

プロジェクト リース

項目 リースに関する資産及び負債の計上と賃貸借契約の関係

本資料の目的

1. 第 396 回企業会計基準委員会(2018 年 11 月 9 日開催)で聞かれた意見を踏まえて、以下の論点について追加的な分析を行うことを目的としている。

第 396 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

2. 第 396 回企業会計基準委員会では、オペレーティング・リースにはいわゆる民法上の賃貸借契約が広く含まれると考えられるが、賃貸借契約において資産及び負債を計上することについて追加的な検討が必要ではないかとの意見が聞かれている。

我が国におけるリースに関する法律関係

(賃貸借契約の意義)

3. オペレーティング・リースについては、法律上、一般的に、民法上の賃貸借(民法第 601 条)の規律が適用されるものと考えられる(農地以外の土地及び建物については、借地借家法等の特別法も定められている。)。本論点は、主として、賃貸借が双務契約であることが端緒であるため、以下では、民法(明治 29 年法律第 89 号¹)における規定を確認する。民法では、賃貸借について以下のとおり定められている。

- (1) 賃貸借とは「当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対してその賃料を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。」(民法第 601 条)契約であり、有償・双務・諾成契約²である。
- (2) 双務契約とは、双方当事者の契約上の義務について対価的牽連性が認められるものを指し³、その特質として相手方が債務の履行を提供するまでは、自己の債

¹ 現行法(2017 年法律第 44 号による改正前のもの)については、「民法〇〇条」と示し、改正後の規定は「新民法〇〇条」と示している。

² 契約の成立要件に関して、成立のために目的物の授受が必要とされるような要物契約と異なり、当事者の合意のみで成立する。

³ 我妻榮「債権各論(上)」岩波書店、1954 年

務の履行を拒むことができる同時履行の抗弁権（民法第 533 条）などが認められる。

（賃貸人の主な義務）

4. 賃貸人の主な義務は、次のとおりである。

（1）使用収益させる義務

使用収益させる義務は、賃貸人の中心的義務であり、目的物を賃借人に引き渡し、第三者が賃借人の使用収益を妨害していればこれを排除する義務がある。使用貸借（民法第 593 条）の貸主が単に借主の使用収益を許容する消極的な義務を負うに過ぎないと解されている⁴ことと異なり、次の積極的な義務を負う。

⁵

- ① 目的物引渡し前：賃借人は賃貸人に対し、目的物の引渡しを求めることができる。賃貸人が第三者に目的物を引き渡し、賃借人への引渡しが不可能となったときは、賃貸人は、債務不履行責任を負う。
- ② 目的物引渡し後：賃貸人が自ら使用収益を妨げた場合、又は、賃貸人が第三者に目的物を譲渡し、賃借人が賃借権を対抗できない場合、賃貸人は賃借人に対して、債務不履行責任を負う。また、第三者が賃借人の使用収益を妨害するときは、賃貸人はこれを排除しなければならない（妨害排除義務）。

（2）修繕義務

賃貸人は、賃貸借の目的物の使用収益に必要な修繕を行う義務を負う（民法 606 条第 1 項）。ただし、賃借人の責めに帰すべき事由によってその修繕が必要となったときは、この限りでない。

なお、賃借物の一部が滅失その他の事由により使用及び収益をすることができなくなった場合において、それが賃借人の責めに帰することができない事由によるものであるときは、賃料は、その使用及び収益をすることができなくなった部分の割合に応じて、減額される（新民法第 611 条第 1 項）。また、賃借

⁴ 内田貴「民法Ⅱ 第 3 版 債権各論」東京大学出版会，2016 年

⁵ 中田裕康「契約法」有斐閣，2017 年

物の一部が滅失その他の事由により使用及び収益をすることができなくなった場合において、残存する部分のみでは賃借人が賃借をした目的を達することができないときは、賃借人は、契約の解除をすることができる（新民法第 611 条第 2 項）。

(3) 費用負担

- ① 賃貸人の負担に属する必要費については、賃借人が支出したときは、賃貸人に対して直ちに償還させることができる（民法第 608 条第 1 項）。
- ② 目的物の改良のために支出された費用である有益費（民法第 196 条第 2 項参照）については、契約終了時に、賃借人の選択により支出した金額又は増価額のいずれかを賃借人に償還させることができる（民法第 608 条第 1 項）。

