

平成30年5月30日付課法2-8ほか2課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）による主な改正点は、次のとおりです。

法人税基本通達関係

「収益認識に関する会計基準」の導入に伴い、平成30年度税制改正により、法人税における収益の認識時期等について以下の改正がされました。

1 資産の販売等に係る収益の認識時期について

資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（以下「資産の販売等」といいます。）に係る収益の額は、原則として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所得の金額の計算上益金の額に算入することが明確化されました。

また、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下「公正処理基準」といいます。）に従って目的物の引渡し又は役務の提供の日に近接する日の属する事業年度の収益として経理した場合には、上記にかかわらず、当該資産の販売等に係る収益の額は、原則として当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することが明確化されました。

2 資産の販売等に係る収益の計上額について

資産の販売等に係る収益の額として所得の金額の計算上、益金の額に算入する金額は、原則として、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とすることが明確化されました。

ただし、その引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額は、貸倒れ（回収不能）又は買戻し（返品）の可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合における価額とすることとされました。

3 返品調整引当金制度及び長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例の廃止

所要の経過措置が講じられた上で、返品調整引当金制度及び長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例（ファイナンス・リース取引に係る部分を除く。）が廃止されました。

4 施行時期

原則として、平成30年4月1日以後終了する事業年度から適用されます。

○ 収益の計上の単位の通則（基通2-1-1 改正）

資産の販売等に係る収益の額は、原則として個々の契約ごとに計上するのであるが、次に掲げる場合に該当する場合には、それぞれ次に定めるところにより区分した単位ごとにその収益の額を計上することができることを明らかにしています。

(1) 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある

者と同時期に締結した複数の契約について、当該複数の契約において約束した資産の販売等を組み合わせて初めて単一の履行義務となる場合 当該複数の契約による資産の販売等の組合せ

- (2) 一の契約の中に複数の履行義務が含まれている場合 それぞれの履行義務に係る資産の販売等

○ 資産の販売等に伴い保証を行った場合の収益の計上の単位（基通 2-1-1 の 3 新設）

資産の販売等に伴いその販売若しくは譲渡する資産又は提供する役務に対する保証を行った場合において、当該保証がその資産又は役務が合意された仕様に従っているという保証のみであるときは、当該保証は当該資産の販売等とは別の取引の単位として収益の額を計上することにはならないことを留意的に明らかにしています。

○ ポイント等を付与した場合の収益の計上の単位(基通 2-1-1 の 7 新設)

資産の販売等に伴い、自己発行ポイント等を相手方に付与する場合において、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とは別に、将来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とを明らかにしています。

- (1) その付与した自己発行ポイント等が当初の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のとされていること。

ロ 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とされていること。

○ 資産の販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分（基通 2-1-1 の 8 新設）

資産の販売等を行った場合において、次に掲げる額及び事実並びにその他の

これらに関連する全ての事実及び状況を総合的に勘案して、当該資産の販売等に係る契約に金銭の貸付けに準じた取引が含まれていると認められるときは、継続適用を条件として、当該取引に係る利息相当額を当該資産の販売等に係る収益の額に含めないことができることを明らかにしています。

- (1) 資産の販売等に係る契約の対価の額と現金販売価格との差額
- (2) 資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供をしてから相手方が支払を行うまでの予想される期間及び市場金利の影響

○ 資産の引渡しの時の価額等の通則（基通 2-1-1 の10 新設）

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ことを明らかにしています。

○ 変動対価（基通 2-1-1 の11 新設）

資産の販売等に係る契約の対価について、値引き等の事実により変動する可能性がある部分の金額（以下「変動対価」といいます。）がある場合において、次に掲げる要件の全てを満たすときは、変動対価につき引渡し等事業年度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ます。）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を明らかにしています。

- (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が客観的であり、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。

○ 相手方に支払われる対価（基通 2-1-1 の16 新設）

資産の販売等に係る契約において、相手方に対価が支払われることが条件となっている場合には、次に掲げる日のうちいずれか遅い日の属する事業年度においてその対価の額に相当する金額を当該事業年度の収益の額から減額することを明らかにしています。

- (1) その支払う対価に関連する資産の販売等に係る引渡し等の日又は近接する日
- (2) その対価を支払う日又はその支払を約する日

○ **検針日による収益の帰属の時期（基通 2-1-4 改正）**

ガス、水道、電気等の販売をする場合において、週、旬、月を単位とする規則的な検針に基づき料金の算定が行われ、法人が継続してその検針が行われた日において収益計上を行っているときは、当該検針が行われた日は、その引渡しの日に近接するものとするを明らかにしています。

○ **役務の提供に係る収益の帰属の時期の原則（基通 2-1-21の 2 及び 2-1-21の 3 新設）**

役務の提供に係る収益の額は、その役務の提供が、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当する場合には、役務の提供の期間において履行義務が充足されていくそれぞれの日の属する事業年度の益金の額に算入し、履行義務が一時点で充足されるものに該当する場合には、引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入することを留意的に明らかにしています。

