

米国税法における前受所得課税

メタデータ	言語: ja 出版者: 静岡大学人文社会科学部 公開日: 2015-05-20 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 永田, 守男 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.14945/00008556

論 説

米国税法における前受所得課税

永 田 守 男

はじめに

1954年内国歳入法典（Internal Revenue Code, 以下IRC.）には、前受所得の繰延を認めるSec.452と見積費用の控除を認めるSec.462が導入された。それら条項は、翌1955年には、その予想を超える税収減を理由に遡及的に廃止された。以来、発生主義納税者であっても、これらの項目については現金主義が適用され、財務会計と税務会計が一致しない典型例とされてきた。しかしながら、遡及的廃止からそれほど時間を経ずに、その影響を緩和し、両会計の一致を図る措置が取られてきた。この傾向は前受所得の処理について顕著にみられる。本稿では、前受所得の取扱いの変遷をたどりながら、財務会計と税務会計の一致の状況とその背景について検討する。

I. IRC. Sec.452の導入と遡及的廃止

1. 導入前の状況

1916年歳入法（Revenue Act of 1916）Sec.8(g)および13(d)が納税者に自己の帳簿で利益を算定する方法にもとづき、それが所得を明瞭に反映しないのでなければ、その方法で課税所得を算定することを認めて以来、発生主義による課税所得計算が可能となったが、その方法の意味についてしばしば税務紛争が生じた。1926年の最高裁判所による *United States v. Anderson* 判決は、「納税者が科学的会計原則にしたがって帳簿を維持し申告書を作成することができると、それは課税期間に稼得した収益とその期間に発生し収益を稼得する過程に適切に帰属する費用を対応させることによる（269 U.S. 440 (1926))」との判決を下し、この問題の解決が図られた。この判決は、上記規定が発生主義を認め、それが科学的会計原則（後に財務省規則では一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles, 以下GAAP）の文言で採用される）にもとづくこと、そして費用収益の対応が核心的なものであることを明らかにした。この判決に依拠するならば、納税者は前受所得をその実現の時点まで繰り延べることができるはずであるが、実際には税務紛争が相次ぎ、裁判所にその判断が委ねられた。

1930年の *Automobile Underwriters, Inc. v. Commissioner* 訴訟を皮切りとした一連の租税裁判所の訴訟では、前受所得は稼得されていなくても受領の年度に総所得に算入すべきこととし、その論拠は、単に受領したことによって総所得に熟している (ripened into gross income) というものであり、それは問題に正面から取り組まない (question-begging) ものであった。(Garner, pp.321-322) つまり、前受所得がいつ課税対象となるかについて検討することなく、単に受領という事実のみにその根拠を求めていた。その後、最高裁判所は *North American Oil Consolidated v. Burnet* 訴訟で、権利請求ドクトリン (claim of right doctrine) を確立し (286 U.S. 417 (1932)), その後財務省規則 (Treasury Regulations, 以下規則) 1.461-1(a)(2)に導入されている。権利請求ドクトリンは、前受所得の繰延を否認し即時課税をするための論拠として採用された。しかし、この訴訟では、未稼得の前受所得が争点とされたわけではなく、稼得された所得について譲渡制限が課せられていることが争点とされたものであった。ゆえに、それは財または役務の提供が完了していない受領額についていつ総所得に算入されるべきかを争点としたものではなかった。このため、前受所得の課税の判断基準としては必ずしも適切なものとはいえなかった。

しかしながら、権利請求ドクトリンは前受所得課税の領域で影響力を有していた。最高裁判所は *Brown v. Helvering* 訴訟 (291 U.S. 193 (1934)) で、発生主義納税者に権利請求ドクトリンを適用している。この訴訟では、すでに提供された役務の代金を受領した納税者が、譲渡制限のない権利請求にもとづいて、つまりその額の利用に制限がない状況で受領した場合には、たとえ後年度に払い戻しの可能性がある偶発債務を伴う場合でも総所得に算入しなければならないものとされた。このように「この訴訟は、発生主義納税者が将来提供する役務にかかわる未稼得の前受所得について正面から扱ったものではなかった。(権利請求ドクトリンによる、役務の提供される状況と前受所得の発生状況との一永田) 区別にもかかわらず、租税裁判所は、発生主義納税者に将来の役務にかかわる前受所得を、その受領の年度の総所得に算入するように要求し続けた (Garner, p.323)」のであった。前受所得課税への権利請求ドクトリンの不適切な適用は、租税裁判所を中心におこなわれ、税務紛争が絶えない状況が続くのであった。

2. IRC. Sec.452の導入と遡及的廃止

前述のような内国歳入庁 (Internal Revenue Service, 以下IRS) による前受所得の繰延の否認およびそれを支持する裁判所の判決にもかかわらず、財務会計と税務会計の一致に向けた取り組みは進められ、アイゼンハワー大統領は、その取り組みを政策方針とし、とくに未稼得所得を、その受領時ではなく稼得時に課税する方針を勧告した。これを受けて議会は、1954年内国歳入法典の一部として、前受所得の繰延を認めるSec.452を成立させた。Sec.452は、前受所得を、財の引渡または役務の提供によって稼得されるまで繰り延べることを認め、その繰延の期間を最長6

年までとし、またIRS長官の同意を条件としてより長い期間の繰延を認めた。(Olafsson, p.527)

翌1955年には、旧歳入法規定にもとづく税務紛争にかかわる2つの巡回区上訴裁判所の判決が下された。第10巡回区上訴裁判所で争われた*Beacon Publishing Co. v. Commissioner* 訴訟(218 F.2d 697, 10th Circuit, 1955)では、発生主義納税者が新聞購読料にかかわる前受所得の繰延を求めたのに対して、IRSは権利請求ドクトリンにもとづき繰延の否認を求めたが、同裁判所は権利請求ドクトリンの適用を退け、新聞提供の義務が決済される期日について確かな期日(fixed dates)が定められていることを理由に、それらを稼得するのに必要な費用が発生する年度まで前受所得の繰延を認めた。また、第9巡回区上訴裁判所で争われた*Pacific Grape Products Co. v. Commissioner* 訴訟(219 F.2d 862, 9th Circuit, 1955)では、発生主義納税者が顧客への商品の出荷にかかわる見積将来費用の控除を求めたのに対して、同裁判所はそれを確定した債務であるとして認めた。

これらの判決は、IRC. Sec.452および見積費用の控除を認めるSec.462の有無にかかわらず、前受所得の繰延と見積費用の控除を認めたものであるが、IRSにとっては前受所得の繰延否認を求める際の論拠としていた権利請求ドクトリンの適用が否定されたことは大きな問題となった。つまり、「権利請求ドクトリンは、受領額の所有権に関する紛争を前提としており、所得のタイミングの問題には適用できない(Olafsson, p.530)」ことが示されたからであった。*Beacon Publishing Co.*判決の論拠はその後の判決にも影響を与え、*Bressner Radio, Inc. v. Commissioner* 訴訟(267 F.2d 520, 2d.Circuit, 1959)では、第2巡回区上訴裁判所は、発生主義納税者が1年間の役務提供契約にかかわって受領した前受所得を繰り延べることを認めた。同裁判所は「納税者の繰延方法は事実上、費用と関連する収益を対応させ、ゆえに「純粹に人工的な配分」⁽¹⁾ではないとした。この事実認識は納税者の会計記録にもとづくものであり、それは収益と費用について注意深く見積もられた関係を示している(Olafsson, p.530)」ものとされた。

