

II. 企業の公的負担

1. 企業課税の概要

(1) 連邦税

連邦レベルで企業が負担する可能性のある税としては、以下の税が挙げられる。

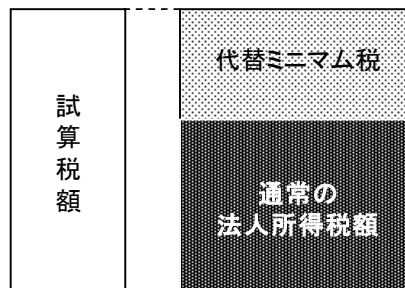
- ・ 法人所得税 (Corporate Income Tax)
 - ・ 事業所得がパススルーされて個人で申告する場合は個人所得税 (Personal Income Tax)
- このほか、物品税 (Excise Tax) として、
酒税 (Alcohol)、たばこ税 (Tobacco)、電話税 (Telephone)、オゾン破壊物質税¹⁶
(Ozone-depleting chemicals/products)、運輸燃料税 (Transportation fuels) 等があり得る。

① 法人税

a. 基本税率

米国では通常の法人所得税とともにこれを補完する代替ミニマム税(alternative minimum tax)によって法人所得税は構成されている。企業は通常の法人所得税に加え、試算税額(tentative minimum tax)を計算し、以下の図のように通常の法人所得税が試算税額を下回る場合、代替ミニマム税を通常の法人所得税に加えて支払わなければならない。

<米国における法人所得税と代替ミニマム税>



¹⁶ 近年、徴収実績はない。

内国歳入法（Internal Revenue Code : IRC）に基づき、通常の法人所得税には累進性があり、課税所得に応じて以下の税率が設定されている。（IRC 第 11 条 b および Internal Revenue Service (IRS),”Instruction for Form 1120”）

| 課税所得額（\$） | | 税率（%） |
|------------|------------|-------|
| 超 | 以下 | |
| 0 | 50,000 | 15 |
| 50,000 | 75,000 | 25 |
| 75,000 | 100,000 | 34 |
| 100,000 | 335,000 | 39 |
| 335,000 | 10,000,000 | 34 |
| 10,000,000 | 15,000,000 | 35 |
| 15,000,000 | 18,333,333 | 38 |
| 18,333,333 | | 35 |

注：税率が低下している場合、課税所得が大きくなるにつれて、軽減された税の取り戻しが発生するからである。

これに対し、代替ミニマム税を算出するための試算税額は以下の方法で算定される。

$$\begin{aligned} \text{代替ミニマム課税所得} &= \text{通常の課税所得} + \text{調整項目} + \text{税優遇項目} \pm \text{その他の項目} \\ \text{試算税額} &= (\text{代替ミニマム課税所得} - \text{基礎控除}) \times \text{税率}(20\%) - \text{外国税額控除} \end{aligned}$$

ここで調整項目とは主に 1987 年以降に使用を開始した不動産と動産の減価償却であり、税優遇項目とは、1986 年以前に使用を開始した不動産と賃貸動産の減価償却、百分率法による減耗償却、無形掘削開発費用などである。その他の項目としては調整当期利潤による調整(adjusted current earnings adjustment)などがある。この調整当期利潤による調整とは財務諸表上の当期利潤と、税務上の当期利潤に差がある場合にこれを調整して得られる額のこと、こうした調整項目が 3 種類設定されている。ただし、その他の項目はマイナスになる可能性があり、代替ミニマム課税所得を小さい場合もある。

b. 主な控除、優遇措置等

1) 研究開発税制

ア. 適格研究の範囲

- ・納税者の事業に関連する活動であり、試験及び実験に用いられる研究開発費用の発生が伴うもので、原則として、製品の開発及び改良のために行われる活動。

□物理学、生物学、機械工学及びコンピューターサイエンスの原理を基にする実験プロセス（Process of Experimentation）¹⁷を活用し、本質的な技術に関わる情報を得ることを

¹⁷ 実験プロセス（Process of Experimentation）とは、研究活動の初期段階において、その研究結果を得るために必要な機能並びに手法、又は適切な設計が確実なものとなっていない状況において、研究結果を得るために複数の代替案を試みるプロセスを指す。

目的として行われる活動。

- 納税者の事業要素 (Business component)¹⁸を新たに開発又は向上させるために有用な情報を得ることを目的として行われる活動。事業要素を開発するための機能並びに手法、又は事業要素の適切な設計に必要な情報の不確実性を取り除くことを目的として行われる研究もこれに該当する。
- 十分な適格目的のための実験プロセスの要素を持つ研究活動。

外部委託者へ支払う適格研究開発費用については、支払い費用の 65%相当額は、適格研究費として認められる。これには、納税者の変わりに行われる適格研究に係る費用及び適格研究活動に従事する自社の従業員以外の者に対する支払いも含まれる。(IRC 第 41 条 (b)(3)(C))

ただし、科学研究を主な目的として設立・運営されている私立財団ではない研究機関等の場合は 75%までが適格研究費として認められる。(IRC 第 41 条(b)(3)(C))

また、エネルギー研究を行う適格小企業、大学及び政府研究所の場合は 100%適格研究費として認められる。(IRC 第 41 条(b)(3)(D))

なお、下記に係る活動は適格研究とはみなされない。

- 米国 (プエルトリコ及び米国領域を含む。) 外において行われた研究¹⁹。
- 他社により拠出された資金にて行っている研究。
- 商業販売並びに商業利用のための事業要素が既に確立された後に行われる研究及び事業要素が販売や利用のための基礎機能並びに経済条件を満たした後に行われる研究。
- 顧客要求に基づく既存事業要素の適用。
- 既存事業要素の再生産。
- 日常的に行われる品質管理試験及び検査 (管理調査、市場調査等)。
- 社会科学、美術及び人間科学の研究。

イ. 適格研究の定義

- 適格研究活動に従事している (直接従事している又はその活動を直接的にサポートしている) 研究者の人件費。
- 適格研究に使用される物品 (有形資産) に係る費用。

試験研究費に対する優遇税制としては以下の c. 通常税額控除(Regular Credit)と d. 代替簡素化税額控除(Alternative Simplified Credit)の 2 つがある。

¹⁸ 事業要素 (Business component) とは、自社の事業において販売される、賃借される、又は使用される製品、プロセス、コンピュータ・ソフトウェア、技術、公式及び発明を指す。

¹⁹ 国外の外部委託者へ支払う研究開発用も、自社が外国で実施する研究開発費用も適格研究には認められない。(IRC 第 41 条(d)(4)(F)、及び Internal regulation 1.41-4(c)(7))

ウ. 通常税額控除

通常税額控除における控除額は以下の3つの金額の合計に、IRC 第 280C 条に基づく控除の減額を求めない場合は 20%、減額を求める場合は 13%を乗じた金額となる。

- 1) エネルギー研究組合のエネルギー関連の研究に対する支出額
- 2) 大学などの認定機関(qualified organizations)の基礎研究に対して行った支出額
－基礎研究経費(qualified organization base period amount)
- 3) 適格試験研究費(qualified research expenses)の 50%と (適格試験研究費－「基礎経費」²⁰⁾ のうちの小さい額

2) は、認定された大学や科学研究機関などの試験研究機関が実施する基礎研究に支払った費用から基礎研究経費を控除した額である。基礎研究経費とは、適格試験研究に対する最小研究費(minimum basic research amounts)と、適格試験研究に対する過去3年間の維持管理費などを加えた額から算出される認定機関の適格試験研究に対する研究費のことをいう。基礎研究経費を控除してマイナスとなった場合には控除できない。

さらに 3) では、企業が支出する 2 つの試験研究費を算出してその小さい金額を選択し、この金額に控除率を乗じて控除額を決定している。なお、このうち、(適格試験研究費－基礎経費) の算出方法を以下に記す。

| 項目 | 算出方法 |
|-----------|---|
| 適格試験研究費 | 政府が認定する試験研究に対する人件費など支出の合計。さらに上記 2) の認定機関に対して支払った基礎研究以外の経費なども一定の条件のもとで適格試験研究費に算入することができる。 |
| 基礎経費 | 下記の ii)平均総収入額に i)固定基礎比率(fixed-base percentage)を乗じた額 |
| i)固定基礎比率 | (1984 年から 88 年までの適格試験研究費の合計)/(同期間の総収入額の合計)のことで、これが 16%を超える場合、固定基礎比率は 16%になる。ただし、新規開業企業には別途この比率が設定されている ^{注 1} 。 |
| ii)平均総収入額 | 過去 4 年間の総収入額の平均 |

注 1 : 84 年から 88 年に存在しなかった企業に係る固定基礎比率は、以下の算式による。

94 年以降に開始する事業年度について、設立後、適格試験研究費が初めて発生した年度(初年度)から 5 事業年度の間 : 3%

6 事業年度目 : 4、5 年目での適格試験研究費と総収入との割合を 6 で除した割合

7 事業年度目 : 5、6 年目での適格試験研究費と総収入との割合を 3 で除した割合

8 事業年度目 : 5～7 年目での適格試験研究費と総収入との割合を 2 で除した割合

9 事業年度目 : 5～8 年目での適格試験研究費と総収入との割合に 2 を乗じ 3 で除した割合

10 事業年度目 : 5～9 年目での適格試験研究費と総収入との割合に 5 を乗じ 6 で除した割合

11 年事業年度目以降 : 5～10 年目のうち、納税者が選択した 5 事業年度における適格試験研究費と総収入との割合

資料 : IRS の 2009 年度納税申告書 Form6765 等より作成

²⁰ 「基礎経費」とは IRS の Form 6765 の Line13 の値のことで、IRS が名称を与えていないため便宜的に与えた名称である。なお具体的な算出方法は表を参照のこと。

エ. 代替簡素化税額控除

代替簡素化税額控除では、通常税額控除のウ. で算出した控除対象となる経費を以下の方法を使用して算出することができる。なお、適格試験研究費の算出方法は通常税額控除と同じである。

$$\text{控除対象経費} = \text{適格試験研究費} - \text{過去3年間の適格試験研究費の平均金額} \times 50\%$$

この値が正であれば、これに 14% を乗じた金額が税額控除される。また、税額控除を受ける年から過去 3 年間に適格試験研究費が 1 年でも存在しない企業の場合、適格試験研究費に 6% を乗じて控除額を算出する。

オ. 税額控除の限度額

IRS では、研究開発支出についての税額控除と損金算入の重複適用を避ける意図から、納税者は、研究開発支出を経費として損金算入にする (IRC 第 174 条(a)) か、資本支出として償却対象とする (IRC 第 174 条(b)) かの選択を行うことができる措置を講じている。

1) 経費として損金算入する場合 (IRC 第 174 条(a))

研究開発支出について、研究開発税額控除分は損金算入が認められていない (IRC 第 280 条 C(c)(1))。したがって、損金算入額については、税額控除分が差し引かれることになる。

$$\text{研究開発支出についての損金算入額} = \text{控除対象研究開発支出} - \text{研究開発税額控除額}$$

この結果、実質的な研究開発税額控除率は以下のとおりとなる。

- ・通常税額控除の場合：研究開発税額控除率 20%×法人税率分、控除率が減少する。
(法人税率 35% の場合、実質税額控除率は、 $20\% - 20\% \times 35\% = 13\%$ となる。)
- ・代替簡素化税額控除の場合：研究開発税額控除率 14%×法人税率分、控除率が減少する。
(法人税率 35% の場合、実質税額控除率は、 $14\% - 14\% \times 35\% = 9.1\%$ となる。)

2) 資本支出として償却する場合 (IRC 第 174 条(b))

研究開発支出を資本支出 (ただし、IRC 第 167 条、611 条対象資本を除く) とする場合、5 年以上の期間に亘り比例的に繰延べ費用として償却することができる (IRC 第 174 条(b))。

償却額分を上回る税額控除額分は次年度以降に繰り越されるとともに、将来の償却額

から減じられることになる（IRC 第 280 条 C(c)(2)）。

3) 税額控除額減少の選択（（IRC 第 280 条 C(c)(3)））

納税者が税額控除よりも、経費としての損金算入または償却を選択したい場合、減額した税額控除額（**reduced credit**）を選択することができる。この場合の研究開発税額控除額は、最高法人税率 35%相当分を除いた控除対象研究開発支出となる（すなわち、控除対象研究開発支出の 65%分）

2) 減価償却

ア. 固定資産

現行では、3種類の減価償却制度が並存している²¹。

| 使用を開始した時点 | 減価償却制度 |
|---------------------------------|---|
| a. 1980年12月31日以前 | IRC第167条による減価償却 |
| b. 1981年1月1日以降 1986年12月31日以前 | 加速度原価回収制度 (Accelerated Cost Recovery System : ACRS) |
| c. 1987年1月1日以降 | 修正加速度原価回収制度 (Modified Accelerated Cost Recovery System : MACRS) |

1) 第167条による減価償却

耐用年数を納税者が過去の実績等から判断するシステムに加え、基準耐用年数表に定める耐用年数の前後20%の範囲で、納税者が償却期間を決定できる「種類別試算減価償却範囲制度 (class life Asset Depreciation Range system : ADR)」の採用が認められた。

償却方法は、定額法、200%定率法、150%定率法、級数法がある。加速償却 (定額法以外) の利用については、資産ごとに別途制限がある。

残存価額は納税者が過去の実績等から判断しなければならないが、3年以上の有形動産については、10%を超過する残存価額部分を無視して毎年の減価償却費を計算することが認められている。

2) 加速度原価回収制度

1981年経済回復税法 (Economic Recovery Act of 1981) により、1981年1月1日以降1986年12月31日以前に使用開始の固定資産については、実際の経済的耐用年数よりも短い期間での償却が可能となった。また、適格資産の取得について每期一定額までを即時費用化することが認められている (179条即時費用化選択 : section 179 expense election (後述))。残存価額はゼロとし、すべての償却資産について動産は償却期間を3年、5年、10年、15年の4種類、不動産は2種類となり、その分類に応じた償却率をIRSが用意することで納税者の負担軽減が図られている。

3) 修正加速度原価回収制度

1986年税制改革法 (Tax Reform Act of 1986) により、所得税率の引き下げと引き換えに、償却期間を延長した修正加速度原価回収制度が導入されている。なお、残存価額はゼロで計算する。(IRC第168条(b)(4))

修正加速度原価回収制度における通常の減価償却での償却年数、償却方法、資産分類は以下の通り。

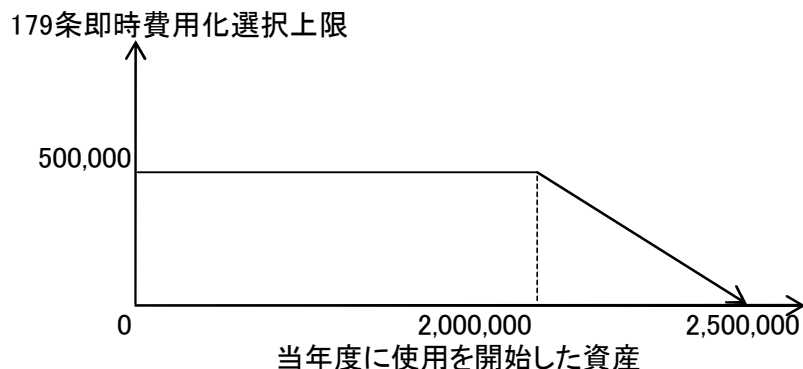
²¹ 減価償却制度の内容は、伊藤公哉『アメリカ連邦税法第4版』中央経済社、2009年を基に、その後の制度変更を加筆した。

| 償却年数 | 対象資産 | 償却方法 | 主な資産分類 | 使用開始期平均化の方法 |
|-------|------|---------|------------------|---------------------|
| 3年 | 主に動産 | 200%定率法 | 3歳以上の競走馬 | 原則：半年分 例外：四半期の半分 |
| 5年 | | | 車輛、電子複写機、電子計算機 | |
| 7年 | | | 事務用家具、一般機械 | |
| 10年 | | | 船舶、電気計器、電力システム | |
| 15年 | | 150%定率法 | 原子力発電設備 | |
| 20年 | | ガス供給設備 | | |
| 27.5年 | 不動産 | 定額法 | 居住用賃貸不動産（アパート） | 半月分 |
| 39年 | | | 非居住用不動産（商業ビル、倉庫） | |

注：減価償却資産の耐用年数の詳細は、IRC 第 168 条に基づく IRS Publication 946 “How to Depreciate Property” Appendix A および B を参照

4) 179 条即時費用化選択

IRC 第 179 条の規定により、有形動産や一定のコンピュータ・ソフトウェアの取得原価を取得時に即時費用化することを選択できる。即時費用化できる金額には上限があり、2013 年の場合 50 万ドルとなっている。また、各年度に取得した資産（不動産を除く）の総額が一定額（2013 年の場合 200 万ドルを超過した場合）超過額 1 ドルにつき 1 ドルずつ即時費用化できる金額は逡減される。したがって、2013 年の場合取得総額が 250 万ドルを超えると、この制度を利用することはできない。



なお、即時費用化できる金額は、納税者の課税所得金額を超えることはできないが、課税所得を超過する部分は、翌年以降に繰り越すことが可能である。

イ. 無形資産

IRC 第 197 条の規定により、営業権や商標権、免許・許認可・技術情報などの無形資産については、15 年間の償却（amortization）が認められている。なお、自己創設の無体財産は、基本的には償却控除することはできない。

