



2017 Tax Reform Tax Cuts and Jobs Act

February 2018

税制改正	2
法人税務関連	3
国際税務関連	10
個人所得税務関連	15

税制改正 (The Tax Cuts and Jobs Act-H.R.1)

昨年 12 月 22 日にトランプ大統領が署名を行ったことにより、2018 年 1 月 1 日より新税制が施行されたこと皆様ご存知と思います。今回の税制改革は確定申告の大幅な簡素化、および大幅な減税がうたい文句のため、皆様の関心も高く、どのような影響が及ぶのかへの興味も大きいかと思えます。様々なメディアで大きく取り上げられていますので、いろいろな面からの解説をお読みになれる機会も多いのではないのでしょうか。

以下、今回の税制改正において法人、国際関連、個人所得に関する税務で大きな影響を与えると思われる項目につき取り上げてみました。

今回の改正法は、通常の立法方法である議会の 60%以上の賛成による法律成立ではなく、この改正法による今後 10 年間の税収減が 1.5 兆ドル以下であるという法律を成立させたことにより単純過半数で立法が可能になるという方法を選択しています。そのため、個人所得税に関する法律は時限立法となっています。時限立法の適用期間は基本的に 2018 年から 2025 年までとなっています。

法人税務関連

1. 連邦法人税税率

改正前

改正前では法人に対してかかる税率は以下の累進税率でした。

50,000ドル			までの課税所得の15%
50,000ドル	を超えて	75,000ドル	までの課税所得の25%
75,000ドル	を超えて	100,000ドル	までの課税所得の34%
100,000ドル	を超えて	335,000ドル	までの課税所得の39%
335,000ドル	を超えて	10,000,000ドル	までの課税所得の34%
10,000,000ドル	を超えて	15,000,000ドル	までの課税所得の35%
15,000,000ドル	を超えて	18,333,333ドル	までの課税所得の39%
18,333,333ドル	を超える		課税所得の35%

課税所得が\$80,000 だった場合は

50,000ドルに	15%	→	\$7,500
25,000ドルに	25%	→	\$6,250
5,000ドルに	34%	→	<u>\$1,700</u>
			\$15,450

となりますので税額は 15,450 になっていました。

改正法

改正後では法人税の税率は一律 21%となりました。この改正法が適用されるのは 2018 年 1 月 1 日に始まる課税年度よりとなりますが、同一の課税年度に連邦法人税率の変更があった場合には日数案分により税率が決定されます。

例えば、2018 年 3 月 31 日が決算年度の法人の場合、この課税年度に連邦法人税率の変更があったので、税率は日数案分により決定されます。計算方法は以下の①と②を足した額となります。

- ① 2017 年 4 月 1 日から 2018 年 3 月 31 までの課税所得に対して改正前の税率にて計算した税額を 365 日で割り 275 日 (2017 年 4 月 1 日から 2017 年 12 月 31 までの日数) をかけた額

- ② 2017年4月1日から2018年3月31までの課税所得に対して改正後の税率の21%をかけて求めた税額を365日で割り90日（2018年1月1日から2018年3月31までの日数）をかけた額

2. 代替ミニマム税 (Alternative Minimum Tax)

改正前

法人は通常の法人税法に基づき課税所得を計算しその課税所得に対して上記の税率で通常の法人税を計算したのですが、更に通常の法人税における課税所得に減価償却やその他の調整を加えた代替ミニマム税法上の課税所得を算出し20%の税率で代替ミニマム税を計算し、そのどちらか大きい額を税金として納税する必要がありました。

通常の法人税の税率の方が一般的に高いのですが、例えば通常の法人税のための減価償却に対して非常に大きな加速度償却を取っているような場合、代替ミニマム税法上の課税所得が通常の法人税法上の課税所得よりも大きくなるので、税率が低くても代替ミニマム税が大きくなることがありました。

また、通常の法人税法上、過年度からの繰越欠損金は当該年度の課税所得から控除するのに制限がありませんでしたが、代替ミニマム税法上は、課税所得の90%までしか控除することができないという制限がありました。そのため、長年損失で大きな繰越欠損金があるような会社がある年に黒字化した場合、通常の法人税法上では、当該年度の課税所得よりも繰越欠損金が多い場合には、課税所得はゼロになり税金は出ませんが、代替ミニマム税法上では、仮に繰越欠損金が当該年度の代替ミニマム税法上の課税所得より大きくても、その90%しか控除ができませんので10%分は課税所得として残ってしまうことになります。そのため、代替ミニマム税が発生して納税が必要になることが多く見受けられました。

改正法

改正法では法人の代替ミニマム税は廃止されました。改正法の適用開始時期は2018年1月1日に始まる課税年度よりとなります。もし改正前に代替ミニマム税を払っている場合には、2018年から2021年までにかけて通常の法人税に充当ができ、また還付を受けることができるようにもなりました。還付額は通常の税額を超えた代替ミニマム税の50%までと制限されていますが2021年には100%の還付が認められており、結果2021年までに全額還付を受けることができるようになりました。

3. 内国歳入法 179 条により購入した固定資産の一括損金計上制度

改正前

改正前は、その年度に購入した 179 条適格固定資産の額が\$2,000,000 以下であれば、\$500,000 まではその年に一括損金計上ができました。

179 条適格固定資産には MACRS 法の償却の対象となるビジネスに使用する新規または中古の機械や設備が含まれます。また、店頭で普通に購入できるソフトウェア等が含まれます。リースをしている不動産に対して行った改装のうち要件を満たした改装費用も含まれます。

改正法

改正法ではその年に購入した適格固定資産の額が\$2,500,000 以下であれば、\$1,000,000 まではその年に一括損金計上ができることになりました。リースでない不動産に対して行った改装のうち要件を満たした改装費用も含まれるようになりました。

