

【新設】(工業所有権等の実施権の設定に係る収益の帰属の時期)

2-1-30 の 2 工業所有権等の実施権の設定により受ける対価(使用料を除く。)の額につき

法人が次に掲げる日において収益計上を行っている場合には、2-1-21 の 2 及び 2-1-21 の 3 にかかわらず、次に掲げる日はその実施権の設定に係る役務の提供の日に近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用する。

(1) その設定に関する契約の効力発生の日

(2) その設定の効力が登録により生ずることとなっている場合におけるその登録の日

【解説】

- 1 本通達は、工業所有権等(特許権、実用新案権、意匠権及び商標権並びにこれらの権利に係る出願権及び実施権をいう。以下同じ。)の実施権の設定に係る収益の計上時期について、その設定に関する契約の効力発生の日属する事業年度又はその設定の効力が登録により生ずることとなっている場合に、その登録の日属する事業年度の益金の額に算入する旧通達 2-1-16《工業所有権等の譲渡等による収益の帰属の時期》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 会計上、工業所有権等の実施権の設定に係る収益の計上時期について一般的な定めは設けられておらず、伝統的な実現主義の考え方に従って収益計上することが一般的であったものと考えられる。また、収益認識基準では、企業は約束した財又はサービス(資産)を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識することとされ、また、資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてであることとされている(収益認識基準 35)。
- 3 法人税においては、旧通達 2-1-16 において、工業所有権等の譲渡又は実施権の設定により受ける対価(使用料を除く。)の額は、原則としてその譲渡又は設定に関する契約の効力発生の日属する事業年度の益金の額に算入するが、例外的にその譲渡又は設定の効力が登録により生ずることとなっている場合において、法人がその登録の日属する事業年度の益金の額に算入しているときは、これを認めることとしていた。ここで「工業所有権」は、特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の 4 つの権利をいうが、これらの権利に係る出願権及び実施権についても、これらに含めて同じように取扱うという前提で本通達を定めている。すなわち、工業所有権等の実施権の設定に係る収益の計上時期について、契約の効力発生の日を原則としつつ、工業所有権等の実施権の設定については登録がその効力発生要件とされているので(特許法 98①、実用新案法 18③、26 等)、一般的な実務を尊重して登録の日によることも認めているものである。

(注) なお、収益認識基準においてライセンスの供与についての定めが新たに設けられたことに伴い、法人税基本通達 2-1-16《工業所有権等の譲渡に係る収益の帰属の時期の特例》において権利の譲渡に係る収益の帰属の時期の取扱いについて定め、本通達において実施権の設定に係る収益の帰属の時期の取扱いについて定めている。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的・法的な観点から原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された(法 22 の 2 ①)。

- 4 本通達は、資産の販売等についての収益の計上時期が法令上明確化されたことに伴い、法令に沿って旧通達 2-1-16 の取扱いの整理を行ったものである。

すなわち、役務の提供による収益は役務の提供の日の属する事業年度の益金となることが原則となり、契約の効力が生ずる日については、役務の提供の日に近接する日の例示となっているため法令上明確ではあるが、法人が継続して契約の効力発生の日において収益計上を行っているときは、当該効力発生の日は役務の提供の日に近接する日に該当するものとして、法人税法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用することとした。

また、前述の旧通達 2-1-16 を設けていた趣旨からしても、工業所有権等の登録の日の属する事業年度において益金の額に算入する処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ったものと考えられるため、法人が継続してその登録の日において収益計上を行っているときは、当該登録の日は役務の提供の日に近接する日に該当するものとして、法人税法第 22 条の 2 第 2 項の規定を適用することとした。

なお、法人税基本通達 2-1-21 の 2 及び 2-1-21 の 3《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の帰属の時期等》にかかわらずとしているのは、本通達を適用する場合にはこれらの取扱いに優先するということである。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-33 の 2）を定めている。