

平成24年度及び 23年度税制改正の 影響と留意点 〈前編〉

税理士法人 UAP 税理士 吉田暁弘 税理士 桑田洋崇
 税理士 栗田倫也 税理士 齊藤啓明

目次

I	法人税率の引下げ	22
II	定率法の償却率見直し	24
III	資本的支出の取得価額の特例	29
IV	特定の資産の買換えの場合等の課税の特例	32
V	一定のエネルギー環境負荷低減推進設備等に対する即時償却制度の導入 (グリーン投資減税)	32
VI	中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却・特別控除	34
VII	貸倒引当金制度の見直し	35
VIII	寄附金の損金算入限度額の見直し	36
IX	試験研究費の見直し	37

11月号 〈後編〉掲載予定目次

- I 消費税改正の影響
- II 欠損金の繰越控除制度等の見直し
- III 当初申告要件及び適用額の制限の改正
- IV 更正の請求期間の改正 (コラム 還付加算金)
- V 過大支払利子税制の創設
- VI 外国税額控除制度の見直し
- VII 復興特別法人税
- VIII 相続税の連帯納付義務の見直し

平成23年から平成24年中に行われた税制改正について概略を述べますと、平成23年度税制改正は特殊事情により当初改正案が分割され、日切れ法案等の基本的事項についてのみ平成23年6月30日に「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律」(税制整備法)として公布され、実務に与える影響が大きい項目は平成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」(税制構築法)として公布されました。また、「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」(復興財源確保法)も同日に公布されてい

ます。そして、平成24年3月31日に「租税特別措置法等の一部を改正する法律」(平成24年度税制改正)が公布されました。

このように平成23年度税制改正の一部が例年と異なる時期に復興財源確保法とともに公布され、その数ヶ月後には平成24年度税制改正が公布されたため、それぞれ重要な改正であるにもかかわらず、改正内容や適用時期などが非常にわかりづらくなっています。そこで本稿では、「税制構築法」、「復興財源確保法」、「平成24年度税制改正」のうち実務に与える影響が大きいと思われるものについて、改正内容、適用時期および実務上の留意点を分かりやすく説明します。

<各法律で改正等された制度とそれぞれの適用開始時期等>

法律	制度	適用開始時期もしくは適用終了時期または期間
税制構築法	法人税率の引下げ	平成24年4月1日以後開始事業年度から
	定率法の償却率等の見直し等	平成24年4月1日以後に取得した減価償却資産
	欠損金の繰越控除制度等の見直し	平成24年4月1日以後開始事業年度から
	貸倒引当金の見直し	平成24年4月1日以後開始事業年度から
	寄附金の損金算入制度の見直し	平成24年4月1日以後開始事業年度から
	当初申告要件および適用額の制限の改正	平成23年12月2日以後に申告期限が到来する国税
	更正の請求期間の改正	平成23年12月2日以後に申告期限が到来する国税
復興財源確保法	復興特別法人税率	平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始した事業年度(合計36ヶ月)
平成24年度税制改正	過大支払利子税制の創設	平成25年4月1日以後開始事業年度から
	特定資産の買換えの場合等の課税の特例	平成26年12月31日までに取得等した特定資産
	一定のエネルギー環境負荷低減推進設備等に対する即時償却制度の導入	平成24年5月29日から平成25年3月31日までに取得等した設備等
	中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却	平成26年3月31日までに取得等した機械等
	試験研究を行った場合の法人税の特別控除	平成26年3月31日までの間に開始した事業年度
	相続税の連帯納付義務の見直し	平成24年4月1日以後に申告期限が到来する相続税

I 法人税率の引下げ

1. 概要

■ 国内企業の国際競争力強化等の観点から先進国の中で米国と並んで最高水準にある日本の国税と地方税を合わせた法人実効税率の引下げが行われました。

2. 取扱い

ポイント①：法人の実効税率は40.69%から35.64%へ約5%の引下げ

ポイント②：法人と個人との所得に対する税負担率の差が拡大

ポイント①

平成24年4月1日以後に開始する事業年度から法人税率が図表1のとおり引き下げられました。これに伴い、法人事業税と地方法人特別税が損金算入されることを踏まえた法人税と地方税を合わせた実効税率（法人事業税と地方法人特別税については、外形標準課税の対象となる資本金1億円超の法人に適用される税率）は、40.69%から35.64%（法人税分4.18%、法人住民税分0.87%の引下げ）に引き下がりました（復興特別法人税の課税対象期間については38.01%）。

図表1

区分	改正前		改正後	
		年所得800万円以下の部分		年所得800万円以下の部分
中小法人以外の普通法人	30%	—	25.5%	—
中小法人	30%	22% (18%)	25.5%	19% (15%)

※ カッコ内は、中小企業者等の法人税率の特例による税率です。

ポイント②

法人税率が引き下げられた一方で、所得税については給与所得控除の上限額に限度が設けられ、所得税の最高税率の引上げも検討されるなど課税強化の動きがあります。こうした動きを踏まえ、これまで以上に個人事業の法人成りについても検討したいところです。個人と法人の所得に対する税負担の相違については、次の事例でご確認ください。

●ケース・スタディ●

事例1 都内で個人事業として飲食店経営を行っておりますが、資本金1,000万円で法人成りすることを検討しています。平成24年4月以降の個人と法人の所得に対する税率の違いについて具体的に教えてください。

【結論】

下記図表2のようになります。

図表2

<個人の税率（東京都）>

所得金額	表面税率			合計実効税率
	所得税	住民税	事業税	
195万円以下	5% (5.10%)	10%	5%	19.04% (19.14%)
195万円超 330万円以下	10% (10.21%)			23.80% (24.00%)
330万円超 695万円以下	20% (20.42%)			33.33% (33.73%)
695万円超 900万円以下	23% (23.48%)			36.19% (36.64%)
900万円超 1,800万円以下	33% (33.69%)			45.71% (46.37%)
1,800万円超	40% (40.84%)			52.38% (53.18%)

()内は平成25年分から平成49年における復興特別所得税を加味した税率。合計実効税率の計算においては、計算の簡略化のため事業税における事業主控除は考慮せず一律5%として計算。

