
プロジェクト	リース
項目	借地権の取扱い

I. 本資料の目的

1. 第 110 回リース会計専門委員会（2022 年 3 月 2 日開催）において、定期借地権の会計処理を明らかにすべきとの意見が聞かれた。
2. 本資料では、上記の意見を踏まえ、借地権に係る会計処理及び表示について検討することを目的とする。

II. 事務局提案の要約

3. 借地権の対価として授受される権利金は、使用权資産の取得原価に含める取扱いとする。したがって、当該権利金もリース期間にわたり償却する。

ただし、経過措置として、改正リース会計基準等の適用前に無形固定資産に計上された権利金については、次の(1)及び(2)の処理を適用することを認める経過措置を設ける。

- (1) 旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金については、次の会計処理を行うことを認める。
 - ① 改正リース会計基準等の適用前に当該権利金を償却していたか否かにかかわらず、改正リース会計基準等の適用前に採用していた会計処理を継続する。
 - ② 改正リース会計基準等の適用前に当該権利金を償却していた場合、改正リース会計基準等の適用初年度の前年度末における当該権利金の未償却残高を、改正リース会計基準等の適用初年度の使用権資産の期首残高に含める。
- (2) 定期借地権の設定に係る権利金については、次の会計処理を行うことを認める。
 - ① 借手は、次のア又はイのいずれかにより無形固定資産として会計処理を行う。
 - ア 改正リース会計基準等の適用前に権利金を償却していた場合、当該会計処理を継続する。
 - イ 改正リース会計基準等の適用前に権利金を償却していなかった場合、借地契

約の契約期間を耐用年数とし、当該契約の開始日から償却していたものとして会計処理する。ただし、当該権利金について減損処理を行っている場合に、この方法で算定した期首残高が減損処理後の帳簿価額を上回る場合、減損後の帳簿価額を期首からの残存契約期間にわたり償却する。

- ② 改正リース会計基準等の適用前に当該権利金を償却していた場合、改正リース会計基準等の適用初年度の前年度末における当該権利金の未償却残高を、改正リース会計基準等の適用初年度の使用権資産の期首残高に含める。

III. 借地権等の種類

借地権

4. 借地権には、次のものが含まれる。

- (1) 旧借地権（借地法（大正 10 年法律第 49 号）第 2 条。借地借家法施行前（1992 年 8 月 1 日前）に設定された借地権）
- (2) 普通借地権（借地借家法（平成 3 年法律第 90 条）第 3 条。借地借家法施行後（1992 年 8 月 1 日以後）に設定された借地権）
- (3) 定期借地権には、次のものが含まれる。
 - ① 一般定期借地権（借地借家法第 22 条）
 - ② 事業用定期借地権及び事業用借地権（同法第 23 条）
 - ③ 建物譲渡特約付借地権（同法第 24 条）

5. また、借地権の基礎となる権利には、地上権（民法第 265 条）又は賃借権（民法第 601 条）がある。

- (1) 地上権は物権である。地上権者（借手）は、地上権を他人へ譲渡する又は転貸する際に地上権設定者（貸手）の承諾は必要としない¹。

¹ 我妻榮・有泉亨・清水誠・田山輝明「第 7 版 コンメンタル民法—総則・物権・債権—」日本評論社、2021 年

- (2) 賃借権は債権である。賃借人（借手）は、賃借権を他に譲渡する又は賃借物を転貸する際に貸貸人（貸手）の承諾が必要である（民法第 612 条）。
6. 旧借地権及び普通借地権については、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）が定められており、借地権の更新について法定更新制度²及び正当事由制度³により借地権の存続保護が図られている（旧借地法第 4 条、第 6 条、借地借家法第 5 条、第 6 条）。
7. 定期借地権は、本資料の第 4 項(3)に記載している、その種類ごとに存続期間は異なるが、法律上、契約の更新及び建物の再築による延長がない。この点、定期借地権は、旧借地権及び普通借地権と異なっている。

IV. 借地権に係る権利金の性質

8. 借地契約の締結時に、権利金が授受されることがある。当該権利金の名目で授受される金銭の性質は、その時の事情によって様々であり、賃借権設定の対価、場所的利益の対価、賃借権譲渡の承諾料、前払地代などであるといわれている。当該権利金については、判例ではおおむね貸貸借契約終了後における賃借人からの返還請求は認められていない。

