

Effects of Open Intellectual Property on Gratuitous Transactions and Recognition of Revenue

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2018-03-10 キーワード (Ja): キーワード (En): academia industry alliance, gratuitous transactions, intellectual property, rendering of service 作成者: OCHI, Saori メールアドレス: 所属:
URL	https://osaka-shoin.repo.nii.ac.jp/records/4288

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 International License.



知的財産のオープン化による無償取引と収益の認識(1)

学芸学部 ライフプランニング学科 越智 砂織

要旨: 本論文は、企業が特許権を保有したまま国内外の第三者に無償提供する、いわゆる「知的財産のオープン化(特許の無償開放)」が法人税法22条2項にいう無償の役務提供に該当するか否かについて論じたものである。

知的財産のオープン化とは、同業他社に自社技術を解放することによって、自社技術の技術標準化を図ることを目的としたものである。

本論文では、無償取引が収益を認識するのかという問題提起を行い、収益の擬制や役務提供の範囲について検討した。結果として、特許の無償開放は無償の役務提供に該当し、それは法人税法上、みなし特許収入として益金に算入されるべきであると結論づけた。

キーワード: 産学連携、無償取引、知的財産、役務提供

(内容)

第1章 はじめに—知財オープン化の現状と租税法上の問題

第1節 本論文の目的

本論文の目的は、企業が国内外の知的財産(ここでは特許に限る)を他企業に無償で提供することにつき、租税法上、どのように認識されるのかについて明らかにすることにある¹。

近年、知的財産のオープン化は、企業の経営戦略の重要ツールとして注目されており、このような取り組みは、同業他社に自社技術を解放することによって、自社技術の技術標準化を図ることが目的である²。このような知的財産のオープン化は、税法上も多くの問題を含んでおり、特にオープン化における通常実施権の実施に係る租税の解釈が必要となる。本論文は、特許法および租税法の両分野にまたがるものであり、この問題を解決することによって、さらに知的財産のオープン化が推進され、工業立国である日本の技術の開発促進に寄与するものと思われる。

なお本論文では、知的財産のオープン化は「特許の無償開放」を指し、特許権の通常実施権という情報財を第三者に実施許諾することによる通常の物的財産との違いを考慮しながら論ずる。

第2節 知的財産のオープン化の現状

(1) 知的財産オープン化の現状—トヨタ自動車の経営戦略から—

ここでは、特許の無償開放を、日本の企業で先駆けて実施しているトヨタ自動車を事例として取り上げる。

トヨタ自動車は、2015年1月6日に、同社が保有する燃料電池自動車(以下、FCVという)に関連する国内外特許(審査中を含む)を約5,680件無償で提供すると発表した。このような特許の無償開放は、近年、企業の経営戦略の重要ツールとして注目されている³。

知的財産のオープン戦略とは、自社技術を同業他社に開放し、その技術を用いる製品の陣営を拡大した上で市場競争に臨み、自社技術を用いた製品を普及させることによって、自社技術の技術標準化を図る戦略をいう。コンピュータの分野では、単独の事業者が技術標準を獲得し世界の製品市場を独占するようなケースも現れている。しかしながら、トヨタのオープン戦略は、自動車業界ではあまり例がなく業界最大手が実施したことから、非常に話題になっており、「いったいトヨタは何を考えているのか」と、さまざまな論点で議論がなされている⁴。

FCVに関する特許の詳細は、水素の供給・製造といったステーション関連の特許70件については、期間を限定することなく無償で開放し、燃料電池スタック1,970件、高圧水素タンク290件、燃料電池システ

ム制御 3,350 件といった、燃料電池システム関連の特許に関しては、市場導入初期と見込まれる 2020 年末までを目途に特許実施権を無償とする⁵。なお、ここで注目すべきは、「権利を放棄するのではなく、無償提供という選択肢を取る」ということである。これは一言で言うと、「オープンな市場を作り拡大を図りながら、それをコントロールすることが狙い」である。オープンとクローズには、さまざまな言葉の意味が含まれる。出願した特許は当然公開されるので、情報としてはノウハウのようにクローズ（秘匿）されるものではなく、オープン（公開情報）となる。しかし、特許という権利を持つことによって、市場としては一部独占（クローズ）が可能となり、誰もが参入可能（オープン）な市場にならないよう制御が可能となる。

トヨタ自動車を狙っているのは後者の意味で、つまり特許権による参入障壁の有無という市場のオープンとクローズをコントロールすることにある。

特許の無償開放によって、一見オープンな市場を作り出し、FCV とステーション設備等の普及を狙う。しかしそれは完全にオープンな市場ではなく、トヨタ自動車の特許権によってコントロール可能な市場である。普及時期が過ぎた後は、権利行使により膨らんだ市場からライセンス収入を得ることもできるし、普及段階においても個別の契約条項によって、自社に都合のよい技術仕様に誘導することもできる。無償ということで、一見太っ腹のようであるが、実は非常に考えられた戦略なのである⁶。

この戦略の特徴は特許の開放の仕方にある。トヨタ自動車の場合は、通常の特許実施権の提供を受ける手続きと同様に、トヨタ自動車に申し込みを行い、具体的な実施条件を協議した上で契約書を締結することで、無償の「条件付き」実施権を得ることができる。一見オープンなように見えて、実はクローズされているという点に特徴を見出すことができよう。

加えて、トヨタ自動車はステーション系を除いて、普及初期段階の 2020 年までを無償開放としている。それゆえに、無償開放が終了した後は、提供を受ける企業（ここではほぼ同業他社）は、今まで使用していた実施権を使用しないということは考えられず、ライセンス料をトヨタ自動車に対して支払うこととなる。

このようにトヨタ自動車は、特許権の無償開放を自社技術の標準化のために一時的に開放しているに過ぎず⁷、特許の無償開放は、企業のオープン戦略として非常に有効に考え出された戦略であり、今後もこれに追随して特許の無償開放を行う企業が出てくるものと

