

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/4290

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（2）

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3章 特許権と役務提供

第1節 役務提供の意義

法法 22 条 2 項の分類は、資産を無償で譲り受けた場合には個人、法人を問わず何らかの課税がされる。また無償による役務の受入れの場合にも、直接または間接的に個人、法人を問わず課税の対象となる。他方、資産を譲渡した場合には法人は原則課税されるのに対し、個人は一定の場合を除いて課税されない。無償による役務の提供についても原則として法人は課税されるのに対し個人は課税されない。

無償による資産の譲受けおよび無償による役務の受入れについては、個人、法人を問わず担税力の観点から経済的な利益を得た側に課税関係が及ぶのは理解できる。しかしながら無償による資産譲渡および役務提供については、個人の場合は一定の要件を満たす場合にのみ課税されるのに対し、法人の場合は原則として課税の対象となる。このような課税関係の違いが生じるのはなぜであろうか。

これは所得税法の無償取引課税の規定が例外規定として定められているのに対し、法人税法の無償取引規定が原則規定として定められているからである¹。

さて、法法 22 条 2 項にいう「役務の提供」とはどのようなものを指すのであろうか。法人税法は、「役務の提供」について定義づけをしていないため、まずは、役務提供の範囲について明らかにしなければなら

ない²。

消費税法基本通達 5-5-1 によれば、「有償で行われる取引であれば、商品の販売や資産の貸付けだけでなく、役務つまりサービスの提供も消費税の課税対象になる。この場合のサービスの提供とは、土木工事、加工、修繕、清掃、クリーニング、運送、通信、保管、印刷、広告、仲介、興行、宿泊、飲食、技術援助、情報の提供、便益、出演、著述など、サービスと考えられるものすべてについて対価を得て行うことをいう。したがって、弁護士、公認会計士、税理士、作家、スポーツ選手、映画監督、囲碁や将棋の棋士、芸術家などによる専門的知識、技能に基づくサービスの提供もこれに含まれる。」として、物の給付を目的とするのではなく、役務（サービス）の適用を目的とすることが重要となる。もっとも注目すべきは、このことが特許法の知的財産にどう解釈されるのかということである。上記の役務提供は、提供する側とされる側において、その立場が明確である。例えば、清水惣事件のように、貸付金の無利息提供は相手方に資産を貸し付け、それに伴って生じる果実（利息）について判断されたものであるが、資金を貸し付けたことそのものを取り出して考えるに、相手方に資金提供を行っていることから、それ自体、貸付側は資金が失われている（資金は借主側にあるということ）。ゆえに貸付側は、貸した資金から何かを発生させることができない。むしろ、利子という果実は貸付資金そのものから生じて

いるわけではない。貸付資金から発生した別のものである。消費税法基本通達のように、個々の税法や通達等が対象となる「役務の提供」の範囲等を明確に規定している場合もあるが、「役務の提供」自体を明確に定義している法令等はない。

これに対し、特許権は、上記のような役務提供とは若干異なる。前述したように特許権の特徴は、情報財であることから、特許権の保有者とそれを実施する第三者とで同時に使用することが可能である。ゆえに、特許権保有者は、無償開放したからといって、保有する特許権が失われるわけではないし、特許を実施できなくなるわけでもない。自らが保有、実施したまま、第三者にも使用させることが可能であることから、性質が根本的に民法の有体物と異なるとはいえ、特許を使用させていることそのものが役務の提供と考えられる。このように考えると、特許の使用にはそれによって使用者に経済的利益をもたらす。

本件事案は、特許権の無償開放であることから、いわゆる情報財の（有償であれ無償であれ）提供が法第22条2項にいう「役務提供に該当するか」という問題が生じよう。

法第22条2項の無償取引について、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」について何故に収益が認識されるのか議論のあるところである。中川一郎博士による、「無償による資産の譲渡、無償による役務の提供の場合には、直接にはもちろんのこと、課税所得に関する限り、間接にも、財産的不利益は生じて、収益は生じない」という説明が常識に合致しているのではないか、という疑問もあろう。もっとも、「無償による資産の譲渡」と「無償による役務の提供」との間には、共通の側面（無償取引）があるにもかかわらず、租税理論としては区別すべき点がある。それは、前者にあつては、キャピタル・ゲインの課税のあり方という特殊な問題があるからである³。先にも述べたように、確かに本件事案は権利を放棄するわけでもなく、もちろん譲渡するわけでもなく、所有権を有したまま無償提供という形を取っているため無償の資産の譲渡に該当しない。さりとて占有権のように、自己の意思をもって占有するものの、特許権は情報財であり、第三者が占有している場合、他者が占有できないということはない。碓井氏の述べるとおり、無償取引を「無償の資産の譲渡」と「無償の役務の提供」に区別して論じなければならない。なお本論文では、「無償の資産の譲渡」については触れないこととする。

