

# カリフォルニア州における会社設立時の 税務会計マニュアル

(2021年3月)

日本貿易振興機構(ジェトロ)

ロサンゼルス事務所

ビジネス展開支援課

#### 報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）ロサンゼルス事務所が現地 Prager Metis CPAs, Japan Desk に作成委託し、2021年3月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本報告書はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本報告書にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよび Prager Metis CPAs, Japan Desk は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび Prager Metis CPAs, Japan Desk が係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェトロ）

ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課

E-mail：BDA@jetro.go.jp

ジェトロ・ロサンゼルス事務所

E-mail：lag-research@jetro.go.jp

The logo for JETRO, consisting of the word "JETRO" in a bold, serif font.

## 目次

### はじめに

1. 米国進出前準備
  - 1-1 現地法人設立までの諸段階
  - 1-2 会計、税務業務の事前調査
2. 米国進出前後の会計税務業務
  - 2-1 事業計画の策定
  - 2-2 本社との連結業務の確認、会計ソフトウェアの選定
  - 2-3 米国赴任者の給与のグロスアップ計算
  - 2-4 会計税務申告作業年間スケジュール
3. 給与関連の税金
  - 3-1 連邦税
  - 3-2 カリフォルニア州税
  - 3-3 給与計算事務代行会社
4. 連邦法人税
  - 4-1 駐在員事務所
  - 4-2 支店
  - 4-3 現地法人
  - 4-4 予定納税
  - 4-5 申告、納付の電子化
  - 4-6 会計と税務の差異
5. カリフォルニア州法人税
  - 5-1 駐在員事務所、支店
  - 5-2 現地法人
  - 5-3 ユニタリータックス
  - 5-4 売上税、使用税
  - 5-5 固定資産税
6. 日米間の条約等
  - 6-1 日米租税条約
  - 6-2 日米社会保障協定
7. 米国の会計制度
  - 7-1 会計原則
  - 7-2 財務諸表の認証

# カリフォルニア州における会社設立時の税務会計マニュアル

## はじめに

本書では、日本企業が米国で事業を始めるにあたり、是非知っておきたい会計、税務の基礎知識を提供します。ここでは単純に、日本に本社を置く会社がカリフォルニア州に 100 パーセント所有の子会社を設立し、その後も完全子会社の関係を維持すると仮定し説明します。さらに、ほとんどの日本からの企業新進出事例に鑑み、現地法人の企業形態は普通株式会社（C Corporation）とします。

複数の会社が合併事業として会社を設立する際に Limited Liability Company や Partnership を設立したり、個人が自営業や S Corporation を設立したり、投資家から資金を集め、将来、新規株式上場（IPO）を目指してベンチャー企業を設立するような場合、または、発行した株式の転売を予定しているような場合などにおいては、本書で想定されているカリフォルニア州での 100 パーセント子会社の設立、運営とは異なった税務会計の知識が求められることに留意が必要であると同時に、本書が提供する基礎知識は、カリフォルニア州だけでなく、他州への進出を考えている場合にも役に立つことと思います。

なお、本書の内容は一般情報として提供されており、特定の案件に対する個々の状況に適した会計、税務アドバイスではありませんので、ご了承ください。個々の状況に適した会計、税務アドバイスが必要な場合は、会計士にご相談ください。

## 1. 米国進出前準備

### 1-1 現地法人設立までの諸段階

米国進出というプロジェクトを成功に導くためには、すぐに **C Corporation** を設立するのではなく、まず、対米投資経験の積み上げ段階として日本本社の出先機関を設けるのが標準的なアプローチと考えられています。この出先機関は、主として連邦税法との絡みで、駐在員事務所と支店に区分されます。

#### 1-1-1 駐在員事務所 (Representative Office)

日本本社は、現地法人に多額の金銭ならびに人的投資を開始する前に、日本では把握できない市場、労務、法務、金融、税務等における予期せぬリスクを回避することを目的として、社員を現地に派遣し調査にあたらせます。

拠点の形態は、机一つのシンプルなものから始まり、オフィススペースを借り、現地社員を雇用して調査活動するといった本格的な構えに至るまで多種多様ですが、営業を目的としない拠点であれば、その大小や現地雇用の有無にかかわらず、連邦法人税上は「駐在員事務所」の扱いになります。日米租税条約(6-1参照)によれば、日本法人のこの種の出先機関は米国内で事業活動をしているとはみなされません。

一方、カリフォルニア州の駐在員事務所の扱いは、全く異なっています。州が特定の企業に対して課税権をもつかどうかの判断基準をネクサス(5-2参照)と言いますが、このネクサスは州によりまちまちです。カリフォルニア州のそれは、要素基準(**Factor Base**)と呼ばれる基準で判定します。その基準の中には、駐在員事務所にも該当する要素が含まれているので、営業活動をしていないにもかかわらず、原則として毎年**Minimum Tax 800**米ドルだけは納付することになります(5-1参照)。

#### 1-1-2 支店 (Branch)

日本法人の米国の出先機関が販売促進活動、役務の提供、資金の運用や調達、本社製品の維持、アフターサービス、修理などの営業行為を目的とした行為を行った場合は、日米租税条約上の扱いが恒久的施設(**Permanent Establishment**：事業を行う一定の場所)となります。そのため、課税関係が生じることになり、これを「支店」として連邦税制上は駐在員事務所と区別します。税率、課税所得の算定方法は、現地法人とほぼ同様ですが、支店利益税や、支払利息控除をとる場合の本支店間按分計算などで差異が認められます。

カリフォルニア州との関係においては、課税所得に対する一律**8.84**パーセントの**Franchise Tax (Minimum 800**米ドル)を納付します。同州は、課税所得の計算に際しては、全世界所得をベースとする計算方法を採用していますが、外国法人については、水際方式(**Water's Edge 5-3-2**参照)を選択することで、日本法人の損益を計算から除外することを認めています。

最終的に、本書が想定する現地法人を作らず、支店で営業を行う選択肢を検討することも可能ですので、その際には、以下のメリット、デメリットを比較検討します。

## メリット

- 1) 支店開設費や支店の欠損金は、日本本社の税務申告の際に控除することが認められているため、それらを本社の損益と合算し、日本側の節税への貢献が可能。
- 2) 支店の課税所得を計算する際に、本社の本部経費配賦額を控除することが可能。
- 3) 米国で課税された法人所得税は、日本本社の税務申告上、外国税控除をとることが可能。

## デメリット

- 1) 訴訟事件が生じた場合、支店であれば、日本法人が直接原告または被告となり、日本本社が米国の管轄の下に裁判所の裁定を受けることになる。
- 2) 本社損益と合算するために、日本の会計処理基準および税務上の規定に従わなければならないため、そのための作業が加わる。さらに、日本の税務当局の調査権は海外支店にも及ぶので、日本側で支店の決算内容や実態を把握しておく必要がある。
- 3) カリフォルニア州法務局（Secretary of State）への支店登録は、現地法人との比較においては複雑な手続きが伴う。

