

米国における電子商取引課税の現状と課題

—州際取引における売上税・使用税の問題を中心に—

藤 田 英理子

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

連邦国家である米国の租税は連邦税と州税に大きく分けられるが、各州の独立性が強いため、州税は州により税目・税率・課税対象等が大きく異なっている。このため、州際取引（interstate transaction）の結果、州外小売販売者に対する課税が行われた場合、州ごとの制度の違いから問題が発生することが少なくない。

売上税（Sales Tax）は州内で商品を販売する際に課税されるが、州際取引の際には免除され、その代わりに商品の移出先の州で使用税（Use Tax）が課税される。この使用税の徴収・納付義務を州が州外小売販売者に対して課することができるか否かは、従来から通信販売等の分野で論議されていた問題である。しかしながら1990年代に一般消費者がインターネットを使って商品を購入する電子商取引が増加すると、販売者と消費者の間の州際取引が激増し、これに伴って使用税を徴収・納付しない州外小売販売者の数が増加した。このため、この問題は各州・地方自治体を中心に連邦・小売販売業界をも巻き込み、全米的に大きな議論となった。

一方、近年、わが国では地方分権推進にからみ国・地方間の税源移譲の話題がある。その一形態として徴税権者が国から地方に移行した場合に起こりうる問題を考えるにあたり、このような米国の売上税・使用税の域外適用の問題点を把握しておくことは参考になる。

そこで本稿では、米国における電子商取引課税の抱える問題点について、売上税・使用税の域外適用の面から検討するとともに、州相互間の税制の抱える問題点及び今後の展望を考察することとしたい。

2 研究の概要

（1）売上税・使用税の概要

米国の売上税・使用税は州及び地方自治体レベルの租税である。売上税

は、最終消費者に対する物品の販売またはサービスの提供の際に発生し、当該取引を行った小売販売者が消費者から徴収して州に納付する。ただし州際取引の場合には免除される。また、使用税は、州際取引等が行われ売上税が徴収されていない場合に、商品を消費・使用・貯蔵する際に発生する。使用税の納税義務者は小売販売者または消費者である。しかし実際には、使用税の徴収・納付については小売販売者が行うことを求められる場合が多い。

現在、売上税・使用税の州租税収入に占める平均割合は個人所得税に次いでおり、特に18州においては最大の割合を占めている。しかしながら電子商取引には州際取引も多いため、州外小売販売者が州内で行った販売に対して州の課税権が全く及ばないとすると、将来的にこの税源が大幅に侵食される恐れがある。他方、売上税・使用税は州により課税対象・税率が異なっているため、特に州の法令を知らない州外小売販売者が、消費者からその州の使用税を個別に徴収し納付することは困難である。このため、米国では、州が州外小売販売者にどのような場合に課税できるのかが大きな問題となっている。

(2) 使用税の州際課税に関する判例の基準

州外通信販売業者に対する使用税の課税をめぐる1992年のQuill判決(連邦最高裁判決)によれば、州が州外小売販売者に対して使用税の徴収・納付を求めるには、連邦憲法の①適正手続条項(修正第14条)、②通商条項(第1条第8節第3項)の二つの基準を満たす必要があるとされるが、電子商取引がこれらを満たす要件を以下で検討する。

① 適正手続条項適合性

適正手続条項は、各州に対して人から財産を奪う際に法令による適正手続を求める条項であり、課税される者に対する「公平な通告」を求めるものである。州が州外小売販売者に使用税の徴収・納付義務を課するためには、適正手続条項との関係では、「最小限の接触(minimum contacts)」が必要である。

Quill 判決は、州外小売販売者に使用税の徴収・納付義務を課する際に必要とされる州と州外小売販売者の「最小限の接触」は、裁判上の人的管轄権の成否を判断する際の「最小限の接触」と同じものであるとした。

一方、商標権侵害裁判の前提として人的管轄権の成否が争われた 1997 年の Zippo 判決において、連邦地裁はウェブサイトと州の間に「最小限の接触」が成立する基準を示している。これによれば、「最小限の接触」は i 電子商取引を行うウェブサイトの場合常に成立し、ii 受動的ウェブサイトの場合常に成立せず、iii 中間的ウェブサイトの場合、相互作用と情報交換の度合いに応じて成立する。そしてこの基準に従えば、電子商取引を行うウェブサイトは常に適正手続条項に適合する。

② 通商条項適合性

Quill 判決によれば、通商条項は州際通商に関する規制権を連邦議会に与えた条項であり、「州が州際通商に不当な重荷を課するのを禁止する」のが趣旨である。また、現在、州外小売販売者に対する州の課税権を規制する連邦議会の立法はないが、その趣旨に鑑みると、通商条項の要件を満たすためには「最小限の接触」のみでは不十分であり「実質的関連 (substantial nexus)」が必要である。

Quill 判決は、郵便・宅急便のみで州内消費者とつながっているに過ぎない州外小売販売者には「実質的関連」は成立しないとしている。また、州外小売販売者が州内で広告宣伝を行っているに過ぎない場合や、インターネット以外のつながりを持たない場合に州内には「実質的関連」は成立しないとする州裁判決もある。そこで電子商取引を行うウェブサイトが通商条項に適合するための追加的要件を以下で検討する。

(3) 追加的要件

「実質的関連」を成立させるための追加的要件には、州内に①その販売者が資産を所有し、または活動を行っている場合、②代理の関係が成立する場合、③関連会社の関係が成立する場合が考えられる。

① 販売者の州内における資産または活動

連邦最高裁及び州裁の判決によれば、州外小売販売者が州内に営業所や倉庫を所有するときその物理的存在から「実質的関連」が成立するが、クレジットカードや数枚のフロッピーディスクを持つに過ぎない場合、「実質的関連」は認められない。また、連邦最高裁判決は 1954 年の判決で、州外販売者が自らの運搬手段により配達を行っている場合には「実質的関連」は認められないとしたが、近年、このような場合に「実質的関連」が認められるとする州裁判決も出ている。

② 代理の関係

代理の関係の理論は、各州の代理法に基づき、州内の代理人の活動を本人である州外小売販売者に帰属させる理論である。連邦最高裁は従来から、代理の関係が成立する場合「実質的関連」が生じるとしている。

代理人に該当するのは、従業員・独立した契約販売者や代理店などである。代理人が州内に存在する期間については、一年に数回程度で良いとする州裁判決がある。また、代理人の活動内容が直接的小売販売行為の場合には当然に「実質的関連」が成立するが、従業員が卸売商として州内の小売販売店に営業目的で訪問した場合にも小売販売に関する「実質的関連」が認められるとした州裁判決もある。

ウェブサイトで小売販売を行う州外小売販売者についても、州内に代理人とみなされる者があれば「実質的関連」が成立すると考えられるが、代理法の代理成立要件が州によって異なっている点が大きな問題である。

③ 関連会社の関係

関連会社の関係の理論は、ある州外小売販売者が市場となる州においては物理的存在を持たないが、州内に販売店や製造設備などを持った関連会社が存在している場合に、関連会社の存在を理由に、その州外小売販売者と州の間の「実質的関連」を認める理論である。

関連会社とは、親会社・子会社・兄弟会社等のことである。関連会社を支店に類するものとして、「州内に関連会社が存在すれば、たとえ関連する事業を行っていない場合にも『実質的関連』が成立する」

とする説もあるが、州裁判決上は、「実質的関連」が成立するには、関連会社が州外小売販売者の営業活動と関連する営業活動を行っていることが必要であるとされている。

州内関連会社の活動内容については、州外小売販売者が販売した商品の返品・交換を州内関連会社が受け入れている場合、「実質的関連」の成立を認めるかどうかについては、州裁レベルで異なる判決が出ている。また、カタログの配付や財務情報の共有を行っているだけでは「実質的関連」は成立しないとされた州裁判決がある。

ウェブサイトで小売販売を行う州外小売販売者についても、州内関連会社はその州外小売販売者と関連する営業活動を行っている場合、「実質的関連」が成立すると考えられるが、何が関連する営業活動にあたるのかについては、今後、連邦レベルの判例や立法などの統一の基準を待つ必要がある。

(4) ドロップシッピング課税

売買契約自体は州外小売販売者と州内消費者の間に結ばれているが、実際の商品の発送は州内企業である製造業者・卸売業者（ドロップシッパー）から州内の消費者に対して直接行われる場合、一部の州では、このドロップシッパーに売上税・使用税の徴収・納付義務を課するドロップシッピング課税を行っている。ドロップシッピング課税の正当性については議論があるが、ウェブサイトで小売販売が行われる際の使用税の課税手段の一つとしては有効であると考えられる。

(5) 連邦議会及び各州における対応

連邦議会は、1998年にインターネット課税免除法（Internet Tax Freedom Act）を成立させ、インターネットアクセスに対する新たな課税や電子商取引に対する複合的・差別的な課税を期限付きで禁止したが、通商条項に基づき規制を行う法律は制定していない。

他方、州レベルでは、定義の統一・課税対象の統一・税率の簡素化のために多くの州の協力の下、2002年に売上税・使用税簡素化協定（Streamlined

Sales and Use Tax Agreement) が作成された。また、州税の登録・申告様式の統一化・簡素化も進められている。

3 結論

連邦最高裁が示す使用税の州際課税基準は「最小限の接触」及び「実質的関連」である。後者は前者をより絞り込んだ要件に見えるが、別々の存在意義を持つ。「実質的関連」基準は連邦憲法の通商条項に由来する連邦議会事項なので連邦議会の判断で不要とすることができるが、「最小限の接触」基準は連邦憲法の適正手続条項に由来する基本的権利なので、連邦議会の立法によっても廃止できない。

電子商取引を行うウェブサイトは州との「最小限の接触」基準は満たすが、それがただちに「実質的関連」の基準をも満たすことにはならない。州内に営業所や倉庫がある場合、または代理・関連会社の関係の成立が主張できる場合には「実質的関連」基準を満たし課税が可能であるが、それ以外の場合には現状では課税は難しい。売上税・使用税の財源に占める重要性から、将来的には電子商取引に対しても課税は行われると考えられるものの、その前提として売上税・使用税の簡素化と「実質的関連」基準の具体化・明確化が必要である。

わが国において地方分権をめぐり今後の税制について検討を行う際には、米国の各州において、電子商取引というボーダーレスな取引が普及したことを機に、州際取引に関して種々の課税上の問題を生じているという現状を、十分に踏まえなければならない。

目 次

はじめに	165
第1章 電子商取引の発達と課税における問題点	167
第1節 インターネットと電子商取引	167
1 インターネットの仕組み	167
2 電子商取引の定義と分類	168
第2節 電子商取引課税における問題点	170
1 電子商取引課税における一般的な問題点	170
2 本稿における研究対象及び理由	176
第2章 前提となる事項	182
第1節 連邦国家としての米国の国家システム	182
1 連邦組織と州組織	182
2 連邦裁判所・州裁判所と裁判管轄	183
第2節 売上税と使用税	187
1 連邦税と州税	187
2 売上税法・使用税法の概要	189
第3節 連邦憲法の規定	197
1 適正手続条項（修正第14条）	197
2 通商条項（第1条第8節第3項）	198
第3章 使用税の州際課税についての判例の基準	200
第1節 National Bellas Hess 事件連邦最高裁判決	200
1 背景	200
2 判決の概要	202
3 判決の特徴	206
第2節 Quill 事件連邦最高裁判決	210
1 Bellas Hess 判決以降の判決の動向	210
2 判決の概要	211

3	判決の特徴	217
第4章	「最小限の接触」基準の成立要件	220
第1節	「最小限の接触」を満たす要件	220
1	人的管轄権成立の要件	220
2	人的管轄権の適正手続適合性と課税管轄権の適正手続適合性	222
第2節	ウェブサイトにおける「最小限の接触」	225
1	ウェブサイトの州内における「存在」	225
2	ウェブサイトにおける人的管轄権成立の要件	227
3	「中間的ウェブサイト」と「Zippoの移行基準」	232
4	連邦外のウェブサイトについての「最小限の接触」の成立	234
5	ウェブサイトの課税管轄権に対する「Zippoの移行基準」の適用	238
第5章	「実質的関連」基準の成立要件	239
第1節	小売販売者の州内における存在	239
1	州外小売販売者が州内に資産を所有しているとき	239
2	州外小売販売者が州内で活動を行っているとき	243
第2節	代理の関係	245
1	代理の關係の理論の概要	245
2	従業員の場合	247
3	独立した契約者の場合	248
4	その他の者について代理が成立しうる場合	248
5	小括	250
第3節	関連会社の関係	252
1	関連会社の關係の理論の概要	252
2	関連会社が州外会社の州内の営業活動に貢献している場合	253
3	関連会社が州外会社の州内の営業活動に全く貢献していない場合	258

4	関連会社が州外会社の州内の営業活動にほとんど 貢献していない場合	258
5	小括	259
第6章	ドロップシップメント課税	261
第1節	ドロップシップメントの仕組み及び課税方式	261
第2節	ドロップシップメント課税をめぐる裁判	262
1	ドロップシッパーへの課税が否定された例	263
2	ドロップシッパーへの課税が肯定された例	266
第3節	ドロップシップメント課税の意義・問題点及び現状	267
第7章	連邦及び各州における対応	269
第1節	連邦の動きとインターネット課税免除法	269
第2節	各州による売上税・使用税の簡素化・統一化	270
第8章	結論	273
	おわりに	277

はじめに

アメリカ合衆国（以下「米国」という。）は、50の州、ワシントンD.C.等からなる連邦国家である。米国では、当初独立した存在であった各州が主権の一部を連邦に与えることにより連邦政府が成立した。現在も連邦政府の管轄権は米国憲法（以下「連邦憲法」という。）に規定された範囲に限定されており、各州の権限は非常に強い。租税に関しても各州が独自の課税権を持っており、州税の税目・税率・課税対象は州により大きく異なっている。

交通の発達していなかった時代には、ほとんどの経済活動が州内で行われており、課税も州内で完結していた。しかしながら、交通の発達とともに州をまたぐ取引（以下「州際取引」という。）が増加すると、州税の各税目において、州際取引に対する課税をめぐる問題が発生するようになった⁽¹⁾。

これらの州税のうち売上税（Sales Tax）は商品販売の際に発生する税であるが、商品が他州に移出される場合には免除される。また、使用税（Use Tax）は、売上税が支払われていない商品が州外から移入された場合、その消費・使用・貯蔵に際して発生する税である。売上税・使用税は米国の州・地方自治体の主要な財源であり、これらを州や地方自治体が州外小売販売者に対して課税できるかどうかは、従来から主にカタログによる通信販売の分野で問題になっていた。

しかしながら、1990年代後半以降、一般消費者にインターネットショッピングが普及した結果、州際小売販売が増加したため使用税の州外課税は電子商取引（e-commerce）の分野で一層大きな問題となった。電子商取引とは、商品やサービスの購入・販売・配達活動がインターネットやコンピューターネットワークなどの電子的な手段を通じて行われる商取引のことを指すが、その性質上、店舗に足を運ばずに行うことができ州境を容易に越えるので、州際取引の数が

(1) 米国の州際課税の合憲性についてのわが国における先駆的研究として、本庄資「州際通商に関する州税の合憲性—米国連邦最高裁判例研究—」租税研究 364号 48頁以下（1980年）がある。

大幅に増加した。その結果、消費者から使用税を徴収せずに販売する州外小売販売者の数も増加したのである。

米国民にとって国とは州であり、州際取引をめぐる州法の域外適用の問題は国際取引をめぐる国法の域外適用の問題と同種の問題である。米国において、イギリスからの独立戦争のスローガンは「代表なければ課税なし」であり、このような歴史過程から、米国の文化の中には常に税に対する用心深い態度がある⁽²⁾。米国民にとって、自らが選挙権を持たず便益も受けていない他州から、他州の法律に基づき使用税の徴収・納付を要求されることは大きな問題なのである。州際取引の急増とともにそれに伴う使用税の州際課税が問題化している背景には、このような米国の歴史文化がある。

さて、近年、わが国では国・地方間の税源移譲の必要性が唱えられており、その際、消費税は「税収に地域的な偏りが少ない」ので地方財源として有望であるといわれている。米国の売上税・使用税は小売販売の際に一回だけ課税される点でわが国の消費税とは異なる税ではあるが、消費に対して広く一般的に課税される点、また消費者が負担し販売者が納付すべきものとされている点においては、消費税に類似している。このため、米国の電子商取引をめぐる使用税の課税問題を把握しておくことは、わが国の今後の地方分権と税源移譲の問題を考えるにあたり、参考になると考えられる。

そこで、本稿では、米国における電子商取引課税について売上税・使用税の面から現状を分析し、州外小売販売者に対する州の課税がどのような場合に可能になるのかを考えてみたい。なお、電子商取引自体をめぐる判例は現時点では極めて少ないため、その仕組みが電子商取引に類似するカタログによる通信販売に関する判例を利用しながらこれを考えていくことにしたい。加えて、米国の州相互間の税制の抱える問題点や今後の展望についても考察することにした。

(2) U. S. Treasury Fact Sheets: Taxes, History of the U. S. Tax System (<http://www.ustreas.gov/education/fact-sheets>).

第1章 電子商取引の発達と課税における問題点

電子商取引は1990年代後半にインターネットが普及するにつれて盛んになったが、これに伴い、全米的に課税上の問題が発生した。その中でも議論の中心となったのが、売上税・使用税の問題であった。そこで本章では、電子商取引及びインターネットの概要を説明し、米国における電子商取引に関する一般的な課税上の問題を取り上げた後、その中でも本稿で研究対象とする問題について述べることにしたい。

第1節 インターネットと電子商取引

1 インターネットの仕組み

インターネットとは、世界中のコンピューターネットワークが相互に結びついて形成されている地球規模の巨大な通信網のことである⁽³⁾。また、サーバーとは、ネットワーク上で、他のコンピューターに対して何らかのサービスを提供するコンピューターまたはソフトウェアのことである。インターネット上では、様々な種類のサーバーが無数に接続し、互いに連携しあうことによりサービスを提供している⁽⁴⁾。

一方、ウェブページとは、このインターネット上のサーバー（ウェブサーバー）に保存されている文章・画像などを含むひとまとまりの情報のことである。このウェブページが複数集まり、企業・組織・個人などのより大きな単位でまとめられたものをウェブサイトという⁽⁵⁾。

(3) 『現代用語の基礎知識』（自由国民社、2006）。

(4) 上記注(3)。なお、インターネット関連では、ウェブサーバー（ウェブページ情報を保存し、要求があるとユーザーのコンピューターにそのデータを送信するサーバー）、メールサーバー（メールの送受信を行うサーバー）、DNSサーバー（IPアドレスとドメイン名の対応付けを管理するサーバー）、FTPサーバー（ファイルを転送するサーバー）などの種類のサーバーがある。

(5) 前掲注(3)。なお、ウェブサイトは日本ではホームページと呼ばれることもあるが、

2 電子商取引の定義と分類

電子商取引は 1970 年代後半に始まった。当初は EDI (Electronic Data Interchange)⁽⁶⁾等の閉じたネットワークシステムであったが、1989年に WWW (World Wide Web) が発明された後、1990 年代後半にインターネットが一般に普及すると、インターネットを使った電子商取引が一般消費者に普及した。1996年の段階で、インターネットサイト主要 15 社中、オンラインショッピングを行っているものはなかったが、3年後の 1999年、ほとんどすべての主要インターネットサイトがオンラインショッピングを行うようになっていた⁽⁷⁾。当初は物理的な店舗を持たずインターネット上のみで販売を行う企業も多かったが、現在では、従来からの物理的な店舗を持つ企業がウェブサイト上で販売を行う例が増加している⁽⁸⁾。

電子商取引とは、商品やサービスの配達・購入・販売・決済などの商業活動がインターネットやコンピューターネットワークなどの電子的な手段を通じて行われる商取引のことである。インターネットに関する課税猶予を定めた 1998年の米国の「インターネット課税免除法 (Internet Tax Freedom Act. 以下この章において“ITFA”という。)」は電子商取引を「インターネットを通じて行われ、またはインターネットアクセスを通じて行われる、資産・商品・サービスまたは情報の販売・リース・免許・申込み・配達を含むあらゆる取引」と定義する⁽⁹⁾。

本来的には、ホームページとはウェブサイトの入り口のページを指す (総務省『国民のための情報セキュリティサイト』による。http://www.soumu.go.jp/joho_tsusin/security/kiso/k01_inter.htm)。

(6) Electronic Data Interchange. 企業、組織、政府機構その他のグループの内部または相互間で一定の様式の情報を電子的に交換する仕組みのことで、一般的なのは発注及び自動購入であるが、これ以外に生産・送受信システム及びプロセスの補完や管理も EDI と呼ばれている。インターネット時代が到来した後も、EDI は世界中の電子商取引において広く使われている (http://en.wikipedia.org/wiki/Electronic_data_interchange)。

(7) Karl Frieden. (2000). “Cybertaxation” CCH, pp.8-9.

