

---

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. 企業会計基準委員会は、2023 年 5 月 2 日に、企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準（案）」（以下「本会計基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第 73 号「リースに関する会計基準の適用指針（案）」（以下「本適用指針案」という。また、本会計基準案及び本適用指針案を合わせて「本会計基準案等」という。）並びにその他の会計基準等の改正案（以下合わせて「本公開草案」という。）を公表した。
2. 第 509 回企業会計基準委員会（2023 年 9 月 7 日開催）及び第 132 回リース会計専門委員会（2023 年 9 月 4 日開催）における審議の結果、質問 19（サブリース取引に関する質問）について寄せられたコメントのうち、次の点について個別審議事項とすることとした。
  - (1) サブリース取引に係るヘッドリースの会計処理について、利息相当額を定額で配分することを認めるなどの措置が必要であるとのコメント（審議事項(4)-2-2 のコメント 19-15)。
  - (2) 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わないサブリース取引の例外処理に係る要件についてのコメント（審議事項(4)-2-2 のコメント 19-6）から 19-11）及び 19-17）から 19-18)）
  - (3) 転リース取引に係る利子込法（審議事項(4)-2-2 のコメント 19-12)）
3. 本資料では、前項(2)及び(3)について検討を行うことを目的としている（前項(1)については今後審議を行う。）。
4. 本資料第 2 項(2)に関しては、本公開草案の提案の内容について再検討を求める次のコメントについて本資料で検討を行い、その他については、コメント対応表で検討を行う。
  - (1) 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わないサブリース取引について、本適用指針案第 88 項 (3) の要件を満たすことを要しないことを定めるべきである（審議事項(4)-2-2 のコメント 19-8)）。
  - (2) 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わないサブリース取引の識別要件について明確化を図り、原則的な会計処理についてもガイダンスを定めるべきである（審議事項(4)-2-2 のコメント 19-10)）。

- (3) 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わないサブリース取引の例外処理に係る要件について、企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「収益認識適用指針」という。）の本人・代理人と同様の要件を判断の指標として定めるべきである（審議事項(4)-2-2 のコメント 19-17)）。
- (4) 本適用指針案第 88 項(3)の要件は削除すべきである（審議事項(4)-2-2 のコメント 19-18)）。

## II. 本公開草案における提案及びこれまでの検討の状況

### 本公開草案における提案

- 5. 本資料で検討を行う中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わないサブリース取引及び転リース取引に関して次の提案を行っている。

#### （中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わないサブリース取引）

- 6. 中間的な貸手は、次の要件をいずれも満たす取引について、サブリースにおいて受け取るリース料の発生時又は当該リース料の受領時のいずれか遅い時点で貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上することができる（本適用指針案第 88 項）。
  - (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) 中間的な貸手のヘッドリースにおける支払額は、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額である。
  - (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

#### （転リース取引）

- 7. 中間的な貸手は、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、次の会計処理を行うことができる（本適用指針案第 89 項）。
  - (1) 貸借対照表上、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、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料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。

なお、リース債権又はリース投資資産とリース負債については、利息相当額控除前の金額で計上することができる。

## これまでの検討

### (中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わないサブリース取引)

8. 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わないサブリース取引に関する会計処理については、主に第 477 回企業会計基準委員会(2022年4月13日開催)及び第 480 回企業会計基準委員会(2022年5月31日開催)並びに第 111 回リース会計専門委員会(2022年3月23日開催)及び第 114 回リース会計専門委員会(2022年5月10日開催)で検討した結果、第 480 回企業会計基準委員会において次のような整理とした。

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た中で、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。

### (転リース取引)

9. 転リース取引に関する会計処理については、主に第 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検討した結果、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とした。

