
プロジェクト	リース
項目	セール・アンド・リースバック取引（取引の性格及び適用指針案の明確化の検討）

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 16（セール・アンド・リースバック取引に関する質問）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) IFRS 任意適用企業から IFRS 第 16 号と同じ処理を行うことができるようにする要望がある。
 - (2) 資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて金融取引と整理すべきではない（審議事項(6)-2-2 のコメント 16-21)、16-22)。
 - (3) 会計処理の明確化及び結論に至った根拠の明確化
3. 前項(1)については第 513 回企業会計基準委員会（2023 年 11 月 1 日開催）及び第 136 回リース会計専門委員会（2023 年 10 月 31 日開催）で検討を行った（聞かれた意見を受けて再度審議を行うことを予定している。）。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。

II. 本公開草案における提案

4. 本公開草案では、セール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡が売却に該当しない場合、売手である借手は当該資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行うことを提案している。資産の譲渡が売却に該当しない場合とは、次のいずれかに該当する場合をいう（本適用指針案第 51 項）。

- (1) 売手である借手による資産の譲渡が企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）などの他の会計基準等により売却に該当しないと判断される場合
 - (2) リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担することとなる場合
5. リースバックが行われる場合であっても、売手である借手による資産の譲渡が収益認識会計基準に従い、一定の期間にわたり充足される履行義務（収益認識会計基準第 36 項）の充足によって行われるとき等においては、セール・アンド・リースバック取引に該当しない（本適用指針案第 50 項）。
 6. 資産の譲渡が売却に該当する場合に資産の譲渡対価が明らかに時価ではないとき又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないときには、売手である借手は、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について当該資産の譲渡対価の調整を行う（本適用指針案第 52 項）。

III. 本公開草案に寄せられた主なコメントに対する対応

セール・アンド・リースバック取引の性格

（寄せられたコメントの分析）

7. 本資料第 2 項(2)のコメントでは、次の 2 つの指摘がなされていると考えられる。
 - (1) 資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて金融取引と整理すべきではない。
 - (2) リースバック取引を行うことに金融目的以外の合理的な理由がある場合、直ちに資産の譲渡を売却と認めないことは適切でない。
8. 本資料第 7 項(1)の意見では、現行の企業会計基準第 13 号は、セール・アンド・リースバック取引がファイナンス・リースに該当する場合、借手は、物件の売却損益に係る処理を除き、通常ファイナンス・リースと同様の会計処理を行う（すなわち、資産の売買が行われた上で利益を繰延処理する）こととされている点を理由として挙げられている。
9. また、本資料第 7 項(2)は、仮に例えば資産の管理事務の省力化等のために行われ資金調達を期待していないセール・アンド・リースバック取引の場合には、リースバックがファイナンス・リースと同様であっても、次の理由により、資産の売却とリースの会計処理を認めるべきとの意見である。

- (1) 適正な価額での資産の譲渡とそれをベースとしたリース料の設定による取引は明らかに「金融取引」ではない。
 - (2) 現行の税制では、セール・アンド・リースバック取引について、直ちに金融取引として取り扱うものではなく、リースバック取引を行うことに金融目的以外の合理的な理由がある場合には、金融取引ではなく、資産の売買とリースとして取り扱っている¹。
10. 本資料第4項に記載のとおり、本公開草案では資産の譲渡が売却に該当するか否かを①売手である借手による資産の譲渡が収益認識会計基準などの他の会計基準等により売却に該当しないと判断される場合又は②リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担することとなる場合で判断することとしている。前項(1)の意見に対して、リースバックがファイナンス・リースと同様である取引については、通常、資産の売却取引が実質的に成立していないと考えられ、売手である借手において資産の売却時に資金が流入しかつ当該資金に対して金利が付された元利金を返済することになるため、金融取引として捉えたとしても経済実態を表していないとはいえないと考えられる。
11. また、財の販売取引において企業が財を買い戻す権利（コール・オプション）を有している場合に当該財を当初の販売価格以上の金額で買い戻す権利を有する契約は、企業は実質的に金利を支払うことになるため当該契約を金融取引として処理することとしている（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。）第155項）。このため、セール・アンド・リースバック取引においても通常、リース料（総額）は原資産の販売価額を上回ると考えられるため、本公開草案の提案は、収益認識適用指針の取扱いと整合している。
12. 本資料第9項(2)の意見に対しては、税の取扱いについては、法人税法等で別途定められるものであると考えられる。

