

University Academic Repository

A Study on Deferred Assets Prescribed in Corporate Income Tax Regulations

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2021-12-06 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 長谷川, 貴則 メールアドレス: 所属:
URL	https://kaetsu.repo.nii.ac.jp/records/961

研究ノート

法人税法における繰延資産の一考察

A Study on Deferred Assets Prescribed in Corporate Income Tax Regulations

長谷川 貴 則*

Takanori HASEGAWA

<要約>

法人税法では、企業会計における繰延資産に加えて、固有の繰延資産が存在し、費用収益対応の原則を一層厳格に実現しようとしている。企業会計においては、長年にわたる議論によって、繰延資産に計上できる勘定科目は整理され、早期の費用化を求めているが、法人税法においては固有の繰延資産を定めることにより、費用収益対応原則の実現に加えて、課税ベースの維持をも可能にしているのである。固有の繰延資産については、法人税法2条の定義規定とともに、法人税法施行令14条によって「支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもの」とし、明文化されているものの、同施行令14条6項では、同項各号の具体的支出に加えて、「自己が便益を受けるために支出する費用」を定め、幅広い支出が繰延資産に取り込まれる可能性を有している。本稿では、過去に固有の繰延資産であると税務当局に指摘され、納税者の主張と対立し、審査請求に至った事例などを考察した。それら事例をもとに、税法における繰延資産の限界を考察し、今後の繰延資産の在り方を検討した。

<キーワード>

法人税法上の繰延資産、試験研究費、寄附金、長期前払費用、租税特別措置法、費用収益対応の原則

1 はじめに

企業会計における繰延資産は、物理的に実態のある棚卸資産や固定資産とは異なり、「資産に擬制している」という性格を有しているため、財務諸表作成の際、計上しなければならない場面は限定されている¹⁾。また、収益との関係でいえば、「支出の効果」のある期間で償却することになるため、明確に直接的なものとなっているわけではない。一方で、法人税法における繰延資産とは、その内容が、長期前払費用を資産に擬制した会計上の繰延資産の

* 嘉悦大学ビジネス創造学部・ビジネス創造研究科 教授

範疇よりも拡大され、費用収益対応の原則を一層徹底しようとした意図を有している。具体的には、創立費、開業費、開発費、株式交付費、社債等発行費のほか、「支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもの」（法人税法施行令14条6項）とし、さらに「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」（同項）と規定し、「のほか」については考え方を法人税基本通達に定め、長期的に収益獲得に資する「長期前払費用」に含まれるという費用を明らかにしようとしている。

法人税法上の繰延資産は、もともと個別通達として存在していた内容を、同法施行令第14条にいわば格上げしたものであるが、企業会計の考え方との差異により、過去にいくつか訴訟及び審査請求となっている事例がある。本稿では、繰延資産に対する取り扱いの変遷を説明した後、特に最近、審査請求になった事例を分析し、税法上の繰延資産の問題点と、試験研究費との差異や限界について考察したい。

2 法人税法における繰延資産とは

2.1 企業会計における繰延資産と法人税法における繰延資産の違い

法人税法における繰延資産は、会計原則の一つである、企業会計原則での繰延資産の範囲よりも拡大されている。

企業会計においては、企業会計原則第三の一のDに「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」と定義され、さらに企業会計原則第三の四の(一)Cに「創立費、開業費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金、開発費、試験研究費及び建設利息は、繰延資産に属するものとする。これらの資産については、償却額を控除した未償却残高を記載する」とされ、資産として擬制しているという性格を有しているため、その計上は限定されている。したがって、収益との関係では、明確に直接的なものとなっているわけではなく、期間対応させているに過ぎないと言える。

他方、法人税法における繰延資産とは、同法2条24号において、「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1年以上に及ぶもので政令で定めるものをいう」とし、政令に委任したうえで、同法施行令14条でその詳細を定めている。すなわち、企業会計上の繰延資産である創立費、開業費、開発費、株式交付費、社債等発行費の他、同法施行令14条6項に「次に掲げる費用で支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもの」として「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」とされている。同条第1項から第6項までについては、法人税基本通達（以下「通達」という）8-1-1から8-1-8までに、法令解釈のた