これらの額は 50%超の直接間接所有のある関係会社を 1 社と看做して計算されますので、仮に自社の固定資産購入額が基準値以下でも関係会社が固定資産を購入している場合には、それらを合わせて判断する必要があります。改正法適用開始時期は 2018 年 1 月 1 日に購入した固定資産よりとなります。

4. 購入した固定資産の初年度一括償却制度

改正前

改正前ではその年に購入した適格固定資産で上記 3 の一括損金計上をした場合には損金計上した後の額、損金計上していない場合には購入額の 50%を一括償却できました。

一括償却の対象となる適格固定資産は MACRS 法の償却の対象となるビジネスに使用する新規の機械や設備で償却期間が 20 年以下の資産が対象となります。また、3 年で償却されるソフトウェアも含まれます。中古資産は対象ではありませんでした。不動産に対して行った改装のうち要件を満たした改装費用も含まれます。

改正法

改正法では、2017 年 9 月 28 日以降 2022 年 12 月 31 日までに購入した適格固定資産の全額が一括償却できるようになりました。2023 年以降は 20%ずつ毎年減額され 2028 年には 0%となります。中古資産であっても納税者にとって新規購入であれば対象資産になることになりました。

5. 利息控除

改正前

改正前は、内国歳入法 163(j)により、外国関連会社等に支払う利息で米国で課税されていない場合や、債務保証されている非関連会社からの借入にかかる一定の利息に対しては、借入を行っている法人の負債と資本の比率が 1.5 対 1 を超えていて、その法人の調整後課税所得の 50% を超える額を閾値として控除に制限がありました。また、この計算は関係会社を一つとして計算する必要がありました。

また、パートナーシップの場合、改正前はパートナーシップのレベルでの利息控除の制限の計算は行う必要はなくパートナーのレベルで行う必要がありました。

改正法

改正法では、基本的に外国関連会社に対して支払う利息や債務保証をされている借入に対する支払利息に限らず、全ての支払利息が制限の対象になり、純支払利息（支払利息から受取利息を引いた額）から Floor Plan Financing Interest（販売用の車両を購入するためにその車両を担保にした借入にかかる利息）を控除した額のうち調整後課税所得の 30% を超える額が控除できなくなりました。調整後課税所得は支払利息、減価償却、繰越欠損金を控除する前の課税所得となります。2022 年からは利息と繰越欠損金を控除する前の課税所得となり減価償却を加算することができなくなります。

また、パートナーシップの場合、改正後はパートナーシップのレベルでこの計算を行い、パートナーはパートナーシップの持分相当を自身の利息控除計算に引き込むことが必要となりました。

50%超の直接間接所有のある関係会社との 3 年平均の合算年間売上が\$25,000,000 以下の会社は例外となり適用されません。もし適用になった場合には、利息制限のための調整後課税所得や純支払利息の計算は合算ではなく単社にて計算することになります。

制限の対象になり控除できなかった利息は次年度以降に繰り越すことができ、失効することはありません。

例えば以下のように計算されます。

会社 A の課税所得を\$10,000 とします。この\$10,000 には収入として\$1,000 の受取利息、損金として\$50,000 の支払利息と\$10,000 の減価償却が含まれています。Floor Plan Financing Interest はありません。

この場合、調整後課税所得は以下のように\$70,000 となり、この 30%の\$21,000 と受取利息の\$1,000 を足した\$22,000 までが当期に控除できる支払利息の額となります。当期に損金算入ができなかった\$28,000 は翌期以降に繰り越され、繰り越した期の支払利息に加算され同様の計算をすることになります。

調整前課税所得	\$10,000
支払利息	\$50,000
減価償却	<u>\$10,000</u>
調整後課税所得	\$70,000
	<u>30%</u>
	\$21,000
受取利息	<u>\$1,000</u>
利息控除制限額	\$22,000
支払利息額	<u>\$50,000</u>
当期の利息損金不可額	<u><u>\$28,000</u></u>

6. 繰越欠損金の使用

改正前

現行法では欠損金は 2 年繰り戻すことができ、その後 20 年繰り越すことができました。また、通常の税金計算では課税所得を超える繰越欠損金がある場合には、繰越欠損金を全額使用でき、その年の課税所得をゼロにすることが可能でした。代替ミニマム税法上では記述の通り繰越欠損金はその年の課税所得の 90%までしか使用することができませんでした。

改正法

改正法では、2018 年 1 月 1 日以降に始まる課税年度で生じた欠損金から構成される繰越欠損金はその年の課税所得の 80%までしか控除することができなくなりました。このため、今までは繰越欠損金があったので課税所得が発生しても税金を払わなくてすんでいた場合（代替ミニマム税は考慮せず）でも、改正法下では支払いが発生することになります。また、欠損金を繰り戻すことはできなくなりなりましたが、繰り越しは期限がなく永久にできることになりました。

2年の繰り戻しができなくなり繰り越しの期限がなくなる欠損金は、2018年1月1日以降に終了する課税年度で生じた欠損金となります。また、課税所得の80%までしか控除できなくなる欠損金は上述の通り2018年1月1日以降に始まる課税年度で生じた欠損金となります。

例えば、3月決算の会社の場合、2018年3月期で生じた欠損金は、繰り戻しができず期限なく繰り越しができることとなります。しかし、80%の制限の対象にはなりません。

12月決算の会社の場合、2017年12月期で生じた欠損金は、繰り戻しができ20年の繰り越しの対象になり、80%の制限の対象になりません。一方2018年12月期で生じた欠損金は、繰り戻しができず期限なく繰り越しができることになり80%の制限の対象となります。

7. UNICAP

改正前

商品を製造したり製品を再販する法人は税務上、一般管理費のうち在庫にかかわる費用を人件費、フロアスペース等で案分して算出し、一般管理費から売上原価と期末在庫に振り分け、期末在庫に振り分けられた額を資産計上し、当年度の損金から除外されます。これを Unicap (Uniform Capitalization) と呼んでいます。改正前はもし50%超の直接間接所有のある関係会社を含めた売上が\$10,000,000以下である場合には、再販事業者にはこの規定の対象外となっていました。

