

第23回 地方法人課税のあり方等に関する検討会
議事次第

（ 平成27年4月23日（木）
10：30～12：15
合同庁舎2号館7階 省議室 ）

1 開会

2 議事

地方法人課税における分割基準について

3 閉会

配布資料

（資料1） 事務局説明資料

（資料2-1） 吉村委員説明資料

「米各州の企業課税をめぐる最近の動向」

（資料2-2） 吉村委員説明資料

「アメリカの「州法人税率」が意味するもの」

資 料

地方法人課税の概要

法人課税の概要(平成27年度改正ベース)

※ 税収はH27収入見込額であり、端数処理の関係で、計が一致しない箇所がある。

法人税 (国) 11.0兆円	※ 税収の33.1%は地方交付税の原資	所得	× 税率 25.5% (㉗~23.9%)	=	法人税額
	※ 税収の全額が地方交付税の原資 法人住民税法人税割の一部を国税化したもの	法人税額	× 4.4%		
地方法人税 (国) 0.5兆円					

法人住民税 (県・市) 2.7兆円	法人税割	市	法人税額	× 9.7%	1.6兆円
		県	法人税額	× 3.2%	0.6兆円
		均等割			

法人事業税 (県) 5.5兆円 (2.1兆円)	【資本金1億円超の普通法人】 3.1兆円		所得割	所得	× 7.2% (㉗ 6.0% ㉘~4.8%)	2.4兆円
	外形標準課税	付加価値割	付加価値額 (収益配分額+単年度損益)	× 0.48% (㉗ 0.72% ㉘~0.96%)	0.6兆円	
		資本割	資本金等の額	× 0.2% (㉗ 0.3% ㉘~0.4%)	0.2兆円	

※ ()内の㉗はH27.4.1以後、㉘はH28.4.1以後適用税率

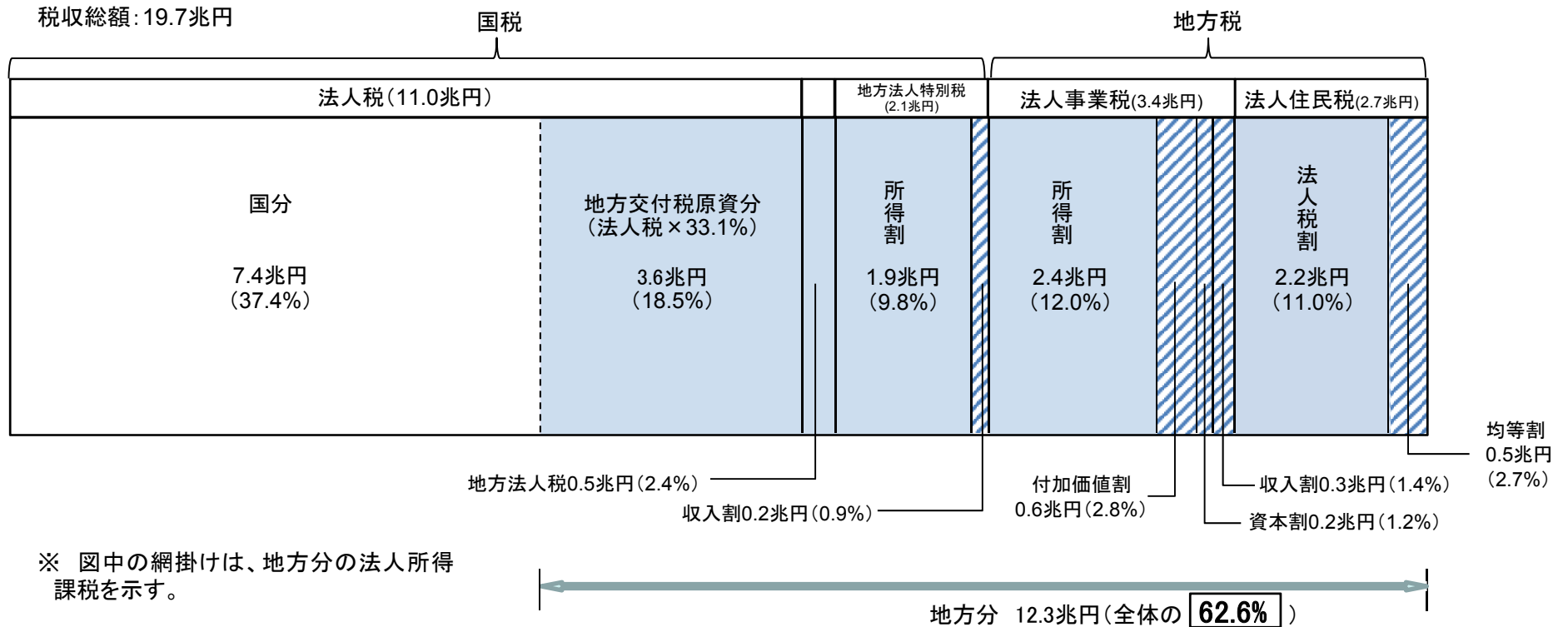
【資本金1億円以下の普通法人・公益法人等】 1.9兆円		所得割	所得	× 9.6%	1.9兆円
【電気供給業・ガス供給業・保険業を営む法人】 0.4兆円		収入割	収入金額	× 1.3%	0.4兆円

※ ()内は地方法人特別税(内数)

法人関係税の国・地方の配分

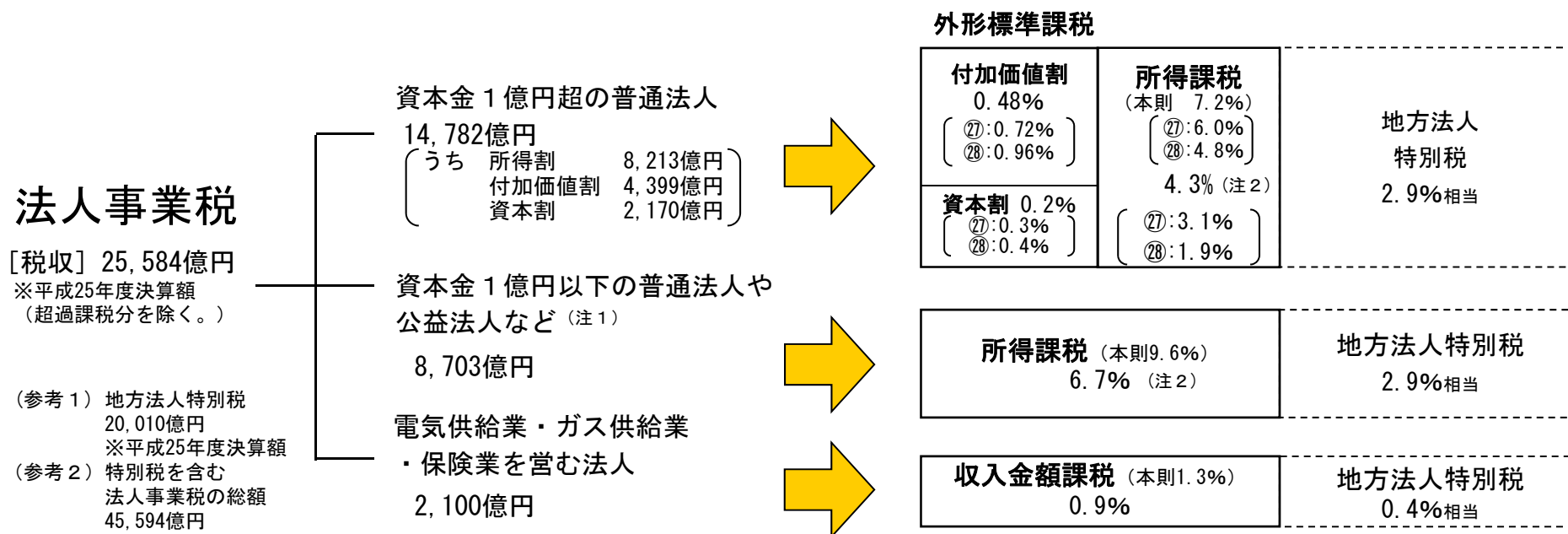
※ 平成27年度予算・地方財政計画ベース

国・地方を通じる法人関係税収の6割強は地方財源である。



法人事業税の概要

- 法人事業税は、法人が行う事業そのものに課される税であり、法人がその事業活動を行うに当たって地方団体の各種の行政サービスの提供を受けることから、これに必要な経費を分担すべきであるという考え方にに基づき課税されるもの。 (注) 法人事業税の負担額は法人所得計算において損金算入される。
- 法人事業税は、事務所等を有する法人に、その事務所等が所在する都道府県が課税するもの。
- 消費税を含む税体系の抜本改革が行われるまでの間の暫定措置として、法人事業税の一部を分離して地方法人特別税を創設。(平成20年10月1日以後に開始する事業年度から適用。平成26年10月1日以後に開始する事業年度からは地方法人特別税の規模を1/3縮小し、法人事業税に復元。)



(注) 1 特別法人(農協・漁協・医療法人等)については4.6%の税率が適用される(本則6.6%)。
 2 所得課税分の税率は年800万円を超える所得金額に適用される税率。
 ※ 税率は、地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率であり、[]内の^㉗については平成27年4月1日以後開始する事業年度から、^㉘については平成28年4月1日以後開始する事業年度から適用される税率である。
 ※ 制限税率は標準税率の1.2倍。

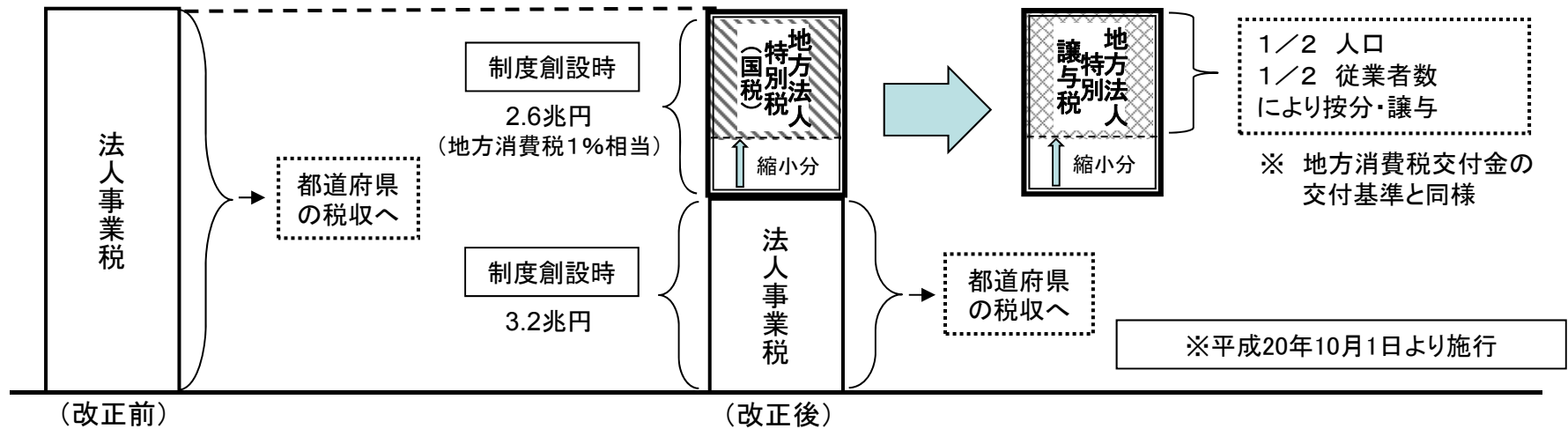
地方法人特別税・譲与税

地方法人特別税等に関する暫定措置法(抄)

第一条 この法律は、税制の抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の措置として、法人の事業税(地方税法(昭和二十五年法律第二百二十六号)の規定により法人の行う事業に対して課する事業税をいう。以下同じ。)の税率の引下げを行うとともに、地方法人特別税を創設し、その収入額に相当する額を地方法人特別譲与税として都道府県に対して譲与するために必要な事項を定めるものとする。

→ (平成26年度改正で地方法人特別税の規模を1/3縮小し、法人事業税に復元)

※平成26年10月1日以後に開始する事業年度から適用。



(単位: 億円)

	制度創設時の想定	H25実績	H26実績 (見込)	H27地財
地方消費税1%相当額	26,000	26,496	24,830	26,413
地方法人特別税・譲与税の規模	26,000	19,803	23,879	21,234
減収となる団体の影響額	▲3,986	▲2,529	▲3,318	▲3,334
東京都	▲3,197	▲1,906	▲1,859	▲2,172
愛知県	▲414	▲275	▲1,172	▲1,006
大阪府	▲265	▲221	▲122	▲65

