

賃貸借物件(リース)の貸借対照表計上能力

Die Bilanzierungsfähigkeit von Mietgütern (Leasing)

藤 田 良 雄

Yoshio Fujita

目 次

- I リース物件の税法上の帰属
- II 商事貸借対照表におけるリース物件の帰属
 - (一) オペレーティング・リース
 - (二) メンテナンス・リース
 - (三) 金融リース
 - a) オプション権のないリース契約
 - b) オプション権付リース契約
 - (1) 更新オプション付リース契約
 - (2) 購入オプション付リース契約
 - c) 特殊リース
 - (四) 不動産リース

I リース物件の税法上の帰属¹⁾

賃貸借(リース)契約の場合には、リース賃借人(Leasingnehmer)が契約された期間に支払うべき対価と引き替えに、および場合によっては広義の契約と共に、可動または不可動の財の効益可能性を一定の期間または不特定の期間、自由にするような契約が取り扱われる。リース契約は普通の賃貸借契約として形成されうる。それは、リース賃借人側で、各期間契約された短い解約期間を保持することによって契約を解約することが可能になる(オペレーショナル・リース)。金融リースは、大抵、次のことによって区別される。2当事者間において契約が原則的に解約されない賃貸借期間(基礎賃貸借期間)は、物件の経済的効益期間の本質的な部分を含んでおり、さらにリース賃借人が機能リスクおよび損失リスク並びに保守や保険のような、財のすべての負担を行っている。契約は、一般に、リース賃借人がリース賃借人の支払遅延の場合には、契約を解約し、リース物件を受けとり、残りの債権を請求できる規定をもっている。基礎賃貸借後の期間、買い取りオプションまたは更新オプションは賃借人に、引き渡し請求権は貸借人に、即ちリース賃借人にリース財を買い取ることを強制する権利が認められる²⁾。リース契約は完全なアモーチゼーション契約として、さらに部分的アモーチゼーション契約として締結される。完全なアモーチゼーション契約は次のことによって特徴づけられる。即ち、リース賃借人の賃貸借料は、基礎賃貸借期間内でリース賃借人のすべての原価(調達原価、製造原価、副費、金融費用)を補償する。すべての原価が補償されないならば、部分的アモーチゼーション

1) Frank P, Müller-Dahl: Betriebswirtschaftliche Probleme der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsfähigkeit, Berlin 1979 S.227-S.231

2) Freericks, Wolfgang: Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz. Köln 1976 s.180ff.; Havermann, Hans: Leasing. In: HWF, S.1251; Leffson, Ulrich: Die Darstellung von Leasingverträgen im Jahresabschluß. In: DB 29(1976) S.637ff.

ョン契約が存在する。リース賃貸人によるリース物件の譲渡に際して（別のリース契約が締結されない場合に）リース賃借人からリース賃貸人への万一の不足売上高が賠償されるべきならば、部分的アモortゼーション契約の場合には、残存価値保証が論じられる。それに対して、売上超過が万一存在する場合には、それは、契約された基準によって、リース賃貸人とリース賃借人とに配分される。

