

**【新設】(履行義務が一時点で充足されるものに係る収益の帰属の時期)**

**2-1-21 の 3 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以外のもの**  
**(以下 2-1-30 までにおいて「履行義務が一時点で充足されるもの」という。) について**  
**は、その引渡し等の日が法第 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、引渡し等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以外のものについて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 収益の帰属の時期についての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。

収益認識基準では、一定の期間にわたり収益を認識する要件に該当しない場合には、一時点で充足される履行義務として、資産に対する支配を顧客に移転することにより当該履行義務が充足される時に、収益を認識することとされている（収益認識基準 39）。なお、資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）をいうこととされている（収益認識基準 37）。また、支配の移転を検討する際には、例えば、企業が顧客に提供した資産に関する対価を收受する現在の権利を有していること、顧客が資産に対する法的所有権を有していること、企業が資産の物理的占有を移転したこと、顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受していること、顧客が資産を検収したことといった指標を考慮することとされている（収益認識基準 40）。

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明確な規定は設けられておらず、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。

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（法 22 の 2 ①）上、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法令上明確化された（法 22 の 2 ②）。

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以外のもの

ものに係る収益の計上について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、履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの以外のもの（以下「履行義務が一時点で充足されるもの」という。）については、その引渡し等の日が法人税法第 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、引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入することを留意的に明らかにしている。すなわち、履行義務が一時点で充足されるものとなる役務提供については、請負等における従来の会計慣行も踏まえ、その引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入することを明らかにした。なお、収益認識基準においては、前述のとおり、履行義務の充足の時点を決するにあたって、顧客が資産に対する法的所有権を有していることや企業が資産の物理的占有を移転したことを考慮することとされていることからすれば、履行義務が充足される時は、伝統的な実現主義の考え方における「実現」や権利の「確定」の時期と大幅には変わらないものと考えられる。

- 5 なお、履行義務が一定の期間にわたるものか一時点のものかの判定は取引開始日に行うこととされており（収益認識基準 36）、税務上も同様となる。
- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2 - 1 - 21 の 3）を定めている。