

# アメリカの代替ミニマム税 (AMT) の分析

～政策税制と公平な税負担の狭間で複雑化するAMT

石 村 耕 治

## 《目次》

### ◆はじめに

- 1 代替ミニマム税 (AMT) 導入の立法的経緯と立法事由
    - (1) 代替ミニマム税 (AMT) 導入の立法的経緯
    - (2) 代替ミニマム税 (AMT) 導入の立法事由
  - 2 代替ミニマム税 (AMT) 計算の基本
    - (1) ①代替ミニマム税額 (AMT) 計算の手順
    - (2) ①試算ミニマム税額 (TMT) の算定
      - ①外国税額控除
      - ②一定の非給付 (非還付) 型税額控除
    - (3) ①代替ミニマム税額 (AMT) の算定
  - 3 加算・減算 (±) される「⑥調整項目」、「⑦租特項目」
    - (1) 加算・減算 (±) される「調整項目」とは
      - ①全納税者適用調整項目
      - ②非法人納税者適用調整項目
      - ③法人納税者適用調整項目
    - (2) 加算 (+) される「⑦租特項目」とは何か
    - (3) ⑥AMT基礎控除額 (AMT exemption) とは何か
      - ①申告適格と非法人 (個人等) のAMT基礎控除額
      - ②会社/法人のAMT基礎控除額
    - (4) 代替ミニマム税 (AMT) の申告
      - ①個人にかかる代替ミニマム税 (AMT) の申告
      - ②法人/会社にかかる代替ミニマム税 (AMT) の特例
  - 4 代替ミニマム税額控除
- ◆むすびにかえて～政策税制と公平な税負担の狭間で複雑化するAMT

◆はじめに

連邦所得税法(内国歳入法典/IRC=Internal Revenue Code)は、非課税(exclusions)、免税(exemptions)、所得控除(deductions)、税額控除(tax credits)などを活用した課税繰延(tax deferrals)項目や租税優遇項目(tax preferential/租税特別措置)(以下「租特項目」ともいう。)を盛り込んでいる。納税者は、納税申告にあたり、これら税制上の課税繰延項目や租特項目を利用することにより、実質的経済所得(substantial economic income)がありながら、租税負担(tax liability)を極端に抑えることも可能な仕組みになっている。

代替ミニマム税(AMT=alternative minimum tax)は、連邦税である(IRC 55条~59条)。納税者が連邦所得税を負担する能力(担税力/ability to pay income tax)があるにもかかわらず、これら税制上の課税繰延項目や租特項目を利用し、納付税額を極端に抑えていると判断される連邦納税者を対象に追加的に課税することをねらいとした租税である。

代替ミニマム税(AMT)の納税義務者(以下「納税者」ともいう。)は、大きく、次のように分けることができる。

【図表1】代替ミニマム税(AMT)の納税義務者

- |   |
|---|
| • 非法人(non corporations)<br>個人(individuals)、各種財団(foundations)、信託(trusts) |
| • 法人/会社(corporations)   |

ちなみに、パートナーシップ(partnerships)やS法人(S corporations)は、代替ミニマム税(AMT)の納税義務者にはならない。しかし、パートナーシップの構成員であるパートナー(partners)やS法人の持分主/株主(shareholders)は、パートナーシップから損益の配賦を受けた場合またはS法人から配当を受けた場合に、それを自己の所得税に反映させた

うえで、代替ミニマム税 (AMT) の納税義務を負うかどうかを判断することになる。

【図表 2】 代替ミニマム税 (AMT) の仕組み



各課税年における代替ミニマム税/代替ミニマム税額 (AMT) の計算においては、まず、納税者は、通常の所得税 (regular income tax) の計算とは別途、特別な計算方法により試算ミニマム税/試算ミニマム税額 (TMT=tentative minimum tax) を仮計算する。次に、試算ミニマム税額 (TMT) が、通常の所得税計算で算定された通常の所得税額 (regular income tax) の金額を超過しているかどうかを精査する。そして、超過した金額があれば、その超過部分に対しては代替ミニマム税 (AMT) がかかる。納税者は、通常の所得税額とは別途に、代替ミニマム税 (AMT) を申告納付するように求められる (IRC 55条a項~59条c項)。

## 1 代替ミニマム税 (AMT) 導入の立法的経緯と立法事由

現行の代替ミニマム税 (AMT) は、1979年の税制改正法で導入された。この租税 (AMT) の導入に先立ち、連邦議会は、1969年に、より簡素で、通常の所得税額 (regular income tax) に追加税率 (surcharge tax rate) 10%分を加算し申告納付するアドオン (add-on) 方式の簡素な租税を、「ミニマム税 (minimum tax)」の名称で導入した。しかし、アドオン方式のミニマム税では、実質的経済所得に的確に課税できないとの批判があっ

た。連邦議会には、簡素を犠牲にしても、より公正かつ公平な課税を求める動きが強かった。1979年には、タックス・コンプライアンス(自発的納税協力)コストがかかる現行に複雑な「代替ミニマム税(AMT)」の導入につながった。

### (1) 代替ミニマム税(AMT)導入の立法的経緯

代替ミニマム税(AMT)について、その主な立法的な経緯を、簡潔に図示すると、次のとおりである。

#### 【図表3】代替ミニマム税(AMT)導入の主な立法的経緯

- ・ **1969年ミニマム税の導入** 連邦議会は、1969年の税制改正法(Tax Reform Act of 1969)を制定し、アドオン方式(add-on method)の「ミニマム税(minimum tax)」を導入した。ミニマム税は、極めて単純な課税方式の租税である。実質的経済所得がありながらも、租特項目を利用することにより、租税負担(tax liability)を極端に抑えている納税者を対象に、その納税者の通常の所得税額(regular income tax)とあわせてその10%分(1976年に15%に引上げ+項目別控除(itemized deductions)の一部を租特項目に追加)の追加納付を求めるものであった。
- ・ **1979年代替ミニマム税の導入** 連邦議会は、1978年税制改正法(Revenue Act of 1978)を制定し、実質的経済所得がありながらも、税制上の課税繰延項目や租特項目を利用することにより租税負担を極端に抑えている納税者を対象に、1979年から新たに「代替ミニマム税(AMT=alternative minimum tax)」を導入した。同時に、1979年代替ミニマム税(AMT)を通常の所得税とは完全に別途の租税にデザインした。そのうえで、これらの納税者には、1979年から1982年までは、次の3つ方式で税額計算をするように求めた。①通常の所得税額(regular income tax)、②代替ミニマム税(AMT)および③1969年アドオン・ミニマム税額。
- ・ **1982年代替ミニマム税の改正** 連邦議会は、1978年税制改正法<sup>テフラ</sup>(TEFRA=Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1978)を制定し、③1969年アドオン・ミニマム税額を廃止した。

- **1983年代替ミニマム税の改正** 連邦議会は、1983年税制改正法を制定し、①通常の所得税額 (regular income tax) を超える代替ミニマム課税所得額 (AMTI) があれば、納税者は、その超過額の20%の代替ミニマム税 (AMT) を追加納付する仕組みに改正をした。1978年税制改正法 (TEFRA) で確立された代替ミニマム税 (AMT) 課税の仕組みは、1986年まで続いた。
- **1986年代替ミニマム税の改正** 連邦議会は、1986年に、継ぎはぎだらけとなった連邦税法典である内国歳入法典 (IRC=Internal Revenue Code) を新装した。新装された1986年内国歳入法典 (Internal Revenue Code of 1986) では、代替ミニマム税 (AMT) 課税にも大きな手術が施された。課税の公正 (fairness of taxation) が強調された結果、納税者に大きなタックス・コンプライアンス (自発的納税協力) コスト負担を強いるAMT改正となった。この1986年代替ミニマム税 (AMT) の改正では、次の3つの概念が導入された。それらは、①最低でも10%ミニマム税負担概念 (floor concept)、②先払い概念 (prepayment concept) および③通常所得税とAMTとの並行概念 (parallel concept) である。

