

【新設】(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計上の単位)

2-1-1 の 2 法人が機械設備等の販売をしたことに伴いその据付工事を行った場合 (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場合及び同条第 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場合を除く。)において、その据付工事が相当の規模のものであり、かつ、契約その他に基づいて機械設備等の販売に係る対価の額とその据付工事に係る対価の額とを合理的に区分することができるときは、2-1-1 ただし書(2)に掲げる場合に該当するかどうかにかかわらず、その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。

【解説】

1 本通達は、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に係る旧通達 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》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 例えば、プラント輸出などの場合には、いわゆるフル・ターン・キー・ベース・コントラクトとして、単に機械設備を販売するだけでなく、現地におけるその機械設備の据付工事までも一括して請け負い、据付が完成してスイッチ・オンすれば直ちに稼働できる状態にしたところで相手方に引き渡すことを内容とする契約がある。このような場合、その機械設備等本体の販売とその据付工事とを一体不可分の取引として処理するか、それともそれぞれ別個のものとして扱うかによって、その収益計上時期等について違いが生ずる。

すなわち、仮に据付工事が機械設備等の販売に伴う単なる附帯サービスとして位置付けられるものであれば、全体を 1 個の販売行為とみて、機械設備等の販売の場合の収益計上基準に基づいて一括して収益計上することになるが、機械設備等本体の販売取引とその据付工事に係る請負取引とが一つの契約の中に混合していて、両者を区分することのほうがかむしろ合理的であれば、機械設備等の販売については通常の引渡基準（例えば、出荷基準等）に従って収益計上し、据付工事については別途完成引渡基準により収益計上をするというように、両者を区分して別々に収益計上する余地が出てくる。

旧通達 2-1-10 では、このような場合を想定して、たとえ 1 個の契約で機械設備等の販売とその据付工事とを一括して契約した場合であっても、その据付工事が相当の規模のものであり、またその据付工事に係る部分の対価の額を契約その他合理的な方法（例えば、見積書等に基づいて区分する方法）に基づいて区分することができるときは、それぞれごとに引渡基準又は完成引渡基準に基づいて収益計上できることを明らかにしていたものである。

収益認識基準の導入を受けて、法人税基本通達 2-1-1（ただし書(2)に係る部分）《収益の計上の単位の通則》の規定を新設したところであり、これによれば、一の契約の中に複数の履行義務が含まれている場合は、それぞれの履行義務に係る資産の販売等に区分した単位を収益の額の計上の単位とすることができることとしており、旧通達 2-1-10 の取扱いはこれにおおむね包含されているが、法人税基本通達 2-1-1（ただし書(2)に係る部分）により区分される履行義務と旧通達 2-1-10 における相当の規模である据付工事とは、若干範囲を異にする場合もあると考えられる。そこで、本通達において、収益認識基準の導入前の公正な会計慣行を踏まえた旧通達 2-1-10 の取扱いを実質的に存続

することとしたものである。

ただし、この区分経理は強制されるものではなく、法人がこの取扱い（基通 2-1-1 のただし書(2)を含む。）を選択しない場合には、法人税基本通達 2-1-1 の本文の取扱いを適用して、契約単位、すなわち据付工事に係る対価の額を含む全体の販売代金について収益を計上することとなる。

- 3 ところで、工事進行基準が適用される長期大規模工事には「製造」を含むこととされているため（法 64①）、長期大規模工事に該当する機械設備等の製造販売を行い併せて据付工事を行った場合、当該製造販売等については、長期大規模工事の判定及び工事進行基準による収益の額の計算上その据付工事に係る対価の額を含めた全体の販売代金を基礎として行われるべきものであることと関連して、本通達の取扱いの適用があるかどうかという疑義が生ずる。

この点、本通達が、販売と据付工事のそれぞれについての収益計上のタイミングで収益計上を行うことができる旨を明らかにしていることからすれば、工事進行基準が適用される長期大規模工事に該当するものについては全体の販売収益を区分するという考え方はなじまないことから、本通達が適用される場面は生じない。このことは、長期大規模工事以外の工事で、その着工事業年度中にその目的物の引渡しが行われないものについて工事進行基準の適用を選択した場合（法 64②）も同様である。本通達の括弧書においては、このことを念のため明らかにしている。

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