

知財を活用できる弁理士になろう

—弁理士が知っておきたい知財の流通と課税関係—

会員，税理士 岩下 卓司



1. はじめに

昨年12月に、知的財産流通・流動化検討委員会の企画による「知財を活用できる弁理士になろう－弁理士が知っておきたい財務会計の基礎知識」という研修の講師を務めさせていただきました（研修の内容は、弁理士会のe-Learningのコンテンツに収録されていますので随時視聴することができます。）。

弁理士会の研修としては非常に特殊な論点でありましたので、果たして需要があるのかどうか懸念を抱いておりましたが、実際に蓋を開けてみると多くの先生方に御来場していただくことができ、知財の活用という領域に関心を寄せている先生方が多いことに驚かされた次第です。

この研修はタイトルのとおり、一般的な財務会計の基礎知識の習得を目的としていましたので、課税関係については十分な時間を割くことができなかつたのですが、研修後に寄せられた質問は、知財をめぐる税務について集中しており、あらためてこの点を詳解する機会を設ける必要性を感じておりました。

そんなわけで、今月の流通流動化検討委員会の連載企画は、先の研修に続く「知財を活用できる弁理士になろう」シリーズ応用編として「弁理士が知っておきたい知財の流通と課税関係」というテーマにさせて頂きました。

では最初に、知財の流通を推進するうえで、課税関係を理解することがなぜ必要かということについて触れておきたいと思います。

2. 流通と課税

一般論として、商品の流通を促進するためには、サプライヤーとバイヤーが安心して商品を売買することができる安定したマーケットの構築が必要不可欠です。というのも、事業者は儲かるために商品を売買するわけですから、安定したマーケットは、この商品は

将来幾らで売れるかといった相場感をもたらし、利益の予測を容易にし、商品の流通を一層助長することになるのです。

ここで、やっかいなのが課税という問題です。現在の課税技術は極めて緻密に構築されており、利益に対しては漏れなく課税が待ち受けているといっても過言ではありません。したがって、事業者は常に税をコストとして認識し、税引後の利益をもって経営の判断をします。もしも、納税額が予測不可能な事態に陥れば、（税引後）利益の予測が困難となり、取引に対する不安感が商品の正常な流通を阻害することになるわけです。分かり易く言えば、いくら税金を払えば良いのか知れない取引など、誰もしないということです。

この点に関し、小売商品・上場株式・不動産など、昔から一定の市場で売買されてきた商品は、課税関係が明確に規定されており、納税の予測も比較的容易です。また例え税制を知らなかったとしても、本屋に行けば株式や不動産等の税務に関する書籍は幾らでも並んでいますので比較的容易に内容を知ることもできます。

会計学上は、知的財産も無形の固定資産の一種ですから、知的財産の取引をすれば当然ながら課税が待ち構えていることは言うまでもありません。しかしながら知的財産は上場株式のような取引市場も無く、その価値評価が極めて困難であることに加え、知的財産に関する税務を解説した書籍などは皆無と言っても良いので、一般にその内容は殆ど知られていないのではないのでしょうか。

そんなわけで、知的財産をめぐる課税関係を理解しておくことは、知財の流通・流動化の促進に取り組むうえで、必要不可欠となるわけです。

また今後は、弁理士のアドバイスで特許権等を売買する局面も多々生じてくるのではないかと思います。その際も、思わぬ課税が及んでしまうことになれば弁

理士の責任を問われることにもなりかねません。したがって、知的資産経営コンサルタントといった企業経営の現場により近い職域へと積極的に進出していかれる弁理士の先生方は、こうした税務の予備知識を備えておくことが一層望ましいと思います。

そこで以降には、知的財産をめぐり重要性が高いと思われる課税関係に論点を絞り、簡単な解説を加えてみました。パテント誌の記事としては、いささか専門外の内容とは思いますが、さほど難しい内容ではありませんので御理解頂けるのではないかと思います。

3. 譲渡に係る課税関係

(1) 時価取引の原則

法人をめぐる租税の実務では、財産の取引は時価で行われることが原則とされており、この原則は時価取引の原則などと呼ばれています。そして後段で説明するように、時価と乖離した取引に対しては各種の課税の余地が生じます。

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で独立した第三者同士が取引する際に収受することが予想される現金価格の現在価値であるといえます。

