
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 **【審議事項】IFRS 第 16 号「リース」**

— リース料に対する還付されない付加価値税

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2021 年 3 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）において議論された「リース料に対する還付されない付加価値税」（IFRS 第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）を対象とした要望書に関するアジェンダ・ペーパーを説明し、当委員会の対応（案）について、ご意見をいただくことを目的としている。
2. なお、要望書の抄訳については別紙 1、関連する IFRS 基準（抜粋）は別紙 2 にそれぞれお示ししている。

II. 背景及び経緯

3. 要望書は、リース料に課される還付されない付加価値税を借手がどのように会計処理するのかに関して質問している。要望書に記載された事実パターンは以下の通り。
 - (1) 借手は、財及びサービスに付加価値税を課す法域において操業している。当該付加価値税は、売手が買手に発行する請求書において含まれている。リースの場合、付加価値税は、貸手が借手に発行する請求書において請求される。
 - (2) 適用される法律関係は以下の通り。
 - ① 売手は、政府に代わって付加価値税を徴収し、徴収された金額を政府に送金する必要がある。
 - ② 買手は、通常、リースを含む、財及びサービスの支払に課された付加価値税を政府から回収することができる。
 - (3) 事業の性質上、借手は、取得した財又はサービスに課された付加価値税の一部しか回収できない。これには、リースに対する支払に課された付加価値税が含まれる。結果として、借手が支払う付加価値税の一部は還付されない。
 - (4) リース契約において、借手は、適用される法律に従って課される付加価値税を含んだ金額を貸手に支払うことが要求されている。

4. 要望書では、次の2つの見解があり、実務上、多様性があるとされている。
- (1) 還付されない付加価値税をリース料に含む（IFRS 第16号により、リース開始日の使用权資産及びリース負債の当初測定に含む）。
 - (2) 還付されない付加価値税をリース料に含まない（IFRIC 解釈指針第21号「賦課金」（以下「IFRIC 第21号」という。）により、貸手による請求に応じて、通常、リース期間にわたり負債を認識する）。

III. IASB スタッフの分析及び提案

IASB スタッフの分析

5. IASB スタッフは、アウトリーチの結果、当該事実パターンは複数の法域において、主として金融業において一般的であったが、リース料に課される還付されない付加価値税が借手にとって重要であるという証拠は限定的であったと説明している。また、ほとんどの回答者が当該付加価値税は、原資産を使用する権利と交換に貸手に支払うものではないため、リース料の定義を満たしておらず、また、貸手は政府の徴収の代理人として機能しているため、IFRIC 第21号の範囲内であり、リース料に含まないと回答していたため、会計処理にほとんど多様性がないと説明している。
6. さらに、IASB スタッフは、各法域において適用される法律の違いによって（例えば、主たる納税義務者は誰か、還付されない付加価値税がどの程度固定か変動かなど）、会計処理が影響を受ける可能性があり、IFRS-IC は、より具体的な事実パターンを特定せずに本件に対処することはできず、逆に、特定した場合には一般的ではなくなるとしている。
7. 加えて、IASB スタッフは、リースに対する支払に課された付加価値税が一部しか回収できない借手が、当該付加価値税を①リース負債の測定から除外される変動リース料、または、②IFRIC 第21号の範囲内の賦課金であると結論付けた場合、借手が適用する会計処理には、ほとんど相違がない可能性があるとしている¹。

IASB スタッフの提案

¹ 当該①又は②の会計処理と、還付されない付加価値税が固定（または実質的に固定）リース料もしくは指数またはレートに応じて決まる変動リース料と結論付けた場合に適用される借手の会計処理には、差異が生じ得る。

8. IASB スタッフは、デュー・プロセス・ハンドブック第 5.16 項²に照らして、次を提案している。

- (1) IFRS-IC は作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないこと
- (2) IFRS-IC は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しない理由を説明するアジェンダ決定（案）を公表すること

IFRS-IC 会議での議論の概要

9. 2021 年 3 月の IFRS-IC 会議では、次のような議論が行われた。

- (1) 多くの法域において付加価値税があり、特定の業界においては還付されない付加価値税に重要性があることから、アウトリーチの結果、影響する借手において重要性が限定的であったという点に確信が持てないという意見が聞かれた。そのため、コメント・レターを通じてより多くの証拠を収集すべきであり、基準設定プロジェクトに追加しない理由としては、実務慣行に多様性がないことを理由とすべきという意見が聞かれた。
- (2) また、付加価値税の借手の会計処理は、リース料だけの問題ではなく、各法域における付加価値税の主たる納税義務者に依存するため、効率的に解決できず IFRS-IC の権限を越えていることを理由とすべきという意見が聞かれた。
- (3) さらに、IASB スタッフの分析を経た上で、より教育的な説明として、還付されない付加価値税の借手の会計処理を検討する際のディシジョン・ツリー³を示すこと、又は、一般的な実務慣行を示すことが有用であるという意見が聞かれた。