(4) 瑕疵担保責任

賃貸借は有償契約として、瑕疵担保責任の規定が準用される。その結果、賃貸借の目的物に隠れた瑕疵があれば、損害賠償請求や解除ができる（民法第 559 条）。

（賃借人の主な義務）

5. 賃借人の主な義務は、次のとおりである。

(1) 用法遵守義務

賃借人は、契約又は目的物の性質によって定まった使用方法に従って、使用収益しなければならない（民法第 616 条・第 594 条第 1 項準用）。

(2) 賃料支払義務

賃料の支払は、賃借人の中心的義務である（民法第 601 条）。

(3) 終了時の目的物返還義務

賃借人は、契約が終了したときに目的物を返還し（民法第 616 条・第 597 条第 1 項準用）、原状回復して附属物を収去する義務を負う（民法第 616 条・第 598 条準用、新民法第 622 条・新民法第 599 条第 1 項準用）。

(ファイナンス・リースとの相違)

6. リースは、賃貸借という法形式が用いられているが、ファイナンス・リース取引の性格については、目的物の賃貸借に類似する側面と目的物に関する資金調達の側面があるため、その法的性質を巡り諸説がある。
7. この点、①ファイナンス・リース契約は金銭消費貸借ではないものの、経済的実質においてリース会社からユーザー（借手）への金融であること、②実際のリース契約では、賃貸借と異なりリース物件の滅失・毀損の危険はユーザー（借手）が負担するとされていること、③実際のリース契約では、リース物件の瑕疵についての責任（瑕疵担保責任・不完全履行責任）を負担しないものとされていることなど⁶から、今日では、ファイナンス・リース取引を賃貸借として見るのは相当ではないとの見解が多くを占めている（なお、リース取引の実態のどこに力点を置くかにより、法的性質の説明はいくつかに分かれている。⁷）
8. 最高裁判所の判例⁸では、「ファイナンス・リース契約は、（略）その実質は、ユーザーに対する金融上の便宜を付与するものであるから、（略）各月のリース物件の使用と各月のリース料の支払は対価関係に立つものではない。」として、契約の目的が金融的便宜の供与であるとされている。
9. ファイナンス・リース契約とオペレーティング・リース契約では貸手の負う義務は異なっていること、また、ファイナンス・リース契約の経済的実質が金融上の便宜の供与であることから、両者は異なるものとして取り扱われている。

IASB のディスカッション・ペーパーによる賃貸人が負う義務に関する記載

10. IASB 及び FASB により 2009 年に公表されたディスカッション・ペーパー「リース：予備的分析」（以下「DP」という。）では、単純なリースから生じる権利と義務について分析が行われており、双務契約において賃貸人が追う修繕義務については特段考慮されていないように見受けられる。
11. DP では、単純なリース契約から生じる権利と義務を識別するため、次の設例につい

⁶ このほか、リース物件の修繕及び保守も借手が行うこととなる。

⁷ 潮見佳男「契約各論 I」信山社出版、2002 年

⁸ 最判平成 7 年 4 月 14 日民集第 49 卷第 4 号 1063 頁。なお、最判平成 5 年 11 月 25 日金法 1395 号 49 頁も同様である。

て分析がなされている。

設例1

ある機械装置が5年の固定期間でリースされる。当該機械装置の見積耐用年数は10年である。当該リースは解約不能であり、リース期間を延長する権利やリース期間の終了時点で当該機械装置を購入する権利はなく、リース期間終了時点における残存価値保証はない。当該機械装置が引き渡された後、リース料の支払期限はリース期間にわたって定期的に到来し、その固定金額は原契約の中で定められている。保守その他の契約は付随していない。

