

<論文>

## 米国の州売上税等及び州法人所得税の課税管轄権 (2)

### State Taxing Jurisdiction in U.S. State Sales and Use Taxes and State Corporate Income Taxes (2)

吉 田 悦 教

## 目 次

### 第1 米国の州の課税管轄権の範囲と認定方法

- 1 州の課税管轄権とネクサス
- 2 ネクサスに関する2つの認定方法

### 第2 売上税・使用税の課税管轄権

- 1 売上税・使用税に関するネクサス
  - (1) 売上税・使用税の概要
  - (2) 売上税等におけるネクサスの認定

#### 2 通商条項

- (1) 合衆国憲法第1条と通商条項
- (2) 通商条項に係る米国の判例の変遷

#### 3 適正手続条項

- (1) 合衆国憲法と適正手続条項
- (2) 適正手続条項に係る米国の判例の変遷

#### 4 「実質的な関連」の基準の拡大

- (1) Wayfair事件判決とエコノミック・ネクサス
- (2) ネクサスの概念の拡張

ア エコノミック・ネクサス

イ アフィリエイト・ネクサス

ウ クリック・スルー・ネクサス

エ クッキー・ネクサス

オ マーケットプレース・ネクサス (以上 前号)

5 情報報告義務 (information-reporting approach)

6 売上税・使用税簡素化協定

### 第3 州法人所得税の課税管轄権

1 州法人所得税のネクサス

(1) 米国の州法人所得税の概要

(2) ネクサスと要素ネクサス基準

(3) 米国各州のネクサス

2 課税所得の配分と定式配賦法

(1) 特定配分方式と定式配賦方式

(2) 定式配賦法の配賦計算方法

(3) U D I T P Aの採択 (以上、本号)

(4) 課税上所得配分と3要素方式・2要素方式

(5) スローバック・ルールとスローアウト・ルール

3 ユニタリータックス (Unitary tax) と合算申告 (Combined Reporting)

(1) 州法人所得税と所得の範囲

(2) ジョイス規則 (Joyce rule) とフィニガン規則 (Finnigan rule)

### 第4 終わりに

## 第2 売上税・使用税の課税管轄権

5 情報報告義務 (information-reporting approach)

州が、州外事業者に対して、ネクサスの認定を拡大したうえで、州外事業者に売上税等の徴収に関する以下のような「情報報告義務 (information-reporting approach)」を課すことがあり<sup>1</sup>、複数の州で採用されている<sup>2</sup>。

---

<sup>1</sup> 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, 2013, 207・208頁。

<sup>2</sup> 2023年10月1日時点で、情報・報告義務を課しているのは、アラバマ州、コロラド州、

○当該州内での州外事業者の販売情報を州に提供する義務

○当該州内での州外事業者の製品等の購入者に対して売上税等の申告義務があることを通知する義務

また、この２つの義務は相反するものではなく、例えば、コロラド州の税法のように、州外事業者に対して、前者と後者の両方の通知義務を義務付けている例<sup>3</sup>もある。

こうした情報報告義務は州の課税権に関わるため州法の規定によるが、当該情報報告義務を課された州外事業者に対して、直接、売上税等の徴収義務を課するものではない。このため、連邦法による税差止禁止法（The Federal Tax Anti-injunction Act [TIA]）は、地方裁判所が、州法に基づく税の課税、徴収等の禁止や、一時的な停止・制限を行うことを禁じているが、当該情報報告義務の州法の規定はTIAの対象となる課税、徴収等に関する州法の規定には該当しないとされている<sup>4</sup>。したがって、州際通商条項に関する規定の適用については、税分野のComplete Auto事件の判決で用いられた４つの要件によるテストではなく、一般的規制に関する二段階審査のルールが用いられる<sup>5</sup>。

---

コネチカット州、ハワイ州、アイオワ州、ルイジアナ州、オクラホマ州、サウスダコタ州、テネシー州、バーモント州の10州である。Sales Tax Institute HP (<https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart>) (参照：2023-10-1)。

<sup>3</sup> ①購入者に対して取引毎に使用税の支払いが必要なことを通知すること ②小売業者から500ドル以上購入した購入者に年次報告書を毎年送付すること ③小売業者は全てのコロラド州での購入の記録を州に提供すること が義務として課され、これに反した場合には罰則（例えば、納税者に通知しなかった場合には5ドルの罰金）が科される（Colo. Rev. Stat. section 39 -21-112 (3.5)(d)(I)(a); 1 Colo. Code Regs. section 201-1:39-21-112.3.5 (1)(a)(iii)）。

<sup>4</sup> 連邦最高裁判所は、コロラド州の情報報告義務の規定はTIAの禁止事項の対象であるとした第10巡回控訴裁判所の判決を取消し、これを差し戻した（Direct Marketing Ass'n v. Brohl, 575 U.S.1, (2015)）

<sup>5</sup> Gamage, David and Shanske, Darien, "The Saga of State "Amazon" Laws: Reflections on the Colorado Decision," *State Tax Notes*, 65 (3), pp.198=199(2012)、吉村・前掲注（1）208頁。一般的規制に関する判断枠組みとして裁判所に採用されて

## 6 売上税・使用税簡素化協定

前号拙稿で既に述べたように<sup>6</sup>、米国の売上税は、大恐慌に始まる1930年代の不況で所得税の減収に直面した各州が独自に売上税を課したことに始まっている。このため、売上税を導入した各州の課税客体の課税・非課税の区分、課税ベースの対象範囲、税率などが、州毎に異なっている<sup>7</sup>。

また、Wayfair事件の判決以前の売上税等のネクサスも、物理的存在が必要であるとはされていたが、州間でネクサスの内容は統一されていなかった<sup>8</sup>。このため、物理的存在があるとして、事務所等の事業拠点、販売員、代理人等の存在を認めて州外事業者に利用税の徴収義務を課する場合であっても、各州は、例えば、以下の①～⑥のような様々な要件を組み合わせた独自の基準を設けて、当該義務の有無の判断を行っていた<sup>9</sup>。

- ①有形資産の販売拠点の維持及び利用
- ②代表者による有形資産のリース
- ③販売代表者の存在
- ④独立代理人による勧誘、販売事業と関連性のない事務所の設置
- ⑤近隣州からスピルオーバーする宣伝
- ⑥社用車による商品の配送、見本市における販売代表者の出席

---

いるのは、まず、最初に州による州際通商による差別的取扱いの有無を判断し、これが無いとした後に、州際通商に課される負担が、州際通商が持たらず地域的利益を上回るか否か(利益衡量テスト)を判断する二段階審査の方法である(吉村政穂「第5章 地方税 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))。

<sup>6</sup> 吉田悦教「米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権」千葉経済論叢第69号5頁(2023)。

<sup>7</sup> 杉本有造・ジョセフ・ガブリエラ「米国の市場公正法案をめぐる政策形成プロセス—新たな局面に移行したインターネット売上税改革—」会計検査研究第49号35頁(2014)。

<sup>8</sup> 小泉和重『アメリカ連邦財政システム』167頁(ミネルヴァ書房, 2004)。

<sup>9</sup> 小泉・前掲注(8) 167頁、Raabe William A Karen J Boucher and Judith A Shanley,

こうした状況下では、州外事業者は、ネクサスがあると認定された複数の州及び当該州内の地方自治体の売上税等の課税客体、課税ベース、税率がそれぞれ異なるなかで、利用税の徴収義務を負うこととなる。このため、当該事業者における納税協力費の負担は重くなり、特に中小零細事業者に与える影響は特に重くなりがちであった<sup>10</sup>。連邦最高裁判所も、1967年当時、Bellas Hess事件の判決において、州外小売販売者に対して州が課税管轄を行使することが通商条項に違反する理由として「税率、許容される非課税物品、行政上・会計上の必要事項はばらばらなので、地方レベルの複雑な要求により州際取引が大混乱に陥るおそれがある」ことを指摘していた<sup>11</sup>。

一方、州外事業者による通信販売事業について、ネクサスがなければ、当該州外事業者に対して、売上税の徴収義務や利用税の源泉徴収義務を課することはできなくなり、売上税に替えて購入者から利用税を徴収することになる。しかし、その場合、当該利用税の徴収は購入者の自発性によるところが大きいいため、徴収の実効性は期待できない。こうしたネクサスを持たない州外事業者の通信販売事業における売上税等の課税漏れは、州内と州外の事業者の競争上の格差を広げ、経済中立性を損なうことから、古くから問題となっていた<sup>12</sup>。一方、現在、州外事業者による通信販売事業の形態は、情報通信技術の進展・普及により、ダイレクトメールによる販売から、テレ・マーケティング、テレビショッピング、そしてインターネットを利用したオンライン・ショッピングなどの電子商取引へと大きく変化している。これによって、州外事業者は、事業を行う州内に営業や配送の拠点といった物理的存在であるネクサスを持たずに通信販

---

“Multistate Corporate Tax Guide, Vol. II,” New York NY: Panel, 1996, pp.116-125.

