

収益認識基準への税務上の対応 (平成30年度税制改正)

デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士・税理士 おおの ひさこ 大野 久子

平成30年3月30日、企業会計基準委員会から「収益認識に関する会計基準」(企業会計基準第29号)(以下「収益認識基準」)及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針第30号)(以下「適用指針」)が公表された。収益認識基準は、平成33年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用されるが、平成30年4月1日以後開始する事業年度の期首からの早期適用も認められている。また、これに加え、平成30年12月31日に終了する事業年度から平成31年3月30日に終了する事業年度までにおける年度末からの早期適用も認められている。

従来より、我が国の法人税における収益認識は、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って計算されるものとされていたため、これに合わせて平成30年度税制改正が行われ(平成30年3月31日公布)(以下「本改正」)、次いで6月1日に法人税基本通達等の改正が公表された。

本稿では、収益認識基準への税務上の対応の概要と留意すべき点を解説する。

1 収益認識基準をめぐる平成30年度税制改正の概要

(1) 改正の概要

従来より、法人の各事業年度の所得金額の計算における益金の額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る収益の額とされており(法第22条②)、そ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されていた(旧法第22条④)。そのため、収益認識基準の公表に合わせて平成30年度税制改正が行われ、税務上の対応が図られた。

更に、収益認識についての実務上の取扱いについては、従来より、法人税基本通達に具体的な指針が設けられていたため、平成30年6月1日にその改正内容が公表され、本改正後の法人税法上の収益の認識についての基本的・具体的な考え方が明らかにされた。

なお、中小企業については当該収益認識基準は適用しないことも可能とされているため、従来処理が継続することも想定された内容になっている。

(2) 法人税法の改正内容

本改正において、まず、法人税法において、従来の原則である法人税法22条に対する別段の定めの一つとして、法人税法22条の2が設けられ、法人税法上の収益についてその計上時期と金額についての規定が設けられた。当該法人税法22条の2は平成30年4月1日以後終了する事業年度から適用されることとされており、収益認識基準の適用の有無を問わずに適用されるものであるが、税務上の基本的な考え方を述べた内容となっており、この規定によって従来の処理を変更する結果になるものではないと考えられる。

1) 収益の計上時期

まず、法人税法上の収益認識時期については、会計処理における収益認識日に応じ、以下のように規定された。

会計処理	法人税		
	引渡し日	近接日	それ以外の日
引渡し日	○(※1)	×	×
近接日	×	○(※2)	×
それ以外の日	○(申告調整により引渡し日に計上するのが原則)(※1)	○(近接日に申告調整した場合は認められる)(※3)	×

(※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」)に係る収益の額は、原則として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(以下「引渡し日」)の属する事業年度の所得の計算上、益金の額に算入する(法第22条の2①)。

(※2) ただし、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従い、引渡し日に近接する日(以下「近接日」)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、益金の額に算入する(法第22条の2②)。

(※3) 内国法人が引渡し日又は近接日以外の日に収益計上をしている場合には、近接日の属する事業年度の確定申告書に当該収益の額の益金算入に関する申告の記載があるときは、その額につき確定した決算において収益として経理したものとみなして益金の額に算入する(法第22条の2③)。

以上により、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って引渡し日又は近接日に収益計上した場合には、基本的に法人税もそれに従う結果となる。

2) 収益の計上金額

一方、収益の計上金額については、以下の規定が設けられ、貸倒れ見込みと買戻し見込みについては考慮しないで収益計上することが明確化された。収益認識基準を適用する場合には、これらを変動対価として見積額分だけ収益計上額が減額される結果になるため、これについては法人税は容認しないという点を明らかにしたものである。

■内国法人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際における価額又は通常得べき対価の額に相当する金額とする（法22の2④）。

■資産の引渡しの際における価額又は通常得べき対価の額は、資産の販売等につき次に掲げる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（法22の2⑤）。

▶対価の額に係る金銭債権の貸倒れ

▶資産の販売等に係る資産の買戻し

(3) 法人税法施行令の改正内容

法人税法施行令18条の2においては、収益計上について修正の経理をした場合等についての規定が設けられたが、ここでは割愛する。

2 法人税基本通達等の改正

平成30年6月1日、国税庁から「法人税基本通達等の一部改正について（法令解釈通達）」及び「「収益認識に関する会計基準」への対応について」（国税庁ウェブサイト）が公表された。

