

4月1日以後の取得分から適用

# 減価償却の改正内容と

## 経理・税務のポイント

平成23年の税制改正で、法人の減価償却制度が改正されました。平成24年4月1日以後に取得した減価償却資産の償却率が引き下げられるなど、多くの会社に影響があります。改正の概要と対応について説明します。

税理士  
平井 満 広

### 定率法の償却率等の見直し

平成24年4月1日以後に取得する減価償却資産について、定率法で減価償却費を計算する際には、定額法の償却率を2・5倍した償却率（以下、この償却率による償却方法を「250%定率法」といいます）から、定額法の償却率を2倍した償却率（以下、この償却率による償却方法を「200%定率法」といいます）に引き下げられることとなりました。

今回の改正は、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について適用されます。

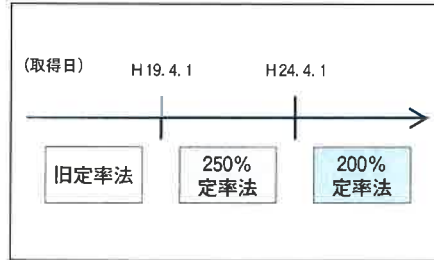
税制改正による償却率の変更等は平成19年度改正でも行なわれており（平成19年度改正前の償却率による償却方法を「旧定率法」といいます）、近年で2度の改正となります。

その改正の流れを示したものが図表1です。それぞれの償却方法の償却率を図表2に掲げました。

また、償却率の改正に伴って、保証率と改定償却率も改正されて

います。保証率とは、償却保証額（1年間に最低限償却すべきとされる額）を計算する際の計数のことです。「償却保証額」は資産の取得価額×保証率と計算します。調整前償却額（未償却残高×償却率）が償却保証額に満たなくなつた年分以後の償却費は、「改定取得価額（調整前償却額が初めて償却保証額に満たないこととなる年の期首未償却残高）×改定償却率」で計算することとなります。その後の償却費の額は原則として毎年同額となります。

図表1 法定耐用年数の改正の流れ



図表2 各償却制度の償却率

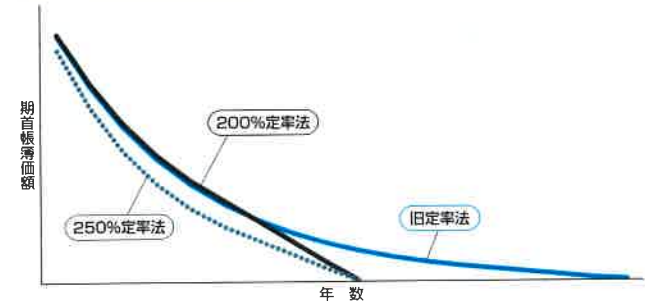
耐用年数	250%定率法			200%定率法			旧定率法(参考)償却率
	償却率	改定償却率	保証率	償却率	改定償却率	保証率	
2	1.000	—	—	1.000	—	—	0.684
3	0.833	1.000	0.02789	0.667	1.000	0.11089	0.536
4	0.625	1.000	0.05274	0.500	1.000	0.12499	0.438
5	0.500	1.000	0.06249	0.400	0.500	0.10800	0.369
6	0.417	0.500	0.05776	0.333	0.334	0.09911	0.319
7	0.357	0.500	0.05496	0.286	0.334	0.08680	0.260
8	0.313	0.334	0.05111	0.250	0.334	0.07909	0.250
9	0.278	0.334	0.04731	0.222	0.250	0.07126	0.226
10	0.250	0.334	0.04448	0.200	0.250	0.06552	0.206
11	0.227	0.250	0.04123	0.182	0.200	0.06092	0.189
12	0.208	0.250	0.03870	0.167	0.200	0.05660	0.175
13	0.192	0.200	0.03633	0.154	0.167	0.05180	0.162
14	0.178	0.200	0.03389	0.143	0.167	0.04854	0.152
15	0.167	0.200	0.03217	0.133	0.143	0.04566	0.142
16	0.156	0.167	0.03065	0.125	0.143	0.04294	0.134
17	0.147	0.167	0.02935	0.118	0.125	0.04038	0.127
18	0.139	0.143	0.02757	0.111	0.112	0.03884	0.120
19	0.132	0.143	0.02616	0.105	0.112	0.03693	0.114
20	0.125	0.143	0.02517	0.100	0.112	0.03486	0.109

