

定率法償却をめぐる議論と IFRS

板津 直孝

■ 要 約 ■

1. 政府の第10回税制調査会において「法人税の改革について」が了承された。同書は、グローバル経済の中で、日本が強い競争力を持って成長していくためには、法人税もまた成長志向型の構造に変革していく必要があり、日本の立地競争力を高め、かつ税収を維持するための法人税の構造的な改革に取り組むこと、また課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるといふ世界標準に沿った改革を行うことを目指したものである。その内容から、減価償却制度の見直しに当たっては、日本産業再興プランやIFRS任意適用の動向などへの配慮がされている。しかし議論はそれに留まらず、企業会計へ広がりを見せている。
2. 日本の企業会計においては、従来から、法人税法に基づく確定決算主義の考え方の中で、課税所得の計算に関する法令等に準拠した会計処理、いわゆる「税法基準」による会計処理が、会計実務慣行として採用されてきた経緯がある。したがって、現状、一般的に法人税法上の償却費計算と会計上のそれが乖離することは比較的少なかった。日本の会計基準及びIFRSともに定率法償却が認められているが、日本の税法における確定決算主義の考え方の下にないIFRSにおいては、減価償却方法の決定に当たって、日本基準とは異なるアプローチが必要となる。
3. IFRS任意適用の動向を踏まえつつ、法人税法と企業会計の両方の側面から、定率法償却に焦点を当てた税制改正に関する議論の整理を図る。

I. 法人税改革に合わせて議論される定率法償却

2014年6月、政府の第10回税制調査会において「法人税の改革について」が了承された¹。同書は、グローバル経済の中で、日本が強い競争力を持って成長していくためには、法人税もまた成長志向型の構造に変革していく必要があり、日本の立地競争力を高め、かつ税収を維持するための法人税の構造的な改革に取り組むこと、また課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるといふ世界標準に沿った改革を行うことを目指したものである。こ

¹ 税制調査会「法人税の改革について」2014年6月27日

の中で注目されたのは、法人税率を引き下げることなどと合わせて、減価償却制度の見直しについても議論されたことである。

具体的に「法人税の改革について」で述べられている減価償却制度の見直しの要点は、以下のとおりである。

- 減価償却方法の選択については、その時々損益状況に応じた節税効果の観点から選択が行われているおそれがある。
- 初期の償却限度額が大きくなる定率法は、所得操作の可能性を大きくする。
- 同様の資産について同様の使用実態があるにもかかわらず、法人によって減価償却方法が異なるという不均衡を生じさせるおそれがある。
- 近年国際財務報告基準（IFRS）の導入や事業のグローバル化に伴うグループ内会計の統一化などを背景に、減価償却方法を定率法から定額法に見直す動きが見られる。
- 課税ベース拡大の一環として減価償却制度の見直しを行うことが国際的な動きとなっており、ドイツでは2008年の法人税改革において、定率法を廃止し定額法に一本化した。

このような観点から、税制調査会は、定率法を廃止し、定額法に一本化する方向にある。ここで特筆したいのは、企業会計（特にIFRSの導入やグループ内会計の統一化における動向）も減価償却制度を見直すうえで考慮されている点である。日本の会計基準及びIFRSともに定率法償却が認められているが、日本の税法における確定決算主義の考え方の下でないIFRSにおいては、減価償却方法の決定に当たって、日本基準とは異なるアプローチが必要となる。この点については、IFRS財団教育文書「減価償却とIFRS」の中で見解が表明されている²。

本稿においては、IFRS任意適用の動向を踏まえつつ、法人税法と企業会計の両方の側面から、定率法償却に焦点を当てた税制改正に関する議論の整理を図る。

II. 法人税法、法人税改革における定率法見直しの議論

1. 定額法償却と定率法償却について

前述のように、税制調査会の減価償却制度の見直しにおいて、定率法を廃止し定額法に一本化する方向性が示されている。定率法と定額法について、その両者における基本的な減価償却の方法と効果の違いを整理すると、以下のとおりである。

有形固定資産の取得原価をその耐用期間における各事業年度に費用として配分する減価償却において、期間を配分基準とする計算方法には、定額法や定率法などがある。

² The IFRS Foundation, Occasional Education Notes: Depreciation and IFRS, November 2010.

