



2023年度 中小企業海外展開現地支援プラットフォーム事業  
調査レポート

米国における事業進出マニュアル  
— 米国連邦・州税制（法人、個人） —

（2024年3月）

日本貿易振興機構（ジェトロ）

ニューヨーク事務所

海外展開支援部

## 目次

はじめに .....	1
第一章 法人税制 .....	3
1.1 連邦法人税の概要 .....	3
1.2 米国移転価格税制の概要 .....	18
1.3 州税および地方税の概要 .....	20
1.4 売上税および使用税の概要 .....	22
1.5 その他の法人税制 .....	24
第二章 日米租税条約 .....	27
2.1 日米租税条約の概要 .....	27
2.2 日米租税条約利用に関する提出書類 .....	27
第三章 個人税制 .....	29
3.1 個人に係る税制の概要 .....	29
3.2 連邦個人所得税の概要 .....	29
3.3 州税および地方個人所得税の概要 .....	39

## はじめに

米国での事業展開において米国税制を知ることは、経営上重要なポイントの一つと考えられます。米国における税制は日本と同様に国家レベルと地方自治体レベルに分かれますが、日本と米国で大きく異なる点では全米50州、各州で税制や税率等が大きく異なるという点が挙げられます。そのため、連邦レベルでの税制のほか、州レベルでの税制は事業形態によっては大きく事業運営に影響を及ぼすことから、事前の入念な調査・検討をジェットロではおすすめしています。

本報告書では連邦レベルでの基礎的税務知識のほか、州レベルでは特にニューヨーク州を中心とした州税、また、2017年12月22日、約30年ぶりの大改正とも言われ、トランプ大統領の署名を経て成立した税制改正法案（Tax Cuts and Jobs Act）および、2022年8月16日、バイデン大統領の署名を経て成立した税制改正法案（Inflation Reduction Act）の運用をふまえた内容となっています。

なお、本報告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アドバイスを必要とする際には、必ず専門の会計士、もしくは税理士にご相談ください。

### 本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）ニューヨーク事務所が、米国所在の会計事務所であるEOS会計事務所に作成委託し、2024年1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EOS会計事務所は、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EOS会計事務所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：

ジェトロ・ニューヨーク事務所

E-mail: [NYA@jetro.go.jp](mailto:NYA@jetro.go.jp)

日本貿易振興機構（ジェトロ）

海外展開支援部 戦略企画課 個別支援班

E-mail: [Platform-bda@jetro.go.jp](mailto:Platform-bda@jetro.go.jp)

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

## 第一章 法人税制

### 1.1 連邦法人税の概要

米国の法人に係る税制は、国レベルで課税される連邦法人税と州・地方レベルで課税される州・地方の法人税で構成されている。連邦法人税は、内国歳入庁（IRS: Internal Revenue Service）が税法や規則を定めている。一方、州税および地方税については、各州および市などの税務当局が独自の税制を定めている。

#### 法人税の申告義務

法人事業者は課税所得がない場合においても法人税の確定申告を行う義務がある。

#### 法人税の課税期間

連邦法人税の課税期間は原則1年であり、その決算月は会社が選択し、連邦雇用者番号（FEIN）取得時に申請する。例外である12カ月未満の課税期間として、会社設立年度、会社清算年度、会計期間変更年度、連結納税グループへの参加および同グループからの離脱年度がある。12カ月を超える課税期間は選択できない。

#### 法人税額の計算

従前の連邦法人税法では、課税所得の金額に応じて最高35%の累進課税が採用されていたが、2017年の税制改正（TCJA: Tax Cuts and Jobs Act、以下「2017年税制改正」という）により2018年1月1日以降に開始する課税期間より連邦法人所得税率が一律21%に改正された<sup>1</sup>。

日本の法人税法においては、確定した決算に基づく当期純利益または損失に、申告書上で会計上と税法上の取り扱いの差異から生じた調整を行って課税所得を計算するいわゆる確定決算主義であるのに対し、連邦法人税法においては、会計上と税務上の取り扱いの差異から生じた調整を行った総所得から同じく調整を行った損金項目を差し引き、課税所得を計算する。また、減価償却に代表されるような日本での損金経理要件は原則として存在しない。連邦法人税法においては、最終税額は、課税所得に連邦法人所得税率の21%を乗じて、後述の税額控除の減額をすることにより計算される。

また、2023年1月1日以降に開始する課税年度より、特定の対象法人に対して追加の税金である Corporate Alternative Minimum Tax が適用されることになった。

---

<sup>1</sup> Public Law 115-97, Subtitle C, Part I, SEC. 13001. 21 -PERCENT CORPORATE TAX RATE.

詳細は後述の Corporate Alternative Minimum Tax -法人代替ミニマム税 (CAMT) 参照。

### 申告書の提出期限

暦年（12月決算）の課税期間を採用している法人（後述の C-Corporation を前提）と事業年度の終了日が6月30日以外の法人は、課税期間末日後から4カ月目の15日までに法人税の確定申告書を提出しなければならない。例えば、暦年の課税期間を採用している法人の場合には、課税期間の翌年4月15日が提出期限である。なお、事業年度の終了日が6月30日の法人に限り、提出期限は課税期間末日後から3カ月目の15日の9月15日となる。提出期日が土曜日、日曜日、または祝日である場合には、翌営業日が申告期限となる。当初の申告期限までに申告書の提出が困難である場合には、当該期限までに Form 7004: Application for Automatic Extension of Time to File Certain Business Income Tax, Information, and Other Returns を提出することにより、6カ月の申告期日の延長申請を行うことができる。延長申請を行った場合においても、延長申請書とともに概算で法人税額を計算して、法人税額の不足分を納付しておく必要がある。税金の納付期限は延長されないため、納税額が確定税額より不足する場合には未払い分に対するペナルティおよび利子が科される。なお、6月30日に課税期間が終了する法人が延長申請をした場合には、当初の申告期限から7カ月延長することが認められ4月15日が最終提出期限となるという変則的な取り扱いとなるため留意が必要である。

また、Partnership など税務上の C-Corporation 以外の法人の申告期限（延長申請の期限）は C-Corporation の期限と異なるため留意が必要である。

### 総所得

総所得は、総収入および売上から対応する売上原価を差し引き、売上総利益を計算し、これに受取配当金、受取利息、譲渡損益および賃貸収入等を加減算して計算する。以下に、連邦法人税法に特有の所得項目の取り扱いをいくつか紹介する。

- 州や地方債に係る利息  
連邦法人税法上、州や地方債に係る受取利息は、原則非課税所得として取り扱われる。
- 受取配当金  
受取配当金は課税所得の構成要素ではあるが、連邦法人税法においても、計算方法は相違するものの、日本の法人税法で定める受取配当金等の益金不算入の規定と同様に、二重課税排除を目的として配当控除の規定がある。  
2017年税制改正により2018年以降は、株式の20%以上を保有している国内法人から受け取った配当金の控除率は65%、株式の20%未満を保有してい

る国内法人から受け取った配当金の控除率は 50%である<sup>2</sup>。ただし、株式の 80%以上を保有する国内法人から受け取った配当金については、配当金の全額を控除することが認められる。

海外子会社等から受け取った配当金については、配当控除の適用は認められず全額が課税対象として取り扱われ、外国税額控除により二重課税を排除していた。2017 年税制改正により、2018 年 1 月 1 日以降に開始する課税期間においては、10%以上（原則 1 年間保有）の株式を保有している外国法人から受け取った配当金については、全額が益金不算入となった<sup>3</sup>。

### **控除（損金）項目**

連邦法人税法においては、事業活動を遂行する上で、合理的な範囲内における通常必要とされる経費については、事業経費として控除することが認められる。ここで、連邦法人税法に特有の経費項目の取り扱いをいくつか紹介する。

- 交際費  
従前の制度においては、接待交際費の金額の 50%に相当する金額を損金算入することが認められていたが、2018 年以降は原則として、一定の飲食代を除き、接待交際費は全額が損金不算入となった。飲食代については一定の要件を満たす場合に限り、引き続き 50%に相当する金額を損金算入することが認められている。なお、ゴルフ、スポーツ観戦や観劇などの接待に関連する飲食代については、請求書において、ゴルフ、観戦や観劇などの代金と区別されて飲食の代金が記載されており、かつ、一定の要件を満たしている場合に限り、飲食代の 50%を損金算入することが認められる。
- 食費  
従前の制度においては、職場で従業員に提供するスナック、コーヒーや水などの費用や雇用主の都合による従業員に提供する食事代については、全額損金算入が認められていたが、2018 年以降は 50%の損金算入が認められることとなった。
- 贈答品  
贈答品については、各受贈者につき年間\$25 を上限として損金算入が認められている。
- 特定の従業員に支払われる報酬  
特定の従業員に支払われる報酬は、原則として\$1,000,000 を限度として損金算入が認められている。特定の従業員には、CEO や上場会社の役員など従業員のうち証券取引法のルールに基づき報酬額の開示が義務付けられている者などが該当する。2017 年税制改正により、特定の従業員の定義が拡大された

---

<sup>2</sup> 内国歳入法（IRC）第 243 条

<sup>3</sup> 内国歳入法（IRC）第 245 条(A)

とともに、従前の制度ではコミッションベースの報酬や一定のパフォーマンスベースの報酬については当該制度の適用除外とすることが認められていたが、2017年税制改正後は当該適用除外規定が撤廃されることとなり、これらの報酬も損金算入の制限の対象となった。

- 賞与

発生主義を採用している法人については、課税期間の末日における未払賞与で、かつ、課税期間の末日の翌日から 2.5 カ月以内に支払われた賞与については、原則として、発生した課税期間において損金算入が認められている。ただし、賞与支給日までに支給対象となる従業員が辞職した場合において、当該従業員に賞与を支給せず、かつ、支給しなかった賞与の金額を他の従業員に再配分しないような賞与制度である場合には、賞与に係る債務が確定したと認められないことから、賞与は実際に支払う時まで損金に算入することが認められないので留意が必要である。

- 支払利息

法人の事業活動に関連する支払利息は、原則として、全額損金算入が認められている。ただし、過少資本税制の一環として、アーニングス・ストリッピング・ルール (Earnings Stripping Rule) という規定が定められている。従前の制度においては、国外関連者からの借入金や国外関連者が債務保証をした銀行等の第三者からの借入金などに係る支払利息の損金算入を制限するものであったが、2017年税制改正により、支払先を問わず、法人の事業に関連して生じた支払利息が適用対象となった。また、従前の制度においては、法人の負債と資本の比率が 1.5 : 1 を超える場合に限り、当該制度の適用対象とされていたが、2017年税制改正により、負債と資本の比率 1.5 : 1 のセーフハーバー・ルールは撤廃され、直近の過去 3 年間の総収入金額の平均が\$25,000,000 以下の小規模事業者は、原則として当該規定の適用除外となった。

- 創立費・スタートアップコスト

創立費 (Organizational expenditure) とは、法人の設立に伴い発生した費用をいう。具体的な例として、定款や議事録の作成に係る弁護士費用や税務上の手続きに係る費用、国や州への登記および登録に係る費用が挙げられる。一方、スタートアップコスト (Start-up expenditure) とは、事業活動を開始する前に生じたコストをいう。具体的な例としては、事業活動を開始する前に行った市場調査に係る費用、ビジネスを開始する際の広告、事業開始前にトレーニングを受けた従業員の給与などが挙げられる。創立費およびスタートアップコストは原則として事業を開始した月から 180 カ月 (15 年) の期間で定額法により償却する。選択により、初年度に\$5,000 まで即時償却し、損金算入することも認められている。創立費またはスタートアップコストの各々の合計が\$ 50,000 を超える場合には、当該即時償却の上限の\$5,000 は、徐々に減額され、各々の合計が\$55,000 以上で、上限金額はゼロとなり即時償却はできないこととなる。



