

アメリカ法人税制概説

中 田 信 正

まえがき

- 1 法人の種類と課税年度
- 2 課税所得と法人税額の計算の方式
——法人税申告書における構成——
- 3 総益金の主要項目
- 4 損金の主要項目
- 5 税額の計算
- 6 その他の法人課税
- 7 申告と納税の期限
- 8 その他の事項

あとがき

まえがき

本稿においては、アメリカ法人税制の研究のため、その概要を知り、今後の検討課題の予備的考察を行うことが、主要な目的とされている。所得計算の基本的な考え方を把握した後、主要な益金・損金項目の特色を示し、税額の算定をも検討したい。この際、必要に応じて、日本の法人税制との比較を簡単に行いたい。

アメリカにおける法人課税は、連邦税法である内国歳入法 (Internal Revenue Code) に基づくもののほか、各州の税法によるものがある。本稿においては、連邦税法における法人税制を対象としている。

法人税における課税所得計算の検討には、まず関連する法令等の構成を理解する必要があるが、この点については紙幅の関係上、別稿に譲りたい。

なお、本稿は、桃山学院大学共同研究プロジェクト「日米企業の総合的比較研究」の成果の一つとして、まとめられたものである。

1 法人の種類と課税年度

(1) 法人の種類

法人 (corporation) の種類には、次のものがある (I.R.C. Sec. 7701(a)(3); Regs. §301. 7701-1, 2)。

(1) 州法による会社

一般に法人という場合、会社が主要なものである。

(2) アソシエーション (協会, association)

(3) 合弁会社 (joint stock company)

(4) 保険会社 (insurance company)

(5) トラスト (trust)

(6) アソシエーションまたは法人として活動しているパートナーシップ (partnership)

(注) アソシエーションには、州の専門職業アソシエーション法 (professional association acts) に基づく、医者、法律家等のアソシエーションがある。

(2) 課税年度

課税年度 (taxable year) には、次の二つがある (I. R. C. Sec. 441)。

(1) 暦年 (calendar year)

(2) 事業年度 (fiscal year)

暦年とは、1月1日より12月31日までの期間である。事業年度には、次の二つが含まれている。

(1) 12月以外のいずれかの月末を終りとする12カ月の期間

(2) 財務会計上の期間とされている52週または53週の期間

2 課税所得と法人税額の計算の方式

——法人税申告書における構成——

連邦税法である内国歳入法 (Internal Revenue Code, 以下引用では I. R. C. と略称する。) およびその解釈・手続規定である規則 (レギュレーション, Regulations, 以下引用では Reg.

と略称する。)において、課税所得・税額計算が定められている。

課税所得 (taxable income)は、「総益金(gross income)」から「損金 (deductions)」を差し引いたものと定められている (I.R.C. Sec. 63(a))。

課税所得が算出された後、それに税率が乗せられて税額が計算される。さらに、税額控除 (credit) を差し引いて納税額 (租税債務, tax due) が求められる。

これらの計算は、法人税申告書においてなされる。アメリカの連邦法人税申告書は、「フォーム1120, 合衆国法人税申告書 (Form 1120, U.S. Corporation Income Tax Return)」といわれるものである。

フォーム 1120 法人税申告書は、次の構成となっている。

総益金

一) 損金

課税所得

算出税額 (内訳は明細書J)

一) 税額より控除

確定税額

各項目の内訳を示せば、次のとおりである。

フォーム1120 合衆国法人税申告書¹⁾

総益金 (Gross Income)

- 1 (a) 総受取額または売上高
(b) 返品・値引を差引
- 2 売上原価・営業原価
- 3 売上利益
- 4 受取配当金
- 5 受取利息
- 6 総賃貸料収入
- 7 総特許料収入
- 8 譲渡純所得 (capital gain net income)
- 9 純利得または損失 (取引事業用資産の売却・交換と強制換価)
- 10 その他の益金

1) Raby & Tidwell, *Introduction to Federal Taxation* 1982 ed. (Prentice-Hall, 1981), sec. 11.2. Internal Revenue Service, 1979 *Package X, Informational Copies of Federal Tax Forms*, (U.S. Government Printing Office), pp. 175-178.

11 益金合計

損金 (Deductions)

- 12 役員報酬
- 13 (a) 給与・賃金
(b) 雇用税額控除を差引き
- 14 修繕費
- 15 貸倒損失 (引当金使用のときは明細書F)
- 16 賃借料
- 17 租税
- 18 支払利息
- 19 寄付金 (30の課税所得の10%を超えないこと)
- 20 減価償却 (depreciation)
- 21 売上原価等に含まれている減価償却額を差引き
- 22 鉱業用資産等減耗償却 (depletion)
- 23 広告費
- 24 年金・利益分配等プラン費
- 25 使用人給付プログラム費
- 26 その他の損金
- 27 損金合計
- 28 純事業損失控除・特別控除差引前課税所得
- 29 差引: (a) 純事業損失控除
(b) 特別控除
- 30 課税所得 (taxable income)

税額 (Tax)

- 31 税額合計 (明細書J)
- 32 税額より控除 (credits)
 - (a) 税額より控除される前年度過納額 (overpayment from 19xx allowed as a credit)
 - (b) 当期予定納税額 (estimated tax)
 - (c) 当期予定納税還付額差引
 - (d) 預託税額 (tax deposit)
 - (e) 規制投資会社 (regulated investment companies) 税額控除
 - (f) 特別の燃料・石油に関する連邦税
- 33 納税額 (tax due) (31-32)
- 34 過納額 (32-31)
- 35 翌期予定納税額より差引額, または還付額

税額計算区分のうち、「31 税額合計」の金額については、「明細書 (Schedule) J」において計算がなされた金額を記入する。その項目は、次のとおりである。

明細書 J 税額計算

- 1 親子会社グループ (controlled group) に該当するか否か
- 2 親子会社グループのメンバーである場合における軽減税率適用所得金額の配分
- 3 法人税額 (income tax) (明細書 D)
- 4 (a) 外国税額控除
(b) 投資税額控除
(c) 雇用税額控除
(d) 使用人持株税額控除
(e) 試験研究費税額控除
(f) 属領税額控除
(g) アルコール燃料税額控除
(h) 新規開発燃料税額控除
- 5 上記税額控除合計
- 6 差引 (3-5)
- 7 同族持株会社税 (personal holding company tax)
- 8 前年度投資税額控除の再計算からの税額
- 9 租税優遇項目 (tax preference items) に対するミニマム・タックス
- 10 税額合計 6~9 を加算 (フォーム 1120 の 31 に記入)

〈日米の法人所得計算方式の相違〉

日本の法人税における課税所得の計算は、確定決算利益に申告調整を加えて、課税所得を算出する方式をとっている。さらに、税法上損金算入のためには、財務会計上の損金経理を必要とするため、税務と財務会計上の会計処理の間に差異が比較的少ない。それに対し、アメリカにおいては、若干の例外を除いて、課税所得と財務会計利益が別個に行われるため、両者の会計処理を異にすることが可能である。

3 総益金の主要項目

総益金 (gross income) のうち、特に税法上留意を必要とする項目について、その要点をとりまとめたい。

(1) 受取配当金

I 受取配当金の益金不算入

受取配当金は、株主にとって総益金に含まれる。ただし法人が、他の内国法人 (domestic corporation) より受け取った配当金については、その85%が控除される (I.R.C. Sec. 243(a)。なお、親子会社グループ (affiliated group) 間の受取配当金については、その100%が控除される。この場合における親子会社グループとは、持株比率80%以上の関係を有するものをいう (I.R.C. Sec. 243(a), (b)。

(注) 個人株主の受取配当金は、所得計算において \$ 100の控除がある。 (I.R.C. Sec. 116(a))。

配当金 (dividends) は、利益積立金 (earnings and profits accumulated, 1913年2月28日の後に留保されたもの) から、株主へなされる、金銭もしくは財産 (money or property) による分配 (distributions) である (I.R.C. Sec. 316(a)。したがって、配当金の確定のためには、利益積立金の算定が重要となる。

II みなし配当

配当金の判定は、その形式にかかわらず、その経済的実質が重視される。したがって、次のような分配については、その形式にかかわらず配当とみなして課税がなされる。これをみなし配当 (constructive dividends) という。²⁾

- (1) 株主である役員に対する過大給与等、損金損入ができるような方法で、実質的に利益を分配する場合
- (2) 株主に対する貸付金に仮装した分配のように、分配に対する課税を回避することを株主に可能にするような場合
- (3) 株主に対する過大な特許料や賃借料
- (4) 公正市価 (fair market value) より低い価額で、株主が法人から買い入れた証券
- (5) 法人による株主への債権放棄
- (6) 市価より高い価額で株主財産を法人に売却する場合
- (7) 市価より低い価額で法人の棚卸資産を株

2) 次の文献を参照してとりまとめた。

Prentice-Hall, *Federal Tax Handbook* 1983, (Prentice-Hall, 1982), p. 219.

