

繰延資産の償却

——税法上の繰延資産の範囲および償却限度額の算定について——

畠 中 瞳

1. はじめに
2. 繰延資産の範囲
3. 繰延資産の償却限度額
4. おわりに

1. はじめに

繰延資産 (deferred assets) とは、企業会計原則によれば、すでに代価の支払いが完了し、また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ため、経過的に貸借対照表に計上された特定の費用をいう¹⁾。

このように、繰延資産は、企業からなんらかの資産が流出したが、適正な期間損益計算の観点から、支出の効果が将来にわたって発現するという事実を重視して資産化された計算擬制的資産であって、法律上の権利ではなく、換金性のない実体を伴わない資産である。すなわち、繰延資産は将来の費用となるべく待機している費用支出 (費用性資産) であり、期間的費用化計算に当たっては原価配分法 (費用配分の原則) が適用される²⁾。

発生主義会計においては、企業が支出したすべての費用は、収益費用対応の原則に基づいて、適正に各会計期間に割り当てられる。したがって、企業がある費用を支出した場合に、その支出の効果が単に支出年度のみに

とどまらず、翌期以後の将来の期間に及ぶときは、その費用を支出年度限りの期間費用として処理することは適当でなく、その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³⁾。

したがって、商法上の繰延資産以外のものは、無形固定資産ないしは長期前払費用として計上せざるを得ないことになる。

商法においては、伝統的に債権者保護の立場を重視している。したがって、繰延資産は換金性のない擬制的資産に過ぎないから、会社の資産としては実体を伴わない不確実な資産であるという考え方に立っている。その繰延資産の範囲については、創立費、開業準備費、試験研究費、開発費、新株発行費、社債発行費、社債差額及び建設利息の8種類に限定し、資産に計上することを許容しているに止めており、資産に計上することを強制していないのである。しかも原則として3年ないし5年以内に均等額以上の早期償却を要求している⁴⁾ほか、利益配当に際しては、開業準備費、試験研究費及び開発費の繰延額を配当可能な純資産としては認めていないのである⁵⁾。このように繰延資産の計上に関してきわめて厳格であり、かつ消極的である。したがって、商法に規定のない税法上の繰延資産は、商法上は無形固定資産または長期前払費用として処理されることになろう。

企業会計原則及び商法に対し、税法においては、繰延資産とは法人が支出する費用のうち、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いう。その範囲については、商法で認められている繰延資産は勿論のこと、このほか支出の効果が1年以上の将来に及ぶ費用は、資産の取得価額又は前払費用に該当しない限り、繰延資産に含まれるものとしている。このように税法と企業会計原則では、ほとんど一致している。

税法上の繰延資産の範囲はかなり広く定められている。繰延資産に該当する費用である場合には、原則として必ず繰延経理したうえ、その支出の

効果の及ぶ期間を基礎として規則的な償却を行うことを要求している。すなわち、法人が支出した費用でその支出の効果が次期以後に及ぶものは、その支出金額を支出の効果が及ぶ期間に配分し、費用配分された金額をその事業年度の損金の額に算入する。また、その場合の未償却残額は次期以降の事業年度の収益に負担させるために繰延資産として、経過的に貸借対照表に計上されることとなる。換言すれば、その支出費用は将来の収益に課すべき費用（資産）と、当期の収益に課すべき費用（損費）とに区分するのである。税法における繰延資産の償却は、その支出の効果が及ぶ期間に費用配分するという点で、原則的には企業会計原則の考え方と一致している。

ただし、税法においても商法上の繰延資産については商法との調整を図る趣旨から任意償却⁶⁾を認めているので、繰延資産として計上し規則的に償却することが強制されるのは税法固有の繰延資産である。

さて、本稿では税法上の繰延資産の範囲および償却限度額の算定を中心に考察することとする。

2. 繰延資産の範囲

税法上、繰延資産とは法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもので、次に掲げるものである。ただし、支出の効果が1年以上に及ぶものであっても、資産の取得価額に算入されるべき費用及び前払費用は除かれる⁷⁾。なお、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⁸⁾。

(1) 創業費

創業費とは、会社を設立または組織するための費用である。すなわち、発起人に支払う報酬、設立登記のために支出する登録免許税その他法人の設立のために支出する費用で、その法人の負担に帰すべきものをいう⁹⁾。具体的な範囲としては、定款、株式申込証、設立趣意書、目論見書等の作成費、株式募集のための広告費、創立事務所の賃借料、設立事務に使用する使用人の給料、手当等、金融機関又は証券会社の取扱手数料、創立総会に関する費用その他法人の設立のために要する費用である。

会社の負担に帰すべき設立費用及び発起人が受けるべき報酬の額は、定款に記載しなければ効力を持たない¹⁰⁾。したがって、発起人への報酬額が定款等に記載された金額を超えるときは、法人の負担に帰すべき費用とはならない。

しかし、定款に記載がない場合でも、定款認証の手数料、株式の払い込みに係る銀行又は信託会社に支払う報酬、設立登記の税額は繰延資産とすることができる¹¹⁾。

法人が設立のために費用を支出した場合において、その費用を当該法人が負担すべきことが定款等で定められていなくても、法人設立のために通常必要と認められるときは、創業費に含まれる。したがって、商法の創立費よりも税法上の創業費の方がその範囲が広いものと考えられる。なお、商法では、創立費（創業費）については、会社成立後5年以内に毎決算期において均等額以上を償却すべきものとしている。

なお、アメリカ合衆国の連邦税法である内国歳入法（Internal Revenue Code）においては、創立費（organization expenditures）は事業開始後60か月以上の期間にわたって均等償却することが認められている。しかし、そのような償却法を選択しないときは、会社を解散するまでは費用処理す

ることはできない¹²⁾。

(2) 建設利息

建設利息とは、商法第291条第1項の規定により株主に配当する利息をいう¹³⁾。すなわち、建設利息とは鉄道業、電気・ガス供給業のように、会社の目的としての事業の性質上会社の成立後2年以上営業の全部の開業ができないと認められるときは、定款に配当することができる株式数、期間、利息の年額（株式発行価額の20分の1を限度とする。）を定め、裁判所の許可を得て、株主に配当する利息をいう¹⁴⁾。

