

アメリカ政府間租税関係と州法人税

— 定式配賦方式を対象に —

小泉 和重

目 次

- I. はじめに
- II. 州法人税の特徴と定式配賦方式の仕組み
 - (1) 最近の州法人税の動向
 - (2) 定式配賦方式の仕組み
- III. 定式配賦方式の経済理論
 - (1) 州法人税の課税根拠 — P. Musgrave の所論から —
 - (2) 定式配賦方式の選択基準
- IV. 戦前における定式配賦方式の統一化の議論
 - (1) 定式配賦方式の不統一性
 - (2) 個別会計方式から定式配賦方式への移行
 - (3) 全米租税協会の統一化案
 - (4) 1939年の全米租税協会の『報告書』と3要素方式の選択
- V. UDITPA の成立と定式配賦方式の統一化
 - (1) UDITPA の内容
 - (2) P. Studenski の3要素方式に対する批判
 - (3) 配賦方式の選択を巡る連邦対州の対立
- VI. 1980年代以降の定式配賦方式の諸問題
 - (1) 租税競争と3要素ダブル・ウエイト方式
 - (2) タックス・プランニングと定式配賦方式
 - (3) 経済構造の変化と配賦要素
 - (4) 国際課税における定式配賦方式の適用
- VII. おわりに

I. はじめに

本論文は、アメリカにおける政府間租税関係（intergovernmental tax relations）を州法人税に照らして検討するものである。周知の通り、アメリカでは、州政府に独自の課税権が留保されていることから、各州の税体系は多様である。このため、税体系が異なっている州間の租税関係をいかに調和させていくかという問題が重要な意味をもっている。言わば、国際間の租税調和（tax harmonization）や租税競争（tax competition）とアナロジーな問題が指摘されるわけである¹⁾。

ところで、この政府間租税関係において最も厄介な問題は、州法人税（state corporate tax）の問題である。通常、法人の活動は単一の課税管轄区域（jurisdiction）に留まことはなく、複数の課税管轄区域に跨り、事業展開をしているのである。よって、こうした性格をもった法人に課税権を行使する場合、次のような問題が生じる。法人の所得の発生の場所はどこか、どの課税管轄区域が課税権を有するのか、複数の課税管轄区域間にいかに課税権を割当てるといった問題である。

国際課税の場合、個別会計方式（separate accounting）に基づき、複数国間に跨り活動している法人グループの活動をそれぞれの国ごとで独立した存在として捉えて、課税するのである。そして、グループ内部の国際取引については、独立企業間価格（arm's length price）で行われたものとして、各国の課税ベースが算定されるのである。

一方、州際課税の場合はこれとは異なり、事業所得の場合は定式配賦方式（formula apportionment）によって割当て、非事業所得（例えば、賃貸料、ロイヤルティ、キャピタルゲイン）の場合は、特定配分方式（specific allocation）により各課税管轄区域に所得を配分している。定式配賦方式とは、複数州で事業活動を行っている州際法人（inter-state corporation）又はその関連グループの法人所得を一括して、一定の定式（formula）に従い、課税関係（nexus）を持つ州に割当てるといった方式である。また、特定配分方式とは、源泉地が明確である所得項目を各所得ごとにその源泉地に割当てるといった方式である。

しかし、国際課税の場合も州際課税の場合も、課税権の配分は理論的にも実務的にも多くの問題を抱えている。国際課税の場合には、移転価格税制の問題が、中でも独立企業間価格の設定の困難性の問題がネックとなっている。例えば、独立企業間価格の設定に際して、市場で比準となる取引や価格を探索することは容易でないことや多国籍企業内部の取引に独立企業間価格の概念自体——独立した第三者との取引価格——が馴染まないことが指摘されている²⁾。このため、個別会計方式から定式配賦方式に移行すべきといった大胆な提案もなされているところである³⁾。

一方、州際課税の場合は、州間で複数の定式配賦方式が不統一に利用されていることがネックとなっている。後に詳しく述べるように、定式配賦方式の統一（uniformity）には、全米租税協会（National Tax Association）などの多年にわたる努力にかかわらず、未解決のままである。このため、州際法人に対する課税上の不公正、つまり、過小課税や超過課税の問題が放置されているのである。また、最近では、定式配賦方式の不統一性を利用して、州政府は租税競争政策を、企業はタックス・プランニング戦略を実施していることが指摘されている。

以下では、この定式配賦方式の問題に焦点を当て、アメリカにおける政府間——主に州間の——租税関係の特質と問題点を述べていくことにする⁴⁾。

注)

- 1) 本論文は、拙稿「アメリカにおける州間の課税権の競合と調和——州個人所得税・小売売上税を対象に——」『経済論究』第89号、1994年の続編に当たる。
- 2) 移転価格税制の問題点については、小林威「移転価格税制の財政学的視点」『経済論集』（東洋大学）第19巻1号、1993年。西野万里「企業の国際的租税回避と租税政策——タックス・ヘイブン対策税制と移転価格税制を中心として——」『明治商学論叢』第76巻4号、1994年を参照。
- 3) 国際課税分野における定式配賦方式の適用可能性を示したものとして、Dan R. Bucks and Michael Mazerov, *The State Solution to the Federal Government's International Transfer Pricing Problem*, *National Tax Journal*, Vol. 56, No. 3, 1993, Reuven S. Avi-Yonah, *Slicing the Shadow: A Proposal for Updating U.S. International Taxation*, *Tax Notes*, March 15, 1993 などがある。
- 4) 州法人税を対象とした邦文献に、舟場正富「アメリカにおける州の法人企業課税の現状と課題」『地方における企業活動と企業課税』（平成4年度地方財政東西合同研究所報

告), 1992年。前田高志「アメリカにおける州企業課税の現状と問題」『日本財政学会第50回大会報告要旨』1993年, 「アメリカの州法人所得税における課税ベースの配分問題」『地方税』第46巻第11号, 1995年がある。

また, 特にユニタリータックスを対象としたものとして, 宮坂善寛『米国の州税制 法人税とユニタリー・タックス』日本貿易振興会, 1985年, 中田信正『アメリカ税務会計論 — 連邦・州法人税の計算体系の解明』中央経済社, 1989年, 松永邦男「合衆国における州法人課税の基本的構造 — ユニタリータックス問題を中心に — 」(1)–(14), 『自治研究』第62巻2号–67巻2号, 1986–1981年, 岡村忠生「ユニタリータックスの理論と問題点」(1)(2)『法学論叢』118巻3号, 1985年, 119巻6号, 1986年がある。

II. 州法人税の特徴と定式配賦方式の仕組み

(1) 最近の州法人税の動向

まずは, 最近の州法人税 (state corporate income taxation) の特徴について述べておく。1993年度現在, 州法人税を採用している州は, 44州とコロンビア特別区である。非採用州は, 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, ミシガン州の6州である。ミシガン州では, 1976年に法人税を廃止し, 単一事業税 (single business tax) に切り替えている。これは, 「修正された形」ではあるが, 加算法型の消費型付加価値税に分類されるものである¹⁾。

1992年度における州法人税額 (表1) は, 215億6,550万ドルで, 州の租税収入総額の6.6%を占める。州税の2大税源である小売売上税 (1,626億6,596万ドル, 49.5%), 個人所得税 (1,046億4,273万ドル, 31.9%) に次ぐ税目である。

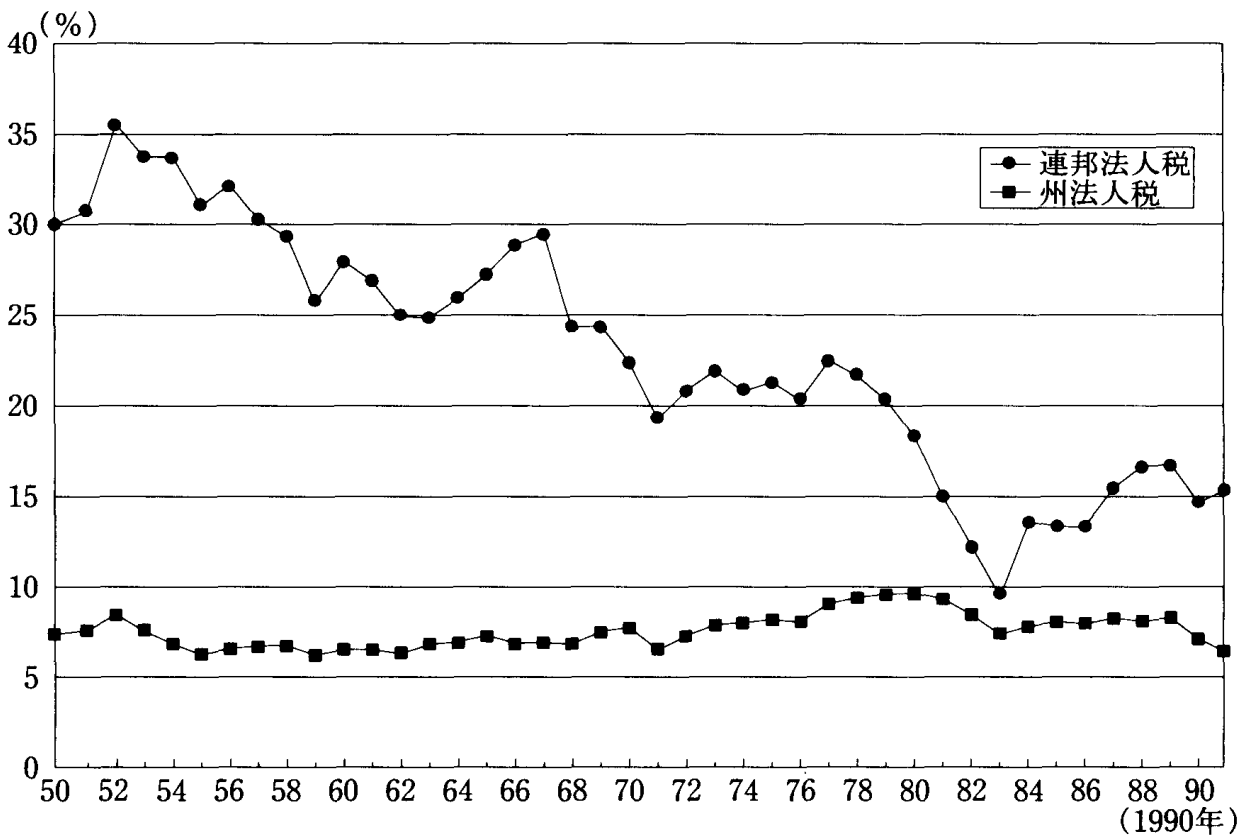
州法人税の州税収に占める割合 (図1) は, 1960年度が6.5%, 70年度7.8%, 80年度9.7%と緩やかな上昇傾向が見られる。しかし, 90年度では7.2%に低下し, 92年度は6.6%と60年代の水準まで低下している。この州法人税の推移は, 連邦法人税の場合と対照的である。連邦法人税の連邦税収に占める割合は, 1960年度27.9%, 70年度22.5%, 80年度18.4%と大幅に減少していき, 82年度には, 9.7%にまで低下している。しかし, 80年代中盤以降は, 上向きに転じ, 90年度は14.8%となっている。

表1 州税収に占める法人税の割合 (1992年度) (単位1,000ドル, %)

小売売上税	162,665,967 (49.5)
個人所得税	104,642,730 (31.9)
法人税	21,565,507 (6.6)
財産税	6,593,958 (2.0)
資源採掘税	4,647,479 (1.4)
免許税	21,681,981 (6.6)
遺産・贈与税	4,448,533 (1.4)
登録税	1,836,524 (0.5)
その他	299,087 (0.1)
合計	328,381,766 (100.0%)

資料：The Council of State Governments, *The Book of the States*, 1994-95 edition vol. 30, pp. 345-346より作成。

図1 連邦税・州税に占める連邦・州法人税の割合の推移



資料：Advisory Commission on Intergovernmental Relations, *Significant Features of Fiscal Federalism*, Vol. 2, 1992, p. 74より作成。

この連邦法人税と州法人税の対称性の原因は、80年代以降の動向に限れば次のことが指摘できよう。連邦法人税の上昇については、86年の税制改革の影響

が大きい。86年の税制改革は、投資税額控除の廃止（従来は設備機械投資額の10%税額控除）、早期コスト回収制度（ACRS）の修正を行い、連邦法人税の課税ベースを拡大させたのである。これは、同時になされた連邦法人税の税率構造の簡素化と税率水準の引き下げによる減税効果を補って余りあるものであった。このため、連邦法人税は、歴史的な低落傾向を逆転させる程ではないが、押し止める方向に作用したと言えよう²⁾。

一方、州法人税の低下について、幾つかの要因が指摘されている。1つは、連邦法人税を上昇させた86年税制改革は州法人税には影響しなかったことである。86年の税制改革当初は、連邦法人税の課税ベースと調和している州では、課税ベースの拡大に伴い、30億ドルの税収のウインドフォールズが生じると予想された。しかし、予想に反してこの税収のウインドフォールズは生じなかった。理由として、S. D. Goldは、法人が租税負担の回避措置をとったこと、内国歳入庁の施行規則の発効の遅れなどを指摘している³⁾。

2つには、州間の租税競争政策の影響が挙げられる。80年代は、各州とも税率の引き下げや各種の投資優遇措置により、自州への企業誘致、投資の誘導、さらには雇用の拡大を図ろうとした。例えば、80年度に累進税率を採用していた州は、24州に上ったが、92年には15州に減っている⁴⁾。また、各種の租税優遇措置の設定によって課税ベースのイロージョンが生じ、大幅な税収の減収が生じた州（ウエスト・バージニア州では、総税収のほぼ4.5%）も見られたことも指摘されている。

3つには、最近、企業が州税をタックス・プランニングの対象として関心を寄せ始めたことである。理由は、1) 86年の税制改革による連邦法人税率の引き下げが、州法人税の控除額を引き下げることになり、実質的に州税の増税がもたらされるという懸念、2) 70年代に州税の増税が進んだが、これにより税負担は絶対額でも増大し、州税がより重要なコスト要素として認識され始めたこと、さらに、3) 金融サービス、テレ・コミュニケーションサービスの分野における価格の規制緩和、外国企業との競争の激化により、税コストを高価格の形で消費者に転嫁しえなくなったことが指摘されている。こうした状況の下、企業にとって、州間で税制が不統一的に実施されている州法人税は、タック

ス・プランニングの格好のターゲットとされたのである⁵⁾。具体的にどのようなタックス・プランニングのテクニックが可能であるのかは、後の章で述べることにする。

このように、州法人税収の最近の低迷には、連邦の課税ベースの拡大に伴う税収のウインド・フォールズが享受できなかつたこと、租税競争に伴う減税圧力が加わつたこと、企業が州法人税をタックス・プランニングの対象とし関心をもち始めたことなどが挙げられるのである。