税源の偏在是正の観点から、
制度創設時において、地方消費税1%分に
相当する法人事業税を、地方消費税交付金
の交付基準と同じ基準で譲与することとし
たもの

法人住民税の概要

- 法人住民税は、地域社会の費用について、その構成員である法人にも個人と同様幅広く負担を求めるもの。
- 法人住民税には、市町村民税と道府県民税がある。それぞれ均等割、法人税割があり、事務所等を有する法人に、その事務所等が所在する都道府県及び市町村が課税するもの。

法人住民税

[税収]

都道府県：7,359億円

市町村：19,106億円

均等割

資本金等の額等に応じて定額の負担を求めるもの

[税率] 道府県民税：2～80万円(制限税率なし)

市町村民税：5～300万円(制限税率は標準税率の1.2倍)

[税収] 都道府県：1,382億円 市町村：4,008億円

法人税割

法人税額に応じた負担を求めるもの

[税率] 道府県民税：法人税額の3.2% [法人所得の0.82%相当] (制限税率4.2%)

市町村民税：法人税額の9.7% [法人所得の2.47%相当] (制限税率12.1%)

[税収] 都道府県：5,977億円 市町村：15,098億円

* 税収は、平成25年度決算額（超過課税を含まない。）

平成26年度与党税制改正大綱(地方法人課税の偏在是正)

[消費税率8%段階]

- 地域間の税源の偏在性を是正し、財政力格差の縮小を図るため、法人住民税法人税割の一部を地方交付税原資化

1. 法人住民税法人税割の税率の改正

[]:制限税率

(都道府県分) 5.0% [6.0%] → 3.2% (△1.8%) [4.2%]
(市町村分) 12.3% [14.7%] → 9.7% (△2.6%) [12.1%]

2. 地方法人税(仮称)の創設

- ・ 法人住民税法人税割の引下げ分を規模とする国税(国が賦課徴収)
- ・ 法人税額を課税標準とし、税率は4.4%(法人住民税の税率引下げ分相当)
- ・ 税込額を交付税特会に直接繰り入れ、地方交付税原資化

- 偏在是正により生じる財源(不交付団体の減少分)を活用して地方財政計画に歳出を計上
- 地方法人特別税の規模を1/3縮小し、法人事業税に復元

[消費税率10%段階]

- 消費税率10%段階においては、法人住民税法人税割の地方交付税原資化をさらに進める。また、地方法人特別税・譲与税を廃止するとともに現行制度の意義や効果を踏まえて他の偏在是正措置を講ずるなど、関係する制度について幅広く検討を行う。

平成27年度税制改正大綱（地方法人課税の偏在是正関係）

（平成26年12月30日
自由民主党
公明党）

第一 平成27年度税制改正の基本的考え方

Ⅲ 社会保障・税一体改革

1 消費税率10%への引上げ時期の変更

経済再生と財政健全化を両立するため、平成27年10月に予定していた消費税率10%への引上げ時期を平成29年4月とする。社会保障制度を次世代に引き渡す責任を果たすとともに、市場や国際社会からの信認を高めるために財政健全化を着実に進める姿勢を示す観点から、平成29年4月の消費税率10%への引上げは、「景気判断条項」を付さずに確実に実施する。

2 消費税率引上げ時期の変更に伴う対応

(3) 地方法人課税の偏在是正

平成26年度与党税制改正大綱における消費税率10%段階の地方法人課税の偏在是正については、平成28年度以後の税制改正において具体的な結論を得る。

地方法人二税の分割基準

平成27年度税制改正大綱

平成26年12月30日
自由民主党
公明党

第一 平成27年度税制改正の基本的考え方

I デフレ脱却・経済再生に向けた税制措置

1 成長志向に重点を置いた法人税改革

(2) 改革の枠組み

平成27年度を初年度とし、以後数年で、法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指す。その際、2020年度の基礎的財政収支黒字化目標との整合性を確保するため、制度改正を通じた課税ベースの拡大等により、恒久財源をしっかりと確保する。

税率引下げと課税ベースの拡大等の改革は、大きく分けて2段階で進めることとし、以下のとおり取り組む。

② 第2段階として、平成28年度税制改正においても、課税ベースの拡大等により財源を確保して、平成28年度における税率引下げ幅の更なる上乘せを図る。さらに、その後の年度の税制改正においても、引き続き、法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指して、改革を継続する。このため、以下をはじめとして、幅広く検討を行う。

イ 大法人向けの法人事業税の外形標準課税の更なる拡大に向けて、平成27年度税制改正の実施状況も踏まえつつ、引き続き検討を行う。その際、分割基準や資本割の課税標準のあり方等について検討する。あわせて、外形標準課税の適用対象法人のあり方についても、地域経済・企業経営への影響も踏まえながら引き続き慎重に検討を行う。

「事務所又は事業所」について

- 法人事業税及び法人住民税は、法人の「事務所又は事業所」が所在する地方団体において課すこととされている。※ 外国法人については「恒久的施設(PE)」が所在する地方団体
- 「事務所又は事業所」とは、「事業の必要から設けられた人的及び物的設備であって、そこで継続して事業が行われる場所」とされている。

地方税法(法人道府県民税及び法人事業税に係る規定を抜粋)

(道府県民税の納税義務者等)

第二十四条 道府県民税は、…第三号に掲げる者に対しては均等割額及び法人税割額の合算額によつて、第四号の二に掲げる者に対しては法人税割額によつて…課する。

三 道府県内に事務所又は事業所を有する法人

四の二 法人課税信託(法人税法第二条第二十九号の二に規定する法人課税信託をいう。…)の引受けを行うことにより法人税を課される個人で道府県内に事務所又は事業所を有するもの

2～9 (略)

※市町村民税の納税義務者等については第二百九十四条第一項に同様の規定あり。

(事業税の納税義務者等)

第七十二条の二 法人の行う事業に対する事業税は、法人の行う事業に対し、次の各号に掲げる事業の区分に応じ、当該各号に定める額によつて事務所又は事業所所在の道府県において、その法人に課する。

一・二 (略)

2～11 (略)

取扱通知(地方税法の施行に関する取扱について)

六 事務所又は事業所

(1) 事務所又は事業所(以下六において「事務所等」という。)とは、それが自己の所有に属するものであるか否かにかかわらず、事業の必要から設けられた人的及び物的設備であって、そこで継続して事業が行われる場所をいうものであること。この場合において事業所等において行われる事業は、当該個人又は法人の本来の事業の取引に関するものであることを必要とせず、本来の事業に直接、間接に関連して行われる付随的事业であっても社会通念上そこで事業が行われていると考えられるものについては、事務所等として取り扱って差し支えないものであるが、宿泊所、従業員詰所、番小屋、監視所等で番人、小使等のほかに別に事務員を配置せず、専ら従業員の宿泊、監視等の内部的、便宜的目的のみに供されるものは、事務所等の範囲に含まれないものであること。

九の七 (分割の基準を規定する)法第七十二条の四十八第三項に規定する事務所又は事業所の数は、次により取り扱うものであること。

(2) 事務所等の数の算定に当たっては、原則として、同一構内・区画にある店舗等の事業の用に供する建物について一の事務所等として取り扱うこと。

「恒久的施設 (= Permanent Establishment) 」について

- 事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。
(OECDモデル租税条約(2010年版)第5条第1項)
- 日本国内に恒久的施設(PE)を有している外国法人は、法人住民税及び事業税の課税対象となる。
※外国法人に対する規定の適用については恒久的施設(PE)をもって事務所又は事業所とすることとされている。

恒久的施設の3類型

<p>① 支店、工場その他事業を行う一定の場所</p>	<p>I 支店、出張所その他の事業所若しくは事務所、工場又は倉庫(倉庫業者がその事業の用に供するものに限る。)</p> <p>II 鉱山、採石場その他の天然資源を採取する場所</p> <p>III その他事業を行う一定の場所でI・IIに掲げる場所に準ずるもの</p>
<p>② 建設作業場(外国法人が国内において建設作業等[※]を行う場所をいい、外国法人の国内における当該建設作業等を含む。) ※ 建設、据付け、組立てその他の作業又はその作業の指揮監督の役務の提供で一年を超えて行われるもの。</p>	
<p>③ 外国法人が国内に置く自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者</p>	<p>I 外国法人のために、その事業に関し契約(資産を購入するための契約を除く。)を締結する権限を有し、かつ、これを継続的に又は反復して行使する者(その外国法人と同一又は類似の事業を営み、かつ、その事業の性質上欠くことができない必要に基づき契約の締結に係る業務を行う者を除く。)</p> <p>II 外国法人のために、顧客の通常及要求に應ずる程度の数量の資産を保管し、かつ、当該資産を顧客の要求に応じて引き渡す者</p> <p>III 専ら又は主として一の外国法人(その外国法人の主要な株主等その他その外国法人と特殊の関係のある者を含む。)のために、継続的に又は反復してに、その事業に関し契約を締結するための注文の取得、協議その他の行為のうちの重要な部分をする者</p>

※ 準備的又は補助的な性質を有する活動だけを行う場所は恒久的施設であるとはみなされない。

※ 恒久的施設に該当するかは企業の全体としての活動の本質的かつ重要な部分を形成するか否かで判断される。

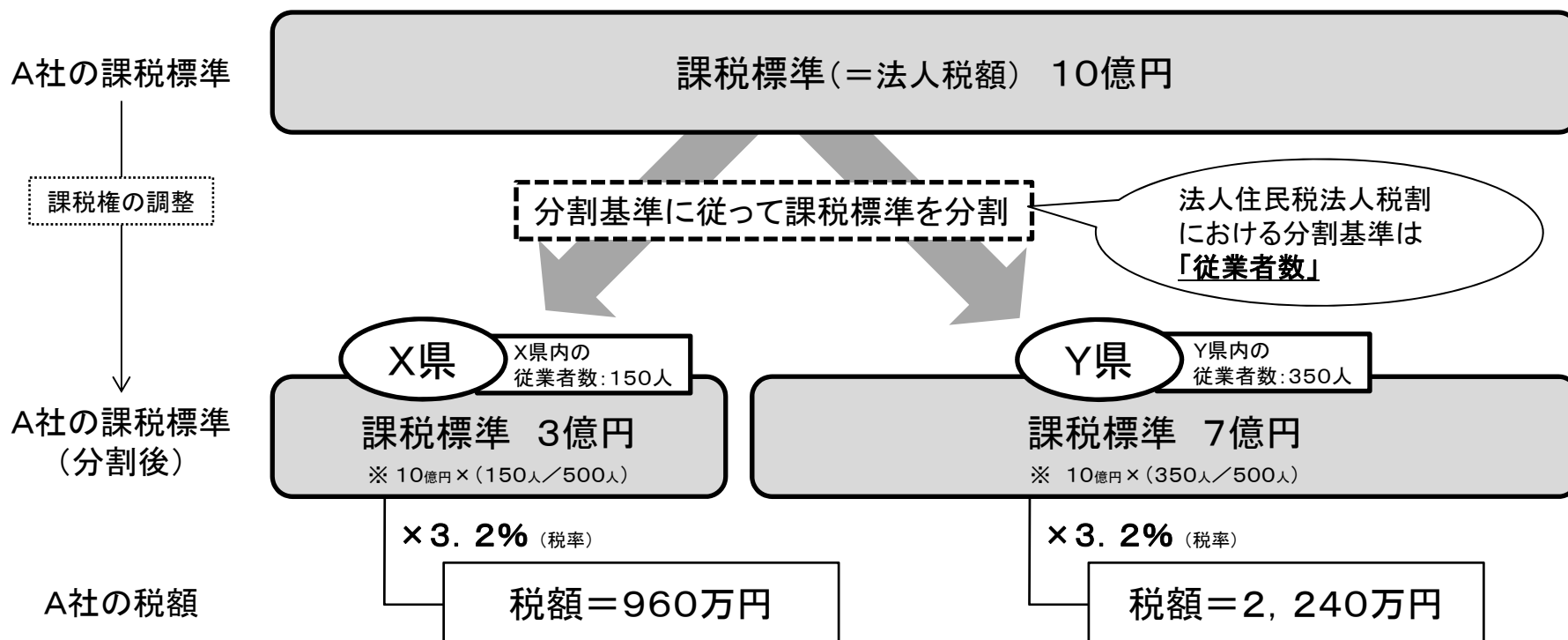
法人二税の分割基準の概要

- 法人二税は、事務所又は事業所(以下、「事務所等」という。)を有する法人に、その事務所等が所在する地方団体が課税。
- 法人の事務所等が2以上の地方団体にある場合、課税権の調整が必要。



「分割基準」= 課税標準を事務所等の所在する地方団体に分割する基準

(参考例) 法人道府県民税法人税割における分割基準のイメージ (法人税額が10億円のA社の場合)



