

地方団体の課税権について

濱谷直子

- 一 はじめに
 - 1 地方分権推進一括法における地方税法改正の位置付け
 - 2 法定外税に関する改正点
- 二 地方税に関する原則と法定外税における問題点
 - 1 地方税に関する原則
 - 2 法定外税における問題点
- 三 地方団体の課税権の及ぶ範囲
 - 1 Sales tax と use tax
 - 2 Use tax の裁判例
 - 3 日本における法定外税と地方団体の課税権の及ぶ範囲
- 四 おわりに

一 はじめに

本稿は、地方分権推進一括法の成立と地方税法の改正をきっかけとして、地方税法における法定外税の問題点を指摘したうえ、中でも地方団体の課税権の及ぶ範囲について、アメリカ合衆国における地方税 (State tax 及び local tax) のうち、特に州税の use tax の裁判例を参照しつつ検討を試みるものである。

1 地方分権推進一括法における地方税法改正の位置付け

平成一一年に地方分権推進一括法が地方分権推進委員会の勧告を受けて成立したことにより地方税法も改正され、地方分権の推進という観点から自主財政主義の原則がより重視されるものとなったといえる。⁽¹⁾

地方分権推進一括法の中心となるものとして、①地方公共団体（地方税法においては「地方団体」。以下同じ）と国の役割分担の明文化（地方自治法一条の二）、②機関委任事務の廃止・法定受託事務の創設（同二条九項各号）、③国等による関与の法定主義・関与の基本原則（同二四五条の二・二四五条の三・二四六条）、④国地方係争処理委員会の設置（同二五〇条の七以下）・審査手続（同二五〇条の二三以下）、⑤条例制定権の拡大（同一条・一五条）等がある。

地方分権の裏づけとなる地方財政については、①国庫補助負担金の整理合理化の動き（地方分権推進委員会第二次勧告）、②地方債の協議制（地方財政法五条の三）、③地方交付税についての地方公共団体の意見具申制度（地方交付税法一七条の四）等とともに、④地方税法が改正された。

地方自治法一条の二は地方公共団体と国との役割分担を明文化し、地方公共団体は、「住民の福祉の増進を図

ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する」役割を担う一方で、国は「国際社会における国家としての存立にかかわる事務」や「全国的な視点に立つて行わなければならない施策及び事業の実施を基本として」適切に役割を分担するとともに、地方公共団体に関する制度の策定及び施策の実施に当たって、地方公共団体の自主性及び自立性が十分に発揮されるようにしなければならないとしている。

地方公共団体と国との役割分担が明確になされるということは、地域における行政は地方公共団体の自主性に委ねられるということであり、地方公共団体の権限と責任がともに大きくなることを意味する。財政との関係では、地域における行政を自主的かつ総合的に実施するためのコストを自らの責任で調達する代わりに、どの事業やどの政策にいくら配分するかということも自ら決定することとなる。地方公共団体が「地域における事務」（自治事務及び法定受託事務・地方自治法二条九項各号）を行うこととされ、国による地方公共団体への関与が縮小されたことに伴って、地方公共団体の新たな財源として法定外目的税が創設されるとともに、法定外普通税及び法定外目的税（以下両者を指す場合には「法定外税」という）の新設・変更が協議制とされることとなったものであり、地方分権推進一括法の趣旨に沿ったものである。

2 法定外税に関する改正点

(1) 法定外普通税の許可制度の廃止と法定外目的税の創設

平成一一年度改正前の地方税法においては、地方団体（道府県又は市町村をいう。地方税法一条一項）が法定外普通税を新設し又は変更しようとする場合には、あらかじめ自治大臣（平成一三年より総務大臣。以下「総務

大臣」という)の許可を受けなければならぬとされていたが(旧二五九条・旧六六九条)、平成一一年度改正により、あらかじめ総務大臣に協議しその同意を得れば足りるとされた(二五九条・六六九条)。

さらに、地方団体が法定外目的税を課することが認められ(四六六項・五七条七項・七三二条一項)、地方団体が法定外目的税を新設し、又は変更しようとする場合には、法定外普通税の場合と同様に、あらかじめ総務大臣に協議し、その同意を得ることとされた(七三二条二項)。

総務大臣がこれらの協議の申出を受けた場合には財務大臣に通知し、通知を受けた財務大臣は総務大臣に対する異議の申出ができるとともに(二六〇条・六七〇条・七三二条)、総務大臣が同意をなすにあたっては、地方財政審議会の意見を聴くこととされた(二六〇条の二・六七〇条の二・七三二条の二)。これらの協議の申出を受けた場合には、総務大臣は下記の各号の事由(不同意要件)のいずれかがあると認める場合を除いて、同意しなければならない(二六一各号・六七一条各号・七三三各号)。

- 一 号 国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること。
- 二 号 地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること。
- 三 号 前二号に掲げるものを除くほか、国の経済施策に照らして適当でないこと。

さらに、「法定外普通税の新設又は変更に対する同意に係る処理基準等及び留意事項について」(平一三総税企六四)として、総務大臣との協議にあたっての処理基準についての総務省自治税務局長による通知がなされたが、それによると、上記に述べた総務大臣の不同意要件について、下記のように説明されている。

一号について

「国税又は他の地方税と課税標準を同じくし」とは、実質的に見て国税又は他の地方税と課税標準が同じである場合を含む。

「住民の負担が著しく過重となること」とは、住民（納税者）の担税力、住民（納税者）の受益の程度、課税を行う期間等から判断して明らかに、住民の負担が著しく過重となると認められることをいう。

二号について

「地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること」とは、課税の目的、内容及び方法、流通の状況、流通価格に与える影響等から判断して、当該法定外税が内国関税的なるものであるなど、地方団体間における物の流通に重大な障害を与えると認められることをいう。

三号について

「国の経済施策」とは、経済活動に関して国の各省庁が行う施策のうち、特に重要な、又は強力に推進を必要とするものをいい、「国の経済施策に照らして適当でないこと」とは、課税の目的、内容及び方法、住民（納税者）の担税力、住民（納税者）の受益の程度、課税を行う期間、税収入見込額、特定の者によって惹起される特別の財政需要に要する費用のために負担を求める税については当該税収を必要とする特別な財政需要の有無等の諸般の事情から判断して、国の経済施策に照らして適当でないと認められることをいう。

さらにこの通知は、標準処理期間をおおむね三月とし、地方税法に定める非課税規定に留意することとしたう
え、①法定外税の課税を行う期間については、社会経済情勢の変化に伴う国の経済施策の変更の可能性等にかん
がみ、税源の状況、財政需要、住民（納税者）の負担等を勘案して、原則として一定の課税を行う期間を定める
ことが適当であるとし、②法定外税の創設にあたっては、地方公共団体の長及び議会において、その税収入を確
保できる税源があること及びその税収入を必要とする財政需要があること、課税の公平・中立・簡索性、納税者
を含む関係者への十分な説明等の適正な手続、徴収方法、課税を行う期間等について、十分な検討が行われるこ
とが望ましい、としている。

「地方税法に定める非課税規定」とは、法定外税は①当該地方団体外に所在する土地、家屋、物件及びこれら
から生ずる収入、②当該地方団体外に所在する事務所及び事業所において行われる事業並びにこれらから生ずる
収入、及び③公務上又は業務上の事由による負傷又は疾病に基因して受ける給付（労働基準法に基づく給付など）
に対して課すことができないものである（二六二条・六七二条・七三三条の二。なお、下記第二章を参照）。
この通知は法定外税の新設又は変更についての地方税法の規定を解説するものであるが、いかなる施策が法の
いう「国の経済施策」に該当するかということについては、何ら具体的な説明を与えていないとの指摘がある。³⁾

これら規定に関連して、一九四九年のシャープ勧告では、地方財政の問題として①市町村、都道府県および中
央政府間の事務配分と責任負担が複雑かつ重複していること、②三段階の統治機関の間の財源の配分が若干不適
当であり、中央政府による地方財源の統制が過大であること、③地方自治体の財源は地方の緊要経費を賄うには

不足であること、④国庫補助金および交付金は独断的に決定されることが多く、…それらを受けた場合中央政府が地方に対して細かい点において過度の統制を行使する傾向にあること、⑤地方団体の起債権限が嚴重に制限されていること、をあげていた⁽⁴⁾。

