

プロジェクト リース

項目 借地権の設定に係る権利金等に関する取扱い

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. 本資料は、質問 11（借地権の設定に係る権利金等に関する質問）について寄せられたコメント及び当該質問に関連する事項について検討を行うことを目的とする。

II. 本資料で検討を行う事項

3. 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）では、質問 11 に寄せられたコメントについては次の(1)から(5)について個別審議事項とすることを提案した（(4)については事実関係の整理を含む。）。本資料では、このうち(1)から(4)について検討を行うこととし、(5)についてはコメント対応表で対応を行うこととする。

- (1)（旧借地権又は普通借地権に係る）借地権の設定に係る権利金等は非償却資産であり、時の経過とともに減価するものではないため、使用权資産には含めず無形固定資産として独立表示するか、他の科目に含まれる場合には脚注でその金額を示すべきである（審議事項(5)-2-2 のコメント 11-7)）。

なお、本コメントでは、本適用指針の記載について多くの指摘をいただいているため、別紙にて検討を提示する。

- (2) 普通借地権の設定に係る権利金等について例外は設けずに減価償却を行う取扱いとすべきとの意見（審議事項(5)-2-2 のコメント 11-5)）
- (3) 権利金の残存価額を設定し減価償却を行う会計処理も考えられるとの意見（審議事項(5)-2-2 のコメント 11-6)）

- (4) 本適用指針案 BC45 項の記載に関して、残存価額の見積りが変更されれば減価償却費が変動することについて残存価額を設定しない理由として適切ではないとの指摘（審議事項(5)-2-2 のコメント 11-9))
 - (5) 借地権の設定に係る権利金等を使用権資産の取得価額に含めることについて IFRS 任意適用企業における実態調査も行った上で慎重に決定すべきとの意見（審議事項(5)-2-2 のコメント 11-8))
4. 加えて、事務局では借地権に係る本会計基準案の範囲の記載の見直しの検討が必要であると認識しており、本資料で併せて検討を行うこととする。

III. 本公開草案における提案及びこれまでの検討状況

本公開草案における提案

5. 本公開草案においては、借地権の設定に係る権利金等は、使用权資産の取得価額に含め、原則として、借手のリース期間を耐用年数とし、減価償却を行うことを提案している。ただし、旧借地権の設定に係る権利金等又は普通借地権の設定に係る権利金等（以下「普通借地権等に係る権利金等」という。）のうち、次の(1)又は(2)の権利金等については、減価償却を行わないものとして取り扱うことを認めることを提案している。
- (1) 本会計基準案等の適用前に旧借地権の設定に係る権利金等及び普通借地権の設定に係る権利金等を償却していなかった場合、本会計基準案等の適用初年度の期首に計上されている当該権利金等及び本会計基準案等の適用後に新たに計上される普通借地権の設定に係る権利金等の双方
 - (2) 本会計基準案等の適用初年度の期首に旧借地権の設定に係る権利金等及び普通借地権の設定に係る権利金等が計上されていない場合、本会計基準案等の適用後に新たに計上される普通借地権の設定に係る権利金等

これまでの検討の状況

6. 第 490 回企業会計基準委員会（2022 年 11 月 7 日開催）及び第 122 回リース会計専門委員会（2022 年 10 月 24 日開催）並びに第 494 回企業会計基準委員会（2023 年 1 月 17 日開催）及び第 126 回リース会計専門委員会（2023 年 1 月 16 日開催）において検討を行い、前項の本公開草案の提案に至っている。

（借地権に係る権利金の性質）

7. 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、判例ではおおむね賃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¹。

(借地権の設定に係る権利金等の支払が使用権資産の取得原価に含まれるか)

8. 借地権の設定に係る権利金等は、土地を使用する権利に関する支払である点で、借手が貸手に対して毎月支払う賃料と相違はないため、借手が借手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払（本会計基準案第17項）に含まれると考えられる。また、当該権利金等の支払は、通常、土地の賃貸借契約と同時又はほぼ同時に行われるものであるため、前項に記載する権利金等と毎月支払う賃料の相関関係を踏まえると、両者はパッケージとして交渉されているため、一体として会計処理を行うものと考えられる（本適用指針案 BC41 項）。

(無形資産との関係)

