

知的財産部のための会計（その4）

石 井 誠*
品 川 陽 子**
関 大 地***

知的財産のライセンスは、最近話題になることが多い収益の獲得・増大だけではなく、技術導入や知財のグループ管理、知財を中心としたアライアンス、侵害対応の結果など、さまざまな場面において、行われています。今回は、さまざまな場合におけるライセンス契約に伴う会計・税務上の課題を整理します。

Q 1 ライセンス契約に基づいて発生したライセンス収入について会計と税務に取扱いの差異がありますか。

A 1 知財を収益化する目的で行われるライセンス契約では、ライセンサーは特許やノウハウ等の実施・使用許諾について一定の対価をライセンシーに対して請求します。会計・税務処理を行う上ではライセンス料の受け取り方法を大きく以下の二つに分類して整理します。

一つめは販売高の何%といった料率や販売量1個あたり何円といった従量実施料等、出来高に基づくライセンス料で、二つめは、上記のような出来高に基づかない、頭金や一時金で支払われるようなライセンス料です。

一つめの出来高によるライセンス料の計上の場合には、会計と税務の取扱いは基本的に同じです。具体的にはライセンス料が確定した日の属する事業年度において収益として計上されます。これは、4月号の（A4）でも説明したと

おり、収益の認識は、実現主義の考え方に基いて計上されるからです。税務上も同様に、ライセンス料は原則としてその額が確定した事業年度の益金の額に算入されることとなります（法人税法基本通達2-1-30）。

これに対して、出来高に基づかない、頭金や一時金で支払われるようなライセンス料の場合には会計と税務とでは取扱いが異なります。会計上はライセンス契約の内容に応じて収益が計上されます。例えば、契約期間中の一定期間について一定額のライセンス料が設定されているような場合には、時間の経過に応じたライセンス料が計上されます。これに対して、税務上は原則としてライセンス契約の効力が発生する日の属する事業年度に益金計上することとされています（法人税法基本通達2-1-16）。

Q 2 技術導入のために他社の特許権やノウハウのライセンスを受ける場合に支払うライセンス料について会計と税務に取扱いの差異がありますか。

A 2 特許権やノウハウの実施許諾に対する支払はA1の場合と同様に出来高に基づくライセンス料と一時に支払うライセンス

* 中央青山監査法人 知的財産室 公認会計士
Makoto ISHII

** 同上 公認会計士 Yoko SHINAGAWA

*** 同上 会計士補 Daichi SEKI

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

料に区分されます。出来高に基づくライセンス料は会計上も税務上も、原則として支払額が確定したときに費用化されます。一方、一時金の支払いでは、会計と税務の取扱いが異なる場合があります。会計上はライセンス契約の実質にしたがって発生主義により処理が行われ、ライセンス収入の場合と同様にある一定期間のライセンスのために支払われた場合には、その期間に応じて費用計上します。費用化されていない部分は、前払費用ないし長期前払費用等として資産に計上されます。但し、会計上、研究開発費に該当する場合には、上記と異なり発生時に費用処理することになります。例えば新技術の採用のうち研究開発目的のために導入する技術、特許等に係る技術導入費、特許権使用に関する頭金等は、研究開発費に該当します。これに対して税務上は、特許権の場合とノウハウの場合で規定が異なっています。法人税法上、特許権は一時金が無形固定資産である特許権に計上され、減価償却により費用化されます（法人税法基本通達7-1-4の3）。これは、税務では特許権その他の工業所有権¹⁾そのものを有している場合と、実施権を有している場合では、法的側面は別として経済実態としては、差がないと考えられているためです²⁾。なお、特許権、ノウハウとも、①使用可能期間が1年未満のもの、②取得価額が10万円未満のもの³⁾のいずれかに当てはまるものは、少額減価償却資産となり、事業に使用した事業年度でその取得価額の全額を損金経理している場合に限り損金に算入することができます。また、取得価額が20万円未満の場合、各事業年度ごとに3年間で償却する方法を選択できます。

特許権に係る実施権を取得した場合には、その本権である特許権の法定耐用年数である8年（耐用年数省令別表3）に基づいて、定額法により減価償却を行うこととなります（法人税法施行令48条）。但し、あくまでも特許権そのも

のではないため、実施権の存続期間が特許権の耐用年数に満たない場合にはその存続期間に基づいて償却することができます（法人税法基本通達7-1-4の3）。

ノウハウ³⁾の場合には、税務上は、役務の提供を受けるための権利金等として捉え繰延資産として扱うこととしています（法人税法基本通達8-1-6）。但し、契約上、一時金のうちノウハウ使用料に相当すると認められる部分つまり一定期間内の使用料に充当されるような場合には、繰延資産ではなく、前払費用として処理することも認められています（同8-1-6但し書き）。