² 解釈指針委員会は、下記の要件のすべてが満たされる場合には、審議会が狭い範囲の修正を開発するよう提案するか又は IFRIC 解釈指針を開発することを決定するかのいずれかによって、基準設定プロジェクトを作業計画に追加すべきであると決定する。

- (a) 当該事項は広がりのある影響を有し、影響を受ける人々に重要性のある影響を有しているか又は有すると見込まれる。
- (b) 財務報告を改善するために、IFRS 基準の要求事項を追加又は変更することが必要である。すなわち、基準における諸原則及び要求事項が、企業が要求される会計処理を決定するための適切な基礎を提供していない。
- (c) 当該事項が既存の基準及び「概念フレームワーク」の枠内で効率的に解決できる。
- (d) 当該事項の範囲が、審議会又は解釈指針委員会が効率的な方法で扱うことができるのに十分なほど狭いが、審議会又は解釈指針委員会及び利害関係者が基準を変更するために要するデュー・プロセスを実施することがコストに見合う効果がないほど狭くはない。

³ 具体的には、①IFRIC 第 21 号の賦課金かリース料に含めるか、②リース料に含む場合に変動リース料に該当するか否か、③使用権資産の当初直接コストに該当するかの検討などが例示されていた。

⇒ IASB スタッフは、広範な分析は行っておらず、事実パターンが異なれば解釈が異なる可能性があるため、一般的な会計処理をアジェンダ決定（案）において示すことは困難であると回答している。

10. 採決の結果、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことが可決された（13人賛成、1人反対）。アジェンダ決定案の文言については、誇張を避けるため「調査」という用語を「アウトリーチ」へと修正し、また、コメント・レターを通じて影響の有無についてインプットを求めるため、証拠は「まだ」得ていないと修正して公表することが多数決（13人賛成、1人反対）で決定された。

IV. 2021年3月のIFRIC Updateのアジェンダ決定（案）（仮訳）

リース料に対する還付されない付加価値税（IFRS第16号「リース」）

委員会は、リース料に課される還付されない付加価値税を借手がどのように会計処理するのかに関する要望を受けた。要望書に記載された事実パターンは以下の通り。

- a. 借手は、財及びサービスに付加価値税（VAT）を課す法域において操業している。当該付加価値税は売手が買手に発行する請求書において含まれている。リースの場合、付加価値税は貸手が借手に発行する請求書において請求される。
- b. 適用される法律関係は以下の通り。
 - i. 売手は、政府に代わって付加価値税を徴収し、徴収された金額を政府に送金する必要がある。
 - ii. 買手は、通常、リースを含む、財及びサービスの支払に課された付加価値税を政府から回収することができる。
- c. 事業の性質上、借手は、取得した財又はサービスに課された付加価値税の一部しか回収できない。これには、リースに対する支払に課される付加価値税が含まれる。結果として、借手が支払う付加価値税の一部は還付されない。
- d. リース契約において、借手は、適用される法律に従って課される付加価値税を含み貸手に支払うことが要求されている。

要望者は、IFRS第16号「リース」を適用する際に、還付されない付加価値税をリースに対するリース料の一部として含めるべきか否かを質問している。

委員会が実施したアウトリーチは、以下について証拠は限定的であることを示した。

- a. リース料に対する還付されない付加価値税は、影響する借手において重要であ

り、かつ、

- b. 類似した状況において、リース料に対する還付されない付加価値税の借手の会計処理には多様性があること。

それゆえ、委員会は、当該事項は広がりのある影響を有し、影響を受ける人々に重要性のある影響を有しているか又は有すると見込まれるという証拠を[まだ]得ていない。したがって、委員会は、作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないことを[決定した]。

以 上

別紙 1 要望書（抄訳）

解釈上の問題

IFRS 第 16 号「リース」は、リース料に対する還付されない付加価値税の部分をリース負債及び使用権資産の当初認識及び測定において資本化して会計処理すべきか、明確なガイダンスを提供していない。一部の法域では、物品・サービス税とも呼ばれる付加価値税は、生産または流通の各段階における物品またはサービスの価値の増加に基づいて、多段階で課される税目である。付加価値税は、基本的に特定の国内において、シェアード・サービス及びインフラを賄うために課されており、製品及びサービスを利用する納税者によって納付される。すべての国がすべての製品やサービスに付加価値税を課すことを要求している訳ではない。

