

【新設】（技術役務の提供に係る報酬の帰属の時期）

2-1-21 の 10 設計、作業の指揮監督、技術指導その他の技術役務の提供を行ったことにより受ける報酬の額は、その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（2-1-21 の 7 本文の取扱いを適用する場合を除く。）を除き、原則としてその約した役務の全部の提供を完了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が、2-1-1 の 5 の取扱いを適用する場合には、その支払を受けるべき報酬の額が確定する都度その確定した金額をその確定した日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、その支払を受けることが確定した金額のうち役務の全部の提供が完了する日まで又は 1 年を超える相当の期間が経過する日まで支払を受けることができないこととされている部分の金額については、その完了する日とその支払を受ける日とのいずれか早い日までその報酬の額を益金の額に算入することを見合わせるができる。

【解説】

- 1 本通達は、技術役務の提供の報酬に係る収益の計上時期について、旧通達 2-1-12《技術役務の提供に係る報酬の帰属の時期》における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 会計上、技術役務の提供に係る報酬の収益の帰属時期についての一般的な定めは設けられておらず、伝統的な実現主義の考え方に従って収益計上することが一般的であったものと考えられる。また、収益認識基準では、企業は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、収益を認識することとされている（収益認識基準 35）。
- 3 法人税においては、設計、作業の指揮監督等のいわゆるスーパーバイジング、技術指導その他のいわゆる技術コンサルティングなども、その法的性格は請負の一形態であることから、旧通達 2-1-12 において、これについて受ける報酬は、その約した役務の全部の提供が完了した時点で収益計上するのが原則であることを明らかにするとともに、その提供が部分的に完了した都度その部分について報酬の支払を受けるような事実関係にある場合には、全体の役務提供の完了を待たずに、その部分的に支払が確定した報酬につき、その都度収益計上すべきとしていた。ただし、このような場合でも、その支払を受けることが確定した金額の一部について、全体の役務の提供が完了するまで又は 1 年を超える長期間にわたり、担保的にその支払が留保されるケースが見受けられるので、このような場合にはその現実に支払を受けることができない部分については、全体の役務の提供が完了する日（その前に現実に支払を受ける場合には、その支払を受ける日）までその収益計上を見合わせるができることとしていた。

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帰属の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 前述のとおり、技術指導その他のいわゆる技術コンサルティングなども、その法的性格は請負の一形態であり、請負についての民法における報酬請求権の確定時期は、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と、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とされていることから、これらの時点を経済的帰属の原則的な時点とするのが伝統的な会計慣行であったこと

を踏まえ、法人税基本通達 2-1-21 の 7 《請負に係る収益の帰属の時期》においては役務の提供の完了の時点を経済的帰属の原則として据えている。加えて部分完成基準の考え方を維持していることから、本通達は、旧通達 2-1-12 における収益の計上時期について変更を行うものではない。

本通達では、法人税基本通達 2-1-1 の 5 《技術役務の提供に係る収益の計上の単位》を新設し、技術役務の提供につき部分的に完了した都度その部分について報酬を受けるような事実関係にある場合に、期間や作業に係る部分に区分した単位ごとにその収益を計上することとしたことを受け、法人税基本通達 2-1-1 の 5 の取扱いを適用する場合には、その支払を受けるべき報酬の額が確定する都度その確定した金額をその確定した日の属する事業年度の益金の額に算入することとする所要の整備を行っている。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-21 の 10）を定めている。