4

V. 現行の会計基準等における定め及び会計実務

9. 企業会計原則において地上権は無形固定資産に属する（企業会計原則第三 四（一））とされており、また、財務諸表等規則において地上権を含む借地権は無形固定資産に属するものとされている（財務諸表等規則第 28 条第 1 項）。
10. また、借地権を含む無形固定資産の会計処理については、会計基準等における特段の定

² 借地権の存続期間の満了に際し、借地権者（借手）が契約の更新の請求をした場合において、借地権設定者（貸手）が遅滞なく異議を述べないとき、又は期間満了後、借地権者（借手）土地の使用を継続する場合において、借地権設定者（貸手）が遅滞なく異議を述べないときには、借地権は前契約と同一の条件で契約が更新されたものとみなされる（旧借地法第 4 条第 1 項本文、第 6 条第 1 項）。

³ 更新の請求又は土地の使用継続に遅滞なく異議を述べるには、正当事由を要する（旧借地法第 4 条第 1 項ただし書き、第 6 条第 1 項）。土地使用の継続に対する異議においては、建物が存しないときは、正当事由は不要である（旧借地法第 6 条第 2 項）。

⁴ 我妻榮他 [2021]

めはなく、現行の会計実務においては、法人税法における取扱い⁵を参考に会計処理されている場合が多いと考えられ、必ずしも償却が行われているとは限らないと考えられる。

VI. 会計処理の検討

11. 本資料の第 7 項に記載しているとおり、旧借地権及び普通借地権と定期借地権とでは、存続期間に関する法律上の取扱いが異なっているため、以下の分析では、旧借地権及び普通借地権と、定期借地権に分けて分析することとする。

旧借地権及び普通借地権

(事務局の分析)

借地権対価の見方

12. 本資料の第 5 項に記載したとおり、旧借地権及び普通借地権は、法定更新や正当事由制度により借手の権利が強く保護されている。この点から、借地権の設定に係る権利金の支払は、減価しない土地の一部取得に準ずるという見方がある。
13. これに対して、旧借地権及び普通借地権とも、建物を再築する場合も含めて賃借期間が仮に長期間にわたるとしても無期限にはならない中で、賃借期間に要するコストであるとの見方もある。

原則的な会計処理に関する検討

14. ここで、改正リース会計基準案の適用においては、「借手が原資産を使用する権利に対して借手のリース期間にわたり貸手に対して行う支払」（改正リース会計基準案第 11-3 項参照）については、使用权資産の取得原価を構成するリース料に含めることを求めている。この点、借地権の設定に係る権利金も、土地を使用する権利に対する支払である点で毎月支払われるリース料と相違はないと考えられる。また、本資料の第 6 項に記載したとおり、旧借地権及び普通借地権は、法定更新や正当事由制度により借手の権利が強く

⁵ 借地権の設定により、土地を使用させ、又は借地権の転貸その他他人に借地権に係る土地を使用させた場合、その使用の対価として通常権利金その他の一時金（権利金）を収受する取引上の慣行がある場合においても、当該権利金の収受に代え、当該借地権の価額に照らし当該使用の対価として相当の地代を収受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、課税所得計算を行う（法人税法施行令第 137 条）。また、借地権に係る権利金は、減価償却費を損金算入することは認められておらず、非減価償却資産（法人税法第 2 条第 22 号、第 23 号、法人税法施行令第 12 条、第 13 条）である。ただし、更新料を支払った場合には、その額を借地権の帳簿価額に加算し、一部を損金の額に算入することができる（法人税法施行令第 139 条）。

保護されているが、契約が存続する期間は、建物の再築を含めたとしても、無期限とはならず、一定のリース期間があるものと考えられる。

そのため、旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金は、使用権資産の取得原価に含めて、リース期間にわたり償却することが考えられる。

15. また、本資料の第 12 項及び第 13 項における権利金の見方とは別に、権利金が、一定の要件を満たす場合には無形固定資産として会計処理する考え方もある。

すなわち、国際財務報告基準（IFRS 会計基準）における IAS 第 38 号「無形資産」で定められている、識別可能性基準（分離可能である場合、又は契約若しくはその他の法的権利から生じている場合。IAS 第 38 号第 12 項）を満たす場合には、無形資産に該当し、当該無形資産の耐用年数が確定できないとき⁶には、無形資産を償却しない定めがある（IAS 第 38 号第 88 項、第 89 項）。

