

<論文>

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 (3・完)

State Taxing Jurisdiction in U.S. State Sales and Use  
Taxes and State Corporate Income Taxes (3)

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 第69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) 州法人所得税の概要

(2) 多州間租税協定 (MTC) と要素ネクサス基準

(3) 米国各州の要素ネクサスの基準

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) UDITPAの採択 (以上 第70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 (以上 本号)

## 第3 州法人所得税の課税管轄権

### 2 課税所得の配分と定式配賦法

#### (4) 課税上所得配分と3要素方式・2要素方式

こうした連邦による一連の積極的な州の課税権への介入の動きに対して、州側は危機感を覚え、1966年に、「多州間租税協定 (the Multistate Tax Compact: MTC)」を締結し、MTCのもとで、「多州間租税委員会 (the Multistate Tax Commission)」を設置したことは既に述べた<sup>1</sup>。同委員会では、

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(3・完) 吉田

課税上所得配分は、UDITPAの考え方を取り入れ、資産・給与・売上高による3要素方式を盛り込んだもので行うことを採択し、各加盟州にその採用を勧告した<sup>2</sup>。UDITPAはモデル法であるため、実際に、各州が自州で法制化を行う際には、UDIPAの規定に重要な変更が加えられることは珍しくないが、課税上所得配分の規定については、勧告どおり、資産・給与による2要素方式ではなく、資産・給与・売上高による3要素方式の定式配賦法が定着していった<sup>3</sup>。

しかし、その後、各州では、所得配賦における売上高要素の比重を高め、「売上高要素を2倍にウエイト付けした3要素方式」や「売上高要素単一方式」を採用する州が増加する<sup>4</sup>など、3要素方式を採用する州が減っていった。

こうした状況を踏まえ、MTCは、2014年及び2015年の改正によって、課税上所得配分について、「売上高要素を2倍にウエイト付けした3要素基準」を推奨する内容に変更するという方針転換を行っている<sup>5</sup>。この背景としては、

---

<sup>1</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(2)」千葉経済論叢70号17・18頁(2024)。

<sup>2</sup> 小泉和重『アメリカ連邦財政システム』158・159頁(ミネルヴァ書房, 2004)、東京都主税局委託調査(三菱UFJリサーチ&コンサルティング)「デジタル経済における国際課税ルール等に関する調査報告書(令和2年3月)」31頁(2020)。このため、MTC第4条には、UDITPAが含まれることになったが、2014年及び2015年に、MTC第4条は大幅に修正された(Model Compact Article IV. Division of Income. [UDITPA] As revised by the Multistate Tax Commission July 29, 2015. (<https://www.mtc.gov/wp-content/uploads/2023/02/Model-Compact-Article-IV-UDITPA-2015V2.pdf>). (参照: 2024-4-1)

<sup>3</sup> 小泉・前掲注(2) 158・159頁。

<sup>4</sup> 東京都主税局委託調査・前掲注(2) 31頁、吉村政穂「アメリカの「州法人税率」が意味するもの」地方税第65巻第4号3頁(2014)。

<sup>5</sup> 2014年及び2015年改正後のMTC第4条第9項では、「All apportionable income shall be apportioned to this State by multiplying the income by a fraction, [State should define its factor weighting fraction here. Recommended definition: “the numerator of which is the property factor plus the payroll factor plus two times the receipts factor, and the denominator of which is four.”] (すべての配賦可能な収入は、収入に分数を乗じることにより、各州に配賦される。[州は、ここでその要素の重み付の割合を定義する必要がある。推奨される定義は、[資産要素の割合+給

「①デジタル経済の進展により、州間を跨ぐ事業が増加しており消費地側での課税強化のニーズが高まっていること ②州間での租税競争・州における産業振興により、売上高要素を高めることで、州内立地企業への課税の軽減と州外企業への課税強化につながること ③デジタル化の進展等によって無形資産のプレゼンスが高まっているが、無形資産については所在地の特定が難しく、かつ移動も容易であることから、資産要素の算定が困難であり、不均衡が生じる恐れがあること」があったと指摘されている<sup>6</sup>。

一方、最近の各州の定式配賦法に係る基準については、表1<sup>7</sup>のとおりである。3要素均等基準を採用する州は6州である一方、売上高要素単一基準を採用する州が半数以上の29州となっている<sup>8</sup>。こうした売上高要素を重視する基準のうち、売上高のみを定式配賦法の計算式の配賦要素とするものについては、所得税は所得の発生地において課税すべきであることから、資産と給与（労務費）を所得形成の要素として完全に無視することとなり、適当でないとの批判が根強くなされている<sup>9</sup>。

また、MTCでは、物品の売上については、従前より仕向地主義がとられて

---

与要素の割合+ (売上高要素の割合×2) } / 4 ]である]]とされている (MTC “Model Multistate Tax Compact with Recommended Amendments to Article IV”, p.6)。

<sup>6</sup> The key advantage of a sales-based formula is that sales are far less responsive to tax differences across markets, because the customers themselves are far less mobile than are firm assets or employment. (Clausing, Kimberly A., and Reuven S. Avi-Yonah. “Reforming corporate taxation in a global economy: A proposal to adopt formulary apportionment” *Policy Brief Series (Hamilton Project)* 2007 (8), 2007, pp.12-13, 東京都主税局委託調査・前掲注 (2) 31・32頁。

<sup>7</sup> Tax Foundation, *State Primary Apportionment Factors for Tax Year 2020* (<https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/apportionment/>) (参照：2024-9-30)。

<sup>8</sup> 東京都主税局委託調査・前掲注 (2) 33頁。

<sup>9</sup> McLure, Charles E. “The Long Shadow of History: Sovereignty, Tax Assignment, Legislation, and Judicial Decisions On Corporate Income Taxes in the US and the EU.” *Comparative Fiscal Federalism : Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court’s Tax Jurisprudence*, edited by Reuven S. Avi-Yonah, James R. Hines, and Michael Lang, 2007, pp.119-90.

おり、顧客が所在する州の売上として計上される一方で、サービスの売上に関しては、収入生産活動が実施された州、すなわち生産者の所在地の州の売上として計上されている。この場合、複数の州において、サービスに関する収入生産活動が実施される場合には、生産者による活動の比重（例えば収入生産活動に要する費用）に応じて、その売上げが配賦されるのが自然である。しかし、前述した2014年及び2015年のMTCの改正において、このサービスに係る売上高要素の売上高については、収入生産活動が実施された州ではなく、サービスが提供される州に配分する変更がなされている<sup>10</sup>。

同改正前は、州に帰属する納税者の売上高の計算方法について、A:有形人的動産(tangible personal property)の売却については、①FOB(Free on Board=本船渡しを意味し、買い手の指定する船舶に貨物を積み込むことによって契約が完了し、運賃および保険料は買い手が負担する取引条件)か、それ以外かに関わらず、財産が州内の購入者(合衆国政府を除く)へ配送された場合②財産が州内に所在する事業所・店舗・倉庫・工場から配送された場合で、買い手が合衆国政府であるか、納税者が買い手の所在する州で課税されない場合は州内の売上高とし、B:有形人的動産の売却以外については、①収入生産活動が州内で行われた場合 ②州内及び州外で収入生産活動が行われた場合で、かつ州内における収入生産活動の割合(コストに基づき算定)が大きい場合を州内の売上高に計上していた。

一方、同改正後は、州に帰属する納税者の売上高計算方法について、Aの

---

<sup>10</sup> Multstate Tax Commission, *Multistate Tax Compact Article IV Recommended Amendments As approved for By law 7 Survey by MTC Executive Committee - May 8, 2014* (<https://www.mtc.gov/wp-content/uploads/2023/02/Model-Compact-Article-IV-Amendments-as-approved-May-8-2014.pdf>) (参照: 2024-3-31), Multstate Tax Commission, *Model Compact Article IV. Division of Income. [UDITPA] As revised by the Multistate Tax Commission July 29, 2015.* (<https://www.mtc.gov/wp-content/uploads/2023/02/Model-Compact-Article-IV-UDITPA-2015V2.pdf>). (参照: 2024-4-1)、東京都主税局委託調査・前掲注(2) 33頁。

有形人的動産については従来と同じ内容であるが、Bの有形人的動産の売却以外については、全面的な見直しが行われ、具体的には、「①物的財産の売却・貸付・ライセンスによる売上については、当該物的財産が州内に所在している場合 ②有形人的動産の貸付・ライセンスによる売上については、当該資産が州内に所在している場合 ③サービスの売上については、サービスが提供された (deliver) 地点が州内である場合 ④無形資産の貸付・ライセンスによる売上については、州内に居住する消費者によって購入される財に係るマーケティングに用いられた無形資産は当該州内で用いたものとみなす」として、いずれも州内の売上高に計上することとされた<sup>11</sup>。

これらの一連のMTCの改正は、州に帰属する売上高の計算において、従来のように、サービスが実施される場所に焦点を当てるのではなく、サービスの提供を受ける者を中心に捉える観点から行われている。これは、経済のサービス化が進むなか、サービスの仕向地や受領地、サービスの対象とする顧客の所在地を重視する考え方を、定式配賦方式の売上高の基準に取り入れた結果である。

#### (5) スローバック・ルールとスローアウト・ルール

前述したように、州法人所得税の所得配賦の定式配賦法の計算式が各州で異なっている場合、州際活動を行う企業に対して、複数州による二重課税がなされるおそれがある。その場合、所得の100%を上回る課税だけでなく、逆に所得の100%を下回る課税となるおそれもある。

例えば、表2のように、定式配賦法の計算式において、売上高・給与・資産の3要素基準を採用しているA州と売上高要素単一要素基準を採用しているB州があると仮定する。

ケース1では、A州での、ある企業の売上高、給与、資産の割合を順に

---

<sup>11</sup> Ibid.

