

「米国税制視察調査報告書」

日本税理士会連合会
国際税務情報研究会

REPORT ON TAXATION OF UNITED STATES OF AMERICA
BY JAPAN FEDERATION OF CERTIFIED PUBLIC TAX ACCOUNTANTS'
ASSOCIATIONS (JFCPTAA)

2019年3月



The Department of the Treasury in Washington, District of Columbia

「米国税制視察調査報告書」

日本税理士会連合会
国際税務情報研究会

REPORT ON TAXATION OF UNITED STATES OF AMERICA
BY JAPAN FEDERATION OF CERTIFIED PUBLIC TAX ACCOUNTANTS'
ASSOCIATIONS (JFCPTAA)

2019年3月

目次
はじめに
I 視察調査の概要
II 視察調査テーマ別報告
III 総括
IV 参考資料
《特別寄稿》
むすびに

はじめに

日本税理士会連合会
会長 神津 信一

日税連の2018年度米国税制視察調査団は、少人数かつ短期間の視察調査にもかかわらず、ポイントを捉えた大きな成果を出していただきました。

団長の中里実東京大学教授は、本報告書への特別寄稿にて、なぜトランプ氏が米国大統領に選出されたのか、その鍵は何であったのかを論述されていますが、グローバル経済と国内経済の二律背反性を要因とする世界的な中間層の剥落にその解を求めていると感じました。そうした視点からも、やはりグローバルスタンダードの影響を受ける我が国の税制のあり方を検討するには、今まで日税連の調査研究先として未着手であった、米国への訪問は大きな意義があったと思料します。日税連の国際税務情報研究会は、2016年にドイツ・スイス、2017年にはニュージーランドを訪問し、中小企業の事業承継税制、付加価値税制等に焦点を当て、視察調査を実施し、その報告書を発遣しました。そして、当報告書に基づく、関係諸機関への提言等が、2018年度以降の我が国の税制改正に対して与えた影響は大きなものであると確信いたします。

今回の視察調査により得られた成果は、視察調査先はもとより、財務省主税局、外務省、西村あさひ法律事務所、KPMGをはじめとした多くの皆様が快く情報提供等をお引き受けいただいた賜物でございます。本報告書の完成をもって御礼とさせていただきます。

Abstract

The research committee on International Taxation of JFCPTAA accelerated its research activities on international taxation since 2018. The committee focuses on the international comparative research about SME's business succession taxation, how Artificial Intelligence produces effects on Tax Administration and Tax Professional practices and how countries correspond the BEPS project action plan, especially action 12 by OECD.

In 2018 the committee had an opportunity to visit US Congress, US Treasury, tax policy research laboratory, and some tax professional firms for the field research on such topics as stated before, Tax Cuts and Jobs Act (TCJA) and the relationship between the Federal Taxation and Local Taxation in US.

This research report explains the result of visiting US and researchers believe it must contribute to the practical research and study on international taxation by CPTAs, members of CPTAAs in Japan.

I 視察調査の概要

日本税理士会連合会（以下、日税連）・国際税務情報研究会（会長：中里実東京大学教授）は2018年（平成30年）11月29日から12月7日まで、米国税制の調査のための視察団5名を派遣した。

視察団の構成は、中里実会長の他、同研究会専門委員会から、長谷部光哉委員、石丸修太郎委員、田尻吉正委員、松岡宣明委員の合計5名であり、ニューヨーク（NY）市、ワシントンコロンビア特別区（WDC）、ロサンゼルス（LA）市の各都市にある関係機関を視察した。日程及び調査視察先は、図表1のとおりである。

同研究会は、2018年度（平成30年度）から、税制（税務行政・税務専門家制度を含む）に関する国際比較研究を本格化しており、現在、①事業承継税制に関する国際比較研究、②AI（人工知能）化の進展が税務行政及び税務専門家の業務に与える影響に関する国際比較研究、③BEPS 行動計画 action 12（義務的開示）が我が国の税制改正及び税務専門家の業務に与える影響をテーマとして活動を行っている。今回の視察は、これらの研究テーマに加え、米国税制の概要と企業活動及び我が国の税制改正に与える影響とこれまで日税連としての知見の蓄積が十分とは言えなかった国税（米国連邦税）と地方税（州税・市税）の関係性に関する基礎データの収集を目的としている。本報告書では、視察のテーマ別に、各委員から報告する。

(図表 1) 視察調査先

訪問先	所在地	調査要点	備考
西村あさひ法律事務所 NY オフィス	NY 市	日系法律事務所の業務内容の確認	2018 年 10 月開設 日・米弁護士が勤務
在 NY 日本国総領事館	同上	2018 年米国政治経済の状況の確認	総領事(大使)、財務班と面談
KPMG NY 事務所	同上	州税・非上場会社の評価の概要と BEPS 行動計画 action12 の影響	日・米公認会計士等が勤務する大規模事務所
財務省	WDC	2018 年施行の米国税制の経済・財政への影響	財政事務の執行機関
Tax Policy Center (TPC)	同上	税制の調査研究の概要	シンクタンク
Joint Committee on Taxation (JCT)	同上	税制の分析・企画の概要	米国議会の付設機関
内国歳入庁 (IRS)	同上	税務行政の AI 化、非上場株式の評価、中小企業税制の具体的な内容	税務事務の執行機関
TOPC Potentia	LA 市	州税業務の具体的な内容、事務所運営の概要	日系企業の支援を行う日・米公認会計士等が勤務



(写真 1) ☆西村あさひ法律事務所 NY オフィスにて

II 視察調査テーマ別報告

1. 米国税制の概要と企業活動および我が国の税制改正に与える影響について (松岡宣明委員)

In this session, we focus on two points. The first one is to learn about the outline of Tax Cuts and Jobs Act (TCJA) which was introduced in 2017 and to analyze its influence to the U.S. economy. The second one is to seek for the hints for Japanese tax reform by learning TCJA.

1. アメリカ税制への理解を深めるための基礎的な知識

(1) はじめに

アメリカの税制全般について、まず基礎的な知識として、以下いくつか紹介している。かかる内容について、既に知悉しておられる方々は「2. アメリカ税制改革の概要」から読み進めて頂きたい。

(2) アメリカの予算審議プロセスについて¹

- ① 今回の「Tax Cuts and Jobs Act」(以下 TCJA) についてはその内容もさることながらその成立プロセスが我が国の税制改革とは大きく異なっており、またそれが今回の TCJA の特徴になっているという点を理解することは重要である。
- ② 日本の議院内閣制と異なりアメリカは大統領制であり予算編成、審議のプロセスが大きく異なっている。多年度予算主義を採用している点も大きな違いである。アメリカの議会は任期 6 年の上院 (定数 100 名、2 年毎に 3 分の 1 が改選) と任期が 2 年の下院 (定数は人口比率に応じて各州に割り振られ 435 名、全員が改選) から構成され、法律の制定に関しては対等な権限を有している。
- ③ 国会の会期は 2 年で、憲法の規定では 1 月 3 日に開始するとなっているが必ずしもそのように開催されるわけではない。財政年度は 10 月 1 日から 9 月 30 日までとなっている。
- ④ 議会の議案は成立すれば大統領の署名を経て法律となる「法案 (bill)」と、議会内の約束ごと (法的拘束力はない) の「決議案 (resolution)」がある。法案はすべて議員立法であり行政府が法案の提出することはない。年間約 1 万前後の法案が作られるが成立するのはそのうち 10% 前後である。後述するが

¹ この項目に関してはみずほ総合研究所の 2005 年 6 月 15 日発行のみずほりポート「米国の予算審議プロセス (1)」を参考にしている。<https://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/report/report05-0615-1.pdf>

TPC でのインタビューで「付加価値税（以下、VAT）法案はこれまでも何度も作られた」というコメントがあったが、法律として成立する可能性という観点から 10%前後という成立割合をみれば、何度も法案として提出されながら「VAT の導入がアメリカ議会でコンセンサスを得られていない」という点は、非常に興味深い。（後段の TPC からのコメントの所にその理由の一端を垣間見られる資料を掲載している。）

- ⑤ プロセスは年初に発表される大統領の予算要求である「予算教書」を議会に提出することから始まる。大統領の予算要求を受けて、議会で予算審議がおこなわれる。税制改革法案の場合、上院なら歳入委員会、下院なら財政委員会で審議される。各委員会での審議においては委員長の権限が極めて強く、法案が採り上げられるか否かを委員長がコントロールする。その後公聴会を開催し、法案の細部を詰めた後採決が行われ、委員会を通過すれば本会議での審議となる。
- ⑥ 下院と違い上院での審議では議員の演説時間が制限されておらず少数党側が法案審議を長引かせるためにフィリバスター（filibuster）といわれる議事進行妨害を行うことが可能である。この手法は意見が対立する重要法案の審議で可決を引き延ばしたい少数党が用いる手段である。（丁度、我が国の国会審議でも見られる「牛歩戦術」に通じるものがある。）尚、これを回避するためには上院議員の 5 分の 3（60 票）以上の賛成が必要（クローチャー（cloture）とよばれる動議を提出、それを採決することによるフィリバスターの実質的な打ち切りをすることができる）であるが、2017 年時点では共和党は 60 票の議席を有しておらず（52 票）、いつまでたっても法案が可決されない状況となっていた。
- ⑦ 今回の TCJA には④で述べた「決議案」が大きな意味をもつことになった。大統領の予算教書を受けて、議会が予算作成に着手する（前述の通り）。その議会で予算と呼ばれるものが予算決議（budget resolution）である。これは「歳出、歳入、財政赤字、債務残高の限度などの予算の全体像を示すもの」であり、予算決議によって歳出、歳入、財政赤字見通しを立てることが義務づけられ、債務残高の上限が決められる。これらの議論に用いられる数値は政治的に中立である議会予算局（Congressional Budget Office, CBO）が算出しその数値はそのまま法案審議に用いられる。
- ⑧ 予算決議には上述した予算の全体像を示すほかに、歳出や歳入の方針を実行に移すための手段（具体的には増減税の実施など）としての財政調整措置（reconciliation process）が盛り込まれる。言い換えれば税制改革法案を財政調整措置の対象とすることで、所管の委員会において財政調整法として審議できるのである。尚、財政調整法は審議時間に制限があり（20 時間）、上院本

会議の審議においてフィリバスターを回避でき、単純過半数で可決成立させることができる。

- ⑨ 繰り返しになるが、TCJA を成立させるため 2018 年度予算決議においては、2018 年～2027 年の 10 年間における歳入、歳出の予算水準が示された（10 年間で、合計 1.5 兆ドル以内の財政赤字を許容するという内容）。この財政調整措置により上院では財政委員会、下院では歳入委員会で、減税を含む財政調整法の作成が指示されたのである。予算決議の対象期間により、財政調整法の適用期間も決まってくることから今回の TCJA のうちいくつかの重要な部分が「10 年間の時限立法になった事情」にはこのような背景があるのである。

(3) アメリカの税収構造およびビジネス課税について（我が国との違い）

- ① アメリカの連邦税に関する法律は、内国歳入法典（Internal Revenue Code 以下、IRC）に収められており、日本のように、所得税法、法人税法、相続税法などそれぞれ独立した税法の体系にはなっていない。税金のそれぞれの性格（個人所得税、法人税、遺産税など）に応じた課税方法については IRC に個別にさだめられているが、種類の異なる納税主体であっても共通項目については、その規定が原則として一本化されていることが特徴的である。（例えば、法人所得税と個人所得税の計算において総所得の概念は原則として共通している。）また、日本と違い確定決算主義を採用していないので、会計上の決算とは切り離された税法の規定に基づき課税所得の計算が行われる。
- ② アメリカの会社形態は概ね次の 4 つの分類に分けられる。
- C 法人（C-Corporation）：次に述べる S 法人以外の法人で、日本の株式会社（一般法人）に該当するもの
 - S 法人（S-Corporation）：アメリカ国内で設立された株式会社が税法規定の一定要件を満たすと S 法人と呼ばれる（日本でいう中小企業がこれに該当する）
 - パートナーシップ（Partnership）：株式会社とならびアメリカにおける事業経営の一般的な形態のひとつである。二人以上の者がパートナーとして資金、役務などを拠出して営利を目的とした事業を行う個人企業の延長線上にあり、株式会社の株主に相当するのが、パートナーである。パートナーはパートナーシップの債務に対して無限責任を負う
 - LLC（Limited Liability Company）：有限責任会社と訳される場合がある組織で、法人とパートナーシップの双方の特徴を兼ね備えた形態である。パートナーシップとの違いは、メンバーは LLC の債務に対して有限責任となる点である

③ 4つの会社形態の課税関係

我が国の税体系とは異なり、パス・スルー課税が適用される法人が多数あり、この点を理解しておかないと税制改革が理解できないことになる。例えば今回の TCJA ではカテゴリーとしてはビジネス課税として『パス・スルー事業体への所得控除』が税制改革の目玉の 1 つとして盛り込まれているが、法人に関連する税制改革ではあるが、これが所得税の改正事項である点が、我が国のそれと異なっているのである。

- C 法人：事業体に所得課税（法人所得課税）が適用される
- S 法人：パス・スルー課税が適用され、配当の有無にかかわらず、株主に所得課税（個人所得課税）がされ、法人の所得に所得課税（法人所得課税）はされない
- パートナースhip：パス・スルー課税が適用され、配当の有無にかかわらず、パートナーに所得課税（個人所得税）が適用される
- LLC:LLC 自体が納税義務者とならずにパス・スルー課税が適用され、配当の有無にかかわらず、パートナーに所得課税（個人所得税）が適用される

④ パス・スルー課税事業体（ビジネス課税事業体）

二段階課税を望まない事業体は一段階課税の事業体の構成員課税がおこなわれるパートナーシップか、本来二段階課税の事業体でありながらパス・スルー課税の適用がある LLC ないし S 法人の形態を選択することができる。従って我が国の場合は法人税法のカテゴリーで中小企業に関する税制を考えてしまうのだが、アメリカの場合は日本のそれとは随分根本的な違いがある点を前提知識としてインプットしておく必要がある。

尚、日本においても任意組合（民法 667 条）、有限責任事業組合（有限責任事業組合契約に関する法律）、投資事業有限責任組合（投資事業有限責任組合契約に関する法律）がパス・スルー事業体となっている。また匿名組合（商法 535 条）についても前述の 3 つの形態と大きな相違点がないことから、組合自体が直接に法人税の納税義務者となることはなく、営業者と組合員がそれぞれ納税義務を負うことになる。

⑤ 法人・個人などの種類別の申告件数等については IRS のデータブック 2017²に掲載されていることから、2 つのデータをピックアップしてアメリカの税制の特徴をみることにする。

まず、最初のデータは 2016 年と 2017 年の全米の申告件数の内訳である。2017 年の所得税申告総数に占める法人関連割合（C コーポレーション、S コ

² <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17datbk.pdf>

ーポレーションおよびパートナーシップ数を全体の申告件数で除した割合)は5.8%、また同年の申告総数に占める割合は4.5%となっている。

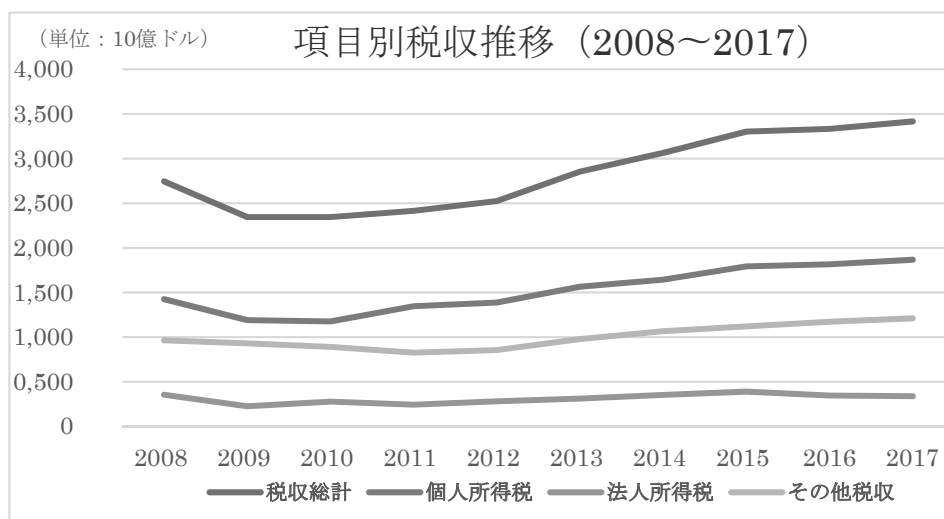
(図表2)

申告件数および種類別の申告内訳 (2016年および2017年)

申告種類	2016	2017	増減 (%)
	(1)	(2)	
全米総申告件数	244246247	245411588	0.5
所得税合計	188710316	187407264	-0.7
Cコーポレーション	2207723	2050182	-7.1
Sコーポレーション	4831588	4842706	0.2
パートナーシップ	4005907	4046325	1.0
個人所得税	150711378	150690787	0.0
個人所得税 (予定納税)	23101441	22230026	-3.8
遺産税および信託	3206758	2994547	-6.6
遺産税及び信託 (予定納税)	645521	552691	-14.4
雇用関連税	30460364	30680601	0.7
遺産税	35592	34340	-3.5
贈与税	249302	244900	-1.8
消費関連税	1015497	1018165	0.3
免税団体関連	1500331	1528487	1.9
その他	22274845	24497831	10.0

年で見ると法人関連税収は9.9%、個人所得税収は54.6%となっており、個人所得税が基幹税であることがわかる。

(図表3)