固定資産の耐用期間中、毎期均等額の減価償却費を計上する定額法においては、計算が簡便であり、毎期同額の減価償却費を計上することになるので、安定した取得原価の期間配分を行うことができる。一方で、使用経過につれて維持修繕費が逡増する場合には、耐用年数の後半になって費用負担が増大することになる。

これに対して、固定資産の耐用期間中、毎期期首未償却残高に一定率を乗じた減価償却費を計上する定率法においては、耐用年数の初期に多額の減価償却費を計上することになるので、投下資本を早期に回収することができ、また、維持修繕費が逡増する耐用年数の後半には減価償却費が減少し、毎期負担を平準化することができる。しかし、償却費が急激に減少するため、取得原価の期間配分という点では必ずしも合理的とはいえない。

2. 減価償却による投下資金の自己金融効果

減価償却費は現金支出を伴わない費用であるので、資金的には当該金額だけ企業内に留保され、取替資金の蓄積が行われる。このような自己金融効果があるため、減価償却費の計上は、企業の設備投資に関する現金支出計画と密接な関係を持つ。したがって、減価償却方法の決定に当たっては、この観点で定率法と定額法のどちらが優れているかに焦点が当てられることがある。デフレ脱却に向けた「集中投資促進期間」において、定率法の廃止による新規設備投資への影響が配慮されていることはひとつの例である³。

税制調査会で述べられている「その時々損益状況に応じた節税効果の観点」や「所得操作の可能性を大きくする」ことは、減価償却方法を決定するうえで、自己金融効果などへの意識が働きやすいことを指摘している。良好な経営成績の環境下では、定率法を採用することにより潤沢な課税所得を圧縮し節税効果を高めることで、有形固定資産に投下した資金の早期回収を図ることができる。そして、同様の有形固定資産について同様の使用実態があるにもかかわらず、法人によってその減価償却方法が異なることがあり得ることから、減価償却費の適正な期間配分という点で不均衡が生じる。

税制調査会が、立地競争力向上を目指す法人税改革の議論の中で政府方針に配慮した理由は、上記のような自己金融効果によって、法人セクターの設備投資行動などが変わってくる可能性があることによる。法人税法としてのあるべき考え方が一方で、税制改正においてはデフレ脱却に向けた「集中投資促進期間」を表明している政府方針も配慮する必要がある。定率法を廃止することで企業による投資活動を抑制する可能性があるが、「その時々損益状況に応じた節税効果の観点」や「所得操作の可能性を大きくする」ことは、是正される。

³ 産業競争力会議（議長：安倍晋三首相）における「日本産業再興プラン（2013年）」において、今後3年間で「集中投資促進期間」とし、国内投資を促進する緊急構造改革プログラムが明記されている。3年間で設備投資を10%増加させ、リーマンショック前の民間投資の水準（約70兆円/年）に回復させることを目的としている。

Ⅲ. 企業会計、IFRS と定率法見直しの影響

1. 税制改正が与える企業会計への影響

日本の企業会計においては、従来から、法人税法に基づく確定決算主義の考え方の下で、課税所得の計算に関する法令等に準拠した会計処理、いわゆる「税法基準」による会計処理が、会計実務慣行として採用されてきた経緯がある。日本公認会計士協会より、法人税法に規定する普通償却限度額を会計上正規の減価償却費として処理する場合に関して、その監査上の取扱いが明らかにされている⁴。このような事情に鑑み、法人税法に規定する普通償却限度額を正規の減価償却費として処理する場合においては、企業の状況に照らし、耐用年数又は残存価額に不合理と認められる事情のない限り、当面、監査上妥当なものとして取り扱われている。

したがって、現状、一般的に法人税法上の償却費計算と会計上のそれが乖離することは比較的少なかった。

今般、提案されている税制改正により法人税法上定率法が廃止され定額法に一本化された場合、定率法を会計上採用する法人にとって、減価償却初期において、会計上の減価償却費は法人税法上の償却限度額を超過するため、償却超過額は当該事業年度において損金算入されない。したがって、償却による投資コストの回収において、従来の法人税法上の定率法の場合と比べ取替資金の蓄積に期間を要することになる。

そして、国内上場企業において IFRS の任意適用が進む中、会計上の償却費計算が法人税法上のそれと大きく異なる局面（いわゆる会計と税務の乖離が進む可能性）が増えつつある。

2. IFRS 任意適用企業の拡大について

IFRS は、2005 年に欧州連合（EU）加盟国を中心に採用され、以後、世界各国に波及している。会計基準は、日本経済の重要なインフラの一つであると同時に、その整備は経済再生への必須条件であり、2008 年 11 月の G20 ワシントン・サミットでは、「世界の主要な会計基準設定主体は、単一の、質の高い国際基準を創設することを目的に、精力的に作業を行う」ことが表明され、日本もこれにコミットしている。

日本における IFRS 任意適用については、2010 年 3 月期より一定の要件を満たす企業を「特定会社」と定義し、IFRS を適用して連結財務諸表を提出することが容認されている。2013 年 10 月 28 日には、IFRS 任意適用の要件が大幅に緩和され、IFRS を任意適用する企業数が増加することが見込まれている。具体的にはこの措置により、IFRS 使用可能な企業は約 600 社から 4,000 社以上に増加することとなった⁵。

