税務会計において工事進行基準を適用すべき契約の範囲に関する一考察

― 日本の建設投資動向と米国の判例に基づく検討 ―

神山　直規

目　　次

1. はじめに
2. 先行研究
3. 日本における建設投資動向
4. 役務提供の契約類型
5. 工事進行基準が適用される契約
   1. 工事契約に関する会計基準において定義されている工事契約
   2. 法人税法において工事進行基準が適用される契約
   3. 会計基準と法人税法の異同点
6. 米国の税務会計において工事進行基準を適用すべき契約に関する判例
   ―Koch Indus. Inc. v. U.S. の判例を中心にして―
   1. 事件の概要
   2. 第一審判決
   3. 控訴審判決
   4. 判決の検討
7. さいごに

1. はじめに

税務会計上、工事進行基準により所得を認識すべき契約の範囲は、限定されている。国際会計基準(1)第 18 号は、収益認識について規定しており、企業会計上、信頼性をもった見積りが可能である場合には、契約の種類を問わず、工事進行基準と同様の会計方法で収益認識を行うべきこととされている。そのため、IAS 第 18 号では、信頼性をもった見積りが可能である場合は、役務の提供であるか否かを問わず、工事進行基準を適用すべきこととなる。しかし、日本では、工事進行基準が適用される契約は、企業会計と税務会計のいずれも、原

則として物の引渡しを要する場合に限られており、物の引渡しを要しない役務の提供については、工事進行基準の対象外とされている。

そして、税務会計上は、特別な場合(2)を除いて、役務の提供に対する所得認識基準が存在しないため、原則として、役務の提供については、その完了した時点をもって所得を認識すべきこととされている(3)。つまり、引渡基準である完成工事基準が、役務を提供した場合における所得の認識基準となっている。また、役務の提供が部分的に完了する場合には、税務会計上、部分完成基準が適用され、役務の提供が完了した時点において、その提供した役務に対応する所得の認識が行われる。いずれの場合も、役務の提供が完了するという点では同じであり、その役務が全部であるか一部であるかという点だけが相違している。役務の提供が完了しているという点では、両者とも完成工事基準の一形態であるということができる。

このように、役務提供に対する所得の認識については、現在、完成工事基準が適用されている。しかし、完成工事基準だけに従って、役務の提供に対する所得の認識を行うことに問題はないだろうか。本稿では、上記の問題意識を基礎として、役務の提供による所得の認識について、税務会計上、工事進行基準を適用すべき場合に焦点を当てて、検討を行うこととする。

検討を行うに当たって、まず、役務の提供における所得の認識に関する先行研究を確認する。次に、日本の社会資本がどのように推移してゆくか、確認を行う。その上で、企業会計と税務会計のそれぞれについて、工事進行基準が適用される契約の内容を確認する。さらに、米国で争われた判例を紹介し、役務提供契約の一種である保証契約に対して、税務会計上、工事進行基準の適用の可否を検討する。最後に、日本における役務の提供に対して、税務会計上、工事進行基準を適用すべき場合を論じることとする。

2. 先行研究

まず、企業会計上、役務の提供による収益の認識は、企業会計原則の損益計算書原則三Bに定める『売上高は、実現主義の原則に従い、（中略）役務の給付によって実現したものに限る』とする規定に従うこととなる(4)。そして、法人税法では、原則として、役務の提供が完了した時点に所得を認識すべきこととされている(5)。

次に、役務提供に関する、企業会計上の収益計上基準を確認する。日本では、浜本 [1992] が、役務提供に関する収益認識の会計慣行が基準として定着しており、具体的な会計処理基準が存在していないことを指摘している(6)。また、米国においては、Bragg[2010] が、役務提供に関する収益認識について、特定の会計基準が公表されておらず、主に産業界の実務を通じて発展してきたため、同一の取引について異なる会計処理方法が存在することを指摘し

ている(7)。このように、役務提供に関する収益認識については、日本も米国も、企業会計上、特定の会計基準が存在しておらず、実務上の会計慣行が『基準』ないし『会計処理方法』として定着している。しかし、IAS では、役務の提供(8)に関する収益の認識が規定されており、工事進行基準を適用すべき場合について、定められている(9)。

さらに、税務会計上の所得の年度帰属に関して、金子 [1995] は、『発生主義のもとにおける所得の年度帰属の問題は、（中略）所得の実現時期の判定の問題にほかならない』(10)と述べている。この実現主義による収益の認識については、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」において、「実現」に関する会計上の証拠を販売基準に求めるとともに、その例外である、割賦基準、工事進行基準、工事完成基準を含めて、『一般に認められた会計原則をなすものである』(11)と述べられた。その後、法人税法において、上記の例外基準について規定が設けられ、さらに同法第 22 条第 4 項に『公正妥当と認められる会計処理基準』が規定されることとなった。こうして、収益認識に関して、税務会計上の基準が整備された(12)。

そして、役務収益に対する税務会計上の収益計上基準について、富岡 [2011] は、『請負契約によるものである場合には請負収益としての性格をもつこととなる』(13)と述べるとともに、請負収益について、『物の引渡しを要しない請負に係る収益は、役務収益としての属性をも有する』(14)と述べている。その上で、請負収益に該当する役務収益の収益計上について、税務会計上は、原則として役務提供完了基準であり、特例として役務収益の種類に対応した各種の基準が設けられていると述べている(15)。

しかし、役務提供に関する各種の基準は、そもそも会計慣行として定着したものである。そのため、浜本 [1992] は、国内総生産に占めるサービスの比率が増加している点を取り上げた上で、『役務提供にかかる会計基準の開発・整備が緊急の課題である。』(16)と述べている。また、金子 [1995] は、収益認識基準に関して、税務会計上の権利確定主義が企業会計上の引渡基準と矛盾しない(17)ことを述べた上で、『権利確定主義の妥当性を認める場合にも、その適用に当っては、取引の類型ごとに適切な基準を設定すべきであり、また同じ類型の取引についても、取引の態様に応じた基準の設定が必要である。』(18)と述べている。

ここで、収益の認識と資金的裏付けの関係について、「工事契約に関する会計基準」において、一定の場合には工事進行基準を採用することが強制された理由として、武田 [2009] は、『工事進行に応じて入金が行われていることを、その理由とみるべきである』(19)と述べている。また、税務会計における所得の認識と資金的裏付けの関係について、富岡 [1978] は、『企業利益を租税負担能力の見地からこれを点検し、修正して、いわゆる課税適状ないし納税適状にある所得として把握しなおすことが必要』(20)（いずれも傍点原著）であるとともに、『課税所得の計測にあたっては、まずもって、租税支払能力を配慮することが要請される』(21)と述べている。

さらに、本稿で取り上げる、米国における前受所得に対する課税に関する先行研究を確認

する。中里 [1983] は、サービスの提供から生ずる前受所得の課税について、米国の代表的な 3 つの連邦最高裁判所の判例[22]を取り上げた上で、収益とサービスの対応関係が明確である場合には、前受所得について繰延べの可能性があるとして、前受所得の繰延べを認めた判例を紹介している[23]。また、一高 [2003] は、役務収益に係る前受収益の課税について、米国では、当初、請求権の法理 (Claim of Right Doctrine)[24]を根拠としたが、その後、『所得の明確な反映要件 (clear reflection of income requirement)』[25]に基づいて判断されている点を述べた上で、前受収益は、原則として、収受した時点において課税され、繰延べを認める規定については、限定的に設けられている点を紹介している[26]。

最後に、米国において、役務提供に関する税務会計上の所得の認識に関して、後述[27]する長期契約の規定を適用すべきか否かについて、Adrian[2006] は、契約上の用語 (term) に基づいて決定されると述べている[28]。契約に基づいて所得の認識を判断する点は、注目すべき内容である[29]。

3. 日本における建設投資動向

下の図 1 は、投資可能総額の伸びが、2005 年度以降、対前年比 ±0% であるとした場合に、国土交通省所管の社会資本 8 分野（道路、港湾、空港、公共賃貸住宅、下水道、都市公園、治水、海岸）を対象とした、今後 25 年間の維持管理、更新、災害復旧及び新設（充当可能）に関する投資額を推計したものである[30]。