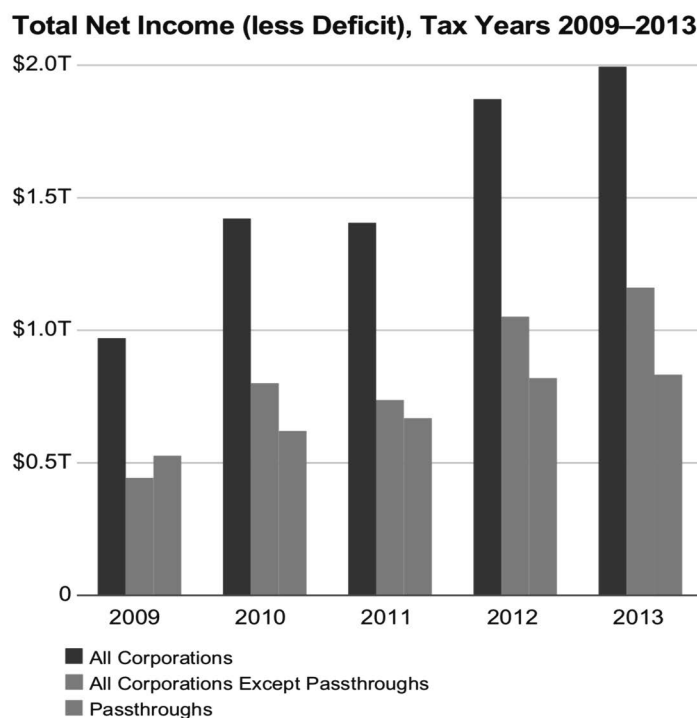


やや古いデータ³ではあるが同じく IRS が下図のように 2009 年から 2013 年にかけての法人税収の内訳をパス・スルー事業体とそれ以外にわけてグラフ化しているので参考にして頂きたい。我が国と違い、企業であってもパス・

³ <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/13CorporateReturnsOneSheet.pdf>

スルー事業体は所得税が課税される点がまさに米国税制を理解する上で非常に重要なポイントとなるわけである。

(図表 4)



(4) 最近の共和党の税制改革に関する見解の変遷について

- ① 共和党の税制改革は 1986 年 R.レーガン大統領の大規模な現在政策が歴史的にも有名であるが、大規模な減税政策の副作用としての財政赤字が長期間にわたってアメリカを苦しめている。その後の J.W.ブッシュ大統領政権下の **Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001(EGTRRA)**⁴、**Job Creation and Worker Assistance Act of 2002**⁵ および **Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation Act of 2003(JGTRRA)**⁶ と 3 年続けての税制改革も減税政策が中心となっていた。
- ② 現政権の TCJA に繋がる共和党内での税制改革に関する議論としては次の 3 つの内容が興味深い。
 - Dave Camp's Tax Reform Plan (2014)⁷ (以下、キャンプ案)
 - A Better Way- Our vision for a Confident America (2016)⁸ (以下、ベタ

⁴ <https://www.thebalance.com/economic-growth-and-tax-relief-reconciliation-act-3305764>

⁵ <https://www.congress.gov/bill/107th-congress/house-bill/3090>

⁶ <https://www.thebalance.com/jobs-and-growth-tax-relief-reconciliation-act-2003-3305769>

⁷ <https://taxfoundation.org/basics-chairman-camp-s-tax-reform-plan/>

⁸ https://www.novoco.com/sites/default/files/atoms/files/ryan_a_better_way_policy_paper_062416.pdf

ー・ウェイ案)

- 100-day action plan to Make America Great Again (2016)⁹ (以下、トランプ案)

③ この直近の3案が現行のTCJAにどのように影響しているのかそれぞれのデータから作成した下表で比較してみる。

(図表5)

	キャンプ案	ベター・ウェイ案	トランプ案
個人所得税	10%、25%、35%のブラケット	12%、25%、33%のブラケット	12%、25%、33%のブラケット
	標準控除の増額 製造業のパス・スルー事業者を25%	標準控除の増額 パス・スルー事業者を25%	標準ミドルクラス世帯への35%減税 —
法人所得税	5年間で段階的に25%に変更	20%	15%
	税制の簡素化(租税特別措置の廃止等)	税制の簡素化(租税特別措置の廃止等)	税制の簡素化(租税特別措置の廃止等)
国際課税	レパトリエーション課税 現金及び同等物8.75% その他3.5%	レパトリエーション課税 現金及び同等物8.75% その他3.5%	レパトリエーション課税 10%
	領域課税方式を採用	領域課税方式を採用	領域課税方式を採用
国境調整	—	輸出免税、輸入課税	—

これらからわかることは今回のTCJAが従前より共和党で議論されてきた内容を踏襲したものであって、日本で報道されるような「トランプ税制には大統領カラーが前面に押し出されている」という類いのものではないという点である。

2. アメリカ税制改革の概要

(1) 2017年アメリカ税制改革の内容について

2017年12月22日にトランプ大統領が署名して成立したTCJA、その大半は2018年1月1日より施行されている。内容については1986年レーガン大統領政権下以来の約30年ぶりの大幅な税制改正といわれているがその実態はどうだろうか。実は1992年の大統領選挙でビル・クリントンがジョージ・H・Wブッシュに対して勝利を収めたときの選挙キャンペーンの標語"*It's the economy, stupid*"を彷彿させるような内容と言える、大幅な景気刺激や個人消費喚起のための減税がメインとなっている。尚、前述の通り、今回の税制改革法案に関しては『財政調整措置(reconciliation process)』が用いられており¹⁰、その結果、多くの規定が10年間の時限立法となっている。以下において、税目ごとにポイントをピックアップしてみよう。

⁹ https://assets.donaldjtrump.com/_landings/contract/O-TRU-102316-Contractv02.pdf

¹⁰ 0前提として知っておくべき基礎知識の②アメリカの予算審議プロセスでも説明しているとおりである。尚、ファイナンス2018年2月号の22~26ページにも詳しく解説されている。(出所：https://www.mof.go.jp/public_relations/finance/201802/201802h.pdf)

(2) ビジネス課税関連

① 法人税率の引き下げ

従前の最高税率 35%が一律 21%に引き下げられた

② 代替ミニマム税¹¹の廃止

従前の税法上の課税所得に 20%で課税されていた代替ミニマム税（通常の法人税と比較して大きい額を税金として納税する仕組み）が廃止された。仮に改正前に代替ミニマム税を支払っている場合でも、2018 年から 2021 年までにかけ法人税に充当することができ、また還付を受けることもできるようになった。還付税額は通常の税額を超えた代替ミニマム税の 50%が限度とされているが、2021 年には 100%の還付が認められており、2021 年までに全額還付を受けることができる。

③ 固定資産の即時償却制度の創設など

- 従前は内国歳入法 179 条適格固定資産の額が 200 万ドル以下であれば年間 50 万ドルまで一括損金計上が認められていたが、今回の改正で適格固定資産の額が 250 万ドル以下であれば、100 万ドルまではその年に一括損金計上することができるようになった。
- 従前は、その年に購入した適格固定資産で前段の一括損金計上をした場合にはその損金計上した後の金額を、損金計上していない場合には購入額の 50%を一括償却できたが、今回の改正では、2017 年 9 月 28 日から 2022 年末までに取得して事業供用された適格資産についてはその取得価額の 100%を即時償却できるようになった。又 2023 年以降に取得される適格資産については 20%ずつ毎年減額され 2028 年には 0%となる。尚中古資産であっても納税者にとって新規購入であれば対象資産に含まれる。

④ 支払利子の損金不算入制度

従来はいわゆる過小資本税制に準じた海外関連法人への支払利息の損金算入に一部制限が設けられていた（その他の支払利息は損金算入が認められていた）が、改正後はすべての支払利息が制限の対象になり、調整後課税所得（支払利息、減価償却費や繰越欠損金を控除する前の課税所得）の 30%を超える額が控除できなくなった。なお、制限の対象になり控除できなかった利息は、翌年以降に繰越控除することができる。

¹¹ 代替ミニマム税とは高額所得者による租税優遇措置を活用した過度の節税対策を抑制し、税制の公平性を確保するために導入されている米国の税金計算方法のことで、原則として通常の所得税計算とは別に特別な計算方法により試算税額(tentative minimum tax)を計算し、この試算税額が通常の所得税計算により算定された通常の税額(regular tax)を超過した場合には、その超過部分が代替ミニマム税(AMT)として通常の税額に加算して課税される。
(<https://www.glossary.jp/econ/tax/amt.php>)

⑤ 繰越欠損金の使用

従来は欠損金の繰越控除の期間は20年、繰戻期間は2年、繰越控除額の所得制限はなかったが、今回の改正により繰越控除限度額が当期の課税所得の80%までに制限され繰越期間は無制限になったが繰戻は廃止された。

⑥ 国内製造控除の廃止

従来は国内で製造や販売から発生する利益の内要件に該当する所得の9%を国内製造控除（給与・報酬費用の50%を限度）として所得控除することができたが、2018年1月1日に始まる課税年度よりこの規定が廃止された。

⑦ 国内受取配当控除の縮小

従前では株式保有割合（議決権）が80%以上の国内法人から受領した配当については100%、20%以上80%未満は80%、20%未満の場合は70%の受取配当控除（所得控除）が認められていたが、これが今回、20%以上80%未満については65%、20%未満については50%へ縮小された（80%以上保有する場合の100%の受取配当控除は不変である）。

⑧ パス・スルー事業体所得に関する所得控除

従前よりパートナーシップ、Sコーポレーション、信託等の所有者はパス・スルー事業体として、法人税ではなく個人所得税が課税されていたが、今般の法人税率の引き下げに対応させて当該事業体の所有者（個人事業者を含む）に対する給与所得以外の所得課税において20%の控除（控除限度額あり）が認められることになった。尚、この控除は会計士、医師、弁護士などの一定のサービス業には適用しない。

(3) 国際税制関連

① 海外配当金益金不算入制度の創設（テリトリアル課税）

従前は全世界所得課税を採用していたことから、海外子会社等からの配当については米国で課税されると共に、外国税額控除制度により二重課税を調整する措置が採用されていたが、米国法人が10%以上の株式を保有する外国法人から受け取る配当の全額が益金不算入となる。ただし、国内源泉の配当および配当支払外国法人で損金算入されている配当（Hybrid Dividends）は適用除外となる。尚、保有期間要件も設けられている。この制度の創設により、当該配当に課された外国源泉税および外国法人が支払った外国法人所得税については外国税額控除できない。

② 海外留保所得にかかる強制みなし配当課税制度の創設（レパトリ課税）

テリトリアル課税の創設に伴い、同制度創設以前に蓄積された海外利益のうち未課税なもの（累積海外留保所得）については、同制度導入直前に配当されたものとみなされ、課税対象となる。みなし配当の内金銭・金銭同等物は15.5%、それ以外は8%の税率で課税される。

③ 税源浸食濫用防止規定 (Base Erosion and Anti Abuse Tax 以下 BEAT)

今回新たに税源浸食濫用防止規定が施行された。

適用対象法人は投資法人や不動産投資信託または S コーポレーション以外の法人のうち、過去 3 年間の平均年間総収入が 5 億ドルを超え、かつ、税源浸食割合 (当該事業年度の税源浸食的支払の総額 / 当該事業年度の損金控除総額) が 3%以上 (銀行業は 2%以上) となる法人である。

該当法人の、①調整後課税所得 (通常の課税所得に税源浸食的支払を加算した額) の 10%が、②通常の法人税額 (一定の税額控除前の額) を越える場合に BEAT が課税される。

税源浸食的支払とは、国外の関連者 (法人の 25%以上の持ち分を有する株主 (25%株主)、25%株主と 50%超の持ち分関係で繋がる関連者、および、当該法人と 50%超の持ち分関係で繋がる関連者) への支払で、総所得から控除可能なものである。

尚税率は、2018 年は 5%、2026 年からは 12.5%となっている。

④ 被支配外国法人 (Controlled Foreign Corporation 以下 CFC) の定義変更

従来は海外子会社の議決権を 50%超保有する場合はその会社は CFC として認識されていたが、それに加え、今回の改正では海外子会社について海外親会社を通じて保有する場合にも、その海外子会社 (米国法人の兄弟会社である海外の法人) は米国法人の CFC と認識されることになった。

⑤ グローバル無形資産低課税所得 (Global Intangible Low-taxed Income 以下 GILTI) への課税制度の創設

従来から CFC が生み出した所得のうち一定の基準を満たすものは米国親会社でも所得として認識されていたが、今般、新たに GILTI を合算申告しなければならなくなった。

⑥ 外国源泉無形資産関連所得 (Foreign-derived Intangible Income 以下 FDII) に関する所得控除の創設

外国源泉の FDII について 37.5%の所得控除が認められることになった。GILTI は財源浸食防止対策としていわば米国法人の海外無形固定資産への投資に対する「ムチ」として導入されたが、FDII はそれに対する「アメ」として米国法人の事業資産からの経常的な所得を超える所得のうち海外に係るとみなされる部分を FDII として所得控除をするという内容である。

(4) 所得税関連

① 個人所得税率の引き下げ

2025 年 12 月 31 日までの時限立法として、最高税率およびブラケットの引き下げをおこなった。主な 3 つの申告資格にかかる税率表は次の通りとなっている。尚、税額は $(A-B) \times C + D$ で求められる。

(図表 6)

夫婦合算申告 (Married joint filing)		2025年12月31日まで			
課税所得 A		累進調整 B	税率 C	加算額 D	
\$0.00 超	\$19,050.00 以下	\$0.00	10%	\$0.00	
\$19,050.00	\$77,400.00	\$19,050.00	12%	\$1,905.00	
\$77,400.00	\$165,000.00	\$77,400.00	22%	\$8,907.00	
\$165,000.00	\$315,000.00	\$165,000.00	24%	\$28,179.00	
\$315,000.00	\$400,000.00	\$315,000.00	32%	\$64,179.00	
\$400,000.00	\$600,000.00	\$400,000.00	35%	\$91,379.00	
\$600,000.00		\$600,000.00	37%	\$161,379.00	

単身者申告 (Single filing)		2025年12月31日まで			
課税所得 A		累進調整 B	税率 C	加算額 D	
\$0.00 超	\$9,525.00 以下	\$0.00	10%	\$0.00	
\$9,525.00	\$38,700.00	\$9,525.00	12%	\$952.50	
\$38,700.00	\$82,500.00	\$38,700.00	22%	\$4,453.50	
\$82,500.00	\$157,500.00	\$82,500.00	24%	\$14,089.50	
\$157,500.00	\$200,000.00	\$157,500.00	32%	\$32,089.50	
\$200,000.00	\$500,000.00	\$200,000.00	35%	\$45,689.50	
\$500,000.00		\$500,000.00	37%	\$150,689.50	

夫婦個別申告 (Smarrried separate filing)		2025年12月31日まで			
課税所得 A		累進調整 B	税率 C	加算額 D	
\$0.00 超	\$9,525.00 以下	\$0.00	10%	\$0.00	
\$9,525.00	\$38,700.00	\$9,525.00	12%	\$952.50	
\$38,700.00	\$82,500.00	\$38,700.00	22%	\$4,453.50	
\$82,500.00	\$157,500.00	\$82,500.00	24%	\$14,089.50	
\$157,500.00	\$200,000.00	\$157,500.00	32%	\$32,089.50	
\$200,000.00	\$300,000.00	\$200,000.00	35%	\$45,689.50	
\$300,000.00		\$300,000.00	37%	\$80,689.50	

今回の改正でも従前より指摘されてきた **marriage penalty**、つまり夫婦で共働きをしている既婚者の家計の負担が、婚姻をしていない場合に比べて重くなるという負担は解消されていない。(夫婦合算申告の基礎控除額が、単身者申告の基礎控除額の2倍に満たない金額となっている。)

② 標準控除 (Standard Deduction) の増額

2025年12月31日までの時限立法として夫婦合算申告の場合は \$24,000.00 (従来は \$13,000.00)、単身者申告の場合は \$12,000.00 (同上 \$6,500.00)、夫婦個別申告の場合は \$12,000.00 (同上 \$6,500.00) の標準控除が適用できる。

アメリカの個人所得税の計算において、調整総所得 (Adjusted Gross Income、AGI) から控除できるのは納税者の選択により、標準控除 (Standard Deduction) か項目別控除 (Itemized Deductions) のどちらか一方であるが、今回の改正により標準控除がほぼ倍増したことから、多くの納税者が標準控

除による納税申告を行うと期待されている。また以下説明するが、項目別控除の停止も含まれており、あわせて申告の簡素化が図られることが期待されている。

③ 項目別控除 (Itemized Deductions) の縮小や停止

2に伴い、従来、①医療費、②州税・地方税(財産税、所得税、売上税など)、③支払利息、④慈善寄附金、⑤災害及び盗難損失、⑥仕事関連費用および⑦その他費用と多岐に渡りきめ細かく認められていた項目別控除が④慈善寄附金のように存続しているものもあるが、そのほとんどは大幅に縮小されている。

例えば、②州税・地方税については従前控除に上限は設けられていなかったが、今回控除額上限を\$10,000.00としたことから、高額所得者にとっては「増税要因」となっている。2にも述べているが、連邦政府としては納税手続きの簡素化による納税環境の整備を図っているものと考えられる。

④ 人的控除 (Personal Exemption) の停止

従来、人間としての最低限の生活を維持するために必要な所得に課税しない目的で2のAGIから標準控除(あるいは項目別控除)を控除した後に、納税者本人や配偶者、扶養者の人的控除 (Personal Exemption、各人に\$4,150.00)が認められてきたが、TCJAにより2025年12月31日まで人的控除が停止された。

尚、AGIから標準控除(あるいは項目別控除)を控除した金額から人的控除等を控除した金額を課税所得 (Taxable Income、TI) という。

⑤ 子女税額控除額 (Child Tax Credit) の増額

課税所得 (TI) に適用税率をかけて算出した所得税額 (Income Tax) から控除できる子女税額控除額が従来\$1,000.00から2倍の\$2,000.00に引き上げられた。

⑥ 遺産税および贈与税の基礎控除額の引き上げ

遺産税および贈与税の基礎控除が従来\$5.49Mioから\$10Mioに引き上げられた。

⑦ オバマケアペナルティの撤廃

健康保険未加入の場合、従前課税されていた一定金額のペナルティーは2019年以降課税されない。

3. データで見る TCJA の実態

(1) 議会予算局 (CBO) や財務省による TCJA の財政収支見込み

- ① 冒頭にも述べた通り今回の税制改革法案をフィリバスターの対象とならない財政調整措置 (reconciliation process)の対象としたため財政調整法により今後10年間の財政収支見込みにおさまることを前提としてTCJAは成立した(上院において単純過半数で可決させることができた)。税制改革法案を成

立させるための議会運営上のテクニックのために、今回の TCJA の多くの条項が時限立法となったという点は既に述べている。ではその CBO 等による財政収支見込みはどんな内容なのだろうか？

