

知的財産をめぐる課税関係（その1）

岩 下 卓 司*

抄 録 今や、知的財産には経済的価値があり商取引の対象となり得るということに、殊更の説明は要しないのですが、そこに生じる課税関係については、苦手という方も多いのではないかと思います。

そこで本稿では、知的財産をめぐる課税関係について、弁理士と税理士の実務に携る筆者の視点から、知的財産を専門とする方にとって重要性が高いと思われる事項を、できるだけ平易な言葉で解説します。

目 次

1. はじめに
2. 時価取引の原則と寄附金課税
 2. 1 時価取引の原則
 2. 2 寄附金課税
3. 移転価格税制
 3. 1 移転価格税制の概要
 3. 2 独立企業間価格
4. 知的財産の取得
 4. 1 出願費用の取り扱い
 4. 2 特許料の取り扱い
5. 消費税の取り扱い
 5. 1 課税取引の判定
 5. 2 輸出・輸入取引
6. おわりに

1. はじめに

一般に、財産の創出・移転・保有は課税の発生要因となります。したがって、知的財産権の創出・移転・保有に際しても何等かの形で課税が及ぶであろう事は、当然に予測されるべきことです。

また事業者にとっての課税とは、コスト以外の何物でもありませんので、当該コストたる税額がある程度正確に予測できなければ、正常な事業活動を阻害する要因ともなりえます。

そんなわけで、知的財産をめぐる課税関係は、知的財産を専門とする方にとっても、一度は触れておきたい論点のひとつではないかと思えます。

そこで今回は法人独自の論点を、次回は職務発明の対価ほか個人にも関連する論点について、2回にわたる連載で紹介いたします。

2. 時価取引の原則と寄附金課税

2. 1 時価取引の原則

租税の実務では、法人の取引は時価で行われることを前提に計算がなされ、これを時価取引の原則といいます。

時価の定義は様々ですが、ひとことで言えば公正な評価額のことで、自由な市場原理のもと、独立した第三者同士が取引する際に受け取ることが予想される現金価格であるといえます。

通常の商品や不動産等は市場価格が形成されていることから、実際の取引価額を参考に時価の推定を行うことができますが、知的財産では多くの場合こうした市場価格は存在しません。

* 弁理士・税理士 Takashi IWASHITA

本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

そこで、将来キャッシュフローを予測し割引現在価値を求めるDCF法¹⁾など金融工学を駆使した時価の推定も試みられているのですが、その計算課程には恣意的な判断を盛り込む余地も多く、今のところ確たる計算手法が確立されているとはいえないようです。

こうした理由で、知的財産をめぐる取引では、当事者間で合意した取引額が、時価と著しく乖離していたという理由で、税務当局から指摘を受ける可能性が高いといえます。

ここではじめに、この時価取引の原則と密接に関連する寄附金課税について説明します。

2. 2 寄附金課税

法人税法第37条に規定される「寄附金の損金不算入」では、法人が寄附金の支出をした場合に、国や特定の公益法人等に対する寄附である場合等を除き、所定の金額を超える寄附金の額は税務上の経費とはならないことが定められています。

ここでいう「寄附金」とは、金銭や物品等の寄附はもとより、譲渡や交換取引における対価と時価との差額といった経済的利益も含まれるなど、非常に広範な概念を意味しています。

たとえば、法人が帳簿価格100万円、時価1,000万円の特許権を、簿価の100万円で他の法人に譲渡した場合(これを低額譲渡といいます)を想定すれば、会計上の売却益は発生しませんが、税務上は時価で取引がなされたものとみなし、譲渡法人は時価1,000万円で譲渡するとともに、その差額900万円については譲受法人に寄附をしたものと認定します。

これを実際の取引に反映させれば、譲渡法人には売却収入と寄附金支出が各々900万円ずつ発生することになるのですが、法人税法第37条の規定により、寄附金の額は概ね税務上の経費とはならないため、900万円に対する寄附金課税を受けることになるわけです。

他方譲受法人においても、時価ベースで900万円の受贈益の認定を受けることになるので、譲渡法人と同様に900万円に対する課税を受けられる可能性もあります。

このように譲渡をめぐる寄附金課税では、譲渡・譲受法人ともに課税を受ける可能性があり、特にグループ企業間で知的財産の取引がされた場合には、課税当局も格別厳しい姿勢で臨みますので注意が必要です。