思われる。

(2) 実施権と特許権－専用実施権と通常実施権⁸

さて、無償開放される特許権の特徴は、その持分はトヨタ自動車のままで、その実施権が無償で第三者に許諾されることである。

特許法は、特許権者に対して特許発明の実施を義務づけてはいないが、発明は実施されてこそ社会の技術向上への貢献という点で大きな意義を持つ。特許権者が自ら実施しなくとも、他の者に実施の権原を与える制度を用意している。

特許権者が他の者にどのような実施権原を付与しようと、それは契約自由の原則により、強行法規に違反しない限り自由であるが、特許法は、許諾による実施権として専用実施権と通常実施権という 2 種類の実施権制度を用意している。

この 2 つの実施権は、物権的用益権である地上権と債権的利用権である賃借権とは決定的に異なる。なぜならば、特許権は占有ということが観念できず、事実上複数の者が同時に実施をなすうため、実施権者が複数存在することも可能であるからである。しかし独占的实施に対する欲求も強いため、特許法は特に専用実施権を用意している。すなわち専用実施権と通常実施権の差異は、複数の実施権の設定を認めるか否かという点に存する。具体的には、専用実施権は設定の範囲内での独占的实施権であって、実施権者は特許権者に近い地位を有するのに対して、通常実施権は同じ許諾の範囲において重疊的に成立しうるのであり、単に特許権者・専用実施権者から差止や損害賠償請求を受けられないという権原にすぎない。

実施権は、専用実施権⁹と通常実施権に区別され、専用実施権とは、設定行為で定めた範囲内で、特許発明を独占的に実施しうる権原である（特許法 77 条（以下、「特法」という））。現行法においては、排他性ある実施権として、専用実施権の移転には原則として、特許権者の同意が必要である（特法 77 条 3 項）という点において異なる。

専用実施権は、通常実施権と比較して、利用頻度は低く、現実には、両当事者間において特殊関係が想定される。それゆえに、専用実施権設定後は、その設定の範囲については専用実施権者の許諾がない限り、特許権者は実施できない。また、専用実施権者は、設定行為で定めた範囲内において、特許権者と同等の権利を有する（特法 77 条 2 項）。したがって専用実施権者は自己の名で侵害者に差止請求（特法 100 条）と損害

賠償請求をすることができる。

他方、通常実施権とは、特許法では当該特許発明を実施しうる権利を有すると規定されているが（特法78条2項）、専用実施権との相違は、独占性・排他性が制度上保障されていないという点にある。それゆえ通常実施権は重疊的に存在しうるために、契約での拘束を受けない限り、特許権者（専用実施権者の場合もある）は複数の者に同一内容の通常実施権を許諾することになる。その意味から、通常実施権は特許権者に対して差止請求権と損害賠償請求権を行使させないという不作為請求権であるといえる¹⁰。

また通常実施権の実施は、ほとんどの場合契約によって生ずる。平成23年改正までは、通常実施権は登録が対抗要件とされていたが、現在では通常実施権の登録原簿が廃止され、通常実施権は当然に第三者対抗力をもつこととなった（特法99条1項、平成23年に2項と3項が削除された）。また特許権が共有に係るときは、他の共有者の同意を得なければ通常実施権の設定はできない（特法73条3項）。この点は専用実施権の場合と同様である^{11 12}。

このように、実施権には独占的・排他的に利用する専用実施権と複数の者に同一内容の実施権を許諾しうる通常実施権とに分かれる。

トヨタ自動車のように特許の無償開放を行い、広く第三者¹³に実施許諾をする場合、この実施権は複数の者を想定し、そして同一内容の特許を許諾することになるのであるから通常実施権と考えられよう。加えて通常実施権は契約によって生ずることから、このような特許の無償開放は、むしろ契約内容が重要となってくることは間違いないところである。

第3節 無償開放による税法上の課題

さて、このような特許の無償開放における特許法の問題点も多々あろうが¹⁴、無償開放をすることによって、租税法上の問題点も浮き彫りとなってくる。

そもそも、企業は特許を取得するまでに膨大な研究時間および研究資金を投入して研究開発を行う。研究開発の成果（発明）があったときは、研究成果を出願して特許を取得するが、むろん出願費用が生ずる。また仮に特許が取得できたとしても、それを維持するためには費用（維持年金）が生ずることになる。すなわち、特許ひとつをとっても開発から維持までかなりの費用を要する。企業がこれまでの資金を投じて特許を取得する理由は、その特許を用いて新製品の開発を行い、企業利益を獲得したいからに他ならない。

これまでに要した費用は、企業利益である収益と対応させ、特許取得・使用に係る費用は、特許権使用料として損金算入することができる¹⁵。また、特許権は無形固定資産として資産計上され、数年間にわたり減価償却をすることができ、これも損金算入することができる¹⁶。このように、企業は収益を見込んで研究開発投資を行う。

知的財産のオープン化は、特許を無償開放することであるから、無償開放によりトヨタ自動車の特許を使用する（ここでは同業者と思われる）他企業からの収入を見込めるわけではない。つまり無償で特許の使用を許諾することになるため、無償開放をした企業およびそれを受けた企業について、租税法上、次の観点から考えることができる。

第一に、特許権はその持分比率に関わらず、たとえ1%保有していたとしてもその権利を使用することができる。そこで、無償取引による収益の考え方を出発点として、特許の無償開放は、無償の役務提供に該当するののかという問題を提起する。すなわち、法人税法22条2項（以下、「法法」という）が想定している役務提供の範囲に特許権という情報財が含まれると考えるか否かである。そもそも現行の所得税法・法人税法の規定が、知的財産権取引の最近における発展を念頭に置いて制定されたものではないために（あるいは、場合によっては、無体財産権法に関する十分に詳細な検討を経ずに制定されている場合もないわけではないために）、…課税上の不公平が生ずる可能性があるという点である¹⁷。企業にとって収益として認識されるか否かは、適正な期間損益計算に関わる重要事項である。特に、合理的な経済目的がある場合には、法人に収益が生じないと解すべきであるか。また特許の無償開放を法人税法22条2項との関係においてどう捉えるべきかといった点に触れる。つまり、対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けている場合にも、無償取引にかかる収益は生じないとしているが、対価の有無をどう判定するか。