改正法

改正法により50%超の直接間接所有のある関係会社を含めた売上が\$25,000,000以下の再販事業者はこの規定の対象外となりました。

8. 接待交際費

改正前

改正前では接待交際費はビジネスに関連している場合には50%が控除できました。会社の都合で会社内で給される食事や、時折給されるコーヒーやドーナツ等、少額な食事はFRINGE BENEFITとして100%控除できました。

改正法

改正法では、接待交際費は控除できなくなりました。出張における食費や会社の都合で会社内で給される食費は50%が控除できます。

会社の都合で会社内で給される食事や、時折給されるコーヒーやドーナツ等、少額な食事はFRINGE BENEFITであっても 50%の制限の対象になり、2026年1月1日以降に給された分は控除ができなくなりました。

会社内においてビジネスミーティングを行った時に従業員に給されるリフレッシュメント等は 50%控除できるものと考えられます。

また、顧客・取引先や業者との会食に関しては IRS が今後ガイダンスを出すのではないかと予想されますが、改正法の Conference Report では以下のように説明されています。

Taxpayers may still generally deduct 50 percent of the food and beverage expenses associated with operating their trade or business (e.g., meals consumed by employees on work travel).

そのため、顧客・取引先や業者との会食は、もしそれがビジネスを行っていることを証明でき、贅沢でなければ改正後も Business Meal は 50%を上限に控除できるという立場を採ることができることになります。

しかし、改正前の法律の解釈として IRS は Publication 463 において食事に関して以下のように説明しています。

Entertainment includes the cost of a meal you provide to a customer or client, whether the meal is a part of other entertainment or by itself.

これによると、IRS は顧客との会食は接待交際費の一部であるという立場を採っているため、改正法をどのように解釈するかのガイダンスが待たれるところです。

9. Domestic Production Activities Deduction

改正前

米国内の製造/販売から発生する利益のうち要件を満たす利益の 9%を所得控除できました。

改正法

改正法では 2018年1月1日に始まる課税年度よりこの規定が廃止されました。

国際税務関連

1. 国外からの配当金免税制度

改正前

改正前において米国は全世界課税制度に基づいて、米国国内法人は原則国外子会社からの配当を受領した年度において課税されていました。

改正法

参加免税制度の採用によって、米国法人が外国法人を 10%以上所有する場合、当該外国法人（10%特定外国法人）から受領する配当については米国において免税扱いとなります（100%配当受領控除）。10%特定外国法人とは、米国国内法人が 10%以上所有する外国法人ですが、受動外国投資会社（Passive foreign investment companies）は除外されます。また、100%配当受領控除を享受できる米国国内法人とは、普通法人のみであり、規制投資会社（RIC：Regulated investment companies）や不動産投資信託（REIT: Real estate investment trusts）は含まれません。当該免除制度の創設は、米国が全世界課税制度よりテリトリアル課税制度（源泉地国課税制度）への移行を示すものとして注目されます。テリトリアル課税制度への移行に伴い当該外国法人からの配当に係る外国税額控除あるいは外国税の損金算入は認められないこととなりました。2018年1月1日以降の外国法人からの配当について適用されます。

2. 国外繰延利益へ課税

改正前

改正前においては米国国内法人は国外子会社からの配当を受領した年度において課税される全世界課税制度を採用していました。

改正法

参加免税制度の採用、移行に伴って、10%外国子会社を保有する米国株主は、1987年以降の繰延（未配当）累積利益について保有比率に基づき自己の所得に合算して課税されることとなります。繰延利益額の測定日は、2017年11月2日もしくは2017年12月31日時点で、金額が大きい日とされています。繰延累積利益のうち現金および現金同等物（現金等）の合計額に対応する利益額については15.5%、当該金額を超過する部分は8%の税率がそれぞれ適用されます。現金等の合計額とは、(1) 10%外国子会社の2017年12月31日以前の最後の事業年度の期末残高、あるいは(2) 2017年11月1日以前の最後の2事業年度の平均残高、のうちいずれか大きい方の金額をいいます。なお、外国税額控除は容認されていますが、一括課税される課税対象額

のうち非課税部分に対応する外国税額控除は認められません。納税については 8 年間にわたっての分割払いが選択できます。最初の 5 年間は、純税額の 8%ずつ、6 年目は 15%、7 年目は 20%、8 年目は 25%の納税となります。

3. 国外無形資産低課税所得の合算

改正前

外国法人が稼得した所得については配当として受領しない限り米国で課税は生じないというのが原則ですが、特定外国法人の稼得所得の合算課税ルールとしてのサブパート F があります。

改正法

被支配外国法人（controlled foreign corporation : CFC）を所有する米国株主は、サブパート F 所得と同様に国外無形資産低課税所得（Global intangible low-taxed income: GILTI）を合算申告しなければならなくなりました。GILTI とは、米国株主の CFC 純試算所得が当該株主のみなし純有形資産所得額(Net deemed tangible income return)を超える額と定義されています。みなし純有形資産所得額とは、適格事業資産投資額（Qualified business asset investment）の株主持分割合の 10%から利息費用を控除した額をいいます。GILTI には、実質関連所得、サブパート F 所得や外国で 18.9%(米国通常税率の 90%)を超える実行税率が課されている所得等は含まれません。普通法人の GILTI に対して適用される税率は 2018 年から 2025 年までは、10.5%（GILTI の 50%控除により）、2026 年以降は 13.125%（GILTI の 37.5%控除により）となります。また、GILTI に係る支払外国所得税額の 80%について外国税額控除が一般に容認されます。2018 年 1 月 1 日以降の開始する CFC の事業年度より適用されます。

