論壇

減価償却制度（定率法償却率）の改正における実務上の留意点の検討

矢野重明
【芝支部】

1、はじめに

平成23年12月2日に「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（法律第114号）」が公布されています。その改正項目の主なものとしては、税務調査手続の明確化・法制化や更正の請求の期間延長など納税環境整備に関連したものと、法人税率・中小企業者等の軽減税率の引下げ、減価償却制度の改正、欠損金の繰越控除限度額の縮小・繰越控除期間の延長、貸倒引当金制度の適用対象法人の縮小等の法人税制に関連したものが挙げられます。このうち法人税制については、平成24年4月から適用される規定が多く、実務を行っていく上でいずれの改正も再確認が必要であると思われますが、本稿ではそのうちの減価償却制度の改正の留意点について触れていきます。

2、減価償却制度の改正

① 改正の内容（法法31、法令48の2①二ロ）

平成24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は、定額法の償却率に2を乗じて計算した割合（200%定率法）とされ、改定償却率及び保証率についても所要の整備がされています（改正前：250%定率法）。

なお、この改正は平成24年4月1日以後に終了する事業年度の償却限度額の計算について適用されることになります（改正法附則3①）。

② 減価償却資産の償却の方法等に関する経過措置

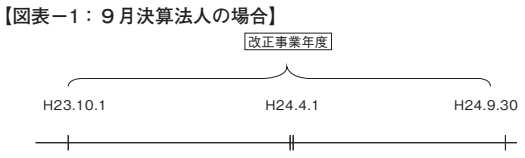
（イ） 新規取得資産に対する経過措置（改正法令附則3②）

ⓘ 経過措置の内容

平成24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」といいます。）においてその有する減価償却資産につき定率法を選定している場合（法定償却方法により定率法により償却限度額の計算をすべきこととされている場合を含みます。）において、その改正事業年度の同日以後の期間内に減価償却資産の取得をするときは、平成24年3月31日以前に取得をされた減価償却資産とみなして、改正前の償却率（250%定率法）により償却することができる経過措置が講じられています（図表－1参照）。

これは、3月決算法人以外の法人の場合には、平成24年3月31日以前に取得した減価償却資産について改正前の250%定率法が適用され、平成24年4月1日以後に取得した減価償却資産については改正後の200%定率法が適用されることにより、同一事業年度内で2つの定率法償却率が適用されることによる法人の事務負担の増加を考慮しての措置になります。

【図表－1：9月決算法人の場合】



区　分	H23.10.1～H24.3.31の間での取得	H24.4.1～H24.9.30の間での取得
原　則	250%定率法	200%定率法
経過措置		250%定率法

ⓘ 実務上の留意点

この経過措置を適用して250%定率法により減価償却を行えば、200%定率法により減価償却を行う場合に比べて、当然に損金算入額は多くなりますが、この経過措置の適用は所轄税務署長への届出等の手続きは必要なく、法人が任意に選択をすることができます。したがって、改正事業年度の決算にあたっては、この経過措置の適用の有無を考慮することが必要であると考えます。

（ロ） 平成19年4月1日から平成24年3月31日までの間に取得をされた減価償却資産の200%定率法の適用に関する経過措置（改正法令附則3③）

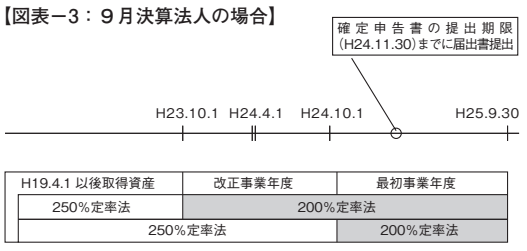
ⓘ 経過措置の内容

平成24年4月1日の属する事業年度においてその有する減価償却資産につき定率法を選定している場合（法定償却方法により定率法により償却限度額の計算をすべきこととされている場合を含みます。）において、その事業年度の同日以後の期間内に減価償却資産の取得をするときは、平成24年3月31日以前に取得をされた減価償却資産とみなして、改正前の償却率（250%定率法）により償却することができる経過措置が講じられています（図表－3参照）。

この経過措置は、上記（イ）の経過措置と同様に改正前の250%定率法と改正後の200%定率法の2つの償却率が存在することによる法人の事務負担を考慮しての措置になります。従来から所有している定率法を適用している減価償却資産のすべてについて200%定率法を採用することで、定率法償却率を200%定率法に統一することができます。なお、変更しようとする事業年度において、調整前償却額が償却保証額に満たない減価償却資産については、均等償却により償却を行うことになるため、この経過措置の適用からは除外されています。

【図表－2：届出書の記載事項】
（a）この規定の適用を受ける旨
（b）この規定の適用を受けようとする最初の事業年度（改正事業年度又は平成24年4月1日以後最初に開始する事業年度に限る）開始の日及び終了の日
（c）その他財務省令で定める事項

【図表－3：9月決算法人の場合】



H19.4.1 以後取得資産	改正事業年度	最初事業年度
250%定率法	200%定率法	
250%定率法		200%定率法

ⓘ 実務上の留意点

この経過措置が適用できるのは、平成19年4月1日から平成24年3月31日までの間に取得した減価償却資産についてのみであり、平成19年3月31日以前に取得されたもの、つまり旧定率法が適用されている減価償却資産についてまで200%定率法が採用できるわけではありません。

