

アメリカにおける所得計上時期

伊
川
正
樹

目次

- はじめに
- 一 IRCにおける法的構造
 - 二 税務会計と財務会計との関係
 - 三 初期の判決
 - 四 三部作判決
 - 五 三部作判決以後の判例の動向
 - 六 判例に対する議会およびIRCの反応
- むすび

はじめに

わが国の所得計上時期に関する基本構造とアメリカにおけるそれとの間にはいくつかの共通点が見られる。しかしながら、アメリカにおいてはすでに適用範囲が限定された論拠と同様のものが、現在のわが国において「管理支配基準」として拡大傾向を見せつつあるばかりか、確固たる制定法上の根拠がないにもかかわらず独自の存在となりつつあることは、すでに別稿で批判した¹⁾。その点に関してわが国租税法はアメリカ判例法から学ぶべきであるが、アメリカにおける timing issue もまた理論的問題を十分に解決しないまま租税政策を優先させる議論が判例法として地位を占めており、批判にさらされている。

本稿では、アメリカにおける発生主義による会計処理方法を採用した納税者が、将来の役務提供の対価の前払いを受けた場合 (prepaid income, advance payment) の取扱いについて、判例法を中心に紹介する。そこから得られる日本法への示唆は別稿においてすでに述べたのであえて繰り返さないが、むすびにおいて若干、一般的な指摘をする。

一 I R Cにおける法的構造

内国歳入法典 (I R C) 四五一一条は、所得計上の原則として、納税者が収入を得た課税年度の総所得への計上を定めている。ただし、異なる期間への計上を適切に処理する場合には別である²⁾。この一般原則を受けて、四四六条 (c) 項は、いわゆる現金主義 (cash receipts and disbursements method)、発生主義 (accrual method) およ

びその他の会計処理方法のうちから、納税者の判断によりいずれか一つの選択を認めている。もっとも同条 (b) 項では、その方法が「所得を明確に反映しない (does not clearly reflect income)」場合には、課税庁の判断により課税所得の計算を行うことが認められている⁴⁾。この課税庁に与えられた裁量権は広範なものであり、基本的には納税者の行った会計処理が「所得を明確に反映」しているかどうか問われることになる⁶⁾。

そもそも当初、制定法によって認められていた会計処理は現金主義のみであり、一九〇九年に財務省は発生主義の概念を認める規則制定の必要性を認識し⁷⁾、一九一六年になって初めて連邦議会は法人についてのみ発生主義を認め⁸⁾た。

現金主義の場合には、一般に、収益を現実または擬制的に受領し、あるいは費用を支払った時点で、当該収益ないし費用を算入ないし控除するものとされ⁹⁾、発生主義の場合と比べてさほど問題とはならない¹⁰⁾。

Timing issue の多くは発生主義をとる納税者が行う役務提供につき、それに先立って受領した金銭の取り扱いについて生じる。上記の I R C の規定を受けて、財務省規則 (Treasury Regulation) は、発生主義の会計処理方法の場合、その収入を得る権利が確定し (fix the right to receive)、その金額を決定しうるようなすべての事象 (all the events) が発生したときに、その収入を総所得に算入しうると定めている (all events test)¹¹⁾。このテストによれば、収入を得る権利の確定およびその金額の確定という事象が満たされれば、後に実際に収入することができなくなったとしても、all events が発生した年度において所得が実現し、総所得への計上が求められる。収入を得るための権利についての訴訟が係属している間は all events が発生したとはいえない¹²⁾。ただし、権利が未確定な段階、例えば終局判決が確定していない段階でも、納税者が実際に金員を収入したような場合には、その例外として、現実の収益を得た時点をもって計上時期とするとされている¹³⁾。All events の発生前に所得の実現を認めるといふことは、事実上、納税者の選択した発生主義による会計処理方法を否定し、現金主義による会計処理方法を強制

することを意味する。⁽¹⁵⁾

なお、商品の販売ないしその他の処分については、発生主義ないし長期契約の会計処理を用いる納税者が、(1)通常の事業過程において行われる販売等の対価として、あるいは(2)財産の建設、設置、建造ないし製造の対価として、かかる行為が受領年度内に終了しないことが合意されている場合に、先立って収入を得た場合には、当該受領金額を繰り延べる⁽¹⁷⁾ことが認められている。

二 税務会計と財務会計との関係

(一) 両者の目的の相違と prepaid income に対する態度

財務会計は、一般に認められた会計原則 (generally accepted accounting principles, GAAP) にしたがってその内容が定められる。しかし税務会計は必ずしもこれにしたがわず、課税の目的に沿って独自の処理を行う場合があるため、両者の間に相違が生じることになる。発生主義の場合の所得繰延はまさにこの例に該当する。

財務会計は、納税者の純資産および純所得の抑止的な見積り (conservative estimate) の提示を目的としており、そのために同一期間における収入とそれに関する支出とを適合させること (matching) によって実際の所得ないし費用を明らかにする。したがって、発生主義の会計処理方法によれば、発生はしたものの未受領の収入ないし未払いの費用についてはその時点での認識を要求し (earned income or expense)、将来のある時点で受領することになっているものの現時点では未発生⁽¹⁸⁾の収入ないし費用については繰延を認める (unearned income or expense)。すなわち、将来の役務に対する金銭の受領は、その対応する将来の役務提供と結び付けられるため、その受領年度における所得を構成しない。⁽¹⁹⁾

他方、税務会計は国庫の保護という目的に沿って異なる立場をとる。すなわち、税務会計は純資産を描き出すことを目的とするのではなく、納税者の担税力に照らし、特定の課税年度において生み出された所得と控除を明らかにすることが求められる。そのため、仮に将来の義務と相殺されるために当該納税者の純資産が実際に増加していないとしても、税務会計においては個別の取引が完了しているか否かにかかわらず、課税年度終了時点で取引から受けた所得を提示することが求められる。⁽²⁰⁾

このように、両者の目的の相違に端を発して、発生主義と現金主義とは、収入と支出との適合というファクターにより区分される。⁽²¹⁾

(二) 連邦最高裁の見解

U. S. v. Anderson⁽²²⁾において連邦最高裁は、財務会計の原則を「科学的」であり、あらゆる目的における「所得」の「真の」測定方法が存在すると表現している。しかしその後 Old Colony R. Co. v. Commissioner⁽²³⁾において、財務会計のルールは、それが規制当局によって納税者に対して課されている場合であっても必ずしも税務事例にとって適切であるとはいえないとして、やや後退した見解を示している。この点について連邦最高裁の明確な見解を示したが、Thor Power Tool Co. v. Commissioner⁽²⁴⁾による⁽²⁵⁾プロンツマン判事 (Justice Blackmun) によって執筆されたこの判決は、財務省規則 1.446-1(a)(2) は課税庁が認めない限り、いかなる会計処理も認められないと定めていることに依拠して、棚卸資産を廃物として償却する会計処理に関して、そのような処理を財務会計原則が認める状況下であっても課税上は認められないと判示する中で、税務会計と財務会計との関係について次のように述べている。

「財務会計の主目的は、経営者、株主、債権者その他の適切な利害をもつ者に対し、有益な情報を提供すること

とである。会計士の主たる責務は、このような当事者の誤解を防ぐことにある。これに対して、所得税体系の主目的とは、公平な歳入確保である。その目的および責務に首尾一貫して、財務会計はその基礎として保守主義の原則 (principle of conservatism) を貫き、その「ロロリー」として『測定の誤りの可能性は、純所得および純資産の過大計上ではなく過小計上の方向へ向けられる(べきである)』とされる。目的および責務の相違に関する財務省の明確な相違に照らせば、所得の過小計上はその指向するところではない。……つまり、財務会計は推定蓋然性および合理的確実性に対して親和的であり、租税法は、歳入確保というその命により、不確実性を許さない。⁽¹⁵⁾

このように両者の関係を「克服しがたい相違 (insurmountable difficulties)」とする見解は後の判決に影響を与えている。⁽¹⁶⁾

三 初期の判決

(一) North American Oil⁽¹⁷⁾

前受金の繰延は、一般に認められた会計原則 (GAAP) に適合するにせよかわらず、IRCによって発生主義の会計処理が納税者に認められて以来、各裁判所は概ねその容認に厳格な態度を示してきた。当初、裁判所が論拠としたのは claim of right doctrine であった。

【事実】本件原告石油会社は、石油産出地を管理していたが、その所有権をめぐって連邦政府との間で訴訟が提起されていた。その間の一九一六年、当該土地を管理するために財産保全管財人 (receiver) が選任され、連邦地方裁判所が同石油会社の所有権を認める判断を下した翌一九一七年に、同会社は当該土地からの一九一六年度分の収

益を同管財人より受領した。その後政府は控訴、上告したが、一九二二年に連邦最高裁によって最終的に同石油会社の所有権が確認され、確定した。⁽¹⁷⁾ 本件納税者である石油会社は、一九一六年度分として収受した収益につき、収入として記帳したものの、同課税年度の課税申告書には計上せず、後の一九一八年にそれを計上する修正申告を行った。課税庁は本件収益につき、一九一七年に計上すべきとして争った。⁽¹⁸⁾ 租税訴訟願庁 (the Board of Tax Appeals) はそれを一九一六年の収入として計上すべきと判断し、⁽¹⁹⁾ 連邦巡回控訴裁判所は一九一七年に計上すべきと判断した。⁽²⁰⁾ 【判旨】納税者が請求権に基づき (under a claim of right) 、かつその処分につき制約を受けずに (without restriction as to its disposition) 収益を受領した場合、たとえその金銭を保持する権利がないと主張され、それを返還する責任を負わなければならないとしても、当該納税者は収入を得たことになる。⁽²¹⁾