（表1）州法人所得税の各州の定式配賦式の要素（2020年）

**State Primary Apportionment Factors for Tax Year 2020**

Three-Factor (6)	50% Sales (8)	> 50% Sales Factor (3)	Single Sales (29)
Alaska	Alabama	Delaware	Arizona*
Hawaii	Arkansas	Maryland	California
Kansas	Florida	Tennessee	Colorado
Montana	Idaho		Connecticut
North Dakota*	New Hampshire		Georgia
Oklahoma	Vermont		Illinois
	Virginia*		Indiana
	West Virginia		Iowa
			Kentucky
			Louisiana
			Maine
			Massachusetts*
			Michigan
			Minnesota
			Mississippi
			Missouri
			Nebraska
			New Jersey
			New Mexico
			New York
			North Carolina
			Oregon
			Pennsylvania
			Rhode Island
			South Carolina
			Texas**
			Utah
			Wisconsin
			District of Columbia

\* State offers alternative apportionment factors as well, either as an optional election or as a requirement for select industries  
 \*\* Texas' Margin Tax, a gross receipts tax, uses single sales factor apportionment. Gross receipts taxes in other states do not follow corporate apportionment formulae.  
 Source: Federation of Tax Administrators

\* 各州は、特定の業種について、任意の選択又は要件として、代替となる配分要素を示している。

\*\*\* テキサス州のマージン税、総収入税は、売上要素だけで配賦がなされる。他州の総収入税は、法人所得の配賦方式には従っていない。

出典：Tax Foundation, *State Primary Apportionment Factors for Tax Year 2020* (<https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/apportionment/>)（参照：2024-9-30）。  
 （一部執筆者加筆）

(表2) 定式配賦法の計算式と課税ベースの試算

	ケース1		ケース2	
	A州	B州	A州	B州
定式配賦法の 計算式	3要素基準	売上高要素単一 基準	3要素基準	売上高要素単一 基準
売上高の割合	90%	10%	10%	90%
給与の割合	10%	90%	90%	10%
資産の割合	10%	90%	90%	10%
按分後の売上高 の割合	30%	10%	3.3%	90%
按分後の給与の 割合	3.3%	0%	30%	0%
按分後の資産の 割合	3.3%	0%	30%	0%
合計(%)	36.7%	10%	63.3%	90.0%
企業の課税ベ ース/企業の所得	46.70%		153.30%	

出典：Walczak J., Throwback and Throwout Rules: A Primer, *Fiscal Fact, Tax Foundation, No 662, July, 2019, p.4* を基に筆者作成。

90%、10%、10%、B州では順に10%、90%、90%であると仮定する。次に、ケース2では、A州での当該企業の売上高、給与、資産の割合は順に10%、90%、90%、B州では順に90%、10%、10%であると仮定する。

これらの仮定のもと、ケース1とケース2で、それぞれの基準に基づく定式配賦方法の計算式を用いて課税ベースとなる所得を試算すると、表2のように、ケース1では、所得の46.7%（A州36.7%、B州10%）が課税ベースとなり、ケース2では、所得の153.3%（A州63.3%、B州90%）が課税ベースとなり、いずれも100%を大きく下回るか上回る。

このように定式配賦方式では算式の配分要素の選択や割合によって、各州に配賦する課税所得は大きく変わることがわかるが、さらに、州所得法人税を課すことのできない州に所得の配賦がなされると、どの州からも課税されない所得が発生するという問題が生じる<sup>12</sup>。

<sup>12</sup> Walczak J.: “Throwback and Throwout Rules: A Primer”, *Fiscal Fact, Tax Foundation, No 662, July, 2019, pp.3-6.*

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(3・完) 吉田

これは、各州の独自のネクサス基準、連邦法<sup>13</sup>、または憲法上の制約<sup>14</sup>により、法人所得税が課税されない州で、企業の活動の一部が行われた場合に生じる、「どこにも帰属しない」所得 (no-where income) をどう扱うかという問題である。

もともと、UDITPAの起草者は、各州が独自の判断によって法人所得に課税しないという選択をした場合には、これを尊重する立場であった。しかし、1959年になると、前述したように連邦議会が連邦公法86-272号 (Public Law 86-272 : P.L. 86-272)<sup>15</sup>を制定し、ある州内で非居住者が行う物品販売の注文の勧誘 (solicitation) について、当該州外での注文の承認や商品の発送等が行われる場合には、当該州が所得税を課することを禁止するようになった。これにより、理論的には、この「どこにも帰属しない」所得 (no-where income) が、法人所得に課税しないという選択をした一部の州だけではなく、連邦議会の制定したP.L. 86-272が適用される全米の州でも発生することになった。このため、UDITPAでは、所得への100%の課税を目的として、定式配賦法による所得の配賦要素で仕向地主義を採用している売上高要素について、「売上高要素は、納税者が買主の州において課税されない場合、有形動産の販売地たる州に収入は帰属する (UDITPA Sec. 16 (b))<sup>16</sup>」としたうえで、

---

<sup>13</sup> 後述する連邦公法86-272号 (Public Law 86-272 : P.L. 86-272) が該当する。

<sup>14</sup> 通商条項や適正手続条項の違反は合衆国憲法違反であり、州は法人所得税を課税できない。

<sup>15</sup> Public Law 86-272 (1959) 73 Stat.555. また、2021年8月4日に、MTCは、「P.L. 86-272に基づく複数州税務委員会および署名国の慣行に関する声明 (Statement Concerning Practices of the Multistate Tax Commission and Signatory States Under Public Law 86-272)」を改訂した。この改訂では、州外の企業に課税する州の権限を制限する連邦法である P.L. 86-272が、インターネットを介して活動を行う企業にどのように適用されるかを説明している。これによると、企業が、ある州内の顧客に対して、製品の表示と注文を行う以上の機能を持つウェブサイトを提供・使用する場合、P.L. 86-272で規定されている保護範囲を超える可能性が高い。

<sup>16</sup> 買主が合衆国政府である場合も有形動産の販売地の州に収入は帰属する (UDITPA Sec. 16:Receipts from the sale of tangible personal property are in this State if: (b)

この「どこにも帰属しない」所得 (no-where income) が生じた場合には、有形資産を出荷した州に戻して課税する「スローバック・ルール」を設け<sup>17</sup>、これに対処した。

スローバック・ルールでは、①課税する州が有形資産の出荷元である州であること ②有形資産の購入者が連邦政府か、又は、販売地の州に州法人所得税を課す権限がないことの2つを適用要件としており、州の政策として、自ら法人所得税を課さない非課税措置等の選択をしている州には、スローバック・ルールは適用されない。また、スローバック・ルールが適用された場合には、定式配賦法の計算式において、販売地の州で課税されなかった売上高が販売元の州の売上高の分子に加算されるが、販売元の州で、法人所得税の代替となる、純所得税、フランチャイズ税、資本ストック税などが課されている場合にも、スローバック・ルールは適用されない。

この他、商品などの有形資産がネクサスのある州から購入者に直接出荷されない「ドロップシッピングメント (Drop Shipment) 契約<sup>18</sup>」に基づく場合については、ダブル・スローバック・ルールが適用される場合がある<sup>19</sup>。ドロップシッピングメント契約では、製造業者・卸売販売者、小売販売者及び消費者の3者がすべて異なる州に所在し、スローバック・ルールでは対応できない可能性が生じるため、後述するようなダブル・スローバック・ルールに関する規定が設けられている。

---

the property is shipped from an office, store, warehouse, factory, or other place of storage in this State and (1) the purchaser is the United States Government or (2) the taxpayer is not taxable in the State of the purchaser.)

