

プロジェクト リース

項目 サブリース取引

**I. 本資料の目的**

1. サブリース取引については、次の項目について、下表の企業会計基準委員会及びリース会計専門委員会において審議を行っている。

(1) サブリース取引の基本的な取扱い

- ① 資産・負債及び収益・費用の両建て
- 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（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

過去の審議状況

企業会計基準委員会	リース会計専門委員会
第 447 回企業会計基準委員会 (2020 年 12 月 3 日開催)	第 96 回リース会計専門委員会 (2020 年 11 月 26 日開催)
第 477 回企業会計基準委員会 (2022 年 4 月 13 日開催)	第 107 回リース会計専門委員会 (2021 年 12 月 24 日開催)
第 478 回企業会計基準委員会 (2022 年 4 月 26 日開催)	第 111 回リース会計専門委員会 (2022 年 3 月 23 日開催)
	第 112 回リース会計専門委員会 (2022 年 4 月 5 日開催)
	第 114 回リース会計専門委員会

	(2022年5月10日開催)
--	----------------

2. 本日はこれまでの審議を踏まえてサブリース取引全般について事務局の提案又は再提案をお示ししておりご意見をお伺いしたい。

## II. サブリース取引の基本的な取扱い

### (これまでの議論)

3. サブリース取引の基本的な取扱いについては、これまでの議論において追加の意見が聞かれていない項目として、第478回企業会計基準委員会及び第112回リース会計専門委員会においてリース適用指針の文案イメージの提示を行った。

### (サブリース取引の基本的な取扱いの文案イメージについて聞かれた追加の意見)

4. サブリース取引の基本的な取扱いの文案イメージについて次の追加の意見が聞かれた。

(1) 中間的な貸手のサブリースのファイナンス・リースの判定基準について、

- ① 耐用年数基準を満たしたとしてもリース料総額の現在価値が使用権資産の時価の概ね90パーセントを大きく下回る場合にはファイナンス・リースに該当しない定めを設ける必要があるのではないか。

- ② 「使用権資産の公正価値」は書き下した方が良いのではないか。

(2) 中間的な貸手がどのような場合にサブリースの貸手としての計算利率を容易に算定できないかを具体的に示したほうがよい。

(3) 中間的な貸手のリース投資資産又はリース債権の測定においてリース料総額の現在価値での測定では過大に利益が計上される懸念があるため、リース料総額の現在価値と現金購入価額とのいずれか低い額とする定めを設ける必要があるのではないか。

(4) 貸手が使用権資産の現金購入価額をどう考えるかという論点は、一般のリースにおける中古の原資産にも当てはまるため、一般のファイナンス・リースの分類においても中古の原資産の現金購入価額の取扱いに配慮いただきたい。

**(事務局の分析及び提案)**

5. 前項の意見に対する事務局の対応案は次のとおりである。
- (1) 前項(1)のご意見については、文案イメージの追記・修正を行うことでどうか(下記の文案イメージ案参照)。
  - (2) 前項(2)のご意見については、IFRS 第 16 号において当該便法が採り入れられた理由<sup>1</sup>を文案イメージの結論の背景に記載することでどうか(下記の文案イメージ案参照)。
  - (3) 前項(3)のご意見については、リース料総額を計算利率で割引かずにヘッドリースにおける割引率を使用する場合、リース料総額の現在価値が使用権資産の現金購入価額等を超える場合もあると考えられる。ここで、リース投資資産又はリース債権の計上額をリース料総額の現在価値と使用権資産の現金購入価額のいずれか低い額とする定めを設ける場合、サブリース取引に関するコスト増加への対応としてヘッドリースにおける割引率の使用を認める便法の意義が薄れてしまうため、当該提案は採り入れないことでどうか。
  - (4) 前項(4)のご意見について、これまで事務局から提示しているリース適用指針の文案イメージでは、(サブリース取引ではない) 貸手の計算利率を次のとおりとすることを提案している<sup>2</sup>。

(前略) リース料総額(残価保証がある場合は、残価保証額を含む。)の現在価値と貸手のリース期間終了時に見積られる残存価額で残価保証額以外の額(中略)の現在価値の合計額が、当該原資産の現金購入価額又は現金販売価額と等しくなるような利率(後略)