### III. 本公開草案に寄せられた主なコメントに対する対応

#### 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わないサブリース取引

##### (本資料第4項(1)のコメント)

##### 寄せられたコメントの分析

10. 本資料第4項(1)のコメントは、本適用指針案第88項に「ただし、代理人が価格の設定における裁量権を有している場合もある。例えば、代理人は、財又はサービスが他の当事者によって提供されるように手配するサービスから追加的な収益を生み出すために、価格の設定について一定の裁量権を有している場合がある。」という内容の定めを追加することが要望されている。本コメントは、本適用指針案第88項(3)①に係るものであると考えられる。
11. 本資料第8項に記載のとおり、中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わないサブリース取引については、本公開草案の公表前の審議の過程で収益認識適用指針に定めている本人と代理人の区分の取扱いの考え方も参考に検討を行ったが、理屈の整理が難しい中で、最終的に本人と代理人の区分の要件と整合させることを意図せず、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こととした。
12. 前項の経緯を踏まえると、本適用指針案第88項(1)から(3)の要件は、本人と代理人の区分の考え方と1対1で整合させていないため、部分的に要件を定めると、「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」という方針と整合せず、また、「場合がある」という定めを置くことにより適用対象となる取引を判断することが却って難しくなる可能性がある。したがって、本資料第4項(1)のコメントの提案を取り入れないことが考えられる。
13. なお、本適用指針案第88項の例外を定めるにあたって、収益認識適用指針における本人と代理人の区分（収益認識会計基準第39項から第47項）の定めをそのまま取り入れているわけではない。この点、収益認識適用指針における本人と代理人の区分の取扱いを参照することについては、国際的な会計基準において明確に定められておらず、今後、IFRS第16号の適用後レビューなどの国際的な動向次第で結論が変わり得ることから、現時点で本会計基準案に当該考え方を取り入れることはしないことが考えられる。

##### 対応案

14. 上述の分析により、本公開草案の提案を変更しないことが考えられる。

**(本資料第4項(2)のコメント)**

15. 本資料第4項(2)のコメントは、次の4つのコメントからなる。
- (1) 本適用指針案第88項の要件を満たすサブリース取引の明確化
  - (2) 本適用指針案第88項の要件を満たすヘッドリースと本公開草案のリースの定義との関係
  - (3) 本適用指針案第88項の第2要件の位置づけが不明確である。
  - (4) 本適用指針案第88項の3要件を満たす取引につきサブリース取引について原則的な会計処理による場合のガイダンスの要望

**寄せられたコメントの分析(本資料第15項(1))**

16. 本資料第15項(1)のコメントについては、次の2つの点が指摘されていると考えられる。
- (1) あらかじめヘッドリースに契約が定められることなく結果的にヘッドリースとサブリースを組み合わせたスキーム全体が3要件を満たすような条件設定となっている場合という意味に理解されることが懸念されていると考えられる。この点、具体例として、ヘッドリースとサブリースそれぞれの契約に契約賃料の具体的な金額の定めがあるものの、事前の契約交渉においてサブリースの賃料を念頭に置いたヘッドリースの契約賃料の設定が行われているような場合が挙げられている。
  - (2) 転リース取引との区分が明らかではない。
17. 本資料第16項(1)の点について、本適用指針案第88項(2)の要件は、ヘッドリースの開始日にあらかじめ契約条件が定まっていることを前提としており、また、同第88項(1)の要件は通常、あらかじめヘッドリース契約に定められる要件であると考えられる。また、本適用指針案BC110項で限定的な取引を特定している旨の記載を行っている。

BC110. (略) サブリース取引の中には、ヘッドリースにおける支払条件として、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ず、かつ、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額とされる場合がある。中間的な貸手におけるヘッドリースへの支払義務が、サブリースからの支払を受けた場合にのみ、その一定割合の金額について生じるとする要件を設けることで、中間的な貸手がヘッドリースに対して一切のリスクを負わず貸借対照表においてヘッドリースのリース負債を計上しないことが適切である限定的な取引を特定することとした。(略)



18. 前項を踏まえると、本資料第 16 項(1)の指摘のように「あらかじめヘッドリースに契約が定められることなく結果的にヘッドリースとサブリースを組み合わせたスキーム全体が 3 要件を満たすような条件設定」の場合には、本適用指針案第 88 項の要件を満たさないのではないかと考えられる。
19. また、本資料第 16 項(2)の点については、本適用指針案第 88 項が想定している取引は不動産取引を想定している(本適用指針案 BC109 項)のに対して、転リース取引は、企業会計基準適用指針第 16 号で想定されていた中間的な貸手が借手としてのリース及び貸手としてのリースがいずれもファイナンス・リースに該当するリース(主に機器リース)についての仲介取引を想定している(本適用指針案 BC113 項及び BC114 項)。このため、本適用指針案第 88 項と第 89 項が重複して適用されるケースは想定していない。

