



賃貸用不動産の会計処理と税務

公認会計士 坂本

融



はじめに

今回は「賃貸用不動産の会計処理と税務」というテーマで賃貸用不動産について特有用な会計処理と税務処理を解説していきます。本稿では、不動産賃貸業における賃貸用不動産を中心に解説しますが、財務諸表等規則における投資不動産や国際財務報告基準（以下、IFRS）との関係についても説明したいと

思います。

（対象となる業種）

不動産賃貸業，投資不動産を保有する会社

なお，本稿の意見にわたる部分は筆者の私見であることをお断りしておきます。

1 賃貸用不動産の概念整理

賃貸用不動産は，不動産賃貸業を営む会社では，事業の用に供されるものであるため有形固定資産に分類されることが一般的です。

また，財務諸表等規則における投資不動産とは，会社の主たる事業目的のためではなく，賃貸収益獲得やキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有する不動産をいいます（財規33条）。したがって，会社が通常の営業目的のため保有する本社社屋や工場，不動産会社が賃貸目的で保有する不動産等は，会社の主たる営業目的のために保有している資産であるため投資不動産には含まれません。

平成20年11月28日に企業会計基準委員会から「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準及び同適用指針」（以下，本会計基準等）が公表され，賃貸等不動産に関する時価開示が必要となりました。

賃貸等不動産は棚卸資産に分類されている

不動産以外のものであって，賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有される不動産と定義され，以下の不動産が含まれます

貸借対照表において投資不動産（投資の目的で所有する土地，建物その他の不動産）として区分されている不動産

将来の使用が見込まれていない遊休不動産

上記以外で賃貸されている不動産

不動産賃貸業の会社が保有する賃貸用不動産は， に該当し，財務諸表等規則における投資不動産は， に該当するため，両者とも賃貸等不動産に該当します。

本会計基準等は，国際会計基準（以下，IAS）第40号「投資不動産」へのコンバー

ジェンスを目的として制定された基準であり、賃貸等不動産は、IFRSにおける投資不動産の概念に概ね近いものとなっています。IFRSにおける投資不動産とは、賃貸収益若しくは資本増価又はその両方を目的として

(所有者又はファイナンス・リースの借手が)保有する不動産をいいます。このように賃貸される不動産については、様々な概念が存在するので注意が必要です。

2 取得時の会計処理と税務

(1) 賃貸用不動産の取得

不動産を売買する場合には、不動産の売買代金以外に一般的に次のような諸費用が発生します。

登録免許税
司法書士報酬
印紙税
仲介手数料
固定資産税・都市計画税の精算
不動産取得税

会計上は固定資産を購入によって取得した場合には、購入代金に買入手数料、運送費、荷役費、据付費、試運転費等の付随費用を加えて取得原価とするとされています(連続意見書第三 四1)。上記 ~ は不動産を取得するにあたり必要な付随費用と考えられますので会計上は通常取得原価に含まれます。

法人税法上の減価償却資産の取得価額は、他から購入したものについては、当該資産の購入代価、及び当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額とされており(法人税法施行令54)、会計上の取扱いと大きく異なる点はないと考えられます。

ただし、取得、保有に関連する支出であっても、登録免許税その他登記に関する費用については取得原価に算入しないことができるとされています(法人税法施基本通達(以下、法基)7-3-3の2)。よって上で列挙した登録免許税、司法書士報酬、印紙税は登記に関する費用として取得原価に算入しないことができます。

また上記の不動産取得税についても取得

原価に算入しないことができるとされています(法基7-3-3の2)。

実務上は法人税上の処理に合わせ、会計処理上も ~ の登記費用や不動産取得税を取得原価に算入しないケースも見られます。

(2) 信託受益権の取得

また現物の不動産を直接取得するのではなく、信託受益権の形で取得するケースもあります。これは、信託受益権を取得する場合は、資産の譲渡には該当しないため所有権移転に伴う登録免許税や不動産取得税が非課税になり(ただし信託の登記に係る登録免許税は発生します)、現物の不動産を取得するのに比べ取得のコストが安く済むためです。

信託財産である不動産が賃貸されている場合、信託受益権を取得した受益者は賃料収入から信託報酬や管理費を差し引かれた残りを信託配当として受け取ることができます。つまり信託報酬や管理費の費用がかかるものの、現物の不動産を取得し、賃貸しているのと同様な効果が得られます。

この場合、会計処理上も受益者は信託財産を直接取得したものとみなして処理します。(実務対応報告第23号 信託の会計処理に関する実務上の取扱い Q3-4(1))。

また、法人税上も同様に、受益者が信託財産を直接保有しているものとして課税されます。つまり信託財産に帰属する収入・費用は受益者が直接行う事業としての収入・費用となり、法人税の課税対象となります。