第二に、無償取引の構造的な問題として、無償の役務提供を行った法人、および無償提供を受けた法人の双方に課税されるとすれば、どのような会計処理、もしくは税務処理が生ずるかである。そこで、会計学的視点も視野に入れて仕訳を示すこととする。

第4節 本論文の範囲と構成

第2章では、法人の益金と企業会計の考え方の相違について、有償取引同視説（二段階説）と適正所得算

出説を取り上げて、収益の擬制について論じる。

第3章では、特許の無償開放が無償の役務提供に該当するか否か、また役務提供の範囲について、試用販売やソフトの無償提供の事例を挙げながら論じる。

第4章では、本論文のまとめと残された課題を示すこととする。

なお特許の無償開放は、租税法上、法法22条2項および法法37条の論点を含んでいる¹⁸が、本論文では、法法22条2項のみの議論にとどめると同時に、それを税法上の根拠として論ずるものとする。

第2章 無償取引と特許の無償開放

第1節 無償取引に係る収益

益金の意義について、法法22条2項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」と規定しており、「法人税法22条2項に規定される益金の額は、…「所得を構成する純資産の増減変化を認識・測定すべき一切の原因を意味すると解するのが相当である」と解することができる。」

具体的には、以下のものを包含する。

- (1) 商品、製品などの販売による収益の額
- (2) 固定資産、有価証券などの譲渡による収益の額
- (3) 請負などの役務の提供による収益の額
- (4) 無償による資産の譲渡や役務の提供による収益の額
- (5) 無償による資産の譲受けによる収益の額
- (6) その他の取引による収益の額

法法22条2項における上記(1)から(3)および(5)は通常の取引で発生するものであるが、(4)のような資産を無償で譲渡したような場合においても、収益が発生するものとされており、法人税法特有のものである^{19 20}。

この規定は、資産の有償譲渡、役務の無償提供その他の無償取引にかかる収益も益金に算入する旨を定めている。したがって、資産の無償譲渡の場合にはその時価相当額が、また無利息融資の場合には通常の利息相当額が、益金に算入されることになる。収益とは外部からの経済的価値の流入であり、無償取引の場合には経済的価値の流入がそもそも存在しないことに鑑がみると、この規定は、正常な対価で行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確

保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的規定であると解すべきであろう。通常対価よりも低い対価で取引を行った場合にもこの規定が適用されるかどうかは、明文上は明らかではないが、積極的に解すべきである²¹。

「無償取引による資産の譲渡又は役務の提供」に係る収益は、会計上の収益概念の借用によるものではなく、これと実質的に乖離する法人税法特有の収益概念を採用したものである。企業会計では、このような無償取引について収益を認識する処理は、通常採用されていないのに対して、法人税法はこれに係る収益の額を益金の額に算入することとしている²²。これは無償取引について収益を課税上擬制することに他ならず、ここに企業会計と法人税法との乖離がみてとれよう。

成松氏は、「法人税の益金で特異かつ企業会計の考え方と決定的に異なるのが、無償取引からも収益が生じるという点であろう。法人税法では有償によるほか、無償による資産の譲渡または無償による役務の提供による取引からも収益が生じるとしている。…つまり、法人税では…、いったん時価で有償譲渡したものと観念し、その段階で収益が発生したと認識する。そしてつぎに、その有償譲渡により収入すべきであった金額を子会社に寄附したとするのである²³。」と述べておられることから、法法22条2項は、無償による役務の提供からも益金が生ずると定めている。

この規定は、昭和40年の法人税法の全文改正によって初めて法文化されたものであるが、その性格・根拠・目的・適用範囲等については、基本的な検討を必要とする問題点が数多く残されている。

第一に、常識的に考える限り、無償取引からは収益は生じないように見えるが、この規定はいかなる根拠から無償取引からも収益が生ずる旨を定めたのであろうか。それとの関連で、この規定は、確認的規定として理解すべきであろうか、それとも創設的規定として理解すべきであろうか。

第二に、それは租税回避を封ずることを目的とした規定であって、その適用範囲は租税回避の場合に限定されると解すべきであろうか、それとも無償取引の場合には通常対価相当額の収益が生ずる旨を一般的に定めた規定であると解すべきであろうか。

第三に、この規定によって益金に算入された通常対価相当額は、損金面ではどのように取り扱われるべきであろうか。この対価相当額は、取引の状況に応じて、ある場合には寄付金となり、ある場合にはその他の費用になると解されるが、それが寄付金に該当する

場合には損金算入限度額を超える部分は益金に算入されないため、寄付金の意義と範囲が解釈上重要な問題となる。さらに立法論としては、益金に算入した金額を同時に損金に算入するという現行の調整方法が妥当であるかどうか、問題となる²⁴。

そもそも無償取引から益金が生ずると定めている理由説明として、以下の3点が挙げられる。

第一に、無償取引といえども、経済的効果から観察する限り、その取引から収益を実現させ、その後の時価相当額を金銭で贈与することと同じであり、経済的効果に対しては同じ課税関係に律することが租税負担の公平である。

第二に、貸借のバランスを保つために時価との差額が生じる取引について収益として扱うように規定された。

第三に、税法はもともと無償取引であっても、これによって時価までの経済的機能が発現すると考えている。

これらはいずれも経済的基準説に立脚しての説明である。このことから、無償取引、とりわけ無償による役務の提供については、例えば利息相当額を貸主がいったん受け取って、その後これを相手方（借主）に供与したのと経済的効果は同じである。