本件事案は情報財という法的構成においては民法の

借用概念であるが、実質的に物権とは性質を異にする。確かに民法205条は、「この章の規定は、自己のためにする意思をもって財産権の行使をする場合について準用する。」としており、物以外の利益に対する事実的支配をすべての人に対する関係で保護しようとしており、物の支配を伴わない財産権の排他的支配をいい、占有に関する規定が準用される。

法第22条の役務提供に該当すれば益金として課税され、そうでなければ非課税となる。そこでまずは特許権という情報財が役務提供に該当するか否かについて考えてみよう。

中山信弘教授は、特許権の性質を所有権の比較として、以下のように述べておられる。

「…特許権は物権的な権利であると考えられている。それは誤りではないが、ただそれはあくまでも所有権の法的構成を借用しているだけのことであり、特許権の対象である発明（技術的思想＝情報）の性質は所有権の対象である物の性質とは異なっており、特許法と所有権法との存在理由も異なっている。

物とは有体物をいい（民法85条）、所有権とは物についての絶対的な支配権原である（民法206条）。したがって所有権の対象は有体物であり、所有権侵害に対する原状回復として典型的な手段は取戻請求（返還請求）であり、奪われたその物自体を取り戻すことによって、基本的には所有権の円満性は回復されることになる。それに対して特許権の対象である情報については有体物の占有と同じ意味での占有は考えられず、取戻請求権は規定されていない。物の場合には消費の排他性（あるいは競合性）が認められるということが前提であり、占有は基本的には1人しかなしえないので、物に対する支配を回復するためには取戻請求権が必要となる。

それに対して、情報には排他性がなく、第三者は特許権者から占有を奪うという略奪的行為を介在させることなく、何時でも何処でも、かつ量的にも限界なく実施をなしうるのであり、その上、第三者の無権原の実施や使用は、権利者の実施や使用それ自体を妨げるものではない。特許法は、法テクニクとして物権的な構成をとってはいるが、その実態は物に対する絶対的な支配権原ではなく、発明という情報の独占的利用権原（民法68条・2条3項）、つまり他人の実施や使用を禁止できる権原である。したがって権利者としては、無権原の実施を差し止めれば元の円満な独占状態に戻るのである。

民法の占有の規定は「自己のためにする意思をもつ

て財産権の行使をする場合について準用する」と定められている（民法 205 条）。すなわち物以外の財産権にも占有の規定は準用されており、民法 205 条に規定されている占有は準占有と呼ばれている。この準占有の規定は知的財産権にも適用されるという点につき、ほとんど異論がないのみならず、知的財産権においてこそ大きな意味を有すると述べている学説も多い。しかしながらこれらの民法の学説では、何をもって財産権の占有と考えているのかという点について述べていない。すなわち準占有は「財産権の行使」をする場合に生ずるのであるが、いかなる行為をもって財産権の行使とするのか、という問題についての説明がなされていない⁴。」

このように述べ、基本的に特許権と物権的権利として捉えているが、しかしながら特許の対象である発明は情報財であり、有体物である占有とは異にすること、また民法の学説の限界を述べておられる。これは民法が有体物を前提としていることから、情報財である知的財産は、厳密には性質が根本的に異なることを意味する。つまり、自分がみずから使用しながらも他の使用者の使用を妨げないのであり、無体の財貨は持分割合に応じた使用ではなく、例えば特許の持分が 1% であっても、特許権のすべてを実施することが可能である⁵。

さて、特許権法における役務と消費税法における役務は、同様に「役務の提供」を解する場合があり、その場合の「役務の提供」とは、法人や個人が事業として行っているサービスのことをいうが、しかし、税務における「役務の提供」の意味はもう少し広範囲と考えられる。

