

【改正】（委託販売に係る収益の帰属の時期）

2-1-3 棚卸資産の委託販売に係る収益の額は、その委託品について受託者が販売をした日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、当該委託品についての売上計算書が売上の都度作成され送付されている場合において、法人が継続して当該売上計算書の到達した日において収益計上を行っているときは、当該到達した日は、その引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用する。

☞ 受託者が週、旬、月を単位として一括して売上計算書を作成している場合においても、それが継続して行われているときは、「売上の都度作成され送付されている場合」に該当する。

【解説】

1 本通達は、棚卸資産の委託販売に係る収益の計上時期について、原則として受託者が販売した日の属する事業年度とし、例外的に売上計算書到達日の属する事業年度も認める旧通達 2-1-3《委託販売による収益の帰属の時期》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。

2 委託販売については、企業会計原則注解（注 6）において、「委託販売については、受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とする…ただし、仕切精算書が販売の都度送付されている場合には、当該仕切精算書が到達した日をもって売上収益の実現の日とみなすことができる」こととされている。

収益認識基準においては、委託販売契約について、販売業者等の他の当事者への商品又は製品の引渡し時に収益を認識せず、販売業者等による最終顧客への販売時に収益を認識することとされた（収益認識基準適用指針 75）。すなわち、仕切精算書が到達した日をもって収益を認識することは認められないこととされた。

3 法人税においては、旧通達 2-1-3 において、棚卸資産の委託販売による収益の額は、会計と同様に、その受託者がその委託品を販売した日の属する事業年度の益金の額に算入することを原則としていた。これは受託者の販売の効果が直接委託者に生ずることから当然のことである。そして、旧通達 2-1-3 ただし書において、売上計算書が売上の都度作成され、送付されている場合において、法人が継続してその収益を売上計算書の到達した日の属する事業年度の益金の額に算入している場合にはこれを認めることとして、前述の企業会計原則注解（注 6）との調整を図っていた。

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収益認識の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された（法 22 の 2 ①）。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の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 2 ①）、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の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 2 ②）。なお、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、いわゆる継続性の原則を含むものとなる。したがって、同じ種類の取引について、一旦採用

した収益の計上基準をみだりに変更することは認められないことになる。

- 4 本通達の本文において、棚卸資産の委託販売に係る収益の額は、その委託品について受託者が販売をした日の属する事業年度の益金の額に算入することとしており、収益認識基準を適用した場合には、本通達の本文の取扱いの適用を受けることになる。一方で、収益認識基準を適用しない場合において、企業会計原則における売上計算書の到達日の属する事業年度において収益計上するという会計処理は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準といえる。他方で、売上計算書の到達日は目的物の引渡しの日には該当しないと考えられるが、引渡しの日に近接する日とみることができるため、法人が継続して売上計算書の到達した日において収益計上を行っているときは、当該到達した日は引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法人税法第22条の2第2項《収益の額》の規定を適用することとした。

なお、本通達のただし書の場合、受託者が文字どおり売上の都度売上計算書を作成していなくても、受託者が週、旬、月を単位として一括して売上計算書を作成している場合で、それが継続して行われているときは、「売上の都度作成され送付されている場合」に該当するものとして取り扱うことを本通達の(注)で明らかにしている。

- 5 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通2－1－3）を行っている。