
ロシアのリース制度

社団法人リース事業協会

本レポートは、当協会が2009年に実施したロシアのリース制度に関する調査の結果である。次の留意事項を確認のうえ、本レポートを利用されたい。

【留意事項】

- ・当協会は、本レポートの利用者に対していかなる責任も負わない。
- ・記述内容以外の事項については調査で確認していない。
- ・調査実施後の制度変更等についてはフォローしていない。

目次

第一部 ロシア連邦領内における支店、代表部、子会社の設立

1. 外国企業の支店（代表部）に関する一般規定
2. 支店及び代表部の国家登記
3. 子会社の国家登記
4. 財務監視委員会における法人の登記
5. ロシア企業及び外国企業に適用される法令
6. ファクタリング及び融資に関するリース会社の活動規制
7. リース会社及び金融会社に関する法令の相関関係

第二部 ファイナンス・リースに関する法令とリース契約

1. リースに関する法令の概要、民事法令
2. ファイナンス・リースの特徴
3. リース契約の本体部分
4. リース物件に対する所有権、リスク、保険
5. リース物件の借手への引き渡し
6. リース料
7. 契約の通貨、支払通貨、取引証明書
8. 債権債務関係の当事者の交替
9. 個々の種類の資産に係る取引の特別な規制
10. 契約期間の満了に伴うリース物件の扱い
11. 契約の解除
12. 強制的な預金の引き落とし
13. 保全措置
14. 監査及び管理

第三部 税金に関する法令の概要

1. ロシア連邦領内で徴収される税金の種類
2. 法人利潤税
3. 付加価値税
4. 資産税

5. 車両税
6. 所得税
7. 統一社会税

第四部 ロシアにおけるリース業務の会計処理

1. ロシアにおけるリース業務の会計処理
2. 会計処理の方法
3. 会計処理と課税の間に見られる差異

第五部 国際リース及び国際物品売買

1. 国際リース取引に適用される法律
2. 国際リース取引の通関規制

第一部 ロシア連邦領内における支店、代表部、子会社の設立

1. 外国企業の支店（代表部）に関する一般規定

ロシアのリース会社の場合と同様に、外国企業のリース会社の支店、代表部または子会社を国家登記する際、他の事業活動を行う者に求められる要求と異なる特別な要求は求められないことから、ロシア連邦領内でのリース事業に対して特別な許可（ライセンス）の取得が求められることはない。

ロシア連邦領内における外国企業の支店及び代表部の法的位置づけは、ロシア連邦民法典に規定されている。

ロシア連邦民法典第 55 条によれば、代表部とは、法人の利益を代表し、当該利益を守る法人の現地部門のことであって、当該法人の所在地とは異なる場所に所在する現地部門のことである。支店とは、代表部の機能を含む、法人の機能の全てもしくは一部を遂行する法人の現地部門のことであって、当該法人の所在地とは異なる場所に所在する現地部門のことである。

支店も代表部も、ロシアの法令に従えば法人ではない。こうした状況が、これらを国家登記する際の特質を条件づけており、代表部（支店）を登記するときと、子会社を登記するときの相違を生みだしている。

ロシア連邦民法典第 55 条の規定から理解されるように、外国企業の代表部は、専ら当該外国企業の利益を代表する活動のみを行う（例えば、専門家が来訪する際の便宜を確保する、また、顧客と予備交渉を行うなど、代表部の機能を遂行する）ことができるが、代表部はリース事業を行う権限を持たない。すなわち全ての契約は本社の名義で締結されなければならない。こうしたことにより、実務においては、ロシア連邦の居住会社であるリース子会社に比べ、ロシアに代表部や支店を有する外国リース会社の競争力が損なわれているという、貸手にとっても借手にとっても大きな問題を引き起こしているのである。

支店の場合には自らリース契約を締結することができるが、それでも支店の活動を困難にする否定的な要因が数多く存在する。こうした要因の例として、非居住者と決済を行う際の取引証明書の開示と関連して通貨管理の手続を経る借手の義務、自動車両を国家交通安全監督局に登録する複雑な手続などを挙げることができる。

注釈: 現在、事実上全ての外国リース会社が、ロシア連邦に登記された法人子会社を通して、ロシア連邦領内での活動を行っている。こうした事実によっても、ロシア連邦領内で事業を行うために支店及び代表部を通して行うことが「不便」であることが、間接的に裏付けられている。

2. 支店及び代表部の国家登記

支店及び代表部の登記は、国家認定という形で行われる。支店及び代表部の国家認定を行う機関は、ロシア連邦法務省付属の国家登記院である。

支店及び代表部の国家認定は、暫定規定「ロシア連邦領内に設立される外国法人支店の認定手続について」（1999年12月31日にロシア連邦法務省により承認）で定められる手続に従い行われる。

支店の認定期間は5年間までであり、認定期間は延長することができる。支店の国家認定に対しては、国税が徴収されるほか、支店の登記に対して、支店の認定期間に応じた手数料が徴収される。

代表部は、ロシア連邦領内で認定を受けた外国企業代表部の総括国家登記簿に登録される。代表部の認定期間は1年、2年または3年間で、認定期間を延長することもできる。代表部の認定に対しては、認定期間に応じた手数料が徴収されるが、国家認定に対して国税は徴収されない。

支店または代表部が認定された後、ロシア連邦領内で活動を始めるまでに、連邦税務庁管理局への登録、連邦国家統計庁でのコード番号の受け取り等の手続が必要である。

支店、代表部、その他の現地部門を通じてロシア連邦で活動を行う外国組織を税務機関に登録する手続は、ロシア連邦税務省命令2000年4月7日付第AP-3-06/124号「外国組織の税務機関における登録の特殊性に関する規定の承認について」で定められ、当該命令に従い、外国組織を納税者登録するための必要書類を税務機関に提出しなければならない。

3. 子会社の国家登記

ロシア連邦の法令では、外国の自然人または法人により設立された企業に対し、ロシアの設立者と比べ、いかなる追加となる事項も要求されない。

ロシア連邦領内で法人の国家登記を行う際に選択される最も一般的な法的組織形態は、株式会社及び有限責任会社である。

株式会社の国家登録手続は、ロシア連邦民法典及び連邦法1995年12月26日付第208-FZ号「株式会社について」（以下「株式会社法」という。）により定められている。

株式会社法では、公開型株式会社と非公開型株式会社の2種類の株式会社が定められている。公開型株式会社と非公開型株式会社の最も大きく異なる点は、公開型株式会社は、会社が発行する株式の公開を行う権利及びこの株式を不特定多数の者に自由に売却する権利を持っていることであり、また、公開型株式会社の株主数に制限はない。

非公開型株式会社の株主は、この会社の他の株主により売却される株式の取得に対する優先権を持っている。非公開型株式会社の株主数は50人を超えることができない。

会社の設立に関する決定は設立総会で下される。一個人のみを出資者とする会社を設立する場合、この会社を設立する決定はこの者一人により下される。株式会社の設立者（株主）となれるのは任意の自然人及び法人であり、これには外国の自然人及び法人も含まれる。

会社の設立者は、会社設立に係る共同の活動を設立者が実施する方法、会社の定款資本額、設立者に配分される株式のカテゴリー及び種類、その支払額及び手順、会社設立に係る設立者の権利及び義務を定める会社設立契約を互いに取り交わす。会社設立契約書は会社の設立文書ではない。

公開型株式会社の定款資本は10万ルーブル（約3000米ドル）以上、非公開型株式会社の定款資本は1万ルーブル（約300米ドル）以上でなければならない。定款資本に上限額は定められていない。定款資本額及び株価はロシアの通貨であるルーブルで設定される。

最低定款資本でリース会社を設立したとしても、通常、リース事業を実施する上での妨げとはならない。その理由としては、リース取引の借手が財務健全性の観点から貸手を評価することはまれであり、またロシア連邦では大多数の法人が最低資本で登記されているためである。しかし、定款資本が最低額であることが、金融機関にとっての借主であるリース会社にマイナス要因として作用することもある。

会社設立契約書に1年を下回る期限が設定されていない場合、会社が国家登記された時点から1年以内に、会社の株式は完全に払い込まれていなければならない（定款資本として全額払い込まれる）。会社設立に際して配分された会社株の50%以上は、会社が国家登記された時点から3カ月以内に払い込まれていなければならない。

株式会社の国家登記以外にも（法的組織形態が非公開型株式会社であるか公開型株式会社であるかを問わず）、株式の発行及び株式発行に関する報告書が、連邦有価証券委員会で登記されることになっている。

有限責任会社の設立手続は、ロシア連邦民法典及び連邦法1998年2月8日付第14-FZ号「有限責任会社について」（以下「有限会社法」という。）で定められている。

株式会社の場合と同様に、任意の（ロシア及び外国の）市民及び法人が、有限責任会社の出資者（株主）となれる。但し、一人の株主で構成される法人を唯一の株主として有する法人を除く。会社の出資者（株主）数は50人を超えることができない。会社の設立者は、設立契約書を締結し、定款を承認する。定款は会社の設立文書である。

有限責任会社の最低定款資本額は、1万ルーブル以上（約300米ドル）でなければならない。定款資本額はロシアの通貨であるルーブルで設定される。有限責任会社を国家登記する時点で、その定款資本の半分以上が払い込まれていなければならない。定款資本の残り部分の払込は、設立契約書に定められた期日内（但し、有限責任会社が国家登記された時点から1年を越えない）に実施されなければならない。

会社の出資者（株主）は、定款資本に占める自らの持分を会社の任意の出資者（株主）に売却する、もしくはそれ以外の形で譲渡する権利を有しており、定款に別段の定めがない場合、このような取引を実施するにあたり、他の出資者（株主）の同意は必要とされない。また定款で会社の持分を第三者に移転することを禁止することも可能である。こうした禁止が定められていない場合、会社の出資者（株主）は、第三者に提示された価格で定款資本の持分を優先的に買い取る権利を有する。

法人の国家登記を行う機関は、ロシア連邦税務省である。法人の国家登記の手続は、連邦法2001年8月8日付第129-FZ「法人及び個人事業者の国家登記について」により定められている。

法人の国家登記には、以下の書類を提出する必要がある。

- 1) 所定の書式による国家登記申請書
- 2) プロトコル（報告書）、契約書、または他の書類形式による法人の設立に関する決定文書
- 3) 法人の設立文書（原本または公証手続により証明された写し）
- 4) 外国法人の本国にある当該外国法人の登記簿の抄本または他のこれと同等の法的効力を持つ設立者である外国法人の法的地位の証明書
- 5) 国税の支払に関する書類（株式会社、有限責任会社の登記に係る国税は2000ルーブル）
- 6) 有限責任会社についても同様に、定款資本の価額の50%が払い込まれたことを裏付ける書類を提出しなければならない。当該資本は、人が決済口座を開設する予定の銀行に預金する。

法人の法的住所（所在地）を裏付ける書類は、法律には直接明記されていないが、登記機関で提出することが必ず要求される。この書類として使用できるのは、建物の賃貸借契約締結に関する趣意書、建物所有者が賃貸借契約を後日締結する準備のあることを裏付ける建物所有者の書簡である。

国家登記に関する書類は、申告価額及び内容物の明細が示された書簡を登記機関に郵送するか、もしくは、申請人（法人の代表者または設立者）が直接登記機関に提出しなければならない。

登記申請書における申請人の署名は、公証を受けなければならない。

国家登記の期日は、登記機関に書類が提出された日より5営業日を超えてはならない。

国家登記された結果として、法人は国家登記簿に登録される。登記機関は、国家登記がなされた時点から1営業日以内に、当該法人が統一国家登記簿に登録されたことを示す証明書を、申請人に発行（発送）しなければならない。

4. 財務監視委員会における法人の登記

連邦法 2001 年 8 月 7 日付第 115-FZ 号「犯罪的手段により取得された資金の合法化（資金洗浄）及びテロ行為への融資に対する防止措置について」に従い、6 億ルーブルを超えるリース取引は、ロシア連邦財務監視委員会による強制管理の対象となる。こうした管理の実施のために、リース会社は国家登記された時点から 30 日以内に財務監視委員会で登録を行い、内部管理規則（犯罪的手段により取得された資金の合法化に利用される可能性のある取引の摘発、また、当該取引に係る情報の財務監視委員会への提供に関係したリース会社の義務を定める文書）を登録する義務を負う。

本規則以外にも、財務監視委員会には、リース会社の登記を依頼する申請書及び内部管理規則への合意を求める申請書が提出される。これによりリース会社は、VAT 込みで金額が 60 万ルーブルを超える全てのリース取引に関する情報を財務監視委員会に提供する義務を負う。当該情報は、リースされた資産の受渡文書に署名がなされた日の翌日までに提供されなければならない。

財務監視委員会での登記、財務監視委員会に対する情報提供義務に対する違反があった場合、会社の代表者ないし組織そのものに、行政責任または刑事責任が問われる根拠となりうるのである。

資金または他の資産の取引を実行する組織が、「犯罪的手段により取得された資金の合法化（資金洗浄）及びテロ行為への融資に対する防止措置」に関する法令の強制管理の対象となる取引に関する情報の記録、保管、提供及び内部管理の組織を遵守しない場合には、ロシア連邦行政法典第 15.27 条に従い、責任者に対して 1 万ルーブルから 2 万ルーブル（300～600 米ドル）、法人に対して 5 万ルーブルから 50 万ルーブル（1600～1 万 6000 米ドル）の行政罰金が科せられるか、もしくは 90 日間までの期間における活動の行政停止処分を受けることになる。

5. ロシア企業及び外国企業に適用される法令

ロシア連邦においては、ロシア連邦領内で活動する外国企業及びロシア企業に対し、同等の法的ステータスが与えられている。連邦法 1999 年 7 月 9 日付第 160 号「ロシア連邦における外国投資について」（以下「外資法」という。）の第 4 条には、投資活動及び投資から得た利益の利用に関する外国人投資家の法的地位は、ロシア人投資家の法的地位に比べて、連邦法で定められた例外を除き、劣るものであってはならないと定めている。

外資法には、ロシア連邦領内で活動する外国人投資家を対象に追加の保証が定められて

いる。こうした保証の例として、以下を挙げることができる。

- ・外国人投資家または外国資本の入った営利団体を対象とした資産の国有化及び収用に対する補償の保証
- ・外国人投資家または外国資本の入った営利団体にとって不利となるロシア連邦の法令の改正からの保護
- ・外国人投資家によるロシア連邦領内での投資及び企業活動の遂行に関連して生じた係争の適切な処理の実行に対する保証
- ・収入、利益、その他合法的に得られた現金などのロシア連邦領内での使用及びロシア連邦国外への送金の保証

この一方で、これらの保証は申告に基づく部分が大きいことも指摘せざるを得ない。

なお、ロシア及び外国のリース会社によるビジネスの遂行について、現行法には異なる体制を定める何らの規定も存在せず、また、外国資本の入ったリース会社にとって不利な活動条件を定める何らの制限もしくは禁止も存在しない。

6. ファクタリング及び融資に関係するリース会社の活動規制

ファクタリング事業は、ロシア連邦民法典第43節に規定されている。現行法に従い、ファクタリング事業を実施する権利は、当該事業の実施ライセンスを有する銀行及び他の信用機関にのみ与えられている。このことから、ロシアの法令に従い、リース会社は、ファクタリング契約に基づく財務代理人となることができない。この一方で、ロシアの法令には、リース料を回収する権利を売却するリース会社の権利（ロシアのリース会社であるか外国のリース会社であるかを問わない）に対するいかなる制限も存在しない。

外国リース会社の活動に対する融資について言えば、2006年1月1日にロシア連邦では、資本の移動に関する制限が廃止された。これにより、いかなる制限も受けることなく、リース会社は国際金融市場で資金を調達することが可能となった。これは、銀行及び他の信用機関から受ける与信でも、リース会社の設立者（株主）を含む法人及び自然人からの借入金でも構わない。また、親会社は子会社に無利子貸付を行うことができる。この他にも、企業間信用（分割払いの条件による親会社から子会社への商品の納入）が広く採用されている。

ロシア連邦には、銀行及びその他の金融機関、投資ファンド、保険会社、証券市場の専門関係者、質業者に対して適用される特別な法令が存在する。

リース事業に対しては、他の事業活動を行う企業と比較して追加となる何らかの（特別な）要件は存在しない。したがって、リース事業は、ロシア連邦民法典、リース会社の法的組織形態（有限責任会社、非公開型株式会社、公開型株式会社）を対象とした各事業法、ファイナンス・リースに関する法律といった共通の規制文書により規定されることになる。