商法上、建設利息を繰延資産として貸借対照表の資産の部に計上することができる。資産に計上したときは、1年につき資本の総額の6%を超える利益を配当するごとにその超過額と同額以上の金額を償却しなければならない¹⁵⁾。

武田隆二教授は建設利息の性質について次のように述べている。

『建設利息の本質は、実質的には資本の払い戻しであるが、それを資本からの控除として扱わず、形式上繰延資産として資産化を認め、償却方法の観点から実体的に利益配当の前払いと解している点に特徴がある。』¹⁶⁾

(3) 開業費

商法においては、開業費は商法286条ノ2に規定する開業準備費に相当するものであるが、その開業準備費については「開業準備ノ為ニ支出シタル金額」と規定し¹⁷⁾、特別にという限定が付されていないため、営業開始までに支出した経常的支払経費も開業費に含められるものと解されている。財務諸表規則も、「開業費とは、土地、建物等の賃借料、広告宣伝費、通信交通費、事務用消耗品費、支払利子、使用人の給料、保険料、電気・ガス・水道料等で会社成立後営業開始までに支出した開業準備のための費用をいう。」と規定し¹⁸⁾、商法と同一見解をとっている。

税法では、開業費とは法人の設立後営業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用をいう¹⁹⁾。したがって、開業費は開業準備のために、特別に支出した広告宣伝費、接待費、旅費、調査費等に限って繰り延べができるものとされている。法人の成立後営業開始までの間に支出された費用であっても、賃借料、通信費、交通費、支払利子、使用人給料、電気・ガス・水道料等のような経常費的な支出は支出時の損金とすべきものであって開業費に含まれないものとしている。

商法によると、開業費の償却は開業の後5年以内に毎決算期において均等額以上の償却をしなければならないこととなっている²⁰⁾。

なお、アメリカ合衆国の内国歳入法では、開業費(start-up expenditures)は支出時または発生時に損金経理することに代え、資産に計上することが認められている。資産計上された開業費は60か月以上の期間にわたって、比例的に償却することができる²¹⁾。

(4) 試験研究費

試験研究費とは、新たな製品の製造又は新たな技術の発明に係る試験研究のために特別に支出する費用をいう²²⁾。

繰延資産としての試験研究費には、法人が現に生産している製品又は現に採用している製造技術の改良等のために常時行う試験研究のための費用は繰延資産として繰り延べることはできない。すなわち、法人が事業の遂行のために通常行う試験研究に要した費用は期間費用として損金の額に算入される。この点に関して税法は商法や企業会計原則と同一の見解をとっている。

試験研究のために使用する建物、機械その他の固定資産を取得したときは、試験研究費(繰延資産)に含めなくて、その資産の法定耐用年数により通常の償却を行うことになる。また、事業の遂行のために通常行う試験

研究に要した費用及び試験研究費の償却額で生産のため又は生産に附随して生じたものは製造原価に算入される。

試験研究が成功して工業所有権（特許権，実用新案権，商標権，意匠権の総称）を取得した場合には，繰延資産として計上した試験研究費の未償却残額をその工業所有権（無形固定資産）の取得価額に算入することとなる²³⁾。この場合，工業所有権の出願料，特許料その他登録のために要する費用の額は，その取得価額に算入しないことができる²⁴⁾。

また，その試験研究が成功しなかったときは，特別の定めはないので，繰延資産に任意償却を認めている建前から，それが判明した日の属する事業年度にその未償却残額を一時に損金に算入するか，または商法の定める期間にわたり均等額以上の償却をするかは，企業の任意による。

これに対し，「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」によると，試験研究が成功したときでも，試験研究費の未償却残高を無形固定資産に振り替える必要はなく，逆に失敗したときでも全額償却して，その金額を営業外費用もしくは繰越利益剰余金減少額として処理しなくてもよい。すなわち，全額償却する必要はなく，5年以内の期間にわたって規則的に償却することが適当とされている。その理由は，試験研究費を一定の期間にわたって規則的に償却することにより，毎期の損益計算の正常性が十分に保てるからである²⁵⁾。

商法によると，試験研究費は支出の後5年以内に毎決算期において均等額以上の償却をなすことを要すとされている²⁶⁾。

(5) 開発費

開発費とは，新たな技術もしくは新たな経営組織の採用，資源の開発，市場の開拓または新たな事業の開始のために特別に支出する費用をいう²⁷⁾。

新たな市場の開拓または新たな事業の開始のために特別に支出する費用とは、一定の計画に基づいて行われる新市場開拓または新事業開始のために特別に支出した広告宣伝費、旅費、接待費、調査費等をいう。したがって、経営組織の改善、生産計画の変更等による固定資産の配置換えに要した費用等は、開発費に含まれない。また、集中生産又はよりよい立地条件において生産を行う等のため一つの事業場の機械装置を他の事業場に移設した場合またはガスタンク、鍛圧プレス等多額の据付費を要する機械装置を移設した場合には運賃、据付費等その移設に要した費用の額は開発費として扱わず、その機械装置の取得価額に算入し、その機械装置の移設直前の帳簿価額のうちに含まれている据付費に相当する金額は、損金の額に算入する。この場合において、その移設費の額の合計額がその機械装置の移設直前の帳簿価額の10%に相当する金額以下であるときは、旧据付費に相当する金額を損金の額に算入しないで、当該移設費の額をその移設をした日の属する事業年度の損金の額に算入することができる²⁸⁾。

資源の開発のために特別に支出する費用には、新鉱床の探鉱のための地質調査、ボーリングまたは坑道の掘さく等に要する費用のように資源の開発のために直接要した費用のほか、その開発資金に充てるために特別に借り入れた借入金の利子が含まれる²⁹⁾。しかし、固定資産を取得するために借り入れた借入金の利子は、たとえその固定資産の使用開始前の期間にかかるものであっても、繰延資産に含まれない³⁰⁾。したがって、利子の繰延をしようとするときは、固定資産の取得価額に含めることになる。