この文案イメージ案は、現行のリース適用指針の定めを引き継ぐものである。現金購入価額又は現金販売価額は新品に限定するための用語ではなく中古品も含めた比較が行える定めを引き継ぐものであり変更を行っていないことを明確にするためにも、表現等も変更を行わないことが考えられるがどうか。

6. さらに、前項で聞かれた意見に対応した文案イメージについて、第 114 回リース会計専門委員会において次の追加の意見が聞かれている。

<sup>1</sup> 2015 年 2 月 IASB Meeting AP3F から抜粋

<sup>2</sup> 文案イメージで提示していた「合計額の現在価値」を「現在価値の合計額」に修正している。

- (1) 「使用権資産の公正価値」を書き下す際には、
- ① 購入オプションがある場合など、リース期間終了時に残存価額がゼロと  
ならない場合についても考慮した表現にした方が良いのではないか。
  - ② 「リース料」という表現は毎月の支払額が想定されるため、「一括前払い  
する場合のリース料」のように金利が入っていないことがわかるような  
表現にした方が良いのではないか。
7. 前項(1)の①については、場合別の詳細すぎる定めとすることを避けるために対応  
しないものとし、②の意見については「リース料」を「対価」と修正することで  
どうか（文案イメージの黄色ハイライトの部分につき、第 113 回リース会計専門  
委員会では「リース料」として提案していたが、今回は「対価」に変更してい  
る。）。
8. 本資料第 5 項(1)及び前項に関する修正を行った文案イメージの事務局提案は次の  
とおりである（前回提案からの修正について、追加に下線を引き、削除は取消線  
を引いている）。

## リース適用指針

### サブリース取引

68-2. サブリース取引とは、原資産が借手から第三者にさらにリース（以下「サブリース」という。）され、当初の貸手と借手（以下「中間的な貸手」という。）の間のリース（以下「ヘッドリース」という。）が依然として有効である取引をいう。

68-3. サブリース取引では、中間的な貸手は、ヘッドリースについて、借手のリースの会計処理（リース会計基準第 10 項から第 11-3 項）を行い、サブリースについて、サブリースがファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに該当するかにより（第 68-4 項参照）、次の会計処理を行う。

#### (1) サブリースがファイナンス・リースに該当する場合

サブリースの開始日に、次の会計処理を行う。

サブリースした使用権資産の消滅の認識を行う。

サブリースの貸手におけるリース期間中のリース料総額及び使用権資産の見積残存価額の合計額から利息相当額を控除した金額でリース投資資産又はリース債権を計上する。現在価値の算定を行うにあたっては、サブリースの貸手におけるリース期間中のリース料総額の現在価値と使用権資産の見積残存価額の現在価値の合計額が、取引を実行するために必要な知識を持つ自発的な独立第三者の当事者が当該使用権資産の残存価

額がゼロとなるまで当該使用権のリースを行うと想定した場合の対価（以下「独立第三者間での使用権資産のリース料」という。）公正価値と等しくなるような利率を用いる。当該利率の算出が容易でない場合は、中間的な貸手がヘッドリースに用いた割引率を用いることができるものとする。

計上されたリース投資資産又はリース債権と消滅の認識を行った使用権資産との差額は、損益に計上する。

(2) サブリースがオペレーティング・リースに該当する場合

サブリースの期間中に、次の会計処理を行う。

サブリースから受取るリース料について、オペレーティング・リースの会計処理を行う（リース会計基準第 15 項）。

使用権資産に係る減価償却費（リース会計基準第 12 項から第 12-2 項）を計上する。

68-4. 次の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合、中間的な貸手のサブリースは、ファイナンス・リースと判定される。なお、ヘッドリースについて少額のリース又は短期のリースに関する簡便的な取扱いを適用して使用権資産及びリース負債を計上していない場合、サブリースはオペレーティング・リースに分類する。

(1) 現在価値基準

サブリースにおける貸手のリース期間に係るリース料総額の現在価値が、使用権資産の公正価値独立第三者間での使用権資産のリース料の概ね 90 パーセント以上であること

(2) 経済的耐用年数基準

サブリースにおける貸手のリース期間（リース会計基準第 7-10 項）が、ヘッドリースにおける借手のリース期間（リース会計基準第 7-7 項）の残存期間の概ね 75 パーセント以上であること （ただし、上記(1)の判定結果が 90 パーセントを大きく下回ることが明らかな場合を除く。）

