

【研究ノート】

信託を用いた特許権移転スキームの課税問題の検討

Examination of taxation issues of the patent transfer scheme using the Trust

大屋 貴裕[†]

Takahiro Ohya

今井 克也[‡]

Katsuya Imai

黒田 尚彦[§]

Naohiko Kuroda

<目 次>

はじめに

1. 知的財産権の概要

1-1 知的財産権制度の概要

1-2 知的財産権と法律

1-3 知的財産権と独占禁止法の関係

2. 特許権制度の概要

2-1 特許制度の趣旨

2-2 「特許を受ける権利」と「特許権」

2-3 特許権の利用

3. 事例研究

3-1 事例

3-2 問題点

3-3 移転スキーム

3-4 課税問題

4. 信託利用による課税問題の検討

4-1 課税関係

4-2 課税問題

4-3 信託利用のポイント

おわりに

[†] 金沢星稜大学経済学部教授

[‡] 北陸税理士会所属税理士

[§] 北陸税理士会所属税理士

はじめに

知的財産権は財産権の一種で他人に移転することが可能である。産業財産権である特許法、実用新案法、意匠法及び商標法では、特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の移転は登録しなければ効力を生じないと定められており（特許法98条1項1号、実用新案法26条、意匠法36条、商標法35条）、相続その他の一般承継による場合でも、遅滞なく、その旨を特許庁長官に届け出なければならぬとされる。すなわち、契約などにより特許権、実用新案権、意匠権及び商標権を譲渡しても、その譲渡により権利が移転したことを登録しなければ、移転は効力を発せず、譲渡を受けた個人や会社が権利行使することはできない。また、相続や会社の合併、分割などで特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の承継した場合でも、その承継を届け出る必要がある。

知的財産権については、移転に際して、その金額や移転方法をめぐって問題となることが少なくない。最近話題となった京都大学教授と製薬会社の紛争は、まさに知的財産権の移転対価をめぐるとの対立から生じたものである。知的財産権は税務上資産であることから、その移転は必ず課税関係が発生することとなる。上記の問題だけではなく、課税問題を認識しておかなければ、移転によって思いがけない課税負担がかかる可能性もある。

資産の移転については、これまでにおいて、信託という制度の利用を検討してきたが、本稿は、知的財産権の移転の際に信託利用の可能性を探り課題を検証するものである。

1. 知的財産権の概要

1-1 知的財産権制度の概要

知的財産とは、「物」とは異なり「財産的価値を有する情報」を含むことで、①情報そのものが容易に模倣・利用されることにより消費されることがない、②多くの者が同時に利用することができる、という特質から、創作者の知

的財産の権利保護をしつつ、知的財産の有する社会的価値を有効に生かすことが不可欠となる。それらを実現可能とする制度が知的財産権制度である。

わが国での知的財産を保護する法的制度は、特許制度整備の必要性が認識された明治18年（1885年）の「専売特許条例」の制定が始まりであり、以降、いくつかの知的財産に関する法律が定められてきた。

それらの法律の総体は知的財産法と呼ばれているが、知的財産の創造、保護及び活用に関する施策を推進することを目的として、知的財産基本法が公布され（平成14年12月4日、平成15年3月1日施行）、知的財産立国の実現を目指した集中的な改革が進められてきた¹。

知的財産基本法では、知的財産を定義しその種類と性質の違いによって、三つに大別できるとされる²。

一つ目は、「発明、考案、植物の新品種、意匠、著作物その他の人間の創造的活動により生み出されるもの」であり、二つ目は、「商標、商号その他事業活動に用いられる商品又は役務を表示するもの」であり、三つ目は、「営業秘密その他の事業活動に有用な技術上又は営業上の情報」である（財基法2条1項）。特に三つ目の営業秘密は、知的財産と認知されていなかったが、同法により、「法律上保護される利益に係る権利としての知的財産」として認知されることとなった³。