このように、経常的な性格を有する費用および固定資産の取得価額に算入されるべき費用は開発費に含まれないのである。

開発費の範囲については、商法は新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓のために特別に支出したる金額とし³¹⁾、税法規定と商法規

定とはほぼ同じであるが、財務諸表規則では、「開発費とは、新技術又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等のために支出した費用、生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置換えを行った場合等の費用をいう。ただし、経常費の性格をもつものを含まないものとする。」³²⁾として、一般管理費や経常的な費用を除外している。しかし、税法や商法が規定する開発費のほか、「生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置換えを行った場合等の費用」をも開発費に含めているので、税法および商法上の開発費よりも財務諸表規則上の開発費の方が範囲は広いのである。したがって、この点に関して範囲に差異が存在しているが、その他は商法および財務諸表規則等の内容とほぼ同一である。

商法規定によると、開発費は支出の後5年以内に毎決算期において均等額以上の償却をなすことを要するものとしている³³⁾。

(6) 新株発行費

新株発行費とは、株券等の印刷費、資本又は出資の増加の登記についての登録免許税その他新株（出資を含む。）の発行のために支出する費用をいう³⁴⁾。

『新株発行費には、株式を発行しない場合の資本の増加の登記に要する費用も含まれる。また、「株券等の印刷費」とは、株券、株式申込証、目論見書等の印刷費をいい、「新株の発行のために支出する費用」とは、株式等の募集のための広告費、金融機関又は証券会社の取扱手数料その他新株の発行のために支出する費用をいう。』³⁵⁾

『企業会計原則および財務諸表等規則（同取扱要領100）も、内容的には上記と同一の範囲のものを指示していると解されるが、商法では「新株発行のために必要なる費用」に限定しているので（商286ノ4）、増資に当たり新株を発行しない場合の資本増加の登記に要する費用は含まれないと解

される点で、税法の規定よりも範囲が狭くなっていると解される。』³⁶⁾

このように税法は商法と表現は異なるが、内容的には同一である。税法上の新株発行費には、株式を発行しない場合の資本増加の登記に要する費用も含まれるから、商法上の新株発行費よりもその範囲は広いと解される。

新株発行費は法人設立後の増資新株の発行に係る費用を指すものであるから、法人設立時における株式発行費は創業費を構成し、ここでいう新株発行費に含まれない。

『新株発行費は資本調達費としての性格を有し、しかもゴーイング・コンサーンとして資本の払い戻しを予定していないことを顧慮するとき、創業費と同様に、永久資産として処理すべきであるという主張も成り立つのであるが、実体を伴わない擬制資産であるところから、商法では新株発行の後3年以内に毎決算期において均等額以上の償却をしなければならないとしている（商286ノ4）。

新株発行費や社債発行費が、他の繰延資産よりも短い償却期間とされたのは、かかる追加資金を必要とする企業は、創立時と異なり、発行費用を負担しうるだけのかかなりの収益力をもつ企業の場合であるとする政策的配慮によるものと思われる。』³⁷⁾

(7) 社債発行費

社債発行費とは、社債券等の印刷費、社債の登記についての登録免許税その他債券の発行のために支出する費用をいう。ただし、社債発行差金は除かれる³⁸⁾。この場合の社債券等とは、社債券、社債申込証、目論見書等といい、特別の法律により設立された金融機関の発行する金融債券も含まれる。また、債券の発行のために支出する費用とは、社債を発行するための広告費、金融機関又は証券会社の取扱手数料その他社債の発行のために支出する費用をいう。

社債発行費の範囲に関しては、商法や企業会計原則と同じである。商法では、新株発行費との均衡上、社債発行後3年以内に均等額以上の償却をしなければならない。3年以内に社債償還の期限が到来するときは、その期限内に償却しなければならない³⁹⁾。

(8) 社債発行差金

社債発行差金とは、商法第287条（社債差額の繰延べ）に規定する差額その他これに準ずるものをいう⁴⁰⁾。すなわち、社債発行差金とは、法人が社債を発行した場合に、社債の満期日において社債権者に償還すべき金額（社債の券面額）の合計額から、社債の発行価額の合計額を控除した金額である。なお、その他これに準ずるものとは、特別の法律により設立された法人が金融債券を発行した場合におけるその社債権者に償還すべき金融債券の合計額からその発行価額の合計額を控除した金額である⁴¹⁾。商法の社債差額と税法の社債発行差金とは、表現は異なるが内容は同一である。

武田隆二教授は社債発行差金の性質について次のように述べている。

『社債の発行には打歩発行と割引発行とがあるが、わが国では打歩発行はほとんどなされないため、社債発行差金とは社債発行割引料のことをいうのである。』

社債発行差金は、「社債契約利率<市場利子率」の関係がある場合、社債の応募者を求めることが困難となるため、社債の発行価額を引き下げ、社債の実効利子率（＝社債利息／社債の発行価額）が市場利子率と一致するよう調整する際に生ずる金額であるから、実体的に利息の前払いに似た性質をもっている。

このように、社債発行差金は利息の性質を有し、他の繰延資産とその性質が異なっている。その意味では、社債の評価勘定として取り扱うことが理論的ではあるが、わが国商法では繰延資産として位置づけ、社債の償還

期限内に毎決算期において均等額以上の償却をしなければならないことを定めている（商287）。

なお、社債発行差金について上述の任意償却ができるのは、次の社債に限定されている（令64①一）。

- (1) 特別の法律の規定に基づき発行される割引債で、償還期限が1年以下のもの
- (2) 証券取引法に規定する募集（同法2③）もしくは売り出し（同法2④）の方法により発行される利付債

したがって、私募債（特定少数の投資者、例えば保険会社等の特定の機関投資者に対して社債を発行すること。）に係る社債発行差金は、任意償却の対象となる繰延資産として扱われず、均等償却をしなければならない。』⁴²⁾