- 生命保険料  
役員を被保険者としている生命保険料で、会社が保険金の受取人となっている場合には、当該保険料は損金算入が認められない。これに対し、従業員を被保険者としている生命保険料で、従業員またはその家族等が保険金の受取人となっている場合には、原則として、当該保険料については損金算入が認められる。
- 罰金・科料  
罰金および科料は、日本の法人税の規定と同様に損金算入が認められない。
- 寄附金控除  
寄附金控除は、内国歳入庁（IRS）が認める慈善団体、学校、教会等の組織および団体に対する寄付金について、寄附金の損金算入額、受取配当金の益金不算入額、繰越欠損金控除等の一定の調整を行う前の課税所得の 10% を上限として控除が認められる。寄附金の控除が認められるのは内国歳入庁（IRS）が認める組織または団体に対するものに限られるため、日本の国、地方、学校、慈善団体等に対する寄付金については、損金算入が認められないので留意が必要である。また、連邦法人税法上、政治献金は寄附金控除の対象として取り扱われず、全額損金不算入となる。
- 減価償却費  
連邦法人税法上において、税務上損金算入が認められる減価償却費の計算方法が定められている。機械装置および器具備品等については、修正加速度償却（MACRS : Modified Accelerated Cost Recovery System）により減価償却費を計算する。この方法による減価償却費は、通常、会計上の定額法を用いて計算する減価償却費と比較して、設備投資の初期に高い償却率を適用した減価償却費を損金算入することが認められることから、固定資産の原価の回収が早期に行われることになる。  
償却期間は、固定資産の種類ごとに 3~20 年の償却期間が別途定められている。建物および構築物、リース建物の改良費などについては、定額法により減価償却費を計算する。不動産の償却期間は、住宅用の不動産は 27.5 年、住宅用以外の不動産は 39 年、海外に所在する不動産は住宅用が 30 年、住宅用以外が 40 年とされている。購入した機械装置および器具備品等の償却期間が 20 年以内の適格要件を満たす固定資産については、内国歳入法（IRC）第 168 条(k)の規定により、特別償却いわゆるボーナス減価償却が認められている。従前の制度においては、適格要件を満たす固定資産については、資産を事業の用に供した日の属する課税期間において、取得価額の 50% に相当する減価償却を損金算入されることが認められていた。2017 年税制改正により、2017 年 9 月 27 日以降に取得した資産で、かつ、2017 年 9 月 28 日から 2022 年 12 月 31 日までの間に事業の用に供した資産については、ボーナス減価償却の償却率が従前の 50% から 100% に引き上げられ、取得価額の全額を償却する

ことが認められることとなった。ボーナス減価償却の償却割合は、2023年1月1日以降、1年ごとに20%ずつ減額されていき、最終的には2027年1月1日以降はボーナス減価償却の償却率はゼロとなる（2023年：80%、2024年：60%、2025年：40%、2026年：20%）<sup>4</sup>。さらに、ボーナス減価償却とは別に、内国歳入法（IRC）第179条の規定により、購入した課税期間に一定の限度額を上限として即時に償却することが認められている。内国歳入法（IRC）179条における一括償却の限度額は、米国の景気回復の対策の一環として、設備投資を促進するために2017年税制改正で限度額が変更された。2023年度の限度額は\$1,160,000、2024年度の限度額は\$1,220,000で、課税期間中に事業の用に供した固定資産の総額が\$2,890,000を超えると上限額は徐々に減額し、\$4,050,000以上になると上限額はゼロとなる。

- 繰越欠損金の控除

従前の制度においては、欠損金が生じた場合には、2年間にわたり繰戻し還付を請求することが認められていた。繰戻し還付の請求後、さらに欠損金が残っている場合には、20年間にわたって繰越すことが認められていた。事業者は、選択により繰戻し還付を請求せずに、繰越欠損金を20年間にわたって繰り越すことも認められていた。しかし、2017年税制改正により2018年以降、欠損金の繰戻し還付は廃止され、欠損金の繰り越しは無制限で認められるようになり、また、繰越欠損金は、当該年度の課税所得の80%を上限として控除が認められることとなった。当該欠損金の控除制限は、2018年1月1日以降に開始する課税期間から適用となる。なお、2017年12月31日以前に開始する課税期間に生じた欠損金については、欠損金の繰り越し可能な期間は従前どおり20年間に制限され、課税所得の80%の控除制限の適用対象から除外されることに留意が必要である<sup>5</sup>。

### **税額控除**

連邦法人税法において、税額控除は、外国税額控除と一般事業控除等で構成されている。外国税額控除は、国際間の二重課税排除の規定として米国外で支払われた外国税について、一定の限度額の範囲内において税額控除が認められている。

### **試験研究費用**

内国歳入法（IRC）第174条の規定により、2022年以降に開始する課税年度に発生した試験研究費および関連する費用（下記税額控除の対象となる人件費、材料費および適格外部研究委託先への費用の他、減価償却費、特許取得費、当該活動にかかる一般管理費（賃料など）、旅費など）は、資産計上し、米国内で発生したものは5年（60カ月）、米国外で発生したものは15年（180カ月）で償却することが義務付けられた<sup>6</sup>。

---

<sup>4</sup> 内国歳入法（IRC）第168条(k)(6)

<sup>5</sup> 内国歳入法（IRC）第172条(a)(2)

税額控除制度は 2022 年以降も認められており、対象となる試験研究活動（製品開発・改良、具体的には「パイロットモデル」、「プロセス」、「フォーミュラ開発」、「発明」などの活動）の費用のうち、人件費および材料費である。しかしながら、品質管理の費用、効率化のための調査、マーケットリサーチ、他人の特許やプロセス等を取得するための費用、人文学的な調査は含まない。試験研究費用控除の対象となる費用には、納税者が直接行う試験または研究に要する費用だけでなく、納税者に代わって他の個人または組織によって行われた費用も含まれる<sup>7</sup>。

### その他主な税制改正項目

連邦法人税法において、2017 年税制改正によりさまざまな税制の導入がなされ、更に 2022 年税制改正（Inflation Reduction Act）により下記の追加の税制が導入された。既にいくつか 2017 年税制改正について述べたが、その他日系企業に影響があると想定される項目について紹介する。

- **GILTI: Global Intangible Low-taxed Income**

グローバル軽課税無形資産関連所得（GILTI）とは、一定の計算方法で算出した海外子会社（CFC: Controlled Foreign Corporation、以下「CFC」という）の所得（GILTI 所得）を米国株主側で合算課税するという課税制度である。GILTI 所得は、米国株主側の課税所得に合算された後に、50%の所得控除が認められているので、実際には法人税率の 21%の 50%に相当する 10.5%が GILTI 所得に課される税率となる。2026 年 1 月 1 日以降に開始する課税期間においては、前述の控除率が 37.5%に引き下げられるので留意が必要である<sup>8</sup>。CFC の実際税負担率が米国の法人税率（現行 21%）の 90%超である場合に GILTI による合算課税を免除することができる。合算の対象となる GILTI 所得は、海外子会社が無形資産を保有していない場合や軽課税国に所在していない場合でも、計算の結果により GILTI の対象となる可能性があるため留意が必要である。GILTI の対象となった海外子会社の所得に対して米国外で法人所得税が課税されている場合、GILTI 所得に加算（グロスアップ）して課税所得に算入することで、当該外国税額の 80%を上限とした間接外国税額控除をとることが認められる。

- **FDII: Foreign-Derived Intangible Income の所得控除**

外国源泉無形資産関連所得（FDII）の所得控除とは、米国法人が米国外で稼得したとみなされる一定の所得（純利益）のうち償却資産の税務簿価（QBAI: Qualified Business Asset Investment）の 10%を超える金額について 37.5%の所得控除を認める制度である。2026 年 1 月 1 日以降に開始する課税期間においては、所得控除額は 21.875%に減額される。年間の総所得が

---

<sup>7</sup> 内国歳入法（IRC）第 41条(b)

<sup>8</sup> 内国歳入法（IRC）第 250条(a)(3)(B)

\$25,000,000 未満である場合を除き、FDII の所得控除の適用を受ける法人に、適格な海外稼得所得であることの確認を記した書類整備の義務が課されているので留意が必要である。

▪ **BEAT: Base Erosion and Anti-Abuse Tax**

税源浸食および乱用防止税（以下「BEAT」という）とは、米国法人が国外関連者に対する支払いのうち、特定の支払いについて損金不算入として調整した課税所得に BEAT の適用税率を乗じて計算した税額が通常の法人税額を上回る場合に、超過額を追加で納税するという課税制度である。BEAT の税額を計算する際に適用される税率は、2018 年 1 月 1 日以降に開始する課税期間においては 5 %、2019 年 1 月 1 日から 2025 年 12 月 31 日までに開始する課税期間においては 10%、2026 年 1 月 1 日以降に開始する課税期間においては 12.5%となる<sup>9</sup>。BEAT の損金不算入の対象となる国外関連者への支払いには、米国内で活動している法人から米国外の本社などの関連会社に対するロイヤルティーやサービス・マネジメント費用、支払利息などが含まれる。一方、国外関連者に対する支払いのうち、棚卸資産などの売上原価となるものについては BEAT の損金不算入の対象とならない。BEAT では関連会社グループで直近 3 年間の総収入の平均が \$5 億以上であり、かつ、国外関連者への特定の支払いが占める割合が 3%以上である法人が対象となる。

**Corporate Alternative Minimum Tax -法人代替ミニマム税 (CAMT)**

2017 年税制改正でそれまでの代替ミニマム税 (AMT) が廃止された。その後の 2022 年税制改正 (Inflation Reduction Act) にて、新たに法人代替ミニマム税 (CAMT) が 2023 年 1 月 1 日以降に開始する課税年度より特定の対象法人に対して適用されることになった。この CAMT により対象法人は調整後財務諸表の利益額 (AFSI: Applicable Financial Statement Income、以下「AFSI」という) に対し 15%の税率で追加のミニマム税が課されることになった。ただしこの CAMT により計算された税額が通常法人税を超えない場合、CAMT による課税は \$0 となる。この通常法人税額には BEAT による税額も含む。なお、当期納付した CAMT は翌年以降の CAMT を上限として税額控除の対象となる<sup>10</sup>。

CAMT が適用される対象法人とは、当期を含む直近 3 年間平均の調整後財務諸表上の利益額が \$10 億を超える S-Corporation を除く法人である。米国法人・外国法人 (支店等の恒久的施設 (PE: Permanent Establishment) を通じての事業所得を申告・納税している外国法人) のいずれもが対象となる。

ただし、50%超の資本関係にある法人グループに属する法人については、グループ合算額が AFSI テストの対象額となる。なお、グループを構成する親会社が海外にある多国籍企業の場合には、米国外のグループ会社を含めた全体のグループに対する

<sup>9</sup> 内国歳入法 (IRC) 第59条(A)(b)(1)

<sup>10</sup> <https://aboutbtax.com/4tx>

AFSI テストに加え、米国法人および米国支店グループ全体の当期を含む直近 3 年間平均の調整後財務諸表上の利益額が\$ 1 億を超える場合に CAMT の適用対象となる。この AFSI テストにおいて CAMT グループへ参加・不参加の移動があった場合、計算が複雑となるため留意が必要である。

CAMT の計算起点となる調整後財務諸表上の利益額は法人の適格財務諸表 (Applicable financial statement) 上の純利益 (損失) に対して調整を加えた額とされ、その調整額には減価償却費、繰越損失や外国税等が含まれる。適格財務諸表とは内国歳入法 (IRC) 第 451 条 b 項 3 に規定されている米国会計原則に沿った財務諸表であり、U.S. Securities and Exchange Commission (以下「SEC」という) に提出された財務報告書であり、また、SEC へ提出義務が無い場合は、監査意見書付きの米国財務報告書となっている。米国会計原則に沿った財務諸表が作成されていない場合、International Financial Reporting Standards (IFRS) に則って作成され、かつそれが外国政府機関へ報告されたものであり、SEC へ提出される報告書のルールに準じた会計原則を用いているものとされている。