また、3月決算法人以外の法人については、平成19年4月1日から平成24年3月31日までの間に取得した減価償却資産につき改正後の200%定率法の採用を開始する事業年度について、改正事業年度又は平成24年4月1日以後最初に開始する事業年度のいずれかを選択することができます。この場合において、いずれの事業年度を選択したとしても届出書の提出期限は同じ（平成24年4月1日の属する事業年度の確定申告書の提出期限）になります。

さらに、この届出書により200%定率法の適用を受ける減価償却資産は、平成19年4月1日から平成24年3月31日までの間に取得され、250%定率法の適用を受けている全ての減価償却資産になります。つまり、減価償却資産ごとに選択することはできませんので、この点にも留意が必要です。

（ハ） 200%定率法の適用を受ける旨の届出書を提出した場合の償却限度額の計算（改正耐用年数省令附則②③）

ⓘ 償却限度額の計算

上記（ロ）の経過措置を適用した場合には、改正前の250%定率法を採用していた減価償却資産に、改正後の200%定率法を採用することになります。したがって、その減価償却資産の当初の耐用年数に応じた200%定率法の償却率により減価償却費を計算すると、250%定率法に比べて当然に減価償却額が少なくなり、結果としてその減価償却資産の当初の耐用年数では減価償却が終わらないことになります。そこで、当初の耐用年数で減価償却が終了するために、償却率の適用について一定の調整措置が設けられています（改正法令附則3⑦、改正耐用年数省令附則②③）。具体的には、その減価償却資産の法定耐用年数及び未償却割合に対応する「経過年数表（改正耐用年数省令附則別表）」に定められた経過年数を、その減価償却資産の法定耐用年数から控除した年数を耐用年数として、耐用年数省令別表第十に掲げられた「償却率」、「改定償却率」及び「保証率」を適用することになります。

ⓘ 実務上の留意点

その減価償却資産が期中取得である場合には、経過措置を適用しないで250%定率法により償却を続けるよりも、経過措置を適用して200%定率法により減価償却を行った方が償却期間が短くなり、損金を前倒しで計上できる結果となる場合があります（図表－4参照）。取得価額や資産の数が大きくなればなるほど、その影響は大きくなりますので、経過措置の選択にあたって考慮しなければならない要素の一つと考えます。

3、おわりに

上記の減価償却制度の改正に伴い「資本的支出の取得価額の特例」についても所要の措置が講じられています（法令55、改正法令附則④～⑥）。

具体的には、平成24年3月31日以前に取得された旧減価償却資産について、平成24年4月1日以後に資本的支出を行った場合の新たに取得したものとされる追加償却資産については、200%定率法により償却を行うとともに、その翌事業年度において旧減価償却資産と追加償却資産の帳簿価額の合計額を取得価額とする一の減価償却資産を取得したものとできる措置については、旧減価償却資産と追加償却資産の償却率が異なるため、その対象から除外されています。また、旧減価償却資産について上記2、②の経過措置を適用した場合の経過措置なども規定されており、一見複雑に感じます。しかし、基本的な考え方を押さえれば後はその組み合わせの問題になりますので、定率法償却率の改正に合わせて確認しておく必要があると思われます。

【図表―4：経過措置を適用した場合の減価償却額への影響】

（条　件）
取得価額：5,000,000円
取得年月日：平成22年10月（期中取得）
当初耐用年数：8年（旧別表第八：償却率0.313、改定償却率：0.334、保証率：0.05111）
事業年度：自4月1日至3月31日
※平成25年3月期より200%定率法により償却することを選択　（単位：円）

年度		H23.3	H24.3	H25.3	H26.3	H27.3	H28.3	H29.3	H30.3	H31.3
経過措置適用無	期首簿価	5,000,000	4,217,500	2,897,423	1,990,530	1,367,495	939,470	645,416	429,748	214,180
	調整前償却額	1,565,000	1,320,077	906,893	623,035	428,025	294,054	202,015	―	―
	償却保証額	255,550	255,550	255,550	255,550	255,550	255,550	255,550	―	―
	改定取得価額×改定償却率	―	―	―	―	―	―	215,568	215,568	214,179
	償却限度額	782,500	1,320,077	906,893	623,035	428,025	294,054	215,668	215,568	214,179
	期末簿価	4,217,500	2,897,423	1,990,530	1,367,495	939,470	645,416	429,748	214,180	1
経過措置適用有	期首簿価	5,000,000	4,217,500	2,897,423	1,932,582	1,289,033	859,786	572,618	285,450	―
	調整前償却額	1,565,000	1,320,077	964,841	643,549	429,247	286,308	―	―	―
	償却保証額	255,550	255,550	287,163	287,163	287,163	287,163	―	―	―
	改定取得価額×改定償却率	―	―	―	―	―	287,168	287,168	285,449	―
	償却限度額	782,500	1,320,077	964,841	643,549	429,247	287,168	287,168	285,449	―
	期末簿価	4,217,500	2,897,423	1,932,582	1,289,033	859,786	572,618	285,450	1	―