

〔共同研究：企業行動の国際比較〕

## レーガン税制改革の法人税務への影響

中 田 信 正\*

まえがき

- 1 レーガン税制改革の推移
- 2 レーガン税制改革の目標
- 3 法人所得税制改正の概要
- 4 代替ミニマム・タックス
- 5 税制改革法の財務会計への影響

むすび

まえがき

1986年10月に、アメリカ税制史上画期的な税制改革法が成立した。レーガン大統領のリーダーシップのもと、3年にわたる国民的討議の後、大幅な税率の引下げと課税対象額の拡大を柱とする1986年内国歳入法がスタートした。本稿では、この税制改革が企業の法人所得税の実務に与える影響を知るため、その概要とその主要問題を検討することを目的としている。

いわば、レーガン税制改革が企業の税務会計に与える影響が如何なる項目について生じ、また、その結果、財務会計にもどう反映することになるかについて、予備的な検討を行うことを意図している。特に、課税の公平性を強調するあまり、簡素化の意図に反して、税制を複雑化した代替ミニマム・タックスの内容について検討を試みたいと考える。

## 1 レーガン税制改革の推移

レーガン大統領は1984年1月の一般教書演説において、大胆な税制改革の方向を提案した。それは、米国連邦税制の公平、簡素化、経済成長への刺激を強調するものであり、歴史的な税制改革の検討の始まりであった。1986年の10月に大統領署名によって成立した税制改革法は、

3年間の広範かつ集中した国民各層へのキャンペーン、議会における慎重審議の産物であり、アメリカの税制史上、画期的な意味を持っている。

その成立の過程を主要な報告書、法案を中心に示せば次のとおりである。<sup>1)</sup>

1984年1月

レーガン大統領一般教書において、公平、簡素、成長のための税制改革を提案。レーガン財務長官に勧告案の検討を要請。

1984年11月27日

公平、簡素および経済成長のための税制改革——大統領に対する財務省報告  
(*Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth—Treasury Report to the President*)

1984年12月27日

公平、簡素および経済成長のための税制改革——付加価値税——大統領に対する財務省報告  
(*Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth. — Value-Added Tax—Treasury Department's Report to the President*)

1985年5月28日

公平、成長および簡素のための議会への大統領税制改革提案 (President's Tax Proposals to the Congress for Fairness, Growth and Simplicity)

1985年12月3日

1985年税制改革法案——下院歳入委員会により報告されたH. R. 3838の原文 (Tax Re-

1) CCH, *Tax Reform Act of 1986—Law and Controlling Committee Reports*, (Commerce Clearing House, Oct. 1986), pp. 5-8.

\* 本学経営学部教授

form Bill of 1985—Text of H. R. 3838 as reported by the House Ways and Means Committee)

歳入委員会報告 (Text of the Ways and Means Committee Report)

1985年12月17日

1985年税制改革法案—H. R. 3838に対する下院本会議修正の原文 (Tax Reform Bill of 1985—Text of the House floor amendments to H. R. 3838)

1986年3月18日

上院財務委員会追加提案に関連する税制改革提案 (Tax Reform Proposals, in connection with the Senate Finance Committee markup)

1986年6月2日

1986年税制改革法案—上院財務委員会によって報告された H. R. 3838 の原文 (Tax Reform Bill of 1986—Text of H. R. 3838, as reported by the Senate Finance Committee)

1986年6月24日

1986年税制改革法案—H. R. 3838に含まれた上院本会議修正の原文 (Tax Reform Bill of 1986—Text of Senate Floor Amendments included in H. R. 3838)

1986年7月8日

1986年税制改革法案—1986年6月24日に上院を通過した H. R. 3838 の原文 (Tax Reform Bill of 1986—Text of H. R. 3838 as passed by the Senate on June 24, 1986)

1986年8月16日

1986年税制改革法案—両院協議委員会最終決定 (合同租税委員会スタッフにより作成された要約) (Tax Reform Bill of 1986—Final Conference Committee Decisions <summary prepared by staff of the Joint Committee on Taxation>)

1986年9月25日

1986年税制改革法案—両院協議委員会によって承認された下院議会議決 395 号 (Tax

Reform Bill of 1986—H. Con. Res. 395, as approved by the Conference Committee)

(注) H. Con. Res.—House Congressional Resolution

1986年10月22日

大統領署名

## 2 レーガン税制改革の目標

1986年税制改革法 (Tax Reform Act of 1986) は、その規模と影響からして歴史的な意義を持っている。この改正案は約1850条の修正等を持ち、その規模と重要性にかんがみ、議会は従来の1954年法 (1954 Code) という表現をあらため、1986年内国歳入法 (Internal Revenue Code of 1986) と呼ぶことに決定した。<sup>2)</sup>

### (1) リーガン報告

レーガン税制改革の具体的内容の提示は、1984年11月27日にリーガン財務長官による「公平・簡素および経済成長のための税制改革」の報告書に始まる。その「第1章：税制改革の必要性：基本にさかのぼって (The need for tax reform: Back to basics)」において、当時の税制の矛盾を指摘し、その改正の必要性を述べている。すなわち、1954年内国歳入法 (改正前連邦税法典) は、年々の改正によって成立時の合理性、公平さを失ってきた。それは簡素な税制から複雑な税制へと姿を変え、多くの優遇措置 (税特典) の創設は課税ベースを侵蝕し、結果とし、高税率と企業意思決定における租税要因のウェイトを高め、経済活動を歪めることになった。課税ベースの侵蝕は租税負担の不公平をもたらし、特にタックス・シェルターの増大は税制の斉合性と公平に対する納税者のモラルの低下をきたしている。さらに、所得税制はインフレーションの影響を排除するのに有効ではなかった。このような問題点を持つ1954年内国歳入法は、根本的に改革が必要であり、その方向としては、「課税ベースを広げること」「簡素で公平な課税」が目指される必要があるとしてい

2) *Ibid.*, p. 2.