#### **連結納税**

親子会社間において、80%以上の議決権および発行済株式の総株式の時価の 80%以上を有する場合には、関連会社グループとして連結納税を選択することができる。連結納税の利点としては、欠損となっている関連会社のマイナスの課税所得を他の会社のプラスの課税所得と相殺できること (いわゆる損益通算)、各社のキャピタル・ゲインとロスを相殺することが認められること、関連会社間取引から実現した利益の繰り延べが可能となること、特定の会社の税額控除項目が連結納税グループ各社で利用可能となること等が挙げられる。また、不利な点としては、複雑化したコンプライアンスの義務を負うことになること、一度連結納税を選択すると内国歳入庁 (IRS) の承認を得た場合を除き、継続適用しなければならないこと、各社の租税負担の計算が複雑となる可能性があること等が挙げられる。連結納税が認められるのは、米国内に親会社が存在する場合であるため、日本に存在する親会社が直接米国に複数の米国子会社を持つような形態では連結納税を選択することができない。また、原則として外国法人は連結納税グループのメンバーとなることはできない。

#### **連邦法人税の対象**

連邦法人税法においては、法人は外国法人と内国法人に分類される。外国法人と内国法人では課税対象の範囲が大きく異なる。内国法人は全世界所得課税が適用され、すべての所得が課税の対象となるのに対し、外国法人は米国源泉所得のみが課税対象となる。このように、会社形態によって課税範囲は大きく相違する。

外国法人の例としては、日本の法人が在外支店や駐在員事務所といった形態で米国に進出するケースが挙げられる。日本の法人が駐在員事務所として米国内に事業拠点を有し、米国における事業活動の範囲が親会社のための市場調査などに限定されている場合には、日米租税条約の適用により連邦法人税は免除される。この場合、日本法

人は、外国法人として Form 1120-F: U.S. Income Tax Return of a Foreign Corporation に日米租税条約の適用を開示する書類を添付して申告を行う。

なお、限定された範囲内で事業活動を行う駐在員事務所については、上述したとおり連邦法人税は日米租税条約により免除されるが、州および地方の法人税では、日米租税条約の適用が認められず、課税される場合があるため留意が必要である。

### 米国への各進出形態別の課税レベル

日本の法人が米国に進出する場合には、会社形態によって課税レベルが異なる。日本法人が米国内に現地法人を新設するにあたり、どのような会社形態で組成するかを決断する際には、会社債権者に対する責任関係や制約等について法律적인見地から、有利な点および不利な点を考慮するとともに、税務的見地からもそれぞれの会社形態ごとの課税レベルの特徴について考慮して節税のスキームを立てていくことになる。

米国の会社形態には、C-Corporation、S-Corporation、Partnership、LLC (Limited Liability Company)、および LLP (Limited Liability Partnership) がある。それぞれの課税レベルの特徴については、以下のとおりである。

#### ▪ C-Corporation

C-Corporation は、日本の普通法人に似た形態。事業体が納税主体となり、所得ベースで課税される。Form 1120: U.S. Corporation Income Tax Return という確定申告書を用いて確定申告を行う。

#### ▪ S-Corporation

パス・スルー課税が適用され、事業体自体では課税されず、課税所得は株主にパス・スルーされ、配当の有無にかかわらず、株主レベルで課税される。S-Corporation としての税務上の取り扱いを受けるには、下記の要件すべてを満たす場合に限られる。

- 米国国内法上の内国法人であること。
- 発行する株式の種類は一種類であること。
- 株主に米国非居住外国人がいないこと。株主は個人、遺産財団および一定の信託であること。法人は株主になれないので、留意が必要である。
- 株主数は100人以下であること。
- 特定の金融機関、保険会社等の非適格とされる会社に該当しないこと。

S-Corporation については、Form 1120-S: U.S. Income Tax Return for an S-Corporation という確定申告書を用いて確定申告を行う。S-Corporation は、パス・スルーされる所得、費用およびその他の損益を税法上特別な属性を有する個別記載項目ごとに Schedule K という様式で報告する。Schedule K で報告された個別記載事項を、各株主の配分割合に応じて各株主に配賦したものが Schedule K-1 (Form 1120-S) という様式で報告される。各株主は、S-Corporation から配布された Schedule K-1: Shareholder's Share of Income, Deductions,

Credits, etc.を基に、S-Corporation からパス・スルーされた所得、費用およびその他の損益を自身の確定申告書で報告する。

▪ **Partnership**

パス・スルー課税が適用され、事業体自体では課税されず、課税所得は各パートナーにパス・スルーされ、パートナーへの利益の分配の有無にかかわらず、各パートナーレベルで課税される。Partnership については、Form 1065: U.S. Return of Partnership Income という確定申告書を用いて確定申告を行う。Partnership において、パス・スルーされる所得、費用およびその他の損益を税法上の特別な属性を有する個別記載項目ごとに Schedule K の様式で報告する。Schedule K で報告された個別記載事項を各パートナーの配分割合に応じて各パートナーに配賦したものが Schedule K-1 (Form 1065) の様式で報告される。各パートナーは、Partnership から配布された Schedule K-1: Partner's Share of Income, Deductions, Credits, etc. を基に、Partnership からパス・スルーされた所得、費用およびその他の損益を自身の確定申告書において取り込む。

▪ **Limited Liability Company**

Limited Liability Company (LLC)は、税務上、C-Corporation、S-Corporation または Partnership のいずれかの課税区分を選択することが認められている。LLC の株主が一人の個人である場合には、Single Member LLC と呼ばれ、個人事業者として個人所得税の確定申告書の Schedule C: Profit or Loss from Business で LLC の所得を報告することができる。LLC が税務上の課税区分について C-Corporation を選択した場合には、LLC が納税主体となり所得ベースで課税される。また、S-Corporation もしくは Partnership の課税区分を選択した場合には、LLC 自体では課税されず、株主レベルで課税される。

▪ **Limited Liability Partnership**

Limited Liability Partnership においては、Partnership と同様にパス・スルー課税が適用され、課税所得は各パートナーにパス・スルーされ、利益の分配の有無にかかわらず、各パートナーレベルで課税される。

**外国法人による法人税申告 (Form 1120-F: U.S. Income Tax Return of a Foreign Corporation)**

日本法人などの外国法人が、米国内の恒久的施設 (PE) を通じて事業活動をした場合、外国法人による法人税確定書 Form 1120-F にて申告・納税を行わなければならない。

**予定納税**

当期の法人税額が\$500 以上となることが予想される場合は、四半期ごとに法人税の予定納税を行う必要がある。予定納税は、四半期ごとに予想の利益を基に算出した法人税額の 4 分の 1 を四半期ごとに納税する。課税期間の期首から起算して 4、6、9 および 12 カ月目の 15 日が納付期限となり、暦年の課税期間を採用している法人の場合は、第 1 四半期は 4 月 15 日、第 2 四半期は 6 月 15 日、第 3 四半期は 9 月 15 日、第 4 四半期

は 12 月 15 日がそれぞれ予定納税の納付期限となる。法人税確定申告書上の法人税額に予定納税により納付された金額が満たない場合、その不足分について利息相当分のペナルティが課せられる場合があるため留意が必要である。

### **納税者番号の申請**

内国法人はもとより、外国法人で申告義務を有する法人は、法人の納税者番号となる連邦雇用者番号 (FEIN: Federal Employer Identification Number) を取得しなければならない。内国歳入庁 (IRS) は、法人税の申告・納税について、すべて連邦雇用者番号で管理している。連邦雇用者番号の申請は、Form SS-4: Application for Employer Identification Number という申請書類を内国歳入庁 (IRS) に郵送もしくは FAX により提出するか、オンラインにて行う。オンラインで連邦雇用者番号を申請した場合には、手続きの終了後すぐに連邦雇用者番号が割り当てられる。郵送で申請した場合には、約 4~5 週間後に郵送にて割り当てられた連邦雇用者番号が明記された通知を受け取る。FAX で申請した場合には、4 営業日以内に連邦雇用者番号が割り当てられる。米国に事業所等を持たないまたは米国に代理人を立てていない等の外国法人の場合には、オンラインによる申請はできないが、電話で連邦雇用者番号の申請を行うことが可能である。電話で連邦雇用者番号を申請する場合には、署名をした Form SS-4 を FAX で内国歳入庁 (IRS) に送付することが求められることがある。

### **連邦電子送金システム (EFTPS) の設定**

連邦法人税の予定納税等は、連邦電子送金システム (EFTPS: Electronic Federal Tax Payment System、以下「EFTPS」という) を通して行う。連邦雇用者番号の通知書類を受領後に、連邦電子送金システムのアカントを設定する必要がある。まず、アカントを設定するための申し込みをオンラインで行う。申し込みの際は、会社の連邦雇用者番号、銀行口座の情報、責任者の名前と住所、納税者番号などの情報が必要となる。連邦電子送金システムのアカントの設定後は、法人税のほか、給与税、源泉徴収税等の納税を連邦電子送金システムで行う。EFTPS を利用しての納付は、納付期限前日の東部時間午後 8 時まで完了する必要がある。当日に処理すると遅延とされるので留意が必要である。

### **源泉徴収義務**

米国の法人事業者が、米国非居住外国人、外国法人、外国の Partnership などの非居住者に対し、米国源泉徴収の対象となる FDAP: Fixed or determinable annual periodical income 所得、(以下「FDAP 所得」という) と呼ばれる固定的、確定的な期間に対応する所得の支払いをする場合は、原則として 30% の税率で源泉税を徴収しなければならない。租税条約に基づく源泉税率減免の適用を受けるためには、FDAP 所得の受益者が米国の納税者番号を取得したうえで、支払日以前に受益者が個人の場合には Form W-8BEN: Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Withholding and Reporting (Individuals)、受益者が法人事業者である場合には Form W-8BEN-E: Certificate of Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding and Reporting (Entities) を源泉徴収義務者に提出しておかなければなら



ない。FDAP 所得には、利息、配当、賃貸料、ロイヤルティー、債務保証料等が含まれる。

上記の米国非居住外国人・外国法人等への支払総額、源泉徴収税額等が記載された Form 1042-S: Foreign Person's U.S. Source Income Subject to Withholding が源泉徴収票となる。

FDAP 所得以外にも、米国非居住外国人への報酬や、Partnership から米国非居住パートナーへの利益分配（Form 1042-S と異なる Form 8804: Annual Return for Partnership Withholding Tax が源泉徴収票となる。）など、その他にも源泉徴収の対象となる所得があるので留意が必要である。

#### **情報開示報告書類の提出義務**

法人には、確定申告義務の他にも、各種情報開示報告書類の提出が義務付けられている。代表的な情報開示報告書類は下記のとおりである。

- **Form 1099-MISC: Miscellaneous Income、Form 1099-NEC: Nonemployee Compensation**  
法人が家賃、使用料等の対価および従業員以外の者からの役務提供の対価の支払いを個人や Partnership などに対して行った場合は、支払金額や受取者の納税者番号などの情報を Form 1099-MISC もしくは Form 1099-NEC で報告する義務がある。報告すべき支払いには、家賃、使用料、会計サービス、弁護士料などが含まれるが、物品の販売に係る対価は含まれない。
- **Form 1095-C: Employer-Provided Health Insurance Offer and Coverage、Form 1094-C: Transmittal of Employer-Provided Health Insurance Offer and Coverage Information Returns**  
米国の医療保険制度（ACA: Affordable Care Act）において適格と認められる医療保険提供義務がある事業者は、医療保険を提供する事業者や被保険者の情報等を同 Form で報告する義務がある。
- **Form 1042: Annual Withholding Tax Return for U.S. Source Income of Foreign Persons、Form 1042-T: Annual Summary and Transmittal of Forms 1042-S、Form 1042-S: Foreign Person's U.S. Source Income Subject to Withholding**  
法人が非居住者および外国法人に対し、報酬、利子、配当（資本の払戻しを含む）、使用料などの一定のものに係る対価の支払いを行った場合は、支払金額、受取者の納税者番号などの情報、適用される税率、租税条約を利用する場合の軽減税率等を同 Form で報告する義務がある。
- **Form 5471: Information Return of U.S. Persons With Respect to Certain Foreign Corporations、Form 5472: Information Return of a 25% Foreign-Owned U.S. Corporation or a Foreign Corporation Engaged in a U.S. Trade or Business**