【コメント】本件判決は、収入の原因行為がすでに完了しているものの、その帰属が争われている最中に現実の収受した場合の収入の帰属年度が問題とされた事案である。したがって、後に見るような、収入の現実の収受がその原因行為の完了に先立つような事案 (prepaid income など) unearned income) とは異なる類型、すなわち earned income の計上時期に関するケースである。このような fact pattern につき、連邦最高裁はいわゆる claim of right doctrine に依拠して判断を下した。本件判決は上記の判示に続けて、本件の場合、仮に本件土地の所有権をめぐる訴訟において一九二二年に政府に所有権が認められた場合、本件石油会社は一九一七年に受領した収益を返還する義務を負うことになるが、それは一九二二年の申告における収入から控除が認められることによって調整されるべきことで、過去の年度に遡って控除が認められるわけではないと述べている。⁽²²⁾ このような連邦最高裁の判示は、timing issue のリーディング・ケースとなっている。⁽²³⁾

(2) Beacon Publishing⁽³²⁾

上記 North American Oil における claim of right doctrine は、後の判決によって確立した地位を築くもの、その適用範囲を限定されることとなる。

【事実】新聞社である本件納税者は、その購読者から五年間にわたる定期購読料の前払いを受け、それを「前払定期購読料 (Prepaid Subscriptions)」勘定に計上し、それによってかかる収入を繰り延べる処理を行っていた。課税庁は、本件納税者はその利用につき何ら制約を受けない収入を受領しているとして、当該繰延処理を否認した。⁽³³⁾

【判旨】Claim of right doctrine が適用されるケースは、係争の金銭の所有権ないし請求権がそれを受領した者の所得として課税するに足りるものかという点が争点となっている場合であり、それをいつ申告すべきかという点は問題となっていない。同原則の適用範囲は、金銭がすでに発生しており (earned)、それに対する権利が確定しているものの (fixed)、その現実の受領が後の課税年度にすれ込んでいる場合である。本件のように金銭の帰属先が争われておらず、それがいつ課税されるべきかが問題となる事案にこの原則を適用すると、発生主義の納税者の真の所得を歪めることになる。⁽³⁴⁾

【コメント】本件判決で示されたものは、claim of right doctrine はある timing issue について適用が可能というわけではなく、earned income の帰属年度が問題とされているケースにおいてのみ妥当する原則であることは、後述の三部作判決で確認され、現在では判例として確立している。同原則については下記(3)で詳述する。

これに加えて本件判決において注目すべきは、claim of right doctrine の適用を否定する論拠として、それを適用すると納税者が選択した発生主義の会計処理方法が実質的に損なわれることを挙げている点である。すなわち、発生主義をとる納税者に対して、役務の提供を行っていない段階で claim of right doctrine に基づいて金銭の受領年度に収入として計上を求めることは、すべての前受金につき現金主義の会計処理を強制することになる。また、

それを適用すると、前受収入は現金主義、それにかかる経費は発生主義という混合的な会計処理を生み出してしまい、所得を適切に反映することができない。⁽³⁵⁾ 同原則の適用範囲を限定するにあたりこのような理解を示すことは、納税者に現金主義と発生主義の選択を認め、その上で所得の適切な反映を求めた I R C 四六六条の趣旨に適合するものであり、妥当な見解だといえよう。⁽³⁶⁾

なお、本件のような定期購読料の前払いについては、後に I R C 四五五条が制定され、立法的に繰延処理が認められることとなった。⁽³⁷⁾

(3) Claim of Right Doctrine

この原則は、前記の通り North American Oil において確立されたものであり、納税者が請求権に基づき金銭を受領し、それについて何ら制約を受けず (without restriction)、あるいはその納税者の支配下にある (is subject to his control) 場合に、収入の存在を認識するものである。これは、ある者が収益を得ている場合に、それがその者の収入として課税しうるかどうかを判断する基準として用いられ、その収益がいつ収入として計上されるべきかという問題に答えるものではない。⁽³⁸⁾ したがって、所得の実現を判定する基準の一つであるということが出来る。

そこで問題となるのが、ある者が受けた収益が制約が課されていないものであるためにその者の収入といえるものか、あるいはいずれ返還する義務を負うために収入とみなすことができないものかということである。第四巡回区はこの点につき、請求権に基づき、その処分に制約を受けない金銭を得た場合には、仮にその金銭の返還義務を負つとしても、それを収入として計上しなければならぬとの原則を示しながらも、二つの例外を掲げている。すなわち、納税者はその受領した金銭につき、強制力のある義務が課されているとまではいかなくとも、即座に支払わなければならないとの理由で請求権を有していないこと、または納税者は単なる代理人または仲介人として行

動するにすぎず、受領した金銭は総所得に計上されるものとはみなすことができないことを証明することができる場合である⁽¹¹⁾。また、返還義務のある預り金 (security deposit) もその受取人の所得を構成しない⁽¹²⁾。

なお、同原則によって計上された所得を後の年度に生じた事象によって返還した場合には、前掲の判例が示すように当該返還年度における総所得金額からの控除が認められるが、一定の要件を満たす納税者に対して、特別な取扱いが定められている (§1341)。

四 三部作判決

連邦最高裁判所は所得繰延に対する四四六条 (b) 項の適用に関して、いわゆる「三部作判決 (Trilogy)」において一定の見解を示した。すなわち、前章で見たようにそれを否定するために課税庁が主張していた claim of right doctrine を論拠として完全否定し、同条が定める「所得の適切な反映」を判断基準として採用したのである。この基準は後の裁判においても引用され、所得繰延が争点となる場合にこの三部作判決は先例としての地位を占めている⁽¹³⁾。

(一) Michigan⁽¹⁴⁾

【事実】会員制の自動車サービスクラブである Michigan は、その会員から一年間の会費を前受けし、その金額を加入期間である一二ヶ月に均等割して収入として認識していた。会員期間が翌年にまたがる場合には、前受けした金額のうち受領年度の翌年度に会員期間が対応する部分については当該翌事業年度の収入として計上する処理、すなわち繰延処理を行っていた⁽¹⁵⁾。課税庁は、claim of right doctrine に基づき、前受けした金銭は受領年度における

収入として申告されなければならないと主張した⁽¹⁶⁾。

【判旨】月ごとに会費収入を割り当てることは「きわめて人為的 (purely artificial)」であり、Michigan が会員の要求に基づいて実際に行う役務とは何らの関係もない。四一条 (現四四六条 (b) 項) は課税庁に対し、納税者の会計処理が所得を適切に反映しているかどうかの判断について裁量権を与えている。本件においては、課税庁の裁量権行使の逸脱は認められない⁽¹⁷⁾。

【コメント】本判決は、課税庁の claim of right doctrine に基づく主張につき、明言こそしないもののその主張を退け、問題を課税庁の裁量権行使の適切さへと移行させた。この論拠から暗示されるのは、最高裁は正確に収入と費用とが適合した繰延処理を認めるといふことである。しかし最高裁は注釈⁽¹⁸⁾の中で、役務提供が将来の特定期日に行われる場合に繰延を認めた二つの先例⁽¹⁹⁾を挙げ、本件は役務提供が会員の要求に基づくため不確定さを残していること、それゆえ将来の特定期日にそれが関連していないことを理由に、それらと本件とを区別している。したがって、最高裁の繰延に対する立場は、所得の適切な反映といえるためには、収入と費用とが正確に適合していることが要求されることであるのか、それとも将来の役務提供が特定期日に行われることまでもが要求されるのか、という点が問題として残された。

(一) 2) Bressner Radio⁽²⁰⁾

Michigan 以後に始めて下された繰延の取扱いに関する判決である。この判決は連邦最高裁によるものではないために三部作判決には含まれないが、Michigan が残した問題について明確な解答を与えたものである⁽²¹⁾ので、ここで紹介する。

【事実】Bressner Radio は顧客に対してテレビを売却する際にその修理を保証する契約 (一二ヶ月) を同時に締

結し、それらを含めた代金の支払いを受けていた。その修理サービスは購入者の請求に基づいて行われるものであった。Bressner Radio はそれを毎月の収入として割り当てて計上していたが、その金額は同サービスに対する顧客からの請求を説明した統計資料に基づいて算出されたものであった。⁽¹⁴⁾

【判旨】数千件にも上る契約の経験上引き出された推計は、その役務に対する請求を合理的に証明するものであり、その履行に付随して生ずる費用とそこから得られる収入とを予測することが可能である。納税者の会計処理方法が適切に所得を反映していることを当該納税者が証明した場合には、課税庁は四一条（現四四六条（b）項）に基づきその会計処理を否定するために裁量権を行使することはできない。本件納税者が通常用いていた発生主義および所得繰延の会計処理は、対応する費用と密接に適合するものであり、真の所得を適切に反映するものであって、「きわめて人為的」なものとはいえない。⁽¹⁵⁾

【コメント】前掲 Michigan が言及しなかった問題、すなわち将来の役務提供の期日は特定されていないものの、収入と費用とが適合していることを統計資料によって証明しえた場合に、そのような会計処理は「所得を適切に反映した」といえるかにつき、本判決はそれを明確に肯定した。そして本判決と Michigan の相違点を三三三掲げ、そのうちの二つとして、Michigan における納税者であるクラブは、そのような点について証明しなかったことを挙げている。⁽¹⁶⁾ これによって、発生主義および所得繰延の会計処理が納税者に有利に認められるかに思われた。