なお、信託受益権について詳しくは、本誌2009年11月号の当連載「SPCを利用した取引の会計と税務」をご参照ください。

3 評価に係る会計処理と税務

賃貸用の不動産は、通常固定資産として分類されますので、「固定資産の減損に係る会計基準及び同実務指針」が適用されます。固定資産の減損とは、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態であり、減損処理とは、そのような場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理をいいます。

減損処理では、以下の4つのステップを経て行われます。

認識・測定をどの単位で行うかを
決める（資産のグルーピング）

その資産グループに減損の可能性が
あるかを判断し（減損の兆候の有無の
判断）

減損処理を行うかどうかを判断し
（減損認識の判定）

減損処理する金額を決める（減損損
失の測定）

、については不動産賃貸業特有の留意点は想定されませんが、
については以下の点について留意すべきと考えます。

の資産のグルーピングについて、不動産

賃貸業においては、一般的に賃貸している土地やビル、マンションなどが対象になります。グルーピングの単位としては会社の管理状況に応じて賃貸物件（ビル）単位または支店単位などによることが考えられます。

の減損の兆候判定について、不動産賃貸業においては当該物件から得られるキャッシュフローが過去数年間マイナスになっている場合や、当該不動産の時価が著しく下落している場合などには減損の兆候があると考えられます。

一方、法人税法上、原則として固定資産の減損損失の損金算入は認められません。内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないとされているためです（法人税法（以下、税法）33条1項）。

ただし災害による著しい損傷により当該資産の価額がその帳簿価額を下回ることになった場合や会社更生法などの規定に従ってその評価換えをする必要が生じたような場合の評価換えによる損失計上は損金の額に算入することとされています（法法33条2項）。これは会計上は臨時償却とされるようなケースです。

4 収益計上の会計処理と税務

(1) 賃貸用不動産にかかる収益

不動産を賃貸している場合、不動産の貸主と借主の間で賃貸借契約が締結されており、この契約に基づいて賃貸借期間及び賃貸借料が定められています。会計上は一定の契約に従い継続して役務の提供を行う場合には、経過した期間に対応する金額を収益として役務提供の完了した日に計上するのが原則です。通常、賃貸借契約においては、月額賃料を取

り決めるため、経過した期間に対応する1か月当たりの賃借料を毎月末に収益として計上することが実務的な処理になります。

なお、実務上は賃貸借契約に基づき、賃貸借料の翌月分を前受入金することが多いと考えられます。この場合、営業目的とするものの営業収益の前受額は、貸借対照表において前受金として表示することになります（財務諸表等ガイドライン47-3）。

法人税法上は、資産の賃貸借契約に基づいて支払を受ける使用料等の額は、前受けに係る額を除き、当該契約又は慣習によりその支払を受けるべき日の属する事業年度の益金の額に算入するとされており（法基2-1-29）、会計上の取扱いと大きく異なる点はないと考えられます。

(2) フリーレントの会計処理

また、賃貸用不動産にかかる収益の論点の一つにフリーレントの問題があります。フリーレントとは賃貸借契約の契約期間の最初の数か月分の賃借料を無料にする契約のことです。市況の悪化や高層ビルの建設ラッシュで競争が激化している昨今において以下の理由により広く活用されています。

空室を埋めるために賃借料を下げたいが、ある一部の部屋だけ賃借料を下げてしまうと既存入居者からの賃料下げ要求が発生し全体の賃借料を下げざるをえなくなる可能性がある。しかしフリーレント契約を用いれば賃借料を下げることなく同様の効果が得られる。

将来当該物件を売却する場合に、設定している賃借料が高いほど高く売れる傾向にあり、フリーレント契約を用いれば賃借料を下げる必要がない。

なお、フリーレント契約が用いられた場合、会計上以下の2つの処理が考えられます。フリーレント期間について収益を認識しない方法とフリーレント期間について収益を認識する方法です。

フリーレント期間について収益を認識しない方法	フリーレント期間は収益を認識せず、フリーレント期間終了後から収益を認識する方法。この場合、入金されるべき金額と収益計上額が一致するため、実務上の対応が容易。
フリーレント期間について	契約金額の総額を、フリーレント期間を含む契約期間にわたって均等に按分して収益認識する方法。

て収益を認識する方法	この場合、フリーレント期間を含んだ契約期間を通して収益と費用を対応させることができ、物件の収益性を反映させることができる。ただし入金されるべき金額と収益計上額が一致しないため、実務上の管理が煩雑。
------------	--

一般的には実務上の対応が容易な、のフリーレント期間について収益を認識しない方法が広く採用されていると思われませんが、のフリーレント期間について収益を認識する方法を採用すべき場合も考えられます。

