

【改正】（収益の計上の単位の通則）

2-1-1 資産の販売若しくは譲渡若しくは役務の提供（2-1-1の10《資産の引渡しの時の価額等の通則》及び2-1-40の2《返金不要の支払の帰属の時期》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」（以下「収益認識基準」という。）の適用対象となる取引に該当するものに限る。以下この節において「資産の販売等」という。）又は資産の賃貸借に係る収益の額は、原則として個々の契約ごとに計上する。ただし、次に掲げる取引の区分に応じ、それぞれ次に定めるところによりその収益の額を計上することができる。

(1) 資産の販売等 次に掲げる場合に該当する場合には、それぞれ次に定めるところにより区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。

イ 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、当該複数の契約において約束した資産の販売等を組み合わせて初めて単一の履行義務（収益認識基準第7項に定める履行義務をいう。以下2-1-21の7までにおいて同じ。）となる場合 当該複数の契約による資産の販売等の組合せ

ロ 一の契約の中に複数の履行義務が含まれている場合 それぞれの履行義務に係る資産の販売等

(注)1 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、次のいずれかに該当する場合には、当該複数の契約を結合したものを一の契約とみなしてロを適用する。

(1) 当該複数の契約が同一の商業目的を有するものとして交渉されたこと。

(2) 一の契約において支払を受ける対価の額が、他の契約の価格又は履行により影響を受けること。

2 工事（製造及びソフトウェアの開発を含む。以下2-1-1において同じ。）の請負に係る契約について、次の(1)に区分した単位における収益の計上時期及び金額が、次の(2)に区分した単位における収益の計上時期及び金額に比してその差異に重要性が乏しいと認められる場合には、次の(1)に区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。

(1) 当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映するように複数の契約（異なる相手方と締結した複数の契約又は異なる時点に締結した複数の契約を含む。）を結合した場合のその複数の契約において約束した工事の組合せ

(2) 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、イ又はロに掲げる場合に該当する場合（ロにあつては、上記(注)1においてみなして適用される場合に限る。）におけるそれぞれイ又はロに定めるところにより区分した単位

3 一の資産の販売等に係る契約につきただし書の(1)の適用を受けた場合には、同様の資産の販売等に係る契約については、継続し

てその適用を受けたイ又はロに定めるところにより区分した単位ごとに収益の額を計上することに留意する。

(2) 資産の賃貸借 資産の賃貸借に係る契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合（当該契約における対価の中に、原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用が含まれる場合を含む。）において、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分ける方法により経理しているときは、その方法により区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。

(注) 次に掲げる用語の意義については、それぞれ次による。以下この節において同じ。

(1) リース 原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部分をいう。

(2) 原資産 リースの対象となる資産で賃貸人によって賃借人に当該資産を使用する権利が移転されているものをいう。

【解説】

- 1 本通達では、資産の販売等又は資産の賃貸借を行った場合に収益を計上する単位についての一般的基準を明らかにしている。
- 2 新リース会計基準が公表され、リースに係る貸手の会計処理については、収益認識基準との整合性を図ることとされ、また、契約の当事者は、契約の締結時に、当該契約がリースを含むか否かを判断し（リースに関する会計基準 25）、借手及び貸手は、リースを含む契約については、原則として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行うこととされた（リースに関する会計基準 28）。ここで「リース」とは、原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部分をいうとされ、「原資産」とは、リースの対象となる資産で、貸手によって借手に当該資産を使用する権利が移転されているものをいうとされ、「借手」とは、リースにおいて原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に獲得する企業をいうとされ、「貸手」とは、リースにおいて原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に提供する企業をいうとされている（リースに関する会計基準 6～9）。
- 3 令和7年6月30日付課法2-7ほか1課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）（以下「令和7年6月改正通達」という。）による改正前の本通達においては、取引は契約という私法上の法律行為に基づくものであることが一般的であること、実際には多くの取引において契約単位と履行義務が一致すると考えられること、従来、企業会計においては原則として契約について履行義務の識別を行っていないこと、収益認識基準適用指針において、一定の要件を満たす場合には、契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分を認める代替的な取扱いが設けられていることを踏まえ、法人税の取扱いにおいては、資産の販売等に係る収益の額は、原則として個々の契約ごとに計上するとした上で、収益認識基準において、履行義務を収益の計上単位とすることが原則とされていることを踏まえ、継続適用を前提に、履行義務単位ごとに収益の額を計上することができるという取扱いを明らかにしていた。

今般、新リース会計基準においても、個々の契約を単位としない収益計上に係る会計処理が行われることとなったことから、本通達について、新リース会計基準における会計処理を踏まえた改正を行っている。

4 具体的には、資産の賃貸借について、上記2のとおり、新リース会計基準においては原則としてリースを含む契約につきリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行うとされていることを踏まえ、税務上も、新リース会計基準に基づき区分された単位ごとに収益の額を計上することができることとしている。

5 なお、新リース会計基準において、貸手は、契約における対価の金額について、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分するに当たって、契約における対価の中に、原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用（以下「維持管理費用相当額」という。）が含まれる場合、当該維持管理費用相当額を契約における対価から控除し収益に計上する、又は貸手の固定資産税、保険料等の費用の控除額として処理する（ただし、維持管理費用相当額がリースを構成する部分の金額に対する割合に重要性が乏しいときは、当該維持管理費用相当額についてリースを構成する部分の金額に含めることができる。）とされており（リースに関する会計基準の適用指針 13）、資産の賃貸借に係る契約における対価の中に維持管理費用相当額が含まれる場合も新リース会計基準に基づく区分の対象とされているため、上記4の取扱いの対象とすることとしている。