



アメリカの「州法人税率」が意味するもの



一橋大学准教授 吉村 政穂

1. はじめに

最近、法人税率の引下げをめぐる議論が盛んに行われている。このとき法人所得課税の実効税率の国際比較として示される資料には、先進国の中では（唯一）わが国よりも実効税率が高いものとしてアメリカ合衆国（以下、アメリカという）の数字が引かれ、その数字には（カリフォルニア州等の）州法人税率が含まれていることが付記されている¹。また、「アメリカでは、州税に加えて、一部の市で市法人税が課される場合があり、例えばニューヨーク市では連邦税・州税（7.1%、付加税 [税額の17%]）・市税（8.85%）を合わせた税率は45.67%となる」との注記が付されている²。企業立地の点で相対的に魅力が高い州・地域は、依然として高い法人税率を維持しているかのようにも見える。

しかしながら、連邦所得税に加えて、例えばカリフォルニア州税としての法人所得税が賦課されることの含意は、これでは正確に伝えられていないように思われる。アメリカにおいては、州の課税権を行使する前提条件として、当該課税が適正に割り当てられている

ことが求められる（後述）ため、複数の州をまたがって活動する法人について、その全所得に対していずれか一つの州が法人所得課税を賦課しているわけではない。すなわち、日本における分割法人と同様、たとえカリフォルニア州を本店所在地（管理支配地）とする法人又は同州法を設立準拠法とするものだからといって、そのすべての所得に対してカリフォルニア州法人税（率）を負担するとは限らず³、一定の指標に基づく分割基準に応じた所得のみがカリフォルニア州の課税権に服するのである。

そして、2000年前後から、税率の引下げもさることながら、企業誘致の促進を目的として分割基準を変更する動きが多く、州に広がっている。彼らも、単なる税率引下げとは異なった形での租税競争にさらされているのである。法人税をめぐる議論が、つねにそうであるように、税率だけに注目しても、課税の実態及びその背後にある政策判断に接近することはできない。

2. アメリカ州法人所得税の伝統的な分割基準

まず、各州が、自らの立法により州外の事業者（の活動）に対して課税を行うためには、州際通商条項（合衆国憲法1条8節3項）および適正手続条項（同修正第5条および第14条）による法的制約が存在する⁴。具体的には、①当該州と当該事業者間の結び付き（ネクサス、nexus）、②負担の適正な配分（fair apportionment）、③非差別的取扱い、及び④当該州の提供する行政サービスと明白に関連していること（fairly related）という四要素テストが確立している⁵。そのため、複数の州にまたがって活動している事業者に対しては、（当該州と当該事業者の間にネクサスが存在することを前提として）日本の分割法人と同様、それぞれの州が採用した分割基準（apportionment formula）にしたがって自らに割り当てた純所得の額を課税標準とし、各州の所得課税を賦課する方式（定式配分法、formula apportionment）が広く採用されている。

かつて法人所得税が導入された直後⁶、すなわち複数の州をまたがる活動がほとんど見られなかった時代には、各州の活動を独立した事業体とみなした上で、当該各州における当該（仮想の）事業体ごとの所得を計算して、それを課税標準とする方法（分離会計方式）が一般的であった。しかしながら、州際事業活動が拡大するとともに、煩雑さが嫌われ、より簡素な定式配分法へ移行していった⁷。

この分割基準に関しては、各州が採用する定式の齟齬を解消ないし縮減していくために、1967年以来、課税上所得統一配分法（Uniform

Division of Income for Tax Purposes Act, UDITPA）⁸が一つの伝統的な参照基準（benchmark）とされてきた⁹。その内容は、財産基準、給与基準及び売上額基準を等しく併用するものとなっている¹⁰。また、生産施設（物的設備及び従業員）のある州と当該生産物の市場となる州間のバランスに配慮し、売上額に係る割合を加重する州も多く存在したとされる¹¹。

$$\left[\frac{\text{州内財産額}}{\text{総財産額}} + \frac{\text{州内給与額}}{\text{総給与額}} + \frac{\text{州内売上額}}{\text{総売上額}} \right] \times \frac{1}{3}$$

もともと、UDITPAの掲げる三要素を統一的な基準と考える見方はすでに過去のものとなっている。ここ最近、売上要素を加重するにとどまらず、売上基準のみに基づいて課税標準を算定する州が増える傾向にある¹²。そこで、売上単独基準（Single Sales Factor Apportionment）の広がり背景とその影響について、さらに紹介していきたい。

3. 売上単独基準の広がり

売上単独基準に基づく分割をかねてより採用する州が存在していたため、前述の四要素テストに掲げる適正な配分と評価できるかという合衆国憲法上の論点が提起されたこともあった。（伝統的な併用基準を採用する）特定の州でのみ製造活動を行っている事業者にとって、当該州以外の販売地（州）において売上単独基準に基づいて課税を受けることは、適正手続条項との関係で「適正な配分」とは呼べないばかりか、同一の（州際）利益に対する二重課税を招くとして、売上単独基準を違憲だとする訴えが提起されたのである（Moorman Manufacturing社事件）。連邦最高裁判所は、定式配分法は、「当該課税州内に

