

## 第3章 益金の額の計算（その1）

法人税法第22条第2項は、各事業年度の所得の金額の計算上、その事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除き、資本等取引以外のものに係る収益の額とすると規定している。この章では、収益の額とは何かについて学習する。

### 第1節 資産の販売等の収益の額

収益とは、各事業年度の所得の金額の計算上プラスの要素となるものをいい、前章第1節の2「益金の額に算入すべき金額とは何か」で学んだ商品・製品等の資産の販売による収益等、法人税法上の益金の額を構成する取引により收受する対価の額をいう。

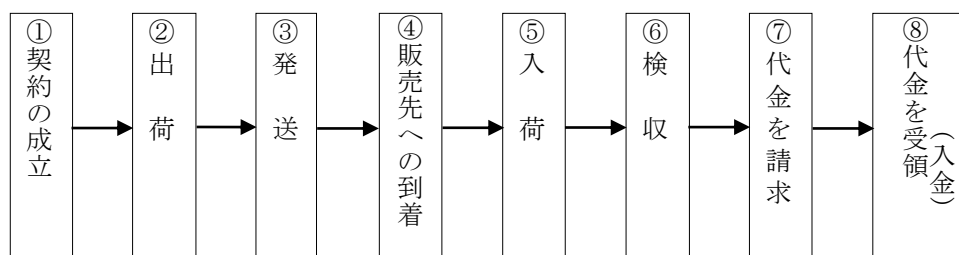
この節では、商品、製品等を販売した場合に、その収益の額をどの事業年度に計上すべきか（これを「収益の計上時期」という。）については、法人の取引態様（事業の種類）等によって異なるので、これらの収益の計上時期に関する法人税法上の取扱いを学習する。

#### 学習のポイント

- 1 商品や製品等の販売による収益はいつ計上するのか
- 2 請負による収益はいつ計上するのか
- 3 収益の計上基準についての特例はあるのか

#### 1 商品や製品等の販売による収益はいつ計上するのか

商品や製品等を販売した場合、通常次のような流れが考えられる。

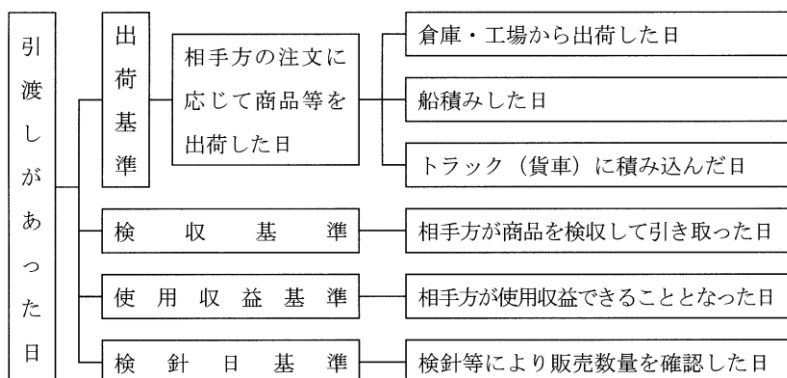


このような流れにより商品や製品等を販売した場合に、それによる収益をどの事業年度に計上するかによって「当該事業年度の収益の額」は変動し、ひいては課税所得にも大きな影響を及ぼすこととなる。例えば、ある商品を販売した場合に、その代金が入金した時に売上に計上する（会計学上の現金主義）か、それとも代金の入金の有無に関わりなく販売が行われた時に売上に計上する（会計学上の発生主義や実現主義）か、更に、販売が行われた時といても契約成立の時か、出荷した時か、あるいは販売先に到着した時か、といった種々の時点が考えられ、いずれの時点を基準として収益を認識するかによって当該事業年度の収益の額は異なることとなる。

このため、法人税法の取扱いでは、収益の計上時期について各法人の任意の取扱いに委ねるのではなく、課税の公平の観点からこれを統一的に取扱うこととしている。すなわち、法人が商品等を販売した場合には、それによる収益は商品等の「引渡しがあった日」に収益に計上することとしている。つまり、商品等の買主への引渡しという事実に基づいて収益が実現したものとする（これを「販売基準」という。）ものである。したがって、販売収益の計上時期は、その販売の目的物の引渡しの時期ということができる。