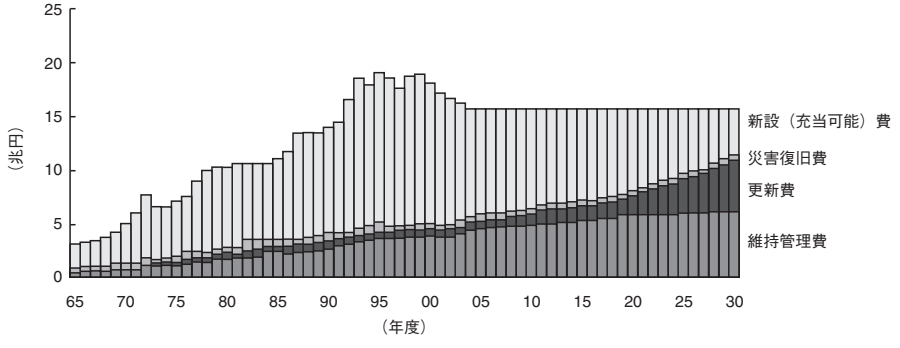
推計の結果、国土交通省は、2004 年度と比較した 2030 年度の状況について、次の点を指摘している。

①投資可能総額に占める、維持管理・更新費の合計額の割合は、約 33% から約 70% に増大する

②投資可能総額に占める、新設（充当可能）費の割合は、約 64% から約 27% に減少する

このように、将来の社会資本の推移を検討した場合、維持管理・更新費の負担が大きくなることが分かる。特に、維持管理が漸次増加してゆくこと、更新費が増加するため新規投資が控えられることの 2 点が挙げられる。こうした、今後の社会資本の推移は、建設業者が締結すべき契約の内容が、これまでの新設投資に係るものではなく、維持管理・更新に係るものに変化していくことを意味している。

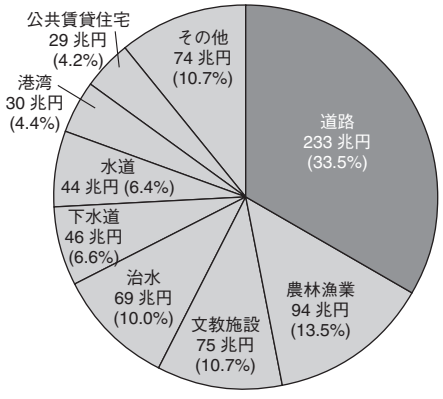
図 1　2005 年度維持管理・更新等に関する投資額の見通し



出典：国土交通省 [2005]「社会資本の維持管理・更新投資」

また、次の図 2 は、2007 年における日本の社会資本ストックの部門別内訳を示したものである[31]。これは、社会資本を 20 の部門に区分した上で、それぞれの部門ごとに社会資本ストックの推計を行ったものである[32]。これによると、日本の社会資本ストックにおいて、最も大きい割合を占めるものは、全体の 3 分の 1 を占める道路であることが分かる。道路の割合は、2 位以下の社会資本ストックを大きく引き離している。

図 2　社会資本ストックの部門別内訳 *



* 内閣府政策統括官［2007］のデータを基に作成

以上の 2 つの資料から推察されることは、日本の社会資本を維持してゆくためには、今後、道路の維持管理・更新費が中心となることである。もっとも、従来行われていた道路に対する政策（維持管理や更新を含む）を変更した場合は、必ずしも道路の維持管理・更新費は高い割合になることはないであろう。しかし、これまでの社会資本ストックを基礎とする限り、今後、道路に対する維持管理・更新費が多額になることが予想される。そのため、道路の建

設と維持管理について、品質確保とコスト削減を目的とした新たな契約が締結されるようになってきている(33)。

4. 役務提供の契約類型

すでに前節で確認した通り、今後、日本の社会資本は、維持管理・更新に関する建設投資が増加することが予想される。その際、維持管理・更新に関する役務提供契約を締結することが想定される。だが、役務提供契約は、工事の請負に付随して行われる場合(34)を除き、現在、税務会計において工事進行基準の適用対象とはされていない(35)。

本来、企業会計上、役務提供に関する会計処理基準が存在すれば、法人税法もそれに従うことができる(36)。しかし、日本に役務提供会計基準が存在していない現在においては、法人税法における所得認識の基準は、本来の引渡基準に依らざるを得ない。だが、基本的に、引き渡すべき物が存在しない役務提供契約においては、引渡基準は、必ずしもその契約内容に整合した基準ではないのではないだろうか。

そこで、役務提供契約に対する工事進行基準の適用について検討を行う。法人税法では、工事進行基準を適用することが可能な契約として、法人税法第 64 条第 2 項において、工事のみを規定するとともに、同法基本通達 2 － 4 － 12 では、『設計・監理等の役務の提供のみの請負は含まれない』と規定している。しかし、今後は、維持管理・更新といった役務提供のみの請負が増大することが予想され、しかも社会資本であることから、維持管理・更新が長期間に及ぶことが予想される。そのため、こうした長期間の契約に対して、税務会計上、工事進行基準を適用することが必要な場合があるのではないかと推論づけることができる。

そこで、次に、役務提供契約について、契約類型に基づく分類を行う。これにより、それぞれの場合における税務会計上の所得の認識に関する問題点を明確にする。

契約類型に基づく分類として、次の 4 つの視点から分類を行う。まず、第 1 に、役務提供契約について、契約期間によって分類することができる。その際、法人税法で定める長期大規模工事の要件と同様に、1 年以下の短期の契約と、1 年を超える長期の契約に分類することが可能である(37)。第 2 に、契約期間中に、役務の提供が部分的に完了するかどうかによって分類することができる。第 3 に、成果の確実性を見積ることができるかどうかによって分類することができる。最後に、担税力の観点から、対価の受領時点によって分類することができる。対価の受領時点としては、契約の締結時、契約期間中、そして契約終了時の 3 つの時点が考えられる。次の表 1 は、これらの分類の視点をまとめたものである。

図表１　契約類型に基づく分類

項目	区分		
契約期間	１年以内		１年超
部分的完了	あり		なし
成果の確実性の見積り	できる		できない
対価の受領時点	契約締結時	契約期間中	契約終了時

上記の表１において、税務会計における所得の認識上、特に問題になるのは、契約期間が１年を超える長期に及ぶ場合(38)、部分的完了がない場合(39)である。

また、成果の確実性については、次節で述べる通り、企業会計上、工事進行基準の適用の可否につながる要件である。しかし、役務の提供に対しては、企業会計と税務会計のいずれの場合においても、工事進行基準が適用されない。そのため、IAS 第 18 号に従って会計処理を行わない場合には、企業会計と税務会計のいずれの場合においても、成果の確実性の有無に関わらず、役務の提供を完了した時点をもって、収益ないし所得を認識しなければならないことになる。

さらに、対価の受領時点については、契約期間中に対価が受領される場合において、進捗度に対応した対価の受領が行われるときは、その対価を受領した時点に所得を認識することが可能である(40)。しかし、対価の受領が役務提供の進捗度と異なる場合には、所得の認識時点について、検討すべき状況が発生する。例えば、契約締結時に契約金額の全額またはほとんどの対価の決済が行われる場合は、一定の方法で計算された進捗度に基づいた所得の認識を行うべきであるが、現時点においては、役務の提供を完了した時点に所得を認識すべきこととされている。逆に、契約終了時に契約金額の全額を決済する場合は、一定の場合を除き(41)、現在の完成工事基準に依らざるをえないと思われる(42)。

以上をまとめると、契約期間が１年を超え、部分的完了がない場合において、成果の確実性が見積られると同時に、対価の受領時点が契約締結時に行われたとき、現在では、IAS 第 18 号に従った処理を行わない限り、契約対価の受領時点と所得の認識時点の間に、大きな差が生じる結果となる。