3. 移転価格税制

3. 1 移転価格税制の概要

法人税法第4条では、内国法人に対する法人税の納税義務が規定されています。したがって、たとえ日本企業が海外に設立した現地子会社であっても、外国法人に該当すれば原則として日本の法人税の課税は及びません。

してみると、日本企業と海外の現地子会社とが一体となって事業活動を行った場合であっても、日本に法人税収をもたらずのは、内国法人が計上する利益のみとなるわけで、相互の取引価格(移転価格)の設定を通じ、内国法人への利益の配分が不当に少なくなった場合には、日本の法人税収も不当に減少するという事態に陥ってしまいます。

こうした事態に対処する趣旨で定められたのが、これから解説する移転価格税制で、法令は以下のとおりの内容です。

『法人が、当該法人に係る国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得及び解散による清算所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用につ

本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

いては、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。(租税特別措置法第66条の4より抜粋)』

ここで「国外関連者」とは、海外の現地子会社などの外国法人で、一方の法人が他方の法人の発行済株式の50%以上の株式を保有するなど一定の関係にあるものをいいます。

また「独立企業間価格」とは、その取引が特殊の関係にない第三者間で行われた場合に成立すると認められる取引価格をいい、いわゆる時価の概念のひとつであるといえます。

移転価格税制のしくみについては、先に述べた寄附金課税と同様の時価取引の思想を国際取引に反映したもの、と考えれば容易に理解できると思います。

すなわち、国外関連者に対して独立企業間価格に満たない価格で資産を譲渡等した場合には、独立企業間価格に基づいて収益が計上されるべきものとみなして、実際の取引金額と独立企業間価格の差額に対して法人税が課税されるというものです。

また移転価格税制は、資産の売買や役務の提供のほかにも、相当に広範な国外関連取引を適用対象としているのですが、知的財産をめぐる取引について処分を受ける傾向が非常に強い点が特徴的です。

以前は外資系企業のブランドをめぐる処分等が典型例だったようですが、近年の日本企業の積極的な海外進出に伴い、純然たる日本企業に対する大型更正処分²⁾が増加しており、今や移転価格税制は、知的財産をめぐる課税処分では最も高額となる税制といっても過言ではないでしょう。

さらに国税庁が発表した「移転価格事務運営要領」では、

『特許権、営業秘密等の技術革新に関する無形資産のみならず、例えば、企業の経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の活動によって形

成された、従業員等の能力、知識等の人的資源に関する無形資産並びにプロセス、ネットワーク等の組織に関する無形資産についてもその検討範囲に含め、これら所得の源泉となるものを総合的に勘案する』

とされており、移転価格税制の対象となる取引を広範に捉えようとする課税当局の姿勢を窺うこともできます。

こうした背景には、昨今の日本企業の海外進出が、単に現地組立工場を確保するためだけではなく、積極的な技術移転を通じ、製品の開発から設計・製造・販売までを海外で行うようになった結果、特許権・商標権・ブランド・ノウハウといった無形資産の国際取引・使用が著しく増加傾向にあるという事情があります。

加えて独立企業間価格の算定方法についても、企業と課税当局との間で意見の相違が生じ易いという性質があり、この税制による処分の予測困難性を助長しているといえるでしょう。

もちろん移転価格税制は、企業の海外進出を規制するものではありませんが、特許権やノウハウ・ソフトウェア等の知的財産を海外の現地子会社に積極的に使用させようとする局面では、適正な使用料を収受しているか等について漏れなくかつ適正にチェックする必要があり、こうした見落としがちな取引について目配りをするには、知的財産の専門家が担うべき重要な役割ではないかと思えます。

3. 2 独立企業間価格

次に移転価格税制適用における独立企業間価格の計算方法について説明します。

これにはイ：独立価格批准法、ロ：再販売価格基準法、ハ：原価基準法、ニ：イ～ハに準ずる方法その他政令で定める方法、の4つの手法が法定されています。

イの独立価格批准法とは、純粋な第三者間で行われる条件と比較する手法で、独立した企業

本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

間における比較可能な取引実績がある場合に有効な計算手法です。

ロの再販売価格基準法とは、製品等の買手がそれを特殊の関係のない者に対して再び販売した場合の価格（再販売価格）から通常の利潤の額を控除した金額とするもので、対価を支払う側を基準とする点に特徴があります。