## 結論の背景

### サブリース取引

XXX-X. 中間的な貸手がサブリースの貸手として現在価値の算定を行う際の割引率は、サブリースの計算利率の算出が容易でない場合、中間的な貸手はヘッドリースに用いた割引率を用いることができるものとした(第 68-2 項参照)。サブリースの貸手のリースの分類について使用権資産を基礎として行う場合、より多く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高くなり、割引率の算定が求められる頻度が高くなる可能性があることや、サブリースの

貸手には、リースを主たる事業としていない企業が余剰となったリースをサブリースするために計算利率を把握しない場合も考えられることから、簡便的な取扱いを定めることとした。

9. なお、上記の修正を反映した設例は別紙にお示ししている（前回からの修正箇所は黄色でハイライトしている。）。

#### ディスカッション・ポイント

本資料第5項から第7項の事務局の聞かれた意見に対する対応、第8項の文案イメージの修正案、別紙の設例の修正箇所についてご意見を伺いたい。

### III. 転リース取引

#### （これまでの議論）

10. 転リースについては、現行のリース適用指針における定めの内容を変えずに引き継ぐことについて反対意見は聞かれておらず、第477回企業会計基準委員会及び第112回リース会計専門委員会においてリース適用指針の文案イメージの提示を行った。

#### （転リースについて聞かれた追加の意見）

11. 転リースに関して次の追加の意見が聞かれた。
- (1) 「転リース」の用語が、「サブリース」と混同してわかりづらいので、別の用語で表現したほうが良いのではないか。
  - (2) サブリース取引と転リース取引の位置付けを、用語の定義を通じて明確にするとともに、異なる取扱いを設ける場合には、その理由を明確にする必要があると考える。
  - (3) 転リース取引がサブリース取引に含まれるものと位置付けるのであれば、サブリース取引が使用権資産のリースであるとしている一方で、転リース取引のファイナンス・リースの判定において、原資産を基礎とすることには違和感がある。転リースの定義は、例えば、借手としてのリースが貸手から見るとファイナンス・リースに該当するもので、これを概ね同一の条件で第三者にリースする取引とする方法もあるのではないか。
  - (4) 貸手としてのリースの分類において、転リース取引とサブリース取引とで参照する資産が原資産か使用権資産かで異なり違和感がある。

**(事務局の分析及び提案)**

12. 前項(1)のご意見については、転リースの定めは現行の定めを引継ぐものであり、変更していないことを明確にするために「転リース」の用語は変更しないことかどうか。
13. 本資料第 11 項(2)から(4)のご意見に関する事務局の分析及び提案は次のとおりである。
- (1) サブリース取引については、本資料第8項の文案イメージで次のとおり定義することを提案している。

68-2. 原資産が借手から第三者にさらにリースされ、当初の貸手と借手の間のリースが依然として有効である取引（後略）

- (2) 現行の転リース取引の定めは、典型的には機器のリースについて、リース物件の所有者からファイナンス・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ファイナンス・リースを行う場合の会計処理を定めるものである。
- (3) 現行基準において転リース取引とされる取引は、サブリースの後もヘッドリースが有効であることから、サブリース取引の一形態であると整理することが適当であると考えられる。
- (4) 改正リース会計基準において転リース取引の定めを引継ぐ目的は、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に関する例外がない中で、サブリース取引の会計処理によるコスト増加への対応として、現行の実務を引継ぐことである。現行の転リース取引の会計処理の対象範囲を縮小又は拡大することは意図していない。
- (5) 転リース取引の会計処理は、資産及び負債を両建て（総額）で表示しながら、収益及び費用を純額にする定めであり、国際的な会計基準との会計処理の差異は、主に収益と費用の純額処理である。つまり、すべての借手のリースについて資産及び負債の計上を求めるとする今回のリース会計基準の主たる改正目的についての例外を定めるものではないため、現行の定めを引き継ぐことでよいのではないかと考えられ、これを結論の背景に記載することが考えられるかどうか。
- (6) 転リース取引において対象をファイナンス・リースに限定しているのは、あくまでも現行の転リース取引の適用範囲を変更しないためである。分類の定

