

Q&A

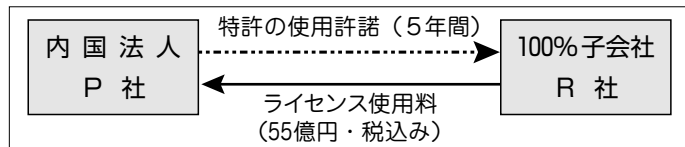
疑問相談

法人税・消費税

ライセンス使用料に係る収益及び課税売上げの認識時期

Q 内国法人P社は、100%子会社である内国法人R社との間で、製菓事業に係る特許権の使用許諾についてライセンス契約を締結し、当事業年度に、R社からライセンス使用料55億円（税込み）を受け取りました。当該ライセンス契約の期間は、当事業年度期首から5年間で、当該ライセンスの供与は、P社にとって独立した履行義務に該当するものであります。また、R社はその契約期間にわたり当該特許権に係るライセンスを保有し続けるものとします。

この場合、P社がR社から受領するライセンス使用料につき、法人税及び消費税の計算における収益及び課税売上げの認識時期及びその金額についてご教示願います。



A P社のR社に対するライセンス供与については、その契約期間である当事業年度期首から5年間にわたり、当該ライセンス供与に係る履行義務が充足されるものとして取り扱われるため、その契約期間にわたるそれぞれの日を役務提供の日として収益認識し、その収益の額は同日を含む事業年度の益金の額に算入されます。また、資産の譲渡等は事業として対価を得て行われる役務の提供をいい、当該履行義務の充足された日が役務提供の日であることから、当該履行義務の充足された役務提供の日に資産の譲渡等が行われるものとして、課税売上げの認識を行うこ

ととなります。この場合、P社の当事業年度における収益及び課税売上げの額は、それぞれ10億円（50億円×12月／60月）となります。

【解説】

1 法人税関係

(1) 収益認識基準

内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額は、公正処理基準に係る規定（法法22④）以外の別段の定めがあるものを除き、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務提供の日の属する事業年度の所得金額の計算上、益金の額に算入します（法法22の2①）。

(2) 履行義務の充足に伴う収益認識

役務提供のうち履行義務が一定の期間にわたり充足されるものについては、その履行に着手した日から役務の全部を完了した日までの期間において、その履行義務が充足されていくそれぞれの日が役務提供の日に該当し、その収益の額は、その履行義務が充足されていくそれぞれの日の属する事業年度の益金の額に算入されることとなります（法基通2-1-21の2）。

(3) ライセンス供与に係る収益認識

知的財産のライセンス供与に係る収益は、ライセンスの性質に応じ、次のとおり認識するものとして、法人税基本通達2-1-21の2の取扱いを適用します（法基通2-1-30）。

(a) ライセンスのうち、その契約期間にわたり知的財産にアクセスできる権利を有するものについては、その義務が一定の期間にわたり充足されるものとして、その収益を認識します。

(b) ライセンスのうち、その供与される時点において知的財産を使用する権利があるものについては、その義務が一時点で充足されるものとして、その収益を認識します。

2 消費税関係

(1) 資産の譲渡等

資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいいます（消法2八）。

(2) 前受金等に係る資産の譲渡時期

前受金等に係る資産の譲渡等の時期は、現実に資産の譲渡等を行った時となりま

す（消基通9-1-27）。

したがって、前受金、仮受金、預り金、契約負債等として受領した時点では、資産の譲渡等に係る対価の額には該当しないため、課税売上げとして認識されることはありません。

(3) 資産の譲渡時期についての特例

法人税における所得金額の計算上、益金の額に算入すべき時期に関し、別に定めがある場合には、資産の譲渡等の時期についても、その別の定めを則して認識することができるものとします（消基通9-6-2）。これは、消費税における資産の譲渡等の時期は、法人税における収益認識時期と原則として一致することを前提とした取扱いであると解されています。

3 事例の検討

(1) 法人税関係

(a) ライセンス供与の収益認識時期

特許権等の知的財産権に係るライセンスが、その契約期間にわたりアクセスできる権利を有する場合、当該ライセンスに係る履行義務は、同期間にわたり充足されるものとして取り扱われ、当該履行義務の充足された日を役務提供の日として収益認識を行うこととなり、また、その収益の額は、その履行義務が充足されていくそれぞれの日の属する事業年度の益金の額に算入されます。