## (2) 代替ミニマム税 (AMT) 導入の立法事由

連邦議会は、1969年に、代替ミニマム税 (AMT) の前身である「ミニマム税 (minimum tax)」(add-on 方式) を導入した。通常所得税額 (regular income tax) に上乗せするアドオン方式のミニマム税の立法事由は、一部納税者が、各種租税特別措置 (租特項目) を活用し所得税の負担を極端に低く抑えている現実に歯止め策を講じることにあった<sup>(1)</sup>。しかし、その後、通常の所得税とは課税ベースを同じくするアドオン方式のミニマム税では、実質的経済所得に的確に課税できないとの批判が出てきた。そこで、連邦議会は、1979年に、通常の所得税を起点としながらもそれとは課税ベースが異なる「代替ミニマム税 (AMT)」(alternative方式) に改正した。

(1) See, e.g., Gabriel O. Aitseaomo, "The Individual Alternative Minimum Tax: An Argument in Favor of Repeal," 74 UMKC L. Rev. 335 (2005); Brian L. O'Shaughnessy, "The Growing Need for An Alternative to the ATM," 16 Kan. J.L. & Pub. Poly 67 (2006). AMT 導入の経緯について、邦文での法人課税面からの分析として、関口智「アメリカ法人税制におけるミニマムタックスの政策意図と現実」立教経済学研究59巻2号 (2005年) 参照。

代替ミニマム税 (AMT) は、有利な課税方法 (課税繰延項目) の選択や租税優遇 (租特項目) を利用して合法的に所得税の税負担を低く抑えていると思われる納税者を対象とした租税である。ただ、通常所得税額 (regular income tax) に上乗せするアドオン方式のミニマム税とは異なり、納税者に課税繰延項目や租特項目の適用がなかったものと仮定して算定した課税標準を基に、追加的な租税負担を求める仕組みである<sup>(2)</sup>。したがって、違法または不当な手段で税負担を免れた納税者を対象とした懲罰税 (penalty tax) ではない。

このように、通常の課税所得額 (RTI=regular taxable income) を基準にそれに調整を加え、代替ミニマム課税所得 (AMTI=alternative minimum taxable income) を算定する現行の代替ミニマム税 (AMT) は、1982年に、

---

(2) 代替ミニマム税 (AMT) をタックスシェルター規制税ととらえる見方もある。アメリカでは、タックスシェルター (tax shelter) と濫用的タックスシェルター (abusive tax shelter) は区別したうえでそれぞれの対応策を講じている。タックスシェルター (tax shelter) とは、広義においては、連邦税法 (IRC) に盛られた各種所得控除 (deductions) や税額控除 (tax credits) 措置などを指す。また、修正加速度原価償却回収制度 (MACRS=modified accelerated cost recovery system) のような連邦税法 (IRC) 上の租特項目、課税繰延措置もタックスシェルターとなるが、法認されている。これら広義のタックスシェルター項目・措置は、代替ミニマム税 (AMT) 上は調整項目とされる。See, Terrence R. Chorvat & Michael S. Knoll, "Corporate Tax: The Case for Repealing the Corporate Alternative Minimum Tax," 56 SMU L. Rev. 305 (2003). これに対して、積極的な事業目的 (business purpose) を欠きもっぱら租税回避目的で行われる取引や契約などは濫用的タックスシェルターとされ、否認、附帯税の対象とされる (濫用的タックスシェルターの定義については、See, IRS, Publication 550 [Investment Income and Expenses] (2015), at 28.) 連邦財務省は、早くから「タックスシェルター」規制についての検討を行っているが、必ずしもタックスシェルターと濫用的タックスシェルターとを厳密に区別して点検しているわけではない。See, Department of the Treasury, The Problem of Corporate Tax Shelters- Discussion, Analysis and Legislative Proposals (1999). ちなみに、事業体選択が比較的容易なアメリカにおいては、濫用的なタックスシェルター規制は、個人や会社/法人に加え、パートナーシップにおける配賦規制 (例えば、ノンリコースローンに起因する支払利子の過大損失控除の利用規制) などにも及ぶ。See, Charlene D. Luke, "Of More Than Usual Interest: The Taxing Problem of Debt Principal," 39 Seattle U. L. Rev. 33 (2015). 拙論「アメリカ連邦パートナーシップ課税法制の分析」獨協法学102号(2017年)参照。

当初の代替ミニマム税 (AMT) を改訂したものである。その後も改訂を重ね、現在にいたっている<sup>(3)</sup>。

代替ミニマム税 (AMT) は、さまざまな圧力団体 (プレッシャーグループ) の権利利益を織り込んだ課税繰延項目や租特項目を残すことを求める連邦議会の勢力と、税負担の公平を阻害する課税繰延項目や租特項目をコントロールし適正な課税を求める勢力とのせめぎ合いのなかでの政治的な妥協の産物ともいえる。言い換えると、本来、連邦議会は、通常の所得税制に盛られている租税歳出 (tax expenditures) にあたる課税繰延項目や租特項目を徹底的に整理縮小して、代替ミニマム税 (AMT) を設けなくとも、通常に所得課税に一本化する途を開くのが正論といえる。しかし、現実には、連邦議員は、課税繰延項目や租特項目を求める納税者の声にも応えないと集票・政治献金の伸びにつながらず、生き残れない。投資奨励税制や特別償却、非課税預金など政策税制を実施するための課税繰延項目や租特項目の存続・新設に賛成する一方で、代替ミニマム税 (AMT) で取り戻すという手法を選択せざるを得ない常態に置かれている<sup>(4)</sup>。

代替ミニマム税 (AMT) は、1990年代にはその適用対象が10万人程度であった。しかし、その後、その対象が数多くの中産所得階層にまで忍び

- 
- (3) わが国にも、いわゆる「租特透明化法」(正式名称：租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律)がある。租特透明化法は、法人だけを対象に、決算後の法人税申告書を作成・提出する際に、何らかの租税特別措置(租特)の適用を受けていれば、その旨を記載した「適用額明細書」を作成し、申告書に添付するように求める仕組みである。また、添付しない場合には、その租特の適用を認めないとするものである。租特透明化法は、アメリカの連邦代替ミニマム税 (AMT) と軌を一にする考え方のもとで行われた立法と見てよい。租特透明化法について詳しくは、石村耕治編『現代税法入門塾 [第8版]』(清文社、2016年) 294頁以下参照。
- (4) 連邦議員は、一般に、租特(租税歳出)に加え、連邦議会での直接歳出、地元への利益誘導、つまり、連邦議会での補助金(公金)支出のための予算誘導でも大きな役割を果たしている。一方で、議員の地元への利益誘導(ポーク/pork)を調査し、年次報告書(ピッグブック/pig book)を刊行しているアメリカの公金の使途監視NPO、俗に「ポークバスターズ(pork busters)」と呼ばれる非営利組織の活動も活発である。拙論「アメリカにおける民間の公金使途監視団体の活動」白鷗法学17巻2号(2010年)。

寄り、第2の所得税として大衆課税化しつつある。このため、一般納税者の間でも、代替ミニマム税(AMT)のあり方が問われてきている。大統領選でも、度々、その改廃が大きな争点となってきた<sup>(5)</sup>。しかし、代替ミニマム税(AMT)の改廃は、租税歳出(tax expenditures)にあたる課税繰延項目や租特項目の整理・縮小と表裏一体で精査する必要があり、非常に重い政治課題となっている<sup>(6)</sup>。

代替ミニマム税(AMT)の課税対象が必要以上の広がらないように、主に個人納税者を対象に、連邦議会は物価上昇率に応じて度々所得税の基礎控除や各種人的控除等の改訂をするなどで対応してきた。具体的には、2012年に、連邦議会は、アメリカ納税者救済法(American Taxpayer Relief Act of 2012)を制定した。これにより、2013年1月から代替ミニマム税(AMT)の課税対象となる租特項目にかかる各種しきい値(thresholds)に、恒久的な物価自動調整措置(automatic tax indexation)を実施した。

## 2 代替ミニマム税(AMT)計算の基本

代替ミニマム税(AMT)計算方法は、法人納税者(corporate taxpayers)と法人以外の非法人納税者(noncorporate taxpayers)(以下「個人等」ともいう。)とも、基本的には同じとってよい。

この税については、①法人にかかる課税取扱いと非法人(個人等)にかかる課税取扱いとに分けて説明する仕方と、②法人と非法人の課税取扱い

---

(5) 連邦議会の下院歳入委員会(House Ways and Means Committee)、上院の財政委員会(Senate Committee on Finance)、連邦議会上下両院協議会(conference committee)におけるAMT立法の動きについて詳しくは、See, Steven Maguire, "The Alternative Minimum Tax for Individuals," CRS Report for Congress (September 20, 2012, CSR, Library of Congress).