特許の無償開放が法法 22 条 2 項にいう役務提供に該当するか否かは、トヨタの無償開放に課税されるか否かに関わるため、企業にとっては大きな問題であるといえよう。

そこで、法法 22 条 2 項が考える役務提供の範囲はどこまでであるのか明らかにする⁶。

第 2 節 無償の役務提供の適用範囲についての検討

(1) 試用販売の事例

上述したように、租税法上の役務提供の範囲は規定がなく、その範囲は曖昧である。ところで、無償の役務提供には、知財のオープン化の他にどのような事業活動が考えられるであろうか。いわば、「タダ（無償）で（ここでは不特定多数の）第三者に自社製品を提供する」ということを基軸に考えてみよう。

例えば試用販売などは、一定期間無償で相手方に商品を試用品として試用させるものである。しばしば会計学分野においては、収益の認識と測定において説明される。

試用販売とは、売手が商品を取りあえず買手に発送し、買手はそれを試用・吟味したうえで、購入するかどうかを決めることができる販売形態である。今日これは、しばしば日用品などの通信販売において用いられている。

試用販売では、引渡基準によって収益を計上することはできず、買手が買取りの意思表示をしたときをもって収益を計上しなければならない^{7 8}。そもそも試用販売は、一般的な商品売買における販売とは若干異なる。

会計学では、財貨または役務を販売したときに収益を認識する基準であり、これを販売基準（sales basis）といい、販売が行われるまでは収益を認識しない。なぜならば、販売する前の段階では収益が客観的に検証可能な金額として把握できないのが通常だからである。このように企業会計では、計算の確実性を重視するため、この販売基準が収益認識の一般的な基準となっている。会計学における販売とは、顧客からの注文、発送、取引先へ商品が到着、検収、代金請求、代金の支払というプロセスをとる。

他方、法律学では、売買契約は、「当事者の一方がある財産権を相手方に移転することを約し、相手方が之にその代金を払ふことを約する」ことによって成立する（民法 555 条）。契約が成立すると、財産権移転債務と代金支払債務がそれぞれ生ずる双務契約である。すなわち、販売が成立するための法的要件として、所有権の移転（passing of title）が絶対要件となる。

翻って、本論文で議論の対象となっている特許権の無償開放は、財産権はトヨタ自動車保有のままであるので、売買契約でないことは明らかである。

しかしながら、企業会計でいう「計算の確実性を重視するため」に特許無償開放を試用販売も試用段階ととらえることも不可能ではない。しかも特許の無償開放が期限付きであることから、期限後には有償になることを鑑みても、試用販売の試用段階に相当するともいえよう。ただし、期限後に特許を譲渡するわけではないことから、やはり特許の無償開放を予約販売と捉えることには無理があると思われる。

(2) アドビの事例⁹

トヨタ自動車のように、特許の無償開放は自社製品をいわゆる「お試し」で使用してもらうことにほかな

らない。例えば、気に入ればそのまま継続して使用することができるし、さらに追加機能を求めて有料のプランに申し込むこともできる。

アドビ製品を例に取り上げてみると、アドビ製品の主力は、Acrobat Reader（旧 Adobe Reader）であり、この製品は、PDF ファイルの表示、検索、印刷するためのソフトウェアで、アドビの Web ページにおいて無償で提供、配布されている。

PDF は世界的に普及している電子文書フォーマットで、Acrobat Reader を使用すれば誰でも PDF ファイルを開くことができる¹⁰。Acrobat Reader は、電子文書を開く上で欠かせないソフトウェアであるといっても過言ではない。このように、Acrobat Reader は無償でダウンロードして使用することができるが、さらに高機能を追求する場合は、有料プランが用意されている¹¹。

第3節 小括

このように、対価が発生していないところに発生したと考える根拠は、移転をもって収益発生との根拠とみなすことと、通常の対価で取引を行うところ、その対価分を受け取ったと仮定して、それを取引相手に贈与したとみる考え方である。

前者は、「移転＝収益」を意味するが、移転によってそれが無償による役務の提供と直結することに違和感があるといわねばならない。例えば、ホテルに勤務する従業員が、賞与として現金に代えてホテルに無料で宿泊できる権利を得、それを実行した場合のようなケースは、企業（ホテル）として、無償の役務の提供を行ったことになるが、しかしながら無償の役務の提供はこのようなケースのみに限られない。