これに対して、法的基準説からの説明は、合理的経済人である法人は、元来金銭を貸し付けた場合には利子を収受すべきであるのに無利息によって貸し付けたということは、借主に対して何らかの具体的な利益を供与するために無利息貸付という形態をとったにすぎない。そこで、借主に対して利息請求権を持った経済的利益を贈与した場合に限って、贈与による経済的利益が実現したものとして収益が生ずるといふのである²⁵。

法人税の考え方でも、その処理をみるかぎり、企業会計と同じように結果的には土地の原価（帳簿価額）相当額の損失が生じる。しかし寄附金については、所定の損金算入限度額を超える部分の金額は損金にならないという寄附金課税が適用されるから、企業会計の処理とは同一にはならない。この点に、無償取引からも収益が生じるとする実益がある。」と述べておられる²⁶。なお、企業会計での処理（仕訳）については、第4章にて、特許の無償開放のそれを示すこととする。

無償取引の擬制についてその根拠を理解する説として、増加益清算課税説、有償取引同視説、および適正所得算出説の3つがあるが、本論文が対象としている特許の無償開放について増加益清算課税説は、役

務の提供について、資産の譲渡とちがって、未実現のキャピタル・ゲインの清算という考え方をあてはめにくい^{27 28}。そのため、以下、有償取引同視説および適正所得算出説について述べるとともに、特許の無償開放について考察する。有償取引同視説は、無償取引が、有償取引と受領対価の相手方への贈与との二段階の取引と、経済的実質を同じくすることに着目して、無償取引をそのような二段階の取引に引き直した上で、第一段階の有償取引によって収益が生ずる、とみる見解であり、二段階説とも呼ばれる²⁹。これは収益だけでなく経済的利益をも擬制するという考え方である³⁰。無償取引の場合には通常の対価相当額の実体的な対価が生じたはずであるという考えに基づく。特許の無償開放は、無利息融資事件と異なり明確である。なぜならば、無償解放を受けた企業は、その特許権を使用して製品製造を行うからである。本論文の冒頭で示したように、燃料電池システム関連特許がなければFCVを製造することができず、これらの特許を使用することは明白である。さらに、その企業は自動車販売において、収益を上げることが容易に予想されることから、経済的利益を受けていると考えることができよう。また無償提供した企業は、特許の無償解放を2020年末までを目途としていることから、それを過ぎると有償となる。有償になったからといって、これまで特許を無償で使用していた企業が特許の使用を中止することは考えにくく、2020年以降は無償解放した企業に経済的利益が生じる。

他方、適正所得算出説は、無償取引につき収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにあるとし、収益擬制の根拠を、正常な対価（独立当事者間価格）で取引を行った者との間の負担の公平の維持、および法人間の競争中立性の確保に求める見解である³¹。この説も収益を擬制する考え方であり、正常対価で取引を行った者との間の負担の公平の維持をはかるためのものであることから、例えばこれを期間に置き換えることもできよう。つまり、有償取引を行った者と無償取引を行った者との間の公平を考えることを無償取引期間と有償取引期間とに分けて考えると、トヨタの特許無償開放は、無償取引期間を過ぎると有償期間となることから、正常対価で取引を行った期間の負担の公平の維持をはかるためであると捉えることができるものと思われる。

第2節 無償取引の考え方—清水惣事件を中心として—
法第22条2項が、無償による役務の提供から通常

の収益が生ずる旨を定めたことにつき、親会社が子会社に無利息で融資した場合、親会社にどう課税されるかという事件（清水惣事件³²）に沿って、特許の無償開放を考察する。

本件事件は、親会社 X が子会社 T に無利息で融資したことに対し、課税庁は本件無利息融資につき、利息相当額を寄附金と設定し、寄付金損金不算入額として、更正処分をした事件である。

第一審では、租税回避行為の否認を理由として利息相当額を益金に算入できるかどうか争われ、結論としてこれを消極に解し、X の請求を認容した。

大津地裁は、「本件融資は、訴外会社が予定された資金借入が不能になった故、原告会社が金融機関に代って資金貸付を行ったものであり、このことは親会社の子会社に対する育成融資というよりは原告会社が単に金融機関の代りをつとめたものであり、それにもかかわらず無利息としたのは原告が無利息融資をすることにより利息収入を抑止し、課税負担の減少を意図したものと認められる。…利息相当額の経済的利益の社外流出の損金性であるが、旧法人税法 9 条 3 項にいう寄付金とは直接に見返り対価を有しない給付を総称し、その給付とは、金銭その他の資産、経済的利益の贈与あるいは無償の供与を問わないものと解されていた…。本来なんらかの反対給付の期待があるとしても、それはあくまでも長期的視野に立脚した間接的かつ漠然とした収益を期待するに止まるというべきで、このような場合、原告に直接的に反対給付をもたらすとはいい難く、結局利息相当額は寄付金として認定するのが至当である。」として、租税回避行為を否認している。

本件事件は、親会社の子会社に対する無利息融資が経済的合理性を無視した行為と認められないような場合には、無償取引として課税されるものである。

一般論として、合理的経済人の観点からみると、極めて異常な行為として述べられている。また判決内において、利息相当額の無償供与は、事業活動に関係あるものは寄付金ではなく、事業活動に関係ないものが寄付金であると述べ、事業活動に関係があるものが無償供与であるとしている。またさらに、直接的に反対給付の期待があれば無償供与であり、長期的視野に立脚した間接的かつ漠然とした収益を期待するものであるならば、寄付金として認定すると述べている。

つまり、無償供与が、法 22 条 2 項にいう無償取引に該当するのか、あるいは法 37 条にいう寄付金に該当するのかは、直接的な反対給付および事業活動に関係があるという二点に絞られることになる。この