これらの知的財産は、「知的財産権」として、その定義や取り扱いにおけるルールについては個別の法律が定められている（財基法2条2項）。

1-2 知的財産権と法律

先述したように、知的財産権は、保護の対象となる知的財産権の違いにより法律が作られており、著作権（著作権法）、回路配置権（半導体集積回路の回路配置法）、育成者権（種苗法）、地理的表示（地理的表示法など）、商品表示・商品形態（不正競争防止法）、商号（会社法・商法）、によって保護がなされているが、特に、特許権（特許法）、実用新案権（実用新案法）、意匠権（意匠法）、商標権（商標法）は、産業財産権として特許庁が所管している。

¹ 特許庁ウェブサイト「2020年度知的財産権制度入門テキスト」9-10頁では、わが国は「知的財産立国」の実現を目指し施策を進めており、産学官連携の推進、企業における知的財産戦略意識の変化、地方自治体における知的財産戦略の策定等、知的財産を取り巻く環境は大きく変化しており、今後も、知的財産権制度の活用は、わが国経済の活性化だけではなく、企業や大学・研究機関においても重要な役割を果たすことになるとの説明がなされている。

https://www.jpo.go.jp/news/shinchaku/event/seminer/text/document/2020_nyumon/all.pdf

² 特許庁ウェブサイト「2020年度知的財産権制度入門テキスト」10頁では、特許権、実用新案権、意匠権、商標権及び育成者権は、客観的内容を同じくするものに対して排他的に支配できる「絶対的独占権」、著作権、回路配置利用権、商号及び不正競争防止法上の利益については、他人が独自に創作したものには及ばない「相対的独占権」と分類している。https://www.jpo.go.jp/news/shinchaku/event/seminer/text/document/2020_nyumon/all.pdf

³ 石田正泰「知的財産としての営業秘密」特許研究第42号（2006年）、2頁

特許権については、技術的思想の創作である「発明」が保護の対象となっており、権利の対象となる発明について生産、使用及び販売などの実施を独占でき（特許法68条）、権利侵害者に対して差し止めや損害賠償を請求できるとされ（同法100条、102条）、その権利期間は、出願から20年とされる（同法67条）。

実用新案権は、物品の形状、構造又は組み合わせに係る「考案」が保護の対象となっており、権利の対象となる考案について生産、使用及び販売などの実施を独占でき（実新法16条）、特許庁が発行する「実用新案技術評価書」を提示すれば、権利侵害者に対して差し止めや損害賠償を請求することができ（同法27条、29条）、その権利期間は、出願から10年とされている（同法15条）。

意匠権は、「物品」「建築物」「画像」の「カタチ・模様（+色）」という2つの要素からなるデザインのことで、意匠権を取るためには、その意匠が量産可能である必要がある（意匠法3条）。意匠権を取ったデザインについて生産、使用及び販売などの実施を独占でき（同法23条）、権利侵害者に対して差し止めや損害賠償を請求できるとされ（同法37条、39条）、権利期間は、登録から始まり、出願から最長25年で終了するとされている（同法21条）。

商標権とは、事業者が使用するマークで、自己の商品・サービスと他人の商品サービスを区別するために使用するマークとされ、使用するマークと使用する商品・サービスをセットで登録し商標とされる（商標法3条）。

知的財産基本法において知的財産とされた「営業秘密」は、「ノウハウ」とも呼ばれているが、同法においては、法律上保護される利益に係る権利としての知的財産権と認知されており、不正競争防止法においては、「秘密として管理されている生産方法、販売方法その他の事業活動に有用な技術上または営業上の情報であって、公然と知られていないもの」と定義されている（不正競争法2条6項）。

なお、通常のライセンス契約の対象としてのノウハウは「技術上の秘密情報」であり、その情報が「有用」で、かつ「公知」となっておらず、その所有者にとって実質的に価値があり、かつ将来ライセンスを受けるであろう者にとっても実質的価値のあるものと考えられている⁴。

1-3 知的財産権と独占禁止法の関係

先述したように、知的財産は著作権法、特許法、実用新案法、意匠法、商標法等により、知的財産権として取得され保護されるが、その知的財産権には、排他的独占権が付与されることとなる。

