

**【新設】(返金不要の支払の帰属の時期)**

2-1-40 の 2 法人が、資産の販売等に係る取引を開始するに際して、相手方から中途解約のいかににかかわらず取引の開始当初から返金が不要な支払を受ける場合には、原則としてその取引の開始の日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、当該返金が不要な支払が、契約の特定期間における役務の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価の前受けと認められる場合において、その支払を当該役務の提供の対価として、継続して当該特定期間の経過に応じてその収益の額を益金の額に算入しているときは、これを認める。

☞ 本文の「返金が不要な支払」には、例えば、次のようなものが該当する。

- (1) 工業所有権等の実施権の設定の対価として支払を受ける一時金
- (2) ノウハウの設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金
- (3) 技術役務の提供に係る契約に関連してその着手費用に充当する目的で相手方から収受する仕度金、着手金等のうち、後日精算して剰余金があれば返還することとなっているもの以外のもの
- (4) スポーツクラブの会員契約に際して支払を受ける入会金

**【解説】**

1 本通達は、資産の販売等に係る取引を開始するに際して返金不要の支払を受ける場合には、原則として取引開始の日の属する事業年度の益金の額に算入するが、契約の特定期間における役務の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価の前受けと認められる場合において、継続して当該特定期間の経過に応じてその収益の額を益金の額に算入しているときはこれを認めることを明らかにしている。

2 会計上、返金不要の支払を受ける場合の取扱いについて、収益認識基準の導入前は一般的な定めは設けられていなかった。

収益認識基準では、返金不要の支払を受ける場合には、その支払が約束した財又はサービスの移転を生じさせるものか、あるいは将来の履行義務に対するものかどうかを判断し、約束した財又はサービスの移転を生じさせるものでない場合には、将来の財又はサービスの移転を生じさせるものとして、当該将来の財又はサービスを提供する時に収益を認識することとされる（収益認識基準適用指針 57、58）。

3 法人税においては、例えば、旧通達において、返金不要なものとして、工業所有権等の実施権の設定の対価として支払を受ける一時金（旧通達 2-1-16(注)）、ノウハウの設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金（旧通達 2-1-17(注 3)）、技術役務の提供に係る契約に関連してその着手費用に充当する目的で相手方から収受する仕度金、着手金等（旧 2-1-12（注））、資産の賃貸借契約等に基づいて受け入れた保証金、敷金等（旧通達 2-1-41）を挙げ、これらについては返還を要しなくなった時に収益を計上することとしていた。

受け入れた金銭が返還不要となった時点は、対応する資産の譲渡等が完了した時点と通常等しいことからすれば、上記の改正前の取扱いも、伝統的な実現主義の考え方を対価の面から捉えて表現していたものとの評価も可能であろう。対価の支払が施設の利用や役務の提供を受ける権利を主とする契約上の地位を付与することに基づくものであるならば、こうした契約上の地位の設定を一の取引の単位として、当該地位設定の日の属する事業年

度に収益計上するものと考えられる。東京高裁平成 23 年 3 月 30 日判決（有料老人ホームへの入居一時金）で示されたように、契約における役務の特定の期間の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価の前受けとみることができない場合には、将来の資産の販売等の前受けとして、役務の提供期間に応じて収益を計上していくことは妥当でないと考えられる。そこで、平成 30 年度税制改正において、収益の認識時期が「引渡し等の日」と明確化されたことに対応して、整理を行った。

- 4 すなわち、法人が、資産の販売等に係る取引を開始するに際して、相手方から中途解約のいかんにかかわらず取引の開始当初から返金が不要な支払を受ける場合には、原則としてその取引の開始の日の属する事業年度の益金の額に算入することとしている。

この「返金が不要な支払」には、例えば、次のようなものが該当する。

- (1) 工業所有権等の実施権の設定の対価として支払を受ける一時金
  - (2) ノウハウの設定契約に際して支払を受ける一時金又は頭金
  - (3) 技術役務の提供に係る契約に関連してその着手費用に充当する目的で相手方から收受する仕度金、着手金等のうち、後日精算して剰余金があれば返還することとなっているもの以外のもの
  - (4) スポーツクラブの会員契約に際して支払を受ける入会金
- 5 本通達のただし書では、当該返金が不要な支払が、契約の特定期間における役務の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価の前受けと認められる場合において、その支払を当該役務の提供の対価として、継続して当該特定期間の経過に応じてその収益の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。ここでいう「契約の特定期間における役務の提供の対価」に該当するためには、契約書や約款等において、いつからいつまでの間のどのような内容の役務の提供の対価として支払われる（前払い）対価であるか具体的に示されている必要がある。
- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-43 の 2）を定めている。