めの説明が加えられている。また、同法施行令 14 条 6 項ホについては、「自己が便益を受ける」種々の支出が含まれる可能性があるため、通達 8-1-9（スキー場におけるゲレンデとして整備するための工事に要した費用）、同 8-1-10（著作権設定の対価として支出した金額）、同 8-1-11（同業者団体等に対して支出した加入金）、同 8-1-12（職業運動選手等との専属契約をするために支出する契約金等）といった具体的な事例をもって解説している。

2.2 繰延資産から除外された試験研究費

試験研究費については、開発費とともに、旧商法（平成 17 年改正前商法）の時代から繰延資産の一部をなすものとされてきた。しかし、試験研究費及び開発費の範囲が明らかではないことや、任意の資産計上といったことから、企業間の比較可能性が担保されておらず、平成 10 年 3 月 13 日に公表された「研究開発費等に係る会計基準」によって、試験研究費は繰延資産から除外され、発生時に費用処理することとなった。

さらに、平成 18 年 5 月に施行された会社法では、繰延資産は限定列举が廃止され、「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」と、その具体的な取り扱いを会計慣行に任せることとされた。これらの法改正及び会計基準変更を受けて、平成 19 年税制改正により、繰延資産の範囲が創立費、開業費、開発費、株式交付費、社債等発行費に加えて、同施行令 14 条 6 項に列举された支出とされたと同時に、試験研究費は租税特別措置法に基づく特別控除制度の対象とされたのである。

3 法人税法の繰延資産に係る論点

3.1 経緯

法人税法の繰延資産とは何かということについては、上述のように同法 2 条 24 項に定義規定が置かれているが、現在のように整備されたのは、昭和 40 年の法人税法の全文改正の際²⁾である。同改正において、「繰延費用」という用語が企業会計原則と同様に「繰延資産」とされ、各事業年度の損金の額に算入する金額は、「その法人がその事業年度において償却費として損金経理をした金額のうち政令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額とする」としていた³⁾。当時は、企業会計の繰延資産の概念が現行のものよりも広がったため、法人税法においても、「繰延資産」としては創立費、建設利息、開業費、試験研究費、開発費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金があり、これらに同法施行令 14 条 6 項（昭和 40 年改正時は 9 項）のイからホまでが、法人税取扱通達 245 および 246（以下「旧通達」という）から加えられた。この旧通達から加えられた同法施行令 14 条 6 項の各項目は、税法固有の繰延資産であったため、その解釈については「企業会計上は明らかにされていない⁴⁾」と言えた。

