

Hong Kong Tax Alert

21 September 2020
2020 Issue No. 13

HKFRS第16号に基づくリース料の税務上の取扱い

内国歳入局(以下、「IRD」)は先週、「HKFRS第16号が適用される場合のリースの税務上の取扱い」に関するガイダンス(以下、「当該ガイダンス」)をウェブサイト上で公表しました¹。

当該ガイダンスは、具体的に以下のことを規定しています。

- i. 香港財務報告基準第16号(以下、「HKFRS第16号」)に基づき損益計算書に認識されるオペレーティング・リースに係る使用权(ROU)資産の減価償却費、及び関連するリース負債に関する支払利息は、収益性のあるリース費用であり、損金算入が可能である
- ii. 上記(i)の代わりに、納税者は、契約上の支払期限に関連した査定対象年度に到来する支払リース料を一貫して損金算入することが一般的に認められる
- iii. 使用权資産の減損損失は、予想損失であり、通常、一時の損金算入が認められないが、オペレーティング・リースの残存期間にわたって定額法により配分された金額が損金算入される
- iv. 投資不動産として評価されるオペレーティングリースのサブリースに関する公正価値の変動は、未実現損益として税務計算から除外されるものの、当初認識された使用权資産はオペレーティング・リース期間にわたって定額法により配分された金額が損金算入される

当該ガイダンスの公表にもかかわらず、特定の状況下では、リースに関連する税務上の調整が行われるかどうか、またはどのように行われるかが複雑になる可能性があるため、必要に応じて、税務専門家のアドバイスを求める必要があります。

¹ 当該ガイダンスは、次のリンクからアクセスできます。

https://www.ird.gov.hk/eng/tax/bus_lease16.html

オペレーティング・リースの使用権と支払利息

HKFRS第16号は、借手のリース取引に対する単一の会計モデルを導入し、リース期間が12ヶ月を超えるすべてのリースについて、原資産の価値が少額である場合を除き、資産及び負債として認識することを要求しています。

HKFRS第16号の下、リース借手の貸借対照表上、リース原資産の使用権を表す使用権資産及び、将来の支払リース料の現在価値を表すリース負債が計上されます。

また、オペレーティング・リースの借手の損益計算書上、使用権資産の減価償却費及びリース負債に関する支払利息が費用として計上されます。言い換えれば、当該会計処理により、当該リース借手がリース期間にわたって使用するための使用権資産を取得したとする取引の経済的実体を反映しています。

前述の会計処理にもかかわらず、当該ガイダンスでは、当該リースが法律上、オペレーティング・リースである場合、損益計算書に計上される減価償却費と支払利息の総額が、当該資産の継続使用のための使用料に相当するものとされています。

したがって、発生主義で会計処理される2つの勘定科目が、いずれも収益性のある費用であり、損金算入の対象となります。そのため、上述の勘定科目が会計期間中の契約上の支払リース料を表しているかどうかは関係ありません。

単純なケースでは、勘定科目で認識された使用権資産の減価償却費とリース負債に関する支払利息の総額は、リース期間中の契約上のリース料の総額に相当します。ただし、特定の会計期間においては、2つの勘定科目の金額が一致しない場合があります。

これが本質的にはタイミングの問題に過ぎないことから、当該ガイダンスでは、租税回避の要素が含まれていない限り、IRDは、納税者が契約上の支払期限が査定対象年度中に到来する支払リース料を一貫して損金算入することを認めています。

オペレーティング・リースの使用権資産の減損損失

HKFRS第16号では、リース借手が香港会計基準（以下、「HKAS」）第36号「資産の減損」を適用し、使用権資産の減損の有無を判定し、減損損失の会計処理を行うことを要求しています。

新型コロナウイルス感染拡大により、事業が大幅に縮小若しくは中断した場合など、減損の兆候が存在する場合には、企業は使用権資産の回収可能価額を見積もる必要があります。それに伴い、当該企業が、使用権資産の利用により生じると予想されるキャッシュ・フローを残存耐用年数にわたって見積もることが必要になります。減損損失は当該使用権資産の帳簿価額が回収可能価額を上回った場合に発生します。

