

# 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）－

2019年8月

日本貿易振興機構（ジェトロ）

ニューヨーク事務所

ビジネス展開・人材支援部　ビジネス展開支援課

## 目次

はじめに

<b>第一章 法人税制</b> .....	<b>1</b>
1.1 連邦税の概要.....	1
1.2 州税および地方税の概要.....	13
1.3 売上税および使用税.....	15
1.4 その他法人税制.....	17
<b>第二章 日米租税条約</b> .....	<b>17</b>
2. 日米租税条約概要.....	17
<b>第三章 個人税制</b> .....	<b>18</b>
3.1 連邦税の概要.....	18
3.2 州税および地方税の概要.....	28

## 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が、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。

本レポート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)の運用をふまえた内容となっています。

なお、本レポート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。

### 本レポートの利用についての注意・免責事項

本レポートは、日本貿易振興機構（ジェットロ）ニューヨーク事務所が、米国所在の会計事務所である SHIMOMURA & CO., CPAs に委託し、2019年8月現在入手している情報に基づくものであり、その後の法律改正等によって変わる場合があります。また、掲載した情報・コメントは作成者の判断によるものです。

ジェットロは、本レポート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、たとえジェットロが係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本レポートに関する問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェットロ）  
ビジネス展開・人材支援部ビジネス展開支援課  
E-mail: BDA@jetro.go.jp

ジェットロ・ニューヨーク事務所  
E-mail: NYA@jetro.go.jp



## 第一章 法人税制

### 1. 米国における法人税制の概要

米国の法人に係る税制は、国家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。

#### 1.1 連邦税の概要

##### 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、2018 年 1 月 1 日以降に開始する課税期間においては、連邦法人所得税率を一律 21%に引き下げた。

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から始まり、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のに対し、連邦法人税法においては、あらかじめ、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所得控除を差し引き、課税所得を計算する。連邦法人税法においては、最終税額は、課税所得に税率の 21%を乗じて、後述の税額控除の金額を減額することにより計算される。

従前の制度においては、通常の法人税額と代替ミニマム課税制度(Alternative Minimum Tax)によって計算された代替ミニマム税額との二本立てで法人税額が計算されていた。代替ミニマム課税制度は、日本の法人税法にはない税制である。同制度は、納税者が本来負担すべき税額、つまり、納税者の担税力に応じた法人税の課税を実現させるために設けられた税制である。また、同制度は税額の計算方法に相違があるものの、個人所得税にも適用される税制である。しかし、税制改正により、2018 年 1 月 1 日以降に開始する課税期間から連邦法人所得税に関して代替ミニマム課税制度が撤廃され、個人所得税に適用される代替ミニマム課税制度は存続することになった。代替ミニマム課税制度に基づく追加納税額は、代替ミニマム税クレジットとして、将来通常の法人税の計算に基づく法人税額から控除することが認められていた。代替ミニマム税クレジットの繰り越しは無期限とされていたが、代替ミニマム課税制度が撤廃されることに伴い、未使用の代替ミニマム税クレジットは、2018 年 1 月 1 日から 2020 年 12 月 31 日までの間に開始する課税期間に、50%を上限として還付請求することが認められることとなった。代替ミニマム税クレジットの未使用の残余分は、2021 年 1 月 1 日以降に開始する課税期間において、全額を還付請求することが認められることとなった。

## **総所得**

総所得は、総収入および売り上げから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。ここで、米国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  
州や地方債に係る受取利息は、原則非課税として取り扱われる。
- 生命保険金  
法人が受領した生命保険金は、非課税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。従前では、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、株式の20%以上80%未満を保有する国内法人から受け取った配当金については、一定の控除等を行う前における課税所得の80%を上限として、配当金額の80%を控除、また、株式の20%未満を保有する国内法人から受け取った配当金については、一定の控除を行う前における課税所得の70%を上限として、配当金額の70%を控除することが認められていた。

しかし、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、配当控除の控除率が引き下げられた。株式の20%以上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、80%から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70%から50%へと変更された。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、従前の制度から変更はなく、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。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）の株式を保有する外国法人から受け取った配当については、全額が益金不算入とされることとなった。

## **控除項目**

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、米国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、税制改正後は、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、税制改正後は、50%のみ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 米ドル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 100 万米ドル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。税制改正により、特定の従業員の定義が拡大されたとともに、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、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されることになった。

○ 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ほか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注意が必要である。

○ 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・ストリップング・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子の損金算入を制限するものであったが、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、税制改正により、負債、資本比率 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2,500万米ドル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されることとなった。