(8) <http://en.wikipedia.org/wiki/E-commerce>

(9) ITFA (Public Law 105-277) §1104 (定義) (3) Electronic Commerce

電子商取引とは、このような広義の概念からいえば、商取引の中のいずれかの段階において電子的な手段が用いられている取引であるといえる。すなわち、広義の電子商取引とは、商取引の内容である①契約の申込み、②契約の承諾、③商品の配達、④代金の支払の4つの要素の中のいずれかが電子化されている取引であると考えられる。しかしながら、商取引の成立には契約の申込み及び承諾による契約の成立⁽¹⁰⁾が重要かつ不可欠であるため、本稿においては、購入契約（①及び②）がインターネット等のコンピューターネットワークを通じて行われている取引を電子商取引と定義する。従って、本稿では、契約の申込みまたは契約の承諾が電子的になされていない場合は、たとえ決済手段や配達手段が電子的であっても電子商取引としては扱わない⁽¹¹⁾。

次に電子商取引の種類は、その商品の配達方法に着目すると、直接的電子商取引（Direct e-commerce）と間接的電子商取引（Indirect e-commerce）に分類できる⁽¹²⁾。直接的電子商取引は、購入契約だけでなく配達も電子的な手段で行われる取引である。これに対して間接的電子商取引は、購入契約は電子的手段で行われるが実際の配達には郵便・宅急便などの物理的な輸送手段による取引であり、従来のカタログによる通信販売⁽¹³⁾の契約締結の部分が電子化された取引であるといえる（〔図1〕参照）。

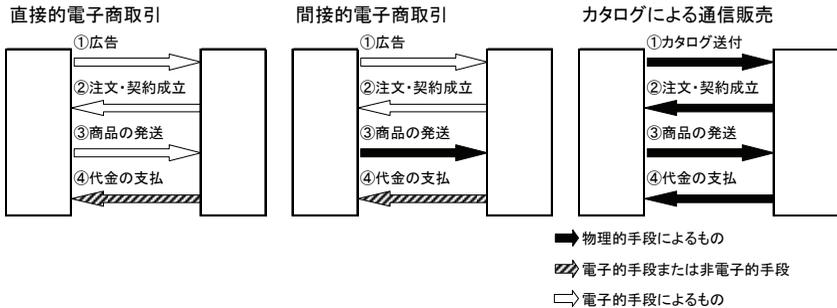
(10) 米国各州の契約法に関する統一的な見解・定義を示している「契約についての第二次リステイメント（Restatement(Second) of Contracts）」によれば、契約の成立には、基本的には「交換することについての双方の承諾の表明と約因とが必要」である（§17 売買契約の要件 Requirement of a Bargain）。また、双方の承諾の表明は「一般的には当事者のうちの一方の申込みまたは提案とそれに続くもう一方の当事者の承諾」という形式をとる（§22 同意の様式：申込み及び承諾 Mode of Assent: Offer and Acceptance）。

(11) このため、本稿においては、例えばカタログで商品を購入し決済のみクレジットカードで行う場合は電子商取引には含めない。

(12) Frieden. Supra note (7), p8.

(13) 通信販売とは、小売業態のうち無店舗販売の一つで、店舗ではなくメディアを利用して商品を展示し、メディアにアクセスした消費者から電話やファクシミリ、郵便、インターネットなどの通信手段で注文を受け、商品を販売する方法をいう（<http://ja.wikipedia.org/wiki/>）。従来の典型的な通信販売はカタログによるものである。

図1 電子商取引の種類



また、電子商取引の種類は、その取引主体に着目すると、消費者向け取引 (Business-to-Consumer level)、企業間取引 (Business-to-Business level)、及び消費者間取引 (Consumer-to-Consumer level)の三種類に分類される⁽¹⁴⁾。このうち、電子商取引において主に問題を生じるのは消費者向け取引である⁽¹⁵⁾。

第2節 電子商取引課税における問題点

1 電子商取引課税における一般的な問題点

米国では、電子商取引の発達とともに様々な課税上の問題が論じられるようになった。主な論点は次のとおりである。

- (14) 大阪弁護士会知的財産法実務研究会編『デジタルコンテンツ法』79頁 (商事法務、2004年)。
- (15) 米国の売上税・使用税において企業間取引があまり問題を生じていないのは、売上税・使用税が小売販売の際に初めて発生する税であり、また企業間取引の場合は非課税になっている場合も多く、たとえ非課税になっていない場合でも、企業は調査を受けた場合のリスク回避をしようとして自主申告する傾向があるためである。これに対して、消費者向け取引については、一般消費者が使用税を自主申告することは少なく、税務当局が消費者一人一人を調査するのは非常に非効率であるためあまり行われていない (Frieden. *Supra note (7)*, pp. 267-269.)。また、消費者間取引は基本的には課税対象外である。

(1) 州外小売販売者に対する州の課税管轄権の域外適用の問題

これは、売上税・使用税に関する問題で、従来から存在していたが、電子商取引の発達とともに顕在化した問題である。売上税は州外に移出される場合には移出元の州では免除され、移入先の州で使用税が発生する。このような州際販売が行われた場合、移入先の州が、州外小売販売者に対して、州内の購入者から税を徴収して州に納付することを要求できるかどうかという問題である。

(2) 法人総所得税の州際分配の問題

米国の州の法人総所得税は、基本的には売上地を最重視する州際分配課税であり⁽¹⁶⁾、州ごとの売上・資産・給与支払額に応じて各州により課税が行われるが⁽¹⁷⁾、州によって計算方法が異なるため、電子商取引の発達により州際販売が増え多数の州に売上のある小売販売者が増加すると、計算が煩雑になり分配割合の妥当性に関する問題が出てくる。

(3) 購入者の所在地の問題

これは、複数の州に支社を持つ州際法人が電子的に購入した情報・電子商品を消費者として複数の州で同時に使用する場合、売上税・使用税がど

(16) 米国の州法人総所得税の計算の基礎となるのは、売上・資産・給与支払額の3要素である。3要素に同じ比重を置いた分配を行っている州や、テキサス州、ネブラスカ州のように売上ファクターのみを分配の基準として使う州もあるが、カリフォルニア州の例のように売上ファクターを2倍して計算を行う州が半数近くを占めている (Frieden. *Supra* note (7), pp.222-226)。

(17) 例えば、カリフォルニア州法人税法は次のように規定している。

§ 25121 (州内及び州外で課税される収入；割当と分配 Income taxable both within and without state; Allocation and apportionment) この州内及び州外の双方で課税になる事業活動から生じる所得のある納税者は、この法律に基づき総所得を割り当て、分配しなければならない。

§ 25128 (営業所得の州への分配方法 Formula for apportioning business income to state) (a). (b)及び(c) 以外の場合には、・・・すべての営業収入は、分子が資産ファクター+給与ファクター+売上ファクター×2、分母が4の分数で営業収入に掛け算を行うことにより、この州に割り当てられる。

の州において発生するかという問題である⁽¹⁸⁾。また、購入者が購入した州以外で消費を行う場合、消費地の州に売上税・使用税が納付されないという問題もある。

(4) 電子商品の分類の問題

米国の各州の売上税・使用税は、有体動産 (tangible personal property)⁽¹⁹⁾ に対しては売上税法・使用税法に非課税として列挙されている物品以外の全てに課税されるのが基本であるが、無体財産 (intangible property) 及びサービスに対しては、逆に、これらの法律に課税対象として列挙されている場合にのみ課税される。このため、従来有体物として販売されていた本・新聞・映画などが電子情報化され電子的に配信されることにより、課税物が非課税物になる場合がある。特に直接的電子商取引を行い商品の電子的配信を受けた場合非課税になることが多く、これが妥当かどうかという議論がある。

また、コンピューターソフトなどの電子的な商品については有体動産とみなして課税を行っている州 (テキサス州⁽²⁰⁾、イリノイ州⁽²¹⁾ など) と、

(18) Frieden. Supra note (7), p169.

(19) 「有体動産 (tangible personal property)」とは、目で見たり手で触ったりすることのできる動産を意味するが、その定義は州により若干異なる (定義の例としては、注(20)・(21)・(73)・(74)を参照のこと)。

なお、英米法において、財産は人的財産 (personal property) と物的財産 (real property) に分けられる。これは、財産を訴訟の目的に従って分類したものであり、前者は人的訴訟 (personal action) の対象に、後者は物的訴訟 (real action) の対象となる。人的財産はほぼ「動産」と同じ意味で用いられている (砂田卓士・新井正男編『英米法原理[補訂版]』235頁、239頁 (青林書院、1992年)) ため、"tangible personal property" は一般的に「有体動産」と訳されている。

(20) テキサス州税法第2巻 § 151.009 (有体動産) には「『有体動産』とは、見ること、計量すること、感じること、触ること、その他の手段により感覚器官が認識できる人的財産のことをいうが、この章 (限定的な売上税、物品税及び使用税) においては、この言葉にはコンピュータープログラム、電話のプリペイドカードが含まれる」と規定されている。また同巻 § 151.010 (課税品目 taxable item) には、「『課税品目』とは、有体動産及び課税サービスをいう。この章で規定されているもの以外は、物理的媒体の代わりに電子的形態による商品を販売または使用することによって、

無体財産に分類して非課税としている州（カリフォルニア州⁽²²⁾、メリーランド州⁽²³⁾など）があり⁽²⁴⁾、課税対象とされる商品は州により異なっているため、州の法令に精通していない州外小売売業者が売上税・使用税の課税・非課税区分を行うのは非常に困難である。

(5) 税務当局から見た法人や個人の把握の問題

特に直接的電子商取引が行われた場合、取引の動きを追うことは難しい。一方、インターネットサイトを他州や外国のコンピューターサーバー上に移すことは簡単なので、法人所得税・個人所得税の面で、税務当局が法人や個人をどのように把握するのかという問題がある⁽²⁵⁾。

その品目の税の状況 (tax status) は変わるものではない」と規定されている。

- (21) イリノイ州法 § 35 120/2 (課税 tax imposed)には、小売販売業税 (retailers' occupation tax) は、「コンピューターソフト、写真、写真のネガ、写真製造の際のポジ (公共的な商業展示のための動画に使用する目的の写真製造の製品は除く) を含む有体動産の小売販売の営業に従事する者に課税される」と規定されている。また、同法 § 35 120/2-25 (コンピューターソフト) には、「コンピューターソフトとはコンピューターの中で直接または間接に使われるステイトメント、データ、指示である (中略)。この法律において、コンピューターソフトは有体動産とみなされる」としている。

なお、イリノイ州法上、「有体動産」の定義はなく、判例法により、「Webster's International Dictionary で示された意味による」とされている (Farrand Coal Company v. Clifford, Director of Revenue. 10 Ill. 2d 507; 140 N.E. 2d 698, 1957. イリノイ州最高裁判決)。

- (22) カリフォルニア州収入及び租税法 (以下「カリフォルニア州税法」という。) § 6010.9 (コンピュータープログラムの売買) には「この編 (売上税及び使用税) において、『販売』及び『購入』には、・・・オーダーメイドのコンピュータープログラムのデザイン・開発・書き込み・翻訳・組み立て・リース・所有権または占有権の移転は含まれない」と規定されている。
- (23) メリーランド州一般税法 § 11-225 (コンピュータープログラム) には「(b) 免税 (Exemption) 売上税及び使用税は、(1) 販売のために再生産されることまたは(2) 販売される予定のほかのコンピュータープログラムの中に組み込まれることが法により許されており、かつこれを予定しているコンピュータープログラムの販売には適用されない」と規定されている。
- (24) Frieden. *Supra* note (7), pp.106-107.
- (25) Department of Treasury. (1996). "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce", p20.

(6) 申告に関する問題

売上税・使用税は州により税率・課税対象・申告方法が大きく異なり、州の法人総所得税も複数の州で売上があった場合の法人所得の州間分配式やルールが州により異なる⁽²⁶⁾。このため、インターネットによる州際販売が活発化した結果、小売販売者側の申告が非常に複雑になっているという問題がある⁽²⁷⁾。

(7) インターネットアクセスに対する課税の問題

インターネットアクセスに対しては、現在連邦法⁽²⁸⁾により課税されないことになっているが、その対象がすべてのインターネットアクセスなのか、消費者のインターネットアクセスに限られるのかについて議論がある⁽²⁹⁾。

(8) 国際取引が行われた場合に生じる問題

国際取引が行われた場合、国家レベルの所得税において問題となるのは、①電子商取引により生じた所得に対して課税管轄を持つのはどの国かという問題⁽³⁰⁾、②コンピュータープログラム・本・音楽・映像などの電子化さ

(26) Frieden. Supra note (7), pp. 208-211, pp. 216-217. 前掲注(16)で述べたように。売上の州ごとの分配の計算に使用する給与支払額ファクター、資産ファクター、売上ファクターの比重は州により違う。また、分配の方法にも全か無か(All-or-Nothing Rule)を取るか比例割当(Pro Rata Allocation)なのか、州により違いがある。

(27) 例えば、電話会社のAT&Tは毎年4万枚近くの州税・地方税の申告書を提出しているという(Frieden. Supra note (7), p187.)。

(28) Internet Tax Nondiscrimination Act § 2.

(29) U. S. General Accountability Office. (2006). "Internet Access Tax Moratorium Revenue Impacts Will Vary by State (GAO-06-273)", p26. (<http://www.gao.gov/new.items/d06273.pdf>) .

(30) 外国法人に対する連邦法人所得税の課税問題については古くから争いがあった。その一例に Piedras Negras 事件判決 (Piedras Negras Broadcasting Co. v. Commissioner of Internal Revenue, 43 B.T.A. 297, (1941).) がある。この事例では、メキシコ法に基づいて設立されたラジオ局が、リオグランデ川をはさんでメキシコ側の国境付近の都市から米国向けにラジオ放送を行っているとき、米国の連邦法人所得税が発生するかどうか争われた。このラジオ局に対する視聴者からの手紙の90%が米国内からのものであり、契約に基づいて支払われる広告収入の95%が米国の広告主からのものだった。また、この広告収入の一部はラジオ広告の結果

れた情報から生じる所得の分類は、特許・物品販売・サービス所得のいずれに分類されるのかという問題である⁽³¹⁾。

また、個人が電子商取引で海外から商品を購入したとき、州がこれに関する使用税をどのように徴収するのかという問題もある⁽³²⁾。関税は港への入船のとき等に発生し、輸入者が支払われなければならないとされている⁽³³⁾。しかし、米国では関税は連邦税で使用税は州税なので、商品が外国から米国内に輸入されたときに使用税が納付される仕組みにはなっていない

広告主が得た収入から定率で支払われていた。ラジオ局は米国内にスタジオはなく、部屋も借りていなかったが、視聴者からの手紙の宛て先になっているテキサス州のホテルが無料で地下室を使用させており、ここで広告主とラジオ局側代理人は視聴者からの手紙を開封し契約に基づき利益を分配していた。ラジオ局側代理人は通常はメキシコにあるラジオ局内で働いていた。連邦租税訴願庁 (United States Board of Tax Appeals, 租税裁判所の前身) は、「営業する場所」とは通常ビジネスを行う場所であり偶発的な取引をとするところではないが、手紙を受け取るという行為は偶発的行為であると認定した。このため、ラジオ局は米国内に営業所や営業の拠点を持っているとはいえ、その資産・発電設備・スタジオにおけるラジオ放送活動がメキシコ内に留まっていることから、ラジオ局の収入は米国内に源を持つ収入ではなく、従って米国の(法人)所得税は発生しないとした。海外の法人がウェブサイトを利用して取引を行う場合、連邦所得税についてはこの事件と同様の問題が生じうる。

(31) Treasury. *Supra* note (25), pp.21-18.

(32) 売上税・使用税は取引の最終段階(小売販売段階)で一回だけ課税される税であるため、法人が小売販売を行う目的で商品を輸入した場合、輸入段階では使用税は発生しない。売上税・使用税は法人がこの商品を消費者に小売販売した際に初めて発生する。なお、個人が外国から持ち帰った輸入品で一定額以下のものについては使用税が免除されることもある(例えば、カリフォルニア州税法 § 6405 は個人が外国から持ち込んだ商品のうち 400 ドル以下の部分は免税になる旨定めている)。

(33) 連邦規則 (Code of Federal Regulations, CFR) 第 19 巻関税 (Customs Duties) § 141.1 (関税についての輸入者の義務 Liability of importer for duties) (a) には「関税とその支払義務は、輸入商品に対して、法律に他の特別の規定がない限り、輸入船が、その地においてそのとき積荷を降ろす意図で税関のある港に到着したときに、または商品が船以外の手段で到着した場合には、合衆国の税関の領域内に到着したときに発生する」と規定されている。

なお、CFR とは、連邦政府の中央省庁により官報 (Federal Register) で公開された一般的かつ永久的な規則のことである。

ため⁽³⁴⁾、このような問題が生ずる⁽³⁵⁾。

2 本稿における研究対象及び理由

上記各問題点の中でも、使用税に関する州外小売販売者に対する課税管轄権の域外適用の問題が、米国の電子商取引課税において最大の問題となっている。それは以下の理由による。

小売販売者が州内に小売販売店を持っている場合、小売営業を行うために小売販売者として州に申請・登録をしなければならないので⁽³⁶⁾、州に対する売上税の徴収・納付は問題なく行われていた。しかしながら、インターネットの普及により小売販売者が様々な地域の消費者に対してウェブサイトを通じて広告・販売を行う機会が増加すると、州内に小売販売店を持たない州外

(34) これに対して日本の消費税は関税と同様に国税なので、外国貨物を保税地域から引き取る者が、原則として保税地域から引き取る時までには国に納付することになっている（消費税法第5条第2項、第47条、第50条）。

(35) 各州税務当局は海外から商品を購入した消費者に対して自主申告することを勧奨している。例えばフロリダ州歳入局（Department of Revenue）は消費者向けの情報で次のように説明している（<http://dor.myflorida.com/dor/consumer/>）。

「フロリダ州法は、購入の際に売上税が支払われなかった場合、州外からの購入に6%の使用税を課税しています。使用税は通常、外国も含むフロリダ州外で購入され州内に持ち込まれまたは配達された商品で、フロリダ州内で購入された場合に課税されるものに対して適用されます。例として、

- ・インターネットを通じた購入。
- ・通信販売カタログによる購入。
- ・外国からの購入。
- ・他州に存在する販売者から購入した家具。
- ・雑誌に広告している州外小売販売者に注文したコンピューター機器。

州外小売販売者が売上税を徴収しない場合、フロリダ州法に自主的に従う負担はあなた（消費者）が負うことになります。あなたはフロリダ州歳入局に直接納付しなければなりません。この納付はフロリダ州法 § 212.06(8) により求められているものです。」

(36) 例えばカリフォルニア州税法は、§ 6066 で州内販売を行おうとする者が営業所の場所ごとに登録して販売免許を受けなければならないこと、§ 6071 で無許可営業を行った者は軽犯罪として処罰されることを規定している。

小売販売者⁽³⁷⁾が州内でインターネットを通じた販売を行うケースが増加してきた。店頭で物を購入する場合には州内取引がほとんどと考えられるが、電子商取引の場合には、遠近の観念がないため、州際取引が容易に行われる。州際取引の場合、小売販売者に対する売上税は免除され、その代わりに購入者である消費者に対して使用税が課されるが、州側が一人一人の消費者が州際取引で購入した商品を把握し、これに使用税を賦課するのは不可能に近い。このため、州側にとっては、州外小売販売者に販売時に徴収させ納付させるのが使用税のもっとも確実な徴収方法である。

一方、売上税・使用税は、州・地方自治体により課税対象・税率が大きく異なっており計算が複雑である。売上税・使用税の課税団体数は、45州・ワシントンD.C.に加え、郡・市・町・特別区等の地方自治体レベルでは約7,500あり、州と地方自治体の売上税を組み合わせると、そのパターンは約87,000種類になるといわれている⁽³⁸⁾。また、売上税・使用税は有体動産には基本的