例えば、株式会社法第35条では、株式会社の財務状況について、以下の要求事項を定めている。

「2年目及びこれに続く各会計期間の最後に承認を受けるために株主に提示された年次貸借対照表において、または会計監査の結果、会社の純資産額が定款資本を下回ることが明らかとなった場合、会社は、会社の純資産額を下回る水準にまで定款資本が減少したことを公表する義務を負う。もし、2年目及びこれに続く各会計期間の最後に承認を受けるために株主に提示された年次貸借対照表において、または会計監査の結果、会社の純資産額が最低定款資本（公開型株式会社の場合は10万ルーブル、非公開型株式会社の場合は1万ルーブル）の額を下回ることが明らかとなった場合、会社は自らを清算する決定を下さなければならない。」

これと同様の条項が、有限会社法第 20 条にも定められている。

資金の調達に関して言えば、連邦法 1998 年 10 月 29 日付第 164-FZ 号「ファイナンス・リースについて」第 5 条に、以下のとおり直接明記されている。

「リース会社は、ロシア連邦の法令が定める手続に従い、法人及び（または）自然人（ロシア連邦の居住者及びロシア連邦の非居住者）から、リース事業を実施するための資金を調達する権利を有する。」

ロシア連邦の法令では、非居住者からの資金調達に関していかなる制限／追加要求事項も定められていない。したがって、資金調達を行うのがロシア企業なのか外国企業なのかによる規制上の差異は全くない。

ロシア連邦では法令が成文化されており、大部分の法律分野に法典が存在している。これ以外にも、実際の法律適用においては、最高仲裁裁判所総会の決定が益々大きな役割を担い始めており、この決定は、連邦憲法改正法 1995 年 4 月 28 日付第 1-FKZ 号「ロシア連邦における仲裁裁判所について」第 13 条第 2 項に従い、ロシア連邦の仲裁裁判所に対する法的拘束力を持つ。

税法令に関しては、財務省の解釈が重要な役割を担っている。税法典第 34.2 条に従い、ロシア連邦財務省は、納税者、納付金の支払者、納税管理人に対し、税金及び納付金に関するロシア連邦の法令が適用されることについて、書面で説明を行う。また、納税者や納税管理人の義務である税金についての計算方式及び納税申告の書式、その記入方法について承認する。

7. リース会社及び金融会社に関する法令の相関関係

ロシアの法令には「金融会社」という用語が存在しない。上記のとおり、投資会社、銀行、保険会社、証券市場の専門関係者に関する特別な法令が存在する。

兼業としてリース事業に従事する権利を有している銀行を除き、その他の会社は、その設立目的の事業に従事する権利のみを有する。

銀行、投資会社、その他の金融会社の活動を規制する法令は、リースに関する法令とは全く別個の法令であり、リース事業は、ロシア連邦民法典第 34 節及び連邦法 1998 年 10 月 29 日付第 164-FZ 号「ファイナンス・リースについて」による規制のみを受ける。

第二部 ファイナンス・リースに関する法令とリース契約

1. リースに関する法令の概要、民事法令

ファイナンス・リースに関する問題を規制する法令は、おおよそ次のグループに分けることができる。

- 1) ロシア連邦民法典及び連邦法 1998 年 10 月 29 日付第 164-FZ 号「ファイナンス・リースについて」（以下「リース法」という。）を含む民事法令
- 2) ロシア連邦税法典及び課税分野におけるその他の立法機関制定法を含む税法令
- 3) 国際法の規定（1988 年にオタワで採択され、1998 年にロシア連邦で批准された「国際ファイナンス・リースに関するユニドロワ条約」、その他の国際条約）
- 4) ロシア連邦関税法典及びその他の規制文書を含む関税法令
- 5) 連邦法 2003 年 12 月 10 日付第 173-FZ 号「通貨規制及び通貨管理について」並びにロシア連邦政府及びロシア連邦中央銀行によりその権限の範囲内で採択された施行規則を含む通貨規制及び通貨管理に関する法令
- 6) リース事業の行政規制に関する法令（連邦法 2001 年 8 月 7 日付第 115-FZ 号「犯罪的

手段により取得された資金の合法化（資金洗浄）に対する防止措置について」及びこれに基づき採択された規制文書、2006年11月4日に発効した連邦法2006年7月26日付第135-FZ号「競争の保護について」)

ファイナンス・リースは賃貸借の一種であり、賃貸借法律関係を規制するロシア連邦民法典第34節第6款の規制を受ける。

ロシアの法令にはオペレーティング・リース及びファイナンス・リースの区分が存在しないことを考慮し、ファイナンス・リースをその特徴により「通常の」賃貸借と区別する必要がある。

2. ファイナンス・リースの特徴

ロシア連邦民法典及びリース法では、ファイナンス・リースの特徴として以下を挙げている。

a) 法律行為がリース契約として位置づけられるためには、当該資産を特別に貸手が取得しなければならない。

資産の販売業者及びリース契約の物件を選択する権利は借手にある。しかし、ロシア連邦民法典では、借手が資産である設備の販売業者及びリース物件を選択する権利を貸手に移譲することを認めている。

リース契約のいずれの当事者が販売業者を選択したかに応じて、販売業者が自ら引き受けた契約上の義務に違反した場合のリスクが当事者間で配分される。ロシア連邦民法典第670条に定められている規定に従えば、販売業者を選択した責任が貸手にある場合を除き、売買契約に定められている要求事項の販売業者による履行について、貸手は借手に対して責任を負わない。

販売業者の選択が借手により行われた場合、借手は、売買契約の要求事項を販売業者に直接提示する権利を有する（但し、借手は売買契約を解除する権利を持たない）。販売業者の選択が貸手により行われた場合、借手は自らの判断により、資産の販売業者を直接提訴することも、連帯責任を負う貸手を提訴することもできる。

b) リース契約の締結は、売買契約の締結に先立って行われなければならない。この手順に違反した場合、リース契約が法令に違反して締結されたとみなされる根拠となる可能性があり、これにより当該リース契約は無効と認定されうる。

c) リース契約の物件は、事業目的にのみ使用できる。また、貸手には、ファイナンス・リース物件として引き渡すことを目的として資産が取得されることを当該資産の販売業者に通知する義務がある（ロシア連邦民法典第667条）。こうした通知は書面で行われなければならない。リース契約書の本文に含めることも、独立した文書として作成することもできる。後者の場合、販売業者が通知を受けた事実を記録することが重要となる。

上記からわかるように、ファイナンス・リースが伝統的な賃貸借と最も大きく異なる点は、借手により指定された販売業者から資産を取得する義務が貸手にあること、この結果、貸手はリース契約が締結された時点においては、リースとして譲渡される資産の所有者では有り得ないという点である。

こうした条件から、もう一つの重要な条件が導きだされる。即ち、リース契約が期限前に解除された場合、ファイナンス・リースとして譲渡された資産を再度ファイナンス・リースとしては譲渡することはできず、貸手は、この資産を売却するか賃貸に出すことになる。

3. リース契約の本体部分

リース契約の本体部分には、リース契約の物件に関する条項及びリース物件の販売業者に関する条項が定められている。ロシアの法令に従い、リース契約を含む任意の契約は、当事者間で契約の本体部分について合意が得られない場合、締結されていないものとみなされる。

(1) リース契約の物件

リース契約の物件に関する条項は、契約書にリース物件を明確に特定できる情報が記載されている場合に合意されたものと認定される。

ロシア連邦民法典第 666 条によれば、リース契約の物件とすることができるのは、土地及びその他の自然対象物を除く非消費物、つまり、使用の過程で本来の特性が失われない物である。土地及びその他の自然対象物以外にリース契約の物件とすることができないものに、知的活動の成果物（ソフトウェア）及び財産権がある。これは、これらの対象物が民法の観点からすれば物ではないためである。同様に、原料及び他の消耗品もリース契約の物件とすることができない。これらは使用の過程で本来の特性を失い、消失し、または、変化するためである。

エチルアルコール及びアルコール製品の製造に使用される生産設備の場合、賃貸（リースも含む）目的での引き渡しには特別な制限が設けられている。この制限は、連邦法 1995 年 11 月 22 日付第 171-FZ 号「エチルアルコール、アルコール製品、アルコール含有製品の製造及び流通に対する国家規制について」第 8 条に定められている。

リース物件を明確に特定できる情報は、契約書の本体部分に含むことも、また、リース物件について完全かつ詳細に記述する明細書に記入することもできる。

(2) 販売業者に関する条項

販売業者に関する条項は、販売業者の名称が契約書に明記されている場合（販売業者が貸手により選ばれた場合）、または、借手が販売業者を選択する権利を貸手に移譲するという内容の条項が契約書に含まれている場合に、合意されたものと認定される。販売業者になれるのは、任意の自然人または法人である。

また、リース法第 4 条は、同一人が販売業者と借手になることを許している（リースバック）。リースバック契約では、固定資産はあるが十分な量の流動資産を持たない会社に、その資産を売却して、これをファイナンス・リースとして取得することで、流動資産を増やす可能性を提供する。

4. リース物件に対する所有権、リスク、保険

リース法第 11 条に従い、リース契約の対象である資産に対する所有権は、契約の全有効期間にわたり貸手側に維持される。資産を占有及び使用する権利は、リース契約に別段の定めがない場合、借手側に完全に移転される。

リース法第 22 条に従い、あらゆる種類の財物損壊からリース物件を保全する責任、またリース物件の消失、滅失、損傷、不法領得、早期故障、据付または使用中の毀損に絡むリスク及びその他の財産リスクに対する責任は、リース契約に別段の定めがない場合、リース物件が実際に受領された時点より借手が負う。

資産の滅失に対するリスクを借手が負うにもかかわらず、また、リース物件に対して強制保険を付保することが法令で定められていないにもかかわらず、圧倒的多数の場合において、リース会社は資産に保険を付保するよう主張する。財物保険は、貸手が付保するこ

とも（リース料の中に保険料も含まれる）、借手が付保することもできるが、その費用は借手が負担する。資産が付保対象となるリスクの目録は、当事者間の合意に基づき承認される。

ロシア連邦領内において、強制保険は、自動車所有者の民事的責任に対してのみ導入されている。任意保険と同様に、自動車損害賠償責任保険は、任意の契約当事者が加入することができる。

保険に関する法令は、企業の事業リスクに対して付保することが可能であると定めている。しかし実際には、保険会社により提案される保険プログラムでは、通常、2～3件の未払リース料が保険契約に基づき貸手に支払われるだけに制限されており、このような保険契約がリスクの大きさに対応したものであるのかは疑わしい。こうした理由から、企業リスクに対する保険は、ロシア連邦領内で広く普及するに至らなかった。

5. リース物件の借手への引き渡し

ロシア連邦民法典第 668 条の規定によると、リース物件は、販売業者から直接、借手に引き渡される。つまり貸手は、販売業者から借手への物件の引き渡し手続に参加しない。当該規定は、ロシア連邦民法典の大多数の規定と同様、任意の性格を持っており、当事者間の合意に基づき変更することができる。同時にまた、借手に物件が引き渡される際に、販売業者側の代表者が同席することも義務ではない。借手への物件の引き渡しは、運送業者を介して間接的に行うこともできる。

いずれにしても、借手への物件の引き渡しについて定める条項は、当事者間で合意されなければならない。物件に関係する三者間（販売業者、貸手、借手）での受領とすることも、二者間（借手と販売業者、または、貸手と借手）での受領とすることも、または、単独での受領とすることも可能である。この他にも、物件が1人または複数の販売業者により貸手に引き渡され、貸手が全ての物件を取り揃えた後に借手に引き渡すことを契約書に定めることもできる。この場合、物件が貸手の管理下にある間、貸手が滅失（商品の損傷）のリスクを負うことになり、また、リース契約に定める品質基準に一致する物件を全て揃えて借手に引き渡すという責任が貸手に課せられることになるという点に留意する必要がある。

リース物件が指定駅（引き渡し場所）でばらの状態で借手に引き渡されることも多いが、この場合、設置して使用する場所まで商品を輸送するのに追加の支出が必要となる。したがって、引き渡し場所から設置及び／または使用場所まで物件を輸送する費用、据付工事、施工管理、据付場所における販売業者／貸手側の専門作業員の立ち会い、物件が引き渡し場所に輸送された後の物件の保管などに係る費用の当事者間での配分について調整するのが妥当である。

6. リース料

リース法第28条によれば、リース料とは、リース契約の全有効期間におけるリース契約に基づいた支払総額のことであると理解され、これには、リース物件の調達及び借手への引き渡しに伴う貸手側の経費の補償、リース契約に定められた他の役務の提供に伴う経費の補償、また、貸手の収入が含まれる。

リース契約書には、通常、リース料の合計額が示されている。各リース料の支払期日は、リース契約書の不可分な要素であるリース料支払予定表に定められている。リース料支払予定表では、月毎、四半期毎、年毎のリース料の支払期日を定めることができる。貸手の利益保護の観点からすれば、リース料は月毎の支払いとするのが望ましい。なぜなら、こ

のような条件にすれば、借手の支払能力が悪化した場合に、より迅速に対応することが可能となるためである。

リース料は、一定額で支払うことも、逡減または逡増させることも可能である。

ロシア市場では依然として、リース取引の大部分は、借手により前渡金が支払われることを条件として締結されている。近年は、貸手から要求される前渡金の額が30～35%から15～20%まで減少する傾向が続いたとはいえ、昨秋の金融危機の開始と共に、リース会社が、徴収する前渡金を引き上げる方法へと戦略を見直すものと予想される。

上記のとおり、リース会社は、納入業者による売買契約の義務違反に対して責任を負わない。そうした違反には納入の遅れ、内容に不足のある商品／品質に問題のある商品の納入、保証期間内／保証期間後の資産の損傷などが含まれる。このため、貸手は、借手への資産の移転の事実及びこれらの資産の使用の可否に関係なく、リース料の支払いを借手に対して要求することができる。但し、そうした否定的な結果が、貸手の過失によるものである場合は除く。

リース法第28条第3項では、リース料の支払いに関する借手の義務は、リース契約に別段の定めがない場合、借手によりリース物件の使用が開始された時点に発生すると定められている。つまり、同項によれば、貸手はリース料支払義務の発生時点として、資産の使用を開始した時点ではなく、別の時点をリース契約に定めることができる。したがって、リース料支払義務の発生時点に係る条件については、後の紛争を避けるためにも、契約書に明確に記載しておくことが望ましい。

リース法第28条第2項では、「リース料の額は、契約書に定められた期間中、当事者間の合意に基づき変更することができるが、一四半期に1回までとする。」と定められている。したがって、リース料の額を変更する権利が貸手側に発生するようにするために、リース料の見直しの条件を明確にリース契約に定めておく必要がある。リース料が見直される最も一般的な状況としては、税率及び納付金の変更、税金及び納付金の計算方法の変更、リース取引の信用状態の変化、財物保険の条件変更などが挙げられる。

ロシア連邦民法典第622条によれば、契約により定められた資産の返還期限を借手が遵守しなかったとき、契約が期間満了前に解除された場合であっても、貸手は、契約期限後や契約解除後の遅滞した全期間についてリース料を支払うよう借手に請求する権利を有する。つまり、リース契約が解除されたにもかかわらず、借手が何らかの事情により（これは非常に頻繁に見受けられることであるが）資産の使用を続けている状況において、貸手は、契約が解除された時点から現実に資産が返還された時点までの期間について、借手からリース料を徴収する権利を有するのである。

7. 契約の通貨、支払通貨、取引証明書

ロシア連邦の居住者間の決済は、ロシア連邦の通貨であるルーブルでのみ行われる。この点に関し、ロシア連邦民法典第317条によれば、金銭債務（リース料の総額）を外国通貨（ドル、ユーロ、その他の通貨）で設定することが可能であり、この場合、ロシア連邦中央銀行が定める為替レート、または当事者間で合意された為替レートに基づいてロシア・ルーブルに換算し、支払いを行う。

取引証明書とは、貿易契約に基づき借手または購入者の口座が開設される銀行が作成する書類であり、これに基づいて決済が行われることになる。取引証明書の作成手続は、ロシア連邦中央銀行通達2004年6月15日付第117-I号「通貨による取引の実施に関する書類並びに情報の居住者及び非居住者による受任銀行への提出手続、並びに通貨取引の受任銀行による登録及び取引証明書の作成手続について」に定められている。居住者は、取引