3) 繰越欠損金

欠損金については、原則として2年間の繰戻と20年間の繰越が可能になっている。まず2年間の繰戻措置が取られるのは、当該企業の資金不足を解消することが目的で、繰戻で相殺できない場合には最長20年間繰越することができる。

繰戻を受けずに繰越することも可能であるが、一度申請すると繰戻を受けることはできない。

(IRC 第 172 条)

(2) 州税

①カリフォルニア州

はじめに、カリフォルニア州での主たる企業課税を整理すると、以下のとおりとなる。

○法人所得税

カリフォルニア州では営業実態のある企業に対してはフランチャイズ税、営業実体の無い企業には法人所得税が課税される。両税とも税率は、C-Corp となる企業には 8.84%、S-Corp となる中小企業は、1.5%である。フランチャイズ税を支払う企業に対しては、連邦法人税と同様に、定額のミニマムフランチャイズ税が義務付けられている。

事業主の所得に算入されるパススルー事業体には個人所得税（累進税）が課税される。

○固定資産税

1978年の住民投票によって成立した住民提案第13号(Proposition 13)により、カリフォルニア州では固定資産税に対して厳しい制約が加わることになった。固定資産税率は評価額の1%を超えてはならず、所有を継続する限り、2%を超えない範囲の物価上昇率を上限とすることとなっている。所有権の移転と新たな建物の建設に伴って再評価を行う。棚卸資産に対する固定資産税は、非課税である。災害以外では教会、非営利の大学、墓地、博物館、学校等では免除される。

○売上税・使用税

カリフォルニア州の売上税・使用税率は州税分が7.50%、カウンティ分が0.0~2.50%の範囲で加算される。免税は、食品（コーヒーやパンなどを除く加熱食品や、レストランや小売施設での食事は課税）、医療サービス、医療機関や介護施設などでの供食、医療機関による処方箋のある医薬品、代替エネルギーによるエネルギー供給など。

○個人所得税

上述のとおり、カリフォルニア州において、事業所得のパススルーにより個人所得税として納税する場合、最高税率は12.3%で、代替ミニマム課税は7%である。課税所得が1百万ドルを超える場合は、さらに1%のmental health surchargeが課される。

この他、選択的売上税・使用税として、

- ・自動車関連（自動車登録料、重量料、タイヤ税）
- ・廃棄物関連活動料（有害廃棄物処理料、有害廃棄物環境料、有害廃棄物施設料、有害廃棄物発電機料、統合廃棄物管理料、産業鉛毒防止料、オイル流出防止料）
- ・アルコール関連（酒類販売権使用料、アルコール・飲料税）
- ・たばこ関連（たばこ生産税、たばこ税）
- ・資源利用関連（地下貯蔵タンク維持料、水利権料、航空燃料税、天然ガスサーチャージ、ガソリン税、ディーゼル燃料税、電気料金サーチャージ）

などがあり得る。

a. 法人所得税

1) 税率

カリフォルニア州歳入租税法(California Revenue and Taxation Code)に基づき、カリフォルニア州では法人所得税としてフランチャイズ税(Corporation Franchise Tax)と州法人所得税(Corporation Income Tax)が課されている。なお、法人所得税の所管はフランチャイズ税委員会(Franchise Tax Board)である。

一般にカリフォルニア州で営業実態のある企業に対してフランチャイズ税が、営業実態がない企業がカリフォルニア州で所得があった場合に州法人所得税が課税される²²。

州法人所得税に対しては、連邦の法人税と同様にこれを補完する代替ミニマム税(alternative minimum tax)が課税され、フランチャイズ税を支払う企業に対しては定額のミニマムフランチャイズ税(Minimum Franchise Tax)が義務付けられている。

複数州で課税所得がある場合、以下の方法によって所得を配賦する。

ア. 所得を事業所得と非事業所得に区分する。

イ. 非事業所得である受取利息、受取配当金、ロイヤリティー、キャピタルゲイン等は、納税者の主たる事業所在地や資産の主たる使用地にある州に全額配賦される。

ウ. 事業所得は、資産・給与・売上の3つの配賦要素(Apportionment Factors)のそれぞれについて、全社ベースの金額に対するカリフォルニア州帰属分を計算し、その金額を単純平均して配賦比率を算出し、これに事業所得を乗じてカリフォルニア州帰属所得とする。

法人所得税は一般企業(C-Corporation)と中小企業(S-Corporation)で税率が異なり、さらに銀行などの金融法人に対しては追加税率が設定されており、その詳細は以下の通りである。

| | 一般企業 | 中小企業 | 金融法人 | |
|----------------------|------|------|-------|------|
| | | | 一般企業 | 中小企業 |
| 税率 (%) | 8.84 | 1.5 | 10.84 | 3.5 |
| ミニマムフランチャイズ税 (\$/年) | 800 | 800 | 800 | 800 |
| 代替ミニマム税 (%) | 6.65 | — | 8.65 | — |
| その他 (%) ^注 | — | 8.84 | — | 8.84 |

注：一般企業であるときに蓄積された含み益(built-in gains)を転換後10年以内に処分した場合は、転換時に生じている含み益部分が法人所得として課税される。

資料：California Franchise Tax Board "California's Corporation Taxes Frequently Asked Questions"

²² https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/Tax_Statistics/Reports/2011_A-3.pdf
https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/Tax_Statistics/Reports/2011_Footnotes_A3.pdf
https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/Tax_Statistics/

2) 研究開発税制²³

ア. 研究開発税制の適用条件

カリフォルニア州の研究開発税制はカリフォルニア州で行われた研究開発に限定されているが、連邦歳入庁の制度に準じて運用されている。研究開発に対する税額控除を受ける場合、通常税額控除と代替増加額税額控除のどちらかを申請することになる。

- ・ 適格研究の基準は内国歳入法に従っている。
- ・ 研究開発税制は一般企業、中小企業、パートナーシップ、LLC、トラストなどが利用できる。
- ・ カリフォルニア州と連邦歳入庁の双方に研究開発税額控除を申請する必要はない。
- ・ 税額控除は複数の企業、パートナーが申請した場合、等分に配分するか、1つの納税者に配分される。
- ・ 中小企業が法人所得税から税額控除を受ける場合、法人税額の3分の1まで申請することができる。
- ・ 中小企業は100%の税額控除額を株主に比例配分することができる。

イ. 通常税額控除(Regular Credit)

通常税額控除における控除額の算出方法は連邦政府の研究開発税制と同様に以下の2つの適格試験研究費等を算出することで行われる。

- 1) 大学などの認定機関(qualified organizations)の基礎研究に対して行った支出額－基礎研究経費(qualified organization base period amount)
- 2) 適格試験研究費(qualified research expenses)の50%と(適格試験研究費－「基礎経費」)のうちの小さい額

一般企業は1)と2)に基づいて、中小企業やパートナーシップ等は2)に基づいて税額控除額を算出する。1)に24%を乗じ、2)には15%を乗じて一般企業の場合にはこれらを合算し、他の法人形態では2)には15%を乗じる。ここで算出した額にさらに法人形態による以下の係数を乗じた額が税額控除額となる。

| | 個人・トラストなど | 一般企業 | 中小企業 |
|----|-----------|--------|-------|
| 係数 | 90.7% | 91.16% | 98.5% |

資料：Franchise Tax Board "California Forms 3523 2011(Research Credit)"

²³ https://www.ftb.ca.gov/forms/2011/11_3523.pdf

ウ. 代替増加額税額控除(Alternative Incremental Credit)

代替増加額税額控除では通常税額控除と同様に以下の適格試験研究費等を算出する。

- 1) 大学などの認定機関(qualified organizations)の基礎研究に対して行った支出額－基礎研究経費(qualified organization base period amount)
- 2) 適格試験研究費(qualified research expenses)

研究開発の税額控除の開始年度に先立つ4ヵ年の平均粗収入額に基づき以下の手順で税額控除の額を決定する。

$$\begin{aligned} \text{①} &= \{2\} - (\text{平均粗収入額} \times 1.0\%) \\ \text{②} &= \{2\} - (\text{平均粗収入額} \times 1.5\%) \\ \text{③} &= (\text{①} - \text{②}) \\ \text{④} &= \{2\} - (\text{平均粗収入額} \times 2.0\%) \\ \text{⑤} &= (\text{②} - \text{④}) \\ \text{⑥} &= (\text{③} \times 1.49\% + \text{④} \times 1.98\% + \text{⑤} \times 2.48\%) \end{aligned}$$

一般企業は 1)と 2)、⑥を加え、その他の法人形態では 2)、⑥を加えた上で、それぞれ以下の係数を乗じて税額控除額を算出する。

| | 個人・トラストなど | 一般企業 | 中小企業 |
|----|-----------|--------|-------|
| 係数 | 90.7% | 91.16% | 98.5% |

資料：Franchise Tax Board "California Forms 3523 2011(Research Credit)"

エ. 税額控除の繰越

カリフォルニア州では研究開発に対する税額控除の全額を控除するまで繰越することができるが、繰り戻すことはできない。

3) 減価償却

カリフォルニア州の減価償却制度は、基本的には連邦政府の制度を踏襲している。ただし、歳入租税法 24356 条以下に、連邦税制で認められていてカリフォルニア州税制で認められていない項目が以下のとおり規定されている²⁴。主なものは以下のとおり。

- 課税年度の 2010 年度、11 年度に限った 179 条即時費用化選択の適用
- 2010 年に購入、共用された定めのある営業用車両あるいは高級車に対する初年度償却
- 定めのある精製業者の除外に関する連邦歳入法 613A(d)(4)の適用
- 2008 年から 10 年に購入、共用された資産ならびに 11 年度の定められた資産に対する 150%償却の適用(連邦歳入法 168(k))
- 2008 年 10 月 3 日以降に共用された、定めのある資産に対する初年度償却の追加措置ならびにボーナス制度の中で試験研究とミニマム税額控除の選択
- カリフォルニア州のスマートメーター・スマートグリッド制度における加速度回収制度の償却期間
- 特定の疫病(Phylloxera or Pierce's disease)によって取り除かれたぶどうの 10 年償却期間の 5 年への短縮
- ガソリンスタンド、コンビニ等関連施設に対する連邦の特別償却期間の適用
- 修正加速度減価回収制度 (Modified Accelerated Cost Recovery System: MACRS)の適用

²⁴ https://www.ftb.ca.gov/forms/2011/11_3885.pdf

4) 繰越欠損金

カリフォルニア州では 2008 年度から 2011 年度まで一部の欠損金を除き、繰越の計上を中止していた。これらは現在そのまま持ち越されている。

カリフォルニア州では繰越欠損金を①一般欠損金と②災害損失、③新規事業欠損金、④中小企業欠損金に分類し、さらに欠損金の発生年度ごとに細かく規定が設定されている。災害損失は個々の災害ごとに規定が定められており、これを除く 3 つの欠損金の繰越については以下のように定められている。

①一般欠損金の繰越

| 欠損金発生時期 | 処理可能額 | 繰越期間 |
|------------------|-------|------|
| 2008 年 1 月 1 日以降 | 100% | 20 年 |
| 2004 年-2007 年 | 100% | 10 年 |
| 2002 年-2003 年 | 60% | 10 年 |
| 2000 年-2001 年 | 55% | 10 年 |
| 1987 年-1999 年 | 0% | 失効 |

③新規事業欠損金の繰越^{注1}

| 欠損金発生時期 | 処理可能額 | 繰越期間 |
|---------------------|--------------------|------|
| 2008 年 1 月 1 日以降 | 100% | 20 年 |
| 2000 年-2007 年 | 100% ^{注2} | 10 年 |
| 1994 年-1999 年(1 年目) | 100% | 8 年 |
| (2 年目) | 100% | 7 年 |
| (3 年目) | 100% | 6 効 |

注1：新規事業とは 1994 年 1 月 1 日以降にカリフォルニア州で行われた事業活動で、新規事業で発生した欠損金のことをいう。

注2：事業開始 3 ヶ年を対象とする。

④中小企業欠損金の繰越

| 欠損金発生時期 | 処理可能額 | 繰越期間 |
|------------------|-------|------|
| 2008 年 1 月 1 日以降 | 100% | 20 年 |
| 2000 年-2007 年 | 100% | 10 年 |
| 1994 年-1999 年 | 0% | 失効 |

資料：Franchise Tax Board "California Forms & Instructions 100 2012(Corporation Tax Booklet)"

連邦政府と同様に欠損金については、2 年間の繰戻が可能となっているが、以下のように発生時期により繰り戻すことができる金額に制限が設けられている。

| 欠損金発生時期 | 処理可能額 |
|---------------------------------|-------|
| 2013 年 1 月 1 日—2013 年 12 月 31 日 | 50%以下 |
| 2014 年 1 月 1 日—2014 年 12 月 31 日 | 75%以下 |
| 2015 年 1 月 1 日— | 100% |

資料：Franchise Tax Board "California Forms & Instructions 100 2012(Corporation Tax Booklet)"

b. 売上・使用税

1) 概要

カリフォルニア州歳入租税法(California Revenue and Taxation Code)に基づき、カリフォルニア州では売上税、使用税を課税している。なお、州政府における売上・使用税の所管は衡平委員会(Board of Equalization)である。

売上税は小売売上額に課税されるもので最終消費者への販売に対して行われる。これは製造業者や卸売業者が販売する場合にも適用され、課税は単段階で行われる²⁵。

- ・課税団体は州であり、カリフォルニア州の場合地方売上税が上乗せ課税されている。地方売上税はカウンティ政府や自治体政府が課税団体となっている。
- ・納税義務者は小売業者等の販売者であるが、消費者への転嫁が可能なため、実質的な税負担は消費者となる。
- ・カリフォルニア州では①州内で事業を営む者で、②売上・使用税の課税対象となる物品等の販売を目的とする者に対して、登録後、小売許可証を発行している²⁶。
- ・登録に際して登録料は徴収されないが、州が一定の条件下において保証預託金 (security deposit)を要求できるとしている²⁷。

使用税はカリフォルニア州の売上税に対する課税が行われない物品等を保管、使用、消費する場合に課税される。この税目は売上税の導入に伴い、州間の税率格差による消費行動の変化によって州内の小売業者等が不利益を被らないように導入された。使用税の導入はカリフォルニア州が最も早く、1935年から徴収が始まっている。

- ・課税団体は州であり、使用税も売上税同様地方政府の上乗せ課税がある。地方使用税はカウンティ政府や自治体政府が課税団体となっている。
- ・納税義務者は物品等の保管、使用、消費を行う者である。
- ・カリフォルニア州外で売上税を支払っている場合には購入州の税率との差額をカリフォルニア州に納税することになる。

²⁵ 自治体国際化協会(2000)「米国の州、地方団体における売上・使用税の概要」2頁、8～10頁

²⁶ <http://www.boe.ca.gov/pdf/pub73.pdf> 1頁

²⁷ <http://www.boe.ca.gov/pdf/pub73.pdf> 3頁

2) 税率

カリフォルニア州では財政危機の影響から 2009 年 4 月 1 日から 2011 年 6 月 30 日まで売上・使用税の税率は過去最大となり、州 7.25%、カウンティ 1.00%となっていた。その後、州の税率は 6.25%に低下したが、2013 年 1 月 1 日から 6.50%に再び引き上げられている。最新の税率は以下の通りである。

| 州税率 | 地方政府の課税範囲 |
|-------|-----------|
| 6.50% | 0.0-2.50% |

資料：Sales Tax Institute “State Sales Tax Rates”²⁸

カリフォルニア州の場合、州税率の 6.5%にカウンティ政府の 1.0%を加えた 7.5%が最低税率となっており、これにカウンティ政府、自治体政府が独自の判断で課税している。例えば、ロサンゼルス市の場合、ロサンゼルスカウンティ政府のみが上乘せ課税している。その内訳は以下の通りで、ロサンゼルス市の売上・使用税は最終的に 9.0%である²⁹。

| 課税団体 | 税率 | 課税日 |
|--|-------|--------------|
| Los Angeles County Transportation Commission (LATC) | 0.50% | 91 年 4 月 1 日 |
| Los Angeles County Transportation Commission (LACT) | 0.50% | 82 年 7 月 1 日 |
| Los Angeles County Metro Transportation Authority (LAMT) | 0.50% | 09 年 7 月 1 日 |

資料:California State Board of Equalization “California City and County Sales and Use Tax Rates”

3) 課税品目及び免税品目

カリフォルニア州衡平委員会では「売上・使用税（免税品目と課税品目）(Sales and Use Taxes: Exemptions and Exclusions)³⁰」を発行している。これによると、食品は原則免税品目とされているが、コーヒーやパンなどを除く加熱状態の食品や、レストランや小売業者の施設での食事などには課税される。

医療サービスに対しても課税は行われず、医療機関や介護施設などで提供される食事も免税対象となっている。医薬品も医療機関による処方箋があれば免税となるが、処方箋を伴わない医薬品の購入に対しては売上・使用税が課税される。

カリフォルニア州政府が推進している代替エネルギー事業に伴うエネルギー供給に対しては売上・使用税は課税されず、コ・ジェネレーション技術を活用したエネルギー供給も免税となっている。

