

法人税法 22 条の 2 創設の意義

Significance of the New Article 22-2 in the Corporation Tax Act

金子 友裕

1. はじめに

2018 年 3 月 30 日に企業会計基準委員会から企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」(以下、「収益認識会計基準」とする⁽¹⁾) が公表された⁽²⁾。法人税法では、この収益認識会計基準の公表を受け、2018 年 3 月 31 日に法律第 7 号「所得税法等の一部を改正する法律」、政令第 132 号「法人税法施行令等の一部を改正する政令」を公布し、この対応を行っている。この改正により、法人税法 22 条 4 項の改正、法人税法 22 条の 2 や法人税法施行令 18 条の 2 の創設が行われている。

また、2018 年 5 月 30 日付で、国税庁は、「法人税基本通達等の一部改正について」を発遣し、具体的な取扱いを示している。さらに、国税庁のホームページにおいて、「『収益認識に関する会計基準』への対応について」(以下、「収益認識会計基準への対応」とする) や「収益認識基準による場合の取扱いの例」を公表し、国税庁による解釈を明らかにしている。

本稿では、このような収益認識会計基準への対応とされる法人税法の改正の中でも、大きな意味を持つと考えられる法人税法 22 条の 2 を取り上げて検討を行う。ここでは、収益認識会計基準の概要について最低限の整理を行い、その上で法人税法 22 条の 2 の規定を概観する。そして、従来との取扱いの差異や概念的な変更の可能性を含めて法人税法 22 条の 2 の創設の意義を検討する。

2. 収益認識会計基準の概要

収益認識会計基準公表前においては、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」(企業会計原則損益計算書原則三、B) とされており、実現主義による収益認識が定められていた。

これに対し、国際会計基準審議会 (IASB) 及び米国財務会計基準審議会 (FASB) 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、平成 26 年 (2014 年) 5 月に「顧客との契約から生じる収益」(IASB においては IFRS 第 15 号、FASB においては Topic 606) を公表している。両基準は、文言レベルで概ね同一の基準となっており、当該基準の適用後、IFRS と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より報告されることとなる (収益認識会計基準 92 項)。

このような中で、我が国では企業会計基準委員会より収益認識会計基準が公表されたが、この開発の方針としては、(1) IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れる、(2) 適用上の課題に対応するために代替的な取扱いを追加的に定める、の 2 点が示されている (収益認識会計基準 98 項)。

そして、収益認識会計基準では、「本会計基準の基本となる原則は、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である。」(16 項)とし、この基本となる原則に従って収益を認識するために、次の(1)から(5)のステップを適用することとしている^③。なお、この収益認識の基本的な考え方やステップは、IFRS 第 15 号と同様の内容になっている^④。

図表 1 収益認識の 5 つのステップ

(1) 顧客との契約を識別する	本会計基準の定めは、顧客と合意し、かつ、所定の要件を満たす契約に適用する。
(2) 契約における履行義務を識別する	契約において顧客への移転を約束した財又はサービスが、所定の要件を満たす場合には別個のものであるとして、当該約束を履行義務として区分して識別する。
(3) 取引価格を算定する	変動対価又は現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響及び顧客に支払われる対価について調整を行い、取引価格を算定する。
(4) 契約における履行義務に取引価格を配分する	契約において約束した別個の財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分する。独立販売価格を直接観察できない場合には、独立販売価格を見積る。
(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	約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識する。履行義務は、所定の要件を満たす場合には一定の期間にわたり充足され、所定の要件を満たさない場合には一時点で充足される。