※ 分割後の課税標準額に対し、X・Y両県がそれぞれ課税権を行使。

法人事業税・法人住民税の分割基準（現行）

	事業		課税方式	分割基準
法人事業税	非製造業	保険業	収入割	課税標準の1/2 : 事務所等の数
		その他	所得割 付加価値割 資本割 (※)	課税標準の1/2 : 従業者の数
	製造業			従業者の数 (資本金1億円以上の法人:工場の従業者数を1.5倍)
	鉄道事業 軌道事業			軌道の延長キロメートル数
	倉庫業			事務所等の固定資産の価額
	ガス供給業			収入割
	電気供給業		課税標準の1/4 : 事務所等の固定資産の価額 <small><昭和57年改正時の経過措置あり></small>	
法人住民税 (法人税割)				従業者の数

※ 資本金1億円超の外形標準課税対象法人の場合

「従業者」について

- 法人事業税及び法人住民税の分割基準に用いられる「従業者の数」の従業者とは、「事務所等に勤務すべき者で、俸給、給料、賃金、手当、賞与その他これらの性質を有する給与の支払いを受けるべき者」とされている。

取扱通知(地方税法の施行に関する取扱について)

九の一 法第七十二条の四十八第三項の事務所等の従業者とは、当該**事務所等に勤務すべき者で、俸給、給料、賃金、手当、賞与その他これらの性質を有する給与の支払いを受けるべき者**をいうものであるが、事業を営む個人及びその親族又は同居人のうち当該事業に従事している者で給料の支払いを受けていないものは給与の支払いを受けるべき者とみなされものであることから留意すること。この場合において、給与には、退職給与金、年金、恩給及びこれらの性質を有する給与は含まれないものであり、これらの給与以外の給与で所得税法第八十三条の規定による源泉徴収の対象となるもののみが、規則第六条の二第一項に規定する給与に該当するものであること。(法七二の四八③、則六の二①)

なお、その運営に当たっては、次に掲げるところにより取り扱うものであること。

- (1) 納税義務者から給与の支払いを受け、かつ、当該納税義務者の事務所等に勤務すべき者のうち、当該勤務すべき事務所等の判定が困難なものについては、次に掲げる事務所等の従業者として取り扱うものとする。

ア 給与の支払いを受けるべき事務所等と勤務すべき事務所等とが異なる者(例えば主たる事務所等で一括して給与を支払っている場合等)

当該勤務すべき事務所等

イ 転任等の理由によって勤務すべき事務所等が一月のうちに二以上となった者 当該月の末日現在において勤務すべき事務所等

ウ 各事務所等の技術指導等に従事している者で主として勤務すべき事務所等がないもののうち、九の一(1)エ以外の者 給与の支払いを受けるべき事務所等

エ 技術指導、実地研修等何らの名義をもってするを問わず、連続して一月以上の期間にわたって同一事務所等に出張している者 当該出張先の事務所等

オ 二以上の事務所等に兼務すべき者 主として勤務すべき事務所等(主として勤務すべき事務所等の判定が困難なものにあつては、当該給与の支払いを受けるべき事務所等)

- (2)・(3) (略)

- (4) 九の一(1)から(3)までに掲げるもののほか、従業者については、次の取扱いによるものであること。

ア 非課税事業、収入金額課税事業又は鉄軌道事業とその他の事業とを併せて行う納税義務者の従業者のうち、それぞれの事業に区分することが困難なもの数については、それぞれの事業の従事者として区分されたもの数によってあん分するものとする。

イ 従業者は、常勤、非常勤の別を問わないものであるから、非常勤のもの例えば、重役、顧問等であっても従業者に含まれるものであること。

ウ (略)

エ 事務所等の構内・区画が二以上の道府県の区域にまたがる場合には、家屋の延床面積等合理的な方法によりあん分した数(その数に一人に満たない端数を生じたときは、これを一人とする。)をそれぞれの道府県の従業者数とするものであること。

法人住民税(法人税割)の分割基準

- 法人住民税(法人税割)の分割基準は、地方税法に關係規定が置かれた昭和26年以降、「従業者数」とされている。

地方税法(二以上の地方団体において事務所等を有する法人道府県民税及び法人市町村民税の申告納付に係る規定を抜粋)

(二以上の道府県において事務所又は事業所を有する法人の道府県民税の申告納付)

第五十七条 二以上の道府県において事務所又は事業所を有する法人…が同条(※第五十三条(法人の道府県民税の申告納付))の規定によつて法人の道府県民税を申告納付する場合には、当該法人の法人税額…を關係道府県に分割し、その分割した額を課税標準とし、關係道府県ごとに法人税割額を算定して、これに均等割額を加算した額を申告納付しなければならない。…後略…

2 前項の規定による分割は、關係道府県ごとに、法人税額の課税標準の算定期間…中において有する法人の事務所又は事業所について、当該法人の法人税額又は個別帰属法人税額を当該算定期間の末日現在における従業者の数にあん分して行うものとする。

3～5 (略)

(二以上の市町村において事務所又は事業所を有する法人の市町村民税の申告納付)

第三百二十一条の十三 二以上の市町村において事務所又は事業所を有する法人…が同条(※第三百二十一条の八(法人の市町村民税の申告納付))の規定によつて法人の市町村民税を申告納付する場合には、当該法人の法人税額…を關係市町村に分割し、その分割した額を課税標準とし、關係市町村ごとに法人税割額を算定して、これに均等割額を加算した額を申告納付しなければならない。…後略…

2 前項の規定による分割は、關係市町村ごとに、法人税額の課税標準の算定期間…中において有する法人の事務所又は事業所について、当該法人の法人税額又は個別帰属法人税額を当該算定期間の末日現在における従業者の数にあん分して行うものとする。

3～5 (略)

法人事業税の分割基準(改正の経緯)

	S26年度 (1951年度)	S29年度 (1954年度)	S37年度 (1962年度)	S42年度 (1967年度)	S45年度 (1970年度)	S47年度 (1972年度)	S57年度 (1982年度)	H元年度 (1989年度)	H17年度 (2005年度)
非製造業	従業者 の数	1/2を事務 所等の数 他の1/2を 従業者の数		各月の延 従業者の 数を期末 現在の 従業者の 数とした	資本金が 1億円以 上の法人 の本社管 理部門の 従業者数 につい ては1/2				1/2を事務 所等の数 1/2を従業 者の数 ※本社管理 部門の従 業者数1/2 措置は廃止
銀行業 保険業 証券業								証券業が 追加された	
製造業			資本金1億 円以上の法 人の本社管 理部門の従 業者数につ いては1/2				資本金1億 円以上の法 人の工場の 従業者数に ついては1.5 倍	本社管理部 門の従業者 数1/2措置 は廃止	
鉄道業 軌道業	1/2を 固定資産 の価額	軌道の延長 キロメートル 数							
ガス供給業 倉庫業		固定資産 の価額							
電気供給業			他の1/2 を従業者 の数			1/2を発電所 の固定資産 の価額 他の1/2を固 定資産の価 額	3/4を発電所 の固定資産 の価額 他の1/4を固 定資産の価 額	経過措置あり	

事業税の分割基準を法律に明定する前(地方税法制定時)の規定

【 附加価値税 】

- ・ 2以上の道府県において事務所等を設けて事業を行う者が附加価値税を申告納付する場合は、当該事業に係る附加価値額の総額を関係道府県に分割し、その分割した額を課税標準として附加価値税額を算定して納付しなければならないことが規定された。
 - ・ 製造業 電気供給業 ガス供給業 → 1/2 を「固定資産の価額」
 - 自動車道事業 運河業 さん橋業 1/2 を「従業者の給与額」で分割
 - 船舶ていけい場業 貨物陸揚場業
 - ・ 上記以外の事業 → 「従業者の給与額」のみで分割

【 事業税 (昭和25年度、26年度分のみ課するものとして規定) 】

- ・ 2以上の道府県において事務所等を設けて事業を行う者に課する事業税の課税標準とすべき所得金額の総額は主たる事務所等所在地の道府県知事が決定すること、関係道府県が課する場合の課税標準である所得金額も主たる事務所等所在地の道府県知事の定めるところによることが規定されていた。

分割基準の創設(昭和26年度)

背景(創設時の考え方)

- ・ 従業者の数の方が、(従業者間で金額の差が大きくなり得る給与額よりも)事務所又は事業所の活動量をよく表していると考えられる。
- ・ 申告納付という徴収の方法を採用するとすれば、納税者が自ら分割して納付しうる簡易な基準であることが要請され、同時に徴税事務上も事務執行を円滑ならしめ得るものであることが必要。
- ・ 固定資産が膨大であるために従業員の数では必ずしも企業の活動量を十分に表し得ないものについては固定資産額も基準とすべき。

内容

○ 分割基準を法律に明定。

- ・ 電気供給業 ガス供給業 倉庫業 → 1/2を「従業者数」
地方鉄道業 軌道事業 → 1/2を「固定資産の価額」で分割
- ・ 上記以外の事業※ → 「従業者数」のみで分割

※ 附加価値税の分割基準では「固定資産の価額」を用いることとされていた製造業、自動車道事業、運河業、さん橋業、船舶ていけい場業、貨物陸揚場業を含む。

分割基準の改正(昭和29年度)

背景

- ・ 分割基準は原則として、事務所又は事業所の従業者の数であるが、一層適正に事業の活動量を表現するものと認められる①電気・ガス供給業及び倉庫業、②地方鉄道事業・軌道事業、③銀行業・保険業について、基準を変更が必要。
 - ← 従来、大都市所在の府県に過分に分割された額が減少するものと期待された。
- ・ 銀行業、保険業については、従業者数だけでは事業の活動分量を正確に見られない。
 - ← 預金を集めてまわり、特定の企業等に貸し付けをするという事業活動の分量については、従業者数だけで判断するよりも事務所及び事業所の数による均等割の考え方が適している。

改正内容

- ・ 銀行業 保険業 → 1/2を「従業者数」
1/2を「事務所等の数」で分割
- ・ 電気供給業 ガス供給業 倉庫業 → 「固定資産の価額」のみで分割
- ・ 地方鉄道事業 軌道事業 → 「軌道の延長キロメートル数」のみで分割

→ この改正により、現行の分割基準の大枠が定まった。

分割基準の改正(昭和37年度)

背景

- ・ 企業の管理中枢機能が本社に集中する傾向が生ずるとともに設備の合理化、近代化が進むにつれて製造工場の従業者数が相対的に減少した。
- ・ 企業の形態として、いわゆる装置産業を中心に人員よりは固定資産の比重が高まりつつあるため、各都道府県との応益関係を「従業員数」のみによって表現することは適切でない。
- ・ 固定資産の要素も加味して事業の規模や活動量を適正に反映させるために、従業者数の算定に調整を加えるべき。
 - ※ 本社と本社以外の部署との割合に着目すると、本社において、「従業者数」の割合に比して「減価償却費」の割合が小さいことを勘案する必要がある。
 - ※ 「固定資産の価額」、「企業経理における経費」、「売上金額」、「出荷額」についても検討されたが、採用されなかった。
- ・ 実際上の効果から考えて、資本又は出資の金額が1億円以上の製造業を行う法人に限り適用すべき。

改正内容

- 製造業（資本金1億円以上の法人） → 本社管理部門の従業者数を1/2に割り落とし

(参考) 改正地方税詳解(昭和37年)

分割基準は、一方において事業活動の規模を的確に表現するものであることが要求されると同時に、他方において申告納付する法人にとって、また徴税機関にとって比較的簡易かつ主観の入る余地の少ないものであることが必要とされる。今時改正に際して、先ず検討されたのは、固定資産の価額を採用することであったが、これを関係道府県所在別に区分することは、そのために特別の経理事務を必要とし、甚だ困難であることが判明した。次に、固定資産の価額に代えて、企業経理における経費を採ることができないかについて検討を加えた。往時(営業税当時)において採用されていたこともあり、事業活動の大きさを表すものとして合理的なものであるからである。然しながら、これとても、経費の概念が必ずしも明確でないことに加えて、一般管理費及び販売費を関係都道府県別に分別することは殆ど不可能であることが判り、到底採用できないものとされた。更に、各支店、工場別に売上金額が算定できるかどうかについても検討したが、製品製造過程によっては、企業内部の他のところで附加された部分を排除することは極めて困難であり、徒に最終製品出荷場処の所在する道府県の分割基準の数値を過大ならしめるに終る虞れが多分にあることが判明した。出荷額を採ることも考えられたが、前三者と大同小異の理由により、採り得ないものであった。

そこで、一般に、企業の本社とそれ以外の部署の従業者数が10対90であるのに対して、減価償却費の割合は2対98であり、従業者数と減価償却費をそれぞれ2分の1ずつとった場合の比率が6対94である点に着目し、本社従業員のウェイトを、それ以外の従業者のウェイトの2分の1とすることによって、従来どおり従業者数を用いながら、なおかつ減価償却費の要素を含めた場合と略略同様の結果を得る見通しを得たのである。

分割基準の改正(昭和45年度)