### 1-1-3 現地法人

現地法人は、米国国内に独立した別組織を設立して、その組織が米国国内で事業を行う形態です。既述のとおり、組織形態としては、C Corporation が最も多く採用されています。

親会社の株主としてのリスクは出資額が限度で、それ以上の責任負担はありません。現地法人は、州の管轄下で設立されますので、C Corporation の場合、カリフォルニア州法務局に定款（Article of Incorporation）を提出するだけで簡単に設立することができます。課税関係においては、州への法人税納付は当然のこととして、州レベルでの設立にもかかわらず、同時に連邦政府にも法人税納付義務が生じます。連結会計制度の下では、本社との所得通算が組上に上がりますが、米国税務は単体が基本になります<sup>1</sup>。しかしながら、親会社を含む関連会社間取引については、取引価格（移転価格）の設定が論点となり、詳細の報告<sup>2</sup>が求められます（4-6-1-1 参照）。

以下、C Corporation を選択するメリット、デメリットを支店との対比において再度考察します。

## メリット

- 1) 現地法人の第三者への負債に対しては、親会社（株主）は責任を負担しません。親会社のリスクは無限ではなく出資額までに限定されます。ただし、親会社の子会社の保証人になっている場合は、その限りではなく、支店と同じになります。
- 2) 訴訟に際しては、支店の場合と異なり、現地法人が原告または被告となり、現地法人のみの問題となります。従って、親会社が直接の当事者になる事態を避けることが可能となります。

## デメリット

- 1) 現地法人で損失が発生した場合、親会社はその損失を適時に自己の損益と通算することはできません。損失を取り込むには、現地法人の閉鎖を待つこととなります。
- 2) 現地法人は独立した単体ではありますが、親会社と子会社間の取引については、第三者との取引基準遵守をめぐって、さまざまな制限と関連報告義務が課されています。

<sup>1</sup> ただし、4-3-1 米国法人税の基本で言及のControlled Groupとしての制約が伴います。

<sup>2</sup> 移転価格税制を念頭においたForm 5472で、関連会社間取引を詳細に報告します。これを怠ると、一件につき1万米ドルのペナルティーが科されます。

## 1-2 会計、税務業務の事前調査

会社設立に関する法的な相談および手続きは弁護士に依頼することになりますが、設立後の会計税務に関しては会計事務所と事前に相談しておくことを勧めます。

会計・税務業務は、会社立ち上げと同時に始まりますので、そうした業務をサポートする会計事務所の役割は重要です。米国進出後に自らの業務に専念するためにも、会計事務所の選定および必要業務の把握、諸手続きについての理解は必須です。

会社立ち上げ時から必要となる月々の記帳代行や税務申告業務、さらに監査（Audit）に代表される財務諸表の認証業務（7-2 参照）についても会計事務所と相談して、それぞれの業務についての見積もりを事前に取り付けておくべきです。

### 1-2-1 米国会計事務所

米国には多くの会計事務所があります。この中から、自社のニーズに合った会計事務所を選ぶことで、米国事業を展開する上で良きパートナーを得ることになると言っても過言ではありません。会計事務所を規模やその機能で分類すると、およそ以下のようになります。

#### 規模による分類

- 1) インターナショナルファーム：四大会計事務所を指します。全世界規模でのサービスを提供できる事務所です。
- 2) ナショナルファーム：規模的には中堅と言われますが、数千人規模で全米展開している事務所や西海岸に数十の事務所をもち、海外にも提携ファームをもつ大規模事務所です。
- 3) ローカルファーム：数十人規模で州内に複数の支所をもつ事務所から個人事務所までの小規模事務所です。

#### 機能による分類

- 1) 認証（Attestation）専門事務所
  - A 公開（上場）会社の監査をする事務所<sup>3</sup>
  - B 非公開（非上場）会社を監査する事務所
- 2) 非認証（Non-Attestation）専門会社

### 1-2-2 会計事務所との事前打ち合わせ、および見積もり依頼

候補となる会計事務所との事前の打ち合わせや、見積もり依頼は、日本での準備段階で、電話会議や現地視察を通じて行います。その際、候補となる会計事務所の特徴やサービスの内容を事前に確認して、依頼するサービスを決めておきます。一般的に、現地法人を設立し徐々に米国国内での事業拡大を目指す場合や、それほど規模を大きくする予定のない会社は、小規模会計事務所でも十分に対応できます。小規模会計事務所の利点は、きめ細やかなサービスができ、日々の細かな質問等の相談がしやすいことです。

---

<sup>3</sup> 2001年のエンロン事件、2002年のワールドコム事件を契機に、認証業務を行う会計事務所の独立性が厳しく問われることになり、SOX法が成立しました。そのため、原則として同一の会計事務所がAttestation業務とその他の非認証業務（Non-attestation 会計、税務、コンサル業務等）を行うことはできなくなりました。公開企業は、会計監視委員会 Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) の管轄下に置かれています。

しかし、米国進出後、規模の拡大や、日本の親会社との連結決算監査の必要性が見込まれる場合は、ナショナルファームまたはインターナショナルファームに依頼する必要があると思われます。こうした大手の会計事務所に依頼する利点の一つは、認証業務専門の事務所のほかに非認証業務事務所も兼ね備えているので、税務、企業評価、企業合併や M&A など、幅広い業務に対応できる能力があることです。どのタイプの事務所に依頼するかは、それぞれの企業の目的や活動によって異なりますので、慎重に検討します。

会計事務所のサービス料金は、会計事務所の規模や業務の内容により異なります。米国では時間ベースの報酬請求が一般的で、日本のように定額顧問料を月々支払うような方法はあまりみられません。会計事務所には、通常、スタッフ、シニア、マネージャー、シニアマネージャー、パートナーという職務階級があり、それぞれの役割分担があります。請求単価は、これらの役割により決められています。

### 1-2-3 米国赴任者の給与、福利厚生などに関する決定

赴任者給与の支払い方法を、総額方式（グロス）とするのか、手取保障方式（ネットギャランティー）とするのかを、本社人事部と事前に決定しておきます。グロス方式の場合は、基本的に日本での給与の支払いがないことが前提になります。この方式の場合には、支払う税金も赴任者が負担し、還付に関しても本人に帰属します。

日系企業の駐在員の場合、海外赴任は会社都合のため、そこで生じる税金は会社の問題という考えに基づき、手取額を会社が保証するネットギャランティー方式を採用するケースがよくみられます。このため、グロスアップという特殊な計算作業が伴います。海外駐在により米国の居住者となった場合には、日本での支給給与や米国での住宅補助手当、車のリース料などの諸手当は、すべてが米国での課税所得となるので、その総額で給与計算します。税金の還付金がある場合は会社に帰属します。また、ネットギャランティーの場合は、通常、会計事務所に給与金額のグロスアップ計算と合わせて、所得税申告書の作成も依頼します。

