

【新設】(変動対価)

2-1-1の11 資産の販売等に係る契約の対価について、値引き、値増し、割戻しその他の事実（法第22条の2第5項各号《収益の額》に掲げる事実を除く。以下2-1-1の11において「値引き等の事実」という。）により変動する可能性がある部分の金額（以下2-1-1の11において「変動対価」という。）がある場合（当該値引き等の事実が損金不算入費用等に該当しないものである場合に限る。）において、次に掲げる要件の全てを満たすときは、(2)により算定される変動対価につき同条第1項又は第2項に規定する事業年度（以下2-1-1の11において「引渡し等事業年度」という。）の確定した決算において収益の額を減額し、又は増額して経理した金額（引渡し等事業年度の確定申告書に当該収益の額に係る益金算入額を減額し、又は増額させる金額の申告の記載がある場合の当該金額を含み、変動対価に関する不確実性が解消されないものに限る。）は、引渡し等事業年度の引渡し時の価額等の算定に反映するものとする。

(1) 値引き等の事実の内容及び当該値引き等の事実が生ずることにより契約の対価の額から減額若しくは増額をする可能性のある金額又はその金額の算定基準（客観的なものに限る。）が、当該契約若しくは法人の取引慣行若しくは公表した方針等により相手方に明らかにされていること又は当該事業年度終了の日において内部的に決定されていること。

(2) 過去における実績を基礎とする等合理的な方法のうち法人が継続して適用している方法により(1)の減額若しくは増額をする可能性又は算定基準の基礎数値が見積もられ、その見積りに基づき収益の額を減額し、又は増額することとなる変動対価が算定されていること。

(3) (1)を明らかにする書類及び(2)の算定の根拠となる書類が保存されていること。

④1 引渡し等事業年度終了の日後に生じた事情により令第18条の2第3項《収益の額》に規定する収益基礎額が変動した場合において、資産の販売等に係る収益の額につき同条第1項に規定する当初益金算入額に同項に規定する修正の経理（同条第2項においてみなされる場合を含む。以下2-1-1の11において「修正の経理」という。）により増加した収益の額を加算し、又は当該当初益金算入額からその修正の経理により減少した収益の額を控除した金額が当該資産の販売等に係る法第22条の2第4項に規定する価額又は対価の額に相当しないときは、令第18条の2第3項の規定の適用によりその変動することが確定した事業年度の収益の額を減額し、又は増額することとなることに留意する。

2 引渡し等事業年度における資産の販売等に係る収益の額につき、その引渡し等事業年度の収益の額として経理していない場合において、その後の事業年度の確定した決算において行う受入れの経理（その後の事業年度の確定申告書における益金算入に関する申告の記載を含む。）は、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って行う修正の経理には該当しないことに留意する。

【解説】

- 1 本通達は、値引きや割戻し等が見込まれる場合において、資産等の引渡し時の価額にこうした要素を反映させるための要件等について明らかにしている。
- 2 会計上、変動対価の取扱いについて、収益認識基準の導入前は一般的な定めは設けられ

ておらず、例えば、売上割戻しはこれが確定した時点で認識するという会計慣行がみられた。

収益認識基準では、収益の額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）。収益認識基準では、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もと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 法人税においては、前期以前において収益計上した売上高等についてその後値引き等の事実が生じたため既往に計上した収益について修正を要することになった場合においても、既往に遡及して課税を修正することはせず、値引き等を行うことが確定した事業年度の損金として計算することとしていた（旧通達 2-2-16）。また、売上割戻しについては、a. あらかじめ算定基準が相手方に明示され、かつ、その計算が常にできるものについては、販売をした日の属する事業年度の損金の額に算入することとし、ただし、継続適用を条件として売上割戻しの通知又は支払の日の属する事業年度の損金の額に算入することも認めることとしていた。他方で、b. これに該当しない売上割戻しについては、売上割戻しの通知又は支払の日の属する事業年度の損金の額となるが、その割戻しを支払うべきこと及びその算定基準が内部的に決定されており、確定申告書の提出期限までに相手方に通知していれば、販売をした事業年度で未払金計上を認めることとしていた（旧通達 2-5-1）。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入に伴う対応として、収益の額として益金の額に算入する金額に関する通則的な規定が設けられた。この規定は、収益の額の算定上、値引きや割戻しは、取引対象資産の時価をより正確に反映するための手続と考えることができるため、客観的に見積もられた金額を控除した金額についても資産の引渡し時の価額に反映することとする一方で、対価の回収が見込まれないことや返品権付きの販売であることを収益の額の算定上考慮することは、譲渡した資産の時価そのものを正確に反映するための手続ではなく、別の要因により対価の額を全額受け取ることができないことを評価しているものであると考えられることから、対価の回収可能性や返品の可能性を法人税の所得の金額の計算における収益の額の算定上考慮することを排除することを狙いとしている。すなわち、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際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とされた上、その引渡しの際における価額又は