<sup>17</sup> Vernon B Savoie and Michael L. Burr, "The Throwback Rule: Concepts, components and Planning Opportunities," *Journal of State Taxation*, 2 (1), 1983, pp.19-20.

<sup>18</sup> ドロップシッピングメント契約とは、第三者である製造業者・卸売販売者が、小売販売者と契約した消費者あてに直接に商品を発送する契約である (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261頁 (2007))。

<sup>19</sup> Vernon B. Savoie and Michael L. Burr, *supra note* 17 at 29.

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(3・完) 吉田

例えば、ドロップシッピングメント契約では、A州にネクサスを有する法人が、当該法人からの指示(注文)によってA州外のX州からY州へ商品を直送することになる。このケースで、当該商品の売上に関してX州でもY州でも法人所得課税がなされなかった場合、当該商品は、A州から発送されていないため、前述したスローバック・ルールは適用できず、売上の帰属先となる州が存在しないことになる。ダブル・スローバック・ルールとは、こうしたケースについて、当該取引の売り上げをY州からX州に戻すだけでなく、さらにX州からA州へと、いわば2回スローバックさせ、当該法人のネクサスのあるA州に売上を帰属させる方法である。

ドロップシッピングメント契約に係るダブル・スローバック・ルールについて、MTCは、以下の①・②のように定めている<sup>20</sup>。

- ① ネクサスを有する州以外の第3者の出荷元の州で法人所得に課税される場合、売上は当該出荷元の州に帰属する
- ② 当該出荷元の州で法人所得に課税されない場合、売上はネクサスのある州に帰属する

現在、多くの州が、UDITPAで規定されたスローバック・ルールを採用しているが、各州固有の解釈や独自の規定を設けている州も多い<sup>21</sup>。例えば、イリノイ州最高裁判所は、GTE Automatic Electric Inc. v. Allphin事件の判決<sup>22</sup>で、ダブル・スローバック・ルールを適法としたが、MTCの当該規定を直接的な根拠とせず、UDITPAの救済規定(relief provision)<sup>23</sup>に基づくもので、

---

<sup>20</sup> M.T.C. Reg. Sec. IV. 16. (a). (7).

<sup>21</sup> Vernon B. Savoie and michael L. Burr, *supra note* 17 at 30-32.

<sup>22</sup> GTE Automatic Electric Inc. v. Allphin, 369 N.E.2d 841.

<sup>23</sup> UDITPA Sec.18 (d). “If the allocation and apportionment provisions of this Act do not fairly represent the extent of the taxpayer’s business activity in this state, the taxpayer may petition for or the [tax administrator] may require, in respect to all or any part of the taxpayer’s business activity, if reasonable: (d) the employment of any other method to effectuate an equitable allocation and apportionment of the taxpayer’s income.”.

納税者の請願又課税当局の要求があり、合理的な理由がある場合に行われる法人所得の配賦又は配分の変更に該当するとした。

そのほか、州の独自規定の代表例として、スローアウト・ルールがあるが、これは、ネクサスのない販売地の州の売上を、スローバック・ルールのように、定式配賦法の計算式の分子の売上に加算せず、その売上を分母から除外するものである。

スローバック・ルールが、有形資産の販売のみに適用されるのに対して、スローアウト・ルールは、サービス等の役務提供取引や無形資産の販売にも適用されるため、両ルールの適用範囲は異なっている。また、スローバック・ルールやスローアウト・ルールの細部の内容は各州で異なるが、例えば、外国や政府機関への売上に対するスローバック・ルールの適用関係や、各州への法人所得の配賦方式とスローバック・ルール適用の納税者による選択などについて、UDITPAと異なる独自の規定を設けている州がある<sup>24</sup>。

また、スローバック・ルールの目的上、外国を「州」とみなし、スローバックの対象としているところが多いが、マサチューセッツ州とウィスコンシン州のように、このルールを外国への販売に適用しない州もある。また、マサチューセッツ州では、マサチューセッツ規則と呼ばれる独自の規定があり、スローバック・ルールは州に拠点を置く販売代理店が販売する商品にのみ適用する。この他、ケンタッキー州は、スローバック・ルールを連邦政府への販売にのみ適用するため、通常はスローバック・ルールを採用する州として扱われていない。メイン州は2010年にスローバック・ルールをスローアウト・ルールに置き換えたが、連邦政府への販売については引き続きスローバック・ルールを適用している。最後に、ニューメキシコ州のスローバック・ルールは、単一の売上要素配分に基づいて課税されることを選択した企業だけに適用される<sup>25</sup>。

---

<sup>24</sup> Ibid.

<sup>25</sup> Walczak J., *supra* note 12 at 11.

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(3・完) 吉田

このように各州の法人所得課税の所得の帰属の扱いは、まちまちである。このため、法人の売上が帰属する販売地のある州で法人所得に課税がなされず、かつ、スローバック・ルールとスローアウト・ルールのいずれも採用していない州では、法人所得に対する州税の課税が他州と比較して相対的に軽くなり、法人に節税計画を立てるインセンティブを与えていると考えられる。

スローバック・ルールやスローアウト・ルールは、本来非課税になる所得に課税することになり、法人に過重な税負担が生じ、また、法人の経済活動に歪みを与えるので、廃止すべきだという意見<sup>26</sup>もあるが、「どこにも属さない所得」(no-where income)の発生を防止するために、当面は必要であると考えられる。以下の表3は、米国の各州のスローバック・ルール及びスローアウト・ルールの採用状況である。

### 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

米国の州法人所得税では、複数の州の事業活動で得た所得を定式配賦法により各州に配賦するが、この定式配賦の対象とされる課税所得の計算方法が特殊である。この計算方法は、「ユニタリー・タックス (Unitary Tax)」と呼ばれ、州の内外で、「ユニタリー事業 (Unitary business)<sup>27</sup>」とよばれる単一事業を行う企業又は一定のグループ企業について、そのユニタリー事業から稼得された所得を、個々の法人をまたいで合算し、ユニタリー事業等全体の所得金額を、定式配賦の対象となる課税上所得とする<sup>28</sup>。また、このユニタリー・タックス

---

<sup>26</sup> Ibid.,p.19.

<sup>27</sup> ユニタリー・ビジネスとは、機能的に統合されたビジネスであって、全体が1つの経済的単位として営業されているものである。一般的には、州内のビジネスと州外のビジネスとの間に50%以上の株式の所有又はコントロールによる直接又は間接の支配関係があるとともに、商品又は価値の流れが存在することによって、州内のビジネスが州外のビジネスに依存又は貢献している場合には、全体の営業がユニタリー・ビジネスであることになる(宮坂善寛『米国の州税制法人税とユニタリー・タックス』35頁(日本貿易振興会, 1985))。

表3 米国の各州のスローバック・ルール及びスローアウト・ルールの採用状況

州(コロンビア特別区を含む)	スローバック(有形資産)	スローアウト(有形資産)	スローアウト(無形資産)
Alabama	○		○
Alaska	○		○
Arkansas	○		
California	○		
Colorado	○		
Florida			○
Hawaii	○		○
Idaho	○		○
Illinois	○		○
Kansas	○		○
Kentucky	(a)		○
Louisiana		○	○
Maine (b)		○	○
Massachusetts	○		
Michigan			○
Minnesota			○
Mississippi	○		
Missouri	○		○
Montana	○		○
Nebraska			○
New Hampshire	○		
New Mexico	○(c)		○
North Dakota	○		○
Oklahoma	○		
Oregon	○		○
Rhode Island	○		
Tennessee			○
Utah	○		○
Vermont	○		
West Virginia		○	○
Wisconsin	○		
District of Columbia	○		
	23	3	22

(a) Kentucky has a throwback rule that only applies to sales to the federal government and is not typically counted as a throwback state.

ケンタッキー州には、連邦政府への販売にのみ適用されるスローバック・ルールがあるが通常はスローバックする州としてカウントしない。

(b) Maine replaced its throwback rule with a throwout rule in 2010 but continues to use throwback for sales to the federal government.

メイン州は2010年にスローバック・ルールをスローアウト・ルールに置き換えたが、連邦政府への販売には引き続きスローバック・ルールを適用している。

(c) New Mexico's throwback rule only applies to businesses opting to be taxed under single sales factor apportionment.