この引渡しがあった日がいづれであるかということについては、種々の基準が考えられる。小売業者のように店頭で商品を販売している場合には、商品を現実に相手方に手渡した時に引渡しがあったものと容易に判断できるが、卸売業者等が遠隔地の相手方に販売している場合には、現実問題としてどのような日をもって引渡しとみるかについては、必ずしも明らかではない。この判断の基準としては通常、次のように「出荷基準」、「検収基準」等に区分されているが、法人がその商品の種類や販売形態等に応じていずれかの合理的な基準を収益実現の認識基準として選び、每期継続して適用すれば税法上もその計算が認められる。

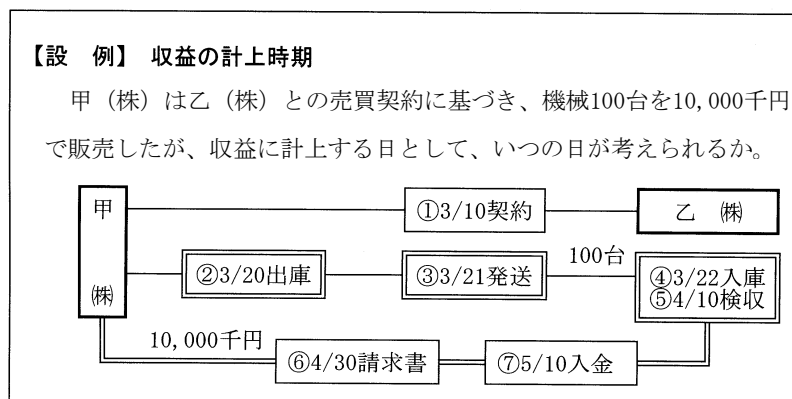
☆ 商品等の「引渡し」があった日



上記の計上基準は、一般的な商品や製品等の販売形態の下における収益の計上基準であるが、例えば、委託販売、試用販売、予約販売等のような特殊な販売形態の場合には、その内容に応じてそれぞれ適切な収益の計上基準によらなければならない。

【参考法令・通達番号】

基通2-1-1～2-1-4



【答】 ①⑥⑦については、収益の計上日とはならない。なぜなら、①の契約日にはいまだ商品の引渡しがなく、⑥の代金の請求日及び⑦の入金日は、商品の引渡しが既に完了した後の代金決済のための手続と決済手段にすぎないからである。

したがって、収益の計上する日としては、出荷基準による②の3月20日の出庫日、③の3月21日の発送日若しくは④の3月22日の入庫日か、又は検収基準による⑤の4月10日の検収日かのいずれかの日とするのが適当である。いずれの日にするかは、甲株が合理的な経理の基準を定め、每期継続して適用すればよい。

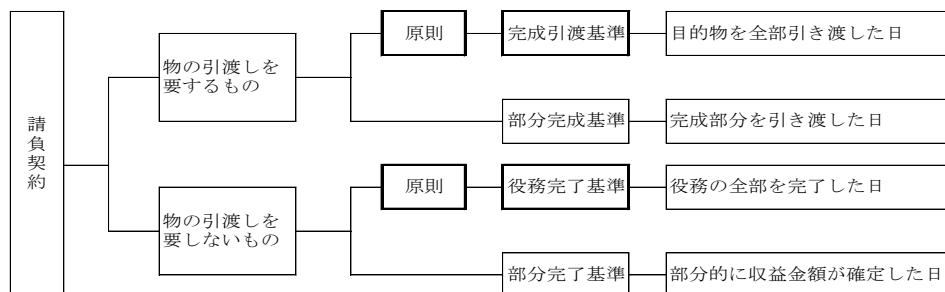
## 2 請負による収益はいつ計上するのか

請負には、建設請負のように物の引渡しを必要とするものと、運送や技術指導のように物の引渡しを必要としないで、役務の提供だけで完了するものがある。

これらの収益は、原則として、前者についてはその物の全部を引渡した日、後者については役務提供の全部を完了した日に収益に計上する。

ただし、一つの建設工事等であっても、工事等の一部が完成し、その完成した部分を引渡した都度、その引渡割合等に応じて工事代金を収入する旨の特約等がある場合など、一定の事実がある場合には、その完成した部分（引渡数量又は引渡割合）に対応する収益を計上するいわゆる部分完成基準により収益を計上しなければならない。

