

産学連携における共同特許出願費用の負担と寄附金課税問題

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2019-02-28 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 越智, 砂織 メールアドレス: 所属:
URL	https://osaka-shoin.repo.nii.ac.jp/records/4361

産学連携における共同特許出願費用の負担と寄附金課税問題

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、企業が大学と共同研究を行い、共有特許を取得する際の共同特許出願費用に関するものである。共有特許を取得するために企業が共同特許出願を行うとき、特許を実施する企業がそれに係る費用および維持年金を全額負担している。本論文は、企業の共同特許出願費用を全額負担することが法人税法上、寄附金に該当するか否かを論じたものである。論文では、共有特許の持分比率に出願費用の負担割合を合わせるのではなく、その費用の負担は、費用収益対応の原則に則って共有特許を実施する企業の負担とすることが適当であること、また企業は共有特許とはいえ自社が保有する特許であることから寄附金には該当しないと結論づけた。

キーワード：産学連携、共同研究、共有特許、特許出願費用、寄附金

第1章 はじめに

第1節 本論文の目的

産学連携における共同研究は、その勢いをとどまるところを知らない。企業が大学等における共同研究件数は全体として増加傾向にあり、平成27年度は前年度比8%増の24,617件となっている。これに伴って、大学の民間企業との共同研究件数も増加傾向にあり、同年度では約467億円となった¹。

本論文は、産学連携において得られた研究成果を共同で出願する際、それに係る費用およびその維持年金を企業側が全額負担している現状からこの問題について取り扱うものである²。具体的には、共同出願に係る出願費用の負担を企業が契約により全額負担した場合、企業が拠出した大学の持分割合の支出が、法人税法上寄附金に該当するか否かについて論じる。

第2節 論文の構成

第2章では、産学連携の取り組みと共同特許出願の現状について述べている。まずは産学連携の取り組みと実施権について、知的財産法の立場から論じる。産学連携で創出された成果物を共有特許として出願する場合、共同出願契約書が交わされる。その契約書には、共有特許の持分比率が記載され、また共同出願の費用についても記載されていることから、その実情について述べることとする。

第3章では、前章で述べた共同特許出願費用の企業的全額負担について、持分比率と異なる現状が、大学

に対する寄附金に該当するか否かについて、法人税法37条を根拠として論じる。加えて特許出願費用と共有特許を実施する企業収益との対応性について論じる。その上で、共同特許出願費用の持分比率と費用負担の関係について、持分比率と費用負担に相関関係があるのか否か、持分比率の決定方法とその趣旨について論じることとする。

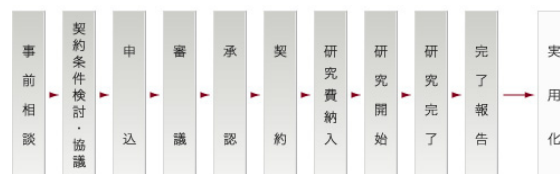
第4章では、結論と産学連携における残された課題について述べることにする。

第2章 産学連携の取り組みと共同特許出願の現状

第1節 産学連携の流れと実施権

(1) 産学連携事業の流れと特許出願

大学と企業の産学連携事業は、事前相談に始まり共同研究が完了し、報告することによって終了する^{3,4}。



完了報告の後、研究成果の実用化に向けて協議を行う。このとき（出願前）、大学が企業に研究成果を有償譲渡する場合がある⁵が、近年、共有特許として出願するケースが増加している。

なお研究成果の取扱いについては、出願前に契約にてその選択を行わなければならない。

例えば、東北大学では、共同研究契約書の第12条において大学と企業が共有する知的財産権につき、「契約の選択は、出願前にこれを行わなければならない。」としており、有償譲渡するか、あるいは実施権を許諾するか選択することになっている。

このように、共同研究の成果物について、特許出願前に知的財産権の帰属を明らかにするため、その帰属を大学と企業の共有とするのか、それとも企業に譲渡するのかという選択がある。この点につき、各企業と大学、あるいは共同研究ごとに、ケースバイケースであるが、上述したように大学と企業の共同出願件数は年々増加傾向にあり、共有特許を選択するケースが増えていると考えてよからう。

産学連携が推進される現状の背景には、企業が大学のもてる技術を利用したいということ、研究費の税額控除などが挙げられ、企業にとって産学連携はメリットが多い。また大学側の事情としては、大学独自の特許出願が減少していることが挙げられる。大学独自の特許出願数は、国立大学全体で368件だった95年度から徐々に増加し、ピークの2006年度は5751件に達した。その後は減少傾向で、2012年度は4631件にとどまった。この減少の原因は、出願を質の高い研究成果に絞っていることであり、研究力が低下しているわけではない。出願件数減少の背景には、国立大学に適用されていた特許庁に出願する際の料金負担を免除する経過措置が2016年度で終了したことである。大学の負担が増えたため、出願を絞ったと考えられている⁶。