このような前受所得の繰延にかかわる不確かな状況に拍車をかけたのが、1955年のIRC. Sec.452の遡及的廃止であった。Sec.452の導入による移行年度の税収減は当初は約47,000,000ドルと見積もられていたが、1955年になってその1年間の減少見積もりは約1,000,000,000ドルへと跳ね上がった。Sec.462による減収額の巨額さとも相俟って、議会は両条項を遡及的に廃止した。(Olafsson, p.527)

この廃止にあたって、議会は、これらの条項の適切性に問題を見出したのではなく、導入時の移行ルールが、予想よりも巨額の税収減が生じることについて十分ではなかったことを指摘した。そして、その廃止の意図が、2条項が立法化される前の状態に戻すことであったことは広く認知されているという。さらに、議会は前述の2判決(*Beacon Publishing Co.*判決と*Pacific Grape*

⁽¹⁾ この用語は、後述する三部作の一つである *Automobile Club of Michigan v. Commissioner* (353 U.S. 180, 1957) 判決で用いられたものである。

*Products Co.*判決)にも十分な目配りをし、議会の報告書では、後者の判決に言及して、「本件の基礎をなす原則は、おそらくSec.462が廃止されたとしてもそれが対象とするだろうほとんどの見積費用の発生を裁判所に将来認めさせるだろう (H.R. Rep. No. 293, 84th Cong., 1st Sess. 4-5 (1955))」と示して、廃止が税法の司法解釈に積極的もしくは消極的結論を提示することを意図しなかったという。(Garner, p.324)

このような遡及的廃止にかかわる議会の意図が、前受所得の繰延を明確に禁止することではなく、旧法の状態に戻すことであること、またその状態において2判決の存在を容認して、その影響を示したことは、前受所得課税の領域を不確かなものとした。権利請求ドクトリンの不適合性のもとで、前受所得にかかわる税務紛争は頻発するようになる。そのような状況のもとで、議会は1958年に定期購読料の繰延に関してSec.455を定めた。Sec.455は「本項を適用する定期購読料にかかわる前受所得は、その債務(新聞、雑誌あるいは他の定期刊行物を供給または届ける債務(Sec.455(d)(2))が存在する課税年度に総所得に算入しなければならない(Sec.455(a))」と定め、それら前受所得の繰延を認めている。この規定もまた、前受所得課税の領域を不確かなものとした。なぜなら、IRC.に前受所得の繰延の可否について明確な規定がない状況において、定期購読料にかかわる前受所得に関してのみ繰延を認める規定が存在するからである。これは、当然に、IRC.あるいは規則等で繰延を明確に定めていない項目については、その繰延は認められないという主張に繋がるからである。このような状況において、前受所得課税のルールを形成した最高裁判所判決の三部作(Trilogy)が登場した。

II. 前受所得課税の三部作

最高裁判所は、1957年から1963年にかけて前受所得の繰延を否認する一連の判決を下している。これら判決は、順に *Automobile Club of Michigan v. Commissioner* 判決 (353 U.S. 180, 1957), *American Automobile Association v. United States* 判決(367 U.S. 687, 1961), *Schlude v. Commissioner* 判決 (372 U.S. 128, 1963) からなり、三部作といわれている。これらはいずれも役員提供契約にかかわる前受所得の繰延を争点としたものであった。以下、順にみていこう。

1. *Automobile Club of Michigan v. Commissioner* 判決

本訴訟は、Automobile Club of Michigan (以下、ACM) が会員から受領した年会費の所得算入時期を争ったものである。ACMは年会費のうち未稼得額を繰り延べることを主張し、一方IRSは権利請求ドクトリンにもとづき受領時に全額を所得に算入することを求めた。最高裁判所は、権利請求ドクトリンに依拠することなく、IRC. Sec.446(b)に定める所得の明瞭な反映要件

にもとづき、ACMの会計方法を否認し、IRS長官の裁量権の行使を支持した。

最高裁判所は、ACMの所得の配分方法を問題にし、「…会費を比例配分する方法は、完全に人工的（purely artificial）であり、実際に会員に提供することを要求される役務とはなんら関連を生まない（353 U.S. 189）」として否認した。ACMが提供する役務は、「確かな期日」にもとづいて提供されるわけではなく、会員の要請に応じて提供されるものであった。これに対してACMの配分方法は前受所得の月次比例配分であったので、その配分額と役務提供義務との関係は明確ではなかった。このため、ACMの配分方法は事実にもとづかない「完全に人工的」なものとなされ、その方法による前受所得の繰延は所得を明瞭に反映しないととして、IRS長官の裁量にもとづく受領時課税が支持された。

前述の *Beacon Publishing Co.* 判決では、「確かな期日」が存在することから納税者の方法が所得を明瞭に反映しているとして前受所得の繰延を認めている。最高裁判所は、これら判決について明確な区別を表明していないが、「確かな期日」と所得の繰延額との関係性が重要であったと考えられよう。最高裁判所は、前受所得の繰延がIRCで認められていないことを表明しているのではなく、繰延の方法が所得を明瞭に反映しているか否かを問題としている。このため、前述の *Bressner Radio, Inc.* 判決では、ACMの月次比例配分方法は「完全に人工的」であるが、より現実にもとづく繰延方法は認められるとみなした（Garner, p.326）。このように、前受所得の繰延の論点は、権利請求ドクトリンによって即時課税されるか否かではなく、その繰延方法が所得を明瞭に反映するか否かとなったのである。

2. *American Automobile Association v. United States* 判決

本件は、ACMと同様に、American Automobile Association（以下、AAA）の年会費の繰延を争ったもので、三部作のなかで「おそらくもっとも重要な判決である（Garner, p.327）」とされる。

AAAは、ACMと同様に、前受所得である年会費を月次比例均等繰延法によって繰り延べた。しかし、最高裁判所は、AAAの繰延方法は、年会費を比例的に均等に月ごとに繰り延べているだけであり、それは収益と費用を適切に対応させていないこと、役務が会員の要請に応じて提供されることなどの理由から、その方法は「完全に人工的」とあるとして否認され、IRS長官の方法を支持して受領時の課税を認めた。（367 U.S. 688-689）

ACMとの唯一の相違点は、AAAがその繰延法がGAAPと一致していることを根拠としたこと、そして、平均的な月次コストで集計された統計は、繰延法がその平均コストとほぼ相関関係にあることを示しているという証拠を提出したことである。（367 U.S. 688-689）つまり、AAAは、ACMにおける繰延法と事実との相関関係の欠如を、GAAPへの依拠と事後の（after-the-fact）統計値

によって補おうとしたのである。これに対して、最高裁判所は「提出された証拠は、繰延法が「完全に人工的」であるという簾を追い払うほどには十分ではない (Garner, p.327)」と判断した。