一方で、わが国には、公正かつ自由な競争を促進し、事業者が自主的な判断で自由に活動できるようにする「私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律」（独占禁止法）が存在しており、法律の目的からすると知的財産権における排他的独占権は同法に抵触するようにみえる。

知的財産法は、創作・発明などについて、創作・発明を行った者に、当該発明・技術を排他的に使用・実施する権利を与え、他人の模倣・盗用などから保護し、社会的に有用な創作・発明を奨励・促進しようとするものであり、創作・発明について一定期間「排他的=独占的」に使用・実施する権利を与えることから、競争政策と矛盾する制度ととらえられたこともあったが⁵、今日では、知的財産法が発明・技術等に「排他的=独占的」権利を付与することによって、研究開発競争を促進し、また技術移転を促進することによって市場への参入を促進するといった競争促進効果をもつことが認識されるようになってきている⁶。

そこで、独占禁止法では、「この法律の規定は、著作権法、特許法、実用新案法、意匠法又は商標法による権利の行使と認められる行為にはこれを適用しない」と規定し（独禁法21条）、知的財産法における排他的独占権が独占禁止法に違反しないことを確認している。

知的財産権を行使する行為であっても、そもそも独禁法が禁止する行為類型に該当しなければ、その適用が問題となることはない。

また、知的財産権制度は、発明等に独占権を認めることによって、投資の回収・利潤獲得を確保し、発明や技術革新を促進しようとするものであるから、例えば、①特許権者が自ら特許を実施すること、②特許の実施権を許諾する行為、③特許に対する侵害を排除するための訴訟提起などは、「権利の行使」として、これらの行為に独占禁止法が適用されることはない⁷。

特許権者は、その特許を自ら実施することもできるが、

⁴ 石田正泰『ライセンス契約実務ハンドブック』発明協会（2000年）、25頁

⁵ 稗貫俊文「技術進歩・技術取引と独占禁止法：総論（技術技術・技術取引と競争政策）」、日本経済法学会年報20号通巻42号（1999年）、4頁では、公正取引委員会は、競争政策における研究開発活動の重要性を認識しており、研究開発を「競争手段として重要な」活動とし、その制限を「将来にわたって製品市場および技術市場におけるライセンシーの事業活動を制約し長期的に市場に大きな影響を与えるものであるため、公正競争阻害性が強い」とし、また、「共同研究開発は研究開発活動を活発で効率的なものとし、技術革新を促進するものであって、多くの場合競争促進的な効果をもたらすもの」としているとして説明がなされている。

⁶ 金井貴嗣『独占禁止法』青林書院（1998年）、247頁

⁷ 金井前掲注（6）、247頁

特許権を他人に譲渡することや、他人に実施を許諾することもできる。他人に実施を許諾する行為については、特許実施許諾契約あるいは特許ライセンスといい、当該契約によって許諾される権利には、通常実施権と専用実施権がある（特許法77条・78条）。そこで、通常、特許権者は、特許の利用者（実施権者）との間で締結する許諾契約において様々な制限を定めることとなるが、かかる制限は、独占禁止法が適用されないかという問題が存在する。

この問題については、公正取引委員会は、製造・使用・販売等を区分して実施を許諾すること、地域を区分して実施を許諾する場合は、特許権の本来的行使に当たるとして、原則として不公正な取引方法にはならないとしているが⁸、特許権者が、特許製品の再販売価格を維持する行為、あるいは特許実施契約終了後も、ライセンシーに競争者の製品・技術の取扱いを制限する等の行為は、「権利の行使」とは認められず、独占禁止法が適用されるとの解説もある⁹。

2. 特許権制度の概要

2-1 特許制度の趣旨

特許法の目的は、「発明の保護及び利用を図ることにより、発明を奨励し、もって産業の発達に寄与すること」と定義している（特許法1条）。

発明は目に見えない思想、アイデアなので、家や車のような有体物のように目に見える形でだれかがそれを占有し、支配できるものではないことから、それらを発明した者は自分の発明を他人に盗まれないように、秘密にしておくという行動にでる。しかしそれでは、発明者自身もそれを有効に利用することができないばかりでなく、他の人が同じものを発明しようとして無駄な研究、投資をすることになる。