IFRS 任意適用の動きは、企業会計の国際的な統一化への流れに沿って、資金調達コスト

⁴ 日本公認会計士協会「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」監査・保証実務委員会実務指針第 81 号

⁵ 金融庁「IFRS 任意適用要件の緩和について」2013 年 5 月 28 日

を低減させるのみならず、グループ会社内における統一的で比較可能な会計基準により、グループ経営を促し、グローバルなビジネス展開への基盤整備となる。一方で、企業会計と密接な関係にある税法は、各国の政策を反映していることから独自色が強くならざるを得ないため、IFRS の導入などでグローバルにグループ内会計の統一をする際には、税法は最も考慮すべき制度のひとつとなる。

3. 国際会計基準 (IAS) 第 16 号

IFRS において、使用される減価償却方法は、資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映するものでなければならない (IAS 第 16 号 60 項)。そうした方法としては、定額法、定率法及び生産高比例法が示されている (IAS 第 16 号 62 項)。

したがって、減価償却方法の決定に当たっては、資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映していると言えるのかを外部に対しても説明可能な論拠を持っておく必要がある。その際、法人税法上の償却費計算と会計上のそれが乖離する可能性もある。日本の税法における確定決算主義の考え方下にはない IFRS においては、減価償却方法の決定に当たって、日本基準とは異なるアプローチが必要となる。IFRS の導入による減価償却方法の決定に当たっては、投下資金の自己金融効果などの観点で定率法と定額法のどちらが優れているかではなく、どの方法が資産の経済的便益の予測消費パターンを適切に反映しているかを検討しなければならない。

4. IFRS 財団教育文書「減価償却と IFRS」

IFRS における減価償却の取扱いについては、IFRS 財団教育文書「減価償却と IFRS」の中で明確にされている。これは、当該教育文書の執筆者である Wayne Upton 氏の見解を表明したものであり、IASB の公式見解ではないが、日本が、IAS 第 16 号「有形固定資産」の減価償却の取扱いを明確化することを求めたのに対応して、2010 年 11 月に、IFRS 財団が公表したものである。この中で、法人税法に基づく確定決算主義の考え方についても以下のとおり触れられている。

- 各法域で IFRS を導入するにつれて、多くの人が固定資産会計は特に大きな課題であることに気づいている。彼らの従前の会計処理は、財務会計よりも税務会計の規定に影響されていたり、それに従ったものであることが多かった。人々は、IAS 第 16 号「有形固定資産」のガイダンスに従うために、従前の実務をどれだけ変える必要があるのだろうかという疑問を抱いている。この短いメモは、IAS 第 16 号のいくつかの原則を確認していくことにより、これらの疑問を解消する際の助けになろうとするものである⁶。

⁶ 企業会計基準委員会「減価償却と IFRS (仮訳)」2010 年 12 月 3 日

また、定額法について、以下のとおり述べられている。

- IAS 第 16 号において、定額法は他の方法よりも優先されるのだろうか。この点についても、私はそうは思わない。定額法は、反証がない限り、管理するのにも財務諸表の利用者が理解するのにも最も容易であるかもしれない。これらの要因により、定額法は最も容易な方法となっているが、必ずしも優先される方法だとは限らない。

この点は、近年 IFRS の導入や事業のグローバル化に伴うグループ内会計の統一化などを背景に、減価償却方法を改めて見直す動きのひとつとなっている。

IV. 経団連など関係者の反応と今後の注目点

1. 経団連からの税制改正に関する提言

税制調査会における「法人税の改革について」を受けて、2014 年 9 月、経団連は、減価償却制度の見直しについて、以下の提言を公表した⁷。

- 減価償却は、資産の耐用年数にわたり、収益と対応する形で実態に即して費用配分が行われなければならない。
- 会計処理では、IFRS においても定率法、定額法ともに認められる方法である。
- 償却による投資コストの回収は企業の競争力に大きな影響を与えることから、定率法の廃止は新規設備投資を抑制する恐れがある。あわせて、経済の活性化と国際競争力におけるイコールフットィングの観点から平成 19 年度改正で定率法が導入された経緯も踏まえる必要がある。

これらの理由から、現行の定率法を維持すべきであると提言している。定率法の廃止による新規設備投資への影響については、税制調査会における「法人税の改革について」においても、デフレ脱却に向けた「集中投資促進期間」において様々な政策対応が採られていることとの整合性を踏まえて検討する必要があるとしている。