3.2 法人税法における繰延資産の意義

繰延資産に関しては、企業会計原則・商法・税法のそれぞれの領域において、それぞれの目的に応じた理論が展開されている⁵⁾が、税法における繰延資産の取り扱い、費用収益対応の原則に基づいて、「企業がある費用を支出した場合、支出の効果の及ぶ期間にわたって正しく費用配分されなければならない」という考え方が背景にある。しかし、税法固有の繰延資産については、法人税法施行令14条6項で列挙し、通達で償却期間等について解説しているものの、繰延資産になりうるものを限定しているわけではないことから、その解釈について、予見可能性の観点から批判されることがある⁶⁾。旧通達の解釈につき、当時の大蔵省主税局の担当者は、「ここに列挙されていないものであっても、いわゆる繰延資産の性質を有するものであれば当然繰延資産として処理すべきではなかろうかと思う」として、実質が繰延資産として処理すべきことが適当であると認められるものは、その名称にとらわれることなく繰延資産として取り扱うことが「期間損益を正確に把握する所以」であるとしている⁷⁾。また、昭和40年の法制化の際の大蔵省主税局担当者は、「従来、通達において規定されていたものがかなりありましたので、新法においては、まず、繰延資産の範囲を法令においてできるだけ明確に規定することにしました」としたうえで、「商法（現・会社法）に規定のあるものはできるだけ商法の内容と一致させる方向で整備が図られておりますが、商法における繰延資産も、商法上必ずしも明らかでない点が少なくない状態であり、これらを完全に調整させるには至っておりません」とし、旧通達以来、税法独自の繰延資産の範囲が継続していることを認めている⁸⁾。この考え方に対して、企業会計上は繰延資産が限定列挙されていることや、損金計上に係る予見可能性を高めることを鑑みれば、税法においても限定列挙すべきという反論があった。特に、企業会計原則の領域では、昭和37年に企業会計審議会から出された「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）第五において、「本来、繰延費用とすべき支出額およびその償却期間は、税務当局の承認を前提として、法人が自主的に判断して決定すべきものであるが、わが法人税法の最近の傾向としては、通達による別段の定めによって、繰延費用と内容と償却期間を一律に規定することが指摘される。換言すれば、特定の支出の繰延経理とその償却に関する原則的な立場は、次第に変化しつつあるのである。たしかに、ある支出を繰延経理すべき場合は現実問題としてきわめて多様であり、そのため損金算入の限度を明確にすべき法人税法の立場からは、画一的な取り扱いを行う必要が大きいと解される」としていたことから推測されるように、この当時から繰延資産にすべきかどうかについて、企業と税務当局の間で考え方の乖離があったようである。連続意見書第五では、上記引用に続いて「法人税法による規制としては、繰延経理及び繰延額の償却期間について、法人に一応の基準を示し、この範囲内で法人が自主的にこれを決定しうることを、さらに明確にすることが望ましい」として、税務当局に対し、予見可能性を高める努力を促すようにしていた。

3.3 近年の繰延資産に関する考え方の変化

近年においては、会社法施行により、会社計算規則における繰延資産は、株式交付費、社債発行費等、創立費、開業費、開発費とされ、それまで繰延資産とされた社債発行差金については、社債金額から直接控除する会計処理が定められたため、また、試験研究費については、上述のとおり、研究開発費等の会計基準により経費とすべき研究開発費に該当するものと考えられるため、繰延資産から外された⁹⁾。企業会計上も、税務上も、繰延資産は任意償却が認められていたが、企業会計においては、平成10年から平成18年ごろにかけて、繰延資産に計上すべき項目は少なくなり、支出時に費用処理される項目が増えたのである。このことから、より「早期の費用化」が求められるようになったと言える。このような状況になると、税法固有の繰延資産を置く主目的は、厳格な期間損益計算というよりは、課税ベースの維持にあるように思えるのである。いずれにしろ、上記のように税法固有の繰延資産の解釈について、予見可能性を高めるための努力を継続する必要があるだろう。

4 事案（国税不服審判所裁決平成30年10月10日¹⁰⁾）

4章では、製剤の共同開発に係る負担金を、租税特別措置法に基づく試験研究費の特別控除制度の適用があるものとし、法人税の申告をしていたが、税務当局により繰延資産であるとされ、審査請求となった事案を取り上げる。事案を紹介した後、5章で解説を加えたい。

4.1 事実の概要

審査請求人（以下「請求人」という）は、医薬品等の製造売買等を主たる目的として設立された法人である。請求人は、ある医薬品に関して、医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律に基づく医薬品等の製造販売の承認（以下「本承認」という）の取得を目的として、複数の民間企業との間で、調査、製造、試験などの開発行為を共同で行うこと（以下「本共同開発」という）、又は小分け製造販売に係る情報の提供等を受けることとして、本共同開発の業務の分担、開発の過程で得た資料及び情報並びに発明等の帰属、情報の提供、費用の負担（以下「本件負担金」という）等について定めた契約書を取り交わしていた。

これら契約に基づく本共同開発の実態は、大筋次のとおりである。

イ 契約の締結日前

- ・開発行為の対象である製剤（以下「対象製剤」という）の開発を先行して実施している一方の契約当事者（以下「親」という）は、単独で開発を進め、本承認の申請に必要なデータを取得した。
- ・請求人は、親から、開発の進捗状況の報告を受けるとともに、開発データの提供を受けた。
- ・請求人は、親に対し、より精緻な開発データを要求し、経営会議において本件各契約の

