

# 法人税法における利用者（ユーザー）側の自社利用ソフトウェアの取扱い

ークラウド・アジャイル型開発・コンテンツを題材としてー

内山 旭



## 論文要旨

# 法人税法における利用者（ユーザー）側の 自社利用ソフトウェアの取扱い ークラウド・アジャイル型開発・コンテンツを題材としてー

内山 旭

## 1 問題意識

ソフトウェアは、今日、多くの企業の事業活動に不可欠な経営資源となっている。ソフトウェア投資は拡大し、なかでもクラウドサービスの利用が急速に拡大している。

ソフトウェアが、我が国の法令上に正式に位置づけられたのは、昭和 60（1985）年の著作権法において「プログラム」が規定されたのを起点としている。法人税法上は、ソフトウェアは長らく繰延資産として取扱いをされ、平成 10（1998）年に研究開発費等会計基準が公表されたことを受け、平成 12（2000）年度税制改正により減価償却資産（無形固定資産）としてソフトウェアが規定されることになった。その後、四半世紀が経過しているが、企業会計上も、法人税法上もソフトウェアの取扱いには本質的には大きな改正はない。

筆者は情報システム部門において長らくソフトウェアの投資計画策定や設計開発に従事してきたが、クラウドサービスの利用拡大、アジャイル型開発手法などの新たなソフトウェア技術の進展を踏まえて、ソフトウェアは税法においてどのように定義され、どう取り扱われ、その取扱いが今後どのような方向に向かうのか、向かうべきなのか、ソフトウェアを巡る現在地と将来について疑問に思ったのが本研究に取り組んだ契機である。

本論文では企業の大多数を占める利用者（ユーザー）側における、法人税法上の自社利用ソフトウェアの取扱いに焦点を当て考察を行っている。

## 2 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第 1 章ではソフトウェア及びコンテンツについて、企業会計、法人税、会社法、著作権法及び特許法においてどのように定義されているのか確認を行い、第 2 章では、企業会計におけるソフトウェアの沿革と現状の課題、ソフトウェア制作費等研究資料、新リース会計基準並びに国際会計基準 IAS 第 38 号「無形資産」におけるソフトウェア

及びクラウド・コンピューティングに関する論点を確認した。第3章では、法人税法におけるソフトウェアの沿革と現状の取扱いについて確認し、企業会計と法人税法における自社利用ソフトウェアの取扱いの相違について整理を行っている。

第4章では、ソフトウェアの取扱いが繰延資産から減価償却資産に資産区分変更された、平成12(2000)年度改正前の境界における裁判例において、ソフトウェアの概念・範囲がどのように捉えられていたのかを考察した。第5章では、①クラウドサービスと従来のオンプレミス型のソフトウェアとの境界における論点、②アジャイル型開発と従来型のウォーターフォール型開発におけるソフトウェア開発手法の境界における論点、③ソフトウェアとコンテンツとの境界における論点の3つの境界について考察し、利用者（ユーザー）側における自社利用ソフトウェアの取扱いについて述べている。最後に、法人税法上におけるソフトウェアの今後の取扱いについて全体的な総括を行っている。

### 3 本論文の結論

生成AIなどソフトウェアの技術的な進展は速く、かつ、グローバル競争の中で展開されており、企業会計や法人税法におけるソフトウェアの取扱いは後追いにならざるを得ない状況が続いている。本論文で取り上げた裁判例及び3つの境界における論点は、その一例に過ぎない。クラウドサービスの利用拡大やアジャイル型開発といった新たな技術的な変化により、これまでのソフトウェアの取扱いについて、企業会計上も法人税法上も制度見直しが必要と考えられる。

ソフトウェアについて、立法時において想定しなかった新たな事象や技術革新が生じた場合においては、「納税者側の税務処理上の要請及び課税実務における画一的取扱いの要請」をしつつも、企業会計上の「実質優先主義」により、法人税法として対応すべきであり、結果として、企業会計と法人税での取扱いは必ずしも一致しない状況が生じた場合には、法人税法上は適用法に沿って判断せざるを得ないと考えられる。平成12(2000)年度税制改正から四半世紀が経過しており、ソフトウェアにおける企業会計と法人税法の税会不一致については改めて再点検が必要である。

## 凡例

1. 本論文は令和 7 年 4 月 1 日施行の法令・通達による。
2. 日付の記載については法令・通達は和暦、会計基準は西暦で表記されることが多い。本論文で時系列による前後関係の理解を助けるため和暦（西暦）又は西暦（和暦）を併記している。
3. 本論文における法令・通達・会計基準等の略語は下記のとおりである。

### 【法令・通達等】

法法	法人税法
法令	法人税法施行令
法基通	法人税基本通達
所法	所得税法
措法	租税特別措置法
措令	租税特別措置法施行令
措通	租税特別措置法関連通達
耐令	減価償却資産の耐用年数等に関する省令
耐通	耐用年数の適用等に関する取扱通達

本論文での引用例は次のとおりである。

法法 22③一

法人税法 22 条 3 項 1 号

### 【会計基準等】

企業会計原則	企業会計審議会『企業会計原則・同注解』
連続意見書第三	企業会計審議会『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第三 有形固定資産の減価償却について』

連続意見書第五	企業会計審議会『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第五 繰延資産について』
研究開発費等会計基準	企業会計審議会『研究開発費等に係る会計基準』
研究開発費等意見書	企業会計審議会『研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書』
研究開発費等実務指針	日本公認会計士協会『会計制度委員会報告第12号「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」』
研究開発費等 Q&A	日本公認会計士協会『研究開発費及ソフトウェアの会計処理に関する Q&A』
繰延資産の当面の取扱い	企業会計基準委員会『実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」』
無形資産に関する論点の整理	企業会計基準委員会『無形資産に関する論点の整理』
リース取引会計基準	企業会計基準委員会『企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」』
リース取引適用指針	企業会計基準委員会『企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」』
新リース会計基準	企業会計基準委員会『企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」』
新リース適用指針	企業会計基準委員会『企業会計基準適用指針第33号「リースに関する会計基準の適用指針」』
ソフトウェア制作費等研究資料	日本公認会計士協会『会計制度委員会研究資料第7号「ソフトウェア

	ア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料～DX 環境下におけるソフトウェア関連取引への対応～』
--	-----------------------------------------------------

4. 本論文ではソフトウェア関連の専門用語を用いているため、冒頭に論文に登場する専門用語についての一般的な解説を整理する。用語解説は総務省「平成 28 年版情報通信白書」の用語解説より引用している。本論文におけるソフトウェア関連の専門用語の定義は下記を前提に記述している。

アプリ (アプリケーション)	<p>アプリケーションの略。OS 上で作業の目的に応じて使うソフトウェア。</p> <p>パソコンではワープロ・ソフト、表計算ソフト、ウェブブラウザ、メールソフト、画像編集ソフトなどが、スマートフォンやタブレットではコミュニケーション、動画・音楽視聴、地図・ナビゲーション、電子書籍、ネットショッピング、ゲーム用のアプリなどが代表的。</p> <p>スマートフォンが普及して以降、スマートフォンやタブレット向けに多種多様なアプリが提供され利用が広がるとともに、「アプリケーション」よりも「アプリ」等の略称が一般的となっている。</p>
クラウド (コンピューティング)	<p>データサービスやインターネット技術等が、ネットワーク上にあるサーバー群（クラウド（雲））にあり、ユーザーは今までのように自分のコンピュータでデータを加工・保存することなく、「どこからでも、必要な時に、必要な機能だけ」利用することができる新しいコンピュータ・ネットワークの利用形態。</p>

クラウドサービス	インターネット等のブロードバンド回線を経由して、データセンターに蓄積されたコンピュータ資源を役務（サービス）として、第三者（利用者）に対して遠隔地から提供するもの。なお、利用者は役務として提供されるコンピュータ資源がいずれの場所に存在しているか認知できない場合がある。
コンテンツ	文字・画像・動画・音声・ゲーム等の情報全般、またはその情報内容のこと。電子媒体やネットワークを通じてやり取りされる情報を指して使われる場合が多い。
サーバー	ネットワーク上でサービスや情報を提供するコンピュータ。インターネットではウェブサーバー、DNS サーバー、メールサーバー等があり、ネットワークで発生する様々な業務を、内容に応じて分担し、集中的に処理する。
ソリューション	課題やニーズに対して、情報通信の技術要素（ハードウェア、ソフトウェア、通信回線、サポート要員等）を組み合わせることにより対応すること（「～サービス」、「～ビジネス」）。
IaaS	Infrastructure as a Service の略。インターネット経由でハードウェアや ICT インフラが提供される仕組み。
PaaS	Platform as a Service の略。SaaS を開発する環境や運用する環境がインターネット経由で提供される仕組み。
SaaS	Software as a Service の略。ネットワークを通じて、アプリケーションソフトの機能を顧客の必要に応じて提供する仕組み。



## 目次

はじめに .....	1
第 1 章 ソフトウェアの意義 .....	6
第 1 節 企業会計上のソフトウェアの意義 .....	6
1 「ソフトウェア」の意義 .....	6
2 「コンテンツ」の意義 .....	7
3 「ソフトウェア」と「コンテンツ」の関係 .....	7
第 2 節 法人税法上のソフトウェアの意義 .....	8
1 「ソフトウェア」の意義 .....	8
2 「コンテンツ」の意義 .....	11
3 「ソフトウェア」と「コンテンツ」の関係 .....	13
第 3 節 会社法上のソフトウェアの意義 .....	13
第 4 節 著作権法上のソフトウェアの意義 .....	14
1 「ソフトウェア」の意義 .....	14
2 「コンテンツ」の意義 .....	16
3 「ソフトウェア」と「コンテンツ」の関係 .....	17
第 5 節 特許法上のソフトウェアの意義 .....	17
第 6 節 小括 .....	19
第 2 章 企業会計上のソフトウェアの取扱い .....	22
第 1 節 企業会計原則におけるソフトウェアの取扱い .....	22
1 ソフトウェアの取得価額 .....	22
2 ソフトウェアの資本的支出と収益的支出 .....	23
3 ソフトウェアの減価償却の方法 .....	23

4	ソフトウェアの耐用年数 .....	24
5	コンテンツの取扱い .....	25
第2節	繰延資産会計 .....	25
1	繰延資産会計の変遷 .....	25
2	企業会計、会社法、法人税法における繰延資産の範囲 .....	26
第3節	研究開発費等に係る会計基準 .....	27
1	ソフトウェアの開発工程とソフトウェア関連文書 .....	27
2	ソフトウェアとコンテンツの会計処理 .....	28
3	制作目的別のソフトウェア制作費に係る会計処理 .....	29
第4節	研究開発費等会計基準における自社利用のソフトウェアの取扱い .....	30
1	自社利用のソフトウェアの資産計上 .....	30
2	自社利用のソフトウェアの資産計上における論点 .....	31
3	自社利用のソフトウェアの資産計上の開始時点・終了時点 .....	35
4	自社利用のソフトウェア導入時の付随費用の取扱い .....	37
5	自社利用のソフトウェアの資本的支出と修繕費 .....	38
6	自社利用のソフトウェアの減価償却 .....	39
第5節	ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究の概要 .....	40
1	ソフトウェア制作費等に係る研究の背景 .....	40
2	クラウドサービスの開発ベンダー側の会計処理 .....	41
3	クラウドサービスのユーザー側の会計処理 .....	41
4	クラウドサービスのユーザー側の会計処理の現行の実務における課題 .....	42
5	国際的な会計基準を適用した場合の会計処理 .....	44
6	税務上の取扱い .....	44
第6節	新リース会計基準 .....	45
1	新リース会計基準における借手の会計処理と適用時期 .....	46
2	リースの定義 .....	46
3	リースの識別の判断 .....	46

4	借手のリース開始日の使用権資産及びリース負債の計上額 .....	46
5	使用資産の償却 .....	47
6	少額リースに関する簡便的な取扱い .....	47
第7節	国際会計基準 IAS 第38号「無形資産」におけるソフトウェア及びクラウド・コンピューティングの取扱い .....	48
1	国際会計基準 IAS 第38号「無形資産」 .....	48
2	サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに対する顧客のアクセス権 .....	50
3	クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコスト .....	51
第8節	小括 .....	52
第3章	法人税法上のソフトウェアの取扱い .....	56
第1節	平成12（2000）年度改正前 .....	56
1	繰延資産の定義 .....	56
2	ソフトウェアの開発費用の取扱い .....	57
第2節	平成12（2000）年度改正 .....	58
1	ソフトウェアの取得価額 .....	58
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 .....	62
3	少額の減価償却資産及び一括償却資産の取得価額 .....	63
4	ソフトウェアの償却限度額 .....	65
5	ソフトウェアの償却方法 .....	65
6	ソフトウェアの耐用年数 .....	66
7	ソフトウェアの残存価額 .....	66
8	ソフトウェアに係る特別償却制度 .....	66
第3節	ソフトウェアの資本的支出と修繕費 .....	67
1	ソフトウェアの資本的支出と修繕費 .....	67
2	資本的支出と修繕費の区分が明らかではない場合の取扱い .....	70

3	少額又は周期の短い費用の必要経費算入の取扱い .....	72
4	ソフトウェアの資本的支出と修繕費の判定 .....	72
5	資本的支出の取得価額の特例 .....	74
6	耐用年数を経過したソフトウェアの修理、改良等 .....	75
第4節	繰延資産の取扱い .....	75
1	繰延資産の償却限度額 .....	75
2	繰延資産の償却費の計算方法及び償却方法 .....	76
第5節	リース取引 .....	77
1	リース資産の定義 .....	77
2	リース資産の取得価額 .....	77
3	令和7年度税制改正の大綱における新リース会計基準への 対応 .....	78
第6節	ソフトウェアの企業会計と法人税法における取扱いの相違 .....	79
第7節	小括 .....	83
第4章	裁判例の研究 .....	86
第1節	最高裁平成18年6月23日第二小法廷判決 .....	86
1	事案の概要 .....	86
2	当事者の主張 .....	86
3	裁判所の判断 .....	89
4	判旨 .....	90
第2節	考察 .....	92
第3節	小括 .....	94
第5章	法人税法における利用者（ユーザー）側の自社利用ソフト ウェアにおける論点の考察及び提言 .....	95

第 1 節	論点 1 : 自社利用ソフトウェアにおけるクラウドサービスの取扱い .....	95
1	問題認識 .....	95
2	事例分析 .....	96
3	考察 .....	99
第 2 節	論点 2 : 自社利用のソフトウェアにおけるアジャイル型開発手法の取扱い .....	100
1	問題認識 .....	100
2	事例分析 .....	102
3	考察 .....	103
第 3 節	論点 3 : 自社利用のソフトウェアとコンテンツの取扱い .....	104
1	問題認識 .....	104
2	事例分析 .....	104
3	考察 .....	106
第 4 節	法人税法におけるソフトウェアの取扱いへの提言 .....	106
おわりに .....		108

## はじめに

ソフトウェアは、今日、多くの企業の事業活動に不可欠な経営資源となっている。ソフトウェア投資は拡大し<sup>(1)</sup>、なかでもクラウドサービスの利用が急速に拡大している<sup>(2)</sup>。

重要な資産であるソフトウェアであるが、法人税法上にはソフトウェアの定義規定は置かれておらず、ソフトウェアは法人税法施行令 13 条 8 号ヌにおいて無形固定資産に含まれるものとして定められており、企業会計における概念・範囲と基本的には同様のものと考えられるとの見解が示されている。しかしながら、一般に用いられるソフトウェアの用語自体は広い概念であると考えられるが、税法上の無形固定資産に該当するソフトウェアが何を意味しているのかは必ずしも明らかではない、とされている<sup>(3)</sup>。

筆者は情報システム部門において長らくソフトウェアの投資計画策定や設計開発に従事してきたが、クラウドサービスの利用拡大、アジャイル型開発手法などの新たなソフトウェア技術の進展を踏まえて、ソフトウェアは税法においてどのように定義され、どう取り扱われ、その取扱いが今後どのような方向に向かうのか、向かうべきなのか、ソフトウェアを巡る現在地と将来について疑問に思ったのが本研究に取り組んだ契機である。

本論文では企業の大多数を占める利用者（ユーザー）側における、法人税法上の自社利用のソフトウェアの取扱いに焦点を当て論ずることとする。研究開発費等会計基準では制作目的別にソフトウェアの会計処理が定められており、ソフトウェア制作者（開発ベンダー）側においては受注制作のソフトウェア、市場販売目的のソフトウェア及び自社利用のソフトウェアの 3 区分が適用されるが、利用者（ユーザー）側においては主に自社利用のソフトウェアの会計処理が適用される。

まず、本論文で取り上げる技術変化の著しいソフトウェアにおける 3 つの境界の論点について触れたい。

1 点目は、クラウドサービスの使用料<sup>(4)</sup>の取扱いである。クラウドサービスは法人

---

<sup>(1)</sup> 2022（令和 4）年の我が国の民間企業による情報化投資は、2015 年価格で 15.8 兆円、情報化投資の種類別では、ソフトウェア（受託開発及びパッケージソフト）が 9.7 兆円となり、2022（令和 4）年の民間企業設備投資に占める情報化投資比率は 17.9%で情報化投資は設備投資の中でも一定の地位を占めている。総務省「令和 6 年度版情報通信白書」（第 II 部）106－107 頁。

<sup>(2)</sup> 日本におけるパブリッククラウドサービス市場規模は 2023（令和 5）年には 3.1 兆円まで増加する見込みである。なお、近年普及が著しいクラウドサービスの利用は、サービスの購入であり、資本財の購入とは異なるため情報化投資に含まれない。総務省「令和 6 年度版情報通信白書」（第 II 部）160 頁。

<sup>(3)</sup> 上松公雄「取得価額」『減価償却課税制度』日税研論集第 69 号（日本税務研究センター、2016）42 頁。

<sup>(4)</sup> 「使用料」という用語は、著作権法においては、著作物の「利用」の対価として授受されるものを

におけるソフトウェア投資の企業行動に大きな変化をもたらしていると考えられる。従来のソフトウェアの取得は、一定の要件を満たす場合には、減価償却資産のソフトウェアとして資産計上（オンバランス）され、減価償却費として損金経理される<sup>(5)</sup>。一方、クラウドサービスはクラウドベンダーが提供するサービスの対価（使用料）<sup>(6)</sup>として費用処理され、資産計上されないこと（オフバランス）になる。

クラウドサービスが普及する以前は、利用者はパッケージソフトウェアを購入し、その取得価額をソフトウェアとして資産計上（オンバランス）されていたが、同じ機能や効果を提供し、複数事業年度にわたり利用するクラウドサービスは、費用処理され資産計上されない（オフバランス）となるのは、課税の公平性の観点から再考する必要があるのではないかと疑問がある<sup>(7)</sup>。本論点は、クラウドサービスと従来型のオンプレミス<sup>(8)</sup>のソフトウェアとの境界における論点といえる。

2 点目は、新たなソフトウェア開発手法の税法上の取扱いである。ソフトウェア開発方法の進展はソフトウェアの取得価額に影響を与えているものと考えられる。従前から企業会計上と法人税法上でソフトウェアの取扱いが異なることが指摘されている<sup>(9)</sup>。企業会計上のソフトウェアの資産計上の要件は「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」<sup>(10)</sup>であるのに対し、法人税法上は取得価額に算入しないことができる費用として「将来の収益獲得または費用削減にならないことが明らかな場合」<sup>(11)</sup>という取扱いをしている。企業会計ではソフトウェアの資産計上の要件について保守性の立場であるのに対し、法人税法上では企業会計の考え方を参考としつ

---

指して用いられる。朝長英樹「税法等における著作権に関する用語と文言」朝長英樹編著『著作権の税務』（法令出版、2023）37 頁。

<sup>(5)</sup> 法人税法及び租税特別措置法は、一定の支出及び損失について、損金経理を条件として損金の額に算入することを認めている。損金経理というのは、その法人がその確定した決算において費用または損失として経理することをいう（法法 2 条 25 号）。金子宏『租税法（第 24 版）』（有斐閣、2021）351 - 352 頁。

<sup>(6)</sup> 「著作権の使用料」とは「著作権を有することで得られる著作物を利用させ又は使用させる対価」であって狭義の「料金」とは異なるものであると解すべきであるとされている。朝長・前掲注（4）107 頁。

<sup>(7)</sup> 金子教授は「租税制度は、公平や中立性の要請に適合するのみではなく、同時に効率（efficiency）および簡素（simplicity）の要請にも適合しなければならない。公平と効率が両立する場合には問題はないがこの両者は、しばしばトレード・オフの関係に立つ。その場合には、効率を優先させなければならないこともありうるが、しかし、原則としては公平を要請させるべきであろう。」と述べている。金子宏・前掲注（5）90 頁。

<sup>(8)</sup> オンプレミス（On-Premises）とはサーバー、ソフトウェアなどの情報システムを自社が管理している施設内に設置して管理運用することである。対義語がクラウドとなる。

<sup>(9)</sup> 成道教授は「法人税上の減価償却費の額と企業会計上の減価償却費の額が大きく乖離しているようなことがあれば、そういうわけにはいかないであろう。」と指摘されている。成道秀雄「総説」『減価償却課税制度』日税研論集第 69 号（日本税務研究センター、2016）8 頁。

<sup>(10)</sup> 日本公認会計士協会『会計制度委員会報告第 12 号「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」』（日本公認会計士協会、平成 11（1999）年 3 月 31 日）3 - 4 頁。

<sup>(11)</sup> 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」において、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、研究開発費の額、その他の額の合計額が少額などはソフトウェアの取得価額に算入しないことができるとされている。

つ、法律関係の画一的処理を図るため<sup>(12)</sup>、課税の公平性や中立性の観点から償却限度額を定めるなど一定の制約を課していると考えられる<sup>(13)</sup>。

自社利用のソフトウェアを開発する手法として、ウォーターフォール型開発と呼ばれる開発手法が従来から採用されている<sup>(14)</sup>。ウォーターフォール型開発とは、開発工程を企画・設計・開発・テストなどに区分して段階的に開発を進める開発手法である。ソフトウェア開発手法の進展により、アジャイル型開発手法<sup>(15)</sup>が普及しつつある。

アジャイル型開発手法は、ビジネス環境の変化に柔軟に対応できるものとして、デジタルトランスフォーメーション（DX）を実現するものであり、短期間で繰り返し機能の開発・改修を反復的・継続的に行い、徐々にソフトウェア全体を作り上げていく開発手法である<sup>(16)</sup>。

ウォーターフォール型開発では、開発工程の区分が明確で、開発工程単位での資産計上の判断ができたが、アジャイル型開発では明確な開発工程という断面が存在せず、また存在していたとしても短期間かつ不明瞭であり、どこからどこまでの開発工程がソフトウェアの資産計上の開始時点で終了時点であるか明確に線引きすることが困難であると考えられる<sup>(17)</sup>。

前述したとおり、従前から企業会計上と法人税上におけるソフトウェアの資産計上の要件について乖離があり、税会不一致が生じていることを指摘されてきたが、アジャイル型開発手法ではその乖離の幅がより拡大するものと考えられる。本論点は、アジャイル型開発と従来型のウォーターフォール型開発におけるソフトウェア開発手法の境界における論点である。

---

<sup>(12)</sup> 所得税法(49条)及び法人税法(31条)は、納税者が選定しうる償却方法を政令の定めに従任しているが、所得税法においては、納税者が選定した償却方法で計算した金額がそのまま償却費として必要経費に算入される(所法49条1項)。法人税法においては、納税者が選定した償却方法で計算した金額は損金に算入されるべき償却費の限度額(償却限度額)であり、減価償却費として損金に算入されるのは、法人が償却費として損金経理した金額のうち、償却限度額に達するまでの金額である。金子宏・前掲注(5)390頁。

<sup>(13)</sup> 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。金子宏・前掲注(5)358頁。

<sup>(14)</sup> デジタル庁『標準ガイドライン研修資料(2022年5月9日)』83頁に標準的な開発工程が例示されている。

<sup>(15)</sup> アジャイルソフトウェア開発(agile software development)の略。情報処理推進機構(IPA)『アジャイル領域へのスキル変革の指針 アジャイル開発の進め方』(情報処理推進機構(IPA)、2020)の参考2に「アジャイル開発の概念整理」が示されている。本レポートによれば「アジャイル開発とは、ビジネス価値の最大化に向けて、顧客に価値のあるソフトウェアを早く、継続的に提供するためのアプローチ」と例示されている。アジャイル開発自体は開発概念であり厳格な決まりごとや規範はないとされている。

<sup>(16)</sup> アジャイル開発では、イテレーションと呼ばれる開発プロセスを短期間(2~4週間程度)で反復して繰り返し実施される。

<sup>(17)</sup> ウォーターフォール型開発でないアジャイル的な開発は、非ウォーターフォール型開発と呼ばれ、Webアプリケーションなどを中心に広がっている。情報処理推進機構(IPA)『非ウォーターフォール型開発に関する調査 調査報告書』2009情財第0507号(情報処理推進機構(IPA)、2010)6頁。



3 点目は、ソフトウェアとコンテンツの融合の進展である。現在、各企業が保有するウェブサイトやスマホアプリは、動画・画像などのデジタルカタログのコンテンツとインターネット販売管理システムを高度に組み合わせられたソフトウェアや IT サービスが提供されている。

コンテンツとは、画像や動画データのことであるが、ソフトウェアと同様に、法人税上にはコンテンツの定義規定はない。

ソフトウェアもコンテンツも著作物と考えられるが、なぜソフトウェアのみが減価償却資産とされ、特掲されていない他の著作権<sup>(18)</sup>は非減価償却資産もしくは繰延資産なのかは明らかではない。ソフトウェアとコンテンツが融合していく中で、法人税法におけるコンテンツの位置付け、ソフトウェアとコンテンツの関係を整理する必要があると考えている。本論点は、ソフトウェアとコンテンツとの境界における論点といえる。

本論文では、法人税法におけるソフトウェアの取扱いについて、クラウドサービスの利用拡大やソフトウェア開発手法などソフトウェア技術の進展により見直すべき時期が到来しているのではないかという問題意識に基づき、法人税法におけるソフトウェアの取扱いについて考察したいと考えている。なお、本論文におけるクラウドサービスは、断りのない限り、原則として SaaS によるサービス提供として記載している。

本論文の構成は、以下のとおりである。

第 1 章では、企業会計、法人税法、会社法、著作権法及び特許法における「ソフトウェアの定義」について確認する。また、ソフトウェアと一体不可分なものとして取り扱うことがあるコンテンツの定義についても併せて述べる。

第 2 章「企業会計上のソフトウェアの取扱い」では、研究開発費等会計基準における関連規定について確認するとともに、同会計基準が適用される以前の繰延資産における取扱いについて整理する。また、日本公認会計士協会が 2022（令和 4）年 6 月 30 日に公表した「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料」における利用者（ユーザー）側の自社利用ソフトウェアに関する検討課題及び 2024（令和 6）年 9 月 13 日に公表された新リース会計基準のうち自社利用ソフトウェアに関連する部分について確認する。国際会計基準 IAS 第 38 号「無形資産」におけるソフトウェア及びクラウド・コンピューティングに関する論点を確認する。

第 3 章「法人税法上のソフトウェアの取扱い」では、平成 12（2000）年以前におけるソフトウェアの取扱いを振り返るとともに、平成 12（2000）年度改正以降のソフトウェアの取扱いについて確認し、企業会計上と法人税法上の取扱いの相違点について

---

<sup>(18)</sup> 税法等においてだけ「著作権」という用語のみが用いられ、「著作物」という用語が用いられてこなかったのかについては、課税の明確性や安定性を求める税制度の特殊性によるものと考えられる。朝長・前掲注（4）62－63 頁。

考察する。

第4章「裁判例の研究」では、平成12（2000）年度改正前の境界において、ソフトウェアの制作費について繰延資産及びソフトウェアの概念・範囲が争われた裁判例において、ソフトウェアが税法上において具体的にどのように定義され、研究開発費等会計基準との対応関係についてどのように判断されたのかについて検討する。

第5章「法人税法における利用者（ユーザー）側の自社利用ソフトウェアにおける論点の考察及び提言」では、自社利用ソフトウェアについて法人税法上における前述した3つの境界における論点について考察し、利用者（ユーザー）側における自社利用ソフトウェアの取扱いについて述べる。

最後に「おわりに」では、法人税法上におけるソフトウェアの今後の取扱いについて全体的な総括を行う。

## 第1章 ソフトウェアの意義

本章では企業会計上と法人税法上のソフトウェアとの相違点を明確にするため、まずソフトウェアの意義について確認する。また、ソフトウェアと一体不可分なものとして取り扱うことがあるコンテンツの定義についても併せて述べる。会社法上のソフトウェア、著作権法及び特許法で規定されているプログラムなど関連法令との関係性について確認する。

### 第1節 企業会計上のソフトウェアの意義

#### 1 「ソフトウェア」の意義

ソフトウェアは昭和24（1949）年設定の企業会計原則<sup>(19)</sup>の資産にはまだ登場していない。企業会計原則四（1）Dにおいて「固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分しなければならない。・・・営業権、特許権、地上権、商標権等は、無形固定資産に属するものとする。」とされているのみである。

その後、商業用コンピュータやパーソナルコンピュータの発達により高度情報化社会が到来し、企業活動においてソフトウェアが企業においても利用されるようになった。ソフトウェアが企業会計において正式に規定されたのは平成10（1998）年3月に公表された研究開発費等意見書<sup>(20)</sup>、研究開発費等会計基準<sup>(21)</sup>及び研究開発費等実務指針である。

研究開発費等会計基準では、「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て表現したプログラム等をいう。」と定義している。研究開発費等実務指針6では、ソフトウェアの概念・範囲について「ソフトウェアとは、コンピュータ・ソフトウェアをいい、その範囲は次のとおりとする。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」としている。

研究開発費等会計基準におけるソフトウェアとは、プログラムに加えて関連文書が

---

<sup>(19)</sup> 経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告『企業会計原則の設定について』（昭和24（1949）年7月9日）。

<sup>(20)</sup> ソフトウェアの会計基準の整備の必要性について「コンピュータの発達による高度情報化社会の進展の中で、企業活動におけるソフトウェアの果たす役割が急速に重要性を増し、その制作のために支出する額も次第に多額になってきている。このソフトウェアの制作過程には研究開発に当たる活動が含まれているが、ソフトウェアについての明確な会計基準が存在せず、各企業において区々の会計処理が行われており、会計基準の整備が望まれている。このため、本基準では、ソフトウェア制作過程における研究開発の範囲を明らかにするとともに、ソフトウェア制作費に係る会計処理全体の整合性の観点から、研究開発費に該当しないソフトウェア制作費に係る会計処理についても明らかにすることとした。」と述べている。企業会計審議会『研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書』（平成10（1998）年3月13日）二。

<sup>(21)</sup> 企業会計審議会『研究開発費等に係る会計基準』（平成10（1998）年3月13日）。

含まれるものと解することができる。

## 2 「コンテンツ」の意義

ソフトウェアに密接なものとしてコンテンツが挙げられる。コンテンツは、研究開発費等実務指針 29 において「ソフトウェアが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、コンテンツはその処理対象となる情報の内容である。コンテンツの例としては、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・音楽データ等を掲げることができる。ソフトウェアとコンテンツとは別個の経済価値を持つものであることから、本報告ではコンテンツはソフトウェアに含めないこととした。また、ゲームソフトは、一般的にソフトウェアとコンテンツが高度に組み合わせられて制作されるという特徴を有している。」と定義している。研究開発費等実務指針 29 ではコンテンツはソフトウェアに含めないことを明示的に示している。

## 3 「ソフトウェア」と「コンテンツ」の関係

研究開発費等会計基準では、ソフトウェアとコンテンツは別個の経済価値をもつものであるとされている。研究開発費等実務指針 7 では、「コンテンツは、ソフトウェアとは別個のものとして取扱い・・・ただし、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。」としている。

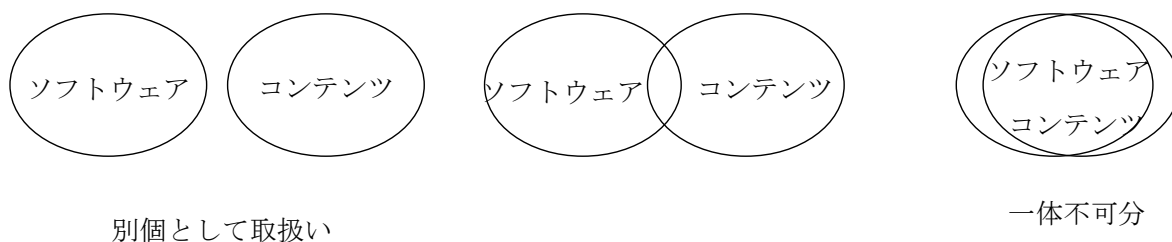
一体不可分な例として、研究開発費等実務指針 29 ではゲームソフトを例示している。その理由は、ゲームソフトは一般にソフトウェアとコンテンツが高度に組み合わせられて制作されるという特徴を有していることによるものとされている。今日、多くの企業では、インターネット上のウェブサイトにおいて、商品の電子カタログや動画などのコンテンツとインターネット販売システムを組み合わせた高度なシステムが実装されており、ゲームソフトと同様に、一体不可分となるソフトウェアの適用範囲に含まれ、その範囲は拡大しているものと考えられる。

ソフトウェアとコンテンツについて、研究開発費等実務指針 30 では制作者における会計処理及び研究開発費等実務指針 31 では購入者における会計処理を示している。企業が自社でウェブサイトを構築する場合は、研究開発費等実務指針 30 の制作者における会計処理が適用されるものと考えられる。

研究開発費等実務指針 30 では「コンテンツとソフトウェアは別個の経済価値として把握可能であり、両者は別個のものとして原価計算上も区分することになる。」とされるが、「両者が一体不可分なものとして明確に区分できない場合（例えば、一方の価値の消滅が、他方の価値の消滅に直接結び付く場合）には、その主要な性格がソフト

ウェアかコンテンツかを判断してどちらかにみなして会計処理する。」としている（図表 1）。

図表 1 ソフトウェアとコンテンツの関係



出所：筆者作成

ウェブサイトを外委託して構築する場合には、研究開発費等実務指針 31 の購入者側の会計処理が適用されるものと考えられる。研究開発費等実務指針 31 では「購入者においては、ソフトウェアとコンテンツにつき明確に線引きをすることは概念的には可能であっても、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、実務上は一体処理を認め、その主要な性格に応じてソフトウェアかコンテンツとして処理することが考えられる。」としており、「ソフトウェアとコンテンツの経済価値を明確に区分できる場合には両者を区分して会計処理することを妨げるものではない。」との取扱いを示している。

制作者側においてはソフトウェアとコンテンツは原価計算上、制作者内において区分経理できることから原則として別個ものとして会計処理するとしているのに対し、購入者側ではソフトウェアとコンテンツを一括購入するような場合には明確に区分ができないため主要な性格に応じて会計処理することになると解することができる。つまり、購入者側では主要な性格がコンテンツと判断される場合は、ソフトウェアが含まれていたとしてもコンテンツとして取扱われることになる。その主要な性格の判断基準については明確には示されていない。