当該ガイダンスでは、このような減損損失がほとんどの場合において予想損失であり、Nice Cheer Investment v CIR (2013) 16 HKCFAR 813で確立された原則に基づき、損金算入の対象とならないとしています。

しかし、このような減損損失は、使用権資産の帳簿価額を減少させ、その減価償却は損益計算書に計上されるリース費用総額の一部として表されることになります。

つまり、使用権資産の帳簿価額は減損損失により減額された後、当該資産の減価償却費は、リース負債に関する支払利息とともに、実際に発生したリース費用の一部のみを表すことになります。

したがって、当該ガイダンスは、IRDがリースの残存期間にわたって減損損失を定額法で配分して損金算入することを認めています。それと同様に、減損損失の戻入れがその後行われた場合、当該戻入れは税務上、リースの残存期間にわたって定額法で配分されます。

(i) 上記の方法による減損損失とその戻入れの税務上の配分、及び(ii)使用権資産の残存簿価に関する減価償却費とリース負債に関する支払利息の損金算入が認められるという複合的な効果は、各査定対象年度に実際に発生したリース費用の総額を概ね表しています。

投資不動産として評価されるオペレーティング・リースのサブリースによる公正価値の変動

HKFRS第16号は、ある事業者がオペレーティング・リースを別の事業者へサブリースする場合（すなわち、当該事業者はリース貸手となる）、ヘッドリースとサブリースを別個の契約として会計処理することを求めています。

サブリースをオペレーティング・リースに分類した場合、ヘッドリースに対するリース負債と使用権資産を保有することになります。当該ヘッドリースに関する使用権資産が投資不動産の定義を満たしている場合には、HKAS第40号「投資不動産」に従って公正価値モデルを適用することが可能です。すなわち、当該使用権資産は各期末の時価に基づいて評価され、その価値変動は損益計算書に計上されます。そのため、原価モデルとは異なり、当該使用権資産に関する減価償却費は発生しません。

当該ガイダンスでは、ヘッドリースに関する公正価値の変動は課税または損金算入の対象となりません。なぜなら、Nice Cheer判例で確立された原則に基づき、当該損益が実現損益を表すものではないからです。

それにもかかわらず、当該使用権資産の減価償却費に反映させるであろう実際に発生したリース費用の概算について、当該ガイダンスでは、当初認識した使用権資産の金額をヘッドリースのリース期間にわたって定額法で配分した金額を損金に算入することを認めています。

このアラートの別添では、上記を説明するためのガイダンスの設例をご紹介します。

論評

オペレーティング・リースに関する減損損失は、十分な精度で把握できない予想損失であり、Nice Cheer判例で確立された原則の下で損金算入されませんが、例外もあり得ます。

例えば、Herbert Smith v Honour 72 TC 130という英国の判例では、納税者が空室となったオフィスビルを支払うべきリース料よりも実質的に下回るリース料でリースの全残存期間にわたってサブリースした場合、当該オフィスビルに関する損失引当金は、損金算入が可能とされました。

以上のことから、当該ガイダンスの公表にもかかわらず、リースに関する税務上の調整の有無や方法は、状況によっては複雑になる可能性がありますので、必要に応じて、税務専門家のアドバイスを求める必要があります。



別添

設例

香港のヘッドリース事業者は、あるオフィスビルを所有しており、以下の条件でサブリース事業者にリースするという合意をしました。

- ▶ リース期間: 5年
- ▶ 年間リース料: 年間20万香港ドル

そこで、香港のサブリース事業者は、当該オフィスビルの全室を10名のテナントに、リース期間1～3年間、更新なしの条件でサブリースしました。そのオフィスビルは一等地にあったため、同サブリース事業者は、リース期間が満了したとしても、すぐに新テナントを見つけることができると確信していました。

当該サブリース事業者は、これらのサブリースをオペレーティング・リースとして会計処理しました。また、使用権資産（オフィスビルのリース）の会計処理にあたり、HKAS第40号に基づいて公正価値モデルを適用しました。当該サブリース事業者の追加借入利率は2%であり、ヘッドリースに関する初期直接コスト、前払いリース料、原状回復費用がありませんでした。