(2) 定式配賦方式の仕組み

次に、定式配賦方式の概要について述べておくことにしよう。定式配賦方式とは、複数州で事業展開している州際法人の所得を、当該州における支払い給与額、保有資産額、売上高等を基準に分割する方式である。まず、注意しておかなければならないのは、Johan E. Weiner も指摘しているように、「定式配賦方式はしばしば、誤って、ユニタリータックスとして述べられている」ことである⁶⁾。あくまで両者は異なる手段なのである。定式配賦方式は、事業活動の所在地に基づき、定式を利用して所得を分割する手段である。ユニタリータックスは、個別的に設立されているが、機能的に統合されている法人グループに対して、一括して課税する手段である。よって、全ての州は、州際法人に対し定式配賦方式を採用しているが、ユニタリータックスを採用している州は24州（1993年）に過ぎないのである⁷⁾。

さて、定式配賦方式の仕組みについて説明しよう。定式には、次の4つの方法が現在、各州で利用されている。すなわち、

3要素均等ウエイト方式 — 資産、給与、売上高 — の定式

$$(W_i/W + P_i/P + S_i/S)/3$$

2要素方式 — 資産、給与 — の定式

$$(W_i/W + P_i/P)/2$$

1要素方式 — 売上高 — の定式

$$S_i/S$$

3要素ダブル・ウエイト方式の定式

$$[Wi/W+Pi/P+(2\times Si/S)]/4$$

(W_i — i 州における支払い給与額, W —支払い給与額全体, P_i — i 州における保有資産額, P —保有資産額全体, S_i — i 州における売上高, S —売上高全体)

これらの定式を使い, 法人所得を分割するのである。例えば, A, B 2つの州で事業展開している法人Xを想定する。A州では, プラントを設置し, 従業員を雇用し生産活動を行う。B州で, 生産した財の販売を行っているとする。この2つの州で, 定式配賦方式を使い, 法人Xの課税所得を配分する場合, 表2で示すようになる。つまり, 3要素均等ウエイト方式を使うと, A州の配賦要素は, $[(120万ドル/120万ドル) + (50万ドル/50万ドル) + (25万ドル/250万ドル)] / 3 = (1.0+1.0+0.1) / 3 = 0.7$ となる。B州の配賦要素は, $(225万ドル/250万ドル) / 3 = 0.9 / 3 = 0.3$ となる。よって, 12万5000ドルの課税所得は, A州とB州の間で7:3で分割されることになる。2要素方式では, 10:0, 1要素方式(売上高要素のみ)では, 1:9となるのである。

表2 課税ベースの配賦例

(ドル)

	A州	B州	全州
課税要素			
給与	500,000	0	500,000
資産	1,200,000	0	1,200,000
売上高	250,000	2,250,000	2,500,000
課税所得	—	—	125,000
給与要素	1.0	0	—
資産要素	1.0	0	—
売上高要素	0.10	0.90	—
3要素方式	0.70	0.30	—
2要素方式	1.0	0	—
1要素(売上高)方式	0.1	0.9	—
1要素(資産)方式	1.0	0	—
課税所得(3要素)	87,500	37,500	—

注)

$$\text{資産要素} = 1,200,000 / 1,200,000 = 1.0$$

$$\text{給与要素} = 500,000 / 500,000 = 1.0$$

$$\text{A州の売上高要素} = 250,000 / 2,500,000 = 0.1$$

$$\text{B州の売上高要素} = 2,250,000 / 2,500,000 = 0.9$$

$$\text{A州の3要素方式} \quad 1.0 + 1.0 + 0.1 / 3 = 0.7$$

$$\text{B州の3要素方式} \quad 0 + 0 + 0.9 / 3 = 0.3$$

表3 各州が利用している定式配賦方式の種類

	3要素均等 ウェイト方式	3要素ダブル ウェイト方式	2要素方式	売上高1要素 方式	方式の選択の 有無
アラバマ	Y				
アラスカ	Y				
アリゾナ		Y			
アーカンソー	Y				
カリフォルニア	Y ¹⁾				
コロラド	Y ¹⁾		Y ¹⁾		Y
コネチカット		Y		Y ²⁾	
デラウェア	Y				
フロリダ		Y			
ジョージア	Y				
ハワイ	Y		Y		Y
アイダホ	Y				
イリノイ		Y			
インディアナ	Y				
アイオワ				Y	
カンサス	Y				
ケンタッキー		Y			
ルイジアナ	Y ²⁾		Y ²⁾		
メイン		Y			
メリーランド		Y	Y ²⁾	Y ²⁾	
マサチューセッツ		Y			
ミシガン		Y			
ミネソタ		Y		Y ²⁾	
ミシシッピ	Y			Y ²⁾	
ミズーリ	Y				
モンタナ	Y				
ネブラスカ				Y	
ニューハンプシャー	Y				
ニュージャージー	Y				
ニューメキシコ	Y				
ニューヨーク	Y ²⁾	Y			Y
ノースカロライナ		Y		Y	
ノースダコタ	Y				
オハイオ		Y			
オクラホマ	Y				
オレゴン		Y			
ペンシルバニア	Y				
ロードアイランド	Y				
サウスカロライナ	Y ²⁾			Y ²⁾	
テネシー	Y				
ユタ	Y				
バーモント	Y				
バージニア	Y				
ウエストバージニア		Y			
ウイスコンシン		Y			

注) 1) 3要素ないし2要素（給与、売上高）選択可、2) あるタイプの会社のみ適用、
資料：Advisory Commission on Intergovernmental Relations, *Significant Features of Fiscal Federalism*, Vol. 1, 1992, pp. 92-93より作成。

現在の定式配賦方式の種類とその採用州の数は、表3に示す通りである。3要素均等ウエイト方式（3 factors equally weighted）が29州、3要素売上高ダブル・ウエイト方式（3 factors equally double weighted sales）が16州、2要素方式（2 factors）が5州、売上高のみの1要素方式（sales only）が8州でそれぞれ採用されている。

また、3要素売上高ダブル・ウエイト方式は、次のように分かれる。売上高50%、資産額25%、給与額25%とウエイト付ける州として、アリゾナ州、コネチカット州、フロリダ州、メイン州、メリーランド州、マサチューセッツ州、ニューヨーク州、ノースカロライナ州、オハイオ州、ウエストバージニア州、ウイスコンシン州がある。ミネソタ州の場合は、売上高70%、資産額15%、給与額15%でウエイト付けを行い、ニューハンプシャー州の場合、他の要素に対して売上高を1.5倍（つまり（売上高×1.5+資産額+給与）÷3）にウエイトしている。

このようにウエイト付けを無視すれば、3要素方式を採用している州が主流

表4 特定産業に関する配賦要素

国内航空	
有形資産、売上高ないし総収入、給与	カリフォルニア、コロラド、デラウェア、ジョージア、アイダホ、カンサス、ケンタッキー、メイン、メリーランド、モンタナ、ネブラスカ、ニューハンプシャー、ニュージャージー、ノースダコタ、オレゴン、ロードアイランド、ユタ、バーモント、バージニア、ウエストバージニア
距離	フロリダ、イリノイ、アイオワ、ミシガン、ミシシッピ、ミズーリ、ペンシルバニア
その他	売上高ないし総収入、給与、距離（アラバマ）、売上高ないし総収入（アーカンソー）、有形資産、売上高ないし総収入、給与、距離（インディアナ）、有形資産、売上高ないし総収入（ルイジアナ）、その他の有形資産、給与等（ミネソタ）、離着陸数、トン、収入（ニューヨーク、ウイスコンシン）、トン（ノースカロライナ）、有形資産、給与、距離（オクラホマ）、売上高ないし総収入、距離（テネシー）、その他（コネチカット）
<hr/>	
自動車輸送	
有形資産、売上高ないし総収入、給与	カリフォルニア、コロラド、コネチカット、デラウェア、アイダホ、ケンタッキー、メイン、モンタナ、ネブラスカ、ニューハンプシャー、ニュージャージー、ノースダコタ、オハイオ、オレゴン、ロードアイランド、ユタ、バーモント
距離	アーカンソー、フロリダ、ジョージア、イリノイ、アイオワ、カンサス、メリーランド、ミシガン、ミズーリ、ニューヨーク、ノースカロライナ、ペンシルバニア、サウスカロライナ、バージニア、ウエストバージニア

その他

有形資産, 売上高ないし総収入, 給与 (アラバマ, インディアナ), 有形資産, 売上高ないし総収入 (ルイジアナ), 有形資産, 給与, 距離 (ミネソタ, オクラホマ), 距離, 売上高ないし総収入 (テネシー, ウィスコンシン)

金融機関

有形資産, 売上高ないし総収入, 給与

アーカンソー, カリフォルニア (無形資産も含む), コロラド, フロリダ, ハワイ, アイダホ, インディアナ, ミズーリ, モンタナ, ニューハンプシャー, ペンシルバニア, ニュージャージー, オレゴン, ペンシルバニア, ユタ, バーモント, ウェストバージニア, メーン, ミネソタ (無形資産も含む)

売上高ないし総収入

コネチカット, ジョージア, アイオワ, メリーランド, ノースカロライナ, ノースダコタ, サウスカロライナ, テネシー, テキサス

その他

事業所得 (イリノイ, ミシガン), 法人所得税から免税 (カンサス, ノースダコタ), 個別会計方式 (ミシシッピー), 純資産 (オハイオ), 預金, 給与, 総収入 (ニューヨーク), 特別な税を課税 (ロードアイランド), コスト (バージニア), 売上高ないし総収入, 給与, 貸付残高 (ケンタッキー), ルイジアナ (給与), 売上高ないし総収入, 給与 (ウィスコンシン)

保険会社

プレミアム・タックスにより課税 (コロラド), プレミアム (コネチカット, フロリダ, イリノイ, メーン, ミシガン, ミネソタ, モンタナ, ネブラスカ, ニュージャージー, ノースカロライナ, テネシー), 法人所得税から免税 (アーカンソー, アイダホ, デラウェア, カンサス, ケンタッキー, ノースダコタ, テキサス, ユタ, バージニア, ウェストバージニア), 有形資産, 売上高ないし総収入, 給与 (インディアナ, ミズーリ, ニューハンプシャー, ペンシルバニア, バーモント), 売上高ないし総収入 (メリーランド), 個別会計方式 (ミシシッピー), 給与, プレミアム (ニューヨーク), 給与, プレミアム, 不動産所得, 不動産ローン利子 (オレゴン), 特別な税 (ロードアイランド), 売上高ないし総収入, 給与 (ウィスコンシン)

投資信託

有形資産, 売上高ないし総収入, 給与

アーカンソー, カリフォルニア, コロラド, デラウェア, フロリダ, ジョージア, ハワイ, アイダホ, インディアナ, カンサス, ケンタッキー, メーン, ミシガン, ミネソタ (有形資産を含む), モンタナ, ネブラスカ, ニューハンプシャー, ニューヨーク, ノースダコタ, オクラホマ, オレゴン, ペンシルバニア, テネシー, ユタ, バーモント, バージニア, ウェストバージニア, ウィスコンシン

売上高ないし総収入

コネチカット, メリーランド, ノースカロライナ, サウスカロライナ, テキサス

その他

事業所得 (イリノイ), 個別会計方式 (ミシシッピー), 株主の所在地 (ニュージャージー)

電話事業

有形資産, 売上高ないし総収入, 給与

カリフォルニア, コロラド, コネチカット, デラウェア, アイダホ, ケンタッキー, メーン, モンタナ, ネブラスカ, ニューハンプシャー, ニュージャージー, ノースダコタ, オハイオ, オレゴン, ロードアイランド, ユタ, バーモント, アーカンソー, フロリダ, ジョージア, イリノイ, アイオワ, カンサス, ミシガン, ノースカロライナ, ペンシルバニア, バージニア, ウェストバージニア, ウィスコンシン, アラバマ, ルイジアナ, ハワイ, ミネソタ, オクラホマ, インディアナ, テネシー

その他

売上高ないし総収入 (メリーランド, ノースカロライナ, サウスカロライナ), 距離 (ミズーリ), 不動産, 賃貸不動産, 無形資産, 有形資産 (ニューヨーク)

スポーツ・娯楽事業

有形資産，売上高ないし総収入，給与

カリフォルニア，コロラド，コネチカット，デラウェア，アイダホ，ケンタッキー，メイン，モンタナ，ニューハンプシャー，ニュージャージー，ノースダコタ，オハイオ，オレゴン，ロードアイランド，ユタ，バーモント，アーカンソー，フロリダ，ジョージア，イリノイ，カンサス，ミシガン，ノースカロライナ，ペンシルバニア，バージニア，ウエストバージニア，ウイスコンシン，アラバマ，ハワイ，オクラホマ，インディアナ，ニューヨーク，テネシー

その他

売上高ないし総収入（アイオワ，メリーランド，サウスカロライナ），営業日数等（ミネソタ，ネブラスカ），個別会計方式（ミシシッピー），特定の配賦方式はない（ルイジアナ）

資料：William A. Paabe, Karen J. Boucher, Judith A. Shanley, *Multistate Corporate Tax Guide*, Vol. 1. 1991. pp. 398-410により作成。

であると言えるが，表4に整理するような特定の業種については，特別の配賦基準が利用されている場合が多い。特定の業種には，国内航空，自動車輸送，電話事業，スポーツ娯楽事業，金融機関，保険会社，投資会社が分類される。

こうした事業は，その事業の性格上，3要素方式の普及が困難となるため，別の配賦基準を利用している。例えば，国内航空，自動車輸送といった業種では，その資産や従業員は絶えず多州間ネットワークの中で移動しており，そうした産業により生み出された所得の所在を，3要素方式により決定することが困難であるとされている。このために，輸送距離などを配賦基準に使う州が多い。また，金融機関や保険会社は，ますます複雑な投資分野やサービス分野に事業を拡張しているため，生み出された所得や経費を各州に帰属させることは困難となっている。このため，金融機関に対しては預金量，保険会社に対してはプレミアムが使われているのである⁸⁾。

注)

- 1) ミシガン州の単一事業税については，拙稿「アメリカにおける州法人税の可能性と限界」日本地方財政学会編『税制改革の国際比較』勁草書房，1995年。
- 2) 渋谷博史『レーガン財政の研究』東京大学出版会，1992年，pp.138-142。
- 3) S. D. Gold, "Changes in State Government Finances in the 1980s" *National Tax Journal*, Vol. 55. No. 1, pp. 6-7. 86年税制改革の州・地方税全体の影響については，片桐正俊「連邦・州・地方政府間財政関係の変容」林健久・加藤栄一『福祉国家財政の国際比較』東京大学出版会，1992年がある。
- 4) 岡本登太郎「アメリカ州税制の変貌」『京都学園大学経済学部論集』第4巻第1号，

1994年, pp. 38-39を参照。

5) Ronald Snell ed., *Financing State Government in the 1990s*, 1993, p. 47.