(出所)「収益認識会計基準」(17 項) 一部修正

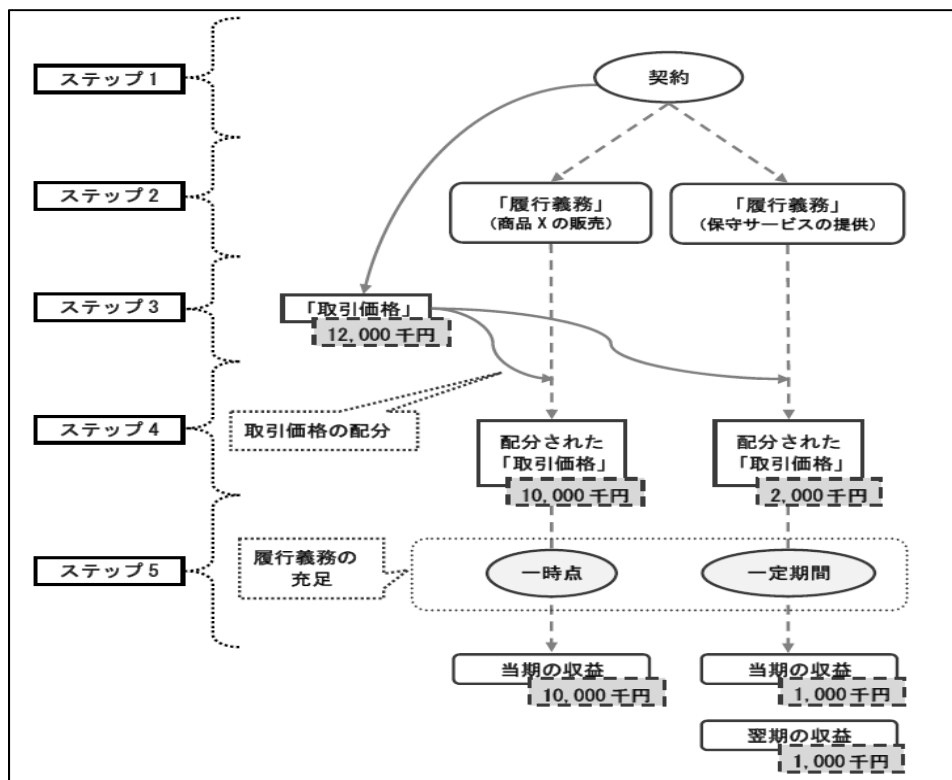
この 5 つのステップを設例で示すと次のようになる^⑤。

当期首に、企業は顧客と、標準的な商品 X の販売と 2 年間の保守サービスを提供する 1 つの契約を締結した。企業は、当期首に商品 X を顧客に引き渡し、当期首から翌期末まで保守サービスを行う。契約書に記載された対価の額は 12,000 千円である。

この設例において、商品 X の取引価格を 10,000 千円とし、保守サービスの取引価格を 2,000 千円とすると、企業が当該契約について当期 (1 年間) に認識する収益の額は次のようになる。

商品 X の販売	10,000 千円
保守サービスの提供	<u>1,000 千円</u> (= 2,000 千円 \times $\frac{1}{2}$)
収益の額	<u>11,000 千円</u>

図表2 設例に5つのステップを適用したフロー



(出所)「収益認識適用指針」48頁

企業会計基準委員会は、「IFRS第15号と整合性を図る便益の1つである国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、会計基準を定めることとした。また、これまで我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せない範囲で代替的な取扱いを追加することとした」(収益認識会計基準97項)としている。このため、収益認識会計基準では、IFRS第15号の基本的な原則を取り入れ、IFRS第15号と同様の5つのステップにより収益認識を行うこととしているが、我が国の実務を考慮した代替的な取扱いを定めている。

そして、この代替的な取扱いについては、企業会計基準適用指針第30号「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」とする)の92項から104項で定められている。ここでは、「商品又は製品の国内の販売において、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時(会計基準第35項から第37項、第39項及び第40項の定めに従って決定される時点、例えば顧客による検収時)までの期間が通常の間である場合には、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの間の一時点(例えば、出荷時や着荷時)に収益を認識することができる」(収益認識適用指針98項)等の取扱いが定められており、我が国の商慣習等を配慮した実務を考慮した取扱いが容認されている。

3. 法人税法の対応

(1) 法人税法 22 条の 2 の位置付け

法人税法では、はじめにで示したように収益認識会計基準への対応とした改正^⑥が行われている^⑦。これらの改正^⑧のうち、法人税法 22 条の 2 の規定の内容を整理する。

まず、法人税法 22 条の 2 は、法人税法 22 条 2 項「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。」(下線は筆者)における「別段の定め」の一つと考えられる。

また、法人税法 22 条の 2 では、「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。」(1 項、下線は筆者)のように、「別段の定め(前条第四項を除く。)」とされる規定がいくつかある。これらの規定は、法人税法 22 条 4 項を除く別段の定めが除かれるとされるため、法人税法 22 条の 2 では、法人税法 22 条 2 項の規定は「別段の定め(前条第四項を除く。)」により除かれることになると考えられる。