以下を前提に、使用権資産の公正価値を算定しました。

- ▶ サブリースの計算利率: 平均2%
- ▶ ヘッドリース開始時のリース負債（リース料の正味現在価値）: 942,692香港ドル（割引率: 2%）
- ▶ 予想年間リース料収入: 年間40万香港ドル

香港のサブリース事業者によるリース取引の当初認識と測定:

会計項目		Dr	Cr
初年度の開始	Dr. 使用権資産	\$942,692	\$942,692
	Cr. リース負債		
初年度の終わり	Dr. 使用権資産	\$580,400	\$580,400
	Cr. 公正価値収益 (P/L)		
	Dr. 支払利息	\$18,854	\$18,854
	Cr. リース負債		
	Dr. リース負債	\$200,000	\$200,000
	Cr. 現金		
	Dr. 現金	\$400,000	\$400,000
	Cr. リース収益 (P/L)		

香港のサブリース事業者は、初年度～5年目の損益計算書において、年間40万香港ドルのサブリース収入を認識します。

香港のサブリース事業者は、以下のスケジュールに基づいて損益計算書上、支払利息を認識します。

	リース料支払	支払利息	元本返済	リース負債
	\$	\$	\$	\$
初年度の開始				942,692
初年度の終わり	200,000	18,854	181,146	761,546
2年目の終わり	200,000	15,231	184,769	576,777
3年目の終わり	200,000	11,536	188,464	388,313
4年目の終わり	200,000	7,766	192,234	196,079
5年目の終わり	200,000	3,921	196,079	0
合計	1,000,000	57,308	942,692	

損益計算書に計上された支払利息について損金算入が認められます。

香港のサブリース事業者は、リース期間中の各年度末における使用権資産の公正価値変動について、以下の予想キャッシュ・フローに基づいて会計処理します。

	初年度	2年目	3年目	4年目	5年目
	\$	\$	\$	\$	\$
サブリースによる収入	400,000	400,000	400,000	400,000	400,000
支払リース料	(200,000)	(200,000)	(200,000)	(200,000)	(200,000)
キャッシュ・フロー(純額)	200,000	200,000	200,000	200,000	200,000
使用権リース資産の公正価値	1,523,092	1,153,554	776,625	392,157	0
損益計算書に計上される公正価値損益	580,400	(369,538)	(376,929)	(384,468)	(392,157)

損益計算書に計上された年間の公正価値損益は、事業所得税の目的上は無視されます。これに代えて、942,692香港ドル(すなわち、580,400香港ドル-369,538香港ドル-376,929香港ドル-384,468香港ドル-392,157香港ドル)という公正価値変動の総額は当該リースの当初認識時における使用権資産の価値を表しており、リース期間にわたって定額法により配分され損金算入されます。

各年度の公正価値の算定に影響を与える情報(利息や稼働率の変化など)が把握できない場合、リース期間における使用権リース資産の公正価値の変動を正確に把握することが困難となる可能性があります。このような状況においては、認識された使用権リース資産(すなわち、942,692香港ドル)を、当該ヘッドリースの期間にわたって定額法により損金算入することが認められます。リース負債の支払利息と合わせて当該使用権資産の減価償却費は、概ね定額法により損金算入の対象となる当該ヘッドリースに基づく年間リース料の支払額になります。

当該基準が一貫して適用され、かつ、租税回避の要素が存在しない限り、当該ヘッドリースに基づく契約上のリース料の支払額(すなわち、200,000香港ドル)を損金として算入することが可能です。つまり、損金算入をする場合、支払利息、減価償却費、または公正価値変動を損金算入する代わりに、初年度～5年目について20万香港ドルまで損金算入が認められます。



Hong Kong office
Agnes Chan, Managing Partner, Hong Kong & Macau
22/F, CITIC Tower, 1 Tim Mei Avenue, Central, Hong Kong
Tel: +852 2846 9888 / Fax: +852 2868 4432