## 第 2 節 法人税法上のソフトウェアの意義

### 1 「ソフトウェア」の意義

法人税法上にはソフトウェアの定義規定は置かれておらず、法人税法施行令 13 条 8 号ヌにおいて減価償却資産の範囲に含まれる無形固定資産として定められている<sup>(22)</sup>。

<sup>(22)</sup> 租税特別措置法施行令 27 条の 6②に「ソフトウェアは、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（これに関連する財務省令で定める書類を含むものとし、複写して販売するための原本、開発研究（新たな製品の製造若しくは新たな技術の発明又は現

なお、立法担当者は、法人税法施行令 13 条において、ソフトウェアの概念・範囲については特に定められていないことについて、「企業会計における概念・範囲と基本的には同様のものと考えられる」との見解を示している<sup>(23)</sup>。

(減価償却資産の範囲)

第十三条 法第二条第二十三号（定義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの（事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。）とする。

一～七 省略

八 次に掲げる無形固定資産

イ～リ 省略

ヌ ソフトウェア

ヌ～ナ 省略

九 省略

法人税法施行令 13 条の規定は、減価償却資産に含まれるものを限定列挙したものと理解されており、著作物は減価償却資産の範囲に含まれないことになるが、この理由として「時の経過によりその価値の減少しないもの」との見解がある<sup>(24)</sup>。著作権法により保護される各種権利は、著作権法によって保護されるため価値が減少しないこととされているものであり<sup>(25)</sup>、一方、プログラムや関連文書を含むソフトウェアは著作物であるが、著作権法で保護されるプログラムを主たる内容とするソフトウェアは、例外的に減価償却資産として定義されており、その理由については明らかにされていない。

平成 12（2000）年度改正の経緯について、立法担当者は、「近年、高度化・大規模化しているソフトウェアの実態をみると、①自己が所有し利用できること、②他に譲渡又は賃貸することが可能であること、③既存のものに新たな価値を付加することにより機能の拡充・向上等を図ることができることといった面があり、また、④その使用による物理的減耗はないが、開発競争等が激しく、時の経過とともに経済的に陳腐化するものであることから、その実質は減価償却資産と同様の性格を有するものと考えられます。・・・こうした実態を踏まえれば、ソフトウェアについては、減価償却資産

---

に企業化されている技術の著しい改善を目的として特別に行われる試験研究をいう。）の用に供されるものその他財務省令で定めるものを除く。）とする。」との定義規定がある。

<sup>(23)</sup> 中村信行ほか『平成 12 年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2000）207 頁。

<sup>(24)</sup> 上松・前掲注(3) 36 頁。

<sup>(25)</sup> 上松・前掲注(3) 44 頁。

として取扱うことが相当と考えられ、今回の改正で、これを減価償却資産のうち無形固定資産とすることとされました。」と述べている<sup>(26)</sup>。

税法上は、著作権は減価償却資産として掲げられていないが、「著作権法には多種多様な権利が包含されており、その内容によっては減価償却資産（あるいは繰延資産）として償却計算をすることが適当なものも含まれている」との考えも示されている<sup>(27)</sup>。

税法上の無形固定資産に該当するソフトウェアについては、研究開発費等意見書及び研究開発費等実務指針によって企業会計において基準の設定や会計処理が明らかにされたことに伴って、平成 12（2000）年 3 月の税制改正により、税法上も無形固定資産に含めることとされたものであり、この経緯から研究開発費等意見書及び研究開発費等実務指針が対象とするソフトウェアが前提とされるものと理解されている<sup>(28)</sup>。

平成 12（2000）年 3 月の税制改正により平成 12（2000）年 4 月 1 日以降に取得するソフトウェアについては、税務上の資産区分が無形固定資産（法令 13 ハヌ）となったが、それ以前の税務上の資産区分は繰延資産（旧法令 14①九ハ、旧法基通 8-1-7）とされていた<sup>(29)</sup>。

この繰延資産は、会社法上規定はないにもかかわらず、課税所得計算上独自の繰延資産が存在しており、旧法人税法施行令 14 条 1 項 9 号に列挙して規定されていた資産は「9 号繰延資産」と呼ばれており、会社法においては繰延資産としては認められていないため、固定資産、あるいは長期繰延費用として資産計上され、固定資産と繰延資産の中間的性質を持つと考えられていた<sup>(30)</sup>。

法人が他の者からソフトウェアの提供を受け、又は他の者に委託してソフトウェアを開発した場合におけるその要した費用は、旧法人税法施行令 14 条 1 項 9 号ハ（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）に規定する繰延資産に該当するとされていた<sup>(31)</sup>。現行の法人税法施行令 14 条 1 項 6 号ハ（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）にはソフトウェアは含まれないものと考えられる。

---

<sup>(26)</sup> 中村・前掲注(23) 22 頁。

<sup>(27)</sup> 上松・前掲注(3) 44 頁。

<sup>(28)</sup> 上松・前掲注(3) 42 頁。

<sup>(29)</sup> 平成 12（2000）年 3 月税制改正時の税務上の資産区分は無形固定資産（法令 13 ハリ）である。武田昌輔編『DHC コメンタル法人税法』（第一法規、加除式）1764 頁を参照のこと。令和 6（2024）年 11 月 18 日施行「二酸化炭素の貯留事業に関する法律の一部の施行に伴う関係政令の整備に関する政令（令和 6 年政令第 342 号）」により、「ロ 二酸化炭素の貯留事業に関する法律（令和 6 年法律第 38 号）2 条 8 項（定義）に規定する試掘権」が新たに追加されたことにより、ソフトウェアは法令 13 ハリから法令 13 ハヌとなっている。

<sup>(30)</sup> 奥田真也「日本における税法と無形資産」伊藤邦雄編著『無形資産の会計』（中央経済社、2006）216 頁。

<sup>(31)</sup> ソフトウェアに関して取得形態別の処理が求められ、自社製作の場合は即時損金処理が認められ、これに対して、購入又は外注製作の時には繰延資産として計上されてきた。また、税務上は繰延資産であっても、会計上は無形資産として認識されていた。奥田・前掲注(30) 219 頁。

(繰延資産の意義)

第十四条① 法第二条第二十四号に規定する政令で定める費用は、法人が支出する費用（資産の取得に要した金額とされるべき費用及び前払費用を除く。）のうち次に掲げるものとする。

一～五 省略

六 前各号に掲げるもののほか、次に掲げる費用で支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもの

イ 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

ロ 資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立ちのき料その他の費用

ハ 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

ニ 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ずる費用

ホ イからニまでに掲げる費用のほか、自己が便益を受けるために支出する費用

② 前項に規定する前払費用とは、法人が一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出する費用のうち、その支出する日の属する事業年度終了の日においてまだ提供を受けていない役務に対応するものをいう。

繰延資産については、企業会計、会社法、税務上の取扱いに差異があり、この点は「第2章 企業会計上のソフトウェアの取扱い」において取り上げる。

## 2 「コンテンツ」の意義

コンテンツについても法人税法には定義規定はない<sup>(32)</sup>。ソフトウェアと同様に、コンテンツも研究開発費等意見書及び研究開発費等実務指針が対象とするコンテンツと同一義に解釈すれば<sup>(33)</sup>、前節で述べたとおり、ソフトウェアとコンテンツが一体不可分の場合はソフトウェアとみなして会計処理し、明確に区分できる場合は、ソフトウ

<sup>(32)</sup> 賃上げ促進税制の条文（租税特別措置法施行規則 22 条の 10⑥）において、コンテンツについて「施行令第 27 条の 12 の 5 第 10 項第 1 号ロ（当該教育訓練等のために施設、設備その他の資産を賃借する場合におけるその賃借に要する費用その他これに類する財務省令で定める費用）に規定する財務省令で定める費用は、コンテンツ（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。以下この項において同じ。）の使用料（コンテンツの取得に要する費用に該当するものを除く。）とする。」と定義されている。

<sup>(33)</sup> 租税法上定義がなく他の法令の規定を参照してもその意義が明らかにすることが困難であるときは、社会通念に照らして検討することになる。租税法の概念については、借用概念、固有概念及び一般概念（社会通念上の概念）の 3 つに区分（三分法）するのが裁判例のとり立場である。今村隆『租税法上の「船舶」の概念と解釈のあり方』税研 208 号（日本税務研究センター、2019）33-35 頁。



ェアとコンテンツを区分することになる。

研究開発費等実務指針 29 においては、「コンテンツの例としては、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・音楽データ等」としていることからコンテンツは著作物に該当するものと考えられるが、法人税法施行令 13 条 1 項 8 号の減価償却資産（無形固定資産）として掲げられていないため、コンテンツは法人税法施行令 12 条 4 号「前三号に掲げる資産に準ずるもの」に含まれると考えられる。

法人税基本通達 8-1-10 において出版権（著作権法 79 条 1 項）は、法人税法施行令 14 条 1 項 6 号ホに規定する繰延資産（自己が便益を受けるために支出する費用）に該当するものとされている。コンテンツも出版権と同じく著作物であり非減価償却資産と考えられるが、原則として広告宣伝費等で支出時の一括損金として取り扱い、使用期間が 1 年を超える場合には繰延資産として区分され法人税法 32 条において償却費として損金経理される。

繰延資産は、法人税法 2 条 24 項において「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一年以上に及ぶもので政令で定めるものをいう」と定義されており、すでに代価の支払が完了するか支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待されるため、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上繰延資産として計上される<sup>(34)</sup>。

有形固定資産や前払費用が財貨や権利として換金価値ないし転売価格を有するのに対し、繰延資産は換金能力を有さず、会計的資産や擬制資産とよばれることがある<sup>(35)</sup>。

著作権のうち出版権については、著作権法上、一定の条件下で譲渡することも認められており（著作権法 87 条）、換金能力を有することから、出版権について繰延資産ではなく無形固定資産とすることについて検討の余地があるという見解もある<sup>(36)</sup>。

データベースなどのコンテンツも著作物であり、データベース自体に価値があり、出版権と同様に譲渡による換金性もあることから、繰延資産ではなく無形固定資産として区分にすることもできるのではないかと考えられる。繰延資産と無形固定資産の異同については、繰延資産は権利の保護が規定されていない及び原則的には譲渡対象とならないことに対し、無形固定資産は権利の保護が規定されていること及び譲渡が可能であること、つまり、権利としての保護の期待性及び譲渡可能性の差が、一応、繰延資産と無形固定資産を区分するメルクマールとされている<sup>(37)</sup>。

<sup>(34)</sup> 桜井久勝『財務諸表講義（第 25 版）』（中央経済社、2024）207 頁。

<sup>(35)</sup> 桜井・前掲注(34) 207 頁。

<sup>(36)</sup> 上松・前掲注(3) 45 頁。

<sup>(37)</sup> 吉牟田勲『新版 法人税法詳説－立法趣旨と解釈＜平成 6 年度版＞』（中央経済社、1994）194 - 195 頁。

著作物自体には寿命が存すると推察されることから、期間損益計算の安定性の観点から、減価償却による期間配分に有意性が認められるという考えもある<sup>(38)</sup>。

### 3 「ソフトウェア」と「コンテンツ」の関係

ソフトウェアとコンテンツが一体不可分な場合については、法人税法や法人税基本通達には該当規定は見当たらず、研究開発費等実務指針 31 に基づきコンテンツはソフトウェアに含まれるもの（一体不可分）として減価償却資産（無形固定資産）として取扱われることになると考えられる<sup>(39)</sup>。

一方、ソフトウェアとコンテンツを別個のものとして取扱うことができる場合には、ソフトウェアは減価償却資産（無形固定資産）、コンテンツは繰延資産として取扱われるものと考えられる。一体不可分と別個のものとする判断基準は主要な性格により判断することとなっており、その基準は明確には示されていない。

### 第3節 会社法上のソフトウェアの意義

本節では、会社法におけるソフトウェアの意義について確認する。会社法 431 条に「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」、会社計算規則 3 条に「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」と規定されている。

会社法上にはソフトウェアの定義規定は置かれておらず、会社計算規則 74 条 3 項 3 号チの無形固定資産として定められている。

（資産の部の区分）

第七十四条

①～② 省略

③ 次の各号に掲げる資産は、当該各号に定めるものに属するものとする。

一～二 省略

三 次に掲げる資産 無形固定資産

イ～ト 省略

チ ソフトウェア

リ～ヌ

---

<sup>(38)</sup> 上松・前掲注(3) 45 頁。

<sup>(39)</sup> 一般的にホームページの制作費用は、一時の費用処理の取扱いでよいとされているが、データベースにアクセスできるホームページの制作費用の処理については、データベースにアクセスできるようなプログラムが組み込まれているため、ソフトウェアの取得価額として処理するとされる。河手博＝成松洋一『減価償却資産の取得費・修繕費（改訂第八版）』（税務研究会出版局、2023）346 頁。

ル その他の無形資産であって、無形固定資産に属する資産とすべきもの

四 省略

五 繰延資産として計上することが適当であると認められるもの 繰延資産

④ 省略

コンテンツの定義については会社法、会社計算規則には定義規定は置かれておらず、会社法 431 条及び会社計算規則 3 条に基づき、企業会計基準による取り扱いになると考えられる。

## 第 4 節 著作権法上のソフトウェアの意義

著作権の対象である「著作物」は、著作権法 2 条 1 項 1 号において「思想又は感情を創作的に表現したものであって、文芸、学術、美術又は音楽の範囲に属するものをいう。」とされることから、プログラムは表現ではなく機能であるため、そもそもこのようなものを著作権法で保護すべきか、という点について大論争となっていた経緯がある<sup>(40)</sup>。昭和 60 (1985) 年の著作権法改正によりプログラムを著作物とすることが明文化されてからは、議論はその要件と保護範囲に移っている<sup>(41)</sup>。

本節では、著作権法上におけるソフトウェア及びコンテンツの定義規定について確認する。

### 1 「ソフトウェア」の意義

著作権法にはソフトウェアという定義はなく、著作権法 2 条においてプログラムの定義が示されている。

(定義)

第二条① この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 著作物 思想又は感情を創作的に表現したものであって、文芸、学術、美術

---

<sup>(40)</sup> ソフトウェアの法的保護は昭和 40 年代の後半から議論されていたが、昭和 57 年の日立・IBM 事件に前後してゲームのプログラムを中心とした侵害事件が多発してプログラムに著作物性を認める判決が示され、ソフトウェアの法的保護について通産省と文化庁で新規立法と著作権法改正の検討がなされた。最終的には通産省がプログラム権法の立法化を断念し、文化庁の著作権法改正案だけが残し、昭和 60 年 1 月 1 日から施行となっている。著作権法の立法経緯については、中山信弘『ソフトウェアの法的保護 (新版)』(有斐閣、1988) 9 - 14 頁を参照されたい。

<sup>(41)</sup> 中山教授は、「プログラムは、小説等とは決定的に異なった性質を有しており、このようなものを著作権法の枠内に取り込むということは、著作権法の性質自体にも大きな変化をもたらす契機となった。」とし、「著作権法の憂鬱」で述べたように、著作権法の世界に大きな混乱をもたらすことになったが、他方、このことは著作権法の新しい体系を考えさせられる材料になったとも言えよう。」と述べている。中山信弘『著作権法 (第 4 版)』(有斐閣、2023) 135 - 136 頁。

又は音楽の範囲に属するものをいう。

二 著作者 著作物を創作する者をいう。

三～十 省略

十の二 プログラム 電子計算機を機能させて一の結果を得ることができるようにこれに対する指令を組み合わせたものとして表現したものをいう。

十の三 データベース 論文、数値、図形その他の情報の集合物であつて、それらの情報を電子計算機を用いて検索することができるように体系的に構成したものをいう。

十一～二十五 省略

②～⑨ 省略

著作権法におけるプログラムと企業会計及び法人税法におけるソフトウェアの関係について明らかにする必要がある。ソフトウェアについて「煎じ詰めれば、コンピュータの使用法ないし計算方法のことであるといえよう。その中心はプログラムであるが、プログラムだけがソフトウェアというわけではなく、その川上あるいは川下にあるシステム設計書、フローチャート（流れ図）、ユーザーズ・マニュアル等もソフトウェアに含まれる。換言するならば、ソフトウェアとは、一定の作業をコンピュータに行わせるためにプログラムを作成し実行させるためのシステム」<sup>(42)</sup>との見解があり、つまり、プログラムはソフトウェアの構成要素の1つであると考えられる。

第1節で整理したとおり、研究開発費等実務指針6では「ソフトウェアとは、コンピュータ・ソフトウェアをいい・・・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」と定義されているが、この定義は、上記の「ソフトウェアとは、一定の作業をコンピュータに行わせるためにプログラムを作成し実行させるためのシステム」との見解に沿った定義であると考えられる。

ここで研究開発費等実務指針6の②フローチャート等の関連文書が著作権法のどの定義規定に該当するか確認する。

著作権法10条において次のように規定されている<sup>(43)</sup>。

（著作物の例示）

第十条① この法律にいう著作物を例示すると、おおむね次のとおりである。

---

<sup>(42)</sup> 中山・前掲注(40) 5頁。

<sup>(43)</sup> 税法等において「著作物」という用語が用いられているのは、消費税法2条1項8号の3のみとなっている。朝長・前掲注(4) 62 - 63項。

一～五 省略

六 地図又は学術的な性質を有する図面、図表、模型その他の図形の著作物

七 映画の著作物

八 写真の著作物

九 プログラムの著作物

② 省略

③ 第一項第九号に掲げる著作物に対するこの法律による保護は、その著作物を作成するために用いるプログラム言語、規約及び解法に及ばない。この場合において、これらの用語の意義は、次の各号に定めるところによる。

一 プログラム言語 プログラムを表現する手段としての文字その他の記号及びその体系をいう。

二 規約 特定のプログラムにおける前号のプログラム言語の用法についての特別の約束をいう。

三 解法 プログラムにおける電子計算機に対する指令の組合せの方法をいう。

著作権法 10 条 1 項 9 号の「プログラムの著作物」は研究開発費等実務指針 6 の「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」に該当し、著作権法 10 条 1 項 6 号の「地図又は学術的な性質を有する図面、図表、模型その他の図形の著作物」は研究開発費等実務指針 6 の「②システム仕様書、フローチャート等の関連文書プログラム」に該当するものと考えられる<sup>(44)</sup>。

## 2 「コンテンツ」の意義

研究開発費等実務指針 29 においてコンテンツは、「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・音楽データ等を掲げることができる。」と例示されている。

著作権法におけるコンテンツは、同法 10 条 1 項の地図又は学術的な性質を有する図面、図表、模型その他の図形の著作物（6 号）、映画の著作物（7 号）、写真の著作物（8 号）に該当するものと考えられる。また、著作権法 2 条 1 項 10 の 3 号のデータベースは、同法 12 条の 2 において「データベースでその情報の選択又は体系的な構成によって創作性を有するものは、著作物として保護」のデータベースの著作物とされて

---

<sup>(44)</sup> フローチャートは、一般には、プログラムの著作物ではなく、図面の著作物（著作権法 10 条 1 項 6 号）と考えられる。フローチャートの中でも詳細なものは、ソース・コードとほぼ一対一に対応し、フローチャート見ればほとんど創作的行為なしにソース・コードの作成が可能となる場合もありうる。中山・前掲注(40) 53 頁。

おり、データベースもコンテンツに含まれるものと考えられる。つまり、研究開発費等実務指針におけるコンテンツは、著作権法上の各著作物に跨るものであると考えられる。

### 3 「ソフトウェア」と「コンテンツ」の関係

第1節において研究開発費等会計基準ではソフトウェアとコンテンツは別個の経済価値を持つものであるとされ、また、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い、その主な性格により会計処理することを確認したが、一体不可分と認められた場合における著作権法上の取扱いについての規定は見当たらない。

一体不可分と認められた場合は、ソフトウェアは、著作権法10条1項9号のプログラムの著作物及び同条1項6号の地図又は学術的な性質を有する図面、図表、模型その他の図形の著作物、コンテンツは、同法12条の2のデータベース、同法10条1項7号の映画の著作物及び同法10条1項8項の写真の著作物から構成されるものと考えられる。つまり、ソフトウェアとコンテンツが一体不可分となる場合には、著作権法10条1号6項から9項までの複数の著作物から構成される複合体（著作物の束）の性格を有するものと考えられる。

著作権法における著作権に含まれる権利の種類のうちソフトウェア及びコンテンツに関連するものは複製権（21条）、公衆送信権等（23条）、頒布権（26条）、譲渡権（26条の2）、貸与権（26条の3）、翻訳権、翻案権等（27条）、二次的著作物の利用に関する原著者の権利（28条）が該当する<sup>(45)</sup>。

なお、ソフトウェアの使用権について「著作権法には使用権という概念はなく、複製権がその中心である。ところがソフトウェアは、使用されて始めて価値があり、また現実の取引においても使用権設定契約のなされているのが常である。したがって、ソフトウェアについては使用権という概念の導入を図り、それを中心として新規立法をなすべきである」<sup>(46)</sup>との見解が示されている。

### 第5節 特許法上のソフトウェアの意義

本節では、特許法におけるソフトウェアの意義について確認する。特許法の本法にはソフトウェアという定義はなく、特許法2条4項においてプログラム等として定義

---

<sup>(45)</sup> 翻案権や二次的著作物の利用に関する原著者の権利はオープンソースソフトウェア（OSS）利用においてしばしば問題となる。OSSとはソフトウェアのソース・コードが無償で公開され、利用や改変、再配布を行うことが誰に対しても許可されているソフトウェアのことである。経済産業省『OSSの利活用及びそのセキュリティ確保に向けた管理手法に関する事例集』（経済産業省商務情報政策局サイバーセキュリティ課、2021）4頁。

<sup>(46)</sup> 中山・前掲注(40) 19頁。

されている。

(定義)

第二条① この法律で「発明」とは、自然法則を利用した技術的思想の創作のうち高度のものをいう。

②～③ 省略

④ この法律で「プログラム等」とは、プログラム（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されたものをいう。以下この項において同じ。）その他電子計算機による処理の用に供する情報であってプログラムに準ずるものをいう

特許法のプログラムの定義は、研究開発費等会計基準のソフトウェアの定義（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て表現したプログラム等）とほぼ同じ定義であることが判る。

特許法では、ソフトウェアについて特許・実用審査基準<sup>(47)</sup>に以下の用語の説明がなされている。

コンピュータソフトウェア関連発明（用語の説明）

(i) 情報処理

使用目的に応じた情報の演算又は加工をいう。

(ii) 手順

所定の目的を達成するための時系列につながった一連の処理又は操作をいう。

(iii) コンピュータソフトウェア

コンピュータの動作に関するプログラム、その他コンピュータによる処理の用に供する情報であってプログラムに準ずるものをいう（第 2 条第 4 項の「プログラム等」に同じ。以下この章において、「ソフトウェア」ともいう。）。

(iv) プログラム

コンピュータ（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されたものをいう（第 2 条第 4 項）。

(v)～(vi) 省略

(vii) プログラムに準ずるもの

コンピュータに対する直接の指令ではないためプログラムとは呼べないが、コ

---

<sup>(47)</sup> 特許庁『特許・実用審査基準 附属書 B 第 1 章 コンピュータソフトウェア関連発明（2019. 1）』1 - 2 項。

ンピュータの処理を規定するものという点でプログラムに類似する性質を有するものをいう。例えば、データ構造が「プログラムに準ずるもの」に該当することがある。

(viii) データ構造

データ要素間の相互関係で表される、データの有する論理的構造をいう。

(ix) 構造を有するデータ

データ要素間の相互関係で表される論理的構造を有するデータをいう。

(x)～(xi) 省略

特許法上のコンピュータソフトウェア(iii)の定義は、法人税法上のソフトウェア(法令 13 ハヌ)の借用概念と解釈してよいか確認する<sup>(48)</sup>。特許法上のコンピュータソフトウェア(iii)は「コンピュータの動作に関するプログラム、その他コンピュータによる処理の用に供する情報であってプログラムに準ずるもの」と示されているが、「準ずるもの」に「関連文書」が含まれているとは文理解釈上、読み取ることができず、したがって、特許法における「ソフトウェア」は固有概念ではないかと考えられる<sup>(49)</sup>。

## 第6節 小括

本章では、ソフトウェア及びコンテンツについて企業会計、法人税、会社法、著作権法及び特許法における定義を確認した。

企業会計上のソフトウェアとは、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から構成されるもの(研究開発費等実務指針 6)であり、法人税法におけるソフトウェアは、この企業会計のソフトウェアを指すものと考えられる。

法人税法上にはソフトウェアの定義規定が置かれておらず、法人税法施行令 13 条 8 号ヌにおいて減価償却資産の範囲に含まれる無形固定資産として定められているのみであるが、ソフトウェアの概念・範囲については特に定められていないことについて、「企業会計における概念・範囲と基本的には同様のものと考えられる」との立法担当者の見解を確認した。

---

<sup>(48)</sup> 「金子教授は、借用概念の場合には、原則として、借用先の民商法等と同じ意義に解釈すべきである」としており、これを「統一説」という。今村隆『借用概念論・再考』税大ジャーナル 16 号(国税庁、2011) 26 頁。

<sup>(49)</sup> 「租税法が用いている概念の中には、2 種類のものがある。1 つは、他の法分野で用いられている概念である。他の法分野から借用しているという意味で、これを借用概念と呼ぶ。」「第 2 は、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念である。これを固有概念と呼ぶ。」と述べている。金子宏・前掲注(5) 126-127 頁。



ソフトウェアは平成 12（2000）年 3 月税制改正により無形固定資産となったが、それ以前の税務上の資産区分は旧法人税法施行令 14 条 1 項 9 号ハの繰延資産（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）であったことについて確認した。

また、会社法上にはソフトウェアの定義規定は置かれておらず、会社計算規則 74 条 3 項 3 号チの無形固定資産として定められている。コンテンツの定義については会社法、会社計算規則には定義規定は置かれておらず、会社法 431 条及び会社計算規則 3 条に基づき、企業会計基準による取り扱いになると考えられる。

著作権法にはソフトウェアという定義はなく、同法 2 条 1 項 10 の 2 号においてプログラムの定義が示されている。同法 10 条 1 項 9 号の「プログラムの著作物」は、研究開発費等実務指針 6 の「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」に該当し、同法 10 条 1 項 6 号の「地図又は学術的な性質を有する図面、図表、模型その他の図形の著作物」は、研究開発費等実務指針 6 の「②システム仕様書、フローチャート等の関連文書プログラム」に該当するものと考えられる。

法人税法施行令 13 条の規定は、減価償却資産に含まれるものを限定列挙したものと理解されており、著作物はこの減価償却資産の範囲に掲げられておらず、この理由として著作物は「時の経過によりその価値の減少しないもの」との見解がある。著作権法により保護される各種権利は、著作権法によって保護されるため価値が減少しないこととされている一方で、プログラムや関連文書を含むソフトウェアは著作物であるが、ソフトウェアが例外的に減価償却資産として定義されている理由については明らかにされていないことについて述べた。

コンテンツについても法人税法には定義規定はない。コンテンツは法人税法施行令 12 条 4 号「前三号に掲げる資産に準ずるもの」に含まれると考えられる。

ソフトウェアと同様に、コンテンツも研究開発費等意見書及び研究開発費等実務指針が対象とするコンテンツと同一義に解釈してよいと考えられ、企業会計上はソフトウェアとコンテンツが一体不可分の場合はソフトウェアとみなして会計処理をし、明確に区分できる場合は、ソフトウェアとコンテンツを区分することになる。購入者側では主要な性格がコンテンツと判断される場合は、ソフトウェアが含まれていたとしてもコンテンツとして取扱われることになる。その判断基準については明確には示されていない。

データベースなどのコンテンツは著作物であり、データベース自体に価値があり、出版権と同様に譲渡による換金性もあると考えられることから、繰延資産ではなく無形固定資産として区分にすることもできるのではないかと考えることもできる。さらに著作物自体には寿命が存すると推察されることから、期間損益計算の安定性の観点から、減価償却による期間配分に優位性が認められるという考えもある。

ソフトウェアとコンテンツが一体不可分となる場合には、複数の著作物から構成さ

れる複合体（著作物の束）の性格を有するものと考えられ、コンテンツは著作物であり非減価償却資産と考えられるが、繰延資産として区分され法人税法 32 条において償却費として損金経理されていることとは相違することになり、この点について検討の余地があると考えられる。

また、「著作権法には使用权という概念はなく、複製権がその中心である」ことから「ソフトウェアについては使用权という概念の導入を図り、それを中心として新規立法をなすべきである」との見解を確認した。

第 2 章においては、本章で整理したソフトウェアの定義を踏まえ、企業会計上のソフトウェアの取扱いを確認する。

## 第2章 企業会計上のソフトウェアの取扱い

本章では、第3章で法人税法上のソフトウェアにおける取扱いを整理するために、企業会計原則、研究開発費等会計基準における自社利用のソフトウェアに関する規定、日本公認会計士協会「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料」の概要及び2024（令和6）年9月に改正された新リース会計基準について確認する。また、国際会計基準IAS第38号「無形資産」の定義及びクラウド・コンピューティングに関する論点について確認する。

### 第1節 企業会計原則におけるソフトウェアの取扱い

本節では、企業会計原則におけるソフトウェアの規定について確認する<sup>(50)</sup>。第1章第1節のとおり、ソフトウェアは企業会計原則の資産には掲名されておらず「無形固定資産に属するもの」に含まれる。コンテンツは繰延資産として取扱いをされることがあり、企業会計原則における繰延資産の規定についても併せて確認する。

#### 1 ソフトウェアの取得価額

無形固定資産の取得価額については、企業会計原則五Eにおいて次のように定められているのみである<sup>(51)</sup>。

E 無形固定資産については、当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。[注25]<sup>(52)</sup>

企業会計原則には取得の形態による具体的な定めはなく、企業会計審議会「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」（以下、連続意見書という。）において調整が図られている<sup>(53)</sup>。連続意見書第三「有形固定資産の減価償却について」に

---

<sup>(50)</sup> ソフトウェアの分類には、OS、ミドルウェア（M/W）、アプリケーション（AP）がある。OSとはオペレーティングシステムの略語でハードウェア制御などの基本ソフトウェアであり、ミドルウェア（M/W）はOSとアプリケーション（AP）の橋渡しの役割を担うソフトウェアである。本論文では、主にアプリケーション・ソフトウェアを検討対象としている。

<sup>(51)</sup> 「企業会計原則」に無形資産に関して詳細な内容が盛り込まれていない理由として「無形固定資産が外部の第三者との取引により取得された法的な保護のある権利に限定されてきたため、認識にあたって客観的な根拠が存在し、特別のルールを設ける必要がなかった点がある」と述べている。大塚成男「日本における従来の会計処理」伊藤邦雄編著『無形資産の会計』（中央経済社、2006）121頁。

<sup>(52)</sup> [注25]は営業権に関する注記である。「営業権は、有償で譲受け又は合併によって取得したもの限り貸借対照表上に計上し、每期均等額以上を償却しなければならない。」と定められており、外部との取引の存在を認識の要件として、減価償却の対象とすべきことは明確に示されている。大塚・前掲注(51) 121 - 122 頁。

<sup>(53)</sup> 『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書』（昭和37（1962）年8月）は、企業会計原則と商法、証券取引法、税法などとの間での相違点の調整や企業会計原則の考え方を明示するために企業会計審議会から公表されている。（企業会計審議会、1962）。

において固定資産の取得形態として、1 購入、2 自家建設、3 現物出資、4 交換、5 贈与の 5 つの取得形態について示している。ソフトウェアの取得形態としては 1 購入、2 自家建設が該当するものと考えられる。

購入した場合には、2 つのケースがあり、①購入と同時に使用できるケース、②購入後使用可能な状態にするまでに、組立、据付当の作業を必要とするケースがあり、①のケースでは購入代価に購入に要した外部付属費用を加算した額が取得価額とされ、②のケースでは、外部付属費用に加えて、有形固定資産を稼働させるまでに必要とされる内部付随費用を加算した額が取得価額とされる<sup>(54)</sup>。

自家建設した場合には、適正な原価計算基準に従って計算した製造原価をもって取得原価とするとされる<sup>(55)</sup>。

## 2 ソフトウェアの資本的支出と収益的支出

固定資産に係る支出が、資本的支出とされるか、収益的支出とされるかは、期間損益計算において重要な意味を持つ。ある支出が資本的支出とされた場合は、固定資産の取得原価に算入され、当該資産の耐用期間にわたって償却、漸次費用化され、収益的支出とされた場合は、支出期の費用として即時的に費用化される違いがあり、期間利益が直接的な影響を受けることになる<sup>(56)</sup>。

資本的支出に該当するものとしては、①固定資産の耐用年数が延長した場合、②固定資産の価値が増加した場合が該当する。固定資産の単なる維持・管理にすぎない支出は収益的支出とされる<sup>(57)</sup>。

## 3 ソフトウェアの減価償却の方法

無形固定資産の減価償却については、企業会計原則第三・五において「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。・・・無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。繰延資産についても、これに準じて、各事業年度に均等額以上を配分しなければならない。」と規定している。減価償却の目的は、適正な費用配分を行うことにより、毎期の損益計算を正確にならしめることにある<sup>(58)</sup>。法人税法の規定に起因して、無形固定資産では残存価

<sup>(54)</sup> 河崎照行「固定資産(1)」佐藤信彦ほか編著『スタンダードテキスト財務会計論 I 基本論点編 (第 17 版)』(中央経済社、2024) 214 頁。

<sup>(55)</sup> 河崎・前掲注(54) 216 頁。

<sup>(56)</sup> 河崎・前掲注(54) 219 頁。

<sup>(57)</sup> 河崎・前掲注(54) 219 頁。

<sup>(58)</sup> 河崎・前掲注(54) 220 頁。

額をゼロとする定額法が採用されている<sup>(59)</sup>。

固定資産の減価償却の方法については、企業会計原則注解 20 において①定額法、②定率法、③級数法、④生産高比例法を例示している。無形固定資産であるソフトウェアの減価償却の方法については、企業会計原則には定めはなく、税法上は定額法が適用されている（法令 48①四、法令 48 の 2①四）。

減価償却費については、「昭和 40 年度の税制改正で減価償却費に損金経理要件<sup>(60)</sup>が付されてから、法人税法が企業会計に影響を与えているとして、いわゆる逆基準性に対して批判がなされてきた。」と指摘がされている<sup>(61)</sup>。逆基準性とは「租税法をはじめとする税務会計の処理が、本来法人税法が準拠する商法・会計法、企業会計に影響を与えるという問題」であり、「法人税法上のルールを意識しすぎるあまり、本来の企業会計で求められるべき適正な期間損益計算等の目的を阻害することになりかねない」との指摘である<sup>(62)</sup>。

## 4 ソフトウェアの耐用年数

固定資産の耐用年数については、連続意見書第三「有形固定資産の減価償却について」の八において固定資産の耐用年数は「物質的減価と機能的減価の双方を考慮して決定されねばならない。」とし、「今日のように技術革新がめざましい勢いで進行しつつある時代においては、機能的減価を軽視することは許されない。」と述べている。