<sup>10</sup> 小泉・前掲注(8) 167頁。

<sup>11</sup> 藤田英里子「米国における電子商取引課税の現状と課題—州際取引における売上税・使用税の問題を中心に—」税務大学校論叢第55号270・271頁(2007)。

<sup>12</sup> 小泉・前掲注(8) 168頁。

売事業を行うことが、ますます容易になり、当該課税漏れへの対応が強く求められている。

この問題に対処する方法としては、州外事業者に係る売上税等について、物理的存在としての現行のネクサスの概念を拡大するよう現行の認定基準を見直す方法や、エコノミック・ネクサスのような物理的存在のない新たなネクサスを認める方法などが考えられる。しかし、どのような方法をとっても、課税漏れを防ぐために、州や地方自治体などの多くの課税主体が、一齐に、州外事業者に対して、新たに売上税・使用税の徴収義務を課するとなると、これらの州外事業者に膨大な納税協力費が生じることは避けられない<sup>13</sup>という問題があった。

このように、米国では、急速に拡大を続けるインターネットに関する経済分野の発展を妨げないようにする要請が強まる<sup>14</sup>なかで、インターネットを利用した電子商取引への売上税等の課税について、経済中立性の確保と納税協力費の適正な負担の双方の観点で踏まえた見直しをすることが必要とされる難しい状況にあった。そうしたなか、複雑・多様な州税制へのコンプライアンスが企業負担を増大させ、電子商取引の拡大を停滞させることを懸念したIT産業界

---

<sup>13</sup> 小泉・前掲注(8) 169頁。

<sup>14</sup> 1996年11月に発表された米国財務省の電子商取引の課税問題に関する報告書では、電子商取引の技術的背景や租税政策及び税務行政における課税原則、国際課税上及び税務執行上の問題が検討され、電子商取引にビット税（電子商取引に対して、従来の課税システムが円滑に機能していない現状を鑑み、デジタル信号のビット数を課税ベースとする新たな取引税）その他の新たな税を課すのではなく、あくまで既存の原則を適用しながら、中立性を実現させるべきであるとされた。もっとも、同報告書は、主として連邦政府レベルでの国際所得課税を対象にしたもので、米国内の州税・地方税を対象にしたものではなかったが、翌年の1997年7月に大統領府から発表された電子商取引に対する米国の基本的政策指針を示す電子商取引に関する包括的な文書のなかでは、中立性の原則は州・地方税にも適用すべきことや、州・地方政府は電子商取引の課税問題に対する統一的で簡潔な方法について検討すべきであることが明示されている（細木宏和・若山浩司「電子商取引に対する消費課税の課題—米国とEUの経緯と現状—」四国大学経営情報研究所年報第11巻130・131頁（2004））。

とそれを支持する議員が中心となり、1998年10月に「インターネット非課税法」(ITFA: Internet Tax Freedom Act) が成立し、連邦政府・州・地方政府による新たなインターネットアクセス課税の禁止や電子商取引に対する複合的課税・差別的課税の禁止がなされた。同法では、①３年間のインターネット接続や関連サービスに対する小売売上税・使用税や新税の課税の禁止 ②電子商取引への二重課税や差別的課税の禁止 ③インターネットおよび電子商取引の課税を研究し議会への勧告を行うための「電子商取引諮問委員会 (Advisory Commission on Electric Commerce)」(以下「ACEC」という。)の設置が定められた<sup>15</sup>。なお、②の規定は1992年のQuill事件判決を電子商取引に拡大したものである<sup>16</sup>。ACECは、インターネット接続への課税や、電子商取引を通じて販売される財・サービスへの売上税・使用税の課税・徴収について議論を進め、2000年４月に、その報告書を下院に提出した。ただし、同報告書は、諮問委員

---

<sup>15</sup> 同法は、2001年までの３年間の時限法であったが、2015年までに６回の延長が行われ、同年、「貿易円滑化及び貿易執行法 (Trade Facilitation and Trade Enforcement Act)」に以下の条項が追加され、時限法から恒久法となった。その際、既にインターネット課税を行っている州を対象とするITFAの適用の猶予期限が2015年10月１日から2020年６月30日に延長された(篠田剛「米国インターネット課税問題と州間租税協調」252・253頁、日本財政学会編『財政研究第３巻 格差社会と財政』(有斐閣, 2007)、矢内一好「国際税務における最近の諸問題—電子商取引・BEPS条約・義務的開示制度」経理研究第60号13-15頁(2018))。

**【Trade Facilitation and Trade Enforcement Act of 2015】**

Sec. 922. Permanent Moratorium on Internet Access Taxes and on Multiple and Discriminatory Taxes on Electronic Commerce.

(a) Permanent Moratorium.—Section 1101(a) of the Internet Tax Freedom Act (47 U.S.C. 151 note) is amended by striking "during the period beginning November 1, 2003, and ending October 1, 2015".

(b) Temporary Extension.—Section 1104(a)(2)(A) of the Internet Tax Freedom Act (47 U.S.C. 151 note) is amended by striking "October 1, 2015" and inserting "June 30, 2020".(<https://www.congress.gov/114/plaws/publ125/PLAW-114publ125.pdf>). (参照：2020-9-3).

<sup>16</sup> 谷口洋志『米国の電子商取引政策：デジタル経済における政府の役割』182頁(創成社, 2000)。

の3分の2の賛成を得た正式勧告となる提案<sup>17</sup>の他、政策提案として諮問委員の過半数の賛成を得た多数派提案が盛り込まれたものとなった。こうした形になったのは、同報告書の作成にあたって、IT関連企業、伝統的小売業、各州政府の利害が錯綜した結果、審議会で意見の一致をみなかったためであり、また、一方で、同報告書は、各州政府の主張が十分に反映されたものとも言い難く<sup>18</sup>、不十分な内容であった。

一方、ITFAが制定されACECが設置される状況をみて、州政府や地方自治体は、このまま、州や地方自治体で売上税等の制度がバラバラな状態を放置し、州外事業者の納税協力費の負担が大きくなっていくと、この問題を含めたインターネットの課税政策の議論が連邦政府主導で進むのではないかと強く懸念していた<sup>19</sup>。このため、1999年には、全米知事協会（NGA: National Governors Association）と全米州議会連盟（NCSL: National Conference of State Legislatures）が主導して<sup>20</sup>、こうした州際組織で別個に取り組まれてきた売上税・使用税簡素化の取組みを、「売上税簡素化プロジェクト（Streamlined Sales Tax Project）」（以下「SSTP」という。）として統一し、2000年12月には「統一売上税・使用税執行法案（Uniform Sales and Use Tax Administration Act）」と「売上税・使用税簡素化協定（Streamlined Sales and Use Tax Agreement）」<sup>21</sup>（以下、「SSUTA」という。）を決定・公表した<sup>22</sup>。

---

<sup>17</sup> 正式勧告の内容は、①デジタルデバイドの対策 ②電子商取引課税の聴衆によるプライバシー保護 ③非関税措置の実行支援及び早期恒久化等 の3つに留まった（渡辺智之『インターネットと課税システム』148頁（東洋経済新報社、2001）。

<sup>18</sup> 小泉・前掲注(8) 170・171頁、渡辺・前掲注(17) 147-150頁。

<sup>19</sup> 藤田・前掲注(11) 270・271頁。

<sup>20</sup> 小泉・前掲注(8) 167頁。

<sup>21</sup> Streamlined Sales Tax Governing Board Inc. HP: Streamlined Sales and Use Tax agreement adopted November 12, 2002 and amended through May 24 2023 (<https://www.streamlinedsalestax.org/docs/default-source/agreement/ssuta/ssuta-as-amended-through-05-24-23-with-hy-perlinks-and-compiler-notes-at-end>).



SSUTAは、「税のコンプライアンスの負担を実質的に減らすためにメンバーの州の売上税及び使用税行政を簡素化し、現代化する」ことを主な目的とした州間の協定である<sup>23</sup>。そして、SSUTAに加盟した州は、各々の売上税制を統一化し、これらの州間の納税手続を簡素化し、さらに、技術の活用によって、州政府の負担と納税者の負担を軽減し、同時に取引を捕捉することで税収増につながるよう州法改正など制度改革を進めることになる<sup>24</sup>。具体的には、「①州レベルの売上税・使用税の徴収の管理 ②州・地方自治体の課税対象の統一 ③主要な課税対象の定義の統一 ④すべてのメンバーの州の登録システムの集中化・電子化 ⑤州・地方自治体の税率の簡素化 ⑥全ての課税取引の源泉ルール統一 ⑦免除規定の簡素化 ⑧申告書の簡素化 ⑨納付方法の簡素化 ⑩消費者プライバシーの保護」について、すべての販売者、すべての消費の形態に関する売上税・使用の税務管理システムの改善を図ることとされている<sup>25</sup>。

---

pdf?sfvrsn=b3c182d8\_7) (参照：2023-10-1))。

<sup>22</sup> 2000年12月に公表された「統一売上税・使用税執行法案」は2001年1月24日に一部修正されている。また、同時に、NCSLが同法案に一部修正を加えた「NCSL統一モデル法案」と、これに基づく協定書も同年1月に公表されており、SSTPに参加した各州はいずれかの法案・協定に基づき州法の改正等に取り組んでいる。前者の法案は各州の意見が対立し統一化が困難な事項を含んでいるのに対し、後者の法案は現行の取扱いが各州で異なる課税ベース等は含まれていない点に特徴がある（望月爾「アメリカにおけるインターネット課税と小売売上税・使用税の簡素化・統一化問題」環境と経営第8巻第1号41頁（2002））。

<sup>23</sup> SSUTA制定時には、連邦最高裁の判例では、物理的存在のあるネクサスを有しない州外事業者への売上税・使用税の強制的な徴収はできないとされていた。そのため、当該州外事業者への強制的な徴収を行うためには、州が連邦議会や連邦最高裁から、その権限を得る必要があるが、それには、州外事業者に不当なコンプライアンス・コストを課さないという条件が必要であり、SSUTAはそのための条件整備の動きであったともいえる（片桐正俊『アメリカ財政の構造転換—連邦・州・地方財政の転換—』168頁（東洋経済新報社、2005））。