### 1-2-4 駐在員の所得税の確定申告

米国では、一定額以上の所得のある個人はすべて確定申告をします。企業は給与支払いの際に源泉徴収しますが、日本のような年末調整はしないので、駐在員も確定申告をしなければなりません。その申告形態は駐在期間とともに変わっていきます。

- A. 赴任年度の確定申告書：一年前半は非居住者ですが後半は居住者になります。
- B. 駐在開始から2年目以降、帰任までの期間は居住者としての申告になります。
- C. 帰任年度は、年の前半が居住者で、後半は非居住者としての申告になります。

原則として、居住者には米国市民と同じ納税基準が適用されることとなりますが、非居住者については米国で勤務、または米国が源泉地となる所得のみに対する納税になります。

---

<sup>4</sup> 地域的にどこで利益が生まれたかを意味します。給与の場合は労働提供の場所になります。利息や配当の場合は支払者の居住地、家賃収入は不動産の所在地になります。株式売却益は株式をもっている者の住所が源泉地です。



## 2. 米国進出前後の会計税務業務

依頼する会計事務所を決定した後、会計事務所の会計士と相談の上、進出時期や会計年度を決定し、具体的なアクションプランを決めておくことが重要です。

### 2-1 事業計画の策定

事業計画や予算は、実現可能性の低いものを作りがちです。実際に作成した予算が現地の実情に即しているかどうかを会計士にみてもらうのもよいでしょう。予算を作成する段階での予算の見積もり不足が多くみられます。当初予定した予算を大幅に上回ってしまうケースも多く、結果として、追加増資や借入金に頼ることになることがあります。そのようなことがないように、ゆとりのある資金計画を作るようにします。

### 2-2 本社との連結業務の確認、会計ソフトウェアの選定

月次締め、四半期締め、半期締め、年度末締めの方法や、内部レポートの作成手順等を、本社経理部と確認しておきます。場合によっては、内部レポートを会計事務所にアウトソースすることもあります。会計ソフトについては、スタートアップ企業や中小企業は、市販の会計ソフトを使っているケースがほとんどです。市販の会計ソフトはユーザーフレンドリーに設計されており、簿記の知識があまりなくとも使えるようになっています。反面、本社の経理担当者や会計事務所にとっては、使いづらいこともあります。その例としては、過去に記帳した取引を遡って修正することができたり、その記録が残らなかつたり、入力の際に誤入力に気づかないなど、内部統制上問題が生じることがあります。

### 2-3 米国赴任者の給与のグロスアップ計算

赴任者給与の支払方法をネットギャランティーとした場合は、会計事務所にグロスアップ計算を依頼します。このネットギャランティー方式では、会社が負担した家賃等の現物支給を含めた手取給与額とその額に相当する給与税を加えた総給与額を逆算します。

### 2-4 会計税務申告の年間スケジュール

12月決算期の場合、会計担当者の米国会計税務の作業日程はおおむね以下のような流れとなります。

#### 初年度

日程	作業内容
1月初旬	会計ソフトのセットアップ、勘定科目の設定、給与計算代行会社に給与の設定作業を依頼
4月15日	今年度、連邦・カリフォルニア州法人税、第一回予定納税納付
6月15日	今年度、連邦・カリフォルニア州法人税、第二回予定納税納付
7月初旬	半期決算の確定作業
7月中旬または下旬	会計事務所による今年度半期決算会計監査、またはレビューのフィールドワーク
9月15日	今年度、連邦・カリフォルニア州法人税、第三回予定納税納付
12月15日	今年度、連邦・カリフォルニア州法人税、第四回予定納税納付
12月31日	決算日

## 次年度以降

日程	作業内容
1月初旬	前年度決算の確定作業
1月中旬または下旬	会計事務所による前年度決算会計監査、もしくはレビューのフィールドワーク（7-2参照）
1月31日	従業員、契約社員等への給与明細、支払調書等配布期日
2月28日	支払調書 <sup>5</sup> 提出期日
3月15日	前年度源泉徴収税申告書、支払調書提出期日
4月15日	前年度連邦法人税申告書提出期限 前年度カリフォルニア州法人税申告書提出期限 前年度、連邦延長申請書提出期限（6カ月延長可能）カリフォルニア州は自動的に7カ月間の延長が可能 今年度連邦・カリフォルニア州法人税、第一回目予定納税納付 前年度連邦・カリフォルニア州個人所得税申告書提出期限
6月15日	今年度、連邦・カリフォルニア州法人税、第二回予定納税納付
7月初旬	半期決算の確定作業
7月中旬または下旬	会計事務所による半期決算会計監査もしくはレビューのフィールドワーク
9月15日	今年度連邦・カリフォルニア州法人税、第三回予定納税納付
10月15日	前年度連邦延長後法人税申告書提出期限
11月15日	前年度カリフォルニア州延長後法人税申告書提出期限
12月15日	今年度連邦・カリフォルニア州法人税、第四回予定納税納付
12月31日	決算日

### 3. 給与関連の税金（Payroll Tax）

米国で従業員を雇用する場合、雇用主は、従業員の給与にかかる税金の源泉徴収義務、給与関係税の納税および報告義務があります。

#### 3-1 連邦税

管轄は以下に述べるとおり、所得税、社会保障税ならびに失業保険を含め、すべて **Internal Revenue Service (IRS)** になります。所得税と社会保障税は従業員の所得からの源泉税があるため一括されますが、会社負担のみの失業保険は別扱いになります。

##### 3-1-1 連邦所得税（Federal Income Tax - FIT）

会社設立の際に、IRS に **Form SS-4**（雇用主番号の申請書）を提出し、連邦雇用主番号 **Federal Electronic Identification Number (FEIN)** を取得します。この雇用主番号を取得することにより、給与関連税のみならず、会社の法人税、源泉所得税他の納付が可能になります。

給与から源泉徴収される源泉所得税額は、従業員が入社時に会社に提出する **Form W-4**（扶養家族数申告書）に記載された条件と、IRS があらかじめ設定した税率によって決まり、この額が自動的に天引きされ、IRS に納付される仕組みになっています。

<sup>5</sup> 1099-Misc（支払い調書）ほかの集計表、1096

### 3-1-2 連邦社会保障税法 (Federal Insurance Contribution Act: FICA)

社会保障税は、ソーシャルセキュリティ税 6.2 パーセント（高齢者、遺族、障害者保険）とメディケア税 1.45 パーセント（高齢者、障害者医療保険）からなり、それぞれ従業員と雇用者双方が給与総額の 50 パーセントずつ負担します。ソーシャルセキュリティ税は、年間課税対象上限額が毎年定められており、2021 年度は 14 万 2,800 米ドルです。メディケア税は上限がなく、従業員（被用者）と雇用者が給与に応じて 1.45 パーセントをそれぞれ負担します。