IFRS 第 16 号の全般的な原則は、リース資産を購入した資産と同様に表示することにある。IFRS 第 16 号は使用権資産を取得原価で測定し、リース負債をリース料の現在価値で測定することを要求している。しかしながら、IFRS 第 16 号は、リース料に対する還付されない付加価値税の部分をリース負債の測定に含めるべきか否かについて、明確なガイダンスを提供していない。

(…中略…)

問題の分析

(リース料に対する還付されない付加価値税の会計処理)

(…中略…)

見解 1 — 還付されない付加価値税をリース料に含む

付加価値税は政府が（借手ではなく）貸手に課していることを考慮すれば、賦課金の定義を満たさないため、還付されない付加価値税は、IFRIC 第 21 号の範囲に含まれない。借手の貸手に対する支払は、IFRS 第 16 号の範囲であり、リース契約において原資産を使用する権利に関連している。さらに、IAS 第 16 号の原則を IFRS 第 16 号に同様に適用すると、還付されない付加価値税の部分は、有形固定資産の取得原価に含まれるため、リース料に含めるべきである。これにより、当該付加価値税は、リース料に含まれ、その結果、使用権資産とリース負債の当初測定に含まれることになる。

(…中略…)

見解 2 — 還付されない付加価値税をリース料に含まない

還付されない付加価値税は、当該支払が法律に従って政府により企業に課された経済的

資産の流出であり、IFRIC 第 21 号の賦課金の定義を満たしている。付加価値税の支払は、政府への最終的な納付義務を有する貸手に課されているが、ロック・スルー・アプローチ及び類推により、仮に、当該支払が貸手に課されない場合、借手は貸手への当該支払に含める義務を有さないことになる。借手の義務発生事象は、貸手による各期の請求書の発行であり、それゆえ、借手は各請求書の発行日において付加価値の支払に対する負債を認識すべきである。

(…中略…)

(結論)

IFRS 第 16 号は、リース料に対する還付されない付加価値税の会計処理及びリース料に含めるべきか否かに関する十分なガイダンスを提供していない。上記の通り、リース料に対する還付されない付加価値税について、当該支払を使用権資産及びリース負債の測定に含めるべきか、IFRIC 第 21 号の観点から、賦課金として会計処理して費用として認識すべきか、いずれの見解が適切な会計処理であるか多様性がある。

(以下省略) …

以 上

別紙2 関連する IFRS 基準（抜粋）

国際財務報告基準第16号

リース

使用権資産の当初測定

- 24 使用権資産の取得原価は、次のもので構成されなければならない。
- (a) リース負債の当初測定の金額（第26項に記述）
 - (b) 開始日以前に支払ったリース料から、受け取ったリース・インセンティブを控除したもの
 - (c) 借手に発生した当初直接コスト **【参照：結論の根拠BC149項からBC151項】**
- （…以下省略）

リース負債の当初測定

- 27 開始日において、リース負債の測定に含められるリース料は、リース期間中に原資産を使用する権利に対する下記の支払のうち開始日に支払われていない金額で構成される。
- (a) 固定リース料（B42項に記述している実質上の固定リース料 **【参照：結論の根拠BC164項】**を含む）から、受け取るリース・インセンティブを控除した金額
 - (b) 変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まる金額。当初測定には開始日現在の指数又はレートを用いる。（第28項に記述） **【参照：結論の根拠BC165項及びBC166項並びに設例14A】**
- （…以下省略）

IFRIC解釈指針第21号

賦課金

範 囲

- 4 本解釈指針の目的上、賦課金とは、経済的便益を含んだ資源の流出であって、政府が法令（すな

わち、法律あるいは規則)に従って企業に課すものであり、次のもの以外のものである。

- (a) 他の基準の範囲に含まれる資源の流出 (IAS 第12号「法人所得税」の範囲に含まれる法人所得税など) **【参照：結論の根拠BC6項】**
- (b) 法令違反に対して課される罰金又は他の反則金
【参照：結論の根拠BC8項】

「政府」とは、政府、政府機関及び、地方、国内又は国際のいずれであれ類似の機関を指す。

BC6 解釈指針委員会は、本解釈指針の目的上、賦課金は、政府が法令（すなわち、法律あるいは規則）に従って課す、経済的便益を含んだ資源の流出のうち、他の基準の範囲に含まれる資源の流出 (IAS 第12号の範囲に含まれる法人所得税など) を除いたものであると決定した。企業が政府に代わって回収して政府に送金する金額（付加価値税など）は、当該金額を回収して送金する企業にとって経済的便益を含んだ資源の流出ではない。解釈指針委員会は、IAS 第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」及びIAS 第24号「関連当事者についての開示」に示されている「政府」という用語の定義を使用することを決定した。 **【参照：第4項】**

以 上