



研究開発費の税務と会計



吉岡幸治 神田

I はじめに

研究開発費およびソフトウェアに係る以下のような新会計基準が公表されている。

平成10年3月13日「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」(以下「意見書」といふ)。(企業会計審議会)

平成10年3月13日「研究開発費等に係る会計基準」(以下「会計基準」といふ)。(企業会計審議会)

平成11年3月31日「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」(以下「実務指針」といふ)。(日本公認会計士協会)

平成11年9月29日「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A」(以下「Q&A」といふ)。(日本公認会計士協会)

II 研究開発費

(1) 企業会計の取扱い

研究開発費の定義

研究開発費について「意見書」では次のように定義している。

「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い、開発とは、「新しい製品・サービス・生産方法」(以下、「製品等」といふ)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」とをいふ。」

研究開発費の処理

従来、研究開発費は、商法上の繰延資産である試験研究費や開発費に準じて資産に計上し、5年以内の毎期均等額以上の償却が行われることが多かった。

新会計基準では、研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、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、依然としてその獲得が確実であるとはいえない。そのため、研究開発費を資産として貸借対照表に計上することは適当ではない(「意見書」三二)として、企業会計において研究開発費は、平成11年4月1日以後開始する事業年度から、その発生時において費用処理しなければならないことになった。

(2) 法人税法の取扱い

繰延資産

企業会計における研究開発費に類似するものとして、法人税法では試験研究費及び研究開発費(法令14、四、五)があるが、試験研究費の全部と研究開発費の一部は企業会計上の研究開発費に含まれると考えられる。

(Q&A)

別段の定め

(i) 法人税法22条第4項

法人税法においては、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとすべしとされている。

したがって、研究開発費についても別段の定めがあるものについては法人税法の規定に、別段の定めがないものについては、「一般に公正妥当と認められる会計の基準」に従うことになる。

ところで、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に新会計基準が含まれるのかという問題がある。

公正妥当な会計基準については、次のようにいわれている。

「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価される会計処理の基準を意味する。客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかけてもよい。その中心をなすのは、企業会計原則や商法および証券取引法の計算規定であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう。しかし、その意義については、三つの点に注意する必要がある。

第一は、企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らないことである。その意味では、企業会計原則や確立した会計慣行について、それが公正妥当であるといえるかどうかをたえず吟味する必要がある(第一下略)。(租税法第8版 全孝志)

したがって、新会計基準が企業会計原則等の諸規定に該当すると考えて良いが、新会計基準に従った会計処理をしたからといって必ずしも公正妥当であるとは限らないといえる。

(ii) 機械装置等

繰延資産については法人税法上別段の定めがあるが、試験研究費や開発費は随時償却が認められているので、実務的な影響は少ない。

研究開発費の扱いで企業会計と法人税法において取扱いが大きく異なるのは、特定の研究開発目的で取得される機械装置、ソフトウェア、特許権等の取扱いである。

企業会計上はこれらが研究開発目的で取得した資産である限り、将来の収益を獲得できるか否か不明であるとして、すべて発生時に費用処理することになるが(「会計基準」注1)、法人税法上は研究開発用の減価償却資産として耐用年数において優遇されるものがある(耐用年数省令別表8)もの、別段の定めにより有形または無形の減価償却資産として減価償却により期間配分されることになる。

(奥田芳彦編)では、「一方、法人税法におけるソフトウェアの取得価額の算定上、研究開発費等に関する特段の規定は置かれていないため、税務上どのように取り扱われるか疑問が生じる。

この点、税務における減価償却資産の取得価額は、もともと適正な原価計算に基づき算定したものであればこれを容認する立場であること(令54)」、研究開発費といった費用の原価性の有無の判断は実務上困難である場合が少なくない事を考慮し、一つの割り切りとして、基本的には企業会計と同様に取扱いすることが、本通達(2)において明らかにされている。」と解説している。

したがって、研究開発費については、法人税法上別段の定めがあるものを除き、企業会計と同様にその発生時の事業年度の損金として取り扱われることになる。

2、市場販売目的のソフトウェア

(1) 企業会計の取扱い

研究開発の終了時点

市場販売目的のソフトウェアについては、その研究開発の終了時点は、製品番号を付すこと等により販売の意志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」の完成時点であり、「実務指針8」(それまでに発生した全ての費用は研究開発費となる。具体的には、いわゆるソフトウェアのベータ版 までの制作費が研究開発費として費用処理されることになるのであるが、結果的に市場販売目的のソフトウェアについては、その費用の大部分が新会計基準のもとでは研究開発費として費用処理されることになる。

