

## 第Ⅱ章 アメリカ合衆国国内における動向

アメリカ合衆国国内において、OECD/G20 における議論に先駆けて、デジタル経済の進展を受けた州税のルール変更がなされてきた。

アメリカ合衆国の各州においては、州法人所得税を独自に規定できることが原則であるが、課税権は、合衆国憲法に定められているデュー・プロセス条項(合衆国憲法第 14 修正 1 節)及び州際通商条項(合衆国憲法 1 編第 8 条 3 項)との関係で制約を受ける。デジタル経済の進展を受けた州税のルールの変更はこれらの条項との間で問題となった。

州法人所得税については、従前は、①物理的拠点<sup>1</sup>(Physical Presence)がなければネクサスを認めない、②所得配分にあたって資産・労務費・売上の各割合の平均値を出して計算する、③売上比率に計算に用いる売上のうちサービス売上に関してはサービス提供地(生産地)で計上する、こととしていた。しかし、デジタル経済の進展による州を跨いだビジネスの拡大の中で修正が図られることとなった。現在では、①物理的拠点がなくても一定の売上があればネクサスを認める、②所得配分にあたって売上の比重を高める、③売上比率の計算に用いる売上のうちサービス売上に関してはサービス消費地で計上するよう変更する、流れがある。すなわち、生産に着目した課税から消費に着目した課税に動いていると言える。


州売上税については、消費者が負担するものであるが、売上税の源泉徴収義務との間で問題となった。従前は店舗等の物理的拠点が存在しない州は売上税の源泉徴収義務を課せないことが原則であった。そのため、ネット通販は物理的店舗に対して税金面で優位に立つことになるため、公平な競争の場(Level Playing Field)の確保が求められていた。しかしながら、連邦最高裁は、物理的拠点を有しない事業者に対して売上税の源泉徴収義務を課すことは合衆国憲法に違反すると判示していた(1992 年 Quill 判決)。そうした中、Quill 判決を前提として、従来の物理的拠点の定義を拡張しようとした取組が、ニューヨーク州が 2008 年に導入した通称「アマゾン税」である。これは、州内に物理的店舗がなくても、当該ネット通販に関連する業者が 1 社でも州内に存在していれば、それをもって(アマゾンのような)当該ネット通販大手が物理的拠点を有するものとみなし、売上税の源泉徴収義務を課すことができるようにした。なお、2018 年 6 月 21 日には連邦最高裁判所も従前の判例を覆し(Wayfair 判決)、物理的拠点がなくても州売上税ネクサスを容認する旨の判決を下した。その後、多くの州では物理的拠点が無い事業者に対しても州売上税ネクサスを認める方向となっている。州売上税についても、消費地の権限の強化に向けた動きであると言える。

なお、州法人所得税・州売上税とは異なるが、デジタル経済の進展により、オンライン配信によるサービスが拡大しており、旧来型のサービスとの間での公平な競争の場も求められるようになった。シカゴ市における通称「ネットフリックス税」がそれに当たる。シカゴ市においては映画館やミュージカルのチケット等に対して Amusement tax が課されている

<sup>1</sup> 国際課税の議論で用いられる PE と類似した概念であるが、PE よりも広範なものとなっている。

るが、従前は映画館やミュージカルと競合しうるオンライン配信は対象外であった。オンライン配信サービスの拡大を背景として、オンライン配信も Amusement tax の対象とすべく「ネットフリックス税」が導入された。

図表 3 アメリカ合衆国の州法人所得税・州売上税の変更

	ネクサス基準の見直し	所得配分基準の見直し	
州法人所得税	「物理的拠点」を有する事業者のみが課税対象 ⇒ 「物理的拠点」を必須としない	資産・労務費・売上の各割合を用いた所得配分 ⇒ <b>売上割合を重視した所得配分</b> サービス売上については、サービス提供地にて計上する ⇒ <b>サービス売上については、サービス消費地にて計上する</b>	 <b>消費地の課税権強化 (税収の増加)</b>
州売上税	「物理的拠点」を有する事業者のみ源泉徴収義務を課す ⇒ ①「物理的拠点」の範囲を広げる(アマゾン税) ②「物理的拠点」を有しない事業者にも源泉徴収義務を課す (Wayfair判決後の流れ)	— (従前より消費者が負担。ただし、ネクサス基準見直しにより課税逃れが減り、公平な負担が実現)	

(出典) MURC 作成

なお、アメリカ合衆国における州の権限は、わが国における地方公共団体の権限と大きく異なることから、州法人所得税・州売上税に係る議論がわが国の地方税の議論に当てはまるものではないことに留意が必要である。特に、州法人所得税に関しては、アメリカ合衆国では州政府は連邦憲法に違反しない限り自由に課税権を有しており、かつ州間での租税競争が激しく、税体系・税理論の一貫性よりも政治的な議論に影響を受けやすいことに留意が必要である。

## 1. 基本的事項

### (1) 概要

アメリカ合衆国の人口・面積・主要産業・経済指標等について、図表 4 に示す。

図表 4 アメリカ合衆国の概要

項目	
人口	3 億 2,775 万人(2018 年 5 月時点・アメリカ合衆国国勢局)
面積	962.8 万平方キロメートル
主要産業	工業(全般), 農林業(小麦, トウモロコシ, 大豆, 木材他), 金融・保険・不動産業, サービス業
国内総生産(GDP)	19 兆 3,906 億ドル(名目、2017 年)
一人当たり GDP	59,531 ドル(名目、2017 年)
国民所得(GNI)	20 兆 5,626 億 1,600 万ドル(2018 年)
一人当たり GNI	62,850 ドル(2018 年、アトラスメソッド)／63,390 ドル(2018 年、購買力平価(PPP)基準)
GDP 成長率	2.1%(2019 年)
消費者物価指数	0.2%(2018 年 4 月対前月比)
失業率	3.7%(2019 年 7 月)
貿易額	輸出：1 兆 5,507 億ドル(前年比+6.5%) 2017 年・財貨のみ 輸入：2 兆 3,619 億ドル(前年比+7.0%) 2017 年・財貨のみ

(出典) 外務省、日本貿易振興機構、世界銀行のホームページより弊社作成

内政については、2016 年の大統領選では、民主党のクリントン元国務長官が優位との見方が大勢を占める中、国民の不満をくみ取り、アメリカを再び偉大な国にするの一貫して主張し、共和党内で他の候補に先行していたトランプ候補が勝利した。2017 年 1 月、トランプ第 45 代アメリカ合衆国大統領が就任。「アメリカ第一主義」、「アメリカを再び偉大にする」との方針の下、移民制度改革や税制改革、インフラ投資等を通じた強い経済の実現等に取り組んでいる。

また、外交については、2017 年 12 月に発表された国家安全保障戦略では、(ア)アメリカ合衆国国民、本土及び生活様式の保護、(イ)アメリカ合衆国の繁栄の促進、(ウ)力を通じた平和の維持、(エ)アメリカ合衆国の影響力の促進、の四つの柱を追及する方針を示した。

トランプ政権は、北朝鮮に対する「戦略的忍耐」政策の変更、環太平洋パートナーシップ(TPP)協定離脱、パリ協定脱退、イラン核合意不承認等、オバマ前政権の政策を転換する方針を明確にしてきた。一方、日本を含む同盟国との連携、インド太平洋地域の平和・安定・繁栄に対するコミットメント、テロとの闘い等についてはおおむね前政権の方向性を維持

している。

経済に関しては、景気は着実に回復が続いている。ただし、先行きについては、新型コロナウイルスを巡る動向、通商問題の動向及び影響、今後の政策の動向及び影響、金融資本市場の変動の影響等に留意する必要がある。

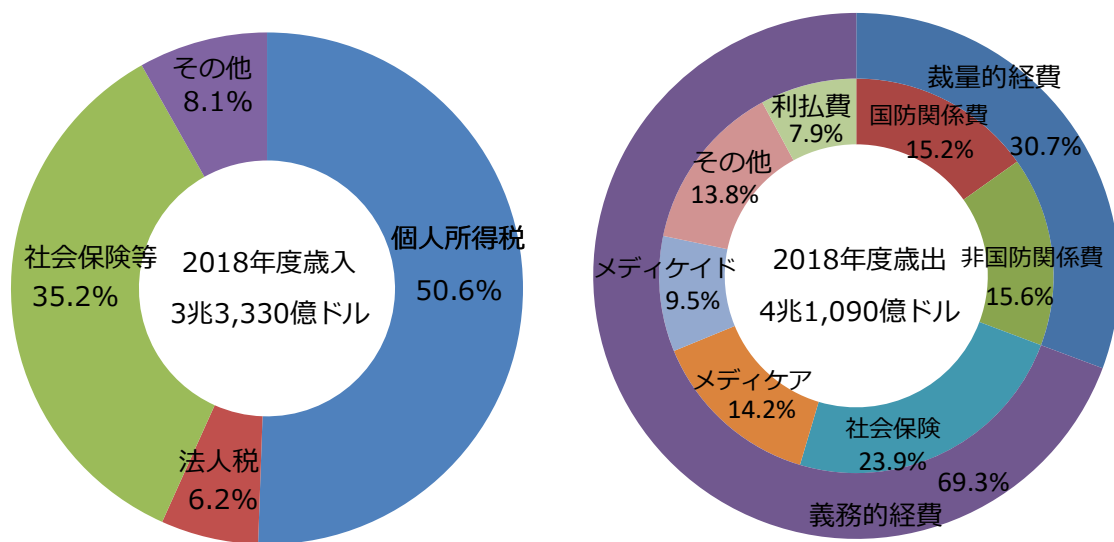
## (2) 財政

### ① 連邦政府

アメリカ合衆国連邦政府の2018年度の歳入・歳出については、図表5に示すとおり、歳入が3兆3,300億ドル、歳出が4兆1,090億ドルとなっており、7,790億ドルの財政赤字である。

歳入の内訳をみると、個人所得税の割合が過半を占めており、法人税の割合は相対的に小さい。また、歳出を見ると、社会保険・メディケア・メディケイドなどの社会保障関係費用と国防関係費の占める割合が大きいことが分かる。

図表5 連邦政府の歳入・歳出(2018年度)

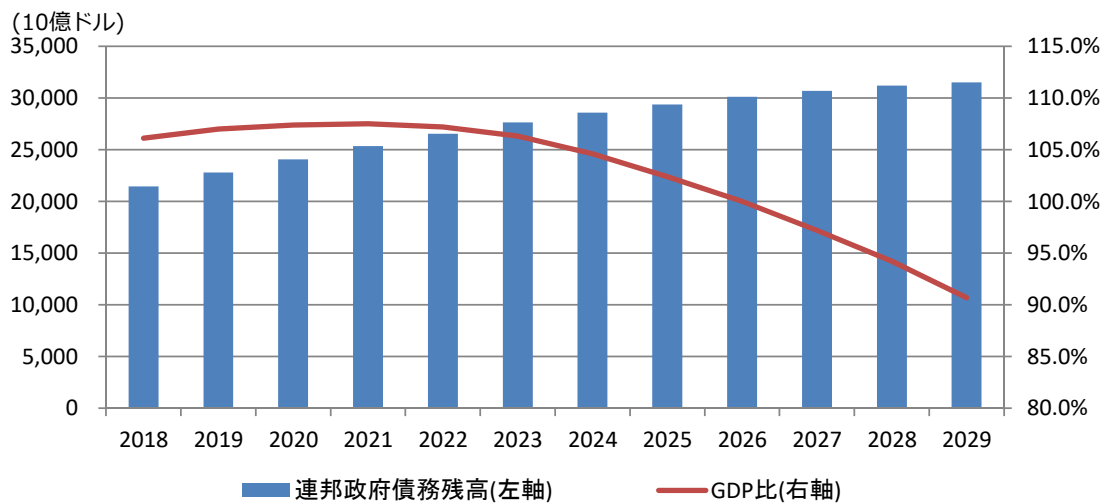


(注)2018年度とは、2017年10月から2018年9月までの期間を指す。

(出典)アメリカ合衆国大統領府(2019)“A Budget for a Better America – President’s Budget FY 2020”より  
MURC 作成

連邦政府の債務残高については、2018年度末で21兆4,380億ドル、対GDP比で106.1%となっている。債務残高についてもしばらくは上昇が見込まれるが、対GDP比でみると、2021年に107.5%とピークを迎えた後は、下落が見込まれており、2029年には対GDP比で90.7%となると推計されている。

図表 6 連邦政府の債務残高



(注)各年度末の状況を示している。2018 年度末は実績値、2019 年度末以降は予測値  
 (出典)アメリカ合衆国大統領府(2019) “A Budget for a Better America – President’s Budget FY 2020” より  
 MURC 作成

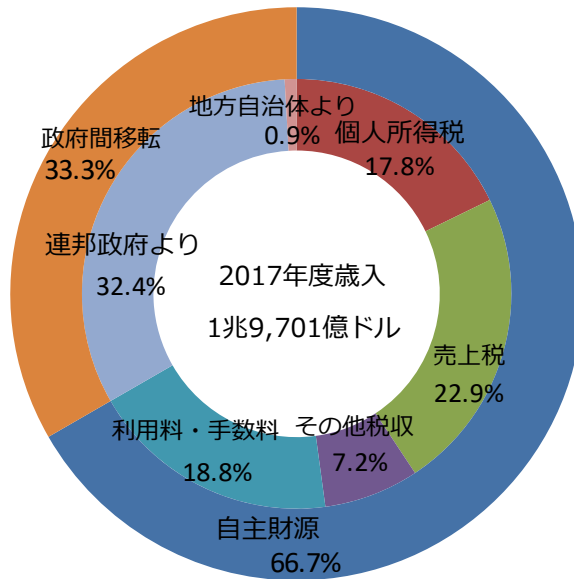
## ② 州・地方自治体

### a) 州政府

アメリカ合衆国州政府の 2017 年度の歳入・歳出を見ると、歳入合計は 1 兆 9,701 億ドル、歳出合計は 1 兆 7,649 億ドルとなっている。

歳入についてはおよそ 3 分の 2 が自主財源、およそ 3 分の 1 が政府間移転である。自主財源のうち税収については、個人所得税と売上税の占める割合が多くなっている。政府間移転に関しては、ほぼ全てが連邦政府からのものである。

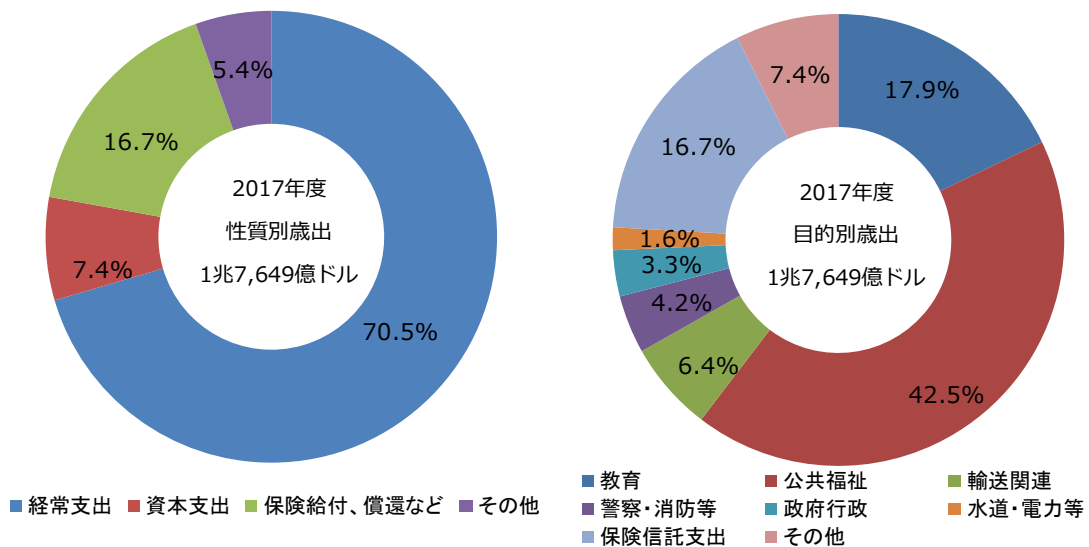
図表 7 州政府の歳入



(注)「売上税」には売上一般に課される小売売上税のみならず、個別間接税も含めている。  
 (出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”  
 より MURC 作成

歳出については、性質別にみると経常支出が大半を占めている。目的別にみると公共福祉の占める割合が多くなっている。

図表 8 州政府の歳出



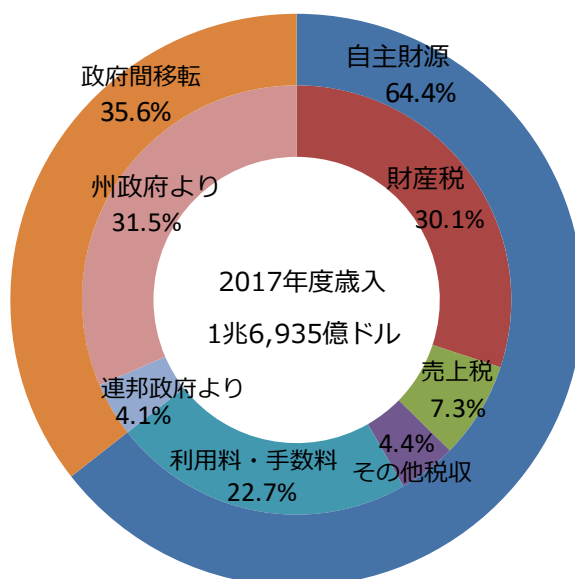
(注)政府間の移転を含まない  
 (出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”  
 より MURC 作成

## b) 地方自治体

アメリカ合衆国地方自治体の 2017 年度の歳入・歳出を見ると、歳入合計は 1 兆 6,935 億ドル、歳出合計は 1 兆 8,952 億ドルとなっている。

歳入についてはおよそ 3 分の 2 が自主財源、およそ 3 分の 1 が政府間移転である。自主財源のうち税収については、財産税の占める割合が多くなっている。政府間移転に関しては、州政府からの移転が多くなっている。

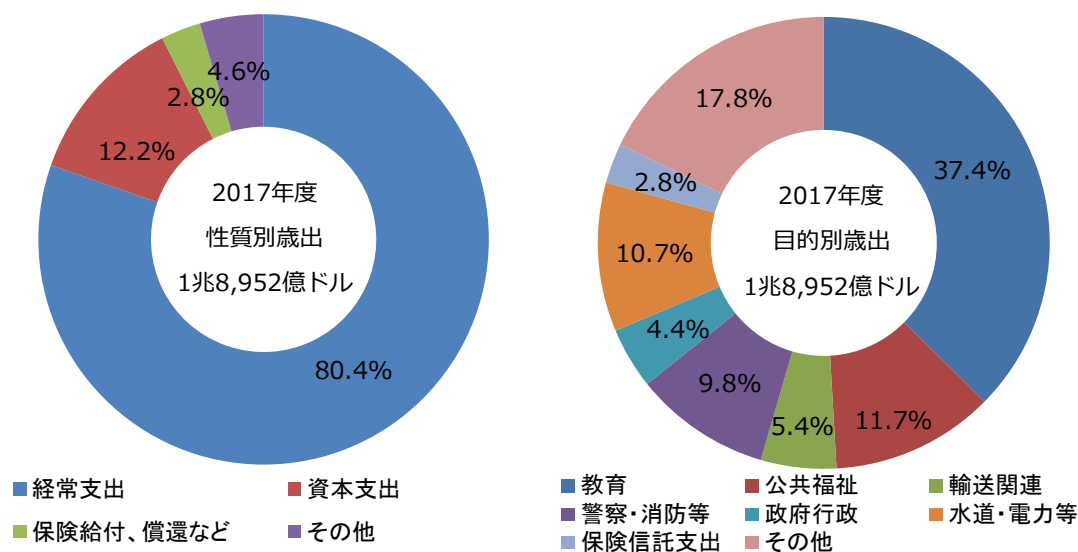
図表 9 地方自治体の歳入



(注)「売上税」には売上一般に課される小売売上税のみならず、個別間接税も含めている。  
(出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”  
より MURC 作成