5. 工事進行基準が適用される契約

すでに述べたように、今後の日本の建設投資は、既存の社会資本に対する維持管理・更新となることが予想される。これに対して、現在、工事進行基準が適用される契約とは何か。以下、企業会計と税務会計において、工事進行基準が適用される契約の内容について、確認

を行うこととする。

1. 工事契約に関する会計基準において定義されている工事契約

日本では、2007年12月27日に「工事契約に関する会計基準」[43]が公表され、2009年4月1日以降に開始する事業年度から適用されることとなった[44]。これにより、会計基準に定める要件[45]に合致する契約については、企業会計上、工事進行基準が適用され、同基準に定める要件に合致しない契約については、完成工事基準が適用されることとなった[46]。そこで、会計基準が定める工事契約の定義について、以下、みてゆくこととする。

(1) 工事契約の範囲

会計基準では、「工事契約」について、『仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指示に基づいて行うものをいう』[47]と定義された。そのため、「工事契約」は、建設業法に定める「建設工事」[48]とは、必ずしも一致しないことに注意しなければならない。

会計基準における工事契約の適用範囲が、建設業者が行う取引よりも広い点について、会計基準は、次のように述べている[49]。

> 『工事は、典型的には土木・建築工事等、建設業において行われている取引を指すものとして用いられることが多い。しかし、本会計基準でいう工事契約はこれよりも広く、造船や、基本的な仕様や作業内容について顧客の指図に基づいて行う機械装置の製造に係る契約も含んでいる。』

以上のように、会計基準が対象とする「工事契約」は、建設業者が行う取引とは必ずしも一致しない。また、工事契約に付随して行われる作業の取扱いについて、会計基準では、次のように述べている[50]。

> 『移設や据付、試運転といった作業は、土木、建築、機械装置の製造等の工事契約に作業内容の一部として付随的に含まれることがあるが、単に物の引渡しを目的とする契約に付随してこうした作業が行われることもある。前者の場合には、一体として工事契約に該当し本会計基準の適用範囲に含まれるが、後者の場合には、本会計基準の適用範囲に含まれない。ただし、例えば、構築物等に関する移設や据付を目的とする工事が、土木工事や建築工事等として独立に取引された場合には、本会計基準の適用範囲に含まれることになる。』

上記の通り、工事契約の作業の一部に、移設や据付、試運転といった作業が含まれる場合は、その作業は、工事契約に含まれる。しかし、単に物の引渡しを目的とする契約に付随して、その作業が行われた場合には、その付随した作業は、工事契約に含まれない。ただし、移設や据付の工事が、土木工事や建築工事等として独立に取引された場合には、その作業は、工事契約として取り扱うこととなる。

さらに、具体的に、以下の取引は、工事契約に含まないものとされている(51)。

① 請負契約であっても、専らサービスの提供を目的とする契約

② 外形上は工事契約に類似する契約であっても、工事に係る労働サービスの提供そのものを目的とするような契約

すなわち、請負契約のうち、サービスの提供を目的とする役務提供契約や、労働サービスの提供を目的とする契約が、会計基準の適用範囲から除かれている。

なお、受注制作のソフトウェアの制作費については、契約の形態を問わず、会計基準の適用範囲に含めることとされている(52)。

(2) 契約金額及び工事期間

契約金額については、会計基準の中では、まったく触れられていない(53)。また、工事期間については、会計基準では、『会計期間をまたぐ工事については工事進行基準を適用すべき場合があると考えられる』(54)として、複数の事業年度に及ぶ工事契約についてのみ、言及している。そのため、一事業年度内に着工日と完成日が含まれる工事契約を除いた、すべての工事契約に対して会計基準が適用される場合があると判断することができる。この点は、後に述べる、法人税法が定める長期大規模工事の定義と大きく異なっている。

なお、工期がごく短い場合については、会計基準では『通常、金額的な重要性が乏しいばかりでなく、工事契約としての性格にも乏しい場合が多いと想定される』(55)という理由で、『通常、完成工事基準を適用することになると考えられる』と規定している。これは、重要性の原則を適用した結果であると考えられる。

2. 法人税法において工事進行基準が適用される契約

(1) 工事進行基準の適用が義務付けられる「長期大規模工事」

日本では、平成10年の法人税法の改正により、製造を含む工事(56)のうち、長期大規模工事(57)に対して、工事進行基準の適用が義務付けられた(58)。そして、平成20年度にさらなる改正が行われた(59)。その結果、長期大規模工事の要件は次の通りとされた。

① 工事のうち、着手の日から契約において定められている目的物の引渡しの期日までの期間が1年以上であること(60)

② 請負の対価の額が10億円以上の工事であること(61)

③ 工事に係る契約において、請負の対価の額の2分の1以上が、目的物の引渡しの期日から1年を経過する日後に支払われることが定められていないこと(62)

法人税法上、工事進行基準の適用を義務付ける工事契約（つまり、長期大規模工事）の範囲は、上記の通りとされている。工事の内容については触れられていない反面、契約金額と工事期間についての定めが設けられている点が、会計基準と大きく異なる点である。

(2) 長期大規模工事に対する工事進行基準の適用除外

法人税法においては、着工後の進捗度が低い長期大規模工事については、工事進行基準の適用が任意とされている。つまり、事業年度終了の時において、着工の日から6月を経過していない場合又は工事の進行割合が20/100に満たない場合には、工事進行基準を適用する場合を除き、完成工事基準を適用することができることとされている(63)。

これは、工事進捗度が低い場合を考慮して設けられた、重要性の原則に基づく規定であると考えられる。長期大規模工事の要件が、契約金額及び工事期間という、いずれも数値に基づいたものであるため、工事進行基準の適用に当たり、重要性の判断を可能としたものである。会計基準においては、工期の面から重要性の原則を適用したが、法人税法では、工事進捗度の面から重要性の原則を適用している点が異なっている。

(3) 工事進行基準の適用が認められる「工事」

法人税法では、工事（製造及びソフトウェアの開発を含む）(64)について、長期大規模工事の要件に該当しない場合においても、工事進行基準を適用することが認められている(65)。

なお、すでに述べたように、法人税法基本通達2－4－12では、「工事の請負」に関して、役務の提供のみの請負を除いている。また、同通達において、役務の提供が工事と一体となって提供された場合には、工事の請負に含むことが規定されている。

3. 会計基準と法人税法の異同点

以上、会計基準と法人税法のそれぞれにおいて、工事進行基準が適用される契約を確認した。ここで、会計基準と法人税法の異同点をまとめると、次の6点を挙げることができる。

第1に、契約の定義に関する違いが挙げられる。会計基準においては、工事契約と定義されているが、法人税法では「工事（製造及びソフトウェアを含む）」と定義されている。会計基準では、工事契約について、いくつかの規定が設けられているが、法人税法ではきわめて簡潔な規定にとどまっている。

第2に、役務の提供が、工事と一体となって行われる場合の取扱いが挙げられる。会計基準と法人税法のいずれも、役務の提供が、工事と一体となって行われる場合には、工事と一体として取り扱うこととしている。

第3に、役務の提供が、物の引渡しに付随して行われる場合の取扱いが挙げられる。この場合、会計基準では区別して扱うこととされ、法人税法においても、工事と一体でない場合には、区別して取り扱うこととされていることから、会計基準と同様の取扱いになると考えられる。

第4に、役務の提供が、工事（または工事契約）とは別に行われる場合の取扱いが挙げら

れる。この場合、会計基準と法人税法のいずれにおいても、工事進行基準を適用する契約の範囲から除外している。なお、会計基準では、移設や据付を目的とする工事が独立に取引された場合には、工事契約として取り扱う旨が定められているが、これは建設業法で定める機械据付工事などを念頭に置いたものであると考えられる。

第5に、工事期間と契約金額に関する定めの有無が挙げられる。会計基準では、工事期間と契約金額のいずれについても、特段の定めが設けられておらず、工期がごく短い場合についてのみ、重要性の原則を適用している。これに対して、法人税法では、工事期間と契約金額に基づいて、長期大規模工事を定めており、長期大規模工事に該当する場合には、工事進行基準の適用が義務づけられている。