証明書を作成するために、非居住者との間で決済が行われる根拠となる契約書（リース契約書）を銀行に提出する。ロシア連邦中央銀行規定 2004 年 6 月 1 日付第 258-P 号「貿易取引における非居住者との通貨取引に関する確認書類及び裏付け情報の居住者による受任銀行への提出手続、並びに通貨取引の実施に対する受任銀行による管理の実施手続について」によれば、非居住者との間で決済を行う居住者は、作業の履行または役務の提供を裏付ける書類が作成された月の末日から数えて 15 日以内に、取引証明書を作成した銀行に当該書類を提出しなければならない。リースにおいては、履行された作業の受渡文書がこの書類に該当する。

8. 債権債務関係の当事者の交替

(1) 借手側における当事者の交替

借手は資産の所有者でないことから、これを処分する権利、つまり、資産に対する所有権の第三者への移転が想定される取引を遂行する（リース物件を売却する、または、投資としてこれを事業組合の定款資本に組み入れる）権利を持たない。借手は、リース物件に担保権を設定する権利を持たない。かかる権利を有するのは、資産の所有者のみである（ロシア連邦民法典第 335 条）。

リース契約の対象である資産に対するその他の行為の実行は、貸手から同意書を得ている場合に限り認められる。このような行為に該当する例としては、特に、転貸借（転リース）を目的とした資産の移転、賃借権譲渡に関する合意の締結、無償使用を目的とした資産の移転、資産の使用権及び占有権の投資としての定款資本への組み入れを挙げることができる。貸手から同意書を得るという条件が遵守されない場合、取引は無効とみなされる。

債権債務関係の当事者の交替について、リース契約で最も見られる事例は、転リース及び賃借権譲渡を目的とした資産の提供である。

① 転リース

転リースの問題は、ロシア連邦民法典第 615 条及びリース法第 8 条の各規定に定められている。リース法第 8 条によると、「転リースとは、リース物件の転貸借の一形態であり、これに際してリース契約の借手は、先にリース契約の貸手から取得したリース物件の一部を構成する資産を、転リース契約の条項に定める期間にわたり有償で占有及び使用させることを目的として、第三者（転リース契約の借手）に引き渡すこと」である。

資産が転リースの形で移転されるのに伴い、販売業者に対する請求権は転リース契約の借手に移転する。

ロシア連邦民法典第 615 条は、転リースの法律関係の当事者に対して制限を設けている。例えば、転リース契約の期間はリース契約の期間を越えることができない。また、転リース契約を締結したという事実に関係なく、貸手に対する債務は最初の借手のもとに留まる。つまり、リース契約に、リース料が転借人の口座から貸手の口座に支払われるという条項を定めることができない。このような条項は、法律に違反するものとして無効と認定される。

リース会社は、資産を転リースすることに同意する場合、リース物件を管理するために貸手が当該物件にアクセスできる使用場所、及び、転リース契約の有効期間という 2 つの必須条件を明確にすることが重要となる。貸手にとって望ましくない結果を回避するには、資産のリース期間を短期（例えば 1 年間）とする条項を定めるのが有効である。この他にも、リース物件を使用する当事者が交替していながら、かかる状況が保険会社に通知されていない場合、保険会社は、資産の標準保険約款に従い、保険金の支払いを拒否する権利

を有するということが貸手は留意する必要がある。即ち、資産に保険を付保しているのが貸手である場合、貸手は、資産の占有者及び使用場所に変更があったことについて、保険会社に通知しなければならない。これに対し、保険を付保しているのが借手である場合には、然るべき義務を借手が担うことになる。

転リースを行う場合、通常、借手は転リース契約をその子会社（持株会社傘下）または提携先と締結しており、その目的は資金の流れを最適化することにある。この場合、占有者の事実上の交替は発生しない。

②賃借権譲渡

ロシア連邦民法典第615条によれば、賃借権譲渡契約の締結は、借手側における債権債務関係の当事者の交替をもたらす。最初の借手に支払能力がない場合、賃借権譲渡はリース会社にとって有利となりうる。上述したように、期間満了前に契約が解除された場合、リース契約物件を再度リースとして譲渡することはできない。このため貸手は、リース物件を賃貸に出すか売却せざるを得ない。ロシアでは賃貸借市場が中古品市場と同様に殆ど発達していないことを考慮すれば、支払能力のない最初の借手を交替させることは、貸手にとっても借手にとっても、損害の発生を回避し、契約の解消及び資産の回収に伴う支出を最小限に抑えることのできる手段である。

賃借権譲渡に関する合意は書面で行われる。合意書には、賃借権譲渡の時点で存在する債務額を明記し、また、移転される資産の状態（資産とリース契約条項の一致状況）、最初の借手から新しい借手への資産の移転に関する条項（時点）を定めるのが妥当である。また、最初の借手と新しい借手の間で行われる決済に関する条項は、賃借権譲渡合意書とは別に定めるのが妥当である。

(2) 貸手側における当事者の交替

リース法第18条に従い、貸手は、自らの権利及び義務の全部もしくは一部を第三者に移転（譲渡）することができる（譲渡契約）。これ以外にも、資産の所有者である貸手は、契約を締結する段階でも（将来取得する資産について）、またリース契約の有効期間中であっても、リース契約物件に担保権を設定する権利を有する。この他にも、貸手は、リース契約物件である資産を売却する権利を有する。

①権利の譲渡

リース法第18条によれば、貸手は、支払期日を超過したリース料に対する権利であれ、払込期日がまだ到来していない今後の支払に対する権利であれ、これを譲渡する権利を有する。

しかしながら、今後の支払に対する権利を譲渡できるという点についてロシア連邦民法典に反するという決定が、これまで繰り返し裁判所で下されている。その理由は、第一に、移転される時点でまだ発生していない権利が移転されるということ、第二に、債権債務関係の当事者が交替する際に自らの権利を譲渡する当事者は、債権債務関係から完全に退かなければならないとされているのに対し、リースの場合には、貸手は契約の当事者として留まりながら、支払を受ける権利を譲渡することになるということである。全ての裁判所がこうした見解に立つとは言えないが、かかる見解が現に存在することを考慮する必要がある。

②ファクタリング

履行期限がまだ到来していない債権の請求権の譲渡に対する制限、及び権利を譲渡する場合には貸手が完全に取引から撤退しなければならないとする見解に基づいた制限はいずれも、ファクタリング契約が貸手により締結される場合には適用されないことを指摘しておく必要がある。ロシア連邦民法典第 826 条には、融資と引き替えに譲渡することができる物件は、金銭債権で支払期限が既に到来したもの（既存の債権）、及び現金を得る権利で将来的に発生するもの（将来の債権）であると明確に規定されている。またロシア連邦民法典第 43 節の内容から判断すると、権利を譲渡する者は、債権債務関係の当事者として留まる。

このことから、リース契約の権利を譲渡する方法としては、法的リスクの可能性の観点から、ファクタリングが最も安全であると認められる。しかし、上述のとおり、融資を提供する側である財務代理人は、ファクタリング事業を遂行する権利の許可を有していなければならない、こうした許可をロシア連邦領内で有しているのは銀行のみである。この一方で、許可に関するロシアの法令の規定が及ばない外国ファクタリング機関とファクタリング契約を締結することについて、法令では、外国資本の入ったリース会社に対しても、外国リース会社に対しても、何らの制限も定められていない。

ロシアの法令に基づくファクタリングに関しては、リース契約の当事者間で、権利譲渡の禁止または制限に関し合意している場合であっても、貸手は金銭債権を財務代理人に譲渡する権利を有する。かかる権利は、ロシア連邦民法典第 828 条に定められている。

③貸手によるリース物件の売却

貸手は資産の所有者であることから、いつでもこの資産を第三者に売却する権利を持っている。ロシア連邦民法典第 617 条によれば、他者に賃貸された資産に対する所有権の移転をもって、契約を解除または変更する根拠とすることはできない。したがって、資産の新しい所有者にはリース契約に定められた貸手と同様の義務が課せられ、これには、契約の有効期間満了に伴い当該資産に対する所有権を移転する義務も含まれる（かかる規定が契約書に定められている場合）。

これと同時に、リース契約の期間満了に伴い資産を売却する貸手の義務がリース契約に定められている場合、契約の有効期間中における第三者への資産の売却は、借手の同意が得られた場合のみ可能であることに留意する必要がある。その理由として、この場合は貸手の債務が第三者へ移転（債務移転）されており、債務移転はかかる状況においては債権者である借手の同意が得られた場合においてのみ可能なためである（ロシア連邦民法典第 391 条）。

9. 個々の種類の資産に係る取引に対する特別な規制

個々の種類の資産に係るリース取引の特徴は、何よりも、資産または資産に対する権利の国家登記について追加的な要求事項が設定されていることにある。

例えば、国家交通安全監督局の各機関では、自動車（乗用車及び貨物自動車）が国家登記される。自動車の登記手続は、ロシア連邦内務局命令 2008 年 11 月 24 日第 1001 号「輸送機関の登記手続について」により規定されている。また国家技術監督局の各機関では、トラクタ、ブルドーザー、パイプレイヤーなどの自走車両の登記が行われる。トラクタなど自走車両の登記要件は、「ロシア連邦における自走車両及びその他の装置の整備状態を監督する国家機関（国家技術監督局）による、トラクタ、自走式道路建設機械、その他の機械及び被牽引車の登記規則」により定められている（1995 年 1 月 16 日付でロシア連邦農

業食料省により承認)。

上記の命令もしくは規則で規定されているのは、然るべき機関における資産の形式上の登記についてであり、売買契約及びリース契約の登記に関することでも、また、資産の所有権／占有権の登記に関することでもない。資産が登記された結果として、ナンバープレートが発行される。したがって、国家交通安全監督局及び国家技術監督局における資産の登記は、売買契約／リース契約の発効、当事者の権利及び義務の発生という側面に影響を与えるものではない。しかしながら、ナンバープレートを欠いた当該資産の使用が禁じられていることを考慮すれば、かかる手続は必須である。

登記に関する同様の要求事項は、海上船舶及び航空機に対しても定められている。

リース法第 20 条によれば、資産の登記は貸手の名義でも借手の名義でも可能である。貸手の名義による資産（特に自動車及び自走車両）の登記は、資産を不法に第三者に売却するという不誠実な借手による行為から、所有者＝貸手を保護する追加保証として見ることができる。

リース法第 20 条第 3 項によれば、貸手は、当事者間の合意に基づき、リース物件を貸手の名義で登記するよう借手に対して求める権利を有する。この際、登記書類には、資産の所有者及び占有者（使用者）に関する情報が必ず明記される。契約が解除され、リース物件が貸手により回収された場合、登記を行う国家機関は、貸手の届出に基づき、占有者（使用者）に関する登録を失効させなければならない。

契約期間の満了に伴い、資産を登録から解除する必要があるが、当然のことながら、貸手はこのことに時間と更なる費用を費やすことになる。この費用についても、リース料の一部として計上する必要がある。

かかる行為及び費用の他にも、機械（車両）については国家交通安全監督局／国家技術監督局の各機関で、自動車の場合は年数に応じて 1～3 年に 1 回、自走車両の場合は 1 年に 1 回、保守点検（車検）を実施しなければならないことに留意する必要がある。保守点検（車検）の実施手続は、ロシア連邦政府決定 2002 年 2 月 19 日付第 117 号「ロシア連邦における自走車両及びその他の装置の整備状態を監督する国家機関において登記された、トラクタ、自走式道路建設機械、その他の機械及び被牽引車に対する国家保守点検の実施手順について」に定められている。

不動産資産のリースにおいては状況が幾分異なる。ロシア連邦民法典第 131 条によれば、不動産資産に対する所有権は、これを国家登記した時点で発生する。この他にも、賃貸借契約の効力は、これを国家登記した時点から発効する。このことに示されるように、国家登記は単なる義務ではなく、法令により、不動産資産の売買契約及びリース契約の当事者の権利及び義務の発生が、国家登記と関連づけられているのである。

10. 契約期間の満了に伴うリース物件の扱い

ロシア連邦民法典第 624 条によれば、「賃借人が契約書に定められた買取価格を全額支払うことを条件として、賃貸借期間の満了時または満了前に、賃貸借された資産を賃借人の所有に移転することを法律または賃貸借契約書に定めることができる」。同様にリース法第 19 条により、「当事者間の合意により定められた条件で、リース契約期間の満了時または満了前に、リース物件を借手の所有に移転することをリース契約に定めることができる」。

殆どの場合、ロシア連邦領内で締結されるリース契約では、リース契約の有効期間満了に伴い借手が資産を買い取る権利について定めている。

(1) リース契約の物件に対する所有権の借手への移転

資産に対する所有権の移転は、別途に売買契約を締結する方法でも、また、資産の買い取りに関する条項をリース契約に追加する方法（混合契約）でも、定めることができる。複数の契約の要素を含む契約である混合契約を締結する可能性については、ロシア連邦民法典第 421 条に規定されている。

別途に売買契約を締結することが当事者間で決められた場合、売買契約の締結は、リース契約を締結する段階でも、リース契約が履行される過程でも可能である。後者の場合、リース契約には、一定の条件により売買契約を締結する両者の義務が定められていなければならない。資産を買い取る権利に関する契約条件は、通常、リース契約の有効期間が満了していること、及び契約に定められたリース料が全額支払済みであることと定められる。

買取価格を特定する最も一般的な方法は、実現可能な最低価格（基準評価額）に近い価格で、資産を譲渡する方法である。この場合、資産の実質価値は、支払リース料で貸手に補償される。この方法は、契約の有効期間が資産の減価償却期間と同等である場合に可能であり、これには加速減価償却率の適用が考慮された場合も含まれる。例えば、資産の耐用年数が 12 年で、減価償却率が通常の 3 倍の加速減価償却率を適用する場合、資産を完全に償却するためには、リース契約の有効期間を 4 年以上とする必要がある。

一方、当事者は、資産価値の未償却部分が残るよう、リース契約の有効期間及び減価償却率を設定することもできる。上記の例では、2.5 倍の加速減価償却率を使用することも可能であり、この場合は、資産の完全償却期間が 4 年から 4.8 年まで拡大する。この結果、4 年が経過した時点で、資産は 16% が償却されていないことになり、この 16% を買取価格とすることも可能である。しかしこの場合、残存価値は加速減価償却率が適用されることなく借手により償却されることになり、資産税の課税対象となる。これは当然のことながら、借手にとって、完全に償却された資産を取得するよりも不利となる。

(2) リース契約期間の満了に伴う資産の貸手への返還

当事者は、契約期間の満了に際し、資産に対する所有権は貸手が留保するという内容の条項をリース契約に定める権利を有している。

ロシアの法令では、契約の有効期間満了に伴いリース物件に対する所有権が移転するか否かに応じてリースが分類されていないことに留意する必要がある。

リース契約を締結する際、貸手は、資産の返還に関する問題に最大限に配慮し、契約の有効期間満了に伴い資産が返還される際に当該資産が満たさなければならない基準を詳細に定める必要がある。ロシア連邦民法典第 622 条には、「賃貸借契約の失効に際して賃借人は、賃借人が資産を受け取ったときの状態に通常損耗を考慮した状態で、または、契約に規定された状態で資産を賃貸人に返還する義務を負う。」と定めている。したがって両当事者は、紛争の発生を未然に防ぐために、通常損耗とはみなされない資産の劣化とは何かについて取り決め、また、紛争を排除する方法、または損傷の修復に対する貸手の費用への補償手続を調整するのが妥当である。

11. 契約の解除

リース契約は、他のあらゆる民事契約と同様に、当事者双方の合意に基づき解除することができる。当然のことながら、期間満了前の契約解除は貸手の利益とならない。何故なら、この場合、リース物件に対する所有権が借手に移転するか否かに関係なく、得られなかったリース料の逸失利益という形で、貸手に損害が発生するからである。

借手が契約を期間満了前に解除する意向を表明した場合、ロシア連邦民法典第 450 条に

よると、契約書に直接定められている状況、すなわち貸手が自身の引き受けた義務に違反した場合を除き、当事者間で合意が得られない場合には、借手はリース契約の履行を拒否する権利を持たない。