この中の「「収益認識に関する会計基準」への対応について」によると、法人税基本通達の整備方針は以下のとおりとされている。

■新会計基準は収益の認識に関する包括的な会計基準である。履行義務の充足により収益を認識するという考え方は、法人税法上の実現主義又は権利確定主義の考え方と齟齬をきたすものではない。そのため、改正通達には、原則としてその新会計基準の考え方を取り込んでいく

■一方で、新会計基準について、過度に保守的な取扱いや、恣意的な見積りが行われる場合には、公平な所得計算の観点から問題があるため、税独自の取扱いを定める

■中小企業については、引き続き従前の企業会計原則等に則った会計処理も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

この基本方針に従い、貸倒れ見込み及び買戻し見込み

について見積り計上を認めない以外は、おおむね、会計処理を容認する内容の通達となっているが、一部において独自の要件を設けている項目もある。

詳細については通達本文等を確認する必要があるが、以下にその重要と思われるポイントを紹介する。

(1) 収益の計上単位

1) 収益の計上単位の通則

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とされる一方、一定の場合には実質的な取引の単位で収益計上できることとされた（法基通2-1-1）。

収益認識会計基準では、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、当該複数の契約をもって単一の履行義務となる場合などには契約を結合し（収益認識基準27）、また単一の契約の中に含まれる履行義務を識別し、その単位で収益計上することとされている（収益認識基準32）ため、この会計処理を税務も容認する内容となっている。

2) ポイント等を付与した場合

法人が資産の販売等に伴い自己発行ポイント等を不特定多数の相手方に付与する場合において、一定の要件に該当するときは、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とされた（法基通2-1-1の7）。

会計上は、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提供するときには、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のみ、当該オプションから履行義務が生じることとされており（適用指針48）、上記税務上の処理はこの会計処理を容認するものとなっている。

ただし、当該処理が容認されるためには、一定の要件を満たすことが必要とされており、注意が必要である。一定の要件は、次に掲げる要件の全てとされている。

■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

■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

■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

■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（ポイント等相当額）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) 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

3) その他

そのほか、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（法基通2-1-1の3）、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（法基通2-1-1の8）等について通達が設けられており、基本的に会計処理が法人税においても容認される内容になっている。

(2) 収益の計上金額

1) 資産の引渡しの時の価額等の通則

収益の計上金額については、まず、前述のとおり、資産の引渡しの際における価額又は通常得べき対価の額に相当する金額によることとされているが、これら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こととされた（法基通2-1-1の10）。対価の額が合意されていない場合には適正に見積もるものとし、確定時に差額を計上することとされている。

2) 変動対価

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、買戻しを除く。以下「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において、次に掲げる要件の全てを満たすときは、引渡し等事業年度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（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、引渡し時の価額等の算定に反映することとされた（法基通2-1-1の11）。

- イ) 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。
- ロ) 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、イ)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。

- ハ) イ)を明らかにする書類及びロ)の算定の根拠となる書類が保存されていること。

収益認識基準においては、変動対価に関する不確実性が事後的に解消される際に、それまでに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含めることとされている（収益認識基準54）。

会計上、これらの値引き等の見積額を反映した収益計上が行われた場合に、算定根拠と合理的な見積り計算とその根拠書類の保存を要件に、法人税においてもこれが容認されることになる。

ただし、法人税法22条5項において考慮しないで収益計上することとされた、対価の額に係る金銭債権の貸倒れ及び対象資産の買戻しについての見積額は、ここでも収益の額に反映しないこととされており、この部分については会計処理と税務処理が一致しない結果となる。

3) その他

その他、相手方に支払われる対価（キャッシュバック）（法基通2-1-1の16）等についての通達が設けられており、基本的に会計処理を受け入れる内容となっている。

(3) 収益の計上時期

1) 棚卸資産

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り、従来からそのような内容の通達が設けられていたが、それらが新法人税法22条の2に合わせ、引渡し日及び近接日の内容として整理された。

具体的には、引渡し日としては、出荷日、船積み日、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、その販売等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されている（法基通2-1-2）。

