

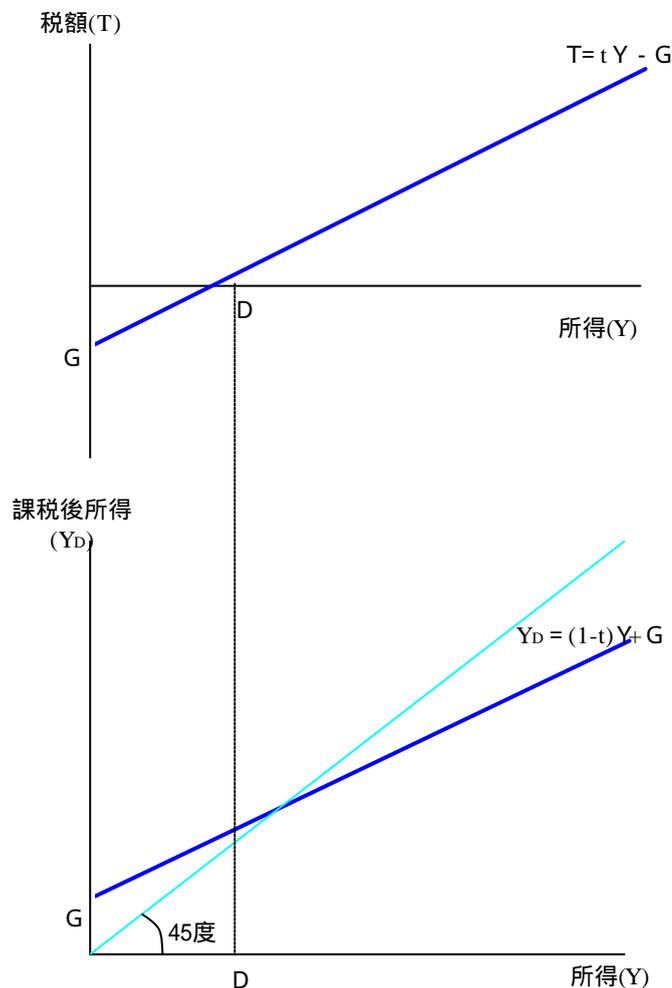
参考資料 1 - 1 負の所得税 (negative income tax)

(負の所得税の基本仕組)

低所得層を支援するに当たって、生活保護や児童手当等様々な社会保障給付制度を別個に運営するのではなく、所得税制と併せた「負の所得税」の提案が議論されてきた。負の所得税の基本的仕組は以下のとおりである。

上図には所得と所得税額の関係が、下の図には課税前所得と課税後所得の関係が描かれている。

もし所得税負担及び社会保障給付がゼロであれば、上図では税額がゼロのためグラフはx軸に重なる。また、下図では、手取り所得(課税後所得)は(課税前)所得と一致することから、両者は45度線で表される関係となる。



負の所得税のシステムの下では、低所得層に社会保障給付が付与され、それ以上の所得層には所得税が賦課されるが、社会保障給付システムと所得税は統合されている。すなわち、所得が低い場合は政府からの受取が超過するが、所得が増加するにつれてその受取額は減少し、ある一定額を超えると所得税負担が発生し、その負担も増加していく。

簡単なケースを仮定してみよう。上図の例では、ある者の支払税額 T は、

$$T = tY - G$$

と表現される。t は所得税の限界税率であり、G は所得がゼロの場合の社会保障給付額である。所得がゼロであれば、政府から G だけの給付を受け取ることができるが、所得が 1 単位増加するにつれて給付額は t ずつ減少し、G-tY の額となる。所得がさらに増加して T=0 となると、今度は所得税を政府に支払うことが求められ、その課税額は tY-G となる。

これを手取り所得 Y_D の大きさでみると、

$$Y_D = Y - T = (1-t)Y + G$$

となる。所得の低い間は、上図の 45 度線より上に位置し、手取り所得は課税前所得の水準を上回る。しかし、グラフの傾きは 45 度よりも小さく、所得額が D を超えると所得税負担が発生して(課税後)手取り所得が課税前所得より減少するため、45 度線より下となる。

(負の所得税のメリット・デメリット)

従来型の福祉制度及び税制では、給付資格が所得の増加に伴って急速に喪失されるため、低所得層の労働意欲を削ぐことになりやすい。例えば、通常的生活保護などの所得保障システムでは、ある所得 D 以下の人達に一定の社会保障給付を支給するが、その支給額は支給対象者に所得が発生すると、その所得額分だけ給付額が削減されてしまうケースが多い。これは、課税最低限以下の人達に対して 100%の限界税率で課税していることに等しい。

これに対し、負の所得税の仕組では、そうしたデメリットが減殺される。図に示されているように補助金額が一定の比率で徐々に減らされるので、課税前所得の上昇につれて課税後所得が必ず上昇するからである。

加えて、現行の福祉制度が現物援助であることに對し所得支援であることから、受給者が個人の選好を反映した方法で支出ができることが指摘される。

しかし、負の所得税は、低所得層の限界税率を低める一方で、中所得層の税率を増大させることとなる。現行制度の支持者は、現行制度は多くの福祉受益者でインセンティブ効果は相対的に小さく、受益者の多くは高齢者及び障害者のように、実効限界税率が上昇しても就労しない人々である、むしろ、中所得層のうちの下位に位置する人々は数多く、相対的に生産性が高い一方で負の所得税下では高い実効限界税率に直面することになり、むしろ就労インセンティブが敏感である、といったことから、負の所得税に批判的である。