シャープ勧告は、地方税制度の原則として、①簡索性、②収入性（行政コストを賄えるものであること）及び負担配分の原則（その地域に帰することができる課税標準であること）、③国と都道府県と市町村の間の税源の分離、④地方行政単位に税率を上下する権限を与えるべきこと、をあげたうえ、法定外独立税と財政平衡交付金制度の導入を勧告した⁽⁵⁾。平成一一年度の改正に至って、シャープ勧告においてとりあげられていた法定外税制度がかたちとして整ったといえる⁽⁶⁾。地方税法二六二条、六七二条、七三三条の二及び総務省通知の文言はほぼこのシャープ勧告と同じものであるが、シャープ勧告が特に強調している点は、税源の分離とその租税収入の安定性であって、これは今後の課題という他はない。

(2) 法定外税における総務大臣の同意の法的性質と同意がなされない場合

法定外税の新設又は変更にあつての総務大臣の同意について、①単なる手続要件と解する説と⁽⁷⁾、②効力要件と解する説と⁽⁸⁾がある。手続要件と解した場合には、同意なく行われた課税であっても当然に無効とはならないとされる一方で、効力要件と解した場合には、同意なく行われた課税は重大かつ明白な瑕疵があるとして無効になるとされる。

一方、総務大臣が同意を行わないことは、地方自治法二五〇条の一三第一項の「公権力の行使」にあたり、同じく国地方係争処理委員会に審査の申出を行うことができるとともに、審査の結果、同意を行わないことが違法

又は地方公共団体の自主性及び自立性を尊重する観点から不当であると認められるときには、総務大臣に対し、理由を付し、かつ、期間を示して、必要な措置を講ずべきことを勧告するとともに、審査の申出をした地方公共団体の長その他の執行機関及び相手方である総務大臣に通知し、これを公表することとなる(同二五〇条の四第一項)。さらに、この審査の結果に不服がある場合には、不同意の取消又は不作為(同意しなかったこと)の違法確認の訴えを高等裁判所に提起することができる(同二五一一条の五第一項一号)。

(1) 地方分権推進一括法と地方税法についての詳細については、碓井光明「自治体財政と政府間関係」ジュリ一一二七号七八頁(一九九八年)、田中治「地方税制の諸問題・総論―税法学から―」日本租税理論学会編著『地方税制の諸問題へ租税理論研究叢書九』三十頁(一九九九年・谷沢書房)、木村收『地方分権改革と地方税』(二〇〇一年・ぎょうせい)等、地方団体の課税権の根拠の詳細については、碓井光明『地方税の法理論と実際』六五頁以下(一九八六年・弘文堂)、金子弘『租税法(第八版)』九五頁以下(二〇〇一年・弘文堂)、石島弘「地方公共団体の課税権と『地方税法』―課税自主権をめぐる―」税一九九九年一〇月号四頁等がある。

- (2) 地方分権推進委員会事務局編『地方分権推進委員会第2次勧告』七六頁(一九九七年・ぎょうせい)。
- (3) 碓井光明「法定外税をめぐる諸問題(上)(下)」自治研究七七卷一七頁・二〇三頁(二〇〇一年)。
- (4) シヤウプ使節団『日本税制報告書』第三編 附録A A1頁。
- (5) シヤウプ使節団『日本税制報告書』第三編 附録A A9頁。
- (6) シヤウプ勧告と地方分権推進については、金子宏「シヤウプ勧告の歴史的意義」租税法研究二八号一六頁(二〇〇〇年)。
- (7) 碓井・前掲注(3) 自治研究七七卷二一七頁。
- (8) 櫻井敬子「地方税財源の充実確保」『ジュリスト増刊 あたらしい地方自治・地方分権』一一三頁(二〇〇〇年)

・有斐閣。

一一 地方税に関する原則と法定外税における問題点

以下は、地方税に関する基本原則と、それに関連して法定外税において問題となると考えられる点を指摘するものである。

1 地方税に関する原則

(1) 自主財政主義

憲法は、九二条で「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基いて、法律でこれを定める」と規定したうえ、九四条で「地方公共団体は、その財産を管理し、事務を処理し、及び行政を執行する権能を有し、法律の範囲内で条例を制定することができる」と規定している。

先にも述べたように、地方公共団体が事務を処理し行政を執行するためには、それに必要な財源を自ら調達する権能が不可欠である。というのも、地方公共団体が財政において国に依存することは、国から監督を受けることにつながりやすいためであるとされる⁹⁾。

従って、地方公共団体の課税権は、自治権の一環として憲法によって直接与えられたものであると解すべきであつて、このように、地方公共団体が憲法上の自治権の一般として課税権をもち、それによって自主的にその財源を調達することができるといえる。なお、地方自治法二二三条には「普通地方公共団体は法律の定めるところにより、地方税を賦課徴収することができる」との明文規定がある。

(2) 地方税条例主義

憲法三〇条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定する。これは、国民の自由と財産を保障し、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるために、公権力の行使は国民の代表である国会の制定した法律の根拠に基づいてなされなければならないという法治主義の一環としての、租税法律主義を定めたものである。

その内容として、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③合法性原則及び④手続的保障原則があげられる。すなわち、①課税要件（納税義務の成立要件）及び租税の賦課・徴収手続は法律によって定められなければならないという原則、②課税要件及び租税の賦課・徴収手続の定めは、なるべく一義的で明確でなければならないという原則、③課税要件が充足されている限り、租税行政庁は法律で定められた通りの税額を徴収しなければならないという原則、及び④租税の賦課・徴収は適正な手続でなされなければならないこと、それに対する争訟は公正な手続で解決されなければならないという原則が、租税法律主義から導かれるものである。⁽¹⁰⁾

地方税においても同様で、課税は住民の代表である地方議会の制定した条例の根拠に基づいてなされなければならないという地方税条例主義が、地方税においては租税法律主義に相当する原則である。

その内容としては、租税法律主義と同様に、①課税要件及び租税の賦課・徴収手続は条例によって定められなければならないこと、②課税要件及び賦課・徴収手続の定めは一義的で明確でなければならないこと、③課税要件が充足されている限り地方団体は条例で定められた通りの税額を徴収しなければならないこと、及び④賦課・徴収手続が適正なものであることとそれに対する争訟手続が公正なものであることとなる。

地方自治法二二三条にいう「法律」とは地方税法を指しているが、地方税法は地方団体が課税権を行使するにあたって従うべき準則を国の法律で定めたものであって、課税要件の定め自体は各地方団体の条例によるべきであるとの地方税条例主義は、地方税法三条一項で明文化されている。

(3) 租税公平主義―応能負担原則と応益負担原則

憲法一四条一項から導かれる原則として、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない。各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという租税公平主義の原則がある。

税負担の公平の基準をどこに置かかということについては、従来から議論がなされてきた。一つは、納税者が行政サービスから得る利益（便益）をその基準ととらえる応益負担原則であり、もう一つは各人の担税力（経済的負担能力）をその基準ととらえる応能負担原則である。⁽¹¹⁾ 国税については、累進税率による所得税が示すように応能負担原則の考えが支配的である一方、地方公共団体の行政サービスは、原則的にその住民のみが便益を享受するものであるため、応益負担原則は地方税に比較的なじむものであるとされる。⁽¹²⁾ 例えば、住民税における均等割部分の税額や固定資産税は応益的性格が強いものと見ることが可能であろう。

とはいえ、地方税を考えるうえでは、応能負担原則と応益負担原則のどちらを重視すべきかということを議論するよりも、地方税制全体を総合的にとらえてその公平性を判断する際には、両者ともに考え合わせる方がよりバランスがとれるのではないかと考えられる。納税者の能力に応じた租税の負担を公平性の判断基準とするのが応能負担原則に対し、納税者がその地方から受ける利益に応じた租税の負担を公平性の判断基準とするのが応益負担原則であるが、地方税は国税と異なりその地域の住民が決定するものであるから、応益負担原則に従うべきであ

るといふように、簡単に割切ることには疑問がある。というのも、受益者と負担者と、当該受益の金額がはつきりと分かつているものであれば、それは税というよりもむしろ手数料や負担金として支払われるべきものであるからである。⁽¹³⁾

従つて、応益負担原則は課税の根拠としては妥当するけれども、負担配分の基準には応能負担原則、すなわち受益の程度を抽象的に示す所得・資産・消費等を基準とするべきである⁽¹⁴⁾と考へる。