そこで、このようなことが起こらぬよう、発明者には一定期間、一定の条件のもとに特許権という独占的な権利を与えて発明の保護を図る一方、その発明を公開して利用の機会を図ることにより新しい技術を人類共通の財産としていくことを定めて、これにより技術の進歩を促進し、産業の発達に寄与しようというのが特許制度である。

特許制度は、発明を世に開示することを条件に、発明者

に対して独占的实施権を付与するとともに、この発明の開示により、発明利用の途が提供されることになり、改良発明の誘発や新たな発明が生まれる機会が生ずることになる。このような目的は、特許制度のほか、実用新案制度、意匠制度も同様である¹⁰。

特許については、国際的にも取扱いについてのルールが設けられており、1994年に成立した知的所有権の貿易関連の側面に関する協定（Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Right: TRIPS協定、以下、「協定」という¹¹。）では、技術的思想としての特許発明に対する排他的独占権として定めている（協定28条）。そして、そこでは、特許は、私権であり、財産権であり、技術的思想という無体物を客体とする無体財産権であるとし、特許の内容として、物の発明と方法の発明に分けて規定している¹²。

2-2 「特許を受ける権利」と「特許権」

わが国において特許は、法律上の手続きにより「特許権」として権利となり（特許法66条、68条）、保護されることとなるが、その前提として特許の発生する「発明」が完成していなくてはならない。

特許法における「発明」とは、「自然法則を利用した技術的思想の創作のうち高度のものをいう」と定義されており（同法2条）、一定の要件が存在し（同法29条、32条、36条）、発明をした者は「発明者」として、発明の完成と同時に「特許を受ける権利」を有することとなる。そして、「特許を受ける権利」を有する者（出願人）は、当該発明を特許として特許庁に出願し特許権が付与されることで「特許権者」となる（同法29条）。

「特許を受ける権利」は、特許として登録がなされていない状態であることから特許権者の有する「特許権」とは異なるが、「特許を受ける権利」の状態であっても権利としての移転は可能である（同法33条）。

「特許権」は財産権であることから、他人に譲渡することでき、相続その他の一般継承の対象となる。ただし、その特許権が共有に属している場合には、他の共有者の同意がなければその持分を譲渡できない（同法73条1項）。共有者の資金等実施規模の如何によって、他の共有者に重大な影響を与えるからである。

⁸ 公正取引委員会事務局編『特許・ノウハウライセンス契約における不公正な取引方法の規制に関する運用基準』公正取引委員会（1989年）参照

⁹ 金井前掲注（6）、248頁

¹⁰ 特許庁ウェブサイト「2020年度 知的財産権制度入門テキスト」、12頁 https://www.jpo.go.jp/news/shinchaku/event/seminar/text/document/2020_nyumon/all.pdf

¹¹ TRIPS協定とは、1995年に発効した世界貿易機関を設立するマラケシュ協定の付属書1Cを指す。

¹² 荒木好文『図解 TRIPS協定』発明協会（2001年）、56頁

「特許権」は、相続その他の一般承継の場合を除き、特許原簿¹³に登録しなければその効力を生じない（同法98条1項1号）。登録が効力発生要件であるといっても、当事者間に譲渡についての合意が存在することが必要である。特許権の登録には公信力はないといわれているように¹⁴、無断で登録を行った者から特許権の譲渡を受けても、譲受人は特許権を取得しない。

2-3 特許権の利用

特許権を所有する特許権者は、上記のように、特許発明を第三者が無断実施することを排除して自ら独占的に実施し、第三者にライセンスを付与し、さらに特許権の交換価値に基づいて担保権を設定し、また特許権自体を第三者に移転して特許発明から生じる経済的利益を享受する権利が法律上認められている。

そこで特許権は、産業財産権の独占的排他権を活用して自社製品の製造販売を有利に行う、いわゆる独占的自己実施だけではなく、売却・譲渡等により他社に産業財産権自体を移転する場合や、他社に産業財産権のライセンスを許諾する場合がある。特にライセンスの存在は、むしろ特許権の活用形態の一種というべきとされる¹⁵。

