

知的財産部のための会計（その5）

石 井 誠*
関 岡 信 哉**

ここ数年、M&A等により事業の再構築を実施する企業が多くなってきています。特に最近では従来の有形資産を取得し規模の拡大を狙うM&A等だけでなく、特殊な技術やノウハウ、ブランド等の無形資産を取得し企業の競争優位を獲得するためのM&A等が増えてきています。例えば、技術の進歩のスピードが速いハイテク業種では必要な技術の獲得のための技術買収・企業買収、また製薬業界のように国際競争の観点から合併により開発力の強化を図る会社も増えてきました。こうした無形資産をターゲットにしたM&A等では、無形資産の価値評価のあり方が企業の損益や納税額にダイレクトに影響を与えます。無形資産の取得の企画あるいはその評価の一部を担う知的財産部の読者の方々も経理や企画部門と一緒にM&A等を検討する場面も増えているのではないのでしょうか。そこで今回は、こうした無形資産の取得に係る会計・税務上の課題を、〈資産譲渡による取得〉、〈営業譲渡による取得〉、〈合併による取得〉の3つの場面で整理します。

<資産譲渡による取得>

Q 1 ある企業の技術を移転するため特許権及び関連ノウハウ（特許権等）の譲り受けを検討しています。取得する特許権等について会計上の取扱いはどのようになりますか。

A 1 技術移転を行う場合に、特許権等を譲渡契約にて取得する場合があります

（図1）。譲渡会社（A社）が保有する譲受資産が譲受会社（B社）にとって重要な財産の譲受到に該当する場合にはB社では取締役会の決議（商法260条第2項1号）をへて、譲受資産を明記した譲渡契約書を作成締結し、譲受が行われます。

会計上、取得した資産の価額は、原則として当該資産の取得原価を基礎として計上することになります¹⁾。例えば、技術移転の対価が総額40で合意し、この40が特許権30、関連ノウハウ10の合計として算定されていたとします。取得原価は取得対価及び取得のために直接要した費用の合計となりますが、実務上は税法規定を利用し出願費用等を費用処理するケースが多いようです（これについては、後ほど説明します）。設例では簡便化のため特許権の取得原価を30としています。関連ノウハウは会計上長期前払費用10として処理するケースが多いので、ここでは長期前払費用とします²⁾（図1 B社①）。一方、譲渡価額40が、契約上関連ノウハウ40と明記され、特許権については関連ノウハウの付帯として譲渡されたとすると、特許権の評価は0（これは特許権本体が0なので実務上特許料等を費用処理するケースが多いためここでは0としています）、長期前払費用40として処理されます（図1 B社②）。