② TCJA の税カテゴリーごとの財政収支見込み

10 年間で 1.5 兆ドル以内の財政赤字を許容する内容は次の通りとなっている。(JCT が CBO に提出した資料より)

(図表 7)

TCJAによる税収見込み（10年間で1.5兆ドルを超えない赤字）（単位：10億ドル）						
	2018	2019	2020	2021	2022	2023
個人所得税	▲ 75.3	▲ 188.8	▲ 171.9	▲ 156.3	▲ 150.8	▲ 144.0
ビジネス課税	▲ 129.3	▲ 133.8	▲ 112.9	▲ 92.5	▲ 50.4	▲ 16.4
国際課税	68.9	42.6	26.0	28.0	22.9	22.5
総計	▲ 135.7	▲ 280.0	▲ 258.8	▲ 220.8	▲ 178.3	▲ 137.9

（単位：10億ドル）						
	2024	2025	2026	2027	2018-22	2018-27
個人所得税	▲ 140.9	▲ 139.2	▲ 41.4	83.0	▲ 744.0	▲ 1,126.6
ビジネス課税	▲ 15.9	▲ 24.1	▲ 28.4	▲ 49.4	▲ 518.2	▲ 653.8
国際課税	36.7	48.7	29.1	▲ 0.8	188.2	324.4
総計	▲ 120.1	▲ 114.6	▲ 40.6	32.9	▲ 1,074.0	▲ 1,456.0

JOINT COMMITTEE ON TAXATION 資料より作成

③ 財務省による経済成長見通し¹²

財務省が 2017 年 12 月 11 日にプレスリリース¹³した数値によれば、今後 10 年間で実質 GDP は平均年 2.9%で成長し、合計で 1.8 兆ドルの税収をもたらすため、前段の税収減見込み 1.5 兆ドルの不足を補った上で、なお 3,000 億ドルの黒字を生み出すとの見通しをたてている。

(2) TCJA 前後の GDP データ

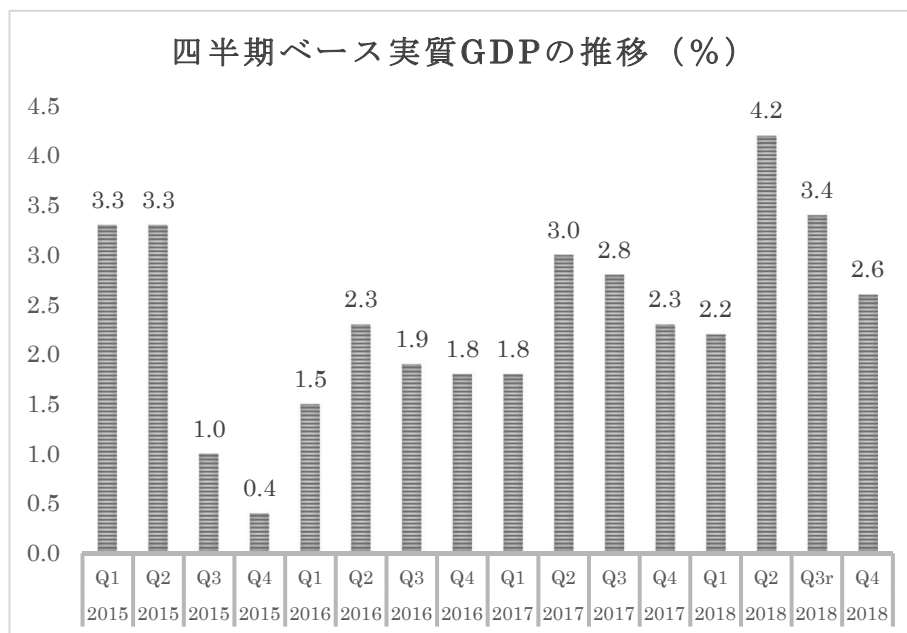
- ① すでに TCJA が施行されて 1 年が経過しており、GDP などのデータが米国政府（商務省経済分析局、Bureau of Economic Analysis、以下 BEA）より公表されており¹⁴、それらを元にグラフで示すと概ね次の通りになる。四半期ベース実質 GDP の推移では 2018 年単年で見ると後半にやや陰りはあるが、当初公約通りの経済成長を達成している。

¹² <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/TreasuryGrowthMemo12-11-17.pdf>

¹³ <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/sm0233.aspx>

¹⁴ <https://www.bea.gov/news/2019/initial-gross-domestic-product-4th-quarter-and-annual-2018>

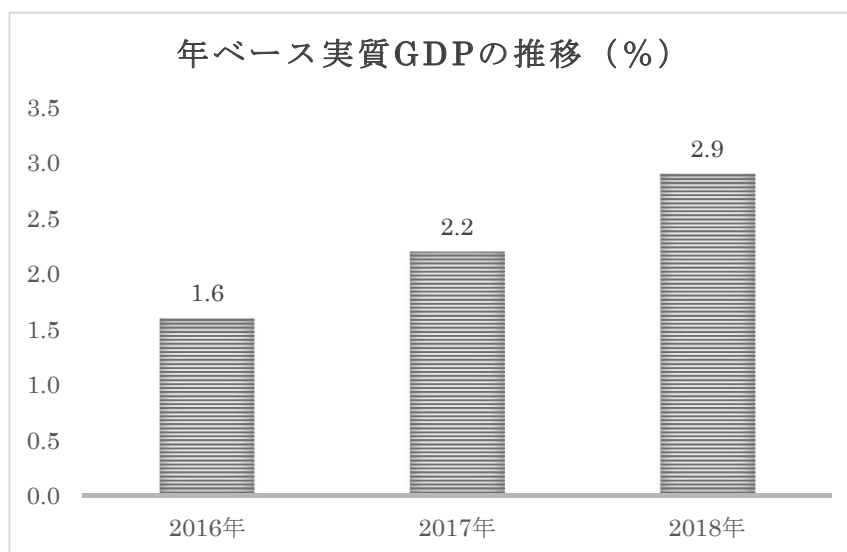
(図表 8)



(BEA データより作成)

- ② 四半期ベースデータを、年ベースで見ると次図になり、選挙公約の3%を若干下回ったが、概ね想定通りの経済効果を上げていると評価できる。尚、第4四半期以降の落ち込みの要因としては米中の貿易摩擦問題が影を落としており、年末年始の政府機関のシャットダウンの影響も2019年第一四半期GDPには大きな影響を及ぼすだろうと言われている。

(図表 9)

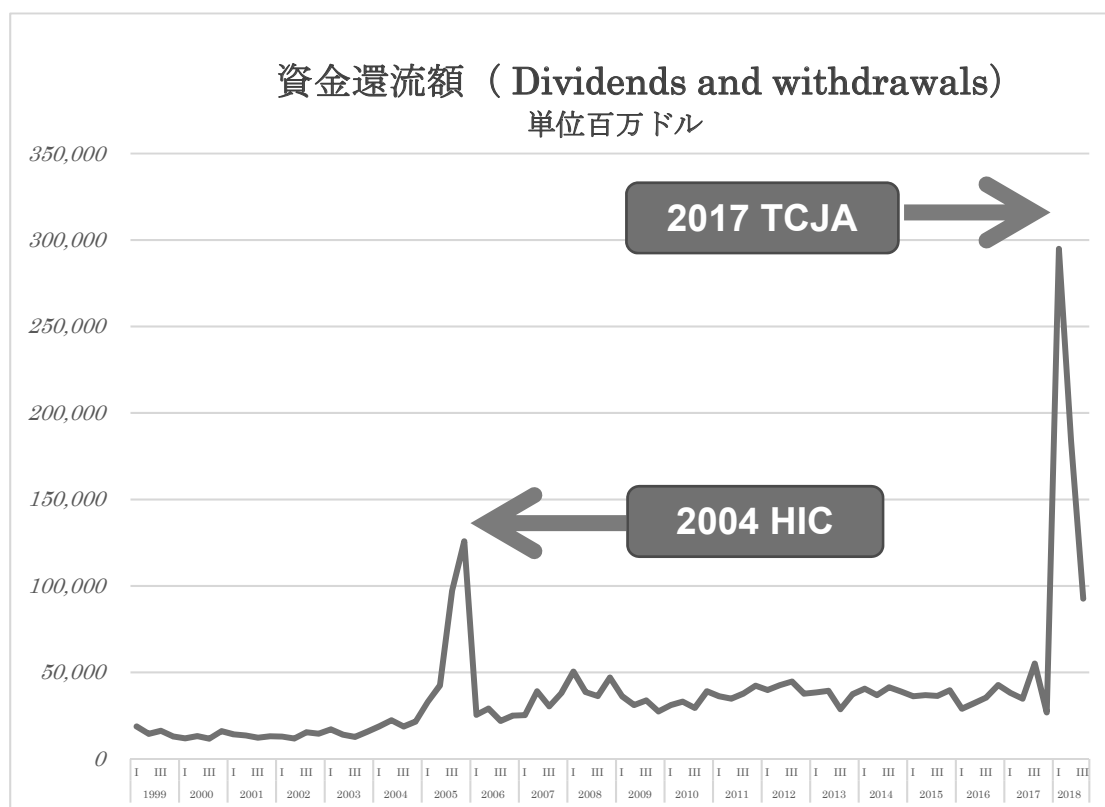


(BEA データより作成)

(3) BEA の資金環流データから見たレパトリ税制の影響

- ① JCT 等多くの訪問団体でのインタビューでは「国際課税関係は新機軸が多く、評価やその実体経済に対する効果についてはこれからの問題である」とのコメントがあった。その中で、レパトリ課税については多国籍企業の反応は素早く、すでに第 1 四半期で\$294,856mio、第 2 四半期で\$169,533mio の資金が Repatriation¹⁵している統計データが公表されている。これは 2004 年ブッシュ大統領が 1 年限りで導入した本国投資法 (HIC : Homeland Investment Act) による 2005 年以降の急激な変化となっているのは BEA データより作成した次図 (季節要因調整済みデータ) をご覧頂ければわかるだろう。いずれにしろ今回 Repatriation された資金の多くが設備投資や賃上げではなく、自社株式買いに充当されているのではとの指摘もあり、経済活性化にどう寄与しているのか懐疑的な見解があるのも事実である。

(図表 10)



(BEA データより作成)

¹⁵ 出典：米商務省経済分析局データ：[https://apps.bea.gov/iTable/iTable.cfm?reqid=62&step=6&isuri=1&filter_...1=0&thetableflexibleipita=1&filter_--2=1&filter_--3=0&filter_--4=&tablelist=56&filter_--5=&product=1](https://apps.bea.gov/iTable/iTable.cfm?reqid=62&step=6&isuri=1&filter_...)

4. TCJA に対する訪問団体からのコメント^{16 17}

(1) 西村あさひ法律事務所 NY オフィス

- ① ニューヨークの個人消費はブラックフライデー直後という年末商戦のまっただ中という季節要因を割り引いても非常に旺盛であり、TCJA により景気が刺激されて個人消費が伸びているかもしれない。(具体的なデータを持ち合わせているわけではないが)

(2) 在 NY 日本国総領事館

- ① 2018 年 2 月の給与から源泉徴収される金額が減少しており、減税の恩恵を受けているのがわかる。
- ② 所得税減税については 2019 年以降は「所与」となることからその効果は長続きしないのではないかと考える。
- ③ 設備投資に関する特別償却については第 1 第、2 四半期は昨年並みであったが、第 1 四半期や第 2 四半期速報値は設備投資に関するタイムラグを考えれば、TCJA の影響が直接あるとは言えないと考える。むしろ第 3 四半期以降に効果が出てくるはずなのだが、速報値では昨年同時期対比、大きく落ち込んでいるようなので、そういう意味で効果がでていないのではとも考えられる。

(3) KPMG NY 事務所

- ① 所得税の **Standard deduction** (定額控除) の増額に伴う調整として、定額控除との選択適用となる **Itemized deduction** (項目別控除) が種々縮小されたことにより、なかでも **State and local taxes** 等々に関し、従来その支払額の全額が控除されていたものが、今回の改正で \$10,000.-までの控除しか認められなくなったため、**Tax Cut** の実感はほとんどない。ニューヨークなどの大都市に住み、高収入で高税率の州税・市所得税や固定資産税、動産税を支払っている階層には全くメリットがみえないし、正直不満である¹⁸。
- ② アメリカは合衆国であり、ニューヨークはある意味「特殊」な地域なので、なかなか全体についてコメントできる立場にもないが、ことニューヨークに関しては景気状況は非常に好調である。

(4) 財務省

- ① レパトリ税制については確かに 2005 年の時の事例のような傾向が見られているが現時点では手元にデータがあるわけではなくコメントのしようがない。

¹⁶ インタビューは 2018 年 11 月 29 日から 12 月 7 日にかけて現地で行ったものである (その後の mail でのやりとりも追加している)

¹⁷ 以下のコメントはあくまでも今回の取材でヒヤリングした個人のコメントでありその個人の所属する団体や機関のコメントを代表するものではないことにご留意頂きたい

¹⁸ TCJA は共和党を支持しない都市部 (ニューヨークなど) の支持者に対しては増税になるような税制改正を行ったともいわれている

- ② 国際関連の新機軸、GILTI や BEAT については今後の推移をみないといけない、現時点で評価できる段階にはない。

(5) TPC

- ① ほとんどの法律が時限立法であり（国際課税関連と法人税の減税は除く）景気や経済に対する影響は限定的ならざるを得ない
- ② 今回法人税の減税を行っておりそれと平仄をとるためにパススルー事業体に対する 20%所得控除を導入したが、この対象外となる事業も多く、色々と問題があるものとする。
- ③ 国際関連の新機軸については新しい税制ばかりで、現時点で評価するのは難しい。企業がどのように行動するのかは今後の推移を注視しなければならない。
- ④ 今回 TCJA には盛り込まれなかったが、国境調整・法人税の仕向地課税導入¹⁹については共和党が議論を行っている。（前述の）ベター・ウェイ案（A Better Way- Our vision for a Confident America (2016) ²⁰）がまさにそうだが、この論点については、短期的な議論で解決する内容とも思えない。やはり目下の所は、TCJA で新機軸として導入された税制がいかにか定着してそれに対する企業の反応や税収などをみなければならないので、論点としてはあくまでも中期的な課題と捉えている。
- ⑤ 法人税の仕向地課税導入とある意味論点としては同じだが、アメリカに連邦税としての VAT を導入してはどうかという議論が、これも永年なされてきたし法案としても何度も議会には提出されている。尤も個人的には連邦税としての VAT の導入の可能性はほとんどない、と考える。

※尚、『VAT の導入の可能性がほとんどない』ということについて後日あらためて mail で照会したところ、以下の通りの回答が寄せられたので原文のまま引用する。個人的見解ではあるが極めて明快にアメリカに「連邦税としての VAT が導入されない理由」が述べられていると考える。²¹

¹⁹ 法人税の仕向地課税とは付加価値税（VAT）に国際ルールとして認められている仕向地課税ルール（輸出免税、輸入課税）を付加価値税の仕組みがないアメリカにおいては、法人税にそのルールを適用しようとする考え方のこと。付加価値税を制度として持っている国々間の貿易では国境調整が付加価値税の仕向地主義ルールのもと行われる。然るに付加価値税の仕組みをもたないアメリカからすれば付加価値税を仕組みとして持っている国々からのアメリカへの輸出時に付加価値税が還付されることにより輸出側は国境調整を行えるが、かかる仕組みのないアメリカではアメリカ企業の競争条件が不利になっているとの認識がある。これについては冒頭の前提として知っておくべき基礎知識のなかで共和党の過去の税制改革議論の中のベター・ウェイ案で採り上げられている旨言及している

²⁰ https://www.novoco.com/sites/default/files/atoms/files/ryan_a_better_way_policy_paper_062416.pdf

²¹ もちろんここでのコメントは回答してくれた研究者個人の見解であり TPC を代表するものではないことに留意していただきたい

(当方の質問)

Why has the US not introduced a VAT as a federal tax?

(先方からの回答)

Former Treasury Secretary Lawrence Summers said Republicans don't like value-added taxes because they are a "money machine" and Democrats don't like them because they are regressive. We will get a VAT, he said, when Democrats realize that it is a money machine and Republicans realize that it is regressive.

- a. More to the point, I think American politicians are reluctant to introduce a VAT because they fear the political backlash. The conventional wisdom is that when a government introduces a VAT, the government is voted out of office. Applies in the US context, no political party wants to be the one that suggests a new value added tax that will be paid by each and every consumer.
- b. There is an argument that State governments have a prior claim on consumption taxes and so the Federal government cannot introduce one. I think this is not a very serious argument because the Federal government could incorporate state -level taxes into a nationwide VAT if a federal consumption tax was being enacted.
- c. The US is a low tax country, so the idea of introducing a brand new tax that is visible would run against many preconceived notions of politicians and many members of the public.