このように大学が特許出願に関して消極的な姿勢を示すのは、出願費用とその後の回収見込みとのアンバランスが考えられる。大学は真理の探究を目的としており、企業のように営利を追求する組織ではないことから研究成果のすべてを出願するというよりは、特許の将来性を見据えた上で出願するということであろう。

このことは産学連携であっても同様である。共同研究の成果の中でも実現可能な、つまり製品化されることが確実な研究成果の出願のみに絞って出願する。

さて知的財産の帰属について「共有」を選択した場合、特許取得に向けて新たに契約書を交わす必要がある。

共同研究計画書はあくまで共同研究完了までの契約であり、それには共同研究の題目や経費負担（分担）について記されている。特許取得に向けての出願は共同研究終了後、成果物が生じている場合であり、大学

と企業とで取り交わされるのが「特許共同出願契約書」である^{7 8}。

(2) 実施権－専用実施権⁹と通常実施権¹⁰

さて、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に、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ないという権原にすぎない。

実施権は、専用実施権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、単に「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。

これに対し、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しうることになる。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¹¹。

また通常実施権は、ほとんどの場合、契約によってそれが生ずる。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^{12 13}。

第2節 共同特許出願の現状

(1) 共同特許出願契約書

共同特許出願契約書は、共同研究計画書に基づき、大学と企業が知的資産および資金の双方を拠出して共同研究した成果物に対して共同で出願するときに締結するものである。

この契約書はひな形があるものの、内容については個々の成果物に対してケースバイケースである。ただし、権利の帰属及び持分、および費用分担については、必須条項となっているようである¹⁴。

共同特許出願契約書の中には、まずは持分比率の決定が先決事項であり、その後出願に関する費用分担が取り決められる。

費用の分担については、多くの契約書において企業が全額負担するとの条項が盛り込まれており¹⁵、持分割合に応じて負担する契約書は少ない¹⁶。これはひとえに、特許取得後に事業化することが企業に限定されていることに基因するものと思われる。

なお、共同特許出願費用は企業が全額負担するケースが多く見られるが、最近の国内出願に関しては、企業と費用を折半するケースも増えてきている¹⁷。

(2) 共同特許出願の費用負担の現状（会計処理から）

通常、共同特許出願に関する費用については持分比率に関わらず、企業が全額負担する契約が基本とな

る。費用の支払いは、特許事務所等よりその全額の請求書が企業に送られ、企業でこれを支払う。なお持分比率との差額は原則「寄附金」で会計処理を行う。

大学側の主張としては、共有特許の持分比率、出願費用の金額や負担分については契約の自由である上に、共同特許を取得して実用化する企業が支払うべきであると認識している。大学側としては寄附にはあたらないので大学側は別段寄附的な処理をしないし、企業も寄附金処理する必要がないと思うし、過去数百件の契約もすべて同様あるとの認識である。

ところで、企業と大学との産学連携の場合、その出願費用の負担割合が問題となる。負担を持ち分比率にするのか、もしくは企業が全額負担するのか、あるいは協議の上でそれらとは異なる負担割合にするのかである。

電気通信大学の共同特許出願契約書によると、企業側の負担となっている¹⁸。企業によれば、共有特許の持ち分比率に応じた出願費用の負担となっている場合もあり、ケースバイケースであると思われる。

例を挙げて解説しよう。なおここでは共同出願契約書の流れではなく、共同特許出願費用の負担を中心に見ていく。

【共同研究の結果、共有特許（持分比率は企業が50%、大学が50%）を取得するために出願した場合（甲：大学、乙：企業）】

共同特許出願契約書において、条文には、手続き及び費用負担について、以下のような規定がある。

手続きに関して、「本件発明の特許出願手続き及び本件特許権の維持保全のための手続きは、乙（甲）が行うものとする。ただし、出願審査の請求、出願の取下げ、拒絶査定への対応、権利の放棄、その他両者協議の上手続きをすることが適当と認められる場合については、事前に甲（乙）と協議するものとし、甲（乙）はこれに協力する。」と規定されている。

また、費用に関して「前条の各手続きに要する費用（弁理士費用を含む。）及び本件特許権に係る特許料は、乙の負担とする。」と規定されている。

共同特許出願費用について、企業側の経理処理として、出願時と共同特許取得時に分けて処理する。

- ① 出願費用が100万円必要として、まずは企業が仮払いとして100万円を支払う。
 仮払金 100万円 / 現金 100万円
- ② 研究成果が特許化され、共有特許を取得する。企業の会計処理として、50万円を寄附金処理（大学負担分）、50万円を資産計上して特許権償却する。
 寄附金 50万円 / 仮払金 100万円
 特許権 50万円 /