さいごに、重要性の原則を適用する場合が挙げられる。会計基準では、すでに述べたように、工期がごく短い場合について、重要性の原則を適用しているが、法人税法においては、工事進捗度に基づいて重要性の原則を適用している点が異なっている。

以上、会計基準と法人税法の異同点を確認した。特に、工事（または工事契約）とは別に、役務の提供のみを行う場合は、会計基準と法人税法のいずれにおいても、工事進行基準を適用しないこととされている点に注目しなければならない。

次に、米国において、役務の提供による所得の認識に対して、税務会計上、工事進行基準の適否を争った事件を取り上げる。その目的は、役務の提供と工事進行基準の間に存在する税務会計上の問題点を、より明確にすることである。

6. 米国の税務会計において工事進行基準を適用すべき契約に関する判例 ―Koch Indus. Inc. v. U.S. の判例を中心にして―

米国の税務会計上、役務の提供に対して工事進行基準の適用の可否を争った事件として、*Koch Indus. Inc. v. U.S.* を取り上げる。この事件は、道路の将来の保証契約に基づき、契約時に一時金として受領した保証金[66]について、税務会計上、工事進行基準を適用したKoch Indus. Inc.[67]に対して、米国内国歳入庁が同基準の適用を認めなかったものである。第一審では、原告であるコーチ産業社の主張を認め、同社に対して、工事進行基準の適用を認める判決が下された[68]。しかし、控訴審においては、逆に米国内国歳入庁の主張を認め、コーチ産業社に対して、工事進行基準の適用を認めない判決を下したものである[69]。

1. 事件の概要

コーチ産業社は、同社の間接的な子会社である、Mesa PDC. LLC.[70]とともに、連結納税による税務申告を行っていた。1998年、メサ社は、ニューメキシコ州高速道路44号線[71]の

拡張工事に関し、同州の高速道路部門 (SHTD) と、『コリドー 44 号線、専門的役務及び保証合意』と題する契約を締結した。その契約の内容は、SH44 事業計画[72]について、『建設段階』(Construction Phase) における専門的役務 (Professional Service) の提供と、『修復段階』(Rehabilitation Phase) における保証 (Warranty) を行うものであった[73]。そして、『修復段階』においてメサ社が履行すべき保証は、『舗装保証』(Pavement Warranty) と『構造物保証』(Structures Warranty) に区分されていた[74]。なお、メサ社の予想によると、専門的役務からは、利益をまったく得ることができず、同社の利益は、『修復段階』における『舗装保証』及び『構造物保証』に依存していた。

具体的な保証の内容についてみると、『舗装保証』では、高速道路の各区画について 21.5 年（または施工が完了してから 20 年）の期間にわたり、保証を提供することとされていた。保証期間中、継続して高速道路の性能を維持すべきこととされていたため、道路に重要な損傷[75]が発生した場合には、修復、維持管理または再建築に対して保証が適用されていた。しかし、保証の内容は、時の経過とともに厳格ではなくなっていたことから、軽微な損傷[76]については、保証期間中、必ずしも同一の状態を維持するものではなかった。また、『構造物保証』では、11.5 年までの保証期間を提供していたが、この保証に関する最低限の性能を記述した仕様書においては、保証期間中の構造物の状態に一定の衰えが生じることを認めていた。

メサ社は、ニューメキシコ州から、『建設段階』の専門的役務の対価として 4,675 万 3,000 ドル、そして『修復段階』の保証の対価として 6,200 万ドルを受領した。『舗装保証』及び『構造物保証』の金額は、契約書に明確に区分されており、支払も区別して行われることとされていた。『修復段階』における保証の対価である 6,200 万ドルという金額は、保証金の計算方法として、従来利用されていた、建設に係る契約金額に対する割合として算出された額と比較すると、かなり高額なものであった。しかし、メサ社は、保証期間を通じて、道路を満足な状態であることを保証するために、必要な、あらゆる作業を行う責任を負っていた。また、契約当事者であるニューメキシコ州高速道路部門とメサ社のいずれも、保証契約の期間中、相当の維持管理、再建築及び修復のための作業が必要であることを確信していた。

なお、同州の州法によると、あらゆる建設作業は、ニューメキシコ州に対して、直接入札契約することとされていた。そのため、メサ社は、『修復段階』における入札の結果、落札業者によって行われた修復、維持管理または再建築に係る作業の対価として、ニューメキシコ州が落札業者に支払った金額と同じ金額を、同州に対して弁済しなければならないこととされていた。

連結納税を行うコーチ産業社は、メサ社が、『修復段階』における 2 種類の保証の対価として受領した 6,200 万ドルについて、法人税の申告における所得計算を行うに当たり、内国歳入法第 460 条に定める工事進行基準を適用した。そして、受領した 6,200 万ドルを、契約

を締結した最初の 4 年間にわたる所得として申告を行った。これに対して、内国歳入庁は、長期契約から得られる所得として取り扱うことはできない旨、主張した。そのため、コーチ産業社は、追加の税額を支払うとともに、還付請求を行うため、裁判所に対して提訴を行った。

2. 第一審判決

第一審であるカンザス州地方裁判所は、納税者であるコーチ産業社に対し、直接、施工を行わない保証契約に対して、内国歳入法第 460 条で定める工事進行基準を適用することができる旨、判示した。そして、メサ社がニューメキシコ州と締結した契約において用いられた「保証」の用語には、法的意義は存在しないと指摘した。その理由として、判決では、以下の点を挙げている。

① 当事者間では、契約上、「保証」という用語に、何らの法的重要性を持たせていなかった

② 契約締結当時、舗装業界で用いられていた「保証」は、舗装上の欠陥に限定して用いられており、通常の摩耗及び亀裂によって必要とされる修復または再建築を含んでいない

③ 米国の舗装業界が利用している一般的な保証は、マニフェストが予定している潜在的な欠陥のみを対象とするものであり、その期間は、通常 2 年から 7 年であった

④ 契約締結当時、ヨーロッパの数か国では、舗装自体に「保証」という用語を用いていたが、それは、ニューメキシコ州とメサ社の間の保証期間と比較すると、7 年から 10 年という、より短期間のものであった

以上の点から、舗装及び構造に関する「保証」の契約内容は、契約を締結した時点において、米国道路建設業界で用いられていた「保証」の内容と比べ、その範囲と期間の双方の点において、大いに異なるものである、と指摘した。特に、米国内の舗装業界では、製品の潜在的欠陥を対象として「保証」が利用されており、道路の利用に伴う摩耗や亀裂は「保証」の対象に含まれていない点を指摘している。また、ニューメキシコ州が過去において利用していた「保証」が、1 年間という短期間であったことも挙げている。

上記の結果、裁判所は、メサ社が建設工事を行うことはないが、コーチ産業社に対して、内国歳入法第 460 条に定める、長期契約に対する工事進行基準を適用することが可能である旨、判示した。

3. 控訴審判決

第一審が、原告であるコーチ産業社に対して、税務会計上、工事進行基準の適用を容認したのに対して、控訴審が行われた第 10 巡回高等裁判所では、原告敗訴の判決を下した。つ

まり、コーチ産業社が、『修復段階』の保証金として受領した、6,200 万ドルについて、税務会計上、工事進行基準の適用を認めない判決を下した。そして、内国歳入法の解釈について、*True Oil Co. v. Comm'r*[77] を引用し、『議会は、内国歳入庁長官に対して、内国歳入法第 7805 条 (a) により、「(内国歳入法を) 執行するための、必要なすべての規則と法令」を公布する権限を委ねている』ことから、『内国歳入庁長官の法律の規則的な解釈に対して、それが合理的なものであるかぎり、従わねばならない。』と判示した[78]。

