

第 1 法人税基本通達関係

1 収益等の計上に関する通則

【改正】(収益の計上の単位の通則)

2-1-1 資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（2-1-1の10及び2-1-40の2を除き、平成30年3月30日付企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下2-1-1において「収益認識基準」という。）の適用対象となる取引に限る。以下この節において「資産の販売等」という。）に係る収益の額は、原則として個々の契約ごとに計上する。ただし、次に掲げる場合に該当する場合には、それぞれ次に定めるところにより区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。

(1) 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、当該複数の契約において約束した資産の販売等を組み合わせ初めて単一の履行義務（収益認識基準第7項に定める履行義務をいう。以下2-1-21の7までにおいて同じ。）となる場合 当該複数の契約による資産の販売等の組合せ

(2) 一の契約の中に複数の履行義務が含まれている場合 それぞれの履行義務に係る資産の販売等

④1 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、次のいずれかに該当する場合には、当該複数の契約を結合したものを一の契約とみなしてただし書の(2)を適用する。

(1) 当該複数の契約が同一の商業目的を有するものとして交渉されたこと。

(2) 一の契約において支払を受ける対価の額が、他の契約の価格又は履行により影響を受けること。

2 工事（製造及びソフトウェアの開発を含む。以下2-1-1において同じ。）の請負に係る契約について、次の(1)に区分した単位における収益の計上時期及び金額が、次の(2)に区分した単位における収益の計上時期及び金額に比してその差異に重要性が乏しいと認められる場合には、次の(1)に区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。

(1) 当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映するように複数の契約（異なる相手方と締結した複数の契約又は異なる時点で締結した複数の契約を含む。）を結合した場合のその複数の契約において約束した工事の組合せ

(2) 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、ただし書の(1)又は(2)に掲げる場合に該当する場合（ただし書の(2)にあっては、上記④1においてみなして適用される場合に限る。）におけるそれぞれただし書の(1)又は(2)に定めるところにより区分した単位

3 一の資産の販売等に係る契約につきただし書の適用を受けた場合には、同様の資産の販売等に係る契約については、継続してその適用を受けたただし書の(1)又は(2)に定めるところにより区分した単位ごとに収益の額を計上することに留意する。

【解説】

- 1 本通達は、資産の販売等を行った場合に収益を計上する単位についての一般的基準を明らかにしたものである。
- 2 会計上、資産の販売等が行われた場合の収益認識の単位について、収益認識基準の導入前は、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」及び実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」において一定の定めが存在するものの、一般的な定めは設けられていなかった。

また、法人税においては、例えば、平成30年5月30日付課法2-8ほか2課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)(以下「平成30年改正通達」という。)による改正前の法人税基本通達(以下「旧通達」という。)2-1-10《機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合の収益の帰属時期の特例》で、機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合において機械設備等に係る販売代金の額と据付工事に係る対価の額を区分してそれぞれについて収益を計上できる取扱いを設けるなどしていたが、会計と同様に一般的な取扱いは設けていなかった。

- 3 収益認識基準では、一定の要件に該当する場合には、複数の契約を結合して単一の契約とみなして処理することとされている(収益認識基準27)。また、顧客との契約には、契約締結時に、企業が財又はサービスを移転するという顧客の合理的な期待が生じる場合において、取引慣行、公表した方針等により含意されている約束が含まれる可能性がある(収益認識基準127)。そして、顧客との契約において別個の財又はサービスが含まれている場合には、それぞれについて履行義務として識別することとされている(収益認識基準32~34)。そして、履行義務が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)。すなわち、履行義務(収益認識基準7)を収益の計上単位としている。

ただし、我が国においては、契約書は企業と顧客が諸条件を合意したものであり、その履行に法的責任を伴うものであるため、契約書に客観的な合理性を認め、企業による過度の負担を回避するために、契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分を認めるべきであるとの意見の下(収益認識基準適用指針174)、顧客との個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引の単位であると認められること、及び顧客との個々の契約における財又はサービスの金額が合理的に定められていることにより当該金額が独立販売価格と著しく異ならないと認められることの2つの要件を満たす場合には、代替的な取扱いとして、契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分を認めることが定められている(収益認識基準適用指針101)。

- 4 収益認識基準では、履行義務を収益の計上単位とすることが原則とされたが、取引は契約という私法上の法律行為に基づくものであることが一般的であること、実際には多くの取引において契約単位と履行義務が一致すると考えられること、従来、企業会計においては原則として契約について履行義務の識別を行っていないこと、収益認識基準適用指針において前述の代替的な取扱いが設けられていることを踏まえ、法人税の取扱いにおいては、資産の販売等に係る収益の額は、原則として個々の契約ごとに計上することを本通達の本文において明らかにしている。

ただし、収益認識基準における取扱いを踏まえ、次に掲げる場合に該当する場合には、

それぞれ次に定めるところにより区分した単位ごとにその収益の額を計上することができることとしている。

(1) 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、当該複数の契約において約束した資産の販売等を組み合わせ初めて単一の履行義務（収益認識基準第7項に定める履行義務をいう。）となる場合……当該複数の契約による資産の販売等の組合せ

(2) 一の契約の中に複数の履行義務が含まれている場合……それぞれの履行義務に係る資産の販売等

ここで、履行義務の定義については収益認識基準第7項を引用しているが、同項では履行義務とは、顧客との契約において、「別個の財又はサービス（あるいは別個の財又はサービスの束）」又は「一連の別個の財又はサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス）」のいずれかを顧客に移転する約束をいうこととされている。また、顧客に約束した財又はサービスが次の要件のいずれも満たす場合には、別個のものとする事とされている（収益認識基準34）。