<法人の税率>

所得金額	表面税率			合計実効税率
	法人税	法人住民税	事業税等	
400万円以下	16.5% (H27.4.1～15%)	2.59%	4.88%	22.85% (H27.4.1～21.42%)
400万円超 800万円以下			7.24%	24.55% (H27.4.1～23.15%)
800万円超	28.05 (H27.4.1～25.5%)	4.41%	9.59%	38.37% (H27.4.1～36.04%)

法人税は資本金1億円以下の中小法人。法人住民税は、23区内に事務所がある、資本金が1億円以下でかつ法人税額が年1,000万円以下の不均一課税適用法人。

事業税等は、資本金の額が1億円以下でかつ年所得が2,500万円以下の法人（軽減税率不適用法人を除く）。

【説明】

図表2から法人の実効税率が最高38.37%で頭打ちなのに対し、個人では最高で50%を超える税負担となることが分かります。今後法人税は復興特別法人税の負担がなくなる分の税率の減少が確実である一方で、個人の所得税は最高税率の引き上げが検討されており、税率の格差は拡大傾向にあることが見込まれます。法

人にはこの他に住民税均等割がかかることや個人の場合には所得控除が使える等一概に所得に対する税率のみで法人成りの良し悪しを断ずることはできませんが、実効税率の面から見た場合個人の実効税率が法人の実効税率の最高水準を超える所得900万円超の水準では法人の方が有利であるといえます。

コラム 中小法人、中小企業者等、特定中小企業者等とは？

1 中小法人

本稿で記載している中小法人とは、各事業年度終了の時ににおいて次に該当する法人をいいます。

(1) 普通法人のうち、資本金の額もしくは出資金の額が1億円以下であるものまたは資本もしくは出資を有しないもの

※ ただし、次の法人に該当するものは除かれます。

イ 大法人（次の④～⑥に掲げる法人をいいます。以下同じ。）との間にその大法人による完全支配関係がある普通法人

④ 資本金の額または出資金の額が5億円以上である法人

⑤ 相互会社または外国相互会社

⑥ 法人課税信託に係る受託法人

□ 普通法人との間に完全支配関係があるすべての大法人が有する株式および出資の全部をそのすべての大法人のうちいずれか一の法人が有するものとみなした場合において、そのいずれか一の法人とその普通法人との間にそのいずれか一の法人による完全支配関係があることとなるときのその普通法人

ハ 相互会社

ニ 法人課税信託に係る受託法人

(2) 公益法人等または協同組合等

(3) 人格のない社団等

中小法人と本稿に係る規定の適用関係を一覧とすると下記の表のようになります。

	中小法人	銀行、保険会社等、金融に関する取引に係る金銭債権を有する一定の法人（中小法人を除く）	その他法人
欠損金の控除限度額 の上限設定	なし	あり	あり
中小企業者等に対する 軽減税率	あり	なし	なし
貸倒引当金繰入額の 損金算入制限	なし	なし	あり

2 中小企業者等

本稿で記載している中小企業者等とは、各事業年度終了の時ににおいて資本金の額もしくは出資金の額が1億円以下の法人のうち、次に掲げる法人以外の法人または資本もしくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人をいいます。

- (1) その発行済株式または出資の総数または総額の2分の1以上が同一の大規模法人（資本金の額もしくは出資金の額が1億円を超える法人または資本もしくは出資を有し

ない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人を超える法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除く。

以下(2)において同じ)の所有に属している法人

- (2) その発行済株式または出資の総数または総額の3分の2以上が大規模法人の所有に属している法人

3 特定中小企業者等

本稿で記載している特定中小企業者等とは、中小企業者等のうち、資本金の額または出資の額が3,000万円を超える法人（農業協同組合等を除く。）以外の法人をいいます。

II 定率法の償却率見直し

1. 概要

- 定率法の償却率が、定額法の償却率の2.5倍（以下「250%定率法」といいます。）から2倍（以下「200%定率法」といいます。）に引き下げられました。

以下、定率法の償却率見直しの内容とそのポイントについて説明し、具体例を用いて償却限度額の計算方法を説明していきます。

2. 取扱い

平成24年4月1日以後に取得する減価償却資産に適用される償却率が、250%定率法から、200%定率法に引き下げられました（法令48の2①二口）。

また、上記減価償却資産に適用される保証率および改定償却率についても、200%定率法の償却率の改正に合わせて見直されました（耐用年数省令別表第十）。

ポイント①：平成24年4月1日「前」取得と「以後」取得で償却率が異なります。

ポイント②：ただし、平成24年4月1日以後に取得する減価償却資産であっても、250%定率法により償却できる特例措置があります。

ポイント③：さらに、平成24年4月1日前に取得した減価償却資産であっても、200%定率法により償却できる特例措置があります。

ポイント④：ポイント③の特例措置の適用にあたっては、届出書の提出が必要です。

ポイント⑤：ポイント③の特例措置の適用にあたっては、耐用年数および取得価額を調整する必要があります。

ポイント①

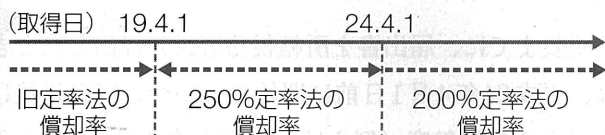
定率法の償却率は、次に掲げる減価償却資産の区分に応じ、それぞれ次によることとなります。

- (1) 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

250%定率法の償却率（定額法の償却率×250%）

- (2) 平成24年4月1日以後に取得する減価償却資産

200%定率法の償却率（定額法の償却率×200%）



出典：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 (Q2) 国税庁

●ケース・スタディ●

事例2 法人が1,000,000円で取得した減価償却資産を、1年間事業の用に供した場合の1年目の200%定率法による償却限度額は、どのように計算されるのでしょうか。

【前提】

- ・耐用年数……………10年
- ・200%定率法償却率…0.200 (定額法償却率0.100×2)

(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(Q3改題) 国税庁)