主に売却する場合

- (8) 資本類似負債（形式は借入金であっても実質は拠出資本とみなされるもの）に対する利息

III 株式配当

株式配当 (stock dividends) とは、法人による、法人自体の株式の株主への分配をいう。株式配当は、原則として、総益金に含められず、課税対象とはならない (I.R.C. Sec. 305)。

この場合、株式配当を受け取った株主においては、所有株式の帳簿価額が変ることなく株数が増え、結果的に1株当りの帳簿価額が低くなる。

(例1)³⁾

A社は、1979年に、X社の普通株式100株を\$12,000 (1株 \$120) にて購入した。同年、X社は50%の株式配当を決議し、A社は新普通株式50株を受け取った。株式配当後の1株当り帳簿価額は \$80 ($\$120 \div 1.5$) となる。

IV 現物配当

現金配当、株式配当以外、現物でもって行う配当を、現物配当 (property distribution) という。現物配当の金額は、原則として、分配日における財産 (property) の公正市価である (I.R.C. Sec. 301(a)(b)(c), Reg. §1.301-1)。

〈日米の配当課税の相違〉

日本の法人税において、内国法人よりの受取配当金は益金不算入とされる。しかし、配当支払法人における配当軽減税率に対応して、配当受取法人における受取配当金の25%益金算入が定められている。アメリカには、配当軽減税率の定めはない。

日本においては株式配当は受取配当金に含められるが、アメリカでは単なる株数の増加としている。アメリカにおいて株主である役員に対する過大報酬等はみなし配当とされるが、日本では過大給与として損金不算入とされる。これは、役員賞与の損金不算入制度を持つ日本との違いといえよう。

(2) 割賦販売・長期請負工事

割賦販売業者については、割賦基準 (installment method) に基づいて、割賦販売利益を申告することができる。なお、不動産の割賦販売についても、割賦基準の適用ができる (I.R.C. Secs. 453A(a), 453(a))。

長期請負工事 (長期契約, long-term contracts) については、長期契約法 (long-term contracts method) が適用できる。それには、次の二つの方法がある。

工事進行基準 (percentage of completion)

工事完成基準 (completed contract)

この場合、長期請負工事とは、契約締結年度中に完成しない、建築、据付け、建設、製造をいう (Reg. §1.451-3)。

〈日米の比較〉

これらの内容は、日本税法と類似している。しかし、アメリカでは、財務会計と税務において、会計処理を使い分けることが可能である。たとえば、財務報告では販売基準、税務では割賦基準を用いるような場合がある。この点は、日本と事情を異にする。

4 損金の主要項目

(1) 損金控除の通則

原則として、取引または事業 (trade or business) の遂行において、課税年度中に支出もしくは発生 (paid or incurred) したもので通常にして必要な (ordinary and necessary) 費用は、損金として控除される (I.R.C. Sec. 162, Reg. §1.162.)。

控除される損金 (deductions) の内訳については、内国歳入法は、主として、「個人および法人に対する項目別控除 (itemized deduction)」を規定するパートVIにおいて、161条から195条にわたり、定められている。(I.R.C. Sec. 161)。

〈日米の法人税関係規定の相違〉

アメリカにおける個人および法人の所得に対する税法の規定は、内国歳入法にすべて含まれている。多くの項目の取扱いも、個人と法人において共通の規定として存在する。これに対し、日本においては、個人に対しては所得税法、法人に対しては法人税法、さらに租税特別措置法

3) *Ibid.* p. 220.

において両者に対する税制の特別措置を定めている方式をとっている。

(2) 棚卸資産の評価

——売上原価の算定——

売上原価 (cost of goods sold) は、それを売上より差し引くことによって、売上総利益 (gross profit) を計算する重要項目である。売上原価の計算には、次の算式で示されるように期末棚卸資産の評価が必要である。

期首棚卸高 + 仕入高 (もしくは製品製造原価)

— 期末棚卸高 = 売上原価

内国歳入法においても、取引・事業につき最善の会計方法に合致し、所得計算に明瞭に反映するよう、棚卸をなすべき旨を定めている (I. R.C. Sec 471; Reg. §1. 471—2)。

I 棚卸資産の確認と評価

Prentill-Hall の *Federal Tax Handbook* の説明では、棚卸資産の評価金額の決定においては、まず棚卸資産を確認 (identify) し、その後評価方法 (method of valuing) を選択しなければならないとして、次のように区分している。⁴⁾

確認の方法

一般的な方法

先入先出法 (first-in, first-out, FIFO)

後入先出法 (last-in, first-out, LIFO)

その他の方法

個別法 (specification identifying method)

評価方法 (通常のもの)

原価法 (cost)

低価法 (cost or market whichever is lower)

原価法とは、取得価額をもって評価する方法であり、低価法とは、原価と市価 (market value) のいずれか低い方の金額で評価する方法である (Regs. § 1. 471—3, §1. 471—4)。評価法の選択において、原価法もしくは、内国歳入庁 (Internal Revenue Service) の長官 (Commissioner) の承認なしには、変更することはできない (Reg. §1. 471—2)。評価方法の変更申請は、変更希望年度の開始後 180 日以内に提出されなければならない (Reg. §1. 446—1(e))。

4) *Ibid.*, p. 402.

製造業では、評価方法として、全部原価法 (full absorption inventory costing method) が用いられなければならない (Reg. §1. 471—11)。

小売業 (retail merchants) における最も普及している棚卸評価方法は、慣習的な「小売棚卸法 (retail method, 売価還元法)」と「後入先出小売棚卸法 (LIFO retail method)」である。

小売棚卸法ではまず、棚卸資産は小売価額で評価され、ついで原価率を乗じて評価額を計算する。原価率は、各部門ごと、あるいは、種類ごとに決定されなければならない (Reg. §1. 471—8)。

II 後入先出法

先入先出法は、先に購入・製造した棚卸資産を先に販売したものとするため、期末棚卸資産は、期末に近い時期に購入・製造したものからなるとされる。それに対し、後入先出法は、最近に購入・製造した棚卸資産を最初に販売したとして取り扱われるため、期末棚卸資産は、最も早期に購入・製造したものからなるとされる。インフレーションにおいては、後入先出法を用いるときは、評価額が一般に低くなる。

納税者は、内国歳入庁の承認を得て、後入先出法を使用できる (I.R.C. Sec. 472)。後入先出法が採用されるときは、棚卸資産の評価は原価法に基づかれなければならない (Reg. §1. 472—2(b))、低価法の適用は認められない。

後入先出法が税務目的で採用されるときは、財務会計上も後入先出法が採用されなければならない (I.R.C. Sec. 472(d); Reg. §1. 472—2)。これは、税務上と財務会計上において異なる会計処理を認めているアメリカ税法における、例外的規定といえよう。

III ドル価値法

後入先出法適用棚卸資産については、ドル価値法 (dollar-value method, ドル価値後入先出法 dollar-value LIFO method) の選択ができる。この方法では、棚卸資産は一つのプール (pool) とみなされ、適用初年度の棚卸額を基準年度原価 (base year cost) として固定し、増減額を別個に計算する (Reg. §1. 472—8)。

(例 2)⁵⁾

次の資料に基づき、ドル価値後入先出法により、棚卸評価額を計算しなさい。

期末棚卸資産の基準年度原価による評価額	\$20,000
基準年度(初年度)棚卸資産原価	\$14,000
増加額	\$ 6,000
期末棚卸資産の当期単位原価	\$24,250

基準年度原価に対する当期原価の比率

$$\$24,250 \div \$20,000 = 121.25\%$$

期末棚卸資産基準原価	基準年度原価に対する当期原価の比率	期末棚卸資産評価額
基準原価 \$14,000	100%	\$14,000
増加 6,000	121.25%	7,275
合計 <u>\$20,000</u>		<u>\$21,275</u>

