

新収益認識会計基準と税務・法務実務への影響(上) ～平成 30 年度税制改正を踏まえて～

執筆者：弁護士・公認会計士 北村 導人 / 弁護士 寺崎 雄大

August 2018

In brief

収益は、会計及び税務における基本的な事項であるに留まらず、企業の重要な経営指標でもあります。

わが国においては、これまで収益認識に関する会計上の包括的な基準は示されてきませんでした。2018 年 3 月 30 日、企業会計基準委員会が、「収益認識に関する会計基準」(以下「**収益認識会計基準**」)と
いい)及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」(以下「**収益認識適用指針**」)といい、収益認識会計
基準とあわせて「**収益認識会計基準等**」といい)を公表しました¹。

これを受けて、平成 30 年度税制改正において、法人税法が一部改正されるとともに、2018 年 5 月 30 日、法
人税基本通達の一部改正されています(以下、改正前の法人税法及び法人税基本通達を、それぞれ「**旧
法**」及び「**旧法基通**」といい、改正後の法人税法及び法人税基本通達を、それぞれ「**改正法**」及び「**改正法基
通**」ということがあります)。

これにより、今後、収益認識に係る会計及び税務の実務は大きな影響を受けることになります。今回のニュー
スレター(新収益認識会計基準と税務・法務実務への影響(上))では、冒頭で、収益認識会計基準等及び平
成 30 年度税制改正が与える実務への影響についてご紹介した上で、収益認識会計基準等及び平成 30 年
度税制改正の概要を説明いたします。また、次回のニュースレター(新収益認識会計基準と税務・法務実務
への影響(下))では、収益認識会計基準等及び平成 30 年度税制改正の下での具体的な収益認識のプロ
セス(収益認識会計基準等における収益認識のための 5 つのステップ(後記 II.2. (4)参照)における会計上
及び税務上の取扱いの概要並びに留意事項)について、ご紹介いたします。

In detail

I. 新収益認識会計基準及び平成 30 年度税制改正が与える実務への影響

後記 II. 以下で概要を説明する収益認識会計基準等の公表と平成 30 年度税制改正により、企業にとって重
要な経営指標である収益の認識に係る会計及び税務は、実務上大きな影響を受けることとなります。かかる
実務上の影響のうち、特に留意すべき点として、以下の 3 点を挙げることができます。

1. 契約実務における会計及び税務の観点からの確認及び検討の必要性

収益認識会計基準等(並びにこれを受けた改正法及び改正法基通)においては、契約の分析に基づき収
益認識を行うという枠組みを採用しているため、企業が締結する契約の具体的内容が、会計及び税務に
おける収益のあり方に決定的な影響を及ぼすこととなります。しかしながら、従来の契約実務においては、

¹ 《https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2018/2018-0330.html》にて閲覧可能。

会計及び税務の観点から契約内容の精査を行うという態度は、必ずしも一般的なものではありませんでした。

今般、収益認識に関して、新たな会計上及び税務上の基準が示されたことから、今後の契約実務においては、(i)既存の契約について、従来の収益処理を見直す必要があるか否かという観点から改めてレビューを行うとともに、(ii)将来締結する契約について、会計上及び税務上の処理に疑義が生じないよう、契約書の条文内容の明確化や契約の法的位置づけの整理を含む、契約内容の検討を行うことが必要となると考えられます。

とりわけ、収益認識会計基準等における概念には、民法その他の法律に基づく契約内容の分析・検討が要求されるものが多数存在します。従って、今後は、契約内容の確認及び検討に際して、会計及び税務の知見を有する法律実務家の関与を求めることが重要になると考えられます。

2. 会計と税務の取扱いの齟齬に留意した実務対応の必要性

改正法及び改正法基通における取扱いは、原則として収益認識会計基準等と同様の取扱いになりますが、一部会計と税務の取扱いに齟齬が生じ得る点があります。

例えば、返品権付販売において返品が見込まれる金額は、会計上は収益の金額から減額されるのに対し、法人税法上²は収益の額に含まれることとなります³。

また、紙幅の関係上本稿では詳細に立ち入りませんが、法人税以外の租税における処理が、収益認識会計基準等(及び法人税法)における取扱いと異なることもあり得ます。例えば、消費税については、事業者が行う課税資産の譲渡等の取引を課税対象としているため、原則として、売り手側の課税資産の譲渡等に係る対価の額や時期とこれに対応する買い手側の課税仕入れに係る対価の額や時期は一致することになります。そのため、これらが一致することを必ずしも前提としない収益認識会計基準等(及び法人税法)における処理との間で、齟齬が生じ得ることとなります⁴。

