

ソフトウェアの取得

Essence

- ・ソフトウェアの定義・概念等は会計・税務と共通するところが多いが、研究開発費及び資本的支出の取扱いについて、大きく異なるところがあるので注意を要する。
- ・税務上は、法人税基本通達において詳細に取扱いが示されているので、必ず参照すべきである。
- ・平成19年3月31日以前に取得されたソフトウェアに対する資本的支出に関して、取得価額の原則（新規取得）又は特例（加算）の選択に注意する必要がある。
- ・ソフトウェア取得の処理と収益の認識基準である工事進行基準を混同してはならない。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

林 貴章

はじめに

ソフトウェア取得の税務につき、平成12年度税制改正が行われた後、その取扱いに大きな変更点はない。しかしながら、平成20年4月1日以後、ソフトウェア取引の収益認識において長期大規模なものに工事進行基準が適用になるなど、ソフトウェアに係る税務処理について、複雑化している。

本稿は、上記の状況を前提として、ソフトウェアの取得に係る処理にしほり、会計上と税務上の取扱いを整理し、税務処理を行う上での留意点をまとめることとする。

なお、本稿において、税務上は、平成12年4月1日以後に取得されるソフトウェアに限定して取り扱う。

1 ソフトウェア会計

会計上の取扱基準は、企業会計審議会から「研究開発費等に係る会計基準」（平成

10年3月13日）及び「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」（同左）が示され、実務上の取扱いについては、日本公認会計士協会から「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」（平成11年3月31日）及び「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A」（平成11年9月29日）が公表されており、それらに従って会計処理を行うこととなる。

1 会計上のソフトウェアの定義

会計上、ソフトウェアは次のように定義されている。「ソフトウェアとは、コンピュータを機能させるように指令を組み合わせる表現したプログラム等をいう」。そして、その概念・範囲として、「ソフトウェアとは、コンピュータ・ソフトウェアをいい、その範囲は①コンピュータに一定の仕事を行わせるためのプログラム②システム仕様書、フローチャート等の関連文書」と

されている。つまり、ソフトウェアとはプログラム、そしてそれに付属するフローチャート、操作マニュアル等を含めた範囲のものをいう。

2 会計上のソフトウェア区分

ソフトウェアの制作費に係る会計基準は、取得形態（自社制作、外部購入）別ではなく、制作目的別に次の3区分の設定があり、当該区分ごとに、その処理方法を定めている。これは、ソフトウェアの制作目的により将来の収益との対応関係が異なること等の理由によるものである。

- ① 受注制作のソフトウェア（特定のユーザーに対し受注・制作、提供するもの）
- ② 市場販売のソフトウェア（不特定多数のユーザー向けに開発・制作し、販売する目的のもの）
- ③ 自社利用のソフトウェア（その利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実であるソフトウェア）

3 会計上の資産計上区分

ソフトウェアを資産として計上する場合には、無形固定資産の区分に計上しなければならない。なお、制作途中のソフトウェアの制作費については、無形固定資産の仮勘定として計上することとなる。

4 会計上のソフトウェアとコンテンツ

ソフトウェアとの区分が問題となるものにコンテンツというものがある。ソフトウェアは上記のように、コンピュータに一定の仕事を行わせるプログラム等であるのに対し、コンテンツとは、処理対象となる電子データである情報の内容をいう。その例

として、データベースソフトウェアが処理対象とするデータや、映像・音楽ソフトウェアが処理対象とする画像・音楽データが挙げられる。

したがって、両者は違う性格を持つものであり、制作者側において、ソフトウェアとコンテンツは、原則として別のものとして区分する必要がある。しかしながら、ソフトウェアとコンテンツが経済的・機能的に一体不可分と認められるような場合には両者を一体として取り扱うことができる。

また、ソフトウェアの購入者側においては、その区分を行うことについて、概念的には可能であるが、実際の適用においては混乱を招くことが予想されるため、両者の一体処理が認められている。その場合、ソフトウェアかコンテンツかは、その主要な性格に応じて会計処理を行う。

5 ソフトウェア取得と研究開発費

(1) 研究開発費

ソフトウェアを開発する際、ほとんどの場合において研究開発が行われるのが通常である。その際発生する研究開発費は、会計上は、すべてその発生時に費用として処理しなければならない。その理由として、研究開発費は、その発生時において、将来の収益を獲得できるか否か不明であり、さらにその後、研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、その獲得が確実であるとはいえないと会計上は考えられているからである。なお、研究開発費とソフトウェア取得費用との区分決定におけるメルクマールについては後述する。