同様にロシア連邦民法典第 450 条は、一方の当事者による重大な契約違反があった場合に、他方の当事者の請求に基づき裁判による契約の解除が可能であること、また、契約の履行に対する全面的もしくは部分的な拒否が一方的になされた場合の契約解除（かかる拒否が法律または当事者間の合意により認められている場合）について定めている。リース会社にとって契約の履行に対する一方的な拒否は、以下のことから大変有利である。

(1) 貸手の意向による契約の解除

① 一方的な拒否

貸手による契約の履行に対する一方的な拒否があった場合、契約の履行に対する一方的な拒否に関する通知を借手が受け取った時点で、契約は解除されたものとみなされる。貸手はかかる通知を、契約を解除できる条件として契約に定められている状況が訪れた翌日に発送することができる。

契約が解除された場合、資産の継続使用は違法なものとなり、借手はリース物件を貸手に返還する義務を負うことになる。これはリース物件を使用する権利を借手から奪うものである。この一方で、仮に借手がリース物件を自主的に返還しない場合、貸手には、訴訟手続の他に資産を回収する現実的な手段が存在しない。この場合、貸手は、契約解除の請求ではなく、他人による違法占有からの資産の回収を求める訴状を持って、裁判所に訴えなければならないことになる。このような訴訟を起こす場合、貸手には、契約違反の是正を求める書簡を送付する義務はない。また借手により違反が是正されたとしても、これは契約を回復する、または、資産の回収を拒否する根拠とはならない。

② 裁判による契約の解除

裁判による契約解除の場合、訴訟を起こす権利が貸手に発生するのは、常識的な期日内に義務を履行することを催促する警告書が借手に発送された後に限られる。かかる通知は、契約の解除に関する提案を含むものでなければならない（ロシア連邦民法典第 619 条）。

裁判による契約解除の手続に、ロシア連邦では 4 カ月から 6 カ月が費やされ（第一審が 2 カ月以上、上訴に要する期間を考慮して、控訴審が 2 カ月以上）、この間、借手はリース物件を使用し続けることになる。この他にも借手は、上告審に対して決定に関する不服を申し立てる権利を有する。また、第一審で決定が下されるまでに借手は訴訟の根拠となった違反を是正することができ、この場合、裁判所は、貸手に対して契約の解除を拒否せざるを得ない。

ロシア連邦民法典第 619 条によれば、以下の場合、貸手には契約を解除する権利がある。

- 1) 借手が、契約の規定または資産の用途に著しく違反して、または違反を繰り返して資産を使用している場合
- 2) 借手が資産を著しく劣化させている場合
- 3) 借手が 2 回以上連続して契約の定める支払期日を過ぎても賃貸料を支払わない場合。
- 4) 法律、その他の法令、または、契約に従い、賃借人に全面的修理を行う義務がある場合。すなわち、借手が、賃貸借契約により定められた期日内に、または契約書に期日が設定されていない場合は常識的な期日内に、資産の全面的修理を行わない場合。

契約が解除される例は、リース料の支払に関する条項への違反があった場合に最も多く見られることは疑いの余地がない。

仲裁裁判所の見解は、貸手の意向で契約を解除できる事由を著しく拡大した。特に、ロシア連邦最高仲裁裁判所幹部会は、回報 2002 年 1 月 11 日付第 66 号「賃貸借に係る紛争の解決に関する事例概要」(第 29 項)において、「両当事者は、契約を期間満了前に解除するための別の事由を契約書に定める権利を有する。この事由には 1 回のリース料の未払、支払リース料の不足なども含まれる」と指摘している。

かかる見解が存在するにもかかわらず、貸手が契約の履行に対し一方的に拒否することは非常に有利である。契約の履行を一方的に拒否する場合の事由は、ロシア連邦民法典第 619 条に定められる条件か、さらに厳しい条件である可能性があり、これらの事由はロシア連邦最高仲裁裁判所幹部会の見解からも認容されるものである。

(2) 借手の意向による契約の解除

借手の意向で契約を期間満了前に解除する場合の事由は、ロシア連邦民法典第 620 条において、以下のとおり定められている。

- ・ 賃借人の使用する資産が提供されない場合
- ・ 契約の条項または資産の用途に従った資産の使用を妨害された場合。妨害とみなされるのは、貸手により課せられる物理的及び法的な特徴を持った制限で、契約に直接定められていないものである。
- ・ 使用に支障のある瑕疵が資産に存在する場合（但し、契約を締結する際にこうした瑕疵の存在に言及されていないか、賃借人が瑕疵の存在を事前に知らされておらず、かつ契約の締結時における資産の点検または資産の正常な機能の検査に際して、賃借人が発見できるものではなかった場合）。
- ・ 貸手が資産の全面的修理を行わない場合（但し、かかる義務が貸手にある場合）。
- ・ 賃借人に責任のない状況により、資産が使用に適さない場合。

裁判による契約解除については、賃貸借を規定するロシア連邦民法典とリース法の規定との間に矛盾が生じている。

販売業者による納入期限の違反、品質に問題のある商品、内容に不足のある商品の納入などに対して、貸手は責任を負わない。多くの場合、リース契約では借手が販売業者を選択するという条件が定められていることを考慮すれば、貸手の責任に帰すべき状況により資産の納入が遅れた場合または貸手の側から資産の使用に対する妨害があった場合でない限り、借手が契約を解除するというのは非常に問題がある。貸手が納入業者を選択した場合には、ロシア連邦民法典第 620 条に定められた全ての事由が、リース契約を解除する事由として借手のために機能することになる。

(3) 契約が期間満了前に解除された後の処理

契約が期間満了前に解除された場合、ロシア連邦民法典第 453 条によれば、両当事者の債権債務関係は終了するが、その際、法律または双方の合意による別段の定めがない場合、両当事者は、契約の解除までに債権債務関係に基づき双方により履行された状態の原状回復を要求する権利を持たない。また、同条第 5 項に従い、契約の解除が一方当事者による債権債務関係に対する重大な違反によるものである場合、他方当事者は、契約が期間満了前に解除された結果として発生した損害に対する補償を求める権利を有する。

したがって、契約が期間満了前に解除された場合、借手には、リース物件を貸手に返還し、期間満了前の契約解除時点におけるリース料の債務残高を返済する義務があり、また、契約が期間満了前に解除された結果として発生した損害に対する補償を求める権利がある。

ロシア連邦民法典第 15 条は、「損害とは、実際の損失（侵害された権利を回復するため

に当事者が被ったまたは被ることになる費用)及び逸失利益(通常取引条件であれば得られたはずだが、実際には得られなかった収入)をいう。」と定義している。

リース契約における逸失利益の計算は非常に問題のあるものとなっている。貸手は、資産の回収、回収された資産の売却、損害及び逸失利益の回収を目的とした訴訟という手順に従い行動するのが妥当である。こうした一連の行動に従うことで、貸手は、解除された契約に係る自らの逸失利益計算の根拠を明確にすることができるが、これにより損害賠償裁判のための計算が簡略化される。リース物件である資産に対する所有権が審理の時点で貸手の側に残されている場合、過去の例を見ると、裁判所は債務の回収についてのみ決定を下している。

12. 強制的な預金の引き落とし

リース法第13条は、リース契約書に定められた支払期限を過ぎて2回以上連続して借手によりリース料が支払われない場合に、借手の決済口座から強制的に預金を引き落とすことのできる条件について定めている。引き落としは、借手の口座が開設されている銀行または他の信用機関に宛てて、支払期日を過ぎたリース料の範囲内の金額を借手の口座から預金を引き落とす旨の要請書を貸手が発送することにより可能となる。

期間満了前の契約解除の場合と同様に、強制的に現金を回収する権利が発生するのは、連続2回以上、つまり3回分のリース料が支払われない場合であり、それと同時にリース料支払期限への違反がなければならない。回収の権利は、残存する債務の額に限定される。

貸手が強制的に現金を回収する権利を行使できるようになるには3カ月という期間が必要であり、これはかなり長期である。このため貸手は債務を回収する他の手段を探さざるを得ない。

ロシア連邦民法典第854条によれば、顧客の要請なく銀行口座の預金を引き落とすことは、裁判所の決定に基づく場合、並びに、銀行及び顧客の間で締結された契約または法律により定められた場合において可能である。

かかる条項に従い、一部のリース会社は、リース法で定められた期間より早い時期に強制的に預金を引き落とす権利が設定された銀行と借手の間で締結された契約書の提出を求めている。例えば、契約書には、1回のリース料の延滞で強制的に現金を回収する権利を定めることも可能である。

しかしながら、借手はこうした契約を解除すること、あるいは同様の契約を結んでいない別の銀行に口座を移動することも可能なため、こうした措置も貸手の利益を完全に保護するものではない。

13. 保全措置

ロシア連邦仲裁訴訟法典第91条には、両当事者の侵害された権利及び利益を保護するために、仲裁裁判で適用可能な一連の措置が定められている。リース取引に関しては、以下の保全措置を適用することができる。

- 1) 被告に帰属し、被告もしくは他者の元にある現金もしくは他の資産を差押える。
- 2) 被告及び他者に対して、係争物に関係する特定行為の実行を禁ずる(例えば、リース契約物件としての使用)。
- 3) 係争の対象となっている財産の状態悪化、損傷を防ぐために、特定行為を実行する義務を被告に課する。
- 4) 係争の対象となっている財産を保管のために原告もしくは他者に移転する。

裁判所は訴状が提出された翌日までに保全措置の適用申請書を審査する義務があるため、

これは保全措置の適用における大きな利点となっている。

保全措置を適用する当事者の権利に対応するものとして、反対保証を提供する義務が存在する。仲裁裁判所は、訴訟を受理する一方で、被告の陳情に基づき、訴状を提出した者に対して、被告が被った可能性のある損害に対する補償を提供するよう要求すること、または、自主的に提供するよう提案することができる（反対保証）。この方法としては、裁判所から提示された額の現金を裁判所の預金口座に支払うか、または、誓約書、銀行保証の提供、もしくは裁判所から提示された額と同額の他の資金提供という形態がある。反対保証の額は、原告の申請書に示された原告の財産請求額の範囲内、または、この請求額から算出される一定比率額として定めることができる。反対保証の額は、財産請求額の半分以下であってはならない。

この一方で、裁判所は保全措置の適用に対して非常に慎重であり、これは裁判地に左右されるところが大きい、モスクワで保全措置の適用を勝ち取るのは極めて困難である。

このように貸手の利益を保護する手段が数多く存在するにもかかわらず（契約の履行に対する一方的な拒否及び資産の回収、仲裁法令に定められた強制的な預金の引き落とし）、そのどれを見ても、間違いなく効果的であるとは言えない。

同時にまた、借手の側に債務不履行があった場合には、列挙された全ての措置を即座に講ずるのが有効であり、このためリース契約には然るべき条項を定めておく必要がある。

債務不履行に対する貸手の行動手順として、以下の選択肢が考えられる。

- 1) リース契約には、契約の履行を一方的に拒否する貸手の権利、一方的な拒否がなされた時点で契約が解除されたとみなされる場合の一方的な拒否の根拠、資産を返還する借手の義務、リース料の支払いに係る義務違反及び資産返還の遅れに対する責任を定めなくてはならない。

契約書には、リース法第 13 条に定められた事由に基づき、預金を強制的に引き落とす貸手の権利を定めるのが妥当である。

- 2) リース料の支払期限が遵守されなかった場合、貸手は、契約の履行に対する一方的な拒否及び資産の返還に関する通知書を借手に送付する。貸手による一方的な拒否という形で契約が期間満了前に解除されるという契約に定める状況が発生した後、貸手は保全措置の適用を求める訴訟を仲裁裁判所に起こすことができる。

- 3) 借手が資産の返還を拒否した場合、貸手は、他人による違法な占有からの資産の回収、債務及び違約金の回収を求める訴訟を仲裁裁判所に起こす。

裁定が下され、これが履行された後、更にまた、資産が売却された後、貸手は、損害賠償金の回収を求める訴状を裁判所に提出する。

資産が回収されたもののリース料の支払いに係る債権債務関係が存在する場合、貸手は、債権及び損害賠償金の回収を求める訴訟を仲裁裁判所に起こした後に資産を売却する。

14. 監査及び管理

リース法第 37 条に基づき、貸手には、リース契約の条項に対する借手の遵守状況を管理する権利がある。この場合、借手は、財務書表及びリース物件に貸手が自由にアクセスできるようにする義務を負う。リース契約では、通常、かかる管理の実施に関連する条件及び時期を定める（管理の実施時期に関する借手への事前通知、管理の実施場所など）。こうした管理措置に費やされる費用もまた、リース料の一部に含める必要がある。

また、リース法第 38 条に基づき、貸手には、リース物件に関わる借手の活動、借手の活動の財務成果の確認、リース契約に基づく借手の債務履行に対する財務管理を行う権利が

ある。貸手は、財務管理の実施に必要な情報の提供を求める照会状を借手に送付する権利を持っており、これに対して借手は、かかる照会に応える義務を負う。通常、貸手は契約書に署名する段階で、過去3年間の事業活動に係る貸借対照表及び損益計算書を借手から入手する。また契約の有効期間中にも、貸手は当該書類を入手する権利を有している。

第三部 税金に関する法令の概要

1. ロシア連邦領内で徴収される税金の種類

ロシア連邦税法典第12条に従い、ロシア連邦領内では、以下のとおり連邦税、地域税、地方税が定められている。

連邦税及び納付金とは、ロシア連邦税法典で定められ、ロシア連邦全域で納付義務のある税金及び納付金である。

地域税とは、ロシア連邦税法典及びロシア連邦構成主体の税法で定められ、ロシア連邦の然るべき構成主体に対し納付義務のある税金である。

地方税とは、ロシア連邦税法典及び地方自治体代表機関の税金に関する規定文書で定められ、然るべき地方自治体に対して納付義務を負う税金である。

ロシア連邦税法典第13条によれば、連邦税及び納付金に該当するのは以下のとおりである。

- 1) 付加価値税
- 2) 物品税
- 3) 個人所得税
- 4) 統一社会税
- 5) 法人利潤税
- 6) 地下資源採掘税

ロシア連邦税法典第14条によれば、地域税に該当するのは以下のとおりである。

- 1) 法人資産税
- 2) 賭博税
- 3) 車両税

ロシア連邦税法典第15条によれば、地方税に該当するのは以下のとおりである。

- 1) 土地税
- 2) 個人資産税

2. 法人利潤税

法人利潤税の課税に係る手続、条件、期日は、ロシア連邦税法典第25章に定められている。法人利潤税の課税対象者は以下のとおりである。

- ・ロシア組織
- ・常設代表部を通じてロシア連邦で事業を行っている、及び（または）ロシア連邦にある収入源から収入を得ている外国組織

(1) ロシア組織の利潤に対する課税

①収入と支出

ロシアのリース会社の利潤に対する課税税率は、ロシア連邦税法典第284条に従い、20%と定められている。

法人利潤税の課税対象となるのは、納税者が得た収入から、ロシア連邦税法典第25章に

より規定された経費を差し引いた金額である。

収入に該当するのは、以下のとおりである。

- 1) 商品（労務、役務）及び財産権の販売から得られた収入（以下「販売収入」という。）
- 2) 臨時収入

販売収入とみなされるのは、自社で生産した商品及び先に取得された商品（労務、役務）を販売して得た手取金（売上高）、並びに、財産権を販売して得られた手取金である。

売上高は、現金及び（または）現物に対する財産権、または販売された商品（労務、役務）に係る決済により得られた全ての入金に基づき特定される。納税者により選択された収支の確定方式に応じ、商品（労務、役務）の販売または財産権に係る決済により得られた入金は、発生主義または現金主義で処理される。

納税者が発生主義を選択した場合、実際の入金とは関係なく、取引が実行された会計（税務）年度に収入は会計処理される。

納税者が現金主義を選択した場合（現金主義を選択する権利を有するのは、過去4四半期の四半期ごとの平均売上高が100万ルーブルを超えなかった組織である）、銀行口座及び（または）レジ（勘定台）に入金のあった日が、収入を得た日付とみなされる。

リース事業から得られた収入（かかる事業が継続的に実施されていることを条件とする）は、ロシア連邦税法典第249条により販売収入に該当し、これに対して、リース事業が非継続的に実施されている場合、かかる収入は臨時収入に該当する。

この他に臨時収入（これは外国の供給業者と業務を行うリース会社に深刻な問題をもたらす）に該当するのは、外国通貨に対する所有権が移転した日に、ロシア連邦中央銀行の定める公式レートと、外国通貨の売値（買値）レートの相違から生じた為替差益（為替差損）による収入である。