特許権には以下のような利用形態がある。

(1) 独占

独占は産業財産権の最も基本的な機能であり、当該機能により市場を独占でき、価格も維持できる。しかし、一方で権利者は、自己の産業財産権を侵害した他社製品が出ないように市場を監視する必要があり、さらに、所有する産業財産権に対して他社からの無効審判請求などの攻撃を受ける可能性もある。また、一社独占により、当該技術及び製品が普及せず、期待していた利益を確保できなくなる場合もある。

(2) ライセンス

ライセンスとは、一般に、ライセンスを与える側（特許権者：ライセンサー）がライセンスを受ける側（ライセンシー）に対して、一定の条件の下に産業財産権の実施を許諾することである。ライセンサーには、ライセンスの対価を得る、特許権を得るために費やした研究開発投資や諸経費を一部回収できるといったメリットがある。ライセンシーには、自社技術の補完のための研究開発に要する費用や時間を削減でき、価値ある特許発明を実施することによる利益を得るといったメリットがある。また、双方には、費用と時間の掛かる特許権侵害訴訟を回避して裁判外の紛争

解決ができる、協力関係を維持し、技術提携や業務提携を図る、という共通したメリットも存在する。

(3) 譲渡移転

自社の特許権に係る発明等を将来自社で実施する可能性がない場合、あるいは自社で実施するより製造・販売力の大きな企業で実施する方が現実的な場合などにおいては、自社の特許権等を他社へ売却し譲渡することができる。

譲渡移転によるメリットとしては、ライセンスと比較してより多額の請求しやすいことや、自社で特許権等を維持した場合の特許料（年金）の支払いや管理が不要である。ただし、権利を譲渡したあとで、譲渡の判断が誤っていたとしても取り返しはきかない。

なお、譲渡による特許権等の移転は、登録しなければ効力が生じないため、移転登録申請書の提出により、特許庁所在の特許原簿の移転登録をする必要がある。

3. 事例研究

3-1 事例

Aは、産業廃棄物の埋め立て処理方法に関する特許権（特許出願により登録済みであり、以下、「甲製法特許」という。）を所有している。今回、甲製法特許をB社から移転譲渡してほしいとの依頼があった。しかし、甲製法特許は、作業現場での設営にノウハウがあり、この特許権の譲渡にはノウハウの移転が欠かせず、ノウハウの移転には毎回違う環境での設営経験の蓄積が欠かせず、一定程度の時間が必要となるため、事業として利用するためには当該ノウハウの移転が不可欠となる。

AとB社は譲渡契約を締結しようと考えていたが、Aにおいては、移転期間が長期に及ぶ場合は譲渡金額の契約履行及び中途における契約解除に伴う情報漏洩による特許権侵害の不安を抱えており、一方、B社においては、当該ノウハウの移転には、数年を要すると見積もられ、ノウハウの移転を含めた特許権移転が完全になされるかについて、懸念が生じている。

3-2 問題点

特許権は前述したように、権利として譲渡をすることが可能で、通常譲渡契約によって移転を行う。しかし、実際の特許権には、特殊なノウハウがないと技術的移転が困難であり、権利を所有していたとしても当該権利を利用し収益を上げることができないものも多い。

¹³ 特許権、実用新案権、意匠権、商標権が設定登録されると、特許庁に備える「登録原簿」に登録される。

¹⁴ 土肥一史『知的財産権法（第16版）』中央経済社（2019年）、210頁

¹⁵ 角田政芳・辰巳直彦『知的財産法（第9版）』有斐閣（2020年）、130頁

事例の甲製法特許は、その性質上使用においてノウハウが不可欠であり、特許権の利用にはノウハウの移転が欠かせないことから、ノウハウがないと利用できない特許権の場合で、その移転には長期間を要するときは、譲渡契約では特許所有側と譲受側において事案のような懸念が生じうる。