このような齟齬が生じ得ることを踏まえると、収益認識に関する会計と税務の関係は極めて複雑化することができそうです。従って、今後は、収益認識に係る会計及び税務の処理に関して、専門家によるアドバイスを取得する等の慎重な対応を講じることが求められるとともに、法務・会計・税務の専門家間における連携がますます重要になると考えられます。

3. ビジネスへの影響

収益認識会計基準等への対応については、社内システムの変更等の直接的な事務負担が生じると考えられますが、これに加えて、ビジネスそのものへの影響が生じることもあり得ると考えられます。

すなわち、収益は、企業における経営・業績管理上の重要な指標であるところ、収益認識会計基準等に基づく収益認識のタイミング及び収益の額が従来の会計処理と異なる場合には、かかる従来の会計処理を前提とした経営・業績管理上の指標にも影響が生じることがあり得ると考えられます。従って、今後は、収益認識会計基準等に基づく取扱いを正確に理解した上で、これを財務会計のみならず管理会計の場面においても適切に考慮することが必要となります。

また、収益認識会計基準等の適用を前提として、企業にとって好ましい収益構造を目指すとの観点から、契約関係やビジネス実態の見直しを含めた、より適切なビジネススキームの構築を検討することもあり得ると考えられます。

² 但し、返品調整引当金に係る経過措置の適用終了後を想定しています。

³ 国税庁「収益認識基準による場合の取扱いの例」(2018年5月)

(https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/02.htm)にて閲覧可能)ケース4参照。

⁴ 国税庁・前掲(注3)ケース1～ケース6参照。

II. 会計上の取扱い—収益認識会計基準等の公表

1. 収益認識会計基準等の開発に至る経緯

(1) 収益認識に係る従来の会計上の取扱い

従来、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、商品等の販売または役務の給付によって実現したものに限り⁵」として、収益認識は「実現主義」によるという会計上の原則が示されていました。なお、「実現主義」とは、収益をその実現の時点で認識する考え方をいい、収益の実現の時点とは、一般的に、「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」の時点であると考えられてきました。

しかしながら、これまでわが国においては、上記の抽象的な原則を超えた、収益認識に関する包括的な会計基準は存在しませんでした。

(2) 収益認識に関する包括的な会計基準の開発に係る国際的な動き

他方、近時の国際的な動きとして、国際会計基準委員会（以下「IASB」といいます）及び米国財務会計基準委員会（以下「FASB」といいます）は、共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、2014年5月、新たな会計基準として「顧客との契約から生じる収益」を公表しました⁶。これにより、IFRS又は米国会計基準により作成される財務諸表における収益の額は、当該基準に従って報告されています。

このような国際的な流れを受け、わが国においても、企業の経営成績を表示する上で重要な財務情報である収益に関して、会計基準を高品質で国際的に整合的なものとする（=国内外の比較可能性を確保する）ため、IFRS第15号の定めを基本的に全て取り入れる形で、収益認識に関する新たな会計基準としての収益認識会計基準等が開発・公表されることとなりました（収益認識会計基準92項、94項）。

もともと、収益認識会計基準等は、従来の会計基準において示されていた「実現主義」の原則と必ずしも矛盾するものではなく、収益認識に係る会計処理について、従来と異なる新たな原則を打ち立てるものではないと考えられます。なお、紙幅の関係上本稿では詳細に立ち入りませんが、収益認識会計基準等においては、わが国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、比較可能性を損なわない範囲で、代替的な取扱いを認めることとされています（収益認識会計基準97項）。

2. 収益認識会計基準等の概要

(1) 適用対象となる企業

収益認識会計基準等は、「一般的に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法431条）に含まれるため、およそ日本の株式会社が計算書類（連結計算書類）を作成する際には、同基準等が適用されることとなります。なお、収益認識会計基準等においては、連結財務諸表と個別財務諸表の双方について、基本的に同一の会計処理を行うべきことが規定されています（収益認識会計基準99項）。

もともと、中小企業については、監査対象法人である場合を除き、引き続き「中小企業の会計に関する指針」に則った会計処理を行う（=収益認識会計基準等を適用しない）ことも認められます⁷。