9. 我が国の会計基準では、無形資産に関して具体的な会計処理を定めている会計基準はないが、国際財務報告基準（IFRS）における IAS 第 38 号「無形資産」（以下「IAS 第 38 号」という。）では識別可能性基準（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 1 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²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）。
10. 借地契約においては、地上権又は賃借権は、土地を賃借（リース）しながら当該権利を譲渡することはできないと考えられるため、IAS 第 38 号において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も見出しがたいのではないかと考えられる。

(不動産鑑定評価基準における借地権の価格の算定方法)

11. 不動産鑑定評価基準（国土交通省 平成 26 年 5 月 1 日一部改正）においては、借地権の価格の算定方法に関して次のとおり記載されている。

① 借地権の価格

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

² 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。

借地権の価格は、借地借家法（廃止前の借地法を含む。）に基づき土地を使用収益することにより借地権者に帰属する経済的利益を貨幣額で表示したものである。

借地権者に帰属する経済的利益とは、土地を使用収益することによる広範な諸利益を基礎とするものであるが、特に次に掲げるものが中心となる。

- ア 土地を長期間占有し、独占的に使用収益し得る借地権者の安定的利益
- イ 借地権の付着している宅地の経済価値に即応した適正な賃料と実際支払賃料との乖離（以下「賃料差額」という。）及びその乖離の持続する期間を基礎にして成り立つ経済的利益の現在価値のうち、慣行的に取引の対象となっている部分

② 借地権の鑑定評価

- ア 借地権の取引慣行の成熟の程度の高い地域³

借地権の鑑定評価額は、借地権及び借地権を含む複合不動産の取引事例に基づく比準価格、土地残余法による収益価格、当該借地権の設定契約に基づく賃料差額のうち取引の対象となっている部分を還元して得た価格及び借地権取引が慣行として成熟している場合における当該地域の借地権割合により求めた価格を関連づけて決定するものとする⁴。

12. 前項の借地権の価格の算定方法を踏まえると、借地権の価格を前項①のアやイに基づき算定する場合、借地権の価格には借地に係る賃料対価の要素が含まれていると考えられる。この点、借地権の設定対価は「土地を占有し続けることに対する支払」であるとの意見も聞かれ、当該意見は前項①アの利益の性格であるとの意見であると考えられるが、借地権の設定対価には前項①イの要素も含まれると考えられるため、借地権の設定に係

³ 不動産鑑定評価基準では、「借地権の鑑定評価は、借地権の取引慣行の有無及びその成熟の程度によってその手法を異にするものである」とされ、借地権の取引慣行の成熟の程度の低い地域については、次のとおり算定することとされている。

借地権の鑑定評価額は、土地残余法による収益価格、当該借地権の設定契約に基づく賃料差額のうち取引の対象となっている部分を還元して得た価格及び当該借地権の存する土地に係る更地又は建付地としての価格から底地価格を控除して得た価格を関連づけて決定するものとする⁴。

⁴ この場合においては、次の（ア）から（キ）までに掲げる事項（定期借地権の評価にあつては、（ア）から（ケ）までに掲げる事項）を総合的に勘案するものとする。

- （ア）将来における賃料の改定の実現性とその程度
- （イ）借地権の態様及び建物の残存耐用年数
- （ウ）契約締結の経緯並びに経過した借地期間及び残存期間
- （エ）契約に当たって授受された一時金の額及びこれに関する契約条件
- （オ）将来見込まれる一時金の額及びこれに関する契約条件
- （カ）借地権の取引慣行及び底地の取引利回り
- （キ）当該借地権の存する土地に係る更地としての価格又は建付地としての価格
- （ク）借地期間満了時の建物等に関する契約内容
- （ケ）契約期間中に建物の建築及び解体が行われる場合における建物の使用収益が期待できない期間

る権利金のすべてが「土地を占有し続けることに対する支払」に該当するとは限らないと考えられる。

13. また、「地域の借地権割合により求めた価格」は、土地の更地価格に地域の借地権割合を乗じて算定される価格であり、仮に土地の更地価格が一定であり、かつ、地域の借地権割合が一定であれば、当該価格は、土地に対する一定の価格となる。しかしながら、地域の借地権の価格が「地域の借地権割合により求めた価格」のみによって決定するとは限らず、借地権割合も常に一定であるとは限らないと考えられる。

(借地権の設定に係る権利金等に関する残存価額)