このため、適用においては、まずは法人税法 22 条の 2 の適用を考慮し、次いで法人税法 22 条 2 項を考慮し、これらの対象外となる場合に法人税法 22 条 4 項を考慮するという順序になるものと考えられる。

(2) 法人税法 22 条の 2 の内容

①収益認識時期

法人税法 22 条の 2 は、1 項から 7 項までで構成されており、1 項から 3 項は収益の計上時期、4 項及び 5 項は収益の計上額、6 項は現物配当、7 項は政令委任^⑨となっている^⑩。

「収益認識会計基準への対応」では、収益の計上時期に関する 22 条の 2 の各項について、「原則として、収益の計上時期は目的物の引渡し又は役務の提供の日の事業年度となる」(9 頁、2 項の説明)とする。そして、「公正処理基準に従って、引渡しの日に近接する日の属する事業年度の確定決算で収益経理することも認められる」(9 頁、2 項の説明)とし、「収益の額を近接する日の属する事業年度において申告調整することも認められる。ただし、引渡し等の日又は近接する日の属する事業年度において収益経理をしている場合には、申告調整によりこれらの日以外の日の属する事業年度の益金に算入することはできない。」(9 頁、3 項の説明)と説明している。

このような収益計上時期に関する留意点として、「改正前の公正処理基準(これを補完する通達・判例)における取扱いを明確化したもの。新会計基準を適用しない場合の収益計上時期を従来と変更するものではない。」(14 頁)とし、収益認

識時期は従来と変更するものではない旨を明示している。

この点は、法人税基本通達の対応における整備方針においても、「新会計基準は収益の認識に関する包括的な会計基準である。履行義務の充足により収益を認識するという考え方は、法人税法上の実現主義又は権利確定主義の考え方と齟齬をきたすものではない。そのため、改正通達には、原則としてその新会計基準の考え方を取り込んでいく。」(16頁) という説明と平仄があうものである。

このように、国税庁としては、収益認識会計基準では履行義務の充足という概念を用いて収益認識を行うことになるが、収益認識時期については従来からの実現主義又は権利確定主義の考え方と変わらないものとし、法人税法 22 条の 2 により資産の販売等に係る収益計上時期を変更するものではないと位置付けている。

しかし、前述の法人税法 22 条の 2 第 1 項における役務の提供では、「役務の提供の日の属する事業年度」と改正されている。これに伴い、従来は「役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入」(旧法人税基本通達 2-1-5) とされていたのに対し、「履行義務が充足されていくそれぞれの日が法第 22 条の 2 第 1 項 (収益の額) に規定する役務の提供の日に該当し、その収益の額は、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の益金の額に算入」(法人税基本通達 2-1-21 の 2⁽¹¹⁾) とされた。このように、従来の「役務の提供の完了した日の属する事業年度」から「役務の提供の日の事業年度」に変更され、少なくともこの部分においては早期の収益認識を行う取扱いとなっている。

もちろん、法人税法 22 条の 2 の創設等の改正から時間が余り経過しておらず、本稿の執筆時点で通達こそ明らかになったが、実際にどのような運用がされるかについては不明な部分が残されている。このため、運用において従来と同様の取扱いをする可能性が考えられはするが、従来よりも早期に収益認識を行う取扱いも設けられており、実現主義又は権利確定主義の考え方を拡大して収益認識会計基準に当てはめられていると考えられる。

もともと、収益認識会計基準のベースとなった IFRS 第 15 号では、いわゆる資産負債アプローチによる考え方を基礎としており、履行義務の充足というストックにより収益認識を行うものであり、この点は収益認識会計基準でも引き継がれている。従来の実現主義のようなフローを基礎とした収益認識とは概念の異なるものであり、齟齬が生じることは大いに考えられるものである。IFRS 第 15 号の検討過程における様々な議論の中には、顧客との契約における企業の正味のポジションの増加を基礎として収益認識とする等の議論 (IASB (2008) para.S14)⁽¹²⁾ もあったが、結果としては、契約を識別し履行義務の充足を収益認識のタイミングとした (IFRS 第 15 号, para.31)。また、収益認識する金額も、現在出口価格アプローチ (IASB (2008) para.5.14 (a)、期末日において独立した第三者に対して履行義務を移転すると仮定した場合に、支払を求められるであろう金額で履行義務を測定する方法) という考えも検討されたが、結果としては、当初取引価格アプローチ (IASB (2008) para.5.14 (b)、顧客との契約において、約束された財やサービスの提供と引き換えに、顧客が約束した対価 (当初取引価格) によって履行義務を測定する方法)⁽¹³⁾ が採用された。