(2) 特定の研究開発目的の機械装置等

特定の研究開発目的にのみ使用され、他の目的に使用できない機械装置や特許権等を取得した場合の原価は、取得時の研究開発費として処理する。

6 ソフトウェア制作に係る費用・資産計上

(1) 受注制作のソフトウェア

受注制作によるソフトウェアは、購入側においては、原則的に購入費用等を無形固定資産に計上することとなる。

(2) 市場販売目的のソフトウェア

会計上、市場販売目的のソフトウェアである製品マスターの制作費は、研究開発費に該当する部分を除き、資産として計上しなければならない。ただし、製品マスターの機能維持に要した費用は、資産として計上してはならない。

それゆえに、市場販売目的のソフトウェアの制作費につき、費用計上と資産計上の区分を行うメルクマールが重要となるが、それは「研究開発が終了するまで」である。つまり、研究開発が終了するまでの間にかかる制作費は費用とされ、それ以降の制作費は資産計上されることとなる。

それでは、その研究開発の終了時点をいつとするべきかである。具体的には「ソフトウェアの制作に関する研究開発の終了は、製品番号を付すこと等により販売の意思が明らかにされた製品マスター、すなわち『最初に製品化された製品マスター』の完成時点」となる。よって、この時点までの制作活動は原則的に、研究開発と考えられ、その発生した費用は研究開発費として

処理を行うことになる。

次に、『最初に製品化されたマスター』が完成した後に発生する制作費用の取扱いであるが、以下の4つの区分に分類される。

- ① 製品マスター又は購入したソフトウェアの機能の改良・強化を行うための費用は原則として取得原価とする。
- ② その改良が『著しい改良』の場合は、研究開発費として処理する。
- ③ ソフトウェアの機能維持に要した費用（バグ取り、ウィルス防止等）は、発生時の費用とする。
- ④ 製品としての制作原価（ソフトウェア保存媒体コスト、マニュアル等制作費、その他販売用包装コストなど）は製造原価とする。

上記の4区分のうち、同じ改良という表現がされている①と②であるが、①については、ソフトウェアの操作性向上等のための費用は製品マスターの取得原価とされ、②については、『著しい改良』＝「別個の新しいマスターの制作のためのコスト」とみなされ、研究開発費となる点に違いがある。

(3) 自社利用のソフトウェア

自社利用のソフトウェアの資産計上については、そのソフトウェアの利用により『将来の収益獲得又は費用の削減が確実である』と認められることが要件である。よって、その確実性が認められない又は不明な場合は、費用として処理することとなる。

では、その具体的な資産計上の開始時点であるが、その『将来の収益又は費用削減が確実である』と認められる状況になった時点とされ、そのことを立証できる証憑に

基づいて決定する。その証憑の例として社内稟議書、ナンバリングされた制作原価に係る管理台帳等が挙げられる。

また、資産計上の終了時点であるが、実質的にソフトウェアの制作作業が完了したと認められる状況になった時点とされ、それを立証できる証憑に基づいて決定する。証憑の例としてソフトウェア作業完了報告書、最終テスト報告書等が挙げられる。

7 その他のソフトウェア取得に関する会計上の取扱い

ソフトウェア取得に関するその他の取扱いとしては、以下のものがある。

(1) 購入ソフトウェアの設定等に係る費用

外部から購入したソフトウェア導入時に必要とされる設定作業や仕様変更などの修正作業等の費用は、購入ソフトウェアを取得するための費用として、そのソフトウェアの取得価額に含める。ただし、これらの費用について重要性が乏しい場合は費用処理ができる。

(2) ソフトウェアを大幅に変更して自社仕様にするための費用

自社で過去に制作したソフトウェア又は市場で販売されているパッケージソフトウェアの仕様を大幅に変更して、自社のニーズに合わせた新しいソフトウェアを制作するための費用は、それによる「将来の収益又は費用削減が確実である」と認められる場合を除き、研究開発目的のための費用と考えられるため、購入ソフトウェアの価額を含めて費用処理することとなる。ただし、「将来の収益獲得又は費用削減が確実であ

る」と認められる場合には、購入ソフトウェアの価額を含めて当該費用を無形固定資産として計上する。

(3) その他の導入費用

データコンバート費用やソフトウェア操作トレーニング費用は、原則、その発生した事業年度の費用となる。

(4) 機械組込ソフトウェアの取扱い

有機的の一体として機能する機器組込みソフトウェアは独立した科目として区分するのではなく、その機械等の取得原価に算入し、「機械及び装置」等の科目を用いて処理を行う。