本来、地方税は地方団体における行政のコストを当該地方団体の住民が負担するとの建前であるといへるが、例えば法人は住民には該当しないにもかかわらず事業税などの納税義務を負うのは、当該地方団体から何らかの便益を受けているからであると説明される⁽¹⁵⁾。特に、事業税における外形標準課税（地方税法七二条の一九）は赤字の法人であつてもその事業規模に応じて納税義務を負うという点で、この考へに基づくものであるといへる。⁽¹⁶⁾

また、それに関連して、目的税については受益者と負担者との関係が比較的明確になるため、自治意識の涵養や負担意識の明確化、ひいては住民の行政参加を促進する効果があるといわれ、地方団体としては課税の根拠を明確にすることができるとともに、住民の合意を得やすいとされている⁽¹⁷⁾。但し、財政の硬直化を招き非効率的な資源配分をもたらすという問題が残るとの指摘もある⁽¹⁸⁾。

(4) 地方税法の立法趣旨

地方税を考へるうえで、公平性と独自性という相互に矛盾する原則をどのように調整するか、ということが課題であるといへる。

地方団体ごとに税制が異なることによつて、住民の税負担が著しく不均衡になることを防止する必要性から、

国の法律で統一的な枠組みを設けるために、地方税法が定められている。地方自治法一条二項では、国の役割として「全国的に統一して定めることが望ましい国民の諸活動若しくは地方自治に関する基本的な準則に関する事務または全国的な規模で若しくは全国的な視点に立つて行わなければならない施策及び事業の実施」をあげているが、地方税法の制定及び改正もまさしくこれらの国の役割に該当するものと考ええる。

地方税法は地方団体間における住民の税負担の公平を図るといふ趣旨から設けられたものであるといえるが、一方では標準税率を超える税率による課税である超過課税、法定外税が認められており、地方税制においては地方の自主財源確保や地域性もまた、重要な原則であることはいうまでもない。

下記にあげる法定外税における問題点は、地方税における原則である課税の公平性・中立性と独自性をどのように調整又は統合するか、という問題の現れに他ならない。

2 法定外税における問題点

(1) いわゆる税源委譲

本稿においては検討していないが、法定外税はその地方団体に自主財源を認めるものであるもので、いわゆる税源委譲の問題や地方間の財政格差を縮小する制度である地方交付税などの制度についてもあわせて考える必要があろう。

従来ずっと指摘されているように、租税総額に占める地方税収入の割合は四割弱である一方で、国の支出に占める地方支出の割合が約七割となっており、補助金・地方交付税への依存度が高いのが現状である。例え以前より法定外税新設・変更の手續が自由になったとしても、所得税や法人税などの比較的税収が大きな税は国税と

されているため（所得税法二三七条、法人税法一五八条等参照）、法定外税の新設のみで地方税収の不足が解消される見通しはあまりないのではないかと思われるとともに、法定外税を課す場合には、徴税コストとの兼ね合いも考える必要があると思われる。従って、地方分権をさらに進める必要があるのであれば、国から地方団体への「税源委譲」が不可欠であるといえる。⁽²⁰⁾

また、仮に税源委譲がなされたとしても、地方自治法一条の二にいう「地域における行政」を行うのに必要な最小限の税収が得られない地方があり得るので、いわゆる税源委譲の問題は、補助金や地方交付税等の制度とともに考える必要がある。⁽²¹⁾

地方団体に地域行政における自己統治・自己責任を求めるのであれば、行政サービスの質とそれにかかる費用は地域住民が決定するものであるから、格差はやむを得ないとするのか、または最低限度の基準を国が設けたうえで補助金・地方交付税制度の改善を図るのか等、いろいろな考えがある。地方分権推進一括法ではこれらの問題があまり解決されているとはいえず、今後の課題となっている。⁽²²⁾

(2) 問題点

法定外税については、主として以下の問題点が指摘できるが、本稿においては特に②について検討する。

①総務大臣の不同意要件

法定外税に関する協議の申出を受けた場合に、総務大臣は地方税法二六一条各号、六七一条各号及び七三三条各号の事由（不同意要件）のいずれかがあると認める場合を除いて同意しなければならないとされているが、こ

これらの各号に該当するか否かの判断基準は条文が不確定概念を用いておりあいまいであつて、地方団体に予測可能性を与えにくいために、法定外税新設について萎縮的効果をもたらすと指摘されている。⁽²³⁾

平成一二年一二月に、横浜市は勝馬投票券発売税について協議の申出を行ったが、国の経済施策に照らして適当でないとの理由で（地方税法六七一条三号）、総務大臣の同意は得られなかつた。総務省は、中央競馬は「日本中央競馬会が、畜産振興及び民間社会福祉事業の振興のために財政資金を確保することを目的として、刑法の特例として独占的に行う特別な制度であることから、特に重要な施策として『国の経済施策』に当たり、勝馬投票券発売税の課税を行うことは、中央競馬による公益目的のために、財政資金を確保する基本的な仕組を損なうことになるため、特別の負担を求めべき合理的な課税の理由がない限り、「国の経済施策に対して適当でない」場合に該当するとしている。⁽²⁴⁾

⁽²⁶⁾この件については、平成一三年に国地方係争処理委員会による審査がなされ、再協議を行うよう勧告がなされた。⁽²⁵⁾

② 地方団体の課税権の及ぶ範囲と地方団体間の課税権の競合

地方団体がそれぞれ自ら法定外税の導入を決定してゆくことになることになると、法定外税が当該地方団体の住民以外の者に及ぶ場合があり得るため、地方団体の課税権の及ぶ範囲が問題となり、⁽²⁷⁾さらに、地方団体間における重複課税又は二重課税の問題が発生すると指摘されている。⁽²⁸⁾

地方税において考えられる課税権の競合（衝突）には、①地方団体と国によるもの、②地方団体と地方団体によるもの、及び③地方団体と外国によるものがあるが、①は課税自主権の問題であり、③は国際課税上の問題で

あつて、法定外税に関しては②すなわち地方団体間の課税権の競合が問題となるとされる。⁽²⁹⁾

なお、住民税・事業税については事実上所得税・法人税と課税標準をほぼ同じくしており、一種の国と地方団体による二重課税であるとも考えられ、また、事業税については、複数の都道府県に事業所がある場合には、課税標準をそれぞれの都道府県における従業者の数等に按分して配分することとされているが（地方税法七二条の四八第一項・七二条の五四第二項）、これは一種の地方団体間における課税権の競合の調整であるとも考えられる。

地方税法は、法定外税についての非課税規定として①当該地方団体外に所在する土地、家屋、物件及びこれらから生ずる収入、及び②当該地方団体外に所在する事務所及び事業所において行われる事業並びにこれらから生ずる収入に対して地方団体が地方税を課することはできないと規定するとともに（二六二条一項二項・六七二条一項二項・七三三条の二第一項二項）、八条において、地方団体の長は、課税権の帰属その他地方税法の適用について他の地方団体の長と意見を異にし、その協議がととのわない場合においては、総務大臣（関係地方団体の道府県の区域内の市町村である場合においては道府県知事）に決定権を求める旨の申し出をしなければならぬとの定めをおいている（一項）。

従つて、一見地方団体間における課税権の競合の問題は生じないかのように見えるが、これら二六二条一項二項、六七二条一項二項及び七三三条の二第一項二項の各要件に該当しない法定外税について、地方団体間における課税権の競合と重複課税の余地が残るといえる。また、どのような場合に法定外税について当該地方団体の住民以外の者に課税権を及ぼすことが可能であるのかという問題についても、地方税法には何らの基準も設けられていない。

法定外税の新設・変更の手續が簡易になつたことにより、今後これらの問題が生じる可能性がより大きくなつ

たといえる。地方税法二六二条一項二項、六七二条一項二項、及び七三三条の二第一項二項の文言から考えると、特に、地方団体のボーダーを超える取引に対する課税や、地方団体が所得に対する課税を行った場合の所得の源泉地について問題となると考えられる。

先に述べた地方税法の立法趣旨に鑑みると、この問題を解決するための何らかの規定を地方税法に置くことが望ましく、それは地方自治法一条二項にあげられる国の役割に該当すると考える。また、法定外税の新設・変更にかかる総務大臣の不同意要件の規定の解釈も、今後この問題の解決に資するものであると考える。