トヨタ自動車が無償開放した真の目的は、FCV とステーション設備等の自社標準化である。期間限定とはいえ、無償開放することによって、同業他社はその特許技術を用いることになり、期間経過後もそれは続くことを想定すると、将来的に収益を得ることを目的とした無償の役務提供であり、それが直ちに収益と結びつく、つまり対価相当額が移転（無償開放）によって必然的に収益を構成するという事にならない¹²。しかしながら無償取引によって本来得られるべき経済的利益は、確実に得ることができない。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との根拠と見る考え方である。

確かに対価的意義のあるものに収益は生じず、トヨ

タ自動車の特許無償開放は、将来的には有償契約となり対価を得ることができよう。これを合理的な目的と捉えるならば、益金計上する必要はない。この期限付きの特許無償開放を合理的な目的とすることができるかどうかである。

次に無償取引を、観念上通常の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2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見る考え方である。

先にも述べたように、無償で特許を実施することを第三者と契約することは、無償取引と捉えることができよう。法法 22 条 2 項により、益金の額に算入すべき金額とされるもののうち、有償または無償による資産の譲渡または役務の提供において、無償で資産の譲渡を行ったり、無償貸付けのような無償で役務を提供した場合にも収益を生ずるとされる¹³。本来ならば、特許を第三者に許諾する場合、契約により特許使用料を収受することになるが、無償開放することによって無償の役務提供と考えることができるのではないだろうか。

谷口氏も「原則としてすべての無償取引について収益を擬制するものと解していると思われる（この意味で「無限定説」と呼ぶことができよう）。これに対して、無償取引によって相手方に移転する経済的利益が寄附金に該当する場合にのみ、収益を擬制するものと解する見解もある（この意味で「限定説」と呼ぶことができよう）。これは、法人税法 22 条 2 項による収益の擬制を、損金の側における無償取引の処理に対応する、益金の側での計算上の調整措置とみる見解（計算上の調整規定説）である。この見解によれば、子会社等の整理損失負担等および無利息貸付け等によって無償で供与される経済的利益の額が、寄附金の額（法基通 9-4-1、9-4-2 参照）、その経済的利益の時価相当額は益金の額に算入されないことになる。」と述べておられる¹⁴。

第4章 結びに代えて

無償による特許の役務提供を行った法人においては、特許相当分の収益の額が生ずることになり、これを受けた法人においては、当該特許使用相当額の収益（免除益）が生ずることになる。

この関係を明らかにするために無償開放を行ったトヨタ自動車とそれを受けた第三者の同業他社の仕訳を示すと次のようになる。

第1節 無償開放における会計処理（無償による役務の提供）

（借方）未収金	100	（貸方）みなし特許収入	100
寄附金	100	未収金	100

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と同じであると説明する場合に、上記のような仕訳が考えられる。これは無償開放を有償で同業他社に実施権を許諾したと同じことになる（一種の擬制である）。トヨタ自動車の場合、特許の無償開放は期限付きであるため、期限が過ぎれば「有償による役務の提供」ということになる。ゆえに、通常の相当対価に置き換えることは可能であるし、有償となった場合の仕訳を考慮するとこのようになる。

なお、この未収金については回収できない（正確にはしない）ため寄附金課税されることになる。つまり、いったん特許を使用させたことにより収益が生じ、その段階で収益が発生したと認識する。そして次に、有償開放により収入すべきであった金額を寄附したとみなす。ゆえに特許の無償開放を行った法人に収益が発生したと考えるべきである。

この点につき碓井氏は、「無償による役務の提供の場合に、通常の対価相当額が論理必然的に益金を構成するというわけにはいかないであろう。…通常の対価相当額を益金に計上すると同時に、同額を損金に算入することになり、結果的には同一に帰するであろうが、あまりに不自然な論理の操作であるといわなければならない。したがって、法人税法 22 条 2 項の「無償による役務の提供」の部分は、無償取引のすべてについて対価相当額の収益を擬制したものと解するのは正当ではないように思われる。そのような擬制を認めることは、「収益」という用語の通常の意味－企業に利益をもたらす積極項目－から、あまりに離れてしまうことになる。」と述べておられる¹⁵。

