

国際課税のケース・スタディ

米国の代替ミニマム・タックス

〔事例〕

日本法人甲社は米国子会社A社を設立し、A社に米国不動産を保有、管理させる計画である。A社が購入を予定する不動産は、賃貸用の家屋とアパートである。A社の業績は、設立当初は赤字が見込まれるが、数年で黒字になることが想定できる。米国では通常の法人税の外に代替ミニマム・タックスという税額の算定があるが、これが米国不動産の賃貸所得の税額計算にどのように影響するのか。また、この代替ミニマム・タックスについて日本における外国税額控除の適用関係はどのようになるのか。

〔ポイント〕

- (1) 代替ミニマム・タックスとは何か
- (2) 不動産所得に係る代替ミニマム・タックスの計算項目
- (3) 代替ミニマム・タックスの計算
- (4) 日本の外国税額控除の適用

〔検討〕

(1) 代替ミニマム・タックスとは何か

米国税制において、優遇措置としての各種の益金不算入、損金算入、税額控除等を利用することで、財務諸表上は利益を計上しながら、課税所得を小額にとどめ租税債務の負担を軽減することが可能となる。このような取扱いに一定の歯止めを

かけないと租税負担の公正を欠くとする趣旨から通常の税額（個人所得税、法人所得税）に、税制上の優遇項目に一定の税率を乗じた税額を追加税額として課す制度として代替ミニマム・タックスがある。米国では1986年税制改革法により、通常の税額計算とは別に、通常の課税所得金額に税優遇項目等を加算して仮定計算によるミニマム・タックスの課税対象所得金額を算定し、これに20%の税率を乗じて税額を算定し、この税額と通常の税額のいずれか大きい金額を最終の税額とする方式を導入した。換言すれば、ミニマム・タックスの税額が通常計算による税額を超過する場合、その超過額が追加税額として加算されることになる。

(2) 不動産所得に係る代替ミニマム・タックスの計算項目

イ 減価償却費の加算

米国は1981年の税制改正により、従来の法定耐用年数について定めたADR制度が廃止され、投下資本の早期回収を目指した加速度償却資産の償却（ACRS）が認められている。1986年税制改革によっても、原則としてACRSは引き継がれている。代替ミニマム・タックスの計算では、加速度償却資産としての償却額と法定耐用年数等に基づく定額法による償却額の差額を優遇項目として加算しなければならない。

本事例のような、賃貸用の不動産は居住用不動産に分類され、通常の法人所得の計算上加速度償却資産としては27.5年の耐用年数で計算されるが、

ミニマム・タックスの計算では法定耐用年数に基づく計算方法による代替減価償却 (alternative depreciation system) により、残存価額なしで耐用年数40年の定額法で計算をするため、通常の法人所得の計算で控除された当期の減価償却費の額の約45%が加算されることとなる。

ロ 特別調整金額の加算

ここにいう修正純利益 (adjusted net book income) とは、財務諸表上の損益を修正した金額である。具体的な修正としては、公認会計士の監査済の損益計算書等において、米国法人税及び外国税額控除の対象とした外国法人税等を加算して税引前所得を算定する。その他、連結納税申告の場合における調整が必要とされるが、本事例ではその必要はないものと思われる。

1987~1989課税年度については、修正純利益が当期課税所得金額に通常の課税所得の調整及び税優遇項目 (本事例では減価償却費の加算金額) を加算した合計金額 (以下「ミニマム・タックス所得の仮計」という) を超過する場合に、その超過する金額の50%相当額を特別調整金額として代替ミニマム・タックスの税額算定上加算する。特別調整金額を算式で示すと次の様になる。

$$(\text{修正純利益} - \text{ミニマム・タックス所得の仮計}) \times 50\% = \text{特別調整金額}$$

ハ 基礎控除

基礎控除の金額は原則として40,000ドルであるが、基礎控除前の金額が150,000ドルを超える場合は、その超過額の25%相当額を40,000ドルから減額しなければならない。例えば、基礎控除前の金額が250,000ドルとすると、 $40,000 - [(250,000 - 150,000) \times 25\%] = 15,000$ となり、15,000ドルが基礎控除の金額となる。

$$= \text{繰越欠損金の控除}$$

ミニマム・タックスの計算上欠損金については通常の繰越欠損金の控除の場合と同様に、15年の

繰越しと3年の繰戻しができるが、その控除金額は繰越欠損金の控除前の金額の90%を限度とし、1987年以降の課税年度では、繰越欠損金の金額には受動的所得 (passive income) の算定上生じた損失を含めない等の調整が必要とされる。

ホ その他

更に外国税額控除等の調整が必要であるが、本例ではそのような事態は生じないものと思われる。

(3) 代替ミニマム・タックスの計算例

修正純利益 600,000ドル
当期所得金額 300,000ドル
繰越欠損金 100,000ドル (通常所得の繰越欠損金と同額とする)
税優遇項目 200,000ドル

イ 米国法人税額

$$(300,000 - 100,000) \times 34\% = 68,000 \text{ドル}$$

ロ 代替ミニマム・タックスの対象所得金額の計算

$$300,000 + 200,000 + [600,000 - (300,000 + 200,000)] \times 50\% - 100,000 = 450,000 \text{ドル}$$

ハ 基礎控除

$$40,000 - [(450,000 - 150,000) \times 25\%] = 0$$

$$= \text{代替ミニマム・タックスの税額}$$

$$450,000 \times 20\% = 90,000 \text{ドル}$$

$$= \text{当期の税額 } 90,000 \text{ドル}$$

$$68,000 (\text{通常の法人税}) + 22,000 (\text{代替ミニマム・タックスによる追加税額})$$

(4) 日本の外国税額控除

代替ミニマム・タックスは租税優遇措置の適用上通常の課税所得の計算を修正するための租税であり、加算税のような付帯税とは異なり、法人税の付加税に該当するため外国税額控除の対象となる外国法人税とされる (法令141②二)。

(税理士 小沢 進)