4. 国外無形資産所得

改正前

全世界課税制度の下では外国法人を介して稼得した国外所得は、一般に配当として米国株主に分配されない限り米国での課税は生じません。

改正法

一般法人の場合、国外所得無形資産所得（Foreign-derived intangible income: FDII）に対して一定割合の法人税率の低減が認められる税制が今回導入されました。上記の GILTI は米国多国籍企業にとっては税務上不利なルールであるのに対して、FDII は知的財産等の無形資産を米国内に保持する米国法人に対して税務上のメリットを付与する制度です。FDII は EU 諸国ですでに採用されているパテントボックス税制に類似した制度と考えられています。FDII はみなし無形資産所得に対して国外で稼得された適格所得の割合を乗じて算定されます。普通法人の FDII に対して適用される税率は 2018 年から 2025 年までは、13.125%（通常税率に対して 37.5%の低減）、2026 年以降は 16.41%（通常税率に対して 21.875%の低減）となります。

5. 税源浸食税の導入

改正前

全世界課税制度の下では国外所得は原則米国国内法人に還流されるまで課税されません。この課税制度は、多国籍企業による低課税国（地域）への所得移転や国外稼得所得の米国内への還流繰延べを生じさせる要因となっていました。米国外へロイヤルティ、利子、その他の支払いに対して課される源泉税も租税条約に基づく免税や低減税率のため、米国の税源浸食を防止する方策とはいいがたい状況でした。またこうした国外関連者への損金可能な支払いに対するミニマム税もありませんでした。

改正法

改正法は、2018 年 1 月 1 日以降に生じる米国の税源浸食をもたらず支払い（Base erosion payments）に対して、ミニマム税としての税源浸食（対策）税（Base erosion anti-abuse tax: BEAT）を導入しました。本税は、前 3 年間の平均年間総収入額が 5 億ドル以上の法人（規制投資会社、不動産投資信託、S Corporation を除く）で、税源浸食率が 3%以上の場合に適用されます。当該平均総収入額 5 億ドルテスト及び税源浸食率 3%テストは、50%超の関係会社グループ単位で適用されます。税源浸食率とは、当該課税年度の税源浸食によるベネフィット総額を当該課税年度の特典損金控除総額で除して算定される比率です。また、税源浸食をもたらず支払いとは、国外関連者からの減価償却資産の購入に伴う国外関連者への支払いなど、損金控除を生じさせる取引事象に関する国外関連者への支払額（損金額）と定義されています（棚卸資産の購入を除く）。税源浸食ミニマム税（Base erosion minimum tax）は、修正課税所得の 10%（2018 年については 5%）が一般事業税額控除などを考慮した後の通常税債務額を超える額とされています。修正課税所得は、税源浸食をもたらず支払いに係る税務ベネフィットや繰越欠損金考慮前の課税所得です。BEAT 税率は、2018 年については 5%、2019 年から 2025 年

までは10%、2026年以降は12.5%となっています。また、報告義務を怠った場合のペナルティは、\$10,000から\$25,000に増額されています。

6. パートナーシップ持分譲渡益の外国パートナーに対する課税

改正前

米国パートナーシップの持分を有する外国パートナー（法人や非居住外国人）が、当該パートナーシップの持分を譲渡することで譲渡益が生じた場合、キャピタルゲインとなり米国における実質関連所得に該当しない限り米国での課税が生じません（実質関連所得に該当する部分のみ米国で課税）。判例では米国で事業活動を行っているパートナーシップ持分を非居住外国人や外国法人が譲渡した場合、その譲渡益は国外源泉所得とみなすとしています。

改正法

改正法では、2017年11月27日以降、米国パートナーシップ持分の譲渡によって生じた譲渡益は、譲渡者が外国法人や非居住外国人であっても、当該パートナーシップのすべての資産を時価で譲渡したとしたならば譲渡者が実質関連譲渡益を得たとされる部分が米国での事業活動に実質的に関連した所得として課税対象となります。

2018年1月1日以後の外国パートナーによる米国パートナーシップ持分の譲渡については譲渡対価の10%を源泉徴収されることになりました。

改正前においては、外国法人や非居住外国人が米国パートナーシップ持分を譲渡する場合、一定のテストに基づき実質関連所得の判定が必要であり、米国不動産持分に帰属するなどの場合を除いては実質関連所得に該当せず課税を受けないとされていましたが、今回の改正によって外国法人等によるパートナーシップ持分の譲渡に対する課税の範囲が拡大するものと考えられます。

7. 被支配外国法人（CFC）帰属ルールの修正

改正前

被支配外国法人（CFC）の10%以上米国株主は、CFCのサブパートF所得についてその持分に応じて米国にて課税が生じます。CFCとは、米国株主が株式の議決権または価値の50%超を所有している外国法人と定義されています。当該所有比率の算定する際には、みなし所有ルール（Constructive ownership rules）が適用されます。

改正法

改正法はみなし所有ルールを修正し、ある関連外国法人が所有する他の外国法人の一定の株式を米国の関連法人に帰属させるとするルールを導入しました。これによって従来は外国法人の株主とはみなされなかった米国法人が株主となり、これまで **CFC** とされなかった法人が **CFC** と認定される可能性が生じることになりました。また、**10%**以上米国株主の定義についてもルール改正があり、外国法人株式の **10%**以上の価値(value)を有する米国株主も含まれることになりました。当該改正に伴い、**IRS** は **CFC** に関する報告様式 **5471** を提出すべき米国株主についても今後変更、修正を行う意向です。当該ルールは**2017年12月31日**以前に始まる外国法人の最後の事業年度以降に適用されます。

個人所得税務関連

1. 新税率の採用

改正前は7つの税率に分かれていましたが、下院案では4つの段階、上院では7つの段階に分かれた案が提出されていましたが、改正法では以下の右側の表で示された税率となり、最終的に改正前の税率に近い形になっていますが、課税範囲に関しましては改正法は22%を超える段階から高税率になるに従い軽減額が大きくなります。またご留意いただきたい点はこの税率は時限立法となっており、2025年12月31日まで有効となっていることです。