第2節 無償開放における会計処理（無償による役務提供の受入れ）

（借方）特許権使用料	100	（貸方）未払金	100
未払金	100	免除益	100

翻って、無償による役務提供を受け入れた第三者の企業は、本来支払うべき特許権使用料を未払金とし、

その未払金を役務提供をした企業（ここではトヨタ自動車）から受け取ったことにすると考えられる。

ゆえに、役務提供を受け入れた企業もまた課税関係が発生することになる。

谷口氏によると、「「無償による役務の受入れ」に係る収益については、会計上特に論じられていないが、それは役務の無償受入れによって、当該役務に対して支払うべき対価の支払を免れ、その分だけ支出すべき費用が減少するため、それに応じて利益が増加するからである。仮にその提供を受けた役務に係る収益を計上するのであれば、同時に、当該役務に対して支払うべき対価を費用として計上すべきことになるが、そのような会計処理（両建処理）は企業会計では行われな（法人税法基本通達（以下、「法基通」という）4-2-6 は、法法 25 条の 21 項という「別段の定め」に対応する税務会計独自の処理である）ので、法法 22 条 2 項はそのことを踏まえて、「無償による役務の受入れ」に係る収益を規定していないものと解される¹⁶。」と述べておられる。

無償の特許開放は、経済的価値のある物（ここでは特許という情報財の使用）を提供することによって、本来対価を受けるべきであるのに、それを受け取らなかった（無償で提供）したことになる。この点から未収収益を計上することはフィクションであるところであるが、企業の実態を表すことになると考えられる。

つまり、提供者の側において価値ある物又はサービスを提供したことは、単に、その物又はサービスが失われたことを意味するのではなくて、本来得べかりし対価を与えたものであって、その失われた点が表面化しているに過ぎないのである。この意味では、表見上では、物又はサービスが失われたに過ぎないことになるが、見方を変えれば、本来、対価として受け取るべき額を失ったとみるべきであるということになる¹⁷。

なお、勘定科目については必ずしもこのとおりとは限らないが、無償開放を行った法人もそれを受けた法人も会計上、仕訳が成り立ち、収益が発生すると考えられる。ゆえに特許の無償開放は、法法 22 条 2 項の益金となり課税される。

特許の無償開放は、無償の役務提供であり、それはそれにいう益金の概念に該当するため課税対象となる。

第3節 残された課題

第一の残された問題点として、特許の無償開放が収益として認識されるとして、知的財産のオープン化の課税について、無償開放をすることによって、他企業

への寄附金と捉えることも可能であろう。

この点につき、水野教授は「無償取引は（下線、越智）、法人税法 37 条の寄附金に該当するかどうかも問題とされ、無償による資産の移転や、無償による役務の提供を寄附金と認定し、相手方に生ずる価値に対応して、寄附金としての支出があったものとみて控除の制限を受けるかどうかが論議される」としている¹⁸。

これまで無償取引に価額が立つという前提で議論してきたのでここでは触れていない特許権の評価の問題については、別稿に委ねることとしたい。

第二の残された問題点として、特許権の価値評価の問題が取り上げられよう。本論文では、特許の無償開放が法 22 条 2 項における益金の概念に該当するか否かについて論じてきたが、次に考えられる問題点としては、知財のオープン化の価値をどう評価するかである。

特許権の価値評価の算定方式として、実務では、超過利益価値還元法を採用しており、算式については以下のとおりである¹⁹。

$$\text{特許権の価値} = \text{超過利益金額} \times \text{特許権による収益可能期間と適当な割引率に応じた現価率} \times \text{特許権の寄与率} \times \text{技術全体に占める当該技術の利用率}$$

知的財産権にかかる問題として課税問題を避けて通ることはできない。水野教授は、「近年、経済の国際化とならんで、経済のサービス化が進展してきており、それとともに知的財産権にかかる課税問題が重要となってきた。知的財産権については国際租税法においては、知的財産権の源泉地が問題となってきた。いわゆる無形資産については、従来のような、税関による検査を通過しない無形のサービスが中心となるので、これまではみられなかったような様々の新しい問題が生ずるのである²⁰。」と述べておられる。