<sup>24</sup> 杉本ほか・前掲注(7) 34・35頁。Streamlined Sales Tax Governing Board Inc. HP (<https://www.streamlinedsalestax.org/about-us/about-sstgb>) (参照：2023-10-1))。

<sup>25</sup> SSUTA § 102。詳細については、藤田・前掲注(670) 271頁、望月・前掲注(681)

2024年5月1日現在、24州がSSUTAに加盟しているが、このうち、既に自州の州法令の改正等を終えたFull Member Stateが23州、州法令への反映作業中のAssociate Member Stateが1州となっている。なお、これ以外にSSTPから助言を受けているが州法の改正等の作業を行わないAdvisory Stateが19州あり、また、ワシントンD.C.もAdvisory Stateに該当している。また、このほか、SSTPに参加はしているが助言自体を受けていないProject Stateが1州、SSTPに全く参加していない州が6州ある<sup>26</sup>。

SSUTAを管理するStreamlined Sales Tax Governing Board Inc.は、実務的な観点からみれば、SSUTAに加入するメリットは、参加する州だけでなく企業にもあることを、この団体のHP上で説明している。具体的には、現在、企業は、事業を行っている州で売上税の徴収及び納税のための登録を行う必要があるが、各州の登録手続きが異なり、そのための情報収集や面倒な手続きが企業に負担となっている。しかし、SSUTAに加盟すれば、これに関して、企業には主に以下の①～③のメリットがあるとしている。

- ① 企業は、1回の申請だけで、全てのSSUTA加盟州の小売売上税と使用税に必要な登録ができる簡素かつ無料のシステム（SSTRS）を利用できる。

---

41-47頁参照。

<sup>26</sup> Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc. HP (<https://www.streamlinedsalestax.org/Shared-Pages/State-Detail>) (参照:2023-10-1). Full Member Stateは、アーカンソー州、ジョージア州、インディアナ州、アイオワ州、カンザス州、ケンタッキー州、ミシガン州、ミネソタ州、ネブラスカ州、ネバダ州、ニュージャージー州、ノースカロライナ州、ノースダコタ州、オハイオ州、オクラホマ州、ロードアイランド州、サウスダコタ州、ユタ州、バーモント州、ワシントン州、ウェストバージニア州、ウィスコンシン州、ワイオミング州(23州)、Associate Member Stateは、テネシー州(1州)、Advisory Stateは、アラバマ州、アラスカ州、アリゾナ州、カリフォルニア州、コネチカット州、デラウェア州、フロリダ州、ハワイ州、アイダホ州、イリノイ州、ルイジアナ州、メイン州、メリーランド州、マサチューセッツ州、ミシシッピ州、ミズーリ州、モンタナ州、ニューハンプシャー州、ニューメキシコ州、ニューヨーク州、オレゴン州、サウスカロライナ州、テキサス州、バージニア州(24州)とワシントンD.C.であり、Project Stateはペンシルバニア州(1州)、これら以外のSSTP未加盟州はコロ

- ② ①の登録を行った企業に対して、認定サービスプロバイダー（CSP）による売上税ソフトウェア機能の無償提供がなされる（現在、Streamlined Sales Tax Governing Board によって認定され無料サービスを提供する CSP は、Avalara、TaxCloud、Sovos、および Accurate Taxの各社である）。
- ③ ①の登録により、企業は、製品やサービスが SSUTA加盟州で課税されるかどうかを判断できる「課税対象マトリックス」を使用できる<sup>27</sup>

①のSSTRSは、事業者が既に1つ以上のSSUTA加盟州に登録している場合でも、SSTRSを使用して新しい州での登録が可能であり、逆に、SSTRSを使用して、既に選択した州での登録を終了させることもできる。また、SSTRSを通じて登録すると、合理化売上税 ID (SSTID) が発行され、SSTIDは、全てのSSUTA加盟州との通信に使用できるだけでなく、州によっては、これを申告に使用することが可能となる。また、SSTRSは、このシステムを通じて登録されているすべてのSSUTA加盟州の登録情報を更新できるため、例えば、本社移転等があった場合、SSTRS内で企業の住所を直接更新すれば、登録されている各州に住所の更新内容が反映され、大幅な時間の節約が可能となる<sup>28</sup>。

③の課税対象マトリックスは、2つの表に分かれており、1つめの表は、「定義集」であり、セクション A（管理の定義）、セクション B（売上税免除の定義）、およびセクション C（製品の定義）に分けられている。セクション A では、州が SSUTA に規定されている管理の定義を採用しているか、各商品やサービスが販売価格に含まれるか除外されるかを示し、セクション B 及び C では、州が SSUTA に規定されている課税免除や製品の定義を採用しているか、各商品やサービスが課税又は免除に該当するかといった情報を提供する。

---

ラド州（1州）である。

<sup>27</sup> Sales Tax Institute HP「Top 3 Reasons to Participate in Streamlined Sales Tax」  
(<https://www.sal-estaxinstitute.com/resources/top-3-reasons-to-participate-in-streamlined-sales-tax>)（参照：2023-10-1）。

<sup>28</sup> Ibid.

2つめの表は、税の控除や源泉地について、各州がどのような行政慣行に従っているかを、引用元や州のコメントを添付して示した「税務行政の行政慣行」の一覧表である。企業は、課税対象マトリックスの使用によって、便利なチャート形式で一連の課税情報を検索できるようになるため、検索時間を大幅に節約することができ、SSUTA加盟州の主な課税内容の変更に迅速に対応可能となる。また、この情報はすべて無料で、回答は州により提供されるため、企業が回答に基づき税務上の対応を行った場合、企業はその対応について保護される。Waifair事件判決後に、SSUTA加盟国はすべて、州外の販売事業者に対し、新しいルールとしてエコノミック・ネクサスを採用した。このため、企業においては、納税・徴収すべき州が増加し事務コストが増加するおそれがあるが、企業が、SSTRSに登録し事務処理を行えば、ワンストップで事務処理が終わり、SSUTA加盟州については企業の事務コストの負担は軽減される。そのほか、企業には、州への登録料が不要で、税務の計算と申告を代行する無料の認定売上税ソフトウェアを使用するオプションも提供されている。

例えば、以下の表1は、カンザス州の課税対象マトリックスの「コンピューターに不可欠なソフトウェアの保守契約」に関する表（抜粋）であるが、表1は、課税又は免除になるソフトウェアの保守契約の内容とその根拠を示している。また、表2は、カンザス州では、カンザス州の使用、保管又は消費のために持ち込まれた有形個人資産に対して支払うカンザス州と自治体の売上税・使用税について、他の州に支払われた売上税・使用税のみ税額控除を認める行政慣行があることを示している<sup>29</sup>。

---

<sup>29</sup> Ibid.

米国の州売上税等及び州法人所得税の課税管轄権（２） 吉田

表１：Kansas Taxability Matrix (1)

Reference Number	Mandatory computer software maintenance contracts	Taxable	Exempt	Statute/Rule Cite	Comment
30200	Mandatory computer software maintenance contracts with respect to prewritten computer software	X		KSA 79-3603(s); Rev Ruling 19-2009-01	
30210	Mandatory computer software maintenance contracts with respect to prewritten computer software which is delivered electronically.	X		KSA 79-3603(s); Rev Ruling 19-2009-01	
30220	Mandatory computer software maintenance contracts with respect to prewritten computer software which is delivered via load and leave	X		KSA 79-3603(s); Rev Ruling 19-2009-01	
30230	Mandatory computer software maintenance contracts with respect to non-prewritten (custom) computer software		X	N/A	
30240	Mandatory computer software maintenance contracts with respect to non-prewritten (custom) software which is delivered electronically		X	N/A	
30250	Mandatory computer software maintenance contracts with respect to non-prewritten (custom) software which is delivered via load and leave		X	N/A	

出典：Sales Tax Institute HP 「Top 3 Reasons to Participate in Streamlined Sales Tax」

表２：Kansas Taxability Matrix (2)

Disclosed Practice 2 - Tax Administration Practices on Credits from Appendix E of the SSUTA		Does Your State Follow this Practice?		For Sections With Only No Responses, Describe Your State's Tax Treatment. Add Additional Comments if Desired.	
Reference Number	2.1 Credit Against Use Tax	Yes	No	Statute/Rule Cite	Comment
Credits 2.1	The State imposing tax on the purchaser provides credit for "sales or use taxes paid" on a product against the State's use tax.	X		K.S.A. 79-3702(c)-(f); K.S.A. 79-3704(a); K.S.A. 79-3705; K.A.R. 92-20-15; K.A.R. 92-21-1	Kansas allows a credit only for sales or use tax paid to another state against Kansas state and local use tax owed on tangible personal property brought into Kansas for use, storage or consumption. Local sales tax jurisdictions each have their own local sales/use tax rates. Kansas would give credit for the total of the state and local sales or use tax paid to the other state against the total Kansas state and local use tax due, up to the amount of the total Kansas state and local use tax due.

