
プロジェクト リース

項目 我が国に特有な取引等についての設例

I. 本資料の目的

1. 第 103 回リース会計専門委員会(2021 年 8 月 6 日開催)においては、設例を次の 3 つの категорияに分類し、設例に対する基本的な方針案について事務局提案を行った。
 - (1) 現行のリース適用指針における設例の取扱い
 - (2) IFRS 第 16 号における設例の取扱い (採り入れ方)
 - (3) 我が国に特有な取引等についての設例
2. 本資料では、(3)我が国に特有な取引等についての設例のうち、普通借地契約及び普通借家契約に関するリース期間の考え方についての設例をお示ししている。本設例の他、パス・スルー型のサブリース、転リース、定期傭船等、現時点で会計処理の定めについての議論が継続している項目について、我が国に特有な定めをおくことになる場合には、設例の追加の要否についても検討することが考えられる。
3. なお、(1)現行のリース適用指針における設例の取扱い及び(2)IFRS 第 16 号における設例の取扱いについても検討を継続している (審議事項(6)-1「本日の検討事項」別紙第 4 項参照)。

II. これまでの議論

4. すべての借手のリースについて資産及び負債を認識する会計基準の開発を着手することが第 405 回企業会計基準委員会 (2019 年 3 月 22 日開催) において了承された際には、借手の会計処理について、延長オプションがある場合の比較可能性を担保する方策について議論が必要であることが識別された。
5. 借手のリース期間については、IFRS 第 16 号と整合的に、解約不能期間に借手が行使することが合理的に確実である延長オプション (及び借手が行使しないことが合理的に確実である解約オプション) の対象期間を加えた期間とすることを提案している。
6. 第 94 回リース会計専門委員会 (2020 年 7 月 20 日開催) においては、リース期間に関する議論として、(1)「合理的に確実」の判断にばらつきが生じる懸念及び過去実績に偏る懸念への対応として、IFRS 第 16 号におけるガイダンスの趣旨等を結論の背

景に記載すること、及び(2)法律との関係について次の検討を行い、普通借地契約及び普通借家契約のリース期間の判断に関して設例の作成を検討する事務局提案を行っている。なお、(1)の結論の背景の提示は今後行うことを予定している。

法律との関係

定期借地契約及び定期借家契約では、契約の延長オプションが存在しないため、契約上のリース期間がリース期間の最長年数になる点については、あまり判断の余地はないと考えられる。

普通借地契約及び普通借家契約で、解約不能期間が存在しない場合や短期の場合（ビルの半年前解約通告を含む2年契約等）は、延長・解約オプションの判断は難しい場合がある。この点についても、「合理的に確実」の判断にばらつきが生じる懸念及び過去実績に偏る懸念への対応として結論の背景に記載する内容により、一定程度判断が容易になるものと考えられる。

また、より実務上の判断に資するため、設例を作成することを検討する。

企業会計基準委員会及びリース会計専門委員会で聞かれた意見

7. リース期間における延長オプションの判断に関しては、これまで主に次の意見が聞かれている。

(1) 「合理的に確実」の判断にばらつきが生じる懸念、過去実績に偏る懸念

- ① 解釈のばらつきにより、企業間および国際間比較が損なわれることを懸念する。
- ② 非常に高い閾値（「合理的に確実である（reasonably certain）」）にもかかわらず、実務的に閾値が低くなる可能性がある（特に、不動産賃貸借契約）。
- ③ IFRS 第16号のB40項には「過去の実務慣行等を考慮してリース期間を検討する」との定めがあり、一つの有用な方法と思われるが、過度に考慮すべきではないと考える。現在のビジネスにおいて変化の流れは速く、多店舗展開を行い、各々の立地において厳しい競争にさらされる実情に鑑みれば、不確実性・多様性は極めて高いため、過去の慣行などに照らすのではなく、将来の見積りにフォーカスすべきである。
- ④ 解約不能期間が比較的短期である場合に延長オプションの行使について、実際の蓋然性を考慮してリース期間を決定することに困難を伴う可能性がある。