Q 3 契約締結以前のライセンス料を一時金として清算する場合の会計・税務上の留意点は何でしょうか。

A 3 侵害の発見から警告を経て新たにライセンス契約を締結する場合などに過去の実施分を一時金で清算する場合があります。このような場合、受取側は一時金を契約締結時の収益とし、税務上もその期の益金としますが、支払側では、会計と税務の取扱いに差異が生じる可能性があります。会計上は、あくまでも過年度の実施料の清算であるため、支払った期に費用あるいは損失処理すると考えられますが、税務上は、全額を支払った期の損金にすることは難しいと考えられます。つまり法人税法基本通達7-1-4の3は、「法人が他の者の有する工業所有権について実施権または使用権を取得した場合におけるその取得のために要した金額については、当該工業所有権に準じて取り扱う。」と定めているため、過去の清算金であっても、実施権の取得のために要した金額であれば、特許権として計上する必要があります。

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

Q 4 知的財産をグループ企業として管理・使用する場合の会計・税務上の取扱いはどうになりますか。

A 4 近年では持ち株会社によるグループ経営や事業単位での企業再編など企業グループとしての経営が行われています。このような背景のもと、知的財産を一元管理することによる有効活用や管理の効率化が始まっています。一元管理として、グループ企業内に知的財産管理会社を作り、管理会社に知的財産を集中させる方法や最近改正された信託を用いて管理する方法等が考えられます。前者の管理会社に知的財産を集中させる方法では管理会社と知的財産保有会社の間で会計・税務処理を伴う取引が行われます。

図1の①の取引はもともと知的財産を保有していたグループ会社から管理会社への知的財産の譲渡を示しています。ここで譲渡対価を算出する必要が生じます。経済合理的な企業は時価により取引を行うと期待されますが、知的財産は活発な市場がなく時価の観察が難しいため譲渡対価の算出が難しいものとなります。特に税務上は、法人が時価よりも低い対価で資産を譲渡した場合には、時価と対価の差額が寄付金

(法人税法37条7項)となることから、客観的な譲渡対価の算定根拠を用意する必要があります。また、例えばグループ会社が海外で管理会社が日本法人の場合には、移転価格税制の問題が発生します。もし、日本の税率の方が高い場合には、グループ会社からの譲受代金を高く設定し、日本における後々の損金算入可能な償却額を増加させることで、節税を図ることができます。このような取引では日本に対する納税額が減少し、グループ会社の属する国に対する納税額が増加することになりますが、このような不都合をなくすために、各国の税務当局は移転価格税制を設けています。基本的には移転価格を独立企業間の取引価額⁴⁾と比較することにより課税が決定されます。

図1の③については、グループ外のライセンサーであれば特に問題は生じませんが、グループ企業が利用する場合には、ここでも合理的な対価の算出を行う必要が生じます。

一方、管理会社に知的財産を集中させる方法として管理会社を受託者とした信託が考えられます。信託の場合には、法律上の名義は受託者に移転しますが、会計・税務上は移転したものとしては取り扱われません。この点で、会計税

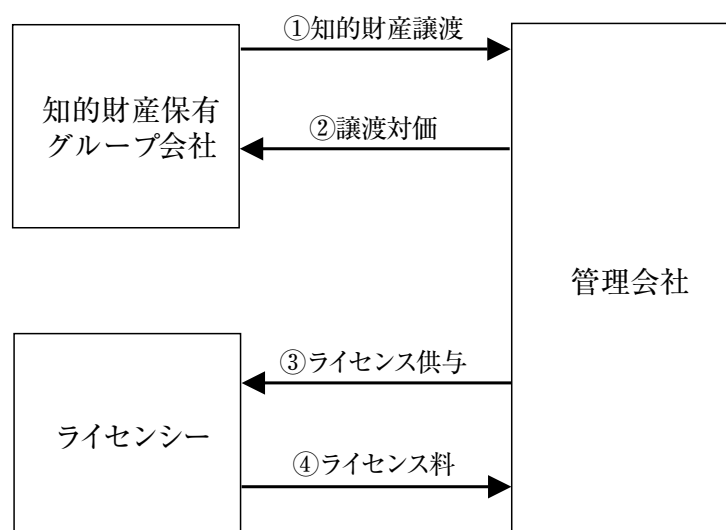


図1 管理会社活用のケース

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

務と法律の間に差異が生じています。

まず、知的財産を保有するグループ会社は受益者である信託会社に信託譲渡します。このとき、法律上は信託会社に移転されますが、会計・税務上は譲渡がなかったものとして取り扱われます。会計については明文の基準があるわけではありませんが、受益者が信託財産の直接の所有者として会計処理を行うことが日本における会計慣行となっています。この考え方を信託導管論といいます⁵⁾。また、法人税法上は合同運用信託、投資信託等の法人税法上但し書きされた信託を除き、信託財産に関する収入支出は受益者に帰属するものとして取り扱われます(法人税法12条)。つまり、信託会社に収入支出が計上されるものではなく、受益者に計上されるので、会計の信託導管論と同じ処理が要求されることとなります。なお、このときの信託会社の会計処理ですが、図2の①については財産の取得とは認識しません。信託会社は会社そのものの帳簿とは別に信託勘定を設け、信託勘定において会計処理を行い、受益者に対して報告を行うこととなります(信託業法27条)。このように信託会社への譲渡が会計・税務上反映されないので、譲渡対価の算定の問題がなくなり