### ☆ 請負契約による目的物の「引渡し等」のあった日



【参考法令・通達番号】  
基通2-1-5～2-1-13

## 3 収益の計上基準についての特例はあるのか

### (1) 長期割賦販売等（収益の計上時期を繰り延べるもの）

一定の契約により資産の販売等の代価を比較的長期にわたり月賦、年賦等の分割払の方法で決済する販売等の形態（長期大規模工事の請負に該当するものを除く。）を法人税法上「長期割賦販売等」という（法63）。

長期割賦販売があった場合で、目的物の引渡しのあったときに収益に計上するといういわゆる「販売基準」に代えて、支払期日の到来した賦払金の合計金額に応じて経理するいわゆる「延払基準」の方法により経理した場合には、収益等の一部を繰り延べることが認められている。

長期割賦販売等に係る延払基準の方法による各事業年度の収益及び原価の額は、次の算式により計算する（令124）。

当期の収益の額(費用の額) = 対価の額(原価の額) × 賦払金割合

$$\text{賦払金割合} = \frac{\text{分母のうち当期中に支払期日が到来する賦払金の合計額}}{\text{長期割賦販売等の対価の額}}$$

「長期割賦販売等」に該当するためには、次の三つの要件を満たす必要がある(法63⑥、令127)。

- イ 月賦、年賦その他の賦払の方法により3回以上分割して対価の支払を受けること
- ロ その資産の販売等に係る目的物又は役務の引渡し又は提供の期日の翌日から最後の賦払金の支払の期日までの期間が2年以上であること
- ハ その契約において定められているその資産の販売等の目的物の引渡しの期日までに支払の期日の到来する賦払金の額の合計額がその資産の販売等の対価の額の3分の2以下となっていること

## (2) 工事進行基準（収益の計上時期を繰り上げるもの）

収益の計上時期の特例としては、この他に工事進行基準があり長期大規模工事（ソフトウェアの開発を含む）については「工事進行基準」が強制適用される(法64①)。

また、長期大規模工事に該当しない工事についても、個別の工事ごとに工事進行基準を選択適用できるが、一旦適用したものについては継続性が要求される(法64②)。

「長期大規模工事」とは、次の三つの要件を満たす工事をいう(法64①)。

- イ 工事の着手の日からその工事に係る契約において定められている目的物の引渡しの期日までの期間が1年以上であること
- ロ その工事の請負の対価の額が、10億円以上の工事であること(令129①)
- ハ 工事の契約において、その請負の対価の額の2分の1以上がその工事の目的物の引渡しの期日から1年を経過する日後に支払われることが定められていないものであること(令129②)

工事進行基準の方法は、次の算式により計算された収益の額及び費用の額をその事業年度の益金の額及び損金の額に算入する方法とされている(令129③)。

[工事中の事業年度]

$$\begin{array}{l} \text{当期に計上す} \\ \text{べき収益の額} \end{array} = \begin{array}{l} \text{請負の対価の額} \times \text{進行割合} \\ - \end{array} \begin{array}{l} \text{既に収益の額として} \\ \text{計上した金額} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{当期に計上す} \\ \text{べき費用の額} \end{array} = \begin{array}{l} \text{期末の現況により見積} \\ \text{られる工事原価の額} \times \text{進行割合} \\ - \end{array} \begin{array}{l} \text{既に費用の額として} \\ \text{計上した金額} \end{array}$$

