

# The Depreciation of Application and Patent Rights when a Company Devolves Ownership from a University: The Depreciable Properties of Application and Patent Rights

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2015-01-31 キーワード (Ja): キーワード (En): academic industrial alliance, application right, patent right, depreciation, transferable equity 作成者: OCHI, Saori メールアドレス: 所属:
URL	<a href="https://osaka-shoin.repo.nii.ac.jp/records/3906">https://osaka-shoin.repo.nii.ac.jp/records/3906</a>

BY-NC-ND

# 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—

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、出願権および特許権が将来にわたって利益を生み出すことができる資産（権利）であるにもかかわらず、無形固定資産として償却されていることにつき、その妥当性を探るものである。

とりわけ出願権および特許権は、取得してから実用化されるまでに多くの時間を費やし、償却が終了してから特許権が使用されるケースが多い。そこで、出願権および特許権に減価償却は必要かという問題提起から、出願権および特許権の性質、および会計学と税法の減価償却の違いについて述べた後、減価償却の必要性について論じた。出願権および特許権は、実態に即した償却の方法が必要であると思われる。

**キーワード：**産学連携、出願権、特許権、減価償却、持分譲渡

(内容)

## 第一章 はじめに

### 第1節 本論文の目的と範囲

本論文は、出願権および特許権が将来にわたって利益を生み出すことができる資産（権利）であるにもかかわらず、無形固定資産として償却されていることにつき、その妥当性について検討するものである。

具体的には、出願権および特許権の償却資産性、および知的財産権の存続期間と償却期間、および知的財産権を実用化した場合の収益の獲得と費用の計上時期（費用収益の期間対応）にズレが生じていることについて論じるものである。

産学連携における共同研究の知的財産権の帰属については、①譲渡、②独占実施、③非独占実施、および④第三者等への譲渡・実施許諾を出願の際に両者協議の上、いずれかを選ぶ仕組みとしている<sup>1)</sup>。

そして、共同研究活動の結果、研究成果が得られたらそれをもって研究完了となる<sup>2)</sup>。研究成果である知的財産は、基本的に共同研究を行った双方の機関に帰属するが、出願費用や維持費等の管理コストの問題から、大学が企業に共同研究の成果を譲渡するケースがしばしば見受けられる。

そこで本稿では、産学連携において共同研究により生み出された成果物の出願権を大学から持分譲渡を受けた場合（上記①）に限って論ずる<sup>3)</sup>。

まず出願権および特許権における持分譲渡の現状と法規定について概観した後、知的財産の減価償却資産

としての性質、および減価償却の必要性について述べることにする。

### 第2節 問題提起

企業が大学から知的財産の譲渡を受ける場合は、次の2つのケースが考えられる。

第一のケースは、共同研究終了後、期間をあけることなく「出願権」の一括譲渡を受けた場合である。これは共同研究契約書において、共同研究が開始される前に、企業が大学に対して持分譲渡の要請を行う場合もあれば、共同研究終了後に別途、持分譲渡契約を締結する場合もある。いずれにせよ、特許を出願する権利である出願権を一括して大学から有償で買い取るケースである。

第二のケースは、企業が共同研究で得られた知的財産について、出願時点で特許譲渡契約を締結し、すぐに特許登録を申請する場合である。

前者は出願権を、後者は特許権をそれぞれ大学から有償譲渡されることになる。

このような実定法上の権利は、将来にわたってその効果が発現するものと考えられ（むろん、その逆もしかり）、償却して資産価値を減少させることは相容れない。

そこで、本論文では、出願権および特許権の減価償却の是非について論じたい。

出願権の譲渡を受けたにもかかわらず、出願しなかった場合、また出願したが特許が取得できなかった場合、

そして仮に特許権を取得したとしても、それをを用いて製品化して収益を獲得するまでに、数年間費やすこととなる。そうすると、出願権および特許権は、その効果が発現するまでに多くの時間を費やし、その間に償却が終了することとなる。つまり、収益が発生したとしても、その権利は償却済みであり、いわば存在しないものから収益が生じていることになる。

## 第二章 出願権の特分譲渡の現状と規定

### 第1節 出願権・特許権の定義

産学連携において、共同研究が終了し、発明が完成したと同時に、共同研究者は特許を受ける権利を原始的に取得する。

これは特許を受けるための前段階での権利であり、特許を受ける権利は移転することができる（特許法33条1項）。また特許を受ける権利が共有に係るときは、各共有者は、他の共有者の同意を得なければ、その持分を譲渡することができない（特許法33条3項）。

#### (1) 出願権の定義

特許出願とは特許を受ける意思の客観的な表示として、特許庁長官に対して特許査定を求めて願書の提出をする行為である。特許出願により特許庁における手続きが開始され、種々の手続を経た後に登録されて初めて特許権となる。同じ知的財産権であっても、著作権は創作と同時に、何らの手続や方式を必要とせず原始的に創作者に帰属するが（無方式主義）、特許権は行政処分により発生するという点において大きな違いがある。