歳出については、性質別にみると経常支出が大半を占めている。目的別にみると教育の占める割合が多くなっている。

図表 10 地方自治体の歳出



(注)政府間の移転を含まない  
 (出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”  
 より MURC 作成

### (3) 地方自治制度

#### ① 連邦制の仕組み

アメリカ合衆国の行政機関には、連邦政府、50 州政府があり、それぞれの州には地方政府が設置されている。アメリカ合衆国憲法に基づいて連邦政府、州政府が設置され、その双方が立法権、司法権、行政権の三権を持っている。地方政府に関する規定は合衆国憲法には存在せず、その設置根拠は各州の州憲法あるいは州法である。

地方政府には、カウンティ(county)、自治体(municipality)、タウンあるいはタウンシップ(town or township)、特別区(special district)、学区(school district)がある。一般に州のエリアはカウンティに分割されるが、ロードアイランド州にはこれが存在せず、またバージニア州のようにカウンティと自治体が並存し、自治体のエリアにはカウンティが存在しない州もある<sup>2</sup>。

1959 年にハワイ州が誕生して以来、連邦政府、州政府の機関数は一定である。一方、地方政府の機関数を経年的に整理したものが以下の図表である。50 年間にカウンティは安定して推移しており、また自治体は微増、タウン等が微減となっているが、これらの機関数は 50 年間で見ても比較的安定している。これに対して、特別区、学区は変動が激しくなっている。

<sup>2</sup> 竹下謙監・著(2008)『世界の地方自治制度』、イマジン出版の 113 頁参照。



図表 11 地方政府の機関数の推移

年・州	カウンティ	自治体	タウン等	特別区	学区	合計
1962	3,043	17,997	17,144	18,823	34,678	91,685
1972	3,044	18,517	16,991	23,885	15,781	78,218
1982	3,041	19,076	16,734	28,078	14,851	81,780
1992	3,043	19,279	16,656	31,555	14,422	84,955
2002	3,034	19,429	16,504	35,052	13,506	87,525
2012	3,031	19,522	16,364	37,203	12,884	89,004
2017	3,031	19,495	16,253	38,542	12,754	90,075

(出典)US Census Bureau

## ② 連邦・州・地方自治体の事務・権限配分

### a) 連邦政府の権限

連邦政府は大統領制を取り、行政府の役割は法律の執行に当たることである。立法府は上・下両院からなり、それぞれの役割は合衆国憲法に規定されている。大統領には法律の提出権はないが、立法府が成立させた法律案に対して拒否権を持っている。司法府は合衆国憲法や連邦法の解釈を行う機関となっている。

連邦政府と州政府の権限については、各州が特定の権限を連邦政府に付与するという考え方を取り、連邦政府に委任された権限は合衆国憲法第1条第8節にこれが列挙されている。8節では、連邦政府が国の福祉の増進や防衛力の整備、債務の返済のために課税権を持つとし、これに加え、以下の権限が付与されている。

図表 12 主な連邦政府の権限

<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 国家の信用に基づく資金の借入</li> <li>○ 外国貿易及び州間通商の規定</li> <li>○ 帰化に関する規則</li> <li>○ 破産に関する法律の制定</li> <li>○ 度量衡の制定</li> <li>○ 貨幣の鋳造</li> <li>○ 通貨偽造に対する科罰</li> <li>○ 郵便局の設置と郵便網の整備</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 著作権と特許の認定</li> <li>○ 公海上の重大犯罪に対する科罰</li> <li>○ 宣戦の布告</li> <li>○ 軍隊の整備・維持</li> <li>○ 首都と準州の統治</li> <li>○ 連邦政府に係る法律の制定</li> <li>○ 銀行設置の認可</li> </ul> <p style="text-align: right;">等</p>
--	---

(出典)The Constitution of the United States of America (Article I, Section 8)<sup>3</sup>、国土交通省HP「米国における地域振興に係る支援・特例の事例」から作成

### b) 州政府の権限

州政府の行政機構はそれぞれの州憲法を根拠としているが、連邦政府同様三権で構成されている。行政府は、直接選挙で選出される知事をトップに、それぞれの執行機関の長、行政委員会の長からなる<sup>4</sup>。立法府も連邦政府と同様に上・下両院<sup>5</sup>によって構成され、議会が

<sup>3</sup> 合衆国憲法は以下を参照した。 <http://www.usconstitution.net/const.html>

<sup>4</sup> 州知事以外でも副知事や州務長官なども選挙によって選出される場合が多い。

<sup>5</sup> ネブラスカ州のみ一院制を採用している。

成立させた法案に対して州知事は拒否権も持っている。司法府は連邦の裁判制度から独立した裁判所であり、裁判官は一般に選挙によって選出されている。

州政府の権限については、これを規定しているのが 1791 年に成立した合衆国憲法の修正第 10 条である。同条は「この憲法によって合衆国に委任されず、かつ州に対して禁止されていない権限は、各州又は国民に留保される」と規定している。この条文によって連邦政府の権限が憲法上の規定に限定されていることを示し、さらに州政府の権限については、合衆国憲法および州憲法に反しない限り、全ての権限が州政府に留保されていることを確認している。ただし、連邦政府の法律と州政府の法律が矛盾する場合には連邦の法律に違反する州の法律は無効になるという原則がある<sup>6</sup>。

### c) 州政府と地方政府の関係

合衆国憲法には地方政府に関する規定がなく、修正第 10 条からその設置は州政府に委ねられている。このため、地方政府は州の創造物とされ、各州が地方政府に関する規定を州憲法あるいは州法で担保している。地方政府は州政府が持っている組織の組成権限や、課税権、起債権、予算・人事管理等の権限などを委譲してもらうことで成立している。この考え方は各州の地方制度にほぼ共通しており、一般に特定の権限を州法によって与えることで地方政府が設置される。

地方政府には既述したようにカウンティ、自治体、タウン・タウンシップ、特別区、学校区に大別できる。これらの地方政府は、主に事務範囲と、設立目的や設立経緯の 2 つの観点から、以下の図表のように分類されている。

事務範囲は特定の事務のみを担う場合と、広く一般的な事務を担当する場合で、前者に特別区や学校区がある。設立目的や設立経緯による分類には、地方自治体、準地方自治体があり、前者は住民が設立する政府で、後者は州政府が行政管理上の理由から設置する機関である。ただし、こうした分類も絶対的なものではなく、特に大都市圏のカウンティの中には州の下部組織から地方自治体に転換していくケースもある。また、タウンでも法人格を持つ組織が現れ、住民の要請から設置される特別区や学校区もあるなど、こうした類型から外れる地方政府も存在する。

図表 13 地方政府の類型

		設立目的や設立経緯	
		地方自治体	準地方自治体
事務範囲	一般事務	自治体	カウンティ、タウン・タウンシップ
	特定事務		特別区、学校区

(出典) 竹下譲監・著(2008)「世界の地方自治制度」

<sup>6</sup> 国土交通省 HP における「米国における地域振興に係る支援・特例の事例」を参照した。

地方政府は州政府の行政管理上の理由から導入されるものが多く、個々の地方政府の設置に関しては州法を根拠としている。自治体の設置に関しても州法を根拠とするが、設置手続きとしては住民の発議に対して州政府がこれを承認し、住民に対して憲章(charter)を付与することで行われている。

憲章には、個々の自治体ごとに州議会が特別法を制定する特別憲章(special charter)や、州議会が標準的な内容を盛り込んだ一般法を整備し、これを自治体に適用する一般憲章(general charter)、自治体を人口や面積規模で分類し、内容を標準化した等級別憲章(classified charter)、複数の標準的な憲章を定め、住民が選択する選択憲章(optical charter)などがある。これら4つの憲章は州政府によってその詳細が決定されているが、これ以外に住民自らが憲章を定める自治憲章(home rule charter)もある。州政府はこれらの憲章を複数整備していることが一般的で、適宜選択され適用されている。

なお、自治憲章はカウンティにも適用が拡大されており、カリフォルニア州では1911年からカウンティに適用できるように州憲法が改正されている。これにより、自治憲章についての投票で過半数の承認を得れば、カウンティが憲章の採択、修正、改正、廃止ができるとしている(カリフォルニア州憲法第11章第3条(a)項)。

#### **d) 地方政府の組織および処理する事務**

##### **ア. カウンティ**

カウンティは理事会によって運営されるケースが多く、この場合理事会に参加する理事は公選である。理事会は、やはり公選による複数の行政官とともに、カウンティにおける行政権と立法権を行使していく。

この形態以外にも理事会が行政官を任命する組織形態や、行政官を公選で1名選出する形態などもある。後者は理事会という立法府と、行政官を長とする行政府を設置する二元代表制のケースである。

カウンティが処理する事務は、州政府が付与するから州によって違いがある。一般的には、刑務所、課税・徴税、警察、検死、生活保護、道路、裁判、農業、保健、小・中学校、図書館に係る事務となっている。都市地域にあるカウンティではさらに総合計画の策定・執行や、公園やレクリエーション施設の設置・運営、地域規制の導入といった事務も行う場合がある。

##### **イ. 自治体**

自治体の組織形態は憲章に根拠を置く場合があるが、必ずしもこのルールが守られている訳ではない。また、組織形態も多様であり、首長一議会型、理事会型、議会一支配人型といった形態が採用されていることが多い。

首長一議会型の組織形態を取る場合、首長の行政権限が強い場合と、弱い場合がある。権

限が強い場合、首長は有権者の直接選挙によって選出され、予算編成からその執行まで責任を持っている。組織の人事権もあり、議会に対して拒否権を持つことが一般的である。

これに対して、首長の権限が弱いケースでは、議会が立法権と行政権の双方を持っており、通常議員が個々の行政部署の長を兼ねることになる。この場合、首長は議員の中から選ばれるが、住民の直接選挙で選ばれる場合もある。また、行政府の主要な役職を住民の選挙で選ぶケースもある。このような方法で首長の権限を分散することで権力の集中を回避しており、首長は議会に対する拒否権も持っていない。

理事会型による組織形態は、立法権と行政権を選挙で選ばれた理事に集中させ、理事は行政部署の長を兼ねる。首長は理事から選ばれるが、強い権限が付与される訳ではない。このため、複数の首長が行政運営を担う仕組みで、変化の速さに対応できないなど、様々な問題が顕在化する中、適用事例は95年に170市あったが、2001年には50市にまで減少してきている。

議会一支配人型の組織形態は、立法権と行政権を持つ理事会が行政を執行する支配人を任命する仕組みである。理事会が政策の決定や予算の承認、条例の制定などを担うが、理事が行政運営を担当する場合、執行能力が低くなるなどの問題があった。このため、これを補完する方法として行政運営の専門家を支配人に位置付け、理事会はこれを監督する役割を担うことで執行能力を強化しようという組織形態である。

市を対象に自治体の組織形態を見ると、市長一議会型が全体の38%、議会一支配人型が53%を占めている。議会一支配人型を選択する市は人口規模で2.5万人から25万人で多く、全市の65.9%を占めている<sup>7</sup>。

自治体が担う事務としては、上・下水道、保健衛生、道路、警察、消防、教育、福祉、都市計画、レクリエーション、交通事業などがある。

## ウ. タウン、タウンシップ

タウン、タウンシップは州政府が州法に基づいて設置しているが、一般に憲章を持たず、法人格もない。組織形態としては、タウン総会やタウンシップ総会による直接民主制を採用している場合が主流である。この会議では全ての有権者が参加資格を持っており、行政委員会の委員や行政官の選出、条例の制定、課税の決定など重要事項の議決を担っている。人口規模が大きくなると代議制を採用するケースも増えてくる。

タウンが処理する事務は、自治体同様広範な事務を対象とすることも多く、カウンティが処理する事務のうち、刑務所、裁判などの事務を除いて処理している。タウンによってはより限定された範囲の事務しか処理しないものもある。

タウンシップは、一般にタウンより事務の範囲は狭く、道路、生活保護、教育、警察、消

---

<sup>7</sup> “The Municipal Year Book 2003”に基づいている。

防、公園管理等を担っている。

## Ⅰ. 特別区・学校区

特別区・学校区はその規模は様々であるが、課税権も起債権限も有した地方政府である。学校区は特別区の1つの形態である。特別区の組織形態は、一般に理事会を中心に運営されることが多く、理事の選出は有権者による選挙と、一定のルールに従って任命される場合がある。

学校区は公立学校の設置・運営を目的としているが、特別区は単一の事務あるいは複数の事務を処理する。処理する事務としては、消防、土壌保全、公園管理、水道、下水道、住宅、都市再開発、港湾、橋、トンネル、空港、図書館などに係るものである。

### ③ 連邦・州・地方自治体の財政の状況

連邦政府は合衆国憲法第1条第8節において課税権を持つとなっているが、実際に課税するためには連邦憲法の規定、あるいは連邦裁判所の憲法規定解釈によってその妥当性を担保する必要がある。連邦政府の課税権と併行して、州政府には独自の課税権が留保されている。ただし、合衆国憲法では州政府が輸出入に関税を掛けることを禁じており、これは州際通商にも適用されている。これらの禁止条項に抵触しない限り、州政府の課税権は侵害されない。

州政府は財政運営や課税に関する規定を州憲法や州法において担保している。コロラド、オハイオ、サウスカロライナ、テキサス、バーモント州を除くと、全ての州憲法で均衡予算が義務付けられている。また、州財政に対しては住民提案や住民投票などによって直接規制が掛けられている例もある。例えば、カリフォルニア州では1979年の住民提案によって州憲法が改正され、支出の年間増加率は人口増加率及びインフレ率を超えてはならないとされている。

地方政府は州の創造物という考え方が、依然として最も当てはまっている領域が財政であると言われている。財政面では、州憲法や州法による授権がない限り、地方政府は税や料金、手数料を徴収することはできない。つまり、地方政府には州法等の規定があって初めて課税権が付与される。

州政府は地方政府の財政運営に対しても様々な規制を加えており、ほとんどの州がカウンティや自治体等の借入金に上限を設けており、負債の対象も制限している。公債の最長期間を設定し、上限利率に制限を加えるなど、州法による財政運営上の規制は様々である。

地方政府の重要な財源となっている資産税に対しても、州政府が制約を加えている場合は多い。カリフォルニア州では1978年に住民投票によって「プロポジション13」が可決され、資産税率の制限や、資産評価方法、税制改正手続きについて新たな規定が導入された。これ以前、カリフォルニア州には資産税の地方政府に対する配分率の規定が存在しなかつ

た。このため、税率は地方政府が決定していたが、住民投票以降は州法によって配分率が定められている。

売上税・使用税も、州の税率は各州が決定しているが、地方政府の税率に対しては州法が認める範囲内で税率の決定権を持っている。こうした地方政府に対する課税権の制約は、州議会が権限の拡大に反対していると言うよりも、住民が地方政府に対して財政上の権限を与えることに反対していることがある。

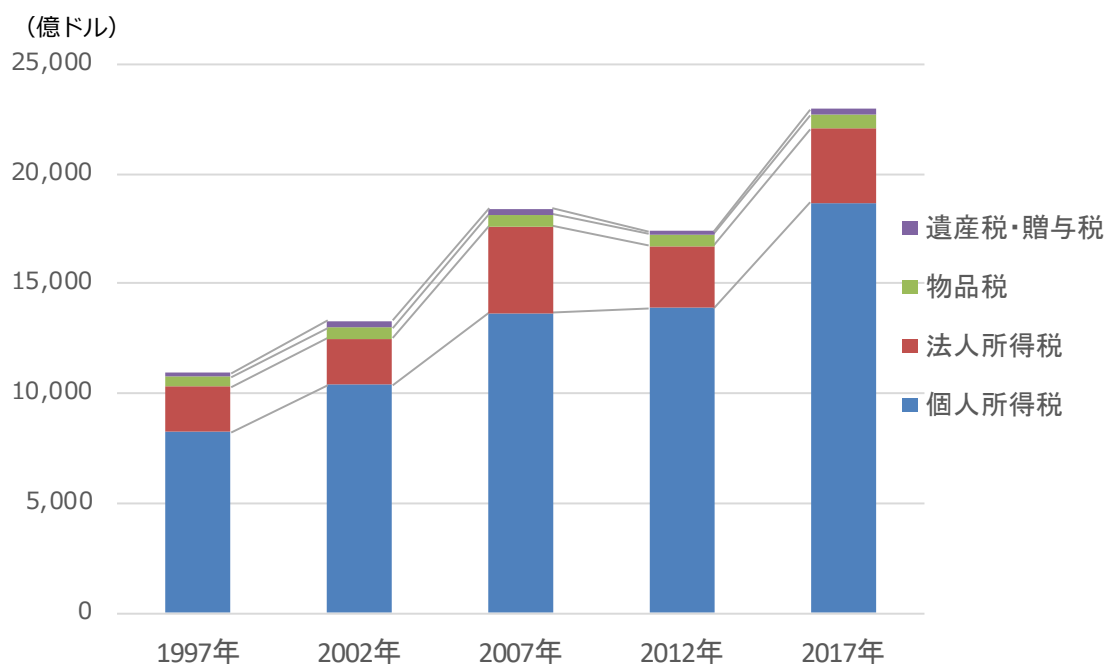
#### (4) 税制

##### ① 国税(連邦)

アメリカ合衆国における国税(連邦)の税目としては、個人所得税・法人所得税、物品税、遺産税・贈与税等がある。なお、一般消費税については連邦レベルでは課されていない。

連邦税の大半は個人所得税となっており、法人所得税が続く。この傾向は、経年でも大きな変化はない。

図表 14 国税(連邦税)の内訳に係る経年変化



(出典)アメリカ合衆国歳入庁 (2019) “IRS Data Book(Table 6. Gross Collections, by Type of Tax, Fiscal Years)”より MURC 作成

(注)個人所得税、法人所得税、物品税、遺産税・贈与税に係る税収を示しており、アメリカ合衆国の統計において税収と同様の扱いがなされている社会保険負担については含まない。

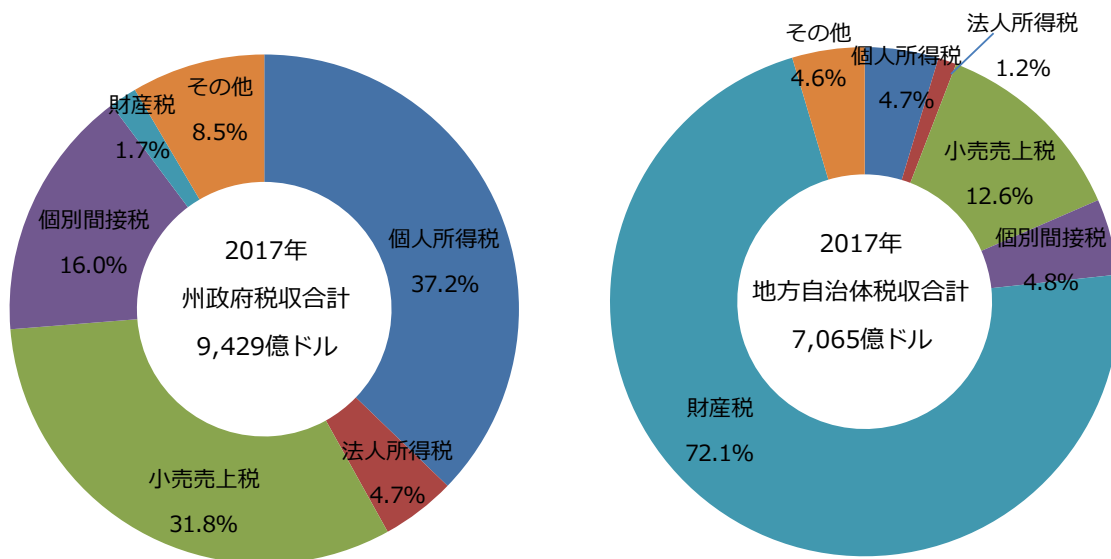
(注)税還付を考慮していない総収入を示す。

##### ② 地方税(州政府、地方自治体)

アメリカ合衆国における地方税の税目・内訳をみると、州政府においては、個人所得税が

税収の 37.2%、小売売上税が税収の 31.8%を占めている。一方、地方自治体においては、財産税が税収の 72.1%を占めており、州政府と地方自治体は税収構造が大きく異なっている。