通常の小売商品や不動産等は、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して時価の推定を行うことが可能です。しかし多くの場合、知的財産にはこうした市場価格は存在しません。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として時価を推定する DCF 法といった試みがなされてはいますが、その計算課程には割引率の設定など恣意的な判断を盛り込む余地が多分にあるのが現実です。

したがって、知的財産をめぐる取引は、当事者間で合意した取引額が、時価と著しく乖離する価額で取引が行われたという理由で、税務当局から指摘を受ける可能性が非常に高いといえます。そこで本節では譲渡の場合を中心に、知的財産の流通と課税関係について解説します。

(2) 寄附金課税

法人税法第 37 条「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、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、一定の金額を超え

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。もし、寄付金を経費として無制限に認めてしまうと、節税目的の寄付が横行し、税収に影響を及ぼすことになりかねないため、一定の規制を設けているのです。

ここでいう「寄附」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実際の対価と時価との差額といった経済的利益の寄付も含まれており、非常に広範な概念を包含している点で注意が必要です。

実例をあげて説明すると、たとえば A 社が時価 1000 万円の特許権を、B 社に 100 万円で譲渡したとします（これを低額譲渡と言います）。この場合「時価取引の原則」により、税務上は時価 1000 万円で売買取がなされたものとみなします。みなすといっても実際には 100 万円で売買しているわけですから、具体的には A 社は B 社から売却代金 1000 万円を受け取ると同時に、900 万円を B 社に寄附したものと取引を擬制するのです。

この擬制によって、A 社の譲渡収入は 900 万円増加しますが、寄付金支出も 900 万円増えますので、収支上は損も得もありません。

ところが税務上は、「寄付金の損金不算入」の規定により、900 万円の寄付金支出を経費として認めない訳ですから、結果として A 社の収入は 900 万円増加したのに支出の増加は一切無かったものとして 900 万円に対する課税を受けることになるのです。他方 B 社においても、900 万円の寄付金を受け取ったことになるので、A 社と同様に 900 万円に対する課税を受ける可能性もあります。

更に上記の例とは逆に、時価より著しく高額な対価で譲渡（高額譲渡）した場合においても、低額譲渡とは反対に寄附を受け取ったものとみなされるため、低額譲渡と同様の課税がなされます。

このように譲渡をめぐる寄附金課税では、譲渡法人・譲受法人双方ともに課税を受ける可能性があるので、客観的な時価の算定が難しい知的財産の譲渡対価の設定には格別の注意が必要です。

なお、特許権の譲渡とは異なりますが、企業間で相互に無償で特許権等を提供し合うクロス・ライセンスは実務上よく行われているところです。この取り扱いについては、実施料相当額の評価は事実上困難であり、また一般的にクロス・ライセンス契約とは、相互に等

価な使用料を相殺している契約であるとの認識に基づき、原則として寄付金課税の対象とはされないようです。

なお、この寄付金課税は法人税法特有の規定であり、個人が関係する取引については次に説明する別途の規定が設けられています。

(3) 贈与税

個人間で無償の財産の贈与が行われた場合は、贈与財の課税の対象となることは、一般に良く知られているところだと思いますが、相続税法第7条によれば、対価の授受を伴う譲渡であっても、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合（低額譲渡）には、当該財産と時価との差額に相当する金額の贈与があったものとみなして贈与税が課される場合があります。

ですから、特許権等の時価を充分検討せずに移転登録を行うと、それが例え肉親に対するものであっても、贈与税の課税対象となる可能性がありますので注意が必要です。

(4) みなし譲渡所得課税

次に、個人が法人に対して贈与した場合についてですが、この場合は、所得税法59条の「みなし譲渡所得課税」という規定が適用されます。

これは、個人が法人に対し、資産を贈与した場合又は著しく低い価額の対価（時価の2分の1未満の金額）による譲渡をした場合には、時価による資産の譲渡があったものとみなすというものです。

知財取引をめぐる具体的な一例を挙げれば、ベンチャー企業の創業者が法人を設立する際に、個人で取得していた特許権等を、法人に対して時価の2分の1を下回る価格で譲渡した場合などを挙げることが出来ます。この場合、時価で譲渡したものとして個人の所得税が計算されるほか、法人に対しても受贈益が認定され、法人税が課税される可能性もあります。