納税者は得た収入から経費を差し引く。経費として認められるのは、根拠があり、書類で裏付けられた費用で、納税者が支払ったものである。

ロシア連邦税法典第252条によれば、根拠のある支出とは、金額で表示された経済的に正当な費用のことである。

書類で裏付けられた支出とは、ロシア連邦の法令に従い作成された書類、または、然るべき支出がなされた外国で適用される商取引の慣行に従い作成された書類、及び（または）、支出がなされたことを間接的に裏付ける書類により裏付けられた費用のことである。支出として認められるのは、収入を得ることを目的とした事業を遂行するために支払った任意の費用である。

経費は、その特徴に関係なく、また、納税者による活動の方針及び実施の条件に関係なく、生産及び販売に関連した支出、並びに臨時支出に分類される。

リース会社にとって、生産及び販売に関連した減価償却費の計上は重要な要因となる。また、リース事業の遂行に際して特に頻繁に発生する支出は、以下のとおりである。

- ・製品の製造（生産）、保管及び送付、労務の遂行、役務の提供、商品（労務、役務、財産権）の取得及び（または）販売に関連した支出
- ・固定資産及び他の資産の維持及び使用、修理及びメンテナンス、また、これらを使用可能状態に保つための支出
- ・強制保険及び任意保険への支出
- ・給与支出

②資産の減価償却

減価償却資産として認められるのは、納税者に所有権があり（ロシア連邦税法典第25

章に別段の定めがない場合)、収入を得るために納税者により使用され、減価償却の処理によりその価値が減価されていく資産であり、耐用年数が12カ月以上で、取得原価が2万ルーブル以上の資産である。所有者でない者が資産を減価償却する権利は、ロシア連邦税法典により、契約の条件に従い貸借対照表に資産を計上している借手に対して与えられている。

リース物件である資産の取得原価として認められるのは、当該資産の取得、建造、送付、製造に対する支出額、及び、これを使用可能な状態にするための貸手の支出額である。但し、本法典に従い、差し引かれる税金、または支出の一部として計上されている税金は、これに含まれない。

ロシア連邦税法典第258条第10項によれば、ファイナンス・リース契約に基づきファイナンス・リースを目的として取得された(移転された)資産は、ファイナンス・リース契約の条件に従い、当該資産の計上義務を負う当事者側の然るべき減価償却区分(小区分)に計上される。すなわち、資産は、当事者間の合意に基づき、貸手もしくは借手の貸借対照表に計上することができる。

第259.3条第2項に従い、納税者には、基本減価償却率として特別償却率を用いる権利があるが、ファイナンス・リース契約物件である減価償却対象の固定資産については、減価償却率は通常の3倍を超えてはならない。

リース物件となることが特に多い自動車は、第三減価償却区分に該当するが、この特別償却率は、第一～第三減価償却区分に該当する固定資産には適用されない。

特別償却率を適用する権利は、ファイナンス・リース契約の条件に従い固定資産の計上義務を負う当事者側に与えられるが、連邦法1998年10月29日付第164-FZ号「ファイナンス・リースについて」(以下「リース法」という。)第31条に従い、当事者間の合意がある場合に限り適用できる。したがって、両当事者は、かかる規定を考慮し、税務機関からの問題指摘を避けるため、貸借対照表作成者が加速減価償却率を適用する権利について規定する条項を契約書に設けるのが望ましい。

ロシア連邦財務省解釈2006年10月6日付第03-03-04/1/682号によると、償却率は、リース物件が使用開始された日に設定されなくてはならず、リース資産の減価償却期間中に当該償却率を変更することはできない。

ロシア連邦税法典第258条に従い、資産は、その耐用年数に応じた減価償却区分に分類される。耐用年数(納税者の要求を満たすために資産が使用される期間)は、ロシア連邦政府決定2002年1月1日付第1号「減価償却区分による固定資産の分類について」により定められている。

各々の減価償却区分には耐用年数に幅が設けられており、この範囲で納税者は耐用年数を自ら特定する。

減価償却区分	耐用年数
第一区分	1年以上2年以下
第二区分	2年超3年以下
第三区分	3年超5年以下
第四区分	5年超7年以下
第五区分	7年超10年以下
第六区分	10年超15年以下
第七区分	15年超20年以下
第八区分	20年超25年以下
第九区分	25年超30年以下
第十区分	30年超

減価償却資産に係る減価償却の計上は、当該資産が使用開始された月の翌月 1 日から開始される。

納税者は、減価償却の計上方法として、定額法または定率法のいずれかを選択することができる。但し、建築物、建造物、移送設備、無形資産など第八～第十減価償却区分に分類されるものの減価償却は、定額法のみとする。

定額法による減価償却率は、次の数式で算定される。

$$K = \frac{1}{n} \times 100\%$$

K：減価償却資産の取得原価に対する百分率で表された減価償却率

n：月数で表された当該減価償却資産の耐用年数（加速償却率の適用による耐用年数期間の短縮（拡大）を考慮しない）

定率法による 1 カ月に計上される減価償却費は、次の数式を用いて算定される。

$$A = B \times \frac{k}{100}$$

A：当該減価償却区分（小区分）において 1 カ月に計上される減価償却費

B：当該減価償却区分（小区分）の合計貸借対照表額

k：当該減価償却区分（小区分）における減価償却率

定率法を適用する際には、以下の減価償却率が使用される。

減価償却区分	減価償却率（月）
第一区分	14.3
第二区分	8.8
第三区分	5.6
第四区分	3.8
第五区分	2.7
第六区分	1.8
第七区分	1.3
第八区分	1
第九区分	0.8
第十区分	0.7

③債務証書に基づく利息の経費算入

大多数のリース会社は、リースとして譲渡することを目的とした資産を取得するために外部資金を利用する。

ロシア連邦税法典第 265 条によれば、債務証書に基づく利息は臨時経費に該当する。

ロシア連邦税法典第 269 条第 1 項に従い、納税者の債務証書に基づく利息の額が、その四半期に同等の条件で供与された債務証書に基づいて徴収される利息の平均値と大きな差がないことを条件として、任意の種類債務証書に基づく利息が経費として認められる。

また、ロシア連邦税法典第 269 条第 2 項では、納税者であるロシア組織が、当該ロシア組織の 20% 以上の定款（共同出資）資本（資産）を直接または間接に保有する外国組織に対して債務証書に基づく未払債務を有する場合などにおいて経費として計上される利息の

限度額を規定している。

④リース取引に係る借手への課税

借手がリース料支払額を経費に算入する手続は、ロシア連邦税法典第 264 条に規定されている。

リース資産が貸手の貸借対照表に計上されている場合、リース料は全額が借手の経費に該当する。

リース資産が借手の貸借対照表に計上されている場合、リース料からロシア連邦税法典第 259 条に従い計上された当該資産に係る減価償却費を差し引いた金額が経費として認められ、したがって、リース料全額が借手の経費に該当することになる。

減価償却費を計上する際に、借手は貸手と同じ方法で、通常の 3 倍を超えない特別償却率を適用することができる。

ロシア連邦税法典第 258 条第 6 項によれば、減価償却資産は、ロシア連邦税法典第 257 条に従い特定される取得原価で計上される。したがって、税務会計のためにリース契約物件の取得原価を特定する際に、借手は、取得、建造、送付、製造、また、これを使用可能な状態にするために貸手が支出した費用として、取得原価を特定しなければならない。但し、ロシア連邦税法典に従い、差し引かれる税金、または支出の一部として計上されている税金は、取得原価に含まれない。つまり、借手における資産の取得原価はリース料の総額ではなく、ロシア連邦税法典第 257 条の規定に従い特定された貸手により支出された金額でなければならない。資産の取得原価に関する情報を借手は貸手から独立した書類（証明書）として受け取る、または契約書に然るべき条項として加えることもできる。

(2) ロシア連邦領内で活動する外国企業の利潤に対する課税の特徴

外国組織による事業活動には、かかる活動を実行しているのが常設代表部であることを条件として、ロシア連邦領内で利潤税が課せられる。この場合、代表部の規定について民法令と税法令とでは解釈が異なることに留意する必要がある。

「所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国政府とソヴィエト社会主義共和国連邦政府（※）との間の条約」（以下「日露租税条約」という。）第 4 条によると、「常設代表部」とは、交渉相手国に常駐する人の商業活動を全面的または部分的に実現するのに使用される任意の常設活動拠点であると解釈される。

以下の活動を行う施設は、「常設代表部」に含まれない。

- (a)商品または製品の保管、展示、供給のみを目的とした施設の利用。
- (b)保管、展示、供給のみを目的とした商品または製品の在庫維持。
- (c)他者による加工のみを目的とした商品または製品の在庫維持。
- (d)商品または製品の調達または組立のみを目的とした常設活動拠点の維持。
- (e)準備的または補助的な性格を持つ任意の異なる活動の実行のみを目的とした常設活動拠点の維持。
- (f)(a)～(e)の内容を任意に組み合わせた活動の実行のみを目的とした常設活動拠点の維持で、かかる組み合わせから生じる常設活動拠点の総合的活動が、準備的または補助的な性格を持つ場合。

※連邦法 1995 年 7 月 15 日付第 101-FZ 号「ロシア連邦の国際協定について」によれば、ロシア連邦はソヴィエト社会主義共和国連邦の継承国家として、ソヴィエト社会主義共和国連邦により締結された国際協定から導きだされる権利を行使すると共に義務を履行する。

常設代表部に関する同様の定義が、ロシア連邦税法典第 306 条に記載されている。

上記を考慮すると、例えば、外国リース会社の常設代表部（支店）が、自らの名義で全ての交渉を行い、直接、借手とリース契約を締結する場合、日露租税条約第 5 条に従い、ロシア連邦領内における当該リース会社の商業活動から得られる利益は、当該常設代表部に算入される部分に限り、ロシア連邦での課税対象となる。

ロシア連邦税法典第 307 条に従い、常設代表部を通じてロシア連邦で事業を行う外国組織における課税対象は、当該常設代表部を通じてロシア連邦領内で事業を行った結果として当該外国組織が取得した収益から当該常設代表部による経費が差し引かれた利潤であり、税率は 20% である。

支店（代表部）の活動が代表部としての働きのみ限定される場合、日本のリース会社の利潤に対する課税は、日本の法令に従い実施されることになる。

日露租税条約第 7 条に従い、日本企業がロシア企業から受け取る配当金には、ロシア連邦領内で 15% を超えない税率による利潤税が課されることがある。

日露租税条約同条第 8 条によれば、利息に課せられる税金の税率は 10% となっている。

(3) 付加価値税 (VAT)

ロシア連邦税法典第 146 条に従い、ロシア連邦領内で付加価値税 (VAT) の課税対象となるのは、以下の業務である。

- 1) ロシア連邦領内における商品（労務、役務）の販売
- 2) 法人利潤税を計算する際に経費として控除されない（減価償却に依るものも含む）、自ら使用する商品（労務の遂行、役務の提供）のロシア連邦領内における引き渡し
- 3) 自己使用を目的とした施設設備の建設・据付工事の実施
- 4) ロシア連邦の関税地域への商品の搬入

課税対象者は、ロシア連邦領内で商品、労務、役務の販売を行う、または、ロシア連邦への商品の搬入を行うロシア及び外国の法人である。

貸手が納税者として税務機関に登録されていない外国のリース会社である場合、課税標準はかかる商品（労務、役務）の販売から得られる収入に税金を含めたものである。この場合、借手が納税管理人となり、然るべき税額を算出し、納税者から控除し、ロシア連邦予算に納付する義務を負う。納税が納税管理人により行われる場合、税率は $18 \div 100 \times 18$ の数式を用いて算定される。

また納税がロシアの人により行われる場合、及びロシア連邦の関税地域に商品が搬入される際には、税率が 18% と定められている。

納税は、各対象課税期間（課税期間は 1 四半期）に実際に行われた商品の販売（引き渡し）に基づく結果を基にして、当該課税期間に続く 3 カ月の各月 20 日までに、均等に振り分けて実施される。

ロシア連邦の関税地域に商品が搬入された際には、納付されるべき金額が税金として税関法に従い納税される。

納税者（納税管理人）は、経過した課税期間の翌月 20 日までに、登録地の税務機関に然るべき納税申告書を提出しなくてはならない。

ロシア連邦税法典第 154 条によれば、ファイナンス・リースを目的として資産が提供される際の当該役務の価格（リース契約の条項に従い借手により支払われるべきリース料の VAT を含まない合計額）が、課税標準として確定される。

商品（労務、役務）の販売業者による送り状は、購入者が税額を控除するための根拠となる書類である。

送り状の他にも、販売業者により納付された税額の払い戻し／控除を受ける権利を得るには、次の条件を遵守する必要がある。

- 1) 資産は、ロシア連邦領内で VAT の課税対象である業務を遂行するために使用されなければならない（ロシア連邦税法典第 171 条第 2 項第 1 号）
- 2) VAT は、ロシア連邦領内での商品（労務、役務）の取得に際して、納税者に課税されなければならない、または、事実上、税務機関に納付されていなければならない。
- 3) リースとして譲渡することを目的とした資産は、登録しなければならない（ロシア連邦税法典第 172 条第 1 項第 3 号）

納付されるべき税額は、各課税期間の結果に基づいて算定され、課税控除分が差し引かれる。いずれかの課税期間の課税控除額が、納付されるべき税金の合計額を超えた場合、ロシア連邦税法典第 176 条に定められた条件及び手続に従い、課税控除額と税額の差額が納税者に還付される。

納税申告書が納税者により提出された後、税務機関は、還付が申請された税額の根拠を調査するが、過去の例を見ると、殆どの場合において、税務機関は納税者に対する税額の還付を拒否している。ロシア連邦では、リース会社は税務機関によりリスクグループに分類されているため、リース会社に対する税金の還付拒否件数は、統計の平均値を超えるものとなっている。

納税者は税務機関の決定に異議を申し立て、上級機関に不服申立をする権利があるが、残念ながら上級機関は、税額還付の拒否が明らかに不条理なものであっても、殆どの場合、決定を下した税務機関の側を支持する。

上級機関により不服申立に関する否定的な決定が下された場合、納税者は税務機関の決定について、仲裁裁判所に不服申立をすることができる。

過去の例を見ると、リース会社に対し VAT 還付を拒否する内容の税務機関による決定の大多数は、裁判所により無効とされている。裁判には通常 6 カ月から 9 カ月が費やされ、これに上級機関による不服申立の調査及び審査に要する時間も考慮し、リース会社は、1 年から 1 年半の間、価額にして 18% に相当するリース資産を、事実上、流通の対象から外している。財務計画を立てる際には、かかる要因を考慮する必要がある、特にこれはリース会社が事業を開始して最初の数年間は重要となる。税務機関は裁判に何度か負けた後、リース会社に対するその態度が大きく変化し、リース会社は速やかに VAT 還付を受けることが可能となった。

借手は、上記の 3 つの条件を遵守することにより、リース料の一部として納付された VAT 額を控除する権利を得ることができる。

4. 資産税

資産税は、VAT 及び利潤税と異なり、ロシア連邦税法典第 14 条に従い、地域税に該当する。このため、ロシア連邦税法典による規制を直接受けるだけでなく、ロシア連邦構成主体の法律による規制も受ける。

連邦構成主体には、ロシア連邦税法典第 30 条に定められた範囲内で税率を自主的に定める権利、税制上の優遇措置などを自主的に定める権利が与えられている（ロシア連邦税法典第 372 条）。ロシア連邦税法典により認められた権利を行使して、一部の地域では、貸手及び／または借手に対する資産税に係る優遇措置が定められている。したがって、貸借対照表作成者に関する条件を調整するにあたり、両当事者は、リース法律関係の当事者に対する税制上の優遇措置が、借手の所在する地域に存在するかについて、事前に明らかにするのが妥当である。因みにモスクワ市では、リース事業の当事者に対する税制上の優遇措

置が定められていない。

ロシア連邦における資産税の課税対象者は、以下のとおりである。

- ・ロシア組織
- ・常設代表部を通じてロシア連邦で事業を行う、及び、ロシア連邦領内に不動産を所有する外国組織

したがって、ロシア連邦領内でリース事業を行い、ロシア連邦領内に不動産を所有しない外国のリース会社は、資産税の課税対象者とならない。

ロシア連邦税法典第 374 条によれば、ロシア組織にとって課税対象となるのは、固定資産として貸借対照表に計上されている動産及び不動産（一時的占有、使用、管理を目的として移転された資産を含む）である。このため資産税は、資産が貸借対照表に計上されている側の当事者により納付されることになる。課税の税率は、ロシア連邦構成主体の法律で規定されるが、税率の上限は 2.2% と定められている。