(37) 米国において取引は、州内で完結する州内取引 (intrastate transaction または domestic transaction)、他州 (foreign state) に及ぶ州際取引 (interstate transaction)、他国 (foreign country) に及ぶ国際取引 (international transaction) に三分される。州際取引を行う小売販売者は一般的には州際小売販売者 (interstate retailer) と呼ばれている。また、州際小売販売者のうち州内で営業に従事していない者は、その州では「州外小売販売者 (out-of-state retailer または foreign retailer)」と呼ばれている。多くの州の法文上、州外小売販売者は “out-of-state retailer” と呼ばれている (例: カリフォルニア州税法 § 6203 など) が、どのような小売販売者が “out-of-state retailer” に該当するかの定義は明らかではない。ただし、州外小売販売者が州内で営業を行おうとするときは上記注(36)のとおり登録を行わなければならない、登録すると州法に従う州内小売販売者 (domestic retailer) になることから、“out-of-state retailer” とは「州内で営業取引を行っていない、あるいは営業拠点を持っていない販売者で、それゆえ販売許可や登録の必要のない者」(University of California. (2003). “Accounting Manual. Taxes: Sales and Use Tax”, p3. (<http://www.ucop.edu/ucophome/policies/acctman/t-a82-73.pdf>)) 中の “out-of-state retailer” の定義) を指すと考えられる。また、“out-of-state retailer” の典型例は郵便・宅急便のみで州と接触もっているに過ぎない通信販売業者である (前掲文書)。

(38) Frieden. *Supra* note (7), pp. 183–184. なお、地方自治体レベルの課税団体数を約6,500とする本もある (Richard D. Pomp & Oliver Oldman. (2000). “State & Local

には課税（非課税物として列挙されたもののみ非課税）、無体財産及びサービスは基本的には非課税（課税物として列挙されたもののみ課税）とされている場合が多いが、課税・非課税対象となる物・サービスの数・内容・税率には州によって大きな違いがある⁽³⁹⁾。さらに、売上税・使用税の申告書の様式や申告の時期は州によって異なっている。これらの理由から、州の法令を知らない州外小売販売者が使用税を徴収し納付することは困難であり、この結果、使用税を上乗せしない価格で商品を販売する州外小売販売者が多数出現した。

他方、米国の各州の一般歳入（general revenue）の中に占める租税収入は平均で 50.5%であり⁽⁴⁰⁾、その中でも売上税・使用税は州の重要な財源である。売上税の州租税収入に占める割合は 2005 年現在平均 32.8%であり、州個人所得税（34.0%）に次いで第 2 位の重要な財源となっている（〔表 1〕参照）。特に 18 州⁽⁴¹⁾においては、売上税は租税収入の中で最大の割合を占めている⁽⁴²⁾。

Taxation (Third Edition, Revised Volume 2)”, p6-24)。

(39) 例えば、課税されるサービスが 100 以上の州の数は 5（ハワイ州、ワシントン州、ニューメキシコ州など）、50～100 の州は 19（ニューヨーク州、ワシントン D.C.、ミネソタ州など）、50 未満の州は 26（ミシガン州、マサチューセッツ州、カリフォルニア州など）である (Frieden. Supra note (7), pp. 85-86)。

(40) U.S. Bureau of Census, “State Governmental Finances: 2005”. (<http://www.census.gov/govs/www/state0500usst.html>). 一般歳入のうち、租税収入に次ぐ収入が政府間移転（連邦政府から州政府・地方自治体への分配金）であり、平均 31.9%を占めている。

なお、各州の歳入には、一般歳入以外に公共施設収入 (Utility revenue) ・酒販売店収入 (Liquor store revenue) ・保険信託収入 (Insurance trust revenue) などがある。

(41) アリゾナ州、アーカンソー州、フロリダ州、ハワイ州、アイダホ州、インディアナ州、ルイジアナ州、ミシガン州、ミシシッピ州、ネブラスカ州、ネバダ州、ニューメキシコ州、ノースダコタ州、サウスカロライナ州、サウスダコタ州、テネシー州、テキサス州、ワシントン州の 18 州である (<http://www.taxadmin.org/fta/rate/05taxdis.html>)。

(42) U.S. Bureau of Census. “State Government Tax Collections:2005”. <http://www.census.gov/govs/www/statetax05.html>.

表1 50州の租税収入の内訳 (2005会計年度)^{注1} (金額:百万ドル)

個人所得税 (Individual income tax)	220,255
法人総所得税 (Corporation net income tax)	38,691
一般売上税 (General Sales tax)	212,247
個別売上税 (Selective sales tax) ^{注2}	98,827
資産税 (Property tax)	11,349
免許税 (License)	42,703
その他 (Other taxes)	23,815
合計	647,887

出典: U.S. Bureau of Census, State Government Tax Collections: 2005

注1: 50州の統計の合計額。州により会計年度の開始・終結時期は異なる。

注2: 個別売上税とは自動車燃料税、アルコール飲料税等の間接諸税のことである。

また、使用税の州租税収入の中に占める割合は売上税に比べると小さい⁽⁴³⁾が、使用税は売上税を補完するものであり、州際取引を行うことで免税となる取引が増え売上税が減少するのを防ぐ意義がある。このため、売上税のみならず使用税も、多くの州にとって非常に重要である。

電子商取引の普及で州外小売販売者が増加してきた結果、州外小売販売者の州内販売に対して州が使用税の徴収・納付を全く求めることができないと

(43) 使用税は統計上独立項目が立てられている例は少ないが、独立項目が立てられているものを見ると、売上税の10~20%程度であると推測される。例えばミシガン州では2005会計年度(2004年10月1日~2005年9月30日)の売上税の徴収額6,609,944千ドルに対して使用税の徴収額は1,396,395千ドル(対売上税比21.1%)である。またアラバマ州では2006会計年度(2005年10月1日~2006年9月30日)の売上税は1,965,390千ドル、使用税は256,116千ドル(対売上税比13.0%)である。カンザス州では2006会計年度(2005年7月1日~2006年6月30日)の売上税は1,736,047千ドル、使用税は269,250千ドル(対売上税比15.5%)である(出典: [ミシガン州] Annual Report of the Michigan Treasurer Fiscal Year 2004-2005, p19, "State Tax Collections". [アラバマ州] Annual Report 2006, State of Alabama Department of Revenue, p33, "Revenue Abstract". [カンザス州] State of Kansas Department of Revenue Annual Statistical Report, 2006, p33, "State Retailers' Sales and Compensating Use Taxes Amount to State General Fund".)。

すると、消費者からの徴収が困難であるため、この売上税・使用税の徴収が大幅に減少する恐れがある⁽⁴⁴⁾。また、州内小売販売者に売上税が課税され州外インターネット業者に使用税が課税されない場合、消費者は税が上乗せされていないことにより価格が安くなっている州外の商品を購入し州内の商品購入を控える傾向があり、これによりさらに徴収が減るという結果を招く。このため、州側としては州内小売販売者に不利益とならないようにするためにも使用税を確実に徴収する必要性がある。

ところが、州法の効力は基本的には州内に限定されているので、州の課税管轄権は州外小売販売者に対して、州内小売販売者に対するのと同様に及ぶわけではない。そこで、いかなる場合に州の課税管轄権が州外小売販売者に及び、州外小売販売者が使用税の徴収・納付義務を負うのかが米国の電子商取引をめぐる最大の論点となった⁽⁴⁵⁾。

電子商取引は今後もさらに発達していく取引であると考えられるため、電子商取引をめぐる課税問題を検討していくことは非常に重要である。このため、本稿においては、電子商取引課税において米国で最大の問題となっている、この使用税の課税管轄権の域外適用の問題を考察していきたいと考えている。この考察にあたって判例を検討するが、その際、本稿においては「関連」という言葉に注目したいと考えている。その理由は、米国は、関連の法思想の国であるといわれているためである⁽⁴⁶⁾。この法思想は、法的関係を当事者の意思によってのみ確定するのではなく、当事者の身分または関係

(44) インターネット取引で使用税が支払われないことによる州・地方自治体の収入の損失は 2007 年には 111~160 億ドルになるとする予測もある (Donald Bruce and William Fox. (2004). "State and Local Sales Tax Revenue Losses from E-Commerce" University of Tennessee Center for Business and Economic Research, p.5)。

(45) これに対して、州法人総所得税は州の財政において平均で約 6.0%を占めている程度でありその重要性は売上税及びその補完税である使用税に比べると小さい (U. S. Census. *Supra* note (42).)。また、州の法人総所得税は、売上に基づき、売上のあった州で、売上のあった法人に課税されるため、使用税のような域外適用の問題は生じにくい。

(46) 伊藤正巳・木下毅『アメリカ法入門 [第3版]』72 頁 (日本評論社、2000 年)

(relation) によって考えていこうとするものである⁽⁴⁷⁾。実際、租税関係の連邦裁及び州裁の判決の中では nexus (関連)⁽⁴⁸⁾、bond (結束、結合)、relation (関係、関連)、contact (接触、関係)、connection (つながり、関係)、link (つながり、連結)などの「関連」「関係」に通じる言葉が多用され、それが法的結論を導き出している例が少なくなく、売上税・使用税に関する裁判においてもこの傾向が見られる。

加えて、電子商取引及び売上税・使用税をめぐる連邦・州相互間の税制の抱える問題点や今後の展望についても考察していくこととしたい。

なお、州と地方自治体の売上税・使用税システムはほぼ同様のものであるため、本稿では主に州の問題を取り上げることとする。

-
- (47) Roscoe Pound. (1921). “The Spirit of the Common Law (米国法の精神)”, Dartmouth Alumni Lectureship on the Guernsey Center Moore Foundation, p. 14. パウンドの「英米法の精神」は米国法について分析した古典的な名著であるが、の中で著者は、米国法の伝統には、極端な個人主義と同時に、当事者の義務を意思ではなく「関係 (relations)」により決定する傾向があると指摘している。
- (48) Nexus とは「二つまたはそれ以上の物事が連結しているつながりまたは一連のつながり」または「関連付けられた集団または一連の出来事」 のことであり、17 世紀にラテン語から英語に移入された言葉である。(“The New Oxford American Dictionary”, Oxford University Press, 2001.)。

第2章 前提となる事項

この章では、使用税の域外適用の問題を検討する議論の前提となる事項を説明する。まず、連邦国家としての米国の国家システムの概略、ついで売上税・使用税の概要、そして裁判の判決において引用されている連邦憲法の二つの条文の順に説明することとしたい。

第1節 連邦国家としての米国の国家システム

1 連邦組織と州組織

わが国において国は憲法以前に存在するものである。他方、わが国の都道府県・市町村は、日本国憲法第92条により「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は・・・法律でこれを定める」とされ、地方自治法第1条の3第2項で「普通地方公共団体は、都道府県及び市町村とする」と規定されることによりその存在を認められている。このため、都道府県・市町村の権能は地方自治法をはじめとする法律の範囲にとどまり、それ以外の権能はすべて国に属する。

これに対して米国の州は、1783年に米国が独立を達成する以前から存在した。他方、連邦組織は1787年に連邦憲法⁽⁴⁹⁾が憲法制定会議で採択されることにより初めて存在することになった。連邦憲法の第1条により連邦議会に立法権が与えられ、第2条により連邦政府に行政権が、第3条により連邦裁判所に司法権が与えられた。また、連邦憲法修正第10条に「この憲法によって連邦に委ねられておらず、また憲法によって州に禁じられていない権限は、それぞれの州または人民に留保されている」と定められているように⁽⁵⁰⁾、連

(49) 連邦国家の憲法には連邦政府と州政府がどのような分野において立法権を行使できるかが明記され、憲法がそれぞれの政府の存在と権限を保障している（岩崎美紀子『分権と連邦制』382頁（ぎょうせい、1998年））。

(50) 連邦憲法修正第10条は、連邦政府の専制を抑制する目的から1791年に追加され

邦に委任されていない事項については各州に権限が残されている。実際、各州は州憲法の下で司法・立法・行政の三権組織を完備した独自の国家体系を構築しており、法令は州により大きく異なっている⁽⁵¹⁾。

2 連邦裁判所・州裁判所と裁判管轄

わが国の裁判制度は、日本国憲法 76 条 1 項に「すべて司法権は、最高裁判所及び法律の定めるところにより設置する下級裁判所に属する」と規定されており、最高裁判所を頂点に一元的システムを採用している。

これに対して、米国の司法権は、連邦の組織である連邦裁判所（以下「連邦裁」という。）の体系と、各州の組織である州裁判所（以下「州裁」という。）の体系に二分される。連邦裁は、第一審の地方裁判所（District Court）、控訴審の控訴裁判所（Court of Appeals）、上告審の最高裁判所（Supreme Court）に分かれており、三審制を採用している。連邦地方裁判所（以下「連邦地裁」という。）は各州最低 1 ヶ所⁽⁵²⁾、連邦控訴裁判所（以下「連邦控訴裁」という。）は全米を 11 区に分け各区に最低 1 ヶ所あり⁽⁵³⁾、連邦最高裁判所（以下「連邦最高裁」という。）はワシントン D.C. にある。連邦最高裁は、連邦内の各州において提起されるあらゆる事件に関して裁判管轄権を持つが、連邦最高裁への上告は訴訟当事者側に権利として付与されているもの

た規定である。（The national Archives (<http://www.archives.gov/>). Experience-Bill of Rights）。

- (51) 例えば、連邦及び多くの州は英国法を継受しているが、ルイジアナ州は大陸法（ナポレオン法典）を継受している。また英国法を継受している各州も、州により法令の内容には大きな違いがある（http://en.wikipedia.org/wiki/Law_of_United_States）。
- (52) これ以外に限定的な管轄権を有する特別裁判所として請求裁判所（Claims Court）、国際取引裁判所（Court of International Trade）、租税裁判所（Tax Court）がある（山岡永知『アメリカ法総論』97 頁（敬文堂、2003 年））。
- (53) これ以外に請求裁判所、特許庁、国際取引裁判所からの上訴を審理する特別な裁判所として連邦区控訴裁判所（Court of Appeals for Federal Circuit）がある（山岡・上記注(52)、99 頁）。

ではなく、上告の請願を連邦最高裁側が自由裁量で受理した場合⁽⁵⁴⁾のみ上告を認められる⁽⁵⁵⁾。このため、連邦裁において起こされた大部分の訴訟は、現実には連邦控訴裁が終審となっている⁽⁵⁶⁾。

一方、州は州内に固有の州裁の体系を持つ。三審制の州が多数派であるが、一部、二審制の州もある⁽⁵⁷⁾。三審制の州では、州裁判所は地方裁判所（以下

(54) 上訴を受理するときに出される令状をサーシオレイライ (certiorari) といい、日本語では「裁量上訴」と訳されることが多いが、これが出された場合にのみ連邦最高裁への上告が許される。実際には、事件の重要性や判例の統一の必要性等を考慮の上、9人の裁判官のうち4人の賛成があれば裁量上訴が認められるものとされている(田中英夫編『英米法辞典』(東京大学出版会、1991年))。

(55) 連邦最高裁規則 (Rules of the Supreme Court of the United States) の第3部第10条(サーシオレイライの審査を決定する際の考慮事項 Considerations Governing Review on Certiorari) には次のように規定されている。

「サーシオレイライを審査することは、権利の問題ではなく、司法の自由裁量である。サーシオレイライの審査を求める請願(裁判所に対する上訴の請願)は、やむにやまれぬ事情の場合のみ聞き入れられる。以下の事項は、裁判所の自由裁量を規制したり評価したりするものではないが、裁判所が考慮に入れる理由の特徴を示すものである。

(a) 連邦控訴裁が、①同じ重要な問題に関して他の連邦控訴裁と相反する判決を下したとき、②重要な連邦問題に関して州最高裁の判決と相反する判決を下したとき、あるいは③一般的に受容されている司法手続と非常にかけ離れた司法手続をとり、またはそのようなかけ離れた手続をとった下級審を認容したため、連邦最高裁の監督権の行使が必要なとき。

(b) 州最高裁が、重要な連邦問題に関して他の州最高裁または連邦控訴裁の判決と相反する判決を下したとき。

(c) 州裁または連邦控訴裁が、これまで連邦最高裁によって解決されていないが連邦最高裁によって解決されるべき問題について判決を下したとき、または重要な連邦問題に関して連邦最高裁の判決と相反する判決を下したとき。

争点となっている事項が誤った事実の発見あるいは適切な成文法の不適切な適用である場合、サーシオレイライを求める請願が認められることはほとんどない。」

(56) 山岡・前掲注(52)97頁以下。なお、上訴を求めた事件の中で連邦最高裁による再審理が認められるものは現状において3%程度であるという(同107頁)。また田中英夫著『英米法研究1 法形成過程』222頁(東京大学出版会、1987年)によれば「(連邦)最高裁判所がフル・オピニオンを付して判決をするのは年間百数十件にすぎない。(中略)これに対してわが国の場合には、こういう上告制限の方法はとられず、最高裁判所は年間数千件の事件を処理している」。

(57) 二審制を採る州はデラウェア州、メイン州、ミシシッピ州、モンタナ州、ワシン

「州地裁」という。)、控訴裁判所(以下「州控訴裁」という。)、最高裁判所(以下「州最高裁」という。)に分かれている。州裁における裁判は、州最高裁の判決を経て連邦最高裁に上告することが可能である。しかしながら、連邦控訴裁からの上告と同様、上訴の受理は連邦最高裁の自由裁量なので、州裁において起こされた訴訟についても、その大部分は州最高裁が終審となっている⁽⁵⁸⁾。

米国はイギリス法を継受して発展させたコモンロー国家であり⁽⁵⁹⁾、上級審の判例が下級審の法規範となる。連邦最高裁の判例は全ての連邦裁と州裁の法規範になり、州最高裁の判例はその州内の全ての州裁の法規範になる。しかしながら連邦最高裁の受理件数が少ないため、実際には連邦控訴裁や連邦地裁の判決も大きな力を持ち、他の連邦裁及び州裁に広く引用されている。また、州最高裁・州控訴裁の判決は他州では法規範性はないが、実際には連邦裁や州裁相互間で頻繁に引用され、利用されている⁽⁶⁰⁾。

ある訴訟が、連邦裁と州裁のいずれで行われるべきか、あるいはどの州裁で行われるべきかという問題は、管轄権(jurisdiction)の問題である。「管轄」とは「ある訴訟に関して、当事者の主張を聞き、判決を下すことのできる裁判所の権限」のことである⁽⁶¹⁾。管轄権の問題は事物管轄権(subject-matter jurisdiction)と人的管轄権(personal jurisdiction)に分けられる⁽⁶²⁾。

トンD.C.など12州1特別区であり、それ以外の州は三審制である。

(58) 山岡・前掲注(52)100頁以下。

(59) 山岡・前掲注(52)67頁。

(60) 現在ではLexisNexis, Westlawなどが判例検索システムを作りウェブサイト上に多数の連邦裁・州裁の判決を掲載しているので、他州の類似する事例を見出すことは比較的容易である。また、インターネットが普及する以前も、州別・地域別に判例集が刊行されていた(山岡・前掲注(38)67頁以下)。

(61) Revised by Amy B. Brann. (1997). "The Law Dictionary (Seventh Edition)". Andersen Publishing Co.