(対応案)

13. 上述の検討を踏まえ、本公開草案の提案を変更しないことが考えられる。

¹ 現行の税制では、法人税法基本通達12の5-2-1において、金銭の貸借とされるリース取引の判定において、法人が事業の用に供している資産について、当該資産の管理事務の省力化等のために行われるもの等一定の場合には金銭の貸借に該当しないとして取り扱われており、消費税法基本通達5-1-9では、リース取引の実質判定において、リース取引が資産の譲渡若しくは貸付け又は金銭の貸付けのいずれかに該当するかは、法人税法の取扱いの例により判定するとされている。

会計処理の明確化及び結論に至った根拠の明確化

(寄せられたコメントの内容)

14. 本公開草案の提案に同意する意見には、会計処理の明確化を求める次のコメントがあった。これらのコメントについては、第 509 回企業会計基準委員会及び第 132 回リース会計専門委員会において審議事項として個別に取り上げ、「簡素で利便性が高い会計基準を開発する」ことを踏まえて、どの程度明確化を図るべきかについて検討を行うことが考えられるとしていた。これらのコメントは、追加的なガイダンスを設けるべき（あるいは明確化を図るべき）とのコメント、本会計基準案等の表現に関するコメント及び開示に関するコメントに分けられる。

追加的なガイダンスに関するコメント

- (1) 一時点で充足される履行義務に該当する譲渡のみがセール・アンド・リースバック取引に該当することを明示的に定める意図及び目的について結論の背景で明確にし、一定の期間にわたり充足される履行義務による資産譲渡であってリースバックを伴う取引についての会計処理に誤解が生じないようにする必要がある（審議事項(6)-2-2 のコメント 16-5)。
- (2) フルペイアウトの考え方について、借手のリース期間を基準に考えるのかについて明確化すべきである（審議事項(6)-2-2 のコメント 16-8)。
- (3) リースバックの該当性に関する具体的な要件を定めるべきである。また、貸手におけるファイナンス・リースとの関係も明確化すべきである（審議事項(6)-2-2 のコメント 16-11)。
- (4) 「資産の譲渡が売却に該当する場合」が、収益認識会計基準における収益認識を満たす場合を指すのか、当該収益認識を満たした上で、リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担することを満たさない場合を指すのかを明確化すべきである（審議事項(6)-2-2 のコメント 16-12)。
- (5) リースバックがそのままサブリースアウトされるケースのうち、例外処理を設けている取引について、フルペイアウト条件の判断要件を明確にすべきである（審議事項(6)-2-2 のコメント 16-6)。

- (6) 資産の譲渡対価が明らかに時価ではないなどの場合の定めが、貸手の実務に対して想定外の影響を与えないように手当を行うべきである（審議事項(6)-2-2のコメント16-7)）。
- (7) 資産が貸手に移転される前に支配を獲得しない場合の定めについて、想定する取引や規定の趣旨を明記すべきである（審議事項(6)-2-2のコメント16-9)）。
- (8) 土地と建物を一括したリースバックの取扱いについて、借手のリース料を合理的な方法で土地に係る部分と建物等に係る部分に分割した上でリースバックの判断を行うことになるのか明確化すべきである（審議事項(6)-2-2のコメント16-13)）。