締結に関する意思決定を行った。

ロ 契約の締結日以後

- ・請求人と親は、本承認の申請の目途が立った時点（下線はすべて筆者による）で本契約を締結した。
- ・請求人及び親は、それぞれで本承認の申請を行った。その際、親は、医薬品医療機器等法14条3項所定の申請書及び添付すべき資料（以下「本承認申請書等」という）を、また、請求人は、当該申請書及び本契約に係る契約書の写しをそれぞれ厚生労働省に提出した。
- ・請求人及び親は、本承認申請書等に記載した製造所について調査機関による調査の対応作業を開始し、本承認の取得の2か月前までを目途に調査が受けられるよう準備を行った。
- ・請求人は、調査機関からの照会に対し、親が調査機関に対応した内容に基づいて回答をした。
- ・請求人及び親は、本承認の申請から承認審査を経ておおむね1年後にそれぞれ本承認を取得した。
- ・本件負担金のうち、一部を除く各金額については、当該製剤の試験開発費用に係る概算額が算出された段階において、請求人と親が協議の上決定した。

請求人は、このような事実関係の下、平成25年分、平成26年分、平成27年分（以下「本件各事業年度」という）の法人税について、期限内申告を行った。

請求人は、本件負担金につき、受入研究費を控除した金額を租税特別措置法による試験研究費の特別控除に係る試験研究費の額とした。

これに対して所轄税務署長は、請求人は親と開発行為を行っているとは認められず、試験研究費に計上した本件負担金は、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、その支出の効果が1年以上に及ぶものと認められるため、繰延資産に該当するとして更正処分を行った。

請求人は、更正処分を不服として、原処分の一部の取消しを求めて審査請求をした。

本件の争点は、本件の負担金が法人税法上の繰延資産に該当するか否かであった。

4.2 原処分庁の主張

イ 親が本承認の申請前までに行った開発行為の成果物は、申請の際に添付資料として必要不可欠な開発データであり、対象製剤を製造するためにも必要不可欠なものであるから、製造上の秘けつ、すなわちノーハウであると認められる。そして、請求人は、本件各契約に基づき当該開発データの提供を受けることにより、親のノーハウを取得したと認められる。

- ロ 請求人は、本件負担金を支出することで申請に必要な不可欠な開発データを取得し、申請が承認されることによって対象製剤を自社製品として製造販売が可能となったのであるから、本件各契約の有効期間に関する規定によれば、負担金の支出の効果は、その支出の日以後1年以上に及ぶ。
- ハ 以上のことから、負担金は、法人税法施行令14条1項6号ハに掲げる費用に該当し、法人税法2条24号に規定する繰延資産に該当する。

4.3 請求人の主張

- イ 本件各契約に基づき親から開示されたデータや資料等は、本承認の申請時点においては製造の技術資料等として完成していないものであるから、本承認が得られるまでに、訂正、変更又は補完されるものであるし、本承認が得られないリスクもある。そして、本承認が得られた当該データ等は、請求人と親による本共同開発の成果であって、請求人が自己開発したものと同様であると認められる。
- ロ 本件各契約における親の開発資料の作成費用は、本承認の申請時点において製造の技術資料等として完成していない基礎研究ないし応用研究費用と認められるところ、本件各負担金のうち本承認の申請書に添付した親の開発資料の作成費用に対応する部分は、不確実性を伴った開発データを共有するための対価であるとともに、本件各負担金の支出には、本承認が得られないリスクがあることから、その支出の効果がその後及びその後のといえないことは明らかである。
- ハ 以上のことから、本件各負担金は、法人税法上の繰延資産に該当しない。