(62) これはアメリカ特有の問題であり、連邦国家でない日本には、事物管轄権・人的管轄権の概念はない(坂元正光『アメリカ法における人的管轄権の展開』1頁、2頁(九州大学出版会、1990年))。

事物管轄権の問題は「ある種類の訴訟は州裁と連邦裁のいずれに管轄権があるか」という問題である。事物管轄権については、州裁が基本的には州内の全ての事件に関して一般的な管轄権を持つとされている。これに対して連邦裁は、連邦憲法第3条第2節により授けられた事項についてのみ管轄権を持つ。すなわち、連邦裁の管轄権は、①連邦が当事者となる裁判または条約や外交使節が関係する事件の裁判の管轄権⁽⁶³⁾、②連邦問題裁判管轄権 (Federal Question Jurisdiction)⁽⁶⁴⁾、③州籍相違裁判管轄権 (Diversity of Citizenship Jurisdiction)⁽⁶⁵⁾に限定される。①は連邦裁の固有の管轄権で州裁には管轄権がないが、②、③については競合的に州裁に管轄権が存在し、原告が裁判所を選択できる場合もある。

これに対して人的管轄権の問題は「ある州の州裁の管轄権は（特にその州の住民でない）訴訟当事者に対してどのような場合に及ぶか」という問題である⁽⁶⁶⁾。人的管轄権は、①法廷地の州のロングアーム法（人的管轄権に関する法令）が定める要件、②連邦憲法の修正第14条の適正手続条項（due

(63) 山岡・前掲注(52) 101頁。連邦刑事事件法に基づく刑事事件、連邦政府が訴訟を提起する民事事件に関する管轄権である。

(64) 山岡・前掲注(52) 101頁。連邦法に基づく私人間の係争事件で、主な問題は州法等の規制が連邦憲法に照らして有効か無効かを争う合憲性の司法審査に関する管轄権である。

(65) 山岡・前掲注(52) 102頁。異なる州または国の市民間において争われる訴訟で法廷地の訴訟当事者が有利に取り扱われることを避けるために連邦裁に与えられた管轄権である。

(66) 坂元・前掲注(62) 1頁及び7頁から9頁。また、「人的管轄権」は、伝統的には对人的管轄権 (in personam jurisdiction)、対物的管轄権 (in rem jurisdiction)、及び準対物的管轄権 (quasi in rem jurisdiction) の3つに分けられる。对人的管轄権とは、裁判所が被告をその支配下に置くことができる力であり、対物的管轄権は裁判所が領土主権により州の領域内にある財産権に及ぼすことのできるすべての人を拘束する力であり、準対物的管轄権とは裁判所が訴訟当事者の訴訟で争われている財産に対してのみ影響を与える力である。なお、近時の判決はこれらを分類せずに単に「人的管轄権 (personal jurisdiction)」という語句を用いていることが多い。

process clause) の求める要件の二つを満たすことにより成立する⁽⁶⁷⁾。①を満たす要件は州により異なるが、②を満たす要件については、連邦最高裁の判決により、その州と被告の間に「最小限の接触 (minimum contacts)」があることであるとされている⁽⁶⁸⁾。

第2節 売上税と使用税

1 連邦税と州税

米国の制度は、租税の面でも、連邦税と州税の二重体系になっている。連邦税には個人所得税 (Individual income tax)、法人所得税 (Corporation income tax)、雇用諸税 (Employment taxes) などがある ([表2] 参照)。また、州税には個人所得税 (Personal income tax)、法人総所得税 (Corporation net income tax)、売上税 (Sales tax)、個別売上税 (Selective sales taxes)、資産税 (Property tax) などがあるが、州によって税目・内容は大きく異なっている⁽⁶⁹⁾。

(67) モリソン・フォスター法律事務所『アメリカの民事訴訟法』36頁 (有斐閣、1995年)。

(68) 本文第4章 「最小限の接触」基準の成立要件 (220頁以下) 参照。

(69) 50州の租税収入の合計及び内訳については、179頁の [表1] 参照。

表 2 連邦の租税収入の内訳 (2006 会計年度) 注 (金額: 百万ドル)

個人所得税 (Individual income tax)	1,236,259
法人所得税 (Corporation income tax)	380,925
雇用諸税 (Employment taxes)	814,819
物品税 (Excise tax)	57,990
遺産税 (Estate tax)	26,717
贈与税 (Gift tax)	1,970
合計	2,518,680

出典: Internal Revenue Service Data Book, 2006

注: 連邦の会計年度は 10 月 1 日から 9 月 30 日である。また、これは還付金支払前の総徴収額である。

わが国では、国は本来的に課税権を持っていると考えられる。日本国憲法第 84 条は租税法律主義を定め、同第 30 条は国民の納税義務を定めているが、国に課税権自体を与えた規定はないからである。他方、都道府県・市町村の課税権は、地方税法 2 条の「地方団体は、この法律の定めるところによって、地方税を賦課徴収することができる」という規定により国から与えられたものである。

これに対して米国の各州は、「米国の歴史の初めから」本来的に課税権を持つとされているため⁽⁷⁰⁾、連邦憲法上にも連邦法上にも、州の課税権を創設する文言はない。他方、連邦の課税権は、連邦憲法第 1 条第 8 節第 1 項の「合衆国の債務を支払い、共同の防衛及び一般的福祉のために支出する目的で、税、関税、賦課金及び消費税を課し徴収する」という規定により各州から与えられたものである。このため米国では、連邦憲法や各州の憲法で明らかに禁止されていない限り、各州は州内でいかなる種類の税を創設・賦課するのにも自由であり⁽⁷¹⁾、連邦は基本的にはこれに介入できない。他方、各州の税法

(70) Treasury Fact Sheet. Supra note (2), Sheet: Taxes, State and Local Taxes.

(71) Ibid.

の効力は基本的には州外には及ばない。

2 売上税法・使用税法の概要

(1) 小売販売者

売上税・使用税は、小売販売 (retail sale) に関連して発生する税である。小売販売とは、再販売 (resale) を行う者以外に販売を行うことをいい、小売販売を行う者が小売販売者 (retailer) である⁽⁷²⁾。

州によって法令の規定に違いはあるが、例えば、カリフォルニア州税法 § 6007 は「小売販売」を「有体動産の一般的な事業過程において再販売以外の目的でなされる販売」と定義している。また同法 § 6015 は「小売販売者」を「小売販売または有体動産の販売に従事している販売者、有体動産のオークションにおいて小売販売に従事している販売者、貯蔵・使用その他の消費を目的とする販売に従事している者または他人に貯蔵・使用その他消費目的で保有されている有体動産をオークションで販売することに従事している者」と定義している⁽⁷³⁾。

ワシントン D.C. の法典 (以下「特別区法」という。) § 47-2001(n) は「小売販売」を「量の多少にかかわらず、有体動産または本章において課税とされるサービスの販売をいう。購入者がその有体動産をそのまま再販売する目的を持っている場合、あるいは購入者が製造・組立・処理・精錬により販売用有体動産を生産する原料として使う目的を持っている場合を除く、あらゆる有体動産の販売がこれに該当する」と定義している。また同法 § 47-2001(1) は「小売販売者」を「小売販売に従事している者。有体動産のオークションにおいて小売販売に従事している者。貯蔵・使用そ

(72) 小売販売者 (retailer) に対する一般的な販売者は seller (例: カリフォルニア州税法 § 6014)、vendor (特別区法 § 47-2001(w)、ニューヨーク州税法 § 1101(a)(8)) などと呼ばれる。

(73) カリフォルニア州税法 § 6016 は「有体動産」を「見ること、計量すること、計測すること、触ること、その他の手段により感覚器官が認識できる人的財産」と定義している。

の他消費目的の販売に従事している者または他人に貯蔵・使用その他消費目的で保有されている有体動産のオークションにおいて販売に従事している者」と定義している⁽⁷⁴⁾。

(2) 売上税・使用税の導入及び範囲

米国には連邦レベルの売上税・使用税は存在しないが、多数の州及び市・町・郡等の地方自治体が売上税・使用税を課している⁽⁷⁵⁾。地方自治体の売上税・使用税はその地方自治体が存在する州と類似する仕組みをとっていることが多く、また多くの場合州政府が徴収事務を代行している⁽⁷⁶⁾。

売上税は、一般的には Sales Tax と呼ばれており⁽⁷⁷⁾、小売販売に対して広く課税される税である。これに対して、使用税は、一般的には Use Tax

(74) 特別区法では、有体動産以外に、州法 § 47-2001(n) 上列挙されたサービス（有体動産の修繕、クリーニング、駐車料金、データ処理・情報サービス、労働者斡旋業、電話のプリペイドカードの販売など）も売上税の対象である。なお、特別区法上、有体動産とは「形を持った (corporeal) 全ての人的財産」を指す (§ 47-2001(s))。

(75) これ以外に、学校区 (school district) ・交通共同体 (transportation district) ・水利共同体 (water district) などの特別区にも課税権がある (Pomp. Supra note (38), p6-24.)。

(76) 『米国の州、地方団体における売上・使用税の概要』Clear Report No. 190 第6章7節2 ((財)自治体国際化協会、2000年)。 http://www.clair.or.jp/j/forum/c_report/html/cr190/index.html

(77) アリゾナ州の Transaction Privilege Tax、アーカンソー州・ニューメキシコ州の Gross Receipts Tax、ワシントン D. C. の Gross Sales Tax、ハワイ州の General Excise Tax、イリノイ州の Retailer's Occupation Tax、ミシガン州の General Sales Tax、サウスダコタ州・バージニア州・ワシントン州の Retail Sales Tax、ウェストバージニア州の Consumers Sales and Service Tax も名称は異なるが小売販売に対して広く課税され一般的には売上税に分類されているので、本稿においては売上税として取り扱う。他方、アルコール飲料税・娯楽税・保険手数料税・自動車燃料税・公共施設税・タバコ製品税等の個別売上税も広義の売上税であるが、一般小売売上税ではないため、本稿の議論の対象外とする。

なお、慣行により「売上・使用税 (Sales and Use Tax) 」(バージニア州、マサチューセッツ州、ペンシルベニア州など) とまとめて呼ぶ州と、「売上税 (Sales Tax) 」 「使用税 (Use Tax) 」(アーカンソー州、ミズーリ州、オハイオ州など) と分けて呼ぶ州がある。

と呼ばれている⁽⁷⁸⁾。売上税は1930年代に一部の州で導入され、第二次世界大戦後に各州に広まった。他方、使用税は売上税の補完税として第2次世界大戦後に導入された。現在では両方ともほとんどの州に普及しており、一般的な意味の売上税・使用税が存在しないのは、州レベルではアラスカ州・デラウェア州・モンタナ州・ニューハンプシャー州・オレゴン州の5州のみである⁽⁷⁹⁾。

なお、各州の典型的な州税の法典構造は〔図2〕のとおりであり、売上税・使用税の規定は州法典中の税法項目の中に置かれていることが多い。

図2 典型的な州税の編纂方式

「コロンビア特別区法典 (District of Columbia Code)」^注

・第47章 (Title) 租税・免許・許可・料金賦課

第1節 (Chapter) 一般定義 (General Definition) (§ 47-101~)

(中略)

第20節 総売上税 (Gross Sales Tax) (§ 47-2001~)

第22節 消費使用税 (Compensating Use Tax) (§ 47-2201~)

注：ワシントン D.C. の「コロンビア特別区法典」は全体で一つの大きな法典の形をとる。この方式では条文は章+節+条文番号で表される。法典は第1章 政府機関、第2章 行政から始まり、租税に関する規定は第47章にある。租税は、この第47章の中に項目別に規定されている。連邦法及び大多数の州法もこれに類似する法典形式をとっている (例外はニューヨーク州、カリフォルニア州などである)。

(3) 売上税の発生及び納税義務者

売上税は最終消費者に対する物品の販売、またはサービスの提供の際に

(78) アーカンソー州・ニューメキシコ州の Compensating Tax、ミズーリ州・ニュージャージー州・ニューヨーク州の Compensating Use Tax も売上税を補完する税なので、本稿においては使用税として取り扱う。

(79) Sales Tax Institute: Sales Tax Rates as of June 1, 2007 (http://www.salestaxinstitute.com/sales_tax_rates.jsp)。なお、アラスカ州は州レベルの売上税・使用税は存在しないが、一部の郡・市には売上税・使用税が存在する。

消費者の州で発生する⁽⁸⁰⁾。売上税は日本の消費税や EU の付加価値税 (VAT) とは異なり、流通の各段階においては課税されず、最終消費者に対する小売販売の際に初めて課税される。売上税は小売販売者・小売販売または売上収入に対して課税され⁽⁸¹⁾、また基本的には小売販売者が納税することとされている。

例えば、カリフォルニア州税法では、以下のように、課税される対象は小売販売者である。

「§ 6051 (課税と税率 Imposition and rates of tax)

この州において有体動産の小売を行う特権のために、全ての小売販売者に対して、この州内で小売販売されたすべての有体動産の販売から生じる総収入の・・・4.75%の率で税が賦課される。」

このように同法では小売販売者に対して課税が行われるため、納税義務者は当然に小売販売者であると考えられる。実際、同法には納税義務者についての一般的な規定はない⁽⁸²⁾。

(80) 「贈り物の花束」のように、例外的に販売者の州において課税が発生する場合もある。(Frieden. Supra note 7, pp.183-184)。

(81) 「小売販売者」に対する課税を行っている州にはカリフォルニア州 (州税法 § 6051、全ての小売販売者に課税)、ワシントン D.C. (特別区法 § 47-2202、小売販売を行う全ての販売者に課税)、バージニア州 (州法 § 58.1-603、小売販売を業とする者に課税)、ニューメキシコ州 (州法 § 7-9-4、営業を行う全ての者に課税)、ミシガン州 (州法 § 205.52、小売販売の営業を行う全ての者に課税) などがある。また「小売販売」に課税する州はメリーランド州 (州一般税法 § 11-102(a) (1)、小売販売に課税)、マサチューセッツ州 (州法 64 章 § 2、小売販売に課税)、ペンシルベニア州 (州法 § 7202、個々の別々の小売販売に課税) アイダホ州 (州法 § 63-3619、個々の小売販売に課税)、などがある。「売上収入」に対して課税する州はニューヨーク州 (州税法 § 1105、収入に課税)、ノースダコタ州 (州法 § 57-39.2-02、総収入に課税) などである。

(82) カリフォルニア州税法は、「小売販売者が税に対する義務を免れる場合」についてのみ、以下のような規定を置いている。

「§ 6055 価値のない請求書に基づく税に対する義務 (Liability for tax represented by worthless accounts) (a) 小売販売者は、税の根拠が、価値がなく所得税の計算において支出として控除される請求書・・・に基づくものである場合は、期限が到来し支払が可能な売上税の義務を免れる。」

これに対してニューヨーク州税法は、以下のように売上収入に対して売上税を課している。

「§ 1105 (売上税の賦課 Imposition of sales tax)

1971年6月1日以降、この条 (article)⁽⁸³⁾において他に規定がある場合を除き、(a)全ての有体動産の小売から生じた収入に対して、4%の率で税が賦課され、支払われなければならない。」

また、この法律では、以下のように納税義務者は基本的には販売者であるが、消費者が販売者に税を支払わなかったときのみ消費者にも納税義務が発生すると規定されている⁽⁸⁴⁾。

「§ 1131 (定義)

- (1) 『税を徴収しなければならない者』、または『この条により課税された税を徴収しなければならない者』という言葉には、有体動産またはサービスの販売者、娯楽税の受取人、ホテルの経営者が含まれる。
- (2) 『購入者』には、有体動産またはサービスの全ての購入者、娯楽税を支払うまたは支払う義務のある全ての顧客、ホテルの部屋の全ての占有者が含まれる。
- (3) 『税』には § 1105 (売上税の賦課)、§ 1110 (使用税の賦課) により課された全ての税、§ 1134 により申告書を提出する必要のある者から税務当局に支払われる全ての金額が含まれる。」

「§ 1132 (購入者からの徴収 Collection of tax from customer)

- (a) 税を徴収しなければならない者は、商品の代金を徴収するとき・・・税を購入者から徴収しなければならない。・・・税は、州の受託者として州のために税を徴収しなければならない者に対して支払われる。」

(83) ニューヨーク州税法は、法律 (Tax Law) の下に大分類として条 (article)、その下の中分類として編 (part)、その下に各項 (section) が位置する。ここでいう「この条 (article)」とは第 28 条 (売上税及び消費使用税) を指す。ニューヨーク州の売上税及び消費使用税の規定はすべて第 28 条の中に含まれている。

(84) ニューヨーク州税法において、売上税と消費使用税の「税に対する義務」は共通条項 (§ 1131 から § 1133) で定められている。

「§1133 (税に対する義務 Liability for the tax)

(a) この条で課された税を徴収しなければならないすべての者は、この条において課され、徴収され、あるいは徴収されなければならない税に対して個人的に義務を負うものとする。

(b) 購入者がこの条で課された税を、税を徴収しなければならない者に払わなかった場合、・・・その税は購入者から税務当局に対して直接支払われなければならない、本来の納税期限の日から 20 日以内に税務当局に申告書を提出し納税することが購入者の義務になる。」

(4) 州外に移出された資産に関する売上税の免除

州外に移出された資産については法律の規定により、売上税は免除されている。例えば、カリフォルニア州税法は次のように規定している。

「§6396 (州外に移出された資産 Property shipped outside state)

売買契約によりこの州外の地に移出される必要があつて、かつ(a)小売販売者が操作する設備により、または(b)州外の地に移出するための運搬者・関税業者・運送代理店(購入者に雇われているかどうかは問わない)に小売販売者が配達することにより、小売販売者が移出した有体動産から得た収入は、売上税の額の計算から除外される。」

(5) 使用税の発生及び納税義務者

一方、使用税は、州際取引等が行われ売上税が徴収されていない場合に、消費・使用・貯蔵の際に消費者・使用者・貯蔵者の州で発生する。使用税の課税対象は消費者または消費行為である⁽⁸⁵⁾。使用税は売上税を補完する

(85) 「消費者」に対する課税を行う州には、ニューメキシコ州(州法§7-9-7、その資産を使用する者に課税)、ミシガン州(州法§205.93、「全ての者」に有体動産の使用・貯蔵・消費の特権に課税)、ニューヨーク州(州税法§1110、有体動産を使用する者に課税)などがある。また「貯蔵・使用・消費」等に課税する州はカリフォルニア州・アイダホ州(カリフォルニア州税法§6201、アイダホ州法§63-3621、有体動産の貯蔵・使用その他の消費に課税)、マサチューセッツ州(州一般法64章§2、有体動産または一部のサービスの貯蔵・使用その他の消費に課税)、ワシントンD.C.(特別区法§47-2202、有体動産及び一部のサービスの使用、貯蔵、または使用に課税)、メリーランド州(州一般税法§11-102(a)(2)、有体動産または一部

税なのでその税率は売上税と同じで、また、他州にすでに支払われた売上税または使用税の額は控除される⁽⁸⁶⁾。使用税の納税義務者は小売販売者または消費者である⁽⁸⁷⁾。しかし、実際には、一人一人の消費者が州際取引で購入した商品を税務当局が把握し、消費者に納税を求めるのは不可能に近い⁽⁸⁸⁾ため、使用税の場合にも税務当局は小売販売者に対して納税を求めることが多い。

例えばカリフォルニア州税法では、以下のように消費に対して使用税の課税が行われる。

「§ 6201 (賦課と税率 Imposition and rates of tax)

この州内で小売販売者から貯蔵・使用その他の消費目的で購入された有体動産の、この州における貯蔵、使用その他の消費に対して、当該資産の販売価格の・・・4.75%の率で物品税 (an excise tax) が課税される。」

また、以下のとおり、同法では納税義務者は基本的には消費者であり、小売販売者が徴収・納付義務を代行したときのみこの義務が消滅するとされている。

「§ 6202 (税に対する義務 Liability for tax) (a)

小売販売者から購入した有体財産をこの州で貯蔵し、使用しあるいは消費するすべての者は、この税に対する義務を負う。彼または彼女の義務は、

のサービスの使用に課税) ペンシルベニア州 (州法 § 7202、有体動産の使用に課税)、ノースダコタ州 (州法 § 57-40.2-02.1、有体動産の貯蔵・使用・消費に課税)、バージニア州 (州法 § 58.1-604、有体動産の使用または消費、及び州外における州内使用のための貯蔵に課税) などがある。

(86) カリフォルニア州税法 § 6406 (他の州に課された売上税の控除) など。

(87) Burke T. Ward, Janice C. Sipior, Wayne G. Bremser and David B. McGinty. (2006). "A Comparison of United States and European Union Taxation of E-commerce", ACM Press, ACM International Conference Proceeding Series, Vol. 156, p343 は「納税義務と納税者の話は、米国の Sales and use tax では州により異なっているが、付加価値税 (VAT) は税を支払う義務を負うのは購入者、徴収して送付する義務を負うのは販売者である」と述べている。

(88) Steven Maguire. (2005). "CRS Report for Congress" Congressional Research Service Library of Congress, p. 3.

