

**【新設】（研究開発費として損金経理をした金額の範囲）**

**42の4(1)-3** 措置法第42条の4第8項第1号イ(1)の「研究開発費として損金経理」をした金額には、研究開発費の科目をもって経理を行っていない金額であっても、法人の財務諸表の注記において研究開発費の総額に含まれていることが明らかなものが含まれるものとする。

**【解説】**

- 1 本通達においては、研究開発税制の対象となる非試験研究用資産の製作段階で発生した試験研究のために要する費用の額で研究開発費として損金経理をした金額の範囲について明らかにしている。
- 2 令和3年度の税制改正において、研究開発税制における試験研究費の額について次の見直しが行われた。
  - (1) 試験研究のために要する費用の額で研究開発費として損金経理をした金額のうち、棚卸資産若しくは固定資産（事業の用に供する時において試験研究の用に供する固定資産を除く。）の取得に要した金額とされるべき費用の額又は繰延資産（試験研究のために支出した費用に係る繰延資産を除く。）となる費用の額が追加された。
  - (2) 上記(1)の見直しに伴い、上記(1)の固定資産又は繰延資産の償却費、除却による損失及び譲渡による損失の額が除外された。
  - (3) 上記(1)の見直しに伴い、当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額が除外された。
  - (4) 新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行う試験研究に該当しない試験研究のために要する費用の額が除外された。
- 3 上記2(1)において、非試験研究用資産の製作段階で発生した試験研究のために要する費用の額で研究開発費として損金経理をした金額が追加されたが、ここでいう研究開発費として損金経理をした金額について、条文では措置法第42条の4第8項第1号イ(1)において、「製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究……のために要する費用（研究開発費として損金経理（……）をした金額のうち……）で政令で定めるもの」とされている。損金経理とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいうが（法2二十五）、仮決算の中間申告を行うような場合には、半期の仮決算において費用又は損失として経理した金額をいうこととされている。すなわち、確定した決算（又は仮決算）で研究開発費として費用化した金額ということになるが、極めて形式的に「研究開発費」以外の科目名を用いている場合において、研究開発税制の適用上はこれを認めないとするのも種々実情に適さない。

このため、法人が「研究開発費」以外の科目名で費用処理した金額であっても、その性質上研究開発費として損金経理をしたものとみて差し支えないものは対象に含めることとした。具体的には、「研究開発費等に係る会計基準」（平成10年 企業会計審議会）の五 財務諸表の注記において、「一般管理費及び当期製造費用に含まれる研究開発費の総額は、財務諸表に注記しなければならない」こととされており、「研究開発費」以外の科目を用いた場合であっても、この注記における研究開発費の総額の内訳に含まれていることが明らか

なものについては研究開発費として損金経理をした金額に含めることとし、研究開発税制における試験研究費の対象とすることとした。

- 4 ところで、企業会計上、自社利用のソフトウェアの製作のための費用については、将来の収益獲得又は費用削減が確実に認められる場合は無形固定資産に計上し、確実にであると認められない場合又は確実にあるかどうか不明な場合には、費用処理することとされている（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 11）。

一方、法人税の課税所得の計算においては、研究開発費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こととされているが、自社利用のソフトウェアについては、その利用により将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかなものに限り取得価額に算入しないことができることとされており（基通 7-3-15 の 3）、その利用により将来の収益獲得又は費用削減になることが明らかなもの及びその利用により将来の収益獲得又は費用削減になるかどうか不明なものについては取得価額に算入することとされている。

このため、自社利用のソフトウェアの製作のための費用のうち、将来の収益獲得又は費用削減が確実にあるかどうか不明なものについては、企業会計上費用処理されるが、法人税の課税所得の計算上ソフトウェアの取得価額に算入することになる。

また、企業会計上、棚卸資産の製作のための試験研究費については、全て費用処理することとされているが（研究開発費等に係る会計基準三）、法人税の課税所得の計算上、製造原価に算入しないことができるのは、試験研究費のうち、基礎研究及び応用研究の費用の額並びに工業化研究に該当することが明らかでないものの費用の額とされている（基通 5-1-4 (2)）。したがって、棚卸資産の製作のための試験研究費の額のうち工業化研究に該当することが明らかなものの額については、企業会計上費用処理される一方、法人税の課税所得の計算上取得価額に算入することになる。

このように、企業会計上費用処理される一方で、法人税の課税所得の計算上取得価額に算入することになるものがあり、こういったものは、法人税法施行規則別表四で損金として計上した研究開発費の額について自己否認による加算（更正による加算を含む。）をして、同別表五(一)において資産科目を計上することになるが、このようなものについても研究開発税制における試験研究費の対象となるということである。しかしながら、過去に非試験研究用資産の製作段階で研究開発費として損金経理をした金額については、その後非試験研究用資産を試験研究用資産に転用したとしても上記 2(2)のように試験研究用資産の償却費に相当する減価償却超過額の当期認容額や除却損等の認定損については、その製作段階で研究開発税制を適用したか否かにはかかわらず、研究開発税制における試験研究費の対象とはならないことに注意が必要である。同様に棚卸資産の製造段階で研究開発費として損金経理した金額については、その後販売した際の製造原価の認定損については、その製造段階で研究開発税制を適用したか否かにはかかわらず、研究開発税制における試験研究費の対象とはならない。

なお、結局のところ法人税の課税所得の計算上取得価額に算入されることになるため、会計処理として研究開発費を計上せず取得価額に算入するといういわゆる逆基準性の実務もみられるところではあるが、今般の研究開発税制の改正により、棚卸資産又は非試験研究用資産（試験研究用資産に転用する場合を除く。）については、研究開発税制の適用を受けるためには、その製造・製作段階で研究開発費として損金経理を行わなければ、その製造・

製作段階で発生した研究開発費について研究開発税制の適用は受けられないことに留意が必要である。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 9 (1)－3）を定めている。