14. 次の理由により、借地権の設定に係る権利金等の会計処理にあたって残存価額を設定することは想定していない（本適用指針案 BC45 項）。

(1) 借地権は貸手と借手の間での土地の賃貸借契約において設定される権利であり、借地権の設定対価として借手が支払った権利金等を貸手が返金することは通常想定されない。そのため、当該賃貸借契約の終了時に借手が借地権を第三者に譲渡することにより当該権利金等の全部又は一部を回収することができたとしても、当該回収は貸手との契約の中で必然的に生じるものではなく、当該回収に伴う収入は、土地の賃貸借取引とは別の取引により生じるものであると考えられる。

(2) 土地の賃貸借契約の終了時の使用権に対する残存価額は権利金の額にはならず、当該賃貸借契約の終了時の借地権の時価も残存価額ではないため、残存価額を見出すことは困難であると考えられる。

(3) 仮に、取引慣行上、第三者に借地権を譲渡できる場合に、借地権に係る権利金等の譲渡見込額を残存価額とするとしても、当該残存価額を毎期見直すこととなり、権利金等に係る使用権資産の減価償却費の計上額が毎期変動する結果となる。この減価償却費の計上額の変動は時価の変動の影響を受けて生じるものであり、このような変動的な減価償却費を計上することは、事業投資に対する費用配分の方法として適切ではないと考えられる。

(普通借地権等の設定対価に関する次の2つの見方)

15. 借手の権利が強く保護されている旧借地権又は普通借地権の設定対価については、次の2つの見方がある（本適用指針案 BC43 項）。

(1) 借地権の設定対価は、減価しない土地の一部取得に準ずるとの見方

(2) 借地契約の期間が長期にわたるとしても無期限にはならないため、借地権の設定対価も賃借期間に要するコストであるとの見方

(普通借地権等の設定に係る権利金等に関する会計処理)

16. 普通借地権等に係る権利金等についても、毎月支払う賃料と一体として会計処理を行うものであると考えられる。また、毎月支払う賃料は有限の期間に係る対価として借手のリース期間を見積って使用権資産を計上する一方、借地権の設定に係る権利金等を無期限の対価として償却しない場合、一体的で相関関係のある双方の対価について異なる会計処理を行うこととなるため、会計処理の一貫性に欠けることとなる。したがって、普通借地権等に係る権利金等についても、前項(2)の見方に基づき、原則として、当該権利金等と当該賃料を一体で使用権資産の取得価額に含め、借手のリース期間を耐用年数とし、減価償却を行うことを提案した（本適用指針案 BC44 項）。
17. 我が国の取引慣行においては、普通借地権等に係る権利金等の支払は、減価しない土地の一部取得に準ずるとの見方を支持する意見も聞かれた。また、本適用指針案 BC43 項(1)の見方に基づき、当該権利金等を減価償却しない取扱いとする場合であっても、資産として計上される権利金等について固定資産の減損会計が適用されるため、必ずしも資産の過大計上にはつながらないと考えられる。これらを踏まえ、本会計基準案等の適用前に旧借地権の設定に係る権利金等及び普通借地権の設定に係る権利金等を償却していなかった場合、本会計基準案等の適用初年度の期首に計上されている当該権利金等及び本会計基準案等の適用後に新たに計上される普通借地権の設定に係る権利金等の両方について減価償却を行わないものとして取り扱うことを認めることを提案した（本適用指針案 BC46 項）。

IV. 本公開草案に寄せられたコメント

寄せられたコメントの内容

18. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、一部のコメント提出者から異論が聞かれており、本資料第 3 項に記載のコメントは、次のとおり集約されると考えられる。

(借地権の設定対価を償却するかどうか)

- (1) 普通借地権等に係る権利金等を非償却の無形固定資産として取り扱うべきとの意見（すなわち、使用権資産として計上し、減価償却すべきではないとの意見）
- (2) 普通借地権等に係る権利金等を例外なく償却すべきとの意見

(借地権の残存価額の設定)