本会計基準案等の表現に関するコメント

- (9) 売却の判断に用いる他の会計基準等の表現方法を見直すべきである（審議事項(6)-2-2のコメント16-4)）。
- (10) 現行基準からの変更点や変更理由について記載を追加すべきである（審議事項(6)-2-2のコメント16-10)）。
- (11) 会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（以下「不動産流動化実務指針」という。）等が適用されるセール・アンド・リースバック取引において資産の譲渡対価が時価でない場合、資産の譲渡が売却に該当するか否かの判断が不動産流動化実務指針の定めに従って判断することになるのか明確化すべきである（審議事項(6)-2-2のコメント16-15)）。

開示に関するコメント

- (12) 売却損益の調整額（概算額）を開示すべきである（審議事項(6)-2-2のコメント16-14)）。

(本資料で検討する事項)

- 15. 前項のうち(7)及び(9)から(11)のコメントについては、本会計基準案等の表現及び記載ぶりに関するコメントであるため、コメント対応表で検討する。また、本資料第14項(8)のコメントについては、土地と建物を一括したリースに関して他の質問項目でコメントが寄せられているため、それらのコメントと併せて検討することとする。したがって、以下では前項(1)から(6)及び(12)について検討を行う。

(本資料第14項(1)のコメント)

寄せられたコメントの分析

16. 本資料第 14 項(1)のコメントでは、本適用指針案第 50 項におけるセール・アンド・リースバック取引の該当性に関する要件について次の点が懸念されている。また、結論の背景において記載を追加することが求められている。

本適用指針案第 50 項の定めがあったとしても、資産の譲渡が一定の期間にわたり充足される履行義務の充足によって行われる場合でフルペイアウトのリースバックが付随するときには売却処理の可否の判断において無視できないと理解しているが、本公開草案第 50 項の記載ぶりでは、資産の譲渡が一定の期間にわたり充足される履行義務の充足によって行われその後にリースバックを伴う取引については、そのリース取引がフルペイアウトであったとしても何ら考慮されることなく売却処理が認められるように読まれる可能性がある。

17. 企業が顧客の土地の上に建設工事を行う工事契約の場合には、顧客は、一般的に、企業の履行から生じる仕掛品を支配することになると考えられる。すなわち、一定の期間にわたり資産が生じる又は仕掛中の資産の価値が増加するにつれて当該仕掛中の資産を支配する（収益認識会計基準第 38 項(2)）ことになると考えられる²。このような資産は、財又はサービスの束が連続的に移転するという点で、財が一時点で移転する資産とは取引の性格が異なると考えられる。また、収益認識会計基準において一定期間にわたり充足される履行義務に該当する場合、売手である借手は完成された資産を買手である貸手に移転する前に支配していないとも捉えられる。
18. 前項を踏まえ、本適用指針案においては同第 50 項の要件を満たす場合には、セール・アンド・リースバック取引に該当しないものとして整理している。したがって、結論の背景において特段の記載を行わないことが考えられる。

対応案

19. 上述の分析を踏まえ、本公開草案の提案を変更せず、結論の背景において特段の追加を行わないことが考えられる。

(本資料第 14 項(2)及び(3)のコメント)

寄せられたコメントの分析

² 収益認識会計基準第 38 項(2)の要件を満たさない場合には、収益認識会計基準第 38 項(3)に従って、①企業が顧客との契約における義務を履行することにより他の用途に転用することができない資産が生じることかつ②履行を完了した部分について対価を収受する強制力のある権利を有することを検討することになる。