²⁸ <http://www.salestaxinstitute.com/resources/rates>

²⁹ サンフランシスコ市の場合、カウンティ分は 1.25%であり、最終税率は 8.75%である。

³⁰ <http://www.boe.ca.gov/pdf/pub61.pdf>

c. 新たな企業税制

カリフォルニア州では 2014 年からエンタープライズ・ゾーン (EZ) を廃止し、新たな 3 つのインセンティブプログラムを導入することになった。なお、エンタープライズ・ゾーンの税額控除の繰越は 10 年間継続されることになっている。

1) 概要

2014 年度に導入される新たな企業税制は以下の 3 つのプログラムで構成されている。

①売上税免税

現在 EZ で利用されている売上税の免税制度を州全域に拡大し、製造業とバイオテクノロジーの研究開発企業による製造設備や研究開発装置の購入に対する売上税を免除する。14 年の 7 月 1 日から 22 年 6 月 30 日まで、州の売上税 4.19% から購入した設備費 2 億ドル分が免税される。

②雇用税額控除

雇用税額控除は失業と貧困の双方で上位 25% 内にある国勢調査区で事業を行う事業者を対象としている。この制度は富裕地域を除いた EZ や Local Agency Military Base Recovery Areas に対しても適用され、アントロープバレー (Antelope Valley) やワトソンビル (Watsonville) といった近年 EZ から外れた地域も改めて対象となっている。

雇用税額控除制度は、長期失業者や、退役後 12 ヶ月以内の退役軍人、連邦所得税控除を受ける人、前科者、CalWorks などの支援を受けている人を雇用した場合で、ネットで雇用者数が増加した事業者を対象とする。控除額は、5 年間にわたり最低賃金の 1.5 倍から 3.5 倍の範囲で支払われた賃金の 35% である。州が指定する 5 つのパイロット地域で時給 10 ドルから始まる賃金に対して税額控除を適用する。これは 14 年 1 月 1 日から 21 年 1 月 1 日までである。

③競争的税額控除

競争的税額控除はビジネス経済開発局 (Governor's Office of Business & Economic Development) が運営していくことになるが、事業者の提供できる条件によって利用できる税額控除が決定される。この基準には新規雇用者数や維持される雇用者数、事業開発地域における貧困の程度、最低保障制限、雇用維持期間等が含まれる。事業者ごとの控除条件は 5 人委員会において決定される。但し、要件を充足しない場合には控除の返還を求められることになり、また税額控除の 25% は中小企業が対象となる。

2) EZ との比較

新たな企業税制プログラムと EZ を比較すると以下のようなになる。

図表 EZにおける税制（2013年まで）と新税制（2014年以降）の比較

| | | EZ | 新企業税制 |
|---------|-----------------|--|--|
| 売上税免税 | 適用タイプ | 所得税額控除 | 売上税の免税 |
| | 適用対象 | EZ内の事業所得に限定 | 州売上税（4.19%）を対象 |
| | 上限額 | 企業以外は100万ドルの投資 企業は2,000万ドルの投資 | すべての事業者に対し2億ドルの投資を上限 |
| | 申請方法 | 税務申告で請求 | 購入時に免税 |
| | 事業立地 | EZへの立地が条件 | カリフォルニア州全域 |
| | 税額控除の対象 | 製造設備のみ（研究開発関連は対象外） | 製造設備に加え、製造業とバイオの研究開発設備、賃貸設備の改修費（例：クリーンルーム） |
| 雇用税額控除 | ミドルクラス賃金 | 時給12ドルまでの賃金が対象で対象外 | 時給12ドルから28ドルまでの賃金（パイロット地域では時給10ドル超）で、対象となる |
| | 控除額上限 | 雇用者1人当たり3.6万ドル（5年間で2,000時間分） | 雇用者1人当たり5.6万ドル（5年間で2,000時間分） |
| | 算出方法 | 初年度賃金の50%で次年度以降10%ずつ削減し、5年間のトータルで賃金の150% | 毎年賃金の35%で、トータルで賃金の175% |
| | 被雇用者の条件 | 広範囲（税額控除を受けるために雇用するコンサルタントがいる） | 6ヶ月以上の長期失業者や、退役後1年以内の退役軍人、連邦所得税控除を受ける人、前科者、CalWorksなどの支援を受けている人 |
| | 貧困地域の削減 | 貧困削減以外の観点からEZの境界が決定されてきた | 失業と貧困の双方で上位25%内にある国勢調査区、富裕地域を除いたEZやLocal Agency Military Base Recovery Areas |
| | 遡及適用 | 可能 | 不可能 |
| | 現雇用者の入れ替えに対する適用 | 可能 | 不可能（新規雇用のみ適用） |
| 競争的税額控除 | 情報公開 | 非公開（税務情報は部外秘） | 公開（フランチャイズ税委員会のHPで公開予定） |
| | 情報公開 | 非公開（税務情報は部外秘） | 公開（ビジネス経済開発局のHPで公開予定） |
| | 事業の拡大 | EZ内のみ事業が拡大 | 州全域に適用 |
| | 事業者に対する魅力 | カリフォルニア州で新たに事業を実施する事業者はEZにのみ立地 | 州全域に適用 |
| 競争的税額控除 | 税の控除 | 低所得職業に対するインセンティブを付与 | ビジネス経済開発局が新規雇用数、立地、新たな資本投資などの要素に基づき税額控除の額を交渉して決定 |

資料：The Governor's Office of Business and Economic Development "California Economic Development Initiative"

エンタープライズ・ゾーンの廃止とこれに代わる優遇税制に関する法案は、2013年7月に州下院法 93(Assembly Bill 93 : AB93)として通過した。これは、上述のとおり、エンタープライズ・ゾーンのみで認められていた部分的な売上税控除を、州全体を対象に認めるものであり、製造業について、製造購入費に対する売上税・使用税を控除できるものである。控除額の上限は200百万ドルである。グリーンテクノロジー、食品加工、バイオ、PC メーカー等あらゆる製造業に適用される。なお、AB93には、2014年1月1日から2020年12月31日までの間の雇用税額控除も含まれている。

AB93は、カリフォルニア州のビジネス環境を良くしようとする議会の意志を示すものとして捉えられる。

②ミシガン州

はじめに、ミシガン州での主たる企業課税を整理すると、以下のとおりとなる。

○法人所得税

ミシガン州では C-Corp となる企業に 6% の所得課税を課しており、事業主の所得に算入されるパススルー事業体には個人所得税 4.25% が課税される。

○固定資産税

不動産と動産は市場価格の 50% で評価され、非居住用固定資産税は評価額の 4.92% で、事業用動産に対して学校では 2.4% 減税され、商業用は 1.2% 減税される。事業在庫や特定の設備、環境保全設備には課税されない。

軽減措置としては、特定の団体に対して新規の動産に対する固定資産税を 100% 免除したり、製造加工業やハイテク企業では、あらゆる固定資産税について最大 12 年間 50% の減税措置もある。リハビリ施設に対しても免税することが可能になっている。また、州内 100 箇所を超えるルネサンスゾーンでは固定資産税は免除される。

○売上税

ミシガン州の売上税率は 6% であり、地方政府は課税を許されていない。

製造設備や生産用電気ガス、環境保全設備に対しては売上税は課されない。

○個人所得税

上述のとおり、ミシガン州において、事業所得のパススルーにより個人所得税として納税する場合、その税率は 4.25% である。

この他、公共施設税、無形資産税、不動産譲渡税、また、選択的売上税・使用税として、

- ・自動車燃料税
- ・空港駐車場税
- ・商業用移動無線税
- ・コンベンション施設税
- ・工業・産業用施設税
- ・たばこ税
- ・環境保全規制料
- ・ガス・石油利権料
- ・ガス・石油鉱産税

等があり得る。

a. 法人所得税

1) 法人所得税(Michigan Corporate Income Tax)の導入³¹

ミシガン州では、2007 年に単一事業税(Single Business Tax)の廃止が決定され、ミシガ

³¹ ミシガン事業税に関する報告書の要約

ン事業税(Michigan Business Tax)に移行した。さらに 2011 年にはミシガン事業税も廃止され、2012 年から法人所得のみに課税する法人所得税が導入された。

ア. 法人所得税の導入の経緯

76 年に 7 つの企業関係税（法人所得税、法人免許税、棚卸し資産税等）を統合して創設された単一事業税は、企業が消費した行政サービスあるいは企業の受益に従う応益原則による租税であった。単一事業税では、連邦法人税の課税所得に報酬、減価償却、支払利子等を加えて算定した額に、付加価値の州間配分率を掛けて課税ベースとしている。さらにこの課税ベースから資本取得が控除される。このように単一事業税は付加価値に課税されるため所得型の性格を持ち、一方資本取得控除が認められていることから消費型の性格も併せ持つユニークな税と評価されてきた。

また、単一事業税で使用される付加価値の州間配分率は、資産、賃金、売上という 3 要素の全米に占めるミシガン州の割合に、それぞれウェイトを用いて加重平均したものである。この 3 要素に対するウェイトは 91 年まで各要素が 1/3 ずつとされていたが、その後、資産と賃金のウェイトが順次下げられていき、99 年からは資産と賃金が 5%ずつ、売上高が 90%となっていた。これはミシガン州内の工場で製造し、州外で販売する割合が大きい企業の税負担の軽減を意図したものであった。

単一事業税は計算方法が複雑な上に、様々な特例措置が加わることで税務行政を煩雑にしていた。さらに特例措置によって付加価値税の効果を歪めているといった批判が行われるようになる。とりわけ大企業と中小企業に配慮したことで課税ベースを広くするといった単一事業税の目的も失われ、納税しない企業は半数にまで増加した。この結果、納税額の 60%は 4%の企業で占められるようになった³²。このような問題を解決するため、単一事業税を廃止し、2008 年 1 月 1 日からミシガン事業税(Michigan Business Tax)に移行した。

ミシガン事業税は、ミシガン州で事業を行っていれば、法人に限らず課税され、法人所得に相当する額の 4.95%、総収入額の 0.8%を納税する仕組みであった。ミシガン事業税は導入されたばかりであったが、2011 年 5 月には法改正が行われ、ミシガン事業税が廃止されている。これに代わって新たに法人所得に課税する法人所得税が導入されている。

イ. ミシガン事業税の概要

ミシガン事業税の特徴は、ミシガン州で事業を行っていれば、法人に限らず課税される仕組みであったことである。この税は法人所得に相当する額と総収入に対して課税され、金融・保険業には別途課税標準等を設定している。ミシガン事業税の概要は以下の通りであった。なお、ミシガン事業税時代の税額控除の適用期間内においては、企業の納税申告、は新たな法人所得税制によって行っても、ミシガン事業税によって行ってもよいこととな

³² http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zei_d_03.html

っている（移行措置）。

- ・総売上 35 万ドル以下の法人は納税申告を免除される。
- ・法人所得は連邦で使用する法人所得、S-Corp とパートナーシップでは法人所得に相当する額の 4.95%を事業所得税(Business Income Tax)として徴収する。
- ・総収入額から他の企業からの購入したものを控除した額の 0.8%を修正総収入税 (Modified Gross Receipts Tax)として徴収する。なお、他の企業から購入したものは、課税年度内の在庫、資本支出、特定の財などである。企業が徴収した売上税などは含まない。
- ・法人所得や総収入額は売上を基準に全売上に占めるミシガン州の割合を、法人所得等に乗じて算出する。
- ・修正総収入税は自動車のディーラー、建設業者、自営業者、パートナーシップ、LLC などは課税標準を減額できる。
- ・保険会社は総保険料の 1.25%を、金融法人は 5 年間の平均純資本額の 0.235%を、ミシガン事業税として納付しなければならない。
- ・資本購入、研究開発支出、産業動産の購入に伴って発生する固定資産税などに対して税額控除があり、また中小企業に対する税額控除もある。

2) 法人所得税の概要及び税率

新たに導入された州法人所得税はミシガン事業税と異なり、法人所得にのみ課税する仕組みである。加えて、ミシガン事業税ではパススルー事業体と呼ばれるパートナーシップや LLC に対しても課税していたが、州法人所得税の納税義務者は企業に限られている。加えて、年間の総収入額が 35 万ドルに満たない企業は申告義務を負わず、小規模事業に対する税額控除(Small Business Alternative Credit)が存在する。また、ミシガン事業税の下で実施された制度が継続していることなどを理由に企業がミシガン事業税を選択することも可能になっている。さらに金融・保険業に対しては異なる課税が行われている。

州法人所得税の課税標準は連邦歳入庁の法人所得に以下の加算項目と控除項目を考慮したものである。但し、交通サービス企業や通信会社にはこの算定方法を適用していない。

| | |
|------|---|
| 加算項目 | ミシガン州外の債券・証券会社からの利子・配当収入 |
| | 当期純利益に対する課税 |
| | 連邦所得で計上した繰上・繰越欠損金 |
| 控除項目 | ユニタリー事業グループのメンバーではない個人に対するロイヤルティや利子、その他の費用の支払 |
| | ユニタリー事業グループではないパススルー事業体や S-Corporation からの収入 |
| | 外国人や外国企業からの配当やロイヤルティ |
| | 米国債からの利子 |

資料：Michigan Department of Treasury” 2012 Michigan Corporate Income Tax for Standard Taxpayers”

| | |
|----|------|
| | 一般企業 |
| 税率 | 6.0% |

資料：Michigan Department of Treasury "2012 Michigan Corporate Income Tax for Standard Taxpayers"

ミシガン事業税から州法人所得税への変更によって、各州の税制を評価しているタックスファウンデーション (Tax Foundation³³) の評価が大きく修正された。法人税のランキングでは全米 49 位から 7 位に大きく前進し、法人税制全体でも 18 位から 12 位にランクを上げている。

3) 小規模事業税額控除(Small Business Alternative Credit)

ア. 適用条件

金融・保険業を除き、あらゆる企業は以下の条件を満たせば、小規模事業税控除を受けることができる。この制度はミシガン事業税から継続しており、州法人所得税における唯一の税控除制度となっている。

- ・総収入が年間 2,000 万ドル以下であること
- ・損失調整後の調整事業所得が 130 万ドル以下であること
- ・LLC のパートナー等に対する損失調整後の配分所得が 18 万ドル以下であること

イ. 税控除額の算出方法

連邦歳入庁の法人所得に繰戻・繰越資本損失と繰戻・繰越欠損金等を加算するなどした調整後事業所得に 1.8% を乗じ、これを 6.0% の場合の法人所得税額から控除し、以下のように小規模事業税額控除を算出する。

(小規模事業税額控除)

$$= (\text{一般企業で算出した税控除前法人税額}) - (\text{調整後事業所得の 1.8\%})$$

LLC のパートナー等に対する損失調整後の配分所得に従って、以下の表のように税額控除率が設定され、これを小規模事業税額控除に乗じた額が法人税から控除できる。

| 所得条件 | 控除率 |
|-----------------------|------|
| — 160,000 ドル | 100% |
| 160,001 ドル—164,999 ドル | 80% |
| 165,000 ドル—169,999 ドル | 60% |
| 170,000 ドル—174,999 ドル | 40% |
| 175,000 ドル—180,000 ドル | 20% |

資料：Michigan Department of Treasury "2012 Michigan Corporate Income Tax for Standard Taxpayers"

³³ ワシントン D.C. に本部のある無党派の民間非営利のシンクタンク。1937 年設立。

4) 金融・保険業に対する法人所得課税³⁴

保険会社は総保険料の 1.25%を州法人所得税に代替して納税することになる。

金融機関は純資本額の 0.29%を州法人所得税に代替して納税することになる。純資本額とは自己資本から 5 課税年度にわたって計算された米国債とミシガン州債の 1 日平均の簿価を控除したものである。

5) 税額控除

ミシガン州では、ミシガン事業税から州法人所得税に移行した際、税額控除を廃止し、小規模事業税額控除のみを認めている。しかし、ミシガン事業税の下で実施された制度の期間が満了していないため、以下の税額控除項目については制度が継続している（移行措置）。

- 1) MEGA（ハイテク、条件不利地域など）による税額控除
- 2) ブラウンフィールド再開発税額控除
- 3) ルネサンスゾーン税額控除
- 4) 歴史保全税額控除
- 5) 映画産業インフラ税額控除
- 6) ミシガン起業投資税額控除
- 7) 太陽光発電 MBT 税額控除
- 8) アンカー雇用税額控除
- 9) 国防契約税額控除
- 10) アンカー地区税額控除
- 11) 多結晶エネルギー税額控除
- 12) バッテリー生産税額控除
- 13) ハイブリッド研究開発税額控除
- 14) NASCAR 投資税額控除

³⁴ <http://www.michigan.gov/taxes/0,4676,7-238-59553-265032--,00.html>

b. 売上・使用税

1) 概要・税率

ミシガン州では一般売上税法(General Sales Tax Act)に基づいて売上税を、使用税法(Use Tax Act)に基づいて使用税を課税している。なお、州政府における売上・使用税の所管は財務省(Department of Treasury)である。