(出所) Stiglitz(1980)、橋本(2001)

参考資料 1 - 2 各州の所得課税最低限 (子供 2 人の 4 人家族 2000 年)

貧困ライン(推計) : 17,601ドル

順位	貧困ライン以下の州	最低限(ドル)	順位	貧困ラインを上回る州	最低限(ドル)
1	アラバマ	4,600	20	コロンビア特別区	18,600
2	ケンタッキー	5,400	21	ネブラスカ	18,900
3	インディアナ	9,500	22	ノースダコタ	19,000
4	モンタナ	9,500	23	ミシシッピ	19,600
5	ウェストバージニア	10,000	24	ニュージャージー	20,000
6	ハワイ	11,000	25	アイダホ	20,100
7	オハイオ	12,700	26	デラウェア	20,300
8	ミシガン	12,800	27	マサチューセッツ	20,600
9	ルイジアナ	13,000	28	ウィスコンシン	20,700
10	オクラホマ	13,000	29	ニューメキシコ	21,000
11	イリノイ	14,000	30	カンサス	21,100
12	ミズーリ	14,100	31	サウスカロライナ	21,400
13	オレゴン	14,800	32	メイン	23,100
14	ジョージア	15,300	33	アリゾナ	23,600
15	アーカンソー	15,600	34	ニューヨーク	23,800
16	ユタ	15,800	35	コネチカット	24,100
17	ノースカロライナ	17,000	36	メリーランド	25,200
18	バージニア	17,100	37	ロードアイランド	25,900
19	ロワ	17,400	38	ミネソタ	26,800
			39	バーモント	26,800
			40	コロラド	27,900
			41	ペンシルバニア	28,000
			42	カリフォルニア	36,800
平均州所得課税最低限		12,768	平均州所得課税最低限		23,187
貧困ラインを下回る額		4,833	貧困ラインを上回る額		5,586

- (備考) 1 . Center on Budget and Policy Priorities ホームページより作成。
 2 . 貧困ラインは国勢調査局の推定値(1999 年の実際の貧困ラインにインフレ調整をしたもの)。

参考資料 1 - 3 WFTC の計算事例

7歳の子供がいる夫婦が、週30時間以下の就労による180ポンドの手取り所得、及び児童手当を得ている場合。

税と国民保険負担を差し引いた手取り所得 180ポンド

WFTCの最大控除額

税額控除の基準額 62.5ポンド

児童税額控除(7歳) 26.45ポンド

合計 88.95ポンド + =

94.5ポンドを超える所得の55%の減額

$(180 - 94.5) \times 0.55 = \underline{47.0}$ ポンド()

還付されるWFTC 41.95ポンド - =

手取り所得 + WFTC 221.95ポンド + =

児童手当 15.5ポンド

手取り額合計 237.45ポンド +

(備考) 1 . Inland Revenue(2001)をもとに2002年6月以降の支給額に基づき作成。

参考資料 2 - 1 通常時・インフレ時の投資コストの現在価値（シミュレーション例）

加速償却を導入する場合、その影響はインフレ下であるかデフレ下であるかにより大きく異なる。数値例を挙げてこれを示すこととする。

ある黒字企業に 10,000 ドルの投資案件があるとする。

10 年定額法で減価償却費を控除すると、企業は 10 年間にわたり毎年 1,000 ドルずつ減価償却費として控除を利用することが可能となる。税率を 35% とすれば、毎年 350 ドルずつ税額を圧縮することが可能となる。割引率を 10% とした場合、翌年以降 10 年間で総額 3,500 ドル、現在価値に割り引くと 2,151 ドルの税制上の恩恵(節税)に与ることができる。

ここで、物価上昇に伴い割引率が上昇し 20% になると、この投資の節税額は 1,467 ドルとなり、投資条件は厳しくなる。物価一定(割引率 10%)で償却期間を 5 年に短縮すると、税引後正味コストは 7,340 ドルまで低下し、投資実行の誘因となる。

一方、デフレ時(割引率が 5% まで下落と仮定)をみると、加速償却実施時にはむしろ節税額の現在価値は減少し、正味コストは増加することとなる。

前提条件：100% 定額法（残存価額ゼロ）

（実際の米国のケースは残存価額があり、定率法が採用される。ここでは、あくまでもイメージとして、インフレと償却年数の短縮が、投資意思決定に与える影響をみるために簡略化している）
インフレ率は、割引率の上昇として反映される。

計算については次項表の通り。

< 通常ケース >

年数	支出額	減価償却 費控除額	節税額	現在価値 係数	節税額 現在価値
0	-10,000			1.000	
1		1,000	350	0.909	318
2		1,000	350	0.826	289
3		1,000	350	0.751	263
4		1,000	350	0.683	239
5		1,000	350	0.621	217
6		1,000	350	0.564	198
7		1,000	350	0.513	180
8		1,000	350	0.467	163
9		1,000	350	0.424	148
10		1,000	350	0.386	135
合計	-10,000	10,000	3,500		2,151

償却年数 10
税率 35%
割引率 10%

< 物価一定・加速償却 >

年数	支出額	減価償却 費控除額	節税額	現在価値 係数	節税額 現在価値
0	-10,000			1.000	
1		2,000	700	0.909	636
2		2,000	700	0.826	579
3		2,000	700	0.751	526
4		2,000	700	0.683	478
5		2,000	700	0.621	435
6		-	-	0.564	-
7		-	-	0.513	-
8		-	-	0.467	-
9		-	-	0.424	-
10		-	-	0.386	-
合計	-10,000	10,000	3,500		2,654