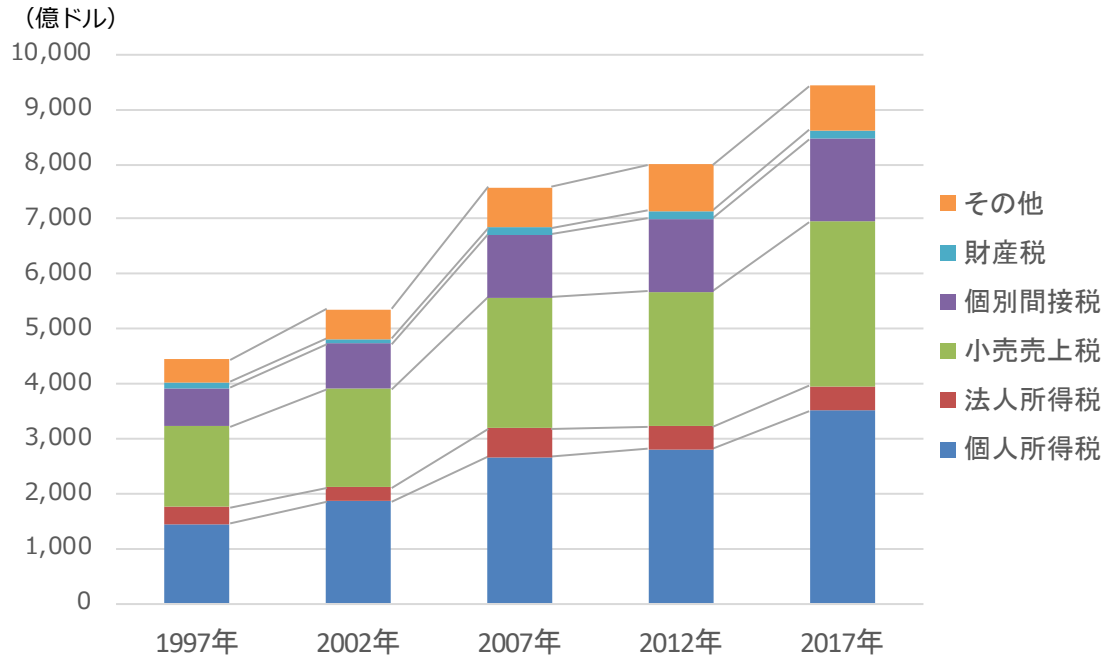
図表 15 地方税の内訳(州政府、地方自治体)



(出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”より MURC 作成

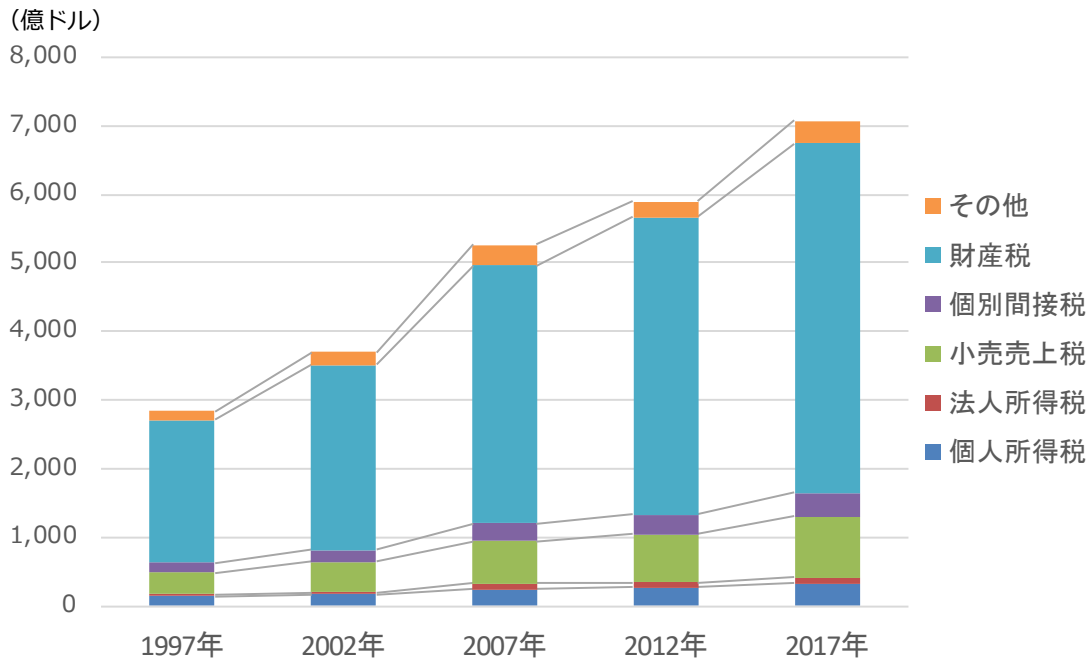
州政府、地方自治体の税収の 1997 年から 2017 年にかけての推移を図表 16、図表 17 に示す。1997 年と比較して、州政府の税収は約 2.1 倍、地方自治体の税収は約 2.5 倍に増加しているが、構成については大きな変化はない。州政府は個人所得税・小売売上税が、地方自治体は財産税が税収の多くを占めている。

図表 16 州政府の税収の経年変化



(出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”  
等より MURC 作成

図表 17 地方自治体の税収の経年変化



(出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”  
等より MURC 作成



### ③ 地方税制度

アメリカ合衆国においては、各州は独自の課税権を有し、連邦政府による制限はなく、租税制度はそれぞれ異なっている。ただし、合衆国憲法には服することとなるため、一定の制約がある。例えば、デュー・プロセス条項(合衆国憲法第 14 修正 1 節)及び州際通商条項(合衆国憲法 1 編第 8 条 3 項)によって課税権が制約されることとなる。

一方、地方自治体については、「州の創造物」とであるとされ、憲法上の規定がない場合には地方自治体は州の統制に服さなければならず、また、州憲法、法律による授権がない限り、地方自治体は税等を徴収することができない。

## 2. 州法人所得税に関するネクサス及び所得配分

### (1) デジタル経済下の州法人所得税に係るネクサス・所得配分を巡る課題

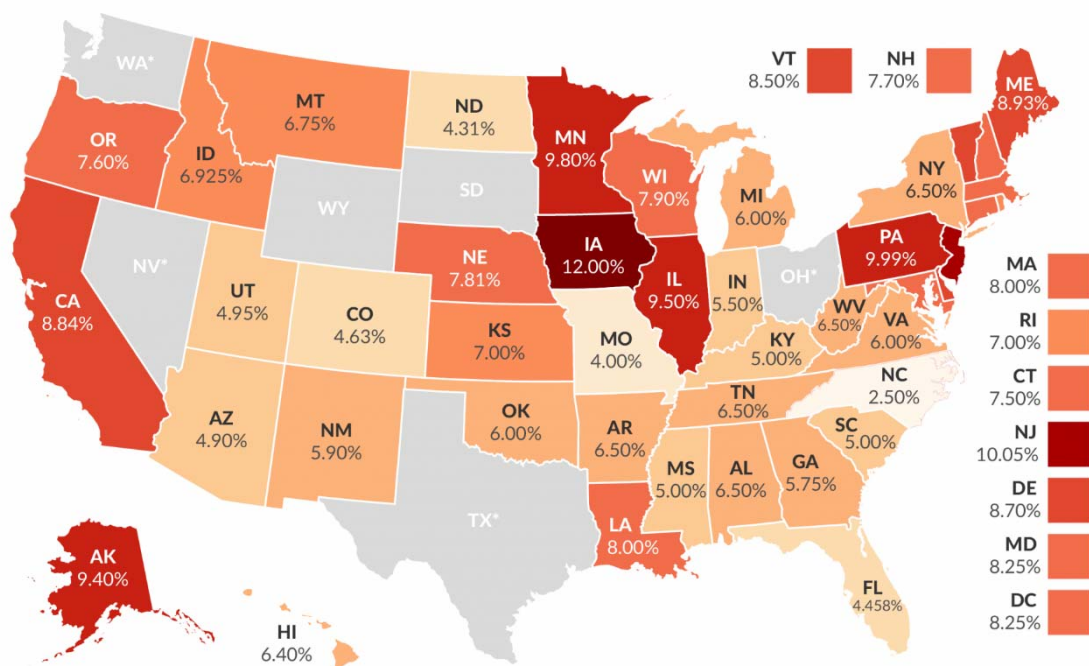
アメリカ合衆国において法人が支払う税としては、連邦レベルで課される連邦法人税のほか、州レベルで課される州法人所得税(法人所得税、フランチャイズ税)がある。

アメリカ合衆国においては、各州において税制が大きく異なっており、州法人所得税が存在していない州、所得ではなく総売上に対して課税する州も存在している(図表 18)。

ネバダ州・オハイオ州・テキサス州・ワシントン州の4州は所得に対する税は存在しないが、総売上に対する税<sup>8</sup>が存在している。また、デラウェア州では所得に対する税に加えて、総売上に対しても課税される。なお、サウスダコタ州・ワイオミング州の2州は所得に対する税・総売上に対する税のいずれも存在しない。税率についても、州毎に大きく異なっている。

本項では、所得を課税ベースとする州法人所得税を対象として記載する。

図表 18 アメリカ合衆国各州の州法人所得税率



(注)いずれの州についても最高税率を示している。また、グレーの州は州法人所得税が存在しない州である。  
(出典)Tax Foundation(2020) “State Corporate Income Tax Rates and Brackets for 2020”

州名	税率	備考
アラバマ州	6.50%	
アラスカ州	所得に応じて 0%~9.40%	

<sup>8</sup> 一般に、所得に対する課税よりも、総売上に対する課税の方が経済に悪影響を及ぼすと考えられる。

州名	税率	備考
	※222,000 ドルを超える所得は 9.40%	
アリゾナ州	4.90%	
アーカンソー州	所得に応じて 1%～6.50% ※100,000 ドルを超える所得は 6.50%	
カリフォルニア州	8.84%	
コロラド州	4.63%	
コネティカット州	7.50%	
デラウェア州	8.70%	別途総売上に対して課税
フロリダ州	5.50%	
ジョージア州	5.75%	
ハワイ州	所得に応じて 4.40%～6.40% ※100,000 ドルを超える所得は 6.40%	
アイダホ州	6.925%	
イリノイ州	9.50%	2 種類の法人所得税 (それぞれ 7.0%、 2.5%)
インディアナ州	5.75%	
アイオワ州	所得に応じて 6%～12% ※250,000 ドルを超える所得は 12%	
カンザス州	所得に応じて 4%又は 7% ※50,000 ドルを超える所得は 7%	
ケンタッキー州	5%	
ルイジアナ州	所得に応じて 4%～8% ※200,000 ドルを超える所得は 8%	
メイン州	所得に応じて 3.5%～8.93% ※3,500,000 ドルを超える所得は 8.93%	
メリーランド州	8.25%	
マサチューセッツ州	8%	
ミシガン州	6%	
ミネソタ州	9.8%	
ミシシッピ州	所得に応じて 0%～5% ※10,000 ドルを超える所得は 5%	

州名	税率	備考
ミズーリ州	6.25%	
モンタナ州	6.75%	
ネブラスカ州	所得に応じて 5.58%又は 7.81% ※100,000 ドルを超える所得は 7.81%	
ネバダ州	なし	別途総売上に対して課税
ニューハンプシャー州	7.7%	
ニュージャージー州	所得に応じて 6.5%～11.5% ※1,000,000 ドルを超える所得は 11.5%	
ニューメキシコ州	所得に応じて 4.8%又は 5.9% ※500,000 ドルを超える所得は 5.9%	
ニューヨーク州	6.5%	
ノースカロライナ州	2.5%	
ノースダコタ州	所得に応じて 1.41%～4.31% ※50,000 ドルを超える所得は 4.31%	
オハイオ州	なし	別途総売上に対して課税
オクラホマ州	6%	
オレゴン州	所得に応じて 6.6%または 7.6% ※1,000,000 ドルを超える所得は 7.6%	
ペンシルベニア州	9.99%	自治体レベルで別途総売上に対して課税することを容認
ロードアイランド州	5%	
サウスカロライナ州	5%	
サウスダコタ州	なし	
テネシー州	6.5%	
テキサス州	なし	別途総売上に対して課税
ユタ州	4.95%	
バーモント州	所得に応じて 6%～8.5% ※25,000 ドルを超える所得は 8.5%	

州名	税率	備考
バージニア州	6%	自治体レベルで別途総売上に対して課税することを容認
ワシントン州	なし	別途総売上に対して課税
ウエストバージニア州	6.5%	自治体レベルで別途総売上に対して課税することを容認
ウィスコンシン州	7.9%	
ワイオミング州	なし	
ワシントン D.C	8.25%	

(出典)Tax Foundation(2020) “State Corporate Income Tax Rates and Brackets for 2020”

一つの州内のみで事業を行っている事業者については当該州の税法が適用されるのみであるが、複数の州にまたがる事業を実施する事業者については、①どの州が課税権を有するのか(州法人所得税のネクサス)、②課税権を有する州の間でどのように課税所得を配分するのか、が問題となる。

州法人所得税のネクサスについては、伝統的に州内での物理的拠点<sup>9</sup>(Physical Presence)が必要と見做されてきたが、デジタル経済の進展等によって物理的拠点を要しない取引が拡大していること等を背景として、物理的拠点がなくとも課税することができるようルール改正する動きが見られる。

2002年に州際税制委員会<sup>10</sup>(the Multistate Tax Commission)は、要素ネクサス基準(Factor Presence Nexus Standard)のモデルルールを採択し、各州に導入を促した。要素ネクサス基準においては、物理的拠点がなくとも州内で一定の売上高等を計上している場合には法人所得税ネクサスを認めるものである。従前のネクサスから要素ネクサス基準に移行する州が増えている。

また、所得配分については、伝統的に、資産、労務費、売上高の三要素それぞれに関して、全米に占める課税州の比率を算定し、当該比率を平均することで、課税州に配分される所得が算定されていた。しかし、近年は三要素のなかでも売上高の比重を上げる所得配分方式や売上高のみに基づく所得配分方式を採用する州が増えている。さらに、所得配分の算定にあたって用いる売上高の帰属に関して、“Market-Based Sourcing” という考え方を取り入れる

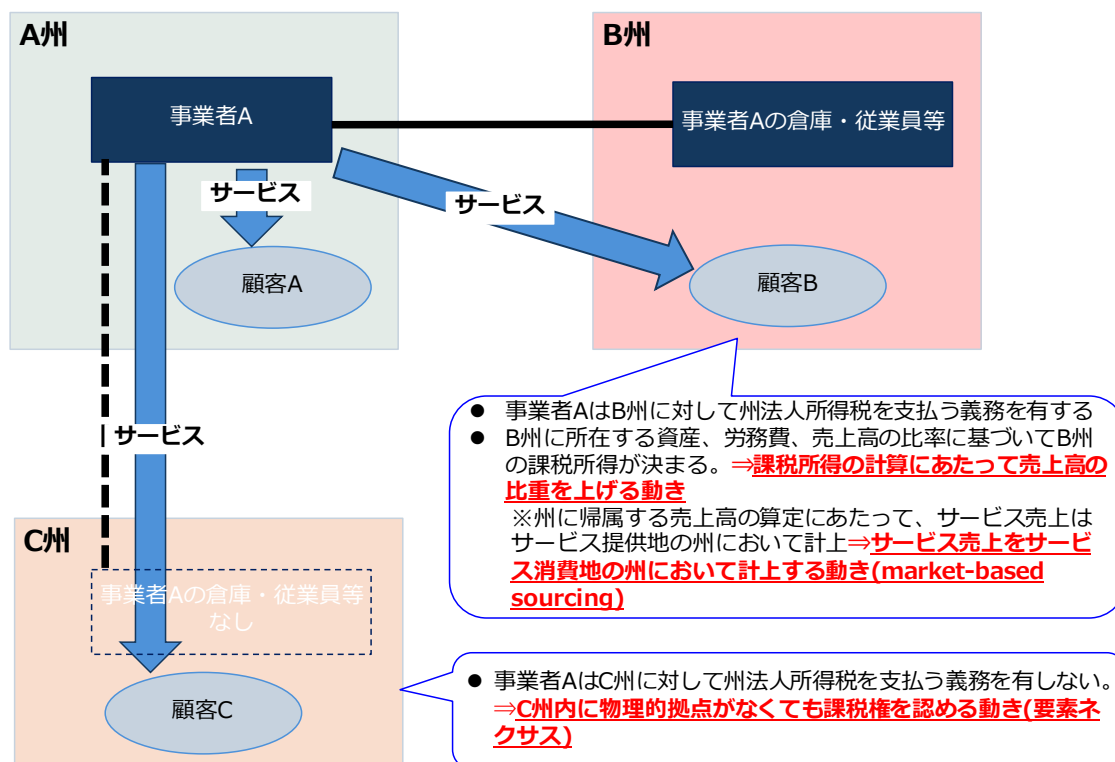
<sup>9</sup> 一般に、事業所、店舗、倉庫、従業員等を指す。

<sup>10</sup> 州税法の統一を促すことを目的として、各州政府が加盟する委員会。現在、ネバダ州を除く49州とコロンビア特別区が委員会メンバーとなっている。なお、当該委員会における行動は各州に強制力を持つものではない。

動きもみられる。従前は州を跨ぐサービスの売上については、サービス提供側の州において計上されていたが、これをサービス消費地側の州で計上しようとする考え方である。

なお、アメリカ合衆国の各州においては、州法人所得税を独自に規定できることが原則である。ただし、課税権は、合衆国憲法に定められているデュー・プロセス条項及び州際通商条項との関係で制約を受ける。1992年にサウスカロライナ州最高裁判所が出した Geoffrey 判決では、物理的拠点の有しなくとも課税権を及ぼすことは合憲であると判示している。

図表 19 従前の州法人所得税の課税関係と課題



(出典)MURC作成

(注)全ての州が同じネクサス基準、課税所得計算方法を採用しているわけではないため、「課税所得の配分」にあたって、配分額の合計が理論上の課税所得額と一致しないことが多い。

## (2) 要素ネクサス基準

### ① 要素ネクサス基準とは

従前は、各州は、州内に物理的拠点を持つ事業者に対して課税することが原則であったが、この前提として、①事業遂行にあたっては物理的拠点が存在することが必要であること、②有形資産や従業員が利益の源泉であること、が挙げられる。しかしながら、経済のデジタル化や州を跨いだ物品・サービス提供の増加を受け、物理的拠点が存在しなくてもネクサスを認めようとする動きが見られるようになった。物理的拠点が存在しなくてもネクサスを認めようとする動きに関しては、スタンフォード大学フーヴァー研究所・シニアフェローのチャールズ・マクルーア(Charles McLure)教授(当時)が、「デジタル時代における州法人所得税の適用<sup>11)</sup>」と題した論文において「要素ネクサス」(Factor Presence Nexus Standard)を提唱した。

州際税制委員会は、数か月に及ぶ議論を経て、2002年10月17日に、“Factor Presence Nexus Standard for Business Activity Taxes”を採択した。その中で、実質ネクサス(Substantial Nexus)というコンセプトを打ち出し、物理的拠点を必須としないネクサスの考え方を示した。

図表 20 州際税制委員会が示した要素ネクサス基準

- 州内に居住する個人並びに州内に所在する事業体は、当該州と実質的なネクサスを持つ。
  - 非居住者たる個人・事業体で、州内で事業を行っている者は、課税期間における資産・労務費・州内売上が下記閾値を超える場合には、当該州と実質ネクサスを持つ。
    - ・ 50,000 ドルを超える資産を保有していること
    - ・ 50,000 ドルを超える労務費を支払っていること
    - ・ 500,000 ドルを超える売上を計上していること
    - ・ 資産合計・労務費合計・売上合計のいずれかの25%超が当該州に係るものであること
- ※税務当局は、消費者物価指数が2003年1月1日から5%以上変化した場合には上記閾値を変更する。
- 閾値に係る資産額として、州内で所有又は借り受けている不動産及び有形人的動産<sup>12)</sup>の課税期間における平均額を計上する。
  - 閾値に係る労務費額として、州内において納税者が支払う労務費(従業員に対する給与)の、課税期間内における総額を計上する。なお、給与が州内で支払われる場合とみなされる場面としては、(a)サービスが全て州内で提供されている、(b)サービスが