売上税は総売上高に課税され、最終消費者への有形動産の販売に対して行われる³⁵。

- ・課税団体は州であり、ミシガン州の場合地方売上税が存在しない。従って、州の税率は6%で、州内共通である³⁶。
- ・納税義務者は小売業者であり、売上税の消費者からの徴収、州への納税のために必ず小売免許を取得しなければならない。これを販売施設内に表示することが義務付けられており、この免許は毎年更新することになる³⁷。卸売業者は、直接最終消費者に物品等の販売をしないから必ずしも登録の必要はない。
- ・建設業者の場合、最終消費者に対する建設行為でなければ登録の必要はない。しかし、他者が所有する施設に対する建設行為や修理、変更に対しては棚卸価格³⁸に対して売上税が課される。
- ・個人所有の有形動産に対する修理や変形を伴う行為などのサービスや、販売用の有形動産に対する付加価値を加えるサービスに対しても売上税は課税される。このため、この種のサービス業者は小売免許を取得しなければならない。

使用税は州外で購入したもののミシガン州に持ち込む場合や州外の小売業者から郵送で購入した場合など、ミシガン州の売上税が課税されない際に課税される³⁹。

- ・課税団体は州であり、売上税同様州のみが課税し、税率は6%である。
- ・納税義務者は物品等の保管、使用、消費を行う者である。
- ・課税標準は小売価格に、船賃など輸送料や各種取扱手数料を加えたものである。
- ・小売免許を持っていない企業等から乗用車、移動住宅、航空機、スノーモービルなどを購入あるいは移転する場合、使用税が課される。これらは州に対して登録や移転登録を行う前に使用税を支払う必要がある。但し、配偶者や両親など一定の要件を満たす移転は免税となる。
- ・レンタル業者やリース業者に対してはレンタルやリースによる受取に対して使用税が課される。
- ・通信会社に対して通信料金などに対して使用税が課される。免税対象は広域通信サービスやフリーダイヤルサービス、州間のプライベート通信などである。

³⁵ 自治体国際化協会(2000)「米国の州、地方団体における売上・使用税の概要」18頁

³⁶ <http://www.michigan.gov/taxes/0,1607,7-238-43529-155505--,00.html>

³⁷ http://www7.dleg.state.mi.us/orr/Files/AdminCode/948_2010-012TY_AdminCode.pdf

³⁸ inventory value of the materials affixed to the property

³⁹ <http://www.michigan.gov/taxes/0,1607,7-238-43529-155460--,00.html>

- ・ 1 ヶ月以内の部屋等を賃貸する企業に対しては使用税が課される。
- ・ ミシガン州では上記の企業や州外の企業に対して使用税の登録制度を整備している。

2) 免税品目⁴⁰

ミシガン州では一般売上税法、使用税法で売上税や使用税の免税基準を設定している。主な免税基準は以下の通りである。

- ・ 食料品や医療サービスに対しては課税されない。医薬品に対しても処方箋のない一般医薬品範囲外は免税対象となっている⁴¹。
- ・ 一般売上税法は小売業の販売に対して課税するもので、中古品等の再販売に対して課税しない。
- ・ 一般売上税法、使用税法に基づき、承認を受けた農業生産者に対する事業用の有形動産に対して売上税、使用税は課されない。
- ・ 製造加工業者に対する使用、消費目的の有形動産に対しては売上税、使用税は課されない。
- ・ 連邦、州とその関連機関、米国赤十字などに対する販売やサービスの提供は売上税、使用税ともに免税対象となっている。
- ・ この他、一定の基準を満たした病院や学校、教会などの NPO や NGO に対する販売やサービス提供も免税対象になっている。

⁴⁰ http://www7.dleg.state.mi.us/orr/Files/AdminCode/948_2010-012TY_AdminCode.pdf

⁴¹ 自治体国際化協会（2000）「米国の州、地方団体における売上・使用税の概要」15～17 頁

(3) 地方政府の税

① サンフランシスコ市

サンフランシスコ市において、企業が負担するか可能性がある税としては、以下のものが挙げられる。

- ・ 固定資産税
- ・ 売上税（カウンティ分）、
- ・ 事業税としての給与税（Payroll Tax）、事業登録税（Business Registration Tax）
- ・ 不動産譲渡税

この他、選択的売上税として、公益施設利用税、駐車場税、アクセス回線税、ライセンス税、フランチャイズ税などがあり得る。

a. 固定資産税

1) 概要⁴²

1978年の住民投票によって成立した住民提案第13号(Proposition 13)により、カリフォルニア州では固定資産税に対して厳しい制約が加わることになった。これ以前の固定資産税は州の税率の平均が3%弱であり、固定資産税の増加率にも制限がなかった。この時期カリフォルニア州では年間に50%、100%と不動産価格が上昇することがあり、再評価によって固定資産税が急増するケースが発生した。しかも、固定資産税の税率の決定は個々の課税団体が決定し、時価評価を実施していた。

固定資産税の上昇は、とりわけ不動産を購入して居住を継続したい住民の不満を高めることになり、固定資産税に対して一定の制約を加えることとなった。こうして成立したのが住民提案第13号であり、1978年6月6日に住民投票が実施され、投票者の57%の賛成を得て成立している。

住民提案第13号の概要は以下の通りである。

- ・ 固定資産税率は評価額の1%を超えてはならない。
- ・ 不動産評価額を1976年水準に引き下げる。
- ・ 固定資産税の地方政府への配分権を州政府に与える。
- ・ 毎年度市場価格で評価する方法を廃止し、所有権の移転と新たな建物の建設に伴って再評価を行う。
- ・ 固定資産税の増額は、所有を継続する限り、2%を超えない範囲の物価上昇率を上限とする。
- ・ 所有権の移転が発生した場合、不動産評価額は売買価格の1%で再評価し、2%以上の増税禁止の規定は売買後に適用する。
- ・ 新築の場合、新築による価値の上昇分が追加されるが、この場合も2%を超える価値

⁴² <http://www.californiataxdata.com/pdf/Prop13.pdf>
http://assessor.lacounty.gov/extranet/Japanese/JP_proertyTaxOverview.aspx

の上昇は認められていない。

- ・固定資産税の増税は両院の3分の2以上の賛成を必要とする。
- ・地方政府が固定資産税を増税する場合、住民の3分の2の賛成を得る必要がある。

サンフランシスコ市は固定資産税として担保資産税 (Secured Property Tax) と無担保資産税 (Unsecured Property Tax) を導入している。前者は不動産に対する固定資産税であり、後者は不動産以外の資産に対する課税を目的としている。

サンフランシスコ市におけるこれら2つの固定資産税に対する評価額は以下のようにっており、各種控除前の課税標準の総額は2012-13年度で1,700億ドルとなっている。このうち94%は不動産税に対するものである。

図表 固定資産評価額

単位：百万ドル、%

| | 2012-13年 | | 2011-12年 | |
|------------------------------|----------|-------|----------|-------|
| | 評価額 | 構成比 | 評価額 | 構成比 |
| 担保資産評価額(Secured Property) | 159,431 | 93.8 | 152,819 | 93.7 |
| 無担保資産評価額(Unsecured Property) | 10,534 | 6.2 | 10,316 | 6.3 |
| 合計 | 169,965 | 100.0 | 163,135 | 100.0 |

資料：City & County of San Francisco, Office of the Assessor-recorder "Annual Report 2012"

2) 担保資産税 (Secured Property Tax)

ア. 課税標準

担保資産税の課税標準は以下のように公表されている。不動産の件数は2012-13年度で20万件評価額では戸建住宅(Single Family Residential Property)が全体の48.1%を占めており、これに続いて商業業務施設(Commercial Property)の28.6%、集合住宅(Multi-Family Residential Property)の19.6%となっている。

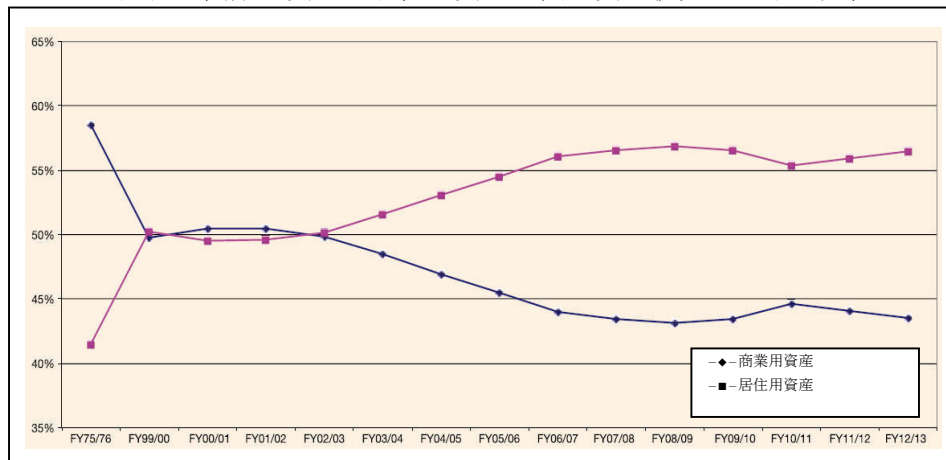
単位：実数、%、百万ドル

| | 件数 | 構成比 | 評価額 | 構成比 |
|--------|---------|-------|---------|-------|
| 戸建住宅 | 143,059 | 70.2 | 75,774 | 48.1 |
| 集合住宅 | 35,698 | 17.5 | 30,883 | 19.6 |
| 商業業務施設 | 15,977 | 7.8 | 45,040 | 28.6 |
| 産業施設 | 2,380 | 1.2 | 2,963 | 1.9 |
| その他 | 6,616 | 3.2 | 2,882 | 1.8 |
| 合計 | 203,730 | 100.0 | 157,543 | 100.0 |

資料：City & County of San Francisco, Office of the Assessor-recorder "Annual Report 2012"

課税標準に対する商業用資産と居住用資産の比率は1975年には58.5%に対して41.5%であった。1978年に住民提案第13号が成立すると、居住用資産が所有者の移動によって評価額が改定されていくのに対し、商業用資産は長期に保有する傾向が顕著になっている。この結果、2012-13年度で商業用資産の課税標準額に占める割合は43.5%にまで低下してきている。このため、以下の図に示すように固定資産税の負担が変化してきている。

図表 商業用資産と居住用資産の固定資産税負担比率の変化



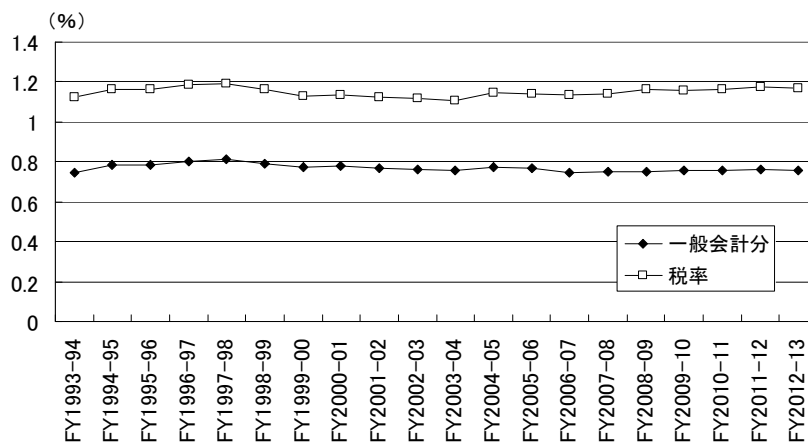
資料：City & County of San Francisco, Office of the Assessor-recorder "Annual Report 2012"

イ. 税率

固定資産税率は 93-94 年度以降、2012-13 年度まで以下のように安定的に推移している。サンフランシスコ市の固定資産税のうち一般会計分は 93-94 年度以降 0.8%前後を維持している。本来 1.0%の課税が可能であるが、92-93 年度以降カリフォルニア州法によって一般会計から 0.25%程度を教育歳入強化基金(Educational Revenue Augmentation Fund)へ繰り入れることになったためである。

2012-13 年度の固定資産税は 1.1691%であるが、一般会計分は 0.7552%である。この内訳は一般財源分 0.5669%の他、オープンスペース購入財源や子供財源、図書館保全財源などがあり、それぞれ配分が決められている。一般会計以外の支出先として教育歳入強化基金や統合学校地区などに対する支出など計上されている。

図表 固定資産税率の変化



資料："City and County of San Francisco, Property Tax Rates, Direct and Overlapping Governments"

ウ. 免税基準

企業等法人は、災害などのほか、以下の基準で固定資産税の免税を受けることができる。

i) 組織の課税控除

教会、非営利の大学、墓地、博物館、学校、あるいは図書館のみによって使用される不動産は控除が受けられる。非営利、教会、慈善団体、科学団体、あるいは病院によって所有される不動産も控除を受ける可能性がある。

ii) 建築業者の除外

売却のための新築工事に対しては、建築業者が建築開始の 30 日以内に申請すると、課税を免除される。

3) 無担保資産税 (Unsecured Property Tax)

土地、建物以外の資産に対して課される固定資産税であり、主に事業個人資産(business personal property)やリース資産、船舶などに対して課税される。

設備や装置の動産の評価額を決定するため、\$100,000 もしくはそれ以上の動産や設備を所有する法人は、ビジネス資産計算書を毎年提出しなければならない。但し、事業在庫は課税を免除される。

また、一般的に\$100,000 以下の動産や設備しか所有していない法人の場合、一度申請すれば、提出を免除され、以降毎年提出する必要はない。

②デトロイト市

デトロイト市において、企業が負担するか可能性がある税としては、以下のものが挙げられる。

- ・ 固定資産税
- ・ 州共有税（売上税など）
- ・ 市所得税

この他、選択的売上税として、公益施設利用税などがあり得る。

a. 固定資産税

1) 概要

ミシガン州の固定資産税は不動産と動産に課税されている。不動産の評価額では 1993 年に Public Act332 号が制定され、固定資産税の課税標準となる州均等評価額(State Equalized Value)で新たに商業・産業用施設が新設されている⁴³。この州均等評価額は市場価格の2分の1で算定され、これを基準に固定資産税が決定されていた⁴⁴。

これが 1994 年 3 月になると、住民提案 A 号(Proposal A)が成立し、1995 年から売上税を 4%から 6%に引き上げる一方で、固定資産税の課税標準の上昇に制約を加えている。新たな課税標準は以下の最も低い額が選択されることになる。これにより固定資産税の税額は安定していくが、課税標準は市場価格、従って州均等評価額から乖離していくことになる。このため、所有権が移転した場合に州均等評価額に修正される手続きが取られている⁴⁵。

- ①今年度の州均等評価額
- ②昨年度の課税標準に 5%を加えた額
- ③昨年度の課税標準に物価上昇分を加えた額
- ④昨年度の課税標準に昨年度からの州均等評価額の上昇率を乗じた額

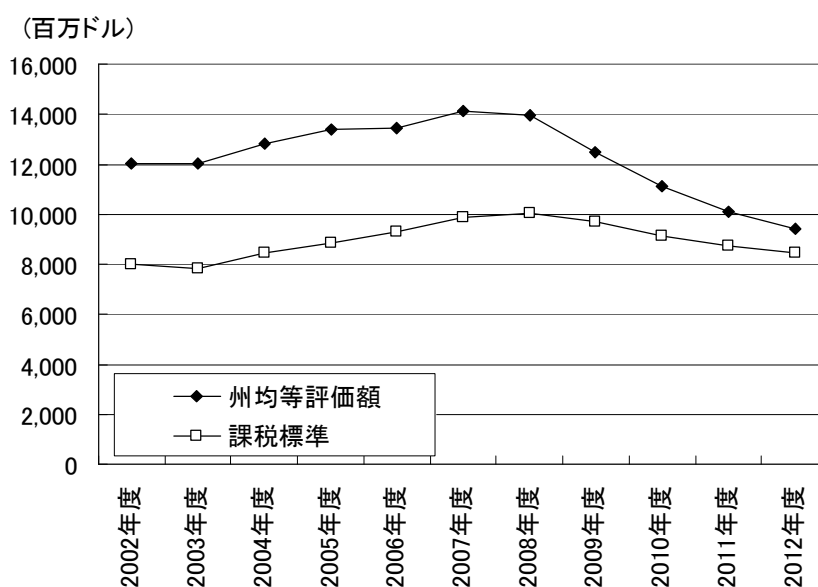
デトロイト市では新たな課税標準導入後、州均等評価額との乖離が広がっていたが、近年市場価格の下落とともに州均等評価額が減少してきたため、その差は縮小してきている。

⁴³ “Ad Valorem Property Tax Report”1 頁。

⁴⁴ “Detroit City Government Revenues”5 頁。 <http://michiganpropertytax.org/proposal.html>

⁴⁵ “Detroit City Government Revenues”5 頁。 <http://michiganpropertytax.org/proposal.html>

図表 デトロイト市における固定資産評価額と課税標準



資料：City of Detroit “2012-2013 Budget”

2) 税率⁴⁶

ミシガン州では州憲法や法令で市の固定資産税の上限を 2.0%に定めており、市の憲章でも 2.0%以下に制限されている。デトロイト市の固定資産税は州の教育税、カウンティの固定資産税、デトロイト市の固定資産税、学校区の固定資産税が課され、これを合わせるとその税率は 2012 年度で 7.45%となっている。