この州内で事業に従事する小売販売者、または法令の下で税務当局により税を徴収する権限を与えられ、使用税法上州内で事業を行う者とみなされている小売販売者が § 6203 に従い購入者に渡した領収書が、領収書上の租税義務を購入者から免除するのに十分である場合を除き、税がこの州に対して支払われるまで消滅しない。」

「§ 6203 (小売販売者による税の徴収、購入者への領収書、『この州において事業を行う小売販売者』 Collection of tax by retailer; Receipt to purchaser; “Retailer engaged in business in this State”) (a)

§ 6292 条 (移動住宅または商業用車両の販売)、§ 6293 (公道で用いられない乗り物の販売) 以外の場合、事業に従事し、この州で貯蔵目的、使用目的その他消費目的の有体動産の販売を行う小売販売者で第 3.5 章⁽⁸⁹⁾ 及び第 4 章で非課税⁽⁹⁰⁾ になっていないすべての者は、販売のとき、あるいは貯蔵・使用またはその他の消費のとき課税されていない場合は、後に貯蔵・使用その他の消費行為が課税されるようになったときに、購入者から税を徴収して、税務当局に指定された方法及び様式の領収書を購入者に渡さなければならない。」

これに対してニューヨーク州税法では、消費使用税は、以下のように消費者に対して課税される。

「§ 1110 (消費使用税の賦課 Imposition of compensating use tax) (a)

資産またはサービスが、すでにこの条の売上税を負担している場合または負担することになっている場合以外は、この条で免税とされているときを除き、1971 年 6 月 1 日以降この州内における (A) 小売で購入した全ての有体動産…の使用について全ての者に使用税が課税される。」

ただし、ニューヨーク州における消費使用税の納税義務者は基本的には

(89) カリフォルニア州税法では、第 3 章 (使用税) と第 4 章 (非課税) の間に第 3.3 章 (乗物スモッグ影響納付金) と第 3.5 章 (乗物、船舶、航空機) が置かれている。

(90) 第 4 章の非課税 (exemptions) に該当するのは、連邦政府・赤十字などに対する販売 (§ 6381) などである。

販売者であり、§ 1131 から § 1133 により、消費者は販売者に税を支払わないときのみ納税義務者となるとされている⁽⁹¹⁾。

(6) 売上税・使用税の課税管轄の及ぶ範囲

州が売上税・使用税を賦課・徴収できる範囲は基本的には州内に限られ、州外で行われた小売販売は基本的には州税法の適用範囲外である⁽⁹²⁾。

例えば、カリフォルニア州税法は、売上税、使用税の適用範囲を「この州」に限定しているが（§ 6051、§ 6202）、その定義は以下のとおりである。

「§ 6017（『この州で』または『州内で』 In this “State” or in the “State”）」

『この州で』または『州内で』とは、カリフォルニア州の外的境界の中を意味し、この境界内において米国に所有されまたは割譲されたすべての領土を示す。」

第3節 連邦憲法の規定

1 適正手続条項（修正第14条）

連邦憲法修正第14条は、「いかなる州も、正当な法の手続によらないで、何人からも生命・自由または財産を剥奪してはならない。また、いかなる州も、その管轄内にある何人に対しても法律の平等な保護を拒んではならない」と規定している。この条項は1868年に連邦憲法に追加され、「適正手続条項

(91) ニューヨーク州税法 § 1131 から § 1133 については、本文 193 頁参照。

(92) なお、州内でもインディアンの居留地内では、インディアン部族やそのメンバーに対して法律上税負担を転嫁する売上税・使用税を課税することはできない。これについて1995年の *Oklahoma Tax Commission v. Chickasaw Nation* 事件判決（515 U.S. 450）で連邦最高裁は「インディアンの居留地内で行われた販売について、州の物品税（an excise tax）の法律上の負担がインディアンの部族またはそのメンバーに対して課されるものである場合、その税は、連邦議会の明示的な承認がなければ施行できない。しかしその税の法律上の負担が非インディアンに留まる場合、税の執行を妨げる絶対的な障壁はない」という基準を示している。

(Due Process Clause)」または「適正手続及び平等保護条項 (Due Process and Equal Protection Clause)」と呼ばれている。

連邦憲法修正第 5 条⁽⁹³⁾には「何人も、法の正当な手続によらずして生命・自由・もしくは財産を剥奪されない。何人も、正当な補償なしに私的財産を公共の用のために収用されない」という類似する規定がある。しかしながら、この規定は連邦政府に対して特に刑事裁判上の適正手続を求めるものであるとされている。これに対し修正第 14 条は、各州に対して法の適正手続を求め、市民の平等な取扱いを求める一般規定であるとされている⁽⁹⁴⁾。このため、州政府の行為が適正手続条項違反かどうか争点になる場合、修正第 5 条ではなく修正第 14 条が適用される⁽⁹⁵⁾。

2 通商条項 (連邦憲法第 1 条第 8 節第 3 項)

連邦憲法第 1 条第 8 節第 3 項は連邦議会に「諸外国との通商、及び各州間、並びにインディアン部族との通商を規制する」権限を与えるもので、「通商条項 (Commerce Clause)」と呼ばれている。この条項は、経済の広範な分野において連邦の規制を可能にする力を持った非常に強力な規定である⁽⁹⁶⁾。

通商条項は国際通商条項・州際通商条項・インディアンとの通商条項に三分されるが、この中で最も問題になるのは、州際通商条項である。通商条項は 1930 年代のニューディール政策や 1960 年代の公民権運動の下でその範囲が拡大されていった⁽⁹⁷⁾が、連邦最高裁は、1995 年の United States v. Lopez 事件判決⁽⁹⁸⁾により、ニューディール期以降初めて州際通商条項の適用対象を

(93) 修正第 5 条は 1791 年に追加されたが、この条文も適正手続条項 (Due Process Clause) と呼ばれている。

(94) 松井茂記『アメリカ憲法入門[第 5 版]』285 頁 (有斐閣、2004 年)。

(95) <http://caselaw.lp.findlaw.com/data/constitution/amendments05/11.html>

(96) 岩崎・前掲注(49) 37 頁。

(97) http://en.wikipedia.org/wiki/Commerce_Clause

(98) United States v. Lopez, 514 U.S. 549, (1995). これは 1990 年に連邦議会が制定した学校に拳銃の持込を禁止する”Gun Free School Zone Act (GFSZA)”に違反して高校に拳銃を持ち込んだ被告人が、同法に基づき有罪になるかどうか争われた

制限した。この判決によれば、州際通商条項による連邦議会の規制権は①通商の経路、②通商の手段、③州際通商に実質的に影響を与える活動に限定され⁽⁹⁹⁾、これ以外の場合には各州が当然に独自の規制権を持つこととされた。

刑事事件である。連邦最高裁は、地元の学校区域で銃を携帯することはいかなる意味においても州際通商に影響を与える経済活動ではないため、GFSZA は連邦議会の権限を越えており無効 (invalid) であるとした。この際、連邦最高裁は、連邦議会の規制権は上記本文中の①から③に限定されるとした。

(99) Supra note (97).

第3章 使用税の州際課税についての判例の基準

州際通信販売業者に対する使用税の課税の可否について、連邦最高裁は以下に示す2つの著名な判決を出している。通信販売とは店舗を介さずに郵便・電話・カタログなどを通じて消費者と取引を行う取引であり、インターネットを通じて店舗を介さずに消費者と取引を行う電子商取引もまた、広義の通信販売に含まれる⁽¹⁰⁰⁾。従って、カタログによる通信販売に対する連邦最高裁判決の基準は、電子商取引にも応用できると考えられる。

第1節 National Bellas Hess 事件連邦最高裁判決⁽¹⁰¹⁾

1 背景

米国において、売上税・使用税が州税として一般化したのは第二次世界大戦後である。当時から、二つの州の売上税の税率が異なる場合、特に州境近くの地域では、州民が州境を越えて商品を購入することがあり、このような場合、州が州外小売販売者に使用税を徴収・納付することを要求できるかどうかしばしば論じられていた。

州外小売販売者に対する使用税の課税が連邦最高裁で争われた初期の事件が1954年のMiller Brothers 事件連邦最高裁判決⁽¹⁰²⁾（以下「Miller Brothers 判決」という。）である。これはつぎのような事件である。

Miller Brothers 社のデラウェア州の小売販売店でメリーランド州の住民が商品を購入し⁽¹⁰³⁾、購入後の商品の一部を Miller Brothers 社が自社のト

(100) ただし、コンピューターネットワークを通じて世界中と接続しているというインターネットの特殊性から、電子商取引は一般的には従来のカタログによる通信販売とは分けて論じられている。

(101) National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois, 386 U.S. 753 (1967).

(102) Miller Brothers Co. v. Maryland, 347 U.S. 340 (1954) .

(103) デラウェア州には売上税・使用税が存在しないため（本文 191 頁参照）、メリー

トラックでメリーランド州内の購入者宅に配達していたところ、メリーランド州当局が州内で Miller Brothers 社のトラックを見つけて留置し、使用税を賦課した。州最高裁は州の課税を妥当と認めたが、連邦最高裁は「使用税の義務は、デラウェア州内での売買のときには発生しない。それは、商品をメリーランド州に移出 (importation) した後に生じ」、「適正手続により、課税しようとしている州と課税しようとしている人・物・資産との間のある程度の明確なつながり、最小限のつながり (some definite link, some minimum connection) が必要とされる」とした。そして、本件において「販売者側はメリーランド州内に支店はなく小売販売業に従事しておらず」、「販売者側がメリーランド州の消費者市場で利益を得たのではなく、消費者側が税の少ないデラウェア州に行ってデラウェアの消費者市場で利益を得た」のだから州側は管轄の基礎を欠き、従って使用税の徴収・納付義務を州外小売販売者 (foreign merchant) に転嫁することはできないとした。このときの使用税の課税管轄の成立の判断基準は「最小限のつながり」であり、また、「自社のトラックで配達」することでは「最小限のつながり」は満たされないとされた。

さて、1950年代後半以降、全米に高速道路網 (Interstate Highway System) が整備されると⁽¹⁰⁴⁾州際交通が発達し、これに伴って通信販売による州際取引も活発になった⁽¹⁰⁵⁾。州内の消費者が州外小売販売者からカタログによる通信販売で購入した場合、使用税が支払われないという問題が出てきたため、一部の州は売上税法・使用税法を改正し、州外通信販売業者を使用税の徴収義務者に位置づけた⁽¹⁰⁶⁾。このため、この規定をめぐって、州外小売販売者

ランド州の州境付近の住民はデラウェア州に行って買い物をしていた。

(104) 1956年の連邦助成高速道路法 (Federal-Aid Highway Act) により、連邦からの援助を受けた州政府により米国全土で本格的な高速道路網の建設が行われた。

Interstate Highway System US History Encyclopedia (<http://www.answers.com/topic/interstate-highway-system>) .

(105) 米国内では19世紀後半から、カタログによる通信販売が行われていた。(<http://en.wikipedia.org/wiki/Mail-order>)

(106) Bellas Hess 事件が発生したイリノイ州も、使用税法を改正して州外通信販売業者を使用税の徴収・納付義務者に位置付けた州の一つである (本文 202 頁以下「2 判

と州の間に争いが起こるようになった。連邦最高裁がこのような州法の規定の有効性について初めて判断を下したのが、1967年のNational Bellas Hess 事件連邦最高裁判決（以下「Bellas Hess 判決」という。）である。

2 判決の概要

(1) National Bellas Hess 社のイリノイ州内における事業の状況

ミズーリ州で営業する通信販売会社 National Bellas Hess 社（以下“Bellas Hess”という。）はデラウェア州設立の法人であり、イリノイ州内には営業所・配送センター・販売店・倉庫その他の営業する場所（place of business）は持っておらず、州内に代理人・セールスマン・個別訪問員・勧誘員やその他の販売・注文・配達・代金受領を行う代理人を持っておらず、不動産や有体動産もない。Bellas Hess はイリノイ州内では電話帳に掲載されておらず、ラジオ・テレビ・屋外広告板・新聞による広告も行っていない。一方、Bellas Hess は年に2回、イリノイ州も含め全米の顧客にカタログを送っており、ときどきちらしも送っている。顧客から Bellas Hess に対する注文は郵便で行われ、商品は顧客に郵便または宅急便で送られている。課税の可否が争われている15月間のイリノイ州の顧客に対する Bellas Hess の売上は2,174,744ドルであった。

(2) 当時のイリノイ州法の規定

イリノイ州法上、使用税の徴収・納付義務を負うのは「この州内に営業する場所を持つ小売販売者」である。1961年にイリノイ州は使用税法に「カタログ修正（catalogue amendment）」と呼ばれる修正条項を追加した。これは納税義務者である「この州内に営業する場所を持つ小売販売者」の中に「注文の受領または了解が州内で行われるか州外で行われるかを問わず、この州内においてカタログその他の広告により消費者から販売の注文を取ることに従事している」者を含めることにする改正だった（当時の州法第

120 章 § 439.2)。この結果、カタログにより通信販売を行う州外小売販売者は、イリノイ州法上、使用税の徴収・納付義務を負うことになった。

(3) 原審イリノイ州最高裁の判決⁽¹⁰⁷⁾

Bellas Hess 側の主な主張は①非居住者である同社に対して対人的管轄権 (in personam jurisdiction⁽¹⁰⁸⁾) を行使することは連邦憲法及び州憲法の適正手続条項に違反する、また、②同社に使用税の徴収義務を課する使用税法は、連邦憲法及び州憲法の適正手続条項に違反し連邦憲法の通商条項にも違反する、というものであった。これに対する州最高裁の判決の概要は以下のとおりであった。

「重要なのは消費者市場の利用があったかどうかであり、どのような広告（現地広告やセールスマン・ブローカー・カタログなどによる広告）を販売者が行ったかではない。Bellas Hess はカタログその他の広告により販売活動を行っていたのだから、州法上『州内に営業する場所を持つ小売販売者』である。Bellas Hess は州内で継続的な通信販売と顧客への配達を行っているので、州法は Bellas Hess の連邦憲法・州憲法上の適正手続を受ける権利を奪うものではなく、従って連邦憲法の通商条項に違反するものでもない。また、Bellas Hess は人的管轄権の行使が適正手続条項違反だと主張するが、継続的に通信販売の注文を受け顧客に配達することにより Bellas Hess と州の間には課税管轄上の『最小限のつながり (minimal connections)』が成立するので、対人的管轄権が求める『最小限の接触 (minimal contacts)』も成立する⁽¹⁰⁹⁾。そして、州法の規定は販売者に実

(107) The Department of Revenue v. National Bellas Hess, Inc 34, Ill 2d 164 (1966) .

(108) 対人的管轄権とは人的管轄権の一類型である（前掲注(66)参照）。

(109) イリノイ州最高裁は、課税管轄権を成立させる「最小限のつながり」と人的管轄権を成立させる「最小限のつながり」の関係を次のように述べている。「州内の手続に参加していない者に対して対人裁判権 (in personam judgment) を行使する権限も非居住者である販売者に使用税の徴収義務 (a collector's liability) を負わせる権限も、ともに州との間の『最小限の接触 (minimum contacts)』または『最小限のつながり (minimum connections)』によって成立するものである。徴収義務を負わせる管轄の権限の基礎たる『最小限のつながり』が、この義務を履行するため

際に出廷する機会及び聴聞を受ける機会を与えるものであり、販売者が抗弁及び出廷を準備するために必要な通告または時間を十分に与えられなかったという証拠はない。」

このように述べて、州最高裁は、Bellas Hess には州使用税の徴収・納付義務があったとした。

(4) 連邦最高裁判決

これに対し、連邦最高裁は Bellas Hess 側の主張を認め、原審を破棄する判決を下した。その概要は以下のとおりである。

① 適正手続条項と通商条項の類似性

適正手続条項違反であるという主張と州際通商条項違反であるという主張は密接に関連している。なぜなら、ある州の租税取立が連邦議会の州際通商規制に関する排他的権限を侵すという基準と、この分野において州が適正手続を取らなければならないという基準とは、類似している (similar) からである。

② 適正手続条項適合性の基準

州際通商において州の課税が正当化されるのは、当該通商が保護を受けている地元政府の費用の公平な割合を負担させるものであるときである。

また、州の課税が適正手続条項の範囲内にあるかどうかを決定するにあたって「簡単であるが最も重要な質問は、州がリターン⁽¹¹⁰⁾を求めることができる何かを与えたかどうか」である。同じ原則は、州の権力が州際販売において他州の小売販売者に使用税を徴収する負担を課する

の対人的管轄権の根拠として十分なものなのかどうかについて、連邦最高裁はいまだ明らかにしていない。しかし、徴収義務を負わせる管轄が成立するのに、この義務を履行させる管轄が成立しないというのは異例のことである。・・・従って、使用税の事件において『最小限のつながり』の要求が満たす販売行為は、代替的サービスの過程で人的管轄権を行使するにあたって必要な『最小限の接触』も満たすものといえる。」

(110) 返礼・報酬・返答などの意味である。

ことができるかどうかを決める際にも適用されている。ここでも連邦憲法上、課税を行うためには「州と州が課税しようとしている人・資産または取引との間にある程度の明確なつながり、最小限のつながり (some definite link, some minimum connection) を持っていること」が必要とされる。

③ 適正手続条項の基準の適用と通商条項

適正手続条項の基準を適用すると、州が州外小売販売者に対して使用税の徴収・納付義務を負わせることができる場合は多々ある。販売行為が課税する州の中に存在する代理人により行われている場合は、州は州外小売販売者に対して徴収義務を負わせることができる。通信販売業者が州内に小売販売店を持っている場合も、州外小売販売者は課税する州の保護やサービスを受けているので、州はこの販売者に対して徴収義務を負わせることができる。州内で注文を取り注文票を送り注文された商品の発送を行っている卸売業者・仲買人・セールスマンがいる場合も、州外小売販売者を使用税の徴収義務者にすることは認められている。

しかしながら、州外小売販売者と州内の顧客とのつながり (connection) が宅急便や郵便のみによる場合、州がこの販売者に使用税の徴収・納付義務を課することを認めた判例はない。州内に小売販売店・セールスマン・資産がある通信販売業者と、一般的州際通商の一部として郵便または宅急便により州内の消費者と連絡しているに過ぎない通信販売業者との間には大きな違いがあるためである。

このような場合に州側が Bellas Hess に課税できるとすると、連邦内の他のすべての州・市・学区等の政治体が同様に州外小売販売者に課税できることになる。税率、許容される非課税物品、行政上・会計上の必要事項はばらばらなので、このような事態になれば、地方レベルの複雑な要求により州際取引が大混乱に陥るおそれがある。

通商条項の役割は、国家経済をまさにこのような正当化できない地方レベルの混乱から解放することを目的としており、連邦憲法の下、州際

通商条項は連邦議会だけが規制権限を持っている。

3 判決の特徴

(1) 適正手続条項と通商条項を類似するものとしたこと

Bellas Hess 判決は、適正手続条項と通商条項の「類似性」を裏付けるものとして Central Railroad 事件判決⁽¹¹¹⁾の Black 判事の賛成意見を挙げる。この賛成意見の趣旨は、「判決結果自体は妥当だが、州法を無効にするという判決は、本来は適正手続条項ではなく通商条項の適用によって引き出されるべきものである」というものである。

この意見の中で Black 判事は、当時の適正手続条項による州税無効理論は、(1)州は境界の外の財産に課税する管轄を持たない、(2)同一財産に対する他州による多重課税⁽¹¹²⁾は禁止されている、という 2 つの原則からな

(111) Central Railroad Company of Pennsylvania v. Pennsylvania, 370 U.S. 607, (1962).