[引渡事業年度]

$$\begin{array}{l} \text{当期に計上す} \\ \text{べき収益の額} \end{array} = \begin{array}{l} \text{請負の対価の額} \\ - \end{array} \begin{array}{l} \text{既に収益の額として} \\ \text{計上した金額} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{当期に計上す} \\ \text{べき費用の額} \end{array} = \begin{array}{l} \text{工事原価の額} \\ - \end{array} \begin{array}{l} \text{既に費用の額として} \\ \text{計上した金額} \end{array}$$

また、進行割合とは、次に掲げる算式による割合その他の工事の進行の度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合をいう(令129③)。

$$\text{進行割合} = \frac{\text{既に要した原材料費、労務費その他の経費の額の合計額}}{\text{期末の現況により見積もられる工事原価の額}}$$

なお、次のいずれかに該当するときは、長期大規模工事の請負の収益の額及び費用の額はないものとしてすることができる（令129⑥）。

- (イ) その事業年度終了の時において、その着手の日から6月を経過していないもの
- (ロ) 進行割合が20%に満たないもの

#### 4 営業外収益はいつ計上するのか

##### (1) 固定資産の譲渡

固定資産の譲渡による収益の計上時期は、原則として、商品や製品等の販売と同様に引渡しの日とされている。

##### (2) 利子、受取配当

預金・貯金から生ずる利子の額は、原則として、その利子の計算期間の経過に応じて計上するとされている。

また、法人が他の法人から受ける剰余金の配当等（剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配など）については、原則として、その剰余金の配当等の金額が確定したときに計上するとされている。

【参考法令・通達番号】  
基通2-1-14、基通2-1-24、基通2-1-27

## 第2節 資産の無償譲渡による収益の額

法人が資産を無償で譲渡した場合であっても、その資産の時価相当額が収益の額に含まれる。この節では、資産の無償譲渡についての法人税法上の取扱いを学習する。

### 学習のポイント

資産を無償で譲渡した場合は、時価で収益に計上するのか

#### ○ 資産を無償で譲渡した場合は、時価で収益に計上するのか

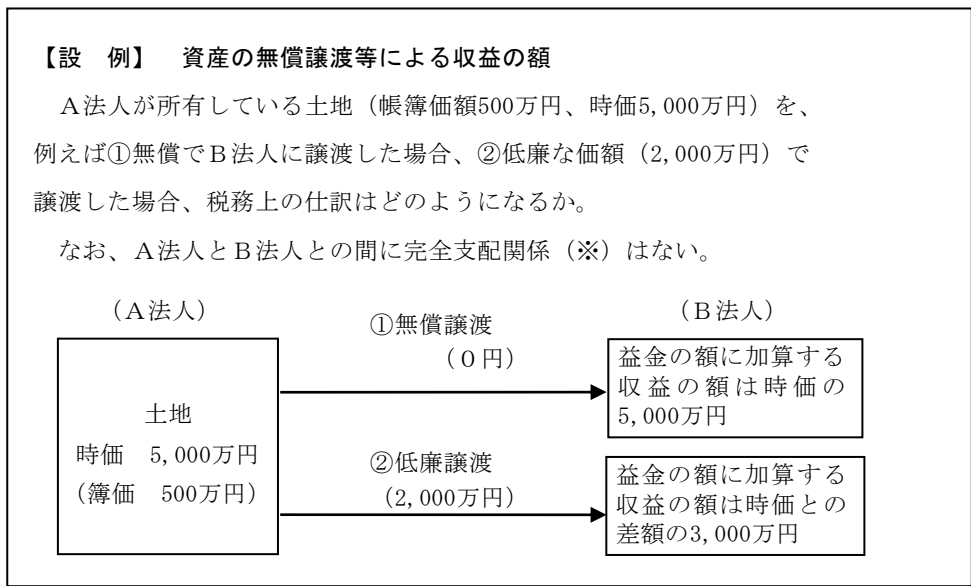
法人が無償で資産を譲渡した場合には、企業会計では現実には金銭等の授受がないので、これを収益とはしない。

しかし、法人税法では、法人が他の者と取引を行う場合には、全ての資産は、時価によって取引されたものとみなして課税所得を計算するのが原則的な取扱いとなっている。

したがって、法人の所有資産を第三者に無償又は低廉な価額で譲渡しても、その譲渡によって収入すべき金額は、その法人の収益として益金の額に算入すると同時に、その金額を相手方に対して贈与したものとされ、それによって生じた損失は原則として寄附金となる。この場合、その相手方が法人の役員又は使用人の場合はその者に対する給与となる（法37⑦⑧、34、36）。