2 ソフトウェア税務

1 税法上のソフトウェアの定義

ソフトウェアの税法上の定義につき、その具体的な概念・範囲は法人税法上においては規定されていないが、一般的に、会計上の概念・範囲と基本的に同様のものであると考えられている。また、租税特別措置法施行規則第20条の5の2《情報基盤強化設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除の対象範囲等》において、「ソフトウェア（電子計算機に対する指令であって一の結果を得ることができるように組み合わせられたものをいい、…）」とあり、これはプログラム等を指すもので、会計と同じものを規定しているといえる。

2 税法上の資産区分

ソフトウェアは、税法上において無形減

価償却資産に該当することとされている（法223、法138）。さらに、減価償却資産の耐用年数等に関する省令において、その利用目的に応じて耐用年数が定められており、次のとおりである（耐年省令別表三、六）。

利用目的	耐用年数
複写して販売するための原本	3年
その他のもの	5年
開発研究用のもの	3年

3 ソフトウェアの取得価額

ソフトウェアの取得価額は、上記のように無形減価償却資産に該当するので、一般の減価償却資産と同様に、税法上の減価償却資産の取得価額を定める規定により、その金額を次の区分ごとに算定することとなる（法54①一、二、五、六）。

(1) 他から購入したソフトウェア

『次のイとロの金額の合計額』

- イ. ソフトウェアの購入の代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他ソフトウェア購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）
- ロ. 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

(2) 自己が製作したソフトウェア

『次のイとロの金額の合計額』

- イ. 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
- ロ. 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

(3) 適格合併又は適格分割型分割により移転を受けたソフトウェア

『次のイとロの金額の合計額』

- イ. 被合併法人又は分割法人がその適格合併又は適格分割型分割の日の前日の属する事業年度においてソフトウェアの償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額
- ロ. 合併法人又は分割承継法人が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

(4) 適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立により移転を受けたソフトウェア

『次のイとロの金額の合計額』

- イ. 分割法人、現物出資法人又は事後設立法人が当該適格分社型分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合に当該事業年度においてソフトウェアの償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額
- ロ. 分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人が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

(5) 上記以外の方法により取得をしたソフトウェア

『次のイとロの金額の合計額』

- イ. 取得の時におけるソフトウェアの取得のために通常要する価額
- ロ. 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

4 研究開発費とソフトウェア取得価額

ソフトウェアを自社製作する場合における取得価額の算定は、他の減価償却資産の場合と異なるものではない。

しかしながら、一般的にソフトウェアを製作する際において、製品化又は資産化の過程で、一定の研究開発を行っている場合がほとんどである。よって、あるソフトウェアを製作する際に発生する費用が、研究開発費等の費用として発生時に損金算入するのか、又は資産の取得価額を構成するものなのかどうか、その区分を行うことが問題となり重要な点である。

この点、税務は、ある資産を取得するために要した費用は、すべて資産に計上することが原則であるという立場である。しかし、税実務上、すべての研究開発費をソフトウェアの取得価額としているわけではない。

その具体的な取得価額の算定について、以下に掲げる法人税基本通達において解釈が示されている。

7-3-15の2（自己の製作に係るソフトウェアの取得価額等）

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することに留意する。

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。（平12年課法2-19「八」により追加）

（注）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。

7-3-15の3（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）

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。（平12年課法2-19「八」により追加）

- （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

ソフトウェアを自社製作する場合、その製作費用の大部分は、労務費等の人件費であり、実際に精緻な取得原価計算を行うには、事務的煩雑さを伴うなど困難な場合が多いと考えられる。

よって、法基通7-3-15の2において、

ソフトウェアの取得価額を算定する場合、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、これを認めると示されている。これは、基本的には、会計上の取扱いを容認しているものと考えられる。

次に、法基通7-3-15の3で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が述べられている。この通達(2)の文中に、研究開発費という文言が存在している。これにより、税務上において、ソフトウェアを製作する場合には、「研究開発費」という費用が発生することを認めていると解することができる。

ただし、法基通7-3-15の3(2)の括弧書きに「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る」とあるように、すべての研究開発費が、その発生時の費用として損金算入できるというわけではない。

