

【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額の算定の通則）

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その履行に着手した日の属する事業年度から引渡し等の日の属する事業年度の前事業年度までの各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する収益の額は、別に定めるものを除き、提供する役務につき通常得べき対価の額に相当する金額に当該各事業年度終了の時点における履行義務の充足に係る進捗度を乗じて計算した金額から、当該各事業年度前の各事業年度の収益の額とされた金額を控除した金額とする。

① 本文の取扱いは、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる場合に限り適用する。

2 履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができない場合においても、当該履行義務を充足する際に発生する原価の額を回収することが見込まれる場合には、当該履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができることとなる時まで、履行義務を充足する際に発生する原価のうち回収することが見込まれる原価の額をもって当該事業年度の収益の額とする。

3 ①にかかわらず、履行に着手した後の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができない場合には、その収益の額を益金の額に算入しないことができる。

【解説】

- 1 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に係る各事業年度の収益の額の算定の通則について明らかにしている。
- 2 収益認識基準では、一定の期間にわたり充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を見積り当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識することとされ（収益認識基準 41）、単一の方法で履行義務の充足に係る進捗度を見積り、類似の履行義務及び状況に首尾一貫した方法を適用することとされている（収益認識基準 42）。
なお、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識することとされ（収益認識基準 44）、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる時まで、原価回収基準により処理することとされている（収益認識基準 45）。また、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積もることができる時から収益を認識することができる代替的な取扱いが定められている（収益認識基準適用指針 99）。
- 3 本通達において、履行義務が一定の期間にわたるものの収益の額の算定について、税務につ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。具体的には、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係るその履行に着手した日の属する事業年度から引渡し等の日の事業年度の前事業年度までの各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する収益の額は、提供する役務につき通常得べき対価の額に相当する金額に当該事業年度終了の時点における履行義務の充足に係る進捗度を乗じて計算した金額から、当該事業年度前の各事業年度の収益の額とされた金額を控除した金額とすることを明らかにしている。

なお、この取扱いは、工事進行基準の方法（法令 129③）とおおむね同様となっており、収益認識基準は、廃止された企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」を包含する内容のものであることからすると、この取扱いによって算出される収益の額は、収益認識基準によって算出される収益の額とおおむね一致することになるものと考えられる。

- 4 本通達の（注）1 において、本通達の本文の取扱いは履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる場合に限り適用することとしており、これは収益認識基準における定め（収益認識基準 44）と同様である。

また、本通達の（注）2 において、履行義務の充足に係る進捗度が合理的に見積もることができない場合には原価回収基準によることとしており、これは収益認識基準における定め（収益認識基準 45）と同様である。なお、法人税法施行令第 129 条第 4 項《工事の請負》の工事進行基準による所得の算定における原価回収基準の適用について、請負の対価の額が当該事業年度終了の時に確定していないケースが想定されており、このようなケースについて収益認識基準と同様の取扱いとなるものと考えられる。

さらに、本通達の（注）3 において、本通達の（注）2 にかかわらず、履行に着手した後の初期段階において、進捗度を合理的に見積もることができない場合には、その収益の額を益金の額に算入しないことができることとしており、これは収益認識基準における定め（収益認識基準適用指針 99）と同様である。なお、工事進行基準による所得の算定における初期段階において収益を計上しなくてもよいとするメルクマールとして、着手から 6 ヶ月又は進行割合が 20% 未満というケースが想定されており（法令 129⑥）、このようなケースについても収益認識基準と同様の取扱いとなるものと考えられる。

- 5 履行義務が一定の期間にわたるものに係る収益を算定する際の履行義務の充足に係る進捗度の意義については、法人税基本通達 2-1-21 の 6 《履行義務の充足に係る進捗度》において別途取扱いを設けている。

- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-1-21 の 5）を定めている。