4.4 審判所の判断

国税不服審判所は、本件各契約に係る契約書等から、本件負担金の対象となる業務は、親が担当する業務であり、対象製剤に係る一部業務を除き、そのほとんどが本件各契約の締結日までに完了しており、親が開発の過程で得た成果（資料及び情報）については、本件各契約の対象製剤に係る承認の申請に必要な資料として、請求人は親から提供を受けるとともに、申請後においても本承認を得るために必要となる資料として引き続き親から提供を受けていたという事実を認定したとして、請求人の主張を退けた。

4.4.1 本件負担金の繰延資産該当性に係る法令解釈

本件負担金の反対給付は、親が開発の過程で得た成果（資料及び情報）である。そして、請求人は、本件各契約の対象製剤に係る本承認の申請に必要な資料として親から成果の提供を受けるとともに、申請後においても本承認を得るために必要となる資料として引き続き親から提供を受けて、申請書等を作成し承認を取得している。そうすると、本件契約の対象製剤に係る本承認申請書等は、親から当該成果（資料及び情報）の提供を受けて請求人におい

て完成された成果物であるということができる。

そのため、本件負担金は、いずれも親が開発の過程で得た成果（資料及び情報）の提供という役務の提供を受けるために支出する費用であり、法人税法施行令 14 条 1 項 6 号ハに掲げる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と認められる。また、「支出の効果」については、請求人が本件各契約に基づき親が開発の過程で得た成果（資料及び情報）の提供を受けること自体は、直ちに請求人の収益を生み出すものではないが、当該成果の提供を受けて完成された成果物である本承認申請書等は、本承認を取得することにより対象製剤が製造販売されて収益を生み出すことができる性質を有するものであることに鑑みれば、本承認申請書等により本承認を取得したことをもって「支出の効果」と解すべきである。

また、医薬品医療機器等法等により、本承認を受けた者が承認取得後 5 年ごとに、厚生労働大臣の書面による調査を受けなければならないとされていることから、本承認を取得した効果は少なくとも 5 年は継続するということができ、支出の効果が支出の日以後 1 年以上に及ぶことは明らかである。

4.4.2 本件負担金の償却期間に係る法令解釈

法人税法施行令 64 条 1 項 2 号の規定によれば、同施行令 14 条 1 項 6 号に掲げる繰延資産については、その繰延資産となる費用の支出の効果の及ぶ期間で償却するとされている。

これを本件についてみると、本承認を取得した効果は少なくとも 5 年は継続するということができ、ほかに支出の効果の及ぶ期間が 5 年未満であるという特段の事情は見当たらないことから、本件各負担金の償却期間は、60 か月とするのが相当である。

4.4.3 請求人の主張について

イ 請求人は、（一部を除く）本件各契約に基づき親から開示され本承認が得られた資料等は、請求人と親とによる本共同開発の成果であって、請求人が自己開発したものと同様であるとともに、ノーハウに当たらないから、本件各負担金は繰延資産に該当しない旨主張する。

しかしながら、本件各契約に基づく本共同開発においては、[1] 親が単独で対象製剤に係る開発を進め、請求人は、本承認の申請に必要なデータを親から取得していたこと、[2] 本件各契約に係る費用の負担等に関する覚書において定められている本件各負担金の対象となる各業務は、親が担当する業務であるところ、対象製剤の一部業務を除き、そのほとんどが本件各契約の締結日までに完了していたこと、[3] 請求人は、本件各契約の締結日から短期間（締結日から起算して 5 日目ないし 40 日目）で本承認の申請をしていたことなどの諸事情及び [4] 本件各契約に基づく本共同開発の実態に照らすと、本件各契約において請求人が本共同開発の主体であったとみることはできないことか

ら、本件各契約に基づき親から開示され本承認が得られた資料等は、請求人と親による本共同開発の成果であると認めることはできない。

加えて、本件各負担金は、いずれも役務の提供を受けるために支出する費用であると認められるところ、通達 8-1-6《ノーハウの頭金等》は、法人税法施行令 14 条 1 項 6 号ハに掲げる役務の提供を受けるために支出する権利金等の代表的なものとして、ノーハウの設定契約に際して支出する一時金又は頭金の費用を挙げているにすぎないから、親から開示され承認が得られた資料等がノーハウに当たらないとしても、そのことから必然的に本件各負担金が繰延資産に該当しないことにはならない。したがって、請求人の主張には理由がない。