背景

- ・ 企業の中枢管理機能の本社集中は製造業のみにとどまらず、全ての業種におよびつつある。
- ・ 銀行等の金融業の場合、いわゆるオンライン・システムの採用による計算事務処理が本店に集中されたこと等により、本店従業者数のウェイトが高まっている。
- ・ サービス業その他の事業については、金融業の場合と同様、事業の性質上、事務所等の所在に事業活動のかなりのウェイトを置くことが適当であり、事務所等数を分割基準に導入すべきものと考えられる。
- ・ しかしながら、これは算定上煩瑣であるので、現行の分割基準である従業者数のみを用いながら、本社従業者数の増加に対応し、事務所等数を反映させるべきという考え方を実現するため、本社従業者数に調整を加える必要がある。

改正内容

- 製造業以外の事業※(資本金1億円以上の法人) → 本社管理部門の従業者数を1/2に割り落とし
(※ 銀行業・保険業を含み、電気供給業、ガス供給業、地方鉄道事業・軌道事業、倉庫業を除く。)

分割基準の改正(昭和47年度・昭和57年度)

背景

- ・ 電気供給業においては、発電所がその事業活動の根幹をなし、その事業収入が発電所の活動に負うものであり、また、発電所にかかる事業活動と行政サービスとの間には密接なものがある。
- ・ 発電所にかかる事業活動の実態をよりの確に反映させる見地から、分割基準の適正合理化を図る必要。申告手続きの簡便という要請も考慮した上で、発電所の用に供する固定資産の価額を反映。

改正内容

【昭和47年度】





- 電気供給業 → 1/2 を「事務所又は事業所の固定資産の価額」
1/2 を「発電所の用に供する事務所又は事業所の固定資産の価額」で分割

【昭和57年度】

- 電気供給業 → 1/4 を「事務所又は事業所の固定資産の価額」
3/4 を「発電所の用に供する事務所又は事業所の固定資産の価額」で分割

※ ただし、急激な変動を避けるため、当分の間、経過措置が講じることとされており、現在に至っている。

電気供給業に係る法人事業税の分割基準等

本則〔法72の43③④〕	経過措置〔附則第9の3〕
<p style="text-align: center;">課税標準額の総額 $\times \frac{3}{4}$</p> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">発電所用固定資産の価額</p>	<p style="text-align: center;">課税標準額の総額 $\times \left(\frac{1}{2} + \frac{\text{新設発電所用固定資産の価額}}{\text{発電所用固定資産の価額}} \times \frac{1}{4} \right) \dots \textcircled{A}$</p> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">既存発電所用固定資産の価額 $\times \frac{2}{3}$ + 新設発電所用固定資産の価額</p>
<p style="text-align: center;">課税標準額の総額 $\times \frac{1}{4}$</p> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">総固定資産の価額</p>	<p style="text-align: center;">課税標準額の総額 - \textcircled{A}</p> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">既存総固定資産の価額 $\times 2$ + 新設総固定資産の価額</p>

※1 既存・・・昭和57年4月1日前に事業の用に供したもの
 新設・・・昭和57年4月1日以後に事業の用に供したもの

※2 昭和57年改正前は、課税標準額の総額の1/2を、それぞれ発電所用固定資産の価額と総固定資産の価額で分割。

分割基準の見直し（平成元年度）

背景

- 経済全般にわたるサービス化が進展し、企業の設備投資面でも著しい変化となって現れている。リース利用の拡大により企業は投資リスクの負担軽減、設備水準の調整の簡便性などのメリットを享受でき、リース物件の範囲も電算機のほか、OA機器、FA機器、工作機械等の産業機械に及んでいる。
- オフィスにおけるOA化※¹や工場におけるFA化※²などの企業全体の省力化、とりわけ工場において使用される機械装置の自動化、高度化を反映して、製造業において直接的な生産に携わらない間接部門の人員の占めるウェイトが高まっている。
※¹ 電子機器を利用して事務の省力化を図ること。
※² コンピューター制御技術を用いた作業の自動化を行うこと。
- 工場所在都道府県と本店・支店等所在都道府県の相対的關係を事業活動の状況に応じた適切なものとするためには分割基準を手直しする必要がある。
物的要素としては「事務所等の敷地面積」を用いることが考えられるが、実務上、分割基準として従業者数と事務所等の敷地面積の2つの指標を用いるとすると事務処理が煩雑となるため、双方の指標を統合して一本の指標とすることが適切であり、その場合には従来から指標として定着している「従業者数」が適切である。
- 本社管理部門の果たす全社的な活動を統括する役割は、基本的に変わっていない。
- 証券業は、銀行業と業務内容及び業務形態が近接してきている。

改正内容

- 製造業（資本金1億円以上の法人） → 工場の従業者数を1.5倍に割り増し
- 本社管理部門の従業者数を1/2とする割落とし措置はそのままとする。
- 証券業 → 1/2を「従業者数」
1/2を「事務所等の数」で分割（※ 銀行業と同じ分割基準）

Ⅲ より適切な分割基準について

4 製造業についての分割基準の見直し

製造業の分割基準については、人的要素・物的要素の双方を考慮することが必要であると言える。

そこで、分割基準の指標として、人的要素としては現行どおり従業者数を用いることとし、物的要素としては先の9案※のうち事務所・事業所の敷地面積を用いることが考えられる。しかしながら、実務上、分割基準として従業者数と事務所・事業所の敷地面積の2つの指標を用いるとすると事務処理が煩雑となるという問題がある。このため、双方の指標を統合し一本の指標とすることとした場合、従来から分割基準の指標として定着している従業者数が適切であると考えられる。

※ ① 附加価値額、② 製造品出荷額・売上高、③ 経費、④ 固定資産の価額、⑤ 減価償却費、⑥ 事務所・事業所の数、⑦ 給与額、⑧ 事務所・事業所の敷地面積、⑨ 事務所・事業所の床面積

…本社管理部門の従業者数については1/2としつつ、実態調査で得た数値を用いて試算を行うと次のとおりとなる。

(試算)	本店	支店・営業所・研究所	工場	計
①敷地	7.3	8.1	84.6	100.0
従業者(常用労働者)	14.1	18.7	67.2	100.0
本店管理部門に1/2を適用	10.8	18.7	67.2	96.7
②構成比計を100.0に修正	11.2	19.3	69.5	100.0
敷地:従業者を1:1とする	9.2	13.7	77.1	100.0
((①+②)÷2)		22.9	77.1	100.0

本店・支店・営業所・研究所の従業者に対する工場の従業者の比率を(x)とすると、

$$22.9 : 77.1 = 30.5 : x \quad x = 102.7$$

工場の従業者の割増率を(y)とすると、 $69.5y = 102.7 \quad y = 1.48$

この試算によると工場の従業者の割増率の算定結果が1.48となっているが、これを用いて割増率を決めるとした場合、簡明な数値とする必要があると思料されることから、その割増率については1.5倍とすることが適切と考えられる。

分割基準の見直し（平成17年度）

背景

- 近年の法人の事業活動をみると、効率化、高付加価値化を追求するため、IT化、アウトソーシング化、ネットワーク化等が進展するなど、大きな変化が見られてきた。従来の法人の事業活動はマンパワーに依存していたが、近年はむしろ効率化のため人員を削減し、店舗戦略、ネットワーク戦略としての事務所の持つ重要性が相対的に高まってきたともいえる状況が生じてきた。
 - ※ 例えば、宅配業における営業所のネットワーク化や小売業の店舗戦略など、企業が事業活動を行う上で「事業所数」の持つ重要性が高まってきていると考えられる。
- 事業所数は、所在するだけで従業者数の大小に関わらず一定の行政サービスを受益していること、簡明な基準であり申告法人の事業負担も小さいこと等から、指標に適している。
- 近年、法人の組織形態は、事業部制の導入など多様化してきており、本社管理機能も各地に分散化するなど、本社管理部門の就業者数の圧縮措置が担うべき役割に変化が生じてきた。
- 本社管理部門の従業者数の圧縮措置は、事務所数の基準を1/2の比重で導入した場合と同様の効果をもたらすよう割り落とすという発想によるものであったため、既に事務所数基準が導入されている銀行業等については措置が重複しているとの意見があった。

改正内容

- 製造業以外の事業（資本金1億円以上の法人） → 1/2を「従業者数」
1/2を「事務所等の数」で分割。
- 本社管理部門の従業者数の圧縮措置（1/2に割落とし）の廃止（製造業・非製造業とも）
 - ← 非製造業において、趣旨に共通するところのある事務所数基準を導入するにあわせて、法人の納税事務負担の軽減、簡素化の観点からも、製造業も含めてこの措置全体を廃止することとした。

分割基準に関する地方団体からの意見

佐賀県（平成25年5月）

- 法人事業税について、親会社による出資比率が一定水準以上の子会社については、親・子会社を一体の企業とみなし、分割基準の適用対象に加えること。
また、企業が販売店等の店舗を全国展開する形態として、フランチャイズや販売代行等の契約により受託させる店舗についても、企業の「みなす店舗」として分割基準の適用対象に加えること。

福井県（平成26年6月）

- 法人県民税の分割基準(従業者数)を法人事業税の分割基準(従業者数と事務所数)と同様にすること。
- 法人事業税について、移動電気通信業における地方税法上の事務所等の定義および分割基準を「事業用固定資産」とするなど、受益に応じた納税を実現すること。

兵庫県（平成26年6月）

- 分割基準について、償却資産額基準の導入、本社の従業者数や事務所数の見直しなど、事業活動の実態を反映できる基準となるよう検討すること。

東京都（平成26年11月）

- 分割基準は、複数の自治体に事務所又は事業所のある法人について、法人事業税及び法人住民税法人税割の計算上、課税標準額を各団体に分ける基準である。その目的は、従業者数等の客観的指標を用いて、税収を企業の経済活動が行われている地域に正しく帰属させることにある。
- 分割基準は、応益課税の考え方から、行政サービスの受益の程度を適切に反映させるために、課税客体である事業の規模又は活動量を的確に表したものでなければならない。財政調整の手段として分割基準を用いることは、行政サービスの受益と経済活動の対応関係を歪め、基準そのものに対する信頼を失わせてしまう。
- 財政調整は、あくまで地方交付税制度によって行われるべきである。

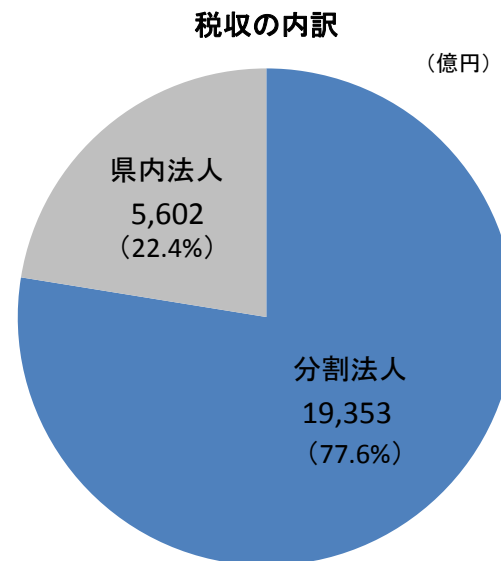
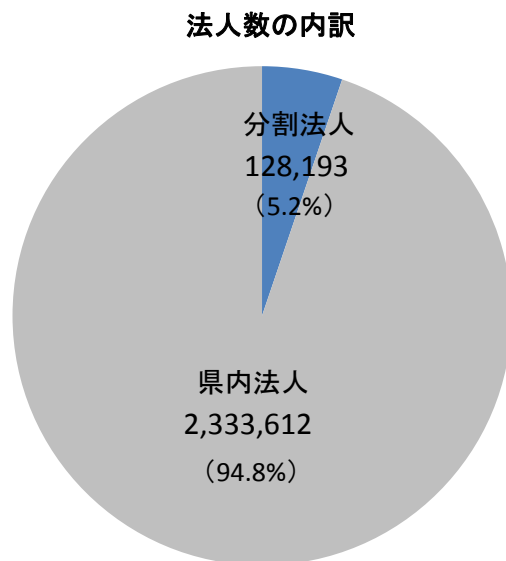
滋賀県（平成26年11月）

- 分割基準に製造業の事業活動の規模をより反映させるため、工場従業者数に加えて有形固定資産や償却資産など工場等事業所の設備状況を表す指標を用いる、または、工場従業者数の比率(現行1.5倍)の引上げ。

