

【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 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。