* 中央青山監査法人 知的財産室 公認会計士
Makoto ISHII

** 同上 Shinya SEKIOKA

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

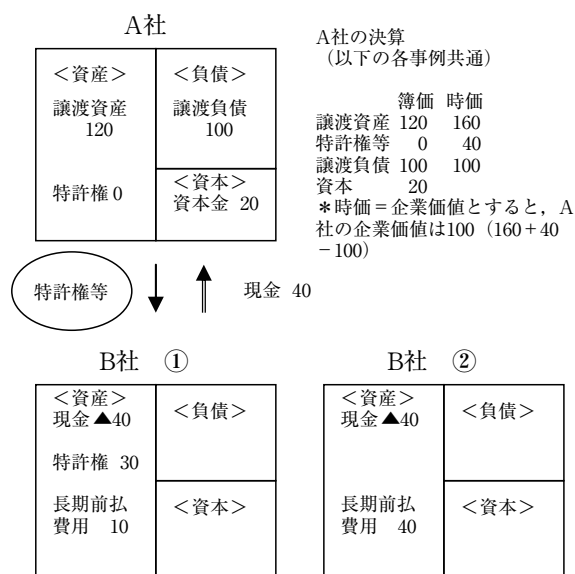


図1 資産譲渡

両者の違いは、損益面でも異なります。特許権等の取得原価は毎期の償却により費用化されます。償却を行う年数のことを耐用年数といい、会計上は対象資産の法律上の有効期間、物理的要因、技術革新等の環境の変化を加味して決定するのが原則です。実務上は税法で定められた耐用年数を使う場合もあります。例えば、税務上の耐用年数を用いて特許権を8年、長期前払費用を5年で処理をすると、B社①の場合 $30 \div 8 + 10 \div 5 = 5.75$ 、B社②の場合 $0 \div 8 + 40 \div 5 = 8$ となります³⁾。また、取得後特許権・長期前払費用に価値の毀損があり減損会計の適用がある場合には、当該毀損分を減損処理する必要があります⁴⁾。例えば、取得後2年目に特許権等の利用見込みが全くなり、かつ売却価値も0である場合には、減損損失は特許権等の未償却額全額となります。具体的にはB①では $40 - 5.75 = 34.25$ 、B②では $40 - 8 = 32$ が減損損失額です。

実務上、技術移転を資産譲渡により行う場合、技術の取得に際し特許権のみならず出願権、関連ノウハウを同時に取得するケースも少なくないと思われませんが、譲渡価額の決定は取得資金

の多寡のみならず、その内訳がその後の企業損益に影響することにも留意が必要です。また、取得後の減損処理を踏まえれば、取得以前に移転技術の利用価値を十分吟味する必要があります。

<資産譲渡の税務上の取扱い>

Q 2 Q1の資産譲渡の場合、税務での取扱いはいかようになりますか。

A 2 税務上も取得原価は取得対価+取得費用が原則です。ただし、取得のために直接要した費用のうち出願料、特許料その他登録のために要した費用については税務上損金処理することが認められています。(法人税基本通達7-3-14)。このため実務上は、設例のようにこれらの費用を会計・税務上ともに取得時点で費用処理することが多いようです。また、減損損失は会計と異なり税務上の費用(損金)としては認められません。会計上の減損後も特許権等を保有する場合には、税務上は減損後も償却計算により費用処理することになります。

<営業譲渡による取得>

Q 3 技術移転にあたり営業譲渡による方法を検討している場合には、資産譲渡と比べ会計の取扱いの差異がありますか。

A 3 営業譲渡とは、技術の移転が特許権等の個々の資産の譲渡ではなく、一定の営業目的のため組織化され、有機的一体として機能する財産の全部(又は重要な一部)の譲渡のことをいいます。例えば、技術移転に際し特許権等に加え、その技術を利用した製造設備、得意先、さらには技術・製造・営業組織を含めた事業譲渡などが該当します。譲渡会社で営業の全部又は重要な一部の営業譲渡を行う場合、あるいは譲受会社が他社の営業の全部の譲受を行う場合には、商法上、株主総会の特別決議

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

(商法245条第1項第1号、3号、商法343条第1項)による必要があります。但し、営業の譲受対価が譲受会社の純資産の20分の1を超えない場合には簡易営業譲渡に該当し譲受会社では株主総会の特別決議は不要です(商法245条ノ5第1項)。

会計上、特許権等を含む個別資産の処理についてはA1と同様ですが、営業譲渡・譲受でよく問題となるのが営業権(のれん)の処理です。例えば、特許権等に加え営業資産・負債を含めた営業譲渡をしたとします。営業資産・負債は原則として公正なる評価額(時価)で処理します。図2の例では、譲受資産160、特許権等40、譲受負債100となり支払対価は図1に比べ資産負債の分大きくなり、100(160+40-100)となります(なお、ここでは便宜的にA社の資産負債を全て譲渡するものとして説明します。)ここで、問題となるのが営業資産・営業負債の時価評価額以外の特許権等の対価40です。この40についても特許権30、関連ノウハウ10として別途算定されていれば会計処理はA1と同じです(図2 B社①)。一方、全ての受入れ資産・負債の対価が契約書上総額で算定・明記されていた場合、営業資産・営業負債の時価は判明したとしても、通常、特許権等の公正価値(時価)は測定できないことが多く、この場合残額の40は、特許権等の資産に配分することができず営業権として処理されます(図2 B社②)。

