

第 1 法人税基本通達関係

1 収益認識に関する会計基準の公表及びそれに伴う法令改正

(1) 収益認識に関する会計基準の公表

我が国においては、企業会計原則の損益計算書原則に、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」とされているものの、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていなかった。一方、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、平成 26 年 5 月に「顧客との契約から生じる収益」（IASB においては IFRS 第 15 号（平成 30 年 1 月 1 日以後開始事業年度から強制適用）、FASB においては Topic 606（平成 29 年 12 月 15 日以後開始事業年度から強制適用））を公表した。

これらの状況を踏まえ、企業会計基準委員会は我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に着手し、平成 30 年 3 月 30 日に企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識基準」という。）及び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「収益認識基準適用指針」という。）が公表された。

収益認識基準は、平成 33 年（2021 年）4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から強制適用することとされている（収益認識基準 81）。ただし、平成 30 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することができることとされたほか、平成 30 年 12 月 31 日から平成 31 年 3 月 30 日までの間に終了する連結会計年度及び事業年度からも適用することができることとされている（収益認識基準 82、83）。

（注）中小企業（監査対象法人以外）については、引き続き企業会計原則等に則った会計処理も可能とされている（『「収益認識に関する会計基準」等の公表』2 頁脚注 1（平成 30 年 3 月 30 日企業会計基準委員会））。

なお、収益認識基準は、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用される。ただし、金融商品に係る取引等の一定の取引については適用されない（収益認識基準 3）。

(2) 収益認識基準の導入に伴う法令改正

収益認識基準の導入に伴い、次の法令改正が行われた。

- ① 内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（以下「資産の販売等」という。）に係る収益の額は、別段の定めがあるものを除き、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することが明確化された（法 22 の 2 ①）。
- ② 内国法人が、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってその資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の上記①の日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、上記①にかかわらず、その資産の販売等に係る収益の額は、別段の定めがあるものを除き、その事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することが明確化さ

れた（法 22 の 2 ②）。

- ③ 内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額としてその事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定めがあるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とすることが明確化された。また、この引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額は、資産の販売等の対価の額に係る金銭債権の貸倒れが生ずる可能性又は資産の販売等（資産の販売又は譲渡に限る。）に係る資産の買戻しが生ずる可能性がある場合においても、これらの可能性がないものとした場合における価額とされた（法 22 の 2 ④⑤）。
- ④ 返品調整引当金制度が廃止された（所得税法等の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 7 号）による改正前の法 53）。
- ⑤ 長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例について、対象となる資産の販売等がリース譲渡に限定された（法 63）。

2 収益認識に関する会計基準に対する通達の対応

法人税法では、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売・・・その他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」こととされ（法 22②）、「当該事業年度の収益の額・・・は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」こととされていた（所得税法等の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 7 号）による改正前の法 22④）。このため、収益の計上について、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うことになるが、会計原則・会計基準・会計慣行には複数の処理があり得ることから、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反しない」（最高裁平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷判決）処理がどのようなものであるかについて、法人税基本通達において収益の計上に関する取扱いを設けてきた。

収益認識基準の導入を契機に、平成 30 年度税制改正において収益の計上時期及び計上額についての通則的な規定として法人税法第 22 条の 2 《収益の額》が設けられた。

また、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の範囲について過去の判例で断片的に述べられている状況を考慮すれば、収益認識基準に基づく会計処理は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った計算に該当し得ると考えられるものの、従来の通達では、収益認識基準に基づく会計処理が認められるのか明らかではない部分が多く見られた。

この点、以下のような観点から、法人税基本通達等の整備を行うこととした。

- (1) 収益認識基準は、収益の認識に関する包括的な会計基準であり、業種横断的に画一的に適用されることからすれば、原則として収益認識基準に基づく会計処理は法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反しないものであること。
- (2) 履行義務の充足により収益を認識するという考え方は、法人税法第 22 条の 2 第 4 項において明確化された資産の販売等に係る収益の額はその販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額であるとする考え方となじむものであること。

- (3) 他方で、収益認識会計基準は原則的な取扱いを定めるにとどまり、具体的な適用の場面においては選択しうる会計処理の幅が不明確であるとも考えられることから、公平な所得計算という要請の中で許容できる処理の範囲を画すための客観的な基準を明確化し、会計基準の恣意的な利用を排除する必要があること。
- (4) 中小企業については、従前より「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った計算に該当していた企業会計原則等に則した会計処理も引き続き認められることから、従前の取扱いによることも可能とすること。

第 1 法人税基本通達関係

1 収益等の計上に関する通則

【改正】(収益の計上の単位の通則)

2-1-1 資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（2-1-1の10及び2-1-40の2を除き、平成30年3月30日付企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下2-1-1において「収益認識基準」という。）の適用対象となる取引に限る。以下この節において「資産の販売等」という。）に係る収益の額は、原則として個々の契約ごとに計上する。ただし、次に掲げる場合に該当する場合には、それぞれ次に定めるところにより区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。

(1) 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、当該複数の契約において約束した資産の販売等を組み合わせ初めて単一の履行義務（収益認識基準第7項に定める履行義務をいう。以下2-1-21の7までにおいて同じ。）となる場合 当該複数の契約による資産の販売等の組合せ

(2) 一の契約の中に複数の履行義務が含まれている場合 それぞれの履行義務に係る資産の販売等

④1 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、次のいずれかに該当する場合には、当該複数の契約を結合したものを一の契約とみなしてただし書の(2)を適用する。

(1) 当該複数の契約が同一の商業目的を有するものとして交渉されたこと。

(2) 一の契約において支払を受ける対価の額が、他の契約の価格又は履行により影響を受けること。

2 工事（製造及びソフトウェアの開発を含む。以下2-1-1において同じ。）の請負に係る契約について、次の(1)に区分した単位における収益の計上時期及び金額が、次の(2)に区分した単位における収益の計上時期及び金額に比してその差異に重要性が乏しいと認められる場合には、次の(1)に区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。

(1) 当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映するように複数の契約（異なる相手方と締結した複数の契約又は異なる時点で締結した複数の契約を含む。）を結合した場合のその複数の契約において約束した工事の組合せ

(2) 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、ただし書の(1)又は(2)に掲げる場合に該当する場合（ただし書の(2)にあっては、上記④1においてみなして適用される場合に限る。）におけるそれぞれただし書の(1)又は(2)に定めるところにより区分した単位

3 一の資産の販売等に係る契約につきただし書の適用を受けた場合には、同様の資産の販売等に係る契約については、継続してその適用を受けたただし書の(1)又は(2)に定めるところにより区分した単位ごとに収益の額を計上することに留意する。

【解説】

- 1 本通達は、資産の販売等を行った場合に収益を計上する単位についての一般的基準を明らかにしたものである。
- 2 会計上、資産の販売等が行われた場合の収益認識の単位について、収益認識基準の導入前は、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」及び実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」において一定の定めが存在するものの、一般的な定めは設けられていなかった。

また、法人税においては、例えば、平成30年5月30日付課法2-8ほか2課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)(以下「平成30年改正通達」という。)による改正前の法人税基本通達(以下「旧通達」という。)2-1-10《機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合の収益の帰属時期の特例》で、機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合において機械設備等に係る販売代金の額と据付工事に係る対価の額を区分してそれぞれについて収益を計上できる取扱いを設けるなどしていたが、会計と同様に一般的な取扱いは設けていなかった。

- 3 収益認識基準では、一定の要件に該当する場合には、複数の契約を結合して単一の契約とみなして処理することとされている(収益認識基準27)。また、顧客との契約には、契約締結時に、企業が財又はサービスを移転するという顧客の合理的な期待が生じる場合において、取引慣行、公表した方針等により含意されている約束が含まれる可能性がある(収益認識基準127)。そして、顧客との契約において別個の財又はサービスが含まれている場合には、それぞれについて履行義務として識別することとされている(収益認識基準32~34)。そして、履行義務が充足した時に又は充足するにつれて収益を認識することとされている(収益認識基準35)。すなわち、履行義務(収益認識基準7)を収益の計上単位としている。

ただし、我が国においては、契約書は企業と顧客が諸条件を合意したものであり、その履行に法的責任を伴うものであるため、契約書に客観的な合理性を認め、企業による過度の負担を回避するために、契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分を認めるべきであるとの意見の下(収益認識基準適用指針174)、顧客との個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引の単位であると認められること、及び顧客との個々の契約における財又はサービスの金額が合理的に定められていることにより当該金額が独立販売価格と著しく異ならないと認められることの2つの要件を満たす場合には、代替的な取扱いとして、契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分を認めることが定められている(収益認識基準適用指針101)。

- 4 収益認識基準では、履行義務を収益の計上単位とすることが原則とされたが、取引は契約という私法上の法律行為に基づくものであることが一般的であること、実際には多くの取引において契約単位と履行義務が一致すると考えられること、従来、企業会計においては原則として契約について履行義務の識別を行っていないこと、収益認識基準適用指針において前述の代替的な取扱いが設けられていることを踏まえ、法人税の取扱いにおいては、資産の販売等に係る収益の額は、原則として個々の契約ごとに計上することを本通達の本文において明らかにしている。

ただし、収益認識基準における取扱いを踏まえ、次に掲げる場合に該当する場合には、

それぞれ次に定めるところにより区分した単位ごとにその収益の額を計上することができることとしている。

(1) 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、当該複数の契約において約束した資産の販売等を組み合わせ初めて単一の履行義務（収益認識基準第7項に定める履行義務をいう。）となる場合……当該複数の契約による資産の販売等の組合せ

(2) 一の契約の中に複数の履行義務が含まれている場合……それぞれの履行義務に係る資産の販売等

ここで、履行義務の定義については収益認識基準第7項を引用しているが、同項では履行義務とは、顧客との契約において、「別個の財又はサービス（あるいは別個の財又はサービスの束）」又は「一連の別個の財又はサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス）」のいずれかを顧客に移転する約束をいうこととされている。また、顧客に約束した財又はサービスが次の要件のいずれも満たす場合には、別個のものとする事とされている（収益認識基準34）。

- ・ 当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせ顧客が便益を享受することができること（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があること）
- ・ 当該財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること（すなわち、当該財又はサービスを顧客に移転する約束が契約の観点において別個のものとなること）

5) そして、収益認識基準では、履行義務が充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する（収益認識基準35）こととされていることから、履行義務が収益の認識の単位となる。これを踏まえ、履行義務の識別（収益認識基準32）により識別された単位で収益の計上ができる取扱いを法人税の取扱いにおいても認めるということを上記4(2)で明らかにしている。

また、収益認識基準においては、複数の契約は、区分して処理するか単一の契約として処理するかによって、収益認識の時期及び金額が異なる可能性があるため、一定の要件を満たす場合には、複数の契約を結合して単一の契約として処理することとされており（収益認識基準27、121）、収益認識基準第27項(3)において、同一の顧客（当該顧客の関連当事者を含む。）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約について、当該複数の契約において約束した財又はサービスが、履行義務の識別の定めに従うと単一の履行義務となる場合には、当該複数の契約を結合し、単一の契約とみなして処理することとされており、法人税の取扱いにおいても同様の取扱いを認めるということを上記4(1)で明らかにしている。すなわち、契約において約束した財又はサービスを結合して初めて当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受できるようになる場合には、その結合した単位によって収益の計上をすることができることとしているものである。

なお、収益認識基準第27項(1)及び(2)では、契約の結合について、a. 当該複数の契約が同一の商業的目的を有するものとして交渉されたこと、b. 当該複数の契約の中の一の契約において支払われる対価の額が他の契約の価格又は履行により影響を受けることといった要

件に該当する場合についても契約を結合することとされているが、これらの要件を満たして契約が結合されたとしても、履行義務の識別の定めに従うと、複数の履行義務が識別される場合には、それぞれの履行義務単位で収益が計上されることになるため、本通達のただし書においては収益認識基準 27 項(3)を受けた上記 4 (1)のみを規定することとした。なお、本通達の（注）1において、上記 a. 又は b. のいずれかに該当する場合には、当該複数の契約を結合したものを一の契約とみなして上記 4 (2)を適用できること、すなわち結合した契約の中のそれぞれの履行義務に係る資産の販売等の単位で収益計上できることを留意的に明らかにしている。

- 6 ところで、本通達でいう「支配関係その他これに準ずる関係のある者」とは、収益認識基準第 27 項の「関連当事者」と同範囲のものを想定しており、これはすなわち企業会計基準第 11 号「関連当事者の開示に関する会計基準」第 5 項で定義されている「ある当事者が他の当事者を支配しているか、又は、他の当事者の財務上及び業務上の意思決定に対して重要な影響力を有している場合の当事者等」をいうことになる。
- 7 収益認識基準では、工事契約（収益認識基準第 13 項において、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいうこととされている。）及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位について、当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映するように複数の契約（異なる顧客と締結した複数の契約又は異なる時点で締結した複数の契約を含む。）を結合した場合の収益の認識時期及び金額と同一の相手方及び関連当事者と同時期に締結した複数の契約について契約の結合・履行義務の識別のルールに則った場合の収益の認識時期及び金額との差異に重要性が乏しいと認められる場合には、前者の当事者間で合意された実質的な取引の単位により収益の計上をすることが代替的な取扱いとして認められているところであり（収益認識基準適用指針 102、103）、法人税でも同様の取扱いとすることを本通達の（注）2において明らかにしている。
- 8 本通達のただし書では、履行義務単位での収益の計上を認める取扱いとしているが、会計上、ある取引について履行義務単位での収益の計上を選択している場合には、一旦選択した会計方針は継続して適用することが求められており、この点は税務上も同様であることから、同様の資産の販売等に係る契約については継続して履行義務単位での収益の計上をすることを本通達の（注）3において留意的に明らかにしている。
- 9 なお、本通達の本文では、資産の販売等という定義を置いているが、ここでは一定の取扱いを除き、収益認識基準の適用対象となる取引に限ることとしている。ここでいう「適用対象となる」の意味するところは、資産の販売等には様々なものが該当するが収益認識基準に基づく会計処理が適用される取引に限るということである。具体的には、収益認識基準は、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理について適用されることとされ、金融商品に係る取引、リース取引、保険契約等については適用されない（収益認識基準 3）。また、顧客とは、対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために当該企業と契約した当事者をいうこととされている（収益認識基準 6）ので、例えば、固定資産は通常の営業活動により生じたアウトプットとはいえないため、固定資産の譲渡についても適用されない。このように通達の適用上は収益認識基準の適用対象とならない取引については資産の販売等の範囲には含まれないこととしてい

るのであり、収益認識基準を会計方針として採用しているかどうかにかかわらずに留意が必要である。

ただし、法人税基本通達 2-1-1 の 10《資産の引渡しの時の価額等の通則》及び 2-1-40 の 2《返金不要の支払の帰属の時期》の取扱いにあたっては、法令上、固定資産の譲渡についても法人税法第 22 条の 2 の対象となっていること（法 22 の 2 ①）を踏まえ、資産の販売等の範囲から収益認識基準の適用対象とならない取引を除外しないこととしている。

10 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2-1-1）を行っている。

【新設】(機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合の収益の計上の単位)

2-1-1 の 2 法人が機械設備等の販売をしたことに伴いその据付工事を行った場合 (法第 64 条第 1 項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用がある場合及び同条第 2 項《長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用を受ける場合を除く。)において、その据付工事が相当の規模のものであり、かつ、契約その他に基づいて機械設備等の販売に係る対価の額とその据付工事に係る対価の額とを合理的に区分することができるときは、2-1-1 ただし書(2)に掲げる場合に該当するかどうかにかかわらず、その区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。

【解説】

1 本通達は、機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合の収益の帰属に係る旧通達 2-1-10《機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合の収益の帰属時期の特例》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。

2 例えば、プラント輸出などの場合には、いわゆるフル・ターン・キー・ベース・コントラクトとして、単に機械設備を販売するだけでなく、現地におけるその機械設備の据付工事までも一括して請け負い、据付が完成してスイッチ・オンすれば直ちに稼働できる状態にしたところで相手方に引き渡すことを内容とする契約がある。このような場合、その機械設備等本体の販売とその据付工事とを一体不可分の取引として処理するか、それともそれぞれ別個のものとして扱うかによって、その収益計上時期等について違いが生ずる。

すなわち、仮に据付工事が機械設備等の販売に伴う単なる附帯サービスとして位置付けられるものであれば、全体を 1 個の販売行為とみて、機械設備等の販売の場合の収益計上基準に基づいて一括して収益計上することになるが、機械設備等本体の販売取引とその据付工事に係る請負取引とが一つの契約の中に混合していて、両者を区分することのほうがかむしろ合理的であれば、機械設備等の販売については通常の引渡基準（例えば、出荷基準等）に従って収益計上し、据付工事については別途完成引渡基準により収益計上をするというように、両者を区分して別々に収益計上する余地が出てくる。

旧通達 2-1-10 では、このような場合を想定して、たとえ 1 個の契約で機械設備等の販売とその据付工事とを一括して契約した場合であっても、その据付工事が相当の規模のものであり、またその据付工事に係る部分の対価の額を契約その他合理的な方法（例えば、見積書等に基づいて区分する方法）に基づいて区分することができるときは、それぞれごとに引渡基準又は完成引渡基準に基づいて収益計上できることを明らかにしていたものである。

収益認識基準の導入を受けて、法人税基本通達 2-1-1（ただし書(2)に係る部分）《収益の計上の単位の通則》の規定を新設したところであり、これによれば、一の契約の中に複数の履行義務が含まれている場合は、それぞれの履行義務に係る資産の販売等に区分した単位を収益の額の計上の単位とすることができることとしており、旧通達 2-1-10 の取扱いはこれにおおむね包含されているが、法人税基本通達 2-1-1（ただし書(2)に係る部分）により区分される履行義務と旧通達 2-1-10 における相当の規模である据付工事とは、若干範囲を異にする場合もあると考えられる。そこで、本通達において、収益認識基準の導入前の公正な会計慣行を踏まえた旧通達 2-1-10 の取扱いを実質的に存続

することとしたものである。

ただし、この区分経理は強制されるものではなく、法人がこの取扱い（基通 2-1-1 のただし書(2)を含む。）を選択しない場合には、法人税基本通達 2-1-1 の本文の取扱いを適用して、契約単位、すなわち据付工事に係る対価の額を含む全体の販売代金について収益を計上することとなる。

- 3 ところで、工事進行基準が適用される長期大規模工事には「製造」を含むこととされているため（法 64①）、長期大規模工事に該当する機械設備等の製造販売を行い併せて据付工事を行った場合、当該製造販売等については、長期大規模工事の判定及び工事進行基準による収益の額の計算上その据付工事に係る対価の額を含めた全体の販売代金を基礎として行われるべきものであることと関連して、本通達の取扱いの適用があるかどうかという疑義が生ずる。

この点、本通達が、販売と据付工事のそれぞれについての収益計上のタイミングで収益計上を行うことができる旨を明らかにしていることからすれば、工事進行基準が適用される長期大規模工事に該当するものについては全体の販売収益を区分するという考え方はなじまないことから、本通達が適用される場面は生じない。このことは、長期大規模工事以外の工事で、その着工事業年度中にその目的物の引渡しが行われないものについて工事進行基準の適用を選択した場合（法 64②）も同様である。本通達の括弧書においては、このことを念のため明らかにしている。

- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-1 の 2）を定めている。

【新設】(資産の販売等に伴い保証を行った場合の収益の計上の単位)

2-1-1 の 3 法人が資産の販売等に伴いその販売若しくは譲渡する資産又は提供する役務に対する保証を行った場合において、当該保証がその資産又は役務が合意された仕様に従っているという保証のみであるときは、当該保証は当該資産の販売等とは別の取引の単位として収益の額を計上することにはならないことに留意する。

【解説】

- 1 本通達は、資産の販売等に伴い保証を行った場合の収益の計上単位の取扱いを明らかにしている。
- 2 会計上、製品の保証を行った場合について、収益認識基準の導入前は、引当金に関する企業会計原則注解（注 18）において、製品保証引当金が例示されているものの、製品保証が品質保証型の製品保証なのかサービス型の製品保証なのかという性質に基づく区分は明らかにされていなかった。法人税においては、仮に製品保証引当金が計上されている場合には、債務確定基準（法 22③）に従い、引当金の繰入額が損金不算入となっていたものと考えられる。
- 3 収益認識基準では、約束した財は又はサービスに対する保証が、当該財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証のみである場合、当該保証について、企業会計原則注解（注 18）に定める引当金として処理し（収益認識基準適用指針 34）、財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証に加えて、顧客にサービスを追加で提供する保証を含む場合には、追加で提供される保証サービスは、履行義務として識別し、取引価格を財又はサービスと当該保証サービスに配分することとされている（収益認識基準適用指針 35）。
- 4 本通達においては、販売等をする資産又は提供する役務に対する保証を行った場合において、その保証がその資産又は役務が合意された仕様に従っているという保証のみであるときは、その保証はその資産の販売等とは別の取引の単位とならないことを明らかにしている。これは、収益認識基準適用指針第 34 項と同様であり、合意された仕様に従っているという保証（品質保証型の製品保証）については、独立して収益を認識せず、製品保証引当金として処理する（法人税においては損金不算入）こととなる。一方、顧客にサービスを提供する保証（サービス型保証）については、その保証を別個の取引として、当初販売時に受け取る対価の額のうち保証に対応する部分を合理的に見積ったときは、法人税基本通達 2-1-1 のただし書(2)《収益の計上の単位の通則》により、その保証に係る役務の提供の日に収益計上することになる。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-1 の 3）を定めている。

【新設】(部分完成の事実がある場合の収益の計上の単位)

2-1-1の4 法人が請け負った建設工事等（建設、造船その他これらに類する工事をいう。

以下2-1-21の8までにおいて同じ。）について次に掲げるような事実がある場合（法第64条第1項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用がある場合及び同条第2項《長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用を受ける場合を除く。）には、その建設工事等の全部が完成しないときにおいても、2-1-1にかかわらず、その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に区分した単位ごとにその収益の額を計上する。

(1) 一の契約により同種の建設工事等を多量に請け負ったような場合で、その引渡に依り工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合

(2) 1個の建設工事等であっても、その建設工事等の一部が完成し、その完成した部分を引き渡した都度その割合に応じて工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合

【解説】

1 本通達は、建設工事等を請け負った場合において部分完成の事実があるときは、引き渡した建設工事等の量又は完成した部分ごとに収益を計上する旧通達2-1-9《部分完成基準による収益の帰属の時期の特例》の取扱いについて平成30年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。

2 会計上、資産の販売等が行われた場合の収益認識の単位について、工事契約等における一定の定めが存在するものの、収益認識基準の導入前は、一般的な定めは設けられていなかった。

収益認識基準では、履行義務が充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する（収益認識基準35）こととされていることから、履行義務が収益の認識の単位となる。そして、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものか、一時点で充足されるものかの区分に応じて、一定の期間又は一時点で収益を認識することとされている（収益認識基準38、39）。

3 法人税においては、建設請負（工事進行基準の適用を受ける工事の請負を除く。）に係る収益は、法人税基本通達2-1-21の7《請負に係る収益の帰属の時期》のとおり、原則として完成引渡基準により計上するのであるが、旧通達2-1-9において、請負契約に係る建設工事等の全部が完成しない場合でも、部分的に完成して引渡しを了したと認められるときは、その引渡しをした部分ごとに完成引渡基準が適用されるという完成引渡しの「単位」を定めていた。これは、その注文の対象となった資産が経済的に一定の単位として取引され、かつ、その資産が独立した効用を持つものである場合は、企業としては、単にこれらの資産が便宜上一括されて注文されたにとどまると考えられることから、引渡しをした部分を完成引渡しの単位とするいわゆる部分完成基準の取扱いとされていたものである。

4 本通達は、収益認識基準の導入前の公正な会計慣行を踏まえた旧通達2-1-9の取扱いを実質的に存続することとしたものである。

具体的には、法人が請け負った建設工事等について、本通達の(1)又は(2)に掲げる事実がある場合には、その建設工事等の全部が完成しないときにおいても、その事業年度に引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に区分した単位ごとにその収益の額を計上することとしている。

なお、本通達の(1)は、例えば、100戸の建売住宅の建設を請け負った際に、1戸を引き渡す都度工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合である。

また、本通達の(2)は、例えば1,000メートルの護岸工事を請け負った際に、そのうち100メートルごとに完成した都度引渡しを行い、その割合に応じて工事代金を収入する特約又は慣習がある場合である。

本通達の(1)又は(2)の事実がある場合の収益の計上については、その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事代金の額をその事業年度の益金の額に算入することとしている（基通2-1-21の7(注)2）。

- 5 なお、本通達の(1)又は(2)の事実がある場合には、収益認識基準を適用していれば通常は各部分を別々の履行義務としてそれぞれの履行義務の充足の時に収益計上すべきであり、収益認識基準を適用していなくても部分完成基準により収益計上されるべきであることから、本通達の取扱いは旧通達2-1-9の取扱いと同様に、任意ではなく、強制的に適用することとしている。なお、仮に、収益認識基準における履行義務の識別のルールに則して、本通達の(1)の同種で多量の建設工事等（一連の別個の財又はサービスの移転となり得るもの）又は本通達の(2)の1個の建設工事等が単一の履行義務となる場合において、それが一定の期間にわたり充足される履行義務に該当するときは、その履行義務の進捗度に応じた収益を計上することとなり、その進捗度の見積り方法として、例えば、引渡単位数を指標とするアウトプット法（収益認識基準適用指針17）を適用するケースでは、収益の計上時期や計上額は基本的に本通達の部分完成基準によった場合と同様となるものと考えられる。
- 6 ところで、法人税法第64条第1項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する長期大規模工事に該当する工事については、工事進行基準の方法により計算した金額を益金の額及び損金の額に算入することとされている（法64①）が、工事進行基準が適用される長期大規模工事に該当する工事について、その目的物の全部の完成・引渡しが行われる前に、部分的に完成して引渡しを行った場合には、この部分完成基準により収益及び費用を計上しなければならないかという疑問が生ずる。
- この点、部分完成基準は工事完成基準の一形態であり、工事進行基準とは異なる収益計上方法である。したがって、工事進行基準が適用される長期大規模工事に該当する工事については、部分完成基準が適用される場面は生じないこととなる。このことは、長期大規模工事以外の工事で、その着工事業年度中にその目的物の引渡しが行われないものについて工事進行基準の適用を選択した場合（法64②）も同様である。本通達の括弧書において、このことを念のため明らかにしている。
- 7 連結納税制度においても、同様の通達（連基通2-1-1の4）を定めている。

【新設】(技術役務の提供に係る収益の計上の単位)

2-1-1の5 設計、作業の指揮監督、技術指導その他の技術役務の提供について次に掲げるような事実がある場合には、2-1-1にかかわらず、次の期間又は作業に係る部分に区分した単位ごとにその収益の額を計上する。

- (1) 報酬の額が現地に派遣する技術者等の数及び滞在期間の日数等により算定され、かつ、一定の期間ごとにその金額を確定させて支払を受けることとなっている場合
- (2) 例えば基本設計に係る報酬の額と部分設計に係る報酬の額が区分されている場合のように、報酬の額が作業の段階ごとに区分され、かつ、それぞれの段階の作業が完了する都度その金額を確定させて支払を受けることとなっている場合

【解説】

1 本通達は、技術役務の提供につき部分的に完了した都度その部分について報酬を受ける事実関係にある場合に、完了した部分ごとに収益を計上する旧通達2-1-12《技術役務の提供に係る報酬の帰属の時期》の取扱いについて平成30年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。

2 会計上、資産の販売等が行われた場合の収益認識の単位について、工事契約等における一定の定めが存在するものの、収益認識基準の導入前は、一般的な定めは設けられていなかった。

収益認識基準では、履行義務が充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する(収益認識基準35)こととされていることから、履行義務が収益の認識の単位となる。そして、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものか、一時点で充足されるものかの区分に応じて、一定の期間又は一時点で収益を認識することとされている(収益認識基準38、39)。

3 設計、作業の指揮監督等のいわゆるスーパーバイジング、技術指導その他のいわゆる技術コンサルティングについて、その法的性格は請負の一形態であるものの、実態に即してみれば、期間又は作業段階ごとに区分された複数の技術役務の提供の組み合わせと評価すべきものもある。例えば、技術コンサルティングの中には、その報酬の額が現地に派遣する技術者等の数及び滞在期間の日数などを基準としたいわゆる人月計算、人日計算などにより算定され、しかも一定の期間ごとにその額を確定させて支払を受けることとなっているケースも見受けられるし、あるいは設計の請負などについても、基本設計に係る報酬と部分設計や実施設計に係る報酬とがそれぞれ独立して計算され、その都度支払を受けるといったケースも見受けられる。