(6) See, Linda M. Beale, "Congress Fiddles While Middle America Burns: Amending the Amt (And Regular Tax)," 6 Fla. Tax Rev. 811 (2004); Daniel S. Goldberg, "To Praise the ATM or to Bury it," 24 Va. Tax Rev. 835 (2005).



を一元化し、双方の課税取扱いに異なる点がある場合には、それを特記して説明する仕方がある。ここでは、連邦所得税制が、法人所得税と個人所得税が一体化した形にあることも織り込んで、②後者の仕方に従い代替ミニマム税 (AMT) について説明をする。

(1) ①代替ミニマム税額 (AMT) 計算の手順

納税者は、①代替ミニマム税額 (AMT) を、次の手順で計算する。

【図表4】代替ミニマム税額 (AMT) 計算の手順

①通常の課税所得額 (regular taxable income) ± ②調整項目 (AMT adjustments) + ③租税特別/租特項目 (AMT tax preference items)
④代替ミニマム課税所得額 (AMTI=Alternative minimum taxable income) - ⑤AMT基礎控除額 (AMT exemption)
⑥代替ミニマム課税標準 (AMT base) × ⑦税率
⑧外国税額控除前の試算ミニマム税額 (TMT=tentative minimum tax before FTC) - ①外国税額控除 (AMT-FTC=AMT foreign tax credit)
⑨試算ミニマム税額 (TMT=tentative minimum tax after FTC) - ⑩通常の所得税額 (regular income tax)
⑪代替ミニマム税額 (AMT= alternative minimum tax)

納税者は、最初に、④代替ミニマム課税所得額 (AMTI) を算定することになる。④代替ミニマム課税所得額 (AMTI) とは、その納税者の①通常の課税所得額 (regular taxable income) に、②調整項目 (AMT adjustments) に加算・減算 (±) し、③租税特別/租特項目 (AMT tax preference items) を加算 (+) した額である。

次に、納税者は、算定された④代替ミニマム課税所得額 (AMTI) から、一定の⑤基礎控除額 (exemption) を減算 (-) し、⑥代替ミニマム課税

標準 (AMT base) を計算する。㊦基礎控除額 (exemption) は、個人の場合は申告資格 (filing status) により異なるが、後に詳しくふれる。一方、法人の場合は、定額 (\$ 40,000) である。

このようにして、㊦代替ミニマム課税標準額 (AMT base) を算定する。その後、納税者は、その額に㊧税率をかけて (×)、㊨外国税額控除前の試算ミニマム税額 (TMT=tentative minimum tax before FTC) を算定する。

㊦代替ミニマム課税標準 (AMT base) に対する㊧税率は、非法人 (個人等) の場合と法人の場合とは異なる。

【図表5】㊦代替ミニマム課税標準 (AMT base) に対する㊧税率 (2016課税年)

㊦AMT base	㊧税率
・《非法人 (個人等)》 \$ 175,000以下	26%
\$ 175,000超	28%
・《会社/法人》 一律	20%

上記からも分かるように、非法人 (個人等) の場合は、一定額 (2016課税年は \$ 175,000以下) までは26%である。その額を超える部分 (2016課税年は \$ 175,000超) に対しては28%である (IRC 55条 b 項 1 号 A および同条 d 項 4 号、Revenue Procedure 2015-53)。一方、法人の場合は原則として一律20%である (IRC 55条 b 項 1 号 B)。

## (2) ㊩試算ミニマム税額 (TMT) の算定

次に、納税者は、㊩試算ミニマム税額 (TMT=tentative minimum tax) の算定することになる。この場合、次のような税額控除額を差し引くことができる。

## ①外国税額控除

納税者は、①外国税額控除 (AMT-FTC=AMT foreign tax credit) の対象となる税額がある場合には、その額を④外国税額控除前の試算ミニマム税額 (TMT-FTC=tentative minimum tax before foreign tax credit) から差し引くことができる。

会社/法人納税者の場合、①代替ミニマム税額 (AMT) の計算において唯一認められている税額控除が、外国税額控除 (AMT-FTC) である。④通常の所得税額 (regular income tax) の計算における外国税額控除とは別途の計算を要する<sup>(7)</sup>。具体的には、次のような算式に基づいて計算する。

$$\text{控除限度額} = \text{代替ミニマム税債務} \times \frac{\text{代替ミニマム税上の国外源泉所得}}{\text{代替ミニマム税上の全世界所得}}$$

\* ここでいう代替ミニマム税債務とは、代替ミニマム税 (AMT) 上の全世界所得に対して計算された通常の代替ミニマム税額を指す。

納税者は、①代替ミニマム税額 (AMT) の計算において、この控除限度額を超える部分を控除できる。また、代替ミニマム税 (AMT) 上の外国税額控除には、④外国税額控除前の試算ミニマム税額 (TMT-FTC) の90%を上限とする。この制限のために控除できず残った税額については、2年の繰戻しまたは5年の繰越しができる。

## ②一定の非給付 (非還付) 型税額控除

加えて、個人納税者は、④通常の課税所得額 (regular taxable income) の計算上控除が認められる一定の非給付 (非還付) 型人的税額控除 (nonrefundable personal tax credits) 【例えば、子女養育費税額控除 (Child and dependent care credit) (IRC 21条)、老年および障害者税額控除 (Credit for elderly and the disabled) (IRC 22条)、養子税額控除 (Adoption

(7) したがって、④通常の所得税額 (regular income tax) から控除するのではない。

credit) (IRC 23条)、子ども税額控除 (Child tax credit) (IRC 24条) など】については、原則として㊶代替ミニマム税額 (AMT) の計算においても全額を控除することが認められる (IRC 26条a項)。

納税者は、㊸通常の課税所得額 (regular taxable income) の計算にあたり、非給付 (非還付) 型事業者向けの一般税額控除 (general business credits) 【例えば、投資税額控除 (investment credit)、雇用機会税額控除 (work opportunity credit) など】を、㊶代替ミニマム税額 (AMT) の計算においても、法令の制限内まで差し引くことができる (IRC 38条c項)。

### (3) ㊶代替ミニマム税額 (AMT) の算定

最後に、納税者は、㊶代替ミニマム税額 (AMT) を、㊵試算ミニマム税額 (TMT) から㊸通常の所得税額 (regular income tax) から差し引いて算出する。

例えば、ある課税年における納税者Aの㊵試算ミニマム税額 (TMT) が\$75,000、㊸通常の所得税額が\$50,000であるとする。この場合、Aは、\$50,000の通常の所得税申告・納付に加え、\$25,000の㊶代替ミニマム税 (AMT) を申告納付するように求められる。

## 3 加算・減算 (±) される「㊸調整項目」、「㊹租特項目」

納税者は、㊶代替ミニマム税額 (AMT) の計算にあたり、㊶代替ミニマム課税所得 (AMTI=Alternative minimum taxable income) を算出する場合、㊸通常の課税所得額から「㊸調整項目 (AMT adjustments)」を加算・減算 (±) したうえで、常に「㊹租特項目 (AMT tax preference items)」を加算 (+) することになる (IRC 55条b項2号、財務省規則 1.55-1)。