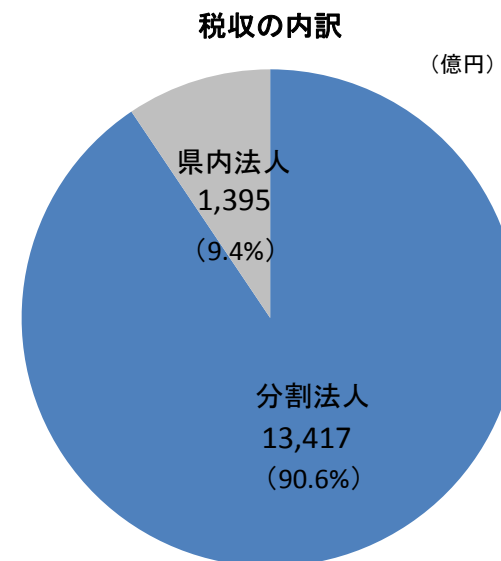
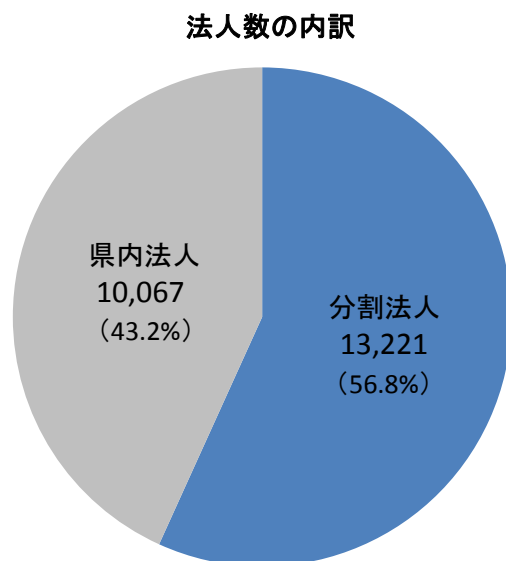
法人事業税等の現状

法人事業税における分割法人の割合

【全体（普通法人）】

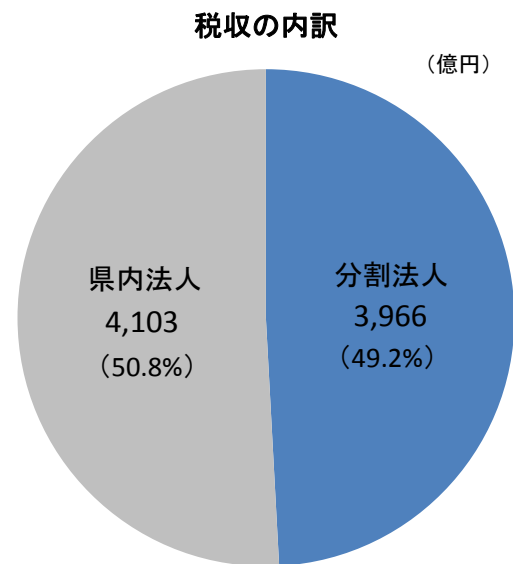
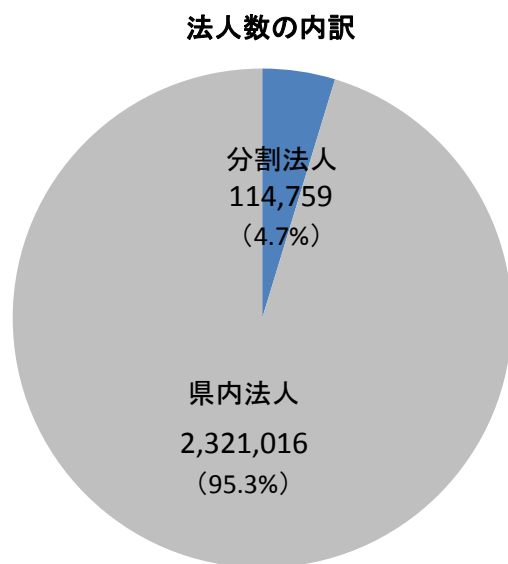


【資本金 1 億円超の普通法人】

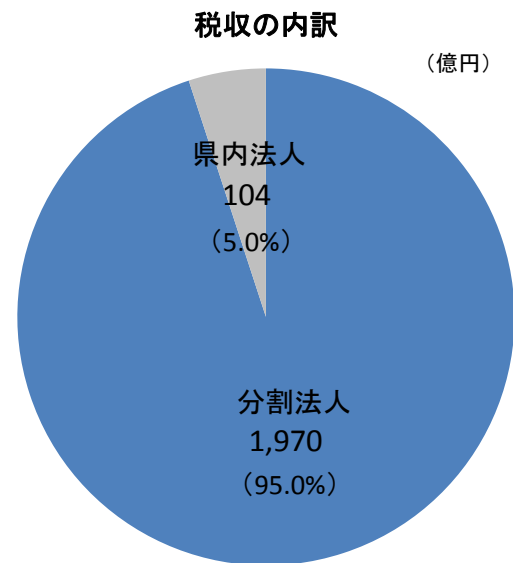
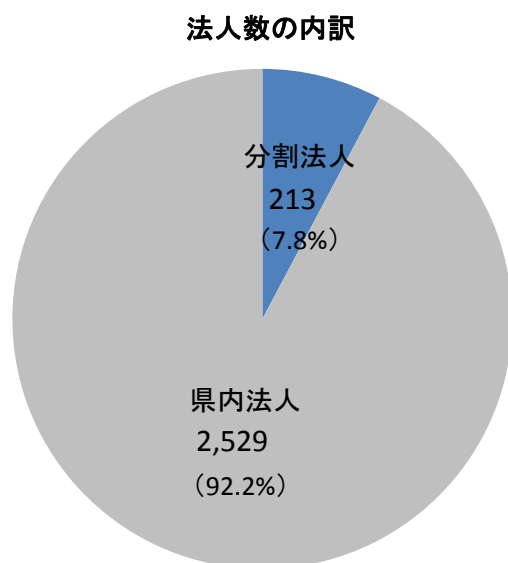