図表 ミシガン州における固定資産税率

単位：%

| 州 | カウンティ | 市 | 学校区 | 合計 |
|-----|-------|-------|-------|------|
| 0.6 | 0.773 | 3.251 | 2.822 | 7.45 |

資料：State of Michigan “Ad Valorem Property Tax Report 2012”

固定資産税の場合、有権者の合意があれば、固定資産税率を引き上げることができるされており、デトロイト市の場合も債務の償還と図書館運営に対する上乘せ税率を実施している。なお、上記の税率と差があるが、上記の税率は税額を課税標準で除した値を利用しているため、デトロイト市が設定している税率は以下のとおりである。また、この税率は不動産、動産の双方に適用される。

⁴⁶ ミシガン州では固定資産税率を 1000 分の 1 を単位とするミルで表示するのが一般的であるが、ここでは%表示に修正している。

図表 デトロイト市における固定資産税率

単位：％

| | 一般財源 | 債務償還 | 図書館運営 | 合計 |
|---------|--------|---------|---------|---------|
| 2013 年度 | 1.9952 | 0.96136 | 0.46307 | 3.41963 |
| 2012 年度 | 1.9952 | 0.95558 | 0.46307 | 3.41385 |
| 2011 年度 | 1.9952 | 0.89157 | 0.46307 | 3.34984 |
| 2010 年度 | 1.9952 | 0.89157 | 0.46307 | 3.34984 |

資料：Citizens Research Council of Michigan “Detroit City Government Revenues”

3) 課税標準

ミシガン州の住民提案 A 号は不動産では州均等評価額に対して課税標準を抑制する効果が顕著であるが、動産ではこれら2つはほぼ一致している。動産の州均等評価額も市場価格の50%で不動産の場合と同じであるが、動産の場合減価償却などの影響から価値を減じるため、前年度より評価が低下するためである。このため、価格の上昇に対処する住民提案 A 号の影響を受けないため、州均等評価額と課税標準がほぼ等しくなっていることが分かる。

図表 ミシガン州における固定資産評価

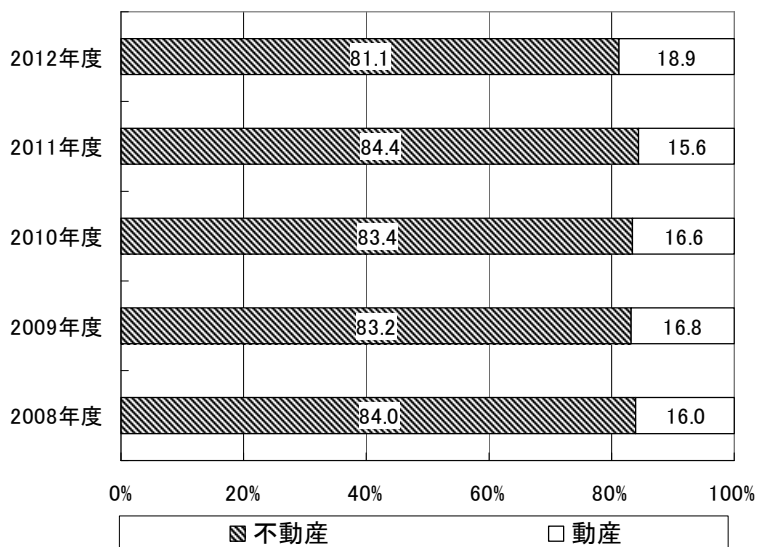
単位：百万ドル

| | 不動産 | | 動産 | |
|---------|--------|-------|--------|-------|
| | 州均等評価額 | 課税標準 | 州均等評価額 | 課税標準 |
| 2003 年度 | 10,669 | 6,471 | 1,373 | 1,373 |
| 2004 年度 | 11,267 | 6,902 | 1,573 | 1,544 |
| 2005 年度 | 11,758 | 7,248 | 1,654 | 1,624 |
| 2006 年度 | 11,800 | 7,644 | 1,656 | 1,654 |
| 2007 年度 | 12,467 | 8,252 | 1,647 | 1,644 |
| 2008 年度 | 12,333 | 8,422 | 1,613 | 1,609 |
| 2009 年度 | 10,861 | 8,089 | 1,637 | 1,637 |
| 2010 年度 | 9,604 | 7,595 | 1,516 | 1,516 |
| 2011 年度 | 8,754 | 7,386 | 1,369 | 1,369 |
| 2012 年度 | 7,845 | 6,855 | 1,593 | 1,593 |

資料：City of Detroit “2012- 2013 Budget”

デトロイト市の資産税の課税標準を不動産と動産に分割すると、以下のようになる。不動産が80%強を占めており、動産は全体の20%程度で推移している。

図表 デトロイト市における課税標準額の内訳



資料：City of Detroit “2012- 2013 Budget”

(4) ユニタリー課税をめぐる議論

企業が複数の州で事業活動する場合は、州法人税も各州に納税しなければならない。ユニタリー課税とは、企業が各州の税率の違いを利用して税率の低い州に所得を集め、過少申告をする可能性をさけるため、法的には別の会社であっても、同一事業（ユニタリービジネス）を展開するグループとしてまとめて課税しようという考え方である。一般に、ある一定以上の株式の持分関係にある親子会社あるいは関係会社間で、管理の集中、人的および機能的統合がある場合に、ユニタリービジネスを行っているといなされる。

関連会社の所得をすべて合算し、関係州において課税利益を再配分する算式は、州によって算式は異なるが、当該企業の全世界の関連会社を含めた全企業の所得を合算し、通常三つの要素（売上・資産・給与額）により、各州に課税利益が再配分される。州企業単体で見れば赤字であっても、全世界で利益を出しているためその一定比率分が自動的に州に配分されると、納税という事態が発生し得る。

①カリフォルニア州における課税方式

カリフォルニア州では、ユニタリー課税の対象となる課税利益を再配分する算式として、1992年12月31日までは三つの要素（売上・資産・給与額）のそれぞれのカリフォルニア州における割合を算出し、同じウェイトで評価していた。1993年1月1日以後は、3つの要素のうち、売上の割合を2倍に加重平均する形を採用している。

他方で、全世界で黒字の場合は州単体が赤字でも納税が発生する可能性があるという事態の対策として、1988年からは、全世界所得方式と米国内の所得のみを対象にする水際方式（Water's Edge Election）の選択が可能となった。ただし、この水際方式は、一度選択すると原則その課税年度も含めて84ヶ月（7年間）拘束される。企業は、長期的に、米国内企業が黒字で米国外企業が赤字である場合や、全世界所得合算によってカリフォルニア州に帰属する課税所得比率を引き下げることができる場合等、配賦率を考慮して選択することになる。

また2011年からは、特定の企業は、通常のユニタリー課税の算式において、給与・資産の割合を考慮せず、売上の割合のみを用いる方式を選択することが可能となっている。カリフォルニア州の重い課税負担により、企業が他州に移転するという問題に対し、ユニタリー課税額の算式から資産を除外することで、企業が資産を同州に置きやすくするという狙いもある。

a. 要素配分比率変更による影響

カリフォルニア州税務委員会によれば、3要素を等分に評価する方法をベースラインとすると、売上の割合を2倍に加重平均する方式によって、2005年度から2008年度にかけて毎年2.1億ドルの税収減になったと推計されている。

産業別に見ると、製造業はこの方式を選択した企業の約12.7%を占めるが、租税支出

(減税額)の43.1%を占めている。これに対して、サービス業はこの方式を選択した企業の35.5%を占めるが、租税支出(減税額)としては9.0%を占めるに過ぎない。

図表 売上割合を2倍に加重する方式における産業別租税支出額(2005-200:年度平均)

| 産業部門 | 売上比率2倍加重申告数 | | 比率 | |
|------------|-------------|-------------------|--------|--------|
| | 件数 | 租税支出額 (100万ドル) | 件数 | 租税支出額 |
| 農業・鉱業・金融業 | 1,970 | \$0.0 | 2.5% | 0.0% |
| 建設業 | 7,300 | \$0.1 | 9.1% | 0.1% |
| 製造業 | 10,155 | \$90.5 | 12.7% | 43.1% |
| 商業 | 13,650 | \$22.4 | 17.1% | 10.7% |
| サービス業 | 28,343 | \$18.9 | 35.5% | 9.0% |
| 不動産業 | 7,896 | \$-0.9 | 9.9% | -0.4% |
| 交通・通信・公益事業 | 2,621 | \$18.2 | 3.3% | 8.6% |
| その他 | 7,915 | \$60.8 | 9.9% | 28.9% |
| 計 | 79,850 | \$210 | 100.0% | 100.0% |

(資料) Franchise Tax Board(2011), "California Income Tax Expenditures"

次に、総所得別に見ると、所得階級1,000万ドル未満の企業はこの方式を選択した企業の約25.4%を占めるが、租税支出(減税額)は、-0.7%すなわち増税となったことが分かる。これに対して、所得階級5~10億ドルの企業はこの方式を選択した企業の2.1%を占めるに過ぎないが、租税支出(減税額)としては89.3%を占めている。

図表 売上割合を2倍に加重する方式における収益別租税支出額(2005-2008:年度平均)

| 総所得 | 売上比率2倍加重申告数 | | 比率 | |
|-------------------|-------------|-------------------|--------|--------|
| | 件数 | 租税支出額 (100万ドル) | 件数 | 租税支出額 |
| 不明 | 41,340 | \$1.7 | 51.8% | 0.8% |
| 1,000万ドル未満 | 20,266 | \$-1.4 | 25.4% | -0.7% |
| 1,000万ドル~5,000万ドル | 4,478 | \$1.8 | 5.6% | 0.8% |
| 5,000万ドル~1億ドル | 5,951 | \$9.8 | 7.5% | 4.7% |
| 1億ドル~5億ドル | 1,764 | \$10.4 | 2.2% | 5.0% |
| 5億ドル~10億ドル | 1,691 | \$187.4 | 2.1% | 89.3% |
| 10億ドル超 | 4,360 | \$0.3 | 5.5% | 0.1% |
| 計 | 79,850 | \$210 | 100.0% | 100.0% |

なお、今後、売上割合のみを用いる方式が完全に実施されると、さらに毎年10億ドルの税収減になると予測されている。

b. 水際方式による影響

2008 年度には、水際方式によって 6.53 億ドルの税収減になったと推計されている。9,841 社が水際方式を選択し、うち 7,832 社は所得を州間配賦、残りは非配賦である。配賦申告 79,850 社のうち外国企業の割合は不明である。

所得分配面から見ると、総所得 10 億ドル超の企業は、水際方式選択企業の 7%を占めるに過ぎないが、租税支出（減税）規模は、水際方式選択企業全体の 78%に及んでいる。大規模な多国籍企業に便益が偏りやすい方式であると言える。

②ミシガン州における課税方式

ミシガン州では、1998 年のミシガン事業税の導入時から、ユニタリー課税の対象となる課税利益を再配分する算式として、三つの要素（売上・資産・給与額）のうち、ミシガン州における売上の割合のみを考慮する形を採用している。2012 年からミシガン法人所得税に変更されたが、引き続き売上のみを考慮する算式が採用されている。

従来は、売上・資産・給与額を均等に平均する方式であったが、1991 年改正で、それぞれの傾斜配分を、売上 40%・資産 30%・給与額 30%に、1993 年改正では売上 50%・資産 25%・給与額 25%、1997 年改正では売上 80%・資産 10%・給与額 10%に、1999 年改正では売上 90%・資産 5%・給与額 5%に、2006 年改正では売上 92.5%・資産 3.75%・給与額 3.75%に変更する等、徐々に売上を重視する方式に改正されてきた。

③ユニタリー課税をめぐる州と企業の考え方

カリフォルニア・ミシガンの両州を含め、各州がユニタリー課税額の算式から資産を除外し、売上げ高比率を高めている背景には、大きく分けて 2 つの狙いがある。

一つ目は、企業が資産（本社）を自州に置きやすくするという狙いである。

二つ目は、企業にとっての税額算出の負担を軽減する、という狙いである。

三つ目は、他州に本社がある企業であっても自州で事業展開を行っている企業からの税収を確保するという狙いである。

はじめの二つが、企業の負担を軽減し自州への立地を促進することが目的であるのに対して、三つ目の狙いは、州の税収を確保することが目的となっている。

一方、現地のインタビューによれば、ユニタリータックスについては既に長い歴史があるため、時々「同一企業グループに属してはいない」という反論はあるが、コンセプトについては企業にも受け入れられているようである。カリフォルニア州での水際方式（Water's Edge Election）の選択が可能となるなど、企業の都合も考慮されるシステムに変更されてきたため、ユニタリー課税自体が大きな論争になることは稀である、とのことである⁴⁷。

47 ミシガン州財務省、カリフォルニア州税務委員会へのインタビュー結果より。

(5) 企業形態別課税の構図

既に本報告書「I. 基本的事項 2. 基本的データ(3)企業活動の概要①法人制度の概要」で見たとおり、米国で法人税が課税されるのは主として C-Corporation であり、S-Corporation や LLC、パートナーシップ等の事業体については、事業所得は個人パートナーにパススルーされ、個人所得税として課税される。

図表 法人制度の概要と課税方式（再掲）

| | 個人事業主 | パートナーシップ ¹⁾ | | LLC | コーポレーション | |
|-------|------------|------------------------|---|------------------------|---|-------------------------------|
| | | ジェネラル | リミテッド | | S-Corp ²⁾ | C-Corp |
| 形態 | 非法人組織 | 組合 | 匿名組合 | 組合・法人を選択 | 法人組織 | 法人組織 |
| 責任範囲 | 無限責任 | 無限責任 | General Partner は無限責任、Limited Partner は有限責任 | 有限責任 | 有限責任 | 有限責任 |
| 登録 | 不要 | 不要 | 州に登録 | 州に登録 | 州に登録 ³⁾ | 州に登録 |
| 課税 | 個人の所得として課税 | 個人の所得として課税 | 個人所得として課税 | 個人所得で申告可 ⁴⁾ | 法人所得は株主(事業主)に配分され、株主は個人所得として申告するため法人税は通常発生しない | 法人所得に法人税が課され、出資者は給与、配当金が課税される |
| 出資者等 | 個人 | 2名以上の個人・法人 | 2名以上の個人・法人 | 1名以上 ⁵⁾ | 1名以上 ⁵⁾ | 1名以上 ⁵⁾ |
| 損益配分 | 事業主の個人所得 | パートナーの個人所得 | パートナーの個人所得 | パートナーの選択 ⁴⁾ | 損益は株主に配分 | 利益は配当で株主に分配 |
| 最低資本金 | なし | なし | なし | なし | なし | なし |

注1) パートナーによる合議によって利益の配分などを決定するが、合議がない事項については統一パートナーシップ法（ルイジアナ州を除く）の規定に従うことになる。

注2) S-Corporation の条件は株主が100人以下で、かつ個人、諸財団、特定信託であり、かつ非居住外国人がいないことである。また、株式は1種類しか発行できないこと、金融機関や保険会社などがS-Corporationになることもできないといった制約もある。

注3) 州に登録するのはコーポレーションとしての登録であり、その後株主の同意を得た上でIRSに申請することでS-Corporationとなる。

注4) パートナーが課税主体とならない組織形態を選択できる。この場合、利益は個人の所得として配分される。

注5) 州によって異なる。

資料：伊藤公哉(2009)『アメリカ連邦税法』、中央経済社、ジェトロ(2010)「米国における会社の設立・維持・閉鎖」などを参考に作成

2010年における全米の企業数（合法的組織形態（legal form of organization）のみ）の内訳を見ると、S-Corporation が企業数全体の 48.2%を占め、C-Corporation が 23.0%となっている。これに続くのが個人事業主で 17.2%、パートナーシップが全体の 11.4%を占めている。

従業者数では C-Corporation が 54.1%、S-Corporation が 28.6%、パートナーシップが 11.8%となっている。

図表 企業形態の内訳（2010年）

単位：実数、%

| | 企業数 | | 従業者数 | |
|---------------|-----------|-------|------------|-------|
| | 実数 | 構成比 | 実数 | 構成比 |
| C-Corporation | 1,225,985 | 23.0 | 51,828,980 | 54.1 |
| S-Corporation | 2,566,059 | 48.2 | 27,414,087 | 28.6 |
| パートナーシップ | 608,243 | 11.4 | 11,325,119 | 11.8 |
| 個人事業主 | 913,306 | 17.2 | 4,647,921 | 4.9 |
| その他 | 8,400 | 0.2 | 532,220 | 0.6 |
| 合計 | 5,321,993 | 100.0 | 95,748,327 | 100.0 |

注：合法的組織形態（legal form of organization）のみ。非営利団体、行政機関は含まない。LLC はパートナーシップに計上されている。

資料：US Census Bureau “2010 County Business Patterns”

IRS の Statistics of Income (SOI) によれば、非農林の企業形態別の収入（receipt）、純所得（net income）、賃金給与は以下のとおり。これによれば、C-Corporation は、収入・純所得・賃金給与の約 60～70%を占めている。