そこで、以下に、「㊸調整項目 (AMT adjustments)」および「㊹租特項目 (AMT tax preference items)」とは、具体的にはどのような項目を指すのかを点検してみる。

(1) 加算・減算 (±) される「調整項目」とは

加算・減算 (±) される「調整項目 (AMT adjustments)」は、大きく、次の3つに分けることができる。

【図表6】調整項目 (AMT adjustments) の分類

- ①全納税者適用調整項目 (AMT adjustments for all taxpayers)
- ②非法人納税者適用調整項目 (AMT adjustments for noncorporate taxpayers)
- ③法人納税者適用調整項目 (AMT adjustments for corporate taxpayers)

①全納税者適用調整項目

全納税者適用調整項目 (AMT adjustments for all tax payers) とは、①代替ミニマム税額 (AMT) の計算にあたり、法人か非法人かを問わず、納税者が、①代替ミニマム課税所得 (AMTI=Alternative minimum taxable income) から加算・減算 (±) の調整をするように求められる項目である。

主要なものとしては、次のような項目をあげることができる。

【図表7】全納税者適用調整項目

- ・ **減価償却 (Depreciation)** 納税者は、⑩通常の所得税額 (regular income tax) の計算において、原則として、一般減価償却制度 (GDS=general depreciation system) の適用を受けて、アパートメントハウスのような事業用居住賃貸不動産については27.5年の定額法、商業用建物のような非居住用不動産については39年の定額法で減価償却することになっている。しかし、1986年税制改正法により、1987年以後1998年末までに使用を開始した不動産については、修正加速度原価償却回収制度 (MACRS=modified accelerated cost recovery system) の適用が認められる。これに対して、①代替ミニマム課税所得 (AMTI=Alternative minimum taxable income) の計算においては、代替減価償却制度 (ADS=alternative depreciation system) の適用が強制され、すべて、40年の定額法での再計算し、調整をするように求められる。ただし、1998年12月31日後 (1999年1月1日以後) に使用を開始した不動産については、この調整は不要である (IRC 56条 a 項1号)。加えて、動産についても、不動産の場合

と同様に、1987年以後1998年末までに使用を開始したものについては、原則として代替減価償却制度(ADS)が適用になる。したがって、この調整は不要である。

- ・ **資産の処分 (Disposition of property)** 各種資産を処分した場合の利得(ゲイン)または損失(ロス)の計算において、当該資産の基準価額の決定において考慮される要因は、㊸通常の所得税額(regular income tax)の計算上と㊹代替ミニマム税額(AMT)の計算上では異なる。したがって、納税者は、㊹代替ミニマム課税所得(AMTI=Alternative minimum taxable income)の計算においては、その差額を調整するように求められる(例えば、IRC 56条a項6号および同条b項3号)。
- ・ **長期請負契約 (Long-term contract)** 納税者は、長期請負契約(long-term contract)について、㊸通常の所得税額(regular income tax)の計算においては、進行基準(percentage of completion method)に基づくことになっている。一方、住宅建設または特定建設契約については、完成基準(completed contact method)によることが認められている。これに対して、納税者は、㊹代替ミニマム税額(AMT)計算にあたっては、長期請負契約については、住宅建設の場合を除きすべて進行基準に基づいて再計算するように求められる。したがって、納税者は、差額を減算・加算調整(+)するように求められる(IRC 56条a項3号)。
- ・ **鉱物探索・開発費 (Mining exploration and development costs)** 納税者は、㊸通常の所得税額(regular income tax)の計算において控除が認められる鉱物探索・開発費について、㊹代替ミニマム課税所得(AMTI=Alternative minimum taxable income)の計算においては、当該費用をいったん資産計上し、10年で償却する形で再計算するように求められる(IRC 56条a項2号)。
- ・ **純損失 (NOL=Net operating losses)** 納税者は、㊸通常の所得税額(regular income tax)の計算において控除が認められる純損失(NOL)について、㊹代替ミニマム課税所得(AMTI=Alternative minimum taxable income)の計算においては、一定の場合には調整するように求められる(IRC 56条a項4号・56条d項)。

## ②非法人納税者適用調整項目

非法人納税者適用調整項目(AMT adjustments for noncorporate taxpayers)とは、非法人(主に個人)納税者が、㊹代替ミニマム課税所得(AMTI=Alternative minimum taxable income)から加算・減算(±)で

きる項目である。主要なものとしては、次のような項目をあげることができる (IRC 56条 b 項)。

### 【図表 8】 非法人 (主に個人) 納税者適用調整項目

- ・ **項目別控除 (itemized deductions)** 個人納税者は、㊸通常の所得税額 (regular income tax) の計算において項目別控除、いわゆる実額控除、を選択している場合に認められる次の各項目の控除は、㊹代替ミニマム税額 (AMT) の計算においては認められない (IRC 56条 b 項 1 号 Ai)。したがって、加算調整 (+) が必要となる。
- (a) **諸税 (Taxes)** : 個人納税者は、㊸通常の所得税額 (regular income tax) の計算において、項目別控除で差し引くことができる州所得税、地方所得税、外国所得税、不動産税など (IRC 164条 a 項) については、㊹代替ミニマム税額 (AMT) の計算において、控除は認められない (IRC 56条 b 項 1 号 Aii)。したがって、加算調整 (+) が必要となる。
- (b) **雑控除 (Miscellaneous deductions)** : 個人納税者は、雑控除項目 (IRC 67条 b 項) のうち、調整総所得 (AGI) の 2% 超過した部分のみを控除することができる項目【例えば、被用者の事業経費や職業訓練費など】については、㊹代替ミニマム税額 (AMT) の計算において、控除は認められない。したがって、加算調整 (+) が必要となる。一方、雑控除にあてはまる項目であっても、調整総所得 (AGI) の 2% 超過制限が適用除外となる項目【例えば、賭博損失および被相続人にかかる所得に伴い生じた遺産税など】については、㊹代替ミニマム税額 (AMT) の計算において、控除は認められる。したがって、加算調整 (+) が不要となる (IRC 56条 b 項 1 号 i)。
- (c) **適格住宅利子 (Qualified residence interest)** : 個人納税者は、適格住宅利子 (qualified residence interest) のうち、適格家屋利子 (qualified housing interest) を除くすべての利子は、㊹代替ミニマム税額 (AMT) の計算において、控除は認められない。「適格家屋利子」とは、当該納税者の主たる住居の取得または実質的な改築に伴って生じた借入れ/融資からの利子をいう (IRC 56条 e 項)。このことから、適格家屋利子は、㊹代替ミニマム税額 (AMT) の計算において、控除は認められる。したがって、加算調整 (+) が不要となる。ただし、主たる住居以外の投資・事業用の住居の取得または実質的な改築に伴って生じた借入れ/融資からの利子は代替ミニマム税 (AMT) の計算において、控除は認められない (IRC 56条 b 項 1 号 C)。したがって、加算調整 (+) が必要となる。