なお、アメリカ合衆国の内国歳入法では、社債発行差金（discount on bond issued）は社債の発行から償還までの期間にわたって償却されなければならない⁴³⁾。

(9) その他の繰延資産

商法上の繰延資産のほか、資産の取得価額及び前払費用以外で、「支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶ費用」を税法独自の繰延資産として規定している⁴⁴⁾。繰延資産の範囲を定めた法人税法施行令第14条第1項の「第9号」に掲げられているので「9号繰延資産」ともいう。

現行商法が繰延資産の計上について限定列举主義を採っているため、税法固有の繰延資産はいずれも商法上は繰延資産として計上することが許されないと解されているので、法人がこれらを資産計上しようとするれば、いきおい無形固定資産又は長期前払費用等として処理するほかないことになる。

もっとも税法上は、課税所得計算上適法な償却計算（費用配分）が行われることを期待しているだけなので、企業経理上は支出時に全額経費処理し、償却超過部分の金額を申告調整により所得加算するという方法でもいっこうに差し支えない。

9号繰延資産の償却期間の基礎となる「繰延資産となる費用の支出の効果の及ぶ期間」は、固定資産を利用するために支出した繰延資産については当該固定資産の耐用年数、一定の契約をするに当たり支出した繰延資産についてはその契約期間をそれぞれ基礎として適正に見積もった期間による⁴⁵⁾。ただし、償却期間について具体的に定めのあるものについては、その取り扱いによる。

次の①から⑥に掲げる負担金、権利金および支出費用が原則として9号繰延資産に該当するのである。

① 公共的施設の負担金

公共的施設の負担金とは、自己が便益を受ける公共的施設の設置又は改良のために支出する費用をいう。すなわち、次に掲げる費用がこれに該当する⁴⁶⁾。

- 1) (イ)法人が自己の必要に基づいて行う道路、堤防、護岸その他の施設又は工作物（以下「公共的施設」という。）の設置又は改良（以下「設置等」という。）のために要する費用（自己の利用する公共的施設につきその設置等を国又は地方公共団体（以下「国等」という。）が行う場合におけるその設置等に要する費用の一部の負担金を含む。）または(ロ)法人が自己の有する道路その他の施設又は工作物を国等に提供した場合におけるその施設又は工作物の価額に相当する金額

(イ)に該当するものとしては、『道路法、河川法、港湾法、海岸法などの法令の規定に基づき、国等の許可を受けて私企業が自ら施工するい

いわゆる「請願工事」の費用が多いが、要は公共に貢献するというよりはもっぱら自己の利便のために工事を行い、あるいは費用負担をするものであるところから、国等に対する寄付金等として支出時に損金算入することは認められず、繰延資産として償却することが要求されるのである。』⁴⁷⁾

しかし、国、地方公共団体、商店街等の行う街路の簡易舗装、街灯、がんぎ等の簡易な施設で主として一般公衆の便益に供されるもののために充てられる負担金は、繰延資産としないで、その負担金を支出する事業年度の損金に算入することができる⁴⁸⁾。

- 2) 法人が国等の行う公共的施設の設置等により著しく利益を受ける場合におけるその設置等に要する費用の一部の負担金（土地所有者又は借地権を有する法人が土地の価格の上昇に基因して納付するものを除く。）

『これは、公共工事に伴ういわゆる「受益者負担金」であって、一般に道路法、都市計画法などの法令や地方条例にその根拠を置くものが多いが、法令に基づかないものであっても実態が同じものは同様に扱われる。

もっとも、たとえ公共工事に伴う受益者負担金であっても、土地所有者や借地権者が土地の価格の上昇に基因して納付するものは繰延資産ではなく、土地又は借地権の取得価額に算入すべきことになる。』⁴⁹⁾

- 3) 法人（鉄道業又は軌道業を営む法人を除く。）が、鉄道業を営む法人の行う鉄道の建設に当たり支出するその施設に連絡する地下道等の建設に要する費用の一部の負担金

『例えば、地下鉄の建設に際し、駅舎と地上とを結ぶ地下道に附近のビルに出入する連絡通路を設け、ビルの所有者がその費用を負担する

というような場合がこれに当たる。

なお、鉄道業又は軌道業を営む法人が支出するこの種の負担金は、繰延資産ではなく、無形固定資産たる「鉄道軌道連絡通行施設利用権」として償却することになる（令13九）。⁵⁰⁾

『公共的施設の設置等のために支出する費用は、大体において法令上公共団体にしか所有権がない公共的施設で、しかも、その施設を私企業が利用する場合に、その設置等に要する費用を利用者に負担させるものであるから、その費用を支出する法人は、対価としていわば利用権を取得したものとみえる。特に、利用法人がその設置に要する費用を負担してこれを専用するような場合には、無形固定資産とされる専用側線利用権、鉄道軌道連絡通行施設利用権、電気ガス供給施設利用権、熱供給施設利用権、水利施設利用権、工業用水道施設利用権、電気通信施設利用権等とその性質がほとんど変わらない。しかるに、一方は繰延資産とされ、他方は無形固定資産とされている。』⁵¹⁾

公共的施設の設置等のために支出する費用は繰延資産となるのか、あるいは寄付金となるのかに関して、渡辺淑夫教授は次のように述べている。

『公共的施設の設置等のために支出する費用であっても、明らかに寄付金に該当するものは繰延資産とならず、相手方が国又は地方公共団体であれば指定寄付金となる。繰延資産と寄付金との区別は、その施設により受ける便益の程度が基準となるものと考えられる。すなわち、繰延資産となるのは、その費用を負担した法人が、その施設を専ら使用する場合又は少なくとも一般の者よりも多くの便益を受ける場合であって、一般の者と同程度の便益を受けるにすぎないものは寄付金になるものと考えられる。』⁵²⁾