る。<sup>3)</sup>

## (2) 税制の公平のための複雑化

今回の税制改革の二大目標は、公平と簡素化であった。しかし、公平を貫くための方策は、結果として、簡素化を犠牲にせざるを得なかった面があったことも事実である。税率の引下げと課税標準の拡大のための租税特別措置（税特典）の廃止・縮小は、租税負担の公平を進めたものの、後述する新しい代替ミニマム・タックス等は、税制を複雑化したといえよう。この点について、Egger 前内国歳入庁長官の見解<sup>4)</sup>を次に紹介しよう。

前内国歳入庁長官の Roscoe L. Egger, Jr. は、1986年税制改正法が第2次世界大戦勃発以降に通過した、最も重要で包括的な租税立法であると指摘している。

新税法は、基本的に、同様の所得 (similar incomes) には同一税額が納付されなければならないという意図を反映している。同時に新税法は、多くの社会・経済問題を解決するために租税上の刺激策 (tax incentives) すなわち租税補助金 (tax subsidies) を用いるという従来の税法の傾向と、立場を異にしている。過去数十年間、社会的、経済的諸問題を解決するため、特別の課税例外措置として、非課税 (exclusions), 所得控除 (deductions), 税額控除 (credits) が税法 (tax code) に加えられてきた。たとえば、1960年代初期に投資税額控除 (investment tax credit) と加速償却 (accelerated depreciation) を議会が認めた。このような特

別措置の増加は内国歳入法 (code) を異常に複雑なものとした。

税制上の特典 (tax preferences) を通して納税者が得た利益は、次第に、投資意思決定を主として税務上の結果 (tax consequences) に基づいて行わせるようになった。このように税法が強力なインセンティブとなることによって投資意思決定の過程をゆがめるとともに、税制の不公平 (unfair) を認識させることになった。多年にわたり、全国的な大会社の多くが、特別措置 (special rule) により、租税を回避 (avoid) していると主張されてきた。大多数のアメリカ人は、租税負担が不均衡 (disproportionate) であると信じてきた。このような認識は税制の土台を崩しかねない深刻な影響をもたらし、税制に対する民衆の不公平感は、税制の遵守にも悪影響をもたらした。

このような状況において、税制改革を如何に進めるかを決定するにあたっての主要な目標の一つは、すべての個人および法人が、その租税特典 (tax incentives) に関係なく、公平な租税負担で納税することを確実にするための方策を見出すことであった。さらに、他の目的としては、可能なかぎり、税法が理解しやすく、かつ、簡明 (straightforward) なものとするににあった。

今回の税制改正では、企業課税に関し簡素化 (simplification) の目的は達成されたとはいえない。しかし、税率の引下げは、納税者が複雑なタックス・シェルターを工夫するという動機づけを除くことに寄与するに違いない。新税法は税率の引下げと課税標準 (tax base) の拡大が結びつけられている。課税標準 (課税所得) の拡大は、社会的・経済的目標を奨励するための租税刺激策 (タックス・インセンティブ) の多くを廃止・修正することによってなされた。この結果、すべての納税者をより公平 (fairly) に取り扱うということになるであろう。

新税制改革プログラムの立案において、行政当局と議会の双方は、その主要な目標を税の「公平 (equity)」と「簡素化 (simplification)」に置いた。しかし、企業課税において、簡素化

3) *Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth*, The Treasury Department Report to the President, Vol.1. (November 1984), pp. 1-11. アメリカ財務省編、塩崎潤訳『公平・簡素 および経済成長のための税制改革——レーガン大統領に対する財務省報告』。第1巻 概観、今日社、昭和60年6月、1-10ページ。

4) Price Waterhouse, *The Price Waterhouse Guide to the New Tax Law*, (Bantam Books, 1986), pp. vii-x. なお、関連論文として、次のものがある。Roscoe L. Egger, Jr., "Tax Breaks Give Way to a Fair Shake—Just In Time," *Review*, Price Waterhouse, 1986 No.3, pp. 2-4.

は事実上不可能であったといえよう。それは、いまや企業は単純な事業や金融取引を行っている訳でもなく、また、税法の大改正自体が複雑さを示すものであるからである。税制の簡素化と公平は、常に並行して存在することはできない。議会と行政当局は、税制改革法の規定の多くにおいて、簡素化より公平 (fairness over simplicity) を適切に選択したといえよう。この結果、すべての納税者は、1986年税制改革法に基づく複雑な新规定に対処することになるのである。

### (3) 過度なタックス・インセンティブの是正と租税計画の必要性

アーサー・アンダーセン会計事務所は、単一税率による税法改正は、納税者 (個人・法人) における意思決定における租税要因の過大なウェイトを是正するとともに、新规定の複雑さが納税者による租税計画の重要性を継続させることを指摘している。<sup>5)</sup> すなわち、税制改革の方針として、事業投資の計画における租税に傾斜した (tax-biased) 意思決定を除くように、法人所得税の構造を修正すべく意図された。しかし、議会は、事業計画 (business planning) の要素としての租税を取り除くことを目的とすることを示したにもかかわらず、新规定の複雑さと相互作用は、実質的にすべての取引についての租税計画 (タックス・プランニング) の役割と必要性を、疑いもなく拡大するであろう。

1986年の税制改正は、単一税率 (flat tax) の概念から展開したものである。単一税率の概念は、特別に所得控除や税額控除を認めることなく、最も広範囲な所得ベースに対して一つの低い税率を適用する方式をもたらすことになる。この概念によれば、納税者に対し、特定の租税刺激策 (タックス・インセンティブ) に左右されることなく投資を継続し、所得創出活動への投資を奨励することを可能にするといえよう。

## 3 法人所得税制改正の概要

レーガン税制改革の内容は広範囲にわたっているが、そのうちの法人所得税制特に所得計算規定を中心に、その概要を次に述べたい。

### (1) 法人税率<sup>6)</sup>

法人所得税率は、46%を基本税率とする5段階税率から、34%を基本税率として3段階に軽減される (1987年7月1日以降)。

### (2) 受取配当控除

1987年以降 (after 1986)、受取配当金の益金不算入割合は85%から80%に減額される。

### (3) 法人清算損益 (gain or loss on corporate liquidations)

清算分配・売却 (Sec. 338に基づくみなし資産購入を含む。) について損益が認識されることになった (1986年7月31日の後に適用)。すなわち、旧法では、「ふくみ益を持つ資産 (appreciated property)」を、完全清算において法人が株主に分配したときは損益を認識しないことになっていた。これは、連邦最高裁判決に裏付けられた「ゼネラル・ユーティリティ・ドクトリン」<sup>7)</sup> を反映した条文に基づくものであったが、改正税法ではこれを廃止した。

### (4) 資本回収税制<sup>8)</sup>

#### ① 減価償却

加速原価回収制度 (Accelerated Cost Recovery System, ACRS) は1981年以降 (after 1980) に供用された有形償却資産につき適用される減価償却制度である。今回の改正において、ACRSは1987年以降 (after 1986) 供用資産について修正される。

動産の耐用年数は3年、5年、7年、10年、15年、20年とされている。不動産については、賃貸用資産は27.5年、非居住不動産は31.5年を耐用年数として、定額法を用いて回収計算を行う。

ADR (Asset Depreciation Range) 種類

5) Arthur Andersen & Co., *Tax Reform 1986: Analysis and Planning*, (Matthew Bender, 1986), pp. 4, 9.

6) CCH, *op. cit.*, p. 6.

7) *General Utilities & Operating Co. v. Helvering*, 36-1 USTC 9012 (296 US 200).

8) CCH, *op. cit.*, p. 9.