二点は、類似しているようで厳密に考えると似て非なるものである。

第二審では、利息相当額を算定し、それにもとづいて寄附金の損金不算入の限度内で原処分を維持し、その限度を超える部分を取り消した。

大阪高判は、「金銭の無利息貸付がなされた場合、貸主はもとより利息相当額の金銭あるいは利息債権を取得するわけではないから、それにもかかわらず貸主に利息相当額の収益があったというためには、貸主に何らかの形でのこれに見合う経済的利益の享受があったことが認識しうるのでなければならない。」と判示している。

第三者に無償開放した特許権も、開放したトヨタ自動車に何らかの債権が発生するわけでもない。それゆえに上記判示に照らすとトヨタ自動車に無償開放に見合う経済的利益の享受があったことが必要となる。

さらに控訴審では「これを他人に貸し付けた場合には、借主の方においてこれを利用しうる期間内における右果実相当額の利益を享受しうるに至るのであるから、ここに貸主から借主への右利益の移転があったものと考えられる。そして金銭（元本）の貸付けにあたり、利息を徴するか否か、またその利率をいかにするかは、私的自治に委ねられている事柄ではあるけれども、金銭（元本）を保有する者が、自らこれを利用することを必要としない場合、少なくとも銀行等の金融機関に預金することによりその果実相当額の利益をその利息の限度で確保するという手段が存在することを考えれば、営利を目的とする法人にあっては、何らの合理的な経済目的も存しないのに、無償で右果実相当額の利益を他に移転するということは、通常ありえないことである。したがって、営利法人が金銭（元本）を無利息の約定で他に貸付けた場合には、借主からこれと対価の意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手離すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり、当該貸付がなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転した物として顕在化したといえるのであり、右利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになるのである。」

このように金銭の無利息貸付について、利息相当額の収益があったというためには、何らかの形でのこれ

に見合う経済的利益の享受があったことが認識しうるものでなければならないとしている。

第3節 特許の無償開放の無償取引性

特許の無償開放は、所有権を保持したまま、第三者に情報財を無償で使用させることにあるから無償は文字通り、特許使用許諾につき対価を伴わない。そもそも対価が発生していないのに対価がいったん法人に帰属し、その価値が移転したことと同じであると説明する場合に、それは一種の擬制にほかならない。

無償取引の場合には通常の対価相当額が一方当事者から他方当事者に移転することをもって収益発生の根拠と見る考え方である。

トヨタ自動車の特許の無償開放に置換すると、無償開放は限定的であり、また特許の無償解放後のライセンス収入を得ることを考えると、事業活動と考えることは容易である。ただし、直接的な反対給付については若干考察の余地がある。

特許の無償開放による反対給付は、無償開放時にあるとは言い難く、たとえ反対給付があったとしても、それは長期的視野に立脚したものであり、無償解放後であれば、有償取引となることから、無償開放の反対給付とはならない。ゆえに、直接的な反対給付という視点から、本件のような特許の無償開放を述べることは困難であろう³³。

このことから特許の無償開放に当てはめると、通常、無償開放していない場合の特許の許諾に関する使用料（ここでは、通常の対価相当額）が、他企業に移転することをもって収益の発生との根拠と見ることになる。

この点につき、金子教授は、「たとえば、無利息で融資をした場合に、相手方に通常の利息相当額の収益が生ずるという意味で経済的価値の移転があったといえることはたしかであるが、しかしなぜその反面として貸主に収益が生ずるといえるのか…。貸主はむしろ得べかりし利益を失うのである³⁴。」として、収益発生との根拠の説明として必ずしも説得的でないとして述べられる。なるほど確かに、逸失利益を当然に収益が発生していると考えたことに無理があるように思われる。

トヨタ自動車は、特許を無償で開放し実施することにつき、特許実施権の提供を受ける場合の通常の手続きと同様に、トヨタに申し込みを行い、具体的な実施条件などについて個別協議の上で契約書を締結することとしている³⁵。ただし、トヨタ自動車の特許無償開放はテスラと大きく異なり、一定期間後有償となることである。有償となった場合、これまで無償で特許を

提供された第三者としては、有償になったからといって特許の使用を中止するわけではなく、引き続き特許を実施し続けるであろう。そうすると、将来的であれトヨタ自動車は特許の無償開放に見合う経済的利益を享受することになる³⁶。

次は無償取引を、観念上、通常対価で行う取引と受領した対価の相手方への贈与という二つの行為に分解し、第一段階の行為によって収益が発生するとみる考え方である。代表的な例として、役員や従業員に対する社宅の貸与、親子会社間の無償貸付などが挙げられよう。加えて「役務の提供」は、金銭、物品、資産など「モノ」を対象とした取引と比べて取引の様相が様々であるため、税務上の取り扱いが個々に定められている場合も少なくない。

たとえば、売上や費用の計上日の基準となる「役務の提供された日」、家賃や保険など「継続的な役務の提供」に対する処理、会社の役員等や取引先に対する「役務の無償提供」などは良い例であると思われる。これらの場合の「役務の提供」とは、事業であるかにかかわらず、会社が行う行為のうち、物品や資産など「モノ」や「カネ」の交付や譲渡等が行われない行為をいうことになる。したがって、それが「役務の提供」にあたるかどうかは、個々の事例によって判断するしかない。

また資産の無償譲渡には、資産を有償で譲渡する行為と、受領した譲渡代金を相手方に贈与する行為とが含まれていることになるし、無償利息融資には、利息付きで融資する行為と受領した利息を相手方に贈与する行為とが含まれていることになる。前述のように、この考え方は、吉牟田勲教授によって法法22条2項の立法趣旨として述べられているほか、「清水惣事件」の第二審判決でもその理由の一部とされている。二段解説は、多分に技巧的ではあるが、無償取引の場合に収益を擬制しそれを益金に算入することが不合理ではないことの説明としては一応筋が通っており、同一価値移転説よりもはるかに説得的であると思われる³⁷。

