

○ 収益認識基準による場合の取扱いの例

- ケース1 自社ポイントの付与(論点:履行義務の識別)
- ケース2 契約における重要な金融要素(論点:履行義務の識別)
- ケース3 割戻を見込む販売(論点:変動対価)
- ケース4 返品権付き販売(論点:変動対価)
- ケース5 商品券等(論点:非行使部分)
- ケース6 消化仕入(論点:本人・代理人)

国税庁

平成30年5月

ケース1 自社ポイントの付与(論点：履行義務の識別)

家電量販店を展開するA社はポイント制度を運営している。A社は、顧客の100円(税込)の購入につき10ポイントを付与する(ただし、ポイント使用部分についてはポイントは付与されない。)。顧客は、1ポイントを当該家電量販店グループの1円の商品と交換することができる。X1年度にA社は顧客に10,800円(税込)の商品を販売し、1,080ポイントを付与した(消化率100%と仮定)。A社は当該ポイントを顧客に付与する重要な権利と認識している。顧客は当初付与されたポイントについて認識しない。なお、消費税率8%とする。

(単位：円)

| | | 会計 | | 法人税の取扱い | | 消費税の取扱い | |
|---------|---------------------------------------|----------|--------|---------|--------|-----------------------|---------|
| 商品の売買時 | 売手 | 現金 | 10,800 | 売上※1 | 9,025 | 売手 | |
| | | | | 契約負債※2 | 975 | 課税売上げの対価 | 10,000 |
| | | | | 仮受消費税 | 800 | 課税売上げに係る消費税額 | 800 |
| 商品の売買時 | 買手 | 仕入 | 10,000 | 現金 | 10,800 | 買手 | |
| | | 仮払消費税 | 800 | | | 課税仕入れの対価 | 10,000 |
| | | | | | | 課税仕入れに係る消費税額 | 800 |
| ポイント使用時 | 売手 (税込1,080円の商品売買時に1,080ポイントが使用された場合) | | | | | 売手 | |
| | | 契約負債 | 975 | 売上 | 975 | 課税売上げの対価 | 1,000 |
| | | | | | | 1,000×8%=80 | 税額 80 |
| | | | | | | 対価の返還等(ポイント分) | △ 1,000 |
| | | | | | | (1,080×100/108)×8%=80 | △ 80 |
| | | | | | | 差引消費税額(80-80) | 0 |
| ポイント使用時 | 買手 (税込1,080円の商品売買時に1,080ポイントを使用した場合) | | | | | 買手 | |
| | | (処理なし)※3 | | | | 課税仕入れの対価 | 1,000 |
| | | | | | | 1,000×8%=80 | 税額 80 |
| | | | | | | 対価の返還等(ポイント分) | △ 1,000 |
| | | | | | | (1,080×100/108)×8%=80 | △ 80 |
| | | | | | | 差引消費税額(80-80) | 0 |

※1 (商品) $10,000 \times 10,000 / (10,000 + 1,080) = 9,025$ 円
 ※2 (ポイント) $10,000 \times 1,080 / (10,000 + 1,080) = 975$ 円
 ※3 ポイント使用を仕入値引とする等の複数の処理がありうる

ケース2 契約における重要な金融要素

企業は顧客Aとの間で商品の販売契約を締結し、契約締結と同時に商品を引渡した。顧客は契約から2年後に税込対価2,160千円を支払う。契約上、利子を付すこととはされていないが、信用供与についての重要な便益が顧客に提供されると認められる。対価の調整として用いる金利は1%とする。なお、消費税率8%とする。