【結論】

1年目の200%定率法による償却限度額の計算は、取得価額1,000,000円×定率法償却率0.200＝償却限度額200,000円となります。

つまり、定率法償却率が変わるだけで、250%定率法の計算方法と変わるものではありません。

ポイント②

ポイント①のとおり、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は、200%定率法により償却限度額を計算します。したがって、平成24年4月1日を含む事業年度内で耐用年数が同一の複数の減価償却資産を取得した場合は、その取得したタイミングに応じて2種類の償却率を使って償却限度額を計算しなければなりません。

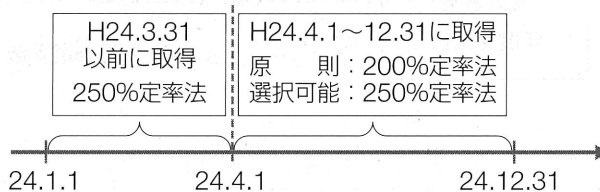
例えば、法人の事業年度が平成24年1月1日から平成24年12月31日までの期間で、平成24年1月1日に取得した減価償却資産については250%定率法による償却限度額の計算をし、一方で、平成24年4月1日に取得した減価償却資産については200%定率法による償却限度額の計算をしなければなりません。また、現在使用している固定資産台帳について、減価償却資産

を取得したタイミングに応じて償却率が連動するよう一般的に修正しなければなりません。

ここでは、事務処理が非常に煩雑です。そこで、事務処理への影響を最小限にするため、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において、その有する減価償却資産について定率法を選定している場合には、平成24年4月1日からその事業年度終了の日までの期間内に取得する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とみなして、250%定率法により償却限度額の計算をすることができるようになりました（平成24年3月31日以前に取得したとみなすのは償却率だけの処理で、減価償却資産の新規取得の際における、月数按分には影響を及ぼしません。従来通り、事業の用に供した月数÷事業年度月数を乗じて計算すれば良いのです。）。

つまり、平成24年1月1日から平成24年12月31日までの事業年度であれば、平成24年4月1日から平成24年12月31日までに取得した減価償却資産については、250%定率法を選択することができるということです。これにより、同一の事業年度内で2種類の償却率を使う必要がなくなるため、事務処理への影響は最小限に抑えられます。また、250%定率法によれば、200%定率法に比べ償却限度額も多く計上できるため、250%定率法の選択は積極的に取り入れることになりそうです。

(12月決算法人の例)



出典：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 (Q4) 国税庁

なお、この特例措置の適用は法人が任意で選択することができ、選択に当たり所轄税務署長への届出等の手続きは必要ありません。

ポイント③

ポイント②では、同一事業年度内で取得した減価償却資産の償却率を統一することで事業年度内の事務処

理への影響を最小限に抑えています。ところが、異なる事業年度で減価償却資産を取得した場合であっても、事務処理は煩雑になります。

例えば12月決算の法人で、平成23年12月31日に取得した減価償却資産については250%定率法による償却限度額の計算をし、一方で、ポイント②の250%定率法が選択できない平成25年1月1日に取得する減価償却資産は、200%定率法による償却限度額の計算を行うことになるため、平成25年12月期の償却限度額の計算にあたっては2種類の償却率が混在することになります。すると、結局のところ、現在使用している固定資産台帳について減価償却資産を取得したタイミングに応じて償却率が変動するよう全般的に修正しなければなりません。

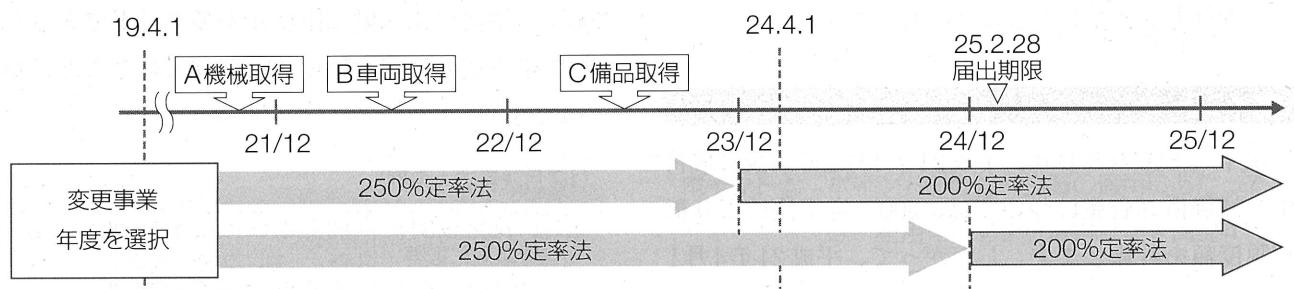
そこで、すべての減価償却資産の償却率を200%定率法に統一して実務処理することが可能となる特例措置も用意されています。具体的には、平成19年4月1日から平成24年3月31日までの間に取得した減価償却資産について250%定率法を選定している場合において、平成24年4月1日の属する事業年度の確定申告書の提

出期限までに、届出書を所轄税務署長に提出したときは、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（例えば、平成24年1月1日から平成24年12月31日までの事業年度）または平成24年4月1日以後最初に開始する事業年度（例えば、平成25年1月1日から平成25年12月31日までの事業年度）のいずれかの事業年度（以下「変更事業年度」といいます。）以後の各事業年度の償却限度額の計算については、その減価償却資産のすべてを平成24年4月1日以後に取得したものとみなして、200%定率法により償却限度額の計算をすることができます。

これにより、平成23年12月31日に取得していた減価償却資産の償却限度額の計算にあたっては、平成24年12月期または平成25年12月期のいずれかの事業年度から200%定率法により計算することができます。

ちなみに、平成25年12月期の事業年度から200%定率法を選択すると、平成24年12月期は250%定率法により計算することになるため、平成24年12月期から200%定率法を選択する場合に比べて、償却限度額を先行して取り込むことができます。

(12月決算法人の例)