我が国における会計基準においては、無形固定資産に関する具体的な会計処理を定める会計基準がないため、IAS 第 38 号第 12 項のような定めはないが、IAS 第 38 号のように、権利金が識別可能性基準を満たす場合には、無形固定資産として会計処理することを認めてはどうかとの意見も聞かれている。

16. この点、借地権（地上権又は賃借権）は契約上の権利であるが、これらの権利は借地契約に伴い生じる権利であり、借地契約がリースに該当するため、当該要件をもって無形固定資産として会計処理することを認めると、リースの定義に該当する使用権資産及びリース負債が計上されないことになる。

また、権利金が、リースの対価とは別の分離可能な無形固定資産があるかどうかについては、借地契約においては、地上権又は賃借権は、リースしながら当該権利を譲渡することはできないため、IAS 第 38 号における分離可能である場合、すなわち、「企業から分離又は分割して、単独で又は関連する契約、識別可能な資産若しくは負債とともに、売却、移転、ライセンス供与、賃貸又は交換することができる場合」に該当するようなケースがあるのかが明らかではなく、現時点でこれを想定して会計処理を定める必要性は乏しいと考えられる。

⁶ 無形資産の耐用年数が確定できないときは、関連するすべての要因の分析に基づいて無形資産が正味のキャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間について予見可能な限度がない場合である。

経過措置に関する検討

従来行っていた会計処理を継続することを認める経過措置

17. 本資料の第12項に記載しているように、旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金は土地の一部取得に準ずるとの見方もあった中で、借地権の設定において当該考え方も考慮にいたした上で借地契約がなされ、当該権利金を法律上の権利の対価として無形固定資産として計上されているものと考えられる。また、前述のとおり、旧借地権及び普通借地権の設定に係る権利金については、法人税法における取扱いを参考に償却をしていないケースが多いと考えられるが、仮に償却を行っている場合には、現行の無形固定資産の耐用年数は、延長・解約オプションの期間を含めて設定されるリース期間と異なる可能性があり、費用配分の期間が異なることとなる。
18. 前項を踏まえると、仮に改正リース会計基準の原則的な会計処理を一律に求めた場合には、当初の契約の意図が反映されなくなる可能性がある。したがって、改正リース会計基準の適用前に無形固定資産として計上された旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金については、改正リース会計基準等の適用前に当該権利金を償却していたか否かにかかわらず、従来行っていた会計処理を継続することができる経過措置を設けることが考えられるかどうか。また、この経過措置を適用する場合、現行の企業会計原則及び財務諸表等規則を踏まえ、当該権利金は無形固定資産に属するものとし、借地権などその内容を示す科目をもって表示することが考えられるかどうか。

従来から権利金を償却している場合の経過措置

19. 改正リース会計基準等の適用前に無形固定資産として計上された旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金を償却していた場合、改正リース会計基準等の適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日の帳簿価額を適用初年度の期首における使用権資産に含め、改正リース会計基準等の適用後はリース期間にわたり償却する方法も考えられる。
20. この点、当該経過措置の適用においては、改正リース会計基準等の適用前の権利金に係る無形固定資産の耐用年数と改正リース会計基準等を適用した場合の借地契約に係るリース期間が異なる可能性はあるが、当該経過措置を適用する方が、本資料の第18項の経過措置を適用する場合に比べてリース期間で取得原価を費用配分できる点で原則的な会計処理と整合的であるため、当該経過措置を認めることが考えられるかどうか。

(事務局の提案)

21. 以上から、旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金は、原則として、遡及適用し使用権資産の取得原価に含めてリース期間にわたり減価償却を行うこととするが、改正リース会計基準の適用前に無形固定資産として計上された権利金については、従来の会計処理を継続することも認める経過措置を設けることとしてはどうか。

また、これまでに減価償却を行っていた場合には、当該権利金の未償却残高を適用初年度の期首の使用権資産の残高に含めて処理する方法も認めてはどうか。

ディスカッション・ポイント 1

事務局の分析及び本資料の第 21 項の事務局の提案についてご意見を伺いたい。

定期借地権**(事務局の分析)****原則的な会計処理に関する検討**

22. 定期借地契約においても本資料の第 8 項に記載している借地権の設定に係る権利金の支払がある場合がある。
23. この点、旧借地権及び普通借地権同様に、借地契約の締結時に授受される権利金についての性質は様々であるといわれているが、本資料の第 7 項に記載しているとおり、定期借地契約においては、契約の更新及び建物の再築による延長がなく、契約において定められた期間の満了により当該契約が終了するため、定期借地権の設定に係る権利金は、旧借地権及び普通借地権と異なり、借地契約期間に係るコストとしての性格を有すると考えられる。
24. したがって、定期借地権の設定に係る権利金についても、本資料の第 14 項に記載している旧借地権及び普通借地権に係る権利金と同様に、「借手が原資産を使用する権利に対して借手のリース期間にわたり貸手に対して行う支払」（改正リース会計基準案第 11-3 項参照）であるとして、使用権資産の取得原価に含めて処理することが考えられる。
25. よって、定期借地権の設定に係る権利金も、使用権資産の取得原価に含めて、リース期間にわたり減価償却を行うことが考えられる。