(2) 適用の時期—強制適用と早期適用

収益認識会計基準等は、2021年4月1日以後に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から強制的に適用されます（収益認識会計基準81項）。

⁵ 企業会計原則「第二 損益計算書原則」三（営業利益）B。

⁶ IASBにおいてはIFRS第15号、FASBにおいてはTopic606として公表されています。

⁷ 国税庁「『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～」（平成30年5月）（https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/02.htm）にて閲覧可能）4頁参照。

また、企業のニーズを踏まえた早期適用として、(i)2018年4月1日以後に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から、又は(ii)2018年12月31日に終了する連結会計年度及び事業年度から2019年3月30日に終了する連結会計年度及び事業年度までにおける年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から、収益認識会計基準等を任意に適用することも可能とされています(収益認識会計基準 82 項、83 項)。

(3) 適用範囲

収益認識会計基準等は、「顧客との契約から生ずる収益に関する会計処理及び開示」について適用されま
す(収益認識会計基準 3 項)。但し、金融商品に係る取引やリース取引等の一定の取引⁸は、収益認識会
計基準等の適用範囲から除外されています(同項各号)。

なお、ここでいう「契約」とは「法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決
め」をいい、「顧客」とは「対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービ
スを得るために当該企業と契約した当事者」をいうとされています(収益認識会計基準 5 項、6 項)。従っ
て、企業がその事業活動において締結する契約は、一般的に「顧客との契約」に該当することになります。

(4) 収益認識の原則

収益認識会計基準等においては、「約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交
換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識すること」を収益認識の基本原則と
しており(収益認識会計基準 16 項)、契約に基づく義務履行(=財又はサービスの顧客への移転)の対価を
収益として認識するという考え方が採用されています。

かかる基本原則に基づき、収益認識会計基準等では、以下の 5 つのステップに従って、顧客との契約から
生じる収益を認識することとされています。このように収益認識のための手順が示されたことで、企業におけ
る収益認識に係る会計処理についての裁量は、従来と比較して制約を受けることになります。

- ・ **ステップ 1:** 顧客との契約を識別する
- ・ **ステップ 2:** 契約における履行義務を識別する
- ・ **ステップ 3:** 取引価格を算定する
- ・ **ステップ 4:** 契約における履行義務に取引価格を配分する
- ・ **ステップ 5:** 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

上記の各ステップに係る具体的な処理の概要については、次回のニュースレター(新収益認識会計基準と
税務・法務実務への影響(下))をご参照ください。

⁸ 具体的には、(i)企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」の範囲に含まれる金融商品に係る取引、(ii)企
業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」の範囲に含まれるリース取引、(iii)保険法上の保険契約、(iv)顧
客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引、(v)金融商品
の組成又は取得に際して受け取る手数料、及び(vi)日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 15 号「特別目的
会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」の対象となる不動産(不動産信託受
益権を含む)の譲渡が、適用対象から除外されています。

III. 税務上の取扱い—平成 30 年度税制改正/法人税法 22 条の 2 の新設等

1. 従来の規定

旧法では、法人税に係る収益(益金)の認識に関して、通則規定である 22 条のみが置かれていました。

具体的には、旧法 22 条 2 項において、益金の額に算入すべき額につき、「別段の定め」があるものを除き、「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡…その他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」とする旨が規定され、同条 4 項において、かかる収益の額の計算について、「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)に従って行うべきことが規定されていました。

なお、かかる公正処理基準については、「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解される」と判示されており(最一小判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁(以下「**大竹貿易事件最高裁判決**」といいます))、原則として(法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り⁹⁾、法人税に係る収益(益金)の認識は、企業利益の計算の技術である企業会計に準拠して行われるべきであるとされています。

このように、旧法においては、収益の認識に関して抽象的な規定のみが定められていました。

2. 平成 30 年度税制改正の趣旨及び概要

収益認識会計基準等の公表を受け、平成 30 年度税制改正において、以下のとおり、法人税における(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**」又は「**販売等**」といいます)に係る)収益の認識に関する規定が整備されました¹⁰⁾。

なお、改正法の規定は、経過措置が置かれているものを除き、2018 年 4 月 1 日以後に終了する法人(又は連結法人)の事業年度(又は連結事業年度)の所得(又は連結所得)に対する法人税について適用されます。