出典：Sales Tax Institute HP 「Top 3 Reasons to Participate in Streamlined Sales Tax」

### 第3 州法人所得税の課税管轄権

#### 1 米国の州法人所得税のネクサス

##### (1) 米国の州法人所得税の概要

米国において法人が負担する税は、連邦が課する連邦法人税のほか、州が課する州法人所得税 (state income taxes) が存在する<sup>30</sup>。米国の州法人所得税は、1911年にウィスコンシン州<sup>31</sup>において、無形資産に対する財産税を廃止する代替として初めて導入され、その後、他州にも広がっていった<sup>32</sup>。ただし、米国では、各州の税制度が大きく異なるため、州法人所得税が存在していない州や、法人の所得ではなく総売上に対して課税する州も存在し、税率も各州で異なっている<sup>33</sup>。州法人所得税の課税ベースは、州個人所得税と同様に、ほとんどの州が連邦法人税の課税ベースを利用しており、各州の州法人所得税の計算は、連邦法人税の課税ベースである課税所得に各州が様々な必要な加算・減算

<sup>30</sup> 小泉・前掲注 (8) 147・148頁。なお、state corporate income taxは、franchise tax又はdirect net income taxとの名称で課されている (Hellerstein Walter and Jerome R Hellerstein, “*State and Local Taxation : Cases and Materials*,” 11th ed. [VitalSource Bookshelf version], 2009, p.442.)。

<sup>31</sup> ウィスコンシン州の法人所得税の導入には、後に国際連盟財政委員会の米国代表を務めたAdams教授の尽力があったものとされている。Adams教授は、1901年から1915年までの間、ウィスコンシン大学で経済学の教鞭をとるかたわら、1911年から1915年の秋までウィスコンシン州の租税委員会 (Wisconsin Tax Commission) の税務長官 (Commissioner) であった (望月文男「米国ユニタリー・タックスにみる独立企業原則と定式分配—NTAにおける定式統一の議論を中心に—」会計論叢 (明治大学大学院会計専門職研究科 [編]) 第2号71頁 (2007)。

<sup>32</sup> 1915年にコネティカット州、そして1917年にはミズーリ州、モンタナ州およびニューヨーク州、1919年にはマサチューセッツ州およびノースダコタ州において、州法人所得税が導入された。各州とも定式配賦方式を使用していたが、その算式の内容は州によって大きく異なっていた (望月・前掲注 (31) 71頁)。

<sup>33</sup> ネバダ、オハイオ、テキサス及びワシントンの4州では、法人の所得ではなく総売上に課税される。また、デラウェア州とオレゴン州では、法人の所得と総売上の双方に対して課税される。なお、サウスダコタ州・ワイオミング州の2州では、法人の所得及び総売上に対する税のいずれにも課税されない (Janelle Cammenga, *State Corporate Income Tax Rates and Brackets for 2020*, *Tax Foundation Fiscal Fact* No.692 Jan.2020, 2020, p.2.)

を行って算定している<sup>34</sup>。

州法人所得税の納税者となる法人は、一つの州内だけで事業活動を行う単一州法人（single state cooperation）と、複数州にわたり事業活動を行う州際法人（inter-state cooperation）に区分される。

州による非居住者への州法人所得税の課税は、州売上税と同様に、合衆国憲法の通商条項と適正手続条項による制限を受けており、課税には課税主体と納税者との最低限の結びつき（nexsu）が必要とされている<sup>35</sup>。

単一州法人への課税については、事業活動を行う州の税法が適用されるが、州際法人への課税については、①事業活動を行っている複数州のうち、どの州が課税権を有するのか（どの州に州法人所得税のネクサス（nexus）が存在するのか） ②課税権を有する州の間でどのように課税所得を配分するのかを検討し、法人が事業活動を行うどの州の税法を適用するかが問題になる。

## （２）ネクサスと要素ネクサス基準

州法人所得税のネクサスについては、一般的に、法人が州内の源泉から所得を引き出す場合や、州内で資産の保有、リース、資本の保持、労働者の雇用を行う場合にはネクサスが成立するとされる<sup>36</sup>。しかし、各州の州法人所得税に係るネクサスの成立要件は、各州の税法で定められるため、当該成立要件は各州で異なっている。

また、ネクサス成立の制限条件となる連邦憲法における通商条項及び適正手続条項の適用であるが、州法人所得税についても、州売上税等に適用する場合の考え方と、特に区別していないと考えられる。例えば、前述した *Northwestern Cement Co. v. Minnesota* 事件は、州法人所得税の通商条項の

---

<sup>34</sup> 小泉・前掲注（８）148、175頁。

<sup>35</sup> 伊藤公哉『アメリカ連邦税法 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで第7版』639頁（中央経済社、2019）。

<sup>36</sup> 小泉・前掲注（８）151頁。

適用が争われたものであるが、連邦最高裁判所の判決では、州際通商活動を直接の目的とする州税はなお違憲であるが、通商活動によって、ある州内で受ける様々な便益の見返りとして州政府のコストの応分の負担を求めることは憲法上禁じられていないとして、州売上税等と同様の考え方を示している。

なお、Northwestern Cement Co. v. Minnesota 事件の判決内容に危機感を覚えた連邦議会により、1959年に制定された連邦公法86-272号（Public Law 86-272：P.L. 86-272）は、州内の事業活動が有形動産の勧誘に留まるのであれば、当該事業活動のネクサスを認めず、当該事業活動に州の課税権が及ばないことを定めている<sup>37</sup>。この他、州法人所得税のネクサスの認定については、Geoffrey, Inc. v. South Carolina Tax Commission（以下「Geoffrey事件」という。）の判決<sup>38</sup>が有名であるが、Geoffrey事件の概要は以下のとおりである。サウスカロライナ州で事業を営むToys R Us 社が、自ら保有する商標など無形資産を孫会社でデラウェア州法人であるGeoffrey社に移転した。そのうえで、Geoffrey がトイザラス社に商標や経営ノウハウ等をライセンスし、その利用対価として、Toys R Us 社が、その売上の1%を、Geoffrey社に使用料として支払う契約を締結した。このため、サウスカロライナ州は、Geoffrey 社が受け取った使用料は、同州の法人所得税の課税上所得に該当するとして、

---

<sup>37</sup> 片桐・前掲注(23) 176頁。P.L. 86-272は、州内において法人がただ物品の注文の勧誘活動だけを行っていて、商品の注文が売り手の州外事務所で承認され、商品が州外のある場所から州内に搬入される場合に、州も地方自治体も州外法人に法人利潤税を課すことはできないと規定している。つまり、P.L. 86-272は、州外法人が有形動産を販売するにあたり、当該法人が課する州内で勧誘および配達を行った場合のネット・インカム課税の取り扱いに各州間で差異が生ずることを防ぐためのガイドラインである。このガイドラインは商品（有形動産）の販売に適用されるが、サービスやその他の無形資産の取引は対象外となる。またこれは、所得を課税ベースとする法人所得税のみに適用され、取引高や資産を課税ベースとする税には適用されない（松井克明「米国州における企業課税の研究―課税ベースをめぐる議論を中心に」32頁（立教大学博士論文、2021）、占部裕典「地方公共団体の課税権の限界―課税権の衝突と調整」総合税制研究 第6号 139頁（1998））

<sup>38</sup> Geoffrey, Inc. v. South Carolina Tax Commission, 313 S.C. 15（1993）。



Geoffrey社に州法人所得税を課税した。これに対して、Geoffrey社は、自らはデラウェア州の法人であり、サウスカロライナ州に資産・従業員等の物理的拠点（Physical Presence）を有しないので、同州にGeoffrey社における州法人所得税の課税上所得は存在しないと主張して、サウスカロライナ州に対し納税した州法人税の返還を求める訴訟を起こしたものである。その結果、サウスカロライナ州の最高裁判所は、サウスカロライナ州の税法は合衆国憲法のデュー・プロセス条項及び州際通商条項に違反せず、サウスカロライナ州はGeoffrey社に州法人所得税を課することができるとして同州が勝訴した。Geoffrey事件の判決では、デュー・プロセス条項については、Geoffrey社はサウスカロライナ州との間に、デュー・プロセスにより求められる「最小限の連結」を有していたとする。そのうえで、通商条項については、無形資産が存在すること（presence of intangible property）をもって、実質ネクサスが存在すると言え、州法人所得税を課税できるとした<sup>39</sup>。

連邦最高裁判所のWayfair事件の判決によって、州の売上税等のネクサスについては、物理的拠点の要件が必須でないことは明確になったが、Geoffrey事件の判決は、売上税等に関する州最高裁判所の判決であるため、この判決の射程が、全州の州法人所得税にまで直ちに及ぶわけではない。しかし、インターネットを利用した電子商取引が急速に進展するなか、売上税等と同様、物理的存在が無くとも、州法人所得税にもネクサスを認める方向に進むことは不可避ではないかと考えられる。

1966年に、州際通商における課税の統一性、効率性、公平性を高めることと、連邦の介入から州の課税権を守る<sup>40</sup>ことを設立目的として、一部の州間で自発

<sup>39</sup> 吉田貴明「州外法人に対する課税とその限界— Geoffrey 判決の意義」法政論叢53巻2号285頁-294頁（2017）、浅妻章如「アメリカの売上税・使用税におけるnexusの研究」第23回日税研究賞入選論文集11・12頁（2000）。

<sup>40</sup> 小泉・前掲注（8）158・159頁。米国の州法人所得税については、1964年に、連邦の下院司法委員会で組織された州際通商課税特別小委員会（Special Subcommittee on State Taxation of Interstate Commerce）が、包括的に分析した報告書を出している。

的に、「多州間租税協定 (the Multistate Tax Compact: MTC)<sup>41</sup>」が締結され、MTCのもとで、「多州間租税委員会 (the Multistate Tax Commision)<sup>42</sup>」が設置されている。同委員会は、MTC加盟州に対する課税上所得の配分方法に関する勧告や、以下のような州法人所得税のネクサス認定に関する重要な基準の公表を行っており、州法人所得税の実務に大きな影響を与えている。

