渡時に保有期間中の増加益を一括して課税の対象とする現行法のしくみを前提とすれば、譲渡所得として課税されるものはすべて譲渡時に一挙に実現するものである。その意味では、譲渡所得と実現と

25 拙稿・前掲注 (1)「譲渡所得とその課税および実現主義」481 頁。

26 もっとも後述のように、かかる増加益が事業所得等に変質することはありうる。

は深い結びつきがあるといえる。しかしこれは、現行法の課税のしくみが実現を不可欠の要素としていることによるものであって、譲渡所得の性質自体にかかわるものではないと考えられる。

したがって、両者の関係を整理すれば、現行所得税法上、譲渡所得として課税される所得はすべて譲渡時に一挙に実現したものであるが、その逆の命題として、譲渡時に一挙に実現したもののみが譲渡所得の性質を有する、ということはいえないのである²⁷。

なお、本判決が引用する最判昭和47年が「譲渡時に一挙に実現した」という点に言及しているのは、同事案では資産の譲渡の対価が分割払いされていることに鑑みて、納税者が収入の実現の時期に関して争っていることに対応するものであると考えられる。したがって同判決は、譲渡所得の定義自体に「譲渡時に一挙に実現した」という要件を加えたものと解することはできない。

四 譲渡所得該当性の判断基準

1 特許法35条3項における「相当の対価」

前記本件認定事実によれば、本件和解金は、特許法35条3項における「相当の対価」の一部として支払われたロイヤリティ報償金等の不足分を補うものであり、原告が受け取った各種報償金と性質を同じくするものである。そして判決は、この「相当の対価」は、特許を受ける権利等の承継時における客観的交換価値を示すものではなく、承継後に使用人等が当該権利を独占的に実施して得た利益の分配金の性質を有していると述べている。

特許実務においては、特許権は実施やライセンスされてはじめて利益を生むものであるが、使用者の実施能力や意欲といった主観的条件、あるいは

27 なお、退職金等を受領したときに当該所得が退職所得として「一挙に実現」しているが、これは所得税法30条1項が退職所得の定義自体に「退職により一時に受ける給与」という要件を明文によって定めていることによるものである。

は経済状況等の客観的条件、競合技術等により大きく左右されるものであるため、「相当の対価」の正確な算定は困難であると認識されている²⁸。そのため多くの企業では、権利承継等のなされた時に一括して対価を支払うのではなく、出願時、登録時、実施時等に分割して、現実に「使用者の受けた利益」を基準として対価を算出して支払いを行っているのである。判例・学説は、こうした算出方法を「使用者の受けるべき利益」の支払方法の一方式として有効と解している²⁹。

もっとも、こうした取扱いはあくまでも実情に即したものであり、特許法が許容するところにすぎないことに注意が必要である。すなわち、特許法35条4項(現5項)の規定は、「使用者等が受けるべき利益の額」であって「使用者等が受けた利益の額」(いずれも傍点筆者)ではないのである。そのため、理論的には権利の承継時に「使用者等が受けるべき利益」を算出して支払うのが原則である³⁰。

2 「相当の対価」の性質

前掲の所得税基本通達23~35共-1(1)によれば、特許権等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、権利承継後に支払いを受けるものは雑所得とされている。したがって本件においても、仮に権利承継時に「使用者等が受けるべき利益」に基づいて特許を受ける権利の対価として支払いが行われているとしたら、それは譲渡所得として扱われることになる。しかしながら、権利承継後に支払いが行われると、それが雑所得に変質するのである。すなわち、同通達の解釈は、使用者等の支払いの時期によって所得類型を区別している。

他方で、本判決は、そもそも特許法35条3項における「相当の対価」

28 中山『特許法』・前掲注(7)75頁。

29 参照、中山『特許法』・前掲注(7)80頁。

30 参照、中山『特許法』・前掲注(7)78~79頁、東京地判昭和58年12月23日判時1104号120頁、大阪地判平成5年3月4日知的裁集26巻2号405頁等。

は特許を受ける権利等の承継時における客観的交換価値を示すものではなく、承継後に使用人等が当該権利を独占的に実施して得た利益の分配金の性質を有していると述べている。この解釈からすると、仮に権利承継時に「使用者が受けるべき利益」に基づいて「相当の対価」が支払われたとしても、それは当該権利の客観的交換価値ではないことになる。このような解釈は、上記通達と矛盾するものである。では、いずれの解釈が妥当であろうか。

いかなる時期に算出するにせよ、「使用者等が受けるべき利益」とは当該特許権等が使用者等にもたらしうる利益のことである。これを権利承継時に算定しようとするとかかる将来利益を推測することになるが、(職務発明ではない) 通常の特許権の売買の際にはこうした推測に基づいて価格が決定されている。すなわち、当該権利が将来生み出しうる利益を含めた、譲渡の時点での客観的交換価値を算定しているのである。これに対して、権利承継後に「使用者等が受けるべき利益」を基礎として「相当の対価」を算出する場合には、当該権利を実施して実際に得られた利益に加えて、今後生み出しうる利益の推測値を含めた金額となる。このように、権利承継後に支払われる「相当の対価」には、承継後に当該権利が生み出した利益が含まれることになるのである。