<sup>11)</sup> “Implementing State Corporate Income Taxes in the Digital Age”

<sup>12)</sup> 人的財産(personal property)とは、英米法における物的財産(real property)以外の財産を指し、中でも有形人的財産(tangible personal property)は家具、衣類、宝石、書物など有形物を指す。

州内・州外の双方で提供されているが、州外で提供されているサービスは州内のサービスに付随するものである、(c)いくつかのサービスが州内で提供されており、(1) 運営の拠点あるいは運営の拠点が無い場合にはサービスに関する指揮がなされる地点が州内である、(2) 運営の拠点あるいは運営の拠点が無い場合にはサービスに関する指揮がなされる地点が州外に所在するが、サービス提供者たる個人が州内に居住しているとき、がある。

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

(出典) The Multistate Tax Commission(2002) “Factor Presence Nexus Standard for Business Activity Taxes”

## ② 各州における取組み

最初に要素ネクサス基準を取り入れたのはオハイオ州である。2005年7月1日、オハイオ州は商業活動税<sup>13</sup>(Commercial activity tax)に要素ネクサス基準を取り入れた。オハイオ州は、Ohio Revised Code § 5751.01(H)(3)により、「州内に『明確に存在』している」者はオハイオ州と実質ネクサスを持つとし、要素ネクサス基準を取り入れることとした。

図表 21 オハイオ州商業活動税に係るネクサス

- ・ 下記のいずれかに該当する者は、オハイオ州に実質ネクサスを持つとされる。
  1. 州内において一部又は全ての資産を保有しているかあるいは使用している者。
  2. 州の法律上によって、州内で事業を行うことを許可された証明書を保持する者。
  3. 州内に「明確に存在」していること。下記のいずれかに該当する者は州内に「明確に存在」することになる。
    - a) 暦年のいずれかの時点で、州内に保持している資産総額が5万ドル以上
    - b) 暦年での州内で発生している労務費が5万ドル以上
    - c) 暦年での州内の総収入が50万ドル以上
    - d) 暦年のいずれかの時点で、総資産の25%を州内で保持したか、労務費総額、又は総収入のうちのいずれかの25%以上が州内で発生した場合
    - e) 個人として、又は会社、商業、又はその他の事業目的で州内に拠点を持つ

(出典) Ohio Rev. Code Section 5751.01, “JETRO”イリノイ・インディアナ・ミシガン・オハイオ 各州における会社運営上の各種税制について”

オハイオ州商業活動税における要素ネクサス導入以降、アラバマ州、カリフォルニア州、

<sup>13</sup> 州で事業活動を行う納税者の課税対象となる総収入に対して課される税である。オハイオ州では、法人所得に対しては課税されない。



コロラド州、コネティカット州、ミシガン州、ニューヨーク州、テネシー州、バージニア州において、要素ネクサスが導入されてきた。

各州における要素ネクサスは図表 22 に示すとおりであり、州際税制委員会の定めた基準をそのまま用いている州は限定的である。カリフォルニア州は、当初の閾値は州際税制委員会の定める基準と同等であったが、毎年度インフレ率を調整している。コネティカット州、ミシガン州、ニューヨーク州、バージニア州においては収入のみの基準を設定している。資産あるいは労務費は、「物理的拠点」が存在していることを前提として支払うものであるため、旧来の基準であってもネクサスが認められることから、新たに基準を設定する必要はないとの考え方に拠るものと考えられる。

図表 22 各州における要素ネクサス

州	ネクサスが認められる基準 （「物理的拠点」に係る基準は除く）
アラバマ州 (Alabama Code §40-18-31.2)	課税期間において、以下の閾値のいずれかを超えるものは実質ネクサスを持つ。 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 50,000 ドルを超える資産を保有していること</li> <li>・ 50,000 ドルを超える労務費を支払っていること</li> <li>・ 500,000 ドルを超える売り上げを計上していること</li> <li>・ 資産合計・労務費合計・売上合計のいずれかの 25%超が当該州に係るものであること</li> </ul> ※税務当局は、消費者物価指数が 2015 年 1 月 1 日から 5%以上変化した場合には上記閾値を変更する。
カリフォルニア州 (Revenue and Taxation Code §§23101(b))	課税期間において、州内での売上・資産・労務費が以下の閾値のいずれかを超える場合には、「事業を行っている」と判断される。 (=実質ネクサスを持つ) <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 58,387 ドルを超える資産を保有していること</li> <li>・ 58,387 ドルを超える労務費を支払っていること</li> <li>・ 583,867 ドルを超える売上を計上していること</li> <li>・ 資産合計・労務費合計・売上合計のいずれかの 25%超が当該州に係るものであること</li> </ul> ※フランチャイズ税委員会は毎年、閾値を見直す。
コロラド州 (Code of Colorado Regulations §39-22-301.1)	課税期間において、以下の閾値のいずれかを超えるものは実質ネクサスを持つ。 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 50,000 ドルを超える資産を保有していること</li> <li>・ 50,000 ドルを超える労務費を支払っていること</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 500,000 ドルを超える売上を計上していること</li> <li>・ 資産合計・労務費合計・売上合計のいずれかの 25%超が当該州に係るものであること</li> </ul>
コネティカット州 (General Statutes of Connecticut §12-216a)	<p>州内源泉所得を有する者で、物理的拠点に関わらず、州内における事業に対する指揮や、州内における当該事業者の経済的な契約に係る頻度・数量・組織構成から、州内に実質的な経済的存在を有すると判断される事業者は、法人事業税を課される(=実質ネクサスを持つ)</p> <p>➤ 「州内に実質的な経済的存在を有すると判断される事業者」とは、課税年度において、コネティカット州源泉とされる経済活動から得られる収入が 500,000 ドルを超える者を指す<sup>14</sup>。</p> <p><b>※収入基準のみ</b></p>
ミシガン州 (Michigan Compiled Laws §206.621(1))	<p>課税期間において、ミシガン州源泉とされる総収入が 350,000 ドルを超え、<b>かつ販売の積極的な勧誘を行っている事業者</b>は実質ネクサスを持つ。</p> <p><b>※収入基準のみ</b></p>
ニューヨーク州 (New York Tax Law §209.1)	<p>課税期間において、ニューヨーク州内から得られる総収入が 100 万ドル超の事業者は、州内の活動から収入が生じている(=実質ネクサスを持つ)。</p> <p><b>※収入基準のみ</b></p> <p>課税期間最終日に州内に住所を有する顧客 1 万人以上に対してクレジットカードを発行している事業者等も州内で事業を行っているときみなされる(=実質的なネクサスを持つ)。</p>
テネシー州 (Tennessee Code §67-4-702)	<p>課税期間において、以下の閾値のいずれかをを超えるものは「明確に存在」することになる(=実質ネクサスを持つ)。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 50,000 ドルを超える資産を保有していること</li> <li>・ 50,000 ドルを超える労務費を支払っていること</li> <li>・ 500,000 ドルを超える収入を計上していること</li> <li>・ 資産合計・労務費合計・うりあげ収入合計のいずれかの 25% 超が当該州に係るものであること</li> </ul>
バージニア州 (Code of Virginia)	<p>課税期間において、バージニア州を源泉とする所得を計上している事業者は課税対象となる。</p>

<sup>14</sup> Connecticut State Department of Revenue Services ホームページ “Q & A on Economic Nexus”より

## (3) 所得配分基準の見直し

## ① 州法人所得税の課税所得の配分計算方法

複数の州にまたがる事業を実施する事業者が複数の州とのネクサスを有する場合には、課税所得の配分が問題となる。

一般に、州法人所得税の配分計算方法は、連邦法人所得税上の課税所得を基礎に加減算調整を行うしくみが用いられる。そして、連邦法人所得税上の課税所得に州税法上の調整を考慮して求められる配分対象課税所得のうち、非事業所得は原資産の所在地に配分され、事業所得は定式配分法を用いて配分されることとなる。

定式配分法においては、資産要素、労務費要素、売上高要素の3要素のいずれか、又は全てを用いた配分計算式を用いて州間所得配分率(appportionment rate)を計算する。配分対象課税所得に州間所得配分率及び州法人所得税率を乗じることで税額を計算する。

例えば、カリフォルニア州・ニューヨーク州の2州で事業を展開しているA社を例にとる(図表23)。なお、各州ともネクサスを有するものと仮定する。各州はそれぞれ連邦法人所得税上の課税所得に対して加算項目・減算項目を調整し、配分対象所得を計算する。その上で、各州はそれぞれ、州が定める配分計算式に基づいて州間所得配分率を計算し、それに州法人所得税率を乗じることで税額を計算する。配分対象所得並びに配分計算式は州によって異なることから、各州が州法人所得税の算定に当たって計上する各州に配分される所得の合計が配分対象所得に一致するとは限らない。

後述する配分計算式が将来的に売上高要素単一基準に一本化され、売上高要素計算方法も統一されれば、二重課税あるいは二重非課税の問題は解消に向かうものと考えられる。

図表 23 州法人所得税の計算例

		カリフォルニア州	ニューヨーク州
前提	課税所得(連邦法人所得税)	1,000,000 ドル	1,000,000 ドル
	配分対象所得(州法人所得税)	1,100,000 ドル	1,050,000 ドル
	配分対象所得を計算する上での州間所得配分率	カリフォルニア州 50% ニューヨーク州 50%	カリフォルニア州 60% ニューヨーク州 40%
	州法人所得税率	8.84%	6.5%
税額		$1,100,000 \times 50\% \times 8.84\%$ =48,620 ドル	$1,050,000 \times 40\% \times 6.5\%$ =27,300 ドル

(出典)MURC 作成

配分計算式の計算に当たっては、資産要素(全米の資産に占める州内の資産割合)、労務費要素(全米の労務費に占める州内の労務費割合)、売上高要素(全米の売上高に占める州内の売上高割合)の全てあるいはいずれかを用いて計算される。

配分計算式としては、以下のいずれかの式が用いられることが多い。

図表 24 用いられる配分計算式

➤ **3要素均等基準**

⇒州への所得配分額＝配分対象所得×(資産要素＋労務費要素＋売上高要素)÷3

➤ **売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準**

⇒州への所得配分額＝配分対象所得×(資産要素＋労務費要素＋売上高要素×2)÷4

➤ **売上高要素単一基準**

⇒州への所得配分額＝配分対象所得×売上高要素

(出典)伊藤公哉(2019)「アメリカ連邦税法(第7版)」

各配分計算式を用いた所得配分額のイメージを図表 25 に示す。3要素基準を用いる場合と比較して、売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準、売上高単一要素を用いる場合の方が、市場州(売上を計上する州)にとっては税収が大きくなる。

なお、州毎に所得配分額の計算方法が異なることから、二重課税・二重非課税が生じる恐れがあるが、州際税制委員会によると、それによって大きな問題は生じていないとのことである。

図表 25 各配分計算式を用いた所得配分類

	X州内	全米
資産	100,000ドル	1,000,000ドル
労務費	400,000ドル	2,000,000ドル
売上高	3,000,000ドル	5,000,000ドル
配分対象所得	1,000,000ドル	

資産要素 :  $100,000 \div 1,000,000 = 10\%$   
 労務費要素 :  $400,000 \div 2,000,000 = 20\%$   
 売上高要素 :  $3,000,000 \div 5,000,000 = 60\%$

3要素均等基準の場合  
 $\Rightarrow 1,000,000 \times (10\% + 20\% + 60\%) \div 3 = 300,000$ ドル  
 売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準の場合  
 $\Rightarrow 1,000,000 \times (10\% + 20\% + 60\% \times 2) \div 4 = 375,000$ ドル  
 売上高要素単一基準の場合  
 $\Rightarrow 1,000,000 \times 60\% = 600,000$ ドル

(出典)伊藤公哉(2019)「アメリカ連邦税法(第7版)」

## ② 定式配分法の見直し

定式配分法の計算式は 1957 年に統一州法委員会全国会議(The National Conference of Commissioners of Uniform State Laws)によって採用された課税上の所得に関する統一的な配分法(Uniform Division of Income for Tax Purposes Act:UDITPA)によって、資産、労務費、売上高の 3 要素均等基準による配分計算式を用いて配分する方法が推奨され、多くの州で採用されてきた。また、モデル多州間租税協定においても 3 要素均等基準が前提となっていた。

しかし、近年は、売上高の比重を高め、売上高要素を 2 倍で重み付けした 3 要素基準や売上高要素単一基準への意向の流れが見られる。この背景としては、以下が挙げられる。

図表 26 売上高要素の比重が高まっている要因

### ① デジタル経済の進展

$\Rightarrow$  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。

### ② 州間での租税競争・州における産業振興

$\Rightarrow$  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、州外企業への課税強化

につながる。

③無形資産のプレゼンスの高まり

⇒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。

(出典)州際税制委員会等のヒアリング結果による

モデル多州間租税協定においても3要素均等基準が前提となっていたが、2014/15年の改正によって、売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準を推奨することとなった(図表28、図表29)。州際税制委員会によると、売上高要素を重視する動きは止まらず、最終的には全ての州が売上高要素単一基準に向かうのではないかと推察される。

2019年1月時点での各州における定式配分法は図表27に示すとおりであり、売上高要素単一基準を採用する州が半数を超えている。

図表 27 各州における定式配分法

	採用州
3要素均等基準	アラスカ州、ハワイ州、カンザス州、ミズーリ州、モンタナ州、ノースダコタ州、オクラホマ州
売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準	アラバマ州、アーカンソー州、フロリダ州、アイダホ州、ニューハンプシャー州、バーモント州、バージニア州、ウエストバージニア州
売上高要素単一基準	アリゾナ州、カリフォルニア州、コロラド州、コネティカット州、ジョージア州、イリノイ州、インディアナ州、アイオワ州、ケンタッキー州、ルイジアナ州、メイン州、ミシガン州、ミネソタ州、ミシシッピ州、ネブラスカ州、ニュージャージー州、ニューメキシコ州、ニューヨーク州、ノースカロライナ州、オレゴン州、ペンシルバニア州、ロードアイランド州、サウスカロライナ州、テキサス州、ユタ州、ウィスコンシン州、コロンビア特別区
その他	デラウェア州(資産要素・労務費要素12.5%、売上高要素75%) メリーランド州(資産要素・労務費要素16.6%、売上高要素66.6%) テネシー州(資産要素・労務費要素20%、売上要素60%)

(出典) FEDERATION OF TAX ADMINISTRATORS(2019)“STATE APPORTIONMENT OF CORPORATE INCOME”をもとにMURC作成

(注)複数の定式配分法が採用されている州においては、主に採用されている定式配分法に分類している。

### ③ 売上高要素計算方法の見直し

定式配分法の配分計算式についての変化に加え、売上高要素の計算方法についても変化が見られる。売上高要素を計算する上では各売上の帰属州を特定する必要がある。物品の売上については従前より仕向地主義すなわち顧客が所在する州の売上として計上されていたが、サービスの売上に関しては、従前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州の売上として計上された。こうした中、サービスの売上に関しても顧客が所在する州の売上として計上する動きが見られる(Market-Based Sourcing)。

かつては UDITPA に基づいて、収入生産活動基準テスト(income-producing activity test)に基づいて配分が行われていた。収入生産活動基準テストにおいては、サービス提供による売上は、収入生産活動がなされた州に配分されることとなる。複数の州において、収入生産活動が実施されている場合には、納税者による活動に関して大きな比重を占める州(比重に関して、典型的には直接費に基づいて算定)に配分されることとなっていた。

一方、“Market-Based Sourcing”では、サービスが提供される(deliver)場所に焦点を当てるものであり、顧客を中心に捉えるものとなる。従来の UDITPA では、サービスが実施される(perform)場所に焦点を当てたものであることから、サービス提供者を中心に捉えるものとなる。“Market-Based Sourcing”に関して、各州で統一した基準がある訳ではないが、一般に、サービスの仕向地、サービスの受領地、サービスによる利益の受領地、顧客の所在地に目を向けている。

州レベルで制定されている多州間租税協定(The Multistate Tax Compact)においても、1966年の当初協定ではサービス提供による売上に関しては、収入生産活動基準に基づいて州に配分されていたが、2014年・15年の改正により、サービスが提供される州に配分されることとなった。

図表 28 モデル多州間租税協定における事業所得の配分に係る規定(2014/15年修正前)

項目	内容
定式配分法	3 要素均等基準
州に帰属する納税者の売上高計算方法	有形人的動産の売却については、以下の場合に州内における売上高とする。 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ FOB<sup>15</sup>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</li> <li>・ 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</li> </ul>

<sup>15</sup> 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

	<p>が買い手の所在する州で課税されない場合</p> <p>有形人的動産の売却以外については、以下の場合に州内における売上高とする。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <b>収入生産活動が州内で行われた場合</b></li> <li>・ 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</li> </ul>
--	--

(出典)“ Multistate Tax Compact”

図表 29 モデル多州間租税協定における事業所得の配分に係る規定 (2014/15 年修正後)

項目	内容
定式配分法	売上高要素を 2 倍で重み付けした 3 要素基準
州に帰属する納税者の売上高計算方法	<p>有形人的動産の売却については、以下の場合に州内における売上高とする。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ FOB 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</li> <li>・ 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</li> </ul> <p>有形人的動産の売却以外について、以下の場合に州内における売上高とする。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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</li> <li>・ 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</li> <li>・ <u>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</u></li> <li>・ <u>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</u></li> </ul>

(出典)“ Model Multistate Tax Compact”



#### (4) カリフォルニア州

##### ① 州法人所得税の総論

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<sup>16</sup>。

州法人所得税に関しては、ミニマムフランチャイズ税(minimum tax)が課されることとなり、州課税対象所得がない場合でも一定額の支払が必要となる。

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分する。

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分される。

ウ. 事業所得は、売上高に基づいて配分比率を算出し、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、その詳細は以下のとおりである(いずれもフランチャイズ税の税率)。

	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(ドル/年)	800	800	800	800

(出典)State of California California Franchise Tax Board " Business Filing information "

<sup>16</sup> [https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/Tax\\_Statistics/Reports/2011\\_A-3.pdf](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/Reports/2011_Footnotes_A3.pdf)  
[https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/Tax\\_Statistics/](https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/Tax_Statistics/)

## ② ネクサス基準

カリフォルニア州法人所得税(Corporation Franchise Tax)は、「事業活動を行っている(Doing Business)」場合にネクサスが認められ、課税対象となると規定されている。

2010年以前においては、「事業を行っている(Doing Business)」についての明確な定義がなく、「金銭的利益の獲得を目的とした取引に能動的に関与すること(Doing business means actively engaging in any transaction for the purposes of financial or pecuniary gain or profit)」と規定されるのみであった。

カリフォルニア州では、2011年1月発効の法改正により、「事業活動を行っている」ことの定義を明確化し、その中で、要素ネクサス基準<sup>17</sup>を採用することとなった。2011年1月1日以降に始まる課税年度においては、以下の基準を満たす場合に「事業活動を行っている」と判断される。

- カリフォルニア州で設立された、あるいは同州を拠点としていること。
- カリフォルニア州内での売上高が500,000ドル又は売上高合計の25%のいずれか低い方を超えていること。
- カリフォルニア州内における不動産及び有形人的資産の価値が50,000ドル又は不動産合計及び有形人的資産合計の25%のいずれか低い方を超えていること。
- カリフォルニア州内で支払われた労務費が50,000ドル又は労務費合計の25%のいずれか低い方を超えていること。

(出典) State of California Franchise Tax Board (2019) “Doing business in California”、  
“California Code, Revenue and Taxation Code”

なお、閾値はインフレ率を考慮して改訂されており、2018年1月1日以降に始まる課税年度においては、売上高の閾値は583,867ドル、不動産及び有形人的資産の閾値は58,387ドル、労務費の閾値は58,387ドルである。

