

判例研究

委託販売による収益の計上

—— 返品調整引当金の廃止とその影響 ——

(国税不服審判所平成5年10月29日裁決,
裁決事例集46巻124頁/TAINSJ46-3-11)

四方田 彰

(税理士・神奈川大学経済学部非常勤講師)

目次

I はじめに

II 裁決例の検討

- 1 事実の概要
- 2 納税者の主張
- 3 課税庁の主張
- 4 審判所の判断

III 検討

IV 研究

- 1 委託販売の取扱いと売上の計上時期
- 2 委託販売が問題となった類似事例
- 3 法人税法における返品調整引当金の取扱い
- 4 収益認識基準の導入と委託販売の問題点

V おわりに

I はじめに

平成30年3月の収益認識に関する会計基準(以下、「収益認識基準」という。)の導入に伴い、法人税法第22条第4項の一部改正と、同法第22条の2(30改正新法22条の2)が新設された。

法人税法第22条の2第1項には、「資産の販売に係る収益の額は、その資産の販売等に係る目的物の引渡しの日の属する事業年度の益金の額に算入する」と規定されている。つまり、法人税法上、資産の販売に関する益金の算入時期について、引渡し基準とすることが明確に規定されたのである。

一方で、返品に関する引当金である返品調整引当金(30改正旧法53)については、収益認識基準の導入と同時期に廃止された。廃止された理由については明確ではないが、一つ

には、収益認識基準の導入により法人税法においても同法第22条の2第5項に「資産の買戻し」(返品)の可能性がないものとした価額と規定された点、さらに、法人税基本通達2-1-1の11において変動対価が導入され、同通達における変動対価の中には「値引き、割戻し等による対価の変動の可能性のある取引(返品・貸倒の可能性については除く。)」と規定された点が考えられる。こうしたそれぞれの規定の中から「返品」の可能性が除外されたことから、返品調整引当金の廃止は必然であったとも言える。

そこで本稿においては、収益認識基準の導入に伴い、法人税法第22条の2の規定が新設され、また、返品調整引当金が廃止されたことに伴い、今後増加すると思われる委託販売による収益の計上に関する問題点を整理し、過去の事例¹⁾を参考に今後の影響について検討

を行う。

II 裁決例の検討

1 事実の概要

審査請求人（以下、「納税者」とする。）は出版業を営む同族会社であり、当初、期末棚卸高を計上していない申告書を提出していたが、その後、取次店へ積送した商品の期末在庫分を加算した修正申告を行った。

納税者の修正申告を受け、原処分庁（以下、「課税庁」とする。）は、納税者の取引は「委託販売」に該当せず、「買戻し条件付売買」であるとして賦課決定処分を行った。これに対し、納税者は当該処分を不服として審査請求を行った事例である。

2 納税者の主張

課税庁が売上計上漏れと認定した書籍・雑誌類の取引について、納税者と取次店は、当初から委託販売と認識しており、企業会計原則注解6(1)（委託販売）及び法人税基本通達2-1-3（委託販売による収益の帰属の時期）に準拠して、売上計算書の到達をもって継続的に売上を計上している。

当該商品の取引について、当初から委託販売として継続的に会計処理をしており、課税庁が認定している買戻し条件付売買による売上計上基準は採用していない。したがって、当然、委託販売による計算書未着分は、売上に計上する必要がない。

納税者は、取次店との委託契約により、取次店に当該商品を積送後に取次店から売上計算書を受け取っており、その到着と入金日のズレは一週間であることから、事務の簡便性のために入金日に売上を計上しているのであ

る。また、C書店及びD書店については、納税者の資金繰りの都合上、一刻も早く売上金額と入金日を知りたいため、お互いに電話により確認をしている。

このように納税者と取次店は、上記の方法により委託販売の取引を、何ら支障なく長年にわたりスムーズに行ってきたのである。したがって、その出版社と取次店との取引の実態に則して、企業会計原則で認められている複数の会計処理のうち、当事者が選択した会計処理を、課税上弊害が無い限り継続的に採用できるものである。

3 課税庁の主張

納税者が主張するごとく、委託販売による経理とするならば、原価相当額は、期末棚卸高に計上されるべきところ、確定申告書に添付された決算書には、それに該当する期末棚卸高の計上がされていないこと。