事案の場合において、信託を利用することで、契約では解消されない問題を解決できないだろうか。

3-3 移転スキーム

上記事案の問題解決として、信託を利用した特許権移転スキームを検討する。

信託スキームを検討するにあたり、特許権特有の留意点を挙げておく。

- ①特許権の譲渡移転には登記の移転が必要である。
- ②技術やノウハウが移転途中で漏洩する可能性がある。
- ③譲渡金額の定めがないことで双方の希望金額に階差が生じやすい。
- ④譲渡金額が多額になる。

以上を前提として、以下のような信託スキームを組成させる。

まず、信託スキームにおける委託者、受託者、受益者については、A（譲渡者）が委託者、受益者となり、受託者には、受託者を一般社団法人X（以下、「X」という。）とする信託契約を結ぶ。

Xは、AとBが社員及び理事、Bが理事長として設立した一般社団法人である。

信託契約の内容としては、信託の目的は信託財産（特許権）の管理、売却、再信託の引受けであり、具体的には、特許権を売却した場合には、売却代金は受益者に支払い、同時に譲受人に譲渡した特許権は、委託者を譲受人、受託者をX、受益者を譲受人とする信託財産を特許権とする信

託契約を再度締結（以下、「再信託」という。）するという内容である。

以上の特許権移転のスキームにおいて、特許権と金銭の流れは（図1）のようになる。

まず、特許権は、信託設定時において、AからXに移動し（図1の①）、Xが売却することで譲受人に移動し（図1の②）、譲受人が再信託することでXへ移動する（図1の③）。信託終了（契約完了）により、特許権は譲受人に最終的に移転する（図1の④）。

なお、信託契約には、当該特許権の譲渡移転の条件として「ノウハウの移転を履行」することを明記しておく。

4. 信託利用による課税問題の検討

4-1 課税関係

上記のスキームの各段階においては、以下のような課税関係が生じるものと考えられる。

(1) 信託設定段階

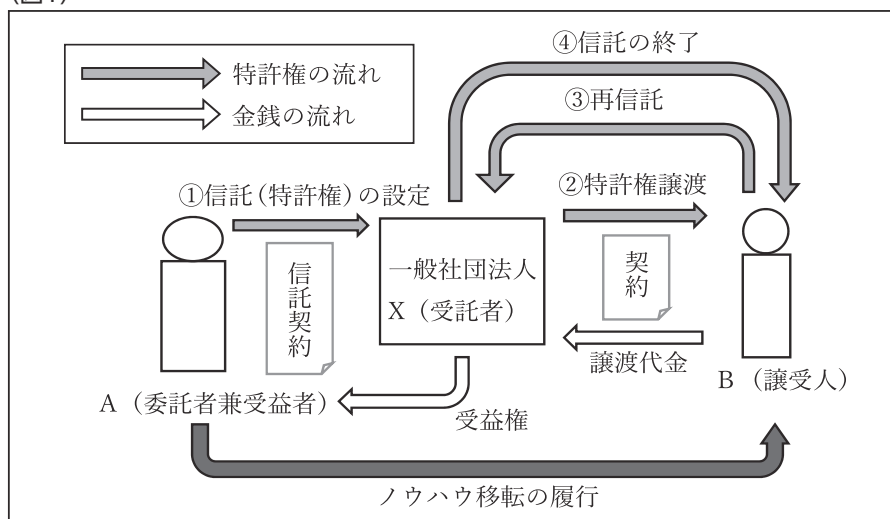
今回の信託は委託者兼受益者であることから、信託設定時には、信託財産である特許権が受託者に移転するだけであり、課税関係は生じない。また、再信託のときにおいても、課税関係は生じない。

(2) 信託行為実施段階

受託者が特許権を譲受人に譲渡したときにおいて、委託者兼受益者が特許権を譲渡したとされ、譲渡者（個人・法人）に所得課税（所得税・法人税）が生ずる。この場合において、譲渡者が個人の場合は、譲渡した財産は特許権であり、無形固定資産の譲渡として総合課税とされる。

課税時期及び課税所得金額については、信託契約内で指図された売買契約の内容によっては、初年度において全額譲渡したとみなされることも考えられる。この点に関しては、信託利用による出資持分譲渡の場面において指摘した

(図1)