このように結果としては、概ね実現主義と同様の取扱いになっているが、いわゆる資産負債アプローチと収益費用アプローチの差異があり、本来は異なる概念が結果として類似した取扱いになっているにすぎないと考えられる。

このように考えると、収益認識会計基準は、法人税法上の実現主義又は権利確定主義の考え方と齟齬をきたすものではないとはいえない可能性があるにもかかわらず、結果としての類似性を利用し、収益認識の早期化のために法人税法上受け入れたとも考えられる。

②収益の計上額

収益の計上額について、「収益認識会計基準への対応」では、「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、一般的には第三者間で通常付される価額（いわゆる時価）をいう」（9頁、4項の説明）とし、5項は「引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額には、貸倒れや返品の可能性がある場合においてもその影響を織り込みことはできない」（9頁、5項の説明）としている。

ここで、特徴的な説明として、「引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額」について括弧を付して「いわゆる時価」と表現していることが挙げられる。この「いわゆる時価」には、5項により貸倒れや返品を除くものであり、「新会計基準では、回収不能や返品の影響も見積って取引価格に反映するが、これらは譲渡資産の時価とは関係ない要素であることから、そのような処理は認められない」（9頁）と説明している。

そして、法人税法 22 条の 2 第 7 項を受けて修正の経理をした場合等を定める規定とされる法人税法施行令 18 条の 2 の説明において、「『(税務上の) 時価』(法 22 条の 2④)」という表現を用いている。このため、法人税法 22 条の 2 第 4 項で規定される「引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額」は、「いわゆる時価」であり、この時価は「税務上の時価」という性質を有しているということになる。

このように、資産の販売等に係る収益の計上額は、「引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額」であるとし、これを「税務上の時価」であるとしているが、これが従来と同様であるかどうか問題となる。

この点については、最高裁平成 7 年 12 月 19 日判決（民集 49 卷 10 号 3121 頁）が参考になる。ここでは、「法人税法 22 条 2 項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、無償による資産の譲渡に係る当該事業年度の収益の額を当該事業年度の益金の額に算入すべきものと規定しており、資産の無償譲渡も収益の発生原因となることを認めている。この規定は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される。」とする。そして、「譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法人税法 22 条 2 項にいう有償による資産の譲渡に当たるとはいうまでもないが、この

場合にも、当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に收受した対価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとするれば、前記のような取扱いを受ける無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる。したがって、右規定の趣旨からして、この場合に益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと右資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれるものと解するのが相当である。このように解することは、同法37条7項が、資産の低額譲渡の場合に、当該譲渡の対価の額と当該資産の譲渡時における価額との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる金額が寄付金の額に含まれるものとしていることとも対応するものである。」と判示している。

このように、従前も無償の譲渡では譲渡時に適正な価額に相当する収益を認識すべきとしており、また、公平性の観点から低額譲渡においても適正な価額で譲渡されたものとして、その差額部分の収益を認識することとしている。

このため、従来では適正な価額で譲渡されたとする明示的な規定がなく、解釈によりこのように取扱われてきたものであるが、「適正な価額」と「税務上の時価」を同じとすれば、従来通りの取扱いであるが条文により明確化されたものということになる⁽¹⁴⁾。

4. 収益認識会計基準と法人税法の改正による収益認識の基礎的な概念の不明確さの連鎖

収益認識会計基準の導入の意義の一つとして、「我が国への包括的な収益認識基準（本稿でいう「収益認識会計基準」、筆者挿入）の導入は、上掲のようないくつかの実務の変更⁽¹⁵⁾はあるが、これまでの実務を劇的に変えるようなものではない。確かに、企業会計基準第15号『工事契約に関する会計基準』等は廃止されるが、工事契約は一定の期間にわたって充足される履行義務として整理され、基本的な考え方や論理整合性は別にして、会計処理的には工事契約会計基準とほぼ同様になるように規定されている。」⁽¹⁶⁾のような説明がされている。