- (d) **医療費控除 (Medical expenses)** : 個人納税者は、㊸通常の所得税額 (regular income tax) の計算において、項目別控除で差し引くことができる医療費 (medical and dental expenses) については、原則として調整総所得 (AGI) の7.5%超過部分を控除することができる (IRC 213条 a 項)。しかし、㊹代替ミニマム税額 (AMT) の計算においては、調整総所得 (AGI) の10%超過部分のみを控除できる (IRC 56条 b 項 1 号B)。したがって、その差額分について加算調整 (+) が必要となる。
- **標準控除 (Standard deductions)** 個人納税者は、㊸通常の所得税額 (regular income tax) の計算において、標準控除、いわゆる定額控除を選択する場合には、㊹代替ミニマム税額 (AMT) の計算において、標準控除は一切認められない (IRC 56条 b 項 1 号E)。したがって、加算調整 (+) が必要となる。
  - **人的控除および扶養控除 (Personal deductions and dependency exemption)** 個人納税者は、㊹代替ミニマム税額 (AMT) の計算において、㊸通常の所得税額 (regular income tax) の計算において所得控除 (income deduction) として認められる人的控除および扶養控除を一切認められない (IRC 56条 b 項 1 号E)。したがって、加算調整 (+) が必要となる。
  - **適格ストックオプション (ISO=Incentive stock option)** 個人納税者は、㊸通常の所得税額 (regular income tax) の計算において、適格ストックオプション (ISO) を付与された場合、その時点では、利得 (gain) や損失 (loss) は、認識 (recognize) されない (IRC 421条 a 項)。すなわち、ISOにかかる利得や損失は売却 (譲渡) 時に認識されることから、売却 (譲渡) 時点まで課税が繰り延べられる。しかし、㊹代替ミニマム税額 (AMT) の計算においては、ISOを付与された納税者は、それを株式として自由に譲渡できるようになった (freely transferable) 課税年、または没収されるリスク (risk of forfeiture) がなくなった課税年に、当該株式の公正な市場価額 (fair market value) と行使価格 (option price) との差額部分を所得として認識するように求められる (IRC 56条 b 項 3 号)。この場合、調整が必要となる。
  - **流通、研究、試験費 (Circulation, research, and experimental expenses)** 個人納税者は、㊸通常の所得税額 (regular income tax) の計算において控除できる流通、研究、試験費について、㊹代替ミニマム課税所得 (AMTI=Alternative minimum taxable income) の計算においては、調整をするように求められる (IRC 56条 b 項 3 号)



### ③法人納税者適用調整項目

法人納税者適用調整項目 (AMT adjustments for corporate taxpayers) とは、法人納税者が、①代替ミニマム税額 (AMT) の計算において、④代替ミニマム課税所得 (AMTI=Alternative minimum taxable income) から加算・減算 (±) できる項目である<sup>(8)</sup>。主要なものとしては、次のような項目をあげることができる。

#### 【図表9】法人納税者適用調整項目

・ **調整当期利益 (ACE=Adjusted current earnings)** 財務会計上の利益と法人所得税上の課税所得とが大きく乖離してしまっている法人納税者をターゲットとして制度である。調整当期利益 (ACE) は、①代替ミニマム税額 (AMT) の計算においては、普通法人 (C corporation) が、投資家など外部への報告目的で作成する財務諸表に表示される当期利益と、税務上の課税所得との差異を緩和することをねらいとした調整制度である。手続的には、調整当期利益 (ACE) と、調整当期利益 (ACE) 調整前の①代替ミニマム税額 (AMT) との差額のうち75%部分を、調整当期利益として加算・減算 (±) することになる (IRC 56条c項1号、g項)。

- (8) ちなみに、わが国の法人税法では、株主総会 (会社法437条・438条) または取締役会 (同439条) で承認/確定した決算 (企業利益) をベースに必要な税務調整を行い、課税所得を計算する「確定決算主義」が取られている (法人税法74条)。また、税務調整では、経理処理上必要となる「決算調整事項 (減価償却費や各種引当金の繰入など)」や申告書上加算・減算する「申告調整事項 (各種の所得控除や交際費の損金不算入など)」がある。これに対して、アメリカ連邦法人所得課税 (以下「通常の法人所得課税」、「通常の所得課税」ともいう。) の仕組みでは、わが国のような確定決算主義を採用していない。このため、法人所得税の申告上、総所得から税法上認められた費用・損失などを控除して課税所得を計算する仕組みとなっている。すなわち、財務会計上の決算とは切り離されたかたちで、税法に基づいて、総所得 (gross income) から、通常の控除項目 [事業上通常かつ必要な費用 (ordinary and necessary expenses)] に加えて、欠損金や特別控除項目 [例えば、受取配当控除 (DRD=Dividends received deduction) など] を控除して課税所得を計算する仕組みになっている。税引後所得の配当は、各州の会社法では一般に、取締役会が決定することになっている。なお、連邦税法 (IRC) 上、法人所得税と個人所得税の計算において、「総所得 (gross income)」の概念は、原則として共通である。

・ **商船建造資本金積立基金 (Merchant marine capital construction funds)**

商船会社が、商船建造資本金積立基金に拠出した金額(基金からの利得や損失を含む。)は、㊸通常の所得税額(regular income tax)の計算においては、経費控除の対象となる。これに対して㊹代替ミニマム税額(AMT)の計算においては、この分を除外して再計算が必要となる(IRC 56条c項2号)。

(2) 加算(+)される「㊸租特項目」とは何か

次に、納税者は、㊹代替ミニマム税額(AMT)の計算において、㊸通常の課税所得税額に「㊸租特項目(AMT tax preference items)」を常に加算(+)することになる(IRC 57条)。加算(+)される主な㊸租特項目としては、次のものをあげることができる。

【図表10】㊸通常の課税所得額に加算(+)される㊸租特項目

- ・ **適格中小企業株式売却益 (Sale of qualified small business stock)** ㊸通常の所得税額(regular income tax)の計算においては、適格中小企業株式の売却または交換により実現された利得(gain)は、その50%部分(または取得時期により75%もしくは100%)が総所得(gross income)から除外される(IRC 1202条a項4号)。これに対して㊹代替ミニマム税額(AMT)の計算においては、この除外額の7%部分について、㊸租特項目として加算(+)調整するように求められる(IRC 57条a項7号)。
- ・ **一定の私的活動債にかかる非課税受取利子 (Tax-exempt interest on certain tax exempt activity bonds)** ㊹代替ミニマム税額(AMT)の計算においては、1986年8月7日後に発行された一定の私的活動債にかかる非課税受取利子(関連費用を除いた分)は、㊸租特項目として加算(+)調整するように求められる。ただし、2009年から2010年に発行された分を除く(IRC 57条a項5号C)。
- ・ **不動産および賃貸資産の加速減価償却 (Accelerated depreciation of real property, leased personal property)** 1986年以前に使用開始した不動産並びにリース資産の減価償却について、㊸通常の所得税額(regular income tax)の計算においては、加速減価償却(ACRS= accelerated cost recovery system)が認められる。これに対して㊹代替ミニマム税額(AMT)の計算においては、定額法による再計算が必要となる。定額法による償却額を超過する部分を㊸租特項目として加算(+)調整するように求められる(IRC 57条a項6号)。

- ・ **百分率法による減耗償却 (Percentage depletion method)** 減耗償却費の計算方法には、原価法 (cost depletion) と百分率法 (percentage deletion) がある。納税者が百分率法を選択した場合、①代替ミニマム税額 (AMT) の計算においては、減耗償却費のうち、税務上の簿価 (adjusted basis) を超えた部分についての控除は認められない。◎租特項目として超過部分を加算 (+) するように求められる (IRC 57条 a 項 1号)。
- ・ **無形探索開発費用 (IDCs=Intangible drilling and development costs)** ⑧通常の所得税額 (regular income tax) の計算においては、油田やガス田などの調査や掘削から生じた無形資産である資源探掘費用 (IDCs) は、発生した期に全額費用化するか、または一端資産計上したうえで減耗償却により費用化するかを選択できる。納税者が、発生した期に全額費用化する選択をした場合、①代替ミニマム税額 (AMT) の計算においては、この償却額と資源探掘事業の利益の特定割合 (65%) の合計額を超過する部分について、◎租特項目として加算調整をするように求められる (IRC 57条 a 項 2号)。

### (3) ⑤AMT基礎控除額 (AMT exemption) とは何か

納税者は、⑥代替ミニマム課税標準 (AMT base) を計算するにあたり、自己の申告資格 (filing status) に応じて、⑤AMT基礎控除額 (AMT exemption) を減算 (-) できる。

#### ①申告適格と非法人 (個人等) のAMT基礎控除額

①代替ミニマム課税所得額 (AMTI) から減算できる⑤AMT基礎控除額のしきい値の金額は、2016課税年については、個人や遺産財団および信託の場合は、次のとおりである (IRC 55条 d 項 1号、Revenue Procedure 2015-53)。

