

【新設】（リースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の取扱い）

12の5-1-7 リースを含む契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合において、次に掲げる方法により経理しているときは、当該方法により区分された後の当該リースを構成する部分に係る資産の賃貸借について法第64条の2（リース取引に係る所得の金額の計算）及び令第131条の2（リース取引）の規定並びにこの節及び第12章の5第2節（金銭の貸借とされるリース取引）の取扱いを適用する。

(1) リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分ける方法

(2) 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと又は性質及び当該法人の営業における用途が類似する原資産のグループごとに、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分とする方法

【解説】

- 1 本通達では、リースを含む契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合において、新リース会計基準に定める会計処理の方法により経理しているときのリース取引に係る賃貸人及び賃借人の所得の金額の計算等の取扱いについて明らかにしている。
- 2 新リース会計基準においては、借手及び貸手は、リースを含む契約について、原則として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行うこととされており（リースに関する会計基準 28）、契約における対価の金額について、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分するに当たっては、それぞれの部分の独立価格の比率に基づいて配分することとされ（リースに関する会計基準の適用指針 11、13）、リースを構成する部分については、新リース会計基準に基づく会計処理を行い、リースを構成しない部分については、該当する他の会計基準等に従って会計処理を行うこととされている（リースに関する会計基準の適用指針 10、12）。

新リース会計基準における貸手は、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースとに分類することとされており（リースに関する会計基準 43）、貸手のリース料には、リースを構成しない部分に配分する対価は含まれないため（リースに関する会計基準 23）、リースを構成する部分に配分された金額に基づきリースの分類及び収益の計上を行っていくこととなる（リースに関する会計基準の適用指針 62、71、82）。

また、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の配分を行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ているが（リースに関する会計基準 33～42）、借手のリース料には、原則として、リースを構成しない部分に配分する対価は含まれない

め（リースに関する会計基準 19）、リースを構成する部分に配分された金額に基づき使用権資産の取得価額の認識及び当該費用の配分を行っていくこととなる（リースに関する会計基準 33～38）。

新リース会計基準におけるリースとは、原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部分をいうものとされており（リースに関する会計基準 6）、契約におけるリースを構成しない部分については、資産を使用する権利の移転に関わらない部分であるため、リースのうち、税務上、リース取引とされるものに係る所得金額の計算及びその前提となるリース取引の判定については、基本的にはリースを構成する部分に配分された金額に基づくべきものと考えられる。

- 3 また、借手は、契約における対価の中に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれる場合、当該金額を契約における対価の一部としてリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分することとされている（リースに関する会計基準の適用指針 11）。

すなわち、貸手が負担する借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト（例えば、固定資産税や保険料等）について借手が支払う金額が契約における対価の中に含まれている場合であっても、当該金額を契約における対価の金額から控除せず、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の独立価格の比率に基づいて配分することとされている。

これについては、貸手が支払う固定資産税や保険料等はリース料に含めて回収されることになると考えられるところ、リース料に含まれるこれらの金額が借手に示されることは通常は想定されないため、借手がこれらの金額を算定することは困難であると考えられることが理由の一つとして説明されている（リースに関する会計基準の適用指針 BC19 参照）が、借手がこれらの金額につき把握している場合であっても同様の処理を行うこととされている。

- 4 他方、貸手は、契約における対価の中に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれる場合、当該配分に当たって、①当該金額を契約における対価の一部としてリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分する方法、②維持管理費用相当額については、当該金額を契約における対価の金額から控除して収益に計上する方法又は貸手の費用の控除額として処理する方法のいずれかの方法により会計処理を行うこととされている。ただし、②の方法を選択する場合で、維持管理費用相当額がリースを構成する部分の金額に対する割合に重要性が乏しいときは、当該維持管理費用相当額についてリースを構成する部分の金額に含めることができることとされている（リースに関する会計基準の適用指針 13）。

すなわち、貸手は、原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等についてはリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分するか契約における対価の金額から控除するかを選択できることとされている。

- 5 上記 3 及び 4 からすれば、厳密に言えばリースを構成する部分又はリースを構成しない部分のいずれかのみに対応する費用であっても、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分される場合もあるものと考えられる。

6 また、新リース会計基準における借手の例外的な処理として、対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと又は性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループごとに、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分として会計処理を行うことを選択することができることとされている（リースに関する会計基準 29）。

この例外的な取扱い、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行うコストと複雑性を低減しつつ、会計基準の開発目的を達成するためのものであると説明されている（リースに関する会計基準 BC33 参照）。

例えば、自動車のリースにおいてメンテナンス・サービスが含まれる場合などのように、契約の中には、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の両方を含むものがあるところ、このような場合に会計上の例外的な取扱いを採用すると、サービス部分も含めてリース料の額や使用権資産の取得価額とすることになる。

7 上記 5 又は 6 のような会計処理に基づくものについては、税務上、どのように取り扱うべきか疑問が生ずるところであるが、新リース会計基準の公表に伴い、令和 7 年度の税制改正において、新リース会計基準に従った会計処理についても、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（法 22④）に従った計算に該当し得ると考えられることを前提に、オペレーティング・リースの借手の賃借費用として損金の額に算入する金額については、会計処理にかかわらず、賃借料のうち債務の確定した部分の金額とする規定（法 53）が設けられたのに対し、ファイナンス・リースについては、従来の会計処理と基本的に同様であることから、税務上も特段の改正が行われず、その基本的な取扱いに変更がないことを踏まえ、令和 7 年 6 月改正通達による改正で、会計上設けられた実務上の便法（新リース会計基準に基づき区分したところによる会計処理）を税務上も許容する旨を明らかにしている。

8 具体的には、リースを含む契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の借手及び貸手の取扱いについては、リース取引の判定、リース取引に係る所得の金額の計算等の規定又は取扱いの適用上、上記 5 のような配分を含めて、法人の新リース会計基準に基づく区分を税務上受け入れる旨を本通達の(1)において明らかにし、上記 6 の例外的な取扱いについても税務上受け入れる旨を本通達の(2)において明らかにするとともに、法人税基本通達 7-6 の 2-17《リースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の取扱い》において、賃借人についてのリース資産の取得価額、償却費の計算その他の減価償却に関する規定又は取扱いの適用上も同様に取り扱う旨を、法人税基本通達 12 の 5-3-3《リースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の取扱い》において、賃借人についての賃貸借取引に係る費用の規定又は取扱いの適用上も同様に取り扱う旨を、それぞれ明らかにしている。

9 なお、貸手については、新リース会計基準において上記 6 のような例外的な取扱いは設けられておらず、例外的な処理として、リースを含む契約についてリースを構成しない部分が収益認識基準の適用対象であって、かつ、①リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分の収益の計上の時期及びパターンが同じである、②リースを構成する部分がオペレーティング・リースに分類されるという要件を

いずれも満たす場合には、貸手は、契約ごとにリースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせて取り扱うことができることとされているが（リースに関する会計基準の適用指針 14）、リースを構成する部分がオペレーティング・リースに分類されることを前提としていることからすれば、このような場合、当該リースは、いずれの処理方法を採用したとしても、通常、リース取引には該当しないものと考えられる。したがって、貸手の例外的な会計処理に相当するものについては、リース取引の判定、リース取引に係る所得の金額の計算等の規定又は取扱いの適用に係る本通達による取扱いの対象とはしていない。