ように、譲渡所得の収入すべき金額は、譲渡所得の基因となる資産の引き渡しがあった日によるものとされており（所基通36-12）、契約の内容によって問題が生じうる¹⁶。

(3) 信託終了段階

信託終了時には、課税関係は生じない。

(4) 当事者の死亡（譲渡者が個人の場合）

①委託者兼受益者の死亡

委託者兼受益者が信託終了前に死亡した場合は、信託受益権は相続税の課税対象財産とされ、委託者兼受益者の相続人に対して相続課税が発生する。信託受益権の評価については、財産基本通達により評価される。

②譲受人の死亡（譲受人が個人の場合）

信託終了前に譲受人が死亡した場合については、譲受人の相続人は再信託の受益者の地位を引き継ぐことになるので、再信託の受益権については相続課税の対象となる。

4-2 課税問題

特許権に対して、信託設定する場合の課税問題としては、①譲渡人側の特許権の譲渡による所得の計算における取得価格、②信託受益権を部分譲渡しているときの特許権の減価償却費の計算、③信託受益権の譲渡をした場合の益金の認識時期、の3つが考えられる。

(1) 譲渡人側の特許権の譲渡による所得の計算における取得価格

譲受人側が特許権を譲渡した場合、譲受人が個人の場合は、譲渡所得課税となり、当該信託受益権（特許権）の取得価格については、特許権の取得価格であり（所基通2-3）、特に特許権は登録の際の登録免許税を取得価格に含めることができる（所基通49-3）。

特許権の取得は、①自らが発明した場合、②他人の特許権を譲渡により取得した場合、が考えられる。

①の場合は、一般的には、研究開発費などでその支出時の課税期間の経費になっている場合が多いとみられ、特許権を登記する際の登録免許税や弁理士等への費用などいわゆる登記費用以外はあまり考えられない。

②の場合は、上記の登記関係の費用のほか、他人からの購入価格が取得原価を構成するが、当該購入価格を取得価格とする場合は、譲渡までの期間に計上された減価償却費（特許権の減価償却期間は8年）を控除する必要がある。

(2) 信託受益権を部分譲渡しているときの特許権の減価償却費の計算

特許権を信託設定し、受益権を部分的に複数年度に渡って譲渡する場合は、受益権を取得した譲受人が、取得した

受益権の購入価格について、譲受人の税法の所得の計算上減価償却費が計上可能であるかという問題が生じる。

国税庁は、土地の信託受益権を小口化した場合には、その小口化された受益権は信託受益権の割合に応じて、直接有する権利であるとして関係法令を適用するとしており（所個通92）、特許権の場合も部分的に信託受益権を取得したものは、特許権を直接取得したものとして関係法令を適用すべきであり、取得の都度、減価償却費を計上すべきものと考えられる。

(3) 信託受益権譲渡の所得の計上時期

譲渡人が信託により特許権を譲渡した場合、譲渡金額の所得（益金）の計上時期は、信託設定時の受益権の譲渡価格の全額を所得として計上するのか、もしくは受益権の譲渡の都度、その譲渡金額を所得として計上するのかという問題がある。

上記（2）の減価償却費の計上の考え方によると、受益権の取得の都度、特許権を取得したものとみなしていることから、譲渡人においても同様に受益権を譲渡した都度、所得として計上すべきと考えられる。法人税法では、商品引き渡しの日または役務提供の日が収益計上の日の原則とされており（法法22条の2第1項）、受益権を売却した日に受益権に付随する権利（特許権に係る特許使用料を受け取る権利など）も移転することや、上記（2）での通達を考慮すると、譲渡の都度その金額を益金として計上すべきと考える。

一方で、契約において保証金額などが設定されている場合や、履行義務が決定している場合は、第1回目の受益権の譲渡の際に信託設定時の特許権の売買価格（時価）または保証金額が計上額として認識される可能性は否定できない。

4-3 信託利用のポイント

上記のスキームにおける信託利用のポイントを整理する。

(1) スキームにおける信託機能

事例では、特許権の移転で特許を事業として利用する場合に、ノウハウの移転が不可欠であるために、特許権の移転が長期間に及ぶことやノウハウが完全に履行されることが必要であり、譲渡者及び譲受人双方において履行が確実になされるかという懸念があった。そこで、その懸念の解決方法の一つとして信託の利用を検討した。