さらに、内国歳入法第 451 条を取り上げ[79]、一般には、納税者がその項目 (item) を受領した課税年度に、その納税者の総所得金額に含められるべきであり、同法第 460 条により、長期契約に対して工事進行基準の適用が認められる点については、*United States v. Howard*[80] を引用し、『原価の変動と予測できない費用の発生により、建設事業の収益性を決定することが困難であるため、大抵の場合、正当化されるのである』と判示した[81]。

その上で、『課税を猶予する条文は、厳格に解釈されなければならない』[82] ことから、内国歳入法第 460 条に対しても、同様に解釈されるべきである、と判示した。そして、同条 (f) (1) において、『長期契約とは、財産の製造、建築、据付または建設に関する契約であり、着工した課税年度中に完了しないもの』と定義されていることを挙げ[83]、長期契約の定義に当てはまらない契約については、『長期契約に対する会計処理方法以外の、一般に認められる会計処理の方法により計算しなければならない』[84] ため、内国歳入法第 451 条の規定が適用されるべきであると判示した。

なお、財務省規則においては、長期契約の完成に、『付随し、または必要な』(incident to or necessary for) 契約については、長期契約と同様の規定を適用することが認められている[85] が、その内容は『建築、設計、監督及び建設マネジメント・サービスの提供、並びにコンピューター・ソフトウェアの開発と完成』[86] であり、保証の契約は、同規則の中にも含まれていないことを指摘している[87]。

なお、判決の中では、保証契約の内容について、従来と比較して変化が生じている点を取り上げている。つまり、最近の保証は、製造上の欠陥に限定されず、一定の期間にわたり一定の水準を保つ、将来の履行に対する保証に拡大している[88]。コーチ産業社は、こうした将来に向けた保証契約は、従来の保証契約と異なるため、財務省規則[89] において長期契約から除外されている「保証」とは異なる旨、主張している。しかし、裁判所は、上述した通り、課税を猶予する条文は、厳格に解釈されるべきであるとして、同社の主張を退けたものである。

以上の結果、控訴審では、コーチ産業社が、保証契約に基づき受領した保証金に対して、税務会計上、工事進行基準を適用することは認められない旨、判示した。

4. 判決の検討

(1) 税務会計において工事進行基準が適用される契約

米国の税務会計においては、Tax Reform Act of 1986（1986 年税制改革法）[90]以後、1 年を超える長期契約 (Long-term Contract)[91]に対して、一部の例外を除き、工事進行基準の適用が義務付けられている。同法が施行される前は、長期契約に対して、工事進行基準 (Percentage of Completion Method) と完成工事基準 (Complete Construction Method) のいずれかを選択適用することが可能であった。そのため、Hickok[1982] によると、実務上、両基準とも広く利用されていた[92]。ただし、Hawkins[1989] によると、完成時点まで所得を繰延べることが可能であること、さらに、収益と費用を、見積りでなく実際の金額によって対応させることが可能であることから、1986 年税制改革法の施行前は、税務申告上、完成工事基準の方が多く適用されていた[93]。

内国歳入法においては、「長期契約」について、建築 (Building)、据付 (Installation)、建設 (Construction)、製造 (Manufacturing) の 4 種類の契約であり、完了までに、通常、12 カ月を超えるものであると定義されている[94]。こうした、長期契約に関する税務会計上の処理について、法律が整備された時期は、2 つに区分される。まず、建築、据付、建設の 3 つの契約については、Tax Reform Act of 1918（1918 年税制改革法）以降であり、製造の契約は、Tax Reform Act of 1976（1976 年税制改革法）によって長期契約に含まれることとなった[95]。なお、製造契約については、契約の目的物が、棚卸商品に該当しない特徴的な製品の製造契約であるか、完成までに通常 1 年を超える期間を要するものに対してのみ、適用することとされている[96]。

(2) 米国における請求権の法理の適用

米国の内国歳入法第 451 条の規定は、請求権の法理 (Claim of Right Doctrine)[97]を示す規定である。この法理は、*North American Oil Consolidated v. Burnet*[98]の判決において示されたものである[99]。この判決では、請求権の法理について、次のように判示した。

> 『もし、納税者が、請求権により収益を得て、その処分に関して何らの制限も負わないならば、その金銭を保持する資格がない、またはその金銭と同等の金額を返還する義務があるとする判決が出されたとしても、その納税者は、申告を行う必要がある所得を受領したのである』[100]

以上の法理により、特別の規定が適用されないならば、前受収益に対して、受領した年度に課税されることとされた。その後、同法理の考えは後退し、所得の明確な反映要件 (clear reflect of income requirement) により所得の年度帰属が判断されたが、課税上の取扱いは同様であった[101]。そのため、コーチ産業社は、保証金を受領した年度に、受領した全額を申告しなければならないこととなる。

(3) コーチ産業社における工事進行基準の適用の可否

コーチ産業社は、同社の子会社であるメサ社が締結した保証契約に基づいて受領した保証金について、税務会計上の処理として、工事進行基準を適用した。しかし、保証契約は、そもそも内国歳入法第 460 条に定める長期契約の定義に含まれていない。その点から考察すると、コーチ産業社において、同基準を適用する余地はない、と考えられる。

しかし、第一審判決が、コーチ産業社に対して、税務会計上、工事進行基準の適用を認めたのは、保証契約の内容を考慮した結果である。そして、メサ社が実際に工事を施工しなくても、保証契約が長期間に及ぶため、一時に課税すべきではなく、受領した保証金に対応する費用も、将来にわたって発生することから、長期間にわたり所得を認識すべきであると判断した結果、長期契約として工事進行基準の適用を認めたものと考えられる。

それに対して、控訴審判決は、内国歳入法に定める長期契約の定義を厳格に解釈した結果である。控訴審は、同法において、長期契約として定義された 4 種類の契約以外の契約に対して、税務会計上、工事進行基準の適用を認めなかった。そして、同法第 451 条に基づく、前受金に対する課税を認めたのである。その結果、メサ社が受領した保証金の全額が、その保証金を受領した事業年度の所得として認識すべきであるとして、税務会計上、工事進行基準の適用を認めなかったのである。

第一審判決と控訴審判決の違いは、第一審判決が「保証」という契約上の文言にとらわれず、その実態に踏み込んで解釈したのに対して、控訴審判決は、条文の定義に基づいて判断した結果であると言える。第一審判決が指摘した通り、契約の当事者同士の間では、「保証」という用語に対して、特別の法的意義を持たせていなかった。その点からすると、契約上の用語に拘泥するのは問題があるかもしれない。

しかし、内国歳入法第 460 条では、長期契約を 4 種類の契約に限定していることから、長期契約に対する工事進行基準を適用しようとするならば、4 種類の契約のいずれかを選択すべきであったともいうことができる。それにも関わらず、結果的に「保証」という用語を用いて契約書を作成したのであるから、その契約は、長期契約に該当しないと結論づけることも可能であろう。

また、「保証」という用語に対して、契約の当事者の間で、特定の法的意義を持たせていなかったのであれば、「保証」という用語を用いずに契約書を作成した場合は、どうなるかという問題がある。特に、控訴審判決では、長期契約に該当する契約として、内国歳入法が 4 種類の契約に限定している点を重視している点を考慮すると、もし、メサ社が建築、据付、建設、製造のいずれかの用語を用いて契約書を作成した場合、どのような判決となったかが気になるところである。

私見によれば、メサ社が、建築、据付、建設、製造のいずれかの用語を用いて契約書を作成した場合においても、控訴審判決で指摘された、内国歳入法第 7805 条 (a) 及び同法第 451 条は、同様に考慮されるものと思料される。それに対して、控訴審判決で述べられている

『課税を猶予する条文に対する厳格な解釈』については、用語に対しては適用されず、むしろ、その実質上の内容に基づいて検討されるのではないかと思料される。その理由は、契約上、用いた用語が、契約の内容と一致していないためである。つまり、契約の種類として用いた用語が、契約の内容に合致していない場合、その用語を、そのまま同法第 460 条の適用の判断の基礎としてしまうと、長期契約に該当する契約の種類について、同条が限定して定義している意味が形骸化してしまうからである。