※耐用年数省略 別表七、九、十より抜粋

図表3 取得価額100万円、耐用年数10年の減価償却資産を取得した場合の償却費の計算

年目	250%定率法		200%定率法	
	償却費の計算	期末帳簿価額	償却費の計算	期末帳簿価額
1年目	1,000,000×0.250=250,000	750,000	1,000,000×0.200=200,000	800,000
2年目	750,000×0.250=187,500	562,500	800,000×0.200=160,000	640,000
3年目	562,500×0.250=140,625	421,875	640,000×0.200=128,000	512,000
4年目	421,875×0.250=105,469	316,407	512,000×0.200=102,400	409,600
5年目	316,407×0.250=79,101	237,306	409,600×0.200=81,920	327,680
6年目	237,306×0.250=59,326	177,980	327,680×0.200=65,536	262,144
7年目	177,980×0.250=44,495	133,485	262,144×0.250=65,536 [注]調整前償却額(262,144×0.200=52,428)が償却保証額に満たないため改定取得価額(262,144)に改定償却率を乗じて償却費を計算する	196,608
8年目	133,485×0.334=44,583 [注]調整前償却額(133,485×0.250=33,371)が償却保証額に満たないため改定取得価額(133,485)に改定償却率を乗じて償却費を計算する	88,902	262,144×0.250=65,536	131,072
9年目	133,485×0.334=44,583	44,319	262,144×0.250=65,536	65,536
10年目	44,319-1=44,318	1	65,536-1=65,535	1

図表4 期首帳簿価額の推移イメージ



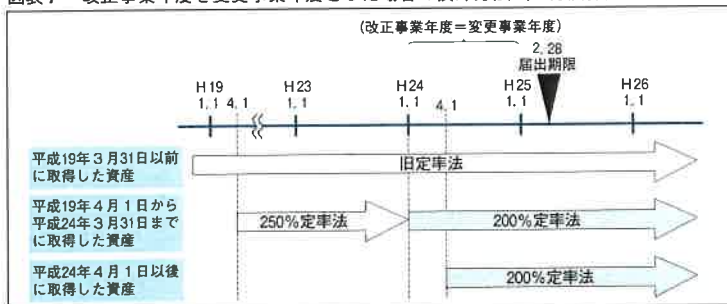
なお、償却限度額は、減価償却資産の種類別の区分ごとに、かつ、耐用年数および法人が採用している償却の方法の異なるものについてはその異なることに、その償却の方法により計算した金額とされています。

同種の減価償却資産が複数ある場合は、償却限度額を通算（グループリング）して判断します（法人税法施行規則19条）。ただし、償却限度額の計算について、250%定率法を適用する減価償却資産と、200%定率法を適用する減価償却資産とは、償却の方法が異なるものとして計算することとなるため、グループリングはできません。

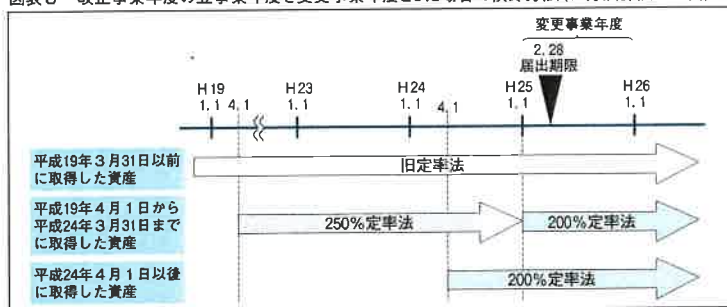
3つの償却方法が混在することに、250%定率法、200%定率法、旧定率法は、減価償却費の計算のしくみは基本的には同じ（未償却残高×償却率）ですが、計算に用いる償却率などが異なります。

250%定率法と200%定率法を比較すると、250%定率法のほうが当初の減価償却費は多く計算されますが、1円まで償却する期間が結局同じです（図表3）。早めに多くの減価償却をとるなら「250%定率法」が有利といえますが、長いスパンで考えればどちらもあり変わらないといえ