出典：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(Q4) 国税庁より抜粋

ポイント④

ポイント②またはポイント③の特例措置の適用は法人が任意で選択することができます。ただし、ポイント③の特例措置の適用にあたっては、『減価償却資産の償

却の方法等に関する経過措置の適用を受ける旨の届出書』（次頁）を所轄税務署長に提出しなければなりません。

なお、届出書の提出にあたっては以下の点について留意する必要があります。

【届出書雛形】

平成 年 月 日 税務署長殿		減価償却資産の償却の方法等に関する 経過措置の適用を受ける旨の届出書		※整理番号				
				※経路/ル-7電話番号				
連 結 子 法 人	(フリガナ)	<input type="checkbox"/> 法人名等 <input type="checkbox"/> 単連 <input type="checkbox"/> 納税地 <input type="checkbox"/> 代表者氏名 <input type="checkbox"/> 代表者住所 <input type="checkbox"/> 事業種目		〒		電話() -		
	(フリガナ)	本店又は主たる 事務所の所在地 電話() -		〒				
	(フリガナ)	代表者氏名 代表者住所 事業種目		〒				
	(フリガナ)	代表者氏名 代表者住所 事業種目		〒				
	(フリガナ)	代表者氏名 代表者住所 事業種目		〒				
(届出の対象が連結子法人である場合に限り記載)		(フリガナ)		※ 整理番号				
		法人名等		部 門				
		〒 (局 署)		決 算 期				
		電話() -		業 種 番 号				
		代表者氏名		整 理 簿				
代表者住所		〒		回 付 先		<input type="checkbox"/> 親署 ⇒ 子署 <input type="checkbox"/> 子署 ⇒ 調査課		
定率法を選定している減価償却資産について、法人税法施行令の一部を改正する政令（平成23年政令第379号） 附則第3条第3項（減価償却資産の償却の方法等に関する経過措置）の規定の適用を受けたいので届け出ます。								
改正事業年度		1 自平成 年 月 日 至平成 年 月 日						
適用を受けようとする 最初の（連結）事業年度		2 <input type="checkbox"/> 改正事業年度 <input type="checkbox"/>		平成24年4月1日以後最初に 開始する（連結）事業年度				
				自平成 年 月 日 至平成 年 月 日				
参考となるべき事項		3						
税理士署名押印		④						
※税務署 処理欄	部門	決算 期	業種 番号	整理 簿	備考	通 信 日付印	年 月 日	確認 印

（規格 A 4）

(1) 対象法人

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の償却方法として定率法を選定している法人（償却方法を届け出なかったために法定償却方法である定率法により償却を行うこととされる法人を含みます。）が対象となります。

(2) 対象資産

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すべての減価償却資産が対象となります。

したがって、減価償却資産ごとに選択することはできません。

(3) 提出期限

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（仮決算をした場合の中間申告書を提出する場合には、その中間申告書の提出期限）までとなります。

なお、提出期限の延長を行っている法人は、延長後の提出期限となります。

ポイント⑤

ポイント③の200%定率法による償却限度額の計算を行う場合には、使用する耐用年数に注意が必要です。なぜなら、減価償却資産の法定耐用年数に応じた200%定率法の償却率を使って償却限度額を計算すると法定耐用年数内で償却しきれなくなってしまうのです。このため、法定耐用年数から法定耐用年数および未償却割合に対応する改正耐用年数省令附則別表（経過年数表）に定められた経過年数を控除した年数を耐用年数として、耐用年数省令別表十に掲げられた「償却率」・「改定償却率」・「保証率」を適用することになります。また、償却保証額を計算する場合の取得価額は、減価償却資産の取得価額から変更事業年度の前事業年度までの各事業年度において行った償却額の累積額を控除した金額となります。

●ケース・スタディ●

事例3 12月決算法人が、平成24年4月1日以後最初に開始する事業年度（平成25年12月期）から200%定率法により償却をすることを選択し、平成25年2月28日（平成24年12月期の申告期限）までに届出書を提出した場合、償却限度額はどのように計算されるのでしょうか。

【前提】

- ・取得価額…………… 100,000千円
- ・期首帳簿価額… 42,117千円
- ・取得時期…………… 平成20年4月
- ・法定耐用年数… 15年

（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(Q6改題) 国税庁）

【結論】

平成25年12月期の償却限度額の計算は、期首帳簿価額42,117千円×定率法償却率0.200＝償却限度額8,423.4千円となります。

【解説】

200%定率法の償却限度額の計算にあたっては、200%定率法を適用する際の耐用年数を算出することになります。算出にあたっては、まず、法定耐用年数15年から控除する経過年数を求めます。経過年数は、期首帳簿価額42,117千円÷取得価額100,000千円で計算した未償却割合0.42117と法定耐用年数15年を使って、下記経過年数表を参考に該当する経過年数を算出します。経過年数算出後は、法定耐用年数15年からその経過年数5年を控除することで、200%定率法の計算で用いる耐用年数10年が算出されます。これにより、耐用年数10年の200%定率法償却率である0.200を使って償却限度額を計算することになります。

24/12期までの償却累計額	25/12期の期首帳簿価額	未償却割合	経過年数	25/12期以後の耐用年数
57,882	42,117	0.42117	5年	10年
250%定率法で償却限度額まで償却	25/12期以後の償却限度額計算基礎	$42,117 \div 100,000$	経過年数表より算出	15年-5年

附則別表 経過年数表(附則第2項関係)(抜粋)

耐用年数	未償却割合		経過年数
	以上	未満	
15	0.833	1.000	1
15	0.694	0.833	2
15	0.578	0.694	3
15	0.481	0.578	4
15	0.401	0.481	5
15	0.000	0.401	6

耐用年数10年の償却率等
 償却率…………… 0.200
 改定償却率…………… 0.250
 保証率…………… 0.06552
 (耐用年数省令別表第十)

[参考：償却限度額の計算]

(単位：千円)

年数	1	2	3	4	5	6	7	8	9	15
決算期	H20/12	H21/12	H22/12	H23/12	H24/12	H25/12	H26/12	H27/12	H28/12	H34/12
期首帳簿価額	100,000	87,475	72,866	60,697	50,561	42,117	33,694	26,955	21,564	2,760
調整前償却額	12,525	14,608	12,168	10,136	8,443	8,423	6,738	5,391	4,312	
償却保証額	3,217	3,217	3,217	3,217	3,217	2,759	2,759	2,759	2,759	
改定取得価額 ×改定償却率										2,760
償却限度額	12,525	14,608	12,168	10,136	8,443	8,423	6,738	5,391	4,312	2,760
期末帳簿価額	87,475	72,866	60,697	50,561	42,117	33,694	26,955	21,564	17,251	1