収益認識会計基準の開発においては、結果として会計処理がほぼ同様になるような配慮がなされ、基本的な考え方や論理整合性を劣後させた開発になっているようである。いわゆる資産負債アプローチを採用しているとされるIASBにおける会計基準（IFRS第15号）と同様の会計基準を我が国の会計基準として採用したが、いわゆる収益費用アプローチ⁽¹⁷⁾を採用しているとされる我が国の従来 of 企業会計とは、概念的な差異も存在しているものと思われる⁽¹⁸⁾。

収益認識会計基準では、収益認識のタイミングについては従来と大きな差異が生じていないかもしれないが、今後の実務の中で概念の変化に伴う予想できない影響が多く生じてくる可能性がある。

さらに、この収益認識会計基準への対応として行われた法人税法の改正があり、この税制改正においても、前述のように「法人税法上の実現主義又は権利確定主義の考え方や齟齬をきたすものではない」と説明され、概念的な差異（考え方の齟齬）はないと説明されている。しかし、「法人税法上の実現主義又は権利確定主

義の考え方」がどのようなものであるか⁽¹⁹⁾、また、企業会計における実現主義とどのように異なるかは、多くの争い⁽²⁰⁾を生じさせてきた問題である。また、企業会計での処理が法人税法における公正処理基準にかなうか⁽²¹⁾等も大きな問題となる。この上に、収益認識会計基準への対応とされるものには、返品調整引当金の廃止のように根拠不在のものも存在⁽²²⁾し、どのような収益認識の概要への対応であったかが不明確なものになってしまっている。

このように考えると、企業会計における収益認識会計基準の考え方と従来の収益認識の考え方において、また、これらの考え方と法人税法における収益認識の考え方において、それぞれ概念的な差異が存在していることが考えられる。この連鎖において、法人税法における収益認識の基礎的な概念の不明確さは相乗効果を有するものとなりかねない。法人税法では結果として収益認識のタイミング等は従来とほぼ同様になるような配慮がなされているとしても、基本的や考え方や論理整合性を劣化したものとなっている点に懸念がある。この懸念が正しければ、今後の実務の中で顕現化してくるものと思われる。

5. おわりに

本稿では、収益認識会計基準への対応とされる法人税法の改正の中でも、大きな意味を持つと考えられる法人税法 22 条の 2 を取り上げて、その概要を整理し、今後に与える可能性のある影響も含め検討を行った。

収益認識時期に関しては、役務の提供に関する「役務の提供の日の事業年度」へ変更されており、この部分においては早期の収益認識を行う取扱いとなっている可能性がある。

収益の計上額については、国税庁の説明では「税務上の時価」という表現が用いられており、この「税務上の時価」が「適正な価額」を意味するのであれば、従来の取扱いと大きな差異はない規定となっていることになる。しかし、あえて「税務上」と付して説明した理由があるとすれば、今後どのような運用がされていくのか注視していく必要がある。

最後に、収益認識会計基準の開発に関して、「基本的な考え方や論理整合性は別にして、会計処理的には工事契約会計基準とほぼ同様になるように規定されている」との記述があった。収益認識会計基準では、収益計上時期や収益の計上額について、従来の取扱いと大きな差異が生じないような配慮がされているものと思われる。この点は、収益認識会計基準への対応とする法人税法の改正も同様のスタンスであるものと思われる。

しかし、収益認識会計基準の基礎となる IFRS 第 15 号は、いわゆる資産負債アプローチといわれる概念的に異なるものに依拠しており、表面的な取扱いをそろえたとしても、概念的な差異が今後の実務にどのような影響を及ぼすか不明である。特に、法人税法では、IFRS 第 15 号の考え方を収益認識会計基準でアレンジし、これを法人税法で目的等に従って再アレンジしたものとなっている。このような潜在的な差異が、実務上どのように顕現化するかという点では、地雷の埋まった規定のような状況になっている可能性もある。