通常得べき対価の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供につきその対価の額に係る金銭債権の貸倒れが生ずる可能性がある場合及びその販売又は譲渡に係る資産の買戻しの可能性がある場合においても、これらの可能性がないものとした場合における価額とされている（法 22 の 2 ④⑤）。

このように値引き及び割戻しについては、客観的に見積もられた金額を対価の額から控除した金額も、「引渡しの時における価額」又は「通常得べき対価の額」に該当することと整理されたが、値引き及び割戻し相当額として一定の金額を控除した金額をもって「引渡しの時における価額」又は「通常得べき対価の額」といえるためには、当該控除した金額が客観的な評価に基づいたものである必要がある。そこで、客観的な評価に基づいたものであるといえるために必要な要件を通達において定めた。

- 4 具体的には、資産の販売等に係る契約の対価について、値引き、値増し、割戻しその他の事実（貸倒れ又は買戻しの可能性に基づく事実を除く。以下「値引き等の事実」という。）により変動する可能性がある部分の金額（以下「変動対価」という。）がある場合において、本通達の(1)から(3)までに掲げる要件の全てを満たすときは、本通達の(2)により算定される変動対価につき法人税法第 22 条の 2 第 1 項又は第 2 項《収益の額》に規定する事業年度（以下「引渡し等事業年度」という。）の確定した決算において収益の額を減額し、又は増額して経理した金額は、引渡し等事業年度の引渡し時の価額等の算定に反映することとしている。
- 5 値引き等の事実の範囲について、会計上は、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー、返品権付きの販売といった様々な要因によって対価の変動が見込まれる場合が対象となっているが、税務上は、対価の回収が見込まれないことや返品権付きの販売であることを収益の額の算定上考慮することは、譲渡した資産の時価そのものを正確に反映するための手続ではなく、別の要因により対価の額を全額受け取ることができないことを評価しているものであるとの考え方が採られており、引渡し時の価額等は資産の販売等につきその対価の額に係る金銭債権の額に係る金銭債権の貸倒れが生ずる可能性がある場合及びその販売又は譲渡に係る資産の買戻しの可能性がある場合においても、それらの可能性がないものとした価額であることが法令上も留意的に明らかにされている（法 22 の 2 ⑤）。

また、本通達において値引き等の事実が損金不算入費用等に該当しないものである場合に限ることとしており、例えば、法人税法上の寄附金や交際費等に該当するものはその範囲から除くこととしている。これは、収益認識基準は、

- ・ 顧客との契約から生じる収益に関する会計処理に適用することとされ（収益認識基準 3）、当該顧客以外の者との取引（寄附金）や得意先の役員又は従業員との取引（交際費）については、通常は適用対象とならないと考えられること
- ・ 取引価格の算定にあたっては、契約条件や取引慣行等を考慮することとされ（収益認識基準 47）、法人税法上の寄附金や交際費等に該当するような任意性の高いものについては、通常は考慮することとされないと考えられること

からすると、寄附金や交際費等に該当するものについては、会計上も通常は変動対価の要因にならないと考えられる。仮に変動対価の要因になるとしても、寄附金や交際費等目的の支出の見込みを収益の額の算定上考慮することは、譲渡した資産の時価そのものを正確

に反映するための手続であるとはいえないことによる。

さらに、法人税では従来より別段の定めがある場合を除き、引当金や見越費用等の計上を認めないといういわゆる債務確定基準が採られている。

これらのことを踏まえれば、税務における変動対価の要因となるその他の事実の範囲は限定的に考えるべきであり、

- ・ 売上値引（売上品の量目不足、品質不良、破損等の理由による代価の控除をいう。）
- ・ 値増し（資材の値上がり等に応じて収入すべき金額をいう。）
- ・ 割戻し（一定期間に多額又は多量の取引をした得意先に対する売上代金の返戻額等をいう。）
- ・ その他のこれらに準ずるもの