ニューメキシコ州のスローバック・ルールは、単一の売上要素配分に基づいて課税されることを選択した企業にのみ適用される。

出典：Walczak J., *Throwback and Throwout Rules: A Primer, Fiscal Fact, Tax Foundation, No 662, July, 2019, p.10* を基に筆者作成。

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(3・完) 吉田  
による関係会社の所得の合算と州への配賦の手続きは、州税法上、「合算申告  
(Combined Reporting)」と呼ばれ、通常は州の税務調査官がユニタリー・タッ  
クスの税務調査の過程で合算申告に必要なスケジュールを作成し、課税所得の  
計算をすることが多い<sup>29</sup>。

ユニタリー事業の概念の起源は1870年代に、米国の鉄道会社に対する州税と  
しての財産税 (property tax) の課税で用いられた「ユニット・ルール (unit  
rule)」に遡ると言われている。ユニット・ルールとは、鉄道事業や電信事業  
のように、州をまたいで行う事業について、これに用いられる鉄道の軌道や電  
信網について、全体の長さに対する当該州内における長さを基準として課税す  
るというルールである<sup>30</sup>。このルールについては、鉄道事業と電信事業に関す  
る事案がそれぞれ裁判で争われたが、米国連邦最高裁判所の判決<sup>31</sup>ではいずれ  
も適法とされた。このように、当初は、財産税に導入されたユニット・ルール  
であるが、その後、資本税に適用された後に、各州の州法人所得税において、  
ユニタリー事業の概念が導入されていった。

その背景には、州法人所得税では、課税上所得を所得源泉のある州に配分し  
ようとする場合、営業収入はうまく配分でできて営業費用の振り分けが難しい  
場合があるという事情があった。また、このため、独立企業原則により、営業  
収入や費用を振り分け、所得配分をしようすると、今度は、国際課税で生じ  
ている、支店間や親会社・関係会社間での移転価格税制の問題のような、恣意  
的な源泉所得の配分の操作の余地が生じる<sup>32</sup>。一方、米国の内国歳入庁にとっ

---

<sup>28</sup> 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』84・85頁 (中央経済社, 2015)。

<sup>29</sup> 宮坂・前掲注 (27) 9頁。

<sup>30</sup> 宮坂・前掲注 (27) 16頁、岡村忠生「ユニタリー・タックスの理論とその問題点 (一)」  
法学論叢第118巻第3号52頁 (1985)、松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本  
構造 (十二) - ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究66巻12号93-95頁  
(1990)。

<sup>31</sup> Kentucky Railroad Tax Cases, 115 U.S. 321, (1885), Western Union Telegraph  
Co. v. Massachusetts, 125 U.S. 530, (1888),

ては、米国内の州間の移転価格税制の問題は、米国内であれば連邦法人税率は同じであり税収に影響はない以上、その是正に取組む必要はない。したがって、各州は連邦との協力なしに、自力で州間の個々の取引の移転価格の問題に取組なければならないが、各州にそうした取組みのための人的・金銭的な負担の余裕はなかった<sup>33</sup>。こうしたなか、州法人所得税にユニタリー事業の概念を導入し、ユニタリー・タックスによる合算課税と、従来から行われていた定式配賦方式と組み合わせ、課税上所得を配賦する州が現れるようになった<sup>34</sup>。

このように、ユニタリー事業は、一応ユニット・ルールを起源とするといわれているが、州法人所得税と資産税では、その導入の事情や経緯は異なっている。ユニタリー事業の概念は、州法人所得税の場合には、資産税の場合より複雑で客観性を欠き、各州でその内容も様々であったため、その後の連邦最高裁の判決<sup>35</sup>によって、その概念は次第に整理され形成されていった<sup>36</sup>といえよう。

例えば、カリフォルニア州では、1936年に、州法人所得税にユニタリー・タックスによる合算課税の制度が導入されたが、1929年に、州内法人と州内で事業をしている州外法人の所得に課税する「フランチャイズ税 (Franchise Tax)」を設けた際に、既に1社単位のユニタリー・タックスを導入しており、これを

<sup>32</sup> ロバート・マキロイ「ユニタリータックスの誕生」ジュリスト822号6-10頁 (1984)。

<sup>33</sup> Ibid.

<sup>34</sup> 宮坂・前掲注 (27) 9-16頁。コネチカット州、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など東部の州が該当する。

<sup>35</sup> *Bulter Bros v. McColgan*, 17 Cal. 2d 664, 111 P.2d 334 (1941), *aff'd*, 315 U.S. 501 (1942), *Mobil Oil Corp. v. Commissioner of Taxes*, 445 U.S. 425 (1980), *Asarco Inc. v. Idaho State Tax Comm'n*, 458 U.S. 307 (1982), *Woolworth Co. v. Taxation Dept.*, 458 U.S. 354 (1982), *Allied-Signal, Inc. v. Director, Div. of Taxation*, 504 U.S. 768 (1992)。なお、米国連邦最高裁判所等の判決によるユニタリー事業の概念の形成については、松永・前掲注 (30) 92-109頁、松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造 (十三) -ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究67巻1号91-106頁 (1991) において、その経緯の説明と当該判決の詳細な分析がなされている。

<sup>36</sup> 岡村・前掲注 (30) 52頁、岡村忠生「ユニタリー・タックスの理論とその問題点 (二・完)」法学論叢第119巻第6号57-69頁 (1986)、伊藤・前掲注 (28) 100-103頁。

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(3・完) 吉田

州法人所得税まで適用を拡大したという経緯がある<sup>37</sup>。前述したように、ユニタリー事業の概念は曖昧な点が多かったため、判例の果たした役割は重要であった。とりわけ、カリフォルニア州最高裁判所のBulter Bros v. McColgan事件とEdison California Stores v. McColgan事件の2つの判決は、その後のユニタリー事業の概念形成に大きな役割を果たした。前者の事件の判決は、ユニタリー事業の存在を認定するための①所有の単一性(Unity of Ownership) ②事業活動の単一性(Unity of Operation) ③使用の単一性(Unity of Use) 3つの基準を示した<sup>38</sup>。

また、後者の事件の判決は、この3つの基準に加えて、「カリフォルニア州内の事業活動が当州外の事業活動に依存しているか、または貢献しているならば、その事業活動はユニタリー事業である」とする「相互依存関係(依存又は貢献)の基準」が必要なことを示した<sup>39</sup>。さらに、1983年に、米国連邦最高裁判所は、Container Corp. v. Franchise Tax 事件の判決において、親会社と子会社の間に、①親会社による子会社の債務負担、②親会社による子会社への技術提供と設備調達への援助などがあることを理由に、密接な相互依存関係ないし組織的一体性があるとしてユニタリー事業を認定した<sup>40</sup>。この判決により、親会社が関係会社の株式の過半を取得していなくとも、また、親会社と子会社の法人格が別であっても、これらを1つとしてユニタリー事業に認定できることが明確になった。

また、「合算申告(Combined Reporting)」の「合算」は、連邦法人所得税で採用されている経済に対する租税の中立性を目的とした「連結納税制度」の

---

<sup>37</sup> 宮坂・前掲注(27)18・19頁。

<sup>38</sup> Bulter Bros v. McColgan, 17 Cal. 2d 664, 111 P.2d 334 (1941), aff' d, 315 U.S. 501 (1942), 宮武敏夫「ユニタリー・タックスと国際的二重課税」ジュリスト822号11頁(1984)。

<sup>39</sup> Edison California Stores v. McColgan, 30 Cal.2d 472, [183 P.2d 16] (1947), 宮武・前掲注(38)11頁。

<sup>40</sup> Container Corp. v. Franchise Tax Bd., 463 U.S. 159 (1983), 宮武・前掲注(38)12頁。

所得の「連結決算 (Consolidated Accounting)」と類似している面は多い<sup>41</sup>が、異なる概念である<sup>42</sup>。連結納税制度の連結決算が株式の所有割合のみを基準とした制度であるのに対して、合算申告は株式の所有割合に加え、「ユニタリー事業」であるかどうかの判断を必要とする。したがって、完全支配関係にある子会社であっても、前述した3つの基準や相互依存関係の基準などから、ユニタリー事業を行っているとなれば親会社との合算対象からはずされることがある<sup>43</sup>。ユニタリー事業の概念に基づくユニタリー・タックスの導入は、所得のより正確な測定、多州籍企業による州外関連への所得移転の規制等を目的とするものであり、前述したように定式配賦法による課税所得の配賦が必ずしも前提になっている訳ではない。したがって、ユニタリー・タックスの制度を導入しても、これを納税者に対して義務化、あるいは、選択制にするのかといった、それぞれの扱いは各州の判断に任せられているが、近年は、その導入により合算を義務化する州が増加している<sup>44</sup>。2019年時点で、ユニタリー・タックスによる合算申告を要求する州は、25州及びワシントンD.Cとなっている<sup>45</sup>。