賃貸借料の貸借対照表計上能力の問題においては、本来の賃貸借契約の貸借対照表計上能力は、賃貸借物件の貸借対照表計上能力からは区別されねばならない。賃貸借契約においては、賃借人側の真の債権（賃貸借物件の効益への請求権）が、例えば賃借料合計 Y と普通債務（賃借料合計）の額で、賃貸人の側では、普通債権（賃貸料合計）と実際の債務（賃貸借物件の効益譲渡のための債務）が、そのつど Y の額で対照する³⁾。本来の賃貸借契約の貸借対照表計上能力は、未決の契約の貸借対照表計上能力の特別問題を表わしている。この節では、賃借人ないし賃貸人側の賃貸借契約の代わりに、賃貸借物件の貸借対照表計上能力が興味をもたれている。賃貸借物件の貸借対照表計上能力の場合には、財産帰属の問題と共に、賃貸借物件の経済的帰属が問題になる。Myers は、次のように論じている。即ち、リース賃借人へのリース物件の引渡しによって、未決契約はもはや存在もせず、未決契約の貸借対照表原則はもはや適用されない⁴⁾。次のことが考慮される。賃借人ないし賃貸人側で、調達支出または製造支出 x によって賃貸借物件を、および賃貸借契約を貸借対照表に計上しなければならぬ。けれども、賃借側のこのような貸借対照表計上に対して、次のような異議が唱えられる。賃借人の貸借対照表に、賃貸物件から生じた効益請求権も賃貸借物件自体も借方計上されることになる。未決契約の貸借対照表計上が認められる場合に、この処理方法が賃貸人側で賃貸物件を借方計上する際に有意義になる。賃借人側で価額 x での賃借物件の借方計上が行われ、賃貸借契約の貸借対照表計上が断念される場合に、賃借人は、債務をまず現実債務として賃貸借物件 x の価額で、次に普通債務として賃貸借料合計 Y の額で貸方記入すべきである（最初の貸借対照表計上方法は、要するに、リース命令に対応する税務上の処理方法に一致している）⁵⁾。対応する額で、債権の借方計上が賃貸人側で行われる。2番目の貸借対照表計上手順は次の利点をもっている。全賃借債務が表示される。この手順において、貸借対照表上に残高が $Y-x$ の額で生ずる。正の残高は、賃借人側の賃借物件を超える補助サービス（保守、助言）と共に、実際の要求における請求権を意味している。負の残高は実際の返却義務を、賃借物件の賃借料合計だけ減少された価額で表わしている。そのことは、意味上同じように、賃貸人の貸借対照表にも同じくあてはまる。このようなものとしての賃貸借関係の貸借対照表計上は、常に、損益中性的に行われ、貸借対照表延長部分を表わしている。賃借人の損益計算書に、賃借料費用は統一的な費用種類として表われるか、または減価償却、利子、サービス給付に分割される。個別化された賃貸料費用において、他の減価償却分配が時の経過において生ずる。

1 図はリース取引の貸借対照表計上の税務上の規定を示す。

オペレーショナル・リースの収益税上の取扱い（1 図 1 行）は、継続債務関係の貸借対照表計上の諸原則に従って、特に賃貸借（Miet und Pacht）の貸借対照表計上についての諸原則に従って行われる。それによれば、リース賃貸人が、原則的に、賃貸物件を借方計上する⁶⁾。金融リースにおいてはは

3) Chimielewioz, Klaus : Wirtschaftsgut und Rechnungs-wesen. In : ZfbF (NF) 21 (1969) S.115ff

4) Myers, John H. : Reporting of Leases in Financial Statements. Accounting Research Study No.4 (published by the AICPA). New York 1962 P.40以下,

5) BdF, Schreiben von 19.4.1971

6) Hermann, Carl und Gerhard Heuer : Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze 17Aufl. Köln 1975 § 5 Tz., 66ff., 90.

図1 リース物件の税法上の帰属

リース契約の種類		リース契約の種類		1	2	3	
		基礎賃貸借期間 (GMZ)と効益期間(n)との関係1)					
		0.4n < GMZ < 0.9n	0.4n > GMZ > 0.9n	1	2	3	
リース契約の種類		オペレーティング・リース		1	リース賃借人		
金 庫 契 約	完全アモチゼーション	賃貸借更新オプションなし、自動的賃貸借更新なし及び買い取りオプションなし	特殊リース	2	リース賃借人	リース賃借人	
			特殊リースでない	3	リース賃借人		
		賃貸借更新オプション付及自動的賃貸借更新あり	特殊リース	附帯賃貸借料 < 価値損耗 2)	4		リース賃借人
	附帯賃貸借料 > 価値損耗 2)			5	リース賃借人		
	特殊リースでない		6	リース賃借人			
	買い取りオプション付	特殊リース	購入価格 < 売却の際の帳簿価格 3)	7	リース賃借人		建物の帰属に同じ
			購入価格 > 売却の際の帳簿価格 3)	8	リース賃借人		
		特殊リースでない	9	リース賃借人			
	部分アモチゼーション契約	オプションのない、引渡権付		10	リース賃借人		規定されていない
		引渡権を伴わない	残存価値保証付	リース賃借人の多い売上部分 < 0.25 (譲渡売上—残存アモチゼーション)	11	リース賃借人	
				リース賃借人の多い売上部分 > 0.25 (譲渡売上—残存アモチゼーション)	12	リース賃借人	
			残存価値保証なし、リース賃借人の最終支払における譲渡売上高の計算による	13	リース賃借人		