ソフトウェアの耐用年数については、企業会計原則には定めはなく、財務省の「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（耐令）及び別表第三無形減価償却資産の耐用年数表のソフトウェアの「複写して販売するための原本 3 年」、「その他のもの 5 年」の適用がされており、利用者（ユーザー）側における自社利用のソフトウェアの耐用年数は「その他のもの 5 年」が適用される<sup>(63)</sup>。

---

<sup>(59)</sup> 桜井・前掲注(34) 205 頁。

<sup>(60)</sup> 法人が損金経理をした場合に限って損金算入が認められている事項で主なものは減価償却資産の償却費、繰延資産の償却費、資産の評価損、業務執行役員の業績連動給与、未払使用人賞与、貸倒損失、圧縮記帳による圧縮損、引当金への繰入額である。これらの項目は主として法人の内部取引であり、その発生の事実も金額も客観的・明示的でない。そこで損金経理の要件を課すことにより、取引の客観化を図るとともに、その金額をいくらか認識するのか、法人の意思を確認しようとしている。成松洋一『法人税法一理論と計算一（二十訂版）』（税務経理協会、2024）22 頁。

<sup>(61)</sup> 成道・前掲注(9) 8 頁。

<sup>(62)</sup> 酒井克彦『プロGRESS税務会計論Ⅰ－租税法と企業会計の接点－』（中央経済社、2017）93 頁。

<sup>(63)</sup> 研究開発費等実務指針 21 では、自社利用のソフトウェアについて「償却の基礎となる耐用年数としては、当該ソフトウェアの利用可能期間によるべきであるが、原則として 5 年以内とし、5 年を超える年数とするときには、合理的な根拠に基づくことが必要である。」と示されている。なお、市場販売目的及び自社利用目的のソフトウェアについては、見込販売数量又は見込販売収益に基づく減価償却方法により合理的な減価償却方法によって償却することが認められている。

## 5 コンテンツの取扱い

第1章においてコンテンツは法人税法上では繰延資産として取扱われることがあることについて述べたが、ここでは企業会計原則における繰延資産の取扱いについて確認する。

企業会計原則注15において「将来の期間に影響する特定の費用」・・・これらの費用は、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上繰延資産として計上することができる。」と規定し、資産計上と償却することを定めている。

減価償却の方法については、企業会計原則五において「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。」と前置きして、「繰延資産は、有償取得の対価を一定の償却方法によって各事業年度に配分しなければならない。」と述べるにとどまっている<sup>(64)</sup>。

## 第2節 繰延資産会計

繰延資産については、企業会計、会社法及び法人税の取扱いに差異があり、本論文における論点の1つであると考えている。繰延資産について、過去の沿革も含めて、紙幅を割いて述べる意味があると考えている<sup>(65)</sup>。

ソフトウェアについては明確な会計基準が存在せず、1998（平成10）年に公表された研究開発費等会計基準によってソフトウェア制作費の会計基準が整備された。それ以前は繰延資産として研究開発費に類似する概念の試験研究費及び開発費の規定が存在していたが、その範囲が不明確であること及び資産計上が任意であることの問題点が指摘されていた<sup>(66)</sup>。

### 1 繰延資産会計の変遷

繰延資産会計がわが国に導入されたのは、1949（昭和24）年に企業会計原則が制定されたときであり、繰延資産会計は引当金会計と並んで、発生主義会計を基本原理とする企業会計原則におけるシンボルというべき役割とされていた<sup>(67)</sup>。

企業会計原則（貸借対照表原則1D）では繰延資産とは「将来の期間に影響する特定の費用は、次期以降の期間に配分して処理するため、経過的に貸借対照表の資産の部に記載することができる。」とされている。注解15において「将来の期間に影響する

<sup>(64)</sup> 企業会計審議会・前掲注（53）第五 繰延資産について 第一（一）。

<sup>(65)</sup> 繰延資産の会計が戦後間もなく設定された企業会計原則を通じてわが国に導入された経緯など繰延資産会計の変遷について整理されている。若杉明『経済社会環境の変化と企業会計』（ビジネス教育出版社、2017）83 - 102 頁。

<sup>(66)</sup> 田代樹彦「研究開発費とソフトウェア」佐藤信彦ほか編著『スタンダードテキスト財務会計論 II 応用論点編（第17版）』（中央経済社、2024）154 - 155 頁。

<sup>(67)</sup> 若杉・前掲注（65）83 頁。

特定の費用」とは「すでに対価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用」とし、「これらの費用は、その効果が及ぶ数期間に配分するため、経過的に貸借対照表の資産の部に記載して繰延経理することができる」としている<sup>(68)</sup>。

繰延資産については、「企業会計上の論理、すなわち適正な期間損益計算の観点からであるが、実体を伴っていない計算擬制的資産にすぎない繰延資産は、債権者保護を指向する旧商法においては容易に許容できるものではない」<sup>(69)</sup>であり、「理論的な側面においては、収益費用中心観と資産負債中心観との対比においてその認否の問題として存在してきた」と指摘されている<sup>(70)</sup>。

## 2 企業会計、会社法、法人税法における繰延資産の範囲

繰延資産の範囲について、「歴史的に企業会計原則、商法（会社法）、法人税法との間で相違があり、企業会計原則と商法や法人税法との間での調整が図られてきた経緯があるが、もっとも繰延資産の範囲を広くとっているのが法人税法であり、費用収益対応原則を重視していると解される」としている<sup>(71)</sup>。法人税法における繰延資産の取扱いについては第3章において述べる<sup>(72)</sup>。

繰延資産の具体的な会計処理については、旧商法施行規則に従って行われていたが、2006（平成18）年施行された会社法により繰延資産の会計処理のあり方に影響を与え、会社法と同時に施行された会社計算規則では第74条第3項5号に「繰延資産として計上されることが適当であると認められるもの」としか規定されていないことになった<sup>(73)</sup>。2006（平成18）年に実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」が企業会計基準委員会より公表され、繰延資産として取扱いを限定列挙している<sup>(74)</sup>。

---

<sup>(68)</sup> 「将来の期間に影響する特定の費用というものは、すでに述べたように、本来的に資産性を有している故に、繰延経理されるものではない。資産性の乏しい項目はできるだけ早く費用化するのが望ましいのであるが、企業の収益力の測定表示を重視し、企業利益をして企業業績を表す指標たらしめようとする目的との関連において、さらに配当財源確保に係わせて特定の費用の処理法を企業の裁量に委ねようとする。」と述べている。若杉明『繰延資産会計の変遷』紀要第9号（LEC会計大学院、2011）46-47頁。

<sup>(69)</sup> 河崎・前掲注(54) 255頁。

<sup>(70)</sup> 河崎・前掲注(54) 257頁。

<sup>(71)</sup> 藤井誠「社会経済の発展がもたらす新たな費用」『費用の認識、帰属と計上額の税務』日税研論集第85号（日本税務研究センター、2024）205頁。

<sup>(72)</sup> 昭和63年12月政令第362号の「消費税に係るコンピュータ・ソフトウェアの開発費用で昭和63年12月30日から平成2年3月31日までの間に支出されるもの（繰延資産に該当するもの）について、任意償却が認められることとなった。」との記載のとおり、ソフトウェアは繰延資産として取り扱われていた。武田・前掲注(29) 2057頁。

<sup>(73)</sup> 河崎・前掲注(54) 257頁。

<sup>(74)</sup> 繰延資産として限定列挙しているのは、株式交付費、社債発行費等、創立費、開業費、開発費の5項目である。企業会計基準委員会『実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」』（平成18(2006)年8月11日）。

繰延資産の当面の取扱いの「開発費」と研究開発費等会計基準の「研究開発費」は区別されており<sup>(75)</sup>、「開発費」は「効果の及ぶ期間の判断にあたり、支出の原因となった新技術や資源の利用期間が限られている場合には、その期間内（ただし、最長でも5年以内）に償却しなければならない」（当面の取扱い3（5））とされ、「研究開発費」はその内容に応じて費用処理すべきとされている。

### 第3節 研究開発費等に係る会計基準

企業会計審議会は、平成10（1998）年3月13日に「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」（研究開発費等意見書）を公表し、企業会計の経営方針や将来の収益予測に関する重要な情報と位置付けられている研究開発費及びソフトウェアの制作費に係る会計処理を明確にするために「研究開発費等に係る会計基準」（研究開発費等会計基準）を設定している。日本公認会計士協会は平成11（1999）年3月31日に「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」（研究開発費等実務指針）を公表している。

本節では、研究開発費等意見書、研究開発費等会計基準及び研究開発費等実務指針におけるソフトウェアの関連規定について述べる。

#### 1 ソフトウェアの開発工程とソフトウェア関連文書

研究開発費等会計基準において「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。」と規定されているが、研究開発費等実務指針6ではソフトウェアの概念・範囲について「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」と示している。

ソフトウェアには、制作するプログラムそのものに加えて、システム仕様書などの関連文書もソフトウェアに含まれる。研究開発費等実務指針6では関連文書がどの範囲を示すのかは明らかにされていないため、上記②の関連文書について確認する。

ソフトウェア制作の開発工程は、一般的には工程別に企画・要件定義・設計・開発・テスト・移行・運用・保守に区分<sup>(76)</sup>され、各工程では図表2に例示する関連文書が作

<sup>(75)</sup> 桜井・前掲注(34) 214頁。

<sup>(76)</sup> 開発工程の区分や名称は開発ベンダーにより異なり、ソフトウェア取引における課題となっていた。情報処理振興機構（IPA）は、ソフトウェア開発において、発注者、受注者などの利害関係者など関係する人々が“同じ言葉を話す”ことができるよう、共通的な枠組みである「共通フレームワーク」を公表している。2007（平成19）年に「共通フレームワーク2007」を公表し、2013（平成25）年に「共通フレームワーク2013」が改訂されている。情報処理推進機構（IPA）『共通フレーム2013～経営者、業務部門とともに取り組む「使える」システムの実現～』（情報処理推進機構（IPA）技術本部ソフトウェア高信頼化センター（SEC）、2013）まえがき。



成される。ソフトウェア制作の初期段階である企画工程ではシステム企画書及びシステム開発計画書、要件定義工程では要件定義書、設計工程では基本設計書及び詳細設計書<sup>(77)</sup>、開発工程ではプログラム仕様書、テスト工程ではテスト仕様書及びテスト実施結果報告書、移行工程では移行計画書及び移行手順書、運用工程では運用計画書及び運用報告書、保守工程で保守計画書及び保守報告書などの各種関連文書が成果物として作成されることになる。

図表 2 ソフトウェア制作における開発工程と関連文書

開発工程	各工程における関連文書
企画	システム企画書、システム開発計画書
要件定義	要件定義書
設計	基本設計書、詳細設計書
開発	プログラム仕様書
テスト	テスト仕様書、テスト実施報告書
移行	移行計画書、移行手順書
運用	運用計画書、運用報告書
保守	保守計画書、保守報告書

出所：共通フレームワーク 2013 などを基に筆者作成

いずれの関連文書もソフトウェア制作の各工程で作成された一連の文書であり、ソフトウェアの範囲の対象に含まれるものと考えられる。ただし、ここで掲げたすべての関連文書がソフトウェアとして資産計上の対象となるのかについては検討が必要となる。ソフトウェアとして資産計上される関連文書の範囲の根拠については第 4 節で述べるものとする。

なお、本論文におけるソフトウェア制作の開発工程は、原則として図表 2 に示した標準的な開発工程を用いることとする。

## 2 ソフトウェアとコンテンツの会計処理

研究開発費等実務指針 7 ではコンテンツはソフトウェアとは別個のものとして取り扱うとしているが、動画・画像と組み合わせたウェブサイトのようソフトウェア構成は、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相当するものと考えられる。この場合は、両者を一体として取り扱いことが

<sup>(77)</sup> 基本設計書には機能、画面、帳票などが含まれることから外部設計書、詳細設計書にはプログラム処理、データベース構造などが含まれることから内部設計書という名称を用いている開発標準もある。

できるという点については前述したとおりである。

コンテンツについては、研究開発費等会計基準及び研究開発費等実務指針では具体的には規定されておらず、「研究開発費及ソフトウェアの会計処理に関する Q&A」（研究開発費等 Q&A）<sup>(78)</sup>の Q8 において「コンテンツとはその処理対象となる電子データである情報の内容をいい・・・コンテンツの例としては、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・音楽データ等」とし、「実務指針では、ソフトウェアとコンテンツとは別個の経済価値を持つものと考え、また、それぞれの会計慣行があることから、ソフトウェアにコンテンツを含めない」としている。

ソフトウェアとコンテンツが一体として取り扱う場合の会計処理として、研究開発費等 Q&A の Q9 でゲームソフトの制作を例示しており、その理由として「ゲームソフトの制作では、ソフトウェアとコンテンツが同時にかつ高度に組み合わせて制作される場合が一般的・・・制作費の巨額化に伴い、ソフトウェアの制作とコンテンツの制作がその過程で区分されているときには、制作費の集計においても両者を区分して処理することが合理的である」と述べている。

研究開発費等会計基準が規定された当時において、ソフトウェアとコンテンツが高度に一体化したものとしてはゲームソフトウェアが主なものであったが、現在では各企業が保有するウェブサイトやスマホアプリではデジタルコンテンツとソフトウェアを高度に組み合わせたシステムも登場しており、一体化で処理すべきソフトウェアの適用領域は拡大していると考えられる。

両者の一体処理が認められ、ウェブサイトが主たる性格であればプログラムとコンテンツはソフトウェアとして資産計上され、一方、動画・画像などが主たる性格であればソフトウェアとコンテンツは広告宣伝費などの勘定科目で費用処理されることになる<sup>(79)</sup>。

主要な性格により、ソフトウェアとコンテンツのどちらかにみなして会計処理をする判断基準が示されていないこと、また、そもそも主要な性格によりソフトウェアかコンテンツのどちらにみなして会計処理をしてよいのかという疑問点は残る。

### 3 制作目的別のソフトウェア制作費に係る会計処理

ソフトウェアの制作費の会計処理は、制作目的によって、ソフトウェア制作費と将来の収益の対応関係が異なるため、制作目的別に定められている<sup>(80)</sup>。

---

<sup>(78)</sup> 日本公認会計士協会「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する Q&A」について（平成 11 年 9 月 29 日）。

<sup>(79)</sup> 自閑博巳＝唯木誠『ソフトウェアの法人税実務（第 4 版）』（税務研究会出版局、2016）27 頁。

<sup>(80)</sup> 田代・前掲注(66) 163 頁。

研究開発費等会計基準四では「研究開発費に該当しないソフトウェア制作費に係る会計処理」として、受注制作のソフトウェア、市場販売目的のソフトウェア及び自社利用のためのソフトウェアの3区分について制作目的別に会計処理を定めている。

#### **(a) 受注制作のソフトウェアに係る会計処理**

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て処理する。

#### **(b) 市場販売目的のソフトウェアに係る会計処理**

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。

#### **(c) 自社利用のソフトウェアに係る会計処理**

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。自社利用の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。機械装置等に組み込まれているソフトウェアについては、当該機械装置等に含めて処理する。

### **第4節 研究開発費等会計基準における自社利用のソフトウェアの取扱い**

本節では、研究開発費等会計基準における自社利用のソフトウェアの取扱いについて確認する。

#### **1 自社利用のソフトウェアの資産計上**

自社利用のソフトウェアは、研究開発費等会計基準四4で「市場販売目的のソフトウェア及び自社利用のソフトウェアを資産として計上する場合は、無形固定資産の区分に計上しなければならない」とし、ソフトウェアは無形固定資産に計上される<sup>(81)</sup>。

自社利用のソフトウェアの資産計上の要件については、研究開発費等実務指針11において、「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であることが認められること」という要件が満たされているか否かを判断する必要がある。そ

---

<sup>(81)</sup> 制作途中のソフトウェアの計上科目については研究開発費等基準注解4において無形固定資産の仮勘定として計上することとしている。

の結果、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」とされている。

研究開発費等会計基準三では、研究開発費の会計処理について、「研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならない。なお、ソフトウェア制作費のうち、研究開発に該当する部分も研究開発費として費用処理する」と規定している。自社利用のソフトウェアの会計処理を図表3に整理する。

研究開発費の会計処理方法については、「いずれの場合においても、重要な点は、研究費・開発費に資産性を認めるか否か、という点にある」、「経営者による恣意的操作を排除するためにも、資産化する要件をどのように定めるかという問題が生じる」と指摘されている<sup>(82)</sup>。

図表3 自社利用のソフトウェアの会計処理

制作目的別による区分			会計処理
自社利用のソフトウェア	研究開発活動に該当する部分		研究開発費
	研究開発活動に該当しない部分	将来の収益獲得又は費用削減が確実な場合（確実）	無形固定資産
		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（不確実）	発生時の費用

出所：佐藤信彦ほか編著より一部抜粋・追記<sup>(83)</sup>

## 2 自社利用のソフトウェアの資産計上における論点

研究開発費の会計処理方法については、以下の方法があるとされる<sup>(84)</sup>。

- ① 全額を資産計上する方法（即時資産化法）
- ② 一定の要件を満たした場合に、資産計上する方法（条件付資産化法）
- ③ 発生時に全額を費用処理する方法（即時費用化法）
- ④ 成功するか否かが判明するまで、特定の勘定に計上する方法

<sup>(82)</sup> 田代・前掲注(66) 160～161頁。

<sup>(83)</sup> 田代・前掲注(66) 164頁より自社利用のソフトウェアを抜粋、一部改。

<sup>(84)</sup> 田代・前掲注(66) 160頁。

研究開発費は、①即時費用化法が原則であるが、ソフトウェアについては②条件付資産化法を採用しているものと考えられる。

②条件付資産化法については、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され、「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の場合」には費用処理するとされているが、「確実であると認められる場合」の具体的な基準について、ソフトウェアの資産計上における論点となる。この論点については研究開発費等実務指針 11 では一般的な例が示されている。

(研究開発費等実務指針 11)

ソフトウェアが資産計上される場合の一般的な例を示すと以下のとおりである。

- ① 通信ソフトウェア又は第三者への業務処理サービスの提供に用いるソフトウェア等を利用することにより、会社（ソフトウェアを利用した情報処理サービスの提供者）が契約に基づいて情報等の提供を行い、受益者からその対価を得ることとなる場合。
- ② 自社で利用するためにソフトウェアを制作し、当初意図した用途に継続して利用することにより、当該ソフトウェアを利用する前と比較して会社（ソフトウェアの利用者）の業務を効率的又は効果的に遂行できると明確に認められる場合。例えば、当該ソフトウェアを利用することにより、利用する前に比し間接人員の削減による人件費の削減効果が確実に見込まれる場合、複数業務を統合するシステムを採用することにより入力業務等の効率化が図れる場合、従来になかったデータベースネットワークを構築することにより今後の業務を効率的又は効果的に行われる場合が考えられ、ソフトウェア制作の意思決定の段階から制作の意図・効果が明確になっている場合である。
- ③ 市場で販売しているソフトウェアを購入し、かつ、予定した用途に継続して利用することによって、会社（ソフトウェアの利用者）の業務を効率的又は効果的に遂行することができると認められる場合。

上記の研究開発費等実務指針 11①～③に一般的な例として示されている内容について、ソフトウェアの具体的例を検討する。

**(a) 研究開発費等実務指針 11①の具体例**

研究開発費等実務指針 11①は、自社開発したクラウドサービスやスマホアプリなどを通じて利用者に対して情報提供を行い、その対価として使用料や課金若しくはネッ

ト取引による売上の対価を得るケースに該当するものと考えられる。①は開発ベンダー側における資産計上要件となる。

## (b) 研究開発費等実務指針 11②の具体例

研究開発費等実務指針 11②は、自社内の事務効率化のための新システムの社内開発のケースが該当すると考えられる。ここでは「ソフトウェア制作の意思決定の段階から制作の意図・効果が明確になっている場合」の具体的な基準が問題となる。この具体的な基準については研究開発費等実務指針では明らかにされていない。利用者（ユーザー）側の企業における新システムの開発を例に、標準的な開発工程への当てはめを検討する。

企画工程では、新システムのコンセプトや概念設計の段階にあることが多く、導入目的、狙い、導入効果、概算費用を検討することになる。文理解釈すれば「制作の意図」という要件のニーズは明確であるが、企画工程においては、新システムの導入効果は定性的な効果、概算としての定量効果が示されるにとどまることが多いものと考えられる。

要件定義工程<sup>(85)</sup>では、具体的な業務処理の手順や業務流れ図、仕様などの業務要件定義により明確化され、要件定義書が作成される。要件定義書として取りまとめた段階で、新システムとしてどのような機能が提供され、現行業務（As-Is）から新業務（To-Be）に変更することによる新システムの具体的な導入効果が期待できるものと考えられる<sup>(86)</sup>。新システムの設計開発を外部委託により開発する場合は、要件定義書を基に提案依頼書（RFP）<sup>(87)</sup>を開発ベンダーに提示し、開発ベンダーから開発方法、開発スケジュール、開発費用の提案を受け、次工程以降に着手するのか判断を行うことになる<sup>(88)</sup>。

---

<sup>(85)</sup> 要件定義書には業務要件定義（業務実施手順、業務規模、情報システム化の範囲）、機能要件定義（機能、画面・帳票・データ）、非機能要件定義（ユーザビリティ、システム方式、性能、信頼性）などが記載される。デジタル庁『デジタル社会推進標準ガイドライン DS-120 デジタル・ガバメント推進標準ガイドライン実践ガイドブック』（2024 年）第 3 編第 5 章 16 頁。

<sup>(86)</sup> 要件定義では業務流れ図（業務フロー図）を作成することがある。現行業務を As-Is、改善後の新業務を To-Be という。情報処理推進機構（IPA）『ユーザのための要件定義ガイド（第 2 版）要件定義を成功に導く 128 の勘どころ』（情報処理推進機構（IPA）社会基盤センター（IKC）、2019）136-137 頁。

<sup>(87)</sup> RFP とは Request for Proposal の略で、発注元が開発ベンダーに提示する提案依頼書のこと。

<sup>(88)</sup> 各工程の終了時点において次工程に進めるのか工程完了判定を行うことが多い。企画段階では導入効果があると期待されていたが、要件定義を行った結果、想定していたよりも業務効率化効果が少ない若しくは効果は期待できるが開発費用が想定以上となり投資対効果が見込めず、この段階で開発を中断するか若しくは機能を絞り込み開発費用を削減するケースがある。

設計工程では、要件定義書に基づき、基本設計書<sup>(89)</sup>、詳細設計書<sup>(90)</sup>の関連文書が作成される。設計工程での成果物である基本設計書には、新システムの画面・帳票イメージやデータ項目などが示される。

以上を踏まえると「ソフトウェア制作の意図・効果」が明確になる工程とは要件定義工程若しくは設計工程以降であると考えられる。つまり、ソフトウェアの資産計上の時点は要件定義工程若しくは設計工程以降であると考えられる。

なお、研究開発費等 Q&A の Q15 では「実際のところソフトウェアが利用されている実態により様々である」と述べている。

### (c) 研究開発費等実務指針 11③の具体例

研究開発費等実務指針 11③は、市場販売されているパッケージソフトウェアの購入が該当する。インターネット普及以前は、ソフトウェアは CD-ROM などの媒体であるパッケージソフトウェアをソフトウェアベンダーから購入するものが主流であったが、インターネットなどの通信手段の発展により、媒体ではなくダウンロード方式によるものが主流となりつつある。ソフトウェアの購入方法によらず、ソフトウェアにより「業務を効率的又は効果的に遂行できると認められる場合」には、ソフトウェアとして無形固定資産に計上される。

ソフトウェアの提供方法はさらに進展し、インターネットを通じてソフトウェアを利用するケース、つまりソフトウェアを購入するのではなく、クラウドサービスとして利用する形態が広く普及している。この場合、クラウドサービスは、購入による取得にあたらないため無形固定資産として計上するのではなく、使用料として費用処理することとなる。

社内開発、パッケージ購入、ダウンロード方式による購入及びクラウドサービスもソフトウェアとして同じ業務効率化の効果を有する同一機能が提供されており、社内開発、パッケージ購入及びダウンロード方式による購入の場合は無形固定資産のソフトウェアとして資産計上され、クラウドサービス利用の場合は費用処理されることになる。

国際会計基準審議会（IASB）の「財務報告に関する概念フレームワーク」（2018（平成 30）年 3 月改訂）では「財務報告書は、経済現象を言葉と数字で表現するものである。有用であるためには、財務情報は、目的適合性のある現象を表現するだけでなく、

---

<sup>(89)</sup> 基本設計書には全体編（システム全体図）、機能編（機能・画面・帳票一覧、画面・帳票フロー、各機能別処理内容）、データ編（データモデル、データー一覧、データ定義）などが記載される。デジタル庁・前掲注(85) 第 3 編第 7 章 19 頁。

<sup>(90)</sup> 詳細設計書は基本設計書に基づき、システムの詳細機能や要件、データ流れ図（データフロー）、プログラム構造、データベース設計など開発者のための文書となる。基本設計書と詳細設計の工程比較はデジタル庁・前掲注(85) 第 3 編第 7 章 12 頁を参照。

表現しようとしている現象の実質を忠実に表現しなければならない。多くの状況においては、経済現象の実質と法的形式は同じである。それらが同じでない場合には、その法的形式のみに関する情報の提供は経済現象を忠実に表現しないことになる」としており、形式は異なっている場合でも経済的効果が同じ場合は、財務諸表には同じように表現すること、つまり「実質優先」として忠実に表現するとしている<sup>(91)</sup>。

経済的な効果が同じであるにも関わらず、取得形態の違いにより資産計上（オンバランス）され、一方は費用処理されない（オフバランス）という違いが生じていることについては疑問がある。

### 3 自社利用のソフトウェアの資産計上の開始時点・終了時点

本項では自社利用ソフトウェアの資産計上の開始時点と終了時点について確認する。

自社利用のソフトウェアの資産計上の開始時点は、研究開発費実務指針 12 において「将来の収益獲得又は費用削減が認められる状況になった時点である、そのことを立証できる証憑に基づいて決定する」とされている。証憑の例としてソフトウェアの制作予算が承認された社内文書や制作番号を記入した管理台帳等を挙げている。

前項ではシステム開発の各工程における資産計上について整理したが、研究開発費等 Q&A の Q16 では、ソフトウェアの資産計上の時点について「自社利用のソフトウェアについて、制作を開始する時点において、ソフトウェアの利用者（ユーザー）が要求する機能を発揮するソフトウェアが完成し、かつ、実際の業務での使用に耐えられるかどうか確実に判断することには、困難が伴うことも考えられ・・・状況によってはソフトウェアの制作活動が開始された後に、資産計上の要件を満たしていることが判明する場合もある・・・この場合、資産計上すべきソフトウェアの取得原価としては、将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められた時点以降の費用を計上することが合理的である・・・したがって、将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められた時点から過去に遡って、ソフトウェアの取得価額を資産計上することは認められません。」とされている。研究開発費等 Q&A の Q16 に示されているとおり、会計基準上におけるソフトウェアの資産計上の時点は「将来の収益獲得又は費用削減が確実」とであるという蓋然性が相当程度高まった段階であると考えられる<sup>(92)</sup>。

<sup>(91)</sup> 『財務報告に関する概念フレームワーク』有用な財務情報の質的特性（忠実な表現 2.12）  
International Accounting Standards Board, Conceptual Framework For Financial Reporting,  
September 2010(revised March 2018).

日本語訳は <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/japanese/2022/issued-annotated/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting-ja.pdf?bypass=on>（2025.3.5 閲覧）。

<sup>(92)</sup> 無形固定資産の認識について、資産負債中心観における資産の定義は「将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源」であり、認識基準として一般的に以下の 2 つが要求される。①



自社利用のソフトウェアの資産計上の終了時点については、研究開発費等実務指針 13 において「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であり、そのことを立証できる証憑に基づいて決定する。そのような証憑としては、例えば、ソフトウェア作業完了報告書、最終テスト報告書等が考えられる」とされている。

研究開発費等実務指針 37 では「資産計上の終了する時点の取扱いについては、メンテナンス作業へ切り替わった時点とすることも検討したが、終了時点を明確に特定するには不十分であり、資産計上の終了時点の決定に際しては、具体的な証憑に基づいて判断すべきことを明らかにした。なお、制作段階により区分する方法は、ソフトウェア制作には多様な制作実体が存在し、それらを明確に区分することは困難であり、結果として実態に合致しなくなると考えられるため、採用していない」と述べている。

以上のとおり、ソフトウェアの制作においては資産計上の開始時点は、設計定義段階において将来の収益獲得又は費用削減が確実であるものから、ソフトウェアが完成し業務利用に耐えられることが判断できる段階で確実と判断するものまで幅広いケースが考えられる。また、資産計上の終了時点についても、研究開発費等実務指針 37 で述べられているとおり、多様なケースもあり、個々のソフトウェア制作において証憑に基づいて個別判断されることとなる。

「設計段階」で将来の収益獲得又は費用削減が確実の場合と「テスト後」に将来の収益獲得又は費用削減が確実」の場合における会計処理を例示すると図表 4 のとおりとなる。

「テスト後」に設計段階で将来の収益獲得又は費用削減が確実の場合となる場合は、過去に遡ってソフトウェアの取得価額を資産計上できないことから、テスト工程の完了時に「設計段階」と同様な経済的効果が得られていたとしても、結果的にすべての発生費用が費用処理されることとなる。

企業の中には、個々のシステム開発案件毎に資産計上の判断するのではなく、社内開発標準に基づき、ソフトウェア資産計上基準を設けている場合もあると考えられる。

本項では自社利用のソフトウェアの資産計上の開始時点・終了時点について整理を試みた。結論としては、システム開発工程のどの段階で資産計上を開始され、終了するのかその時点を明確にすることはできず、個々の証憑に基づいて判断せざるを得ないと考えられる。

---

将来の経済的便益の蓋然性（発生可能性）が高いこと、②測定の信頼性があることとしている。河崎・前掲注(54) 241 頁。

図表 4 自社利用のソフトウェアの資産計上の時点の例

開発工程	「設計段階」で 将来の収益獲得又は費用削減 が確実	「テスト後」に 将来の収益獲得又は費用削減 が確実
企画	発生時に費用	発生時に費用
要件定義	発生時に費用	発生時に費用
設計	無形固定資産	発生時に費用
開発		※遡及して資産計上すること は認められない
テスト		
移行	発生時に費用	発生時に費用
運用		
保守		

出所：研究開発費等実務指針等に基づき筆者作成

#### 4 自社利用のソフトウェア導入時の付随費用の取扱い

自社利用のソフトウェア導入にあたっては、初期設定のための費用などの導入時における付随費用が発生する。ソフトウェアの導入費用は、企業会計上と法人税法上では異なる取扱いとなる論点である。本項では企業会計における導入時の付随費用の取扱いについて確認する。

導入時の付随費用については、企業会計原則では「有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含める。」（企業会計原則第 3 五 D）とされているが、無形固定資産（企業会計原則第 3 五 E）の導入費用については企業会計原則には規定は見当たらない。

研究開発費等会計基準には導入費用についての規定はないが、研究開発費等実務指針 14 で「外部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は、購入したソフトウェアを使用するための費用として当該ソフトウェアの取得に含める。ただし、これらの費用について重要性が乏しい場合には、費用処理することができる。」としている。

ここで利用者側におけるパッケージ購入、ダウンロード方式による購入、クラウドサービス利用、委託開発による取得及び社内開発による制作における各導入時の付随費用の取扱いについて整理する（図表 5）。

利用者側におけるパッケージ購入及びダウンロード方式による購入の場合には、それぞれソフトウェアとして資産計上され、付随費用も取得価額に含まれることとなる。

クラウドサービスの場合には、クラウドサービス利用はソフトウェアの取得に当たらず資産計上されないため導入時の付随費用の取扱いが問題となる。クラウドサービス利用における導入時の付随費用は、費用処理又は導入時の付随費用のみソフトウェアとして資産計上されるものと考えられる。なお、少額資産となるソフトウェアについては、付随費用は費用処理される。

委託開発による取得及び社内開発による制作における付随費用はソフトウェアに含まれるものとして取得価額に算入されることになる。

図表 5 研究開発費等会計基準における自社利用のソフトウェアの導入時の付随費用の取扱い

取得形態	資産計上	付随費用の会計処理
パッケージ購入	ソフトウェア	ソフトウェアに含める
ダウンロード方式による購入	ソフトウェア	ソフトウェアに含める
クラウドサービス利用	—	費用処理又はソフトウェア
委託開発による取得	ソフトウェア	ソフトウェアに含める
社内開発による制作	ソフトウェア	ソフトウェアに含める

出所：研究開発費等実務指針等に基づき筆者作成

## 5 自社利用のソフトウェアの資本的支出と修繕費

ソフトウェアは利用開始後、ソフトウェアの機能改善・改修、不具合の修正、バージョンアップ対応が不可避に発生する。ここではソフトウェアの資本的支出と修繕費について確認する。

企業会計では、固定資産の使用開始後に行われる支出のうち、改良のための支出は資本的支出として資産計上され、定期的な補修・修正・部品交換などの支出は、収益的支出として修繕費に計上される<sup>(93)</sup>。

研究開発費等会計基準には資本的支出と修繕費に関する直接の規定はないが、研究開発費等実務指針 15 の「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

<sup>(93)</sup> 資本的支出には①耐用年数を延長させる効果を持つ支出、②資産価値を増加させる支出があるとされる。なお、実務上は、重要性の原則や保守主義の原則により、一定額以下の支出はすべて収益的支出として取扱われる。桜井・前掲注(34) 173 頁。

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・・・将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認める場合には、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。」の取扱いに従うものと考えられる。

ソフトウェアについて、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として処理し、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として処理する。また、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については、資本的支出として処理することになる。研究開発費等会計基準におけるソフトウェアの資本的支出と修繕費の取扱いを図表 6 に整理する。

図表 6 研究開発費等会計基準におけるソフトウェアの資本的支出と修繕費の取扱い

区分	企業会計上の取扱い	会計処理
プログラムの機能上の障害の除去、現状の効用の維持等	修繕費	費用処理
新たな機能の追加、機能の向上等	資本的支出	ソフトウェアとして資産計上
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	資本的支出	ソフトウェアとして資産計上

出所：研究開発費等実務指針等及び PwC 資料<sup>(94)</sup>を基に筆者作成

## 6 自社利用のソフトウェアの減価償却

研究開発費等実務指針 21 では、自社利用のソフトウェアについて「その利用実態に応じて最も合理的であると考えられる減価償却の方法を採用すべきであるが、一般的には、定額法による償却が合理的」であるとしている。

耐用年数については、自社利用のソフトウェアの利用可能期間は、原則として 5 年以内の年数として、5 年を超える年数とするときには、合理的な根拠に基づくものとしている。利用可能期間については、每期見直しを行うこととしており、各事業年度に

<sup>(94)</sup> PwCJapan 有限責任監査法人 PwC 税理士法人『ソフトウェア開発の会計・税務・リスクマネジメント』（中央経済社、2024）199 - 201 頁。

