

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（資産の譲渡が売却に該当しない場合の取扱いの検討）

本資料の目的

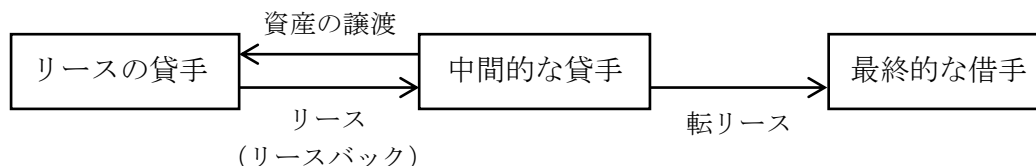
1. 企業会計基準委員会は、2023 年 5 月 2 日に、企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準（案）」（以下「本会計基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第 73 号「リースに関する会計基準の適用指針（案）」（以下「本適用指針案」という。）また、本会計基準案及び本適用指針案を合わせて「本会計基準案等」という。）並びにその他の会計基準等の改正案（以下合わせて「本公開草案」という。）を公表した。
2. 本資料では、セール・アンド・リースバック取引に関連し、資産の譲渡が企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）等により売却に該当しない場合の取扱いに関して次の事項を検討することを目的とする。
 - (1) 転リース取引におけるセール・アンド・リースバック取引に係る取扱い（企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項なお書き¹（以下「第 50 項なお書きの取扱い」という。））
 - (2) 資産の譲渡が収益認識会計基準等により売却に該当しない場合の設例を設けるか否か

転リース取引におけるセール・アンド・リースバック取引に係る取扱い

（本公開草案公表後のこれまでの検討）

3. 第 50 項なお書きで想定している取引は、次の図のような取引であると考えられる。

【図 1】 企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段で想定している取引



¹ 50. （略）なお、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。

4. 第 521 回企業会計基準委員会（2024 年 3 月 5 日開催）及び第 144 回リース会計専門委員会（2024 年 2 月 27 日開催）で検討を行い、次の事務局提案を行った。

- (1) 本適用指針案では転リース取引について企業会計基準適用指針第 16 号の定めを踏襲し、収益及び費用を純額で計上することを認める取扱いを定めている（本適用指針案第 89 項）こととの関係で、企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段の取扱いを引き継ぐことも考えられるがどうか。
- (2) また、企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項なお書きでは、「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」という要件が定められている。仮に第 50 項なお書きの取扱いを引き継ぐ場合、収益の認識の要件を次のとおり整理することを提案した。

セール・アンド・リースバック取引によりリースバックした資産について転リース取引を行う場合、中間的な貸手は、リースバック取引を考慮せず、収益認識会計基準などの他の会計基準等に照らして資産の譲渡に係る損益を認識することができる。

5. 前項の事務局提案に対して次の意見が聞かれた。

- (1) 第 50 項なお書きの取扱いが想定する取引は、中間的な貸手が信用保証しているような狭い範囲の取引が想定されていたため、事務局提案では当初想定していた取引より適用範囲が広がる懸念がある。
- (2) 転リース取引にはさまざまな取引が存在するため、転リース取引のすべてが仲介であるかのような整理は誤解を生じさせる可能性がある。
- (3) 第 50 項なお書きの取扱いを引き継ぐのであれば、中間的な貸手がリスクや便益がないことも判断した上で認められる処理になると考えられるため、収益認識の要件に関して単に「リースバック取引を考慮せず」という文言とすると誤解を与える可能性がある。

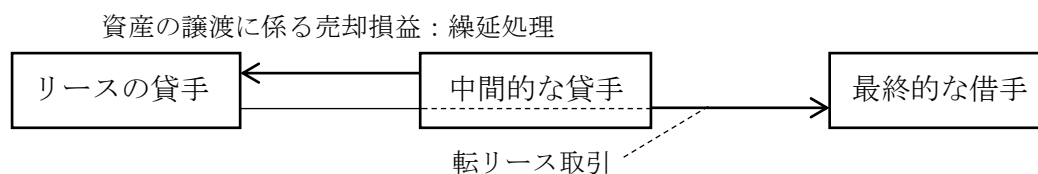
（転リース取引におけるセール・アンド・リースバック取引の整理）

6. 第 50 項なお書きの取扱いが適用される場合のセール・アンド・リースバック取引（本資料第 3 項の図における資産の譲渡及びリースバック）において、資産の譲渡が収益認識会計基準等により売却に該当するかどうかで 2 つのケースがあると考えられる。