(2) AAA⁽¹⁴⁾

【事実】AAA における事実関係はほぼ前掲 Michigan と同様である。ただし、AAA は前払いされた会員の月々の割り当てを正当化するのに、その収入と会員への役務提供に際して実際に発生した費用との相互関係を証明した統計を用いていた。⁽¹⁷⁾ 原告は、この統計による証明は Michigan と本件とを区別するものであり、Michigan 判決は

収入とそれに関連する費用とが正確に適合した繰延処理を容認していると主張した。⁽¹⁸⁾

【判旨】

1. Michigan の判示内容

Michigan は、「実質的にすべての役務が会員の請求に基づいてのみ履行され、納税者による履行は当該課税年度以後の特定期日と関連していない⁽¹⁹⁾」との事実認定に基づき、会計処理が「きわめて人為的」と判断したのであった。⁽²⁰⁾ すなわち、会員料収入をプールして月々の平均費用を統計的に算定したにすぎないという認定事実は、立法による承認がなく、課税庁が反対している限り、連邦の歳入は役務提供およびそれに伴う利益獲得に関して平均的な経験に依拠して確保されることはできない、という連邦最高裁の判例に決定的な重要性を与えるものではない。⁽²¹⁾

2. IRC 四五二条および四六二条の立法過程

一九五四年に議会は、課税目的での所得の算定と一般に認められた会計原理に基づいて算定される事業目的での所得との大きな相違が生じていることを認め、IRC 四五二条および四六二条を制定した。しかしわずかその翌年に、議会は両規定を趣及的に廃止した。これらの事実が示すのは、議会はまず、課税目的での所得の繰延の否認と、長期にわたって課税庁が行ってきた行政実務および数々の裁判例における判示内容を破棄し、その一年後にそれを覆したということである。すなわち、この規定廃止は、本件における課税庁が AAA の用いる会計処理方法を否認することができるというわれわれの見解を支持するものである。⁽²²⁾ 可能である場合には、租税分野における立法手続に委ねるといふ連邦最高裁の長きにわたる方針は、この件に関して明確に現れる。⁽²³⁾

【コメント】本件判決が示すのは、繰延処理が所得の適切な反映をいいうるためには、収入と費用の適合および将来の履行期の特定が必要であるということである。そして、それらが満たされない場合には、かかる会計処理を否定する課税庁の裁量権行使は肯定される。こうして最高裁は、所得税の見地から、本件における統計による立証を

明確に否定した。この点に関しては、後の裁判例において争われることになる。すなわち、A A Aの判示内容は、統計による立証を完全に否定したのではなく、Michiganにおけるのと同様に、納税者の繰延に関する会計処理において、費用が均等に発生していなかったため、正確に収入と費用とが適合していなかったとして、同判決を限定的にとらえる見解⁶⁵⁾と、統計による証明を絶対的に否定したものとする見解⁶⁶⁾である。

さらに、本件多数意見における別の論拠として、IRC四五一一条および四六二条の立法過程が挙げられている。両規定は、発生主義の納税者に対して実質的に所得の繰延を認めるものであり、本件納税者であるA A Aが行っていた会計処理は両規定が適用されれば繰延が認められるものであった。最高裁は前記のように述べた上で、両規定が定める「税務会計が認められれば政府の歳入に大きな影響を及ぼすことになる」との財務省の主張に基づいて実施された両規定が廃止されたことは、本件納税者のとる会計処理方法は課税目的に照らして認められないことが議会により明確に命じられたもの⁶⁷⁾としている。

連邦最高裁がこの立法過程について、甚大な税収減という財務省の主張を認めた上でこのように解することは、前記の租税法分野における立法に対する大幅な譲歩が「連邦最高裁の長きにわたる方針」であると述べていることと相まって、この領域における司法の消極的な態度を示したものととらえることができる。しかし両規定の廃止という事実から直ちに納税者の繰延処理が否定されたものと解することには疑問が残る。すなわち、本件判決も引用しているように、両規定が制定された背景には、財務会計と税務会計との不一致が実務上の混乱を来していることに鑑み、両者を一致させることを目的としたものであったにもかかわらず⁶⁸⁾、財務省はそれを実施した場合に甚大な税収減が予想されると主張してその翌年に一度も適用されないまま廃止されてしまったのが実態であり⁶⁹⁾、制定時に考慮されていた原理的な論拠が翌年には税収減という事実上の効果の予測によって否定されたのである。したがって、この廃止をもって繰延措置の否定とする論拠は、租税法分野における司法消極主義的態度を考慮したとしても

不適切であるといわざるを得ない。Stewart 判事は反対意見においてこの点に明確に言及している。⁷⁰⁾

(3) Shulde⁷¹⁾

【事実】本件納税者であるダンススタジオは、レッスン受講者との間で特定の時間数のダンスレッスンをを行う契約を締結し、レッスンの前払いを受けていた。当該レッスン契約はレッスンが行われる期間を定めていたものの(数年間にわたる場合もある)、特定日までは定めていなかった。本件スタジオは本件レッスン契約について前払いされた金銭を前受金勘定に計上し、実際に行われたレッスン時間に一定の割合を乗じて得た金額を課税年度末に収入として計上していた。仮に一年以上レッスン受講がない場合には当該レッスン契約は解約され、返金は認められず、未発生収益として前受金に計上されていた金額はその年度に解約によって得られた収入として計上されていた。⁷²⁾【判旨】本件納税者の所得繰延は、将来の特定期日ではなく受講生の要求に基づいて提供される役割に関するものであり、A A AおよびMichiganにおける場合と同様である。そのような場合には、課税庁の繰延処理を否認する裁量権の行使は完全に正当化される。したがって、本件納税者の繰延処理を否認した課税庁の行為は、四四六条(b)項に照らし首肯される。

【コメント】本件判決は、上記の結論を導き出す前提として、A A Aにおいて言及された四五二条および四六二条の立法および廃止の過程を引用し、それを全面的に肯定した上で、議会が「繰延処理の特権 (the deferral privilege)」を認めたのは「く限られた納税者グループである」としている。⁷³⁾このような見解に立てば、所得繰延という会計処理は「く例外的なものであり、その適用はきわめて限定的に行われるべき」ということになる。

もっとも本件判決はそのようには明言していないため、将来の役務提供の期日の特定という要素は決定的ではなく、納税者のとる会計処理が収入と費用とを正確に適合させているかという観点から「所得の適切な反映」を判断

すべきとしたものとする見解も成り立つ。⁽⁷⁴⁾ それを前提として、本件契約には実施されるレッスンの時間数は正確に記されているものの、各年度末において本件スタジオは残りのレッスンをすべて行われるのか、一部なのか、あるいはまったく行われないのかという点を断定できない⁽⁷⁵⁾ (uncertain) との本件判決の判断を導くことも可能である。

前記AAAに関するコメントで述べたように、四五一条および四六二条の立法過程に関する連邦最高裁の理解は適切とはいえず、繰延処理を否定する論拠にはならない。⁽⁷⁶⁾ もっとも本件で問題とされた収入は、本件スタジオが契約は解約されたものと恣意的に判断して認識されたものであり、受講料の前払いを受けた年度において本件スタジオは解約について何ら推計を報告せず、それと何ら経済的関係のない期間へ当該収入を繰り延べたものであって、AAAおよびMichiganにおいて否認されたfact patternと同一であるとすると最高裁の判断は、あえてこのような立法過程に触れずとも演繹することが可能だと思われる。なお、本件にもStewart判事の反対意見が付されており、もし多数意見の結論を正当化するならばこの点を論拠とせざるをえない旨述べている。⁽⁷⁸⁾

(4) 若干のまとめと残された問題

三部作判決が発生主義の会計処理および所得繰延に関して果たした役割は大きい。まず、それ以前に課税庁が主張し、裁判所も認めていたclaim of right doctrineは所得の認識基準ではありえても、その計上時期を判定する基準にはならないことを明らかにした点である。それ以降、課税庁はこの争点に関してかかる主張を行っていないことから実証される。次に、それに代わる基準として「所得の適切な反映」が判断されるべきことを指摘し、IRC四四六条(b)項の解釈問題として課税庁の裁量権の判断へと移行させた点も評価されるべきである。

しかしながら、前掲AAAおよびSchludeのよつて、IRC四五一条および四六二条の立法過程を不適切に理解し、それを前提として繰延処理を例外的な位置づけに追いやったことは、後の下級審の判断に大きな影響を与えることになる。残された問題として、将来の役務提供の期日が特定されていないものの、その履行が統計資料等により納税者により証明された場合に繰延処理が認められるかどうかということがある。これは三部作判決をどのように理解するかにかかわる問題である。すなわち、それらを厳格に解釈し、役務提供日が特定されていない場合には一切繰延を認めないとするか、あるいは三部作判決の趣旨はその履行の特定性(certainty)であり、履行日の特定はその例示に過ぎず、その特定性が証明により確保されれば繰延を認めるとする立場である。この点は後の裁判での解釈に持ち越された。

五 三部作判決以後の判例の動向

(1) 三部作判決直後の下級審判決

連邦最高裁が三部作判決を下した直後、下級審判決はそれを十分に検討することなく、前受金の扱いにつきそれぞれ四四六条(b)項に基づく課税庁の裁量権行使を容認する判決を下した。