このように技術役務の提供に係る報酬の額が、期間又は作業段階ごとに区分され、しかもそれぞれの期間又は作業が完了する都度その部分の報酬の額を確定させて支払を受けることとなっている場合には、いわば部分完成的にそのサービスの提供が完了し、報酬の授受もその部分については完結的に行われるのであるから、全体の役務提供の完了まで収益計上を留保し、仮受金等として繰り延べる経理をすることは合理的ではない。このため、旧通達2-1-12において、このような役務の提供につき、その提供が部分的に完了した都度その部分について報酬の支払を受けるといった事実関係がある場合には、全体の役務提供の完了を待たずに、その部分的に支払が確定した報酬につき、その都度収益計上する取扱いを設けていた。

4 本通達は、収益認識基準の導入前の公正な会計慣行を踏まえた旧通達2-1-12の取扱

いを実質的に存続することとしたものである。具体的には、技術役務の提供について、本通達の(1)又は(2)に掲げるような事実がある場合には、こうした期間や作業に係る部分に区分した単位ごとにその収益を計上することとしている。また、このような事実がある場合の収益の計上時期については、その支払を受けるべき報酬の額が確定する都度その確定した金額をその確定した日の属する事業年度の益金の額に算入することとしている（基通2-1-21の10）。

なお、国外の企業からこの種の役務提供の報酬の支払を受ける場合には、その時点で外国法人税の課税を受ける場合があるが、これについて外国税額控除（法69）の適用を受けることとの関係上も、このような部分完結的な収益計上が実態に合っていると見える。

- 5 ところで、本通達の(1)又は(2)の事実がある場合には、収益認識基準を適用していれば通常は各部分（マイルストーン）を別々の履行義務としてそれぞれの履行義務の充足の時に収益計上するべきであり、収益認識基準を適用していなくてもマイルストーンごとに収益計上するべきであることから、本通達の取扱いは旧通達2-1-12の取扱いと同様に、任意ではなく、強制的に適用することとしている。

なお、仮に、収益認識基準における履行義務の識別のルールに則して、本通達の(1)又は(2)の一連の技術役務の提供が単一の履行義務となる場合において、それが一定の期間にわたり充足される履行義務に該当するときは、その履行義務の進捗度に応じた収益を計上することとなり、その進捗度の見積り方法として、例えば、経過期間や引渡作業量等を指標とするアウトプット法（収益認識基準適用指針17）を適用するケースでは、収益の計上時期や計上額は基本的に本通達によった場合と同様となるものと考えられる。

- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通2-1-1の5）を定めている。

【新設】(ノウハウの頭金等の収益の計上の単位)

2-1-1の6 ノウハウの開示が2回以上にわたって分割して行われ、かつ、その設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金の支払がほぼこれに見合って分割して行われることとなっている場合には、2-1-1にかかわらず、その開示をした部分に区分した単位ごとにその収益の額を計上する。

①1 ノウハウの設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金の額がノウハウの開示のために現地に派遣する技術者等の数及び滞在期間の日数等により算定され、かつ、一定の期間ごとにその金額を確定させて支払を受けることとなっている場合には、その期間に係る部分に区分した単位ごとにその収益の額を計上する。

2 ノウハウの設定契約の締結に先立って、相手方に契約締結の選択権を付与する場合には、その選択権の提供を当該ノウハウの設定とは別の取引の単位としてその収益の額を計上する。

【解説】

1 本通達は、ノウハウの開示が分割して行われ、それに見合って一時金又は頭金の支払が分割して行われる場合に部分的に収益を計上する旧通達2-1-17《ノウハウの頭金等の帰属の時期》の取扱いについて平成30年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。

2 会計上、資産の販売等が行われた場合の収益認識の単位について、工事契約等における一定の定めが存在するものの、収益認識基準の導入前は、一般的な定めは設けられていなかった。

収益認識基準では、履行義務が充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する(収益認識基準35)こととされていることから、履行義務が収益の認識の単位となる。そして、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものか、一時点で充足されるものかの区分に応じて、一定の期間又は一時点で収益を認識することとされている(収益認識基準38、39)。

3 「ノウハウ」とは、工業所有権のように登録によって権利の保護を受けるに至っていない生産技術に関する事実上の権利であるが、その性質上、一般に工業所有権と同じように、又は工業所有権と一体のものとして、いわば物権的な権利として取引の対象とされている。

そして、このようなノウハウの設定は、その性質上、相手方にノウハウの内容を開示した上でその利用を許諾するという経過になるので、その設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金の額は、ノウハウの開示を完了した時点で収入すべきことが確定することになるから、旧通達2-1-17の本文の取扱いにおいて、原則としてその開示完了日の属する事業年度の収益として処理することとしていた。ただし、ノウハウの開示が2回以上にわたって分割して行われ、しかもその一時金又は頭金の支払がほぼこれに見合って分割して行われる場合には、いわば部分的に収益が確定することになるので、旧通達2-1-17のただし書の取扱いにおいて、その開示をした都度、これに見合って支払を受けるべき金額を収益に計上し、当初に全体の金額を未収計上しないという取扱いを設けていた。

4 本通達は、収益認識基準の導入前の公正な会計慣行を踏まえた旧通達2-1-17の取扱いを実質的に存続することとしたものである。

具体的には、ノウハウの開示が2回以上にわたって分割して行われ、かつ、その設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金の支払がほぼこれに見合って分割して行われるこ

ととなっている場合には、その開示をした部分に区分した単位ごとに収益の額を計上することとしている。

- 5 ところで、ノウハウの設定対価の授受方法に関する一形態として、その開示伝達等のために現地に派遣する技術者等の数及び滞在期間の日数などによってその支払を受けるべき設定対価の額を算定し、かつ、一定の期間ごとに支払金額を確定させて支払を受けることになっているケースがあるが、このような場合には、その支払を受けるべき金額が確定する都度、その確定した部分に対応する役務の提供をしたと考えるべきであり、本通達の(注)1において、その期間に係る部分に区分した単位ごとに収益を計上することを明らかにしている。
- 6 また、ノウハウの設定契約の締結に先立って、しばしば「オプションフィー」なる名目で一定の金銭が授受されることがある。オプションフィーとは、相手方に契約締結の選択権を付与する際に支払を受けるものであって、契約の締結に至ったときには一時金又は頭金の一部に充当することもあるが、契約の締結に至らなかったときはそのまま没収する性質のものである。そうすると、選択権の付与はノウハウの設定とは別の取引と考えるべきであることから、選択権の付与については、契約締結の選択権を付与した段階で収益を計上することを本通達の(注)2で明らかにしている。
- 7 上記5又は6の事実がある場合には、収益認識基準を適用していれば通常は各開示部分(上記5の場合は一定の期間の役務の提供、上記6の場合は選択権の提供)を別々の履行義務としてそれぞれの履行義務の充足の時に収益計上するべきであり、収益認識基準を適用していなくても各開示部分ごとに収益計上するべきであることから、本通達の取扱いは旧通達2-1-17の取扱いと同様に、任意ではなく、強制的に適用することとしている。なお、仮に、収益認識基準における履行義務の識別のルールに則して、上記5又は6の一連のノウハウの開示が単一の履行義務となる場合において、それが一定の期間にわたり充足される履行義務に該当するときは、その履行義務の進捗度に応じた収益を計上することとなり、その進捗度の見積り方法として、例えば、現在までに開示が完了した部分を指標とするアウトプット法(収益認識基準適用指針17)や派遣技術者等の労働時間を指標とするインプット法(収益認識基準適用指針20)を適用するケースでは、収益の計上時期や計上額は基本的に本通達によった場合と同様となるものと考えられる。
- 8 連結納税制度においても、同様の通達(連基通2-1-1の6)を定めている。

【新設】(ポイント等を付与した場合の収益の計上の単位)

2-1-1 の 7 法人が資産の販売等に伴いいわゆるポイント又はクーポンその他これらに類するもの(以下2-1-1の7において「ポイント等」という。)で、将来の資産の販売等に際して、相手方からの呈示があった場合には、その呈示のあった単位数等と交換に、その将来の資産の販売等に係る資産又は役務について、値引きして、又は無償により、販売若しくは譲渡又は提供をすることとなるもの(当該法人以外の者が運営するものを除く。以下2-1-1の7及び2-1-39の3において「自己発行ポイント等」という。)を相手方に付与する場合(不特定多数の者に付与する場合に限る。)において、次に掲げる要件の全てに該当するときは、継続適用を条件として、当該自己発行ポイント等について当初の資産の販売等(以下2-1-1の7において「当初資産の販売等」という。)とは別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとすることができる。

- (1) その付与した自己発行ポイント等が当初資産の販売等の契約を締結しなければ相手方が受け取れない重要な権利を与えるものであること。
- (2) その付与した自己発行ポイント等が発行年度ごとに区分して管理されていること。
- (3) 法人がその付与した自己発行ポイント等に関する権利につきその有効期限を経過したこと、規約その他の契約で定める違反事項に相手方が抵触したことその他の当該法人の責に帰さないやむを得ない事情があること以外の理由により一方的に失わせることができないことが規約その他の契約において明らかにされていること。
- (4) 次のいずれかの要件を満たすこと。

イ その付与した自己発行ポイント等の呈示があった場合に値引き等をする金額(以下2-1-1の7において「ポイント等相当額」という。)が明らかにされており、かつ、将来の資産の販売等に際して、たとえ1ポイント又は1枚のクーポンの呈示があっても値引き等をするものとされていること。

ロ 一定単位数等に達しないと値引き等の対象にならないもの、割引券(将来の資産の販売等の対価の額の一定割合を割り引くことを約する証票をいう。)及びいわゆるスタンプカードのようなものは上記イの要件を満たす自己発行ポイント等には該当しない。

ハ その付与した自己発行ポイント等が当該法人以外の者が運営するポイント等又は自ら運営する他の自己発行ポイント等で、イに該当するものと所定の交換比率により交換できることとされていること。

ニ 当該自己発行ポイント等の付与について別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとする場合には、当初資産の販売等に際して支払を受ける対価の額を、当初資産の販売等に係る引渡し時の価額等(その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額をいう。)と、当該自己発行ポイント等に係るポイント等相当額とに合理的に割り振る。

【解説】

- 1 本通達は、資産の販売等に伴い一定の自己発行ポイント等を付与した場合に、その自己発行ポイント等についてその資産の販売等とは別の取引に係る収入の前受けとして、収益の計上を繰り延べる取扱いを明らかにしている。
- 2 ポイント等を発行した場合の会計処理について、収益認識基準の導入前は、企業会計原

則注解（注 18）に従い、期末における未使用のポイント残高についての一定の要件を満たす場合において、ポイント等引当金として費用処理をするといった実務が一般的であったと考えられる。

収益認識基準においては、顧客との契約において、既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合には、当該オプションが当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するとき（例えば、通常の値引きの範囲を超える値引き）にのみ、当該オプションから履行義務が生じるとされている（収益認識基準適用指針 48）。すなわち、顧客に対する商品の販売等に伴いポイント等を付与した場合には、受け取った代金のうちそのポイント等に対応する部分は、将来そのポイント等と引き換えに別の商品を販売する際の代金の一部であり、現在販売する商品の代金を構成しないこととするということである。

- 3 法人税においては、仮にポイント等引当金が計上されている場合には、債務確定基準（法 22③）に従い、引当金の繰入額が損金不算入となっていたものと考えられる。

収益認識基準を適用した場合には、会計上は、履行義務の識別により対価を得て顧客に対してポイント等を付与する部分が独立した履行義務として識別される。これは、取引をより精緻に区分しようとするものであることから、収益認識基準に従ってポイント等の付与による履行義務を当初の資産の販売等とは別の履行義務として区分した場合において、一定の要件を満たすときは、法人税においても、別の取引に係る収入の前受けとして取り扱うこととした。ここで「別の取引に係る収入の前受け」という表現としているのは、将来ポイント等と引換えに資産の販売等を行ったことにより収益が計上される場合に限らず、ポイント等が失効することにより収益が計上される場合もあり得るからである。

なお、いわゆる来店者ポイントや街頭で無料配付されるクーポンなどのように、顧客に対する商品の販売等に際して付与するポイント等以外のものは、引き続き引当金処理を行うこととなるが、この場合の引当金の繰入額は税務上損金算入することはできない。

- 4 本通達では、法人が資産の販売等に伴いいわゆるポイント又はクーポンその他これらに類するもの（以下「ポイント等」という。）で、将来の資産の販売等に際して、相手方からの呈示があった際には、その呈示のあった単位数等と交換に、その将来の資産の販売等に係る資産又は役務について、値引きして、又は無償により、販売若しくは譲渡又は提供をすることとなるもの（以下「自己発行ポイント等」という。）を相手方に付与する場合において、本通達の(1)から(4)までの要件の全てに該当するときは、継続適用を条件として、当該自己発行ポイント等について当初の資産の販売等とは別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとすることができることを明らかにしている。

ポイント等は資産の販売等を行う法人が自ら発行するもの、すなわち自己発行ポイント等に限られ、収益認識基準における取扱いと同様に、当該法人以外の者が運営するいわゆる他社ポイント等を付与するケースについては対象としていない。

また、この取扱いは、不特定多数の者にポイント等を付与する場合に限ることとしているが、これは、特定の得意先のみポイント等を付与するような場合には、交際費等に該当することが考えられ、そのような場合には収入の前受けとして取り扱うのは適当ではないと考えられたことによる。

- 5 本通達の第一の要件として、その付与した自己発行ポイント等が当初資産の販売等の契

約を締結しなければ相手方が受け取れない重要な権利を与えるものであることを挙げている。これは収益認識基準と同様の要件であり、例えば、当該契約が存在する場合と存在しない場合とを比較して、値引きの有無や値引き幅が異なるケースなど、当該契約を締結しなければ、顧客が得ることのできない将来の財又はサービスの購入に係る値引き等を受け権利を与えるものが該当すると考えられる。

この点、会計上、重要な権利を与えるものではないと判断される場合には、別の履行義務として区分せず、当初の資産の販売等の際に受け取る対価の全額を収益に計上することになるが、この点は税務上も同様となる。

なお、会計上、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の範囲内の複数の選択肢の中から一の収益計上時期を選択しながら、申告調整によって他の収益計上時期に変更することは、法人税法第22条の2第3項《収益の額》に照らしても認められないと考えるべきであろう。このため、会計上別の履行義務として区分せずに全額を収益に計上している処理を行っている場合（引当金処理を行っている場合も含む。）には、申告調整により、計上した売上の一部を否認し、前受金処理することは認められない。

- 6 第二の要件として、その付与した自己発行ポイント等を発行年度ごとに区分して管理されていることを挙げている。収益認識基準を適用した場合には、一定の自己発行ポイント等について当初の資産の販売等とは別の取引に係る収入の前受けと取り扱うこととしたが、これは商品引換券等を発行してその対価を受領する場合と経済的には同様のものと考えられる。この点、商品引換券等に係る通達（基通2-1-39）の取扱い上、商品引換券等を発行年度ごとに区分して管理していない場合には、発生原価との対応関係が明らかではないことから、発行年度において一括して収益計上することとしており、その取扱いとの関係上、自己発行ポイント等についても同様の要件としたものである。なお、自己発行ポイント等の付与に係る部分を別の取引として認識し、使用又は失効まで管理するためには、発行年度別に管理することが前提である。
- 7 第三の要件として、法人がその付与した自己発行ポイント等に関する権利につきその有効期限を経過したこと、規約その他の契約で定める違反事項に相手方が抵触したことその他の当該法人の責に帰さないやむを得ない事情があること以外の理由により一方的に失わせることができないことが規約その他の契約において明らかにされていることを挙げている。これは、重要な権利であるというには、簡単にその権利を喪失させられるようなものは適切ではなく、また、自己発行ポイント等の発行者が利益調整に利用することができるようなものも適切ではないことから、やむを得ない事由以外の事由により一方的に失わせることができないものに限定している。ただし、一定の告知期間を設けてポイント制度を終了することを規約等において明らかにしているものは、一方的に失わせることができないものに該当する。
- 8 第四の要件として、本通達の(4)イ又はロのいずれかの要件を満たすことを挙げている。

本通達の(4)イの要件は、金品引換券に関する通達（基通9-7-3）における商品等の金品引換券付販売をした場合の取扱い（その金品引換券が販売価額又は販売数量に応ずる点数等で表示されており、かつ、たとえ1枚の呈示があっても金銭又は物品と引き換えることとしているものであるときは、その引換えに要する費用について損金算入を認めるもの）との関係から要件としたものである。

なお、一定単位数等に達しないと値引き等の対象とならないもの、割引券及びスタンプカードのようなものは、本通達の(4)イの要件を満たす自己発行ポイント等には該当しないことを本通達の(4)イ（注）で明らかにしている。この趣旨は、例えば、スタンプが10個貯まらないと商品と引き換えられないスタンプカードについては、そのスタンプカードの利用者の全員が所定の時期に10個スタンプを貯める確証はないため、1個スタンプを押した時点では重要な権利を与えたかどうかは判然としないこと、次回購入した商品の対価の一定割合を割り引く割引券については、次回購入する商品の対価によって割り引かれる金額が変わってしまうため、割引券を発行した時点では自己発行ポイント等として計上すべき金額が判然としないことから対象外としたものである。

- 9 本通達の(4)ロの要件について、本通達の(4)イにおいてスタンプカードのように一定単位数等に達しないと値引き等の対象とならないものは対象から除外することとしているが、現行の実務上、自社の商品等と引き換える際には一定単位数等に達しないと引き換えられないものの、その一定単位数等に達しないときでも他社の1ポイント・1円のポイントと交換することが可能なものがある。そうしたものは他社のポイント等との交換率によって、当初の商品の販売時において自己発行ポイント等として計上すべき金額が明らかになることから、本通達の(4)イの要件の例外として要件に追加したものである。

なお、他社のポイント等と交換する際に、自己発行ポイント等を一定単位数要するものがあり、そうしたものはスタンプカードのようなものを排除している観点からは本通達の取扱いが認められないのではないかと考える向きもあるが、このようなケースであっても他社のポイント等と交換できるという点において信用力の裏付けが強固であることに鑑みれば、重要な権利を与えたといえるため、他社ポイント等と交換できることが現実的なものであれば本通達の取扱いが認められる。

- 10 ところで、当該自己発行ポイント等の付与について別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとする場合には、当初資産の販売等に際して支払を受ける対価の額を、当初資産の販売等に係る引渡し時の価額等（その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額をいう。）と、当該自己発行ポイント等に係るポイント等相当額とに合理的に割り振ることとしている。これは、収益認識基準においては、ポイント等に係る将来の履行義務に要する価額として合理的に計算された金額は、独立販売価格の比率に基づき取引価格に配分された金額とされている（収益認識基準適用指針50）ことから、会計と同様に、適正な対価の額を、当初資産の販売等の額と、ポイント等相当額とに合理的に割り振ることとしているものであり、このことを本通達の（注）において明らかにしている。

- 11 また、ポイント等を行使した場合又は失効益についての収益の計上については、法人税基本通達2-1-39の3《自己発行ポイント等の付与に係る収益の帰属の時期》においてその取扱いを明らかにしている。

- 12 連結納税制度においても、同様の通達（連基通2-1-1の7）を定めている。

【新設】(資産の販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分)

2-1-1の8 法人が資産の販売等を行った場合において、次の(1)に掲げる額及び次の(2)に掲げる事実並びにその他のこれらに関連する全ての事実及び状況を総合的に勘案して、当該資産の販売等に係る契約に金銭の貸付けに準じた取引が含まれていると認められるときは、継続適用を条件として、当該取引に係る利息相当額を当該資産の販売等に係る収益の額に含めないことができる。

(1) 資産の販売等に係る契約の対価の額と現金販売価格（資産の販売等と同時にその対価の全額の支払を受ける場合の価格をいう。）との差額

(2) 資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供をしてから相手方が当該資産の販売等に係る対価の支払を行うまでの予想される期間及び市場金利の影響

【解説】

- 1 本通達は、資産の販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分についての一般的基準を明らかにしている。
- 2 会計上、利息相当分の区分について、収益認識基準の導入前は、商品の販売取引と金融取引を区分して会計処理するような具体的な定めは設けられていなかった。
収益認識基準では、契約の当事者が明示的又は黙示的に合意した支払時期により、財又はサービスの顧客への移転に係る信用供与についての重要な便益が顧客又は企業に提供される場合には、顧客との契約は重要な金融要素を含むものとされ（収益認識基準 56）、利息部分を切り離して収益認識することとされている。
- 3 法人税においては、従来、旧通達2-4-11《長期割賦販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分》において、割賦販売等に係る契約により販売代価と賦払期間中の利息に相当する金額とが明確、かつ、合理的に区分されているときは、当該利息相当額を当該割賦販売等に係る収益の額に含めないことができる取扱いを設けていたが、収益認識基準の導入を踏まえ、一般的な取扱いを明らかにしたものである。
- 4 具体的には、法人が資産の販売等を行った場合において、本通達の(1)に掲げる額及び本通達の(2)に掲げる事実並びにその他のこれらに関連する全ての事実及び状況を総合的に勘案して、当該資産の販売等に係る契約に金銭の貸付けに準じた取引が含まれていると認められるときは、継続適用を条件として、当該取引に係る利息相当額を当該資産の販売等に係る収益の額に含めないことができる旨を本通達で明らかにしている。
- 5 なお、本通達の(1)及び(2)の要件は、契約に金融要素が含まれるかどうか、それが契約にとって重要であるかどうかを判定する収益認識基準適用指針第27項の要件と同様であり、本通達は収益認識基準でいうところの契約において重要な金融要素が含まれている場合の取扱いを取り込んだものということになる。
- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通2-1-1の8）を定めている。

【新設】(割賦販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分)

2-1-1の9 法人が割賦販売等（月賦、年賦その他の賦払の方法により対価の支払を受けることを定型的に定めた約款に基づき行われる資産の販売等及び延払条件が付された資産の販売等をいう。以下2-1-1の9において同じ。）又は法第63条第1項《リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定するリース譲渡（同条の規定の適用を受けるものを除く。以下2-1-1の9において「リース譲渡」という。）を行った場合において、当該割賦販売等又はリース譲渡に係る販売代価と賦払期間又はリース期間（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において定められた同条第1項に規定するリース資産の賃貸借期間をいう。）中の利息に相当する金額とが区分されているときは、当該利息に相当する金額を当該割賦販売等又はリース譲渡に係る収益の額に含めないことができる。

【解説】

- 1 本通達は、割賦販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分についての旧通達2-4-11《長期割賦販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当額》の取扱いについて平成30年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 会計上、利息相当分の区分について、収益認識基準の導入前は、商品の販売取引と金融取引を区分して会計処理するような具体的な定めは設けられていなかった。
収益認識基準では、契約の当事者が明示的又は黙示的に合意した支払時期により、財又はサービスの顧客への移転に係る信用供与についての重要な便益が顧客又は企業に提供される場合には、顧客との契約は重要な金融要素を含むものとされ（収益認識基準56）、利息部分を切り離して収益認識することとされている。
- 3 法人税においては、法人が割賦販売等に該当する資産の販売等を行った場合には、代金回収の期間が長期にわたることから、資産の販売代価と賦払期間に係る利息に相当する金額とを合わせて販売価額を決定する場合に、当該割賦販売等に係る契約により販売代価と賦払期間中の利息に相当する金額とが明確、かつ、合理的に区分されているときは、当該利息相当額を当該割賦販売等に係る収益の額に含めないことができることとする取扱いを設けていた（旧通達2-4-11）。
収益認識基準の導入を受けて、法人税基本通達2-1-1の8《資産の販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分》の規定を新設したところであり、本通達の取扱いはおおむねこれに含まれていると考えることもできるのであるが、収益認識基準では、割賦販売等に該当する取引に係る金融要素がその契約にとって重要であるかどうかといった判定を行う点で若干範囲を異にすることから、収益認識基準の導入前の公正な会計慣行を踏まえた旧通達2-4-11の取扱いを実質的に存続することとしたものである。
- 4 具体的には、法人が割賦販売等（月賦、年賦その他の賦払の方法により対価の支払を受けることを定型的に定めた約款に基づき行われる資産の販売等及び延払条件が付された資産の販売等をいう。以下同じ。）又は法人税法第63条第1項《リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定するリース譲渡（同条の規定の適用を受けるものを除く。以下「リース譲渡」という。）を行った場合において、当該割賦販売等又はリース譲渡に係る販売代価と賦払期間又はリース期間（法人税法第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において定められた同条第1項に規定す

るリース資産の賃貸借期間をいう。)中の利息に相当する金額とが区分されているときは、当該利息に相当する金額を当該割賦販売等又はリース譲渡に係る収益の額に含めないことができることとしている。

- 5 なお、旧通達2-4-11の取扱いでは、当該割賦販売等に係る契約により販売代価と賦払期間中の利息に相当する金額とが「明確、かつ、合理的に区分されているとき」に限定されていたが、収益認識基準は、例えば、約定対価と商品の現金販売価格の差額や、商品が販売されてから顧客が支払を行うまでの期間といったあらゆる事実や状況を考慮して金利相当分が含まれるかどうかについて、取引をより精緻に区分しようとするものであり、区分に際しては販売代価と賦払期間中の利息に相当する金額が契約上明記されていることは必ずしも条件ではないことから、収益認識基準の導入を契機として、本通達の取扱いは契約により「明確、かつ、合理的に区分されているとき」に限定しないこととしている。

なお、割賦販売法に基づく割賦販売においては、現金販売価格、割賦販売価格及び手数料の料率等を買手に表示しなければならないことになっており、割賦販売法の要件に該当する取引は本通達の対象となると考えられる。また、利息の計算方式についても、元利均等方式や元金均等方式のいわゆる残債方式やアドオン方式のように一般的に行われている計算方式が求められるものと考えられる。

- 6 なお、本通達の対象から法人税法第63条の規定の適用を受けるリース譲渡を除いている趣旨は、同条に基づく法人税法施行令第124条においては利息相当額を含めたものを対価の額としていることによる。

- 7 連結納税制度においても、同様の通達(連基通2-1-1の9)を定めている。

【新設】（資産の引渡し時の価額等の通則）

2-1-1の10 法第22条の2第4項《収益の額》の「その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの際の価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額」（以下2-1-1の11までにおいて「引渡し時の価額等」という。）とは、原則として資産の販売等につき第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額をいう。なお、資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度終了の日までにその対価の額が合意されていない場合は、同日の現況により引渡し時の価額等を適正に見積もるものとする。

④1 なお書の場合において、その後確定した対価の額が見積額と異なるときは、令第18条の2第1項《収益の額》の規定の適用を受ける場合を除き、その差額に相当する金額につきその確定した日の属する事業年度の収益の額を減額し、又は増額する。

2 引渡し時の価額等が、当該取引に関して支払を受ける対価の額を超える場合において、その超える部分が、寄附金又は交際費等その他のその法人の所得の金額の計算上損金の額に算入されないもの、剰余金の配当等及びその法人の資産の増加又は負債の減少を伴い生ずるもの（以下2-1-1の16までにおいて「損金不算入費用等」という。）に該当しない場合には、その超える部分の金額を益金の額及び損金の額に算入する必要はないことに留意する。

【解説】

- 1 本通達は、販売等をした資産の引渡し時の価額等について、原則的な考え方を明らかにしている。
- 2 会計上、収益の計上額を決定するにあたっての取引価格の算定について、収益認識基準の導入前において具体的な定めは設けられていなかった。

収益認識基準では、収益の計上額の基礎となる取引価格とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）をいうこととされている（収益認識基準47）。取引価格を算定する際には、変動対価等の全ての影響を考慮することとされている（収益認識基準48）。顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分を「変動対価」といい、契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を見積もることとされている（収益認識基準50）。変動対価が含まれる取引の例として、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等の形態により対価の額が変動する場合や、返品権付きの販売等がある（収益認識基準適用指針23）。また、対価の回収が見込まれないことも変動対価の要素となることがある（収益認識基準適用指針設例2）。このような対価の変動の影響を考慮して取引価格を算定し、その算定した取引価格を基に収益を認識することから、会計上認識する収益の額は、契約上の対価の額から、値引き、リベート、返金、インセンティブ等及び返品権付きの販売等による対価の変動の影響分が控除される（場合によっては対価の額に加算される）こととなる。

- 3 法人税法では、法人税法第22条第2項《収益の額》において無償による資産の譲渡に係る収益の額は、益金の額に算入すべきとされていることや、法人税法第37条第7項《寄附金の損金不算入》において寄附金の額を譲渡資産の譲渡の時の価額で算定するとされてい

