
プロジェクト リース

項目 リース期間に関する定めの確認

I. 本資料の目的

1. 第 405 回企業会計基準委員会において、現状で資産及び負債が認識されているファイナンス・リース取引のみならず、すべてのリースについて資産及び負債を認識する会計基準の開発に着手することが了承された。その際、借手の会計処理については、特に、以下の点について審議を行うこととした。
 - (1) 借手の費用配分のあり方
 - (2) 国際的な会計基準との整合性を図る程度
 - (3) サービスに関してリースの対象とする取引の範囲
 - (4) 延長オプションがある場合の比較可能性を担保する方策
 - (5) 重要性に関する定め
 - (6) 連結財務諸表と単体財務諸表の関係
2. 本資料は、これらのうち、(4)に関連してリース期間に関する定めを確認することを目的とする。
3. また、以下では、IFRS 第 16 号「リース」を「IFRS 第 16 号」、会計基準更新書 (ASU) 第 2016-02 号「リース (トピック 842)」を「Topic 842」、企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」を「リース会計基準」、企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」を「リース適用指針」として表記している。

II. IFRS 第 16 号の定め

4. IFRS 第 16 号と Topic 842 では、基本的にリース期間に関する定めは同様のものであるため、本セクションにおいては IFRS 第 16 号におけるリース期間に関する定めを説明し、IFRS 第 16 号と Topic 842 で異なる点については脚注に記載することとする。

5. IFRS 第 16 号では、リース期間について次のとおり定められている（IFRS 第 16 号第 18 項）。
6. 借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の両方を加えた期間¹
 - (1) リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合）
 - (2) リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使しないことが合理的に確実である場合）
7. IFRS 第 16 号では、リース負債の測定に用いるリース期間には、借手がリースを延長する（又は解約しない）オプションを行使することが合理的に確実である範囲で、オプション期間を含めるべきであるという IAS 第 17 号におけるコンセプトを維持している（IFRS 第 16 号 BC157 項）。

リースの開始日

8. リース期間は貸手が借手による原資産の使用を可能にする日に開始し、貸手が借手に提供したフリーレント期間があればそれを含める（IFRS 第 16 号 B36 項）²。

¹ Topic 842 では、第 6 項(1)及び第 6 項(2)の内容に加えて、貸手がオプションの行使を支配している場合の延長（又は解約）オプションの対象期間も含まれる（FASB-ASC 842-10-30-1）。

² Topic 842 では、リースの開始日についてさらに次のガイダンスが定められている（FASB-ASC 842-10-55-19 から 55-21）。

(1) リース契約の中には、借手の営業開始前又はリース料支払前に貸手が借手による原資産の使用を可能にする（例えば、借手が原資産を占有する又は使用の支配を得る）ことがある。その期間中、借手は原資産の使用権を有しており、借手の資産を建設する目的（例えば、賃借設備改良）で使用権を有することがある。

当該契約では、建設が完了後、借手が営業開始後に初めて、借手はリース料の支払が求められることがある。他に、借手が原資産の占有時点又は使用の支配獲得時点から借手にリース料の支払を求める契約もある。このような契約における当該リース料支払の開始時期は、リースの開始日に影響しない。

(2) 建物及び底地のリースに関して建設期間中の原資産の使用権と建設後の原資産の使用権には違いはないため、建設期間中に生じる（又は稼得する）リース費用（又は収入）は、建設期間後に発生したものと同様にサブ・トピック 842-20（借手の処理）及び 842-30（貸手の処理）に定めるガイダンスに従って処理する（建設開始日をリースの開始日とする。）。

リース期間及びリースの解約不能期間

9. リース期間及びリースの解約不能期間は、強制可能であるものに限られる。リースは契約であるため、これらを検討する際には、契約、すなわち、「強制可能な権利及び義務を生じさせる合意」があるかに着目し、契約が強制可能である期間を決定する必要がある。(IFRS 第 16 号 B34 項及び BC127 項)。