したがって、「相当の対価」として表される利得は、権利承継時のそれと承継後のそれとは性質が異なるのである。すなわち、権利承継時に受ける「相当の対価」とは、当該権利の客観的交換価値であるのに対し、承継後に受ける「相当の対価」には、権利を承継した後に生じた利益が含まれるのである。

このようにみても、通達の解釈はかかる相違に着目をしたものであると解することができ、適切である。そしてかかる解釈は、単に対価の支払いの時期をによって所得の類型を区別しているというよりも、当該対価がいかなる原因に基づいて得られたものかということ根拠としたものであるということが出来る。

3 譲渡所得該当性の判断基準

一般に、所得分類をめぐっては、形式的な法律関係よりも当該利得の支払原因や支払いの具体的態様を考察して、客観的、実質的に判断すべきものと解されている³¹。すなわち例えば、支払者と受領者との間に雇用契約ないしそれに準ずる関係が存する場合、ただちにその支払いが給与所得となるわけではない。そのような事実を踏まえつつも、むしろ当該支払いがどのような労務の提供によるものか、いかなる算定基礎に基づいているか等といった点が判断の決め手とされる場合が多い。

譲渡所得とは、「資産の譲渡による所得」である（所法 33 条 1 項）。したがって、所得税法 33 条 2 項が定める所得を除き、原則として「資産の譲渡による所得」が譲渡所得であると解するのが、最も文言に忠実な解釈である。同 2 項が定めるような、たな卸資産の譲渡その他営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡による所得は、事業所得（所法 27 条）または雑所得（35 条）となる³²。また、譲渡所得は一時的、偶発的な利得という性質をもつが、資産の譲渡の対価という点で一時所得（34 条）と区別される。

所得税法 33 条における譲渡所得の基因となる「資産」については、金銭的価値のあるもの、あるいは財産的価値ないし経済的価値のあるものと広く解されている³³。これには特許権等の無形固定資産も含まれる（所令 6 条 8 号）³⁴。したがって、本件において、原告が A 社に対して特許を受

31 参照、最二判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 巻 3 号 672 頁、最二判平成 13 年 7 月 13 日訟月 48 巻 7 号 1831 頁等。

32 譲渡所得と事業所得ないし雑所得との区別については、東京高判昭和 48 年 5 月 31 日行集 24 巻 4・5 号 465 頁、松山地判平成 3 年 4 月 18 日訟月 37 巻 12 号 2205 頁等参照。

33 拙稿「譲渡所得の基因となる『資産』概念 増加益清算課税説の再考」名城法学 57 巻 1・2 号 141 頁以下（2007 年）。

34 無形固定資産については、岩崎政明「無形固定資産と税制」税研 120 号 13 頁以下（2005 年）、宮武敏夫「無形固定資産の法務」税研 120 号 19 頁以下（2005 年）、拙稿「税務・会計上の無形固定資産の定義と特徴」税理 55 巻 10 号 8 頁以下（2012 年）等参照。

ける権利を承継した行為は、所得税法 33 条 1 項における「資産の譲渡」に該当することは疑いない。

ここでの問題意識に照らしていえば、譲渡所得に当たるか否かは、資産の「譲渡による」所得といえるかどうかという点によることになる。すなわち、「資産の譲渡に基因して得られた所得であるか」ということである。元をたどれば、本件和解金が支払われる根本的な原因は、原告が A 社に対して本件特許を受ける権利を承継したことである。この点は本判決も認めているところである（前記二 3 判旨（3））。しかし、この事実をもって本件和解金が「資産の譲渡による所得」の性質をもつといえるのだろうか。この点については、相続または贈与により取得し長期間引き続いて所有していた土地を宅地造成した上で販売して得た所得の性質が争われた松山地方裁判所の判決³⁵が参考となる。同判決は、宅地造成の直前における価額は譲渡所得にあたり、その後の所得は事業所得に当たるとして、いわゆる二重利得法³⁶に則った判断を下している。したがって、所得の性質は、対価がどのような原因によって得られたのかということをもとに、資産の譲渡とその対価との因果関係により判断すべきものと考えられる。

そしてこの因果関係は、対価の額がどのような要素を基礎として算定されるかということによって判断されるものである。すなわち、前記のように特許権等の移転によって得られる「相当の対価」を例にとりて考えると、譲渡時点での当該権利の客観的交換価値が「資産の譲渡による所得」であるといえる。しかし、譲渡後に生じた要素を含めて得られた利得は資産の「譲渡による所得」とはいえない。むしろそれは、当該資産が新たに生み出した所得あるいは当該資産の行使ないし使用等によって得られた所得と

