

収益認識基準を踏まえた
サブスクリプションの
会計・税務ポイント

第1章

「売り切り型」との比較で考える

サブスクリプションの定義と特徴

第2章

一括/分割売上、複合取引、変動対価など

サブスクリプションの会計上の論点

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

渡邊 景輔（太陽有限責任監査法人 公認会計士）

昨今、「サブスクリプション」という定額制のビジネスモデルが注目を集めている。これは製品やサービスを問わず、顧客にとって導入しやすく、また提供する企業にとっても安定した利益を得られることから、今後も取引量や形態は拡大していくことが想定される。

本特集では、収益認識基準の影響も考察しつつ、ビジネスモデルの特徴も踏まえて会計処理および税務処理について解説する。

第1章

「売り切り型」との比較で考える

サブスクリプションの

定義と特徴

【この章のエッセンス】

サブスクリプションは、「一定期間定額で継続的にサービス提供を行う形態」であり、様々な業界に広がっているビジネスモデルである。

サブスクリプションは、「所有から利用へ」という消費者マインドの変化により広がってきているという特徴がある。

サブスクリプションとは

昨今、「サブスクリプションモデル」、「サブスクリプション方式」といったビジネスモデルを利用したサービス業で提供され

るようになってきている。具体的

には、ソフトウェアの定額利用サ

ービス、毎月定額での音楽・動画

配信サービス、毎月定額で複数車

種のを好きなだけ利用できるサ

ービス、それ以外にも、毎月定額

で系列店のラーメンを1杯毎日食

べられるサービスまで様々である。

前記の例から読み取れるように、

サブスクリプション方式の特徴は

「一定期間定額でのサービス」と

いう点にある。もともと、英語の

サブスクリプション

(Subscription) という単語には

「予約購読・定期購読」といった

意味があったが、ICT業界にお

いて、ソフトウェア・ライセンス

を売り切りの形態ではなく一定期

間定額で継続課金する形態で提供

する取引が増え始め、これを「サ

ブスクリプション方式」と呼称し始めたことからこのビジネスモデルが広がったといわれている。その後、サブスクリプション方式を利用する業界は、ソフトウェア・ライセンスを提供するICT業界から、冒頭紹介したようにコンテンツ（エンターテインメント）業界、自動車業界、飲食業界、小売・アパレル業界に広がってきている。本稿では、「サブスクリプション（方式）」というビジネスモデルの定義を「一定期間定額で継続的にサービス提供を行う形態」と整理する。

サブスクリプションモデルの特徴

サブスクリプション方式が広がった背景には「所有から利用」という消費者マインドの変化があると言われている。また、インターネットを通じたデジタル人口の増加や、クラウドなどの利用型に馴染む技術発展なども重要な要因と考えられる。

本稿では、会計処理や税務の検討をする前に「所有から利用へ」という流れの中で広がったサブス

クリプション方式の取引上のあるいは経済上の特徴について、所有（売り切り型）と利用（サブスクリプション）の比較を、次の5つの観点から整理してみたい。

① 契約形態

まず契約形態について、サブスクリプションの場合には使用許諾契約や会員契約などであり、売り切りの場合には売買契約や請負契約（ソフトウェアの開発など）などといったケースがほとんどである。なお、サブスクリプションモデルという呼称を利用しているものの、その実態としては売り切りの契約形態に近いケースもある点には留意が必要である。たとえば、ソフトウェアの1年ライセンスを毎年販売するような場合には、1年間の売り切りライセンスを結果的に毎年販売することでサブスクリプションモデルと似た形式になる。契約形態については、後述する会計処理の観点からも重要なポイントとなるため注意が必要である。

② 所有権

所有権については、サブスクリ

図表①売り切り型モデルとサブスクリプションの比較

	サブスクリプション	売り切り
① 契約	使用許諾契約・会員契約 等	販売契約・請負契約 等
② 所有権	なし (利用形式)	あり
③ スイッチングコスト	低い	あり
④ カスタマイズ性	低い	高い
⑤ 収益性の判断	インフラコスト VS 定期収入	コスト+利益