2. 日本公認会計士協会からの税制改正要望

日本の企業会計においては、法人税法に基づく確定決算主義の考え方の下で、「税法基準」による会計処理が会計実務慣行として採用されてきたが、IFRS の普及等に伴い、法人税法上の償却費計算と会計上のそれが乖離した場合、損金経理要件に関連して企業会計に影響を及ぼす。

⁷ 一般財団法人日本経済団体連合会「平成 27 年度税制改正に関する提言」2014 年 9 月 10 日

2014年6月、日本公認会計士協会より、平成27年度税制改正要望が提言されている⁸。その中において、IFRSの普及等に伴い損金経理要件の見直しを弾力的に検討することが提言されている。要点は、以下のとおりである。

- 法人税法第2条第25号では、損金経理を「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」と定義している。法人税法上、税務と会計が一致していることを前提に損金経理が要求される事項に関して、確定した決算において計上した金額については、これを申告調整により所得金額を減少させることは許されない。
- 減価償却資産の償却費計算のような内部取引(当該企業の見積計算により計上されるもの)については、法人の意思を最終的に確認する手段として損金経理要件を課し、確定決算上選択された計上額が課税所得の計算において確定金額となる。
- 損金経理要件は確定決算主義の厳密な具現形態と捉えることもできるが、法人に対しては逆基準性の問題⁹や税務メリットの放棄といった問題を引き起こす。

上記のような論点整理を踏まえ、日本公認会計士協会は、税務と会計が結果として異なることもあり得ることを前提に、例えば別表上申告調整したのもも会社の確定した意思表示として広く認めるなど、損金経理要件の見直しを弾力的に検討すべきと述べている。

税務と会計の乖離は現行の日本基準でも発生しているが、税効果会計などは、税務と会計を繋ぐ手段として、両者の乖離が進む環境下でより重要となる。

3. 今後の注目点

日本では、上場会社が作成する財務諸表には、作成会社たる個社の状況を示す個別財務諸表と作成会社とその子会社から成る企業集団の状況を表す連結財務諸表の2種類がある。この2種類の財務諸表に関連した定率法償却の議論において、減価償却方法の会計方針ないしは見積りの変更された場合、企業会計と法人税法の償却計算との乖離が進み、確定決算主義の維持が難しくなる可能性がある。

このような影響を回避するために、法人税法の償却計算に直接影響を与えない連結財務諸表にIFRSを適用し、個別財務諸表は、従来の法人税法に基づく確定決算主義の考え方の下で、課税所得の計算に関する法令等に準拠した会計処理、いわゆる「税法基準」による会計処理を維持するという動きがある。これは、IFRSの導入や事業のグローバル化に伴うグループ内会計の統一化においては、中心となる議論のひとつである。

IFRSに基づいた連結財務諸表では定額法を採用し、個別財務諸表においては継続して定率法を採用することで、現行の法人税法の下では、初期の大きな償却限度額による税務メ

⁸ 日本公認会計士協会「平成27年度税制改正意見・要望書」2014年6月

⁹ 確定決算主義に対して、税務上の課税所得を基準として会計における会社計算が行われること。

リットを享受することが可能になる。しかし、この場合、IFRS に基づいた連結財務諸表の作成に当たっては、連結の過程で連結調整を加えるプロセスが発生する。一方で、グループ内会計の統一化を優先して、個別財務諸表にも連結財務諸表と同様の定額法を適用した場合は、税務メリットを放棄せざるを得なくなる。

なお、法人税法上の減価償却制度の見直しについて、日本経済新聞より以下の報道が行われている¹⁰。

- 財務省は、景気への影響が大きい制度改正は 2016 年度以降に先送りする方針。
- 対象は、企業が設備投資にかかった費用を数年で分割して損金算入できる減価償却制度の見直しなどだ。初期に割り増しで償却できる制度を廃止する案があるが、企業の設備投資が落ち込むとの懸念があった。見送った制度改正は 2017 年度の実施を軸に検討する。

2014 年 12 月 30 日、自由民主党と公明党の両党は、「平成 27 年度税制改正大綱」を決定した。税率引き下げと課税ベースの拡大等の改革は、大きく分けて 2 段階で進めることとし、平成 28 年度税制改正においても、課税ベースの拡大等により財源を確保して、平成 28 年度における税率引き下げ幅の更なる上乗せを図るとしている。

定率法を廃止し、定額法に一本化する減価償却制度の見直しについては、平成 27 年度での改正は見送られ、中小事業者等における設備投資への影響に留意しつつ、経済の好循環の定着状況等を見極めながら、定額法への一本化について、検討が行われる。

定率法償却については、日本における IFRS の適用に向けた動きと税制改正に伴い、これらを調整するための議論が引き続き進むものと思われる。

¹⁰ 「財源確保 2 段階で 財務省、法人税下げへ課税案」日本経済新聞、2014 年 10 月 9 日付