法人が国外関連者を有する場合や国外関連者の米国の関連者を有する場合等には、当該国外関連者または米国の関連者に関する情報を同 Form で報告する義務がある。これらの Form は確定申告書に添付して提出する。報告義務を怠った場合のペナルティは、開示対象となる関連者ごとの Form につき Form 5471 は \$10,000、Form 5472 は \$25,000 である。

▪ **FinCEN Form 114: Foreign Bank and Financial Accounts (FBAR)**

米国法人および米国居住者が米国外で保有する、または保有はしていないものの米国外にある銀行またはその他の金融口座のサイン権を有する場合で、銀行およびその他の金融口座の合計残高が課税期間中に \$10,000 を超えた場合には、米国外で保有する銀行口座および金融口座に関するレポートである **FinCEN Form 114: Foreign Bank and Financial Accounts** (以下「**FBAR**」という) を提出する義務がある。それぞれの口座残高が \$10,000 以下であっても、すべての口座残高の合計が \$10,000 を超えるか否かにより、提出義務の判定を行うことになる。提出義務があると判定された場合には、各口座の残高が僅少であったり、たとえゼロであっても、保有するすべての口座が開示対象となるので留意が必要である。また、**FinCEN Form 114** は電子申告での提出が義務付けられている。**FinCEN Form 114** は、連邦所得税の確定申告書に添付する書類ではなく、米国財務省の一部門である金融犯罪取締ネットワーク (**FinCEN: Financial Crimes Enforcement Network**) に単独で提出するものであり、**FBAR** の開示に関して報告を怠った場合のペナルティは \$10,000、違反が意図的であると当局から判断された場合のペナルティは \$100,000 または口座残高の 50% のいずれか高い金額とされており、非常に厳しい罰則規定が設けられているので留意が必要である。

**FinCEN による Beneficial Ownership Information Reporting (BOIR)**

2021 年に制定された法律 **The Corporate Transparency Act (CTA)** によって、マネーロンダリング、テロ資金供与、脱税、その他の違法行為防止を目的とした米国財務省の金融犯罪取締ネットワーク (**FinCEN**) による新たな企業の実質的所有者情報 (**BOI: Beneficial Ownership Information**、以下「**BOI**」という) の申告義務が 2024 年 1 月 1 日から発効した。当該 **BOI** の申告 (**BOIR**) を怠る企業に対して厳しい民事罰および禁固刑を含む刑事罰が科される可能性があるため留意が必要である<sup>11</sup>。

**BOI** の申告は **FinCEN** の Website を通じて行われ<sup>12</sup>、下記の情報が申告される。

- **Reporting Company** (定義については下記参照) に関する情報: 法人名、**EIN** など **Reporting Company** の納税者番号およびその種類 (**EIN**、**SSN/ITIN**、海外納税者番号)、海外納税者番号の場合はその発行国、設立国、米国法人の場合は設立州、海外法人の場合は米国内の最初の事業登録州、米国内住所。

---

<sup>11</sup> <https://boiefiling.fincen.gov/help>

<sup>12</sup> 今後、主要な税務申告書ソフトウェアにおいても申告可能となると予想される。

- 実質的所有者（定義については下記参照）の情報：氏名、生年月日、住所、個人識別情報（ID）記載書類の種類（パスポート、運転免許証など）、当該 ID 番号（パスポート番号、運転免許証番号など）、当該 ID 情報記載書類を発行した行政主体（国、州など）、当該 ID 情報が記載された書類の画像（JPG/JPEG、PNG、PDF いずれかのフォーマットによるもの）。
- 2024 年 1 月 1 日以降に設立もしくは登録された Reporting Company の場合の、Reporting Company の当初の設立もしくは申請に携わった責任者（Company Applicant）の情報（最大 2 名まで）：氏名、生年月日、住所、ID 情報記載書類の種類、当該 ID 番号、当該 ID 情報記載書類を発行した行政主体、当該 ID 情報が記載された書類の画像。

BOI の申告義務者はパス・スルー事業体を含むあらゆる法人のうち、列挙された 23 種の免責法人（SEC 上場企業、政府系企業、銀行など）以外の、あらゆる米国法人および米国内の州で事業登録した外国法人とされており「Reporting Company」と呼ばれる。Reporting Company に代わって個人が BOI を申告することが可能であるが、BOI に記載される情報の正確性については Reporting Company が責任を負う。

免責法人の一形態に大手事業会社およびその子会社と言うものがあり、複数の日系企業が該当するであろうと予想されている。大手事業会社とは、以下のすべての条件を満たす法人とされている。

- (A) 米国内に 20 名超のフルタイム従業員を雇用。
- (B) 米国内に事務所など実態としての営業拠点がある。
- (C) 内国歳入庁（IRS）へ申告した前年の法人税申告書もしくは連結法人税申告書での総収入または売上高が \$5,000,000 を超える法人。ただし、米国外源泉の収入を除く。

2023 年 12 月 31 日以前に存在していた Reporting Company による BOI の申告期日は 2025 年 1 月 1 日までとされているが、2024 年中に設立される Reporting Company による BOI の申告期日は設立日後 90 日以内、2025 年中に設立される場合は 30 日以内となっているので留意が必要である<sup>13</sup>。

BOI 申告における実質的所有者とは、法人の所有権の 25% 以上を直接または間接に所有する個人、または法人に対する実質的な支配を行使する個人を指し、法人など団体は含まれない。以下が実質的な支配を行使する個人の例とされている。

1. 法人の上級役員（社長、CEO、CFO、COO、General Counsel その他執行取締役）
2. 上級役員または取締役会もしくは同様の機関の過半数を任命または解任する権限を有する者
3. 法人が行う下記のような重要事項の決定を指示、決定、または決定に対して重大な影響力を持つ者

---

<sup>13</sup> <https://boiefiling.fincen.gov/help>

- (i) 法人の性質、範囲、属性（会社の主要な資産の販売、リース、抵当、またはその他の譲渡を含む）
  - (ii) 組織再編、解散、または合併
  - (iii) 主要な支出もしくは投資、株式の発行、重大な負債の承認、または経営予算の承認
  - (iv) 事業分野の選択または終了
  - (v) 上級役員に対する報酬制度およびインセンティブプログラム
  - (vi) 重要な契約の締結または終了、または履行または不履行
  - (vii) 重要なガバナンス文書の修正
4. 法人に対するその他の実質的な支配権を所有する者

また、Reporting Company またはその実質的所有者について、以前に提出した BOI に関する変更があった場合（実質的所有者が誰であるか、または特定の実質的所有者について報告された情報に関する変更を含む）、Reporting Company は変更が生じた日から 30 日以内に新たな BOI の申告をする必要がある。実質的所有者の氏名、住所、ID 番号に変更があった場合、Reporting Company は新たな ID 情報記載書類（運転免許証など）の画像を更新しなければならない。

## 1.2 米国移転価格税制の概要

### 移転価格税制

移転価格税制は、クロスボーダー取引において、多国籍企業が国外関連企業との取引を通じて利益移転を行うことによる課税逃れを防止するためのものである。移転価格税制問題は日米だけでなく OECD 諸国、世界各国の税務当局において重要視されている。

- 独立企業間原則 (Arm's Length Standard)

米国移転価格税制は内国歳入法 (IRC) 第 482 条によって規定されている。第 482 条では移転価格税制において関連者間取引は非関連者間取引に相当する取引基準つまり独立企業間原則 (Arm's Length Standard) にて行われなければならないとされている。ここでいう関連者とは具体的な資本関係のみならず、実質的な支配従属関係をも含む。

関連者間取引には有形資産、無形資産、役務提供、金銭消費貸借いわゆるローン等があるが、第 482 条ではそれぞれの取引において独立企業間価格の算定方法がいくつか提示されている。いくつかの算定方法の中で最適な方法を用いて独立企業間価格を算定するよう求めている (ベストメソッドルール)。

- 移転価格課税リスクへの備え

移転価格課税に関する備えとして、(1) 移転価格文書の作成、(2) 移転価格事前確認 (APA) のいずれかの方法がある。

## (1) 移転価格文書の作成（同時文書化）

米国移転価格税制では関連者間取引がある納税者は該当年度において移転価格が適切に算定されたことを証明する文書作成を求められる。文書作成は任意であるが、移転価格の検証責任は納税者にあるとされている。この文書が期限（該当年度の連邦税務申告書提出時、あるいは提出期限のいずれか早い日時）までに適切に作成されていれば（同時文書化）、以下に記述されるペナルティ支払いを回避することが可能である。

### ▪ ペナルティ

内国歳入法（IRC）第 6662(a)条および同条の施行規則によって「評価に関する重大な誤申告」に対して追徴税額の 20%（a substantial valuation misstatement）、あるいは 40%（a gross valuation misstatement）がペナルティとして課せられる場合がある。

ただし、このペナルティ規則には免責事項も設けられており、納税者が税務申告にあたり合理的理由として以下に記述する誠意（Reasonable Cause and Good Faith）の要件を満たしていれば、ペナルティを回避することが可能である。

- a. 納税者が使った移転価格算定方法が合理的であったことを証明できること。
- b. 納税者が使った移転価格算定方法の合理性を示す文書を、連邦法人税申告書提出時あるいは提出期限までに作成していること。（同時文書化）
- c. 納税者が内国歳入庁（IRS）の要求があった場合に、この文書を30日以内に提出すること。

## (2) 移転価格事前確認（Advanced Pricing Agreement）

### ▪ 移転価格事前確認（APA: Advanced Pricing Agreement、以下「APA」という）

移転価格文書作成以上に移転価格リスク回避を望む場合に APA が利用される。APA とは納税する企業の申出によって締結される税務当局と納税者との契約で、それによって合意された移転価格算定方法を定められた対象年度に適用するシステムである。APA で定められた条件を納税者が満たしている限り、税務当局は移転価格調整を行わない。

### ▪ APAの種類

APA には、一国間 APA（Unilateral APA）、二国間 APA（Bilateral APA）、そして複数国を対象とした多国間 APA（Multilateral APA）がある。例えば、米国一国間 APA は内国歳入庁（IRS）と米国の納税者との同意のみであるのに対し、日米二国間 APA は二国間、つまり米国納税者と内国歳入庁（IRS）、日本納税者と日本の国税庁との同意が取り交わされ、二国間の移転価格を決める制度である。

### ▪ APA制度のメリット・デメリット

APA の最大のメリットは、企業と税務当局との間で予想される移転価格に関する問題を前もって解決し、予め税務当局との同意をとることにより、移転価格

による係争リスクの回避が可能となることである。二国間 APA の場合、上記のメリットに加え、取引相手国側でも同意がとれているため、二重課税リスクも回避できる。APA のデメリットとしては、コスト（専ら APA に関する専門家費用）が高く時間がかかることがあげられる。

### 1.3 州税および地方税の概要

#### 州の法人税の申告義務と事業関連性

連邦憲法の下、州およびその他地方自治体（以下「州」という）内において実質的関連性がある活動に対して公平に租税が課される場合に限り、当該州の課税権が認められている。これらの実質的関連性を判断するために用いられるのが各州により規定される「ネクサス基準」である。

#### 州の法人税の申告義務（ネクサス）と事業関連性

米国内の複数の州で事業活動を行っている法人は、どの州にネクサスがあるか、どの州に対し法人税の申告および納税を行う必要があるかを判断する必要がある。ネクサスとは、特定の州に税務申告および納税の義務が発生する企業の活動状況、あるいは当該州での事業活動の内容とその規模が一定レベルを超えている状況である。従来、州内に不動産、リース資産、有形動産、棚卸資産を保有もしくは従業員を雇用するなど物理的拠点を持っている場合に発生する物理的な基準を満たした場合にネクサス基準を満たすと判断された。しかしながら、近年において州税務当局はネクサスの概念を広げることにより、法人税の課税対象範囲を拡大する傾向にある。エコノミック・ネクサス（経済的活動によるネクサス）やファクターベース・ネクサス（年間売上額など金額基準でのネクサス）の概念のもとでは、事業者が州内に物理的拠点を有していなくても、これらの要件に該当する場合には事業者は同州においてネクサスがあるとみなされ、税務申告および納税の義務を負うことになる。