特許を受ける権利は実定法上の権利ではあるが、発明時におけるその内容は漠然としており、出願という行為により、特許を受けようとする客体が明確になる。特許権は、技術に係る独占権であるため、第三者に対する影響が大きいので、その内容は明確である必要がある（下線、越智）<sup>4</sup>。

つまり、出願権とは、「特許を受ける権利」であり、共同研究の成果物につき、特許を得るために、特許出願人が特許庁に申請するために持つ権利である。

また出願権の取得価額は、所得税法基本通達49-8において、「他から譲渡を受けた出願権（工業所有権に関し特許又は登録を受ける権利をいう。）に基づき取得した工業所有権の取得価額は、その出願権の取得のために要した金額のうち、その工業所有権を取得した年の前年以前において償却費の額に算入されなかった部分の金額と当該工業所有権を取得するために直接

要した費用の額との合計額とする（昭46直審（所）19、平11課所4-25改正）」と規定されている。

加えて、注意書きとして、他から譲渡を受けた出願権に係る発明等を業務の用に供した場合には、その出願権は、無形固定資産に準じその出願権の目的たる工業所有権の耐用年数により償却することができるとしている。

#### (2) 特許権の定義

特許法は、特許権について明確な定義を定めていない。特許権の意義は、国税徴収法基本通達にそれを求めることができる。

特許権とは、物（プログラム等を含む。）の特許発明にあっては、その物の生産、使用、譲渡等（譲渡及び貸渡しをいい、その物が、プログラム等である場合には、電気通信回線を通じた提供を含む。以下2において同じ。）若しくは輸入又は譲渡等の申出（譲渡等のための展示を含む。以下2において同じ。）をする独占的排他的な権利を、方法の特許発明にあっては、その方法を使用する独占的排他的な権利を、物を生産する方法の特許発明にあっては、その方法の使用のほか、その方法により生産した物の使用、譲渡等若しくは輸入又は譲渡等の申出をする独占的排他的な権利を、それぞれいい（特許法第2条、第68条参照）、特許庁長官の管掌する特許原簿に設定の登録をすることによって発生する（同法第66条第1項）。（平19徴徴4-5ほか改正）（国税徴収法基本通達72条関係）

また法人税法において特許権は、無形固定資産に該当し、購入対価は減価償却資産の取得価額の対象となり（法令54①一）、出願権についても特許権に準じて取り扱われることになっている（法人税法基本通達7-3-15）<sup>5</sup>。

このことから、特許権とは、（発明した）ある物に対する独占的排他的な権利であり、特許権者は、業として特許発明の実施をする権利を専有する（特許法68条）。

なお、「専有」という表現は、特許権が、特許発明の業としての実施についての排他的な権利であることを示している<sup>6</sup>。

### 第2節 産学連携における出願権、特許権の取扱い

先述したように、出願権は、工業所有権に関し特許または登録を受ける実定法上の権利である。

共同発明は研究の成果物を共有するか、あるいは企業が大学から譲渡を受けるか（いわゆる特許の買取り）

を行うかのいずれかになる。

仮に特許の買取りを行うとしても、2つのパターンが考えられる。すなわち、共同研究開発終了後、一括して「出願権」の譲渡を受ける場合と、共同研究開発終了後、企業が出願する時点で特許譲渡契約を締結して、特許の持分譲渡を受ける場合である。

このように共同発明の成果物の取扱いに関して、3つのパターンに分けられる。以下ではそれぞれの手続き、およびメリット、デメリットについて概観する。

#### (1) 共有する知的財産の取扱い—研究終了後の出願権の譲渡

まず、第一に、共同研究開発終了後、一括して「出願権」譲渡を受ける場合である。

共同研究契約を締結して共同研究を開始し、成果物ができたら共同研究は終了する<sup>7</sup>。そのとき、共同研究開発終了後、すぐ一括して「出願権」譲渡を受けるとする。つまり、出願権を受け、特許権を出願するまでにある程度期間がある場合である。企業側は、この権利を無形固定資産として計上することになる。この場合の企業側のメリットとしては、特許登録の有無、分割出願等の無形固定資産の管理が容易となる。また、譲渡された出願権を分割することも可能であるし、外国出願を行うこともできる。ただし、特許譲渡費用の事前取り決めについて、大学側の同意が得られるかどうかの問題となろう。

#### (2) 共有する知的財産の取扱い—登録時点での出願権の譲渡

第二に、出願時点で、特許権譲渡契約を締結し、特許登録時点で譲渡を受ける場合である。これは先ほどのケースと異なり、共同研究終了後の持分権は共有である。しかしながら、特許登録を受ける際に、大学から持分譲渡を受けている。すなわち、出願権を譲渡されたからの特許申請ではなく、出願時に譲渡を受けており、出願までの権利は共有である。このケースのメリットは、企業会計上、特許登録まで無形固定資産の計上が不要になるため、仮に、特許が取得できなかった場合、もしくは特許出願をしなかった場合、不要な固定資産を計上しなくて済む。ただし、特許を取得することができずに無効となった場合、あるいは特許出願をしなかった場合、大学に対して対価が支払われなくなるため、大学の同意が得られるのかどうかの問題となる。また、特許登録された場合に、譲渡価額の上乗せを大学側から要求される可能性がある。