なお、ドル価値棚卸資産プールの後入先出法評価の計算に、政府発表の消費者もしくは生産者指数を用いる方法もある (I.R.C. Sec. 472(f))。〈アメリカ棚卸資産税務の特色〉

内国歳入法における棚卸資産に関する条文は471条から474条の4条である。その主要なものは、次の二つである。

I.R.C. Sec. 471 棚卸資産に関する一般ルール
 “ “ 472 後入先出法

その内容は、特に、後入先出法に関する規定が大きな割合を占めている。インフレーションの時期において、後入先出法を選択したときは棚卸資産の評価額が低くなり、所得金額が低くなり、課税が繰り延べられる。その乱用を防ぐため、種々の規制がなされているのが、アメリカ棚卸資産税務の特色といえよう。

(3) 減価償却

I 通則

取引もしくは事業用資産 (property used in the trade or business) の使用による消耗 (exhaustion)、摩耗 (wear and tear)、陳腐化 (obsolescence) に対する妥当な見積額 (reasonable allowance) は、減価償却費 (depreciation deduction) として認められる (I.R.C. Sec. 167 (a))。

減価償却の対象は、主として、有形固定資産 (tangible property) であるが、有効期間が明確である無形固定資産 (intangibles, intangible asset) についても、減価償却ができる (Reg. §1.167(a)-3)。ただし、営業権 (goodwill) その他については、その有効期間が不明確であるので、税法上は償却が認められていない。

減価償却の計算について、1981年以降 (1980年の後) に供用された資産については、ACRS という加速償却が適用され、それ以前の供用資産 (1981年の前、要するに1980年以前に取得・供用せるもの) については、従前の ADR システムが適用される。

II ACRS

1981年以降に供用された資産については、加速原価回収システム (Accelerated Cost Recovery System, 以下 ACRS という。) が適用される。この制度の適用資産は回収資産 (recovery property) と呼ばれている (I.R.C. Sec. 168)。この場合において、回収資産とは償却対象となる有形資産 (tangible property) を意味する (I.R.C. Sec. 168(c)(1))。

ACRS における償却計算の基礎は、取得価額 (未修正価額, unadjusted basis) である。

耐用年数に相当するものとして、回収年数 (recovery period) があり、償却率としては適用率 (applicable percentage) が回収年数別に定められている。

回収資産の区分は、次のとおり、回収年数別に大まかに行われている (I.R.C. Sec. 168(c))。

回収年数 資産の例示⁶⁾

3年 自動車、軽課税トラック、研究開発用機械装置等

5年 生産機械、事務用備品、重課税トラック等

10年 鉄道タンク車、居住用モビル住宅およびプレハブ住宅等

15年 公共事業用資産

資産種類別の回収選率 (償却率) は、次のとおりである (I. R. C. Sec. 168(b))。

5) Prentice-Hall, 1983 *Federal Tax Course* (Prentice-Hall, 1982), p. 2611.

6) Prentice-Hall, *Federal Tax Handbook* 1983, (Prentice-Hall, 1982), p. 300.

回収年度	3年	5年	10年	15年公益事業
1	25	15	8	5
2	38	22	14	10
3	37	21	12	9
4		21	10	8
5		21	10	7
6			10	7
7			9	6
8			9	6
9			9	6
10			9	6
11				6
12				6
13				6
14				6
15				6

(注) 1985年以降については、別に適用率が定められている。

回収適用率の初年度が2年度に比べて低いのは、期中取得分に対する半年分の償却計算に基づいているためである。各年度における減価償却費（回収額）の計算は、次のとおりである。

取得価額×適用率＝減価償却費

(例3) 1982年11月、B社（暦年事業年度）は\$17,000の機械、\$3,000の事務用備品、\$8,000の軽課税トラックを購入した。ACRSに基づく減価償却は、次のとおりである。

(1982年)

機械（5年）	$\$17,000 \times 15\% = \$2,550$
事務用備品（5年）	$\$3,000 \times 15\% = \450
軽課税トラック（3年）	$\$8,000 \times 25\% = \$2,000$
	$\$5,000$

(1983年)

機械（5年）	$\$17,000 \times 22\% = \$3,740$
事務用備品（5年）	$\$3,000 \times 22\% = \660
軽課税トラック（3年）	$\$8,000 \times 38\% = \$3,040$
	$\$7,440$

異なる回収比率の選択

ACRSは、上記の方法に代え、次のとおり回収年数にわたる定額法の選択を認めている。

資産のタイプ	選択可能回収年数		
3年資産	3,	5,	12年
5 "	5,	12,	25年
10 "	10,	25,	35年
15 "	15,	35,	45年

この選択的方法による場合は、初年度において、半年償却簡便法 (half-year convention, 期中取得資産の全部について半年分の減価償却を行う。) が用いられなければならない (I.R.C. Sec. 168(b)(3))。

(例4)⁷⁾ 法人D（暦年事業年度）は、1982年に5年資産を\$10,000で購入した。その減価償却費は、次のとおりである。

(a)ACRSの正規の方法

1982年 $\$10,000 \times 15\% = \$1,500$

1983年 $\$10,000 \times 22\% = \$2,200$

(b)選択的方法（5年）

1982年 $\left(\$10,000 \times \frac{1}{5} \right) \times \frac{1}{2} = \$1,000$

1983年 $\$10,000 \times \frac{1}{5} = \$2,000$

なお、償却不動産に対しても、ACRSが適用される。後述するADRの中心耐用年数が12½年を超える不動産 (real property) に対しては、回収年数を15年として減価償却がなされる。回収率表は、前述せる動産に対する回収率表とは、別に定められている (I.R.C. Sec. 168(b)(c))。

償却不動産については、回収率の適用に代え15年、35年または45年の年数で定額法を選択することができる。ただし、期中取得資産については、半年償却簡便法が適用できない点が、動産の場合と異なっている (I.R.C. Sec. 168(b)(3))。

III 供用年度における一定限度の資産の損金算入

納税者は、ACRS適用資産につき、減価償却に代え、適格資産の取得価額の一定限度額を当期の控除費用として取り扱うことを選択できる (I.R.C. Sec. 179(a))。

資産の取得価額のうち損金に算入できる限度額は、次のとおりである (I.R.C. Sec. 179(b))。

7) *Ibid.*, pp. 301, 302.

1982年, 1983年に始まる課税年度	年\$ 5,000
1984年, 1985年	〃 \$ 7,500
その後の年度	\$10,000

IV ACRS以外の減価償却

1980年以前(1981年の前)の供用資産については、原則として、見積耐用年数にわたって、減価償却が行われる。償却方法には、定額法(straight line method)、定率法(declining balance method)、級数法(sum of the year-digits method)等が定められている(I.R.C. Sec. 167(b))。

耐用年数(useful life)は、原則として、納税者の見積りによることになっているが、実際には、CLADRシステムに示された耐用年数が用いられる。CLADRシステムとは、種別耐用年数資産償却範囲システム(Class Life Asset Depreciation Range System, ADRシステムともいわれている)。といい、資産別に定められた耐用年数のガイドライン年数の上下2割の年数の範囲内で、償却を行う方法である(Reg. §1.167(a)-11)。

償却年数範囲の例を示せば、次のとおりである。⁸⁾

事務用備品	下限	ガイドライン年数	上限
	8年	10年	12年

CLADRシステムでは一定の制限のもと、原則として、残存価額を無視して、減価償却計算を行うことができる(Reg. §1.167(a)-11)。

V 減価償却の会計処理

減価償却の会計処理は、通常、減価償却累計額勘定(depreciation reserve account)に貸記する方法が望ましいとされている。しかし、適当な場合には、資産勘定を直接に減額する方法も用いることもできる(Reg. §1.167(a)-7(c))。

減価償却の明細については、フォーム4562「減価償却」が法人税申告書に添付される。

〈アメリカ税務減価償却の特色〉

(1) 1981年のレーガン減税法(経済復興税法, 「Economic Recovery Tax Act of 1981」)によって、ACRSが導入された。ACRSは、耐用年数を短縮し、早期における加速償却を定め

たものである。それは、費用の期間配分としての減価償却というより、加速償却という課税の繰延措置により、設備投資を奨励するという政策目的が強く反映している。対象資産は回収資産(recovery property)と呼ばれ、減価償却が原価回収システム(cost recovery system)と表現され、償却率も回収適用率(applicable percentage)という用語が用いられている。