したがって、メサ社が、契約書に保証という用語を用いた場合も、そうでない場合においても、結果として、「保証」契約は長期契約に該当しないこととなり、税務会計上、工事進行基準を適用することはできないものと考えられる。

結局、コーチ産業社が受領した保証金については、所得の認識上、特別の規定が設けられていないため、『請求権の法理』ないし『所得の明確な反映要件』、さらには『課税を猶予する条文に対する厳格な解釈』が適用されることとなる。そのため、保証金を受領した事業年度の所得として認識されることとなる。

7. さいごに

日本では、工事契約の範囲について、会計基準に契約の内容に関する定めが設けられている。しかし、法人税法上は、長期大規模工事について、契約金額と工事期間に関する要件はあるものの、契約の内容については、何ら規定は設けられていない。そのため、会計基準の定めを援用して、役務提供契約は、原則として工事進行基準の対象外とされている。

そうした役務提供に対する所得の認識に対して、今後の日本の社会資本投資は、既存の社会資本に対する維持管理・更新が中心となることが予想される。それは、社会資本という、社会経済上不可欠な財産に対する維持管理・更新であることから、長期間にわたる契約を締結する可能性があることを意味している。また、米国の判例も、最近の保証契約は将来にわたる期間を対象にしている点を指摘している。こうした点から、今後、役務提供契約が締結された場合、その所得の認識が問題になる場合があると考えられる。

米国では、コーチ産業社が、税務会計上、役務提供に対して工事進行基準を適用し、裁判でその適用の可否が争われた。米国の内国歳入法及び財務省規則は、長期契約の範囲を限定列挙する形で規定している。それを受けて、コーチ産業社に対する控訴審判決は、税務会計上、長期契約が適用される契約については、厳格な解釈が必要である、と判断した。そして、長期契約を定義している内国歳入法第 460 条 (f)(1) には、保証が含まれていない点を指摘している。その結果、コーチ産業社が締結した保証契約に対して、税務会計上、工事進行基準を適用することはできない、と判示した。そして、請求権の法理及び所得の明確な反映要件

を適用し、保証金の全額を、その受領した事業年度の所得として認識すべきことと結論づけた。

一方、日本では、法人税法上、工事進行基準の適用が義務づけられる長期大規模工事は、工事期間と契約金額によって定められており、役務の提供は除外されている。また、米国とは異なり、工事の内容は、限定列挙されていない。さらに、米国における請求権の法理や所得の明確な反映要件も、日本には存在しない。以上の結果、日本では、税務会計上、役務提供契約に対して工事進行基準が適用されないため、役務の提供を完了した時点で、所得が認識されることになる。

だが、長期の役務提供契約については、役務が完了した時点に所得を認識すると、所得を認識する時点まで、所得の繰延べが行われてしまう結果となる。そのため、役務提供契約について、所得の認識を行う前に対価を受領した場合には、長期大規模工事が制定された背景と、同様の問題が発生する恐れがある。さらに、契約を類型別に分類した場合、部分的に役務を完了することができない契約の場合には、契約対価の決済時期と契約の進捗度が必ずしも同一にはならない。この場合において、もし、成果の確実性の見積りが可能であるときは、決済時期と所得の認識時期の差異を、明確に認識することができる。その結果、役務提供契約に対して、成果の確実性と担税力を考慮した上で、所得の認識時期を決定することが可能となり、役務を提供する期間にわたって所得を認識することが可能となる。

IAS 第 18 号は、財務報告の基準として、役務提供に対する収益の認識について、工事進行基準によって行うべきであると規定している。しかし、税務会計においても、役務提供に対して、工事進行基準の適用を検討すべきである。特に、コーチ産業社のように、非常に長期間の役務提供契約を締結するとともに、契約着手時に多額の金銭を受領する場合には、税務会計上、役務完了基準を適用することに対して大いに問題があると言わざるを得ない。今後、社会資本の維持管理・更新が増加すると予想されることから、税務会計上、工事進行基準を適用すべき契約の範囲に、役務提供契約を追加すべきであると考える。

なお、本稿では、契約の範囲に焦点を当てて論述したため、繰延べ収益に関する点を取り上げることができなかった。今後は、繰延べ収益を含めた、契約期間が長期に及ぶ役務提供契約について、税務会計上、いかに所得を認識すべきか、という点について、さらなる検討を行うことが課題である。

【 注 】

(1) 以下、「IAS」と略す。なお、本稿における IAS の内容については、IFRS 財団編，企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳 [2011] を参照した。

(2) 長期割賦販売等に該当する役務の提供を行った場合について、法人税法第 63 条が定められている。

(3) 法人税法第 22 条第 4 項に基づいて、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

ことになる。

(4) 杉山 [1992] は、同規則が実現の具体的判断基準を示していないことを挙げ、『それぞれの役務の提供取引の実態を分析して制度会計の基本目的に合致するためにはどのような時点で収益を認識することが合理的であるかということを判断することになる』(p.135) と述べている。

(5) 杉山 [1992] は、『実務の長い慣行等から、（中略）所得の認識に関して、税務行政上、とくに支障のないものとして、次の特例が認められている』(pp.125-126) と述べ、以下の 3 つの特例を挙げている。

① 不動産の仲介あっせんに係る収益

② 技術役務提供に係る収益

③ 運送役務提供に係る収益

(6) 浜本 [1992]，p.134

(7) Bragg[2010]，p.167

(8) 役務の提供については、IAS 第 18 号に、『典型的には、契約上合意された業務を合意された期間を通じて企業が履行することをいう。』（第 4 項）と定義されている。また、同項において、直接的に工事契約に関連する役務の提供については、IAS 第 11 号「工事契約」に関する定めに従うことが記されている。

(9) IAS 第 18 号では、『取引の成果を、信頼性をもって見積ることができる場合には、その取引に関する収益は、報告期間の末日現在のその取引の進捗度に応じて認識しなければならない。』（第 20 項）と規定されている。また、同号の付録には、役務の提供に関する各種の取引について、具体的な収益認識時期が例示されている（第 10 項 - 第 19 項）。

(10) 金子 [1995]，p.284

(11) 経済安定本部企業会計基準審議会 [1952]，総論，第一, 二

(12) 実現主義の持つ意味と所得の年度帰属との関係については、金子 [1995], pp.288-294 を参照。

(13) 富岡 [2011]，p.91

(14) 前掲出，p.95

(15) 前掲出，pp.92-94 及び p.96

(16) 浜本 [1992]，p.141

(17) 金子 [1995]，pp.294-301

(18) 前掲出，p.301

(19) 武田 [2009]，p.73

(20) 富岡 [1978]，p.48

(21) 前掲出，p.50

(22) 中里 [1983] は、次の 3 つの判決を取り上げている。

Auto Club of Michigan v. Comm'r, 353 U.S. 180,188-90 (1975)、*Schulde v. Comm'r*, 372 U.S. 128,130-37 (1963) 及び *Am. Auto. Ass'n v. United States*, 367 U.S. 687,691-92 (1961)

上記の判決は、一高 [2003] 及び本稿で後に取り上げるコーチ産業社対米国の控訴審判決である United States Court of Appeals, Tenth Circuit, Apr.27 (2010) においても取り上げられている。

(23) 中里 [1983]，pp.952-967

(24) 請求権の法理 (Claim of Right Doctrine) については、本稿 6.4.(2) または Dubroff[1985] を参照。

(25) 米国内国歳入法 §446(b)。

(26) 一高 [2003]，pp.1-55

(27) 本稿 6.4.(1) を参照。

(28) Adrian[2006]，p.329

(29) これに対し、日本における企業会計上の収益認識について、例えば、笠井 [2000] は、『会計における収

益認識規準の問題として論ずるかぎり、（中略）法的概念に制約される必要はない。』(p.578) と論じている。

(30) 国土交通省 [2005]，2012 年 6 月 6 日閲覧。

(31) 内閣府政策統括官 [2007]，pp.168-191 のデータのうち、2000 暦年基準に基づく基本ストック数値から 2007 年における数値を推定した。なお、ここで示されている「基本ストック数値」とは、同 pp.47-103 及び p.109 に示されている通り、名目投資額を算定した上で、減価償却を行わずに、財務省令に基づく各部門毎の平均耐用年数が経過した後、一括除却（サドンデス除却）する方法により算出された、粗資本ストック数値である。名目投資額の算定に当たっては、新設改良費、地方単独事業に基づかない維持補修費、一定の条件に基づく災害復旧費を対象としており、また現金主義による決算額のデータを用いている。