20. 本資料第 14 項(2)及び(3)のコメントでは、本適用指針案第 51 項におけるセール・アンド・リースバック取引の該当性に関する要件について次の懸念が示されており、明確化することが要望されている。
- (1) 本適用指針案第 51 項(1)②の表現はファイナンス・リース判定に係る本適用指針案第 55 項(2)とほぼ同じものであることから、その具体的な適用について本適用指針案第 57 項以下が参照される可能性が考えられる。しかしながら、本適用指針案 BC81 項には Topic 842「リース」の考え方を参考に本公開草案のセール・アンド・リースバック取引の会計処理が検討された旨の記述があり、よって基準開発の過程においてはフルペイアウト要件としては本適用指針案 BC80 項にある Topic 842 の扱いが念頭にあったであろうことが推測されるものの、本適用指針案 BC80 項は米国会計基準についてであり日本基準での扱いを述べるものではない。したがって、解約不能期間を基準として考えるリース分類の考え方ではなく、米国会計基準のように借手のリース期間を前提とする考え方にに基づきフルペイアウトを判定する旨を明記する必要がある。
 - (2) 本適用指針案第 51 項(1)②の要件とファイナンス・リースの定義は、本会計基準案第 BC22 項を踏まえると同様であるとの解釈を行う余地があると考えられる。また、「ファイナンス・リース」の定義についても、貸手のリースに限定しておらず、借手のリースにおけるファイナンス・リースの区分が必ずしも排除されていないような記載になっているとも考えられる。そのため、本適用指針案第 51 項(1)②の適用にあたり、貸手におけるファイナンス・リースに該当するリースに関する定め(本適用指針案第 55 項から第 65 項)を準用することが想定されているとの解釈もあり得ることから、本適用指針案第 51 項(1)②の要件と、本会計基準案第 10 項におけるファイナンス・リースの定義の関係についても合わせて明確にする必要がある。
21. 本適用指針案第 51 項(1)の 2 つ要件は、米国会計基準と同様の要件（資産の譲渡が収益認識会計基準などの他の会計基準等により売却に該当するかどうかを判断する要件（同項(1)①。以下「第 1 要件」という。）を定めた上で、本公開草案の公表前の審議において当該要件のみでは資産の売却の該当性が明らかではないとの意見を受けてリスクと経済価値の移転の要件（同項(1)②。以下「第 2 要件」という。）を定めたものである。前項のコメントは、第 2 要件が貸手におけるファイナンス・リースの分類の要件に類似するため、資産の売手である借手が当該第 2 要件を判定する際に貸手における分類の要件を参照するのではないかと懸念である。
22. この点、リース期間については借手のリース期間及び貸手のリース期間をそれぞれ定義しリース料についても借手のリース料及び貸手のリース料をそれぞれ定義している。そのうえで、本適用指針案第 51 項(1)②では、本適用指針案第 55 項から第 60 項を直接参

照することをしていないため、貸手におけるファイナンス・リースの分類の要件をそのまま適用することは想定していない。

23. セール・アンド・リースバック取引において借手が第 2 要件の該当性を判断する場合、借手側から見て判断することになると考えられることから、仮に本適用指針案第 55 項から第 65 項を参考に第 2 要件を判定する場合、借手のリース期間及び借手のリース料を基礎として判断することになると考えられる。この点、本適用指針案の結論の背景に記載を追加することも考えられる。仮に記載を追加する場合には、次のような記載を行うことが考えられる。

(HP では非公表)

対応案

24. 上述の分析を踏まえ、本適用指針案の結論の背景において追記することも考えられるがどうか。

(本資料第 14 項(4)のコメント)

寄せられたコメントの分析

25. 本資料第 14 項(4)のコメントは、本適用指針案第 51 項の適用関係について次の指摘がなされている。

収益認識会計基準に基づく判断において一時点で損益を認識する売却に該当する場合と本適用指針案第 51 項(2)の「資産の譲渡が売却に該当する場合」との関係が、「資産の譲渡が売却に該当する場合」が、収益認識会計基準に基づく判断を満たす場合を指すのか、当該判断を満たした上で、本適用指針案第 51 項(1)②の判断において同項(1)②を満たさない場合を指すのかが不明瞭になっていると考えられる。

26. 前項の明確化の意見を受け、本適用指針案第 51 項(1)①及び②の要件について適用関係を明確化することが考えられるがどうか。

(HP では非公表)

