

【新設】(請負に係る収益の帰属の時期)

2-1-21 の 7 請負(法第 64 条第 1 項《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同条第 2 項《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く。以下 2-1-21 の 7 において同じ。)については、別に定めるものを除き、2-1-21 の 2 及び 2-1-21 の 3 にかかわらず、その引渡し等の日が法第 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、原則として引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入されることに留意する。ただし、当該請負が 2-1-21 の 4(1)から(3)までのいずれかを満たす場合において、その請負に係る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において 2-1-21 の 5 に準じて算定される額を益金の額に算入しているときは、これを認める。

① 例えば、委任事務又は準委任事務の履行により得られる成果に対して報酬を支払うことを約している場合についても同様とする。

2 2-1-1 の 4 の取扱いを適用する場合には、その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事代金の額をその事業年度の益金の額に算入する。

【解説】

1 本通達は、請負に係る収益の帰属の時期について、原則として引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入する旧通達 2-1-5 《請負による収益の帰属の時期》の取扱いについて平成 30 年度税制改正後も同様となる旨を明らかにするものである。

2 収益の帰属の時期についての伝統的な実現主義の考え方では、例えば民法における請負については報酬を請求することができる時期である物の引渡し(物の引渡しを要しない場合には、役務の提供の終了)の時(民法 633)をもって収益を認識し、民法における委任、準委任等については報酬を請求することができる時期である委任事務を履行した時(期間によって報酬を定めた場合には期間の経過の時)(民法 648、656)をもって収益を認識することが一般的であったものと考えられる。

収益認識基準では、企業は約束した財又はサービス(資産)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、収益を認識することとされ、また、資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてであることとされている(収益認識基準 35)。

3 平成 30 年度税制改正前の法人税法においては、収益の帰属の時期については明確な規定は設けられておらず、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うものとされていた。

平成 30 年度税制改正において、収益認識基準の導入を契機として、収益の認識時期について、法令上通則的な規定が設けられ、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的・法的な観点から原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された(法 22 の 2 ①)。

4 本通達は、請負についての民法における報酬の支払時期は、原則として、物の引渡しを要する取引にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日であり、物の引渡しを要しない取引にあってはその約した役務の全部を完了した日であり、これらの時点をもって実現したものとして収益の計上時期とするのが伝統的な会計慣行であったこと

を踏まえ、旧通達 2-1-5 の取扱いを引き続き原則として据えるものである。請負は、収益認識基準において「履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの」に該当する場合もあり得るが、請負等の報酬の請求が可能となる日は民法上比較的明確であり、法律概念を優先した方が同じ法律である法人税法の安定に資するため、本通達では、収益認識基準の取扱いをむしろ例外としている。

すなわち、請負については、別に定めるものを除き、その引渡し等の日が法人税法第 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、原則として引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入することを留意的に明らかにしている。ただし、当該請負が法人税基本通達 2-1-21 の 4 (1) から (3) まで《履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの》のいずれかの要件を満たす場合（すなわち、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当する場合）において、その請負に係る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において法人税基本通達 2-1-21 の 5 《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の額の算定の通則》に準じて（すなわち、進捗度に応じて）算定される額を益金の額に算入しているときは、これを認めることとしている。

なお、本通達は請負の収益計上時期について伝統的な実現主義の考え方と収益認識基準の考え方とのいずれも採り得ることを明らかにするものである。会計上、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の範囲内の複数の選択肢の中から一の収益計上時期を選択しながら、申告調整によって他の収益計上時期に変更することは、法人税法第 22 条の 2 第 3 項に照らしても認められないと考えるべきであろう。このため、例えば、その請負に係る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において収益経理を行った場合には、引渡し等の日の属する事業年度の収益の額として申告調整を行うことはできないことに留意が必要である。

長期大規模工事に該当し工事進行基準による所得計算が強制されるもの（法 64①）及び請負工事について工事進行基準による所得計算を任意適用するもの（法 64②）については、別途これらの計算規定が適用されるので本通達の適用はない。

本通達の本文の取扱いを適用する場合、請負に係る収益の額については、その請負契約の目的となった工事等の全部を完成して相手方に引き渡した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるから、期末までにまだ仕掛中の工事について発生した費用は、引渡事業年度までは未成工事支出金勘定等の仮勘定で資産に計上し繰り延べることとなる。

- 5 なお、請負に限らず、例えば委任事務の履行により得られる成果に対して報酬を支払うことを約した場合において、その成果が引渡しを要するときは、報酬は、その成果の引渡しと同時に支払わなければならないことが判例法上認められており、平成 32 年（2020 年）施行の民法改正後は民法第 648 条の 2 《成果等に対する報酬》として規定され、準委任は、委任に関する規定を準用することとされている（民法 656）。こうしたことも踏まえ、本通達の（注）1 においては、委任事務又は準委任事務の履行により得られる成果に対して報酬を支払うことを約している場合についても請負と同様に本通達の本文又はただし書の取扱いの適用を受けることを明らかにしている。
- 6 本通達の（注）2 において、法人税基本通達 2-1-1 の 4 《部分完成の事実がある場合の収益の計上の単位》の部分完成の事実があつてその完成した部分を収益の認識の単位

とする取扱いの適用を受ける場合には、その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事代金の額をその事業年度の益金の額に算入することとしている。

7 なお、請負による収益の額の計上時期については、別途、法人税基本通達 2-1-21 の 9 《不動産の仲介あっせん報酬の帰属の時期》以下に種々の取引形態に係る取扱いを定めている。

8 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-21 の 7）を定めている。