【図表11】申告資格とAMT基礎控除額(2016年)

納税者の申告資格	しきい値(\$)
・夫婦合算申告/適格寡婦(夫)	\$ 83,800
・単身者(適格寡婦(夫)を除く。)	\$ 53,900
・夫婦個別申告	\$ 41,900
・遺産財団および信託 <sup>(9)</sup>	\$ 23,900

ただし、個人の場合で、①代替ミニマム課税所得額(AMTI)が一定額を超過する場合には、超過額の25%だけ控除額が消失することになる(IRC 55条d項3号、d項3号、Revenue Procedure 2015-53)。この結果、例えば、2016課税年では、①代替ミニマム課税所得額(AMTI)が、\$ 494,900を超過するときに、⑤AMT基礎控除額は完全に消失する。

【図表12】AMT基礎控除額の消失(2016年)

申告資格	消失がはじまるAMTIのしきい値(\$)	⑤AMT基礎控除額がゼロになるAMTI(\$)
・夫婦合算申告	\$ 159,700	\$ 494,900
・単身者	\$ 119,700	\$ 335,300
・夫婦個別申告	\$ 79,850	\$ 247,450

## ②会社/法人のAMT基礎控除額

会社/法人の場合は、課税年を問わず、①代替ミニマム課税所得額(AMTI)から減算できる⑤AMT基礎控除額は\$ 40,000である(IRC 55条d項2号)。すなわち、個人とは異なり、年次の物価調整(annual adjustment for inflation)は行われない。また、\$ 40,000AMT基礎控除は、グループ企業については共有される(IRC1561条a項3号)。なお、①代替ミニマム課税所得額(AMTI)が\$ 150,000を超えた場合には、その超

(9) ただし、小規模信託で、個別信託(separate trust)として取り扱われる選択をした場合には、⑤AMT基礎控除額(AMT exemption)はゼロとなる(IRC 641条c項2号B)。

えた額に25%が、この\$40,000AMT基礎控除から減額(－)される。

(4) 代替ミニマム税 (AMT) の申告

代替ミニマム税 (AMT) の申告は、大きく①個人の場合と、②法人の場合に分けることができる。

①個人にかかる代替ミニマム税 (AMT) の申告

個人の場合、代替ミニマム税 (AMT) の申告には、様式6251 [代替ミニマム税：個人用 (Form 6251: Alternative Minimum Tax-Individuals)] を使用する。

【図表13】 様式6251 [代替ミニマム税：個人用] (抜粋)

<b>Form 6251</b>	<b>Alternative Minimum Tax—Individuals</b>	OMB No. 1545-0074
Department of the Treasury Internal Revenue Service (IRS)	▶ Information about Form 6251 and its separate instructions is at <a href="http://www.irs.gov/form6251">www.irs.gov/form6251</a> . ▶ Attach to Form 1040 or Form 1040NR.	<b>2015</b> Attachment Sequence No. <b>32</b>
Name(s) shown on Form 1040 or Form 1040NR	Your social security number	
<b>Part I Alternative Minimum Taxable Income</b> (See instructions for how to complete each line.)		
1 If filing Schedule A (Form 1040), enter the amount from Form 1040, line 41, and go to line 2. Otherwise, enter the amount from Form 1040, line 38, and go to line 7. (If less than zero, enter as a negative amount.)	1	
2 Medical and dental. If you or your spouse was 65 or older, enter the smaller of Schedule A (Form 1040), line 4, or 2.5% (.025) of Form 1040, line 38. If zero or less, enter -0-	2	
3 Taxes from Schedule A (Form 1040), line 9	3	
4 Enter the home mortgage interest adjustment, if any, from line 6 of the worksheet in the instructions for this line	4	
5 Miscellaneous deductions from Schedule A (Form 1040), line 27	5	
6 If Form 1040, line 38, is \$154,950 or less, enter -0-. Otherwise, see instructions	6	( )
7 Tax refund from Form 1040, line 10 or line 21	7	( )
8 Investment interest expense (difference between regular tax and AMT)	8	
9 Depletion (difference between regular tax and AMT)	9	
10 Net operating loss deduction from Form 1040, line 21. Enter as a positive amount	10	
11 Alternative tax net operating loss deduction	11	( )
12 Interest from specified private activity bonds exempt from the regular tax	12	
13 Qualified small business stock, see instructions	13	
14 Exercise of incentive stock options (excess of AMT income over regular tax income)	14	
15 Estates and trusts (amount from Schedule K-1 (Form 1041), box 12, code A)	15	
16 Electing large partnerships (amount from Schedule K-1 (Form 1065-B), box 6)	16	
17 Disposition of property (difference between AMT and regular tax gain or loss)	17	
18 Depreciation on assets placed in service after 1986 (difference between regular tax and AMT)	18	
19 Passive activities (difference between AMT and regular tax income or loss)	19	
20 Loss limitations (difference between AMT and regular tax income or loss)	20	
21 Circulation costs (difference between regular tax and AMT)	21	
22 Long-term contracts (difference between AMT and regular tax income)	22	
23 Mining costs (difference between regular tax and AMT)	23	
24 Research and experimental costs (difference between regular tax and AMT)	24	
25 Income from certain installment sales before January 1, 1987	25	( )
26 Intangible drilling costs preference	26	
27 Other adjustments, including income-based related adjustments	27	
28 <b>Alternative minimum taxable income.</b> Combine lines 1 through 27. (If married filing separately and line 28 is more than \$246,250, see instructions.)	28	
<b>Part II Alternative Minimum Tax (AMT)</b>		
29 Exemption. (If you were under age 24 at the end of 2015, see instructions.)		
IF your filing status is . . . . .	AND line 28 is not over . . . . .	THEN enter on line 29 . . . . .
Single or head of household . . . . .	\$119,200 . . . . .	\$53,600
Married filing jointly or qualifying widow(er) . . . . .	156,900 . . . . .	83,400
Married filing separately . . . . .	79,450 . . . . .	41,700
If line 28 is over the amount shown above for your filing status, see instructions.		
30 Subtract line 29 from line 28. If more than zero, go to line 31. If zero or less, enter -0- here and on lines 31, 33, and 35, and go to line 34	30	
31 • If you are filing Form 2555 or 2555-EZ, see instructions for the amount to enter.		

## ②法人/会社にかかる代替ミニマム税 (AMT) の特例

代替ミニマム税 (AMT) は、課税繰延措置その他税制上の優遇措置を享受する会社/法人に対して、通常の所得税額 (regular income tax) に加えて、追加的な負担を求めるものである。法人/会社納税者は、通常の所得税額を計算し申告納税をするとともに代替ミニマム税 (AMT) を計算し、申告納税をするように求められる。

⑤代替ミニマム課税標準 (AMT base) に対する③税率は、会社/法人の場合は原則として一律20%である (IRC 55条 b 項 1 号 B)。ただし、次のような小規模会社/法人 (small corporations) については、代替ミニマム税 (AMT) を免除する特例がある (IRC 55条 e 項 1 号 A ないし C)。

### 【図表14】小規模会社/法人への代替ミニマム税 (AMT) 免除措置

- すべての会社/法人は、①代替ミニマム課税所得額 (AMTI) を、その設立当初年において免除される。
- 設立2年目は、設立年における総収入金額 (gross receipts) が500万ドル以下の場合には、代替ミニマム税 (AMT) は免除される。
- 設立3年目は、当初の2年間の平均総収入金額が750万ドル以下の場合、代替ミニマム税 (AMT) は免除される。
- 設立4年目以降は、直近の3課税年の平均総収入金額が750万ドル以下の場合、代替ミニマム税 (AMT) は免除される。

【図表15】 様式4626〔代替ミニマム税：法人用〕(抜粋)