ただし、この社会保障税は、日米社会保障協定により、原則として 5 年以内の短期滞在駐在員には、日本国内で継続して社会保険料を納付することで米国側は免除になる制度が確立されています（6-2 参照）。

### 3-1-3 連邦失業保険税 (Federal Unemployment Tax - FUT)

失業保険税は雇用者が負担します。連邦失業保険は、従業員一人につき年間給与総額のうち 7,000 米ドルが課税対象になります。税率は 6 パーセントですが、州の失業保険税納付によって 5.4 パーセントの控除が与えられるため、IRS への納付は通常、残りの 0.6 パーセントのみになります。



## 3-2 カリフォルニア州税

連邦の仕組みと異なり、管轄はカリフォルニア州の Employment Development Department (EDD) になります。この部署は給与関係諸税のみを扱っており、雇用者はあらかじめ固有の納税者番号を取得し、以下に述べる諸報告書を提出するほか、新規雇用の度に報告書<sup>6</sup>の提出が義務づけられています。

### 3-2-1 州所得税 (State Income Tax - SIT)

カリフォルニア州では、同州の居住者、非居住者にかかわらず、同州を源泉とする所得はすべて課税になり、連邦と同様に、所定の計算に基づいて給与から所得税が天引きされます。

### 3-2-2 州失業保険税 (State Unemployment Tax: SUT)

連邦失業保険税と同様、州失業保険税は雇用者が負担します。新規雇用者に対しては、3 年目まで 3.4 パーセントの料率が適用されます。その後は、それぞれの雇用者の状況<sup>7</sup>により料率は変動します。

<sup>6</sup> DE-34: Report of New Employee(s)

<sup>7</sup> 雇用者都合による従業員の解雇は失業保険給付の対象となり、雇用者の失業保険料積立口座から引き出されるため、その後

### 3-2-3 州障害者保険 (State Disability Insurance: SDI)

従業員（被用者）の年間給与総額のうち、給与総額の最大 12 万 8,298 米ドルを限度として、その 1.2 パーセント（2021 年度）を、雇用者が給与から源泉徴収して支払います。

### 3-2-4 カリフォルニア州トレーニング税 (Employment Training Tax)

従業員（被用者）の年間給与総額の 7,000 米ドル部分につき 0.1 パーセントを雇用者が支払います。

## 3-3 給与計算事務代行会社

米国における給与関係税の納付・申告作業は雇用者にとって煩雑な手続きですが、米国では、これらの手続きを、給与計算代行会社に依頼するのが一般的です。給与計算代行会社は、給与関係税の計算、納付や、関連する連邦および州への給与関係税務申告書の作成と提出を代行します。

代表的な給与計算事務代行会社は、ADP、Paycheck などですが、会計ソフトを発売している会社の関連企業なども、この業種に参入しています。ほとんどの場合、Web ページ上に従業員の給与金額を入れると自動的に税金の計算ができる仕組みになっています。

会社の銀行口座から自動引き落としの手続きをしておけば、連邦、州への税 金額の引き落としや従業員の口座への自動振替も代行します。

給与関係税の諸規則には細心の注意を払わなくてはなりません。たとえ故意でなくても、申告ならびに納付期限に遅れるとペナルティーが科されるので、このような給与計算代行会社に依頼することで、そうした事態を回避することができます。これらの会社は、会計事務所と連携しているので、会計業務を依頼する会計事務所から担当者を紹介してもらえば手続きがスムーズに進みます。

## 4. 連邦法人税 (Federal Income Tax)

### 4-1 駐在員事務所

前述のとおり、駐在員事務所業務は、一般市場調査、得意先との単純な連絡に業務が限定されており、受注、勧誘、契約の締結等の事業活動を行わない場合は、米国での事業活動とはみなされないことになっています。しかし駐在員事務所であれ、連邦外国法人税申告書 Form 1120F を IRS に提出する必要があります。さらに、租税条約で定められた駐在員事務所活動（6-1-1 参照）が支店との間の垣根を超えていると IRS にみなされるリスクに備えるため、支店とほとんど同じ内容の「Protective Return」を提出することも検討します。

### 4-2 支店

日本に本社をもつ米国の現地支店は、米国において事業 (Effectively Connected US Trade or Business : ECI) を行うため、事業所得に対して、課税所得の有無にかかわらず、法人税申告書 (Form 1120-F) を IRS に提出します。

---

の失業保険料が上がります。

## 4-3 現地法人

### 4-3-1 米国法人税の基本

米国法人税の出発点は米国歳入法副章 A (Internal Revenue Code, Subtitle A) になります。ここで基本的な税法の枠組みが示されていますが、より詳細な規定は財務省規則(Regulation<sup>8</sup>)に求めることができます。さらに、Revenue Rules, Revenue Procedures, Notice および各報告書作成の指示書などに依拠して法人税申告書を作成します。

税法上の会計の出発点は、Internal Revenue Code 446 条<sup>9</sup>になりますが、同条は「課税所得は、納税者が日常的に使用している会計方法による」とのみ定めて、その選択肢には柔軟性が与えられていますが、通常、発生主義会計による複式簿記を採用します。

現地法人はカリフォルニア州法で設立された独立法人ですが、資本関係が 80 パーセント以上の外国法人を親会社にもつ現地法人は、米国法人税上日本の親会社との間で **Controlled Group**<sup>10</sup> を構成すると捉えられる点に注意しておかなければなりません。さらに、将来的に、同一の親会社が二つ目の 80 パーセント以上の子会社を設立した場合には、二つの子会社は一つの親をもつ兄弟会社として、いろいろな場面であたかも一つの会社として扱われることがあります。しかしながら、日本の親会社と連結納税<sup>11</sup>をすることはできません。連結納税をするためには、米国内に 80 パーセントの親会社をもつことが条件になります。

子会社が期待どおりの利益をあげた時には、過剰留保金加算税 (Accumulated Earnings Tax)<sup>12</sup>への備えをしておかなければなりません。その税率は 20 パーセントです。従って、運転資金を超えるような余剰資金の蓄積を避け、適度な配当をしていくことが肝要です。

米国法人税の計算方式は日本と同じです。すなわち、総益金 (Gross Income) から損金 (Deduction) および損失 (Loss) を差し引いた課税所得 (Taxable Income)<sup>13</sup>に税率を掛ける方法をとります。さらに、運悪く損金が累積する場合、この累積は繰り越し、繰り戻しができるため、長期的には、会社にとって重要な資産になります。

### 4-3-2 法人税計算過程 (通常の法人税計算)

	Gross Income (総益金)
△	Deduction (損金)
=	Income before NOL and Credit (繰越欠損金・控除前利益)
△	NOL and Credit (繰越欠損金・控除)
=	Taxable Income (課税所得)
×	Tax rate (税率)
=	Total tax before special credit (特別控除前税額)
△	Tax credit (各種税額控除)
=	Total tax (当期法人税)

<sup>8</sup> Regulationには、Proposed (案の段階)、Temporary (最終規則が出るまでの暫定的規則)、Final (最終規則) があり、そのうち、Proposedには効力がありません。

<sup>9</sup> 446-Taxable income shall be computed under the method of accounting on the basis of which the taxpayer regularly computes his income in keeping his books.