(2) 不動産リースに関する具体的な懸念

- ① 古くから契約しているビルの中には、普通借地・借家契約が存続しているものが多々存在している。普通借地・借家契約に基づく賃貸借契約について、借手の契約期間を判断することに困難が伴う。
- ② 例えば、百貨店の本店で仮にそれが借地であるような場合は、店舗の場所を移動することは考え難く、当該土地を借り続けることが想定されるため、リース期間の終了時期を見積もることは不可能ではないか。
- ③ 小売業のような長期の期間にわたる契約におけるリース期間の見積りについて、契約の締結当初の時点において解約・延長オプションの非行使・行使の可能性を合理的かつ確実に見積もることは不可能であり、リース期間の見積りに含めることは困難である。解約不能期間は、「出店後の店舗の業績をにらみながら将来における退店などのリスクヘッジをしたい」という借手側の意思と、「契約期間＝解約不能期間としたい」という貸手側の協議の結果として、比較的長期の期間で合意されるものである。特にチェーンストア業界においては、解約不能期間が長いため、「解約不能期間」をもってリース期間の見積りとすることが合理的である。
- ④ 大幅な賃借設備改良を実施したとしても、市況により内部造作を放棄して別の物件を契約する場合や、貸手も内部造作を原状回復せずに別の借手に賃借する場合もあるため、大幅な賃借設備改良を行った場合において、借手がリースの延長オプションを行使する重大な経済的便益を有するか否かの実務上の判断に困難を伴う可能性がある。
- ⑤ 店舗とオフィスなど、リース物件の特徴や事業上の重要性、普通・定期借地契約により、契約期間と解約不能期間が大きく異なることから、事実と状況に応じて、区分して検討すべきと考える。
- ⑥ 普通借地・借家契約で解約不能期間が存在しない場合や短期の場合については、実務上、延長・解約オプションの行使可能性の評価は非常に難しい。
- ⑦ 定期借地権のように、例えば 10 年間の契約期間が満了した時に、借手が借りたくても貸手が応じなければ賃貸借関係が終了し、延長の余地が無い場合であれば、延長オプションはないものと考えられる。しかし、契約期間が満了しても、話し合いでさらに 5 年間借りられる等の契約であれば延長オプションがあるものと考えられる。
- ⑧ 不動産の借主保護を趣旨とした規定により、実質的に借手にオプションを与えているのではないかという議論がある。これに該当する場合、追加的な法律上の議論をするのではなく、基準に則して延長オプションの行使可能性を

判断することになると考える。

- ⑨ 普通借地権における更新に係る正当事由は貸手側の問題であり、正当事由が認められにくい傾向はあるが、認められる場合もあり、延長オプションに現実性があるとは言いづらいつと考える。
- ⑩ 定期借地権については、原則として更新がないため、比較的シンプルである
と考える。

(3) 設例の設定について

- ① 普通借地・借家契約に関する設例の作成に賛成する。
 - i. 財務諸表作成者の参考になる。
 - ii. 明らかに延長オプションが行使される場合とそうでない場合を示してはどうか。

III. 事務局の分析及び提案

設例の基本的な方針案

- 8. 不動産賃貸借契約のうち、特に普通借地・普通借家契約のリース期間については、本資料第7項に示すとおり、オプションの行使可能性の評価の困難性について多くの意見が聞かれている。また、オプションの存在に関する意見も聞かれている。リース期間については、見積りによるコストの増加が想定されるため、リース期間の判断に資するための設例が有用となると考えられる。
- 9. これまでの意見において、リース期間の見積りの判断が困難である理由の1つとして、不動産の賃貸借における事実及び状況が様々であることが示されている。設例は、現行のリース適用指針における設例の冒頭で記載されているように、具体的な会計処理を行うための手掛かりを与えるための例示であり、各企業の実情に応じて、例示されていない会計処理も適当と判断される場合があるものである。そのため、リース期間の設例を示した場合に、当該設例の判断が唯一の判断であったり、あらゆる状況において依拠すべき判断方法及び判断結果であると誤解されることのないよう、リース期間を判断する際の検討プロセスを示すことに重点をおき、事実及び状況によって判断が異なり得ることを示す設例を作成することが考えられる。
- 10. 設例の作成にあたっては、リース期間の判断に関する懸念への対応するため、個別に聞かれた意見に対応するように設定することが考えられる。

具体的な設例の検討

(設例の種類)

