

# Japan Tax Update

May 2008, Issue 38

## PwC Japan Tax Newsletter

税理士法人プライスウォーターハウスクーパースは、プライスウォーターハウスクーパース(PwC)グローバルネットワークの日本におけるメンバーファームです。公認会計士、税理士等約 530 人のスタッフを有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC のグローバルネットワーク (www.pwc.com) に属する PwC 各メンバーファームは、クライアントおよびクライアントを取り巻く人々の信頼の確立と、価値の向上を目指して、監査、税務、アドバイザリーサービスにおいて、クライアントの業種に焦点をあてたサービスを提供しております。PwC は、世界 150 カ国に 146,000 人のスタッフを有し、常に新たな視点からクライアントのご要望に即したアドバイスを提供できるよう、そのネットワークを十分に活用して問題解決に取り組んでいます。

このニュースレターは、概略的な内容をご紹介します。この情報が個々のケースにそのまま適用できるとは限りません。個別案件への対応、またはより専門的な案件への取り組みに際しましては、税理士法人プライスウォーターハウスクーパースの担当者にお問い合わせください。

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース  
〒100-6015  
東京都千代田区霞が関3丁目2番5号  
霞が関ビル15階  
電話 : 03-5251-2400(代表)  
<http://www.pwc.com/jp/tax>

\*connectedthinking

© 2008 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース  
プライスウォーターハウスクーパースとは、税理士法人  
プライスウォーターハウスクーパース、または、プライス  
ウォーターハウスクーパースのグローバルネットワーク、  
ないしはそのメンバーファームをさしています。個々の  
組織は分離独立した法的組織となっています。

## リース取引および棚卸資産にかかわる 新会計基準の適用と税制改正

リース取引ならびに棚卸資産の評価に関する新会計基準<sup>1</sup>は 2008 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度および事業年度から適用され、これに伴って 2007 年税制改正によりリース取引ならびに棚卸資産の税務上の取扱いの見直しが行われました。リース取引にかかわる改正税法は 2008 年 4 月 1 日以後締結される取引から適用され、棚卸資産にかかわる改正税法は 2007 年 4 月 1 日以後開始事業年度から適用されます。以下、リース取引ならびに棚卸資産にかかわる税務上の改正概要につきご説明いたします。

<sup>1</sup>2007 年 3 月に公表された「リース取引に関する会計基準」および「リース取引に関する会計基準の適用指針」、と 2006 年 7 月に公表された「棚卸資産の評価に関する会計基準」

## 1. 改正後のリース会計基準

改正前のリース会計基準では所有権移転外リース取引について、注記を前提に賃貸借取引に準じた会計処理を認めていました。新リース会計基準では所有権移転外リース取引も所有権移転リース取引と同様に売買取引に準じた会計処理を行うこととされ<sup>2</sup>、土地のリース取引は、所有権の移転条項または割安購入選択権の条項がある場合を除き、オペレーティング・リース取引に該当するものと推定されて、賃貸借取引に準じた会計処理が行われます。

## 2. リース取引にかかわる2007年度税制改正

### (1) リース取引の意義

法人税法上、リース取引とは資産の賃貸借取引で、(a) 賃貸借期間の契約の中途解除が禁止され、かつ、(b) 賃借人が当該資産の使用に伴って生ずる便益を享受し、費用を実質的に負担すべきこととされているものと定義され(法法64条の2、法基通12の5-1-1～12の5-1-3)改正前と異なることはありません。ただし、改正により所有権が移転しない土地の賃貸借は上記の「リース取引」の範疇から除かれました。

### (2) 所有権移転外リース取引以外のリース取引

改正税法では、リース資産の減価償却方法に関連して、リース取引を所有権移転外リース取引とそれ以外のリース取引に区分し(法令48条の2(5))、所有権移転外リース取引以外のリース取引、すなわち、(a) 無償または名目的な対価で所有権が移転されるもの、(b) 割安購入選択権が付されているもの、(c) リース資産が賃借人の特別仕様であるもの、(d) リース期間がリース資産の耐用年数に比して相当短いもの、のいずれかに該当するリース取引(改正前に売買取引として処理すべきものとしていたリース取引)については売買取引とみなし<sup>3</sup>、賃借人は取得したリース資産について、通常の減価償却資産と同様に、その資産の区分に応じた償却の方法および耐用年数を用いて償却を行います(法基通7-6の2-1～7-6の2-8、法令48条の2)。

### (3) 所有権移転外リース取引

所有権移転外リース取引については、リース資産について賃借人から賃借人への引渡しの際に当該リース資産の売買があったものとして課税所得を計算し(法法64条の2)、賃借人はリース期間定額法により減価償却を行います(法令48条の2(6))。賃借人が賃借料として経理した場合においてもこれを償却費として取り扱い、固定資産の取得にかかわる税額控除等が受けられます。

- 賃借人における取扱い

賃借人におけるリース資産の取得価額は、原則としてそのリース期間中に支払うべきリース料の額の合計額となります。ただし、リース料の額の合計額のうち利息相当額から成る部分の金額を合理的に区分することができる場合には、当該リース料の額の合計額から当該利息相当額を控除した金額を当該リース資産の取得価額とすることができます。この場合、利息相当額はリース期間の経過に応じて利息法または定額法により損金の額に算入されます(法基通7-6の2-9)。

- 賃貸人における取扱い

改正税法においてリース取引は長期割賦販売等の範囲に含まれることになり、以下の収益および費用の

<sup>2</sup>2008年4月1日前に締結したリース取引については、注記を条件に賃貸借取引に準じた会計処理を継続することも可能とされています。

<sup>3</sup>リースバック取引について金銭の貸付とみなされる場合についての規定は従前と同様です(法法64条の2、法基通12の5-2-1～12の5-2-3)。