最高裁判所が、AAAの繰延法を「完全に人工的」と判断した理由は2点ある。第一に、年次税務会計の規準は財務会計基準によってつねに充たされるわけではないとして、GAAPに依拠していることが所得を明瞭に反映していることに必ずしもつながらないとした。第二に、AAAの事後の方法の不適切性である。AAAは、役務提供が実際におこなわれそのコストが把握された後に、その数値と繰延法による数値を比較し、それら数値が概ね一致しているとしてその繰延法の適用を正当化した。しかし、AAAは会員をグループもしくはプールとして平均コストを算定していたので、それらにもとづく事後の方法による数値は、AAAの繰延法と十分に密接に一致しているとはいえないとした。(367 U.S. 693)

最高裁判所は、事前の (before-the-fact) 方法については言及していないが、「おそらく、「人工性」の汚名は、納税者が事前に、合理的な正確さで前受所得に関連する費用を予測できたならば拭い去ることができたであろう (Garner, p.327)」とされる。繰延法では、前受所得は稼得されるまで繰り延べられることになるので、その繰り延べられた所得とその関連費用が対応することになる。その関連費用がいついくら生じるのかを合理的な正確さで予測できれば、それに対応する所得の繰延が正当化できる。将来の役務提供が合理的な正確さで予測できれば、それは月ごとに均一であるとは考えられないので、それに対応する前受所得が均一に配分されるのは不適切であり、人工的であると判断されるのである。

このように最高裁判所は、ACM判決の場合と同様にAAAの繰延法を検討し、それが「完全に人工的」であるとして否定した。最高裁判所はこれにくわえて、「IRC. Sec.452の廃止および1958年に立法化されたSec.455による議会の意図を根拠にした (Garner, p.327)」。前述のように、Sec.452の廃止の議会の意図は、同条項が制定される前の状態に戻すことにあり、前受所得の繰延の可否を判断したものではなかったが、それを「議会による税目的での前受所得の繰延の強制的な拒否 (Olafsson, p.531)」とみなした。これに定期購読料の繰延を認めるSec.455の規定をその例外と位置づけ、IRS長官による方法を支持した。

この判決をうけて議会は、会員制組織の年会費の繰延を認めるSec.456を立法化する。Sec.456(a)は「本項を適用する会費にかかわる前受所得は、その債務が存在する課税年度に総所得に算入しなければならない」と定め、その債務は「36ヶ月を超えない期間にわたって、役務を提供するかまたは会員特典を利用できるようにする債務であり、その債務はかかる役務の提供あるいは会員特典を利用できるようにするように要求される期間にわたって比例的に存在するとみなされなければならない (Sec.456(e)(2))」とする。この規定の導入により、ACMあるいはAAAのような組織は、その年会費たる前受所得を繰り延べることができるようになった。この条項の立法化に

より、Sec.455の定期刊行物の繰延とともに、IRC.あるいは規則がとくに定めていない場合に、前受所得の繰延ができるか否かについて混乱が続くことになる。また、Sec.456の立法化で会員組織の年会費の繰延の問題に解決が図られたが、それらの判例で示された前受所得の繰延法の適否に関するルールは影響力を保持し続けるのである。

3. *Schlude v. Commissioner* 判決

本件は、フランチャイズ契約を結んだArthur Murray Inc.がダンスレッスンを提供し、その契約で受領した前受所得の未稼得部分の繰延を求めたものであった。レッスン契約では、一定期間内の一組のレッスン計画が立てられており、そのレッスンは特定期日を定めた定型のものではなく、インストラクターと受講者との協議によって決められることになっていた。最高裁判所は、AAAの判決に依拠して、IRC. Sec.452の廃止における議会の意図と、採用されている繰延法が「人工的」であるとしてIRS長官による受領時課税を支持した。(372 U.S. 128)

同社の契約では、役務提供にかかわる確かな期日が定められていない。そして、その日程は協議によるとされるが、その意味するところは受講生の要請により決定されることである。このため、ACMおよびAAAと、役務提供期日に関わる条件は同じである。したがって、その繰延法が「人工的」であるか否かが争点となる。

同社が採用した繰延法は、年度末までに実際に提供したダンスレッスン分を当期の所得に計上し、未提供分を繰り延べるものであり、AAAの判決における事後の配分法であった。(Garner, p.329) この方法による場合、レッスン契約のキャンセルが起きたときの取り扱いが問題とされた。受講生がレッスン契約をキャンセルした場合には、そのレッスン料は所得として計上される。同社は実際に、キャンセルによる所得をそれが生じた年度に計上した。しかし、最高裁判所はそのキャンセルによる所得をキャンセル時に計上する方法は恣意的であるとして、「同社はキャンセルの見積額を受領の年度に申告しようとはしなかった、代わりに、それらの利得を認識される所得とは経済的に関係のない期間に繰り延べることを選択した(372 U.S. 136, footnote n.9)」として、その方法が人工的であるとした。つまり、キャンセルによる所得は、受領の年度にすでに生じており、それを適切に見積る必要があるとしたのであった。この点について、Garnerによれば、最高裁判所は、確かな期日に関わりなく提供される役務について、将来実際に提供される役務を事前に見積もる合理的に正確な統計的方法が事後の繰延法の代替物として認めたことは明らかなようである。(Garner, pp.329-330) として繰り延べられる金額と将来の成果との合理的な一定の関係を示すことが重要とされる。

これら三部作は、前受所得課税の問題に大きな影響を与えた。権利請求ドクトリンによる課税の可否判断から、IRC.に控除を認める個別規定がない場合には、納税者の会計方法で繰り延べら

れる所得の金額と将来の成果との合理的な一定の関係を示すのでなければ、IRS長官の権限のもと、前受所得は受領時に課税されることになったのである。

4. 三部作後の動向

三部作はその後の前受所得にかかわる税務紛争において有力な権威となり、前受所得の繰延は下級審において否認されることになった。この結果を受けて多くの納税者は、前受所得に対応する費用を見越計上することを求めるようになったが、AAAおよびSchludeの判決が、その控除のタイミングもコントロールするとされ、それら費用の控除は認められなかった。さらに、前受所得の繰延の否認は広がりを見せ、財の販売にかかわる前受所得の繰延についても適用されるようになった。(Olafsson, pp.532-534)

三部作の影響の広まりとIRC. Sec.452の遡及的廃止と相俟って、発生主義納税者であっても財または役務の提供にかかわる前受所得については現金主義が適用されるとの認識が広まっていた。しかしその認識を揺るがす判決が1968年に下される。Freeland, Linda & Stevensによれば、その判決は当時「納税者の会計方法が現金主義か発生主義にかかわりなく、翌年度に提供される財および役務のために受領した前受所得を受領の年度に所得に含めるように要求する長期的かつ一般に受け入れられてきた方針に重大かつ急激な動揺を与えた (Freeland et.al, p.577)」とされるほどのものであった。