ることからすると、資産の販売等に係る収益の額は、資産の販売等により受け取る対価の額ではなく、販売等をした資産の価額をもって所得計算すべきとの考え方が採られている。

このことから、平成 30 年度税制改正において、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供による収益の額は、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額であることが明確化された（法 22 の 2 ④）。

4 ここである「価額」又は「通常得べき対価の額」については、判例において「法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものである」（最高裁平成 7 年 12 月 19 日第三小法廷判決）とされていることからすれば、これはすなわち譲渡した資産又は提供した役務の時価ということになる。また、法人税の取扱い上、これまでそうした時価について具体的に明らかにしたものはないものの、近時の裁判例において「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額」（東京地裁平成 26 年 5 月 28 日判決）とされているものや、実務においても「一般的には正常な条件により第三者間で取引された場合における価額」と解されていることから、その「価額」又は「通常得べき対価の額」について、平成 30 年度税制改正を契機として、原則として資産の販売等につき第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額をいうことを明らかにした。

5 また、本通達のなお書については、販売代金の額が確定していない場合の見積りについての旧通達 2-1-4 《販売代金の額が確定していない場合の見積り》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。この取扱いによれば、例えば、棚卸資産の販売による収益は、原則として引渡基準により計上することになるが、棚卸資産の引渡しは了したにもかかわらず、その販売代金の額が最終的に折り合っていない（合意されていない）場合には、その引渡しの日の属する事業年度末の現況により、その販売代金の額を合理的に見積って収益計上することとなる。本通達のなお書は、すなわち、契約上の対価の額が決まっていなくても、期末の現況により適正に見積られた金額は、本通達の本文の「価額」又は「通常得べき対価の額」に該当することを確認的に明らかにしているものである。

6 本通達の（注）1 は、本通達のなお書の場合において、その見積計上額とその後確定した対価の額との間に差額が生じたときは、その引渡しの日の属する事業年度に遡って見積額を修正するのではなく、対価の額が確定した事業年度において、収益の額を減額又は増額することを明らかにしている。

なお、その契約に変動対価が含まれている場合、対価の額が確定する前段階で見積りの修正が行われることもあり得るが、そうしたケースは法人税法施行令第 18 条の 2 第 1 項《収益の額》の規定に従い、修正事業年度において収益の額を減額又は増額することになる。

7 本通達の（注）2 は、取引価額等が時価と異なる全ての取引を時価に引き直す処理（申告調整）をする必要があるかという点について、その取扱いを明らかにしたものである。例えば、法人が販売促進目的で、現金に換えて有価証券（時価 100 万円、簿価 20 万円）を無償で贈与したとすれば、法人税法上は、収益が 100 万円生じ、その譲渡原価が 20 万円計

上され、販売促進費が 100 万円計上されることになる。これを仕訳で示すと、以下のとおりとなる。

(借方)	(貸方)
販売促進費 100 万円	有価証券 20 万円
	譲渡益 80 万円

すなわち、取引価額等が時価と異なる取引であっても、借方が損金不算入項目でない場合には、引渡しの時の価額がその取引に関して支払を受ける対価の額を超える部分、本件については無償であるため譲渡資産の帳簿価額を超える部分である 80 万円が益金の額に算入され、差引きしたところの譲渡資産の簿価相当額が損金の額に算入されることになる。したがって、資産の引渡しの時の価額が、その取引に関して支払を受ける対価の額を超える場合において、その超える部分が、寄附金又は交際費等その他のその法人の所得の金額の計算上損金の額に算入されないもの、剰余金の配当等及びその法人の資産の増加又は負債の減少を伴い生ずるものに該当しない場合には、その超える部分の金額を益金の額及び損金の額に算入する処理(申告調整)を行う必要はないことを留意的に明らかにしている。

8 連結納税制度においても、同様の通達(連基通 2-1-1 の 10)を定めている。

【新設】(変動対価)

2-1-1の11 資産の販売等に係る契約の対価について、値引き、値増し、割戻しその他の事実(法第22条の2第5項各号《収益の額》に掲げる事実を除く。以下2-1-1の11において「値引き等の事実」という。)により変動する可能性がある部分の金額(以下2-1-1の11において「変動対価」という。)がある場合(当該値引き等の事実が損金不算入費用等に該当しないものである場合に限る。)において、次に掲げる要件の全てを満たすときは、(2)により算定される変動対価につき同条第1項又は第2項に規定する事業年度(以下2-1-1の11において「引渡し等事業年度」という。)の確定した決算において収益の額を減額し、又は増額して経理した金額(引渡し等事業年度の確定申告書に当該収益の額に係る益金算入額を減額し、又は増額させる金額の申告の記載がある場合の当該金額を含み、変動対価に関する不確実性が解消されないものに限る。)は、引渡し等事業年度の引渡し時の価額等の算定に反映するものとする。

(1) 値引き等の事実の内容及び当該値引き等の事実が生ずることにより契約の対価の額から減額若しくは増額をする可能性のある金額又はその金額の算定基準(客観的なものに限る。)が、当該契約若しくは法人の取引慣行若しくは公表した方針等により相手方に明らかにされていること又は当該事業年度終了の日において内部的に決定されていること。

(2) 過去における実績を基礎とする等合理的な方法のうち法人が継続して適用している方法により(1)の減額若しくは増額をする可能性又は算定基準の基礎数値が見積もられ、その見積りに基づき収益の額を減額し、又は増額することとなる変動対価が算定されていること。

(3) (1)を明らかにする書類及び(2)の算定の根拠となる書類が保存されていること。

④1 引渡し等事業年度終了の日後に生じた事情により令第18条の2第3項《収益の額》に規定する収益基礎額が変動した場合において、資産の販売等に係る収益の額につき同条第1項に規定する当初益金算入額に同項に規定する修正の経理(同条第2項においてみなされる場合を含む。以下2-1-1の11において「修正の経理」という。)により増加した収益の額を加算し、又は当該当初益金算入額からその修正の経理により減少した収益の額を控除した金額が当該資産の販売等に係る法第22条の2第4項に規定する価額又は対価の額に相当しないときは、令第18条の2第3項の規定の適用によりその変動することが確定した事業年度の収益の額を減額し、又は増額することとなることに留意する。

2 引渡し等事業年度における資産の販売等に係る収益の額につき、その引渡し等事業年度の収益の額として経理していない場合において、その後の事業年度の確定した決算において行う受入れの経理(その後の事業年度の確定申告書における益金算入に関する申告の記載を含む。)は、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って行う修正の経理には該当しないことに留意する。

【解説】

- 1 本通達は、値引きや割戻し等が見込まれる場合において、資産等の引渡し時の価額にこうした要素を反映させるための要件等について明らかにしている。
- 2 会計上、変動対価の取扱いについて、収益認識基準の導入前は一般的な定めは設けられ

ておらず、例えば、売上割戻しはこれが確定した時点で認識するという会計慣行がみられた。

収益認識基準では、収益の額となる取引価格とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）をいうこととされている（収益認識基準 47）。取引価格を算定する際には、変動対価等の全ての影響を考慮することとされている（収益認識基準 48）。顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分を「変動対価」といい、契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を見積ることとされている（収益認識基準 50）。変動対価が含まれる取引の例として、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等の形態により対価の額が変動する場合や、返品権付きの販売等がある（収益認識基準適用指針 23）。また、対価の回収が見込まれないことも変動対価の要素となることがある（収益認識基準適用指針設例 2）。収益認識基準では、このような対価の変動の影響を考慮して取引価格を算定し、その算定した取引価格をもとに収益を認識することから、会計上認識する収益の額は、契約上の対価の額から、値引き、リベート、返金、インセンティブ等及び返品権付きの販売等による対価の変動の影響分が控除される（場合によっては対価の額に加算される）こととなる。

- 3 法人税においては、前期以前において収益計上した売上高等についてその後値引き等の事実が生じたため既往に計上した収益について修正を要することになった場合においても、既往に遡及して課税を修正することはせず、値引き等を行うことが確定した事業年度の損金として計算することとしていた（旧通達 2-2-16）。また、売上割戻しについては、a. あらかじめ算定基準が相手方に明示され、かつ、その計算が常にできるものについては、販売をした日の属する事業年度の損金の額に算入することとし、ただし、継続適用を条件として売上割戻しの通知又は支払の日の属する事業年度の損金の額に算入することも認めることとしていた。他方で、b. これに該当しない売上割戻しについては、売上割戻しの通知又は支払の日の属する事業年度の損金の額となるが、その割戻しを支払うべきこと及びその算定基準が内部的に決定されており、確定申告書の提出期限までに相手方に通知していれば、販売をした事業年度で未払金計上を認めることとしていた（旧通達 2-5-1）。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入に伴う対応として、収益の額として益金の額に算入する金額に関する通則的な規定が設けられた。この規定は、収益の額の算定上、値引きや割戻しは、取引対象資産の時価をより正確に反映するための手続と考えることができるため、客観的に見積もられた金額を控除した金額についても資産の引渡し時の価額に反映することとする一方で、対価の回収が見込まれないことや返品権付きの販売であることを収益の額の算定上考慮することは、譲渡した資産の時価そのものを正確に反映するための手続ではなく、別の要因により対価の額を全額受け取ることができないことを評価しているものであると考えられることから、対価の回収可能性や返品の可能性を法人税の所得の金額の計算における収益の額の算定上考慮することを排除することを狙いとしている。すなわち、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供による収益の額は、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの際における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額であることとされた上、その引渡しの際における価額又は

通常得べき対価の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供につきその対価の額に係る金銭債権の貸倒れが生ずる可能性がある場合及びその販売又は譲渡に係る資産の買戻しの可能性がある場合においても、これらの可能性がないものとした場合における価額とされている（法 22 の 2 ④⑤）。

このように値引き及び割戻しについては、客観的に見積もられた金額を対価の額から控除した金額も、「引渡しの時における価額」又は「通常得べき対価の額」に該当することと整理されたが、値引き及び割戻し相当額として一定の金額を控除した金額をもって「引渡しの時における価額」又は「通常得べき対価の額」といえるためには、当該控除した金額が客観的な評価に基づいたものである必要がある。そこで、客観的な評価に基づいたものであるといえるために必要な要件を通達において定めた。

- 4 具体的には、資産の販売等に係る契約の対価について、値引き、値増し、割戻しその他の事実（貸倒れ又は買戻しの可能性に基づく事実を除く。以下「値引き等の事実」という。）により変動する可能性がある部分の金額（以下「変動対価」という。）がある場合において、本通達の(1)から(3)までに掲げる要件の全てを満たすときは、本通達の(2)により算定される変動対価につき法人税法第 22 条の 2 第 1 項又は第 2 項《収益の額》に規定する事業年度（以下「引渡し等事業年度」という。）の確定した決算において収益の額を減額し、又は増額して経理した金額は、引渡し等事業年度の引渡し時の価額等の算定に反映することとしている。
- 5 値引き等の事実の範囲について、会計上は、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー、返品権付きの販売といった様々な要因によって対価の変動が見込まれる場合が対象となっているが、税務上は、対価の回収が見込まれないことや返品権付きの販売であることを収益の額の算定上考慮することは、譲渡した資産の時価そのものを正確に反映するための手続ではなく、別の要因により対価の額を全額受け取ることができないことを評価しているものであるとの考え方が採られており、引渡し時の価額等は資産の販売等につきその対価の額に係る金銭債権の額に係る金銭債権の貸倒れが生ずる可能性がある場合及びその販売又は譲渡に係る資産の買戻しの可能性がある場合においても、それらの可能性がないものとした価額であることが法令上も留意的に明らかにされている（法 22 の 2 ⑤）。

また、本通達において値引き等の事実が損金不算入費用等に該当しないものである場合に限ることとしており、例えば、法人税法上の寄附金や交際費等に該当するものはその範囲から除くこととしている。これは、収益認識基準は、

- ・ 顧客との契約から生じる収益に関する会計処理に適用することとされ（収益認識基準 3）、当該顧客以外の者との取引（寄附金）や得意先の役員又は従業員との取引（交際費）については、通常は適用対象とならないと考えられること
- ・ 取引価格の算定にあたっては、契約条件や取引慣行等を考慮することとされ（収益認識基準 47）、法人税法上の寄附金や交際費等に該当するような任意性の高いものについては、通常は考慮することとされないと考えられること

からすると、寄附金や交際費等に該当するものについては、会計上も通常は変動対価の要因にならないと考えられる。仮に変動対価の要因になるとしても、寄附金や交際費等目的の支出の見込みを収益の額の算定上考慮することは、譲渡した資産の時価そのものを正確

に反映するための手続であるとはいえないことによる。

さらに、法人税では従来より別段の定めがある場合を除き、引当金や見越費用等の計上を認めないといういわゆる債務確定基準が採られている。

これらのことを踏まえれば、税務における変動対価の要因となるその他の事実の範囲は限定的に考えるべきであり、

- ・ 売上値引（売上品の量目不足、品質不良、破損等の理由による代価の控除をいう。）
- ・ 値増し（資材の値上がり等に応じて収入すべき金額をいう。）
- ・ 割戻し（一定期間に多額又は多量の取引をした得意先に対する売上代金の返戻額等をいう。）
- ・ その他のこれらに準ずるもの

がこれに該当すると考えられる。

一方で、契約上の条件とされているものであっても、

- ・ 従来、企業会計原則注解（注 18）において引当金として計上すべきこととされているもの（売上割戻引当金を除き、例えば、製品保証引当金、返品調整引当金、工事補償引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等が該当する。）

（注） なお、収益認識基準の導入を契機として、別の履行義務として識別されることとなる重要な権利を顧客に提供するオプション（いわゆるポイント等の付与）については、上記の引当金として計上すべきこととされているものからは除かれる。

- ・ 上記の引当金として計上されないものであっても、発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失
- ・ 寄附金又は交際費等目的の支出の見込み

などについては、これに該当しないと考えられる。

また、インセンティブやペナルティーについては、契約の内容等によりいずれにも該当しうると考えられることから、時価の変動要素となるものであるか、別の要因によるものであるかは個別に判断する必要がある。

- 6 本通達の(1)は、上記3の売上割戻しに関して設けられていた旧通達2-5-1《売上割戻しの計上時期》と同様の要件である。変動対価を反映させるためには値引き等の事実の内容、値引き等をする可能性のある金額及びその算定基準が契約書等により相手方に明らかにされているか、引渡し等をした事業年度末までに内部的に決定されていることを要件としている。算定基準について客観的なものに限ることとしているが、これは代表取締役等の裁量によって定まるものではなく、契約書等又は内部文書において前提条件に応じて答えが一つに定まる基準が明記されている必要があるということである。なお、上記3のb.にあるとおり、旧通達2-5-1の取扱いでは、事業年度の確定申告期限までに通知を行うことを要件としていたが、譲渡した資産の時価そのものを正確に反映するための手続きとしては過重であると考えられるため、平成30年度税制改正を契機として要件として求めないこととした。

本通達の(2)は、変動対価として引渡時の価額の算定に反映する金額の算定に関して、過去実績を基礎とする等の合理的な方法を継続して適用して、値引き等の起き得る確率や算定基準の基礎数値が見積もられたものに限るとする要件である。すなわち、過去実績等の客観的な事実に基づき算定されていないものは認められないということである。この点、

収益認識基準においても、変動対価の額の見積りにあたっては、最頻値又は期待値による方法のいずれかのうち、企業が権利を得ることとなる対価の額をより適切に予測できる方法を用いることとされている（収益認識基準 51）。

本通達の(3)は、本通達の(1)及び(2)を担保するための書類の保存を要件とする取扱いである。

- 7 なお、上記3の売上割戻しに関する旧通達2-5-1を適用して、引渡し等事業年度において売上割戻し相当額の収益の額を減額することが認められていたケースについては、売上割戻しされる可能性のある金額又はその金額の算定の基準が明らかにされており、そのことが疎明できていたわけであるから、本通達に含まれ、本通達の要件を満たすものとして、引き続き収益の額を減額して差し支えないであろう。
- 8 ところで、資産の販売等に係る収益の額を引渡し等事業年度の収益の額として益金の額に算入した場合に、その後の事業年度において変動対価の見積りに変動があった場合の取扱いでは、その事業年度末時点において変動対価が確定していない場合においても、その見積りに変動があったときは、修正経理を行った事業年度において収益の修正をすることが可能である（法令18の2①～③）。その際、修正後の金額が税法上の「時価」にならない場合には、法人税法施行令第18条の2第3項《収益の額》の適用により変動対価の額が確定した事業年度において変動額を所得の金額の計算に反映することとなることを本通達の(注)1において留意的に明らかにしている。
- 9 本通達の(注)2においては、法人税法施行令第18条の2第1項の修正経理は、単なる収益の計上漏れについて引渡し等事業年度後の事業年度の受入れ経理を認めるものではなく、単なる収益の計上漏れは引渡し等事業年度の収益となることを留意的に明らかにしている。裁判例でも、「単なる計上漏れのように、本来の事業年度で計上すべきであった損益を、後の事業年度において、前期損益修正として計算するような処理を公正処理基準に該当するものとして認めることはできないといわざるを得ない」（東京地裁平成27年9月25日判決）などと述べられている。
- 10 連結納税制度においても、同様の通達（連基通2-1-1の11）を定めている。

【新設】(売上割戻しの計上時期)

2-1-1の12 販売した棚卸資産に係る売上割戻しについて2-1-1の11の取扱いを適用しない場合には、当該売上割戻しの金額をその通知又は支払をした日の属する事業年度の収益の額から減額する。

【解説】

- 1 本通達は、売上割戻しについて、通知又は支払をした日の属する事業年度の所得の金額の計算に反映する旧通達2-5-1《売上割戻しの計上時期》の取扱いについて平成30年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 収益認識基準において、売上割戻しは、変動対価として、売上時にこれを見積もって売上高から控除することとされており、税法上も合理的と認められる範囲でその処理を認めることとされている(法22の2④⑤、法令18の2①～③、基通2-1-1の11)。しかし、収益認識基準を適用しない場合には、売上割戻しはこれが確定した時点で認識するという従来の会計慣行があり、これも一般に公正妥当と認められる会計処理の基準といえる。したがって、販売した棚卸資産に係る売上割戻しについて法人税基本通達2-1-1の11《変動対価》の取扱いを適用しない場合には、当該売上割戻しの金額をその通知又は支払をした日の属する事業年度の収益の額から減額することとしている。
これは、収益認識基準の導入前の公正な会計慣行を踏まえた旧通達2-5-1の取扱いのうち、法人税基本通達2-1-1の11に該当しない部分を実質的に存続することとしたものである。
なお、法人税法第22条の2第4項で規定する「価額」及び「通常得べき対価の額」は幅がある概念であることから、第三者間の取引であれば、変動対価を考慮しない価額、すなわち、契約上の対価の額も「価額」及び「通常得べき対価の額」に該当すると考えられる。したがって、収益認識基準を適用して売上割戻しの金額を販売事業年度において適切に見積もって計上した場合には法人税基本通達2-1-1の11によりこれが認められるとともに、収益認識基準を適用しないで販売時には販売額で売上金額を計上した上で、売上割戻しの確定時(通知又は支払の時)に収益から減額する処理も認められることになる。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達(連基通2-1-1の12)を定めている。

【新設】(一定期間支払わない売上割戻しの計上時期)

2-1-1の13 法人が売上割戻しについて2-1-1の11の取扱いを適用しない場合において、当該売上割戻しの金額につき相手方との契約等により特約店契約の解約、災害の発生等特別な事実が生ずる時まで又は5年を超える一定の期間が経過するまで相手方名義の保証金等として預かることとしているため、相手方がその利益の全部又は一部を実質的に享受することができないと認められる場合には、その売上割戻しの金額については、2-1-1の12にかかわらず、これを現実に支払った日(その日前に実質的に相手方にその利益を享受させることとした場合には、その享受させることとした日)の属する事業年度の売上割戻しとして取り扱う。

【解説】

- 1 本通達は、売上割戻しについて、一定期間が経過するまで支払わない場合には、現実に支払った日等の属する事業年度の売上割戻しとする旧通達2-5-2《一定期間支払わない売上割戻しの計上時期》の取扱いについて平成30年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 旧通達2-5-2においては、売上割戻しを一定期間支払わない場合の取扱いを設けていた。具体的には、販売会社等が特約店との取引をする場合、その特約店から売掛金等の債権担保の方法として営業保証金等を徴するのが通例であるが、一時に多額の保証金を徴することが困難な場合があるので、各事業年度に交付すべき売上割戻しの全部又は一部を相手方からの保証金として一定期間預かるという商形態も見受けられた。すなわち、傘下特約店等に対する売上割戻しにつき通知だけを行い、その支払を一定期間棚上げするようなケースである。
そこで、法人が売上割戻しについて旧通達2-5-1(現行:基通2-1-1の11)《売上割戻しの計上時期》の取扱いを適用しない場合において、当該売上割戻しの金額につき相手方との契約等により特約店契約の解約、災害の発生等特別な事実が生ずる時まで又は5年を超える一定の期間が経過するまで相手方名義の保証金等として預かることとしているため、相手方がその利益の全部又は一部を実質的に享受することができないと認められる場合には、その売上割戻しの金額については、これを現実に支払った日(その日前に実質的に相手方にその利益を享受させることとした場合には、その享受させることとした日)の属する事業年度の売上割戻しとして取り扱うことが認められていた。
すなわち、保証金等として預かっているとはいえ、あくまで経理上の手続だけのことであって、その資金は常に他に運用も可能であるから、販売会社としては支払わないことと同様であるという実態を踏まえたものである。
- 3 収益認識基準においては、売上割戻しについては、変動対価として、売上時にこれを見積もって売上高から控除することとされており、税法上も合理的と認められる範囲でその処理を認めることとされている(法22の2④⑤、法令18の2①~③、基通2-1-1の11)。しかしながら、収益認識基準を適用しない場合において、上記2のような実態を踏まえた従来の会計慣行があり、これも一般に公正妥当と認められる会計処理の基準といえる。したがって、一定期間支払われない売上割戻しについて、収益認識基準の導入前の公正な会計慣行を踏まえた旧通達2-5-2の取扱いを実質的に存続することとしたものである。
- 4 なお、相手方では、少なくともその預けている期間中はその割戻しを受けることによる

収益を実質的に享受していないと考えられるにもかかわらず、課税だけが行われることになるのは適当ではないことから、現実にこの割戻しの金額の支払を受けるまでは、相手方においては益金算入しない取扱いとしている（基通 2-5-2）。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-1 の 13）を定めている。

【新設】(値増金の益金算入の時期)

2-1-1の15 法人が請け負った建設工事等に係る工事代金につき資材の値上がり等に応じて一定の値増金を収入することが契約において定められている場合において、2-1-1の11の取扱いを適用しないときは、その収入すべき値増金の額については、次の場合の区分に応じ、それぞれ次によることとする。ただし、その建設工事等の引渡しの日後において相手方との協議によりその収入すべき金額が確定する値増金については、その収入すべき金額が確定した日の属する事業年度の収益の額を増額する。

(1) 当該建設工事等が2-1-21の2に規定する履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当する場合(2-1-21の7本文の取扱いを適用する場合を除く。) 値増金を収入することが確定した日の属する事業年度以後の2-1-21の5による収益の額の算定に反映する。

(2) (1)の場合以外の場合 その建設工事等の引渡しの日属する事業年度の益金の額に算入する。

【解説】

- 1 本通達は、値増金について、その収入すべきことが確定した日の属する事業年度の益金の額とする旧通達2-1-8《値増金の益金算入の時期》の取扱いについて平成30年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 法人税においては、旧通達2-1-8において、法人が請け負った建設工事等に係る工事代金につき契約で収入すべき値増金の額の具体的な算定方法が定められている場合には、その建設工事等の引渡しの段階で既に契約に基づき収受すべき値増金の額が計算可能となるので、金銭の収受がなくてもその収入すべき金額を引渡しの日属する事業年度の工事収入に算入しなければならないが、契約で収入すべき値増金の額の具体的な算定方法が定められていない場合には、相手方との交渉の結果その額が確定することになるから、その収入すべき金額が確定した日の属する事業年度の工事収入に算入するという取扱いが認められていた。
- 3 収益認識基準においては、値増金については、変動対価として、売上時にこれを見積もって売上高に加算することとなり、税法上も合理的と認められる範囲でその処理を認めることとされている(法22の2④⑤、法令18の2①～③、基通2-1-1の11)。しかしながら、収益認識基準を適用しない場合において、契約で収入すべき値増金の額の具体的な算定方法が定められているときは、その建設工事等の引渡しの段階で既に契約に基づき収受すべき値増金の額が計算可能となり、契約で収入すべき値増金の額の具体的な算定方法が定められていないときは、相手方との交渉の結果その額が確定することになるという実態を踏まえた従来の会計慣行があり、これも一般に公正妥当と認められる会計処理の基準といえる。したがって、値増金について、収益認識基準の導入前の公正な会計慣行を踏まえた旧通達2-1-8の取扱いを実質的に存続することとしたものである。
- 4 具体的には、契約で資材の値上がり等に応じて一定の値増金を収入すべきことが定められている場合には、その収入すべき金額が確定した日以後、それぞれ本通達の(1)又は(2)によることとしている。

すなわち、本通達の(2)は、旧通達2-1-8において引渡しの日属する事業年度の工事収入にしなければならないとされていたのと同様であるが、本通達の(1)は収益認識基準

の導入に伴う対応として、一定の期間にわたり充足される履行義務について、一定の期間にわたって収益を計上する取扱い（基通 2-1-21 の 2、2-1-21 の 5）を新設したことに伴い、一定の期間にわたり充足される履行義務に該当する場合（目的物の引渡しの日には、契約により値増金を収入することが確定した日以後は、進捗度に応じた収益の額の算定に反映すること、すなわち、法人税基本通達 2-1-21 の 5 《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の額の算定の通則》の「提供する役務につき通常得べき対価の額に相当する金額」を当該確定した値増金の額を加えた金額とすることとしている。

5 ただし、その建設工事等の引渡しの日後において相手方との協議によりその収入すべき金額が確定する値増金については、その収入すべき金額が確定した日の属する事業年度の収益の額を増額することを本通達のただし書において明らかにしている。

6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-1 の 15）を定めている。

【新設】(相手方に支払われる対価)

2-1-1 の 16 資産の販売等に係る契約において、いわゆるキャッシュバックのように相手方に対価が支払われることが条件となっている場合（損金不算入費用等に該当しない場合に限る。）には、次に掲げる日のうちいずれか遅い日の属する事業年度においてその対価の額に相当する金額を当該事業年度の収益の額から減額する。

- (1) その支払う対価に関連する資産の販売等に係る法第 22 条の 2 第 1 項《収益の額》に規定する日又は同条第 2 項に規定する近接する日
- (2) その対価を支払う日又はその支払を約する日

【解説】

- 1 本通達は、資産の販売等に係る契約において相手方に対価が支払われることになっている場合の収益の計上額についての取扱いを明らかにしている。
- 2 相手方に支払われる対価に係る会計処理について、収益認識基準の導入前は一般的な定めは設けられておらず、例えば、売上から控除する会計慣行もあれば、販売管理費等として費用として計上する会計慣行もみられた。
収益認識基準においては、相手方に支払われる対価（キャッシュバック等）は、相手方から受領する別個の財又はサービスと交換に支払われるものである場合を除き、取引価格から減額することとなり、a. 関連する財又はサービスの移転に対する収益を認識する時点か、b. 対価を支払うか又は支払を約束する時のいずれか遅い方が発生した時点で（又は発生するにつれて）収益を減額することとされた（収益認識基準 63、64）。
- 3 法人税においては、相手方に対価が支払われることが条件となっている場合について、従来は特段の取扱いが設けられていなかったが、相手方に支払をした日の属する事業年度の費用として損金の額に算入することが一般的であったと考えられる。
前述のように、収益認識基準においては、上記 2 の a. 又は b. のいずれか遅い方が発生した時点で収益を減額することが定められ、税法上もこれが合理的であると認められることから、収益認識基準の定めと同様の取扱いを設けることとした。
- 4 具体的には、資産の販売等に係る契約において、いわゆるキャッシュバックのように相手方に対価が支払われることが条件となっている場合（寄附金、交際費等の損金不算入費用等に該当しない場合に限る。）には、次に掲げる日のうちいずれか遅い日の属する事業年度においてその対価の額に相当する金額を当該事業年度の収益の額から減額することとなる。
 - (1) その支払う対価に関連する資産の販売等に係る法人税法第 22 条の 2 第 1 項《収益の額》に規定する日又は同条第 2 項に規定する近接する日
 - (2) その対価を支払う日又はその支払を約する日
- 5 一方で、収益認識基準を適用しない場合には、販売管理費等として費用として計上するという会計慣行があり、これも一般に公正妥当と認められる会計処理の基準といえる。こうしたことも踏まえ、相手方に支払われる対価についてその支払をした日の属する事業年度の費用として損金の額に算入しているときは、当分の間これを認めることとされている（平 30.5.30 課法 2-8 他 2 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」経過的取扱い(3)）。
- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-1 の 16）を定めている。

