

第 1 法人税基本通達関係

1 固定資産の取得価額等

【改正】（自己の製作に係るソフトウェアの取得価額等）

7-3-15 の 2 自己の製作に係るソフトウェアの取得価額については、令第 54 条第 1 項第 2 号《減価償却資産の取得価額》の規定に基づき、当該ソフトウェアの製作のために要した原材料費、労務費及び経費の額並びに当該ソフトウェアを事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額となることに留意する。

この場合、その取得価額については適正な原価計算に基づき算定することとなるのであるが、法人が、原価の集計、配賦等につき、合理的であると認められる方法により継続して計算している場合には、これを認めるものとする。

① 他 の者から購入したソフトウェアについて、そのソフトウェアの導入に当たって必要とされる設定作業及び自社の仕様に合わせるために行う付随的な修正作業等の費用の額は、当該ソフトウェアの取得価額に算入することに留意する。

2 既に有しているソフトウェア又は購入したパッケージソフトウェア等（以下 7-3-15 の 2 において「既存ソフトウェア等」という。）の仕様を大幅に変更して、新たなソフトウェアを製作するための費用の額は、当該新たなソフトウェアの取得価額になるのであるが、その場合（新たなソフトウェアを製作することに伴い、その製作後既存ソフトウェア等を利用することが見込まれない場合に限る。）におけるその既存ソフトウェア等の残存簿価は、当該新たなソフトウェアの製作のために要した原材料費となることに留意する。

3 市場販売目的のソフトウェアにつき、完成品となるまでの間に製品マスターに要した改良又は強化に係る費用の額は、当該ソフトウェアの取得価額に算入することに留意する。

【解説】

- 1 本通達においては、自己の製作に係るソフトウェアの取得価額等について、購入・製作等の取得形態の別に応じて規定されている減価償却資産の取得価額の一般規定（令 54①）が適用されること、法人が原価の集計・配賦等につき合理的であると認められる方法により継続して計算している場合にはその計算による取得価額が認められることを明らかにしている。
- 2 令和 3 年度の税制改正において、研究開発税制における試験研究費の額について次の見直しが行われた。
 - (1) 試験研究のために要する費用の額で研究開発費として損金経理をした金額のうち、棚卸資産若しくは固定資産（事業の用に供する時において試験研究の用に供する固定資産を除く。）の取得に要した金額とされるべき費用の額又は繰延資産（試験研究のために支出した費用に係る繰延資産を除く。）となる費用の額が追加された。
 - (2) 上記(1)の見直しに伴い、上記(1)の固定資産又は繰延資産の償却費、除却による損失及び譲渡による損失の額が除外された。

(3) 上記(1)の見直しに伴い、当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額が除外された。

(4) 新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行う試験研究に該当しない試験研究のために要する費用の額が除外された。

また、令和3年度税制改正の大綱（令和2年12月21日閣議決定）の三4(2)③では、「開発中の技術をその開発をする者において試行する場合において、その技術がその者の業務改善に資するものであっても、その技術に係る試験研究が工学又は自然科学に関する試験研究に該当するときは、その試験研究に要する費用は研究開発税制の対象となること等、研究開発税制の対象となる試験研究費の範囲について明確化する」こととされた。

上記を踏まえ、研究開発税制の対象となる試験研究費の範囲について明確化を行う一環として、法人税の課税所得の計算における研究開発費の額及びそれに隣接する費用の額の既存の取扱いについての明確化を行った。本通達の改正は、自己の製作に係るソフトウェアに改良等を行った場合の取扱いについて明らかにするものである。なお、いずれも従前の取扱いを変更するものではない。

3 企業会計上は、市場販売目的のソフトウェアの制作費について、「最初に製品化された製品マスター」が完成するまでの制作活動は研究開発とし、製品マスター又は購入したソフトウェアの機能の改良・強化を行う制作活動のための費用は、著しい改良と認められない限り、資産に計上しなければならないとされる（研究開発費等に係る会計基準注解（注3）、研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針8、9）。