め方には複数の方法が考えられるが、借手はリースの分類を行わないこととしているため、サブリース取引との整合性を重視して分類を廃止している借手としての分類（ヘッドリースにおける分類）の文脈において定めるのではなく、分類を維持している貸手としての分類（サブリースにおける分類）の文脈において定めることが考えられ、これを結論の背景に記載することが考えられるがどうか。

- (7) なお、転リース取引の定めは、現行のリース適用指針においては強制規定となっている（任意規定ではない）ものの、改正リース会計基準等においては、IFRS の任意適用企業が改正リース会計基準等を適用した場合に修正が不要となる基準等を開発することを方針の1つとしているため、転リース取引の定め適用は任意規定とすることとしてはどうか。

14. 前項に関して修正等を行った文案イメージ案は次のとおりである（前回提案からの削除に取消線を引き、追加に下線を引いている。）。

## リース適用指針

### 転リース取引

68-6. サブリース取引（第 68-2 項参照）のうち、原資産の所有者から当該原資産のリースを受け、さらに同一資産を概ね同一の条件で 第三者にリースする取引（以下「を転リース取引」という。）第 68-3 項にかかわらず、転リース取引のうち、貸手としてのリースが原資産を基礎として分類する場合にファイナンス・リースに該当する場合、次のとおり会計処理することができる。

(1) 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負債の双方を計上する。

(2) 損益計算書上は、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計上する。

(3) なお、リース債権又はリース投資資産とリース負債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。ここで、リース債権又はリース投資資産から利息を控除する際に使用する割引率は、リース負債から利息相当額を控除する際の割引率を使用するものとする。

### 結論の背景

#### 転リース取引

XXX-X. 主に機器等のリースについて仲介の役割を果たす中間的な貸手の会計処理として実務に浸透している転リース取引に関する定めについては、IFRS 第 16 号に同様の定めは置かれていない。ただし、転リース取引の会計処理は、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負債の双方を計上した上で、収益及び費用は純額にすることを認める定めであり、借手のすべてのリースについて資産及び負債の計上を求めるとする 202●年改正会計基準の主たる改正目的についての例外を定めるものではない等の理由により、サブリース取引の会計処理による財務諸表作成者の負担の増加への対応として、202●年改正適用指針においてこれを変更せずに引継ぐこととした。

ここで、転リース取引に該当する取引は、サブリースの後もヘッドリースが有効であることから、転リース取引はサブリース取引の一形態であると整理している（第 68-6 項参照）。

XXX-X. なお、2011 年改正適用指針では転リース取引に関する定め適用は任意ではなかったが、202●年改正会計基準等では、IFRS の任意適用企業が IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても基本的に修正を不要とすることを開発の基本的な方針としているため、第 68-6 項の適用は任意とすることとした。

XXX-X. 2011 年改正適用指針において、転リース取引は、借手としてのリース及び貸手としてのリースの双方がファイナンス・リースに該当する取引を対象としており、これを 202●年改正会計基準においてもこの範囲を引き継ぐこととした。202●年改正会計基準においては、借手のリースは分類しないこととしたため、貸手としてのリースが原資産を参照してファイナンス・リースに該当する場合として定めることとした。

### ディスカッション・ポイント

本資料第 12 項から第 13 項の事務局の聞かれた意見に対する対応提案及び第 14 項における文案イメージの修正案についてご意見をお伺いしたい。

## III. 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

### (これまでの議論)

15. 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、サブリース取引の例外を定める検討については、これまでの審議を踏まえ第 477 回企業会計基準委員会及び第 111 回リース会計専門委員会において、リースの定義及び識別の定めを照らして、次の 3 つの要件をすべて満たす場合には、ヘッドリースとサブリースを会計上リースとして会計処理しないこととしてはどうかと提案を行った。

- (1) 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。)

(2) 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。

(3) 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

16. 前項の 3 つの要件を満たす場合、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、転貸借契約が会計上のリースに該当する場合であっても、ヘッドリースの賃貸借契約の条件を考慮しサブリースの転貸借契約を会計上のリースとして会計処理しないこととして提案を行ったものである。