ベータ版とは、ソフトウェアの使用感などを固めた正式版の直前段階の評価版をいう。

製品マスターの完成時点

「最初に製品化された製品マスター」の完成時点は、具体的には次の二点によって判断する、としている。(「実務指針8」)

(i) 製品性を判断できる程度のプロトタイプが完成していること

(ii) プロトタイプを制作しない場合は、製品として販売するための重要な機能が完成しており、かつ重要な不具合を解消していること

(2) 法人税法の取扱い

市場販売目的のソフトウェアの制作費は無形固定資産に計上され、減価償却される。この制作費のうち研究開発費部分については、前述の法人税基本通達7・3・15の3により、ソフトウェアの取得費に算入しないことができるとしている。

市場販売目的のソフトウェアの開発費は一般に多額に及ぶため、その税務の取扱いについては所得が大きく変わることを予想される。研究開発費の定義が法令にないのなら課税庁が想定している開発費の範囲について逐条解説などではなく、せめて通達の中で明らかにすべきである。

3、自社利用のソフトウェア

(1) 企業会計の取扱い

資産計上することとなる自社利用のソフトウェア

従来、自社利用のソフトウェアについては外部購入の場合は長期前払費用(法人税法上は繰延資産)に計上したうえで5年で償却し、自社開発の場合の開発費はその発生の都度に費用処理してきた。

新会計基準では、資産計上の検討に際し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削減が確実と認められる場合には、外部購入・自社開発の区別なく無形固定資産に計上しなければならないことになった。また、確実であると認められない場合又は費用削減が確実であるかどうかが不明な場合には、費用処理することになった。(「実務指針11」)

会計処理

ソフトウェアを用いて外部へ業務処理等のサービスを提供する契約等が締結されている場合のように、その提供により将来の収益獲得が確実であると認められる場合には、適正な原価を集計した上、当該ソフトウェアの制作費を資産として計上しなければならない。

社内利用ソフトウェアについては、完成品を購入した場合のように、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と認められる場合には、当該ソフトウェアの取得に要した費用を資産として計上しなければならない。(「会計基準四」)

(2) 法人税法の取扱い

自社利用のソフトウェアは、法人税法施行令54条第1項第2号に基づき、当該ソフトウェアの制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なる。

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としている。(法基通7・3・15の2) すなわち、製造業のような精緻な原価計算までは求めておらず、ある程度合理的な方法で継続して計算していればよいのではないかと思われる。

自社利用のソフトウェアの研究開発部分については、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でない研究開発費は、ソフトウェアの取得費に含めないことができるとしている。(法基通7・3・15の3(2)カッコ書き)

つまり、企業会計においては、確実であるかどうか不明な場合は費用処理することを要求しているが、法人税の基本通達では不明な場合はソフトウェアの取得費に算入することを要求している。

この点について法人税基本通達逐条解説では、「ただし、企業会計では、自社利用のソフトウェアについては、将来の収益獲得又は費用削減が確実、かどうかを研究開発費が資産の取得価額のメルクマールとしているが、確実であると認められない場合は具体的などのようなケースなのか実務上必ずしも明確であるとはいえない。また、そもそもその判断に法人の主観性や恣意性が介入する余地が生じやすいという問題がある。さらに、税務における減価償却資産の取得価額の問題は、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が問題ではないと考えられる。」と解説している。

4、受注制作のソフトウェア

(1) 企業会計の取扱い

受注制作のソフトウェアの制作費は、請負工事の会計処理に準じた処理をする。(「会計基準四」)

長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができる。(「企業会計原則」注7)

しかし、実務上はソフトウェアの開発には不確定要素が大きく現実的ではないこと、1年を超える大規模な請負契約は分割契約にすることが多いことなどから、工事進行基準を適用することはあまりないといわれている。

(2) 法人税法の取扱い

工事の請負と一体として請け負った場合のソフトウェア(法基通2・4・12)を除き、法人税法上工事進行基準の適用はない(法64)したがって、ソフトウェアのみを請け負った場合の法人税法の取扱いは、役務の完了基準(法基通2・1・5)や部分完了基準(法基通2・1・9)を適用することになる。