11. 本資料第 7 項で聞かれている意見のうち、提示する設例の種類を検討する際には、次の意見が関連するものと考えられる。その他の合理的に确实の判断に関する意見については、個別の設例において考慮することが考えられる。
 - (1) 不動産の借主保護の規定が、借手に実質的なオプションを与えるのではないかという議論がある（本資料第 7 項(2)⑧及び⑨）。
 - (2) 普通借地・普通借家の設例においては、延長オプションが行使される場合とそうでない場合を示してはどうか（本資料第 7 項(3)①ii）。
12. 上項の意見を考慮し、本資料においては、次の 5 つの設例をお示ししている。
 - (1) 不動産における借手保護の法律が、リース期間を決定する際に検討対象とすべき延長オプションに該当するかどうか
 - (2) 普通借家契約
 - 延長オプションを行使する（解約オプションを行使しない）検討
 - 延長オプションを行使しない（解約オプションを行使する）検討
 - (3) 普通借地契約
 - 延長オプションを行使する（解約オプションを行使しない）検討
 - 延長オプションを行使しない（解約オプションを行使する）検討

(不動産における借手保護の法律が、リース期間を決定する際に検討対象とすべき延長オプションに該当するかどうか)

13. 不動産賃貸借に係る法律については、別紙 1「第 415 回企業会計基準委員会・第 88 回リース会計専門委員会審議資料抜粋」及び別紙 2「関連する借地借家法の条文」に詳細を示すとおり、旧借地法・旧借家法・借地借家法のいずれにおいても、借地借家法における定期借地権・定期借家権を除き、貸手が借手による契約の更新請求を拒絶するためには、正当な事由（貸手が借手に対して行う財産上の給付は考慮要因の 1 つとされる）があると認められる必要がある。
14. 別紙 2 に示す借地借家法における関連条文は次のとおりである。
 - (1) 借地権

借地権の存続期間は 30 年とし、契約で 30 年より長い期間を定める場合は、その期間とする（借地借家法第 3 条）。借地権の存続期間が満了する場合において、建物がある場合、貸手は正当な事由があると認められる場合でなければ、更新に対する異議を述べることができない（同第 5 条及び第 6 条）。借地人に不利な特約は無効とする（同第 9 条）。

(2) 借家権

建物の賃貸借について期間の定めがある場合の貸手による更新しない旨の通知（同第 26 条）及び期間の定めがない場合の貸手による解約の申入れ（同第 27 条）については、貸手は正当な事由があると認められなければ通知又は申入れをすることができない（同第 28 条）。借家人に不利な特約は無効とする（同第 30 条）。

15. これらの借手を保護とする条文により、借地権又は建物の賃貸借の契約期間が満了する場合であっても、借手が契約を更新しやすくなっているとされており、借地借家法の諸条文が、借手がリース期間を決定する際に検討対象とすべき延長オプションに該当するか否かについて、設例を示すことにより改正リース会計基準におけるリース期間の評価に関する実務上のコストの増加への対応になると考えられる。
16. ただし、リース適用指針における設例は、法律上の解釈を行うものではなく、また、本資料第 7 項(2)⑨にもあるとおり、貸手の正当事由が認められる場合もあるため、延長オプションを有すると考えられる場合の設例を示すことが考えられる。貸手における更新拒絶の法律の諸条文が改正リース会計基準におけるリース期間の延長オプションに該当するか否かを示すことが目的であるため、借地権又は借家権のいずれかを例として示すことが考えられる。

設例案

(HP では非公表)

(普通借家契約)

17. 普通借家契約の設例を示すにあたっては、本資料第 7 項における次を含む意見を考慮し、リース期間の判断にあたっては、リースの開始日において、様々な要因を考慮し総合的な判断を行うための検討プロセスが必要があることを示す設例を示すことが考えられるかどうか。
 - (1) 合理的に確実の判断の閾値が実務的に低くなる可能性に対する懸念
 - (2) 過去実績に偏る懸念

(3) 解約不能期間が比較的短期である場合の判断の困難性

(4) 賃借設備改良を実施した場合の判断の困難性

(5) 店舗とオフィスを区分した検討

また、この設例を示す目的は、判断結果の年数を示すことではなく、判断結果の年数を示すことにより判断結果として示していない年数を否定するものであるとする誤解を生じる可能性もあるため、判断結果の年数は示さない設例とすることも考えられる。この点についてもご意見をお伺いしたい。

なお、リース期間の判断に関しては、上述のとおり、今後結論の背景における記載も検討しており、設例には関連する定めへの参照を付すことを検討する予定である。

設例案

(HP では非公表)

(普通借地契約)