5. 車両税

ロシア連邦税法典第 358 条によれば、車両税の課税対象とされるのは自動車、二輪車、乗合自動車、その他の自走車両、ホーバークラフト及び装軌車両、飛行機、ヘリコプタ、ディーゼル船、ヨット、帆船、カッター、雪上車、スノーモービル、モーターボート、水上オートバイ、非自走式（被曳航船）並びにその他の水上輸送機関及び航空輸送機関で、ロシア連邦の法令に定められた手続きに従い登記されたものである。

税率は、ロシア連邦構成主体の法律により定められる。税率は非常に低く、リース料の額には大きな影響を与えないが、一方で車両の数が多い場合には、税額が大きくなることもありうる。

輸送機関は、貸手の名義でも借手の名義でも登記することができる。輸送機関を貸手の名義で登記した後、一時的に借手の名義で登記することも可能である。ロシア連邦税法典では、輸送機関の国家登記と車両税の納付義務を関連づけている。ロシア連邦税法典第 357 条に従い、車両税の課税対象者となるのは、自身の名義で輸送機関を登記している人である。残念ながら、ロシア連邦税法典の規定は、リース当事者による車両税の納付に関して、正確に定めていないため、法典の規定以外に、ロシア連邦財務省の解釈及び仲裁裁判所の判例に従わなければならない。ロシア連邦財務省の書簡及び仲裁裁判所の判例を分析すると、輸送機関が貸手の名義で登記されている場合、後に借手の名義で登記されるか否かに関係なく、貸手は常に車両税の課税対象者となり、資産が借手の名義のみで登記された場合に限り、この借手が車両税の課税対象者となる、と結論づけられる。

6. 所得税

所得税は、統一社会税と同様、リース取引に限り適用される規定が存在しない税金である。ロシア連邦税法典第 207 条によれば、所得税の課税対象者は、ロシア連邦の納税居住者である自然人、及びロシア連邦の納税居住者ではないがロシア連邦の収入源から収入を得ている自然人である。

納税居住者とみなされるのは、連続した 12 カ月間のうち 183 日以上をロシア連邦に事実上居住する自然人である。

労働または他の職務の遂行に対する報酬以外に、ロシア連邦の収入源から得た収入に該当するのは、ロシアのリース会社の経営陣（取締役会または他の同様の機関）の構成員に支給される役員手当及び他の同様の手当であり、これには、会社がロシア連邦の国外から運営される場合も含まれる。

ロシアの自然人に課せられる所得税率は13%、ロシア連邦の納税居住者でない者に課せられる所得税率は30%である。

税額を算出し、納税者から控除し、ロシア連邦の予算に納付する義務を負うのは、賃金を支払う雇用企業である。

7. 統一社会税

統一社会税の課税対象者は、ロシア連邦の法令に従い設立された法人、及びロシア連邦領内に設立された外国企業の支店及び代表部である。納税者に対する統一社会税の課税対象は、労働契約及び民事契約に基づき、自然人に対して納税者が計上する支払及びその他の報奨である。

課税標準額は、所得受給者である各々の自然人について算定される。

第四部 ロシアにおけるリース業務の会計処理

1. ロシアにおけるリース業務の会計処理

(1) ロシアにおけるリース業務の会計処理の概要

リース業務の会計処理方法は、ロシア連邦財務省命令1997年2月17日付第15号「リース契約に基づく業務の会計処理への反映について」により規制されている。この命令では、リース業務を会計処理する際の重要点についてのみが定められ、リース取引の特徴が以下のように捉えられている。

- ・貸手は、リース契約の全有効期間にわたり、リースとして譲渡された資産の所有者である。
- ・リース資産は、貸手の貸借対照表に計上することも、借手の貸借対照表に計上することも可能である（当事者間の合意に基づく）。

リース契約に基づく業務を会計処理するには、以下に従わなければならない。

- 1) ロシア連邦財務省命令2000年10月31日付第94h号「組織の財務・経済活動の会計処理に係る勘定科目表及びその利用便覧の承認について」（改正及び追加）
- 2) ロシア連邦財務省命令1998年7月29日第34h号（改正及び追加）で承認されたロシア連邦における会計処理及び会計報告の実施に関する規定。

またリース取引を反映するには、会計処理に関する以下の規定が、事実上、全て適用される。

- ・ロシア連邦財務省命令2001年3月30日付第26h号（改正及び追加）で承認された会計規定「固定資産の会計処理」PBU 6/01
- ・ロシア連邦財務省命令1999年5月6日付第32h号（改正及び追加）で承認された会計規定「組織の収入」PBU 9/99
- ・ロシア連邦財務省命令1999年5月6日付第33h号（改正及び追加）で承認された会計規定「組織の支出」PBU 10/99
- ・ロシア連邦財務省命令2008年10月6日付第106h号（2009年1月1日発効）で承認された会計規定「組織の会計方針」PBU 1/2008

これ以外にも実際の業務では、1996年4月16日にロシア経済省により立案及び承認された「リース料の決済に係る方法論的提言」など、他の規制文書も適用する必要がある。

(2) ロシアのリース会社の国際財務報告基準（IFRS）「国際会計基準（IAS）第 17 号」に基づいた会計処理への移行段階

近年においてロシア連邦財務省は大量の規制文書を発行しており、その多くが IFRS に比較的近い内容の会計規定となっている。会計処理の分野におけるロシアの法令及び規制文書では、IFRS により認定された数多くの原則（目的適合性、信頼性、真実性、継続性）、及び、ロシアの会計にとって新しいものである会計の基礎概念（市場価格、偶発債務、後発事象、連結損益計算書など）が直接的または間接的に記述されている。

IFRS の適用がロシア企業に与える影響には、肯定的な側面も否定的な側面もある。肯定的な側面としては、透明性の向上、指標の比較可能性の改善があり、この結果、これまで以上に企業の事業活動を容易に分析できるようになり、国際資本市場へも参入しやすくなる。しかしながら、報告書はそれ自体として投資の流入を保証するものではない。この他にも、例えば、IFRS に従い作成された財務報告書の純利益の数値が、ロシア会計基準による場合より、遥かに小さくなる可能性がある。しかも IFRS へ移行するには、労働力及び資金の追加支出が企業に必要となるため、特に導入の初期段階において新規導入による肯定的な経済効果を認めることは困難である。

ロシアのリース会社が IFRS へと積極的に移行するのを妨げている要因及び特徴は以下とおりである。

○ 経験豊かな人材の不足

現在の労働市場では、IFRS の専門家が不足している。このため IFRS に従って作成された報告書を自社内で作成しているリース会社は少なく、殆どがコンサルタント会社または会計事務所に依頼している。報告書を作成できるだけでなく理解することもできる経験豊かな専門家を確保することは、最も困難な問題の一つである。

これに加えて、IFRS に基づいた報告書が作成され、それが最終利用者に到達するまでに長い期間を要するというロシアの国情がある。その主な原因としては、会計係が英語を理解できないこと、適切な翻訳に時間がかかること、正式とされる IFRS の翻訳が存在しないことがあげられる。

○ 要求される透明性

IFRS に基づいて作成された財務報告書は透明なものでなければならず、特に、会社機構及び実際の会社所有者に関する情報の開示が求められる。こうした準備のできているロシア企業及びその所有者は多くない。

○ 多大な支出

IFRS に従って作成された報告書の「原価」には、人件費、情報資料の価格、ソフトウェアの導入料及び使用料、社員研修、コンサルタント及び会計監査にかかる費用が含まれる。IFRS に基づいた報告書の作成にかかる費用で最も大きいのが、人件費及び研修費用、そして、コンサルタント及び会計監査にかかる費用である。IFRS の知識があり、この知識を裏付ける証明書を有している専門家への報酬は、他の財務専門家への報酬を遥かに上回る。リース会社は、IFRS を導入するか否かは自動化システムの導入にかかっていると考えている。

○ IFRS は業界リーダーとして急成長を目指している企業にとって非常に有益

リース市場の統合が進む現状において、中小企業にとっては IFRS に基づいて報告書を作成するのは無意味である一方、大手は既に実施しているか、もしくは導入の段階にある。

○ IFRS とロシア会計基準によるリース会計には大きな相違があり、この結果、情報の収集及び報告書の作成には相当の労力が必要

この要因は、實際上、ロシア会計基準に基づいて会計処理を行う場合には、その方法は

具体的な取引の特徴、つまり、リース契約の条項に左右されるところが大きく、IFRSに基づいてこの種のリース会計処理を行う場合には、合意書の経済的内容が形式に優先するという原則を遵守する必要があるという事実に関係している。またロシア会計基準には貨幣の時間価値という概念が存在しないこともファイナンス・リース会計における相違点となっている。このためロシア企業は、実効金利法に基づき金利収入及び賃借料を配分することができないのである。

IFRS 及びロシア会計基準におけるリース会計の主な相違点は、以下のとおりである。

基準	会計への反映方法	
	ロシア会計基準	IFRS
リースの分類	契約の条項に基づく。	取引の経済的内容に左右される。
貸手または借手の貸借対照表へのリース資産の計上	貸借対照表作成者を選択する権利（貸手か借手のいずれか一方）は、契約の条項で定められる。	常に借手が資産を自分の貸借対照表に計上する。
借手における資産の計上	どちらの貸借対照表に資産が計上されているかによる。	リース料の公正価値または現在価値の2つの数値のうち小さい方に基づく。
借手の支出の反映	貸借対照表作成者により、リース料または資産の減価償却費となる（加速減価償却も考慮される）。	資産は原則に従い減価償却される。金利支出は実効金利法に基づき計上される。
貸手の収入の反映	契約の条項に従う。これには貸借対照表管理契約も含まれる。	実効金利法に基づく。
販売型リースの会計処理	販売型リースという概念が存在しない。	金利収入の他に、資産の売却による損益が計上される。

- IFRS に基づき作成された財務報告書の指標のロシア会計基準と比べた際の悪化、及び IFRS に合わせて変換することにより作成された財務報告書の実際の予測不可能性
- リース会社は、IFRS に基づいた報告書を作成する際に、主に以下の方法を用いている。
- ・ロシア会計基準のデータを IFRS に合わせて変換する。
 - ・ロシア会計基準及び IFRS に基づいた会計処理を並行して実施する。
 - ・一部自動化する。

変換とは、個々の指標を修正することで、ロシアの基準を国際基準に「翻訳」することである。通常はこうした方法を取ることで、企業の物質的支出及び費やされる時間が短縮される。このような報告書の作成方法は、ロシア会計基準と IFRS のそれぞれに基づいた並行会計処理に移行する際の一時的措置として見られることが多い。

IFRS に基づいた会計処理を並行して実施することは、各々の経済取引が IFRS に基づいた会計に反映されることを意味する。これは大手のリース会社にとっては高価な自動化システムを導入しない限り、技術的に不可能である。このような複雑に統合された会計システムの導入により、企業のビジネスプロセスのシステム化及び規格化が過大に要求される。これは会計処理のシステム自体を再構築することでもあるが、ロシアの情報システム市場では、リース業界の特徴に応じた自動化システムを提供している企業数は少ない。

実際に一部のリース会社は、部分的な自動化に移行しつつある。例えば、既存の会計処理自動化システムのデータベース上に記録されたリース料の支払予定表に基づき、リースに対する純投資勘定の自動化が実施されている。

IFRS に基づいた報告書を作成しているリース会社は、条件付きで以下の 3 つのグループに分類することができる。

- 1) 外国企業との業務提携がある。
- 2) 貸付金を調達するという目的がある。
- 3) 株主の要求に応えた先進的な企業文化がある。

IFRS を適用する主な動機として、国際的な証券取引所への上場、または、西側市場での資金の調達が挙げられることが多い。しかし、IFRS の適用はむしろリース会社の事業活動の公開性及び行動基準の質の高さを証明するための道具である。リース会社を含むロシア企業の IFRS への積極的な移行は、法令に従った財務会計（会計処理）方法の指導に責任を担う政府の活動に負うところが大きい。

2. 会計処理の方法

(1) ファイナンス・リースにおける貸手側の会計処理

リース取引の会計処理は、リースの種類（ファイナンス・リースまたはオペレーティング・リース）だけでなく、借手が占有及び使用するために移転された資産が、ファイナンス・リース契約書の条項に基づき、いずれの当事者の貸借対照表に計上されているかにより異なる。

①リース物件の取得に係る取引の反映

リースとして譲渡することを目的とする資産を取得した場合、貸手は、会計規定「固定資産の会計処理」PBU 6/01 に従い、当該資産の取得原価を計上する。当該会計規定に基づき、固定資産としての条件を満たし、収入を得ることを目的とした“一時的占有・使用の提供”に用途が限定された資産は、有形資産に対する収益目的投資として、会計帳簿及び報告書に計上される。リース資産を収益目的投資に計上するには、同時に以下の条件も満たしている必要がある。

- a) 資産の用途がリース物件としての利用、つまり一時的占有及び使用の有償提供にある。
- b) 資産の用途が、リース物件である対象物の予定使用期間、予想される対象物の老朽化、規制及び他の制限により決まる一定の期間における、リース会社による a 項に記載された目的での利用である。
- c) リース会社が、当該対象物がリース物件として使用されることになっている期間中に、当該資産を転売すること、つまり会計帳簿に対象物を計上した後に販売することを意図していない。
- d) 資産がリース会社に経済的利益を将来的にもたらすことができる（貸手の収入）。

代金を支払って取得したリース物件の取得原価には、取得、建造、製造のために組織が実際に費やした費用（実費）が含まれるが、これには、付加価値税及びその他の還付される税金は含まれない（ロシア連邦の法令に定めのある場合を除く）。取得、建造、製造の実費とみなされるのは、以下のとおりである。

- ・契約に基づき納入業者（販売業者）に支払われる金額
- ・工事請負契約及び他の契約に基づいた作業の遂行に対し、組織により支払われる金額
- ・リース物件（固定資産物件）の取得に関連した情報提供サービス及びコンサルタント・サービスに対し、組織により支払われる金額
- ・リース物件（固定資産物件）に対する権利の取得に関連して発生する登記料、国税、その他の支払い
- ・関税

・リース物件（固定資産物件）の取得に関連して納付される、還付されない税金など
この他にも、当該物件の取得、建造または製造のために借入金を調達した場合、リース物件（固定資産物件）を受領するまでに会計帳簿に計上された借入金の利息が、取得原価に含まれる。

自己資金または借入金によるリース物件の取得に関連した全ての支出は、貸手側の“借方勘定08「非流動資産への投資」、補助勘定「固定資産個別物件の取得」”に反映される。企業には分析会計（統合勘定の補助勘定も含まれる）の科目を自ら選択する権利が与えられていることから、勘定08の補助勘定の名称を変更するか、または、個別補助勘定「リース資産の取得」を設けるのが妥当である。

リース物件の取得原価が確定し、借手に移転する準備が整うに伴い、当該物件の取得に関連した全ての支出が“借方勘定03「有形資産に対する収益目的投資」、補助勘定「貸貸用資産」”に記入されていき、貸方勘定08にもこれに対応した記入がなされる。この場合も、勘定03の補助勘定の名称を変更するか、または、個別補助勘定「リースとして譲渡することを目的とした資産（収益目的投資）」を設けるのが望ましい。

②リース資産が貸手の貸借対照表に計上される場合に貸手側のリース取引を反映させる手順

リース契約に基づきリース物件を貸手の貸借対照表に計上しなければならない場合、リース物件の借手への移転は、勘定03の分析会計、または当該勘定の個別補助勘定に記録することによってのみ反映することができる。通常、占有及び使用を目的とした資産の借手への移転日は資産の使用開始日と一致し、移転日を記した文書が作成される。

会計処理の目的上、リース物件の取得原価に対する修正（再評価）は、会計規定（PBU）6/01 第15項により行うことが認められているが、こうした再評価はリース会社では通常行われない。

リース契約に基づき会計期間に計上されるリース料の額は、貸手側の借方勘定62「購入者及び発注者間の決済」に反映され、勘定90の補助勘定「売上」にもこれに対応した記入がなされる。

