

Vol.121

今回は **法人税**

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 **田中 豊**（神田）

電話相談
受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～2時40分
03-3354-8520

事前予約
面接相談・随時相談
03-5919-7157

商品引換券等の発行に係る収益計上時期の改正と従前の取扱いを適用することの可否

事例 当社は、いわゆる商品引換券を発行し、発行年度ごとに引換え状況を把握しており、3年経過時点での未引換部分は毎年度の発行額のおおむね5%程度となっています。この未引換部分については、旧法人税基本通達2-1-39の取扱いに基づき、所轄国税局長の確認を受け、3年基準を適用して収益に計上してきています。

ところで、平成30年3月に「収益の認識に関する会計基準」が公表されたことに呼応して、平成30年度の法人税法の改正により収益の計上に関する規定が創設され、商品引換券の収益計上に係る取扱いが改正されました。

しかし、①当社における未引換券は3年経過時点で5%程度であり、この傾向は変わらないことや、②新たなシステムを構築するとすれば多額のシステム修正費用が生じることから、従来どおり3年基準を継続して適用することとしていますが、改正後の取扱いからみて問題が生じるでしょうか。

回答 (1)商品引換券等の発行に係る税務上の新たな取扱いにおいては、発行時の処理として、発行年度ごとに区分管理している場合には、発行時において預り金等の負債とし、10年（改正前は、3年）を経過した日における非行使部分について、同日の属する事業年度において収益に計上することとされた。

（注）本稿では、上記の10年又は3年を経過した日の属する事業年度において収益に計上することを「10年基準」又は「3年基準」という。

(2)一方で、発行年度ごとの商品引換券等の非行使部分の金額については、10年間にわたって収益に計上することができ、この場合には、10年を経過した日における非行使部分に相当する金額（10年間益金算入後の残額）について、同日の属する事業年度において収益に計上することになる。

(3)非行使部分に係る新たな取扱いにおける収益計上は10年基準によることとされたが、新たな取扱いにおける「法人が継続して収益計上を行うこととしている基準」として、従前の3年基準を継続して適用する場合には、問題は生じない。この場合には、所轄国税局長等の確認を必要としない。

検討 1 商品引換券等に係る税務上の取扱いの改正の経緯と改正内容

(1)昭和55年直法2-8による取扱い
イ 商品券、ビール券、お仕立券その他のいわゆる商品引換券等の発行及び非行使部分に関する税務上の取扱いは、昭和55年直法2-8の基本通達の改正により新たに定められた。

企業会計では、古くからこの種の商品引換券等を発行した場合のその発行代金（対価）については、一定の比率で引き換えられないままとなっているものが存在することを認識しつつも、実際に対象となる商品との引換えが行われるまで一種の預り金等として処理することが行われていた。しかし、本来、このような商品引換券等の発行代金は、その性質上、発行者にとって確定的な収入であるから、このような収益計上基準が税務上も妥当なものかどうか疑義があった。

ロ そこで、税務上は、このような事情を背景として昭和55年直法2-8の基本通達の改正により、商品引換券等の発行代金については、その発行をした段階で収益に計上すべきことを本則とし、法人が商品引換券等をその発行年度ごとに区分管理している場合には、所轄税務署長又は所轄国税局長の確認を受けることによって、その発行年度の翌期首から3年を経過する日まで預り金等として経理することを認め、その3年を経過した日を含む事業年度において未引換券部分（非行使部分）に相当する金額を収益に計上することとされた（旧基本通達2-1-39）。

(2)平成30年の収益認識に関する会計基準の創設
イ その後、平成30年3月31日付で、収益認識に関する会計基準（企業会計基準第29号。以下「収益認識会計基準」という。）が公表され、収益認識に関する会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第30号。以下「収益認識会計基準の適用指針」という。）において、財又はサービスを移転し、履行義務を充足した時に、その契約負債の消滅を認識し、収益を認識するものとされた。

したがって、財又はサービスを顧客に移転

する前に顧客から対価を受け取る場合には、顧客から対価を受け取った時又は対価を受け取る期限が到来した時のいずれか早い時点で、顧客から受け取る対価について契約負債として貸借対照表に計上することとされた（収益認識会計基準78項）。これによって、商品引換券等の発行代金については、発行の段階では負債として認識し、実際に対象となる商品との引換えが行われた時に収益に認識することとなる。

ロ そして、収益認識会計基準の適用指針において、顧客が、企業によって付与された財又はサービスを受け取る権利の全てにつき、将来、これを行使しない場合があることを前提として、その行使されない権利を「非行使部分」と定義した上で、非行使部分については、企業が将来において権利を得ると見込む場合には収益を認識し、一方、企業が将来において権利を得ると見込まない場合には、当該非行使部分の金額について、顧客が残りの権利を行使する可能性が極めて低くなった時に収益を認識することとされた（収益認識会計基準の適用指針54、55項）。

2 平成30年直法2-8による改正後の商品引換券等に係る税務上の取扱い

平成30年度の税制改正において、企業会計における収益認識会計基準の制定に呼応して法人税法第22条の2の規定が創設された。その創設に伴い、平成30年直法2-8による基本通達の改正が行われたが、商品引換券等に係る税務上の取扱い（法基通2-1-39）の改正は、収益認識会計基準の内容に沿ったものとなっている。