解約事前通知期間は、借手はリースを解約不能であるため、リース期間の一部に含まれる (IFRS 第 16 号 BC127 項)。

契約の一部であるためには、リースを延長又は解約するオプションのうち、リース期間に含まれるものも強制可能でなければならない。

- (1) 借手が貸手の合意なしにリースを延長できない場合、延長オプションは強制可能ではなく、借手は解約不能期間を超えて資産を使用する権利を有していない (IFRS 第 16 号 BC127 項)。

- (2) 借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに多額ではないペナルティ³で解約する権利を有している場合には、強制力がない (IFRS 第 16 号 B34 項)。

4

³ IFRS 第 16 号では、ペナルティに経済的なペナルティが含まれることが条文上明確となっていないことから、後述する IASB のウェブサイトや解釈指針委員会で議論されることとなった。一方、Topic842 は、定義のなかで、ペナルティは経済的なペナルティを含むことが明確化されている。

⁴ 本項に関して、2017 年 10 月に IASB のウェブサイト公表されたウェブキャスト「ダレル・スコット理事によるリース期間の Q&A」、及び、2019 年 6 月の IFRS 解釈指針委員会で議論されている。

2017 年 10 月に IASB のウェブサイト公表されたウェブキャスト「ダレル・スコット理事によるリース期間の Q&A」では、次の点が強調されている。

- (1) 当事者の双方がリースを解約する権利を有する場合、契約には強制力がないと考えられる。
- (2) 「多額ではないペナルティを超える」という概念を評価する際に、契約で特定されているペナルティの支払のみ捉えるべきではなく、広義の経済的なペナルティの対価を捉え、解約に関連するすべての可能性のある経済的な流出を含めるべきである。当該経済的な流出には、移転に係る借手の経済的なコストや賃借設備改良の廃棄コストなどがある。また、貸手が新しい借手を探すコストや新たな借手に対するリース・インセンティブなどがある。
- (3) 解約ペナルティの重大性に関する評価は、契約の経済的実態を評価する必要があり、単に

10. 借手のみがリースを解約する権利を有している場合、借手が利用可能なリース解約オプションと考えられるため、リース期間を決定する際に考慮する（IFRS 第 16 号 B35 項及び BC128 項）。

一方、貸手のみがリースを解約する権利を有している場合、貸手がリースの解約を決定しない限り、借手は、資産をリースの期間にわたり使用する権利に対して支払う無条件の義務を有しているため、リースの解約不能期間には、リース解約オプションの対象となっている期間が含まれる（IFRS 第 16 号 B35 項及び BC128 項）。

延長・解約オプションの行使可能性の評価

11. 第 9 項及び第 10 項に加えて、借手によるリースの延長（又は解約）オプションの行使（又は非行使）が合理的に確実であるかどうかを評価する。その際、オプションの行使（又は非行使）についての経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮する⁵（IFRS 第 16 号第 19 項）。

例えば、次の要因を考慮する（IFRS 第 16 号 B37 項）。

- (1) オプション期間に係る契約条件（市場のレートとの比較で）

- ① オプション期間におけるリースに係る支払金額
- ② 変動リース料又は他の条件付支払に係る金額（例：解約ペナルティや残価保証から生じる支払）

契約における明示的な解約条項のみ評価してはならない。当該評価は、借手の評価に目的適合性がある場合、解約（又は延長）オプションの過去の行使実績を考慮すべきである。

2019 年 6 月の IFRS 解釈指針委員会において議論され、アジェンダ決定案が公表されている。同案では、①B34 項は、契約に強制力があるかどうかを判定する規定であること、②強制力の有無の判定にあたり、「ペナルティ」には契約上の支払だけでなく、経済的なペナルティも含まれること、及び、③B34 項で強制力があると判定された後、第 19 項及び B37 項から B40 項を適用して、オプションの行使が合理的に確実か否かを判定すること、等を明確化している。

⁵ なお、Topic 842 では、関連性のあるすべての経済的な要因（例えば、契約に基づく要因、資産に基づく要因、市場に基づく要因、企業（自身）に基づく要因）を組み合わせ考慮するとされており（FASB-ASC 842-10-55-26）、それらの要因のうち 1 つが存在したとしても、借手は必ずしもオプションを行使する（又はしない）ことが合理的に確実であることを示すとは限らない（FASB-ASC 842-10-30-2）とされている。