この基準のうち重要なものとして、デジタル経済の進展によって物理的拠点を要しない取引が拡大していること等を背景に、同委員会が、Geoffrey事件の判決後の2002年10月に公表した「企業活動税のための要素ネクサス基準

---

この報告書は、同小委員会の委員長であったEdwin E. Willis 氏の名前をとって「ウィリス報告」として知られている（伊藤公哉『国際租税法における定式所得配賦法の研究 多国籍企業への定式配賦法適用に関する考察』64頁（中央経済社、2015））。また、1966年に、この報告の内容を受け、売上高以外の2要素方式による課税上所得の分配方式等を内容とする「州課税法案 (Interstate Taxation Bill, 下院法案11798) が連邦議会に提案された（小泉・前掲注（8）158・159頁）。

<sup>41</sup> MTC（多州間租税協定）は、税務管理者、司法長官、州議会議員、州政府評議会の特別委員会を含む州当局の広範な代表グループによって1966年にモデル法として起草され、1967年8月4日に発効した協定である（<https://www.mtc.gov/The-Commission/Multistate-Tax-Compact/> 参照：2023-10-1）。なお、2016年12月31日、カリフォルニア州最高裁判所は、控訴裁判所の判決を破棄し、MTCは拘束力のある契約ではなく、州税法で義務付けられた方法に代えて、MTCの規定に基づき所得の州間配賦の計算をすることはできないとの判決（Gillette Co.v.Franchise Tax Board, S206587）を行った。当該判決では、(1) 多州租税委員会は加盟州の課税を規制する権限を持つ規制機関ではない (2) MTCは加盟州にいかなる相互措置も要求しておらず、勧告協定である (3) 各加盟州は自らの法律を一方的に自由に変更または廃止することができるとしている。

<sup>42</sup> 多州間租税委員会 (the Multistate Tax Commision)は、州税法の主要な事項の決定権を州議会から移管するという連邦側からの提案（州課税法案 (Interstate Taxation Bill, 下院法案11798)）に直面するなかで、複数州および多国籍企業に適用される州税法の公平かつ効率的な管理を促進するために設けられた、州および納税者に代わって活動する多州間の税務機関である。同委員会は、課税基準の公平な配分や配分に関する紛争の解決を含め、複数の州の納税者の州および地方税の適切な決定を促進し、税制の均一性又は互換性を促進することを目的としている（<http://www.mtc.gov/The-Commission/Member-States> 参照：2023-10-1）。

(Factor Presence Nexus Standard for Business Activity Taxes)」がある。

要素ネクサス基準とは、物理的拠点がなくとも州内で一定の売上高等を計上している場合には州法人所得税のネクサスを認める基準であり、この基準を満たす場合には、物理的存在であるネクサスだけではなく実質ネクサス(Substantial Nexus)の有無の認定をする必要がある。その主な内容は以下のA～Cのとおりである<sup>43</sup>。

A 州内に居住する個人並びに州内に所在する事業体は、当該州と実質的なネクサスを持つ。

B 非居住者たる個人・事業体で、州内で事業を行っている者は、課税期間における資産・労務費・州内売上が以下の閾値を超える場合には、当該州と実質ネクサスを持つ。

- ・ 50,000 ドルを超える資産を保有していること
- ・ 50,000 ドルを超える労務費を支払っていること
- ・ 500,000 ドルを超える売上を計上していること
- ・ 資産合計・労務費合計・売上合計のいずれかの25%超が当該州に係るものであること

※税務当局は、消費者物価指数が2003年1月1日の値から又はこの閾値の変更後の値から5%以上変化した場合には上記閾値を変更する。

C 資産・労務費・州内売上の定義は以下のとおりである。

- ・ 閾値に係る資産額として、州内で所有・借用・使用している不動産及び有形人的動産の課税期間における平均額を計上する。

---

<sup>43</sup> 「要素ネクサス基準 (Factor Presence Nexus Standard)」は、スタンフォード大学のマクルーア (Charles McLure) 教授 (当時) が提唱した考え方を採用したものである (McLure, Charles E. Jr., Implementing State Corporate Income Taxes in the Digital Age, *National Tax Journal*, 53(4), 2000, pp.1287-1305, The Multistate Tax Commission, *Factor Presence Nexus Standard for Business Activity Taxes*, adopted by the Commission at its 35th annual meeting in Madison, Wisconsin, 2002, pp.1-3.)。

- ・ 閾値に係る労務費額として、州内で納税者が支払う従業員に対する給与等について、課税期間における総額を計上する。なお、給与が州内で支払われる場合とみなされる場面としては、

(a) 顧客へのサービスが全て州内で提供されている

(b) 顧客へのサービスが州内・州外の双方で提供されているが、州外で提供されている当該サービスは州内の当該サービスに付随するものである

(c) いくつかの顧客へのサービスが州内で提供されており、

(1) 営業の拠点あるいは運営の拠点が州内にない場合で、当該サービスに関する統制を行う場所が州内にある

(2) 営業の拠点あるいは運営の拠点が州内にない場合で、当該サービスに関する統制を行う場所が州外に所在し、当該サービスの顧客が州内に居住している

- ・ 閾値に係る売上として、州内に所在する不動産の売却・リース・ライセンス付与、州内に所在する有形人的財産の売却・リース・ライセンス付与、州内に所在する顧客へのサービス、無形資産やデジタル製品の売却・リース・ライセンス付与(顧客が複数の州で利用すると分かっている場合には按分)等から得られる納税者の総売上を計上する。

2002年の同委員会によるこの基準の公表後、まず、オハイオ州が、2005年に商業活動税 (Commercial activity tax) のネクサスの認定基準に要素ネクサス基準を取り入れた。その後、アラバマ州、カリフォルニア州、コロラド州、コネチカット州、ミシガン州、ニューヨーク州、テネシー州及びバージニア州の各州が、州法人所得税等に係る従来のネクサス認定基準について、各州が独自にMTCの基準の内容をアレンジしたうえで、要素ネクサスの基準を採用している<sup>44</sup>。

---

<sup>44</sup> AICPA & CMA, *2023 State tax nexus guide*, Reviewed Oct.13 2023(2023), pp.10=11, Bloomberg tax & Accounting, 2020 Survey of State Tax Departments Executive Summary, *Tax Management Multistate Tax Report*, 2020, p.13.

### （３）米国各州のネクサス

各州独自にアレンジした要素ネクサスの基準の主なものと、そのネクサスの認定内容は以下のとおりである<sup>45</sup>。

#### ○アラバマ州（Alabama Code § 40-18-31.2）

課税期間において、以下の閾値のいずれかを超えるものは実質ネクサスを有する。

- ・ 50,000ドルを超える資産を保有していること
- ・ 50,000ドルを超える労務費を支払っていること
- ・ 500,000ドルを超える売り上げを計上していること
- ・ 資産合計・労務費合計・売上合計のいずれかの25%超が当該州に係るものであること

※税務当局は、消費者物価指数が2015年1月1日から5%以上変化した場合には上記閾値を変更する。

#### ○カリフォルニア州（Revenue and Taxation Code § 23101（b））

課税期間において、州内での売上・資産・労務費が以下の閾値のいずれかを超える場合には、事業を実施しており、実質ネクサスを有する。

- ・ 711,538ドルを超える資産を保有していること
- ・ 711,538ドルを超える労務費を支払っていること
- ・ 711,538ドルを超える売上を計上していること
- ・ 資産合計・労務費合計・売上合計のいずれかの25%超が当該州に係るものであること

※フランチャイズ税委員会（Franchise Tax Board）は毎年、閾値を見直す<sup>46</sup>。

上記の711,538ドルは2023年の閾値である<sup>47</sup>。

---

<sup>45</sup> 各州の規定は、2024年3月31日時点のものである。

<sup>46</sup> State of California FTB HP (<https://www.ftb.ca.gov/file/business/doing-business-in-california.html>)（参照：2024-4-8）。

<sup>47</sup> Ibid. 売上・資産・労務費の各閾値は、529,562ドル（2014年）、536,446ドル（2015年）、

○コロラド州 (Code of Colorado Regulations § 39-22-301.1)

課税期間において、以下の閾値のいずれかを超えるものは実質ネクサスを有する。

- ・ 50,000ドルを超える資産を保有していること
- ・ 50,000ドルを超える労務費を支払っていること
- ・ 500,000ドルを超える売上を計上していること
- ・ 資産合計・労務費合計・売上合計のいずれかの25%超が当該州に係るものであること

○コネティカット州 (General Statutes of Connecticut § 12-216a)

州内源泉所得を有する者で、物理的存在に関わらず、州内における事業に対する指揮や、州内における当該事業者の経済的な契約に係る頻度・数量・組織構成から、「州内に実質的な経済的存在を有する」と判断される事業者は、実質ネクサスを有し、法人事業税が課される。

○ミシガン州 (Michigan Compiled Laws § 206.621 (1))

課税期間において、ミシガン州内に源泉がある総収入が350,000ドルを超え、かつ販売の「積極的な勧誘」を行っている事業者等は実質ネクサスを有する。

○ニューヨーク州 (New York Tax Law § 209.1)

課税期間において、ニューヨーク州内から得られる総収入が100万ドル超の事業者は、州内の活動から収入が生じており、実質ネクサスを有する。

また、①課税期間最終日に州内に住所を有する顧客1000人以上に対してクレジットカード（銀行カード、クレジットカード、トラベルカード、エンターテイメントカード）を発行している事業者 ②クレジットカードの加盟店の取引場所が州内の1,000ヶ所以上の同事業者 ③①の顧客の数と②の場所の数の合計が1,000ヶ所以上の同事業者 等も州内で事業を行っているといふ