6) Weiner, Joann, "Tax Coordination and Competition in the United States of America," *Annex 9C of Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Commission of the European Communities, 1992, p. 418.

7) ACIR, *Significant Features of Fiscal Federalism*, vol. 2, pp. 84-91.

8) William A. Paabe, Karen J. Boucher, Judith A. Shanley, *Multistate Corporate Tax Guide*, Vol. I, 1991, p. 396.

Ⅲ. 定式配賦方式の経済理論

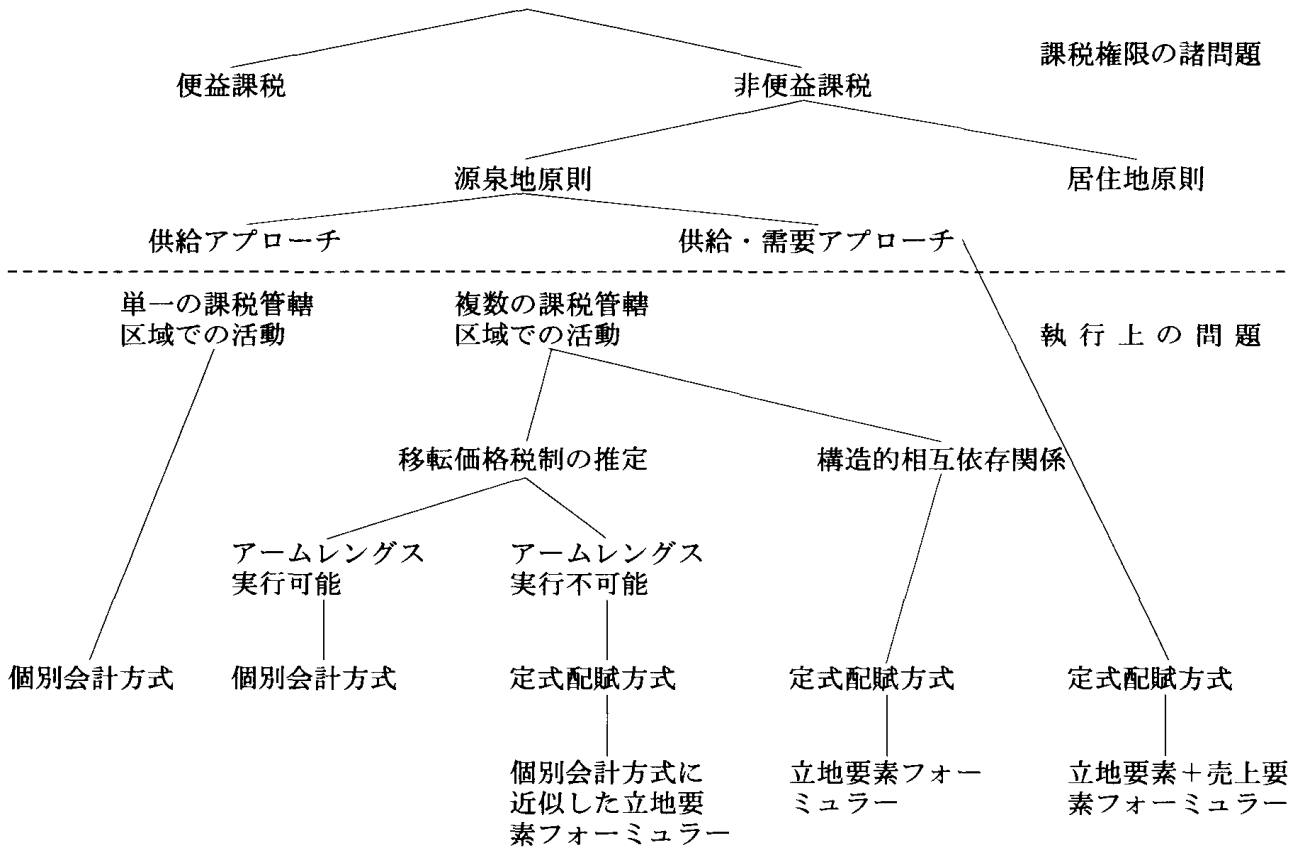
(1) 州法人税の課税根拠 — P. Musgrave の所論から —

さて、以上が法人税の概要であったが、次に、定式配賦方式の理論を Peggy Musgrave の所論を整理することから検討しておく¹⁾。議論の手順は図2に示すように、まず、州法人税の課税権限の問題 (entitlement problem) を議論し、次いで課税管轄区域間に課税ベースを分割する執行上の問題 (implementation problem) を検討する。

州法人税の課税権限 (the taxing entitlement) の議論とは、州法人税の性格とその課税根拠を問うことにある。まず、Peggy Musgrave は、州法人税の性格を、便益課税 (benefit charge) であるのか非便益課税 (non-benefit charge) であるのかを問う。そして、州法人税を便益課税として性格づけることを却下する。その理由として、州法人税は政府サービスに対する対価としての目的は与えられていないこと。便益課税であれば適切な課税ベースは法人利潤でなく、付加価値を課税ベースとすべきであることを挙げている。

このため、州法人税の課税根拠を便益課税以外に求める。それが課税管轄区域の課税権 (jurisdiction's right) という議論である。課税管轄区域は、次の2つの部分に対して課税権限をもつ。1つは課税管轄区域内の居住者によって獲得された全所得、2つは、課税管轄区域内で非居住者によって獲得された所得である。前者は居住地主義 (residence principle)、後者は源泉地主義 (source principle) である。居住地主義は通常、法人税の場合、資本輸出の中立性を確

図2 課税管轄区域間の法人所得に対する課税権限の性格



資料： Charles E. McClure ed., *The State Corporate Income Tax*, Hoover Institution Press, p. 231.

保する原則となる。しかし、下位政府の場合、法人税の居住地主義課税を適切に執行しえない。というのは、法人の居住地（法人の設立地）に従い州間に課税ベースを配分することは、恣意的かつ曖昧な税収の配分につながるということ。下位政府に法人の全世界所得を捕捉しえるだけの税務行政が整っていないということが指摘されるからである。

反面、課税管轄区域内の所得に対しては、下位政府においても適切に執行しえる。つまり、源泉地主義に基づいた州法人税は税務行政上、可能なのである。しかし、この場合、居住地主義課税と異なり、源泉地主義課税の場合、非居住者の所得も課税対象となる。よって、源泉地主義課税の程度と範囲を特定化する課税管轄区域間の公平（interjurisdictional equity）の概念が必要になるとしている。

さて、このように源泉地主義課税から州法人税の課税権限を根拠づけた後に、

源泉地の経済的な意味を考察する。源泉地を定義づけるものとして、2つのアプローチがあるとしている。1つは、供給アプローチ（supply approach）で、もう1つが、供給－需要アプローチ（supply-demand approach）である。供給アプローチとは、所得の源泉とは、所得を生み出す生産要素が機能する場所であると定義するものである。一方、供給－需要アプローチでは、生産の場所のみならず需要が発生する場所の両方を所得の源泉としている。これは、市場価値は需要と供給の相互作用、つまり、マーシャルの言う「二つ鉋の齒」によって生み出されると理解するためである²⁾。P. Musgrave はここで、この2つのアプローチのどちらを選択すべきかの簡単な経済的基準はないとしている。しかし、源泉地をどちらのアプローチから根拠づけるかによって、課税ベースの分割基準の選択がかわってくるとしている。

② 定式配賦方式の選択基準

以上が課税権限の問題であったが、次に、課税ベースを分割する際の執行上の問題に議論は移る。執行上の問題は、源泉地の捉え方によってかわってくる。まず、供給アプローチを選択する場合である。言うまでもなく法人が単一の課税管轄区域で事業活動を行う場合には、個別会計方式を採用することができる。他方、複数課税管轄区域で事業展開する場合には、個別会計方式と定式配賦方式の両方を採ることができる。個別会計方式が採用しえるのは、次の条件が満たされる時である。1つは、複数の課税管轄区域に跨る企業間の独立企業間価格（arm's-length price）の設定が可能で、移転価格税制が執行しえる場合である。2つには、企業間の関係に構造的な相互依存関係（structural interdependencies）が生じていない場合である。構造的な相互依存関係は、規模の経済を目的に水平統合した企業群や範囲の経済を目的に垂直統合した企業群で見られる関係である。この場合、企業間には独立企業間価格はそもそも存在しないのである。逆に言うと、この2つの条件が満たされない場合には、定式配賦方式の適用が正当化されるのである。この時、定式配賦方式の要素には、資本、労働、土地（天然資源含む）といった立地要素（factor location）が想定されとしている。

しかし、前者の条件のみ満たされない場合は、議論は少し複雑である。この

場合は、定式配賦方式でも、個別会計方式に近似した結果を与える定式配賦方式 (factor location formula to approximate separate accounting) が選択されるべきであるとしている。それは、独立企業間価格の設定ができないのは、構造的な相互依存関係といった根本的な問題というよりも税務行政上の問題に過ぎないからである。個別会計方式に近似した定式配賦方式は、理論上、次のようにえられる。

まず、2課税管轄区域で事業活動を行うA、Bの2企業を例にとる。企業活動により生み出された総利潤は、付加価値に対する資本の限界寄与率を反映していると仮定し、次いで、この2企業の利潤率は均等で、生産関数が同一であると仮定する。このように定義すると、生産関数が特定化できれば、2企業間の利潤の割合が仮定できるというものである。その場合、加法型生産関数の場合でもCES型生産関数の場合でも配賦要素は、 $K_A / (K_A + K_B)$ (K_A , K_B は、A、Bの2企業の資本量を表す) となる。資本のみが唯一、課税ベースの分割基準となるので、定式配賦方式は、資本のみの1要素方式が採用されることを意味する。また、資本と労働の生産要素の代替性は1であると仮定すると、資本の代わりに労働つまり給与を基準としても同一の結果がえられるとするのである。もちろんこれらの仮定は、単純で現実的でないとも言えよう。2企業間での利潤率や生産関数の技術係数が異なってくる場合には、数学的に複雑な要素が採用されることになるのである。このため、税務行政上、執行不可能となる。以上のように、供給アプローチを取る場合、個別会計方式、個別会計方式に近似した定式配賦方式、定式配賦方式の3つが選択されるのである。

一方、供給-需要アプローチをとる場合である。供給-需要アプローチの下では、供給アプローチと異なり定式配賦方式以外は選択できない。その理由はこうである。個別会計方式に基づき需要発生地である課税管轄区域が課税権を行使する場合を考える。課税管轄区域は、その区域内で販売活動を行っている恒久的施設に対し、個別会計方式に基づき課税権を行使する。そうすると、各課税管轄区域間の協調がなされない限り、課税ベースの重複、つまり二重課税が起こる可能性が生じるのである。このため、所得源泉として需要項目を斟酌する限り、定式配賦方式による課税ベースの分割は不可欠となるのである。も

ちろん、その場合の定式配賦方式の要素には、立地要素と売上要素が含まれるのである。

このように、P. Musgrave は、定式配賦方式が採用される根拠を州法人税の課税権限、源泉地の捉え方、さらに、源泉地の捉え方に応じた分割基準の選択という順序で検討している。要約すれば、定式配賦方式が選択される場合とは、1) 所得源泉を供給－需要アプローチで捉える場合、2) 企業間で構造的な相互依存関係が確認できる場合、3) 独立企業間価格の設定が税務行政上、困難な場合の3つであるとしている。そして、定式配賦方式がとる要素は、1) の場合は、立地要素＋売上要素、2) の場合は、立地要素、3) の場合は、個別会計方式に近似した立地要素（上記で述べた諸仮定が満たされる場合、資本要素のみの1要素方式）となるとしている。

注)

- 1) 本節は、Peggy B. Musgrave, “Principles for Dividing the State Corporate Tax Base, Charles E. Mclure ed., *The State Corporate Income Tax*, Hoover Institution Press, 1984をサーベイしたものである。なお本論文と観点が違うが、川端康之「アームレンダスの周辺問題」『民商法雑誌』第101巻6号、1990年でも紹介されている。
- 2) James Francis and Brian H. Mcgavin, “Market Versus Production States: An Economic Analysis of Apportionment Principles”, Thomas F. Pogue eds., *State Taxation of Business*, Peaeger, pp. 61-63 では、供給アプローチを労働価値説から、供給－需要アプローチを効用理論から位置付けている。

IV. 戦前における定式配賦方式の統一化の議論

(1) 定式配賦方式の不統一性

さて、以上の P. Musgrave の議論では、複数の定式配賦方式が提示されつつも、その中のどの配賦方式が唯一選択されるべき方式であるのかといった判断は示されていなかった。このため、結果的には複数の配賦方式が併存する現状を容認するものとなっている。言い換えれば、定式配賦方式の統一を行えなかったアメリカ政府間租税関係の現状を象徴している議論とも言えよう。しか

し、定式配賦方式の不統一性は、決して見過ごしにされうる問題ではない。なぜならばそれは、

第1に、州際法人にとっては、定式配賦方式が各々異なっている複数州に対して、会計資料をそれぞれ作成せねばならないことになるからである。このことは、配賦方式が統一されている状態に比べ、企業のコンプライアンス・コストを引き上げることの意味する。

第2に、こちらの方がより深刻であるが、配賦方式の不統一は、課税ベースの過剰配賦（over-apportionment）、過少配賦（under-apportionment）を通じた重複課税や過小課税をもたらすことになるからである。配賦方式が統一している場合、過剰配賦、過小配賦は生じえない。数式でこれを示すと、

$$\begin{aligned} \sum_i \frac{(W_i/W + P_i/P + S_i/S)}{3} &= 1/3 \left[\sum_i (W_i/W) + \sum_i (P_i/P) + \sum_i (S_i/S) \right] \\ &= 1/3 \left(\frac{\sum_i W_i}{W} + \frac{\sum_i P_i}{P} + \frac{\sum_i S_i}{S} \right) \\ &= 1/3(1+1+1) = 1 \end{aligned}$$

となる。

（ W —資産額， P —給与額， S —売上高を示し， W_i ， P_i ， S_i は i 州における資産額，給与額，売上高を示す）。

つまり、ある配賦方式（上の例では、3要素均等ウエイト方式）が全州で統一的に採用された場合にのみ、配賦要素の合計は1に等しくなるのである。配賦要素の合計が1であれば、各州に配賦される課税ベースの合計は企業全体の課税ベースの合計に等しくなるのである。そして、1を超える場合は、過剰配賦、つまり、重複課税が、1を下回る場合は、過小配賦、つまり、過少課税が生じるのである¹⁾。

第3に、徴税当局と納税者の双方に対して、配賦方式の不統一性を利用した諸政策の実施を容認することになるからである。配賦方式の違いは、州政府に

は、他州への租税輸出、自州企業の税制上の優遇、企業誘致といった租税競争政策を、一方、企業の側には、節税を目的とするタックス・プランニング政策を促すことになる。このことは、州間の課税ベースの適正な配分を歪ませることにもつながる。