図表 企業形態別の収入・純所得・賃金給与（非農林部門）

単位：百万ドル、%

| | 収入 | | 純所得 | | 賃金給与 | |
|---------------|------------|--------|-----------|--------|-----------|--------|
| | 実数 | 構成比 | 実数 | 構成比 | 実数 | 構成比 |
| C-Corporation | 24,687,832 | 70.5% | 967,621 | 61.5% | 2,418,901 | 69.7% |
| S-Corporation | 5,312,164 | 15.2% | 220,590 | 14.0% | 589,450 | 17.0% |
| パートナーシップ | 3,855,805 | 11.0% | 139,844 | 8.9% | 387,919 | 11.2% |
| 個人事業主 | 1,162,738 | 3.3% | 244,858 | 15.6% | 73,628 | 2.1% |
| 合計 | 35,018,539 | 100.0% | 1,572,913 | 100.0% | 3,469,899 | 100.0% |

資料：IRS, “Statistics of Income”

法人所得税（2011年は1,984億ドル）はすべてC-Corporationが納税し、S-Corporation以下のパススルー事業体はすべて個人所得税を納税していると仮定する。

個人所得額の中の「非農林経営者所得（Nonfarm proprietors' income）」の占める割合をもってS-Corporation以下の経営者の事業所得額とする方法⁴⁸をとると、全米レベルで、その割合は8.0%である（カリフォルニア州は8.9%、ミシガン州は6.4%）。

したがって、連邦レベルでは個人所得税9,560億ドル（2011年）の8.0%に相当する770億ドルを事業経営者が納税していることとなる。

以上より、C-Corporationとその他の企業形態（S-Corporation、パートナーシップ、個人事業主）の収める税額は、連邦レベルでは1,984億ドル対770億ドル（=72対28）であることになる。

図表 連邦政府における税収内訳（1990-2011年度）

単位：10億ドル

| | 1990 | 1995 | 2000 | 2005 | 2010 | 2011 |
|-------|-------|-------|---------|---------|---------|---------|
| 税収 | 591.6 | 801.1 | 1,257.1 | 1,250.6 | 1,126.5 | 1,196.6 |
| 個人所得税 | 466.9 | 590.2 | 1,004.5 | 927.2 | 898.5 | 956.0 |
| 法人所得税 | 93.5 | 157.0 | 207.3 | 278.3 | 191.4 | 198.4 |
| 物品税 | 15.6 | 26.9 | 22.7 | 22.5 | 18.3 | 21.1 |
| 酒税 | 5.7 | 7.2 | 8.1 | 8.1 | 9.2 | 9.2 |
| タバコ税 | 4.1 | 5.9 | 7.2 | 7.9 | 17.2 | 17.5 |
| その他 | 5.8 | 13.8 | 7.3 | 6.5 | -8.1 | -5.7 |

注：物品税のその他がマイナスになっているのは燃料税の影響である。

資料：US Census Bureau “Federal Government Finances & Employment”

⁴⁸ 経済分析局（Bureau of Economic Analysis）の”State income and employment summary”における「個人所得に占める非農林経営者所得」の割合

(6) 租税支出（優遇措置・控除）の効果検証及びその仕組み

①米国における租税支出の効果検証状況⁴⁹

多くの先進諸国では、租税特別措置をはじめとした税の減免措置を、租税支出（tax expenditures）と呼び、その規模や効果や租税支出レポートとして作成・公表している。日本の租税特別措置では、主として企業部門に対する税の減免が念頭に置かれる事が多いが、海外の租税支出の範囲はより広義であり、家計部門を含めた税の減免措置を捉えている。租税支出レポートは財政の透明性を高めるツールであり、租税支出レポートはアメリカが発祥だと言われている。

1960年代後半にベトナム戦争の戦費調達によって財政赤字が拡大した事によって、予算書に計上されていない税制上の優遇措置が「隠れた補助金」とされ、問題視されるようになった。1968年にアメリカにおいて、世界で初めての租税支出レポートが公表され、1974年には議会予算執行留保法によって租税支出が明文化されるに至った。

現在の米国連邦政府では、租税支出について定期的に評価・分析を行う機関として、①財務省租税分析局（Department of Treasury, Office of Tax Analysis : OTA）、②両院合同租税委員会（Joint Committee on Taxation: JCT）が挙げられる。

⁴⁹ 本節は、上村・青木（2009）「アメリカ連邦政府と地方政府における租税支出レポートの現状と日本財政への適用に関する考察」『会計検査研究』、総務省（2011）『租税特別措置等に係る政策評価に関する政策効果等の分析手法等に関する調査研究』、経済産業省（2011）『経済産業政策に係る政策減税の評価手法に関する調査』等を参照している。

a. 財務省租税分析局（OTA）における租税支出分析

OTA で行われる租税支出の評価・分析は、歳入損失額の推計を行うことが中心である。この分析結果は、OMB を通じ”Analytical Perspective”の中で公表されている。

図表 OTA による租税支出の予算機能別歳入損失額分析例

Table 17-2. ESTIMATES OF TAX EXPENDITURES FOR THE CORPORATE AND INDIVIDUAL INCOME TAXES FOR FISCAL YEARS 2011-2017
(In millions of dollars)

| | Corporations | | | | | | | | Individuals | | | | | | | |
|---|--------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|-------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|
| | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2013-17 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2013-17 |
| National Defense | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1 Exclusion of benefits and allowances to armed forces personnel | | | | | | | | | 13,250 | 14,270 | 14,900 | 15,380 | 12,960 | 12,710 | 13,030 | 68,980 |
| International affairs: | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2 Exclusion of income earned abroad by U.S. citizens | | | | | | | | | 5,550 | 5,400 | 5,800 | 6,140 | 6,430 | 6,740 | 7,050 | 32,160 |
| 3 Exclusion of certain allowances for Federal employees abroad | | | | | | | | | 1,020 | 1,070 | 1,120 | 1,180 | 1,240 | 1,300 | 1,370 | 6,210 |
| 4 Inventory property sales source rules exception | 3,160 | 3,430 | 3,730 | 4,050 | 4,400 | 4,780 | 5,180 | 22,140 | | | | | | | | |
| 5 Deferral of income from controlled foreign corporations (normal tax method) | 41,410 | 42,000 | 41,810 | 41,770 | 43,020 | 44,240 | 45,180 | 216,020 | | | | | | | | |
| 6 Deferral of taxes for financial firms on certain income earned overseas | 6,180 | 2,510 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | | | | | | | |
| General science, space, and technology: | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 7 Expensing of research and | 960 | 3,060 | 4,950 | 6,000 | 6,700 | 7,190 | 7,430 | 32,270 | -160 | 0 | 120 | 190 | 210 | 230 | 250 | 1,000 |
| 8 Credit for increasing research activities | 8,300 | 6,280 | 4,230 | 3,380 | 2,700 | 2,160 | 1,720 | 14,190 | 460 | 140 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Energy: | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 9 Expensing of exploration and development costs, fuels | 440 | 410 | 690 | 770 | 550 | 340 | 230 | 2,580 | 60 | 60 | 100 | 110 | 80 | 50 | 30 | 370 |
| 10 Excess of percentage over cost depletion, fuels | 1,010 | 1,040 | 1,070 | 1,110 | 1,160 | 1,210 | 1,260 | 5,810 | 180 | 180 | 190 | 200 | 210 | 220 | 230 | 1,050 |
| 11 Alternative fuel production credit | 10 | 10 | 10 | 0 | 0 | 0 | 0 | 10 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 12 Exception from passive loss limitation for working interests in oil and gas properties | | | | | | | | | 30 | 20 | 30 | 30 | 30 | 20 | 20 | 130 |
| 13 Capital gains treatment of royalties on coal | | | | | | | | | 60 | 90 | 80 | 60 | 80 | 100 | 110 | 430 |
| 14 Exclusion of interest on energy facility bonds | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 30 | 70 | 10 | 20 | 20 | 20 | 30 | 30 | 30 | 130 |
| 15 Energy production credit ¹ | 1,410 | 1,540 | 1,710 | 1,770 | 1,750 | 1,670 | 1,510 | 8,410 | 150 | 170 | 190 | 190 | 190 | 180 | 170 | 920 |
| 16 Energy investment credit ¹ | 560 | 740 | 1,210 | 1,830 | 2,320 | 2,600 | 1,810 | 9,770 | 140 | 180 | 300 | 460 | 580 | 650 | 450 | 2,440 |
| 17 Alcohol fuel credits ² | 480 | 110 | 80 | 40 | 20 | 10 | 10 | 160 | 20 | 30 | 30 | 10 | 10 | 0 | 0 | 50 |
| 18 Bio-Diesel and small agri-biodiesel producer tax credits ³ | 20 | 10 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 19 Tax credit and deduction for clean-fuel burning vehicles | 40 | 20 | 20 | 30 | 50 | 60 | 60 | 220 | 50 | 80 | 160 | 210 | 340 | 560 | 620 | 1,890 |
| 20 Exclusion of utility conservation subsidies | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 0 | 40 | 210 | 200 | 200 | 200 | 200 | 190 | 190 | 980 |
| 21 Credit for holding clean renewable energy bonds ⁴ | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 100 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 250 |
| 22 Deferral of gain from dispositions of transmission property to implement FERC restructuring policy | 120 | -70 | -180 | -190 | -180 | -150 | -120 | -820 | | | | | | | | |
| 23 Credit for investment in clean coal facilities | 370 | 400 | 410 | 470 | 510 | 280 | 40 | 1,710 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 24 Temporary 50% expensing for equipment used in the refining of liquid fuels | 670 | 580 | 530 | -560 | -1,170 | -990 | -830 | -3,020 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 25 Natural gas distribution pipelines treated as 15-year property | 120 | 110 | 90 | 80 | 80 | 90 | 100 | 440 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 26 Amortize all geological and geophysical expenditures over 2 years | 100 | 120 | 130 | 110 | 70 | 50 | 20 | 380 | 20 | 30 | 30 | 30 | 20 | 10 | 10 | 100 |
| 27 Allowance of deduction for certain energy efficient commercial building property | 60 | 70 | 80 | 50 | 20 | 10 | 0 | 160 | 20 | 20 | 20 | 20 | 10 | 0 | 0 | 50 |
| 28 Credit for construction of new energy efficient homes | 20 | 20 | 10 | 10 | 10 | 10 | 0 | 40 | 30 | 30 | 10 | 10 | 10 | 0 | 0 | 30 |
| 29 Credit for energy efficiency improvements to existing homes | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4,370 | 1,110 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 30 Credit for energy efficient appliances | 280 | 200 | 140 | 120 | 110 | 90 | 0 | 460 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 31 Credit for residential energy efficient property | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 840 | 950 | 1,030 | 1,090 | 1,160 | 1,220 | 500 | 5,000 |
| 32 Qualified energy conservation bonds ⁵ | 0 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 50 | 10 | 10 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 100 |
| 33 Advanced Energy Property Credit | 390 | 410 | 340 | 240 | 110 | -10 | -50 | 630 | 40 | 50 | 40 | 30 | 10 | 0 | -10 | 70 |

資料) OMB, “Analytical Perspective 2013”

また、OTA が OMB を通じて公表する Analytical Perspective では、いくつかの租税支出提案について、将来にわたる歳入損失額を現在価値換算した値も公表している。

図表 OTA による租税支出の予算機能別歳入損失額の現在価値換算例

Table 17-4. PRESENT VALUE OF SELECTED TAX EXPENDITURES FOR ACTIVITY IN CALENDAR YEAR 2011
(In millions of dollars)

| | Provision | 2011 Present Value of Revenue Loss |
|-----|---|---|
| 5 | Deferral of income from controlled foreign corporations (normal tax method) | 24,420 |
| 7 | Expensing of research and experimentation expenditures (normal tax method) | 3,400 |
| 21 | Credit for holding clean renewable energy bonds | 310 |
| 9 | Expensing of exploration and development costs - fuels | 280 |
| 35 | Expensing of exploration and development costs - nonfuels | 60 |
| 39 | Expensing of multiperiod timber growing costs | 120 |
| 45 | Expensing of certain multiperiod production costs - agriculture | 230 |
| 44 | Expensing of certain capital outlays - agriculture | 150 |
| 50 | Expensing of reforestation expenditures | 30 |
| 52 | Deferral of income on life insurance and annuity contracts | 19,240 |
| 66 | Accelerated depreciation on rental housing | 8,100 |
| 77 | Accelerated depreciation of buildings other than rental | -10,990 |
| 78 | Accelerated depreciation of machinery and equipment | 27,085 |
| 79 | Expensing of certain small investments (normal tax method) | 190 |
| 108 | Credit for holders of zone academy bonds | 160 |
| 65 | Credit for low-income housing investments | 6,580 |
| 105 | Deferral for state prepaid tuition plans | 4,300 |
| 149 | Exclusion of pension contributions - employer plans | 82,920 |
| 150 | Exclusion of 401(k) contributions | 89,190 |
| 151 | Exclusion of IRA contributions and earnings | 1,290 |
| 151 | Exclusion of Roth earnings and distributions | 3,570 |
| 151 | Exclusion of non-deductible IRA earnings | 140 |
| 153 | Exclusion of contributions and earnings for Self-Employed plans | 3,380 |
| 170 | Exclusion of interest on public-purpose bonds | 18,720 |
| | Exclusion of interest on non-public purpose bonds | 6,320 |
| 173 | Deferral of interest on U.S. savings bonds | 260 |

資料) OMB, “Analytical Perspective 2013”

b. 両院合同租税委員会 (JCT)

JCT は議員立法の支援を行う立場から情報提供を行う役割を担っており、租税支出の分析については、1974 年予算法により、上院・下院によって検討されるすべての租税法について、公式な税収見積額（租税支出レポート）を作成・提示することが要請されたことから始まったものである。

JCT で行われる租税支出の評価・分析は、歳入損失額の推計と所得分配効果の分析が中心である。

図表 JCT による租税支出の予算機能別歳入損失額分析例

| Function | Corporations | | | | | | Individuals | | | | | | Total 2012-16 | Total 2013-17 |
|--|--------------|------|------|------|------|------|-------------|------|------|------|------|------|------------------|------------------|
| | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | | |
| New energy-efficient home credit..... | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | --- | --- | --- | --- | --- | --- | 0.1 | 0.1 |
| Credit for plug-in electric vehicles..... | 0.2 | 0.3 | 0.4 | 0.4 | 0.5 | 0.5 | [5] | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 2.5 | 3.2 |
| Credit for investment in advanced energy property..... | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | [5] | 1.3 | 1.5 |
| Exclusion of interest on State and local government qualified private activity bonds for energy production facilities..... | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | 0.3 | 0.3 |
| Deduction for expenditures on energy-efficient commercial building property..... | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 1.0 | 1.1 |
| Expensing of exploration and development costs, fuels: | | | | | | | | | | | | | | |
| Oil and gas..... | 0.5 | 0.7 | 0.9 | 1.0 | 1.1 | 1.1 | 0.2 | 0.2 | 0.3 | 0.3 | 0.3 | 0.4 | 5.4 | 6.2 |
| Other fuels..... | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | 0.4 | 0.5 |
| Excess of percentage over cost depletion, fuels: | | | | | | | | | | | | | | |
| Oil and gas..... | 1.1 | 1.1 | 1.1 | 1.1 | 1.1 | 1.2 | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | 5.6 | 5.7 |
| Other fuels..... | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.1 | 0.1 | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | 0.9 | 1.0 |
| Amortization of geological and geophysical expenditures associated with oil and gas exploration..... | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | 0.7 | 0.7 |
| Amortization of air pollution control facilities..... | 0.4 | 0.4 | 0.4 | 0.3 | 0.3 | 0.3 | --- | --- | --- | --- | --- | --- | 1.8 | 1.7 |
| Depreciation recovery periods for energy-specific items: | | | | | | | | | | | | | | |
| Five-year MACRS for certain energy property (solar, wind, etc.)..... | 0.3 | 0.3 | 0.3 | 0.3 | 0.2 | 0.2 | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | 1.4 | 1.5 |
| 10-year MACRS for smart electric distribution property..... | 0.1 | 0.1 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | --- | --- | --- | --- | --- | --- | 0.7 | 0.9 |
| 15-year MACRS for certain electric transmission property..... | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | --- | --- | --- | --- | --- | --- | 0.9 | 1.0 |
| 15-year MACRS for natural gas distribution line..... | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | --- | --- | --- | --- | --- | --- | 0.6 | 0.7 |
| Election to expense 50 percent of qualified property used to refine liquid fuels..... | 0.4 | 0.4 | 0.7 | 0.8 | 0.8 | 0.6 | --- | --- | --- | --- | --- | --- | 3.1 | 3.4 |
| Exceptions for publicly traded partnership with qualified income derived from certain energy-related activities..... | --- | --- | --- | --- | --- | --- | 1.1 | 1.2 | 1.2 | 1.4 | 1.4 | 1.5 | 6.3 | 6.7 |
| Natural Resources and Environment | | | | | | | | | | | | | | |
| Special depreciation allowance for certain reuse and recycling property..... | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | 0.1 | 0.1 |
| Expensing of exploration and development costs, nonfuel minerals..... | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | 0.4 | 0.5 |
| Excess of percentage over cost depletion, nonfuel minerals..... | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | 0.4 | 0.5 |
| Expensing of timber-growing costs..... | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | 1.2 | 1.3 |
| Special rules for mineral reclamation reserves..... | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | [5] | 0.2 | 0.2 |

資料) JCT, “Estimates of Federal Tax Expenditures Fiscal Years 2012-2017”

なお、OTA の公表資料と異なる点として、JCT では、いくつかの租税支出提案についての所得階層別の利用者数・歳入損失額を受益分布として示していることが挙げられる。

図表 JCT による租税支出の所得分配上への影響分析例

Table 3.--Distribution by Income Class of Selected Individual Tax Expenditure Items, at 2012 Rates and 2012 Income Levels [1]

[Money amounts in millions of dollars, returns in thousands]

| Income Class [2] | Medical Deduction | | Real Estate Tax Deduction | |
|------------------------------|-------------------|-----------------|---------------------------|-----------------|
| | Returns | Amount | Returns | Amount |
| Below \$10,000 | 1 | [3] | [4] | [3] |
| \$10,000 to \$20,000 | 92 | \$22 | 120 | \$19 |
| \$20,000 to \$30,000 | 246 | 86 | 363 | 72 |
| \$30,000 to \$40,000 | 587 | 230 | 860 | 196 |
| \$40,000 to \$50,000 | 1,059 | 509 | 1,729 | 428 |
| \$50,000 to \$75,000 | 2,438 | 2,173 | 5,903 | 2,232 |
| \$75,000 to \$100,000 | 2,080 | 2,508 | 6,389 | 3,094 |
| \$100,000 to \$200,000 | 2,242 | 4,765 | 15,185 | 12,199 |
| \$200,000 and over | 201 | 1,389 | 3,749 | 6,071 |
| Total | 8,946 | \$11,683 | 34,298 | \$24,310 |

Footnotes appear at the end of the table.