【改正】（棚卸資産の引渡しの日判定）

- 2-1-2 棚卸資産の販売に係る収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、その引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日、船積みをした日、相手方に着荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、次に掲げる日のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとすることができる。
- (1) 代金の相当部分（おおむね 50%以上）を収受するに至った日
 - (2) 所有権移転登記の申請（その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む。）をした日

【解説】

- 1 本通達は、棚卸資産の販売による収益は引渡しの日において計上すべきこととされているところ、その引渡しの日がいつであるかについて旧通達 2-1-2 《棚卸資産の引渡しの日判定》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様とする具体的な基準を明らかにしている。
- 2 企業会計原則においては、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則第二の三 B）とされ、この「実現」に関する会計上の証拠は、原則として企業の生産する財貨又は役務が外部に販売されたという事実に求められるので、いわゆる販売基準によって収益計上すべきものとされている。そして、販売基準による収益の発生時点は、財貨又は役務の移転に対する現金又は現金等価物の取得の時点であるとされているが、実務上は、出荷基準、引渡基準又は検収基準等が採用されている。

収益認識基準においては、企業は約束した財又はサービス（資産）を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識することとされ、また、資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてであるとされている（収益認識基準 35）。そして、資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）をいうこととされている（収益認識基準 37）。また、支配の移転を検討する際には、例えば、企業が顧客に提供した資産に関する対価を収受する現在の権利を有していること、顧客が資産に対する法的所有権を有していること、企業が資産の物理的占有を移転したこと、顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受していること、顧客が資産を検収したことといった指標を考慮することとされている（収益認識基準 40）。したがって、顧客が資産を検収したことの指標に従えば、検収日を履行義務の充足の時とする向きもあるが、国内の販売において、出荷時から顧客による検収までの期間が通常の間である場合には、出荷時や着荷時に収益を認識することができることとされている（収益認識基準適用指針 98）。
- 3 平成 30 年度税制改正前の法人税法においては、商品の販売等に係る収益の帰属の時期に

については明確な規定は設けられていなかったが、企業会計原則においていわゆる販売基準によって収益計上すべきものとされていること及び判例においても販売基準により収益計上することが支持されており、これと同旨のものとして、その引渡しの日属する事業年度の益金の額に算入することとしていた（旧通達 2-1-1）。具体的に棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、広く企業会計上も採用されている出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日等を例示し、当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとしていた（旧通達 2-1-2）。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済認識の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された。すなわち、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供による収益の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日属する事業年度の益金の額に算入することが原則とされた上（法 22 の 2 ①）、従来の取扱いを踏まえ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってその資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る契約の効力が生ずる日その他の引渡し又は提供の日に近接する日属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、その経理した事業年度の益金の額に算入することが明確化された（法 22 の 2 ②）。

- 4 このため、棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しの日属する事業年度の益金の額に算入することとする旧通達 2-1-1 《棚卸資産の販売による収益の帰属の時期》の取扱いを削除することとした。また、従来の取引慣行からしても課税に最も適する時期と認められる「目的物の引渡しの日」については、旧通達 2-1-2 の前段の取扱いを維持することとした。加えて、従来から会計慣行として認められる船積日基準や、収益認識基準適用指針において明示された着荷基準についても引渡しの日属する事業年度の例示としてふさわしいと考えられるため、平成 30 年度税制改正を契機として追加することとした。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2-1-2）を行っている。

【改正】（委託販売に係る収益の帰属の時期）

2-1-3 棚卸資産の委託販売に係る収益の額は、その委託品について受託者が販売をした日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、当該委託品についての売上計算書が売上の都度作成され送付されている場合において、法人が継続して当該売上計算書の到達した日において収益計上を行っているときは、当該到達した日は、その引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用する。

☞ 受託者が週、旬、月を単位として一括して売上計算書を作成している場合においても、それが継続して行われているときは、「売上の都度作成され送付されている場合」に該当する。

【解説】

1 本通達は、棚卸資産の委託販売に係る収益の計上時期について、原則として受託者が販売した日の属する事業年度とし、例外的に売上計算書到達日の属する事業年度も認める旧通達 2-1-3《委託販売による収益の帰属の時期》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。

2 委託販売については、企業会計原則注解（注 6）において、「委託販売については、受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とする…ただし、仕切精算書が販売の都度送付されている場合には、当該仕切精算書が到達した日をもって売上収益の実現の日とみなすことができる」こととされている。

収益認識基準においては、委託販売契約について、販売業者等の他の当事者への商品又は製品の引渡し時に収益を認識せず、販売業者等による最終顧客への販売時に収益を認識することとされた（収益認識基準適用指針 75）。すなわち、仕切精算書が到達した日をもって収益を認識することは認められないこととされた。

3 法人税においては、旧通達 2-1-3 において、棚卸資産の委託販売による収益の額は、会計と同様に、その受託者がその委託品を販売した日の属する事業年度の益金の額に算入することを原則としていた。これは受託者の販売の効果が直接委託者に生ずることから当然のことである。そして、旧通達 2-1-3 ただし書において、売上計算書が売上の都度作成され、送付されている場合において、法人が継続してその収益を売上計算書の到達した日の属する事業年度の益金の額に算入している場合にはこれを認めることとして、前述の企業会計原則注解（注 6）との調整を図っていた。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点収益認識の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された（法 22 の 2 ①）。すなわち、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供による収益の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入することが原則とされた上（法 22 の 2 ①）、従来の取扱いを踏まえ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってその資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る契約の効力が生ずる日その他の引渡し又は提供の日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、その経理した事業年度の益金の額に算入することが明確化された（法 22 の 2 ②）。なお、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、いわゆる継続性の原則を含むものとなる。したがって、同じ種類の取引について、一旦採用

した収益の計上基準をみだりに変更することは認められないことになる。

- 4 本通達の本文において、棚卸資産の委託販売に係る収益の額は、その委託品について受託者が販売をした日の属する事業年度の益金の額に算入することとしており、収益認識基準を適用した場合には、本通達の本文の取扱いの適用を受けることになる。一方で、収益認識基準を適用しない場合において、企業会計原則における売上計算書の到達日の属する事業年度において収益計上するという会計処理は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準といえる。他方で、売上計算書の到達日は目的物の引渡しの日には該当しないと考えられるが、引渡しの日に近接する日とみることができるため、法人が継続して売上計算書の到達した日において収益計上を行っているときは、当該到達した日は引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法人税法第22条の2第2項《収益の額》の規定を適用することとした。

なお、本通達のただし書の場合、受託者が文字どおり売上の都度売上計算書を作成していなくても、受託者が週、旬、月を単位として一括して売上計算書を作成している場合で、それが継続して行われているときは、「売上の都度作成され送付されている場合」に該当するものとして取り扱うことを本通達の(注)で明らかにしている。

- 5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通2-1-3）を行っている。

【改正】(検針日による収益の帰属の時期)

2-1-4 ガス、水道、電気等の販売をする場合において、週、旬、月を単位とする規則的な検針に基づき料金の算定が行われ、法人が継続してその検針が行われた日において収益計上を行っているときは、当該検針が行われた日は、その引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用する。

【解説】

1 本通達は、ガス、水道、電気等の販売の場合の収益の計上時期について、検針日の属する事業年度も認める旧通達 2-1-2 《棚卸資産の引渡しの日の判定》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。

2 収益認識基準の導入前は、会計上、毎月、日々に実施する計量により確認した顧客の使用量に基づき収益の計上が行われ、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益が翌月に計上される実務が見られた。

収益認識基準においては、企業は約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識することとされ（収益認識基準 35）、収益認識基準に従えば、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益を見積もることが要求されることとされている。

この点、収益認識基準適用指針の結論の背景において、「審議においては、当該見積りの困難性について代替的な取扱いを検討し、決算日までの顧客による使用量を確認できない場合や、計量により確認した使用量に応じて複数の単価が適用される場合等、当該見積りが困難となり得る状況に対して検討を行ったが、当該見積りの困難性に係る評価が十分定まらず、代替的な取扱いの必要性について合意が形成されなかった。

今後、財務諸表作成者により、財務諸表監査への対応を含んだ見積りの困難性に対する評価が十分に行われ、会計基準の定めに従った処理を行うことが実務上著しく困難である旨、当委員会に提起された場合には、公開の審議により、別途の対応を図ることの可否を当委員会において判断することが考えられる。」（収益認識基準適用指針 188）とされている。

3 法人税においては、旧通達 2-1-2 において、棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについて、検針日基準が例示され、法人はその棚卸資産の種類、性質、販売契約の内容などに応じて合理的な基準を選択し、これを継続適用すべきことを明らかにしていた。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を収益認識の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された（法 22 の 2 ①）。

4 収益認識基準を適用しない場合において、実務上広く用いられていた検針日基準により収益計上するという会計処理は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準といえる。他方で、検針日はその事業年度における目的物の全ての引渡しの日には該当しないと考えられるが、引渡しの日に近接する日とみることができると、法人が継続して検針日において収益計上を行っているときは、当該検針日は引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法人税法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用することとした。

5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2-1-4）を行っている。

5 なお、本通達で契約の効力の発生の日（一般には、特約のない限り、契約締結の日）の属する事業年度で収益計上する取扱いが導入されている趣旨は、固定資産のうち、土地、建物、構築物等については、一般的にその引渡しの事実関係が外形上明らかでないことが多いからである。

また、本通達の本文どおり引渡基準を適用する場合に、その引渡しの日がいつか明らかでないときは、法人税基本通達 2-1-2 の後段の取扱いにより、例えば、譲渡代金の相当部分（おおむね 50%以上）の支払を受けるに至った日に収益計上するという処理が認められることになる。

6 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2-1-14）を行っている。

【改正】（農地の譲渡に係る収益の帰属の時期の特例）

2-1-15 農地の譲渡があった場合において、当該農地の譲渡に関する契約が農地法上の許可を受けなければその効力を生じないものであるため、法人がその許可のあった日において収益計上を行っているときは、当該許可のあった日は、その引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用する。

☞ 法人が農地の取得に関する契約を締結した場合において、農地法上の許可を受ける前に当該契約に基づく契約上の権利を他に譲渡したときにおけるその譲渡に係る収益の額を益金の額に算入する時期については、2-1-14 による。この場合において、当該権利の譲渡に関する契約において農地法上の許可を受けることを当該契約の効力発生の条件とする旨の定めがあったとしても、当該定めは、当該許可を受けることができないことを契約解除の条件とする旨の定めであるものとして 2-1-14 のただし書を適用する。

【解説】

- 1 本通達は、農地の譲渡に係る収益の額について、農地の譲渡に関する契約が農地法上の許可を受けなければ効力が生じないものである場合に、その許可のあった日に収益計上することも認める旧通達 2-1-15《農地の譲渡による収益の帰属の時期の特例》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 会計上、農地の譲渡の時期について一般的な定めは設けられておらず、伝統的な実現主義の考え方に従って収益計上することが一般的であったものと考えられる。また、収益認識基準は、顧客との契約から生じる収益に適用されるとされており、一般に固定資産の譲渡については適用対象に含めていない。
- 3 法人税においては、旧通達 2-1-15 で、農地の譲渡についての収益の帰属時期の特例を設けていた。農地については、農地法上、その譲渡に関する契約は、譲渡に関する許可又は農地転用に関する許可がなければ、その効力が生じないものとされている（農地法 3、5）。このため農地の譲渡に関する契約は、農地法上の許可を受けることを停止条件とする契約であると解されているから、その停止条件が成就した時（農地法上の許可があった時）に契約の効力発生があったということになる。むろん農地の譲渡といえども引渡基準により収益計上することを妨げるものではないが、仮に法人が契約基準により、農地法上の許可のあった日の属する事業年度に譲渡があったものとして収益計上をした場合には、農地法との関係上、税務上もこれを認めざるを得ない。このような趣旨から、法人がその譲渡による収益の額を農地法上の許可のあった日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認めることとしていた。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された（法 22 の 2 ①）。

なお、収益認識基準においては、一般的に固定資産の譲渡は適用対象に含められていないが、法人税においては、棚卸資産の販売と固定資産の譲渡とで取扱いに差異を設ける理由もないので、固定資産の譲渡についても併せてその取扱いが明確化されている（法 22 の 2 ①）。

- 4 本通達は、農地を含む固定資産の譲渡についての収益の計上時期が法令上明確化された

ことに伴い、法令に沿って旧通達 2-1-15 の取扱いの整理を行ったものであり、実質的な内容に変更はない。

すなわち、前述の旧通達 2-1-15 が設けられていた趣旨からしても、農地法の許可のあった日の属する事業年度において益金の額に算入する処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ったものと考えられるため、法人が継続してその許可のあった日において収益計上を行っているときは、当該許可のあった日は引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法人税法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用することとした。

5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2-1-15）を行っている。

【改正】（工業所有権等の譲渡に係る収益の帰属の時期の特例）

2-1-16 工業所有権等（特許権、実用新案権、意匠権及び商標権並びにこれらの権利に係る出願権及び実施権をいう。以下この節において同じ。）の譲渡につき法人が次に掲げる日において収益計上を行っている場合には、次に掲げる日は、その引渡しの日¹に近接する日に該当するものとして、法第22条の2第2項《収益の額》の規定を適用する。

(1) その譲渡に関する契約の効力発生の日

(2) その譲渡の効力が登録により生ずることとなっている場合におけるその登録の日

【解説】

- 1 本通達は、工業所有権等の譲渡に係る収益の計上時期について、その譲渡に関する契約の効力発生の日²の属する事業年度又はその譲渡の効力が登録により生ずることとなっている場合に、その登録の日の属する事業年度の益金の額に算入することを認める旧通達2-1-16《工業所有権等の譲渡等による収益の帰属の時期》の取扱いについて平成30年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 会計上、固定資産に該当する工業所有権等の譲渡に係る収益の計上時期について一般的な定めは設けられておらず、伝統的な実現主義の考え方³に従って収益計上することが一般的であったものと考えられる。また、収益認識基準は、顧客との契約から生じる収益に適用されるとされており、一般に固定資産の譲渡については適用対象に含めていない。
- 3 法人税においては、旧通達2-1-16で、工業所有権等の譲渡又は実施権の設定により受ける対価（使用料を除く。）の額は、原則としてその譲渡又は設定に関する契約の効力発生の日⁴の属する事業年度の益金の額に算入するが、例外的にその譲渡又は設定の効力が登録により生ずることとなっている場合において、法人がその登録の日の属する事業年度の益金の額に算入しているときは、これを認めていた。ここで「工業所有権」というのは、特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の4つの権利をいうが、これらの権利に係る出願権及び実施権についても、これらに含めて同じように取り扱うという前提で旧通達2-1-16を定めていた。すなわち、工業所有権等の譲渡に係る収益の計上時期について、契約の効力発生の日を原則としつつ、工業所有権等の移転については登録がその効力発生⁵の要件とされているので（特許法98①、実用新案法26等）、一般的な実務を尊重して登録の日によることも認めていたものである。

なお、収益認識基準においてライセンスの供与についての定めが新たに設けられたことに伴い、旧通達2-1-16において定めていた実施権の設定に係る収益の帰属の時期の取扱いは、法人税基本通達2-1-30の2《工業所有権等の実施権の設定に係る収益の帰属の時期》に移管して、新たに通達を設けることとした。

平成30年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点⁶を収益認識の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された（法22の2①）。

なお、収益認識基準においては、一般的に固定資産の譲渡は適用対象に含められていないが、法人税においては、棚卸資産の販売と固定資産の譲渡とで取扱いに差異を設ける理由もないので、固定資産の譲渡についても併せてその取扱いが明確化されている。

- 4 本通達は、資産の譲渡についての収益の計上時期が法令上明確化されたことに伴い、法令に沿って旧通達2-1-16の取扱いの整理を行ったものであり、実質的な内容に変更は

ない。

すなわち、資産の譲渡等に係る収益の額は目的物の引渡しの日属する事業年度の益金の額に算入することが原則であるところ、契約の効力が生ずる日については、引渡しの日属する日に近接する日の例示となっているため法令上明確ではあるが、法人が継続して契約の効力が生ずる日において収益計上を行っているときは、当該効力発生の日属する日に近接する日に該当するものとして、法人税法第22条の2第2項《収益の額》の規定を適用することとした。

また、前述の旧通達2-1-16を設けていた趣旨からしても、工業所有権等の登録の日属する事業年度において収益計上する処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ったものと考えられるため、法人が継続してその登録の日において収益計上を行っているときは、当該登録の日属する日に近接する日に該当するものとして、法人税法第22条の2第2項《収益の額》の規定を適用することとした。

5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通2-1-16）を行っている。

【新設】（履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の帰属の時期）

2-1-21 の 2 役務の提供（法第 64 条第 1 項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用があるもの及び同条第 2 項《長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用を受けるものを除き、平成 30 年 3 月 30 日付企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」の適用対象となる取引に限る。以下 2-1-21 の 3 までにおいて同じ。）のうちその履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの（以下 2-1-30 までにおいて「履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの」という。）については、その履行に着手した日から引渡し等の日（物の引渡しを要する取引にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日をいい、物の引渡しを要しない取引にあってはその約した役務の全部を完了した日をいう。以下 2-1-21 の 7 までにおいて同じ。）までの期間において履行義務が充足されていくそれぞれの日が法第 22 条の 2 第 1 項《収益の額》に規定する役務の提供の日に該当し、その収益の額は、その履行義務が充足されていくそれぞれの日の属する事業年度の益金の額に算入されることに留意する。

【解説】

- 1 本通達は、役務の提供のうち履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当するものの収益の帰属の時期についての一般的な基準を明らかにしている。
- 2 企業会計原則においては、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則第二の三 B 参照）とされ、この「実現」に関する会計上の証拠は、原則として企業の生産する財貨又は役務が外部に販売されたという事実求められるので、いわゆる販売基準によって収益計上すべきものとしている。そして、販売基準による収益の発生時点は、財貨又は役務の移転に対する現金又は現金等価物の取得の時点であるとされているため、伝統的な実現主義の考え方では、例えば民法における請負については報酬を請求することができる時期である物の引渡し（物の引渡しを要しない場合には、役務の提供の終了）の時（民法 633）をもって収益を認識し、民法における委任、準委任等については報酬を請求することができる時期である委任事務を履行した時（期間によって報酬を定めた場合には期間の経過の時）（民法 648、656）をもって収益を認識することが一般的であったものと考えられる。企業会計原則注解（注 5）においても、一定の契約に従って継続して役務の提供を行う場合には、時間の経過に伴い収益を認識することが定められている。また、工事契約に関しては企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」に従って、工事の進捗部分について成果の確実性が認められる場合には、工事進行基準が適用されることとされていた。
収益認識基準では、財又はサービスに対する支配が顧客に一定の期間にわたり移転することとなる要件に該当する場合には、財又はサービスを顧客に移転する履行義務を充足するにつれて、一定の期間にわたって収益を認識することとされている（収益認識基準 35、38）。
- 3 平成 30 年度税制改正前の法人税法においては、収益の帰属の時期についての明確な規定は設けられていなかった。役務の提供に関していえば、長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度（所得税法等の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 7 号）による改正前の法 63）や工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度（法 64）などの別段の定めが

あるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うものとされていた。なお、前述のとおり伝統的な実現主義の考え方では、報酬を請求することができることとなった時期が収益の帰属時期となることが一般的であったものと考えられる。このことは、旧通達 2-1-5《請負による収益の帰属の時期》において、請負による収益の額は、別に定めるものを除き、物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入するという取扱いにおいて示されていた。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済認識の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された。すなわち、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供による収益の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入することが原則とされた上（法 22 の 2 ①）、従来の取扱いを踏まえ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってその資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る契約の効力が生ずる日その他の引渡し又は提供の日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、その経理した事業年度の益金の額に算入することが明確化された（法 22 の 2 ②）。

ここで、法人税法第 22 条の 2 第 1 項《収益の額》における「役務の提供の日」は、必ずしも役務の全部の完了の日とは限らず、連続した役務が漸次提供されていくそれぞれの日も含まれることになる。よって「役務の提供の日」が具体的にどの日であるか、また、「近接する日」としてどのような日が認められるかについては、取引に応じて合理的と考えられる日となる。例えば、収益認識基準における履行義務が一定の期間にわたり充足されるものであれば各事業年度の進捗度に応じ漸次提供されていく役務提供に係る部分について益金の額に算入することとなる一方、請負（法人税法第 64 条《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の適用を受けるものを除く。）については、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当する場合であっても、引渡し等の日（物の引渡しを要する取引にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日をいい、物の引渡しを要しない取引にあってはその約した役務の全部を完了した日をいう。以下同じ。）の属する事業年度の益金の額に算入するといった従来の会計処理に従った取扱いを原則的な取扱いとしている（基通 2-1-21 の 7）。

- 4 本通達は、収益認識基準における履行義務が一定の期間にわたり充足されるものについての収益の計上の考え方を取り入れるものである。具体的には、役務の提供のうちその履行義務が一定の期間にわたり充足されるものについては、その履行に着手した日から引渡し等の日までの期間において履行義務が充足されていくそれぞれの日が法人税法第 22 条の 2 第 1 項に規定する役務の提供の日に該当し、その収益の額は、その履行義務が充足されていくそれぞれの日の属する事業年度の益金の額に算入されることを留意的に明らかにしている。

なお、長期大規模工事に該当し工事進行基準による所得計算が強制されるもの（法 64①）及び請負工事について工事進行基準による所得計算を任意適用するもの（法 64②）につい

ては、別途計算規定が適用されるので本通達の取扱いの適用はない。また、本通達は収益認識基準に沿った取扱いであることから、収益認識基準の適用対象とならない取引、すなわち、金融商品に係る取引、リース取引、保険契約等については適用しない（収益認識基準3）。

- 5 履行義務が一定の期間にわたるものについて、その判定要件については法人税基本通達2-1-21の4《履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの》に、その収益の額の算定の通則については法人税基本通達2-1-21の5《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の額の算定の通則》において別途取扱いを設けている。
- 6 収益認識基準においては、例えば、物品供給契約のように一定の部品を一定期間において一定量順次引き渡していく契約は単一の履行義務となると考えられる。この場合において、その契約を請負（すなわち役務提供）とみて本通達を適用していくのか、それとも個々の部品の引渡しを棚卸資産の販売とみて法人税基本通達2-1-2《棚卸資産の引渡しの日の判定》を適用していくのか判断が難しいところもあるが、一定の期間にわたり充足される履行義務に該当する場合には、その履行義務の進捗度に応じた収益を計上することとなり、その進捗度の見積り方法として、例えば、引渡単位数を指標とするアウトプット法（収益認識基準適用指針17）を適用するケースでは、結果的には、収益の計上時期や計上額は、個々の棚卸資産の引渡しごとに収益を計上する場合と同様となるものと考えられる。
- 7 連結納税制度においても、同様の通達（連基通2-1-21の2）を定めている。

【新設】（履行義務が一時点で充足されるものに係る収益の帰属の時期）

2-1-21 の 3 役務の提供のうち履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの以外のもの
（以下 2-1-30 までにおいて「履行義務が一時点で充足されるもの」という。）については、その引渡し等の日が法第 22 条の 2 第 1 項《収益の額》に規定する役務の提供の日に該当し、その収益の額は、引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入されることに留意する。

【解説】

1 本通達は、役務の提供のうち履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの以外のものについての収益の帰属の時期についての一般的な基準を明らかにしている。

2 収益の帰属の時期についての伝統的な実現主義の考え方では、例えば民法における請負については報酬を請求することができる時期である物の引渡し（物の引渡しを要しない場合には、役務の提供の終了）の時（民法 633）をもって収益を認識し、民法における委任、準委任等については報酬を請求することができる時期である委任事務を履行した時（期間によって報酬を定めた場合には期間の経過の時）（民法 648、656）をもって収益を認識することが一般的であったものと考えられる。

収益認識基準では、一定の期間にわたり収益を認識する要件に該当しない場合には、一時点で充足される履行義務として、資産に対する支配を顧客に移転することにより当該履行義務が充足される時に、収益を認識することとされている（収益認識基準 39）。なお、資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）をいうこととされている（収益認識基準 37）。また、支配の移転を検討する際には、例えば、企業が顧客に提供した資産に関する対価を收受する現在の権利を有していること、顧客が資産に対する法的所有権を有していること、企業が資産の物理的占有を移転したこと、顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受していること、顧客が資産を検収したことといった指標を考慮することとされている（収益認識基準 40）。

3 平成 30 年度税制改正前の法人税法においては、収益の帰属の時期について明確な規定は設けられておらず、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うものとされていた。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済認識の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された。すなわち、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供による収益の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入することが原則とされた（法 22 の 2 ①）上、従来の取扱いを踏まえ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってその資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る契約の効力が生ずる日その他の引渡し又は提供の日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、その経理した事業年度の益金の額に算入することが法令上明確化された（法 22 の 2 ②）。

4 本通達は、収益認識基準における履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの以外のもの

ものに係る収益の計上についての考え方を取り入れるものである。具体的には、役務の提供のうち、履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの以外のもの（以下「履行義務が一時点で充足されるもの」という。）については、その引渡し等の日が法人税法第 22 条の 2 第 1 項《収益の額》に規定する役務の提供の日に該当し、その収益の額は、引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入することを留意的に明らかにしている。すなわち、履行義務が一時点で充足されるものとなる役務提供については、請負等における従来の会計慣行も踏まえ、その引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入することを明らかにした。なお、収益認識基準においては、前述のとおり、履行義務の充足の時点を決するにあたって、顧客が資産に対する法的所有権を有していることや企業が資産の物理的占有を移転したことを考慮することとされていることからすれば、履行義務が充足される時は、伝統的な実現主義の考え方における「実現」や権利の「確定」の時期と大幅には変わらないものと考えられる。

- 5 なお、履行義務が一定の期間にわたるものか一時点のものかの判定は取引開始日に行うこととされており（収益認識基準 36）、税務上も同様となる。
- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2 - 1 - 21 の 3）を定めている。

【新設】(履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの)

2-1-21 の 4 次のいずれかを満たすものは履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当する。

(1) 取引における義務を履行するにつれて、相手方が便益を享受すること。

☞ 例えば、清掃サービスなどの日常的又は反復的なサービスはこれに該当する。

(2) 取引における義務を履行することにより、資産が生じ、又は資産の価値が増加し、その資産が生じ、又は資産の価値が増加するにつれて、相手方がその資産を支配すること。

☞ 上記の資産を支配することとは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんど全てを享受する能力（他の者が当該資産の使用を指図して当該資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）を有することをいう。

(3) 次の要件のいずれも満たすこと。

イ 取引における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じること。

ロ 取引における義務の履行を完了した部分について、対価の額を収受する強制力のある権利を有していること。

【解説】

1 収益認識基準では、企業は約束した財又はサービス（資産）を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識することとされ、また、資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてであることとされている（収益認識基準 35）。そして、資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）をいうこととされている（収益認識基準 37）。また、契約における取引開始日において識別された履行義務のそれぞれが、一定の期間にわたり充足されるものか又は一時点で充足されるものかを判定することとされ（収益認識基準 36）、次の(1)から(3)までの要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配が顧客に一定期間にわたり移転することにより、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識することとされている（収益認識基準 38）。

(1) 企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること。

(2) 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、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること。

(3) 次の要件のいずれも満たすこと。

イ 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、別の用途に転用することができない資産が生じること。

ロ 企業が顧客との契約における義務の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していること。

2 本通達は、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものの判定要件について、税務においても収益認識基準と同様であることを明らかにしているものである。

3 上記 1 (1)については、多くのサービス契約では、サービスから生じる資産（便益）を顧客が受け取るのと同時に消費しており、企業の履行により生じた資産（便益）は瞬時にし

か存在しないこととされている（収益認識基準 134）。実務上は、この判断が容易ではない場面もあるため、その場合には、仮に他の企業が顧客に対する残存履行義務を充足する場合に、企業が現在までに完了した作業を大幅にやり直す必要がない時には、この要件に該当することとされている（収益認識基準適用指針 9）。なお、この要件に該当する一般的な例としては、清掃サービス（収益認識基準適用指針 115）や輸送サービスなどが該当し得るものと考えられる。