例えば中途解約した場合に残りの賃貸借期間の賃借料を支払う必要があるような中途解約が不能のフリーレント契約の場合がそれに当たります。なぜなら中途解約が不能である場合は賃貸借契約を締結した時点で、賃貸期間に相当する賃貸料総額の支払を受けるべき権利が確定していること、フリーレント期間であっても賃貸という役務の提供は行われていること、賃料は賃貸期間にわたって一律であることが一般的であることを考えると、賃貸借料の総額をフリーレント期間も含めた賃貸借期間で按分し、収益計上していくことが理論的であると考えられるからです。

また中途解約が不能でない場合であっても、例えば6か月分の賃借料を無料にするような長期のフリーレント契約の場合は、のフリーレント期間について収益を認識する方法を採用するのが妥当と考えられます。フリーレント期間が長期である場合は契約期間にわたる賃借料を実質的に下げていると考えるのが妥当だからです。

実務上は金額の重要性も鑑みて、フリーレント期間について収益を認識しない方法、フリーレント期間について収益を認識する方法のどちらを採用するか決めることになると思われれます。

なお、IFRSで適用される解釈指針（以下、SIC）の第15号「オペレーティング・リース - インセンティブ」によれば、オペ

レーティング・リースの新規契約又は更新において、借手の契約締結を促すために貸手が初期リース料の割引やリース関連費用を負担する場合、貸手は、リース資産の使用価値が減少していく時間的経過を適切に表す他の規則的な方法がない限り、インセンティブ原価総額を賃貸料収入(総額)の控除として、リース期間にわたり定額法で認識する(S I C 15.4)とあります。

よってIFRSが適用された場合には、フリーレント契約がある場合、中途解約の可否やフリーレント期間の長短にかかわらず、フリーレント期間について収益を認識する方法を採用することになります。

(3) 法人税法上のフリーレントの処理

5 財務諸表等規則における投資不動産

財務諸表等規則における投資不動産は貸借対照表上、取得価額をもって計上され、計上区分については会社が本来の営業目的で保有している有形固定資産と区分し、「投資その他の資産」の区分の「その他」に計上されます。投資不動産に金額的に重要性がある場合には、その内容を示す名称を付した科目をもって計上することとなります(財規33条)。

また、投資不動産に係る賃貸料は投資不動産賃貸料として営業外収益に計上されます

先に述べたとおり、法人税法上、賃貸借契約による賃料収入の計上時期については「当該契約又は慣習によりその支払を受けるべき日の属する事業年度の益金の額に算入する」とされている(法基2-1-29)ため、フリーレント期間について収益を認識しない方法で実際に支払いを受けた日に益金に算入してもよいように考えられます。

しかしながら、解約不能なフリーレント契約については、契約を締結した時点で、賃貸借期間にわたる賃料総額について支払いを受けるべき権利が確定しているとも考えられるため、フリーレント期間について収益を認識する方法による益金算入が求められることも十分に考えられます。

(財務諸表等ガイドライン90)。そのほか減価償却費は営業外費用に計上され、売却損益は特別損益に計上されます。

最後に、投資不動産の期末評価については、上述のとおり取得価額によるものとされていますが、投資不動産は減損会計の適用対象資産に該当しますので、減損の兆候があるような場合には減損処理の必要性の検討が必要になります。

6 開示

(1) 賃貸等不動産の時価等の開示

平成20年11月28日に企業会計基準委員会から「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準(以下、会計基準)及び同適用指針(以下、適用指針)」「(以下、本会計基準等)」が公表され、平成22年3月31日以後終了する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用されます。

本会計基準等の適用により賃貸等不動産についてその時価を注記事項として開示することになります。ここで時価とは通常、観察可

能な市場価格に基づく価額をいい、市場価格が観察できない場合には、合理的に算定された価額をいいます(会計基準第4項(1))。さらに、合理的に算定された価額とは、「不動産鑑定評価基準」(国土交通省)による方法又は類似の方法に基づいて算定するとされています(適用指針第11項)。

そこで、実務上は「不動産鑑定評価基準」(国土交通省)による方法又は類似の方法の解釈が論点となります。これについて平成21年12月24日付で国土交通省から公表された

「財務諸表のための価格調査の実施に関する基本的考え方」では、価格調査を「原則的時価算定」と「みなし時価算定」に分け、それぞれを用いるケースの峻別の基準や時価算定方法の指針が示されています。

この中で、賃貸等不動産の時価等の注記に当たっては、「原則的時価算定」が求められており、重要性が乏しい場合のみ「みなし時価算定」の適用が容認されています。

	原則的時価算定	みなし時価算定
総 則	不動産鑑定評価基準に則った鑑定評価 以下の場合には例外 対象不動産に未竣工建物等（建設仮勘定）を含む場合 造成工事中又は建築工事中の完了後の状態を前提として行う場合 土壌汚染の可能性を考慮外とする場合 アスベスト等の有害物質の可能性を考慮外とする場合 埋蔵文化財または地下埋設物の可能性を考慮外とする場合 過去に鑑定評価や原則的時価算定を行った不動産を再評価する場合	鑑定評価手法を選択的に適用し、または一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標等に基づき、企業会計基準等において求めることとされている不動産の価格を求めるもの
賃貸等不動産の時価開示	重要性が乏しい場合以外	重要性が乏しい場合