資料) JCT, “Estimates of Federal Tax Expenditures Fiscal Years 2012-2017”

c. その他

議会調査局 (Congressional Research Service: CRS) では、JCT が作成する租税支出リストに基づき、2 年に 1 度の頻度で、租税支出の概説書 (Compendium) を作成・公表している。分析項目は a. 目的、b. 分配上の効果、c. インパクト、d. 合理性、e. 評価、f. 参考文献リストである。ただし、いずれの分析も定性的記述に留まっている。

また、財務省の公式見解ではないが、OTA のワーキングペーパーの中では、財務省スタッフや外部の学識者等による租税支出の評価・分析結果が発表されることがある。

このように租税支出について、米国で実施されている分析は、減税措置による「歳入損失分析」であり、その他については定性的な記述に留まっている。これに加えて、米国では、特に個人対象の租税支出を中心に、所得階層別の減税規模を推計するなど、所得分配上への影響を重視している姿勢が見て取れる。

なお、外部の学識者やコンサルティング会社への委託によって、租税支出を含む税制について、アドホックに調査研究を行うことがあり、この中で租税支出の効果にフォーカスを当てた計量的分析が行われる場合がある⁵⁰。

⁵⁰ 代表的な例として、米国商務省による「研究開発税制の費用対効果に関する再検証 (Re-examining the Cost-Effectiveness of the Research and Experimentation Tax Credit)」が挙げられる。
http://www.esa.doc.gov/sites/default/files/reports/documents/re-examining_0.pdf

アメリカでは多くの州政府においても租税支出レポートが作成・公表されている。本調査の対象であるカリフォルニア州とミシガン州についても租税支出レポートが作成され、ウェブサイト上で公表されている。

図表 アメリカ州政府における租税支出レポートの作成とウェブサイトの公表状況

| 州政府 | 租税支出レポートの作成 | ウェブサイトでの公表 | 州政府 | 租税支出レポートの作成 | ウェブサイトでの公表 |
|-----------|-------------|------------|------------|-------------|------------|
| アラバマ州 | × | × | モンタナ州 | ○ | ○ |
| アラスカ州 | × | × | ネブラスカ州 | ○ | × |
| アリゾナ州 | ○ | ○ | ネバダ州 | × | × |
| アーカンソー州 | × | × | ニューハンプシャー州 | ○ | × |
| カリフォルニア州 | ○ | ○ | ニュージャージー州 | × | × |
| コロラド州 | × | × | ニューメキシコ州 | × | × |
| コネチカット州 | ○ | ○ | ニューヨーク州 | ○ | ○ |
| デラウェア州 | ○ | ○ | ノースカロライナ州 | ○ | ○ |
| コロンビア特別区 | ○ | ○ | ノースダコタ州 | × | × |
| フロリダ州 | × | × | オハイオ州 | ○ | ○ |
| ジョージア州 | × | × | オクラホマ州 | ○ | × |
| ハワイ州 | × | × | オレゴン州 | ○ | ○ |
| アイダホ州 | ○ | ○ | ペンシルベニア州 | ○ | ○ |
| イリノイ州 | ○ | ○ | ロードアイランド州 | ○ | × |
| インディアナ州 | × | × | サウスカロライナ州 | × | × |
| アイオワ州 | × | × | サウスダコタ州 | × | × |
| カンサス州 | ○ | × | テネシー州 | ○ | ○ |
| ケンタッキー州 | ○ | ○ | テキサス州 | ○ | ○ |
| ルイジアナ州 | ○ | ○ | ユタ州 | × | × |
| メイン州 | ○ | ○ | バーモント州 | ○ | ○ |
| メリーランド州 | ○ | 2008年から開始 | バージニア州 | × | × |
| マサチューセッツ州 | ○ | ○ | ワシントン州 | ○ | ○ |
| ミシガン州 | ○ | ○ | ウェストバージニア州 | ○ | ○ |
| ミネソタ州 | ○ | ○ | ウィスコンシン州 | ○ | ○ |
| ミシシッピ州 | ○ | × | ワイオミング州 | × | × |
| ミズーリ州 | ○ | ○ | | | |

備考) CFED(2007)より引用。メリーランド州はヒアリングによる情報を反映している。

出所) 上村・青木 (2009) 「アメリカ連邦政府と地方政府における租税支出レポートの現状と日本財政への適用に関する考察」『会計検査研究』

注) CFED (2007) "Tax Expenditure Reports," Resource Guide, Corporation for Enterprise Development

②カリフォルニア州

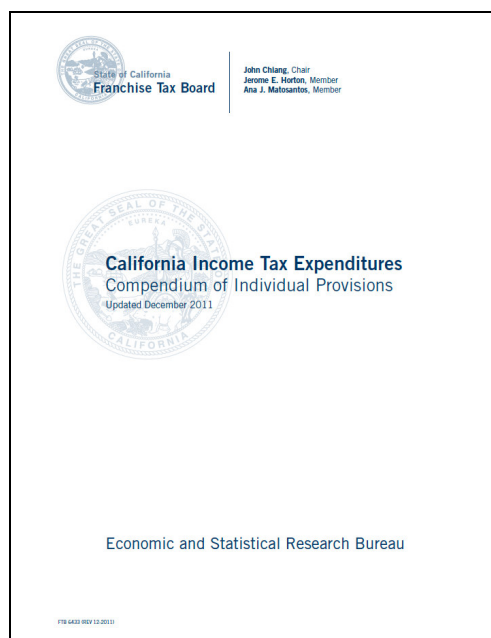
1) カリフォルニア州における租税支出レポートの作成状況と主要な租税支出項目

カリフォルニア州では、州税務局 (Franchise Tax Board: FTB) の経済・統計分析局 (Economic and Statistical Research Bureau) が租税支出レポート (California Income Tax Expenditures) の作成を行っている。カリフォルニア州の租税支出レポートは 2003 年にはじめて作成され、以降、定期的にアップデートされている。租税支出レポートの分析項目は連邦議会の両院合同租税委員会 (Joint Committee on Taxation: JCT) の租税支出レポートをモデルに作成している。したがって、特定の租税支出が所得階層別にどれぐらい利用さ

れているかを中心に分析している。租税支出を止めればどの程度の増収額になるかも推計している。

カリフォルニア州では、州財務省（Department of Finance）が予算編成の役割を担い、州税務局（Franchise Tax Board: FTB）が所得税の徴収・分析を担当し、州課税査定均一化局（Board of Equalization: BOE）が所得税以外の税の徴収・分析を担当しているが、財務省も租税支出レポートを発行している。財務省のレポートでは、所得税関係以外の租税支出も扱っており、個々の租税支出についての租税法との対応関係、関連する連邦租税支出との関連を中心に記述している。

図表 カリフォルニア州の租税支出レポート



カリフォルニア州における主要な租税支出項目（2012-2013 年度において支出額が 10 億ドル以上の項目）は図表の通りである。租税支出項目は連邦所得税法（federal income tax laws）に規定されない項目と、規定される項目に大別する事が出来る。連邦所得税法に規定されない項目のうち支出額の大きな項目は、社会保険料給付控除の 2,600 百万ドル、研究開発費控除の 1,200 百万ドル、扶養控除の 1,200 百万ドルと続いている。連邦所得税に規定される項目については、住宅ローン減税の 4,400 百万ドル、雇用主年金拠出控除の 4,000 百万ドル、雇用主労災・健康拠出控除の 3,600 百万ドル等が主要な租税支出となっている。

図表 カリフォルニア州の主要な租税支出項目（単位：百万ドル）
（2012-2013 年度で 10 億ドル以上の項目）

| 租税支出項目 | | | 2010- 2011年度 | 2011- 2012年度 | 2012- 2013年度 |
|--|------------------------|--|-----------------|-----------------|-----------------|
| 連邦 法に 規定 され ない 項目 | 社会保険給付控除 | Social Security Benefits Exclusion | 2,300 | 2,400 | 2,600 |
| | 研究開発費控除 | R&D Expenses Credit | 1,200 | 1,200 | 1,200 |
| | 扶養控除 | Dependent Exemption Credit in Excess of Personal Exemption Credit | 600 | 1,100 | 1,200 |
| 連邦 所得 税法 に 規定 され て い る 項 目 | 住宅ローン減税 | Mortgage Interest Deduction | 4,400 | 4,300 | 4,400 |
| | 雇用主年金拠出控除 | Employer Contributions to Pension Plans Exclusion | 3,100 | 3,500 | 4,000 |
| | 雇用主労災・健康拠出 控除 | Employer Contributions to Accident and Health Plans Exclusion | 3,100 | 3,200 | 3,600 |
| | 相続財産の Basis step-up | Basis step-up on Inherited Property | 2,300 | 2,500 | 2,800 |
| | 主たる住居の キャピタルゲインの除外 | Sale of Principal Residence Capital Gain Exclusion | 1,100 | 1,100 | 1,100 |
| | 寄付控除 | Charitable Contribution Deduction | 1,400 | 1,500 | 1,600 |
| | 不動産税額控除 | Real Property Tax Deduction | 1,400 | 1,400 | 1,400 |
| | カフェテリア控除 | Cafeteria Plan Benefits Exclusion | 1,000 | 1,000 | 1,200 |
| | 生命保険・年金給付の 除外 | Life Insurance and Annuity Contract Proceeds Exclusion | 1,000 | 1,000 | 1,000 |
| | 被雇用者の事業経費・ 雑経費控除 | Employee Business and Miscellaneous Expense Deduction | 1,100 | 1,100 | 1,100 |

出所) California Income Tax Expenditures

2) カリフォルニア州における租税支出の効果検証及びその仕組み

カリフォルニア州の租税支出レポートにおいて、個別の租税支出項目の記載事項は図表の通りである。各租税支出項目については、概要（Description）、支出額（Amount）、利用者・企業数（Number of Tax Returns Affected）、分布（Distribution）、議論（Discussion）が記載されている。支出額や利用者・企業数、分布、議論の項目において、租税支出の経済的な影響を示しているが、FTB では提案されている租税案の政策的な是非には言及していない。また税額を上回るだけの便益があったかどうかを示すことは、たいへん困難であるため、行っていない。なお、租税支出の効果分析には、個人や企業の納税申告書を利用している。

図表 カリフォルニア州租税支出レポートの個別項目における記載事項

- 【Description】 租税支出の概要について記載
- 【Amount】 当該項目の租税支出によってどの程度の支出があるかを記載
- 【Number of Tax Returns Affected】 租税支出によって影響を受けている個人・企業数
- 【Distribution】 所得階層別・業種別等の租税支出額及び件数
- 【Discussion】 租税支出の効果に関する議論

企業投資（Business Investment）に関する租税支出について、上記項目を整理したものが図表の通りである。企業投資に関する租税支出は大きく分けて、減価償却、設備・インフラ、小規模企業に対する特別措置、研究開発、特定地域における投資補助金、石油産業補助金、その他特定産業補助金、その他に分ける事が出来る。各租税支出について、概要（Description）、租税支出額（Amount）、適用人数・企業数（Number of Tax Returns Affected）、分布（Distribution）、議論（Discussion）を図表にまとめている。なお租税支出適用個人・企業の分布が掲載されているのは「障害者対応支出控除」、「研究開発費控除」、「低所得住宅支出控除」の3つのみであり、図表には丸印を付している。

この中で租税支出額の大きなものは、研究開発費控除（12.35 億ドル、企業分のみ、2008 年分（以下同じ））、経済的資本減耗を超える減価償却（5.5 億ドル）、エンタープライズ・ゾーン等（2.9 億ドル、企業分のみ）、研究・試験費の加速償却（2.32 億ドル）などとなっている。研究開発費控除は、研究開発費の基礎経費からの超過分、もしくは代替増加額税額控除に基づく制度であり、カリフォルニア州内で 2,483 企業が利用している。経済的資本減耗を超える減価償却については、特定の投資について加速償却を認めたものである。エンタープライズ・ゾーン等は、エンタープライズ・ゾーン等における雇用所得控除や売上税額控除等である。研究・試験費の加速償却は、適格研究・試験費について加速償却を認めたものである。

図表 Business Investment に関連する租税支出の概要

| 項目 | | 概要 | 租税支出額 (2008年) | 人数・ 企業数 | 分布 | 議論 | |
|-------------------------------|----------------------|---|--|-------------------------------|-----------------|----|---|
| 減価 償却 | 研究・試験費の加速償却 | Accelerated Depreciation of Research and Experimental Costs | 適格研究・研究費を加速償却。 | 2.32億ドル | — | — | R&Dは正の外部性を持っているため、企業に委ねると投資水準が過小になる恐れがあること、国内におけるR&Dを促進するために本税制が措置されている。それによって国内雇用や産業集積を促進する事が企図されている。 |
| | 経済的資本減耗を超える減価償却 | Depreciation Amounts Beyond Economic Depreciation | 特定の物的資産について加速償却。 | 5.5億ドル | — | — | 加速償却によって、企業は投資費用を早期に回収する事が出来る。本税制の目的は、設備や建物といった資産への投資を促進する事。これらの投資は供給面及び需要面から経済を活性化させる。 |
| 設備・ インフラ | 障害者対応支出控除 | Disabled Access Expenditure Credits | 小規模企業(収益が100万ドル以下かフルタイム雇用者数が30人以下)の障害者対応支出について、250ドルまで50%を所得控除。 | 5.3万ドル | 426人・137企業 | ○ | 本税制の目的は、連邦の障害者法を達成するための支出を促進する事にある。 |
| | 石油増進回収控除 | Enhanced Oil Recovery Costs Credit | 特定の石油増進回収費用について、5%を控除。生産量が5万バレルを超える企業は対象外。また原油価格が一定値を超える場合は利用不可。 | 繰越額390万ドル | 17人・10企業 | — | 本税制の主たる目的は、特定の石油増進回収技術の利用を促進する事によ、石油・ガスの輸入依存の低減につながる。エネルギーの外部依存は、供給や価格変動のリスクを高める。 |
| 小規模 企業に 対する 特別措 置 | 不良債権処理の費用算入 | Allowance for Bad Debts Deduction | 5億ドル以下の資産を持つ金融機関について、不良債権処理費用を所得控除可能にする。 | 50万ドル | — | — | 中小金融機関が準備金を持つコストを低減させる。 |
| | 小規模企業雇用控除 | Small Business Hiring Credit | 特定の労働者を雇用した場合に、3,000ドルの控除を受けられる。 | — | — | — | 特定の就業者の雇用が増えれば税制の効果があつたと判断できるが、この税制によってどの程度の雇用が創出されたのかは不明。 |
| | 小規模企業のストックキャピタル収益の除外 | Small Business Stock Capital Gain Exclusion | 特定の小規模企業の株式を売却した場合、キャピタルゲインの50%が所得控除される。 | 660万ドル | 不明 | — | 本税制は、新規および小規模の製造業C-Corpに対する長期投資を促進する事が目的。 |
| 研究 開発 | 研究・試験費の加速償却 | Accelerated Depreciation of Research and Experimental Costs | 同上 | 同上 | — | — | 同上 |
| | 研究開発費控除 | Research and Development Expenses Credit | 基礎経費からの超過分、もしくは代替増加額税額控除。 | 個人について5,800万ドル、企業について12.35億ドル | 3,574個人・2483企業 | ○ | カリフォルニアの研究開発控除は、連邦政府の制度と組み合わせて使われている。R&Dを促進する理由は上述の通りだが、カリフォルニアでのR&Dを促す事で、雇用の増加と地域におけるイノベーションの促進が期待できる。 |
| 特定 地域に おける 投資 補助金 | 地域開発金融機関控除 | Community Development Financial Institutions Credit | 地域金融機関の特定の投資の20%が控除される。 | 2万ドル | 42個人 | — | 本税制の目的は、経済的に不利な地域における投資の促進である。 |
| | エンタープライズゾーン等 | Enterprise Zones and Similar Areas | ほとんどのエンタープライズゾーン等では、一定の障害者を雇用した場合の控除と売上税額控除が措置されている。 | 企業について2.9億ドル、個人について1.75億ドル | 22,083個人、5057企業 | — | この税によって新たな雇用やビジネスが生まれた場合に成功だと言えるが、特定地域で雇用やビジネスが生まれる事に意味があるのあれば、他地域で雇用・ビジネスが減ったとしても、この税制は正当化できる。 |
| 石油 産業 補助金 | 石油増進回収控除 | Enhanced Oil Recovery Costs Credit | 同上 | 同上 | 同上 | — | 同上 |
| | 一定率の資源枯渇所得控除 | Percentage Resource Depletion Allowance Deduction | 資源枯渇を防ぐために、所得から一定率を控除する。控除率は資源の種類によって変わる。 | 3,400億ドル | — | — | 税制の目的は、納税者に石油・ガス・その他鉱物資源の探索・開発を促す事。資源の探索・開発は、高いリスクを伴うため、本税制によってそれを促している。 |
| その他 特定 産業 補助金 | 石油循環費用支出 | Circulation of Periodicals Cost Expensing | 石油循環に関する設備・維持等に対する支出を3年間に渡って分割支出。 | 29万ドル | — | — | 石油循環投資を促進する。ただし、企業が他の投資から石油循環投資への付け替えをするだけの場合、本税制措置は経済活動を歪める。 |
| | 低所得住宅支出控除 | Low-Income Housing Expenses Credit | 低所得者向けの適切な賃貸住宅に対する費用の控除。 | 個人について200万ドル、企業について4,900万ドル | 366個人・32企業 | ○ | 低所得者に対する十分な賃貸住宅を供給する事が目的であるため、本税制によってこれらの住宅が供給されれば、税制は成功と言える。 |
| | モーションピクチャー控除 | Motion Picture Credit | モーションピクチャー作成の税額控除。特定の支出の20%が控除される。 | — | — | — | 映像企業がカリフォルニアに留まる、もしくはカリフォルニアに移転することを促すことが目的だが、本税制の効果は不明。 |
| その他 | 同種交換キャピタルゲインの繰延 | Like-Kind Exchange Capital Gain Deferral | 同種交換によるキャピタルゲイン・ロスを直ちには所得に算入しない。 | 1.59億ドル | — | — | 本税制の目的は、ビジネスや投資資産の交換を促進する事であり、本税制がなかりせば、そうした取引の一部が行われなかった事になる。 |

