

**【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。）をするに依りて、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