この点、R社の特許権に係るライセンスは、契約期間の5年にわたり存在し、その期間中、R社は当該ライセンスの使用権を有しアクセスすることが

できることから、当該ライセンスの使用許諾期間である当事業年度期首から5年後までの間、P社において、当該ライセンスの供与に係る履行義務が充足されるものとして取り扱われることとなり、その期間におけるそれぞれの日を役務提供の日として収益認識していくこととなります。

したがって、当該ライセンス使用料に係る収益の額は、その履行義務が充足されていく当該契約期間のそれぞれの日の属する事業年度の益金の額に算入されます。

(b) 収益認識額とその処理方法

P社の当事業年度に係る所得金額の計算上、認識すべき収益の額は、当該ライセンス使用料に係る受取額50億円(税抜き)を60月(契約期間の月数)で除して12月(当事業年度の月数)を乗じて算定した10億円となるため、P社は、当事業年度の所得金額の計算上、当該ライセンスに係る収益の額10億円を益金の額に算入することとなります。

また、その受取額50億円のうち翌事業年度以後の履行義務に対応する40億円については、当該ライセンスの供与が行われていない部分の金額に相当するものとして前受処理を行い、当該ライセンスの供与がされた事業年度に収益の額に振り替え、同額を益金の額に算入することとなります。

(2) 消費税関係

(a) 課税売上げの認識時期

特許権等のライセンスに係る履行義務が契約期間にわたり充足される場合、その履行義務の充足された日が役務提

供の日であるとして、収益を認識することとされています。

この点、資産の譲渡等は事業として対価を得て行われる役務の提供をいうところ、当該履行義務の充足された日が役務提供の日であることから、当該履行義務の充足された役務提供の日に資産の譲渡等が行われたものとして、課税売上げを認識することとなります。

ただし、契約負債は、資産の譲渡等に係る対価の受取りには該当しないことから、その時点において課税売上げの認識は行いません。

なお、この場合、課税売上げの認識時期は収益の認識時期と一致するところ、これは、資産の譲渡等の時期が収益の認識時期と原則として一致することを前提とした消費税法基本通達9-6-2の取扱いと整合的であるといえます。

(b) 課税売上額とその処理方法

P社の当課税期間において認識すべき課税売上げの額は、そのライセンス使用料に係る受取額50億円(税抜き)を60月(契約期間の月数)で除して12月(当事業年度の月数)を乗じて算定した10億円となるため、P社は、当課税期間における当該ライセンスに係る課税売上げの額を10億円として消費税額の計算を行うこととなります。

また、その受取額50億円のうち翌事業年度以後の履行義務に対応する40億円については、契約負債として取り扱われるため、翌課税期間以後のライセンスの供与がされた課税期間において、課税売上げとしての認識をすることと

なります。

(3) 具体的処理方法（仕訳）

P社が当事業年度にR社から受領するライセンス使用料について、当事業年度における処理方法は、次のとおり、その受取額55億円につき、同事業年度に対応する収益10億円、仮受消費税1億円（10億円×10%）並びに翌事業年度以後に対応する収益及び仮受消費税の合計額44億円に相当する契約負債（前受金）44億円に振り替えることとなり、また、翌事業年度では、契約負債（前受金）11億円を同事業年度に対応する収益10億円及び仮受消費税1億円に振り替えます。

なお、その後の各事業年度においても、契約負債（前受金）11億円を収益10億円及び仮受消費税1億円に振り替えることとなります。

【当事業年度】	現 金	55億円	／	収 益	10億円
				仮受消費税	1億円
				契約負債	44億円
【翌事業年度】	契約負債	11億円	／	収 益	10億円
				仮受消費税	1億円

(4) 結論

P社のR社に対するライセンス供与については、その契約期間である当事業年度期首から5年間にわたり、当該ライセンス供与に係る履行義務が充足されるものとして取り扱われるため、その契約期間にわたるそれぞれの日を役務提供の日として収益認識し、その収益の額は同日を含む事業年度の益金の額に算入されます。また、資産の譲渡等は事業として対価を得て行われる役務の提供をいい、当該履行義務の充足された日が役務提供の日であることから、当該履行義務の充足された役務提供の日に資産の譲渡等が行われるものとして、課税売上げの認識を行うこととなります。

この場合、P社の当事業年度における収益及び課税売上げの額は、それぞれ10億円（50億円×12月／60月）となります。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

マネージングディレクター 野田 秀樹》