1 番目と 2 番目の問題は、早くも 1920 年代には認識されており、全米租税協会では、配賦基準の統一化への数々の提案をおこなってきたのである。特に、1957 年の課税上所得分配法（the Uniform Division of Income for Tax Purposes Act, 略 UDITPA）の成立は、配賦方式の統一化における一つの到達点であったことは間違いない。IV 節と V 節では、この戦前から戦後にかけての配賦基準の統一化への経緯を辿り、統一化の実現に伴う諸問題を指摘することにする。また、3 番目の問題は、80 年代以降の連邦と州との間の政府間財政関係の変化、なかんずく、州間の租税競争的な潮流の中で現れてきた問題であると言えよう。この問題は、VI 節で論じることにする。

（2）個別会計方式から定式配賦方式への移行

さて、配賦方式の統一化の経緯を歴史的に述べて行くことにするが、その前に、戦前において州法人税の課税方法が個別会計方式から定式配賦方式に移っていったことを示しておかねばなるまい。全米租税協会は 1920 年代から 30 年代にかけて、アメリカの州レベルにおける国内的な二重課税（domestic double taxation）の解消を試みていた。その一方で、国際連盟の財政委員会と国際商業委員会（the Fiscal Committee of the League of Nations and International Chamber of Commerce）でも国際的な二重課税（international double taxation）の解消を試みていたのであった。この国際的なグループは、国際的ないし国内的二重課税の解消のため 2 つの勧告を行っている。それは、国際課税問題には、個別会計方式を活用すること。州際課税問題では定式配賦方式を活用することであった²⁾。

財政委員会のメンバーであった Carroll Michell（国際連盟財政委員会、配分方法検討委員）は、この違いを次のように説明している³⁾。アメリカの州レベルで事業を行う場合と様々なヨーロッパの国々で事業を行う場合、基本的な違

いがある。ヨーロッパで国境を越えて事業を行う場合、関税、言語、通貨、事業活動の方法などの相違が障壁（barrier）として作用する。このことは、企業に国境を境に、事業活動を分割させるように働き、事業展開している国ごとに企業は会計帳簿を作成、管理するように仕向ける。反対にアメリカでは、こうした障壁は低く、州境に沿って、事業活動を分割する傾向は低い。このため、州際企業は事業活動を行っている州の事業所ごとに会計帳簿を作成、管理しないようになる。つまり、国（州）境ごとに事業を分割し、会計帳簿を管理しているかどうか、定式配賦方式か個別会計方式かを分けると説明しているのである。

全米租税協会も個別会計方式から定式配賦方式への移行を提案しており、企業側もこれを支持していたのである。それは、「アメリカの事業は、各事業部門ごとに、完全な会計帳簿の管理を行う必要がなく、州境越えて自由に発展してきた。こうした会計帳簿を作成し、管理することは、納税者にとっても、これを監査する税務当局にとっても多大な経費となろう」⁴⁾ といった認識からである。全米租税協会の調査では、1939年に調査に答えた26州のうち65%が定式配賦方式を好ましいとし、残りの35%は、個別会計方式が好ましいとした。また、企業側は、調査に答えた40社の内、55%が定式配賦方式を好ましいとし38%が個別会計方式を好ましいとし、残りはどちらでもないと答えていた。

つまり、個別会計方式は、企業側にとっては、次のような問題をもつからである。1) 展開している州の事業部門ごとに、会計帳簿を作成せねばならないため、コンプライアンス・コストが高くなる。2) 宣伝広告費、交際費など間接経費項目を事業部門で割当てる場合、必然的に恣意的にならざるをえない。3) 利潤も生産、流通の様々な段階に位置する事業部門に割り振ることは不可能である。4) さらに、正確な独立企業間価格の設定も困難である。このため、企業の個別会計方式への支持は少なくなり、これを反映して1960年の全米租税協会の調査では、法人税課税州の13%が個別会計方式に対する支持を表明しているに過ぎなくなったのである。

(3) 全米租税協会の統一化案

こうして定式配賦方式への移行が決定づけられたのであるが、これと並行して、全米租税協会は配賦方式の統一化に取り組んでいったのである。まず、1920年代の各州の配賦方式についてみておく⁵⁾。表5は、1929年に法人税を採用していた16州の配賦方式を整理したものである。7州（アラスカ州、カリフォルニア州、ジョージア州、ミシシッピ州、ノースカロライナ州、オレゴン州、テキサス州）では、課税ベースの配賦方式は、各州の課税当局の裁量に任せられ、9州（コネチカット州、マサチューセッツ州、ミズーリ州、モンタナ州、ニューヨーク州、サウスカロライナ州、ウイコンシン州、ノースダコタ州（例外的な場合を除く）、バージニア州（例外的な場合を除く））は、州法によって配賦方式を特定化していた。カリフォルニア州、マサチューセッツ州、ニューヨーク州で3要素方式がとられている。6州は、事業部門間の会計分離が可能である場合のみ、個別会計方式の適用が認められている。なお、配賦方式については、有形資産 (tangible property)、売上高収入 (gross sales receipts)、給与 (payroll)、州際事業費 (interstate business)、州内事業費 (intrastate business)、

表5 各州の利用した配賦方式（1929年）

	配賦要素の種類	個別会計方式について
アラスカ	—	可能な場合に要求される
カリフォルニア	有形資産、総売上高、給与	
コネチカット	有形資産	
マサチューセッツ	有形資産、総売上高、給与	一定の所得について適用
ミシシッピ	有形資産、給与	
ミズーリ	総売上高、州際事業、州内事業	可能な場合に法人が選択
ニューヨーク	有形資産、株式保有高、売掛金額	
ノースカロライナ	有形資産	
ノースダコタ	有形資産、総売上高	
サウスカロライナ	有形資産、総売上高 ¹⁾	適正に会計が管理されている場合
テネシー	総売上高	
バージニア	有形資産、総売上高、製造経費	会計帳簿が州内所得を適正に反映する場合
ウイコンシン	—	会計帳簿が適正に所得を反映している場合

注) 1) 州内に有形資産がない場合にのみ使われる。

資料：National Industrial Conference Board, Inc., *State Income Tax*, Vol. II, 1930, p. 113より作成。

株式保有額 (share), 一定の売掛金額 (certain accounts receivable), 製造経費 (manufacturing expenses) が見られる。

このように、配賦方式は州間で多様に設定されてきたわけであるが、配賦方式の統一化への動きはこうである⁶⁾。まず、1921年の全米租税協会の事業税配賦委員会 (National Tax Association's Committee on the Apportionment of Business Taxes) では、有形資産 (tangible property) と総収入 (gross receipts) の2要素による配賦方式を提示している。ウエイト付けは、有形資産要素 (州内有形資産 / 有形資産総額) を $2/3$, 総収入要素 (州内総収入 / 総収入総額) を $1/3$ とするものであった。つまり、定式では、 $(\text{有形資産要素} \times 2/3 + \text{総収入要素} \times 1/3) \times 1/2$ である。

翌22年には、委員会は有形資産 (tangible property) と事業 (business) の2要素均等ウエイト方式に修正している。事業要素とは、購入額 (purchases), 給与 (payroll), 売上高 (sales) の3要素から構成されるものであった。このため、2要素方式と言っても実際は4要素方式であり、資産要素を $1/2$ で、残りの3要素を $16 \cdot 2/3$ でウエイト付けしているのであった。定式では、 $(\text{有形資産要素} + \text{事業要素} (\text{購入額要素} + \text{給与要素} + \text{売上高要素})) \times 1/2$ となる。この定式は、1923年にノースダコタ州で採用された。

ここで、注意すべきことは勧告がなされた当初より単一要素方式 (one factor formula) でなく、複数要素方式 (multi-factor formula) が支持されていたことである⁷⁾。その理由は、単一要素方式の場合、課税ベースの配分があまりにも1つの要素が所在する州に偏り過ぎる結果を生むからである。例えば、資産要素のみの1要素方式を利用した場合、資産が所在する州にのみ課税ベースが配分されることになる。また、各州で複数の1要素方式が利用される場合、重複課税の危険を著しく高めるからである。1920年の Underwood Typewriter Co. v. Chamberlain 訴訟は、まさにこれを示す格好の例である。

アンダーウッド・タイプライター社は、製造工場をコネチカット州のハートフォードに立地させ、販売本社はニューヨーク州に立地させていた。課税州であるコネチカット州は、資産のみの1要素方式を利用して、この企業の課税ベースを配分したのである。その結果、アンダーウッド・タイプライター社は、

コネチカット州で利潤の3.2%しか獲得していないにも関わらず、純所得の47%が配分されることになったのである。しかし、売上高要素のみの1要素方式を採用した場合は、約4.3%の配分にしか過ぎないのである。この例から言えることは、資産の大半を立地する州は、資産のみの1要素方式を利用すれば、課税ベースの大半の配分を受け、逆に、販売拠点が立地する州が売上高のみの1要素方式を利用すれば課税ベースの大半の配分を受けることになるのである。つまり、各州がそれぞれ有利な配賦方式を利用した場合、ほぼ完全な二重課税が生じるのである。

単一要素方式はこうした欠点をもったため、複数要素方式（multi-factor formula）が選択されることになったのであるが、その複数要素方式の中でも、3要素方式が提案されるようになったのである。例えば、1929年には、22年の方式から購入額要素を取り去り、次の配賦方式が提案されている。それは、 $[(\text{有形資産要素} + \text{給与要素}) \times 1/2 + \text{総収入要素} \times 1/2] \times 1/2$ である。購入額要素を取り去った理由は、購入額要素は、企業が購入地点の操作を通じて容易に変更しえる要素であるためである。この方式は、ウエイトの比率こそ異なるものの、3要素方式と類似した方式であった。そして、1933年の全米租税協会の「州課税法における統一性と互惠性委員会（national tax association committee on uniformity and reciprocity in state taxing legislation）」でも、1939年の全米租税協会の「所得配分委員会報告（Report of the Committee of the National Tax Association on Allocation of Income）」でも同じく、3要素均等ウエイト方式への統一が勧告されていたのである。

④ 1939年の全米租税協会の『報告書』と3要素方式の選択

このように、全米租税協会が3要素方式を支持した根拠はどこにあるのであろうか。「配賦問題研究の古典」と目されている1939年の報告書では、3要素方式の正当性を次のように考えていた⁸⁾。表6は、製造業がもつ諸機能を13（採取、原料購入、製造、組立て、保管、研究・設計、販売（(1)需要 a. 需要の開拓, b. 顧客の発見, c. 見切り売り, (2)供給 生産などの管理政策）、信用、取立て、輸送、会計、金融、管理一般）に分類し、そうした機能と3要

表6 定式配賦要素と製造の機能との対応関係

機 能	資 産	給 与	売 上 高
1. 採取	X	X	
2. 原材料購入		X	
3. 製造			
4. 組立て	X	X	
5. 保管	X	X	
6. 研究・設計			
7. 販売			
(1) 需要			
a. 需要の開拓		X	X
b. 顧客の発見		X	
c. 見切り売り		X	X
(2) 供給			
生産管理政策	X	X	
8. 信用		X	
9. 取立て		X	
10. 輸送	X	X	
11. 会計	X	X	
12. 金融		X	
13. 経営管理		X	

注) Xは、対応関係を示す。売上の定義は、財が搬送された州ないし、販売員が販売機能を果たした州と定義されている。

出所 National Tax Association (1939), *Annual proceeding the NTA*, p. 217.

素方式が対応関係があるのかを吟味しているものである。こうした対応関係を示すことの意味は次のように解釈できよう。

1企業が、13の機能を13の州に配置して事業活動を行うといった極端な場合を仮定する。企業は13の機能の全てを果してはじめて所得を創出しえるのである。もちろん、その過程では、13の州から等しく、某かの公共サービスの享受を受けていると推測しえる。よって、13の州は、事業活動の果実である所得に対して、等しく課税権を請求しえるのである。そこで問題となるのは、所得を13の州に按分する尺度として、どの配賦要素を使うべきかという問題である。表6が示すように、3要素方式は、13の諸機能全てにわたって対応関係を示している。しかし、2要素方式（資産、給与）や1要素方式（資産か給与か売上高か）では、企業の販売機能を網羅することができない。すなわち、売上が生

じる州 — すなわち仕向地州 — は課税権が請求しえず、課税上の脱漏が生じていると解釈されよう。ここから委員会では、「3要素方式は、製造業の全機能を反映しているという点で、不合理なものではない」⁹⁾と結論づけているのである。

このように、3要素方式が課税権の配分手段として合理性を持つと示されてはいるものの、全米租税協会が3要素方式を支持する理由は次の点にあったと言えよう。それは、当時、各州で3要素方式ないしその修正型が広く利用されていたことにあり、統一が容易であったということである。1939年当時に各州で利用されていた配賦方式は、表7に示すように16パターンも見られた。この内、3要素方式を取る州（表ではパターン1）が一番多く、10州で採用されていた。また、パターン2）の資産、製造経費、売上高の3要素方式は7州で見られた。しかし、パターン2）とパターン1）との違いは小さく、パターン1）への修正は容易とされた。この理由は、1つには、給与は製造経費の主要な構成項目であり、製造経費要素を給与要素に代替してもたいした違いが生じ

表7 各配賦要素を採用する州の数（1939年）

各要素の組合わせ	採用州の数
1. 資産，給与，売上高	10
2. 資産，製造経費，売上高	7
3. 資産，売上高	8
4. 売上高	8
5. 資産，製造費	1
6. 資産，販売費，売上高	1
7. 資産，給与	2
8. 資産，株式保有高	1
9. 資産，給与，売上高，製造費	1
10. 資産	1
11. 製造費	1
12. 営業費	1
13. 資産，給与，売上高，製造費	1
14. 販売費	1
15. 資産，給与，購入額	1
16. 貸付け，賃金，利子	1

資料：U. S. Committee on Intergovernmental Fiscal Relations, *Federal, State, and Local Government Fiscal Relations*, p. 428.