納税者は、売上代金の入金時に売上の計上日として処理しており、決算修正の手続においても、売上の計上基準を委託販売に係る経理処理とする修正処理を行っていた事実は認められない。

仮に、当該商品の売上に係る取引が委託販売であるとするなら、納税者は受託者から委託品の販売について、その売上日、数量、金額及び委託手数料の金額等を売上計算書により報告を受けているべきところ、その事実は認められず、売上先においても委託販売に係る経理処理及び委託品の売上計算書を作成していた事実は認められないこと。

ところで、委託販売とは、商品の販売を自

(1) 国税不服審判所平成5年10月29日裁決（裁決事例集46巻124頁/TAINSJ46-3-11）。

ら行わないで他の商人に委託して販売を行うことをいい、受託者がなした行為は、法律上は委託者自身の行為としての効果を有し、委託品の所有権は移転することなく依然として委託者にあり、受託者は委託者の求めに応じて委託品の販売状況を報告する義務を有し、受託者はあらかじめ定められた手数料のみを取得するものであると解される。

これを納税者と売上先との当該商品に係る取引についてみると、当該取引には、委託の要素が全くみられないものであって、その本質は、売れ残り商品を無条件で買い戻す特約の付された売買であることから、当該商品に係る取引は、買戻し条件付の売買というべきものである。

以上のとおり、納税者の当該商品に係る取引は、委託販売に該当するものではない。

4 審判所の判断

出版業において、通常、委託取引と呼ばれる取引は、出版社が取次店に対して見込み数量による出版物を送付し、取次店は自己の都合により、何割かの代金を支払い、その後、逐次売却した代金の支払いとともに売れ残り品を返品することにより、それに相当する金額を買掛金（出版社の売掛金）から差引くという特約のある売買契約であり、出版物という商品の特殊性から返品条件がついているものの、その本質は、一般の棚卸資産の販売と異なることはないと認められる。すなわち、売主からみれば買戻し条件付の売買、買主からみれば返本特約付の売買であるといえる。

納税者がA販売及びB販売と締結した約定書は、それぞれ返品についての特約は明記されているが、委託販売に関する項目は記載さ

れていない。

納税者とA販売及びB販売以外の売上先との間で作成された約定書等はないが、納税者とこれら売上先との取引は、出版業において、通常、委託取引と呼ばれる取引と異なるところは認められない。

A販売及びB販売が、納税者との取引を返本特約付の売買であると認識していること、また、両者以外の売上先との取引も、出版業界において、通常、委託取引と呼ばれている取引と異なることは認められないことから、納税者と売上先との間における取引は、買戻し条件付の売買とみるのが相当である。

したがって、納税者の当該商品に係る売買取引を、買戻し条件付の売買であると認定し、当該商品の売上を当該商品の引き渡しのあった日の属する事業年度の益金の額に算入することとした課税庁の判断に誤りはない。

また、売上代金の入金時を売上の計上日として経理していること。納税者の確定申告書及びこれに添付された決算書では、売上先に納品され、代金未回収の当該商品に係る原価相当額が期末棚卸高に計上されていないことが認められる。

以上のとおり、委託販売に基づく経理であるならば、期末売掛金の原価に相当する期末棚卸高の計上がなされてしかるべきところ、これがないこと、同様に、委託者からの計算書が到着した時点で収益を計上すべきところ、納税者は、売上代金が入金された時点をもって収益を計上していること等から、委託販売による経理処理によっていたとは認められないものと判断した。

III 検討

本事例は、納税者が委託販売として主張し

[図表1] 「委託販売取引」と「買戻し条件付売買」の収益・費用の計上

取引の種類	委託販売取引		買戻し条件付売買	
	委託者	受託者	出版社等	取次店・小売店
商品発送			収益計上	費用計上（期末在庫分を除く）
商品の販売	収益・費用の計上	委託手数料収益の計上		（売却した商品の）収益計上
売上計算書の送付	収益・費用の計上	委託手数料収益の計上		
返品			収益の減少	返品した商品（費用）の減少

ていた取引が、買戻し条件付売買であると認定され、委託販売による収益の計上が否認された事例である。

出版業において、一般的に「委託取引」といわれる取引が、法人税基本通達2-1-3における委託販売の要件⁽²⁾を満たしているとは限らない。仮に、当事者間で委託販売契約に基づく「委託取引」と呼ばれていたとしても、法人税基本通達2-1-3の要件を満たさなければ、売上計算書の到着基準による収益の計上が認められない事は言うまでも無い。

