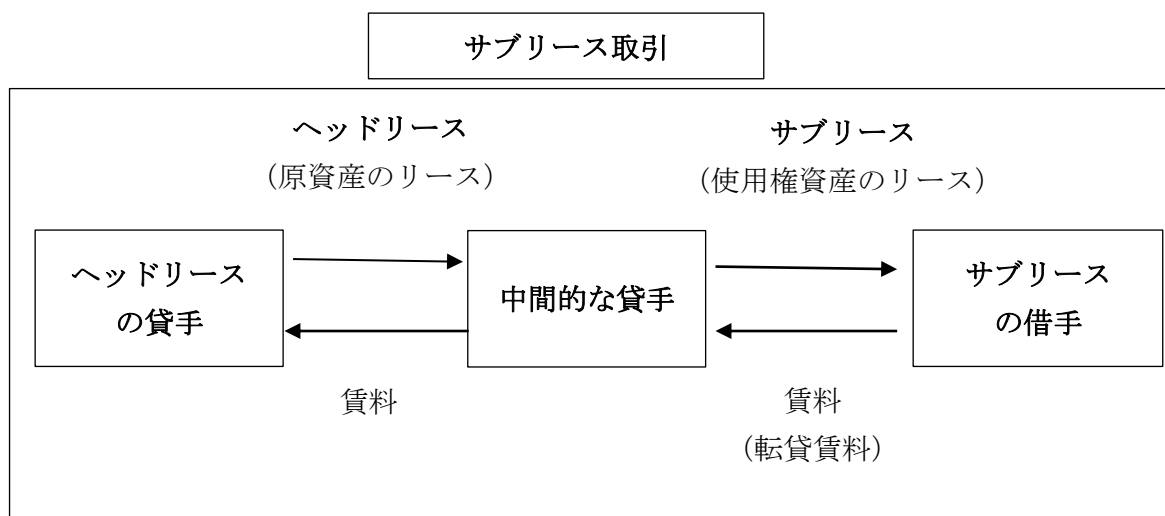


プロジェクト リース

項目 サブリース取引①

I. 本資料の目的

1. 本資料は、第 107 回リース会計専門委員会(2021 年 12 月 24 日開催)で検討したサブリース取引について、専門委員会でのご意見を踏まえた再検討を提示することを目的としている。第 107 回リース会計専門委員会の審議資料は、審議事項(3)-2-2「サブリース取引」にお示ししている。
2. 第 107 回リース会計専門委員会においては、次の項目の審議を行った。
 - (1) サブリース取引の会計処理
 - ① 資産及び負債の両建てと収益及び費用の両建て(基本的な取扱い)
 - ② 中間的な貸手のサブリースの分類(IFRS 第 16 号又は Topic 842 のモデル)
 - ③ 貸手のリース期間(サブリース取引においても現行の定めを踏襲する提案)
 - ④ IFRS 第 16 号におけるその他の取扱い
 - ・ サブリースの計算利率を容易に算定できない場合の便法
 - ・ ヘッドリースに短期リースの便法を選択する場合のサブリースの分類
 - ・ サブリースを見込む場合の少額資産の便法の取扱い
 - (2) 一括借上契約及びパス・スルー型のサブリース取引についての検討
3. 第 107 回リース会計専門委員会においては、前項(1)①、③及び④における事務局提案に対する反対意見は聞かれなかった。そのため、本日は、これらを除くサブリース取引に関する論点についてリース会計専門委員会でのご意見を踏まえた事務局からの再提案をお示ししており、当該提案についてご意見をお伺いしたい。なお、サブリース取引の基本的な取扱いに関しては、サブリースの貸手におけるリース投資資産の測定方法や割引率の算定方法等に関するご指摘をいただいております。今後文案イメージを再検討することを予定している。
4. 本資料においては、下図における用語を用いている。なお、複数の用語の使用を避けるため、会計上のリースの定義を満たすかどうかにかかわらず、契約に基づき「リース」、「貸手」、「借手」の用語を用いている場合がある。