ないこと、2つにはむしろ、算定上の簡便さを考えると、製造経費要素よりも給与要素を使うべきだと考えられたことである。さらに、売上高、資産を組み合わせるパターン3)は、給与要素を組み込めば、容易にパターン1)に移行できるとされたのである。つまり、パターン1)とパターン2)、3)の修正したものを加えると、23州で3要素方式が採用されることになるのである。

このように、3要素方式は、他の配賦基準に比べ統一の可能性が高い制度であったため、支持されることになったのである。裏返して言えば、どの配賦方式が正確に所得を関連各州に割当てるといった点には重点が置かれていなかったのである。それは、「営業利潤のあらゆる配賦方法は、恣意的である。つまり、一刀両断に解決することである」¹⁰⁾といった言葉に示されるように、所詮、恣意的な結果しかもたらさない配賦方式をあれこれ吟味するより、統一が容易な配賦方式に早急に一本化する方が、重要度が高いとされたのである。

なお、3要素均等ウエイト方式が支持されてきた理由は他にもあり、1)資産、売上高、給与の3要素は、容易に確定しやすい(ascertainable)、2)他の方式よりも公平性の点で劣っていない。3)マサチューセッツ州で実施された10年間の経験では、納税者にも税務当局者にも不満を生じさせなかったことが挙げられていた¹¹⁾。

ところで、1939年の報告書では、3要素方式の構成要素も検討している。特に詳細に議論されたのが売上高要素である。それは、売上高要素の定義も、各州でまちまちであったからである。「売上高要素の定義の違いは、多分に、給与要素、製造経費要素と売上高要素との間の違い以上に、不統一性の源泉となっている」¹²⁾とさえ指摘されている。もちろん、配賦要素の不統一を原因とする過剰配賦問題は、売上高要素の不統一からも生じる可能性があるのである。

このため、売上高要素の定義についても詳細に検討されたのであった。委員会では、売上高要素を配賦する州を定義するため、次の6つの方法を提示した。

- 1) 売上げに対する支払いがなされた州
- 2) 財の発送(ship)を行なった州(原産地)
- 3) 財が発送された州(仕向地)
- 4) 販売員が販売活動を行う州

5) 注文 (order) が受けとられた州

6) 勘定書 (bill) の作成が行われた州

この6つの方法のそれぞれの得失が吟味された。1) と6) は明白に却下されている。これは、1) と6) で定義された州は、所得の獲得に対して重要な貢献を為しておらず、単なる「会計機能」しか果たしていないとされたからである。委員会では、配賦要素に対する州の課税管轄権の基準として、所得を生み出す「経済的努力 (economic efforts)」という概念を示している。どの要素を使おうとも、州はこの「経済的努力」という概念に照らし合わせるべきであるとされた。例えば、資産要素が配賦される州とは、資産の投資場所、供給源、ないしは収入源として、その州で所得を生み出す経済的な努力がなされたと確認されねばならないとされた。売上高要素が配賦される州も同じく、販売活動により、所得を生み出す経済活動が確認されなければならないとされた。この点からすると、1) と6) の州は、所得の獲得に対する経済的な貢献が確認されないとされた。

また、2) と5) は、別の理由で否定されている。2) の財の発送を行う州は、すでに資産要素が配賦されていること。発送地を売上高要素の配賦地とした場合、課税権を行使しえない可能性が生じることが指摘された。後者の可能性とは、納税者が事業に従事していない州で、納税者以外の事業者の所有する倉庫から発送が行われる場合である。5) の場合には、注文を受け取る事務所の場所は、別の州（例えば、低税率州）に容易に操作可能であること。注文を受け取る事務所が立地する州には、すでに資産要素や売上高要素が配賦されており、多くの場合、方式4) で定義された州と重複することといった問題が指摘されていた。

このため、委員会は3) と4) の方式に合意したのであった。3) の評価点としては、3) の州では、販売員がその販売業務を行い、納税者の生産物の需要が創出される。納税者の広告によって消費者が納税者の生産物を購入し、納税者の生産物に対する需要が創出されることである。また、4) の評価点として、販売員の機能を理由に、納税者に対する課税管轄権を確実にかつ論理的に請求しえるといった点が挙げられたのである。そして、委員会では実施に際し

て、3)と4)の2つを次のように併用することを勧告した。それは、売上額を均等に2つに分けて、50%を納税者によって発送された商品の仕向地州(the state of destination)に、50%を販売員が販売機能を果たす州に按分する方法であった¹³⁾。

なお、『報告書』では、製造業、商業以外の業種で3要素方式が馴染むのかといった問題も指摘された。製造業、商業以外の業種として、人的役務(personal service)とローン会社の2つのカテゴリーを挙げている。人的役務とは、具体的には、会計事務所、広告会社、鑑定会社、建築事務所、投資顧問会社、弁護士などである。これらの業種は、資産要素が所得を創出する要素(income-producing factor)ではないので、3要素方式の利用は適さないとされた。また、ローン会社(loan company)の場合は、利子は貸付けの関連で獲得されるものであるので、貸付けを行った事務所に課税ベースを明確に配分しえる方式が好ましいとされたのであった。

このように、すでに戦前の段階で定式配賦方式の統一化について多くの議論が行われており、全米租税協会は3要素方式が最良の方法であるとした結論にたどり着いたのである。しかし、全米租税協会が結論に至った理由は、先にも述べたように、あくまで「統一性が科学的な正確性に優る」といった実務上の問題からで、決して理論的に導かれた結論であったわけではなかった。いみじくもT. S. Adamsが述べたように、「最も必要とされるのは、共通のルールである。どのルールが選択されるべきかということは、競合する課税管轄区域に同一のルールを採用すべきということよりも重要ではない¹⁴⁾」という考え方に代表されよう。このため、どの配賦方式を選択すべきであるのかといった問題は改めて、戦後に議論されることになるのである。そして、この問題は今なお、理論的な解決を見ていないと言えよう。

注)

1) Fisher, Ronald, *State and Local Government Finance*, Scott, Foresman and Company, 1988, p. 221.

2) Weiner, Joann, *op. cit.*, p. 421.

3) Mitchel B. Carroll, "Observations on Report of Committee on Uniformity and

Reciprocity in State Tax Legislation with Regard to the Allocation of Income of International Enterprises”, National Tax Association, *Proceedings of the 24th Annual Conference on Taxation*, 1931, pp. 339-342.

4) Weiner, Joann, *op. cit.*, p. 422.

5) National Industrial Conference Board, *State Income Tax Volume II*, National Industrial Conference Board, Inc, 1930, pp. 111-117.

6) 全米租税協会の統一化案については, Beaman, *Paying Taxes to Other States*, Ronald Press Company, 1963. を参照。

7) *Ibid.*, pp. 3-11-14.

8) Leo Mattersdorf, “Report of the Committee of the National Tax Association on the Allocation of Income”, National Tax Association, *Proceedings of the 32th Annual Conference on Taxation*, 1939.

9) *Ibid.*, p. 217.

10) *Ibid.*, p. 204.

11) U. S Committee on Intergovernmental Fiscal Relation, *Federal State and Local Government Fiscal Relation*, p. 429.

12) *Ibid.*, p. 429.

13) 例えば, 年間1万ドルの所得を上げている企業の売上高を3), 4) の定義で計算する。3) の場合(カッコは, 4) の場合を示す) は, A州-1万ドル(5万ドル), B州-2万ドル(1万ドル), C州-3万ドル(4万ドル), D州-2万ドル(-), E州-2万ドル(-) とする。よって, A州に配分される売上要素の割合は $((0.5万+2.5万)/10万=)$ 30%となり, B州には15%, C州は35%, D, E州はそれぞれ10%となる。

14) T. S. Adams, “The Taxation of business”, National Tax Association, *Proceedings of the 11th Annual Conference on Taxation*, 1917, p. 185.

V. UDITPA の成立と定式配賦方式の統一化

(1) UDITPA の内容

さて, 戦後の配賦方式の統一化の議論である。1949年には, 3要素方式 — 資産, 給与, 売上高 — を採用する州は, 27州となっていた。全米租税協会の認識としては, 3要素方式の選択を云々するという段階は終り, 残された問題に, つまり, 3要素のウエイト付け, 仕向地型の売上高要素とネクサスの関係, 資産要素への賃貸資産の算入, 製造業以外の業種の課税所得の配賦方法等に議論を移そうとしていた¹⁾。

51年の全米租税協会の報告書 (Second Preliminary Report) では, 3要素を

均等にウエイト付けすること、資産要素に賃貸資産（賃貸額の8倍で評価）を含めること、また、売上高要素の定義を以下のようにすることを述べた。それは、州内での売上高とは、1) 州内の事務所、店舗、倉庫、工場などから州内購入者に搬送される有形資産の全売上、2) 次のa), b) 2つの場合における州外から州内の購入者に搬送された有形資産の全売上、すなわち、a) 州外の納税者がその従業員を通じて、州内での販売の勧誘と促進を定期的に行う場合、b) 当該州内における販売が、販売の勧誘ないし促進に際して、納税者の直接ないし間接的な結果である場合であるとした。つまり、売上高要素の定義は、戦前のダブル・スタンダード — 上記の3), 4) の定義 — から仕向主義に一本化されたのである²⁾。

この報告書の提案は、いずれの州も採用しなかったものの、提案の一部は、1957年の課税上所得分配法（the Uniform Division of Income for Tax Purposes Act, UDITPA）で生きることになった。UDITPAとは、州間における課税所得の配賦のモデル法であり、57年7月、統一州法（Uniform State Laws）に関する全米コミッショナー会議と全米法律家協会により合意されたものである。まさに、同法は戦前から続けられてきた定式配賦方式の統一化問題を各州の自発的な努力を通じて解決していこうとするものであった。

同法は20条から構成されている（資料1）。その内容を要約すると次の通りである³⁾。

第1条では、「事業所得」「商業上の住所」「報酬」「非事業所得」「売上高」「州」の定義を与えている。

第2条では、定式配賦方式を採用する事業から金融機関、公益事業、個人による人的役務を除外することを定めている。これらの事業には、別の配賦方式が既に有効に機能しているからである。例えば鉄道の場合、軌道のマイル数の方が配賦基準として実態に即している。

第3条では、法人所得税を課していない州における配賦可能性を示す。UDITPAでは、すべての州で法人税が採用されていることを前提としている。そのため、たとえ実際に、法人税を採用していない場合でも、フランチャイズ・タックスで代替可能であるとし、そうした州にも法人所得を配賦可能であ

るとしている。

第4条から第8条までは、非事業所得の配賦方法について扱う。賃貸料、ロイヤルティー、不動産のキャピタルゲイン・ロス、資産が立地する（locate）州に配賦される（5条、6条）。有形動産の賃貸料、ロイヤルティーは、それが利用される州に配賦される。その場合、納税者がその州に課税されない場合は、納税者の商業上の所在地（納税者の営業または事業が管理支配される主たる場所）に配賦される（5条b）。有形動産のキャピタルゲイン・ロスは販売時点で、資産が所在する（situs）州に配賦される。その場合、納税者がその州に課税されない場合は、納税者の商業上の所在地に配賦される（6条）。無形資産、利子・配当は納税者の商業上の所在地に配賦される（7条）。特許権、著作権はそれらの権利が利用される州に配賦される。その場合、納税者がその州で課税されない場合、納税者の商業上の所在地に配賦される（8条）。このように、非事業所得については、特定配分方式が取られ、所得の種類に応じて源泉に所得を割当てているのである。

第9条は、事業所得の配賦方式を扱う。配賦方法は、第9条で示すように「すべての事業所得は、資産要素、給与要素、売上高要素を分子とし、3を分母とする分数を当該所得に乗じて当該州に配分」する。つまり、3要素均等ウェイト方式の採用を定めているのである。

第10条から第17条は各要素の定義を定めている。第10条から第12条は、資産要素の定義で、資産とは納税者が当該期間中に当該州で所有ないし賃貸し及び使用する不動産及び有形動産の平均価値であるとしている。資産の評価は、所有する資産については取得価格、賃貸する資産については、純年間賃貸料の8倍であるとしている。取得原価を採用した理由は、各州で償却率がばらばらであるためである⁴⁾。また、賃貸資産を資産の定義に算入する理由は、生産設備を賃貸して事業活動を行っている事業家とそうでない事業家の競争条件を公平に扱うためである⁵⁾。

第13条と第14条は給与要素の定義である。給与とは当該期間中に納税者が報酬として支払った金額としている。給与要素の定義は、モデル失業保障法（Model Unemployment Compensation Act）に由来するものである。モデル失

業保障法の定義に合致させた理由は、コンプライアンス・コストと所得計算の負担を軽減することにある。

第15条と第17条は売上高要素の定義である。有形動産の売上げの場合、州内へ搬入された売上げが州内売上げとなる。つまり、州外購入者に搬送された財の売上げは、仕向地州の売上げに含まれる。また、もし仕向地州で課税されない場合、原産地州で課税されるとする sales throwback ルールが定めてある。有形動産以外の売上げは、所得生産活動 (Income-producing activity) が行われる州で生じるとされる。このように、売上げとは有形動産が搬入された場所で起こる、つまり、仕向地基準で定義されているのである。売上高要素を仕向地基準で定義した理由として、原産地基準の場合、資産要素や給与要素の所在と重複すること、所得の生産 (production of income) における消費地州の貢献を評価すべきであることといった認識が示された。もちろん、この理由は2要素 — 資産、給与 — 方式でなく、3要素方式を採用した理由ともなっている。

(2) P. Studenski の3要素方式に対する批判

以上が UDITPA の概要である。UDITPA では、事業所得と非事業所得の区別、3要素方式を利用する事業形態の特定、3要素均等ウエイト方式の選択、各配賦要素の定義が示されたのであった。しかし、この UDITPA に対して多くの批判も投げかけられていた。批判の中心は、定式配賦方式の中に、仕向地主義の売上高要素を組み入れたことにあった。例えば、学会サイドでは、Paul Studenski が、仕向地原則で定義された売上高要素に反対し、2要素 — 資産、給与 — 方式を全面的に主張した。この P. Studenski の主張は、50年代に多くの支持者も得ており、2要素方式に政策的な脚光を浴びせることにもなった。P. Studenski は、仕向地主義で定義された売上高要素を以下の9点にわたって経済的に不健全なものとして批判したのである⁶⁾。

A. 利益原則に基づく正当性の欠如

市場州が売上高要素を仕向地原則にする、すなわち州外の法人に課税することになるわけであるが、この課税根拠は、州は州外生産者に「市場」という便益を提供することの対価として課税しえると言うものである。市場は州にとっ

て、重要な資源であり、市場の維持には財政的なコストが必要とされているのである。

しかし、市場を維持することに対する便益は、州外法人のためでなく、自州法人と消費者に向けられたものである。州政府が州外法人に対して市場を開放しているのは、州外法人の生産物に関心をもつ自州消費者のためであり、州外法人への差別を禁じた連邦憲法があるからである。このため、上の利益原則では、売上高要素を仕向地原則で解釈することは正当化しえないのである。

B. 定式配賦方式の不平等性

仕向地原則の売上高要素は、必ずしも企業の生産的な所得創出努力の場所（the location of company's productive income-creating effort）を示すものでない。資本と労働の場所だけが、企業の所得創出努力を示す場所である。州外生産者による販売とは、市場州の消費者による財の取得にしか過ぎず、市場州で州外法人を課税する適切な基準ではない。

また、仕向地原則の売上高要素は、富裕州から貧困州への税の移転をもたらす可能性をもつが、こうした再分配は連邦補助金で行うべきで、配賦要素の操作で行う場合、課税の混沌（taxation chaos）に道を開くものになる。