○ 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会計サービス費用、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米ドルまで即時償却し、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5万米ドルを超える場合には、当該即時償却の上限の5,000米ドルは、徐々に減額され、各々の合計が5万5,000米ドル以上で、即時償却の上限金額は、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が認める組織または団体に対する寄付金に限られるので、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注意が必要である。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で米国内に所在するものは39年、海外に所在する不動産は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適格要件を満たす固定資産については、内国歳入法第168(k)条の規定により、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。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。さらに、ボーナス減価償却以外に、内国歳入法第179条では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179条の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税制改正で限度額が変更されることが多い。税制改正により、2018年1月1日以降に開始した課税期間から一括損金算入できる上限額は、従前の50万米ドルから100万米ドルに引き上げられた。課税期間中に事業の用に供した固定資産の総額が250万米ドルを超えると上限額は徐々に減額し、350万米ドル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、事業者が繰越欠損金を有する場合には、課税所得から繰越欠損金を控除することができ、欠損金が生じた場合には、2年間にわたり繰戻還付を請求することが認められていた。繰戻還付の請求後、さらに欠損金が残っている場合には、20年間にわたって繰り越すことが認められていた。事業者は、選択により繰戻還付を請求せずに、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、税法改正後、欠損金の繰戻還付は廃止され、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、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、改正後の課税所得の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。

- 国内製造活動の控除 (Domestic Production Activities Deduction)  
従前は国内で行われる適格と認められる製造活動に関連する所得については、製造活動に係る給与の50%を上限として、所得の9%を控除することが認められていたが、税制改正により撤廃された。

### **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。

### **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されることとなった。既にいくつか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  
GILTI とは、一定の計算方法で算出した海外子会社 (CFC: Controlled Foreign Corporation) 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、控除率が37.5%に引き下げられる。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、GILTI の計算の結果、GILTI 課税の対象となる可能性があるため留意が必要である。GILTI について米国外で法人所得税が課税されているケースにおいては、GILTI に係る外国税額については GILTI 所得に加算 (グロスアップ) して課税所得に算入される一方、当該外国税額の80%を上限として間接的に外国税額控除をとることが認められる。  
GILTI の課税制度は、2018年1月1日以降に開始する海外子会社の課税期間の最終日を含む米国法人の課税期間から適用される。
- FDII: Foreign-derived Intangible Income deduction  
FDII 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1,000万米ドル未満である場合、または、各客先からの総収入が5,000米ドル未満である場合を除き、FDII の所得控除の適用を受けるためには、書類の整備が義務

付けられているので留意が必要である。FDII の所得控除の制度は、2018 年 1 月 1 日以降に開始する課税期間から適用される。

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

BEAT 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は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は、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。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、売上原価となるものについては、BEAT の損金不算入の対象にはならない。BEAT は関連会社グループで直近過去 3 年の総収入の平均が 5 億米ドル以上であり、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、BEAT 課税制度の対象となる。BEAT の課税制度は、2018 年 1 月 1 日以降に開始する課税期間から適用される。

**申告義務**

法人等の事業者は、課税所得がない場合においても、原則として、法人税の確定申告を行う義務がある。

**申告書の提出期限**

法人（後述のシー・コーポレーションを前提）税の確定申告書は、課税期間末日後 4 カ月目の 15 日までに提出しなければならない。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。提出日が土曜日、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。申告期限までに、申告書の提出が困難である場合には、様式 7004: Application for automatic extension of time to file certain business income tax, information, and other returns という書類を提出することにより、延長申請を行なうことができる。延長申請を行った場合には、提出期限はオリジナルの申告期限から 6 カ月延長することができる。

例えば、暦年の課税期間を採用している法人の場合には、本来の申告期限は、課税期間の翌年の 4 月 15 日となり、延長申請書類を提出した場合には、10 月 15 日まで確定申告書の提出期限を延長することが認められる。延長申請を行った場合においても、税金の納期限は延長されないため、ペナルティおよび利子が科されることを回避するために、延長申請を行う際には、延長申請書とともに概算で法人税額を計算して、想定される法人税の不足分を事前に納付しておく必要がある。

ただし、例外として 6 月 30 日に課税期間が終了する法人については、課税期間末日後の 3 カ月目の 15 日の 9 月 15 日が提出期限となり、延長申請をした場合には、オ

リジナルの申告期限から7カ月延長することが認められるので、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。

税務上のシー・コーポレーション以外の申告をする場合には、確定申告書の提出期限が異なるので、事前の確認が必要となる。

### **連結納税**

親子会社間において、80%以上の議決権を有し、かつ、発行済株式の総株式の時価の80%以上を有する場合には、関係会社の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、関係会社間の営業利益または損失およびキャピタル・ゲインまたはロス等を相殺することが認められるので、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点等が挙げられる。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、関係会社から生じた損失によっては、税額控除が制限される可能性があること、および一度連結納税を選択すると、内国歳入庁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、などが挙げられる。

