

【改正】（賃貸借契約に基づく使用料等の帰属の時期）

- 2-1-29 資産の賃貸借（金融商品（平成20年3月10日付企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」の適用対象となる資産、負債及びデリバティブ取引をいう。）に係る取引及び法第64条の2第3項《リース取引に係る所得の金額の計算》に規定するリース取引に該当するものを除く。以下この章において同じ。）は、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当し、その収益の額は2-1-21の2の事業年度の益金の額に算入する。ただし、資産の賃貸借契約に基づいて支払を受ける使用料等の額（前受けに係る額を除く。）について、当該契約又は慣習によりその支払を受けるべき日において収益計上を行っている場合には、その支払を受けるべき日は、その資産の賃貸借に係る役務の提供の日
- に近接する日に該当するものとして、法第22条の2第2項《収益の額》の規定を適用する。
- ① 当該賃貸借契約について係争（使用料等の額の増減に関するものを除く。）があるためその支払を受けるべき使用料等の額が確定せず、当該事業年度においてその支払を受けていないときは、相手方が供託をしたかどうかにかかわらず、その係争が解決して当該使用料等の額が確定し、その支払を受けることとなるまで当該使用料等の額を益金の額に算入することを見合わせるものとする。
- 2 使用料等の額の増減に関して係争がある場合には①の取扱いによらないのであるが、この場合には、契約の内容、相手方が供託をした金額等を勘案してその使用料等の額を合理的に見積もるものとする。
- 3 収入する金額が期間のみに応じて定まっている資産の賃貸借に係る収益の額の算定に要する2-1-21の6の進捗度の見積りに使用されるのに適切な指標は、通常は経過期間となるため、その収益は毎事業年度定額で益金の額に算入されることになる。

【解説】

- 1 本通達は、賃貸借契約に基づく使用料等の収益の帰属時期について、原則とし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し期間の経過に応じて益金の額に算入することになるが、例外的にその支払を受けるべき日又は係争が解決し支払を受けることとなる日の属する事業年度の益金の額に算入することも認める旧通達2-1-29《賃貸借契約に基づく使用料等の帰属の時期》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 企業会計原則においては、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則第二の三B参照）とされ、この「実現」に関する会計上の証拠は、原則として企業の生産する財貨又は役務が外部に販売されたという事実求められるので、いわゆる販売基準によって収益計上すべきものとされている。
- ただし、企業会計原則注解（注5）において、一定の契約に従って継続して役務の提供を行う場合には、時間の経過に伴い収益を認識することが定められている。
- 収益認識基準では、財又はサービスに対する支配が顧客に一定の期間にわたり移転することとなる要件に該当する場合には、財又はサービスを顧客に移転する履行義務を充足するにつれて、一定の期間にわたって収益を認識することとされている（収益認識基準 35、38）。
- 3 法人税においては、旧通達2-1-29において、賃貸借契約に基づいて支払を受ける家賃、地代その他の使用料等の額については、前受金部分を除き、契約又は慣習によってそ

の支払を受けるべき日、すなわち「支払期日」において収益計上することを原則とする旨を明らかにしていた。また、当該賃貸借契約について当事者間に紛争があり、支払期日に使用料等の支払を受けることができない場合には、係争が解決し支払を受けることとなる日の属する事業年度の益金の額に算入する取扱いを例外的に認めていた。

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、役務の提供についての収益の計上時期が法令上明確化されたことに伴い、法令に沿って旧通達 2-1-29 の取扱いの整理を行ったものである。なお、法人税法上の役務の提供には、資産の貸付けが含まれる（大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決）。また、金融商品に係る取引及びいわゆるファイナンスリースに係る取引に該当するものについては別の取扱いが設けられているため除外している。