⁹⁾ もっとも、裁判例においては、企業会計上認められている処理について、法人税法上の公正処理基準に従った処理に該当しないと判断された事例も見られます(例えば、企業会計上認められていた「為替取組日基準」が公正処理基準に該当しないとされた大竹貿易事件最高裁判決、「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」が公正処理基準に該当しないとされた東京地判平成 25 年 2 月 25 日訟務月報 60 卷 5 号 1103 頁及び東京高判平成 25 年 7 月 19 日訟務月報 60 卷 5 号 1089 頁(ビックカメラ事件)、企業会計上広く行われていた、計上漏れの売上原価に係る前期損益修正の処理が公正処理基準に従った処理に該当しないとされた東京地判平成 27 年 9 月 25 日税務訴訟資料 265 号順号 12725 等)。これらの裁判例からすれば、公正処理基準は、適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする法人税法独自の観点から判断され得るため、企業会計上認められる処理が、常にかかる公正処理基準に該当するものとして取り扱われる訳ではないという点については、留意する必要があります(なお、金子宏『租税法[第 22 版]』(弘文堂、2017)332-334 頁参照)。

¹⁰⁾ 財務省『平成 30 年度 税制改正の解説』268-273 頁参照。

・ 改正法 22 条(一部改正¹¹)

- 第 22 条 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。
- 2 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。
- 3 (省略)
- 4 第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。
- 5 (省略)

・ 改正法 22 条の 2(新設)

- 第 22 条の 2 内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供(以下この条において「資産の販売等」という。)に係る収益の額は、別段の定め(前条第四項を除く。)があるものを除き、その資産の販売等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所得の金額の計算上、益金の額に算入する。
- 2 内国法人が、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に従って当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する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、同項の規定にかかわらず、当該資産の販売等に係る収益の額は、別段の定め(前条第四項を除く。)があるものを除き、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。
- 3 内国法人が資産の販売等を行った場合(当該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に従って第一項に規定する日又は前項に規定する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を除く。)において、当該資産の販売等に係る同項に規定する近接する日の属する事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載があるときは、その額につき当該事業年度の確定した決算において収益として経理したものとみなして、同項の規定を適用する。
- 4 内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として第一項又は第二項の規定により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金額は、別段の定め(前条第四項を除く。)があるものを除き、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。
- 5 前項の引渡しの際における価額又は通常得べき対価の額は、同項の資産の販売等につき次に掲げる事実が生ずる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。
- 一 当該資産の販売等の対価の額に係る金銭債権の貸倒れ
- 二 当該資産の販売等(資産の販売又は譲渡に限る。)に係る資産の買戻し
- 6 前各項及び前条第二項の場合には、無償による資産の譲渡に係る収益の額は、金銭以外の資産による利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しその他これらに類する行為としての資産の譲渡に係る収益の額を含むものとする。
- 7 前二項に定めるもののほか、資産の販売等に係る収益の額につき修正の経理をした場合の処理その他第一項から第四項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