Schludeの翌年に第二巡回区において下されたParkchester Beach Club Corp. v. Commissioner⁽⁷⁹⁾は、前払いされた会費料について、「前もって支払われた役務および施設の提供の対価につき、翌課税年度に納税者が必要となる費用の額を、合理的正確性をもって確定ないし推定することができないことは明白である。」として、AAAおよびSchludeに照らし、納税者の行った繰延処理は所得を適切に反映するものではないとして否認した課税庁の判断を容認した。⁽⁸⁰⁾

また、Schlude⁽⁸²⁾の翌月に租税裁判所は、三部作判決、中でもAAAおよびSchludeを引用し、連邦最高裁の議会に対する譲歩姿勢および四五二条および四六二条の立法過程に関する見解に依拠し、その判示内容として、「連邦最高裁が確立した原則は、それに反対する制定法の規定がない限り、役務ないし利益に対する無制約の現金をその履行前に受領した発生主義の納税者は、当該受領年度においてかかる前受金を収入として計上しなければならない。」⁽⁸³⁾として、絶対的繰延禁止ルールともいふべき厳格な解釈を示している。このような解釈はその後、租税裁判所によって繰り返し示された。⁽⁸⁴⁾

例えばCox⁽⁸⁵⁾では、納税者がSchludeにおける納税者は、収入が発生した期間に対応して控除を分散させたのではなく、それにかかる費用が支払われた時点で控除したのであるのに対し、本件において提供される役務は継続的かつ定期的に行われるもので、顧客の要求に基づくものではなく、かつ本件納税者は収入と対応する期間に応じて費用を発生させていた、と述べて本件とSchludeにおける事実関係を区別しようと主張したのに対し、租税裁判所はそのような事実関係の相違は存在するものの、Schludeにおいて連邦最高裁はそのような要因には留意しなかったと述べ、この点を返している。Cox法廷がSchludeにおいて重視された他の要素として挙げているのは、特定の制定法によってかかる処理が認められていない限り、所得の繰延はIRCの下では認められないということである。⁽⁸⁶⁾しかしながら、三部作判決ではこのような絶対的な繰延の禁止は明言されておらず、その妥当性が問われるところになる。

(2) Artnell⁽⁸⁷⁾

【事実】Major League Baseballの球団であるChicago White Soxは、一九六二年のシーズン開幕当初はChicago White Sox Inc. (White Sox) によって経営されており、同シーズン中に同球団が行う試合のシーズンチ

ケット、試合ごとの観戦チケット、駐車回数券などの売上げ、ならびにラジオ、テレビの放映料などの収入をシーズン開始前に前受けていた。ところが同年五月二日、Artnell Co. によって同球団が買収されたことにより、White Sox は清算手続に入った。それに伴い、上記前受収入については同日以後に行われる試合に対応する金額を未発生収入 (unearned income) として繰り延べる処理をした。同会社を引き継いだArtnell Co. は、同球団の試合の開催に応じて当該未発生収入を所得として繰り入れる処理を行った。⁽⁸⁸⁾

これに対し課税庁は、確定したルールとして、発生主義をとる納税義務者は後の年度において履行される役務提供に関して收受した前受金は、それを受領した年度において総所得金額に計上すべきであるとした上で、所得の繰延は議会の承認が必要な事項であり、それがあまるまでは認められないとして、Artnell Co. の会計処理を否認した。⁽⁸⁹⁾

【判旨】

1. 特定の役務提供の確定性に関する三部作判決の態度

連邦最高裁による三部作判決が示した内容は、将来の役務提供の時期および範囲が不確定である場合に所得の繰延を否認することは、課税庁の裁量権の濫用にはあたらないということである。三部作判決において強調されている不確定性は本件には存在しない。すなわち、繰り延べられた収入は、特定期日に開催が予定されていた試合に対応するものであり、雨天の場合を除き、確実性を有する。⁽⁹⁰⁾

2. 所得の繰延に関する三部作判決の態度

租税法分野における可能な場合での立法手続への追従 (deferring to congressional procedures) という最高裁が長年にわたって打ち立ててきた方針が、三部作判決において示された。本法廷もこれに従つ。

その上で、将来の役務提供の範囲および時期が確定されており、かつ関連する費用が適切に確定性をもって計上されているような特定の事実関係の下で、連邦最高裁の判断が未だ示されていないならば、次の二つの判断の可能

性がある。すなわち、所得の繰延に関する会計処理は適切に所得を反映したものと判断され、課税庁による否認は裁量権の濫用となるのか、それとも、議会による立法行為がない限り、前受収入の繰延を否認することにつき、課税庁は完全かつ司法審査の不可能な (complete and unreviewable) 裁量権を有しているといふべきか。当法廷はこの点につき、連邦最高裁が立法手続に従事するという方針は、課税庁の裁量権を可能な限り広く認めるという態度に適合するものの、繰延処理が所得を適切に反映している場合に課税庁がそれを否認するならば、連邦最高裁は裁量権の濫用であると判断すべき状況があると解する。⁽⁸⁵⁾

3. 結論

納税者のとった会計処理の真価について目を向けずに、収益が受領された時点で所得となると判断した租税裁判所の判決は誤りであり、White Sox の会計処理が所得を適切に反映しているかが再審査されなければならない (破棄差戻)。

【差戻審判決】原告、被告双方の主張する会計処理は共に収入と経費とが完全に適合したものとはいえないが、第七巡回区が示した所得の適切な反映という基準にしたがって判断すれば、納税者の会計処理がより適切であるといふべきである。⁽⁸⁶⁾

【コメント】本判決は三部作判決の趣旨を明らかにし、課税庁の無制限の裁量権行使に歯止めをかけた点で評価される。すなわち、それ以前の判決が示していたような絶対的禁止ルールは否定され、納税者の会計処理を所得の適切な反映という基準にしたがって、実質的に審査すべきとしたことである。しかし、将来の役務提供が事前に特定されているという本件の事実関係の特殊性に鑑みれば、その射程範囲がどの程度広げられるかは不明であり、後の判決によって明らかにされる。

(c) Boise Cascade ⁽⁸⁷⁾

【事実】Ebasco (後)Boise Cascade に吸収合併) は顧客との間に技術提供契約を結び、役務提供前または後にそれに対する支払いを受ける権利を有していた。Ebasco は役務提供前に代金を請求しうる状態になったときにはその貸借対照表において「未発生収入 (Unearned Income)」として記入し、後の年度に実際に役務提供が行われた際に、同額を「役務収入 (Service Revenue)」として収入に計上していた。実際に Ebasco が「未発生収入」勘定に記入された金額を受領した際に Ebasco はそれを無制限に利用する権利が生じる。なお、Ebasco が行う役務提供は、特定日に行うものと定められているものもあつたが、「可能な限り迅速に (expeditiously as possible)」行うこととされているものもあつた。⁽⁸⁸⁾

また、全部または一部の役務提供により収入が発生したものの請求することができない金銭、あるいは契約の規定により支払期限が到来せず、または将来の契約を履行する前には請求することができない金銭については、「未請求金 (Unbilled Charges)」として、上記「未発生収入」と同様の方法で処理をしていた。同様にそれにかかる経費についても、実際に役務提供を行った年度に総所得金額から控除していた。⁽⁸⁹⁾

課税庁は Ebasco に対し、上記「未発生収入」勘定に計上した金額を所得として発生させ、また同「未請求金」勘定に計上した金額を経費として発生させることを求めた。

【専門家による証言】納税者である Ebasco は公判において CPA に専門家としての立場から証言を求めた。同証言は、Ebasco が用いた上記のような会計処理方法は、一般に認められた会計処理原則に合致し、その所得を適切に反映していることを明らかにした。すなわち、そのような会計処理をすることにより、Ebasco の収入の大部分が役務提供に由来するため、収入とそれを生み出す経費とが適切に対応する。また Ebasco が入札準備費、見積費、(光熱費などの) 諸経費、広告費、販売費といった契約を獲得するための経費は事業継続および拡大費用としてそ

れが生じた年度において控除し、契約の履行とは区別して処理していることも適切な会計処理であると証言している。結論として、課税庁の主張する会計処理方法は、請求しうるものの契約上未発生金の額を所得として計上することを要求することによって、発生主義をとる納税者に対して現金主義による会計処理方法を強制し、また発生しているが請求することができない未請求金の計上をさせるにより発生主義による処理を求めることで、「混合 (hybrid)」の会計処理を求めていることになり、不適切であるとして、Ebasco の行う会計処理がより適切に所得を反映していると述べている。⁽⁵⁵⁾

【判言】上記の会計の専門家による証言に基づく、Ebasco が行った未発生収入を繰り延べる会計処理方法は、財務会計または商業会計において用いられる方法として、一般に認められた会計処理原則に完全に一致することは争うことができない。ただし、所得税の目的に照らせば、納税者はそれを証明するだけでは十分ではなく、その方法がIRCの目的に照らして適切に所得を反映していることをも証明しなければならぬ。すなわち、一般に認められた会計処理原則は一定の立証的価値を有するもの (Reg. §1.446-1(a)(2))、⁽⁵⁶⁾ 所与の状況において発生した金銭を認めるための適切な税務会計とは同義ではないからである。⁽⁵⁶⁾

Ebasco の会計処理は、収入として申告された金額のすべてがそれに対応する役務が提供された年度と対応して決定されている。そこで次に問題となるのは、そのような会計処理方法はIRC四四六条が定めるように所得を適切に反映しているかどうかである。そのためにはこの点に関する先例である連邦最高裁による三部作判決を検証する必要がある。

課税庁の主張によれば、三部作判決により、特定の制定法上の例外がない限り、納税者は役務提供に関する契約に基づいて受領または発生した所得認識の繰延に関して何ら権利を有しないとの確固たるルールが打ち立てられたという。しかし、本法廷の見解によれば、三部作判決は、繰延が所得をいかに適切に反映しているとしても制定法

