

【改正】（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）

7-3-15の3 次に掲げるような費用の額は、ソフトウェアの取得価額に算入しないことができる。

- (1) 自己の製作に係るソフトウェアの製作計画の変更等により、いわゆる仕損じがあったため不要となったことが明らかなものに係る費用の額
- (2) 研究開発費の額（自社利用のソフトウェアに係る研究開発費の額については、その自社利用のソフトウェアの利用により将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかな場合における当該研究開発費の額に限る。）
- (3) 製作等のために要した間接費、付随費用等で、その費用の額の合計額が少額（その製作原価のおおむね3%以内の金額）であるもの

【解説】

- 1 本通達においては、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ついて例示的に明らかにしている。
- 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、自社利用のソフトウェアに係る研究開発費の額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、自社利用のソフトウェアの製作のための費用については、将来の収益獲得又は費用削減が確実と認められる場合は無形固定資産に計上し、確実であると認められない場合又は確実であるかどうか不明な場合には、費用処理することとされている（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 11)。

一方、法人税の課税所得の計算においては、研究開発費の額はソフトウェアの取得価額に算入しないことができることとされているが、自社利用のソフトウェアについては、その利用により将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかなものに限り取得価額に算入しないことができることとしており（本通達(2)）、その利用により将来の収益獲得又は費用削減になることが明らかなもの及びその利用により将来の収益獲得又は費用削減になるかどうか不明なものについては取得価額に算入することとしている。これは、企業会計上の「将来の収益獲得又は費用削減が確実」であると認められない場合とは具体的にどのようなケースなのか実務上必ずしも明確ではないこと、そもそもその判断には法人の主観性や恣意性が介入する余地が生じやすいこと、税務上の減価償却資産の取得価額に求められるのは実際に取得した資産についてその取得にどのような費用を要したのかということであって、取得する資産に実際の効用があるかどうかということではないことといった理由に基づくものである。

令和3年度の税制改正では、政策的な観点から研究開発税制の対象となる試験研究費の額が拡充され、損金算入されず資産の取得価額に含まれる試験研究費の額についても研究開発税制の対象とすることとされたところであるが、資産の製作のために要する研究開発費を法人税の課税所得の計算上資産の取得価額に含めるか費用処理するか取扱いについては、上記理由等を踏まえ今回の改正に伴っての変更は行っていない。

- 4 しかしながら、令和3年の改正前の法人税基本通達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》では、取得価額に算入しないことが認められる自社利用ソフトウェアに係る研究開発費の額について、その利用により将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかなものに限るとされていたが、「明らかなもの」が何を指すのか若干の疑義があったことから、今般、明確化を行うこととした。すなわち、自社利用のソフトウェアに係る研究開発費の額については、その自社利用のソフトウェアの利用により将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかな場合における当該研究開発費の額に限ることとした。いずれにしても、取得価額に算入しないことが認められる自社利用ソフトウェアに係る研究開発費の額について、改正前とその範囲を異にするものではない。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通6-3-23）を行っている。