ところが、法人税法基本通達9-4-2の3では、「法人が各事業年度において支払った寄附金の額を仮払金等として経理した場合には、当該寄附金はその支払った事業年度において支出したものと法第37条第1項又は第2項《寄附金の損金不算入》の規定を適用することに留意する。」としており、以下のような会計処理となる。

- ① 出願費用が100万円必要として、まずは企業が仮払いとして100万円を支払う。
 寄附金 50万円 / 現金 100万円
 特許権 50万円 /
- ② 研究成果が特許化され、共有特許を取得する。
 仕訳なし

第3節 共同特許出願費用の負担割合にかかる問題

ここでの問題点は、2つに分けることができよう。

第一に、そもそも企業が支払った出願費用は、私的自治の原則にしたがって契約に基づいて行われたものであること、また出願後の実用化に向けて特許を使用するのは企業に限られる場合が多いことなどを勘案すると、寄附金の定義に、大学に対するこのような支払いが該当するのか、つまり出願費用が寄附金になるとは必ずしも断言できないのではないかと。また違う視点から見た場合、持分比率に応じた出願費用の負担が規定されているわけではない¹⁹。企業が支払った出願費用を寄附金処理する法的根拠はどこにあるのか。換言すると、共有特許はたとえ1%の持分比率であったとしても100%使用することが可能である。企業が支出した出願費用が寄附金に該当するのかという問題があらう。

第二に、仮に共有特許の持分比率にしたがって、本来大学側が負担すべき出願費用割合の金額を企業が負担しているとして、それが寄附金と考えられるとするならば、企業が大学に対しての寄附金を支出していることと同様とみなすことができよう。しかしそうすると、次の問題点として、企業が支払った出願費用をいつ寄附金として計上すべきかという時期の問題が発生する。現行では、共有特許出願申請時に寄附金として計上することとなっているが、この時点で特許が取得できるとは限らない。つまり、特許取得とそれに伴う支出の処理のタイミングがずれており、この「寄附金の計上時期のズレ」をどう捉えるかという問題が生じよう。

またこの他の問題点として、企業側は現行では寄附金処理をしているが、契約当事者である大学はどのような会計処理をしているのであろうか。むろん、企業と大学とはその設立目的も異なり、会計処理も異なることは周知の事実であるが、しかし企業は出願費用の一部を寄附金として処理しているにもかかわらず、大学の会計処理は不明確である²⁰。この原因としては、税制上の明確な規定がないことに基因するのではないだろうか。産学連携事業は、企業にとっても大学にとってもメインとなる事業ではないことから、不明確な会計処理をしているという懸念もある。

第3章 共同特許出願費用の大学負担分と寄附金課税

第1節 寄附金の意義と根拠

(1) 寄附金の意義

法人税にいう寄附金は、その範囲が極めて広く、また定義としては曖昧である。

一般にいう寄附とは、財産等を贈与することをいい、当事者の一方（贈与者）が無償で一定の財産を相手方（受贈者）に与える意思を表示して相手方がこれに受諾することにより成立する契約である（民法549条）。

翻って法人税法上の寄附金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産または経済的利益の贈与または無償の供与のことである（法人税法37条7項）。

基本的に民法上の寄附（贈与）と法人税法上の寄附金は同義であると考えてよいがしかし、税務上の寄附金には、金銭・資産等の無償贈与のほかに、役務提供の無償供与、更には、低廉譲渡、高価買い入れ、債権放棄、債務免除等も含まれる等その範囲は民法上の寄附（贈与）とは異なる。それは通常の意味における寄

附金（公共または公益のための拠出ないし提供）よりもはるかに広い観念である。寄附金が法人の純資産の減少の原因となることは事実であるが、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用といえるかどうかは、きわめて判定の困難な問題である²¹。

法人が支出した金額が寄附金と認められるためには、どれだけ「費用の性質」をもち、どれだけ「利益処分の性質」をもつかを客観的に判定することが困難であるため、それを明確に区分することは困難である。

(2) 寄附金課税の根拠

ところで、現行法での寄附金の考え方は、財政収入の確保や課税の公平という観点からだけではなく、費用収益対応の所得計算原理が影響している。

「寄附金は反対給付がなく、個々の寄附金支出について、これが法人の事業に直接関連があるものであるか否か明確ではなく、かつ、直接関連のあるものとならないものを区分することは実務上きわめて困難であるから、一種の形式基準によって事業に関連のあるものを擬制的に定め（損金算入限度額）、これを超える金額を損金不算入としているのである。²²」

第2節 寄附金課税と企業会計理論—費用収益対応の原則

法人が利益処分以外の方法により支出する寄附金の中には、法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要であることが明らかでない寄附金があり、後者は多分に利益処分とすべき寄附金を含むとの見地から、税法は後者に属する寄附金を税法上の寄附金とし、これについて損金算入限度を設け形式基準による区分を行うとともに、例外として指定寄付金及び試験研究法人等に対する寄附金の制度を設けていると考えられる²³。