(6) JCT (両院税制委員会)

- ① TCJA は国際課税関連で多くの新機軸を打ち立てたがそれらの効果が現時点でどうか、ということはコメントする段階にない
- ② とりわけ今回の税制改正については共和党が上院で絶対多数となる 60 票を持っていなかったことからフィリバスター (議事妨害) に会いかねず、いつまでたっても法案が上院で採決されない可能性が大きかった。このため 1974 年議会予算法の第 310 条に示されている「財政調整措置 (Reconciliation)」によりフィリバスターを回避し上院で過半数決議での通過を可能せしめた結果、「10 年間で 1.5 兆ドル以内の赤字におさまる」法案として、時限立法として成立したことになる²²。
- ③ つまり多くの所得税関連法案がこれに該当しており、即時償却などの規定などと同様その効果は限定的ではないか。

²² ヒヤリング内容の確認に一部引用 (https://www.mof.go.jp/public_relations/finance/201802/201802h.pdf)

- ④ もっとも TCJA の内容でトランプ大統領がこだわったのは減税部分のみであり、そのほかの多くの税制改正については長年議論され検討されてきたものである、ということは重要だ。

(7) 最後に

TCJA は、減税先行で 10 年間にわたる約 1.5 兆ドルの財政赤字を、その間の経済成長に伴う税収の増加で補填するという大胆な政策である。確かに施行 1 年目の 2018 年については米国商務省経済分析局データにも見られるように、第 4 四半期にはやや陰りも見られたが年率ではほぼ当初の見込どおりの経済成長を達成している。

2018 年の中間選挙において下院で敗北した現共和党政権が、2020 年の大統領選挙ではどうなるか？というポイントについては、やはり、2019 年以降の経済に対する TCJA の影響がどうなるのか、という一言につきると思う。我が国の税制への影響という観点から捉えると次の 2 つのポイントが重要になるのではないだろうか。

- 国際課税関連の新機軸の評価

現時点ではレパトリ課税の影響以外、大きな変化というものは統計データなどでは不明であるが、例えばテリトリアル課税の導入（レパトリ課税以外の影響）、FCF の定義の拡大化や BEAT 導入などは我が国の企業にも影響が波及するのは間違いなく、我が国の税制において既に導入されている制度を除き、引き続き税制改革の論点として議論されるだろう。

- 国境調整税や法人税の仕向地課税制度導入の検討ほか

TPC によれば、国境調整税等については中期的課題として検討はされる可能性はあるが、短期的な導入については否定的な見解であったが、こと貿易摩擦に関連して日本と米国間の通商問題として政治問題化した場合、この論点が浮上する可能性もあり、通商政策のみならず租税政策への影響を及ぼしかねない。

冒頭にも引用したが、すでに米国民の関心は 2020 年の大統領選挙に移っており、現トランプ大統領が再選されるのか、それとも政権交代がおきるのか、大いに注目される。

GDP データが示すように 2018 年は間違いなく TCJA のプラス面が経済活動に反映されていたと思われるが、やはり頭に浮かんでくるのは冒頭にもコメントした 1992 年の大統領選挙でビル・クリントンが勝利を収めたときの選挙キャンペーンの標語。

"It's the economy, stupid"

結局の所、2019年、2020年とTCJAがどういう形でアメリカ経済に影響を及ぼし、かつ、経済状況の好調さを維持し続けられるかどうか、が、キーファクターになるような気がする。



(写真2) ☆米財務省、Kautter 税制関係 副官房長 (前列右端)

2. 米国における遺産税（事業承継税制を含む）の動向と非上場会社の評価方式について（長谷部光哉委員）

One of our research topics is SME's business succession taxation. The key issues of this topic are how should be the estate taxation and how to appraise the SME's stock logically. In this session, we explain the estate taxation with the reference its history and appraising method for SME's stock in US.

米国の連邦遺産税²³及び非上場会社の株式評価・課税制度の特例の経緯は図表 1 1 に示すとおりである。各国の遺産税や相続税の課税の目的は一般に「富の再分配」にあるが、課税方式としては、財産税としての「遺産税」と所得税の補完税としての「相続税（財産取得税）」の二つがある。米国は遺産税方式であり、我が国の相続税とは課税方式を異にする。

米国において 1916 年に導入された遺産税は、共和党・ブッシュ政権期の 2010 年に一時廃止され、その後、復活されている。しかし、2011 年以降は基礎控除が 350 万 USD から 500 万 USD に引き上げられ、民主党・オバマ政権期においても 549 万 USD に引き上げられた。そして、2018 年からは共和党・トランプ政権で一気に 1,118 万 USD（約 12 億 6000 万円@113 円/1USD）の高い水準になっている。

今回の視察では、TPC へのインタビューを実施し、そもそも、米国社会において、「税による富の再分配」という思想が現存しているのかを確認することにした。

インタビューでは、米国社会は寄付を尊重する社会であり、寄付行為により、富の再分配を任意に行うことを奨励するとともに、税による強制的な再分配の制度も維持することが望ましいとの思想があり、共和党政権はもとより、民主党政権においてもその点は変化がないことが確認された。諸外国には遺産税・相続税がない国もあるが、先進国の基礎控除の状況は英国 32.5 万ポンド（約 4600 万円、@142 円/1ポンド）、ドイツ 30.7 万ユーロ（約 3900 万円、@128 円/1ユーロ）ある点は参考にされたい。

一方、非上場会社の株式評価については、IRS 通達 59 及び 60 に基づく公正価値（Fair Market Value）が基準であり、我が国のような財産評価基本通達のような、画一的かつ詳細な評価方式はなく、評価実務も税務弁護士や公認会計士が行うことが多い。具体的には、A インカムアプローチ、B マーケットアプローチ、C コストアプローチの 3 つの評価方式が示されている。実務上は、A と B の併用方式を採用されることが多い。これら 3 つの評価方式の概要については、図表 1 2 に示した。

我が国の評価方式は、a 類似業種比準価額方式と b 純資産価額方式および c 少数株主における配当還元評価方式の 3 つがあるが、事業予測に基づくキャッシュフローをベースとす

²³ 米国では、連邦遺産税の他、州税として遺産税・相続税制度が存在する。遺産税を導入している州は NY 州など 12 州、相続税を導入している州はネブラスカ州など 6 州であり、メリーランド州は両税とも導入している。参考資料に添付した NY 州の遺産税申告書を参照されたい。

るインカムアプローチは採用されておらず、a（類似業種比準価額方式）がB（類似会社比準方式）に類似し、b（純資産価額方式）がC（コストアプローチ）に類似すると考えられる。

非上場株式の事業承継税制は、1997年の「納税者救済法」で「認定家族経営事業の持分控除制度」が導入され、控除額は62.5万USD（基礎控除と合計で130万USDを限度）であったが、数度の基礎控除の引き上げで、限度額規定の影響から、2004年に廃止されている。

今回の視察で、IRSや評価主体であるKPMGの評価部門（Economic&Valuation）から、レクチャーを受けたが、米国においては、評価のプロフェッショナルの技術的バックボーンを担保としたインカムアプローチを採用している点や1997年から2004年まで存在した認定家族経営事業への税制上の控除方式（Qualified Family Owned Business Interest:QFOBI）による税制による保護政策が存在していた点は、今後の事業承継税制の国際比較研究を行う際に大いに参考にすべきと考える。

（図表11）米国連邦遺産税及び非上場会社の評価制度の経緯

1916年	連邦遺産税導入
1936年	米国技術鑑定協会（American Society of Technical Appraisers:ASTA）
1937年	ピエール・デュボン「ロングウッド・ファンデーション」創設
1939年	技術評価協会（Technical Valuation Society:TVS）
1952年	米国鑑定士協会設立（American Society of Appraisers:ASA） ・・ASTAとTVSを統合→個人財産・不動産・知的財産・宝飾品・事業価値の評価（有料）
1972年	バイラム訴訟（Byrum case）最高裁判決 「信託に移転された株式に対して、経営権が留保された場合においてもその株式は被相続人の総遺産に含まれない」と判示
1976年	「世代跳梁（ちょうりょう）税」導入→孫世代への信託スキーム封じが目的
1990年	全米公認評価分析士協会（National Association Certified Valuers and Analysts:NACVA）CPAsが中心の非営利組織、CVA、MCVAのライセンス教育
1997年	納税者救済法（Taxpayer Relief Act）QFOBI（認定家族経営事業の持分の控除）導入 控除限度625000USD（基礎控除675000USDと合計で130万USDを限度）
2004年	基礎控除150万USDに伴いQFOBIを廃止
2008年	NACVAが企業評価協会（Institute of Business Appraisers）を統合,CBA（Certified Business Appraiser）、MCBA(Master Certified Business Appraiser)の教育も事業に追加
2010年	遺産税廃止
2011年	遺産税復活。しかし、基礎控除350万USD→500万USDに増額

2013-2017年 オバマ政権でも基礎控除 500 万 USD→549 万 USD に通増
2018年 遺産税基礎控除 11180 万 USD (約 12 億円) に引き上げ

(図表 1 2) 非上場株式等の評価方式

○インカムアプローチ(Income Approach)

企業価値とは、企業の生み出す将来のキャッシュフローの現在価値に等しいとの前提に基づいた評価方式である。

具体的には、ディスカウントキャッシュフロー (DCF) 法が使用されることが多い。

(DCF 法の計算式)

$$BEV = \sum_{n=1}^N (FCF \times 1 \div (1+R)^n + TV \times 1 \div (1+R)^n)$$

DCF 法は以下の 4 ステップで行う。

- i) 将来 (5 年~10 年) のフリーキャッシュフロー (本業から生み出されるキャッシュフロー : FCF) を予測する。
- ii) 将来キャッシュフロー及び永続価値 (キャッシュフローの予測期間以降の企業価値 : TV) を現在価値に引き直すための割引率を算定する。
- iii) 永続価値を算定する。
- iv) 上記をベースに企業価値 (Business Enterprise Value : BEV) を算定する。

*留意点

a. TCJA が税引き後のキャッシュフローに与える影響 (法人税率の改訂、固定資産の即時償却等) を考慮する。

b. 割引率 (R) は加重平均資本コスト (WACC) 又は株式資本コスト (Ke) を用いることが多い。

(WACC の計算式)

$$R = \frac{D}{D+E} (1-t)rd + \frac{E}{D+E} re$$

D=負債資本 E=株主資本

rd=負債資本コスト, re=株主資本コスト (通常 CAPM) , t=法人税率

○マーケットアプローチ(Market approach)

評価対象企業の類似する上場企業の株式市場での評価 (乗数) 又は類似企業が買収された場合の評価 (乗数) をもとに企業価値を算定する評価方式である。

前者は「上場株価比較法」であり、後者は「買収事例比較法」である。

マーケットアプローチは、類似上場企業及び類似売買事例の選定が重要であり、業種、規模・収益性、成長率、地域性、製品、財務構成が選定基準となる。

具体的には、以下の 5 ステップで行う。

- i) 類似上場企業・類似買収事例を選定する。
- ii) 選定企業・事例と評価対象企業を財務面・経営面から比較分析を行う。
- iii) 評価対象企業の財務データ (P/L、B/S) の調整 (特殊要因、非営業用資産、R&D の変動、関連会社との取引について調整) を行う。
- iv) 乗数の選定 (BEV/EBITDA, BEV/EBIT, BEV/ Sales Price/Book Value of Equity, Price /Net Earnings など)
- v) 株式価値を Control Premium で調整する (Controlling Interest の場合)

○コストアプローチ(Cost Approach)

企業の各資産 (負債) を再取得する場合の原価をもとに企業価値を算定する評価方式である。各資産負債を個別に評価する場合やキャッシュフローによる評価が困難な場合使用する。

3. アメリカにおける AI 化の進展が税務行政及び税務専門家の業務に与える影響 (石丸修太郎委員)

One of our research topics is to figure out the effect of Artificial Intelligence progresses on Tax Administration and Tax Professional practices. AI development is certainly affecting not only the process of tax reporting or tax return filing, but also the communication between taxpayers and tax authorities. In this session, we will outline the current situation of US taxation system at federal and state level in IT usage.

米国では、原則として所得を得た個人は例外なく確定申告の義務がある。TPCによれば、IRSが受け取る個人の確定申告のうち、約50%は、会計事務所や申告専門業者による代理送信で、約35%は納税者が自ら申告ソフトを利用して行い、残りの15%が未だに紙提出であるとのことである。

電子申告の対象は、所得税の対象となる法人、パートナーシップおよび個人、遺産財団、信託、免税団体、民間基金などである。また、雇用関係書類および物品税も対象である。

日本よりもかなり広範囲であり、ほとんどの税目が電子申告の対象となっている。

会計事務所の業務としてはほぼ100%の業務で電子申告を行っているとのことである。

電子申告においてIRSはXMLをその言語として採用しており、申告ソフトはXML対応のものとなっている。また、添付書類については、PDFによるものも認められており、その量の制限も1件当たり60MBとかなり大きく、柔軟な対応となっている印象を持った。それぞれの州においてもPDFによる添付書類の送付が認められているが、一定の制限があるとのことである。

また、納税者に代わり、会計事務所が申告書を提出するためには、電子申告代行業者の指定を納税者から受けその文書を会計事務所が保管しなければならない。これは連邦においても州においても同じであるが、それぞれ様式は異なるとのことである。

送信後の受信記録は、会計事務所へのみに送られてくるため、会計事務所がそれを保管し、納税者に連絡しているとのことである。

納税に関しても、銀行振り込みもしくは銀行引き落としの手続きをネットで行うことが一般化され、以前のように小切手による納付はかなり少なくなっているとのことである。

IRSの情報システムは、投資が抑えられていたため、COBOLの時代から開発が遅れていて、最近になり少しだけリサーチ用にデータベースが整備されたが、それでもせいぜい2万件程度とのことである。IRSのシステム開発予算が抑制された要因については、議会が同開発に対し、否定的であったからとの回答を得た。

しかしながら、現在IRSは、納税者からの質問に対する回答においてAIの採用を展開しており、また、IRS内部でAIを会話の翻訳において使い始めている。

また、個人認証の窃盗における影響を抑えるため AI による学習機能も開発されている。このことから、2017 年の 6 月に IRS は、AI とクラウド・サイバーセキュリティーの学習機能に関する情報の要求を行っている。

というのも、2010 年頃から、電子申告を利用した不正還付請求が増え、対策として 2015 年より電子申告時に追加の個人認証を求めるようになり 2016 年以降は激減しているが、現在でも、社会的な問題となっている。

すなわち、不正還付を画策した者が、特定の個人の社会保険番号や生年月日を取得し、偽の源泉徴収票のデータに基づき、電子で還付申告を行うという犯罪が急増したことで、IRS ばかりではなく州の税務当局や会計事務所が一体となって、このような犯罪防止のために個人認証のシステムを導入したが、いまだに無くなっておらず IRS のホームページには、このような被害にあった場合の納税者がとるべき行動について詳細な説明がなされている（参考資料 1 参照）。

これは、IRS 内部の問題ではなく、社会保険番号などの個人情報が、民間事業者の間で多く使われ、個人の成りすましが容易であったためであると説明された。

IRS はセキュリティー・サミットという集まりを持ち、IRS と各州の税務担当部門ばかりではなく、民間の大手のソフトウェア会社や金融機関をも構成員として巻き込み、個人情報の流出・悪用を止める方策を整備してきた。

IRS としては、納税者の情報を様々な方策により、民間から集めているが以下のようなものが現在行われているが、全て電子的記録の送達によっている。

- (1) 雇用者からの給与の記録の提出 (W-2)
- (2) 金融機関からの利息や、企業からの配当に関する記録の提出 (1099)
- (3) クレジット・カード会社からの取引記録の提出
- (4) 生命保険会社からの生命保険の再引取りの記録の提出

日本の源泉徴収票にあたる W-2 や、支払調書である 1099 について、受給者への交付も大手の企業では、電子媒体での提供が 10 年以上前から行われており、ペーパーレス化はかなり進んでおり、伺った会計事務所では 20 年近く前から電子媒体での提供となっているとのことである。

(3) のクレジットカード会社からの情報提供についての協議は 5 年を掛けて行ったが、それはそれぞれのクレジット会社のシステムの更新を待ったためであり、行政による強制的な考えではないことが伺える。その後、実施されている協定によると、年間 200 回以上の取引があるか、総額 2 万 USD を超える取引を行った納税者のクレジットカード取引記録はすべて IRS に送られてくることになっており、IRS としては、資金の移動の無い取引の把握に相当の効果を得られているようである。

(4) の生命保険会社による保険契約の再引き取りとは、自分に掛けた生命保険を死亡前に、業者へ自分の契約の下取りをしてもらい現金を手に入れるということであり、記録の提出は、その業者が被保険者の死亡時に受取る保険金を適正に利益を計上しているか否かを

確認するために利用されるとのことであった。日本には生前給付という特約があっても、保険契約そのものを下取りにだすということは認められておらず、文化の違いを感じさせられた。

当然、税務調査の現場においても、その調査対象としての資料は、電子媒体による資料が主たるものであり、紙媒体の資料を要求されることは例外的であるとのことであった。

また、州税においても電子申告は広範囲に渡り採用されており、やはり XML 言語が採用されているとのことである。各州が独立して電子申告のシステムを運用しているが、最近 SUT において一部の書類が共通化される動きがあるとのことである。

アマゾン社を代表とするネット事業者に対する課税の問題も、国際取引に対する対応よりも、米国内におけるキャッシュレス化の進展が AI 化の有益性への基盤となることから、キャッシュレス化への対応がより重要視され、これらに対する IRS の技術対応の進歩には感心させられた一方、現金信奉に基づいてキャッシュレス化が進まない我が国の現状とは隔世の感を得てきた。

特に NY や WDC における視察中にタクシーの利用は無く、現地の案内の方によるウーバー(Uber)を使つての配車サービスを利用したが、事前に到着見込み、目的地、料金が明示されるサービスは、規制の厳しい日本では考えられないほど市民に浸透しており、キャッシュレス・サービスの代表的なものであった。

情報漏洩やセクハラなどでマスコミを賑せたウーバー社であるが、市中での利用は想像以上に広がっており、都市にとって必要不可欠なインフラストラクチャーとなっていた。

さらには、ウーバーの利用について、車の提供者に関する評価ばかりではなく、利用者についても評価され、チップの少ない利用者というレッテルが貼られると、反応が少なくなるとのことで、IT の進展が日常生活に入り込んでいる米国社会の一端を垣間見たような気がした。



(写真3) ☆TPC (Urban Institute)、Dr.Mazur(左から2人目)

4. BEPS 行動計画 12「タックスプランニングの義務的開示」関係の対応について（田尻吉正委員）

Implementation of BEPS action plan 12. Mandatory Disclosure Rules, in US.

We are interested in the effect of US government for the implementation of this Action plan. How the government approached enterprises and tax professionals to force disclosure. How the boundary of disclosure is set up and so.