もちろん、いわゆる委託販売の場合は、受託者が委託品を販売すると、その販売の事実を委託者に売上計算書として報告を行い、受託者は委託者に委託手数料を相殺した代金を支払う方法が一般的である。

その一方で、買戻し条件付売買については、出版社が取次店等に対し商品販売を行い、当該販売に関しての代金を支払う際に、返品相当を差し引いて支払うといった方式が取られる。

つまり、取引形式そのものがまったく違って、買戻し条件付売買について、契約書等の書類を整え、出版社が委託販売による収

益の計上を行ったとしても、取次店は売上計算書の作成・報告を行わず、買戻し条件付売買としての経理処理を行っていれば、出版社が委託品販売として収益計上を行った委託販売としての益金計上は認められないこととなる。

結果として、本事例における納税者が主張する委託販売は、委託者である納税者側、受託者とされる取次店の双方に、経理処理を含めた取引の一貫性が無かったため、最終的に納税者が主張する委託販売による収益計上は否認され、買戻し条件付売買と認定されたのである。

IV 研究

1 委託販売の取扱いと売上の計上時期

委託による販売の場合、販売等を他の業者

(2) 委託品について売上計算書が売上の都度作成され送付されている場合で、売上計算書が到達した日に益金の額に算入する必要がある。なお、受託者が週、旬、月を単位として一括して売上計算書を作成している場合も、継続している場合はこれを認める（法基通2-1-3）。

に委託する取引で、直接自社で販売を行わない方式をいう。

法人税法上、棚卸資産の委託による収益の額の計上時期については、受託者が商品を販売した日の事業年度の益金の額に算入することとされている。ただし、受託者が商品をいつ販売できたか把握が難しい場合、当該委託品の売上計算書が、売上の都度、委託者に送付されている場合、その到達した日の属する事業年度の益金の額に算入することも可能となっている（法基通2-1-3）。

その一方で、法人税法第22条の2の新設に伴い、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益金に算入する（法法22の2①）と規定された。

つまり、益金の算入時期については、原則として法人税法第22条の2第1項の「引渡し基準」を原則としつつ、委託販売については従来通り法人税基本通達2-1-3により、受託者により委託商品が販売された日、又は継続適用を条件に売上計算書が委託者に到達した日とすることができる事となる。

今回、返品調整引当金の廃止に伴い、買戻し条件付売買を行う企業の中には、経過期間の終了後、返品調整引当金が損金に算入されないことになるため、委託販売形式に切り替えを検討する企業が増加することが想定される。しかし、従来と取引の形式を変更し、また、委託品売買の契約書を取り交わしていたとしても、その内実は買戻し条件付売買と変わらない取引であると認定されるケースも考えられる。

委託販売に移行する際に問題となる点は、おおよそ以下の3つが想定される。

① 委託販売契約に切替を行っただけで、取

引の実態は変わらない。

② 委託販売契約に切替を行ったうえで、取引の方式は変更になったが、受託者からの販売報告がなく、委託品に関する売上計算書のやりとりも存在しない。

③ 委託販売契約に切替を行ったうえで、取引の方式は変更になり、受託者からの販売報告や売上計算書のやり取りも行っているが、商品の決済を委託者が行っている。

上記①～②については、取引の契約を変更しただけであって、実体的なものは変更になっていないものと判断される可能性が高い。③に関しては、一見、委託販売の取引の形式を整えているようにも見えるが、実際は、委託者が決済を行っているため、委託販売であるとは認められないこととなる。

このように、当事者間で委託販売としての形式を整えていたとしても、法人税基本通達2-1-3の要件を満たしていなければ、結果として、委託商品が販売された日、もしくは、委託品に関する売上計算書が到着した日等に収益計上することが認められないだけでなく、委託者が受託者に商品を引き渡した日の属する事業年度において、収益計上を求められることとなることが想定される。

2 委託販売が問題となった類似事例

委託販売に関しては、法人税基本通達2-1-3に規定の通り、原則は受託者が販売をした日に益金算入を行う必要がある。その一方で、継続して売上計算書が到達する日に益金算入を行う場合は、認められる。そのため、買戻し条件付の売買であるとする取引との差は、委託販売の契約の有無にかかわらず、売上報告の有無や、売上計算書（精算書等）が