損益面では、図2 B社①はQ1の設例と同じ場合償却額は5.75となります。一方、営業権は、会計上每期均等額以上償却が要求され(企業会計原則注解25)、商法上は取得後5年以内に每期均等額以上償却が要求されていることから(商法施行規則33条)、実務上は5年以内で償却されることになるので、 $40 \div 5 = 8$ となります。なお、平成18年4月1日以降開始する事業年度では、会計上「企業結合に係る会計基準」⁵⁾

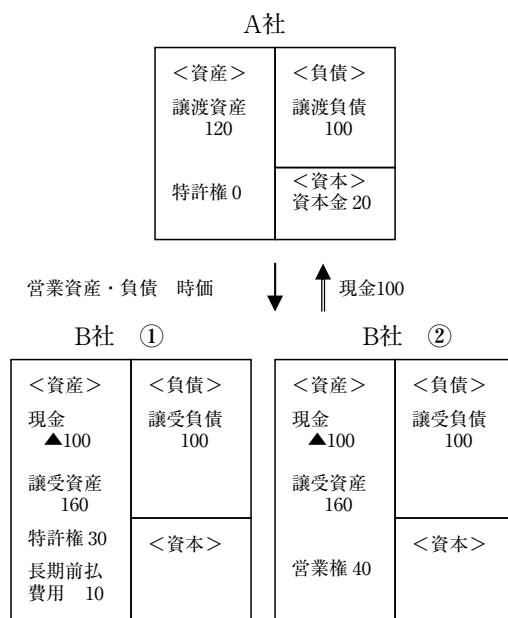


図2 営業譲渡

が適用され、上記営業権が同基準での「のれん」に該当する場合には20年以内のその効果の及ぶ期間にわたり定期的に償却することになります。例えば取得した事業がその後20年の経済価値があるとすれば償却額は $40 \div 20 = 2$ となります。なお、営業権についても減損会計の適用があり、これは企業結合会計基準でも同様です。

実務上、技術移転を営業譲渡により行う場合には、資産譲渡の場合と同様に取得資金の多寡、その内訳、取得後利用価値の見積もりに留意する必要があります。

<営業譲渡での税務上の取扱い>

Q 4 Q3の営業譲渡による場合、税務での取扱いはどのようになりますか。

A 4 税務上も営業権の償却は每期均等額を償却する定額法で(法人税法48条四)、償却期間は5年(耐用年数省令別表3)とされており、また減損損失についてはA2同様税務上認められていない点では、資産譲渡の場合と同じです。実務上、営業譲渡による場面で税務上問題となるのが、営業譲渡が同一のオーナー

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

会社間（同族会社）で行われた場合や、親会社と子会社間のようなグループ会社間で行われた場合です。すなわち第三者間での営業譲渡であれば譲渡対価は交渉により合意に至った金額であり対価の妥当性が問題となる場合は少ないのですが、グループ会社間の場合には税務当局としては、恣意的に金額が決定される可能性があり、譲渡対価の妥当性について慎重に検討されることがあります。例えば、図2のケースでA社が親会社B社の子会社である場合、税務当局が特許権等の公正な譲渡対価は40ではなく10と認定し、残額30は子会社から意図的に高額に営業譲渡をしていると判断された場合には、30については税務上寄付金認定されB社では税務上損金処理が否認され課税される場合があります。

このように税務上も、技術の移転対価の妥当性に留意が必要な点は会計と同じです。さらに同族会社・グループ会社間で営業譲渡を行う場合には、課税当局に対して営業権の妥当性（内容、評価額等）の根拠を明確にしておく必要があります。これは、特許権等の資産譲渡でも留意が必要な点ですが、特に営業権については、特許権等の個別資産に区分されていない資産ですのにより慎重に対応する必要があります。

実務上は、特許権に関しては、譲渡元から非独占的通常実施権を特許の有効期間中許諾を受けることにより解決する手法もあるので、譲渡に際しては多面的に検討する必要があります。