今回の「米国税制視察」目的の一つが「米国における BEPS (Base Erosion and Profit Shifting: 税源侵食と利益移転) の防止策」を探ることにあつた。米国における BEPS への取り組みについて訪問した米国財務省および IRS での見聞を報告する中で、BEPS についての理解を深め、我が国における議論・今後の展望としたいと考える。

(1) BEPS の意義とその全体構成について

近年、電子商取引の急増などグローバルなビジネスモデルの変化により 企業は調達・生産・販売・管理などの拠点を国際的に展開するようになってきたが、このような構造変化に各国の税制や国際ルールが追いついていけず、多国籍企業の活動実態と課税ルールとの間にズレが生じるようになってきた。多国籍企業の中には、このような税制のギャップや mismatches を利用して、実際には事業実態がほとんど行われていないのに課税率の低い国に税務上の利益を移転させて、税負担を少額またはゼロにするようなタックスプランニングを行って課税逃れ・租税回避をするような手法が現れてくるようになってきている。

多国籍企業による BEPS は、政府、個人、法人のそれぞれに問題をもたらすことになる。

まず、政府にとっては納税者の不公平感の高まりによる税制に対する信頼の揺らぎや財政の悪化をもたらすとともに、発展途上国政府においては経済成長を促進するための公共投資に必要な財源を不足させることになる。また、個人にとっては国境を容易に越えられないので、より大きな税負担を強いられることになる。そして企業に対してはこのようなタックスプランニングを利用して節税を行っていない企業やこのようなタックスプランニングを行って得ない国内の中小企業には競争条件に不利が生じ、公平な競争が行われないことになる。

このような問題に対応するためには、公平な競争条件 (Level Playing Field) を確保し、多国籍企業が国際的な税制の隙間や抜け穴を利用して課税逃れをすることが無いように、国際課税ルールを世界経済及び企業行動の実態に即したものとするとともに、各国政府・多国籍企業の透明性を高めるために国際課税ルール全体を見直す必要があるとの声が高まってきた。

(2) OECDによるBEPSプロジェクトの概要(背景・経緯・現代の取り組み・実施フェーズ)について

各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求め中、多国籍企業の課税逃れに対する批判が高まったことを背景に2012年6月、OECD租税委員会(議長:日本財務省の浅川雅嗣財務官)は、「BEPSプロジェクト」を立ち上げた。公正な競争条件の確保という考えの下、多国籍企業がこのようなズレを利用することにより課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うようなことが無いように、世界経済並びに企業行動の実態に即したものとすることを旨とするプロジェクトである。

BEPSプロジェクトは、中国などのOECD非加盟国もルールメイキングの段階から参加するなど、多くの国々の関与を得て進められてきた。それだけでなく産業界・学界などの意見も幅広く取り入れながら進められてきた。既存の国際課税ルールを全体的に見直し、新たに策定ルールに合わせて各国の国内法の改正を勧告するものであり、日本の産業界・学界も議論の進行に主導的役割を担うとともに、BEPSプロジェクトの成果物に最大限反映させるべく努めてきた。我が国の与党・政府の税制調査会でも取り上げられ、活発な議論が行われており、国境を越えた役務提供への消費税課税などについては、最終報告書の内容を先取りする形で、既に法制化が行われている(図表13参照)。

このように我が国はBEPSプロジェクトに対して産学官が緊密に連携を図り、オールジャパンで取り組んできた。これは浅川雅嗣財務官が、アジアから初めてのOECD租税委員会(CFA: Committee on Fiscal Affairs)議長に就任したことにもあらわれている。

その後、OECDは2013年7月に、G20(財務大臣・中央銀行総裁会議)からの要請も受け、15項目のActionからなる「BEPS行動計画」を公表した(於ロシア・サンクトペテルブルク)。これは国際的に協調してBEPSに有効的に対処していくための対応策を議論し、「最終報告」として取りまとめたものである。

(図表13) BEPS行動計画15項目の内容と我が国の対応

このBEPS Action plan 15項目は三つの柱(A、B、C)に大別される。

A (1) グローバル企業は、価値が創造される場所で納税をすべきである。(実質性) Action1 電子経済の課税上の課題への対応

(2) 各国制度の国際的一貫性の独立

Action2 ハイブリッド・ミスマッチ取極め効果の無効化

➡ 27年度税制改正で対応済

Action3 外国子会社合算税制の強化

➡ 今後、法改正の可否を含め検討

Action4 利子控除制度

Action5 有害税制への対応

→今後、法改正の適否を含め検討

→既存の枠組みで対応

(3) 国際基準の効果の回復

Action6 条約運用の防止

→租税条約の拡充の中で対応

Action7 恒久的施設 PE 認定の人為的回避の防止

→租税条約の拡充の中で対応

Action8~10 移転価格税制と価値創造の一致

→今後、法改正の要否を含め検討

B 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上（透明性）

グローバル企業の活動・納税実態を把握するための各国間の情報共有などで
協調枠組みを構築する。

(4) 透明性の向上

Action11 BEPS の規模・経済的効果の分析方法の策定

Action12 タックスプランニングの義務的開示制度

→今後検討

Action13 多国籍企業情報の文書化

→28年度税制改正で対応

C 企業の不確実性の排除（予見可能性）

租税に係る紛争について より効果的な紛争解決手続きを構築するとともに
BEPS プロジェクト合意に向けて迅速な解決策を確保する。

(5) 法的安定性の向上

Action14 相互協議による、より効果的な紛争解決方策の構築

→対応済

(6) BEPS への迅速な対応

Action15 多国間協定の策定

→参加予定

.....

(3) BEPS 行動計画 Action 12 の概要と経緯

多国籍企業の BEPS（税源侵食・利益移転）に関わるタックスプランニングは、曖昧な形でなされるケースが多くあるのだが、BEPS 行動計画 Action12「義務的開示制度」は、アグレッシブなタックスプランニングを立案した段階で、納税者あるいは立案者（プロモータ

一：会計事務所、法律事務所、コンサルタント等）から 税務当局に報告する義務を課すことにより、法令・執行上の早期対応については卑劣なスキームの販売・利用を抑止することを意図するものである。報告されたスキームが必ずしも租税回避となる訳ではなく、また個別案件に係わる事前確認制度とは異なり、報告されたスキームに対して当局からの対応が無いことをもって、取引の有効性・容認を意味するものでもない。

また、OECD 租税委員会は Action12 の義務的開示ルールを公表するに際し、開示義務者、開示すべき取引の範囲、開示基準、開示手続き、報告時期など開示制度（Mandatory Disclosure Rules :MDR）を明示するよう勧告している。

加えて、義務的開示ルールのコンプライアンスを強化するために、各国は導入された義務を順守しなかった場合に適応される財務的な罰則を導入するべきであるとし、各国は国内法制と首尾一貫した罰則条項を自由に導入すべきであるとしている。

我が国では国際租税に限らずそもそもこのような仕組みは無く、現時点でその導入の是非を判断することは難しい。しかし、Action12 の提案するような義務的開示ルールを導入するのであれば、まず何が租税回避となるかを明確に示す包括的租税回避行為否認規定を整備する事から始めなければならない。

（４）米国にある課税逃れ商品に係る開示制度の概要

Action12 の義務的開示制度は 既に米国、イギリス、カナダ、ポルトガル、アイルランド、南アフリカなどでは導入されているのであるが、特に、今回 我々が視察先として選んだ米国においては、多国籍企業による課税逃れ・租税回避を防止する概念・アプローチの多くが既に税体系の中に活かされている。Action12 は 意図的な取引、特定の国内リスク領域、国境を越えた BEPS の懸念をモジュール方式で示すことを推奨しており、違反に対する制裁、特に金銭的な罰則制定も取り決めるように勧めている。

各国が、Action12 で言うこれらの事項を義務的に開示することによって、税務当局間の透明性は向上するとしている。Action12 で特定されている概念やアプローチの多くは、既に米国のルールに反映されているのであるが、現状 米国で報告対象となる適用取引の主なものは以下のとおりである。

- ・ 上場取引
- ・ 2006 年 11 月 2 日以降に締結された利息取引
- ・ 米国連邦法典 165 に定める損失（赤字）取引(いくつかの例外あり)
- ・ (同族)内部取引
- ・ 契約上の保護を伴う取引(いくつかの例外あり)
- ・ 非公開とした場合の罰則

報告対象となる取引は、書式 8886 (Form8886) により開示されるが、これらの取引については、以下の項目の開示が要求される。

- ・取引のタイプ(種類)
- ・成果利益
- ・プロモーター (会計事務所、法律事務所、コンサルタント)
- ・取引関係先・個人

(5) IRS によるタックスシェルター (租税回避商品取引) への対応

IRS は、ラージビジネス&インターナショナル (LB&I) 課にタックスシェルター調査局 (OTSA) を設置し、卑劣・悪質なタックスシェルター取引に関して情報を収集・分析して、それらの取引を行った者に対し、監査、召喚、訴訟等あらゆる方策を実施し、卑劣・悪質なタックスシェルターを阻止する対策を取っている。

IRS はどのような取引をタックスシェルターとみなしているかをリストアップして開示し、そのような取引にかかわった者とそれを提唱した者を公表し、取引内容をも開示している。また、卑劣・悪質なタックス取引に関する情報提供ができるようなホットライン(匿名利用も可)を設置するとともにファックス、メール、郵便でも情報が受付できるようにして、タックスシェルター対策を強靱なものとしている。

(6) 小括：日本における議論・今後の展望

米国における Action12 関係の対応は未だ不透明な部分があり、現在は Reportable Transaction (節税型取引等) に係る開示制度を中心に運用されている。同制度は、法人税・所得税に関する内国歳入法施行規則 1.6011-4 の規定に従い、一定規模以上の法人・個人・信託・遺産・パートナーシップ等に当該申告書に Form8886 を添付することを義務付けている。米国は OECD と同期同調的に BEPS 行動計画を内国法改正として対応するとは限らず、今後の開示対象取引等の改正について引き続き動向に注目することが有益と考える。

一方、日本には、国際税務に限らずこのような義務的開示制度は無いが、Action12 の勧告を受けて、その導入の是非・必要性が検討されると思われるし、それは Action12 の提案するような義務的開示ルール、つまり何が租税回避行為にあたるかを明確に示す包括的な租税回避行為否認規程を整備することから始まると思われる。

振り返れば、2015 年 10 月、OECD が公表した BEPS 行動計画について、我が国は租税委員会議長 (浅川雅嗣財務官) の輩出国として、国内法の整備や租税条約の見直しなど精力的に対応してきたと評価できる。

OECD の提唱に従い各国が BEPS プロジェクトの成果を強制的に実施することにより、多国籍企業の BEPS を防止し、各国の税源が適正かつ公平な形で確保されるとともに、納税者間の公正な競争条件が達成されることに期待したい。そして、同時に、我が国における Action12 の対応については、対象範囲の定義次第では、税務実務に対し想定外の負担を強いる可能性もあり、税務専門家の立場からは、常に情報を入手する必要性を感じた。

5. 米国の州税および連邦との関係について（石丸修太郎委員）

Based on the fact that Japanese taxation system for local government is unique in comparison with other countries, the research on the relationship between the Federal Taxation and Local Taxation in US will provide different approach for Local Taxation. In this session, we study not only the situation of current State Taxation but the relationship between Federal Taxation and State Taxation.

（1）州税の概要

米国の 50 の州は、それぞれが憲法を持っていて、相当レベルの自治権がある。すなわち米国憲法修正第 10 条において「本憲法によって合衆国に委任されず、また州に対して禁止されなかった権限は、それぞれの州または人民に保留される。」と規定されており、税制も合衆国に委任されずまた禁止されていないため、それぞれの州が、連邦の税制を見ながら、個々に制定している。

連邦の税制は、内国歳入法により制定されているが、それをどの程度、州の税法に反映するかは、各州の考えによるが、その方法は大きく 2 つに分かれている。すなわち、連邦政府において税制の改正があった場合、ほぼ自動的に、州の税法改正手続きを行い、それを取り入れる州と、連邦政府における改正については、時間をかけて検討して、州の税法に徐々に反映をしていく州がある。

今回訪問した州のうち、ニューヨーク州は前者で、すでに TCJA についてその一部は州の税法に取り入れており、一方、カリフォルニア州は後者で、現在のところ 2015 年 1 月 1 日までの連邦の税法について取入れが済んでいるとのことであった。

税法そのものを見ても、例えばアラスカ州、デラウェア州、ニューハンプシャー州、オレゴン州にはセールス・アンド・ユース（SUT）税は無く、アラスカ州、フロリダ州、ネバダ州、サウスダコタ州、テキサス州、ワシントン州、ワイオミング州には個人所得税が無い。

また、法人所得税を見ると、44 の州において課税されているが、税率も 3% のノースカロライナ州から 12% のアイオワ州まで様々である。ネバダ州、オハイオ州、テキサス州およびワシントン州では法人所得税の代わりに総収入税を導入しているが、この総収入税は法人所得税と比較すると過酷な税と考えられる。最後に、サウスダコタ州とワイオミング州には、法人所得税・個人所得税・総収入税が無い（参考資料 2 参照）。

州レベルにおける税の種類には、法人所得税、個人所得税、SUT、相続遺産税などがあり、市町村レベルでは、法人所得税、個人所得税、SUT、固定資産税などがある。ただし、市町村レベルで、この 4 つの税を徴収しているのは NY 市くらいで、他の多くは固定資産税等だけを徴収している。（注：NY 市は固定資産税の他、一定の家賃にも税を課している。）

この固定資産税であるが、一般的には購入価格に対する一定率で賦課され、その後の増加は抑えられているため長期に保有するとそれだけ有利になる仕組みとなっている。

また、連邦税において報告される課税利益を基礎とする、法人所得税や個人所得税についても、それぞれの州で定める課税の対象となる利益は異なり、それぞれで利益調整の計算が必要であり納税者にはかなりの負担となっている。

(2) セールス・アンド・ユース (SUT) 税

SUT は州税においては最重要税目であるが、前記の 4 州の他、連邦政府にもこの税は無く、それぞれの州において、SUT の課税業者となるか (Nexus) の判断は非常に難しい問題である。

一般的にセールス・アンド・ユース税と言った場合、通常の SUT ばかりではなく、特定に物品に対するいわゆる物品税を含む。すなわち、アルコールやタバコその他、保険や自動車燃料などに課す税も含んでいる。また、原則としてサービスには課税されないが、いわゆる課税されるサービスもあり、これらについては、参考資料 3 を参照されたい。この Nexus という言葉には、本来、関連とか繋がり、結びつきというような意味があり、州税においては、課税業者となることを意味する。以下 KPMG による説明である。

米国憲法において Nexus 基準として以下の原則が適用されている；

- ・手続き条項もしくは最低関連条項

この条項により、州は事業者が活動を行っている州において最低限の繋がりがなければ、州は税を課すことが出来ない。

- ・商行為条項もしくは物理的条項

この条項により、州は、非居住納税者による自由な商取引を制限するような法律の制定や規則の発動を禁じている。

議会の決議を受けた、連邦法 86-272 において、州が、州内の取引を主な事業としている納税者に州外との取引に税を課すことは禁じられている。

すなわち、州外の事業者が物理的な営業所の無い州に居る消費者に販売した場合であっても、その条件次第では、例えば販売代理店の存在などによって、消費者の居る州において SUT の納税義務者となることがあるため注意が必要である。

また、事業者が再販用に購入した物品であっても、事業者が社内でその物品を消費したものについては SUT を支払う義務がある。SUT は自己申告制であり、このため一定規模以上の事業所においては、専門の要員を企業内に配置し、SUT を支払っていない物品の社内における消費状況を把握する必要があるとのことである。

この SUT は、課税当局としては、利益の計算の必要もなく、取引の実態に対して直接課税できる非常に歳入効率の良い税制であり、近年、多くの州において SUT への課税が強化されているとのことであった。

(3) 個人所得税

個人の住民税に当たる州所得税も、住むところと所得を得るところが違くとそれぞれの州に申告を行わなければならない。原則として下記のような一定額以上の所得を得た場合その個人は、その州に居住したか否かを問わず、その所得を得た州に対し申告義務を負うこととなる。

- ・カリフォルニア州 17,029USD の収入か 13,623USD 以上の所得がある場合
- ・マサチューセッツ州 8,000USD 以上の所得がある場合
- ・NY 州 8,000USD 以上の所得がある場合
- ・バージニア州 11,950USD 以上の所得がある場合

この結果、居住州以外の州に申告・納税した場合、居住州で、連邦所得税における所得を申告し、他の州で支払った税について税額控除を受けることで、州税の二重課税は回避できる仕組みとなっている。

訪問した LA 市内の会計事務所では、関与先である野球選手の個人所得税申告の業務を行っているが、その選手がどの州に申告すべきか、チームのマネージャーから日程表をもらい、その上で、個人の活動と比較検討した上で判断しているとのことであった。

例外として、WDC に関しては、バージニア州とメリーランド州と協定を結んでいるため、それぞれの州の所得を計算した後、最終的には居住州に提出することで、済むということであった。

州の個人所得税の申告については、連邦個人所得税と同じ 4 月 15 日を期限としている州がほとんどであるが、4 月 30 日や 5 月 1 日を期限としている州もある。また、連邦の制度と同様に、申告期限の延長 (6 ヶ月) が認められており、実際は 10 月 15 日を期限と考えて納税者や会計事務所は動いているようである。ただし、納税は 4 月 15 日までに済ませておかなければ、加算税や加算金の対象とされる。

(4) 法人所得税

法人の所得に課税をしている州は、連邦税の課税所得をスタートとして、それぞれの法人の課税所得を求め、その上で、州ごとに所得を割り振る計算を行い、それに税率を乗じて税額の計算を行う (参考資料 4 参照)。

実際の課税利益の計算における主な調整項目としては、

- ・受取利息
- ・海外からの受取配当金
- ・州税、外国における税、純資産税などの租税公課
- ・減価償却費

などが上げられる。また、利益を各州に割り振る計算については、参考資料4を参照されたいが、考慮すべき事項としては、以下のような状況がある。

- ・その配分についての計算基礎（例えば、単純な売上比率か、人件費と資産と売上という幾つかの要素による比率か、等）を示すが、中には、納税者の業種により、納税者に選択の権利を与える州もある。
- ・ほとんどの州は、単純な売上比率に向っており、それは、ITの進化による、人件費や資産の比率が相対的に低くなってきていることの反映と考えられる。
- ・また売上比率の根拠となる自州の売上の定義については、多くの州で商品を受け取る顧客が存在する州に対する売上、すなわち市場基準を用いるようになってきている。

また、カリフォルニア州においては、その法人の課税利益について、国際的な連結利益を使うか、米国内における利益を使うか、法人に選択権が与えられているとのことである。

（5）連邦との関わり

納税者の情報はIRSが州の税務当局と共有する法律が連邦²⁴にあり、実に1,600以上の協定を結び、この結果2017年には80億件に上る個人や法人の情報が提供された。これはGovernment Liaison Data Exchange Program(GLDEP)と呼ばれ、54の州等の当局、35の州労働局、11の市と2つの公共団体と20の異なった抽出データを共有している。また、同じ連邦政府内の社会保険庁、労働省、国務省、国土安全保障省、商務省などともデータの共有が行われている。

