

【新設・改正】（おおむね100分の90の判定等）

12の5-1-6 令第131条の2第2項《リース取引》に規定する「おおむね100分の90」の判定に当たっては、同項の「賃借人が支払う賃借料の金額の合計額」については、それぞれ次のとおり取り扱うことに留意する。

(1) 資産の賃貸借に係る契約等において、賃借人が賃貸借資産を購入する権利を有し、当該権利の行使が確実であると認められる場合には、当該権利の行使により購入するときの購入価額を加算する。

(注) この場合において、その契約書等に当該購入価額についての定めがないときは、残価（賃貸人におけるリース料の額の算定に当たって賃貸借資産の取得価額及びその取引に係る付随費用（賃貸借資産の取得に要する資金の利子、固定資産税、保険料等その取引に関連して賃貸人が支出する費用をいう。）の額の合計額からリース料として回収することとしている金額の合計額を控除した残額をいう。）に相当する金額を購入価額とする。

(2) 資産の賃貸借に係る契約等において、中途解約に伴い賃貸借資産を賃貸人が処分し、未経過期間に対応するリース料の額からその処分価額の全部又は一部を控除した金額を賃借人が支払うこととしている場合には、当該全部又は一部に相当する金額を加算する。

(3) 賃貸借資産の賃貸人に対して補助金等（国又は地方公共団体等から交付を受ける補助金又は助成金等をいい、その交付に当たり当該賃貸借資産に係るリース料の減額が条件とされているものに限る。）が交付される場合には、当該リース料の減額部分に相当する金額を加算する。

(注) 当該リース料の減額部分に相当する金額は、7-6の2-9《賃借人におけるリース資産の取得価額》の「賃借人におけるリース資産の取得価額」に含まれない。

12の5-1-2(1)《解除をすることができないものに準ずるものの意義》に定める「おおむね全部」の判定並びに12の5-1-3(注)2《リース取引の判定》により読み替えられた場合の同通達(1)に定める「おおむね90%以上」の判定及び12の5-1-4(注)2《サブリースに係るリース取引の判定》により読み替えられた場合の同通達(1)に定める「おおむね90%以上」の判定に当たっても、同様とする。

(注) 同項に規定する「賃貸借期間」には、再リースを行う意思が明らかな場合の当該再リースに係る賃貸借期間を含める。

【解説】

- 1 本通達では、法人税法施行令第131条の2第2項《リース取引》に規定する「おおむね100分の90」の判定等における取扱いを明らかにしている。

2 新リース会計基準における借手の会計処理については、全てのリースについて使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額として費用配分するという単一モデルを採用することとされたため、借手においてはリースがファイナンス・リースに該当するかの判定を行わないこととされたが（リースに関する会計基準 33～42）、貸手においては引き続き、従前と同様の基準により、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースとに分類した上で、それぞれに応じた会計処理を行うこととされた（リースに関する会計基準 44・45・48、リースに関する会計基準の適用指針 59・62）。

他方で、税務上は、引き続き賃借人においても資産の賃貸借につきリース取引に該当するかの判定を行うこととされ、この判定については、賃借人における判定と同様に行うべきものと考えられる（法基通 12 の 5－1－3 参照）。そのため、本通達は、令和 7 年 6 月改正通達による改正前の法人税基本通達 12 の 5－1－2 《おおむね 100 分の 90 の判定等》の取扱いを基本的に維持しつつリース取引の判定場面における取扱いの 1 つとして移設し、同改正により新設又は改正した他の通達との適用関係を明らかにするとともに、所要の文言修正等を行っている。

3 法人税法上、リース取引とは、資産の賃貸借（所有権が移転しない土地の賃貸借その他の一定のものを除く。）で、①当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること、及び、②当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること、の要件に該当するものをいうこととされているが（法 64 の 2 ③）、この 2 つの要件の意義については、法人税法施行令第 131 条の 2 第 2 項及び法人税基本通達 12 の 5－1－2 《解除をすることができないものに準ずるものの意義》において明らかにされている。本通達においては、これらの取扱いにおける「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定を行う場合に、契約等において次のような条項・条件等があるときには、それぞれ次のように取り扱う旨を明らかにしている。