(2) アメリカの税務減価償却は、日本と比べ、大まかである。残存価額は減価償却額の計算において無視されることもある。ACRS適用資産の前に供用した資産に適用されるCLADRの耐用年数も、ガイドライン年数の上下2割の範囲内の年数とされている。また、定率法も定額法の償却率の2倍(1.5倍, 1.25倍のケースもある。)とされている。例えば、耐用年数5年の定率法償却率は、定額法償却率20%(1/5)の2倍である40%とされている。

(3) 財務会計上の減価償却方法と税務上の減価償却法は一致する必要はなく、大法人においては、両者が異なることが多い。

(4) 減耗償却

I 減耗償却の意義

鉱石、石油およびガス、その他の天然埋蔵物、木材は、減耗性資産(wasting assets)である。採取による当初の資源の段階的な減少は、減耗償却(depletion)といわれ、法は、年次の減耗償却を認めている(I.R.C. Sec. 611; Reg §1.611-1)。

減耗償却費(depletion allowance)の計算において、「資産(property)」とは、土地の個別の地帯もしくは区画(separate tract or parcel of land)における鉱物資源につき、納税者により所有されている個別の持分(interest)を意味する。持分とは、鉱物埋蔵物(mineral deposit)に対する経済的請求権(economic interest)をいう。それには、採掘権もしくは作業権(working or operating interests)、鉱区使用权(royalties)その他をいう(I.R.C. Sec. 614(a))。

II 減耗償却の方法

減耗償却の方法には、原価法(cost depletion)と比率法(percentage depletion)とがあ

8) *Ibid.*, p. 317.

り、前者が通常の方法である。

(a) 原価法

この方法は、評価減耗償却法 (valuation depletion) とも呼ばれている。その算式は、次のとおりである。

$$\frac{\text{修正帳簿価額}}{\text{残余鉱物単位数量合計}} \times \text{当期販売数量} = \text{当期減耗償却費}$$

修正帳簿価額 (adjusted basis) とは未償却残高のことである。残余単位数量の見積りに変更がある場合には、変更年度以降、改訂見積数量に基づいて計算される (I.R.C. Secs. 611(a), 612, Reg. §1. 611-2(c))。

(例 5)⁹⁾

U社 (暦年年度) は、1981年1月に、鉱物資産 (mineral property)、残余埋蔵量300,000トンを\$3,000,000にて購入した。当期中に40,000トンを探掘し、そのうち25,000トンを販売した。減耗償却費は、次のとおりである。

$$\frac{\$3,000,000}{300,000} \times 25,000 = \$250,000$$

(例 6)

例 5 において、1982年1月1日に、残余埋蔵量が500,000トンと判明した。1982年中の販売量が30,000トンである。当期中の減耗償却費は、次のとおりである。

$$\$3,000,000 - \$250,000 = \$2,750,000 \quad \text{修正帳簿価額}$$

$$\frac{\$2,750,000}{500,000} \times 30,000 = \$165,000 \quad \text{減耗償却費}$$

(b) 比率法

比率減耗償却法は、鉱物資産より生ずる総益金 (gross income) の一定割合を控除する方法である。かつて、石油およびガス井戸に対して22%の比率減耗償却法が認められていたが、1974課税年度の後に終る年度より廃止された。ただし、特定のガス井戸等、特定の鉱産物については、一定比率による減耗償却が認められている (I.R.C. Sec. 613(b))。

III 山林の減耗償却

山林の減耗償却費の計算は、伐採時に原価法により行う (I.R.C. Sec. 611, Reg. §1. 611-3)。

$$\frac{\text{修正帳簿価額}}{\text{残余立木量}} \times \text{当期伐採量} = \text{当期減耗償却費}$$

IV 帳簿の勘定記録

減耗性資産の個別勘定は、帳簿価額、資本的支出額、その他の修正を記録しなければならない。年次減耗償却費は、鉱物資産勘定もしくは減耗償却累計額勘定 (depletion reserve accounts) の貸方に記入しなければならない (Reg. §1. 611-2(b))。

<アメリカにおける減耗償却の重要性>

豊富な天然資源を持つアメリカにおいては、その減耗償却の方法は、法人の課税所得に大きな影響を与える。資源の乏しい日本における認識と比べて、アメリカにおけるこの問題に対する関心は、財務会計の分野を含めて、深いものがある。

(5) 修繕費 (収益的支出) と資本的支出

取引または事業用の有形固定資産に対する修繕費 (cost of repairs) は、その支出がその資産の価額を高めたり耐用年数を延長することなく、通常の効果的な使用状態の維持のためのものであるときは、通常にして必要な費用 (ordinary and necessary expense) として控除される (I.R.C. Sec. 162; Reg. §1. 162-4)。

それに対し、有形固定資産に対する支出で、その資産の価額を増加させることになる、永久的な改良または改善 (improvements or betterments) の金額は、資本的支出 (capital expenditures) とされる。資本的支出は支出年度の損金とされず、減価償却を通じて控除される (I.R.C. Sec. 263(a); Reg. §1. 263(a)-1)。

(6) 繰延資産の償却

内国歳入法は、いくつかの繰延資産 (deferred expenses) について、その処理を定めている。ただし、繰延資産の定義はなく、個々の項目が列挙されるにとどまっている。繰延資産の償却 (amortization) について、主要なものを挙げれば、次のとおりである。

(1) 創立費

創立費 (organization expenditures) については、60カ月以上の期間にわたる償却が認められている。繰延法を選択しないときは、会社消

9) *Ibid.*, p. 337.

減時に損失処理とされる (I.R.C. Sec. 248(a))。

(2) 開業費

開業費 (start-up expenditures) は、納税者の選択によって、支出または発生年度に損金算入することに代え、60カ月以上の期間にわたり、比例的に償却することができる (I.R.C. Sec. 195(a))。

(3) 試験研究費

試験研究費 (research and experimental expenditures) は、その支出または発生年度において、損金に処理することができる。しかし、60カ月以上の期間にわたり、比例償却する選択も認められている (I.R.C. Sec. 174(a), (b))。

(4) 社債発行差金、社債発行費

社債発行差金 (discount on bond issued) は、社債発行期間にわたり償却されなければならない (Reg. § 1. 163-3(a))。社債発行費の処理も同様である。

(5) その他の繰延資産

購読者開拓費 (circulation expenditures), コンピューター・ソフトウェア費, 繰延広告宣伝費について、繰延処理が認められている。

〈アメリカにおける繰延資産〉

(1) アメリカにおいては、会社法は各州の制定法である。その計算規定は、配当限度額に関する財務規定にとどまり、一般に会計規定を含まず、繰延資産も会社法上の規定を持たない。この点、商法における繰延資産の規定との整合性がはかられている日本税法とは、アメリカ税法は異なる事情のもとにある。

(2) 繰延資産の処理につき、財務会計と税務で異なる処理がなされることが可能である。例えば、試験研究費について、発生年度に費用計上の立場をとる財務会計に対し、税法は繰延処理の選択を認めている。

(7) 役員報酬、使用人給与 (人件費, compensation for personal services)

I 通則

法人の取引または事業に関連して、実際に (actually) 提供された人的サービス (personal services) に対する妥当な (reasonable) 給与そ

の他の報酬は、その支出または発生年度における通常にして必要な費用として控除されることができる (I.R.C. Sec. 162(a); Reg. §1. 162-7)。

II 過大報酬の否認

過大報酬 (excessive compensation) が、密接な持株関係により生じ、それが利益積立金の分配であるとみなされるときは、その過大支出は配当金として取り扱われる (Reg. §1. 162-8)。

III 賞与等

使用人 (employee) に支払われた賞与その他の追加報酬 (bonuses and other additional compensation) は、その金額が提供された人的サービスに対し妥当な報酬であるときは、損金として控除される (Reg. §1. 162-9)。

〈役員報酬等に関する日米税務〉

アメリカにおいて、取締役 (director) と役員 (officer) とは区別されている。取締役会 (board of director) の決議により、会社の業務執行を行う役員を選任または任命する。¹⁰⁾ 監査役制度は存在しない。役員に対する給与の支給も、報酬と利益処分による賞与の形態をとる日本と事情を異にする。したがって、日本におけるような、役員賞与の損金不算入規定は存在しない。人件費に対する日米税制の比較には、その前提としての雇用関係、給与制度の検討が必要である。

アメリカにおける employee に対応する日本の法人税法の用語は「使用人」である。商法上の用語 (商法37条) と整合されているのであろうが、今日の雇用関係を示す用語としては違和感がある。「従業員」としたいところである。