250%定率法
 200%定率法による場合の取得価額

200%定率法
 取得価額42,117×保証率0.06552

Ⅲ 資本的支出の取得価額の特例

1. 概要

- 平成24年4月1日以後に行った資本的支出についても、200%定率法により償却限度額が計算されます。
- 定率法の償却率が見直されたことに伴い、資本的支出を行った場合の取得価額の算定に特例が設けられました。

以下、資本的支出を行った場合の取扱いとそのポイ

ントについて説明し、具体例を用いて償却限度額の計算方法を説明していきます。

2. 取扱い

定率法を選定している場合において、平成24年4月1日以後に行った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は、200%定率法により償却します(法令48の2①二口、55①)。

ポイント①：資本的支出についても、支出時期に応じて250%定率法または200%定率法で償却限度額を計算することになります。

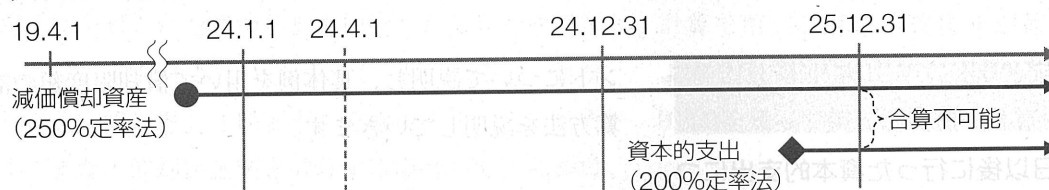
ポイント②：平成24年4月1日以後に行った資本的支出についても、200%定率法に代えて250%定率法により償却できる特例措置があります。

ポイント①

平成24年4月1日以後に資本的支出を行った場合には、資本的支出を行った日に減価償却資産を取得したものととして、200%定率法により償却限度額を計算することになります。

資本的支出を行った場合には、その有する減価償却資産と種類および耐用年数を同じくする新たな減価償却資産を取得したものとされ、改正前から有している減価償却資産と資本的支出はそれぞれ独立した減価償却資産として償却限度額の計算を行います。ただし、それぞれの償却率が同じである場合には、支出した事業年度の翌事業年度から合算して償却限度額を計算することもできます。その場合には、合算して帳簿価額を把握しておくことができるため、資本的支出を行った減価償却資産をその後売却したときに、資本的支出部分を譲渡原価に入れ忘れるミスを防ぐことができます。

(12月決算法人の例)



出典：平成23年度法人税関係法令の改正の概要（5頁） 国税庁

ちなみに、資本的支出が平成24年3月31日以前に行われた場合には、減価償却資産と資本的支出の償却率が同一となるため、資本的支出を行った事業年度の翌事業年度開始の時に、減価償却資産の帳簿価額と資

●ケース・スタディ●

事例4 12月決算法人で、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対して平成24年4月1日以後に資本的支出を行った場合に、資本的支出を行った事業年度の翌事業年度から合算して償却限度額を計算できるのでしょうか。

(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(Q8改題) 国税庁)

【結論】

平成24年3月31日までに取得している減価償却資産は250%定率法により償却限度額の計算を行い、一方の資本的支出は平成24年4月1日以後に取得したものとされるため200%定率法により償却限度額の計算を行います。このように、償却率が異なる場合には合算して償却限度額を計算することはできません。これにより、各事業年度末において2種類の償却率が混在するだけでなく、改正前より合算して管理し、償却限度額の計算を行っていた事業者は、今後は別々に管理しなければなりません。そのため、この資産を売却したときに資本的支出部分の譲渡原価への合算を失念してしまうことがないように、固定資産台帳への入力箇所を工夫しておく必要があります。

資本的支出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として合算して償却限度額を計算することができます。この際、資本的支出を行った事業年度の終了が平成24年3月31日以後（翌事業年度

開始の時が、平成24年4月1日以後)であっても、250%定率法が適用されます。

また、減価償却資産を平成24年4月1日以後に取得する場合も、減価償却資産と資本的支出の償却率が同一となるため、合算して償却限度額を計算することができます。なお、この場合の償却率は200%定率法になります。

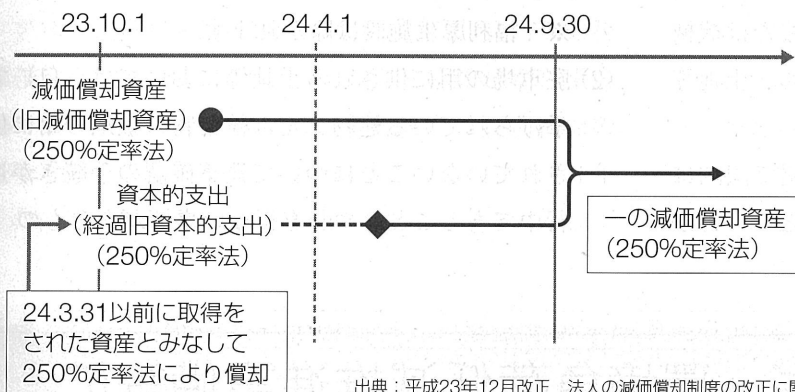
ポイント②

ポイント①のように、資本的支出についても償却率が2種類存在することになると、ますます事務処理が煩雑になります。そこで、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において、平成24年4月1日からその事業年度終了の日までの期間内に資本的支出を行った場合には、250%定率法により償却限度額の

計算を行うことができます。これにより、改正前から有している減価償却資産と資本的支出の償却率が同一となるため、資本的支出を行った事業年度の翌事業年度から合算して償却限度額を計算することができます。また、償却率が統一され、減価償却資産を一括で管理できるようになるだけでなく、資本的支出部分の償却限度額を先行して取り込むことができます。

ちなみに、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、200%定率法による特例措置を受けている場合で、平成24年4月1日以後に資本的支出を行った場合にも、減価償却資産と資本的支出と償却率が同一となるため、合算して償却限度額を計算することができます。なお、この場合の償却率は200%定率法になります。

(9月決算法人の例)



