

【新設】（無償等賃借期間を含む賃貸借取引に係る支払額の損金算入）

12の5-3-2 賃借期間のうち賃料の支払がない又は通常に比して少額である期間（以下12の5-3-2において「無償等賃借期間」という。）が定められた契約のうち、次に掲げる場合に該当するなどの課税上弊害があるもの以外のものに基づく法第53条第1項《賃貸借取引に係る費用》に規定する賃貸借取引（以下12の5-3-2において「賃貸借取引」という。）に係る当該契約に基づき支払うこととされている金額についての同項の規定の適用に当たっては、当該金額が当該賃借期間にわたり支払われるべきものとした場合に各事業年度中に支払われるべきこととなる金額（当該事業年度終了の日までに損金経理をした金額に限る。）を当該各事業年度の損金の額に算入するものとする。

- (1) 当該無償等賃借期間に関する定めがないとした場合に当該賃貸借取引につき支払うこととなる金額と当該契約に基づき支払うこととされている金額との差額が当該契約に基づき支払うこととされている金額のおおむね2割を超える場合
- (2) 当該賃借期間の開始の日の属する事業年度終了の日において、当該無償等賃借期間内の日の属する各事業年度のいずれかの事業年度で、当該事業年度における賃借期間のおおむね5割を超える期間が賃料の支払がない又は通常に比して少額であるものとなる見込まれる場合（当該契約に係る無償等賃借期間が4月を超える場合に限る。）

【解説】

- 1 本通達では、賃貸借取引のうち、賃借期間のうち賃料の支払がない又は通常に比して少額である期間が定められた契約に係るものに係る支払額の損金算入の取扱いについて明らかにしている。
- 2 令和7年度の税制改正により、法人が賃貸借取引によりその賃貸借取引の目的となる資産の賃借を行った場合において、その賃貸借取引に係る契約をした事業年度以後の各事業年度においてその契約に基づきその法人が支払うこととされている金額があるときは、その支払うこととされている金額のうちその各事業年度において債務の確定した部分の金額は、その各事業年度において損金の額に算入することとする別段の定めが設けられた（法53①）。
- 3 ここで、この「債務の確定」とはどのようなことをいうのかが問題となるが、法人税基本通達2-2-12《債務の確定の判定》では、法人税法第22条第3項第2号《各事業年度の所得の金額の計算の通則》における「債務の確定」の意義につき、別に定めるものを除き、当該事業年度終了の日までに、①債務が成立していること、②その成立した債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること、③金額が合理的に算出できることの三つの要件に該当するものであることを明らかにしている。これは、法人税法が「債務確定基準」を採ることとしたのが、企業の恣意性排除ひいては課税の公平の確保のため、原則的に引当金や見越費用等の計上を認めないとする趣

旨であることに鑑みたものである。そのため、法人税法第 53 条第 1 項《賃貸借取引に係る費用》における「債務の確定」も、基本的にはこれと同様に解すべきものと考えられる。

- 4 ただし、同法第 22 条第 3 項第 2 号が、各事業年度の所得の金額の計算における販売費、一般管理費その他の費用一般の損金算入について、適正な期間損益計算のための通則的な規定として定められているものであるのに対し、同法第 53 条第 1 項は、取引の経済的実態との整合性の観点から、賃貸借取引に係る適正な期間損益計算の調整のために同法第 22 条第 3 項の別段の定めとして定められているものであるため、同法第 53 条第 1 項における「債務の確定した部分の金額」については、同法第 22 条第 3 項における「債務の確定」に基づく金額とは異なり、各賃貸借取引の契約内容や経済的実態に照らして判定することが適当な場合もあると考えられる。
- 5 例えば、賃貸借取引においては、一定の賃借期間について賃料の支払を行わない又は他の賃借期間に比し少額の支払とするような契約（いわゆるフリーレントやステップレント）が締結される場合があるが、このような場合には、契約内容にもよるものの、基本的には、賃料の支払がない期間においては成立する債務はないものと考えられ、また、賃料の支払が通常に比して少額である期間においてはその少額である債務が成立するものと考えられる。

そのため、前述の法人税基本通達 2-2-12 の判定基準に従えば、上記のように成立する債務がない場合には「債務の確定」はないものとされ、また、少額である債務が成立する場合には「債務の確定」はその少額である範囲に限られることになり、従来はそのように取り扱ってきたところである。

- 6 ところで、今般、新リース会計基準において、従来明らかでなかった無償賃貸期間に関する会計処理について、無償期間も含めて収益・費用を計上することが明らかにされ（リースに関する会計基準 33~38・48、リースに関する会計基準の適用指針 82・BC121 参照）、また、取引の経済的実態との整合性の観点から賃貸借取引に係る適正な期間損益計算の調整のために別段の定めとして同法第 53 条第 1 項が設けられたことを契機に、上記の賃料の支払がない期間又は通常に比して少額である期間（以下「無償等賃借期間」という。）が含まれている賃貸借取引について鑑みると、その契約期間を通じて生ずることとなる債務の額を期間の経過に応じて成立したものとみても、企業の恣意的な見積りを許す結果になるものでなく、取引の経済的実態を重視すれば、そのようにみることも一定の合理性を有するとも考えられるところである。

そこで、無償等賃借期間が含まれている賃貸借取引については、各事業年度において「債務の確定した部分の金額」を切り出して損金算入の適否を判断する、すなわち、損金経理を要件として、賃借期間を通じた支払額を賃借期間にわたって均等に支払われるべきものとしてみた場合に各事業年度中に支払われるべきこととなる費用の額を当該各事業年度の損金の額に算入するものとして取り扱うこととし、本通達において、そのことを明らかにしている。

7 ただし、本通達の(1)(2)に掲げるように、無償等賃借期間における支払の減額部分が契約総額に占める割合が不相当に大きい場合や、いずれかの事業年度において無償等賃借期間がその事業年度に含まれる賃借期間の過半を占めると見込まれるような場合など、課税上弊害があると認められる場合については、本通達の取扱いの適用はない。

ここで、賃貸借契約につき、中途解約が生ずる場合も考えられるが、本通達の(1)は契約上支払うことが予定されている金額により判定するものであるため、中途解約により生ずる違約金等の条件付きの支払については、中途解約が予定されているような場合を除きこれに含まれず、また、本通達の(2)は賃借期間の開始の日の属する事業年度終了の日において見込まれる期間に基づき判定するものであるため、事後の中途解約により結果的に当該事業年度における賃借期間の5割を超える期間が賃料の支払がない又は通常に比して少額であるものとなった場合であっても、その中途解約があらかじめ見込まれていたような場合を除き、過去に遡って本通達の適用が否定されるものではない。

8 なお、法人税法第 53 条の規定及び本通達は、令和 7 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度分の法人税について適用されるものであるため（令和 7 年改正法附則 14、令和 7 年 6 月改正通達経過的取扱い(1)）、令和 7 年 4 月 1 日前に開始する事業年度分の法人税の計算における賃貸借取引に係る費用については、引き続き、同法第 22 条第 3 項第 2 号及び法人税基本通達 2－2－12 によって債務確定及び損金算入を判断すべきこととなる。

また、本通達は、同法第 53 条の対象となる賃貸借取引に係る費用についての取扱いであるため、賃貸借取引以外に係る費用の債務の確定の判定については、引き続き、法人税基本通達 2－2－12 による。