(8) 貸倒損失・貸倒引当金

I 貸倒損失の控除

債権が無価値 (worthless) になる年度において、貸倒損失 (bad debts) は控除できる (I.R.C. Sec. 166(a); Reg. §1. 166-1)。債権がその課税年度において部分的に無価値になるときは、部分的に貸倒損失として控除することができる (I.R.C. Sec. 166(a)(2); Reg. §1. 166-3(a))。

破産 (bankruptcy) において、一般に、無保

10) 長浜洋一監訳『ニューヨーク事業会社法』商事法務研究会, 1967年, 89-96ページ。

証で無優先である債権部分については、無価値になったものとされる (Reg. §1. 166-2(c))。

II 貸倒損失控除の方法

貸倒損失は、個別控除法 (specific charge-off method) と引当金法 (reserve method) のいずれかの方法を選択することにより、控除することができる (I.R.C. Sec. 166(a), (c))。

(a) 個別控除法

この方法は、課税年度中に無価値になる貸倒債権 (bad debt) を個別に控除する方法である (Reg. §1. 166-1)。

(b) 引当金法

この方法は、課税年度中に無価値になった事業債権を控除するのではなく、貸倒引当金 (reserve for bad debts) に繰り入れて控除する方法である。貸倒引当金につき毎年度追加される金額は、妥当なもの (合理的, reasonable) でなければならない。妥当性の如何は、企業の回収実績あるいはその他の事実により判断される。それは、主として、年度末における債権額合計 (当期および前期以前の期間に発生した金額) と現存する引当金の総額に基づくものである (Reg. §1. 166-4)。

(例7)¹¹⁾

法人Jは引当金法を用いている。1982年度末、貸倒引当金残高は \$500であり、さらに、\$2,000を追加することを希望している。その帳簿では次のことが示されている。

	年度末における売掛金勘定	貸倒債権	
		損失額	取立額
1977年	\$18,000	\$795	\$ 75
78	17,500	875	80
79	18,500	740	50
80	17,000	765	75
81	18,000	995	90
82	19,000	570	50
6年合計	\$108,000	\$4,740	\$420
平均	18,000	790	70

法人Jの妥当な当期繰入 (追加) 額は、次の

とおり計算される。

- (1) 平均純貸倒損失 (net bad debt losses)

$$\$790 - \$70 = \$720$$

- (2) 貸倒率 $\frac{\text{平均売掛金残高}}{\$18,000} = 4\%$

- (3) 期末貸倒引当金残高
 $\frac{\text{期末売掛金残高}}{\$19,000} \times 4\% = \760

- (4) 貸倒引当金追加繰入額

$$\$760 - \$500 = \$260$$

引当金法を用いるときは、次の明細書 (statement) を添付しなければならない (Reg. §1. 166-4(c))。

- (1) 当期中の掛売上高 (charge sales)

- (2) 引当金の比率

- (3) 期首と期末における受取手形、売掛金の総額

- (4) 当期中に引当金勘定に借記された無価値になった債権額

- (5) 貸倒引当金への追加繰入額の計算

III 貸倒損失控除の方法の選択

最初の申告書を提出する納税者は、内国歳入庁長官の承認 (同意, consent) を条件として、貸倒損失控除の二つの方法のうちのいずれかを選択することができる。

ただし、納税者は、貸倒損失を控除できる最初の課税年度において、内国歳入庁長官の承認なしに、引当金法を最初に選択することができる。選択された方法は、変更の承認が得られた場合を除いて、その後のすべての年度において継続適用されなければならない (Reg. §1. 166-1(b))。

変更の申請 (application) は、変更を希望する課税年度が始まった後180日以内に、なされなければならない。¹²⁾

IV 償却済債権の取立て

貸倒損失が個別控除法で控除された後に回収 (recovery) されたときは、取立て年度の益金に算入される。それに対し、引当金法においては、取立て額は益金に含められず、引当金勘定に貸記される (Reg. §1. 166-1(f))。

〈日米における相違〉

11) *Ibid.*, p. 363.

12) *Ibid.*, p. 363.

アメリカにおいては、貸倒損失の処理には、貸倒が発生した都度個別に控除する方法と貸倒引当金による方法の、いずれかの選択となっており、両者の併用は認められていない。それに対し、日本においては、貸倒損失はその確定時に損金算入されるとともに、貸倒引当金の計上を、併用して認めている。そのため、貸倒引当金の処理において、日米両国にいくつかの相違点が存在している。

(9) 租税

法人の納付する租税 (taxes) のうち、損金不算入項目と損金算入項目の主要なものを挙げれば、次のとおりである。

(a) 損金不算入項目 (I. R. C. Sec. 275 ; Reg. §1. 164-2)

連邦税 (federal taxes)

法人税 (income taxes), 遺産税 (相続税, estate tax), 贈与税 (gift tax)

州・地方税 (state and local taxes)

遺産税 (estate taxes, legacy taxes)

相続税 (inheritances taxes, succession taxes)

贈与税 (gift taxes)

(b) 損金算入項目 (I. R. C. Secs. 162, 164(a); Reg. §1. 164-1)

連邦税

取引・事業で発生した、関税 (customs duties), 物品税 (excise taxes), 社会福祉税 (social security taxes)

失業保険税 (unemployment insurance tax)

州・地方税

州・市法人税 (state and city income taxes)

固定資産税 (property taxes)

一般売上・使用税 (general sales and use taxes)

州失業保険料 (state unemployment insurance contributions)

<日米における租税の取扱い>

租税の取扱いについては、日米の間に大きな相違はない。ただし、州・市法人税が損金算入とされている点が相違している。

(10) 支払利息

一般に、負債につき支払または発生した利息 (interest) は、損金として控除できる (I.R.C. Sec. 163(a))。

アメリカの税法は、支払利息の損金控除には、比較的制約が多い。次の支払利息は、損金とはされない。

損金不算入利息 (disallowed interest)¹³⁾

(1) 租税節約 (tax savings) 目的のみで生じた負債に対する利息¹⁴⁾

(2) 不動産建設等に関連する利息等資本的支出項目

(3) 関係当事者 (related parties) 間に発生したが未払の利息

(4) 免税証券の購入のために生じた負債に対する利息

(5) 一時払生命保険 (single premium life insurance) の契約のための借入金に対する利息 (I.R.C. Sec. 264)

(6) 事実上支払配当とみなされた支払利息 (I.R.C. Sec. 385 ; Regs. §1. 385-1, 1385-2)

(7) 他の会社を取得するための負債に関する利息 (I.R.C. Sec. 279)

<アメリカ支払利息税務の特色>

アメリカでは、負債が実質上資本であるとみなされるときは、その負債利子は配当金とみなされ、損金に算入されない。特に、株主からの過大借入金等が対象とされる。それが負債であるか実質的な資本であるかの判定は、次の要素が考慮される (I.R.C. Sec. 389(a))。

(1) 返済期限と利率の定めの有無

(2) 返済の優先性の有無

(3) 法人の負債・資本比率 (過大負債比率の場合に問題となる。)

(4) 負債から株式への転換性の有無

(5) 株式所有と法人の持分の関係

したがって、株主や親会社より資本金に比べ過大な借入金を行ったり、あるいは、返済期限

13) Prentice-Hall, 1983 *Federal Tax Course*, (Prentice-Hall 1982), p. 1904.

14) *Goldstein v. Comm.*, 18 AFTR 2d 5328, 364 F. 2d 734.