¹¹ 改正箇所は傍線部のとおりです。

・ 改正法 22 条の 2 の概要

改正法 22 条の 2: 資産の販売等に係る収益の額の通則について規定		
収益の計上時期に関する規定	第 1 項	<p>収益の計上時期の原則</p> <p>= 目的物の引渡し又は役務の提供¹²の日の属する事業年度の益金に算入</p> <p>(例) 出荷日、検収日、作業終了日、使用収益開始日</p>
	第 2 項	<p>公正処理基準に従って、第 1 項の日に「近接する日」の属する事業年度の確定決算において収益経理した場合には、当該事業年度の益金に算入することも可能</p> <p>(例) 契約効力発生日、仕切精算書到達日、検針日、航海完了日</p>
	第 3 項	<p>第 2 項の「近接する日」の属する事業年度において申告調整(後記(2)参照)することも可能</p> <p>但し、既に収益経理している場合には、申告調整により益金算入のタイミングを変更することはできない</p>
収益の計上額に関する規定	第 4 項	<p>収益の額として益金に算入される価額</p> <p>= 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 提供をした役務につき通常得べき対価の額</p> <p>上記の価額は、一般的には第三者間で通常付される価額(=時価)をいう</p> <p>※ 値引き・割戻しは、販売等をした資産等の時価をより正確に反映させるための調整と位置づけ</p>
	第 5 項	<p>第 4 項の価額には、<u>貸倒れや返品の可能性の影響を織り込むことはできない</u>ことを明確化</p> <p>⇒ 収益認識会計基準等における処理(回収不能や返品の影響を取引価格に反映)とは異なる取扱い</p>
現物配当に関する規定	第 6 項	<p>現物配当又は現物による残余財産分配等について、資産の譲渡と利益分配等の混合取引であり、資産の譲渡に係るキャピタルゲインについては課税されることを明確化</p>
政令委任	第 7 項	<p>値引き・割戻しによる譲渡資産等の時価の事後的な変動に係る処理等について政令に委任</p> <p>⇒ かかる政令委任を受けて、法人税法施行令 18 条の 2 が新設</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 収益の計上時期に関する規定(同条 1 項～3 項) <p>引渡し等事業年度¹³後に、公正処理基準に従って修正の経理(申告調整を含む)を行った場合、又は時価の変動が確定した場合には、当該修正の経理(申告調整を含む)を行った事業年度又は時価の変動が確定した事業年度において、収益の増減額を益金又は損金に算入</p> <p>= 販売等に係る資産又は役務の時価の事後的な変動があった場合の収益の計上時期につき規定</p> ・ 収益の計上額に関する規定(同条 4 項) <p>資産の販売等の対価として受け取る金額のうち、貸倒れや返品の可能性があることにより、売掛金等の金銭債権の勘定としていない金額(金銭債権計上差額)があるときは、その対価の額に係る金銭債権の帳簿価額は、その金銭債権計上差額を加算した金額とする</p> <p>= 貸倒れや返品の可能性がある場合の会計と税務の処理の齟齬を調整する規定</p>

¹² 資産の貸付けは役務の提供に含まれます(大阪高判昭和 53 年 3 月 30 日訟務月報 24 卷 6 号 1360 頁)。

¹³ 改正法 22 条 1 項の日又は同条 2 項の「近接する日」の属する事業年度をいいます。

(1) 収益の額として益金の額に算入すべき金額—改正法 22 条の 2 第 4 項及び 5 項

収益認識会計基準等は、法人税法上の公正処理基準(改正法 22 条 4 項)に該当すると考えられるため、収益認識会計基準等に従った収益認識は、特段の規定がなければ法人税に係る収益として取り扱われることとなります。そこで、収益認識会計基準等のうち、法人税の所得の金額の計算として認めるべきでない部分(法人税の所得計算上、収益認識会計基準等と異なる取扱いをすべき部分)があれば、法人税法上、当該部分について明示する必要があることとなります。

この点、収益認識会計基準等においては、収益の額は財又はサービスの移転の対価の額を基礎として認識するとされています(前記 II.2.(4)参照)、法人税法上は、資産の販売等に係る収益の額は、「財又はサービスの移転の対価の額」に着目するのではなく、販売等をした資産又は役務の当該販売等の時における適正な価額、すなわちこれらの資産又は役務の「時価」により算定されると解されています¹⁴。従って、かかる点において、両者の根底にある考え方は異なります¹⁵。

例えば、収益認識会計基準等において対価(収益)の額の変動要因として考慮される、対価の回収可能性(貸倒れの可能性)や返品の可能性は、販売等をした資産の「時価」そのものを変動させるものではない(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するものである)ため、法人税法上の収益の額の算定においては考慮されないということとなります。このように、個別具体的なケースにおいては、両者の結論が異なり得ることとなります。

以上の点を明確化するため、改正法においては、資産の販売等に係る収益の額として益金の額に算入すべき金額に関する通則的な規定が設けられることとなりました。すなわち、資産の販売等に係る収益の額は、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(これらは、一般的には第三者間で通常付される価額(=時価)をいうとされています¹⁶)に相当することが明確化されるとともに、かかる金額の計算においては、対価の回収可能性や返品の可能性を考慮することはできないことが明文で規定されました(改正法 22 条の 2 第 4 項、第 5 項)。なお、値引き及び割戻しについては、取得される資産の時価をより正確に反映する手続と考えることができるため、収益認識会計基準等における取扱いと同様、客観的な見積額を対価の額から控除した金額が、法人税法上の収益の額に該当することとされています¹⁷。