特許など知的財産制度の目的は、企業が研究開発の成果を企業機密で守るのではなくその公開を選択するよう促すことである。知的財産権による発明などの保護は、技術内容の公開が要件になっており、公開された技術をベースとして他の企業が一層進んだ研究開発を行うことには制約はない。さらに発明などを商業的に利用することを禁止する保護の期間も限定されている。

技術の公開は研究開発の効率性を高める上できわめて重要である。第一に、技術の公開によって研究の重複の危険が小さくなる。新技術が特許されたことが公

表されれば、他の企業は同一内容の研究を続けなくなるからである。第二に、公開された技術は新たな研究開発の種（シーズ）を供給する。産業の技術革新は往々にして多数の企業が参加して行われる累加的なものである。飛行機、自動車、コンピュータ、半導体産業などのイノベーションは、パイオニア的な発明だけでなく、多数の企業が他の企業がすでに行った技術革新に依拠しつつ新たな技術革新を行う累積によって進展してきた。技術が企業機密になってしまえばこのような累積的なプロセスは作用しにくくなる。累積的な技術革新が円滑に進むには、単に技術が公開されるのみでなく、技術のライセンスングが効率的に行われることが重要である²¹。

近年、自動車業界の再編が加速している。この背景には、拡大する新興国の自動車市場を取り込もうという狙い²²と、燃費のよいエコカーの技術が転換にあることが挙げられる。トヨタ自動車は、ハイブリッド車をエコカーの中心にしてきたが、世界的に今後もハイブリッド車が主流になるとは限らない。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しなければならない状況である²³。また、最近目立つのが米グーグルや米アップルなど IT（情報技術）企業や半導体関連企業と自動車メーカーの提携の動きが活発化すると、業界を超えた提携が進むとますますこのような租税法上の問題が生じることになるだろう。

知的財産取引が活発化する経済社会において、知的財産に関わる課税問題はまだまだ山積している。これらの問題を解決していくことが、特許法および租税法の双方の発展、および構築に繋がるものと思われる。

以上

- 1 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－」5-6 頁、租税資料館賞論文集第 20 回上巻（2011）。
- 2 役務の提供について、他の学問分野では、それぞれに定義づけがなされている。

経済学分野において、役務とは、一般的には単純にサービスを表す言葉として解されており、「技術援助、情報の供給、保険・銀行業務や運送などの労務あるいは便益、すなわちサービスの売買契約」をいう。