州が州内のみで鉄道事業を行うことを認可された州内企業 (Central Railroad Co.) に同社が所有する車両の総価値に基づいて資産税 (ad valorem tax) を課税したところ、同社の (a) 一部の車両は「定期的に、通常、継続して」州外の親会社の路線を走っており、また (b) 別の一部の車両は「不定期に」州外の他の路線を走っていたため、争いになったものである。原審の州最高裁は会社側に対する州の資産税の課税を全面的に認める判決を出した。これに対して連邦最高裁は、(a) への課税は「州際営業への多重課税になるので憲法違反であり」、(b) への課税は「他州が課税しているという十分な証拠がないので憲法に適合する」として、原審に破棄差戻しとした。この連邦最高裁判決は、通商条項が禁止しているのは州際経営に対する「多重課税」だけであること、また、適正手続条項は①当該資産の価値に対して、一年のうち当該資産が州内で過ごす期間に等しい割合で居住地の州 (住所のある州) が課税する権限を制限するものではなく、②恒久的に他州にある有体動産に対して資産税が所有者の居住地で課されることのみを禁止していること、③課税地がないものについては全価値に対して所有者の居住地で課されうることを述べ、後者の適正手続条項の適用について判断を行った結果、破棄差戻しとしたものである。

なお、“ad valorem tax”とは“tax according to value(従価税)”という意味であり付加価値税 (VAT, Value added tax) がその典型例であるが、米国における ad valorem tax は、公正な市場価値 (fair market value) に税率をかけて算出され、通常毎年課税される地方自治体レベルの資産税 (property tax) のことである。

(112) 州際取引における多重課税 (multiple taxation) とは、同一の課税対象に対して他州から同様の税を課されることをいう。

るが、修正第 14 条からは、条文上も歴史的にもこれらは導き出されないと指摘する。また、この意見によれば、2 つの原則は 1868 年に修正第 14 条が採択される以前から存在したので修正第 14 条に由来するものではなく、修正第 14 条の導入後、州税が管轄権外であることを理由に無効になった初めての事件は、適正手続条項にも他の憲法上の規定にも触れておらず、その後の類似する事件も、通商条項を根拠にするか連邦憲法の規定には全く触れないかのいずれかであり、その後 1903 年までの 35 年間に適正手続条項違反を理由に州税が無効となった例はない。さらに、1905 年に適正手続条項を適用し州法を無効にする判例が現れたが、裁判所はなぜ適正手続条項を適用したのか説明していない⁽¹¹³⁾。しかしそれ以来、連邦最高裁は通商条項により州際通商を保護するのと同質的に同じ機能を適正手続条項の中に持たせるようになった。

Bellas Hess 判決の中で「二つの規定の趣旨が類似する」根拠として引用されたのは上記賛成意見の中の最後の部分（適正手続条項に通商条項と同質的に同じ機能を与えたとしている部分）である。

Bellas Hess 判決の出された当時の州税をめぐる州際通商関連の事件の判決には、実質的な判断基準として適正手続条項を用いているもの⁽¹¹⁴⁾も

(113) 州税が修正第 14 条違反を理由に無効にされた 2 つ目の判決でもこの説明はされず、3 つ目の判決 (Union Refrigerator Transit Co. v. Kentucky, 199 U.S. 194 (1905).) では Holmes 裁判官が「裁判所の結論は適切なものと思われるが、私には修正第 14 条からどのような論理でこの結論が引き出されたのか到底理解できず、裁判長もこの点を問題だと思っているので、私の疑問点は解決されたとはいえない」と反対意見を述べた (Central Railroad Co. Supra Note (111), pp. 620 - 621.)。

(114) 適正手続条項のみが使われた例として、General Motors Co. v. Washington 事件判決 (377 U.S. 436 (1964)) がある。これは州際法人の州内自動車売上に対してワシントン州が営業特権税（州外法人の州内における総卸売額に対する税）を課したことへの可否が争われた事件であるが、連邦最高裁は、適正手続条項の「州と課税しようとしている人・物・資産との間のある程度の明確なつながり、最小限のつながりがあるかどうか」の基準（前掲注(102)の Miller Brothers 判決の基準）のみを判断に用い、通商条項については「州の主権に従う州際販売に対して課税することを妨げない」と述べるに留まっている。

通商条項を用いているものもあり⁽¹¹⁵⁾、統一性に欠けていた。Bellas Hess 判決はこのような二つの憲法上の基準を「類似する」ものとして整理し、関連づけたものである。

(2) 適正手続条項の適用と通商条項についての追加的言及

Bellas Hess 判決は、連邦最高裁の過去の判例を引用し、州際通商に対する州の課税が①通商条項違反にならない基準は「保護を受けている地元政府の費用の公平な割合を負担させる」場合であり (Freeman v. Hewit 事件判決⁽¹¹⁶⁾ など)、②適正手続条項違反にならない基準は「州がリターンを求めることができる何かを与えた」ことである (Wisconsin v. J. C. Penny 事件判決⁽¹¹⁷⁾ など) とする。そして、③連邦憲法上、州が間接税である使

(115) 通商条項のみが使われた例として、Spector Motor Service Inc. v. O'Conner 事件判決 (340 U.S. 602 (1951). 以下「Spector 判決」という。) がある。これは州際運送自動車会社の総所得のうち州内の営業活動に相当する部分に対してコネチカット州が特権税を課したことの可否が問われた事件であるが、連邦最高裁は州内で州際通商のみに従事している州外法人 (foreign corporation) に対して課税することは通商条項違反になるとしてこの課税を無効としている。この判決の中では適正手続条項についての言及はない。

(116) Freeman, Trustee, v. Hewit, Director of Gross Income Tax Division, 329 U.S. 249 (1946) . これは、州際通商に対する総所得税 (Gross Income tax) の課税についての判決である。この事件では、インディアナ州の受託財団が所有している有価証券がニューヨークで販売された際に生じた所得に対してインディアナ州税務当局が課税したため訴訟が提起された。連邦最高裁はこの課税が州際通商の自由を妨げるので無効であるとした。

(117) Wisconsin et al. v. J.C. Penny Co., 311 U.S. 435 (1940) . これは州法人総所得税関係の判決である。ウィスコンシン州はニューヨークに本拠地がある州外法人 J.C. Penny 社の「ウィスコンシン州内で取引されている事業及び州内に存在する資産から生じた所得から受ける『配当 (dividends)』の特権」に対して課税した。このウィスコンシン州の法律では、所得が発生したときに税は発生せず、「配当」を受け取ったときに税が発生することになっていたが、実務上は州内で得られた法人所得に対して課税が行われていた (筆者注: 米国の州法人総所得税は、各州内の売上・資産・給与支払額に基づく州間の分配が原則である)。原審の州最高裁はこの課税を、「配当の支払」という州外の出来事に対する課税であるから無効であると判決した。これに対して連邦最高裁は税が州外で発生する出来事に付随するものであるからといって、その税と課税されるべき州内で行われた取引の間の関連 (nexus) はなくなるものではないとして、原審を破棄差戻しとした。

用税の徴収義務を州際小売販売者に対して課する力を持つかどうかについても同様に、州と販売者の間に「ある程度の明確なつながり、最小限のつながり (some definite link, some minimum connection) があること」が必要である (Miller Brothers 判決など) としている⁽¹¹⁸⁾。

その後、連邦最高裁は、州内に代理人が存在する場合や州内に小売販売店がある場合、あるいは州内で当該販売者のために営業活動を行っている卸売業者・仲買人・セールスマンがいる場合は上記基準が満たされるが、州内に小売販売店・セールスマン・資産がなく、州内の顧客とのつながり (connection) が宅急便や郵便に過ぎない場合には使用税の徴収義務を課することは許されないとする。そして、もし Bellas Hess のような州際通信販売業者に課税できるとすれば州際通商が混乱するので、州際通商条項を連邦議会の権限にしていると結論している。このように Bellas Hess 判決は、通商条項については追加的に言及するのみで、実際の憲法判断は適正手続条項のみで行っている。

(3) 物理的存在の必要性

Bellas Hess 以前に連邦最高裁で州際課税が争われた事件では、州内に恒久的または一時的に当該州際小売販売者企業の人・物・資産などがあることが前提になっていた。

これに対して Bellas Hess 事件は、州内に人・物・資産などを一切持た

(118) Bellas Hess 判決の注書で連邦最高裁は次のように述べている。「厳密にいうと、間接税においては州と州が課税しようとしている者との間にはつながり (connection or link) の問題はない。なぜなら Millers Brothers 事件、Scripto 事件において本来課税されるべき者は州外小売販売者が販売した商品の消費者だからである。Bellas Hess は直接課税される者ではなく、消費者から税を徴収することを求められている者である。しかしながら、本事案において Bellas Hess は州法の規定により、使用税を徴収しようとするまいと、税の支払について直接義務を負わせられている」。なお、連邦最高裁はここで直接税と間接税を分けて論じてはいるが、必ずしも直接税と間接税に異なる基準を適用しているわけではない。例えば、使用税についての Millers Brothers 判決の基準が、営業特権税 (直接税) をめぐる General Motors 事件 (前掲注(114)参照) で用いられている。

ない州際小売販売者に対して州の課税権が及ぶかどうか争われたものである。連邦最高裁の結論は、課税権の根拠として州内に人・物・資産などの「物理的存在」が必要であるというものであり、この結果、州が州外通信販売業者に対して売上税・使用税の徴収義務を課することは困難になった。

第2節 Quill 事件連邦最高裁判決⁽¹¹⁹⁾

1 Bellas Hess 判決以降の判決の動向

さて、Bellas Hess 判決以降、州外通信販売業者に対する使用税の課税の可否がしばしば訴訟の対象となっていたが、州と Bellas Hess 程度のつながりしか持たない通信販売業者が訴訟を起こした例はなかった⁽¹²⁰⁾。

Bellas Hess 判決以降、州際通信販売業への使用税課税をめぐる起こされた訴訟の中で、連邦最高裁まで争われたものには、1977 年の National Geographic Society 事件判決⁽¹²¹⁾がある。これは、公益法人 National Geographic Society (以下“National Geographic”という。)が起こした訴訟であり、National Geographic の D.C. 本部のカリフォルニア州内での通信販売に対して、カリフォルニア州の使用税の徴収義務を課することができるかどうか争われた。National Geographic はカリフォルニア州内に2つの小さな事務所があったが、これらは National Geographic の雑誌の広告を行うためのものであり、通信販売に関係する事業は行っていなかった。連邦最高裁は Bellas Hess 判決を引用して、適正手続条項と通商条項の要求を満たすには州内に「当該州際通商を通じて州に対して持っているつながりとは独立した最小限の存在 (slightest presence) があれば良い。州内に2つの営

(119) Quill Corp. v. North Dakota 504 U.S. 298(1992).

(120) Ibid, p.314.

(121) National Geographic Society v. California Board of Equalization, 430 U.S. 551 (1977).

業所があり販売を行っている従業員がいることは、最小限の存在よりもはるかに実質的な存在 (much more substantial presence) である」として、州側の課税権を認めた。

また、州最高裁レベルでも *Bellas Hess* の基準に基づいて判決が行われた。例えば 1991 年の *SFA Folio Connecticut* 事件⁽¹²²⁾ 判決でコネチカット州最高裁は *Bellas Hess* 判決の「最小限のつながり」の基準を引用し、州外小売販売者がコネチカット州内にカタログを送っており、コネチカット州民向けの注文用フリーダイヤルがあるだけでは十分なつながり (sufficient link) とはいえず、州内に兄弟会社があるとしても州との間に直接の関連は成立しないと、州側の課税権を否定している。

一方、州側からは「経済的存在 (economic presence)」があれば州は課税できるとする理論 (経済的存在理論) が唱えられるようになった。1991 年には *Bellas Hess* と類似する通信販売業者 *Quill* 社 (以下 “*Quill*” という。) に対する使用税の課税をめぐる、ノースダコタ州最高裁は *Bellas Hess* 判決を経済的存在理論に基づきくつがえす判決を出した。これが連邦最高裁に上告された結果が、以下に述べる 1992 年の *Quill* 事件連邦最高裁判決 (以下 “*Quill* 判決” という。) である。

2 判決の概要

(1) *Quill* のノースダコタ州内における事業の状況

Quill はイリノイ州・カリフォルニア州・ジョージア州に営業所・倉庫を所有するデラウェア州設立の法人であり、カタログ・ちらし・雑誌への広告・電話等の方法で全国に事務所用備品を販売している。*Quill* にはノースダコタ州内に勤務または居住している従業員はおらず、また *Quill* がノースダコタ州内に所有権を持つ動産は重要ではないか、あるいは存在し

(122) *SFA Folio Collections, Inc. v. Bannon, Commissioner of Revenue Service Connecticut*, 217 Conn. 220; 585 A. 2d 666 (1991).

ているとはみなされない程度のものである⁽¹²³⁾。Quill の売上は年間 2 億ドル以上であり、ノースダコタ州内の顧客は 3,000 社、年間売上は 100 万ドルである。Quill は事務所用備品についてはノースダコタ州内第 6 位の小売販売者であり、ノースダコタ州から注文された商品は、州外の拠点から郵便・宅急便等の手段で州内に配達されている。

(2) 当時のノースダコタ州法の規定

ノースダコタ州法上、州内に営業する場所 (place of business) を有している販売者は消費者から使用税を徴収して州に送付しなければならない (州法 § 57-40.2-07)。州は 1987 年に州法を改正し、このような販売者に「州内の消費市場で、継続的または組織的な販売活動に従事している全ての者」を含めることにした (州法 § 57-40.2-01(6))。また、また州の政令も改正され、「継続的または組織的な販売活動」の中に「12 月の期間のうちに 3 回以上の広告を行うこと」が含まれることになった (州政令 § 81-04.1-01-03.1)。

(3) 原審ノースダコタ州最高裁の判決

Quill に対する使用税の課税について、第一審の州地裁は「十分な関連性 (sufficient nexus)」がなかったとして Quill 側の主張を認めた。しかし原審のノースダコタ州最高裁は、経済的・法的变化があったので *Bellas Hess* 基準に従うことは適切ではないとした⁽¹²⁴⁾。州最高裁のいう経済的変化とは、通信販売業が 1967 年には「取るに足らない隙間産業」だったのが 1989 年には 1833 億ドルの年間売上の「巨大産業」になったこと、またコンピューター技術の発達により州・地方により課される複雑な納税義務に

(123) 商品の所有権は、商品の無要件補償のために、顧客に配達後 90 日間は Quill に属することになっていた。また、Quill はノースダコタ州内の複数の顧客に、Quill の現在の商品や価格をチェックし直接注文ができるソフトが入ったフロッピーディスクを提供していた。このうち商品の所有権については、州地裁・州最高裁で 90 日間留保条項がある場合でも「商品を購入者が受け取ったときに購入者に移転する」と認定されており、これについては連邦最高裁では争われていない。

(124) *State of North Dakota v. Quill Corporation*, 470 N.W. 2d 203 (1991) .

応じる負担が軽くなったことである。一方、州最高裁が法的变化として強調するのは 1977 年の Complete Auto 事件連邦最高裁判決⁽¹²⁵⁾（以下「Complete Auto 判決」という。）である。Complete Auto 判決では州際通商に対する営業特権税に対する従来の一連の判例が否定され、通商条項について新しい基準が採用されたが、州最高裁によれば、この結果、通商条項は *Bellas Hess* が示していた物理的存在の関連（physical-presence nexus）を要求するものではなくなった。同様に適正手続条項についても、*Bellas Hess* 以降の判決は適正手続条項の「最小限の接触（minimum contacts）」が成立するために州内に物理的存在が必要であるとしてはいない。また Complete Auto 判決の基準によれば、適正手続条項のための関連（nexus）が成立するための最小限のつながり（minimal connection）は「州がリターンを期待できる何らかの保護、機会、利益の提供をしたか」ということである。本件において、州は州民が通信販売で商品を購入する

(125) *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*, Chairman, Mississippi Tax Commission (430 U.S. 274, (1977)). これは州外製造者の自動車を州内の地点に運ぶ州際自動車運搬活動の「営業を州内で行う特権」に対してミシシッピ州税を適用することが、連邦憲法の州際通商条項に違反するかどうかが問われた事件である。Complete Auto 判決で連邦最高裁が示した基準は「①課税された活動が課税を正当化するのに十分な関連を州との間に持っていない（not sufficiently connected）、あるいは②その税が州から納税者に対して提供された利益にふさわしいつながりをもっていない（not fairly related）、あるいは③その税が州際通商を差別的に取り扱っている、あるいは④その税が地元の活動にふさわしく割り当てられていない（not fairly apportioned）」という 4 つの主張のいずれかがなされない場合、州外小売販売者の自動車を州内のある地点に運搬するという州際通商活動の、州内における『営業を行う特権』に対して州が州税を適用することは連邦憲法の通商条項に違反しない」というものである。Quill の原審でノースダコタ州最高裁はこの基準を「*Spector* 判決（前掲注(115)参照）以来、通商条項が自由貿易の見地から分析され、州際通商に対する直接課税自体が憲法違反であるとされることが多かったのに対し、この判決は州際通商に対する州の課税に対して通商条項を適用することについて、裁判所が立場を大きく変更させたものである」と評価している。

なお、Complete Auto 判決は営業特権税（business privilege tax）の事件であり、税目の異なる使用税についての *Bellas Hess* 判決には拘束されない。このため Complete Auto 判決は 1967 年の *Bellas Hess* 判決ではなく、特権税（営業特権税と同様の税）に関する 1951 年の *Spector* 判決を引用して検討を行っている。

経済風土を醸成し、市場を守る法的インフラを整備し、Quill の郵便物によって生み出される年間 24 トンものゴミを処理しているので、これらのサービスと利益を享受する Quill は州内に経済的存在がある。この結果、州最高裁は、Quill と州の間には連邦憲法上、使用税の徴収・納付義務を課するのに十分な関連 (sufficient nexus) が生み出されるとした。

(4) 連邦最高裁判決

連邦最高裁は、Quill 側の主張を認め、事案を原審に破棄差戻しとした。判決の概要は以下のとおりである。

① 適正手続条項と通商条項の相異性

Bellas Hess では「二つの主張は密接に関連している」とされたが、二つの憲法上の要求はいくつもの点において根本的に異なっている。適正手続条項と通商条項とは別の憲法上の懸念を反映したものである。従って、ある州が納税者に対して行使する課税権が適正手続条項には違反しなくても、通商条項に違反していることはありうる。

② 適正手続条項適合性の基準とその適用

適正手続条項上、州と州が課税しようとしている人・資産または取引との間には、ある程度の明確なつながり、最小限のつながり (some definite link, some minimum connection) があることが必要である。課税上、州に帰属する所得は、課税する州とつながりのある価値基準に合理的に関係していなければならない。

Bellas Hess 以来、適正手続条項の法体系 (jurisprudence)⁽¹²⁶⁾ は、特に裁判管轄の面では実質的に進歩した。裁判管轄において連邦最高裁は被告の「存在」を州内に求める形式基準を廃止し、被告の裁判地とのつながり (contacts) をもって被告をその州の訴訟に立たせることが合理的かどうかを決定する、よりフレキシブルな基準を採用している。この基準を適用すると、州外企業 (foreign corporation) が意図的に

(126) Jurisprudence (法体系) とは、法哲学・法科学のことである (Britannica Concise Encyclopedia による)。

裁判地となる州の経済市場において利得を得ようとしたときには、たとえ州内に物理的な存在がなくてもその州において对人的管轄権 (in personam jurisdiction) に従わなければならない。

同じ理由で、州内で継続的かつ広く販売活動を行っている通信販売業者に対して徴収義務を課することが正当化される。そのような会社は明らかにその活動が他州の統治権の管轄に従うことについて「公平な通告 (fair warning)」を受けている。従って、Bellas Hess が使用税の徴収義務を課するにあたって「適正手続条項により物理的存在が必要である」とした部分については廃止する。

Quill が意図的にノースダコタ州の住民に対して活動を行っていたのは疑いの余地はなく、接触 (contacts) の度合いは適正手続条項においては十二分であり、使用税は Quill が州にアクセスすることにより受ける利益と関連している。従って、適正手続条項は州の Quill に対する使用税の賦課を阻むものではない。

③ 通商条項適合性の基準とその適用

通商条項は、連邦議会に州際通商に対する規制権限を与えるという内容のものだが、このような積極的な面以外に、州際通商を妨げる州の行為を禁止するという消極的な面も持っている。

消極的な通商条項の解釈は、長年の間に、特に州の課税権を制限する面において実質的に進歩している。Bellas Hess は、ちょうど通商条項の解釈が形式主義 (formalism) と実存主義 (pragmatism)⁽¹²⁷⁾の間を揺

(127) 形式主義は、直接税かと間接税かの区別 (形式基準) で通商条項違反になるかどうかを決定し、実存主義は州際取引にあたって多重課税の恐れがあるか否か (多重課税基準) で通商条項違反になるか否かを決定する。すなわち形式主義では、直接税を州際取引に課すること自体が通商条項違反とされ、実質主義では州際取引に対して多重課税の恐れのある課税を行うことが通商条項違反とされていた (Quill, *Supra* note (119), p. 309)。「形式主義」は米国で 19 世紀後半以来発達した法思想である。これは法を数学や科学と同様に扱い、裁判官が関連する法原則を見つけ出し、事件の事実に適用し、争訟の結論を決定する法則を論理的に導き出すべきであるとする考えである。形式主義においては裁判官は関連する法原則を州及び連邦の

れ動いていたときの判決である。Complete Auto 判決は形式主義の先例を否定したが、Bellas Hess はそもそも形式主義のアプローチを採っていないので、Complete Auto 判決により Bellas Hess 判決が廃止されたとはいえない。

州政府は適正手続条項の要件と通商条項の要件を同じものであるとし、通信販売業者が「最小限の接触 (minimum contacts)」基準を満たせば通商条項基準も満たすと考えているが、二つの基準は同一ではなく、異なる憲法上の懸念と政策を反映したものである。