(2) 収益の額を益金の額に算入する時期—改正法 22 条の 2 第 1 項乃至 3 項

一般論として、法人税に係る収益の益金算入時期については、公正処理基準に従って判断されるべきであり、「その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に算入すべき」であると解されています(いわゆる権利確定主義)¹⁸。そして、ここにいう「実現」や「権利確定」のタイミングは、資産の販売等については、原則として、「資産の引渡し又は役務提供」の完了の時と解されており、例外的に、公正処理基準に従った処理の範囲内であれば、これと異なる時点において収益を認識することも認められるものと解されています¹⁹。

この点、今般公表された収益認識会計基準等においても、収益については、「履行義務を充足した時に又は充足するにつれて」認識することとされており(収益認識会計基準等のステップ 5。前記 II.2.(4)参照)、か

¹⁴ 最三小判平成 7 年 12 月 19 日民集 49 卷 10 号 3121 頁参照。

¹⁵ もっとも、法人税法上の時価は、一般的に第三者との通常の取引価格(=独立当事者間価格)とされており、これは結局のところ財又はサービスの移転の対価の額と等しいことになるため、実際の収益の額の計算においては、会計上と税務上の取扱いが一致することは多いと考えられます。

¹⁶ 財務省・前掲(注 10)275 頁参照。

¹⁷ 財務省・前掲(注 10)270-271 頁参照。なお、具体的な処理については、次回のニュースレター(新収益認識会計基準と税務・法務実務への影響(下))もご参照ください。

¹⁸ 大竹貿易事件最高裁判決参照。

¹⁹ 金子・前掲(注 9)336-338 頁参照。

かる会計上の収益認識時期は、上記の法人税法上の「実現」や「権利確定」のタイミングと大幅に変わるものではないと考えられます²⁰。

以上を踏まえ、改正法においては、前記(1)の改正とあわせて、資産の販売等に係る収益の認識時期についても通則的な規定が設けられました。かかる収益認識時期については、前記(1)における収益の額に係る考え方の整合性に加えて、従前の権利確定主義における「収入すべき権利」の「確定」という概念に関し、(法人税の課税対象である)不法所得や無償譲渡の場合には必ずしも妥当しないのではないかという議論があったことを踏まえ、収入すべき「権利の確定」という対価の流入の側面に着目するのではなく、「資産の引渡し又は役務提供」の時点が収益認識の原則的な時点とされました。かかる規定は、従来の法人税法上の資産の販売等に係る「実現」や「権利確定」のタイミングについての考え方、及び履行義務の充足により収益を認識する収益認識会計基準等の考え方の双方とも整合的なものとなっています。

また、これと異なる時点であっても、資産の引渡し又は役務提供の日に「近接する日」において、公正処理基準に従って収益経理を行う場合には、当該収益の額はその経理した事業年度における益金の額に算入されることが明確化されました(改正法 22 条の 2 第 1 項、2 項)(例えば、改正法基通 2-1-2 では、委託販売における仕切清算書到達日、電気業・ガス業における検針日、航海完了日等において継続して収益計上を行っている場合には、これらの日を引渡し等の日に「近接する日」として、当該日の属する事業年度において益金に算入することが認められています)²¹。

なお、上記の「近接する日」の属する事業年度の確定申告書において、資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載があるときは、当該事業年度において収益経理を行ったものとみなして、同条 2 項の規定を適用することとされています(同条 3 項)。このように、公正処理基準に従って計算された(会計上の)収益について、法人税法上の観点から益金算入等の修正を行うことを申告調整といいますが、同項は、会計上「近接する日」において収益経理をしていない場合であっても、当初申告において申告調整を行うことにより、当該「近接する日」の属する事業年度における益金算入を認めるものです。但し、資産の引渡し若しくは役務提供の日、又はこれに「近接する日」において既に収益計上された部分については、申告調整により収益認識日を他の日に変更することはできないとされています(同項括弧書)。

(3) 返品調整引当金制度及び長期割賦販売等に係る延払基準の選択制度の廃止

旧法においては、商品等の返品による損失額を、返品調整引当金に繰り入れて損金経理した場合に、一定額を限度として損金算入を認める制度(返品調整引当金制度。旧法 53 条)、及び長期割賦販売等に該当する資産の販売等について、延払基準により、資産の販売等の日の属する事業年度以後の各事業年度の収益の額及び費用額として計算することの選択を認める制度(長期割賦販売等に係る延払基準の選択制度。旧法 63 条)が存在していました。