<sup>10</sup> 国内外に80パーセントの親会社をもつ兄弟会社と親会社で構成されます。

<sup>11</sup> 連結納税：二つ以上の会社が一つの会社として納税する方法。この種のグループをAffiliated Groupと言います。

<sup>12</sup> IRC 531 : Accumulate Earningsの計算対象はEarnings & Profitsで、GAAP会計のRetained Earningsと同一ではない点に注意してください。

<sup>13</sup> 計算方法には、発生主義 (Accrual Method) と現金主義 (Cash Method) がありますが、本書は発生主義を前提として解説します。

### 4-3-3 法人税率 (2021年)

一律 21 パーセント

### 4-4 予定納税 (Estimated Tax)

予定納税とは、当期の見込税額が 500 米ドル以上の法人を対象に、当期確定税額の 100 パーセントにあたる金額を 4 回に分けて 25 パーセントずつ分割納税し、当該年度中に前もって税金を納付する制度です。暦年 (12 月 31 日決算) の法人の場合、予定納税期限は、4 月 15 日、6 月 15 日、9 月 15 日、12 月 15 日と定められています。最終的な法人税申告書での税額に予定納税の金額が満たない場合は、その不足分について利息相当分の延滞税が科せられます。ただし、直近の過去 3 年間で課税所得が 100 万米ドルに達したことがある会社 (Large Corporation) を除き、前年度における申告税額の 100 パーセントを 4 回に分けて納付することにより、この加算税を避けることができます。

### 4-5 申告、納付の電子化

IRS は 80 パーセントの電子化による事務効率化を目指しています。現在、法人税のみならず給与税、源泉税など税金の納付は、原則として **Electronic Federal Tax Payment System (EFTPS)** を利用する建前になっています。また、申告書の提出方法に関しても、電子申告が一般的になり、制度的には 1,000 万米ドル以上の資産規模で年間の申告書枚数が 250 (W2 や 1099 を含む) 以上の法人については、罰則付きで義務化されています。海外に金融資産をもつ企業は金融資産報告をする義務が課されていますが、この報告書については、電子申告のみですので、納税ならびに税金関連報告書はすべて電子化されていると考えた方がよいでしょう。従って、あらかじめ EFIN (Electronic Filing Identification Number) を取得しておかなければなりません。

### 4-6 会計と税務の差異

先に触れたとおり、IRC446 は会計帳簿については柔軟な対応をしていますので、その内容は歳入法ならびに諸規則等とかけ離れていることが予想されます。そのため、会計上の処理と税務上の処理が異なり、課税所得計算の上で差異計算が必要になります。差異は、時間の経過とともに修復されるもの (一時差異: Temporary Difference) と、そうでないもの (永久差異: Permanent Difference) の二つに分けることができます。

#### 4-6-1 会計上の利益が税務上加算される永久差異

##### 4-6-1-1 移転価格税制 (Transfer Pricing Rules)

移転価格税制とは、支配関係のない第三者と行う取引価格とは異なる価格で関連会社間の取引<sup>14</sup>が行われた場合に、正常な価格に修正した上で課税する制度です。米国では、関係会社間取引の税務上の取り扱いについては、IRC 第 482 条によって規定されています。第 482 条の目的は、前述のとおり、支配関係のない納税者の一般的な取引基準に則り、支配関係のある納税者に対しても適正な課税所得を決定することにより、支配関係のある納税者を、支配関係のない納税者と同じよ

<sup>14</sup> 以下の関係会社間取引が、移転価格税制の対象取引となります。(IRC482条規則)

- 有形資産の移転 (棚卸資産の販売など)
- 無形資産の移転 (譲渡、ライセンスなど)
- 金銭貸借取引 (ローン)
- 役務提供取引 (サービス)
- 有形資産の賃貸借 (リース)
- 費用分担契約 (コストシェアリング)

うに扱うことにあります。IRS は、国際間の企業の取引に関して、第 482 条の適用基準として、外国企業と米国の関係会社間に支配関係が存在するかどうか、米国の企業が外国関係企業との取引から得る利益を適正に申告しているかどうか、といった点に注目します。

第三者基準で査定する場合の方法論としては、Comparable Uncontrolled Method (CUP)、Resale Method、Cost Plus Method、Comparable Profit Method (CPM)、Profit Split Method などがあり、この中で最も適した方法を選択することになってはいますが、CPM 法以外の比較データを取得するのが難しく、現実的には、同法によることが多くなります。

移転価格調整がなされた場合は、会計帳簿上では修復できない差異になります。

#### 4-6-1-2 過少資本税制 (Thin Capitalization Rules)

過少資本税制とは、資本金が借入金に比べて過少となっている場合に、借入金が資本とみなされ、借入金にかかる支払利息の損金算入が否認されることを言います。過少資本の問題では、例えば、日本の親会社が米国の子会社に資金を貸し付ける場合、米国子会社が借り入れ時に、将来的に借入金元本を返済し、利息を支払うことができる能力があったかどうか問題になります。この場合、もし銀行が資金を貸し付けないような米国の子会社に対して親会社が貸し付けを行うような場合、親会社は経済的合理性のある貸し手として行動したのではなく、あくまでも株主の立場で資金を提供したのであり、その場合は、税務上、資本支出とみなされる可能性が高いのです。資本支出とみなされた場合は、支払利息の損金算入を否認されるだけでなく、利子および借入金元本の返済が日本の親会社への配当金とみなされ、日本での課税対象となる場合もあります。また、米国の子会社が日本の銀行の米国支店あるいは米国の銀行から借り入れを行う際に、日本の親会社からの債務保証を受ける場合があります。このような場合、銀行は米国の子会社の返済能力ではなく、親会社の返済能力に頼って子会社に融資を行ったとして、米国子会社の日本の親会社からの借り入れを投資とみなし、借入金に対する利息の損金不算入や、親会社への利子の支払い、元本返済が配当とみなされる場合があります<sup>15</sup>。

#### 4-6-2 会計上の利益が税務上加算される一時差異 (Temporary Difference)

##### 4-6-2-1 間接費の資産化 (Uniform Capitalization Rules)

会社の簿記が GAAP (一般に公正妥当な会計原則) に依拠した場合、GAAP は在庫の認識基準を ASC330 で規定していますが、IRC263A で示されている TAX 上のアプローチとは大きく異なります。GAAP は当期経費認識額が大きく、TAX はより多くの間接費を資産化することを求めています。従って、TAX 上の期末在庫は、GAAP で計算した額に加算することになります。税金計算は、GAAP に基づいて算出された利益からスタートして課税所得を計算しますので、その差異分を期中の課税所得に加えます。しかし、将来在庫がゼロになれば、当初加算した金額が逆に減算され、期中のコストが増える結果となるので、この差異は一時的なもの、すなわち一時差異となります。