適正手続は主に政府活動の根本的な平等性を懸念するものである。それゆえ、これは「個人の州とのつながり (connection) が、州が権力をその人に及ぼすことが正当であるということができるだけほど実質的であるか」という分析であり、分析基準は「通告 (notice)」「公平な通告 (fair warning)」である。

これに対して通商条項は州の法令の連邦国家経済への影響に対する懸念から作られたもので、「州際通商に対する差別を禁止し、州際通商に不当な重荷を課する州の法制を禁止するもの」である。それゆえ「最小限の接触 (minimum contacts)」基準が「通告に代わる手段」であるのに対し、「実質的関連 (substantial nexus)」基準は州際通商に対して州が課する負担を制限する手段なのである。

Bellas Hess 以降連邦最高裁で争われた売上税・使用税関係のすべての事案において課税する州内に物理的存在があった。また、通商条項の

憲法・法律・政令・判例法も含めた様々な法源から引き出すべきであるとされた。これに対して第一次世界大戦後に提唱されるようになった現実主義 (realism) は、法を社会とともに変化する動的なものであるとし、過去の判例は将来の裁判を予言する資料としてはそれほど大きな価値を持たないとした。この現実主義の中でも、法原則の適用のされ方よりも法的決定の結果の妥当性に着目する結果志向の法哲学が「実存主義」である (West's Encyclopedia of American Law, Published by Thomson Gale 及び望月礼二郎著『英米法〔新版〕』57頁以下 (青林書院、1997年) による)。

法体系の進化により、すべての明白な基準 (bright-line test)⁽¹²⁸⁾ が否定されたわけではない。他の税目については *Bellas Hess* と同じ物理的存在基準は使われていないが、これにより *Bellas Hess* 基準が否定されたとはいえない。*Quill* はノースダコタ州内に「数枚のフロッピーディスク」があったので州との間に「最小限の関連 (some minimal nexus)」はあるかもしれないが、これだけでは通商条項の求める「実質的関連 (substantial nexus)」は満たされるとはいえない。

Bellas Hess 後の他の税目の訴訟では *Bellas Hess* の用いた明白な基準や物理的存在は要件とされていないが、だからといって売上税・使用税の分野において *Bellas Hess* が確立した基準を却下しなければならないわけではない。*Bellas Hess* の州際通商に関する法は現在においても良法である。

この問題を解決するのに適性があるのは連邦議会であり、また連邦議会にこそこの問題を最終的に解決する権限がある。使用税が州際通商に課する負担に対する連邦最高裁の評価に対して、連邦議会が反対するのは自由である。従って連邦議会が、州際通信販売業に対して州が使用税の徴収義務を負わせることの可否や、また可能な場合のその時期や程度を決めるのは自由である。

3 判決の特徴

(1) 適正手続条項と通商条項の趣旨の分離

Quill 判決は、適正手続条項と通商条項が異なるものであるとする理由として 1944 年の *International Harvester* 事件判決⁽¹²⁹⁾ の *Rutledge* 裁判

(128) 「明白な基準」とは、明らかに定義されたルールまたは基準のことで、通常判例法または制定法令により確立された基準を指す。この基準は、いくつかの要素の軽重を計ることにより結果を出す「比較衡量基準」と対比される。

(<http://answers.com>)

(129) *International Harvester Co. v. Department of Treasury*, 322 U.S. 340 (1944). 会社側はインディアナ州内及び州外で農場用機械を製造販売していた。州当局が法

官の一部賛成意見をあげている。この判決の主文の中では、適正手続条項・通商条項のいずれが適用されているのかは明らかでなく、Rutledge 裁判官は補足意見の中で「適正手続条項と通商条項とは一部重複する部分はあるが異なるものなので、検討時及び判決時にはこれらを異なるものとして分離する試みがあった方がよい」としている。Quill 判決で連邦最高裁は、この意見を引き合いに出し、Bellas Hess 判決で類似するとされていた適正手続条項と通商条項の趣旨を異なるものであるとした。

(2) 人的管轄権の成立と使用税の徴収義務の成立の関係

Quill 判決では、裁判上の人的管轄権の成立の要件である「最小限の接触」と使用税の徴収義務の成立の要件である「最小限の接触」が同一のものとされた。そして、この判決の中では、人的管轄権 (personal jurisdiction) が成立する場合、使用税の徴収義務を負わせることは適正手続条項違反にならないとされた⁽¹³⁰⁾。

(3) 二つの基準の適用

Quill 判決は、適正手続条項は「最小限の接触 (minimum contacts)」基準、通商条項は「実質的関連 (substantial nexus)」基準を満たす必要があるとし、前者の基準を満たしても後者を満たすとは限らないとした。

また同判決は、「最小限の接触」基準は裁判の人的管轄権成立に必要な「最小限のつながり」を満たせば成立するが、「実質的関連」基準は連邦議会が規制をするまでは Bellas Hess 判決の基準に拠るとした。すなわち、連邦議会が新たな立法を行うまでは課税が合憲となるには何らかの「物理的存

律に基づき当該販売を様々な所得に分類して総所得税 (gross income tax) を課したため、会社側が訴訟を起こした。州最高裁は州の課税を正当なものと認め、連邦最高裁もこれを認容した。連邦最高裁によれば、完全な州内取引も同様に扱っている場合、州内で行われた州際取引から生じた総収入 (gross receipt) に対して州が課税することは、連邦憲法を根拠に制限されることはない。そのような「州内活動や特権」は売上税の根拠となるのと同様に総所得税についても根拠ともなり、州のこのような課税権を否定すれば州内産業は競争上不利益を被るからである。

(130) なお、これらの歴史的な関係については次章 (第4章「最小限の接触」基準の成立要件) 参照。

在」が必要とされるので、Quill のように、宅急便や郵便のみで州内の顧客とのつながっているに過ぎない通信販売業者は使用税の徴収・納付義務を負わないことになった。

第4章 「最小限の接触」基準の成立要件

電子商取引を行う小売販売者に対して州が使用税の徴収義務を課することができるかどうかを判断する連邦最高裁の判例は現時点では存在しない。他方、通信販売に関する *Quill* 判決では、州が州外小売販売者に対して課税する場合に満たすべき「最小限の接触」と「実質的関連」の二つの基準が示されている。

そこで本章では、*Quill* 判決に示された一つ目の基準である「最小限の接触」成立要件を検討する。

第1節 「最小限の接触」を満たす要件

1 人的管轄権成立の要件

米国において、人的管轄権が成立することは裁判を有効に成立させるための必須要件⁽¹³¹⁾の一つである。人的管轄権に関してまとまった記述のある初の連邦最高裁判決は、1877年の *Pennoyer v. Neff* 判決⁽¹³²⁾である⁽¹³³⁾。その

(131) 米国において民事訴訟が有効に成立するためには、①事物管轄権の成立、②人的管轄権の成立、③適切な通知の存在の三要素が必要とされている。事物管轄権・人的管轄権の内容については本文 185 頁参照。また、通知とは、原告・被告の両者にその権利・義務に影響を与える法的手続を知らせるためになされるもので、例えば、期日の通知・決定の通知などが通知の例である (http://en.wikipedia.org/wiki/Personal_jurisdiction、<http://dictionary.law.com/>)。

(132) *Pennoyer v. Neff*, 95 U.S. 714 (1877). オレゴン州の弁護士がカリフォルニア州の住民 *Neff* から訴訟報酬を取り立てるためにオレゴン州裁に裁判を起こしたところ、*Neff* が出廷しなかったため勝訴した。そこで *Neff* がオレゴン州内に所有している土地が競売に付されたが、この土地を購入した *Pennoyer* に対して *Neff* が妨害排除・占有回復訴訟を起こしたのがこの事件である。連邦最高裁は、ある州の裁判所の人的管轄権は基本的には他州の住民に対しては成立しないものの、その他州の住民が①州内に物理的に存在して召喚状を直接交付されたとき、または②自発的に出頭したときには成立する、しかし本件はこれらの場合にはあたらない、として *Neff* 側を勝訴させた。

(133) 坂元・前掲注(62) 11 頁。

後 1945 年の International Shoe 事件連邦最高裁判決⁽¹³⁴⁾は「最小限の接触 (minimum contact)」理論を展開したが、この「最小限の接触」理論は現在に到るまで、人的管轄権の基準として長く受け継がれている⁽¹³⁵⁾。この判決で連邦最高裁は、「最小限の接触」が成立するのは、「当該法人が州内で活動を行い、州法による特権と保護を享受しているとき」であり、法人が州内に物理的に存在する必要はないとした。

また、1985 年の Burger King v. Rudzewicz 事件連邦最高裁判決⁽¹³⁶⁾ (以

(134) International Shoe Co. v. State of Washington, 326 U.S. 310 (1945). これは、企業が労働者の賃金の一定割合に応じて支払う州失業補填基金 (unemployment compensation fund) の保険料に関する事件である。州失業補填基金は日本の雇用保険に相当し、税務当局によって徴収され、州内に従業員を持つ企業は州に保険料を支払う義務がある。

州外小売販売者である International Shoe 社はデラウェア州で設立されミズーリ州に主たる事業所を置く靴の製造販売会社であり、ワシントン州内にセールスマンを常駐させ展示・勧誘販売行為を行っていた。International Shoe 社は展示場で販売契約の成立した商品を州外から直接搬送していた。州が州外業者である International Shoe 社に対して保険料の支払を求めて出訴したところ、International Shoe 社は、同社の州内の活動は州内に「存在」というには不十分であり、会社が州内に存在しない以上州の法廷には人的管轄権がないので、訴訟は適正手続違反であり却下されるべきであると主張した。

連邦最高裁は、州内に会社側のセールスマンの組織的かつ継続的な活動があるので、州側は州内で訴訟を起こすことができるとした。連邦最高裁によれば、会社側を対人的判決 (judgment in personam) に従わせるために適正手続が必要としているのは州と使用者のある種の最小限の接触 (certain minimum contacts) だけなので、訴訟の遂行はフェアプレーと実質的正義という伝統的観念に反するものではない。また、州内の活動が継続的で組織的であるとき、訴訟に応じる義務を生じる州内において、会社側は管轄上の「存在」があるとみなされる。さらに、本件における会社側のセールスマンの活動は、保険料の支払の義務を発生させるのに十分なものである。

(135) 坂元・前掲注(62) 44 頁。

(136) Burger King Co. v. Rudzewicz 471 U.S. 462 (1985). 原告 Burger King はフロリダ州に本社を置き、レストランのフランチャイズ経営を行う会社である。Burger King と被告 Rudzewicz とは 1979 年に Burger King レストランの経営のフランチャイズ契約を結んだ。Rudzewicz はミシガン州でレストラン経営を始めたが、月毎のフランチャイズフィーの支払が滞るようになり、たびたびの督促にも応じなかった。Burger King は Rudzewicz との契約を解除し店舗の明渡しを求めたが、Rudzewicz 側

下「Burger King 判決」という。)では、「最小限の接触」が成立するのは、被告が法廷地となる州の住民と実質的かつ継続的な関係 (substantial and continuous relations) を築いており、被告側が「他州の法廷に出廷させられる可能性を当然に予見すべき」場合であるとされた。また、Burger King 判決は「管轄は、被告が単に裁判地の州に『物理的に』立ち入らなかったことにより成立しなくなるわけではない。・・・現代の商業生活においては、多くの営業活動が州境を越えて郵便や電話のみで行われており、それゆえ営業が行われる州内における物理的存在は必要なくなっている。営業を行う者の努力が他州の住民に『意図的に向けられて』いる以上は、物理的接触がないからといってその地で人的管轄権が成立しなくなるわけではない」としており、州内における人的管轄権成立の基準は営業を行う者の「意図的な努力」がその州内に向けられていることであるとした。

2 人的管轄権の適正手続適合性と課税管轄権の適正手続適合性

裁判上の人的管轄権成立に必要な「最小限の接触 (minimum contacts)」と

は拒否し、「Burger King レストラン」という名前で営業を続けた。そこで Burger King 側がフロリダ州で、ミシガン州にすむ Rudzewicz を契約不履行で訴えたのが本事案である。Rudzewicz 側は、人的管轄権の不存在を理由に訴訟の却下を求めたが、連邦地裁南フロリダ支部はこれを認めなかった。控訴審の連邦第 11 巡回区控訴裁判所はこれを覆し、Rudzewicz に対する人的管轄権は認められないとした。Burger King 側が連邦最高裁に上告したところ、連邦最高裁は以下の理由で事案を原審に破棄差戻しとした。①裁判所が特定管轄を非居住者である被告に及ぼせるのは、当該権利侵害が、裁判地の住民に対して意図的に向けられた (purposefully directed) 被告自身の行動から、またはその行動に関連して発生している場合であり、管轄が「フェアプレーと実質的な正義」に反しないときである。②個人の州外当事者との契約は、それ自体が自動的に他の当事者との十分な最小限の接触 (sufficient minimum contacts) を成立させるものではなく、契約前の交渉や予期される将来の結果及び契約の文言・当事者の実際の取引の過程を見ることにより、被告が州との間に最小限の接触 (minimum contacts) を成立させる意図をもっていたか否かが評価されなければならない。③本件において、Rudzewicz は Burger King のマイアミにある本部と実質的かつ継続的な関係を築いており、フロリダ州で裁判に服する可能性があるということについて、契約書および取引の過程で公平な通告を受けていた。従って、人的管轄権の行使は適正手続に違反しない。

使用税の課税管轄の成立に必要な「最小限の接触 (minimum contacts)」が同じものであるかどうかについて、Quill 判決以前の裁判所の考え方は明確でなかった。

前出の International Shoe 事件連邦最高裁判決は「会社が適正手続の要求を満たすには、その会社はその州内に『存在』していることが必要である」とした上で、「州外会社は、その州内で継続して組織的に活動を行っているだけでなく訴訟を起こされる責任を生じる活動を行っているとき、その州内に『存在』するとみなされ、憲法的にその地で訴えられる義務が生じる」とし、また「会社の『存在』を確立させる活動は、会社を州の課税に従わせ、また税を回復する訴訟にも従わせる」としており、法人の州内における『存在』により人的管轄権に従う義務と課税管轄に服する義務が生じるとした。しかし、この判決は、人的管轄権成立の要件と課税管轄権成立の要件が同じものであるかどうかについては言及していない。

また、Bellas Hess 事件原審の 1966 年のイリノイ州最高裁判決⁽¹³⁷⁾は、「使用税の徴収義務を課するのに必要な『最小限のつながり (minimal connections)』が成立するので人的管轄権成立に必要な『最小限のつながり (minimal contacts)』も成立する」としていた。しかし、Bellas Hess 判決の連邦最高裁は人的管轄権の存否について言及しなかった。

その後州最高裁レベルでは、人的管轄権と課税管轄の求める適正手続条項の要件は異なるとする判決がいくつか出された。1981 年の Kulick 事件判決⁽¹³⁸⁾で、オレゴン州最高裁は「人的管轄権を行使するために要求される適正

(137) Bellas Hess 原審・前掲注(107)。

(138) Kulick v. Department of Revenue, Oregon, 290 Ore. 507; 624 p2d 93 (1981).
これは株式配当所得・未配当所得の双方に対して州が個人所得税 (personal income tax) を賦課することの可否をめぐる訴訟である。オレゴン州の会社の株主である納税者側が、オレゴン州の非居住者 (nonresident) である個人に対して州の課税権を行使することは適正手続条項違反であるとして訴訟を起こしたが、州最高裁は州側を勝訴させた。州最高裁は、納税者側がオレゴン州内でオレゴン州法に基づき S Corporation (連邦内国歳入法典 subchapter S で定められている小規模会社で、連邦法人所得税は課税されず株主レベルで課税されるものである。ただし、S 会社の設

手続の度合いと州外小売販売者に対して州税を正当化するために要求される適正手続の度合いは、必ずしも同じではない」とした。そして、人的管轄権の成否は「州が非居住者に対して他州の法定に出廷させるという不便を押し付けることが正当かどうか」という基準で判断され、州外小売販売者への課税の可否は、「州が非居住者に対してその税収に貢献するという本質的な義務を課すのが妥当かどうか」という基準で判断されるとした。1991年の SFA Folio Connecticut 事件判決⁽¹³⁹⁾のコネチカット州最高裁もこの考えを引用・踏襲していた。

これに対して、Quill 事件において連邦最高裁は、州外通信販売業者に対する州の使用税の課税管轄上の適正手続要件と裁判管轄上の適正手続要件が同じものであるとの前提に立って判決を下した。Quill 判決で連邦最高裁は「人的管轄権 (personal jurisdiction) は州との接触 (contacts) により物理的存在なくして成立するから、適正手続条項上、使用税の賦課を行うことができる」という理論展開を行った。また、連邦最高裁は、裁判上の人的管轄権成立の根拠は「意図的に州民に対して活動を行っていた」ことであり、これには物理的存在は不要であるとした。この論拠となる先例として、Quill 判決は債務不履行に関する Burger King 判決を引用し、販売者の営業活動がある州に対して意図的に向けられているときその州において販売者には人的管轄権が成立し、人的管轄権が成立する場合には、使用税の徴収義務が成立するための一つ目の要件である「最小限の接触」も成立するとしたのである。

1999年の J.C. Penny Bank 事件判決⁽¹⁴⁰⁾でテネシー州控訴裁は Quill 判決

立要件は各州法より異なる。) を選択したのだから、その所得は州の所得であるとした。また州最高裁は、税の実際の効果によって、秩序ある文化的な社会に与えた機会・保護・利益に関して州が力を行使するのであれば、州は、連邦憲法に妨害されることなく自由にその財政政策を追求することができるとした。

(139) SFA Folio Connecticut. Supra note (122).