#### 寄せられたコメントの分析(本資料第 15 項(2))

20. 本資料第 15 項(2)のコメントについては、本適用指針案第 88 項の要件を満たす取引がリースとして識別されるべきものであるのかどうか明らかではなく、また、ヘッドリースの貸手が事実上のサブリースの貸手であり、中間的な貸手はその代理人として機能しているに過ぎないとの見解が示された上で、概念的な整理が必要であるという指摘である。
21. 前項の指摘については、本適用指針案第 88 項の要件を満たす取引については、IFRS 第 16 号にサブリース取引の詳細な定めがない中で国際的な会計基準との整合性を図った上で取扱いを整理し特定の考え方に基づく整理で合意を得ることは、本資料第 8 項に記載のとおり難しいと考えられる。この点、本適用指針案第 88 項(1)から(3)の要件を満たす取引について、その経済実態を踏まえ、「サブリースにおいて受け取るリース料の発生時又は当該リース料の受領時のいずれか遅い時点で、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上する」会計処理を例外的に設けることには合意が得られ、かつ、本公開草案においても当該会計処理について同意しない意見は聞かれなかった。
22. なお、本資料第 13 項に記載のとおり、収益認識適用指針における本人と代理人の区分の取扱いを参照することについては、国際的な会計基準において明確に定められておらず、今後、IFRS 第 16 号の適用後レビューなどの国際的な動向次第で結論が変わり得ることから、現時点で本会計基準案等に当該考え方を取り入れることはしないことが考えられる。

#### 寄せられたコメントの分析(本資料第 15 項(3))

23. 本資料第 15 項(3)のコメントについては、本適用指針案第 88 項(2)の要件に関する指摘である。具体的には、中間的な貸手がこのような取引で転貸差益の形で稼得する実質的な手数料が固定額であるか、サブリースの借手からの入金のある一定料率であるかは単なる

手数料体系の違いでしかないため、サブリースの借手からの入金的一定料率でなければならないのかという点について指摘がなされている<sup>1</sup>。

24. この点、本適用指針案第 88 項の要件を定めるにあたって、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があらかじめ定まった手数料であることを想定しており、本適用指針案 BC110 項において「サブリースの支払を受けた場合にその一定割合の金額について生じるという要件」として定めたことを記載しているため、本適用指針案第 88 項の記載を変更する必要性まではないと考えられる。

#### 寄せられたコメントの分析（本資料第 15 項(4)）

25. 本資料第 15 項(4)のコメントについては、本適用指針案第 88 項の要件を満たす取引について、中間的な貸手が原則的な会計処理を行う場合、次の点について会計処理を明らかにすることを求めている。
- (1) 中間的な貸手は、少なくともサブリース契約が成立していない期間についてはヘッドリースの原資産の使用を指図する権利を持っておらず、対価を払う義務も負っていないと考えられる。よってヘッドリースのリース開始日がいつであるか明らかではない。
  - (2) 経済的耐用年数基準に基づきサブリースのリース分類を判断するときの「借手のリース期間」として、ヘッドリースの契約内容に基づきヘッドリースの継続が合理的に確実な期間を用いるのか、それともヘッドリースの貸手に対して対価の支払い義務を負わない期間はヘッドリースにおける借手のリース期間に該当しないとしてサブリースの継続が合理的に確実な期間を用いるのか、明らかではない。
  - (3) 中間的な貸手はサブリースの契約賃料に基づきヘッドリースの貸手への支払いを行うわけではない。この点につき、ヘッドリースのリース料はサブリースの借手からの入金によって変動する変動リース料（リース負債の計上対象とならない）と考えるのか、それともサブリースがどのような賃料水準で約定されるかによってヘッドリー

---

<sup>1</sup> コメントレターでは、次の取引が念頭に置かれている。

「中間的な貸手が決定権を持たないの対象となるような取引としては、不動産の所有者が REIT 等の場合にマスターリース等により一括で物件を借り上げてこれを転貸する形をとるものや、サブリースの借手の要請により不動産所有者ではなく不動産会社がサブリースの契約相手となるものなどが考えられる。前者は不動産所有者を煩雑な契約実務から解放することが目的であり、その実質は賃貸管理であるといえる。後者は不動産会社の信用力をバックとした一種の名義貸しであるといえる。いずれの取引も借り上げた物件を効率的に転貸して転貸差益を上げることを目的とするビジネスではなく、本質的には手数料ビジネスである。中間的な貸手がこのような取引で転貸差益の形で稼得する実質的な手数料が固定額であるか、サブリースの借手からの入金的一定料率であるかは単なる手数料体系の違いでしかなく、その違いが取引の実態の違いを意味するものではない。」