○ **履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の額の算定の通則（基通 2-1-21の 5 新設）**

履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係るその履行に着手した日の属する事業年度から引渡し等の日の属する事業年度の前事業年度までの各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する収益の額は、提供した役務につき通常得べき対価の額に相当する金額に当該各事業年度終了の時ににおける履行義務の充足に係る進捗度を乗じて計算した金額から、当該各事業年度前の各事業年度の収益の額とされた金額を控除した金額とすることを明らかにしています。

○ **請負に係る収益の帰属の時期（基通 2-1-21の 7 新設）**

請負による収益の額は、原則として引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入するが、当該請負が履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当する場合において、その履行義務が充足されていくそれぞれの日の属する事業年度において進捗度に応じて算定される額を益金の額に算入しているときは、これを認めることを明らかにしています。

○ **知的財産のライセンスの供与に係る収益の帰属の時期（基通 2-1-30 新設）**

知的財産のライセンスの供与に係る収益の額については、次に掲げる知的財産のライセンスの性質に応じ、それぞれ次に定める取引に該当するものとするを明らかにしています。

- (1) ライセンス期間にわたり存在する法人の知的財産にアクセスする権利履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの
- (2) ライセンスが供与される時点で存在する法人の知的財産を使用する権利履行義務が一時点で充足されるもの

○ **知的財産のライセンスの供与に係る売上高等に基づく使用料に係る収益の帰属の時期（基通 2-1-30の 4 新設）**

知的財産のライセンスの供与に対して受け取る売上高又は使用量に基づく使用料が知的財産のライセンスのみに関連している場合又は当該使用料において知的財産のライセンスが主な項目である場合には、次に掲げる日のうちいずれか遅い日の属する事業年度において当該使用料についての収益の額を益金の額に算入することを明らかにしています。

- (1) 知的財産のライセンスに関連して相手方が売上高を計上する日又は相手方が知的財産のライセンスを使用する日
- (2) 当該使用料に係る役務の全部又は一部が完了する日

○ **工業所有権等の使用料の帰属の時期（基通 2-1-30の 5 改正）**

基通 2-1-21の 2 及び 2-1-21の 3 並びに 2-1-30の 4 にかかわらず、工業所有権等又はノウハウを他の者に使用させたことにより支払を受ける使用料の額について、法人が継続して契約によりその使用料の額の支払を受けることとなっている日において収益計上を行っている場合には、当該支払を受けることとなっている日は、その役務の提供の日に近接する日に該当するものとするを明らかにしています。

○ **商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期（基通 2-1-39 改正）**

商品引換券等を発行するとともにその対価の支払を受ける場合における当該対価の額は、原則としてその商品の引渡し等に応じてその商品の引渡し等のあった日の属する事業年度の益金の額に算入するが、その商品引換券等の発行の日から10年が経過した日（同日前に次に掲げる事実が生じた場合には、当該事実が生じた日。以下「10年経過日等」といいます。）の属する事業年度終了の時において商品の引渡し等を完了していない商品引換券等がある場合には、当該商品引換券等に係る対価の額を当該事業年度の益金の額に算入することを明らかにしています。

- (1) 法人が発行した商品引換券等をその発行に係る事業年度ごとに区分して管理しないこと又は管理しなくなったこと。
- (2) その商品引換券等の有効期限が到来すること。
- (3) 法人が継続して収益計上を行うこととしている基準に達したこと。

※ 自己発行ポイント等の付与に係る収益の帰属の時期についても同様です（基通 2-1-39の 3 新設）。

○ **非行使部分に係る収益の帰属の時期（基通 2－1－39の 2 新設）**

商品引換券等を発行するとともにその対価の支払を受ける場合において、その商品引換券等に係る権利のうち相手方が行使しないと見込まれる部分の金額（以下「非行使部分」といいます。）があるときは、その商品引換券等の発行の日から10年経過日等の属する事業年度までの各事業年度においては、当該非行使部分に係る対価の額に権利行使割合を乗じて得た金額から既に益金の額に算入された金額を控除する方法その他のこれに準じた合理的方法に基づき計算された金額を益金の額に算入することができることを明らかにしています。

○ **返金不要の支払の帰属の時期（基通 2－1－40の 2 新設）**

資産の販売等に係る取引を開始するに際して、相手方から中途解約のいかんにかかわらず取引の開始当初から返金が不要な支払を受ける場合には、原則としてその取引の開始の日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、当該返金が不要な支払が、契約の特定期間における役務の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価の前受けと認められる場合において、その支払を当該役務の提供の対価として、継続して当該特定期間の経過に応じてその収益の額を益金の額に算入しているときは、これを認めることを明らかにしています。