### **内国歳入法上の課税の対象**

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。原則として、外国法人は米国源泉所得のみが課税対象となるのに対して、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。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を目的とする情報の収集や広告宣伝等に限られる場合には、日米租税条約の適用により連邦レベルでは免税として取り扱われる。この場合には、日本の法人は、外国法人として確定申告様式 1120-F: U.S. Income tax return of a foreign corporation に租税条約の適用を開示する書類を添付して確定申告を行う。駐在員事務所での限定された範囲内の事業活動において、偶発的に売り上げが生じた場合には、この売り上げに対応する原価および経費を差し引いた金額は、原則的には米国源泉所得として取り扱われることになるが、日米租税条約の適用が認められる場合には、当該所得は免税として取り扱われる。

なお、限定された範囲内で事業活動を行なう駐在員事務所については、上述したとおり、連邦レベルでは、租税条約により免税の取り扱いを受けることができるが、州および地方レベルによっては、租税条約の適用が認められず、課税される場合があるので注意が必要である。一方、内国法人の例としては、日本の法人が米国内において資本投入を行い、現地子会社を新設して米国に進出するケースが挙げられる。現地法人については、内国歳入法上、全世界所得課税が適用されることになる。このように会社形態によって課税レベルは大きく相違する。

### **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的な見地から、有利な点および不利な点を考慮するとともに、税務の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、シー・コーポレーション、エス・コーポレーション、パートナーシップ、リミテッド・ライアビリティ・カンパニー、およびリミテッド・ライアビリティ・パートナーシップがある。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。

■ シー・コーポレーション (C-Corporation)

シー・コーポレーションは、日本の普通法人といったところである。事業体に対し、所得ベースで課税される。様式 1120: U.S. Corporation income tax return という確定申告書類を用いて確定申告を行う。

■ エス・コーポレーション (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。エス・コーポレーション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。つまり、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。

エス・コーポレーションについては、様式 1120S: U.S. Income tax return for an S corporation という確定申告様式を用いて確定申告を行う。エス・コーポレーションは、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スケジュール K という様式で報告する。スケジュール 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スケジュール K-1 という様式で報告される。各株主は、エス・コーポレーションから配布されたスケジュール K-1: Partner's share of income, deductions, credits, etc.を基に、エス・コーポレーションからパス・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。

■ パートナーシップ (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。

パートナーシップについては、様式 1065: U.S. Return of Partnership Income という確定申告様式を用いて申告を行う。パートナーシップにおいて、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スケジュール K の様式で報告する。スケジュール 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スケジュール K-1 の様式で報告される。各パートナーは、パートナーシップから配布されたスケジュール K-1 : Partner's share of income, deductions, credits etc. を基に、パートナーシップからパス・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。

- リミテッド・ライアビリティ・カンパニー (Limited Liability Company)  
リミテッド・ライアビリティ・カンパニーは、税務上、シー・コーポレーション、エス・コーポレーションまたはパートナーシップ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。リミテッド・ライアビリティ・カンパニーの株主が一人の個人である場合には、シングルメンバー・エルエルシーと呼ばれ、個人事業者として個人所得税の確定申告書のスケジュール C: Profit or loss from business で、リミテッド・ライアビリティ・カンパニーの所得を報告することができる。リミテッド・ライアビリティ・カンパニーが税務上の課税区分についてシー・コーポレーションを選択した場合には、リミテッド・ライアビリティ・カンパニー自体に所得ベースで課税される。また、エス・コーポレーションとパートナーシップの課税区分を選択した場合には、リミテッド・ライアビリティ・コーポレーション自体では課税されず、株主レベルで課税される。
- リミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ (Limited Liability Partnership)  
リミテッド・ライアビリティ・パートナーシップにおいては、パートナーシップと同様にパス・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。

#### **予定納税**

法人税の予定納税において、法人税の確定税額が 1,000 米ドル以上となることが予想される場合は、納税遅延によるペナルティおよび利息が科されることを回避するために、四半期ごとに予定納税を行う必要がある。予定納税では、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 日が納期限である。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税期限となる。

### **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、設立の際の手続きの一つとして、納税者番号 (Federal Employer Identification Number) を取得しなければならない。内国歳入庁は、納税者の申告・納税について、すべて納税者番号で管理している。納税者番号の申請は、様式 SS-4: Application for employer identification number (EIN) という申請書類様式を内国歳入庁に書面もしくは FAX により提出するか、オンラインで行なう。オンラインで納税者番号を申請した場合には、手続きの終了後すぐに納税者番号が割り当てられる。書面で申請した場合には、約 4~5 週間後に、割り当てられた納税者番号が明記された通知を内国歳入庁から受け取る。ファックスで申請した場合には、4 営業日以内に納税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、国際電話で納税者番号の申請を行うことが可能である。国際電話で納税者番号を申請する場合には、ファックスまたは、郵送で署名をした様式 SS-4 を内国歳入庁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**

