

法人税実務事例検討

役務提供取引に係る収益計上時期について

新日本アーンストアンドヤング税理士法人
ディレクター 税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

役務提供取引に係る対価を一時金として受領した場合であっても、その一時金のうち期末において役務提供を終了した部分の金額について売上計上をし、翌期以後に役務提供を行う部分の金額について前受収益とした経理処理は、税務上も認められる。

事 例

当社はソフトウェアの開発販売業を営む法人であり、顧客の依頼により各種業務管理ソフトを開発し販売しております。

また、ソフトウェアの開発から納品・動作確認までを契約内容とし、販売するだけでなく、納品後の保守サービスについても有償で行っております。この保守サービスは納品の完了日以後 3 年間の期間をサービスの対象期間としております。

この 3 年間分の保守サービス料（以下「本件保守サービス料」といいます。）については、ソフトウェア納品時に一括請求し、当社の責めに帰す場合以外は返金しない旨が保守サービス契約に定められております。

ところで、当社は本件保守サービス料について、3 年間の保守サービスの提供期間に対応させて売上計上しておりますが、本件保守サービス料を一括請求し、当社の責めに帰す場合以外は返金しない旨が保守サービス契約書に記載されていることから、法人税の所得金額の計算においては、その入金時点で本件保守サービス料の全額を所得金額に加算する必要がありますか。

〈当社の会計処理〉

【入金時】

現金預金 37,800,000 円 / 前受収益 37,800,000 円

【期末時】

前受収益 12,600,000 円 / 売上 12,000,000 円
/ 仮受消費税 600,000 円

I 本事例における法令等からの検討**1 法人税法からの検討**

当該事業年度の益金の額に算入すべきものとして法人税法第22条第2項及び第4項（各事業年度の所得の金額の計算）は、次のように規定しています。

「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」（法法22条②）

「第2項に規定する当該事業年度の収益の額…（省略）…は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」（法法22条④）

これは、法人が各事業年度の益金の額に算入される収益の額の計算にあたっては、別段の定めがある事項を除き、会社法その他法人の利益の計算に関する法令の規定及び一般に認められた適正な企業会計の原則に基づき、利益の計算上適正妥当と認められ、かつ、所得金額の計算上も合理的と認められる方法の適用を意図していると考えられます。

なお、第2項の「別段の定めがあるもの」とは、法人税法第23条（受取配当等の益金不算入）や法人税法第61条の5（デリバティブ取引に係る利益相当額又は損失相当額の益金又は損金算入等）に関する取扱いなどであり、本件事例のような役務提供に係る一般的な収益についての別段

の定めは見当たりません。

2 法人税基本通達からの検討

法人税基本通達2-1-5（請負による収益の帰属の時期）において、請負による収益の取扱いを定めています。

「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。」としています。

この通達によれば、物の引渡しを要しない請負契約については、その益金の額に算入する時期はその役務の完了時とするということであり、つまり、役務の提供については、その役務の完了した日の属する事業年度の益金とすることが原則となっていると考えられます。

ただし、このような原則だけでは実際問題として実態に即さない面があるため、別途、具体的な取扱いが定められています。

法人税基本通達2-1-12（技術役務の提供に係る報酬の帰属の時期）において、技術役務の提供に係る報酬の帰属時期を定めています。

「設計、作業の指揮監督、技術指導その他の技術役務の提供を行ったことにより受ける報酬の額は、原則としてその約した役務の全部の提供を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、その技術役務の提供について次に掲げるような事実がある場合には、その支払を受けるべき報酬の額が確定する都度その確定した金額をその確定した日の属する事業年度の

益金の額に算入するものとする。…(省略) …。

- (1) 報酬の額が現地に派遣する技術者等の数及び滞在期間の日数等により算定され、かつ、一定の期間ごとにその金額を確定させて支払を受けることとなっている場合
- (2) 例えば基本設計に係る報酬の額と部分設計に係る報酬の額が区分されている場合のように、報酬の額が作業の段階ごとに区分され、かつ、それぞれの段階の作業が完了する都度その金額を確定させて支払を受けることとなっている場合
- (注) 技術役務の提供に係る契約に関連してその着手費用に充当する目的で相手方から收受する仕度金、着手金等の額は、後日精算して剰余金があれば返還することとなっているものを除き、その收受した日の属する事業年度の益金の額に算入する。」

この通達においては、役務の提供について、一定の要件の下、部分的な完了による収益の計上を定めたものです。役務の提供が部分的に完了した都度その部分について報酬の支払を受けるような事実関係にある場合には、全体の役務提供の完了を待たずにその部分的に支払が確定した報酬についてその都度収益計上すべきと定めています。

また、注書においては、その用途があらかじめ明らかにされている支度金、着手金等について後日精算する必要がないものであれば、いわば確定収入と考えられることからその收受した日の属する事業年度の益金の額に算入することとし、技術役務の提供に係る報酬とは切り離して処理することを定めています。このような確定収入につ