リース法第28条第3項に従い、借手のリース料の支払い義務は、リース契約に別段の定めがない場合、借手によりリース物件の使用が開始された時点で発生する。リース物件を使用する権利が借手に発生するのは、通常、リースされる資産の受渡文書に署名がなされた時点である。一時的な占有及び使用（リース）を目的とした資産の借手への移転及びその使用が開始される前に支払われたリース料は、前渡金とみなされる。取引上必要な審査及び決定に係る貸手の追加手数料を内容として含むリース契約の枠内で支払われる料金には、例外を設定することができる。ファイナンス・リースを目的とする資産の引き渡しから得られた収入は、通常の事業活動から得られた収入の一部とされる。

殆どのリース会社の契約書には、「リース関連サービスの提供予定表」及び「リース契約に基づいた支払予定表」という概念が含まれている。

「リース関連サービスの提供予定表」とは、一時的な占有及び使用を目的とした資産の移転に係る役務を貸手が借手に提供する際に準拠する予定表である。この予定表に従い貸手は収入の反映及び送り状の発行を行い、一方、借手は、予定表に示された金額及び期間に従い、リース契約に基づいた支出を原価に含めて計上する。この予定表の経済的な根拠となるのは、貸手の収支対応の原則である。発生主義会計に従い、会計処理においては、全ての取引が実際に入金または出金があった時に関係なく、取引のなされた期間の会計帳簿に反映される。

「リース契約に基づいた支払予定表」とは、リース契約に基づき提供された役務の代金として、借手が指定された期日に貸手に送金する、または他の資産を引き渡す際に準拠する予定表である。この予定表に従い、貸手はリース料が遅滞なく入金されているかを管理する。

リース事業の遂行に際して貸手により直接なされる支出は“勘定科目 20「基本業務」、補助勘定「リースに係る直接経費」”に計上され、然るべき資産、決済を計上する各勘定科目にもそれに対応した記入がなされる。その際、当該勘定科目におけるリース会社の支出科目は、会計処理の必要事項に従い設定される。貸手の貸借対照表に資産を計上する際に、貸手の直接経費として加えることのできる経費は、リース物件の減価償却費、リース物件の保険料、保守点検及び整備に対する支出、車両税の納付などである。

貸手の貸借対照表（勘定 03）に計上されているリース資産の減価償却費は、会社の会計方針により選択された方法で累計され、借方勘定 20 及び貸方勘定 02「固定資産の減価償却費」補助勘定「リース資産の減価償却費」に反映される。

リース法第31条第2号によれば、リース物件の貸借対照表作成者が減価償却を実施する。リース契約の両当事者は、相互の合意に基づき、リース物件の加速償却を適用する権利を有する。

減価償却費の計算方法は、貸手が自ら選択する（会計規定 PBU 6/01 第2項、第18項）。減価償却の方法には、定額法、定率法、級数法、生産高比例法があるが、リース会社は、通常、定額法を使用する。

定額法を使用する場合、通常の3倍を超える特別償却率を使用する可能性は考慮されない。しかしながら、この方法が選択される理由は、単にこれが使用しやすいためだけではなく、ファイナンス・リース取引の経済条件とリース業務の会計処理及び税務会計を近づけることにもある。

リース物件の耐用年数は、当該物件を会計処理する際に組織により確定されるが（会計規定 PBU 6/01 第20項）、これをリース契約の有効期間に基づき設定することも可能である。減価償却方法及びリース物件の耐用年数は、貸手の会計方針に反映されなければならない。減価償却は、当該物件が会計処理された月の翌月1日から開始される（会計規定 PBU 6/01 第21項）。

上記の諸経費は、リース契約額及び契約に基づくリース料の科目に含まれる。しかし何らかの支出が当初のリース料支払予定表に含まれていない場合（例えば、2年目の保険）、こうした支出の補填について契約の条項に定めることも可能である。こうした場合、リース会社は借手に対して追加の請求書を発行することが多い。

リース契約期間の有効期間満了に伴うその後の対処方法には、幾つかの選択肢がある。

- ・当事者間でリース契約を更新する。
- ・借手がリース物件の所有権を買い取る。
- ・借手がリース物件を貸手に返還する。

リース契約の満了に伴いリース物件の所有権を借手に移転する際は、当該取引を会計に反映させる手続、及び買取価格の問題に対して特に注意を払う必要がある。

リース物件の買い取り及び買取権を規制する契約には、以下のようなものがある。

- 1) 売買契約で事前に取り決められた価格による資産の買取権を定めるもの。
- 2) リース契約書に定められた買取価格を支払うことを条件に、契約期間の最後に所有権が移転することを定めているもの。この場合には、混合契約が使用される（売買契約の条項がリース契約書に含まれる）。

会計規定「組織の収入」（PBU 9/99）及び会計規定「組織の支出」（PBU 10/99）に従い、

固定資産（この場合は収益目的投資物件）の引き渡しに伴う収支は、会社のその他の収支に該当し、勘定 91「その他の収支」に反映される。

リース資産の返還及びリース目的による使用の停止に際し、その価額は、貸方勘定 03.2 の補助勘定「リースとして譲渡された資産（収益目的投資）」から、勘定 03.1 の補助勘定「賃貸用資産（収益目的投資）」へと移転される。このような仕訳は、当該資産が今後も賃貸借業務で使用される予定であるときに行われる。これ以外では、リース会社はリース物件を固定資産として（その後、当該資産が会社の基本事業で使用されることになる場合）、または、商品科目に（その後、当該資産が第三者への販売に供される場合）計上することができる。

③リース資産が借手の貸借対照表に計上される場合に貸手側のリース取引を反映させる手順

リース契約の条項に従いリース物件が借手の貸借対照表に計上される場合、借手へのリース資産の移転は、以下の方法で反映するのが望ましい。

貸手は、リース契約書及び資産の移転手続を完了させる受渡文書に基づき、リース物件の引き渡しに係る取引を会計帳簿に反映させる。この取引を計上するために、勘定 91「その他の収支」に個別補助勘定「借手の貸借対照表に資産が計上される場合の資産のリースとしての譲渡に係る取引」を設ける。この補助勘定は、会計期間末に残高を持たない。

会計処理においては、資産がリースとして譲渡される時点で、当該勘定の借方にはリース契約に定められたリース料の全額が反映され（勘定 76「貸借勘定」の補助勘定「借手の貸借対照表に資産が計上される場合のリース契約に基づく債務」にもこれに対応した記帳がなされる）、これに対して貸方には、VAT、リース物件の取得原価及びリース手数料が反映される（リース手数料は借方勘定 91「その他の収支」及び貸方勘定 98「前受収益」に仕訳されることで前受収益の科目に含まれる）。この場合、取引を会計に反映するのに発生主義会計は適用されず、また会計処理において売上を確定するための条件の一つである“リース契約物件である資産の所有権が会社から借手へ移転する”という条件が満たされていない。

資産のリースとしての譲渡に係る取引を反映させるのと同時に、貸手は当該資産を備忘勘定 011「賃貸借された固定資産」の補助勘定「リースとして譲渡された資産（収益目的投資）」に仕訳する。分析会計は、借手、リース契約番号、資産の種類で行われる。

当期リース料に係る勘定を計上するために、補助勘定「借手の貸借対照表に資産が計上される場合のリース契約に基づく勘定」が、勘定 76「貸借勘定」に追加で設定される。

当該会計期間において、リース契約に基づき支払われるべき当期リース料の額は、貸手側の借方勘定 76 の補助勘定「借手の貸借対照表に資産が計上される場合のリース契約に基づく勘定」に反映され、勘定 76 の補助勘定「借手の貸借対照表に資産が計上される場合のリース契約に基づく債務」にもこれに対応した記入がなされる。当該会計期間のリース料に関連して納付する VAT を計上する作業及び貸手の手数料が繰り延べされて科目「前受収益」に計上されたことを確定する作業が同時に会計帳簿に反映される。

借手からのリース料の入金、貸方勘定 76 の補助勘定「借手の貸借対照表に資産が計上される場合のリース契約に基づく勘定」に反映され、現金勘定にもこれに対応した記入がなされる。

リース契約に基づく貸手側の“直接経費”の内訳には、リース物件の減価償却費は存在しない。これは、資産が借手の貸借対照表に計上されており、減価償却費を借手が計算し、支出内訳に含めていることによる。

契約期間が満了し、リース料が借手により全額支払われていることを条件に、リース物件に対する所有権を借手に移転するとリース契約の条項に定められている場合、貸手は当該資産を備忘登録の記録から除去する。すなわち、貸方勘定 011 からリース物件の価額を除去し、これと同時に買取価格を計上する。

リース資産の価額は、返還及びリース目的による使用の停止に際し、その後の扱いに応じて（固定資産の一部として使用、賃貸、第三者への売却）計上される。

《リース物件がいずれの貸借対照表に計上されているかに応じたリース会社の財務（会計）報告書の項目別比較》

【損益計算書の項目】

項目	貸手の貸借対照表に 資産が計上されている場合	借手の貸借対照表に 資産が計上されている場合
通常の事業内容における収支		
売上高	VAT を含まないリース料	VAT を含まない貸手の手数料
販売された商品、製品、労務、役務の原価	リース物件の減価償却費、リース物件の保険料、車両税に係る支出、保守点検に係る支出、その他の直接経費	リース物件の保険料、車両税に係る支出、保守点検に係る支出、その他の直接経費
その他の収支		
未払利息	借入（貸付）利息	借入（貸付）利息
その他の収入	その他の収入	その他の収入
その他の支出	法人資産税に係る支出 その他の支出	その他の支出

【貸借対照表の項目】

貸手の貸借対照表に 資産が計上されている場合	借手の貸借対照表に 資産が計上されている場合
資産	
有形資産に対する収益目的投資 当期リース料の支払に係る売掛金、延滞金など その他の売掛金	リース契約に基づく売掛金 当期リース料の支払に係る売掛金、延滞金など その他の売掛金
負債	
受領済の前渡金に係る借手に対する買掛金 借入（貸付）に係る買掛金 資産税の納付に係る買掛金 その他の買掛金	受領済の前渡金に係る借手に対する買掛金 借入（貸付）に係る買掛金 前受収益 納付すべき VAT（リース契約額から）
備忘データ	
	リースとして譲渡された資産の価額

(2) オペレーティング・リースにおける貸手側の会計処理

ロシアの法令には、オペレーティング・リースという概念は存在しないが、オペレーティング・リースとは1年から5年の期間における自動車の長期賃貸借であるとロシアでは考えられている。

会計処理にも、オペレーティング・リースという概念は存在しないが、この場合、資産は借手の貸借対照表に計上されず、貸手の貸借対照表に計上される。

貸手の会計に取引を反映させる手順は、(1) ②の記述と同様である。

(3) ファイナンス・リースにおける借手側の会計処理

①リース資産が貸手の貸借対照表に計上されている場合に借手側のリース取引を反映させる手順

リース契約に従いリース物件が貸手の貸借対照表に計上されている場合、借手は受領した資産を備忘登録の勘定 001「賃貸借された固定資産」に仕訳する。リース物件は、この備忘勘定にリース契約で示された評価額で計上される。これに際し、貸手、リース契約、リース物件に関する分析会計を実施する必要がある。どの評価額でリース物件を備忘勘定に計上すべきかについては、幾つかの考え方が存在する。リース契約に基づく取引の計上に関する規則の解釈によれば、評価額として最も一般的と考えられているのは、リース契約に基づく債務の全額（VATを除く）というものである。ロシア連邦財務省命令 1997年2月17日付第15号「リース契約に基づく取引の計上における反映について」では、どの評価額で資産の価額が反映されるべきかが明確に定められていないことに注意する必要がある。

契約の有効期間満了に伴いリース物件を返還する際に、借手は当該物件の価額を備忘登録から除去する。

リース契約の有効期間中、借手は当期リース料のみを会計に反映する。また、会計処理においては、リース物件が借手の企業活動（製品の製造または販売、商品の取得及び販売、労務の遂行、役務の提供）で使用される場合に、リース料は借手の通常の事業分野での支出とみなされる。リース料は、実際に支払いのなされた時点に関係なく、取引のあった会計期間に処理される（発生主義会計）。

リース契約の有効期間中に、リース契約額は、現行法令の改正、リース契約有効期間の修正、期間満了前の買取り、リース利率の変更など、様々な理由により変更される可能性がある。契約額は、増加の方向でも、減少の方向でも、変更されうる。これは当期リース料の会計処理に直接影響するものではなく、毎月のリース料支払額のみが変更されることになる。ただし、備忘勘定に計上された資産の価額を修正する必要がある。

契約に従い、借手が自己負担でリース物件のメンテナンスを行い、保全し、保険を付保し、保守整備を行った場合、これらに支払われた額は、一般に定められた方法で借手により原価に計上される。

リース取引の満了時にその枠内で借手がリース物件を買い取る場合、借手は、当該物件の取得、送付、使用可能な状態にするための作業などにかかった費用を全て、取得する物件の取得原価とする（会計規定 PBU 6/01 第 8 項）。リース物件の価額は備忘登録の貸方勘定 001「賃貸借された固定資産」からリース契約に基づいた価額で除去され、その後、リース物件の価額が借手の貸借対照表に計上される。

②リース資産が借手の貸借対照表に計上されている場合に借手側のリース取引を反映させる手順

リース契約の条件により借手の貸借対照表にリース資産が計上されている場合、リース物件の取得原価には借手が貸手に支払う全ての金額が含まれる。つまり、取得原価はリース料支払額と等しく（会計規定 PBU 6/01 第 8 項）、勘定 08「非流動資産への投資」の個別補助勘定に計上される。

固定資産物件を会計処理する場合、リース物件の価格及び取得に関連した費用は、貸方勘定 08「非流動資産への投資」から、借方勘定 01「固定資産」の補助勘定「賃貸借された資産」へと組み替えられる。

こうした資産の計上方法は議論の余地があることから、資産の取得原価の確定及び計上の方法は異なる。

当期リース料は、会計規定「組織の支出」第 5 項に従い、通常の事業活動に係る支出に該当するが、リース物件の減価償却費を計上（加算）することにより、この当期リース料を相殺することを想定したものとなっている。リース物件の取得原価を完全に回収する目的で減価償却費を計上（加算）する場合、リース物件の価額及び定められた手続きに従い正式に承認された規定に基づいて実施される。

借手の負担によるリース物件のメンテナンス、保守整備、全面的修理に係る費用の会計への反映手順は、前項で述べた手順と類似する。

契約に定められたリース料が全額支払われた上で買取価格が支払われることを条件として、リース物件に対する所有権が借手に移転する場合、借手は以下を行う。

- ・自己固定資産の補助勘定へのデータ移動に関連し、固定資産物件を計上する各勘定への仕訳を行う。
- ・リース物件の価額を買取価格分だけ増加する。

◀リース物件がいずれの貸借対照表に計上されているかに応じた借手の財務（会計）報告書の項目別比較▶

【損益計算書の項目】

項目	貸手の貸借対照表に 資産が計上されている場合	借手の貸借対照表に 資産が計上されている場合
販売された商品、製品、労務、役務の原価	リースに係る支出（VAT を含まないリース料）	リース契約に基づく使用を目的として取得された資産の減価償却費

【貸借対照表の項目】

貸手の貸借対照表に 資産が計上されている場合	借手の貸借対照表に 資産が計上されている場合
資産	
リース契約に基づきリース会社に支払われた前渡金	リース契約に基づく使用を目的として取得された資産の価額 リース契約に基づきリース会社に支払われた前渡金
負債	
当期リース料の支払いに係る買掛金	リース契約に基づく買掛金 当期リース料の支払いに係る買掛金
備忘勘定	
リース契約に基づく使用を目的として取得された資産の価額	

(4) オペレーティング・リースにおける借手側の会計処理

オペレーティング・リース取引を借手の会計に反映させる方法は、(3) ①に記述された手順に一致する。

3. 会計処理と課税の間に見られる差異

(1) 資産税

リース契約では、リース物件を計上する貸借対照表を貸手側とすることも借手側とすることもできる。貸手の貸借対照表に計上された上でリースとして譲渡された資産は、資産税の課税対象となり、借手の貸借対照表に資産が計上されている場合には、資産税の納税義務を負うのは借手である。

現行の会計処理方法では、両当事者が行うリース取引に対する資産税の税負担は、借手の貸借対照表に資産が計上されている場合、貸手の貸借対照表に資産が計上されている場合よりも、事実上遥かに高くなることを指摘しておく必要がある。