連邦法人税に係る予定納税等の納税は、連邦電子送金システム (EFTPS: Electronic Federal Tax Payment System) を通して行う。納税者番号の通知の書類を受領した後、連邦電子送金システムのアカウントを設定する必要がある。まず、アカウ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、会社の納税者番号、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ウントの設定後は、法人税のほか、給与税、源泉徴収税等、連邦関係の納税を連邦電子送金システムで行う。

### **源泉徴収義務**

米国の事業者が、米国非居住外国人、外国法人、外国のパートナーシップなどの米国非居住者に対し、米国源泉の対象となる FDAP: Fixed or determinable annual periodical income 所得と呼ばれる固定的、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様式 W8-BEN: Certificate of foreign status of beneficial owner for United States withholding and reporting、または受益者が事業体である場合には様式 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。受益者の納税者番号が様式 W-8BEN または様式 W-8BEN-E に記載されていない場合には源泉税率減免が無効となり、30% の税率で源泉税を徴収することとなる。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。FDAP 所得以外にも、米国非居住外国人への報酬や、パートナーシップから米国非居住パートナーへの利益分配など、その他にも源泉対象となる所得があるので注意を要する。

## **情報開示報告書の提出義務**

法人には、確定申告義務のほかにも、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。

- 様式 1096: Annual summary and transmittal of U.S. information returns ・ 様式 1099: Miscellaneous income  
法人が役務の提供、家賃、使用料等の対価の支払いを個人やパートナーシップ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同様式で報告する義務がある。報告すべき支払いには、会計サービス、弁護士料、使用料、家賃などが含まれるが、物品の販売に係る対価は含まれない。
- 様式 1095-C: Employer-Provided Health Insurance Offer and Coverage ・ 様式 1094-C: Transmittal of Employer-Provided Health Insurance Offer and Coverage Information Returns  
米国の医療保険制度 (Affordable Care Act: ACA)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様式で報告する義務がある。
- 様式 1042: Annual withholding tax return for U.S. source income of foreign persons ・ 様式 1042-T: Annual summary and transmittal of forms 1042-S ・ 様式 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、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、適用される租税条約の条項や税率等を同様式で報告する義務がある。
- 様式 5471: Information return of U.S. persons with respect to certain foreign corporations ・ 様式 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様式で報告する義務がある。これらの様式は確定申告書類に添付して提出する。これらの様式の報告義務を怠った場合のペナルティは、以前は開示対象となる関連者ごとの様式につき 1 万米ドルであったが、2 万 5,000 米ドルに引き上げられた。
- 様式 114: Foreign Bank and Financial Accounts (FBAR) 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  
米国外にあり、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において、銀行およびその他の金融口座の総合計残高が課税期間中に 1 万米ドルを超えた場合は、米国外銀行および金融口座に関するレポート 様式 114: Foreign Bank and Financial Accounts (FBAR) を提出する義務がある。それ

ぞれの口座残高が1万米ドル以下であっても、すべての口座残高の合計が1万米ドル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注意が必要である。様式 114 は電子申告での提出が義務付けられている。様式 114 は、連邦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執行ネットワーク（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、1万米ドルまたは口座残高の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注意が必要である。

## 1.2 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

米国内の複数の州で事業活動を行っている法人は、どの州に対し、法人税の申告および納税を行う必要があるかを特定しなければならない。各州税務当局は、法人等の事業者が州内で行う事業活動が州に事業関連性が認められる場合に限り、事業者に対し法人税の課税権を行使することができる。すなわち、州内で行う事業活動が州に事業関連性があると認められる場合は、事業者は法人所得税の申告および納税義務を負うこととなる。従来、州内に物理的拠点があるなど、州との間に明確な事業関連性がある場合に課税権が行使されるのが一般的であった。物理的拠点とは、事業所、倉庫、設備などの固定資産の保有、給与の支給地などが挙げられる。

近年において、州税務当局は事業関連性の概念を広げることにより、法人税の課税ベースを拡大する傾向にある。新しい事業関連性の概念として、エコノミック・ネクサスやブライト・ライン・ネクサスが挙げられる。これらの新しい事業関連性の概念のもとでは、事業者が州内に物理的拠点を有していなくても、一定の要件に該当する場合には、事業者は同州において事業関連性があるとみなされ、確定申告および納税の義務を負うことになる。