がこれに該当すると考えられる。

一方で、契約上の条件とされているものであっても、

- ・ 従来、企業会計原則注解（注 18）において引当金として計上すべきこととされているもの（売上割戻引当金を除き、例えば、製品保証引当金、返品調整引当金、工事補償引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等が該当する。）

（注） なお、収益認識基準の導入を契機として、別の履行義務として識別されることとなる重要な権利を顧客に提供するオプション（いわゆるポイント等の付与）については、上記の引当金として計上すべきこととされているものからは除かれる。

- ・ 上記の引当金として計上されないものであっても、発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失
- ・ 寄附金又は交際費等目的の支出の見込み

などについては、これに該当しないと考えられる。

また、インセンティブやペナルティーについては、契約の内容等によりいずれにも該当しうると考えられることから、時価の変動要素となるものであるか、別の要因によるものであるかは個別に判断する必要がある。

- 6 本通達の(1)は、上記3の売上割戻しに関して設けられていた旧通達2-5-1《売上割戻しの計上時期》と同様の要件である。変動対価を反映させるためには値引き等の事実の内容、値引き等をする可能性のある金額及びその算定基準が契約書等により相手方に明らかにされているか、引渡し等をした事業年度末までに内部的に決定されていることを要件としている。算定基準について客観的なものに限ることとしているが、これは代表取締役等の裁量によって定まるものではなく、契約書等又は内部文書において前提条件に応じて答えが一つに定まる基準が明記されている必要があるということである。なお、上記3のb.にあるとおり、旧通達2-5-1の取扱いでは、事業年度の確定申告期限までに通知を行うことを要件としていたが、譲渡した資産の時価そのものを正確に反映するための手続きとしては過重であると考えられるため、平成30年度税制改正を契機として要件として求めないこととした。

本通達の(2)は、変動対価として引渡時の価額の算定に反映する金額の算定に関して、過去実績を基礎とする等の合理的な方法を継続して適用して、値引き等の起き得る確率や算定基準の基礎数値が見積もられたものに限るとする要件である。すなわち、過去実績等の客観的な事実に基づき算定されていないものは認められないということである。この点、

収益認識基準においても、変動対価の額の見積りにあたっては、最頻値又は期待値による方法のいずれかのうち、企業が権利を得ることとなる対価の額をより適切に予測できる方法を用いることとされている（収益認識基準 51）。

本通達の(3)は、本通達の(1)及び(2)を担保するための書類の保存を要件とする取扱いである。

- 7 なお、上記3の売上割戻しに関する旧通達2-5-1を適用して、引渡し等事業年度において売上割戻し相当額の収益の額を減額することが認められていたケースについては、売上割戻しされる可能性のある金額又はその金額の算定の基準が明らかにされており、そのことが疎明できていたわけであるから、本通達に含まれ、本通達の要件を満たすものとして、引き続き収益の額を減額して差し支えないであろう。
- 8 ところで、資産の販売等に係る収益の額を引渡し等事業年度の収益の額として益金の額に算入した場合に、その後の事業年度において変動対価の見積りに変動があった場合の取扱いでは、その事業年度末時点において変動対価が確定していない場合においても、その見積りに変動があったときは、修正経理を行った事業年度において収益の修正をすることが可能である（法令18の2①～③）。その際、修正後の金額が税法上の「時価」にならない場合には、法人税法施行令第18条の2第3項《収益の額》の適用により変動対価の額が確定した事業年度において変動額を所得の金額の計算に反映することとなることを本通達の(注)1において留意的に明らかにしている。
- 9 本通達の(注)2においては、法人税法施行令第18条の2第1項の修正経理は、単なる収益の計上漏れについて引渡し等事業年度後の事業年度の受入れ経理を認めるものではなく、単なる収益の計上漏れは引渡し等事業年度の収益となることを留意的に明らかにしている。裁判例でも、「単なる計上漏れのように、本来の事業年度で計上すべきであった損益を、後の事業年度において、前期損益修正として計算するような処理を公正処理基準に該当するものとして認めることはできないといわざるを得ない」（東京地裁平成27年9月25日判決）などと述べられている。
- 10 連結納税制度においても、同様の通達（連基通2-1-1の11）を定めている。