や利率を定めない借入金については、資本金とみなされて、支払利息は損金に算入されず、配当金とみなされる。この問題は、日本企業のアメリカ子会社においても重要な関心を持たれている。

(11) 賃借料・借地権

賃借人は、その取引・事業のために使用する資産の賃借料(rentals)を、損金として控除することができる(I.R.C. Sec. 162(a); Reg. §1.162-11)

事業用に特定の金額で借地権(leaseholds)が取得される場合は、借地権の買主は、借地の有効年数に基づいて、取得価額の比例的部分を控除することができる(Reg. §1.162-11)。

(12) 旅費

旅費(traveling expenses)が、その事業・取引の遂行のために通常にして必要な費用であるときは、控除される。ただし、ぜいたくな(lavish)、あるいは、法外な(extravagant)旅費については、控除は認められない(I.R.C. Sec. 162(a)(2))。旅費を損金に控除するためには、金額、時期、行先、事業目的について、適切な記録が保持されていなければならない(Reg. §1.274-5(b)(2))。

旅費には、運賃、食事代、宿泊費、見本展示室代、電話電報代、速記代等が含まれる。このような旅費は、その事業の執行に妥当かつ必要であり、直接関連しているものだけが、損金として控除される(Reg. §1.162-2)。

(13) 広告費

納税者の事業活動に妥当な関係を持つ、通常にして必要な広告費(advertising expenses)は、控除できる(Reg. §1.162-20)。

(14) 損害保険料

取引・事業用資産に対する、火災、盗難、嵐、災害等の保険を付けた場合、その保険料(insurance premiums)は損金として控除できる(I.R.C. Sec. 162(a); Reg. §1.162-1)。

(15) 交際費

アメリカにおいても、交際費(entertainment expenses)の控除については、多くの制約が設けられている。すなわち、接待(entertainment)、娯楽(amusement)、休養(recreation)

の費用は、取引・事業に直接に関連しているものに限って、損金として控除される。また、事業目的で行われる会議の前後に直接関連して行われる接待費等も、損金に算入される(I.R.C. Sec. 274(a))。

ただし、交際費が浪費的にして、法外である(lavish and extravagant)ときは、控除することはできない(Reg. §1.274-1)。

交際費の控除には、その金額、時期、事業目的ならびに接待した人との事業関係につき、適切な記録が保持されていることが必要とされる(I.R.C. Sec. 274(d); Reg. §1.274-5(b)(3))。

事業上の贈与(business gifts)に関する控除については、各年度につき、同1人当たり\$25までの金額に制限されている(I.R.C. Sec. 274(b)(1))。

〈米国の交際費税務〉

アメリカにおいても、交際費の損金控除には厳しい制限が設けられており、その取扱いが詳細に定められている。しかし、その支出が事業活動に直接必要なものであることの立証ができるものについては、個別に検討の上控除が認められている。これに対し、日本の交際費課税は、大法人については全額損金不算入であり、中小法人については一定限度額のみ損金算入を認め、一律に規制する方式をとっているといえよう。

(16) 慈善寄付金

法人について、慈善寄付金(charitable contributions)は、課税所得(taxable income)の10%(1981年以前5%)を限度として控除できる(I.R.C. Sec. 170(b)(2))。なお、控除不足額は5年間の繰越しができる(I.R.C. Sec. 170(d)(2))。

その他の寄付金(other contributions)とは、慈善寄付金対象機関以外の組織に対する贈与(donations)をいう。その他の寄付金は、それが事業に直接関連しており、支出に見合う金銭的見返りが適切に期待できる場合には、損金として控除される。たとえば、会議開催地のバス会社が、運賃収入の増加を予期して、開催機関に寄付をする場合には、控除が認められる(Reg. §1.162-15(b))。

〈日米の寄付金税務〉

アメリカにおける慈善寄付金の控除割合は、日本に比べ大きいといえよう。しかし、日本におけるような全額損金算入の指定寄付金の制度が存在しない。他方、アメリカにおける事業関連の寄付金の損金算入規定は、日本には存在しない。さらに、無償および低廉譲渡におけるみなし寄付金の取扱いについても、日米の間に存在する相違を検討する必要がある。

(7) 純事業損失の繰戻しと繰越し

法人の純事業損失については、3年間の繰戻し (carryback) と15年間の繰越し (carryover) ができる。

〈日米比較〉

日本においては、青色申告年度の欠損金について、1年間の繰戻しと5年間の繰越しが認められている。日本よりアメリカにおいては、欠損金の期間外通算が大幅であるといえよう。

5 税額の計算

(1) 法人税の税率

法人税 (法人所得 corporate income tax) の税率は、5段階となっている。

要するに、46%を基本税率とし、\$100,000以下について段階税率が定められている。

所得階層	税率
\$25,000までの金額	15% (16%)
\$25,000超\$50,000以下の金額	18% (19%)
\$50,000超\$75,000以下の金額	30%
\$75,000超\$100,000以下の金額	40%
\$100,000超の金額	46%

注。()の税率は1982年中に始まる事業年度に適用される。

(2) 税額控除

課税所得に税率を適用して税額を算出し、それから税額控除 (credits) を差し引いて、納税額 (tax due) を計算する。税額控除の主要なものは、以下のとおりである。

I 外国税額控除

外国税額控除 (foreign tax credit) とは、内国法人が外国源泉所得につき外国にて納付した法人税を、国際的二重課税を排除するため、税

額控除として差し引くものである (I. R. C. Sec. 901)。

II 投資税額控除

(a) 限度額

投資税額控除 (investment credit) は、民間の設備投資を奨励し、景気に刺激を与えるために、投資額の一定額を法人税額より控除するものである。

アメリカにおいて、投資税額控除は、原則として、適格投資額 (qualified investment) の10%を法人税額より控除するものとされている。ただし、その控除額は、次に示すように、法人税額の一定限度を超えることはできない (I. R. C. Secs. 38, 46(a))。

法人税額の最初の\$25,000+\$25,000を超える法人税額の90%=限度額

なお、エネルギー関係資産については、11% (水力発電用資産)、15% (太陽熱用資産) の比率の適用ができる (I. R. C. Sec. 46(a)(2))。

(b) 投資税額控除の適格資産

投資税額控除の適用資産 (qualified property) は、38条資産 (section 38 property) と呼ばれている。それには、3年以上の耐用年数を持つ有形の動産、生産等に不可欠なその他の有形資産 (建物および付属設備を除く。) が含まれている (I. R. C. Sec. 48(a)(1); Reg. §1.48-1)。

投資税額控除の対象となる適格投資額 (qualified investment) は、取得価額であるが、ACRS資産 (1981年以降供用資産) のうち耐用年数3年の回収資産については取得価額の60%とされる (I. R. C. Sec. 46(c)(7))。また、中古資産については\$125,000を限度としている (I. R. C. Sec. 48(c)(2))。

(c) 投資税額控除の帳簿価額よりの減額

1982年12月31日の後 (1983年以降) に供用される資産については、投資税額控除適用資産の帳簿価額より、税額控除額の50%を減額しなければならない。この結果、投資税額控除適用資産の償却対象額がそれだけ減額することになる。

この帳簿価額よりの減額は、税額控除率の引下げを選択するときは、必要でない。この投資税額控除の引下げ適用率は、ACRS 3年 (耐

用年数3年)資産については、その全部取得価額の4%、その他のACRS資産については8%である(I.R.C. Sec. 48(g))。

(d) 控除不足額の繰戻しと繰越し

適格投資額の10%が、限度額(法人税額のうち最初の\$25,000と\$25,000を超える額の90%の合計額)を超える場合、控除不足額(限度超過額)が生じる。この投資税額控除不足額については、3年間の繰戻しと15年間の繰越しが認められている(I.R.C. Sec. 46(b))。

III 使用人持株計画税額控除

1983年より1987年の間、使用人(従業員)持株計画(employee stock ownership plan, ESOP)に対する税額控除が適用される。税額控除額は、使用人給与に対し、1983年、1984年は0.5%、1985年以降は0.75%を限度とされる。ただし、会社により譲渡された会社証券(employer securities)の総額が上記金額より低いときは、その低い額が限度額とされる(I.R.C. Sec. 44G(a))。

なお、この税額控除は、法人税額の一定限度(最初の\$25,000+\$25,000を超える税額の90%)に制限されている(I.R.C. Sec. 44G(b))。

IV 新規雇用税額控除

対象グループの雇用促進を目的として、対象グループ(target groups)のメンバーである新規雇用使用人に対し支給される賃金に対し、一定額を税額より控除するものである(credit for employment of certain new employees, job credit)。1985年以降(1984年の後)の雇用使用人に対しては適用されない(I.R.C. Secs. 44B, 51, 52, 53)。

税額控除額は、次のとおりである(I.R.C. Secs. 51(b), 53(a))。

初年度 適格賃金の最初の\$6,000の50%

次年度 " \$6,000の25%

ただし、法人税額の90%を限度とする。

税額控除の対象グループには、職業的リハビリテーション求職者(vocational rehabilitation referrals)、経済的に不利益な若年者、経済的に不利益なベトナム帰還兵等が含まれている(I.R.C. Sec. 51(d))。

