

【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5-3-3 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 53 条《賃貸借取引に係る費用》の規定及びこの節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場合の賃貸借取引に係る賃借人の費用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、借手は、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（リースに関する会計基準 28）、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）。

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の配分を行うこととされており（リースに関する会計基準 33～38）、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ため（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。

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、法人税法第 53 条第 1 項に規定する賃貸借取引に該当する取引に係るものに基づき支払うこととされている金額については、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 ここで、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、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。

そのため、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。

4 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の適用指針 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賃貸借取引に係る費用とすることになる。

5 上記 3 又は 4 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、税務上は、賃貸借取引に係る費用であれば、会計処理の如何にかかわらず、法人税法第 53 条《賃貸借取引に係る費用》の規定に基づき債務の確定を要件に損金算入されるべきこととなり、サービス部分に係る費用として認識した部分については新リース会計基準以外の会計基準等に従って会計処理が行われるため、減価償却費や利息相当額として費用配分されることにはならず、同法第 22 条第 3 項《各事業年度の所得の金額の

計算の通則》の規定に基づき債務の確定を要件に損金算入されるべきこととなるため、基本的には損金算入についての取扱いが異なることになるものではない。

- 6 そのため、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の取扱いについては、本通達において、賃貸借取引に係る費用の規定又は取扱いの適用上、上記４の例外的な取扱いを含めて、法人が新リース会計基準に基づき選択した経理方法による区分を税務上も受け入れる旨を明らかにしている。