(9) 金子宏・前掲注(1)。

(10) 金子・前掲注(1) 七九頁。

(11) 橋本徹「地方税の理論と課題」橋本徹編著『二一世紀を支える税制の論理 第7巻 地方税の理論と課題(改訂版)』二二頁(二〇〇一年・税務経理協会) なお、課税の公平については増井良啓「租税法における水平的公平の意義」碓井小早川水野中里編『金子宏先生古稀祝賀 公法学の法と政策(上)』一七三頁(二〇〇〇年・有斐閣)を参照。

(12) 井藤半彌『地方財政・租税の原理』五六頁(一九六五年・千倉書房)、荻田保「応益原則と負担分任」地方税二六卷三号七頁(一九七五年)、石島弘「総論―地方税制と地方自治体の自主性の尊重」租税法研究二九号一〇頁(二〇〇一年)等。

(13) 橋本・前掲注(12) 一三頁、石島・前掲注(13) 五頁。

(14) 石島・前掲注(13) 五頁。

(15) 西野万里「事業税の適正化―外形標準の役割と効果―」橋本徹編著『二一世紀を支える税制の論理 第7巻 地方税の理論と課題(改訂版)』一〇七頁(二〇〇一年・税務経理協会)。

(16) 金子・前掲注(1)三八二頁、水野忠恒「事業税の論議について」地方税四九巻四号六頁(一九九八年)、水野忠恒「事業税の外形標準課税の検討」税研八四号二八頁(一九九八年)。なお、地方分権との関連では神野直彦「外形標準課税と地方分権」ジュリ一一八一号七頁(二〇〇〇年)、田中治「事業税の外形標準課税」佐藤||首藤編『新井隆一先生古稀記念 行政法と租税法の課題と展望』三二二頁(二〇〇〇年・成文堂)等を参照。

(17) 石島・前掲注(13)六頁。

(18) 中井英雄「地方目的税の機能と課題」橋本徹編著『二一世紀を支える税制の論理 第7巻 地方税の理論と課題』[改訂版]二四二頁(二〇〇一年・税務経理協会)。なお、目的税の長所として「よりよい支出決定に役立つ」としている。

(19) 財団法人地方財務協会編『月刊地方税別冊 改正地方税制詳解(平成一三年)』二四頁(財団法人地方財務協会・二〇〇一年)。

(20) いわゆる税源委譲の問題に関しては、佐藤進「国と地方の税源配分」租税法研究二二号一頁(一九八四年)、佐藤進「国と地方の税源配分」税経通信一九九五年二月号二六頁、神野直彦「地方税改革と地方分権」税研一九九九年三月号一四頁、井堀利宏「抜本的地方税制改革の課題」税経通信一九九九年六月号、齊藤慎「地方分権の推進と地方税」税経通信二〇〇〇年五月号二五頁、櫻井・前掲注(8)、木村・前掲書、井堀利宏「地方分権のあるべき方向と自主財源のあり方」税経通信二〇〇一年五月号一七頁、諸井||神野||岡田「地方分権と自主財源のあり方を論ずる」地方分権推進委員会の最終報告を題材に「税経通信二〇〇一年一〇月号六二頁等、多数の文献がある。

(21) 地方分権推進一括法との関係では、碓井光明「国庫支出金・地方交付税等に関する法律関係」訴訟の可能性に関する考察」自治研究七六巻一三号三頁(二〇〇〇年)、同「地方財政に関する地方分権改革の検証」ジュリ一二〇三号八四頁(二〇〇一年)、補助金については、櫻井敬子「国庫補助負担金の整理合理化及び統合補助金制度の新設」『ジュリスト増刊 あたらしい地方自治・地方分権』一〇七頁(二〇〇〇年・有斐閣)、地方交付税については、田近||

油井||佐藤「地方交付税の何が問題か」税経通信二〇〇一年九月号二三頁、同「地方交付税の改革をどう進めるか」税経通信二〇〇一年一〇月号二五頁等を参照。

(22) 櫻井・前掲注(8)。

(23) 確井・前掲注(3) 自治研究七七卷二号一七頁。

(24) 総務省平成二三年三月三〇日通知「横浜市の勝馬投票券発売税について」。

(25) この協議の内容については、確井光明「地方財政に関する地方分権改革の検証―地方税を中心として」ジュリー二〇三号八四頁(二〇〇一年)。

(26) この勧告の内容について、行政法の観点から検討を加えたものとして、人見剛「国地方係争処理委員会の始動―横浜市勝馬投票券発売税不同意事件に関する勧告を素材に」ジュリー二二四号二八頁(二〇〇一年)。

(27) 水野忠恒「法定外地方税における地方団体の課税権とその限界―アメリカ合衆国の州際通商条項における *Net Ex* を参照して―」地方税五二卷五号三頁(二〇〇一年)。

(28) 水野・前掲注(27)、中里実「地方税条例の効力の地域的限界」地方税五一卷一―二号二頁(二〇〇〇年)。

(29) 中里・前掲注(28) 六頁。

三 地方団体の課税権の及ぶ範囲

以下は、アメリカ合衆国における州の課税権の及ぶ範囲について、特に州外の者に適用される *use tax* についての裁判例を検討し、これらの問題についての参考としようとするものである。但し、いうまでもなくアメリカ合衆国は連邦制をとっているため、アメリカ合衆国の州の課税権と日本の地方団体の課税権とをまったく同列に論じることができないが、地方団体の課税権の競合についての裁判例の積み重ねが何らかの示唆を与える可能

性があると考ええる。

アメリカ合衆国においては連邦制がとられていることから、従来州相互間における課税権の競合が問題とされてきた。州と連邦の課税権の競合に伴う重複課税については、連邦制を採用したことにより国内において統一的な財政政策を行う必要性が生じたために、連邦による補助金とひきかえに州の課税権を連邦に譲歩してきたという歴史があり、州等 (city, school district 等の地方の課税主体を含む) と連邦による重複課税がある状態が続いている⁽³⁰⁾。

州相互間における重複課税については、合衆国憲法の Due Process 条項 (修正第一四条第一項) 及び州際通商条項 (Commerce Clause: 第一編八節三項) との関係で問題とされてきた。Due Process 条項は、適正な手続によらない州の課税権行使を禁じるものであると同時に、平等取扱原則 (“equal protection of law”) をも定めている⁽³¹⁾。また、州際通商条項は、州際通商 (interstate commerce) については連邦議会が立法権を持ち規制を行うとする (課税権は連邦にあるとする) ものであり、ひいては州による課税が州際通商の妨げとなることを禁じるものである。

州による重複課税の問題は、sales tax 及び use tax のような所得・消費・取引に対する課税のみでなく、例えば資産に対する税などについても生じるが、資産税については日本の地方税法上問題となる可能性はあまりない (二六二条一項二項、六七二条一項二項及び七三三条の二第一項二項) と考えられるので、ここでは取り上げない。

一九八七年において、アメリカ合衆国では四五の州とコロンビア特別区において sales tax 及び use tax が採用されており、州税収入に占める割合は三二・八％にのぼっている。⁽³³⁾

Sales tax とは州により “retail sales tax” “general sales tax” “gross receipts tax” “turnover tax” “gross income tax” 等の名称で、州内での小売段階の資産の譲渡等（サービスの提供・利子の受取り等を含む場合がある）に課される売上税の総称である。一方、use tax は sales tax を補完する税 (“compensating tax”) であつて、sales tax の課されない州で購入した商品等をその州に持ち込む (sales tax を免れる) ことにより、州内の業者が不利益を受けることを防止するために設けられたものである。⁽³⁴⁾

なお、sales tax の重複課税の問題については、水野忠恒「ボーダー取引と消費課税」日本都市センター編『地方分権と地方税制度』二三頁以下（一九九五年）に詳しく紹介されており、本稿の記載もそれに基づいている。

Sales tax の課税対象となる州際取引については、先にも述べたように Due Process 条項との関係では、“nexus”（地域との何らかの結びつき）がある場合には州の課税権が認められる、すなわちある者、資産、又は取引と州との間に「確実な結びつきと最小限の関連性」(“some definite link, some minimum connection”) があれば憲法上州に課税権が認められるとされてきた。⁽³⁵⁾

一方、州際通商条項との関係では、初期の裁判例は州際取引に対する州による課税を州際通商条項違反として認めなかったが、⁽³⁶⁾ 間接税であれば直接税と異なり不当な負担とならないとして、州際取引に対する州の課税権を認める一方で、直接税は不当な負担であるからこれを認めないという裁判例を経て、⁽³⁷⁾ 州に課税権を認めた上で州による重複課税がある場合には、州際通商条項違反たる州際取引に対する重複した負担 (“cumulative burdens”)