ハの原価基準法とは、文字通り取得原価に通常の利潤の額を加算した額とする方法です。

ニについてはさらに、市場価格を参考にする方法などの「イ～ハに準ずる方法」と「その他政令で定める方法」に2分されるのですが、特に後者についていえば、両当事者の貢献度に応じて利益を配分する利益分割法などがこれに該当すると考えられています。なお上記イ・ロ・ハの方法を基本3法と呼び、ニについては、イ～ハの方法を用いることができない場合に限り用いることができるとされ、最終手段として考えられている特殊な方法という位置づけがされています。

今や、日本企業と国外関連者との間で知的財産関連の取引がなされるケースでは、部品や装置といった有形物が移転されるケースよりむしろ、技術移転を通じたケースが多いと思われるので、知的財産を争点とした移転価格税制では多くの場合イ～ハの方法に拠ることはできず、必然的にニの「その他政令で定める方法」を採用することが多いのではないかと思われます。

そしてこの計算方法の代表格である利益分割法は、文字通り両当事者の利益に着目する訳ですから、国外に子会社を有する日本企業は、子会社の利益率等について常に多面的な検討を加え、移転価格税制に対応した十分な理論武装をしておくことが肝要でしょう。

ちなみに移転価格税制では、納税者が独立企業間価格の算定方法をあらかじめ課税当局に申し出て、当局がその内容を審査した上で確認を

あたえる事前確認制度（APA）も用意されています。

目下この手続きを経て一定の結論を得るためには、相当長期の事務処理期間を要し、折角の制度も企業にとって決して使い勝手が良いものとはいえないのですが、平成22年度の税制改正では、価格の算定に当たり考慮すべき事項や必要な文書の明確化など、事前確認制度を含む移転価格税制の一部見直しもなされ、企業の事務負担にも配慮した内容となっています。

事前確認制度は、課税リスクを極力事前に回避できる点で、きわめて優れた手段ですので、迅速・適正な運用がされるよう今後も法改正の動向に期待したいと思います。

4. 知的財産の取得

4.1 出願費用の取り扱い

ここでは税務調査の際に指摘を受けることが多い、知的財産の取得にあたり発生する諸費用の取り扱いについて解説します。

この論点は誤解も多いようですが、知的財産権の取得に要した出願料や弁理士の出願手数料といった費用については、あくまで無形固定資産として固定資産の部に計上し、所定の耐用年数で償却することが原則的取り扱いです。

そして例外的取り扱いとして、自らの研究成果に基づいて権利を取得した場合に限り、その出願に要した費用を経費処理することが容認されているにすぎません。

そのため、他者から権利譲渡を受けた場合や、他者に一時金としての実施料等を支払った場合についても原則に倣い、支払った金額を固定資産に計上して償却すべきものとされていますので注意が必要です。

なお個別の耐用年数は、財務省の「減価償却資産の耐用年数省令」で定められており、特許権は8年、実用新案権は5年、意匠権は7年、

本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

商標権は10年とされています。

また実際の存続期間が法定耐用年数より短い場合も想定されますが、その場合は、実際の存続期間で計算することも認められています。

4. 2 特許料の取り扱い

特許査定があった場合には、謄本送達日から30日以内に、少なくとも第1年から第3年分の特許料を納付しなければなりません。第4年以降の分をまとめて全納することもできます。ここではこの特許料の取り扱いについて説明します。

税法上の考えでは、少なくとも第1年から第3年分の特許料を納付することが、実質的な登録の要件となっていることから、第1年から第3年分の特許料については、権利を取得するための必要経費であるとして、納付時の経費として処理して差し支えないものとされています。

しかしながら、第4年以後の各年分の特許料については、登録された特許権を存続させるために支出する維持費と考えられることから、期間の経過に応じて経費処理すべきものであり、また各年の開始前に特許料の納付をすることにより特許権の存続が認められるものであることから、本来の納付すべき日（期限）を含む事業年度の経費として処理することとされています。

したがって、第4年以降の分をまとめて全納した場合であっても、第4年目以降の特許料は一旦は前払費用等の勘定科目で資産計上し、期間の経過に応じて費用化するという多少煩雑な会計処理が必要になりますので注意が必要です。

なお、実用新案・意匠・商標については勿論ですが、外国の特許権等についても前記取り扱いが準用されると考えるべきなので、各国毎の料金体系を明確に把握しておく必要があります。

5. 消費税の取り扱い

5. 1 課税取引の判定

最近何かと話題に上る機会が多い消費税ですが、これほど身近な税法にもかかわらず、専門家ですら見落としをしがちな細かな規定や手続きが多く、何かと課税トラブルが頻発しているのが消費税の特徴です。