対応案

27. 上述の分析を踏まえ、本適用指針案の記載を変更することとしてはどうか。

(本資料第 14 項(5)のコメント)

28. 本資料第 14 項(5)のコメントは、現行の企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段に「セール・アンド・リースバック取引によるリース物件を、さらに概ね同一の条件で第三者に

リースした場合で、当該転リース取引の貸手としてのリース取引がファイナンス・リース取引に該当し、かつ、その取引の実態から判断して当該物件の売買損益が実現していると判断されるときは、その売買損益は繰延処理せずに損益に計上することができる。」とある点を踏まえ、リースバックがそのままサブリースアウトされるケースで、当該サブリース取引が本適用指針案第 88 項の 3 要件を満たす場合や第 89 項の転リース取引に該当する場合に、本適用指針案第 51 項(1)②のフルペイアウトの条件をどのように判断するかを明確にすべきとの意見である。

29. セール・アンド・リースバックの売手である借手の会計処理（本適用指針案第 50 項から第 54 項）及びサブリース取引（本適用指針案第 85 項から第 87 項）にそれぞれの基本となる会計処理を示している。本適用指針案第 88 項及び第 89 項が適用される取引についてセール・アンド・リースバックが組み合わさる取引についての会計処理については、この基本となる会計処理に基づき具体的な会計処理を判断する範疇にあると考えられるため、当該取引についてあえて会計処理を定める必要まではないと考えられる。また、簡素で利便性が高い会計基準とする（本適用指針案 BC4 項）こととの観点からは、IFRS 第 16 号における主要な定めを取り入れることとしている。本適用指針全体の構成を見ると、セール・アンド・リースバック取引とサブリース取引が組み合わさる取引に係る会計処理を定めるには詳細すぎると考えられる。これらを踏まえ、本適用指針案で追加の定めを置かないことが考えられる。
30. なお、本適用指針案においては、売手である借手は、資産の譲渡が売却に該当するか否かについて本適用指針案第 51 項(1)①及び②に従い判断することとしているため、企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段の定めは踏襲していない。

対応案

31. 上述の分析を踏まえ、本適用指針案において特段の記載を行わないことが考えられる。

(本資料第 14 項(6)のコメント)

32. 本資料第 14 項(6)のコメントは、セール・アンド・リースバック取引に関連して、借手については本適用指針案第 52 項及び第 53 項において資産の譲渡対価が明らかに時価ではない、若しくは借手のリース料が明らかに市場レートでのリース料ではない場合についての定めがあるが、これに該当する定めは貸手については触れられていない。これによって、貸手の実務に対して想定外の影響を与えることが懸念され、手当を行うことを求めているものと考えられる。
33. 前項の意見について、借手側では、資産の譲渡が売却に該当する取引について当該資産を時価で譲渡しない場合には、恣意的な利益の計上につながる可能性があり得るが、貸手側では、資産の計上価額（及びその後の減価償却費）及び対応する貸手のリース料が同

時に変わることになるため、借手と異なり損益の計上に恣意性が介入する余地が乏しいと考えられる。このような状況を踏まえると、価格調整に関する定めについては、借手側については定めを置く意義があるが、貸手側については定めを置く意義は乏しいと考えられる。

34. また、貸手の会計処理については、開発にあたっての基本的な方針として収益認識会計基準との整合性を図る点並びにリースの定義及びリースの識別を除き、基本的に企業会計基準第13号等の定めを維持することとしていること（本会計基準案 BC12 項）、本適用指針案では貸手について価格調整に関する特段の定めを置いていないため、本適用指針案において貸手について価格調整を求めていることは明らかであることも踏まえると、本適用指針案において追加的な対応は不要であると考えられる。