V 試験研究費税額控除

試験研究を奨励する意味で設けられたもので、増加した試験研究費の25%を税額控除として認めるものである(credit for increasing research activities, credit for research expenses)。すなわち、1981年6月20日の後1986年1月1日の前に、支出・発生した適格試験研究費(qualified research and experimental expenses)につき、基準年度試験研究費(base period research expenses)を超える金額につき、25%の税額控除が適用できる。この場合、費用は、取引・事業の遂行において支出・発生するときのみ、適格になる(I.R.C. Sec. 44F(a))。

税額控除は、試験研究費を費用処理とするか、あるいは、繰延償却方式を選ぶかにかかわらず、適用される。

基準年度試験研究費とは、一般に、適用年度前3課税年度の平均額である(I.R.C. Sec. 44F(c))。

適格試験研究費(qualified research expenses)には、次のものがある(I.R.C. Sec. 44F(b))。

a 企業内費用

- (1) 適格試験研究のための使用人賃金
- (2) 適格試験研究用消耗品
- (3) 適格試験研究用の動産使用のために、外部に支出・発生する金額(例、電子計算機の使用料)

b 外注契約費(contract research expense)
適格試験研究のため、大学等の適格機関に研究を委託する場合には、その支出・発生額の65%が対象額となる。

適格試験研究(qualified research)とは、パイロット・モデル、実験モデル、生産工程、製品、公式、発明品または同様の資産の開発、もしくは、それらの改良とされる。なお、それらの研究のうち、アメリカ国内でなされたものに限られる(I.R.C. Sec. 44F(d))。

なお、控除不足額については、3年間の繰戻しと15年間の繰越しができる(I.R.C. Sec. 44F(g))。

(注) 上記以外の税額控除として、属領税額控除(pos-

sessions tax credit), アルコール燃料税額控除 (alcohol fuel credit), 新規開発燃料税額控除 (credit for fuel produced from a nonconventional source) がある。

〈アメリカにおける税額控除の特色〉

アメリカにおいて、投資税額控除は広範囲に適用されている。それに対し、日本では、租税の免除の性格を持つ投資税額控除は、租税負担の不公平をもたらすとして、一部の資産に限定して、消極的に適用するにとどまっている。

さらに、アメリカにおける失業問題を反映して、雇用促進のための税額控除にも特色を見出すことができる。また、試験研究費税額控除には、日本の制度の影響が感じられる。

(3) 譲渡利得(キャピタル・ゲイン)の軽減課税

法人所得のうち、純譲渡利得 (net capital gain) については、通常の税率に代え、28%の低い税率を用いることができる (I.R.C. Sec. 1201(a))。この場合、純譲渡利得は、純長期譲渡利得 (net long-term capital gain) から純短期譲渡損失 (net short-term capital loss) を差し引いた金額である。この場合、長期譲渡利得とは、1年超所有した資産の譲渡益をいう (I.R.C. Sec. 1222)。

〈米国税制における譲渡利得課税の重要性〉

譲渡利得 (キャピタル・ゲイン) に対しては、28%の軽減税率が適用できるため、基本税率46%の普通所得との区分が重要である。法人は、できるかぎり譲渡利得課税の適用を受けるため、さまざまな租税回避を企てる。それを防ぐため、税法に多くの規定が設けられ、内容を複雑にしている。譲渡利得軽減課税制度を持たない日本法人税法との比較において、この点が留意される必要がある。

6 その他の法人課税

法人に対しては、その所得に対して課税される法人税のほか、過大留保に対して課税がなされる留保利益税、過度な租税優遇の歯止めとしてミニмум・タックスがある。

なお、特殊なものとして、同族持株会社の過大留保に対し、同族持株会社税 (personal holding company tax) が適用される (I.R.C. Sec. 541)。

(1) 留保利益税

株主の所得税を回避 (avoid) するために設立され、利用されている法人に対しては、留保利益税 (accumulated earnings tax) が課税される (I.R.C. Sec. 532(a), (b))。

留保利益税は、事業の妥当な (reasonable) 必要性を超える、過大留保の目的が、個人株主の所得税 (income tax) の課税を回避するためのものであるときに、課税が行われるものである。

課税留保金額は、次の算式のとおり、留保金額より一定額を控除して計算する (I.R.C. Sec. 535)

修正課税所得一支払配当控除一留保利益控除
＝課税留保金額

留保利益控除は、次の金額のいずれか多い金額とされる。

(a) 事業の妥当な必要性のための当期留保利益

(b) \$250,000 (前期末利益積立金額があるときは、それを\$250,000より差し引いた額。要するに、\$250,000が累積限度額となる。)

留保利益税の税率は、次のとおりである (I.R.C. Sec. 531)。

課税留保金額のうち

\$100,000 に達するまでの額	27.5%
\$100,000 を超える額	38.5%

(2) ミニмум・タックス

租税優遇項目 (tax preference items) が \$10,000 または通常の法人税額のいずれか多い金額を超えるときは、その超過額に対し、15%のミニмум・タックス (minimum tax) が課税される (I.R.C. Sec. 56)。

租税優遇項目には、譲渡利得 (capital gain), 特定の加速償却等がある (I.R.C. Sec. 57)。

(注) 臨時の消費税 (exercise tax)¹⁵⁾ の性格を持ち、臨時利得課税の内容を有するものとして、原油臨時利得税 (windfall profit tax on domestic crude oil) がある。これは、1980年2月29日の後に生産された国内原油につき、その生産者に対し課税される。これは、売価

15) Prentice-Hall, 1983 *Federal Tax Course* (Prentice-Hall, 1982), p. 2120.

(removal price) より、インフレ修正した基準価額および州採掘税 (severance tax) を控除して、臨時利得 (たなぼた利得, windfall profit) を算出し、それに対し 70% から 30% の一定の税率を適用するのである (I.R.C. Secs. 4986—4990)。

7 申告と納税の期限

(1) 法人税申告書の提出期限

法人税申告書の提出期限は、暦年基準法人については翌年 3 月 15 日、事業年度基準法人 (12 月末以外の決算法人) については、期末より 3 カ月目の 15 日 (期末より 2 カ月半以内) となっている (I.R.C. Sec. 6072(b))。

納税の期限も、申告期限と同じく、期末より 3 カ月目の 15 日である (I.R.C. Sec. 6151(a))。

(2) 予定納税

法人は、\$40 以上の予定納税 (payment of estimated tax) が見込まれるときは、次の割合で納付しなければならない (I.R.C. Secs. 6154 (b))。

予定納税が見込まれる時期	4 か月目の 15 日	6 か月目の 15 日	9 か月目の 15 日	12 か月目の 15 日
3 か月末まで	25%	25%	25%	25%
4 か月～5 か月末まで		33⅓%	33⅓%	33⅓%
6 か月～8 か月末まで			50%	50%
9 か月～11 か月末まで				100%

予定納税額の過少納付 (underpayment) については、加算税が課せられる (be added to the tax)。ただし、前年度納税額を基準に予定納税を行う場合等、一定額以上の場合には、加算税は対象とならない (I.R.C. Sec. 6655)。

8 その他の事項

(1) 小法人の個人株主課税 (サブチャプター S 法人)

内国歳入法の S 節 (Subchapter S) は、特定の小法人 (small business corporation) につき、パートナー・シップ型の課税の選択を許している (I.R.C. Secs. 1371, 1372)。すなわち、法人の所得は、分配の如何にかかわらず、個人株主に対し、持分に比例して直接に課税される。

これらの法人を、一般に、サブチャプター S 法人 (Subchapter S corporation) と呼んでいる。

具体的な内容は、各個人株主が、法人の未分配課税所得の比例的割合と配当分配額の合計額を、彼自身の申告書において提出するものである。

サブチャプター S 法人であるためには、内国法人であり、株主が 35 人以下、株主は原則として個人である等が要件とされる (I.R.C. Sec. 1361)。

〈個人類似法人課税の日米比較〉

アメリカにおいて、小法人に対する個人株主レベルでの課税が認められている。それに対し、日本では、租税特別措置法 (25 条の 2) による特例として、逆に、個人企業において、法人とみなして法人税を適用する、「みなし法人課税」が認められている。両者の比較研究は、個人と法人課税の調整問題のあり方に関連して、検討に価するであろう。

(2) 資本拠出額・利益積立金

法人への資本の拠出 (contribution to capi-

tal) は、益金ではない旨が明確に定められている (I.R.C. Sec. 118; Reg. §1. 118—1)。この資本の拠出とは、資本金と資本積立金 (株式払込剰余金) を意味している。税法上、資本金と資本積立金の区分は必要でなく、資本拠出額 (日本税法における資本等に相当する。) と、配当源泉となる利益積立金との区分が重要なのである。