- ・ 当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせ顧客が便益を享受することができること（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があること）
- ・ 当該財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること（すなわち、当該財又はサービスを顧客に移転する約束が契約の観点において別個のものとなること）

5) そして、収益認識基準では、履行義務が充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する（収益認識基準35）こととされていることから、履行義務が収益の認識の単位となる。これを踏まえ、履行義務の識別（収益認識基準32）により識別された単位で収益の計上ができる取扱いを法人税の取扱いにおいても認めるということを上記4(2)で明らかにしている。

また、収益認識基準においては、複数の契約は、区分して処理するか単一の契約として処理するかによって、収益認識の時期及び金額が異なる可能性があるため、一定の要件を満たす場合には、複数の契約を結合して単一の契約として処理することとされており（収益認識基準27、121）、収益認識基準第27項(3)において、同一の顧客（当該顧客の関連当事者を含む。）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約について、当該複数の契約において約束した財又はサービスが、履行義務の識別の定めに従うと単一の履行義務となる場合には、当該複数の契約を結合し、単一の契約とみなして処理することとされており、法人税の取扱いにおいても同様の取扱いを認めるということを上記4(1)で明らかにしている。すなわち、契約において約束した財又はサービスを結合して初めて当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受できるようになる場合には、その結合した単位によって収益の計上をすることができることとしているものである。

なお、収益認識基準第27項(1)及び(2)では、契約の結合について、a. 当該複数の契約が同一の商業的目的を有するものとして交渉されたこと、b. 当該複数の契約の中の一の契約において支払われる対価の額が他の契約の価格又は履行により影響を受けることといった要

件に該当する場合についても契約を結合することとされているが、これらの要件を満たして契約が結合されたとしても、履行義務の識別の定めに従うと、複数の履行義務が識別される場合には、それぞれの履行義務単位で収益が計上されることになるため、本通達のただし書においては収益認識基準 27 項(3)を受けた上記 4 (1)のみを規定することとした。なお、本通達の（注）1において、上記 a. 又は b. のいずれかに該当する場合には、当該複数の契約を結合したものを一の契約とみなして上記 4 (2)を適用できること、すなわち結合した契約の中のそれぞれの履行義務に係る資産の販売等の単位で収益計上できることを留意的に明らかにしている。

- 6 ところで、本通達でいう「支配関係その他これに準ずる関係のある者」とは、収益認識基準第 27 項の「関連当事者」と同範囲のものを想定しており、これはすなわち企業会計基準第 11 号「関連当事者の開示に関する会計基準」第 5 項で定義されている「ある当事者が他の当事者を支配しているか、又は、他の当事者の財務上及び業務上の意思決定に対して重要な影響力を有している場合の当事者等」をいうことになる。
- 7 収益認識基準では、工事契約（収益認識基準第 13 項において、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいうこととされている。）及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位について、当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映するように複数の契約（異なる顧客と締結した複数の契約又は異なる時点で締結した複数の契約を含む。）を結合した場合の収益の認識時期及び金額と同一の相手方及び関連当事者と同時期に締結した複数の契約について契約の結合・履行義務の識別のルールに則った場合の収益の認識時期及び金額との差異に重要性が乏しいと認められる場合には、前者の当事者間で合意された実質的な取引の単位により収益の計上をすることが代替的な取扱いとして認められているところであり（収益認識基準適用指針 102、103）、法人税でも同様の取扱いとすることを本通達の（注）2において明らかにしている。
- 8 本通達のただし書では、履行義務単位での収益の計上を認める取扱いとしているが、会計上、ある取引について履行義務単位での収益の計上を選択している場合には、一旦選択した会計方針は継続して適用することが求められており、この点は税務上も同様であることから、同様の資産の販売等に係る契約については継続して履行義務単位での収益の計上をすることを本通達の（注）3において留意的に明らかにしている。
- 9 なお、本通達の本文では、資産の販売等という定義を置いているが、ここでは一定の取扱いを除き、収益認識基準の適用対象となる取引に限ることとしている。ここでいう「適用対象となる」の意味するところは、資産の販売等には様々なものが該当するが収益認識基準に基づく会計処理が適用される取引に限るということである。具体的には、収益認識基準は、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理について適用されることとされ、金融商品に係る取引、リース取引、保険契約等については適用されない（収益認識基準 3）。また、顧客とは、対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために当該企業と契約した当事者をいうこととされている（収益認識基準 6）ので、例えば、固定資産は通常の営業活動により生じたアウトプットとはいえないため、固定資産の譲渡についても適用されない。このように通達の適用上は収益認識基準の適用対象とならない取引については資産の販売等の範囲には含まれないこととしてい

るのであり、収益認識基準を会計方針として採用しているかどうかにかかわらずに留意が必要である。

ただし、法人税基本通達 2-1-1 の 10《資産の引渡しの時の価額等の通則》及び 2-1-40 の 2《返金不要の支払の帰属の時期》の取扱いにあたっては、法令上、固定資産の譲渡についても法人税法第 22 条の 2 の対象となっていること（法 22 の 2 ①）を踏まえ、資産の販売等の範囲から収益認識基準の適用対象とならない取引を除外しないこととしている。

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