#### (3) 共有する知的財産の取扱い—共有特許

第三に、共同研究の成果物を共有特許として特許権を取得し、持分に対して大学側にロイヤルティーを支払うという場合である。これは上記の2つのケースと異なり、持分譲渡が行わないケースである。このケースのメリットは、企業は共有特許を使用すれば、持分に応じて使用料（ロイヤルティー）を大学に支払うこととなり、それを原価として、損金計上することができる。また、持分譲渡を受けるわけではないため、無形固定資産に計上する必要がない。さらには、共有特許を実用化する可能性が低い成果物の場合は、特にこの特許の所有方法は有効であると考えられる。ただし、共有特許に対してロイヤルティーを支払うことは、いわゆる不実施補償料<sup>8</sup>を支払うことと同義であると考えられ、果たして企業内でこれに対する支払いが認められるか否かは疑問である。また、大学側としては、共有特許が実用化され、共有特許に対するロイヤルティーが企業から支払われるまで、出願費用および維持費を支払い続けなければならず、かなり負担となることはいうまでもなからう。

このように、大きく3つのケースが考えられるが、産学連携の共同研究で生まれた共同発明は、現実的には、企業が買い取るケースが多く見受けられる<sup>9 10</sup>。

#### (4) 共有する知的財産の特徴括

産学連携の共同研究で生まれた知的財産は、以下のような特徴を持つ。

まず、第一に、産学連携の共同研究で行われる研究は、基本的な技術がほとんどであるため<sup>11</sup>、特許出願をし、仮に特許が取得できたとしても、実用化・商品化までには多くの時間を要する。実際、特許取得までも数年を要する。

第二に、代替技術、技術・商品のトレンド等から、利用される可能性が極めて低い。上述したように、特許取得までの時間、実用化・商品化までに費やす時間等を勘案すると、産学連携の共同研究で得た研究成果はいわば時代遅れになっている可能性が高く、このことから、仮に持分譲渡を受け、出願権を得たとしても、出願しない可能性もあるわけである。

第三に、出願権の買い取り額は、事業化までのリスク等を考慮すると、買い取り額が極めて低廉なものとなり、これにより研究開発意欲が削がれることとなる。

さて、産学連携において、現行の知的財産は、取得後、定額法で短期間に償却される。しかし知的財産が商品開発に使用されて、収益を計上するまでにはかな

りの時間を要する。その間に知財の償却は終了している。

### 第三章 知的財産（特許権）と減価償却

#### 第1節 特許権の減価償却資産性

##### (1) 特許権・出願権に関する減価償却の規定

さて、他から譲渡を受けた出願権（工業所有権に関し特許又は登録を受ける権利をいう。）に基づき取得した工業所有権の取得価額は、その出願権の取得のために要した金額のうち、その工業所有権を取得した年の前年以前において償却費の額に算入されなかった部分の金額と当該工業所有権を取得するために直接要した費用の額との合計額とする。（昭46直審（所）19改正）（注）他から譲渡を受けた出願権に係る発明等を業務の用に供した場合には、その出願権は、無形固定資産に準じその出願権の目的たる工業所有権の耐用年数により償却することができるとしている（所得税基本通達49-8）。

このことから、出願権および特許権は、個別の実定法上の権利として、個別の減価償却が認められている。

法定耐用年数は、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」別表第三 無形減価償却資産の耐用年数表より、8年と規定されている。

##### (2) 減価償却資産としての妥当性

会計学上の減価償却と、税法上の減価償却は、基礎的な部分に差異はないが、しかし、手続き上など課税所得計算の立場から異なることが多い。

また税法上であっても、所得税法は減価償却が強制であるのに対し、法人税法はそれが任意償却である。むろん、減価償却の方法が異なることは先に述べたとおりである。

#### 第2節 減価償却の概要

##### (1) 会計学上の減価償却

法人税法第31条は、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法について、「内国法人の各事業年度終了の時ににおいて有する減価償却資産につきその償却費として第22条3項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額（以下この条において「損金経理額」という。）のうち、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、償却費が毎年同一となる償却の方法、償却費が毎年一

定の割合で通減する償却の方法その他の政令で定める償却の方法の中からその内国法人が当該資産について選定した償却の方法（償却の方法を選定しなかつた場合には、償却の方法のうち政令で定める方法）に基づき政令で定めるところにより計算した金額（次項において「償却限度額」という。）に達するまでの金額とする。」と規定している。

##### (2) 税法上の減価償却

もともと減価償却は、企業会計において発達したものである。つまり、減価償却というのは、建物・機械設備等の取得原価を、その使用年数に亘って費用配分することをいうのである<sup>12</sup>。

固定資産は、使用や時の経過によって価値が減少していくが、その減価を測定することは極めて困難である。そこで、何らかの方法によって固定資産の価値を減少させる処理が必要になってくる。その役割を担うのが減価償却なのである。減価償却とは、固定資産の取得原価を、使用可能期間の効用の消費分を費用化し、配分する手続きである。その目的は、適正な期間損益計算を遂行することにある<sup>13</sup>。