※ 税収は平成25年度課税状況調における調定額ベース。超過課税実施団体については、決算額に占める超過課税分の割合を踏まえ、超過課税相当分を割落としたもの。

【資本金 1 億円以下の普通法人】



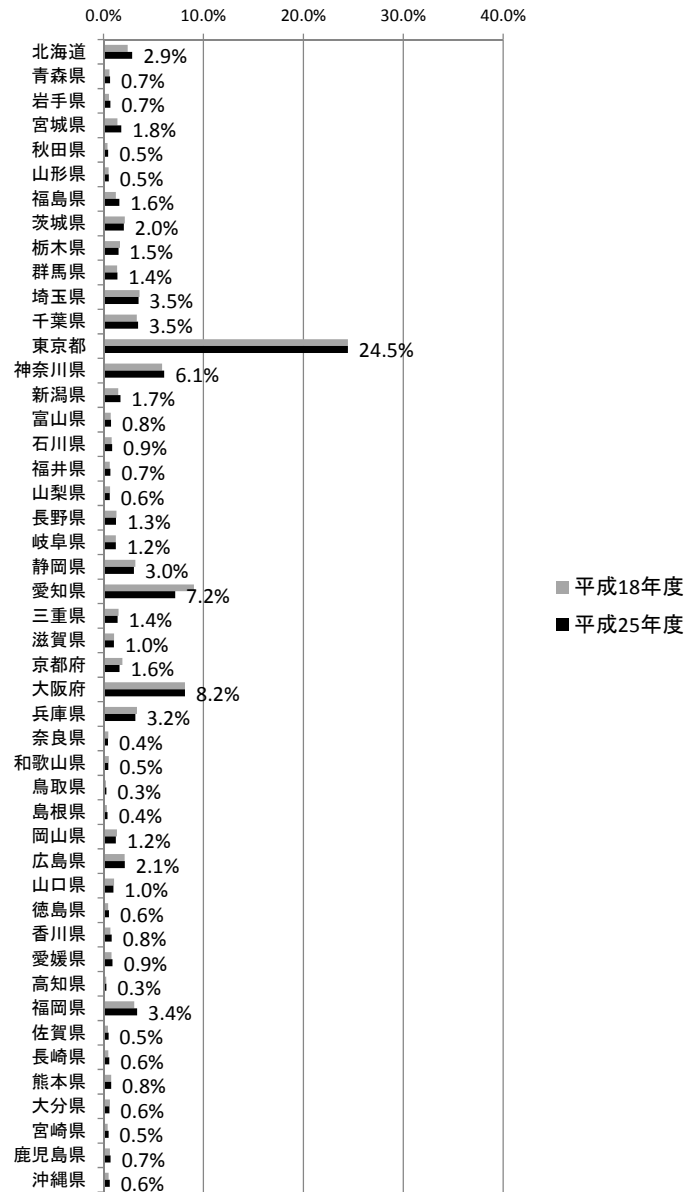
【収入金額課税の対象となる普通法人】



※ 税収は平成25年度課税状況調における調定額ベース。超過課税実施団体については、決算額に占める超過課税分の割合を踏まえ、超過課税相当分を割落としたもの。

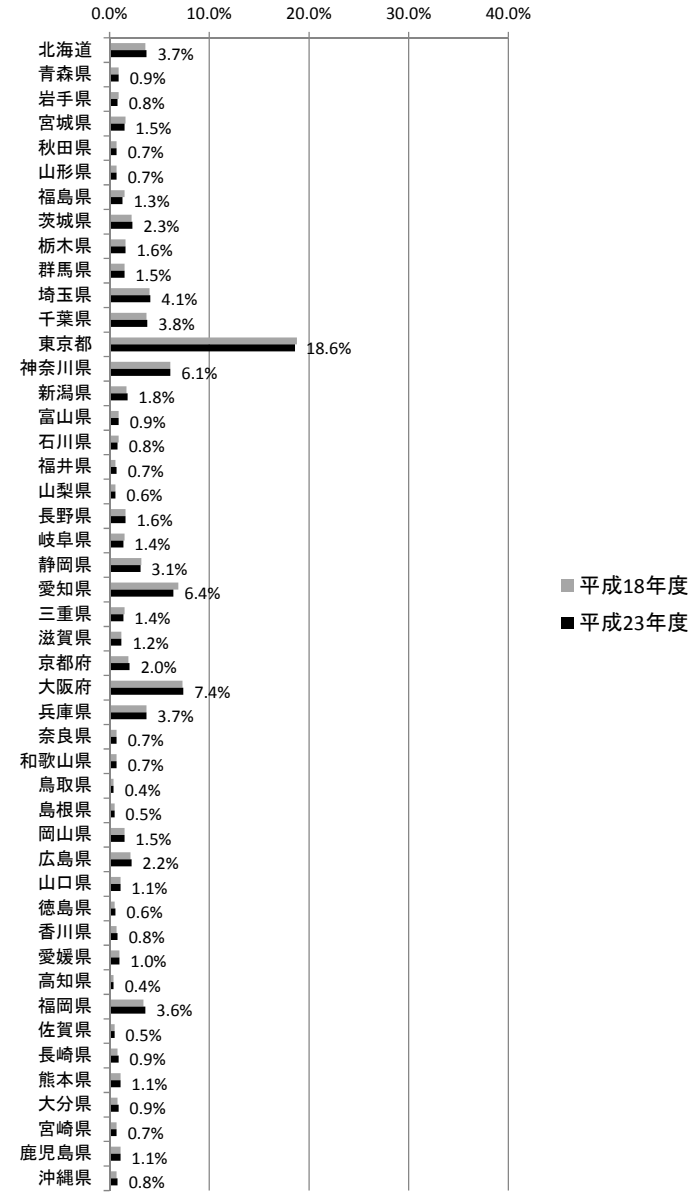
法人事業税収及び県内総生産の都道府県別シェア

【法人事業税収】



※ 税収は各年度の決算額であり、超過課税分を除く。
 ※ 数値は平成25年度のもの。

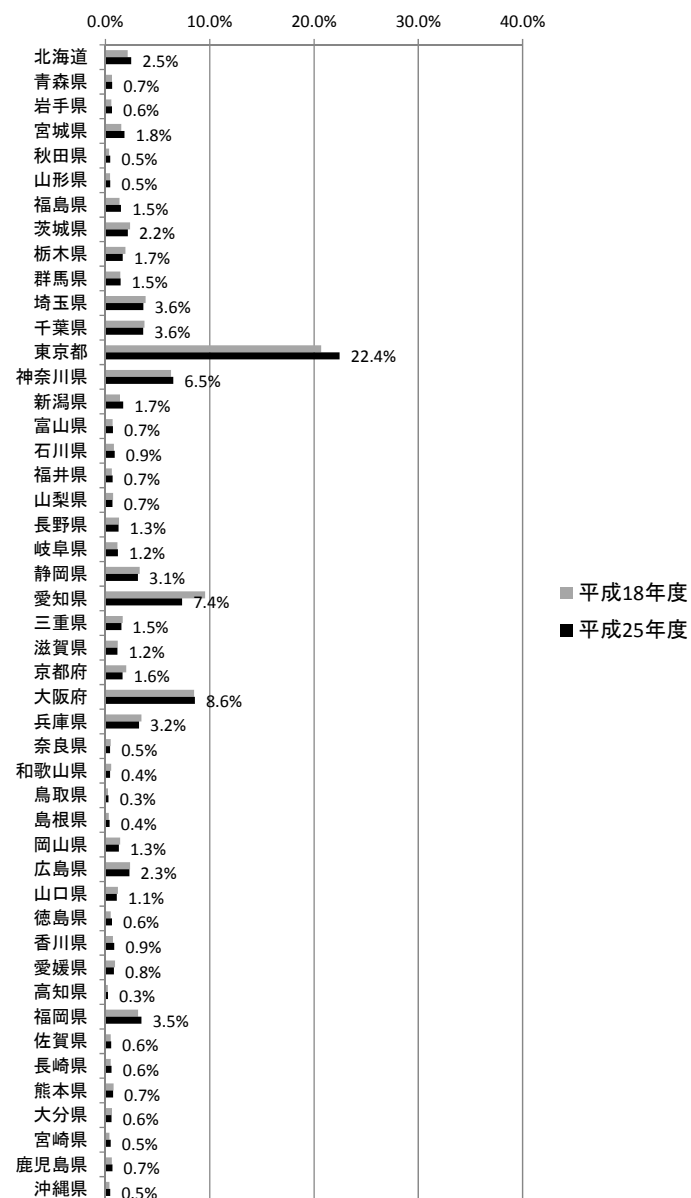
【県内総生産】



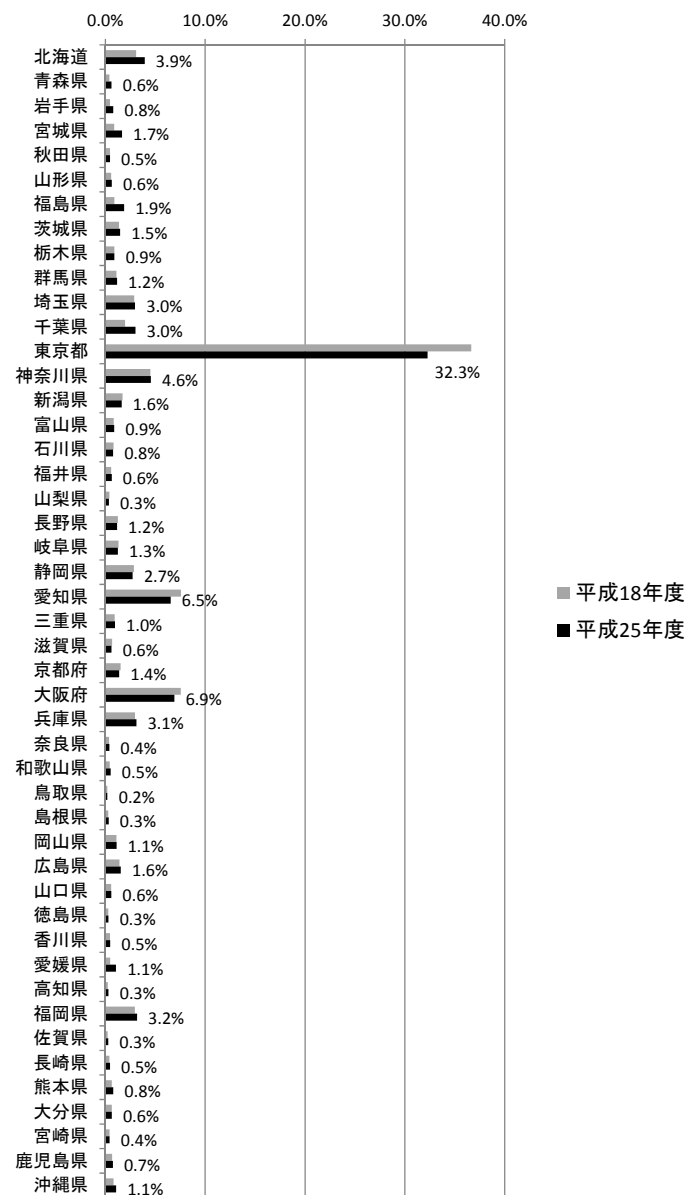
※ 県民経済計算(内閣府)をもとに総務省作成。
 ※ 数値は平成23年度のもの。

法人事業税収(分割・県内法人別)の都道府県別シェア

【分割法人】



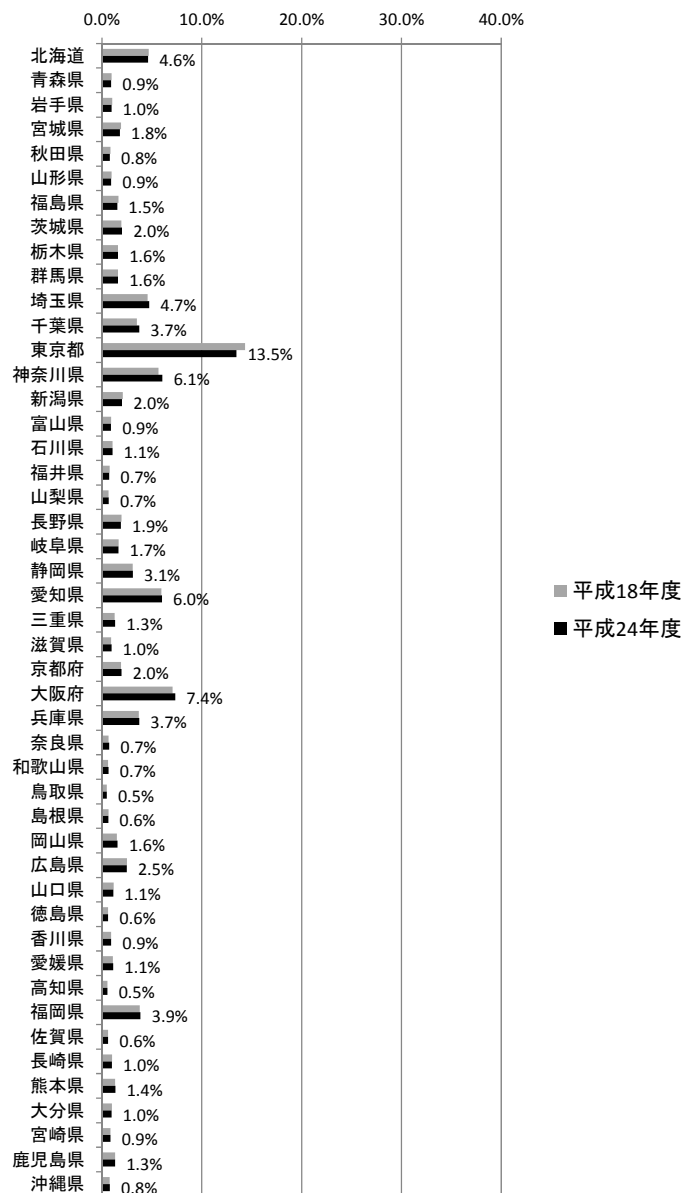
【県内法人】



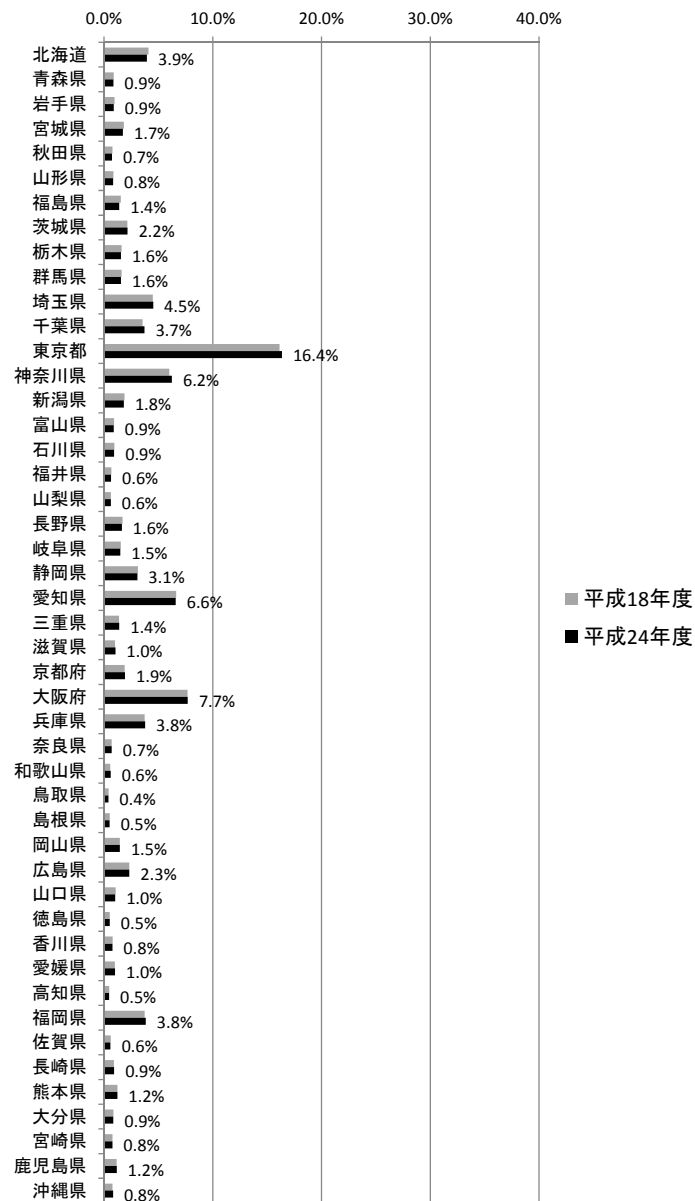
※ 税収は各年度の課税状況調における調定額ベース。超過課税実施団体については、決算額に占める超過課税分の割合を踏まえ、超過課税相当分を割落としたもの。
 ※ 数値は平成25年度のもの。

事業所数及び従業者数の都道府県別シェア

【事業所数】



【従業者数】



※「平成18年事業所・企業統計調査」及び「平成24年経済センサス」(総務省)をもとに総務省作成。

分割基準の検討に当たっての視点

分割基準の適正化に関する報告書 ①
(昭和63年12月 分割基準適正化研究会)

I 事業税の分割基準

2 分割基準の意義等

(2) 事業税の課税の根拠(応益原則)と分割基準

事業税は、事業が道路、港湾、橋りょうその他の都道府県の施設を利用して活動を行っている点に着目し、これら各種の行政サービスに必要な経費を分担するという考え方に基づいて課される税である。このように事業税の課税の根拠が応益原則にあることから、分割基準も法人と都道府県との応益関係の程度を反映するものであることが必要である。

(3) 受益の程度と事業活動の規模

事業税の課税の根拠が応益原則にあることから、事業税の分割基準に用いるべき指標は、都道府県との応益関係の程度を表すものであることが必要であるが、一般に、事業が公共サービスを受ける便益と事業活動の規模の間には相関関係があると考えられることから、分割基準の指標としては、事業活動の規模を的確に表すものでなければならないといえる。

分割基準の適正化に関する報告書 ②
(昭和63年12月 分割基準適正化研究会)

Ⅲ より適切な分割基準について

3 分割基準を見直す場合の尺度

(2) 行政サービスの受益の程度を表すものであること

一般的に言えば、行政サービスの対象は『人』と『物』である。従って、分割基準にはこの『人』と『物』の二つの要素が入っていないなければならない。

現行の基準において『人』の要素は従業者数で、『物』の要素は事業所数・固定資産の価額等で表されている。さらに従業者数の算定に際して調整を加えるという形で『物』の要素が加味されている。今回の分割基準の見直しに当たっては、これら行政サービスの対象である人的要素と物的要素とに適切な配慮が加えられねばならない。

(3) 税務実務上から出来るだけ単純かつ明確であること

分割基準は、最近の事務処理のOA化の進行状況を考慮したとしても、企業の事務負担を増大させることのないようできるだけ単純であることが望ましく、また、疑問の余地のない明確なものであることが必要である。昭和37年度及び昭和45年度の改正において、従業者数以外の要素を取り入れながらも、指標はあくまでも従業者数に限り、これを補正するという方法をとったのも、分割基準をできるだけ単純明解にしようとしたものであり、今回の見直しに当たってもこの配慮は継続すべきである。

…また、特に重要なことは、企業の活動の規模を単純・明確に表すだけでなく、その指標を関係都道府県ごとに把握する場合も単純・明確になされるものであることである。たとえ、企業活動の総体としての規模を的確に表す指標であっても、関係都道府県ごとの把握が実務上容易でなく、煩さであるものは分割基準としては不適當である。

事業税における分割基準のあり方等に関する研究会報告書 (平成5年3月)

Ⅲ 分割基準のあり方の検討

2 分割基準についての考え方の整理

具体的検討に入る前に、事業税における分割基準として、必要とされる要件は、どのような点であるかについて、簡単に整理してみたい。

前回の分割基準の改正の際に設けられた「社会経済情勢の変化に対応した分割基準のあり方等に関する研究会」では、その報告書(昭和63年12月)において、①事業活動を的確に表すものであること、②行政サービスの受益の程度を表すものであること、③税務実務上できるだけ単純かつ明確であることの三つをあげている。