ロ また、請求人は、本件各負担金のうち承認の申請書に添付した親の開発資料の作成費用に対応する部分は、不確実性を伴った開発データを共有するための対価であるとともに、本件各負担金の支出には、本承認が得られないリスクがあることから、その支出の効果がその後に及ぶものといえない旨主張する。

しかしながら、承認申請書等により承認を取得したことをもって「支出の効果」と解すべきであり、本承認を取得した効果は少なくとも 5 年は継続するということができることなどから、本件各負担金の支出の効果が支出の日以後 1 年以上に及ぶことは明らかである。したがって、請求人の主張には理由がない。

5 裁決の検討

法人税法上の繰延資産に該当するか否かを問われた事案は、まず、用水路整備費用が寄附金ではなく、繰延資産とされた福岡高判平成 19 年 12 月 19 日（税資 256 号順号 10313、一審である福岡地判平成 18 年 2 月 13 日（Westlaw Japan 文献番号 2006WLJPCA02139005）では、寄附金とされた。）がある。本判決においては、納税者が工場建設に係る開発許可を受ける際に費用を支出した用水路整備について、法人税法施行令 14 条 1 項 9 号イに基づき「自己の必要に基づいて行ったものということができる」とされ、地方公共団体への寄附金ではなく、繰延資産であるとされた^{11) 12)}。他には、取引先の経営を支配するため、同取引先の赤字補填に資金を贈与した企業が当該資金を税法の繰延資産に該当する営業権やノウハウ（繰延資産）として償却できると主張したところ、当該資金は寄附金とされた大阪地判昭和 49 年 5 月 28 日（LEX/DB 文献番号 21046450）、財団法人に支出した出捐金が繰延資産ではなく、寄附金とされた松山地判平成 15 年 6 月 24 日¹³⁾（Westlaw Japan 文献番号 2003WLJPCA06246008）があるが、いずれも寄附金と繰延資産との違いについて争われたものであった。

本件裁決では、請求人が試験研究費として申告し、繰延資産として更正処分され、争われており、試験研究費か繰延資産かということ争った事例としては初めてのものであると思

料される。

請求人は当初、本件負担金を租税特別措置法に基づく試験研究費の特別控除制度の適用が受けられると主張したものの、裁決においては、本件負担金が繰延資産に該当するとして更正処分は妥当とされた。以下、それぞれの論点について考察する。

5.1 本件負担金の会計上の性質

本件負担金に係る前提事実をもって租税特別措置法に基づく特別控除の対象となる試験研究費に該当するのかどうかを検討する。租税特別措置法42条の4第8項にある試験研究費とは、「製品の製造若しくは技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究のために要する費用又は対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究として政令で定めるもののために要する費用で、政令で定めるものをいう」とされ、同施行令27条の4第3項には、①その試験研究を行うために要する原材料費、人件費（専門的知識をもって当該試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限る。）及び経費 ②他の者に委託をして試験研究を行う当該法人（人格のない社団等を含む。）の当該試験研究のために当該委託を受けた者に対して支払う費用 ③技術研究組合法9条1項の規定により賦課される費用とされている。同法42条の4第8項を文理どおりに解釈すると、特別控除制度の適用を受けるのは「製品の製造等に係る試験研究のために要する費用」であって、本件負担金のように既に製剤の開発を終え、厚生労働省に対する承認申請を行う段階での費用は含まれないものと考えられる。国税庁ウェブサイトにある「1 研究開発減税（研究開発促進税制）について」のQ8¹⁴⁾でも、「製品の製造」又は「技術の改良、考案若しくは発明」に当たらない人文・社会科学関係の研究は対象となりません」とし、含まれない費用の例示として「販売技術・方法の改良や販路の開拓に係る費用」があげられているので、本件負担金のように、「本承認を取得することにより対象製剤が製造販売されて収益を生み出すこと」が確実に期待され、その承認を受けるための「開発の過程で得た成果」への対価であれば、本件裁決に明示的に判示されていないものの、租税特別措置法にいう試験研究費に含まれないことは至極当然と言える。なお、租税特別措置法における試験研究費の考え方は、企業会計における「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」に倣っていると考えられ、同実務指針に掲げられている研究・開発の典型例は、新製品等の具体化に関わるものにとどまっている。