この考え方は、特許の無償開放にも当てはめることができるものと思われる。

トヨタ自動車の特許の無償開放は、期限付きであり、2020年を過ぎるとライセンス使用料は有償となる。すなわち、無償開放の期間は本来通常対価で行う取引を行い、その代金を相手方へ贈与したとみなす。そうすると、無償開放が終了した後は、相手方への特許ライセンスの対価の贈与も終了し、通常の有償取引になると考えることができよう。また、トヨタ自動車が

行う特許の無償開放は、FCV とステーション設備等に限られており、それ以外の特許を第三者に許諾する場合は、契約に基づきライセンス取引となる。ゆえに、仮に特定の第三者がトヨタ自動車に対し、FCV の特許の使用とそれ以外の特許の使用を申し出て契約を行った場合を想定すると、第三者はトヨタ自動車との間では、無償取引と有償取引の2つの取引が同時並行で行われることになる。

ところで無償取引について、通常の特許相当額の収益を擬制する論拠はどこにあると考えるべきか。この点について、金子教授は、「それは、結局は、通常の特許で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の公平を維持する必要性にあると考える。すなわち、法人は営利を目的とする存在であるから、無償取引を行う場合には、その法人の立場から見れば何らかの経済的な理由や必要性があるといえよう³⁸が、しかし、その場合に、相互に特殊関係のない独立当事者間の取引において通常成立するはずの特許相当額—これを「正常対価」ということにする—を収益に加算しなければ、正常対価で取引を行った他の法人との対比において、税負担の公平〔より正確に言えば、競争中立性〕を確保し維持することが困難になってしまう。したがって、無償取引につき収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにあるといえよう³⁹。」と述べておられる。

確かに、同業他社で FCV とステーション設備等の特許を無償開放していない企業とトヨタ自動車との整合性、あるいは取引の公平性という観点からみると、この理論は至極当然のことである。

しかし筆者は、他企業との公平性、税負担の公平性という観点というよりはむしろ個々の取引間の公平性という観点から捉える。また、特許の無償開放は、そもそも期間限定であることから、通常成立するはずの相当対価は算定可能であるし、むしろ期間経過後は相当対価でもって特許使用を許諾するのであるから、期間経過後の有償取引との観点からも正常対価でもって換算することができる。そして、その正常対価を無償開放期間中は、トヨタ自動車から第三者へ贈与していると考えることができよう⁴⁰。

以上

1 筆者はこれまで、一貫して産学連携において企業が大学に支払った不実施補償や特許出願費用などについて論じてきた。企業が大学と産学連携事業を行う際に生じる益金、損金算入に関する租税の

側面からの問題を解決することによって、世界トップレベルの技術力を誇るわが国の製造業は、今後ますますこの技術開発が進むものと思われる。なお、本論文に関係するものとして、「共有特許を実施するにあたり企業が大学に支払った不実施補償の損金算入問題」『税研』173号104-108頁、日本税務研究センター（2014）。「企業が大学から持分譲渡を受けた出願権等の減価償却問題—出願権および特許権の償却資産性—」『大阪樟蔭女子大学研究紀要』第5巻（2015）、「移転取引における知的財産の適正評価と会計上の処理」『大阪樟蔭女子大学研究紀要』第6巻（2016）などがある。

2 トヨタ自動車（以下、単に「トヨタ」という）は、2015年1月6日に、同社が保有する燃料電池車（以下、FCV という）に関連する国内外特許（審査中を含む）を約5,680件無償で提供すると発表した。…コンピュータの分野では、単独の事業者が技術標準を獲得し世界の製品市場を独占するようなケースも現れている。（望月俊一「トヨタがFCV 特許を無償開放した真の狙いは？」『IP マネジメントレビュー』19号（2015）。

3 なお、知的財産のオープン化を日本で初めて行ったのは、松下電器であり、昭和7年に「産業人の使命」として行っている。松下幸之助は、当時、松下電器から発売されていた「当選号」というラジオの特許を無償開放している。このラジオは性能こそ良かったものの、価格が割高だったので、当初はそれほど売れずに累積赤字を抱えていた。そこで、昭和18年に作業工程を改善し、大量生産を可能にした。また松下幸之助は、ラジオに関する特許を無償で公開して業界の発展に寄与している。昭和12年には年間11万台以上のラジオを生産し、シェアは47%になった。（坂本慎一「高島米峰と松下幸之助をめぐるラジオ」『論叢松下幸之助』第4号、58頁（2005）。

4 望月・前掲注（2）38頁。

5 トヨタ自動車の特許開放の手順や手続は、以下の資料に寄るところが大きい。

「特許無償開放トヨタ自動車とテスラの違い」知財・会計・ビジネスニュース、http://ipfbiz.com/archives/toyota_tesla.html（2017年2月9日確認済み）

6 この他の戦略として、自動車メーカー同士の提携や資本参加の動きがある。トヨタはマツダと富士重工業の2社と提携しており、この結果、国内の

乗用車メーカーはトヨタを中心とする連合と、フランスのルノーと提携する日産・三菱自のグループ、そしてホンダの3つの陣営に集約されることになる。

トヨタは世界有数の自動車メーカーであるが、新興国でよく売れる低価格の小型車にはあまり強くない。そこで、軽自動車を中心に小型車を専門とするダイハツを完全子会社化し、低価格車の開発を強化しようとしている。スズキはインドで大きなシェアを持っており、トヨタにとって提携するメリットがあった。

トヨタは、ハイブリッド車をエコカーの中心としてきたが、今後は電気自動車や燃料電池車、ガソリンエンジンやディーゼルエンジンの高効率化も含めて、あらゆる技術開発をせまられている状況である。そこで、得意分野の異なる他社と提携することで技術開発を効率化しようとしているのである。（「自動車業界、再編なげススム？強みの市場・技術補い合う」日本経済新聞 2017年1月16日付け夕刊）