なお、試験研究法人は、現在は特定公益増進法人となっており、公共法人・公益法人等その他の特別の法律によって設立された法人のうち、教育または科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他の公益の増進に著しく寄与するものとして法人税法施行令77条に定められている。

本施行令によると、公益の増進に著しく寄与する法人の範囲において、独立行政法人および私立学校法に規定する学校法人が含まれており、独立行政法人である旧国立大学および私立大学がこれに該当することに疑いの余地がない。そうすると、特定公益増進法人に

対する寄附金は、損金算入されることになる。

この税制改正では、試験研究費の一部を税額控除できるとした。この特別試験研究費は、租税特別措置法施行令27条の4の8において、「法第42条の4第12項第3号に規定する政令で定める試験研究は、次に掲げる試験研究とする。大学等と共同して行う試験研究で、当該大学等との契約又は協定に基づいて行われるもの。」としている。

しかしこのような場合、単に共同研究であるからといって、直ちに親子会社から子会社に対して贈与、すなわち寄附があったといえるだろうか。たとえば、その研究の成果として特許権を取得した場合に、その特許権はすべて親会社に帰属し、子会社はその特許権に通常実施権しか有しないというのであれば、研究費用の大半を親会社が負担したとしても、あながち不合理とはいいいきれないからである。

共同研究の場合には、本来相手方が負担すべき研究費用を自己が負担した、すなわち相手方に対して贈与があったかどうかは、各参加者の負担額がその研究による成果物の帰属や専用実施権や通常実施権の設定による受益の程度に応じているかどうかを基準とすることになる²⁴。

なお、法人が行った寄附金のうち、(1)国や地方公共団体、公益法人に対する寄附金については、その全額を損金算入することができ、(2)学校法人や独立行政法人、特定公益増進法人等に対する寄附金については、一般の寄附金の損金算入限度額と別枠²⁵で損金算入することができる²⁶。

「法37条5項の規定からみれば、寄付金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与であって、同項かつこ内所定の広告宣伝費、見本品費、交際費、接待費、福利厚生費等に当たるものを除くものことである。寄付金が法人の収益を生み出すのに必要な費用といえるかどうかは、きわめて判定の困難な問題である。もしそれが法人の事業に関連を有しない場合は、明白に利益処分の性質をもつと解すべきであろう。しかし、法人がその支出した寄付金について損金経理をした場合、そのうちどれだけ費用の性質をもち、どれだけ利益処分の性質をもつかを客観的に判定することが至難であるところから、法は行政的便宜及び公平の維持の観点から、一種のフィクションとして、統一的な損金算入限度額を設け、寄付金のうち、その範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入されないものとしている（法37条2

項)。したがって、経済的利益の無償の供与等に当たることが肯定されれば、それが法37条5項かつこの内所定のものに該当しないかぎり、それが事業と関連を有し法人の収益を生み出すのに必要な費用といえる場合であっても、寄付金性を失うことはないというべきである。²⁷⁾

仮に、本件特許共同出願に係る出願費用が寄附金に該当したとしよう。この場合、どのような問題が生じるのであろうか。

法人の支出した寄附金には、事業に関連するものと、そうでないものが含まれている。これを一定の画一的基準によって限度額を定めて、その限度額の範囲内であれば損金性を認め、限度額を超える場合には、その超える部分を否認しようとするのがこの規定の趣旨である²⁸⁾。

寄付金を損金の額に算入することを規定する趣旨は、制度創設当時、寄付金を損金の額に算入すると、企業が負担する税の減少を生じ、寄付金の一部を国が負担したと同じような結果になって課税の公平上好ましくないという²⁹⁾理由からであり、寄付金の損金性の有無や利益処分によるべきであるという考え方に基いていない。企業が寄付金を支出することによる財産上の損失を無条件に認めると、本来企業が支払うべき税額が減少し、その分だけ国が寄附を肩代わりするという結果になるためである。そのため、法人税法は寄付金に一定の制限を設けているのである。もっとも、国や公益性の高い団体に対する寄附については、特例を設けて寄附を奨励している。

しかしながら、寄付金に限度額を設定しているのは、課税の公平の観点からのみではない。

そもそも法人税の計算の根底には会計学の基本理論があり、費用収益対応の原則に基づく所得計算原理が影響している。

すなわち、寄付金は反対給付がなく、個々の寄付金の支出について、これが法人の事業に直接関連があるものであるか否か明確ではなく、かつ、直接関連のあるものとないものを区分することは実務上極めて困難であるから、一種の形式基準によって事業に関連のあるものを擬制的に定め（損金算入限度額）、これを超える金額を損金算入としているのである³⁰⁾。