当該法改正に係る解釈について、2011年10月にフランチャイズ税委員会はFTB NOTICE2011-06<sup>18</sup>を提出している。上記基準のうち一つでも満たせば「事業を行っている」と見做すのではなく、満たさない基準がある場合には「金銭的利益の獲得を目的とした取引に能動的に関与」しているかを基準に「事業を行っている」か判断されることとなる。

<sup>17</sup> Senate Bill 858により、Cal. Rev. & Tax. Cd. § 23101(b)を追加し、2011年1月1日以降に始まる課税年度より適用

<sup>18</sup> <https://www.ftb.ca.gov/tax-pros/law/ftb-notices/2011-06.pdf>

### ③ 所得配分

#### a) 定式配分法

州に帰属する事業所得の計算にあたっては、2011年1月1日以前に開始する課税年度において、売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準による配分計算式を採用していた。2011年1月1日以降に開始する課税年度においては、3要素基準による配分計算式か、売上高要素単一基準のいずれかを企業が選択できるようになった。しかしながら、企業による選択適用にあたっては、問題点も指摘されており、議会で以下のような指摘がなされていた。

- ・ 選択的な売上高要素基準を設けることは、カリフォルニア州を拠点とする企業に対して、州内での事業拡大ではなく、州外での事業拡大を行うインセンティブを与える。
- ・ カリフォルニア州を拠点とする企業が、州外での企業と比較して税制優遇を受け得る。

このため、2013年1月1日以降に開始する課税年度において、配分計算式を選択することはできなくなり、売上高要素単一基準を一律に採用することとなった。なお、売上高要素単一基準を採用することで、州の税収が毎年数百万ドル増加すると推計していた<sup>19</sup>。

定式配分法の変更理由について、カリフォルニア州政府にヒアリングしたところ、以下のとおり言及がなされた。

図表 30 定式配分法の変更理由

#### 【売上高要素単一基準への変更理由】

- カリフォルニア州は市場として大きな役割を果たしていることから、他州の企業が州内で販売する際には、当該経済活動の恩恵にあずかるべきである。
- 売上高単一基準は執行が容易であり、かつアメリカ合衆国における「水際選択」とも見合っている。
- 3要素基準を採用する場合には、税制面を考慮して資産・従業員を配置する可能性がある。

#### 【配分計算式の選択を不可とした理由】

- 選択を不可とすることにより、執行が容易になる。配分計算式を選択できる状況においては、企業毎にいずれの計算方法が有利であるかを検討していた。

(出典)カリフォルニア州政府のヒアリング結果による

#### b) 売上高要素計算方法

州に帰属する事業所得の計算にあたっての売上高要素については、有形人的財産とその他で計算方法が異なっている。有形人的財産については、2011年1月1日以前から、顧客

<sup>19</sup> <https://lao.ca.gov/handouts/econ/2016/Proposition-39-012016.pdf>

の所在地が州内である場合には州内の売上高として計上されていた。一方、サービス活動等のその他の売上については変更している。

2011年1月1日以前に開始する課税年度、及び2011年1月1日以降2013年1月1日以前に開始する課税年度で3要素基準による配分計算式を採用する企業については、収入生産活動に基づいて配分されていた。一方、2011年1月1日以降2013年1月1日以前に開始する課税年度で売上高単一基準による配分計算式を採用する企業及び2013年1月1日以降に開始する課税年度については、顧客の所在地州に配分されることとなった。

図表 31 カリフォルニア州での所得配分方法の概要

	事業所得の配分方法	州内の売上高に計上される場合	
		有形人的財産	その他(サービス等)
～2011年1月1日	売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準	顧客の所在地が州内	収入生産活動が州内
2011年1月1日～ 2013年1月1日	売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準 売上高単一基準  を選択適用	顧客の所在地が州内	売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準を採用する場合⇒収入生産活動が州内  売上高単一基準を採用する場合⇒顧客の所在地が州内
2013年1月1日～	売上高単一基準	顧客の所在地が州内	顧客の所在地が州内

(出典) "California Revenue and Tax Code(2009年時点)", "California Proposition 39 (November 2012)"

売上高要素計算方法の変更理由について、カリフォルニア州政府にヒアリングしたところ、以下のとおり言及がなされた。

図表 32 売上高要素計算方法の変更理由

- 売上高要素計算方法を変更した理由は、経済のデジタル化の進展によって州を越えたサービスが増加している中、サービスの受け手側の立場からは、サービスの受け手の州においてサービス売上を計上する方が有利であるためである。

(出典)カリフォルニア州政府のヒアリング結果による

### c) 規程の詳細

カリフォルニア州での所得配分方法の詳細については図表 33 から図表 35 に示すとおり

である。

図表 33 カリフォルニア州での所得配分方法(2011年1月1日以前に開始する課税年度)

項目	内容
州に帰属する事業所得の計算方法	<p>(資産要素+労務費要素+売上高要素×2)÷4×所得で算定される金額を配分。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 資産要素→(納税者が州内で保有又は賃借し、かつ利用する資産価格)÷(納税者が保有又は賃借し、かつ利用する資産価格合計)</li> <li>・ 労務費要素→(納税者が州内で支払った労務費)÷(納税者が支払った労務費合計)</li> <li>・ 売上高要素→(州内における納税者の売上高)÷(納税者の売上高合計)</li> </ul>
州内の売上高に計上される場合	<p><b>【有形人的動産の売却】</b></p> <p>以下のいずれかを満たす場合には州内の売上とする。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 財産が州内の購入者へ配送される、又は受け取られる場合</li> <li>・ 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</li> </ul> <p><b>【有形人的動産以外の売却】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 収入生産活動が州内で行われた場合</li> <li>・ 州内及び州外で収入生産活動が行われ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</li> </ul>

(出典) "California Revenue and Tax Code(2009年時点)", " California Proposition 39 (November 2012)"

図表 34 カリフォルニア州での所得配分方法(2011年1月1日以降、2013年1月1日以前に開始する課税年度)

項目	内容
州に帰属する事業所得の計算方法	<p>以下のいずれかを選択</p> <p><b>【売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準】</b>  <math>(\text{資産要素} + \text{労務費要素} + \text{売上高要素} \times 2) \div 4 \times \text{所得}</math>                      で算定される金額を配分。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 資産要素→(納税者が州内で保有又は賃借し、かつ利用する資産価格)÷(納税者が保有又は賃借し、かつ利用する資産価格合計)</li> <li>・ 労務費要素→(納税者が州内で支払った労務費)÷(納税者が支払った労務費合計)</li> <li>・ 売上高要素→(州内における納税者の売上高)÷(納税者の売上高合計)</li> </ul> <p><b>【売上高要素単一基準】</b>                      売上高要素×所得で算定される金額を配分。                      売上高要素→(州内における納税者の売上高)÷(納税者の売上高合計)</p>
州内の売上高に計上される場合	<p><b>【有形人的動産の売却】</b>                      以下のいずれかを満たす場合には州内の売上とする。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 財産が州内の購入者へ配送される、又は受け取られる場合</li> <li>・ 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</li> </ul> <p><b>【有形人的動産以外の売却(売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準を採用する企業)】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 収入生産活動が州内で行われた場合</li> <li>・ 州内及び州外で収入生産活動が行われ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</li> </ul> <p><b>【有形人的動産以外の売却(売上高要素単一基準を採用する企業)】</b>                      「市場割当て(market assignment)」に基づいて州内の売上か</p>

	<p>否かを判断する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>サービスの売上については、サービスの購入者がサービス提供による便益を州内で受けた場合</u></li> <li>・ 無形資産の売上については、当該資産が州内で利用された場合</li> <li>・ 有価証券については、顧客が州内に居住している場合</li> <li>・ 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</li> <li>・ 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</li> </ul>
--	--

(出典)“ California Proposition 39 (November 2012)”

図表 35 カリフォルニア州での所得配分方法(2013年1月1日以降に始まる課税年度)

項目	内容
州に帰属する事業所得の計算方法 (§ 25128-7)	<p>売上高要素×所得で算定される金額を配分。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 売上高要素→(州内における納税者の売上高)÷(納税者の売上高合計)</li> </ul>
州内の売上高に計上される場合 (§ 25135,25136)	<p><b>【有形人的動産の売却】</b> 以下のいずれかを満たす場合には州内の売上とする。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 財産が州内の購入者へ配送される、又は受け取られる場合</li> <li>・ 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</li> </ul> <p><b>【有形人的動産以外の売却】</b> 「市場割当て(market assignment)」に基づいて州内の売上か否かを判断する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>サービスの売上については、サービスの購入者がサービス提供による便益を州内で受けた場合</u></li> <li>・ 無形資産の売上については、当該資産が州内で利用された場合</li> <li>・ 有価証券については、顧客が州内に居住している場合</li> <li>・ 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</li> <li>・ 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</li> </ul> <p>※ フランチャイズ税委員会の解説によると、「市場割当て(market assignment)」は、売上高を顧客所在州に割当てるものであるため、重大な法改正であるとしている。</p>

(出典)“California Revenue and Tax Code”, State of California Franchise Tax Board (2019)  
“Help with apportionment and allocation”

#### ④ 近年の改正に係る議論

近年実施された改正として、2013年1月1日から実施された州に帰属する事業所得の計算方法並びに売上高配分に関わる「市場割当て(market assignment)」の採用が挙げられる<sup>20</sup>。

<sup>20</sup> <https://www.ftb.ca.gov/tax-pros/law/corporation-tax-law-changes.html>



また、2017年の連邦税法の変更に合せて、2019年夏に整合を保つための改革が行われた。

なお、カリフォルニア州政府に対するヒアリングの結果、将来の改正に関しては、公式なものとして予定しているものはないとのことである。

#### ⑤ 改正による効果

カリフォルニア州政府へのヒアリングの結果、州法人所得税のネクサス基準、所得配分の変更によってプラス面の効果が出ていると考えている。ただし、税収への影響に関して定量的に測定することは困難であるとのことである。また、税収以外にも、透明性の向上や運用の容易さ等のメリットが見られたとのことであった。

## (5) ニューヨーク州

### ① 州法人所得税の総論

ニューヨーク州租税法(New York Tax Law)に基づき、ニューヨーク州では法人所得税としてフランチャイズ税(Franchise Tax)が課されている。

フランチャイズ税は、事業所得に基づき算定される税額、事業資本に基づき算定される税額、ミニマム税のいずれか高い金額が課される。また、特定地区において業務を実施する者は、都市圏交通事業税(Metropolitan transportation business tax)が当該金額に加算される。

事業所得に関しては、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分する。

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分される。

ウ. 事業所得は、売上高に基づいて配分比率を算出し、これに事業所得を乗じてニューヨーク州帰属所得とする。

フランチャイズ税は一般企業と適格製造業、適格技術企業で異なる税率・ミニマム税が設定されている。その詳細は以下のとおりである(いずれもフランチャイズ税の税率)。なお、中小企業(S-corporation)においては、ニューヨーク州が認めた S-corporation に限り、より低い税が課されることとなる(ニューヨーク州が認めない場合は一般企業と同様)。

	一般企業	適格製造業	適格技術企業
事業所得 税率(%)	6.5	0.0	4.875
事業資本 税率(%)	0.075	0.056	0.056
ミニマム税(ドル/年)	25~200,000	19~3,750	19~3,750

(出典)Department of Taxation and Finance "Article 9-A – Franchise tax on general business corporations"

### ② ネクサス基準

ニューヨーク州においては、従前は、ニューヨーク州がネクサスを有する事業者として、州内で「事業活動を行っている」「活動から収入を産み出す」事業者が挙げられていたが、それらは具体化されておらず、州内で製品を販売あるいはサービスを提供している事業者であっても物理的拠点があれば州外事業者に対してネクサスを有しないとされていた<sup>21</sup>。

<sup>21</sup> <https://www.eisneramper.com/globalassets/pdfs/new-york-state-budget-reform-2014.pdf>

図表 36 ニューヨーク州政府がネクサスを有する事業者(2015年1月1日以前に開始する課税年度)

- ・ 会社の設立認可を受けている(exercising its corporate franchise)
- ・ 事業活動を行っている(doing Business)
- ・ 資本を使用する (employing capital)
- ・ 資産を所有又は賃借する (owning or leasing property)
- ・ 事業所を保有する(maintaining an office)
- ・ 活動から収入を産み出す(deriving receipts from activity)

(出典)“New York Tax Law(2013年時点)”, Eisner Amper(2014) “New York State Budget Reform 2014 – 2015”

ニューヨーク州 2014-15年予算において、フランチャイズ税に係る改革が提案され、従前の基準に加えて、1年間の売上が100万ドルを超える事業者等との間にネクサスが認められるとしている<sup>22</sup>。

図表 37 ニューヨーク州政府がネクサスを有する事業者(2015年1月1日以後に開始する課税年度)

- ・ 会社の設立認可を受けている(exercising its corporate franchise)
- ・ 事業活動を行っている(doing Business)  
※州内に所在する 1,000人以上の顧客にクレジットカードを発行している事業者等は「事業活動を行っている」ものとする。
- ・ 資本を使用する (employing capital)
- ・ 資産を所有又は賃借する (owning or leasing property)
- ・ 事業所を保有する(maintaining an office)
- ・ 活動から収入を産み出す(deriving receipts from activity)  
※州内で100万ドル以上の収入を得ている事業者は、「活動から収入を産み出している」ものとする。

(出典)“New York Tax Law”, Eisner Amper(2014) “New York State Budget Reform 2014 – 2015”

### ③ 所得配分

#### a) 定式配分法

州に帰属する事業所得の計算にあたっては、2015年1月1日以前に開始する課税年度において、3要素均等基準を採用していたが、2015年1月1日以後に開始する課税年度においては売上高単一要素基準が採用されることとなった。

<sup>22</sup> (出典) New York State “Corporate Tax Reform FAQs”, “New York Consolidated Laws, Tax Law”

## b) 売上高要素計算方法

売上高の計算方法については、有形人的財産とその他で計算方法が異なっている。有形人的財産については、2015年1月1日以前から、仕向地が州内である場合には州内の売上高として計上されていた。一方、サービス活動については、2015年1月1日以前は「サービスが州内で実施された(the service was performed)」もの、その他事業については、売上が州内で得られた(earned)場合となっており、収入生産活動基準に近いものであった。2015年1月1日以降に開始する課税年度においては、サービス業等においても仕向地主義の考え方が取られるようになった<sup>23</sup>。

## c) 規程の詳細

図表 38 ニューヨーク州での所得配分方法 (2015年1月1日以前に開始する課税年度)

項目	内容
州に帰属する事業所得の計算方法	$(\text{資産要素} + \text{労務費要素} + \text{売上高要素}) \div 3 \times \text{所得}$ で算定される金額を配分。 <ul style="list-style-type: none"> <li>資産要素→(納税者が州内で保有又は賃借し、かつ利用する資産価格)÷(納税者が保有又は賃借し、かつ利用する資産価格合計)</li> <li>労務費要素→(納税者が州内で支払った労務費)÷(納税者が支払った労務費合計)</li> <li>売上高要素→(州内における納税者の売上高)÷(納税者の売上高合計)</li> </ul>
州内の売上高に計上される場合	<b>【有形人的動産の売却】</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>財産が配送される地点が州内である場合</li> </ul> <b>【有形人的動産以外の売却】</b> <ul style="list-style-type: none"> <li><u>サービスの売上については、サービスが州内で実施された(the service was performed)場合</u></li> <li>無形資産の売上については、当該資産が州内で利用された場合。</li> <li>有価証券については、顧客が州内に居住している場合。</li> <li>物的財産の貸付については、州内に所在している場合</li> <li>特許・ライセンス利用によるロイヤリティについては、州内で利用された場合。</li> </ul>

<sup>23</sup> <https://www.eisneramper.com/globalassets/pdfs/new-york-state-budget-reform-2014.pdf>

	・ その他事業は、売上が州内で得られた(earned)場合。
--	--------------------------------

(出典)“ New York Tax Law(2013 年時点)”

図表 39 ニューヨーク州での所得配分方法(2015年1月1日以後に開始する課税年度)

項目	内容
州に帰属する事業所得の計算方法 (§210-A)	事業収入割合×所得で算定される金額を配分。 ・ 事業収入割合→(州内における事業収入)÷(事業収入合計)
州内の売上高に計上される場合 (§210-A)	<p><b>【有形人的動産の売却】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 財産が配送される地点が州内である場合</li> </ul> <p><b>【有形人的動産以外の売却】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 有形人的動産の貸付については、有形人的動産が州内に所在している場合</li> <li>・ 特許・ライセンス・商標等の利用によるロイヤリティについては、州内で利用された場合</li> <li>・ <u>デジタル製品の売上・利用ライセンス、アクセス権は、以下の手順に従い、州内での売上であるかどうかを判断する</u> <ol style="list-style-type: none"> <li>①. <u>顧客が主に利用する場所</u></li> <li>②. <u>顧客がデジタル製品を受領した地点</u></li> <li>③. 過年度において、本細則に従って当該デジタル製品が割当てられた場所</li> </ol> </li> <li>・ <u>その他サービスは、顧客の所在地が州内である場合</u></li> </ul>

(出典)“ New York Tax Law”

#### ④ 近年の改正に係る議論

近年実施された改正としては、2015年1月1日から実施されたネクサス基準及び所得配分基準の見直しを含む抜本的な改革が挙げられる<sup>24</sup>。

<sup>24</sup> <https://www.ftb.ca.gov/tax-pros/law/corporation-tax-law-changes.html>

## (6) 州法人所得税に関するネクサスを巡る訴訟の概要

州法人所得税におけるネクサスを巡っては、2002年の州際税制委員会による要素ネクサス基準のルール策定以前になされた Geoffrey 判決(1993年)が有名である。当該判決において、州政府は、物理的拠点が無い事業者に対しても州法人所得税を課しても良い(=ネクサスを認めても良い)と判示された。

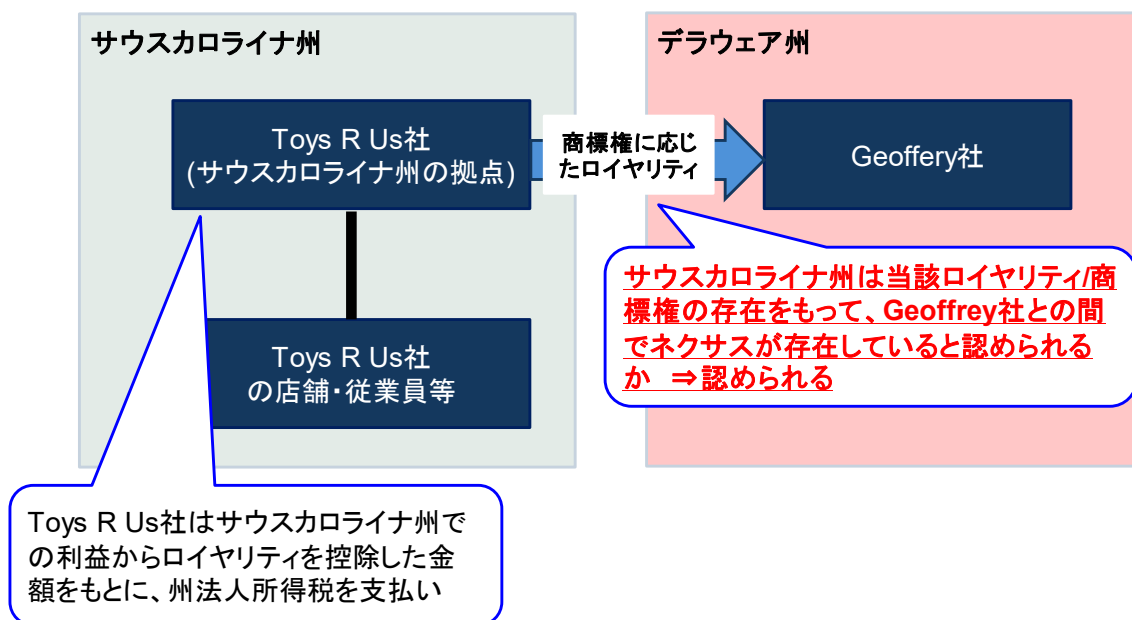
### ① 事件の概要

原告(Geoffrey社)は、デラウェア州の法人であり、Toys R Us社の孫会社である。Toys R Us社は商標権等の無形資産を Geoffrey社に移転し、当該無形資産の利用の対価として、Toys R Us社の売上に連動するロイヤリティを支払った。