(週、旬、月)ごとに作成されているか否かといった点にある。

過去に、委託品販売契約に基づき収益計上を行っていた納税者が、委託品の精算書が到着した事業年度ではなく、商品の所有権が移転した日に計上すべきであるとされた事例がある(昭和61年7月31日裁決TAINS J 32-3-02)。

当該事例では、でんぷん製造業等を営む納税者が協同組合との間の委託販売基本契約に基づき、「組合員勘定の異動通知書」又は「共販明細書」(以下、「精算書」とする。)が到達した日の属する事業年度に収益計上を行っていた。

当該価格は、でんぷん年度(その年の10月1日から翌年9月30日まで)終了までの間に業況が変化した場合は、販売価格が減額されることもあるので、当該価格は予定価格であり、確定した価格ではないと納税者は主張した。

こうした納税者の主張に対し、課税庁は、協同組合から委託商品を販売したと認められる船積みの都度売上計算書が作成されておらず、でんぷん年度終了後に精算書が送付されているのみであるとして、委託品の例外は認められない。また、商品の引渡しの後、販売価格が最終的に確定していない場合、収益額は、見積もった価格によるべきであり、結

果精算差額が生じた場合、販売価格の確定した日の属する事業年度において調整することとなると主張した。

双方の主張に対し審判所は、当該委託販売は、通常の委託販売と異なり、委託販売の目的となったでんぷん(商品)が委託者である納税者に保管、管理されたままの状態に置かれ、出荷割当通知書の送付後船積日の10日ないし14日前に、協同組合から納税者に電話等でされる出荷指図(船積日、販売先、出荷数量及び船名等)に従い納税者によって出荷されるものであること。

また、当該取引は、船積みと同時に商品に係る危険負担及び所有権が買主に移転するFOB⁽³⁾取引であることが認められる。当該FOB取引では、船までの運賃及び船積荷役料を納税者が負担し、海上運賃及び海上保険料を販売先である糖化メーカー等が負担している。そのため、収益計上は、精算書が到着した日ではなく、納税者が販売者に直接出荷した日、すなわち船積日が相当であると判断をしたのである。

つまり、商品の「危険負担」及び「所有権の移転」という事実をもって、売上を計上すべきであるとして、委託品契約に基づく精算書の到着日の属する事業年度ではないと判断を行ったのである。⁽⁴⁾

(3) FOB (Free on Board=本船渡し)とは、インコタームズ(国際貿易取引条件)のうち、コンテナによる船積み貨物の引き渡しでよく使われる取引条件。輸出港で、買い手(輸入者)の指定する船舶に貨物を積み込むことによって契約が完了し、運賃および保険料は買い手が負担する。実務的には、船会社指定のコンテナヤードなどに持ち込んだところで契約は終了する。この点については、日本通運ロジスティック用語集HP ([https://www.nittsu.co.jp/support/words/def/free-on-](https://www.nittsu.co.jp/support/words/def/free-on-board.html)

[board.html](https://www.nittsu.co.jp/support/words/def/free-on-board.html)/ [最終確認日:2018年8月21日])参照。

(4) 委託販売ではないが、売上の計上時期が、商品の船積みをした時点なのか、船荷証券の交付された時点なのか争われた事例がある(大竹貿易事件・最判平5・11・25民集47-9-5278)。本事例においては、船積証券が発行されている場合であっても、収益計上については、「為替取組日基準」ではなく、商品の船積時点で収益に計上すべき権利が確定したのとして、「船積日基準」が採用されるものと判示された。

3 法人税法における返品調整引当金の取扱い

返品調整引当金（旧法53）は、貸倒引当金（法52）と同様に、法人税法において個別に定められていた引当金の一つである。また、損金の範囲については、出版業・医薬品製造業等、一定の事業を営む者のうち、棚卸資産の大部分について、販売価額による買戻し特約等を結んでいるものが、買戻しに係る損失の見込額として、損金経理により返品調整引当金に繰り入れた金額について、最近における対象事業に係る棚卸資産の買戻しの実績を基礎として、政令で定める計算に達するまでの金額は、損金の額に算入できるという規定である。