償却年数 5
税率 35%
割引率 10%

< インフレ (割引率上昇) ・通常償却 >

年数	支出額	費控除額	節税額	係数	現在価値
0	-10,000			1.000	
1		1,000	350	0.833	292
2		1,000	350	0.694	243
3		1,000	350	0.579	203
4		1,000	350	0.482	169
5		1,000	350	0.402	141
6		1,000	350	0.335	117
7		1,000	350	0.279	98
8		1,000	350	0.233	81
9		1,000	350	0.194	68
10		1,000	350	0.162	57
合計	-10,000	10,000	3,500		1,467

償却年数 10
税率 35%
割引率 20%

< インフレ (割引率上昇) ・加速償却 >

年数	支出額	費控除額	節税額	係数	現在価値
0	-10,000			1.000	
1		2,000	700	0.833	583
2		2,000	700	0.694	486
3		2,000	700	0.579	405
4		2,000	700	0.482	338
5		2,000	700	0.402	281
6		-	-	0.335	-
7		-	-	0.279	-
8		-	-	0.233	-
9		-	-	0.194	-
10		-	-	0.162	-
合計	-10,000	10,000	3,500		2,093

償却年数 5
税率 35%
割引率 20%

< デフレ (割引率下落) ・通常償却 >

年数	支出額	費控除額	節税額	係数	現在価値
0	-10,000			1.000	
1		1,000	350	1.053	368
2		1,000	350	1.108	388
3		1,000	350	1.166	408
4		1,000	350	1.228	430
5		1,000	350	1.292	452
6		1,000	350	1.360	476
7		1,000	350	1.432	501
8		1,000	350	1.507	528
9		1,000	350	1.587	555
10		1,000	350	1.670	585
合計	-10,000	10,000	3,500		4,691

償却年数 10
税率 35%
割引率 -5%

< デフレ (割引率下落) ・加速償却 >

年数	支出額	費控除額	節税額	係数	現在価値
0	-10,000			1.000	
1		2,000	700	1.053	737
2		2,000	700	1.108	776
3		2,000	700	1.166	816
4		2,000	700	1.228	859
5		2,000	700	1.292	905
6		-	-	1.360	-
7		-	-	1.432	-
8		-	-	1.507	-
9		-	-	1.587	-
10		-	-	1.670	-
合計	-10,000	10,000	3,500		4,093

償却年数 5
税率 35%
割引率 -5%

(備考) 1 . 伊藤(2001)をもとに作成。

参考資料 2 - 2 田近・油井(1998)の推計結果

資本コスト = 0.417 借入金利 - 1.433 投資財価格インフレ率 + 0.206 相対価格
 (3.375) (-25.891) (5.583)
 + 0.544 経済的減価償却率 - 0.327 投資税額控除
 (1.155) (-3.820)
 - 0.147 税務上の減価償却の割引現在価値
 (-2.759)
 決定係数 : 0.9729 計測期間 : 1966 ~ 1993 年

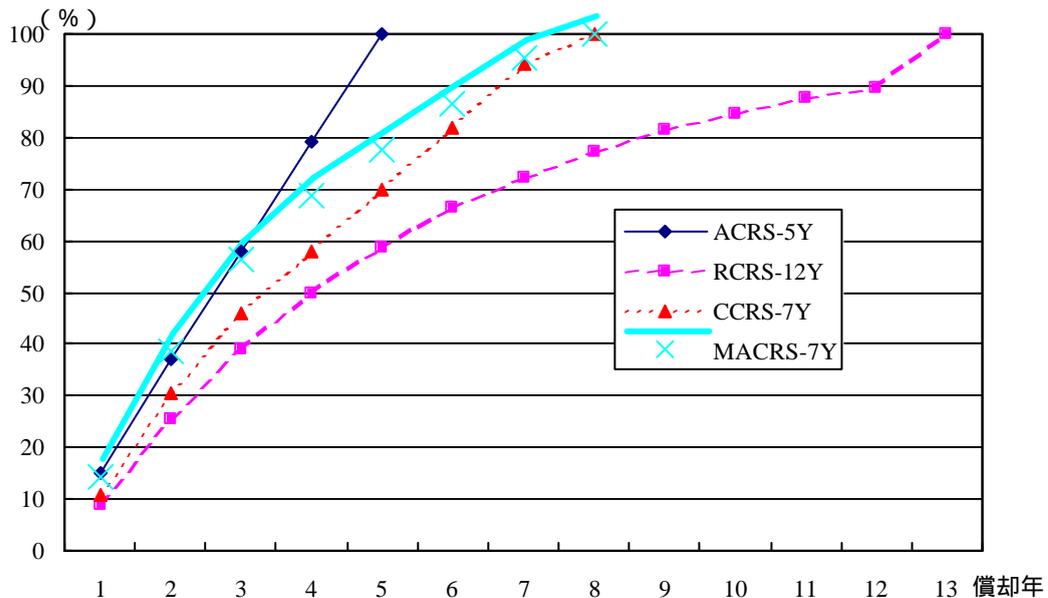
(備考) 1 . 田近・油井(1998)より作成。

参考資料 2 - 3 各改革案の減価償却率、累積償却率

減価償却率 (単位 : %)