また、従来からの懸案となっていましたいわゆる **Marriage penalty** といわれる夫婦個別申告を選択した場合の税額負担は、今回の新案でも完全には解消されずに残ることになります。

2018年度での従来税率

Taxable income		Tax		
Over	But not over	Income over	x tax rate	Plus
\$ -	\$ 19,050.00	\$ -	10%	\$ -
\$ 19,050.00	\$ 77,400.00	\$ 19,050.00	15%	\$ 1,905.00
\$ 77,400.00	\$ 156,150.00	\$ 77,400.00	25%	\$ 10,657.50
\$ 156,150.00	\$ 237,950.00	\$ 156,150.00	28%	\$ 30,345.00
\$ 237,950.00	\$ 424,950.00	\$ 237,950.00	33%	\$ 53,249.00
\$ 424,950.00	\$ 480,050.00	\$ 424,950.00	35%	\$ 114,959.00
\$ 480,050.00		\$ 480,050.00	39.6%	\$ 134,244.00

時限立法（2025年12月31日まで有効）

2018年度税制改正による税率 (Married joint filing)

Taxable income		Tax		
Over	But not over	Income over	x tax rate	Plus
\$ -	\$ 19,050.00	\$ -	10%	\$ -
\$ 19,050.00	\$ 77,400.00	\$ 19,050.00	12%	\$ 1,905.00
\$ 77,400.00	\$ 165,000.00	\$ 77,400.00	22%	\$ 8,907.00
\$ 165,000.00	\$ 315,000.00	\$ 165,000.00	24%	\$ 28,179.00
\$ 315,000.00	\$ 400,000.00	\$ 315,000.00	32%	\$ 64,179.00
\$ 400,000.00	\$ 600,000.00	\$ 400,000.00	35%	\$ 91,379.00
\$ 600,000.00		\$ 600,000.00	37.0%	\$ 161,379.00

2018年度での従来税率

Taxable income		Tax		
Over	But not over	Income over	x tax rate	Plus
\$ -	\$ 9,525.00	\$ -	10%	\$ -
\$ 9,525.00	\$ 38,700.00	\$ 9,525.00	15%	\$ 952.50
\$ 38,700.00	\$ 93,700.00	\$ 38,700.00	25%	\$ 5,328.75
\$ 93,700.00	\$ 195,450.00	\$ 93,700.00	28%	\$ 19,078.75
\$ 195,450.00	\$ 424,950.00	\$ 195,450.00	33%	\$ 47,568.75
\$ 424,950.00	\$ 426,700.00	\$ 424,950.00	35%	\$ 123,303.75
\$ 426,700.00		\$ 426,700.00	39.6%	\$ 123,916.25

2018年度税制改正による税率 (Single filing)

Taxable income		Tax		
Over	But not over	Income over	x tax rate	Plus
\$ -	\$ 9,525.00	\$ -	10%	\$ -
\$ 9,525.00	\$ 38,700.00	\$ 9,525.00	12%	\$ 952.50
\$ 38,700.00	\$ 82,500.00	\$ 38,700.00	22%	\$ 4,453.50
\$ 82,500.00	\$ 157,500.00	\$ 82,500.00	24%	\$ 14,089.50
\$ 157,500.00	\$ 200,000.00	\$ 157,500.00	32%	\$ 32,089.50
\$ 200,000.00	\$ 500,000.00	\$ 200,000.00	35%	\$ 45,689.50
\$ 500,000.00		\$ 500,000.00	37.0%	\$ 150,689.50

2018年度での従来税率

Taxable income		Tax		
Over	But not over	Income over	x tax rate	Plus
\$ -	\$ 9,525.00	\$ -	10%	\$ -
\$ 9,525.00	\$ 38,700.00	\$ 9,525.00	15%	\$ 952.50
\$ 38,700.00	\$ 78,075.00	\$ 38,700.00	25%	\$ 5,328.75
\$ 78,075.00	\$ 118,975.00	\$ 78,075.00	28%	\$ 15,172.50
\$ 118,975.00	\$ 212,475.00	\$ 118,975.00	33%	\$ 26,624.50
\$ 212,475.00	\$ 240,025.00	\$ 212,475.00	35%	\$ 57,479.50
\$ 240,025.00		\$ 240,025.00	39.6%	\$ 67,122.00

2018年度税制改正による税率 (Married separate filing)

Taxable income		Tax		
Over	But not over	Income over	x tax rate	Plus
\$ -	\$ 9,525.00	\$ -	10%	\$ -
\$ 9,525.00	\$ 38,700.00	\$ 9,525.00	12%	\$ 952.50
\$ 38,700.00	\$ 82,500.00	\$ 38,700.00	22%	\$ 4,453.50
\$ 82,500.00	\$ 157,500.00	\$ 82,500.00	24%	\$ 14,089.50
\$ 157,500.00	\$ 200,000.00	\$ 157,500.00	32%	\$ 32,089.50
\$ 200,000.00	\$ 300,000.00	\$ 200,000.00	35%	\$ 45,689.50
\$ 300,000.00		\$ 300,000.00	37.0%	\$ 80,689.50

上記夫婦合算の税率を使って、課税所得が\$50,000、\$100,000、\$200,000、\$300,000 の場合、改正前の税率と改正法の税率でそれぞれ2018年の税額がいくらになるか比較してみました。代替ミニマム税は考慮せず、通常の税法上での計算となります。

課税所得が\$50,000 の場合

改正前の税率:	\$6,547.50	$= (50,000 - 19,050) \times 15\% + 1,905$
改正法での税率:	<u>5,619.00</u>	$= (50,000 - 19,050) \times 12\% + 1,905$
減税額:	\$928.50	

