

**【新設】（ソフトウェアの改良費用）**

42の12の4-3 法人が、その有するソフトウェアにつき新たな機能の追加、機能の向上等に該当するプログラムの修正、改良等のための費用を支出した場合において、その付加された機能等の内容からみて、実質的に新たなソフトウェアを取得したと同様の状況にあるものと認められるときは、当該費用の額をソフトウェアの取得価額として措置法第42条の12の4第1項及び第2項の規定の適用があるものとする。

**【解説】**

- 1 本制度においては、特定経営力向上設備等について、その製作の後事業の用に供されたことのないものを取得又は製作（以下「取得等」という。）して事業の用に供した場合に特別償却等の対象とすることとされている。
- 2 通常、法人が既存の特定経営力向上設備等について同種の上位機種等への切換えをする場合において、電子計算機等のハードウェアであれば同種の上位機種への物理的な買換えを行うところ、ソフトウェアについては既存のプログラムに改良等を加えるバージョンアップという手段により同種の上位製品に切り換えることが多い。このように行われるバージョンアップの中には、例えば、セキュリティパッチを適用するものなどのように既存の機能を強化・拡充する程度のバージョンアップもあれば、既存の機能の強化・拡充にとどまらず、それ自体機能的独立性が高い新機能を既存のものに追加するなど、実質的に新たにソフトウェアを購入したことと同視し得るバージョンアップもある。
- 3 ところで、法人が、その有するソフトウェアにつきプログラムの修正等を行った場合において、その修正等が、新たな機能の追加、機能の向上等に該当するときはその修正等に要した費用は資本的支出に該当することとされている（基通7-8-6の2）。このようなソフトウェアのバージョンアップ費用については、そのバージョンアップ等により実質的に新製品を購入したことと同様の状況にあるときであっても、法人税法上、資本的支出に該当するものであることから、新たなソフトウェアの取得等には該当せず、本制度の適用対象にはならないのではないかと疑義が生じる。  
しかしながら、ソフトウェアについては、新規製品に切り換えるのに既存の製品のバージョンアップという手段をとることが一般的であるという状況を踏まえると、措置法令第27条の12の4第1項（第27条の6第1項）に規定するソフトウェアについて、新たな機能の追加、機能の向上等に該当するプログラムの修正、改良等を行い、その付加された機能等の内容から実質的に新たなソフトウェアを取得したと同様の状況にあると認められる場合には、その修正等に要した費用は、本制度の適用の場面においては、新たなソフトウェアの取得等として取り扱うのが相当である。
- 4 そこで、本通達において、資本的支出に該当するソフトウェアのバージョンアップ等の費用であっても、その付加された機能等の内容からみて、実質的に新たなソフトウェアを取得したことと同様の状況にあるものに係る費用については、本制度の適用対象となることを明らかにしている。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の15の5-3）を定めている。