※①～③はサブスクリプション全体の特徴だが、④⑤は特に ICT 業界に特有の特徴である。

プシジョンの場合には①の使用許諾契約等を締結し、提供者側に所有権を留保したまま製品またはサービスを利用させる取引であるため、顧客による支配あるいは占有は生じない。一方、売り切りの場合には売買契約により顧客に所有権が移転し、顧客による支配あるいは占有が生じる。なお、契約の対象がソフトウェアのように著作権法上の著作物に該当する場合には、売りの場合であっても、売買契約によりソフトウェアの所有権は移転せず、買い手に専属的な利用許諾権を与えられる契約とされることが通例

的であるが、支配あるいは占有が生じるという点では変わらない。

② カスタマイズ性

カスタマイズ性は取引の対象となる製品やサービスについて、サブスクリプションでは売り手となる企業が用意したプラットフォームを利用することになるためカスタマイズ性は低い。一方、売りの場合は、顧客のニーズごとに製品をカスタマイズすることが可能であるため、カスタマイズ性は高い。

③ スイッチングコスト

スイッチングコストは、サブスクリプションの場合は定額サービスであり解約料もかからないため、他社のサービスへの乗り換えがしやすい。一方、売りの場合は初期投資額がかかるため、その投資額を回収するために償却期間中は他のサービスへの乗り換えがおきにくく、スイッチングコストは高い。

④ 収益性の判断方法

収益性の判断は、サブスクリプションの場合は、顧客が利用する

インフラへの投資コストに対して定期収入がどれだけ稼げるかで収益性の判断をするが、売り切りの場合は個別の製品のコストに利益を乗せることになる。サブスクリプションの場合は、インフラ（プラットフォーム）に対して投資をし、新規顧客の獲得及び継続利用者から得られる収入でその全体の回収を図る。売り切りの場合は、製品1単位当たりのコストに得られる利益を含めて販売するため、収益性の判断基準が異なる。

第2章

一括／分割売上、複合取引、変動対価など

サブスクリプションの

会計上の論点

「この章のエッセンス」

サブスクリプションにおける会計上の主な論点は、①一括売上と分割売上、②複合取引、③変動対価、④購入側の処理の4点である。

収益認識基準では、会計上の論点ごとに、①使用权・アクセス権に区分、②履行義務の識別、③変動対価の見積方法の例示といった、新たな概念が導入されている。

収益認識の会計処理

我が国の現行の会計基準において、そもそも収益認識に関する明確な基準は設定されておらず、『企業会計原則』において、売上高は、実現主義の原則に従

い、「商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り。」との実現主義に基づく会計処理が求められているのみである。実現主義の要件としては、「①財貨又はサービスの提供」と「②その対価としての現金または現金同等物の受領のいずれも満たす場合」とされている。

ソフトウェアビジネスに関する会計処理については、『ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い（実務対応報告第17号、平成18年3月30日公表）

（以下、ソフトウェア収益実務対応報告）』『我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）』第18号「収益」に照らした考察（会計制度委員会研究報告第13号、平成21年7月9日公表）な

どによって、論点となる個別事項については整理が行われてきているものの、これらもサブスクリプションモデルの収益認識について明示的に規定されたものではない。したがって、サブスクリプションの収益認識については、上記の基準・指針を参考にしながら各企業がサービスの実態に応じて個別に検討しているのが実状であると推察される。

ただし、平成30年3月30日に『収益認識に関する会計基準（企業会計基準第29号）』（以下、新収益認識基準）が公表され、従来明確に規定されていなかった収益認識について詳細にルール化されている。したがって、本稿では新収益認識基準を参考にしながら、サブスクリプションのビジネスに関する収益認識について検討することとする。なお、新収益認識基準は現時点では、未適用の会計基準であり、今後各企業が適用を検討するなかで会計実務・慣行が形成されると考えられたため、文中の判断については現時点での筆者の私見となる。

サブスクリプションの収益認識

に関しては実務上検討課題となることが多い事例を踏まえ、①一括売上と分割売上（使用权・アクセス権）②複合取引③変動対価を論点として取り上げる。以下では、これらの3つの論点に関して新収益認識基準を参考にしながら解説したい。