なお、本稿では詳細を取り上げることができなかったが、返品調整引当金の廃止のように、概念的な差異とも異なる収益認識の早期化等の思惑による改正も含めている可能性がある。

このような法人税法の改正の影響は、今後の運用を注視し、概念的な差異等が今後の具体的な取扱いにどのように影響するかを観察していく必要がある。

【注】

- (1) この略語について、国税庁では、「収益認識基準による場合の取扱いの例」等のように「収益認識基準」とする場合もあるが、本稿では、会計基準であることを明らかにするため「収益認識会計基準」とした。
- (2) 収益認識会計基準は、平成 33 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首からの適用とされているが、早期適用が可能になっている。
- (3) 収益認識会計基準の概要については、島田諤子 (2018)、島田諤子・岡部健介 (2018)、及び、万代勝信 (2018) 等を参照。なお、収益認識会計基準の実務上の取扱いに関しては、秋葉賢一他 (2018)、及び、山本浩二 (2018) 等を参照。
- (4) IFRS 第 15 号、para.9 参照。
- (5) 「収益認識に関する会計基準の適用指針」、設例 1 (一部修正)
- (6) 収益認識会計基準に対する法人税法の改正に関しては、国税庁が公表した資料以外にも、藤曲武美 (2018a)、猪熊浩子 (2018)、藤曲武美 (2018b)、及び、多田雄二 (2018) 等を参照。
- (7) 改正の目的について、「新会計基準 (収益認識会計基準、筆者挿入) は、基本的に認識の仕方とか取引価格をどうするかということについて、ちょっと法人税と相いれないところもありますので、基本は会計と合わせようとは思っていますが、どうしても合わないところがあるというのが今回の改正の目的ということになります」(藤田泰弘 (2018) 67-68) と説明されている。
- (8) 本稿では、法人税法 22 条の 2 の創設に焦点を当てて検討を行っているが、法人税法の改正には、他にも具体的な処理の変更を伴う改正として、返品調整引当金の廃止や長期割賦販売における延払基準の廃止等がある。
- (9) 法人税法 22 条の 2 第 7 項は、「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」とし、修正経理をした場合等の取扱いに関する事項を政令委任する旨を定めている。
- (10) 各項の概要に関する表現は、「収益認識会計基準への対応」9 頁に従っている。
- (11) なお、法人税基本通達 2-1-21 の 2 の対象となる役務の提供は、長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度の規定の適用があるもの及び長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度の規定の適用を受けるものを除き、収益認識会計基準の適用対象となる取引に限るとされている。
- (12) IFRS 第 15 号公表までは、多くの議論が必要であった。紙幅の関係から詳細は割愛するが、討議資料 (IASB (2008)) 及び公開草案 (IASB (2010)) の公表の後に、改訂版の公開草案 (IASB (2011)) を公表したという経緯もあった。改訂版の公開草案が公表された