【参考法令・通達番号】

基通9-2-9、10



【答】

① 税務上の仕訳（無償譲渡）

〔譲渡法人〕（A法人）

(土地譲渡原価)	500万円	(土 地)	500万円
(寄 附 金)	5,000万円	(土地譲渡収益)	5,000万円

〔譲受法人〕（B法人）

(土 地)	5,000万円	(受 贈 益)	5,000万円
-------	---------	---------	---------

② 税務上の仕訳（低廉譲渡）

〔譲渡法人〕（A法人）

(土地譲渡原価)	500万円	(土 地)	500万円
(現 金)	2,000万円	(土地譲渡収益)	5,000万円
(寄 附 金)	3,000万円		

〔譲受法人〕（B法人）

(土 地)	5,000万円	(現 金)	2,000万円
		(受 贈 益)	3,000万円

※ 完全支配関係とは、第1章 第8節 2(3)欠損金の繰戻しによる還付（注2）を参照のこと。  
また、完全支配関係がある場合の処理については、第11章第2節を参照のこと。

### 第3節 資産の無償譲受けによる収益の額

法人が他の者から資産等の贈与を受けた場合であっても、その資産の時価相当額が収益の額に含まれる。

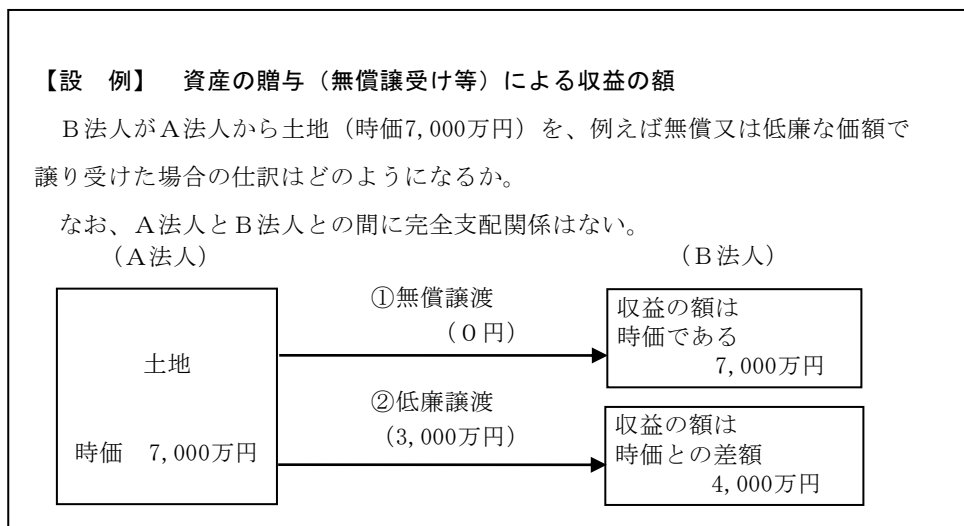
この節では、資産の無償譲受けについての法人税法上の取扱いについて学習する。

**学習のポイント**

資産を無償で譲り受けた場合は、時価で収益に計上するのか

○ **資産を無償で譲り受けた場合は、時価で収益に計上するのか**

法人が他の者から資産を無償で譲り受けたり、債務の支払を免除されたりした場合には、法人の純資産がそれだけ増加するのであるから、その資産を譲り受けた時の時価に相当する金額や免除された債務の金額に相当する経済的利益の額を益金に算入する（法22②）。



**【答】** ① 譲受法人（B法人）の税務上の仕訳（無償譲受け）

(土 地)	7,000万円	(受 贈 益)	7,000万円
-------	---------	---------	---------

② 譲受法人（B法人）の税務上の仕訳（低廉譲受け）

(土 地)	7,000万円	(現 金)	3,000万円	
		(受 贈 益)		4,000万円