

【新設】（サブリースに係るリース取引の判定）

12 の 5－1－4 資産の賃貸借（サブリースに該当するものに限る。）が法第 64 条の 2 第 3 項各号（リース取引に係る所得の金額の計算）に掲げる要件に該当するかどうかを判定する場合において、当該資産の賃貸借が次のいずれかに該当するときは、当該資産の賃貸借は、12 の 5－1－3（リース取引の判定）にかかわらず、同項第 2 号に掲げる要件に該当することに留意する。

- (1) サブリースにおける賃貸人の会計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のおおむね 90%以上であること。
- (2) サブリースにおける賃貸人の会計リース期間が、ヘッドリースにおける残りの賃借人の会計リース期間のおおむね 75%以上であること（(1)による判定が 90%を大きく下回ることが明らかな場合を除く。）。

(注) 1 本文並びに本文(1)及び(2)の次に掲げる用語の意義は、それぞれ次による。以下この章において同じ。

- (1) サブリース サブリース取引（原資産が賃借人から第三者（以下 12 の 5－1－4 において「サブリースの賃借人」という。）にさらにリースされ、当初の賃貸人と賃借人との間のリースが依然として有効である取引をいう。以下同じ。）における当初の賃借人とサブリースの賃借人との間のリースをいう。
- (2) 独立第三者間取引における使用権資産のリース料 サブリース取引の対象とする原資産に係る使用権資産（7－5－3（減価償却資産の償却費の損金経理額に含まれるもの）に定める使用権資産をいう。）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（当該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仮定した場合のリース料に限る。）をいう。
- (3) ヘッドリース サブリース取引における、当初の賃貸人と賃借人との間のリースをいう。

- 2 サブリースの賃借人が本文の判定を行う場合には、本文(1)中「賃貸人の会計リース料」とあるのは「賃借人の会計リース料」と、本文(2)中「賃貸人の会計リース期間」とあるのは「賃借人の会計リース期間」と、それぞれ読み替える。

【解説】

- 1 本通達では、資産の賃貸借が法人税法第 64 条の 2 第 3 項各号（リース取引に係る所得の金額の計算）に掲げる要件に該当するかどうかの判定について、新リース会計基準におけるサブリース取引の中間的な貸手が行うリースの分類に係る判定基準に基づきファイナンス・リースと判定されるものは、同項第 2 号に掲げる要件に該当することを明らかにしている。

2 新リース会計基準においては、サブリース取引とは、原資産が借手から第三者にさらにリースされ、当初の貸手と借手との間のリースが依然として有効である取引をいうこととされ、当初の貸手と借手とのリースがヘッドリース、ヘッドリースにおける借手（中間的な貸手）と第三者との間のリースがサブリースと定義されている（リースに関する会計基準の適用指針 4 (12)）。

サブリース取引における中間的な貸手は、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により、それぞれの場合に応じた会計処理を行うこととされている（リースに関する会計基準の適用指針 89）。

すなわち、ヘッドリースとサブリースをそれぞれ別の取引として取り扱い、サブリースについては、貸手の立場からそれがファイナンス・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の判定を行った上、それぞれの場合に応じて会計処理を行うべきこととされている。

3 このサブリースについてのリースの分類に係る判定基準としては、①現在価値基準として、「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として、「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残りの借手のリース期間の概ね 75 パーセント以上であること」（ただし、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。）が掲げられており、①②のいずれかに該当する場合には、そのサブリースはファイナンス・リースと判定されることとされている（リースに関する会計基準の適用指針 91）。

4 ヘッドリースとサブリースは、それぞれ別の当事者間で行われる独立した取引であることを踏まえれば、税務上も、それぞれ異なる取引として個々にリース取引に該当するかを判定すべきものと考えられ、法人税法第 64 条の 2 第 3 項第 2 号に掲げる「当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること」との要件が、新リース会計基準における「契約に定められた期間の中途において当該契約を解除することができないリース又はこれに準ずるリースで、借手が、原資産からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該原資産の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリースをいう」（リースに関する会計基準 11）とのファイナンス・リースの定義の後段部分と同様に定められていることからすれば、会計上、ファイナンス・リースと判定される上記 3 ①又は②の基準に該当するサブリースについては、同号に掲げる要件に該当するものとして判定するのが相当であると考えられる。そのため、新リース会計基準における上記 3 ①の現在価値基準又は②の経済的耐用年数基準のいずれかに該当するサブリースについては、同号に掲げる要件に該当することを、本通達の本文並びに(1)及び(2)において留意的に明らかにしている。

5 また、新リース会計基準における借手の会計処理については、全てのリースについて使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額として費用配分するという単一モデルを採用することとされたため、借手においてはリースがファイナンス・リースに該当する

かの判定を行わないこととされたが（リースに関する会計基準 33～42）、法人税法上は、引き続き、賃借人も資産の賃貸借がリース取引に該当するかの判定を行う必要があるところ、この判定については、賃借人においても賃貸人と同様の方法で判定すべきものと考えられるため（基通 12 の 5－1－3 参照）、賃借人が当該判定を行う場合には、会計上、貸手が行うこととされている判定方法につき、借手のリース料、借手のリース期間等に置き換えて判定を行った結果、上記 3 ①又は②の基準に該当することになるものについては、同号に掲げる要件に該当することとなる旨を、本通達の注書 2 において明らかにしている。