における活動と合理的に関連する法人所得の粗い近似 (rough approximation)」であることを指摘し、各州への配分が過大又は過小になり得ることを認めた上で、「裁判所は、特定の定式に係る州の選択について厳格な憲法上の制約を課すことを拒否してきた」と述べた¹³。そして、明白な証拠によって反証可能であるとしつつも、売上単独基準は「有効と推定される (is presumptively valid)」と判示した。こうして、売上単独基準が合衆国憲法に違反すると判断される可能性は事実上排除された。

ある州が（例えば伝統的な三要素の併用基準から）売上単独基準に転換した場合、一般的に当該州に生産拠点を有する製造業（当該州に相対的に多くの資産及び人員を配し、かつ当該州以外での売上が相対的に大きい）が減税の恩恵を受けることは想像に難くない。また、定式配分法を前提とする現在のアメリカ州税の仕組みの下では、その減税の効果が当該州以外の州による課税によって回収されてしまうこともない¹⁴。そのため、2000年前後から、州外からの生産活動の誘致又は州外への移転防止を目的として、売上単独基準に全面的に転換する、又は納税者による売上単独基準の選択可能性を認める州が急速に増大している¹⁵。

もっとも、売上単独基準は、州外に生産拠点を置く事業者にとっては、負担の増加を意味するように見える。売上単独基準への転換は、これらの事業者に税負担を付け替えるものにすぎず、経済学にいう租税輸出が生じているだけと思われるかもしれない。また、仮にすべての州が売上単独基準に転換してしまえば、定式配分法の下で問題となるのは、結局税率の差に還元されるとも考えられる。

ところが、合衆国憲法による制約を受けるアメリカ州税の仕組みには、次のような抜け穴が存在しているため、必ずしも州外事業者に対する負担増が生じるとは限らない。前述のとおり、州の課税権は四要素テストに服するため、課税州とその事業者との間にネクサスが存在しなければ、当該事業者に課税を行うことはできない。そして、合衆国憲法上要求されるネクサスの内容について、Quill判決では、州際通商条項との関係上、物理的存在 (physical presence) を要求することが明らかにされている¹⁶。

そのため、各州の立法によっては、州内に物理的存在を欠く事業者に対して課税を行うことはできないのである¹⁷。つまり、州外事業者が当該課税州での販売形態を（例えば直接販売から間接販売に）変更することで、当該課税州による課税を逃れ得ることを意味している。さらに、たとえ直接販売であっても、物理的存在を要しない通信販売や電子商取引であれば、販売州での課税権は及ばない。インターネットが普及するとともに、州外事業者に対する課税の実効性や州内外事業者の競争中立性という観点から、この点も大きな課題となっている¹⁸。結果として、当該課税州の顧客に対して販売された売上額であっても、そもそもネクサスを欠き、法人所得税が非課税とされる事態が生じ得ることになる¹⁹。

したがって、売上単独基準への転換は、(税率が一定であれば) 全体として税収の減少を生じる可能性が高く、また当然ながらそういう状況が生じやすい州において売上単独基準を求めるロビー活動が活発となるのが現実である²⁰。そのため、売上単独基準への転換は、減収を伴うものとして理解されている²¹。ま

た、売上単独基準の恩恵を受けず、また上記のような戦略的な事業再編が困難な中小事業者にとっては、不公平な要素を内在した税制とも評価されるだろう²²。

4. 結び

税制調査会の資料等において引用される二つの州（カリフォルニア、ニューヨーク）は、いずれも²³売上単独基準を採用している。こうした資料をどのような目的で用いるかによって読み方は異なってくるが、例えば売上の伴わない生産活動や研究・開発活動に係る立地選択の問題として捉えた場合には、これらの州における法人税負担は発生しない可能性が高い。その一方で、売上拠点の設定に係る立地（販売市場）選択として考えた場合には、たとえその生産が州外でなされていたとしても、（全米の売上額に対する）これらの州内における売上割合によって分割された課税標準（所得額）について、わが国よりも相対的に高い税負担に服することになる。

一覽性という観点からは、かように細目的な考慮を付加することはかえって有害かもしれない。しかしながら、各州の税率の見かけの高さの影に、他州との租税競争との結果として売上単独基準に転換した事実を知っておくことには意味があると考えている。つまり、単に税率を引き下げるという判断もさることながら、そこには分割基準を変更することによって追求される政策目標（雇用等の生産活動の増大）を実現しようという試みがあったのであり、その推計や事後的なレビューが蓄積されていることを示唆する²⁴。それらを参照することによって、税率（引下げ）に偏した観のある、法人課税見直しの議論にも有益な