そこで知的財産に関連する消費税についても若干の解説を加えておきたいと思います。

消費税法第4条では、消費税の課税の対象として

『「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により消費税を課する』

と規定されています。

ここでいう「資産の譲渡等」については、取引の実質的な対価性を問われますので、知財訴訟等で收受される損害賠償金等についても、売買代金や使用料等と同等の性格を有するなど、実質的な対価性があるとみなされる場合には、消費税の課税の対象となる可能性もありますので、裁判や和解のプロセスには一定の配慮が欠かせません。

また通常の商品売買であれば、取引が国内で行われたかどうかは容易に判断がつきますが、知的財産は有形物ではないため、「国内において」という要件に関し、知的財産の取引が行われた場所が何処であるのかについて判定が困難な場合も想定されます。

この点に関し、消費税施行令第6条では次に掲げる区分に応じ、各々に定める場所が国内にあるかどうかによって、形式的に判定するものとしています。

① 特許権、実用新案権、意匠権、商標権、回路配置利用権又は育成者権（これらの権利を利用する権利を含む。）：これらの権利の登録

本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

をした機関の所在地（同一の権利について2以上の国において登録をしている場合には、これらの権利の譲渡又は貸付けを行う者の住所地）

② 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずる権利を含む。）又は特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの：著作権等の譲渡又は貸付けを行う者の住所地

5.2 輸出・輸入取引

前記の判定で国内取引に該当する場合であっても、その取引が輸出取引に該当することを証明できれば免税という取り扱いになります。

すなわち特許権・実用新案権・著作権等の知的財産権を、外国の事業者等に対して譲渡又は貸付けをした場合には、取引の相手方との契約書等を保存することにより、輸出取引であることを証明することができれば、免税の取り扱いを受けることができるわけです。

さらに輸入取引については、コンテナ等に積載されて保税地域から引き取られる外国貨物に対し、関税の課税価格に応じた輸入消費税を支払う仕組みになっています。

したがって、海外から特許権等の権利を取得したとしても、無体の財産権をコンテナに積載して輸入する訳ではありませんので、知的財産単体の外国からの輸入には課税が及ばないことになります。

ちなみに、外国の会社からコンピュータ・ソフトウェアを借り入れるために、ソフトウェアを記録しているメディアを輸入した場合など、知的財産権の使用を伴う貨物を輸入するケースを想定することもできると思います。

この場合の知的財産権の取り扱いは、著作権の貸付けに該当しますので、国外取引として課税の対象外となりますが、メディア自体は課税貨物に該当するため消費税の課税対象となります。

その際の関税の課税価格の決定にあたって

は、メディアの価格とソフトウェアの価格とが明確に区別されている場合には、メディア単体の価格のみが課税価格となりますが、著作権等の使用料が貨物の価格と一体となっている場合には、これを含めた課税価格に対して消費税が課税されてしまいますので注意が必要です。

6. おわりに

今回は、主として法人独自の論点について解説しましたが、紙面の都合本稿で触れることができたのは、ほんの一部の情報にすぎません。

実務上の最終的な判断については、税理士等専門家の判断を仰ぐことが重要ですが、さらに詳細な情報についてお知りになりたい場合には、下記参考文献^{3).4)}ほか、国税庁のホームページ⁵⁾でも、知的財産に関連する多くの事例が掲載されていますので参考になるかと思います。

次回は、職務発明の対価の取り扱いや、知的財産に関する所得税など、主として個人に関連する論点について解説する予定です。

注 記

- 1) DCF (Discount Cash Flow) 法：事業計画等に基づいて予測される将来キャッシュフローを現在価値に割引して計算する価値評価手法のことで、不動産鑑定評価などにも広く採用されている収益還元法の一つ。将来キャッシュフローの正確な変動予測が必要となる。
- 2) 更正処分：税務調査等によって納税者の申告内容に計算違いなどがあると判明した際に、納税者の自主的な修正申告には依らず、課税庁の決定により正しい税額に是正する処分のこと。
- 3) ホワイト&ケース税理士法人編『知的財産税務戦略』（2008）税務経理協会
- 4) 高久隆太『知的財産をめぐる国際税務』（2008）大蔵財務協会
- 5) 国税庁ホームページ 質疑応答事例
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/01.htm>（参照日：2010.8.31）

（原稿受領日 2010年8月16日）