別年数に基づく選択的減価償却システムは、特定資産につき定められている。

## ② 投資税額控除

原則10%の投資税額控除は、若干の例外を除いて廃止される(1986年以降 <after 1985> に供用されるものから適用)。投資税額控除が経過的な資産 (transition property) や1985年以前 (pre-1986年) の年度からの繰越しについて認められるときは、1987年6月30日の後に始まる課税年度につき35%だけ減額される。

## (5) 試験研究費<sup>9)</sup>

試験研究費税額控除 (research tax credit) は1988年まで3年間延長されるが、その比率は25%から20%に減少される。

## (6) 税務会計方法に関する規定 (tax accounting provisions)

### ① 割賦販売<sup>10)</sup>

周期的クレジット・プラン (デパートのクレジット・カード・プランのように、得意先の勘定を設け、一定期間残高の一部を支払うことを承認する契約)<sup>11)</sup> に基づく資産の売却、および、確立された市場で取引される株式証券その他の資産については、1987年以降 (after 1986) 割賦基準 (installment method) を用いることはできず、販売基準によらなければならない。さらに、得意先への資産の販売および \$150,000 を超える価格の営業・事業用不動産、賃貸用不動産の販売については、売手の資産に対する負債の割合に基づいて、割賦基準の適用が制限される。

### ② 統一原価算入ルール (Uniform Cost-Capitalization Rule)<sup>12)</sup>

どのような原価項目が取得原価に含まれるべきかを決定するため、統一ルールが定められた。このルールは、棚卸資産や固定資産について、直接原価に配賦されるべき間接原価項目を増やしている。このルールは、売上高 (gross receipts) が1千万ドル未満の企業に対しては

適用を除外する。

この改正の結果、いくつかの間接費については、税法上は棚卸原価に加算しなければならないが、財務会計上では期間費用 (period costs) として処理することになる。このため、多くの会社では、二つの原価計算システム、一つはGAAP (一般に認められた会計原則) に基づく棚卸資産評価、二つは新税法に一致した棚卸資産評価を持つことになる。<sup>13)</sup>

### ③ 後入先出法<sup>14)</sup>

1987年に始まる年度より、年平均 (前3年平均) 売上 (gross receipts) 500万ドル以下の企業については、棚卸資産の後入先出法 (Lifo) 評価につき、単純ドル価値法 (simplified dollar value) の選択を認める。それは連邦労働統計局 (U. S. Bureau of Labor Statistics) によって発表される「生産者価格指数」と「消費者価格指数 (producer price index and consumer price index)」に含まれている棚卸資産項目の一般分類 (general categories of inventory items) に基づいて棚卸資産を共同計算 (pool) し、価格指数 (price indexes) を用いて評価する方法である。この一般分類は生産者物価指数では15、消費者物価指数では11種類であり、数百の個別物価指数 (separate indexes) を適用するのに比べて簡素化されることになる。

### ④ 貸倒引当金の廃止<sup>15)</sup>

1987年以降 (after 1986) に始まる課税年度において、貸倒引当金 (reserve for bad debts) は廃止される。ただし、小規模銀行については貸倒引当金制度は存続する。したがって、企業における貸倒処理は、貸倒の実際発生時に控除する個別控除法 (specific charge-off) を用いることになる。さらに、現存する貸倒引当金については、4年間にわたってその残高を戻し入れることになった。

### ⑤ 資本的支出 (capital expenditures) ルー

9) *Ibid.*,

10) CCH, *op. cit.*, p. 11.

11) Arthur Andersen., *op. cit.*, p. 151.

12) *Ibid.*, p. 11.

13) Price Waterhouse, *op. cit.*, p. 199.

14) CCH, *op. cit.*, pp. 11, 470.

Arthur Andersen, *op. cit.*, p. 156.

15) CCH, *op. cit.*, p. 11.

ル<sup>16)</sup>

小規模企業の機械設備への投資額については、年間 \$ 10,000 (改正前 \$ 5,000) まで支出年度に控除できることになった。

#### ⑥ 現金主義会計の制限<sup>17)</sup>

改正法は、原則として、法人納税者に対し現金主義会計の適用を制限した。ただし、年平均売上高 (gross receipts) 5 百万ドル以下の法人納税者について現金主義の選択が認められる。

#### (7) キャピタル・ゲイン課税の廃止<sup>18)</sup>

法人納税者に対するキャピタル・ゲイン (譲渡所得) 軽減税率の選択適用は、1987年7月1日以降に始まる課税年度より廃止された。これは法人所得税率の引下げによりその存在意義を失ったからといえよう。

#### (8) 合併・買収税務<sup>19)</sup>

##### ① 株主分配に伴う譲渡益課税

合併・買収税務の最も重要な改正は、前述せる「清算損益」のところで説明した、ゼネラル・ユーティリティ原理 (General Utilities Doctrine) の廃止である。この原理では、未実現評価益 (含み益) を持つ資産 (appreciated property) の分配 (distribution) に際しては、法人によってなんらの利得 (gain) も認識されなかった。新税法では、清算であるか否かを問わず、株主に対し分配した資産に固有の利得 (gain) については、法人に対し課税を行う。ただし、80%以上の法人株主に対する分配については、例外措置が続けられる。

##### ② 税務欠損金繰越控除の制限

税務欠損金や繰越税務控除項目の売買を制限するため、税制改革法では、株式所有に50%超 (more than 50%) の変動がある場合には、これらの項目の繰越控除の適用を制限している。

##### ③ グリーン・メール・ペイメント

敵対的テーク・オーバ (takeover, 買占め) を避けるために、株主に対する株式償還に関連して法人によって支払われた金額、いわゆる「グ

リーン・メール・ペイメント (green mail payment)」は損金に算入 (deduct) されない。

#### (9) 交際費控除の制限<sup>20)</sup>

改正法では、原則として事業上の食事代および接待費 (business meal and business-entertainment expenses) は、全額でなく、その80%が損金算入されることになった。

#### (10) 国際税務

今回の税制改革では、アメリカの納税者の所得を海外に移転させないための規制の強化が図られた。

##### ① 外国税額控除<sup>21)</sup>

外国で稼得された所得に関する二重課税を除くため、外国政府への法人所得税納付額につき、税額控除が認められている。改正法では、アメリカの法人所得税を減らすことになる超過外国税額控除の適用を制限する改正を行った。

外国税額控除 (foreign tax credit) は外国源泉所得に対応するアメリカの税金に限定される。現状では、多くの産業国においてアメリカより高い法人所得税率を定めているため、アメリカ法人所得税率の引下げは、アメリカ多国籍企業に「超過外国税額控除 (excess foreign tax credits)」をもたらすことになる。新法は、国別限度額方式 (country-by-country limitation) によっていない。それは今までとられてきた一括限度額方式 (concept of overall limitation) を保持しながらも、外国税額控除の増大を防ぐため、特定事業所得に課せられる高税率の外国税額を、利子・配当等の消極所得 (passive income) の低税率の外国税額と平均することを制限した。すなわち、事業活動に対して高税率で納付された税額を外国税額控除として有利に使用することを防ぐため、低税率国で容易に生じさせることができる消極所得に対する外国税額控除の計算を区分して行う方式 (new separate foreign tax credit baskets) が導入された。

16) Arthur Andersen, *op. cit.*, p. 11.