このように、法人が国等に帰属する公共的施設の設置等に要する支出を負担し、それを利用することによって便益を受ける性質の費用であるから、

実体的には繰延資産であり、法的観点からみれば一種の利用権であるところから、専用側線利用権等と同種の無形固定資産として償却することになるのである⁵³⁾。

② 共同的施設の負担金

共同的施設の負担金とは、自己が便益を受ける共同的施設の設置または改良のために支出する費用をいうのである⁵⁴⁾。すなわち、法人がその所属する協会、組合、商店街等の行う共同的施設の建設又は改良に要する費用の負担金をいう。この場合において、共同的施設の相当部分が貸室に供される等協会等の本来の用以外の用に供されているときは、その部分に係る負担金は、協会等に対する寄付金として扱われることとなっている⁵⁵⁾。寄付金となるのは、共同的施設の相当部分が貸店舗、貸事務所、貸ホールなどとして第三者に賃貸される場合のその部分に係る負担金だけであるからその他の部分は繰延資産となる。また、協会の会館等のごく一部分だけを食堂等に賃貸しても、会館等の相当部分の賃貸ではないから、負担金の全額が繰延資産となる⁵⁶⁾。

共同的施設とは、法人の所属する協会、組合、商店街等が所有する会館、共同展示場、試験場、駐車場、アーケードその他の施設又は工作物で、構成員の共同の利用に供されるものをいう。

『これらの共同的施設は、実質的にはこれを利用する構成員の共同財産のごときものであるから、その設置又は改良に要する費用を構成員が負担した場合には、その支出の効果は、当該施設が存続する限り持続し、一時的なものではない。』⁵⁷⁾したがって、繰延資産として償却すべきこととされている。

なお、国、地方公共団体、商店街等の行う街路の簡易舗装、街灯、がんぎ等の簡易な施設で、主として一般公衆の便益に供されるもののために充

てられる負担金の額は、負担者の受益の程度も低く、また、重要性の観点から、これを繰延資産としないで、その負担金を支出する事業年度の損金の額に算入することができる⁵⁸⁾。

③ 賃借資産の権利金等

資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立退料その他の費用は、繰延資産に該当する⁵⁹⁾。例えば次のものがこれに該当する⁶⁰⁾。

- イ 建物を賃借するために支出する権利金、立退料その他の費用
- ロ 電子計算機その他の機器の賃借に伴って支出する引取運賃、関税、据付費その他の費用

この場合の繰延資産は、無形固定資産としての会計的性格をもつのである。土地を賃借する場合の権利金は、固定資産としての借地権（無形非減価償却資産）となるので、繰延資産として償却することは認められない。また、法人が土地・建物等を取得する際に、その土地・建物等の使用者等に支払う立退料その他立退きのために要した費用は、その土地・建物等の取得価額に算入されるので、繰延資産ではなく有形固定資産となる⁶¹⁾。なお、建物の賃借に際して支払った仲介手数料については、繰延資産としないでその支出時の損金に算入することができる⁶²⁾。

④ 役務提供の権利金

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⁶³⁾には、(イ)ノーハウ (know how) の設定契約に際して支出する一時金又は頭金の費用⁶⁴⁾、(ロ)他の者からソフトウェア (software) 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若しくは委託するために要した費用が含まれる⁶⁵⁾。

しかし、ノーハウの設定契約において、頭金の全部又は一部を使用料に充当する旨の定めがある場合又は頭金の支払により一定期間は使用料を支

払わない旨の定めがある場合には、その頭金のうち、その使用料に充当される部分の金額又はその支払わないこととなる使用料に相当する部分の金額は、これを繰延資産としないで前払費用として処理することができる。すなわち、頭金の額から使用料相当額を控除した金額を繰延資産とし、使用料相当額のうち翌期以降に属する分は繰延資産としないで、長期前払費用とすることが認められる⁶⁶⁾。『したがって、契約時に支払った頭金から長期前払費用に相当する金額を控除した金額が実質的な頭金の額であり、これを9号繰延資産とする。それゆえ、その内容は契約期間にわたる役務（ノーハウ）提供請求権としての実体をもつもので、商法決算上、無形固定資産として扱われる。』⁶⁷⁾この場合、前払費用として処理した頭金の額について、その使用料に充当すべき期間又は使用料を支払わない期間を経過してなお残額があるときは、その残額は当該期間の経過した事業年度の損金として処理することができる⁶⁸⁾。

また、ソフトウェアの開発委託費用には、(イ)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（実質的に他の者にソフトウェアの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、(ロ)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（ソフトウェアを機械用語に翻訳する作業）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は含まれない。これらの費用は、ソフトウェアを自社開発するために支出する費用又は自社開発したソフトウェアに係る費用にすぎないので、繰延資産には該当せず、支出時の損金となる⁶⁹⁾。

⑤ 広告宣伝用資産の贈与費用

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は、繰延資産として扱われる⁷⁰⁾。

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とは、法人がその特約店等に対し自己の製品等の広告宣伝等のため、広告宣伝用の看板、ネオンサイン、どん帳、陳列棚、自動車のような資産（展示用モデルハウスのように見本としての性格を併せ有するものを含む。）を贈与した場合又は著しく低い対価で譲渡した場合におけるこれらの資産の取得価額又はその取得価額からその譲渡価額を控除した金額に相当する費用をいう⁷¹⁾。この広告宣伝用資産の贈与費用の会計的性格は長期前払費用である。

⑥ その他自己が便益を受けるための費用

①から⑤までの支出のほか、自己が便益を受けるために支出する費用で、その支出の効果が1年以上に及ぶものは繰延資産となる⁷²⁾。すなわち、次に掲げる費用がこれに該当する。

(イ) スキー場のゲレンデ整備費用

積雪地帯におけるスキー場においてリフト、ロープウェイ等の索道事業を営む法人が当該スキー場に係る土地をゲレンデとして整備するために立木の除去、地ならし、沢の埋立て、芝付け等の工事を行った場合には、その工事に要した費用の額は、繰延資産に該当するものとする。

また、そのスキー場において旅館、食堂、土産物店等を経営する法人が当該費用の額の全部又は一部を負担した場合のその負担した額についても、繰延資産となる⁷³⁾。なお、既存のゲレンデについて支出する次のような費用の額は、修繕費的性格のものであるから、その支出をした事業年度の損金の額に算入することができる⁷⁴⁾。