それぞれの州は、上記のIRSとの協定により、IRSに対して納税者の情報を要求することが出来る。現在88の協定が、州とIRSの間で締結されていて、これは州税務当局ばかりではなく、労働監督部や総務部とも共有されている。NY州が最も積極的であり、定期的に情報を得ており、州内における納税者情報の収集を精力的に行っている。

²⁴ U.S. Code, Title 26, Subtitle F, Chapter 61, Subchapter B, Section 6103(d)

(6) 小括

今回の視察において、州税における Nexus という概念が確立していることに驚きを覚え（筆者は 35 年前に NY 市に住み、申告をしていたことがあり、その当時はそのような概念は存在しなかった。）た。また、州際取引についての漏れの無いかなり厳しい税務対策が講じられてきたことや、SUT の厳格な執行に、時代の変化を感じたが、一方、納税者の立場から考えると、適正な申告手続きに関する事務負担は、相当程度重くなっていると思われた視察であった。

Ⅲ 総括

上記のように、今回の視察先は、税務関係の議会関係機関、政府機関、民間シンクタンク、会計事務所など体系的かつ網羅的な選定となった。具体的には、議会の税制企画部門である JCT、財政の執行機関である財務省、税制の執行機関である IRS、税制研究の民間シンクタンクである TPC、広い意味で税制の支援者である会計事務所の視察は、政治状況の変遷に影響を受けながらも、それぞれの立場で、粛々と業務を行っている点を確認できた。

これまでの日税連の国際関係の研究は、ドイツ税制や韓国をはじめとしたアジア諸国の税制が中心であったが、米国のそれらの領域に関する研究は十分とはいえなかった。しかし、今回の視察調査により、米国税制に係る研究の第一歩を踏み出したとの感想を持った。

本報告書の内容は、関係機関の協力を得て、日税連及び TAINS（一般社団法人日税連税法データベース）のホームページに掲載する。

ここで、税制の現代史を振り返ると、我が国の現行税制は、やはり、米国コロンビア大学のカール・シャープ教授（1902年－2000年）による 1949年～1950年の二度にわたるシャープ税制勧告²⁵にその起源を求められると言えよう。そして、同勧告は専門家の増員やその水準の向上にも着目しており、この点が間接的ではあるが、1951年の税理士法公布にもつながったことは周知の事実である。本年は同勧告から 70 周年を迎えたが、こうした時期に、米国税制について現地に赴き研究できたことは、非常に意味深いものとする。

むすびに、今回の視察調査にご理解とご協力を頂いた、訪問先、日本財務省及び日税連各位に紙面をお借りして厚く感謝を申し上げ、視察調査の報告としたい。

以 上



(写真4) ☆JCT、Bartholds 主席スタッフ（前列中央）

²⁵ シャープ税制勧告は、1949年8月27日付と1950年9月21日付の2つの報告書からなる。シャープ税制視察団は7名構成で1949年5月10日に来日し、8月26日帰国するまで、約4か月間、政府、地方自治体、研究者との懇談や全国各地の視察を精力的にこなし、税制そのものだけでなく、申告納税制度前提となる納税者の記帳能力の向上策、税務行政、税務専門家制度のあり方まで、税務を取り巻く全体の環境について勧告している。

IV 参考資料

【参考資料 1】 NY 州の遺産税申告書

For office use only



Department of Taxation and Finance

New York State Estate Tax Return ET-706

(4/17)

For an estate of an individual who died on or after April 1, 2017, and on or before December 31, 2018

Amended return
Federal audit changes

Decedent's last name		First name	Middle initial	Social security number (SSN)	
Address of decedent at time of death (number and street)				Date of death	If copy of death certificate is attached, mark an X in the box <input type="checkbox"/>
City		State	ZIP code	County of residence	
If the decedent was a nonresident of New York State (NYS) on the date of death, mark an X in the box and attach a completed Form ET-141, <i>New York State Estate Tax Domicile Affidavit</i> . <input type="checkbox"/>					
Employer identification number (EIN) of the estate <input type="text"/>			Name and EIN of any trusts created or funded by the will <input type="text"/>		
Executor – If you are submitting <i>Letters Testamentary</i> or <i>Letters of Administration</i> with this form, indicate in the box the type of letters. Enter L if regular, LL if limited letters. If you are not submitting letters with this form, enter N . <input type="text"/>					
Surrogate's court – If a proceeding for probate or administration has commenced in a surrogate's court in NYS, enter county. <input type="text"/>					

Attorney's or authorized representative's last name		First name	MI	Executor's last name		First name	MI
In care of (firm's name)			If POA is attached, mark an X in the box <input type="checkbox"/>	If more than one executor, mark an X in the box (see instr.) <input type="checkbox"/>		E-mail address of executor	
Address of attorney or authorized representative				Address of executor			
City		State	ZIP code	City		State	ZIP code
PTIN or SSN of attorney or authorized rep.		Telephone number ()		Social security number of executor		Telephone number ()	

If the decedent possessed a cause of action or was a plaintiff in any litigation at the time of death, mark an X in the box and complete Schedule F (see Form ET-706-I, Instructions for Form ET-706)

Installment payments of tax for closely held business – Do you elect to pay the tax in installments as described in IRC section 6166 (NYS Tax Law section 997)? If Yes, attach Form ET-415 (see Form ET-706-I) Yes No

If releases of lien are needed, attach Form(s) ET-117 (see Form ET-706-I) and enter the number of counties here

a Is a federal estate tax return (either federal Form 706 or 706-NA) required to be filed with the IRS (see Form ET-706-I)? Yes No

Note: You must submit a completed federal estate tax return with this return, even when you are not required to file with the federal Internal Revenue Service.

b Is there any QTIP property listed on federal Form 706, Schedule M, section A1? Yes No

If Yes, provide the social security number of the surviving spouse

Tax computation	1 Taxable estate for New York State (from Schedule A, Part 1, line 17, or Part 2, line 31)	1.	
	2 New York State estate tax (from tax table on page 6)	2.	
	3 Applicable credit (see instructions)	3.	
	4 Tax after credit (subtract line 3 from line 2)	4.	
	5 Net prior tax payments to New York State (attach a Schedule of dates and amounts; see instructions)	5.	
	6 If line 5 is less than line 4, subtract line 5 from line 4. This is the amount you owe	6.	
	7 If line 5 is greater than line 4, subtract line 4 from line 5. This is the amount to be refunded to you	7.	

If an attorney or authorized representative is listed above, he or she must complete the following declaration.
I declare that I have agreed to represent the executor(s) for the above estate, that I am authorized to receive tax information regarding the estate, and I am (mark an X in all that apply):
 an attorney a certified public accountant an enrolled agent
 a public accountant enrolled with the NYS Education Department

Signature of attorney or authorized representative	Date	E-mail address of attorney
--	------	----------------------------

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. Furthermore, I/we, as executor(s) for this estate, authorize the person, if any, named as my/our representative on this return to receive confidential tax information regarding this estate.

Signature of executor		Date	Signature of co-executor		Date
Print name of preparer other than executor		Signature of preparer other than executor		Preparer's PTIN or SSN	Preparer's NYTPRIN
Address of preparer		City	State	ZIP code	Date
					E-mail address of preparer

Schedule E – Computation of allowable New York State deductions

Part 1 – Resident

Description of allowable federal deductions		A Total on federal return	B Deductions directly related to property inside New York State or intangible personal property	C Deductions directly related to property outside New York State*	D Deductions not directly related to property inside or outside New York State or to intangible personal property (deductions to be allocated)
32	Schedule J – funeral expenses and expenses incurred in administering property subject to claims				
33	Schedule K – debts of the decedent				
34	Schedule K – mortgages and liens				
35	Add lines 32 through 34				
36	Allowable amount of deductions from line 35 above				
37	Schedule L – net losses during administration				
38	Schedule L – expenses incurred in administering property not subject to claims				
39	Schedule M – bequests, etc., to surviving spouse				
40	Schedule O – charitable, public, and similar gifts and bequests				
41	Total (add lines 36 through 40)				

* If you have an amount entered in column C, attach a statement indicating the item number of the property listed on Schedule B that the deduction is directly related to if the location of the deduction is not clearly labeled on federal Schedules J through O.

42	Property outside New York State (from Schedule A, Part 1, line 9)	42.		
43	Federal gross estate (from Schedule A, Part 1, line 8)	43.		
44	Allocation percentage (divide line 42 by line 43; enter the percent as a decimal rounded to four places)	44.		
45	Deductions not directly related to property inside or outside New York State or intangible personal property (from column D, line 41)	45.		
46	Deductions allocated to property outside New York State (multiply line 44 and line 45)	46.		
47	Deductions directly related to property outside New York State (from column C, line 41)	47.		
48	Federal deductions not allowed for New York State purposes (add lines 46 and 47; also enter on Schedule A, Part 1, line 15)	48.		

Schedule E – Computation of allowable New York State deductions *(continued)*

Part 2 – Nonresident

Description of allowable federal deductions		A Total on federal return	B Deductions directly related to property inside New York State	C Deductions directly related to property outside New York State or intangible personal property*	D Deductions not directly related to property inside or outside New York State or to intangible personal property (deductions to be allocated)
49	Schedule J – funeral expenses and expenses incurred in administering property subject to claims				
50	Schedule K – debts of the decedent				
51	Schedule K – mortgages and liens				
52	Add lines 49 through 51				
53	Allowable amount of deductions from line 52 above				
54	Schedule L – net losses during administration				
55	Schedule L – expenses incurred in administering property not subject to claims				
56	Schedule M – bequests, etc., to surviving spouse				
57	Schedule O – charitable, public, and similar gifts and bequests				
58	Total <i>(add lines 53 through 57)</i>				

* If you have an amount entered in column C, attach a statement indicating the item number of the property listed on Schedule B that the deduction is directly related to if the location of the deduction is not clearly labeled on federal Schedules J through O.

59	Property outside New York State and intangible personal property <i>(from Schedule A, Part 2, line 21)</i>	59.		
60	Federal gross estate <i>(from Schedule A, Part 2, line 18)</i>	60.		
61	Allocation percentage <i>(divide line 59 by line 60; enter the percent as a decimal rounded to four places)</i>	61.		
62	Deductions not directly related to property inside or outside New York State or intangible personal property <i>(from column D, line 58)</i>	62.		
63	Deductions allocated to property outside New York State and intangible personal property <i>(multiply line 61 and line 62)</i>	63.		
64	Deductions directly related to property outside New York State and intangible personal property <i>(from column C, line 58)</i>	64.		
65	Federal deductions not allowed for New York State purposes <i>(add lines 63 and 64; also enter on Schedule A, Part 2, line 27)</i>	65.		

Schedule F – Description of litigation or cause of action

In the area provided below, describe any litigation in which the decedent was a plaintiff or litigation that is pending or contemplated on behalf of the decedent. Include the actual or estimated values of such litigation (see Litigation information *in instructions*).

Tax table						
If the New York taxable estate is:		The tax is:				
over	but not over					
\$ 0	\$ 500,000	\$ 15,300	plus	3.06%	of taxable estate	
500,000	1,000,000	40,300	plus	5.0%	of the excess over	\$ 500,000
1,000,000	1,500,000	67,800	plus	5.5%	" " " "	1,000,000
1,500,000	2,100,000	106,800	plus	6.5%	" " " "	1,500,000
2,100,000	2,600,000	146,800	plus	8.0%	" " " "	2,100,000
2,600,000	3,100,000	190,800	plus	8.8%	" " " "	2,600,000
3,100,000	3,600,000	238,800	plus	9.6%	" " " "	3,100,000
3,600,000	4,100,000	290,800	plus	10.4%	" " " "	3,600,000
4,100,000	5,100,000	402,800	plus	11.2%	" " " "	4,100,000
5,100,000	6,100,000	522,800	plus	12.0%	" " " "	5,100,000
6,100,000	7,100,000	650,800	plus	12.8%	" " " "	6,100,000
7,100,000	8,100,000	786,800	plus	13.6%	" " " "	7,100,000
8,100,000	9,100,000	930,800	plus	14.4%	" " " "	8,100,000
9,100,000	10,100,000	1,082,800	plus	15.2%	" " " "	9,100,000
10,100,000.....				16.0%	" " " "	10,100,000

This return **must be filed within nine months** after the date of death unless an extension of time to file the return has been granted.

Mail your return and payment (if any) to:

**NYS ESTATE TAX
PROCESSING CENTER
PO BOX 15167
ALBANY NY 12212-5167**

If not using U.S. Mail, see Publication 55, *Designated Private Delivery Services*.

Reminders: Sign the front page of this return. If there is an amount due on line 6, make check payable in U.S. funds to **Commissioner of Taxation and Finance**. Attach a completed copy of the federal estate tax return along with any accompanying schedules and supplementary information.

【参考資料 2】 IRS のホームページより

<https://www.irs.gov/identity-theft-fraud-scams>

Identity Protection: Prevention, Detection and Victim Assistance

Identity theft places a burden on its victims and presents a challenge to businesses, organizations and government agencies, including the IRS.

The IRS combats tax-related identity theft with an aggressive strategy of prevention, detection and victim assistance. We're making progress against this crime, as it remains one of our highest priorities.

Tax-related identity theft occurs when someone uses your Social Security number to file a tax return claiming a fraudulent refund. If you become a victim, we're committed to helping you resolve your case as quickly as possible.

Information and Guidance

Individuals	<ul style="list-style-type: none">• <u>Taxpayer Guide to Identity Theft</u>• <u>Publication 5027, Identity Theft Information for Taxpayers (PDF)</u>• <u>Employment Related Identity Theft Information</u>• <u>Data Breach: Tax-Related Information</u>• <u>Requesting Copy of Fraudulent Return</u>• <u>Publication 4524, Security Awareness For Taxpayers (PDF)</u>• <u>Identity Theft Victim Assistance: How It Works</u>
Tax Professionals	<ul style="list-style-type: none">• <u>Publication 4557, Safeguarding Taxpayer Data</u>• <u>Publication 5293, Data Security Resource Guide</u>

<p>Businesses</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Basic Security Steps/Signs of Data Loss</u> • <u>Data Theft Information for Tax Professionals</u> • <u>Identity Theft Information for Tax Professionals</u> • <u>Publication 5199, Tax Preparer Guide to Identity Theft (PDF)</u> • <u>Tax Practitioner Guide to Business Identity Theft</u> • <u>Protect Your Clients; Protect Yourself</u> • <u>Form W-2/SSN Data Theft: Information for Businesses and Payroll Service Providers</u> • <u>Identity Theft Guide for Business, Partnerships and Estate and Trusts</u> • <u>Information for Businesses About Data Breaches and Identity Theft</u> • <u>Security Summit Partners Update Identity Theft Initiatives for 2017</u>
--------------------------	--

Security Summit Initiative

The IRS, the states and the private-sector tax industry are working together to identify and apply safeguards to better protect taxpayers and fight identity theft. However, we need your help. Learn what you can do to help make your personal, financial and tax data safer at: [Taxes. Security. Together.](#)

Remember

The IRS doesn't initiate contact with taxpayers by email to request personal or financial information. This includes any type of electronic communication, such as text messages and social media channels. The IRS does not call taxpayers with threats of lawsuits or arrests.

Page Last Reviewed or Updated: 30-Nov-2018

<https://www.irs.gov/newsroom/identity-theft-information-for-taxpayers-and-victims>

Identity Theft Information for Taxpayers and Victims

IRS YouTube Videos

ID Theft: IRS Efforts on Identity Theft [English](#) | [Spanish](#) | [ASL](#)

IRS Identity Theft FAQ: First Steps for Victims [English](#) | [ASL](#)

FS-2015-2, January 2015

Identity theft presents a challenge to businesses, organizations and governments, including the Internal Revenue Service. The IRS meets the challenge of tax-related identity theft and is making progress against it with an aggressive strategy of prevention, detection and victim assistance.

Tax-related identity theft remains a top priority for the IRS in 2015. This year, the IRS continues to take new steps and strong actions to protect taxpayers and help victims of identity theft and refund fraud.

Tax-related identity theft occurs when someone uses a stolen Social Security number to file a tax return to claim a fraudulent refund. A taxpayer's SSN can be stolen through a data breach, a computer hack or a lost wallet. Although identity theft affects a small percentage of tax returns, it can have a major impact on victims by delaying their refunds.

Here are some tips to protect you from becoming a victim, and steps to take if you think someone may have filed a tax return using your name and Social Security number:

Tips to protect you from becoming a victim of identity theft

- Don't carry your Social Security card or any documents that include your Social Security number (SSN) or Individual Taxpayer Identification Number (ITIN).
- Don't give a business your SSN or ITIN just because they ask. Give it only when required.
- Protect your financial information.
- Check your credit report every 12 months.

- Review your Social Security Administration earnings statement annually.
- Secure personal information in your home.
- Protect your personal computers by using firewalls and anti-spam/virus software, updating security patches and changing passwords for Internet accounts.
- Don't give personal information over the phone, through the mail or on the Internet unless you have initiated the contact or you are sure you know who you are dealing with.

Know the Warning Signs

Be alert to possible tax-related identity theft if you receive a notice from the IRS or learn from your tax professional that:

- More than one tax return was filed for you;
- You owe additional tax, have a refund offset or have had collection actions taken against you for a year you did not file a tax return;
- IRS records indicate you received more wages than you actually earned or
- Your state or federal benefits were reduced or cancelled because the agency received information reporting an income change.

Steps for Victims of Tax-Related Identity Theft

- All victims of identity theft should follow the recommendations of the Federal Trade Commission: File a report with the local police.
- File a complaint with the Federal Trade Commission at www.consumer.ftc.gov or the FTC Identity Theft hotline at 877-438-4338 or TTY 866-653-4261.
- Contact one of the three major credit bureaus to place a "fraud alert" on your account:
 - Equifax – www.equifax.com, 800-525-6285
 - Experian – www.experian.com, 888-397-3742
 - TransUnion – www.transunion.com, 800-680-7289
- Close any accounts that have been tampered with or opened fraudulently.