しかしながら、収益認識会計基準等の導入により、今後は、返品調整引当金繰入額の損金経理や、延払基準による収益費用の経理は認められないこととなります。そこで、改正法においては、返品調整引当金制度及び長期割賦販売等に係る延払基準の選択制度は、所要の経過措置を講じた上で廃止することとされました²²。

²⁰ なお、法人税法上の権利確定主義を、無条件に請求(権利行使)可能な状態となった時点で収益を計上するという考え方(いわゆる無条件請求権説)を含む広義のものと捉えた上で、収益認識会計基準等における収益認識のタイミングは、このような無条件請求権説の考え方に立つものであることを指摘する見解もあります(酒井克彦「法人税の事例研究—第 29 回—公開草案『収益認識に関する会計基準(案)』と法人税法(3)」税務事例 49 巻 12 号 99-100 頁等参照)。

²¹ 財務省・前掲(注 10)271 頁参照。

²² 但し、長期割賦販売等に係る延払基準の選択制度のうち、リース取引(=収益認識会計基準等の適用対象外の取引)に係る部分については、廃止の対象から除かれています。

(4) 改正法 22 条 4 項(公正処理基準)と 22 条の 2 の関係

改正法の下では、資産の販売等に係る収益の額の益金算入について、同法 22 条と同法 22 条の 2 がいずれも根拠規定となるものと整理されています。しかしながら、この場合、同法 22 条 4 項の公正処理基準による処理と、同法 22 条の 2 に基づく処理が互いに抵触する可能性があるため、これらの規定の優先関係を明らかにしておく必要があります。

そこで、改正法 22 条 4 項の一部改正により、「別段の定め」がある場合には同項が適用されないことが規定されるとともに、同法 22 条の 2 をかかる「別段の定め」として位置づけることで、同法 22 条の 2 の規定が同法 22 条 4 項の規定に優先することが明確化されました。これに加えて、同法 22 条の 2 第 1 項、2 項及び 4 項の「別段の定め」から同法 22 条 4 項を除外することにより、資産の販売等に係る収益認識の時期及び収益の計上額については、同法 22 条 4 項が適用されないことが明確化されています²³。

もともと、資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関し、改正法 22 条の 2 で規定されていない部分については、なお同法 22 条 4 項が直接適用されることとなります。具体的には、収益認識会計基準等において定められた収益認識の 5 つのステップのうち、ステップ 2 の収益の認識の単位については、同法 22 条の 2 において規定されていないため、同法 22 条 4 項に基づき処理されることとなります²⁴。

(5) 法人税基本通達における対応

従来、法人税に係る収益認識については、旧法基通において具体的な処理に関する規定が置かれていましたが、収益認識会計基準等の公表及び平成 30 年度税制改正を受けて、これらの規定についても改正が行われることになりました。

改正法基通に関しては、以下の整備方針が示されています²⁵。

- 改正法基通には、原則として収益認識会計基準の考え方を取り込んでいく。
- 他方、収益認識会計基準について、過度に保守的な取扱いや、恣意的な見積りが行われる場合には、公平な所得計算の観点から問題があるため、税独自の取扱いを定める。
- 中小企業については、従前の取扱いによることも可能とする。

上記のとおり、改正法基通の下では、原則として収益認識会計基準等に従った取扱いがなされることとなりますが、他方で、一定の場合には会計と異なる税独自の取扱いが定められることとされており、会計上の処理と税務上の処理との間に齟齬が生じ得る点に留意する必要があります(前記 1.2.参照)。

なお、改正法基通における具体的な処理の概要については、今回のニューズレター(新収益認識会計基準と税務・法務実務への影響(下))をご参照ください。

²³ なお、改正法 22 条 4 項の改正は、上記のとおり同条と改正法 22 条の 2 が抵触する場合の優先関係を明確化するという趣旨によるものであり、当該改正が同項の解釈自体に特段の影響を及ぼすものではないと考えられます(財務省・前掲(注 10)280 頁参照)。

²⁴ 財務省・前掲(注 10)280 頁参照

²⁵ 国税庁・前掲(注 7)16 頁参照。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号 霞が関ビル 15階

電話：03-5251-2600(代表)

Email: pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com

URL: <http://www.pwc.com/jp/ja/legal.html>

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前照会支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 90 カ国に約 3,300 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan 全体のクライアントのニーズに応じていきます。
- PwC Japan は、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

michito.kitamura@pwc.com

弁護士

寺崎 雄大

03-5251-2784

takatomo.terasaki@pwc.com

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2018 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。