償却年	ACRS-5Y ERTA81		RCRS-12Y 財務省案		CCRS-7Y 大統領案		MACRS-7Y TRA86	
	償却率	累積償却率	償却率(注)	累積償却率	償却率(注)	累積償却率	償却率	累積償却率
1	15.0	15.0	9.0	9.0	11.0	11.0	14.3	14.3
2	22.0	37.0	18.0	25.4	22.0	30.6	24.5	38.8
3	21.0	58.0	18.0	38.8	22.0	45.9	17.5	56.3
4	21.0	79.0	18.0	49.8	22.0	57.8	12.5	68.8
5	21.0	100.0	18.0	58.9	29.0	70.0	8.9	77.7
6			18.0	66.3	40.0	82.0	8.9	86.6
7			18.0	72.3	67.0	94.1	8.9	95.5
8			18.0	77.3	100.0	100.0	4.5	100.0
9			18.0	81.4				
10			18.0	84.7				
11			18.0	87.5				
12			18.0	89.7				
13			100.0	100.0				

累積償却率



(備考) 1 . 西野(1999)より作成。

2 . RCRS, CCRS の償却率は前年度残存価格に対する償却率。

参考資料 4 - 1 米国における戦後の高等教育支援政策の推移

戦後の教育政策の大きな流れを概観すると、以下のようになる。

(A) 60年代～70年代初頭

60年代から70年代初頭にかけて、連邦政府は高等教育を受ける機会の均等化を図るため、低所得者層の学生に対して主に3つの補助制度を開始した。具体的には以下の3制度である。

低金利教育ローンの利子の補助

ペル奨学金(Federal Pell Grant)：

返済の必要がない資金援助で、授業料及び諸経費に使用できる補助金制度。

ワーク・スタディプログラム(Work-Study Program)：

学生に大学での研究や教育補助の仕事を行う機会を与え、その給与の大部分を政府が負担。

これらは、学生に対して直接補助することで、個人に大学を選択する自由を与え、大学間の競争が促された。これらの施策は、中年女性や低所得者層等の非労働力層や移民に対して大学進学へのインセンティブを与えることとなった。60年代から70年代初頭にかけてベビーブーム世代が18歳に差しかけたことも併せて、大学入学者数は急増した。

(B) 70年代半ば～80年

70年代半ばから80年にかけては、18歳人口が減少している時期であったが、女性の比率やパートタイムでの参加などこれまでとは違った形で大学入学者数は増加し、80年には全体で1,210万人に達した。女性の割合も、80年には入学者数の50%を超えている(次項図参照)。これらの大きな要因としては、柔軟なカリキュラムを提供した公立の短期大学(コミュニティカレッジ)の急増が挙げられる。コミュニティカレッジは、女性がパートタイムとして学習する機関として大きな役割を果たしたと考えられている。

(C) 80年代以降

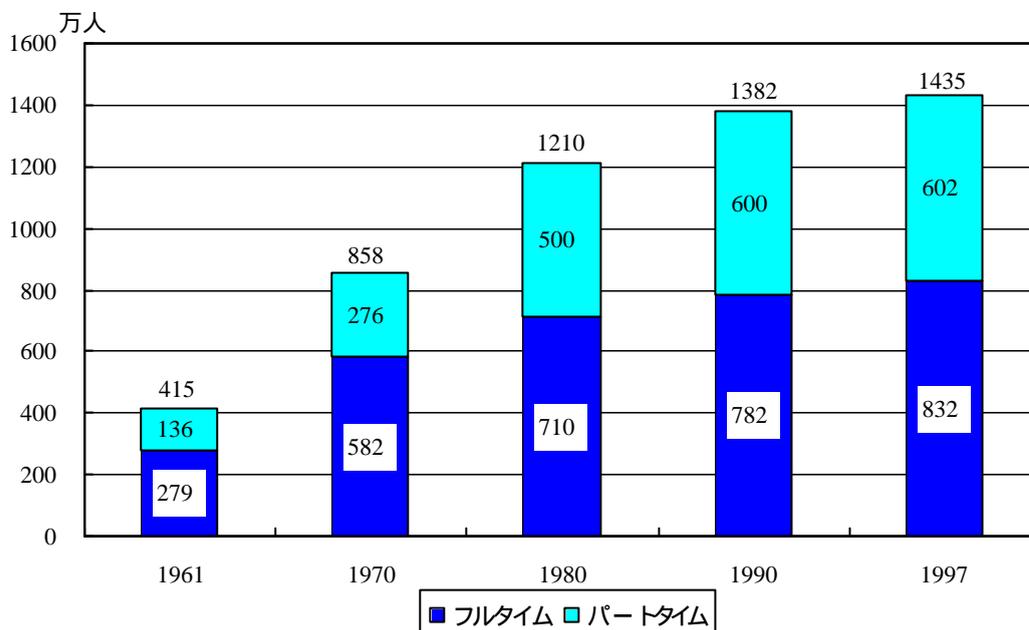
80年代に米国ではSAT(大学進学適性試験)の成績が下降を続け、60年代の水準まで回復しなかったことや、国際的にみた学力水準の低下など、学生の平均学力の低下が問題視され、それに伴い様々な教育改革が議論されるようになった。このような背景の下、70年代後半から公認学校制度が始められた。公認学校は、行政官や教師、他の団体や個人が公立校に準ずる学校を設立するための制度であり、この制度によって学校間の競争意識を高め、結果として教育の質を向上することを意図したものである。また、公認学校の設立によって、これまでは実質的に高所得層にしかなかった学校の選択権をすべての人に与えたという点で、公認学校の導入は評価されている。