課税所得が\$100,000 の場合

改正前の税率:	\$16,307.50	$= (100,000 - 77,400) \times 25\% + 10,657.50$
改正法での税率:	<u>13,879.00</u>	$= (100,000 - 77,400) \times 22\% + 8,907$
減税額:	\$2,428.50	

課税所得が\$200,000 の場合

改正前の税率:	\$42,623.00	$= (200,000 - 156,150) \times 28\% + 30,345$
改正法での税率:	<u>36,579.00</u>	$= (200,000 - 165,000) \times 24\% + 28,179$
減税額:	\$6,044.00	

課税所得が\$300,000 の場合

改正前の税率:	\$73,725.50	$= (300,000 - 237,950) \times 33\% + 53,249$
改正法での税率:	<u>60,579.00</u>	$= (300,000 - 165,000) \times 24\% + 28,179$
減税額:	\$13,146.50	

2. 定額控除の増額

定額控除 (Standard deduction) は改正前と比べて大幅な増額となっています。これは後述いたしますが、人的控除の一旦停止に伴っての増額となっています。下院案では夫婦合算申告の場合は\$24,400、独身申告の場合は\$12,200 としていましたが、上院案が採択され最終的には以下のようになっています。こちらもまた時限立法となっています。

Standard deduction (定額控除)

時限立法 (2025年12月31日まで有効)

従来での税法による2018年の額	
申告書上の身分	
夫婦合算申告	13000
夫婦個別申告	6500
独身申告	6500

税制改正による2018年度の額	
申告書上の身分	
夫婦合算申告	24000
夫婦個別申告	12000
独身申告	12000

この定額控除の増額により、政府は多くの納税者が定額控除による申告を行うことを期待しており、その結果申告書の簡素化 (Simplification of tax) が図られるのではないかとされています。また項目別控除の控除項目が制限され項目別控除が取りにくくなる形となっていますので、定額控除へ拍車をかけることになりそうです。

3. 人的控除の停止

人的控除 (Personal exemption) は納税者や配偶者も含む、扶養家族に対して各個人に定額の控除がそれぞれ認められていました。この人的控除は調整後所得から差し引くことができ、家族の構成人数が多いほど、課税所得の減額に貢献する仕組みとなっていました。改正法ではその人的控除が2018年1月1日以降停止となり2025年12月31日まで取ることができないとされており、そのため別途子女税額控除の増額および扶養者税額控除の新設へつながることになります。

人的控除

従来での税法による2018年の額	
Personal exemption (人的控除)	
各個人	4,150

税制改正による2018年度の額	
Personal exemption (人的控除)	
2025年までの期限付き停止	

4. 子女税額控除額の増額

従来17歳未満の子女 (扶養家族) の場合\$1,000 までの子女税額控除 (Child Tax Credit) が認められていましたが、改正法ではその2倍の\$2,000 となりました。改正前は夫婦合算申告の場合調整後所得が\$110,000 を超えた場合減額されることになっており、駐在員で通年居住者の方々の多くがこの恩恵を受けられることはありませんでした。改正法では減額が夫婦合算申告の場合

\$400,000 からとなりますので、多くの方々がこの税額控除の恩恵を受けることができるようになりました。また改正前は確定税額を超えて税額控除額がある場合は、その超えた額の還付ができないとされていましたが、改正法では\$1,400 までは還付が可能となっています。

Child tax credit

従来での税法による 2018 年の額	
有資格扶養子女税額控除	1000
扶養家族税額控除	0

税制改正による 2018 年度の額	
有資格扶養子女税額控除	2000
扶養家族税額控除	500

Refundable credit limitation 1,400

Phaseout MFJ 400,000

Others 200,000

時限立法（2025年12月31日まで有効）

ただ改正前と異なり、改正法ではその税額控除を受けるためには子女は社会保障番号（SS#）を取得していなければならないとされています。一般的に日本から米国に赴任された駐在員の子女の場合、米国で出生しない限り、または Green card を取得しない限り社会保障番号の取得はできず、米国内国歳入庁（IRS）発行の納税者番号（ITIN）のみを取得できるとされています。

子女が ITIN を取得されたとしても、改正法の条件により SS#がない限りこの子女税額控除をとることができないこととなります。しかし一方扶養者税額控除が新たに設けられ、一人あたり \$500 の税額控除が取れることになっています。この場合、子女が SS#をお持ちではなく、ITIN だけの場合でもこの扶養者税額控除が取れることとなります。ただ、子女税額控除と異なり、還付は不可となっています。

5. 項目別控除の制限

改正法による定額控除の増額に伴い、項目別控除の項目が縮小されることになりました。改正前は以下の項目が項目別控除の対象となっていました。主なものを下記列挙します。

1. 医療費控除（Medical and Dental expense）
2. 税控除
 - a. 州・地方税（State and local taxes）
 - b. 固定資産税（Real Estate Taxes）
 - c. 動産税（Personal property taxes）
 - d. その他の税（外国税等）
3. 借入支払利息控除
4. 寄付控除

5. 災害・盗難控除
6. 仕事関連費用控除
7. その他の費用控除

今回改正法にて廃止となったものは5番と6番となります。1番の医療費控除は2018年のみ調整総所得の7.5%制限が認められますが2019年以降は従来の10%となります。2番の税控除につきましても許容上限額が決められており、夫婦合算申告の場合は\$10,000までで夫婦個別申告の場合は\$5,000までとなっています。さらに従来外国税額（所得税および固定資産税）の控除も認められていましたが、今回からは外国固定資産税は控除対象から外されることとなります。

