
プロジェクト	リース
項目	サブリース及びセール・アンド・リースバック取引に関する内容の確認

本資料の目的

1. 本資料は、下記のリースに関する会計基準におけるサブリース及びセール・アンド・リースバック取引に関する内容を確認することを目的とする。
 - (1) IFRS 第 16 号「リース」(以下、「IFRS 第 16 号」という。)
 - (2) 会計基準更新書第 2016-02 号「リース (トピック 842)」(以下、「Topic 842」という。)
 - (3) 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」(以下、「リース会計基準」という。) 及び企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」(以下、「リース適用指針」という。)

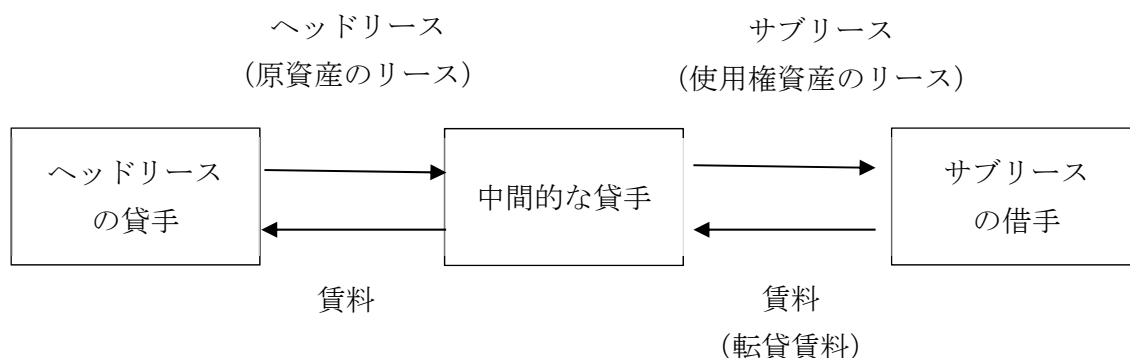
サブリース

(IFRS 第 16 号)

定義

2. IFRS 第 16 号では、サブリースについて次のとおり定めている (IFRS 第 16 号付録 A)。

原資産が借手(「中間的な貸手」)から第三者にさらにリースされ、当初の貸手と借手との間のリース(「ヘッドリース」)が依然として有効である取引



ヘッドリースとサブリースの関係

3. IFRS 第 16 号は、中間的な貸手がヘッドリースとサブリースを 2 つの別個の契約として、借手と貸手の両方の会計処理の規定を適用して会計処理するよう要求している。

(理由)

一般的に、ヘッドリースとサブリースの契約は別個に交渉されており、サブリースの相手方はヘッドリースの相手方とは異なる企業である。このため、中間的な貸手にとって、ヘッドリースから生じる義務は、一般にサブリースの契約条件によって消滅することはないとしている (IFRS 第 16 号 BC232 項)。

中間的な貸手のリースの分類

4. IFRS 第 16 号では、中間的な貸手は、サブリースを原資産ではなく、ヘッドリースから生じる使用権資産を参照して、ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類する (IFRS 第 16 号 B58 項)。

中間的な貸手の会計処理

5. ファイナンス・リースに分類されるサブリースを締結する中間的な貸手は、次の会計処理を行う (IFRS 第 16 号設例 20)。

- (1) サブリースの借手に移転するヘッドリースに係る使用権資産の認識の中止を行い、サブリースに対する投資を認識する。
- (2) ヘッドリースに係る使用権資産とサブリースに対する投資との間に差額があれば、純損益に認識する。
- (3) ヘッドリースに係るリース負債を財政状態計算書において維持する。これは、ヘッドリースの貸手に支払うべきリース料を表している。
- (4) サブリースの期間中に、中間的な貸手は、サブリースに係る金融収益とヘッドリースに係る金利費用の両方を認識する。

6. オペレーティング・リースに分類されるサブリースを締結する中間的な貸手は、次の会計処理を行う (IFRS 第 16 号設例 21)。

- (1) 中間的な貸手がサブリースを締結した場合であっても、ヘッドリースに係るリース負債及び使用権資産を財政状態計算書において維持する。
- (2) サブリースの期間中に、使用権資産に係る減価償却費とリース負債に係る金利