① 一括売上と分割売上 （使用权・アクセス権）

サブスクリプションの契約は、使用許諾契約や会員契約等で契約を締結するため、使用許諾権（ライセンス）に関する取引に該当する可能性がある。資産を所有しているのがサービスの提供側であり、顧客には製品またはサービスに関する占有は生じず、あくまで資産を利用してはすぎないためである。例えば、ソフトウェアを一定の期間利用する権利や、自動車を一定の期間利用する権利といった、使用許諾権（ライセンス）の供与であるといえる。そのため、その契約によって明確に区分して検討する。

まずは、ライセンスについて整理し、その中で、一時の収益とす

図表②

【ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い】

1 (1) ① 市場販売目的ソフトウェアとは、不特定多数のユーザー向けに開発した各種ソフトウェアの販売やライセンス販売(ライセンスの使用を許諾し使用料を得る契約)をいう。

2 (1) ①注 4 ソフトウェア取引の特質からその内容の確認が難しいという中でも、市場販売目的のソフトウェア取引については、一般的に、企業の側でその仕様がすでに確定しているため、納品が完了した時点で実質的に成果物の提供が完了している。

ライセンス販売においては、顧客が使用することができる状態となった時点で実質的に成果物の提供が完了している。

べきものなのか、契約期間に応じた収益として計上すべきものなのかを検討する。

まず、わが国の会計基準は、ライセンスについての明確な規定はない。ただし、ソフトウェアは可視化されない性質から、ソフトウェア販売取引などに関する不適切な会計処理の事例が、過去から特に多い。そのため、日本公認会計士協会は平成17年3月11日に、IT業界における特殊な取引検討プロジェクトチーム報告として「情報サービス産業における監査上の諸問題について」を公表し、この内容を受けて、「ソフトウェア収益実務対応報告」が公表されて

いる。その中で、市場販売目的のソフトウェア及びライセンス販売について図表②のように規定している。

つまり、ライセンス契約のサブスクリプションについて、①納品が完了した時点でソフトウェアの提供が完了することでソフトウェアの使用許諾が開始され、②顧客に対する債権も発生することから、納品基準で収益を計上すべきことが明らかにされている。例えば、企業の基幹システムをサブスクリプションによって提供している場合、ライセンスが完成したソフトウェアの製品マスターを利用していただけである場合は、納品時に

収益を計上することも考えられる。

一方で、サブスクリプションの対象が、ライセンスの対象である製品又はサービスが完成していないもの(例えば定期的に一定のアップデートが契約上予定されているもの)や、単純にサービスの提供である場合は、その契約期間内にサービスの提供を受けることを目的としているため、その契約期間に応じて収益を計上すべきことになる。例えば、保守サービスの提供する場合や動画や音楽を定額でストリーミングできるサービスの場合は、その契約期間に応じてサービスが提供されるため、その期間に応じて収益を計上することが考えられる。

なお、収益認識基準では、新たにライセンスを①アクセス権と②使用権に区分して、収益認識を図表③のように定めているため、これを参考として追加的な考察をしたい(図表④)。

ライセンスが、常にデザイン面・機能面の著しい改良を行うことが合理的に期待されており、顧客側においてもデザイン・機能

面の改良を受け入れざるを得ない。そのようなケースでは、製品又はサービスが顧客に移転したとはいえず、アクセス権として判断し、一定の期間にわたり収益を認識することになることが多い。サブスクリプションでは、顧客の獲得を獲得し長期間継続してもらう必要があるため、サービスやコンテンツを常に顧客のニーズに応えるようアップデートするのもビジネスの特徴である。そのため、アップデートが常に起こると想定される場合はアクセス権として判断し一定の期間にわたり収益を認識することになるであろう。

一方、提供元がライセンスの機能及び価値に著しく影響を与える活動を行わない場合は、ライセンス期間を通じその形態、機能性、価値が変わるものではないと判断し、使用権として一時点で収益が計上されることになる。例えば、1年契約でソフトウェアのライセンスの供与をする場合に、その製品が完成しておりアップデート等が予定されていない場合には、一時点で収益を認識することになるであろう。