いての取扱いについては、他の通達においても確認することができます。例えば、法人税基本通達2-1-41《保証金等のうち返還しないものの額の帰属の時期》では、「資産の賃貸借契約等に基づいて保証金、敷金等として受け入れた金額であっても、当該金額のうち期間の経過その他当該賃貸借契約等の終了前における一定の事由の発生により返還しないこととなる部分の金額は、その返還しないこととなった日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるから留意する。」と定められており、返還しないことが確定している収入については、それが返還しないことが確定した日の属する事業年度の益金の額として取り扱われます。

3 企業会計からの検討

企業会計における収益認識については、企業会計原則において「実現主義」によることが示されており、一般に「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」の2つが収益認識要件とされているものと考えられています。

役務の提供についても、「財貨の移転又は役務の提供の完了」と「対価の成立」の要件を満たした時点で収益認識することになるのですが、「役務の提供の完了」の認識の違いにより、実務上、役務の提供の進捗に応じた収益認識を行っている場合と、役務の提供の完了時点において収益の認識を行っている場合があるようです。したがって、無論、受領した対価に対応する役務の内容を識別する必要がありますが、役務の提供の開始時に対価を一括受領したとしても、受領時に収益を認識するのではなく、

受領した対価に対応する役務の提供が完了した時点で収益を認識することになります。

企業会計原則注解【注 5】では、継続して役務の提供を行う契約について、その取扱いを明らかにしており、一定の契約に従い継続して役務の提供を行う場合の収益は、時間の経過に応じて認識すべきことが定められています。これも、「役務の提供の完了」という実現主義の下での収益認識要件が満たされるという考え方に沿ったもので、「継続して役務の提供を行う」という契約上の履行義務は時間の経過とともに履行されるという考えに基づくものです。

また、企業会計基準委員会は、平成 18 年 3 月 30 日付で、実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」を公表し、ソフトウェア取引の複合取引に係る収益の会計処理について、現行の会計基準等を踏まえた会計上の考え方を明らかにしています。

この報告書では、収益認識時点が異なる複数の取引が一つの契約とされていても、管理上の適切な区分に基づき販売する財又は提供するサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客（ユーザー）との間で明らかにされている場合には、契約上の対価を適切に分解して、財については成果物の提供が完了した時点で、また、サービスについては提供期間にわたる契約の履行に応じて収益認識を行うことを明らかにしています。

4 国税不服審判所の判断

国税不服審判所において、役務提供取引に係る消費税の課税仕入れの時期についての判断が示された裁決があり、その裁決で役務提供取引に係る収益の計上時期につい

ても判断を示しているので、参考のため抜粋（裁決事例集 No 67、103 頁）します。

「消費税法第 30 条（仕入れに係る消費税額の控除）第 1 項は、事業者が、国内において課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額を控除する旨規定している。

この場合において、課税仕入れを行った日がいつであるかは、課税仕入れと課税資産の譲渡等が表裏の関係にあることから、資産の譲渡等の時期に準じて判定するのが相当と認められ、この資産の譲渡等の時期は、所得税法又は法人税における収益の認識基準と同様に、原則として引渡基準によるのが相当と認められる。

すなわち、請負契約の内容が建設工事等の物の引渡しを要するものであるときの課税仕入れを行った日は、当該建設工事等の目的物を相手方から引渡しを受けた日であり、この引渡しを受けた日とは、具体的には作業が終了した日、検収を完了した日、使用収益ができることとなった日等、当該建設工事等の種類及び性質、契約の内容等に応じその引渡しを受けた日として合理的であると認められた日によるのが相当である。

また、請負契約の内容が設計、作業の指揮監督、その他の役務の提供を行うことを目的とするような物の引渡しを要しないものであるときの課税仕入れを行った日は、原則として当該請負契約で約した役務の提供の全部を完了した日によるのが相当である。さらに、一の請負契約であっても、当該提供を受けるべき役務の内容が区分され、

その報酬も区分された役務の内容ごとに合理的に算定され、かつ、それぞれの役務の提供を受けた都度その報酬が確定し支払義務が発生することとなっているような場合の、当該提供を受けるべき各役務の内容ごとの課税仕入れを行った日は、当該各役務の提供が完了した日とすることが相当である。

そうすると、本件アドバイザー業務に係る課税仕入れの時期については、本件アドバイザー業務が役務の提供を行うことを目的とするものであり、提供を受けるべき役務が本件契約書において区分されていないことから、課税仕入れを行った日とは、当該請負契約で約した役務の全部が完了した日によることが相当である。」

以上のように、役務提供取引については、その役務の提供の全部を完了した日に役務提供者は収益計上をし、役務受益者は課税仕入れを行うことが原則であるが、役務提供取引の内容が合理的に区分できるのであれば、その合理的に区分された役務の提供が完了した日に役務提供者は合理的に区分された部分を収益計上し、役務受益者は合理的に区分された部分の課税仕入れを行うことが相当であると判断しています。

そうすると、一つの役務提供取引が一定の期間の役務の提供を約するものである場合には、その一つの役務提供取引に係る収益の額をその一定の期間に応じて、すなわち期間の経過ごとに役務の提供が完了した部分について収益計上することも合理的な区分であると考えられます。