(単位：千円)

| | | 会計 | | 法人税の取扱い | | 消費税の取扱い | |
|-------|----------------|-----------------------------------|-------|---------|-------|--------------|-------|
| 商品引渡時 | 売手 | 売掛金※1 | 2,117 | 売上 | 1,957 | 課税売上げの対価 | 2,000 |
| | | | | 仮受消費税 | 160 | 課税売上げに係る消費税額 | 160 |
| 1年後 | 買手 | 仕入 | 2,000 | 買掛金 | 2,160 | 課税仕入れの対価 | 2,000 |
| | | 仮払消費税 | 160 | | | 課税仕入れに係る消費税額 | 160 |
| 2年後 | 売手 | 売掛金 | 21 | 受取利息※2 | 21 | (処理なし) | |
| | 買手 | (処理なし) | | | | | |
| 2年後 | 売手 (2年後 対価受領時) | 売掛金 | 22 | 受取利息※3 | 22 | (処理なし) | |
| | | 現金 | 2,160 | 売掛金 | 2,160 | | |
| | 買手 | 買掛金 | 2,160 | 現金 | 2,160 | | |
| ※1 | | $2,160 \div (1 + 0.01)^2 = 2,117$ | | | | | |
| ※2 | | $2,117 \times 0.01 = 21$ | | | | | |
| ※3 | | $2,160 - (2,117 + 21) = 22$ | | | | | |

ケース3 割戻を見込む販売(論点：変動対価)

A社は、B社と商品Zの販売について2年契約を締結している。この契約における対価には変動性があり、右のように、B社が商品Zを1,000個よりも多く購入する場合には1個当たりの価格を4,000円に、さらに2,000個よりも多く購入する場合には3,000円に減額すると定めている。A社は、B社への2年間の販売数量予測は2,000個になると予想している。X1年5月に1,000個を販売し、X2年5月に1,000個を追加販売した。なお、消費税率8%とする。

| 【販売数量】 | 【1個あたりの販売価格】 |
|--------------|--------------|
| 2,001個以上 | 3,000円 |
| 1,001~2,000個 | 4,000円 |
| 0~1,000個 | 5,000円 |

(単位：千円)

| | | 会計 | | 法人税の取扱い | | 消費税の取扱い | |
|--|---------------------|---------------------|------------|--------------|--------------|----------|-------|
| X1年5月 | 売手 (商品1,000個の販売時) | 現金 5,400 | 売上※1 4,500 | 同左 | 売手 | 課税売上げの対価 | 5,000 |
| | | | 返金負債 500 | | 課税売上げに係る消費税額 | 400 | |
| | | | 仮受消費税 400 | | 買手 | 課税仕入れの対価 | 5,000 |
| | 買手 (商品1,000個の購入時) | 仕入 5,000 | 現金 5,400 | | 課税仕入れに係る消費税額 | 400 | |
| X2年5月 | 売手 (商品1,000個の追加販売時) | 現金 4,000 | 売上※2 4,500 | 売手 | 課税売上げの対価 | 4,000 | |
| | | 返金負債 500 | | 課税売上げに係る消費税額 | 320 | | |
| | | 現金 320 | 仮受消費税 320 | 買手 | 課税仕入れの対価 | 4,000 | |
| | | 買手 (商品1,000個の追加購入時) | 仕入 4,000 | 現金 4,320 | 課税仕入れに係る消費税額 | 320 | |
| | | 仮払消費税 320 | | | | | |
| <p>【計算方法】取引価格は、1個あたり4,500円となる。 ⇒5,000×1,000個=5,000千円 4,000×1,000個=4,000千円 計(5,000千円+4,000千円)÷2,000個=@4,500円 (X1年5月) ※1 4,500×1,000個=4,500千円 (X2年5月) ※2 4,500×1,000個=4,500千円</p> | | | | | | | |

ケース4 返品権付き販売(論点：変動対価)

