

Vol.102

今回は 法人税

会員相談室

相談委員 田中 豊 (神田)

相談事例
紹介

電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157



業務委託先のソフトウェアの開発費用を事実上負担する場合の契約に応じた取扱い

事例

A社は、A社の業務に係るシステムの運用をB社にアウトソーシングしており、毎月、B社に業務委託料を支払っている。この度、A社の業務改善に伴い、新たなシステムの運用及びその運用に必要とするシステムの開発を一括してB社に委託した。委託期間は5年間とし、期間満了後は5年ごとに自動更新する。

B社は、A社に対して、①その新たなシステム開発費用として3億円を要したとし、そのシステムはA社の業務の固有のもので、汎用性がないことから、そのシステムの開発費用（以下「本件システム開発費用」という。）として一時に支払うこと、②毎月の業務の受託対価を1,000万円とすることを要求している。

これに対し、A社は、新システムの運用及び必要なシステムの開発を一括してB社に委託していること、本件システム開発費用を一時に支出すると繰延資産に該当する可能性があること、繰延資産に該当する場合には資産管理と経理・税務処理が煩雑となること、資金手当ての問題があることなどから、5年間にわたって月500万円の均等額を毎月の業務の委託対価に上乗せして業務委託料として支払うことを提案している。

B社は、この提案に対して、本件システム開発費用を分割するとしても、次のことを条件とするのであれば、これに応じるとしている。

- ①本件システム開発費用見合いの上乗せ額については5年間の金利相当額を付加した上で均等額とすること。
- ②A社は、自己都合で5年以内に契約を解除する場合には、本件システム開発費用のうち期間満了時までの未経過期間に応じる金額をB社に支払うこと。

このような事例においては、①そもそもA社が本件システム開発費用相当額を業務委託料とは別個に一時に支出する場合には、その支出は繰延資産に該当するものかどうか、②繰延資産に該当する場合には、本件開発費用見合いの上乗せ額の支出も繰延資産に該当することとなるのではないかという疑問があるが、これらに対する取扱いはどうなるか。

回答

本件システム開発費用相当額の別個の支出は繰延資産に該当し、5年間で償却する。しかし、5年分割払いとした場合には、その支出のつど損金算入することができる。

なお、本件システム開発費用見合いの上乗せ額につき、当事者間において「業務委託料」として認識し、契約に基づき授受する場合には、その全額が業務委託料となると考える。

検討

I 法人税法上の繰延資産の意義

法人税法上、法人が支出する費用で、資産の取得に要した費用及び前払費用を除き、創立費、開業費、開発費、株式交付費及び社債等発行費（法法224、法令14①一～五）のほか、その支出の効果が支出の日以後1年以上に及ぶものは繰延資産に該当する（法法224、法令14①六イ～ホ）。

- ①自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用
- ②資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立退料その他の費用
- ③役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用
- ④製品等の広告宣伝の用に供する資産を贈与したことにより生じる費用

⑤自己が便益を受けるために支出する費用

II 本件システム開発費用の性質と支出の効果

本件システム開発費用は、A社の業務改善に伴い、B社に対して新たなシステムの運用とその運用に必要とするシステムの開発を一括して委託したことによって生じたものである。そして、その新システムの開発は、B社にとって、A社の新業務を受託・遂行する上で必要なものである。

そうすると、新システムの開発に係る金額の多寡、妥当性はともかくとして、A社にとっても、新システムの開発は、B社から役務の提供を受ける上で必要なものであるといえる。

III 本件システム開発費用に関する税務上の取扱い

1 本件システム開発費用の繰延資産の該当性

前述のとおり、A社にとって、新システムの開発はB社から役務の提供を受ける上で必要なものであるから、A社が本件システム開発費用の負担金等として本件システム開発費用相当額を業務委託料と別個の名目で支出する場合には、その支出額は、A社がB社から役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用（法令14①六ハ）であり、繰延資産に該当することになる。

したがって、契約に基づき、A社が本件システム開発費用相当額を別個の名目で支出する場合には、その支出が一時に行われるか、又は分割して支出されるかは問わないことになる。

2 本件システム開発費用の償却期間

A社が業務委託料と別個の名目で支出する本件システム開発費用相当額は繰延資産に該当することになるが、その償却期間は、一定の契約をするに当たり支出した繰延資産についてはその契約期間を基礎として適正に見積もった期間によることとなる（法令64①二、法基通8-2-1参照）。