- ③ 当初のオプション期間後に行使可能なオプションの契約条件（例：現時点で市場のレートよりも低いレートで延長期間の終了時に行使可能な購入オプション）
- (2) 大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約のオプションあるいは原資産を購入するオプションが行使可能となる時点で、借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるもの
- (3) リースを解約し新規のリースを締結するコスト（例：交渉、再設置、返還コスト等）
- (4) 借手の業務に対する当該原資産の重要度（例：原資産が特殊仕様の資産か、原資産の所在地、代替品の利用可能性）⁶
- (5) オプションの行使に関連した条件設定及び当該条件が存在することとなる確率

12. また、IFRS 第 16 号では、前項に加えて次のガイダンスが示されている。

- (1) （例えば、延長・解約オプションが残価保証又は解約ペナルティと関連し、）延長・解約オプションの行使の有無に関係なく、借手が貸手にほぼ同じ最低限又は固定キャッシュ・リターンを保証する結果となる場合、借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実であると仮定する（IFRS 第 16 号 B38 項及び BC157 項）。
- (2) リースの解約不能期間が短いほど、借手がリースを延長するオプションを行使するか又はリースを解約するオプションを行使しない可能性が高くなる（代替資産の入手に関連したコストが、解約不能期間が短いほど比率的に高くなる可能性が高いため）（IFRS 第 16 号 B39 項）。
- (3) 借手が特定の種類の資産（リースであれ所有であれ）を通常使用してきた期間に関しての過去の慣行及びその経済的理由を考慮する（IFRS 第 16 号 B40 項）。
例えば、
 - ① 借手が通常は特定の種類の資産を特定の期間にわたり使用してきた場合
 - ② 借手が特定の種類の原資産のリースについてオプションを頻繁に行使す

⁶ 例えば、不動産リースでは、解約不能期間の終了時に新たな立地を見つけることや新たな立地に移転することのコストを考慮することの目的適合性や、借手にとっての立地（例えば、本社又は旗艦店）の重要度（IFRS 第 16 号 BC157 項）を考慮する。

る慣行を有している場合

リース期間の見直し

(解約不能期間の変更)

13. リースの解約不能期間に変化があった場合には、リース期間を改訂する。例えば、以下の場合がある（IFRS 第 16 号第 21 項）。
- (1) 過去に企業のリース期間の決定に含めていなかった（又は含めていた）オプションを借手が行使する（又は行使しない）場合
 - (2) 過去に企業のリース期間の決定に含めていなかった（又は含めていた）オプションを借手が行使することを契約上強制（又は禁止）する事象が発生した場合

(オプションの行使可能性の変更)

14. 延長・解約オプションを定期的に見直すことにより提供される情報の目的適合性と当該見直しに係る企業のコストを比較衡量した結果、以下に該当する重大な事象又は状況の重大な変化が生じたときのみ、見直しが要求される（IFRS 第 16 号第 20 項及び BC185 項）。
- (1) 借手の統制の及ぶ範囲内にあり、かつ、
 - (2) オプションの行使（又は非行使）に関して「合理的に確実」であるかどうかに影響を与える場合
 - ① 借手が過去にリース期間の決定において考慮していなかったオプションを行使すること
 - ② 過去にリース期間の決定において考慮していたオプションを行使しないこと
15. 借手が延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかを見直す重大な事象又は状況変化の例として、以下のものがある（IFRS 第 16 号 B41 項）。⁷
- (1) リースの開始日には予想されていなかった大幅な賃借設備改良で、リースの延

⁷ Topic 842 では、例えば、不動産市場の変動などの市場に基づく要因は、一般的に借手の統制の及ぶ範囲内ではないため、その変化は、単独ではオプションの見直しの兆候とはならないとされている（Topic 842 BC232 項）。

長又は解約のオプション、あるいは原資産を購入するオプションが行使可能となる時点で借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるもの

- (2) リースの開始日には予想されていなかった原資産の大幅な改変又はカスタマイズ
- (3) 過去に決定したリース期間の終了後の期間に係る原資産のサブリースの開始
- (4) オプションの行使又は不行使に直接に関連性のある借手の事業上の決定（例：補完的な資産のリースの延長、代替的な資産の処分、使用権資産を利用している事業単位の処分）

Ⅲ. 現行の日本基準

16. リース会計基準の第4項では、「リース取引」とは、「特定の物件の所有者たる貸手が、当該物件の借手に対して、合意された期間にわたり、これを使用収益する権利を与え、合意された使用料を貸手に支払う取引」とされ、リース期間は、当該「合意された期間」とされている。
17. リース適用指針では、以下についての具体的な定めがある。
 - (1) ファイナンス・リース取引の判定における現在価値基準の適用にあたって、リース取引が置かれている状況からみて借手が再リースを行う意思が明らかでない場合を除き、再リース期間は解約不能のリース期間に含めない（リース適用指針第11項）。
 - (2) オペレーティング・リース取引のうち、契約上数ヶ月程度の事前予告をもって解約できるものと定められているリース契約で、その予告した解約日以降のリース料の支払を要しない事前解約予告期間に係る部分のリース料については、重要性が乏しいため、注記を要しない（リース適用指針第75項）。

Ⅳ. 不動産賃貸借に係る論点について

18. IFRS 第16号では、リース期間は、解約不能期間に延長・解約オプションの対象期間を加えて決定するとされており、借手がリースを延長する（又は解約しない）オプションを行使することが合理的に確実である範囲で、オプションの対象期間をリース期間に含めるとされている。

19. これまでの審議を通じて、特に我が国における不動産賃貸借契約について、リース期間の測定に係る懸念が聞かれているため、本セクションで我が国における不動産賃貸借に係る法律関係を紹介する。
20. 具体的には、借地法（大正 10 年法律第 49 号。以下「旧借地法」という。）、借家法（大正 10 年法律第 50 号。以下「旧借家法」という。）及び借地借家法（平成 3 年法律第 90 号）を基に不動産の法律関係を簡単に説明する。

借地権について

21. いわゆる借地権は、旧借地法に基づく旧借地権、借地借家法に基づく普通借地権及び定期借地権に区分される。

（旧借地権について）

22. 旧借地法では、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）と、当事者の合意により定めることのできる期間（いわゆる約定存続期間）の 2 つの規定が設けられている⁸。
23. 旧借地権においては、借地権の更新について法定更新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。

法定更新について

24. 法定更新について、契約の更新のある借地権で、期間が満了しても借地権者が契約の終了を申し出ない限り借地権は終了せず、借地権者による更新による請求があるとき（旧借地法第 4 条第 1 項）又は期間満了後の土地の使用継続に借地権設定者が遅滞なく異議を述べないとき（旧借地法第 6 条）には、借地契約は更新される。

正当事由制度について

25. 正当事由制度について、借地権設定者が期間の満了により借地契約を終了させるには、更新請求又は土地の使用継続に遅滞なく異議を述べるとともに、この異議には、正当事由が必要となる（旧借地法第 4 条第 1 項ただし書き、第 6 条第 1 項）⁹。

⁸ 田山輝明、澤野順彦、野澤正充編「新基本法コンメンタール 借地借家法」日本評論社、2014 年

⁹ 土地使用の継続に対する異議については、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）。

(普通借地権について)

26. 普通借地権は、借地借家法に基づき設定（平成4年8月1日以後に設定）された建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権（借地借家法第2条第1項第1号）をいい、（旧借地権と同様に）法定更新及び正当事由の適用がある。

(定期借地権について)