なお、仮に使用権として判断される場合でも、ライセンス期間が長期にわたる場合には、一時点で収益認識を行うことが適切か否かを慎重に判断する必要があると考えられる。ライセンス期間が長期になる場合には、バージョンアップ権（ライセンス期間中にバージョンアップされた製品等を顧客が追加の対価なしで利用できる権利が付されているケースや、契約途中において顧客による解約の申し出によって解約可能なケースが考えられるためである。

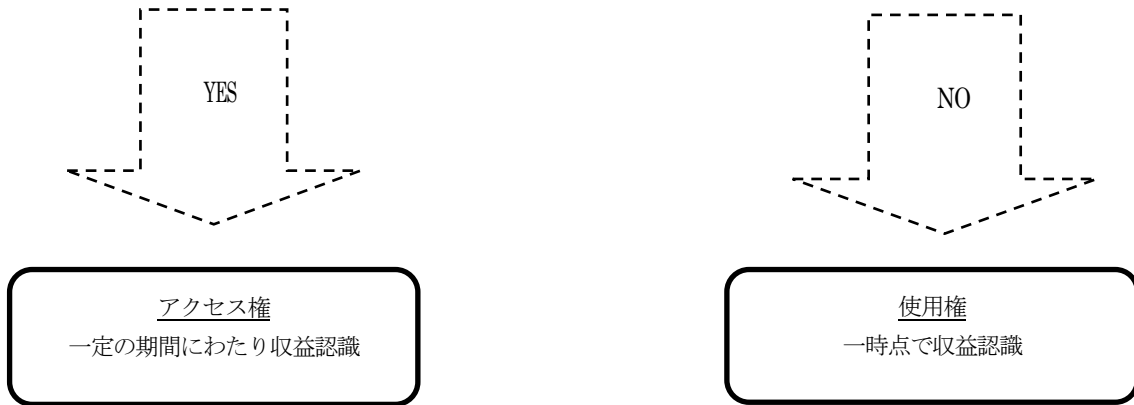
なお、契約のみでは判断に迷うケースも想定されるが、第一章で述べた（４）スイッチングコストおよび（５）収益性といったこれらの経済的な実態を踏まえ、検討することも有用であると考えられる。

図表③ 収益認識基準でのライセンスに関する定め
<p>[適用指針]</p> <p>(6) ライセンスの供与</p> <p>第 61 項；ライセンスは、企業の知的財産に対する顧客の権利を定めるものである。ライセンスを供与する約束が、顧客との契約における他の財又はサービスを移転する約束と別個のものでない場合には、ライセンスを供与する約束と当該他の財又はサービスを移転する約束の両方を一括して単一の履行義務として処理し、会計基準第 35 項から第 40 項の定めに従って、一定の期間にわたり充足される履行義務であるか、又は一時点で充足される履行義務であるかを判定する。</p> <p>第 62 項；ライセンスを供与する約束が、顧客との契約における他の財又はサービスを移転する約束と別個のものであり、当該約束が独立した履行義務である場合には、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、顧客に次の(1)又は(2)のいずれを提供するものかを判定する。</p> <p>(1) ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利</p> <p>(2) ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利</p> <p>ライセンスを供与する約束については、ライセンスを供与する際の企業の約束の性質が(1)である場合には、一定の期間にわたり充足される履行義務として処理する。企業の約束の性質が(2)である場合には、一時点で充足される履行義務として処理し、顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を享受できるようになった時点で収益を認識する。</p> <p>【企業の約束の性質の判定】</p> <p>第 63 項；ライセンスを供与する際の企業の約束の性質は、次の(1)から(3)の要件のすべてに該当する場合には、顧客が権利を有している知的財産の形態、機能性又は価値が継続的に変化しており、前項(1)に定める企業の知的財産にアクセスする権利を提供するものである。</p> <p>(1) ライセンスにより顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことが、契約により定められている又は顧客により合理的に期待されていること</p> <p>(2) 顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える企業の活動により、顧客が直接的に影響を受けること</p> <p>(3) 顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える企業の活動の結果として、企業の活動が生じたとしても、財又はサービスが顧客に移転しないこと</p> <p>第 65 項； 次の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合には、企業の活動は、第 63 項(1)に定める顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与えるものとする。</p> <p>(1) 当該企業の活動が、知的財産の形態又は機能性を著しく変化させると見込まれること</p> <p>(2) 顧客が知的財産からの便益を享受する能力が、当該企業の活動により得られること又は当該企業の活動に依存していること</p>