昭和38年12月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」によれば、「税法上損金（所得税法上の必要経費を含む。以下同じ。）の計上については、まず、いわゆる費用収益対応の原則が適用され、さらにこれがいわゆる権利確定主義に対応する債務確定の有無に

よってテストされている。

この点については、費用収益対応の原則を基本とする企業会計原則との間に若干の相違点があるようにみえるが、損金の見積り計上を無制限に認めることは課税上弊害が大きいのみならず徴税技術上も困難であるため、税法上は相手方企業における収益計上の時期と表裏の関係において債務を計上することを基本とし、個別的には、合理的な範囲において、できる限り会計上の意味における費用収益対応の原則の実現を図る方向で考えるという立場によるものとする。³¹⁾」としている。

すなわち、費用収益対応の原則は、適正な期間損益計算を目的としていることから、収益（益金）に対応する費用（損金）を合理的に計上することが必要とされる。このように考えると、寄付金は対応する収益がなく、しかも業務関連性を明確に示すことができない。ゆえに、不当に損金の額を減少させることを防止するため、また法人税の所得計算が費用収益対応の原則をベースにしていることに鑑みると、寄付金の額に損金算入限度額が設けられていることに合理性があるといえよう。

また昭和38年12月のそれには、寄付金について、「法人が利益処分以外の方法により支出する寄付金の中には、法人の業務遂行上明らかに必要な寄付金と必要であることが明らかでない寄付金があり、後者は多分に利益処分とすべき寄付金を含むとの見地から、税法は後者に属する寄付金を税法上の寄付金とし、これについて損金算入限度額を設け形式基準による区分を行なう…。

また、現行取扱い上は、社会事業団体、学校、神社等に対する通常の意味の寄付金のみでなく、法人が行なったその事業の遂行上必要なことが明らかでない贈与、たとえば低廉譲渡が行われた場合の贈与相当部分等も税法上の寄付金に含めて取り扱われている。

第3節 共同特許出願における持分比率と費用負担

産学連携において共同研究契約を締結して共同研究を行い、その成果を得たとする。成果物を特許庁に出願する場合、共同契約書によって、共有か単独か、また共有の場合は持分比率が双方の協議の上決定される。

まず、成果物の持分について共有か単独かについては、これまでの研究の成果物は、大学が企業に譲渡する場合が多かった。その理由としては、大学が特許を実施することがない上に出願費用や維持年金が高むこ

とが考えられた。まさに大学にとっては「負の資産」でしかない。それゆえに、特許を実施する企業に成果物を有償譲渡することによって、投下資本の回収を行ってきた。しかしながら、今日では共有特許を希望する大学が増加している。なぜならば、仮に共同研究から成果が得られたとしても、発明として完成されていないかぎり権利化（知的財産の取得）はできないし、そのままでは製品化（実用化）はできない。その場合、もし権利化や製品化を望むのであれば、大学と企業が合意して引き続き共同研究を行うか、あるいはそれぞれが独自に研究を継続する必要がある³²。

そうすると引き続き研究を行う場合は、これまでの研究成果を基にさらなる研究（より具体的には、基礎研究から応用研究へ、そして実用化に向けての研究）を推進することになるが、仮に企業に共同研究の成果を譲渡した場合、大学としては（狭義では研究者にとって）今後の研究に支障が生じる。すなわち、大学の研究者が研究をするとき、譲渡した企業に実施権の許諾を取らなければ研究活動を続行することが困難となる。それゆえに、近年では、共同研究の成果物を共有特許にするケースが増加しているのである。

ところでこの共有特許の持分比率については、契約書によりケースバイケースである。比率の取り決めについて、掘田氏は「共同の成果とする場合の…寄与率については、大学50%、企業50%の平等配分が半ば慣行になっているが、紛糾を避けるための割切りが累積したものともみることができると思われる³³。」と述べておられる。確かに、後のトラブルを回避するために平等配分ということもあるが、そもそも特許権の対象であるである情報について、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ものであり、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³⁴。すなわち、特許権は有体物と異なりたとえ1%の持分比率であっても100%使用することが可能である。ゆえに、実際のところ、持分比率が大学30%、企業70%というように決めたとしても結局100%の実施が可能ということになる。また持分割合についての協議を行うとき、共同特許取得後の実施については争いが無い。このとき、これまでの共同研究プロセスにおいてどれだけその成果物に対して貢献したかという「貢献度合い」で比率を決定するならば、大学と企業は、拠出した内容が、大学は知的資産（研究者の経験、知識、ノウハウ、発想から生

み出される有形無形の研究アイデア等、企業でいえば「のれん」のような研究信用力）を、大学は共同研究にかかる費用や大学に対する寄附金などとその性質は異なることから、同じ基準で比率を決定することは困難である。

さてこのような共同特許出願費用の企業側全額負担について、双方がどのような認識を持っているのだろうか。

まず、企業側にとっても、共有特許とはいえ自社が保有する特許を実施する（専用実施権の実施）のであるから、これに対する支払いは必要経費の範囲内と捉えており、全額負担することに対して抵抗はない³⁵。