経過措置に関する検討

従来行っていた会計処理を継続することを認める経過措置

26. 定期借地権の設定に係る権利金は、旧借地権及び普通借地権と同様、法律上の権利の対価として無形固定資産として計上されているものと考えられる。この点で、旧借地権及び普通借地権と異ならないため、定期借地権の設定に係る権利金も無形固定資産として会計処理することを認めることが考えられる。
27. ただし、定期借地権の設定に係る権利金は、旧借地権及び普通借地権と異なり、借地契約期間に係るコストとしての性格を有すると考えられるため、改正リース会計基準等の適用前に借手が当該権利金を償却する会計処理を行っていなかった場合、借地契約の契約期間を耐用年数とし、当該契約の開始日から当該権利金を償却していたものとして会計処理することが考えられる。

なお、当該権利金について減損処理を行っている場合があり得るため、借地契約の契約期間を耐用年数とし当該契約の開始日から当該権利金を償却していたものとして会計処理する方法で算定した期首残高が減損処理後の帳簿価額を上回るときには、過去行った減損損失の戻入とならないように、減損後の帳簿価額を期首からの残存契約期間にわたり償却することが考えられる。

28. また、当該経過措置を適用する場合、旧借地権及び普通借地権の設定に係る権利金と同様に、当該権利金は無形固定資産に属するものとし、借地権などその内容を示す科目をもって表示することが考えられる。

従来から権利金を償却している場合の経過措置

29. 旧借地権及び普通借地権が設定される借地契約と同様(本資料の第19項、第20項参照)に、改正リース会計基準等の適用前に無形固定資産として計上された定期借地権の設定に係る権利金を償却していた場合、改正リース会計基準等の適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日の帳簿価額を適用初年度の期首における使用権資産に含め、改正リース会計基準等の適用後はリース期間にわたり償却する方法も考えられる。
30. この点、定期借地権が設定される借地契約においては、多くの場合、改正リース会計基準等の適用前の権利金に係る無形固定資産の耐用年数と改正リース会計基準等を適用した場合の借地契約におけるリース期間が異ならないと考えられること、また、当該経過措置を適用する方が、本資料の第18項の経過措置を適用する場合に比べてリース期間で取得原価を費用配分できる点で原則的な会計処理と整合的であるため、当該経過措置を認

めることが考えられるかどうか。

(事務局の提案)

31. 以上から、定期借地権の設定に係る権利金は、原則として、遡及適用し使用権資産の取得原価に含める取扱いとし、使用権資産の取得原価に含めてリース期間にわたり減価償却を行うこととしてはどうか。

ただし、改正リース会計基準の適用前に無形固定資産として計上された権利金については、減価償却を行っている場合には、従来の会計処理を継続することも認め、これまで減価償却を行っていなかった場合には、契約期間の当初に遡及して減価償却を行うこととしてはどうか（なお、減損処理が行われている場合には、本資料の第27項の第2段落の取扱いを設ける。）。

なお、これまでに減価償却を行っていた場合には、当該権利金の未償却残高を適用初年度の期首の使用権資産の残高に含めて処理する方法も認めてはどうか。

ディスカッション・ポイント 2

本資料の第22項から第30項に記載している事務局の分析及び前項に記載している事務局の提案についてご意見を伺いたい。

VII. 文案

32. 本資料の第項及び第項の提案を踏まえた改正リース適用指針における文案イメージは、次のとおりである。

(HP では非公表)

33. また、上記に関連して、使用権資産の取得原価に借地権の設定に係る権利金や前払リース料等、リースの開始日までに支払われるリース料が含まれることを明示するために、改正リース会計基準案及び改正リース適用指針案に次の定めを追加することが考えられる(黄色いマーカー部分を追加)。

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント 3

リース会計基準等の文案イメージに関する提案について、ご意見を頂きたい。

以 上