5.2 繰延資産の要件該当について

繰延資産と認定するための要件である「支出の効果」の有無については、「承認を取得することにより対象製剤が製造販売されて収益を生み出すことができる性質を有するものであることに鑑みれば、本承認申請書等により本承認を取得したことをもって支出の効果と解すべき承認申請書等により承認を取得したこと」として、「支出の効果」があったと認定したところ、東京地判平成16年6月30日（税資254号順号9689）において、『「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』と判示されたことから考えると、本承認の取得が「継続的な収益を発生させる性質を有する」と判断されるのは自然である。一方で、請求人の主張した「本承認が得られないリスク」が存在する場合、本件裁決のように承認という事実をもって「支出の効果」があったという判断は、過去の事実の確認に過ぎず、一見すると「本承認が得られないリスク」を考慮したようには見えない。しかし、上述のとおり、「本承認が得られないリスク」は、製剤の生産における開発リスクではなく、市場への供給を厚生労働省が認めるかどうか、つまり販売実施可能かどうかに関わるリスクである。そのリスクがあることによって、本件負担金は例えば独占的な販売許諾のように無形資産に計上される法的権利を得るための支出ではないということになり、繰延資産に該当するということになるかと判示したものと史料される。

5.3 償却期間及び計上時期について

本件負担金が繰延資産に該当するとした判断は妥当であると考えられるものの、その計上のタイミングについては懸念があるため付言しておきたい。

販売許諾に関わる本件負担金は、支出時点で販売許諾が確定しているものではないため、無形固定資産になりうる権利にはならず、長期前払費用と類似した性質しか有さないために、結果的に税務上「繰延資産」となるのではあるが、申請から承認までに時間を要するケースでは、支出時点で会計上の処理が困難であり、税務上「繰延資産」と判断できるまでに一定の時間を要することになる。仮に支出時点で繰延資産であると判断したとしても、「支出の効果」が継続する期間である償却期間は、本件のように「承認取得後5年」と判断されてしまうと、支出時点では判断することが困難であると想定され、税法の適用において求められる「予見可能性」が十分でなくなることが考えられる。その結果として、製薬業など、莫大な試験研究費を支出している企業の場合、経過勘定に巨額の支出額を置くことは当期純利益の金額に大きな影響を与え、ひいては各会計期間の法人税額にも影響を及ぼすと考えられる。税法では固定資産については、所得税法及び法人税法の省令である「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」で定められているが、繰延資産についても、償却期間に係る判断の指針となるものが必要であると史料される。

6 おわりに

本稿では、税法固有の繰延資産について、現行のような考え方になった経緯と、企業会計よりも幅広い支出が繰延資産に該当するために起きた争訟事案について考察した。

企業会計においては、長い時間をかけて繰延資産の種類を減らし、限定する一方で、法人税法においては繰延資産を限定列挙することをせず、税法固有の繰延資産の存在を可能にし

ている。法人税法施行令 14 条 1 項 6 号と、通達に例示された各費用は、類型化することが困難であり、上記のとおり限定列挙されたものではないため、納税者が税務上の判断に関わるリスクを負っていると言える。また、固定資産と異なり、償却期間について省令で明らかにされているわけではなく、期間の判断についても、納税者がリスクを負っていると言える。本稿で考察した事案のように、結果として試験研究費ではなく、繰延資産であると判断するのが妥当であったとしても、支出時点から繰延資産と判断できるようになるまでに相当な時間を要するケースも想定され、税法適用における「予見可能性」の担保という観点からは望ましいこととは思われない。直近の税制改正においては、繰延資産は改正項目にあげられていないが、予見可能性の担保のために、繰延資産に計上すべきものをできるだけ限定し、さらには納税者に判断リスクが及ばないように償却期間を省令化するなどの法令改正が必要であると考えられる。