<合併による取得>

Q 5 技術移転にあたり合併による方法を検討している場合には、資産譲渡・営業譲渡と比べ会計の取扱いの差異がありますか。

A 5 相手企業自体を自社に取込むための方法として合併による場合があります。合併を行う場合には、商法上、株主総会の特別決議(商法408条第1第4項, 商法343条第1項),

小規模な合併についての簡易合併（商法413条の3）があることは営業譲渡と同じです。

会計上、合併は企業結合の一形態と位置づけられます。企業結合とは、ある企業（会社及び会社に準ずる事業体をいう。以下同じ）又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが一つの報告単位に統合されることです（企業結合に係る会計基準二1）。

合併の場合の会計処理は、やや複雑なのですが誤解を恐れず簡潔に言うと他者から取得するケースでは時価で移転処理し、グループ企業から取得するときには簿価で移転処理をします⁶⁾。

例えば、Q3のケースで自社と資本関係のない他社を自社の支配下に入れるために合併をする場合、個別資産の処理、営業権（のれん）の処理は、営業譲渡とほぼ同じで移転の対価が明確な場合（図3 B社①）と明確でない場合（図3 B社②）とで営業権が生じるか否かの差異があります。

合併の特徴は、資産譲渡・営業譲渡では譲渡元の会社に現預金を支払うのに対して、合併では譲渡元の会社は合併により消滅するので、譲

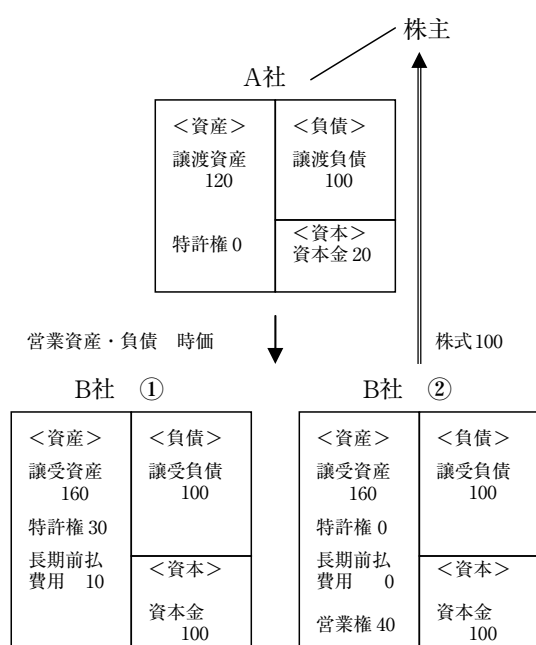


図3 合併（他社との合併）

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

渡元の株主に株式を発行し、自社の資本金が増加する点です。具体的には、図3を見てください。営業譲渡と同じく全ての資産負債がA社からB社に移動していますが、B社では現金の流出がなく、代わりに資本金が100増加しています。

<グループ会社間における合併の取扱い>

Q 6 合併の相手先がグループ会社である場合に、他社との合併の場合と比べ会計の取扱いの差異があるとのことですが、どのような点が異なりますか

A 6 子会社との合併等グループ内での合併の場合には、他者との合併の場合と異なり、資産・負債を簿価で受け入れることとなります⁷⁾。

例えば、先の設例でA社がB社の100%子会社であり、技術ノウハウの集約化のために親会社B社と合併する場合を考えてみます。まずは以下の図を見てください。

図4では、受入側のB社では資産・負債ともA社の簿価である資産120、負債100で簿価処理します。また、対価は合併ですからA社の株主

に株式を発行するのですが、A社はB社の100%子会社ですので、発行はせず自社が保有するB子会社株式を消去します⁸⁾(図4 B社①子会社株式▲20)。簿価処理の場合であっても、受け入れるA社の価値自体は変わりません。すなわちA社の企業価値100がB社に移転しているのです。これは、簿価処理と時価処理の相違は、あくまで会計処理のルールの問題であり、受け入れるA社の企業価値は会計処理には当然に影響されるものではないからです。会計上、合併を簿価処理する場合、この実際の移転価値100と会計上の差は含み益としてA社からB社に引き継がれているのです。この点が、資産譲渡、営業譲渡、時価処理の合併と異なります。また、損益面では、時価処理の場合(図3)には資産譲渡、営業譲渡の設例と同じとなります。一方、簿価処理の場合(図4 B社①)では特許権等はA社で資産計上されていない限り認識されず、また営業権も計上されません。資産譲渡、営業譲渡、合併の各ケースの損益への影響を整理すると以下の表1の通りです。