**(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聞かれた追加の意見)**

17. 一括借上契約及びパス・スルー型のサブリース取引に関する提案に対して次の追加の意見が聞かれた。

(1) サブリースはヘッドリースとセットで存在するのが通常の不動産取引の実務であり、サブリースが締結できない場合ヘッドリースは解約する。そのため、ヘッドリースとサブリースを別個に会計処理することは違和感がある。

(2) 3 つの要件は厳格すぎるため、以下に掲げた視点により表現の見直しを検討し、要件は厳格に定めすぎず、詳細な判断は監査に委ねることが良いと考える。

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との要件については、中間的な貸手の支払賃料は予め空室率を見込んでいるため、「空室リスクを中間的な貸手が負っていない」としてはどうか。

賃料の差額は手数料のみであるの要件については、「中間的な貸手は、原資産からの便益ではなくサービスの対価を収受している」としてはどうか。

中間的な貸手が原資産の使用方法を決定する権利を有さないとの要件については、「中間的な貸手は、ヘッドリースの貸手に予め指示された範囲を超えて決定する権利を有さない」としてはどうか。

(3) 資産と負債を両建て計上しないこととするためには、サブリースの貸手の債

権が、ヘッドリースの貸手に譲渡あるいは実質的に譲渡されていることを要件に付け加える必要があるのではないか。

- (4) 前項の資産・負債両建て計上の議論について、中間的な貸手は、ヘッドリースの使用権を取得していないため借手としてのリース負債を有さず、資産と負債の相殺等の議論がないと整理できないか。
- (5) サブリース取引は変動リース料を含む取引とも考えられるため、変動リースの観点からヘッドリースの借手としての資産及び負債を計上する必要があるのかを検討してはどうか。
- (6) 今回整理された取引は、リース会計基準の範囲外として取り扱われるのか、あるいはリース会計基準の範囲内における例外として取り扱われるのか、開示を含めて整理が必要と考える。

**(事務局の分析及び提案)**

18. 前項(1)及び(2)のご意見について、本提案は国際的な会計基準においてサブリース取引についてヘッドリースとサブリースを別個に会計処理しないとの例外が設けられていない中で、国際的な会計基準との整合性を大きく損なわない範囲で我が国の会計基準においてのみ例外を定めることを意図するものである。そのため、引き続き例外の範囲は限定的に定めるべきと考えられるがどうか。

19. 本資料第 16 項に記載のとおり本提案は、サブリース取引のうち、サブリースの転貸借契約を単独で検討した場合には会計上のリースに該当すると考えられるものの、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して会計処理を行わないこととできるものを検討している。

本資料第 17 項(3)のご意見について、中間的な貸手は、サブリースの借手から支払を受けない限りはヘッドリースの貸手への支払は行わないものの、サブリースの貸手の債権がヘッドリースの貸手に譲渡されない限り、サブリースの転貸借契約における債権は存在しており、これを会計処理しないとする整理はご意見のとおり難しいと考えられる。例えば、サブリースの借手の支払が延滞した場合に、中間的な貸手がサブリースの借手が支払を行うまで、サブリースの借手に対する債権を有しているが、当該債権について会計処理しないとするは難しいと考えられる。

20. 事務局では、中間的な貸手がヘッドリースの支払に対するリスクを一切負わない場合に一定の対応を行うことは適切であると考えているものの、前項におけるご意見に対する事務局の分析のとおり、サブリースの転貸借契約が会計上のリース

に該当しないことを根拠として別途の対応を行うこと（したがって本資料第 17 項(4)における中間的な貸手がヘッドリースにおける使用権資産を取得していないとする根拠に基づく別途の対応も）は、難しいと考えられる。

21. 本資料第 17 項(5)においては、変動リース料の観点からヘッドリースの借手としての資産及び負債を計上する必要があるのかを検討してはどうかのご意見をいただいております、本資料第 22 項から第 27 項においては変動リース料の観点から検討を行っている。

#### 変動リース料の観点からの検討

22. 変動リース料は、IFRS 第 16 号において「リース期間中に原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払のうち、開始日後に発生する事実又は状況の変化（時の経過を除く）により変動する部分」と定義されている。改正リース会計基準においても IFRS 第 16 号と整合的な定義を採り入れることを、第 113 回リース会計専門委員会（2022 年 4 月 18 日開催）で提案している。