---

547,711ドル(2016年)、561,951ドル(2017年)、583,867ドル(2018年)、601,967ドル(2019年)、610,395ドル(2020年)、637,252ドル(2021年)、690,144ドル(2022年)、711,538ドル(2023年)と上昇を続けている。

され、実質的なネクサスを有する。

○テネシー州（Tennessee Code § 67-4-702）

課税期間において、以下の閾値のいずれかを超えるものは「明確に存在」しており、実質ネクサスを有する。

- ・ 50,000ドルを超える資産を保有していること
- ・ 50,000ドルを超える労務費を支払っていること
- ・ 500,000ドルを超える収入を計上していること
- ・ 資産合計・労務費合計・売上収入合計のいずれかの25%超が当該州に係るものであること

○バージニア州(Code of Virginia § 58.1-400)

課税期間において、バージニア州を源泉とする所得を計上している事業者は課税対象となる。

なお、カリフォルニア州は、当初の閾値はMTCの基準と同じであったが、その後は、毎年度インフレ率を調整してフランチャイズ税委員会において閾値の見直しを行っている。また、コネティカット州、ミシガン州、ニューヨーク州及びバージニア州では、収入のみの基準を設定している（ただし、バージニア州では閾値を設定していない）。これらの州では、資産あるいは労務費は、「物理的存在」があることを前提に支払うものであるため、旧来の基準であってもネクサスが認定され、新たに基準を設定する必要はないと判断したと考えられる。

## ２ 課税所得の配分と定式配賦法

### （１）特定配分方式と定式配賦方式

複数の州にわたり事業を実施する事業者が、複数の州においてネクサスを有する場合、その事業者の課税所得の配分が次の問題となる。米国外との国際取引における所得配分に関しては、独立企業原則に基づく分離会計の方式によることが適当とされているが、米国内の州際取引では、同じ所得配分であっても、この方式は採用されていない。これは、独立企業原則による分離会計方式は、州

際取引では「最も正確になるかもしれないが、非常に費用がかかり、多くの場合でおそらく犠牲が大きい」と否定的にとらえられたためである<sup>48</sup>。このため、現在、州法人所得税の配分のための計算方法は、以下のように行われている。まず、連邦法人所得税上の課税所得を基礎に加減算の調整を行う。そして、連邦法人所得税上の課税所得に州税法上の調整を考慮して求められた配分対象課税所得を、事業所得 (business income) と非事業所得 (non-business income) に分類<sup>49</sup>したうえで、非事業所得は特定配分方式 (specific allocation) により原資産の所在地 (situs) に配分 (allocation) され、事業所得は定式配賦方式 (formula apportionment) により、一定の定式に従い、ネクサスのある州に配賦 (apportionment) される<sup>50</sup>。

特定配分方式では、例えば、利子収入、配当収入、キャピタルゲインは法人の商業的住所地のある州に、不動産の賃貸料やロイヤリティ、キャピタルゲインは資産の立地している州に、特許権、著作権収入はそれらの権利が利用される州に配分される。

定式配賦方式では、資産、給与、売上高など各要素に一定のウェイト付けを行った配賦のための計算式を用いて、ネクサスの存在する各州に、事業所得である課税所得を配賦する。例えば、資産、給与及び売上高の3要素を採用し、これを均等にウェイト付けする計算式であれば、

「ネクサスのある州への課税所得配賦額＝全体の事業所得額×{当該州の占める資産要素の割合＋当該州の占める給与要素の割合＋当該州の占める売上高要素の割合} ÷ 3」といった算式となる。

<sup>48</sup> 伊藤・前掲注(40)60・61頁。

<sup>49</sup> 事業所得は「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」(課税上所得統一分配法 (Uniform Division of Income for Tax Purposes Act, UDITPA) 第1条 (a)) と定義され、また、非事業所得は「動産・不動産からの賃貸料・ロイヤリティ、キャピタルゲイン、利子収入、配当収入、特許権収入、著作権収入」(同法第4条) と定義される。

<sup>50</sup> 小泉・前掲注 (8) 147-149頁。



ところで、この特定配分方式と定式配賦方式は、National Tax Association<sup>51</sup>（以下「NTA」という。）で、ビジネス・タックスが検討された際に、前述したAdams教授により示された課税管轄の提案が起源となっている。この提案がなされるまでの経緯は複雑であるが、概略は以下のとおりである。

NTAは、1907年に設立された米国の租税に関する専門家による非営利かつ非政治的な研究・教育団体であり、そこでは、州間での課税管轄権の競合、配賦、配分方法等をテーマに議論が交わされていた。1915年のNTA年次総会では、複数州に所在する州際資産の各州への帰属割合の決定方法の調査報告委員会が設置され、翌年の1916年のNTA年次総会で、同委員会から、有形動産等の所在地のルールなどが報告された<sup>52</sup>。さらに、1916年11月には、NTA内に、「州税地方税に関する模範税制委員会（committee upon a model tax system）」が設置され、所得税と財産税の組み合わせなどが議論されたが、企業への課税、特に無形資産への課税については、評価や帰属先などで実務上困難な問題が多く進展をみなかった<sup>53</sup>。このため、同委員会は、ビジネス・タックス（business tax）が必要であるとして、イェール大学のAdams教授に検討を依頼した。同教授は、1917年のNTA年次総会において、同委員会報告<sup>54</sup>に、同教授の論文（Taxation of Business）を添付し、そのなかで課税管轄の提案を行い<sup>55</sup>、「企業の純所得のうち、まず有形資産の価額（償却後）の6%相当額<sup>56</sup>をその有形

---

<sup>51</sup> 歴代の会長には、E.R.A Seligman教授やThomas S.Adams教授など、著名な研究者も多い。NTA HP (<https://NTAnet.org/about/past-presidents/>)（参照：2023-10-3）。

<sup>52</sup> 伊藤・前掲注(40)15頁。

<sup>53</sup> 伊藤・前掲注(40)23頁。

<sup>54</sup> NTA, “*Report of the Committee upon A Model Tax System*,” 11th NTA Proceedings, 2018, pp.183-184.

<sup>55</sup> Adams, Thomas. “The Taxation of Business,” *Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*, vol. 11, National Tax Association, 1917, pp. 185-94.

<sup>56</sup> この6%の利回りの根拠は、当時の高格付け地方債の4.2%の利回りに多少のリスクプレミアムを上乗せしたものではないかという意見がある（伊藤・前掲注(40)26頁）。

資産の「所在地」の課税管轄に帰属させ、残余の所得を賃金給与の金額を基準に配賦する<sup>57)</sup>とした。これは、企業の所得を、非事業所得である有形資産の所有に基づく所得と、その残余部分となる事業所得である企業の活動の所得に計算上分割するものであり、特定配分方式と定式配賦方式の前提となる考え方になった。

また、Adams教授は、州際取引の所得配分の要素に資産と給与を用いているが、その理由は、資産と給与が、生産、マーケティング、販売、購買などの多くの企業活動をカバーし、当時の産業が労働集約的なものであったことから、これが合理的であると考えたためである<sup>58)</sup>。ただし、Adams教授は、課税所得の配分方法には、経験則に基づく簡便法ではなく科学的な正確性が必要であるとする一方で、その方法は、どのルールを選ぶかよりも、競合する課税管轄による同一ルールの全面的な採択が重要であるとしていた<sup>59)</sup>。これは、課税所得の定式配賦を行うそもそもの目的が多重課税や課税漏れを防止することであり、そのためには、全州が同一の方式を採用することが重要であるという考えを重視したものであった。

その後、1920年のNTA年次総会で、「製造業および販売業の州税の配賦に関する委員会 (Committee on the Apportionment between States of Taxes on Mercantile and Manufacturing Business)」が設置され、1922年の同総会で「製造業および販売業の州税の配賦に関する委員会」報告書 (Report of Committee on the Apportionment between States of Taxes on Mercantile and Manufacturing Business) が示された。その報告書では、「定式配賦のすべてが恣意的ではあるが、独立企業原則はさらに恣意的になるため、当委員会としては圧倒的多数により、定式配賦が望ましい」と結論づけている<sup>60)</sup>。

---

<sup>57)</sup> Ibid.

<sup>58)</sup> Ibid. p.27.

<sup>59)</sup> Adams, *Taxation of Business*, *supra* note 55 at 194.