18. 借家契約に比してより長期となる可能性が高い普通借地契約の設例を示すにあたっては、本資料第 7 項における次を含む意見を考慮し、リース期間の判断にあたっては、リースの開始日において、様々な要因を考慮し総合的な判断を行うための検討プロセスが必要があることを示す設例を示すことが考えられるがどうか。

(1) 合理的に確実の判断の閾値が実務的に低くなる可能性に対する懸念

(2) 過去実績に偏る懸念

(3) 契約が長期間にわたる可能性がある場合のオプションの評価の困難性

なお、借家契約と同様、設例を示す目的を考慮すれば、判断結果の年数は示さない設例とすることも考えられ、この点についてもご意見をお伺いしたい。

設例案

(HP では非公表)

以 上

別紙 1

第 415 回企業会計基準委員会（2019 年 8 月 26 日開催）・第 88 回リース会計専門委員会（2019 年 8 月 21 日開催）審議資料抜粋

不動産賃貸借に係る論点について

1. IFRS 第 16 号では、リース期間は、解約不能期間に延長・解約オプションの対象期間を加えて決定するとされており、借手がリースを延長する（又は解約しない）オプションを行使することが合理的に確実である範囲で、オプションの対象期間をリース期間に含めるとされている。
2. これまでの審議を通じて、特に我が国における不動産賃貸借契約について、リース期間の測定に係る懸念が聞かれているため、本セクションで我が国における不動産賃貸借に係る法律関係を紹介する。
3. 具体的には、借地法（大正 10 年法律第 49 号。以下「旧借地法」という。）、借家法（大正 10 年法律第 50 号。以下「旧借家法」という。）及び借地借家法（平成 3 年法律第 90 号）を基に不動産の法律関係を簡単に説明する。

借地権について

4. いわゆる借地権は、旧借地法に基づく旧借地権、借地借家法に基づく普通借地権及び定期借地権に区分される。

（旧借地権について）

5. 旧借地法では、契約で期間を定めなかった場合の期間（いわゆる法定存続期間）と、当事者の合意により定めることのできる期間（いわゆる約定存続期間）の 2 つの規定が設けられている¹。
6. 旧借地権においては、借地権の更新について法定更新及び正当事由制度により借地権の存続保護が図られている。

法定更新について

7. 法定更新について、契約の更新のある借地権で、期間が満了しても借地権者が契約の終了を申し出ない限り借地権は終了せず、借地権者による更新による請求がある

¹ 田山輝明、澤野順彦、野澤正充編「新基本法コンメンタール 借地借家法」日本評論社、2014 年

とき（旧借地法第4条第1項）又は期間満了後の土地の使用継続に借地権設定者が遅滞なく異議を述べないとき（同第6条）には、借地契約は更新される。

正当事由制度について

8. 正当事由制度について、借地権設定者が期間の満了により借地契約を終了させるには、更新請求又は土地の使用継続に遅滞なく異議を述べるとともに、この異議には、正当事由が必要となる（旧借地法第4条第1項ただし書き、第6条第1項）²。

（普通借地権について）

9. 普通借地権は、借地借家法に基づき設定（平成4年8月1日以後に設定）された建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権（借地借家法第2条第1項第1号）をいい、（旧借地権と同様に）法定更新及び正当事由の適用がある。

（定期借地権について）

10. 法定更新及び正当事由制度により借地権の存続が厚く保護されていた旧借地法上の借地権の見直しにより、平成3年の借地借家法の制定時に、定期借地権、建物譲渡特約付借地権、事業用借地権が新設された³。
11. 定期借地権は、存続期間が50年以上として借地権が設定され、次の特約が定められるものである。（借地借家法第22条）。
 - (1) 契約の更新及び建物の再築による延長がない。
 - (2) 存続期間が満了したときに更新がない場合に（借地権者が借地上の）建物買取請求をしない。
12. なお、借地借家法の施行（平成4年8月1日）前に設定された借地権については、借地法の廃止後も同法により生じた効力は妨げられず、また、建物の朽廃による借地権の消滅、契約の更新、建物の再築による期間の延長については、従前の例による（借地借家法附則第5条、第6条及び第7条第1項）こととされている。