- 4 上記 1 (2)については、支配の有無を判定する際には、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんど全てを享受する能力を顧客が有するか否かを考慮する。また、企業が顧客との契約における義務を履行することによって生じる資産又は価値が増加する資産は、有形又は無形のいずれの場合もあることとされている（収益認識基準 136）。この要件に該当する一般的な例としては、顧客の土地の上に建設を行う工事契約や、顧客が所有する会計システムを拡張する役務提供契約などが考えられる。なお、多くの場合は、これまでも法人税において工事進行基準の適用（法 64）の対象となり得たものと考えられる。

また、上記 1 (2)で資産を支配することを要件としており、この意義について、本通達の (2) (注) で収益認識基準第 37 項と同様であることを明らかにしている。

- 5 上記 1 (3)については、上記 1 (3)イの別の用途に転用できない場合とは、企業が履行するにつれて生ずる資産又は価値が増加する資産を別の用途（例えば他の顧客への売却）に容易に使用することが契約上制限されている場合や、企業が完成した資産を別の用途に容易に使用することが実務上制約されている場合（例えば重要な経済的損失が生ずる場合）が該当するとされている（収益認識基準適用指針 10）。

また、上記 1 (3)ロについては、契約期間にわたり、企業が履行しなかったこと以外の理由で契約が解約される際に、少なくとも履行を完了した部分について補償（合理的な利益相当額を含む、現在までに移転した財又はサービスの販売価格相当額）を受ける権利を有している場合が該当するとされている（収益認識基準適用指針 11、12）。なお、この要件に該当する一般的な例としては、コンサルティング・サービス等の顧客に対する固有のサービス契約や、個別受注製造契約（これについては、これまでも法人税において工事進行基準の適用（法 64）の対象となり得たものと考えられる。）などが考えられる。

- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2 - 1 - 21 の 4）を定めている。

【新設】（履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の額の算定の通則）

2-1-21 の 5 履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係るその履行に着手した日の属する事業年度から引渡し等の日の属する事業年度の前事業年度までの各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する収益の額は、別に定めるものを除き、提供する役務につき通常得べき対価の額に相当する金額に当該各事業年度終了の時点における履行義務の充足に係る進捗度を乗じて計算した金額から、当該各事業年度前の各事業年度の収益の額とされた金額を控除した金額とする。

① 本文の取扱いは、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる場合に限り適用する。

2 履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができない場合においても、当該履行義務を充足する際に発生する原価の額を回収することが見込まれる場合には、当該履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができることとなる時まで、履行義務を充足する際に発生する原価のうち回収することが見込まれる原価の額をもって当該事業年度の収益の額とする。

3 ①にかかわらず、履行に着手した後の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができない場合には、その収益の額を益金の額に算入しないことができる。

【解説】

1 本通達は、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る各事業年度の収益の額の算定の通則について明らかにしている。

2 収益認識基準では、一定の期間にわたり充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を見積り当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識することとされ（収益認識基準 41）、単一の方法で履行義務の充足に係る進捗度を見積り、類似の履行義務及び状況に首尾一貫した方法を適用することとされている（収益認識基準 42）。

なお、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識することとされ（収益認識基準 44）、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる時まで、原価回収基準により処理することとされている（収益認識基準 45）。また、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積もることができる時から収益を認識することができる代替的な取扱いが定められている（収益認識基準適用指針 99）。

3 本通達において、履行義務が一定の期間にわたるものの収益の額の算定について、税務についても収益認識基準と同様であることを明らかにしている。具体的には、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係るその履行に着手した日の属する事業年度から引渡し等の日の事業年度の前事業年度までの各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する収益の額は、提供する役務につき通常得べき対価の額に相当する金額に当該事業年度終了の時点における履行義務の充足に係る進捗度を乗じて計算した金額から、当該事業年度前の各事業年度の収益の額とされた金額を控除した金額とすることを明らかにしている。

なお、この取扱いは、工事進行基準の方法（法令 129③）とおおむね同様となっており、収益認識基準は、廃止された企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」を包含する内容のものであることからすると、この取扱いによって算出される収益の額は、収益認識基準によって算出される収益の額とおおむね一致することになるものと考えられる。

- 4 本通達の（注）1において、本通達の本文の取扱いは履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる場合に限り適用することとしており、これは収益認識基準における定め（収益認識基準 44）と同様である。

また、本通達の（注）2において、履行義務の充足に係る進捗度が合理的に見積もることができない場合には原価回収基準によることとしており、これは収益認識基準における定め（収益認識基準 45）と同様である。なお、法人税法施行令第 129 条第 4 項《工事の請負》の工事進行基準による所得の算定における原価回収基準の適用について、請負の対価の額が当該事業年度終了の時に確定していないケースが想定されており、このようなケースについて収益認識基準と同様の取扱いとなるものと考えられる。

さらに、本通達の（注）3において、本通達の（注）2にかかわらず、履行に着手した後の初期段階において、進捗度を合理的に見積もることができない場合には、その収益の額を益金の額に算入しないことができることとしており、これは収益認識基準における定め（収益認識基準適用指針 99）と同様である。なお、工事進行基準による所得の算定における初期段階において収益を計上しなくてもよいとするメルクマールとして、着手から 6 ヶ月又は進行割合が 20%未滿というケースが想定されており（法令 129⑥）、このようなケースについても収益認識基準と同様の取扱いとなるものと考えられる。

- 5 履行義務が一定の期間にわたるものに係る収益を算定する際の履行義務の充足に係る進捗度の意義については、法人税基本通達 2-1-21 の 6 《履行義務の充足に係る進捗度》において別途取扱いを設けている。
- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-21 の 5）を定めている。

【新設】（履行義務の充足に係る進捗度）

2-1-21 の 6 2-1-21 の 5 の「履行義務の充足に係る進捗度」とは、役務の提供に係る

原価の額の合計額のうちその役務の提供のために既に要した原材料費、労務費その他の経費の額の合計額の占める割合その他の履行義務の進捗の度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合をいう。

④1 2-1-21 の 4(1)④の日常的又は反復的なサービスの場合には、例えば、契約期間の全体のうち、当該事業年度終了の日までに既に経過した期間の占める割合は、履行義務の進捗の度合を示すものとして合理的と認められるものに該当する。

2 本文の既に要した原材料費、労務費その他の経費の額のうち、履行義務の充足に係る進捗度に寄与しないもの又は比例しないものがある場合には、その金額を進捗度の見積りには反映させないことができる。

【解説】

- 1 本通達は、履行義務が一定の期間にわたるものに係る各事業年度の収益の額を算定する際の履行義務の充足に係る進捗度の意義について明らかにしている。
- 2 収益認識基準においては、一定の期間にわたり充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識することとされており、履行義務の充足に係る進捗度の適切な見積りの方法には、アウトプット法とインプット法とがあり、その方法を決定するにあたっては、財又はサービスの性質を考慮することとされている（収益認識基準適用指針 15）。また、履行義務の充足に係る進捗度の見積りにあたっては、履行義務を充足する際に顧客に支配を移転する財又はサービスの影響を反映するが、顧客に支配を移転しない財又はサービスの影響は反映しないこととされている（収益認識基準適用指針 16）。
- 3 本通達において、履行義務が一定の期間にわたるものに係る収益の額を算定する際の履行義務の充足に係る進捗度について、税務においても収益認識基準と同様であることを明らかにしている。具体的には、履行義務の充足に係る進捗度は、役務の提供に係る原価の額の合計額のうち、その役務の提供のために既に要した原材料費、労務費その他の経費の額の合計額の占める割合その他の履行義務の進捗の度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合をいうこととしている。本通達ではこの合理的と認められる方法としてインプット法である原価比例法を例示しているが、履行義務の進捗の度合を示すものとして「合理的と認められるもの」であれば、アウトプット法によるものも含まれるものと考えられる。
- 4 本通達の（注）1において、法人税基本通達 2-1-21 の 4(1)《履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの》では取引における義務を履行するにつれて相手方が便益を享受するものは、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものとしているところ、その具体例として、清掃サービスなどの日常的又は反復的なサービスを示しており、このようなサービスの提供については、時の経過に応じて収益を計上していくことが適切な場合が多いと考えられるため、契約期間の全体のうち、当該事業年度終了の日までに既に経過した期間の占める割合は、履行義務の進捗の度合を示すものとして合理的と認められるものに該当することを示している。
- 5 本通達の（注）2において、既に要した原材料費、労務費その他の経費の額のうち、

履行義務の充足に係る進捗度に寄与しないもの又は比例しないものがある場合には、その金額を進捗度の見積りには反映させないことができることとしており、これは、収益認識基準の定め（収益認識基準適用指針 16）に沿ったものである。

6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2－1－6）を定めている。

【新設】(請負に係る収益の帰属の時期)

2-1-21 の 7 請負(法第 64 条第 1 項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用があるもの及び同条第 2 項《長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定の適用を受けるものを除く。以下 2-1-21 の 7 において同じ。)については、別に定めるものを除き、2-1-21 の 2 及び 2-1-21 の 3 にかかわらず、その引渡し等の日が法第 22 条の 2 第 1 項《収益の額》に規定する役務の提供の日に該当し、その収益の額は、原則として引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入されることに留意する。ただし、当該請負が 2-1-21 の 4(1)から(3)までのいずれかを満たす場合において、その請負に係る履行義務が充足されていくそれぞれの日の属する事業年度において 2-1-21 の 5 に準じて算定される額を益金の額に算入しているときは、これを認める。

① 例えば、委任事務又は準委任事務の履行により得られる成果に対して報酬を支払うことを約している場合についても同様とする。

2 2-1-1 の 4 の取扱いを適用する場合には、その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事代金の額をその事業年度の益金の額に算入する。

【解説】

1 本通達は、請負に係る収益の帰属の時期について、原則として引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入する旧通達 2-1-5 《請負による収益の帰属の時期》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。

2 収益の帰属の時期についての伝統的な実現主義の考え方では、例えば民法における請負については報酬を請求することができる時期である物の引渡し(物の引渡しを要しない場合には、役務の提供の終了)の時(民法 633)をもって収益を認識し、民法における委任、準委任等については報酬を請求することができる時期である委任事務を履行した時(期間によって報酬を定めた場合には期間の経過の時)(民法 648、656)をもって収益を認識することが一般的であったものと考えられる。

収益認識基準では、企業は約束した財又はサービス(資産)を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識することとされ、また、資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてであることとされている(収益認識基準 35)。

3 平成 30 年度税制改正前の法人税法においては、収益の帰属の時期については明確な規定は設けられておらず、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うものとされていた。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的・法的な観点から原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された(法 22 の 2 ①)。

4 本通達は、請負についての民法における報酬の支払時期は、原則として、物の引渡しを要する取引にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日であり、物の引渡しを要しない取引にあってはその約した役務の全部を完了した日であり、これらの時点をもって実現したものとして収益の計上時期とするのが伝統的な会計慣行であったこと

を踏まえ、旧通達 2-1-5 の取扱いを引き続き原則として据えるものである。請負は、収益認識基準において「履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの」に該当する場合もあり得るが、請負等の報酬の請求が可能となる日は民法上比較的明確であり、法律概念を優先した方が同じ法律である法人税法の安定に資するため、本通達では、収益認識基準の取扱いをむしろ例外としている。

すなわち、請負については、別に定めるものを除き、その引渡し等の日が法人税法第 22 条の 2 第 1 項《収益の額》に規定する役務の提供の日に該当し、その収益の額は、原則として引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入することを留意的に明らかにしている。ただし、当該請負が法人税基本通達 2-1-21 の 4 (1) から (3) まで《履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの》のいずれかの要件を満たす場合（すなわち、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当する場合）において、その請負に係る履行義務が充足されていくそれぞれの日の属する事業年度において法人税基本通達 2-1-21 の 5 《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の額の算定の通則》に準じて（すなわち、進捗度に応じて）算定される額を益金の額に算入しているときは、これを認めることとしている。

なお、本通達は請負の収益計上時期について伝統的な実現主義の考え方と収益認識基準の考え方とのいずれも採り得ることを明らかにするものである。会計上、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の範囲内の複数の選択肢の中から一の収益計上時期を選択しながら、申告調整によって他の収益計上時期に変更することは、法人税法第 22 条の 2 第 3 項に照らしても認められないと考えるべきであろう。このため、例えば、その請負に係る履行義務が充足されていくそれぞれの日の属する事業年度において収益経理を行った場合には、引渡し等の日の属する事業年度の収益の額として申告調整を行うことはできないことに留意が必要である。

長期大規模工事に該当し工事進行基準による所得計算が強制されるもの（法 64①）及び請負工事について工事進行基準による所得計算を任意適用するもの（法 64②）については、別途これらの計算規定が適用されるので本通達の適用はない。

本通達の本文の取扱いを適用する場合、請負に係る収益の額については、その請負契約の目的となった工事等の全部を完成して相手方に引き渡した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるから、期末までにまだ仕掛中の工事について発生した費用は、引渡事業年度までは未成工事支出金勘定等の仮勘定で資産に計上し繰り延べることとなる。

- 5 なお、請負に限らず、例えば委任事務の履行により得られる成果に対して報酬を支払うことを約した場合において、その成果が引渡しを要するときは、報酬は、その成果の引渡しと同時に支払わなければならないことが判例法上認められており、平成 32 年（2020 年）施行の民法改正後は民法第 648 条の 2 《成果等に対する報酬》として規定され、準委任は、委任に関する規定を準用することとされている（民法 656）。こうしたことも踏まえ、本通達の（注）1 においては、委任事務又は準委任事務の履行により得られる成果に対して報酬を支払うことを約している場合についても請負と同様に本通達の本文又はただし書の取扱いの適用を受けることを明らかにしている。
- 6 本通達の（注）2 において、法人税基本通達 2-1-1 の 4 《部分完成の事実がある場合の収益の計上の単位》の部分完成の事実があつてその完成した部分を収益の認識の単位

とする取扱いの適用を受ける場合には、その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事代金の額をその事業年度の益金の額に算入することとしている。

7 なお、請負による収益の額の計上時期については、別途、法人税基本通達 2-1-21 の 9 《不動産の仲介あっせん報酬の帰属の時期》以下に種々の取引形態に係る取扱いを定めている。

8 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-21 の 7）を定めている。

【新設】(不動産の仲介あっせん報酬の帰属の時期)

2-1-21 の 9 土地、建物等の売買、交換又は賃貸借（以下 2-1-21 の 9 において「売買等」という。）の仲介又はあっせんをしたことによる報酬の額は、その履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当する場合（2-1-21 の 7 本文の取扱いを適用する場合を除く。）を除き、原則としてその売買等に係る契約の効力が発生した日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、法人が、売買又は交換の仲介又はあっせんをしたことにより受ける報酬の額について、継続して当該契約に係る取引の完了した日（同日前に実際に収受した金額があるときは、当該金額についてはその収受した日。以下 2-1-21 の 9 において同じ。）において収益計上を行っている場合には、当該完了した日は、その役務の提供の日に近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用する。

【解説】

- 1 本通達は、不動産の仲介あっせん報酬の収益の計上時期について、原則として売買等に係る契約の効力発生日の属する事業年度とし、例外的に当該契約に係る取引の完了した日の属する事業年度も認める旧通達 2-1-11 《不動産の仲介あっせん報酬の帰属の時期》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 会計上、仲介・あっせんに係る報酬の収益の帰属時期についての一般的な定めは設けられておらず、伝統的な実現主義の考え方に従って収益を計上することが一般的であったものと考えられる。また、収益認識基準では、企業は約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識することとされている（収益認識基準 35）。
- 3 法人税においては、従来、この種の仲介・あっせんに係る報酬は、一種の請負の報酬であることから、その仲介・あっせんに係る役務の提供が完了し、報酬請求権が確定した時点で収益計上すべきと考えられていた。したがって、一般的には、その仲介・あっせんに係る売買等の取引当事者間で契約が成立することによりその仲介・あっせんに係る役務提供が完了し、手数料等の請求権も確定するといえるから、旧通達 2-1-11 において、その売買等に係る契約の効力が発生した日の属する事業年度の益金の額に算入することを原則としていた。

しかしながら、現実には、たとえ土地、建物の売買等について取引当事者間で契約が成立したとしても、その時点で直ちに仲介・あっせんに係る報酬を授受するというケースはまれのようなのである。大手の不動産業者の場合には契約成立時点で報酬の額を確定させ、取引当事者から支払承諾書を徴するということもあるようであるが、中小の不動産業者の場合には、登記段階で改めて報酬の値引きを要求されるということも珍しいことではないし、いずれにしても現実の報酬の受払いは、取引当事者間における代金授受が完了し、所有権移転登記が行われる時点、すなわち取引の完了時点で行われるというのが実情である。なお、宅地建物取引業法を所管する旧建設省は、仲介報酬の収受について、契約成立時点では 2 分の 1 以下にとどめ、残額は取引完了時まで収受しないように指導していた（昭和 27.6.27 住発第 298 号建設省住宅局長通達）。このため、このような実情を総合勘案して、法人が継続してその売買契約等に係る取引の完了時点（取引完了日前に現実に収受した報酬がある場合には、その収受した金額についてはその収受した時点）で収益計上すること

としているときは、税務上もこれを認めることとしていた。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的認識の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された（法 22 の 2 ①）。

- 4 本通達は、役務の提供についての収益の計上時期が法令上明確化されたことに伴い、法令に沿って旧通達 2-1-11 の取扱いの整理を行ったものであり、実質的な内容に変更はない。

すなわち、旧通達 2-1-11 において、一般的には、その仲介・あっせんに係る売買等の取引当事者間で契約が成立することによりその仲介・あっせんに係る役務提供が完了し、手数料等の請求権も確定することから、その売買等に係る契約の効力が発生した日の属する事業年度の益金の額に算入する取扱いとされていたところであり、その売買等に係る契約の効力が発生した日は、法人税法第 22 条の 2 第 1 項《収益の額》の役務の提供の完了の日に該当するものと考えられる。

また、契約に係る取引の完了した日の属する事業年度において収益計上する処理が従来から会計慣行として認められていたところであり、このような処理は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ったものと考えられるため、法人が継続してその取引の完了した日において収益計上を行っているときは、当該完了した日は役務の提供の日に近接する日に該当するものとして、法人税法第 22 条の 2 第 2 項の規定を適用することとした。

- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-21 の 9）を定めている。

【新設】(技術役務の提供に係る報酬の帰属の時期)

2-1-21 の 10 設計、作業の指揮監督、技術指導その他の技術役務の提供を行ったことにより受ける報酬の額は、その履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当する場合(2-1-21 の 7 本文の取扱いを適用する場合を除く。)を除き、原則としてその約した役務の全部の提供を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、2-1-1 の 5 の取扱いを適用する場合には、その支払を受けるべき報酬の額が確定する都度その確定した金額をその確定した日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、その支払を受けることが確定した金額のうち役務の全部の提供が完了する日まで又は 1 年を超える相当の期間が経過する日まで支払を受けることができないこととされている部分の金額については、その完了する日とその支払を受ける日とのいずれか早い日までその報酬の額を益金の額に算入することを見合わせるができる。

【解説】

- 1 本通達は、技術役務の提供の報酬に係る収益の計上時期について、旧通達 2-1-12《技術役務の提供に係る報酬の帰属の時期》における取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 会計上、技術役務の提供に係る報酬の収益の帰属時期についての一般的な定めは設けられておらず、伝統的な実現主義の考え方に従って収益計上することが一般的であったものと考えられる。また、収益認識基準では、企業は約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識することとされている(収益認識基準 35)。
- 3 法人税においては、設計、作業の指揮監督等のいわゆるスーパーバイジング、技術指導その他のいわゆる技術コンサルティングなども、その法的性格は請負の一形態であることから、旧通達 2-1-12 において、これについて受ける報酬は、その約した役務の全部の提供が完了した時点で収益計上するのが原則であることを明らかにするとともに、その提供が部分的に完了した都度その部分について報酬の支払を受けるような事実関係にある場合には、全体の役務提供の完了を待たずに、その部分的に支払が確定した報酬につき、その都度収益計上すべきとしていた。ただし、このような場合でも、その支払を受けることが確定した金額の一部について、全体の役務の提供が完了するまで又は 1 年を超える長期間にわたり、担保的にその支払が留保されるケースが見受けられるので、このような場合にはその現実に支払を受けることができない部分については、全体の役務の提供が完了する日(その前に現実に支払を受ける場合には、その支払を受ける日)までその収益計上を見合わせるができることとしていた。
平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された(法 22 の 2 ①)。
- 4 前述のとおり、技術指導その他のいわゆる技術コンサルティングなども、その法的性格は請負の一形態であり、請負についての民法における報酬請求権の確定時期は、原則として、物の引渡しを要する取引にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日と、物の引渡しを要しない取引にあってはその約した役務の全部を完了した日とされていることから、これらの時点を経済の計上時期とするのが伝統的な会計慣行であったこと

を踏まえ、法人税基本通達 2-1-21 の 7 《請負に係る収益の帰属の時期》においては役務の提供の完了の時点を経済的帰属の原則として据えている。加えて部分完成基準の考え方を維持していることから、本通達は、旧通達 2-1-12 における収益の計上時期について変更を行うものではない。

本通達では、法人税基本通達 2-1-1 の 5 《技術役務の提供に係る収益の計上の単位》を新設し、技術役務の提供につき部分的に完了した都度その部分について報酬を受けるような事実関係にある場合に、期間や作業に係る部分に区分した単位ごとにその収益を計上することとしたことを受け、法人税基本通達 2-1-1 の 5 の取扱いを適用する場合には、その支払を受けるべき報酬の額が確定する都度その確定した金額をその確定した日の属する事業年度の益金の額に算入することとする所要の整備を行っている。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-21 の 10）を定めている。

【新設】(運送収入の帰属の時期)

2-1-21 の 11 運送業における運送収入の額は、その履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当する場合(2-1-21 の 7 本文の取扱いを適用する場合を除く。)を除き、原則としてその運送に係る役務の提供を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、法人が、運送契約の種類、性質、内容等に応じ、例えば次に掲げるような方法のうちその運送収入に係る収益の計上基準として合理的であると認められるものにより継続してその収益計上を行っている場合には、当該計上基準により合理的と認められる日は、その運送収入に係る役務の提供の日に近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用する。

- (1) 乗車券、乗船券、搭乗券等を発売した日(自動販売機によるものについては、その集金をした時)にその発売に係る運送収入の額につき収益計上を行う方法
- (2) 船舶、航空機等が積地を出発した日に当該船舶、航空機等に積載した貨物又は乗客に係る運送収入の額につき収益計上を行う方法
- (3) 一の航海(船舶が発港地を出発してから帰港地に到着するまでの航海をいう。以下 2-1-21 の 11 において同じ。)に通常要する期間がおおむね 4 月以内である場合において、当該一の航海に係る運送収入の額につき当該一の航海を完了した日に収益計上を行う方法
- (4) 運送業を営む 2 以上の法人が運賃の交互計算又は共同計算を行っている場合における当該交互計算又は共同計算によりその配分が確定した日に収益計上を行う方法
- (5) 海上運送業を営む法人が船舶による運送に関連して受払いする滞船料について、その額が確定した日に収益計上を行う方法
 - ㊦ 早出料については、その額が確定した日の属する事業年度の損金の額に算入することができる。

【解説】

- 1 本通達は、運送収入の収益の帰属の時期について、原則として役務の提供を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入するが、例外的に乗車券の発売日等の属する事業年度の益金の額に算入することも認める旧通達 2-1-13《運送収入の帰属の時期》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 会計上、発券日基準、航海完了基準等の会計慣行は複数みられたが、運送収入に係る収益の帰属時期についての一般的な定めは設けられておらず、伝統的な実現主義の考え方に従って収益計上することが一般的であったものと考えられる。一方、収益認識基準では、企業は約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識することとされている(収益認識基準 35)。また、代替的な取扱いとして、一航海の船舶が発港地を出発してから帰港地に到着するまでの期間が通常の期間である場合には、複数の顧客の貨物を積載する船舶の一航海を単一の履行義務としたうえで、当該期間にわたり収益を認識することができることとされている(収益認識基準適用指針 97)。
- 3 法人税においては、運送業における運送も一種の請負であることから、旧通達 2-1-13 の本文の取扱いにおいて、運送収入(運賃)は、その運送に係る役務の提供が完了した時点で収益計上することとしていた。

ただ、運送業というものの性格からすると、その多くは、一般に同質のサービスを反復継続的に、かつ大量に提供するものであるから、仮にその収益計上について厳格な完了基準の適用を要求してみても、全体として企業の損益計算に与える影響は大きなものではないと考えられる。むしろ、多少は理論的精緻さを犠牲にしても、実行可能な一定の基準を継続適用することにより、その損益計算の合理性は十分に担保されるのではないかと考えられる。そこで、旧通達 2-1-13 のただし書において、収入に係る収益計上基準として、企業会計上も古くから一般に承認されていると認められる幾つかの基準を例示し、法人が、運送契約の種類、性質、内容などに応じて、合理的と認められる基準を選択して継続適用する場合には、税務上も幅広くこれを認めることを明らかにしていた。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的・原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された（法 22 の 2 ①）。

- 4 本通達は、役務の提供に係る収益の計上時期が法令上明確化されたことに伴い、法令に沿って旧通達 2-1-13 の取扱いの整理を行ったものであり、実質的な内容に変更はない。

すなわち、運送業における運送も一種の請負であることから、本通達の本文の取扱いにおいて、運送収入（運賃）は、原則としてその運送に係る役務の提供が完了した時点で収益計上することとした。

また、前述の旧通達 2-1-13 のただし書を設けていた趣旨からしても、従来の会計慣行を踏まえて収益を計上することも、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ったものと考えられるため、法人が、運送契約の種類、性質、内容等に応じ、運送収入に係る収益の計上基準として合理的であると認められる方法により継続してその収益計上を行っている場合には、その計上基準による合理的な日は、その運送収入に係る役務の提供の日に近接する日に該当するものとして、法人税法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用することとするを明らかにしている。

- 5 具体的には、本通達のただし書(1)から(5)までにおいて以下の方法を例示している。

(1) いわゆる「発売日基準」といわれるものであって、乗車券、乗船券、搭乗券等を発売した日にその発売金額を収益計上する方法である。この方法では実際に運送サービスを提供する前に収益が先行して計上されることになるのであるが、会計実務上の簡便さという面からみてメリットがあるため、鉄道、バス会社等において広く採用されている方法である。

なお、発売日基準といっても、自動販売機によるものについては、その集金時点で発売があったものとして、その集金した金額を収益計上することになる。

(2) いわゆる「積切り出帆基準」といわれるものであって、船舶や航空機による運送について、船舶、航空機等が積地を出発した時点でこれに積載した貨物又は乗客に係る運送収入を収益計上する方法である。

(3) いわゆる「航海完了基準」といわれるものである。すなわち船舶による運送収入について、当該船舶が発港地を出発してから最終帰港地に帰着するまでの航海（一の航海）に係る全体の運送収入を一括してその一の航海の完了した時点で計上する方法であって、たとえ航海途中で荷卸しを完了した貨物があったとしても、航海途中では収益計上せず、航海完了時点までその収益計上を繰り延べることになるのである。ただし、これについ

ては、航海期間があまりにも長期にわたるものに適用することは課税上も弊害があるし、企業会計上も妥当ではないと考えられるので、本通達においては、おおむね4月以内に完了する航海について、航海完了基準による収益計上を認めることとしている。航海完了基準の適用のある一の航海に係る航海期間が「おおむね4月以内」としているのは、実例に照らして、ほとんどの外航航路における一の航海が通常この程度の期間内に完了すると認められるからである。

なお、同じく航海完了基準といっても、個々の貨物の荷卸しを完了する都度当該貨物について運送収入を収益計上するという方法もある。このような意味における航海完了基準の採用も、法人が選択する限り、認められることとなる。

- (4) 運賃の交互計算又は共同計算を行っている場合の収益計上基準である。例えば、鉄道の相互乗入れの場合や、海上運送業における運賃同盟などのように、2以上の運送業者が運賃の交互計算や共同計算を行っているケースは数多く存在する。このような交互計算又は共同計算が行われる場合には、その計算期間が終了して計算が確定しない限り、それぞれの法人が配分を受けるべき金額が明らかにならないという事情がある。そこで、このような場合には、その配分が確定した時点でその配分されるべき金額を収益計上すればよいことを明らかにしている。

なお、当然のことながら、交互計算において、その配分が確定した時点でその配分されるべき金額を収益計上する場合には、他社への支払分についてもその額が確定した時点で損金算入することになる。