また、ユニタリー・タックスに関しては、ユニタリー事業の対象とする事業を、国内企業の事業のみを対象にするのか、それとも外国関連企業の事業も対

<sup>41</sup> 居林次雄「ユニタリータックスの諸問題」ジュリスト822号16・17頁 (1984)。

<sup>42</sup> 伊藤・前掲注 (28) 84-86、99-103頁。

<sup>43</sup> 連結納税では、株式の所有割合が80%以上 (ただし、アラスカ、カンザス、ネブラスカ、ユタの各州では50%超) が基準である。一方、合算申告では、株式の所有割合が50%超 (ただし、コネチカット、インディアナ、ミシシッピイ、ニューヨーク、サウスカロライナの各州では80%以上) であることと、「ユニタリー事業」であることの2つの基準が必要である (伊藤・前掲 (28) 85・86頁)。

<sup>44</sup> 伊藤・前掲注 (28) 92・93頁。

<sup>45</sup> アラスカ、アリゾナ、カリフォルニア、コロラド、コネチカット、ハワイ、アイダホ、イリノイ、メイン、マサチューセッツ、ミシガン、ミネソタ、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、ロードアイランド、テネシー、テキサス、ユタ、バーモント、バージニア、ウエストバージニア、ウィスコンシン州の25州となる (John C.Healy, Michael S. Schadowald “Multistate Corporate Tax Guide 2019” pp.4051-4053,4059-4064.)。

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(3・完) 吉田

象に含めるかなど、合算範囲も問題となる。この問題と関連して、国際通商における州の課税管轄権をそもそも認めるべきかも問題になる。これについて、米国連邦最高裁判所は、資産税に関する判決<sup>46</sup>において、国際通商に係る州の課税管轄権に関しては、前述した通商条項に係るComplete Auto 事件の4つの要件に、

- 国際的な二重課税の重大な危険を生ぜしめないこと
- 連邦政府による国際通商の規制の統一的な執行 (speaking with one voice) を妨げないこと

という2つの要件を追加する<sup>47</sup>としている。

一方、ユニタリー事業の所得の合算の範囲を国外の企業にまで広げるが否かという世界的合算課税の問題は、1980年代前半に、カリフォルニア州が、州法人所得税の合算対象となる企業に外国関連企業を含めようとしたため関心が高まった。また、同時期に、米国連邦最高裁判所が、カリフォルニア州による多国籍企業に対するユニタリー・タックスによる課税は合衆国憲法に違反するものではないとした判決<sup>48</sup>がなされたため、さらに関係者の関心を集める結果となった<sup>49</sup>。当時の日本でも、世界的合算課税が行われる場合、米国に進出した日本企業の子会社等の関連企業と日本の親企業の所得が、合算課税される可能性が生じるため、日本の経団連関係者や関係企業からの批判がなされる<sup>50</sup>など、反対活動がなされていた。結局、この世界的合算課税については、多国籍企業及び連邦政府から、各州の政府に対して、反対の立場からの強い働きかけがなされ、これを廃止する州が相次ぐこととなった<sup>51</sup>。カリフォルニア州でも、

---

<sup>46</sup> Japan Line, Ltd. v. County of Los Angeles, 441 U.S.434 (1979).

<sup>47</sup> 岡村・前掲注(30) 54・55頁。

<sup>48</sup> Container Corp. v. Franchise Tax Bd., 463 U.S. 159 (1983).

<sup>49</sup> 松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造(十四・完)－ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究67巻2号101-109頁(1991)、宮武・前掲注(38) 12・13頁。

<sup>50</sup> 伊藤・前掲注(28) 92頁、松永・前掲注(49) 101-118頁。

1988年に、「水際選択 (water's-edge election)」の制度を導入し、法人の選択により米国内で一定水準以上の事業活動を行っている当該法人の所得のみをユニタリー・タックスの合算対象とできるようにしたため、これ以降、この世界的合算課税の反対活動は沈静化した<sup>52</sup>。その後、米国連邦最高裁判所が、外国法人に対する課税権の違憲性が争われた裁判の判決<sup>53</sup>において、カリフォルニア州による世界的合算課税によるユニタリー・タックスは違憲ではない旨の判示を行ったが、他の各州で、世界的合算課税を拡大するような動きにはつながらなかった。

また、2006年には、米国の州法人所得税の制度を国レベルの法人所得税の制度に応用しようとする動きもあった。具体的には、米国のブルッキングス研究所が行ったハミルトンプロジェクトの報告書<sup>54</sup>で、リード大学のClausing教授とミシガン大学のAvi-Yonah教授が、売上高のみを配付要素とする定式配賦方式に基づく多国籍企業への法人所得課税<sup>55</sup>を提唱した。この定式配賦方式による法人所得税の制度は、EUが法人税改革の一環として検討を行ってきたCCCTB構想やBEFIT提案のなかでも取り上げられており、現在も、その導入が検討されている<sup>56</sup>。

---

<sup>51</sup> 松永・前掲注(49) 117頁。

<sup>52</sup> 水際選択は7年間有効であり、7年目以降はいつでも全世界ベース申告への変更が可能であるが、変更した場合、再び水際選択を申請することができるのは7年後となる。また、水際選択であっても、以下の①～⑥の法人はユニタリーグループの対象となる。①輸出専門会社(DISC)及び外国販売会社(FSC) ②米国の資産率、賃金率、売上率の平均が20%以上の外国法人③米国で設立された法人④輸出貿易会社(Export Trade Corporation) ⑤米国で事業を行う若しくは米国源泉の収入のある外国法人(米国源泉収入に配賦率をかけた額のみ合算対象) ⑥サブパートF所得を持つ被支配外国法人(CFC)(サブパートF収入に配賦率を掛けた額のみ合算対象)(California Reg.25110。(制度創設時 Reg.25137(m))。

<sup>53</sup> Barclays Bank PLC v. Franchise Tax Bd. of Cal., 512 U.S.298 (1994)。

<sup>54</sup> Clausing, Kimberly A., and Reuven S. Avi-Yonah., supra note 6 at 1-8.

<sup>55</sup> Ibid.,pp.12-13.

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

米国の各州は、ユニタリー・タックスにおける合算の計算において、「ジョイス規則 (Joyce rule)」と「フィニガン規則 (Finnigan rule)」のいずれかを用いている。この2つの規則の名称は、前者は1966年、後者は1978年から1980年の間に争われた、以下の3つのカリフォルニア州の租税行政決定 (California administrative tax decisions)<sup>57</sup>の事件に登場する会社名にちなんで命名されたものである。

最初の事件は、カリフォルニア州で、婦人靴の製造・販売を行っていたジョイス社に関するものである。ジョイス社は、商品の注文は同州外で承認し、商品の発送も同州外で行っていたが、ある程度の建物附属設備を有し2人の従業員を雇用していたため、同州ではジョイス社にP.L.86-272の適用はなかった。一方、ジョイス社は、P.L.86-272の適用がある3つの州外企業とユニタリー事業を行っており、合算申告を行っていた。ジョイス社は、合算申告の計算において、マサチューセッツ方式による定式配賦式を適用しており、3つの州外企業の1つである子会社のUS.Shoe.Incの同州内の売上高を、当該定式配賦式の分子の売上高の要素から除くことを主張し、これが認められたことから、この計算方法が、ジョイス規則と呼ばれるようになった<sup>58</sup>。

---

<sup>56</sup> European Commission “Business Taxation for the 21st Century” Action 5: Table a proposal for BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation), moving towards a common tax rulebook and providing for fairer allocation of taxing rights between Member States (2023) ([https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d1e05cbb-b3fd-4f1d-bd21-bc218ee4461c\\_en?filename=communication\\_on\\_business\\_taxation\\_for\\_the\\_21st\\_century.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d1e05cbb-b3fd-4f1d-bd21-bc218ee4461c_en?filename=communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf)) (参照: 2024-9-30)、中村信行「EUの2016年 CCTB・CCCTB提案について」租税研究第819号192・193頁 (2018)、宮島弘樹「EUにおけるBEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation) 議案に関する一考察」筑波法政第91号63頁 (2023)。

<sup>57</sup> *In re the Appeal of Joyce, Inc.*, California State Board of Equalization (1966) ; and *In re the Appeal of Finnigan Corporation*, 88-SBE-022, 1988 WL 152336, *Appeal of Finnigan Corporation*, SBE No.85-623-LB (1990) (Finnigan II, on rehearing), and *Appeal of Huffey Corporation*, 99-SBE-005, 1999 WL 386938. (1999).