その訴訟は *Artnell Company v. Commissioner* 訴訟 (400 F.2d 981, 1968) である。この訴訟では、シカゴホワイトソックスが販売したシーズンチケットにかかわる前受所得の繰延処理が争われた。同社は、5月31日を年度末とする課税年度において、残りのシーズンに開催される試合に相当する前受所得の繰延を求めた。第7巡回区上訴裁判所は、試合の開催スケジュールが確定していること⁽²⁾から、役務提供の確かな期日が存在していること、このため同社の会計方法は所得を明瞭に反映している可能性があることから、審理を租税裁判所に差し戻した。租税裁判所 (29 Tax Ct. Mem. (CCH) 403, 1970) は、その方法が所得を明瞭に反映しているか否かを検討し、試合にかかわる費用の38%が、31%の試合が開催された当初の年度に配分されていたことから、同社の会計方法は完全には所得を明瞭に反映していないとしつつも、所得の繰延を認める判決を下した⁽³⁾。

三部作により一定のルールが形成されたようであったが、それらに共通する「確かな期日」を根拠として繰延を認めたArtnell判決をうけて、前受所得の繰延にかかわる判断がわかるようになり、財務省およびIRSは、一定の条件のもと前受所得の繰延を認めるルールを定めることとなった。

⁽²⁾ 雨天等による順延の可能性は考慮されなかった。

⁽³⁾ IRS長官が提示した方法に誤りが認められたことによる。(Olafsson, p.535)

Ⅲ. Rev. Proc. 71-21と規則1.451-5

1. 三部作からの離脱

IRSは1970年に、一定の条件のもとで、多くの役務提供契約に関する前受所得の税務会計と財務会計との一致を目的としたRevenue Procedure 70-21（以下、Rev. Proc. 70-21）を公表した。翌1971年には、Rev. Proc. 70-21に代えてRevenue Procedure 71-21（以下、Rev. Proc. 71-21）を公表した。Rev. Proc. 71-21は、その内容においてRev. Proc. 70-21に大きな変更を加えることなく公表された。同じく、1971年には、財務省は、財の販売に関わる前受所得の繰延を認める規則1.451-5を公表した。これらの公表は、前受所得に対する現金主義の適用の方針からの大きな方向転換であった。この方向転換について、前受所得の処理の支配的な判決である三部作は「現実とはまったく一致しないので、一結局、前払いは財やサービスでペイオフされるべきローンである一、それ以来、政府は三部作から全速力で走り去ってきた（Mundstock, p.6）」と評されている。前述のとおり、三部作を含む一連の判決の多くは、概ねIRSの勝利と評価することができるが、その判決があまりにも実務からは乖離したものとなり、判決による実務上の混乱を前にして、税務会計と財務会計の処理の一致を図る必要性に迫られたともいえるだろう。

IRC. Sec.451(a)は、「総所得のいかなる項目の金額も、納税者がその金額を受領した課税年度の総所得に算入しなければならない、ただし、課税所得を算定する際に用いる会計方法によりかかる金額が異なる期間に適切に計上される場合を除く」と定めている。Sec.455（定期刊行物等の前受所得の繰延）およびSec.456（一定の会員制組織の会費の繰延）は、Sec.451の一般規定とは別に、特定の状況における前受所得の繰延を定めたものとなる。一方、Rev. Proc. 71-21および規則1.451-5は、一般規則の例外措置を広範に定めたものとなる。

2. Rev. Proc. 71-21

Rev. Proc. 70-21は、一定の条件を充たした役務提供契約の前受所得の繰延を認めたものであるが、そのほとんどを継承したRev. Proc. 71-21は、主な変更点として対象となる契約の範囲を拡大し、偶発的役務提供契約（contingent service contracts）の前受所得の繰延を認めた。かかる契約は、役務条項（service agreement）にもとづき納税者は通常の事業過程で、財を販売、リース、建設、インストールまたは建造するものである。（Rev. Proc. 71-21 § 3.07）

Rev. Proc. 71-21は、その対象となる役務提供契約にかかわる前受所得について、その受領の翌課税年度末までの繰延を認め（Rev. Proc. 71-21 § 3.03）、それを超える契約については、翌課税年度末までに総所得に算入することを求め、それ以上の繰延を認めない（Rev. Proc. 71-21 § 3.02）。また、使用期日に制限のないバスのクーポンや交通チケット、写真材料を処理するための前受義

務の証明や他の証拠については、その実際の役務提供時点にかかわりなく、それらにかかわる前受所得はその受領の翌課税年度末まで繰り延べることができる (Rev. Proc. 71-21 § 3.04, 305)

また、役務提供契約にかかわる前受所得の繰延にあたっては、株主、パートナー、その他の所有者、信託受益者へのすべての報告書 (連結財務諸表を含む) 目的および与信目的で用いられる方法に一致した方法を用いなければならないとされ (Rev. Proc. 71-21 § 3.11)、帳簿一致要件が課されていた。Rev. Proc. 71-21の適用については、「対象範囲については相当な論争がある。とくに、非役務 (しばしば役務と非役務との組み合わせ) の前受所得には繰延の資格はない、ゆえに納税者とIRSは、前受所得が事実上、役務に関するものか否かで合意しないことが多かった。「役務」の定義にくわえて、一連の契約あるいは更新契約に基づいて受領した前受所得がその対象範囲にあるか否かに関する問題も生じている (Revenue Procedure 2004-34, 以下Rev. Proc. 2004-34, § 2.04)」とされ、役務の範囲について紛争が生じるものとなった。このため、2004年にRev. Proc. 2004-34が公表され、その適用範囲が拡大された。Rev. Proc. 71-21の詳細については、Rev. Proc. 2004-34にもとづき後に検討することにして。

3. 規則1.451-5

規則1.451-5は、発生主義納税者の財および長期契約にかかわる前受所得⁽⁴⁾の繰延について定めている。規則が適用される契約 (agreement) は、納税者が通常の取引または事業の過程において主として顧客への販売目的のために保有する財を将来の年度に販売もしくは譲渡する契約 (Regs. 1.451-5(a)(1)(i)), または課税年度内に契約が完了しない納税者がおこなう建設、インストール、建造または製造の契約 (Regs. 1.451-5(a)(1)(ii)), である。

納税者が結ぶ契約では、財の販売または提供に付随して役務提供がおこなわれる場合がある。この場合には、その役務提供が契約全体における不可欠なものでなければ、かかる契約にもとづき受領した金額は前受所得とみなされる。ただし、その金額は上述の契約で定められている活動を遂行する義務に適切に配分できる額に限定される。配分できない金額については原則として規則にもとづき繰り延べることができない。しかしながら、配分できない金額が契約総額の5%未満である場合には、繰延が認められる。(Regs. 1.451-5(a)(3))

また、配分できない金額が契約総額の5%以上となる場合には、一定の条件を充たせばRev. Proc. 71-21にもとづき繰延処理をすることが可能であった。

これらの前受所得の会計処理について、税務目的の納税者の会計方法にしたがい適切に発生す

⁽⁴⁾ 財の販売にかかわる代金の前受 (advanced payments) であるため「前受金」が適切であるが、本稿では財または役務にかかわる前受の所得計上時点を問題としているため、財であるかまたは役務であるかにかかわりなく、「前受所得」の訳語をあてることにする。