<sup>60)</sup> 望月・前掲注 (31) 72頁。定式配賦方式は、当時の納税者および州税務当局の90%以上

1931年になるとNTAは、州際取引から生じる所得の配分問題に関して、国際商業会議所（International Chamber of Commerce: ICC）と協調して検討を進め、「事業所得の配分」報告書（Allocation of business income）を公表した<sup>61</sup>。そのなかでは、納税者が、帰属すべき所得を公正に反映している帳簿を保有する場合には、独立企業原則を用い、当該帳簿がない場合には、定式配賦方式を適用するとしている<sup>62</sup>。1931年NTA総会の講演で国際連盟財政委員会の小委員会（a Sub-Committee）の実際の調査担当者为米国財務省租税担当特別顧問官（special tax attorney）であったMitchell B. Carrollは、同報告書とは異なり、州際取引と国際取引はその性質等が異なったとしても簡素化の観点からは同じ配分手続が行われることが望ましいとした<sup>63</sup>。なお、Adams教授は、「定式配賦を用いると全所得を用いることから、外国での所得も合算の対象となる。定式配賦はこの点が弱点となる<sup>64</sup>。」と述べ、既に、今後、外国企業への州税の課税をめぐる問題が生じる可能性に言及していた。

## （２）定式配賦法の配賦計算方法

既に述べたとおり、米国の州法人所得税は各州が独自に導入してきた経緯があり、それぞれ異なる内容の制度となっている。このため、同税の定式配賦法の配賦計算も、各州により異なっており、多重課税や課税漏れが生じる可能性が残っている。

例えば、1929年の時点で、定式配賦方式において、有形資産、売上高、給与の３要素方式を採用している州はカリフォルニア州とマサチューセッツ州、有形資産と給与の２要素方式を採用している州はノースダコタ州とサウスカロラ

---

により受け入れられていたとされる。

<sup>61</sup> 望月・前掲注（31）73頁。

<sup>62</sup> 望月・前掲注（31）73・74頁。ただし、納税者または税務当局が、定式配賦を使用することにより不合理となると主張する場合には、別の手続がとられる。

<sup>63</sup> 望月・前掲注（31）73頁。

<sup>64</sup> Ibid.

イナ州、有形資産の1要素方式はノースカロライナ州、売上高のみの1要素方式はテネシー州となっており、定式配賦方式は、この時点でも既に不統一な状態にあった<sup>65</sup>。なお、このマサチューセッツ州が採用していた有形資産、給与及び売上高の3要素を均等に用いた以下の算式は「マサチューセッツ方式」と呼ばれ、その後、各州の定式配賦式として用いられることが増えていくことになる。

### 【マサチューセッツ方式による定式配賦式】

$$\text{州内源泉事業所得} = \text{純事業所得} \times \{ (\text{州内資産} / \text{総資産} + \text{州内報酬} / \text{総報酬} + \text{州内売上高} / \text{総売上高}) / 3 \}$$

こうした状況のなか、全米租税協会（NTL）は、1933年に「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）」を設けたが、1933年の報告書では、定式配賦式に関して、「有形資産・賃金給与（労務費）・売上高の3要素均等比率での帰属、すなわちマサチューセッツ方式での所得の配賦を州間の統一のための最良の妥協点として推奨することとした」とされた<sup>66</sup>。

その後、NTLは、1939年に「所得配分委員会（Committee of the National Tax Association on Allocation of Income）」を設置し、各州間での所得の配分に関する調査報告書（Report of the Committee of the National Tax Association on Allocation of Income）を作成している。この調査報告書では、

<sup>65</sup> National Industrial Conference Board, *State Income Taxes*, Vol. II, National Industrial Conference Board, Inc, 1930, p.113, 小泉・前掲注（8）153頁。

<sup>66</sup> Edmonds Franklin S et al, Report of Committee on Uniformity and Reciprocity in State Taxing Legislation, *Proceedings of the Annual Conference on Taxation Under the Auspices of the National Tax Association*, 1933, pp.259-271, 伊藤・前掲注（40）54頁。

「各州全体の定式配賦方式の算式の種類は16種類あり不統一の印象があるが、実際は、製造業・商業のための当該算式について、マサチューセッツ方式を中心に、ある程度の統一化が進んでいる」という分析がなされている<sup>67</sup>。

また、1951年のNTA総会において、NTLにより1949年に組織された「課税場所および配分に関する委員会」の最終報告書(Final Report of the Committee on Tax Situs and Allocation)が公表された。同報告書では、通信および運送業など、独特の経営慣行がある企業を除いた通常の売買を行う企業については、いわゆるマサチューセッツ方式で採用される3つの要素（売上高、資産及び給与）が、所得を産み出す7つの事業活動の機能（販売活動、購買活動、在庫、与信および代金回収、運送、会計および法務、一般管理）を適切に反映しているとして、同方式を採用すべきであるとした<sup>68</sup>。

このように、NTLによって、定式配賦式について、マサチューセッツ方式の採用が推奨されたこともあり、資産・給与・売上高の3要素を定式配分に採用する州は、1929年の2州から、1948年の15州、1953年の16州と増加<sup>69</sup>していった。

### （3）UDITPAの採択

前述した1951年の最終報告書の公表によって、NTAによる定式配賦式の統一の働きかけが一段落しつつあるなか、1957年7月に、「統一州法委員全国会議（National Conference of Commissioners on Uniform State

---

<sup>67</sup> マサチューセッツ方式は、商業・製造業の納税者に適しているが、例えば、運送業や電気・ガスなどの公益事業を行っている法人に対しては特別の分配公式が定められているのが通例である（小泉和重「アメリカ政府間租税関係と州法人税一定式配賦方式を対象に」アドミニストレーション第2巻4号10～12頁）。1939年のNTAのCommittee on Allocation of Incomeの報告書（Preliminary Report of the Committee of the National Tax Association on Allocation of Income）でも、同様な点が指摘されていた（松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造（七）—ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究63巻4号83・96頁（1987））。

<sup>68</sup> 望月・前掲注（31）78・80頁。

<sup>69</sup> 小泉・前掲注（8）154・155頁。

Laws (NCCUSL))」の年次総会で、「課税上所得統一分配法 (the Uniform Division of Income for Tax Purpose Act, UDITPA)」が採択された<sup>70</sup>。

UDITPAは、州間における課税所得の配賦のモデル法であり、NCCUSLと全米法律家協会による合意のうえ採択されたものである<sup>71</sup>。一般的に、米国では、各州間で法律が異なることによる不都合を解消するためにモデル法を作り、各州がその全部又は一部を採用することが、かなり精力的に行われている<sup>72</sup>。UDITPAの成立は、Adams教授が指摘した定式配賦方法の統一性の重要性を認識し、その実現に向けた、各州関係者の長年の努力の成果であるといえる。

UDITPAでは、当初、定式配賦方法の算定式として、NTLでも推奨されていた資産・給与・売上高の3要素均等ウエイト方式、つまり、前述したマサチューセッツ方式を採用し、「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」(第9条)するとしていた<sup>73</sup>。また、これらの各要素の定義もUDITPAの各条により定めることとした。これにより、資産要素は「納税者が当該課税期間内に、この州内に所有し、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」(10条)、給与要素は「当該課税年

---

<sup>70</sup> UDIPAの採択の背景には、1953年の州知事会議における、州政府評議会 (Council of State Governments) に対する定式分配の方法の統一に関する研究の指示があった。この指示と同時期の1954年4月に、財務管理者財団 (Controllershship Foundation) も、「製造・販売・採取 (extractive) 法人の純所得に基づく州税における分配・配分定式およびファクターについて」と題する研究報告書を公表していたが、州政府評議会は、この報告書を基に自らの報告書を作成し、1954年の州知事会議に提出した。この州知事会議で、製造・販売・採取業については、3ファクターの定式を採用することについて州政府間での合意が初めて成立し、UDIPAの採択に繋がっていった (望月・前掲注 (31) 75頁)。

<sup>71</sup> 小泉・前掲注 (8) 154・155頁。

<sup>72</sup> 松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造 (八) —ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究63巻7号85頁 (1987)。

<sup>73</sup> 小泉・前掲注 (8) 155頁。

度において納税者により報酬として当該州内において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如何を問わず支払われた報酬の全金額を分母とする分数」(13条)、売上高要素は「当該課税年度における納税者のこの州内での総売上高を分子とし、当該課税年度における納税者の場所の如何を問わない総売上高を分母とする分数」(15条)と定義されることになった<sup>74</sup>。

また、UDITPAの３要素方式は、その売上高の判定を仕向け地主義によっていた。その理由の１つは、原産地主義の定義では、給与や資産の要素の所在地と重複するためであり、もう１つの理由は、所得の生産における市場のある販売地の州の貢献を評価すべきという考えによるものであった。なお、仕向け地の州で売上高が課税されない場合には、当該売上高の扱いを考える必要があるが、これについては、後述するように原産地の州で課税できる「スローバック・ルール (throwback rule)」(16条(a))<sup>75</sup>が定められており、仕向け地の州で課税されない売上高を元の州の売上係数分子に組み込んで課税するとされていた。

もっとも、この３要素方式については、要素の１つである売上高の判定が仕向け地主義によるため、ステュデンスキー教授は、

- ・仕向け地となる州と納税者との応益関係が不明確であること
- ・仕向け地となる州が企業の生産的な所得創出努力の場所でないこと
- ・仕向け地となる州が定式配賦方式の算式を変更しないことによる二重課税の可能性が存在すること

<sup>74</sup> 松永・前掲注(72) 87-98頁。なお、各条の内容は2014・2015年の改正前のものである。

<sup>75</sup> UDITPA Section 16(a) of the Uniform Act assigns sales to the sales factor numerator of the state of delivery unless: (1)the buyer is the United States government, or (2) the taxpayer is not taxable in the purchaser's state. In either of which events, such sales are assigned to the state from which the goods were shipped.(第16条(a)は、(1)(2)の場合を除き、売上高を納入国の売上係数分子に割り当てる。