Form <b>4626</b> Department of the Treasury Internal Revenue Service	<b>Alternative Minimum Tax—Corporations</b> ▶ Attach to the corporation's tax return. ▶ Information about Form 4626 and its separate instructions is at <a href="http://www.irs.gov/form4626">www.irs.gov/form4626</a> .	OMB No. 1545-0123  <b>2015</b>
Name _____		Employer identification number _____
<p><b>Note:</b> See the instructions to find out if the corporation is a small corporation exempt from the alternative minimum tax (AMT) under section 55(e).</p>		
1 Taxable income or (loss) before net operating loss deduction . . . . .		<b>1</b>
<b>2 Adjustments and preferences:</b>		
a Depreciation of post-1986 property . . . . .	<b>2a</b>	
b Amortization of certified pollution control facilities . . . . .	<b>2b</b>	
c Amortization of mining exploration and development costs . . . . .	<b>2c</b>	
d Amortization of circulation expenditures (personal holding companies only) . . . . .	<b>2d</b>	
e Adjusted gain or loss . . . . .	<b>2e</b>	
f Long-term contracts . . . . .	<b>2f</b>	
g Merchant marine capital construction funds . . . . .	<b>2g</b>	
h Section 833(b) deduction (Blue Cross, Blue Shield, and similar type organizations only) . . . . .	<b>2h</b>	
i Tax shelter farm activities (personal service corporations only) . . . . .	<b>2i</b>	
j Passive activities (closely held corporations and personal service corporations only) . . . . .	<b>2j</b>	
k Loss limitations . . . . .	<b>2k</b>	
l Depletion . . . . .	<b>2l</b>	
m Tax-exempt interest income from specified private activity bonds . . . . .	<b>2m</b>	
n Intangible drilling costs . . . . .	<b>2n</b>	
o Other adjustments and preferences . . . . .	<b>2o</b>	
3 Pre-adjustment alternative minimum taxable income (AMTI). Combine lines 1 through 2o. . . . .		<b>3</b>
<b>4 Adjusted current earnings (ACE) adjustment:</b>		
a ACE from line 10 of the ACE worksheet in the instructions . . . . .	<b>4a</b>	
b Subtract line 3 from line 4a. If line 3 exceeds line 4a, enter the difference as a negative amount (see instructions) . . . . .	<b>4b</b>	
c Multiply line 4b by 75% (.75). Enter the result as a positive amount . . . . .	<b>4c</b>	
d Enter the excess, if any, of the corporation's total increases in AMTI from prior year ACE adjustments over its total reductions in AMTI from prior year ACE adjustments (see instructions). <b>Note:</b> You <i>must</i> enter an amount on line 4d (even if line 4b is positive). . . . .	<b>4d</b>	
e ACE adjustment. <ul style="list-style-type: none"> <li>• If line 4b is zero or more, enter the amount from line 4c . . . . .</li> <li>• If line 4b is less than zero, enter the <b>smaller</b> of line 4c or line 4d as a negative amount . . . . .</li> </ul>	<b>4e</b>	
5 Combine lines 3 and 4e. If zero or less, stop here; the corporation does not owe any AMT . . . . .		<b>5</b>
6 Alternative tax net operating loss deduction (see instructions) . . . . .		<b>6</b>
7 <b>Alternative minimum taxable income.</b> Subtract line 6 from line 5. If the corporation held a residual interest in a REMIC, see instructions . . . . .		<b>7</b>
<b>8 Exemption phase-out</b> (if line 7 is \$310,000 or more, skip lines 8a and 8b and enter -0- on line 8c):		
a Subtract \$150,000 from line 7 (if completing this line for a member of a controlled group, see instructions). If zero or less, enter -0- . . . . .	<b>8a</b>	
b Multiply line 8a by 25% (.25) . . . . .	<b>8b</b>	
c Exemption. Subtract line 8b from line 7. If zero or less, enter -0- on line 8c; see instructions. If zero or less, enter -0- . . . . .		<b>8c</b>
9 Subtract line 8c from line 7. If zero or less, enter -0- . . . . .		<b>9</b>
10 Multiply line 9 by 20% (.20) . . . . .		<b>10</b>
11 Alternative minimum tax foreign tax credit (AMTFTC) (see instructions) . . . . .		<b>11</b>
12 Tentative minimum tax. Subtract line 11 from line 10 . . . . .		<b>12</b>
13 Regular tax liability before applying all credits except the foreign tax credit . . . . .		<b>13</b>
14 <b>Alternative minimum tax.</b> Subtract line 13 from line 12. If zero or less, enter -0-. Enter here and on Form 1120, Schedule J, line 3, or the appropriate line of the corporation's income tax return . . . . .		<b>14</b>
For Paperwork Reduction Act Notice, see separate instructions. <span style="float: right;">Cat. No. 12955I <span style="margin-left: 100px;">Form 4626 (2015)</span></span>		

#### 4 代替ミニマム税額控除

納税者は、修正加速度原価償却回収制度(MACRS)のような連邦税法上の租税特別措置(租特)を利用するまたは有利な課税方法を選択して課税のタイミングを繰り延べることができる。しかし、こうした措置の利用または有利な課税方法の選択をした場合、代替ミニマム税(AMT)の納税義務を負うことになる。ただし、納付した代替ミニマム税(AMT)は、将来、通常の所得税額(regular income tax)から代替ミニマム税額控除(AMT tax credit)として差し引くことができる(IRC 53条)。

もっとも、納付済みの代替ミニマム税(AMT)のうち、永久に非課税となる項目にかかる分については、原則としてミニマム税額控除の対象とはならない。また、それぞれの課税年の利用できるミニマム税額控除の金額は、その年の通常の所得税額が①試算ミニマム税額(TMT)を超えた金額が上限となる。その年に使用できなかったミニマム税額控除は、翌年以降無期限に繰り越し、法定された範囲内で通常の所得税額から控除することができる(IRC 53条c項)。

このように、代替ミニマム税額控除(AMT tax credit)は、一般に納付した代替ミニマム税(AMT)が通常の所得税額(regular income tax)の前払いの性格を有することに着眼し、二重課税を排除する目的で設けられている制度である。

ちなみに、例えば、個人納税者などが、代替ミニマム税額控除(AMT tax credit)を受けるとする。この場合には、様式8801〔前課税年のミニマム税控除：個人等用(Form 8801: Credit for Prior Year Minimum Tax: Individuals, Estates, and Trusts)〕を、様式1040〔連邦個人所得税申告書(Form 1040: U.S. Individual Income Tax Return)〕、様式1040NRなどに添付して申告する。



【図表16】 様式8801〔前課税年のミニマム税控除：個人等用 (Form 8801)〕 (抜粋)