23. ここで、中間的な貸手がヘッドリースの支払に対するリスクを負わないサブリース取引において、ヘッドリースの賃料の支払がサブリースの借手からの賃料の受取に依拠する場合の中間的な貸手の取扱いは、IFRS 第 16 号において明確に定められておらず、次のような異なる考え方が存在するのではないかと考えられる。

(1) リースの開始日後にサブリースが締結されるという事実又は状況の変化により、ヘッドリースの支払が変動するため、変動リース料に該当する。この変動リース料は、指数又はレートに該当する市場の賃貸料率の変動を反映するように変動する支払ではなく、使用権資産からのリース料を受け取るかどうかにより変動する支払であるため指数又はレートに応じて決まる金額に該当しない。そのため、当初測定においてリース負債には含めず（IFRS 第 16 号第 27 項）、事後測定で当該変動リース料が発生する契機となった事象又は状況が生じた期間において純損益に認識する（IFRS 第 16 号第 38 項）。

(2) (1)と同様に変動リース料に該当するが、IFRS 第 16 号における実質上の固定リース料として固定リース料と同じ会計処理を行う。IFRS 第 16 号では、当初測定においてリース負債に含められる固定リース料には IFRS 第 16 号 B42 項における実質上の固定リース料が含まれるとされている（IFRS 第 16 号第 27 項）。IFRS 第 16 号 B42 項では、実質上の固定リース料は、例えば、次の場合に存在すると説明されている。

当初は原資産の使用に連動した変動リース料として構成されているが、開始

日後のある時点で変動可能性が解消されて残りのリース期間については支払が固定となるもの。そのような支払は、変動可能性が解消された時点で実質上の固定リース料となる。

そのためサブリースが締結された時点でサブリースに連動して支払われるヘッドリースのリース料は実質上の固定リース料となり、その時点でサブリースのリース期間におけるリース料の現在価値によりリース負債を認識する。

24. ここでの検討は、IFRS 第 16 号における解釈を示すことを意図しておらず、我が国におけるサブリース取引において国際的な会計基準との整合性を大きく損なわない範囲で我が国の会計基準において例外を定めることができるか否かを意図している。ここで、ヘッドリースについて、サブリースの借手からリース料を受け取るかどうかにより変動する部分は、変動リース料として扱うことは、国際的な会計基準との整合性を大きく損なうものではないと考えられるがどうか。
25. 一方で、サブリースの借手からのリース料は、サブリースのみに着目した場合、固定リース料に該当することが多いと考えられる。ここで、サブリースの借手からリース料を受け取るか否かという変動性によりヘッドリースのリース料を変動リース料とするサブリース取引に限定して、サブリースのリース料も変動リース料とみなす定めを置くことは、中間的な貸手が契約上リスクを負っていない取引に限定して別途の定めを設けるものであり、我が国の会計基準におけるサブリース取引の中間的な貸手に適用する定めとして、国際的な会計基準との整合性を大きく損なうものではないと考えられるがどうか。
26. 前項の結果、会計処理は以下ようになる（毎月のリース料が翌月初に請求されると仮定）。
- 貸借対照表：ヘッドリース及びサブリースの開始日には何も計上しない（使用権資産とリース負債はゼロで測定される。）。毎月末に当月分の支払リース料に対する負債と受取リース料に対する債権を計上する。
- 損益計算書：毎月当月分の支払リース料と受取リース料を計上する。
27. この事務局提案に関する文案イメージは次のとおりである。

