

【改正】（棚卸資産の引渡しの日判定）

- 2-1-2 棚卸資産の販売に係る収益の額は、その引渡しが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、その引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日、船積みをした日、相手方に着荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、次に掲げる日のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとすることができる。
- (1) 代金の相当部分（おおむね 50%以上）を収受するに至った日
 - (2) 所有権移転登記の申請（その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む。）をした日

【解説】

- 1 本通達は、棚卸資産の販売による収益は引渡しの日において計上すべきこととされているところ、その引渡しの日がいつであるかについて旧通達 2-1-2 《棚卸資産の引渡しの日判定》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様とする具体的な基準を明らかにしている。
- 2 企業会計原則においては、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則第二の三 B）とされ、この「実現」に関する会計上の証拠は、原則として企業の生産する財貨又は役務が外部に販売されたという事実求められるので、いわゆる販売基準によって収益計上すべきものとされている。そして、販売基準による収益の発生の時点は、財貨又は役務の移転に対する現金又は現金等価物の取得の時点であるとされているが、実務上は、出荷基準、引渡基準又は検収基準等が採用されている。

収益認識基準においては、企業は約束した財又はサービス（資産）を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識することとされ、また、資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてであるとされている（収益認識基準 35）。そして、資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）をいうこととされている（収益認識基準 37）。また、支配の移転を検討する際には、例えば、企業が顧客に提供した資産に関する対価を収受する現在の権利を有していること、顧客が資産に対する法的所有権を有していること、企業が資産の物理的占有を移転したこと、顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受していること、顧客が資産を検収したことといった指標を考慮することとされている（収益認識基準 40）。したがって、顧客が資産を検収したことの指標に従えば、検収日を履行義務の充足の時とする向きもあるが、国内の販売において、出荷時から顧客による検収までの期間が通常の間である場合には、出荷時や着荷時に収益を認識することができることとされている（収益認識基準適用指針 98）。
- 3 平成 30 年度税制改正前の法人税法においては、商品の販売等に係る収益の帰属の時期に

については明確な規定は設けられていなかったが、企業会計原則においていわゆる販売基準によって収益計上すべきものとされていること及び判例においても販売基準により収益計上することが支持されており、これと同旨のものとして、その引渡しの日属する事業年度の益金の額に算入することとしていた（旧通達2-1-1）。具体的に棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、広く企業会計上も採用されている出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日等を例示し、当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとしていた（旧通達2-1-2）。

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認識の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された。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、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日属する事業年度の益金の額に算入することが原則とされた上（法22の2①）、従来の取扱いを踏まえ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってその資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る契約の効力が生ずる日その他の引渡し又は提供の日に近接する日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には、その経理した事業年度の益金の額に算入することが明確化された（法22の2②）。

- 4 このため、棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しの日属する事業年度の益金の額に算入することとする旧通達2-1-1《棚卸資産の販売による収益の帰属の時期》の取扱いを削除することとした。また、従来の取引慣行からしても課税に最も適する時期と認められる「目的物の引渡しの日」については、旧通達2-1-2の前段の取扱いを維持することとした。加えて、従来から会計慣行として認められる船積日基準や、収益認識基準適用指針において明示された着荷基準についても引渡しの日属する事業年度の例示としてふさわしいと考えられるため、平成30年度税制改正を契機として追加することとした。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通2-1-2）を行っている。