そもそも共有特許の持分者は企業と大学であり、その共有特許を取得して使用すること、また製品化して企業収益につなげることは企業が行うことであり、そのための先行投資あるいは必要経費と捉えることができるので、企業側の認識としては、問題を感じていない。ただし、共有特許であるだけに、課税庁は持分比率に応じた費用負担を念頭に置き、企業が出願費用を全額負担した場合は、大学への寄附と捉えている。

一方、大学では共有特許を取得することについて、大学側は特許を取得してもそれを実施することはない。大学は真理を探究する学問の場であり営利を追求する場ではないからである。仮に大学が共有特許を取得するにあたり出願費用や維持年金を支出したとしても、実施をしないので収益を上げることはない。すなわち特許を保有することは大学の負の資産になる。相澤氏は「大学は、本来、営利を目的とする組織ではない。したがって、発明による利益の獲得をインセンティブとする特許法からすれば、特許権の取得を大学の目的の1つとすることには矛盾が生じる。大学は「学問の自由」に基礎を置く研究と教育を行う組織であり、その研究の対象は特許法によって保護される発明に影響されるべきものではない。特許権は実用化による経済的利益の獲得を目的とするものであり、大学で行われている真理の探究を目的とする科学技術に関する研究とは異なるものである。大学における研究を、特許権によって保護される発明に誘導しようとするのは、大学における研究の在り方と矛盾することになる³⁶。」と述べておられる。なるほど特許法の考え方は大学の存在意義と合致しないところがあり、企業と同等の立場として考えることは適当ではない。この点、昭和52年6月17日の学術審議会の答申「大学教員等の発明に係る特許等の取扱いについて」は、学術研究を以下のようなものとしている。①学術研究は、

真理を探究する人間の基本的知的欲求に根ざす活動であり、その中心は新しい法則・原理の発見、方法論の確立、知識や技術の体系化による学問分野の開拓などにある。②学術研究は、研究者の自由闊達な発想を基に展開されることによって成果を期待できるものである。そのためには、研究テーマや研究方法の設定が研究者の発想に基づいて行われるべきものである。③学術研究は、製品化に結び付くものよりは、原理的な発想に重点が置かれているものが多い。④学術研究における教員の目的は、プライオリティを確保すること重点が置かれている。

この中でとりわけ③の学術研究と製品化について、非常に消極的な考え方を示していることが理解できよう。この点につき相澤氏は「①学術研究は、特許につながるような研究成果を直接の目的としていないのであり、民間企業の開発研究とは異なっている。②学術研究における研究テーマや研究方法の設定は、研究組織による指示や命令によって定められるものではなく、民間企業の開発研究とは異なっている。③学術研究は、製品化に向けられているものではなく、そのまま、実施可能なものは多くない。④特許制度は、プライオリティを確保することに向けられた制度ではない。特許は、学術研究の研究者の研究業績の一環として考慮されるべきである。³⁷⁾」と述べておられる。

特許が学術研究の成果であり業績となることに異論はないし、また学術研究が直接特許につながることを目的としているのではないが、しかし委託研究や共同研究の多くは、民間企業と大学とが共同して研究開発を行うものであるから、民間企業の開発研究と大学の学術研究との重なる部分が多い。このように考えると、産学連携における共同研究等は、純粋な学術研究とは異なるであろう。企業側としては大学の学術研究を用いて企業の開発研究となることを期待しているであろうし、ひいては実用化を目指すものであるから、費用収益対応の原則に則ったとしても問題はないように思われる。

本件のような問題について、谷口氏は以下のように述べておられる³⁸⁾。

「…我が国では知的財産権取引の課税に関する特別規定はほとんど用意されていない。知的財産権取引をめぐる課税問題は租税法の解釈過程で生じることが少ないことを前提とすると、知的財産権取引をめぐる課税問題は、司法上の法律構成（契約解釈）の問題であると考えることができる。

…知的財産権取引に限らず、当該取引の私法上の法

律関係がいかに構成されるかによって税額の多寡が生じることはこれまでの議論からも明らかである。

…租税法は司法上の法律関係を前提に課税を行うのであるから、私法上の法律関係をいかに構成すべきかという問題が当然生ずる。知的財産権取引をめぐる課税問題は、租税法適用の前提となる私法上の法律関係をいかに構成すべきかという問題であるといえる。

租税法上では私法と異なる独自の契約解釈ができるか否かをめぐっては、様々な議論が展開されてきたが、通説は、租税法上、独自の契約解釈を認めるべきではないとの立場で統一されている。すなわち、私法関係準拠主義の下では、私法上の法律構成が行われ、それに基づく法律関係に課税要件事実を当てはめることで課税がなされるため、私法上の法律構成を適正に行うことで、課税上の問題解決が図られる。知的財産権取引をめぐる課税問題でも同様のアプローチがされるべきであるといえる。」