- (5) 海上運送業を営む法人が船舶による運送に関連して受払いする滞船料の計上時期について、その額が確定した日に収益計上を行う方法である。「滞船料」とは、貨物の積卸期間が当初契約で予定した積卸期間を超過して、全体として航海日数が長期にわたることになったために運賃の割増しの徴収を行う場合のその割増運賃のことである。

滞船料は、運賃の加算項目とされているのであるが、荷主その他運賃の支払者との間で協議をし、原因となる事実関係を相互に確認した上ではじめてその金額が確定するのが普通である。したがって現に貨物の積卸期間の延長があったからといって、その時点で直ちにその受払いする金額を収益計上することができないという事情がある。そこで、本通達においては、このような実情を考慮して、滞船料については、当事者間の協議が整い、その受払いすべき金額が確定した時点で収益の増額として処理すれば足りることとしている。

なお、本通達のただし書(5)の(注)において、早出料については、その額が確定した日の属する事業年度の損金の額に算入することができるとしている。「早出料」とは、逆に貨物の積卸期間が当初契約で予定した積卸期間より短縮されて、全体として航海日数が短縮されたために運賃の割戻しを行う場合のその割戻運賃のことであり、従来費用として計上していた実務も踏まえ損金の額に算入するとしているが、収益の減額として処理することも考えられ、その処理も認められる。

また、滞船料又は早出料については、変動対価として役務提供の日の属する事業年度における通常得べき対価の額の算定に反映することも考えられる(基通2-1-1の11)。

- 6 連結納税制度においても、同様の通達(連基通2-1-21の11)を定めている。

【改正】（賃貸借契約に基づく使用料等の帰属の時期）

- 2-1-29 資産の賃貸借（金融商品（平成20年3月10日付企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」の適用対象となる資産、負債及びデリバティブ取引をいう。）に係る取引及び法第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該当するものを除く。以下この章において同じ。）は、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当し、その収益の額は2-1-21の2の事業年度の益金の額に算入する。ただし、資産の賃貸借契約に基づいて支払を受ける使用料等の額（前受けに係る額を除く。）について、当該契約又は慣習によりその支払を受けるべき日において収益計上を行っている場合には、その支払を受けるべき日は、その資産の賃貸借に係る役務の提供の日
- に近接する日に該当するものとして、法第22条の2第2項《収益の額》の規定を適用する。
- ① 当該賃貸借契約について係争（使用料等の額の増減に関するものを除く。）があるためその支払を受けるべき使用料等の額が確定せず、当該事業年度においてその支払を受けていないときは、相手方が供託をしたかどうかにかかわらず、その係争が解決して当該使用料等の額が確定し、その支払を受けることとなるまで当該使用料等の額を益金の額に算入することを見合わせるものとする。
- 2 使用料等の額の増減に関して係争がある場合には①の取扱いによらないのであるが、この場合には、契約の内容、相手方が供託をした金額等を勘案してその使用料等の額を合理的に見積もるものとする。
- 3 収入する金額が期間のみに応じて定まっている資産の賃貸借に係る収益の額の算定に要する2-1-21の6の進捗度の見積りに使用されるのに適切な指標は、通常は経過期間となるため、その収益は毎事業年度定額で益金の額に算入されることになる。

【解説】

- 1 本通達は、賃貸借契約に基づく使用料等の収益の帰属時期について、原則として履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当し期間の経過に応じて益金の額に算入することになるが、例外的にその支払を受けるべき日又は係争が解決し支払を受けることとなる日の属する事業年度の益金の額に算入することも認める旧通達2-1-29《賃貸借契約に基づく使用料等の帰属の時期》の取扱いについて平成30年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 企業会計原則においては、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則第二の三B参照）とされ、この「実現」に関する会計上の証拠は、原則として企業の生産する財貨又は役務が外部に販売されたという事実求められるので、いわゆる販売基準によって収益計上すべきものとされている。
- ただし、企業会計原則注解（注5）において、一定の契約に従って継続して役務の提供を行う場合には、時間の経過に伴い収益を認識することが定められている。
- 収益認識基準では、財又はサービスに対する支配が顧客に一定の期間にわたり移転することとなる要件に該当する場合には、財又はサービスを顧客に移転する履行義務を充足するにつれて、一定の期間にわたって収益を認識することとされている（収益認識基準 35、38）。
- 3 法人税においては、旧通達2-1-29において、賃貸借契約に基づいて支払を受ける家賃、地代その他の使用料等の額については、前受金部分を除き、契約又は慣習によってそ

の支払を受けるべき日、すなわち「支払期日」において収益計上することを原則とする旨を明らかにしていた。また、当該賃貸借契約について当事者間に紛争があり、支払期日に使用料等の支払を受けることができない場合には、係争が解決し支払を受けることとなる日の属する事業年度の益金の額に算入する取扱いを例外的に認めていた。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的・法的原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された（法 22 の 2 ①）。

4 本通達は、役務の提供についての収益の計上時期が法令上明確化されたことに伴い、法令に沿って旧通達 2-1-29 の取扱いの整理を行ったものである。なお、法人税法上の役務の提供には、資産の貸付けが含まれる（大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決）。また、金融商品に係る取引及びいわゆるファイナンスリースに係る取引に該当するものについては別の取扱いが設けられているため除外している。

5 まず、旧通達 2-1-29 の本文において、契約又は慣習によってその支払を受けるべき日において収益計上することを原則としていたが、これは一般に資産の賃貸借契約に基づく使用料等については月ごと等年以下の期間を単位としておおむね規則的に支払われることが取引上の慣習となっていることを前提として定めたものであることから、例えば、関係会社間等における資産の賃貸借について、特段の理由もなくその使用料の支払期日が 1 年を超えて定められている場合には、月ごとその他年以下の合理的な期間ごとにその収益計上を行うべきことに留意する必要があることとしていた。この点、

- ・ 契約期間が 1 年を超えるものについても、企業会計原則注解（注 5）に従えば、一定の契約に従って継続して役務の提供を行う場合には、時間の経過に伴い収益を認識することになることが会計上定められていたこと
- ・ 平成 30 年度税制改正において、役務の提供による収益の額は、その役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入することが原則とされたこと

を踏まえ、前述の前提を置かなくても、資産の賃貸借は履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当するものとし、役務の提供が行われていくそれぞれの日の属する事業年度の益金の額に算入していくことが実態にも適するものと考えられ、今般の改正を契機としてこの取扱いを原則に据えることとした。

なお、この取扱いを適用する場合には、法人税基本通達 2-1-21 の 5 及び 2-1-21 の 6 《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の額の算定の通則等》の取扱いを適用することになるが、本通達の（注）3 において、収入する金額が期間のみに応じて定まっている資産の賃貸借に係る収益の額の算定に要する進捗度の見積りに使用されるのに適切な指標は、通常は経過期間となるため、その収益は毎事業年度定額で益金の額に算入されることになることを留意的に明らかにしている。

6 次に、前述の前提を置いた上で、旧通達 2-1-29 の本文の取扱いにおいて、契約又は慣習によってその支払を受けるべき日において収益計上する取扱いは、従来から一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ったものとして認められてきたところであり、法人が継続してその支払を受けるべき日において収益計上を行っているときは、当該支払を受けるべき日は引渡しの日に近い日に該当するものとして、法人税法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用することとした。

7 最後に、旧通達 2-1-29 のただし書において定められていた当該賃貸借契約について当事者間に紛争があり、支払期日に使用料等の支払を受けることができない場合であるが、例外的な取扱いとして、本通達の（注）1 及び 2 において変更はなく存続することとしている。これについて、その支払を受けることができないことの原因がどのようなものかに応じて、2つのカテゴリーに整理して取扱いを定めている。

(1) まず最初は、その紛争が契約の存否そのものについての争いの場合である。この場合には、賃貸人である法人にとって、そもそも使用料等を収入すること自体が不確定な状態に置かれていることになるので、その紛争が解決して使用料等の支払を受けること及びその額が確定して具体的にその支払を受けることができるようになるまで、収益計上を見合わせることを本通達の（注）1 において明らかにしている。このことは、相手方がその使用料等について供託をしているかどうかには関係がない。

(2) これに対し、その紛争が使用料等の額の増減に関するものである場合には、少なくとも使用料等を収入すること自体が不確定であるとはいえない。単にその収入すべき額に未確定の要素があるだけである。そこで、このような使用料等の額の増減に関する紛争に基因して現実に使用料等が未収となっている場合には、契約の内容や相手方が供託をしているとすればその供託している金額などを勘案して、その収入すべき使用料等の額を合理的に見積り本通達の本文又はただし書の取扱いにより収益を計上し、本通達の（注）1 の取扱いによらないことを本通達の（注）2 において明らかにしている。

なお、使用料等の額の増減に関する紛争の場合には、仮に相手方が供託した金額を当方が受領したとしても、これにより必ずしも相手方の主張を是認したことにはならないはずである。すなわち、供託されている金額は相手方が自ら主張する金額であり、その性質上いつでも合意に達し得る最低金額ということになるので、本通達においても、相手方から供託されている金額がある場合には、その金額がここでいう収益計上すべき額の見積額として採用されることが多いであろうという考え方が背景にあるといつてよい。

8 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2-1-32）を行っている。

【新設】(知的財産のライセンスの供与に係る収益の帰属の時期)

2-1-30 知的財産のライセンスの供与に係る収益の額については、次に掲げる知的財産のライセンスの性質に応じ、それぞれ次に定める取引に該当するものとして、2-1-21の2及び2-1-21の3の取扱いを適用する。

- (1) ライセンス期間にわたり存在する法人の知的財産にアクセスする権利 履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの
- (2) ライセンスが供与される時点で存在する法人の知的財産を使用する権利 履行義務が一時点で充足されるもの

【解説】

- 1 本通達は、知的財産のライセンスを供与する企業の約束の性質に応じて収益を認識することになることを明らかにしている。
- 2 会計上、知的財産のライセンスの供与について、収益認識基準の導入前は一般的な定めは設けられておらず、例えば、入金時に収益を認識する方法や契約期間にわたり収益を認識する方法などの様々な会計慣行がみられた。
収益認識基準では、ライセンスは、企業の知的財産に対する顧客の権利を定めるものであり、知的財産のライセンスには、例えば、ソフトウェア、特許権、フランチャイズ等に関するライセンスがある（収益認識基準適用指針 61、62、143）。ライセンスを供与する約束が、顧客との契約における他の財又はサービスを移転する約束と別個のものであり、独立した履行義務である場合には、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質を判定し、履行義務の充足が一定期間にわたるものか一時点のものかを区分して収益を認識することとされている（収益認識基準適用指針 62）。
- 3 法人税においては、以下の取扱いを設けていた。
 - ・ 旧通達2-1-16《工業所有権等の譲渡等による収益の帰属の時期》において、工業所有権等（特許権、実用新案権、意匠権及び商標権並びにこれらの権利に係る出願権及び実施権をいう。）の実施権の設定により受ける対価（使用料を除く。）の額は、原則としてその設定に関する契約の効力の発生の日の属する事業年度の益金の額に算入することとしていた。ただし、その設定の効力が登録により生ずることになっている場合において、法人がその登録の日の属する事業年度の益金の額に算入しているときは、これを認めることとしていた。
 - ・ 旧通達2-1-17《ノーハウの頭金等の帰属の時期》において、ノーハウの設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金は、当該ノーハウの開示を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入することとしていた。ただし、ノーハウの開示が2回以上にわたって分割して行われることになっている場合には、その開示をした都度これに見合って支払を受けるべき金額をその開示をした日の属する事業年度の益金の額に算入することとしていた。
 - ・ 旧通達2-1-30《工業所有権等の使用料の帰属の時期》において、工業所有権等又はノーハウを他の者に使用させたことにより支払を受ける使用料の額は、その額が確定した日の属する事業年度の益金の額に算入することとしていた。ただし、法人が継続して契約により当該使用料の額の支払を受けることとなっている日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認めることとしていた。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的認識の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された（法 22 の 2 ①）。

4 本通達は、知的財産のライセンスを供与する際の企業の約束の性質の判定及び判定された区分に応じた収益の認識について、従前は旧通達 2-1-16 等において個別に定めていたものを、通則的に収益認識基準の考え方を取り入れるものである。

すなわち、知的財産のライセンスの供与に係る収益の額については、収益認識基準と同様に、本通達の(1)又は(2)に掲げる知的財産のライセンスの性質に応じ、本通達の(1)に定める取引に該当するものについては履行義務が一定の期間にわたり充足されるものとして法人税基本通達 2-1-21 の 2《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の帰属の時期》に従い収益を一定の期間にわたり認識し、本通達の(2)に定める取引に該当するものについては履行義務が一時点で充足されるものに該当するものとして法人税基本通達 2-1-21 の 3《履行義務が一時点で充足されるものに係る収益の帰属の時期》に従い収益を一時点で認識することとしている。

また、会計上、次の要件の全てに該当する場合には、企業の知的財産にアクセスする権利を提供するものであるとされており（収益認識基準適用指針 63）、本通達の(1)に掲げる権利に該当するかどうかの判定についても同様である。

- ・ ライセンスにより顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことが、契約により定められている又は顧客により合理的に期待されていること。
- ・ 顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える企業の活動により、顧客が直接的に影響を受けること。
- ・ 顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える企業の活動の結果として、企業の活動が生じたとしても、財又はサービスが顧客に移転しないこと。

なお、これらのいずれかに該当しない場合には、企業の知的財産を使用する権利を提供するものであるとされており（収益認識基準適用指針 64）、本通達の(2)に掲げる権利に該当するかどうかの判定についても同様である。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-33）を定めている。

【新設】(工業所有権等の実施権の設定に係る収益の帰属の時期)

2-1-30 の 2 工業所有権等の実施権の設定により受ける対価(使用料を除く。)の額につき

法人が次に掲げる日において収益計上を行っている場合には、2-1-21 の 2 及び 2-1-21 の 3 にかかわらず、次に掲げる日はその実施権の設定に係る役務の提供の日に近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用する。

(1) その設定に関する契約の効力発生の日

(2) その設定の効力が登録により生ずることとなっている場合におけるその登録の日

【解説】

- 1 本通達は、工業所有権等(特許権、実用新案権、意匠権及び商標権並びにこれらの権利に係る出願権及び実施権をいう。以下同じ。)の実施権の設定に係る収益の計上時期について、その設定に関する契約の効力発生の日属する事業年度又はその設定の効力が登録により生ずることとなっている場合に、その登録の日属する事業年度の益金の額に算入する旧通達 2-1-16《工業所有権等の譲渡等による収益の帰属の時期》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 会計上、工業所有権等の実施権の設定に係る収益の計上時期について一般的な定めは設けられておらず、伝統的な実現主義の考え方に従って収益計上することが一般的であったものと考えられる。また、収益認識基準では、企業は約束した財又はサービス(資産)を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識することとされ、また、資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてであることとされている(収益認識基準 35)。
- 3 法人税においては、旧通達 2-1-16 において、工業所有権等の譲渡又は実施権の設定により受ける対価(使用料を除く。)の額は、原則としてその譲渡又は設定に関する契約の効力発生の日属する事業年度の益金の額に算入するが、例外的にその譲渡又は設定の効力が登録により生ずることとなっている場合において、法人がその登録の日属する事業年度の益金の額に算入しているときは、これを認めることとしていた。ここで「工業所有権」は、特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の 4 つの権利をいうが、これらの権利に係る出願権及び実施権についても、これらに含めて同じように取扱うという前提で本通達を定めている。すなわち、工業所有権等の実施権の設定に係る収益の計上時期について、契約の効力発生の日を原則としつつ、工業所有権等の実施権の設定については登録がその効力発生要件とされているので(特許法 98①、実用新案法 18③、26 等)、一般的な実務を尊重して登録の日によることも認めているものである。

(注) なお、収益認識基準においてライセンスの供与についての定めが新たに設けられたことに伴い、法人税基本通達 2-1-16《工業所有権等の譲渡に係る収益の帰属の時期の特例》において権利の譲渡に係る収益の帰属の時期の取扱いについて定め、本通達において実施権の設定に係る収益の帰属の時期の取扱いについて定めている。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的・実質的な観点とする従来の考え方が踏襲された(法 22 の 2 ①)。

- 4 本通達は、資産の販売等についての収益の計上時期が法令上明確化されたことに伴い、法令に沿って旧通達 2-1-16 の取扱いの整理を行ったものである。

すなわち、役務の提供による収益は役務の提供の日の属する事業年度の益金となることが原則となり、契約の効力が生ずる日については、役務の提供の日に近接する日の例示となっているため法令上明確ではあるが、法人が継続して契約の効力発生の日において収益計上を行っているときは、当該効力発生の日は役務の提供の日に近接する日に該当するものとして、法人税法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用することとした。

また、前述の旧通達 2-1-16 を設けていた趣旨からしても、工業所有権等の登録の日の属する事業年度において益金の額に算入する処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ったものと考えられるため、法人が継続してその登録の日において収益計上を行っているときは、当該登録の日は役務の提供の日に近接する日に該当するものとして、法人税法第 22 条の 2 第 2 項の規定を適用することとした。

なお、法人税基本通達 2-1-21 の 2 及び 2-1-21 の 3《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の帰属の時期等》にかかわらずとしているのは、本通達を適用する場合にはこれらの取扱いに優先するということである。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-33 の 2）を定めている。

【新設】(ノウハウの頭金等の帰属の時期)

2-1-30 の 3 ノウハウの設定契約に際して支払（返金が不要な支払を除く。以下2-1-30の3において同じ。）を受ける一時金又は頭金に係る収益の額は、2-1-21の2及び2-1-21の3にかかわらず、当該ノウハウの開示を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、2-1-1の6本文の取扱いを適用する場合には、その開示をした都度これに見合って支払を受けるべき金額をその開示をした日の属する事業年度の益金の額に算入する。

④1 2-1-1の6④1の取扱いを適用する場合には、その一時金又は頭金の支払を受けるべき金額が確定する都度その確定した金額をその確定した日の属する事業年度の益金の額に算入する。

2 2-1-1の6④2の取扱いを適用する場合には、ノウハウの設定契約の締結に先立って、相手方に契約締結の選択権を付与するために支払を受けるいわゆるオプション料の額については、その支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入する。

【解説】

- 1 本通達は、ノウハウの設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金に係る収益の額は、原則として当該ノウハウの開示を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入するが、例外的にノウハウの開示が分割して行われ、それに見合って一時金又は頭金の支払が分割して行われる場合にはこれに応じて収益を計上することも認める旧通達2-1-17《ノウハウの頭金等の帰属の時期》の取扱いについて平成30年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 会計上、ノウハウの設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金に係る収益の計上時期について一般的な定めは設けられておらず、伝統的な実現主義の考え方に従って収益計上することが一般的であったものと考えられる。また、収益認識基準は、企業は約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識することとされている（収益認識基準35）。
- 3 法人税においては、旧通達2-1-17において、ノウハウの設定は、その性質上、相手方にノウハウの内容を開示した上でその利用を許諾するという経過になるので、その設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金の額は、ノウハウの開示を完了した時点で収入すべきことが確定することになるから、その開示完了日の属する事業年度の収益として処理すべきこととしていた。ただし、ノウハウの開示が2回以上にわたって分割して行われ、しかもその一時金又は頭金の支払がほぼこれに見合って分割して行われる場合には、いわば部分的に収益が確定することになるので、旧通達2-1-17のただし書において、その開示をした都度、これに見合って支払を受けるべき金額を収益に計上し、当初に全体の金額を未収計上しないという取扱いを設けていた。
- 4 本通達は、収益認識基準の導入前の公正な会計慣行を踏まえた旧通達2-1-17の取扱いを実質的に存続することとしたものである。

すなわち、ノウハウの設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金に係る収益の額は、当該ノウハウの開示を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入することとしている。

ここで、返金が不要な支払を除くこととしているが、支払を受ける一時金又は頭金が返金不要なものであれば、別の取扱い（基通2-1-40の2）により、原則として取引開始

時の収益に計上することとなる。また、法人税基本通達 2-1-21 の 2 及び 2-1-21 の 3 《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の帰属の時期等》にかかわらずとしているのは、本通達を適用する場合にはこれらの取扱いに優先するということである。

- 5 本通達のただし書においては、法人税基本通達 2-1-1 の 6 の本文《ノウハウの頭金等の収益の計上の単位》の取扱いに従って、ノウハウの開示が 2 回以上にわたって分割して行われ、かつ、その設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金の支払がほぼこれに見合って分割して行われることとなっている場合に、その開示をした部分に区分した単位ごとにその収益の額を計上するときは、その開示をした都度これに見合って支払を受けるべき金額をその開示をした日の属する事業年度の益金の額に算入することとしている。
- 6 本通達の(注) 1 では、法人税基本通達 2-1-1 の 6 (注) 1 の取扱いに従って、ノウハウの設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金の額がノウハウの開示のために現地に派遣する技術者等の数及び滞在期間の日数等により算定され、かつ、一定の期間ごとにその金額を確定させて支払を受けることとなっている場合に、その期間に係る部分に区分した単位ごとにその収益の額を計上するときは、その一時金又は頭金の支払を受けるべき金額が確定する都度その確定した金額をその確定した日の属する事業年度の益金の額に算入することとしている。
- 7 本通達の(注) 2 では、法人税基本通達 2-1-1 の 6 (注) 2 の取扱いに従って、ノウハウの設定契約の締結に先立って、相手方に契約締結の選択権を付与する場合に、その選択権の提供を当該ノウハウの設定とは別の取引の単位としてその収益の額を計上するときは、相手方に契約締結の選択権を付与するために支払を受けるいわゆるオプション料の額については、その支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入することとしている。
- 8 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-33 の 3）を定めている。

【新設】(知的財産のライセンスの供与に係る売上高等に基づく使用料に係る収益の帰属の時期)

2-1-30 の 4 知的財産のライセンスの供与に対して受け取る売上高又は使用量に基づく使用料が知的財産のライセンスのみに関連している場合又は当該使用料において知的財産のライセンスが主な項目である場合には、2-1-1の11の取扱いは適用せず、2-1-21の2及び2-1-21の3にかかわらず、次に掲げる日のうちいずれか遅い日の属する事業年度において当該使用料についての収益の額を益金の額に算入する。

- (1) 知的財産のライセンスに関連して相手方が売上高を計上する日又は相手方が知的財産のライセンスを使用する日
- (2) 当該使用料に係る役務の全部又は一部が完了する日

【解説】

- 1 本通達は、いわゆる売上高ロイヤルティ等に係る収益の計上時期について明らかにしている。
- 2 収益認識基準では、知的財産のライセンス供与に対して受け取る売上高又は使用量に基づくロイヤルティについては、変動対価の定めは適用せず、次のいずれか遅い方で、収益を認識することとされている（収益認識基準適用指針 67）
 - ・ 知的財産のライセンスに関連して顧客が売上高を計上する時又は顧客が知的財産のライセンスを使用する時
 - ・ 当該ロイヤルティが配分されている履行義務が充足される時
- 3 法人税においては、旧通達2-1-30《工業所有権等の使用料の帰属の時期》において、工業所有権等又はノウハウを他の者に使用させたことにより支払を受ける使用料の額は、その額が確定した日の属する事業年度の益金の額に算入することとしていた。ただし、法人が継続して契約により当該使用料の額の支払を受けることとなっている日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認めることとしていた。

平成30年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済認識の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された（法22の2①）。
- 4 本通達は、知的財産のライセンスの供与に対して受け取る売上高又は使用量に基づくロイヤルティについての収益の計上時期について収益認識基準の考え方を取り入れるものである。なお、旧通達2-1-30の取扱いのうち、使用料の額が確定した日の属する事業年度の益金の額に算入する取扱いについては、おおむね本通達において代替できると考えられることから、当面の間これを認めるとする経過措置（平30.5.30 課法2-8他2課共同「法人税基本通達等の一部改正について」経過的取扱い(4)）を置いた上で廃止することとした。また、旧通達2-1-30の取扱いのうち、使用料の額の支払を受けることとなっている日の属する事業年度の益金の額に算入する取扱いについては、実質的に同内容の取扱いを法人税基本通達2-1-30の5《工業所有権等の使用料の帰属の時期》として設けているが、本通達との関係は、確定した決算において収益として経理することを条件に、法人がいずれかの取扱いを選択適用できることとしている。

すなわち、知的財産のライセンスの供与に対して受け取る売上高又は使用量に基づく使用料が知的財産のライセンスのみに関連している場合又は当該使用料において知的財産の

ライセンスが主な項目である場合には、変動対価に関する法人税基本通達 2-1-1 の 11 《変動対価》取扱いは適用せず、法人税基本通達 2-1-21 の 2 及び 2-1-21 の 3 《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の帰属の時期等》にかかわらず、次に掲げる日のうちいずれか遅い日の属する事業年度において当該使用料についての収益の額を益金の額に算入することとしている。

- (1) 知的財産のライセンスに関連して相手方が売上高を計上する日又は相手方が知的財産のライセンスを使用する日
- (2) 当該使用料に係る役務の全部又は一部が完了する日

ここで、法人税基本通達 2-1-21 の 2 及び 2-1-21 の 3 にかかわらずとしているのは、本通達を適用する場合にはこれらの取扱いに優先するということである。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-33 の 4）を定めている。

【改正】(工業所有権等の使用料の帰属の時期)

2-1-30 の 5 2-1-21 の 2 及び 2-1-21 の 3 並びに 2-1-30 の 4にかかわらず、
工業所有権等又はノウハウを他の者に使用させたことにより支払を受ける使用料の額につ
いて、法人が継続して契約によりその使用料の額の支払を受けることとなっている日にお
いて収益計上を行っている場合には、当該支払を受けることとなっている日は、その役務
の提供の日に近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定
を適用する。

【解説】

- 1 本通達は、工業所有権等又はノウハウの使用料に係る収益の計上時期について、その支払を受けることとなっている日の属する事業年度の益金の額に算入する旧通達 2-1-30 《工業所有権等の使用料の帰属の時期》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。
- 2 法人税においては、旧通達 2-1-30 において、工業所有権等又はノウハウを他の者に使用させたことにより支払を受ける使用料の額は、その額が確定した日の属する事業年度の益金の額に算入することとしていた。ただし、法人が継続して契約により当該使用料の額の支払を受けることとなっている日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認めることとしていた。

この取扱いの趣旨としては、一般に工業所有権等又はノウハウの使用料については、一定期間ごとに定額の使用料の支払を受けることになっている場合と、一定期間内における生産高等に応じて使用料の額を算定することとしている場合とがあり、前者については、その使用料の支払の基礎となる一定期間経過ごとにその収入すべきことが自動的に確定し、また、後者については、その一定期間内における生産高等が明らかになった時点でその都度その収入すべき金額が確定するということになるのであるが、税務上は、旧通達 2-1-30 の本文の取扱いにおいて、いずれの場合もそれぞれその収入すべきこと又はその収入すべき額の確定した時点で収益計上することを原則とすることを明らかにしていた。

しかしながら、特に後者の一定期間内における生産高等に応じて使用料等の額が算定されることとなっている場合については、使用料等の算定基礎となる生産高等を明確に知り得るのは先方のみであり、当方はそのことを自動的に知り得る立場にないのであるから、通常は、先方からその生産高等について報告があり、これについて当方が適当な手段で確認を与えた段階で、初めてその使用料等の額が確定することが一般的である。

したがって、例えば、先方が外国企業である場合には、当方がその生産高等について正確な情報を入手するのに相当期間を要することもしばしばあり得るし、またその報告された生産高等の確認をめぐる当事者間にトラブルが生ずるということも少なくない。そこで、ひとくちに生産高等が明確になった段階で収益計上するといっても、どの時点で明確になったといえるのか、実務上その判断に迷う場合が多い。

旧通達 2-1-30 ただし書においては、このような実態を踏まえて、このような使用料等の額については、法人が継続的にその使用料等の額の支払を受けるべき日（支払期日）に収益計上することとしている場合にはこれを認めることを明らかにしていた。なお、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って収益経理処理していることを前提として、法人税法の益金の額の算入時期についてもその経理に従うこととされていたことに留

意が必要であろう。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的認識の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された（法 22 の 2 ①）。

- 3 本通達は、資産の販売等についての収益の計上時期が法令上明確化されたことに伴い、法令に沿って旧通達 2-1-30 の取扱いの整理を行ったものである。すなわち、前述の旧通達 2-1-30 を設けていた趣旨からしても、使用料の支払を受けることとなっている日の属する事業年度において益金の額に算入する処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ったものと考えられるため、工業所有権等又はノウハウを他の者に使用させたことにより支払を受ける使用料の額について、法人が継続して契約によりその使用料の額の支払を受けることとなっている日において収益計上を行っている場合には、当該支払を受けることとなっている日は、その役務の提供の日と近接する日に該当するものとして、法人税法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用することとしている。