を認識する。

- (3) サブリースによるリース収益を認識する。

(Topic 842)

定義

7. Topic 842 では、サブリースの定義は以下のとおりであり、概ね IFRS 第 16 号に等しい。

原資産が借手（「中間的な貸手」）から第三者（転借人）にさらにリースされ、当初の貸手と借手との間のリース（「ヘッドリース」）が依然として有効である取引

ヘッドリースとサブリースの関係

8. Topic 842 は IFRS 第 16 号と同様、中間的な貸手がヘッドリースとサブリースを 2 つの別個の契約として借手と貸手の両方の会計処理の規定を適用して会計処理するよう要求している（Topic 842 BC115 項）。

中間的な貸手のリースの分類

9. Topic 842 は、中間的な貸手は、サブリースを原資産で参照して、ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類する。

中間的な貸手の会計処理

10. Topic842 では、中間的な貸手は以下のとおり会計処理する（842-20-35-14）。
- (1) ヘッドリースがファイナンス・リースであるか、オペレーティング・リースであるかに係わらず、サブリースがオペレーティング・リースの場合、ヘッドリースの会計処理を継続する。
 - (2) ヘッドリースがファイナンス・リースであり、サブリースが販売型リース又は直接金融リースの場合、ヘッドリースの使用権資産の認識を中止するが、リース負債の会計処理を継続する。
 - (3) ヘッドリースがオペレーティング・リースで、サブリースが販売型リース又は直接販売型リースの場合、ヘッドリースの使用権資産の認識を中止し、リース負債にサブリースの開始日よりファイナンス・リースの会計処理を適用する。

(IFRS 第 16 号と Topic 842 の主な相違点)

中間的な貸手のリースの分類

11. IFRS 第 16 号と Topic 842 では、中間的な貸手の分類に関して以下の相違がある。

	IFRS 第 16 号	Topic 842
中間的な貸手のリースの分類	中間的な貸手は、ヘッドリースから生じる使用権資産を参照して FL と OL に分類する。(IFRS 第 16 号 B58 項)	中間的な貸手は、原資産を参照して販売型リース又は直接金融リースと OL に分類する。(842-10-25-6)

12. この点、IFRS 第 16 号では、中間的な貸手が、サブリースについて使用権を参照して分類することについて、以下のとおり記載されている。

- (1) 中間的な貸手は、原資産を所有しておらず、当該原資産を貸借対照表に認識していない。中間的な貸手の会計処理の基礎とすべきなのは、中間的な貸手が支配している資産（すなわち、使用権資産）であり、ヘッドリースの貸手が支配している原資産ではない（IFRS 第 16 号 BC233 項）。
- (2) 中間的な貸手において、サブリースをヘッドリースから生じる使用権資産を参照して分類すると、同様のリース（例えば、リース期間が同様で、同様の原資産についてのリース）を、貸手が原資産をリースしているのか所有しているのかに応じて異なる方法で（例えば、前者はファイナンス・リースに、後者はオペレーティング・リースに）分類するケースが生じる。

IASB は、この分類の相違は実際の経済的な相違を反映するものであると結論を下した。前者の場合、中間的な貸手は原資産を一定期間にわたり使用する権利を有しているだけで、サブリースがヘッドリースの残存期間の全部を対象とするものである場合には、中間的な貸手は実質的に当該権利を他の当事者に移転している。これと対照的に、後者の場合、貸手はリース期間の終了時に原資産から経済的便益を得ることを見込むと考えられる。(IFRS 第 16 号 BC234 項)。

13. Topic 842 では、サブリースについて原資産を参照して分類することについて以下のとおり記載されている (Topic 842 BC116 項)。

- (1) サブリースの借手は、ヘッドリースの契約条項を知らない可能性がある。したがって、ヘッドリースから生じる使用権を参照するよりも、ヘッドリースの基礎となる有形固定資産を参照する方が、適用が容易である。

- (2) 仮にヘッドリースの使用権を参照する場合には、例えば、貸手が2つの同様の資産を同様に5年間貸出しするにあたって、貸手が当該資産の1つは自己所有しているが、もう1つはリースしている（借りている）とき、当該貸手は、前者はオペレーティング・リースとして、後者はファイナンス・リースとして処理する可能性がある。これらは説明することが困難である。

