

**【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。