Toys R Us社はサウスカロライナ州において事業を営んでいたが、サウスカロライナ州に州法人所得税を納付する際、Geoffrey社に支払ったロイヤリティを控除して所得を計算し、州法人所得税を支払った。当初、サウスカロライナ州租税委員会はロイヤリティの控除を認めなかったが、後にサウスカロライナ州租税委員会は、ロイヤリティの控除を認める代わりに、Geoffrey社のロイヤリティに対して課税することとした。なお、サウスカロライナ州法においては、州外法人に対しても州法人所得税を課税する旨が規定されていた。

これに対して、Geoffrey社はサウスカロライナ州に資産・従業員等の物理的拠点を有しておらず、当該課税に対し、ネクサスが認められないものとして訴訟を提起した。

図表 40 Geoffrey事件のイメージ



(出典)MURC 作成

## ② サウスカロライナ州最高裁判決の概要

州外法人に対しても州法人所得税を課税することとしているサウスカロライナ州法は合衆国憲法のデュー・プロセス条項及び州際通商条項に違反しないと判示した。

デュー・プロセス条項との関係については、**Quill** 判決を引用した上で、州が課税をするためには、州と課税対象者との間に最小限の連結を求めているとしている。その上で、最小限の連結の内容として「州の経済活動の場に向けて目的をもって活動している」ことが挙げられるとした。

本件については、**Geoffery** 社は **Toys R Us** 社に対して、多くの州において商標及び商号を利用するライセンスを与えており、**Geoffery** 社は、それらの州と経済的に接触する利益を求めたと認定している。また、**Geoffery** 社は、**Toys R Us** 社が原告の無形資産をサウスカロライナ州内で使用することを認識し、それによって利益を得ていたとしている。それらを踏まえ、**Geoffery** 社はサウスカロライナ州における無形資産の使用につきライセンスを与え、その対価として収入を得ることにより、**Geoffery** 社はサウスカロライナ州との間に、デュー・プロセスにより求められる「最小限の連結」を有していたと判示した。

また、州際通商条項との関係でも、無形資産が存在すること (**presence of intangible property**) をもって、実質ネクサスが存在すると言えることから、州際通商条項にも反しないとされた。



### 3. 売上税に関するネクサス

#### (1) デジタル経済下の売上税ネクサスを巡る課題

アメリカ合衆国においては、連邦レベルでは売上税・消費税は存在しないが、デラウェア州・モンタナ州・ニューハンプシャー州・オレゴン州・アラスカ州を除く各州及びワシントン DC において売上税(sales tax)が導入されている。各州における売上税に関しては、わが国の消費税や EU の付加価値税とは異なり、原則として最終消費者が購入金額全額に対する売上税を負担するもので、原則としてサプライチェーンの中間段階では課税しない。なお、州外の事業者から購入する場合には売上税の対象外となるが、その際には販売が州内で行われていれば課されていたであろう売上税額が使用税(use tax)として最終消費者に課される。

図表 41 売上税と使用税の法的性格

売上税(sales tax)	最終消費者が担税者、小売事業者が納税義務者になる単段階の消費税。一般に、消費地(仕向地)課税主義ルールに基づき二重課税を排除する。
使用税(use tax)	最終消費者が担税者であり、かつ納税義務者になる、あるいは小売事業者が特別徴収義務者になる単段階の消費税。売上税の補完税。

(出典)石村耕治(2014)「二重課税とは何か」

売上税・使用税は仕向地主義となっており、最終消費者の所在地州が課税権を有することが原則となる。事業者が顧客の所在地州に物的存在を有する場合には、事業者が顧客から源泉徴収を行い、顧客の所在地州に納税する。また、物的存在を有しない場合には、源泉徴収義務はなかった。

一般的にいずれの州においても、顧客に物やサービスを提供する事業者は、事業活動を行っている州において売上税の徴収義務を負っている。売上税徴収義務を負うレベルの事業活動を「セールス・タックス・ネクサス」と呼ぶ。セールス・タックス・ネクサスの定義は州によって異なるが、従来のルールによれば、この認定には、少なくとも一定以上のレベルの州の物理的拠点が必要と判断されてきた。なお、州外の事業者から購入する場合に課される使用税については、最終消費者が担税者かつ納税義務者であり、最終消費者自身で申告する必要があった。実態としては、最終消費者自身による申告は多くの場合行われなかった。なお、以下では、特に区別する必要がある場合を除き、売上税・使用税を併せて「売上税」と表記する。

オンラインショッピング等が普及する以前は、営業所や倉庫などの物理的拠点がなければ営業を行うことが困難であったために、このようなルールの下でも大きな問題が生じた

かった。しかし、電子商取引の急速な拡大のもと、物理的拠点なしでなされる取引が拡大したため、物理的拠点が無い事業者に源泉徴収義務を課さなければ、税源逸失が進行することとなる。税源逸失への対応策として、①「物理的拠点」の定義を広げ、源泉徴収義務者の範囲を拡大する(例えばニューヨーク州が 2008 年に導入した通称「アマゾン税」等)、②物理的拠点がなくても源泉徴収義務を課す、という 2 つの方策がみられた。②については、1992 年の Quill 判決において、物理的拠点がなくても源泉徴収義務を課すことは合衆国憲法に違反すると判示されていた。そのために、ニューヨーク州等は①すなわち「物理的拠点」の定義を拡大する形での対応を行った。ただし、2018 年の Wayfair 判決によって物理的拠点が無い事業者に源泉徴収義務を課すことは合衆国憲法に違反しないと判示されたことから、各州は①の対応を取る必要はなくなり、②すなわち物理的拠点がなくても源泉徴収義務を課す方向になっている。州際税制委員会へのヒアリングにおいても、Wayfair 判決によってアマゾン税は役目を終えたとの考えが示された。

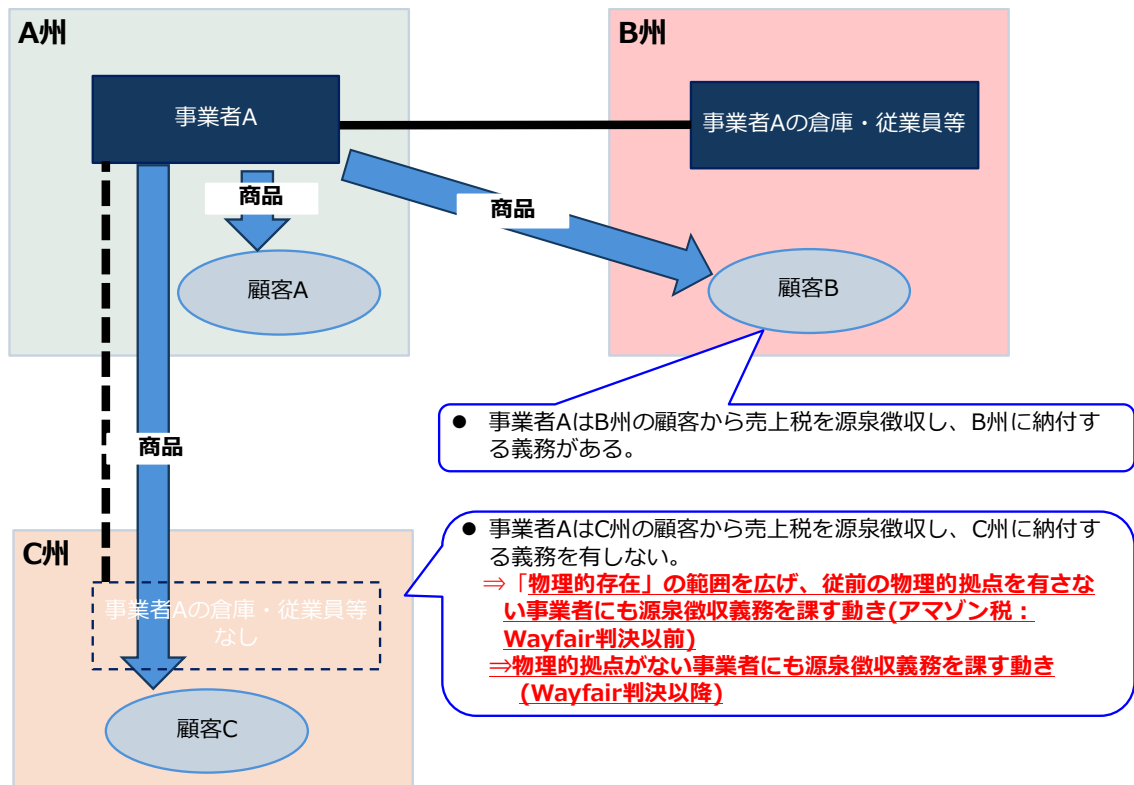
図表 42 アマゾン税に関する州際税制委員会へのヒアリング結果

- 一般には Wayfair 判決によってアマゾン税は必要はなくなったと言える。
- アマゾン税の導入・普及は Wayfair 判決に影響を与えており、意義はあった。

(出典)州際税制委員会のヒアリング結果による

アメリカ合衆国の各州においては、売上税を独自に規定できることが原則である。ただし、課税権は、合衆国憲法に定められているデュー・プロセス条項及び州際通商条項との関係で制約を受ける。1992 年の Quill 判決では、デュー・プロセス条項との関係では、州内に物理的拠点がなくても州の対人的管轄に服すると判示していたが、州際通商条項との関係ではネクサスが認められるためには物理的拠点が必要であるとされた。ただし、2018 年の Wayfair 判決では、州際通商条項との関係でも、物理的拠点が無い事業者に対して源泉徴収義務を課することができるものと判示した。

図表 43 州売上税の源泉徴収の関係と課題



(出典)MURC 作成

現在、新たな潮流として、Marketplace Facilitator Tax の導入が様々な州で進められている。これは、Amazon マーケットプレイスや eBay のように、小売業者と購入者を結びつけるプラットフォームを運営する事業者に対して、小売業者が変わって売上税の源泉徴収を義務付けるものである。次頁以降に紹介するニューヨーク州・カリフォルニア州の例のように、小売業者が売上税に係る源泉徴収義務の閾値を超えない場合でも、マーケットプレイスに源泉徴収義務が課されることとなる。

## (2) ニューヨーク州

### ① アマゾン税導入の経緯

ニューヨーク州の売上税に関しては、州内に物理的拠点を持たない事業者が、同州住民に販売する場合、事業者には源泉徴収義務は課されていなかった。同州住民が、州内に物理的拠点を有しない事業者から購入する際には、住民自身が売上税相当額を使用税として納税申告を行う必要があったが、納税漏れが多発していた。電子商取引の拡大とともに納税漏れの額が増大し、税源逸失が拡大していったこと、電子商取引と店舗購入の場合の消費者の負担の公平性の点からの要請が高まったことから、州内に物理的拠点を有しない事業者に対しても売上税の源泉徴収義務を課することを検討した。

Quill 判決(1992 年)において、物理的拠点を有しない事業者に対して州が源泉徴収義務を課することは合衆国憲法と抵触されたため、「物理的拠点」の解釈を拡大することで対応することとした。通称「アマゾン税」は、2008 年 4 月に改正された売上税の徴収義務者の拡大条項を指す。

### ② アマゾン税の制度詳細、運用実態

#### a) 条項

2008 年 4 月に、ニューヨーク州はニューヨーク州税法 § 1101(b)(8)(vi)を規定し、州知事の署名を得て施行した。本条項により、4 半期あたりの売上が 1 万ドルを超えるアフィリエイトが存在する場合には、当該アフィリエイトは物理的拠点と見做され、事業者には売上税の源泉徴収義務が課されることとなった。

§ 1101 (売上税及び使用税-定義)

(b)(8)

(i)

✓ 売手(vendor)には以下の者を含む。

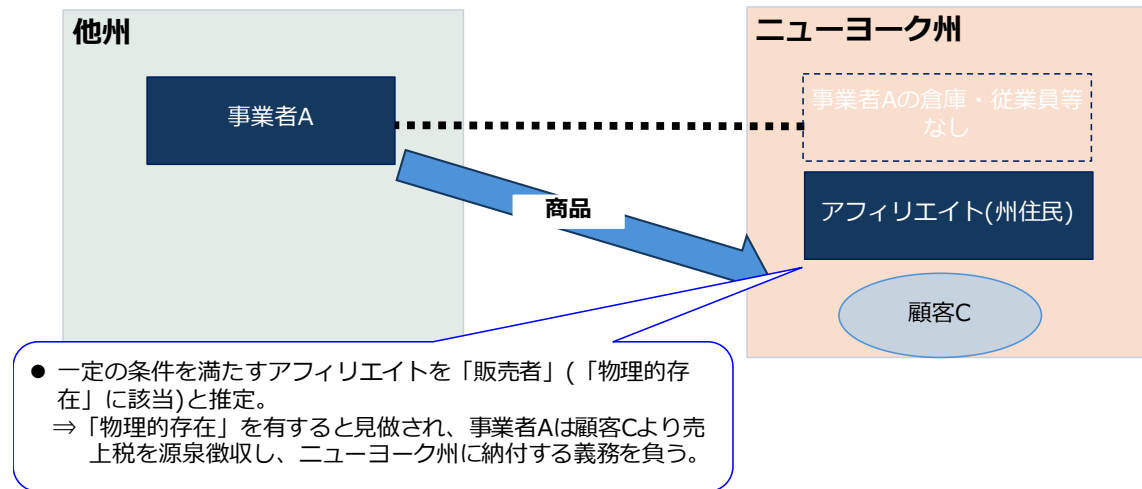
➤ 従業員、請負人、その他の代理人を使って注文を勧誘している者。

(vi)

✓ 販売者は、州の居住者と成功労務費広告契約を結んで手数料その他の対価を支払ってインターネット・ウェブサイトリンクを貼る等により、潜在的な顧客を対象に当該販売者を直接若しくは間接に紹介している場合で、当該販売者のこの州において 2 月、5 月、8 月及び 11 月の最終日に終了する前 4 四半期の顧客に対する総売上が 1 万ドルを超えるときには、請負人又はその他の代理人を使って注文を勧誘しているものと推定する。

(出典) New York Consolidated Laws, Tax Law

図表 44 アマゾン税のイメージ



(出典)MURC 作成

#### b) 運用実態

Amazon.com は、「アフィリエイト・プログラム」を実施してきた。これは、ニューヨーク州をはじめとした全米の独立したウェブサイトがリンクを貼って Amazon.com のウェブサイトの広告等にアクセスできるようにしている場合、各独立したウェブサイトに対して消費者のリンク/アクセスにより商品が売れた場合、その数量に応じて州内アソシエイトに手数料を支払う契約を結んできていた。アマゾン税の導入によって、当該アフィリエイト・プログラム参加者は、注文を勧誘する販売者と推定されるようになったことから、Amazon.com に売上税の源泉徴収義務が課された。

なお、アマゾン税については、Amazon.com のみを対象とする者ではないことから、他の事業者に対しても適用される。電子商取引を行う Overstock.com, Inc.においても、同様に売上税の源泉徴収義務が課された。

#### ③ アマゾン税導入による税収への影響額

アマゾン税導入前には、2008-2009 年度において 4,700 万ドル、2009-2010 年度において 7,300 万ドルの増収が見込まれていた。

#### ④ アマゾン税に係る訴訟

アマゾン税法が成立してから 2 日後、Amazon.com は、NY 州知事、同州財政当局および州法務長官を相手に、アマゾン税法は、①連邦憲法の州際通商条項に抵触していること(法令違憲)、②同社に適用される限りにおいて連邦憲法の「適正手続条項」および「法の下での平等条項」に抵触しており違憲(適用違憲)である、との宣言的判決および適用差止を求めて、ニューヨーク州ニューヨーク・カウンティ高位裁判所に訴訟を提起した。

ニューヨーク・カウンティ高位裁判所は 2009 年 1 月 15 日に訴えの利益なしとして、Amazon.com の訴えを棄却した。Amazon.com 及び overstock.com(別途訴訟提起) は、NY 州高位裁判所控訴部へ控訴するも、2010 年 11 月 4 日に当該税法は違憲でないとした。Amazon.com 及び overstock.com は連邦最高裁判所へ上告するも、2013 年 12 月 2 日に不受理の決定がなされた。

## ⑤ 売上税徴収義務の変更(2019 年)

### a) 売上税徴収義務に係る経済ネクサスの導入

2008 年の売上税徴収義務の変更では、あくまでもアフィリエイトを有する者を「州内で事業に従事している」とみなして、売上税ネクサスを認め、徴収義務を課したものであった。その意味では、Quill 判決で求められている「物理的拠点」が前提となっていたものであると考えられる。

2018 年の Wayfair 判決により、連邦最高裁判所は、州政府が州内に物理的拠点を持たない小売業者に対して売上税源泉徴収義務を課することを認めたため、物理的拠点を持たない小売業者に対して売上税源泉徴収義務を課す州が相次いだ。ニューヨーク州においても検討が進められ、Wayfair 判決が出された 2018 年 6 月 21 日に遡って、①州内で年間 30 万ドル超の売上を計上し、かつ②年間取引件数が 100 件を超える事業者を対象として、物理的拠点を持たない場合であっても売上税源泉徴収が課されることとなった。閾値については、2019 年 6 月 24 日に変更され、①州内で年間 50 万ドル超の売上を計上し、かつ②取引件数が 100 件を超える事業者が対象となった。<sup>25</sup>

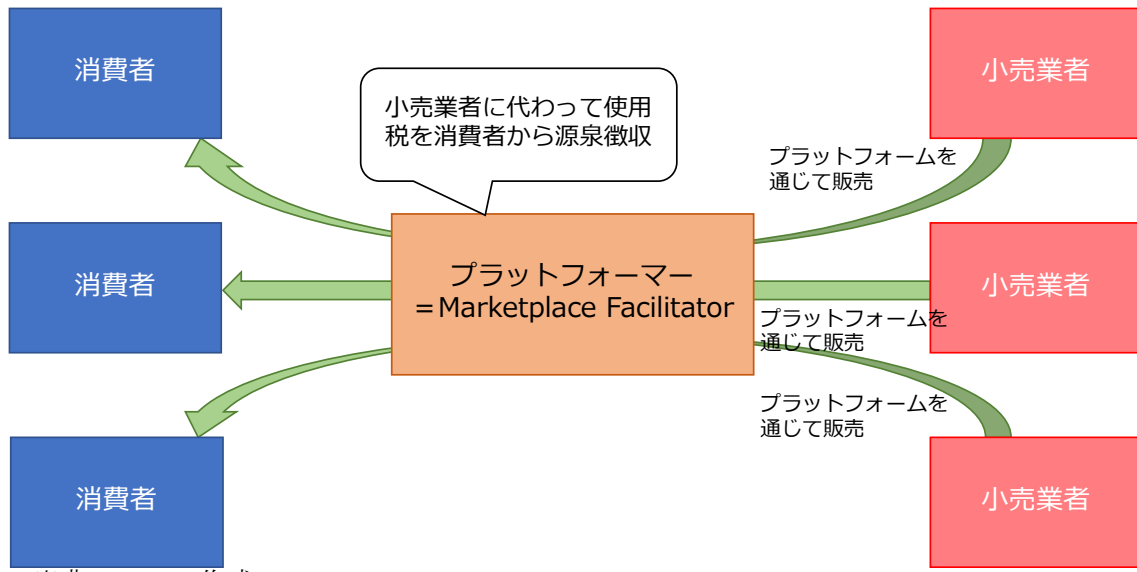
### b) プラットフォーマーに対する売上税源泉徴収義務<sup>26</sup>

2019 年の改正においては、“Marketplace facilitator tax”と呼ばれる条項も設けられた。これは、Amazon マーケットプレイスや eBay のように、小売業者と購入者を結びつけるプラットフォームを運営する事業者に対して、小売業者に変わって売上税の源泉徴収を義務付けるものである。個々の小売業者が a) に示す閾値を超えない場合であっても、プラットフォームを通じた売上が年間 30 万ドルを超え、かつプラットフォームを通じた取引件数が 100 件を超える場合には、当該プラットフォームは売上税の源泉徴収義務を負う。当該条項は、2019 年 6 月 1 日から適用されている。

<sup>25</sup> <https://www.tax.ny.gov/pdf/notices/n19-1.pdf>

<sup>26</sup> <https://www.tax.ny.gov/pdf/memos/sales/m19-2s.pdf>

図表 45 Marketplace facilitator tax のイメージ



(出典) MURC 作成

### (3) カリフォルニア州

#### ① 売上税徴収義務の変更(2011年)の経緯・内容

カリフォルニア州の売上税に関しては、州内に物理的拠点をもたない事業者が、同州住民に販売する場合、事業者には源泉徴収義務は課されていなかった。同州住民が、州内に物理的拠点を有しない事業者から購入する際には、住民自身が売上税相当額を使用税として納税申告を行う必要があったが、納税漏れが多発していた。電子商取引の拡大とともに納税漏れの額が増大し、税源逸失が拡大していったこと、電子商取引と店舗購入の場合の消費者の負担の公平性の点からの要請が高まったことから、州内に物理的拠点を有しない事業者に対しても売上税の源泉徴収義務を課することを検討した。特に、先述のとおり、ニューヨーク州で通称「アマゾン税」が成立したことにより、カリフォルニア州においても同様の規定を設けることが検討されてきた。

2009年にナンシー・スキナー カリフォルニア州上院議員は、オンライン上の売上に関して、アフィリエイトの存在等の一定の条件の下でオンラインショッピング事業者に源泉徴収を行う義務を課す法案を提出したが、アーノルド・シュワルツネッガー知事(当時)が拒否権を行使したことによって成立しなかった。

カリフォルニア州においては、リーマンショック後の深刻な財政状況を受けて再び「アマゾン税」の是非を検討し、2011年1月に再びナンシー・スキナー カリフォルニア州上院議員が同様の法案を提出した。その後、同法案は一部修正したうえで成立することとなった<sup>27</sup>。なお、Amazon.comは、カリフォルニア州での動きに反発する動きを見せ、カリフォルニア州内に存在するアフィリエイトとの契約解除などの対抗措置を取ることとした。しかし、不買運動や他州での動きを見て、Amazon.comは最終的にはカリフォルニア州と同意し、施行時期の延期・ネクサスが認められる閾値の引上げといった変更を含む改正法<sup>28</sup>が成立することとなった。

同法律によってカリフォルニア州における売上税の徴収義務者が変更となり、州内にアフィリエイトを有する者で、売上が100万ドルを超える者も対象となった。

図表 46 売上税の徴収義務に関する条項(改正前後の比較)

	従前の法律	改正後の法律
売上税の徴収義務に係る規定	§ 6203 (a)州内で事業に従事し、有形人的財産…の販売を行う全ての小売業者は、最終購入者から税を徴収する。	§ 6203.a (a)州内で事業に従事し、有形人的財産…の販売を行う全ての小売業者は、最終購入者から税を徴収する。

<sup>27</sup> AB128 “An act to amend Section 6203 of the Revenue and Taxation Code, relating to taxation.”