(日本基準)

14. リース適用指針では、サブリースについて以下の定めがある。
- (1) リース物件の所有者から当該物件のリースを受け、さらに同一物件を概ね同一の条件で第三者にリースする取引（以下「転リース取引」という。）であって、借手としてのリース取引及び貸手としてのリース取引の双方がファイナンス・リース取引に該当する場合、貸借対照表上はリース債権又はリース投資資産とリース債務の双方を計上することとなるが、支払利息、売上高、売上原価等は計上せずに、貸手として受け取るリース料総額と借手として支払うリース料総額の差額を手数料収入として各期に配分し、転リース差益等の名称で損益計算書に計上する。

なお、リース債権又はリース投資資産とリース債務は利息相当額控除後の金額で計上することを原則とするが、利息相当額控除前の金額で計上することができる。（リース適用指針第47項）

セール・アンド・リースバック

(IFRS 第16号)

15. セール・アンド・リースバック取引とは、企業（売手である借手）が資産を他の企業（買手である貸手）に売却して、当該資産を買手である貸手からリースバックする取引をいう（IFRS 第16号第98項）。

資産の譲渡が売却であるかどうかの判定

16. 企業は、IFRS 第15号の履行義務充足に関する規定を適用して、資産の譲渡を当該資産の売却として会計処理すべきかどうかを決定する（IFRS 第16号第99項）。

資産の譲渡が売却である場合

17. 売手である借手による資産の譲渡が、IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第15号」という。）に基づく売却の規定を満たす場合、以下の取扱い

となる（IFRS 第 16 号第 100 項）。

- (1) 売手である借手は、リースバックから生じた使用権資産を、資産の従前の帳簿価額のうち売手である借手が保持した使用権に係る部分で測定する。したがって、売手である借手は、買手である貸手に移転された権利に係る利得又は損失の金額のみを認識する。
- (2) 買手である貸手は、資産の購入を該当する基準を適用して会計処理し、リースを IFRS 第 16 号における貸手の会計処理の規定を適用して会計処理する。

資産の譲渡が売却ではない場合

18. 売手である借手による資産の譲渡が、IFRS 第 15 号に基づく売却の規定を満たさない場合、以下の取扱いとなる（IFRS 第 16 号第 103 項）。
 - (1) 売手である借手は、譲渡した資産を引き続き認識し、IFRS 第 9 号「金融商品」（以下「IFRS 第 9 号」という。）を適用して譲渡収入と同額の金融負債を認識する。
 - (2) 買手である貸手は、譲渡された資産を認識せずに、IFRS 第 9 号を適用して売手である借手の譲渡収入と同額の金融資産を認識する。買手である貸手は、金融資産を IFRS 第 9 号を適用して会計処理する。

リース開始日前の借手による原資産の支配

19. 借手が、資産が貸手に移転される前に原資産を支配している（又は原資産に対する支配を獲得する）場合には、当該取引は第 98 項から第 103 項を適用して会計処理されるセール・アンド・リースバック取引である。（B46 項）

(Topic 842)

20. Topic 842 では、売手である借手の企業が、資産を買手である貸手の他の企業に譲渡し、当該資産を買手である貸手の企業からリースバックする取引をセール・アンド・リース取引として、会計上の取扱いを定めている（842-40-15-2）。

資産の譲渡が売却であるかどうかの判定

21. Topic 842 では、Topic 606「顧客との契約から生じる収益」（以下「Topic 606」という。）の契約の存在、及び資産の支配の移転による履行義務の充足に関する規定を適用して、資産の譲渡を当該資産の売却として会計処理すべきかどうかを決定する（842-40-25-1）。

資産の譲渡が売却である場合

22. 売手である借手による資産の譲渡が、Topic 606 に基づく売却の規定を満たす場合、以下の取扱いとなる（842-40-25-4）。
- (1) 売手である借手は、買手である貸手が資産に対する支配を獲得した時に、当該資産の帳簿価額の認識を中止するとともに、Topic606 に従って売却取引について会計処理する。リースを Topic 842 における借手の会計処理の規定を適用して会計処理する。
 - (2) 買手である貸手は、資産の購入を該当する基準を適用して会計処理し、リースを Topic 842 における貸手の会計処理の規定を適用して会計処理する。