- (1) 中間的な貸手がリースの貸手に対して行う資産の譲渡が売却に該当するケース
- (2) 中間的な貸手がリースの貸手に対して行う資産の譲渡が売却に該当しないケース

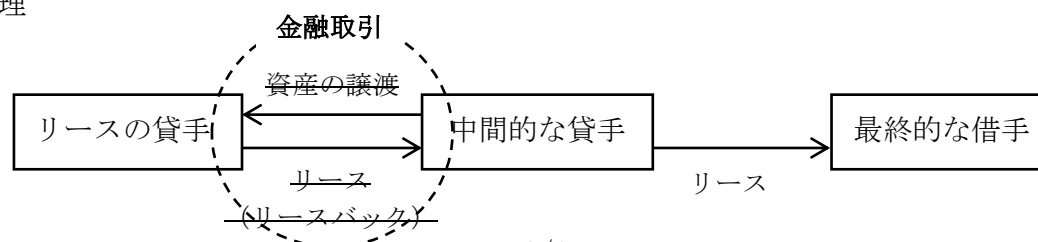
7. 前項(1)の中間的な貸手がリースの貸手に対して行う資産の譲渡が売却に該当するケースにおいては、収益認識会計基準等により売却に該当すれば当該譲渡時に収益が計上されることになるため、第50項なお書きと同様の取扱いを定めなくとも特段の支障は生じないものと考えられる。
8. これに対して、本資料第6項(2)の中間的な貸手がリースの貸手に対して行う資産の譲渡が売却に該当しないケースについて、例えば、リースバックがいわゆるフルペイアウトの要件(本適用指針案第51項(1)②)を満たす場合において、第50項なお書きの取扱いが必要であるかどうかの検討が必要になると考えられる。
9. ここで、中間的な貸手がリースの貸手に対して行う資産の譲渡が売却に該当しないケースにおいては、中間的な貸手とリースの貸手との間のセール・アンド・リースバック取引について、企業会計基準適用指針第16号では、当該取引がファイナンス・リースに該当する場合には、当該資産の譲渡から生じる損益を長期前払費用又は長期前受収益として繰延処理し、リース資産の減価償却の割合に応じ減価償却費に加減して損益に計上する処理を行うこととしている(企業会計基準適用指針第16号第49項)。これを受けて、企業会計基準適用指針第16号第50項なお書きにおいては、中間的な貸手とリースの貸手との間の取引で譲渡損益が実現しているかどうかにより譲渡損益を繰り延べるのか否かを定めていると考えられる。

【図2】 企業会計基準適用指針第16号においてリースバックがフルペイアウトに該当する場合の会計処理



10. これに対して、本適用指針案では、例えばリースバックがフルペイアウトの要件を満たす場合のように資産の譲渡が売却に該当しない場合には、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としている(本適用指針案第51項(1))。このため、本適用指針案においては、中間的な貸手による最終的な借手に対するリースがファイナンス・リースであるか否かにより資産の譲渡に係る損益を計上するか否かを定めることになると考えられる。

【図3】 本適用指針案においてリースバックがフルペイアウトに該当する場合の会計処理



11. 本検討事項は、第 50 項なお書きの取扱いについて、本資料第 9 項のように中間的な貸手とリースの貸手との取引関係における譲渡損益の計上に着目するのか、中間的な貸手と最終的な借手との間のリースの分類による譲渡損益の計上に着目するのかが、対応が異なるものと考えられる。
12. 以下の検討では、当該第 50 項なお書きの取扱いは、「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」に認められるものであり、リース取引を主たる事業としている企業においては、通常、リース物件の売買による利益を稼得することが想定されないため、主として製造業、卸売業等を営む企業が製品又は商品を販売する手法としてリース取引を利用する場合（企業会計基準適用指針第 16 号第 122 項）が想定されているのではないかと考えられる。したがって、当該リース取引を前提に検討を行う。
13. また、転リース取引について、転リース差益を手数料収入として各期に配分する例外的な会計処理を容認している（本適用指針案第 89 項）ため、以下ではこの例外的な定めを適用するか否かに分けて対応案の検討を行う。

(対応案)