上の例外がない限り繰延を認めないというような絶対不変のルールを定めたものとはいえない。また、AAAおよびSchludeにおける判決に追加的な根拠となっている四四二条および四六二条の立法過程については、Mooney Aircraft Inc. v. U. S.⁽⁵⁷⁾ が述べているように、繰延と発生主義を絶対的に排除したのではなく、AAAが同事案を将来の役務提供の確実性を根拠としてBeacon PublishingおよびSchuesslerと区別していることからして、課税庁は合理的理由があると認める場合に当該会計処理を否認する広範な裁量を有することを指摘したものと理解すべきである。本件におけるEbascoの契約上の義務は確定し確固たるものであるので、三部作判決におけるそれは異なり、顧客の請求に従ってのみ履行されるものではない。したがって、Ebascoの会計処理方法は適切に所得を反映したものであり、課税庁が異なる会計処理方法を強制することは四四六条(b)項によって認められない。⁽⁵⁸⁾ 【コメント】本判決は三部作判決の趣旨につき、役務提供が特定日ではなく顧客の請求に基づいて行われることが予定されていたことを唯一の理由として判断されたものとの限定的な解釈を示している。すなわち、三部作判決は示したのは、納税者の行った会計処理方法が所得を適切に反映しているかどうかの判断は役務提供の確実性によって行われるべきということであり、それに照らせば、Ebascoの契約は特定の履行日を定めていないものの、Ebascoの契約上の義務は確実なものであると判断することができるとしている。このように本件判決も前掲Artnellと同様に、繰延の絶対的禁止ルールを否定し、役務提供の確実性を判断基準とすべきことを明らかにした。

(4-1) RCA連邦地方裁判所判決⁽⁵⁹⁾

【事実】RCA Corporation (RCA) がテレビを購入した者はその購入時に代金を一括払いし、その見返りに三ヶ月から二十四ヶ月の一定の期間内にテレビにトラブルが生じた場合に修理することを保証されていた(ただし期日は特定されていない)。RCAは後の修理契約を含むテレビ売買契約に関して受領した代金のうち、当該契約の

販売および運営にかかるコストに充当される部分と利益となる部分はただちに収入とし、その余の部分は未発生収入として積立金勘定に繰り入れる処理をした。この積立金勘定の金額は、RCAの過去の経験に基づく統計を根拠として算出され、当該契約に基づいて履行される修理サービスに該当する金額の前受金として毎月繰り入れられるものであり、毎月そのサービスをを行う際に発生する費用と比例する部分のみを収入として扱うことを明らかにして、RCAの所得が帳簿上正確に反映されることを意図したものであった。この積立金勘定に計上された金額は、後の年度に収入として計上された。このようなRCAの会計処理につき、課税庁は「所得を適切に反映」していないと主張した。^{⑤)}

【当事者の主張】

1. RCAが行った発生主義の会計処理は四四六条(b)項の「適切な所得の反映」といえるか。

この点につき、連邦最高裁の三部作判決の解釈が争われた。すなわち、RCAは三部作判決における納税者のとつた「きわめて人為的な」会計処理方法が受け入れられなかったのであって、適切な会計期間における収入と費用とが正確に関連していることを証明することができる会計処理が否定されたわけではないと主張したのに対し、課税庁は、収入と費用とがいかに正確に適合しているとしても、「問題の契約に基づく収入が、将来の特定日との関連なしに履行される将来の役務に結び付けられたもの」ならば、課税庁は所得の繰延を否認することができる^{⑥)}と主張した。^{⑦)}

2. 課税庁の裁量権の範囲

課税庁は、制定法上の明示的根拠がない限り、将来の役務提供にかかる繰延処理を否認できるものと主張した。その根拠として課税庁側があげているのは、四五二条と四六二条の立法過程であり、それは課税庁に対する裁量権を認めたものである^{⑧)}という。

3. RCAの会計処理の適切さ

課税庁の主張によれば、RCAが証明しなければならないのは、その会計処理方法だけでなく、その各要素もが全体として正確に機能しているかということである。すなわち、RCAが用いた統計に基づく予測は、請求および修理契約に基づいて行われる役務提供をデータとしているものであること、統計の洗練さに幅があることなどの理由から、適切なものではない^{⑨)}。

【判旨】

1. 三部作判決の趣旨について

三部作判決では、前受金に対応する役務が翌年度の特定日に履行されることが決め手となつたのではなく、納税者の会計方法が十分に裏付けられる統計による予測により適切に証明されなかったことが、係争の会計方法が「人為的」とされた原因であると解すべきである。役務提供の正確な期日が特定されていなくとも、繰延処理を行う納税者は、統計による予測を用いることにより、収入と支出との合理的に正確な適合を達成することができる^{⑩)}。

2. 課税庁の裁量権の範囲について

この点について連邦控訴裁判所の判断は分かれている。当法廷は、「四五二条および四六二条の廃止は、繰延と発生主義とを絶対的に排除したのではなく、合理的な根拠のある場合にかかる会計技術を否認するために課税庁にかなり広範な裁量権が認められるべきことを示したもの」と解する解釈に同意する。したがって、制定法の下における適切なテストは、果たして問題の会計処理が「所得を適切に反映」しているかどうか、すなわち、繰り延べられた収入は、履行された役務および発生した費用に対応する部分につき、合理的な正確性をもって受領の翌年度に計上されたかどうかである^{⑪)}。

3. R C Aの会計処理の適切さ

R C Aにより提出された証拠に照らせば、R C Aの会計処理方法はその修理事業の流れをきわめて正確に映し出しており、会計の専門家も「きわめて高度な正確性」をもつものと証言している。したがって、R C Aは合理的正確性をもって会計処理に関する立証責任を果たしているといえる。^⑧

4. 結論

R C Aの会計処理は所得を適切に反映しており、それを否認した課税庁の判断は、裁量権の濫用というべきである。

【コメント】本判決は三部作判決の趣旨をBressner^⑨との関係に触れながら明確にした点に特色がある。すなわち三部作の最初の判決であるMichiganは、将来の役務提供の期日を特定しなかったことではなく、納税者の行った会計処理が適切であることが十分に証明されなかったために「人為的」としたものと解した上で、その二年後に第二巡回区で下されたBressnerが、本件と同様の事実において、経験に基づく証明により繰り延べられた収入と予見可能な関連費用との適合を認められた点を指摘する。さらに、三部作の残りの二つの判決もこの点を否定していないとして、連邦最高裁は納税者の統計による証明に根拠づけられた繰延処理を認めていると判断している。この点はその後、かつてBressner判決を下した連邦控訴審第二巡回区によって否定されることになる。

(4) 2) R C A連邦控訴審第二巡回区判決^⑩

【判旨】

1. 財務会計と税務会計との目的の基本的な相違

Thorにおいて明確に述べられているように^⑪、連邦最高裁は、財務会計と税務会計という二つの会計制度の間に

「甚大なる目的の相違 (vastly different objectives)」が存在することを認めている。本件連邦地裁はこの点を過小評価し、税務会計の歳入確保という目的を履践するための課税庁の広範な裁量権を不適切に否定した。課税庁の裁量権の行使は、それが明白に違法 (clearly unlawful) でない限り認められなければならない。したがって、裁判所の任務は、自己の見解においてR C Aの前受収入に関する会計処理が「適切に所得を反映」しているかどうかを判断することではなく、それを否認した課税庁の判断が法律上適切な根拠を有しているかどうかを判断することにある。^⑫

2. 三部作判決の趣旨^⑬

三部作判決の根底をなす基本思想はきわめて明白である。すなわち、納税者が将来のある時点において契約の相手方 (顧客) からの請求に基づいて履行する役務提供に関して対価の前払いを受けた場合、当該納税者は契約期間の当初において、顧客に対して提供すべき役務の量、およびそれにより得られる収入と費用から算出される所得金額について、確実性をもって (with certainty) 予見することができな^⑭。このように不確実性 (uncertainty) は財務会計の許容するところであるが、納税者の現在の担税力に基礎を置く税務会計においては認められるべきではない。

三部作判決においてそれぞれ問題となった役務提供契約と同様、R C Aの契約も顧客の請求に基づいて履行されるものであり、その範囲および最終的に稼得しうる所得金額を正確に把握することができない。したがって、本件における課税庁の裁量権行使は適切である。

3. Bressnerの効力

顧客の請求に基づく役務提供に関して、合理的に正確な予測を根拠とする会計処理を認めたBressnerは、その後連邦最高裁によって下されたA A AおよびSchludeによって効力を失われたといふべきである。すなわち第

一に、AAA法廷は、下級審におけるBressnerの評価をめぐる対立を認めて裁量上訴を容認したことにより、Bressnerを破棄したものとされる。⁽¹⁵⁾ 第二に、AAAおよびSchludeが明確にした点は、請求に基づく役務提供に由来する所得認識の繰延といつ納税者の会計処理の「人為性」だけではなく、請求による将来の役務提供に関する予測および推定に依拠する会計処理に内在する不確定性である。したがって、AAAが明示していないとしても、AAA、SchludeとBressnerの判示内容は実質的に相反するものであり、後者は効力を失ったものと解さざるを得ない。

本件納税者であるRCAはAAAおよびSchludeにおける会計処理と本件におけるそれとは、後者は比較的科学的な予測に基づくものとして区別されると主張するが、両者の相違はここでは重要ではない。すなわち、上述のように、AAAおよびSchludeにおいて扱われた会計処理の欠陥とは、顧客が将来において役務提供を請求する割合に関する予測に内在する不確実性が、政府の歳入に影響を及ぼしがちであるということである。RCAの会計処理も同様の欠陥を有する。