(1)新法基通2-1-39（商品引換券等の発行に係る収益の帰属時期）による取扱い

イ 本通達は、まず、法人が発行した商品引換券等を発行年度ごとに区分管理している場合には、商品引換券等の発行の対価については、その商品等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収益に計上することとしている。したがって、法人が発行した商品引換券等を発行年度ごとに区分管理している場合には、商品引換券等の発行時には、契約負債としていったん預り金等の負債に計上することになる。

（注）法人が発行した商品引換券等を発行年度ごとに区分管理していない場合には、発行時において発行に係る代金（対価）を益金の額に算入することになる。ただし、この場合には、見積引換費用を損金の額に算入することになる（新法基通2-2-11）。

ロ 次に、収益認識会計基準においては、非行使部分の対価について、顧客が残りの権利を行使する可能性が極めて低くなった時に収益を認識することとされている。この場合の「顧客が残りの権利を行使する可能性が極めて低くなった時」をどのように認識するのかが明らかにされていない。

この非行使部分に係る対価の税務上の取扱いとして、本通達において、その商品引換券等の発行の日から10年（改正前は、3年）が経過した日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、当該商品券等に係る対価の額に相当する金額を当該事業年度の益金の額に算入することとされた。

ハ この「10年」という年数は、権利不行使の実態を踏まえたものとされている。税務上は、収益認識会計基準における「顧客が残りの権利を行使する可能性が極めて低くなった時」ということにつき、「商品引換券等の発行の日から10年が経過した時」として取り扱うということである。

ちなみに、債権の消滅時効の規定（民法167条）や金融機関における睡眠預金等の収益計上時期等の取扱いにおいては「10年基準」を採用しているため、結果的にこれらと同様の取扱いとなる。

ニ ただし、その商品引換券等の発行の日から10年が経過した日までの間に次の事実がある場合には、当該事実が生じた日の属する事業年度終了の時において未引換券に係る対価の額に相当する金額を当該事業年度の益金の額に算入しなければならない。

(イ) 法人がその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。
(ロ) その商品引換券等の有効期限が到来する

こと。
(ハ) 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。この場合の「基準」には、例えば発行日から一定年数が経過したこと、商品引換券等の発行枚数に占める未引換券の割合が一定の割合になったことその他の合理的に定められた基準のうち法人があらかじめ定めたもの（会計処理方針その他のものによって明らかとなっているものに限る。）が該当する（同通達（注）書）。

ホ 以上のとおり、商品引換券等の発行に係る収益に関する新旧の取扱いの主要な違いは、非行使部分の益金算入時期について、3年から10年に延伸されたこと及び税務署長等の確認を要しないこととされたことである。

(2)新法基通2-1-39の2（非行使部分に係る収益の帰属の時期）による取扱い

イ 本通達においては、法人が、商品引換券等の発行に伴い、非行使部分があると見込まれる場合に、その非行使部分に相当する金額をその商品引換券等の発行の日から10年経過日等までの各事業年度において、当該非行使部分の対価に相当する金額に権利行使割合を乗じて得た金額から既にこの取扱いに基づき益金の額に算入された金額を控除する等の合理的な方法に基づき計算された金額（算式参照）を益金の額に算入しているときは、これを認めることとされている。

【算式】

①非行使部分の見込額×権利行使割合－この取扱いによる益金算入額の累計額

②権利行使割合 = $\frac{\text{実際に行使された金額}}{\text{行使見込額}}$

ロ この場合の「権利行使割合」は、相手方が行使すると見込まれる部分の金額のうち実際に行使された金額の占める割合をいい、この場合の「実際に行使された金額」は、各事業年度末において、実際に行使された金額の累計額となる。

また、非行使部分の見積を行う場合には、過去における権利行使の実績を基礎とするなど合理的な方法により見積もったものであること及びその計算の根拠を明らかにしておく必要がある（本通達（注）書1参照）。

ハ 要するに、本通達においては、非行使部分につき、10年基準で一括して収益に計上する代わりに、合理的な方法により10年間にわたって収益に計上し、その収益計上後の残額を10年経過日の属する事業年度において収益に計上する方法も認めるということを示している。

3 従前の3年基準を適用することの可否

ところで、新法基通2-1-39（商品引換券等の発行に係る収益の帰属時期）において10年基準を採用することとされたが、同通達において、10年経過前であっても、「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場合」には、その基準に達した日の属する事業年度終了の日において商品の引渡しを完了していない商品引換券等に係る対価の額を益金に算入することとされている。

この場合の「基準」には、例えば発行日から一定年数が経過したこと、商品引換券等の発行枚数に占める未引換券の割合が一定の割合になったことその他の合理的に定められた基準のうち法人があらかじめ定めたもの（会計処理方針その他のものによって明らかとなっているものに限る。）が該当することとされている（同通達（注）書）。

したがって、御質問の場合に、貴社において、会計処理方針その他によって、従前と同様の3年基準を採用することがあらかじめ定められているときは、前述の「発行日から一定年数が経過したこと」という基準に該当するから、結果として、従前の3年基準を適用することができることになる。

なお、この場合には、所轄国税局長等の確認を要しない。

注) 内容は、令和元年5月27日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見（参考意見）ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。