C. 二重課税、税務訴訟の増大

仕向地原則の売上高要素の採用は、市場州に追加的な二重課税を生じさせる。それは、製造州が税収のロスを恐れて、売上高要素の定義を原産地原則から仕向地原則に変更しない場合、企業は、製造州で原産地課税を受け、消費地州で仕向地課税を受けることになる。また、財がある州に搬送された後、再度、別の州に搬送されるケースのように、仕向地の確定はしばしば困難となる場合は少なくない。このため売上の場所の定義をめぐる企業と税務当局の間での論争や訴訟を増大させることにもなる。

D. 課税企業の選択における過剰な行政的な裁量

州税務当局にとって、州内で顧客の勧誘や財の搬送を行っている全ての州外法人の名前と所在地を発見することは、明らかに不可能である。州外法人リストの作成には、財を購入するディーラー間の調査、新聞紙上の掲載広告の発見、電話帳からの調査などが必要とされるが、こうした努力が報われるのは、大法

人や州内への搬送量が多い中規模法人に限られる。大半の中小の法人はリストからもれることになる。このため、仕向地原則の売上高要素の採用は、課税対象となる州外法人の選択において、課税当局の裁量に依存することを強める。

E. 合法的でかつ公平な査定に対する障害

州外法人が州内に P. E., 代表責任をもつ社員 (responsible officers) をもつような場合以外、州外法人に対する課税は困難である。また、州外法人の主要な事務所は州外に立地しており、税務当局にとっては、正確な査定と申告書の適正な検査は困難となる。仕向地原則の売上高要素の採用は、税務当局に一層、こうした困難を負わせることになる。

F. 財政的な生産性の低さ

仕向地原則の売上高要素を採用する場合、税務行政上、課税対象企業が絞られるために、州外法人への課税額は、たいして大きくならない。ジョージア州、ルイジアナ州では、州外法人からの税収は法人税収の5%足らずにしか過ぎない。また、カリフォルニア州では、わずか0.5%程度である。税収調達力の低さ、州外法人課税の税務行政上の手間、企業家からの批判を考慮に入れると、仕向地原則の売上高要素の採用は疑問がある。

G. 納税協力上の問題

大半の企業に、仕向地原則の売上高要素を適用しても、かなりの数の中小規模の法人については、納税協力を求めることはできない。こうした法人は、多くの州で相異なる税法に対応して会計処理を行っていく技術もスタッフももたないのである。

H. 国内共同市場の統合に対する脅威

仕向地原則の売上高要素の採用は、州間の自由取引 (interstate free trade) の妨げになる。つまり、市場州における州外販売を妨げ、国内市場よりも地域市場に財の販売をとどめ、地域間競争と経済資源の地域間利用を低める。さらには、国民経済の効率性を歪めることになる。

I. 課税州の経済利得

仕向地主義の売上高要素の採用の経済的な効果は、税収上の利得に加え、自州法人の競争力を高めること、自州に州外法人がプラント建設やその他の恒久

的な設備（permanent facilities）を建設するように誘導すること、の2点があげられている。前者の政策意図は、州外法人の売上げに課税することで、州外法人と自州法人を同一の競争条件に置こうとするものである。しかし、州外法人は、所在地の州でも当然課税を受けるわけであり、超過課税が生じる。このため、前者の効果は、幾分関税のように機能することになり、長期的には州間の自由な取引を妨げ、国民経済の統合の利益を失わせることになる。また、後者の効果は、中小法人の製造業には作用せず、中小法人の州外での販売活動を停止させる効果をもつ。

以上の9点を指摘した後に、P. Studenskiは、仕向地原則の売上高要素の経済的な欠陥は非常に大きいと断じると共に、定式配賦方式の統一を州間の合意に任せるのではなく、連邦議会に解決の途を委ねるべきとした。その場合、採用されるべき定式配賦方式は、2要素方式——資産と給与——であるとした。2要素方式は、企業所得を生み出す生産の2要素である資本と労働を表すものである。つまり、資産要素と給与要素こそ、「所得配分のための健全かつ公平な基準を与えるもので、全ての州にとって完全に統一的な配分方式となる」と述べているのである。

(3) 配賦方式の選択を巡る連邦対州の対立

こうしたP. Studenskiの仕向地原則の売上高要素の批判と2要素方式に対する提案は、その後、1965年に下院で組織された州際通商課税特別委員会（Special Subcommittee on State Taxation of Interstate Commerce、通称、Willis委員会）の報告書でも勧告されることになった。Willis委員会では、売上高要素について次の点を問題にした⁷⁾。

第1に、仕向地の定義が明瞭でないことである。当時（1963年）、各州で利用されていた売上高要素の定義は、表8に見るように仕向地タイプが主流である。約2/3の州が仕向地タイプを採用していた。しかし何が仕向地であるのかといった明確な定義はなく、財が発送された地点を仕向地とするのか、財が最終的に消費者に受け取られた地点を仕向地とするのか、顧客が売り手（buyer's customer）の場合の仕向地はどこにするのかといった問題が生じていた。実際、

表8 売上高要素の定義

定 義	採用州数
単一の定義のみ採用	
仕向地	16
販売事務所地	5
販売活動地	2
原産地	1
複数の定義の採用	
仕向地	8
販売事務所地	7
原産地	6
販売活動地	3
注文の引受け地	3
搬送地	2

資料：State Taxation of Interstate Commerce, *Report of the Special Subcommittee on State Taxation of Interstate Commerce of the Committee on the Judiciary House of Representative*, vol. 1, 1964, p. 182より作成。

9州は取引が完了した地点を仕向地とし、4州は購入者による輸送も含む最終的な財の仕向地を仕向地と定義していた。

第2に、仕向地原則の3要素方式をとっても、税収調達の点で、他の方式——2要素方式、源泉地型の3要素方式——と遜色がないことである。委員会の計量分析の結果、各州が税収調達上、最も有利な配賦方式を採用した場合と最も不利な配賦方式を採用した場合との間の総税収の差は、38州中37州で1%に満たないこと。さらに、この収入格差は将来的にはなくなることが予想されていた。

第3に、仕向地原則の3要素方式は、消費地州に税収上、有利に働くとする仮説が疑わしいことである。財の搬送先は、消費地州だけでなく、製造地州の場合も多い。このため、仕向地原則をとろうと原産地原則をとろうと、さらに、3要素方式をとろうと2要素方式をとろうと売上高要素は製造地州にも税を振り向けるとしている。

第4に、仕向地原則の売上高要素は零細企業に税負担を増やすことになる。製造業者の66%、商業者の74%は単一の州でのみ事業の所在地を設けている。原産地原則の売上高の定義では、こうした企業の大半は単一の州でのみ課税さ

れるに過ぎないが、仕向地タイプの売上高の定義では、市場州に課税権を認めることから、複数州で課税されることになる。また、1州のみで事業活動を行っている企業の大半は規模が零細である。

こうした売上高要素の問題点を指摘した後、定式配賦方式から売上高要素を排除した2要素方式が適切であると勧告したのである。さらに、この Willis 委員会の内容を受けた法案も連邦議会で提案されることになった。これが、1966年の下院法案11798 (Interstate Taxation Bill), 1972年の上院法317 (Ribicoff 法案), 1973年の下院法977 (Rodino 法案) である⁸⁾。これらの法案は2要素方式を支持するものである。最後者の下院法977では、100万ドル未満の課税所得の法人に対しては、事業の所在地 (business location) である課税州のみが課税しえること⁹⁾。また、法人の選択に従い、所得を複数州に配賦する場合には、2要素 — 資産と給与 — 方式が利用されるべきことが規定されていた。

このように、3要素方式に対する批判や2要素方式を連邦法により規定しようとする動きがあったものの、2要素方式は普及してはいかなかった。これには、1966年の多州間租税協定 (The Multistate Tax Compact, MTC) の成立が大きな意義をもったと思われる。多州間租税協定は、1966年に連邦議会で提案された下院法案11798に対抗するために、全国州知事協議会、全国税務担当者協会、全国検事総長協会、全国立法協議会が共同で提示したいわば「対案」であった。こうした州側の動きには、州際課税分野における連邦法の成立が、州の財政自主権の侵食をもたらすという認識が働いたためである¹⁰⁾。

多州間租税協定の目的は、1) 複数州で事業活動を行っている法人に対する州税の負担の適正化、2) 州際法人に対する課税方法の統一化の推進、3) 納税者のコンプライアンス・コストの軽減、4) 二重課税の発生の防止、5) 将来的に生ずることが予想される問題の解決のための恒久的な州機関の設置である。

この多州間租税協定では、5) の組織として、「多州間租税委員会」を置いたが、「多州間租税委員会」では、1971年に UDITPA を採用し、加盟州にその採用を勧告したのであった。UDITPA は、多州間租税協定の勧告を1つの契機として、多くの州で批准されることとなった。当初、UDITPA を批准した州は12州に過ぎなかったが、1960年から70年代にかけて増加し、1994年には

表9 配賦要素の統一化の推移

年	1929	1948	1953	1963	1977	1989
3要素方式の採用州						
資産, 給与, 売上高	2	15	16	26	41	44
資産, 製造費, 売上高	1	5	3	—	—	—
2要素方式の採用州						
資産, 売上高	1	4	3	1	1	—
資産, 営業費	1	2	1	—	—	—
資産, 製造費	—	3	—	—	—	—
資産, 給与	1	—	1	1	1	—
1要素方式の採用州						
資産	4	—	—	—	—	—
製造費	1	1	—	—	—	—
売上高	2	3	4	2	2	1
その他	3	n.a	5	5	—	1
配賦方式非採用州	2	—	—	—	—	—
課税州の数	17	34	35	38	46	46

資料： *Report of the Committee of Independent Experts on Company*, p. 433.

UDITPA の採用州が25州に増えている。そして、これと並行して、3要素方式も普及していった。表9に見るように、3要素方式を利用している州の割合は1953年45%、53年68%、63年89%、そして、89年96%と高まっていったのである。

以上のように、戦後の定式配賦方式の統一化の動きは、3要素方式と2要素方式の間で大きく対立した。3要素方式の採用は、全米租税協会の戦前の結論を基本的には踏襲するもので、1950年代には、州間のモデル法というべきUDITPAにより明記されることになった。しかし、UDITPAの成立と同時に、3要素方式、特に仕向地原則の売上高要素の欠点がP. StudenskiやWillis委員会報告で明らかにされたのであった。これは、2要素方式を連邦法によって規定しようとする動きとこれに対抗して、3要素方式を州間の協定の中で普及させていこうとする動きを生み出した。連邦の介入は州の財政権に対する侵害であるといった認識の下、多州間租税協定が生み出され、3要素方式が選択されていったのである。

すなわち、複数課税管轄区域における課税所得の配賦問題は、戦後、理論的

な決着がつけられたというよりも、連邦対州の財政自主権を巡る対立とその政治過程の中で、解消していったことが予想される。しかし、州による自発的な解決の道を選んだことは、当然、定式配賦方式の非統一的な利用を温存させることにもなったのである。つまり、最終的な定式配賦方式にかかわる法律、レギュレーション、課税方法、税法上の解釈は、州税務当局に委ねられる結果となったのである¹¹⁾。

注)

- 1) Beaman, *op. cit.*, p. 7-13.
- 2) *Ibid*, p. 7-13.
- 3) UDITPA の解説と評価については、William J. Pierce, “The Uniform Division of Income for State Tax Purposes”, *Taxes*, Vol. 35, No. 10, 1957 を参照。邦文献では、本庄資『アメリカ税制ハンドブック』東洋経済新報社, 1990年。松永前掲書が詳しい。
- 4) 取得原価の利用は、インフレの影響がある場合には、古い資産を抱える産業に有利に働くという批判もあった。
- 5) 賃貸人は、賃貸所得に対して課税されているので、算入すべきでないという批判もあった。
- 6) Paul Studenski, The Need for Federal Curbs on State Taxes on Interstate Commerce: An Economist’s Viewpoint, *Virginia Law Review*, Vol. 46, 1960.
- 7) State Taxation of Interstate Commerce, *Report of the Special Subcommittee on State Taxation of Interstate Commerce of the Committee on the Judiciary House of Representatives*, Vol. 1, 1964.
- 8) 連邦法案の概要については、Charles E. Mclure, Jr., “State Income Taxation of Multistate Corporations in the United States of America”, in United Nations, Economic and Social Affairs Department, *The Impact of Multinational Corporations on Development and on International Relations*, 1974, pp. 94-102.
- 9) 事業の所在地を不動産の所有・賃貸、従業員の雇用、定期的な在庫の維持がなされる場として定義されていた。しかし、両法案とも成立にはいたらなかった。
- 10) Ronald Snell ed., *op. cit.*, p. 52. では、連邦政府が Willis 委員会を通じて、州の課税分野に介入したのに対して、州は共同して MTC を成立させ、連邦の介入を阻んだと評価している。
- 11) 「今や30以上の州が UDITPA を採用した。この理由の一部は、MTC が UDITPA を組み込んだことにある。しかし、レギュレーションに関する全般的な合意がないので、UDITPA のような法律は、潜在的に多様な法解釈に制約されることになる」(Charles E. Mclure, Jr., “State Corporate Income Tax”, George F. Break ed., *State and local Finance: The Pressures of the 1980s*, The University of Wisconsin Press, 1983, p. 35).