法人税法において、返品調整引当金勘定を設定することができる事業の範囲⁽⁵⁾については、出版業などの具体的事業が掲げられている。特に、「出版業や医薬品製造業においては、その製品の販売が通常の販売形態をとらず、買戻し特約で販売店に保存させておき、販売店は一定の時期に売れ残った商品を仕入価額で売り戻すことができるとされていることが多い。このような特約がある場合には、出荷の事実に基づく売上は確定的な収益を現

していないから、買戻による損失をあらかじめ見越計上することが、費用収益対応の観点からは合理的である」⁽⁶⁾とされていた。

この法人税法第53条は、平成30年2月の「所得税法等の一部を改正する法律案」（第196回国会）により削除された。

経過措置⁽⁷⁾として、この法律の施行の際現に対象事業を営む法人等について、平成33年3月31日までに開始する各事業年度については現行の規定による損金算入限度額による繰入れを、同年4月1日から平成42年3月31日までの間に開始する各事業年度については現行の規定による繰入限度額に対して1年ごとに10分の1ずつ縮小した額の繰入れを、それぞれすることができる等の経過措置を講ずる（附則第25条、第32条関係）。

つまり、実質的には法人税法上即廃止ということではなく、経過措置を経る中で損金算入額が減少し、経過期間終了後は損金に算入することができないこととなった。

また、収益認識基準を適用した場合についても現行の返品債権特別勘定⁽⁸⁾で定められていたものについては、同様の取り扱いを維持することとなった。⁽⁹⁾

(5) 返品調整引当金に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業とする（法令99）。

1. 出版業
2. 出版に係る取次業
3. 医薬品（医薬部外品を含む）、農薬、化粧品、既製服、蓄音機用レコード、磁気音声再生機用レコード又はデジタル式の音声再生機用レコードの製造業
4. 前各号に規定する物品の卸売業

(6) 金子宏『租税法 [第22版]』（弘文堂、平成29年）395頁。

(7) 所得税法等の一部を改正する法律案要綱、法人税法の一部改正（第2条関係）の9の注書。

(8) 「返金債権特別勘定」とは、出版業を営む法人で

法人税法第53条（返品調整引当金）により返品調整引当金勘定を設けることのできるものが、雑誌等の販売に関し、その取次業者又は販売業者との間に、次の特約を結んでいる場合には、以下の金額を損金経理により返品債権特別勘定に繰入れることができる（法基通9-6-4）。

- (1) 各事業年度終了の時にその販売業者がまだ販売していない雑誌に係る売掛金に対する債務を当該時において免除すること。
- (2) 店頭売れ残り品を当該事業年度終了の時に自己に帰属させること。

(9) 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）34頁。

[返品調整引当金の経過措置に基づく計算・3月決算法人の例]

平成33年3月31日までに開始する事業年度：

現行通りの損金算入限度額

平成33年4月1日～平成34年3月31日までの間：

現行通りの損金算入限度額 × 9 / 10 ⇒ 翌期に益金算入

平成34年4月1日～平成35年3月31日までの間：

現行通りの損金算入限度額 × 8 / 10 ⇒ 翌期に益金算入

～ 中 略 ～

平成41年4月1日～平成42年3月31日までの間：

現行通りの損金算入限度額 × 1 / 10 ⇒

平成42年4月1日以降に開始する事業年度に益金算入

4 収益認識基準の導入と委託販売の問題点

(1) 委託販売と販売商品の所有権

買戻し条件付売買と委託販売との大きな違いは、やはり、商品の所有権がどちらにあるかという点にある。委託販売の場合、所有権は委託者側にあり、あくまでも受託者は委託された商品の販売活動を行い、委託者に売上計算書の報告を行い、最終的に委託者に支払う売買代金から委託手数料を相殺して支払うのである。このため、受託者が委託者から預かった商品の棚卸しは、もちろん、委託者の商品在庫であるため、委託者の決算書に計上する必要がある。

これに対し、買戻し条件付売買における商品の所有権は、あくまでも買い取った小売店や取次店にある。もちろん、買戻し条件がついているという意味において、本来の所有権と呼んで良いのか疑問が残る。

しかし、あくまでも一旦売買は成立しているのであって、商品の所有権は小売店や取次店に移行していることは間違いのないため、販売元がまだ売上代金を受け取っていないとしても、販売元に所有権は存在しないこととなる。