II. 中間的な貸手のサブリースの分類

これまでの議論

5. IFRS 第 16 号と Topic 842 においては、中間的な貸手の貸手におけるリースの分類について、前者がヘッドリースの使用権資産を参照するのに対し、後者が原資産を参照するとの違いがある。
6. 事務局では、第 447 回企業会計基準委員会（2020 年 12 月 3 日開催）及び第 96 回リース会計専門委員会（2020 年 11 月 26 日開催）並びに第 107 回リース会計専門委員会において、この会計処理の差異が借手の会計モデルの違い（すなわち、IFRS 第 16 号における単一モデルと Topic 842 における 2 本立てのモデル）に起因するものと考えられるため、開発の基本的な方針に沿って、IFRS 第 16 号の考え方を基礎とすることを提案している。なお、検討においては、それぞれの基準における主たる理由として結論の背景に記載されている次のことをお示した。

(1) IFRS 第 16 号が使用権資産を参照して分類する理由

- ① 中間的な貸手は原資産を所有しておらず、原資産を貸借対照表に認識していない。中間的な貸手が支配している資産（使用権資産）を基礎として、会計処理を行うべきである（IFRS 第 16 号 BC233 項）。
- ② 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、リース期間が同様に、同様の原資産についてのリース）が、貸手が原資産をリースしているか所有しているかに応じて

異なる分類となる可能性があるが、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。前者の場合、サブリースがヘッドリースの残存期間の全部である場合、中間的な貸手は実質的に権利を他の当事者に移転している。他方、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）。

(2) Topic 842 が原資産を参照して分類する理由（ASU2016-02 BC116 項）

- ① （Topic 842 では、サブリースの借手もリースを分類する必要がある中）サブリースの借手は、ヘッドリースの契約条件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权を参照するよりも、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、サブリースの借手にとって適用が容易である。
- ② 貸手が資産を自己所有するかリースするかにより、分類が異なる場合、このような状況を理解し、説明することが困難となる可能性がある。

第 107 回リース会計専門委員会までに聞かれた意見

7. 第 447 回企業会計基準委員会及び第 96 回リース会計専門委員会並びにその後のリース会計専門委員会においては、IFRS 第 16 号の定めを採り入れることへの懸念として、次の意見が聞かれていた。
 - (1) 実務上、IFRS 第 16 号の会計処理では、使用权の認識の中止が頻発することや貸手にも影響が大きいことが問題視されている一方で、原資産を参照する Topic 842 の会計処理では、問題があるという話は聞いていない。
 - (2) 中間的な貸手がリース会社でない場合も多く、実務の煩雑さへの懸念から原資産を参照した分類が望ましい。

第 107 回リース会計専門委員会で聞かれた意見

8. 第 107 回リース会計専門委員会においては、次の意見が聞かれた。
 - (1) 取引形態の多様性を考慮すると原資産を参照して中間的な貸手のサブリースの分類を決定する米国基準のほうが適用は容易と考えられるため、IFRS 適用企業の会計処理の実態も確認した上で議論してはどうか。

今回の事務局の分析と提案

(2つのモデルに関する分析)

9. サブリースの分類においてIFRS第16号が使用権資産を参照するのは、次の理由によるものと考えられる。
 - (1) サブリースの貸手のみがファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類を行う必要があり、貸手が有するリスクと経済価値がどの程度移転するかのみを考慮しているため、資産計上している使用権資産との比較のみが検討事項であること
 - (2) 仮に借手が2区分モデルである場合にサブリースの分類において使用権資産を参照する場合、ヘッドリースの借手の分類がオペレーティング・リースである場合に、サブリースの借手及び貸手の分類がファイナンス・リースとなる場合があり、この結論に違和感が生じ得るが、IFRS第16号はこの点を考慮する必要がないこと
 - (3) 本資料第6項(2)①に記載しているTopic 842が原資産を参照する理由は、IFRS第16号では借手がリースの分類を行わないためサブリースの借手が分類を行うための情報の必要性についてはIFRS第16号では関連がないこと
10. 一方で、IFRS第16号の会計処理に対する懸念としては、IFRS第16号の会計処理においてより多くのサブリースがファイナンス・リースに該当する可能性があり、サブリースの開始時に受取リース料総額の算出を行った上で割引を行う会計処理が受取リース料の受取に伴いリース収益を認識する会計処理と比較してサブリースの会計処理のコストが増加することや、原資産を参照する分類のほうが使用権資産を参照する分類に比して分類の適用が容易である可能性があることと考えられる。また、ビジネスによっては、賃貸物件をサブリースする取引と所有物件をリースする取引の経済実態を同様と捉えており、所有物件であればオペレーティング・リースになる取引について賃貸物件ではファイナンス・リースとなる可能性があることに違和感があるとの意見も聞かれている。この違和感は、ファイナンス・リース取引に該当する場合には、サブリースの開始日に認識するリース投資資産と認識を中止する使用権資産の差額が損益に計上されリース期間中は受取利息のみが計上される一方で、オペレーティング・リースの場合にはサブリース期間中にリース収益が計上される違いがあり、同様の経済実態に対して異なる会計処理が適用されることによるものであると考えられる。
11. なお、IFRS適用会社の開示においては、小売業における店舗のサブリース、従業