次の事件は、カリフォルニア州の企業で全米に科学機器を販売していたフィニガン社と、その子会社で別の製品を全米で販売していたDISC Corporationに関するものである。DISC Corporation は、他州で販売活動をした際、別個の事業体として認められず他州からは課税されなかったため、その売上高はカリフォルニア州ヘスローバックされた後、ユニタリー事業としてフィニガン社と合算申告された。フィニガン社は、ジョイス規則の適用により、DISC Corporationの売上高を合算申告から除くことを求めた。当初、カリフォルニア州衡平委員会（California State Board of Equalization[SBE]）は、法人には同じ規則を適用すべきであるとして、同社の主張を認めた。しかし、上訴後の決定では、①ジョイス規則が学術的な批判の対象になっている<sup>59</sup>ことや、②過去の判決では、フィニガン規則がP.L.86-272の適用に拡大解釈を与え、それによりユニタリー・タックスの配分原則が制約されることを裁判所が恐れて、ジョイス規則が適用された経緯があったが、そうした懸念には根拠がなかったことを指摘<sup>60</sup>し、同規則の適用をせず、DISC Corporationの売上高を合算申告に含めることを認めた。これが、この計算方法が、フィニガン規則と呼ばれるようになった経緯である。

合算申告の計算におけるジョイス規則、フィニガン規則の大きな違いは、スローバック・ルールやスローアウト・ルールを適用され非課税とされた売上高を、前者は定式配賦方式の分子にある売上高の要素に含めず、後者はこれを含めるという点にある。また、時系列的には、フィニガン規則はジョイス規則の後に登場しているが、ジョイス規則とフィニガン規則の前後関係は後者が前者

---

<sup>58</sup> Multstate Tax Commission, *Report of the Hearing Officer "Finnigan Method" Model Statute for Combined Reporting July 13, 2020*, pp.8-11.

<sup>59</sup> J. Hellerstein and W. Hellerstein, 1988 Cumulative Supplement to J.Hellerstein, *State Taxation I: Corporate Income and Franchise Taxes*, 1983, ¶ 9.17 [1][b][iii]; Corrigan, Finnigan's Wake or Joyce's? "The Application of the Unitary Principle to Combined Groups", *Journal of California Taxation*, Fall 1989, p. 5.

<sup>60</sup> Ibid.

を上書きしたことを意味しない。実際に、これらの事件の後に生じたハフィー社の事件では、フィニガン規則ではなくジョイス規則が適用されている。この事件では、ハフィー社のグループ企業である消費者製品を販売する5社の企業が、カリフォルニア州P.L.86-272の適用を受けており、ハフィー社は、同社とユニタリー事業を行っている5社の同州の売上高をユニタリー事業に係る合算申告において分子の売上高に含めるべきではないとSBEに対して主張したのである。結局、SBEは、この主張を認め、ハフィー社と関係企業に対して、再びジョイス規則を適用している<sup>61</sup>。ジョイス規則のもとでは、ユニタリーグループのメンバーである各企業は別々の納税者として扱われる一方で、フィニガン規則のもとでは、合算申告をしたユニタリーグループ全体が本質的に単一の納税者(person)として扱われる<sup>62</sup>。このため、ジョイス規則では、ユニタリーグループのメンバーの企業が課税対象となるネクサスを持っている場合のみ、そのネクサスを有する企業の法人所得が課税対象となるのに対し、フィニガン規則では、そのユニタリーグループのいずれかのメンバーである企業がネクサスを有し課税対象になれば、同グループの全ての関連法人の所得が課税対象になる<sup>63</sup>。

各州が、ユニタリー・タックスの合算申告において、ジョイス規則又はフィニガン規則のいずれかに統一することなく自由に選択することになれば、二重課税などのリスクが高くなることから、2003年6月、前述したMTCの統一委員会は、MTCの執行委員会の要請を受け「合算申告モデル法(Model Statute for Combined Reporting)」案の策定作業に着手した。同統一委員会では、合算の対象となるユニタリー事業の定義と併せて、ジョイス規則かフィ

---

<sup>61</sup> Ibid.

<sup>62</sup> Ibid., Ortiz, Lisandra. "Joyce v. Finnigan: Adoption of the Best Approach in Hopes of Some Uniformity." *Tax Law*. 67, 2013, pp.979-81.

<sup>63</sup> Walczak J." Throwback and Throwout Rules:A Primer" *Fiscal Fact, Tax Foundation*, No 662, July, 2019, p12.

ニガン規則のどちらを選択するのが議論になった。2004年、同統一委員会に設けられた小委員会が、ジョイス規則に基づいた当該法案の提案を同統一委員会に諮ったところ、ジョイス規則では、納税者の節税計画によって「どこにも属さない所得 (no-where income)」を発生させることが可能ではないかと懸念した同統一委員会からフィニガン規則での草案作成を求められた。これを受け、同小委員会では、フィニガン規則について、その短所・長所を整理したメモを作成し検討した。当該メモでは、フィニガン規則の長所として、以下の事項を指摘している<sup>64</sup>。

- 最終的に州に配分される事業収入が、1法人の部門別形態で運営されて得たものか、複数法人で運営されて得たものかにかかわらず同じであること
- 法人がネクサスを持たない関連法人へ売上を分離する節税計画を防止できること
- どこにも属さない所得 (no-where income) の発生を減少させるのに役立つこと
- 販売を行う法人がその州にネクサスを有するかどうかに関係なく、販売する州の製造/生産に加えて、所得の創出における貢献が反映されること  
また、フィニガン規則の短所として、以下の数多くの事項を指摘している。
- フィニガン規則をカリフォルニア州控訴裁判所は合憲としたが、他の管轄地域でも合憲であるか不明であること
- P.L.86-272で用いられている「者 (person)」という言葉は、統一されたグループではなく、それぞれの個別の法人を指すものとして解釈される可能性が高いためフィニガン規則の適用は、P.L.86-272に違反する可能性があること
- フィニガン規則はジョイス規則より斬新な規則であるため、カリフォルニア州でその適用について訴訟が増加したように、さらなる訴訟を招く可能性

---

<sup>64</sup> Multistate Tax Commision, *supra* note 58 at 11-13.

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(3・完) 吉田

があること

- スローバック・ルールを有する州では、フィニガン規則の採用により、売上を州にスローバックできない可能性があるため、収益の観点からは不利になる可能性がある。そのため、フィニガン規則を制定する際に、州はそれがスローバック・ルールにどのような影響を与えるかを考慮する必要があること。
- 繰越欠損金(NOL/Net Operating Losses)や控除(credit)など、連結納税申告の他の税務取扱いと矛盾する可能性があること
- ユニタリーグループのメンバーを個別の法人および個人の納税者として扱うことと矛盾する可能性があること
- ユニタリーグループ全体に占める各メンバーの割合に比例して各メンバーの要素が州の財源収入を生み出すという州内配分の理論からの逸脱になる可能性があること
- 個別事業体の納税義務と矛盾する可能性がある。ユニタリーグループのメンバーに課税されると、その責任は特定のメンバーに課され、税金が未払いになった際の負債の回収はその特定のメンバーの資産に限定される。しかし、ユニタリーグループを単一の課税主体とみなす場合には、任意の州又は国に所在する任意の構成員の資産を、構成員の未払いの州税の不足分に充当するため追及できる可能性があること。

指摘されたこれらのフィニガン規則の短所は、根拠として無理があると考えられるものも多く含まれていた<sup>65</sup>が、結局、2006年に、MTCは、複数の管轄区域にまたがるユニタリー・タックスの申告者の所得を配分するために、ジョイス規則に基づく「合算申告モデル法(Model Statute for Combined Reporting)」を採択した<sup>66</sup>。同モデル法の合算の算定方法にジョイス規則が選ばれたのは、このモデル法が作成された時点では、カリフォルニア州を始め納

---

<sup>65</sup> Ibid. なお、フィニガン規則の合憲性に関する小委員会の懸念は、2004年時点では正当なものであったが、その後、Wayfair事件判決により、課税する州に体系的かつ実質的な売上がある場合に、納税者の関係(ネクサス)の欠如を主張することが実質的に