における減価償却額の計算において補正を行うこととしている<sup>(95)</sup>。

減価償却費<sup>(96)</sup>に損金経理要件（法法 2 二十五）が付されてから、法人税法が企業会計に影響を与え、いわゆる逆基準性について批判がなされてきているのは前述したとおりである。

## 第 5 節 ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究の概要

日本公認会計士協会は、2022（令和 4）年 6 月 30 日に会計制度委員会研究資料第 7 号「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料 ～DX 環境下におけるソフトウェア関連取引への対応～」（以下、「ソフトウェア制作費等研究資料」という。）を公表している<sup>(97)</sup>。ソフトウェア制作費等研究資料の内容は多岐にわたるが、本論文では自社利用のソフトウェアについて考察を行うため、クラウドサービスの利用者（ユーザー）側の会計処理に関連する研究成果を中心に確認する。

### 1 ソフトウェア制作費等に係る研究の背景

ソフトウェア制作費等研究資料の研究の背景について、「ソフトウェアに関するビジネスの環境変化が生じている中で、研究開発費等会計基準や研究開発費等実務指針の設定時に想定されていないソフトウェア及びその周辺の取引に関して多様な実務が生じているが、それに対応した改正は行われてきていないものと考えられる。そのため、これらのビジネスの環境変化に対応した会計処理を検討するために、ソフトウェア及びその周辺の取引としてどのような取引が生じており、実務上どのように会計処理されているのかを調査することとした。」と述べている<sup>(98)</sup>。平成 10（1998）年 3 月に公表された研究開発費等意見書、研究開発費等会計基準及び研究開発費等実務指針から、二十数年を経過しており、その間、研究開発費等会計基準は大きな改正はなく、クラウドサービスなどによる現行会計基準の適合性について調査したものと考えられる。

ソフトウェア制作費等研究資料ではクラウド・コンピューティングの定義<sup>(99)</sup>を示し、

---

<sup>(95)</sup> 研究開発費等実務指針 21 に当該事業年度の減価償却額の計算式が示されている。

<sup>(96)</sup> 令和 4（2022）年度における減価償却費の損金算入額は 45 兆 3, 697 億円である。国税庁『令和 4 年度会社標本調査結果』調査結果概要 16 頁。

<sup>(97)</sup> 日本公認会計士協会『会計制度委員会研究資料第 7 号「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料 ～DX 環境下におけるソフトウェア関連取引への対応～」』（2022（令和 4）年 6 月 30 日）。

<sup>(98)</sup> 日本公認会計士協会・前掲注(97) 2 頁。

<sup>(99)</sup> クラウド・コンピューティングの定義として参照されるものとして NSIT（米国国立標準技術研究所：National Institute of Standards and Technology）がある。NIST は「クラウドコンピューティングは、共用の構成可能なコンピューティングリソース（ネットワーク、サーバー、ストレージ、アプリケーション、サービス）の集積に、どこからでも、簡便に、必要に応じて、ネットワーク経由でアクセスすることを可能とするモデルであり、最小限の利用手続きまたはサービスプロバイダとのやりとりで速やかに割当てられ提供されるものである。」と定義している。『NIST Special Publication 800-145 NIST によるクラウドコンピューティングの定義』（米国国立標準技術研究所、2011 年 9 月）2 - 5 頁。

サービスによる分類として SaaS、PaaS、IaaS について示している<sup>(100)</sup>。なお、本論文におけるクラウドサービスは、断りのない限り、原則として SaaS によるクラウドサービス提供として記載している。

## 2 クラウドサービスの開発ベンダー側の会計処理

クラウド（SaaS）ベンダーがサービス開発のために利用するソフトウェアは、自社利用のソフトウェアに分類するケースが多く、その理由として「SaaS ではソフトウェアの機能そのものを顧客に提供し、その対価として収益を獲得する点でソフトウェアを市場で販売する取引と類似する側面はあるものの、複写したソフトウェアを販売するものではなく、ソフトウェアが移転するものではない点を踏まえると、市場販売目的のソフトウェアには直接該当しないものと考えられる。」とし、自社利用ソフトウェアについて「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は想定されるものの、顧客に対してソフトウェアの機能そのものを提供するサービスとして提供して収益を獲得するような取引は、必ずしも想定されていなかったものと考えられる。」と述べている<sup>(101)</sup>。

## 3 クラウドサービスのユーザー側の会計処理

クラウドサービスは、クラウドサービスを提供するクラウド事業者との利用契約に基づき、インターネット等の回線を通じて利用するものであり、利用者（ユーザー）が自ら制作するものではなく、利用者（ユーザー）がクラウドサービスを利用する場合は、クラウドサービスの所有権はクラウドサービスを提供するクラウドベンダー側にあり、利用者は使用権に基づく利用のためソフトウェアは資産計上されず、費用処理となるものと考えられる。

ソフトウェア制作費等研究資料では、クラウドサービスのユーザー側の会計処理について「現行の会計基準の体系の中では明確な規定は設けられていない。」としている<sup>(102)</sup>。通常のソフトウェアに係る会計処理については、研究開発費等会計基準及び研究開発費等実務指針において、ソフトウェアの定義については「コンピュータを機能させるように指令を組み合わせて表現したプログラム等をいう。」とされており（研究開発費等会計基準一 2）、クラウドサービスのうち、SaaS において利用するサービスに用いられるベンダーが保有する資産は、この定義でいうソフトウェアが含まれる可能性が高いと考えられる。

---

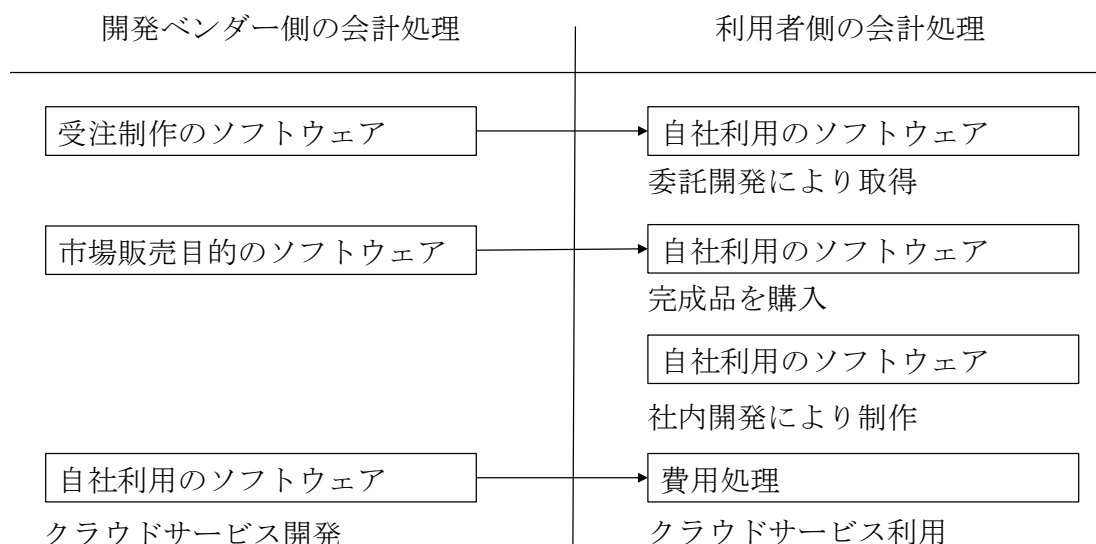
<sup>(100)</sup> SaaS、PaaS、IaaS の用語解説は冒頭の凡例を参照のこと。日本公認会計士協会・前掲注(97) 3-5 頁に SaaS、PaaS、IaaS の図解があるので参照されたい。

<sup>(101)</sup> 日本公認会計士協会・前掲注(97) 21-22 頁。

<sup>(102)</sup> 日本公認会計士協会・前掲注(97) 27 頁。

本論文では、法人税法における利用者（ユーザー）側の自社利用ソフトウェアの取扱いについて考察を行うが、ソフトウェアの供給者である開発ベンダー側の会計処理とソフトウェアの利用者側の会計処理の対応関係を整理すると図表 7 のとおりとなる。

図表 7 企業会計上の開発ベンダー側と利用者側の会計処理の関係



出所：研究開発費等実務指針を参考に筆者作成

開発ベンダー側で「受注制作のソフトウェア」として制作されるソフトウェアは、利用者側では委託開発などにより取得される「自社利用のソフトウェア」に該当し、開発ベンダー側の「市場販売目的のソフトウェア」は、利用者側ではパッケージソフトウェアの完成品を購入する「自社利用のソフトウェア」に該当する。また、開発ベンダー側が提供するクラウドサービスの「自社利用のソフトウェア」は、利用者側ではクラウドサービス利用料として「費用処理」されることになる<sup>(103)</sup>。なお、利用者側で社内開発した場合には、「自社利用のソフトウェア」に該当すると考えられる。

#### 4 クラウドサービスのユーザー側の会計処理の現行の実務における課題

クラウドサービスのうち SaaS について、自社利用のソフトウェアの現行の実務に

<sup>(103)</sup> 著作権に含まれる権利をクラウドサービスに当てはめると、クラウドベンダーがソフトウェアの著作権（所有権）を有しており、ソフトウェアを複製し、公衆送信権等によりインターネットを通じてクラウドサービスを提供している。クラウドサービスの導入にあたり利用者（ユーザー）向けにカスタマイズ開発を行うことは翻訳権や翻案権によるものと考えられる。クラウドサービスはクラウドベンダーと利用者（ユーザー）間において使用権設定契約により使用されるものであるが、著作権法上には使用権という概念はないことから、著作物の「使用」の対価として授受されているものを指していると考えられる。

おける課題を整理している。

### (a) 初期設定費用及びカスタマイズ費用の資産計上の可否

クラウドサービスの初期設定費用及びカスタマイズ費用の資産計上の可否について「ソフトウェアそれ自体は引き続きベンダーが保有しているものとし、ユーザーがその導入に際して初期設定費用を支払ったり、ベンダーが保有するソフトウェアを自社向けに一部カスタマイズした費用を支払ったりした際のユーザー側の会計処理が論点」として、「SaaSに係る初期設定費用及びカスタマイズ費用について資産性の要件を満たす可能性がある」と述べている<sup>(104)</sup>。

クラウドサービスは、クラウドベンダー側が所有権を保有しており、利用者（ユーザー）側は使用权により利用し、対価を支払っている利用形態である。概念フレームワークの「支配とは、所有権の有無にかかわらず、報告主体が経済的資源を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態」を踏まえると、経済的な実態に即すのであれば<sup>(105)</sup>、利用者（ユーザー）はクラウドサービスの初期設定費用及びカスタマイズ費用を支配していると考えられることも可能となることを示唆している。

また、長期前払費用として計上しているケースが考えられ、支払った SaaS に係る初期設定費用及びカスタマイズ費用の全てを資産計上するのではなく、一部費用となるようなケースもあるとしている<sup>(106)</sup>。

### (b) リース取引への該当の有無

クラウドサービス（SaaS）がリース取引に該当するか、否かについて検討されている。ソフトウェア制作費等研究資料では「あるベンダーが不特定多数のユーザーに対してサービス提供しているものであることが通例であることを前提とすると、借手、貸手の双方にとって使用する物件がリース取引の定義における「特定の物件」と整理されるケースは少ない」とし、リース取引には該当しないのではないかという見解を示している。この「特定の物件」の定義については、次節の新リース会計基準において再考する。

SaaS の初期設定費用、カスタマイズ費用について、「一定の契約に従い、継続して

---

<sup>(104)</sup> 財務会計の概念フレームワークにおいて「資産とは過去取引または事象の結果として、一方、報告主体が支配している経済的資源」であり、「ここでいう支配とは、所有権の有無にかかわらず、報告主体が経済的資源を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態をいう。経済的資源とは、キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉をいい、実物財に限らず、金融資産及びそれらとの同等物を含むとされ、経済資源は市場での処分可能性を有する場合もあれば、そうでない場合もある。」とされていることから、クラウドサービス（SaaS）における「初期設定費用及びカスタマイズ費用に当てはめると、当該費用がキャッシュの獲得に貢献する便益の源泉であるとする、経済的資源に該当することになる」との考えを示している。日本公認会計士協会・前掲注(97) 31 頁。

<sup>(105)</sup> IFRS・前掲注(91) 2.12。

<sup>(106)</sup> 日本公認会計士協会・前掲注(97) 32 頁。



役務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価」という前払費用の定義を満たせば、企業会計原則注解（注 5）（1）の（長期）前払費用として計上することが考えられるが、「実際には、ユーザーが負担した費用の性質の詳細が必ずしも判然としないことで、長期前払費用に該当するかどうかの判断が、実務上困難となるケースがあると思われるため、何に対する費用であるかの判断が今後の課題」と述べている<sup>(107)</sup>。

### （c） 資産計上された場合の費用化の期間

長期前払費用又は何らかの無形固定資産として資産計上された場合における費用化の期間における論点について示している。SaaS 利用者が受けるサービスの実態はソフトウェアの利用であることから、「自社利用のソフトウェアと同様に、原則として 5 年を上限として費用化の期間を決定する」との考えを示している<sup>(108)</sup>。

### （d） アジャイル型の開発手法

その他の論点として、アジャイル型の開発手法について述べている。アジャイル型の開発手法について「ソフトウェアの利用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時点の判断が困難なケースが生じ、資産化されるべき費用とそうでない費用の峻別が一層困難となっている可能性もあることが懸念される。」との考えを示している<sup>(109)</sup>。

## 5 国際的な会計基準を適用した場合の会計処理

クラウドサービスのユーザー側に会計処理の国際的な会計基準を適用した場合の会計処理（IFRS における取扱い）について、ソフトウェア制作費等研究資料（VI 付録 1）において IFRS 解釈指針委員会の検討状況を整理している。詳細については、第 7 節で述べる。

## 6 税務上の取扱い

クラウドサービスにおいてカスタマイズしたソフトウェアのユーザー側の税務上の取扱いについて、ソフトウェア制作費等研究資料（VI 付録 2）に取りまとめられている。

税務上の取扱いについては、「クラウドサービスにおいてカスタマイズしたソフトウェアがベンダー側にあり、当該カスタマイズ費用をユーザーが一括で支払った場合、

<sup>(107)</sup> 日本公認会計士協会・前掲注(97) 33 頁。

<sup>(108)</sup> 日本公認会計士協会・前掲注(97) 33 頁。

<sup>(109)</sup> 日本公認会計士協会・前掲注(97) 34 頁。

ユーザー側の会計上の処理にかかわらず、支出の効果が将来に及ぶものであるため、当該費用を税務上の繰延資産として計上して、一定期間にわたって損金として処理する（法人税法施行令 14 条 1 項 6 号）」としており、その償却期間については「法人税基本通達 8-2-3 の表中にある「令第 14 条 1 項 6 号ロ（資産を賃貸するための権利金等）に掲げる費用」の「建物を賃貸するための支出する権利金等」の取扱いと同様と考えて、5 年とする見解がある。」としている。

ここで、法人税法施行令 14 条 1 項 6 号ロ（資産を賃貸するための権利金等）に掲げる費用について検討する。SaaS などのクラウドサービス利用の形態について「テナント」という用語を用いられることがある。「テナント」には 2 形態あり、同じシステムやサービスを複数のユーザーで共有する場合は「マルチテナント」、1 社のみが独占的に利用できる場合は「シングルテナント」と呼ばれる<sup>(110)</sup>。

次項では新リース会計基準の変更点について確認するが、リース対象となる資産を「特定された資産」として支配できるか否かが、リースの識別の判断基準の 1 つとなる。

多くのクラウドサービスの場合、複数の利用者（ユーザー）による「マルチテナント」の利用形態であり、「特定された資産」を支配しているとは言えないことになる。しかしながら、クラウド利用ではサービス利用契約に基づき、サービス利用が利用者（ユーザー）に保証されており、システム実装上は物理的には「マルチテナント」のクラウドサービスだとしても、論理的には「シングルテナント」のクラウドサービスに近いものと考えられる。

## 第 6 節 新リース会計基準

企業会計基準委員会は、2019（平成 31）年 3 月より借手のすべてのリースについて資産及び負債を計上する会計基準の開発に着手し、2023（令和 5）年 5 月に公開草案を公表し、検討を重ね、2024（令和 6）年 9 月 13 日に「リースに関する会計基準」（新リース会計基準）<sup>(111)</sup>、「リースに関する会計基準の適用指針」（新リース適用指針）<sup>(112)</sup>及び設例<sup>(113)</sup>を公表している。本節では、クラウドサービスの借手である利用者（ユー

---

<sup>(110)</sup> マルチテナントとは、SaaS や ASP サービスなどのように同一のシステムやサービスを無関係な複数のユーザー（企業や個人）で共有するモデルを指す。シングルテナントとは、マルチテナントとは逆で、ネットワークを介したサービスなどにおいてサーバーやデータベースなどを 1 社のみが占有するモデルを指す。株式会社エヌ・ティ・ティ・データ・イントラマート『マルチテナントとは ～シングルテナントとの違いからメリットまで徹底解説～』<https://www.intra-mart.jp/im-press/useful/a65>（2025.3.5 閲覧）

<sup>(111)</sup> 企業会計基準委員会『企業会計基準第 34 号「リースに関する会計基準」』（2024（令和 6）年 9 月 13 日）。

<sup>(112)</sup> 企業会計基準委員会『企業会計基準適用指針第 33 号「リースに関する会計基準の適用指針」』（2024（令和 6）年 9 月 13 日）。

<sup>(113)</sup> 企業会計基準委員会『リースに関する会計基準の適用指針（設例）』（2024（令和 6）年 9 月 13 日）。

ザー) 側の関連規定を確認する。

## 1 新リース会計基準における借手の会計処理と適用時期

新リース会計基準では、借手の会計処理に関し、リースの借手に支配が移転した使用権部分に係る資産（使用権資産）と負債（リース負債）を計上する使用権モデルにより、オペレーティング・リースも含むすべてのリースについて資産及び負債を計上することとされている<sup>(114)</sup>。

原則適用は 2027（令和 9）年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用とし、早期適用は 2025（令和 7）年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用できるとしている。

## 2 リースの定義

リースとは、「原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部をいう。」としている（新リース会計基準 5）。

## 3 リースの識別の判断

リースの識別の判断は、新リース会計基準 25～27 及び新リース適用指針 5 において示されている。適用指針 5 では、特定された資産の使用期間全体を通じて「(1) 顧客が、特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している」及び「(2) 顧客が、特定された資産の使用を指図する権利を有している」のいずれも満たす場合にリースとして識別するとしている。

新リース適用指針 6 において「(1) 及び (2) のいずれも満たす場合、サプライヤーが当該資産を代替する実質的な権利を有しており、当該資産は特定された資産に該当しない」とされ、リースとして認識されないことを示している。

## 4 借手のリース開始日の使用権資産及びリース負債の計上額

新リース会計基準では、すべてのリースを使用権の取得と捉えて使用権資産を貸借対照表に計上するとともに、使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上する「単一の会計処理モデル」によることとされている（図表 8）<sup>(115)</sup>。

<sup>(114)</sup> 新リース会計基準の適用企業の範囲及び借手側における現行リース会計基準と新リース会計基準の相違について整理されている。リース事業協会『新リース会計基準について－借手側の会計処理－』（リース事業協会、2024）3-4 頁。

<sup>(115)</sup> 企業会計基準委員会『企業会計基準第 34 号「リースに関する会計基準」等の公表』（2024（令和 6）年 9 月 13 日）4 頁。

現行のリース基準<sup>(116)</sup><sup>(117)</sup>において、借手のオペレーティング・リース取引はオフバランス（通常の賃貸借処理）とされていたものは、新リース会計基準においてはオンバランス（使用権資産・リース負債）とされることになる。

図表 8 リース会計基準における借手の会計処理

区分	新リース会計基準 (第 34 号)	リース会計基準 (第 13 号)
ファイナンス・リース	オンバランス (使用権資産・リース負債)	オンバランス (リース資産・リース債務)
オペレーティング・リース		オフバランス (通常の賃貸借処理)

出所：EY 資料<sup>(118)</sup>を参考作成

## 5 使用資産の償却

クラウドサービスの場合は、原資産の所有権は借手には移転しないため、所有権移転外の償却方法が適用される。新リース会計基準 38 では「原則として、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとする」とされている。

## 6 少額リースに関する簡便的な取扱い

新リース会計基準等では、重要性が乏しい減価償却資産については、借手は、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することを認めるとされている（新リース適用指針 22）。

少額リースに関する簡便な取扱いについては、公開草案において、実務上の負担が大きいとの意見が多数を占めており、当面の取扱いとして、企業会計基準適用指針 16 号のリース契約 1 件当たりのリース料総額が 300 万円以下を認めている（新リース適用指針 BC44）。

<sup>(116)</sup> 企業会計基準委員会『企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」』（2007(平成 19) 年 3 月 30 日）。

<sup>(117)</sup> 企業会計基準委員会『企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」』（2007(平成 19) 年 3 月 30 日）。

<sup>(118)</sup> EY 新日本有限責任監査法人『情報センサー』2024 年 12 月会計情報レポート（EY 新日本有限責任監査法人、2024）[https://www.ey.com/ja\\_jp/technical/library/info-sensor/2024/info-sensor-2024-12-01](https://www.ey.com/ja_jp/technical/library/info-sensor/2024/info-sensor-2024-12-01)（2025.3.5 閲覧）。

## 第7節 国際会計基準 IAS 第38号「無形資産」におけるソフトウェア及びクラウド・コンピューティングの取扱い

本節では、国際会計基準 IAS 第38号「無形資産」におけるソフトウェアの定義について確認する。また、クラウド・コンピューティングサービスを受ける企業が増加したことを受け、2019（平成31）年3月に「サービスとしてのソフトウェア」のクラウド・コンピューティング契約における顧客の会計処理について「サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに対する顧客のアクセス権」及び2021（令和3）年4月に「クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコスト」を公表しており、IFRS 解釈指針委員会で議論されたこの2つの論点について確認する。

### 1 国際会計基準 IAS 第38号「無形資産」

国際財務報告基準（IFRS）では、ソフトウェアの開発費に関して特に規定はないため、国際会計基準 IAS 第38号「無形資産（Intangible Assets）」に基づき会計処理することになる<sup>(119)</sup>。2001（平成13）年4月に国際会計基準審議会（IFRS Foundation）は、IAS 第38号「無形資産」を採用している。IAS 第38号は、無形資産に関する会計処理を定めることを目的としており、特定の要件を満たす場合に、かつ、その場合のみ、企業の無形資産の認識を要求している。

#### （a）適用範囲

IAS 第38号は、原則として、すべての無形資産に関する会計処理に適用される<sup>(120)</sup>。IAS 第38号では、資産とは「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が企業に流入することが期待される資源」と定義し、無形資産は「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」であるとしている（IAS38.8）。

無形資産の一般的な事例として、コンピューター・ソフトウェア、特許権、著作権、映画フィルム、顧客リストなどを例示している（IAS38.9）<sup>(121)</sup>。

#### （b）認識基準

無形資産としての定義に該当するためには、識別可能性（IAS38.11～12）、資源に対

<sup>(119)</sup> International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards Board No.38, Intangible Assets, July 1998(revised May 2014).

<sup>(120)</sup> IAS 第38号が適用されていないのは、2(a)他の基準書の範囲に含まれる無形資産、(b)IAS 第32号「金融商品：表示」で定義されている金融資産、(c)探査及び評価資産の認識及び測定（IFRS 第6号「鉱物資源の探査及び評価」）、(d)鉱物、石油、天然ガス及び非再生資源の開発及び採掘のための支出である。IAS38.2

<sup>(121)</sup> その他の無形資産としてモーゲージ・サービス権、漁業免許、輸入割当、フランチャイズ、顧客又は仕入先との関係、顧客の忠誠心、市場占有率及び販売権などが例示されている。IAS38.9

する支配（IAS38.13～16）及び将来の経済的便益の存在（IAS38.17）という IAS 第 38 号の無形資産の定義を満たす必要があり、無形資産の定義要件を満たさない項目は、発生時点で費用計上される<sup>(122)</sup>。

#### 識別可能性

無形資産の定義は、のれんと区別するため、無形資産が識別可能であることを要求している。無形資産は、次のいずれかの場合には識別可能となる。

(a) 分離可能である場合。すなわち、企業から分離又は分割して、単独で又は関連する契約、識別可能な資産若しくは負債とともに、売却、移転、ライセンス供与、賃貸又は交換することができる場合。そうする意図が企業にあるかどうかは問わない。

(b) 契約又はその他の法的権利から生じている場合。当該権利が譲渡可能なかどうかや、企業又は権利及び義務から分離可能なかどうかは問わない。

#### 資源に対する支配

無形資産としての定義に該当するためには、まず、IAS 第 38 号の資産の定義を満たす必要があり、そのためには、「支配」が存在している必要がある。支配とは、「対象となる資源から生じる将来の経済的便益を獲得するパワーを有し、かつ、当該便益への他者のアクセスを制限できる場合」としている。無形資産から生じる将来の経済的便益を企業が支配できる能力は、通常、法廷において強制可能な法的権利に由来するものであるが、権利の法的強制力は支配の必要条件ではないとされている。

#### 将来の経済的便益の存在

無形固定資産から生じる将来の経済的便益には、製品又はサービスの販売による収益、コスト削減又は企業が当該資産を使用することにより生じる他の便益が含まれる。例えば、製造工程における知的財産の使用が、将来の収益の増加ではなく将来の製造原価の削減となる場合がある。

IAS 第 38 号と日本基準との差異については、「日本基準には無形固定資産の会計処理を規定する単一の包括的基準は存在しておらず、企業会計原則及び財務諸表等規則などに無形資産に属する項目が資産の種類ごとに列挙されているのみ」とされている

---

<sup>(122)</sup> 田邊朋子『第 11 回 IAS 第 38 号「無形資産」』会計・監査ジャーナル 通号 646（日本公認会計士協会、2009）15-16 頁。

<sup>(123)</sup>。IAS 第 38 号と対比される日本基準は、企業会計原則、研究開発費等会計基準である<sup>(124)</sup>。

企業会計基準審議会は、2009（平成 21）年 12 月に「無形資産に関する論点整理」を公表し<sup>(125)</sup>、IAS 第 38 号とのコンバージェンスを視野に入れて無形資産の包括的な無形資産の会計基準の整備に向けて取り組みを続けていたが、2013（平成 25）年 5 月時点で無形資産の会計基準化は当面見送ることになっている<sup>(126)</sup>。

## 2 サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに対する顧客のアクセス権

IFRS 解釈指針委員会は、2019（平成 31）年 3 月に、クラウド・コンピューティング契約のうち SaaS について、ユーザーがどのように会計処理するのかに関する要望を受け、検討を行っている<sup>(127)</sup>。

検討の結果、現行の IFRS 基準における要求事項が、SaaS 契約における利用料に係る会計処理の適切な基礎を示しているとの結論を下し、IFRS 解釈指針委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定している<sup>(128)</sup>。

### (a) ソフトウェアのリース

IFRS 第 16 号「リース」は、リース「資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部」と定義している<sup>(129)</sup>。IFRS 第 16 号は、リースの定義に関する適用指針を示しているが、当該適用指針は、顧客は一般的に、使用期間全体を通じて資産の使用方法や使用目的を変更する意思決定権を有していることによって、資産の使用を指図する権利を有していると定めている。

---

<sup>(123)</sup> 田邊・前掲注（122）23 頁。

<sup>(124)</sup> 有限責任監査法人トーマツ『表解 IFRS・日本・米国基準の徹底比較（第 1 版）』（中央経済社、2021）222－225 頁。

<sup>(125)</sup> 論点整理の対象範囲(8)から、研究開発費等会計基準の適用を受ける受注制作のソフトウェア、市場販売目的のソフトウェア及びこれらに準じて取り扱われるもの（ただし、研究開発に該当する部分を除く）は除かれている。また、本論点整理では、今後の方向性(195)に「総合的に勘案すると、今後、無形資産についての会計基準が整備される場合には、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、繰延資産実務対応報告を廃止することが考えられる。」と示されている。企業会計基準委員会『無形資産に関する論点の整理』（2009(平成 21)年 12 月 18 日）。

<sup>(126)</sup> 池田健一「無形資産（IAS38）」桜井久勝編著『テキスト国際会計基準（新訂第 2 版）』（白桃書房、2024）183－184 頁。

<sup>(127)</sup> IFRS 解釈指針委員会では、数あるクラウド・コンピューティング取引の中から、SaaS 契約のみを対象とした分析を行っており、さらに、SaaS 契約の中でも、顧客がサプライヤーのクラウド基盤上にあるサプライヤーのソフトウェアにアクセスする権利のみを有している場合に限定しているため、実務では、サービス契約であるか、あるいは顧客がソフトウェア資産（使用権資産若しくは無形資産）を認識する契約であるかを判別する際に、契約内容に応じた判断が必要になる。山岸正典『IFRS 第 16 号「リース」リースの識別（クラウド・コンピューティングの会計処理）』情報センサー2020 年 2 月号（EY 新日本有限責任監査法人、2020）17-18 頁。

<sup>(128)</sup> IAS38.E3

<sup>(129)</sup> IFRS Foundation, International Financial Reporting Standard 16 Leases (IFRS 16), January 2016.

IFRS 解釈指針委員会は、サプライヤーのクラウド基盤上で動くサプライヤーのソフトウェアへの将来のアクセスする権利は、当該ソフトウェアの使用方法及び使用目的に関する意思決定権を顧客に与えないとの考えを示している。したがって、契約が契約期間内にわたりサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへアクセスする権利のみを与える場合には、当該契約はソフトウェアのリースを含んでいない、としている。

### (b) ソフトウェア無形固定資産

IFRS 解釈指針委員会は、契約が契約期間にわたり、サプライヤーがアプリケーション・ソフトウェアへのアクセスする権利のみを顧客に与える場合には、顧客は契約開始日においてソフトウェア無形資産を受け取らない、との考えを示している。

サプライヤーのソフトウェアへの将来のアクセスする権利は、契約開始日において、当該ソフトウェア自体から生じる将来の経済的便益を獲得するパワー及び当該便益への他者のアクセスを制限するパワーを顧客に与えず、サプライヤーがアプリケーション・ソフトウェアへのアクセスする権利のみを顧客に与える契約はサービス契約である、と結論を下している。

なお、顧客がサービスを受ける前にサプライヤーに支払う場合には、その前払いは将来のサービスに対する権利を顧客に与えるものであり、顧客にとっての資産であるとしている<sup>(130)</sup>。

## 3 クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコスト

IFRS 解釈指針委員会は、サービスとしてソフトウェア (SaaS) 契約におけるサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアのコンフィギュレーション又はカスタマイズゼーション<sup>(131)</sup>に関して無形資産を認識するかについて検討している<sup>(132)</sup>。

IAS 第 38 号では、無形資産を「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」、「資産は企業が支配している資源」(ISA38.8)であるとしており、「対象となる資源から生じる将来の経済的便益を獲得するパワーを有し、かつ、当該便益への他者のアクセスを

---

<sup>(130)</sup> 契約内容によっては、顧客がソフトウェア資産（使用権資産若しくは無形資産）を認識するケースがある。IFRS 第 16 号と IAS 第 38 号のどちらを優先的に適用するのも論点になる。IFRS 解釈指針委員会では IAS 第 38 号を優先的に適用するとしており、ソフトウェアに対する顧客の権利はライセンス契約であると考えられ、ライセンス契約は IFRS 第 16 号から除外され、IAS 第 38 号の無形資産として認識される。山岸・前掲注 (127) 18 頁。

<sup>(131)</sup> アプリケーション・ソフトウェアの「コンフィギュレーション」とはパラメータ設定や構成変更を行うことで新たなソフトウェア開発を要することなく利用者（ユーザー）の業務要件に適合させることに該当し、「カスタマイズゼーション」とは顧客の要求に合わせて新たなソフトウェア開発や仕様変更が伴うことに該当する。

<sup>(132)</sup> IAS38. E5



制限できる場合」(ISA38.13)には、企業は資産を支配していると定めている。

要望書に記載された SaaS 契約においては、顧客は無形資産を認識しないことが多いとの見解を示している。その理由として、「顧客はコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションが行われたソフトウェアを支配しておらず、それらのコンフィギュレーション又はカスタマイゼーション活動はソフトウェアとは別個の顧客が支配する資源を創出しないからである」としている。

契約により、顧客が将来の経済的便益を獲得し当該便益への他者のアクセスを制限するパワーを有する原因となる追加コードが生じる場合があり、その場合は、「その追加コードを無形資産として認識基準を満たすかどうかを決定するにあたり、顧客はその追加コードが識別可能で、かつ、IAS 第 38 号における認識基準を満たすかどうかを評価する」としている<sup>(133)</sup>。

## 第 8 節 小括

本章では、企業会計上のソフトウェアの取扱いについて、特に、クラウドサービスに関連する取扱いについて確認した。また、新リース会計基準におけるクラウドサービスの借手（利用者）に関連する規定、IAS 第 38 号「無形資産」の定義及びクラウド・コンピューティングに関する論点について確認した。

ソフトウェアの概念・範囲について「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」と示されており、ソフトウェアには、制作するプログラムそのものに加えて、システム仕様書などの関連文書もソフトウェアに含まれる。ソフトウェア制作の開発工程は、一般的には工程別に企画・要件定義・設計・開発・テスト・移行・運用・保守に区分され、各工程では関連文書が作成されるが、すべての関連文書がソフトウェアとして資産計上の対象となるのかについては検討が必要となる。

研究開発費等実務指針 7 では、コンテンツはソフトウェアとは別個のものとして取り扱うとしているが、動画・画像と組み合わせたウェブサイトのような構成は、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相当するものと考えられる。

コンテンツについては、研究開発費等会計基準及び研究開発費等実務指針では具体的には規定されておらず、研究開発費等 Q&A の Q8 において「コンテンツとはその処理対象となる電子データである情報の内容をいい・・・コンテンツの例としては、デ

---

<sup>(133)</sup> アプリケーション・ソフトウェアのカスタマイゼーションにより、新たなプログラム（追加コード）、つまり無形資産であるソフトウェアが新たに制作されることになる。

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・音楽データ等」を挙げ、また、「実務指針では、ソフトウェアとコンテンツとは別個の経済価値を持つものと考え、また、それぞれの会計慣行があることから、ソフトウェアにコンテンツを含めないこと」としている。

現在では各企業が保有するウェブサイトやスマホアプリではデジタルコンテンツとソフトウェアを高度に組み合わせたシステムも登場しており、一体化で処理すべきソフトウェアの適用領域は拡大していると考えられるが、主要な性格により、ソフトウェアとコンテンツのどちらかにみなして会計処理をする判断基準が示されていないこと、また、そもそも主要な性格によりソフトウェアかコンテンツのどちらにみなして会計処理をしてよいのかという疑問点は残ることについて述べた。

自社利用のソフトウェアの資産計上における論点として、クラウドサービスとして利用する形態について触れ、クラウドサービスは、購入による取得にあたらないため無形固定資産として計上するのではなく、使用料として費用処理することとなることについて述べた。