減価償却は、費用配分の原則にもとづいて固定資産の取得原価をその耐用期間における各事業年度に費用として配分する手続きである。…そのためには、減価償却は計画的・規則的である必要があり、各種の政策によって左右されるべきではない<sup>14</sup>。

特許権は、企業会計上、無形固定資産に分類される。無形固定資産は、法律上の権利を表わす資産（法的資産）と経済上の優位性（同業他社と比べてその超過収益力を評価した額）を表わす資産（非法的資産）に分けられる。前者の法的資産には、特許権、商標権、意匠権、著作権、借地権、鉱業権、ソフトウェア、専用側線利用権、電気ガス施設利用権などがある。…無形固定資産は、その経済的効益の減少に応じて、その取得原価の償却が行われる<sup>15</sup>。

特許権の償却については、企業会計原則第三貸借対照表原則五「資産の貸借対照評価額」は、「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。繰延資産についても、これに準じて、各事業年度に均

等額以上を配分しなければならない。」としている。

無形固定資産のうち法的資産については、一般に、それぞれの法律が定めている有効期間または税法上の償却期間を上限として償却する。例えば、特許権は20年(8年)…である(なお、( )内は税法上の耐用年数である)。償却方法としては、一般に定額法が用いられ、残存価額はゼロとされる。なお、償却額の記帳には、直接法が用いられ、取得原価から直接控除される<sup>16</sup>。

翻って、法人税法2条23号において、減価償却資産とは、建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却すべきものとして政令で定めるものをいい、法人税法施行令13条で、棚卸資産、有価証券および繰延資産以外の資産のうち、次に掲げるものをいうとして、8号に次に掲げる無形固定資産に特許権を挙げている。ただし、①事業の用に供していないものおよび②時の経過により価値の減少しないものを除くと規定している。

一方、非減価償却資産は、土地、土地の上に存する権利、電話加入権、著作権などは、減価償却資産の範囲に含まれていないから、減価償却はできない。…著作権は時の経過により価値が減少することはあり得る。しかし、その価値の減少が規則的・明示的ではないと考えられるところから、減価償却資産に含まれていない。…著作権の価値の減少は、評価損の問題として対処することになる(法人税法基本通達9-1-1(3)参照)<sup>17</sup>。

### 第3節 現行減価償却制度の問題点

#### (1) 権利の存続期間と耐用年数

これまで、知的財産権をめぐる会計学上、および法人税法上の取扱いについて述べてきたが、ここでの大きな論点は、特許権は減価償却資産であるのかということである。

同じ知的財産権である著作権は、非減価償却資産であり、著作権の価値は、その減少が不規則であることから、価値の減少分については評価損の問題として捉えられる。

これに対し、特許権は、減価償却資産として、その価値が時の経過により減少するものと捉えられている。

両者の違いは、著作権法は無方式主義であり、著作権が発生するためには何らの方式も必要とせず、著作物の完成と同時に著作権が発生する。これに対し、特許権法は、特許庁の厳格な審査を経る産業財産権の制

度であり、著作権法と根本的に異なる。

なるほど確かに、著作権法は、文化発展に寄与することを目的としており、特許権法は、それを与えることで産業の発達を目的としていることから、根本的に異なる。

また、たとえ法人税法施行令13号に記載されている無形固定資産であっても、「まず事業の用に供していないものは、減価償却資産に含まれない。…減価償却は収益の獲得に役立った資産の価値減少分を費用化する手続であるから、事業の用に供していない資産に減価償却を認める必要はないわけである。固定資産のうちこれら減価償却ができないものを、一般に非減価償却資産と呼ぶ。ここで、「事業の用に供した」かどうかは、必ずしも物理的に使用されたことのみをいうわけではない。<sup>18</sup>」

このことから、無形固定資産が減価償却の対象となる要件として「事業の用に供したか否か」が重要となろう。

この点につき、特許権が事業の用に供している場合には、それぞれの無形減価償却資産に定めている存続期間により減価償却していくことになるため、特許権は8年で減価償却を終えることになる。ただし、これらの無形減価償却資産には、存続期間が定められていることから、事業の用に供していない場合でも、その取得の日から事業の用に供したものとして取り扱うことを明らかにしている<sup>19</sup>。

確かに現行の法人税法では、存続期間を8年と規定しているが、しかし、この期間が必ずしも妥当であるとは限らないし、そもそも特許権取得の日からというもの、特許法66条1項において設定の登録の日からである。すなわち、出願日から特許権として認識し、償却を開始するのである。ここでの問題は2点ある。

まず1点目は、仮に出願したとしても、必ずしも特許権が取得できると確定したものではないことである。

2点目は、出願してから特許を取得するまでに、数年を要することである。

これらを勘案するに、出願した時点で、出願権は特許権に変更するが、しかしながら出願した時点では、特許権が取得できるか否かも不確定である。この状態において、「事業の用に供した」といえるかどうか、甚だ疑問である。

確かに、発明について特許を出願するということは、その発明を用いて商品化・販売化することを企業は目的としているのであるから、将来的に「事業の用に供する」ことを見込んだ上での出願であることは異論が