(2) 利潤税

ロシア連邦税法典第 257 条によれば、減価償却される固定資産の取得原価は、課税の目的上、固定資産の取得、建造、製造、また、これを使用可能な状態にするために支払われた費用の合計額として特定され、VAT 控除の額は除外される。

一方、ロシア連邦税法典第 265 条によれば、任意の形態による債務証書の利息という形での支出は、専ら臨時経費に含まれ、課税上、たとえ借入金が固定資産を取得するために調達されたものであっても、かかる支出は固定資産の取得原価に含まれない。

固定資産（リース資産を含む）の取得原価を確定する方法は、事実上、会計規定 PBU 6/01 に定められた会計処理の同様の方法と異なるものではないが、固定資産物件の取得、建造、製造のために調達された借入金の利息は、会計規定 PBU 6/01 及び会計規定 PBU 15/08 に従い、会計処理の目的上、資産の取得原価に含まれる。

また、ロシア連邦税法典第 258 条によれば、耐用年数とみなされるのは、固定資産物件が納税者の事業活動のために使用される期間である。この時、耐用年数は、当該固定資産物件の使用が開始された日に、固定資産分類に基づき納税者自身により特定される。つまり、税法令では、リース契約期間に基づきリース物件の耐用年数を特定する権利を組織に与えていない。これに対して会計処理では、厳しい制限が設けられていないことから、組織がリース契約期間に基づきリース物件の耐用年数を特定することが可能となる。多くのリース会社では、会計処理と税務会計を可能な限り近づけようとして、特別償却率を考慮し、固定資産分類表に定められた耐用年数に合わせて、会計処理のための耐用年数を特定している。

第五部 国際リース及び国際物品売買

1. 国際リース取引に適用される法律

ロシアの法令において国際リース契約とは、異なる国に所在する貸手と借手の間で締結されたファイナンス・リース契約であると理解されている。

国際法及びロシアの民法令の枠内で有効な規定によれば、適用法に関する問題は、当事者間の合意に基づき解決される。リース契約に適用される法律について両当事者が規定していなかった場合、ロシア民法典第 1211 条に従い貸手の国の法律が適用される。

現在のロシア市場では、大手外国リース会社及び銀行により設立された膨大な数の会社が活動しているが、大多数のロシア企業にとって日本の法律は未知であるため、借手としてのロシア企業が貸手を選択する際に否定的に作用しうるとともに、ロシアの法域で活動する企業の利益を保護する観点から、リース契約の締結を拒否する根拠ともなりうる。

こうした状況に対処する解決策としては、リース取引に、「国際ファイナンス・リースに関するユニドロワ条約」(以下「ユニドロワ条約」という。)を適用することが考えられる。この条約は、1998年にロシア連邦で批准され、国際リース取引の現場で(僅かな数の組織により)適用されている。

日本がユニドロワ条約を批准していないことを考慮すれば、この条約を国際リース取引に適用するためには、締結される契約の当事者がユニドロワ条約を適用するという条項にかかる契約書に直接定める以外にない。

総じてユニドロワ条約の条項は、ロシア連邦民法典の規定と両立するものである。しかし一方で、この条約とロシア連邦民法典との間には非常に重要な相違点も数多くあり、その中には貸手の権利保護に関するものも含まれる。

通常、ロシア企業は、日本の商工会議所に付属する仲裁裁判所で紛争が審理されるという内容の条項を契約書の本文に含めたがらない。この一方で、スウェーデンやイギリスといった中立国での紛争の審理に対しては、ロシアのリース会社は大きな拒否反応を示さない。これ以外にも、非常に権威のある機関であるロシア連邦商工会議所に付属するロシアの仲裁裁判所に、紛争を委ねるという方法もある。

2. 国際リース取引の通関規制

ロシア連邦の関税地域に物品を搬入する手続及び条件は、ロシア連邦関税法典 2003年5月28日付第61-FZ号に規定されているが、リース法律関係の枠内で輸入される資産、及び、後にリースとして譲渡することを目的として売買契約書に基づき搬入される資産(企業間信用の条件で納入される物も含む)について、何らの特別な制限も設けていない。

(1) 国際リース契約に基づき搬入される物品に関する関税評価額の特定

ロシア連邦領内に搬入される物品の関税評価額を特定する方法は、ロシア連邦法「関税率表について」1993年5月21日付第5003-I号に定められている。同法第12条によれば、ロシア連邦の関税地域に搬入される物品の関税評価額の特定方法は、“国際法の規定により定められ、国際的な実務で一般的に受け入れられている物品の関税評価額の特定に関する原則”に基づいており、以下に挙げる物品の関税評価額の特定方式の一つを適用することにより行われる。

- 1) 搬入される物品の取引価格に基づく方式
- 2) 同一物品の取引価格に基づく方式
- 3) 同種物品の取引価格に基づく方式
- 4) 減算方式
- 5) 加算方式
- 6) 予備方式

賃貸借契約及びリース契約の特徴を考慮し、連邦税関庁(以下「税関機関」という。)は、国際リース契約に基づき搬入される物品の関税評価額の特定方法について繰り返し説明してきた。最近では、連邦税関庁の書簡 2008年11月19日付第05-33/48386号「賃貸借契約及びリース契約に基づき搬入される物品の関税評価額の特定について」により、対外経済活動の関係者に対して、この特定方法に対する説明が通達されている。

当該書簡において税関機関は、“賃貸借契約及びリース契約は、たとえ賃貸借された物品の買い取りに関する条項が当該契約に存在しても、その性格上、物品の販売を行うものではない”ということを引証し、ロシア連邦領内に搬入されるリース物件に対して“搬入される物品の取引価格に基づく方式”を適用するのは不可能であると指摘している。取引価格に

基づいた関税評価額の特定方式では、ロシア連邦領内に搬入される物品の関税評価額は取引価格、つまり、ロシア連邦に輸出するために当該物品が販売された際に、当該物品について実際に支払われたまたは支払われる予定の価格として特定される。

上記の書簡において税関機関は、ロシア連邦領内に搬入される物品に対して減算方式及び加算方式を適用するのは不可能であるとも結論づけており、同時に、賃貸借（リース）契約に基づきロシア連邦領内に搬入される物品の通関手続の実務においては、そうした物品の関税評価額を特定する殆どの場合に、予備方式が使用されると指摘している。

予備方式では、賃貸借物件（リース物件）の関税評価に際して、柔軟かつ様々なアプローチを行うことが可能である。

賃貸借物件（リース物件）の関税評価に関して世界で実際に適用されている予備方式、及び、世界税関機構（WCO）の文書によれば、物品の関税評価額を特定する根拠として、以下を順次使用することが可能である。

- ・ 賃貸借（リース）契約書、見積計算書、保険契約書、物品に添付されたその他の書類に記載された、賃貸借物件（リース物件）の価額。
- ・ 物品のメーカー希望小売価格またはカタログ価格（使用歴のある物品の場合は、新品の価格から劣化額を差し引いた額）。
- ・ 評価活動に関するロシア連邦の法令の要求事項に適合する、当該物件の評価報告書に記載された賃貸借物件（リース物件）の価額。
- ・ 賃貸借（リース）契約書に借借人（借手）への所有権移転の定めがない場合、賃貸借物件（リース物件）の全耐用年数を見込んだ賃貸借（リース）料支払額。この点に関し、物品の賃貸借（リース）期間と耐用年数は異なるということを考慮する必要がある。
- ・ 賃貸借（リース）契約書に賃貸借物品の買い取りに関する条項があり、かつ、賃貸借（リース）契約期間の満了に伴うまたは満了前における、借借人（借手）への賃貸借物件（リース物件）の所有権移転が定められている場合、賃貸借（リース）料支払額を加算した買取価格（賃貸借（リース）料支払額に買取価格が含まれていない場合）（リース法第 28 条）。

賃貸借（リース）料支払額に、関税評価額への算入対象外である費用（例えば、組立、据付、役務などの費用）が含まれており、当該費用が区別して記載されている場合、必要に応じて文書による裏付け及び確認がなされた上で、当該費用を関税評価額への算入から除外することができる。

このため、ロシア連邦領内で通関手続を実施する借手にとっては、ロシア連邦領内の特定の仕向地に届ける条件の下で資産価額を反映する、または、物品の価格を特定できる他の条項をリース契約書の本文に含めるのが最も望ましい。かかる条項があれば、税関機関がリース料の支払総額に基づいて関税評価額を計算することはない。

(2) 国際リース契約の枠内でロシア連邦の関税地域に物品を搬入する際の通関制度

ロシア連邦領内で適用される通関制度の種類は、ロシア連邦関税法典第 155 条に定められている。国際リース取引に適用されるのは、国内消費用出荷及び一時的搬入に係る通関制度である。

国内消費用出荷とは、ロシア連邦の関税地域に搬入され、当該関税地域から搬出する義務を課せられることなく当該関税地域に留まる物品に係る通関制度である。

物品に「国内消費用」の制度を適用すれば、通関手続が完了するまでに、VAT と関税を同時に支払うことになる。関税及び VAT は、税関機関に物品が提示された日から 15 日以

内に、当該物品がロシア連邦の関税地域に到着した場所で納付しなければならない。

ロシア連邦の関税地域に物品を搬入する者は、通関手続を早めるために、通常、税関機関の口座に前渡金を納める。

国際リースにおいては、搬入する物品に一時的搬入の制度を適用することがむしろ好まれる。

この通関制度では、借手にとっては大きな利点となる VAT 及び関税の分割払いに係る数多くの手続が定められている。

ロシア連邦関税法典第 213 条によれば、固定生産資本（資産）に該当する物品については、ロシア連邦の関税地域で当該物品を使用するロシアの人の所有物でないことを条件に、当該物品を一時的に搬入することが認められ、34 カ月間にわたり税金、関税の納付が一部猶予される。すなわち、ロシア連邦関税法典第 212 条第 2 項によれば、税金、関税の支払いに対する一部条件付き免除を受けた場合、ロシア連邦の関税地域に物品が滞留した日数について、当該物品が市場に出荷されたと仮定した場合に納められるべき税金、関税の額の 3% を納めなければならない。一時的搬入の制度による物品の滞留が 34 カ月を超えた時点、より厳密には、納税額が国内消費費用出荷の通関制度により物品が滞留した場合に納められるべき額と等しくなった時点で、リース契約物件は、国内消費費用に出荷されたものとみなされる。また、物品に適用される制度が国内消費費用出荷に変更された場合でも、関税の納付について事実上認められた分割払いに対する利息が、借手から徴収されることはない。

以上のように、34 カ月を超える期間のファイナンス・リースのために資産が提供される場合、借手は関税を分割払いで納付できるだけでなく、かかる分割払いに対する利息を回避することもできるのである。これは国内消費費用の制度による物品の搬入と比較して、大きな利点と言える。

(3) 売買契約に基づいた物品の搬入

後にファイナンス・リースとして譲渡することを目的として、売買契約に基づきロシア連邦領内に搬入される資産には、通常、国内消費費用の通関制度が適用される。売買契約に基づき物品を搬入する場合と、リース契約に基づき物品を搬入する場合とで、当該通関制度を適用する際の区別は法令上特に設けられていない。

それと同時に、リース法律関係にある当事者は、取引に対する課税に影響しうる法令の諸特徴を考慮する必要がある。

企業間信用の条件で物品を販売する場合、企業間信用の利用に対する利息は、物品の総価額に含めることも区別することもできる。後者の場合、利息は VAT 及び関税の課税標準に含まれない。それと同時に、この利息は利潤税の課税標準となるものであり、リース料の内訳に利息を含めるか否かの問題については、この支出を考慮して当事者間で取り組むのが妥当である。

また当事者は、連邦法「関税率表について」第 19.1 条において、事実上支払われたまたは支払われるべき価格に追加の費用が加算されることについて定められていることを考慮する必要がある。

“搬入される物品の取引価格に基づく方式”により搬入される物品の関税評価額を特定する場合、当該物品に対して事実上支払われたまたは支払われるべき価格には、以下の費用が追加で加算されなければならない。

- ・代理人（仲介人）への手数料の支払い、梱包、包装に係る費用。
- ・ロシア連邦の関税地域である空港、海港、またはその他の物品到着地までの物品の運

搬（輸送）に係る費用。

- ・ 物品の荷積み、荷降ろし、積み替え、及び“ロシア連邦の関税地域である空港、海港、またはその他の物品到着地までの物品の運搬（輸送）”に関連したその他の業務の遂行に係る費用。
- ・ 物品の国際輸送に関連した保険に係る費用。

当該費用が物品の関税評価額に含まれるのは、その費用が物品の当初の価格に含まれていなかった場合である。上記を考慮すれば、現在、インコタームズの規則で当該費用の配分が規制されているとはいえ、契約書の条項を調整する際に、然るべき費用をいずれの当事者が負担するかについて明示しておくのが妥当である。

それと同時に、物品の運搬（輸送）に係る費用のうち、物品の関税評価額に含まれる費用が“ロシア連邦の関税地域である空港、海港、またはその他の物品到着地までの物品の運搬（輸送）に係る費用”のみであることが注目される。つまり、もしノボシビルスク行き CIP (Carriage and Insurance Paid To) 条件で設定された物品が、例えば、ナホトカに到着し、そこで通関手続がなされた後に、ノボシビルスクまで輸送された場合、ナホトカからノボシビルスクまでの輸送費は、物品の関税評価額に含めてはならないことになる。こうした結論は、ロシア連邦国家税関委員会の書簡 2000 年 3 月 13 日付第 01-06/6088 号「搬入される物品の関税評価額を確定する際の物品の送付に係る出費の計上について」でも裏付けられる。

(4) 通関手続に必要な書類

通関手続に必要な書類は、対外経済取引に付随する標準的な書類（物品の搬入を実行する根拠となる契約書、原産地証明書、勘定書、梱包明細書など）の他に、物品の種類によっては、機材及び装置のロシア規格（GOST 規格）への適合証明書を提示する必要がある。証明義務のある物品の目録は、連邦税関庁の書簡 2006 年 12 月 19 日付第 06-73/44906 号「ロシア連邦の関税地域への出荷に際し、証明義務の履行確認が要求される物品目録について」で定められている。

これ以外にも、通関検査の手続を簡素化及び迅速化するために、輸出国の税関機関による認証を受けた輸出税関申告書の提示をロシア側が要求することもある。この場合、申告書の提示ができないことはさることながら、この申告書の申請にかかる時間も問題である。この要因についても、契約書の条項を調整する際に考慮する必要がある。

(5) 品質に問題のある物品の交換または修理における通関手続

市場に出荷された物品について、国境税関の通過日に当該物品に欠陥があったこと、または、当該物品が対外経済取引の条件に一致していなかったことが確認され、これを理由として当該物品が納入業者または納入業者により指定された他の者に返還される場合、当該物品には再輸出の通関制度を適用することができる。

物品に再輸出の通関制度を適用する条件及び手続は、ロシア連邦関税法典第 239 条～第 242 条に規定されている。再輸出とは、先にロシア連邦の関税地域に搬入された物品が、当該地域から搬出され、その際、支払われた輸入関税が返還される通関制度のことである。再輸出の制度で物品が搬出される場合、関税は徴収されない。

ロシア連邦国外で取り除く必要のある欠陥がリース物件に見つかった場合には、“関税地域外での物品の加工”の通関制度が当該物件に適用される。関税地域外での加工とは、定められた期間（物品の加工期間）内に物品の加工処理を実施するために、当該物品がロシア連邦の関税地域から搬出された後、加工製品として再搬入される際、税金、輸入関税の支

払いが完全または部分的に免除される通関制度のことである。“ロシア連邦の関税地域外での加工”の通関制度の物品への適用については、ロシア連邦関税法典第 197 条～第 208 条に規定されている。

関税地域外での加工は、税関機関の許可がある場合に認められる。

関税地域外での加工が認められるのは、搬出された物品と加工された製品が同一物であることを税関機関が確認できる場合である。

規定によれば、加工の通関制度を適用できるのは、国内消費用の制度が適用された物品である。一方、修理のために物品を搬出する場合には、一時的搬入の制度に基づきロシア連邦領内に搬入された物品にも加工の通関制度を適用することができる。

物品の加工期間は、税関機関の承諾を得て申告人が特定するものとし、また 2 年を超えることはできない。

関税地域外での加工の通関制度に従い物品が搬出される際には、国内税の支払免除、返還、補償は行われない。

修理を終えた後に物品がロシア連邦領に再搬入される場合、関税は徴収されない。

以上