対応案

35. 上述の分析を踏まえ、本公開草案の提案を変更せず、特段の記載を追加しないことが考えられる。

（仮に記載する場合の案）

（HP では非公表）

（本資料第14項(12)のコメント）

36. IFRS 第16号との比較可能性の観点から、売却損益の調整額（概算額でも可）について開示すべきであるとの意見である。
37. 前項の意見に関して次の点を考慮すると、売却損益の調整額を注記事項として定める必要性はないと考えられる。
- (1) 売手である借手におけるセール・アンド・リースバック取引の会計処理については、本適用指針案 BC81 項(1)に記載のとおり、資産の譲渡について収益認識会計基準など他の会計基準等の定めとの整合性を図るという考え方に基づき米国会計基準を参考に定めている。したがって、単に企業会計基準適用指針第16号の会計処理を踏襲してはいない。
 - (2) IFRS 第16号とは異なる考え方に基づき会計処理を定めているため、資産の譲渡が売却に該当する場合に買手である貸手に移転された権利に係る利得（又は損失）以外の額を算定して注記を求めることは適切ではないと考えられる。
 - (3) 本公開草案における提案の理由として、IFRS 第16号における資産の譲渡に係る損益の調整の複雑さを回避することも一つの理由であるため、本会計基準案等を適用す

る企業に仮に IFRS 第 16 号と同様の会計処理を行ったかのような額の算定を求めることは、当該理由に反することになると考えられる。

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 13 項、第 19 項、第 24 項、第 27 項、第 31 項、第 35 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

【本適用指針案】

50. セール・アンド・リースバック取引とは、売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、リースバックする取引をいう（本適用指針第4項(11)参照）。
- リースバックが行われる場合であっても、売手である借手による資産の譲渡が次のいずれかであるときはセール・アンド・リースバック取引に該当しない。
- (1) 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）に従い、一定の期間にわたり充足される履行義務（収益認識会計基準第36項）の充足によって行われるとき
 - (2) 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。）第95項を適用し、工事契約における収益を完全に履行義務を充足した時点で認識することを選択するとき
51. 売手である借手は、セール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡が売却に該当するか否かについて判断を行い、次のとおり会計処理を行う。
- (1) 資産の譲渡が売却に該当しない場合
次のいずれかに該当する場合、売手である借手による資産の譲渡は売却に該当しない。この場合、売手である借手は当該資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行う。
 - ① 売手である借手による資産の譲渡が収益認識会計基準などの他の会計基準等により売却に該当しないと判断される場合
 - ② リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担することとなる場合
 - (2) 資産の譲渡が売却に該当する場合
売手である借手による資産の譲渡が、収益認識会計基準などの他の会計基準等により、一時点で損益を認識する売却に該当すると判断される場合、売手である借手は、当該資産の譲渡について収益認識会計基準などの他の会計基準等に従い当該損益を認識し、リースバックについて会計基準及び本適用指針に従い借手の会計処理を行う。ただし、一時点で損益を認識する売却に該当すると判断される場合であっても、(1)②に該当する場合は金融取引として会計処理を行う。
52. 前項(2)の場合に資産の譲渡対価が明らかに時価ではないとき又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないときには、売手である借手は、当該資産の譲渡対価と借手のリース料について次のとおり取り扱う。
- (1) 資産の譲渡対価が明らかに時価を下回る場合、時価を用いて譲渡について損益を認識し、譲渡対価と時価の差額について使用権資産の取得価額に含める。

- (2) 借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料を下回る場合、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について譲渡対価を増額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について使用権資産の取得価額に含める。
- (3) 資産の譲渡対価が明らかに時価を上回る場合、時価を用いて譲渡について損益を認識し、譲渡対価と時価の差額について金融取引として会計処理を行う。
- (4) 借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料を上回る場合、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について譲渡対価を減額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について金融取引として会計処理を行う。

資産の譲渡対価が明らかに時価ではないかどうか又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないかどうかは、資産の時価と市場のレートでのリース料のいずれか容易に算定できる方を基礎として判定する。(1)又は(2)は、譲渡対価を増額する場合に適用し、(3)又は(4)は、譲渡対価を減額する場合に適用する。

