

**【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。