### 法人所得税額・フランチャイズ税の計算

州税および地方税は、各々の州および地方が課税権を有し、独自に税法を定めている。従って、一概にどのように課税所得を計算し、法人税額を計算するかということとは説明が難しい。一般的に、州レベルでの法人税は、課税所得ベースで課税される。課税所得ベースに関する法人税の計算は、連邦法人所得税法上では繰越欠損金の控除前の課税所得から始まり、各州で定めた税法上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。州の課税所得の調整項目には、連邦法人税の課税所得の計算上、損金算入された州税および地方税を戻し入れる項目などがある。多くの州では、課税所得ベースの税額計算に、資本ベース、資産ベース等の税額計算やミニマム税等を組み合わせることで法人税額を導き出す。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、売り上げの金額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する。
- 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 米ドルのいずれか高い金額をもって法人税額とする。ただし、設立第 1 期目はミニマム税が免除される。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り越しおよび繰越控除の適用を認めていない課税期間があるので注意が必要である。
- テネシー州  
同州では、総資産から総負債を控除した金額に資本関係がある親会社等からの借入金や、親会社等が債務保証している借入金の額などを加算して計算された調整後純資産の金額と、固定資産や棚卸資産などの資産の合計にリースに係る費用を調整した資産金額のいずれか高い金額に税率を乗じて計算したフランチャイズ税に、課税所得から計算されるエクサイズ税を加算した合計額を法人税額とする。同州においては、製造業における投資をベースとした機械の新規購入や新規雇用に係る税額控除が認められている。各々の税額控除が、それぞれの税額の 50% を上限として控除が認められている。

#### **複数の州において申告義務を有する場合**

法人が複数の州において、事業関連性があると判断され、申告および納税義務がある場合は、各州で定める配賦基準を用いて、法人税の課税所得の負担を各州に配賦していくことになる。一般的な配賦基準には、売り上げ、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、売り上げ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。

#### **予定納税**

州および地方レベルの法人税も、連邦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。

## 1.3 売上税および使用税

### 売上税および使用税の概要

米国の売上税および使用税は、国家レベルでの課税ではなく、州レベルでの課税である。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。

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から徴収し、申告を通じて州税務当局に納税する。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。すなわち、販売者は、再販売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。事業者は、売上税の徴収義務がある場合は、該当する州に事前に登録の手続きを行う必要がある。無形資産、不動産の購入およびサービスについては、課税対象外取引として取り扱われることが多い。再販売証明書以外に、売上税の徴収義務を免除されることになるその他の証明書(Exempt Certificate)がある州も多いと考えるので、注意が必要である。

しかしながら、現実的には各州において課税および非課税に係るさまざまな特例が設けられているので、売上税の申告および納税義務を負う場合には、該当する州の税法について例外規定を含め、課税対象取引と課税対象外取引、適用される税率などを事業活動開始前に把握することが重要である。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、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なうことが重要である。例外規定の例として、ニューヨーク州では、情報サービス、備品等の据え付け、または修理、インテリアデザインまたは装飾など、本来課税対象外のサービスであっても特定のサービスが課税対象取引とされている。また、ニューヨーク州においては、物品の販売であっても、加工されていない食品の購入については、課税対象外取引として取り扱われる。衣料品や靴については、本来課税対象取引として取り扱われるが、時限立法ではあるものの、ニューヨーク市内で販売された 110 米ドル未満の商品については非課税とされている。110 米ドル未満の商品に該当するか否かは、一つ一つの商品ごとに判定する。

商品を州外で購入するなどして本来州内で発生する売上税を支払わなかった場合、購入者は使用税を納税する義務がある。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。

ハワイ州においては、売上税ではなく一般消費税 (Hawaii General Excise Tax: GET) が事業者に対して課税される。売上税は一般消費者が負担することに対し、一般消費税は販売者である事業者が負担するという点で大きくことなる。ハワイ州では、事業者が顧客から一般消費税を徴収することは義務付けられてはいる。すなわち、事

業者は顧客から消費税を徴収したか否かにかかわらず、一般消費税を納付する義務がある。ハワイ州では、物品の販売だけでなく、サービスや不動産の賃貸なども一般消費税の課税対象となるので注意が必要である。

### **売上税の事業関連性と傾向**

各州税務当局は、事業者が州内で行う事業活動が州に事業関連性を有すると判断された場合に限り、事業者に対し売上税の課税権を行使することができる。すなわち、州内で行う事業活動が州に事業関連性があると判断される場合は、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事業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。しかし、近年では、州税務当局は事業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。多くの州では、インターネットによる電子商取引の増加に伴う税収減少への対応措置として、アマゾン税(Amazon Law)やクリック・スルー・ネクサスと呼ばれるアフィリエイト・ネクサスという新しい概念のもとに、課税ベースを拡大させている。アフィリエイト・ネクサスの概念のもとでは、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事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**

売上税と使用税の申告は、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かが決定される。

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り上げが30万米ドル以上である場合は、1カ月ごとに申告する義務がある。一方、年間の売上税の税額が3,000米ドル未満の場合には、1年ごとに申告する義務がある。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納税者は、四半期ごとの申告義務となる。1年ごとの申告に係る課税期間が3月1日～翌年2月末日までとされている。