4. 結論

RCAの所得の繰延に関する会計処理を否認した課税庁の裁量権行使につき、濫用は認められない(破棄差戻し)。⁽¹⁶⁾ 【コメント】前記連邦地裁の判決と異なり、第二巡回区は、納税者が行った所得繰延の会計処理の扱いに関して立法裁量を広く認め、裁判所の関与を極小化した。このような裁判所の態度は、表現の違いこそあれ、裁判所の関与を消極的に解していた前記Arnell以前の状況へ逆戻りするものである。⁽¹⁷⁾ 本判決の論理構成を見ると、財務会計と税務会計との目的の相違を明言したThorに全面的に依拠し、課税庁へ広範な裁量権を認めるといつ結論を導き出している。両者の目的に基本的な相違があることは確かであるが、そこから直ちに裁判所の関与が抑制されると帰結することには疑問である。

また、課税庁の裁量権は一定の制約を受けるかどうかについて下級審の見解が分かれているにもかかわらず、それを肯定した前掲Arnell⁽¹⁸⁾やBoise Cascade⁽¹⁹⁾ Morgan Guaranty⁽²⁰⁾とは一切触れることなく、それを否定した判決のみを引用して結論を導いている点も疑問が残る。

なお、その後、連邦最高裁はRCAの裁量上訴(certiorari)を棄却している。⁽²¹⁾

(5) Johnson⁽²²⁾

【事実】納税者である自動車販売代理店四社は、新車および中古車の販売に際して、共通のプログラムに基づく複数年の自動車修理サービス契約(VSCs)を締結した。同契約の購入代金のうち、一部は各販売代理店に利益として保留されたが、残額は四社共同の運営合意に基づいてescrowに寄託され、投資所得と共にPrimary Loss Reserve Fund (PLRF)を構成し、本件契約に基づき請求される支払いに充てられた。各販売代理店によるこの寄託金の利用は厳しく制限された。他方、本件契約の購入者は、わずかな料金を支払っていつでも本件契約を解除することができた。その場合、契約代金の全部または一部は代理店により購入者に対して返還されることとされていた。

このような契約内容および運用状況の下で、本件代理店は発生主義の会計処理を採用し、本件契約価格のうち利益として保留した部分についてのみ所得として申告し、PLRF勘定は申告に反映せずに、準備金の投資によって得られた所得は当該年度の所得としては計上せず、PLRF勘定から支払われた準備金についてのみ所得として計上していた。課税庁は、PLRF勘定の投資所得につき各持分を発生したものととして所得に計上すべきことを要求した。⁽²³⁾

【判旨】

1. Artnellの判示内容の限定

役務提供に対する前受収入を、それに関連する費用が発生し計上される年度まで繰り延べる納税者の権利につき、四四六条(b)項に基づいて否認する課税庁の裁量権は、一般に各裁判所において認められてきた。Artnellにおいて第七巡回区はこの争点につき、将来の役務提供の確実性を強調して、所得の適切な反映を判断すべきことを示しているが、連邦租税裁判所は同判決の判示内容をその事実関係に限定してきた。⁽⁸⁾ すなわち、「Artnell Co.以来、当裁判所は、同判決において示されたような履行期日の確実性という事実が示されない限り、同判決の理論的解釈にはしたがわれないことを指摘してきたのである。」⁽⁹⁾

2. 結論

本件は次の二点でArtnellにおける事実関係と区別される。すなわち第一に、本件販売代理店は、特定のスケジュールにしたがってPLRFの運営にあたって費用が発生したことの証明をしていない。したがって、これらの費用の発生に関する適切なスケジュールは、完全に予測不可能な変動要因に基づく不確実性を残している。第二に、購入者は契約の取消権を有しているので、本件代理店の履行は確実ではない。所得に対応する費用の控除が認められる年度まで本件代理店に収入の繰延が認められると、その所得が申告されることはないであろう。したがって、本件において代理店の収入と費用との適合を否認した課税庁の裁量権行使に濫用の事実が認められない。⁽¹⁰⁾

【コメント】本件判決は、Artnellの判示を同判決における事案に限定した先例を引用し、そのことを確認した。この限定が意味するものは、Artnellの完全な否定ではなく、同判決が三部作判決の解釈として示した、将来の役務提供に関する確実性の有無という基準の適用される場面は、同判決において問題となったような事実関係のみであることになろうか。しかしそこから派生的に導かれる解釈として、所得の適切な反映といいうるための統計資料

等による証明が認められるのも、Artnellのこのような事実関係に限られるとまでいえることができるかどうかは不明である。すなわち、そもそもArtnellでは統計資料による証明は問題となっており、また本件判決でも納税者はそのような主張を行っていないのである。もっとも、本件判決はThor⁽¹¹⁾およびRCA第二巡回区判決⁽¹²⁾を引用して、連邦所得税法と財務会計との目的の相違を前提とすれば、収入とそれに関連する費用の適合は、連邦所得税の目的に照らして所得の適切な反映とはならない場合がたびあると述べているもの、⁽¹³⁾前記のように税務会計と財務会計との目的の相違から直ちに証明行為を許さない一律的な繰延禁止という原則、換言すれば、そこまで行政便宜主義を認めることができるか疑問である。

なお、本件判決は、第八巡回区によって別の争点については破棄されているものの、所得繰延に関しては支持する判断が下されている。⁽¹⁴⁾

(6) 小括

上記のように、所得の繰延処理の扱いをめぐる三部作判決を中心として判例が展開されてきた。しかしながら、三部作判決が明確に言及しなかった課題については、裁判所ごとに異なる判断が下されてきた。すなわち、連邦最高裁はSchlude⁽¹⁵⁾以後、この争点について明確な態度を示していないため、各裁判所の判断に委ねられたためである。大まかにいえば、連邦租税裁判所は三部作判決を限定的にとらえ、繰延処理の容認に厳格な態度をとっている。また、連邦控訴裁判所では、各巡回区によって判断が異なるものの、前掲RCA第二巡回区判決が支配的な地位を占めているようである。

これらのうち、所得繰延を否定的に解する判決は、三部作判決のうち特にAAAおよびSchlude⁽¹⁶⁾においてIRC四五二条および四六二条の立法過程に言及した箇所に依拠して、繰延処理が絶対的に禁止されるかのような判断

を下しているのである。また、RCA第二巡回区判決では、納税者の統計による証明を容認した *Bressner Radio* はAAAおよび *Schlude* において効力を否定されたと明言しているものの、次章で見るIRS一九七一年通達 (Rev. Proc. 71-21) では、納税者の統計による証明行為を認めている。⁽⁸³⁾ この点は、個々の納税者による証明行為を認めることにより生じる税務当局における事務量の増加と行政便宜主義との関係をいかにとらえるかにかかわってくる。ただし、いずれの要因に重点を置くとしても、連邦最高裁が示したような立法過程の解釈を前提とすることは適切ではない。

六 判例に対する議会およびIRSの反応

前記のように判例は紆余曲折を経ながら発生主義をとる納税者が行った繰延処理に対し、概して厳格な態度を示してきた。しかしそれは、議会およびIRSによるこの問題に関する反応を喚起する契機となった。

連邦議会は一九五八年の法改正により、四五五条において、新聞、雑誌、その他の定期刊行物の定期購読料の受につき、納税者の選択により、その受領年度ではなくその定期購読者により当該定期購読が実際に行われた年度への繰延計上を認めた。これは前記 *Beacon Publishing Co.* の判示に対応して、かかる実務に対する繰延処理を認めたものである。⁽⁸⁴⁾ また、*Michigan* およびAAAにおいて問題とされた会員制組織の一課税年度を超えるサービス・特典の給付につき、適格会員制組織に限りその選択により、かかるサービス・特典の給付義務の存在する年度への繰延計上が認められている (四五六条)。

さらに、一九五四年に制定され翌年に廃止された四五二条および四六二条は、発生主義をとる納税者に広く所得の繰延効果を認めるものであった。すなわち四五二条は、発生主義の納税者に対し、役務提供または商品の売却から得られる収入につき、それが当該役務提供ないし商品の引渡しが行われる年度よりも前に支払われた場合には、五年を限度として後の年度への繰延を認めていた。また四六二条は、課税庁の裁量により、発生主義の納税者に対して、将来の費用の見積額を準備金として設定することを認めていた。しかし前記のようにこれらの規定は、それらを実際に適用した場合に予想される甚大な税収減を理由として、一度も適用されないうまま廃止された。

他方、IRSは、一九七一年に発した通達により、発生主義の納税者が役務提供に対して前受金を受領した場合に、一年間の繰延を認めた。⁽⁸⁵⁾ その背景には、そのような場合の所得繰延に関して財務会計と税務会計との取扱いが異なり実務上の混乱を招いているという事情があり、この通達は両者を連邦所得税の目的に照らして調和させることを目的としている。⁽⁸⁶⁾ もっとも、同通達が適用される範囲は限定されている。すなわち、納税者が行う財産の売却、賃貸、建築、設置ないし建設のうち、当該納税者の通常の事業過程において行われたもので、役務提供の合意に関して不確定要因が含まれていない場合のみである。⁽⁸⁷⁾ ただし、当該役務提供がその合意が行われた翌課税年度末までに履行されない場合には、それがその後いつ履行されるかにかかわらず、その履行されなかった部分の金銭は当該翌課税年度の総所得に計上される。⁽⁸⁸⁾ なお、この通達では一貫して、前受賃料および利息の繰延計上を否定している。⁽⁸⁹⁾