通常、企業は、ある目的をもって研究開発を行うわけであるから、上記、(2)括弧書きにある「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」である費用の存在はかなり限定的なものと、税務上認識される。

なお、上記(2)括弧書きは「自社利用のソフトウェア」に限定されているため、それ以外の「複製して販売するための原本」等については、この限りではないといえる。

5 修繕費・資本的支出

(1) 資本的支出・修繕費

税法上、資本的支出とは、その支出により、資産の取得の時に、その資産に

つき通常の管理又は修理をするものとした場合に予測されるその資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額及びその支出の時に、その当該資産の価額を増加させる部分に対応する金額とされている（法令132）。

次に、修繕費とは、税務上、法人がその有する固定資産の修理、改良等のために支出した金額のうち当該固定資産の通常の維持管理のため又は毀損した固定資産につきその原状を回復するために要したと認められる部分の金額とされている。

なお、資本的支出と修繕費の区分については、通達において一定の形式基準が示されている（法基通7-8-3、7-8-4、7-8-5）。

(2) ソフトウェアに係る資本的支出と修繕費

税務上のソフトウェアに係る資本的支出と修繕費についての解釈が法基通7-8-6の2において示されている。

7-8-6の2（ソフトウェアに係る資本的支出と修繕費）

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、当該修正等が、プログラムの機能上の障害の除去、現状の効用の維持等に該当するときはその修正等に要した費用は修繕費に該当し、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に留意する。

(注) 既に有しているソフトウェア、購入したパッケージ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は、原則として取得価額となることに留意する。

この通達を、現実には発生する費用に当てはめてみると、バグ取り費用、ウイルス防止費用は、修繕・機能維持・保全に該当するため、原則的に修繕費として損金算入ができる。また、バージョンアップにかかる費用は、原則的に資本的支出になると考えられる。ただし、費用の名目でなく、その実質で判断すべきなのは言うまでもない（注1）。

（3）資本的支出と取得価額

既存のソフトウェアに対して平成19年4月1日以後に資本的支出を行った場合、その資本的支出は、その支出金額を固有の取得価額として、ソフトウェアを新たに取得したものとされる（法令55①）。この取扱いに関しては、平成19年度税制改正前は、資本的支出があった場合には、その支出金額を支出の対象となった減価償却資産の取得価額に加算することとされていたが、その年度改正以後、資本的支出は、その対象となった減価償却資産とは「別の新規」の減価償却資産の取得とされることとなった経緯がある。

ただし、平成19年3月31日以前に取得された既存の減価償却資産に資本的支出を行った場合には、合算の特例があり、その資本的支出を行った事業年度において、従来どおり、資本的支出の対象資産である既存のソフトウェアの取得価額に、この資本的支出の金額を加算することができる（法令55②）。

なお、原則と特例の選択により、その後の償却限度額が異なる場合があるので、その選択には注意を払う必要がある。

なぜなら、ソフトウェアの減価償却方法は定額法であり、原則的な方法を適用した場合、償却計算を行う時の基礎となる取得価額は資本的支出の金額となる。一方、特例を適用した場合、資本的支出の対象となった既存のソフトウェアの取得価額と資本的支出の金額とを合算したものが償却計算の基礎となる取得価額となる。よって、償却限度額が原則と比べ大きくなる場合があり、早期償却が可能となるからである。

6 委託開発における部分取得

外部に開発を委託して取得するソフトウェアにつき、その開発段階の都度、部分的に納品される場合がある。原則的には、そのソフトウェアの全部の完成引渡しを受け、事業の用に供した時に、償却を開始するのであるが、実際にその部分的に納品されたソフトウェアをテスト目的で試用等を行っていた場合は、その部分的に納入されたソフトウェアを試用等に供した時から償却を行うことができると考えられる。

これは、ソフトウェアは減価償却資産であり、法基通7-1-4「（建設中の資産）建設中の建物、機械及び装置等の資産は減価償却資産に該当しないのであるが、建設仮勘定として表示されている場合であっても、その完成した部分が事業の用に供されているときは、その部分は減価償却資産に該当するものとする」という解釈を適用できると考えられるためである。

ただし、その部分的に納入されたソフトウェアに対応する部分の金額は、合理的に

算定される必要があり、単純に分割支払等した金額（総額を均等分割払等）をもって償却の基礎となる金額とするべきではない。

また、平成20年4月1日以後に開始する事業年度において着手されるソフトウェア開発で一定の長期大規模のものには、工事進行基準が適用されることとなった（法64①、法令129①）。この改正は、ソフトウェアの取得に関しては直接影響があるものではないが、部分的に納入されたソフトウェアに対応する合理的な金額の算定を行うにつき、検討すべき事項の一つとなろう。