又は“multiple burdens”)を防止する必要があるために、どちらかの州による税額控除 (“credit”)や税収の配分 (“allocation”)を行うことが憲法上の要請であるとされ⁽³⁹⁾、さらに、原産地 (“origin,” seller’s state)の課税権と消費地 (“market place,” buyer’s state)の課税権⁽⁴⁰⁾では、原産地の課税権が優先されるべきであると考えられてきた。というのも、①州際取引に sales tax の課税を認めると州際取引に重複課税のリスクが生じ、それが⁽⁴¹⁾ない州内取引との間で不公平を生じるが、②州際取引に sales tax の課税を認めないと、州外の事業者と州内の事業者との間で不公平を生じる、ということから、①に関連して重複課税排除の観点から税額控除又は税収配分を行うという結論が、②に関連して競争中立性の観点から消費地における課税を排除するという結論が導かれることになるからである。⁽⁴³⁾

特に、取引と州との間の関連が薄くなるメール・オーダー取引に対する課税⁽⁴⁴⁾や最近ではインターネットを通じた取引に対する課税⁽⁴⁵⁾が問題となっているが、Due Process 条項と州際通商条項のどちらを検討するか、または双方を検討するかは、裁判例によってまちまちである。

Due Process 条項と州際通商条項との関連については、前者は課税権を及ぼす州と課税対象との間に nexus を必要とするとの内容であって、州が与える保護や便益との関連性に由来するものである⁽⁴⁶⁾一方、後者は州際取引に対する不当な負担を防止するとの内容であり、⁽⁴⁷⁾両者は重なり合う部分もあるが、例えば General Trading Co. 判決⁽⁴⁸⁾や Scripto, Inc. 判決⁽⁴⁹⁾のように、州と課税対象との結びつきがあると判断されても州際通商条項違反とされるような場合があり、その内容は異なる部分もあると解されている。⁽⁵⁰⁾

2 Use tax の裁判例

Use tax は sales tax の課税対象と同じものが、sales tax を課されることなく州内に持ち込まれ、そこで使用・保管・消費される場合に課されるものであるが、それは sales tax の納税義務者である当該州の事業者以外の者に課されることとなる。但し、商品の価格に転嫁されるため、最終的に税を負担するのは消費者である。一般的な use tax は一九三五年にキャリフォルニア州及びワシントン州で採用されたのが始まりであるが、それまでは一般的な sales tax の補完としての use tax は存在せず、ガソリン税についてのそれが裁判所により認められていたに過ぎなかった。⁽¹⁵⁾

Use tax は、州内外の事業者間の公平を意図するものであるから、州際取引に対する重複課税のリスクに関連する税額控除・税収分配の問題もさることながら、州の課税権の域外適用すなわち nexus の意義内容とその有無が問題とされてきた。⁽⁵²⁾

Use tax は制度としては必ずしもうまく機能しているとはいえないが、常に州外の者が納税義務を負うものであるから、use tax の裁判例を検討することには地方団体の課税権の及ぶ範囲を考えるうえで意義があるものと思われる。

なお、use tax についても、同一の州際取引についてある州の sales tax と別の州の use tax が課税されることがあるため、sales tax におけるものと同様の重複課税の問題が生じることはいうまでもなく、⁽⁵³⁾また、税額控除等の制度も存在する。⁽⁵⁴⁾

- (1) Monamotor Oil Co. 対 Johnson⁽⁵⁵⁾

これは、アイオワ州のガソリン税 (Motor Vehicle Fuel Tax) に関する一九三四年の判決である。アリゾナ

州の企業である Monomotor Oil Company のアイオワ州におけるガソリンの使用に対して、アイオワ州による課税が認められた事例である。

最高裁は、Due Process 条項と nexus については言及せず、課税はアイオワ州内の高速道路におけるガソリンの使用に対するものであって、州際取引を行う特権 (“privilege”) に対する課税を意図したものでなく、さらに、原告は単にガソリンの価格に転嫁 (“pass on”) されている税を徴収するだけであって、Monomotor Oil Company 自身が課税されているのではないから、州際取引に対する不当な負担 (“undue burden”) とはならないため、州際通商条項違反にはあたらないとする等、州際通商条項のみについて判断したものである。

(2) Felt & Tarrant Mfg. Co. 対 Gallapher⁽⁵⁶⁾

イリノイ州の use tax に関する一九三九年の判決であるが、これは use tax の裁判例で初めて Due Process 条項についての言及がなされたものである。

イリノイ州の製造業者である Felt & Tarrant Manufacturing Company に対して、キャリフォルニア州の use tax の課税が認められるか否かが問題となったが、これは、キャリフォルニア州内において使用又は消費されるための商品の販売を行う、州内に存在する事業所を対象とするというものであった。Felt & Tarrant Manufacturing は、キャリフォルニア州に二名の販売代理人を置き、彼らのためのオフィスを借りていたが、キャリフォルニア州における売上代金は直接州外のオフィスに送られるとともに、商品は直接州外から送られていた。このため、Felt & Tarrant Manufacturing はこれらの取引は州際取引に他ならず、これに対する課税は州際取引に対する不当な負担であるとともに、特に州の税を徴収する代理人としての行為を義務付けることは、

適正な手続を経ずに財産を奪うものであって Due Process 条項に違反すると主張した。

裁判所は、Felt & Tarrant Manufacturing の州内における行為がキャリフォニア州の課税権の及ぶ範囲を基礎付けるに足りる根拠となるか否かについては判断しなかったが、Due Process 条項には違反せず、Monomotor Oil Co. 判決と同様に、州際取引自体に課税するのではなく単に税を徴収する義務を負わせるのみであるから、州際通商条項にも違反しないと判断した。

なお、Felt & Tarrant Manufacturing はニューヨーク市の use tax に関して同様の裁判を起しており、同様の判決がなされている。⁽⁵⁷⁾

(3) Nelson 対 Sears, Roebuck & Co. ⁽⁵⁸⁾

アイオワ州の use tax に関する一九四一年の判決であって、初めて Due Process 条項についての判断が示されたものである。

アイオワ州において事業を行うことを認められたニューヨーク州の会社である Sears, Roebuck & Company は、アイオワ州各地の小売店で事業を行っていたが、アイオワ州の顧客から州外のオフィスに送られたメール・オーダーによる取引も行っており、メール・オーダー取引にかかる商品は顧客に対し直接発送されていた。Sears, Roebuck & Co. はメール・オーダーによる売上はアイオワ州における小売店から生じたものではないとして、この課税は州際取引に対する不当な負担であることと同時に、州内における事業とは無関係の「直接販売」(“direct sales”) に対する課税は Due Process 条項に反するものであることを主張した。

裁判所の多数意見は、アイオワ州が Sears, Roebuck & Co. に州内で小売店を設ける特権を与えていること

を理由として、Sears, Roebuck & Co. に対するアイオワ州における事業の便益すべての対価として (“as a price for enjoying the full benefits of its Iowa business”)、Sears, Roebuck & Co. のアイオワ州住民に対する売上すべてについて課税することを認めるものであった。

この裁判例は、Sears, Roebuck & Co. の州内における事業活動と、直接のメール・オーダー販売についての勧誘との関連性については特に何も言及していない一方、州の課税権の及ぶ範囲についてかなり広く認めるものであって、州内における事業が州の保護とサービスを受けているという事実が *nexus* に該当すると判断しているものであると解されている。⁽⁵⁹⁾

これに対しては、メール・オーダー取引はアイオワ州における Sears, Roebuck & Co. の行為とは全く別個のものであって、*use tax* の徴収にかかるコストが売上の約一八％にのぼると見積もったうえで、*use tax* の課税は *Due Process* 条項及び州際通商条項に違反するとの反対意見が付されている。

(4) General Trading Co. 対 State Tax Commission⁽⁶⁰⁾

同じくアイオワ州の *use tax* に関する一九四四年の判決である。

General Trading Company はアイオワ州で事業を行うことが認められておらず、オフィスを設けることはせずに単に州内でセールスマンを雇って勧誘行為をなさしめる一方で、注文の受付と商品の発送はミネソタ州の General Trading Co. の支店で行われていたものであった。裁判所は、General Trading Co. の州内における事業の態様は憲法上重大な問題ではなく、単なる州の住民に対する直接の商品の送付が *use tax* の課税の根拠として十分なものであるとの判断を示した。