注

- 1) 長谷川記央「法人税法における繰延資産の諸問題」ビジネスマネジメント研究 15 号 37 頁～56 頁 (2019 年)
- 2) 武田昌輔「立法趣旨法人税法の解釈」(財経詳報社、1991 年) 159 頁～169 頁
- 3) 森川正晴「繰延資産について一税法の解釈論ならびに立法論を中心として」広島工業大学研究紀要 6 巻 1 号 1 頁～10 頁 (2001 年)
- 4) 武田昌輔 前掲書
- 5) 武田昌輔 前掲書
- 6) 長谷川記央氏は、『6 号繰延資産』はより明確に明示しなければ、納税者あるいは租税行政庁が、自らの租税解釈権により、異なる結論が導かれることが予定されていることから、課税要件明確主義に反し、課税の予測可能性を著しく害するといえる」としている。「法人税法における繰延資産の諸問題」ビジネスマネジメント研究 15 号 50 頁 (2019 年)
- 7) 明里長太郎「繰延資産と法人税の取扱について」財政 17 巻 2 号 (大蔵財務協会、1952 年) 10 頁～14 頁
- 8) 「昭和 40 年改正税法のすべて」(大蔵財務協会、1965 年) 127 頁～130 頁
- 9) 佐久間裕幸「研究開発における繰延資産の計上とその判断」月刊税理 51 巻 2 号 (ぎょうせい、2008 年) 98 頁～105 頁
- 10) 国税不服審判所裁決事例集 113 号 (<https://www.kfs.go.jp/service/JP/idx/113.html> 2021 年 2 月 1 日最終閲覧)
- 11) 本事例については、北澤達夫「法人税の益金・損金の認定を巡る諸問題」月刊税務事例 41 巻 2 号 (財経詳報社、2009 年) 23 頁～26 頁にも詳しく紹介されている。
- 12) 繰延資産と寄附金の区分に関する裁判例を検討した研究として、宮本結花「法人税法における繰延資産に関する一考察—繰延資産と寄附金の区分に関する裁判例の検討を中心として—」エコノミストナガサキ第 17 巻 (長崎大学、2011 年) 291 頁～314 頁がある。
- 13) 控訴審である高松高判平成 15 年 12 月 25 日 (Westlaw Japan 文献番号 2003WLJPCA12256007) も出捐金は寄附金に該当すると判断した。なお、最高裁判決平成 18 年 7 月 18 日 (Westlaw Japan 文献番号 2006WLJPCA07186017) により、上告受理申立は棄却された。
- 14) パンフレット・手引「研究開発減税 (研究開発促進税制) について」国税庁 2003 年 10 月 (<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kenkyu-qa2003/02.htm> 2021 年 2 月 22 日最終閲覧)

参考文献

- 【1】「法人税法の改正 (二)」税経通信 20 巻 7 号 (1965 年)
- 【2】「税制・会計の改正から読み解く 税務・会計の調和と実務対応」月刊税理 50 巻 10 号 (ぎょうせい、2007 年)

- 【3】 渡辺淑夫「法人税法 令和元年度版」中央経済社 2019年9月27日
- 【4】 佐藤友一郎編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局 2019年6月27日
- 【5】 金子宏「租税法 第23版」有斐閣 2019年2月21日
- 【6】 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年8月7日
大蔵省企業会計審議会中間報告
- 【7】 企業会計審議会 研究開発費等に係る会計基準 平成10年3月13日
- 【8】 企業会計基準第23号 研究開発等に係る会計基準の一部改正 平成20年12月26日企業会計
基準委員会
- 【9】 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22年2月19日企業会
計基準委員会

(2021年3月5日受付、2021年6月25日再受付)