なお、公益事業に対する建設助成金についても、資本拠出額として益金に含まれない (I.R.C. Sec. 118(b))。ただし、非株主からの資本拠出額については、取得資産の帳簿価額 (basis) より減額される (I.R.C. Sec. 362(c))。要するに、日本税法における圧縮記帳と同じ効果を持つ処理がなされている。

(3) 法人の清算損益

I 法人における清算所得の不課税

アメリカでは、法人が、完全清算 (complete liquidation) に際して資産を現物で (property in kind) 分配するときは、なんらの損益も生じない (I.R.C. Sec. 336)。

さらに、法人の全資産が完全清算において12か月以内に分配されるときは、清算計画の採択に始まる12か月以内における資産の売却・交換については、法人にはなんらの損益も認識されない (I.R.C. Sec. 337(a))。

II 個人株主における清算配当の譲渡利得 (キャピタル・ゲイン) 課税

法人は、現金および現物をもって、発行株式の償還または交換によって、清算を行うことができる。完全清算または部分清算で受け取られた金額 (清算分配金, liquidating dividend) は、株主による、償還株式の売却高として取り扱われる (I.R.C. Sec. 331 (a))。

個人株主において、清算受取額 (清算分配金) と株式の取得価額を中心とする帳簿価額との差額は、原則として、譲渡所得または損失 (capital gain or loss) として、キャピタル・ゲイン課税の対象となる (Reg. § 1.331-1)。

(注) 部分清算の取扱いは、1982年改正税法「租税の公平と財務的責任に関する法律案 (Tax Equity and Fiscal Responsibility Act)」において改正された。法人株主に対する分配は、通常、配当として取り扱われ、分配財産の帳簿価額が引き継がれる。¹⁶⁾ 個人株主に対してはその実質により、配当所得もしくは譲渡所得とされる (I.R.C. Sec. 302(b), (e))。

〈清算課税の日米比較〉

アメリカにおける清算課税は、法人の清算所得には課税がなされず、個人株主段階で譲渡所得課税が行われる。それに対し、日本では、個人における有価証券譲渡益の非課税規定が所得税法にあるため、法人段階での清算所得課税が法人税法に定められている。この相違は、両国における合併税務等の検討において、十分留意される必要がある。

16) Prentice-Hall, 1983 *Federal Tax Handbook*, (Prentice-Hall, 1982), p. 223.

あとがき

本稿は、アメリカ法人税制の体系を概観し、今後の検討課題を見出すために、予備的に取りまとめたものである。取りまとめを通じて感じたことは、税制以前のアメリカ社会に関する幅広い知識の必要性である。たとえば、法制 (連邦法と州法との関係)、会社の機関 (取締役、役員、株主総会の関係)、会社の資金調達の方法、雇用と賃金の形態、日本の「納税者」に対するアメリカの「taxpayer」に示される意識構造の違い等、外国税法研究における広い裾野の研究が不可欠といえよう。これらについては、今後の検討に待ちたい。

最後に、本テーマ執筆のきっかけを与えていただいた、公認会計士 近松正雄先生の御厚意に、謝意を表しておきたい。

主要参考文献

- 法令
CCH, *Internal Revenue Code*, (Commerce Clearing House, 1982, 1983).
CCH, *Income Tax Regulations*, (Commerce Clearing House, 1982).
政府出版物
Internal Revenue Service, *Package X, Informational Copies of Federal Tax Forms*, (U.S. Governmental Printing Office, 1979).

税法文献

- Commerce Clearing House, 1982 *Federal Tax Course*, (Commerce Clearing House, 1981).
Commerce Clearing House, 1982 *Study Guide for Federal Tax Course*, (Commerce Clearing House, 1981).
Commerce Clearing House, *Explanation of Economic Recovery Tax Act of 1981*, (Commerce Clearing House, 1981).
Hoffman, William H., et al., *West's Federal Taxation: Corporations, Partnerships, Estates, and Trusts*. 1982 ed. (West publishing Co. 1981).
McCarthy, Clarence F., *The Federal Income Tax: Its Sources and Applications*, 1981 (Prentice-Hall, 1980).
白須信弘『アメリカ法人税法詳解』中央経済社、1980年。

メイン・ハードマン著，監査法人サンワ東京丸
の内事務所訳『レーガンの経済再建税法一解
説と注釈一』財政詳報社，1982年。

中田信正『税務会計要論』同文館，1982年。

日本公認会計士協会東京会『各国の租税制度の
解説』中央経済社，1982年。

(1983年5月脱稿)

追記

校正時に，次の文献により，改正部分の修正を行っ
た。

Bender's Tax Return Manual for 1983, (Mat-
thew Bender, 1983).

U.S. Corporation Income Tax Return
For calendar year 1982 or other tax year beginning _____, 1982, ending _____ 19_____
▶ For Paperwork Reduction Act Notice, see page 1 of the instructions

OMB No. 1545-0123
1982

Check if a—
A. Consolidated return
B. Personal Holding Co.
C. Business Code No. (See page 9 of Instructions)

Use IRS label. Otherwise please print or type.
Name _____
Number and street _____
City or town, State, and ZIP code _____

D. Employer identification number _____
E. Date incorporated _____
F. Total assets (see Specific Instructions) \$ _____

Gross Income	1 (a) Gross receipts or sales \$ (b) Less returns and allowances \$ Balance ▶	1(c)	
	2 Cost of goods sold (Schedule A) and/or operations (attach schedule)	2	
	3 Gross profit (subtract line 2 from line 1(c))	3	
	4 Dividends (Schedule C)	4	
	5 Interest	5	
	6 Gross rents	6	
	7 Gross royalties	7	
	8 Capital gain net income (attach separate Schedule D)	8	
	9 Net gain or (loss) from Form 4797, line 11(a), Part II (attach Form 4797)	9	
	10 Other income (see instructions—attach schedule)	10	
	11 TOTAL income—Add lines 3 through 10	11	

Deductions	12 Compensation of officers (Schedule E)	12	
	13 (a) Salaries and wages 13(b) Less jobs credit Balance ▶	13(c)	
	14 Repairs (see instructions)	14	
	15 Bad debts (Schedule F if reserve method is used)	15	
	16 Rents	16	
	17 Taxes	17	
	18 Interest	18	
	19 Contributions (not over 10% of line 30 adjusted per instructions)	19	
	20 Depreciation (attach Form 4562)	20	
	21 Less depreciation claimed in Schedule A and elsewhere on return	21(a)	
	22 Depletion	22	
	23 Advertising	23	
	24 Pension, profit-sharing, etc. plans (see instructions)	24	
	25 Employee benefit programs (see instructions)	25	
26 Other deductions (attach schedule)	26		
27 TOTAL deductions—Add lines 12 through 26	27		
28 Taxable income before net operating loss deduction and special deductions (subtract line 27 from line 11)	28		
29 Less: (a) Net operating loss deduction (see instructions—attach schedule)	29(a)		
(b) Special deductions (Schedule C)	29(b)		
30 Taxable income (subtract line 29 from line 28)	30		

Tax	31 TOTAL TAX (Schedule J)	31	
	32 Credits: (a) Overpayment from 1981 allowed as a credit		
	(b) 1982 estimated tax payments		
	(c) Less refund of 1982 estimated tax applied for on Form 4466		
	(d) Tax deposited: Form 7004 Form 7005 (attach) Total ▶		
	(e) Credit from regulated investment companies (attach Form 2439)		
	(f) Federal tax on special fuels and oils (attach Form 4136)		
33 TAX DUE (subtract line 32 from line 31—If line 32 is greater than line 31, skip line 33 and go to line 34). See instruction C3 for depository method of payment	33		
(Check ▶ <input type="checkbox"/> if Form 2220 is attached. See instruction D.) ▶ \$.....			
34 OVERPAYMENT (subtract line 31 from line 32)	34		
35 Enter amount of line 34 you want: Credited to 1983 estimated tax ▶ Refunded ▶	35		

Please Sign Here
Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return, including accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, it is true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than taxpayer) is based on all information of which preparer has any knowledge.

Signature of officer _____ Date _____ Title _____

Paid Preparer's Use Only
Preparer's signature ▶ _____ Date _____ Check if self-employed Preparer's social security no. _____
Firm's name (or yours, if self-employed) and address _____ E.I. No. ▶ _____
ZIP code ▶ _____