税者に合算申告を許可又は要求していた州の大部分が、ジョイス規則に従って合算申告のための計算をしていたという事情が大きかったと考えられる。例えば、カリフォルニア州では、連邦法で課税が免除されている法人をユニタリー・タックスの合算申告の対象に取り込むことは、P.L.86-272に抵触する可能性がある<sup>67</sup>と懸念し、当初、前述したようにジョイス規則を採用していた<sup>67</sup>。その後は、カリフォルニア州を含め、ウィスコンシン州、マサチューセッツ州、ニューヨーク州、メイン州を含む幾つかの州が、フィニガン規則による合算申告を採用するようになっていったが<sup>68</sup>、フィニガン規則については、単に配分の計算のための規則に過ぎないのか、それともP.L.86-272などにより課税から保護されている法人等への課税管轄権を変更する意味を持つ規則であるのかといった法的な論点が十分に整理されないまま採用が進んでいった。つまり、ユニタリー・タックスにおいて、複数の法人が行う単一事業の収入の一部が、その法人に帰属する可能性がある場合、その収入の配分割合に課税する州の能力には限界があるのか、また、州は連邦法に違反することなく、P.L.86-272で保護された事業体の売上をグループの売上の係数や分子に含めることができるのか曖昧であった。

この論点に関係する重要な判決として、ディズニー社とその関連会社へのユニタリー・タックスの適用に関する事件のニューヨーク州の判決<sup>69</sup>がある。当該判決では、フィニガン規則は公平な配分の問題を提示しているだけであり、事業体自体に対する課税ではないとして新たな課税管轄権を決定するものではないとした。そのうえで、フィニガン規則により、ディズニー社への課税にニューヨーク州の売上を含めることは、P.L.86-272が適用され非課税となっ

---

排除されたことで、合憲性の懸念はなくなったと考えられる。

<sup>66</sup> Multstate Tax Commision, *supra* note 58 at 2.

<sup>67</sup> Multstate Tax Commision, *supra* note 58 at 8.

<sup>68</sup> Ibid.

<sup>69</sup> Disney Enterprises v. Tax Appeals Tribunal of the State of New York, 888 N.E.2d 1029 (N.Y. 2008).

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(3・完) 吉田  
ているブエナ・ビスタ・ピクチャーズ社に対する容認できない課税上の扱いであるとはいえない、として、フィニガン規則の適用を認めた。

その後、セントラルニューズペーパー社に関する裁判のアリゾナ州の判決<sup>70</sup>でも、前述したディズニー社に関する判決と同様の判断が示され、これにより、P.L.86-272の適用がある法人を合算申告の対象に含め、州が課税上の配分の目的でユニタリーグループを納税者とすることは可能であることが示された。その後も、複数の州でフィニガン規則による合算申告の計算がなされ、また、米国連邦最高裁判所の判決での明示はなかったが<sup>71</sup>、各州の裁判所等ではフィニガン規則に肯定的な判決や決定が示されるなか、2018年4月、MTCの統一委員会の小委員会は、MTCの策定した合算申告モデル法と各州の実務とのギャップを埋めることを決定した。具体的には、フィニガン規則に基づく合算申告モデル法を作成するプロジェクトを開始し、2006年に策定されたジョイス規則による当該モデル法の代替案を作成するための作業グループを結成した<sup>72</sup>。その際、当該作業グループの会合で、同統一委員会のメンバーから、新しいモデル法草案について、ウォーターエッジによる合算申告の選択が可能な世界規模の結合報告制度の導入など、2006年のジョイス規則によるモデル法の実質的な条項をできる限り維持することを強く希望する旨が表明された。2018年11月、同統一委員会は、合算申告の方式について、ユタ州方式として知られるユタ州の制度や、

---

<sup>70</sup> Arizona Dept. of Rev. v. Central Newspapers, Inc., 218 P.3d 1083 (Az. App. 2009).

<sup>71</sup> 米国連邦最高裁判所は、以下の①②の事件の裁量上訴の却下 (certiorari denied) の際に、フィニガン規則の合憲性に意見を述べる機会があったはず、と指摘している (Multstate Tax Commission, *supra* note 58 at 7.) ①Deluxe Corp. v. Franchise Tax Bd., No. 991237 (Cal. Super. Ct.-San Francisco May 28, 1999) ; *Deluxe Corp. v. California Franchise Tax Board*, U.S., No. 01-603, *cert. denied*, 1/7/02; ②*Citicorp North America, Inc. v. Franchise Tax Bd.*, 83 Cal.App.4th 1403, 100 Cal.Rptr.2d 509 (App. 1st Dist. 2000) (*cert. denied*, No. 00-1537, 6/29/01).

<sup>72</sup> この作業部会は、アイダホ州司法副長官のフィル・スキナーが議長を務めた。この作業部会は、既存の法令の研究、代替アプローチの検討に専念し、2年間にわたり毎週又は隔週で多くの公開会議を開催した (Multstate Tax Commission, *supra* note 58 at 5.)。

マサチューセッツ州の制度を参考に検討を進めた。ユタ州方式は、フィニガン規則による合算申告であるが、ユニタリーグループ全体での税の取扱いの多くを個別の法人でも共通の扱いとし、基本的に同グループ全体が単一の納税者として扱われる点に特徴がある。マサチューセッツ州やカリフォルニア州など他州のフィニガン規則による合算申告の方式は、州内の課税対象となる個別の法人間で要素（または所得）を比例的に再配分する方式であるが、これと比較すると、ユタ州方式による合算申告は、グループのメンバー間で所得と要素を再配分する必要性がなく、また、連邦の連結納税申告の原則に基づく税務上の制約が少ない<sup>73</sup>点に特徴がある。

その後、当該作業部会は、新型コロナウイルスの感染拡大に伴い、リアルな会合が困難な時期が続いたが、WEBを利用した会議、公聴会などを活用して対応し、2年間検討を続けた結果、2021年8月4日に、複数州税務委員会により、新たなフィニガン規則による合算申告モデル法が採択された<sup>74</sup>。

当該モデル法の特徴は、フィニガン規則によるものであるが、ユタ州を始め各州の合算申告の方式を参考に、個別法人でもユニタリーグループ全体でも合算申告が可能とする一方で、前述した統一委員会からの要請どおり、ウォーターエッジなど今までのジョイス規則による合算申告モデル法の内容もできるだけ維持した点にある。また、MTCは、新しいモデル法は従来のモデル法を否定するものではないとも説明しており<sup>75</sup>、ジョイス規則・フィニガン規則の両モデル法が融合したものであると考えられる。

米国の各州における、スローバック・ルールとスローアウト・ルールの採用

---

<sup>73</sup> Ibid.,p3.

<sup>74</sup> Multstate Tax Commission, *Model Statute for Combined Reporting – “Finnigan Method” Adopted August 4, 2021* (<https://www.mtc.gov/wp-content/uploads/2023/02/Model-Statute-for-Combined-Filing-Finnigan-FINAL-for-adoption.pdf>) (参照：2024-4-1).

<sup>75</sup> Multstate Tax Commission, *supra* note 57 at 3.

<sup>76</sup> Walczak J, *supra* note 63 at 13.

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(3・完) 吉田  
 州とジョイス規則・フィニガン規則の適用関係は、表4<sup>76</sup>のとおりである。現在、  
 ユニタリー・タックスを採用している州において、ジョイス規則を採用してい  
 る州の数がフィニガン規則を採用している州よりやや多い状況になっている。

(表4) スローバック・ルール及びスローアウト・ルールの採用州の  
 ジョイス規則とフィニガン規則の適用状況

### Joyce and Finnigan Rules Among Throwback and Throwout States

Joyce Rule	Finnigan Rule	Separate Returns
Alaska	California	Alabama
Colorado	Kansas	Arkansas
Hawaii	Massachusetts	Florida
Idaho	Maine	Louisiana
Illinois	Montana	Missouri*
Mississippi	Rhode Island	Oklahoma
North Dakota	Utah	Oregon
New Hampshire	Wisconsin	
New Mexico		
Vermont		
West Virginia		
District of Columbia		

Sources: State statutes and administrative codes; Multistate Tax Commission.  
 \* Missouri's throwback rule is scheduled for repeal in 2020.

出典: Walczak J., *Throwback and Throwout Rules: A Primer*, *Fiscal Fact, Tax Foundation, No 662, July, 2019*, p13.