図表7 改正事業年度を変更事業年度とした場合の償却方法 (12月決算法人の例)



図表8 改正事業年度の翌事業年度を変更事業年度とした場合の償却方法 (12月決算法人の例)



図表9 償却費の計算

(12月決算法人、取得日平成22年4月、取得価額100万円、耐用年数10年、H25年12月期を変更事業年度とする場合)

期末帳簿価額	償却費の計算	期末帳簿価額
H22.12月期	$1,000,000 \times 0.250 \times 9/12 = 187,500$	812,500
H23.12月期	$812,500 \times 0.250 = 203,125$	609,375
H24.12月期	$609,375 \times 0.250 = 152,344$	457,031
H25.12月期	$457,031 \times 0.286 = 130,710$ 【H25.12月以降の耐用年数の計算】 未償却割合 $457,031 \div 1,000,000 = 0.457031$ 経過年数表(※)より経過年数3年 耐用年数 $10年 - 3年 = 7年$ (200%定率法の耐用年数7年の償却率等) 償却率C.286、改定償却率C.334、保証率C.0888	326,321
H26.12月期	$326,321 \times 0.286 = 93,327$	232,994
H27.12月期	$232,994 \times 0.286 = 66,636$	166,358
H28.12月期	$166,358 \times 0.286 = 47,579$	118,780
H29.12月期	$118,780 \times 0.334 = 39,672$ 【注】 調整前償却額 $(118,780 \times 0.286 = 33,971)$ が 償却保証額 $(457,031 \times 0.0888 = 39,670)$ に満たないため 改定取得価額に改定償却率を乗じて償却費を計算する	79,108
H30.12月期	$118,780 \times 0.334 = 39,672$	39,436
H31.12月期	$39,436 - 1 = 39,435$	1

すべて、を200%定率法により償却できるとする特例措置が定められました。  
この届出は、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(仮決算による中間申告

書を提出する場合は中間申告書の提出期限、提出期限の延長をしている法人は延長後の提出期限)までに行なう必要があります。  
その処理のイメージを示したのが図表7、図表8です。なお、変

更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は、この特例の適用はありません。  
具体的な償却費を計算したものが図表9になります。

※経過年数表 (耐用年数10年)

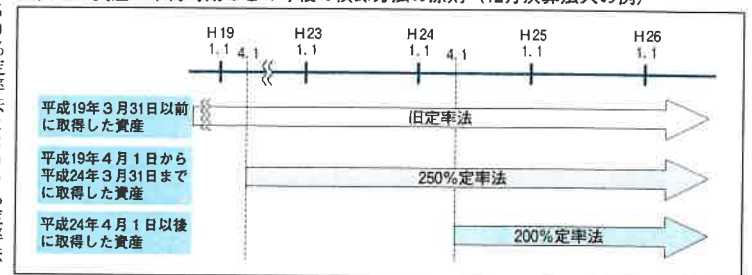
経過年数	未償却割合	経過年数
1年	0.750	1,000
2年	0.563	0.750
3年	0.422	0.563
4年	0.316	0.422
5年	0.237	0.316
6年	0.000	0.237

200%定率法は、平成24年4月1日以後に取得する減価償却資産から適用されます。  
改正事業年度(平成24年4月1日)前開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度に取得した減価償却資産は、取得の日によって

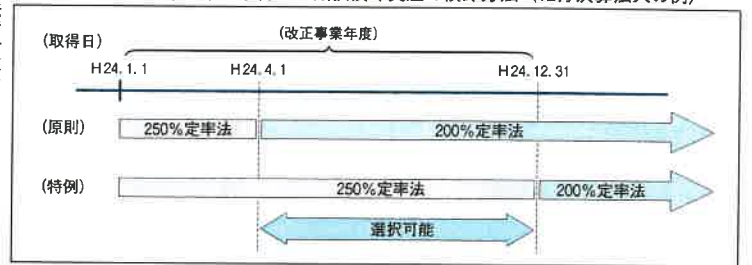
事務作業を軽減するための特例措置

なお、200%定率法と旧定率法を比較すると、旧定率法は償却率が大きいため当初の減価償却費も多く計算されますが、200%定率法は途中から「改定取得価額×改定償却率」で償却費を計算するため、1円まで償却する期間は「200%定率法」のほうが短くなります。  
それぞれの償却方法によって期首帳簿価額がどのように減っていくのかを前頁図表4に示しました。特徴をイメージする際の参考にして下さい。  
今後は、原則として、図表5に示したように、資産の取得時期に応じて3つの異なる償却方法によって償却費を計算することになります。