VI. 1980年代以降の定式配賦方式の諸問題

前節で見たように、定式配賦方式の問題は3要素方式への統一化が進むことで、解消されたのかと言うとそうでもない。80年代以降、定式配賦方式を巡る新しい問題が現れてきた。1つは、租税競争政策としての3要素方式のウエイトの操作、2つには、配賦要素の多義性を通じたタックス・プランニングの実現、3つには経済の諸変化と配賦要素の適合性、4つには、国際取引における定式配賦方式の応用可能性の問題である。これらの問題について順に取り上げていくことにする。

(1) 租税競争と3要素ダブル・ウエイト方式

さて、70年代中盤以降、従来、重工業地帯を形成してきたスノーベルト州では、景気の低迷、失業問題の激化など経済危機が進んでいた。その一方、サンベルト州では、相対的な労働市場の魅力の高さ — 低賃金、組合組織率の低さ、均質的でかつ高い労働意欲 — を背景として、スノーベルト州から製造業の移転を進ませると共に、国防支出の集中的な投下を通じてハイテク産業を急成長させていたのである。

このスノーベルトからサンベルトへの産業立地上の変化は、スノーベルト州の租税政策に影響を与えた。スノーベルト州は、サンベルト州への対抗上、租税インセンティブを利用した企業誘致政策を積極的に行うことになったのである。例えば、法人税率の引き下げや投資税額控除などを行いビジネス・クレイメイトを高めようとしたのである。ACIRのJohn Shannonの言葉を借りれば、「北東部の諸州は増々、飢えて、競争的になっている」のであった¹⁾。

このような租税競争的な方向への転換は、法人税の配賦方式の操作にも影響を与えた。配賦方式の変更とは、売上高要素にウエイトを置いた配賦方式に切り替えたことである。例えば、表10で示すように、ウイスコンシン州(73年—切り替え年度)、ニューヨーク州(78年)、コネチカット州(83年)、ケンタッキー州(85年)、イリノイ州(87年)、ミネソタ州(87年)、ウエストバージニア州(87年)、ノースカロライナ州(89年)、アリゾナ州(91年)、メイン州

表10 売上高要素を重視する定式を採用する州

州	ウエイト	変更年
フロリダ	売上高50%, 資産25%, 給与25%	71年
ウイスコンシン	売上高50%, 資産25%, 給与25%	73年
ニューヨーク	売上高50%, 資産25%, 給与25%	78年
コネチカット	売上高50%, 資産25%, 給与25%	83年
ケンタッキー	売上高50%, 資産25%, 給与25%	85年
イリノイ	売上高50%, 資産25%, 給与25%	87年
ミネソタ	売上高50%, 資産15%, 給与15%	87年
ウエストバージニア	売上高50%, 資産25%, 給与25%	87年
ノースカロライナ	売上高50%, 資産25%, 給与25%	89年
アリゾナ	売上高50%, 資産25%, 給与25%	91年
メイン	売上高50%, 資産25%, 給与25%	91年
ミシガン	売上高40%, 資産30%, 給与30%	91年
ネブラスカ	売上高100%	92年
オハイオ	売上高50%, 資産25%, 給与25%	—
メリーランド	売上高50%, 資産25%, 給与25%	—
マサチューセッツ	売上高50%, 資産25%, 給与25%	—
オレゴン	売上高50%, 資産25%, 給与25%	—
アイオワ	売上高100%	—
ミズーリ	売上高100%	—

資料：Thomas F. Pogue, *State Taxation of Business*, p. 104により作成。

(91年), ミシガン州(91年)では, 3要素均等ウエイト方式から3要素売上高ダブル・ウエイト方式に切り替えが行われたのである。ネブラスカ州では, 92年に3要素均等方式から売上高だけの1要素方式に切り替えがなされている。相対的に売上高要素にウエイトをおく州は, 全部で21州となっている²⁾。ウエイトの変更を行った州の大半は, スノーベルトに属する州であり, スノーベルトの経済的停滞とそれに伴う租税競争政策の1つとしてウエイト操作がなされたことが推測される。

ウエイトを変更する効果は, 州内産業を税制上優遇しつつ, 州外法人に租税輸出政策を行わせることにある。具体的に言うところである。州外法人の場合, 当該州における主要な事業活動は販売活動であり, 当該州における資産の所有, 給与の支払額は低いと想定できる。このため, 売上高ダブル・ウエイト方式の採用は, 州外法人に増税することを可能にする。一方, 州内法人は, 一般に州

内に多くの資産を抱え、多額の給与支払いを行っていると思定できる。よって、売上高ダブル・ウエイト方式の採用は、今度は逆に州内法人の税負担を軽減することになると言えるのである。つまり、3要素売上高ダブル・ウエイト方式への切り替えは、州内法人に増税することなしに、州外法人に負担を転嫁して租税収入を調達し、さらに州内に企業立地の誘因を与えることを意味するのである³⁾。言うまでもないが、売上高のみの1要素方式の方が一層、州外法人を差別化する方向で働くのである。

前節で述べたように、UDITPAの成立前後から、確かに3要素方式は普及していった。しかし、その内実を見ると、3要素方式は、均等ウエイト方式とダブルウエイト方式に分かれつつ普及していったのである。課税所得の配賦という点から見ると、3要素均等ウエイト方式とダブル・ウエイト方式は、別の配賦結果をもたらす。そのため、ダブル・ウエイト方式の存在は、二重課税の可能性を孕むものであると言えよう。

(2) タックス・プランニングと定式配賦方式

定式配賦方式を租税政策の1つとして利用することが進む中、納税者である州際法人の側が定式配賦方式を活用してタックス・プランニング戦略を行う可能性も示されている⁴⁾。タックス・プランニング戦略は、多州間で展開している企業全体の総税負担の最少化を目的としている。これは、配賦要素、ユニタリー、ネクサス、企業体の構成などを操作することにより可能となる。具体的なタックス・プランニングの方法は次の通りである。

1. 配賦要素の操作

- a. 売上高要素の sales throwback rule のない州を選択し、その州から財の搬送を行う。その場合、仕向地州が、法人税を課すために必要なネクサスを持たない場合には、財の搬送を行った原産地州では、課税されないことになる。
- b. 資産要素には、配賦可能な所得の生産に利用された資産のみが入る。このため、遊休資産や配賦不可能な所得の生産に利用される資産は除外される。しかし、一般的に、一時的に遊休していたり未利用な状態におかれ

ている資産は資産要素に含まれている。そこで、こうした一時的に遊休したり未利用な状態にある資産を選別して、資産要素から除外すると、税負担の軽減を計ることができる。

- c. 資産要素の場合、資産の平均価値は、資産価値の年度始めの評価額と年度末評価額との平均で求められる。しかし、資産の平均価値の算出を年ベースよりも月ないし4半期ベースに変更すると、税負担を軽減しうる。
- d. 高税率州から低税率州に在庫を保管する部門（発送センター、卸売部門）を移すことで、高税率州での資産要素の割合を引き下げることができ、税負担を節減できる。

2. ユニタリー関係の創出

ユニタリー課税は、事業部門間で所得を移転させることで課税回避することを防ぐ制度である。しかし、次の場合、ユニタリー関係を作ることで、逆に、税負担を低めることができる。それは、販売額、給与額、資産額の割合が低税率州において高い場合である。この場合は、ユニタリー関係を作り、グループ全体の税負担を引き下げる。独立した事業部門をユニタリー関係に含めるには、一方の事業部門にマーケティング、会計、財務、法務といった機能を集中化させることで足りる。

3. ネクサスの操作

高税率州ではネクサスの要件となるものを解消し、低税率州で創出する。例えば、高税率州では業務代表者に事務所を与える代わりに、事務諸費手当を与えることで、ネクサスの要件となる事務所の設置を解消する。

4. 企業体の構成の操作

企業グループの内部の低収益部門と高収益部門を選別し、低収益部門を高税率州に移転させ、高収益部門を低税率部門に移転させる。

アメリカでは州際法人課税の問題について、憲法や連邦法による規制 — Public Law 87-272 — は、最小限のものにとどまっている。また、州間の自発的な規制である UDITPA も全州的な合意がなされておらず、合意を得た州においても、定式配賦方式の定義や解釈は各州で多様であった。つまり、各州が

独自の定式配賦方式に関する法律、レギュレーション、課税方法、税法上の解釈をもっているのである。これは、前節でも指摘したように60年代に相次いで連邦議会で提案された規制案を州が拒み続けた結果でもある。

この州間の定式配賦方式の不統一性こそが、ここで述べたようなタックス・プランニングの機会を与えることになっているのである。アメリカ政府間租税関係は、州レベルの課税自主権を強力に保障するシステムであるが、これは同時に、州際企業の課税回避を保障することにもなっているのである。こうした意味で、今後、州法人課税の実効性を確保するには、連邦の介入、例えば、ピギーバック・システムの導入も議論される必要があるかもしれない⁵⁾。

(3) 経済構造の諸変化と配賦要素

アメリカでは、70年代前半に、GNPに占める有形財生産とサービス生産の比率が逆転し、90年にはGNPの52%は、サービス部門により生み出されているようになっている。このサービス経済化の進展は定式配賦方式にも影響を与える。これまで述べてきたように、定式配賦方式の売上高要素は、仕向地主義を採用していた。しかし、これは財の販売を想定した原則であり、サービスの場合には馴染まない原則である。サービスの販売は、サービスの生産地ないしサービスが提供された地で生じるのである。つまりサービスの場合、仕向地主義よりも原産地主義が適合的な原則であると言える。

しかし、原産地主義への切替えは、それほど単純な問題ではない。それは、市場州における所得創出への貢献を無視することになる。法人税の無税州、低税率州に立地するサービス業者を――仕向地主義の場合、他の州で販売要素が配賦され課税されるが――税制上優遇することになる。さらに、たとえ原産地原則を採用しても、複数州間でサービスが生産される場合には、所得の配賦は複雑となるといった問題が生じることになると指摘されている⁶⁾。

他にも次のような経済上の変化が、定式配賦方式に影響を与えている。例えば、今日の製造業のFA化である。これは、資本設備に対する一層大規模な投資を必要とする反面で、従業員の大幅な省力化を可能としている。このため、固定資産と従業員の代理変数である資産要素と給与要素の位置付けが大きく変

わることになる。これまで、3要素均等ウエイト方式の定式上では、資産、給与、売上高は、それぞれ同一の比重で扱われていた。しかし、所得生産における資産要素と給与要素の貢献度を勘案すると、ウエイトが均等である意味が再考される可能性がもたれている⁷⁾。

さらに、経済の国際化の進展も定式配賦方式に影響を与える。垂直統合された多国籍企業の場合、資本集約部門に比べ、労働集約部門（包装、組立てなど）は、低賃金国（例えば、メキシコ）に配置する誘因をもつ。つまり、定式内の給与要素は、ますます国内から国外に移ることになるのである。このように所得の生産がグローバル化する場合、国内のみで所得の生産に対する貢献度を計り、課税所得を按分する定式配賦方式は、見直しが必要とされる。

(4) 国際課税における定式配賦方式の適用

以上の3つの問題からすると、州法人税の課税ベースの分割手段として定式配賦方式を維持していくには、今後、解決せねばならない多くの問題が残されていると言えよう。しかしこうした議論の反面で、定式配賦方式を国際課税の分野で積極的に活用しようとする議論も見られている。

例えば、多州間租税委員会の Dan R. Bucks and Michael Mazerov は、次のような論調を展開している。多国籍企業への課税手段として移転価格税制は、税務行政上、十分な機能を果たしていない。このため、連邦政府は、年に10～12億ドルの減収が生じ、連邦政府と課税ベースが調和的な州政府も、2～2.5億ドルの減収を生じている。また、内国歳入庁が移転価格税制を執行するために要する時間は、世界合算課税方式を取る州の税務当局のものよりも、3～7倍も長い。よって、個別会計方式に代え、定式配賦方式を採用すべきであるとしている。定式配賦方式の採用は、移転価格税制の問題を解消し、税収の増大、税務行政の簡素化を約束する。このため国際租税条約の改定や、定式配賦方式に合意する国家間で、新たに租税条約を取り交わすべきであるとしている⁸⁾。

また、Reuven S. Avi-Yonah の論調は、次の通りである。現行のアメリカ国際税法は、主に1950年代の産物である。しかし、この30余年の経済のグローバ

ル化の進展は、この国際税法の前提を変えつつあるとする。その前提とは、すなわち、所得の地理的な源泉の決定、個別会計方式の適用、設立根拠法に基づく内国法人と外国法人の区別である。

このため、定式配賦方式の適用を支持するのであるが、3要素方式でなく売上高のみの1要素方式の適用を主張する。その理由は、給与要素、資産要素の算入は、雇用、設備投資に負のインセンティブを与えることになるからである。特に、高税率国への雇用・投資を減退させ、資本輸出の中立性を侵すことにもなる。一方、売上高要素のみを算入させた定式の場合、市場国に課税権が与えられることになるわけであるが、これは多国籍企業の性格から正当化されうるとする。すなわち、多国籍企業は、品質、商標の管理、情報の収集などを通じて、販売を直接的にコントロールすることにより利益を享受する存在であるからである。また、売上高要素のみの定式は、国内・国外投資の選択に対して中立であり、国内で販売活動を行う法人は多国籍企業であろうとなかろうと均等に課税されるため、資本輸出の中立性も資本輸入の中立性も守られることになるとしている⁹⁾。

もちろん、定式配賦方式の国際課税への適用可能性を否定する議論もある。例えば、OECDの租税委員会『多国籍企業及び税務当局に対する移転価格ガイドライン (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*)』では、定式配賦方式は執行上の利便性、コンプライアンス・コストの軽減というメリットが主張されるものの、国際間の二重課税も排除しえず、一国の適正課税も保障できない制度であるので適用すべきでないとしている¹⁰⁾。その理由として、二重課税を排除するには、共通の定式や要素を採用することが条件であるが、国家間で合意を得るのは困難である、たとえ数カ国が共通の定式をとっても、各国は税収の最大化を約束する定式を採用する、さらに、定式が恣意的になる可能性が高く、市況や個別企業の特異性を十分考慮されないといったことが指摘されている。

OECDのこの見解からして国際課税の分野で、定式配賦方式が採用される見通しは低いであろうが、採用された場合には、州における配賦方式の在り方にも十分影響することになるろう。

注)

- 1) John Shannon, "State Income Taxes — Living With Complexity", *National Tax Journal*, vol. 30. No. 3, p. 339.
- 2) 多くの州がウエイトを変更する契機となったのは、1978年の *Moorman* 訴訟であるとされる。連邦裁がアイオワ州が実施した売上高のみの1要素方式を合憲としたことである。同訴訟では、隣接州であるイリノイ州が3要素方式を採用しているにもかかわらず、1要素方式を採用することは、二重課税の可能性を生じさせるものであるとして争われた。二重課税の明白な証拠が不十分であること、3要素方式が普及しているとは言え、憲法上、連邦が州に配賦方式の選択を強制しえないことで、合憲とされたのである。この点、ユニタリータックスの問題で、各州が世界合算課税方式から水際課税方式に修正していく過程で見せた連邦の対応とは際立った差異が見られるのである。William R. Brown, "Techniques of State Tax Exporting", Pogue, T. F., eds., *op. cit.*, p. 104.
- 3) これを数値例で示す。A州を居住地とする法人XがA州とB州で販売活動を行うとする。A州では、売上高400万ドル、給与150万ドル、資産額250万ドルでA州での法人税率が10%、B州では、売上高400万ドル、給与、資産額共に0。法人税率が5%と想定する。A州が3要素均等ウエイト方式を利用すると、法人XのA州への納税額は12万4,950ドルになり、3要素売上高ダブルウエイト方式（(売上額×2 + 資産額 + 給与) ÷ 4）を利用すると、11万2,500万ドルになるのである。この場合、州内法人は他州よりも高い税率が課されつつも、税負担を低めることができるのである。William A. Paabe, Karen J. Boucher, Judith A. Shanley, *op. cit.*, p. 8.
- 4) タックス・プランニング技術としては、*Ibid*, pp. 9-27.
- 5) 州法人税へのピギーバックシステムの応用として、Robert P. Strauss, *Federal Collection of State Corporate Income Taxes*, Pogue T. F., *op. cit.*, pp. 69-87.
- 6) Robert Snell ed, *op. cit.*, pp. 36-38.
- 7) 例えば、A, B, Cの3州に資産、給与、売上高（金額的にも同一とする）の各要素がそれぞれ100%配賦されているとする。よってこの3州に配賦されるのは課税所得の1/3ずつである。しかし、大規模な設備投資が行われ、資産額、給与額に金額的に相当程度の格差が生じた場合でも、資産、給与、売上高は1/3ずつ評価される。Robert Brown, Ruurd Leegstra, Lloyd Loomam, "Unitary Tax: At the Crossroads?", *Journal of State Taxation*, No. 3, 1985, p. 237.
- 8) Dan R. Bucks, Michel Mazerov, *op. cit.*, pp. 385-391.
- 9) Reuven S. Avi-Yonah, *op. cit.*, pp. 1511-1514.
- 10) 1994年のOECD租税委員会でも、定式配賦方式の応用可能性について否定している。川田剛「多国籍企業及び税務当局に対する移転価格ガイドライン（要約）」『日税研論集』Vol.33,1995.