出典：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 (Q9) 国税庁

定率法の償却率見直しおよび資本的支出の取得価額の特例についての実務上の留意点

- ☞ 減価償却資産の取得時期または資本的支出の支出時期によって償却率が異なるため、取得時期または支出時期に対応する償却率を明確に管理する。
- ☞ 特例措置によって償却率を選択することができるため、いずれの償却率を取るべきか(管理が簡便になるかどうか、税務上償却額を先行して取り込むべき

かどうか等)を事前に十分検討しておく。

- ☞ 200%定率法の特例措置は届出書の提出が要件となっている。200%定率法の適用開始事業年度は選択できるが、届出書の提出期限は一律平成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となるため、提出漏れがないように事前に準備しておく。

Ⅳ 特定の資産の買換えの場合等の課税の特例

(所有期間10年超の長期所有土地等・建物等の買換え)

1. 概要

- 買換資産の土地等（土地の上に存する権利を含みます。）の範囲に制限が加わりました。
- 適用期限が平成26年12月31日まで3年間延長されました。

以下、特定の資産の買換えの場合等の買換資産の範囲について説明していきます。

2. 買換資産の範囲

所有期間10年超の長期所有土地等、建物または構築物から国内にある土地等、建物、構築物または機械装置等への買換え対象となる買換資産のうち、土地等について対象資産の範囲が限定されました。

改正前は、譲渡資産の所有期間が10年超で国内にある資産を取得すれば譲渡益を圧縮できるというのが

実務上の共通認識でした。ところが、土地等の範囲が限定されたため、例えば、小規模な賃貸マンションが買換資産である場合には、建物部分だけが買換資産の対象となってしまふことになるため、改正後は、事前

に買換資産の範囲を確認しておく必要があります。なお、土地等についての具体的な対象資産の範囲は、次の土地等でその面積が300㎡以上のものに限定されました。

(1) 事務所、工場、作業場、研究所、営業所、店舗、倉庫、住宅その他これらに類する施設の敷地の用に供されるもの（ここで列挙されている施設に係る事業の遂行上必要な駐車場の用に供されるものを含む。）

※ 福利厚生施設は除かれます。

(2) 駐車場の用に供される土地等においては、(1)で挙げられている建物または構築物の敷地の用に供されていないことについて建築確認の手続きが進行中であること等やむを得ない事情があるもの

V 一定のエネルギー環境負荷低減推進設備等に対する即時償却制度の導入（グリーン投資減税）

1. 従来の取扱い

平成23年度税制改正で創設された「一定のエネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却又は特別控除の制度」（以下「グリーン投資減税」と言います。）は次に掲げる設備を取得等した場合に取得価額の30%の特別償却または取得価額の7%の税額控除（中小企業者等のみ）を認めるものでした。

(特別償却または特別控除の対象設備)

- ・新エネルギー利用設備等

- 太陽光発電設備、風力発電設備、水熱利用設備、雪氷熱利用設備、バイオマス利用装置など一定のもの
- ・二酸化炭素排出抑制設備等
- ・省エネビルシステム等

2. 概要

- 平成24年度の改正で、次に掲げる設備を取得対象期間に取得等し、その取得等の日から1年以内に事業供用すれば即時償却が可能となりました。

(即時償却の対象設備)

- ・太陽光発電設備のうち「電気事業者による再生エネルギー電気の調達に関する特別措置法（再エネ特措法）」に規定する認定発電設備に該当するもので、その出力が10kW以上のもの
- ・風力発電設備のうち再エネ特措法に規定する認定発電設備に該当するもので、その出力が10,000kW以上のもの

この改正に伴い、特別償却または特別控除の対象設備から、太陽光発電設備および風力発電設備が除外されています。

なお、以前より即時償却が可能であったいわゆるエネ革税制は平成24年3月31日をもって廃止されています。

3. 適用時期

グリーン投資減税の30%の特別償却または7%の税額控除をするためには、平成23年6月30日から平成26年3月31日までの間に特別償却または特別控除の対象設備を取得等して、その取得等をした日から1年以内に事業供用することが要件となっていますが、平

成24年度の改正項目である即時償却をするためには、平成24年5月29日から平成25年3月31日までの間に即時償却の対象設備の取得等をして、その取得等をした日から1年以内に事業供用することが要件となります（図3参照）。

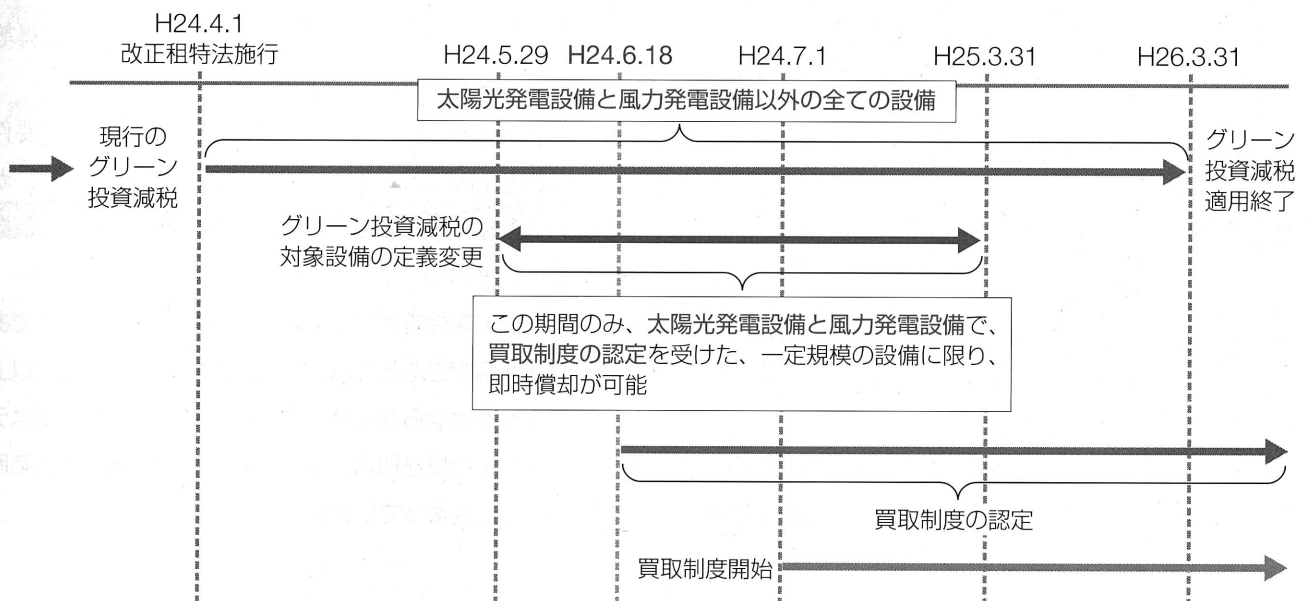
なお、適用開始時期について当初は平成24年7月1日からとされていましたが、再エネ特措法の公布に合わせて、平成24年5月29日からとなっています。