53. 前項の取扱いは、セール・アンド・リースバック取引に該当しない第50項(1)及び(2)の取引にも適用する。
54. 売手である借手が原資産を移転する前に原資産に対する支配を獲得しない場合、当該資産の移転と関連するリースバックについては、セール・アンド・リースバック取引に該当しない。例えば、売手である借手が原資産に対する法的所有権を獲得したとしても、資産が貸手に移転される前に借手が資産に対する支配を獲得しない場合、当該取引はセール・アンド・リースバック取引ではなく、リースとして会計処理を行う。
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)。
86. 前項(1)②に係る現在価値の算定を行うにあたっては、次の(1)の金額が(2)の金額と等しくなるような利率を用いる。
 - (1) 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

- (2) 当該使用権資産に係るサブリースのリース開始日に現金で全額が支払われるものと仮定した場合のリース料。このとき、当該リース料は、サブリース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行うと想定した場合のリース料とする。また、当該リース料の算定にあたっては、サブリースがヘッドリースのリース期間の残存期間にわたって行われるものと仮定する。当該リース料は、以下において「独立第三者間取引における使用権資産のリース料」という。

なお、当該利率の算出が容易でない場合、ヘッドリースに用いた割引率を用いることができる。

87. 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（第55項(2)参照）（[設例18]）。

- (1) 現在価値基準

サブリースにおける貸手のリース料の現在価値が、独立第三者間取引における使用権資産のリース料（前項(2)参照）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が、ヘッドリースにおける借手のリース期間の残存期間の概ね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。）

なお、ヘッドリースについて短期リース又は少額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（第18項及び第20項参照）、サブリースはオペレーティング・リースに分類する。

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

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。

BC4. 本適用指針においては、借手の会計処理に関して IFRS 第 16 号のすべての定めを取り入れるのではなく、国際的な比較可能性を大きく損なわせない範囲で主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS を任意適用して連結財務諸表を作成している企業（以下「IFRS 任意適用企業」という。）が IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となることを想定して会計基準の開発を行った（会計基準 BC12 項）。

主要な定めの内容のみを取り入れる場合であっても、企業は、当該内容に基づいて判断を行い、企業の経済実態を表す会計処理を行うことができると考えられる。また、我が国の会計基準を適用するにあたって、取り入れた主要な定めの内容のみに基づいて判断を行うことで足りるため、IFRS 第 16 号におけるガイダンスや解釈等を参照する実務上の負担が生じないと考えられる。一方、各企業における判断が必要となることにより、財務諸表作成コスト及び監査コストは、相対的に大きくなる可能性がある。

このようなコストの増加への対応として、主要な定めの内容として取り入れない項目について、会計基準の本文は主要な定めのみとするものの、結論の背景や設例において詳細なガイダンスを定めることにより、IFRS 第 16 号と同じ適用結果となることを求めるべきであるとする意見が聞かれた。

しかしながら、IFRS 第 16 号の主要な定めの内容のみを取り入れる開発方針は、取り入れなかった項目についても IFRS 第 16 号と同じ適用結果となることを意図するものではなく、取り入れた主要な定めの内容に基づき判断が行われることを意図するものである。したがって、適切な会計処理は、IFRS 第 16 号における詳細な定めに基づき会計処理を行った結果に限定されないこととなる。

BC81. 本適用指針 BC79 項及び前項に記載した IFRS 第 16 号と Topic 842 を比較衡量した結果、本適用指針においては、Topic 842 における定めを参考に、リースバックにより、売手である借手が資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担することとなる場合、資産の譲渡は売却に該当しないと判断するものとした（本適用指針第 51 項(1)②参照）。また、セール・アンド・リースバック取引について、売手である借手による資産の