第4章 結びに代えて

第1節 結論

以上のことから、出願費用の大学負担分を寄附金課税するならば、そもそも私法取引に遡って、その取引自体を引き直さなければならない。それは私法取引を租税が歪めることに他ならず、また産学連携で得た研究成果を十分に発揮できないことに繋がる。

共有特許の持分比率は、特許を取得、維持するための費用をお互いの負担にするための比率ではなく、これまでの研究成果に対するプロセスにおける貢献度であり、法人税法37条の寄附金には該当しない。加えて企業にとって、共有とはいえ自社が保有する独占特許と何ら変わらないのであるから、企業が保有する他の専有特許と同様に、共同特許出願費用および維持年金は企業が負担すべきであるし、またその費用は全額損金算入されてしかるべきであると考ええる。

第2節 残された課題

企業側が負担している費用は、出願費用に関わらず、このほかにも共同研究費用など、金銭的負担が多く、研究開発費に紛れ込んでいるものもありこれらの費用全体を精査し見直す必要がある。

また大学側としては、このような資金提供が寄附金として課税されないのかといった問題もある。

産学連携事業は、分野によっては今後の日本の技術を支える重要な側面を有しており、今後ますます重

要になってくるであろう。このような産学連携を租税法が側面からサポートすることは産学連携をさらに加速させることに繋がるといえよう。

注

- 1 『産学官連携データ集 2016～2017』18-19頁、科学技術振興機構。
- 2 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）、「知的財産のオープン化による無償取引と収益の認識」『大阪樟蔭女子大学研究紀要』第8巻（2018）などがある。
- 3 大阪市立大学 産官学連携本部 (http://www.osaka-cu.ac.jp/ja/research/collaboration/funded_research 2017年12月確認済み)
- 4 共同研究の研究成果を実用化（事業化）するまでの段階を3つのステージ（研究ステージ、開発ステージ、実用化ステージ）に分けて整理することができる。共同研究を行うためには、まずは大学の「研究シーズ、ポテンシャル」と企業の「社会のニーズ」の合致が必要であり、そこから共同研究がスタートする。共同研究の成果をさらに共同（あるいは単独で）開発し、実用化に向けてさらにビジネスプランを立案し、マーケティングを実施する。
- 5 共同出願を希望しない場合は、大学は出願前に企業に有償譲渡することになり、この場合、特許共同出願契約書ではなく、特許譲渡契約書の締結となる。
- 6 同紙面によれば、有用な成果だけに絞り込んで出願するのは正しいことだと述べられている。確かに、

大学にとって特許を出願するに当たり、出願費用および維持年金が発生する。特許権を用いて製品製造かしない大学にとってはまさに負の遺産である。むしろ、特許を取得して、第三者（ここでは企業）に通常実施権を与えることも可能であろう。ゆえに、特許取得が確実に、しかもその特許で将来的に費用を回収できるだけの特許でなければ出願しないというのは一理であろう。なお、1995年度から2012年度の特許出願数を大学別に見ると、東京大学がトップで5821件、2位以下は東北大学が5161件、東京工業大学が4263件、大阪大学が4145件、京都大学が3740件となっている。（「国立大の特許出願減 06年度から、負担増え絞り込みか」日本経済新聞2017年12月12日朝刊参照）。

- 7 共有特許取得後の維持年金および実用化については、協議の上、別の契約書が交わされることになる。
- 8 特許共同出願契約書のひな形によれば、契約書の内容は、権利の帰属及び持分、手続及び費用、通知、外国出願、特許権等の実施、契約の有効期間および協議となっており、この契約書は、特許出願に係る事項のみ記載されていることがわかる。
- 9 中山信弘『特許法』第二版453-457頁
- 10 本節は、前掲注(9)、452-453頁によるところが大きい。
- 11 前掲注(9)、461頁。
- 12 前掲注(9)、463頁。
- 13 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ことと述べた。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））
- 14 この他、外国出願や契約有効期間、秘密保持についても、ほぼどの契約書にも規定があることから、契約書を作成するときに盛り込めば、どの

