



弁護士・公認会計士 [武藤 雄木](#)  
弁護士 [宮坂 智](#)

オフィスビル等を賃借した場合に、フリーレント期間（無償賃貸借期間）が設けられている場合があります。この「フリーレント」とは、賃貸借契約を締結した際に、一定期間の賃料を無償とする契約のことを指します。フリーレントが設定されることにより、賃借人は賃借開始時の費用を抑えることができ、初期費用を削減できることとなります。

このように、フリーレント期間が定められるケースも少なくないところ、法人税法上、フリーレント期間における賃料をどのように取り扱うかについては明確な定めがありませんでした。

令和7年における法人税基本通達の改正において、フリーレント期間における賃料の損金算入について、具体的な定めが新設されましたので、当該改正を踏まえて、フリーレント期間における賃料の支払いに関する法人税法上の取扱いについてご紹介いたします。

## 1 フリーレントに対する従来の法人税法上の取扱い

通常、法人が賃借するオフィス等の賃料については、「地代家賃」等として損金算入されることとなります。もっともフリーレント期間が存在する場合には、当該期間については賃料の支払が発生しないため、どのように損金算入するのかが問題となります。

フリーレント期間が存在する場合の損金算入の方法としては次の2つの方法が考えられます。

### ① 賃料の支払日の属する各事業年度に損金算入する方法

この方法による場合、例えば、3月決算の法人において、2026年1月から12月までの期間、月額100万円でオフィスを賃借したところ、1月から3月分についてフリーレント



日までに当該費用に係る債務が成立していること、(b)当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること、(c)当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであることの3つの要件を充足する必要があるとされています（法人税基本通達 2-2-12）。この点、フリーレントについては、賃貸借期間中の目的物の使用収益はできるものの、賃料の支払が不要とされる以上、賃借人において賃料支払義務を負っておらず、上記債務確定の要件を充足せず、損金算入はできないものとも考えられます。

したがいまして、これまで実務上は、①の方法により損金算入されているケースが多いと考えられます。

## 2 改正法人税基本通達について

### (1) フリーレントに関する改正法人税基本通達の概要

2024年9月に企業会計基準委員会が公表した「企業会計基準適用指針第33号 リースに関する会計基準の適用指針」（以下「本適用指針」といいます。）の第82項では、貸手のオペレーティング・リースについて、「貸手のリース期間に無償賃貸期間が含まれるときは、貸手は、契約期間における使用料の総額（ただし、将来の業績等により変動する使用料を除く。）について契約期間にわたり計上する」と定められ、貸手における会計処理としては、無償賃貸期間（フリーレント期間）を含めた契約期間全体について賃料の総額を収益として計上するとされました。改正法人税基本通達では、本適用指針の定めを踏まえて、フリーレント期間が定められた契約につき、一定の要件（後述します。）を充足する場合には、法人税法第53条第1項<sup>2</sup>に係る契約に基づいて支払う金額について、損金経理をすることを前提に、その金額が賃借期間にわたり支払われるべきものとした場合に、各事業年度中に支払われるべきこととなる金額を各事業年度に損金算入するとしました（法人税基本通達 12の5-3-2）。すなわち、一定の要件を充足し、かつ損金経理した場合には、フリーレント期間が定められた契約に関する法人税の処理につき、上記1②の方法を採用できることを決めました。

また、リース会計基準について強制適用の対象ではない中小企業においても法人税基本通達 12の5-3-2の要件を充足する限り、同通達の適用の対象となり得るため、中小企業についても、上記1②の方法により、損金処理を行うことが可能です。

なお、同通達により上記1②の損金処理が可能となったのであり、上記1①の方法による損金処理も引き続き行うことは可能です。

<sup>2</sup> 令和7年度の税制改正により、法人税法第53条第1項において、法人が賃貸借取引によりその賃貸借取引の目的となる資産の賃借を行った場合において、その賃貸借取引に係る契約をした事業年度以後の各事業年度においてその契約に基づきその法人が支払うこととされている金額があるときは、その支払うこととされている金額のうちその各事業年度において債務の確定した部分の金額は、その各事業年度において損金の額に算入することとする別段の定めが設けられました。

## (2) フリーレントに関する法人税基本通達 12 の 5-3-2 が適用できない場合

法人税基本通達 12 の 5-3-2 が適用されない一定の要件として挙げられるのは、「課税上弊害があるもの」であり、同通達は一定の要件として、下記 2 点を挙げています。

- ① 当該無償等賃借期間に関する定めがないとした場合に当該賃貸借取引につき支払うこととなる金額と当該契約に基づき支払うこととされている金額との差額が当該契約に基づき支払うこととされている金額のおおむね 2 割を超える場合
- ② 当該賃借期間の開始の日の属する事業年度終了の日において、当該無償等賃借期間内の日の属する各事業年度のいずれかの事業年度で、当該事業年度における賃借期間のおおむね 5 割を超える期間が賃料の支払がない又は通常に比して少額であるものとなると見込まれる場合（当該契約に係る無償等賃借期間が 4 月を超える場合に限り。）