図表④ アクセス権及び使用権の判定

以下のすべての条件を満たすか？（収益認識に関する会計基準の適用指針第63項）

- (1) 知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことが、契約により定められている又は顧客により合理的に期待されている
- (2) 企業の知的財産に著しく影響を与える活動により、顧客が直接的に影響を受ける
- (3) 企業の活動が生じるにつれて、財又はサービスが顧客に移転しない



② 複合取引
複合取引とは、「サービスの提供や機器（ハードウェア）の販売のように異なる種類の取引を同一の契約書等で締結している」ものである。それに対し、「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」では、管理上の適切な区分に基づき、販売する財又は提供するサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客（ユーザー）との間で明らかにされている場合には、契約上の対価を適切に分解して、機器（ハードウェア）やソフトウェアといった財については各々の成果物の提供が完了した時点で、また、サービスについては提供期間にわたる契約の履行に応じて収益認識を認識するとしている。

ICT業界におけるサブスクリプションでは、例えばSaaS型のシステムの導入を例にとると、サービス内容はソフトウェア・ライセンス、インストール・サービス、ソフトウェア・アップデート、テクニカル・サポートのほか当該ソフトウェア・ライセンスに関するカスタマイズ契約などが含まれて

いる可能性があるため、収益の認識については、契約書においてサービスの内容ごとに対価が区分されている場合には、それぞれについて認識すべき時点で収益を認識することになる。ただし、実態と契約が必ずしも一致するような契約になっていないものだけでなく、契約の内容が不明瞭な場合があるため、契約段階でそのサービス内容とその対価を明確に区分しなければならぬことに留意する必要がある。

なお、収益認識基準では、履行義務の識別という概念があるため、複合取引に対する考え方として、参考として追加的な考察をしたい。まず、履行義務とは顧客に別個の財又はサービス、又は、一連の別個の財又はサービスを提供する約束であり、ここでいう「一連の別個の財又はサービス」とは、性質が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービスのことである。なお、履行義務が別個のものであるかの判断は、以下の(1)及び(2)のいずれも満たす場合である。(図表⑤参照)

(1) 当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができるかどうか、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせて顧客が便益を享受することができ

きるかどうか
(2) 当該財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別でき

るかどうか
(1) については、ソフトウェア

図表⑤

期待値 ; 発生し得ると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額による方法

(条件)
割引率を販売個数に応じて計算。

割引率	価格	×	発生割合
0%	100	×	20%
5%	95	×	25%
10%	90	×	40%
15%	85	×	10%
20%	80	×	5%

↑合理的な見積りが必要

変動対価 (加重平均)
92.25
(注) 発生確率に応じて、加重平均にて単価を計算。

最頻値 ; 発生し得ると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額による方法

(条件)
割引が10%で、1,000個以上販売した際に10%割引。

割引率	価格
定価	100
10%	90

(判断根拠)

1,000個以上販売できることが、事前に契約や過去の取引関係より明らか

変動対価 (可能性が高い)
90.00
(注) 1,000個以上販売されることが明らかになっているため、単価を90にて計算。

ア・ライセンスがソフトウェア・アップデートやテクニカル・サポートがなくても機能し続けるような場合では、その要件を満たすと考えられる。(2)については、契約上、ライセンスとそのテクニカル・サポートが明確に区分できるような場合で、その要件を満たすと考えられる。

③ 変動対価

サブスクリプションでは、顧客を獲得しやすくするために完全に月額定額制になっているものが一般的であるが、ソフトウェアのライセンスや通信の価格モデルは、完全に月額定額制のものに加え、「月額定額で一定量を超過すると金額が増加する従量課金制」や「単価について割引となる数量リベート」などが考えられる。「収益認識に関する実務報告」において、対価が変動する取引は、商品等が引渡され、その時点で設定された単価がその引渡時点での合理的な価格を表し、かつ、通常条件で決済されるなど「対価の成立」要件を満たしていると判断される場合