パッケージ購入、ダウンロード方式による購入、クラウドサービス利用、委託開発による取得及び社内開発による制作では、ソフトウェアは同じ業務効率化の効果を有する機能が提供されているが、パッケージ購入、ダウンロード方式による購入、委託開発による取得及び社内開発による制作の場合は無形固定資産のソフトウェアとして資産計上され、クラウドサービス利用の場合は費用処理されることになる。

国際会計基準審議会（IASB）の「財務報告に関する概念フレームワーク」（2018年3月改訂）の形式は異なっているが、経済的効果が同じ場合は、財務諸表には同じように表現すること、つまり「実質優先」として忠実に表現することから、経済的な効果が同じであるにも関わらず、取得形態の違いにより資産計上され、一方は費用処理されないという違いが生じていることについては疑問があることについて述べた。

自社利用のソフトウェアの資産計上の開始時点・終了時点は研究開発費実務指針12において「将来の収益獲得又は費用削減が認められる状況になった時点である、そのことを立証できる証憑に基づいて決定する」とされているが、システム開発工程のどの段階で資産計上を開始され、終了するのかその時点を明確にすることはできず、個々の証憑に基づいて判断せざるを得ないと考えられる。

ソフトウェアの導入時の付随費用の取扱いについては、クラウドサービスの場合には、クラウドサービスはソフトウェア取得に当たらず資産計上されないため導入時の付随費用の取扱いが問題となる。クラウドサービス利用における導入時の付随費用は、費用処理又は導入時の付随費用のみソフトウェアとして資産計上されるものと考えられる。少額資産となるソフトウェアについては、付随費用は費用処理されることにつ

いて整理した。

ソフトウェアは利用開始後、ソフトウェアの機能改善・改修、不具合の修正、バージョンアップ対応が不可避に発生する。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として処理し、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として処理することを確認した。

ソフトウェアの減価償却については、研究開発費等実務指針 21 では「その利用実態に応じて最も合理的であると考えられる減価償却の方法を採用すべきである」とされ、減価償却費に損金経理要件が付されてから、法人税法が企業会計に影響を与え、逆基準性について批判がなされてきていることについて述べた。

ソフトウェア制作費等研究資料では、クラウドサービスのユーザー側の会計処理について「現行の会計基準の体系の中では明確な規定は設けられていない。」としている。

ソフトウェアの供給者である開発ベンダー側の会計処理とソフトウェアの利用者側の会計処理の対応関係を整理し、開発ベンダー側で「受注制作のソフトウェア」として制作されるソフトウェアは、利用者側では委託開発などにより取得される「自社利用のソフトウェア」に該当し、開発ベンダー側の「市場販売目的のソフトウェア」は、利用者側ではパッケージソフトウェアの完成品を購入する「自社利用のソフトウェア」に該当する。また、開発ベンダー側が提供するクラウドサービスの「自社利用のソフトウェア」は、利用者側ではクラウドサービス利用料として「費用処理」されることになる。なお、利用者側で社内開発した場合には、「自社利用のソフトウェア」に該当することについて述べた。

ソフトウェア制作費等研究資料では、クラウドサービスのうち SasS について検討を行っており、自社利用のソフトウェアについて現行の実務における課題として、初期設定費用、カスタマイズ費用の資産計上の可否、リース取引への該当の有無、資産計上された場合の費用化の期間、アジャイル型の開発手法があることを確認した。

アジャイル型の開発手法については、「ソフトウェアの利用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時点の判断が困難なケースが生じ、資産化されるべき費用とそうでない費用の峻別が一層困難となっている可能性もあることが懸念される。」との考えが示されている。

2024（令和 6）年 9 月に公表された新リース会計基準における借手（利用者）に関する規定について確認した。クラウドサービスがリース資産として判断された場合には、使用权資産を貸借対照表に計上するとともに、使用权資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上する「単一の会計処理モデル」が適用されることについて述べた。

IAS 第 38 号「無形資産」におけるソフトウェア及びクラウド・コンピューティング

の定義及び IFRS 解釈指針委員会の「サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに対する顧客のアクセス権」、「クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーション又はカスタマイゼーションのコスト」における検討内容について確認した。サプライヤーのクラウド基盤上で動くサプライヤーのソフトウェアへの将来のアクセスする権利は、ソフトウェアのリースを含んでおらず、SaaS 契約においては、顧客は無形資産を認識しないことが多いとの見解を確認した。

第 3 章においては、法人税法上のソフトウェアの取扱いを確認する。

## 第3章 法人税法上のソフトウェアの取扱い

本章では、第1章ソフトウェアの定義、第2章企業会計上のソフトウェアの取扱いを踏まえて、法人税法上のソフトウェアの取扱いについて確認する。平成12(2000)年度以前は、ソフトウェアは税務上の繰延資産に区分されていたが、平成12(2000)年度改正により減価償却資産(無形固定資産)の範囲にソフトウェアが追加されている。

本章においては、平成12(2000)年度改正前におけるソフトウェアの取扱いを振り返るとともに、平成12(2000)年度改正以降のソフトウェアの取扱いについて確認し、企業会計と法人税法上の取扱いの相違点について考察する。

### 第1節 平成12(2000)年度改正前

平成12(2000)年度改正前は、ソフトウェアは税務上の資産区分は繰延資産(9号繰延資産)として取扱われていた。本節では、税法特有の繰延資産の定義及びソフトウェアの開発費用の取扱いについて確認する。

#### 1 繰延資産の定義

法人税上の繰延資産の規定は、法人税法2条24号にあり、その会計理論上の考え方は現代的動態論に立つもので、損益法による所得の計算を明瞭に主張するものとされている<sup>(134)</sup>。

繰延資産の定義については、「それ自体に定義らしいものは存しないのである。資産のうち、固定資産、棚卸資産を除いたものが繰延資産ということになっているものと思われる。」とされ、繰延資産の内容は企業会計原則及び商法の規定よりも広義のものと考えられる<sup>(135)</sup>。昭和34(1959)年の法人税法施行規則の改正に伴って「繰延資産の拡大化の現象が見られ、商法上の繰延資産以外の繰延資産(いわゆる「その他の繰延資産」といわれるもの)が生じている。」とされ、「昭和34年からは方向転換となって、損益計算的思考に重点が置かれて、厳格な費用収益対応の原則が重視されるに至った。」と指摘されている<sup>(136)</sup>。

法人税法では、繰延資産は限定列举主義をとっており<sup>(137)</sup>、税法固有の繰延資産<sup>(138)</sup>、

<sup>(134)</sup> 守永誠治「会計上の繰延資産の性格」『繰延資産』日税研論集第12号(日本税務研究センター、1990)58-59頁。

<sup>(135)</sup> 武田昌輔「総説」『繰延資産』日税研論集第12号(日本税務研究センター、1990)3頁。

<sup>(136)</sup> 武田・前掲注(135)7頁

<sup>(137)</sup> 税法上の繰延資産は、商法上の繰延資産に属するものと、それ以外の繰延資産に二大別される。吉牟田・前掲注(37)190頁。

<sup>(138)</sup> 法人税法においては、一般的な定義規定を明らかにし、繰延資産を資産として全面的に認める立場を採っている。この点は、債権者保護の観点から、換金性を有しない資産の貸借対照表能力を認め

すなわち、第9号資産（旧法令14条1項）は、商法上は繰延資産としての取扱いを受けることはないから、貸借対照表上では長期前払費用として固定資産中、投資等のなかに含まれて表示される<sup>(139)</sup>。

## 2 ソフトウェアの開発費用の取扱い

ソフトウェアの開発費用については「自社開発は研究開発的であるということから、いわゆる一般的に研究開発費がそうであるように、おおよそ期間費用として処理」され、「ソフトウェアを買入および外部委託した場合には、現行法人税基本通達 8-1-7、8-2-3 により、繰延資産として計上して5年で均等償却している。」との取扱いとされていた<sup>(140)</sup>。

（繰延資産の意義及び範囲）（ソフトウェアの開発費用）

旧 8-1-7 他の者からソフトウェアの提供を受け、又は他の者に委託してソフトウェアを開発した場合におけるその提供を受けるため、又は委託するために要した費用は、令14条1項9号ハ《役務の提供を受けるための権利金等》に規定する繰延資産に該当する。

（注） 法人がソフトウェアの開発に関連して他の者に支払った費用のうち次に掲げるものは、本文に掲げる費用に該当しない。

1 自らソフトウェアを開発するために他の者から技術者の派遣を受けた場合（実質的に当該他の者に開発を委託したと認められる場合を除く）のその派遣を受けるために要した費用

2 自ら開発したソフトウェアについて他の者にコーディングのみを行わせた場合のそのコーディングのために要した費用

旧法人税基本通達 8-1-7 では、自らソフトウェアを開発する場合において、技術者の派遣費用や他の者にコーディングのみを行わせた場合の費用は繰延資産から除外するものとされていた。

この2つの例外（ただし書き）について立法担当者は、「一般にソフトウェアの自社開発に当たっては、技術者不足をカバーするために、専門業者等からソフトウェアの

---

ないとする商法とは異なり、また、商法との調整から実際上は繰延資産について限定的に取り扱っている企業会計原則とも異なるところである。これがまず法人税法上の繰延資産に対する第一の特徴的な点である。渡辺充「税法固有の繰延資産の問題点—9号資産の範囲を中心として—」『繰延資産』日税研論集第12号（日本税務研究センター、1990）185頁。

<sup>(139)</sup> 新井益太郎「会計上の繰延資産—沿革を中心として—」『繰延資産』日税研論集第12号（日本税務研究センター、1990）14頁。

<sup>(140)</sup> 成道秀雄「研究開発費の会計処理—ソフトウェア費を中心として—」『繰延資産』日税研論集第12号（日本税務研究センター、1990）102頁。

専門技術者をいわば「人間リース」として受け入れるケースがしばしば見受けられるのであるが、この場合の技術者のリース料が、果たしてソフトウェアの開発のための委託費用なのか、それとも単なる人件費として支払った技術料にすぎないのかという問題がある。・・・しかしながら、たとえソフトウェアの専門技術者といえども、受入側の指揮下に入り、受入側の開発計画に沿ってソフトウェアの開発に従事する限りは、それは単にソフトウェアを自社開発するために支出する費用の一部に過ぎない。・・・このような技術者の派遣費用の支出は本通達の本文にいうソフトウェアの開発委託費用には当たらない」旨を明かし、「ただし、形式上は技術者派遣を受けるものであっても、実質的には自社のコンピュータを利用して包括的にソフトウェアの開発を他の者に委託したと認められる実態にある場合には、むしろこの（注）１の取扱いの適用はなく、本通達の本文に戻って繰延資産として取り扱われる」との見解を述べている<sup>(141)</sup>。

旧法人税基本通達 8-1-7 の（注）の取扱いについては、「この基本通達ゆえに、自社で開発したソフトウェア開発費を委託開発のように装うこともありうるし、また逆に、実質的には委託開発であっても当期で費用処理するために自社開発を装ったり、委託を単なる要員派遣やコーディングに過ぎないと装うこともあるようである。税法が健全な会計実践をゆがめているようであれば、それは極めて由々しい問題であるといわざるをえない。」との指摘がされていた<sup>(142)</sup>。

## 第２節 平成 12（2000）年度改正

平成 12（2000）年度改正により減価償却資産（無形固定資産）の範囲にソフトウェアが追加された。本節では現行法人税法におけるソフトウェアの取扱いについて確認する。

### １ ソフトウェアの取得価額

#### （a）取得形態の態様

法人税法における減価償却資産の取得価額は、法人税法施行令 54 条の 6 つの態様（１ 購入、２ 自己の建設等、３ 自己による生育、４ 自己による成熟、５ 組織再編成による移転、６ その他の方法による取得）に分類される<sup>(143)</sup>。ソフトウェアの取得価額は、このうち１ 購入、２ 自己の建設等による態様が該当すると考えられる。

企業会計では５つの取得形態に区分され、ソフトウェアは１ 購入と２ 自家建設にあ

<sup>(141)</sup> 吉川元康編著『法人税基本通達逐条解説（新版）』（税務研究会出版局、1999）470－472 頁。

<sup>(142)</sup> 櫻井通晴「ソフトウェアの課税上の問題点」『繰延資産』日税研論集第 12 号（日本税務研究センター、1990）133 頁。

<sup>(143)</sup> 上松・前掲注(3) 47 頁。

たことを確認したが、法人税法も同様な取扱いになっている。

減価償却の基礎となる減価償却資産について、減価償却資産の稼働開始に至るまでの支出の総額とされている<sup>(144)</sup>。

(減価償却資産の取得価額)

第五十四条① 減価償却資産の第四十八条から第五十条まで(減価償却資産の償却の方法)に規定する取得価額は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 購入した減価償却資産 次に掲げる金額の合計額

イ 当該資産の購入の代価(・・・その他当該資産の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 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

二 自己の建設、製作又は製造(省略)に係る減価償却資産 次に掲げる金額の合計額

イ 当該資産の建設等のために要した原材料費、労務費及び経費の額

ロ 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

三～六 省略

②～⑥ 省略

各号ロに「当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額」は取得価額に含めるものとされていることから、ソフトウェアの導入時の付随費用は取得価額に含めることになる。

## (b) 購入したソフトウェアの取得価額

ソフトウェアを購入した場合には、法人税法施行令 54 条 1 項 1 号により、購入の代価(付随費用)及び資産を事業の用に供するために直接要した費用の合計額が取得価額となる。法人税基本通達 7-3-15 の 2 (注) 2 にその取扱いが示されている。

(自己の製作に係るソフトウェアの取得価額等)

7-3-15 の 2 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 54 条 1 項 2 号《減価償却資産の取得価額》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なることに留意する。

---

<sup>(144)</sup> 武田・前掲注(29) 1881 頁。



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。

(注)

1 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。

2 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7-3-15の2において「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の額は、当該新たなソフトウェアの取得価額になるのであるが、その場合（新たなソフトウェアを製作することに伴い、その製作後既存ソフトウェア等を利用することが見込まれない場合に限る。）におけるその既存ソフトウェア等の残存簿価は、当該新たなソフトウェアの製作のために要した原材料費となることに留意する。

3 省略

法人税基本通達7-3-15の2では、「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」を取得価額としつつも、「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」との取扱いを示している。

法人税上のソフトウェアの取得価額については、企業会計が要請している厳格な原価計算ではなく、継続して計算している場合には、合理的であると認められる方法による取得価額の算定を容認しているものと考えられる。

### (c) 自己の製作に係るソフトウェアの取得価額

自己の製作に係るソフトウェアの取得価額については、法人税法施行令54条1項2項の規定に基づき、法人税基本通達7-3-15の2において取扱いが定められている。

ソフトウェア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が原則であるが、法人が合理的であると認められる方法（合理性）により継続して計算している場合（継続性）には容認する取扱いとしている。

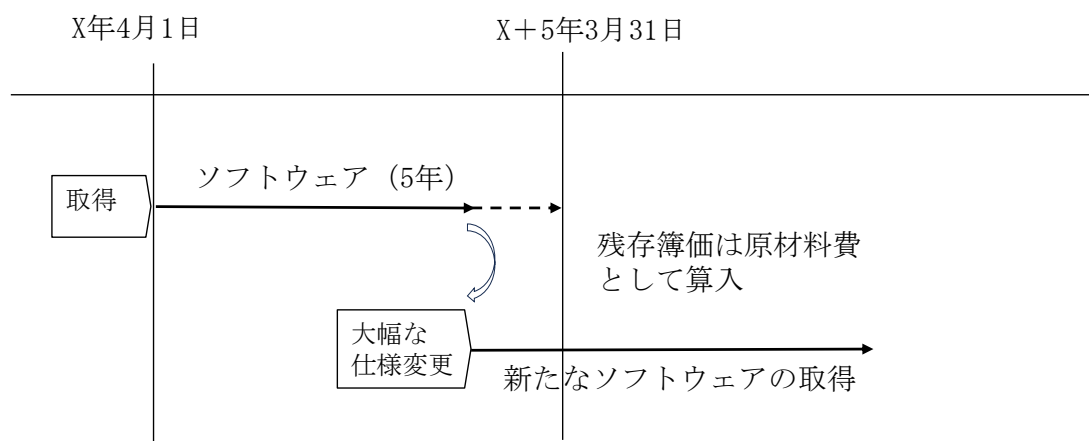
簡便な方法が容認されている理由として、ソフトウェアの自己製作は、あらゆる業務・業態において様々な形で行われている実態から、製造業の原価計算のような精緻

な原価計算が事務的に煩雑、実務上も困難な場合によるものとされている<sup>(145)</sup>。

#### (d) 既存ソフトウェア等の大幅な仕様変更におけるソフトウェアの取得価額

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して、新たなソフトウェアを製作する場合には、既存のソフトウェアの残存簿価を、新たにソフトウェアの製作のための要した原材料費に算入されることになる(法基通 7-3-15 の 2)。既存ソフトウェア等の大幅な仕様変更によるソフトウェアの取得価額の算入例を図表 9 に示す。

図表 9 既存ソフトウェア等の大幅な仕様変更によるソフトウェアの取得価額  
3月決算法人の場合



出所：筆者作成

#### (e) クラウドサービス利用における取扱い

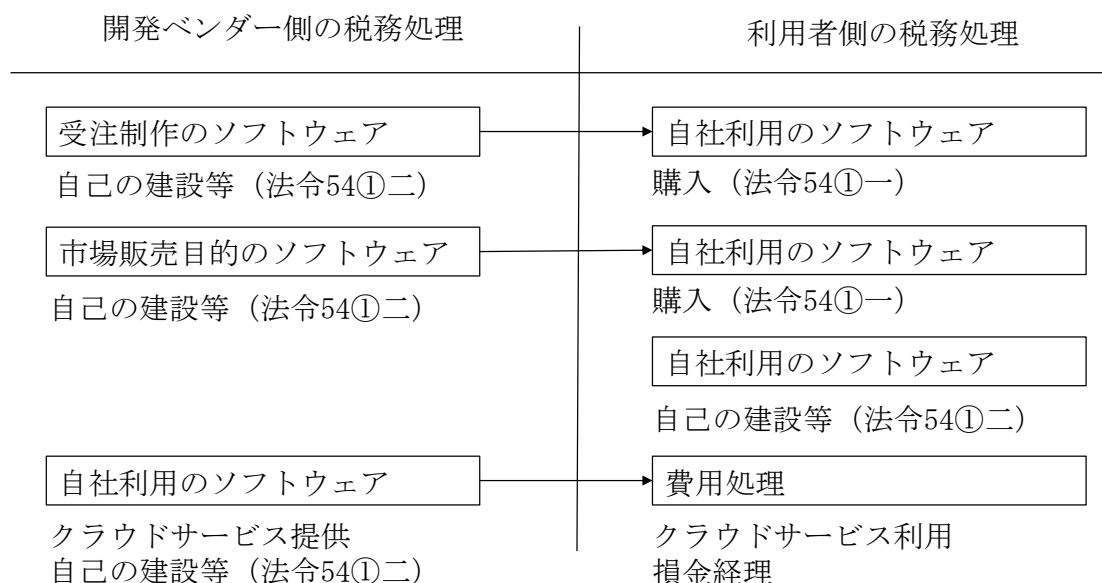
第 2 章において、企業会計上は利用者がクラウドサービスを利用する場合は、クラウドサービスの所有権はクラウドサービスを提供するクラウドベンダー側にあり、利用者は使用権に基づく利用のためソフトウェアは資産計上されず費用処理される取扱いとなることについて述べた。

法人税法上においては、利用者である法人がクラウドサービスを利用する場合は、購入(法令 54①一)、自己の建設等(法令 54①二)には該当せず、その使用料は損金経理されることになると考えられる。

法人税法における開発ベンダー側と利用者側の税務処理の取扱いに当てはめると図表 10 のように整理できる。

<sup>(145)</sup> 上松・前掲注(3) 54 頁。

図表 10 法人税法における開発ベンダー側と利用者側の税務処理の関係



出所：研究開発費等実務指針、法基通を参考に筆者作成

## 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

法人税法では、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法人税基本通達 7-3-15 の 3 において示されている。

（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

法人税法で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（法通達 7-3-15 の 3 (2)）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」として例示している。

研究開発費等実務指針 11 では「将来の収益獲得又は費用削減が確実な場合（確実）」の場合は無形固定資産として計上し、「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（不確実）」の場合は費用処理することとされ、企業会計と法人税法との間において取得価額について取扱いに相違が生じている（図表 11）。

図表 11 自社利用ソフトウェアの取得価額における企業会計と法人税の取扱い相違

	将来の収益獲得又は費用削減が確実な場合（確実）	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（不確実）	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
企業会計	無形固定資産	発生時の費用	
法人税法	取得価額に算入		取得価額に算入しないことができる

出所：図表 3 及び法基通 7-3-15 の 3（2）より筆者作成

法人税法と企業会計との間における取得価額についての取扱いの相違について、「意見書及び実務指針においては、「将来の収益獲得又は費用削減」について、それが不明であるグレーのものについても研究開発費に含めるものとしているが、法人税の取扱いにおいては、はっきりと、その効果が認められないものに限定されている。」と考えられている<sup>(146)</sup>。

企業会計では、資産計上について収益獲得又は費用削減の実現の蓋然性が求められる。一方、法人税法では、原則として、支出したすべての金額を取得価額として計上され、「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」には「取得価額に算入しないことができる」ものとされる。法人税法と企業会計ではソフトウェアの取得価額の範囲の取扱いに税会不一致が生じていると考えられる。

### 3 少額の減価償却資産及び一括償却資産の取得価額

企業会計には規定されていない税会不一致の 1 つとして、少額の減価償却資産及び一括償却資産の取扱いが定められている。法人税上では通常の減価償却資産の取扱いのほか、少額の減価償却資産及び一括償却資産の取扱いが適用される。

<sup>(146)</sup> 上松・前掲注(3) 59 頁。

### (a) 少額の減価償却資産

法人税法施行令 133 条では取得価額が 10 万円未満であるもの又は使用可能期間が一年未満であるものを有する場合の減価償却資産については、「事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入」との取扱いをしている<sup>(147)</sup>。

使用可能期間が 1 年以上であっても、取得価額が 10 万円未満の資産については、即時償却と同じ効果が認められることになる<sup>(148)</sup>。少額の減価償却資産については資産の単位が重要となるが<sup>(149)</sup>、少額の減価償却資産の単位について NTT ドコモ事件において最高裁は「権利一つごとに取得価額が 10 万円未満のものであるかどうかを判断すべきである」と判示している<sup>(150)</sup>。

同一のソフトウェアを複数取得する場合において、ソフトウェアの取得価額が 10 万円未満であるもの又は使用可能期間が一年未満であるものは損金の額に算入される<sup>(151)</sup>。

### (b) 一括償却資産の取得価額

法人税法施行令 133 条の 2 では取得価額が 10 万円以上 20 万円未満である減価償却資産については、通常の減価償却もしくは一括償却資産として 3 年（損金経理額のうち損金算入限度額に達するまでの金額）で償却することができるとしている。

---

<sup>(147)</sup> 中小企業者等については 30 万円未満となる。税特別措置法第 67 条の 5 の中小企業者等の少額減価償却の取得価額の損金算入の特例により、取得価額が 30 万円未満である減価償却資産については平成 18 年 4 月 1 日から令和 8 年 3 月 31 日までの間に取得し、事業の用に供した場合には一定の要件のもとに、その取得価額に相当する金額を損金の額に算入することができるとの取扱いがされている。この特例は、ソフトウェア、特許権、商標権等の無形減価償却資産も対象となる。国税庁『No. 5408 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例』。

<sup>(148)</sup> 渡辺徹也『スタンダード法人税法（第 3 版）』（弘文堂、2024）105 頁。

<sup>(149)</sup> 単位については法人税基本通達 7-1-11（少額の減価償却資産又は一括償却資産の取得価額の判定）を参照。

<sup>(150)</sup> NTT ドコモ事件ではエントランス回線利用権（1 回線あたり 7 万 2800 円）の価格で合計約 15 万回線、総額約 111 億円を、1 回線が 10 万円未満であることから少額減価償却資産に該当するとして取得価額全額を損金に算入したところ、課税庁より少額減価償却資産に該当しないとして損金算入を否認された事案である。本判決では「本件権利については、エントランス回線 1 回線に係る権利一つをもって、一つの減価償却資産とみるのが相当であるから、法人税法施行令 133 条の適用に当たっては、上記の権利一つごとに取得価額が 10 万円未満のものであるかどうかを判断すべきである」とし、一つひとつが少額減価償却資産にあたることを判示している。最高裁（第三小法廷）平成 20 年 9 月 16 日判決 民集 第 62 卷 8 号 2089 頁。

<sup>(151)</sup> 平成 10（1998）年度税制改正で取得価額基準が 20 万円未満から 10 万円未満に引き下げられている（法令 133）。取得価額基準の引き下げ理由について立法担当者は、「少額減価償却資産の即時損金算入は、企業の事務負担に配慮して設けられたものであるが、量的な制限がないため課税ベースが著しく狭められる場合があり得ること、法人税の負担軽減手段として利用される場合があること、主要先進国に例をみないような取扱いとなっていること、事務処理機器の普及により資産の管理等や償却計算がかなり迅速に行われるようになってきていること等」と述べている。梶川幹夫ほか『平成 10 年度版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1998）290 頁。

ソフトウェアの取得価額が 10 万円以上 20 万円未満であるものは 3 年で償却することができる。

#### 4 ソフトウェアの償却限度額

法人税法上、減価償却費を損金算入するためには、法人が確定した決算（確定決算主義、法法 74①）により償却費の損金経理を行う必要があるとされている。

損金経理について、「租税法は、減価償却資産の償却費の計算と償却方法について、企業会計の考え方を参考としつつ、法律関係の画一的処理を図るため、必要な定めをなしている。」とされ<sup>(152)</sup>、また、「減価償却は、内部取引のため恣意性が介入しやすいので、恣意性を最高意思決定機関である株主総会の承認を要することで可能な限り排除するためである」と考えられている<sup>(153)</sup>。

減価償却費として損金算入されるのは、法人が償却費として損金経理をした金額（損金経理額）のうち、償却限度額に達するまでの金額とされる（法法 31①）<sup>(154)</sup>。

償却限度額については逆基準性の指摘があり、逆基準性を完全に解消しようとするれば、所得税法でとっている強制償却とすることになると指摘されている。

#### 5 ソフトウェアの償却方法

法人税法におけるソフトウェアの償却方法は法人税法施行令 48 条の 2 において規定されており、無形固定資産であるソフトウェア（法令 13 八ヌ）には定額法が適用される。

（減価償却資産の償却の方法）

第四十八条の二① 平成十九年四月一日以後に取得をされた減価償却資産の償却限度額の計算上選定をすることができる法第三十一条第一項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）に規定する政令で定める償却の方法は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める方法とする。

一～三 省略

四 第十三条第八号に掲げる無形固定資産及び同条第九号に掲げる生物 定額法

五～六 省略

---

<sup>(152)</sup> 武田・前掲注(29) 1881 頁。

<sup>(153)</sup> 所得税法第 49 条では「その者が当該資産について選定した償却の方法に基づき政令で定めるところにより計算した金額とする」と規定されており、所得税では納税者が選定した償却方法で計算した金額がそのまま償却費として必要経費に算入される。金子宏・前掲注(5) 390 頁。

<sup>(154)</sup> 蟹井英敬『減価償却制度に関する諸問題についての考察』税務大学校論叢第 109 号（税務大学校、2023）218 頁。

## ②～⑥ 省略

自社利用のソフトウェアの減価償却の方法については、企業会計および法人税法とも定額法に一本化されている<sup>(155)</sup>。

## 6 ソフトウェアの耐用年数

耐用年数は、財務省の「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（耐令）により詳細に規定されている。平成 12（2000）年度改正によりソフトウェアの税務上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とにより、ソフトウェアの耐用年数は、平成 12 年 3 月 31 日大蔵省令第 35 号により「複写して販売するためのもの」は「3 年」、「その他のもの」は「5 年」とされている（耐用年数省令別表第 3）。また、研究開発用のソフトウェアの耐用年数は「3 年」とされている（耐用年数省令別表第 6）<sup>(156)</sup>。

法人税法上の耐用年数と企業会計の耐用年数は財務省令で定めている税務上の耐用年数に一本化して適用している現状から、課税の公平性及び中立性の見地から統一した耐用年数となっているとされている<sup>(157)</sup>。

## 7 ソフトウェアの残存価額

平成 12（2000）年度改正によりソフトウェアを無形固定資産として定めたことに伴い、その償却に係る残存割合は他の無形固定資産と同様に「零」とされていた。平成 19（2007）年度改正において、減価償却資産の償却可能限度額と残存価額が廃止されている（耐用年数省令別表第 11）。

法人税法上の残存価額と企業会計の残存価額も財務省令で定めている税務上の残存価額に一本化されている。

## 8 ソフトウェアに係る特別償却制度

租税特別措置法は、法人税で定められている減価償却方法以外の特別の減価償却制度を定めている。減価償却資産の普通償却とは別に、投資の行われた当初において投資額の一定の割合を償却することであり、それらを損金として認めることを特別償却制度と呼ばれている<sup>(158)</sup>。特別償却は、減価償却制度を利用した課税繰延措置であるが、

---

<sup>(155)</sup> 研究開発費等実務指針 21 において、自社利用のソフトウェアの減価償却の方法は「一般的には、定額法による償却が合理的である」と示している。

<sup>(156)</sup> 武田・前掲注(29) 7102 頁。

<sup>(157)</sup> 上松・前掲注(3) 66 頁。

<sup>(158)</sup> 坂本雅士「特別償却制度」『減価償却課税制度』日税研論集第 69 号（日本税務研究センター、2016）119 頁。

企業としては課税猶予額を資金として運用することができることから、国庫から無利息融資を受けるのと同様の経済効果を享受できるものとされ、特定の設備投資等を誘導する政策的な誘導措置として位置づけられている。しかしながら、特別償却制度は租税負担の公平性や租税の中立性を阻害すると指摘されている<sup>(159)</sup>。

ソフトウェアに係る特別償却制度としては、中小企業投資促進税制（中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は税額控除）<sup>(160)</sup>、デジタルトランスフォーメーション（DX）投資促進税制（情報技術事業適応設備を取得した場合等の特別償却又は税額控除）<sup>(161)</sup>、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制（生産工程効率化等設備等を取得した場合の特別償却又は税額控除）<sup>(162)</sup>及び戦略分野国内生産促進税制<sup>(163)</sup>などがある。

### 第3節 ソフトウェアの資本的支出と修繕費

ソフトウェアは、プログラム修正や改良等が頻繁に行われる性質を持つ無形固定資産という特徴を有している。本節では法人税法におけるソフトウェアの資本的支出と修繕費の取扱いについて確認する<sup>(164)</sup>。

ソフトウェアの資本的支出と修繕費の取扱いは、第5章において考察するアジャイル型開発と従来型のウォーターフォール型開発におけるソフトウェア開発手法の論点となる。

#### 1 ソフトウェアの資本的支出と修繕費

##### (a) 資本的支出と修繕費の定義

法人が有する固定資産については、修理、改良等の名目で支出する金額はその法人の課税所得計算上、いずれかの事業の事業年度において、損金の額に算入される。支出した事業年度において支出金額をそのまま損金の額に算入できる額の支出を「修繕

---

<sup>(159)</sup> 坂本・前掲注(158) 119 頁。

<sup>(160)</sup> 中小企業庁『中小企業投資促進税制』

<https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/tyuusyoutokigyoutousisokusinzeisei.html>（2025.3.5 閲覧）

<sup>(161)</sup> 経済産業省『DX 投資促進税制の概要』

[https://www.meti.go.jp/policy/it\\_policy/dx/dx\\_zeisei.html](https://www.meti.go.jp/policy/it_policy/dx/dx_zeisei.html)（2025.3.5 閲覧）

<sup>(162)</sup> 経済産業省『カーボンニュートラルに向けた投資促進税制』

[https://www.meti.go.jp/policy/economy/kyosoryoku\\_kyoka/cn\\_zeisei.html](https://www.meti.go.jp/policy/economy/kyosoryoku_kyoka/cn_zeisei.html)（2025.3.5 閲覧）

<sup>(163)</sup> 経済産業省『戦略分野国内生産促進税制』

[https://www.meti.go.jp/policy/economy/kyosoryoku\\_kyoka/senryaku\\_zeisei.html](https://www.meti.go.jp/policy/economy/kyosoryoku_kyoka/senryaku_zeisei.html)（2025.3.5 閲覧）

<sup>(164)</sup> 昭和40（1965）年に法人税法の全文改正が行われたが、資本的支出・修繕費の実務上の取扱いは従前のとおりで、企業会計審議会は「税法と企業会計との調整に関する意見書」を公表して「資本的支出と修繕費との区分」について「資本的支出か修繕費の区分は現実には極めて困難な場合が多く、税務官庁と企業との間に、この区分の事実認定について多くの争いを生ぜしめている。」と批判がされていたことを述べている。金子秀夫『法人税実務問題シリーズ／資本的支出・修繕費』（中央経済社、1995）16－17 頁。



費」といい、支出した事業年度において支出額をそのまま損金の額に算入することができない支出を「資本的支出」としている<sup>(165)</sup>。

法人税法におけるソフトウェアの資本的支出は法人税法施行令 132 条において規定されている。

#### (資本的支出)

第三百三十二条 内国法人が、修理、改良その他いずれの名義をもってするかを問わず、その有する固定資産について支出する金額で次に掲げる金額に該当するもの（そのいずれにも該当する場合には、いずれか多い金額）は、その内国法人のその支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

一 当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時ににおいて当該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当該資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額

二 当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時ににおいて当該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支出の時ににおける当該資産の価額を増加させる部分に対応する金額

つまり、法人税法 74 条の確定申告（確定決算主義）に基づく課税所得計算において、「その有する固定資産について支出する金額で次に掲げる金額に該当するもの」として損金の額に算入しないものを「資本的支出」とした上で、「通常の管理又は修理するもの」を「修繕費」と規定していると考えられる。

「通常の維持管理」とはどの範囲のものであり、「通常の見替え」とはどの程度の規模のものを指すかについては、何等の規定もない。・・・これらについての「通常」の認定は、企業の適正な判断にゆだねられている<sup>(166)</sup>との指摘がされており、法人税基本通達 7-8-6 の 2、7-8-1 及び 7-8-2 により、その取扱いが示されている。同条の「修理、改良その他いずれの名義をもってするかを問わず・・・そのいずれにも該当する場合には、いずれか多い金額」との取扱いがされることに留意が必要である。

---

<sup>(165)</sup> 「資本的支出と修繕費の区分は、実務上、古くて新しい問題である。」、「新たな素材の開発やハイ・テクノロジーの普及が著しい現代においては、支出費用のうち、どこまでが当該事業年度のコストとして算入すべき妥当額であるか、その判定に苦慮することが一般的に多いわけであるから、資本的支出・修繕費の峻別についても、当然に困難さがつきまとう」と指摘されている。金子秀夫・前掲注(164) はしがき、1 頁