- (3) 残存価額の設定を認めるべきとの意見（本適用指針案 BC45 項の記載に関連）

寄せられたコメントの検討

(普通借地権等に係る権利金を非償却の無形固定資産として取り扱うべきとの意見)寄せられたコメント

19. 前項(1)のコメント(審議事項(5)-2-2のコメント11-7))では、普通借地権等に係る権利金等を非償却の無形固定資産として取り扱うべき理由として、次のことが挙げられている。
- (1) 借地権契約における地代(本会計基準第17項に相当するもの)は、「借地権」を構成するものではなく、使用权資産とリース負債を構成するもので、それら科目に計上されて、それに対応した取崩処理の対象にすることになる。
 - (2) (定期借地権を除く)借地権の設定に係る権利金等は非償却資産であり、時の経過とともに減価するものではなく、借地権設定者や第三者に転売することが可能である(この場合は借地権者が借地権設定者に、通常、借地権の10%位の譲渡承認料を支払うことになる。)。ただし、ある状況のもとでは、例えば地代を払わず、当該建物が朽腐したときには借地権が消滅することはあり、また当該土地の状況の変化により借地権の資産価値(価格)が著しく低下した場合には減損の対象になる。
 - (3) 1992年(平成4年)8月に施行された「借地借家法」以前の関連法令に基づき、借地権として認められたもので借地人が地主に権利金の対価を支払っていなかったものについては、会計上別段の取扱いを検討することが必要である。

事務局による検討

20. 本会計基準案では、国際的な会計基準と同様に、借手に対する資産の使用を支配する権利の移転に着目し、すべてのリースについて使用权資産(及びリース負債)を計上することとしている。また、本会計基準案においては、「リース」とは、「原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部をいう。」(本会計基準案第5項)としている。
21. ここで、リースが、「原資産を使用する権利を(略)対価と交換に移転する契約」と定義されていることとの関係、すなわち、借地権は、原資産である土地を使用する権利として設定されている側面を重視するのか、借地権が(譲渡可能な)法律上の権利であることを重視するのかにより、使用权資産に含めて会計処理を行うのか、無形固定資産として会計処理を行う⁵のかの見解の違いが生じているものと考えられる。
22. この点、本会計基準案等では、本資料第20項に記載のとおり、リースについて原資産の使用权の移転に着目して会計処理を行うことを定めており、次の点を考慮すると、本適

⁵ 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)。

用指針案第24項で提案しているように普通借地権等の設定に関する権利金等を使用権資産の取得原価に含める方が、リースを使用権の取得として捉える本公開草案の考え方と整合するものと考えられる。

- (1) 借地権の設定は土地を使用する権利に他ならず、借地契約においては、借手は土地を賃借（リース）しながら、借地権（地上権又は賃借権）のみを第三者に譲渡することはできないと考えられること
 - (2) 普通借地契約等において借地権が設定され権利金の授受が行われるか否かは、個々の取引により異なるものと考えられる中で、本資料第11項に記載している借地権の価格及び借地権の鑑定評価を踏まえると、借地権の価格には一定の賃料対価の要素も含まれていることは否定できないと考えられること
23. また、仮に借地権に期限がない場合には「一定期間にわたり対価と交換に移転する契約」に該当しないためリースには該当しないと考えられるが、普通借地権等は法定更新制度や正当事由制度により借手の権利が強く保護されてはいるものの、契約で期間を定めている場合には契約期間（契約で期間を定めていない場合には法定存続期間）がある上で契約の更新（延長オプション）があるもの⁶であると考えられるため、借地権に期限がないとしてリースに該当しないと整理することは難しいのではないかと考えられる。
24. ここで、前項に記載のとおり、普通借地権等が法定更新制度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普通借地契約等において普通借地権等に係る権利金等を償却すべきか否かについては、借地権の耐用年数が確定できると考えるか否かにより、次の2つのいずれの捉え方（本資料第15項参照）によるかで見解が異なり得ると考えられる。
- (1) 借地権の耐用年数が確定できないとの見解

借手の権利が強く保護されており契約の更新が繰り返されることを考慮すると、借地権の設定対価は、減価しない土地の一部取得に準ずるとの見方につながると考

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及び正当事由制度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）。

- ・法定更新制度：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）が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）。
- ・正当事由制度：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）。

えられる。この見方によれば、権利金等につき減価償却を行う必要はないことになると考えられる。

(2) 借地権の耐用年数が確定できるとの見解

借手は土地を賃借（リース）しながら借地権（地上権又は賃借権）のみを第三者に譲渡することはできず一体的な関係にあると考えられるうえで、普通借地権等が契約期間又は法定存続期間に更新の権利があるものであり、本会計基準案等では毎月支払われる賃料について合理的に確実であるという閾値によって一定の期間の見積りを行うことで使用権資産及びリース負債を計上することになることを考慮すると、借地権の設定対価は、賃借期間に要するコストであるとの見方につながると考えられる。この見方によれば、権利金等につき一定の期間で減価償却を行うことになると考えられる。