員への社宅の提供、金型のリース、海外における建物のサブリース等がサブリース取引として確認でき、社宅等はヘッドリースとサブリースのリース期間が同一であることによりサブリースをファイナンス・リースに分類している開示が確認され、一定の範囲の取引に対して、サブリース取引の会計処理が行われていることが確認できる。

(事務局の提案)

12. ここで、改正リース会計基準において採用し得る 3 つの選択肢におけるメリットとデメリットを整理すると次のとおりとなると考えられる。

(1) Topic 842 のモデル（原資産を参照して貸手のリースを分類するモデル）を採用する

メリット：より多くの貸手のサブリースがオペレーティング・リースに分類される可能性があり、オペレーティング・リースの会計処理はファイナンス・リースの会計処理に比して一般的に適用が容易であること等、原資産を参照する方法は、使用権資産を参照する方法に比して適用が容易となる可能性が考えられる（オペレーティング・リースのほうが適用が容易と考えられる理由について本資料第10項参照）。さらに、賃貸する原資産をサブリースすることと所有する資産をサブリースすることの経済実態を同じと捉える場合、Topic 842 の定めがこの経済実態をより良く表すこととなると考えられる。

デメリット：改正の開発の方針は、連結財務諸表に IFRS を適用する企業が単体財務諸表に改正リース基準を適用する場合にも修正が不要となることであるため、開発の方針に反することとなる。

(2) IFRS 第 16 号のモデル（ヘッドリースの使用権資産を参照して貸手のリースを分類するモデル）を採用する

メリット：連結財務諸表に IFRS を適用する企業が単体財務諸表に改正リース基準を適用する場合にも修正を不要とする開発の方針に整合することとなる。また、賃貸する原資産のサブリースと所有する資産のサブリースの経済実態が異なると捉える場合、IFRS 第 16 号のモデルにより異なる経済実態を表現できることとなると考えられる（前者の場合、サブリースがヘッドリースの残存期間の全部である場合、中間的な貸手は実質的に権利を他の当事者に移転し、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

ことが見込まれる¹⁾。

デメリット：より多くの貸手のサブリースがファイナンス・リースに分類される可能性があり、ファイナンス・リースの会計処理がオペレーティング・リースの会計処理に比して一般的に適用にコストがかかること等、使用権資産を参照する方法は、原資産を参照する方法に比してコストが増加する可能性があることと考えられる（適用が困難と考えられる理由について本資料第10項参照）。