ないであろう。しかしながら、出願の確実性もない状態で特許権として減価償却することは、本来の減価償却の目的からすると合致していないように思われる。

## (2) 特許権行使による利益獲得と費用計上期間の整合性

次に、特許権が減価償却資産であることに関して、資産の価値が減少するという点について論じたい。

まず企業が特許を出願するという事は、最終的にはそれを実用化して企業利益を得たいというところにある。そのために企業は産学連携の場合、持分譲渡を受け、出願費用および維持費を支払って、特許を取得するのである。取得した特許の権利(特許権)は設定の登録により発生し(特許法66条1項)、その存続期間は特許出願の日から20年間である(特許法67条1項)。特許の存続期間が終了すれば、誰でも自由にその権利を使用することができる。

ただし、特許を取得して20年も経過すれば、その特許は劣化していることがほとんどであると考えられる。その意味で、特許権の価値が減少していることは否定できない。むしろ、20年の存続期間が終了したからといって、その特許が使用できなくなるというものではない。たとえ存続期間および償却期間が終了しても特許権は使用可能である。それは特許権という無体財産の特殊性にあるといえる。

なぜならば特許権は、発明という無体物を対象とする権利であり、有体物を対象とする所有権とは権利としての性質が根本的に異なる<sup>20</sup>ものである。また、「特許権の対象は情報の独占権という無体の財貨であるため、その使用については量的な限界が観念できないことから、そもそも持分に応じた使用ということ自体が難しいし、また法的にはある共有者の実施は他の共有者の実施の妨げともならない(情報の非排他性)。「情報の非排他性」は、知的財産法を考える上で重要な概念である。情報は無体の財貨であるため、重畳的使用が可能であり、ある者が情報を使用している場合、他の者は同時に同一情報を使用するという性質を有している。そのため、法で特に規定されない限り、情報については物の場合のような占有による独占ということは、原則としてありえない。このことから所有権とは異なった特許権等の知的財産権の特質が派生する。<sup>21</sup>」として、特許法における共有の特殊性について述べておられる。

このように特許権の特質をみると、必ずしも有体物である有形固定資産と同様に減価償却することが妥当

であるとはいえない。

そこで、仮に特許権を減価償却資産から除外したとして、企業会計上、どのような不都合が生じるか検討したい。

特許権は無形固定資産であるから、償却されなければそのまま貸借対照表上に記載されることになる。つまり、出願権および特許権は使用されないまま資産計上が行われる。そうすると、企業としては、使用しないあるいは使えない特許権が残り続けることとなろう。例えば、知的財産法によれば特許権の存続期間は20年であるので、それに応じた償却をすることも可能であるが、そうすると、企業は早期の費用回収を行うことができなくなる。

減価償却のそもそもの存在意義は、資産の価値の減少分を費用化して、費用と収益とを対応させることにあるから、現行の特許権に関する減価償却は、無形固定資産の減価償却の意義に則ると、ズレが生じていることになろう。

## 第四章 結びに代えて

### 第1節 結論

これまで、特許権に減価償却は必要かという問題提起で論じてきた。

減価償却の本来の趣旨目的である、資産の価値の減少分を費用化するという点につき、確かに特許権は存続期間が20年間であり、その後は誰でもその特許を自由に使用することができる。その意味においては価値が減少すると考えられよう。しかしながら、出願権および特許権を取得後、8年間で償却するという点については、甚だ疑問であると言わざるを得ない。なぜならば、出願権については8年間の償却が認められているが、出願権を取得することは、その後特許を出願して特許を取得することを想定しているからであって、その間に価値が減少するという減価償却の意義と相容れない<sup>22</sup>。したがって、特許権の使用という実態に即した償却の方法が必要であると思われる。

特許権を減価償却するとしても、実用化されていないものについて、減価償却を行うことは、費用収益の原則に反することになろう。

確かに、特許権を使用して商品化・販売化して利益を上げたとき、特許権使用料として必要経費に算入することは可能であるが、しかしそれも疑問が残るといわざるを得ない。なぜならば、特許権が使用されたときにはすでに全額減価償却が終了しており、特許権として無形固定資産に残っていないからである。つまり、

実定法上の権利は、利益を得るための支出（費用）がすでに終了し、貸借対照表から消滅しているにも関わらず、その消滅した権利をもとに利益を生み出していることになるからである。ゆえに、特許権の減価償却は、特許権の実用（利益）に即して行うべきであると考えられる。

また仮に特許を取得したとしても、それを実用化しないケースも想定でき、このような場合は、特許権の存続期間が終了するときに、減損処理を行うということになると考えられる。

## 第2節 残された課題

本論文は、出願権および特許権の減価償却の問題について検討してきたが、無形固定資産に該当する実定法上の権利は、それだけに限らない。特許権と同じような産業財産権は、実用新案権、意匠権、商標権があり、それらをも含めた産業財産権内での整合性、および知的財産権全体としての見直しが必要である。

現行制度では、減価償却資産に含まれないものとしては、土地、土地の上に存する権利（とりわけ定期借地権）、および電話加入権等がある。また事業の用に供していない稼働休止資産や建築中の資産は減価償却資産から除かれている。さらに、書画、骨董等もこれに該当する<sup>23 24</sup>。

