

【新設】（履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの）

2-1-21 の 4 次のいずれかを満たすもの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。

(1) 取引における義務を履行するにつれて、相手方が便益を享受すること。

☞ 例えば、清掃サービスなどの日常的又は反復的なサービスはこれに該当する。

(2) 取引における義務を履行することにより、資産が生じ、又は資産の価値が増加し、その資産が生じ、又は資産の価値が増加するにつれて、相手方がその資産を支配すること。

☞ 上記の資産を支配することとは、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全てを享受する能力（他の者が当該資産の使用を指図して当該資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）を有することをいう。

(3) 次の要件のいずれも満たすこと。

イ 取引における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じること。

ロ 取引における義務の履行を完了した部分について、対価の額を収受する強制力のある権利を有していること。

【解説】

1 収益認識基準では、企業は約束した財又はサービス（資産）を顧客に移転することにより履行義務を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、また、資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてであることとされている（収益認識基準 35）。そして、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、契約における取引開始日において識別された履行義務のそれぞれが、一定の期間にわたり充足されるものか又は一時点で充足されるものかを判定することとされ（収益認識基準 36）、次の(1)から(3)までの要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配が顧客に一定期間にわたり移転することにより、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識することとされている（収益認識基準 38）。

(1) 企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること。

(2) 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること。

(3) 次の要件のいずれも満たすこと。

イ 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じること。

ロ 企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること。

2 本通達は、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものの判定要件について、税務においても収益認識基準と同様であることを明らかにしているものである。

3 上記 1 (1)については、多くのサービス契約では、サービスから生じる資産（便益）を顧客が受け取るのと同時に消費しており、企業の履行により生じた資産（便益）は瞬時にし

か存在しないこととされている（収益認識基準 134）。実務上は、この判断が容易ではない場面もあるため、その場合には、仮に他の企業が顧客に対する残存履行義務を充足する場合に、企業が現在までに完了した作業を大幅にやり直す必要がない時には、この要件に該当することとされている（収益認識基準適用指針 9）。なお、この要件に該当する一般的な例としては、清掃サービス（収益認識基準適用指針 115）や輸送サービスなどが該当し得るものと考えられる。

- 4 上記 1 (2)については、支配の有無を判定する際には、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全てを享受する能力を顧客が有するか否かを考慮する。また、企業が顧客との契約における義務を履行することによって生じる資産又は価値が増加する資産は、有形又は無形のいずれの場合もあることとされている（収益認識基準 136）。この要件に該当する一般的な例としては、顧客の土地の上に建設を行う工事契約や、顧客が所有する会計システムを拡張する役務提供契約などが考えられる。なお、多くの場合は、これまでも法人税において工事進行基準の適用（法 64）の対象となり得たものと考えられる。

また、上記 1 (2)で資産を支配することを要件としており、この意義について、本通達の (2) (注) で収益認識基準第 37 項と同様であることを明らかにしている。

- 5 上記 1 (3)については、上記 1 (3)イの別の用途に転用できない場合とは、企業が履行するにつれて生ずる資産又は価値が増加する資産を別の用途（例えば他の顧客への売却）に容易に使用することが契約上制限されている場合や、企業が完成した資産を別の用途に容易に使用することが実務上制約されている場合（例えば重要な経済的損失が生ずる場合）が該当するとされている（収益認識基準適用指針 10）。

また、上記 1 (3)ロについては、契約期間にわたり、企業が履行しなかったこと以外の理由で契約が解約される際に、少なくとも履行を完了した部分について補償（合理的な利益相当額を含む、現在までに移転した財又はサービスの販売価格相当額）を受ける権利を有している場合が該当するとされている（収益認識基準適用指針 11、12）。なお、この要件に該当する一般的な例としては、コンサルティング・サービス等の顧客に対する固有のサービス契約や、個別受注製造契約（これについては、これまでも法人税において工事進行基準の適用（法 64）の対象となり得たものと考えられる。）などが考えられる。

- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2 - 1 - 21 の 4）を定めている。