If your SSN has been compromised and you know or suspect you may be a victim of tax-related identity theft, take these additional steps:

- Respond immediately to any IRS notice; call the number provided.
- Complete IRS Form 14039, Identity Theft Affidavit. Use a fillable form at IRS.gov, print, then mail or fax according to instructions.
- Continue to pay your taxes and file your tax return, even if you must do so by paper.
- If you previously contacted the IRS and did not have a resolution, contact the Identity Protection Specialized Unit at 800-908-4490. We have teams available to assist.

The IRS has greatly reduced the time it takes to resolve identity theft cases but please know these are extremely complex cases, frequently touching on multiple issues and multiple tax years. It can be time consuming. A typical case can take about 120 days to resolve.

If you are unable to get your issue resolved and are experiencing financial difficulties, contact the Taxpayer Advocate Service toll-free at 877-777-4778.

Related Items:

- [Identity Protection](#)
- [Taxpayer Guide to Identity Theft](#)
- [Publication 5027, Identity Theft Information for Taxpayers](#)

Page Last Reviewed or Updated: 09-Nov-2018

【参考資料 3】 50 州の税率一覧 (単位はパーセント)

(Source: Federation of Tax Administrators Web Site)

州名	2018 年	2018 年	2016 年
	法人税 上限	個人所得税 上限	売上税 (注 1)
Alabama	6.50	5.00	8.97
Alaska	9.40	None	1.78
Arizona	4.90	4.54	8.25
Arkansas	6.50	6.39	9.30
California	8.84	12.30	8.48
Colorado	4.63	4.63	7.52
Connecticut	8.25	6.99	6.35
Delaware	8.70	6.60	None
Florida	5.50	None	6.66
Georgia	6.00	6.00	7.01
Hawaii	6.40	11.00	4.35
Idaho	7.40	6.93	6.03
Illinois	9.50	4.95	8.64
Indiana	6.00	3.23	7.00
Iowa	12.00	8.98	6.79
Kansas	7.00	5.70	8.60
Kentucky	6.00	5.00	6.00
Louisiana	8.00	6.00	9.00
Maine	8.93	7.15	5.50
Maryland	8.25	5.75	6.00
Massachusetts	8.00	5.10	6.25
Michigan	6.00	4.25	6.00
Minnesota	9.80	9.85	7.27
Mississippi	5.00	5.00	7.07
Missouri	6.25	5.90	7.86
Montana	6.75	6.90	None
Nebraska	7.81	6.84	6.87
Nevada	None (注 2)	None	7.98
New Hampshire	8.20	5%on dividend and Interest income	None

New Jersey	9.00	8.97	6.97
New Mexico	5.90	4.90	7.51
New York	6.50	8.82	8.49
North Carolina	3.00	5.499	6.90
North Dakota	4.31	2.90	6.82
Ohio	None (注 2)	4.997	7.14
Oklahoma	6.00	5.00	8.82
Oregon	7.60	9.90	None
Pennsylvania	9.99	3.07	6.34
Rhode Island	7.00	5.99	7.00
South Carolina	5.00	7.00	7.22
South Dakota	None	None	5.84
Tennessee	6.50	3% on dividend and Interest income	9.46
Texas	None (注 2)	None	8.17
Utah	5.00	5.00	6.69
Vermont	8.50	8.95	6.17
Virginia	6.00	5.75	5.63
Washington	None (注 2)	None	8.89
West Virginia	6.50	6.50	6.20
Wisconsin	7.90	7.65	5.41
Wyoming	None	None	5.42
WDC			5.75

(注1) 売上税の税率は、州税率に各地方自治体が課す税率の平均を加えたものである。

(注2) これらの州には総収入税がある。

【参考資料4】50州におけるSUTの対象となるサービスの種類一覧
(カテゴリー別)

(Source: Federation of Tax Administrators Web Site)

	水光熱 関係	人的サ ービス	業務提 供	コンピ ュータ	オンラ イン	入場料 等	専門家 報酬	制作・ 修繕等	その 他	合計
Alabama	12	1	6	3	6	10	0	1	3	42
Alaska	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Arkansas	16	7	12	1	0	12	0	11	14	73
Arizona*	12	2	7	0	5	9	0	2	23	60
California	2	2	7	1	0	1	0	3	5	21
Colorado	4	1	2	0	4	2	0	3	3	19
Connecticut	10	9	21	6	8	10	0	10	25	99
Delaware	9	20	34	6	8	10	9	19	37	152
Dist. of Columbia	14	9	17	6	4	10	0	14	17	91
Florida	9	4	11	0	2	13	0	15	15	69
Georgia	10	4	5	2	0	8	0	1	6	36
Hawaii	16	20	34	8	6	14	9	18	42	167
Idaho	0	3	4	0	4	9	0	6	4	30
Illinois	12	2	1	1	1	9	0	1	2	29
Indiana	12	4	3	1	5	3	0	1	7	36
Iowa	10	15	17	0	1	13	0	13	20	89
Kansas	10	10	9	1	1	13	0	15	15	74
Kentucky	11	2	4	1	6	8	0	4	4	40
Louisiana*	10	8	5	3	5	9	0	13	7	60
Maine	10	1	6	0	5	3	0	4	4	33
Maryland*	5	3	13	1	0	11	0	4	3	40
Massachusetts*	9	1	4	0	1	1	0	2	1	19
Michigan	12	2	7	1	1	1	0	1	2	27
Minnesota	15	8	11	0	6	12	0	6	9	67
Mississippi	10	5	8	3	7	11	0	13	22	79
Missouri	8	1	2	1	0	10	0	0	2	24
Montana	12	0	0	0	0	1	0	0	4	17
Nebraska	14	10	14	3	6	12	0	12	10	81
Nevada	0	1	4	0	0	7	0	2	7	21

New Hampshire	6	1	0	0	0	0	0	0	2	9
New Jersey	12	6	17	1	4	7	0	15	22	84
New Mexico*	16	20	32	8	6	14	9	18	41	164
New York	5	5	13	1	1	6	0	14	19	64
North Carolina	12	7	8	0	6	9	0	14	6	62
North Dakota	4	1	4	2	1	8	0	0	2	22
Ohio	8	11	14	5	8	13	0	11	16	86
Oklahoma*	9	3	5	1	0	10	0	0	5	33
Oregon	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Pennsylvania	9	5	16	4	8	2	0	14	9	67
Rhode Island	11	1	6	2	1	5	0	3	8	37
South Carolina	4	6	7	4	2	10	0	1	5	39
South Dakota	14	19	28	8	8	13	5	18	39	152
Tennessee	11	10	7	3	6	12	0	14	13	76
Texas	12	10	14	8	8	12	1	10	15	90
Utah	7	8	6	0	5	11	0	15	12	64
Vermont	9	2	5	1	6	11	0	2	1	37
Virginia	1	3	4	0	0	1	0	4	4	17
Washington	16	20	33	8	8	13	9	16	44	167
West Virginia	8	18	27	4	5	13	1	13	26	115
Wisconsin	11	10	8	3	7	14	0	13	16	82
Wyoming	10	7	5	4	5	6	0	16	13	66
Total # in Category	16	20	34	8	8	15	9	19	47	176

* 返答が無いため、2007 のデータのまま

Source: FTA, Taxation of Services Survey, 2017.

【参考資料 5】 法人所得の州配分に関する 50 州の規定一覧（2018 年度）

Alabama	2 売上要素	Montana	3 要素
Alaska	3 要素	Nebraska	売上
Arizona	売上又は 2 売上要素	Nevada	法人税なし
Arkansas	2 売上要素	New Hampshire	2 売上要素
California	売上	New Jersey	売上
Colorado	売上	New Mexico	売上
Connecticut	売上	New York	売上
Delaware	3 売上要素	North Carolina	売上
Florida	2 売上要素	North Dakota	6 売上要素
Georgia	売上	Ohio	(注 2)
Hawaii	3 要素	Oklahoma	3 要素
Idaho	2 売上要素	Oregon	売上
Illinois	売上	Pennsylvania	売上
Indiana	売上	Rhode Island	売上
Iowa	売上	South Carolina	売上
Kansas	3 要素	South Dakota	法人税なし
Kentucky	2 売上要素	Tennessee	3 売上要素
Louisiana	売上	Texas	売上
Maine	売上	Utah	売上
Maryland	売上又は 2 売上要素	Vermont	2 売上要素
Massachusetts	売上又は 2 売上要素	Virginia	2 売上要素又は売上
Michigan	売上	Washington	法人税なし
Minnesota	売上	West Virginia	2 売上要素
Mississippi	売上 (注 1)	Wisconsin	売上
Missouri	3 要素	Wyoming	法人税なし
		District of Columbia	売上

注釈

3 要素とは、売上、固定資産および人件費を等分に計算するもの

2 売上要素とは、上記の 3 要素のうち売上を 2 倍にしてから計算するもの

3 売上要素とは、上記の 3 要素のうち売上を 3 倍にしてから計算するもの

売上とは、売上の比率のみで計算するもの

又は とは選択可能なものか 州による特別規定があるもの

(注 1) Mississippi 州においては業種ごとに決められているが何も無ければ売上

(注 2) Ohio 州は州税務当局が詳細なルールを定めている

【参考資料6】視察調査先協力者一覧（敬称略）

所属機関	名前	役職	勤務地	資格
米財務省	David J.Kautter	Assistant Secretary Office of Tax Policy	WDC	
米議会（JCT）	Thomas A.Barthold	Chief of Staff	WDC	
同	Robert P.Harvey	Deputy Chief Of Staff	WDC	
Urban Institute	Mark J.Mazur	Tax Policy Center/Robert C.Pozen Director	WDC	
在 NY 日本国総 領事館	山野内 勘二	大使/NY 総領事	NY 市	
同	藤山 智博	領事/財務部長	NY 市	
在米国日本国大 使館	大石 一郎	公使	WDC	
同	波戸本 尚	参事官	WDC	
同	佐々木 邦仁	一等書記官 (Finance)	WDC	
KPMG	鈴木 路夫	税務パートナー	NY 市	CPA (US)
同	所 隆行	Managing Director	サンタ クララ市	
同	銭場 武文	Senior Manager	NY 市	
同	Liezl Walker	Managing Director	NY 市	弁護士
同	Justin C. Donatello	Senior Manager	NY 市	弁護士
西村あさひ法律 事務所	清水 恵		NY 市	弁護士（日本）
同	辰巳 都		NY 市	弁護士（日本 /NY)
同	齊藤 梓		NY 市	同
同	田中 伸拓		NY 市	同
TOPC Potentia	高野 大輔	CEO	LA 市	CPA (US)
同	落合 達矢		LA 市	CPA (US/日本)
同	市川 功博	Senior Manager	LA 市	CPA（日本）

北米三菱商事	江口 豪	WDC 所長	WDC	日系商工会議所 会頭
Tokio Marine North America	佐藤 充孝	Senior Vice President	WDC	日系商工会議所 副会頭
DLI North America Inc	御調 祥正	Chief Representative	WDC	日系商工会議所 副会頭

《特別寄稿》

「2018年冬アメリカ視察報告」

(日税連会報『税理士界』2019年3月号掲載)

日本税理士会連合会国際税務情報研究会会長
東京大学教授 中里 実

はじめに

今回は、日本税理士会連合会の国際税務情報研究会のメンバーの方々と総勢5人で、昨年(2018年)の11月29日から12月5日にかけてという短い期間に、ニューヨーク市・ワシントン市・ロスアンゼルス市を相次いで訪問し、主として、トランプ税制の日本への影響という点について、詳細な聞き取り調査を行い、12月6日の早朝(=5日の深夜)にロスアンゼルスを出て、7日の早朝に帰国した。アメリカ国内の移動もメンバーが運転する等、自助努力方式のきわめてあわただしい調査であったが、私にとっては、とても実りの多い感慨深いものであった。

この海外調査における訪問先や質問事項や回答等については、参加されたそれぞれの先生方の手になる詳細な報告書が作成されているので、是非、そちらをご覧ください。ここでは、私は、より一般的なかたちで、もっぱら、それらの報告について理解する際の参考資料となる、アメリカの政治的背景、経済的背景、社会的背景に関する最新の状況についてのラフな鳥瞰図をお伝えすることとしたい。それらの背景についてヨーロッパ等との比較において正確に把握することこそが、アメリカの税制や、日本の税制の今後の動きについて知る上での大前提となると考えるからである。もちろん、私は法律家であって、アメリカの政治情勢や経済情勢や社会情勢の分析の専門家ではないから、思い違いや多少不正確な点もあるかもしれないが、それについてはあらかじめお許しいただきたい。

一 トランプ大統領登場の背景としての中間層の経済的苦境

ここ四年ほどの間に、私は、世界の各地をかなり頻りに訪問した(具体的には、「2015年以降の外国訪問先国等一覧」を参照されたい)が、そのたびごとに、それぞれの地域における中間層の剥落という現実を目の当たりにしてきた。この点こそが、本稿の大前提となる。若いころの私は、21世紀においては、20世紀におけるよりも、人々は豊かに暮らしていると素朴に信じていたために、最近

の海外調査で目の当たりにした、現在の世界各地における中間層の剥落は、きわめてショックな現象として、私の脳裏に焼き付けられた。

○すなわち、最初にその現象について深刻に意識したのは、2015年3月に、AOTCA の大阪会議にヨーロッパからゲスト・スピーカーを招くべく池田隼啓 AOTCA 会長（当時）とご一緒に、フランスとベルギーを訪問した際であった。その時、訪問先のパリとブリュッセルにおいて、私は、深刻な治安の悪化を実感して、とても驚いた。特に、パリの治安の悪化は深刻で、モンマルトルの丘の上にある、サクレ・クール寺院（**Basilique du Sacré-Cœur**）前の広場には、経済的に困った人達の救済のための署名を求める方々がたくさん見受けられたが、その中には、署名したが最後、その場で現金を要求される場合もあるという話を、現地の方からお聞きした際には大きなショックを受けた。のみならず、ベルギーのブリュッセルにおいては、私達の帰国直後の3月22日に深刻なテロがあった。

○また、2015年12月に、私が1972年から一年間の高校生生活をおくったウィスコンシンを家族とともに個人的に訪問した際には、実直で勤勉な中西部の中間層の人達が、自分たちの足元が不安定になりつつあることの不安を漠然と意識していることに気がつき、驚愕した。あの豊かで自信にあふれたアメリカ中西部の力強い中間層は一体どこにいったのか、信じられない思いであった。

○次いで、2016年5月に政府税調の調査でアメリカのワシントンとカナダのオタワを訪問した際にも、好景気のはずなのに、アメリカ社会を覆いつつあるある種の閉塞感を感じてびっくりしたのを今でも鮮明に覚えている。

そのような次第で、私は、経済的に苦悩するアメリカ中産階級の苦悩を前に、2016年11月に予定されていたアメリカ大統領選挙におけるクリントン氏の苦戦を、直感的に感じたのである。クリントン氏が、どのように熱心に理念や理想に基づいて弱者救済を唱えても、自らが弱者になるかもしれないとおびえる中西部の中間層の心には、ほとんど届いていないのではないかと感じられたからである。そこで、同年の5月31日の日本租税研究協会の定時総会における報告において、私は、中西部におけるクリントン氏の不人気（これは、驚くべきほどであった）とトランプ氏の躍進による、トランプ氏の11月に行われる大統領選当選の可能性と、その社会的・経済的背景についてあえて報告したのである。今考えると、これは、自分がアメリカ政治の専門家でないからこそできた思い切った報告であった。

○ついで、2016年の8月から9月にかけての、事業承継税制を中心とする、日税連のドイツ・スイス調査においては、ドイツにおける移民問題の深刻さを実感した。ベルリンの治安は、パリほどは悪化してはいなかったが、それでも一流ホテルのラウンジの中で置き引きがあったり、朝の散歩中に移民は帰れという

「暴言」を浴びたりしたことは、今でも記憶に新しい。これに対して、スイスにおいては、ベルンという静かな街を訪れたためか、相当数の移民を受け入れながら、日常生活は穏やかであったので、ドイツにおけるようなことはなかった。むしろ、多くの移民の方が乳母車を押している姿が記憶に残っている。現地の方にお聞きすると、これは、育児手当でそれなりの生活ができるからということのようであった。治安のいい場所においても、移民の影響が感じられるのであった。

このような中で、私は、遅くとも2016年の9月の段階においては、アメリカ大統領選挙におけるトランプ氏の当選を確信するに至っていた。日本の新聞やテレビの報道とは真逆の予想であった。そして、その私の予想通り、2016年11月の大統領選挙においては、五大湖周辺等のラストベルト（Rust Belt、すなわち、アメリカ中西部等の、工場等の国外移転により錆びついてしまった地域のこと。具体的には、かつての工業地帯であった、ペンシルベニア州、オハイオ州、ミシガン州、インディアナ州、ウィスコンシン州、等）における、生産拠点の海外移転による中間層の経済的没落を背景とする様々な不満を抱えた選挙民の支持を集め、トランプ氏が大統領に当選したのであった。

これらの海外調査を通じて、私は、現代社会を理解するキーワードは、生産拠点の海外移転や移民の増加により、先進諸国の特定の地域で特に激しい様相を呈することになる、中間層の経済的没落なのではないかと考えるに至った。そして、税制改革における最大のテーマも、そのような先進国における中間層の没落の防止なのではないかと考えるようになった。今、仮に、先進国とは、分厚い中間層を有する国々のことであると考えれば、中間層が薄くなることは、政治的、社会的、経済的に先進国が危機的状況に陥ることを意味する。もちろん、それについて、税制でできることは限られているにせよ、何かをしなければならない、そう考えるようになったのである。これはまた、日本政府の方針や、政府税制調査会において取り上げてきたテーマと軌を一にするものであった。

二 2017年から2018年秋までの海外調査

アメリカ大統領選の後も、私は、継続的に、いくつかの海外調査を継続しておこなった。

○まず、トランプ政権登場後の2017年2月に、私は、二週間ほど、コロンビア・ロースクールに客員教授として滞在したが、ニューヨークは治安が非常に良く、ウィスコンシンとは異なり、空前の経済的繁栄を謳歌しているように見受けられた。