- 1) 効益期間は、動産の場合に、官庁の減価償却表によって決定される。建物の場合には、50年の効益期間または相続権期間が根拠となる。
- 2) 価値損耗は、動産の場合に線形減価償却による残存価値または官庁の減価償却表に対応するより低い普通の価値及残存効益期間から決定される。建物の場合には、価値損耗は、比較可能な建物の通常の賃貸借料の75%である。
- 3) 売却の際の帳簿価格は、動産の場合に、官庁の減価償却表に従って線形の減価償却の適用によって算定された帳簿価格またはより低い普通の価格であり、建物の場合には土地 (Grund und Boden) の帳簿価格を含めた線形の減価償却の適用によって算定された建物の帳簿価格またはそのつどの譲渡時点における土地のより低い普通の価値である。

あり、3番目に、賃貸借物件がリース賃借人のために特別に造られている(特殊リースの)場合、リース賃借人側の経済的所有の仮定を、連邦財政裁判所は正しく完成されたものとみなす。これらの諸原則は、1図におけるように財政の連邦省の動産リース命令⁸⁾ および経済と財政の連邦省の不動産リース命令⁹⁾ に具体的に表わされ、補完されている。命令の帰属規定は、否定しうる予想の性格をもっている。リース命令は、はっきりとこのようなリース契約に関係し、完全なアモチゼーションを表わしている。部分アモチゼーションの場合の収益税貸借対照表における賃貸借物件(10行から13行まで)の帰属は、財政の連邦省の別の命令において規定されている¹⁰⁾ この命令は、部分アモチゼーションリースの場合の財政の連邦省の見解による 経営上通常の耐用年数の40%より小さい基礎賃貸借期間の協定によって、通常の契約に制限されている。

リース賃借人が賃借物件を完全に、または賃借料を超えて償却を行う(amortisiert)。リース賃借人の賃貸物件の貸借対照表計上において、リース賃借人はそれによって、固定した減価償却上限への原則的な税務上の結合をしている。賃貸借物件の経済的所有についての諸原則の発展に関する税務上の動機が充分である場合に、このことは、極力、妨げられねばならない⁷⁾ 税務上のリース貸借対照表計上は国家の主張の表現として意味されている。全部アモチゼーション契約の場合の金融リースの税法上の貸借対照表計上規則は(2行から9行まで)、連邦財政裁判所の決定に基づいている。連邦財政裁判所は、この判決の中で、税法上の有力な見解に基づいて、賃貸借物件の経済的所有の諸原則を経済的所有にまで発展させた。まず、基礎賃貸借期間および経営上通常の耐用年数がいくらか合致し、次にリース賃借人による買い取りオプション、賃貸借更新オプションの利用によって計算すべきで

7) Raisch, Peter : Unternehmensrecht. Bd1 S.53.

8) BdF, Schreiben vom 19.4.1971

9) BMW, Schreiben vom 21.3.1972

10) BdF, Schreiben vom 22.12.1975

Ⅱ 商事貸借対照表におけるリース物件の帰属

商事貸借対照表に関しては、リース関係の貸借対照表計上のための明らかな規則はない¹⁾、といわれる。従って、経済財の帰属に関しては、税務貸借対照表に関する商事貸借対照表の基準性の逆が考察されている²⁾。

こうした見解の中で、W. フレーリックスは、いわゆる逆基準性によることなく、商事貸借対照表におけるリース物件の貸借対照表計上の問題を論じている。彼は、「返還請求権(Herausgabeanspruch)」なる概念を用いて、リース物件の貸借対照表計上を試みるのである。それによると次のようになる³⁾。

(一) オペレーティング・リース

このリース契約は、解約予告期間を守れば両契約当事者によって取り消し可能である。それと共に、リース賃貸人が、重要な返還請求権をもっている。従って、リース物件は、リース賃借人の側で借方記入される。

(二) メインテナンス・リース

リース賃貸人は、この場合にも、サービス機能によっては侵害されないところの経済的に価値のある返還請求権をもっている。リース物件は、従って、貸借対照表処理に関して、リース賃貸人に帰属されねばならない。故に、リース賃貸人が、その物件を借方記入しなければならない。

(三) 金融リース

a) オプション権のないリース契約

リース賃借人は、正常の場合には価値のある返還請求権を、基礎賃貸借満了後に有している。リース賃貸人は、新期賃貸し、または他の利用を行うことができる。同じく、契約更新によっても、リース賃貸人の返還請求権は変わらない。これは、当事者双方に対して強制的ではない。条件は新しく協定される。その中に、リース賃貸人の形成権が表示されうる。それと共に、リース賃貸人が価格リスクを負担することになる。