---

<sup>15</sup> 当該税法 385 条は、半世紀ほど凍結状態にありましたが、2016 年オバマ政権下で姿を変えて復活しました。その目的は金銭負債取引と株式差異を提供するために設けられたことを明らかにした上で、その判定基準として次の項目を挙げています。(a) 金銭負債としての必要条件の文書化、(b) 企業のほかの負債との優先/劣後関係、(c) 自己資本比率、(d) 金銭負債の株式への転換性、(e) 取引当事者間の関係

#### 4-6-2-2 前受金 (Prepaid Income)

会社の簿記が GAAP に依拠した場合、現在の GAAP 上の収益認識基準<sup>16</sup>によれば、前受金は債務勘定として処理されることとなりますが、税務上は原則として、現金受領の年度に収入として認識します<sup>17</sup>。しかし、会計上、収入となった段階では再度の収益認識はしないので、一時差異として捉えます。

#### 4-6-3 会計上の利益が税務上減算される永久差異 (Permanent Difference) または一時差異

##### 4-6-3-1 領域内課税制度 (Territorial System) 永久差異

現在多くの国は領域内課税制度を採用しています。この制度によれば、国外の子会社は所在する国で納税をした後、そこで蓄積された利益金を本国に持ち帰った段階での納税はありません。これに対して米国が 2017 年まで採用していたのは、全世界課税制度 (Worldwide Taxation System) で、国外で子会社が蓄積した利益を米国に持ち帰った段階で、米国の税率との差異を調整するというものでした。そのため、多くの米国企業は、海外から蓄積利益を米国本国に還流することをためらうことになりました。こうした事態を回避するため、2017 年の税制改正で、海外子会社の親会社への配当金は無税としましたが、それと共に、Global Intangible Low-Taxed Income (Gilti)<sup>18</sup>を導入し、Subpart F Income<sup>19</sup>の制度を拡大しました。結果として、海外に子会社をもつ企業は、国内での課税所得に加え、海外子会社の利益に対しても課税されることになっています。

##### 4-6-3-2 減価償却費 (Depreciation System) 一時差異

会社の簿記が GAAP に依拠した場合、GAAP 上、減価償却は費用収益対応の原則により、経済的な耐用年数を予測することが基礎になっています。それに対し、税務上の減価償却費算出の基本は、Modified Accelerated Cost Recovery System (MACRS) という制度ですが、政治的配慮から頻繁に修正が加えられ、近年は景気浮揚策の一環として、短期間での償却を可能にする傾向が認められます。いわゆるスピード償却ですが、どこかの時点で会計上の償却が Tax の償却費を上回ることになり、全期間を通してみると最終的には同じ償却費に落ち着くので一時差異となります。

---

<sup>16</sup> Accounting Standard Codification 606

<sup>17</sup> Internal Revenue Code 451(a)

<sup>18</sup> Code Section 951A

<sup>19</sup> Code Section 951(a)



## 5. カリフォルニア州法人税 (Franchise Tax)

### 5-1 カリフォルニア州法人税の基本

いわゆる法人税に該当する租税は、カリフォルニア州では **Franchise Tax** になります。前年度の所得を課税標準として計算した税額納付を条件として、翌年の事業許可を与えるといった趣旨になります。カリフォルニア州における **Income Tax** は、州内事業以外のカリフォルニア州を源泉とする利益への課税になります。例えば、利息、配当、使用料がこれに該当することがあります。**Franchise Tax** には、事業が赤字でも **Minimum Tax** として 800 米ドルの課税が伴いますが、**Income Tax** にはそれがないということで両者の違いが分かります。

さらに、カリフォルニア州と日本との間で租税条約が締結されておらず、連邦税のような駐在員事務所への例外的扱いがないことや、次に述べるネクサス判定のため、州税上は、おおむね駐在員事務所と支店ならびに現地法人の区別はなく、同一に扱われます。

### 5-2 ネクサス

前述のとおり、カリフォルニア州では、州内で事業活動をする企業には **Franchise Tax** の納付が義務づけられています。事業活動をしているか否かの判定基準が州とのかかわりを意味するネクサスになります。現在の判定基準は以下のとおりです。

#### カリフォルニア州におけるネクサスの判定基準 (2020 年分)<sup>20</sup>

- 1) カリフォルニア州での設立ならびに事業登録の有無
- 2) カリフォルニア州内での売上額が61万0,395米ドル超
- 3) カリフォルニア州に6万1,040米ドル超の有形固定資産を保有する。
- 4) カリフォルニア州内で6万1,040米ドル超の支払い給与額がある。

C Corporation の場合、本書の趣旨にのっとりカリフォルニア州で設立されたと想定すると、1) の基準を満たしており、納税義務が生じます。税額は課税所得に 8.84 パーセントの税率を掛けて算出します。これが翌年の事業継続のための **Franchise Tax** であるので、税務上は前払費用の一種と考えます。別途、連邦税同様に予定納税を四半期ごとに納付します。初年度は支払う必要はありませんが、2 年目以降は毎年、赤字法人でも **Minimum Tax** の 800 米ドルを支払う必要があります。複数の州にネクサスがあり、それらの州の課税対象となる場合は、法人所得を各州に配賦 (**Allocation** または **Apportionment**) します。各州への所得の配賦方法は州によって異なりますが、一般的には、収入基準による配賦計算をします。

収入には、商品等の有形資産の販売のほかに、無形資産の使用料、サービスなどが含まれます。ここで注意しなければならないのは、商品の売り上げが帰属する州の判定は、商品の搬入地だということです。例えば、商品をカリフォルニア州に本社のある得意先 A に販売したとしても、商品そのものはメキシコに配送される場合<sup>21</sup>は、カリフォルニア州の収入にはなりません。

### 5-3 ユニタリータックス

ユニタリータックスとは、法律的には別の会社であっても、事業の活動からみると一つの会社として行動しているとされる場合に、それらの会社をグループとしてまとめて課税 (合算課税) しようという考え方です。この方法では、州の課税所得の算出を行う際、まず、当該企業の全世

<sup>20</sup> 2021年3月現在2021年用の基準は未発表です。

<sup>21</sup> 部品や原材料をメキシコにいったん輸出し、加工後にアメリカに再度輸入するマキラドーラオペレーションを行なう企業でよくみられる事例です。

界の関連会社を含めた全企業の所得を合算して、その次にその合算所得の中のカリフォルニア州に帰属する部分を、全世界グループに占めるカリフォルニア州特定の比率<sup>22</sup>で割り出す方法で行われます。