なお、旧通達 2-1-30 の取扱いのうち、使用料の額が確定した日の属する事業年度の益金の額に算入する取扱いについては、新設された法人税基本通達 2-1-30 の 4 《知的財産のライセンスの供与に係る収益の帰属の時期》においておおむね代替できると考えられることから、当面の間これを認めるとする経過措置（平成 30 年改正通達経過的取扱い（4））を置いた上で廃止することとした。

ここで、法人税基本通達 2-1-21 の 2 及び 2-1-21 の 3 並びに 2-1-30 の 4 《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の帰属の時期等》にかかわらずとしているのは、本通達を適用する場合にはこれらの取扱いに優先するということである。

- 4 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2-1-33 の 5）を行っている。

【改正】（商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期）

2-1-39 法人が商品の引渡し又は役務の提供（以下2-1-39において「商品の引渡し等」という。）を約した証券等（以下2-1-39の2までにおいて「商品引換券等」という。）を発行するとともにその対価の支払を受ける場合における当該対価の額は、その商品の引渡し等（商品引換券等に係る商品の引渡し等を他の者が行うこととなっている場合における当該商品引換券等と引換えにする金銭の支払を含む。以下2-1-39において同じ。）に応じてその商品の引渡し等のあった日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、その商品引換券等の発行の日（適格合併、適格分割又は適格現物出資（以下この章において「適格組織再編成」という。）により当該商品引換券等に係る契約の移転を受けたものである場合にあっては、当該移転をした法人が当該商品引換券等を発行した日）から10年が経過した日（同日前に次に掲げる事実が生じた場合には、当該事実が生じた日。2-1-39の2において「10年経過日等」という。）の属する事業年度終了の時に商品引換券等を完了していない商品引換券等がある場合には、当該商品引換券等に係る対価の額（2-1-39の2の適用を受けて益金の額に算入された部分の金額を除く。）を当該事業年度の益金の額に算入する。

(1) 法人が発行した商品引換券等をその発行に係る事業年度ごとに区分して管理しないこと又は管理しなくなったこと。

(2) その商品引換券等の有効期限が到来すること。

(3) 法人が継続して収益計上を行うこととしている基準に達したこと。

④ 例えば、発行日から一定年数が経過したこと、商品引換券等の発行総数に占める2-2-11に規定する未引換券の数の割合が一定割合になったことその他の合理的に定められた基準のうち法人が予め定めたもの（会計処理方針その他のものによって明らかとなっているものに限る。）がこれに該当する。

【解説】

1 本通達は、商品引換券等を発行した場合に、原則として引換えにより商品の引渡し等をした日の属する事業年度の益金の額に算入するが、その発行の日から10年が経過した日等の属する事業年度終了の時に未引換えとなっている商品引換券等がある場合には、未引換分の対価の額を一括して益金の額に算入する取扱いを明らかにしている。

2 会計上、商品引換券等についての収益の計上時期について、一般的な定めは設けられていなかった。

収益認識基準では、将来において財又はサービスを移転する履行義務については、顧客から支払を受けた時に、支払を受けた金額で契約負債を認識する（収益認識基準78）。財又はサービスを移転し、履行義務を充足した時に、当該契約負債の消滅を認識し、収益を認識することとされる（収益認識基準適用指針52）。発行した商品引換券等、顧客から企業に返金が不要な前払いがなされた場合、将来において企業から財又はサービスを受け取る権利が顧客に付与されるが、顧客は当該権利の全ては行使しない場合があり、顧客により行使されない権利を「非行使部分」という（収益認識基準適用指針53）。契約負債における非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込む場合には、当該非行使部分の金額について、顧客による権利行使のパターンと比例的に収益を認識し、企業が将来において権利を得ると見込まない場合には、当該非行使部分の金額について、顧客が残

りの権利を行使する可能性が極めて低くなった時に収益を認識することとされた（収益認識基準適用指針 54）。

- 3 法人税においては、旧通達 2-1-39《商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期》において、法人が商品引換券等を発行するとともにその対価を受領した場合における当該対価の額は、その商品引換券等を発行した日の属する事業年度の益金の額に算入することとしていた。ただし、法人が、商品引換券等（その発行に係る事業年度ごとに区分して管理するものに限る。）の発行に係る対価の額をその商品の引渡し等に応じてその商品の引渡し等のあった日の属する事業年度の収益に計上し、その発行に係る事業年度終了の日の翌日から 3 年を経過した日（同日前に有効期限が到来するものについては、その有効期限の翌日とする。）の属する事業年度終了の時に商品引換券等を了していない商品引換券等に係る対価の額を当該事業年度の収益に計上することにつきあらかじめ所轄税務署長の確認を受けるとともに、その確認を受けたところにより継続して収益計上を行っている場合には、この限りでないとしていた。

旧通達 2-1-39 の趣旨としては、まず、企業会計では、古くから商品引換券等を発行した場合の発行代金について、商品の引換えをするまで預り金処理として処理する会計慣行があった。これは、会計の収益計上基準がいわゆる「販売基準」を中心とするものであるから、実際に顧客から商品の引換請求があった時点で収益計上する方が整合性を得られるという考え方と思われる。しかし、商品引換券等の発行代金は、その性質上、発行者にとって確定的な収入なのであるから、このような収益計上基準が妥当なのか疑問があるところであり、仮に短期間で全てが引き換えられれば、一時的な預り金処理もそれなりの理由があろうが、極端に長期にわたり、客観的にみて永久に引換えがされないであろうと認められる部分が恒久的に預り金処理されたままになっていたとすれば、会計処理も妥当ではないであろうし、課税上の弊害も大きい。このため全体として統一されていなかった税務上の取扱いを明確にしたのが旧通達 2-1-39 であった。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された（法 22 の 2 ①）。

- 4 以上のように、収益認識基準において発行時には預り金処理とし、将来の商品の引換えのときに収益を計上することが明確化されたこと、非行使部分について権利を見込む段階で収益を計上することが明確化されたこと、法令改正において資産の販売等による収益は目的物の引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入することが明確化されたこと、資産の販売等による収益の額は目的物の引渡しの時の価額であることが明確化されたことを踏まえれば、商品引換券等の原始発行についても、商品引換券等それ自体が財というよりは、将来の財又はサービスの対価を前受けし、そのことについて証書を発行したと考える方が妥当であると考えられる。こうしたことから、商品引換券等の発行に係る収益の計上時期に係る旧通達 2-1-39 を抜本的に見直すこととした。すなわち、原則と例外を入れ替え、原則としての収益の計上時期を商品の引渡し等のあった日の属する事業年度とする見直し、税務署長の確認を不要とする見直し、一括益金算入までの期間について最大 10 年に延長する見直し、法人が予め定めた基準により一括計上することを認める見直しなどを行って、新たな取扱いを定めることとした。

なお、旧通達 2-1-39 における「最大足掛け 5 年」は、旧通達制定当時において、足掛け 5 年でほとんど回収されていたという実態に基づいて設定された年数であったが、近年では同様の回収水準に達するには 10 年超かかっているとの実態を踏まえ「最大 10 年」に見直しを行った。一方、会社法における会計帳簿及びその事業に関する重要な資料の保存年限は 10 年とされており、資料の散逸等を鑑みれば 10 年を超えることは公平な税制の執行の観点からも看過できないことから、最大で 10 年としたものである。

- 5 具体的には、法人が商品の引渡し又は役務の提供（以下「商品の引渡し等」という。）を約した証券等（以下「商品引換券等」という。）を発行するとともにその対価の支払を受ける場合における当該対価の額は、その商品の引渡し等（商品引換券等に係る商品の引渡し等を他の者が行うこととなっている場合における当該商品引換券等と引換えにする金銭の支払を含む。以下同じ。）に応じてその商品の引渡し等のあった日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、その商品引換券等の発行の日から 10 年が経過した日の属する事業年度終了の時ににおいて商品の引渡し等を完了していない商品引換券等がある場合には、当該商品引換券等に係る対価の額（既に益金の額に算入された部分の金額を除く。）を当該事業年度の益金の額に算入することとしている。

なお、「発行の日」は、適格組織再編成により当該商品引換券等に係る契約の移転を受けたものである場合にあっては、当該移転をした法人が当該商品引換券等を発行した日となる。

ただし、「10 年が経過した日」前に本通達の(1)から(3)までに掲げる事実が生じた場合には、当該事実が生じた日の属する事業年度終了の時ににおいて商品の引渡し等を完了していない商品引換券等に係る対価の額を当該事業年度の益金の額に算入することとしている。

- 6 本通達の(1)でいう「商品引換券等をその発行に係る事業年度ごとに区分して管理する」ことの意味については、原則としては、いわゆる個別管理を行うことが前提であるが、実際には、極めて膨大な数量にのぼる商品引換券等について厳密な個別管理をすることは必ずしも容易ではないと考えられる。そこで、例えば、回収された商品引換券等について、適正規模でサンプリング調査を行い、その結果に基づく発行年度別回収率を用いて年度別管理を行うといった弾力的な取扱いも認められる。

また、本通達の(3)でいう基準とは、例えば、発行日から一定年数が経過したこと、商品引換券等の発行総数に占める未引換券の数の割合が一定割合になったことその他の合理的に定められた基準のうち法人が予め定めたもの（会計処理方針その他のものによって明らかとなっているものに限る。）が該当する。すなわち、最大 10 年経過すれば益金算入する必要があるのであるが、法人が例えば 5 年経過とか回収率 90%といった自ら定めた基準で未回収分を益金算入する方針であれば継続適用を条件にこれを認めるということである。旧通達 2-1-39 では、商品引換券等を発行した日の属する事業年度の益金の額に算入することを原則的な取扱いとしていたが、法人が発行日をこの基準として定める場合には、旧通達で定めていた原則の取扱いと同様となる。

なお、同一法人が数種の商品引換券等を発行している場合には、その種類ごとに本通達の(1)の区分管理を行うか行わないか選択すること、本通達の(3)の基準の内容を変えることも認められると考えられる。

- 7 ここで、旧通達 2-1-39 の改正について経過的取扱いを定めている。具体的には、法

人が平成 30 年 4 月 1 日前に終了した事業年度において発行した商品引換券等につき旧通達 2-1-39 の本文の適用を受けている場合又は旧通達 2-1-39 のただし書の確認を受けている場合（同日以後に終了する事業年度において本通達の(3)の基準を定めていない場合に限る。）、同日以後に終了する事業年度において発行した商品引換券等のうち未引換えとなっている対価の額を次の場合の区分に応じ、それぞれ次に定める日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合（当該事業年度の確定申告書において益金算入に関する申告の記載をした場合を含む。）には、新たに当該基準を定める日までの間は「次に定める日の属する事業年度終了の日が到来すること」を法人が継続して収益を計上することとしている基準として予め定めているものとして本通達の(3)を適用することができることとしている。

(1) 旧通達 2-1-39 の本文の適用を受けている場合……その発行日

(2) 旧通達 2-1-39 のただし書の確認を受けている場合……その発行に係る事業年度（適格合併、適格分割又は適格現物出資により当該商品引換券等に係る契約の移転を受けたものである場合にあっては、当該移転をした法人の発行に係る事業年度）終了の日の翌日から 3 年を経過した日

すなわち、旧通達において収益を計上していた基準により、引き続き収益を計上することができることとしている。

8 収益認識基準では、非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込む場合には、当該非行使部分の金額について、顧客による権利行使のパターンと比例的に収益を認識することとされているが（収益認識基準適用指針 53、54）、税務上も同様の処理を認めるため、法人税基本通達 2-1-39 の 2 《非行使部分に係る収益の帰属の時期》を新設している。

9 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2-1-42）を行っている。

【新設】(非行使部分に係る収益の帰属の時期)

2-1-39 の 2 法人が商品引換券等を発行するとともにその対価の支払を受ける場合において、その商品引換券等に係る権利のうち相手方が行使しないと見込まれる部分の金額（以下 2-1-39 の 2 において「非行使部分」という。）があるときは、その商品引換券等の発行の日から 10 年経過日等の属する事業年度までの各事業年度においては、当該非行使部分に係る対価の額に権利行使割合（相手方が行使すると見込まれる部分の金額のうちに実際に行使された金額の占める割合をいう。）を乗じて得た金額から既にこの取扱いに基づき益金の額に算入された金額を控除する方法その他のこれに準じた合理的な方法に基づき計算された金額を益金の額に算入することができる。

註 1 本文の非行使部分の見積りを行う場合には、過去における権利の不行使の実績を基礎とする等合理的な方法により見積もられたものであること及びその算定の根拠となる書類を保存していることを要する。

2 10 年経過日等の属する事業年度において、非行使部分に係る対価の額のうち本文により益金の額に算入されていない残額を益金の額に算入することとなることに留意する。

【解説】

1 本通達は、商品引換券等に係る非行使部分について、権利を得ると見込まれる部分について収益を計上する取扱いを明らかにしている。

2 会計上、商品引換券等に係る収益の計上時期について、一般的な定めは設けられておらず、例えば、発行した商品引換券等のうち行使されない部分は、一定の基準に達した時点でまとめて収益計上する会計慣行がみられた。

収益認識基準では、非行使部分（将来における財又はサービスを受け取る権利のうち、顧客により行使されない部分をいう。）について、企業が権利を得ると見込む場合には顧客による権利行使のパターンと比例的に収益に認識され、企業が権利を得ると見込まない場合には顧客が残りの権利を行使する可能性が非常に低くなったときに収益を認識することとされる（収益認識基準適用指針 53、54）。

3 本通達は、商品引換券等に係る非行使部分について、権利を得る（失効する）と見込まれる部分について収益を計上する収益認識基準の考え方を取り入れるものである。

具体的には、法人が商品引換券等を発行するとともにその対価の支払を受ける場合において、その商品引換券等に係る権利のうち相手方が行使しないと見込まれる部分の金額（以下「非行使部分」という。）があるときは、その商品引換券等の発行の日から 10 年が経過した日（同日までに法人税基本通達 2-1-39(1)から(3)まで《商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期》の事実（すなわち有効期限の経過等の一括収益計上の事実）が生じた場合には、その生じた日）の属する事業年度までの各事業年度においては、当該非行使部分に係る対価の額に権利行使割合（相手方が行使すると見込まれる部分の金額のうちに実際に行使された金額の占める割合をいう。）を乗じて得た金額から既に益金の額に算入された金額を控除する方法その他のこれに準じた合理的な方法に基づき計算された金額を益金の額に算入することができることとしている。

本通達の(注)1において、この非行使部分の見積りを行う場合には、過去における権利の不行使の実績を基礎とする等合理的な方法により見積もられたものであること及びその

算定の根拠となる書類を保存していることを要することとしている。

本通達の（注）２において、発行の日から１０年が経過した日（同日までに法人税基本通達２－１－３９(１)から(３)までの事実が生じた場合には、その生じた日）の属する事業年度において、非行使部分に係る対価の額のうち本通達の本文により益金の額に算入されていない残額を益金の額に算入することとしている。すなわち、非行使部分のうち収益に未計上となっていた部分についても、一括して収益計上することになる。

４ 連結納税制度においても、同様の通達（連基通２－１－４２の２）を定めている。

【新設】(自己発行ポイント等の付与に係る収益の帰属の時期)

2-1-39 の 3 法人が 2-1-1 の 7 の取扱いを適用する場合には、前受けとした額は、将来の資産の販売等に際して値引き等（自己発行ポイント等に係る将来の資産の販売等を他の者が行うこととなっている場合における当該自己発行ポイント等と引換えにする金銭の支払を含む。以下 2-1-39 の 3 において同じ。）をするに応じて、その失効をすると見積もられる自己発行ポイント等も勘案して、その値引き等をする日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、その自己発行ポイント等の付与の日（適格組織再編成により当該自己発行ポイント等に係る契約の移転を受けたものである場合にあっては、当該移転をした法人が当該自己発行ポイント等を付与した日）から 10 年が経過した日（同日前に次に掲げる事実が生じた場合には、当該事実が生じた日）の属する事業年度終了の時に於いて行使されずに未計上となっている自己発行ポイント等がある場合には、当該自己発行ポイント等に係る前受けの額を当該事業年度の益金の額に算入する。

(1) 法人が付与した自己発行ポイント等をその付与に係る事業年度ごとに区分して管理しないこと又は管理しなくなったこと。

(2) その自己発行ポイント等の有効期限が到来すること。

(3) 法人が継続して収益計上を行うこととしている基準に達したこと。

註1 本文の失効をすると見積もられる自己発行ポイント等の勘案を行う場合には、過去における失効の実績を基礎とする等合理的な方法により見積もられたものであること及びその算定の根拠となる書類が保存されていることを要する。

2 例えば、付与日から一定年数が経過したこと、自己発行ポイント等の付与総数に占める未行使の数の割合が一定割合になったことその他の合理的に定められた基準のうち法人が予め定めたもの（会計処理方針その他のものによって明らかとなっているものに限る。）が上記(3)の基準に該当する。

【解説】

- 1 本通達は、資産の販売等に伴い付与した自己発行ポイント等について収益の計上を繰り延べた場合に、原則として値引き等をする日の属する事業年度の益金の額に算入するが、その付与の日から 10 年が経過した日等の属する事業年度終了の時に於いて未計上となっている自己発行ポイント等がある場合には、未計上分の対価の額を一括して益金の額に算入する取扱いを明らかにするものである。
- 2 収益認識基準において、顧客との契約において、既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合には、当該オプションが当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するとき（例えば、通常の値引きの範囲を超える値引き）にのみ、当該オプションから履行義務が生じるとされている。この場合には、将来の財又はサービスが移転する時、あるいは当該オプションが消滅するときに収益を認識することとされている（収益認識基準適用指針 48）。
- 3 収益認識基準を適用した場合には、会計上は、履行義務の識別により対価を得て顧客に対してポイント等を付与する取引が独立した履行義務として識別される。これは、取引をより精緻に区分しようとするものであることから、収益認識基準に従ってポイント等の付与による履行義務を別の履行義務として区分した場合において、一定の要件を満たす場合には、法人税においても、別の取引に係る収入の前受けとして取り扱うこととした（基通

2-1-1の7)。

- 4 本通達は、自己発行ポイント等の付与について別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとした場合に、その後ポイント等が行使される時又は行使されずに失効するときの収益の計上時期の取扱いについて定めるものである。なお、ポイント等については、将来の財又はサービスを受ける権利という意味において商品引換券等と同様であることから、収益の計上時期についても、商品引換券等の収益計上に関する法人税基本通達2-1-39の取扱いと平仄を合わせた形で定めることとしている。

すなわち、法人が法人税基本通達2-1-1の7《ポイント等を付与した場合の収益の計上の単位》の取扱いを適用し、自己発行ポイント等について当初の資産の販売等とは別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとしている場合には、前受けとした額は、将来の資産の販売等に際して値引き等（自己発行ポイント等に係る将来の資産の販売等を他の者が行うこととなっている場合における当該自己発行ポイント等と引換えにする金銭の支払を含む。以下同じ。）をするのに応じて、その失効をすると見積もられる自己発行ポイント等も勘案して、その値引き等をする日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、その自己発行ポイント等の付与の日から10年が経過した日の属する事業年度終了の時において行使されずに未計上となっている自己発行ポイント等がある場合には、当該自己発行ポイント等に係る前受けの額を当該事業年度の益金の額に算入することとしている。

なお、ここでいう「自己発行ポイント等の付与の日」は、適格組織再編成により当該自己発行ポイント等に係る契約の移転を受けたものである場合にあっては、当該移転をした法人が当該自己発行ポイント等を付与した日となる。

- 5 また、「10年が経過した日」は、同日前に本通達の(1)から(3)までに掲げる事実が生じた場合には、当該事実が生じた日となる。

本通達の(3)の基準については、例えば、付与日から一定年数が経過したこと、自己発行ポイント等の付与総数に占める未行使の数の割合が一定割合になったことその他の合理的に定められた基準のうち法人が予め定めたもの（会計処理方針その他のものによって明らかとなっているものに限る。）がこれに該当する。

なお、同一法人が数種の自己発行ポイント等を付与している場合には、その種類ごとに、本通達の(1)の区分管理を行うか行わないか選択することや、本通達の(3)の基準の内容を違えることも認められると考えられる。

- 6 なお、本通達の本文において「失効をすると見積もられる自己発行ポイント等も勘案」することとしているが、下記の設例（収益認識基準適用指針[設例22]を一部加工）にあるとおり、ポイントの付与を行った法人が每期使用されるポイントの総数を見込む（X1年度：9,500 X2年度9,700）といったことを想定している。また、ポイント等についての履行義務への取引価格の配分については独立販売価格の比率で行うこととされているが、オプションの独立販売価格を直接観察できない場合には、オプションが行使される可能性等の要素を反映して独立販売価格を見積もることとされていることから（収益認識基準適用指針50）、非行使部分が見積もられる場合には、ポイント等についての履行義務の取引価格には非行使部分の額が配分されないこととなるため、商品引換券等に関する非行使部分の取扱い（基通2-1-39の2）と同様の取扱いは設けていない。いずれにしても、本通達の(注)1において、失効をすると見積もられる自己発行ポイント等の勘案を行う場合に

は、過去における失効の実績を基礎とする等合理的な方法により見積もられたものであること及びその算定の根拠となる書類が保存されていることを要することとしている。

7 連結納税制度においても、同様の通達（連基通2-1-42の3）を定めている。

[設例] カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

A社は、自社の商品を顧客が10円分購入するごとに1ポイントを顧客に付与している。顧客は、ポイントを使用して、A社の商品を将来購入する際に1ポイント当たり1円の値引きを受けることができる。当該ポイントは、重要な権利を顧客に提供するものであるため、顧客にポイントを提供する約束は、履行義務である。

- (1) X1年度中に、顧客は、A社の商品100,000円を現金で購入し、10,000ポイント（100,000円÷10円×1ポイント）を獲得した。A社は、当該商品の独立販売価格は100,000円、将来9,500ポイントが交換されると見込んだ。
- (2) X2年度末において、A社は、交換されるポイント総数の見積りを9,700ポイントに更新した。
- (3) 各年度に交換されたポイント、決算日までに交換されたポイント累計及び交換されると見込むポイント総数は次のとおりである。

	X1年度	X2年度
各年度に交換されたポイント	4,500	4,000
決算日までに交換されたポイント累計	4,500	8,500
使用されると見込むポイント総数	9,500	9,700

時点	借方	貸方
商品販売時	現金預金 100,000	売上高(*1) 91,324
		契約負債(*1) 8,676
X1年度末	契約負債(*2) 4,110	売上高 4,110
X2年度末	契約負債(*3) 3,493	売上高 3,493

(*1) 取引価格100,000円を、商品とポイントに、それぞれの独立販売価格の比率で配分する。なお、その販売時点で、顧客による交換の可能性を考慮して、1ポイント当たりの独立販売価格を0.95円（合計額は9,500円（=0.95円×10,000ポイント））と見積った（適用指針50項）。

商品 91,324円 = 100,000円 × (独立販売価格100,000円 ÷ 109,500円)

ポイント 8,676円 = 100,000円 × (独立販売価格9,500円 ÷ 109,500円)

(*2) (交換分4,500ポイント ÷ 総数9,500ポイント) × 8,676円 = 4,110円

(*3) (交換分累計8,500ポイント ÷ 総数9,700ポイント) × 8,676円 - X1年度末の収益認識4,110円 = 3,493円

【新設】(返金不要の支払の帰属の時期)

2-1-40 の 2 法人が、資産の販売等に係る取引を開始するに際して、相手方から中途解約のいかんにかかわらず取引の開始当初から返金が不要な支払を受ける場合には、原則としてその取引の開始の日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、当該返金が不要な支払が、契約の特定期間における役務の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価の前受けと認められる場合において、その支払を当該役務の提供の対価として、継続して当該特定期間の経過に応じてその収益の額を益金の額に算入しているときは、これを認める。

☞ 本文の「返金が不要な支払」には、例えば、次のようなものが該当する。

- (1) 工業所有権等の実施権の設定の対価として支払を受ける一時金
- (2) ノウハウの設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金
- (3) 技術役務の提供に係る契約に関連してその着手費用に充当する目的で相手方から収受する仕度金、着手金等のうち、後日精算して剰余金があれば返還することとなっているもの以外のもの
- (4) スポーツクラブの会員契約に際して支払を受ける入会金

【解説】

1 本通達は、資産の販売等に係る取引を開始するに際して返金不要の支払を受ける場合には、原則として取引開始の日の属する事業年度の益金の額に算入するが、契約の特定期間における役務の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価の前受けと認められる場合において、継続して当該特定期間の経過に応じてその収益の額を益金の額に算入しているときはこれを認めることを明らかにしている。

2 会計上、返金不要の支払を受ける場合の取扱いについて、収益認識基準の導入前は一般的な定めは設けられていなかった。

収益認識基準では、返金不要の支払を受ける場合には、その支払が約束した財又はサービスの移転を生じさせるものか、あるいは将来の履行義務に対するものかどうかを判断し、約束した財又はサービスの移転を生じさせるものでない場合には、将来の財又はサービスの移転を生じさせるものとして、当該将来の財又はサービスを提供する時に収益を認識することとされる（収益認識基準適用指針 57、58）。

3 法人税においては、例えば、旧通達において、返金不要なものとして、工業所有権等の実施権の設定の対価として支払を受ける一時金（旧通達 2-1-16(注)）、ノウハウの設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金（旧通達 2-1-17(注 3)）、技術役務の提供に係る契約に関連してその着手費用に充当する目的で相手方から収受する仕度金、着手金等（旧 2-1-12（注））、資産の賃貸借契約等に基づいて受け入れた保証金、敷金等（旧通達 2-1-41）を挙げ、これらについては返還を要しなくなった時に収益を計上することとしていた。

受け入れた金銭が返還不要となった時点は、対応する資産の譲渡等が完了した時点と通常等しいことからすれば、上記の改正前の取扱いも、伝統的な実現主義の考え方を対価の面から捉えて表現していたものとの評価も可能であろう。対価の支払が施設の利用や役務の提供を受ける権利を主とする契約上の地位を付与することに基づくものであるならば、こうした契約上の地位の設定を一の取引の単位として、当該地位設定の日の属する事業年

度に収益計上するものと考えられる。東京高裁平成 23 年 3 月 30 日判決（有料老人ホームへの入居一時金）で示されたように、契約における役務の特定の期間の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価の前受けとみることができない場合には、将来の資産の販売等の前受けとして、役務の提供期間に応じて収益を計上していくことは妥当でないと考えられる。そこで、平成 30 年度税制改正において、収益の認識時期が「引渡し等の日」と明確化されたことに対応して、整理を行った。

- 4 すなわち、法人が、資産の販売等に係る取引を開始するに際して、相手方から中途解約のいかんにかかわらず取引の開始当初から返金が不要な支払を受ける場合には、原則としてその取引の開始の日の属する事業年度の益金の額に算入することとしている。

この「返金が不要な支払」には、例えば、次のようなものが該当する。

- (1) 工業所有権等の実施権の設定の対価として支払を受ける一時金
 - (2) ノウハウの設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金
 - (3) 技術役務の提供に係る契約に関連してその着手費用に充当する目的で相手方から收受する仕度金、着手金等のうち、後日精算して剰余金があれば返還することとなっているもの以外のもの
 - (4) スポーツクラブの会員契約に際して支払を受ける入会金
- 5 本通達のただし書では、当該返金が不要な支払が、契約の特定期間における役務の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価の前受けと認められる場合において、その支払を当該役務の提供の対価として、継続して当該特定期間の経過に応じてその収益の額を益金の額に算入しているときは、これを認めることとしている。ここでいう「契約の特定期間における役務の提供の対価」に該当するためには、契約書や約款等において、いつからいつまでの間のどのような内容の役務の提供の対価として支払われる（前払い）対価であるか具体的に示されている必要がある。
- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-43 の 2）を定めている。

2 費用及び損失の計算に関する通則

【改正】(商品引換券等を発行した場合の引換費用)

2-2-11 法人が商品引換券等(2-1-39に定める商品引換券等をいう。以下2-2-11において同じ。)を発行するとともにその対価を受領した場合において、その発行に係る事業年度以後の各事業年度(2-1-39(1)若しくは(3)又は連結納税基本通達2-1-42《商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期》(1)若しくは(3)に掲げる事実が生じた日の属する事業年度以後の各事業年度(その商品引換券等の発行の日(適格組織再編成により当該商品引換券等に係る契約の移転を受けたものである場合にあっては、当該移転をした法人が発行した日)から10年が経過した日の属する事業年度以後の各事業年度を除く。)に限る。)終了の時に於いて商品の引渡し又は役務の提供(商品引換券等に係る商品の引渡し又は役務の提供を他の者が行うこととなっている場合における当該商品引換券等と引換えにする金銭の支払を含む。以下2-2-11において「商品の引渡し等」という。)を了していない商品引換券等(有効期限を経過したものを除く。以下2-2-11において「未引換券」という。)があるときは、その未引換券に係る商品の引渡し等に要する費用の額の見積額として、次の区分に応じそれぞれ次に掲げる金額に相当する金額を当該各事業年度の損金の額に算入することができるものとする。この場合において、その損金の額に算入した金額に相当する金額は、翌事業年度の益金の額に算入する。