借入利息費用につきましても控除が認められることになっていますが、内容に変更が加えられました。改正前は住宅抵当借入支払利息の控除が借入額が\$1,000,000（夫婦合算申告）までであれば控除の対象となるとされていました。下院案ではその控除可能な借入制限額を\$500,000としており、上院案では控除停止としていましたが、協議案では制限額が\$750,000となりました。さらに改正前はホームエクイティローンに対する支払利息も控除対象となっていました。改正法では控除停止となっています。そして改正前は投資のための借入利息に対しても控除対象となっていました。この控除も認められなくなっています。今回の変更につきましても時限立法となっており、2025年12月31日まで有効となっています。

寄付控除は改正前は現金での寄付行為については、IRS 認証の非営利団体への寄付の場合、調整総所得額の50%まで控除が認められておりましたが上院案が採択され、その上限額が60%まで引き上げられました。

災害・盗難控除は改正前は被害額が一件毎に\$100を減額した額が調整後所得の10%を超える部分を控除対象としていましたが、改正法では上院案が採択され、大統領が災害地域に指定した場所での災害被害についてのみ控除が可能と変更になりました。それ以外の災害・盗難被害は対象から外れることとなります。また、この変更も時限立法となっており、2025年12月31日まで有効となっています。

仕事関連費用控除は、従業員が仕事を遂行する上で支払った一般的かつ必要と認められる費用で、雇用者から還付を受けることができないような費用を調整総所得の2%を超える額について控除することが許されていました。改正法ではこれらの控除は2025年12月31日まで控除できなくなっています。

2%の制限がかからないその他の項目別控除のうち、ギャンブルでの損失を控除することができると改正前はされていましたが、改正法ではこの損失を項目別控除にて控除することができなくなりました。こちらも2025年までの時限立法となっています。

項目別控除は改正前は調整総所得額がある一定の額を超えた場合、項目別控除の額が減額されることになっていました。改正法ではその減額計算が一旦停止され、調整後総所得額にかかわらず減額されないことになっています。停止期間は2025年12月31日までとなっています。

6. その他の変更

慰謝料の所得控除の廃止

2018年12月31日以降廃止となります。今までは慰謝料を受け取った側は、その受け取り額を所得として認識していましたが、2018年以降はその必要がなくなります。一方慰謝料を支払う側からすると今までは課税所得を計算する際に控除ができていましたが、改正法では控除ができなくなりますので、今後、慰謝料を決定する際には影響があることが予想されます。

適格引越費用の控除の停止

雇用関連の適格引越費用は直接費用に限って所得控除となっていました。改正法では上院案が採択され2025年までという期限付きの控除停止となっています。

適格引越費用の雇用者からの還付の所得不算入の停止

適格引越費用のうち直接費用を雇用者から還付してもらった場合、従業員はその額を所得として認識する必要はないとされていました。今回の改正法では上院案が採用され、この不算入は2025年12月31日までの一旦停止となり、その期間に還付された引越費用は所得認識をする必要があります。

公開株の売却益繰延選択の廃止

改正前は市場公開株の売却益を売却後60日以内に特別中小企業の株、またはパートナーシップの購入に当て繰り延べの選択を行った場合、その益を繰り延べすることができるとされていました。改正法ではその繰延が廃止となりました。

代替ミニマム税の緩和

代替ミニマム税はさまざまな所得算入免除や所得控除、そして税額控除などの税務上の恩典を利用し税額を軽減させ、通常税率での課税を回避することを防ぐ目的で設けられています。代替ミニマム税により各種税務上の恩典を除いた税額の再計算を行い、通常税率と比較してどちらか高い額を最終確定税額とします。

代替ミニマム税では各種税務上の恩典を除くかわりに代替ミニマム税調整所得額から差し引ける定額の控除額を設定しています。この控除額もある一定の調整所得額を超えた場合減額され

ることになります。改正前はその額は夫婦合算申告で\$164,000（夫婦個別申告はその半分）、そして独身で\$123,100となっておりました。改正法ではその額が夫婦合算申告で\$1,000,000となりその他の申告身分の方は\$500,000となるために、従来多くの駐在員がこの代替ミニマム税の対象となっておりましたが、この改正法によりほぼ対象から外れることとなります。但し、この改正法もまた時限立法となっており、2025年12月31日までの有効となっています。

代替インフレーション調整方式の変更

改正前は各種税関連の数字は、毎年消費者物価指数に関連して調整が加えられていましたが、改正法では連鎖基準方式による消費者物価指数（Chained consumer price index）の変更に従い調整されることになりました。消費者物価指数はウェイトを基準年に固定して指数を算出しますが、連鎖基準の場合はウェイトを基準年に固定せず毎年更新して指数を算出することになります。消費者物価指数に比べ連鎖基準方式によるものの方が上昇時は緩やかな変動を見せるが下落時は大きな幅を見せる傾向があります。この方式への変更は恒久的なものとなります。

7. 州税への影響

今回の大きな特徴は定額控除の増額、人的控除の廃止そして項目別控除の縮小となります。それゆえ大都市に住む方々で高税率の州・市・地方税、さらに固定資産税をお支払いになられている方々は、特に影響を受けることになると言われてしています。

項目別控除のうち、州・市税の合計の平均は\$18,438になるというデータが公表されています。項目別控除の縮小により従来、州・市所得税と固定資産税や動産税を合わせて\$10,000を超えて支払いをしている場合、改正法のもとでは合計額\$10,000ドルまでの控除しか取れないために、2018年度からは定額控除を選ばれざる得ないケースが多くなると予想されています。この連邦税制改革の影響をうけ、最近のニュースでは州レベルにおいて何らかの対策をしようという動きがあることが報道されています。

カリフォルニア州、イリノイ州、ネブラスカ州、バージニア州、そしてワシントン州においては、新設される州のファンドへの寄付を受け付けるという法案が考えられているようです。つまり納税者が州への所得税納付額の一部を寄付金として取り扱えるようにし、納税者が州・市税の上限額\$10,000を超えて項目別控除ができるようにするというものです。さらにニューヨーク州の州知事 Cuomo 氏も同様な案を考えていると報道されています。もしこれが実現されるのであれば連邦政府の思惑とは異なる形で申告書へ影響が出てくるかもしれません。また、現在ニューヨーク州やニュージャージー州のように高税率の複数の州が連邦を相手に州税を項目別控除において制限することは違憲ではないかということで裁判をおこなっています。今後の動向が気になるところです。