障害者対応支出控除については、産業別の分布が掲載されている。利用企業数・控除額が多いのはヘルスケアである。

図表 障害者対応支出控除の産業分布

| 産業 | 適用 企業数 | 控除額 (千ドル) |
|--------|-----------|--------------|
| 食品サービス | 7 | 0.9 |
| ヘルスケア | 87 | 14.2 |
| 不動産 | 22 | 1.7 |
| その他 | 21 | 1.4 |
| 合計 | 137 | 18.2 |

研究開発控除については、産業別および収入規模別の分布が掲載されている。産業別にみると、研究開発控除の利用企業数が多いのはその他製造業や電機製品であり、控除額が最も大きいのは電機製品となっている。収入分布別にみると収益規模の大きな企業の利用が多くなっている事が分かる。

図表 研究開発控除の産業分布

| 産業 | 適用 企業数 | 控除額 (百万ドル) |
|--------|-----------|---------------|
| 食料品等 | 43 | 1.1 |
| 化学関連製品 | 59 | 7.8 |
| 医薬 | 38 | 144.1 |
| 電機製品 | 445 | 531.4 |
| その他製造業 | 581 | 96.9 |
| 情報 | 130 | 157.0 |
| その他 | 1187 | 296.2 |
| 合計 | 2483 | 1234.5 |

図表 研究開発控除の収入分布

| 収入規模 | 適用 企業数 | 控除額 (百万ドル) |
|-----------|-----------|---------------|
| 不明 | 1060 | 130.8 |
| 1000万ドル未満 | 0 | 0.0 |
| 5000万ドル以下 | 1 | 0.1 |
| 1億ドル以下 | 0 | 0.0 |
| 5億ドル以下 | 2 | 0.1 |
| 10億ドル以下 | 4 | 0.0 |
| 10億ドル超 | 1416 | 1103.6 |
| 合計 | 2483 | 1234.5 |

低所得住宅支出控除については産業分布のみが掲載されている。その他の産業の適用企業数・控除額が大きくなっているが、それ以外では金融・保険の利用が多くなっている事が分かる。

図表 低所得住宅支出控除の産業分布

| | 適用 企業数 | 控除額 (百万ドル) |
|-------|-----------|---------------|
| 金融・保険 | 7 | 1.1 |
| 不動産 | 4 | 1.1 |
| その他 | 21 | 47.0 |
| 合計 | 32 | 49.2 |

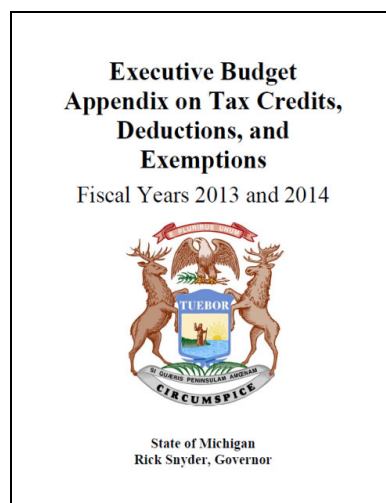
③ミシガン州

1) ミシガン州における租税支出レポートの作成状況と主要な租税支出項目

ミシガン州では、州財務省 (Department of Treasury) が租税支出レポート (Executive Budget Appendix on Tax Credits, Deductions, and Exemptions) の作成を行っている。ミシガン州の租税支出レポートは、1980年に1979-1980年度のレポートがはじめて作成された。当時は、管理・予算省 (Department of Management and Budget: DTMB) が担当していたが、1991年に発行された1989-1990年度レポートからは財務省 (Department of Treasury) が担当している。

ミシガン州の租税支出レポートでは、3つの目的が掲げられている。第一が税の公正性である。租税支出を検証することは、水平的・垂直的公平性の確保につながる。第二が、財政規律である。租税支出レポートは、政策立案者が利用可能な情報を増やす事になる。第三が、政治的な説明責任である。租税支出レポートの作成によって税制がどのように設計されるべきかの議論を喚起する事が出来、州民が個々の租税支出に賛成するか反対するかの参考材料にすることが出来る。

図表 ミシガン州の租税支出レポート



ミシガン州の租税支出は、①企業支援、②消費、③個人所得、④資産、⑤その他地域、⑥運輸、の6つのベースカテゴリーに分類されている。ミシガン州の租税支出は2012年度から2014年度にかけて、300億ドル強で推移していく事が見込まれている。ベースカテゴリーの中で最も支出額が大きいのが消費であり、約150億ドルとなっている。次いで個人所得の約80億ドル、資産の約70億ドルと続いている。企業に対する租税支出は年ごとの変動が大きい、2014年度については9億ドル程度となる事が見込まれている。2012年度と比較すると、2011年に成立した税制改革法によって、企業支援と個人所得の租税支出が減少している。

図表 ミシガン州の租税支出（単位：千ドル）

| | 2012年度 | 2013年度 | 2014年度 | 変化額 (2012-2014年度) |
|-------|------------|------------|------------|----------------------|
| 企業支援 | 2,596,650 | 782,100 | 911,100 | 129,000 |
| 消費関連 | 14,563,699 | 14,797,235 | 15,336,657 | 539,422 |
| 個人所得 | 8,585,425 | 7,595,392 | 7,814,931 | 219,539 |
| 資産 | 7,621,780 | 7,356,820 | 7,217,060 | -139,760 |
| その他地域 | 164,700 | 157,400 | 158,900 | 1,500 |
| 運輸 | 48,662 | 48,279 | 48,359 | 80 |
| 合計 | 33,580,916 | 30,737,226 | 31,487,007 | 749,781 |

注：四捨五入により合計は一致しない場合がある。

出所) Executive Budget Appendix on Tax Credits, Deductions, and Exemptions

企業関連の租税支出をブレイクダウンしたものが次の図表である。租税支出の規模が大きいのは、MEGA (Michigan Economic Growth Authority: ミシガン経済成長局) 車載電池

控除であり、2014年度で2.9ドルとなっている。次いで、MEGAの2.5億ドル、海外配当控除の2.1億ドルと続いている。

図表 ミシガン州の企業関連租税支出（単位：千ドル）

| | | 2013年度 | 2014年度 |
|---------|----------------|---------|---------|
| 保険業 | 障害者保険控除 | 9,100 | 9,300 |
| | ミシガン団体・施設税額控除 | 26,700 | 27,400 |
| | ミシガン試験費用税額控除 | 2,900 | 3,000 |
| | 労災保険関連 | 1,200 | 1,200 |
| | 小計 | 39,900 | 40,900 |
| 石油ガス税 | 零細鉱泉 | 6,400 | 6,700 |
| | 公有地 | 2,500 | 2,600 |
| | 小計 | 8,900 | 9,300 |
| 法人所得税 | 海外配当所得控除 | 196,100 | 211,800 |
| | 国債所得控除 | 800 | 900 |
| | 零細事業代替税額控除 | 9,400 | 10,200 |
| | 小計 | 206,300 | 222,900 |
| ミシガン事業税 | ブラウンフィールド再開発地区 | 50,000 | 40,000 |
| | 映画産業 | 25,000 | 5,000 |
| | MEGA 関連 | 116,000 | 245,000 |
| | MEGA 太陽光発電 | 11,000 | 21,000 |
| | MEGA 多結晶シリコン製造 | 24,000 | 26,000 |
| | MEGA 車載電池 | 285,000 | 285,000 |
| | その他の対象事業 | 16,000 | 16,000 |
| | 小計 | 527,000 | 638,000 |
| 合計 | 782,100 | 911,100 | |

出所) Executive Budget Appendix on Tax Credits, Deductions, and Exemptions

2) ミシガン州における租税支出の効果検証及びその仕組み

ミシガン州の租税支出レポートでは、各項目の支出額（減収額）は計算されているものの、その経済的影響や効果検証については言及がなされていない。

④民間機関による分析

米国では、非営利民間シンクタンクや各種調査機関によって、連邦・州政府の各種の税制分析レポートが公表されている⁵¹。これは、「連邦制を採る米国では、地方財政全般に目配りすることを主たるミッションとした政府組織は存在しない。したがって、アメリカの州政府の租税支出の全体像を探るためには個々に州政府のデータにあたる必要があり、それは主に研究者、NPO、民間の研究機関などに託された領域である⁵²」ためである。

州政府は、これらの調査機関による結果を、企業誘致の際の PR 材料として用いる場合も多い。実際に本報告書「Ⅱ.1.(2)州税②ミシガン州」でも述べたとおり、ミシガン州ではミシガン事業税から州法人所得税への移行により、タックスファウンデーション (Tax Foundation) による評価が大きく向上⁵³し、これを企業誘致のセールスポイントとしていることが、現地インタビュー調査でも確認することができた。

本報告書では、民間機関によるこのようなレポートの中から、特に企業向け優遇措置を州別に分析したニューヨーク・タイムズ社の調査⁵⁴「Explore the Data (Database for Incentive Spending)」分析結果を取り上げる。レポート全体の趣旨を中村 (2013)⁵⁵に依拠して要約すると、概ね以下のとおりとなる。

- ・ 2011 年度で把握可能な企業向け優遇制度は 1,874 種類。
- ・ 優遇制度のトップ 3 は、売上税の減免、州法人税の減額、財産税の減額である。この他にも、無償のサービス供与、財産税の減額、交付金、債務保証など多岐にわたる。
- ・ 優遇措置は、年間 800 億ドルにおよび、うち 750 億ドルが税の優遇措置である。この規模は、全米州の 2011 年度の税収額計の約 1 割に相当する。
- ・ 州別規模の 1 位は、テキサス州の 191 億ドル、2 位はミシガン州の 66.5 億ドルである。
- ・ 産業別には製造業 256 億ドル、農業 82.2 億ドル、石油・ガス・鉱業 25 億ドルの順である。

図表 企業に対する優遇措置（上位 3 位、ニューヨーク・タイムズ社調査）

| 州別 | 手法別 | 産業別 |
|---------------------------------|-----------------|-----------------|
| テキサス州 191 億ドル | 売上税の減免 514 億ドル | 製造業 256 億ドル |
| ミシガン州 66.5 億ドル | 州法人税の減額 159 億ドル | 農業 82.2 億ドル |
| ニューヨーク州 ^(注) 40.6 億ドル | 財産税の減額 68 億ドル | 石油・ガス・鉱業 25 億ドル |

(注) 中村 (2013) によれば 3 位はニューヨーク州となっているが、正しくはフィラデルフィア州 (48.4 億ドル) であると思われる。

(資料) 中村玲子「アメリカにおける租税競争と州税財政」『地方税』 (2013 年 2 月) より

⁵¹ 租税支出を分析している代表的な機関として、Urban Institute、National Tax Association、Tax Foundation などがある。

⁵² 中村玲子「アメリカにおける租税競争と州税財政」『地方税』 (2013 年 2 月) より

⁵³ 法人所得税のランキングでは全米 49 位から 7 位、法人税制全体でも 18 位から 12 位に上昇

⁵⁴ <http://www.nytimes.com/interactive/2012/12/01/us/government-incentives.html>

⁵⁵ 中村玲子「アメリカにおける租税競争と州税財政」『地方税』 (2013 年 2 月)

これらの結果をもとに、ニューヨーク・タイムズ社では、州・自治体・企業関係者へのインタビュー結果も交え、以下の点を指摘している。

- 優遇措置によって企業誘致をした地域では、雇用は少なくとも一時的に増加するであろうが、それは他の地域の雇用が移転しただけであり、国全体としての雇用は増えていない可能性がある。
- 当該地域の雇用が増えたとしても、優遇措置に投じた金額に見合ったものか、優遇措置が無ければ雇用は増えなかったのか、検証は難しい。

次に、カリフォルニア州・ミシガン州の分析結果を取り上げる。

a. カリフォルニア州

カリフォルニア州における企業優遇措置の規模は、年間 41.7 億ドルであり、全米第 4 位の規模である。なお、州予算 1 ドル当たり 5 セントの規模である。

人口 1 人当たりに換算すると 112 ドルであり、これは全米 36 位に位置する。

優遇措置タイプのトップ 3 は、州法人税の税額控除、州法人所得・個人所得税の優遇措置、売上税の減免の順である。また、優遇措置を受けている産業別トップ 3 は、農業、映画産業、先端技術業の順である。

| 優遇措置のタイプ | 産業 |
|---------------------------|---------------|
| 州法人税の税額控除 22.9 億ドル | 農業 2.08 億ドル |
| 州法人所得・個人所得税の優遇措置 14.4 億ドル | 映画産業 1.91 億ドル |
| 売上税の減免 3.86 億ドル | 先端技術 1.05 億ドル |

プログラム別では、研究開発税額控除が 12.7 億ドルでトップであり、次いで、ユニタリー税制における水際方式 (Water's Edge Election) が 8 億ドル、エンタープライズ・ゾーンやその他のゾーンにおける税額控除が 6.7 億ドルとなっている。

b. ミシガン州

ミシガン州における企業優遇措置の規模は、年間 66.5 億ドルであり、全米第 2 位の規模である。なお、州予算 1 ドル当たり 30 セントの規模である。

人口 1 人当たりに換算すると 672 ドルであり、これは全米 5 位に位置する。

優遇措置タイプのトップ 3 は、売上税の減免、財産税の減額、州法人税の減額の順である。また、優遇措置を受けている産業別トップ 3 は、製造業、映画産業、代替エネルギー産業の順であり、特に製造業の優遇措置規模が大きい。

| 優遇措置のタイプ | 産業 |
|------------------|---------------------|
| 売上税の減免 48.3 億ドル | 製造業 15.6 億ドル |
| 財産税の減額 10.2 億ドル | 映画産業 0.771 億ドル |
| 州法人税の減額 4.40 億ドル | 代替エネルギー産業 0.565 億ドル |

補助金を除くプログラム別では、売上税の減免が 38.8 億ドルで圧倒的に大きく、次いで製造業を対象とした売上税減免上乗せ措置が 9.2 億ドル、製造業を対象とした財産税の減額が 3.56 億ドルの順となっており、ここでも製造業の優遇が目立っている。

なお、ニューヨーク・タイムズ社による調査結果については、現地インタビュー調査においてミシガン州財務省から、「例えば、売上税の控除について、もともと売上税がない州については控除額はゼロであるのに対して、売上税が存在して税額控除がある州では、控除額が計上されている等、ミスリーディングな面もある」との指摘もあった。

また、ミシガン州における税額控除については、本報告書「Ⅱ.1.(2)州税②ミシガン州」にて述べたとおり、ミシガン事業税から州法人所得税への移行により、小規模事業税額控除を除き、大部分が廃止された（ただし、各税額控除の期間満了までは、控除を受け続けることができる）。