(1) 購入者が米国政府である場合 (2) 納税者が購入者の国で課税されない場合 (1)(2) いずれの場合も、売上は商品の出荷元の州に割り当てられる)。

を理由として、これを批判していた<sup>76</sup>。

当時の著名な学者からの批判をうけて、連邦は、1965年に、前述したウィリス委員会において、売上高要素などについて検討を進め、仕向け地主義の売上高要素の批判と、売上高を除いた2要素方式の提案を行った<sup>77</sup>。同委員会では、売上高要素の仕向け地の定義が必ずしも明確でないことや、2要素方式では1州のみで課税される場合でも、売上高を要素に含む3要素方式では複数州で課税される場合があり、零細企業の税負担を増加させることとなる等の問題点を指摘した。その結果、定式配賦方式については、売上高要素を除いた2要素方式が適切であると勧告するに至った<sup>78</sup>。そして、翌年の1966年には、この勧告の内容を受け、売上高以外の2要素方式による課税上所得の分配方式等を内容とする「州課税法案 (Interstate Taxation Bill, H.R.11798)」が連邦議会に提案<sup>79</sup>された。しかし、当該法案は、州関係者から、歳入の大幅な減少、納税者の租税負担の大幅な変更、租税回避を目的とした企業再編などの影響があるとして批判を受け、産業界も賛否両論という混乱した状態になった。このため、この法案は一部手直しをされ新法案H.R.16491が下院に提案されたが審議は進まず、1967年には、H.R.16491と同一の法案H.R.2158（通称Willis法案）が下

---

<sup>76</sup> 小泉・前掲注(8) 156頁。

<sup>77</sup> 小泉・前掲注(8) 157頁。ウィリス委員会では、売上高要素の考え方について、以下の①～④の分類を行った。①仕向け地テスト（商品が送り出されて受け取られた州に帰属する：Destination Test）②出荷地テスト（商品の出荷元に帰属する：Origin Test）③販売店交渉テスト（販売交渉が行われた州に帰属する：Sales Office Negotiation Test）④販売活動テスト（販売活動を行った州に帰属する：Sales Activity Test）（江南喜成「第4章 アメリカの地方税財政制度」柴田敬司、近藤賢治、大和田雅英、美作達郎、江南喜成『主要国の地方税財政制度（イギリス・ドイツ・フランス・アメリカ）』408・409頁（財務省財務総合政策研究所, 2001）。

<sup>78</sup> 小泉・前掲注(8) 157頁。

<sup>79</sup> 小泉・前掲注(8) 158・159頁。なお、「HR.11798は、その内容として、(i)すべての州が連邦所得税と同じ課税ベースを使用すること、(ii)資産と報酬の二要素のみを使用した配賦公式を採用することを州に義務付けること、及び、(iii)統一売上税法に関する規定、の3つを含んでいた。」（松永・前掲注(72) 84・85頁）。



院に提案されるということになった。しかし、この法案も下院は通過したが上院の議決が得られないまま、結局、1968年に廃案となった<sup>80</sup>。(つづく)

## （参考文献）

### ＜国内文献＞

- 浅妻章如「アメリカの売上税・使用税におけるnexusの研究」第23回日税研究賞入選論文集 11・12頁（2000）
- 伊藤公哉『国際租税法における定式所得配賦法の研究 多国籍企業への定式配賦法適用に関する考察』15、23、60、61、64頁（中央経済社、2015）
- 伊藤公哉『アメリカ連邦税法 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで 第7版』639頁（中央経済社、2019）
- 占部裕典「地方公共団体の課税権の限界―課税権の衝突と調整」総合税制研究第6号 139頁（1998）
- 江南喜成「第4章 アメリカの地方税財政制度」柴田敬司、近藤賢治、大和田雅英、美作達郎、江南喜成『主要国の地方税財政制度（イギリス・ドイツ・フランス・アメリカ）』408・409頁（財務省財務総合政策研究所、2001）
- 片桐正俊『アメリカ財政の構造転換―連邦・州・地方財政の転換―』168、176頁（東洋経済新報社、2005）
- 小泉和重「アメリカ政府間租税関係と州法人税一定式配賦方式を対象に―」アドミニストレーション第2巻4号10～12頁
- 小泉和重『アメリカ連邦財政システム』147-149、151、153-159頁、167-171、175頁（ミネルヴァ書房、2004）
- 篠田剛「米国インターネット課税問題と州間租税協調」日本財政学会編『財政研究第3巻 格差社会と財政』252・253頁（有斐閣、2007）
- 杉本有造・ジョセフ・ガブリエラ「米国の市場公正法案をめぐる政策形成プロセス―新たな局面に移行したインターネット売上税改革―」会計検査研究第49号34・35頁（2014）
- 谷口洋志『米国の電子商取引政策：デジタル経済における政府の役割』182頁（創成社、2000）

---

<sup>80</sup> 松永・前掲注(72) 85頁。

- 藤田英里子「米国における電子商取引課税の現状と課題—州際取引における売上税・使用税の問題を中心に—」税務大学校論叢第55号270・271頁（2007）
- 細木宏和・若山浩司「電子商取引に対する消費課税の課題—米国とEUの経緯と現状—」四国大学経営情報研究所年報第11巻130・131頁（2004）
- 松井克明「米国州における企業課税の研究—課税ベースをめぐる議論を中心に」32頁（立教大学博士論文，2021）
- 松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造（七）—ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究63巻4号83・96頁（1987）
- 松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造（八）—ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究63巻7号84・85、87-98頁（1987）
- 望月爾「アメリカにおけるインターネット課税と小売売上税・使用税の簡素化・統一化問題」環境と経営第8巻第1号41-47頁（2002）
- 望月文男「米国ユニタリー・タックスにみる独立企業原則と定式分配—NTAにおける定式統一の議論を中心に—」会計論叢（明治大学大学院会計専門職研究科[編]）第2号71-75、78・80頁（2007）
- 矢内一好「国際税務における最近の諸問題—電子商取引・BEPS条約・義務的開示制度」経理研究第60号13-15頁（2018）
- 吉田貴明「州外法人に対する課税とその限界—Geoffrey 判決の意義」法政論叢53巻2号285-294頁（2017）
- 吉田悦教「米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権」千葉経済論叢第69号5頁（2023）
- 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，2013，207・208頁
- 吉村政穂「第5章 地方税 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）。
- 吉田悦教「米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権」千葉経済論叢第69号5頁（2023）。
- 渡辺智之『インターネットと課税システム』147-150頁（東洋経済新報社，2001）。

< 海外文献 >

- Adams, Thomass S. "The Taxation of Business." *Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*, vol. 11, National Tax Association 1917, pp. 185-94.
- AICPA & CMA, *2023 State tax nexus guide*, Reviewed Oct.13 2023, 2023, pp.10-11.
- Bloomberg tax & Accounting, 2020 Survey of State Tax Departments Executive Summary, *Tax Management Multistate Tax Report*, 2020, p.13.
- Edmonds Franklin S et al, Report of Committee on Uniformity and Reciprocity in State Taxing Legislation, *Proceedings of the Annual Conference on Taxation Under the Auspices of the National Tax Association*, 1933, pp.259 – 271.
- Gamage, David and Shanske, Darien, "The Saga of State "Amazon" Laws: Reflections on the Colorado Decision," *State Tax Notes*, 65 (3)2012, pp.198-199.
- Hellerstein Walter and Jerome R Hellerstein, "*State and Local Taxation : Cases and Materials*," 11th ed. [VitalSource Bookshelf version], 2009, p.442.
- Janelle Cammenga, "State Corporate Income Tax Rates and Brackets for 2020," *Tax Foundation Fiscal Fact* No.692 Jan.2020, 2020, p.2.
- McLure, Charles E. Jr. , Implementing State Corporate Income Taxes in the Digital Age, *National Tax Journal*, 53:4, 2000, pp.1287-1305,
- MTC（多州間租税協定）  
<https://www.mtc.gov/The-Commission/Multistate-Tax-Compact/>  
（参照：2023-10-1）
- National Industrial Conference Board, *State Income Taxes*, Vol. II, National Industrial Conference Board, Inc, 1930, p.113.
- NTA HP (<https://NTAnet.org/about/past-presidents/>)（参照：2023-10-3）。
- NTA, "*Report of the Committee upon A Model Tax System*," 11th NTA Proceedings, 2018, pp.183-184.

- Raabe William A Karen J Boucher and Judith A Shanley, “*Multistate Corporate Tax Guide, Vol. II,*” New York NY: Panel, 1996, pp.116-125.
- Sales Tax Institute HP 「Top 3 Reasons to Participate in Streamlined Sales Tax」 (<https://www.salestaxinstitute.com/resources/top-3-reasons-to-participate-in-streamlined-sales-tax>) (参照：2023-10-1)。
- Sales Tax Institute HP (<https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart>) (参照：2023-10-1)。
- State of California FTB HP (<https://www.ftb.ca.gov/file/business/doing-business-in-california.html>) (参照：2024-4-8)。
- Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc. HP (<https://www.streamlinedsalestax.org/Shared-Pages/State-Detail>) (参照：2023-10-1)
- Streamlined Sales Tax Governing Board Inc. HP : Streamlined Sales and use tax agreement adopted November12, 2002 and amended through May 24 2023 (<https://www.streamlinedsalestax.org/docs/default-source/agreement/ssuta/ssuta-as-amended-through-05-24-23-with-hyperlinks-and-compiler-notes-at-end.pdf?sfvrsn=b3c182d87>) (参照：2023-10-1))。
- The Multistate Tax Commision (多州間租税委員会) HP (<http://www.mtc.gov/The-Commission/Member-States>) (参照：2023-10-1)
- The Multistate Tax Commission, *Factor Presence Nexus Standard for Business Activity Taxes*, adopted by the Commission at its 35th annual meeting in Madison, Wisconsin, 2002, pp.1-3.
- Trade Facilitation and Trade Enforcement Act of 2015 (<https://www.congress.gov/114/plaws/publ125/PLAW-114publ125.pdf>.) (参照：2020-9-3)。

(よしだ よしのり 本学特任教授)