<sup>(166)</sup> 金子秀夫・前掲注(164) 55 頁。

## (b) ソフトウェアに係る資本的支出と修繕費

ソフトウェアに係る資本的支出と修繕費については、法人税基本通達 7-8-6 の 2 に個別例示されている。

(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。

(注)

1 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 2(注)2《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(注)1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。

本通達では、製作したソフトウェア及びパッケージソフト等について「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」は修繕費とし、「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と例示している。

法人税法施行令 132 条の「修理、改良その他いずれの名義をもってするかを問わず・・・そのいずれにも該当する場合には、いずれか多い金額」としていることから、法人税法上の取扱いを文理解釈すると資本的支出と修繕費が混在したプログラム修正の場合には、金額の多寡により資本的支出若しくは修繕費として税務上処理されるものと解釈することもできる。

## (c) 実質判定による資本的支出

法人税基本通達 7-8-1 は原則として資本的支出となるものについて例示している。

例示は建物又は機械等であるが、ソフトウェアに置き換えて当てはめると、既存ソフトウェアをより性能の高いものに取り替えた場合には、その取替えに要した費用のうち通常の見替えの場合にその取替えに要すると認められる費用の額を超える部分の金額は資本的支出として取扱われる。

(資本的支出の例示)

7-8-1 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価値を高め、又はその耐久性を増すこととなると認められる部分に対応する金額が資本的支出となるのであるから、例えば次に掲げるような金額は、原則として資本的支出に該当する。

(1)～(2) 省略

(3)機械の部分品を特に品質又は性能の高いものに取り替えた場合のその取替えに要した費用の額のうち通常の見替えの場合にその取替えに要すると認められる費用の額を超える部分の金額

(注)建物の増築、構築物の拡張、延長等は建物等の取得に当たる。

#### (d) 実質判定による修繕費

法人税基本通達 7-8-2 では、原則として修繕費となるものについて例示している。既存ソフトウェアの資本的支出は「より性能の高いものに取り替えた場合」であるのに対し、既存ソフトウェアの修繕費は「通常の見持管理」又は「現状を回復するために要したと認められる金額」として取扱われる。

(修繕費に含まれる費用)

7-8-2 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見持管理のため、又はき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が修繕費となるのであるが、次に掲げるような金額は、修繕費に該当する。

(1)～(5) 省略

## 2 資本的支出と修繕費の区分が明らかではない場合の扱い

ソフトウェア及びパッケージソフト等のプログラム修正等については、資本的支出であるか修繕費であるかが明らかではない場合が多い。法人税基本通達では、形式基準による修繕費の判定(法基通 7-8-4)及び資本的支出と修繕費の区分の特例(法基通 7-8-5)を例示している。

### (a) 形式基準による修繕費の判定

ソフトウェア及びパッケージソフト等のプログラム修正等については、資本的支出であるか修繕費であるかが明らかではない場合の取扱いについて、法人税基本通達 37-13 において以下のとおり例示している。

#### (形式基準による修繕費の判定)

7-8-4 一の修理、改良等のために要した費用の額のうち資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない金額がある場合において、その金額が次のいずれかに該当するときは、修繕費として損金経理をすることができるものとする。

- (1) その金額が 60 万円に満たない場合
- (2) その金額がその修理、改良等に係る固定資産の前期末における取得価額のおおむね 10%相当額以下である場合

したがって、資本的支出と修繕費の区分判定が困難である場合には、「60 万円未満」若しくは「固定資産の取得価額のおおむね 10%相当額以下」のいずれかに該当するときは、資本的支出が含まれているとしても必要経費（修繕費）として取扱うことを示している。

### (b) 資本的支出と修繕費の区分の特例

資本的支出であるか、修繕費であるかが明らかでない場合について区分の特例が示されている。

#### (資本的支出と修繕費の区分の特例)

7-8-5 一の修理、改良等のために要した費用の額のうち資本的支出であるか修繕費であるかが明らかでない金額（7-8-3 又は 7-8-4 の適用を受けるものを除く。）がある場合において、法人が、継続してその金額の 30%相当額とその修理、改良等をした固定資産の前期末における取得価額の 10%相当額とのいずれか少ない金額を修繕費とし、残額を資本的支出とする経理をしているときは、これを認める。

資本的支出と修繕費の区分について、「資本的支出であるか修繕費であるかの峻別は、実務上かなり難しい作業である。そこで上記のような取扱通達が発遣され、税務上の一定の割り切りをもって課税の公平性を保つようにしている。」と指摘されてい

る<sup>(167)</sup>。また、「資本的支出と修繕費の区分にあたっては、支出金額の多寡によるものではなく、その実質によって判定することが基本であることを忘れてはなるまい。」との見解がある<sup>(168)</sup>。

### 3 少額又は周期の短い費用の必要経費算入の取扱い

ソフトウェア及びパッケージソフト等は比較的短期間でプログラム修正等が発生することが多い。このような場合における法人税法上の処理について以下の基本通達が表示されている。

(少額又は周期の短い費用の必要経費算入)

7-8-3 一の計画に基づき同一の固定資産について行う修理、改良等（以下7-8-5までにおいて「一の修理、改良等」という。）が次のいずれかに該当する場合には、その修理、改良等のために要した費用の額については、7-8-1にかかわらず、修繕費として損金経理をすることができるものとする。

(1) その一の修理、改良等のために要した費用の額（その一の修理、改良等が2以上の事業年度にわたって行われるときは、各事業年度ごとに要した金額。以下7-8-5までにおいて同じ。）が20万円に満たない場合

(2) その修理、改良等がおおむね3年以内の期間を周期として行われることが既往の実績その他の事情からみて明らかである場合

(注) 省略

したがって、法人税法74条の確定申告（確定決算主義）に基づき課税所得を計算した場合には、「20万円未満」若しくは「概ね3年以内の期間を周期として行われることが既往の実績その他の事情から見て明らかである場合」のいずれかに該当する場合は、資本的支出であったとしても必要経費（修繕費）として取扱うことになる。

### 4 ソフトウェアの資本的支出と修繕費の判定

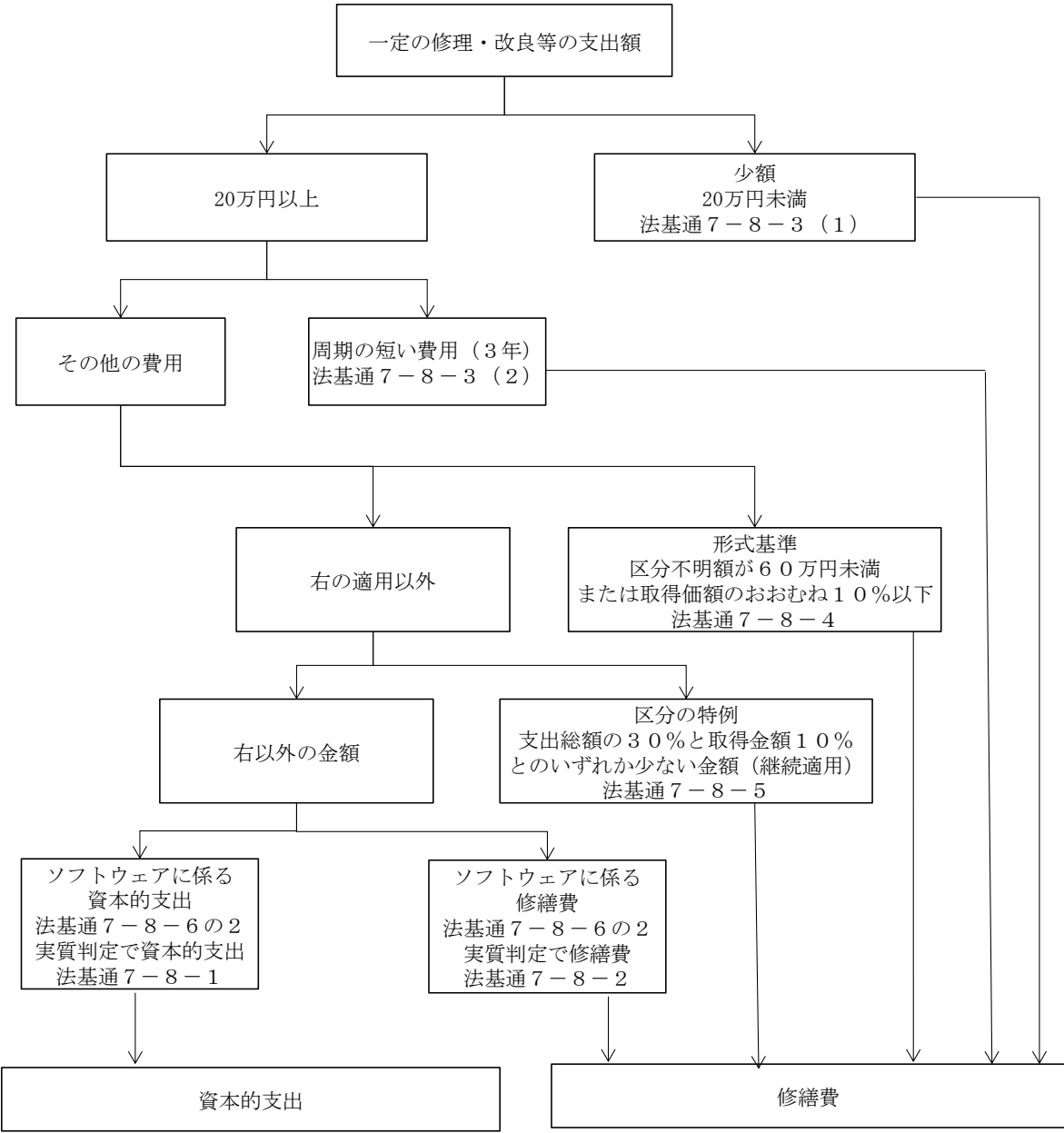
本節において、法人税法における資本的支出及び修繕費について法令及び法人税基本通達における取扱いについて確認したが、その判定基準のフロー図を図表12に示す。ソフトウェアの資本的支出と修繕費は企業会計と比して、税務上の取扱いは非常に複雑な取扱いとなる。なお、ソフトウェアは無形固定資産であり、主に固定資産に

<sup>(167)</sup> 金子秀夫・前掲注(164) 73頁。

<sup>(168)</sup> 「旧法人税基本通達232が「修繕費と資本的支出との区分は支出金額の多寡によるものでなく、その実質によって判定すべきものとする」と明示していることに注目したい。現在この条項は廃止されているものであるが、資本的支出と修繕費の区分に関する原則的見解として意義深いものであろう。」との指摘がされている。金子秀夫・前掲注(164) はしがき。

適用される取扱い（7-8-6 災害の場合の資本的支出と修繕費の区分、法基通 7-8-7 機能復旧保証金による固定資産の取得又は改良など）は適用が想定されないためフロー図から除いている。

図表 12 法人税法におけるソフトウェアの資本的支出と修繕費の判定（フロー図）



出所：金子秀夫著<sup>(169)</sup>、タックスアンサー<sup>(170)</sup>を基に筆者作成

<sup>(169)</sup> 金子秀夫・前掲注(164) 74 頁。

<sup>(170)</sup> タックスアンサー「No. 1379 修繕費とならないものの判定」に修繕費と資本的支出の区分（フロー図）が例示されている。

## 5 資本的支出の取得価額の特例

資本的支出があった場合には、平成 19（2007）年度改正前の制度においては、その金額をその資本的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、平成 19（2007）年度改正により、平成 19（2007）年 4 月 1 日以後に資本的支出を行った場合には、法人税法施行令 55 条 1 項により、その資本的支出は、その資本的支出とされた金額を取得価額として、その資本的支出の対象となった減価償却資産と種類及び耐用年数を同じくする減価償却資産を新たに取得したものとされる<sup>(171)</sup>。

（資本的支出の取得価額の特例）

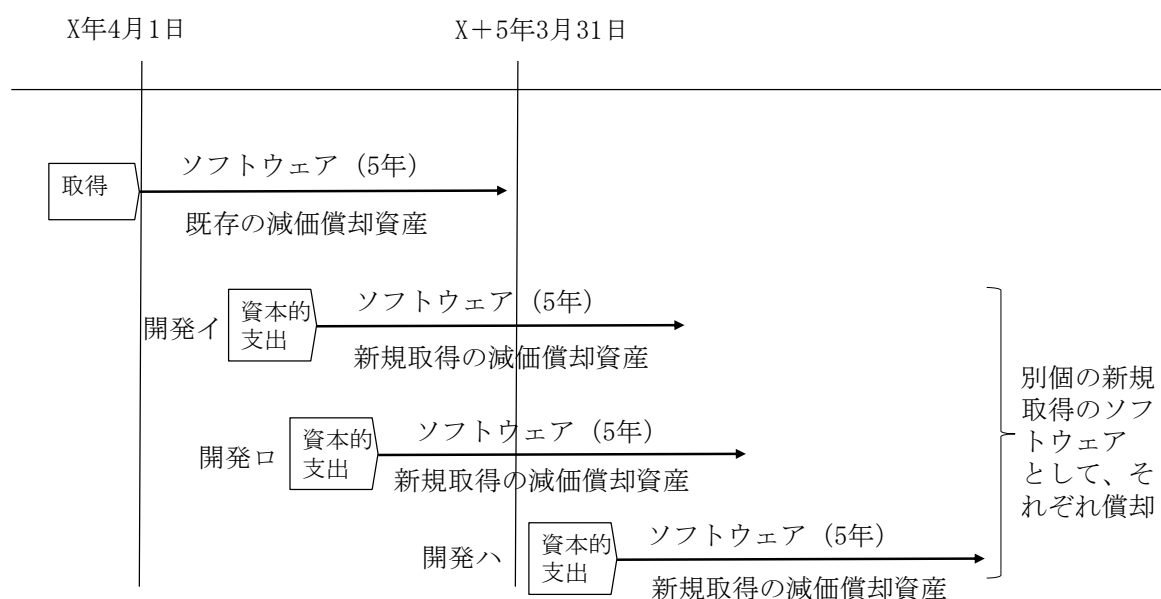
第五十五条① 内国法人が有する減価償却資産について支出する金額のうちに第百三十二条（資本的支出）の規定によりその支出する日の属する事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額がある場合には、当該金額を前条第一項の規定による取得価額として、その有する減価償却資産と種類及び耐用年数を同じくする減価償却資産を新たに取得したものとする。

②～⑥ 省略

ソフトウェアの取得後、資本的支出を行った場合の新規取得を図表 13 に例示する。

図表 13 ソフトウェアの資本的支出による減価償却資産の新規取得

3月決算法人の場合



出所：筆者作成

<sup>(171)</sup> 武田・前掲注(29) 1901 頁

法人税法施行令 55 条 1 項により、同じソフトウェアとして耐用年数 5 年の減価償却資産として区分されることになるが、ソフトウェアは耐用年数 5 年と短いことから、ソフトウェアを長期利用する場合には当初の減価償却資産の償却後以降に多数の新規取得の減価償却資産が雁行する形となる。

## 6 耐用年数を経過したソフトウェアの修理、改良等

耐用年数を経過したソフトウェアにおける修理、改良等については、法人税基本通達 7-8-9 において「耐用年数を経過した減価償却資産について修理、改良等をした場合であっても、その修理、改良等のために支出した費用の額に係る資本的支出と修繕費の区分については、一般の例によりその判定を行うことに留意する。」とされている。

当初に取得したソフトウェアの耐用年数の経過後において資本的支出となる場合（図表 13 開発ハ）は、新たな減価償却資産として計上されることになると考えられる。

## 第 4 節 繰延資産の取扱い

繰延資産の範囲については、第 2 章において企業会計原則、商法（会社法）及び法人税法との間で相違があり、繰延資産の範囲を広くとっているのが法人税法であり、費用収益対応原則を重視していることについて述べた。

法人税法上では、税法固有の繰延資産が法人税法施行令 14 条 1 項のいわゆる「6 号繰延資産」が規定されている。また、第 1 章においてコンテンツは、法人の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」である場合には、繰延資産として取扱いがあることを確認した。本節では、法人税上における繰延資産の取扱いについて確認する。

### 1 繰延資産の償却限度額

法人税施行令 14 条では繰延資産を限定列举しており掲名繰延資産（創立費、開業費、開発費、株式交付費、社債等発行費の 5 つ）と、その他の繰延資産（6 号繰延資産）について、法人税法施行令 64 条においてその支出の効果が及ぶ期間にわたって均等に償却すべきこととしている<sup>(172)</sup>。

（繰延資産の償却限度額）

第六十四条① 法第三十二条第一項（繰延資産の償却費の計算及びその償却の

---

<sup>(172)</sup> 金子宏・前掲注(5) 399 頁。



方法)に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、次の各号に掲げる繰延資産の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 省略

二 第十四条第一項第六号に掲げる繰延資産 その繰延資産の額・・・をその繰延資産となる費用の支出の効果の及ぶ期間の月数で除して計算した金額に当該事業年度の月数・・・を乗じて計算した金額

②～⑧ 省略

## 2 繰延資産の償却費の計算方法及び償却方法

繰延資産の償却法については、減価償却資産の場合と異なり、定額法に準ずる「均等償却法」のみとされており、定率法等の方法は認められていない。その理由としては、「繰延資産の態様が著しく区々にわたるため、一律に法定し得ないためであろう」と考えられている<sup>(173)</sup>。

繰延資産の償却費の計算方法及び償却方法については法人税法 32 条及び法人税法施行令 64 条において規定されているが、具体的な取扱いについては法人税基本通達 8-2-3 に示されている。繰延資産（6 号繰延資産）の償却期間を図表 14 に整理する。

図表 14 繰延資産（6 号繰延資産）の償却期間

該当条項	法基通	償却期間
法令 14①六ロ 資産を賃借する ための権利金等	8-1-5 (1) 建物を賃借するた めに支出する権利 金等 (3) (1) 及び (2) 以外 の権利金等の場合	5 年（契約による賃借期間が 5 年未満である場合において、契約の更新に際して再び権利金等の支払を要することが明らかであるときは、その賃借期間）
法令 14①六ハ 役務の提供を受 けるための権利 金等	8-1-6 ノウハウ等の頭金	5 年（設定契約の有効期間が 5 年未満である場合において、契約の更新に際して再び一時金又は頭金の支払を要することが明らかであるときは、その有効期間の年数）
法令 14①六ホ その他自己が便 益を受けるため の費用	8-1-10 出版権の設定の対価	設定契約に定める存続期間（設定契約に存続期間の定めがない場合には、3 年）

出所：法人税基本通達を基に、筆者作成

<sup>(173)</sup> 渡辺淑夫『法人税法（令和 4 年度版）』（中央経済社、2022）503 頁。

繰延資産（6号繰延資産）として区分されたコンテンツは償却期間5年又は3年で償却されることとなる。

## 第5節 リース取引

### 1 リース資産の定義

高額なソフトウェアの導入にあたってはリース取引によるソフトウェアの取得形態もありうるものと考えられる。リース取引については法人税法64条の2において定義されている。

リース取引とは、資産の賃貸借で、当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること（法法64の2③一）、その賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること（法法64の2③二）の2要件を満たす取引である。

資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているかどうかの判定は政令で定めるとしているが、リース取引を政令で規定することについて、「租税法律主義の観点から、法律で規定すべきとの非難が強かった」と指摘されている<sup>(174)</sup>。平成19（2007）年度改正により、平成20（2008）年4月1日以後に締結される契約による所有権移転外リース取引に適用されることとされた<sup>(175)</sup>。

法人税法施行令第48条の2において、リース資産は「所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされる減価償却資産」（法令48の2⑤四）とされ、所有権移転外リース取引（法令48の2⑤五）を定義している。

所有権移転外リース取引について、「これまで売買とみなされてこなかった、いわゆる「所有権移転外リース取引」をも、私法上は賃貸借契約であることを無視して、租税法上は売買契約として取り扱う趣旨である」と考えられている<sup>(176)</sup>。

### 2 リース資産の取得価額

ソフトウェアを所有権移転外リース取引により利用した場合には、賃借人（利用者）においてリース資産として計上することになる。法人税基本通達7-6の2-9において「賃借人におけるリース資産の取得価額は、原則としてそのリース期間中に支払うべきリース料の額の合計額」とし、「ただし、リース料の額の合計額のうち利息相当額

---

<sup>(174)</sup> 金子宏・前掲注(5) 384頁。

<sup>(175)</sup> 金子宏・前掲注(5) 384頁。

<sup>(176)</sup> 金子宏・前掲注(5) 385頁。

から成る部分の金額を合理的に区分することができる場合には、当該リース料の額の合計額から当該利息相当額を控除した金額を当該リース資産の取得価額」との取扱いを示している。

### 3 令和 7 年度税制改正の大綱における新リース会計基準への対応

令和 6（2024）年 9 月に企業会計基準第 34 号「リース取引に関する会計基準（新リース会計基準）が公表されたことを受け、令和 7（2025）年度税制改正の大綱（令和 6 年 12 月 27 日閣議決定）において、法人税法の新リース会計基準への対応が示されている<sup>(177)</sup>。

リースに関する取引について次のとおり整備を行う。

① 法人が各事業年度にオペレーティング・リース取引によりその取引の目的となる資産の賃借を行った場合において、その取引に係る契約に基づきその法人が支払う金額があるときは、その金額のうち債務の確定した部分の金額は、その確定した日の属する事業年度に損金算入する。

（注 1）上記の「オペレーティング・リース取引」とは、資産の賃貸借のうちリース取引（ファイナンス・リース取引）以外のものをいう。

（注 2）上記の支払う金額には、その資産の賃借のために要する費用の額及びその資産を事業の用に供するために直接要する費用の額を含むものとし、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、固定資産の取得に要した金額とされるべき費用の額及び繰延資産となる費用の額を除く。

新リース会計基準（第 2 章第 6 節 4、図表 8）において確認したとおり、オペレーティング・リース取引はオンバランス（使用権資産・リース負債）されることになるが、令和 7（2025）年度税制改正大綱では「その取引に係る契約に基づきその法人が支払う金額があるときは、その金額のうち債務の確定した部分の金額は、その確定した日の属する事業年度に損金算入する。」とあり、法人税法上はオフバランス（通常の賃貸借処理）すること、つまり現行の取扱いのままとすることが示されている。

新リース会計基準ではオンバランスされ、一方、法人税法上は現行の取扱いのオフバランスとなり、企業会計と法人税法において税会不一致が新たに生じ、事務管理が煩雑になることが見込まれるとの指摘がされている<sup>(178)</sup>。

<sup>(177)</sup> 財務省『令和 7 年度税制改正の大綱（令和 6 年 12 月 27 日閣議決定）』55 頁。

<sup>(178)</sup> デロイトトーマツ税理士法人『令和 7 年度税制改正大綱ダイジェスト』2024 年 12 月 23 日号（デロイトトーマツ税理士法人、2024）7 頁。

## 第6節 ソフトウェアの企業会計と法人税法における取扱いの相違

以上を踏まえて、ソフトウェアの企業会計と法人税法における取扱いの相違について、図表 15 に整理する。

図表 15 ソフトウェアの企業会計と法人税法の取扱いの相違

項目	企業会計	法人税法
ソフトウェアの意義	ソフトウェアとは、コンピュータ・ソフトウェアをいい、その範囲は次のとおりとする。 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	定義規定なし
ソフトウェアの資産区分	無形固定資産	減価償却資産（無形固定資産） 法令 13 ハヌ
コンテンツの意義	処理対象となる情報の内容	定義規定なし
コンテンツの資産区分	① 一体不可分の場合 無形固定資産 ② 別個のもの 費用処理	前三号に掲げる資産に準ずるもの（法令 12 四） 繰延資産（法法 14①六）
ソフトウェアとコンテンツの関係	別個の経済価値を持つもの ただし、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	定義規定なし
制作目的別のソフトウェア	3 区分 ①受注制作のソフトウェア ②市場販売目的のソフトウェア ③自社利用のためのソフトウェア	2 区分 ①購入したソフトウェア ②自己の製作に係るソフトウェア
クラウドサービス（利用者側）	規定なし	規定なし

	開発ベンダーにおいて自社利用のソフトウェアとして取扱い	
自社利用のソフトウェアの会計処理	条件付資産化法 ① 無形固定資産 将来の収益獲得又は費用削減が確実な場合 ② 費用処理 上記以外	無形固定資産 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は取得価額に算入しないことができる
ソフトウェアの資産計上の範囲	① 開始時点 将来の収益獲得又は費用削減が認められる状況になった時点。立証できる証憑に基づく ② 終了時点 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。立証できる証憑に基づく	同上の範囲
ソフトウェアの取得価額	同上の範囲	原則、損金経理額の全額を算入 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は取得価額に算入しないことができる 法人が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認められる（合理性、継続性）
少額の減価償却資産	規定なし	10 万円未満又は使用可能期間が 1 年未満 中小企業等は 30 万円未満
一括償却資産	規定なし	10 万円以上 20 万円未満

ソフトウェアの償却限度額	規定なし	損金経理額のうち、償却限度額に達するまでの金額
ソフトウェアの導入費の取扱い	①クラウドサービス以外 ソフトウェアに算入 少額資産は費用処理 ②クラウドサービス 規定はないが、費用処理と考えられる	①クラウドサービス以外（自己の製作、購入） 付随費用はソフトウェアの取得価額に含める ②クラウドサービス 規定はないが、繰延資産又は費用処理と考えられる
ソフトウェアの減価償却の方法	定額法	定額法
ソフトウェアの耐用年数	購入 3年 自家建設 5年 5年を超える年数の時は合理的な根拠に基づく年数 利用可能期間は每期見直す	複写して販売するためのもの 3年 その他のもの 5年 期間見直しの規定なし
ソフトウェアの残存価額	ゼロ	零
ソフトウェアに係る特別償却制度	規定なし	措法による政策目的の特別償却制度 ①中小企業投資促進税制 ②DX投資促進税制 ③カーボンニュートラルに向けた投資促進税制 ④戦略分野国内生産促進税制
ソフトウェアの資本的支出	新たな機能の追加、向上等 既存ソフトウェア等の大幅な仕様変更	修繕費に該当しないものが資本的支出（修繕費以外） 既存ソフトウェア等の大幅な仕様変更は残存簿価を新たなソフトウェアの原材料費に算入
ソフトウェアの修繕費	プログラムの障害除去、維持等	通常の管理又は修理するもの

ソフトウェアの資本的支出と修繕費が明らかではない場合	規定なし	実質判定、形式基準などの詳細な取扱いを定めている
資本的支出の取得価額の特例	規定なし	資本的支出の対象となった減価償却資産と種類及び耐用年数を同じくする減価償却資産を新たに取得したものとする
耐用年数を経過したソフトウェアの修理、改良等	規定なし	資本的支出として新たな減価償却資産として計上される
その他繰延資産（6号繰延資産）の償却限度額	規定なし	均等償却
その他繰延資産（6号繰延資産）の償却費の計算方法及び償却方法	規定なし	<p>法令 14①六ロ 資産を賃借するための権利金等 5 年</p> <p>法令 14①六ハ 役務の提供を受けるための権利金等 5 年</p> <p>法令 14①六ホ その他自己が便益を受けるための費用 設定契約に定める存続期間</p>
新リース会計基準における借手の処理	オペレーティング・リースを含むすべてのリースについて使用权資産及びリース負債を計上（オンバランス）	<p>ファイナンス・リース取引は所有権移転外リース取引（法令 48 の 2⑤五）</p> <p>オペレーティング・リース取引は現行の取扱い（オフバランス処理）</p> <p>※令和 7（2005）年度税制改正大綱</p>

ソフトウェアのリース資産の取得価額	使用権資産の計上額	ファイナンス・リース取引は賃借人のリース資産の取得価額は、原則リース期間中に支払うべきリース料の額の合計額 オペレーティング・リース取引は現行の取扱い（オフバランス処理） ※令和 7（2005）年度税制改正大綱
使用権資産の償却	借手のリース期間 残存価額はゼロ	規定なし
少額のリース資産	費用計上（重要性基準）	規定なし
クラウドサービス（SaaS）のユーザー側の処理	リース取引には該当しないとの見解 「特定の物件」には該当しない	規定なし

## 第 7 節 小括

平成 12（2000）年度改正前は、ソフトウェアの開発費用については「自社開発は研究開発的であるということから、いわゆる一般的に研究開発費がそうであるように、おおよそ期間費用として処理」され、「ソフトウェアを買い入れおよび外部委託した場合には、現行法人税基本通達 8-1-7、8-2-3 により、繰延資産として計上して 5 年で均等償却している。」との取扱いとされていた。平成 12（2000）年度改正により減価償却資産（無形固定資産）の範囲にソフトウェア（法令 13 ハヌ）が追加された。

法人税上のソフトウェアの取得価額については、企業会計が要請している厳格な原価計算ではなく、継続して計算している場合には合理的であると認められる方法による取得価額の算定を容認しているものと考えられる。簡便な方法が容認されている理由として、ソフトウェアの自己製作は、あらゆる業務・業態において様々な形で行われている実態から、製造業の原価計算のような精緻な原価計算が事務的に煩雑、実務上も困難な場合によるものとされている。

法人税法上においても、利用者である法人がクラウドサービスを利用する場合は、購入（法令 54①一）、自己の建設等（法令 54①二）には該当せず、その使用料は損金経理されることになると考えられる。



企業会計では、資産計上について収益獲得又は費用削減の実現の蓋然性が求められる。一方、法人税法では、原則として、支出したすべての金額を取得価額として計上され、「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」には「取得価額に算入しないことができる」ものとされる。法人税法と企業会計ではソフトウェアの取得価額の範囲の取扱いに税会不一致が生じていると考えられる。

法人税法では、企業会計とは異なり、通常の減価償却の取扱いのほか、企業会計には規定されていない税会不一致の1つとして、少額の減価償却資産及び一括償却資産の取扱いが定められている。法人税上では通常の減価償却資産の取扱いのほか、少額の減価償却資産及び一括償却資産の取扱いが適用される。ソフトウェアの資本的支出と修繕費は企業会計と比して、税務上の取扱いは非常に複雑な取扱いとなる。

法人税法におけるソフトウェアの減価償却費として損金算入されるのは、法人が償却費として損金経理をした金額（損金経理額）のうち、償却限度額に達するまでの金額とされる。償却限度額について、昭和40（1965）年度の税制改正により損金経理要件が付されて以降、法人税が企業会計に影響を与えているとする逆基準性の指摘があり、逆基準性を完全に解消しようとするれば、所得税法でとっている強制償却とすることになるとの見解が示されている。

ソフトウェアの耐用年数は、平成12年3月31日大蔵省令第35号により「複写して販売するためのもの」は「3年」、「その他のもの」は「5年」とされている（耐用年数省令別表第3）。また、研究開発用のソフトウェアの耐用年数は「3年」とされている（耐用年数省令別表第6）。法人税法上の耐用年数と企業会計の耐用年数は財務省令で定めている税務上の耐用年数に一本化して適用している現状から、課税の公平性及び中立性を見地から統一した耐用年数となっているとされている。

ソフトウェアに係る特別償却制度として、中小企業投資促進税制、デジタルトランスフォーメーション（DX）投資促進税制、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制及び戦略分野国内生産促進税制がある。特別償却は、減価償却制度を利用した課税繰延措置であり、特定の設備投資等を誘導する政策的な誘導措置として位置づけられている。

ソフトウェアはプログラム修正や改良等が頻繁に行われる性質を持つ無形固定資産という特徴を有しており、法人税法におけるソフトウェアの資本的支出と修繕費の取扱いについて確認した。法人税法では、確定申告（確定決算主義）に基づく課税所得計算において、損金の額に算入しないものを「資本的支出」とした上で、「通常の管理又は修理するもの」を「修繕費」と規定していると考えられ、「通常の管理又は修理」とは、どの程度規模のものを指すかについては規定されておらず、企業の適正な判断にゆだねられているとされていることを確認した。

繰延資産の範囲については、企業会計原則、商法（会社法）、法人税法との間で相違

があり、繰延資産として区分されたソフトウェア若しくはコンテンツは償却期間 5 年若しくは 3 年で償却されることを確認した。

新リース会計基準では、オペレーティング・リース取引はオンバランス（使用権資産・リース負債）されることになるが、令和 7（2025）年度税制改正大綱では、法人税法上は現行の取扱いのオフバランス処理となり、企業会計と税務の不一致が新たに生じ、事務管理が煩雑になることが見込まれるとの指摘がされている。

第 4 章では、平成 12（2000）年度改正前の境界において、ソフトウェアの制作費について繰延資産及びソフトウェアの概念・範囲が争われた裁判例において、ソフトウェアが税法上において具体的にどのように定義され、研究開発費等基準との対応関係についてどのように判断されたのかについて検討する。

## 第4章 裁判例の研究

第4章では、ソフトウェアの制作費について争われた裁判例を考察し、法人税法上のソフトウェアの取扱いについて検討を行う。本件は、ソフトウェアの取扱いが繰延資産から減価償却資産に資産区分変更された、平成12(2000)年度改正前における事案であり、法人税法改正前後におけるソフトウェアの概念・範囲がどのように捉えられていたのかを考えるうえで、興味深い事案である。本章では、本件の概要及び判旨を紹介し、検討を行う。

### 第1節 最高裁平成18年6月23日第二小法廷判決

#### 1 事案の概要

本件は、コンピュータソフトウェアの企画、制作及び販売等を目的とする株式会社であるX(原告・控訴人・上告人)が、ゲームソフトウェアの開発業務を委託した委託先3社に対して支払った委託料(本件委託料)を平成11年6月から平成12年1月の間に手数料勘定に計上し、その全額を損金の額に算入したことについて、所轄税務署長Y(被告・被控訴人・被上告人)から、平成12年度改正前の旧法人税法2条25号及びそれを受けた改正前の旧法人税法施行令14条1項9号ハ所定の繰延資産に該当するため償却超過額が発生するとして、平成12年12月25日付けで法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたため、本件委託料は法人税法上の繰延資産に該当しないから、更正処分及び賦課決定処分は違法であると主張し、Yに対し、その取り消しを求めた事案である。

#### 2 当事者の主張

##### (1) X(原告・控訴人・上告人)の主張

##### (a) 本件委託料の繰延資産性

本件委託料が「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」(旧法令14①九ハ)に当たるかどうかについては、当該役務の提供の実態に照らして判断されるものであって、当該役務提供に係る契約書の文言にとらわれるべきではないと解されるところ、Yは、ソフトウェアを自社開発するために支出した費用については法人税法2条25号及びこれを受けた旧法人税法施行令14条1項9号ハに該当しないとの見解に立って、Xがソフトウェアを開発すべく技術者の派遣を受けて、当該技術者を自社の継続的な指揮監督下に置く場合には、自社開発性が失われないとして、そのための支出した費用については、繰延資産には当たらないとする取扱い(旧法基通8-1-7の注書き1及び2)をしてきており、本件においても、Xが本件外注先の従業員を

継続的な指揮監督下に置いたうえで本件ソフトを開発させたと評価できれば、そのための支出した本件委託料は「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」（旧法令 14①九ハ）に該当しない。