<b>Form 8801</b>	<b>Credit for Prior Year Minimum Tax— Individuals, Estates, and Trusts</b>	OMB No. 1545-1073
Department of the Treasury Internal Revenue Service (IRS)	▶ Information about Form 8801 and its separate instructions is at <a href="http://www.irs.gov/form8801">www.irs.gov/form8801</a> . ▶ Attach to Form 1040, 1040NR, or 1041.	<b>2016</b> Attachment Sequence No. 74
Name(s) shown on return		Identifying number
<b>Part I Net Minimum Tax on Exclusion Items</b>		
1	Combine lines 1, 6, and 10 of your 2015 Form 6251. Estates and trusts, see instructions . . . . .	1
2	Enter adjustments and preferences treated as exclusion items (see instructions) . . . . .	2
3	Minimum tax credit net operating loss deduction (see instructions) . . . . .	3 ( )
4	Combine lines 1, 2, and 3. If zero or less, enter -0- here and on line 15 and go to Part II. If more than \$246,250 and you were married filing separately for 2015, see instructions . . . . .	4
5	Enter: \$83,400 if married filing jointly or qualifying widow(er) for 2015; \$53,600 if single or head of household for 2015; or \$41,700 if married filing separately for 2015. Estates and trusts, enter \$23,800	5
6	Enter: \$158,900 if married filing jointly or qualifying widow(er) for 2015; \$119,200 if single or head of household for 2015; or \$79,450 if married filing separately for 2015. Estates and trusts, enter \$79,450	6
7	Subtract line 6 from line 4. If zero or less, enter -0- here and on line 8 and go to line 9 . . . . .	7
8	Multiply line 7 by 25% (0.25). . . . .	8
9	Subtract line 8 from line 5. If zero or less, enter -0-. If under age 24 at the end of 2015, see instructions	9
10	Subtract line 9 from line 4. If zero or less, enter -0- here and on line 15 and go to Part II. Form 1040NR filers, see instructions . . . . .	10
11	<ul style="list-style-type: none"> <li>• If for 2015 you filed Form 2555 or 2555-EZ, see instructions for the amount to enter.</li> <li>• If for 2015 you reported capital gain distributions directly on Form 1040, line 13; you reported qualified dividends on Form 1040, line 9b (Form 1041, line 2b(2)); or you had a gain on both lines 15 and 16 of Schedule D (Form 1040) (lines 18a and 19, column (2), of Schedule D (Form 1041)), complete Part III of Form 8801 and enter the amount from line 55 here. Form 1040NR filers, see instructions.</li> <li>• All others: If line 10 is \$185,400 or less (\$92,700 or less if married filing separately for 2015), multiply line 10 by 28% (0.28). Otherwise, multiply line 10 by 28% (0.28) and subtract \$3,708 (\$1,854 if married filing separately for 2015) from the result. Form 1040NR filers, see instructions.</li> </ul>	11
12	Minimum tax foreign tax credit on exclusion items (see instructions) . . . . .	12
13	Tentative minimum tax on exclusion items. Subtract line 12 from line 11 . . . . .	13
14	Enter the amount from your 2015 Form 6251, line 34, or 2015 Form 1041, Schedule I, line 55 . . . . .	14
15	<b>Net minimum tax on exclusion items.</b> Subtract line 14 from line 13. If zero or less, enter -0- . . . . .	15
For Paperwork Reduction Act Notice, see instructions. Cat. No. 10002S Form <b>8801</b> (2016)		

◆むすびにかえて～政策規制と公平な税負担の狭間で複雑化するAMT

連邦税である代替ミニマム税 (AMT=alternative minimum tax) は、連邦所得税を負担する能力 (担税力/ability to pay income tax) があるにもかかわらず、連邦税法上の租税特別措置 (租特項目) を利用するまたは有利な課税方法 (課税繰延項目) を選択し、納付税額を極端に抑えていると判断される連邦納税者を対象に追加的に課税される (IRC 55条～59条)。そのはじめは、1969年に導入されたアドオン方式の「ミニマム税 (minimum tax)」導入にある。

代替ミニマム税 (AMT) は、法人か非法人 (個人) かを問わず、租特

項目や課税繰延項目を活用して税負担の軽減をはかる納税者に、租税負担公平の観点から、追加的に課税するねらいの租税である。代替ミニマム税 (AMT) を支持する立場からは、企業納税者を例にすると、租特項目や課税繰延項目の積極的な活用をゆるす結果として、財務会計上の利益と法人所得税上の課税所得とが大きく乖離してしまっており、これを放置しておくわけにはいかないとの主張がある。また、個人納税者を例にすると、租特項目や課税繰延項目を積極的に活用して富裕な生活を送る納税者には、通常の所得税制 (regular income tax) 上の項目別控除 (itemized deduction) ないし標準控除 (standard deductions)、さらには人的控除や扶養控除 (personal deductions and dependency exemption) などには要らないとしても、通常の所得税制からこうした控除を削除してしまえば、逆に低所得者層は困惑してしまう。やはり、代替ミニマム税 (AMT) という別枠で処理することでバランスを取るしかないとの主張もある。

こうした主張も分からないでもない。しかし、こうした調整の仕組みを織り込んだ代替ミニマム税 (AMT) の導入、その後の度重なる AMT改正の結果、連邦所得税制はますます複雑になり、税制の「効率性 (efficiency)、かつ簡素 (simplicity)」の理念からは程遠い仕組みになってしまっている<sup>(10)</sup>。

また、代替ミニマム税 (AMT) の課税ベースの見直しや、投資や雇用を刺激し経済再生などをねらいとした各種政策税制による通常の所得税制への租特項目の追加なども影響して、年々、代替ミニマム税 (AMT) の納税義務を負う者の数は増加してきている<sup>(11)</sup>。連邦議会上下両院合同租税委員会 (U.S. Congress, Joint Committee on Taxation) によると、今後3,000万 (全納税者の5分の1程度) を超える納税者にとり、代替ミニマム税

---

(10) See, Samuel A. Donaldson, "The Easy Case Against Tax Simplification," 22 Va. Tax Rev. 645 (2003).

(11) See, Michael D. Kim, "The Downward Creep: An Overview of the AMT and Its Expansion to the Middle Class," 6 DePaul Bus. & Comm. L.J. 451 (2008).

(AMT) が、あたかも連邦所得税の一部と化すと見積もられている<sup>(12)</sup>。連邦納税者のタックス・コンプライアンス (自発的納税協力) 上の負担は増す一方である<sup>(13)</sup>。その結果、これら代替ミニマム税 (AMT) の納税義務を負う者は、2度、所得税の計算をするように強いられる。すなわち、一度目は、通常の所得税の計算、そして二度目は代替ミニマム税 (AMT) の計算である。多くの中間所得層にとり、自分が通常の所得税申告に加え、代替ミニマム税 (AMT) の納税申告義務を負うのかどうかは、実際に計算して見ないと分からない。代替ミニマム税 (AMT) は、最も厄介な租税であるとして嫌われる理由でもある<sup>(14)</sup>。

アメリカでは、租税歳出 (tax expenditure) ないし租税歳出予算 (tax expenditure budget) の概念を構築し、租特の透明化策を実践してきている<sup>(15)</sup>。したがって、連邦議会は、租特の透明化、縮減による課税ベースの拡大を目指し、代替ミニマム税 (AMT) を廃止する途もあることをよく認識している。連邦議会に対しては、学界や租税実務界などからは、原点に立ち返って、常に「租税歳出ないし租特を徹底的に整理・縮小することで、むしろ代替ミニマム税 (AMT) を廃止し、連邦所得税制の簡素化に

---

(12) See, U.S. Congress, Joint Committee on Taxation, Present Law and Background Data Related Federal Tax System in Effect for the 2009 and 2011, JCX-19-10 (March 22, 2010).

(13) See, e.g., Stanley Veliotis, “AMT with No or Trivial Transactional Preferences: The Regular Tax Rate Schedule as an Implied AMT Preference,” 69 Tax Law. 731 (2016).

(14) See, Leonard E. Burman *et al.*, “The AMT: What’s Wrong and How to Fix It,” 60 National Tax J. 385 (2007).

(15) 租税歳出の概念形成にあたっては、財政学者スタンリー・サリーの貢献によるところが大きい。See, Surry & P.R. McDaniel, *Tax Expenditures* (Harvard U.P., 1985); S.S. Surry, *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures* (Harvard U.P., 1973). 租税歳出、租税歳出予算について邦文による研究として詳しくは、拙論「租税歳出概念による租税特別措置の統制」『アメリカ連邦税財政法の構造』(法律文化社、1995年) 第2章参照。

舵を切るべきではないか」という問いかけがなされている<sup>(16)</sup>。

(本学法学部教授)

---

(16) See, James R. Hines Jr. & Kyle D. Logue, “Understanding the ATM, and Its Unadopted Sibling, the AMxT,” 6 J. of Legal Analysis 367 (2014); Gabriel O. Aisebaomo, “The Individual Alternative Minimum Tax: An Argument in Favor of Repeal,” 74 U of Mo. Kansas City IL. Rev. 335 (2005). ちなみに、先の大統領選挙時に、ドナルド・トランプ候補は、法人減税に加え、代替ミニマム税 (AMT) 廃止を選挙公約として打ち出していた。しかし、大統領になった現在、AMT廃止は、租税歳出の徹底的な整理・縮小や代替財源の確保に加え、連邦議会の承認を得るのも至難であり、現実的ではないのではないか。