- a) おおむねシーズンごとに行う傾斜角度の変更その他これに類する工事のために要する費用
- b) 崩落地の修復、補強等の工事のために要する費用

- c) シーズンごとに行うブッシュの除去、芝の補植その他これらに類する作業のために要する費用

自己の土地をスキー場として整備するための土木工事（他の者の所有に係る土地を有料のスキー場として整備するための土木工事を含む。）に要する費用の額は、構築物の取得価額に算入する⁷⁵⁾。

- (ロ) 著作権の設定の対価

著作権（著作物を文書等として出版することのできる権利）⁷⁶⁾の設定の対価として支出した金額は、繰延資産に該当するものとされている⁷⁷⁾。なお、漫画の主人公を商品のマーク等として使用する等他人の著作物を利用することについて著作権者等の許諾を得るために支出する一時金の費用（マーク使用料等）は、著作権の設定の対価に準じて取り扱われる⁷⁸⁾。

- (ハ) 同業者団体等の加入金

法人が協会、連盟その他の同業者団体等に対して支出した加入金は繰延資産に該当するものとされている⁷⁹⁾。ただし、構成員としての地位を他に譲渡することができることとなっている場合における加入金及び出資の性質を有する加入金については、その地位を他に譲渡しまたは当該同業者団体等を脱退するまで損金の額に算入しないものとする⁸⁰⁾。

- (ニ) 職業運動選手等の契約金等

法人が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は、繰延資産に該当するものとする。なお、セールスマン、ホステス等の引抜料、仕度金等の額は、その支出をした事業年度の損金の額に算入することができる⁸¹⁾。

3. 繰延資産の償却限度額

(1) 償却限度額の計算

繰延資産の償却費として各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される金額は、法人が当該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、その繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を基礎として計算される償却限度額に達するまでの金額とされている⁸²⁾。なお、法人が繰延資産となるべき費用を支出した場合において、その全部又は一部を償却費以外の科目をもって損金経理しているときにおいてもその損金経理をした金額は、償却費として損金経理をした金額に含まれる⁸³⁾。

『繰延資産の償却方法は、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」(amortization ; per capita method)のみであって、定率法等の方法は認められないことになっている。これは、無形固定資産とのバランスを考慮したものと考えられる。

ただし、創業費等の商法上の繰延資産（社債発行差金については、特定のものに限る。）については、商法が「每期均等額以上」の早期償却を要求していることを考慮して、「自由償却」（いつ、いかなる金額を償却してもよいとするもの；free depreciation）を認めることになっている。』⁸⁴⁾

繰延資産の償却限度額は、繰延資産の区分に応じ、それぞれ次により計算した金額である。

① 任意償却が認められる繰延資産

商法に定められている8種類の繰延資産である創業費、建設利息、開業費、試験研究費、開発費、新株発行費、社債発行費及び社債発行差金（公募債⁸⁵⁾に限り、私募債に係る差金は除く。）については、その繰延資産の帳

簿価額（繰延資産の額－既往年度の累積償却額）に相当する金額が各事業年度の償却限度額となる⁸⁶⁾。

② 均等償却をすべき繰延資産

私募債に係る社債発行差金および9号繰延資産については任意償却は認められず、支出の効果の及ぶ期間を基礎として均等額以内の金額を償却することとなるのである。社債発行差金については、特別の法律に基づいて発行される割引債で償還期限が1年以下のものおよび証券取引法に規定する募集又は売り出しの方法により発行される利付債に係る社債発行差金についてのみ任意償却ができる⁸⁷⁾。しかし、特定の社債発行差金以外のもの（償還期限が1年を超える割引債や縁故募集による利付債に係る社債発行差金等）については、その支出の効果の及ぶ期間にわたって、償却限度額を算定し、償却することとなる。すなわち、次の算式により計算した金額が各事業年度の償却限度額となる⁸⁸⁾。なお、算式中の月数は、暦に従って計算し、1か月に満たない端数が生じたときは、これを1か月とする⁸⁹⁾。

$$\begin{aligned} & \text{繰延資産の額} \times \frac{\text{事業年度の月数 (支出年度については支出の日から期末までの月数)}}{\text{支出の効果の及ぶ期間の月数}} \\ & = \text{償却限度額} \end{aligned}$$

均等償却をすべき繰延資産について、償却超過額（すなわち、損金の額に算入されなかった金額）が生じたときは、翌期以後において償却費として損金経理した金額に含まれる。つまり、償却超過額が生じた場合、翌期以後の繰延資産の帳簿価額にはその償却超過額を加えた額を基礎として償却限度額を計算することになる⁹⁰⁾。

また、繰延資産となるべき費用の全部又は一部を償却費以外の科目をもって損金経理している場合には、その金額も償却費として損金経理をし

た金額に含まれる⁹¹⁾。

(2) 繰延資産の償却期間

繰延資産の償却の基礎となる支出の効果の及ぶ期間は、①固定資産を利用するために支出した繰延資産についてはその固定資産の耐用年数および②一定の契約をするに当たり支出した繰延資産についてはその契約期間を基礎としてそれぞれ適正に見積もった期間によるのである⁹²⁾。なお、固定資産を利用するために支出した繰延資産でその固定資産の耐用年数を基礎として支出の効果の及ぶ期間（以下償却期間という。）を算定しているものについて、その後その固定資産の耐用年数が改正されたときは、その改正された事業年度以後のその繰延資産の償却期間は、改正後の耐用年数を基礎として算定した年数による⁹³⁾。

その取り扱いを統一する必要があるものについては、法人税基本通達に統一的償却期間が定められている⁹⁴⁾。

4. おわりに

税法では支出の効果の及ぶ期間に応じて規則的に償却を行い、厳密な期間損益計算に基づいて算出される所得金額を課税標準とすることによって、税負担の公平性を確保しているのである。

