

仰星ニュースレター

ワンポイント会計基準

vol. 29 特別償却と税額控除に関する会計上の論点

～2013年税制改正大綱決定を受けて～

ご承知のとおり、政府は先月 29 日、2013 年度税制改正大綱を閣議決定しました。今回の税制改正では、デフレからの脱却・景気浮揚を後押しするため、民間投資や雇用の創出を促し、持続的成長を可能とする減税措置に主眼が置かれており、大法人の法人税に係るものとしては、設備投資等に関連する特別償却や種々の税額控除を認めています。

今回は、これらの特別償却、税額控除に関連する企業会計上の論点や開示上の項目を取り扱います。

1. 正規の減価償却と特別償却

特別償却は、税務上、普通償却費の他に特別償却費を減価償却費として認める制度です。

特別償却は、これを行った事業年度においては、損金が増え、減税効果をもたらしますが、その後の事業年度においては、損金に計上できる減価償却費が少なくなり、最終的に損金に算入される金額は、特別償却を行っていない場合と同じになります。

このように、特別償却は、課税の減免制度ではなく、課税の繰延制度ということになります。

では、このような特別償却を企業会計上はどのように取り扱うのでしょうか？

この点について、監査・保証実務委員会実務指針第 81 号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」では、租税特別措置法に規定する特別償却（一時償却及び割増償却）については、一般に正規の減価償却に該当しない、としています。租税特別措置法上の特別償却は政策的要請から税法上認められるものであ

り、毎期計画的、規則的に実施する必要がある正規の減価償却には該当しないと考えられているためです。

このような企業会計上の正規の減価償却と税法上の特別償却との調整を図るための処理として、剰余金の処分による特別償却準備金の積立が認められています。

当該処理は、特別償却費相当部分（注）を剰余金の処分により特別償却準備金として積み立てるものです。

（注）実際には、税効果を考慮し、特別償却相当額×（1－法定実効税率）部分を積み立てます。

具体的には、当期の決算手続として、繰越利益剰余金を減少し、特別償却準備金を積み立てます。

これにより、貸借対照表に特別償却準備金が計上され、また、株主資本等変動計算書に繰越利益剰余金の減少、特別償却準備金の増加が記載されます。

当該処理によれば、減価償却費は企業会計上の正規の減価償却の範囲にとどめることができ、企業会計上の減価償却の目的である、期間損益計算の適正性を確保することを妨げることなく、税法上の特別償却を財務報告に取り込むことができます。

2. 税額控除と負担率差異分析

税額控除は、企業が設備投資等を行った場合に、一定の額を法人税額から控除することを認める制度であり、1で述べた特別償却と異なり、課税を減免する制度です。

このような税額控除は、ある開示上の項目に関連してきます。

どのような点に関連するのでしょうか？

税効果会計に関する注記のひとつ、負担率差異に関する注記に関連します。

「税効果会計に係る会計基準」では、注記事項として、税引前当期純利益又は税金等調整前当期純利益に対する法人税等（法人税額調整額を含む）の比率、いわゆる、税効果会計適用後の法人税等の負担率と法定実効税率との間に重要な差異があるときは、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳の記載が求められています。

この差異の原因の一つとして税額控除があげられます。

税額控除は、法人税等の額から一定の額を控除するものであり、税効果会計の対象となる一時差異等に該当しないため、負担率と法定実効税率との差異の原因となります。

税額控除が差異原因のうち主要なものとなった場合には、注記において開示することが必要となります。申告調整項目が多い場合などは負担率差異の原因をつめるのに手間がかかることがありますので、この点を、頭に入れておけば良いかもしれません。

なお、負担率分析は、税効果会計の仕訳処理が適切に行われているかどうかを検証する有効な手段のひとつでもありますので、開示を要しない場合でも検討されることをお勧めします。

<参考. 今回改正内容>

- ・国内の生産等設備投資額を前年度比 10%超増やす等の一定の要件を満たした場合、その生産等設備を構成する機械装置の取得価額の 30%の特別償却又は取得価額の 3%の税額控除
- ・国内の雇用者への給与等の支給を 5%以上増やす等の一定の要件を満たした場合、その増加額の 10%の税額控除
- ・試験研究費を控除できる法人税額の上限を現行の 20%から 30%に引き上げ
- ・雇用者数を前年度比 5人以上（中小企業は 2人以上）かつ 10%以上増やす等の一定の要件を満たした場合、増加雇用者 1人あたり 40万円を税額控除（従来の 20万円から引き上げ）

(2013/2/12 号より)