なお、州内に何らの設備を有していない企業に対して use tax の徴収義務を負わせることは州際通商条項違反にあたるとの反対意見があり、これは nexus についての判断であると解される。

(5) Miller Bros. 対 Maryland⁽¹⁵⁾

メリランド州の use tax に関する一九五四年の判決である。

Miller Brothers はデラウェア州において家具店を開いていたが、時折メリランド州の住民に対して商品の販売を行っており、その場合には商品をメリランド州の自社のトラックにより搬送していた。Miller Brothers はメリランド州住民に対する売上についてのメリランド州 use tax の徴収と支払いを拒否しており、同州において発見された同社のトラックが捕らえられた。Miller Brothers はこの課税が連邦の州際取引に対する権限を侵害するものであると主張するとともに、州のボーダーを超えてメリランド州の課税権を及ぼすことが Due Process 条項に違反すると主張した。一方、メリランド州は課税の根拠を Miller Brothers のデラウェア州における新聞及びラジオによる広告がメリランド州の住民にも及んでおり、その場合の商品はメリランド州内における使用のために発送されるものであることに置いていた。

裁判所は、General Trading の場合とは異なり「勧誘 (“solicitation”) ではなく通常の広告の偶発的効果」である、すなわち Miller Brothers は州内において勧誘行為は行っておらず商品の販売は Miller Brothers の州内における行為から発生したのではないとして、この課税が Due Process 条項に違反すると判断した。

中でも Jackson 判事は、Due Process 条項が課税対象となる者、資産、又は取引と州との間に確実な結びつきと最小限の関連性を必要とすると述べたうえ、それらは課税を受ける者についてはその地方に居住すること、

固定資産又は個人の資産についてはその地方における所在 (“situs”) があること、その地方における企業の設立や事業を行う適格性があること、その州において行われた資産の使用及び販売のような行為又は取引が含まれると述べて、この件については州内における商品の配送は Due Process 条項の求める最小限の関連性には至らないとした。

これに対しては、General Trading Co. 事件を引用した反対意見があり、また、地域との物理的結びつきを以前の判決に比べてより厳格に求めていること、州によりもたらされる便益・地方における行為の目的とその販売との関連性・その地方の事業者の競争力の維持・sales tax の税収減少防止等の、他の要素を考慮していないこと、地域との結びつきの程度により課税が可能であるかどうかの線引きを行うことについては、論理的な原則がない等の批判がある。⁽⁸²⁾

(6) Scripto, Inc. 対 Carson⁽⁸³⁾

フロリダ州の use tax に関する一九六〇年の判決である。

Scripto, Inc. はフロリダ州の各事務所を代表する独立した一〇名のブローカーによる勧誘を行っていたが、彼らの受けた注文はジョージア州の Scripto, Inc. に送られるとともに、フロリダ州の顧客の代金支払いも Scripto, Inc. に対して行われ、商品は直接ジョージア州から顧客に発送されていた。

裁判所は、例えブローカーが従業員ではなく独立した立場にあったとしても、それは Scripto, Inc. のために州内において継続的に勧誘を行っていたのであり、nexusすなわち最小限の結びつきがあったとの判断を行い、General Trading Co. 事件及び Scripto, Inc. 事件と Miller Bros. 事件との違いは、州内において勧誘代理人

を置いていたことにあると強調して、課税は Due Process 条項及び州際通商条項に違反するとした。

General Trading Co. 判決、Miller Bros. 判決及び Scripto, Inc. 判決は、ともに州内に何らの設備のない企業に対する課税についての事例であったが、判断が分かれている。

これに関しては、Due Process 条項及び州際通商条項との関連で、General Trading Co. 判決については州際通商条項のみについて判断されており、Miller Bros. 判決については州際通商条項について判断がなされた際に、州と取引との関連性についてすなわち Due Process 条項についての判断が混じり、Scripto, Inc. 判決については両者ともに判断されているにも関わらず、問題の所在はもっぱら Due Process 条項にあるとの分析がある。⁽⁶⁴⁾ その理由は、これらすべてが最小限の結びつき (“minimum connection”) に関わるものであるからであるとされる。

(7) National Bellas Hess, Inc. 対 Department of Revenue ⁽⁵⁹⁾

イリノイ州の use tax に関する一九六七年の有名な判決である。

National Bellas Hess, Inc. はアメリカ国内各地において顧客に対してカタログや広告の送付を行い、顧客はミズーリ州にある National Bellas Hess, Inc. に対して注文を行い、注文された商品は郵便や運送業者を用いて発送されていた。

裁判所は、National Bellas Hess, Inc. はイリノイ州において広告を行っておらず、代理人も置いておらず、州内における活動も資産もないことから、イリノイ州の消費者との間の関係は郵便又は運送業者を通じたものに

過ぎないとの理由で、イリノイ州による use tax の課税は州際通商条項に違反するとした。多数意見は、小売店、資産、代理人等の物理的存在 (“physical presence”) を州内に有する事業者と、一般的な州際事業の一環としての郵便や運送業者を通じた顧客との連絡を行ったに過ぎない事業者との差異を強調しており、この判決は、州際通商条項を根拠として、メール・オーダー販売を行っている事業者に対して地方が様々な規制を行うことは、本来地方が混乱を与えてはならないはずの、連邦議会のみが立法による規制を行う権限をもつ国の経済に対する障壁となると述べたものである。また、Due Process 条項に関しては、州の与える便益の有無によると述べ、Due Process 条項と州際通商条項との関連については、両者は重なり合う部分があるため分ちがたいとして⁽⁶⁶⁾いる。

これに対して、反対意見を述べた Fortas 判事は、nexus は販売の勧誘の形態とは無関係であって、この件で National Bellas Hess, Inc. がイリノイ州の顧客から販売収入を得ていること、さらに、カタログと広告の郵送が自発的継続的に行われていること、代金についてはクレジットカードによる決済がなされており、これは州によって保護が与えられている金融システムを通じてなされていること、州には州内外の事業者を等しい競争条件に置くために課税上公平に扱う正当な利益が認められること等を指摘して、nexus は課税権の及ぶ範囲と州外の販売者との、利益、自発性、州財政及び競争が絡んだ関係がこれにあたるとの見解を示している⁽⁶⁷⁾。

この判決に対しては、反対意見を支持し州の課税権を限定するものであるとの批判がある⁽⁶⁸⁾。

(8) National Geographic Society 対 Board of Equalization⁽⁶⁹⁾
 キャリフォニア州の use tax に関する一九七七年の判決である。

ワシントン特別区の National Geographic Society の行ったメール・オーダー販売に対して、カリフォルニア州の use tax が課されたものである。National Geographic Society はカリフォルニア州内に二つのオフィスを設けて雑誌販売の勧誘・広告を行っていたが、どちらのオフィスも書籍のメール・オーダー販売に関する行為は行っていなかった。販売の勧誘は郵送による通知や雑誌を通じて行われており、注文の受付及び商品の発送は州外の National Geographic Society のオフィスが直接行っていた。

裁判所は、この場合には重複課税のリスクがないこと、及びオフィスで行われていた広告活動とメール・オーダー販売との関連性を指摘したうえで、小売店、資産や代理人を州内に有する事業者と、一般的な州際事業の環としての郵便や運送業者を通じた顧客との連絡を行ったに過ぎない事業者との違いについて述べた National Bellas Hess, Inc. 判決を引用し、National Geographic Society はオフィスという最小限の存在 (“slightest presence”) が州内にあるために前者にあたり、それは十分な nexus (“sufficient nexus”) にあたるとして、use tax の課税は Due Process 条項及び州際通商条項に違反するものではないと判断した。

(9) Quill Corp. 対 North Dakota ⁽⁷⁰⁾

ノース・ダコタ州の use tax に関する一九九二年の判決である。

デラウェア州の企業である Quill Corporation は、イリノイ州、カリフォルニア州及びジョージア州にオフィスと倉庫を有していたが、ノース・ダコタ州においては従業員も資産も存在していなかった。Quill Corporation はカタログ、広告、電話等による販売の勧誘を行っており、郵送又は運送業者を用いて商品を送付していた。