また、製品マスターについては、適正な原価計算によってその取得原価を算定し、製品マスターの制作原価は無形固定資産として計上することとされており（同実務指針10）、「最初に製品化された製品マスター」の完成は、工業製品の研究開発における量産品の設計完了に相当し、その後完成品に至るまでの機能の改良・強化を行う制作活動に要する費用は資産に計上することとされている。

ただし、ソフトウェアにする改良が著しい改良と認められる場合には、著しい改良が終了するまでは研究開発の終了時点に達していないこととなるため、研究開発費として費用処理することとされている（同実務指針9）。なお、ここでいう著しい改良とは、「研究及び開発の要素を含む大幅な改良を指しており、完成に向けて相当程度以上の技術的な困難が伴うものである」とされている（同注解（注3）、同実務指針33）。

4 税務上は、既に有しているソフトウェア又は購入したパッケージソフトウェア等（以下「既存ソフトウェア等」という。）の仕様を大幅に変更して、新たなソフトウェアを製作するための費用は、原則として取得価額となることが資本的支出に係る取扱いにおいて明らかにされていた（基通7-8-6の2（注））。これは、減価償却資産の取得価額の一般規定（令54①）に従い、購入・製作等に要した費用については減価償却資産の取得価額を構成するということであり、ソフトウェアを製作するための費用についても異なるところではないということである。ただし、「原則として」とあるように、新たなソフトウェアの研究開発と認められる場合のその部分の金額については、ソフトウェアの取得価額に算入しないことが可能とされていた。

しかしながら、新たなソフトウェアを製作する場面の取扱いについては、資本的支出に係る取扱いにおいてではなく、本通達において明らかにした方が望ましいと考えられたため、

本通達の（注）２において、まず、既存ソフトウェア等の仕様を大幅に変更して、新たなソフトウェアを製作するための費用の額は、原則として当該新たなソフトウェアの取得価額になるとする従来と同様の取扱いを明らかにすることとした。なお、研究開発費の額と認められる部分の金額については、法人税基本通達 7-3-15 の 3(2)《ソフトウェアの取得価額に算入しないことができる費用》においてソフトウェアの取得価額に算入しないことも認められる。

その上で、取得価額に含まれる改良費用について、新たなソフトウェアを製作するに当たっていわば材料となった既存ソフトウェア等についてはどのような取扱いとなるのかについて明らかにしている。具体的には、新たなソフトウェアの取得価額になる場合のその製作の元となる既存ソフトウェア等に付されている減価償却費等の控除後の残存帳簿価額については、その製作の段階で除却損等により一時に損金の額に算入されるのではなく、その新たなソフトウェアの製作のために要した原材料費として取得価額に算入することになることを留意的に明らかにしている。ただし、新たなソフトウェアの製作後において、既存ソフトウェアを他の用途に利用することが見込まれている場合には、その残存帳簿価額をその新たなソフトウェアの製作のために要した原材料費として取得価額に算入することなく、他の用途に応じた税務処理を行うことになる。

5 また、本通達の（注）３では、企業会計において市場販売目的のソフトウェアの制作費について、「最初に製品化された製品マスター」の完成の後に、完成品に至るまでの機能の改良・強化を行う制作活動に要する費用は資産に計上することとされていることを踏まえ、税務上も同様に販売可能な製品として完成するまでの間に製品マスターに要した改良又は強化に係る費用の額は、市場販売目的のソフトウェアの取得価額に算入することを留意的に明らかにしている。なお、企業会計上は、著しい改良と認められる場合には、著しい改良が終了するまでは研究開発の終了時点に達していないこととなるため、研究開発費として処理することとされており（同実務指針 9）、その場合には、研究開発費の額と認められる部分の金額については、法人税基本通達 7-3-15 の 3(2)においてソフトウェアの取得価額に算入しないことも認められる。

6 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 6-3-22）を行っている。