17) *Ibid.*, p. 12.

18) CCH *op. cit.*, p. 25.

19) Arthur Andersen, *op. cit.*, pp. 10. 11.

20) *Ibid.*, p. 11.

21) *Ibid.*, pp. 12, 13.

(例1)<sup>22)</sup>

米国多国籍企業M社の課税所得は次のとおりである。

	所得金額	米国法人所得税額 (34%)	外国法人所得税額
米国源泉所得	\$ 1,000	\$ 340	\$ —
外国事業所得	1,000	340 (60%)	600
外国配当所得	300	102	0
	<u>\$ 2,300</u>	<u>\$ 782</u>	<u>\$ 600</u>

外国税額控除の計算において、外国事業所得は積極外国課税所得 (active foreign taxable income)、外国配当所得は消極外国所得 (passive foreign taxable income) として、区分計算す。

(i) 一括限度額方式所得

$$\frac{\text{全世界所得に対する米国法人所得税額}}{\text{全世界課税所得}} \times \text{積極外国課税所得} = \$ 782 \times \frac{\$ 1,000}{\$ 2,300}$$

= \$ 340 外国税額控除

\$ 600 - \$ 340 = \$ 260 超過外国税額控除 (繰越・繰戻しの対象になる。)

(ii) 消極所得バスケット

$$\frac{\text{全世界所得に対する米国法人所得税額}}{\text{全世界課税所得}} \times \text{消極外国課税所得} = \$ 782 \times \frac{\$ 300}{\$ 2,300}$$

= \$ 102

納付外国税額は0であるため、外国税額控除の適用がない。

(iii) 当期外国税額控除合計 \$ 340 + 0 = \$ 340

(注) 改正前の場合は、区分計算がないため次のとおり外国税額控除は多くなる。

$$\$ 782 \times \frac{\$ 1,000 + \$ 300}{\$ 2,300} = \$ 442$$

外国税額控除の計算において、外国源泉所得の算定ルール (source rules) が重要である。この点について改正法では、旧法より多くの所得部分 (運輸所得、その所得の80%超を海外で稼得している米国法人による支払われる配当金・支払利息等を含む。) を米国内の所得とするよう改正された。さらに、米国内発生費用の外国源

泉所得への配分割合を増やすことによって外国源泉所得を減少し、結果的に外国税額控除を制限する方向に改められた。

② 外国為替損益 (foreign-currency exchange gain or loss)<sup>23)</sup>

改正税法では、すべての米国納税者および個別事業単位 (separate business unit)——個別の帳簿・記録を持っている個別の営業もしくは事業——は、為替損益の計算のため、機能通貨 (functional currency) を決めなければならない。通常、米国納税者の機能通貨は米ドルである。しかし、納税者もしくは納税者の個別事業単位がその帳簿・記録を外国通貨で記録し、そして、事業活動の重要な部分が同一外国通貨で行われているならば、その外国通貨が機能通貨となる。

納税者の機能通貨の決定は、為替損益の認識において重要である。もし納税者もしくは個別事業単位がそれ自体の機能通貨でもって取引するならば、為替損益は認識されない。たとえば、米国法人のフランス支店の機能通貨がフランス・フランであるならば、その支店はなんらの為替損益を認識しない。しかし、フランス支店が機能通貨以外のオランダ・ギルダーで取引をしたときは、フランとギルダーとの為替レートの変動について、その取引に関連する為替損益 (exchange gain or loss) が生ずることになる。

③ 外貨換算<sup>24)</sup>

改正税法では、外国通貨を機能通貨としている米国法人の外国支店の損益は、まず最初に外国支店の機能通貨で計算する。ついで、その損益を課税年度の加重平均為替レートを用いて米国ドルに換算 (translate) する。外国税額控除の計算において、支店によって納付された直接外国税額 (direct foreign taxes paid) は納付時の為替レートによって換算される。支店送金に関連する為替損益は、所得稼得日と送金日との間に送金額の価額 (value) の変化があれば、認識される。

23) *Ibid.*, p. 224.

24) *Ibid.*, p. 225.

22) *Ibid.*, p. 193

#### ④ 移転価格<sup>25)</sup>

改正税法では、輸入業者は、関連企業 (related party) より購入した商品につき、関税目的 (customs purposes) で主張した価格より高い価格で法人所得税における移転価格を主張することはできない。関税評価基準と法人所得税評価基準に関するルールが異なる場合、財務長官が両評価原則を調整するルールを定めることを、議会は期待している。

両者の評価基準が異なる例として、若干の運賃項目については関税目的では評価額に含まれるのに対し、法人所得税目的では評価額に含まれないケースがある。もし関税目的と法人所得税目的で移転価格が異なる場合には、両者の差異の調整表を作成しなければならない。

#### (II) 代替ミニмум・タックス

経済的に実質所得があるにもかかわらず、課税上の特典により納税額が減少することを防ぐため、最少限の納税を行うよう制定されたものである。このため、正規の課税所得計算と並行して、代替ミニмум・タックス所得の計算を行うことが必要となり、税制を複雑化したことが指摘できよう。この点については、次に詳しく検討する。

### 4 代替ミニмум・タックス

今回の税制改革において、税務会計実践に大きな影響を与えているものに代替ミニмум・タックスがある。これは税制改革においてすべての租税特典を解消することができなかつたため、さらに課税の公平を追求する手段として設けられたものといえよう。それは、正規の課税所得計算とは別に、並行して、租税特典項目を除外した代替ミニмум・タックス所得計算を行うことを必要とする。そして、正規の課税所得を上回る代替ミニмум・タックス課税所得の超過額に、20%の課税を行い、いわば正規の法人所得税の前払いを行うものである。そして、後の年度において、租税特典項目である繰延課税項目が課税対象となったとき、以前に納付した代替ミニмум・タックスを正規の法人所得税より税

25) *Ibid.*, p. 210.