(3) いずれかの選択適用とする

メリット：開発方針に反することなく、適用が容易となる可能性がある方法も採り入れることができる。

デメリット：企業間の比較可能性が損なわれる。

13. Topic 842 において原資産を参照しなければならない制限は、借手について単一モデルを採用する場合には関連がないため、借手に単一モデルを採用する場合、IFRS 第 16 号のモデルを採用することも Topic 842 のモデルを採用することも可能である。そのため、いずれのモデルを採用するのかは、所有する資産をサブリースすることと賃貸する資産をサブリースすることの経済実態を同じと捉えるのか、異なると捉えるかが論点となると考えられる。
14. この観点において、事務局としては、サブリースにおいてリースを分類する対象は貸手であり貸手がリスクと経済価値のほとんどすべてを移転するかどうかを判断する対象は、貸手が財政状態計算書に認識している資産であるため、財政状態計算書に認識している資産が原資産なのか使用権資産なのかによって経済実態が異なり、財政状態計算書に認識される資産のリスクと経済価値がどの程度移転しているかで、貸手のリースを分類することが適切であると考えことから、引き続き IFRS 第 16 号のモデルを基礎とすることが適切なのではないかと考えている。
15. なお、IFRS 第 16 号のモデルを採用することによりファイナンス・リース取引が増加し、結果としてコストが増加することの懸念に対しては、一定のサブリース取引に対して IFRS 第 16 号と同様のサブリース取引の会計処理を要求しないこと（後述の「一括借上契約、パス・スルー型のサブリース取引、転リース取引の検討」で検討）により、一定の対応がされるものと考えられる。また、使用権資産を参照して分類する場合、IFRS 第 16 号においては使用権資産の公正価値やヘッドリー

¹ IFRS 第 16 号 BC234 項

スの残存期間との比較で分類が行われることになると考えられるが、この点については、IFRS 第 16 号と同様にリース期間を参照した設例をお示しすることを予定している。

ディスカッション・ポイント

本資料第 12 項から第 15 項に記載の事務局提案についてご意見を伺いたい。

III. 一括借上契約、パス・スルー型のサブリース取引、転リース取引の検討

これまでの議論

16. 第 447 回企業会計基準委員会及び第 96 回リース会計専門委員会においては、一括借上契約とパス・スルー型のサブリース取引の特徴について分析を行った。第 107 回リース会計専門委員会においては、国際的な会計基準においてはサブリース取引の会計処理の適用に対する例外はないものの、一部のリース取引については、サブリース取引の会計処理を適用しないことが適切となる場合もあると考え、次の条件のすべてを満たす場合には、ヘッドリースに係る権利及び義務は、中間的な貸手ではなく、サブリースの借手が有するものと考えられることができ、中間的な貸手はリースを仲介しているにすぎないため、ヘッドリースとサブリースを個別に会計処理するのではなく、リースを仲介する取引として会計処理することを提案した。

- (1) ヘッドリースとサブリースにおける契約の開始日と終了日が一致している。
- (2) ヘッドリースとサブリースの賃料の差額は手数料のみであると判断でき、中間的な貸手は、当該手数料相当額のみに対する権利を有する。
- (3) 中間的な貸手は、サブリースの借手から賃借料の支払を受けたときのみ、ヘッドリースの貸手に支払う義務を負う（すなわち、サブリースの借手から賃借料の支払を受けないときにはヘッドリースの貸手に支払う義務を負わない）。

第 107 回リース会計専門委員会までに聞かれた意見

17. 第 447 回企業会計基準委員会及び第 96 回リース会計専門委員会並びにその後のリース会計専門委員会においては、主に次の意見が聞かれていた。

- (1) 中間的な貸手が回収代行契約ではなく、リース契約の当事者となる理由は、サブリースの借手がブランド力・信用力のある貸手との契約を選好するためである。
- (2) ヘッドリースがリースの定義を満たすか否かを検討する必要がある。中間的な貸手が、ヘッドリース契約において不動産を借りたことに対する対価を支払う義務を負うのではなくサブリースの借手から受け取った金額を引き渡す義務しか負っておらず、ヘッドリースの貸手が実質的にサブリースの借手を決定していると考えられる場合、ヘッドリースの契約は、会計上のリースに該当しない可能性が高い。
- (3) パス・スルー型のサブリース取引の定義をおくことを検討すべき。
- (4) パス・スルー型における中間的な貸手を、代理人として整理する考え方もあり得るかもしれないが、代理人とは何かの解釈を明確にすべき。

第 107 回リース会計専門委員会で聞かれた意見

18. 第 107 回リース会計専門委員会においては、主に次の意見が聞かれた。

(サブリース契約の多様性に対する意見)