各州が定めるネクサスに該当する場合その企業は当該州に税務申告および納税の義務が発生するが、次の例外がある。連邦公法 86-272（以下「P.L. 86-272」という）に基づく課税の制限である。P.L. 86-272 において州内の事業活動が棚卸資産など有形動産販売の為の勧誘にとどまるのであれば、州の課税権は及ばないとされている。

#### 法人所得税額・フランチャイズ税の計算

多くの州法人税は、純利益から計算される課税所得を課税標準とする所得ベースを採用している。課税所得ベースの計算は、連邦法人所得税法上の繰越欠損金控除前の課税所得から始まり、各州で定めた連邦法人税法から州法人税法への調整項目を加減算して州レベルでの課税所得を計算し、税率を乗じて法人税額を計算する。

複数の州に税務申告および納税の義務がある企業は、上記の連邦法人税法から州法人税法への調整を行った全体的な課税所得に、当該州での活動に関連する課税所得を公平に計算するため、各州で定める配賦基準である **Apportionment Rate**（配賦率）を掛けて各州の **Apportioned Income**（配賦後所得）を計算する。

Apportionment 基準は各州によって異なるが、一般的には売上、給与、資産（棚卸資産・有形資産）などの金額の 3 要素を基準とするスリー・ファクターや、売上の金額のみを基準とするシングル・セールス・ファクターがある。近年、多くの州がシングル・セールス・ファクターに移行する傾向にある。

また複数の州において、上記の課税所得ベースの税金に加え、いわゆる外形標準課税である資本（純資産）ベースの税金やミニマム税等を採用している。以下に、いくつかの州を例に挙げて法人税の計算方法を紹介する。

- ニューヨーク州

同州においては、課税所得ベース、資本ベース、売上金額ベースに応じたミニマム税の、三つの基準で計算された税額のうち、最も大きい金額をもって最終税額としている。州税のほかに追加の税である MTA 税（Metropolitan Transportation Business Tax surcharge）がある。MTA 税はニューヨーク州の Metropolitan Commuter Transportation District (MCTD) 地域内での事業活動による売上がある企業に課される。MCTD の対象となる郡はマンハッタンを含む New York, Bronx, Kings, Queens 及び近郊郡の Richmond, Dutchess, Nassau, Orange, Putnam, Rockland, Suffolk, Westchester である。

- カリフォルニア州

同州では、課税所得ベースで計算された税額とミニマム税\$800 のいずれか高い金額をもって法人税額とする。カリフォルニア州は、景気などを勘案し、時限立法により繰越欠損金の繰越控除の制限がある課税年度があるので留意が必要である。

### グループ合算課税

連邦税の連結納税グループのルールと異なり、法的には別の会社ではあるが事業活動の観点からグループ内の全社もしくは数社を 1 事業体（以下「ユニタリー」という）ととらえ、合算申告を義務化している州がある。代表的な州はカリフォルニア州、イリノイ州、マサチューセッツ州、ミシガン州、ニュージャージー州、ニューヨーク州、テキサス州などがある。合算申告の要件となるユニタリーの考え方が各州統一されていないため、複数の法人を有する企業グループでは事前の調査が必要となる。

### 予定納税

州および地方レベルの法人税も、連邦法人税と同様に四半期ごとに予定納税を行うのが一般的であるが、納付期限や予定納税が必要となる税額については、それぞれの州および地方レベルで独自に規定しているため、申告および納税義務がある州については、事前に確認が必要となる。

### 電子送金システムとオンラインアカウントの設定

州によっては、州のオンラインアカウントや電子送金システムを通じて納税を行うことを義務化している。オンラインアカウント設定は、申込登録をしてから実際に使用可能となるまでに時間がかかることも想定されるため、事前に余裕をもってアカウントの設定を行う必要がある。

## 1.4 売上税および使用税の概要

### 売上税および使用税

米国の売上税および使用税は、連邦レベルではなく州レベルでの税金である。アラスカ州、デラウェア州、モンタナ州、ニューハンプシャー州、オレゴン州を除く、45州がそれぞれ独自に税制を定めている。そのため、州によって税率も課税対象も異なる。

売上税は原則として、商品を販売する際に販売価格に対して課税され、販売者が売上税を購入者（最終消費者）から徴収し、申告を通じて州税務当局に納税される。売上税は最終消費者が課税対象とされる税金であるため、購入者が再販を目的とする卸売販売などは課税対象外取引とされる。物品の再販を目的とする購入者は、販売者へ再販売証明書（Resale Certificate）を提示することで売上税の徴収が免除される。また、製造業者が製造のために購入を行う場合や、非課税団体として登録されている団体の場合も売上税・使用税が免除される州が多い。売上税・使用税が非課税とされる場合、購入者は非課税証明書（Exempt Certificate）を提示することで税金の徴収が免除される。販売者は、再販売証明書や非課税証明書の提示がない場合は、売上税の徴収義務があることになる。また売上税の徴収義務がある事業者は、該当する州に事前に登録の手続きを行う必要がある。

売上税は、購入者が負担した税金の預かりという特徴を有することから、申告や納税が遅れた場合、厳しいペナルティが科せられる州が多く、期日どおりの申告および納税を行うことが重要である。

しかしながら、実務上は各州において課税もしくは非課税となる対象取引が異なっており、様々な特例が設けられているため、事業活動開始前に該当する州の売上税および使用税の規定について予め把握することが重要である。近年では、デジタル商品やリモートサービスなど、急速に多様化している商品やサービスに対応すべく、各州においても新しい規則が年々制定されていることにも留意すべきである。

近年の重要な変更点として、2018年6月21日の連邦最高裁判所にて出されたサウスダコタ州対ウェイフェア社（インターネット小売業者）の裁判判決（*South Dakota v. Wayfair, Inc., No. 17-494*）が挙げられる。この判決の結果、州内に実質的関連性を有するとされてきた物理的拠点等を持たない会社に対しても、州政府は企業に対して納税義務を負わせることが出来るようになった。この最高裁判決が出る前は、州外に拠点を構える会社が、その州内の顧客に通信販売やインターネットを介して遠隔から物品の販売等を行ったとしても、州内に当該会社が実質的関連性を有する物理



的拠点等を持たない限り、州政府は当該会社に対して売上税の納税を強制できなかった。この判決の影響は大きく、他の多くの州が追随すべく売上税の申告義務に関する法改正がなされ、州内売上の大きさや取引件数などを申告義務有無の判断基準とする州が増えている。企業はその事業拠点がどこにあるかにかかわらず、顧客がいるすべての州で売上税の申告義務が発生する可能性があるため留意が必要である。

また、州の売上税に加え、市など地方自治体ごとに異なる税率の売上税を合わせて徴収・納税するため、複数の小売店を有する事業者および商品の通信販売を行う業者は、対象となる地方自治体の把握および対応する最新の税率の確認には十分な留意が必要である。

海外を含む州外で商品を購入するなどして、本来州内で発生したであろう売上税を支払わなかった場合、購入者は実質的未納である当該売上税分を使用税として納税しなければならない。使用税においては、州外で購入した商品に課された売上税が、州内で購入したと仮定した場合の売上税の税率より高い税率で課されている場合は、使用税の支払義務は生じない。一方、州外で課された売上税が、州内で購入したと仮定した場合の売上税の税率より低い税率で課されている場合は、商品の購入者は売上税の差額分を使用税として納税する。

### **売上税のネクサスと傾向**

各州税務当局は、事業者が州内で行う事業活動が州に実質的関連性を有すると判断された場合に限り、事業者に対して売上税の課税権を行使することができる。この課税の根拠となる要件はネクサスと呼ばれ、各州によってネクサスの要件は異なる。州内で行う活動がその州のネクサスに抵触する場合は、事業者は売上税の申告および納税義務を負うこととなる。

従来、州による課税権の行使は、州内の物理的拠点を接点に実質的関連性を有すると判断されて行使されるのが一般的であったが、前述の最高裁判決の影響もあり、州税務当局は実質的関連性の概念を広げることにより、売上税の課税ベースの拡大を図る傾向にある。その結果、一定の売上額や取引件数を売上税のネクサス要件として採用する州が増えてきている。このように明確な基準値をもとに発生するネクサスはファクターベース・ネクサスと呼ばれる。また、アフィリエイト・ネクサス（別称、クリック・スルー・ネクサス）という概念のもと、インターネットを通じて州内の仲介業者から有償で顧客の紹介を受ける場合や、仲介業者が州外販売業者に代わり直接または間接的に販売に係わる勧誘行為を行う場合には、売上税の徴収義務が課される。

### **納税および申告書の提出時期**

売上税および使用税の申告は、各州が独自の税法を定めているため、州によって申告の頻度、課税期間、申告および納付期限はさまざまである。特に、申告の頻度については、事前に確認することが重要である。一般的に、課税対象売上や売上税の規模によって、1 カ月ごと、四半期ごと、1 年ごとのいずれの頻度で申告および納税を行わなければならないのが決定される。

例えば、ニューヨーク州の売上税および使用税の申告では、四半期の課税対象売上が\$300,000以上である場合は1カ月ごとの申告。年間の売上税の税額が\$3,000未満の場合には1年ごとの申告。それ以外（1カ月ごとの申告義務と1年ごとの申告義務のいずれにも該当しない場合）は四半期ごとの申告となる。1年ごとの申告に係る課税期間は3月1日～翌年2月末日までとされている。四半期ごとの申告に係る課税期間については、第1四半期は3月1日～5月31日、第2四半期は6月1日～8月31日、第3四半期は9月1日～11月30日、第4四半期は12月1日～翌年2月末日までとそれぞれ定められている。ニューヨーク州の売上税および使用税の納税および申告期日は、課税期間終了後の翌月20日である。さらに、ニューヨーク州については、電子申告が義務付けられているため、課税対象売上の開始までにオンラインアカウントの設定の手続きが必要となる。

## 1.5 その他の法人税制

### 法人の財産や活動に対する税金

州によっては、固定資産税や動産税のように資産の価値に対して課す税金がある。

ニューヨーク市においては **Commercial Rent Tax** という税金があり、ニューヨーク州マンハッタンの96丁目以南に位置する物件を賃貸している場合において、年間\$250,000を超える家賃を支払っている事業者は **Commercial Rent Tax** の申告および納税義務がある。2017年税制改正により、2018年7月1日以降、総所得が\$5,000,000以下の小規模事業者については、小規模事業者の税額控除を適用することが認められ、課税対象家賃の総額が\$500,000ドルまで税金が課されないようになった。申告は四半期ごとに行われ（もしくは1年ごと）税率は6%であるが、年間賃貸支払金額の35%の基礎控除が認められる。

ニューヨーク市では、ニューヨーク市内で活動する法人として課税されない事業者（例えば、LLCなどパス・スルー事業体）に対して、総所得が\$95,000を超える場合に、税率4%の **Unincorporated Business Tax** を課している。

ニューヨーク州およびカリフォルニア州では **Limited Liability Company (LLC) Tax** という税金がある。ニューヨーク州では LLC もしくは **Limited Liability Partnership (LLP)** の形態を取っている企業は **IT-204-LL: Partnership, Limited Liability Company, and Limited Liability Partnership Filing Fee Payment Form** の申告・納税が義務付けられている。また、カリフォルニア州で LLC の形態を取っている企業は **Form 568: Limited Liability Company Return of Income** の申告・納税が必要となる。

州内で得た総所得 (**Gross Receipts**) が規定額を超えている場合、その所得に対して課される **Gross Receipts Tax** がある。**Gross Receipts Tax** の主なものとして、オハイオ州の **Commercial Activity Tax (CAT)** とオレゴン州の **Corporate Activity Tax (CAT)** について紹介する。

オハイオ州では、州内の総所得が規定額を超えている場合、総所得金額を基に税金が課され、四半期ごともしくは1年ごとの申告が求められる。2024年より総所得の規定額は\$3,000,000となり、総所得がこの金額以下の場合 CAT の対象ではなくなり、2025年以降この規定額は\$6,000,000となる。

オレゴン州では総所得が\$750,000ある場合ビジネス登録が必要となり、年間\$1,000,000を超える場合 CAT の申告が必要となる。

### **Tangible Personal Property Tax (事業用有形資産税)**

利益および売上を課税標準とする税の他に、資産価値を課税標準とした固定資産税がある。この固定資産税は州の地方自治体により課税されるものであり、不動産税、自動車税の他に事業用有形資産税 (Tangible Personal Property Tax) に分かれる。