また、買戻し条件に記載された約款に基づき、販売元への返品が行われない場合、小売店や取次店が、販売元に対し返品を求めることができなくなるため、小売店や取次店は販売元から、納品を受けた商品全部に対する代金の請求を受けることとなる。

(2) 返品調整引当金の廃止と委託販売の問題点

買戻し条件付売買とは、その言葉の通り、商品を販売する際に売れ残った商品を買戻す条件の付いた売買である。こうした商品の返品見込額を過去の実績から計算し、返品調

[図表2] 商品の所有権と返品の関係

取引の種類	委託販売取引	買戻し条件付売買
商品の所有権	委託者	小売店・取次店等
返品		契約の範囲内で返品

整引当金を会計上処理する場合、引き当てた金額に応じ、損金に算入することができることは異論が無い。

しかし、返品を受ける資産によっては、すでに陳腐化してしまっていて、返品を受けた側は有料で廃棄するような場合がある。例えば、返品債権特別勘定の対象として想定されている雑誌（週刊誌、旬刊誌、月刊誌等の定期刊行物）などは、バックナンバーなどの最小限の必要在庫以外は、大半が廃棄対象となるため、返品を受けた時点ではなく、事前に返品債権特別勘定の繰入限度額の範囲内で損金に算入することができるのである。

今回の収益認識基準の導入に伴い、返品調整引当金が廃止されたことで、買戻し条件付売買から、委託品販売に切り替えを行う事業者が増えることが想定される。

従来は、買戻し条件付の売買契約であっても、返品調整引当金を計上することで、一定の返品相当額を損金の額に算入することで、損益の調整を図ることができた。しかし、返品調整引当金の廃止に伴い、引き渡した商品のすべてを売上に計上する一方で、返品相当額を引き当てて損金に算入することができなくなると、将来返品が見込まれる商品まで、売上に計上することにより、一時的に利益が増大してしまう恐れがあるからである。

こうした処理方法を嫌う一部の業者は、従来の買戻し条件付の売買を、そのまま委託販売として処理を行うことで、一時的な売上の増大を回避することができるのである。

もちろん、契約はもとより、受託者から委託者へ報告もしくは売上計算書（精算書等）の有無、また、委託者の決算書において期末棚卸高に委託品も含めた期末棚卸高が計上されていなければ、当該事例のように、委託販

売としての収益の計上は否認され、買戻し条件付の売買であると認定されることで、引渡した商品の全部について、引渡時に収益計上を求められる可能性が高くなる。

V おわりに

収益認識基準の導入に伴い法人税法第22条の2が新設されたことにより、原則として引渡基準が明確になったことは、すでに述べた通りである。もちろん、引渡基準がそのまま適用されないケースもあるため、それぞれ通達等を個別に確認する必要があることは言うまでもない。

今回、返品調整引当金の廃止により、影響を受ける企業は全体の一部であるが、法人税法における引当金は、事実上、貸倒引当金のみとなった。これにより、各種引当金が会計上処理された場合であっても、貸倒引当金を使うことのできる一部企業を除き、原則として損金不算入となるため、中小企業や零細企業などは、引当金計上そのものの意味が無くなることで、最初から会計処理においても引当金を計上しないケースが増えることが考えられる。

上場企業においては、株主等の利害関係者に会計基準等に基づく決算数値を示す必要と、監査等の要請により有税にて引当金の計上を行うことがある。これに対し、中小・零細法人は、株主と経営者がほぼイコールであることが多いため、引当金計上をしても損金として認められないのであれば、そもそも引当金の計算や計上を行わないことが想定される。

国際的な動向として、会計上数値として計上が行われる引当金の種類は増える傾向にあるが、日本の場合、法人税法上の引当金は、損金算入の制限から廃止の方向に向かっている。

るように思われる。

今後、返品調整引当金の廃止に伴い、委託販売方式に移行する企業が増える可能性はすでに述べたとおりであるが、一般的に企業間取引で言われる「委託取引」と、法人税基本通達で規定されている「委託販売」の範囲に

ついて異なるケースがあるため、今一度、法人税基本通達2-1-3の適用要件を確認することはもとより、商品の所有権が「委託者」もしくは「小売店・取次店」のどちらにあるか等の確認が必要であることは言うまでも無い。