5 まず、旧通達 2-1-29 の本文において、契約又は慣習によってその支払を受けるべき日において収益計上することを原則としていたが、これは一般に資産の賃貸借契約に基づく使用料等については月ごと等年以下の期間を単位としておおむね規則的に支払われることが取引上の慣習となっていることを前提として定めたものであることから、例えば、関係会社間等における資産の賃貸借について、特段の理由もなくその使用料の支払期日が 1 年を超えて定められている場合には、月ごとその他年以下の合理的な期間ごとにその収益計上を行うべきことに留意する必要があることとしていた。この点、

- ・ 契約期間が 1 年を超えるものについても、企業会計原則注解（注 5）に従えば、一定の契約に従って継続して役務の提供を行う場合には、時間の経過に伴い収益を認識することになることが会計上定められていたこと
- ・ 平成 30 年度税制改正において、役務の提供による収益の額は、その役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入することが原則とされたこと

を踏まえ、前述の前提を置かなくても、資産の賃貸借は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ものとし、役務の提供が行われていくそれぞれの日の属する事業年度の益金の額に算入していくことが実態にも適するものと考えられ、今般の改正を契機としてこの取扱いを原則に据えることとした。

なお、この取扱いを適用する場合には、法人税基本通達 2-1-21 の 5 及び 2-1-21 の 6 《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等》の取扱いを適用することになるが、本通達の（注）3 において、収入する金額が期間のみに応じて定まっている資産の賃貸借に係る収益の額の算定に要する進捗度の見積りに使用されるのに適切な指標は、通常は経過期間となるため、その収益は毎事業年度定額で益金の額に算入されることになることを留意的に明らかにしている。

6 次に、前述の前提を置いた上で、旧通達 2-1-29 の本文の取扱いにおいて、契約又は慣習によってその支払を受けるべき日において収益計上する取扱いは、従来から一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ったものとして認められてきたところであり、法人が継続してその支払を受けるべき日において収益計上を行っているときは、当該支払を受けるべき日は引渡しの日に近い日に該当するものとして、法人税法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用することとした。

7 最後に、旧通達 2-1-29 のただし書において定められていた当該賃貸借契約について当事者間に紛争があり、支払期日に使用料等の支払を受けることができない場合であるが、例外的な取扱いとして、本通達の（注）1 及び 2 において変更はなく存続することとしている。これについて、その支払を受けることができないことの原因がどのようなものかに応じて、2つのカテゴリーに整理して取扱いを定めている。

(1) まず最初は、その紛争が契約の存否そのものについての争いの場合である。この場合には、賃貸人である法人にとって、そもそも使用料等を収入すること自体が不確定な状態に置かれていることになるので、その紛争が解決して使用料等の支払を受けること及びその額が確定して具体的にその支払を受けることができるようになるまで、収益計上を見合わせることを本通達の（注）1 において明らかにしている。このことは、相手方がその使用料等について供託をしているかどうかには関係がない。

(2) これに対し、その紛争が使用料等の額の増減に関するものである場合には、少なくとも使用料等を収入すること自体が不確定であるとはいえない。単にその収入すべき額に未確定の要素があるだけである。そこで、このような使用料等の額の増減に関する紛争に基因して現実に使用料等が未収となっている場合には、契約の内容や相手方が供託をしているとすればその供託している金額などを勘案して、その収入すべき使用料等の額を合理的に見積り本通達の本文又はただし書の取扱いにより収益を計上し、本通達の（注）1 の取扱いによらないことを本通達の（注）2 において明らかにしている。

なお、使用料等の額の増減に関する紛争の場合には、仮に相手方が供託した金額を当方が受領したとしても、これにより必ずしも相手方の主張を是認したことにはならないはずである。すなわち、供託されている金額は相手方が自ら主張する金額であり、その性質上いつでも合意に達し得る最低金額ということになるので、本通達においても、相手方から供託されている金額がある場合には、その金額がここでいう収益計上すべき額の見積額として採用されることが多いであろうという考え方が背景にあるといっていよい。

8 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 2-1-32）を行っている。