資産の譲渡が売却ではない場合

23. 売手である借手による資産の譲渡が、IFRS 第 15 号に基づく売却の規定を満たさない場合、以下の取扱いとなる（842-40-25-5）。
- (1) 売手である借手は、譲渡した資産を引き続き認識し、受け取った金額を金融負債として会計処理する。
 - (2) 買手である貸手は、譲渡された資産を認識せずに、支払った金額を金融資産として会計処理する。

リースバックが借手のファイナンス・リース（貸手の販売型リース）に該当する場合

24. リースバック取引の存在は、単独では買手である貸手が資産の支配を獲得する妨げとはならない。しかし、リースバックが借手のファイナンス・リース（貸手の販売型リース）に該当する場合、買手である貸手は Topic 606 に基づく売却の要件を満たしていないとみなされる（842-40-25-2）。

買戻し条件付きの売却

25. 売手である借手が資産を買い戻すオプションを有する場合、以下の基準を満たさない限り、売却の要件を満たさない。
- (1) オプションの行使価格が行使時点の資産の公正価値である。
 - (2) 譲渡資産とほぼ同じ代替資産が市場で容易に入手可能である。

リース開始日前の借手による原資産の支配

26. 原資産が貸手に移転する前に、借手が当該資産を支配する（使用を指図でき、かつ、残存便益のほとんどすべてを享受できる）する場合は、当該取引はセール・アンド・

リースバックの会計処理に従う。(842-40-55-1)

(IFRS 第 16 号と Topi842 の主な相違点)

27. 主な相違点は以下のとおりである。

	IFRS 第 16 号	Topic 842
売却の要件	IFRS 第 15 号の売却の要件	Topic 606 の売却の要件 ただし、リースバックが FL に該当するときは売却の要件を満たさない
売却損益	リースバックから生じた使用権資産を、資産の従前の帳簿価額のうち売手である借手が保持した使用権に係る部分で測定する。買手である貸手に移転された権利に係る利得又は損失の金額のみを認識する (IFRS 第 16 号第 100 項)	リースバックから生じた使用権資産を、Topic 606 の取引価格で測定する (842-40-25-4)。 (すなわち、売却損益の全額を認識する。)

(日本基準)

28. リース適用指針では、セール・アンド・リースバック取引について以下の定めがある。

- (1) 所有する物件を貸手に売却し、貸手から当該物件のリースを受ける取引をセール・アンド・リースバック取引という。セール・アンド・リースバック取引におけるリース取引がファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判定は、リース適用指針第 5 項から第 20 項の「ファイナンス・リース取引の判定基準」に示したところによる。

ただし、この判定において、経済的耐用年数については、リースバック時におけるリース物件の性能、規格、陳腐化の状況等を考慮して見積った経済的使用可能予測期間を用いるとともに、当該リース物件の見積現金購入価額については、実際売却価額を用いる。

- (2) セール・アンド・リースバック取引におけるリース取引がファイナンス・リース取引に該当する場合、借手は、リースの対象となる物件の売却に伴う損益を

長期前払費用又は長期前受収益等として繰延処理し、リース資産の減価償却費の割合に応じ減価償却費に加減して損益に計上する。

ただし、当該物件の売却損失が、当該物件の合理的な見積市場価額が帳簿価額を下回ることにより生じたものであることが明らかな場合は、売却損を繰延処理せずに売却時の損失として計上する。

- (3) 当該リースバック取引がファイナンス・リース取引に該当する場合の会計処理は、リースの対象となる物件の売却損益に係る処理を除き、リース適用指針第21項から第46項と同様とする。

なお、セール・アンド・リースバック取引によるリース物件を、さらに概ね同一の条件で第三者にリースした場合で、当該転リース取引の貸手としてのリース取引がファイナンス・リース取引に該当し、かつ、その取引の実態から判断して当該物件の売買損益が実現していると判断されるときは、その売買損益は繰延処理せずに損益に計上することができる。

ディスカッション・ポイント

サブリース及びセール・アンド・リースバックに関する取扱いについて、ご確認されたい点があれば、伺いたい。

以 上