VII. おわりに

最後にこれまで述べてきた議論を整理しておく。

第1に、配賦方式の統一化の流れをここで再度、述べておこう。定式配賦方式は、複数の課税管轄区域に課税所得を按分するシステムとして、アメリカ州税制において、戦前に導入された。導入過程では、どういった方式を選択すべきかは、各州の税務当局の裁量に任せられたのである。しかし、各州が多様な配賦方式を導入することは、過剰配賦を通じた二重課税（もしくはその逆）を生じさせることを意味した。このため、戦前から配賦方式の統一化に向けて、全米租税協会等が多くの提案を行ったのであった。こうした中、3要素方式が1つの結論として導かれたが、この方式が選択された理由は、その理論的な根拠から導かれたと言うよりもむしろ、戦前では統一化が容易な方式であるという理由で、戦後は、連邦対州の財政自主権を巡る対立の中で、導かれたものであった。未だに、P. Musgraveの議論でも整理した通り、定式配賦方式の選択の在り方——3要素方式か2要素方式か、ウエイト付けをどうするか——については、未解決な状態であると言えよう。

第2に、配賦方式の不統一性の問題から、どのようなアメリカ政府間租税関係の特徴を見出すことができるであろうか。不統一性が温存された理由は、統一性を連邦法による、いわば集権的な手段で確保していくよりも、州間の協定による分権的な手段で確保していく方向を選んだためである。このため、80年代に州政府は、租税競争政策の一貫として、3要素均等ウエイト方式からダブル・ウエイト方式に操作を行うことが可能であったわけである。その反面、配賦方式の定義の不統一性は、州際法人に租税負担の回避の可能性を認める結果を生むこととなったのである。まさに、各州の財政自治を最大限保障したアメリカ政府間租税関係は、今日、州際法人の課税回避の機会を提供、保障していることになっているのである¹⁾。こうした意味で、各州が多様な税体系が保持しているアメリカ政府間租税関係の意義を再考する議論も生じている。この点、同じ財政連邦主義をとるカナダでは、連邦の介入——租税レンタル協定——により、逸早く2要素方式に統合しているのである。今後、アメリカとカナダに

における州際法人課税の現状を比較していく必要がある²⁾。

第3に、定式配賦方式の展望についてである。今日のサービス経済化、生産のFA化、経済の国際化といった要因が、配賦要素の合理性や妥当性についての問題を提起し始めている。配賦要素の概念の多くは、戦前から踏襲されてきたものであり、今日の経済構造の変化に馴染まなくなっているのである。経済構造の変化に対応しうる配賦要素の定義の再構築が要請されている時代となっていると言えよう。その一方、定式配賦方式は、国際課税の場では、戦前に一度その応用可能性が棄却されたものの、再度、注目を浴びるようになっている。これは移転価格税制の理論上ないし執行上の問題に起因するところである。定式配賦方式の適用対象をNAFTAやEUなどの地域経済圏に限定する、配賦要素を売上高のみにし国際的な投資環境に適合させるといった議論も見られる³⁾。しかし、アメリカ州間租税関係の経験——定式の不統一性、配賦要素の定義の多様性——に照らして見ると、定式配賦方式の国際的な租税関係への応用可能性は低いことが予想されよう⁴⁾。

注)

1) William A. Paabe, Karen J. Boucher, Judith A. Shanley, *op. cit.*, p. 27.

2) カナダの州法人税の配賦問題については, Ernest H. Smith, "Allocation to Provinces the Taxable Income of Corporate: How the Federal-Provincial Allocation Rules Evolved", *Canadian Tax Journal*, Vol. 24, No. 5, 1976.

3) McIntyre and McIntyre, Using NAFTA to Introduce Formulary Apportionment, *Tax Notes International*, April 5, 1993.

4) 国際レベルで利用できなくて、州レベルで利用できる理由として、アメリカ国内経済の統合水準の高さ、州法人税率の低さ、州際通商課税に対する憲法上の諸制約が指摘されている。James W. Wetzler, Should the U. S. Adopt Formula Apportionment?, *National Tax Journal*, Vol. 48, No. 3, 1995.

[付記]

本稿は「平成7年度熊本県立大学地域貢献研究事業」による成果の一部である。

(資料1)

UDITPA の条文

第1条(定義) 本法において別段の定めがない限り、

- (a) 事業所得 (business income) とは、納税者の営業又は事業の通常の過程における取引活動や事業活動から得られる所得を意味する。有形資産及び無形資産から得られる所得は、もしそれらの資産の取得、管理、処分が納税者の通常の営業活動又は事業活動と一体を成すものである場合には、これに含まれる。
- (b) 商業上の所在地 (commercial domicile) とは、納税者の営業又は事業が管理・経営される主たる場所を意味する。
- (c) 報酬 (compensation) とは、人的役務の対価として従業員に支払われる、賃金、給与、手数料その他の報償を意味する。
- (d) 金融機関 (financial organization) とは、銀行、信託会社、貯蓄銀行 (勤労者銀行、土地銀行、保護預り会社 (Safe deposit company)、個人銀行、貯蓄貸付組合、信用組合、共同組合銀行)、投資会社、及びあらゆる形態の保険会社を意味する。
- (e) 非事業所得 (non-business income) とは、事業所得以外のすべての所得を意味する。
- (f) 公益事業 (public utility) とは、通信、財または人の輸送、電気、水道、蒸気または石油、石油製品またはガスの生産、貯蔵、移送、販売、搬送、または供給のための工場、設備、財産、フランチャイズまたはライセンスを公共の利用のために所有し、または、運営する事業体を意味する。
- (g) 売上高とは、本法第4条から第8条の規定に基づき配分されない納税者のあらゆる総収入額を意味する。
- (h) 州とは、合衆国内の州、コロンビア特別区、プエルトリコ共和国、合衆国の準州または、属領、及び外国またはその政治的領域を意味する。

第2条(納税者の義務)

金融機関もしくは公益事業の活動として行われるもの、または、個人による純粋に人的役務として行われるものを除き、州の内外双方で課税対象となる事業活動から収入を得ている納税者は、本法に定めるところに基づき、その純所得を配分し、配賦しなければならない。

第3条(他州における課税対象)

本法に定めるところに基づき所得の配分、配賦する際に、納税者は他州において課税を受けるものとみなす。

- (1) 当該州において、納税者が純所得税、純所得を課税標準とするフランチャイズ・タックス、事業活動を行うという特権に対するフランチャイズ・タックス、または法人資本税の納税義務を負う場合。
- (2) 当該州が、実際に課税を行っているかどうかにかかわらず、納税者に対して所得税を賦課する権限を持っている場合。

第4条(非事業所得の配分)

不動産もしくは有形動産からの賃貸料及びロイヤルティー、キャピタル・ゲイン、

利子収入，配当収入，特許権もしくは著作権収入は，これらが非事業所得を構成する限り，本第5条から第8条に定めるところに基づき配分されるものとする。

第5条（純賃貸料とロイヤルティー）

- (a) 当該州内に所在する不動産の純賃貸料，ロイヤルティーは，当該州に配分される。
- (b) 有形動産からの純賃貸料，ロイヤルティーは，(1)資産が当該州で利用される場合には，その資産が利用される範囲内で，当該州に配分される。(2)納税者の商業上の所在地が当該州に存在しており，かつ，資産が所在する州の州法により納税者が設立・組織されておらず，もしくは，納税の義務を負っていない場合には，当該収入の全額は，当該州に配分される。
- (c) 州内の有形動産が利用された範囲は，当該課税年度における賃貸借又は使用の期間のうち，当該財産が場所のいかんを問わず物理的に存在した日数を分子とし当該課税年度における賃貸借又は使用の全期間のうち当該財産が場所のいかんを問わず物理的に存在した日数を分母とする分数を，賃貸料・ロイヤルティーに乗じて決定される。もし，賃貸借又は使用の期間中の当該財産の物理的な所在が納税者にとって不明であり，あるいは確定できない場合には，賃貸料又はロイヤルティーの支払者が当該資産の占有を取得した時点で，当該財産が存在した州において，当該有形動産は利用されるものとする。

第6条（キャピタル・ゲインとキャピタル・ロス）

- (a) 州内に所在する不動産の売却から生じるキャピタル・ゲイン，キャピタル・ロスは，当該州に配分される。
- (b) 有形動産の売却から生じるキャピタル・ゲイン，キャピタル・ロスは，(1)売却の際に，資産が当該州に所在地（situs）を持つ場合には当該州に配分される。(2)納税者の商業上の所在地が当該州内に存在し，当該資産が所在地を持つ州において，納税者が課税を受けない場合には当該州に配分される。
- (c) 無形動産の売却から生じるキャピタル・ゲイン，キャピタル・ロスは，納税者の商業上の所在地が当該州内に存在する場合には，当該州に配分される。

第7条（利子と配当）

利子及び配当収入は，納税者の商業上の所在地が当該州内に存在する場合には，当該州に配分される。

第8条（特許権と著作権）

- (a) 特許権，著作権のロイヤルティーは，(1)当該州内において，特許権，著作権がロイヤルティーの支払者により，使用される場合には使用される範囲内において配分される。または，(2)納税者が課税を受けない州内においては，特許権又は著作権が使用されている場合で，かつ納税者の商業上の所在地が当該州内に存在する場合には，その使用される範囲内において配分される。
- (b) 特許権は，当該州において生産，加工，製造，もしくはその他の処理に用いられる範囲内又は，特許を受けた製品が当該州において生産されている範囲内において，当該州内で使用されているものとする。もし特許権，ロイヤルティーからの収入の基準が複数の州への配分を許さないものであったり，会計処理の基準が各州における利用

の状況を反映しないようなものである場合には、特許権は、納税者の商業上の所在地が所在する州において使用されるものとする。

- (c) 著作権は、印刷その他の出版物が当該州内で生じる限度内において、当該州内で使用されるものとする。もし著作権のロイヤルティーからの収入の基準が複数の州への配分を許さないものであったり、会計処理の基準が各州における利用状況を反映しないようなものである場合には、著作権は、納税者の商業上の所在地が所在する州において使用されるものとする。

第9条（事業所得の配分）

すべての事業所得は、分子を資産要素、給与要素、売上高要素とし、分母を3とする分数を、所得に乗ずることにより、当該州に配賦されるものとする。

第10条（資産要素）

資産要素は、納税者が当該課税期間内に当該州で所有し、又は、賃借して使用する不動産及び有形動産の平均価値を分子とし、納税者が当該課税期間内に所有し、又は、賃借して使用するすべての不動産及び有形動産の平均価値を分母とする分数である。

第11条（資産の評価）

納税者が所有する資産の価値は、その取得価格により評価される。納税者により賃借されている資産の価値は、純年間賃貸料の8倍として評価される。純年間賃貸料とは、納税者が支払う年間賃貸料から、納税者が転貸により受け取る年間転貸収入を差し引いたものである。

第12条（資産の平均価値）

資産の平均価値は、当該課税年度の期首と期末における価値を平均することにより決定される。しかしながら、税務当局は、もし納税者の資産の平均価値を適切に反映するために合理的に必要であれば、当該課税期間内の月ごとの価値の平均により計算することを求めることができる。

第13条（給与要素）

給与要素は、当該課税年度において納税者により報酬として当該州内に支払われた全金額を分子とし、当該課税年度において場所のいかんを問わず支払われた報酬の全金額を分母とする分数である。

第14条（州内における支払い報酬）

報酬は、(a)個人の人的役務の提供が、当該州において全て行われる場合、または(b)個人の人的役務の提供が、当該州の内外において行われるが、州外において行われる役務の提供が、当該州内で行われる役務の提供に付随するようなものである場合には、当該州内で支払われているとする。また(c)サービスの提供の一部が、当該州内において行われる場合であって、(1)活動の拠点、または、これが存在しない場合にはサービスの提供に対する指示またはコントロールが行われる場所が、当該州内に存在している場合、(2)活動の拠点、又は、サービスの提供に対する指示もしくはコントロールが行われる場所が、人的サービスの一部が提供される州内に存在せず、しかしながら、当該個人の住所がこの州内に存在する場合には、当該州内において支払われているとする。

第15条（売上高要素）

売上高要素は、当該課税年度における納税者の当該州内での総売上高を分子とし、当該課税年度内における納税者の場所のいかんを問わない総売上高を分母とする分数である。

第16条（有形動産の売上の所在地）

有形動産の売上は、(a) f.o.b. ポイント（販売価格決定条件上の引渡地点）あるいはその他の販売条件のいかんにかかわらず、動産が、当該州内に所在している合衆国政府以外の購入者に対して搬送され、もしくは出荷される場合、当該州で生じたものとする。(b) 当該動産が、当該州内に所在する事務所、店舗、倉庫、工場その他の保管場所から出荷され、かつ、(1) 購入者が合衆国政府である場合、(2) 納税者が、購入者が所在する州において納税義務を負わない場合、当該州で生じたものとする。

第17条（有形動産以外の売上の所在地）

有形動産以外の売上は、(a) 所得の生産活動が、当該州内で行われる場合、(b) 所得の生産活動が、当該州内外において行われる場合で、生産活動上のコストから判断して、他のいかなる州においてよりも、所得の生産活動が当該州内で行われる比率が高い場合、当該州内で行われたものとする。

第18条（税務当局による配賦）

本法に定める配分及び配賦規定が、当該州内における納税者の事業活動の程度を適切に反映することができない場合には、納税者の事業活動の全部または一部について、もし適当であれば、次のいずれかの方法によるべきことを、納税者は申請し、（税務当局に）要求することができる。

- (a) 個別会計方式
- (b) 1つまたは複数の要素の除外
- (c) 当該州内における納税者の事業活動を適切に反映するような1つまたは複数の追加的な要素の導入
- (d) 納税者の所得の衡平な配分及び配賦を達成するための他の方法の利用

第19条（解釈）

本法は、本法を採用する各州の法律を統一化しようというその本来の目的を達成するように、解釈・運用されなければならない。

第20条（タイトル）

本法は、課税上所得統一分配法（Uniform Division of Income for Tax Purposes Act）として引用される。

注）本庄資『アメリカ税制ハンドブック』東洋経済新報社、1990年、松永前掲書、を参考。