ます。また、③のライセンサーから得られたライセンス料は直接、受益者であるグループ会社の収益として処理されます。ただ、受益者としては信託会社からの報告がなければ、ライセンス収入を把握できないことから、報告時点で会計処理が行われると考えられます。④は③で得られたライセンス料から信託報酬を控除した残高をグループ会社に還元するものですが、グループ会社としては、④で収益を計上するのではなく、③の報告があった時点で収益の計上をすることになります。

Q 5 クロスライセンス契約を締結した場合、会計・税務上の取扱いはどのようなになりますか。

A 5 2つの特許等の所有者がそれぞれの保有する権利について、相互にライセンスするクロスライセンスでは、会計上、双方のライセンス料を収益及び費用として総額で計上するのか、それとも双方のライセンス料を相殺した差額のみを収益又は費用として計上できるのかが問題となります。

この点、損益計算書の表示原則として「総額主義の原則」というものがあります。総額主義

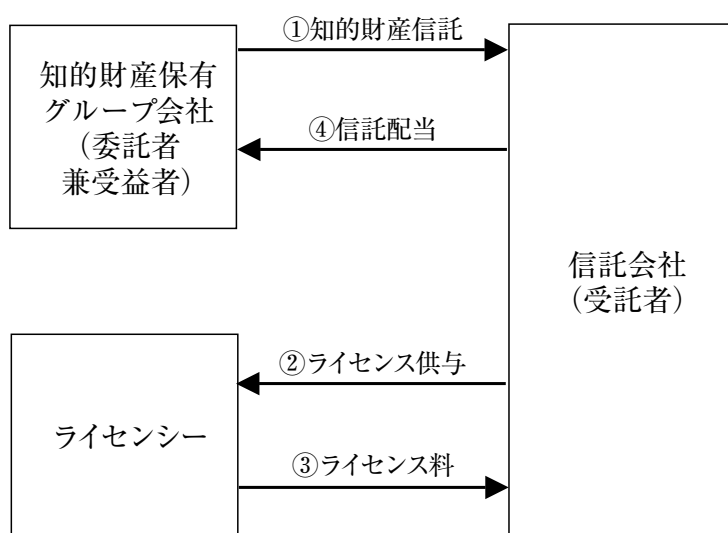


図2 信託のケース

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

の原則とは、収益と費用を相殺して純額のみを表示する（これを純額主義といいます）のではなく、収益と費用とを両建てにして表示するという考え方です。第1回（A4）でも説明したように、損益計算書とは、一会計期間の経営成績を示したものです。例えば、純額主義に基づいて損益計算書上の売上総利益を売上高と売上原価とを相殺した純額のみで表示したとすれば、企業の営業活動における取引の規模等を把握することは困難となります。従って、一般的には企業の経営成績を表示するためには総額主義に基づいて損益計算書を作成することになります。

しかし、クロスライセンス契約が差額のライセンス料のみを定めている場合には相殺された金額を合理的に算出することが困難であると考えられることから純額で計上することができると考えられます。

法人税法上においても、ライセンス収入及び費用を取って両建てで計上して所得計算を行う必要はないものと考えられます。

但し、消費税法上は、クロスライセンスは、特許権等の実施権を互いに与え合うものですから、等価で行う場合にも、差額決済する場合にも課税の対象となります⁶⁾。この場合、相殺された部分について特許権等の時価（適正な見積価格）を見積もり消費税の計算を行うこととなります。消費税の計算においては、課税売上割合の計算を正確に行うためには課税売上高を正しく計算することが必要であり、簡易課税制度の場合には、課税売上高を基準とするので、両

建て計上が暗黙のうちに要求されているものとも考えられます。従って、クロスライセンスの取引金額が多額にのぼり、金額的に重要であると求められる場合には、両建て計上を行うか、純額計上を行うかの選択にあたり注意が必要です。

注 記

- 1) 法人税基本通達7-1-4の3の改正が行われていないため、特許権等は現在も産業財産権ではなく工業所有権として記述されている。そのため、本稿では基本通達に従い工業所有権とした。
- 2) 「三訂版法人税基本通達逐条解説」奥田芳彦、税務研究会出版局
- 3) 法人税基本通達では、「ノーハウ」と表記されている。
- 4) 独立企業間価格とは、ライセンスの場合、国外関連取引が①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④①～③に準ずる方法その他政令で定める方法、により算定した金額をいいます。ここで、独立価格比準法とは、特殊の関係のない売手と買手が、国外関連取引に係るライセンス取引と同種のライセンス取引を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法のことをいいます（租税特別措置法第66条の4）。
- 5) 「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針44」日本公認会計士協会
- 6) 「消費税質疑応答集」齊藤文雄編、財団法人大蔵財務協会

(原稿受領日 2005年5月9日)