○これに対して、同年5月に、政府税調の海外調査で、エストニアとスウェーデンを訪問した際には、ストックホルムの地下鉄の構内で物乞いをする少なか

らぬ数のホームレスと思われる人達を見て、福祉国家の財政的基盤を維持することの困難さを実感させられた。また、ストックホルムの官庁街の昼食時のレストランにおいて、置き引きがあったことにもびっくりさせられた。まさに、これが福祉先進国のスウェーデンであることが信じられない思いであった。

○他方、同年10月の、付加価値税のインボイス等の在り方を中心とする、日税連のニュージーランドでの調査においては、多数の移民を抱えながらも、おだやかな経済運営を行っている様子が感じられた。同じく多くの移民を抱えながら、ヨーロッパとニュージーランドの差はどこにあるのかと考え込んでしまった。

○さらに、2018年2月には、再び、コロンビア・ロースクールに客員教授としてニューヨークに滞在し、その期間にハーバード・ロースクールも訪れたが、いずれにおいても、治安は良く、経済は順調であった。ボストンにおいては、かつては少しごみごみしていた地域が、多くのバイオ系やIT系のベンチャー企業の設立にともなって開発され、若い人達の洒落た住宅街になっている様子が衝撃的であった。

○他方、同年4月には、ドイツのニュルンベルクを訪れたが、こちらでは、地方都市であるためか、2016年のベルリン訪問の際とは異なり、人々の平穏な日常が感じられた。

○さらに、2018年の9月には、(2015年12月に訪れた) ウィスコンシンを再訪したが、かなりの経済的な活気が感じられた。シカゴのオヘア空港から北に向かうミシガン湖沿いのフリーウェイ沿いにおいては、いくつもの建設中の場所が見受けられたし、雇用環境もよいようであった。しかし、そのことにより中間層の没落にともなう人々の不満が劇的に改善されているわけではなかったという点にも気がついた。他方、それに引き続いて、ボストンにも出かけたが、若い人達の活気にあふれる街並みで、2月の訪問時と変わらぬ穏やかな日常がうかがわれた。

結局、このアメリカ大統領選挙後の2017年から2018年秋にかけてのいくつかの海外調査においては、ヨーロッパは相変わらず苦悩を続けているのに対して、アメリカにおいては、中西部でも2015年頃よりも経済状況は多少良くなっていたものの、東海岸と比べた場合の、あいかわらずの経済的繁栄の地域格差の存在に愕然としたというのが、正直な感想である。

三 昨年の秋からの状況——2018年11月の中間選挙以降

さて、昨年の2018年11月のアメリカの中間選挙においては、共和党が上院をおさえたのに対して、下院は民主党が多数をとるといふ、アメリカ国民のある種の良識が反映された、きわめてバランスのとれた結果となった。他方で、2016年11月の大統領選挙においてトランプ大統領当選の基盤となったラストベルトのペンシルベニア州、ミシガン州、ウィスコンシン州においては、民主党が州知事のポストをとった。この結果についてどう考えるかであるが、この点についての分析はなかなか難しく、未だ、将来の方向性に関する予測はできないでいるというのが現状である。しかし、少なくとも、中西部を中心に、2016年の大統領選挙の際に濃厚に感じられた中間層の没落についての危機感が、アメリカの有権者の脳裏から消えたとまではいうことができないのではなかろうか。

○また、2018年11月末から2月初めにかけての、日税連の国際税務情報研究会の今回のニューヨーク市、ワシントン市、ロスアンゼルス市訪問において、私たちは、東海岸と西海岸を代表するそれぞれの街の経済的繁栄と治安の良さを実感した。クリスマス前ということもあったかもしれないが、人々は実に活気にあふれていた。したがって、今後は、そのような東海岸と西海岸の反映を、日税連でまだ訪れていない中西部の状況と比較してみる必要があるのではないかと、現在は考えている。今後は、アメリカ中西部やカナダを訪問して、アメリカ大陸全体の経済状況と、人々の感覚を調査すると、興味深い結論が得られるのではなかろうか。

○さらに、2018年12月の、私個人の、短期間のオーストラリアのシドニー訪問においては、昨年の11月のニュージーランド訪問の際に感じたのと同じく、オーストラリアも、多数の移民を抱えながら、活発な経済運営を行っている様子が感じられた。もちろん、オーストラリアにはオーストラリアなりの移民問題があることは、聞き取り調査でわかったが、街の様子は比較的落ち着いていて、人口が多い分、ニュージーランドより活気にあふれていた。

これに対して、今後の焦点は、むしろフランスの動向なのではないかと考えている。マクロン大統領の大企業優先のエリート主義に反発した現場労働者の方々の、いわゆるイエロー・ベスト運動（*Mouvement des Gilets jaunes*）は、フランスにおいて没落しつつある中間層の不満を雄弁に物語っているといえよう。周知のように、フランスのエリート主義は日本などとは比較にならぬほど極端で、それに移民問題が加わるのであるから、今回の運動が、そう簡単に収束するとは到底思えない。現在のパリは混沌の中にあるといっても過言ではなかろう。この運動の根はかなり深く、今後は、国民戦線のマリーヌ・ル・ペン氏の行動に注目が集まる状況であるといえよう。ル・ペン氏を単に極右という一言で片づけてしまうわけにはいかないほど、同氏の政策への共感が高まっているよう

に感じられる。したがって、フランスについても、現地調査の必要性を実感している状況である。

四 地域的な格差の拡大

このように、現在は、世界のどの国のどの地域を訪れるかにより、治安の状況や経済的状況が極端に異なるのであるが、総じて、多くの移民を受け入れてきたヨーロッパの苦悩がきわめて深刻であることは確かである。ドイツの移民排斥問題、フランスのイエローベスト運動、イギリスのEU脱退問題、北欧等における移民排斥の動き等、社会の不安定要因は枚挙にいとまない。注目すべきは、それらがすべて、移民問題等に起因する、没落しつつある中間層の不満を反映したものであるように思われる点である。

他方、アメリカにおいては、東海岸・西海岸は経済的に大いに潤っているのに対して、内陸部は、2015年の末と比べると、少なくとも2018年の秋には経済的活気が感じられたが、それでも東海岸・西海岸と比べるとかなりの格差があるように思われる。特に、五大湖周辺のいわゆるラストベルトにおいては、ヨーロッパほどではないにせよ、依然として、中間層の不満が根強く渦巻いているのを感じた。したがって、このあたりについてより詳細な実地調査と現状分析が必要であろう。

さらに、オセアニアは、独自の路線を貫きながら、その直面する様々な問題がある程度解決しつつ、相対的な安定を保っているように見える。もっとも、その背後に存在する、多民族国家であるが故の苦悩ないし努力について、さらに見ていく必要がある。

いずれにせよ、現代が、世界的な中間層の剥落の時代であることに変わりはない。この点は、これまで述べてきたように、特に、ヨーロッパ諸国とアメリカのラストベルトで著しい。これらの地域は、かつて、豊かで分厚い中間層を要する（それらの地域における）政治的安定の基盤をなす場所であった。しかし、現在は、それらの地域においては、苦しい生活を強いられつつある人達が多く、経済的繁栄を謳歌する他の地域の人達と比べて格差がきわめて大きい。その、自分達が取り残されているという不満が、大きな政治的うねりをもたらすという事実の存在は、2016年のアメリカ大統領選挙の時期と何ら変わっていないのではなかろうか。

以上、要するに、アメリカにおけるトランプ大統領の登場も、イギリスのEU脱退も、ヨーロッパにおける移民排斥の動きも、最近のフランスのイエローベルトの運動も、すべては中間層の一部の没落と不満を物語っていると考えてよいのではなかろうか。

これに対して、オセアニアや、カナダや、日本においては、少なくとも現在においては、中間層の没落を救済すべく政府が積極的に格差是正策に打って出ているためか、ヨーロッパ諸国やアメリカのラストベルトと比べると、多少の差ではあるが、状況が悪くないように感じられる。しかし、ほんの少しの経済的要因の変化で将来何が起こるかわからないという点においては、それらの地域も、実は、ヨーロッパ諸国やラストベルトと異なるところはないのかもしれない。

それ故に、経済的な活力を維持しながら、格差を是正し、中間層の今以上の没落を食い止め、社会を安定化させるために、租税政策において何をしたらよいかという点こそが、現代の租税専門家に突き付けられた究極の問いであるといえよう。この問題についての的確な答えを用意できなければ、私達のプロフェッショナルとしての力量が疑われるかもしれないのである。

五 現地を訪問する定点観測の重要性

以上、さまざまなことを述べてきたが、やや口幅ったい言い方になることをお許しただけならば、そのようなことをコメントすることができるのも、すべて、私が現場に直接に出向いて、状況を目の当たりにしたためであるように思われる。学問においても、現実の素材を扱うことにより議論は説得力を増すが、経済情勢の変化について語る場合においては、直接に現場を見ることが何よりも重要であること、論を待たない。

考えてみれば、外国駐在といっても、ワシントンで、ニューヨーク・タイムズを読み、CNNを見、アメリカのエリート層とのみ仕事をしていれば、ラストベルトにおける中間層の苦悩がわからないのは、ある意味で当然のことであろう。かといって、そのような方が突然にラストベルトを訪れても、現地の方々がそのような異邦人に対して心を開いて本音を語ってくれるとはとても思えない。

それ故に、実際に出向いて現場をみることや、あるいは現地の友人から話を聞くことが何よりも重要であるということになる。そうすることにより、報道のみからはうかがいしれないことがわかる場合も、時にはあるであろうし、何よりも臨場感を持って物事を分析することが可能になるのではなかろうか。

その意味で、日本の税制改革について議論する際にも、世界各国の経済状況や税制改革の流れについての現地調査を踏まえた議論には、かなりの説得力が生まれるのである。もちろん、実際に現場に出向いて調査を行うためには、大きな時間的負担や経済的負担が伴うので、個人でできることには、当然のことながら限界がある。しかし、日税連のようなプロフェッショナルの組織においては、そのようなことが一定程度は可能なのではなかろうか。その意味で、今回の日税連

の国際税務情報研究会のアメリカ調査は、時宜にかなった有意義なものであったと言えるように思われる。

もし外国の状況について、書物から得られる知識や、報道のみを用いて判断するしかないとすれば、たとえ、どのように優秀なプロフェッショナルであっても、正しい情勢判断を行うことが可能とは考えられないであろう。優秀なプロフェッショナルが現地赶赴して調査をすることによってのみ得られる情報は少ないのである。

六 アメリカ社会の動き

ところで、あらためて述べるまでもないことであるが、日本の税制改革について考える際に、アメリカの影響ははかりしれないほど大きいという点は、否定の余地がない。それ故に、私達が、日本の税制改革について考える際には、常に、アメリカにおける税制改革の動きや、その背景をなす経済状態の変化に十分に配慮しなければならないことも、また、いうまでもない。そのためにも、税のプロフェッショナルによる、特にアメリカにおける現地調査は必須のものであると考えられる。

すでに述べたことであるが、アメリカは、ここ10年ほど、空前の好景気を謳歌してきているが、それにより受ける恩恵の程度は、地域によりかなり異なり、また社会階層によって大きく異なる。その結果として、深刻な地域的分断（東海岸・西海岸 対 内陸部）、あるいは、社会的分断（高所得層 対、その他の階層）がますます進み、大きな経済的格差が広がっているのが現状である。このような状況について正確に理解することなしに、一般論として、アメリカにおいては云々というような分析手法を用いては、正しい判断は到底おぼつかないであろう。やはり、ここは、プロフェッショナルによる定期的な情報収集の努力が必要であるというしかなかろう。

なお、同様の経済的・社会的分断という深刻な状況は、ヨーロッパ諸国においても顕著に生じている。その結果として、没落しつつある中間層の不满を背景にした様々な政治的勢力が勢いを増しているということであろう。これらの動きの背景を正確に理解した上で、そこで行われている税制改革の動きを正確に位置づけることは、日本における税制改革の方向性を正しく導くための必須の作業であろう。

七 今後の動き

ここに詳しく述べてきたように、トランプ大統領は、2016年の大統領選挙において、中西部の、没落の危機におびえる中間層の不満に訴えて当選したと考えられる。しかし、昨年の中選挙選においては、中西部において共和党の支持に多少の勢いの衰えが見られた。しかしながら、このことは、内陸部における中間層の不満が解消したということを経ずしも意味しないのではないと思われる。

それ故に、トランプ大統領は、今後、2020年秋の大統領選挙における再選をかけて、強い決意をもって、没落しつつある中間層の支持の回復をねらって、幾多の政治的問題に立ち向かっていくことが予想される。そのような問題としては、何と云っても、移民問題と通商問題があげられる。その結果、日本については、特に通商問題がクローズアップされ、そのことが、日本の通商政策のみならず、場合によっては、租税政策に影響を及ぼすのではないかという危機感を拭き去ることができない。それが具体的にどのようなかたちをとるかという点については、ここで簡単に述べることはできないが、法人税のみならず、消費税も影響を被るかもしれない。

そのような状況の下、将来を占う上で、今回行われたような日税連による海外調査を通じた現場の情報の入手・整理・分析が大きな意味をもってくるのである。もっとも、実際の海外調査は、相手方に対する的確な質問を用意し、時差に悩まされながら数多くの訪問先を訪れ、相手方と外国語でやり取りをし、その結果を整理し、その上で、将来の状況について分析するという、参加者にとってきわめて精神的・肉体的負担の大きな作業である。それ故に、今後とも、我こそはという税理士の先生方がこのようなプロジェクトに積極的に身を投じ、税のプロフェッショナルとして、外国と比較した上で、日本の税制改革についての提言を行うという強い姿勢を保持していただきたいと考えている。

最後に、今回のアメリカ調査で一緒した先生方に、心より感謝を申し上げる次第である。

〔2015年以降の外国訪問先国等一覧〕

- 2015年3月 フランス・ベルギー (AOTCA)
2015年12月 シンガポール
2015年12月 ウィスコンシン
- 2016年5月 アメリカ・カナダ (税調)
(2016年5月31日 日本租税研究協会定時総会で報告)
2016年8月・9月 ドイツ・スイス (日税連)
2016年10月 香港 (AOTCA)
(2016年11月 アメリカ大統領選挙)
- 2017年2月 コロンビア大学滞在
2017年5月 エストニア・スウェーデン (税調)
2017年10月 フィリピン (AOTCA)
2017年10月 ニュージーランド (日税連)
- 2018年2月 コロンビア大学滞在、ハーバード大学訪問
2018年4月 ドイツ
2018年9月 モンゴル (AOTCA)
2018年9月 ウィスコンシン・ボストン
(2018年11月 アメリカ中間選挙)
2018年11月・12月 今回のアメリカ訪問 (日税連)
2018年12月 オーストラリア

むすびに

日本税理士会連合会 副会長
国際税務情報研究会
専門委員会委員長 太田 直樹

このたび、国際税務情報研究会では、平成30年11月29日から12月7日まで、米国税制の調査研究のために視察団5人を派遣し、その成果として「米国税制視察調査報告書」を取りまとめることができた。

当研究会では、諸外国における税理士制度の導入・普及の促進、税務関係機関及び団体との交流事業の推進、税務情報の収集等の施策についての調査研究を行うための付設機関として平成25年7月に設置された。そして、平成30年度からその設置目的に沿った研究活動をより活発化するために、研究テーマを選定し、資料収集・調査研究を進めているところである。

今回の米国視察については、当研究会の研究プロジェクトの一環である①事業承継税制に関する国際比較②AI化の進展が税務行政及び税務専門家の業務に与える影響に関する国際比較③BEPS 行動計画(義務的開示)が我が国の税制改正及び税務専門家業務に与える影響、以上3つのテーマを国際比較に基づく研究により、各国の同制度の概要を示し、わが国の現行税制への評価を試みることにしている。

さらに、視察のグランドテーマでもある米国税制の概要では、一昨年、法人税率の恒久的な大幅引き下げのほか、事業課税、個人所得課税、国際課税の見直しを柱とする抜本的な税制改正が成立している。この改正により、世界経済に与える影響は大きなものがあり、かつ、今後の我が国における税制改正や本会の税制改正建議の審議においても、当該改正を視野に入れた検討が必要になる。また、今まで日税連において、ほとんど情報の蓄積がなかった米国地方税については、州税の仕組みや運用について調査し、今後の日本の税制に対して、意見を述べるができるかと考える。

以上のような視察目的を踏まえて、税務の専門家である税理士の立場から視察団を派遣し、幅広い観点から米国視察を通じて調査研究をおこなった結果をこの報告書に取りまとめた。

今回の視察は少人数での実施であったこと、また、それに加えて今回の視察先は財務省をはじめとする政府機関、税務関係の議会関係機関、税制研究の民間シンクタンク、会計事務所等を精力的に訪問し、ハードスケジュールの日程をこなし情報を得ることができた貴重なものである。調査結果についてはこの報告書のみならず、本会のホームページ、会報、TAINS に提供するとともに、制度部や調査研究部など、関係部委員会にその調査結果を伝えることにより、より良い税制、税理士制度の糧となることを期待する。最後に、この視察に同行を頂いた団長である中里実先生をはじめ、本報告書の作成・編集に当たられた視察メンバーの4名の団員の皆さんに感謝を申し上げます。

—視察調査団の構成—

- | | | |
|----|--------|--|
| 団長 | 中里 実 | 日税連国際税務情報研究会会長
東京大学教授・政府税制調査会会長 |
| 団員 | 長谷部 光哉 | 日税連国際税務情報研究会専門委員会副委員長
東北会所属・AOTCA 専門委員会委員 |
| 同 | 石丸 修太郎 | 日税連国際税務情報研究会専門委員会委員
北海道会所属 |
| 同 | 田尻 吉正 | 日税連国際税務情報研究会専門委員会委員
東京会所属・AOTCA 事務総長 |
| 同 | 松岡 宣明 | 日税連国際税務情報研究会専門委員会委員
四国会所属・AOTCA 財務部長 |

「米国税制視察調査報告書」
REPORT ON TAXATION OF UNITED STATES OF AMERICA
BY JAPAN FEDERATION OF
CERTIFIED PUBLIC TAX ACCOUNTANTS'
ASSOCIATIONS

2019年3月31日発行

発行者 日本税理士会連合会国際税務情報研究会
RESEARCH COMMITTEE ON INTERNATIONAL TAXATION
〒141-0032 東京都品川区大崎 1-11-8
TEL03-5435-0931