視点を提供することができるように思われる。

最後に、分割基準が法定され、統一されているわが国の地方法人課税に対して、アメリカのように各州が（税率設定とあわせて）戦略的な分割基準の設定を行っている姿は大変刺激的である。地方の課税自主権と枠法としての地方税の機能を考える上で、魅力的な素材であることは間違いない。

（注）

- 1 例えば、第1回法人課税ディスカッショングループ（2014年3月12日）参考資料〔法人課税関係〕（平26.3.12法D 1-4）4頁。
- 2 同上。
- 3 また、居住地（州）のみならず、源泉地（州）も課税権を基礎付ける十分な理由があると考えられている。そのため、後掲注（5）に対応する本文の四要素テストを満たせば、居住地以外の州による法人所得課税の可能性が生じる。
- 4 州際通商条項をめぐる裁判例の発展については、吉村政穂「地方団体の課税権と統一市場」金子宏編『租税法の基本問題』736頁（有斐閣、2007年）参照。
- 5 Complete Auto Transit, Inc. v. Brady, 430 U.S. 274 (1977) .
- 6 アメリカにおける州法人所得税の歴史については、伊藤公哉「アメリカ合衆国における州法人所得税の生成過程に関する考察—企業税制とのれん、課税管轄権を中心に—」横浜国際経済法学20巻3号175頁（2012年）。
- 7 Ferdinand P. Schoettle, State and Local Taxation: The Law and Policy of Multi-Jurisdictional Taxation (LexisNexis, 2003) at 582.
- 8 州統一法委員会全国会議（National

- Conference of Commissioners on Uniform State Laws) により1957年に採択され、その後(連邦議会による法制定の動きを拒否するかのように)一定数の州の受容がなされた1967年から発効している。
- 9 See, e.g., *Container Corp. v. Franchise Tax Bd.*, 463 U.S. 159 (1983).
- 10 UDITPA, sec. 9.
- 11 Michael Mazerov, *The "Single Sales Factor" Formula for State Corporate Taxes - A boon to Economic Development or a Costly Giveaway?*, Center on Budget and Policy Priorities (Revised September 2005), at 16.
- 12 See, Mark L. Nachbar and Brian L. Browdy, *The Single Sales Factor Apportionment Method Origins and Development*, 27 (5) *Journal of State Taxation* 35, 36 (Jul/Aug. 2009).
- 13 *Moorman Mfg. Co. v. Bair*, 437 U.S. 267 (1978).
- 14 Mazerov, *supra* note 11, at 24.
- 15 2014年1月1日時点において、法人所得税を有する47州等(コロンビア特別行政区を含む)のうち、一般的又は選択可能な形で売上単独基準を採用する州は22(カリフォルニア、コロラド、コネチカット、ジョージア、イリノイ、インディアナ、アイオワ、メイン、メリーランド、マサチューセッツ、ミシガン、ミネソタ、ミシシッピ、ネブラスカ、ニュージャージー、ニューヨーク、オレゴン、ペンシルバニア、サウスカロライナ、テキサス、ユタ及びウィスコンシン)を数える。
- 16 *Quill*判決は、従来の先例との関係を整理し、各州・地方団体の課税権の衝突を調整することを目的とした(すなわち連邦議会の権限によって上書きできる)州際通商条項との関係では、
- ネクサスとして物理的存在を要求した先例(*National Bellas Hess v. Dep't of Revenue*, 386 U.S. 753 (1967))を維持した一方で、(連邦議会による立法によっても覆し得ない)適正手続条項との関係においては、従来最高裁が採っていた立場を変更し、「もし州外企業が当該州の経済市場の恩恵を自ら利用しようとする場合には」、物理的存在までは必要ないと判示した。*Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992).
- 17 See, 15 U.S. Code § 381 (a).
- 18 本稿の対象ではないが、売上税の世界では、州外事業者の電子商取引への課税の試みがいくつかの州でなされている。さしあたり吉村政穂「アマゾン税をめぐる議論は州売上税の将来に何をもたらすのか?」論究ジュリスト4号207頁(2013年)参照。
- 19 このような事態を防ぐため、UDITPAは、仕向地において非課税とされる売上について、源泉地の売上額に算入するといういわゆる投返し(throw-back)ルールを規定している(sec. 16)が、すべての州がかかるルールを導入しているわけではない。
- 20 Mazerov, *supra* note 11, at 29.
- 21 *Id.*, at 29.
- 22 *Id.*, at 55.
- 23 (ニューヨーク)州レベルのみならず、ニューヨーク市も売上単独基準を採用している。
- 24 See, e.g., Jamie Bernthal, et al, *Single Sales-Factor Corporate Income Tax Apportionment: Evaluating the Impact in Wisconsin* (Workshop in Public Affairs, May 2012). <<https://www.lafollette.wisc.edu/publications/workshops/2012/DOR.pdf>>