すなわち、減価償却資産の範囲とその他の問題を包含した減価償却制度全般に係る見直しが必要であると考えられる。

産学連携の現状として、民間企業との共同研究の実施に伴う大学等への研究費受入額、大学等の特許権保有件数等は、いずれもここ数年増加傾向にある<sup>25</sup>。しかしながら、特許権実施等件数は特許保有件数の約3割に留まり、我が国における平均的な特許権利用率の約5割に比べると低調といえる。また、米国と比べると、産学連携による製品化件数は約4倍、ライセンス収入やベンチャー起業件数は10倍以上の開きがある。大学における研究開発の結果生まれた知的財産権については、その成果を社会に還元していくためにも戦略的な活用が望まれる。しかし現実には、防衛目的で知的財産権を取得する、あるいは、単独の知的財産権では活用が難しいといった理由で、知的財産権を死蔵・休眠状態としてしまうなど、有効活用されていない例が指摘されている。

特に企業と大学の共有に係る特許権の扱いについては、共有者の同意を得なければ第三者にライセンスできないことを前提とする現状の制度で適切という意見

や、共有者同士の自由な契約によって定めることを前提とした方がよいという意見などがある。

地域の大学などにも優れた研究開発成果が存在している。中小・ベンチャー企業が積極的に大学などと連携することによって、大学などの知を更なるイノベーションにつなげるための取組が必要である<sup>26 27</sup>。

以上

- 1 大学と企業が共同して発明等を行ったときは、原則として、当該発明等に係る知的財産権を大学及び企業の共有とする。

①譲渡は、大学の持分を企業に有償で譲渡することである。

②独占実施は、企業が有償で、独占的に実施することができる。

③非独占実施は、企業が当該発明等の非独占実施により、当該発明等が企業の事業に貢献することが見込まれる場合、又は貢献した場合、企業は大学へ実施料を支払う。

以上の①から③については、出願等の費用は企業がすべて負担する。

④第三者等への譲渡・実施許諾は、大学は企業の同意を要せずに、第三者に、大学の持分譲渡または通常実施権の許諾を行うことができる。

なお、④の場合、出願等費用は持分比率で負担する。

（東北大学 産学連携推進本部「産学連携 知の融合によるイノベーション創出 2013-2014」パンフレット 11頁参照）

- 2 研究成果報告書を提出することを共同研究契約書において明文化しているのは、東京工業大学のみである。

（成果報告書）

第11条 甲及び乙は、研究期間の終了後30日以内に、互いに協力して研究成果を確認し、かつ、当該研究成果に関する報告書を作成する。

また、成果報告書の作成を義務づけているのは、大阪市立大学で、以下のように条文に明記されている。

（成果報告書の作成）

第5条 甲及び乙は、協力して本共同研究の研究期間中に得られた研究成果についての成果報告書を、本共同研究の研究期間満了日の翌日から30日以内にとりまとめるものとする。

2 前項に基づき取りまとめられる成果報告書は2部作成するものとし、甲及び乙がそれぞれ1部を保管するものとする。

また同志社大学は、第12条において、同志社及び乙は、共同研究が完了したときは、その結果を相手方に報告するものとする、としている。

3 本稿においては、共有特許に係る大学の持分を、企業に有償譲渡する場合に限って論ずるが、例えば、知的財産権を共有している場合、企業の独占実施あるいは非独占実施によって、大学に対して実施料を支払うことになる。それを不実施補償料という。なお、不実施補償料の規定、法的性質、企業側の経理処理などについては、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(2013)、「共同研究契約書における不実施補償条項の規定」大阪樟蔭女子大学研究紀要第4巻(2014)、「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(2014)、および「産学連携に関する不実施補償の対価性と税法上の問題」大阪樟蔭女子大学研究紀要第5巻(2015)を参照されたい。

- 4 中山信弘『特許法第二版』、174頁、弘文堂(2012)。  
5 轟木洋二「資産の範囲の判定・取得価額の把握－特許権・ソフトウェア等の取扱い」116頁、税務弘報(2004)  
6 特許権の効力の捉え方については、大きく分けて2つの立場がある。

第1の立場によれば、特許権の内容は、自ら特許発明を独占的に実施しようという効力(これを「積極的効力」という)を持つ「実施権」ないし「使用権」と、他人の実施を排除する効力(これを「消極的効力」という)を持つ「禁止権」から成るとされる。このような考え方を専有権説という。

これに対し、第2の立場は、特許権の効力として、上記のうちの消極的効力、すなわち、他人が特許発明を実施することを排除(禁止)する効力のみを認める。これを排他権説という(小泉直樹『新・注解特許法』1009頁、青林書院(2011))。

特許権の効力について、このような捉え方があるが、共通しているのは、他人が特許発明を実施することを排除する効力が大きく関わっているといえよう。

- 7 共同研究は、まず共同研究契約書を締結して行わ

れるが、その契約書には、研究成果について、知的財産権の取扱い(帰属)について、大まかな規定を置いている。

例えば、大阪市立大学では、知的財産の帰属について、発明が単独であるのか、あるいは共同による発明なのかによって、その発明がどこに帰属するのかについて規定している(大阪市立大学共同研究契約書第15条)。また、大学が共同発明の成果物を企業に譲渡する場合の持分の譲渡等についても規定(大阪市立大学共同研究契約書第16条)がある。