(2) 預り敷金保証金の時価開示

平成20年3月10日に改正企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（以下、改正会計基準等）が公表され平成22年3月31日以後終了する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用されます。

改正会計基準等の適用により従来の注記による有価証券やデリバティブ取引についての情報開示が、金銭債権や金銭債務等の金融商品全般に対象範囲が拡大されます。賃貸用不動産に関連する項目としては預り敷金保証金が考えられます。

預り敷金保証金は、改正会計基準等の適用対象となる金融負債（他の企業に金融資産を引き渡す契約上の義務）に該当する場合に、原則として時価等の開示の対象になります。

一方、将来返還されない預り保証金などは、償却により収益となる負債であり金融負債でないことから時価等の開示対象から除外されます。

時価は将来キャッシュフローを現在価値に

割り引いて算定することが考えられますが、預り敷金保証金の償還時期をどのように判断するかが実務上の論点となります。預り敷金保証金の償還時期はテナントの意思や物件の利用可能期間や大規模修繕等に依存するため、通常見積もることは簡単ではないからです。

一般的に、預り敷金保証金の償還時期は以下のように対応することが考えられます。

契約期限を償還時期とみなす
償還時期を合理的に見積もる
実質的な償還時期を見積もることは
困難と判断する

例えば、定期賃貸借契約により、解約の時期が明確になっている場合には、契約期限を償還時期とすることが考えられます。ただし一般の賃貸借契約においては、契約期限と解約日が必ずしも一致するとは限らないため、形式的に契約期限を償還時期とすることは合理的ではないことも少なくないと思われます。

また、現時点で償還予定時期が明確でないとしても過去の実績から返還予定時期等を見積もることができる場合や、耐用年数（建替）

が近い場合などには、実際の償還時期を合理的に見積もることができると考えられます。その場合、事業計画との整合性も考慮する必要がありますと考えられます。

しかしそうでない場合には、状況等に鑑み、実質的な償還時期を見積もることは困難と判断することも考えられます。

7 賃貸等不動産の時価開示基準と I A S 第40号の相違

近い将来、我が国においても I F R S が導入されることが予想されます。I F R S のなかでも賃貸用不動産に直接関連するのが I A S 第40号「投資不動産」です。

I A S 第40号は、「投資不動産」が、企業によって保有されるその他の資産とかなりの程度独立したキャッシュフローを生み出すこ

とから、このような「投資不動産」の公正価値の変動を、毎期財務諸表に反映、又は開示することで、投資家の合理的な投資意思決定に資する情報を提供するために設定されています。

日本の実務と I A S 第40号の相違は以下のとおりです。

	賃貸等不動産の時価開示基準	I A S 第40号
投資不動産（賃貸等不動産）の適用範囲	棚卸資産に分類されている不動産以外のものであって、賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有されている不動産をいう	賃貸収益若しくは資本増価又はその両方を目的として保有するもの。
当初認識後の測定	原価モデルのみ。 （注記のみのため特に明示された基準はない）	原価モデルと、公正価値モデルの選択が可能。
公正価値モデルでの測定	該当基準なし	公正価値モデルを選択する企業は、原則すべての投資不動産を公正価値で評価しなければならない。 投資不動産の公正価値の変動は、発生した期の損益として処理される。

先に述べたとおり「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準及び同適用指針」は I A S 第40号に対応して制定されているため、賃貸等不動産と I A S 第40号における「投資不動産」の定義に大きな差はありません。ただし I A S 第40号では、「投資不動産」の公正価値の変動を変動が生じた期の損益に反映させる公正価値モデルの選択適用も原価モデルとともに認めている点が日本の実務との大きな違いです。

また、I F R S を導入済みである欧州等の主要不動産会社の多くが公正価値モデルを採用しているとの調査結果もあるため、日本に I F R S が導入された場合の影響は小さな

いかもかもしれません。

【参考文献】

- ・『不動産取引の会計・税務 Q & A』新日本有限責任監査法人 中央経済社
- ・『完全比較 国際会計基準と日本基準』新日本有限責任監査法人 レクシスネクシス・ジャパン

【執筆者紹介】

坂本 融（さかもと ゆう）

公認会計士

2002年大阪大学経済学部卒業。

現在、新日本有限責任監査法人のシニアとして、鉄道会社及びそのグループ会社の監査を中心に従事。