図表5 資産の取得時期ごとの今後の償却方法の原則 (12月決算法人の例)



図表6 改正事業年度中に取得した減価償却資産の償却方法 (12月決算法人の例)



250%定率法と200%定率法のいずれかの償却方法で計算する必要があります。  
3月決算以外の会社は、同じ事業年度内で取得したにもかかわらず、取得時期に応じて異なる償却

方法で計算することになり、事務負担が増える恐れが生じます。  
■平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した減価償却資産の250%定率法の

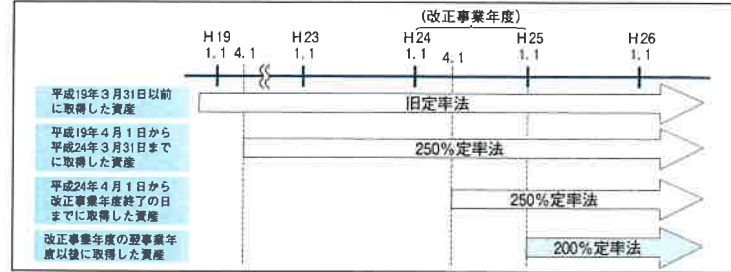
「200%定率法の適用を受ける旨の届出書」を所轄税務署長に提出することで、平成19年4月1日以降に取得した減価償却資産の

適用の特例措置  
そこで、改正事業年度において定率法を採用している場合は、平成24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した減価償却資産については、その減価償却資産を平成24年3月31日以前に取得したものみなして250%定率法により償却することを可能とする特例が設けられました(図表6)。  
この特例は法人の任意で選択することができ、税務署長への届出等の手続きも必要ありません。  
■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の200%定率法の適用の特例措置  
前述の特例を適用しても、平成19年4月1日から改正事業年度までに取得した資産(250%定率法)と、その翌事業年度以降に取得した資産(200%定率法)がある場合は、異なる償却方法で償却を行なわなければなりません。こうした負担を軽減するため、

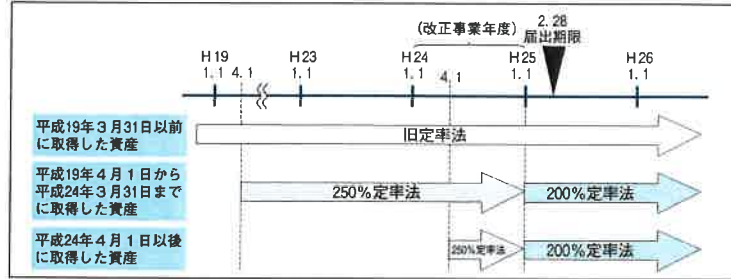
## 改正をふまえた今後の対応

（ここまでの論点を整理すると、今後の対応として、次の4つのバ

図表10 改正事業年度に250%定率法を適用し、以後も継続する場合（12月決算法人の例）



図表11 改正事業年度は250%定率法、改正事業年度の翌事業年度は200%定率法を適用する場合（12月決算法人の例）



① 平成19年4月1日〜平成24年3月31日に取得した資産は従来どおり250%定率法を、平成24年4月1日以降に取得した資産は原則どおり200%定率法

ターが考えられます。

② 平成19年4月1日〜改正事業年度終了の日までに取得した資産は250%定率法を継続適用

／改正事業年度の翌事業年度以降に取得した資産のみ200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択する場合、特に届出は必要ありません。

③ 平成19年4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について、改正事業年度から200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択する場合、特に届出は必要ありません。

④ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑤ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑥ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑦ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑧ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑨ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑩ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑪ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑫ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑬ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑭ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑮ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑯ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑰ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑱ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑲ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。