#### **(b) 繰延資産の償却期間の画一的な取扱いの合理性**

本件委託料について、本件外注先が行った開発期間は、いずれも本件委託料の支出の日から 1 年未満であり、本件委託料は、「支出の効果がその支出の日以後 1 年以上に及ぶもの」には当たらない、仮に「支出の効果」について、Y の解釈を前提としても、本件ソフトは、1 年以上にわたって販売等ができるものには当たらず、本件委託料の「支出の効果」が 1 年以上に及ぶものとは解されない。

償却期間を 5 年間と設定することについては、旧法人税基本通達 8-2-3 は、繰延資産の償却期間を一律に 5 年と定めるが、繰延資産該当性は「合理的な見積もり」という手法をもって現実の販売期間にかかわらず実際に判定することが可能であるから、何ら個別的事情を考慮する余地を与えず償却期間を画一的に定めていることの合理性はない。

#### **(c) 新会計基準の適用**

新会計基準の適用により、ソフトウェア開発費用については、繰延資産の対象とされなくなったことについて、法人税法 22 条 4 項は、法人の各事業年度の所得金額の計算上、益金の額及び損金の額は、法人税法に別段の定めのある場合を除き「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って」計算されるべき旨規定するところ、この公正処理基準としては「企業会計原則」が妥当するものと解される。

新会計基準が適用された平成 11 年 4 月 1 日から平成 12 年度改正の法人税法及び同法施行令（改正後）が適用される平成 12 年 4 月 1 日までに取得されたソフトウェア開発費について、当時の法人税法には定めがない以上、同法 22 条 4 項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」である企業会計原則に準ずる新会計基準に従って処理されるべきところ、本件委託料は、いずれも新会計基準にいう「製品化」以前の開発作業に対して支払われるものであり、全額費用すべきものとなり、法人税の課税関係においても、本件委託料は事業年度における損金として処理されるべきであり、繰延資産には該当しないと解すべきである。

### **(2) Y（被告・被控訴人・被上告人）の主張**

#### **(a) 本件委託料の繰延資産性**

本件委託料が「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」に該当す

るかについて、X が本件委託先に委託し、完成させ X に納入する旨、瑕疵の修正又は内容の変更を求めることができるなど、本件委託料が本件ソフト開発の「役務の提供を受けるため」に支出された費用であることが明らかである。

本件委託料は、「支出の効果がその支出の日以後 1 年以上に及ぶもの」に当たることについては、本件のように、ソフトウェア開発のために役務の提供を受ける場合、「役務の提供」を受けること自体は収益を生み出すものではないのに対し、役務の提供を受けて完成、納入された成果物（ソフトウェア）は、これを利用することにより収益を生み出すことができる性質を有するものであるから、本件における「支出の効果」とは、完成・納入されたソフトウェアの利用により得られるべきと解すべきである。

### **(b) 繰延資産の償却期間の画一的な取扱いの合理性**

商法上の繰延資産とは異なり、税法上の繰延資産においては、課税の画一性こそが重視されるべきものと解されるところ、仮に収益が発売日から 1 年以内に集中するという事実が存したとしても、その性質上、収益が支出日から 1 年以上に及ぶと認められるのであれば、課税上、これを繰延資産に該当するとして画一的に処理することが要請されるべきであり、繰延資産の該当性の判断について、個別的事情を基準にすれば、納税者の繰延資産について、支出の効果に係る個別的事情を逐一判断した上でなければ所得計算はできないこととなり、課税実務の画一性を害するから、採用できないとした。

旧法人税基本通達 8-2-3 が、繰延資産の償却期間につき 5 年間と定めたことについても、支出の効果を逐一判断した上でなければ償却期間が定まらないというのは、課税実務上、現実性に欠けるものであるといわざるを得ないのであって、税法上の画一的な取扱いの要請から合理的なものである。

### **(c) 新会計基準の適用**

新会計基準の適用は、資産区分につき法人税法（改正前）2 条 25 号、旧法人税法施行令 14 条 1 項 9 号ハが適用され、税法上の別段の定めである繰延資産の償却費の計算に係る法人税法 32 条 1 項が適用されるのであり、新会計基準の適用の余地ない。

ソフトウェアに関する平成 12 年の法人税法及び同法施行令の改正は、改正まで繰延資産としていたソフトウェアを、無形固定資産に変更したものであって（資産区分の変更）、改正の際、立法者が①そもそもソフトウェアの開発費は繰延資産（法令 14）に該当していなかったと考えていたか、②新会計基準によってソフトウェアの開発費用は繰延資産に該当しなくなった、との解釈を採用したことはない。

### 3 裁判所の判断

#### (1) 第一審判決の要旨（棄却・控訴）

第一審（東京地裁平成 16 年 6 月 30 日判決／平成 14 年（行ウ）第 267 号 税務訴訟資料 第 254 号－182（順号 9689））では、本件委託料が「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」の支出に該当するか否か（争点 1）、本件委託料が「支出の効果がその支出の日以後 1 年以上に及ぶもの」といえるか否か（争点 2）、新会計基準の適用によって本件委託料は繰延資産に該当しないことになったのか（争点 3）について争われた。

#### (a) 本件委託料が「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」の支出に該当するか否か（争点 1）

争点 1 については、「事実関係に照らせば、本件外注先は、その有するソフトウェアの開発能力を前提として、本件各契約の内容に沿って本件ソフトウェアの開発作業を行ったと認められ、原告が本件ソフトを自社開発したとみることは困難であることから、本件委託料は、法令 14①九ハに該当するというべきである。」とした。

#### (b) 本件委託料が「支出の効果がその支出の日以後 1 年以上に及ぶもの」といえるか否か（争点 2）

争点 2 については、「「支出の効果」とは、費用収益対応の原則における「収益」の発生を意味するものであって、「支出の効果がその支出の日以後 1 年以上に及ぶもの」というのは、上記の費用収益対応の原則の下、当該費用の支出が 1 年以上に及ぶ継続的な収益を発生させる性質を有するものをいうと解するのが相当である。」とし、「ゲームソフトについては、仮に個々のゲームソフトの個別事情に着目したとしても、当該ソフトが現実にとどの程度の期間にわたって販売されるかは、消費者の人気動向など将来の不確定の要素に左右されるものであって、あらかじめ正確に予測することはできない性格のものであるから、当該ソフトの一般的に有する性質に照らして繰延資産に該当するかを決することは不合理であるとは解されないし、その場合、償却期間についても、一律 5 年に設定することは、課税実務における画一的取扱いの要請に照らしても、不合理とは解されない。」とした。

#### (c) 新会計基準の適用によって本件委託料は繰延資産に該当しないことになったのか（争点 3）

争点 3 については、「新会計基準が当然に法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するものではないし、そもそも本件委託料に係る所得金額の計算に関しては、法人税法（改正前）2 条 25 号、法人税法施行令 14 条

1 項 9 号ハが適用される結果、税法上の定めである繰延資産の償却費の計算に係る法人税法 32 条 1 項が適用される」とした。

平成 12 年の法人税法及び同法施行令の改正については、「ソフトウェアを法人税法施行令 13 条 8 号の「無形固定資産」の中に含まれることを定めて、これにより法人税法施行令 14 条 1 項 9 号ハの「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」には、ソフトウェアが含まれないとして、その資産区分を変更したものと解するのが相当であって、上記改正にあたって、上記法人税法施行令 13 条柱書及び同法 14 条 1 項 9 号ハの文言に変更が加えられなかったからといって、立法者が、そもそもソフトウェアが繰延資産には当たらないと考えていたと解すべきことにはならない。」とした。

## （２）控訴審判決の要旨（棄却・上告）

控訴審（東京高裁平成 16 年 12 月 13 日判決／平成 16 年（行コ）第 248 号 税務訴訟資料 第 254 号－352（順号 9859））では、X は「本件委託料を支出して受けた役務提供による成果物はゲームソフトウェア（製品マスター）になるが、それは、製品であるソフトウェアを制作するための原盤であり減価償却資産に該当する。したがって、本件委託料は、減価償却資産の取得に要した費用として、法人税法施行令 14 条柱書きにより繰延資産から除外される。そして、レコード制作のための原盤が耐用年数 2 年の減価償却資産として、一時の損金とすることが認められていることからすると、それ以上に販売期間が短いゲームソフトウェアの制作に要した本件委託料については、その全額が本件事業年度の損金の額に算入されるべきである。」と主張した。

控訴審は「本件委託料は法人税法上の繰延資産に該当すると認められるので、本件各処分は適法」とし、第一審の判断を支持して控訴を棄却したため、X が上告した。

## （３）判決の要旨（棄却・不受理・確定）

最高裁において上告棄却により確定した（最高裁裁判所（第二小法廷）平成 18 年 6 月 23 日判決／平成 17 年（行ヒ）第 98 号 税務訴訟資料 第 256 号－174（順号 10434））。

# 4 判旨

## （１）繰延資産の概念

「繰延資産は、その費用の支出が費用の前払の実質を有する場合について、費用収益対応の原則に立って、支出の年度にその全額を費用に計上するのではなく、その効果が持続する期間にわたって償却すべきものとする制度である。法人税法は、このような考え方に立って、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政令で定めるものを繰延資産とする旨を規定しているところである

(同法 2 条 25 号)。・・・法人税法施行令 14 条 1 号 9 号ハは、「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」であり、かつ、その「支出の効果がその支出の日以後 1 年以上に及ぶもの」を繰延資産として掲げている。」として、法人税法上の繰延資産に関する規定は法人が支出する費用について、「費用収益対応の原則」の考え方に立ってそれを具体化したものであることを明らかにした。

## (2) ソフトウェアの開発費用

「ソフトウェアの開発費用についても、その支出の効果がその支出の日以後 1 年以上に及ぶものは原則として繰延資産性が認められる筋合いであるが、自社で自らソフトウェアを開発した場合には、その開発に要した費用の額が判然としないことが多いことなどから、繰延資産として損金経理しない取扱いをすることも考えられる。・・・ところでソフトウェアの開発については相応の専門知識を有する技術者等を相当数必要とし、自社従業員のみではそれを賄うのが困難な場合もあることにかんがみれば、外部の技術者等を利用してソフトウェアを開発した場合についても、当該技術者等を自社の指揮下に置き、自社の開発計画に沿ってソフトウェアの開発に従事させるなど、自社従業員を利用して開発に当たったと同視し得るようなときには、自社開発の場合の損金経理との均衡を考慮して、そのために支出した費用を「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」に該当しないとして取り扱うことも前記法人税法の規定に照らすと、相応の合理性を有するものと解される。・・・本件各契約の内容、本件外注先が行った作業の実情、それに対し控訴人が支払った対価の額及びその内容等に照らすと、本件ソフトウェアの開発について、X が本件外注先の技術者等を自社の指揮下に置き自社の開発計画に沿ってソフトウェアの開発に従事せしめたと認めることはできない。」<sup>(179)</sup>

## (3) 繰延資産の償却期間

「償却期間についても、・・・各権利許諾契約の内容から推認されるゲームソフトウェアの取引に関する一般的な事情、その他以上において認定説示したゲームソフトウェアが一般的に有する性質のほか、納税者側の税務処理上の要請及び課税実務における画一的取扱いの要請をも勘案すると、その繰延資産としての償却期間を一律 5 年に設定することの合理性を否定することはできないものというべきである。」

---

<sup>(179)</sup> 現行の法人税法施行令 54 条 1 項 2 号イ若しくはロにより、本裁判で争われた本件委託料は減価償却資産であるソフトウェアの取得価額に算入される。



#### （４）新会計基準の不適用

「新会計基準が当然に法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するものではないし、そもそも本件委託料に係る所得金額の計算に関しては、法人税法（改正前）2 条 25 号、法人税法施行令 14 条 1 項 9 号ハが適用される結果、税法上の定めである繰延資産の償却費の計算に係る法人税法 32 条 1 項が適用されるのであるから、上記主張には理由がない。」

#### （５）ソフトウェアの概念

「平成 12 年改正前の法人税法及び同施行令のもとではソフトウェアの開発費用は繰延資産として扱われていたが、同改正によって税務上の資産区分が行われ、ソフトウェアが無形固定資産とされるに至ったものであるから、X の前記主張はその前提において失当である。」

### 第 2 節 考察

本裁判例は、平成 12（2000）年度改正の前後において、ソフトウェア開発の委託料について繰延資産（旧法人税法施行令 14 条 1 項 6 号ハ）及びソフトウェア（法人税法施行令 13 条 8 号ヌ）の概念・範囲が争われた裁判例であり、ソフトウェアが税法上において具体的にどのように定義され、研究開発費等会計基準との対応関係についてどのように判断されたのかを考えるうえで参考となる。

X は控訴審において、委託料は「製品化」以前の開発作業に対して支払われものであるから、新会計基準に従い、繰延資産ではなく、全額発生事業年度の費用として処理すべきものと主張しており、本件の委託料は「原盤」である「製品マスター」の制作費用であることについて、当事者双方に争いはなく、新会計基準に基づく研究開発費となるべきものであったとの指摘がされている<sup>(180)</sup>。

また、裁判所がゲームソフトウェア制作費の支出形態及び支出の事実から、旧通達<sup>(181)</sup>に基づく Y の主張をそのまま認めたことについて、「税務処理はその時点で税法規定がなければ通達等に従う。この取扱いに納得がいかなければ、自己の判断で処理し、否認されれば訴訟の場で争うことになる。・・・新たな会計基準の施行により、ソフトウェアの取扱いに係る法人税法が改正され、正確には新たに無形固定資産として規定

<sup>(180)</sup> 遠藤みち『判例研究 ソフトウェアの研究開発費』税法学（通号 558）（日本税法学会、2007）194 頁。

<sup>(181)</sup> 通達について「通達は、企業会計原則や会社法等の計算規定では網羅されておらず、かつ、確立した会計慣行が成熟していない事項や、企業会計原則等に定める規定が存在するものの、それらの取扱いが公正で妥当な会計処理とは認められない事項について、適正な課税処理の基準を示すものであり、今後とも「公正処理基準」を補完する重要な役割を果たしていくべきものである。」と述べている。原省三『公正処理基準に関する一考察－最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて－』税務大学校論叢 58 号（国税庁、2008）300-301 頁。

されたのである。しかし、ソフトウェアの研究開発費は、その内容について税法上規定することなく新通達で、本件の事業年度に既に施行されていた会計基準と同様な扱いとしたのである。」と指摘されている<sup>(182)</sup>。

新会計基準について、「新会計基準が当然に法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するものではないし、そもそも本件委託料に係る所得金額の計算に関しては、法人税法（改正前）2 条 25 号、法人税法施行令 14 条 1 項 9 号ハが適用される結果、税法上の定めである繰延資産の償却費の計算に係る法人税法 32 条 1 項が適用される」という見解しか示さなかった、という指摘もある<sup>(183)</sup>。

東京高裁平成 25 年 7 月 19 日訟務月報 60 巻 5 号 1089 頁（原審、東京地裁平成 25 年 2 月 25 日訟務月報 60 巻 5 号 1103 頁）のビックカメラ事件においては、「法人税法 22 条 4 項の文言及び趣旨に照らせば、同項は、同法における所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとするを旨として設けられた規定であり、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（税会計処理基準）に該当するといえるか否かについては、上記目的を有する同法固有の観点から判断されるものであって、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準（公正会計基準）とされるものと常に一致することを規定するものではないと解するのが相当である。」と判示している。

ビックカメラ事件の判決は、「税会計処理基準」という概念を初めて用いた裁判であり、租税法におけるソフトロー（法令以外のルール）の拡大現象を示すものであり、「同項は、「所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとするを旨として設けられた規定」であるから、所得計算の規定及び租税制度の外にある確立した会計基準を、租税法の簡素化のために利用（借用）することを認めた規定と解すべきである、というものである。」という考え方と、「税法以外の領域に会計基準といえるものが存在しない場合にも、租税法の観点から会計基準を策定することができる。本判決や原審が、課税庁の主張に基づいて用いた「税会計処理基準」は、まさにそのような会計基準と考えられる。」という考え方が示されている<sup>(184)</sup>。

公正処理基準の内容を法人税法の独自の観点から判断すべきとする背景について、

---

<sup>(182)</sup> 遠藤・前掲注（180）194－195 頁。

<sup>(183)</sup> 遠藤・前掲注（180）195 頁。

<sup>(184)</sup> 岡村教授は 2 つの考え方を示したうえで、「問題となるのは、「税会計処理基準」をいったい誰がどのようなプロセスで作るのか（通常の会計基準の策定で行われる審議やコメントのプロセスは存在しない）。また、正式なルールである法令との関係をどう考えるかが明らかではないことである。」「しかしながら、法治主義の考え方から見ても立法の経緯から見ても、法 22 条 4 項を、包括的な税務会計処理基準の策定権限を行政機関に与えたと解することは、明らかに無理がある。同項は、納税者の二度手間を省くためのものであって、裁判所による法解釈を省力化（制約する）ものではない。」と指摘している。岡村忠生『法人税法 22 条 4 項と「税会計処理基準」－ビックカメラ事件』税研 178 号（日本税務研究センター、2014）143 頁。

「そもそも法規でもない会計基準に法人税法が盲目的に依拠することなどできるはずもなく（22 条 4 項は課税要件を企業会計に丸投げしているわけではない）、会計基準が依拠するのは、二度手間省きといった簡便性のために法人税が会計処理基準を利用しているだけであり、その意味で法人税のための会計基準であって、その逆ではない（法人所得の計算に悪影響を与える会計基準があればそれを利用することはない）という考え方」との見解が示されている<sup>(185)</sup>。

### 第 3 節 小括

本裁判例は、法人税法上には規定のなかったソフトウェアについて、旧法人税基本通達 8-2-3 において繰延資産として規定されていたソフトウェアを、平成 12(2000) 年度改正によって減価償却資産（無形固定資産）にソフトウェアとして追加された改正前における事案である。

本判決では「新会計基準が当然に法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するものではない」とし、「納税者側の税務処理上の要請及び課税実務における画一的取扱いの要請をも勘案すると、その繰延資産としての償却期間を一律 5 年に設定することの合理性を否定することはできないものというべきである。」との判旨が示されている。

ソフトウェアについては、研究開発費等会計基準が平成 10（1998）年に公表される以前から、法人税法上は、旧法人税基本通達 8-1-7 においてソフトウェアの開発費用を繰延資産として取り扱うなど、税法が企業会計に先んじて対応してきた経緯がある。判旨において、「納税者側の税務処理上の要請及び課税実務における画一的取扱いの要請」とされているとおり、企業会計と法人税法上の取扱いは必ずしも一致しない状況が生じた場合には、法人税法上は適用法に沿って判断せざるを得ないと考えられる。

本裁判例は、ソフトウェアについて、立法時において想定しなかった新たな事象や技術革新が生じた場合において、法人税法上においてどのような判断をすべきか、示唆を与えるものであると考える。

第 5 章においては、第 2 章企業会計上のソフトウェアの取扱い、第 3 章法人税法上のソフトウェアの取扱い及び第 4 章裁判例の研究を踏まえ、自社利用ソフトウェアの 3 つの境界における論点について検討及び考察を行うものとする。最後に、法人税法における利用者（ユーザー）側の自社利用ソフトウェアの取扱いについて述べる。

---

<sup>(185)</sup> 渡辺徹也・前掲注（148）47 頁。

## 第5章 法人税法における利用者（ユーザー）側の自社利用ソフトウェアにおける論点の考察及び提言

本章では、法人税法における利用者（ユーザー）側における自社利用ソフトウェアに焦点を当て、3つの境界の論点の具体的な事例について考察を行う。

1 点目は、クラウドサービスの使用料の取扱いである。本論点は、クラウドサービスと従来のオンプレミス型のソフトウェアとの境界における論点といえる。

2 点目は、新たなソフトウェア開発手法の税法上の取扱いである。本論点は、アジャイル型開発と従来型のウォーターフォール型開発におけるソフトウェア開発手法の境界における論点である。

3 点目は、ソフトウェアとコンテンツの融合の進展である。本論点は、ソフトウェアとコンテンツとの境界における論点である。

最後に、法人税法における利用者（ユーザー）側の自社利用ソフトウェアの今後の取扱いについて述べる。

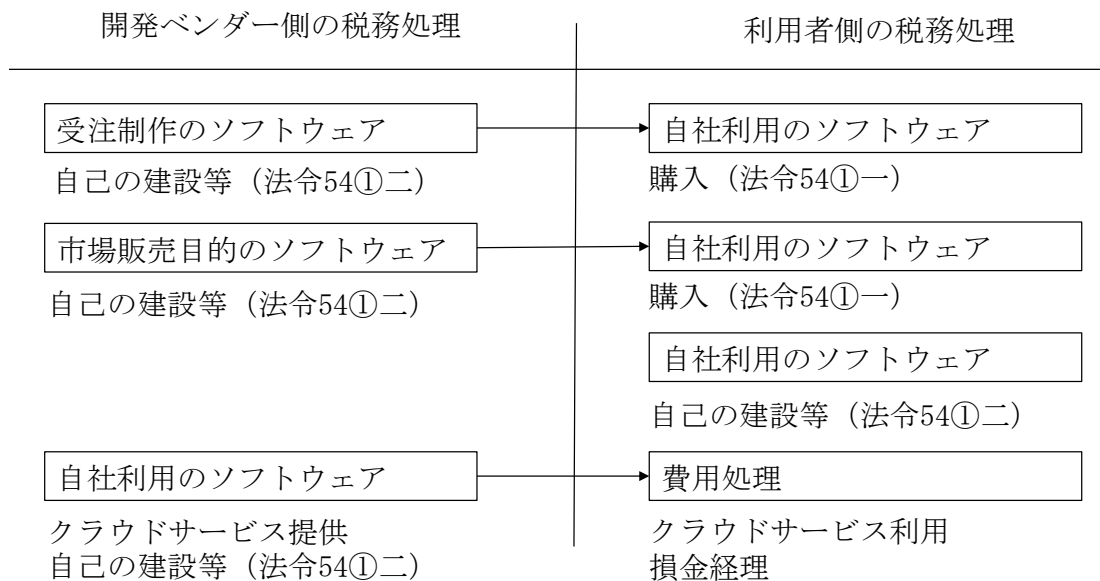
### 第1節 論点1：自社利用ソフトウェアにおけるクラウドサービスの取扱い

#### 1 問題認識

クラウドサービスは、法人におけるソフトウェア投資の企業行動に大きな変化をもたらしていると考えられる。従来のソフトウェアの取得は、一定の要件を満たす場合には、減価償却資産（無形固定資産）のソフトウェアとして資産計上（オンバランス）され、減価償却費として損金経理される。一方、クラウドサービスはクラウドベンダーが提供するサービスの対価（使用料）として費用処理され、資産計上されないこと（オフバランス）になる。

クラウドサービスが普及する以前は、利用者はパッケージソフトを購入し、その取得価額をソフトウェアとして資産計上（オンバランス）していたが、同じ機能や効果を提供する複数事業年度にわたり利用するクラウドサービスは費用処理され資産計上されない（オフバランス）となるのは、課税の公平性の観点から再考する必要があるのではないかと疑問がある。

図表 16 法人税法における利用者側のソフトウェアの税務処理



出所：筆者作成（図表 10 再掲）

## 2 事例分析

本項においては、自社利用システムとして多くの企業で導入がされているクラウド会計システムにおける利用時、中途解約時における税法上の取扱いについて当てはめを行い、処理上の課題について検討する。

比較検討にあたっては、クラウド会計システムを提供するサービス事業者（以下、「クラウド会計提供事業者」という。）のサービス利用契約別に検証を行うものとする。

### （a）クラウド会計システム

従前は、会計システムを利用するためには、市販パッケージソフトウェアを購入し、自社の端末（PC）にソフトウェアをインストールして利用するか、会計システムを提供するソフトウェアベンダーに委託して業務処理のためのサーバー等を購入し、初期設定やカスタマイズをしたうえで利用するオンプレミス型の利用形態が中心であった。会計システムの利用のためには、端末（PC）やサーバーなどのハードウェアの有形固定資産（器具及び備品）を購入若しくはリースし、初期設定費などのシステム導入費用を自社利用ソフトウェアとして資産計上若しくは費用処理を行うことになる。

クラウド会計システムは、法人向けオンプレミス型のソフトウェアと同等な会計機能を、クラウド会計提供事業者がインターネットを通じて法人や個人向けに提供するITサービスである。

クラウド会計システムは、利用者は端末（PC）とインターネット回線を有していれば、インターネットを介して最新のクラウド会計システムを利用することが可能となる。クラウド会計システムは、オンプレミス型で必要であったサーバー導入が不要となり<sup>(186)</sup>、初期導入費が低く抑えることができること、ライセンス料が安価であることなどもあり、企業で導入が進められている<sup>(187)</sup>。

従来型のパッケージソフトウェアの場合は、20万円未満であれば一括少額資産として処理し、20万円以上であれば無形固定資産のソフトウェアとして資産計上、ソフトウェアベンダーに開発委託する場合は取得に要する費用（導入費用）を無形固定資産のソフトウェアとして資産計上を行うことになる。

一方、クラウド会計システムの場合は、利用申込により IT サービスの提供を受けるのみであることから、ソフトウェア資産計上は該当せず、通信料や利用料といった科目で費用処理を行うことになると考えられる。導入費用については、税法上、繰延資産（20万円未満であれば一括少額資産若しくは費用処理）としての取扱いになると考えられる。

## **(b) クラウド会計システムの契約形態**

クラウド会計システムは、多くのクラウド会計提供事業者から提供されており、無料でお試し利用できるものから、高機能なクラウド会計システムまで提供形態は多様である。本項では、代表的なクラウド会計システムにおける契約形態について整理し、契約内容にどのような差異があるのかを比較検討する（図表 17）。

---

<sup>(186)</sup> 利用者側で調達不要となるのはサーバーであり、クライアント端末（PC）は引き続き必要である。従来、オンプレミスとして設置していた物理サーバーは、クラウド会計提供事業者側のデータセンターなどに設置されているクラウド上のサーバーに物理的に置き換わる形態となる。

<sup>(187)</sup> オンプレミス型からクラウド環境へ移行することをクラウド移行といい、「クラウドシフト」と「クラウドリフト」がある。「クラウドシフト」とはオンプレミスのアプリケーションをクラウド上において再構築するものであり、「クラウドリフト」とはオンプレミスのアプリケーションをそのままクラウド上に移築するものである。パッケージ会計システムのクラウド移行は、オンプレミス型のソフトウェアと同等な機能が提供されており、「クラウドリフト」に近いものと考えられる。

図表 17 クラウド会計システムのサービス利用契約条項の比較

クラウド会計提 供事業者	A 社	B 社	C 社
特徴	月額契約	1 年縛り契約	5 年縛り契約
契約期間	特に設けず	利用申込日から 1 年 間 サービス利用期間 終了前の 30 日前ま でに書面による意 思表示がない場合 は、同一条件にて 1 年間更新される	契約締結日から 5 年 間 期間終了の 1 か月前 までに申し出がな い場合は、1 年間延 長
利用料金	有料サービスの利 用対価として、別途 定める利用料金を 支払う	別途定める利用料 金を支払う	別途定める利用料 金を支払う
支払方法	月額払い又は年額 一括前払い	年額一括前払い	年額一括前払い
解約	随時 所定の方法により 解約手続きの申込 み 既に支払い済の利 用料金の返金を行 わない	解約日の 60 日前ま でに、書面によって 通知することによ り、本契約を解約す ることができる 既に支払われた利 用料金等の一切払 戻しなどは行わな い	契約期間満了前に 解約する場合は解 約料が発生
知的財産権	記載なし	著作物はクラウド 会計事業者に帰属	著作物はクラウド 会計事業者に帰属
利用者の権利	使用权	使用权	使用权

### 3 考察

A社のクラウド会計システムの場合には、利用申込により月額契約による料金支払いとなることから、「通信料」、「サービス利用料」の科目で費用処理されることが一般的であると考えられる。つまり、A社のクラウド会計システムにおいては、ソフトウェアとして資産計上はされないことになると考えられる。

なお、利用開始時に初期設定等の少額費用の導入費用が発生することがあるが10万円未満であることが多く、少額の減価償却資産の取得価額の損金算入（法令133）により損金として処理される。

B社のクラウド会計システムは、1年縛りの契約であり、利用開始時に年額一括支払いが発生する。この年額一括支払いは、法人税基本通達2-2-14の短期の前払費用に該当し、支払った日の属する事業年度の損金の額に算入されるものと考えられる。

C社のクラウド会計システムの場合は、契約期間が5年であり、前払費用である年額一括支払いは、法人税法2条25号の繰延資産の「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一年以上に及ぶもので政令で定めるものをいう。」にあたり、かつ、法人税法施行令14条1項6号の「ロ 資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立ちのき料その他の費用」若しくは「ハ 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」の要件を満たす可能性があると考えられる。

また、C社のクラウド会計システムの契約条項には、「契約期間満了前に解約する場合は解約料が発生」の条項が付帯しており、1年以上にわたり利用することを前提とした利用契約となっていると考えられることから事実上、ソフトウェアリース取引に近い性格を持つものと考えられる。

クラウド会計システムは、ソフトウェアの著作権はクラウド提供事業者に帰属しており、利用者は「使用权」を取得するのみである。C社ケースの場合は、5年縛りの契約であり中途解約する場合は年額一括払いした使用料は返金されない契約条項となっており、事実上、契約期間内はノンキャンセラブル条項に該当すると考えられる。

法人税法64条の2（リース取引に係る所得の金額の計算）のリース取引の定義で「一 当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること。」「二 当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること。」の2つの要件が規定されている。前者のノンキャンセラブル要件は充足しているが、後者の「特定の物件」の要件を充足しているのかが問題となる。



この点については、第2章第5節6のクラウドサービスのユーザー側の「税務上の取扱い」で整理したとおり、SaaSなどのクラウドサービスは複数のユーザーと共用しているため「特定された資産」には該当しないとされており、要件を満たさないことになると考えられる<sup>(188)</sup>。

しかしながら、クラウドサービスの中には、大規模ユーザー向けプライベートクラウド<sup>(189)</sup>としてサービス提供されることがあり、この場合にはシングルテナント<sup>(190)</sup>に該当し、「特定された資産」の要件を満たすケースもあると考えられる。

クラウド会計システムの利用において、1年以上の契約期間が設定されている場合には、法人税上は、年額一括前払いの使用料について繰延資産として取扱わなくてよいのか、という疑問が生じる。また、クラウドサービスの利用形態によっては、新リース会計上はオンバランス処理されるが、法人税上はオフバランス処理のままでよいのか、という点についても検討が必要となる。

## 第2節 論点2：自社利用のソフトウェアにおけるアジャイル型開発手法の取扱い

### 1 問題認識

近年、ソフトウェア技術の進展により、アジャイル型開発手法が普及しつつある。アジャイル型開発手法は、ウォーターフォール型開発手法とは異なり、短期間で繰り返し機能の開発・改修を反復的・継続的に行い、徐々にソフトウェア全体を作り上げていく開発手法である。ウォーターフォール型開発手法とアジャイル型開発手法の比較を図表18に示す。

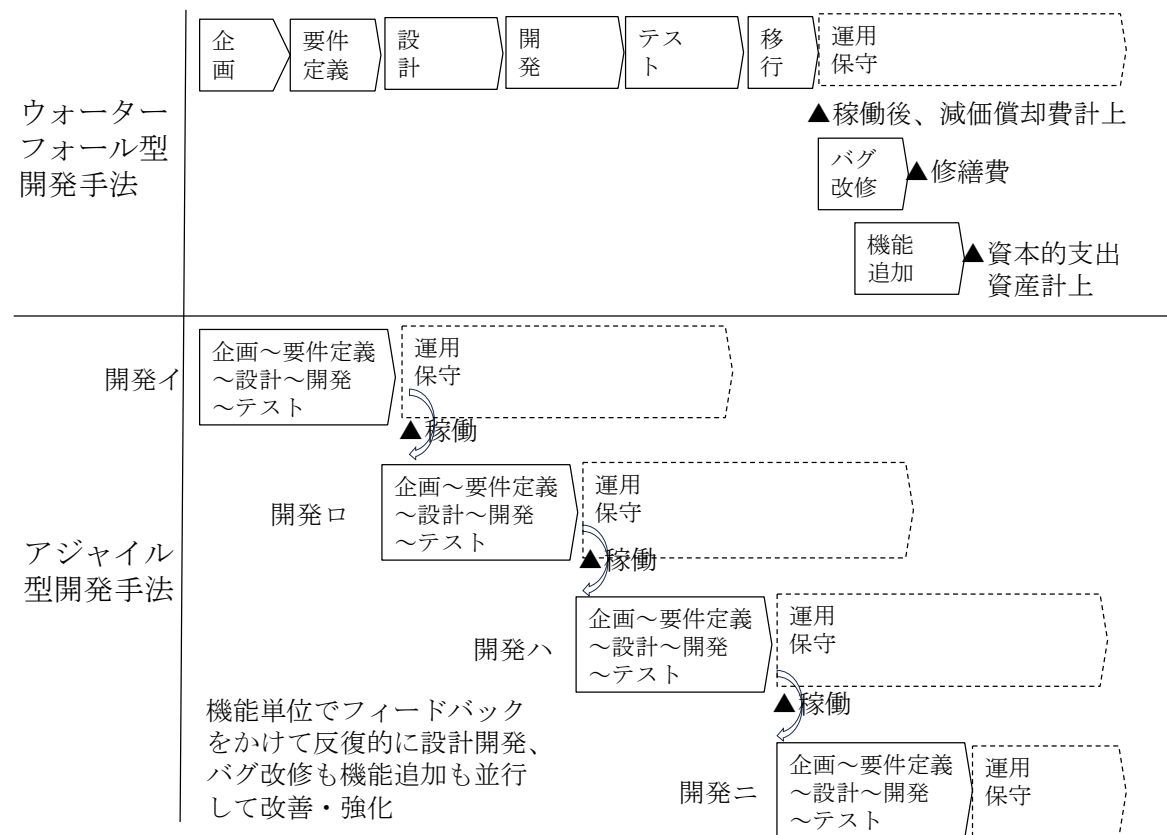
---

<sup>(188)</sup> マルチテナントでは複数のユーザーで物理的に共有しているのはクラウド上のリソース（サーバー、CPU、プログラム等）であり、データは各社毎にアクセス制限されるよう論理的に区分されている。マルチテナント形式であるが、実態はシングルテナント形式に近いと筆者は考えている。

<sup>(189)</sup> プライベートクラウドは、特定のユーザーが占有して利用するクラウド環境を指し、パブリッククラウドは、複数のユーザーでサービスプラットフォームを共有する環境を指す。エヌ・ティ・ティ・コミュニケーションズ『docomo business Watch IT用語集 パブリッククラウド/プライベートクラウド/ハイブリッドクラウドとは？』<https://www.ntt.com/bizon/glossary/j-h/public-cloud.html>（2025.3.5閲覧）

<sup>(190)</sup> マルチテナントとシングルテナントの説明は前掲注(110)を参照のこと。

図表 18 ウォーターフォール型開発手法とアジャイル型開発手法の比較



出所：筆者作成

ウォーターフォール型開発では、工程区分が明確で、工程単位での資産計上の判断ができたが、アジャイル型開発では工程という断面が存在せず、また、存在していたとしても短期間かつ不明瞭であり、どこからどこまでの工程が資産計上の開始時点で終了時点であるか明確に線引きすることが困難であると考えられる。