90年代に入ると、大卒と高卒の就業者間における賃金率及び失業率の大きな格差が問題となった。この要因として、高卒の労働者は特定の職業訓練を受けることが少なく、企業に定着せずに企業間を移動することが多いため、企業側としても育成のインセンティブが低まるといった問題が指摘された。このため、ドイツ等で浸透している職業訓練校がペンシルベニア州等で導入されるなど、高卒の若年労働者の生産性を向上させ、賃金格差を小さくしようという動きがみられるようになった。

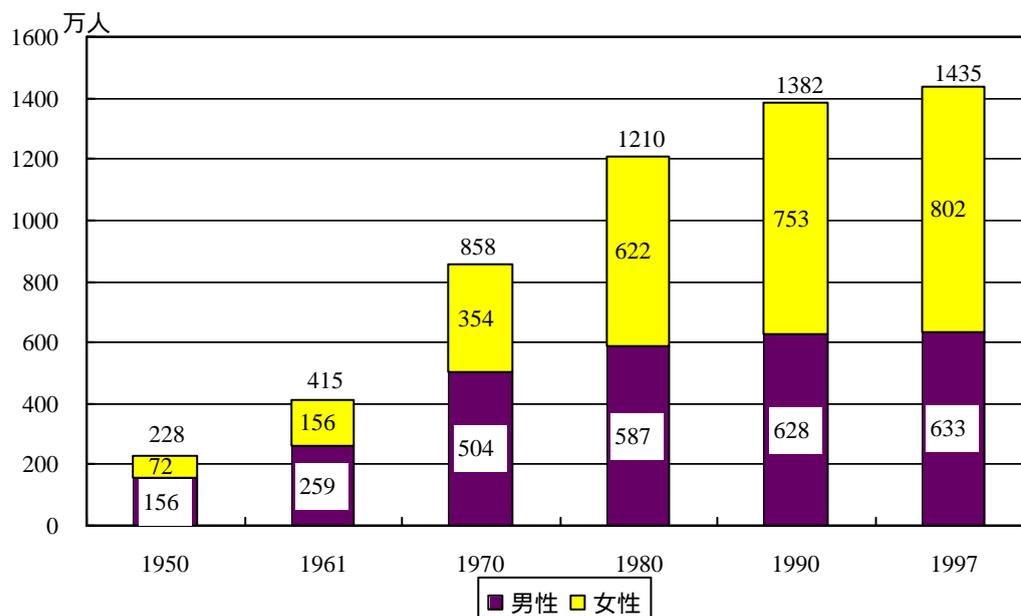
黒澤(1999)によれば、このような米国の高等教育施策は、教育機会の均等を第一目的に掲げた政府が、個人への直接の補助金をベースに市場メカニズムの浸透を原動力にしてきたという点が特徴であるが、近年では国際競争の激化や情報化を軸とした技術的要求の急変に適応できる人材の確保と育成も重要な視点となってきた。

学制別・性別大学進学者数の推移

学制別

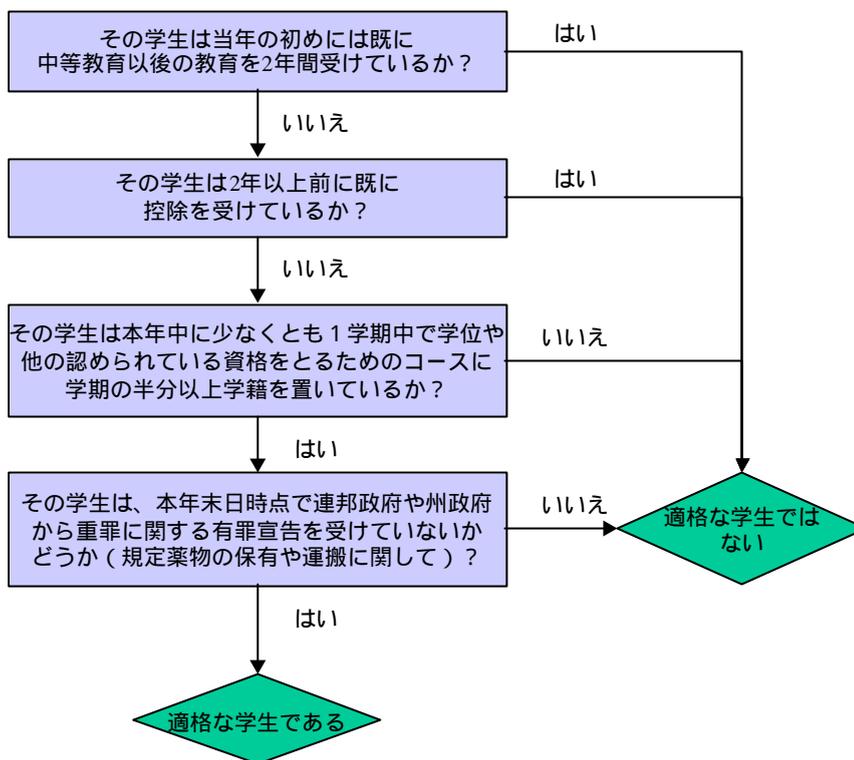


性別



(備考) 1 . The U.S Department of Education "National Center for Education Statistics"より作成。