25. この点、前項に記載のとおり借地権の見方及び減価償却に関する見解について(1)及び(2)のいずれもあり得るが、本会計基準案においてリースを使用権の取得として捉えていることを出発点とすると、借地権の設定対価も借手が貸手に対して毎月支払う賃料と共通する性格があり双方が一体的な関係にある点を重視し、前項(2)の考え方を原則として定める本適用指針案の提案を維持することが考えられる。また、この場合、借地権の耐用年数についても、借地権の設定対価と毎月支払う賃料の一体的関係性に着目すると、借手のリース期間とすることが考えられる。

ディスカッション・ポイント1

本資料第5項に記載の本公開草案の提案を変更しないことが考えられるかどうか。

(残存価額の設定を認めるべきとの意見)

寄せられたコメント

26. 本資料第18項(3)のコメント（審議事項(5)-2-2のコメント11-6）では、権利金に資産価値があることは残存価額の設定等を工夫することで原則処理（事務局注：借地権を償却する処理）でも反映可能であるとの理由が挙げられている。

事務局による検討

27. 前項のコメントは、借地権が譲渡可能な点に着目し、残存価額の設定を認めるべきとのコメントであると考えられる。

28. 借地権の譲渡は、貸手と借手との間の借地契約が次の借手に承継されることにより借地権も承継され、借手と次の借手との間で対価の支払いが行われるものであると考えられる。
29. 残存価額の設定については、本資料第 11 項②及び脚注 3 に記載のとおり借地権の取引慣行が様々であると考えられる中で、次の難しさがあると考えられる。
- (1) 次の点を踏まえると、借手のリース期間の終了時に予想される売却価額⁷を合理的に見積ることができるかどうか難しさがあると考えられる。
- ① 借地権の設定対価は貸手から基本的に返還されない中で、かつ、次の借手との間で相対取引により譲渡対価が決まると考えられる。
- ② 借地権の取引慣行の成熟の程度によっては売却価額の見積りを行うことが難しい場合があると考えられる。
- (2) 仮に残存価額を設定する場合、当該残存価額を毎期見直すことになると考えられるが、予想される売却価額の見積りを毎期行うことには相応のコストを要するものと考えられる。
30. 前項の状況を踏まえると、借地権の残存価額を一律に見積ることを求める定めを置くことは難しいのではないかと考えられる。このため、次の 2 つの案が考えられる。
- (案 1) 残存価額の設定を認めない（本公開草案と同様の提案）。
- (案 2) 残存価額の設定を認める。ただし、実務上の困難さに対応するため、借地権の承継が行われる可能性を見込むことや借手のリース期間の終了時に予想される譲渡価額を見積ることができない場合には、残存価額をゼロとみなすことができる定めを置く。

ディスカッション・ポイント 2

前項のいずれの案とすべきかご意見を伺いたい。

(本適用指針案 BC45 項(3)の記載の削除)

⁷ 日本公認会計士協会 監査保証実務指針第 81 号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」（以下「監査保証実務指針第 81 号」という。）では、残存価額とは「固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価額又は利用価額から解体、撤去、処分等の費用を控除した金額」とされている。

31. 本資料第3項(4)の指摘に関し、本適用指針案 BC45 項(3)における「減価償却費の計上額の変動は時価の変動の影響を受けて生じるものであり、このような変動的な減価償却費を計上することは、事業投資に対する費用配分の方法として適切ではないと考えられる」という記載は削除することが考えられる。

ディスカッション・ポイント3

前項の事務局提案についてご意見を伺いたい。

借地権に係る本会計基準案の範囲の記載の見直しの検討

32. 以下では、本資料第4項に記載の借地権に係る本会計基準案の範囲の記載の見直しについて検討を行う。
33. 本会計基準案の範囲の記載については、これまでの審議において次の案を提示している。

(HP では非公表)

34. ここで、借地権(地上権又は賃借権)が無形固定資産として取り扱われてきたことから、前項の文案第3項ただし書きにおいて、借地権が含まれるのかが明確ではないとの意見が聞かれている。本適用指針案第24項で借地権の設定対価は使用権資産の取得価額に含める旨を定めているが、本適用指針案について次の修文を行うことが考えられる(追加は下線、削除は取消線で示している。)

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント4

前項の事務局提案についてご意見を伺いたい。

以 上