⑳ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

を適用  
その処理のイメージは図表5になります。この処理を選択する場合、特に届出は必要ありません。  
② 平成19年4月1日〜改正事業年度終了の日までに取得した資産は250%定率法を継続適用／改正事業年度の翌事業年度以降に取得した資産のみ200%定率法を適用  
その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択する場合、特に届出は必要ありません。  
③ 平成19年4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について、改正事業年度から200%定率法を適用  
その処理のイメージを示したものが図表10です。この処理を選択するときは、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までに届出が必要です。  
④ 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに取得した資産については250%定率法を適用し、改正事業年度4月1日以後に取得したすべての250%定率法適用資産について200%定率法を適用

図表12 「200%定率法の適用を受ける旨の届出書」の提出期限

決算月	提出期限	決算月	提出期限
3月決算	H25.5.31	9月決算	H24.11.30
4月決算	H24.6.30	10月決算	H24.12.31
5月決算	H24.7.31	11月決算	H25.1.31
6月決算	H24.8.31	12月決算	H25.2.28
7月決算	H24.9.30	1月決算	H25.3.31
8月決算	H24.10.31	2月決算	H25.4.30

\* 申告期限の延長をしている場合は上記期限の1か月後

この処理のイメージを示したものが図表11です。この場合、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までに届出が必要で  
200%定率法を適用して償却費を計算する事業年度よりも、届出書の提出期限が早いことに注意が必要で（図表12）。

## 資本的支出の取扱い

会社が所有する減価償却資産について修理、改良等するために支

出した金額のうち、資産価値を高めたり耐久性を増すことになる部分を「資本的支出」と呼びます。

資本的支出を行なった場合には、原則としてその支出金額を取得価額として、もともと所有していた減価償却資産と種類や耐用年数が同じである新たな資産を追加で取得したものと考えることとなります。

今回の改正により、平成24年4月1日以後に行なわれる資本的支出により新たに取得したものとされる減価償却資産（追加償却資産）についても、原則、200%定率法により償却を行なうこととなります。

このため、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（旧減価償却資産）は250%定率法により、この旧減価償却資産について平成24年4月1日以後に行なった資本的支出の部分については200%定率法により、それぞれ償却を行なうこととなります。

## 加算の特例と合算の特例の取扱い

資本的支出を行なった場合の減

償却費の計算には、これまで「加算の特例」と「合算の特例」という2つの特例制度がありました。

加算の特例とは、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産に対して平成19年4月1日以後に資本的支出を行なった場合、既存の減価償却資産の帳簿価額（旧定率法の場合）に資本的支出の金額を単純に加算して償却費を計算できるとい制度です。

加算後の減価償却資産については、既存の減価償却資産で採用していた償却方法で引き続き償却費を計算することとなります。

たとえば、平成9年に取得し旧定率法を採用している建物に対して、増築などの資本的支出を行なうて加算の特例を適用したときは、加算後も旧定率法で償却費を計算することとなります。

なお、加算は資本的支出を行なった事業年度に行なう必要があります。支出した事業年度に個別管理を行ない、翌事業年度以降に加算することはできません。

## 加算の特例

平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産に対して資本的支出を行なった場合の加算の特例の取扱いには変更ありません。

## 合算の特例

平成19年4月1日から平成24年3月31日までに取得した減価償却資産に対して、資本的支出を行なった場合の合算の特例には、次のような措置が設けられています。

① 平成19年4月1日から平成24年3月31日までに取得した減価償却資産に対して、平成24年4月1日以後に資本的支出を行なった場合

原則として、それぞれ異なる償却率を用いることから、合算できません。

② 平成24年4月1日から改正事業年度終了の日までに行なった資本的支出について250%定率法を適用する特例を受ける場合

既存の減価償却資産と資本的支出の部分のどちらも250%定率法で償却することになるので、合算可能となります。

③ 200%定率法の適用を受ける旨の届出書」を提出して、平成19年4月1日から平成24年3月31日までに取得した減価償却資産に対して平成24年4月1日以後に資本的支出を行なった場合

既存の減価償却資産と資本的支出の部分のどちらも200%定率法で償却することになるので、合算可能となります。

なお、この合算の特例は、減価償却資産の個別管理による作業負担の軽減を考慮した制度ともいわれています。コンピュータによる管理を行なっている会社では、合算の特例を適用しないでも個別管理を徹底する、というのでも選択できる処理方法のひとつです。