これらの場合に「課税上弊害があるもの」として按分による損金算入を制限した理由としては、上記 1①の方法による場合よりも損金算入時期が早くなることになる影響が大きくなるフリーレントについては、対象外とする点にあると考えられます。

①は、「フリーレント期間の定めがないとした場合に支払うこととなる金額」と「フリーレント期間の定めがされた契約に基づいて支払うこととなる金額」の差額が、「フリーレント期間の定めがされた契約に基づいて支払うこととなる金額」のおおむね 2 割を超える場合とされています。例えば、上記 1①において記載した例に基づくと、フリーレント期間の定めがないとした場合に支払うこととなる金額は、100 万円×12 か月=1200 万円、フリーレント期間の定めがある場合に支払うこととなる金額は、100 万円×9 か月=900 万円であり、差額は、300 万円となります。300 万円は、900 万円の約 33%に相当する金額であり、おおむね 2 割の範囲を超えるため①によって「課税上弊害があるもの」に該当することになります。

②は、フリーレント期間が属する事業年度のうち、おおむね 5 割を超える期間が「賃料の支払がない又は通常に比して少額であるもの」となると見込まれる場合には、「課税上弊害があるもの」に該当することになるとされています。例えば、上記 1①において記載した例に基づくとすると、2026 年 3 月期においては、全賃貸借期間がフリーレント期間となるため、「当該事業年度における賃借期間のおおむね 5 割を超える期間が賃料の支払がない…と見込まれる場合」に該当いたしますが、無償等賃借期間が 4 月以内であるため「課税上弊害があるもの」に該当しません。

## 3 おわりに

従前、フリーレント期間のある契約についての法人税の損金処理について明確な定めがなく、上記 1②の按分による損金算入について、法人税法上許容されるかについては判断が分かれて

いたところ、令和7年の法人税基本通達の改正によってこの点が明確となり、損金経理を前提として、「課税上弊害があるもの」に該当しない限り上記1②の按分による損金算入が許容されることが明らかとなりました。もっとも、法人税基本通達12の5-3-2に基づく按分（上記1②の方法）による損金算入をするには、損金経理されていることが前提となるところ、会計処理については継続性の原則<sup>3)</sup>より自由に変更することができないため、注意が必要です。

---

<sup>3</sup> 企業会計原則の一般原則の1つで、「企業会計は、その処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない」というもの。これにより、1つの会計事実について複数の会計処理が認められるときに、採用したある会計処理を原則としてその後も継続して適用し続ける必要があります。

【執筆者】



[武藤 雄木](#)（弁護士、公認会計士）  
E-mail: [yutou@iwatagodo.com](mailto:yutou@iwatagodo.com)

2003年慶応義塾大学経済学部卒業。  
2003年～2006年中央青山監査法人勤務。  
2008年東京大学法科大学院修了。2009年弁護士登録。  
2015年～2017年東京国税局調査第1部勤務。  
会社法、金融商品取引法など企業法務案件全般、各種M&A取引、税務調査、税務争訟対応、IPO支援、企業不祥事に関する危機管理対応、コーポレートガバナンス・内部統制システムに関する法的助言を行う。



[宮坂 智](#)（弁護士）  
E-mail: [satoshi.miyasaka@iwatagodo.com](mailto:satoshi.miyasaka@iwatagodo.com)

2019年中央大学法学部卒業。  
2021年一橋大学法科大学院修了。2022年弁護士登録。  
コーポレート分野、労務分野、税務分野など企業法務一般を担当している。

## 岩田合同法律事務所

1902年(明治35年)、司法大臣や日本弁護士連合会会長を歴任した故・岩田宙造弁護士が「岩田宙造法律事務所」を開設したことに始まる、我が国において最も歴史のある法律事務所の一つです。開設当初より、我が国を代表する企業等の法律顧問として多数の企業法務案件に関与しております。日本法弁護士約120名が東京・札幌の両オフィスに所属し、日本語対応も可能な中国法弁護士、フランス法弁護士、米国各州弁護士資格を有する多数の弁護士のほか、特別招聘顧問として元最高裁判所長官大谷直人氏、特別顧問として前公正取引委員会委員長古谷一之氏、前金融庁長官井藤英樹氏が在籍しております。

〒100-6315 千代田区丸の内二丁目4番1号 丸の内ビルディング 15階  
岩田合同法律事務所 広報： [newsmail@iwatagodo.com](mailto:newsmail@iwatagodo.com)

※本ニュースレターは一般的な情報提供を目的としたものであり、法的アドバイスではありません。また、その性質上、法令の条文や出展を意図的に省略している場合があり、また情報としての網羅性を保証するものではありません。個別具体的な案件については、必ず弁護士にご相談ください。