4. 移転価格税制

(1) 移転価格税制の概要

税法は特許法と同じく属地主義を採用していますので、国外の法人には日本の法人税の課税は及びません。したがって日本の法人が、海外の法人から本来収受すべき対価を収受していなければ、課税所得の脱漏が生

じて法人税額の減少をもたらすこととなります。こうした事態に対処するという趣旨で定められたのが以下の租税特別措置法で規定する移転価格税制であり、先の時価取引の原則を国際取引まで拡張したのもいえるでしょう。

「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より一部抜粋）」

ここで用語の補足説明をしておきますと、「国外関連者」とは、国外に設立された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の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。

(2) 移転価格税制の特徴

さて、この移転価格税制ですが、前提として商取引全体を対象としているにもかかわらず、実務上は知的財産をめぐる取引について適用を受ける傾向がたいへん強い点が特徴です。

従前こうした知的財産取引をめぐる移転価格税制の適用については、外資系企業が海外の親会社に対して支払うロイヤリティー等を取り上げた処分が大半を占めていたのですが、昨今では日本を代表するような大企業に対する大型更正処分が増加しています。

その背景には、いわゆる日本企業のグローバル化という現象があります。特に製造業では、製造コストの安価な途上国等に現地子会社を設立し、製品の製造から販売までを海外の現地子会社を通じて行うという事業形態が進み、国際的な特許権・商標権・ブランド・ノウハウ・顧客リストといった知的資産の取引・使用が顕著に増加しているという実態があります。

そして、こうしたグローバル化が国内産業の空洞化を招くといった批判があるように、日本の法人税収の減少を招くという懸念を生んでいるわけです。

こうした事態を受けて国税庁は、平成18年3月に移転価格事務運営要領を改定し、無形資産の国際的な使用に対し適正な対価を収受すべきとする方針を明確に打ち出しました。

これによれば「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、今後より一層の知的財産取引に対する課税の強化を図ろうとする課税当局の姿勢を窺うことができると思います。ちなみにこの文書には、移転価格税制に関する具体的な事例も紹介されており、国税庁のホームページから入手できますので、興味のある方は一度ご覧になってみてもよいと思います。

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。しかしながら、日本の親会社が保有する特許権やノウハウ等の知的財産を、無償又は非常に安価な対価で、現地子会社に使用させているようなケースでは、本来的に日本の法人税として課税されるべき利益が、現地子会社の利益に移転しているとの理由で、俄かに移転価格税制が持ち出されることになるのです。

親会社としては、現地で奮闘している子会社を応援するのは当然の努めであるという心理的側面もあるでしょうし、課税の対象となる知的財産がはっきりと目には見えない無形の資産であるという特殊性や、その独立企業間価格の算定方法について、企業と課税当局との間で意見の相違が生じ易いといった事情もあることから、移転価格税制による更正処分は極めて高額なものになりがちです。

(3) 独立企業間価格

ここで、移転価格税制適用の判断基準となる、独立企業間価格の算定手法について簡単に説明しておきますと、おおまかには①独立価格批准法、②再販売価格基準法、③原価基準法という3つのアプローチがあり

ます。

①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。

②の再販売価格基準法とは、製品等の買手がそれを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。

③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。

一般的には、子会社との間で知的財産に関連する取引を行う場合、有形の製品や商品等が売買されることよりも、子会社の売上高や製造数量に応じた一定率のロイヤリティーを収受するのが普通でしょうから、②の再販売価格基準法や③の原価基準法はこうした取引に馴染み難く、必然的に①の独立価格批准法を採用することが多いのではないかと思います。

その際、親会社がその特許権等を同じ条件で独立した第三者にライセンスしていれば、その取引実績をもって、子会社との取引額の妥当性をダイレクトに主張することができるのですが、やはりそうした取引が都合よく存在するケースは少ないため、実際には、発明協会が発行する実施料率データブック等の統計値を基準に議論する人が多いようです。

但し、たとえ独立企業間価格のアプローチに基づいた妥当性の主張ができたとしても、子会社の営業利益率が極端な好成績をあげていれば、別のアプローチから否定される可能性もあり得ますので、国外に子会社等を有する日本企業は、比較可能な他社の営業利益率と比較した検討も加えるなど、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。