合併の際も時価処理の場合には営業譲渡の場合と同様に、取得資金の多寡、その内訳、取得後利用価値の見積もり、同族会社・グループ会社間における営業権の妥当性の根拠を明確化することに留意が必要です。また合併では被合併会社(A社)の資産・負債は包括的に、合併会社(B社)に移転するので、営業譲渡の場合のような無償での非独占的通常実施権の許諾等の対処策は当然のことながらできません。

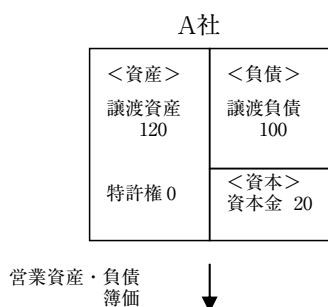


図4 合併(子会社との合併)

表1 各ケースにおける損益への影響

	特許権等を識別可能(B①)		特許権等を識別不能(B②)	
	現在	H18	現在	H18
資産譲渡	5.75	5.75	8.0	8.0
営業譲渡	5.75	5.75	8.0	2.0
合併(時価)	5.75	5.75	8.0	2.0
合併(簿価)	—	—	—	—

※本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

<合併の税務上の取扱い>

Q 7 合併の場合、税務での取扱いはどのようにになりますか。

A 7 税務上、合併で問題となるのは、時価処理と簿価処理のルールが会計とは異なる点です。すなわち、税務上は簿価処理となるグループ会社間合併を適格合併として明確にその要件を規定し、要件に該当しないものは全て非適格合併として時価処理することになります。したがって、会計上は簿価処理となる場合でも、税務上の適格合併の要件を充足しない場合には、時価処理として申告書で調整する必要があります。適格要件は紙面の都合上割愛しますが、実務上は経理部門では専門家に確認しつつ慎重に検討している問題です。

注 記

- 1) 取得原価主義については、「知的財産部門のための会計・税務・ディスクロージャー 3. 5外部からの特許権の取得」知財管理Vol.55 No. 1 2005を参考されたい。
- 2) 会計・税務上の無形資産の分類については、「知的財産部のための会計（その2）Q2」知財管理Vol.55 No. 6 2005を参考されたい。

- 3) 償却計算の考え方については、「知的財産部のための会計（その2）Q3」知財管理Vol.55 No. 6 2005を参考されたい。
- 4) 減損会計については、「知的財産部門のための会計・税務・ディスクロージャー 6. 知的財産取得後の価値の減損」知財管理Vol.55 No. 1 2005を参考されたい。
- 5) 企業結合会計については、「知的財産部門のための会計・税務・ディスクロージャー 5. 知的財産をターゲットとした企業買収」知財管理Vol.55 No. 1 2005を参考されたい。
- 6) 正確には、現在の制度では商法の時価以下主義のもと多様な会計処理が認められている。また、平成18年4月1日以降の企業結合会計適用後は、企業の結合を「取得」と「持分の結合」に区分して会計処理をすることになる。
- 7) 平成18年4月1日以降開始事業年度より適用となる企業結合会計上は、親会社が連結決算上子会社の資産・負債を時価評価している場合には、親会社（設例のB社）では時価評価後の金額により受け入れることとなります。「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」の検討状況の整理 平成17年1月28日 企業会計基準委員会
- 8) B社が株式を発行して自己株式とする方法も理論的にはあるが、実務上は極少ない。

（原稿受領日 2005年5月30日）