## 第4 終わりに

州の課税権の独立性が強い米国において、各州がネクサスに基づきバラバラに課税権を行使すると、重複課税や課税の空白が生じるおそれがある。このため、売上税や使用税では、合衆国憲法の通商条項や適正手続条項の適用により、各州の独自基準によるネクサスに基づく課税に一定の制約をかけてきた。

また、米国連邦最高裁判所も、Wayfair事件の判決前は、膨大な判例の蓄積を背景に、売上税等の課税権を行使するためのネクサスには「物理的存在」が必票であるとしていた。しかし、メール・オーダー、カタログ販売、オンライン・ショッピングなどの販売事業では、事業を行う州内に支店等の物理的拠点がなくとも、これを行うことが可能であり、近年、電子商取引を始めこうした物理

的拠点を有しない事業が急拡大している。

こうした実態を踏まえて、米国連邦最高裁判所は、Wayfair事件の判決において、州小売売上税に係るネクサスには「物理的存在」は必須ではないとして、ネクサスの認定にあたり「実質的な関連」の基準を採用したため、各州では州税法等を見直し、エコノミック・ネクサスを採用する州が増加している。

また、州法人所得税についても、売上税等のように、連邦最高裁においてネクサスの認定方法が見直されるかどうかは不透明であるが、各州が要素ネクサス基準<sup>77</sup>を採用することで、事実上、物理的拠点を有しないネクサスを認める動きが進んでいる。さらに、企業が複数州間で事業を行っている場合、各州の所得源泉への所得の配分は、従来は、資産、報酬、売上高の3つの要素による定式配賦方式（いわゆるマサチューセッツ方式）で行う州が多かったが、現在は、この要素のうち売上高の要素を重視した定式配賦方式を用いる州が増加している。

次に、州法人所得税において、ユニタリー・タックスを採用している州であるが、合算課税の計算で、ジョイス規則とフィニガン規則のいずれかを用いている。両規則では、課税する州が、スローバック・ルールやスローアウト・ルールを採用している場合、P.L.86-272の適用などで課税されないことになった売上高を、所得を配分する定式配賦方式の分子の配分要素である売上高に含めるか否かで違いがある。この問題に対処するため、MTCは、当初はジョイス規則による合算申告モデル法、その後、フィニガン規則による同モデル法を制定したが、いずれかを推薦するという訳ではないと述べており、いずれかの規則に統一する意図はないとしている。現在、各州において、両規則のいずれかの選択が増加している訳ではないが、定式配賦方式では、各州への所得配分にあたって売上高の要素を重視する傾向が続いており、今後、合算申告の両規則の選択に際しても、こうした売上高重視の傾向が、両規則の適用の選択に影響

---

<sup>77</sup> 吉田・前掲注(1)15-27頁。

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(3・完) 吉田  
を与える可能性がある。

## (参考文献)

### <国内文献>

- 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』84-86、92・93、99-103頁(中央経済社, 2015)
- 居林次雄「ユニタリー・タックスの諸問題」ジュリスト822号16・17頁(1984)
- 岡村忠生「ユニタリー・タックスの理論とその問題点(一)」法学論叢第118巻第3号52頁(1985)
- 岡村忠生「ユニタリー・タックスの理論とその問題点(二・完)」法学論叢第119巻第6号54・55、57-69頁(1986)
- 小泉和重『アメリカ連邦財政システム』158・159頁(ミネルヴェ書房, 2004)
- 東京都主税局委託調査(三菱UFJリサーチ&コンサルティング)「デジタル経済における国際課税ルール等に関する調査報告書(令和2年3月)」31-33頁(2020)
- 中村信行「EUの2016年 CCTB・CCCTB提案について」租税研究第819号192・193頁(2018)
- 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261頁(2007)
- 松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造(十二)—ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究66巻12号92-109頁(1990)
- 松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造(十三)—ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究67巻1号91-106頁(1991)
- 松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造(十四・完)—ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究67巻2号101-109、117頁(1991)
- 宮坂善寛『米国の州税制法人税とユニタリー・タックス』9-16、18.19、35頁(日本貿易振興会, 1985)
- 宮島弘樹「EUにおけるBEFIT(Business in Europe:Framework for Income Taxation)議案に関する一考察」筑波法政第91号63頁(2023)
- 宮武敏夫「ユニタリー・タックスと国際的二重課税」ジュリスト822号11-13頁(1984)

- 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(2)」千葉経済論叢70号15-27頁(2024)
- 吉村政穂「アメリカの「州法人税率」が意味するもの」地方税第65巻第4号3頁(2014)
- ロバート・マキロイ「ユニタリータックスの誕生」ジュリスト822号6-10頁(1984)

<海外文献>

- Clausing, Kimberly A., and Reuven s. Avi-Yonah. “Reforming corporate taxation in a global economy: A proposal to adopt formulary apportionment” *Policy Brief Series (Hamilton Project)* 2007 (8), 2007,pp.1-8, 12-13
- Corrigan, Finnigan’s Wake or Joyce’s? “The Application of the Unitary Principle to Combined Groups”, *Journal of California Taxation*, Fall 1989, p. 5.
- European Commission “Business Taxation for the 21st Century” Action 5: Table a proposal for BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation) , moving towards a common tax rulebook and providing for fairer allocation of taxing rights between Member States (2023) ([https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d1e05cbb-b3fd-4f1d-bd21-bc218ee4461c\\_en?filename=communication\\_on\\_business\\_taxation\\_for\\_the\\_21st\\_century.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d1e05cbb-b3fd-4f1d-bd21-bc218ee4461c_en?filename=communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf)) (参照：2024-9-30)
- J. Hellerstein and W. Hellerstein, 1988 Cumulative Supplement to J.Hellerstein, *State Taxation I: Corporate Income and Franchise Taxes* (1983), ¶ 9.17 [1][b] [iii]
- John C.Healy, Michael S. Schadewald “*Multistate Corporate Tax Guide 2019*” pp.4051-4053,4059-4064
- McLure, Charles E. "The Long Shadow of History: Sovereignty, Tax Assignment, Legislation, and Judicial Decisions On Corporate Income Taxes in the US and the EU." *Comparative Fiscal Federalism: Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, edited by Reuven S. Avi-Yonah, James R.Hines, and Michael Lang, 2007, pp.119-90

- Multistate Tax Commission, *Multistate Tax Compact Article IV Recommended Amendments As approved for By law 7 Survey by MTC Executive Committee – May 8, 2014* (<https://www.mtc.gov/wp-content/uploads/2023/02/Model-Compact-Article-IV-Amendments-as-approved-May-8-2014.pdf>) (参照：2024-3-31)
- Multistate Tax Commission, *Model Compact Article IV. Division of Income. [UDITPA] As revised by the Multistate Tax Commission July 29, 2015.* (<https://www.mtc.gov/wp-content/uploads/2023/02/Model-Compact-Article-IV-UDITPA-2015V2.pdf>) (参照：2024-4-1)
- Multistate Tax Commission, *Model Multistate Tax Compact with Recommended Amendments to Article IV*, p.6 (<https://www.mtc.gov/wp-content/uploads/2022/12/Model-Multistate-Tax-Compact-with-Recommended-Amendments-to-Art-IV.pdf>). (参照：2024-4-1) .
- Multistate Tax Commission, *Model Statute for Combined Reporting- “Finnigan Method” Adopted August 4, 2021* (<https://www.mtc.gov/wp-content/uploads/2023/02/Model-Statute-for-Combined-Filing-Finnigan-FINAL-for-adoption.pdf>) (参照：2024-4-1) .
- Multistate Tax Commission, *Report of the Hearing Officer “Finnigan Method” Model Statute for Combined Reporting July 13, 2020*, pp.2,3,5,7-13 (<https://www.mtc.gov/wp-content/uploads/2023/02/Hearing-Officer-Report-Finnigan-Combined-Filing-2020-with-Exhibits.pdf>) (参照：2024-4-1).
- Multistate Tax Commission, *Statement of Information Concerning Practices of Multistate Tax Commission and Signatory States Under Public Law 86-272* (<https://www.mtc.gov/wp-content/uploads/2023/02/StatementofInfoPublicLaw86-272.pdf>) (参照：2024-9-30)
- Ortiz, Lisandra. “Joyce v. Finnigan: Adoption of the Best Approach in Hopes of Some Uniformity.” *Tax Law*. 67, 2013, pp.979-81
- Tax Foundation, *State Primary Apportionment Factors for Tax Year 2020* (<https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/apportionment/>) (参照：2024-9-30)
- Vernon B. Savoie and Michael L. Burr, “The Throwback Rule: Concepts,

Components and Planning Opportunities.” *Journal of State Taxation*, 2  
(1), 1983, pp.19-22,29-32.

- Walczak J, Throwback and Throwout Rules:A Primer, *Tax Foundation  
Fiscal Fact*, No 662, July 2019, pp.3-6,11-13

(よしだ よしのり 本学特任教授)