特に、アジャイル型開発では、企画、要件定義、設計、開発及びテストの一連の開発工程を短期間で繰り返していくことになるが、ソフトウェアの開発対象には新規の機能に加えて、稼働中のソフトウェアの機能改善、不具合解消なども含めて、一体的に開発がおこなわれることになり、資本的支出及び修繕費の区分を明確に線引きすることが困難であると考えられる<sup>(191)</sup>。

<sup>(191)</sup> アジャイル型開発はデジタルトランスフォーメーション（DX）の求めるスピードや柔軟性に対応するための解決手段であるが、開発と運用のギャップを埋める解決手段として注目されているのが DevOps である。DevOps は、従来、分業・分断されていた開発（Dev）と運用（Ops）が連携して進めることでスピードと品質を担保したうえで、柔軟かつ迅速な開発を目指す手法である。DevOps については情報処理推進機構（IPA）『DX 白書 2021』（情報処理推進機構、2021）199 頁を参照。DevOps ではソフトウェア製造と運用保守が一体となるため、アジャイル型開発以上に、工程区分の線引きが困難になるものと考えられる。

## 2 事例分析

ここでは、従来のウォーターフォール型開発手法とアジャイル型開発型開発手法におけるソフトウェアの取得及び稼働後における資本的支出と修繕費について検討する。

従来のウォーターフォール型開発手法は、第2章で触れたとおり、開発工程に区分されており、ソフトウェアの資産計上の開始時点と終了時点が比較的明確となっている。企業会計上は、ソフトウェアの資産計上の開始時点から終了時点の間における費用を、ソフトウェアの取得価額に算入することになる。

一般的には、設計工程からテスト工程までに発生した費用が資産計上の範囲となるが、企業会計上のソフトウェアの資産計上の時点は、「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」とされている。

一方、法人税法におけるウォーターフォール型開発においては、企業会計とは異なり、「将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明確な場合」には「取得価額に算入しないことができる」規定を置いていることから、企業会計においてソフトウェアとして資産計上されない場合においても、税法上はソフトウェアとして資産計上されることが考えられる。

結果として、企業会計と法人税法ではウォーターフォール型開発手法におけるソフトウェアの取得価額の範囲の取扱いに乖離があり、税会不一致が生じるものと考えられる。

次に、アジャイル型開発手法について検討を行う。アジャイル型開発は、機能単位でフィードバックをかけて反復に設計開発を行い、バグ修正や機能追加も併せて行い、段階的に機能追加・機能強化を図る開発手法である。

企業会計におけるソフトウェアの資産計上の開始時点と終了時点の考え方をアジャイル型開発に当てはめると、開発工程が短期間、かつ、明確な工程区分がないため、企業会計におけるソフトウェアの資産計上の要件である「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」とは判断できないため、発生時に費用処理されることになるのではないかと考えられる（第2章第4節3、図表4）。研究開発費等会計基準が想定しているソフトウェアの資産計上の要件は、アジャイル型開発手法は想定していないものと考えられる。

アジャイル型開発のソフトウェアの資産計上については、日本公認会計士協会のソフトウェア制作等研究資料において、「特に、最近は、アジャイル型の開発手法が採用されることも多いため、資産計上要件を満たすと判断できる時点を設定することが難しく、資産計上要件を満たす時点の判断にばらつきが生じる可能性が高い。同様のソフトウェアの開発を行う場合において資産計上の開始時点が各社で判断が大きく相違することが生じないように資産計上の開始時点の判断に関するガイダンスが必要であ

るものと考えられる。」と述べている<sup>(192)</sup>。

アジャイル型開発手法の法人税法におけるソフトウェアの取得価額について検討する。法人税法においては前述したとおり、「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は、取得価額に算入しないことができる」規定であり、資産性の判断がつかない場合はその全額を取得価額に算入することが可能である。

法人税法におけるアジャイル型開発手法においては、企業会計とは異なり、企業会計においてソフトウェアとして資産計上されない場合においても、税法上はソフトウェアとして資産計上されることが考えられる。

つまり、企業会計においては、ウォーターフォール型開発における資本的支出及び修繕費については、その支出に要した対象となる機能追加に資産性が認められれば「資本的支出」と判断され、バグ改修など通常の機能維持に該当するのであれば「修繕費」と判断されることになる。一方、アジャイル型開発手法における資本的支出と修繕費については、前述したとおり、機能単位でフィードバックをかけながら、機能追加や不具合修正を一体として行う開発手法であることから、資本的支出及び修繕費の区分をすることは困難であると考えられる。

法人税法においては、ウォーターフォール型開発においても、アジャイル型開発においても、いずれも税法上はソフトウェアとして資産計上されることが考えられる。

結果として、企業会計と法人税法ではアジャイル型開発手法におけるソフトウェアの取得価額の範囲の取扱いにおいて、ウォーターフォール型開発手法よりもさらに乖離の幅が拡大し、税会不一致が生じるものと考えられる。

### 3 考察

ウォーターフォール型開発手法とアジャイル型開発手法におけるソフトウェアの取得価額、資本的支出及び修繕費について事例分析で検討を行ったが、企業会計と法人税ではその範囲が異なり、ソフトウェアの取得価額において乖離があり、税会不一致が生じることについて確認した。

乖離の理由は、企業会計では資産負債中心観に基づき、資産性について厳格な基準を適用していることから、ソフトウェアの資産計上にあたっては「将来の収益獲得又は費用削減が確実である場合」とされるが、一方、法人税法においては、企業の恣意性を排除し、課税の公平性を担保する観点から、費用の発生と期間帰属を重視した費用収益対応の原則に基づき、発生費用をなるべく計上させた上で、利用期間において償却させようとする取扱いの違いであると考えられる。

---

<sup>(192)</sup> 日本公認会計士協会・前掲注(97) 47 頁。

第4章の裁判例において、「納税者側の税務処理上の要請及び課税実務における画一的取扱いの要請をも勘案すると、その繰延資産としての償却期間を一律5年に設定することの合理性を否定することはできないものというべきである。」との判旨のとおりに、アジャイル開発型手法におけるソフトウェアの開発費用は、課税実務による画一的取扱いの要請を考慮すると、法人税法上は資本的支出に区分することが望ましいのではないかと考えられる。

従前から企業会計上と法人税上におけるソフトウェアの資産計上の範囲の乖離について税会不一致が指摘されてきたが、アジャイル型開発手法ではその乖離の幅がより拡大し、税会不一致が生じるものと考えられる。

### 第3節 論点3：自社利用のソフトウェアとコンテンツの取扱い

#### 1 問題認識

各企業が保有するウェブサイトやスマホアプリでは、動画・画像などのデジタルカタログなどのコンテンツとインターネット販売管理システムを高度に組み合わされたソフトウェアが利用されている。

ソフトウェアとコンテンツが一体不可分な場合については、法人税法や法人税基本通達には該当規定は見当たらず、研究開発費等実務指針31に基づきコンテンツはソフトウェアに含まれるもの（一体不可分）として減価償却資産（無形固定資産）として取扱われることになり、一方、ソフトウェアとコンテンツを別個のものとして取扱うことができる場合には、ソフトウェアは減価償却資産（無形固定資産）、コンテンツは繰延資産として取扱われるものと考えられ、一体不可分と別個のものとする判断基準は主要な性格により判断することとなっており、その基準は明確には示されていないことについて確認をした（第1章第2節3）。

コンテンツは著作物であり、著作物は法人税法上では無形固定資産に該当すると考えられ、非減価償却資産との取扱いになると考えられる。実務的にはコンテンツは法人税法上の繰延資産として取扱いがされることもある。

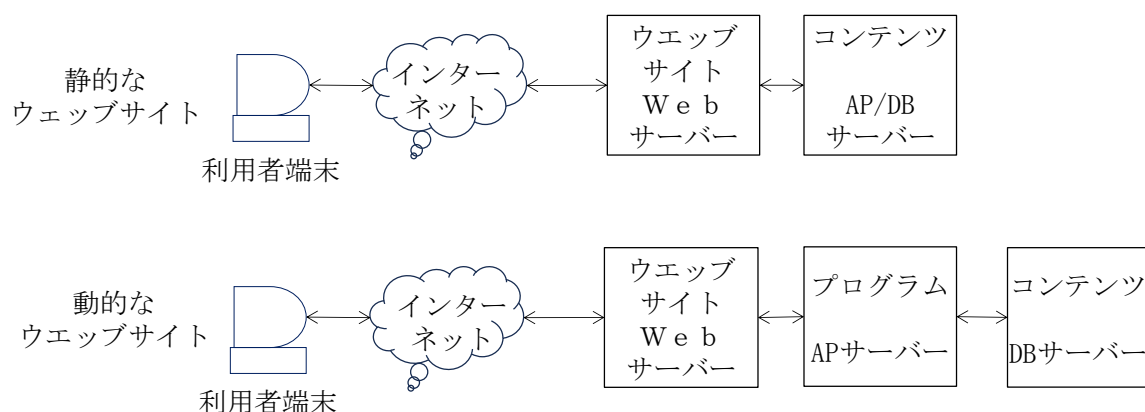
ウェブサイトやスマホアプリにおいて、ソフトウェアとコンテンツが融合していく中で、法人税法において著作物であるコンテンツの位置付け、ソフトウェアとコンテンツの関係を整理する必要があると考えている。

#### 2 事例分析

ここでは、ソフトウェアとコンテンツが高度に一体化したウェブサイトの取扱いについて検討を行う。

一般的なウェブサイト（ウェブシステム）は、Web3 層構造（モデル）と呼ばれるもので構成される。ウェブサイト（ウェブシステム）は、利用者のブラウザ（クライアント）と提供者側のプレゼンテーション層（Web サーバー）、アプリケーション層（AP サーバー）、データベース層（DB サーバー）から構成される。図表 19 はウェブサイトをソフトウェアとコンテンツとして表示した概念図である。

図表 19 ウェブサイトの概念図



出所：筆者作成

企業が保有するホームページなどは図表 19 の「静的なウェブサイト」に該当する。ホームページには会社概要、お知らせ、商品情報などが掲載されていることが多い。ホームページ上の文章、写真、図表などは著作物にあたり、企業会計上は「コンテンツ」とされる。

現在のウェブサイトは静的なコンテンツだけではなく、動画やカタログ情報の検索機能などプログラムとコンテンツが一体となった構成となっている。このような「動的なウェブサイト」は、プログラムとコンテンツが一体不可分となっており、企業会計では両者が一体不可分の場合は「主要な性格」により、ソフトウェア若しくはコンテンツとして処理される。

有形固定資産である映画用フィルムは耐用年数の適用等に関する取扱通達 4-1-3（映画用フィルムの取得価額）が適用される。一方、会社の PR 用映画フィルムには取扱通達 4-1-3 は適用されないとされている。その理由として、会社の PR 用映画フィルムは、そのフィルムによる PR 効果が期待できる期間中は継続的に使用されるものであり減耗資産ではなく、通常の減価償却資産として耐用年数 2 年で償却すべきものとされている<sup>(193)</sup>。

<sup>(193)</sup> 国税庁『質疑応答事例 PR 用映画フィルムの取得価額』。

企業が保有するホームページなどは、会社の PR 用映画フィルムに類似した性格のものであり、通常の減価償却資産として耐用年数 2 年で償却すべきものとして取り扱われることが考えられる。

また、ホームページが 1 年以上にわたり利用継続する場合には税法固有の 6 号繰延資産に該当し、1 年以内の利用である場合には費用処理されることが考えられる。

### 3 考察

第 1 章第 2 節 3 において法人税法上におけるコンテンツとソフトウェアの関係について整理をしたが、法人税法において著作物であるコンテンツについて明確な規定はなく、また、一体不可分の場合の取扱いについても例示されたものはない。

コンテンツは、通常の減価償却資産として耐用年数 2 年の取扱いが適用される場合、繰延資産として取扱いがされる場合若しくは費用処理される場合のいずれかの取扱いになると考えられる。

繰延資産として計上したコンテンツは、均等償却により損金処理されるものと考えられる。

ウェブサイトやスマホアプリでは、表示するプログラムよりも、動画やデータベースなどのコンテンツ制作に多額の費用を要することが多い。また、コンテンツを外部から購入して表示させる場合は著作物の購入にあたるが、税法上、著作物は非減価償却資産であるのに対し、繰延資産として処理されたコンテンツの場合は、償却資産として処理されることになり取扱いが異なることになる。

今日、多くの企業が保有するウェブサイトやスマホアプリにおいて、ソフトウェアとコンテンツが高度に一体化しており、ソフトウェアとコンテンツの処理については再考する余地があると考ええる。

### 第 4 節 法人税法におけるソフトウェアの取扱いへの提言

本章では、法人税法における利用者（ユーザー）側の自社利用ソフトウェアに焦点を当て、3 つの境界の論点の具体的な事例について考察を行った。

クラウドサービスと従来のオンプレミス型のソフトウェアとの境界における論点、アジャイル型開発と従来型のウォーターフォール型開発におけるソフトウェア開発手法の境界における論点及びソフトウェアとコンテンツとの境界における論点のいずれにおいても、企業会計上と法人税上におけるソフトウェアの取扱いに相違があり、税会不一致が生じていることについて述べた。

第 4 章の裁判例の研究では、法人税法上には規定のなかったソフトウェアについて、旧法人税基本通達 8-2-3 において繰延資産として規定されていたソフトウェアを、平成 12（2000）年度改正によって減価償却資産（無形固定資産）にソフトウェ

アとして追加された改正前における事案を取り上げた。本裁判例では、「新会計基準が当然に法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するものではない」とし、「納税者側の税務処理上の要請及び課税実務における画一的取扱いの要請をも勘案すると、その繰延資産としての償却期間を一律 5 年に設定することの合理性を否定することはできないものというべきである。」との判旨を確認した。

第 2 章において、国際会計基準審議会（IASB）の「財務報告に関する概念フレームワーク」（2018 年 3 月改訂）について確認を行った。IASB の「財務報告に関する概念フレームワーク」では、「財務報告書は、経済現象を言葉と数字で表現するものである。有用であるためには、財務情報は、目的適合性のある現象を表現するだけでなく、表現しようとしている現象の実質を忠実に表現しなければならない。」とし、「多くの状況においては、経済現象の実質と法的形式は同じである。それらが同じでない場合には、その法的形式のみに関する情報の提供は経済現象を忠実に表現しないことになる」としており、形式は異なっても経済的効果が同じ場合は、財務諸表には同じように表現すること、つまり「実質優先」として忠実に表現するとしている。

ソフトウェア分野は、生成 AI など急速な技術開発が進展しており、今後も、ソフトウェアに関する企業会計及び法人税法には想定しない取扱いも発生するものと想定される。本章で取り上げた 3 つ境界における論点は、その一例に過ぎない。

ソフトウェアについて、立法時において想定しなかった新たな事象や技術革新が生じた場合において、「納税者側の税務処理上の要請及び課税実務における画一的取扱いの要請」をしつつも、企業会計上の「実質優先主義」により、法人税法として対応すべきであり、結果として、企業会計と法人税法上の取扱いは必ずしも一致しない状況が生じた場合には、法人税法上は適用法に沿って判断せざるを得ないと考えられるものの、ソフトウェアにおける企業会計と法人税法の税会不一致については改めて再点検する必要がある。



## おわりに

ソフトウェアは税法においてどのように定義され、どう取り扱われ、その取扱いが今後どのような方向に向かうのか、向かうべきなのか、ソフトウェアを巡る現在地と将来を明らかにしたいと考え、本研究に取り組んだ。

ソフトウェアが、我が国の法令上に正式に位置づけられたのは、昭和 60（1985）年の著作権法において「プログラム」が規定されたのを起点としている。法人税法上は、ソフトウェアは長らく繰延資産として取扱いをされ、平成 10（1998）年に研究開発費等会計基準が公表されたことを受け、平成 12（2000）年度税制改正により減価償却資産（無形固定資産）としてソフトウェアが規定されることになった。その後、四半世紀が経過しているが、企業会計上も、法人税法上もソフトウェアの取扱いには本質的には大きな改正はない。

第 1 章ではソフトウェア及びコンテンツについて、企業会計、法人税、会社法、著作権法及び特許法においてどのように定義されているのか確認を行い、第 2 章では企業会計におけるソフトウェアの沿革と現状の課題、ソフトウェア制作費等研究資料並びに新リース会計基準について確認した。第 3 章では法人税法におけるソフトウェアの沿革と現状の取扱いについて確認し、企業会計と法人税法におけるソフトウェアの取扱いの相違について整理を行っている。第 4 章では平成 12（2000）年度改正前におけるソフトウェアの開発費用の裁判例を分析し、第 5 章では自社利用ソフトウェアの 3 つの境界における法人税法での取扱いについて検討及び考察をした。

法人税法上にはソフトウェア及びコンテンツについて定義規定はなく、平成 12（2000）年度改正の立法時において、「企業会計における概念・範囲とは基本的には同様のものと考えられる」との見解を確認したが、企業会計と法人税法には異なる独自の取扱いがある。

その過程で、企業会計と法人税法のソフトウェアに対するスタンスの違いが明らかとなった。企業会計はソフトウェアの資産計上については保守的な立場であり、一方、法人税法は、「納税者側の税務処理上の要請及び課税実務における画一的取扱いの要請」の立場から、費用の期間帰属の観点を重視し、費用収益対応の原則に基づき、一定の制限を設け（償却限度額）により損金経理をしていると考えられる。

企業会計ではソフトウェアの資産計上について「将来の収益獲得又は費用削減が確実な場合」の蓋然性基準を提示しているが、変化の著しい現代において開発したソフトウェアの資産性は定かではなく、特に、アジャイル型開発のような反復的・継続的な開発手法においては、ソフトウェアの資産性を見極めは判断できず、蓋然性基準を原理原則的に適用するのであれば、企業会計上としてはソフトウェアの資産計上は難しく、即時費用処理にならざるを得ない。

一方、法人税法上は「将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかな場合」には取得価額に算入しないことができるという「できる」規定であり、企業の恣意性を排除するためにも、税法上は、原則すべての費用をソフトウェアの取得価額に算入することも考えられる。

ソフトウェアについては、従前からソフトウェア会計基準を作るべしという検討がされてきている<sup>(194)</sup>。日本公認会計士協会が公表したソフトウェア制作費等研究資料においてソフトウェアに係る新しい会計基準の開発の可能性について述べている<sup>(195)</sup>。

生成 AI などソフトウェアの技術的な進展は速く、かつ、グローバル競争の中で展開されており、企業会計や法人税法におけるソフトウェアの取扱いは後追いにならざるを得ない状況が続いている。また、クラウドサービスの利用拡大やアジャイル型開発といった新たな技術的な変化により、これまでのソフトウェアの取扱いについて、企業会計上も法人税法上も制度見直しが必要と考えられる。

昭和 41（1966）年 10 月 17 日の「税法と企業会計との調整に関する意見書」について「税法の複雑さを緩和する方策として、細部にわたって規定することに代えて、他の諸制度に依存するという考え方が、税制簡素化につながるところであるから、このような簡素化の立場から前記の会計基準に依存する旨の確認的に宣言したものとみることができる」と指摘されている<sup>(196)</sup>。

もとより、税制簡素化が目指すべきところであり、企業会計の改正に追従することにより、却って税制簡素化の実現ができなくなるというのは回避したいところである。

法人課税は、租税法律主義に基づく、課税の公平性の確保にあり、様々な取得形態のあるソフトウェアを公正処理基準に基づいて処理しようとする、その副作用として様々な調整が発生してくるものと考えられる。ソフトウェアについて、立法時にお

---

<sup>(194)</sup> 研究開発費等基準及び研究開発費等実務指針の公表以前から、コンピューターの飛躍的発展と経済的役割と影響の拡大によりソフトウェア会計基準を望む声の実業界から望まれていた。通産省の外郭団体であるソフトウェア情報センター（SOFTTEC）を事務局とした「ソフトウェアの資産性に関する検討委員会」が平成 3 年（1991）11 月 25 日に「ソフトウェア会計実務指針（案）」を公表している。ソフトウェア会計の主要な論点は、ソフトウェアの原価を費用処理すべきか、それとも貸借対照表の一部として資産計上すべきかにあったが、その後、いかなる種類のソフトウェアが資産計上されるべきか、資産計上するとしたらどの工程原価を資産計上すべきかの議論に移行している。当時の検討経緯や背景、ソフトウェア会計実務指針（案）については、櫻井通晴「総合解説「ソフトウェア会計実務指針（案）」」櫻井通晴編著『ソフトウェア会計ソフトウェア会計実務指針（案）の解説と実際例』（中央経済社、1993）24-63 頁、80-81 頁を参照されたい。

<sup>(195)</sup> ソフトウェア制作費等研究資料では「こうした実務上の課題に対応するためには研究開発費等会計基準と研究開発費等実務指針からソフトウェアに関する取扱いを切り出して、現状の DX の加速化に対応したソフトウェアに係る会計基準を開発することが望ましいものと考えられる。現状普及しているクラウドを通じてサービス提供するソフトウェアに関連する取引について、同一の経済実態に対して同一の会計処理を行うことが可能となる指針が示されることで、財務諸表利用者の理解可能性も向上するものと考えられる。」と研究開発費等基準から新たにソフトウェアに係る会計基準を開発する可能性について示唆している。日本公認会計士協会・前掲注(97) 47 頁。

<sup>(196)</sup> 武田昌輔『法人税回顧六〇年 ―企業会計との関係を検証する』（TKC 出版、2009）125 頁（初出：「税法と企業会計との調整の変遷」企業会計 25 巻 5 号 4 頁（1973））。

いて想定しなかった新たな事象や技術革新が生じた場合においては、「納税者側の税務処理上の要請及び課税実務における画一的取扱いの要請」をしつつも、企業会計上の「実質優先主義」により、法人税法として対応すべきであり、結果として、企業会計と法人税での取扱いは必ずしも一致しない状況が生じた場合には、法人税法上は適用法に沿って判断せざるを得ないと考えられる。平成 12（2000）年度税制改正から四半世紀が経過しており、ソフトウェアにおける企業会計と法人税法の税会不一致については改めて再点検が必要である。

本論文では、ソフトウェアの取得時に焦点を当てて論じており、取得後におけるソフトウェアの減価償却制度及び減損における取扱いについては論ずることができなかった。今後の研究課題である。

本論文が、法人税法におけるソフトウェアの取扱いについて今後の議論の参考に資するのであれば幸甚である。

## 参考文献

### 【書籍論文等】

1. 新井益太郎「会計上の繰延資産—沿革を中心として—」『繰延資産』日税研論集第12号（日本税務研究センター、1990）
2. 池田健一「無形資産（IAS38）」桜井久勝編著『テキスト国際会計基準（新訂第2版）』（白桃書房、2024）
3. 今村隆『租税法上の「船舶」の概念と解釈のあり方』税研 208号（日本税務研究センター、2019）
4. 今村隆『借用概念論・再考』税大ジャーナル16号（国税庁、2011）
5. 上松公雄「取得価額」『減価償却課税制度』日税研論集第69号（日本税務研究センター、2016）
6. 遠藤みち『判例研究 ソフトウェアの研究開発費』税法学（通号 558）（日本税法学会、2007）
7. 大塚成男「日本における従来の会計処理」伊藤邦雄編著『無形資産の会計』（中央経済社、2006）
8. 岡村忠生『法人税法22条4項と「税会計処理基準」—ビックカメラ事件』税研178号（日本税務研究センター、2014）
9. 奥田真也「日本における税法と無形資産」伊藤邦雄編著『無形資産の会計』（中央経済社、2006）
10. 梶川幹夫ほか『平成10年度版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1998）
11. 蟹井英敬『減価償却制度に関する諸問題についての考察』税務大学校論叢第109号（税務大学校、2023）
12. 金子秀夫『法人税実務問題シリーズ／資本的支出・修繕費』（中央経済社、1995）
13. 金子宏『租税法（第24版）』（有斐閣、2021）
14. 河手博＝成松洋一『減価償却資産の取得費・修繕費（改訂第八版）』（税務研究会出版局、2023）
15. 河崎照行「固定資産(1)」佐藤信彦ほか編著『スタンダードテキスト財務会計論 I 基本論点編（第17版）』（中央経済社、2024）
16. 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論 I —租税法と企業会計の接点—』（中央経済社、2017）
17. 坂本雅士「特別償却制度」『減価償却課税制度』日税研論集第69号（日本税務研究センター、2016）

18. 桜井久勝『財務諸表講義（第25版）』（中央経済社、2024）
19. 櫻井通晴「ソフトウェアの課税上の問題点」『繰延資産』日税研論集第12号（日本税務研究センター、1990）
20. 櫻井通晴「総合解説「ソフトウェア会計実務指針（案）」」櫻井通晴編著『ソフトウェア会計 ソフトウェア会計実務指針（案）の解説と実際例（第2版）』（中央経済社、1997）
21. 自閑博巳＝唯木誠『ソフトウェアの法人税実務（第4版）』（税務研究会出版局、2016）
22. 武田昌輔編『DHC コメンタール法人税法』（第一法規、加除式）
23. 武田昌輔「総説」『繰延資産』日税研論集第12号（日本税務研究センター、1990）
24. 武田昌輔『法人税回顧六〇年 ―企業会計との関係を検証する』（TKC 出版、2009）
25. 田代樹彦「研究開発費とソフトウェア」佐藤信彦ほか編著『スタンダードテキスト財務会計論 II 応用論点編』第17版』（中央経済社、2024）
26. 田邊朋子『第11回 IAS 第38号「無形資産」』会計・監査ジャーナル 通号646（日本公認会計士協会、2009）
27. 朝長英樹「税法等における著作権に関する用語と文言」朝長英樹編著『著作権の税務』（法令出版、2023）
28. 中山信弘『ソフトウェアの法的保護（新版）』（有斐閣、1988）
29. 中山信弘『著作権法（第4版）』（有斐閣、2023）
30. 中村信行ほか『平成12年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2000）
31. 成松洋一『法人税法―理論と計算―（二十訂版）』（税務経理協会、2024）
32. 成道秀雄「研究開発費の会計処理―ソフトウェア費を中心として―」『繰延資産』日税研論集第12号（日本税務研究センター、1990）
33. 成道秀雄「総説」『減価償却課税制度』日税研論集第69号（日本税務研究センター、2016）
34. 原省三『公正処理基準に関する一考察―最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて―』税務大学校論叢58号（国税庁、2008）
35. 藤井誠「社会経済の発展がもたらす新たな費用」『費用の認識、帰属と計上額の税務』日税研論集第85号（日本税務研究センター、2024）
36. 守永誠治「会計上の繰延資産の性格」『繰延資産』日税研論集第12号（日本税務研究センター、1990）
37. 吉牟田勲『新版 法人税法詳説―立法趣旨と解釈<平成6年度版>』（中央経済

- 社、1994)
38. 山岸正典『IFRS 第 16 号「リース」リースの識別（クラウド・コンピューティングの会計処理）』情報センサー2020 年 2 月号（EY 新日本有限責任監査法人、2020）
  39. 吉川元康編著『法人税基本通達逐条解説（新版）』（税務研究会出版局、1999）
  40. 若杉明『繰延資産会計の変遷』紀要第 9 号（LEC 会計大学院、2011）
  41. 若杉明『経済社会環境の変化と企業会計』（ビジネス教育出版社、2017）
  42. 渡辺徹也『スタンダード法人税法（第 3 版）』（弘文堂、2024）
  43. 渡辺淑夫『法人税法（令和 4 年度版）』（中央経済社、2022）
  44. デロイトトーマツ税理士法人『令和 7 年度税制改正大綱ダイジェスト』2024 年 12 月 23 日号（デロイトトーマツ税理士法人、2024）
  45. 有限責任監査法人トーマツ『表解 IFRS・日本・米国基準の徹底比較（第 1 版）』（中央経済社、2021）
  46. リース事業協会『新リース会計基準について－借手側の会計処理－』（リース事業協会、2024）
  47. EY 新日本有限責任監査法人『情報センサー』2024 年 12 月会計情報レポート（EY 新日本有限責任監査法人、2024）  
[https://www.ey.com/ja\\_jp/technical/library/info-sensor/2024/info-sensor-2024-12-01](https://www.ey.com/ja_jp/technical/library/info-sensor/2024/info-sensor-2024-12-01)（2025.3.5 閲覧）。
  48. PwC Japan 有限責任監査法人 PwC 税理士法人『ソフトウェア開発の会計・税務・リスクマネジメント』（中央経済社、2024）

#### 【会計基準等】

1. 経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告『企業会計原則の設定について』（昭和 24（1949）年 7 月 9 日）
2. 企業会計審議会『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書』（昭和 37（1962）年 8 月）
3. 企業会計審議会『研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書』（平成 10（1998）年 3 月 13 日）
4. 日本公認会計士協会『会計制度委員会報告第 12 号「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」』（日本公認会計士協会、平成 11（1999）年 3 月 31 日）
5. 日本公認会計士協会『研究開発費及ソフトウェアの会計処理に関する Q&A』（日本公認会計士協会、平成 11（1999）年 9 月 29 日）

6. 企業会計基準委員会『実務対応報告第 19 号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」』（平成 18（2006）年 8 月 11 日）
7. 企業会計基準委員会『企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」』（2007（平成 19）年 3 月 30 日）
8. 企業会計基準委員会『企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」』（2007（平成 19）年 3 月 30 日）
9. 企業会計基準委員会『無形資産に関する論点の整理』（2009（平成 21）年 12 月 18 日）
10. 日本公認会計士協会『会計制度委員会研究資料第 7 号「ソフトウェア制作費等に係る会計処理及び開示に関する研究資料～DX 環境下におけるソフトウェア関連取引への対応～」』（2022（令和 4）年 6 月 30 日）
11. 企業会計基準委員会『企業会計基準第 34 号「リースに関する会計基準」等の公表』（2024（令和 6）年 9 月 13 日）
12. 企業会計基準委員会『企業会計基準第 34 号「リースに関する会計基準」』（2024（令和 6）年 9 月 13 日）
13. 企業会計基準委員会『企業会計基準適用指針第 33 号「リースに関する会計基準の適用指針」』（2024（令和 6）年 9 月 13 日）
14. 企業会計基準委員会『リースに関する会計基準の適用指針（設例）』（2024（令和 6）年 9 月 13 日）
15. International Accounting Standards Board, Conceptual Framework For Financial Reporting, September 2010(revised March 2018).
16. International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards Board No.38, Intangible Assets, July 1998(revised May 2014).
17. IFRS Foundation, International Financial Reporting Standard 16 Leases (IFRS 16), January 2016.

#### 【その他資料等】

1. デジタル庁『標準ガイドライン研修資料（2022 年 5 月 9 日）』（2022）
2. デジタル庁『デジタル社会推進標準ガイドライン DS-120 デジタル・ガバメント推進標準ガイドライン実践ガイドブック』（2024）
3. 総務省『平成 28 年版情報通信白書』
4. 総務省『令和 6 年度版情報通信白書』
5. 財務省『令和 7 年度税制改正の大綱（令和 6 年 12 月 27 日閣議決定）』

6. 国税庁『令和4年度会社標本調査結果』
7. 国税庁『質疑応答事例 PR用映画フィルムの取得価額』
8. 国税庁『No.5408 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例』
9. 経済産業省『OSSの利活用及びそのセキュリティ確保に向けた管理手法に関する事例集』（経済産業省商務情報政策局サイバーセキュリティ課、2021）
10. 経済産業省『DX投資促進税制の概要』  
[https://www.meti.go.jp/policy/it\\_policy/dx/dx\\_zeisei.html](https://www.meti.go.jp/policy/it_policy/dx/dx_zeisei.html)（2025.3.5 閲覧）
11. 経済産業省『カーボンニュートラルに向けた投資促進税制』  
[https://www.meti.go.jp/policy/economy/kyosoryoku\\_kyoka/cn\\_zeisei.html](https://www.meti.go.jp/policy/economy/kyosoryoku_kyoka/cn_zeisei.html)（2025.3.5 閲覧）
12. 経済産業省『戦略分野国内生産促進税制』  
[https://www.meti.go.jp/policy/economy/kyosoryoku\\_kyoka/senryaku\\_zeisei.html](https://www.meti.go.jp/policy/economy/kyosoryoku_kyoka/senryaku_zeisei.html)（2025.3.5 閲覧）
13. 特許庁『特許・実用審査基準附属書B第1章コンピュータソフトウェア関連発明（2019.1）』
14. 中小企業庁『中小企業投資促進税制』  
<https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/tyuusyoukigyoutousisokusinzeisei.html>（2025.3.5 閲覧）
15. 情報処理推進機構（IPA）『非ウォーターフォール型開発に関する調査 調査報告書』2009情財第0507号（情報処理推進機構、2010）
16. 情報処理推進機構（IPA）『共通フレーム2013～経営者、業務部門とともに取り組む「使える」システムの実現～』（情報処理推進機構（IPA）技術本部ソフトウェア高信頼化センター（SEC）、2013）
17. 情報処理推進機構（IPA）『ユーザのための要件定義ガイド（第2版）要件定義を成功に導く128の勘どころ』（情報処理推進機構（IPA）社会基盤センター（IKC）、2019）
18. 情報処理推進機構（IPA）『アジャイル領域へのスキル変革の指針 アジャイル開発の進め方』（情報処理推進機構、2020）
19. 情報処理推進機構（IPA）『DX白書2021』（情報処理推進機構、2021）
20. NSIT（米国国立標準技術研究所：National Institute of Standards and Technology）『NIST Special Publication 800-145 NISTによるクラウドコンピューティングの定義』（米国国立標準技術研究所、2011）



21. エヌ・ティ・ティ・コミュニケーションズ『docomo business Watch IT用語集 パブリッククラウド/プライベートクラウド/ハイブリッドクラウドとは?』

<https://www.ntt.com/bizon/glossary/j-h/public-cloud.html> (2025.3.5 閲覧)

22. エヌ・ティ・ティ・データ・イントラマート『マルチテナントとは ～シングルテナントとの違いからメリットまで徹底解説～』

<https://www.intra-mart.jp/im-press/useful/a65> (2025.3.5 閲覧)

### 【裁判例】

1. 最高裁（第二小法廷）平成 18 年 6 月 23 日判決／平成 17 年（行ヒ）第 98 号 税務訴訟資料 第 256 号－174（順号 10434）
2. 最高裁（第三小法廷）平成 20 年 9 月 16 日判決 民集 第 62 卷 8 号 2089 頁
3. 東京高裁平成 16 年 12 月 13 日判決／平成 16 年（行コ）第 248 号 税務訴訟資料 第 254 号－352（順号 9859）
4. 東京高裁平成 25 年 7 月 19 日 訟務月報 60 卷 5 号 1089 頁
5. 東京地裁平成 16 年 6 月 30 日判決／平成 14 年（行ウ）第 267 号 税務訴訟資料 第 254 号－182（順号 9689）
6. 東京地裁平成 25 年 2 月 25 日 訟務月報 60 卷 5 号 1103 頁