

**【新設】（資産の引渡し時の価額等の通則）**

**2-1-1の10** 法第22条の2第4項《収益の額》の「その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの際の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」（以下2-1-1の11までにおいて「引渡し時の価額等」という。）とは、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。なお、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の属する事業年度終了の日までにその対価の額が合意されていない場合は、同日の現況により引渡し時の価額等を適正に見積もるものとする。

④1 なお書の場合において、その後確定した対価の額が見積額と異なるときは、令第18条の2第1項《収益の額》の規定の適用を受ける場合を除き、その差額に相当する金額につきその確定した日の属する事業年度の収益の額を減額し、又は増額する。

2 引渡し時の価額等が、当該取引に関して支払を受ける対価の額を超える場合において、その超える部分が、寄附金又は交際費等その他のその法人の所得の金額の計算上損金の額に算入されないもの、剰余金の配当等及びその法人の資産の増加又は負債の減少を伴い生ずるもの（以下2-1-1の16までにおいて「損金不算入費用等」という。）に該当しない場合には、その超える部分の金額を益金の額及び損金の額に算入する必要はないことに留意する。

**【解説】**

- 1 本通達は、販売等をした資産の引渡し時の価額等について、原則的な考え方を明らかにしている。
- 2 会計上、収益の計上額を決定するにあたっての取引価格の算定について、収益認識基準の導入前において具体的な定めは設けられていなかった。

収益認識基準では、収益の計上額の基礎となる取引価格とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）をいうこととされている（収益認識基準47）。取引価格を算定する際には、変動対価等の全ての影響を考慮することとされている（収益認識基準48）。顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分を「変動対価」といい、契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を見積もることとされている（収益認識基準50）。変動対価が含まれる取引の例として、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等の形態により対価の額が変動する場合や、返品権付きの販売等がある（収益認識基準適用指針23）。また、対価の回収が見込まれないことも変動対価の要素となることがある（収益認識基準適用指針設例2）。このような対価の変動の影響を考慮して取引価格を算定し、その算定した取引価格を基に収益を認識することから、会計上認識する収益の額は、契約上の対価の額から、値引き、リベート、返金、インセンティブ等及び返品権付きの販売等による対価の変動の影響分が控除される（場合によっては対価の額に加算される）こととなる。

- 3 法人税法では、法人税法第22条第2項《収益の額》において無償による資産の譲渡に係る収益の額は、益金の額に算入すべきとされていることや、法人税法第37条第7項《寄附金の損金不算入》において寄附金の額を譲渡資産の譲渡の時の価額で算定するとされてい

ることからすると、資産の販売等に係る収益の額は、資産の販売等により受け取る対価の額ではなく、販売等をした資産の価額をもって所得計算すべきとの考え方が採られている。

このことから、平成 30 年度税制改正において、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供による収益の額は、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であることが明確化された（法 22 の 2 ④）。

4 ここである「価額」又は「通常得べき対価の額」については、判例において「法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものである」（最高裁平成 7 年 12 月 19 日第三小法廷判決）とされていることからすれば、これはすなわち譲渡した資産又は提供した役務の時価ということになる。また、法人税の取扱い上、これまでそうした時価について具体的に明らかにしたものはないものの、近時の裁判例において「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額」（東京地裁平成 26 年 5 月 28 日判決）とされているものや、実務においても「一般的には正常な条件により第三者間で取引された場合における価額」と解されていることから、その「価額」又は「通常得べき対価の額」について、平成 30 年度税制改正を契機として、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を明らかにした。

5 また、本通達のなお書については、販売代金の額が確定していない場合の見積りについての旧通達 2-1-4 《販売代金の額が確定していない場合の見積り》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。この取扱いによれば、例えば、棚卸資産の販売による収益は、原則として引渡基準により計上することになるが、棚卸資産の引渡しは了したにもかかわらず、その販売代金の額が最終的に折り合っていない（合意されていない）場合には、その引渡しの日の属する事業年度末の現況により、その販売代金の額を合理的に見積って収益計上することとなる。本通達のなお書は、すなわち、契約上の対価の額が決まっていなくても、期末の現況により適正に見積られた金額は、本通達の本文の「価額」又は「通常得べき対価の額」に該当することを確認的に明らかにしているものである。

6 本通達の（注）1 は、本通達のなお書の場合において、その見積計上額とその後確定した対価の額との間に差額が生じたときは、その引渡しの日の属する事業年度に遡って見積額を修正するのではなく、対価の額が確定した事業年度において、収益の額を減額又は増額することを明らかにしている。

なお、その契約に変動対価が含まれている場合、対価の額が確定する前段階で見積りの修正が行われることもあり得るが、そうしたケースは法人税法施行令第 18 条の 2 第 1 項《収益の額》の規定に従い、修正事業年度において収益の額を減額又は増額することになる。

7 本通達の（注）2 は、取引価額等が時価と異なる全ての取引を時価に引き直す処理（申告調整）をする必要があるかという点について、その取扱いを明らかにしたものである。例えば、法人が販売促進目的で、現金に換えて有価証券（時価 100 万円、簿価 20 万円）を無償で贈与したとすれば、法人税法上は、収益が 100 万円生じ、その譲渡原価が 20 万円計

上され、販売促進費が 100 万円計上されることになる。これを仕訳で示すと、以下のとおりとなる。

(借 方)	(貸 方)
販売促進費 100 万円	有価証券 20 万円
	譲渡益 80 万円

すなわち、取引価額等が時価と異なる取引であっても、借方が損金不算入項目でない場合には、引渡しの時の価額がその取引に関して支払を受ける対価の額を超える部分、本件については無償であるため譲渡資産の帳簿価額を超える部分である 80 万円が益金の額に算入され、差引きしたところの譲渡資産の簿価相当額が損金の額に算入されることになる。したがって、資産の引渡しの時の価額が、その取引に関して支払を受ける対価の額を超える場合において、その超える部分が、寄附金又は交際費等その他のその法人の所得の金額の計算上損金の額に算入されないもの、剰余金の配当等及びその法人の資産の増加又は負債の減少を伴い生ずるものに該当しない場合には、その超える部分の金額を益金の額及び損金の額に算入する処理(申告調整)を行う必要はないことを留意的に明らかにしている。

8 連結納税制度においても、同様の通達(連基通 2-1-1 の 10)を定めている。