

【新設】（履行義務の充足に係る進捗度）

2-1-21 の 6 2-1-21 の 5 の「履行義務の充足に係る進捗度」とは、役務の提供に係る

原価の額の合計額のうちその役務の提供のために既に要した原材料費、労務費その他の経費の額の合計額の占める割合その他の履行義務の進捗の度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合をいう。

④1 2-1-21 の 4(1)④の日常的又は反復的なサービスの場合には、例えば、契約期間の全体のうち、当該事業年度終了の日までに既に経過した期間の占める割合は、履行義務の進捗の度合を示すものとして合理的と認められるものに該当する。

2 本文の既に要した原材料費、労務費その他の経費の額のうち、履行義務の充足に係る進捗度に寄与しないもの又は比例しないものがある場合には、その金額を進捗度の見積りには反映させないことができる。

【解説】

- 1 本通達は、履行義務が一定の期間にわたるものに係る各事業年度の収益の額を算定する際の履行義務の充足に係る進捗度の意義について明らかにしている。
- 2 収益認識基準においては、一定の期間にわたり充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識することとされており、履行義務の充足に係る進捗度の適切な見積りの方法には、アウトプット法とインプット法とがあり、その方法を決定するにあたっては、財又はサービスの性質を考慮することとされている（収益認識基準適用指針 15）。また、履行義務の充足に係る進捗度の見積りにあたっては、履行義務を充足する際に顧客に支配を移転する財又はサービスの影響を反映するが、顧客に支配を移転しない財又はサービスの影響は反映しないこととされている（収益認識基準適用指針 16）。
- 3 本通達において、履行義務が一定の期間にわたるものに係る収益の額を算定する際の履行義務の充足に係る進捗度について、税務においても収益認識基準と同様であることを明らかにしている。具体的には、履行義務の充足に係る進捗度は、役務の提供に係る原価の額の合計額のうち、その役務の提供のために既に要した原材料費、労務費その他の経費の額の合計額の占める割合その他の履行義務の進捗の度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合をいうこととしている。本通達ではこの合理的と認められる方法としてインプット法である原価比例法を例示しているが、履行義務の進捗の度合を示すものとして「合理的と認められるもの」であれば、アウトプット法によるものも含まれるものと考えられる。
- 4 本通達の（注）1において、法人税基本通達 2-1-21 の 4(1)《履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの》では取引における義務を履行するにつれて相手方が便益を享受するものは、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものとしているところ、その具体例として、清掃サービスなどの日常的又は反復的なサービスを示しており、このようなサービスの提供については、時の経過に応じて収益を計上していくことが適切な場合が多いと考えられるため、契約期間の全体のうち、当該事業年度終了の日までに既に経過した期間の占める割合は、履行義務の進捗の度合を示すものとして合理的と認められるものに該当することを示している。
- 5 本通達の（注）2において、既に要した原材料費、労務費その他の経費の額のうち、

履行義務の充足に係る進捗度に寄与しないもの又は比例しないものがある場合には、その金額を進捗度の見積りには反映させないことができることとしており、これは、収益認識基準の定め（収益認識基準適用指針 16）に沿ったものである。

6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2－1－6）を定めている。