この点、A社が一括委託した新たなシステムの運用及びその運用に必要とするシステムの開発に係る委託期間は、期間満了後は5年ごとに自動更新することとされているものの、当初の委託期間は5年間であり、新システムの開発費相当額の支出の効果は少なくとも5年間に及ぶこと及び自社使用のソフトウェアの法定耐用年数が5年であること（耐用年数省令別表第三）からすると、本件システム開発費用相当額に係る繰延資産の償却期間は5年とすることが相当である。

3 本件システム開発費用を業務委託料に上乗せして分割支出する場合の取扱い

(1)法人税法上の繰延資産は、「法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもので一定のものをいう」（法法224）から、いまだ支出していない金額については、その未払額を繰延資産として未払金に計上して償却することはできないというのが原則である。したがって、法人が繰延資産となるべき費用を数事業年度にわたって分割して負担することとしている場合には、各事業年度ごとにその支出した金額を基礎として、それぞれの償却期間にわたり償却を行うことが原則とされている（法基通8-3-3参照）。

この取扱いは、繰延資産たる費用に係る債務の確定と繰延資産としての償却開始時期を「支出の事実」をもってひとくくりとしているといえるが、この取扱いによれば、本件システム開発費用相当額を業務委託料の支払時に上乗せして分割支出する場合には、各事業年度ごとにその支出額を基礎として5年の償却期間で償却することになる。

(2)しかし、法基通8-3-4（長期分割払の負担金の損金算入）において、公共的施設又は共同的施設に係る負担金で、次のいずれにも該当するものを支出した場合には、その支出をした日の属する事業年度の損金算入が認められている。

- ①その負担金の額が、その負担金に係る繰延資産の

償却期間に相当する期間以上の期間にわたり分割して徴収されるものであること。

②その分割して徴収される負担金の額がおおむね均等額であること。

③その負担金の徴収がおおむねその支出に係る施設の工事の着工後に開始されること。

(3)この取扱いは、公共的施設又は共同的施設に係る負担金に係るものであるが、同様の事情にある繰延資産については同様に取扱われるべきであると考えられる。

そうすると、A社が、B社提案のとおり、契約に基づき、本件システム開発費用相当額を業務委託料とは別に、5年間にわたって分割支出する場合には、その支出のつど損金算入することができると思われる。

4 本件システム開発費用を含めて業務委託料とすることの当否

(1)当事者間の取引形態

本事例においては、A社とB社間において、本件システム開発費用の負担とその新システムの運用の対価を区分して授受するという前提としている。しかし、A社は、A社の業務改善に伴い、新たなシステムの運用及びその運用に必要とするシステムの開発を一括（丸投げ）してB社に委託しているのであって、システム開発に係るソフトウェアの存在価値に着目しているわけではない。

このことからすると、A社にとっては、B社における業務委託の対価の算定上のコストに、諸々のインシアルコストとともに、本件システム開発費用が含まれているという認識に立って、当初委託期間における業務委託料を一括して算定するということもあり得るところである。

そうすると、A社及びB社が、本件システム開発費用相当額及びその他の費用の合計額を業務委託に係るコストとして認識し、契約において、その全額を業務委託料の算定の基礎とした上で業務委託料として授受することとしている場合には、その業務委託料に本事例のような条件が付されているとしても、その業務委託料は、当事者間における業務委託の対価に関する合意に基づくものであるから、税務上も認められると考えられる。

(2)B社における企業会計上の認識

一方、企業会計において、「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」が公表され、ソフトウェアの複合取引（ソフトウェアとソフトウェア関連取引）について、ソフトウェアの販売とソフトウェア関連取引（サービスの提供）に係る収益を区別して認識することとされている。

しかし、本事例においては、複合取引というよりは、B社は、受託した業務を遂行するために自己使用のソフトウェアを開発したということであって、複合取引とは似て非なる取引であるといえる。

したがって、B社においても、業務委託料につき、本件システム開発費及びその他の費用を業務委託に係るコストとして認識し、その全額を業務委託料の算定の基礎とした上で、契約に基づき、これを授受することとしている場合には、その全額を業務委託料として益金算入することについて会計上も認められると考えられる。

注) 内容は、平成29年10月31日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見（参考意見）ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。