翻って、法律学分野では、物の給付を目的とするのではなく、役務（サービス）の提供を目的とする契約のことをさし、民法上の雇用、請負、委

- 任はその一種である。物の売買などと比較した場合、役務の提供は、履行後の原状回復が不可能であることや、履行の質についての客観的評価が困難であることなどの特徴がある。近年のサービス産業の拡大とともに、役務の多様化、大量化、専門家の傾向が進み、役務提供特有の問題について、さまざまな議論がなされている。
- 3 碓井光明「法人税法における益金の概念 法22条2項の問題点～主として無償による役務提供～」『税理』21巻4号、3頁（1978）。
 - 4 中山信弘『特許法』第三版、306-307頁、弘文堂（2016）。
 - 5 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105頁。
 - 6 なお、租税法の分野において役務提供についての明示は、消費税法および移転価格税制である。
移転価格税制における役務提供の有無は、事務運営要領改正案2-9（1）に「役務提供の有無の判断材料」として、①当該国外関連者と同様の状況にある非関連者が他の非関連者からこれと同じ活動を受けた場合に対価を支払うかどうか。②当該国外関連者当該活動を受けなかった場合にこれと同じ活動を行う必要があると認めら得るかどうか、である。同改正案において、役務提供に該当し得るものとして、イ 企画又は調整、ロ 予算の作成又は管理、ハ 会計、税務又は法務、ニ 債権の管理又は回収、ホ 情報通信システムの運用、保守又は管理、ヘ キャッシュフロー又は支払能力の管理、ト 資金の運用又は調整、チ 利子汁又は外国為替レートに係るリスク管理、リ 製造、購買、物流又はマーケティングに係る支援、ヌ 従業員の雇用、配置又は教育、ル 従業員の給与、保険等に関する事務、ヲ 広告宣伝（リに掲げるマーケティングに係る支援を除く。）としており、移転価格税制においては、広範囲で役務提供とみなしている。ただし、グローバルな広告宣伝については、役務提供から除外されている。
 - 7 新井清光、川村義則『新版 現代会計学』178頁、中央経済社（2014）。
 - 8 これを会計学上、「買取意思表示基準」といい、企業会計原則注解6の（2）において、試用販売については、得意先が買取りの意思を表示することによって売上が実現するのであるから、それまでは、当期の売上高に計上してはならないと規定している。
 - 9 <https://get.adobe.com/jp/reader/>（2017年6月8日確認済み）
 - 10 Acrobat Readerの主な特長は、PDFファイルの表示や印刷、保存、PDFファイルを表示するための様々な機能、検索機能、文書のレビュー、テキストや画像のコピーなどがある。
 - 11 Creative Cloudは用途に応じたさまざまなプランを用意しており、個人、法人、学生・教職員、教育機関向けに価格形態、および異なる。
https://creative.adobe.com/ja/plans?store_code=jp（2017年6月20日確認済み）
 - 12 この点につき、碓井教授は、「…、無償による役務の提供の場合に、通常の対価相当額が論理必然的に益金を構成するというわけにはいかないであろう。広告宣伝目的で無償で役務を提供したとする。この場合に、通常の対価相当額を益金に計上すると同時に、同額を損金に算入することになり、結果的には同一に帰するであろうが、あまりに不自然な論理の操作であるといわなければならない。」としている（碓井・前掲注（3）5頁）。
トヨタ自動車の例はこれに類似するものであり、燃料電池自動車とステーション設備等の特許無償開放は、むしろ自社標準化を狙ったものであるが、しかしその広告宣伝効果も計り知れない。特許の無償開放を積極的に大企業が行うことによって、そのことが周知され、広告宣伝を行うのと同様の、あるいはそれ以上の効果がトヨタ自動車にもたらされることになる。
 - 13 水野忠恒『大系租税法』414頁、中央経済社（2015）
 - 14 谷口勢津夫『基本税法講義』第5版、380頁、弘文堂（2016）。
 - 15 碓井・前掲注（3）5頁。
 - 16 谷口・前掲注（14）376頁。
 - 17 武田昌輔『DHC コメントール法人税法』22条2項注釈 1107-1107の2、加除式、
 - 18 水野・前掲注（13）415頁。
 - 19 特許権の価値評価方法としてよく知られているものに、「国税庁方式」があるが、この方式には3つの問題点がある。
第一の問題点は、この方式は、課税庁が相続税の課税価格計算のために行う特許権の評価法であり、企業が営業を停止して財産を精算処分する場合を想定したものである。したがって、継続企業

を前提とし、知的財産に基づく予想利益を還元して資産評価をする評価基準とはまったく異なるものである。

第二の問題点は、この方式は、相続税法の保守主義と安全性から、平均利益額に危険率を 50% 見込んで評価しているが、これは継続企業を前提とする立場からは過度な保守主義であるということである。

第三の問題点は、この方式は継続企業の特許権による成長率を考慮していないことである（日本知的財産仲裁センター IP 評価研究会「知的財産権（特許権を中心として）の経済的価値評価とその紛争解決方法に関する報告書」95 頁、(2004)）。

このことから、課税庁は知的財産、とりわけ特許権の評価算定にあたって、企業の精算のみしか視野にいれずに評価方式を定めていることがみてとれよう。国税庁方式は、継続する企業において、無償開放された特許権の価値評価にはまったく該当しないため、今後、視野を拡大した特許権の算定方式が定まることが望まれる。

20 水野忠恒「知的財産権にかかる課税問題」『国際経済法』第 4 号、98 頁（1995）。

21 長岡貞男・平尾由紀子「産業組織の経済学」190 頁、日本評論社（2001）。

22 2016 年 10 月、日産自動車が三菱自動車に 34% 出資し、日産のカルロス・ゴーン社長が三菱自動車の会長を兼務した。その直線背には、トヨタ自動車とスズキが環境や安全、自動運転の技術開発などで提携すると発表した。トヨタ自動車は、新興国で売れる低価格の小型車は得意としておらず、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ている。また、インドで大きなシェアを持つスズキと提携することによって、その市場を拡大する狙いがある。

23 「自動車業界、再編なぜ進む？強みの市場・技術補い合う」2017 年 1 月 16 日 日本経済新聞夕刊。

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