繰延資産の範囲および償却期間については、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。という意見があるが、やはり課税の公平性を確保する立場から、形式的基準（画一的取扱い）を採用すべきである。

次に、商法上の繰延資産（一部の社債発行差金を除く）について任意償却法を認めているのは、「……貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得

……」⁹⁵⁾と規定して、繰延資産を資産の部に計上することを許容しているに過ぎず、支出時の費用とすることも認めているからである。さらに、「……均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」⁹⁶⁾と規定して、繰延資産の資産性の稀薄さに着目してできるだけ早く償却させることにより、剰配当になることを防ぐ趣旨から早期の償却を要求しているのである。商法は債権者保護の立場を重視しているので、繰延資産は換金性のない擬制資産に過ぎず、資産性を有しないものとして、資産計上を制限する立場をとっているのである。

このように商法は繰延資産を資産に計上することを許容し、また支出時の費用とすることも認めているのに対して、税法は繰延資産の資産計上(繰延経理)を強制し、支出の効果の及ぶ期間に応じて償却することとしている。それでは商法と税法との調整がつかないので、商法との調整を図る趣旨から任意償却を認めているものと思われる。したがって、繰延資産として計上し、規則的に償却することが強制されるのは、税法固有の繰延資産ということになる。

しかし、繰延資産は支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶものと考えられ、各事業年度の損益を適正に計算(期間損益計算の適正化)する観点から、一定の期間にわたって均等に償却するよう改めるべきであろう。商法上の繰延資産についても同様である。

最後に、社債発行差金については、特別の法律に基づいて発行される割引債で償還期限が1年以下のもの(例えば、長期信用銀行法の規定に基づいて発行された割引債(ワリフドー、ワリコー等)、外国為替銀行法、商工組合中央金庫法又は農林中央金庫法の規定に基づいて発行される割引債等がある。)、及び証券取引法に規定する募集又は売り出しの方法により発行される利付債(例えば、金融機関(証券会社を含む)を通じて不特定多数

のものに対して募集又は売り出しされる利付債等である。)に係る社債発行差金については、均一の発行条件が維持され、公平性が担保されており、任意償却を利用した租税回避は考えられないので均等償却としないで、任意償却が認められている。

これに対し、特定の社債発行差金以外のもの（償還期限が1年を超える長期の割引債、縁故募集（縁故者に割当）による利付債および特定の者のみ発行した社債に係る社債発行差金）については、一般の借入金に対する金利的な性格を持つものと考えられるから、これを任意償却によって損金の額に算入すれば税負担の公平を阻害すると考えられるので、償還期間に対応して均等償却すべきものとされている。

特別法に基づき発行される割引債や募集又は売り出しの方法により発行される利付債に係る社債発行差金については、任意に償却できるとされているが、その社債発行差金は、社債の発行から償還までの期間の利息ないし利息の調整金としての性格を有するものであるから、償還期間に応じた償却に改めるべきである。

注

- 1) 企業会計原則注解 注15
- 2) 武田隆二「法人税法精説」森山書店（平成9年）p.422
- 3) 渡辺淑夫「法人税法 その理論と実務」中央経済社（平成9年）p.319
- 4) 商法第286条，第286条ノ2，第286条ノ3，第286条ノ4，第286条ノ5，第287条，第291条
- 5) 商法第290条
- 6) いついかなる金額を償却するかは法人の自由にまかせるという方法をいう。
- 7) 法人税法第2条第25号，法人税法施行令第14条第1項
- 8) 法人税法施行令第14条第2項
- 9) 法人税法施行令第14条第1項第1号

- 10) 商法第68条第1項第7号, 第8号, 有限会社法第7条第4号
- 11) 商法第168条, 第286条
- 12) EDITORS John L. Kramer, Thomas R. Pope; Prentice Hall's Federal Taxation 1998: Corporation, Partnerships, Estates, and Trusts, Prentice-Hall, Inc., 1997, pp. 3-10~3-11
GENERAL EDITORS William H. Hoffman, William A. Raabe, James E. Smith and David M. Maloney; 1997 Annual Edition West's Federal Taxation: Corporations, Partnership, Estates, and Trusts, West Publishing Company, 1996, pp.2-22~2-23
- 13) 法人税法施行令第14条第1項第2号
- 14) 商法第291
- 15) 商法第291条第4項
- 16) 武田隆二 前掲書 p.430
- 17) 商法第286条ノ2
- 18) 財務諸表等規則取扱要領第99
- 19) 法人税法施行令第14条第1項第3号
- 20) 商法第286条ノ2
- 21) John L. Kramer and Thomas R. Pope, op. cit., p.3-12
GENERAL EDITORS, William H. Hoffman, William A. Raabe, James E. Smith and David M. Maloney, op. cit., p.10-17
- 22) 法人税法施行令第14条第1項第4号
- 23) 法人税基本通達7-3-14
- 24) 法人税基本通達7-3-14(注)
- 25) 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(第一の三のへ)
- 26) 商法第286条ノ3
- 27) 法人税法施行令第14条第1項第5号
- 28) 法人税基本通達7-3-12
- 29) 法人税基本通達8-1-2
- 30) 法人税基本通達8-1-2(注)
- 31) 商法第286条ノ3
- 32) 財務諸表等規則取扱要領第103
- 33) 商法第286条ノ3
- 34) 法人税法施行令第14条第1項第6号
- 35) 中村利雄「法人税法要論」税務研究会出版局(平成9年) p.286
- 36) 武田隆二 前掲書 p.433
- 37) 武田隆二 前掲書 p.433~434
- 38) 法人税法施行令第14条第1項第7号