金額を認識することとなりました。

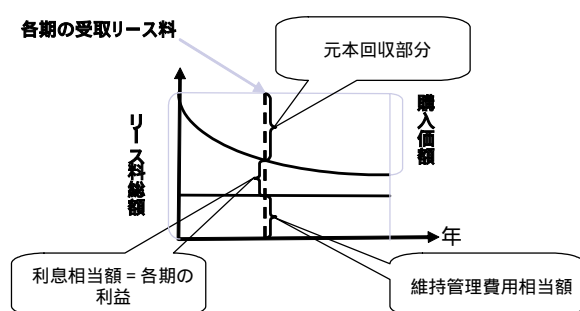
収益の額 = 元本相当額 + 利息相当額 (当該事業年度に帰せられる金額)

元本相当額 = (リース料総額 - 利息相当額) × 当該事業年度のリース期間の割合 (月数割)

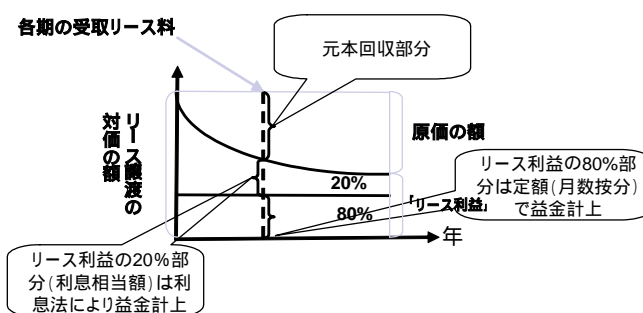
費用の額 = リース資産取得原価 × 当該事業年度のリース期間の割合 (月数割)

なお、上記の方法に代えて、リース料総額からリース資産原価の額を控除した額の20%を利息相当額として利息法により収益計上し、それ以外の部分をリース期間にわたり均等額により収益計上する方法が認められました。ただし、この方法による場合は原則として申告調整を要することになるものと考えられます。

### リース会計基準における収益配分



### 改正税法における収益配分 (法令 124 )



## 3. 改正後の棚卸資産会計基準

新しい棚卸資産会計基準の基本的な考え方は、固定資産にかかわる減損会計基準と同様に、取得原価主義における原価法を基礎にしつつも、当該棚卸資産の収益性の低下により投資回収が見込めない場合には、回収可能額まで帳簿価額を切り下げる (低価法の強制適用) というものです。そして、その保有目的に応じて採用すべき「時価」を含む評価方法を規定しています。

棚卸資産の保有目的	貸借対照表価額	留意点
通常の販売目的	正味売却価額 ( 2 )	例外的に、原材料など正味売却価額と再調達原価にある程度の相関関係がある場合には、継続適用を原則として再調達原価の採用が認められる。
トレーディング目的 ( 1 )	市場価格に基づく価格	性質として売買目的有価証券と類似するため、会計処理も類似の取り扱いが規定されている。金融商品と購買市場と販売市場とが区別されていない単一の市場があることが前提となる。
販売活動および一般 管理活動目的	正味売却価額 ( 2 )	物理的な劣化や経済的な劣化により価格の下落が生じている場合には、正味売却価額まで簿価の切り上げがなされる。

( 1 ) 加工や販売を通じた利益実現ではなく単なる市場価格の変動により利益を実現する目的で保有される棚卸資産

( 2 ) 正味売却価額とは、売価から見積追加製造原価および見積販売直接経費を控除したものをいいます。

#### 4. 棚卸資産にかかわる 2007 年度税制改正

##### (1) 棚卸資産の範囲

上記のような会計上の区分を受けて、改正税法では棚卸資産の範囲から短期売買商品(トレーディング目的の棚卸資産)を除くこととされました(法法 2 二十)。そして短期売買商品については (a) 譲渡損益は当該譲渡にかかわる契約をした日の属する事業年度の所得とし(法法 61 、法令 118 の 5)、(b) 時価評価損益はその事業年度の損金・益金(翌事業年度において洗替処理)として所得計算が行われます(法法 61 、法令 118 の 7、8)。

##### (2) 棚卸資産の時価

新しい棚卸資産会計基準では低価法が強制される事となりましたが、会計と税務の乖離を生じさせないように、法人税法上の低価法における時価が改正前の「再調達原価」から「正味売却価額」に変更されました(法法 29 二、法令 28 二、法基通 5-2-11)。

法人税法上は原価法と低価法の選択適用が認められておりますが、棚卸資産会計基準に基づき計上される棚卸資産評価損を損金算入するためには、棚卸資産の評価方法として「低価法」の選定の届出が必要です。法人税法上棚卸資産を原価法により評価していた場合は、低価法を適用しようとする事業年度開始の前日までに「棚卸資産の評価方法の変更承認申請書」を提出する必要があります(法令 30 )。

上記に関してご質問がありましたら、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせ下さい。

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース  
〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号  
霞が関ビル 15 階  
電話 : 03-5251-2400(代表)  
<http://www.pwc.com/jp/tax>

加藤 雅規	03-5251-2536	masanori.kato@jp.pwc.com
荒井 優美子	03-5251-2475	yumiko.arai@jp.pwc.com
山岸 哲也	03-5251-2460	tetsuya.yamagishi@jp.pwc.com
鈴木 俊二	03-5251-2483	shunji.s.suzuki@jp.pwc.com