額控除する。いわば、決算公告の利益額に対して課税所得額が著しく低いときでも、最低の納税が行われるべきであるとの常識的な庶民感情がこの制度に反映しているといえよう。しかしながら、公平性を求めるといっても企業に相当の事務負担を課する側面を持っている点を問題点として指摘できるであろう。

新しい代替ミニмум・タックス制度は、1987年度 (1986年12月31日の後に始まる年度) より適用される。

#### (1) 代替ミニмум・タックス制定の意図

今回の税制改革における一つの重要な要素は、個人および法人に「代替ミニмум・タックス (alternative minimum tax, AMT と略称) を導入したことである。旧法でも、ミニмум・タックスが定められていたが、その目標は、納税者が最低若干の税金を納付することを確実にするためのものであった。それは、正規の法人所得税に加算する方式をとっていたが、実際に適用される納税者は稀であった。

これに対し、新しい代替ミニмум・タックスは、旧ミニмум・タックスとは性格を異にし、課税所得の如何にかかわらず、経済的実質所得を持つすべての納税者は相当する税額 (substantial amount of tax) を納付すべきであるとの考えの下に立案されたものである。新制度の下では、実際にミニмум・タックスを納付しない場合でも、ミニмум・タックス計算を行わなければならない。すなわち、新しい代替ミニмум・タックスの計算は、正規 (レギュラー) の法人所得計算と並行して行われ、実質的にはこれら二つの税額の多い方を納付することになる。このことは、法人にとって相当の事務負担を増すことになる。このような複雑な代替ミニмум・タックス導入の背景として、税制から主要な租税優遇策 (インセンティブ) を取り除くという税制改革の目標を完全に遂行できなかったことを議会が認めたという解釈もなされている。<sup>26)</sup>

下院委員会報告 (House Committee Re-

26) *Ibid.*, pp. 4, 5.



port)によれば、代替ミニマム・タックスは、各課税年度において、法人納税者がその経済的利益 (economic income) に近い金額に最小限の税額 (20%) を納付しなければならないということを確認するため、意図されたものとされている。<sup>27)</sup> 要するに、経済的利益を持つ法人が、租税上の特典を受けて納税額が無くなることを防ぐため、若干でも納税すべきであるという意図の下に設けられたものといえよう。<sup>28)</sup>

代替ミニマム・タックス (AMT) の課税対象額は、正規 (レギュラー) の課税所得計算において控除された租税特典額 (tax preferences) や加速償却額を修正・加算して、算定される。この計算において、1989年までは「税引前財務諸表〈帳簿〉利益 (pre tax financial statement <“book”> income)」の部分が、課税標準に含まれる。1990年以降 (1989年の後) には、税引前帳簿利益に代って、「利益積立額 (earnings and profits)」の拡大概念が用いられる。なお、多数の小企業を実質的に適用外とするため、代替ミニマム・タックスの課税標準より \$40,000 が控除 (exemption) される。

代替ミニマム・タックス制度は、多くの黒字会社 (profitable corporation) が連邦法人所得税を納付していないという事実を認識して創設されたものである。そして、その計算過程に帳簿利益 (book income) 部分を含んでいるということは、株主に利益を報告する法人は、連邦法人所得税を納付すべきであるという意図を具体化したものといえよう。その制定には、民間調査機関の報告書に対する議会の対応が大きく影響している。すなわち、その報告書では100社以上の主要会社が1981年から1985年にかけて株主に利益を報告しながら、これらの年度の1期または2期以上にわたり法人所得税を納付していない旨を明らかにした。この報告に対し、マスコミ、政治家のリーダー達は租税制度の矛盾を強く批判した。この報告書は、すべて

の黒字会社が利益年度に納税するよう租税制度を改めるべしという認識を高めたのである。代替ミニマム・タックスは、法人が公平な租税負担 (fair share) 額を納付することを確実にするために議会が選択した手段といえよう。すなわち、議会が代替ミニマム・タックスを制度化したのは、財務諸表利益を持つすべての法人は、その利益に対してなにかの税金をその年度に納付すべきであるという意図が反映したといえよう。<sup>29)</sup> 換言すれば、法人がその真実の所得 (true income) に課税されていないという国民の認識 (perception) に対処することを、議会が望んだということができよう。<sup>30)</sup>

代替ミニマム・タックス (AMT) は法人所得税課税標準を拡大し、さらにより重要なことは、財務諸表利益の部分に課税標準に含めることを要することにより、税制に財務会計原則を持ち込むものである。この結果、代替ミニマム・タックスは納税者に、複雑、逆の経済効果、追加的帳簿記録等の負担をもたらすものである。<sup>31)</sup>

## (2) 代替ミニマム・タックスの算定過程

代替ミニマム・タックス (Alternative Minimum Tax, AMT) の算定の手続きは、次のとおりである。<sup>32)</sup>

- (1) 正規の課税所得 (regular taxable income) を出発点として、それを修正する形で計算を始める。
- (2) 租税特典項目を加算する。
- (3) 正規の課税所得計算に用いられる会計方法と異なる方法で代替ミニマム・タックス課税所得を計算することが必要な項目について、その差異を修正する。
- (4) 正規の課税所得計算における純事業損失 (net operating loss) を修正して、代替ミニマム・タックス純事業損失 (AMT net operating loss) とし、それを課税標準より減額する。

27) CCH. *Tax Reform Act of 1986—Law and Controlling Committee Reports*, Commerce Clearing House, 1986, p. 1174.

28) Arthur Andersen, *op. cit.*, p. 9.

29) *Ibid.*, pp. 10, 120.

30) Price Waterhouse, *op. cit.*, p. 178.

31) Arthur Andersen, *op. cit.*, p. 120.

32) *Ibid.*, pp. 120, 121.

- (5) (1)~(4)の計算の結果、代替ミニマム・タックス所得 (alternative minimum taxable income, AMTI) が算定される。
- (6) 少額課税を避けるため、一定の許容控除額 (\$40,000を基準として算定) を差し引いて、純代替ミニマム・タックス所得 (net AMTI) を算出する。
- (7) 純代替ミニマム・タックス所得に20%の税率を適用する。
- (8) 算出税額より許容される外国税額控除と投資税額控除を差し引く。
- (9) 正規の法人所得税額 (regular tax) を超える範囲額まで代替ミニマム・タックスを納付する。

算出代替ミニマム・タックス税額 - 通常の法人税額

= 代替ミニマム・タックス税額納付額

- (10) 以後の年度に通常の法人所得税額から税額控除されるために繰越される、「代替ミニマム・タックス税額控除 (AMT credit)」の許容額を計算する。

要するに、正規の法人所得計算に適用された租税特典項が以後の年度に課税される時、以前の年度に納付した代替ミニマム・タックスを控除しようとするものである。これは二重課税を避けるために当然の処理であり、この意味では、代替ミニマム・タックスは、実質的には正規の法人所得税の前払いの効果を持つものといえよう。

以上の計算手続を図示すれば次のとおりである。

代替ミニマム・タックスの計算手続

正規の課税所得

加算：租税特典項目等

修正：通常の課税所得会計方法と異なる代替ミニマム・タックス会計方法の差異額の修正

減算：純事業損失 (代替ミニマム・タックス会計方式に修正したもの)  
代替ミニマム・タックス所得

控除：許容控除額 (\$40,000を基準として一定の計算方法により算出)  
純代替ミニマム・タックス所得

税率 20%

算出税額

差引：税額控除 (外国税額控除, 投資税額控除の許容額)

差引税額

差引：通常の法人所得税額

代替ミニマム・タックス税額

繰越額：繰り越される「代替ミニマム・タックス税額控除」の許容額の計算 (以後の年度に通常の法人所得税額より税額控除)