譲渡が収益認識会計基準などの他の会計基準等により、一時点で損益を認識する売却に該当すると判断される場合、売手である借手は、当該資産の譲渡について収益認識会計基準などの他の会計基準等に従い当該損益を認識し、リースバックについて会計基準及び本適用指針に従い借手の会計処理を行うこととした（本適用指針第 51 項(2)参照）。これらの定めを置いた主な理由は、次のとおりである。

- (1) 資産の譲渡について収益認識会計基準などの他の会計基準等の定めにより収益を認識すると判断する場合、当該資産の譲渡に係る損益が全額計上される。これに対し、IFRS 第 16 号の定めと同様の定めを本適用指針に含めた場合、資産の譲渡について収益認識会計基準など他の会計基準等の定めにより損益を認識すると判断される場合であっても、当該資産の譲渡に係る損益の調整を求めることになり、収益認識会計基準など他の会計基準等の考え方とは異なる考え方を採用することとなる。
- (2) IFRS 第 16 号においては、リースバックにより売手である借手が継続して保持する権利に係る利得又は損失は売却時に認識しないため売却損益の調整が必要となる分、Topic 842 のモデルよりも複雑となる可能性があると考えられる。このような IFRS 第 16 号における資産の譲渡に係る損益の調整に代えて、セール・アンド・リースバック取引についての開示を要求することが有用な情報の提供につながると考えられる。

【法人税基本通達 12 の 5-2-1 金銭の貸借とされるリース取引の判定】

法第 64 条の 2 第 2 項《金銭の貸借とされるリース取引》に規定する「一連の取引」が同項に規定する「実質的に金銭の貸借であると認められるとき」に該当するかどうかは、取引当事者の意図、その資産の内容等から、その資産を担保とする金融取引を行うことを目的とするものであるかどうかにより判定する。したがって、例えば、次に掲げるようなものは、これに該当しないものとする。

- (1) 譲渡人が資産を購入し、当該資産をリース契約（法第 64 条の 2 第 3 項《リース取引に係る所得の金額の計算》に規定するリース取引に係る契約をいう。以下 12 の 5-2-2 において同じ。）により賃借するために譲受人に譲渡する場合において、譲渡人が譲受人に代わり資産を購入することに次に掲げるような相当な理由があり、かつ、当該資産につき、立替金、仮払金等の仮勘定で経理し、譲渡人の購入価額により譲受人に譲渡するもの
- イ 多種類の資産を導入する必要があるため、譲渡人において当該資産を購入した方が事務の効率化が図られること
 - ロ 輸入機器のように通関事務等に専門的知識が必要とされること
 - ハ 既往の取引状況に照らし、譲渡人が資産を購入した方が安く購入できること

- (2) 法人が事業の用に供している資産について、当該資産の管理事務の省力化等のために行われるもの

【消費税法基本通達 5-1-9 リース取引の実質判定】

事業者が行うリース取引が、当該リース取引の目的となる資産の譲渡若しくは貸付け又は金銭の貸付けのいずれに該当するかは、所得税又は法人税の課税所得の計算における取扱いの例により判定するものとし、この場合には、次のことに留意する。

- (1) 所法第 67 条の 2 第 1 項《売買とされるリース取引》又は法第 64 条の 2 第 1 項《売買とされるリース取引》の規定により売買があったものとされるリース取引については、当該リース取引の目的となる資産の引渡しの時に資産の譲渡があったこととなる。

(注) この場合の資産の譲渡の対価の額は、当該リース取引に係る契約において定められたリース資産の賃貸借期間（以下 9-3-6 の 3 及び 9-3-6 の 4 において「リース期間」という。）中に収受すべきリース料の額の合計額となる。

- (2) 所法第 67 条の 2 第 2 項《金銭の貸借とされるリース取引》又は法第 64 条の 2 第 2 項《金銭の貸借とされるリース取引》の規定により金銭の貸借があったものとされるリース取引については、当該リース取引の目的となる資産に係る譲渡代金の支払の時に金銭の貸付けがあったこととなる。

以 上