裁判所は Due Process 条項の求める nexus は National Bellas Hess, Inc. 判決のよう “physical presence” よりも広く解すべきであって、最小限の関連性 (“minimum contacts”) で足りるものであると解釈し、Quill Corporation が州から受ける便益を理由に課税は Due Process 条項には反しないとする一方で、州際取引に対する不当な負担であるから州際通商条項違反であるとの判断を行った。

Due Process 条項と州際通商条項については、両者が分かちがたいとしたうえで、前者は公平性に関するものである一方で、後者は国の経済に対する州による規制の影響という制度上の問題であるとの見解を示している。

なお、この判決で注目される点は、Quill Corporation がノース・ダコタ州の顧客に対してソフトウェアのライセンスングを行っており、そのフロッピーディスクの存在が nexus に該当するか否かが検討されたことである。裁判所はフロッピーディスクの存在は、National Geographic Society 判決にいう “slightest presence” に該当するものの、それは州際通商条項の要請する実質的な nexus (“substantial nexus”) にはあたらないとの見解を示している。

この点に関しては、最近の電子商取引の発達に関連して、このような場合に nexus を認めないことは電子商取引に対する sales tax 及び use tax の課税を不可能にするものであるとの批判がなされている。⁽¹⁾

(10) まとめ

Use tax の課税の根拠とられる nexus については、上記のように裁判例の変遷が見られるが、National Bellas Hess, Inc. 判決は当該州内における物理的存在 (“physical presence”) と販売者の行為との関連性をその有無の判断材料とするものとして注目に値する。National Bellas Hess, Inc. 判決は、州の課税権を狭めるも

のであるとして批判が多いものではあるが、逆にいえば、いかに所得ではなく取引に対する課税とはいえ、たま sales tax が課税される州の住民が取引の相手方となったことのみを理由として、当該州内に何ら物理的存在を有していない者に対して課税を及ぼすことは、単純に考えて不合理な面があるといわざるを得ないので、この判決にはある程度の妥当性が認められると考える。Quill Corp. 判決においても、それが National Bellas Hess, Inc. 判決を覆すものではないとの文言がある。

3 日本における法定外税と地方団体の課税権の及ぶ範囲

以下は、平成一二年以降に各地方団体が考案したいくつかの法定外税について、特に当該地方団体の住民以外の者に対して課税が及ぶか否か、及ぶとするとその根拠に妥当性があるか否かについて検討を加えるものである。

(1) 「横浜市勝馬投票券発売税」

横浜市の考案した勝馬投票券発売税は、中央競馬会の発売所に対しその収益について課税がなされるものである。横浜市によると、その根拠は、中央競馬会も行政サービスを受ける地域の構成員であつて市において料金収入を上げるなどの活動を行っていること、及び市内における活動が直接地域住民の生活等の向上を図るものではないことにあるとされる。⁽⁷²⁾

確かに、中央競馬会は横浜市において物理的存在としての発売所を置いており、その行政サービスを享受しているともいえるために、一見課税の根拠はそこに求めることが可能であるように見える。しかし、これについて

は国税である法人税法上非課税とされている国全体のためにサービスを行う公共法人（法人税法四條三項）に対し、地域住民に直接公共サービスをもたらさないことを理由としてその収益に課税することは、法人税法の趣旨や公共サービスの不可分性からいって妥当とはいえないとの批判がある。⁽⁷³⁾

これに関しては、地方団体の課税権の及ぶ範囲の問題であると同時に国税と地方税との制度上の整合性の問題でもありと考えるべきであろう。

(2) 「三重県産業廃棄物税」

三重県の制定した産業廃棄物税は、産業廃棄物の中間処理施設又は最終処分場への搬入に対し、搬入した産業廃棄物の重量を課税標準として、当該産業廃棄物を排出する事業者に課されるものである（三重県産業廃棄物条例四條）。

この産業廃棄物税は、納税義務者を三重県内の事業者に限定していないことから、県外の事業者が納税義務者となる場合があり得る。⁽⁷⁴⁾ そのような場合の三重県の課税権を県外の事業者に及ぼす根拠は、もっぱら三重県内の産業廃棄物処理施設・処分場等の設備の使用等による行政サービスの享受にあると考えられる。

先にも述べたように、当該地方団体から受ける特定の便益のみを課税の根拠に置くことは、手数料や受益者負担金等のかたちで徴収すべき性格のものを税として徴収するといえるものであって、特に住民以外の者に対してこのような課税を行うことは、⁽⁷⁵⁾ 地方税というものをどのようにとらえるかということについての問題を喚起するものであるといえる。

(3) 「山梨県河口湖町遊魚税」

山梨県の河口湖町等が定めた遊魚税は、河口湖での遊魚行為に対し、日ごとに定額により（一人一日二〇〇円）遊魚行為を行う者に課されるものであり、遊魚料を徴収する者に特別徴収義務を負わせるものである（河口湖町遊魚税条例四条・七条・九条）。

この遊魚税も、納税義務者を河口湖町の住民に限定しておらず、三重県産業廃棄物税と同様に、課税の根拠を河口湖町の河口湖における遊魚環境の整備という行政サービスの享受にしているものであるといえるため、同様の問題が生じる。

(4) 「東京都杉並区レジ袋税」

東京都杉並区（東京都特別区については、地方税法上地方団体とされ市町村に関する規定が準用される。地方税法一条二項）が定めたいわゆる「レジ袋税」（すきなみ環境目的税条例）は、区内の事業所等で商品の引渡しに伴い譲渡されるレジ袋に対し、レジ袋の枚数を課税標準として当該譲渡を受ける者に課されるものであって（一枚につき五円）、特別徴収義務者は区内に事業所等を有する事業者とされる（すきなみ環境目的税条例四条・五条・八条）。

このレジ袋税に関しても、杉並区内においてレジ袋の譲渡を受ける者は杉並区の住民に限られず、また、杉並区の住民以外の者が杉並区においてレジ袋の譲渡を受けたという事実のみをもってしては、これらの者が杉並区の行政サービスを享受しているともいい難い。従って、杉並区の住民以外の者に対する課税の根拠が極めて薄いものであるといわざるを得ない。⁽¹⁶⁾

なお、三重県産業廃棄物税、山梨県河口湖町遊魚税及び東京都杉並区レジ袋税は、法定外目的税であって、税収の使途を環境保護等に限定するものであるとともに、環境に対する負荷の大きな行為に課税することにより負荷の大きな行為から小さな行為への転換を促進させる効果を狙う、いわゆる環境税にあたる。環境税は税収の確保を目的としているというよりも、むしろ地方団体の環境保護政策の一環として課税という手段を用いるものなのであって、課税の公平性・中立性という原則を（意図的に）満たさない制度であるため、特定の者の特定の行為に対して課税を行うことよって公平性や経済的中立性を欠くことになるということを理由として批判することにはあまり意味がないともいえる。よって、地方団体の課税権の及ぶ範囲とは別個の問題として、環境税に關しては、環境税の導入により得られる利益と、それにより侵害される納税者の権利とを比較衡量してその妥当性を論じるべきであるとも考えられる。⁽¹⁷⁾

- (28) Newcomer, *Critical Appraisal of Federal and State Aid*, 91, 93-94, Tax Institute, Incorporated, ed. Federal-State-Local Tax Correlation (1954)
- (29) 平等取扱原則の「5つ目」 J. Hellerstein, *State Tax Discrimination Against Out-of-Staters*, 30 NAT. TAX J. 113, 124 (1986) を参照。
- (30) Guterman, *Revitalization of Multiple State Death Taxation*, 42 COLUM. L. REV. 1247 (1942), Bittker, *The Taxation of Out-of-State Tangible Property*, 56 YALE L. J. 641 (1947), Note, 44 IOWA L. REV. 412 (1959) 等文献が
ある。
- (31) J. Hellerstein & W. Hellerstein, *State and Local Taxation Cases and Materials*, (5th Ed. 1988) 661
- (32) *Id.* at 660, J. Due, *State and Local Sales Taxation*, 247-251 (1971)