参考資料 4 - 2 学生の適格性審査フローチャート



(備考) 1 . IRS(2001) "Tax Benefits for Higher Education" より作成。

参考資料 4 - 3 HOPE 奨学税額控除の控除額の計算事例

計算事例

- ・ジョンとカレンは結婚していて、夫婦合算申告をしている。
 - ・2001年に扶養家族の一員である娘について控除対象であると申請している。
 - ・ジョンとカレンの調整後総所得は7万ドルである。
 - ・娘は地方大学の2年生である。
 - ・ジョンとカレンは娘の適格な授業料及び関連支出として4,300ドルを2001年に支払っている。
 - ・ジョン、カレン、その娘、地方大学全てがHOPE税控除の規定をクリアしている。
- 以上のケースでは、ジョンとカレンは2001年にHOPE税控除として1,500ドルを要求することが出来る。これは初年度の適格な授業料及び関連支出のうちの1,000ドルと2年目の1,000ドルのうち50%を合算した数値である。

計算事例

計算事例1と同じ条件で調整後総所得が8万8千ドルだったとする。一時的に計算した税控除額は計算事例1と同じく1,500ドルとなる。

(HOPE奨学税額控除では8万ドルから10万ドルにかけて税控除額は徐々に減少する)

ここで実際に認められる税控除額は、一時的に計算した1,500ドルに以下の分数を乗じて算出する。夫婦合算申告の場合は、分子で10万ドルから彼らの合算所得(8万8千ドル)を引き、分母には2万ドルを使う。その結果が実際に認められるHOPE税控除額となる。合算所得が10万ドルに近づけば近づくほど控除額も0に近くなることが判る。

$$\text{HOPE 税控除額} = 1,500 \text{ ドル} \times (10 \text{ 万ドル} - 8 \text{ 万} 8 \text{ 千ドル}) / 2 \text{ 万ドル} = \underline{900 \text{ ドル}}$$

(備考) 1 . IRS(2001) "Tax Benefits for Higher Education" より作成。

参考資料 4 - 4 生涯学習税額控除の控除額の計算事例

計算事例

- ・ある家族の調整後総所得が7万ドルとする。
 - ・この家族の主婦が授業料3,500ドル/年の公立大学に教師の資格をとるために入学したとする。
 - ・大学卒業後20年経っているとする。
- 以上のケースでは、生涯教育税控除を用いると、彼女の世帯は $3,500 \text{ ドル} \times 20\% = 700 \text{ ドル}$ の税控除を受けることが出来る。

計算事例

- ・3万2千ドルの調整後総所得がある夫婦がある。
 - ・夫は自動車会社のメカニックとして働いている。
 - ・技術学校に戻りコンピュータの授業を取ることを決心する。
- 以上のケースでは、1,200ドルの授業料を支払うが、生涯教育税控除を用いることで240ドルの税控除を受けることが出来る。

(備考) 1 . U.S. Department of Education ホームページ資料より作成。

参考資料 4 - 5 学生ローン支払利子控除額の算出事例

- ・ 学生が大学を卒業して年収 25,000 ドルの職を得た（他に収入はない）。
 - ・ この学生の学生ローン残高は 12,000 ドルで所得税のブラケットは 15%とする。
 - ・ 学生ローンの支払いは毎月 148 ドルで、初年度の総支払額は 1,776 ドルであった。うち 960 ドルは利子支払いである。
- 以上のケースでは、この学生の最大税控除額は 960 ドルに 15%を乗じた 144 ドルとなる。

(備考) 1 . U.S. Department of Education ホームページ資料より作成。

参考資料 4 - 6 主要国における給与所得者の必要経費申告制度

項目 実額控除の認められる 経費の範囲	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
研修費	雇用主の要求若しくは法令の要件を満たすため、又は職務上必要な技能の維持向上を目的とする研修費用に限り、控除を認める。	控除を認めない。	現在の雇用に関し、職業上の要請に応じるために必要な知識を習得するための費用に限り控除を認める。	職業上の資格を得るための費用、又は学位論文の準備、印刷に要する費用は控除を認める。
職業上の図書の 購入費	雇用主の要求がある場合又は職務上必要な定期刊又は職務上必要な定期刊行物の講読費について控除を認める。	原則として、控除を認めない。	専ら職務の遂行上必要な専門書、専門雑誌に限りその購入費の控除を認める。	職業上必要な書籍等の購入費は控除を認める。