(3) 代替ミニマム・タックスの計算要素

① 租税特典項目

代替ミニマム・タックス (AMT) は、正規の課所得計算で特別に控除される (regular-tax treatment) 租税特典項目を否認して、代替ミニマム・タックス課税所得金額を再計算する方式に基づいている。その否認再計算項目は、主として次のものがある。

設備投資関連特典・修正項目

期間帰属修正項目

非課税・免税所得項目

帳簿利益修正

(A) 設備投資関連特典項目と修正<sup>33)</sup>

これらの項目は、正規の法人所得計算において認められている短い耐用年数を用いる加速償却による税務上の特典を反映している。代替ミニマム・タックスでは、耐用年数 (原価回収期間, cost recovery period) が投資耐用年数 (投資が所得を創出する年数) に近く別に定められている。したがって、正規の課税所得計算における加速償却額と対比するため、代替ミニマム・タックス用の減価償却方法に従って、別に計算がなされる。

(i) 不動産 (real property) の減価償却

1987年以降 (1986年の後) に供用される資産 (建物等) についての代替ミニマム・タックス修正計算においては、40年の耐用年数で定額法償却を行う必要がある。

(ii) 動産の減価償却

1987年以降 (1986年の後) に供用される償

33) *Ibid.*, pp. 123, 124.

却資産 (personal property) についてのミニマム・タックス修正計算は、ADR の中間年数 (midpoint) または種類別年数 (class life) にわたって150%定率法償却を用いる。(例2)<sup>34)</sup>

有形償却資産 \$1,000 を期首で取得した。耐用年数は、正規の課税所得計算では5年、代替ミニマム・タックス用には8年である。これらの計算を示せば、次のとおりである。

	正規の課税所得計算	代替ミニマム・タックス計算	租税特典額
取得価額	\$ 1,000	\$ 1,000	
1年目減価償却	(400)	(188)	\$ 212
2年目 "	(240)	(152)	88
	<u>\$ 360</u>	<u>\$ 660</u>	

(注) 1年目の償却には中途取得のための半年計算基準を除外している。

1年目  $\$1,000 \times 0.125 \times 1.5 = \$188$

2年目  $(\$1,000 - \$188) \times 0.125 \times 1.5 = \$152$

このように、代替ミニマム・タックス目的で別に償却計算が行われるとすれば、法人は次の三つの異なる償却システムを用いることになる。<sup>35)</sup>

- (1) 帳簿目的 (財務会計用)
- (2) 正規 (レギュラー) の法人課税所得目的
- (3) 代替ミニマム・タックス (AMT) 目的

(B) 期間帰属修正 (timing adjustment)<sup>36)</sup>

正規の課税所得計算において将来に課税が繰り延べられている項目につき、より早期に所得に認識して、代替ミニマム・タックス所得を算定する。その例として、長期請負工事における工事進行基準 (percentage-completion method, PCM) による修正、割賦販売における販売基準による修正がある。

	正規の課税所得計算	代替ミニマム・タックス計算
長期請負工事	工事完成基準	工事進行基準
割賦販売	割賦基準	販売基準

(C) 非課税・免税所得項目 (tax-exempt of excluded income preferences)<sup>37)</sup>

正規の課税所得計算において除外されている次の所得は、代替ミニマム・タックス所得に含まれる。

非課税利息

慈善寄付金とされた資産のみなし譲渡益

(例: 原価 \$10,000, 時価 \$50,000 の資産を寄付をした場合の \$40,000)

② 帳簿利益修正<sup>38)</sup>

帳簿利益修正 (book-income adjustment)

は、代替ミニマム・タックス所得 (AMT1) を超える帳簿利益の1/2を、代替ミニマム・タックス所得に加算するものである。その算式を示せば次のとおりである。

(帳簿利益 - 代替ミニマム・タックス所得)

$\times 1/2 =$  帳簿利益修正額

(例3)<sup>39)</sup>

X社とY社の帳簿利益修正額は次のとおりである。

	X社	Y社
財務諸表利益	\$ 1,000	\$ 1,000
帳簿利益修正前代替ミニマム・タックス所得	800	450
帳簿利益の代替ミニマム・タックス所得超過額	<u>\$ 200</u>	<u>550</u>
帳簿利益修正 (上記の50%)	<u>\$ 100</u>	<u>\$ 275</u>

この帳簿利益修正は、FASB, SEC 委員長、多数の会社財務担当者が反対したにもかかわらず、議会は財務会計原則を税制に持ち込んでしまった訳である。この修正には、議会在社の当期報告利益からなんらかの税金を当期に納付すべきであるという考え方が反映しているといえよう。

帳簿利益修正は、1987年、1988年、1989年に適用される。1990年以降は、これに代って、「修正当期利益積立額 (adjusted current earnings, ACE)」が適用される。これは従来からある「利益積立額 (E&P)」に類似しているが、それをより拡大した概念であり、代替ミニマム・タックスにのみ用いられるものである。

帳簿利益修正を行う場合、帳簿利益を含んで

34) *Ibid.*, p.123 より作成

35) Price Waterhouse, *op. cit.*, p.180.

36) Arthur Andersen, *op. cit.*, 125.

37) *Ibid.*, 126.

38) *Ibid.*, pp. p. 127-129.

39) *Ibid.*, p. 126

いる法人作成の財務諸表を明確にする必要がある。この点については、次に示すとおり、社会的に信頼性の高い財務諸表より用いなければならず、その法人にとって最高位の財務諸表によることになる。

#### 順位 1 SEC 提出用

2 監査済損益計算書で信用目的、株主報告目的その他非税務目的のもの

3 連邦政府・州政府・地方公共団体またはそれらの機関に提出用の損益計算書

4 非税務目的で作成された損益計算書  
もし用いられる財務諸表が第4順位のものであるときは、法人は、帳簿利益に代えて、「利益積立額 (earnings and profits)」を用いることができる。この場合の「利益積立額」は、配当前、税引前（連邦法人税控除前）で決定される必要がある。

#### 〈財務諸表（帳簿）利益の調整〉

代替ミニマム・タックス所得に対比できるよう帳簿利益を調整しなければならない（これらについてはレギュレーションが発行される予定である）。いくつかの調整項目をあげれば次のものがある。

(1) 連結財務諸表に含まれているが連結納税申告書に含まれていない法人の帳簿利益は、除外する必要がある。

例：外国子会社利益

(2) 上記除外法人からの受取配当金は、帳簿利益に加算しなければならない。

例：外国子会社よりの受取配当金

(3) 比較対象となる帳簿利益は税引前利益であるから、連邦法人所得税を帳簿利益に加算する。州法人所得税は控除される。

(4) 連結納税申告書に含まれない関連会社について、財務諸表上持分法を用いているときは、帳簿利益より減額する。

(5) 財務諸表における臨時損益項目 (extraordinary items) が税引後の金額 (net of tax) で示されているときは、税引前金額に修正する必要がある。