には、最終的に修正される可能性があるとしても、商品等の引渡時に収益を認識することが明らかにされている。すなわち、定額部分については一括計上又は分割計上し、対価が変動した部分は、顧客の利用状況に応じて発生の有無が変わるため、その後正確に増減分が計算された時点で、決算で収益の額を調整することになる。

ただし、合理的な見積りが可能である場合は、その変動分をあらかじめ調整することも考えられる。また、収益認識基準では、変動対価という概念があるため、事後的に対価が変動する取引に対する考え方として、参考として追加的な考察をしたい。

変動対価の額の見積りにあたっては、「①最頻値」もしくは「②期待値」によって見積もらなければならない。例えば、利用料が定額もしくは一定の割引となる場合のみといった、契約において生じる結果が2つしかない場合は、「①最頻値」で見積ることが適切な見積りになる可能性がある。その場合、発生し得ると考えられる対価

の額における最も可能性の高い単一の金額で見積ることになる。一方で、特性の類似した多くの契約を有している場合は、「②期待値」で見積ることが適切な見積りになる可能性がある。その場合、発生し得ると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額の合計で見積ることになる。例えば、利用量に応じた割引プランを設定している場合は、各値下げの発生確率を見積り加重平均して算定することになる。

なお、変動対価の見積額は、必ずしも全額を取引価格に含めることができるわけではなく、収益の過大計上を防止する意図で、変動対価の見積のうち変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い部分に限り、認められることに留意が必要であると考えられる。

購買側の会計処理

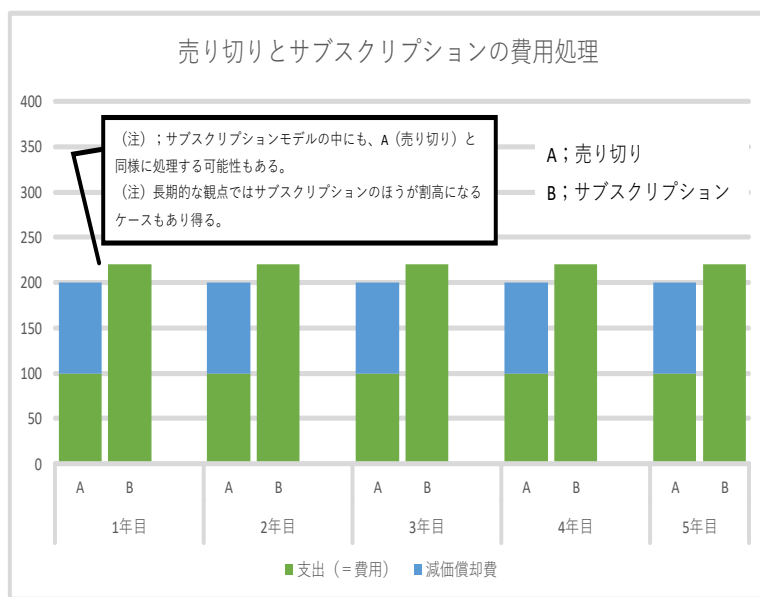
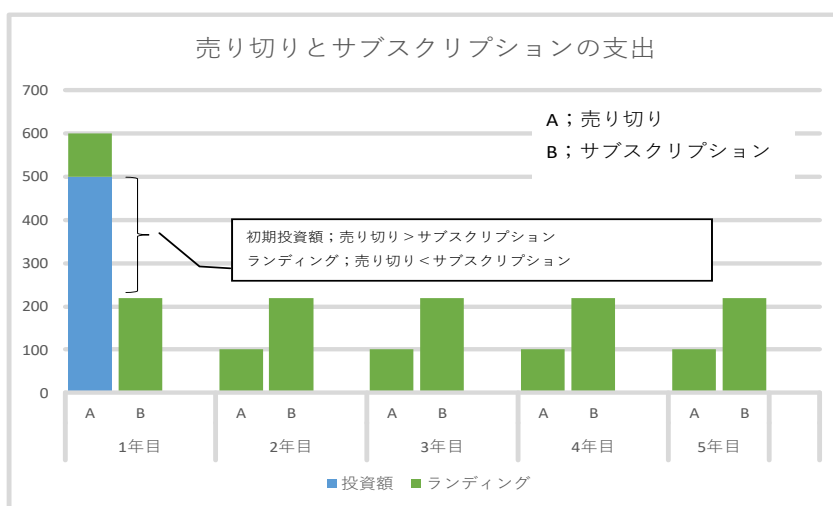
サブスクリプションの利用側は月額定額で支払っているため、月次の費用処理とすることが多いと