<sup>28</sup> AB155 “An act to repeal and add Section 6203 of the Revenue and Taxation Code, relating to taxation, and declaring the urgency thereof, to take effect immediately.”



	<p>(C)「州内で事業に従事する小売業者」には以下の者を含む。</p> <p>(1)事業所・販売所・倉庫等を州内に有する者</p> <p>(2)営業代理人等を有する者</p> <p>・・・</p>	<p>(C)「州内で事業に従事する小売業者」には以下の者を含む。</p> <p>(1)事業所・販売所・倉庫等を州内に有する者</p> <p>(2)営業代理人等を有する者</p> <p>・・・</p> <p>(5)</p> <p><u>(A)州内の個人又は複数人と、手数料等に基づいて、インターネット上のリンクあるいはウェブサイト等により潜在的な顧客に接触する契約を結び、以下の条件を満たす者。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <u>州内での個人又は複数人との上記契約に基づく直近 12 か月の小売業者の有形人的財産の売上総額が 1 万ドルを超える</u></li> <li>➤ <u>州内での有形人的財産の総売上が 100 万ドルを超える</u></li> </ul> <p><u>(B)テレビ・ラジオ・印刷物・インターネット等による宣伝については、売上に応じたコミッション支払いがなされない限りは(A)に該当しない。</u></p> <p>・・・</p>
--	---	---

(出典) California Legislative Information “Assembly Bill No. 155”, “California Code Revenue and Taxation Code(2010 年度)”

## ② 売上税徴収義務の変更(2019 年)の経緯・内容

### a) 売上税徴収義務に係る経済ネクサスの導入

2011 年の売上税徴収義務の変更では、あくまでもアフィリエイトを有する者を「州内で事業に従事している」とみなして、売上税ネクサスを認め、徴収義務を課したものであった。その意味では、Quill 判決で求められている「物理的拠点」が前提となっていたものであると考えられる。

2018 年の Wayfair 判決により、連邦最高裁判所は、州政府が州内に物理的拠点を持たない小売業者に対して売上税源泉徴収義務を課すことを認めたため、物理的拠点を持たない小売業者に対して売上税源泉徴収義務を課す州が相次いだ。カリフォルニア州においても

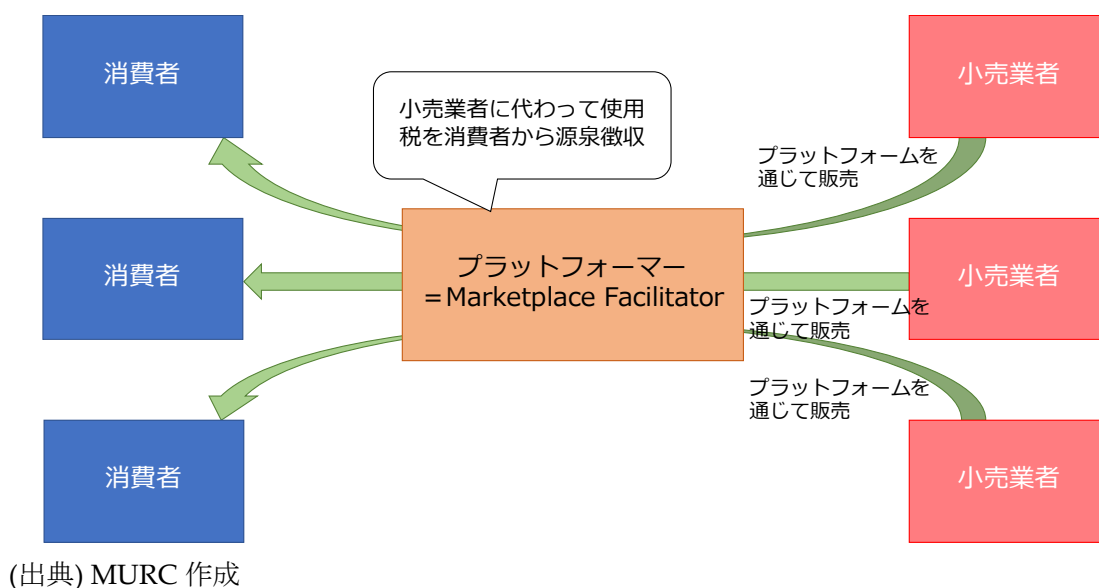
検討が進められ、2019年4月1日より一定の閾値を超える売上・取引件数を有する者に対して売上税源泉徴収義務が課された。

2019年4月1日に当初導入された際には、年間10万ドルを超える売上、200件以上の取引件数が閾値として採用されたが、2019年4月26日に変更がなされ、年間50万ドルを超える売上の者(取引件数は閾値なし)が対象となった<sup>29</sup>。

#### b) プラットフォーマーに対する売上税源泉徴収義務<sup>30</sup>

2019年の改正においては、“Marketplace facilitator tax”と呼ばれる条項も設けられた。これは、Amazon マーケットプレイスや eBay のように、小売業者と購入者を結びつけるプラットフォームを運営する事業者に対して、小売業者が変わって売上税の源泉徴収を義務付けるものである。個々の小売業者が a)に示す閾値を超えない場合であっても、プラットフォームを通じた売上が50万ドルを超える場合には、当該プラットフォームは売上税の源泉徴収義務を負う。当該条項は、2019年10月1日から適用されている。

図表 47 Marketplace facilitator tax のイメージ



<sup>29</sup> <https://www.taxjar.com/states/california-sales-tax-online/#do-you-have-sales-tax-nexus-in-california>  
[http://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billNavClient.xhtml?bill\\_id=201920200AB147](http://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billNavClient.xhtml?bill_id=201920200AB147)

<sup>30</sup> <https://www.cdtfa.ca.gov/industry/MPFAct.htm>

#### (4) 売上税におけるネクサスを巡る訴訟の概要

売上税におけるネクサスを巡る主な訴訟としては、Bellas Hess 事件、Quill 事件、Wayfair 事件が挙げられる。いずれにおいても、州内に物理的拠点を有しない事業者に対して売上税の源泉徴収義務を課することが合衆国憲法のデュー・プロセス条項ないし州際通商条項に違反しないかが論点となった。

Wayfair 判決以前は、州内に物理的拠点を有しない事業者に対して売上税の源泉徴収義務を課すことは違憲であると判示されていたが、Wayfair 判決によって合憲と判示された。

図表 48 売上税の源泉徴収義務を巡る判決と合衆国憲法の条項の関係

	デュー・プロセス条項との関係	州際通商条項との関係
Bellas Hess 判決 (1967 年)	違憲	違憲
Quill 判決 (1992 年)	合憲	違憲
Wayfair 判決 (2018 年)	合憲	合憲

(出典) MURC 作成

なお、Bellas Hess 判決と Quill 判決の間の時期に、Complete Auto 判決<sup>31</sup>が出されている。当該判決においては、売上税の源泉徴収義務を課することが州際通商条項に違反しないための要件として、以下の 4 つの基準が示されている。

- ①州際取引の活動と課税する州との間に実質的ネクサスがあること
- ②税が州内での事業活動に公平に配分されていること
- ③州際通商を差別しないこと
- ④税が、州の提供するサービスと適切に関連していること

<sup>31</sup> Complete Auto Transit, Inc. v. Brady, 430 U.S. 274 (1977)

## ① Bellas Hess 判決<sup>32</sup>(1967 年)

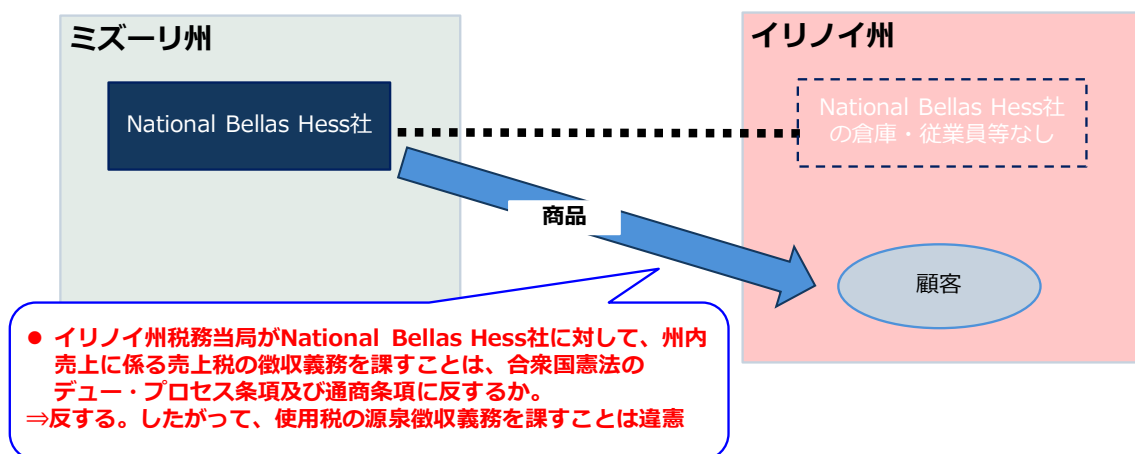
### a) 事件の概要

原告(National Bellas Hess 社)は、ミズーリ州に拠点を有する法人であり、一般消費者向けの通信販売業を営んでいる。

National Bellas Hess 社は、イリノイ州に資産・従業員等の物理的拠点を有しておらず、電話のリストもないが、通信販売によって、イリノイ州の顧客に対して商品の販売を行っていた。これに対して、イリノイ州課税当局は売上税を徴収する義務を課そうとした。

裁判では、州内に物理的拠点を有しない事業者に対して売上税の源泉徴収義務を課すことが合衆国憲法が定めるデュー・プロセス条項並びに州際通商条項に違反しないかが問題となった。

図表 49 Bellas Hess 事件のイメージ



(出典)MURC 作成

### b) 連邦最高裁判決の概要

州際取引を規律する権限は合衆国憲法によって議会の専権事項とされており、かつ課税対象と州の間には、合衆国憲法が定めるデュー・プロセス条項並びに通商条項との関係で一定のつながりが必要とされるものと判示された。

National Bellas Hess 社とイリノイ州の関係については、National Bellas Hess 社がイリノイ州内に事務所・倉庫を置いておらず、代理人・勧誘員等もおらず、動産も不動産も有しておらず、郵便等を通じて契約しているのみであると指摘した。州内における顧客との唯一のつながりが公共運送又は合衆国郵便である販売者に対しては、憲法上必要とされるつながりを見出すことはできず、州が売上税の徴収義務を課すことはできないと判示した。

<sup>32</sup> National Bellas Hess v. Department of Revenue, 386 U.S. 753 (1967)

## ② Quill 判決<sup>33</sup>(1992 年)

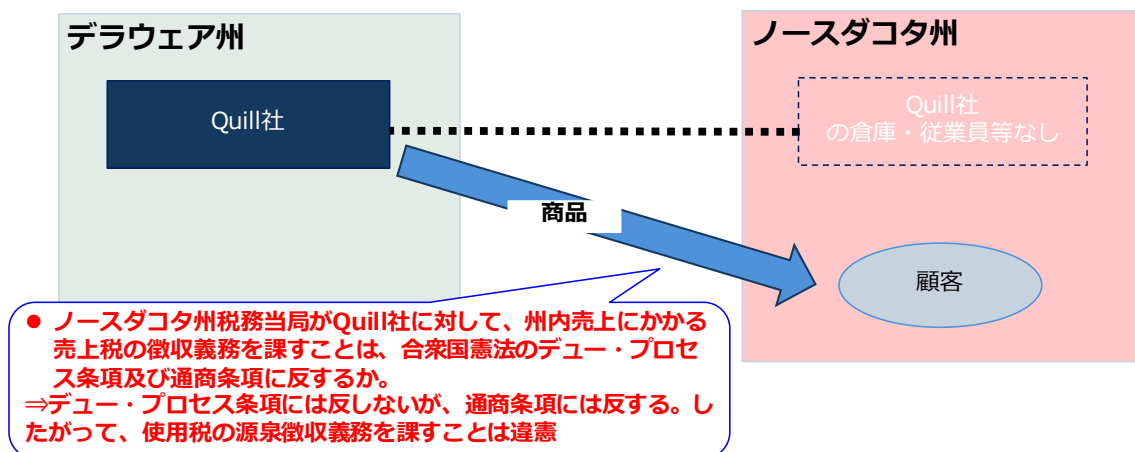
### a) 事件の概要

原告(Quill 社)は、デラウェア州に拠点を有する法人であり、一般消費者向けの通信販売業を営んでいる。

Quill 社は、ノースダコタ州に物理的拠点を有しておらず、通信販売によって、ノースダコタ州の顧客に対して商品の販売を行っていた。ノースダコタ州においては、売上税の源泉徴収義務を課す小売業者に「州内の消費市場を恒常的・組織的に開拓している者」を含めていた。当該規定に基づき、ノースダコタ州課税当局が売上税を徴収する義務を Quill 社に対して課そうとした。

裁判では、Bellas Hess 判決と同様に物理的拠点を有しない事業者に対して売上税の源泉徴収義務を課すことが合衆国憲法が定めるデュー・プロセス条項並びに州際通商条項に違反しないかが問題となった。

図表 50 Quill 事件のイメージ



(出典)MURC 作成

### b) 連邦最高裁判決の概要

Bellas Hess 判決と同様に、課税対象と州の間には、憲法が定めるデュー・プロセス条項並びに州際通商条項との関係で一定のつながりが必要とされるものと判示された。ただし、Bellas Hess 判決と異なり、デュー・プロセス条項において物理的拠点は必須ではないと判示された。一方で、州際通商条項との関係では、郵便等によるつながりだけでは、実質的ネクサスが存在しないと、ネクサスは認められないと結論づけた。

デュー・プロセス条項に関しては、州外の法人であっても、意図的に州の市場の便益を受けるときは、州内に物理的拠点が無くても、州の対人的管轄に服する(=最低限のつながりは存在する)とした。Quill 社は、意図的にノースダコタ州の居住者を対象として活動してい

<sup>33</sup> Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992)

ること、契約の規模が一定以上であること、売上税は同社が州から受ける便益と関連しているとして、適正手続条項によって求められる最低限のつながりを見出すことができる。

州際通商条項との関係では、州際取引を差別的に不利に取り扱ってはならないとされているが、郵便等によるつながりしかない場合には、州際通商条項の下で必要とされる実質的ネクサスが存在しないとされた。

### ③ Wayfair 判決<sup>34</sup>(2018 年)

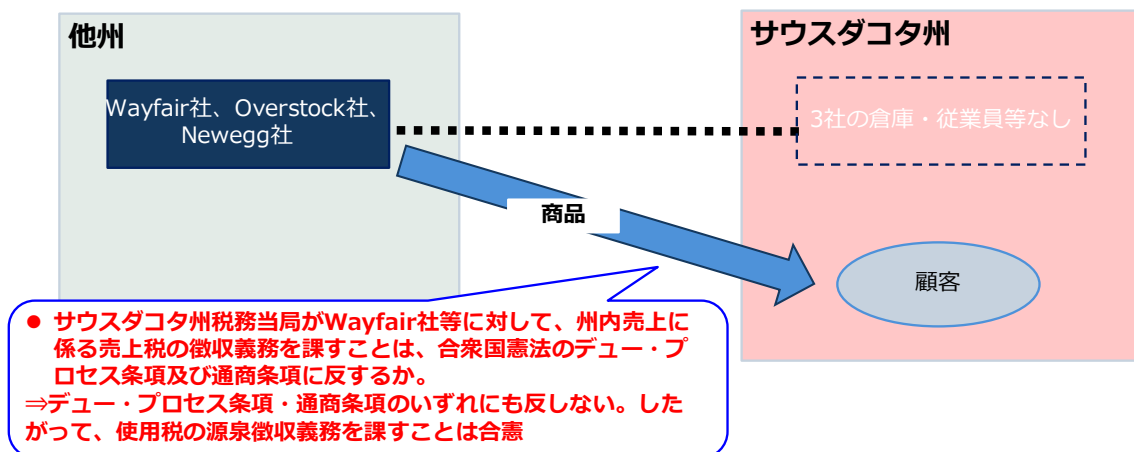
#### a) 事件の概要

原告(サウスカロライナ州税務当局)は、財政危機回避のため、州内に物理的拠点を持たない事業者であっても、州住民に向けた売上が年間 10 万ドル以上又は州住民との取引回数が 200 回以上の事業者に対しては、売上税の源泉徴収義務を課す法律を成立させた。しかしながら被告である 3 社(Wayfair 社、Overstock 社、Newegg 社)は売上税を源泉徴収していなかった。

いずれの社についても、サウスダコタ州内には倉庫・従業員等の物理的拠点を有しておらず、通信販売によって、サウスダコタ州内の顧客に対して商品の販売を行っていた。サウスカロライナ州税務当局は、源泉徴収義務を果たしていないとして、3 社を提訴した。

裁判では、売上税の源泉徴収義務を課するためには物理的拠点が必須であるとした Quill 判決が、その後の電子商取引の拡大等の社会・経済の変化を経ても尚妥当なものであるか否かが論点となった。