スでの支払いが左右される状況にあったものがサブリース契約の成立によりサブリースの契約賃料の一定率がヘッドリースで支払われることが確定したとみて「変動リース料のうち変動性が解消し固定化したリース料」（リース負債の計上対象となる）として扱ったうえで、サブリースの借手からの入金があればヘッドリースの貸手への支払いが不要とされる点については、サブリースの未収賃料とヘッドリースの未払賃料の自動相殺条項として別途会計処理するのか、明らかではない。

26. 前項の指摘については、本適用指針案第 88 項の例外的な定めを置いた理由は、IFRS 第 16 号にサブリース取引の詳細な定めがない中で国際的な会計基準との整合性を図った上で取扱いを整理し特定の考え方に基づく整理で合意を得ることが難しいと考えられる中で、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を意図したものである。したがって、仮に企業がサブリース取引に係る原則的な会計処理（本適用指針案第 85 項等）を適用する場合には、企業の判断により具体的な会計処理を行うことになるものと考えられる。

#### 対応案

27. 上述の分析を踏まえ、本公開草案の提案を変更しないことが考えられる。

#### **(本資料第 4 項(3)のコメント)**

#### 寄せられたコメントの分析

28. 本資料第 4 項(3)のコメントは、IFRS 第 16 号において同様の定めはないが、収益認識適用指針の本人と代理人の区分に関する定めを準用すべきことが指摘されている。この点、BC109 項に記載のとおり、本適用指針案第 88 項の例外的な取扱いについては、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、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を行い、貸借対照表において資産及び負債を計上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ことへの対応として行ったものである。
29. 前項の対応の趣旨に加えて、本資料第 13 項に記載のとおり収益認識適用指針における本人と代理人の区分の取扱いを参照することについては国際的な会計基準において明確に定められておらず、今後、IFRS 第 16 号の適用後レビューなどの国際的な動向次第で結論が変わり得ることから、現時点で本会計基準案に当該考え方を取り入れることはしないことが考えられる。

#### 対応案



30. 上述の分析を踏まえ、本公開草案の提案を変更しないことが考えられる。

**(本資料第4項(4)のコメント)****寄せられたコメントの分析**

31. 本資料第4項(3)のコメントは、本適用指針案第88項(3)の要件を満たす取引については特定された資産の使用を支配する権利を獲得しておらずそもそもリースが含まれていないため、削除すべきとの意見である。
32. 前項の意見については、本資料第8項に記載のとおり、本適用指針案第88項の例外的な取扱いは、理屈の整理が難しい中で、最終的に本人と代理人の区分の要件と整合させることを意図せず、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こととしたものである。この観点で、本適用指針案第88項(3)の要件を外して例外的な要件を定めることは適切ではないと考えられる。

**対応案**

33. 上述の分析を踏まえ、本公開草案の提案を変更しないことが考えられる。

**転リース取引に係る利子込法****寄せられたコメントの分析**

34. 本資料第2項(3)のコメントは、本適用指針案第89項のサブリースのなお書きにある「利息相当額控除前の金額で計上することができる」という定めについて、次の理由から認めるべきではないという意見である。
- (1) 機器や不動産等のリースにおける使用権資産、リース債務については金額が多額になり、財務諸表上、重要性が生じる可能性がある。
  - (2) 転リース以外のリースは原則、割引計算を行う中で、転リースのみ割引計算しないことを容認するのは基準内での方針の一貫性を欠き、転リースを多く契約している企業の財務諸表との比較可能性を損なう可能性が生じると考えられる。
35. 前項(1)の指摘については、転リース取引は、本適用指針案BC113項に記載のとおり、企業会計基準適用指針第16号で想定されていた主に機器リースについての仲介取引を想定しており、本適用指針案BC114項に記載のとおり、中間的な貸手における貸手としてのリースがファイナンス・リースに該当する場合を想定している。このため、財務諸表に与