お問い合わせ先リスト

お問い合わせ、ご質問等ございましたら下記の担当者に日本語でご連絡お願いいたします。
(姓はアルファベット順です。)

Ando, Eiko (安藤英子)

Tax Senior/New Jersey

Tel: 201-494-2992

Email: eando@eosllp.com

Caradonna, Mio (カラドナ美緒)

Tax Manager/San Jose

Tel: 408-650-8808

Email: mcaradonna@eosllp.com

Craven, Etsuko (クレーベン悦子)

Tax Senior/Hawaii

Tel: 808-726-2806

Email: ecraven@eosllp.com

Fisher, Emi (フィッシャー エミ)

Tax Senior/Los Angeles

Tel: 310-586-3184

Email: efisher@eosllp.com

Hamabuchi, Yukie (濱淵幸恵)

Tax Senior Manager/New Jersey

Tel: 201-494-2918

Email: yhamabuchi@eosllp.com

Harris, Julia (ハリス ジュリア)

Tax Senior/New Jersey

Tel: 201-494-2929

Email: jharris@eosllp.com

Hidaka-Sharpe, Miho (日高美穂)

Tax Senior/New Jersey

Tel: 201-494-2912

Email: mhsharpe@eosllp.com

Hosotani, Hidehiro (細谷英弘)

Tax Senior Manager/San Jose

Tel: 408-650-8803

Email: hhosotani@eosllp.com

Hotchi, Chieko (発知千恵子)

Tax Senior Manager/Los Angeles

Tel: 310-586-3168

Email: chotchi@eosllp.com

Iijima, Tetsuro (飯島哲朗)

Tax Senior/New Jersey

Tel: 201-494-2964

Email: tiiijima@eosllp.com

Kaga, Kazuhide (加賀一秀)

Tax Principal/New Jersey

Tel: 201-494-2952

Email: kkaga@eosllp.com

Kobayashi, Emiko (小林恵美子)

Tax Senior Manager/Los Angeles

Tel: 310-586-3169

Email: ekobayashi@eosllp.com

Koizumi, Terumi (小泉てるみ)

Tax Manager/New Jersey

Tel: 201-494-2921

Email: tkoizumi@eosllp.com

Koyama, Shinji (小山真司)

Tax Partner/New Jersey

Tel: 201-494-2930

Email: skoyama@eosllp.com

Koyama, Tomoko (小山朋子)

Tax Senior Manager/New Jersey

Tel: 201-494-2949

Email: tkoyama@eosllp.com

Kunitomi, Eri (国友恵理)

Tax Senior/New Jersey

Tel: 201-494-2940

Email: ekunitomi@eosllp.com

Marx, Michiko (マルクス路子)

Tax Senior/San Jose

Tel: 408-650-8806

Email: mmarx@eosllp.com

Matsumoto, Tokumasa (松本督正)

Tax Senior Manager/Chicago

Tel: 224-223-1803

Email: tmatsumoto@eosllp.com

Motoki, Yoshinori (本木善規)

Tax Principal/Chicago

Tel: 224-223-1802

Email: ymotoki@eosllp.com

Murase, Kosei (村瀬耕生)

Tax Senior/New Jersey

Tel: 201-494-2906

Email: kmurase@eosllp.com

Nakazawa, Kuniko (中澤邦子)

Tax Senior/New Jersey

Tel: 201-494-2909

Email: knakazawa@eosllp.com

Nomi, Michica (能美道香)

Tax Partner/Tokyo

Tel: 03-5288-5241

Email: mnomi@eosllp.com

Ochiai, Junko (落合淳子)

Tax Senior Manager/San Jose

Tel: 408-650-8804

Email: jochiai@eosllp.com

Osada, Kyoko (長田京子)

Tax Senior/New Jersey

Tel: 201-494-2923

Email: kosada@eosllp.com

Otsuka, Atsuko (大塚敦子)

Tax Senior/Los Angeles

Tel: 310-586-3236

Email: aotsuka@eosllp.com

Soma Tsutsuse, Junko (相馬潤子)

Tax Manager/Hawaii

Tel: 808-726-2805

Email: jsoma@eosllp.com

Takahashi, Yoshihiro (高橋喜洋)

Tax Senior/San Jose

Tel: 408-650-8807

Email: ytakahashi@eosllp.com

Takami, Junya (高見淳也)

Tax Manager/San Jose

Tel: 408-650-8805

Email: jtakami@eosllp.com

Takaoka, Koki (高丘航揮)

Tax Senior/Los Angeles

Tel: 310-586-3216

Email: ktakaoka@eosllp.com

Takase, Naomi (高瀬尚美)

Tax Manager/New Jersey

Tel: 201-494-2948

Email: ntakase@eosllp.com

Takatsuji, Hirohide (高辻浩英)

Tax Partner/San Jose

Tel: 408-650-8801

Email: htakatsuji@eosllp.com

Yamamoto, Shigeo (山元茂生)

Principal/San Jose

Tel: 408-650-8802

Email: syamamoto@eosllp.com

Disclaimer

本資料は、Tax Cuts and Jobs Actに関連する税法およびその他の資料に基づき、現時点における一般的な解釈について述べたものです。この資料により EOS 会計事務所は、利用者に対し会計、税務、財務等を含む専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。もし貴社が税務、財務または事業に影響を及ぼす可能性のある決定または行為を行う場合には、本資料に依拠することはできません。本資料中における意見にわたる部分は筆者の見解であり、EOS 会計事務所の公式見解ではありません。EOS 会計事務所は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負いません。