12. 上記の設例 1 について、DP の 3.9 項では次の記載があり、貸手が修繕義務等を負う点については特段の記載はない。
- リース契約によってはリース物件を特定の状態に維持するよう借手に求めるものもある。また、リース物件を貸手に返却するためのコスト（例えば機械装置の分解コストや輸送コスト）が借手に生じることもある。この種の義務は財務諸表で認識すべき負債を生じさせる場合がある。例えば、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」及び SFAS 第 5 号「偶発事象の会計処理」は、機械装置の返却に関連するコストについて借手が負債を認識するよう求める場合がある。しかし、この種のコミットメントはリース契約から生じる基本的な権利と義務を変更しないので、本ペーパーではこれ以上深入りしない。（下線：当委員会事務局）
13. また、リース物件を使用する権利は資産であるか及びリース料の支払義務は負債であるかに関する分析においては、「契約が破棄されない限り」という前提付きになっている（DP3.16 項及び 3.19 項）。なお、当該記載は、IFRS 第 16 号 BC22 項(d)に概ね引き継がれていると考えられる。

IFRS 第 16 号の結論の根拠における記載

14. IFRS 第 16 号の結論の根拠では、借手の使用权及び義務について、次のとおり記載されている。

（借手の使用权）

15. 借手はリース期間全体を通じて原資産を使用する権利を支配している。いったん資産が借手に利用可能とされると、貸手は、原資産の法的な所有者ではあるが、リース期間中に原資産を取り戻すことや他の方法で自己の目的のために使用すること

はできない。(IFRS 第 16 号 BC22 項(a))

16. 借手は原資産の使用方法（及び、それにより、使用権から将来の経済的便益をどのように生み出すか）を決定する能力を有している。(IFRS 第 16 号 BC22 項(b))
17. 貸手が原資産を借手に利用可能とした時点で、貸手は当該資産の使用権を借手に移転する義務を履行している。すなわち、借手はその時点で使用権を支配する。したがって、借手は当該使用権に対する支払を行う無条件の義務を有する。(IFRS 第 16 号 BC33 項)
18. 使用権に対する借手の支配は、過去の事象から生じている。これには、リース契約の約定だけでなく、原資産がリースの解約不能期間の持続期間にわたり借手に利用可能とされることも含まれる。一部の人は、借手が資産を使用する権利は、借手がリース期間中に支払を行うことを条件としている（すなわち、借手が支払を行わない場合、資産を使用する権利を失う可能性がある）と指摘してきた。しかし、借手が契約に違反しない限り、借手は原資産を使用する無条件の権利を有している。その地位は、割賦購入を行っていて未だ割賦支払をしていない企業の地位と同様である。(IFRS 第 16 号 BC22 項(d))（下線：当委員会事務局）

（借手の義務）

19. 貸手が原資産を借手に利用可能とした時点で、貸手は当該資産の使用権を借手に移転する義務を履行している。すなわち、借手は使用権を支配する。（したがって、貸手はリース料を受け取る無条件の権利（リース債権）を有する。）(IFRS 第 16 号 BC35 項)
20. IFRS 第 16 号の範囲を明確化する目的で、IASB は、契約は、強制可能な権利及び義務を創出する場合にのみ存在すると考えられると決定した。リースにおける解約不能期間又は通知期間は、契約の定義を満たすので、リース期間の一部として含まれることになる。契約の一部であるためには、リースを延長又は解約するオプションのうちリース期間に含まれるものも強制可能でなければならない。(IFRS 第 16 号 BC127 項)

当委員会事務局の分析

21. 第 4 項に記載のとおり我が国の民法によれば、賃貸借契約（ファイナンス・リースに該当するものを除く）に関して、貸手は、リース物件の引渡し後も、リース期間

中、借手にリース物件を使用収益させる義務や修繕義務等を負うと考えられることを踏まえると、リース物件が借手に引き渡されたのみでは、借手は法律上の無条件の義務を負うとは必ずしも言えないと思われる。

22. この点、IFRS 第 16 号では、貸手が借手に対する様々な義務を負う中で、リース物件（原資産）の支配に着目する観点から、会計上考慮すべき主要な貸手の義務として、リース物件の引渡義務に焦点が当てられているものと考えられる。このような捉え方は、法律上の無条件の義務には該当しないとしても、有用な情報開示の観点からは採りうる方法と考えられる。

ディスカッション・ポイント

第 21 項及び第 22 項に記載した事務局の分析について意見をお伺いしたい。

以 上