- 39) 商法第286条ノ5
- 40) 法人税法施行令第14条第1項第8号
- 41) 山本守之「体系法人税法」税務経理協会（平成9年）p.589
- 42) 武田隆二 前掲書 p.434~435
- 43) John L. Kramer and Thomas R. Pope, op. cit., p.2-32
GENERAL EDITORS Judith A. Sage; 1998 Prentice Hall's Federal Tax
Course, Prentice-Hall A Simon & Schuster Company., 1997, pp.4-10~4-12
- 44) 法人税法施行令第14条第1項第9号
- 45) 法人税基本通達8-2-1
- 46) 法人税基本通達8-1-3
- 47) 渡辺淑夫 前掲書 p.327
- 48) 法人税基本通達8-1-13
- 49) 渡辺淑夫 前掲書 p.327~328
- 50) 渡辺淑夫 前掲書 p.328
- 51) 中村利雄 前掲書 p.287~288
- 52) 中村利雄 前掲書 p.288
- 53) 武田隆二 前掲書 p.437
- 54) 法人税法施行令第14条第1項第9号イ
- 55) 法人税基本通達8-1-4
- 56) 中村利雄 前掲書 p.288
- 57) 渡辺淑夫 前掲書 p.328
- 58) 法人税基本通達8-1-13
- 59) 法人税法施行令第14条第1項第9号ロ
- 60) 法人税基本通達8-1-5
- 61) 法人税基本通達7-3-5
- 62) 法人税基本通達8-1-5(注)
- 63) 法人税法施行令第14条第1項第9号ハ
- 64) 法人税基本通達7-3-6
- 65) 法人税基本通達8-1-7
- 66) 法人税基本通達8-1-6ただし書
- 67) 武田隆二 前掲書 p.442
- 68) 法人税基本通達8-1-6(注)
- 69) 法人税基本通達8-1-7(注)
- 70) 法人税法施行令第14条第1項第9号ニ
- 71) 法人税基本通達8-1-8
- 72) 法人税法施行令第14条第1項第9号ホ
- 73) 法人税基本通達8-1-9

- 74) 法人税基本通達 8-1-9 (注) 1
 - 75) 法人税基本通達 8-1-9 (注) 2
 - 76) 著作権法第79条第1項
 - 77) 法人税基本通達 8-1-10
 - 78) 法人税基本通達 8-1-10(注)
 - 79) 法人税基本通達 8-1-11
 - 80) 法人税基本通達 8-1-11(注)
 - 81) 法人税基本通達 8-1-12(注)
 - 82) 法人税法第32条第1項
 - 83) 法人税基本通達 8-3-2
 - 84) 渡辺淑夫 前掲書 p.334
 - 85) 公募債とは、特別の法律に基づいて発行される償還期限が1年以下の割引債及び証券取引法に規定する募集又は売り出しの方法によって発行される利付債をいう。
 - 86) 法人税法施行令第64条第1項第1号
 - 87) 法人税法施行令第64条第1項第1号
 - 88) 法人税法施行令第64条第1項第2号
 - 89) 法人税法施行令第64条第2項
 - 90) 法人税法第32条第2項、法人税法施行令第66条
 - 91) 法人税基本通達 8-3-2
 - 92) 法人税基本通達 8-2-1
 - 93) 法人税基本通達 8-2-2
 - 94) 法人税基本通達 8-2-3
- 具体的な償却期間は次のように定められている。

種 類		細 目	償却期間
公共的施設等の負担金	公共的施設の設置又は改良のために支出する費用 (8-1-3)	(1) その施設又は工作物 がその負担した者に専ら 使用されるものである 場合	その施設又は工作物の耐 年数の70%に相当する年 数
		(2) (1)以外の施設又は工 作物の設置又は改良の 場合	その施設又は工作物の耐 用年数の40%に相当する 年数

公共的施設等の負担金	共同的施設の設置又は改良のために支出する費用 (8-1-4)	(1) その施設がその負担者又は構成員の共同の用に供されるものである場合又は協会等の本来の用に供されるものである場合	イ 施設の建設又は改良に充てられる部分の負担金については、その施設の耐用年数の70%に相当する年数 ロ 土地の取得に充てられる部分の負担金については、45年
		(2) 商店街等における共同のアーケード、日よけ、アーチ、すずらん灯等負担者の共同の用に供されるとともに併せて一般公衆の用にも供されるものである場合	5年(その施設について定められている耐用年数が5年未満である場合には、その耐用年数)
資産を賃借するための権利金等	建物を賃借するために支出する権利金等 (8-1-5(1))	(1) 建物の新築に際しその所有者に対して支払った権利金等で当該権利金等の額が当該建物の賃借部分の建設費の大部分に相当し、かつ、實際上その建物の存続期間中賃借できる状況にあると認められるものである場合	その建物の耐用年数の70%に相当する年数
		(2) 建物の賃借に際して支払った(1)以外の権利金等で、契約、慣習等によってその明け渡しに際して借家権として転売できることになっているものである場合	その建物の賃借後の見積残存耐用年数の70%に相当する年数
		(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)

資 た め の 資 産 を 賃 借 す る 金 等	電子計算機その他の 機器の賃借に伴って 支出する費用(8-1-5 (2))		その機器の耐用年数の 70%に相当する年数(その 年数が契約による賃借期 間を超えるときは、その賃 借期間)
役 務 の 提 供 を 受 け る た め の 資 産 を 賃 借 す る 金 等	ノーハウの頭金等 (8-1-6)		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)
	ソフトウェアの開発 費用(8-1-7)		5年
広 告 宣 伝 に 関 連 す る 資 産 を 賃 借 す る 金 等	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 (8-1-8)		その資産の耐用年数の 70%に相当する年数(その 年数が5年を超えるとき は、5年)
そ の 他 自 己 が 便 益 を 受 け る た め の 資 産 を 賃 借 す る 金 等	スキー場のゲレンデ 整備費用(8-1-9)		12年
	著作権の設定の対価 (8-1-10)		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)
	同業者団体等の加入 金(8-1-11)		5年
	職業運動選手等の契 約金等(8-1-12)		契約期間(契約期間の定め がない場合には、3年)

95) 商法第286条, 商法第286条ノ2, 商法第286条ノ3, 商法第286条ノ4, 商法第286条ノ5, 商法第287条

96) 商法第286条, 商法第286条ノ2, 商法第286条ノ3, 商法第286条ノ4, 商法第286条ノ5, 商法第287条