(4) 弁理士と移転価格税制

以上総じて言えば、移転価格税制の難しさは、無形資産取引として過去は認識していなかったものまでが無形資産取引として認定される点と、そうした無形資産の評価の困難性にあるといえます。そして、こうした無形資産を発掘・可視化しそれを評価することこそ、我々弁理士が最も得意としているのではないのでしょうか。また昨今では、中小企業レベルでも積極的に海外進出を果たしており、それに伴って移転価格税制

をめぐる指摘を受けるケースが発生していると聞いております。したがって、今後弁理士は知財の専門家として、こうした問題にも広く対応できることが望まれてくるのではないかと思います。

5. 信託に係る課税関係

昨年の信託法の改正により、知的財産を信託することが出来るようになりました。信託の当事者には、財産の委託者と受託者の両者が存在するのですが、信託に関する課税で知っておきたいことは、両当事者のうちどちらに対して課税がなされるのかということです。

(1) 実質所得者課税の原則

法人税法第5条では、内国法人は各事業年度の所得について法人税が課せられることが定められています。平たく言えば、利益を得た法人に対して法人税が課せるという至極当然のことなのですが、実際の取引を観察すると、当該法人よりも実質的な受益者に税負担を求める方が合理的な場合もあります。

このような場合について、法人税法第11条では「実質所得者課税の原則」を定めています。

その内容は「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、この収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」というものです。

(2) 信託財産に係る収入及び支出の帰属

信託という仕組みは、信託財産は受託者たる信託会社に帰属し、これを受託者が運用して収益をあげ、最終的に信託財産から生じた収益を受益権者に配当することが前提となっています。

したがって信託では「実質所得課税の原則」が適用されることとなり、信託財産に係る収入及び支出の帰属について、法人税法第12条及び所得税法第13条で以下のように定められています。

「信託財産に帰せられる収入及び支出については、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める者がその信託財産を有するものとみなして、この法律の規定を適用する。

- 1 受益者が特定している場合：その受益者
- 2 受益者が特定していない場合又は存在していない場合：その信託財産に係る信託の委託者」

ただし、但し書き信託として、合同運用信託、投資信託、特定目的信託など一定の信託については、税務上異なる取り扱いがなされる旨定められています。

改正信託法は、ようやく周辺の法整備が整いつつある段階にあり、新たな制度の活用はこれからといった様相です。また特に知的財産に関しては、知的財産のグループ信託という活用もすすみつつあり、今後は関連税制の整備も進むものと思います。

6. 現物出資に係る課税関係

金銭以外の財産を出資して法人の株式を取得する行為を現物出資といいます。当然ながら特許権等の知的財産権も、この現物出資資産とすることができます。

以前の現物出資資産は、土地や有価証券等が大半であり、知的財産を現物出資することは余り行われていなかったのですが、数年前からこの現物出資の利用を促す法改正がなされています。

ひとつめは、平成14年の商法改正によって現物出資の手続きが簡素化されたことです。

現物出資をするためには、資本金額を決定するためにも現物出資資産の価格調査が必要となります。この価格について、従前は裁判所の選任した検査役が調査決定していたのですが、それでは費用的な負担が大きく、迅速性にも欠けるなどの批判がありました。そこで平成14年の商法改正によって、税理士・弁護士・公認会計士等がこれを証明することができるようになり、比較的容易に現物出資の手続きが出来るようになったのです。また同改正により、現物出資資産の総額が5百万円を超えないなど一定の場合には証明・調査も不要とされています。

ふたつめは、平成18年の新会社法の施行によって、1千万円という株式会社の最低資本金制限が撤廃されたことです。

知的財産権のみを現物出資資産として株式会社を設立しようとした場合、従来はその評価額が1千万円を超えない限り不可能であったのですが、今後はその評価額に関係なく株式会社を設立できるようになったのです。

そんなわけで、特許権等の知的財産権を現物出資す

るケースが今後増加してくることが予想されます。

しかし、この現物出資においても課税は密接に関係してきますので注意が必要です。

一般に、金銭による出資は課税の対象となりえるものではありません。したがって、現物出資も課税とは一見無縁のようにも思えますが、所得税法上、法人に現物出資した場合は資産の譲渡に該当し、原則として所得税の課税対象となります。この場合の譲渡収入金額は、現物出資資産の時価ではなく、出資により取得した株式の時価となります。