る課税年度に計上できるとし、その方法は、株主、パートナー、その他の所有者、信託受益者へのすべての報告書（連結財務諸表を含む）目的および与信目的で用いられる方法に一致した方法でかかる前受所得が収益に計上される時点で遅れることなく、税務目的でも所得に算入されるものでなければならない（Regs. 1.451-5(b)(1)(ii)(a)）。かかる報告書目的で用いられる納税者の会計方法が前受所得（またはその一部）を税務目的よりも早く総受領額に算入する場合には、その報告書目的の方法にしたがって前受所得を所得に算入しなければならない（Regs. 1.451-5(b)(1)(ii)(b)）とする。このように、Rev. Proc. 71-21と同様に、これら前受所得の繰延処理にあたっては、帳簿一致要件が課せられている。

そして、その具体的な適用にあたって、規則1.451-5(c)はつぎのように定めている。

(c) 棚卸資産たる財の例外

(1)

(i) 納税者が、棚卸資産に適切に含めることができる財の販売契約に関して、あるいは課税年度内に識別することのできない財またはある種の財で決済することができる契約（たとえば商品券）に関して前受所得を受領し、その課税年度末に納税者が；

(a) 本項パラグラフ(b)(1)(ii)で定められた方法（上述の帳簿一致要件が課せられている方法—永田）にしたがって前受所得を計上しており、

(b) かかる契約に関して「相当な前受所得」を受領しており、かつ

(c) 相当に類似した種類の財について受領の年度に契約を決済するのに十分な量を手許に確保している（または通常の供給体制のもとで利用できる状態にある）場合には、相当な前受所得を受領した年度の翌2課税年度末までにかかる契約に関して受領し、かつ納税者の発生主義会計方法にしたがってそれよりも早く収益に計上されていない前受所得は、その翌2課税年度に所得に算入しなければならない。

このように、財の提供に関わる前受所得は、帳簿一致要件のもとで、財の販売または引渡し完了する年度まで、最大で受領後の2課税年度末まで所得への算入を繰り延べることができる。また、「相当な前受所得」とは、契約に関して当該課税年度に受領した金額に契約にしたがって当該課税年度に先だって受領した金額を加えた額が、当該契約に関して棚卸資産に算入するものと合理的に見積られる原価および支出の総額に等しいかまたはそれ以上（Regs. 1.451-5(c)3）を意味する。

以下の設例で確認しよう。（Regs. 1.451-5(c)3）

[設例1] 1971年に、暦年の発生主義納税者Xは、総契約価格100ドルの財の販売契約を結ぶ。財はXの棚卸資産となる。Xは財の総棚卸資産原価と支出額を50ドルと見積もる。Xは契約に関して以下の前受所得を契約時に受領する。

1971年35 1972年20 1973年15 1974年10 1975年10 1976年10 (ドル)

財は、1977年に顧客の要望にしたがって引渡される。契約にかかわる種類の財の1972年の期末棚卸高は、契約を決済するのに十分であった。1972年度末までに受領した前受所得は、Xが負担すると見積もった棚卸資産原価を超過しているので、その前受所得は「相当な前受所得」を構成する。したがって、1974年末までに受領したすべての前受所得は、その年度は「相当な前受所得」を受領した課税年度の翌2課税年度末であるが、1974年の総所得に算入できる。ゆえに1974年度にXは総所得に80ドルを算入しなければならない。Xは手許にある財（または類似の財）の原価を1974年の売上原価に算入するか、あるいは手許に財がない場合には、契約を決済するのに必要な見積棚卸資産原価を算入しなければならない。この契約についてはこれ以上の繰延は認められないので、Xは、契約の残りの年度については、毎年度の受領額をその年度の総所得に算入しなければならない。見積コストと契約を遂行したときの実際のコストとの差額は財の引渡しがされる1977年に計上されなければならない。

設例が示しているように、前受所得の額が「相当な前受所得」の額に至った年度から2課税年度末まで、それまでの前受所得の課税を繰り延べることができるので、1971年度に受領する前受所得は3課税年度の繰延が可能となる。このため、当該契約にかかわる前受所得の授受をコントロールすることにより繰延の長期化を図る可能性がある。ゆえに、「当該課税年度に受領した前受所得の総額、当該課税年度以前に総所得に算入されていない前受所得の総額、および当該課税年度に総所得に算入されている過年度の前受所得の総額 (Regs. 1.451-5(d))」を示す明細書 (schedule) を納税申告書に添付しなければならない。

このように、発生主義納税者に対して、役務提供にかかわる前受所得については1課税年度の、財の販売にかかわる前受所得については2課税年度の繰延を、帳簿一致要件を課して認めている。このため、前受所得に関する会計処理については、原則として当該期間を超過するものについてのみ差異が生じることになり、残された問題は、それら前受所得が、これら規定に定める前受所得に該当するか否かとなる。

IV. Rev. Proc. 2004-34

役務提供契約にかかわる前受所得の繰延に関しては、その役務契約に該当する契約は何かについて多くの議論が生じていた。とくに、役務とそれ以外の両方を含む契約についてはRev. Proc. 71-21が対象としてはおらず、それらにかかわる前受所得については繰延をおこなうことができなかった。また経済取引や契約方式の変化にRev. Proc. 71-21は十分に適応しているとはいえず、さまざまな税務紛争が生じるようになった。このため、「IRSはRev. Proc. 71-21の対象範囲を拡大し、一定の非役務の契約による前受所得および役務と非役務とを組み合わせた契約による前受所得を含めることが適切と判断（Rev. Proc. 2004-34 § 2.04）」し、Rev. Proc. 2004-34を公表した。

Rev. Proc. 2004-34 § 4.01.3は、前受所得の繰延の対象となる範囲をつぎのように定めている。

- a. 役務
- b. 財の販売（規則1.451-5(b)(1)で定める繰延法を用いる財の販売以外）
- c. § 4.03で定める知的財産の使用（ライセンスまたはリースを含む）
- d. 財の占有または使用、ただし占有または使用が役務の提供に付属のものであること（たとえば、ホテルの部屋または宿所、見本市（trade show）のブース、移動住宅パーキングのキャンパススペース、レクリエーションやバンケット設備、あるいは財の他の利用、ただしその使用がその財の利用者への役務提供に付属のものであること）
- e. コンピュータソフトの販売、リース、またはライセンス
- f. 上記に定められた項目に付属する保証契約（guaranty or warranty）
- g. （IRC. Sec.455の選択が効力を有するもの以外の）予約購読、有形か無形かを問わない
- h. （IRC. Sec.456の選択が効力を有する会員証以外の）組織の会員証
- i. 上記に定められら項目の組み合わせ

このように役務提供契約のみならず、一定の財の販売、財の占有または使用も対象に含み、またそれらの組み合わせも対象としている。これら契約にかかわる前受所得については繰延法の適用が認められ、その適用は規則1.451-1に定める前受所得の処理にしたがったものとみなされる（Rev. Proc. 2004-34 § 5.02.1.a.）。

前受所得について繰延法を適用する場合には、納税者は当該前受所得について、i) 適格財務諸表で収益として計上されている額を所得に算入し、ii) その残額を翌課税年度の所得に算入しなければならない（Rev. Proc. 2004-34 § 5.02.(3)a.）とする。ゆえに、これら役務提供契約にかかわる前受所得の繰延は1課税年度末までとされる。また、適格財務諸表がない場合には、i. 納

税者に十分に利用できるデータがある場合には統計的基準にもとづくか、あるいはii. 納税者が固定期間契約にもとづき前受所得を受領しているならば、また前受所得の稼得が契約期間にわたって比例的に生じることが受領の課税年度末に予測することが合理的でないでなければ、契約期間にわたる直線的な比例基準にもとづいて所得に算入しなければならない (Rev. Proc. 2004-34 § 5.02.(3)b.).