#### 〈帳簿利益修正額の加算〉

代替ミニマム・タックス所得を超える帳簿利益額の1/2が帳簿利益修正額 (book-income adjustment) として、代替ミニマム・タックス所得に加算される。この場合における代替ミニマム・タックス所得は、正確には帳簿利益修正前代替ミニマム・タックス所得であり、帳簿利益は前述せるように調整後帳簿利益となる。

(帳簿利益修正前代替ミニマム・タックス所得 - 調整後帳簿利益)  $\times \frac{1}{2}$  = 帳簿利益修正額

(注) 帳簿利益修正は、1990年以降、「修正当期利益積立額 (adjusted current earnings <ACE>)」に基づかれる。「修正当期利益積立額 (ACE)」は既存の「利益積立額 (E&P)」と同じ概念ではないが、類似するところが多い。「修正当期利益積立額 (ACE)」が代替ミニマム・タックス所得 (AMTI) を超過したとき、その超過額の75%が代替ミニマム・タックス所得に加算される。

#### ③ 純事業損失<sup>40)</sup>

純事業損失 (NOLS) の繰越・繰戻額があるときは、代替ミニマム・タックス所得 (AMTI) を減額できるが、代替ミニマム・タックス所得の90%を超えて控除 (offset) することはできない。純事業損失の計算は、通常の課税所得目的と代替ミニマム・タックス目的において異なっている。代替ミニマム・タックス計算においては、租税特典額や加速償却等の要修正項目を加算して、減額された純事業損失が算定される。

#### ④ 代替ミニマム・タックス控除<sup>41)</sup>

代替ミニマム・タックス所得 (AMTI) から、\$40,000の控除額が差し引かれる。これは、小企業において代替ミニマム・タックスの計算を不要にするための措置である。大企業に対しては、この控除額を減らす規定がある。それは、\$150,000を超える代替ミニマム・タックス所得の25%をこの控除額より減額するものである。したがって、代替ミニマム・タックス所得が\$310,000を超えるときは、控除額は0となる。

$$(\$310,000 - \$150,000) \times 25\% = \$40,000$$

$$\$40,000 - \$40,000 = 0$$

40) *Ibid.*, p. 129.

41) *Ibid.*, p. 130.

代替ミニмум・タックス所得から代替ミニмум・タックス控除を差し引いて純代替ミニмум・タックス所得を算出し、それに20%の税率を適用する。

⑤ 代替ミニмум・タックスに対する税額控除<sup>42)</sup>

投資税額控除 (investment tax credit) 繰越額と経過措置のある投資税額控除については、代替ミニмум・タックスの25%に達するまで、控除することができる。さらに、外国税額控除の差し引きも認められている。これらの計算は、正規の課税所得計算における税額計算とは別に、代替ミニмум・タックス目的の算定方式によってなされる。

(4) 正規の法人税額に対する代替ミニмум・タックス税額控除 (AMT 税額控除)<sup>43)</sup>

代替ミニмум・タックスは、正規の課税計算制度 (regular-tax system) において納税される以前に納税するものである。たとえば、正規の課税所得計算において適用された加速償却の租税特典を、代替ミニмум・タックス計算上ではその特典を除いて計算する。正規の課税所得において割賦基準により所得を繰り延べた場合、代替ミニмум・タックス計算では販売基準により繰延所得なきものとして所得に加えることになる。いふなれば、代替ミニмум・タックスは、正規の課税所得計算において繰り延べられた課税を回復するものであり、正規の法人税額の前納の性格を持っている。したがって、後日に正規の課税所得計算に繰延所得の戻し入れ (課税所得の認識) がなされたときには二重課税となるので、ミニмум・タックス納税額を、正規の法人所得税の税額控除として差し引くのである。

(例4)<sup>44)</sup>

3年契約の長期工事は、各年において均等に工事が進行している。正規の課税所得計算においては工事完成基準が適用され、3年目に1,500万ドルの課税所得が算定されている。正規の法人

所得税率は34%、ミニмум・タックスの税率は20%である。ミニмум・タックスの納付および正規の法人所得税の納付の計算は次のとおりである。

	代替ミニмум・ タックス	正規の法人 所得税
1年目	500万ドル×20%=100万ドル	
2年目	500万ドル×20%=100万ドル	
	1,500万ドル×34%=510万ドル	
	AMT 税額 控除	正規の法人所 得税納付額
3年目	510万ドル-200万ドル=310万ドル	

(注) 代替的ミニмум・タックスの導入は、企業の設備投資の方法に影響を与えているようである。設備を購入する場合、正規の法人所得税において加速償却を行っても、代替ミニмум・タックスで課税の回復がなされる。この対策として、リースの利用がクローズ・アップされている。税制改革が「リースか購入か」の企業意思決定に大きな影響を与えているといえよう。

日本経済新聞は1987年4月23日付で「レーガン税制改革 企業税収の目算狂う リースで税金節約 各社、設備購入は手控える」と報道している。その要点を抜粋すれば次のとおりである。

「レーガン税制改革によって、米企業の設備投資への対応が急ピッチで変わり始めた。一連の設備投資促進策が打ち切られたのに伴い、企業が税制面の恩典がなくなったとして機械設備などの購入を取りやめ、リースに切り替えている。……レーガン税制改革は……投資税額控除を86年1月1日にさかのぼって廃止した。……改正税制は償却期間の区分を改め、場合によっては償却期間が長くなるような措置をとった。

こうした企業優遇措置の見直しに米企業は敏感に反応した。税制上のメリットがないならば、設備投資の推進にあたって機械類などを買って負担をふやすより、リースによって安上がりになり済ませようとしている。……米国では企業会計と税務会計の会計処理が違い、企業会計上は赤字でも税務会計の上では赤字というケースがしばしばある。レーガン税制改革はこの矛盾を是正するため、両会計上の法人所得の差額について課税するねらいのAMT (法人代替ミニмум・タックス) を導入した。

ところが米企業はこのAMT適用をのがれ

42) *Ibid.*, p. 130.

43) *Ibid.*, p. 133.

44) *Ibid.*, p. 133.