このように、トヨタ自動車の持つ強みを活かしつつ、弱点の部分については、それを補う同業他社との提携によって賄う。そのためにも本件事案のように、ライセンスを無償で開放しておくことにより、次の戦略を展開することが可能となる。むろん、この問題は、クロスライセンス取引に関わることであり、本稿では触れないで、今後、クロスライセンス取引を含めた知的財産権における課税問題が生じることは明らかである。

7 この点につき、望月氏は、トヨタ自動車とテスラとの戦略の違いについて述べておられる。

テスラもトヨタ自動車同様、電気自動車関連の特許権を無償開放している。これも、テスラによるEVの普及を狙った戦略である。無償開放する特許数はトヨタ自動車に及ばないものの、開放の仕方は、テスラ技術を信義誠実に利用する者には、誰でも自由に用いることができる。とりわけ大きな違いは無償開放の時期である。トヨタ自動車が解放時期を設定しているのに対し、テスラは、特段の期限を設けていない。これは自社の権利に拘らず、真にEV市場を普及させる目的であると考えられる。

これに対して、トヨタ自動車は、自社の利潤を追求しつつ、燃料電気自動車の普及を図りながらも、普及後は、ライセンス収入によって、無償開

放期の資本回収を狙っているのである。

望月氏は、トヨタ自動車のほうが真っ当な戦略ですが、テスラのほうが思い切っているとして、テスラの期限なし無償開放に一定の評価をしている。

8 本節は、中山信弘『特許法』第三版、452-453頁、弘文堂（2016）によるところが大きい。

9 中山・前掲注（8）453-457頁。

10 中山・前掲注（8）461頁。

11 中山・前掲注（8）463頁。

12 筆者はこの件につき、特許の共有について、特許法73条の規定を中心として、共有特許の法的性質について述べた。拙稿では、大学の企業の共同発明による共同特許では、当事者間で何らの取り決めがない場合は、企業はその特許発明を大学の同意なく実施することができるかと述べた。逆に、大学が特許権を第三者に実施許諾する場合は、企業に同意を得ない限り実施許諾をすることができず、大学は投下した資本を回収することができず、特許を取得していたとしても不良資産化するだけであると、産学連携における共有特許保有の難しさについて述べた。（拙稿「産学連携によって取得した共同特許の法的性質」『大阪樟蔭女子大学研究紀要』第3巻176-177頁、（2013））

13 広く第三者という建前ではあるものの、無償開放する特許は水素の供給・製造といった燃料電池自動車関連の特許であり、この特許等を使用するのは、現実には同業他社が想定されている。裏を返せば、同業他社以外にこの特許の許諾を求める企業は、トヨタ自動車からすれば想定してないこととなる。そのため、開放する相手企業は第三者と、特定企業ということになる。

14 本件トヨタ自動車の特許無償開放は、単独特許であることから、通常実施権の実施は、契約によって生ずる。しかし仮に、トヨタ自動車が無償開放しようとしている特許権が共有に係る場合、他の共有者の同意を得なければ通常実施権の許諾はできない（特法73条3項）。つまり、特許権の共有者との協議が必要となる。また、2020年をすぎると特許の使用は有償になることから、特許法では「通常実施権の再実施許諾（サブライセンス）」に該当する可能性がある。これは、専用実施権の場合（特法77条4項）とは異なり、特許法には規定がないので再実施許諾は認められないとする学説がある。しかし現実には再実施許諾は行われ

ており、トヨタ自動車の無償開放期限後の特許の実施についてはこれに該当するものと思われる。また通常実施権の効力で論争の対象となっているのが、当該特許権侵害があった場合、通常実施権者（ここではトヨタ自動車）に損害賠償請求権と差止請求権が認められるか、という点である。具体的には、第三者の無権原の実施が通常実施権者に対して不法行為となるのかという問題と、通常実施権者に固有の損害賠償請求権と差止請求権が認められるのかという問題と、通常実施権者が特許権者（専用実施権者）を代位して差止請求できるのかという問題がある。（中山・前掲注（8）508-509頁参照）。このような通常実施権の効力は、特許が無償で開放されている場合、どのように解釈すべきであろうか。そもそも無償で開放している以上、上記のような権利は認められないという考えと、このような期限付き特許の無償開放は、一見オープンな市場を作り出したようで、実は一部独占（クローズ）な市場であるから、それらの権利が認められるとする考えも成り立ちうると思われる。

15 拙稿「共有特許を実施するにあたり企業が大学に支払った不実施補償の損金算入問題」『税研』173号、107頁、日本税務研究センター（2014）。

16 拙稿「企業が大学から持分譲渡を受けた出願権等の減価償却問題－出願権および特許権の償却資産性－」『大阪樟蔭女子大学研究紀要』第5巻、70頁（2015）。

17 中里実「知的財産権取引と課税」『税研』72号10頁、日本税務研究センター（1997）。

18 この他にも、贈与と考えることもできる。

19 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』544-545頁、慈学社（2013）。

20 資産の無償譲渡について、収益発生の原因となることを一般に明らかにしたのは昭和40年3月31日の所得税法・法人税法の全文改正において、はじめてである。元来収益概念はネットのものではなくグロスの概念である、無償にせよ資産を譲渡した場合には、有償譲渡の場合の（貸方）売上げと同様、貸方科目に一種の贈与収益を行ったようなものが考えられてもよいのではなかろうか、とする考え方等である。いずれも重要な点を指摘したものとして注目されるが、なお十分納得のいく説明ともいえないであろう。これはやはり税法の考えている収益概念についてさらに抜本的に考え

直してみなければならぬ点であろうが、どうも推測するに、税法は一般に無償の場合でも資産が他に譲渡（処分）される場合には、そこに時価までの経済的機能の発現を当然のこととして予定しているのではないかと思われる。これは実質的には評価益の実現（収益性）を認めたようなものである。（渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」『司法研究報告書』第19輯第1号、4-5頁（1967））