したがって、出資者が取得する株式の時価が、現物出資した知的財産の時価の2分の1未満の場合は、低額譲渡として、先に説明した「みなし譲渡所得課税」の規定により、出資した知的財産の時価が収入金額とみなされて、出資者に思わぬ課税が及ぶ危険性があります。これは特に、既存の法人に現物出資する際に生じ易い事態であるので注意が必要です。

現行法では、弁理士が現物出資資産の価格証明をすることは認められていませんが、知的財産権の価格を証明するにあたり弁理士の知見が必要不可欠であることは明らかですから、今後何らかの形で現物出資の価格証明に関与する機会が増してくることも予想される。

但し、この価格の証明者には注意義務が果され、これを果さなかった場合には、「株式の発行価額」と「現物出資財産の価格（時価）」との差額を支払う義務（不足額填補責任）を負うことが法定されている点には注意が必要です。

7. 所得税の平均課税

日本の所得税の税率は、所得が高いほど税率が高くなる、いわゆる累進税が採用されているので、突発的に高額な所得が生じるときわめて高い税率で税額が計算されることとなります。

そこで所得税法第90条には、5年間にわたり、平均的に所得を分散したものとみなして課税する平均課税という制度が用意されており、特許権の実施料など高額な一時金を受け取った場合などにこの規定を用いると、結果として低い税率で所得税額を計算することができます。

この平均課税の規定の適用を受けるためには、変動所得と臨時所得に該当することが必要です。

前者の変動所得とは、「漁獲から生ずる所得、著作権の使用料に係る所得その他の所得で年々の変動の著しいもののうち政令で定めるもの」が該当し、後者の臨時所得とは、「役務の提供を約することにより一時に取得する契約金に係る所得その他の所得で臨時に発生するもののうち政令で定めるもの」をいい、工業所有権や不動産等の使用の対価等で一時に受け取るものがそれに該当します。

但しその金額が「当該契約によるこれらの資産の使用料の年額の2倍に相当する金額以上」であるものに限られるとともに、特許権等を譲渡した場合には、譲渡所得としてこの規定の適用からは除かれますので注意が必要です。

8. 源泉徴収義務

日本の所得税には、源泉徴収という制度があり、一般的な給与の源泉徴収のほか、弁理士報酬に対しても源泉徴収はなされていますので、ご存知の方も多いと思います。

この源泉徴収は、著作権（著作隣接権を含む。）又は工業所有権の使用料の支払いをする者に対しても、徴収義務が課されていますので、支払者は必ず源泉税を納付しなければなりません。

源泉税の徴収義務者は、単に税金を預かって代理納付しているに過ぎないのですが、文字どおり徴収は義務とされていますので、実際に徴収していなかったとしても、徴収義務者が支払うべきものとされていますので注意が必要です。したがって特にライセンス契約等に携われる先生方は、常に留意しておくべきことだと思われれます。

9. 職務発明に対する報奨金等の取り扱い

所得税は、事業所得・給与所得・譲渡所得・一時所得・雑所得ほか所得を10種類に分類して所得税額を計算する仕組みとなっており、この所得の分類が極めて厄介です。

特に、いわゆる職務発明の相当の対価として、従業員が会社から金銭の支払を受ける場合には、企業毎に報償金、表彰金、賞金等様々な名目で支払いがなされており、実務上所得税の分類に迷うことがあります。

この点に関し、下記のような類型が定められており、各々に掲げる所得に係る収入金額又は総収入金額とし

て計算するものとされています（所得税基本通達 23～35 共-1）。

①業務上有益な発明、考案又は創作をした者が当該発明、考案又は創作に係る特許を受ける権利、実用新案登録を受ける権利若しくは意匠登録を受ける権利又は特許権、実用新案権若しくは意匠権を使用者に承継させたことにより支払を受けるものこれらの権利の承継、登録又は実施に際し一時に支払を受けるものは譲渡所得、これらの権利を承継させた後においてその権利の実施後の成績に応じ継続して支払を受けるものは雑所得

②特許権、実用新案権又は意匠権を取得した者がこれらの権利に係る通常実施権又は専用実施権を設定したことにより支払を受けるものは雑所得

③事務若しくは作業の合理化、製品の品質の改善又は経費の節約等に寄与する工夫、考案等（特許又は実用新案登録若しくは意匠登録を受けるに至らないものに限る。）をした者が支払を受けるものその工夫、考案等がその者の通常の職務の範囲内の行為である場合には給与所得、その他の場合には一時所得（その工夫、考案等の実施後の成績等に応じ継続的に支払を受けるときは、雑所得）