える重要性の観点では、企業会計基準第 13 号等の適用時と本会計基準案の適用時において変わらないと考えられる。

36. また、本資料第 34 項(2)の指摘については、理屈の上ではご指摘のとおりであるが、当該定めは、本資料第 9 項に記載のとおり、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としたものである。
37. これらを踏まえ、リース債権又はリース投資資産を利息相当額控除前の金額で計上する例外的な取扱いを踏襲することが考えられる。

#### 対応案

38. 上述の分析を踏まえ、本公開草案の提案を変更しないことが考えられる。

#### **ディスカッション・ポイント**

本資料第 14 項、第 27 項、第 30 項、第 33 項及び第 38 項の対応案についてご意見を伺いたい。

以 上

**別紙 本公開草案の抜粋****【本適用指針案】**

85. サブリース取引（本適用指針第4項(12)参照）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（会計基準第31項から第40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（本適用指針第87項参照）により、次の会計処理を行う（〔設例18〕）。
- (1) サブリースがファイナンス・リースに該当する場合（〔設例18-1〕）
- サブリースのリース開始日に、次の会計処理を行う。
- ① サブリースした使用権資産の消滅を認識する。
  - ② サブリースにおける貸手のリース料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でリース投資資産又はリース債権を計上する。
  - ③ 計上されたリース投資資産又はリース債権と消滅を認識し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（〔設例18-2〕）
- サブリースにおける貸手のリース期間中に、サブリースから受け取る貸手のリース料について、オペレーティング・リースの会計処理を行う（会計基準第46項）。
88. サブリース取引（第4項(12)参照）のうち、次の要件をいずれも満たす取引について、中間的な貸手は、第85項にかかわらず、サブリースにおいて受け取るリース料の発生時又は当該リース料の受領時のいずれか遅い時点で、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上することができる。
- (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) 中間的な貸手のヘッドリースにおける支払額は、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額である。
- (3) 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
89. サブリース取引（第4項(12)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を転リース取引という。中間的な貸手は、第85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を行うことができる（〔設例19〕）。
- (1) 貸借対照表上、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、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と借手として支払うリース料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。

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。リース債権又はリース投資資産から利息を控除するにあたって使用する割引率は、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。

BC109. 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、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を行い、貸借対照表において資産及び負債を計上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。

BC110. 審議の結果、中間的な貸手が、サブリース取引について、法的に別個に存在する借手及び貸手としての契約を貸借対照表において別個の契約とせずに資産及び負債を計上しないことができる例外を定めることを目的として、国際的な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、次の3つの要件をいずれも満たす取引のみを例外的な取扱いの対象とすることとした（第88項参照）。

- (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) 中間的な貸手のヘッドリースにおける支払額は、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額である。
- (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法

(1)及び(2)の要件について、サブリース取引の中には、ヘッドリースにおける支払条件として、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ず、かつ、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額とされる場合がある。中間的な貸手におけるヘッドリースへの支払義務が、サブリースからの支払を受けた場合にのみ、その一定割合の金額について生じるとする要件を設けることで、中間的な貸手がヘッドリースに対して一切のリスクを負わず貸借対照表においてヘッドリースのリース負債を計上しないことが適切である限定的な取引を特定することとした。

(3)の要件について、サブリース取引の中には、サブリースの条件についての最終決定権をヘッドリースの貸手が有する場合や、ヘッドリースの契約が存在している期間においても、中間的な貸手がサブリースの対象となる原資産の使用法を自由に決定できない場合がある。中間的な貸手が、サブリースの契約条件及び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法を決定する権利を有さないとする要件を設けることで、中間的な貸手のヘッドリースに対する権利が限定的であり、貸借対照表において使用権資産を計上しないことが適切である取引のみを特定することとした。

BC113. 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企業会計基準適用指針第 16 号における転リース取引の取扱いは、次の理由から、サブリース取引の例外的な取扱いとして、本適用指針において企業会計基準適用指針第 16 号の定めを変更せずに踏襲することとした（本適用指針第 89 項参照）。

- (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した上で、収益及び費用を純額とする定めであり、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本適用指針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こと
- (2) 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なること

BC114. 企業会計基準適用指針第 16 号において、転リース取引は、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取引を対象としており、本適用指針においてもこの範囲を踏襲することとした。本適用指針においては、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分類する場合にファイナンス・リースに該当する場合として定めることとした（本適用指針第 89 項参照）。

以 上