

2 資本的支出と修繕費

【改正】（ソフトウェアに係る資本的支出と修繕費）

7-8-6 の 2 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。

④1 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の仕様を大幅に変更するための費用のうち、7-3-15の2④2《自己の製作に係るソフトウェアの取得価額等》により取得価額になったもの（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》により取得価額に算入しないこととしたものを含む。）以外のものは、資本的支出に該当することに留意する。

2 本文の修正等に要した費用（修繕費に該当するものを除く。）又は上記④1の費用が研究開発費（自社利用のソフトウェアについてした支出に係る研究開発費については、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に限る。）に該当する場合には、資本的支出に該当しないこととすることができる。

【解説】

- 1 本通達においては、ソフトウェアにつきプログラムの修正等を行った場合のその修正等に要した費用について、その修正等がソフトウェアのプログラムの機能上の障害の除去等に該当する場合には修繕費に該当し、新たな機能の追加等に該当する場合には資本的支出に該当す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、ソフトウェアに資本的支出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。

- 3 令和3年の改正前の法人税基本通達7-8-6の2(注)《ソフトウェアに係る資本的支出と修繕費》においては、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明らかにされていた。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ものであり、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。

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、固定資産の取得価額に係る取扱いにおいて明らかにした方が望ましいと考えられたため、令和3年の改正後の法人税基本通達7-3-15の2(注)2《自己の製作に係るソフトウェアの取得価額等》において、新たなソフトウェアを製作するための費用の取扱いについて明らかにすることとした。なお、いずれも従前の取扱いを変更するものではない。

他方で、既存ソフトウェア等の仕様を大幅に変更しても、既存ソフトウェア等としての同一性は保たれ、新たなソフトウェアを製作するとまではいえない場面もありえ、その場合には、固定資産の取得としてではなく、資本的支出として取り扱った方が適切であると考えられる。このため本通達の(注)1において、既存ソフトウェア等の仕様を大幅に変更するための費用のうち、令和3年の改正後の法人税基本通達7-3-15の2(注)2により固定資産の取得価額になったもの以外のものは、資本的支出に該当することを明らかにしている。ただし、新たなソフトウェアの製作に要するような費用の額であっても、研究開発費の額のようにソフトウェアの取得価額に算入しないことが認められるものがあるため、法人税基本通達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》により取得価額に算入しないこととしたものについては、資本的支出になるものから除くこととしている。

- 4 なお、企業会計上は、既存のソフトウェアの機能の改良・強化を行う製作活動のための費用はソフトウェアの製作費として資産に計上することとされているが、製品マスター又は購入したソフトウェアについて「著しい改良」を行った場合は研究開発費(期間費用)として処理することとされている。また、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(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33)。

また、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について、「それによる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も含めて費用処理する」とされている(同実務指針15)。

ところで、ソフトウェアの取得価額の算定における税務上の研究開発費の取扱いについては、基本的には企業会計と同様に取り扱うこととされている。ただし、自社利用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ている（基通7-3-15の3(2)）。

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。

これまで、資本的支出を行う場面における研究開発費の額の取扱いについては必ずしも明らかにされていなかったところであるが、自社利用ソフトウェアに係る取扱いが会計とは不一致となる点も含め、固定資産として取得する場面と資本的支出を行う場面とで研究開発費の税務上の取扱いを違える理由はないものと考えられる。

このため、本通達の本文の修正等に要した費用（修繕費に該当するものを除く。）又は本通達の（注）1の仕様の大幅な変更に必要な費用が研究開発費（自社利用のソフトウェアについてした支出に係る研究開発費については、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に限る。）に該当する場合には、資本的支出に該当しないこととすることができることを本通達の（注）2において明らかにしている。

5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通6-8-7）を行っている。