## リース適用指針

### サブリース取引

68-5. 中間的な貸手が、サブリースの借手からリース料の支払を受けたときのみ、ヘッドリースの貸手にリース料を支払う義務を負う場合、中間的な貸手

のヘッドリースにおける支払リース料及びサブリースにおける受取リース料は変動リース料とみなす。

28. 第 114 回リース会計専門委員会においては、一括借上契約及びパス・スルー型のサブリース取引に関する本資料第 18 項から前項までの事務局の分析及び提案に対して次の追加の意見が聞かれた。
- (1) 中間的な貸手の支払リース料及び受取リース料を変動リース料とみなす取扱いはどのような背景から出てきたか、またどのような取引を想定しているのかを明らかにするとともに、例外的な取扱いを行うための要件をより詳細に定め適用対象を限定したほうが良い。
- (2) パス・スルー型のサブリース取引における中間的な貸手の会計処理について、発生主義と現金主義の会計処理に大きな差がない場合、現金主義による会計処理を認めても良いのではないか。
29. 前項(1)の意見について、本提案が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に例外がない中で国際的な会計基準との比較可能性を大きく損なわせない範囲で我が国特有の定めをおくことが趣旨であるため、例外的な取扱いの要件をより詳細に定めるべきであるとする指摘は適切なものであると考えられる。
30. これまで、例外的な取扱いを定めるための考え方として、中間的な貸手が代理人と考えられる場合の観点からの提案、リースの定義及び識別に照らしてヘッドリースとサブリースを会計上リースとして会計処理しない場合の観点からの提案、変動リースの考え方に照らした提案を行ってきている中で、例外的な取扱いを定める方向性には同意を得られているものの理屈上の整理が難しい状況であると考えられる。
31. このような状況のため、本資料第 28 項(1)のご意見のとおり、適用要件を定めることで、借手としてのリースと貸手としてのリースをそれぞれ会計処理することが実態を表さないと考えられる限定的な取引のみを例外的な取扱いの対象となるように定めることで国際的な会計基準との比較可能性を担保することが考えられる。
32. これまでの検討に基づき、中間的な貸手が一切のリスクを負わず、かつ、限定的な権利のみを有する取引に例外的な取扱いの適用対象を限定するため、リースの定義及び識別に照らして考慮した本資料第 15 項における 3 つの要件を基礎として例外的な取扱いの要件を定め、この経緯を結論の背景で説明することが考えられ

るがどうか。

33. 例外的な取扱いの要件及び経緯を説明する結論の背景に関する修正後の文案イメージ案は次のとおりである。

## リース適用指針

### サブリース取引

#### パススルー型のサブリース取引の取扱い

68-5. 第 68-3 項にかかわらず、次の要件をいずれも満たすサブリース取引では、中間的な貸手は、ヘッドリースにおける支払リース料について、これを支払う義務を負うこととなった時点で損益に計上し、サブリースにおける受取りリース料について、これを受け取る権利が生じた時点で損益に計上する。

- (1) 中間的な貸手は、サブリースの借手からリース料の支払を受けない限り、ヘッドリースの貸手に対してリース料を支払う義務を負わない。
- (2) 中間的な貸手がサブリースから受け取る金額とヘッドリースにおいて支払う金額と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、次のいずれか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

### 結論の背景

#### サブリース取引

XXX-X. IFRS 第 16 号においては、サブリース取引におけるヘッドリースとサブリースは個別に会計処理することが要求されており、この会計処理に対する例外は設けられていない。この点、典型的には我が国の不動産取引において、法的にヘッドリースとサブリースがそれぞれ存在する場合であっても、借手及び貸手としての契約を別個の契約として会計処理することが取引の実態を反映しない場合があるとの意見が聞かれた。

XXX-X. 検討の結果、国際的な会計基準との比較可能性を大きく損なわせない範囲で我が国における例外的な取扱いを定めるため、パススルー型のサブリース取引と呼ばれる取引の中でも中間的な貸手がサブリースに対して実質的に有する権利が手数料相当額に限定されており、かつ、サブリースに対する一切のリスクを負わない限定的な取引のみについて、例外的な取扱いの対象となるよう適用要件を詳細に定めることとした。

XXX-X. 例外的な取扱いにおける会計処理を定めるにあたっては、サブリースの借手からリース料の支払を受けない限り、中間的な貸手がヘッドリースの貸手

にリース料を支払う義務を負わないことをこの例外的な取扱いの要件としたことから、この要件に合わせる形で、ヘッドリースにおける支払リース料については、これを支払う義務を負うこととなった時点で損益に計上し、サブリースにおける受取リース料については、これを受け取る権利が生じた時点で損益に計上することとした。

#### ディスカッション・ポイント

本資料第 28 項から第 33 項の事務局提案（サブリースにおける例外的な取扱いについて要件を定めることにより適用対象を限定し、国際的な会計基準との比較可能性を大きく損なわせない形で我が国における例外的な取扱いを定めること）についてご意見をお伺いしたい。



別紙 設例

(HP では非公表)

以 上