この通達は、前記 *Artnell* を受けて、その判示内容に沿って制定された感が強く、そのため適用範囲が限定的であるため、なぜ繰延が二年以内に限定されるのかといった批判が予想される。この批判に心え、二年間ルールを打破する判決が二〇〇二年に連邦租税裁判所によって下されている。⁽⁹⁰⁾ 同判決は *Artnell* とほぼ同様の事実関係において、*Artnell* はその後の連邦租税裁判所の判決によって適用範囲を限定されたものの、この事実関係は *Artnell* のそれとあてはまるとして、所得繰延を認めている。⁽⁹¹⁾ すなわち、明言はしてはいるものの、*Artnell* を引用し適用することにより、三年間の所得計上の繰延を認めた。

上記一九七一年通達は所得繰延に関する紛争の減少を目的として定められたにもかかわらず、それが絶えること

はなかった。例えば、クレジットカードの年会費の繰延処理に関して争われた二件の事案は、類似の事実関係であり、かつ同日に同一の裁判所が判断を下したにもかかわらず、一方は、そのサービス提供がカード利用者の請求に基づいて行われる不確定なものであるにもかかわらず、そのカードが解約された場合には当該年度内において返還されるものであることを理由に、同通達を適用して繰延処理を認めたとのに対し、他方は、係争のクレジットカード年会費は返還されないものであること、および当該年会費はカードの発行およびその信用限度を設定するためのものであって、会費が払い込まれた後はその受領者である納税者は何ら同通達に定められているような不確定な役務提供の履行を求められないこと、を理由として、同通達の適用を否定している。¹⁰⁵⁾

このような状況を受けて、IRSは上記一九七一年通達を改正し、その適用範囲をいくぶん拡張した。¹⁰⁶⁾ 新通達は、旧通達 (Rev. Proc. 71-21) の下で争われた多くの紛争の反省に立ち、役務提供以外の行為に対する前受金の取扱、あるいは前受金が役務の対価たりうるか、そうである場合に通達適用の範囲内のものであるかといった争点につき、繰延処理を認める通達の範囲を拡大した。¹⁰⁷⁾ また、収入を現実に受領した翌年度終了時を超える期間に履行される役務提供に対して前もって支払われた金銭につき、所得認識の繰延の許容範囲を拡大することを適当とする見解を示している。もっとも、結論として旧通達の二年間ルールを維持しており、繰延期間に関するこれまでの疑問には何ら答えるものとなっていないのみならず、IRSはその理由につき何ら述べていない。¹⁰⁸⁾

このような議会およびIRSの対応は、裁判所において問題とされた争点につき、その判断を受け入れる形で繰延処理の範囲を拡大してきたものといえよう。もっとも、前記RCA第二巡回区判決に見られるように、司法部の繰延処理ないし発生主義に対する態度は消極的であり、それは租税法分野全体にわたる方針であるかのような印象を抱かせる。¹⁰⁹⁾ 確かに財務会計と税務会計との不一致を最終的に調整するのは議会の役割であり、具体的な事象については課税庁の裁量権が認められるべきことは一般には首肯できるが、だからといって裁判所がその役割を全く放

棄し、絶対的な繰延禁止ルールを定めることは、発生主義を認めたIRC四四六条を骨抜きにするものである。さらにいえば、そのような絶対的なルールを示した判決は、繰延措置に関するIRCの規定の立法過程を誤解しあるいは意図的に曲解したものと疑いうるような三部作判決の判示内容に依拠したものであって、必ずしも説得力をもつものではない。¹¹⁰⁾ むしろ、個別の事案ごとにその是非を判断し、「所得を適切に反映している」場合にはそれを認めるといふ態度が適切だといふべきだろう。¹¹¹⁾

むすび

租税法分野における裁判所の議会および政府に対する譲歩は、わが国では有名な大島訴訟¹¹²⁾において示され、判例として確立している。司法の機能がわが国と比べて一般に積極的と理解されているアメリカにおいてさえ、租税法分野、少なくとも所得繰延というテーマに関してこの傾向が見られるようである。それをどのように評価するかはともかくとして、本稿で見たようにそのような方向性は立法過程の誤解、あるいは意図的な曲解と疑われても仕方のないような誤解に基づくものであり、そのように導き出された行政便宜主義は妥当かどうかが問われるべきである。¹¹³⁾

税収の確保は政府にとって万国共通の課題であり、一定の政策的措置が採られて然るべきである。しかしながらその場合には理論的な問題がまずもって解決されるべきであるし、それに優越する政策が採られる場合には、そのための合理的な理由が示されなければ、国家による税を通じた納税者の財産権の侵害が行われることになる。このことはすべての租税国家において常に認識されなければならない視点である。

本稿において扱ったアメリカの timing issue は、納税者の会計処理の選択と、その恣意を抑制するために課税

庁の裁量権行使の範囲をどこまで認めるか、さらには、どこまで行政の便宜を認めるかという衡量の問題である。連邦最高裁が示したようなIRCの立法過程を論拠としないとしても、会計処理方法についてIRCが納税者に選択を認めている以上、その衡量は適切に行われるべきであるし、行政の便宜のみを重視するような解釈は行われるべきではない。本稿で見たように、この争点はいまだ揺れ動いている。今後の判例法の展開、および議会ないしIRSの対応が注目される。

(注)

- (1) 伊川「所得の年度帰属に関する一考察——アメリカ連邦所得税法におけるTiming Issueを参考に——」『現代の行政紛争——小高剛先生追悼論文集（成文堂・近刊予定）』。
- (2) IRC §451 (a).
- (3) See, IRC §§ 447, 448, 453 and Reg. §1.446-1.
- (4) 非た納税者な一度ある会計処理方法を選択するに、それを変更するにはIRSの承認が必要である (§446 (d))。
- (5) Commissioner v. Hansen, 360 U.S. 446 (1959), Duffy v. U.S., 231 S.Ct. 679 (1982).
- (6) 1Jの文言の意義は、Reg. §1.446-1 (a) (2) 中「特定の取引ないし事業において受け入れられている条件ないし実務に適合し、その特定の取引ないし事業において受け入れられている一般的な会計原則の継続的な適用が、通常、所得の明確な反映として扱われる、と定めらるる」。
- (7) See Laurie L. Malman, *Treatment of Prepaid Income-Clear Reflection of Income or Muddied Waters*, 37 Tax. L. Rev. 103, 106 (1981).
- (8) Revenue Act of 1916, §13 (d).
- (9) Reg. §§ 1.446-1 (e) (1) (i), 1.461-1 (a) (1)

- (10) Cash method is used, see, Kahler v. Commissioner, 18 T. C. 31 (1952), Hurburt v. Commissioner, 25 T. C. 1286 (1956), Horning v. Commissioner, 47 T.C. 428 (1967).
- (11) Reg. §1.451-1 (a)
- (12) 例えば Spring City Foundry Co. v. Commissioner, 292 U.S. 182 (1934) では、発主主義の会計処理を行う納税者が商品を販売したがその時点で代金の支払いを受けず、後に債務者が破産宣告を受けたために債権の全額を回収できなくなった事例において、商品販売時点で売買取代金債権が確定し、その金額も確定しているとして、実際の収入の有無にかかわらず、所得として計上すべきと課税されている。
- (13) Rev. Rul. 70-151, 1970-1 C. B. 116. See, General Banking Co. v. Commissioner, 48 T. C. 201 (1967). (土地収用法手続が開始され、それにかかると損失補償金が裁判所に供託された後、その翌年度に被収用者が補償金額について訴えを起すこと、債権が確定した場合、all events が発生したことになる) 中、前記補償金額が確定した合意の特恵は、(1)
- (14) *North American Oil Consolidated*, *infra note 26*, Reg. §1.462-2 (a) (4) Example (1).
- (15) ただし、土地収用にかかる損失補償金が問題となる事案にはやや状況が異なる。See, *Casalina Corp. v. Commissioner*, 60 T. C. 694 (1973). (土地収用手続が開始され、それにかかると損失補償金が裁判所に供託され、被収用者がそれを引き出した後、裁判所が選任した専門家の判断により前記補償金額が最終確定した場合、all events が発生したといえるのではなく、前記補償金額が最終的に確定した時点で、(1)
- (16) See, *Beacon Publishing*, *infra note 34* at 701.
- (17) Reg. §1.451-5.
- (18) Report of the Committee on Accounting Principles for Income Tax Purposes of the American Institute of Accountants, Divergencies between Rules of Tax Accounting and Generally Accepted Accounting Principles 95 (Dec. 10, 1953).
- (19) S. Ralph Jacobs, *Changing Attitudes Toward Accrual Concepts*, 16 N. Y. U. Inst. 579, 582 (1957).
- (20) Malman, *supra note 7*, at 105.

説
論

(21) Jules Silk, *Advance Payments-Prepaid Income: Recent Developments: An Old Problem Put to Rest*, 30 N. Y. U. Inst. 1651, 1653 (1978).

(22) 269 U. S. 422 (1926).

(23) 284 U. S. 552 (1932).

(24) 439 U. S. 522 (1979).

(25) *Id.* at 542-544.

(26) North American Oil Consolidated v. Burnet, 286 U. S. 417 (1932).

(27) U.S. v. North American Oil Consolidated, 258 U. S. 633 (1922).

(28) *North American Oil*, 286 U. S. at 420-421.

(29) 12 B.T.A. 68 (1927).