A社は、顧客へ1個200円の商品（原価120円）を100個販売し、その返品予想は2個と見込んだ。なお、消費税率8%とする。A社の仕訳は次のとおり。

(単位：円)

| 会計 | | | | 法人税の取扱い | | | | 消費税の取扱い | |
|-----------|--------|-------|--------|-----------|--------|-------|--------|--------------|--------|
| 売手 | | | | 売手 | | | | 売手 | |
| 現金 | 21,600 | 売上 | 19,600 | 現金 | 21,600 | 売上 | 20,000 | 課税売上げの対価 | 20,000 |
| | | 返金負債 | 400 | | | 仮受消費税 | 1,600 | 課税売上げに係る消費税額 | 1,600 |
| | | 仮受消費税 | 1,600 | | | | | | |
| 売上原価 | 11,760 | 商品 | 12,000 | 売上原価 | 12,000 | 商品 | 12,000 | | |
| 返品資産 | 240 | | | | | | | | |
| 買手 | | | | 買手 | | | | 買手 | |
| 仕入 | 20,000 | 現金 | 21,600 | 同左 | | | | 課税仕入れの対価 | 20,000 |
| 仮払消費税 | 1,600 | | | | | | | 課税仕入れに係る消費税額 | 1,600 |

(注)本設例は、平成30年度税制改正における返品調整引当金に係る経過措置の適用終了後の取引を前提としている。なお、経過措置期間中は会計における返金負債勘定の金額から返品資産勘定の金額を控除した金額に相当する金額が損金経理により返品調整引当金勘定に繰り入れたものとして取扱われる(平成30年改正法附則25、改正法令附則9)。

ケース5 商品券等(論点：非行使部分)

企業Bは1枚当たり1千円のギフトカードを500枚、合計500千円を顧客に発行した。過去の経験から、発行済ギフトカードのうち10%である50千円分が非行使部分になると見込んでいる。発行した翌期に200千円相当の商品と引き換えられ、消費税を含めて行使された。

(単位：円)

| | 会計 | 法人税の取扱い | 消費税の取扱い |
|-----------|---|---|---|
| ギフトカード発行時 | 企業B 現金 500,000 契約負債 500,000 | 企業B (左記会計の取扱いを原則とするが、以下も認める。) 現金 500,000 雑収入 500,000 | 企業B 不課税 500,000 |
| | 顧客 商品券 500,000 現金 500,000 | 同左 | 顧客 不課税 500,000 |
| ギフトカード行使時 | 企業B 契約負債 240,000 売上 200,000 仮受消費税 16,000 雑収入※ 24,000 売上原価 XXX 商品 XXX | 売上原価 XXX 商品 XXX | 企業B 課税売上げの対価 200,000 課税売上げに係る消費税額 16,000 |
| | 顧客 仕入 200,000 商品券 216,000 仮払消費税 16,000 | 同左 | 顧客 課税仕入れの対価 200,000 課税仕入れに係る消費税額 16,000 |
| | 【計算方法】 非行使部分50,000円(50枚(500枚×10%)×1,000円) 行使割合48%(216枚÷(500枚-50枚)) ※ 50,000×48%=24,000円 | | |

ケース6 消化仕入(論点：本人・代理人)

百貨店Aは、B社と消化仕入契約を締結している。百貨店Aは顧客に1個20,000円の商品（卸値19,000円）を1個販売した。百貨店Aは、自らをこの消化仕入に係る取引における代理人に該当すると判断している。なお、消費税率8%とする。百貨店Aの仕訳は次のとおり。

(単位：円)

| 会計 | | 法人税の取扱い | 消費税の取扱い | |
|-------|--------|---------|--------------|--------|
| 百貨店A | | 同左 | 百貨店A | |
| 売掛金 | 21,600 | | 手数料収入 | 1,000 |
| 仮払消費税 | 1,520 | | 買掛金 | 20,520 |
| | | | 仮受消費税 | 1,600 |
| | | | 百貨店A | |
| | | | 課税売上げの対価 | 20,000 |
| | | | 課税売上げに係る消費税額 | 1,600 |
| | | | ※ B社からの商品仕入れ | |
| | | | 課税仕入れの対価 | 19,000 |
| | | | 課税仕入れに係る消費税額 | 1,520 |