一方、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のタイミングについては、それぞれの課税期間の翌月20日を申告および納期限としている。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、会社を設立する際には、オンラインアカウントの設定の手続きが必要となる。

## 1.4 その他法人税制

その他州によっては、固定資産税や動産税のように資産の価値に対して課される税金がある。ニューヨーク州においては、コマーシャル・レント・タックスという税金があり、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 20 万米ドルを超える家賃を支払っている事業者はコマーシャル・レント・タックスの申告および納税義務がある。実際、コマーシャル・レント・タックスの税額が発生するのは、課税対象家賃の総額が 25 万米ドルを超える場合である。税制改正により、2018 年 7 月 1 日以降、総所得が 500 万米ドル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 50 万米ドルまで税金が課されないようになった。

## 第二章 日米租税条約

### 2. 日米租税条約概要

#### 概要

日米租税条約は、所得に対する租税に関する二重課税の回避および脱税防止を目的として、日本と米国との間で締結された条約である。2003 年に新日米租税条約が締結され、およそ 30 年ぶりに条約改正が行われた。新条約は、基本的には最新の OECD モデル条約に準拠しており、以下のとおり、配当等の投資所得や知的財産の使用料に係る所得に対する源泉地国課税を大幅に削減した。

- 配当  
ポートフォリオ配当については 10%、持株割合が 10%以上、50%以下の会社からの配当については 5%の軽減税率がそれぞれ適用される。持ち株割合が 50%超の一定の親子間配当は、源泉地国課税は免除となる。
- 利子  
利子は 10%の軽減税率が適用される。金融機関等の利子については、源泉地国課税は免除となる。
- 使用料  
使用料の源泉地国課税は、免除となる。

また、新条約の改定により、多様な事業体に係る課税の取り扱いにつき、調整が図られた。さらに、条約の濫用を防止するための規定が多く盛り込まれた。

#### 米国支店利益税

外国法人が米国で事業を行う場合には、原則として、米国の支店利益について 30%の税率で課税される。ただし、日米租税条約により、5%の税率を上限として、米国支店利益税を課税することが認められる。なお、日本法人が日本の上場会社であるなど

の一定の条件を満たしている場合には、米国での支店利益税は免除される。

#### **様式 W-8BEN-E の提出**

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、租税条約の適用を受ける資格を証する書類様式 W-8BEN-E: Certificate of foreign 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に提出しなければならない。様式 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。様式 W-8BEN-E には、受益者の米国の納税者番号を明記が義務付けられているため、受益者である日本法人等は、米国の納税者番号がない場合には、内国際入庁に納税者番号の申請を事前に行う必要がある。

#### **様式 1120-F: U.S. Income tax return of a foreign corporation と様式 8833: Treaty-based return position disclosure under section 6114 or 7701(b)の提出**

日本法人が米国で事業活動をした場合や米国に所在する不動産の賃貸収入がある場合等においては、外国法人としての法人税の確定申告および納税義務が生じる。申告の際日米租税条約の恩典を受ける場合には、申告様式 1120-F に租税条約の適用に関する情報開示書類様式 8833 を添付して提出しなければならない。

## 第三章 個人税制

### 3. 米国における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。

#### 3.1 連邦税の概要

##### **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金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日の暦年である。

## 申告期限

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。延長申請書類様式 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。提出期日が土曜日、日曜日または祝日の場合は、翌営業日が申告期限となる。米国外に居住する米国市民や永住権保持者である場合には、2 カ月の自動延長が認められるので、提出期限は課税期間の翌年 6 月 15 日となるが、納税の期限が延長されるわけではないので、過少納税の場合には利息が納税するまで利息がつくことになるので留意が必要だ。延長申請後の提出期日については、2 カ月延長されるわけではないので、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。

## 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 7 段階の税率が適用される。最高税率が従前の 39.6% から税制改正により 37% に引き下げられた。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。代替ミニマム課税は、もともと高額所得者の担税力に応じた課税を行なうことを目的として設けられた税制である。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。代替ミニマム課税制度において認められていない控除や非課税の取り扱いを考慮して、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% と 28% の二段階の税率が適用され計算された税額が、通常の所得税額を超える場合、その超過額が代替ミニマム税となる。通常の税額に代替ミニマム税を加算した金額が、所得税額となる。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 3 段階の税率が設けられている。

また、2013 年の課税期間より二種類のサーチャージ税が導入された。その一つが投資所得に係る Net Investment Income 税である。投資所得（利子、配当、使用料、賃貸収入、譲渡収益など）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 20 万米ドル、夫婦合算申告の場合 25 万米ドル、夫婦個別申告の場合 12 万 5,000 米ドル）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 Net Investment Income 税として新たに課されることとなった。もう一つがメディケア・サーチャージ税である。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。課税の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、パートナーシップ等からの所得、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。