(30) 50 F.2d 752 (1931).

(31) *North American Oil*, 286 U. S. at 424.

(32) *Ibid.*

(33) *See, e.g.*, U. S. v. Lewis, 340 U. S. 590 (1951). *なほ* Brown v. Helvering, 291 U. S. 193 (1934) *は* 本件と同様に不確定ながらも引当に取領した金銭の返還の可能性がある事業につき、具体的な返還の蓋然性を何ら判断せず、納税者の当該収入に対する権利はそれを受領した時点で、その処分、使用ないし享受に関して制約を受けないという意味での絶対的なものであると扱っている。 *Brown*, 291 U. S. at 199.

(34) Beacon Publishing Co. v. Commissioner, 218 F.2d 697 (1955).

(35) *Id.* at 698-699.

(36) *Id.* at 700.

(37) *Id.* at 701.

(38) 13の翌年以降五巡回区が、将来の費用のために設定した準備金 (reserve) をその計上年度において控除するかどうか

に就いては、この種政府の繰越処理を行った事業につき、本件判決に依拠して引当を認め、判断をトクとしている。 Schuessler v. Commissioner, 230 F. 2d 722 (5th Cir. 1956).

(39) *變換* 業に轉換論

(40) *ボハン* *see* Bohan v. U. S., 456 F. 2d 851 (8th Cir. 1972).

(41) Liddy v. Commissioner, 808 F. 2d 312 (4th Cir. 1986).

(42) Indianapolis Power & Light Co. v. Commissioner, 857 F. 2d 1162 (7th Cir. 1988); *aff'd*, 493 U. S. 203 (1990), Oak Industries Inc. v. Commissioner, 96 T. C. 559 (1991).

(43) Boris I. Bittker, Martin J. McMahon, Lawrence A. Zelenak, *Federal Income Taxation of Individuals* (3rd ed.) Worreth Gorham & Lamont of RIA, 39-41.

(44) Automobile Club of Michigan v. Commissioner, 353 U. S. 180 (1957).

(45) *Id.* at 188.

(46) *Id.* at 188-189.

(47) *Id.* at 189-190.

(48) *Id.* at 189 n. 20.

(49) *Beacon Publishing Co.*, *supra* note 34 and *Schuessler*, *supra* note 38.

(50) 267 F. 2d 520 (10th Cir. 1955).

(51) *Id.* at 521.

(52) *Id.* at 528-529.

(53) *Ibid.*

(54) American Automobile Association v. U. S., 367 U. S. 687 (1961).

(55) *Id.* at 690.

(56) *Id.* at 691-692.

- (55) *Michigan*, 353 U. S. at 189 n. 20.
- (56) *AAA*, 367 U. S. at 691.
- (57) *Id.* at 693.
- (58) *Id.* at 694-695.
- (59) *Id.* at 697.
- (60) *Id.* at 693.

(61) *E. g.*, *RCA, infra* note 101, see W. Eugene Seago, *What Chance for Prepaid Income Deferrals Based on Statistical Estimates After RCA Decision*, 54 J. Tax'n 16 (1981). 496 Stewart 系書に498号が引用されている。Michigan の長官は「この種の課税の減くは、その性質を考慮するに非ずれば、その課税の便宜を図るが目的である」との立場を表明している。また、Seago 氏は「課税の減くは、その性質を考慮するに非ずれば、その課税の便宜を図るが目的である」との立場を表明している。

- (62) *E. g.*, *RCA, infra* note 111.
- (63) *課税の減く*
- (64) *AAA*, 367 U. S. at 695.
- (65) H. R. Rep. No. 1337, 83d Cong., 2d Sess. 48.
- (66) *AAA*, 367 U. S. at 708 (Stewart, J., dissenting).
- (67) *AAA*, 367 U. S. at 698-711 (Stewart, J., dissenting).
- (68) Schlude v. Commissioner, 372 U. S. 128 (1963).
- (69) *Id.* at 131-132.
- (70) *Id.* at 136-137.
- (71) *Id.* at 135.
- (72) Gary J. Cohen, Note, *Prepaid Income for Future Services: When May An Accrual Basis Taxpayer Utilize the Deferral Technique?*, 34 Fla. L. Rev. 776, 787 (1982).

アメリカにおける所得計上時期

- (51) *Schlude*, 372 U. S. at 136.
- (52) See *id.* at 372 U. S. at 139-140 (Stewart, J., dissenting).
- (53) *Id.* at 136 n. 9.
- (54) *Id.* at 140 (Stewart, J., dissenting).
- (55) 335 F. 2d 478 (2d Cir. 1964).
- (56) *Id.* at 480.
- (57) Popular Library, Inc. v. Commissioner, 39 T. C. 1092, 1099 (1963).
- (58) Cox v. Commissioner, 43 T. C. 448 (1965), *Huebner v. Commissioner*, 25 T. C. M. (CCH) 406 (1966), Decision, Inc. v. Commissioner, 47 T. C. 58 (1966), *Wide Acres Rest Home Inc. v. Commissioner*, 26 T. C. M. (CCH) 391 (1967).
- (59) *Cox, supra* note 82.
- (60) Cox, 43 T. C. at 456-457.
- (61) *Artnell Co. v. Commissioner*, 400 F. 2d 981 (7th Cir. 1968).
- (62) *Id.* at 982.
- (63) *Id.* at 983.
- (64) *Id.* at 983-984.
- (65) *Artnell, 400 F. 2d* at 984-985.
- (66) *Artnell Co. v. Commissioner*, 29 T. C. M. (CCH) 403 (1970).
- (67) *Boise Cascade Corp. v. U. S.*, 530 F. 2d 1367 (Ct. Cl. 1976).
- (68) *Id.* at 1370.
- (69) *Id.* at 1370-1371.
- (70) *Id.* at 1371-1372.

説
 (130) *Supra* note 111.
 (131) *Johnson*, 108 T. C. at 491.
 (132) *Johnson v. Commissioner*, 184 F. 3d 786 (8th Cir. 1999).
 (133) Rev. Proc. 71-21, sec. 3.06. *446* 雑の Rev. Proc. 2004-34, 2004-22 I. R. B. 99, sec. 5.02 (3) (b) に於て同様の規定がある。

(名城 '05) 54 - 3 - 44

- (134) Beacon Publishing Co., *supra* note 34.
 (135) S. Rep. No. 1893, 85th Cong., 2d Sess., reprinted in 1958-3 C. B. 922, 963 註1の注を参照せよ。
 (136) Rev. Proc. 71-21, 1971-2 C. B. 549. See, Jonathan Sobeloff, *New Prepaid Income Rules: IRS Reversal of Position will aid Many Taxpayers*, 33 J. Tax. 194 (1970); Frank V. Battle, Jr., *Advance Payments for Services: Limited Deferral Permitted*, 57 A. B. A. J. 182 (1971).
 (137) *Id.* at sec. 2.
 (138) *Id.* at sec. 3.01, 3.07.
 (139) *Id.* at sec. 3.02.
 (140) *Id.* at sec. 3.08.
 (141) 振込債票の発行 New Capital Hotel, Inc. v. Commissioner, 28 T. C. 706 (1957), *aff'd*, 261 F. 2d 437 (6th Cir. 1958).
 (142) 振込債票の発行 *see, e. g.*, Franklin Life Ins. Co. v. U. S., 399 F. 2d 757 (7th Cir. 1968), *cert. denied*, 393 U. S. 1118 (1969); Union Mut. Life Inc. Co. v. U. S., 570 F. 2d 382 (1st Cir. 1978), *cert. denied*, 439 U. S. 821 (1978). 監査人は「税務上の振込債票の発行を認めない」と Morgan Guaranty Trust Co. v. U. S., 585 F. 2d 988 (Ct. Cl. 1978).
 (143) *See, e. g.*, James J. Freeland, Daniel J. Lathrope, Stephen A. Lind, Richard B. Stephaens, *Fundamental of Federal Income Taxation, Cases and Materials (13th ed.)* 626 (Foundation Press, 2004).
 (144) *Tampa Bay, supra* note 128.

- (145) *Citing Johnson, supra* note 121.
 (146) *Tampa Bay*, 84 T. C. M. 18-20.
 (147) Barnett Banks of Fla., Inc. v. Commissioner, 106 T. C. 103 (1996).
 (148) Signet Banking Corp. v. Commissioner, 106 T. C. 117 (1996), *aff'd*, 118 F. 3d 239 (4th Cir. 1997).
 (149) *See also* American Express Co. v. U. S., 262 F. 3d 1376 (Fed. Cir. 2001).
 (150) Rev. Proc. 2004-34, 2004-22 I. R. B. 991.
 (151) 例えば、役務提供に付随的に関連して行われる財産利用に於ける賃貸（ホテルの部屋やカー・シアー・ショーでのリース・サービスの利用など）や知的財産の使用料などの前受金について、新たに繰延処理が認められた。*Id.* at sec. 4.01 (3) (c), (d).
 (152) Rev. Proc. 71-21, at sec. 2-04.
 (153) 408 雑の注の理由が、繰延処理の取消を認めない理由となる税収減を懸念したものであられるように見える。
 Susan Kainka, *Individuals and Passthrough Entities*, 81-5 Taxes 13, 19 (2003).
 (154) *RCAs*, 664 F. 2d at 886.
 (155) 雑の脚註。
 (156) *See, Artneil, supra* note 85, *Morgan Guaranty Trust Co., supra* note 142, *Tampa Bay, supra* note 128.
 (157) 最判昭和六〇年三月十七日民集三九卷一四一四七頁。