のはこの会計基準だけという訳ではないが、この会計基準に多くの議論が必要であった証左となる。

- (13) なお、IFRS 第 15 号では、当初取引価格アプローチとの表現はないが、「履行義務が充足された時に（又は充足されるにつれて）、企業は取引価格（第 56 項から第 58 項に従って制限されている変動対価の見積りを除く）のうち当該履行義務に配分した金額を、収益として認識しなければならない。」（IFRS 第 15 号, para.46）とされ、取引価格による測定が規定されている。
- (14) この点は、藤曲武美（2018b）81-82 でも、「改正前は解釈により、譲渡資産、提供する役務の時価によることとされていたが、法令上で明確化したものである」とされている。
- (15) 万代（2018）56-57 では、会計実務に影響を与えるものとして、(1) 財またはサービスに対する保証、(2) 本人と代理人の区分、(3) 追加の財またはサービスを取得するオプションの付与、(4) 第三者のために回収される額、(5) 変動対価、(6) 割賦販売、が挙げられている。
- (16) 万代勝信（2018）57。
- (17) 企業会計基準委員会（2006）討議資料「財務会計の概念フレームワーク」では、資産負債の定義から収益費用を定義しているという意味で我が国の企業会計も資産負債アプローチを採用しているとの説明もあるかもしれないが、ここではストック重視の会計（いわゆる負債アプローチ）とフロー重視の会計（いわゆる収益費用アプローチ）を表記している。
- (18) 「基準に示された考え方は、収益の認識（計上時点の決定）に関しては、従来の考え方と比較して、それほど変わったわけではない…（中略）…基準に関しては、『財の引渡しまたは役務（サービス）の提供』が『履行義務の充足』に言い換えられ、より厳密な解釈が行われたに過ぎない」（佐藤信彦（2018）57）のように、従来と考え方が変わったのではないとする説明もある。
- (19) この説明の意図に関する疑問も提示されている。つまり、国税庁（1965）103 では、「この実現という用語は主として企業会計の用語であって、この実現という用語の確定した内容というものも必ずしも統一的に解されているかどうかについて疑問があるのみならず、現在の税務慣行上の収益認識時期についての取り扱いがこの実現の内容にほぼ近いものと考えられるとしてもこれが一致するという保証がないため、実現という用語を用いることは避けられることとなったものです」と説明されている。このような解説から『権利確定主義』や『実現主義』は採らないこととされ、『引渡基準』や『完了基準』を採ることとされた、ということ容易に確認することができる」（朝長（2018）8）としている。この意見では、従来から法人税法では実現主義又は権利確定主義の考え方を採用していないということになり、「完了基準」を「提供基準」に変更するのであれば理由が必要であるとす。
- (20) 例えば、大竹貿易事件（最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決、民集 47 卷 9 号 5278 頁）等。
- (21) 例えば、ビックカメラ事件（東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決、訟月 60 卷 5 号 1089 頁）等。
- (22) 返品調整引当金の廃止は、国税庁は、収益認識会計基準への対応のように説明している（「収益認識会計基準への対応」15）が、収益認識会計基準で要求される会計処理と法人税

法が要求する処理の平仄は合わない。このため、返品調整引当金の廃止の根拠が明らかではないという重要な問題もあるが、この点は紙幅の関係から別稿に譲る。

【参考文献】

- 秋葉賢一他 (2018). 「新会計基準改正税法から読み解く収益認識の実務論点」『企業会計』70(8), 18-42.
- 猪熊浩子 (2018). 「新収益認識会計基準と税務会計の関係についての一考察」『税研』34(2), 70-77.
- 企業会計基準委員会 (2006). 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」.
- 国税庁 (1965). 『改正税法のすべて 昭和 40 年版』大蔵財務協会.
- 国税庁 (2018a). 「収益認識に関する会計基準に対応する改正」『平成 30 年度法人税関係法令の改正の概要』29-35.
- 国税庁 (2018b). 「『収益認識に関する会計基準』への対応について」.
- 国税庁 (2018c). 「収益認識基準による場合の取扱いの例」.
- 佐藤信彦 (2018). 「収益認識の基本的考え方—「実現」と「履行義務の充足」に関連して—」
Disclosure&IR5, 49-58.
- 島田諤子 (2018). 「企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」等の解説」『会計基準』61, 74-86.
- 島田諤子・岡部健介 (2018). 「企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」等の概要」『企業会計』70(7), 80-91.
- 多田雄二 (2018). 「収益認識通達の全体像」『税務弘報』66(9), 8-16.
- 朝長英樹 (2018). 「『収益認識に関する会計基準等への対応』として平成 30 年度に行われた税法・通達改正の検証 (1)」『T&A master』749, 4-11.
- 藤田泰弘 (2018). 「平成 30 年度法人税関係 (含む政省令事項) の改正について」『租税研究』825, 44-69.
- 藤曲武美 (2018a). 「収益認識の実務対応の基本的考え方—法人税法 22 条の 2 の構造—」『税経通信』73(7), 18-28.
- 藤曲武美 (2018b). 「収益の認識等に係る法人税法の改正と実務への影響」『税研』34(2), 78-84.
- 万代勝信 (2018). 「収益認識基準の我が国への導入の経緯」『税研』34(2), 52-57.
- 山本浩二 (2018). 「業務・システム対応のアウトライン」『企業会計』70(9), 18-23.
- IASB (2008). Discussion Paper, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*.
- IASB (2010). Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customers*.
- IASB (2011). A revision of ED, *Revenue from Contracts with Customers*.
- IASB (2014). IFRS15, *Revenue from Contracts with Customers*.

(2018 年 9 月 6 日受理)