

第3章

法人税、消費税上の取扱いを整理 サブスクリプションの 税務上の論点

【この章のエッセンス】

●法人税法および消費税法では、一般に公正妥当と認められた会計処理の原則に従って処理するため、会計処理との重要な相違はなく、収益認識基準に対しては法令解釈通達により取り扱いを明確化している。

●ただし変動対価に関しては、会計処理と相違するため、留意が必要である。

法人税上の取扱い

法人税法上、益金として算入すべき時点として、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産

の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」(法22②)とし、「益金および損金の額」は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする(法22④)となっている。すなわち「別段の定め」にない限り、一般に公正妥当と認められた会計処理の原則に従って処理することとなる。

サブスクリプションの取扱いは、会計基準と同様、別段の定めはないことから、現行の法人税法では個別に判断して、益金への算入時期を判断しており、会計基準と法人税法上の処理には相違がないといえる。したがって、益金として算入すべき時点は、役務提供が完了した時点

において認識されることから、サブスクリプションにおけるサービス提供が「期間に応じた継続的なサービスのサービスマ提供」といったものであれば、そのサービスマ提供期間に応じて益金として算入し、「ライセンスの販売を目的とした売り切り型のサービス」といった目的であれば、一時点での益金の算入とすることになる。

なお、法人税法では、収益認識基準が公表されたことに伴い、平成30年5月30日に平成30年度税制改正において法人税法等の法令解釈通達が公表されている。すなわち、会計上の基準が変更になることに伴い、法人税基本通達においては、収益認識基準における収益の計上単位、計上時期および計上額について「履行義務」という新たな概念を盛り込んだ形で見直しを行うとともに、法人税法において収益の計上時期および計

上額についての規定が設けられたこと等に伴う取扱いの整理が行われている。

なお、この改正については、収益認識基準を適用している場合には、その事業年度から適用される。また、中小企業の会計処理については、従来どおり企業会計原則等による会計処理が認められていることから、当通達改正により従来の取扱いが変更されるものではないことに留意が必要である。

(1) ライセンスに関する通達

ライセンスに関する通達は、図表7の2つの取扱いが新設または改正されており、サブスクリプションのビジネスについてはこの点が影響するが、結論から述べると会計基準と同様に「①アクセス権」および「②使用権」に分けて処理をすることになると考えられる。

すなわち、①ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産権にアクセスする権利」として判定した場合は、「履行義務が一定の期間にわたり充足されるものであるため、一定の期間にわたり収益を認識する」として益金算入し、「②ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的