### **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の対象となる。内国歳入法第 911 条により、海外に居住する米国市民および永住権保有者は、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額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。ちなみに、2019 年の控除が認められる海外役務所得の上限は 10 万 5,900 米ドルである。海外役務所得には、同一の所得に対し、海外役務控除、外国税額控除、項目別控除の税金控除の、いずれか一つの規定のみ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、高い税率が適用される。また、海外役務控除の上限を超える海外役務所得に対応する外国所得税については、外国税額控除の適用が認められる。

### **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所得前控除という。調整所得前控除には、医療積立口座の積立金の控除、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。従前は、引越費用の控除が認められていたが、税制改正により、控除が認められないこととなった。なお、税制改正により、慰謝料については、2019 年 1 月 1 日以降に離婚が成立した場合や別居に合意した場合、または、2018 年 12 月 31 日以前に離婚や別居が成立したとしても、2019 年 1 月 1 日に協議書の内容が変更されている場合には、慰謝料の支払いについては、所得控除が認められないこととなった。

### **各種控除 - 調整総所得後控除 Below the line deduction**

調整総所得から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なわれる。税法改正により、標準控除の金額は大幅に引き上げられた。2019年の標準控除の金額は、独身者申告と夫婦個別申告の場合は1万2,200米ドル、夫婦合算申告の場合は2万4,400米ドル、特定世帯主申告の場合は1万8,350米ドルとなっている。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される。

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、雑損控除等の控除がある。

医療費控除については、従前は調整後所得の7.5%を超過する部分を控除することができたが、税制改正後、調整後所得の10%を超過する部分を控除することができることになりもともとの控除制限の割合に戻った。

税金控除については、従前は控除の上限は定められていなかったが、税制改正により、1万米ドルの控除制限が定められた。従前は、日本の固定資産税については、税金控除の対象となっていたが、税制改正により、米国外の固定資産の控除は認められないこととなった。米国の固定資産税については、従前から変更なく、税金控除の対象である。

住宅ローンの利息については、従前は、住宅取得借入金が100万米ドル(夫婦合算申告の場合)までの借入利息の控除が認められていたが、税制改正により、借入金の上限が75万米ドルに引き下げられた。従前は、ホームエクイティローンの利息の控除が認められていたが、税制改正により撤廃された。

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、税制改正により撤廃された。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、税制改正により、当該控除制限は撤廃された。

### **人的控除**

従前では2017年は一人4,050米ドルの人的控除があったが、税法改正により2018年の課税期間においては、人的控除は撤廃され、その代わり標準控除額が倍増された。

### **事業所得の特別控除**

税制改正により、2018年の課税期間より個人事業者の事業所得又は個人がパススルーで認識した国内事業所得のうち、内国歳入法第199A条で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とがある。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 米ドルを上限として控除できる子供税額控除 **Child tax credit**(還付上限は 1,400 米ドル)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。

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を、控除可能な子供や扶養家族の世話に係る費用の税額控除 (**Child and dependent care credit**) や、大学の授業料などの教育費の支払いに係る税額控除 (**Lifetime learning credit**) や、外国税額控除 (**Foreign tax credit**) などがある。

なお、税制改正により子供税額控除は、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こととなったので留意を有する。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 米ドルのその他扶養者控除 (**Credit for other dependents**) が認められる。

#### **健康保険の未加入のペナルティ**

従前は、米国の医療保険改革制度 (**Affordable Care Act: ACA**)において、**Minimum Essential Coverage** の基準を満たす保険に加入していない場合には、個人所得税確定申告において、ペナルティが加算されていた。税制改正により 2019 年 1 月 1 日以降に開始する課税期間においては、当該ペナルティが撤廃されることになった。

#### **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、納付書様式 1040-ES (**Estimated Tax for Individuals**) に小切手を同封して事前に予定納税を行なうか、前述の連邦電子送金システム(**EFTPS**)を通して予定納税を行な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なうことが可能である。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 1 月 15 日とされている。ただし、納期限が土曜日、日曜日、祝日の場合は、その翌日営業日となる。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。

#### **内国歳入法上の課税の対象**

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。内国歳入法上の居住者は、全世界所得課税が適用される。一方、非居住者については、米国源泉所得のみが課税の対象となる。居住者と非居住者の判定は、実質的滞在条件 **Substantial Presence Test** という判定基準により判定される。