(備考) 1 . 財務省ホームページ資料より作成。

参考資料4 - 7 大学の授業料の推移

単位：ドル

	全ての大学（組織）			公立大学（組織）			私立大学（組織）		
	全体	4年制	2年制	全体	4年制	2年制	全体	4年制	2年制
1976-1977	2,534	3,341	949	1,314	1,692	776	6,767	6,950	4,367
1977-1978	2,538	3,330	975	1,321	1,690	789	6,769	6,965	4,401
1978-1979	2,591	3,373	992	1,311	1,661	790	6,922	7,142	4,421
1979-1980	2,562	3,333	993	1,284	1,626	782	6,894	7,103	4,542
1980-1981	2,554	3,326	1,042	1,258	1,593	775	6,930	7,166	4,781
1981-1982	2,635	3,449	1,067	1,291	1,644	785	7,150	7,440	4,712
1982-1983	2,771	3,645	1,150	1,360	1,757	806	7,565	7,905	5,126
1983-1984	2,917	3,835	1,194	1,458	1,878	864	7,937	8,333	5,071
1984-1985	3,115	4,029	1,288	1,524	1,927	916	8,341	8,719	5,469
1985-1986	3,305	4,219	1,346	1,584	1,997	971	8,773	9,276	5,565
1986-1987	3,438	4,523	1,334	1,645	2,102	981	9,391	9,900	5,478
1987-1988	3,526	4,592	1,161	1,747	2,205	1,013	10,024	10,208	5,969
1988-1989	3,663	4,785	1,349	1,771	2,269	1,006	10,283	10,643	6,639
1989-1990	3,732	4,995	1,286	1,782	2,340	994	10,709	11,037	6,830
1990-1991	3,761	5,000	1,356	1,813	2,355	1,028	10,940	11,328	6,947
1991-1992	3,926	5,262	1,419	1,943	2,535	1,121	11,285	11,693	6,880
1992-1993	4,083	5,517	1,481	2,069	2,727	1,190	11,542	11,950	7,034
1993-1994	4,315	5,772	1,577	2,190	2,860	1,268	11,920	12,348	7,182
1994-1995	4,444	5,924	1,635	2,260	2,946	1,310	12,210	12,616	7,598
1995-1996	4,637	6,185	1,627	2,329	3,045	1,325	12,683	13,088	7,584
1996-1997	4,740	6,354	1,602	2,359	3,102	1,325	12,980	13,378	7,515
1997-1998	4,800	6,428	1,607	2,402	3,158	1,339	13,216	13,601	7,653
1998-1999	5,095	6,848	1,656	2,502	3,297	1,386	14,195	14,641	7,748
1999-2000	5,309	7,133	1,730	2,594	3,407	1,451	14,837	15,309	8,018

- (備考) 1 . Congressional Budget Office(2000)より作成。
 2 . 1998年時点のドルベースの実質値。

参考資料 5 - 1 AMT 税額の具体的計算過程

ここでは、個人及び法人 AMT の税額の計算過程を、実際の計算過程に即して説明する。以下では、特に断りのない限り個人・法人共通で記述している。

(1) 調整項目

試算税額算定のための代替ミニマム課税所得 (AMTI) 計算にあたり、通常の課税所得に対して一定の調整項目 (AMT adjustment) を加減算調整することが必要となる。

87 年以降 98 年末までに使用を開始した不動産の減価償却 (個人・法人共通)

87 年以降に使用を開始した不動産の減価償却に、通常減価償却制度 (general depreciation system: GDS) を用い、27.5 年(アパート等)もしくは 39 年(商業ビル)の定額法で減価償却を行っている場合、AMT の計算では代替的減価償却制度 (alternative depreciation system: ADS) の使用が強制され、すべて 40 年の定額法となる。そこで、GDS による減価償却費から ADS による減価償却費を超過する部分を、加算調整することになる。すなわち、費用の認識の繰り延べにより、課税を前倒していることになる。

87 年以降 98 年末までに使用を開始した動産の減価償却 (個人・法人共通)

不動産の取扱いと同様に、87 年以降 98 年末までに使用を開始した動産については、基本的に ADS の使用が強制される。ただし償却方法は 150% 残高逓減法 (途中で定額法に変更) が用いられる。

長期請負契約 (主に法人)

長期請負契約について、住宅の建設または特定建設契約の場合に限り、完了基準による所得認識が認められているが、AMT の計算ではすべて進行基準による所得認識が強制される。従って進行基準を用いて計算をし直し、差額部分を加減算調整する必要がある。工事未了の期までは加算調整し、工事完了の期に減算調整する。すなわち、所得を前倒して認識することになる。

適格ストックオプション (主に個人)

適格ストックオプションの付与を受けた者は、通常の税額計算では、所得認識を株式の売却時点まで繰り延べることになる。AMT の計算では、ストックオプションの付与を受けた者が、自由に株式を譲渡することが可能となった年度において、株式の公正な市場価額と行使価格の差額部分を所得認識する必要がある。すなわち、通常の方法よりも所得を前倒して認識することになる。

項目別控除 (主に個人)

諸税、雑控除、適格住宅利息のうち適格家屋利息を除く全ての利息、医療費控除、標準控除、人的控除と扶養控除は控除が認められず、加算調整が必要になる。

(2) 税優遇項目

税優遇項目 (tax preference items) は、政策的な理由を背景に納税者に与えられている優遇措置の一部について、代替ミニマム税の計算上で取り消されるものである。従って AMT の計算にあたり、通常の課税所得に対し加算調整される。

86 年以前に使用を開始した不動産および賃借動産の減価償却 (個人・法人共通)

通常の税額計算では加速度償却制度 (ACRS) により減価償却が行われるが、AMT の計算上は定額法により再計算する。

百分率法による減耗償却 (主に法人)

百分率法による減耗償却費の控除が (調整) 投資基準額を超過して行われた場合に、その超過部分についての控除は認められず、すなわち加算調整されることになる。

無形探掘開発費用 (主に法人)

通常の税額の計算では、油田やガス田、地熱資源の調査や掘削から生じた無形探掘開発費用は、発生した期に全額費用化することができるが、AMT の計算では、各年度に控除できる金額は、10 年間にわたる償却手続により計算された償却額と、油田等から稼得された純利益の 65% 相当額の合計額が上限となる。そこで、償却額と純利益の 65% の合計額を超過する部分について、加算調整する必要がある。

私営活動債の受取利息 (個人・法人共通)

一定の私営活動債からの受取利息は、代替ミニマム税の計算上、加算調整されることになる。

(3) ACE 修正 (調整当期利益修正: adjusted current earnings による修正、法人のみ)

ACE 修正は、企業が外部報告目的で作成した財務諸表上で計上されている当期純利益と、税務上の課税所得の差異を緩和する目的で導入された調整である。具体的には、調整当期利潤 (ACE) と ACE 調整前