- (55) *Miller Bros. v. Maryland*, 347 U.S. 340 (1954), at 344-45
- (56) *Case of the State Freight Tax*, 15 Wall. 232 (U.S. 1873) (州を越える貨物輸送に対するペンシルヴァニア州に於る課税の事案(1873)), *Robbins v. Shelby County Taxing District*, 120 U.S. 489 (1887), (テネシー州の 'drummers' license tax" がオハイオ州の外交員に課せられた事案である) 等。これに対し課税が認められたケースの多くは、取引にはなほ資産に対する課税ひきかきと判断されたもの(1891)であった (*Maine v. Grand Trunk Ry.*, 142 U.S. 217 (1891) 等)。
- (われらの裁判例や州際通商条項違反とされた時代の裁判例については、Powell, *State Income Taxes and the Commerce Clause*, 31 YALE L. J. 799 (1922), Lockhart, *Gross Receipts Taxes on Interstate Transportation and Communication*, 57 HARV. L. REV. 40, 43-62 (1943) Hartman, *Sales Taxation in Interstate Commerce*, 9 VAND. L. REV. 138, 176-194, (1956) 註文5。
- (57) *Ozark Pipe Line Corp. v. Monier*, 266 U.S. 555 (1925), ミネソタ州のフランチャイズ・タックスがメリアン州の企業に課せられた事案である。
- (58) その理由は、州際取引に対して「間接的」な影響又は負担を与えすぎた過ぎない課税であれば認めるとの考えである (*Willoil Corp. v. Pennsylvania*, 294 U.S. 169 (1935)), ペンシルヴァニア州のガソリン税がアラバマ州から持ち込まれたガソリンに課せられた事案(1935)。(59) Hartman, *State Taxation of Interstate Commerce: A Survey and an Appraisal*, 46 VA. L. REV. 1051, 1069 (1960)
- (59) *Western Live Stock v. Bureau of Revenue*, 303 U.S. 250 (1938), *Adams Mfg. Co. v. Storen*, 304 U.S. 307 (1938), *Gwin, White & Prince, Inc. v. Henneford*, 305 U.S. 434 (1939), 544; Hartman, *supra* note 38 at 1074, Hartman, *State Taxation of Corporate Income from a Multistate Business*, 13 VAND. L. REV. 21, 109-117, (1959)
- (60) *McLeod v. J. E. Dilworth Co.*, 322 U.S. 327 (1944), ホーナム州の sales tax がミネソタ州の企業に課せ

れた事案があり、取引と州の関連性がなごとして州際通商条項違反とされたものである。

- (41) Lockhart, *The Sales Tax in Interstate Commerce*, 52 HARV. L. REV. 617, 625 (1939)
- (42) *Ibid*
- (43) Hartman, *supra* note 36 at 147
- (44) メール・オーター取引が問題となった主な事案には、Henneford v. Silas Mason Co., 300 U.S. 577 (1937), Nelson v. Sears, Roebuck & Co., 312 U.S. 359 (1941), Nelson v. Montgomery Ward & Co., 312 U.S. 373 (1941), National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue, 386 U.S. 753 (1967), National Geographic Society v. California Board of Equalization, 430 U.S. 551 (1977) 等がある。
- (45) W. Hellerstein, *State Taxation of Electronic Commerce*, 52 TAX L. REV. 425, 437 (1997) Mines, *Electronic Commerce and Nexus Probel Sales and Use Tax Reform*, 52 TAX L. REV. 581, 598 (1997), コンピュータのインターネットへの販売に関しは、Hartman, *Significant Sales and Use Tax Developments During the Past Half Century*, 39 VAND. L. REV. 961, 967-973 (1986)
- (46) Northwestern States Portland Cement Co. v. Minnesota, 358 U.S. 450 (1959), “ミネソタ州の所得税 (“net income tax”) がアイオワ州の企業に課された事案であるが、裁判所は Due Process 条項及び州際通商条項のどちらをも反しなご判断しつごる。
- (47) West Point Wholesale Grocery Co. v. City of Opelika, 354 U.S. 390 (1957), 州税ではなくアラバマ州オペリカ市の食料品店に対する “flat-sum annual privilege tax” がジョージア州の企業に課された事案である。この税は、州外から食料品等を持ち込んで販売する企業に課されるものであったが、州際通商条項に違反すると判断された。
- (48) 322 U.S. 335 (1944), 詳細は (4) を参照。
- (49) 362 U.S. 207 (1960), 詳細は (6) を参照。

- (50) Due Process 条項と州際通商条項との関連について、Hartman, *supra* note 38 at 1058-1065, 1086-1115
- (51) J. Due, *supra* note 34
- (52) Use tax 及び gross receipts tax と nexus の関連について、Hartman, *supra* note 36 at 171-176, 及び Simet, *The Concept of "Nexus" and State Use and Unapportioned Gross Receipts Taxes*, 73 Nw. U. L. Rev. 112 (1978) による整理をたっており、本稿もそれに基いていこう。
- (53) Kust and Sale, *State Taxation of Interstate Sales*, 46 Va. L. Rev. 1290, 1300 (1960), Sales tax と use tax は一つの制度としておわせて同時に論じられるべきではないが、use tax を徴収すべきとされる州外の者は、取引にかかる記録を州に提出する必要がある(その分コストがかかる)とともに、その州の法による売買契約の強制が不可能である(州の法律による保護がない)にもかかわらず、sales tax が課税される州内の者と同じ扱いがなされていると指摘されている。
- (54) J. Due, *supra* note 34 at 249
- (55) 292 U.S. 86 (1934)
- (56) 306 U.S. 62 (1939)
- (57) McGoldrick v. Felt & Tarrant, Mfg. Co., 309 U.S. 70 (1940)
- (58) 312 U.S. 359 (1941)
- (59) Simet, *supra* note 52 at 116
- (60) 322 U.S. 335 (1944)
- (61) 347 U.S. 340 (1954)
- (62) Simet, *supra* note 52 at 119
- (63) 362 U.S. 207 (1960)

- (64) *Krust and Sale, supra note 53 at 1303*
- (65) *386 U.S. 753 (1967)*
- (66) *Hartman, supra note 45 at 991*
- (67) *Id. at 760-766*
- (68) *Hartman, Collection of the Use Tax on Out-of-State Mail Order Sales, 39 VAND. L. REV. 991, 1006 (1986)* 前田高志「アメリカ州・地方税制の変容にみる分権型地方税制の帰結」総合税制研究八号一五六頁(二〇〇〇年)。
Hartman は議会の立法による解決が望ましいとしている。
- (69) *430 U.S. 551 (1977)*, など。同様の事案としてイリノイ州の use tax がデラウェア州の企業に課されたことに nexus の存在を認めなかった *Reader's Digest Ass'n v. Mahin, 399 U.S. 919 (1970)* がある。
- (70) *504 U.S. 298 (1992)*
- (71) *W. Hellerstein, supra note 45 at 446-449, Mines, supra note 45 at 599*
- (72) 横浜市ホームページ <http://www.city.yokohama.jp/me/zaisei/zei/kachiuma.html>
- (73) 水野・前掲注(27)。なお、行政サービスのスピル・オーバーについては、橋本・前掲注(12)一五頁を参照。
- (74) 県内に住所、居所、事務所又は事業所のない事業者については納税管理人を定めるべき旨の規定があり(五条)、明らかに住民以外の者が納税義務者となることをも前提として設けられたものであると考えられる。なお、重複課税の可能性を指摘する文献として、石島・前掲注(13)一六頁。
- (75) 前掲注(13)の諸文献及び金子・前掲注(1)一〇頁を参照。
- (76) レジ袋税の効果として、消費者の杉並区のマーケット離れが指摘される。水野・前掲注(27)七頁。
- (77) 地方税としての環境税については、総務大臣の法定外税不同意要件との関連では、川端康之「環境税をめぐる法的問題」税研九二号二七頁(二〇〇〇年)を参照。

四 おわりに

先に述べたように、地方税法における法定外税については、地方団体のボーダーを超える取引に対する課税や、地方団体が所得に対する課税を行う場合の源泉地の判断が問題とならざるを得ないと思われ、これは国際課税における消費課税及び所得課税の問題とある面でパラレルに論じられるべきものであることは、指摘される通りである⁽⁷⁸⁾と考える。

そうであるとするならば、国際課税において租税回避防止・課税の中立性の観点から租税協調 (tax harmonization) が必要とされるのと同様に、地方団体間においてもある程度課税に関して足並みを揃えることと、地方団体の課税権の競合が生じた場合には国の機関による司法判断や立法による解決がなされることが必要であろうと考える。

このことと、地方団体の自主財源確保の必要性とをどのように調整するのかが今後の課題であって、それは地方税のみの問題ではなく、地方分権をどのように実現しようとするのかという政策にもかかっていると見える。

(78) 水野・前掲注(27) 及び中里・前掲注(28)。