前受所得の繰延にあたって、適格財務諸表とはつぎの1～3に掲げられるものが、それら優先順位にもとづいて列挙されている。(Rev. Proc. 2004-34 § 4.06)

1. 証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission) に提出が義務付けられている財務諸表
2. 独立の公認会計士 (あるいは外国会社の場合には、類似の資格ある独立のプロフェッショナル) の監査報告書が添付されている監査済財務諸表であり、その財務諸表は以下の目的のために利用されるものをいう。
 - a. 信用目的
 - b. 株主への報告目的
 - c. 他のなんらかの重要な非税務目的

ここで指示されている適格財務諸表は、税務会計において帳簿一致要件が課されている後入先出法の利用 (IRC. Sec.472) や、規則に定められているセーフハーバーにおける規定と同様のものである。これら適格財務諸表を備えている納税者の場合には、役務提供契約が2課税年度を超過する場合および前述の適用対象に含まれない役務提供契約の場合を除いて、前受所得の処理は税務会計と財務会計で一致することになる。

このことを次の例 (いずれも暦年の発生主義納税者を前提とする) で確認しよう。(Rev. Proc. 2004-34 § 5.03)

[設例2] 2004年11月1日に、Aはダンスレッスンを提供する事業に従事し、同日を開始日として1時間レッスンを48人に提供する1年契約を結び、前受所得を受領した。Aは2004年に8回のレッスンをおこない、2005年に35回のレッスンをおこなう。適格財務諸表では、Aは2004年と2005年に前受所得を収益に計上している。Aは連邦所得税目的で繰延法を利用して、同目的では、Aは2004年に8回分の前受所得を総所得に算入し、2005年にその残りを総所得に算入する。

〔設例 3〕 Aが96回を上限としたレッスン提供契約（2年）について前受所得を受領したことを除いて〔設例 2〕と事実関係は同じである。Aは2004年に8回、2005年に48回、2006年に40回のレッスンを提供する。適格財務諸表では、2004年、2005年そして2006年に前受所得をそれぞれ収益に計上している。連邦所得税目的では、Aは2004年に8回分の前受所得を総所得に、残りの88回分を2005年に総所得に算入する。

〔設例 2〕と〔設例 3〕の相違は、前者が、役務契約が2課税年度内に完了するために、適格財務諸表における収益認識と同様に前受所得が総所得に算入される。このため、税務会計と財務会計で差異は生じない。もちろん、適格財務諸表で繰延処理がおこなわれていなければ、税務会計では繰延が認められず、受領の年度である2004年に全額を総所得に算入しなければならない。一方後者では、提供契約は2年であるが、それが2課税年度内に完了しないケースである。Rev. Proc. 2004-34では、前受所得受領の翌課税年度末までしかその繰延が認められない。このため、適格財務諸表では3年度にわたって収益計上がされるが、税務会計では、2005年度末までに提供されていないレッスンに相当する前受所得については、繰り延べられることなく同年の総所得に算入されなければならない。このため、2004年度は税務会計と財務会計の処理は一致するが、2005年度と2006年度のそれは一致しない。

〔設例 4〕 2004年6月1日に、造園設計事務所を営むBは、2005年12月までに財と役務を提供する契約にもとづき前受所得を受領する。Bは、2004年12月31日時点で契約にかかわる作業について完了したと見積もっている。Bの適格財務諸表では、2004年に前受所得のうちから一部を収益として、2005年にもその前受所得から収益を認識している。Bは連邦所得税目的で繰延法を利用しており、その目的では、2004年に前受所得の一部を総所得に、2005年に前受所得の残りを総所得に算入する、それは2005年にBが仕事を完了させたか否かは関係ない。

〔設例 4〕では、Bは財と役務を組み合わせた2年契約を結び、前受所得を受領している。この契約については財と役務は一体化しており、それを分離して把握することは求められていない。Bはこの契約にかかわる業務を2004年末までには完了させていると判断している。しかし、適格財務諸表においてそれを反映した収益認識がおこなわれないうちに、税務会計では、財務会計にしたがって同様の前受所得の総所得算入をおこなう。このため、この場合でも両会計の処理は一致する。

[設例5] 2004年7月1日に、Cはテレビの販売・修理事業で2年契約の前受所得を受領する。その契約によれば、顧客の一定のテレビ部品が適切に機能しない場合には、Cまたはその代理人がそれらの部品の修繕または交換をする。適格財務諸表では、Cは2004年、2005年および2006年に前受所得の中から収益を計上している。Cは連邦所得税目的で繰延法を利用しており、その目的では、2004年に前受所得から同じ額を、2005年には残り全額を総所得に算入しなければならない。

[設例6] 2004年12月2日に、Dはテレビの販売・修理事業で、部品および役務提供にかかわる90日保証を付けたテレビを200ドルで販売する（それに対してDは、製造業者というよりも債務者である）。Dは規則的に、保証を付けていないテレビを188ドルで販売している。適格財務諸表では、Dは販売価格のうち188ドルをテレビに、12ドルを90日の保証に配分し、そのうち4ドルを2004年の収益に、残り（8ドル）を2005年の収益に計上している。Dは連邦所得税目的で繰延法を利用しており、その目的では、4ドルを2004年の、8ドルを2005年の総所得に算入しなければならない。

[設例5]と[設例6]の相違点は、テレビのアフターサービス契約が単独で結ばれているか、テレビの販売価格に含まれているかである。[設例5]は単独のアフターサービスについて、その役務提供契約の程度もしくは配分を財務会計に依拠している。その配分にもとづき、2004年に財務会計と同額を、2005年には年度末までに完了していない期間に配分されている前受所得も含めて総所得に算入される。このため、2005年および2006年については税務会計と財務会計は一致しない。[設例6]については、財と役務が一体となった契約について、財務会計の配分および期間配分にしたがって、テレビの販売価格に占めるアフターサービス契約部分を前受所得として区分し、その期間配分をおこなっている。ここでは、テレビの販売価格の配分とその配分額の期間配分について財務会計に依拠して決定することが示されている。また、このテレビ価格の配分がされない場合には、200ドルの全額が2004年の総所得に算入されるだろう。アフターサービスに相当する前受所得の早期課税を回避するためには、財務会計において適切な処理がされることになるので、両者の会計処理は一致することになるだろう。

これらの例が示すように、Rev. Proc. 2004-34は、前受所得の所得認識について財務会計上の処理に依存する仕組みとなっている。原則として、適格財務諸表における前受収益の認識が、そのまま納税申告書における前受所得の総所得算入に適用される。このため、前受所得の会計処理については、対象となる契約が2課税年度に完了しない場合に相違が生じることとなるので、納税者が税負担を念頭におくならば、前受所得の早期計上をもたらしさないように役務提供契約を結ぶ、