考えられる。ただしサブスクリプションの中にも実態には売り切りの契約形態に近いケースもある。以下では、サブスクリプションにおける利用側の処理を売り切り

との比較で論じることとする。なお、本稿では企業の会計処理を論じることとしており、一般消費者が購買側となる音楽・動画配信サービスやカーシェアサービスなど

の購買側の処理は議論の対象外となる。実際のビジネスを考えると、例えば、情報システムやソフトウェアをサブスクリプション契約とすることはあり、その場合購買側

図表⑥



(注) ;サブスクリプションモデルの中にも、A (売切り) と同様に処理する可能性もある。
 (注) 長期的な観点ではサブスクリプションのほうが割高になるケースもあり得る。

の処理を検討することは有用と考
えられるため、ここでは情報シス
テムを取引の対象とした事例に基
づいて検討することとしたい。

売り切りの契約によって自社内
に情報システムのハードウェアを
設置しシステムを構築する場合は
購入にかかった支出について、サ
ーバ等のハードウェアの購入は有
形固定資産に計上し、ソフトウェ
アを購入及び構築した費用は、無
形固定資産に計上する。また、当
該ハードウェア・ソフトウェアの
保守・メンテナンスにかかる費用
は、通常保守期間で定額での保守
契約となっているケースが多いと
考えられるため、保守期間にわた
って月次の保守・メンテナンスコ
ストを費用計上するのが通常であ
ろう。固定資産として計上したコ
ストに関しては、耐用年数に応じ
て減価償却費を通じて費用化し、
その回収可能性がないと判断した
場合は減損することになる。

売り切りとは異なり、サーバ等の
有形固定資産及びソフトウェア等
の無形固定資産の計上の必要性が
なく、通常は利用期間にわたって
月次で発生する利用料を費用計上
することになる(図表6)。

また一定期間のサブスクリプシ
ョンにかかる費用を一括で支払っ
ている場合、前払費用等の適切な
科目で資産計上し、その利用実績
に応じて取り崩しを行い、費用計
上する必要がある。なお、サブス
クリプションモデルとうたわれて
いるものの、実際にはライセンス
の売り切りに近い形態の取引もあ
る。例えば、実際には2年ごとに
更新されるライセンス購入取引で
あるが、毎2年ごとに更新(購入)
しているために結果的にサブスク
リプションモデルに見えるという
ようなケースである。この場合、
ライセンスの購入費用を一括で費
用処理するのか、ライセンスを無
形固定資産や(長期)前払費用と
して資産計上し、契約期間での償
却を通じて費用化するかについて
は検討が必要になると考えられる。

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

「この章のエッセックス」

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(法人税法
第22条第2項)」とし、「第二項
に規定する当該事業年度の収益の
額及び前項各号に掲げる額は、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(法人税法第22条第4項)」
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基
準に従って処理することとなる。

サブスクリプションの取り扱い
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提供」といったものであれば、そのサービス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、平成30年3月30日に収益認識に関する包括的な会計基準となる企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」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において法令解釈通達が行われている。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、「収益認識に関する会計基準」における収益の計上単位、計上時期及び計上額について「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及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、その事業年度から適用される。そのため、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3つの通達が新設又は改正のされており、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」及び「②使用権」に分けて処理をすることになると考えられる。
したがって、「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

図表⑦【法人税法基本通達】

(知的財産のライセンスの供与に係る収益の帰属の時期)