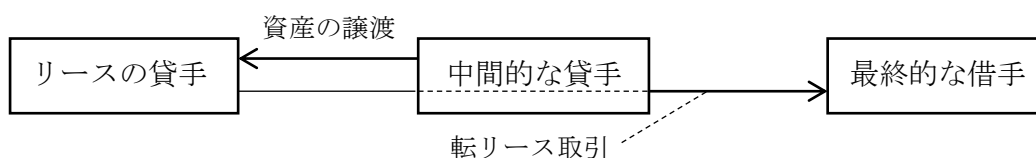
転リース取引に係る例外的な定めを適用しない場合

14. 転リース取引に係る例外（本適用指針案第 89 項）を適用しない場合には、中間的な貸手は、本適用指針案第 51 項(1)を適用しリースの貸手との取引を金融取引として会計処理を行うことになる。これに伴い、中間的な貸手と最終的な借手との間のファイナンス・リースについて、（金融取引として会計処理を行った結果、認識の中止がなされなかった）資産の認識を中止しリース投資資産等を計上することになると考えられる（本適用指針案第 67 項。別紙 1 を参照）。この場合、特段の条件を定めることなく当該会計処理を行うことについて本資料第 5 項(1)や(2)の懸念が聞かれるものの、実質的に中間的な貸手が最終的な借手に対して資産の売却が行われている状況であること、IFRS 第 16 号においても特段のガイダンスが示されていないことも踏まえると、第 50 項なお書きの取扱いを踏襲する必要性まではないと考えられる。

転リース取引に係る例外的な定めを適用する場合

15. 中間的な貸手が転リース取引に係る例外（本適用指針案第 89 項）を適用する場合、中間的な貸手は、転リース差益を手数料収入として各期に配分する会計処理を行うことになる。この取引関係を重視すると、一連の取引は、資産の譲渡と転リース取引の 2 つの取引が行われたと捉えることもできる。

【図4】 転リース取引に係る例外を適用する場合の取引関係



16. 一連の取引を前項のように捉える場合、中間的な貸手とリースの貸手との間の取引を金融取引として会計処理する取扱い（本適用指針案第 51 項(1)）とコンフリクトすることとなると考えられる。仮に第 50 項なお書きの取扱いを本適用指針に取り入れる場合には、次の 2 つのいずれかの対応が考えられる。

(1) 資産の譲渡に係る売却益相当額の損益計上について、転リース取引の例外的な会計処理に補足する形で定めを置く案

(2) 第 50 項なお書きの取扱いと同様の定めを取り入れる案

17. 前項(1)の案の対応をとる場合、次のような定めを置くことが考えられる。

(HP では非公表)

18. 一方、本資料第 16 項(2)の案の対応をとる場合には、本資料第 5 項(1)及び(2)の意見を踏まえ一定の条件（取引の実態から判断して）を設けた上で、次のような定めを置くことが考えられる。

(HP では非公表)

19. 本資料第 16 項のいずれの案とするかについては、本適用指針案におけるセール・アンド・リースバック取引における基本的な考え方(本資料第 10 項参照)と整合させる観点から、本資料第 16 項(1)の案を採ることが考えられる。また、仮に本資料第 16 項(1)の案を採る場合に本資料第 17 項の会計処理を行うことになることが明らかであれば、本資料第 17 項の内容について本適用指針案の本文に定めず、結論の背景に記載することも考えられる。

ディスカッション・ポイント 1

前項の事務局提案についてご意見を伺いたい。

資産の譲渡が売却に該当しない場合の設例

(本公開草案に対して寄せられたコメント)

20. セール・アンド・リースバック取引に関する設例がある方が実務に資する（コメント 25-7）、コメント 16-27)) とのコメントが寄せられている。

(コメントへの対応案の検討の経緯)

21. 前項のコメントの対応案として、資産の譲渡が収益認識会計基準等により売却に該当しない場合、資産の売却を行わず金融負債が計上されるのみであることから会計処理に複雑さはないと考えられること、また、資産の譲渡が売却に該当する場合も、会計処理に複雑さはないと考えられることから、設例を設けないことを提案している。
22. この点、第 146 回リース会計専門委員会では、資産の譲渡が収益認識会計基準等により売却に該当せずリースバックがフルペイアウトではない場合については、会計処理が複雑となる可能性があるため、設例を設ける必要性について再度検討すべきとの意見が聞かれた。

(対応案)

23. セール・アンド・リースバック取引において資産の譲渡が収益認識会計基準等により売却に該当しない場合の基本的な会計処理については、会計処理に複雑さはないと考えられることから、設例を設ける必要性はないと考えられる。
24. また、資産の譲渡が収益認識会計基準等により売却に該当せずリースバックがフルペイアウトではない場合については、会計処理が複雑になる可能性がある。一方、当該場合が生じるケースは稀であると考えられるため、設例を設ける意義が乏しいと考えられる。
25. 前 2 項からこれまでのコメント対応案の提案を変更せず、設例を設けないことが考えられる。

ディスカッション・ポイント 2

前項の事務局提案についてご意見を伺いたい。

以 上