35 前掲注（32）。

36 二重利得法については、金子宏「譲渡所得の意義と範囲 二重利得法の提案を含めて」同『課税単位及び譲渡所得の研究』113 頁以下（有斐閣、1996 年）[初出 1978～1980 年]、占部裕典「土地の譲渡による所得区分 所得税基本通達 33 - 4、33 - 5 及び二重利得法の検討」同『租税法の解釈と立法政策』1 頁以下（2002 年）[初出 1996 年] 参照。また、所得税基本通達 33 - 5 も参照。

ということになる。

このように譲渡所得該当性は、所得を得た原因が「資産の譲渡による」ものか否かを基準として判断すべきであり、その所得が資産の譲渡の時点で生じているか否かという点がポイントとなるのである。

また、最判昭和 43 年および同 47 年がいうように、譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨であることから、所有者が資産を取得してから譲渡するまでに生じた増加益が譲渡所得課税の対象となるのである。このようにかかる理解は、譲渡所得課税の趣旨である増加益清算説によっても裏づけられるのである³⁷。

なお、譲渡所得該当性の判断は、資産の譲渡と対価の支払いという事実の因果関係が問われるのであって、両者の間にどの程度の間隔が空いているかとか、対価の支払方法がどのようなものか³⁸ ということは直接の影響を及ぼさない。すなわち、資産を譲渡してから対価の支払いを受けるまでに相当の期間を経過したり、対価の支払方法が分割払い等であるためその全額を受領するまでに長期間を要したとしても、「資産の譲渡による所得」の性質が失われることは原則としてないのである。

37 また、ゴルフ会員権の贈与に伴う名義書換手数料が取得費に該当するか否かが争われた最三判平成 17 年 2 月 1 日（訟月 52 卷 3 号 1034 頁）において、最高裁は所得税法 60 条 1 項の趣旨につき、「受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないというべきである」と判示している。同規定は、贈与者の保有期間中に生じた増加益と受贈者の保有期間中の増加益の合計について、「漏れなく」「重複なく」課税するために設けられた規定であると解される（佐藤英明『スタンダード所得税法 [補正 2 版]』123 頁（弘文堂、2011 年））。

この趣旨は、所得税法 33 条 1 項の譲渡所得課税の本則にも同様に当てはまるものと考えられ、資産の取得から譲渡に至るまでに所有者に帰属する増加益を清算するのが譲渡所得課税の趣旨であるということができよう。

38 最判昭和 47 年は、不動産の売買につき対価を分割払いによって得た場合の譲渡所得の取扱いをめぐるものであるが、譲渡所得の実現と支払方法とは無関係であると解している。

おわりに

本稿で検討したように、譲渡所得の性質そのものに「譲渡時に一挙に実現するもの」という要素は必要ではない。あくまでも、譲渡所得の本質は保有期間中の増加益である。そのため、資産の取得から譲渡までの間の増加益については譲渡所得の性質が認められるのであり、それが実現しないからといって譲渡所得の性質そのものを否定することは適切ではない。また、かかる性質から、譲渡所得該当性については、譲渡時点での資産の客観的交換価値³⁹を基準として判断すべきであり、その後当該資産が生み出した利得については、その発生原因が異なるため譲渡所得の性質を有しないことになる。

通常の譲渡所得に対する課税の場面では、資産の譲渡によって所得が実現するのかどうかということが主に争われるが、本稿で検討対象とした特許を受ける権利の譲渡⁴⁰という問題は、その金額が特定できないという点で従来問題状況からは想定外のものであるといえよう。その意味では、その対価の取扱いについて現行法では十分に対応しきれない面があることは否定できず、立法的な解決が必要であると考えられる。その際、二重利得法の考え方が一つの参考となろう。すなわち、発明を行った従業者等が特許権等を使用者等に譲渡したことによって、各種報償金等を受領する場合、一定割合の部分については当該権利の譲渡時における客観的価値として譲渡所得として扱い、それ以外の部分については譲渡後に生じたものとして雑所得等として課税の対象とするという方法が考えられる⁴¹。この場

39 この資産の客観的交換価値には、当該資産が将来生み出さうる利益（将来利益）も含まれうる。参照、岡村忠生「資産概念の二重性と譲渡所得課税」法学論叢 170 巻 4・5・6 号 212 頁以下（2012 年）。

40 知的財産権の譲渡全般について検討するものとして、谷口智紀「アメリカにおける知的財産権の譲渡をめぐる問題～課税のタイミングの問題を中心に～（1）」専修法研論集 46 号 1 頁以下（2010 年）。

41 その具体的算定方法については、筆者の能力を超えるためここでは論ずることができない。

論 説

合、取得費として控除する割合についても定める必要がある。