つまり2課税年度内に契約が完了する契約を結ぶとも考えられるので、前受所得の会計処理にそれほど大きな相違は生じていないものと考えられる。

V. Schedule M-3による分析

前受所得の繰延にかかわる規則1.451-5とRev. Proc. 2004-34を検討した結果、その繰延処理は適格財務諸表における処理に大きく依拠していることが明らかとなった。このため、前受所得の会計処理については、財務会計と税務会計では原則として一致し、契約が規則またはRev. Proc.で定められている繰延限度期間を超過しているものに不一致が生じるものと考えられる。また、この不一致は税務会計上未稼得の前受所得が早期に計上される年度と財務会計上で前受所得が繰り延べられ収益認識がおこなわれる年度までの複数の年度で生じることになる。このため、前受所得の処理が一致しない件数に比べて、差異が生じる累積年度は多くならざるをえない。

このような前受所得の不一致の程度をSchedule M-3「総資産1000万ドル以上を有する法人の純利益（損失）の一致」のデータで確かめてみよう。Schedule-M3は2004年に、総資産1000万ドル以上の法人に対して、従来のSchedule M-1に代えて導入された。このデータについて、2014年現在で、2004年から2007年までの標本調査が公表されている。図表1は、Schedule M-3で開示されている項目のうち前受所得の差異に関する部分を集約したものである。表中の損益計算書利益は、連結損益計算書利益をIRC.の適用対象となる連結法人および取引に修正されたものである。このため連結財務諸表の範囲と連結納税申告書の範囲に差異はない。また、表中の一時差異と永久差異は税効果会計基準による区別が適用されている。

図表1 Schedule M-3による前受所得の差異の状況（2004年～2007年）

1. 繰り延べられてきた収益の額（2007年）

（単位：千ドル）

		申告書数	損益計算書利益	一時差異	永久差異	課税所得
資産規模別	0	1,443	1,215,150	411,229	27	1,626,406
	10,000未満	3,422	259,778	-8,397	0	251,380
	10,000～25,000未満	18,511	2,726,487	242,811	-11,711	2,875,245
	25,000～50,000未満	7,905	2,922,735	147,767	3,912	3,072,773
	50,000～100,000未満	5,519	3,964,016	222,589	-8,590	4,180,594
	100,000～250,000未満	5,140	5,280,263	242,930	-14,900	5,512,172
	250,000～500,000未満	2,595	6,301,109	697,355	-4,312	6,994,152
	500,000～2,500,000未満	3,202	27,519,136	1,094,848	-521	28,613,464
	2,500,000以上	1,440	9,512,005	-220,102	-112,023	9,179,880
合計	49,179	85,688,641	7,001,628	104,055	92,712,721	

2. 繰り延べられてきた収益の額 (2006年)

(単位:千ドル)

		申告書数	損益計算書利益	一時差異	永久差異	課税所得
資産規模別	0	1,413	914,823	167,985	2,920	1,094,896
	10,000未満	2,515	300,711	10,924	0	311,635
	10,000~25,000未満	18,088	2,513,127	26,777	3,690	2,561,851
	25,000~50,000未満	7,811	2,657,658	219,333	1,689	2,878,765
	50,000~100,000未満	5,332	3,127,403	269,788	-5,408	3,354,958
	100,000~250,000未満	5,042	5,245,124	637,937	-6,664	5,885,039
	250,000~500,000未満	2,478	5,855,588	318,030	-13,843	6,159,774
	500,000~2,500,000未満	3,036	32,723,495	870,243	489	33,849,810
	2,500,000以上	1,335	41,785,589	4,723,825	151,276	46,645,566
合計	47,049	95,123,518	7,255,842	134,149	102,742,296	

3. 繰り延べられてきた収益の額 (2005年)

(単位:千ドル)

		申告書数	損益計算書利益	一時差異	永久差異	課税所得
資産規模別	0	1,042	353,480	-59,986	25	293,914
	10,000未満	243	236,112	3,422	0	239,534
	10,000~25,000未満	17,193	1,472,626	37,545	-547	1,522,853
	25,000~50,000未満	7,520	2,402,364	102,468	1,114	2,494,597
	50,000~100,000未満	5,051	2,637,444	143,947	-28,988	2,696,215
	100,000~250,000未満	4,969	4,342,593	360,523	-1,722	4,711,734
	250,000~500,000未満	2,451	7,037,081	107,440	9,650	7,112,779
	500,000~2,500,000未満	2,871	35,576,758	-63,115	-444	35,431,950
	2,500,000以上	1,275	62,715,826	1,141,299	-32,265	63,556,999
合計	44,514	116,774,266	1,773,544	-53,187	118,060,577	

4. 繰り延べられてきた収益の額 (2004年)

(単位:千ドル)

		申告書数	損益計算書利益	一時差異	永久差異	課税所得
資産規模別	0	625	306,440	53,709	0	349,775
	10,000未満	1,278	31,993	2,497	0	43,427
	10,000~25,000未満	13,191	622,314	12,413	-2,171	708,591
	25,000~50,000未満	6,075	1,046,848	82,914	-2,389	1,085,171
	50,000~100,000未満	4,286	937,856	-15,449	-4,966	955,419
	100,000~250,000未満	4,249	2,297,454	76,434	-3,556	2,394,196
	250,000~500,000未満	2,170	3,995,518	143,053	-477	4,040,837
	500,000~2,500,000未満	2,378	14,305,729	-155,257	9,337	14,161,902
	2,500,000以上	1,084	21,942,057	696,923	112,160	20,467,036
合計	35,336	45,486,209	1,009,008	107,938	44,206,355	

出所: <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/> (2014/11/20アクセス確認) より作成

Schedule M-3のPart IIの項目20において、前受所得は「繰り延べられてきた収益 (Unearned/deferred revenue)」のなかに示されている。これについて2014 *Instruction for Schedule M-3 (Form 1120)* ではつぎのように説明している。

項目20(a)欄には、Part Iの項目11に含められる収益の額、つまり過年度の財務会計年度から繰り延べられた金額を報告する。(d)欄には財務会計目的で異なる年度で認識されているもののうち、連邦所得税目的で当期課税年度に認識できる収益の額を報告する。また、(d)欄には、(a)欄に報告されている金額のうち当課税年度に連邦税目的で認識できる金額を報告する。(Instruction for Schedule M-3, p.20))