- 大学の契約書も大差ないと考えられる。
- 15 大阪府立大学（第3条）、電気通信大学（第3条）、岡山大学（第2条）、および学校法人トヨタ学園（第2条）などの共同特許出願契約書が挙げられる。
- 16 明治大学は、出願費用を持分割合に応じて取り決めており、珍しいケースである。
特許共同出願契約書第4条（費用負担）「甲及び乙は、前条の手続きに要する出願費用、審査請求に係る費用、特許料等の経費を第2条の持分割合に応じて負担するものとする。」
しかしながらこれはひな形であり、必ずしも明治大学と企業がこれに則って、出願費用を持分割合に応じて負担するものではない。
- 17 「出願費用は折半とするのか、どちらかが負担するのもかも明確にします、相手が大学の場合、従来は企業が費用をもたされるケースが多かったのですが、最近では国内出願に関しては、企業と費用を折半するという大学も増えてきております。」
「契約の必要性について－共同出願取扱契約－」
特許業務法人 三枝国際特許事務所 <https://www.saegusa-pat.co.jp/>（2018年2月12日確認済み）
- 18 電気通信大学の特許共同出願契約書では、第2条に出願手続および特許権の維持保全について企業が負担する旨の規定があり、これを受けて第3条では、前条の各手続に要する費用及び本件特許権に係る特許料は企業負担となっている。
- 19 一部の企業と大学との特許共同出願契約書において、持分比率に応じた出願費用の費用分担を取り決めているものもあるが、基本的には、双方の契約交渉によって取り決められるものである。
- 20 この点につき、会計処理のみならず共同研究の契約においてもトラブルが生じている。
「企業間どうしでは余り問題はおきていませんが、大学（個人の研究者・教授）と企業間でトラブルが生じている場合が多いのです。現在では、各大学では知的財産本部を有し、職務発明に該当するものについては、大学が権利処理をするシステムをとっている大学が多いですが、残念ながら、全ての大学がきちんとした管理体制を整備しているとは言い難い状況であることも事実です。」
（「契約の必要性について－共同出願取扱契約－」
特許業務法人 三枝国際特許事務所）
このように、大学は企業との連携事業のために
- 知的財産本部を設けているが、しかしながら特許とそれに関する法律、すなわち工学系の知識と法律系の知識の双方を兼ね備えた人材が不足していると考えられよう。
- 21 金子宏『租税法第22版』382-383頁、弘文堂（2017）。
- 22 山本守之『体系法人税法』827頁、税務経理協会（2013）。
- 23 昭和38年12月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」税制調査会、36-37頁。
- 24 成松洋一『試験研究費の法人税務（五訂版）』141-142頁、大蔵財務協会（2013）。
- 25 一般の寄附金に係る損金算入限度額は以下のとおりである。
 $(\text{所得金額} \times 2.5\%) + (\text{資本金等の金額} \times 0.25\%) / 4$
- 26 「法人が寄附した場合の税制上の優遇措置」寄附金関係の税制について：文部科学省
http://www.mext.go.jp/a_menu/kaizei/zeisei/06051001.thm（2017年9月24日確認済み）
- 27 清水惣事件 大阪高裁昭和53年3月30日判決（高民集31巻1号63頁）。
- 28 『DHCコンメンタール法人税法第37条』2555頁。
- 29 前掲注(22)、736頁。
- 30 前掲注(22)、837頁。
- 31 税制調査会 昭和38年12月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」17頁。
- 32 掘田行久「産学連携の契約における主な論点」『バイオサイエンスとインダストリー』Vol.68、No.4、74頁（2010）。
- 33 前掲注(32)、74頁。
- 34 前掲注(21)、306-307頁。
- 35 出願費用負担および維持年金の支払いに抵抗はないものの、依然として企業が抵抗感を抱いているのが、不実施補償料の支払いである。不実施補償料の支払いは、実際の共有特許を用いて製品を製造・販売する段階において初めて試算され支払われる性質のものである。企業側は、製品の販売段階まで、製品の試作を重ね、市場調査を行い、限界利益を計算して経営計画を立てているため、販売の段階において不実施補償料が発生することは、経営計画が大幅に変更される可能性がある。加えて、企業は共有特許取得までに、大学との産学連携において巨額の研究経費や人材を投入している。また特許出願に際して出願費用および維持

- 年金を支出することを勘案すること、製品の販売
段階での予期せぬ支出は避けたいということにな
ろう。
- 36 相澤英孝「大学と特許」『ジュリスト』1405号、
106頁（2010）。
- 37 前掲注（24）、106頁。
- 38 谷口智紀『知的財産権取引と課税問題』32頁、成
文堂（2013）。

Allocation of the Cost of Joint Application Rights and Tax Contribution

Faculty of Liberal Arts, Department of Life Planning
Saori OCHI

Abstract

This paper investigates the cost of joint application rights when a corporation applies for a patent for an academic–industrial alliance.

Where a corporation submits a patent application for a joint patent, the corporation with the licensed patent bears all application expenses and retention costs.

The purpose of this paper is to investigate the cost of an application process to determine whether it meets the definition of a donation under the Japanese Corporation Tax Act.

Our results show that the ownership ratio of a joint patent differs from the defrayment ratio, and that a defrayment ratio for the application fee is more favorable than the corporation meeting all the expenses. Furthermore, this expense is not considered a donation.

Keywords: academic–industrial alliance, joint patent, intellectual property, contribution