7 税務上のソフトウェアとコンテンツ

税法上、コンテンツという用語の定義は本法上はないが、措置法上、「文字、図形、色彩、音声、動作若しくは映像又はこれらを組み合わせたものをいう」（租税特別措置法施行規則第20条の3）と規定がされている。

この規定により、このコンテンツの範囲も会計上の取扱いと、基本的には同じものと考えられている。そして、ソフトウェアとコンテンツとは、税務上においても別個のものと考えられているため、資産計上を行う際においても、原則的にそれぞれ区分（器具備品・繰延資産等）する必要がある。

3 会計と税務の主な相違点

○ 基本的な立場の違い

会計は、適正な期間損益計算・財務内容開示を目的としているため、「将来の収益獲得又は費用削減が確実なもの」は資産計

上できるが、それ以外は期間費用とされ、固定資産の計上に関しては限定的である。その一方で、税法は課税公平・税収確保という目的があり、減価償却資産の計上は、将来の収益獲得又は費用削減の効用で判断するのではなく、「その取得に要した費用かどうか」が問題になるという点において大きく異なる。ゆえに、この2つの考え方の違いを理解し経理処理及び税務処理を行う必要がある。以下において、その違いのうち主な点を挙げておく。

(1) 資産計上と研究開発費の区分

会計上、「研究開発費」はすべて期間費用として発生時に費用処理される。一方、税務においては、上記、法基通7-3-15の3(2)「研究開発費の額（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る）」との取扱いがある。

よって、税務上、研究開発費として発生時の損金の額に算入するためには、「将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らか」であることを疎明する必要がある。ゆえに、「自社利用のソフトウェア」の研究開発費については、資産計上すべき費用が大部分となる可能性が高い。

また、ソフトウェアの研究開発目的で取得したソフトウェアにつき、会計では、原則的に期間費用として費用計上すべきであるが、税務においては、たとえ研究目的の使用であろうとも、いったんは資産計上する必要がある（法基通7-8-2の2）。その後、使用しなくなった、及び廃棄等の段階において除却損等の計上で処理することが妥当な処理となる（なお、承認される

かどうか別として、耐用年数短縮の申請も可能ではある)。

(2) 資本的支出・修繕費・新規取得

次に、資本的支出についての会計と税務において、基本的な考えは同じであるものの、大きく異なる点がある。それは、会計上における『著しい改良』とされる費用の支出についてである。

会計上、『著しい改良』にかかる費用は、新しい別個のソフトウェアの制作のための研究開発費とされ、期間費用として処理されるのであるが、一方、税務においては、それは、あくまでも既存のソフトウェアの改良にかかる資本的支出であり、資産計上すべきものとされる(上記、法基通7-8-6の2(注))。この点について、会計と税務ではまったく考え方が異なるため、留意すべきである。

4 会計コンバージェンス(収斂)

平成19年12月27日企業会計基準委員会から「研究開発費に関する論点の整理」が公表され、国際財務報告基準(IFRS)、米国会計基準と日本基準における研究開発費の取扱いに関する比較及び整理がされている。

その整理のなかで日本基準及び米国会計基準においては、研究開発費は発生時の費用として処理されるが、IFRSにおいては、研究開発費のうち「研究費^(注2)」につい

ては、支出時の費用処理、そして「開発費」については、一定の資産性のあるものは無形固定資産に計上すべきとされている。

今後、ソフトウェアの取得に影響を与える研究開発費の取扱いについての動向に注目しておくべきであろう。

(注1) 否認例として、「平16.7.16東裁(法)平16-19」(国税不服審判所webページ)がある。

(注2) 「研究開発費等会計基準」-1「研究とは、新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探求をいう」「開発とは、新しい製品・サービス・生産方法についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化することをいう」

【参考文献】

- ・窪田悟嗣『五訂版 法人税法基本通達逐条解説』(税務研究会出版局)
- ・武田昌輔、後藤喜一『DHC会社税務釈義』(第一法規)

【Profile】

林 貴章(はやし よしゆき)

1972年生まれ。現在、新日本アーンストアンドヤング税理士法人に勤務しTARAS(Tax & accounting Risk Advisory Service)チームに所属。税理士有資格。日税研究賞入選。