² 土地使用の継続に対する異議については、建物が存しないときは、正当事由は不要である（借地法第6条第2項）。

³ 平成19年の改正時（平成20年1月1日施行）に、事業用借地権の規定は事業用定期借地権の規定になり、存続期間が伸長されたほか、事業用定期借地権が新設された。

借家権について

13. いわゆる借家権も、借地権と同様に、普通借家権（旧借家法を含む）と定期借家権に区分される。
14. 普通借家権（旧借家法に基づくものを含む）には、期限の定めのあるものとなないものがあるが、いずれの場合も更新の制度があり、借家権者が保護されている。一方、定期借家権には、期限の定めがあり、更新の制度はない。
15. 本資料第4項から第14項に記載のとおり、我が国における不動産賃貸借契約に係る法律関係の内容に鑑みると、借地権、借家権の双方で借手優位の状況が見受けられると考えられる。

以 上

別紙2 関連する借地借家法の条文

第二章 借地

第一節 借地権の存続期間等

(借地権の存続期間)

第三条 借地権の存続期間は、三十年とする。ただし、契約でこれより長い期間を定めたときは、その期間とする。

(借地権の更新後の期間)

第四条 当事者が借地契約を更新する場合においては、その期間は、更新の日から十年（借地権の設定後の最初の更新にあつては、二十年）とする。ただし、当事者がこれより長い期間を定めたときは、その期間とする。

(借地権の更新請求等)

第五条 借地権の存続期間が満了する場合において、借地権者が契約の更新を請求したときは、建物がある場合に限り、前条の規定によるもののほか、従前の契約と同一条件で契約を更新したものとみなす。ただし、借地権設定者が遅滞なく意義を述べたときは、この限りでない。

2 借地権の存続期間が満了した後、借地権者が土地の使用を継続するときも、建物がある場合に限り、前項と同様とする。

3 転借地権が設定されている場合においては、転借地権者がする土地の使用の継続を借地権者がする土地の使用の継続とみなして、借地権者と借地権設定者との間について前項の規定を適用する。

(借地契約の更新拒絶の要件)

第六条 前条の異議は、借地権設定者及び借地権者（転借地権者を含む。以下この条において同じ。）が土地の使用を必要とする事情のほか、借地に関する従前の経過及び土地の利用状況並びに借地権設定者が土地の明渡しの条件として又は土地の明渡しと引換えに借地権者に対して財産上の給付をする旨の申出をした場合におけるその申出を考慮して、正当の事由があると認められる場合でなければ、述べることができない。

(強行規定)

第九条 この節の規定に反する特約で借地権者に不利なものは、無効とする。

第三章 借家

第一節 建物賃貸借契約の更新等

(建物賃貸借契約の更新等)

- 第二十六条 建物の賃貸借について期間の定めがある場合において、当事者が期間満了の一年前から六月前までの間に相手方に対して更新しない旨の通知または条件を変更しなければ更新をしない旨を通知しなかったときは、従前の契約と同一の条件で契約を更新したとみなす。ただし、その期間は、定めがないものとする。
- 2 前項の通知をした場合であっても、建物の賃貸借の期間が満了した後建物の賃借人が使用を継続する場合において、建物の賃貸人が遅滞なく異議を述べなかったときも、同項と同様とする。
- 3 建物の転貸借がされている場合においては、建物の転借人がする建物の使用の継続を建物の賃借人がする建物の使用の継続とみなして、建物の賃借人と賃貸人との間について前項の規定を適用する。

(解約による建物賃貸借の終了)

- 第二十七条 建物の賃貸人が賃貸借の解約の申入れをした場合においては、建物の賃貸借は、解約の申入れの日から六月を経過することによって終了する。
- 2 前条第二項及び第三項の規定は、建物の賃貸借が解約の申入れによって終了した場合に準用する。

(建物賃貸借契約の更新拒絶等の要件)

- 第二十八条 建物の賃貸人による第二十六条第一項の通知又は建物の賃貸借の解約の申入れは、建物の賃貸人及び賃借人（転借人を含む。以下この条において同じ。）が建物の使用を必要とする事情のほか、建物の賃貸借に関する従前の経過、建物の利用状況及び建物の現況並びに建物の賃貸人が建物の明渡しの条件として又は建物の明渡しと引換えに建物の賃借人に対して財産上の給付をする旨の申出をした場合におけるその申出を考慮して、正当の事由があると認められる場合でなければ、することができない。

(建物賃貸借の期間)

- 第二十九条 期間を一年未満とする建物の賃貸借は、期間の定めがない建物の賃貸借とみなす。
- 2 民法第六百四条の規定は、建物の賃貸借については、適用しない。

(強行規定)

第三十条 この規定に反する特約で建物の賃借人に不利なものは、無効とする。

以 上