10. 権利の取得に要した費用等の取り扱い

(1) 耐用年数

会計上、知的財産権は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します。この耐用年数は、財務省の「減価償却資産の耐用年数省令」において定められており、特許権は 8 年、実用新案権は 5 年、意匠権は 7 年、商標権は 10 年とされています。

但し、自らの研究成果に基づいて権利を取得した場合は、その出願料、特許料その他登録のために要する費用の額は、取得価額に算入しないことができる（所得税基本通達 49-7）として、出願に要した費用を経費処理することが容認されています。

なお、他者の有する権利を取得した場合のほか、他者に一時金としての実施料等を支払った場合も、資産計上して償却しなければなりません。こうした場合、その存続期間が法定耐用年数より短い場合もあり得ます。その場合については、実際の存続期間（1 年未満の端数は切捨）を耐用年数として償却費を計算するこ

とも認められています（法人税基本通達 7-1-4 の 3、所得税基本通達 49-26 の 2）。

(2) 出願料・特許料について

説明するまでもありませんが、特許の出願料は、特許出願の際に納付し、特許料については特許査定等謄本送達日から 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。

この場合の各々の料金の取り扱いについて解説すると、(1) で説明したように、自己の行った試験研究に係る出願についての費用の額は無形固定資産の取得価額に算入しないことができます。これは、①特許権等の工業所有権の本体である試験研究費が繰延資産であることから、一般的に工業所有権取得までに償却済となっていることが多く、付随的費用である出願料等の費用だけがその取得のために直接要した費用として工業所有権の取得価額となることは実情に即さないこと、②出願料だけが工業所有権の取得価額に計上されても 10 万円未満であれば一時の損金に算入できること、という 2 つの理由を根拠としています。

したがって、出願料は納付時の経費とすることができますし、一括納付した特許料の損金への算入時期については、第 1 年から第 3 年分の特許料は、特許査定等謄本送達日から 30 日以内に一括納付することが登録の条件となっていることから、当該期間内に実際に納付した時に経費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、この取り扱いは、あくまでも出願時に取得価額に算入する必要がないということ容認しているのであって、納付時に経費として処理できる旨を定めたものではありません。

ですから、第 4 年以後の各年分の特許料については、特許権者として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、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ので注意が必要です。

なお、実用・意匠・商標の取り扱いについても上記の取り扱いが準用されます。

11. 消費税法について

(1) 課税の対象

消費税は、消費税法第4条により、国内において事業者が行った資産の譲渡等に対して消費税を課する旨が定められており、当然ながら特許権等の譲渡には消費税の課税が及びます。

ここでいう「資産の譲渡等」には、資産の貸付（資産を使用させる一切の行為）を含み、ロイヤリティー等の支払いなどの知的財産の使用について、次のような類型があげられています

①工業所有権等（特許権等の工業所有権並びにこれらの権利に係る出願権及び実施権をいう。）の使用、提供又は伝授

②著作物の複製、上演、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化その他著作物を利用させる行為

③工業所有権等の目的になっていないが、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作（特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいう。）の使用、提供又は伝授

(2) 知的財産の国外取引

消費税法の特徴のひとつとして、国内取引についてのみ課税が及び、国外で行われた取引については課税が及ばない点があります。

但し、知的財産は物品としての実体がないため、取引が行われた場所が何処であるのか判定に困る場合があります。この点に関し、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り判定するものとされています。

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

(3) 知的財産の輸出免税

国内で行われた取引であっても、秋葉原や国際空港に免税店があるように、輸出行為については特別に免税とされています。

この点に関し、特許権・実用新案権・著作権等の知的財産権を非居住者に対して譲渡又は貸付けをした場合に、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、免税としての取り扱いを受けることができます。

12. 知的財産の相続税法上の財産評価

相続税では、相続より取得した財産の時価を算定して課税することになっています。したがって、相続財産の評価が最も重要な論点となります。当然のことながら特許権や著作権等の知的財産権も相続財産となります。