Ian McNeill Deputy Asia-Pacific Tax Leader +852 2849 9568 ian.mcneill@hk.ey.com			
Non-financial Services		Financial Services	
David Chan Tax Leader for Hong Kong and Macau +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com		Paul Ho Tax Leader for Hong Kong +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com	
Business Tax Services / Global Compliance and Reporting		Business Tax Services / Global Compliance and Reporting	
Hong Kong Tax Services		Hong Kong Tax Services	
Wilson Cheng +852 2846 9066 wilson.cheng@hk.ey.com	Tracy Ho +852 2846 9065 tracy.ho@hk.ey.com	May Leung +852 2629 3089 may.leung@hk.ey.com	
Ada Ma +852 2849 9391 ada.ma@hk.ey.com	Grace Tang +852 2846 9889 grace.tang@hk.ey.com	Karina Wong +852 2849 9175 karina.wong@hk.ey.com	
China Tax Services		China Tax Services	
Ivan Chan +852 2629 3828 ivan.chan@hk.ey.com	Lorraine Cheung +852 2849 9356 lorraine.cheung@hk.ey.com	Sam Fan +852 2849 9278 sam.fan@hk.ey.com	
Becky Lai +852 2629 3188 becky.lai@hk.ey.com	Carol Liu +852 2629 3788 carol.liu@hk.ey.com		
International Tax and Transaction Services		Michael Stenske +852 2629 3058 michael.stenske@hk.ey.com	
International Tax Services		International Tax and Transaction Services	
Transfer Pricing Services		International Tax Services	
Jo An Yee +852 2846 9710 jo-an.yee@hk.ey.com	Martin Richter +852 2629 3938 martin.richter@hk.ey.com	Kenny Wei +852 2629 3941 kenny.wei@hk.ey.com	
Transaction Tax Services		James Badenach +852 2629 3988 james.badenach@hk.ey.com	
David Chan +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com	Jane Hui +852 2629 3836 jane.hui@hk.ey.com	Eric Lam +852 2846 9946 eric-yh.lam@hk.ey.com	Qiannan Lu +852 2675 2922 qiannan.lu@hk.ey.com
		Vanessa Chan +852 2629 3708 vanessa-ps.chan@hk.ey.com	
		Adam Williams +852 2849 9589 adam-b.williams@hk.ey.com	
		Transfer Pricing Services	
		Justin Kyte +852 2629 3880 justin.kyte@hk.ey.com	
		Transaction Tax Services	
		Rohit Narula +852 2629 3549 rohit.narula@hk.ey.com	

Asia-Pacific Tax Centre			
Tax Technology and Transformation Services	International Tax and Transaction Services	Indirect tax	Global Compliance and Reporting
Albert Lee +852 2629 3318 albert.lee@hk.ey.com	US Tax Desk	Tracey Kuuskoski +852 26752842 tracey.kuuskoski@hk.ey.com	Cherry Lam +852 2849 9563 cherry-lw.lam@hk.ey.com
Robert Hardesty +852 2629 3291 robert.hardesty@hk.ey.com	Jeremy Litton +852 3471 2783 jeremy.litton@hk.ey.com		
	Operating Model Effectiveness		
	Edvard Rinck +852 2675 2834 edvard.rinck@hk.ey.com		

EY | Assurance | Tax | Strategy and Transactions | Consulting

About EY
EY is a global leader in assurance, tax, strategy, transaction and consulting services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation are available via [ey.com/privacy](https://www.ey.com/privacy). For more information about our organization, please visit [ey.com](https://www.ey.com).

© 2020 Ernst & Young Tax Services Limited.
All Rights Reserved.

APAC no. 03011047
ED None.

[ey.com/china](https://www.ey.com/china)

About EY's Tax services
Your business will only succeed if you build it on a strong foundation and grow it in a sustainable way. At EY, we believe that managing your tax obligations responsibly and proactively can make a critical difference. Our 50,000 talented tax professionals, in more than 150 countries, give you technical knowledge, business experience, consistency and an unwavering commitment to quality service – wherever you are and whatever tax services you need.

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, legal or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

Follow us on WeChat
Scan the QR code and stay up to date with the latest EY news.