4. 留意点

- (1) 太陽光発電設備または風力発電設備であっても、即時償却の対象設備の要件を充足しないと即時償却が適用できないだけでなく、30%の特別償却または7%の税額控除も適用できません。
- (2) 平成25年4月1日以後に即時償却の対象設備を取得した場合、即時償却は当然にできませんが、30%の特別償却または7%の税額控除もできません。これは今回の改正によって即時償却の対象設備が30%の特別償却または7%の税額控除の対象設備から除外されているためです。

この点について、平成25年度税制改正で即時償

図3 グリーン投資減税の特別償却および特別控除ならびに即時償却の適用期間



出典：平成24年7月24日付資源エネルギー庁提供資料

却の期間延長または30%特別償却もしくは7%の税額控除を可能とするなど何らかの手当てがなされるかもしれませんが、改正の動向に注意しつつ取得時期については慎重に検討する必要があります。

- (3) 法人が自己所有のマンションやビル等への太陽光発電設備等を設置した場合、要件を満たせば本制

度は適用されます。また、個人が自己所有のマンションやビル等への設置した場合、事業所得者であれば要件を満たせば本制度は適用されます。しかし、給与所得者や不動産所得者が設置をした場合、本制度が事業所得に限定した特例であるため、本制度の適用はありません。

VI 中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却・特別控除

1. 従来の取扱い

この制度は中小企業者等が指定期間内（平成10年6月1日から平成24年3月31日まで）に、特定機械装置等の取得等をして、これを指定事業の用に供した場合に、取得価額の30%の特別償却または7%の税額控除（特定中小企業者等のみ）ができるというものです。

特定機械装置等は次に掲げるものです。

- ・ 機械および装置で1台または1基の取得価額が160万円以上のもの
- ・ 器具および備品のうちデジタル複合機で1台または1基の取得価額が120万円以上のものもしくは取得等をしたものの取得価額の合計額が120万円以上のもの
- ・ 一定のソフトウェア等
- ・ 貨物の運送の用に供される一定の普通自動車
- ・ 内航海運業の用に供される船舶

2. 概要

■ 対象資産の追加

対象となる資産に、製品の品質管理の向上に資する工具、器具および備品として、「測定工具および検査

工具（電気または電子を利用するのを含みます。）」と「試験または測定機器」が追加されました。

■ デジタル複合機の範囲の見直し

指定期間内の各事業年度において取得または製作して指定事業の用に供したものの取得価額の合計額が120万円以上のものが除外されました。

3. 留意点

- (1) 指定期間は、平成26年3月31日まで延長されました。
- (2) 上記改正内容は、平成24年4月1日以後に取得等をするものについて適用されます。
- (3) 工具、器具および備品に係る取得価額基準の要件は複数台または複数基で120万円以上であり、かつ、1台または1基の取得価額は30万円以上となっています。
- (4) デジタル複合機は、従来は複数台で120万円以上であれば適用できたところ、改正後は1台で120万円以上でなければならなくなりました。従来よりも高価なデジタル複合機を取得しなければならないなど適用範囲が大幅に狭まっています。

Ⅶ 貸倒引当金制度の見直し

1. 概要

■ 貸倒引当金繰入額の損金算入ができる法人が、中小法人、銀行・保険会社等および一定の金銭債権を有する法人に限定されました。

2. 取扱い

次に掲げる法人が金銭債権に対する貸倒れによる損失の見込額として損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額については、当該繰り入れた金額のうち繰入限度額に達するまでの金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する（法52①②）。

- ① 中小法人
- ② 銀行
- ③ 保険会社
- ④ ②または③に準ずる一定の法人
- ⑤ 金融に関する取引に係る金銭債権を有する一定の法人

ポイント①：貸倒引当金引当金制度の適用対象が中小法人等に限定された

ポイント②：3年間は経過措置が受けられる

ポイント①

平成24年4月1日以後開始した事業年度については、貸倒引当金繰入額の損金算入ができる法人は、中小法人と銀行等の金融機関、リース売買に係る金銭債権を有する法人等に限定されました。

中小法人等に該当するかどうかは、各事業年度末の時点で判定しますので、引き続き、貸倒引当金繰入額の損金算入の既定の適用を受けたい法人は、事業年度末までに資本金の額または資本関係を見直す必要があります。

ポイント②

貸倒引当金制度の見直しの対象となった法人では、前事業年度において貸倒引当金勘定に繰り入れた金額を益金に算入する一方で、新たに貸倒引当金繰入額の損金算入が認められなければ、一時的に多額の税負担が生ずることとなるため、改正前の規定による繰入限度額を基準として段階的に繰入限度額を引き下げていくという経過措置が設けられています。

- ① 平成24年4月1日から平成25年3月31日までの間に開始する事業年度…4分の3
- ② 平成25年4月1日から平成26年3月31日までの間に開始する事業年度…4分の2
- ③ 平成26年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度…4分の1

貸倒引当金制度の見直しについての実務上の留意点

- ☞ 貸倒引当金繰入額の損金算入に制限を受ける法人が引き続き損金算入を受けようとする場合には、事業年度末までに資本金の減額やグループ法人の資本関係の見直しを検討する。
- ☞ これまで貸倒引当金を計上していた債権について、事実上の貸倒れに該当している等の理由で貸倒損失を計上できないかどうかを検討する。