(32) 社会資本の推計上、区分した「20 部門」とは、道路、港湾、航空、旧国鉄、日本鉄道建設公団等、地下鉄等、旧電電公社、公共賃貸住宅、下水道、廃棄物処理、水道、都市公園、文教施設、治水、治山、海岸、農林漁業、郵便、国有林、工業用水道である。

(33) 吉田 [2011] は、建設段階に導入された「性能規定型契約」が、近年では維持管理段階へ試行されはじめており、さらに、新設工事と維持管理工事を組み合わせた「性能管理型契約」についても、試行導入されていることを紹介している。なお、道路の性能規定型維持管理契約の内容、そのメリット及び課題については、吉田 [2006] を参照。また、前田 [2006] は、国土交通省東北地方整備局が、日本ではじめて、舗装工事に長期保証制度を取り入れた件について、その検討プロセスと制度の内容を紹介している。

(34) 工事の請負に付随して役務提供が行われる場合については、本稿の 5. を参照。

(35) 富岡 [2011] は、役務収益について、原則的計上基準と具体的計上基準を示している（pp.91-94）。

(36) 役務提供会計基準の必要性については、本稿の先行研究で確認した通りである。

(37) 期間の区分については、契約期間の着手日と満了日について、同一の事業年度に属しているか否かによる区分、つまり、契約期間が事業年度の決算日をまたぐ場合とそうでない場合による区分とする考え方もあるが、本稿では、1 年を超えるか否かによる区分を採用した。

(38) 契約期間が 1 年以内の短期である場合には、課税のタイミングについて、大きな問題が生じないであろう。

(39) 役務の提供が部分的に完了する場合には、部分完成基準を適用することができる。

(40) この場合は、部分完成基準により、所得を認識することが可能である。

(41) 詳細については、次節で確認するが、企業会計上は、成果の確実性がある場合に、工事進行基準の適用を認めている。

(42) 未実現所得に対する課税について、吉良実 [1982] は、「未実現所得と課税適状所得」の項において、課税適状所得の判定として『税法は、その実現主義で考えられている種々の考え方の中で、特に担税力の把握・測定基準として適切であり、かつ統一的に認識できる基準を採っている考え方を、税法上の「収益計上時期」の判定基準にしようとしているものであるといえるのではないだろうか。』(p.229) と述べている。

(43) 以下、「会計基準」と略す。

(44) 会計基準，第 23 項。なお、会計基準の早期適用も認められた。

(45) 会計基準，第 9 項

(46) 財団法人建設業振興基金建設業経理研究会 [2008]，p.13 と辻山 [2009]，p.4 のいずれも、この会計基準が、工事進行基準と完成工事基準のどちらか一方が原則であり、他方が例外であるという構成を採用していない点を指摘している。

(47) 会計基準，第 4 項

(48) 建設業法第 2 条では、『土木建築に関する工事で別表第一の上欄に掲げるものをいう』と規定され、同法別表第一に、2 種類の一式工事と 26 種類の個別工事を掲げている。

(49) 会計基準，第 31 項

(50) 同上。また、同様の内容が、会計基準，第 44 項にも規定されている。

(51) 会計基準，第 30 項

(52) 会計基準，第 5 項及び第 32 項。これは、「研究開発費等に係る会計基準」四 1 において、受注制作のソフトウェアは、請負工事の会計処理に準じて処理をすることとされていることによる。

(53) 契約金額について、財団法人建設業振興基金，建設業経理研究会，収益認識研究部会 [2003] は、『会計上の基準を定めるときも、数値による基準を設けることが必要であると考える。』(p.39) と述べている。

(54) 会計基準，第 52 項

(55) 会計基準，第 53 項

(56) 法人税法第 64 条第 1 項

(57) 平成 10 年度の税制改正時における長期大規模工事の要件は、工事期間が 2 年以上、請負金額が 50 億円以上（経過措置により、平成 13 年 3 月 31 日までの契約工事については 150 億円以上、同日後平成 16 年 3 月 31 日までの契約工事については 100 億円以上）とされていた。

(58) 武田 [2012] は、長期大規模工事に対して工事進行基準を適用した理由について『各事業年度の企業活動の状況を的確に表すことになると考えられ、また、国際的にも工事進行基準の方法を採用する方向にあることなど』を挙げている（p.3682）。

(59) この改正において、ソフトウェアの開発も、長期大規模工事に含めることとされた（法人税法第 64 条第 1 項）。

(60) 法人税法第 64 条第 1 項

(61) 同法施行令第 129 条第 1 項

(62) 同条第 2 項

(63) 法人税法施行令第 129 条第 6 項

(64) 同法第 64 条第 1 項。また、同法施行令第 129 条第 1 項において、ソフトウェアの制作費も含まれている。

(65) 平成 10 年度の税制改正の際、長期大規模工事以外の工事については、赤字となる場合には、工事進行基準を適用することができなかった。しかし、平成 20 年度の税制改正により、このような場合においても、工事進行基準を適用することが可能となった。

(66) この保証金は、道路の契約時から 21.5 年間の保証を認めるものであり、繰延べ収益に該当するのではないかとする考えもあるが、本稿では、その点については論じない。

(67) 以下、「コーチ産業社」と略す。

(68) Koch Indus. Inc. v. U.S., U.S. District Court, Dist. Kan.; 102 AFTR 2d2008-5219 (7/10/2008)

(69) United States Court of Appeals, 10th Cir.; 603 F.3d 816 (4/27/2010)

(70) 以下、「メサ社」と略す。

(71) 以下、「SH44」と略す。

(72) この事業計画は、道路の維持を可能とするために、州債を発行し、その担保として将来の連邦政府からの資金を予定していたことから、債務の返済期間中に、道路の維持に必要な測定項目のすべてが含まれていた。

(73) 吉田 [2011] は、海外では、道路の建設段階と維持管理段階の性能規定型契約が締結されている事例を紹介している。

(74) コーチ産業社は、1995年、ニューポリマーにより耐久性のあるアスファルトの輸入販売を開始した。そして、この製品による建設費用が高額となるために、顧客に対して、長期保証を提案していた。SH44は、コーチ産業社において、最初の大規模な道路舗装工事であった。

(75) 深いわだち、剥離、深い穴のようなものが列挙されていた。

(76) 滑り、ひび割れ、陥没が列挙されていた。

(77) 170 F.3d 1294, 1298, 10th Cir. (1999)

(78) さらに、判決では『法律を執行するには、その執行する制度の目的に反せず、調和するように解釈されなければならない』と判示した *Cottage Sav. Ass'n v. Comm'r*, 499 U.S. 554.560-61 (1991) や、同様の内容の判決である *Joy Techs., Inc. v. Sec'y of Labor*, 99 F.3d 991,996,10th Cir. (1996) 及び *Emery Mining Corp. v. Sec'y* of Labor, 744 F.2d 1411,1414,10th Cir. (1984) を引用すると同時に、法律の用語の曖昧さがあった場合には、『その法律を制定した時点における、その時代の通常かつ共通の意味が与えられる』とする *Hackwell v. United States*, 491 F.3d 1229,1236,10th Cir. (2007) 及び *Robinson v. Shell Oil Co.,* 519 U.S. 337,341 (1997) を引用している。