この事業用有形資産税は事業に供される有形資産に対して課税されるものであり、地方自治体によりその課税対象となる資産は異なる。一般的には事業に供された家具、機械、器具、事務所改良・改築費、備品やリース機械等が対象となる。一般的には無形資産は課税対象外とされているが、州によっては無形資産扱いの Software のうち自社で開発した Software は対象とする州、商品在庫等棚卸資産についても課税対象とする州があるので留意が必要である。

事業用有形資産税の課税は購入年度をベースとし、地方自治体が指定した特定の日(多くの州で1月1日としている)にその地方自治体内に存在した対象資産に対してそれぞれの地方自治体による独自の評価方法を用い、その資産の現在価値を決定している。その評価額に対して地方自治体の税率を掛け税額が算出される。報告方法や対象資産は地方自治体により異なるので留意が必要となる。参考として以下にいくつかの例を示す。

- カルフォルニア州

対象となる事業用有形資産は All supplies, machinery, computer, equipment, telephone, and any fixtures used in the operation of a business とされているが、棚卸資産については課税対象から免除されている。申告書は Form 571-L: Business Property Statement であり、この Form は各地方自治体共通であり、申告すべき資産は1月1日時点でその地方自治体内に存在する資産である。申告期限は4月1日となっているが、5月7日までに行えばペナルティが免除される。評価額の通知は6月30日までに行われ、事業用有形資産税の支払いは8月31日までとされている。

- テキサス州

資産総額が\$20,000未満である場合は簡便法での申告が許されている。課税対象となる事業用有形資産は All income producing tangible personal property とされており、器具、家具や棚卸資産も含むとしている。事業所と異なる地方自治体に倉庫を借りそこに棚卸資産を保管している場合、棚卸資産が存在している地方自治体にも申告する必要がある。申告は Rendition と呼ばれ、それぞれの自

治体により申告 Form が異なる。資産評価は 1 月 1 日時点でのその地方自治体に存在する対象資産に対して行われる。申告期限は 4 月 15 日だが、延長が認められた場合の期限は 5 月 15 日である。資産評価額の通知は 7 月 25 日までに行われ、10 月には支払い通知が送られることになる。

- ニューヨーク州  
ニューヨーク州には Tangible Personal Property Tax 制度はない。

## 第二章 日米租税条約

### 2.1 日米租税条約の概要

#### 概要

現在の日米租税条約は、2003年11月に両国政府により署名され、2004年3月に両国の議会・国会で承認後、批准書を交換、2004年7月から適用された「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約」（第三次条約）に対して、2018年に両国の議会・国会で承認され、2019年8月30日に批准書が交換され発効となり、同年11月1日から適用となったいわゆる日米租税条約改正議定書である「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約を改正する議定書」による一部改定を含めたものである。以下が主な項目である。

#### ▪ 配当

持株割合が50%を超える一定の親子会社間の配当は免税とされていたが、改定後はその持株要件が50%以上に拡大された。

改定前は12カ月以上の保有が要件だったのに対し、改定後は6カ月に短縮された。

持株割合が10%以上の法人からの配当には引き続き5%の源泉徴収税が課される。その他の配当は10%の源泉徴収税が引き続き適用となる。

#### ▪ 利子

改定前は主に金融機関が受け取る利子のみ免税されていたが、改定後は原則としてすべての利子に関し源泉地国課税は免税となった。

#### ▪ 使用料

使用料の源泉地国課税は、引き続き免税となる。

### 2.2 日米租税条約利用に関する提出書類

#### Form W-8BEN-E の提出

法人が租税条約により源泉税率の軽減または免除の適用を受けるためには、租税条約の適用資格を証明する Form W-8BEN-E: Certificate of Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding and Reporting (Entities)を、受益者である日本法人が源泉徴収義務者（米国側支払者）に提出しなければならない。Form W-8BEN-E は、受益者への支払いが行われる前に源泉徴収義務者に提出する必要がある。

#### Form 8833: Treaty-Based Return Position Disclosure Under Section 6114 or 7701(b) の提出

日本法人が親子間配当や\$500,000 超の関連者からの利子や使用料など一定の日米租税条約の恩典を受ける場合において、租税条約の適用に関する情報開示書類 **Form 8833: Treaty-Based Return Position Disclosure Under Section 6114 or 7701(b)**を **Form 1120-F: U.S. Income Tax Return of a Foreign Corporation** に添付して提出しなければならない。

## 第三章 個人税制

### 3.1 個人に係る税制の概要

米国における個人に係る税制は、国家レベルで課税される連邦個人所得税と、州レベルで課税される州税で構成されている。さらに、一定の地域に居住または勤務している場合には、市などの地方レベルで地方税が課される地域もある。連邦個人所得税については、内国歳入庁（IRS）が税法や規則を定めている。一方、州税および地方税については、各州および市などの税務当局が独自の税制を定めている。

連邦個人所得税、州税ともに居住者、非居住者の区分によって課税対象の所得が異なる。基本的に居住者は源泉にかかわらず全世界ベースの所得が課税対象となり、非居住者は米国源泉（州税の場合は州源泉）の所得が課税対象となる。そのため、居住身分の判定が課税所得の決定において大変重要となる。

### 3.2 連邦個人所得税の概要

#### 内国歳入法（IRC）上の居住者判定

連邦個人所得税法では、納税者は居住者と非居住者とに区分される。内国歳入法（IRC）上の居住者は、全世界ベースの所得が課税対象となる。一方、非居住者については、米国源泉所得のみが課税対象となる。居住者と非居住者の判定は、実質的滞在条件テスト（Substantial Presence Test）という判定基準により行われる。

具体的な判定基準は下記のとおりである。下記のすべての条件を満たす場合には、納税者は居住者として取り扱われる。

- 課税期間における米国滞在期間が 31 日以上であること。
- 課税期間における米国滞在日数の 100 % と前年の課税期間における米国滞在日数の 3 分の 1 と、前々年の課税期間における米国滞在日数の 6 分の 1 の合計日数が、183 日以上であること。

米国市民および永住権保持者については、実質的滞在条件テストにかかわらず、居住者として取り扱われ、全世界所得課税が適用される。例えば、課税期間において 1 日も米国に滞在しなかったとしても、米国居住者として取り扱われることになり、米国内外を問わず、すべての所得が課税の対象となる。

F ビザ（学生ビザ）、J ビザ（研修ビザ）、M ビザ（専門学生ビザ）、Q ビザ（国際文化交流訪問者ビザ）については、税務上の取り扱いが特殊で、当該ビザの保有者については、実質的滞在条件テストにおいて居住者判定されるような場合でも、その滞在日数はカウントされず非居住者として取り扱われる。F ビザについては、入国から 5 年間（5 課税年度）は非居住者として取り扱われ、実質的滞在条件テストのための米国滞在日数はカウントされない。J ビザ、M ビザおよび Q ビザについては、過去 6 年

間（6課税年度）のうち2年間（2課税年度）については非居住者として取り扱われ、米国滞在日数はカウントされない。

### **居住者申告の特徴**

居住者として確定申告を行う場合の利点と不利点は、以下のとおりである。

- **利点**
  - 課税期間の末日において結婚している場合は、夫婦合算申告または夫婦個別申告のいずれかを選択することが認められる。申告身分の選択に制限はない。
  - 標準控除と項目別控除のいずれか有利な方を選択することができる。項目別控除については、制限がなく、すべての項目について控除が認められる。
  - 外国税額控除を選択することができる。
- **不利点**
  - 全世界所得課税が適用されるため、すべての所得が課税の対象となる。

### **非居住者の申告の特徴**

非居住者として確定申告を行う場合の利点と不利点は、以下のとおりである。

- **利点**
  - 米国源泉所得のみが課税の対象となる。
  - 利子所得およびキャピタル・ゲインは非課税となる。
- **不利点**
  - 課税期間の末日において結婚している場合でも、夫婦合算申告を選択することは認められず、夫婦個別申告の申告身分を用いて確定申告を行わなければならない。
  - 標準控除を選択することは認められず、項目別控除のみが認められる。項目別控除についてもすべての項目が認められるわけではなく、医療費控除、固定資産税および動産税などの税金控除、住宅ローンに係る利息の控除は認められず、州税および地方税の控除、寄附金控除など限られた項目に係る控除のみが認められる。

### **二重申告身分の特徴**

同一の課税期間において、内国歳入法（IRC）上の居住者と非居住者の両方の身分を有する納税者については、居住者と非居住者の二つの身分で申告を行うことが認められる。日本からの駐在員が米国に赴任した年度において、その年度の前半において赴任した場合には米国滞在日数が183日以上となるため、米国入国以後は居住者として、米国入国日より前は非居住者として、二重申告身分による申告が可能となる。一



方、その年度の後半に赴任した場合には、米国滞在日数は 183 日未満となるため、実質的滞在条件テストの判定基準の下では、非居住者となってしまう。ただし、下記のすべての要件を満たす場合には、居住者を選択することができるため、二重申告身分で申告することが可能となる。

- 課税期間において、米国滞在期間が連続して 31 日以上あること。
- 米国滞在日数が上記の連続して 31 日以上米国に滞在した期間の、初日から 12 月 31 日までの合計日数の 75 %以上であること。
- 課税期間の翌課税期間に実質的滞在条件テストの下での判定により居住者となること。

二重申告身分の申告身分で申告した場合の利点と不利点については、以下のとおりである。

- 利点
  - 内国歳入法（IRC）により、非居住者として取り扱われる期間においては、米国源泉所得のみが課税対象となる。
  - 項目別控除について、内国歳入法（IRC）により居住者として取り扱われる期間においては、すべての項目の控除が認められる。
  - 居住者期間において申告した所得に対応する外国所得税額については、外国税額控除が認められる。
- 不利点
  - 内国歳入法（IRC）により、居住者として取り扱われる期間においては、全世界所得課税が適用され、すべての所得が課税対象となる。
  - 標準控除の選択は認められず、項目別控除の適用のみが認められる。
  - 教育費に関連する費用の控除については認められない。
  - 夫婦合算申告は認められず、夫婦個別申告の申告身分で申告を行わなければならない。

### 申告義務

連邦個人所得税法では、総所得が標準控除等の合計額を超える場合には、原則として確定申告を行う義務がある。総所得が標準控除等の合計額を超えない場合においても、特定の所得があるなどその他一定の状況に該当する場合には、確定申告義務が生じる場合がある。なお、確定申告を行う義務がない場合でも、所得税の還付が見込まれるときは、確定申告により還付請求を行うことができる。

### 課税期間

個人所得税の課税期間は、1月1日～12月31日までの暦年である。

個人所得税の確定申告書の提出期限は、課税期間の翌年 4 月 15 日である。延長申請書類 Form 4868: Application for Automatic Extension of Time to File U.S. Individual

**Income Tax Return** を提出すると、提出期日を 6 カ月間延長することが認められる。延長申請を行っても納税の期限は延長されないため、その年の予想税額を延長申請日までに支払わなければならない。過少納税の場合には不足税額に対し納税日までのペナルティと利息が発生するため留意が必要である。延長申請後の確定申告書の提出期限は、課税期間の翌年 10 月 15 日となる。米国外に居住する米国市民や永住権保持者の場合には、2 カ月の自動延長が認められるため、提出期限は課税期間の翌年 6 月 15 日となるが、延長申請後の提出期日については、他の申告者同様、10 月 15 日となる。非居住者についても、特定の状況においては、2 カ月の自動延長が認められている。提出期日が土曜日、日曜日、祝日の場合は、翌営業日が申告期限となる。

### **申告身分**

米国の確定申告においては、納税者は下記のいずれかの申告身分により確定申告を行わなければならない。申告身分の概念は日本にはないため、米国の確定申告の特徴ともいえる。