上場株式のように、極めて客観的な取引所の相場が存在する財産については、時価を評価することは容易です。しかしながら、例えば土地等の不動産についてみれば、ある程度の相場観は形成されているものの株式市場ほどの客観性があるわけではなく、「1物4価」といわれるように、国土交通省の「公示価格」・国税庁の「路線価」・市町村の「固定資産税評価額」・実際の取引相場である「実勢価格」など、複数種の時価が存在します。また非公開株式についても「純資産方式」、「配当還元方式」、「類似比準方式」など複数の評価アプローチがあります。

相続税法では、こうした明確な取引相場が無い財産も公平に評価しなければならない必要性から、財産評価基本通達により資産の種類別にその評価方法が詳細に規定されており、対象となる資産の種類や状況に応じて評価方法を使い分けます。

知的財産もやはり同様の性質を持つ資産であり、財産評価基本通達では、知的財産の種類別に評価方法が定められているのでご紹介致します。

(1) 特許権等の評価

特許権の価額は、その権利に基づき将来受ける補償金の額の基準年利率による複利現価の額の合計額によって評価し、次の算式で計算します。

①第1年目の補償金年額×1年後の基準年利率による複利現価率＝A

第2年目の補償金年額×2年後の基準年利率による複利現価率＝B

.....

第n年目の補償金年額×n年後の基準年利率による複利現価率＝N

② $A + B + \dots + N = \text{特許権の価額}$

(上の算式中の「第1年目」及び「1年後」とは、それぞれ、課税時期の翌日から1年を経過する日まで及びその1年を経過した日の翌日をいいます。)

なお、実用新案権・意匠権・商標権の価額についても、上記の算式を準用して評価することとなっています。

ここで注意すべきことは、これらの権利を被相続人たる権利者が自ら事業として実施していた場合です。

この場合、その事業自体の価値を営業権として別途評価しますので、特許権等の価額を独立して評価することはせずに、営業権の価額に含めて評価することになっています。

(2) 著作権の評価

著作権の価額は、著作者別に一括して次の算式によって計算した金額で評価します。

但し、個々の著作物に係る著作権について評価することもでき、その場合その著作権毎に次の算式によって計算した金額で評価します。

年平均印税収入の額×0.5×評価倍率

ちなみにこの算式中の「年平均印税収入の額」は、次のとおりとなります。

①年平均印税収入の額課税時期の属する年の前年以前3年間の印税収入の額の年平均額。ただし、個々の著作物に係る著作権について評価する場合には、その著作物に係る課税時期の属する年の前年以前3年間の印税収入の額の年平均額。

②評価倍率課税時期後における各年の印税収入の額が「年平均印税収入の額」であるものとして、著作物に関し精通している者の意見等を基として推算したその印税収入期間に应ずる基準年利率による複利年金現

価率。

なお、著作隣接権の価額は上記の計算方法を準用して評価し、出版権の価額は、事業化されている特許権と同様に、出版業を営んでいる者の有するものにあつては、営業権の価額に含めて評価し、その他の者の有するものにあつては、評価しないことになっています。

13. おわりに

租税法域の条文・通達・省令・事例集等のデータベースを用いて「特許」といった知財関連用語で検索をかけると、相当な量がヒットします。

実は、知財に関する取引というものは、我々弁理士であってもそれほど頻繁に接するものではないと思うのですが、これだけ多くの税制上の手当がなされているということは、我々の想像以上に、当事者同士による取引がなされているように思います。

とはいうものの、実務の現場では移転価格税制ひとつをとってみても、答えに窮するような想定外の事例に直面することも多く、複雑な知的財産制度のしくみに対応するためには、更なる規定の整備が必要なようです。

また一般論として指摘できることだと思いますが、知的財産権の価値や時価などについて議論する際に、権利自体の具体的内容や法的安定性等についての実体的検証が充分になされていないという問題については、税務の現場においても今後解決していかなければならない課題だと思います。

そうした意味も含め、今後益々複雑化していくであろう知財をめぐる取引の局面に対応するためには、もはや弁理士という知財の専門家が問題の解決に関与すべき時期に来ているのではないのでしょうか。

最後に、本稿の内容はあくまで基礎的な事項の御紹介でありますので、具体的な実務にあたられる際には、必ず税理士等にご確認下さいませようお願いします。

(原稿受領 2007.8.28)