の代替ミニマム課税所得(AMTI)の差異のうち 75%部分を、ACE 調整として加減算調整する。

(4) 基礎控除額 (exemption)(個人・法人別)

AMTI から AMT を計算するに当たり、納税者の申告資格に応じて一定の基礎控除が用意されている。
個人の場合

申告資格	基礎控除額
夫婦合算申告	US\$45,000
夫婦個別申告	US\$22,500
その他(単身者)	US\$33,750

ただし、AMTI が一定額を超過する場合、超過額の 25%だけ控除額が逡減される。この結果、例えば夫婦合算申告の場合には、AMTI が 330,000 ドルを超過する場合、基礎控除額は完全に消滅することになる(下表)

法人の場合

申告資格	逡減が始まる AMTI の一定額	基礎控除額がゼロとなる AMTI
夫婦合算申告	US\$150,000	US\$330,000
夫婦個別申告	US\$112,500	US\$247,500
その他(単身者)	US\$75,000	US\$165,000

法人は、原則として 40,000 ドルの基礎控除が適用される。ただし、AMTI が 150,000 ドルを超過する場合、超過額の 25%だけ控除額が逡減されることになる。この結果、AMTI が 330,000 ドル以上の法人は、控除額が完全に消滅することになる。

(5) 税率 (tax rate)(個人・法人別)

AMT ベースに適用税率を乗じることにより、試算税額が計算される。

個人の場合

所得のうち最初の 175,000 ドルに対しては 26%、その超過部分には 28%が適用される。

法人の場合

一律 20%の税額が適用される。

(6) 代替ミニマム税額控除 (AMT tax credit)(個人・法人共通)

代替ミニマム税の大部分(繰延項目)は、代替ミニマム税額控除(the minimum tax credit)として将来の通常の税額から控除できる。

代替ミニマム課税を計算する過程において、通常の課税所得を調整することとなる調整項目および税優遇項目は、将来的に(通常の税額と試算税額の間)の差異が解消されることが見込まれる繰延項目(deferral items)と永久に差異が解消しない除外項目(exclusion items)の2種類に分類される。

将来的に差異の解消が見込まれる繰延項目には、減価償却費の計算の相違から生じた差異、適格ストックオプションの所得認識時点の相違から生じた差異などが含まれる。たとえば、減価償却費の計算では、最終的に減価償却手続きにより費用化される金額(減価償却総額)はいずれの方法によっても変わらないが、その速度が異なることになる。つまり、代替ミニマム税でのための計算では、費用の認識が将来に繰り延べられることとなるため、最初は試算税額が大きく計算されるようになる。長期請負契約の所得認識基準の相違も同様で、本質は単なる所得の前倒し認識であるから、最終的に認識すべき所得の総額は等しくなる。それを、徐々に認識するのか、それとも完了した時点で一括して認識するのかという単なるタイミングの相違に過ぎない。

他方で、項目別控除の諸税や標準控除、人的控除等将来的にも永久に差異の解消を見込むことができない項目は、除外項目(exclusion items)となる。

代替ミニマム税額控除は、将来にわたり無期限に繰越し、通常の税額から控除することができる。ただし、各年度において利用可能な代替ミニマム税額控除の金額は、各種税額控除利用後の通常の税額のうち試算税額を超過した金額が上限となる。

(備考) 1 . 伊藤 (2001) 等より作成。

謝辞

本レポートの作成に当たっては、数多くの有識者の方々によるご理解、ご協力を得てきました。特にヒアリングにおける貴重なご指導及びご助言を賜ることなくしては、本レポートの作成は困難でありました。以下、分野別にヒアリングに快く応じていただきました各位のお名前とそのご所属をあわせて記し(50音順)、あらためて感謝の意を表したいと存じます。

労働供給促進税制

根岸毅宏 北星学園大学社会福祉学部 専任講師

Emmanuel Saez ハーバード大学 助教授

○Jonathan Athorow イギリス大蔵省(HM Treasury) Head of Tax Credit Branch

○Jonathan Langridge イギリス内国歳入庁(Inland Revenue) Policy Adviser

Kirsty Felicity イギリス内国歳入庁(Inland Revenue) Assistant Director

Mike Brewer The Institute for Fiscal Studies Senior Research Economist

Nicolas Holgate イギリス大蔵省(HM Treasury) Director

設備投資促進税制

田近栄治 一橋大学大学院 教授

中村純一 日本政策投資銀行調査部 調査役

Barry P Bosworth The Brookings Institution Senior Fellow

Jane Gravelle 連邦議会調査局(CRS) Senior Specialist

研究開発促進税制

長岡貞男 一橋大学イノベーション研究センター 教授

Andrew Page イギリス大蔵省(HM Treasury)

Bronwyn H. Hall カリフォルニア大学 教授

John Van Reenen ユニバーシティ・カレッジ・ロンドン 教授

人的資本形成促進税制

島田晴雄 慶應義塾大学経済学部 教授

樋口美雄 慶應義塾大学商学部 教授

Gene Steuerle The Urban Institute Senior Fellow

Kenneth D Simonson 米国建設業協会 Chief Economist

補論 代替ミニマム課税

渡辺徹也 滋賀大学経済学部 助教授

Curtis Carlson アメリカ財務省(U.S. Department of Treasury) Financial Economist

Douglas J Holtz Eakin 経済諮問委員会(CEA) Chief Economist

Geraldine Gerardi アメリカ財務省(U.S. Department of Treasury) Director