また大阪大学では、共有の知的財産の取扱いについて、協議の上、時期を問わず有償譲渡するか、独占実施するか、あるいは非独占実施するかを規定している。(大阪大学共同研究契約書第17条)。

このように共同研究契約書には、知的財産の帰属、あるいは取扱いについて、あらかじめ規定しておき、実際に共同研究によって成果物が発生したときには、別途、出願契約および譲渡契約を締結する。むろん、出願権は原則有償であることは言うまでもない。

- 8 不実施補償料については、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(2013)、「共同研究契約書における不実施補償条項の規定」大阪樟蔭女子大学研究紀要第4巻(2014)、「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(2014)、および「産学連携に関する不実施補償の対価性と税法上の問題(1)・(2)」大阪樟蔭女子大学研究紀要第5巻(2015)を参照されたい。  
9 大学へのヒアリング調査を行った結果、企業が発明の成果物を買取るケースが圧倒的に多いことが判明した。その理由として、仮に共同特許を取得し、その後、その共同特許を実用化した場合、不実施補償料を大学に対して支払わなければならないからである。したがって、企業の多くは、その不実施補償料を嫌って、持分譲渡を要求するのである。また、大学側としても、共同研究者である企業が買い取りの意思表示をしたら、ほとんどの場合、譲渡することとしている。むろん、各大学のポリシーにもよるが、しかしながら、大学は共有特許を自ら実施することはないし、特許の出願や、特許を維持し続けるにはコストがかかりすぎるため、企業に持分譲渡をするのである。(大

阪市立大学ヒアリング調査結果より)。

確かに、企業としては、特許の実用化を視野に入れると、最初から特許を買い取るほうが契約面やコスト面からして有利であろうし、大学としては、実施しないが特許を保有し続けるにはコストがかかることを考えると、大学にとっての不良資産であり、そのことを考慮するならば、企業に買い取ってもらうほうが大学にとっても有利であろうと考える。

- 10 共有する知的財産の持分を、企業へ有償譲渡するパターンが多いのは、むしろ、大学にとっても企業にとっても、その選択がベストだからであるが、しかし、持分譲渡に問題がないわけではない。

大学は出願人にならなりたいため、その後の手間はかからないし、企業からの収入(一時金)が確定する。ただし、企業が発明の独占権を保有するので、基本的な発明に関する権利を譲渡してしまうと、他社と共同研究することが困難になる可能性がある。

例えば、基本発明は企業 X が行っており、大学と企業 Y が産学連携で共同発明(基礎を基にした応用発明 A)を行ったとする。

このような場合において、大学は企業 Y と、基本発明自体を改良する試験・研究を行うことは可能であるが、基本発明を単に利用する試験・研究を行うことはできない。

また企業 Y が共同研究の成果である応用発明 A を実施する場合、企業 X から基本発明の実施許諾を得なければならない。

さらに、企業 Y にとって、他社が基本発明に関する権利を保有する研究テーマで、大学と共同研究を進めることは、将来事業化することができないリスクを伴う(国立大学法人東北大学産学連携推進本部 知的財産部『知的財産マニュアル 2014 年度版』スライド 48 参照(国立大学法人東北大学))。

これらのことから、大学が企業と行う共同研究は、他社が単独で基本的な発明をしたものについては、共同研究では実施許諾を得られれば応用研究を行うことはできるが、しかし事業化は困難であると言わざるを得ないであろう。

- 11 産学連携における共同研究が基礎的研究から、実用分野にシフトしている。

日本経済新聞 2014 年 9 月 26 日付け朝刊第 1 面によると、京都大学は塩野義製薬と認知症薬を、

名古屋大学はトヨタ自動車と炭素繊維の量産車作りを目指しており、基礎的研究から実用的研究にシフトしていることがうかがえる。

このほか、京都大学は、最新のバイオ医薬で武田薬品工業と肥満や統合失調症の新薬開発を進めている。

また大阪大学もテルモと重症心不全の患者の細胞から作ったシートを心臓に貼り付けて治療する臨床試験に取り組み、早期の実用化を目指している。

このように、企業と大学の共同研究は、もはや基礎的研究にとどまらず、その成果を実用化する段階に達したといえよう。とりわけ、医薬品業界と大学との産学連携が増えることは言うまでもなからう。