- (1) 「ヘッドリースとサブリースにおける契約開始日と終了日が一致していること」という要件は、不動産リースの実際の取引には、ほぼ実在しない要件となっていることから再考頂きたい。
- (2) (1)に関して、設備機器に関する転リースに関しては、契約開始日と終了日は基本的に一致しており、不動産業界の実務と異なっている。
- (3) 不動産業界におけるパス・スルー型サブリースは、テナント付けのみならず、ブランドイメージや業務水準の高さ、サブリースの借手からみた安心感・安全性をもサービスの一部に組み入れたものであり、仲介取引とは本質が異なる継続的かつ総合的なサービスである。最低保証や空室保証を伴わず、リースに関するリスクのほとんどを中間的な貸手が負っておらず、当該取引を資産・負債両建て計上することは、経済実態を正確に表すことにならない。
- (4) 設備機器に関する転リースは、資産・負債の純額が前提となっており、不動産業界の実務と異なる。
- (5) パス・スルー型サブリースについて、財務諸表の読み手としては、すべてがオンバランスになっていれば良いとは考えておらず、契約内容を議論して会

計基準を作るべきと考える。

(サブリース取引の会計処理を適用しない取引の整理に対する意見)

- (6) パス・スルー型のサブリース取引におけるヘッドリースの契約が、リースの定義を満たすのかについて、便益と指図権という各々の視点から分析をしたほうが良い。サブリースの借手が存在しない限りは、自ら使用する権利もなく、サブリースの借手が支払わない限りは、ヘッドリースの貸手への支払義務がないことは、リースの定義の検討において重要な側面であり、中間的な貸手の支払義務は、使用权に対するものではなく、回収賃料の引渡義務と考えられる。
- (7) パス・スルー型サブリースを、リースを仲介する取引として会計処理する要件として提案されている3要件について、例えば、関連する現行のローン・パーティシペーションの基準や、IFRSの金融資産の譲渡及び認識の中止、契約結合などのパターンや要件を参考にどのように絞り込んだのか、その経緯についての記載があると理解しやすい。
- (8) ヘッドリースとサブリース双方の賃貸借契約がある以上、リースであることは明白であり、リースの定義を満たさないため資産及び負債を計上しないという整理よりも、リース料が確定しないから、資産及び債務の計上能力がないという理屈の方が筋が通っている。
- (9) 不動産業界におけるパス・スルー型サブリースの契約は、ヘッドリースとサブリースの2つの契約が存在し、損益計算書の表示に関しては、収益・費用の両建て処理が長年継続している企業もあることから、継続性の観点も考慮して各社の判断に委ねるのが妥当ではないか。

今回の事務局の分析及び提案

(サブリース契約の多様性に対する対応)

- 19. 最初に、不動産のリース契約と機器等の動産のリース契約においては、契約形態が異なることが指摘されており、これらを分けて検討することが必要と考えられる。

機器等のリース

- 20. 機器等のリースについて中間的な貸手が仲介の役割を果たしている場合、現行のリース適用指針においては、第47項の転リース取引の定めが会計処理を定めている。ここでは、一定の要件を満たす転リースについて、中間的な貸手は、資産及

び負債を両建て（総額）で表示しながら、収益及び費用は純額で表示することが定められている。

47. 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。

21. 転リース取引の定めは、機器のリース取引等の会計処理の実務として仲介の役割を果たす中間的な貸手の会計処理として定着しているものであり、サブリース取引を適用するための実務上のコストの増加に対応するものとして引継ぐことが考えられるかどうか。
22. なお、借手のリースの分類がなくなることから、現行の定めを変更しないように引継ぐために「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」の文言は、「貸手としてのリースが原資産を基礎として分類した場合にファイナンス・リースに該当する場合」等への変更が必要となると考えられる。また、転リース取引の定めが、機器のリース等を想定した定めであることを結論の背景において説明することが考えられる。