### 5-3-1 ユニタリー判定要素

ユニタリーかどうかの判定は、次の三つの基準を用い、総合的に判断します。

- 1) 資本の単一性 (Unity of Ownership) 兄弟会社などがこれに該当します。
- 2) 意思決定の単一性 (Unity of Use) 役員の時務や管理集中など
- 3) 業務の単一性 (Unity of Operation) 共同仕入れ、会計・財務の時務、協同広告など

### 5-3-2 水際方式 (Waters-Edge) の選択

一般的に、ある一定以上の株式の持ち分関係にある親子会社あるいは関係会社間で、管理の集中、人的および機能的統合がある場合に、ユニタリービジネスを行っているものとみなされます。ユニタリービジネスとみなされ、カリフォルニア州の企業単体で見れば赤字であっても、全世界グループで利益を出しているため、その利益の一定比率分が自動的にカリフォルニア州に配分され、予定外の納税という事態にもなりません。このようなことから、全世界ベースのユニタリー課税方式の代替方式として、1988年の税制改正にて、米国内のユニタリーグループだけの合算申告方式である水際選択 (Water's-Edge Election) が認められました。その後1993年の改正により水際選択の規定が改正されましたが、この水際選択は、一度選択すると、原則その課税年度も含めて84カ月(7年間)拘束されます。基本的に、米国内企業が黒字で米国外企業が赤字の場合、または、全世界合算課税によってカリフォルニア州に帰属する課税比率を引き下げることができる場合は、全世界ベースでの課税のほうが有利になります。そのため、水際選択の際には、今後7年間の全世界および米国内ベースの利益水準と、カリフォルニア州への配賦率を考慮し、水際選択を行うかどうかの検討が必要です。

### 5-4 売上税 (Sales Tax) ・ 使用税 (Use Tax)

売上税は、州内の「課税対象」売り上げに対して課される最終消費者関連取引税です。カリフォルニア州での売上税の税率は7.25パーセント(2021年)ですが、郡 (County) や市 (City) などが、売上税を別途課しています。ほとんどすべての州で、売上税は、物品などの最終購買者が支払う義務があり、売上税の徴収義務者は、それぞれの州で事業を行っている販売者とされています。課税対象となる「売り上げ」は、有形固定資産 (Tangible Personal Property) の移転などで、州内の課税品目を販売する業者が売り上げを上げた時点で、購入者から徴収しなければなりません (不動産やサービスは対象外)。物品の購入者がその物品を再販売する場合には、その販売者は売上税を徴収する義務を免除されるのが一般的です。この場合、購入者 (再販売業者) より再販売証明書 (Resale Certificate) を入手して保管しなければなりません。

使用税は、州内において物品を所有、保有、貯蔵、使用または消費することに対して課される税です。ある物品を他州で購入して使用する場合、売上税の徴収されていない物品に対して使用税を課することになっています。使用税の場合、購入者が自己申告で使用税を納めるので、申告および納税を忘れがちになります。米国子会社が日本から資産を購入した場合、使用税の対象になりますが、使用税を納めていないことにより、後日税務調査で追徴されることがあるので注意が必要です。

<sup>22</sup> Apportionmentと言います。カリフォルニア州では、州内の売り上げを基準にして州間配賦する方法を採用しています。この配分方法にはJoyce方式とFinnigan方式があり、カリフォルニア州はFinniganを採用しています。

管轄は、California Department of Fee and Tax Administration (CDFTA) です。小売業務に従事する会社は、最寄りの支所で登録し、Seller's Permit を取得しなければなりません。

## Wayfair 判決の影響

インターネット販売が従来型の店舗販売のシェアを席卷するという小売業界における流通革命は、売上税を主要な財源としている州に深刻な影響をもたらしました。従来、州が売上税を課すためには、業者が州内に何らかの物理的拠点 (Physical Presence) をもっていることが条件でした。これが、2018 年の連邦最高裁による Wayfair 判決により、大きく舵を切ることになったのです。同判決により、州内に人、物、事務所など、物理的な拠点をもたない州外業者に対しても、州内の顧客に対する小売の際に、売上税の徴収義務を課すことが可能になりました。この判決後、多くの州では、従来型の売上税課税方式を改め、インターネット販売に対応しています。カリフォルニア州もその例外ではなく、他州、例えば、ワシントン州に本拠地を置くアマゾンには、カリフォルニア州内の顧客に対する販売に際して、登録と売上税を徴収する義務が課されます。逆に、カリフォルニア州に拠点があり、全米にオンライン販売している企業の場合は、原則として、マーケット、すなわち顧客の居住州への事前登録と売上税の徴収ならびに当該州への売上税納付が課せられます。

## 5-5 事業固定資産税 (Property Tax)

土地、建物に課される不動産税、什器備品、機械装置、工具などに課される事業固定資産税があります。課税主体は州ではなく郡 (County) になります。事業固定資産の年初の残高を Business Property Statement で毎年4月1日までに報告します。

カリフォルニア州は58のCountyから構成されていますが、どこも同じ課税方法を採用していると考えてよいでしょう。税率はCountyの査定価格の1パーセント+ $\alpha$ となっています。



## 6. 日米間の条約

### 6-1 日米租税条約 (Japan-US Tax Treaty)

資本大国の日本にとって、最大の戦略的パートナーである米国との間で経済的関係を強化することは、日本経済の成長にとって最優先課題ですので、日米間の投資環境を税制面で支えるため、両国間には租税条約が締結されています。現在は、2004年に両国間で批准された条約が適用されています。この条約は、2013年の議定書改定（2019年に発効）により一部が書き換えられましたが、恒久的施設に関する条項は、以下のとおりで修正されていません。

#### 6-1-1 駐在員事務所と恒久的施設

日米租税条約第5条によれば、日本企業が米国国内に恒久的施設（PE）を有する場合は、米国で課税関係が生ずると規定されています。しかし、その活動が以下の活動に限られている場合には、同条第4項によりPEの範囲外とされ、米国における事業活動には該当しません。

- 1) 本社の物品または商品の保管・展示
- 2) 本社の物品または商品を他の者による加工のために保有
- 3) 本社のために物品または商品を購入
- 4) 本社のために情報を収集
- 5) その他の準備的・補完的な活動
- 6) 上記活動を組み合わせた活動

### 6-2 日米社会保障協定 (Japan-US Social Security Totalization Agreement)

2004年、日米間で日米社会保障協定が調印され、2005年10月1日に発効しました。この協定により、日米両国の社会保障制度への年金保険料の二重負担の問題と、米国での年金制度への短期加入による保険金の掛け捨ての問題が解消されました。協定発効以前は、日本から赴任して米国に滞在し給与を受け取る日本人は、米国の社会保障税を支払う義務がありました。つまり、通常、米国滞在時も日本の厚生年金保険料を支払い続けているので、社会保険料の二重払いという状況になっていました。米国では10年（日本では25年）の年金加入の期間要件を満たさなければ年金の受給権が取得できないので、ほとんどの日本からの赴任者は、米国でのソーシャルセキュリティ税は掛け捨てになっていました。