図表 51 Wayfair 事件のイメージ



(出典)MURC 作成

#### b) 連邦最高裁判決の概要

連邦最高裁判決においては 5 対 4 の僅差によって、Quill 判決を変更し、州との間に課税

<sup>34</sup> 17-494 South Dakota v. Wayfair, Inc. (06/21/2018)

上のつながりを判断する上で、物理的拠点は必須ではないと示した。

まず、州税の賦課については、①州と実質的ネクサスを有する活動に適用されること、②課税標準が州間で公平に配分されること、③州際通商を差別しないこと、④州が与える便益と正当に関連している、という条件を満たす場合に認められるとしている。

Quill 判決においては、合衆国憲法の通商条項との関係で、郵便等によるつながりしかない場合(=物理的拠点を有しない場合)には、実質的ネクサスが認められないとされていた。

Wayfair 判決においては、Quill 判決の基準は、「今日の経済の実態と著しくかい離し、多大な州税収の逸失を招いており、通商条項の誤った解釈である」とし、「不合理で誤り(unsound and incorrect)」と断じた。判例変更の理由としては、以下の3点が挙げられる。

- ✓ 州との接点が十分か否かを判断する上で物理的基準の適用は必須ではない
- ✓ Quill 判決は市場の歪みを解消するのではなく、むしろ逆に創出している
- ✓ Quill 判決は恣意的かつ形式的な基準の適用を強いるもので、最近の州際通商条項に関する連邦最高裁判例と相容れない

また、先例拘束性については、Quill 判決後のインターネットの普及により社会・経済が大きく変貌していることや、電子商取引市場の拡大に伴い州政府の税収逸失による損害が深刻化していること等を理由として、適用すべきではないと結論づけている。

### c) 判決の影響

本判決によって、州政府は、州内に物理的拠点を有しない事業者に対しても売上税の源泉徴収義務を課すことができるようになったため、多くの州で源泉徴収義務の基準を変更している。また、物理的拠点の定義を広げることによって売上税の源泉徴収義務の対象者を拡大しようとする通称アマゾン税については、2008 年以降に各州で導入されてきたものの、その必要性がほぼなくなったと言える。

## (5) 各州における売上税ネクサスの見直し

Wayfair 判決後、売上税を導入している州の中で、ミズーリ州とフロリダ州を除く全ての州において従来の物理的拠点を前提としない、経済ネクサス(売上高あるいは取引件数によってネクサスを認める)を導入している。多いパターンは、2018年10月1日施行開始とし、州内で年間10万ドル超の売上もしくは200件超の取引がある事業者を対象とするものである。

図表 52 各州の売上税ネクサス基準の状況

州	売上税ネクサス基準(2020年2月時点)	経済ネクサスの施行開始日
アラバマ州	年間売上 25 万ドル超	2018 年 10 月 1 日
アリゾナ州	年間売上 20 万ドル超 (2020 年度は 15 万ドル・2021 年度は 10 万ドル)	2019 年 10 月 1 日
アーカンソー州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 7 月 1 日
カリフォルニア州	年間売上 50 万ドル超	2019 年 4 月 1 日
コロラド州	年間売上 10 万ドル超	2018 年 10 月 1 日
コネティカット州	年間売上 10 万ドル超 かつ年間取引件数 200 件超	2018 年 12 月 1 日
ジョージア州	年間売上 25 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 1 月 1 日
ハワイ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 7 月 1 日
アイダホ州	年間売上 10 万ドル超	2019 年 7 月 1 日
イリノイ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
インディアナ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
アイオワ州	年間売上 10 万ドル超	2019 年 1 月 1 日
カンザス州	基準なし ※年間売上 10 万ドル超の基準が提案	2019 年 10 月 1 日
ケンタッキー州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 7 月 1 日
ルイジアナ州	年間売上 10 万ドル超	2020 年 7 月 1 日ま



州	売上税ネクサス基準(2020年2月時点)	経済ネクサスの施行開始日
	又は年間取引件数 200 件超	すでに施行
メイン州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 7 月 1 日
メリーランド州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
マサチューセッツ州	年間売上 10 万ドル超	2017 年 10 月 1 日
ミシガン州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
ミネソタ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
ミシシッピ州	年間売上 25 万ドル超	2018 年 9 月 1 日
ネブラスカ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 1 月 1 日
ネバダ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
ニュージャージー州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 11 月 1 日
ニューメキシコ州	年間売上 10 万ドル超	2019 年 7 月 1 日
ニューヨーク州	年間売上 50 万ドル超 かつ年間取引件数 100 件超	2018 年 6 月 21 日 (Wayfair 判決の日付まで遡及適用)
ノースカロライナ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 11 月 1 日
ノースダコタ州	年間売上 10 万ドル超	2018 年 10 月 1 日
オハイオ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 1 月 1 日
オクラホマ州	年間売上 10 万ドル超	2019 年 11 月 1 日
ペンシルベニア州	年間売上 1 万ドル超	2019 年 7 月 1 日
ロードアイランド州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 7 月 1 日
サウスカロライナ州	年間売上 10 万ドル超	2018 年 11 月 1 日
サウスダコタ州	年間売上 10 万ドル超	2018 年 11 月 1 日

州	売上税ネクサス基準(2020年2月時点)	経済ネクサスの施行開始日
	又は年間取引件数 200 件超	
テネシー州	年間売上 50 万ドル超	2019 年 10 月 1 日
テキサス州	年間売上 50 万ドル超	2019 年 10 月 1 日
ユタ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 1 月 1 日
バーモント州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 7 月 1 日
バージニア州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 7 月 1 日
ワシントン州	年間売上 10 万ドル超 ※2019 年 3 月以前は年間取引件数 200 件超の 者も対象	2018 年 10 月 1 日
ワシントン DC	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 1 月 1 日
ウエストバージニア 州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 1 月 1 日
ウィスコンシン州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
ワイオミング州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 2 月 1 日

(出典)各州 HP、Sales Tax Institute HP

## 4. ネットフリックス税<sup>35</sup>

### (1) 既存の課税制度

#### ① Amusement Tax の概要

「Amusement Tax」は、アミューズメントの開催地やアミューズメント自体のオーナー、マネージャー、オペレーター、チケット再販売業者に対して、顧客からの税徴収を義務付けるものである<sup>36</sup>。その税率は、基本的に9%であるが、登録再販売業者においては3%となっているほか、最大収容人数が750人を超える劇場等において開催される特定の劇、ミュージカル等、伝統的なパフォーマンスに対する税率は5%となっている。また、宗教団体、NGO、NPOが資金調達を目的として主催する特定のイベントに関しては税金の徴収が免除される。この場合、免税が適用されるイベントは年2回(合計14日以下)までとなる。

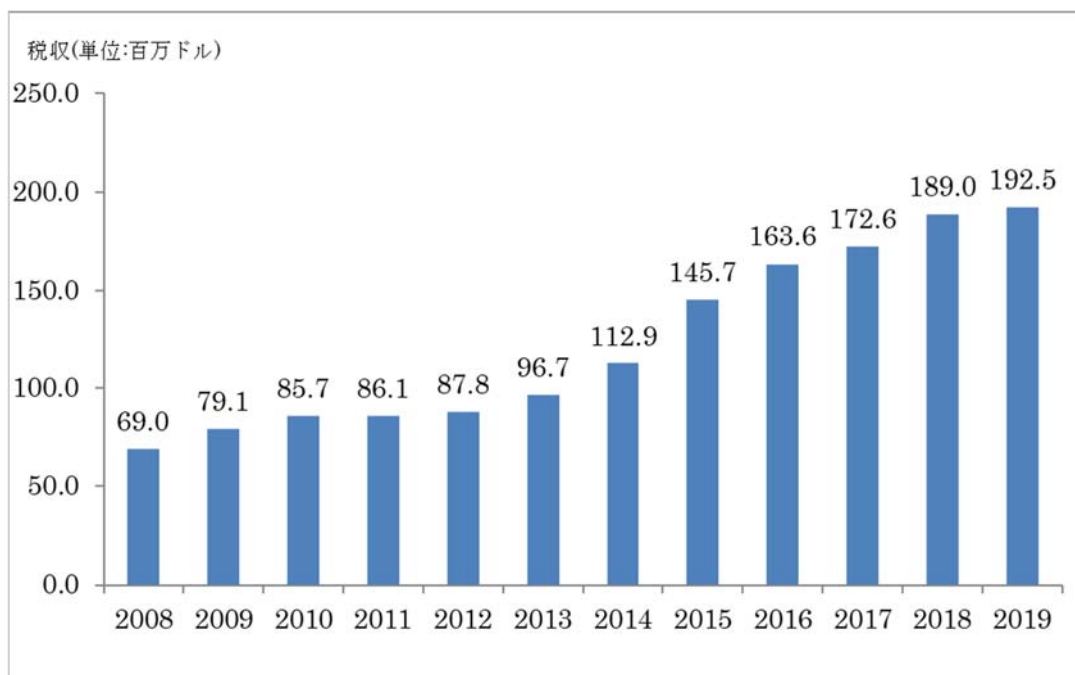
シカゴ市は2015年9月の改正において、請求先住所が市内にある場合にはNetflixやSpotify、Xbox Liveなどでの支払額に対して9%の課税を行うことを決定した。しかし、シカゴ市のSeles Taxは9.25%と、州内最高水準になっており、Amusement Taxの課税対象拡大は将来的な影響を考慮していないという批判も上がっている。また、例えば、インターネット経由で映画をレンタルした場合には税率が9%であるのに対して、同様にインターネット上で映画を購入した場合には税率が9.25%になることから、差別的な税制の前例になるとの懸念もある。

2008年から2019年までのAmusement Taxの税収推移を図表53に示す。Amusement Taxの税収額は2008年から2018年にかけて増加傾向を保っており、2008年における税収6900万ドル(CorporateFund resourceの2.2%に相当)と比べ、2018年では1億8900万ドル(CorporateFund resourceの4.7%に相当)と、約2.74倍になっている。また、2019年においても税収の増加が見込まれており、上昇幅は約2%(350万ドル)と目されている。City of Chicago “2018 Annual financial analysis”によれば、Amusement Taxの増加要因には①スポーツイベントのチケット、②税率の変化、③特定の控除の廃止、が挙げられる。例えば、2014年にはケーブルテレビ会社に対して課税が開始されている。また、2015年から導入が始まった「スカイボックス」などの特別席に対しても課税が行われている。

<sup>35</sup> 本節は、COMPUTERWORLD(2015)「シカゴ市、クラウドやストリーミングサービスへの課税を開始」、CBS NEWS(2019)“Chicago becomes first city to collect “Netflix tax””、Bloomberg Tax等を参考として記載している。

<sup>36</sup> 「アミューズメント」は、市民参加、メンバーシップ、その他基準で提供される全てのエンターテインメントやレクリエーション活動を指す。

図表 53 Amusement Tax の税込推移



※2019年の値は推定値  
 (出典) City of Chicago "2018 Annual financial analysis", City of Chicago "2019 Budget ordinance"より作成

## ② Personal Property Lease Transaction Tax の概要<sup>37</sup>

「Personal Property Lease Transaction Tax」は、シカゴ市内において賃貸借取引を行っている企業や個人に対する税である。2015年1月1日以前においては、一律8%が課税されていたが、2015年1月1日からは9%となっている。その後、2016年1月1日からは「顧客から提供されたデータの入力、編集、取得に必要なコンピューターのリース」に関しては5.25%、その他のリースに関しては9%の課税が為されるようになった。また、2020年1月1日からは「顧客から提供されたデータの入力、編集、取得に必要なコンピューターのリース」に対する税率が7.25%に引き上げられる(その他のリースに対する税率は9%のまま)

免税対象となる貸借人は、①政府機関、②慈善・教育・宗教団体、③保険会社、である。また、免税されるリースは12種類存在し、①市外の賃貸物件(主に市外で使用されるもの)、②特定の営業税の対象となっている企業からのリース、③州間でのローリングストックに関するリース、④支払いが現金によって行われる不動産のリース、⑤身体の一部を矯正、治療することを目的とした、医療機器、家電製品のリース、⑥貸人が“ground transportation”の対象となっている場合における、陸上輸送車のリース、⑦貸人と借人が関連グループのメ

<sup>37</sup> City of Chicago "2019 Budget ordinance"

([https://www.chicago.gov/content/dam/city/depts/obm/supp\\_info/2018Budget/2018\\_Budget\\_Overview.pdf](https://www.chicago.gov/content/dam/city/depts/obm/supp_info/2018Budget/2018_Budget_Overview.pdf))内においては、「Lease of Personal Property」と記載

ンバーである場合のリース<sup>38</sup>、⑧会員組織から、そのメンバーに対して行われるリース(証券取引所等)、⑨先物取引委員会が指定する証券取引所における業務に必要とされるコンピューターのリース、⑩現金、有価証券の預金、引出、譲渡、貸与に用いられるコンピューターのリース(ATM 等)、⑪顧客との情報交換に必要なコンピューターのリース、⑫映画のフィルム<sup>38</sup>のリース、である。

Personal Property Lease Transaction Tax に対する批判として、課税基準の不透明性が指摘されている。例えば、ソフトウェアのリースでは、その使用場所が焦点となる。①市外にあるソフトウェアを市内から操作する場合、操作を行う場所が市内であるため課税対象となる。②操作を行う場所が不明である場合、請求先住所が参照される。③市内と市外両方において課金が発生した場合、市内においても使用されたと判断し、課税対象となる。

Personal Property Lease Transaction Tax の税収推移を図表 54 に示す。

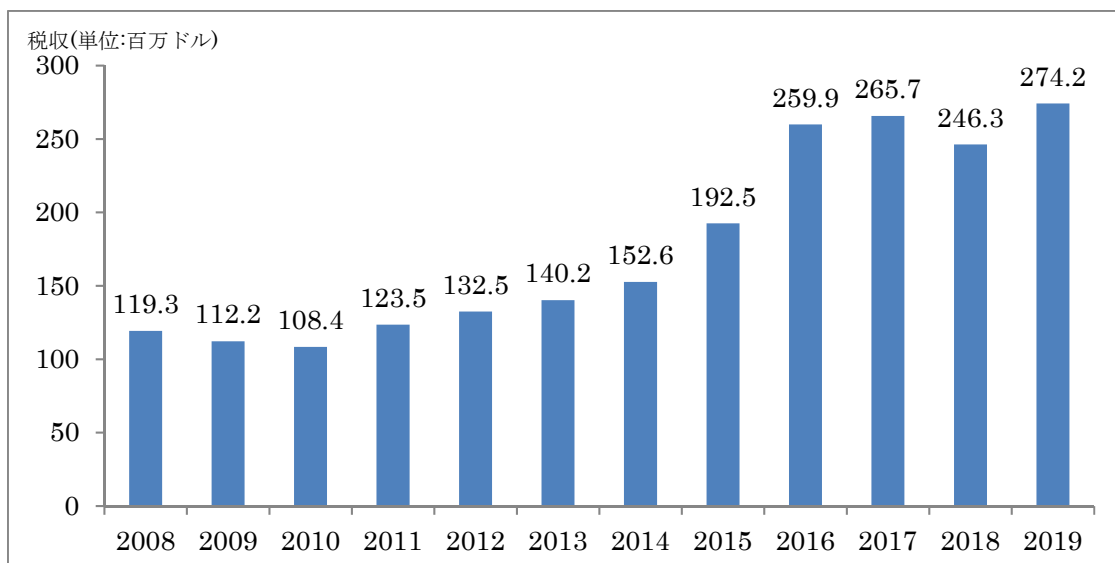
Personal Property Lease Transaction Tax も Amusement Tax 同様 2008 年から 2017 年にかけては概ね増加傾向にあり、2008 年時点では約 1 億 1,900 万ドルとなっていた税収は、2017 年においては約 2 億 6,570 万ドルと、おおよそ 2.23 倍に増加している。しかし、2017 年から 2018 年にかけては約 1940 万ドル減少し、その値は約 2 億 4,630 万ドルとなった。City of Chicago "2019 Budget ordinance"によれば、2019 年の税収は約 2 億 7,420 万ドルであると見込まれており、2018 年に比べて税収が約 2,800 万ドル増加するほか、2017 年の税収である 2 億 6,570 万ドルをも上回ることが予想されている。

2014 年から 2015 年にかけてみられる約 4,000 万ドルという大幅な税収増加の背景には、2015 年 1 月 1 日より Personal Property Lease Transaction Tax の税率が 8%から 9%に引き上げられたことの影響があると考えられる。同様の見解は City of Chicago"2018 Annual financial analysis"においても示されている。また、2015 年から 2016 年にかけても約 6,700 万ドルと、大幅な税収増加を見て取ることが可能であり、これには 2016 年 1 月 1 日から「顧客から提供されたデータの入力、編集、取得に必要なコンピューターのリース」に対する課税割合が 5.25%に変更されたことが影響していると考えられるが、City of Chicago"2018 Annual financial analysis"においてはこれに関する見解は示されていない。

---

<sup>38</sup> 「関連グループ」とは、親となる会社、又は個人が株式の 100%を保有する企業を指す。

図表 54 “Personal Property Lease Transaction Tax” の税収推移



※2018年、2019年の値は推定値

(出典) City of Chicago "2018 Annual financial analysis" City of Chicago "2019 Budget ordinance" City of Chicago "2018 Budget overview" より作成

## (2) 目的

情報通信分野における技術革新が急速に進展するなか、コンテンツの消費方法にも大きな変化が生じている。特に、映画や音楽といった分野においては、映画をレンタルしたり、音楽を購入したりするといった行動は減少し、新たなコンテンツ消費手段である「ストリーミングサービス」が主流になってきた。こうした事業に限らず、経済活動がオンラインに移行していくことは確実であり、その流れに対応し、税収を確保するということがいわゆる「ネットフリックス税」の目的である。

## (3) 概要

シカゴ市において、2015年9月に施行された通称「ネットフリックス税」は2件の改正条例から構成されている。1つは“Amusement Tax Ruling”の規定に係る改正である。これは、インターネット上で提供されるサービス(音楽ストリーミング、ビデオストリーミング、ゲーム等)のサブスクリプション料を対象に9%の課税をするものである。もう1つは“Personal Property Lease Transaction Tax Ruling”の規定に係る改正である。これによって、「クラウドサービスを含む電子サービスの賃貸」が課税対象に追加された。具体的には、SaaS(Software as a Service)<sup>39</sup>、IaaS(Infrastructure as a Service)<sup>40</sup>、PaaS(Platform as a Service)<sup>41</sup>が挙げられ、消費者がサービスを購入・デバイスに保存するコンテンツは対象外

<sup>39</sup> 利用者が事業者の運用するサーバーにアクセスし、ソフトウェアを使用するサービス。

<sup>40</sup> 情報システムの稼働に必要なインフラ(通信回線、等)をインターネット上のサービスとして遠隔利用させるサービス。

<sup>41</sup> ソフトウェアの実行環境をインターネット上のサービスとして遠隔利用可能にするサービス。

となっている。これにより、現在は Sony、Eventbrite、Fandango の 3 社から、合計 200 万ドルほどの税収を得ることに成功している。内訳は、PlayStation Video 等について Sony から 120 万ドル、Eventbrite から 80 万ドル、Fandango から 7 万ドルとなっている。

シカゴ市におけるこの取組は、ストリーミングサービスに対する課税の最初の成功例とされており、同様の取組はユタ州やマサチューセッツ州をはじめ、ロードアイランド州、ペンシルバニア州といったように、各地で大きな広がりを見せている。

この「ネットフリックス税」に対しては、“Federal Telecommunication Act”や“Internet Tax Freedom Act”といった、連邦・州レベルの各種税法との整合性に関する問題提起などが存在する。指摘を受けて、イリノイ州では 3 つの判決が下された。こうした課税が違憲かどうかという問題に関しては、「市内に居住している者のみに課税される」ということを根拠に、「憲法に抵触するような効果は認められなかった」という判断が下され、居住者と非居住者間で税の一貫性が崩れるような事態も確認できなかったとしている。また、“Internet Tax Freedom Act”との整合性に関しても認められているものの、「税率が他のサービス形態と比べて高く、差別的だ」という批判に加え、Netflix、アマゾンプライム、Spotify から提訴されているため、今後も様々な議論が展開されることが予想される。