リース賃貸人は、この場合に、リース物件を借方記入しなければならない。彼は、経済的処分権をもっている。

けれども、リース契約において、リース物件の処分売上高は、リース賃借人に帰属するということが取り決められている場合に、これを経済的に考察すると、リース賃貸人の返還請求権が価値をなくするという点をクレム (Clemm) は指摘している。この事例は、リース賃貸人が返還請求権を最初から放棄していたり、あるいは処分権がリース賃借人に帰属するという契約 (Gestaltung) に一致する。このような契約形態の場合には、リース賃借人が借方記入を行わねばならない。

b) オプション権付リース契約

(1) 更新オプション付リース契約

リース契約において、少ない追加リース料を伴う更新オプションがあらかじめ考えられ、さらに、企業がほぼそれを選択すると仮定されるときに、連邦財政裁判所は、当該リース物件の貸借対照表計上をリース賃借人側で行うこととしている。それに対して、W. フレーリックスは、「この見解は、その一般性において、否定されねばならない。」と述べて、以下のように入。経営上通常の耐用年数

1) 2) Frank P. Müller Dahl : a. a. O., S. 232.

3) Freericks, Wolfgang : a. a. O., S. 187ff. 詳細は、拙稿「現代簿記実務とその理論」大阪産業大学論集 社会科学編 第54号 23頁以下を参照されたい。

に一致するリース契約の更新が行われるか否かは、疑わしいことである。それはオプションによって確実に更新されるわけではない。リース物件をその経営上の耐用年数に一致して投下するというように更新がなされる場合に、上述の処理（Ausführung）が行われる。

経営上通常の耐用年数の経営に関連しており、まれな場合には、技術的耐用年数に一致している。かくして、リース賃貸人の返還請求権は、どんな場合にも経済的に価値がないというものではない。リース賃貸人は、特殊な場合に、当該リース物件を売却することもできる。このような場合には、リース賃貸人が、借方記入を行わねばならない。

しかし、通常、更新オプションを利用することによって、リース期間が経営上通常の耐用年数に一致する場合には、借方記入はリース賃借人側で行われる。

(2) 購入オプション付リース契約

連邦財政裁判所は、このようなオプション権付きのリース契約の場合には、リース賃借人がリース物件を貸借対照表に計上すべきであるという見解をとっている。

オプション時点での購入価格が当該リース物件の時価に一致する場合に、直ちにではないが、リース賃借人はこのオプション権を行使すると考えられる。この場合に、リース賃貸人の返還請求権は、経済的には価値がないとは判断されえない。というのは、リース賃借人がそのオプションを行うか否かは、疑わしいからである。リース契約と買い取り契約とは、相互に独立して存在しうる。買い取り契約の条件は、当該リース契約を考慮しないでは理解されないというものではない。さらに、このオプション権は、重大な意味をもつものではない。この場合には、リース賃貸人がリース物件を借方記入するという結果になる。

一方で、契約が正常に経過すると考えられる場合には、オプション権が与えられており、さらにまたオプションの確率が高いと仮定されるので、リース賃貸人は、返還請求権をもっていない。従って、リース賃借人が、当該リース物件を、リース契約の実現時点で、その貸借対照表資産に計上しなければならぬ。

c) 特殊リース

オプション権が協定されている場合に、連邦財政裁判所は、このような特殊リース契約によるリース物件をリース賃借人の資産に帰属させている。第4部（IV.Senates）の見解によれば、リース賃借人がオプション権を行使し、当該リース物件を全部費消するまで使用する。たとえリース物件がリース賃借人によって全部費消されない場合であっても、リース賃貸人の返還請求権は経済的に価値のないものとなる。なぜなら、リース賃貸人は、このリース物件の属性によって、売却できないからである。それによって、当該リース物件は、リース賃借人側で借方記入されねばならない。

戸棚は寸法を測られてから取り付けられるので、連邦財政裁判所はセルフサービス店の場合に、特殊リースを採用している。この見解は擁護できる。それに対して、個別の戸棚部分はリース賃借人によって売却されるということが論じられる場合には、この見解は認められない。換金可能性が当該リース物件に関して与えられねばならないけれども、個々の重要でない部分に関してはその限りではない。

四 不動産リース

諸物件が貸借対照表に計上する資産に属するか否かは、正規の簿記の諸原則に応じて決定されねばならない。その場合に当該帰属は、例えば、連邦財政裁判所が土地増加および土地減少に応じて決定しているように、経済的観点を基準とするのであって、法的観点ではない。