この制度を利用するためには、赴任社員は出国前に日本年金機構に対して、赴任国である米国の社会保障保険加入免除の例外規定適用を申請します。原則として5年間の猶予が与えられるので、この間、米国で社会保険の納付が免除され、引き続き日本の年金機構に対する納付の継続が可能となります。なお、この適用証明書は、一年間のみ、合理的理由があれば延長できることになっています。この適用証明がなければ、日米社会保障協定の趣旨により、米国の社会保障保険に加入することになります。

## 7. 米国の会計制度

### 7-1 会計原則 (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP)

米国の GAAP とは、どのようなものなのでしょうか。この「一般に公正妥当と認められた会計原則」の定義が、米国の監査基準書の第 69 号に記載されています。それは、ある時点において一般に認められた、会計実務を定義づけるための諸慣行、規則および手続きであり、一般に適用される広範囲なガイドラインのみならず、詳細な実務や手続きをも含みます。かつて、さまざまな基準書や意見、広報等でいくつもの階層から構成され、極めて煩雑な体系となっていた諸規則を、企業会計基準委員会 (FASB) が 90 の項目に整理、条文化した上で、Accounting Standards Codification (ASC) として、2009 年に一つの法典にまとめました。この条文化そのものは、GAAP を変えることを目的としてはいませんが、ユーザーフレンドリーという点で、イメージを大きく変えることになりました。現在、公開会社、非公開会社のいずれの監査においても、GAAP の拠り所は、この ASC のみになっています<sup>23</sup>。

近年、この GAAP には驚くべき偶発税金債務 (Uncertainty Tax Position - UTP) という税金債務の開示義務が盛り込まれました<sup>24</sup>。以下は、その会計処理の概要です。

税務調査を受けることを前提として、調査対象になるリスクの有無を洗い出す。⇒ 実現の可能性を測定をする。⇒ 更正を受けた場合に予想される税額ならびに延滞利息等の加算税の計算をする。⇒ その額を決算書上で債務として計上する。会社の規模によっては、この結果算出された金額を、税務申告書上でも開示することが義務づけられています。

税金債務、税金資産については、以前から税効果会計として導入され、開示が求められていたもので、この開示義務が加わることで、決算書に占める税金関連勘定項目数がさらに増し、決算手続きの中で占める作業量が増大しました。

### 7-2 財務諸表監査の認証 (Attestation)

財務諸表は、原則として会社によって作成されます<sup>25</sup>ので、これを外部の専門家の認証を得ることで初めてその内容に一定の信頼性が保証されます。株主、債権者、その他の利害関係者は、財務諸表を投資意思決定、その他の重要な判断材料として利用しますので、財務諸表の内容や表示が信頼できるものかどうかは非常に重要です。しかしながら、そこで求められる信頼性の保証の程度は一律ではなく、費用対効果の問題も手伝って、以下のような三つの選択肢が用意されています。

#### 7-2-1 Compilation - AICPA SSARS AR-C80

会計事務所による財務諸表の保証業務の一つですが、意見表明は行わず、主として会社側で計算した諸勘定を適正に表記することを、主な作業目的とします。

#### 7-2-2 Review - AICPA SSARS AR-C90

Compilation とは異なり、限定的な意見および保証文言を表明する点で異なります。また、後述の Audit とは、直接的証憑を調査するか否かで異なります。この中間的な役割を全うする手段

<sup>23</sup> 公開会社に関する SEC の規則もこの法典に記載されています。

<sup>24</sup> ASC 740-10

<sup>25</sup> 現実的には、財務諸表作成は会計事務所へ委託するのが一般的です。これを会計事務所による「Preparation」(AICPA SSARS, AR-C 70) と言います。「Preparation」業務には認証業務を行うにあたって求められる会計事務所の独立性は求められていません (同 03)。

として、通常、分析的手法を用いて計算した会計士の予想とのずれがないことや、乖離している場合の理由確認手続きを実施します。

### 7-2-3 Audit - GAAS-Generally Accepted Auditing Standards

米国の監査の目的とは、一般に認められた監査基準（GAAP）に基づいた財務諸表の監査を実施し、財務諸表が GAAP に基づいて、ある時点における企業の財務状況、経営結果、キャッシュフローを適正に表示しているかどうかを報告することにあります。「適正に表示する」とは、財務諸表の利用者に誤解を与えることなく、合理的な判断ができるように表示するという事です。会計士は、監査を通じて財務諸表の適正性について、客観的意見を表明します。

監査には法定監査と任意監査があります。法定監査は、上場企業などを対象とする米国証券取引法の規定による監査や、その他連邦法や州法で規定されている監査です。任意監査は、法律上の義務がなくとも、その企業や日本の親会社による任意の依頼に基づいて行う監査です。

米国では、多くの会社が会計事務所の任意監査やレビューを受けています。日系の米国法人が任意監査やレビューを受けるケースとしては、米国で銀行の融資を受ける際の条件となっている場合や、親会社が日本で上場しているか、または上場準備をしているために、親会社から監査やレビューを依頼するケースが多くみられます。レビューの目的は監査の目的とは異なります。監査の目的は前述したとおり、財務諸表に対して意見を表明することであり、そのために合理的な根拠を得ることです。監査法人は、合理的な根拠を得るために的確で十分な証拠を得なければなりません。レビューの目的は、財務諸表が GAAP に準拠する上で、修正しなければならない重要事項はないという限定的確証（limited assurance）を与えるための根拠を得ることにあります。よってレビューでは、財務諸表を裏付ける証拠を得るための手続きは実施されないことから、財務諸表に対する意見は表明されません。このように、レビューで実施される手続きは、監査で実施される手続きと比べると範囲が狭いものとなります。

### 7-2-4 内部統制 (Internal Control)

2001 年のエンロン粉飾決算を契機にコーポレートガバナンスの構築が叫ばれることになり、2002 年には Sarbanes-Oxley 法（SOX）が制定され、上場企業は内部統制の導入が義務づけられました。この流れの中で、非上場企業も原則としてそれにならることになり、それが財務諸表監査手順<sup>26</sup>にも組み込まれる結果となっています。内部統制とは、次の五つの側面から構成されています。

- 1) Risk Assessment：企業の財務諸表に与えるリスクを測定します。
- 2) Environment Control：社風といった会社全体のモラルが問われます。
- 3) Control Activities：リスクを回避するための職務の分掌、銀行勘定の照査などに代表される体制です。
- 4) Information and Communication：情報を適時に入手できる社内環境が必要です。
- 5) Monitoring：リスク回避システムが機能しているかどうかを監視し、改善策を導入する体制です。

監査人は、以上の側面を総合的に評価することで、どの程度内部統制に依存して監査手続きを組み立てるかを考慮することになります。

\*\*\*\*\*

---

<sup>26</sup> リスクベース監査：財務諸表に与えるリスクを評価して、監査手順を決定します。