VIII 寄附金の損金算入限度額の見直し

1. 概要

- 一般の寄附金の損金算入限度額が縮小され、一方で特定公益増進法人に対する寄附金の損金算入限度額が拡大されました。

2. 取扱い

(1) 一般の寄附金の損金算入限度額

(算式)

イ 資本等のある法人 (法令73①一)

$$\left\{ \left(\text{資本金等の額} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times 0.25\% \right) + \left(\text{所得の金額} \times 2.5\% \right) \right\} \times \frac{1}{4}$$

【改正前】
1/2

ロ 資本等のない法人 (法令73①二、法規22の4)

$$\text{所得の金額} \times 1.25\%$$

【改正前】
2.5%

(2) 特定公益増進法人に対する寄附金の特別損金算入限度額

(算式)

イ 資本等のある法人 (法令77の2①一)

$$\left\{ \left(\text{資本金等の額} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times 0.375\% \right) + \left(\text{所得の金額} \times 6.25\% \right) \right\} \times \frac{1}{2}$$

【改正前】
0.25%

$$\left\{ \left(\text{資本金等の額} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times 0.375\% \right) + \left(\text{所得の金額} \times 6.25\% \right) \right\} \times \frac{1}{2}$$

【改正前】
5%

ロ 資本等のない法人 (法令77の2①二、法規23の3)

$$\text{所得の金額} \times 6.25\%$$

【改正前】
5%

ポイント：一般の寄附金の損金算入限度額は減少し、特定公益増進法人に対する損金算入限度額は拡大

ポイント

平成24年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税についての寄附金の損金算入限度額について一般の寄附金の損金算入限度額がこれまでの半分となる一方で、特定公益増進法人に対する損金算入限度額が拡大されることとなりました。寄附金の損金算入限度額自体は一般の寄附金の縮小と特定公益増進法人に対する拡大で影響は概ね中立といえますが、関係会社間の取引につき寄附金課税の認定を受けた場合等、予期せぬ形で課される寄附金については通常一般の寄附金となりますので、一定のバッファとして一般の寄附金の損金算入限度額を考えていた法人については、この金額が半分となったことには留意が必要です。

イメージ図 (改正前、改正後の寄附金の損金算入限度額)

【改正前】	【改正後】	
特増寄附金 特別損金算入限度額	特増寄附金 特別損金算入限度額	拡大
一般寄附金 損金算入限度額	一般寄附金 損金算入限度額	

出典：平成23年度法人税関係法令の改正の概要

Ⅸ 試験研究費の見直し

1. 従前の制度の概要

(1) 試験研究を行った場合の法人税の特別控除

本制度は大きく次の制度で構成されていました。

- ① 試験研究費の総額に係る税額控除制度
- ② 特別試験研究費の額に係る税額控除制度
- ③ 繰越税額控除限度超過額に係る税額控除制度
- ④ 中小企業技術基盤強化税制
- ⑤ 繰越中小企業者等税額控除限度超過額に係る税額控除制度
- ⑥ 試験研究費の増加額又は平均売上金額の10%を超える試験研究費の額に係る税額控除制度
- ⑦ 連結納税制度における試験研究費の総額に係る税額控除制度

(2) 試験研究を行った場合の法人税の特別控除の特例

本制度は、上記の制度のうち①から⑤までについて税額控除限度額を当期の法人税額の20%であるところを30%とするものであり、繰越税額控除限度超過額がある場合にも、当期の法人税額の30%を限度として繰越控除ができるものでした。

2. 改正の内容

(1) 試験研究を行った場合の法人税の特別控除

- ① 中小企業技術基盤強化税制および繰越中小企業者等

税額控除限度超過額に係る税額控除制度

本制度は廃止されたため、平成24年4月1日以後に開始する事業年度からは適用できません。

- ② 試験研究費の増加額又は平均売上金額の10%を超える試験研究費の額に係る税額控除制度

本制度は、平成26年3月31日までに開始する事業年度まで適用期限が延長されました。

(2) 試験研究を行った場合の法人税の特別控除の特例

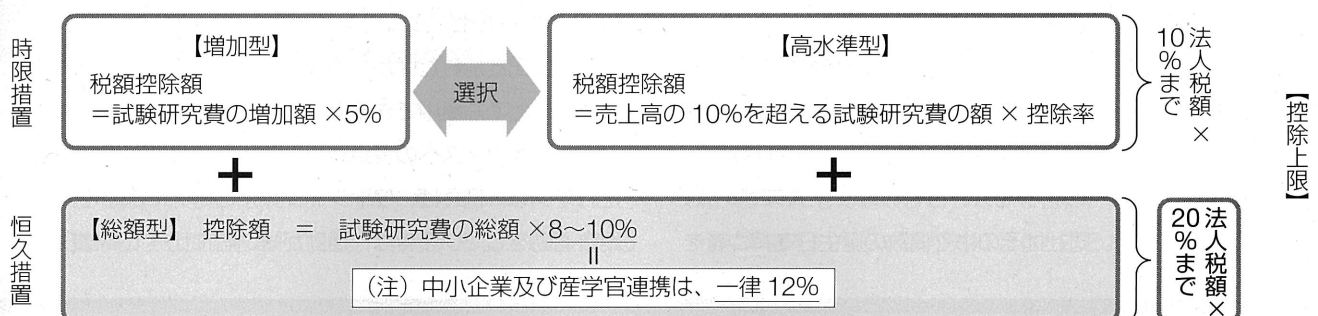
本制度は廃止されたため、平成24年4月1日以後に開始する事業年度からは適用できません。

3. 改正後の制度の概要

税制構築法および平成24年度税制改正により、試験研究を行った場合の法人税の特別控除の制度は、上記1 (1) ①、②、③、⑥、⑦の制度で構成されることになりました。これらの制度の概要をまとめると下図4のようになります。

恒久措置部分は、適用期間が定められていませんので廃止されるまで適用が可能です。また、時限措置部分は平成24年度税制改正で2年間延長されましたので、平成26年3月31日までに開始する事業年度まで適用が可能です。今後も改正によって適用期間や計算方法が変わる可能性がありますので、税制改正の動向にはご注意ください。

図4



出典：経済産業省「平成24年税制改正について」一部加筆