

2012年5月10日 全4頁

減価償却制度の改正に関する留意点

金融調査部
鳥毛拓馬

[要約]

- 2011年12月の税制改正により、2012年4月1日以後に取得をされた減価償却資産の定率法の償却率について、250%から200%に引き下げられた。これに対応し、日本公認会計士協会は、2012年2月14日、「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」を改正した。
- 一方、国税庁も2012年3月1日に、2011年12月改正に伴う経過措置と留意点、計算例、資本的支出の対応について解説した「平成23年12月改正 法人の減価償却制度の改正に関するQ&A」を公表した。
- 本稿は、これらについて概説するものである。

1. はじめに

- 2011年12月2日に、法人の減価償却制度に関する規定の改正を含む「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」、「法人税法施行令の一部を改正する政令」、「法人税法施行規則の一部を改正する省令」、2012年1月25日に「減価償却資産の耐用年数等に関する省令の一部を改正する省令」（以下、2011年12月改正）が公布された。
- 2011年12月改正¹は、原則として、2012年4月1日以後に終了する事業年度の法人税から適用されている。
- この改正に対応するものとして、日本公認会計士協会（以下、JICPA）は、2012年2月14日に、「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」²（以下、減価償却指針）を、国税庁も2012年3月1日に、「平成23年12月改正 法人の減価償却制度の改正に関するQ&A」³（以下、Q&A）を公表している。減価償却指針の改正は、2011年12月の税制改正により、原則として、2012年4月1日以後に取得をされる減価償却資産の定率法の償却率について、定額法の償却率を2.5倍した償却率（以下、250%定率法）から、定額法の償却率を2倍した償却率（以下200%定率法）に引き下げられたことに対応するものである。

¹ 2011年12月改正については、拙稿、「法人税減税など税制改正積み残し法案の成立」（2011年12月14日）参照。

² http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/81_3.html

³ http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2011/pdf/1112kaisei_faq.pdf

- 以下では、これらについて概説する。

2. 法人の減価償却制度の改正に関する Q&A

- Q&A では、法人の減価償却制度の改正概要、定率法の償却率等の見直し、資本的支出（固定資産の使用可能期間を延長又は価額を増加させる部分に対応する支出）の取得価額の特例について解説されている。
- 以下では、この Q&A について概説する。

（1）定率法の償却率等の見直し

- 2011 年 12 月の税制改正により、原則として、2012 年 4 月 1 日以後に取得をされる減価償却資産の定率法の償却率について、250%定率法から 200%定率法に引き下げられた。
- Q&A では、償却率の改正に伴い、改定償却率⁴、保証率も改正されたことが示されている。また、200%定率法と 250%定率法による償却の計算例が掲載されている。

ア 改正事業年度の特例

- 2012 年 4 月 1 日前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度（以下、改正事業年度）において企業が有する減価償却資産について、定率法を採用している場合には、2012 年 4 月 1 日からその事業年度終了日までの期間内に取得をされた減価償却資産について、2012 年 3 月 31 日以前に取得をされたものとみなして、**250%定率法**により償却することができる特例（以下、改正事業年度の特例）があることが示されている。

●12 月決算会社の例

2012 年 3 月 31 日以前に取得した資産	250%定率法
2012 年 4 月 1 日から同年 12 月 31 日に取得した資産	原則：200%定率法 特例：250%定率法（選択）

イ 200%定率法に係る届出書の特例

- さらに、法人が 2007 年 4 月 1 日から 2012 年 3 月 31 日までの間に取得をされた減価償却資産について定率法を採用している場合、法人の選択により、改正事業年度または 2012 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度のいずれかの事業年度以後の各事業年度における償却限度額の計算について、その減価償却資産の全てを 2012 年 4 月 1 日以後に取得したものとみなして、**200%定率法**により償却することができることが示されている（以下、200%定率法に係る届出書の特例）。
- この取扱いを受けるためには、2012 年 4 月 1 日の属する事業年度の確定申告書の提出期限までに、「200%定率法の適用を受ける旨の届出書」を税務署に提出することを要する。