21 金子宏『租税法』第22版、321-322頁、有斐閣（2016）。

22 谷口勢津夫『基本税法講義』第5版、377頁、弘文堂（2016）。

23 成松洋一『法人税法－理論と計算－』13訂版、32頁、税務経理協会（2017）。

24 金子宏「無償取引と法人税－法人税法22条2項を中心として－」『所得課税の法と政策Ⅱ 所得課税の基礎理論 下巻』318-319頁、有斐閣（1996）。

25 山本守之『体系法人税法』33訂版、147-148頁、税務経理協会（2017）。

26 成松・前掲注（23）、32頁。

27 増井良啓『租税法入門』217頁、有斐閣（2014）。

28 キャピタル・ゲインとは、土地や有価証券の所有期間中の値上り益のことであり、これが実現したときの所得に対する課税である。その趣旨は「時価で資産を譲渡した者との間の負担の公平をはかり、さらにその資産の所有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税の無限の延期を防止するため、未実現の利得に対して課税しようとするものである。法人税法22条2項における無償取引は、このキャピタル・ゲインについて、確認的に定めたものと解される。しかしながら、この考え方は無償による資産の譲渡の場合にはいい得ても、役務の無償提供の場合にはいい得ないこと、また資産の譲渡であっても棚卸資産のように帳簿価額と時価に差がないものについては当てはまらないこと、など射程範囲についての欠点が早くから指摘されている。（井上雅登「法人税法における無償取引課税の一考察－課税の根拠と適用範囲を中心として－」407頁、租税資料館賞論文集第20回上巻、公益財団法人 租税資料館（2011））。

29 谷口・前掲注（22）378頁。

30 なお、有償取引同視説（二段階説）は、しばしば同一価値移転説と比較して論じられることが多いが、同一価値移転説は、無償取引の当事者間にお

- ける同一価値の実体的な経済的利益の移転の根拠あるいは仕組みが説明されていない点で、説得力に欠ける部分がある。
- 31 谷口・前掲注 (22) 379 頁。
- 32 第一審 大津地判昭和 47 年 12 月 13 日 (訟月 19 卷 5 号 40 頁)
第二審 大阪高判昭和 53 年 3 月 30 日 (判時 925 号 51 頁)
- 33 反対給付という観点から考えたとき、例えばクロスライセンス取引などはこれに該当するであろう。クロスライセンス取引とは、技術に権利を有する複数の者が、それぞれの権利を、相互にライセンスすることである。例えば、同業他社で相互に使用したいライセンスを取得している場合、複数間で相互実施許諾を行う。(根岸哲、舟田正之『独占禁止法概説』第 5 版、410 頁、有斐閣 (2015) 参照)。
- 34 金子・前掲注 (24) 344 頁。
- 35 トヨタ自動車は従来より、知的財産 (特許) の取扱いについては、オープンポリシーを基本とし、第三者からの実施の申し込みに対しては、適切な実施料により特許実施権を提供している。燃料電池関連の特許に関しては、こうした基本方針を一步進めて無償で特許実施権を提供することにより、FCV の普及を後押しし、水素社会の実現に積極的に貢献していきたいと考えている。(「トヨタ自動車、燃料電池関連の特許実施権を無償で提供 - 燃料電池自動車導入期において普及に貢献するため、世界で約 5,680 権の特許を対象 -」(<http://newsroom.toyota.co.jp/en/detail/4663446>) (2017 年 2 月 1 日確認済))
- トヨタ自動車の契約書を入手することはできなかったが、基本的特許実施権の契約書を同様の物と推察される。異なる点があるとするならば、無償開放の期限、内容などについてであろう。
- 36 本文においては、法的な視点からの「経済的利益」である。実質的な経済的利益は、「自社にない特許をもつ他社との間でお互いにライセンスをし合うことにより (クロスライセンス契約)、自らの特許を活用して他社の特許を利用し、他社からの特許侵害訴訟のリスクを避けながら効率的に自社製品の開発を進めることができるというメリットもある。さらに、他社に先駆けて有用な特許を取得することにより自らの製品の自由な製造販売が可能となり、競争相手が同種技術を利用した製品開発に乗り出せなくすることで市場での競争を有利に展開できるメリットもある。(好川久治「トヨタが特許を「無償開放」何がどう凄い？」<http://Imedia.jp/2015/01/04/60158/> 2017 年 2 月 1 日確認済み)
- 37 金子・前掲注 (24) 344 頁。
- 38 トヨタ自動車は、自社技術が燃料電池自動車とステーション設備等において、標準化されることが狙いであり、それは特許の無償開放期間が過ぎた後のライセンス収入を期待しているからである。つまり、真の狙いは、無償開放することによって技術を流出するわけではなく、そこで燃料電池自動車システムの標準を自社として、それ以降の燃料電池自動車システムをシェアすることにより、長い目でみた収益の獲得を目的としているのである。
- 39 金子・前掲注 (24) 345 頁。
- 40 ただし、トヨタ自動車から第三者への贈与は、その贈与した金額を関連企業への寄附金と捉えることも可能である。

Effects of Open Intellectual Property on Gratuitous Transactions and Recognition of Revenue

Faculty of Liberal Arts, Department of Life Planning
Saori OCHI

Abstract

The paper addresses enterprises' maintenance of patent rights amid open intellectual property movements with regard to free provision to domestic and international third parties, and under Article 22-2 of the Japanese Corporation Tax Act. Open intellectual property is a scheme aimed at standardizing private enterprises' technologies to increase sharing of such technology among companies in similar areas of business. This paper investigates the problem of whether revenue is recognized in gratuitous transactions, as well as provision of revenue and service rendering. The conclusion is made that removal of costs corresponds with gratuitous rendering of services, and in accordance with the Corporation Tax Act, profits deemed as patent income should be included in gross revenue.

Keywords: academia-industry alliance, gratuitous transactions, intellectual property, rendering of service