III ソフトウェア

1、研究開発費部分

(1) 企業会計の取扱い

ソフトウェアについても、その制作費のうち研究開発費に該当する部分は、費用処理しなければならないことになった。(「会計基準三」)

(2) 法人税法の取扱い

平成12年度の法人税法の改正においてソフトウェアの資産区分が繰延資産から無形固定資産に変更された。

これに伴い新設された法人税法基本通達7・13・15の3において、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として、研究開発費の額があげられている。

この点につき、法人税基本通達逐条解説

して販売するための重要な機能が完成しており、かつ重要な不具合を解消していること

(2) 法人税法の取扱い

市場販売目的のソフトウェアの制作費は無形固定資産に計上され、減価償却される。この制作費のうち研究開発費部分については、前述の法人税基本通達7・3・15の3により、ソフトウェアの取得費に算入しないことができるとしている。

市場販売目的のソフトウェアの開発費は一般に多額に及ぶため、その税務の取扱いについては所得が大きく変わることを予想される。研究開発費の定義が法令にないのなら課税庁が想定している開発費の範囲について逐条解説などではなく、せめて通達の中で明らかにすべきである。

3、自社利用のソフトウェア

(1) 企業会計の取扱い

資産計上することとなる自社利用のソフトウェア

従来、自社利用のソフトウェアについては外部購入の場合は長期前払費用(法人税法上は繰延資産)に計上したうえで5年で償却し、自社開発の場合の開発費はその発生する都度に費用処理してきた。

新会計基準では、資産計上の検討に際し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削減が確実と認められる場合には、外部購入・自社開発の区別なく無形固定資産に計上しなければならないことになった。また、確実であると認められない場合又は費用削減が確実であるかどうかが不明な場合には、費用処理することになった。(「実務指針11」)

会計処理

ソフトウェアを用いて外部へ業務処理等のサービスを提供する契約等が締結されている場合のように、その提供により将来の収益獲得が確実であると認められる場合には、適正な原価を集計した上、当該ソフトウェアの制作費を資産として計上しなければならない。

社内利用ソフトウェアについては、完成品を購入した場合のように、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と認められる場合には、当該ソフトウェアの取得に要した費用を資産として計上しなければならない。(「会計基準四」)

(2) 法人税法の取扱い

自社利用のソフトウェアは、法人税法施行令54条第1項第2号に基づき、当該ソフトウェアの制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なる。

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としている。(法基通7・3・15の2) すなわち、製造業のような精緻な原価計算までは求めておらず、ある程度合理的な方法で継続して計算していればよいのではないかと思われる。

自社利用のソフトウェアの研究開発部分については、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でない研究開発費は、ソフトウェアの取得費に含めないことができるとしている。(法基通7・3・15の3(2)カッコ書き)

つまり、企業会計においては、確実であるかどうか不明な場合は費用処理することを要求しているが、法人税の基本通達では不明な場合はソフトウェアの取得費に算入することを要求している。

この点について法人税基本通達逐条解説では、「ただし、企業会計では、自社利用のソフトウェアについては、将来の収益獲得又は費用削減が確実、かどうかを研究開発費が資産の取得価額のメルクマールとしているが、確実であると認められない場合は具体的などのようなケースなのか実務上必ずしも明確であるとはいえない。また、そもそもその判断に法人の主観性や恣意性が介入する余地が生じやすいという問題がある。さらに、税務における減価償却資産の取得価額の問題は、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が問題ではないと考えられる。」と解説している。

4、受注制作のソフトウェア

(1) 企業会計の取扱い

受注制作のソフトウェアの制作費は、請負工事の会計処理に準じた処理をする。(「会計基準四」)

長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができる。(「企業会計原則」注7)

しかし、実務上はソフトウェアの開発には不確定要素が大きく現実的ではないこと、1年を超える大規模な請負契約は分割契約にすることが多いことなどから、工事進行基準を適用することはあまりないといわれている。

(2) 法人税法の取扱い

工事の請負と一体として請け負った場合のソフトウェア(法基通2・4・12)を除き、法人税法上工事進行基準の適用はない(法64)したがって、ソフトウェアのみを請け負った場合の法人税法の取扱いは、役務の完了基準(法基通2・1・5)や部分完了基準(法基通2・1・9)を適用することになる。