サブリース取引の会計処理を適用しない取引の整理に対する意見—不動産取引

23. 本資料第 16 項に記載のとおり、第 107 回リース会計専門委員会においては、不動産取引を前提としてヘッドリースとサブリースを別個に会計処理しないことが適切と考えられる場合の要件をお示しした。この要件については、主にその要件の根拠及びその説明が不足しておりご意見をいただいたものと考えられる。
24. IFRS 第 16 号及び Topic 842 においては、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が依然として有効である場合には、ヘッドリースとサブリースは個別に会計処理され例外は提供されていない。同一の相手方との複数の契約については、複数の契約の商業的な目的をパッケージとして交渉しているかどうかや、複数の契約の対価の依存性を考慮して単一の契約とし

て会計処理することを要求するが²、相手方が同一でない場合についての契約の結合の定めは置かれていない。したがって、国際的な会計基準においては、相手方が同一でない限りは、ヘッドリースとサブリースの契約を会計上一体として考えることはしないと考えられる。

25. 一方、我が国においては、ヘッドリースである賃貸借契約とサブリースである転貸借契約の両方の契約条件を考慮した上で、それぞれの契約についてリースとしての会計処理を求めるべきでない不動産取引が存在するとの意見が聞かれている。具体的には、中間的な貸手とサブリースの借手の転貸借契約を単独で検討した場合に、転貸借契約が会計上のリースに該当すると考えられる場合であっても、ヘッドリースの賃貸借契約の条件を考慮した結果、サブリースの転貸借契約を会計上のリースと考えることが経済的実態を表すとなる場合には、ヘッドリースである賃貸借契約とサブリースである転貸借契約を一体として捉えて、全体を会計上のリースとして会計処理しないことが適切であるとの意見が聞かれている。
26. このような取扱いは IFRS 第 16 号に存在しないが、二つの契約を一体として捉えて、全体を会計上のリースとして会計処理しないことが経済的実態を表す場合、改正リース会計基準においてこの点を明確にすることは、IFRS 第 16 号の趣旨に反しないと考えられるのではない。
27. なお、どのような場合に、この取扱いを適用できるのかについては、改正リース会計基準の文案イメージにおけるリースの定義及び識別の定めを照らして、ヘッドリースである賃貸借契約とサブリースである転貸借契約の両方の契約条件に関する要件を設定することが考えられる。
28. 改正リース会計基準及びリース適用指針においては、リースの定義及び識別の定めを次のように定めることを提案³している。

(HP では非公表)

29. 文案イメージにおけるリースの定義においては、原資産を使用する権利に対する対価の支払いが必要となることを提案している。ヘッドリースの契約条件が中間

² ASU 2016-02 の BC 第 115 項は、ヘッドリースとサブリースの契約が結合されない限りは、2 つの別個の契約として会計処理することを決めたとしている。複数の契約は、同一の相手方と同時又はほぼ同時に締結され、(1) 全体的な商業上の目的でパッケージとして交渉されているか、(2) 対価の金額が他の契約の価格又は履行に左右されるか、(3) 単一のリース構成部分となる場合に結合される (ASC 842-10-25-19 項及び IFRS 第 16 号 B2 項)。

³ 文案イメージの文言については、今後も検討を継続する。

的な貸手はサブリースの借手から対価を受取る場合にのみヘッドリースへの支払義務があることを定めているため、契約上の中間的な貸手によるヘッドリースの貸手に対する支払が、原資産の使用権に対する対価の支払ではなく、サブリースの借手がヘッドリースの貸手に対して行う原資産の使用権に対する対価の引渡だとすれば、リースの定義を満たさないため、契約上の中間的な貸手の支払が預かった対価の引渡であることを示す要素となる次の要件を含めることが考えられる（本要件は本資料第16項に記載している第107回リース会計専門委員会で提案した3つの要件の内の1つである。）。

契約上の中間的な貸手は、サブリースの借手から賃借料の支払を受けたときのみ、ヘッドリースの貸手に支払う義務を負う（すなわち、サブリースの借手から賃借料の支払を受けないときにはヘッドリースの貸手に支払う義務を負わない。）。