この報告書にあるとおり、事業税の課税の根拠が応益原則にあることから、その分割基準に用いるべき指標は、都道府県との応益関係の程度を表すものであることが必要であるが、その測定は困難であり、一方、一般に事業が公共サービスから受ける便益と事業活動の規模の間には相関関係があると考えられることから、分割基準の指標としては、事業活動の規模を表すものでなければならないと考えられる。また、納税者である企業の事務負担を著しく増大させる場合には、その理解を得ることができず、円滑な運用に支障が生ずることも考えられるものであり、簡素、明確な分割基準であることが求められると考えられる。

わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－
(平成12年7月 政府税制調査会答申)

二 法人課税

2 法人事業税

(1) 法人事業税の概要

② 法人事業税の課税の仕組み

ロ. 分割基準

事業を行う法人の事務所等が二以上の都道府県に所在するときは、それら複数の都道府県が課税権を有することとなるため、当該法人の課税標準である各事業年度の所得及び清算所得又は収入金額を一定基準に従って事務所等の所在する都道府県に分割し、その分割された課税標準について各都道府県が課税権を行使することとされています。この分割の基準となるものを分割基準と言います。

この分割基準については、事業税の課税の根拠が応益原則にあることから、

- ・ 各都道府県内における事業の規模、活動量などを的確に表すものであること
- ・ 税務実務上できるだけ単純かつ明確であること

との考え方により設定されています。

法人事業税分割基準研究会とりまとめ
(平成17年3月)

2 分割基準の概要、改正経緯等

【分割基準の概要】

法人事業税は、法人の行う事業に対し、所得及び清算所得又は収入金額を課税標準として、その法人の事務所または事業所所在地の都道府県が課することとされている。

この場合、事業を行う法人の事務所等が2以上の都道府県に設けられているときは、それら複数の都道府県が課税権を有することとなるため、関係都道府県間の課税権を調整する必要がある。本来、当該事務所ごとに課税標準が明らかであれば、その課税標準に対し、課税権を行使すればよい。しかしながら、現在課税標準とされている所得等は、事務所毎に算出することは困難である。そこで当該法人の所得等を一定基準に従って事務所等の所在する都道府県に分割し、その分割された課税標準額について各都道府県が課税権を行使することとされている。

【分割基準の概要】

企業の事業活動は、社会経済の変化に応じ、その態様に変化が見られる。こうしたことから、社会経済情勢の変化に応じた事業活動と行政サービスとの受益関係を的確に反映させ、税源帰属の適正化を図ることが必要であるとの観点から、随時分割基準の見直しが行われてきたところである。

地方法人課税のあり方等に関する検討会 報告書
(平成25年11月)

6 その他の検討課題

(1) 分割基準・清算基準

地方法人課税の分割は、複数の地方団体に事務所等を有する法人について団体間の課税権を調整するため、課税標準を分割するものであり、地方消費税の清算は、最終消費地と税収の最終的な帰属地を一致させるための制度である。

分割基準と清算基準は、これらの趣旨を適切に反映するために設けられているものであり、財政調整を目的として変更することは適当ではない。

恒久的施設に帰せられるべき所得
(法人税法における国内源泉所得)

法人税法(昭和40年法律第34号)

第三編 外国法人の法人税

第一章 国内源泉所得

(国内源泉所得)

第百三十八条 この編において「国内源泉所得」とは、次に掲げるものをいう。

一 外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該恒久的施設が当該外国法人から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、当該恒久的施設が果たす機能、当該恒久的施設において使用する資産、当該恒久的施設と当該外国法人の本店等(当該外国法人の本店、支店、工場その他これらに準ずるものとして政令で定めるものであつて当該恒久的施設以外のものをいう。次項及び次条第二項において同じ。)との間の内部取引その他の状況を勘案して、当該恒久的施設に帰せられるべき所得(当該恒久的施設の譲渡により生ずる所得を含む。)

2 前項第一号に規定する内部取引とは、外国法人の恒久的施設と本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供その他の事実で、独立の事業者の間で同様の事実があつたとしたならば、これらの事業者の間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引(資金の借入れに係る債務の保証、保険契約に係る保険責任についての再保険の引受けその他これらに類する取引として政令で定めるものを除く。)が行われたと認められるものをいう。

米各州の企業課税をめぐる 最近の動向

一橋大学 国際企業戦略研究科 (ICS)

准教授 吉村 政穂

(参考) 州法人税の課税ベース

課税客体（配賦対象）の選択

- 所得（個別申告／合算申告）
- その他の課税客体

配賦基準の選択

- （有形）財産額、給与額、売上額

各要素の源泉判定

- 有形動産の販売／その他の取引

州課税権の限界

第23回・地方法人課税のあり方等に関する検討会

州課税権に対する合衆国憲法上の制約

- ▶ 州際通商条項（1条8項3節）／適正手続条項（修正5条・14条）
 - *Northwestern Cement Co. v. Minnesota*, 358 U.S. 450 (1959)
- ▶ *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*, 430 U.S. 274 (1977)
 1. 当該州と当該事業者間の連結（nexus）
 - Compliance burden
 - 恣意的な根拠に基づく課税の防止
 2. 負担の適正な配分（fair apportionment）
 3. 非差別的取扱い
 4. 当該州の提供する行政サービスとの明白な関連性

連邦法による制限

▶ Interstate Income Act of 1959 (P.L. 86-272)

➤ *Northwestern Cement Co.*判決を受けた立法措置

各州の課税権主張が拡大する懸念に対応した「有効な当座しのぎ (stopgap) 又は暫定的な解決」

① Nexusの（最小限）除外事由の明確化

：従業員又は独立代理人による**有形動産**の注文勧誘のみが当該州内で行われる場合に、当該州による州際通商に対する純所得 (net income) 課税を認めない

② 州際通商の課税に付随する事柄に関する研究

➤ Willis Committee Report (1964)

Nexusの外延

- ▶ *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992)
 - 州際通商条項*との関係→物理的存在 (physical presence) 要求
 - *連邦法による上書き可能
 - 適正手続条項との関係→「もし州外企業が当該州の経済市場の恩恵を自ら利用しようとする場合には」、物理的存在までは必要ない
- ▶ 2000年以降、売上税・使用税 (*Quill*) とは異なり、法人所得税については物理的所在までは要しないとする裁判例が多く見られるように
(ただし、適正手続上求められる最小限の接触よりはる大)
 - 例えば、*Tax Comm'r v. MBNA Am. Bank, N.A.*, 640 S.E.2d 226 (W. Va. 2006) – 実質的な経済的存在 (substantial economic presence)

課税ベースをめぐる動き

第23回・地方法人課税のあり方等に関する検討会

代替的課税ベースの模索

- ▶ 2001年～不況期→企業誘致に向けた税制改革 (Neubig (2007))
 - A) 広い課税ベース・低税率への移行 (広範な見直し→負担構造の激変)
 - ▶ E.g., Michigan (2007-11)/Ohio (2005)/Texas (2006))
 - 総収入などを課税標準として採用* (VAT的要素) / **合算申告**
 - *Interstate Income Act (P.L. 86-272)の適用を受けない
 - 仕向地原則に基づく売上単独基準**
 - B) 既存の法人所得税の維持 (州外企業への課税強化)
 - ▶ **合算申告** / 州外関連者への支払に係る控除否認
 - ▶ 州内投資に対する優遇強化
 - ▶ **売上単独基準**への移行

合算申告（combined reporting）の波

▶ かつてのユニタリー課税

- ▶ “Unitary business”を根拠とした課税

Mobil Oil Corporation v. Commissioner of Taxation of Vermont,
445 U.S. 425 (1980)→①機能的統合、②集中管理、③規模の経済

▶ 第二世代の合算申告（2000年代）

- ▶ 合算範囲：

- ▶ 資本関係に注目
- ▶ 国内限定（water's edge）／全世界

売上単独基準の広がり

第23回・地方法人課税のあり方等に関する検討会

定式配賦方式

分離会計 (separate accounting)

定式配賦の広がり

*全国税務協会 (NTA) 提案〔マサチューセッツ方式〕 (1933)

Uniform Division of Income for Tax Purposes Act (1957)

→Multistate Tax Compact (1967)への取込み

UDITPA: 3要素方式に基づく配賦

▶ *Container Corp. of America v. Franchise Tax Bd.*, 463 U.S. 159 (1983)

- ▶ UDITPAに基づく配賦基準（3要素基準）を「参照基準のようなもの（something of a benchmark）」と評価する
- ▶ 理由：
 - 給与、財産及び売上は、価値が生み出された活動のまさに大部分を反映するために組み合わされているように見える
 - 有形資産のみを基準とした場合（*Hans Rees' Sons, Inc.*）のような、法域内における取引に帰属する利益からの乖離を生じる歪みを回避できる

売上単独基準

- ▶ 拙稿「アメリカの「州法人税率」が意味するもの」地方税65巻4号2頁（2014年）参照

市場基準テストによる売上源泉判定

“売上”源泉の判定

▶ UDITPA

1. 3要素基準

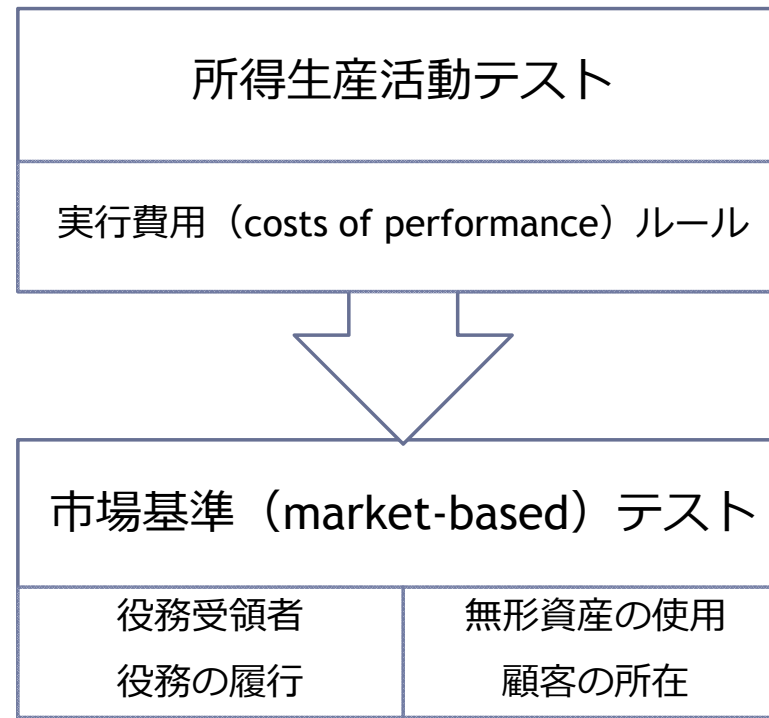
2. 売上源泉判定テスト

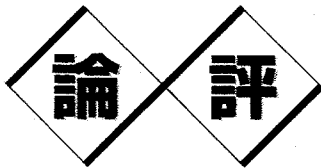
- ① 有形動産の販売→購入者基準
- ② その他の資産の販売／役務の提供
→所得生産活動テスト

▶ 市場基準に移行する州増大

- ▶ サービス産業（金融、通信、放送
etc.）の割合拡大

▶ UDITPA改訂（2014）





アメリカの「州法人税率」が意味するもの



一橋大学准教授 吉村 政穂

1. はじめに

最近、法人税率の引下げをめぐる議論が盛んに行われている。このとき法人所得課税の実効税率の国際比較として示される資料には、先進国の中では（唯一）わが国よりも実効税率が高いものとしてアメリカ合衆国（以下、アメリカという）の数字が引かれ、その数字には（カリフォルニア州等の）州法人税率が含まれていることが付記されている¹。また、「アメリカでは、州税に加えて、一部の市で市法人税が課される場合があり、例えばニューヨーク市では連邦税・州税（7.1%、付加税 [税額の17%]）・市税（8.85%）を合わせた税率は45.67%となる」との注記が付されている²。企業立地の点で相対的に魅力が高い州・地域は、依然として高い法人税率を維持しているかのようにも見える。

しかしながら、連邦所得税に加えて、例えばカリフォルニア州税としての法人所得税が賦課されることの含意は、これでは正確に伝えられていないように思われる。アメリカにおいては、州の課税権を行使する前提条件として、当該課税が適正に割り当てられている

ことが求められる（後述）ため、複数の州をまたがって活動する法人について、その全所得に対していずれか一つの州が法人所得課税を賦課しているわけではない。すなわち、日本における分割法人と同様、たとえカリフォルニア州を本店所在地（管理支配地）とする法人又は同州法を設立準拠法とするものだからといって、そのすべての所得に対してカリフォルニア州法人税（率）を負担するとは限らず³、一定の指標に基づく分割基準に応じた所得のみがカリフォルニア州の課税権に服するのである。