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。
- 課税期間の米国滞在日数の 100%と前年の課税期間の米国滞在日数の 3 分の 1 と、前々年の課税期間の米国滞在日数の 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有者については、実質的滞在条件にかかわらず、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。Aビザ(外交官ビザ)、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、実質的滞在条件にかかわらず、米国滞在日数が 183 日を超えている場合でも通常非居住者として取り扱われる。Aビザを保有する納税者は、米国滞在日数にかかわらず、常に非居住者として取り扱われる。一方、Fビザについては、入国から 5 年間(5 課税年度)は、実質的滞在条件の判定において、米国滞在日数に含めることが免除されている。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、実質的滞在条件の判定において、米国滞在日数に含めることが免除されている。

### **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、有利選択により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(課税期間の末日において結婚している場合)  
夫婦の所得を合算して申告を行う申告身分。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(課税期間の末日において結婚している場合)  
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)申告と特定世帯主申告のいずれにも該当しない場合の申告身分。
  - 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。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。

### **居住者の申告の特徴**

内国歳入法上、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、有利選択により、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。つまり、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控除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。
  - 外国税額控除をとることができる。
- 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**

内国歳入法上、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**

同一の課税期間において、内国歳入法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。
- 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の基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
  - 内国歳入法上において、非居住者として取り扱われる期間では、米国源泉所得のみが課税の対象となる。
  - 項目別控除について、内国歳入法上において、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
  - 内国歳入法上において、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の対象となる。
  - 項目別控除と標準控除と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。

## **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、米国源泉所得として課税されることになる。

### **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、様式 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、5 万米ドルを超えていた場合。
  - 課税期間中における金融資産の時価総額の最高残高が、7 万 5,000 米ドルを超えていた場合。
  
- 内国歳入法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、10 万米ドルを超えていた場合。
  - 課税期間中における金融資産の時価総額の最高残高が 15 万米ドルを超えていた場合。
  
- 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 20 万米ドルを超えていた場合。
  - 課税期間中における金融資産の時価総額の最高残高が 30 万米ドルを超えていた場合。
  
- 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、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、40 万米ドルを超えていた場合。
  - 課税期間中における金融資産の時価総額の最高残高が、60 万米ドルを超えていた場合。

様式 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、米国外の国のパートナーシップの持ち分、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 1 万米ドルを超えた場合は、米国外銀行および金融口座に関するレポート 様式 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 1 万米

ドル以下であっても、すべての口座の残高の合計が1万米ドル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。米国外で保有する銀行およびその他金融口座に関するレポートは、2012年までは、様式 TD F 90-22.1: Report of Foreign Bank and Financial Account で報告されてきたが、2013年からは新様式 114 で報告することとなった。旧様式 TD F90-22.1 は、一律書面での申告であったが、新様式 114 については電子申告での提出が義務付けられた。様式 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執行ネットワーク (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、1万米ドルまたは口座残高の50%のいずれか高い金額とれているなど、非常に厳しい罰則規定が設けられているので注意が必要である。

### 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・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・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・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。ITIN は内国歳入庁によって発行される。ソーシャル・セキュリティ・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様式 W-7: Application for IRS Individual Taxpayer Identification Number を添付して行なう。

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様式 W-7 に添付することにより ITIN の申請を行なうことができたが、改正により、2013年1月1日以降に提出する様式 W-7 の添付書類には、内国歳入庁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の公認の Certified Acceptance Agent (CAA) 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。また、代理人を通して旅券所持証明書や認証書類の申請を検討する場合には、代理人を通し

ての申請が可能かどうか、持ち物などもあわせて事前に詳細を確認する必要がある。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。

### **ITIN の更新手続き**

過去 3 年間に於いて、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、ITIN の更新については、申告書に様式 W-7 を添付するのではなく、様式 W-7 を単独で提出することが認められている。更新の際も前述の一定の証明書類の添付が必要となる。

## **3.2 州税および地方税の概要**

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によって課税所得の計算方法、適用される税率はさまざまである。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なう。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地方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税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。州によっては、期日が異なる場合があるので注意が必要である。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様式を用いて、延長申請を行なうことにより 6 カ月の延長申請が認められる。延長申請についても、州によって取り扱いが異なる場合があるので注意が必要である。

### **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、州や市の納付書様式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1月15日とされている。ただし、納期限が土曜日、日曜日、祝日である場合にはその翌日営業日となる。なお、州によっては納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。

- 州間の相互協定がない場合  
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ない場合は、それぞれの州で申告および納税義務がある。  
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。
- 州間の相互協定がある場合  
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、居住地が所在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、それぞれの納税者の居住州においてのみ、申告および納税義務がある。

### **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年を通して居住地が一つの州にある場合は、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、課税期間の一部において、居住者として申告を行う納税者の身分は、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、6月30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・レジデントにおいては、居住していた期間に対応する総所得、控除を申告する。

### **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資産の所在地がある州が、居住地がある州とは別の州にある場合には、勤務地または投資資産がある州に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。