

【新設】(技術役務の提供に係る収益の計上の単位)

2-1-1の5 設計、作業の指揮監督、技術指導その他の技術役務の提供について次に掲げるような事実がある場合には、2-1-1にかかわらず、次の期間又は作業に係る部分に区分した単位ごとにその収益の額を計上する。

- (1) 報酬の額が現地に派遣する技術者等の数及び滞在期間の日数等により算定され、かつ、一定の期間ごとにその金額を確定させて支払を受けることとなっている場合
- (2) 例えば基本設計に係る報酬の額と部分設計に係る報酬の額が区分されている場合のように、報酬の額が作業の段階ごとに区分され、かつ、それぞれの段階の作業が完了する都度その金額を確定させて支払を受けることとなっている場合

【解説】

1 本通達は、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事実関係にある場合に、完了した部分ごとに収益を計上する旧通達2-1-12《技術役務の提供に係る報酬の帰属の時期》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 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、工事契約等における一定の定めが存在するものの、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、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。そして、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものか、一時点で充足されるものかの区分に応じて、一定の期間又は一時点で収益を認識することとされている(収益認識基準38、39)。

3 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について、その法的性格は請負の一形態であるものの、実態に即してみれば、期間又は作業段階ごとに区分された複数の技術役務の提供の組み合わせと評価すべきものもある。例えば、技術コンサルティングの中には、その報酬の額が現地に派遣する技術者等の数及び滞在期間の日数などを基準としたいわゆる人月計算、人日計算などにより算定され、しかも一定の期間ごとにその額を確定させて支払を受けることとなっているケースも見受けられるし、あるいは設計の請負などについても、基本設計に係る報酬と部分設計や実施設計に係る報酬とがそれぞれ独立して計算され、その都度支払を受けるといったケースも見受けられる。

このように技術役務の提供に係る報酬の額が、期間又は作業段階ごとに区分され、しかもそれぞれの期間又は作業が完了する都度その部分の報酬の額を確定させて支払を受けることとなっている場合には、いわば部分完成的にそのサービスの提供が完了し、報酬の授受もその部分については完結的に行われるのであるから、全体の役務提供の完了まで収益計上を留保し、仮受金等として繰り延べる経理をすることは合理的ではない。このため、旧通達2-1-12において、このような役務の提供につき、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といった事実関係がある場合には、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る取扱いを設けていた。

4 本通達は、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2-1-12の取扱

いを実質的に存続することとしたものである。具体的には、技術役務の提供について、本通達の(1)又は(2)に掲げるような事実がある場合には、こうした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ている。また、このような事実がある場合の収益の計上時期については、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している（基通2-1-21の10）。

なお、国外の企業からこの種の役務提供の報酬の支払を受ける場合には、その時点で外国法人税の課税を受ける場合があるが、これについて外国税額控除（法69）の適用を受けることとの関係上も、このような部分完結的な収益計上が実態に合っていると見える。

- 5 ところで、本通達の(1)又は(2)の事実がある場合には、収益認識基準を適用していれば通常は各部分（マイルストーン）を別々の履行義務としてそれぞれの履行義務の充足の時に収益計上すべきであり、収益認識基準を適用していなくてもマイルストーンごとに収益計上すべきであることから、本通達の取扱いは旧通達2-1-12の取扱いと同様に、任意ではなく、強制的に適用することとしている。

なお、仮に、収益認識基準における履行義務の識別のルールに則して、本通達の(1)又は(2)の一連の技術役務の提供が単一の履行義務となる場合において、それが一定の期間にわたり充足される履行義務に該当するときは、その履行義務の進捗度に応じた収益を計上することとなり、その進捗度の見積り方法として、例えば、経過期間や引渡作業量等を指標とするアウトプット法（収益認識基準適用指針17）を適用するケースでは、収益の計上時期や計上額は基本的に本通達によった場合と同様となるものと考えられる。

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