(1) 未引換券をその発行に係る事業年度ごとに区分して管理する場合 次の算式により計算した金額

(算式)

当該事業年度終了の時に於ける未引換券のうち当該事業年度及び当該事業年度開始の日前9年以内に開始した各事業年度において発行したものに係る対価の額の合計額 × 原価率

(2) (1)以外の場合 次の算式により計算した金額

(算式)

$$\left(\begin{array}{l} \text{当該事業年度及び当該事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度において発行した商品引換券等に係る対価の額の合計額} \\ \text{左の各事業年度において商品の引渡し等を行った商品引換券等に係る対価の額の合計額} \end{array} \right) \times \text{原価率}$$

④1 本文の「発行に係る事業年度」及び「翌事業年度」並びに(1)の算式の「当該事業年度開始の日前9年以内に開始した各事業年度」及び(2)の算式の「当該事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度」は、その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度とする。

2 (1)及び(2)の算式の「原価率」は、次の区分に応じそれぞれ次により計算した割合とする。

イ 商品の引渡し又は役務の提供を他の者が行うこととなっている場合

$$\frac{\text{分母の商品引換券等と引換えに他の者に支払った金額の合計額}}{\text{当該事業年度において回収された商品引換券等に係るその発行の対価の額の合計額}}$$

$$\frac{\text{当該事業年度において回収された商品引換券等に係るその発行の対価の額の合計額}}{\text{当該事業年度において回収された商品引換券等に係るその発行の対価の額の合計額}}$$

ロ イ以外の場合

分母の金額に係る当該事業年度の
売上原価又は役務提供の原価の額

その引渡し又は提供を約した商品又は役務と
種類等と同じくする商品又は役務の販売又は
提供に係る当該事業年度の収益の額の合計額

- 3 種類等と同じくする商品又は役務に係る商品引換券等のうちにその発行の時期によってその1単位当たりの発行の対価の額の異なるものがあるときは、当該商品引換券等をその1単位当たりの発行の対価の額の異なるものごとに区分して(1)及び(2)の算式並びに原価率の計算を行うことができる。
- 4 適格組織再編成が行われた場合の合併法人等における本通達の適用については、被合併法人等の本通達による計算を引き継ぐものとする。

【解説】

- 1 旧通達2-1-39《商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期》においては、原則として商品引換券等を発行した時に受領した対価の全額を益金の額に算入するが、税務署長の確認を受けて、商品引換券等（発行に係る事業年度ごとに区分管理するものに限る。）の発行に係る対価の額をその引渡し等のあった日の属する事業年度の益金の額に算入し、その発行に係る事業年度終了の日の翌日から3年を経過した日の属する事業年度終了の時に於いて未引換の商品引換券等に係る対価の額を益金の額に算入することができることとしていた。収益認識基準への対応の一環として、旧通達2-1-39について、税務署長の確認については不要とした上で、商品引換券等については、原則として商品引換券等との引換えにより商品を引き渡した時に益金の額に算入することとするが、商品引換券等の発行の日から10年が経過した日（同日前に商品引換券等をその発行に係る事業年度ごとに区分管理しないこと等の事実が生じた場合には、その事実が生じた日）の属する事業年度終了の時に於いて未引換の商品引換券等に係る対価の額を益金の額に算入することとする見直しをした。
- 2 見直し後の法人税基本通達2-1-39《商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期》において、未引換となっている商品引換券等を一括して益金の額に算入することとなる時期をその発行の日から10年が経過した日の属する事業年度まで延長したことを踏まえ、本通達において、未引換券をその発行に係る事業年度ごとに区分して管理する場合のその未引換券に係る商品の引渡し等に要する費用の見積額を計算する対象となる過去事業年度の期間について、当該事業年度開始の日前9年（改正前：3年）以内に開始した各事業年度までとした。
- 3 なお、未引換券をその発行に係る事業年度ごとに区分して管理しない場合には、その未引換券に係る商品の引渡し等に要する費用の見積額を計算する対象となる過去事業年度の期間は変更していないが、これは、収益認識基準の導入に伴う改正は収益に関する改正であり、売上原価に関する改正ではない中で、未引換券をその発行に係る事業年度ごとに区分して管理しない場合について改正前において定められていた年数より遡って、発行した商品引換券等に係る対価の額や商品の引渡し等を行った商品引換券等に係る対価の額を算定することは、かえって事務負担の増加にもつながりかねないことを考慮したことによるものである。

4 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2 - 2 - 11）を行っている。

【改正】（前期損益修正）

2-2-16 当該事業年度前の各事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度）においてその収益の額を益金の額に算入した資産の販売又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。

【解説】

1 収益認識基準への対応として、平成 30 年度税制改正において収益の額として益金の額に算入する金額が法令上明確化され、具体的には、内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額としてその事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とすることとされた（法 22 の 2④）。

この「価額」又は「通常得べき対価の額」について、平成 30 年度税制改正に伴う見直しにより法人税基本通達 2-1-1 の 10《資産の引渡しの時の価額等の通則》を新たに定め、一般的には第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額である旨を明らかにした。また、法人税基本通達 2-1-1 の 11《変動対価》を新たに定め、資産の販売等に係る契約上の対価の額について、値引き、値増し、割戻しその他の事実により変動する可能性がある部分の金額がある場合において、その可能性の見積りが客観的かつ合理的であるときは、その可能性を考慮した金額も「価額」又は「通常得べき対価の額」の算定に反映することを明らかにした。

さらに、資産の販売等に係る収益の額につき、引渡し等事業年度の翌事業年度以後の事業年度において変動対価の修正事由が生じた場合において、変動対価の額が確定していないときは、次によることが法令上明確化された（法令 18 の 2③）。

- ・ 変動対価の修正の経理をしている場合（法人税法施行令第 18 条の 2 第 1 項《収益の額》の適用がある場合に限る。）は変動対価の見積りの変更額をその変更をした事業年度の益金の額又は損金の額に算入することとする。
- ・ 変動対価の修正の経理をしていない場合には、変動対価の額の確定時点で変動額を所得の金額の計算に反映させる。

2 旧通達 2-2-16《前期損益修正》においては、前期以前において収益計上した売上高等についてその後値引きの事実が生じたため、既往に計上した収益について修正を要することとなった場合においても、既往に遡及して課税を修正する等のことはせずに、その値引きによる損失の額は、その値引きの事実が生じた事業年度の損金の額として計算することにより調整することとしていた。しかしながら、前述のとおり法令及び取扱いの見直しにより、資産の販売等に係る収益の額について、値引きにより変動する可能性があるときは、資産の引渡し等事業年度における収益計上額について値引きの見込額を控除した金額とすることを認めるとともに、引渡し等事業年度の翌事業年度以後の事業年度において値引きの事実が生じた場合で、法人税法施行令第 18 条の 2 第 1 項の適用を受けないときは、値引きの確定時点において収益の額を減額することが法令上も明らかにされたことから、本通達で定めていた値引きについての取扱いは削除することとした。

3 なお、旧通達 2-2-16 においては、値引きによる損失について損金の額に算入すると

いう取扱いとしていたが、本来的には値引きは対価の修正であると考えられるため、例えば、法人税基本通達 2-1-1 の 11（注） 1 において、収益の額を減額し、又は増額するという取扱いとして整備している。

4 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2-2-16）を行っている。

3 収益及び費用の帰属時期の特例

【改正】（長期大規模工事に該当するかどうかの判定単位）

2-4-14 請け負った工事が法第 64 条第 1 項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する長期大規模工事に該当するかどうかは、当該工事に係る契約ごとに判定するのであるが、複数の契約書により工事の請負に係る契約が締結されている場合であって、当該契約に至った事情等からみてそれらの契約全体で一の工事を請け負ったと認められる場合には、当該工事に係る契約全体を一の契約として長期大規模工事に該当するかどうかの判定を行うことに留意する。

注 2-1-1 (1)に定めるところにより区分した単位を一の取引の単位とすることとした場合には、当該単位により判定を行うことに留意する。

【解説】

- 1 収益認識基準では、同一の顧客（当該顧客の関連当事者を含む。）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約について、次の(1)～(3)のいずれかに該当する場合には、当該複数の契約を結合し、単一の契約とみなして処理することとされている（収益認識基準 27）。
 - (1) 当該複数の契約が同一の商業的目的を有するものとして交渉されたこと
 - (2) 1つの契約において支払われる対価の額が、他の契約の価格又は履行により影響を受けること
 - (3) 当該複数の契約において約束した財又はサービスが、履行義務の識別の要件に従うと単一の履行義務となること
- 2 本通達は、請け負った工事が長期大規模工事に該当するかどうかの判定（請負金額が 10 億円以上であること等）は、当該工事に係る契約ごとに行うのであるが、当該契約に至った事情等からみて、複数の契約書により一の工事を請け負ったと認められる場合には、それらの契約全体で判定することを明らかにしているものであり、前述の収益認識基準による契約の結合の考え方とおおむね同様の考え方から設けたものである。
- 3 平成 30 年度税制改正に伴う見直しでは、法人税基本通達 2-1-1 (1)《収益の計上の単位の通則》において、同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、当該複数の契約において約束した資産の販売等を組み合わせて初めて単一の履行義務となる場合には、当該複数の契約による資産の販売等の組合せにより区分した単位ごとにその収益の額を計上することができることとする取扱いを新たに定めており、複数の契約を結合して初めて当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受できるようになる場合には、その結合した単位によって収益の計上をすることができることとしている。この取扱いは、上記 1 の契約の結合の考え方に基づき設けたものであり、実態に応じた収益の認識単位とするとの考え方は、工事に係る契約ごとに判定を行う長期大規模工事の判定においても通ずるものであることから、本通達の（注）において、法人税基本通達 2-1-1 (1)に定めるところにより区分した単位を一の取引の単位とすることとした場合には、当該単位により判定を行うことになることを留意的に明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2-4-14）を行っている。

【改正】（工事の目的物について個々に引渡し可能な場合の取扱い）

2-4-15 工事の請負に係る一の契約においてその目的物について個々に引渡し可能な場合であっても、当該工事が法第 64 条第 1 項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する長期大規模工事に該当するかどうかは、当該一の契約ごとに判定することに留意する。

ただし、その目的物の性質、取引の内容並びに目的物ごとの請負の対価の額及び原価の額の区分の状況などに照らして、個々に独立した契約が一の契約書に一括して記載されていると認められる工事の請負については、当該個々に独立した契約ごとに長期大規模工事の判定を行うことができる。

註 2-1-1 (2)に定めるところにより区分した単位を一の取引の単位とすることとした場合（当該区分した単位ごとに対価の額が区分されている場合に限る。）には、当該単位により判定を行うことに留意する。

【解説】

- 1 収益認識基準では、顧客との契約には、契約締結時に、企業が財又はサービスを移転するという顧客の合理的な期待が生ずる場合において、取引慣行、公表した方針等により含意されている約束が含まれる可能性があり（収益認識基準 127）、顧客との契約において別個の財又はサービスが含まれている場合には、それぞれについて履行義務として識別することとされている（収益認識基準 32～34）。そして、履行義務が充足した時又は充足するにつれて収益を認識することとされている（収益認識基準 35）。すなわち、履行義務を収益の計上単位としている。
- 2 本通達においては、工事の請負契約に係る目的物の一部について個々に引き渡すことが可能な工事であっても、原則として長期大規模工事に該当するかどうかはその一の契約全体で判定を行うこととし、契約書の実態が個々に独立した複数の契約を 1 枚の契約書に一括して記載しているに過ぎないと認められる場合は、その個々の契約ごとに長期大規模工事に該当するかどうかの判定を行うことができることを明らかにしている。
- 3 平成 30 年度税制改正に伴う見直しでは、法人税基本通達 2-1-1 (2)《収益の計上の単位の通則》において、一の契約の中に複数の履行義務が含まれている場合には、それぞれの履行義務に係る資産の販売等に区分した単位ごとにその収益の額を計上することができることとする取扱いを創設した。この取扱いは上記 1 の履行義務を収益の計上単位とする考え方に基づき設けたものであり、契約書の形式にかかわらず法人が実質的な収益計上の単位として履行義務によることを選択したのであれば、長期大規模工事の判定についても同様に行われるべきと考えられることから、本通達の（注）において、法人税基本通達 2-1-1 (2)に定めるところにより区分した単位を一の取引の単位とすることとした場合には、当該単位により判定を行うことになることを留意的に明らかにした。ただし、大規模な工事の判定は、請負の対価の額が 10 億円以上の工事であるかどうかで判定を行うこととされており（法令 129①）、その請負契約において履行義務の単位ごとの対価の額が明らかでない場合には、履行義務の単位ごとに大規模な工事に該当するかどうかの判定ができないことから、区分した履行義務の単位ごとに対価の額が区分されている場合に限ることとしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2-4-15）を行っている。

【新設】（進捗度に寄与しない原価等がある場合の工事進行基準の適用）

2-4-18の2 2-1-21の6(注)2は、令第129条第3項《工事進行基準の方法》に規定する「進行割合」の算定について準用する。

【解説】

- 1 収益認識基準においては、一定の期間にわたり充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識することとされており、履行義務の充足に係る進捗度の適切な見積りの方法には、アウトプット法とインプット法とがあり、その方法を決定するにあたっては、財又はサービスの性質を考慮することとされている。また、履行義務の充足に係る進捗度の見積りにあたっては、履行義務を充足する際に顧客に支配が移転する財又はサービスの影響を反映するが、顧客に支配を移転しない財又はサービスの影響は反映しないこととされている（収益認識基準41、収益認識基準適用指針15、16）。
- 2 上記1の収益認識基準における定めを踏まえ、平成30年度税制改正に伴う見直しでは、法人税基本通達2-1-21の5《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の額の算定の通則》において、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の額は、提供した役務につき通常得べき対価の額に相当する金額に当該事業年度終了の時点における履行義務の充足に係る進捗度を乗じて計算した金額から、当該事業年度前の各事業年度の収益の額とされた金額を控除した金額とすることとし、また、法人税基本通達2-1-21の6《履行義務の充足に係る進捗度》において、履行義務が一定の期間にわたるものに係る収益を算定する際の履行義務の充足に係る進捗度は、役務の提供に係る原価その他の費用の合計額のうち、その役務の提供のために既に要した原材料費、労務費その他の経費の額の合計額の占める割合その他の履行義務の進捗の度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合をいうこととした。そして、法人税基本通達2-1-21の6（注）2において、収益認識基準の定め（収益認識基準適用指針16）と同様に、既に要した原材料費、労務費その他の経費の額のうちに、履行義務の充足に係る進捗度に寄与しないもの又は比例しないものがある場合には、その金額を進捗度の見積りには反映させないことができることとした。
- 3 法人税法第64条第1項《長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定する長期大規模工事については、法令上、工事進行基準の方法により収益の額及び費用の額を益金の額及び損金の額に算入することとされ（法64①）、その工事進行基準の方法とは、工事の請負の対価の額及びその工事原価の額にその事業年度終了の時点におけるその工事に係る進行割合を乗じて計算した金額から、それぞれその事業年度前の各事業年度の収益とされた金額及び費用とされた金額を控除した金額をその事業年度の収益の額及び費用の額とする方法とされている（法令129③）。この定めは、収益認識基準の創設により廃止された工事契約に関する会計基準の内容と同様であり、収益認識基準はこの廃止された基準を包含する内容のものであることからすると、工事進行基準の方法についても、収益認識基準と同様の取扱いとしても合理性があるものと考えられる。

このため、2-1-21の6（注）2の取扱いについては、法人税法施行令第129条第3項《工事進行基準の方法》に規定する「進行割合」の算定について準用することとしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連基通2-4-18の2）を定めている。

4 貸倒損失

【改正】（返品債権特別勘定の設定）

9-6-4 出版業を営む法人のうち、常時、その販売する出版業に係る棚卸資産の大部分につき、一定の特約を結んでいるものが、雑誌（週刊誌、旬刊誌、月刊誌等の定期刊行物をいう。以下この款において同じ。）の販売に関し、その取次業者又は販売業者（以下この款においてこれらの者を「販売業者」という。）との間に、次の(1)及び(2)に掲げる事項を内容とする特約を結んでいる場合には、その販売した事業年度において9-6-5に定める繰入限度額以下の金額を損金経理により返品債権特別勘定に繰り入れることができる。

- (1) 各事業年度終了の時ににおいてその販売業者がまだ販売していない雑誌（当該事業年度終了の時の直前の発行日に係るものを除く。以下この款において「店頭売れ残り品」という。）に係る売掛金に対応する債務を当該時ににおいて免除すること。
- (2) 店頭売れ残り品を当該事業年度終了の時ににおいて自己に帰属させること。

④1 一定の特約とは、次に掲げる事項を内容とする特約とする。

- (1) 販売先からの求めに応じ、その販売した棚卸資産を当初の販売価額によって無条件に買い戻すこと。
- (2) 販売先において、当該法人から棚卸資産の送付を受けた場合にその注文によるものかどうかを問わずこれを購入すること。

2 法人が当該事業年度において、店頭売れ残り品に係る返金負債勘定又は返品資産勘定を設けている場合には、その返金負債勘定の金額から返品資産勘定の金額を控除した金額については、損金経理により返品債権特別勘定に繰り入れたものとみなす。

【解説】

1 返品権付きの販売が行われた場合について、収益認識基準の導入前は、会計上、企業会計原則注解（注 18）に返品調整引当金が例示されており、将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、売上総利益相当額に基づき返品調整引当金を計上することとされていた。収益認識基準の導入により、返品権付きの商品又は製品を販売した場合は、企業が権利を得ると見込む対価の額（返品されると見込まれる商品又は製品の対価を除く。）で収益を認識し、各決算日において見直すこととされている（収益認識基準適用指針 85～88）。

【参考】返品権付き販売の仕訳例

（例）1個 200 円の商品（原価 120 円）を 100 個販売し、その返品予想は 2 個と見込む。

<従来>				<収益認識基準>			
現金	20,000	売上高	20,000	現金	20,000	売上高	19,600
						返金負債	400
売上原価	12,000	商品	12,000	売上原価	11,760	商品	12,000
返品調整引	160	返品調整引	160	返品資産	240		
当金繰入		当金					

2 法人税法上は、従来、出版業等を営むもののうち、常時、その販売する出版業等に係る

棚卸資産の大部分につき、その販売の際の価額による買戻しに係る特約を結んでいるものが、その棚卸資産のその特約に基づく買戻しによる損失の見込額として、各事業年度終了の時に於いて損金経理により返品調整引当金勘定に繰り入れた金額については、その繰入額のうち、損金算入限度額に達するまでの金額は損金の額に算入することとされていた(所得税法等の一部を改正する法律(平成30年法律第7号)による改正前の法53)。収益認識基準の導入により、収益認識基準を適用した法人は、買戻し特約が付された取引について、返品が見込まれる部分の損失を引当金に繰り入れるのではなく、買戻しによる返金の見込み額を収益の額から控除することとされたこと等を踏まえ、平成30年度税制改正において所要の経過措置において返品調整引当金制度が廃止された。

なお、各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として益金の額に算入する金額について、資産の買戻しの事実が生ずる可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合における価額とすることとされた(法22の2⑤)。すなわち、収益認識基準を適用して買戻しの可能性を見積もって返金負債勘定を計上して収益の額を減額したとしても、その減額はなかったものとして計算した金額が益金の額に算入されることになる。

- 3 平成30年度税制改正前における法人税法上の返品調整引当金制度においては、特約による損失の見込額として、収益に計上されている売買利益の範囲内において損金引当てが認められていたが、それはその販売によって実現している売買差益の範囲内での引当てにとどまり、買戻しによる返品商品の原価部分についての損金引当てを認めるものではない。

しかし、月刊誌、週刊誌等の雑誌が返品された場合には、通常はくず紙としての価値だけがあるにすぎず、そして、これについて評価減をすることも、その雑誌が現実的に返品されなければその評価損の計上も事実上行うことができない。

そこで、返品調整引当金勘定を設けることのできる雑誌の出版業を営む法人が、その雑誌の販売に関し、その取次業者又は販売業者との間に、店頭売れ残り品に係る売掛金に対応する債務を免除すること及びその店頭売れ残り品を自己に帰属させることを内容とする特約を結んでいる場合には、その店頭売れ残り品に係る売掛金について一定の金額を返品債権特別勘定に繰り入れて貸倒れとして処理することが認められてきた。

- 4 平成30年度税制改正により返品調整引当金制度については廃止されたが、本通達については損失の引当てを認めているものではなく、特定の業種における特別な特約が結ばれているという実態を踏まえて実質的には貸倒れが生じているものとして損失を認めているものであるから、従来の取扱いについて平成30年度税制改正後も同様となる旨を明らかにし、平成30年度税制改正前の返品調整引当金制度における取扱いを、本通達において改めて定めることとした。

また、上記1のとおり、収益認識基準を適用した場合には、企業が権利を得ると見込む対価の額(返品されると見込まれる商品又は製品の対価を除く。)で収益を認識し、返金負債の決済時に商品又は製品を回収する権利について返品資産を計上することとなり、この経理を適用した場合には、損金経理により返品債権特別勘定に繰り入れることができなくなるため、本通達の(注)2において、返金負債勘定の金額から返品資産勘定の金額を控除した金額については、損金経理により返品債権特別勘定に繰り入れたものとみなすこととし、収益認識基準を適用した場合についても本通達が適用できることとしている。

- 5 連結納税制度においても、同様の通達改正(連基通8-6-4)を行っている。

第2 租税特別措置法通達(法人税編)関係

1 第61条の4《交際費等の損金不算入》関係

【改正】(売上割戻し等と交際費等との区分)

61の4(1)-3 法人がその得意先である事業者に対し、売上高若しくは売掛金の回収高に比例して、又は売上高の一定額ごとに金銭で支出する売上割戻しの費用及びこれらの基準のほかに得意先の営業地域の特殊事情、協力度合い等を勘案して金銭で支出する費用は、交際費等に該当しないものとする。

① 「得意先である事業者に対し金銭を支出する」とは、得意先である企業自体に対して金銭を支出することをいうのであるから、その金額は当該事業者の収益に計上されるものである。

2 得意先である事業者において棚卸資産若しくは固定資産として販売し若しくは使用することが明らかな物品(以下「事業用資産」という。)又はその購入単価が少額(おおむね3,000円以下)である物品(以下61の4(1)-5までにおいて「少額物品」という。)を交付する場合(その交付の基準が上記の売上割戻し等の算定基準と同一である場合に限る。)におけるこれらの物品を交付するために要する費用についても同様とする。

【解説】

1 本通達では、法人がその得意先である事業者に対し、売上割戻しの基準又はそれに準ずるものとして金銭で支出する費用について、交際費等に該当しないことを明らかにしている。

また、措置法通達61の4(1)-4《売上割戻しと同一の基準により物品を交付し又は旅行、観劇等に招待する費用》では、法人がその得意先に対して物品を交付した場合には、その物品の交付の基準が売上割戻し等の算定基準と同一であっても、その交付のために要する費用は交際費等に該当するものとしている。ただし、その物品が事業用資産又は少額物品に該当する場合で、その交付の基準が売上割戻し等の算定基準と同一であるときは、交際費等に該当しないものとしてすることができることとしている。

すなわち、法人が得意先である事業者に対して、売上割戻し等と同様の算定基準によって金銭の支出又は物品(事業用資産又は少額物品)の提供をした場合には、それが金銭による支出であっても、物品の提供であっても交際費等に該当しないものとしてすることができることとしている。

2 収益認識基準の導入を契機とした平成30年度税制改正に伴う見直しにおいて法人税基本通達2-1-1の11《変動対価》を新たに定め、資産の販売等に係る契約上の対価の額について、値引き等の事実により変動する可能性がある部分の金額がある場合(当該値引き等の事実が損金不算入費用等に該当しないものである場合に限る。)において、その可能性の見積りが客観的かつ合理的であるときは、引渡し等事業年度の引渡し時の価額等の算定に反映することとした。ここでいう「損金不算入費用等」には交際費等の支出が含まれるため、交際費等目的の支出見込みについては、税務上引渡し時の価額等の算定に反映されないことになる。

ただし、売上割戻し等と同様の算定基準によって金銭の支出又は物品（事業用資産又は少額物品）の提供をした場合には、それが金銭による支出であっても、物品の提供であっても交際費等に該当しないことを本通達及び措置法通達 61 の 4 (1) - 4 において明らかにしている。なお、こうした金銭の支出又は物品の提供の見込みの中には、税務上引渡し時の価額等の算定に反映することができるものもあるものと考えられる。

- 3 ところで、収益認識基準は、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理に適用されることとされており（収益認識基準 3）、通常は、得意先の役員や従業員に対して行う金銭の支出又は物品の提供については顧客との取引ではないため、こうした金銭の支出又は物品の提供の見込みについて、取引価格から減額する会計処理は適用されないものと考えられる。このように、収益認識基準を適用するに当たって顧客との取引であるか否かについては重要な判断要素であることから、収益認識基準の導入を契機として変動対価の取扱いに関連のある本通達及び措置法通達 61 の 4 (1) - 4 について、取引の相手先に着目した整備を行うこととした。
- 4 具体的には、本通達の(注) 2 を新たに追加し、得意先である事業者に対して事業用資産又は少額物品を交付する場合（その交付の基準が上記の売上割戻し等の算定基準と同一である場合に限る。）におけるこれらの物品を交付するために要する費用については、平成 30 年改正通達による改正前の措置法通達 61 の 4 (1) - 4 のただし書において交際費等に該当しないことができることとしていたが、本通達に移管した上で、本文と同様に交際費等には該当しないことを明らかにした。すなわち、得意先である事業者の取扱いを本通達に移管することとしたものであり、本通達の趣旨が変わるものではない。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連措通 68 の 66(1)-3）を行っている。

【改正】(売上割戻し等と同一の基準により物品を交付し又は旅行、観劇等に招待する費用)

61の4(1)-4 法人がその得意先に対して物品を交付する場合(61の4(1)-3(注)2の場合を除く。以下61の4(1)-4において同じ。)又は得意先を旅行、観劇等に招待する場合には、たとえその物品の交付又は旅行、観劇等への招待が売上割戻し等と同様の基準で行われるものであっても、その物品の交付のために要する費用又は旅行、観劇等に招待するために要する費用は交際費等に該当するものとする。ただし、物品を交付する場合であっても、その物品が少額物品であり、かつ、その交付の基準が61の4(1)-3の売上割戻し等の算定基準と同一であるときは、これらの物品を交付するために要する費用は、交際費等に該当しないものとすることができる。

【解説】

1 本通達では、法人がその得意先に対して物品を交付した場合には、その物品の交付の基準が売上割戻し等の算定基準と同一であっても、その交付のために要する費用は交際費等に該当するものとしている。ただし、その物品が事業用資産又は少額物品に該当する場合で、その交付の基準が売上割戻し等の算定基準と同一であるときは、交際費等に該当しないものとするとしている。

また、措置法通達61の4(1)-3《売上割戻し等と交際費等との区分》では、法人がその得意先である事業者に対し、売上割戻しの基準又はそれに準ずるものとして金銭で支出する費用について、交際費等に該当しないことを明らかにしている。

すなわち、法人が得意先である事業者に対して、売上割戻し等と同様の算定基準によって金銭の支出又は物品(事業用資産又は少額物品)の提供をした場合には、それが金銭による支出であっても、物品の提供であっても交際費等に該当しないものとするとしている。

2 収益認識基準の導入を契機とした平成30年度税制改正に伴う見直しにおいて、平成30年改正通達による改正前の措置法通達61の4(1)-の4ただし書において設けられていた、得意先である事業者に対して事業用資産又は少額物品を交付する場合(その交付の基準が上記の売上割戻し等の算定基準と同一である場合に限る。)におけるこれらの物品を交付するために要する費用については交際費等には該当しないものとする取扱い、措置法通達61の4(1)-3(注)2において規定することとし、本通達からは削除することとした。これは、得意先である事業者の取扱いを措置法通達61の4(1)-3に移管することとしたものであり、本通達の趣旨が変わるものではない。

3 連結納税制度においても、同様の通達改正(連措通68の66(1)-4)を行っている。