るぬけ穴として、リースを使い出した。リースならば両会計の会計処理に大きな違いはないため、両会計上のギャップが小さくなり、余分な税負担をかわすことができる。」

### 5 税制改革法の財務会計への影響

税制改革法は、会社の財務諸表へも大きな影響を与える。主要な影響は次の4点にあらわれると考えられる。<sup>45)</sup>

- (1) 経過措置期間の会計処理
- (2) 税率の引下げ
- (3) 投資税額控除の廃止
- (4) 代替ミニマム・タックス

今回の税制改革法は、現在 FASB (財務会計基準審議会) で検討されている「法人所得税の会計」(Accounting for Income Taxes) のあり方にも、大きな影響を与えるものと考えられる。この問題は、わが国では税効果会計と呼ばれているものであるが、1987年第3四半期に財務会計基準報告書 (Statement of Financial Accounting Standards) の発表が予定されている。

現在では、法人所得税の会計処理につき APB 意見書第11号が適用されているが、近き将来、FAS ステートメントに取って代わられることになる。APB 意見書第11号では、繰延法が用いられている。それに対し、FASB が1986年11月に発表した公開草案 (exposure draft)<sup>46)</sup> によれば、繰延税金 (deferred tax) に対する会計処理を繰延法 (deferred method) より負債法 (liability method) に変更する方針が示されている。負債法への改正がなされたならば、今回の税制改革によって46%から34%へと急激に軽減された税率によって、すべての繰延税金を計算しなおすことになる。このことは財務諸表における費用としての法人所得税の表示と決算利益に大きな影響を与えるものと考えられる。すなわち、負債法では、すべての繰延税金は資

産または負債と考えられ、税法改正時に税率の変更の効果 (影響額) を修正しなければならぬからである。<sup>47)</sup>

さらに、財務会計上の大きな論議となってきた APB 意見書第4号「投資税額控除の会計 (Accounting for the Investment Credit)」も、投資税額控除自体の廃止に伴い、事実上その存在意義が薄らぐことになる。いずれにしても、税法の改正が「法人所得税の会計」に大きな影響力を持つことは明らかであり、アメリカにおける税効果会計の研究には、関連するアメリカ税法の検討が強調されるべきである。

代替ミニマム・タックスの制定も、「法人所得税の会計」に影響を与える新しい要素である。繰延税金の計上において、代替ミニマム・タックスを計算要素に含めて算定することが必要となる。

(例5)<sup>48)</sup>

税引前会計利益と加速償却前課税所得が \$ 100である。加速償却額が \$ 100、税率が34%としたならば、財務会計上の法人所得税計上額は次のとおりとなる。

	財務諸表	正規の課税所得	代替ミニマム・タックス所得
税引前会計利益	\$ 100	\$ 100	\$ 100
帳簿償却を超える税務加速償却超過額		(100)	(100)
課税所得	100	0	0
特典項目(加速償却)の修正			100
課税所得	100	0	100
税率	34%	34%	20%
税額	\$ 34	0	\$ 20
申告納税額			\$ 20
当期納付法人所得税	\$ 20		
繰延税金計上額 (\$ 34 - \$ 20)	14		

47) *Ibid.*, paragraph 18.

48) Arthur Andersen, *op. cit.*, p. 163.

なお、この問題については次の資料がある。  
 “Highlights on Alternative Minimum Tax,”  
*Status Report*, Financial Accounting Standards Board, No. 186, May 26, 1987.

45) *Ibid.*, p. 161.

46) Exposure Draft, Proposed Statement of Financial Accounting Standards, *Accounting for Income Tax*, (Financial Accounting Standards Board, November 1986.)

法人所得税計上額 \$ 34

## むすび

レーガン税制改革は、税制の公平、簡素化、経済成長への寄与を意図して、1986年に成立した。1913年の連邦所得税の創設以来最大の税制改革といわれる今回の改正は、従来の1954年内国歳入法（典）を1986年内国歳入法（典）と改称させる程、大胆かつ多様な内容を持つものである。特に、簡素化を犠牲にしても税制の公平（fairness）を重視した点が一つの特色といえよう。

その基本的方向として、従来存在していた多数の租税特典を整理、廃止して、税制の公平化と簡素化をはかり、租税要因に片寄った投資意思決定を排除して、経済成長に寄与する税制に改めることを掲げた。そのため、税率の単一化の方向とその引下げを行うとともに、課税標準の拡大を目指したといえよう。しかし、租税特典の整理・廃止は必ずしも完全に実施された訳でなく、それを補う意味で代替ミニマム・タックスが導入された。

すなわち、租税特典を控除した結果、正規の課税所得が財務諸表の税引前利益より相当低く、黒字法人でありながら過少な納税しかないときには、公表利益に対して最低の税金を納付すべきであるという考え方を反映したのが、代替ミニマム・タックスといえよう。代替ミニマム・タックスの計算は正規の課税所得計算と並行して行われるため、企業の税務手続に負担を増し、税制を複雑にする要素を含んでいる。多くの法人にとって、正規の課税所得計算、代替ミニマム・タックス所得計算および財務報告用の会計処理を、3通りにわたって行わなければならないケースが増えよう。

代替ミニマム・タックスの導入は、税法と財務会計との関係に大きな影響を与えるものと考えられる。財務諸表の利益が代替ミニマム・タックス所得の計算要素となるため、財務諸表の作成自体がタックス・プランニング（租税計画）の枠内に含まれることにもなりかねない。代替ミニマム・タックス所得の計算要素の中に

財務諸表利益を加えることに多数の財務会計関係者が反対したことも、このことによる財務報告への税法の過度の影響を憂慮してのことだと思われる。

アメリカの会計実践においては、目的適合性という機能主義的思考が強く反映しており、目的を異にする税務申告と財務報告の会計処理の間に相違があっても矛盾としてとらえられなかった。そして納税申告と財務会計を別体系で並行して行うという計算方式に基づいて、税務損益と財務諸表損益の差異の拡大をもたらし、課税所得の浸蝕化現象を進行させることになった。それに対し、今回の代替ミニマム・タックスの導入は、目的を異にするといわれてきた財務諸表利益の一部を課税計算要素に含めることによって企業の会計実践を複雑化するとともに、税制の財務会計への影響を強めるという効果を持つといえよう。これは、会計専門家が目的適合性という専門的観点から見過ぎてきた矛盾を、庶民の常識的感覚によって摘出された面があるといえよう。すなわち、財務諸表上黒字の大法人がどうして課税所得が少なく、納税がないか、あるいは、あったとしても何故そんなに少ないのかという庶民の素朴な疑問に、議会が答えたということができよう。

この意味では、納税申告目的と財務報告目的は異なるのであるから、両者に相違があるのは当然であるという専門家的発想に対する挑戦といえるかもしれない。アメリカ財務会計において会計実践となっている税効果会計も、かかる機能的アプローチの産物であるといえよう。今回の税制改革における租税特典の縮小・廃止や代替ミニマムタックスの導入が課税所得計算の財務会計への接近を示すものといえれば、多額の税効果（繰延税金）を生じさせるような納税申告と財務会計の関係のあり方に対する見直しを意味するかもしれない。しかも、税率の引下げは、税効果（繰延税金）額の発生を減少させ、会計実践における税効果会計の相対的重要性を低める側面を持つといえよう。

（本稿は昭和61年度文部省科学研究費の交付を受けて作成されたものであり、また、桃山学院

大学共同研究プロジェクト86共55に関連する研  
究成果の一部である。)