

**【新設】(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帰属の時期)**

2-1-21 の 2 役務の提供(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もの及び同条第 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ものを除き、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」の適用対象となる取引に限る。以下 2-1-21 の 3 までにおいて同じ。)のうちその履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの(以下 2-1-30 までにおいて「履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの」という。)については、その履行に着手した日から引渡し等の日(物の引渡しを要する取引にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日をいい、物の引渡しを要しない取引にあってはその約した役務の全部を完了した日をいう。以下 2-1-21 の 7 までにおいて同じ。)までの期間において履行義務が充足されていくそれぞれの日が法第 22 条の 2 第 1 項《収益の額》に規定する役務の提供の日に該当し、その収益の額は、その履行義務が充足さ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されることに留意する。

**【解説】**

- 1 本通達は、役務の提供のうち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の収益の帰属の時期についての一般的な基準を明らかにしている。
- 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している。そして、販売基準による収益の発生時点は、財貨又は役務の移転に対する現金又は現金等価物の取得の時点であるとされているため、伝統的な実現主義の考え方では、例えば民法における請負については報酬を請求することができる時期である物の引渡し(物の引渡しを要しない場合には、役務の提供の終了)の時(民法 633)をもって収益を認識し、民法における委任、準委任等については報酬を請求することができる時期である委任事務を履行した時(期間によって報酬を定めた場合には期間の経過の時)(民法 648、656)をもって収益を認識することが一般的であったものと考えられる。企業会計原則注解(注 5)においても、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。また、工事契約に関しては企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」に従って、工事の進捗部分について成果の確実性が認められる場合には、工事進行基準が適用されることとされていた。  
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 平成 30 年度税制改正前の法人税法においては、収益の帰属の時期についての明確な規定は設けられていなかった。役務の提供に関していえば、長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度(所得税法等の一部を改正する法律(平成 30 年法律第 7 号)による改正前の法 63)や工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度(法 64)などの別段の定めが

あるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うものとされていた。なお、前述のとおり伝統的な実現主義の考え方では、報酬を請求することができることとなった時期が収益の帰属時期となることが一般的であったものと考えられる。このことは、旧通達 2-1-5《請負による収益の帰属の時期》において、請負による収益の額は、別に定めるものを除き、物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入するという取扱いにおいて示されていた。

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認識の原則的な時点とする従来の考え方が踏襲された。すなわち、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供による収益の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る目的物の引渡し又は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上（法 22 の 2 ①）、従来の取扱いを踏まえ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってその資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る契約の効力が生ずる日その他の引渡し又は提供の日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、その経理した事業年度の益金の額に算入することが明確化された（法 22 の 2 ②）。

ここで、法人税法第 22 条の 2 第 1 項《収益の額》における「役務の提供の日」は、必ずしも役務の全部の完了の日とは限らず、連続した役務が漸次提供されていくそれぞれの日も含まれることになる。よって「役務の提供の日」が具体的にどの日であるか、また、「近接する日」としてどのような日が認められるかについては、取引に応じて合理的と考えられる日となる。例えば、収益認識基準における履行義務が一定の期間にわたり充足されるものであれば各事業年度の進捗度に応じ漸次提供されていく役務提供に係る部分について益金の額に算入することとなる一方、請負（法人税法第 64 条《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》の適用を受けるものを除く。）については、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場合であっても、引渡し等の日（物の引渡しを要する取引にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日をいい、物の引渡しを要しない取引にあってはその約した役務の全部を完了した日をいう。以下同じ。）の属する事業年度の益金の額に算入するといった従来の会計処理に従った取扱いを原則的な取扱いとしている（基通 2-1-21 の 7）。

- 4 本通達は、収益認識基準における履行義務が一定の期間にわたり充足されるものについての収益の計上の考え方を取り入れるものである。具体的には、役務の提供のうちその履行義務が一定の期間にわたり充足されるものについては、その履行に着手した日から引渡し等の日までの期間において履行義務が充足されていくそれぞれの日が法人税法第 22 条の 2 第 1 項に規定する役務の提供の日に該当し、その収益の額は、その履行義務が充足さ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されることを留意的に明らかにしている。

なお、長期大規模工事に該当し工事進行基準による所得計算が強制されるもの（法 64①）及び請負工事について工事進行基準による所得計算を任意適用するもの（法 64②）につい

ては、別途計算規定が適用されるので本通達の取扱いの適用はない。また、本通達は収益認識基準に沿った取扱いであることから、収益認識基準の適用対象とならない取引、すなわち、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しない（収益認識基準3）。

- 5 履行義務が一定の期間にわたるものについて、その判定要件については法人税基本通達2-1-21の4《履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの》に、その収益の額の算定の通則については法人税基本通達2-1-21の5《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》において別途取扱いを設けている。
- 6 収益認識基準においては、例えば、物品供給契約のように一定の部品を一定期間において一定量順次引き渡していく契約は単一の履行義務となると考えられる。この場合において、その契約を請負（すなわち役務提供）とみて本通達を適用していくのか、それとも個々の部品の引渡しを棚卸資産の販売とみて法人税基本通達2-1-2《棚卸資産の引渡しの日の判定》を適用していくのか判断が難しいところもあるが、一定の期間にわたり充足される履行義務に該当する場合には、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、引渡単位数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、結果的には、収益の計上時期や計上額は、個々の棚卸資産の引渡しごとに収益を計上する場合と同様となるものと考えられる。
- 7 連結納税制度においても、同様の通達（連基通2-1-21の2）を定めている。