本スキームにおいては、信託機能としての、「権利転換機能」を利用し、特許権を受益権に変えることで、受託者

¹⁶ 大屋貴裕・今井克也・黒田尚彦・永田仁志「信託を用いた医療法人の事業継承の検討」金沢星稜大学論集53巻1号（2019年）、99頁

において受益権を分割して譲渡することを可能としている。移転がノウハウの移転を伴い長期間にわたる場合でも、信託契約により受託者として双方が参加する一般社団法人で管理することで、あたかも第三者に仲介をされているような関係となることで取引の確実性も増加するものと考えられる。

本スキームでは、特許権が譲渡人から受託者に移転しており、また、譲受人に渡すことなく受託者に再信託させることで、双方にとって特許権の買取り請求がなされるという不安を解消させている。

本スキームで提案している信託は、「信託を用いた医療法人の事業継承の検討」で採用した「財産移転中継的な信託」を利用しており、特許権のような財産であっても利用が可能であると考えられる。

(2) 中継機関としての受託者

本スキームでは、中継機関として、譲渡人と譲受人の双方が参加する一般社団法人を受託者として就任させているが、受託者のガバナンスの観点や機能的な面から受託者をどのようにするかというのは今後の課題である。

(3) 課税問題

先述したように、移転スキームにおいては、分割により信託受益権を譲渡した場合に、信託設定時の受益権の譲渡価格の全額を所得として計上するのか、もしくは受益権の譲渡の都度、その譲渡金額を所得として計上するのか問題となっていた。

移転に長期間を要することや金銭面の都合により、一度に譲渡できない事情があるため、信託により分割で移転を行うことにしているが、譲渡者側にとってはできるだけ契約当初に売却価格を決定しておきたいという気持ちはあるであろう。そこで、信託契約に売却価格や譲渡期日などを明記した場合には、税務上はその都度譲渡したとはみなされず、契約時において譲渡者に売却価格全額が所得として計上される。

そこでスキームでは信託を利用する場合は、譲渡者側が1回目の受益権の譲渡の際、設定額が所得として計上すべきかどうか不明確にならないように、信託契約を設定する

ことが必要となろう。

例えば、ノウハウの開示状況に合わせて、支払いを行うという信託契約であれば、その支払額と開示内容が見合ったものとして合理的なものであると判断されれば、支払いの都度所得として計上することとなる（法基通2-1-1の6）。また、金額が何らかの事由により、変動する信託契約の場合、変動の内容につき、当初の契約により、双方が了解していれば、それらの減額、増額が生じて、当該金額を経理したときには、当該金額はその事業年度の収益の額に反映されることとなる（法基通2-1-1の11）。

おわりに

今回は特許権という知的財産権の移転について、信託の利用可能性を検討した。特許権は、発明を出願して登録されることで特許権となるが、発明することで「特許を受ける権利」状態でも財産的な価値を有する場合もあることで、特許実務上は「誰がいつ発明したか」、「誰のものか」ということが大きな問題となる。本研究では、特許権としての移転のみを扱ったが、特許の移転に関する問題は幅広く存在する¹⁷。

事例研究で検討した信託スキームは、ノウハウの付随した特許権の移転という長期間に及ぶ問題について、譲渡人側、譲受人側が双方信頼関係を構築しながら、その都度、特許権を売買し、完了までは双方または双方の信頼する者が特許権を管理することを可能としたものである。今回示した信託スキームは目的に合致した信託機能を利用しているが、信託契約の内容等まだ詳細な部分移に関しては検討の余地がある。

信託制度の利用は、いまだ発展途上であり、今後において活用が検討されていくであろう。一方で、信託の課税関係についても解決されない疑問が多く存在しており、また様々な新しい租税回避の試みに対しては適切な対処もなされるべきであるが、利用促進の足かせにならない対応が望まれる。

¹⁷ 寺本振透『知的財産権信託の解法』弘文堂（2007年）等参照