そして、2000年前後から、税率の引下げもさることながら、企業誘致の促進を目的として分割基準を変更する動きが多く、州に広がっている。彼らも、単なる税率引下げとは異なった形での租税競争にさらされているのである。法人税をめぐる議論が、つねにそうであるように、税率だけに注目しても、課税の実態及びその背後にある政策判断に接近することはできない。

2. アメリカ州法人所得税の伝統的な分割基準

まず、各州が、自らの立法により州外の事業者（の活動）に対して課税を行うためには、州際通商条項（合衆国憲法1条8節3項）および適正手続条項（同修正第5条および第14条）による法的制約が存在する⁴。具体的には、①当該州と当該事業者間の結び付き（ネクサス、nexus）、②負担の適正な配分（fair apportionment）、③非差別的取扱い、及び④当該州の提供する行政サービスと明白に関連していること（fairly related）という四要素テストが確立している⁵。そのため、複数の州にまたがって活動している事業者に対しては、（当該州と当該事業者の間にネクサスが存在することを前提として）日本の分割法人と同様、それぞれの州が採用した分割基準（apportionment formula）にしたがって自らに割り当てた純所得の額を課税標準とし、各州の所得課税を賦課する方式（定式配分法、formula apportionment）が広く採用されている。

かつて法人所得税が導入された直後⁶、すなわち複数の州をまたがる活動がほとんど見られなかった時代には、各州の活動を独立した事業体とみなした上で、当該各州における当該（仮想の）事業体ごとの所得を計算して、それを課税標準とする方法（分離会計方式）が一般的であった。しかしながら、州際事業活動が拡大するとともに、煩雑さが嫌われ、より簡素な定式配分法へ移行していった⁷。

この分割基準に関しては、各州が採用する定式の齟齬を解消ないし縮減していくために、1967年以来、課税上所得統一配分法（Uniform

Division of Income for Tax Purposes Act, UDITPA）⁸が一つの伝統的な参照基準（benchmark）とされてきた⁹。その内容は、財産基準、給与基準及び売上額基準を等しく併用するものとなっている¹⁰。また、生産施設（物的設備及び従業員）のある州と当該生産物の市場となる州間のバランスに配慮し、売上額に係る割合を加重する州も多く存在したとされる¹¹。

$$\left[\frac{\text{州内財産額}}{\text{総財産額}} + \frac{\text{州内給与額}}{\text{総給与額}} + \frac{\text{州内売上額}}{\text{総売上額}} \right] \times \frac{1}{3}$$

もともと、UDITPAの掲げる三要素を統一的な基準と考える見方はすでに過去のものとなっている。ここ最近、売上要素を加重するにとどまらず、売上基準のみに基づいて課税標準を算定する州が増える傾向にある¹²。そこで、売上単独基準（Single Sales Factor Apportionment）の広がり背景とその影響について、さらに紹介していきたい。

3. 売上単独基準の広がり

売上単独基準に基づく分割をかねてより採用する州が存在していたため、前述の四要素テストに掲げる適正な配分と評価できるかという合衆国憲法上の論点が提起されたこともあった。（伝統的な併用基準を採用する）特定の州でのみ製造活動を行っている事業者にとって、当該州以外の販売地（州）において売上単独基準に基づいて課税を受けることは、適正手続条項との関係で「適正な配分」とは呼べないばかりか、同一の（州際）利益に対する二重課税を招くとして、売上単独基準を違憲だとする訴えが提起されたのである（Moorman Manufacturing社事件）。連邦最高裁判所は、定式配分法は、「当該課税州内に

における活動と合理的に関連する法人所得の粗い近似 (rough approximation)」であることを指摘し、各州への配分が過大又は過小になり得ることを認めた上で、「裁判所は、特定の定式に係る州の選択について厳格な憲法上の制約を課すことを拒否してきた」と述べた¹³。そして、明白な証拠によって反証可能であるとしつつも、売上単独基準は「有効と推定される (is presumptively valid)」と判示した。こうして、売上単独基準が合衆国憲法に違反すると判断される可能性は事実上排除された。

ある州が（例えば伝統的な三要素の併用基準から）売上単独基準に転換した場合、一般的に当該州に生産拠点を有する製造業（当該州に相対的に多くの資産及び人員を配し、かつ当該州以外での売上が相対的に大きい）が減税の恩恵を受けることは想像に難くない。また、定式配分法を前提とする現在のアメリカ州税の仕組みの下では、その減税の効果が当該州以外の州による課税によって回収されてしまうこともない¹⁴。そのため、2000年前後から、州外からの生産活動の誘致又は州外への移転防止を目的として、売上単独基準に全面的に転換する、又は納税者による売上単独基準の選択可能性を認める州が急速に増大している¹⁵。

もっとも、売上単独基準は、州外に生産拠点を置く事業者にとっては、負担の増加を意味するように見える。売上単独基準への転換は、これらの事業者に税負担を付け替えるものにすぎず、経済学にいう租税輸出が生じているだけと思われるかもしれない。また、仮にすべての州が売上単独基準に転換してしまえば、定式配分法の下で問題となるのは、結局税率の差に還元されるとも考えられる。

ところが、合衆国憲法による制約を受けるアメリカ州税の仕組みには、次のような抜け穴が存在しているため、必ずしも州外事業者に対する負担増が生じるとは限らない。前述のとおり、州の課税権は四要素テストに服するため、課税州とその事業者との間にネクサスが存在しなければ、当該事業者に課税を行うことはできない。そして、合衆国憲法上要求されるネクサスの内容について、Quill判決では、州際通商条項との関係上、物理的存在 (physical presence) を要求することが明らかにされている¹⁶。

そのため、各州の立法によっては、州内に物理的存在を欠く事業者に対して課税を行うことはできないのである¹⁷。つまり、州外事業者が当該課税州での販売形態を（例えば直接販売から間接販売に）変更することで、当該課税州による課税を逃れ得ることを意味している。さらに、たとえ直接販売であっても、物理的存在を要しない通信販売や電子商取引であれば、販売州での課税権は及ばない。インターネットが普及するとともに、州外事業者に対する課税の実効性や州内外事業者の競争中立性という観点から、この点も大きな課題となっている¹⁸。結果として、当該課税州の顧客に対して販売された売上額であっても、そもそもネクサスを欠き、法人所得税が非課税とされる事態が生じ得ることになる¹⁹。

したがって、売上単独基準への転換は、(税率が一定であれば) 全体として税収の減少を生じる可能性が高く、また当然ながらそういう状況が生じやすい州において売上単独基準を求めるロビー活動が活発となるのが現実である²⁰。そのため、売上単独基準への転換は、減収を伴うものとして理解されている²¹。ま

た、売上単独基準の恩恵を受けず、また上記のような戦略的な事業再編が困難な中小事業者にとっては、不公平な要素を内在した税制とも評価されるだろう²²。

4. 結び

税制調査会の資料等において引用される二つの州（カリフォルニア、ニューヨーク）は、いずれも²³売上単独基準を採用している。こうした資料をどのような目的で用いるかによって読み方は異なってくるが、例えば売上の伴わない生産活動や研究・開発活動に係る立地選択の問題として捉えた場合には、これらの州における法人税負担は発生しない可能性が高い。その一方で、売上拠点の設定に係る立地（販売市場）選択として考えた場合には、たとえその生産が州外でなされていたとしても、（全米の売上額に対する）これらの州内における売上割合によって分割された課税標準（所得額）について、わが国よりも相対的に高い税負担に服することになる。

一覽性という観点からは、かように細目的な考慮を付加することはかえって有害かもしれない。しかしながら、各州の税率の見かけの高さの影に、他州との租税競争との結果として売上単独基準に転換した事実を知っておくことには意味があると考えている。つまり、単に税率を引き下げるという判断もさることながら、そこには分割基準を変更することによって追求される政策目標（雇用等の生産活動の増大）を実現しようという試みがあったのであり、その推計や事後的なレビューが蓄積されていることを示唆する²⁴。それらを参照することによって、税率（引下げ）に偏した観のある、法人課税見直しの議論にも有益な

視点を提供することができるように思われる。

最後に、分割基準が法定され、統一されているわが国の地方法人課税に対して、アメリカのように各州が（税率設定とあわせて）戦略的な分割基準の設定を行っている姿は大変刺激的である。地方の課税自主権と枠法としての地方税の機能を考える上で、魅力的な素材であることは間違いない。

（注）

- 1 例えば、第1回法人課税ディスカッショングループ（2014年3月12日）参考資料〔法人課税関係〕（平26.3.12法D 1-4）4頁。
- 2 同上。
- 3 また、居住地（州）のみならず、源泉地（州）も課税権を基礎付ける十分な理由があると考えられている。そのため、後掲注（5）に対応する本文の四要素テストを満たせば、居住地以外の州による法人所得課税の可能性が生じる。
- 4 州際通商条項をめぐる裁判例の発展については、吉村政穂「地方団体の課税権と統一市場」金子宏編『租税法の基本問題』736頁（有斐閣、2007年）参照。
- 5 Complete Auto Transit, Inc. v. Brady, 430 U.S. 274 (1977) .
- 6 アメリカにおける州法人所得税の歴史については、伊藤公哉「アメリカ合衆国における州法人所得税の生成過程に関する考察—企業税制とのれん、課税管轄権を中心に—」横浜国際経済法学20巻3号175頁（2012年）。
- 7 Ferdinand P. Schoettle, State and Local Taxation: The Law and Policy of Multi-Jurisdictional Taxation (LexisNexis, 2003) at 582.
- 8 州統一法委員会全国会議（National

- Conference of Commissioners on Uniform State Laws) により1957年に採択され、その後(連邦議会による法制定の動きを拒否するかのよう)に一定数の州の受容がなされた1967年から発効している。
- 9 See, e.g., *Container Corp. v. Franchise Tax Bd.*, 463 U.S. 159 (1983).
- 10 UDITPA, sec. 9.
- 11 Michael Mazerov, *The "Single Sales Factor" Formula for State Corporate Taxes - A boon to Economic Development or a Costly Giveaway?*, Center on Budget and Policy Priorities (Revised September 2005), at 16.
- 12 See, Mark L. Nachbar and Brian L. Browdy, *The Single Sales Factor Apportionment Method Origins and Development*, 27 (5) *Journal of State Taxation* 35, 36 (Jul/Aug. 2009).
- 13 *Moorman Mfg. Co. v. Bair*, 437 U.S. 267 (1978).
- 14 Mazerov, *supra* note 11, at 24.
- 15 2014年1月1日時点において、法人所得税を有する47州等(コロンビア特別行政区を含む)のうち、一般的又は選択可能な形で売上単独基準を採用する州は22(カリフォルニア、コロラド、コネチカット、ジョージア、イリノイ、インディアナ、アイオワ、メイン、メリーランド、マサチューセッツ、ミシガン、ミネソタ、ミシシッピ、ネブラスカ、ニュージャージー、ニューヨーク、オレゴン、ペンシルバニア、サウスカロライナ、テキサス、ユタ及びウィスコンシン)を数える。
- 16 *Quill*判決は、従来の先例との関係を整理し、各州・地方団体の課税権の衝突を調整することを目的とした(すなわち連邦議会の権限によって上書きできる)州際通商条項との関係では、
- ネクサスとして物理的存在を要求した先例(*National Bellas Hess v. Dep't of Revenue*, 386 U.S. 753 (1967))を維持した一方で、(連邦議会による立法によっても覆し得ない)適正手続条項との関係においては、従来最高裁が採っていた立場を変更し、「もし州外企業が当該州の経済市場の恩恵を自ら利用しようとする場合には」、物理的存在までは必要ないと判示した。*Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992).
- 17 See, 15 U.S. Code § 381 (a).
- 18 本稿の対象ではないが、売上税の世界では、州外事業者の電子商取引への課税の試みがいくつかの州でなされている。さしあたり吉村政穂「アマゾン税をめぐる議論は州売上税の将来に何をもたらすのか?」論究ジュリスト4号207頁(2013年)参照。
- 19 このような事態を防ぐため、UDITPAは、仕向地において非課税とされる売上について、源泉地の売上額に算入するといういわゆる投返し(throw-back)ルールを規定している(sec. 16)が、すべての州がかかるルールを導入しているわけではない。
- 20 Mazerov, *supra* note 11, at 29.
- 21 *Id.*, at 29.
- 22 *Id.*, at 55.
- 23 (ニューヨーク)州レベルのみならず、ニューヨーク市も売上単独基準を採用している。
- 24 See, e.g., Jamie Bernthal, et al, *Single Sales-Factor Corporate Income Tax Apportionment: Evaluating the Impact in Wisconsin* (Workshop in Public Affairs, May 2012). <<https://www.lafollette.wisc.edu/publications/workshops/2012/DOR.pdf>>