27. 法定更新及び正当事由制度により借地権の存続が厚く保護されていた旧借地法上の借地権の見直しにより、平成3年の借地借家法の制定時に、定期借地権、建物譲渡特約付借地権、事業用借地権が新設された¹⁰。
28. 定期借地権は、存続期間が50年以上として借地権が設定され、次の特約が定められるものである。（借地借家法第22条）。
- (1) 契約の更新及び建物の再築による延長がない。
 - (2) 存続期間が満了したときに更新がない場合に（借地権者が借地上の）建物買取請求をしない。
29. なお、借地借家法の施行（平成4年8月1日）前に設定された借地権については、借地法の廃止後も同法により生じた効力は妨げられず、また、建物の朽廃による借地権の消滅、契約の更新、建物の再築による期間の延長については、従前の例による（借地借家法附則第5条、第6条及び第7条第1項）こととされている。

借家権について

30. いわゆる借家権も、借地権と同様に、普通借家権（旧借家法を含む）と定期借家権に区分される。
31. 普通借家権（旧借家法に基づくものを含む）には、期限の定めのあるものもないものがあるが、いずれの場合も更新の制度があり、借家権者が保護されている。一方、定期借家権には、期限の定めがあり、更新の制度はない。
32. 本資料第21項から第31項に記載のとおり、我が国における不動産賃貸借契約に係る法律関係の内容に鑑みると、借地権、借家権の双方で借手優位の状況が見受けら

¹⁰ 平成19年の改正時（平成20年1月1日施行）に、事業用借地権の規定は事業用定期借地権の規定になり、存続期間が伸長されたほか、事業用定期借地権が新設された。

れると考えられる。

これまでの審議等で聞かれた意見

33. 適用上の判断の困難さに関して、不動産賃貸借契約を中心に懸念が聞かれている。

- (1) 延長・解約オプションの行使可能性の評価に関して、「合理的に確実である (reasonably certain)」は非常に閾値が高いと考えられる一方、IFRS 第 16 号等の定めにおける様々な関連性のあるすべての事実及び状況を考慮した結果、実務的に閾値が低くなる可能性があるため、判断に困難を伴う可能性がある (特に、不動産賃貸借契約)。
- (2) 解約不能期間が比較的短期である場合に延長オプションの行使について、現実の蓋然性を考慮してリース期間を決定することに実務上の困難を伴う可能性がある。
- (3) 不動産賃貸借においては、大幅な賃借設備改良を実施したとしても、市況により内部造作を放棄して別の物件を契約する場合や、貸手も内部造作を原状回復せずに別の借手に賃借する場合もあるため、大幅な賃借設備改良を行った場合において、借手がリースの延長オプションを行使する重大な経済的便益を有するかの実務上の判断に困難を伴う可能性がある。
- (4) 契約期間と内部造作物の耐用年数、資産除去債務の償却年数、敷金の償却年数等との整合性等を考慮することについて実務上の負荷が生じる可能性がある。
- (5) 古くから契約しているビルの中には、普通借地・借家契約が存続しているものが多々存在している。仮に普通借地・借家契約に基づく賃貸借契約をオンバランスするとなった場合、借手の契約期間の判断に疑問がある。
- (6) 我が国の不動産賃貸借契約の形態は様々であるため、リース期間の測定が問題となる。契約条件には、相互の合意に基づいて決まるといったような曖昧な部分も見受けられるため、当該契約におけるリース期間の測定については留意が必要であると考えられる。
- (7) 様々な内容の契約が存在することを踏まえると、リース期間の測定は実務的な面で問題が生じると考えられるため、日本基準として、リース期間に係るガイダンスを設けることを検討してほしい。
- (8) 定期借地権のように、例えば 10 年間の契約期間が満了した時に、借手が借りたくても貸手が応じなければ賃貸借関係が終了し、延長の余地が無い場合であ

れば、延長オプションは無いものと考えられる。しかし、契約期間が満了しても、話し合いでさらに5年間借りられる等の契約であれば、延長オプションがあるものと考えられる。

- (9) 不動産のリース期間の測定は非常に難しいと考えている。例えば百貨店の本店で仮にそれが借地である場合は、創業時から構えている店舗の場所を移動することはまず考え難く、代々、当該土地を借り続けることが想定されるため、リース期間の終了時期を見積もることは不可能であるのが実態ではないかと考えられる。

ディスカッション・ポイント

リース期間に関する IFRS 第 16 号における取扱いについて、ご確認されたい点があれば、伺いたい。

以 上