2-1-30 知的財産のライセンスの供与に係る収益の額については、次に掲げる知的財産のライセンスの性質に応じ、それぞれ次に定める取引に該当するものとして、2-1-21 の2及び2-1-21 の3の取扱いを適用する。(平成30年課法2-8「二」により追加)

- (1) ライセンス期間にわたり存在する法人の知的財産にアクセスする権利履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの
- (2) ライセンスが供与される時点で存在する法人の知的財産を使用する権利履行義務が一時点で充足されるもの

変動対価 (基通2-1-1の11 新設)

資産の販売等に係る契約の対価について、値引き等の事実により変動する可能性がある部分の金額 (以下「変動対価」といいます。)がある場合において、次に掲げる要件の全てを満たすときは、変動対価につき引渡し等事業年度の確定した決算において収益の額を減額し、又は増額して経理した金額 (引渡し等 事業年度の確定申告書に当該収益額に係る金算入を減し、又は増させる金額の申告記載がある場合当該を 含みます。)は、引渡し等事業年度の引渡し時の価額等の算定に反映するものとするを明らかにしています。

- (1) 値引き等の事実の内容及び当該値引き等の事実が生ずることにより契約の対価の額から減額若しくは増額をする可能性のある金額又はその金額の算定基準が客観的であり、当該契約若しくは法人の取引慣行若しくは公表した方針等により相手方に明らかにされていること又は当該事業年度終了の日において内部的に決定されていること。
- (2) 過去における実績を基礎とする等、合理的な方法のうち法人が継続して適用している方法により(1)の減額若しくは増額をする可能性又は算定基準の基礎数値が見積もられ、その見積りに基づき収益の額を減額し、又は増額することとなる変動対価が算定されていること。
- (3) (1)を明らかにする書類及び(2)の算定の根拠となる書類が保存されていること。

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財産を使用する権利」として判定した場合は、「履行義務が一時点で充足されるものであるため、一時点で収益を認識する。」ものである。

② 変動対価

ただし、変動対価に関しては会計と税務で差異があると考えられる。まず、法人税法上は、法人税基本通達2-1-1の11において、次の3点を条件に所得とすることが認められるとしている。

- ① 金額算定基準が相手方に明らかにされていること
- ② 合理的な見積り方法で継続的に適用していること
- ③ ①および②の根拠となる書類が保存されていること

一方で、収益認識基準においては具体的な方法は明記されていないため、この点が差異になると考えられる。ただし、実務上の判断においては、会計上も見積りの判

断根拠として、①～③のような客観的な判断基準が必要になると考えられるため、実質的な相違はないといえよう。

また、変動対価に上記を用いて反映しない場合は、売上割戻し等の金額をその通知または支払をした日の属する事業年度の収益の額から減額させることになり（法基通2-1-1の2）、会計基準との差異はないといえよう。

消費税上の取扱い

消費税については、消費税法第28条において「課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額すなわち、対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額」としており、法人税法のように特段の改正はされておらず、従来どおりの扱いとなる。

そのため、国税庁からは、「収益認識基準による場合の取り扱いの例」として、①自社ポイントの付与、②契約における重要な金融要素、③割戻しを見込む販売、④返品権付き販売、⑤商品券等、⑥消化

仕入については、会計と法人税及び消費税の間に不一致が存在する事例として紹介されているため、留意が必要である。

サブスクリプションに関しては、上記の条件に明確に当てはまるものはないと考えられるため、消費税について会計処理と差異は発生する可能性は低いといえる。ただし、消費税法上は、変動対価の見積りを行うことは認められないため、変動対価の見積りを行っている場合には課税売上に係る消費税に関して調整が必要になることに留意が必要である。

渡邊 景輔（わたなべ・けいすけ）
太陽有限責任監査法人
公認会計士
2011年太陽有限責任監査法人入所。
2014年公認会計士登録。ソフトウェア業界の監査を中心に、卸売業、サービス業等の監査やその関連アドバイザー業務に従事。その他、株式上場支援業務において、内部統制構築支援やベンチャー企業のスタートアップ支援を行っている。