30. なお、IFRS第9号の第3.2.5項では、次の3つの条件のすべてに該当するときは、取引を金融資産の譲渡として取扱うことが定められている。契約上のサブリースの貸手としての会計処理を行わない上項の要件を定める際に、本要求事項も参考としている。
- (1) 原資産から同等の金額を回収する場合を除き、最終受取人への支払義務がないこと
 - (2) 原資産の売却あるいは担保差入が禁止されていること
 - (3) 最終受取人に代わって回収したキャッシュ・フローを重要な遅滞なしに送金する義務を有すること
31. 文案イメージにおけるリースの識別の定めにおいては、顧客が、特定された資産の使用期間全体を通じて、特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している場合に、リースが識別されることを提案している。IFRS第16号においては、顧客が原資産の使用から得られたキャッシュ・フローの一定割合を原資産の使用の対価として供給者に支払うことを要求される場合、その要求は顧客が原資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有することを妨げるものではないとされている⁴。しかしながら、ヘッドリースの契約条件により、契約上の中間的な貸手が受け取る対価が手数料に限定されることは、契約上の中間的な貸手は原資産の使用からの経済的利益のほとんどすべては享受していない可能性を示すものであるため、次の要件を含めることが

⁴ IFRS第16号B23項

考えられる（本要件も本資料第 16 項に記載している第 107 回リース会計専門委員会で提案した 3 つの要件の内の 1 つである。）。なお、次の要件においては、契約上の中間的な貸手が有する権利は手数料相当額に限定しているため、例えば、敷金を預る権利を有する等の場合には、当該要件を満たさないことを想定している。

契約上のヘッドリースとサブリースの賃料の差額は手数料のみであると判断でき、契約上の中間的な貸手は、当該手数料相当額のみに対する権利を有する。

32. リースの識別の定めにおいては、顧客が、特定された資産の使用期間全体を通じて、特定された資産の使用を指図する権利を有している場合に、リースが識別される。資産の使用の最大量の指定や、顧客が資産を使用できる時期を限定したりする顧客の使用権の範囲を定める防御的な権利は、IFRS 第 16 号においては、単独では顧客が資産の使用を指図する権利を妨げるものではないとされている⁵。しかしながら、契約上の中間的な貸手がヘッドリースの契約条項によりサブリースの契約条件や借手を決定する権利を有しなかったり、サブリースの借手が存在しない期間において、契約上のサブリースの貸手は原資産の使用が禁止されたりする場合、顧客が資産の使用期間全体を通じて資産の使用を指図する権利を有するとは言えない可能性を示すものであるため、次の要件を設定することが考えられる。

契約上の中間的な貸手は、次のいずれを決定する権利も有さない。
 (1) サブリースの契約条件（サブリースにおける借手の決定を含む。）
 (2) サブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用方法

33. 本資料第 29 項から第 32 項の要件のすべてを満たす不動産取引について、改正リース会計基準においては、このようなサブリース取引におけるヘッドリースである賃貸借契約とサブリースである転貸借を一体として捉えて、全体を会計上のリースとして会計処理しないこととしてはどうか。また、これらの要件を満たすサブリース取引の会計処理については、改正リース会計基準の中では定めないこととしてはどうか。
34. なお、本資料第 18 項のご意見に記載するとおり、不動産業界におけるパス・スルー型サブリースの契約は、(1)テナント付けのみならず、ブランドイメージや業務水準の高さ、サブリースの借手からみた安心感・安全性をもサービスの一部に組み入れたものであり、仲介取引とは本質が異なる継続的かつ総合的なサービスであり、(2)ヘッドリースとサブリースの 2 つの契約が存在し、損益計算書の表示に

⁵ IFRS 第 16 号 B30 項

関しては、収益・費用の両建て処理が長年継続している企業もあることから、継続性の観点も考慮して各社の判断に委ねるのが妥当ではないかとするご意見もある。

35. この点、本資料第 33 項に記載のとおり、要件を満たす土地、建物等の不動産取引については、改正後のリース会計基準では会計処理を定めないこととするため、損益計算書上の表示は、収益認識会計基準等、他の会計基準等の定めに従って判断を行うこととなると考えられる。

ディスカッション・ポイント

本資料第 19 項から第 35 項に記載した事務局の分析及び提案について、ご意見を伺いたい。

以 上