図表1における損益計算書利益の額は、前年度までに収益として計上されずに繰り延べられてきた前受収益のうち当期に認識された金額を示している。これに対して、課税所得の金額は、財務会計目的で税務会計目的とは異なる年度に認識される金額のうち当期に総所得に算入されるものと、財務会計目的で当期に収益認識された前受収益の繰延額のうち当期に総所得に算入されるものの合計である。したがって、課税所得のなかには、原則として損益計算書利益と収益認識（または総所得への算入）が一致する部分と、次年度以降に損益計算書利益として収益認識されるが前受所得繰延期間制限により当期の課税所得に算入される部分が混在している。もちろん、本稿で扱った規則あるいはRev. Proc.の定義に該当しない契約による前受所得の認識時期の差異も含まれるであろう。したがって、一時差異のなかには、過年度に課税所得に算入されたが当期に損益計算書利益に算入されるものと、逆に次年度以降に損益計算書利益に算入されるが当期の課税所得に算入されるものとが相殺されることになる。前述のRev. Proc. 2004-34の例が示しているように、差異が生じた場合には2年度以上の一時差異が生じることによる。このため、それら2種類の一時差異についてそれぞれ金額が示されるわけではない。図表1は資産規模階層別の差異の額も示しているが、その場合にはばらつきがみられるが、全体としては各年度とも差異の程度は2004年度を除いて損益計算書利益または課税所得の概ね1割程度である。発生主義納税者であっても前受所得については現金主義が適用されるとされるほどの相違額ではないといえよう。また、繰り延べられてきた収益の項目には、規則あるいはRev. Proc.が規定する前受所得以外の項目も含まれていると考えられるので、その差異の額はより少ないものと考えられる。

一方、個別企業がForm10-Kで公開している繰延税金資産・負債の構成要素についてみてみよう。図表2はMicrosoft社の2004～2007年のその構成要素である。それによれば、未稼得収益が繰延税金資産の構成要素として示されており、規則1.451-5およびRev. Proc. 2004-34の繰延期間を超過する契約によるものが含まれていると考えられる。また、この開示は連結財務諸表ベースで行

われるものであるため、Schedule M-3で示されるものよりもその範囲が広がる。具体的には、国外におけるそれらの取扱の相違も反映されていることに注意が必要である。それを念頭に置きつつ図表2を見てみると、繰延税金資産に占める未稼得収益の割合（小数点第2位四捨五入）は、13.6%（2007年）、14.3%（2006年）、11.6%（2005年）、20.9%（2004年）となっている。Rev. Proc. 2004-34が公表された翌年には、その割合が低下していること、またその金額が2005年以降は減少していることは興味深い。Rev. Proc. 2004-34の適用は同年度の契約からとなるので、前受所得の繰延処理の適用範囲の拡大は2005年以降により影響を及ぼすので、少なからず影響があったとも考えられる。

図表2 Microsoft社の繰延税金資産・負債の構成要素

(単位：100万ドル)

	2007年	2006年	2005年	2004年
<u>繰延税金資産</u>				
株式ベースの報酬費用	2,859	3,630	3,934	3,749
その他の費用項目	1,735	1,451	1,751	1,308
未稼得収益	842	1,028	915	1,746
減損損失計上の投資	710	989	861	1,246
その他の収益項目	58	102	213	286
その他	0	0	173	0
合 計	6,204	7,200	7,907	8,335
<u>繰延税金負債</u>				
国際利益	1,763	1,715	1,393	1,327
投資の未実現利得	926	801	1,169	1,087
その他	227	133	23	16
合 計	2,916	2,649	2,585	2,430
<u>純繰延税金資産</u>				
	3,288	4,551	5,322	5,905

出所：各年度のForm10-Kより作成

個別企業の状況は、Form10-Kで公表されるデータに限界があり、また個体差が大きいものといえるが、Schedule M-3のデータをみる限りにおいて、前受所得の処理に関する財務会計と税務会計の相違は、一般に思われているほど大きいものとはいえないであろう。むしろ、帳簿一致要件による税負担の軽減を考えれば、その処理は多くの場合一致しているといえるであろう。

おわりに

前受所得の税務処理は、1954年にIRC. Sec.452として立法化されながらも翌1955年に遡及的な廃止がおこなわれたこと、また最高裁判所の三部作判決により繰延処理が否認されこと、その否認にあたってはGAAPにもとづく処理も否認されたことなどから、前受所得の処理は財務会計と税務会計では大きく異なり、発生主義納税者であっても現金主義が適用される項目として理解されることが多々ある。しかしながら、本稿で考察したように、三部作の前後において、財務省およびIRSは財務会計処理と税務会計処理の一致を目的とした規則およびルール制定をおこなってきた。むしろ、前受所得の総所得の算入の時点を、帳簿一致要件にもとづき財務会計に委ねる方向へと進めてきた。その道のりは、まさに「Sec.452と462の転落の一つは、それによって生じる移行期の歳入損失であった。この損失は、繰延規定のピースミールな採用によって減じられ(Olafsson, p.551)」るプロセスであったといえよう。財務会計と税務会計において処理の異なる典型的な項目とみなされている前受所得の取り扱いについて、帳簿一致要件のもとでその一体化が図られていると理解することができよう。

参考文献

- Concannon, Brian E., Taxation-Deferral of Prepaid Receipts by Accrual Basis Taxpayer.-American Automobile Association v. United States, Boston College Review, Vol.3 No.1, 1961, pp.105-107. 1
- Crark, Christopher J., Federal Income Taxation – Tax Accounting – Prepaid Income Falling Due but Remaining Unpaid during the Year Included in Gross Income for That Year, *Villanova Law Review*, Vol.19 No.1, 1963, pp.162-167.
- Freeland, James J., Stephen A. Lind and Richard B. Stephens, *Fundamentals of Federal Income Taxation*, Foundation Press 2d ed, 1977.
- Garner, Clare L. Jr, Prepayment For Future Services: To What Extent is Deferral Allowed?, *Mississippi College Law Review*, Vol.2 No.4, 1982, p.321-346.
- Jensen, Erik M., The Supreme Court and the Timing of Deductions for Accrual –Basis Taxpayers, *Georgia Law Review*, Vol.22 No.2, 1988, pp.229-282.
- Kramer, Bernard, Income Tax – Accrual Accounting for Prepaid Income and Estimated Expenses, *Louisiana Law Review*, Vol.17 No.3, 1957, pp.628-635.
- Hansen, David, The Tax Treatment of Advanced Receipts, *Tax Law Review* Vol.61 No.4, 2008, pp.395-458.

- Lang, Michael B., Elliott Manning and Steven J. Willis, *Federal Tax Accounting*, LexisNexis, 2006.
- Mirkay, Nicholas A., It's All About Timing: Will Karns Impact the IRS Battles over Advance Receipts?, *Widener Law School Legal Studies Research Paper Series no. 10-45*, 2010, pp.55-77.
- Mundstock, George, Tax Accounting Myth, *Miami Law School Research Paper Series 2013-11*, 2013, pp.1-25.
- Olafsson, W. Craig, Taxation: New Tax Rules Permitting Limited Deferral of Unearned Income, *Marquette Law Review*, Vol.55, Iss3, 1972, pp.525-551.
- Porcano, Thomas M. and Alfred V. Tran, Relationship of Tax and Financial Accounting Rules in Anglo-Saxon Countries, *The International Journal of Accounting*, Vol.33, No.4, 1998, pp.433-454.
- Rothaus, Murray H., A Critical Analysis of the Tax Treatment of Prepaid Income, *Maryland Law Review*, Vol.17 No.2, 1957, pp.121-136.
- Spilker, Brian, Ben Ayers, John Robinson, Ed Outslay, Ron Worsham, John Barrick, and Weaver, *Taxation of Business Entities, 2012 ed.*, McGraw-Hills, 2012.
- Willis, Steven J., It's time for Schlude to Go, *Tax Notes*, October 1, 2001, pp.127-143.