II 本事例における取扱いの検討

1 期間対応による収益計上

法人税法においては、当該事業年度の益金の額とすべき金額は、一般に公正妥当と認められた会計処理の基準に従って計算された当該事業年度の収益の額と定めています。すでに述べてきたように企業会計においては、「役務の提供の完了」が収益実現の要件となっており、このことは税務上においても合理的な基準とされています。

また、一方で法人税の所得金額の計算においては、返還する必要がない収入については確定収入という考え方があり、收受した日の属する事業年度の収益として計上する取扱いがあります。貴社が受領した本件保守サービス料についてもこの取扱いの適用を受けることになれば、受領した事業年度に本件保守サービス料の全額を収益計上する必要があります。

しかしながら、一つの役務提供取引が3年間という一定の期間における保守サービスを行うものである場合、その一つの役務提供取引に係る収益の額をその3年間という期間に対応させて収益計上及び課税売上げの計上をするという貴社の会計処理は、上記I4の国税不服審判所の判断で示された一つの役務提供取引を合理的に区分し、その合理的に区分された役務の提供のうち完了した部分について収益計上を行うということであり、相当であると考えられます。

2 本件保守サービス料の返還義務について

貴社が一時金として受領した本件保守サービス料については、貴社の責めに帰す場合以外は返金しない旨が定められていることですが、そうすると貴社の都合により保守サービスを顧客に提供することができないこととなった場合には、当然に保守サービスを提供することができない期間（未経過期間）に対応する保守サービス料を返還する義務があることとなります。

したがって、上記 I 2 の法人税基本通達 2-1-41 において「一定の事由の発生により返還しないこととなる部分の金額は、その返還しないこととなった日の属する事業年度の益金の額に算入する」とありますが、そもそも「一定の事由の発生」、すなわち、顧客からの保守サービス契約の解約等の通知が生じていないことから、返還しないこととなる部分の金額は確定しておらず、同通達の取扱いを適用して、前受収益を法人税の所得金額に加算する必要はありません。

(注) 顧客から保守サービス契約を解約された場合、その後はその顧客に対する役務の提供の義務が消滅し、未経過期間の保守サービス料を返金する義務も消滅する

ことから、一定の事由の発生により返還しないこととなる部分の金額が確定し、その顧客に対して返還を要しないこととなった前受収益（未経過期間の保守サービス料）についてはその事業年度の所得の金額に加算することになります。

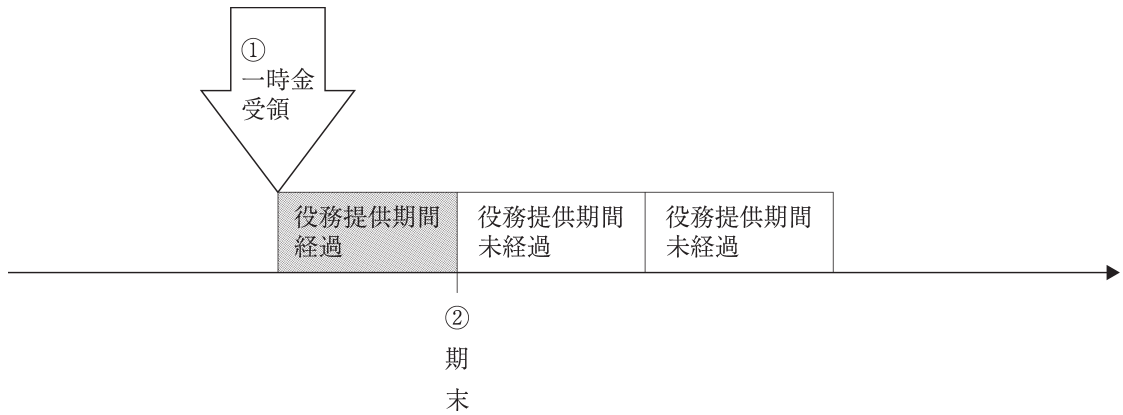
3 保守サービスの役務提供義務について

貴社は顧客との間で保守サービス契約を締結し、その保守サービス契約に基づく役務の提供を 3 年間にわたり提供する義務があります。

この保守サービスの役務提供義務について、顧客から保守サービス契約の解約等の通知があればその後の期間（未経過期間）について役務提供義務が免除されることとなりますが、そのような解約等の通知がなければ保守サービス契約に基づく役務提供義務が継続しております。

したがって、貴社が翌期以後の期間に顧客に対して保守サービスを行うという役務の提供に係る対価に相当する金額を前受収益とした会計処理は合理的なものであり、法人税の所得金額の計算においても貴社の会計処理が認められることから、申告加算すべき金額はありません。

【役務提供取引の概要図】



(貴社の会計処理)

【①入金時】

現金預金 37,800,000 円 / 前受収益 37,800,000 円

【②期末時】

前受収益 12,600,000 円 / 売上 12,000,000 円
 / 仮受消費税 600,000 円

(了)