⁴ 改定取得価額に対しその償却費の額がその後同一となるように当該資産の耐用年数に応じた償却率。

- Q&A では、この 200%定率法の適用を受ける場合の経過年数は、改正耐用年数省令附則別表（経過年数表）を利用して求める方法が紹介されている。

（２）資本的支出の取得価額の特例

- 法人の有する減価償却資産（旧減価償却資産）に資本的支出を行った場合には、原則として、その支出金額を取得価額として、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新たな減価償却資産（追加償却資産）を取得したものとされている。
- Q&A では、2012 年 4 月 1 日以後に行われる資本的支出により新たに取得したものとされる追加償却資産についても、200%定率法により償却を行うこととしている。したがって、2007 年 4 月 1 日から 2012 年 3 月 31 日までの間に取得をされた減価償却資産（旧減価償却資産）は 250%定率法により償却を行い、この旧減価償却資産に対して 2012 年 4 月 1 日以後に行った資本的支出（追加償却資産）は 200%定率法により償却を行うこととなり、それぞれ適用する償却率が異なるとされている。
- このように旧減価償却資産と追加償却資産について適用される償却率が異なる場合には、資本的支出を行った事業年度の翌事業年度開始時において、その時における旧減価償却資産の簿価と追加償却資産の簿価との合計額を取得価額とする一の減価償却資産を新たに取得したものとすることはできない、すなわち合算できないとされている。

3. 企業会計上の取扱い

- 企業会計上の取扱いは、減価償却指針に定められている。減価償却指針は、2012 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る監査から適用されている。
- もっとも、減価償却指針に拠れば、会計処理の上で法人税法に基づく減価償却計算が強制適用されるものではないため、2011 年度税制改正後であっても、会計上は従来の減価償却方法を引き続き採用することも容認されるとしている。すなわち、会計上の減価償却方法に関しては、2007 年度税制改正前の①旧定額法、②旧定率法、2007 年度税制改正後の③定額法、④定率法（250%定率法）、⑤2011 年度税制改正後の 200%定率法の 5 通りあることになる。

（１）2012 年 4 月 1 日以後に取得した減価償却資産（新規取得資産）の取扱い

- 企業会計上、会計方針の変更をする際には、「正当な理由」が必要である。
- 企業が、2007 年 3 月 31 日以前に取得した減価償却資産に旧定率法を適用し、2007 年 4 月 1 日以後に取得した減価償却資産に 250%定率法を採用していたとする。減価償却指針では、この企業が、2012 年 4 月 1 日以後に取得した減価償却資産（新規取得資産）について、200%定率法を採用する場合には、同一種類で、同一用途の資産について、類似の償却方法を採用するものと認められるため、法令等の改正に伴う変更に応じた「正当な理由」による会計方針の変更として取り扱うとしている（①）。
- 一方、例えば、2007 年度税制改正時に、2007 年 3 月 31 日以前に取得した減価償却資産について旧定率法ではなく 250%定率法を適用している場合に、新規取得資産について 200%定率法を採用することは、法令等の改正に伴う変更に応じた「正当な理由」による会計方針の変更としないとしている（②）。

●新規取得資産の取扱い

減価償却資産の取得時期	2007年3月31日以前	2007年4月1日以後	2012年4月1日以後（新規取得資産）	正当な理由
①	旧定率法	250%定率法	200%定率法	あり
②	250%定率法	250%定率法	200%定率法	なし

改正事業年度の特例

- さらに、税制改正では、3月決算以外の企業が、2012年4月1日からその事業年度終了日までに減価償却資産を取得した場合には、250%定率法が適用される経過措置が認められているところであるが（2ページ2（1）アの改正事業年度の特例）、企業がこの経過措置を適用した場合には、減価償却指針では、当該事業年度の翌年度の期首以後に取得する減価償却資産について、上記の①、②の取扱いをすることとしている。

（2）2012年3月31日以前に取得した減価償却資産（既存資産）の取扱い

- 税制改正では、既存資産の減価償却方法については、企業の選択により、一定の届出を行って、250%定率法から200%定率法へ変更することができることとされた（2ページ2（1）イの200%定率法に係る届出書の特例）。
- 減価償却指針では、企業が既存資産について減価償却方法を変更する場合は、企業会計上、法令等の改正に伴う変更準じた会計方針の変更とは認められず、自発的に会計方針の変更を行うものとして取り扱うとしている。この場合、単に法人税法の改正を理由とするだけでは、正当な理由に該当しないため、変更理由の合理性に留意する必要があるとしている。

（3）適用時期

- 減価償却指針の改正は、2012年4月1日以後終了する事業年度に係る監査から適用されている。

（4）過年度遡及修正に関する取扱い

- 過年度遡及会計基準では、減価償却方法の変更は会計上の見積もりの変更と同様に扱い、遡及適用しないとされている。このため、前述（1）、（2）の会計方針の変更は遡及適用しないことになっている。