近接日としては、委託販売において売上計算書到達日に継続的に収益計上を行っている場合や、ガス、水道、電気等の販売においていわゆる検針日基準により継続的に収益計上している場合における、当該売上計算書到達日や検針日があげられた（法基通2-1-3、2-1-4）。

2) 商品引換券等

a) 商品引換券等についての収益の帰属時期

商品引換券等については、従来から法人税基本通達で設けられており、その発行時に収益計上することを原則とする一方、税務署長の確認を受けることを条件に、継続的に商品引渡し時に収益計上し、発行に係る事業年度終了日の翌日から3年を経過した日の属する事業年度終了の時に於ける未引渡し残高を益金算入することも認められていた（旧法基通2-1-39）。

今回の改正により、以下の2点において取扱いが変更された（法基通2-1-39）。

■商品引渡し時に収益計上するのが原則となり、
税務署長の確認については不要とする

■10年経過日等（発行日から10年が経過した日又は以下の事実が生じた日）の属する事業年度終了時における未引渡しの商品引換券等がある場合には、その対価の額を益金算入することとする。

▶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

▶その商品引換券等の有効期限が到来すること

▶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

会計上は、収益認識基準では履行義務充足時である商品引渡し時に収益計上することになるため、基本的にはこれに足並みを揃える内容となっているが、法人税独自の収益認識基準も許容している。

なお、当該商品引換券等の法人税における取扱いは収益認識基準の適用有無を問わず適用されることになり、その収益認識については従来と処理の変更が予定されていることから、経過措置が設けられている。改正前に発行した商品引換券等については、法人が収益計上を行う継続的な基準を定めるまでの間は、税務署長の確認を受けている場合には発行に係る事業年度終了日の翌日から3年を経過した日の属する事業年度終了時に収益計上することも認められる（経過取扱い(6)）。

なお、自己発行ポイント等についても、10年経過日等の属する事業年度終了時に未計上となっている部分の前受けの額を収益計上するという通達が設けられている（法基通2-1-39の3）。

b) 非行使部分に係る収益の帰属の時期

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（「非行使部分」）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を乗じて得た額から既にこの取扱いに基づき益金算入された金額を控除する方法その他合理的な方法に基づき計算された金額を益金算入することができることとされた（法基通2-1-39の2）。

これは収益認識基準において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、比例的に収益を認識するとされている（適用指針54）ことから、法人税においてもその処理を容認するものである。

3) 返金不要の支払の帰属の時期

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された。

ただし、当該返金不要な支払が、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収益の額を益金の額に算入しているときは、この処理が認められることとされた（法基通2-1-40の2）。

収益認識基準では、このような返金不要な支払を受ける場合には、当該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、あるいは将来の財又はサービスの移転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ている（適用指針57、58）。会計上このような処理を行った場合でも、これを法人税でも容認することができるように手当されている。

4) その他

そのほか、固定資産の譲渡に係る収益の帰属の時期（法基通2-1-14）、工業所有権等に係る収益の帰属の時期の特例（法基通2-1-16）、役務の提供に係る収益の計上時期（法基通2-1-21の2～2-1-21の11）、知的財産のライセンスの供与等についての収益の帰属の時期等（法基通2-1-30～2-1-30の5）等が設けられており、基本的に会計処理を容認する内容になっている。

3 消費税の取扱い

消費税については、その課税標準は課税資産の譲渡等の対価の額、すなわち、対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とされており（消法28）、特に収益認識基準に対応する税制改正は行われていない。そのため、消費税については収益認識基準への対応等は行われず、基本的に従来通りの収益認識になることが予想される。

法人税基本通達の改正と同時に公表された「[「収益認識に関する会計基準」への対応について](#)」（国税庁ウェブサイト）の中には、「収益認識基準による場合の取扱いの例」が含まれており、ここでは6つの取引についての「消費税の取扱い」が示されており、この点が確認できる。

法人税は貸倒れ・返品見込みを除き、おおむね新基準と同じ税務処理が可能ないように手当が行われた（一部独自の要件を満たす必要はあるが）と思われるが、消費税については全く異なる処理が予定されていると言える。

消費税の処理をスムーズに行うため、今後システム対応などで留意が必要と思われる。

以上