- 課税期間の末日において結婚している場合は、下記のいずれかの申告身分を選択することが認められている。
  - 夫婦合算申告：夫婦の所得を合算して申告を行う申告身分。夫婦個別申告よりも低税率。配偶者の死亡年度は夫婦合算申告を選択することが認められる。
  - 夫婦個別申告：夫婦が別々に申告を行う申告身分。
- 課税期間の末日において結婚していない場合
  - 独身者申告
  - 適格寡婦(夫)申告  
配偶者と死別し、かつ、一定の要件を満たす納税者については、配偶者が死亡した日の属する課税期間後 2 年間の課税期間にわたって、当該申告身分で確定申告を行うことが認められる。当該申告身分の利点は夫婦合算申告の場合と同じ税率および標準控除を用いることができるという点にある。なお、適格寡婦(夫)は、適格とみなされる扶養の子供がいなければならないという要件がある。
  - 特定世帯主申告  
適格要件を満たす扶養家族がいて、家計を支えている等の一定の要件を満たす納税者が認められる申告身分である。当該申告身分の利点は、独身者申告より同一課税所得水準で比較した場合に低い税率を適用することができる点にある。

### **税率**

所得税は累進課税方式で、所得の金額に応じて 10 %、12 %、22 %、24 %、32 %、35 %、37 % の七段階の税率が適用される。連邦個人所得税法においては、所得税額は、通常の所得税額と代替ミニマム課税制度によって計算された代替ミニマム税との 2 本立てで計算される。代替ミニマム課税制度においては、項目別控除のうち、州および

市税、固定資産税、動産税、外国税の控除、標準控除といった控除、利息の非課税の取り扱いが認められていない。これらを考慮して再計算した代替ミニマム課税所得に、申告身分と代替ミニマム課税所得の金額に応じて26%もしくは28%の二段階の税率を適用して計算された税額が代替ミニマム税とされる。代替ミニマム税が通常の所得税額を超える場合、その超過額が通常の所得税額に加算される。また、事業所得に対しては、15.3%の自営業者税が課される。

長期のキャピタル・ゲインと適格配当所得については、通常の所得と比較して低い税率が適用される。所得に応じて0%、15%、20%の三段階の税率が設けられている。

また、高額所得者に対しては二種類のサーチャージ税、投資所得税（Net Investment Income Tax）とメディケア・サーチャージ税が導入されている。投資所得税は、利子、配当、使用料、賃貸収入、譲渡収益などの投資所得と調整総所得の金額のうち、一定の金額（独身者申告の場合\$200,000、夫婦合算申告の場合\$250,000、夫婦個別申告の場合\$125,000）を超えた金額のいずれか少ない金額に、3.8%の税率を乗じて算出した税額が加算される。もう一つのメディケア・サーチャージ税は、高額所得者の給与所得、または自営業者所得に対し、0.9%の税率が加算される。

### 個人所得税の計算

所得税額は、課税所得に適用税率を乗じて計算した通常の所得税に代替ミニマム税を加算して計算する。課税所得は、総所得から各種控除を差し引いて計算された調整総所得（Adjusted Gross Income）から、標準控除または項目別控除のいずれかを控除して計算する。こうして計算された所得税額から税額控除等を差し引いて、確定税額を算出する。

### 総所得

総所得には、原則としてすべての収入が含まれる。課税対象となる所得には、給与所得、利子所得、配当所得、州・地方所得税の還付金、事業所得、資産の売却損益、個人退職年金口座からの引出金、賃貸所得、Partnership 等からの所得、遺産財団または信託からの所得、失業保険給付金、社会保険給付金、賞金、ギャンブル収入、違法な所得、債務免除、故人に関連した所得、陪審員報酬などがある。

### 暗号資産

近年における暗号資産（仮想通貨）取引の増大により、税務申告書上でもその開示が義務付けられた。暗号資産（仮想通貨）は連邦税制上、資産（property）として扱われ、資産の取引を規定する一般的な原則が暗号通貨の取引にも適用される。課税期間に暗号通貨の受領、交換、譲渡、売却のいずれかの取引が発生した場合は Form 1040: U.S. Individual Income Tax Return の1ページ目の暗号資産（Digital Assets）に関する質問の「Yes」の項目をチェックする。同様に、投資資産として保有していた仮想通貨を売却、交換、あるいは譲渡により処分した場合は Form 8949: Sales and other Dispositions of Capital Assets を用いてキャピタル・ゲインまたはロスを計算し、Form 1040 の Schedule D で申告をする必要がある。

### **駐在員の帰任後に支給された賞与**

帰任後に駐在員に支給された賞与のうち、米国勤務期間に対応する部分の金額については、原則的には米国源泉所得として課税されることになる。

### **海外役務所得控除**

原則として、米国市民および永住権保持者は、米国内外で稼得した役務所得であるかを問わず、全世界所得課税が適用され、すべての所得が課税対象となる。内国歳入法（IRC）第 911 条により、海外に居住する米国市民および永住権保持者は、連続する 12 カ月のうち、米国外に 330 日以上滞在していたなどの一定の要件を満たす場合には、海外役務所得のうち一定限度額までを課税対象額から控除することが認められる。控除が認められる海外役務所得の上限は、インフレ調整が行なわれるため毎年改定される。控除額を超えた海外役務所得額に対しては、外国税額控除または項目別控除による外国税額所得控除の、いずれか一つの方法を適用することが認められる。上限を超える部分の海外役務所得については、控除金額は考慮されないため、控除前の所得額に従い該当する高い税率が適用される。

### **各種控除 - 調整総所得前控除（Above the line deductions）**

調整総所得を算出する上で控除される項目を調整総所得前控除という。調整総所得前控除には、Health saving account や Archer medical saving account などへの現金での拠出の控除、自営業者税の 50%の控除、自営業者の法定退職年金プランの掛金控除、自営業者の健康保険料控除、定期預金の解約違約金控除、個人法定退職年金プランの掛金の控除、教育ローンに係る支払利子の控除、慰謝料の控除などがある。

### **各種控除 - 調整総所得後控除（Below the line deductions）**

調整総所得の算定後に控除する項目を調整総所得後控除という。調整所得後控除には、標準控除（Standard deduction）と項目別控除（Itemized deduction）がある。原則として、納税者は、標準控除と項目別控除のいずれか大きい方を選択することができる。ただし、夫婦個別申告を選択した納税者は、夫婦の両方が確定申告において標準控除を採用している場合に限り、標準控除を選択することができる。

非居住者や二重申告身分として申告を行う納税者については、標準控除を選択することは認められず、必ず項目別控除を適用しなければならない。標準控除の金額は、申告身分に応じて、それぞれ控除できる金額が一律に定められており、インフレの調整により課税期間ごとに金額の改定が行われる。2023 年の標準控除額はそれぞれ \$13,850（独身、夫婦個別申告の場合）、\$27,700（夫婦合算申告の場合）、\$20,800（特定世帯主の場合）、2024 年の標準控除額はそれぞれ \$14,600（独身、夫婦個別申告の場合）、\$29,200（夫婦合算申告の場合）、\$21,900（特定世帯主の場合）となっ

ている。さらに、納税者または配偶者が 65 歳以上である場合または盲目である場合には、標準控除額がさらに増額（2023 年は\$1,500、2024 年は\$1,550）される<sup>14</sup>。

項目別控除には、医療費控除、税金控除、支払利息控除、寄附金控除、災害盗難控除、雑損控除等の控除がある。医療費控除は調整所得の 7.5%を超過する部分が控除できる。寄付金控除は内国歳入庁（IRS）に認可された非営利団体への寄付でなければならない。

州税金控除については、\$10,000（夫婦合算申告の場合）、\$5,000（夫婦個別申告の場合）までの控除が認められる。固定資産税については米国外の固定資産の控除は認められず、米国の固定資産税のみが対象である。

住宅ローンの利息については、住宅取得借入金の上限が\$750,000 までの借入利息の控除が認められる。ホームエクイティローンの利息の控除は一定条件を満たした場合にのみ認められる。

災害・盗難控除は 2017 年税制改正後、2018 年から 2025 年までは連邦で災害指定された場合にのみ適用されることになった。

調整後所得の 2%の制限が適用されていた雑損控除については、2017 年税制改正により 2018 年から 2025 年の間において撤廃された。従前においては、課税所得が一定の金額を超える場合には、項目別控除の金額が減額されたが、2017 年税制改正により、当該控除制限もまた撤廃された。

### **人的控除**

従前では人的控除があったが、2018 年から 2025 年の課税期間においては、人的控除は一時的に撤廃され<sup>15</sup>、標準控除額が増加された（参考：夫婦合算申告者の 2018 年標準控除額は 2017 年の額より\$11,300 増加し\$24,000 となった。）。標準控除額は現行法に変更がなければ、2026 年から人的控除が復活する見込みである。

### **事業所得の特別控除**

2017 年税制改正により、2018 年から 2025 年の課税期間において個人事業者の事業所得または個人がパス・スルーで認識した国内事業所得のうち、内国歳入法（IRC）第 199 条 A において適格と認められる所得の 20 %に相当する控除が認められる。

### **税額控除**

所得税の税額控除には、還付が認められる税額控除と還付が認められない税額控除がある。通常、税額控除には、一定の趣旨または政策的見地から、納税者の税負担を軽減する目的で税額控除の規定が定められているため、それぞれの税額控除には所得

---

<sup>14</sup> Revenue Procedure (Rev. Proc.) 2022-38, 2023-34

<sup>15</sup> 内国歳入法（IRC）第151条(d)(5)(A)

制限が設けられているものが多い。還付が認められる税額控除の例としては、低所得者税額控除 (Earned income credit) や適格要件を満たす 17 歳未満の子供一人につき \$2,000 を上限として控除できる子供税額控除 (Child tax credit) (2018 年から 2025 年までの課税期間において有効) や大学の授業料などの教育費の支払いに係る税額控除 (American opportunity credit) などがある。上記の Child tax credit は一般的に税還付が認められてはいないが、一定の条件 (3 人以上の適格要件を満たす子供がいるなど) のもとでは例外的に還付可能となる。ただし、還付可能額の上限があり 2023 年度は\$1,600、2024 年度は\$1,700 となっている。

還付が認められない税額控除の例としては、納税者が働くことを理由に、13 歳以下の子供に係るデイケアなどの費用や、扶養家族の世話に係る費用の税額控除 (Child and dependent care credit)、教育費の支払いに係る税額控除 (Lifetime learning credit)、外国税額控除 (Foreign tax credit)、居住用クリーンエナジー税額控除 (Residential clean energy credits)、電気自動車税額控除 (Electric vehicle credits) などがある。

教育費税額控除には American opportunity credit (AOC) と Lifetime learning credit (LLC) の二種類があるが、これらの違いは、還付可能税額控除であるか否かということだけでなく、AOC は 4 年間の大学の教育期間のみに適用される一方、LLC は適用教育期間の制限はないことがあげられる。また、両方の控除を同一年度に申請することはできない。

なお、子供税額控除は、ソーシャル・セキュリティ・ナンバーを有する子供にのみ適用が認められており、後述の納税者番号 ITIN: Individual Tax Identification Number を保有する子供には控除が認められない。ITIN を保有している子供や、17 歳以上の子供については、還付は認められないが、子供や扶養が適格であると認められる場合には、扶養者一人につき \$500 のその他扶養者控除 (Credit for other dependents) が認められる。

### 予定納税

給与所得のように源泉徴収の対象となるもの以外の所得については、納付書 Form 1040-ES (Estimated Tax for Individuals) に小切手を同封して事前に予定納税を行うか、連邦電子送金システム (EFTPS: Electronic Federal Tax Payment System) を通して予定納税を行うことが可能である。アカウントを設定する申し込みについてはオンラインから行うことが可能である。また、内国歳入庁 (IRS) のウェブサイトでもオンラインで予定納税をすることができる。

予定納税は四半期ごとに見込まれる税額の 4 分の 1 を納税する。納付期限は、第 1 四半期については 4 月 15 日、第 2 四半期については 6 月 15 日、第 3 四半期については 9 月 15 日、第 4 四半期については課税期間の翌年の 1 月 15 日とされている。ただし、納付期限が土曜日、日曜日、祝日の場合は、その翌営業日となる。納税遅延に係る利子およびペナルティを回避するためには、前課税期間における所得税の 100%以上 (高