- 12 武田昌輔「減価償却制度総論」『日税研論集』5 巻、6 頁、日本税務研究センター(1987)。
- 13 伊藤邦雄『新・現代会計入門』324 頁、日本経済新聞社(2014)。
- 14 成松洋一『新減価償却の法人税務(第 3 版)』3 頁、大蔵財務協会(2012)。
- 15 新井清光・川村義則『新版 現代会計学』107 頁、中央経済社(2014)。
- 16 新井・川村・前掲注(15) 108 頁。
- 17 成松・前掲注(14) 27 頁。
- 18 成松・前掲注(14) 28-29 頁。
- 19 野田秀三『減価償却の理論と実務』13 頁、税務経理協会(平成 22 年)。
- 20 中山信弘・小泉直樹『新・注解特許法【上巻】』1204 頁、青林書院(2011)。
- 21 中山・前掲注(4) 288 頁。
- 22 なお特許権は、特許が取得できるか否かにかかわらず、特許の出願日から特許権であるので、出願権は、共同研究の成果物に対する出願権を受けてから特許出願するまでをいうのであって、およそその間に特許出願権が時の経過により価値が減少するとは考えにくい。むしろ、出願することにより、価値が増大すると考えほうが通常であろう。
- 23 藤曲氏は、定期借地権等、著作権等、および電話加入権について、減価償却資産とするべきであると述べておられる。

定期借地権については、「相続税における財産基本通達では、「定期借地権等の設定期間年数に応ずる基準年利率による複利年金原価率」と「残存期間に応ずる基準年利率による複利年金原価率」

の割合によって課税時期における評価を行い、残存期間が少なくなるのに応じてその評価が減額される（財評通 27-2）。これらの考え方も参考にして定期借地権の権利金等については、その設定期間で償却するのが合理的である。」としている。

「著作権については、一律に時の経過に応じて価額が減少して行くとも言い難い面はあるが、保護期間が経過してしまえば原則としてゼロになってしまうものともいえ、償却を検討する余地はあると考える。」

電話加入権については、「現在では NTT 電話加入権の市場価格は著しく低額になってきている。NTT とそれ以外のものを区別する合理性はなくなっているといえ、電気通信施設利用権の耐用年数とともに全面的に見直されるべきである。」としている（藤曲武美「償却資産の範囲と償却方法」『税研』112号、20-21頁、日本税務研究センター（2003））。

- 24 この点につき、成道教授は「固定資産の減価償却の取扱いは、沿革的には企業会計主導できており、税法において企業会計との乖離が進んでいけば、当然にその見直しも検討していかなければならない。」として、概ね 50 年近く見直しが行われていないことについて指摘しておられる。また、教授は、藤曲氏同様に、減価償却資産の範囲、耐用年数、減価償却方法、および残存価額についても見直しが必要であると述べておられる（成道秀雄「減価償却制度における会計・税務の現状と問題点」『税務弘報』107-110頁参照（2004））。
- 25 研究開発の分野で企業と大学の産学連携が実用分野にシフトしている。京都大学は塩野義製薬とアルツハイマー病治療薬の開発を進めているほか、名古屋大学はトヨタ自動車と 2020 年をメドに炭

素繊維の量産作りを目指す。実用化の研究に大学が関わることで早期の商品化や開発の効率化が見込める。企業から大学への研究資金提供も増加傾向にある。

日本経済新聞社が 25 日にまとめた大学調査で、有力な 149 校が 2013 年度に企業から得た共同研究資金は前年度比 12.9%増の 367 億円だった。…産学連携で最も多く資金を得たのは京都大学（44 億円）で、14 年度も 51 億円と増える見通し。次いで東京大学、東北大学、大阪大学など有力国立大が並ぶ。共同研究の件数は 1 万 6327 件と 12 年度より 4.8%増えた。国からの補助金が減っている大学では、実用的な成果を出して収入を増やそうとしている（日本経済新聞 2014 年 9 月 26 日朝刊第 1 面）。

- 26 「知的財産推進計画 2014」2014 年 7 月知的財産戦略本部 24-25 頁。
- 27 今後取り組むべき施策として、連学連携機能を強化するために、「公的研究機関（（独）産業技術総合研究所等）による知的財産権の有効活用」、「日本版バイ・ドール制度の運用等の見直し」、「知的財産権のパッケージ化による利用促進」、「改正研究開発力強化法に基づく出資業務の開始」、「イノベーションスーパーブリッジの実施」、「知的ビジネスマッチング活動の支援」、「知的財産の流通促進を支援する専門人材の確保」、「戦略的活用が見込まれる重要特許の外国出願支援」、「リサーチ・アドミニストレーターの育成・定着等」、「産学連携機能評価の促進」、および「総合科学技術・イノベーション会議との連携」などが挙げられる（「知的財産推進計画 2014」2014 年 7 月知的財産戦略本部 26-27 頁）。

**The Depreciation of Application and Patent Rights when  
a Company Devolves Ownership from a University:  
The Depreciable Properties of Application and Patent Rights**

Faculty of Liberal Arts, Department of Life Planning  
Saori OCHI

Abstract

This paper establishes that the validity of patent application rights and of patent rights tend to amortize a company's intangible fixed assets, despite the potential of both rights to generate a profit right at sometime in the future.

There tends to be a long delay between a patent being granted and that patent yielding practical applications: the length of this delay impacts on both rights. Moreover, there is the issue of patent rights once the granted patent period has terminated.

This paper highlights the necessity of depreciating application rights and patent rights for a company. Moreover, it outlines the different forms such depreciation takes from an accounting and a tax law perspective. The paper concludes with a discussion on the character of the depreciable properties of both rights.

Keywords: academic-industrial alliance, application right, patent right, depreciation, transferable equity