4 まず、本通達の(1)では、資産の賃貸借に係る契約等において賃借人が賃貸借資産を購入する権利を有し、当該権利の行使が確実であると認められる場合に、その購入価額を「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定の際に考慮するか否かについて定めている。

この点、購入選択権の価額が中古市場価額（時価）に相当する金額であれば、賃借人が購入選択権を行使することが確実とはいえないことから（購入選択権を行使しない場合には、賃借人は賃貸借資産を第三者に売却又は再リースをすることになろう。）、「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定に当たっては、その購入価額をリース料の合計額に加算する必要はない。

しかし、購入選択権の価額が中古市場価額よりも低い場合など、賃借人がその購入選択権を行使することが確実であると認められるときには、賃借人は、リース料の合計額と購入価額に相当する金額との合計額を賃借人に対して支払うことが予定されていると考えられることから、その購入価額をリース料の合計額に加算して「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定を行うこととなる。

例えば、レバレッジド・リース取引については、一般には、賃借人に対して中古市場価額よりも低い価額による購入選択権を付与していることから、その権利行使が確実であると考えられる。

- 5 次に、本通達の(2)では、資産の賃貸借に係る契約等において、中途解約したことに伴い賃貸借資産を賃貸人が処分し、未経過期間に対応するリース料の額からその処分価額の全部又は一部を控除した額を賃借人が解約金等として支払うこととする、いわゆる清算条項がある場合の「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定について定めている。

すなわち、その場合にもその処分価額控除前の未経過期間に対応するリース料の額を加算した金額により「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定を行うのか、それともその処分価額控除後の未経過期間に対応するリース料の額を加算した金額によりその判定を行うのかにより上記と同様の問題が生ずる。

この点については、いわゆる清算条項が付されている契約等であっても、処分価額がなければ当然賃借人が未経過期間に対応するリース料の額の全額を支払うことになるのであるから、契約時にリース取引に該当するかどうかを判定する場面では、その処分価額を解約金等として支払う金額に加算した金額、つまり、その処分価額控除前の未経過期間に対応するリース料の額を加算した金額により「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定を行うこととしている。

- 6 さらに本通達の(3)では、資産の賃貸借に係る契約等がいわゆる「補助付きリース」（事業者がリース会社と共同申請した補助金等（リース会社が受領するもの）を基に取得した賃貸借資産を当該事業者が賃借するリースで、当該補助金等の交付に当たりリース料の減額が条件とされているもの）である場合の「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定について定めている。

いわゆる「補助付きリース」では、補助金等に相当する金額を減額した金額を購入金額としてリース契約が締結されているのが通例であるが、その場合、法人税法施行令第 131 条の 2 第 2 項の「賃借人が支払う賃借料の金額の合計額」については、当該リース料の減額相当額を加算した金額を用いて上記の判定を行うことを念のため明らかにしている。

なお、この取扱いは、あくまでもリース取引の判定上の取扱いであり、賃借人が法人税法第 42 条（国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入）から第 44 条（特別勘定を設けた場合の国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入）までの規定による圧縮記帳の適用を受ける場合における当該補助金の減額相当額は、賃借人が取得したものとみなされる賃貸借資産の（リース期間定額法により減価償却を行うに当たっての計算の基礎となる）取得価額には当然含まれない。このことを本通達の(3)注書において明らかにしている。

- 7 また、新リース会計基準上、借手においてはリースがファイナンス・リースに該当するかの判定を行わないこととされたことを受け、会計上、貸手が行うこととされている判定方法につき、借手のリース料、借手のリース期間等に置き換えて判定を行った結果、ファイナンス・リースに該当することになるものについては、法人税法第 64 条の 2 第 3 項第 2 号（リース取引に係る所得の金額の計算）に掲げる要件に該当する旨の取扱いを新設した法人税基本通達 12 の 5-1-3（リース取引の判定）で明らかにし、新リース会計基準によりサブリース

に係るファイナンス・リースの判定方法が明らかにされたことを受け、当該判定によりファイナンス・リース取引と判定されるものについては、同号に掲げる要件に該当する旨の取扱いを新設した法人税基本通達 12 の 5－1－4 《サブリースに係るリース取引の判定》で明らかにしているが、これらはいずれもリース取引の判定に係るものであるため、「おおむね 90%以上」とされている要件については、上記 4 ないし 6 と同様に取り扱う旨を本通達の後段において明らかにしている。