額所得者の場合には 110%以上)、または当期課税期間における所得税の 90%以上を納税する必要がある。

#### **米国外で保有する特定金融資産に関する報告書**

納税者は、以下の要件のいずれかに該当する場合は、Form 8938: Statement of Specified Foreign Financial Assets において、米国外で保有する金融資産について、個別に課税期間中の最高残高、金融資産、口座情報などを報告および開示する義務がある。

- 内国歳入法 (IRC) 上の居住者に該当する納税者で、申告身分が独身者申告または夫婦個別申告の場合
  - 課税期間の末日における金融資産の時価総額が、\$50,000を超えていた場合。
  - 課税期間中における金融資産の時価総額の最高残高が、\$75,000を超えていた場合。
- 内国歳入法 (IRC) 上の居住者に該当する納税者で、申告身分が夫婦合算申告の場合
  - 課税期間の末日における金融資産の時価総額が、\$100,000を超えていた場合。
  - 課税期間中における金融資産の時価総額の最高残高が\$150,000を超えていた場合。
- 米国市民または永住権を有する者で、課税期間中 330 日以上の間、米国外に居住していた納税者で、申告身分が独身者申告または夫婦個別申告の場合。
  - 課税期間の末日における金融資産の時価総額が\$200,000を超えていた場合。
  - 課税期間中における金融資産の時価総額の最高残高が\$300,000を超えていた場合。
- 米国市民または永住権を有する者で、課税期間中 330 日以上の間、米国外に居住していた納税者で、申告身分が夫婦合算申告の場合。
  - 課税期間の末日における金融資産の時価総額が、\$400,000を超えていた場合。
  - 課税期間中における金融資産の時価総額の最高残高が、\$600,000を超えていた場合。

Form 8938 で報告する金融資産などには、米国外で保有する銀行口座、証券口座などの金融口座のほか、米国外の国の Partnership の持ち分、法人が発行した株式、投資信託または信託財産の持ち分などで、金融機関における口座を通して保有していないものが含まれる。

### **米国外で保有する銀行口座および金融口座のレポート (FBAR)**

納税者が課税期間中、一日でも米国外で保有する、または、保有はしていないものの、サイン権を有する銀行およびその他の金融口座の総合計残高が\$10,000 を超えた場合は、米国外で保有する銀行口座および金融口座のレポート **FinCEN Form 114: Foreign Bank and Financial Accounts (FBAR)**を提出する義務がある。それぞれの口座の残高が\$10,000 以下であっても、すべての口座の残高の合計が\$10,000 を超えるか否かにより、提出義務の判定を行うことになる。提出義務があると判定された場合には、各口座の残高が僅少であっても、たとえゼロでも、保有するすべての口座が開示対象となるので注意が必要である。Form 114 については電子申告での提出が義務付けられている。

Form 114 は、連邦個人所得税確定申告書に添付する書類様式ではなく、米国財務省の一部門である金融犯罪取締ネットワーク (**FinCEN: Financial Crimes Enforcement Network**) に単独で提出するものである。FBAR の開示に関して違反をした場合には、意図的であると当局から判断された場合のペナルティは、\$100,000 または口座残高の 50 %のいずれか高い金額とされているなど、非常に厳しい罰則規定が設けられているので留意が必要である。

### **納税者番号の申請**

ビザの種類によっては、ソーシャル・セキュリティー・ナンバーの発行が認められない場合がある。例えば、駐在員の扶養家族である子供や、E ビザと L ビザ以外の駐在員の配偶者は、ソーシャル・セキュリティー・ナンバーを取得することができない。このような場合、申告や納税を行うために、ソーシャル・セキュリティー・ナンバーの代わりとなる納税者番号が **ITIN: Individual Tax Identification Number** である (以下「ITIN」という)。ITIN は内国歳入庁 (IRS) によって発行される。ソーシャル・セキュリティー・ナンバーを取得することができない配偶者や扶養家族が ITIN を取得することにより、夫婦合算申告の選択やその他扶養者控除の適用が可能となる。ITIN の申請は、確定申告書に申請書類 **Form W-7: Application for IRS Individual Taxpayer Identification Number** を添付して行う。

近年、ITIN の申請手続きが強化された。以前はパスポートの顔写真があるページと、ビザのスタンプがあるページのコピーに公証を受けたものを申請書類 **Form W-7** に添付することにより ITIN の申請を行うことができたが、改正により、2013年1月1日以降に提出する **Form W-7** の添付書類には、内国歳入庁 (IRS) が認める一定の証明書類を申請書類に添付して提出した場合に限り、申請が受理されることとなった。内国歳入庁 (IRS) が認める一定書類には、在米日本国総領事館または日本国大使館が発行する旅券所持証明書や、在日米国大使館または領事館が認証した書類や内国歳入庁 (IRS) の公認の **Certified Acceptance Agent** (以下「CAA」という) が認証した書類等が該当する。納税者番号の申請者が米国に居住している場合には、最寄りの在米日本国総領事館または日本国大使館に出向き、旅券所持証明書の発行手続きをして旅券所持証明書を入手する。一方、単身赴任者の配偶者は日本に居住しているため、最寄りの在日米国大使館または領事館に出向き、認証書類の発行の手続きをして



認証書類を入手する。本人が領事館または大使館に出向くことができない場合には、代理人が旅券所持証明書や認証書類を申請できるか否かを領事館または大使館に事前に確認する。領事館や大使館に出向く場合には、予約が必要かどうか、当日の持ち物等について事前に確認が必要である。その他、CAA が認証した書類を入手する場合には、直接 CAA に問い合わせる手順を確認することになる。従前より一定の証明書類の代わりに申請書類と一緒にパスポートの原本を内国歳入庁（IRS）に送付することも認められているが、パスポートの紛失のリスクがあるので、一定の証明書類を申請書類に添付して申請する方法を選択することを推奨する。また、最寄りの IRS Taxpayer Assistance Center に予約をとって出向いた上で申請を行う方法もある。

### **ITIN の更新手続き**

過去3年間において、確定申告で一度も使用されていない ITIN は失効する。また、2013年12月31日以前に発行された ITIN については、過去3年間の確定申告書に使用されていたとしても、順次失効していく。失効する番号を保有する者には、内国歳入庁（IRS）から通知書が送られてくる。その場合には、ITIN の更新の手続きが必要となる。ITIN の申請は確定申告書と一緒に申請を行わなければならないが、更新の際も前述の一定の証明書類の添付が必要となる。

## **3.3 州税および地方個人所得税の概要**

米国では、各州および市によりそれぞれ独自の税制を定めているため、申告義務を負うこととなる州および市によって課税所得の計算方法、適用される税率、居住者の判定方法は様々である。納税者は、州および市の各レベルで確定申告および納税の義務があるか否かを判断する必要がある。一般的に、申告義務の判定は、納税者の居住地または勤務地、投資資産の所在地がどの州にあるかで判定を行う。アラスカ州、フロリダ州、ネバダ州、サウスダコダ州、テキサス州、ワシントン州、ワイオミング州の7州は、個人レベルでの所得税の課税は行わないため、納税者の居住地や勤務地がこれらの州にある場合には、所得税の申告および納税義務はない。テネシー州、ニューハンプシャー州においては、利子所得および配当所得についてのみ、個人レベルで課税される。

### **申告義務**

州および市レベルの個人所得税については、一般的に総所得が各州および市レベルでそれぞれ定める一定の金額を超える場合には、納税者は確定申告を行う義務がある。

### **申告期日**

多くの州および市は、個人所得税の申告期限を連邦個人所得税における確定申告書の提出期限と同様に4月15日としている。州および市によっては、期日が異なる場合があるので留意が必要である。例えば、ハワイ州は、4月20日を申告期限としている。各州および市の延長申請書類 Form を用いて、延長申請を行うことにより6カ月の延長申請が認められる。延長申請についても、州および市によって取り扱いが異なる場合があるので留意が必要である。

## **課税期間**

原則として、1月1日～12月31日までの暦年である。

## **予定納税**

給与所得のように源泉徴収税の対象となるもの以外の所得については、州および市の納付書 Form に小切手を同封して事前に予定納税を行う。一般的に、予定納税は四半期ごとに見込まれる税額の4分の1を納税する。納付期限は、第1四半期については4月15日、第2四半期については6月15日、第3四半期については9月15日、第4四半期については課税期間の翌年の1月15日とされている。ただし、納付期限が土曜日、日曜日、祝日である場合にはその翌営業日となる。なお、州および市によっては納付期限が異なるので注意が必要である。ニューヨーク州の場合、納税遅延に係る利子およびペナルティを回避するためには、前課税期間における所得税の100%以上（高額所得者の場合には、110%以上）、または当期課税期間における所得税の90%以上を納税する必要がある。

## **納税義務の判定-納税者の勤務地と居住地が同じ州にある場合**

納税者の勤務地と居住地が同じ州に所在する場合は、その州での申告および納税義務がある。

## **納税義務の判定-納税者の勤務地と居住地が異なる州にある場合**

納税者の勤務地と居住地が異なる州にある場合は、それぞれの州および地方の税法に基づき、いずれの州で個人所得税の申告および納税義務があるかを判定する。

### ■ 州間の互恵協定がある場合

原則、働いている州において所得税に対する源泉が課せられるが、納税者の勤務地がある州と居住地がある州との間に相互協定がある場合は、居住する州のみで申告および納税義務がある。例えば、メリーランド州またはバージニア州に居住している納税者が、ワシントン D.C.で勤務する場合は、互恵協定があるため、それぞれの納税者の居住州においてのみ、申告および納税を行い勤務州では申告および納税は免除される。

### ■ 州間の互恵協定がない場合

互恵協定がない場合は、それぞれの居住州と勤務州での申告および納税義務が発生する。例えば、納税者の居住地がニュージャージー州にあり、勤務地がニューヨーク州にある場合、納税者は居住州であるニュージャージー州においては居住者として、勤務州であるニューヨーク州においては非居住者として、それぞれの州で申告を行う。ニューヨーク州の申告では、給与所得のみがニューヨーク州の源泉所得として課税される。一方、ニュージャージー州の申告では、居住地州として、すべての所得を申告所得として計算した所得税額から、ニューヨーク州で確定された税額を税額控除として差し引いた金額をもって最終の税額とする。結果的に、ニュージャージー州では、すべての所得が課税の対象となるが、ニュ

ージャージー州の所得税からニューヨーク州の所得税額を税額控除という形式で差し引いて、最終の税額を計算することから、州間の二重課税が排除されている。

### **居住者申告**

一般的に、州および地方レベルの個人所得税法においては、納税者の居住地がある州・地方において申告および納税義務がある。課税年度の1年を通して一つの州にのみ居住している場合は、通年居住者として申告を行う。一方、課税年度の中途において他州に引っ越した場合は、引越し前の居住地がある州と引越し後の居住地がある州の、二つの州で申告義務が発生する。それぞれの州で課税年度の一部の期間において居住者として申告を行う。

このように、課税年度中において、引っ越しなどにより居住州を変更した場合、納税者の身分は、パート・イヤー・レジデント (**Part Year Resident**) と呼ばれる。例えば、ニューヨーク州の居住者が、6月30日にカリフォルニア州に引っ越した場合は、引っ越した日の属する課税期間において、1月1日～6月30日までの期間がニューヨーク州のパート・イヤー・レジデントとなり、7月1日～12月31日までの期間については、カリフォルニア州のパート・イヤー・レジデントとして申告義務が発生する。パート・イヤー・レジデントは、居住していた期間に対応する総所得および税額控除をそれぞれの州に対して申告する。

### **非居住者申告**

一般的に、州および地方レベルの個人所得税法では、納税者の勤務地または投資先である **Partnership** や賃貸物件等の投資資産の所在地が、居住州とは別の州にある場合には、勤務地または投資資産の事業実態がある州で非居住者として申告および納税義務がある。例えば、ニュージャージー州の居住者がニューヨーク州で勤務している場合は、勤務州であるニューヨーク州においては、非居住者として申告義務がある。この場合は、納税者は、ニューヨーク州の給与所得のみが同州の源泉所得とみなされ、課税される。