(79) 判決では、同様の内容の判決として、*INDOPCO Inc. v. Comm'r*, 503 U.S. 79,84 (1992)、*Auto Club of Michigan v. Comm'r*, 353 U.S. 180,188-90 (1975)、*Schulde v. Comm'r*, 372 U.S. 128,130-37 (1963)、*Am. Auto. Ass'n v. United States*, 367 U.S. 687,691-92 (1961) を引用している。これらの4つの判決のうち、後の3つの判決については、所得認識に関する連邦最高裁判所の代表的な判決として、中里 [1983] 及び一高 [2003] が取り上げている。

(80) 855 F.2d 832,836,11th Cir. (1988)

(81) 判決では、同様の内容の規定として、財務省通達 70-67, 1970-1 C.B. 117 を取り上げている。

(82) 判決では、同様の内容の判決として、*Estate of Bell v. Comm'r*, 928 F.2d 901,903,9th Cir. (1991)、*Elam v. Comm'r*, 477 F.2d 1333,1335,6th Cir. (1973)、*Comm'r v. Jacobson*, 336 U.S. 28,49 (1949) 及び *Helvering v. Nw. Steel Rolling Mills, Inc.*, 311 U.S. 46,49 (1940) を引用している。

(83) 判決では、同様の内容の規定として、財務省規則 §1.460-1(b)(2)(i) を取り上げている。

(84) 財務省規則 §1.460-1(d)(1)

(85) 同上

(86) 財務省規則 §1.460-1(d)(2)

(87) 判決では、財務省規則 §1.451-3(d)(2) は、『保証』が内国歳入法第460条の適用範囲内であるかどうかを明示している唯一の法令であると指摘している。さらに、判決では、1986年財務省規則 §1.451-3(a)(3) において『契約の目的に関連した、保証、維持またはその他のサービス合意に関して発生した原価は、適切な会計処理の方法によって計算されるべきである』と規定されていた点、及び1986年財務省規則 §1.451-3(d)(7) において『長期契約に配分された原価には、長期契約の目的物に関する、いかなる保証、維持またはその他のサービス合意に関して発生した原価を含まない』と規定されていた点を指摘している。

(88) 保証の内容が拡大している点について、判決では、*Liberty Lincoln-Mercury, Inc. v. Ford Motor Co.*,171 F.3d 818,823,3rd Cir.(1999) を取り上げている。

(89) コーチ産業社は、財務省規則 §1.451-3(d)(2) 及び1986年財務省規則 §1.451-3(a)(3) が規定する保証契約は、将来の期間にわたる保証ではないと主張した。

(90) 以下、「1986年税制改革法」と略す。

(91) 日本では、法人税法第64条において、「工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度」が定められているが、米国において工事進行基準の適用を義務付ける法律は、内国歳入法第460条の「長期契約(Long-term Contract)」である。

(92) Hickok[1982], p.46

(93) Hawkins[1989], p.62

(94) 内国歳入法 §460(f)(1)

(95) Wright[1988], p.49

(96) 内国歳入法 §460(f)(2)

(97) Claim of Right Doctrine については、Dubroff[1985] を参照。

(98) 286 U.S. 417 (1932)

(99) “Claim of Right” という用語が最初に用いられたのは、*Board v. Comm'r*, 51 F.2d 73,6th Cir., cert. denied, 284 U.S. 658 (1931) であった。

(100) 286 U.S. 424 (1932)

(101) 裁判における「請求権の法理」と「所得の明確な反映要件」の解釈の変遷については、一高 [2003], pp.5-28 を参照。

【参考文献】

Adrian, James J.；Douglas J. Adrian[2006], *“Construction accounting :Financial, managerial, auditing, and tax: Fourth edition”*, Illinois: Stipes Publishing L.L.C., pp.327-344

Bragg, Steven M.[2010], *“Wiley: Revenue recognition: Rules and scenarios: Second edition”*, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., pp.167-181

Dubroff, Harold[1985], “The claim of right doctrine”, *Tax Law Review*, vol.40, pp.729-771

Hawkins, Richard L.[1989], “Planning for long-term contracts after TAMRA”, *Journal of Accountancy*, 167(3), pp.62-66

Hickok, Richard S.[1982], “New guidance for construction contractors: “A credit plus””, *Journal of Accountancy*, Mar.1982, pp.44-54

Maples, Lawrence[1986], “LIFO and completed contract accounting: IRS' s heavy-handed approach blurs the issues”, *Taxes-The TAX Magazine*, 64(3), pp.166-170

Pirrong, Gordon D.[1987], “New rules for long-term construction contracts”, *Management Accounting*, 69(6), pp.48-52

Wright, James M.；Gerard T. Mazurkiewicz[1988], “Accounting for contract revenue : Builder' s burden?”, *Management Accounting*, 69(7), pp.49-52

一髙龍司 [2003]「米国連邦所得税における前受収益の課税理論―役務提供の対価を中心に―」『総合税制研究』清文社, pp.1-55

IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳 [2011]『国際財務報告基準(IFRS)2011』中央経済社, pp.A521-A531, pp.B799-B806

笠井昭次 [2000]『会計の論理』税務経理協会, pp.571-578

金子宏 [1995]『所得概念の研究』有斐閣, pp.282-305

_____ [2011]『租税法（第 16 版）』弘文堂, pp.249-252, pp.285-289

吉良実 [1982]『所得課税法の論点』中央経済社, pp.208-235

経済安定本部企業会計基準審議会 [1952]「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」

国土交通省 [2005]「社会資本の維持管理・更新投資」, <www.mlit.go.jp/singikai/koutusin/koutu/shoiinkai/2/images/shiryou3.pdf>, 2012 年 6 月 6 日閲覧

財団法人建設業振興基金, 建設業経理研究会, 収益認識研究部会 [2003]『工事進行基準の研究』財団法人建

設業振興基金，平成 15 年 6 月，pp.3-6，pp.23-28，pp.37-39
財団法人建設業振興基金，建設業経理研究会編 [2008]『工事契約会計』清文社，pp.14-25，pp.216-234
杉山學 [1992]「役務提供」，日本税務研究センター編『日税研論集　所得の年度帰属』日本税務研究センター，第 22 号，pp.105-138
武田昌輔 [2009]「法人税の原点を探る（第 75 回）会計基準と税務会計 (3)―金融商品会計基準・工事契約会計基準―」『税務事例』財経詳報社，Vol.41，No.12，2009 年 12 月，pp.69-74
_____ [2012]『DHC コンメンタール法人税法』第一法規，加除式，pp.3681-3691
辻山栄子 [2009]「工事契約の会計基準（1）」『Monthly Report　現代の会計トレンド No.7』ミロク情報サービス，pp.1-7
富岡幸雄 [1978]「税務会計理論における「実現」の基本思考―租税支払能力の配慮による「税務会計的実現概念」の形成―」『企業会計』中央経済社，Vol.30，No.9，pp.46-53
_____ [2011]『新版税務会計学講義（第 2 版）』中央経済社，pp.91-101
内閣府政策統括官（経済社会システム担当）編 [2007]『日本の社会資本 2007』国立印刷局，pp.47-103，p.109，pp.168-191
中里実 [1983]「企業課税における課税所得算定の法的構造（三）」『法学協会雑誌』法学協会事務所，100 巻 5 号，pp.935-1000
浜本道正 [1992]「収益計上基準」伊藤邦雄，醍醐聰，田中建二編『事例研究／現代の企業決算' 92 年版』中央経済社，pp.132-142
前田隆 [2011]「特集　舗装工事の長期保証制度について」『道路建設』日本道路建設業協会，No.729，pp.38-41
吉田武 [2006]「道路の性能規定型維持管理契約の現状と課題」『道路建設』日本道路建設業協会，No.695，pp.30-33
_____ [2009]「舗装の建設段階および維持管理段階における性能規定型契約」，<http://www.pwri.go.jp/team/maruro/image/e1-68-warranty.pdf>，2012 年 8 月 25 日閲覧
渡辺淑夫 [1999]「建設業における法人税法上の問題点」，飯野利夫監修，東海幹夫編集『会計制度改革と建設業経理』建設産業経理研究所，pp.248-262