(140) J.C. Penny National Bank vs. Commissioner of Revenue, Tennessee, 19 S.W.3d 831 (1999). これは、州内で行われた州外会社のクレジットカード活動により生み出された所得に対する「フランチャイズ及び物品税」の賦課の可否をめぐる判決である。裁判所は、通商条項上の「実質的関連 (substantial nexus)」を満たすには、

の原則を引用した際に、Quill 判決のこの部分は、言い換えれば「裁判地において、会社が人的管轄権に従うのに十分な接触 (contact) があるとき、その会社のその州における営業に対する使用税の課税は適正手続条項違反にはならない」という意味であると述べている。このように Quill 判決以降、州際小売販売者に対する裁判管轄上の適正手続要件が満たされれば、課税管轄上の適正手続要件も満たされると解釈されるようになった。

第2節 ウェブサイトにおける「最小限の接触」

1 ウェブサイトの州内における「存在」⁽¹⁴¹⁾

ウェブサイトを閲覧する際、インターネットが接続できる環境にあれば、閲覧者も提供者も、またウェブサイト自身も物理的な移動を必要としない。ウェブサイトはあるサーバーの上に保存されているが、サーバー相互の連絡により別の地域のサーバー上に表示することができるからである。

法人所得税の国際課税の分野において、課税の根拠はその国において恒久的施設 (Permanent Establishment)⁽¹⁴²⁾が「存在」することである。インタ

州外会社は営業を行っているだけでは不十分であり、何らかの物理的存在が必要であるとされた。この判決ではクレジットカードは有体物だが「実質的関連」を創出するものではなく、クレジットカードの営業と全く関係のない活動を行っている親会社の小売販売店が州内にあっても関連は生み出されないとされた。

(141) あるサーバーやウェブサイトが州内に「存在 (presence)」するとは、原則的には具体的な「物」としての「サーバー」や「ウェブサイト」が州内に存在すること（物理的存在があること）である。しかしながら、人的管轄権の判例では、必ずしも物が州内に存在しなくても、州とある者とがある一定以上のつながりを持っている場合には州内にその者は「存在」と認定されている。

(142) 恒久的施設とは、一方の企業の相手国における事業所得を相手国が課税する際の要件となる、当該企業の相手国における事業活動拠点である。OECD モデル条約第 5 条によれば、①事業を行う一定の場所（支店・出張所・事務所・工場などの事業活動のための物的施設）、②建設・据付け・組立てなどの作業でその期間が 12 ヶ月を超えるもの、③契約を締結する権限を有し、反復継続してその活動を行っている代理人などが恒久的施設となる。租税条約のある国においては、OECD モデル条約に準拠する条約であれば、「恒久的施設なければ課税せず」との原則に従い、恒久的施設

ーネットにより販売を行う法人が出現した 1990 年代後半、法人所得税の分野では、ウェブサイトやコンピューターサーバーが恒久的施設を構成するかどうかについての国際的な議論があった⁽¹⁴³⁾。その結果、現在、国家レベルの法人所得課税の分野では、ウェブサイト及びサーバーは以下のとおりに取り扱われている⁽¹⁴⁴⁾。

- ① ウェブサイトはそれ自体では恒久的施設とならない。
- ② インターネット・サービス・プロバイダー（インターネットサービス接続業者。以下“ISP”という。）は通常、他の企業の恒久的施設を構成する代理人とはならない。
- ③ サーバーのようなコンピューター施設がおかれている場所は、その場所で遂行される機能が重要であるとともに企業の事業活動にとって本質的ないし中核的部分である場合には恒久的施設となりうる。

しかしながら、米国の国内において使用税を州外小売販売者に対して課税することが合憲となる要件は、Quill 判決で示されたとおり「最小限の接触」と「実質的関連」であり、州内に恒久的施設が存在することは必ずしも必要とされていない。従ってウェブサイトが恒久的施設とならなくても、州内において「最小限の接触」と「実質的関連」が成立すれば州使用税の関係では課税が認められると考えられる。

を持たない場合事業所得に対して相手国では課税されない（宮武敏夫著『国際租税法』57 頁（有斐閣、1993 年）、本庄資著『国際租税法〔四訂版〕』59 頁（大蔵財務協会、2005 年））。

(143) Arthur Cockfield. (2002). "Through the Looking Glass: Computer Servers and E-Commerce Profit Attribution", Tax notes international Volume 25, Number 3, pp. 269-270. OECD は、サーバー自体は恒久的施設を構成しないが、サーバーが人間の仲介がなくても注文を受け付け、支払を処理し、物またはサービスの供給を行う越境取引に不可欠な役割を果たすなど一定の要件がある場合には当該サーバーは恒久的施設を構成するとしている。

(144) 西村総合法律営業所ネット・メディア・プラクティスチーム編著『IT 法大全』253 頁（日経 BP 社、2002 年）。

2 ウェブサイトにおける人的管轄権成立の要件

米国において、州外小売販売者が所有するウェブサイト自体が州内の課税管轄の根拠となるか否かが法廷で争われた事例は現時点では存在しない。しかしながら米国では、商標権侵害訴訟を中心に、州外ウェブサイトに関する人的管轄権の成否が争われたケースが多数存在する。

以下で取り上げる 1997 年の Zippo 事件連邦地裁判決⁽¹⁴⁵⁾（以下「Zippo 判決」という。）もこのような事件のうちの一つである。この Zippo 判決は連邦地裁の判決であるが、従来からのインターネットをめぐる人的管轄権の成否に関する判例をウェブサイトの機能に着目して分類整理し、その上でウェブサイトが州内に存在するかどうかの当てはめを行った点で画期的な内容のものであった。このため、Zippo 判決の分類基準は、「Zippo の移行基準 (Zippo sliding scale)」と呼ばれ、その後のウェブサイトをめぐる多数の判決⁽¹⁴⁶⁾で引用されている。

(1) Zippo 判決の背景

1990 年代後半にインターネットが盛んになると、ウェブサイト上の商標権⁽¹⁴⁷⁾の侵害をめぐる訴訟が起こされるようになった。その訴訟の多くは、

(145) Zippo Manufacturing, Co. v. Zippo dot com, Inc. 1997, 952 F. Supp. 1119, W.D. Pa. (1997) .

(146) 「Zippo の移行基準」を分析に使用している例として、Action Tapes Inc. v. Ebert 事件判決（連邦地裁テキサス北支部。2006 U.S. Dist. LEXIS 4958.）、Visage Spa, LLC v. Salon Visage Inc. 事件判決（連邦地裁ミシガン東支部。2006 U.S. Dist. LEXIS 51824.）、Cadle Co. v. Schlichtmann 事件判決（連邦第 6 巡回区控訴裁判所。No. 04-3145(2005).）、Rainy Day Books, Inc v. Rainy Day Books & Café L.L.C. 事件判決（連邦地裁カンザス支部。186. F. Supp. 2d 1158CD. Kan (2002).）等の判決が挙げられる。

(147) 商標権 (trademark) は連邦商標権法 (Trademark Act, いわゆる Lanham 法) 及び各州の商標権法により保護された権利である。商標権とは連邦商標法 45 条 (USCS § 1127) の定義では「特定の販売者の商品を同定し、他の商品と区別するために使われる言葉、名前、記号、図案またはその組み合わせ」をいう。商標法は、商標権違反・不正広告・不公正な競争・商標希釈・“ウェブサイトの不法占拠”等を規制するものである。連邦商標法は州際・国際通商にかかわるもののみを対象としているため、多くの場合においては連邦商標法と州商標法の両方が訴訟で用いられる (Bruce

企業や個人が、ウェブサイト上で他の企業と類似する企業名や商品名を用いることが商標権の侵害行為にあたるかどうかを争うものであった。1996年に判決の出た The Blue Note 事件⁽¹⁴⁸⁾、Panavision 事件⁽¹⁴⁹⁾、

W. Baber, King & Spalding. (2007). “Overview of Chapter 22. Trademarks”, Commentary. National Institute for Trial Advocacy Notre Dame Law School.).

- (148) *Bensusan Restaurant Co. v. Richard King, Individually and d/b/a Blue Note*, 126 F. 3d 25 (1997). これはニューヨーク州のクラブ（原告）が、同名のミズーリ州のクラブの経営者 King（被告）を、原告側が連邦レベルで登録している商号 “The Blue Note” を侵害しているとして訴えた事件である。侵害の根拠は、被告がインターネット上に宣伝ウェブサイトを持っていることであった。ミズーリ州の King 経営の “The Blue Note” ではジャズの演奏等を行っておりチケットを販売していたが、ウェブサイト上ではチケットの予約や受け取りはできず、チケットは電話予約の上、現地で受け取らなければならなかった。King 側は人的管轄権の不成立を理由に訴訟の却下を申し立てた。

連邦地裁ニューヨーク南支部は、被告に対して州ロングアーム法上の管轄権を及ぼすことはできないので人的管轄権は成立しないとした。その理由は、①King の Blue Note をニューヨークの Blue Note と混同する人があったとしてもそれはミズーリで起こることなので、King がニューヨークで商品販売しているのとは異なること、②King の収入の 99% は地元住民からのものであり州外の顧客もミズーリ大学の卒業生であったこと、③King が Bensusan のクラブがニューヨークに存在することを知っていただけではニューヨークで訴訟を起こされることの見込み可能性として十分でないこと、④Bensusan は King の Blue Note により重大な経済上の損害を受けたと主張していないことであった。また、仮に州法上人的管轄権が成立したとしても、King は①ニューヨークで意図的に利得を得るために何かを行ったわけではなく、単にウェブサイトを作って世界中どこからでも閲覧可能にしたに過ぎず、②ニューヨーク州民にアクセスさせるために活動してはおらず、ニューヨークでは一切取引を行っていませんでしたので、適正手続条項上、州との間に「最小限の接触 (minimum contact)」は成立せず、人的管轄は成立しないとした (*Bensusan Restaurant Co. v. Richard B. King individually and d/b/a (doing business as) The Blue Note*, 937 F. Supp. 295 (1996))。Bensusan 側は控訴したが、連邦控訴裁はこの地裁判決を支持し、Bensusan 側の主張を認めなかった。

- (149) *Panavision International, L.P. vs. Dennis Toeppen, an individual, Network Solutions, Inc.*, 938 F. Supp. 616 (1996). デラウェアの会社（原告）が連邦レベルで登録している商標を、ワシントン D.C. の会社（被告）がウェブサイトで使用し、そのドメインネームを登録した。原告は被告を、州法上の商標権の希釈、連邦法上の商標権の侵害、連邦及び州法上の不正競争・経済的利益を期待した故意過失ある特許権争い・契約違反であるとして訴えた。被告側は人的管轄権の不成立を理由に訴訟の却下を申し立てた。

CompuServe⁽¹⁵⁰⁾事件、Maritz 事件⁽¹⁵¹⁾の4判決は、いずれも Burger King 判決などを引用しつつウェブサイトの所有者に対する人的管轄権の成否を判断した。Zippo 事件も、このような中で起こされた商標権侵害訴訟の一つである。

連邦地裁カリフォルニア中央支部は、裁判所は被告に対して特定管轄権（裁判関係の活動に限定された人的管轄権）は成立するとした。被告に人的管轄権を認めることはフェアプレーと実質的正義に違反せず、「ファックスとディスクウント航空券の現代」において被告にカリフォルニアで法廷に立つことを要求することは不合理ではないことがその理由とされた。

(150) CompuServe Inc. v. Patterson 89 F. 3d 1257, 1996. CompuServe 社（原告）はオハイオ州の ISP である。テキサス州の顧客 Patterson（被告）は、原告のインターネットを通じてオハイオ州内で商品を販売していたが、後に原告のコンピュータソフト（“CompuServe Navigator”）を被告のソフト（“Windows Navigator”）の商標権の侵害であるとして非難し、原告に対して金銭の支払を要求した。そこで原告側は「商標権の侵害はない」という宣言判決を受けるために訴訟を提起した。被告側は人的管轄権の不成立を理由に訴訟の却下を申し立てた。原審連邦地裁オハイオ州南支部東部門は被告側の主張を認めたが、控訴審の連邦第 6 巡回区控訴裁判所はこれを覆し、被告側の人的管轄権は成立するとした。連邦控訴裁は、被告はオハイオ州の ISP である原告を使って商品を販売することによりオハイオ内で営業を行う特権を意図的に享受しており、これにより被告はオハイオ州と十分な接触（sufficient contacts）を持っているため、オハイオ州で被告に対して人的管轄権の行使ができるとした。

(151) Maritz, Inc. v. Cybergold, Inc. 947F. Supp. 1328 (1996). Maritz（原告、ミズーリ州の会社）は ISP である Cybergold（被告、カリフォルニア州の会社）を連邦商標法の商標権侵害および不正競争で訴えた。連邦地裁ミズーリ州東支部東部門は、被告側の人的管轄権の不成立の主張を却下した。被告はこれから始める予定のインターネットサービスを促進するためにウェブサイトを作っていた。そのサービスはユーザーにメールボックスを作らせ、その後、ここにユーザーの興味関心に合わせて消費やサービスの広告を送信するというものだった。サービスはまだ始まっていなかったが、ユーザーはサービスの更新状況を受け取るためにメーリングリストにアドレスを追加するように勧められていた。連邦控訴裁は、争点となっている侵害行為がミズーリ州内で発生しているので、ミズーリ州のロングアーム法は被告に及ぶとした。また、連邦控訴裁は、被告側はミズーリで営業を行うという特権を意図的に享受しており、合理的にその地の法廷に立たされる可能性を予期しえたので、被告の活動は被告に対して人的管轄権を行使するための最小限の接触（minimum contacts）を成立させる質と性質を持っており、実際に被告の事業が完全に確立する前でも、原告側は商標法侵害の訴えを起こすことができると述べた。

(1) 事案の概要

タバコライターで知られるペンシルベニア州の Zippo Manufacturing 社 (以下 “Manufacturing” という。) は、カリフォルニア州の Zippo.com 社 (以下 “Dot Com” という。) を、連邦商標権法上の商標権侵害で訴えた。Dot Com は、インターネット上で Zippo.net または Zippo.com というドメイン名を使ってインターネットニュース配信サービスを行っていた。そのニュースサービスは「パブリック／無料」「オリジナル」及び「スーパー」に分かれていた。「パブリック／無料」は無料だったが、「オリジナル」及び「スーパー」は有料で、このサービスの配信を受けるためには、インターネット上で契約した上、クレジットで支払うことが必要だった。Dot Com は Manufacturing が訴訟を起こしたペンシルベニア州には営業所を持たず、従業員も代理人もいなかった。Dot Com の有料購読者合計 14 万人のうち 3,000 名がペンシルベニア州の住民だった。

ペンシルベニア州のロングアーム法は、州内でサービスまたは物の供給を行う契約を結んでいる者の、直接的または代理人を通じた行為により生じた訴因その他の事項に関して、裁判所はその者に人的管轄権を及ぼすことができる」と定めている (42 Pa. C. S. § 5322)。

この訴訟では、Dot Com が「州内でサービスの供給を行う契約を結んでいる者」に該当するか否かが争われた。

(2) 判決の概要

連邦地裁ペンシルベニア西支部は、まず、裁判管轄を裁判関係以外の活動にも及ぶ一般的管轄権 (general jurisdiction) と裁判関係の活動に限定された特定管轄権 (specific jurisdiction) に分類し、前者の成立要件は非居住者である被告が裁判地の州において「組織的かつ継続的な」活動に従事していること、後者の成立要件は被告が裁判地の州と「最小限の接触 (minimum contacts)」を持っていることとした。

連邦地裁によれば、本件は裁判に関する人的管轄権を争っているので、後者に分類される特定人的管轄権 (specific personal jurisdiction) が

成立すれば十分であり、その成立要件は①被告が裁判地の州と十分な「最小限の接触」を持っており、②被告に対する請求がその「接触」から生じており、③管轄権の行使が合理的であることである。また、①の連邦憲法上の基準は「被告が意図的に裁判地の州と接触を持ったこと」である。

次に、裁判所は「人的管轄権は、インターネットを通じて行われる商業活動の性質及び質に直接的に比例していると考えられる」として、従来の連邦地裁および連邦高裁の判例をもとにウェブサイトを次の i から iii に三分した。

- i 被告が明らかにインターネットを通じて電子商取引を行っているとき、被告が他の管轄 (foreign jurisdiction) の住民と、インターネットを通じてコンピューターファイルの意図的で反復した移転に関わる契約した場合、人的管轄権は常に適切に成立する (CompuServe 事件の例)。
- ii 被告が他の管轄のユーザーがアクセスできる情報を掲載したに過ぎない受動的ウェブサイト (passive website) の場合、ウェブサイトは興味を持った人に情報を提供するに過ぎないので、人的管轄権の根拠にはならない (The Blue Note 事件の例)。
- iii これらの両者の中間の相互作用ウェブサイト (interactive website) は、ユーザーがホストコンピューターと情報を交換することが可能なものである。この場合、人的管轄権は、ウェブサイト上で起こる情報交換の相互作用のレベルと商業的性質の度合いにより成立する場合としない場合がある (Maritz 事件の例)。

この分類をもとに、連邦地裁は次のような結論を出した。すなわち、Dot Com のウェブサイトは ii の受動的ウェブサイト、iii の相互作用的网站には該当せず、i に該当する。Dot Com とペンシルベニア住民との接触 (contacts) は「偶然」ではなく、反復して意図的に契約を結び電子商取引を行うものだったからである。また、ペンシルベニア州と Dot Com との「つながり (connection)」の有無は、契約の量ではなく性質及び質により成立する。従って、①の「最小限の接触」は成立する。また、本件の訴

因は接触から生じているものなので②も成立し、さらに州内商業活動が争われている内容なので③も満たされる。この結果、Dot Com に人的管轄権が成立し、Dot Com は州内に居住 (reside) しているとみなされる。

この判決の中の、i から iii の部分が「Zippo の移行基準」と呼ばれている部分である。

3 「中間的ウェブサイト」と「Zippo の移行基準」

Zippo 判決後の判決の一つに Millennium 事件判決⁽¹⁵²⁾がある。この判決の中では「Zippo の移行基準」が引用されているが、裁判所は問題になっているウェブサイトを判決の中で「中間的ウェブサイト」に位置づけている。Millennium 事件判決の概要は以下のとおりである。

オレゴン州でミュージックショップを営む Music Millennium 社 (以下“Music”という。) がサウスカロライナ州の Millennium Music 社 (以下“Millennium”という。) を商標権の侵害で訴えた。訴訟の契機は、Millennium 社の取引先からの請求書が Music 社に誤って送付されたことにあった。サウスカロライナ州で Millennium はミュージックショップを営んでいたが、インターネットによる販売も行っていた。オレゴン州で Millennium のインターネット販売で商品を購入したことがある者は過去に 1 名だけ存在したが、その者は実は原告 Music 側の顧問先の弁護士事務所の関係者であることが裁判の過程で判明した。連邦地裁オレゴン支部は、Zippo 判決や The Blue Note 事件判決を引用して Millennium に対する人的管轄権は不成立であるとした。

裁判所は、Millennium のウェブサイトが Zippo 判決にいう中間のカテゴリーに属する「相互作用的なウェブサイト」であるとした上で、その「情報交換の相互作用のレベルと商業的性質の度合い」を検討した。Music の関係者が Millennium からインターネットにより商品を購入したことは取引とはみなされないため、Millennium はウェブサイトを通じてオレゴンで取引を行っ

(152) Millennium Enterprise, Inc, Oregon, v. Millennium music, L.P, South Carolina. 33 F. Supp. 2nd 907, D. Ore (1999).

ておらず、「意図的で反復した」接触をしていないので Millennium とオレゴン州の間には「実質的なつながり (substantial connection)」はない。Millennium はウェブサイトの公開以外に何も行っておらず、Millennium のウェブサイトにアクセスした者が商品を買えるという事実があっても Millennium の行為がオレゴン州に「意図的に向けられた」とはいえない。Millennium がインターネットを通じて実際にオレゴン州民と取引を行うまでは、オレゴン州の裁判所に出廷させられるという合理的な予測可能性がないので被告は「公平な通告」を受けたとはいえない。このように、この判決は「Zippo の移行基準」を当てはめることにより、Millennium には従って適正手続上、人的管轄権は不成立であるとした。

また、2002 年に連邦控訴裁レベルで ISP の州内存在性を争う ALS Scan 事件連邦控訴裁判決⁽¹⁵³⁾ (以下「ALS Scan 判決」という。)があった。この判決は Zippo 判決の分類の中の「中間的ウェブサイト」に裁判上の人的管轄権が成立するには、そのウェブサイトが裁判地となる州で営業活動を行うことを明らかに意図していたことが必要であることを示したものであり、事件の概要は次のとおりである。

Alternative Products 社 (ジョージア州の法人) は ALS Scan 社 (メリーランド州の法人、原告) の著作権を侵害する写真をウェブサイトに掲載していた。ISP 法人である Digital Service Consultants 社 (ジョージア州の法人、被告。以下“Digital”という。) は、Alternative Products 社のウェブサイトを接続しメリーランド州で閲覧可能な状況にしていた。このため、ALS Scan 社は Digital 及び Alternative Products 社を著作権法侵害で訴えた。

連邦第 4 巡回区控訴裁判所は、Zippo 理論を適用し適合させ (adopting and adapting) た結果、州外法人に対して人的管轄権が行使できるのは、適正手

(153) ALS Scan, Inc. v. Digital Service Consultants, Inc. and Robert Wilkins; Alternative Products, Inc., 293 F. 3d 707 (2002). なお、この判決が出た後 ALS Scan 社側から連邦最高裁に本事案の上訴の請願が行われていたが、連邦最高裁は上訴を認めなかった (2003 年 1 月確定)。

続条項により、①電子的活動が裁判地の州に向けられており、②それが裁判地の州内で営業その他の双方向的活動に従事することを明らかに意図しており、③その活動が裁判地の居住者にとって州内の法廷で有効な訴因となるときである、との基準を示した。この基準の下では、インターネット上に単に情報を置いた者は、その電氣的信号が転送され受信される州の管轄下にはない。

4 連邦外のウェブサイトについての「最小限の接触」の成立

追加的に、ウェブサイトが連邦外に存在する場合、米国の州内で「最小限の接触」が認められることがあるかどうかを検討する。ウェブサイトは全世界から閲覧可能であり、容易に他国のサーバー上に作成することができることから、国外（連邦外）のサーバー上に置かれたウェブサイトでも電子商取引が行われる場合も多いと考えられるためである。

以下であげる二つの判決は、米国外に存在するウェブサイトの人的管轄権が米国内の法廷で争われたものである。

(1) カナダの個人のウェブサイトの米国内における人的管轄権の成否

米国は、特に隣接する NAFTA（北米自由貿易協定）諸国⁽¹⁵⁴⁾との貿易が活発であり、地理的・経済的に密接な関係があることから、電子商取引が増加すると州際通商と同様の問題が生じると考えられる。NAFTA 諸国間ではモラトリアムによりインターネット取引に係る関税は禁止されている⁽¹⁵⁵⁾。しかし、インターネットをめぐる課税に関する合意は現時点では存在しない。

カナダのウェブサイトの米国内における人的管轄権の成否が争われた例としては、*Burleson v. Toback* 事件判決⁽¹⁵⁶⁾がある。この事件はカナダ国

(154) 米国、カナダ、メキシコの3ヶ国を指す。

(155) ISMA, *Canadian Journal of Policy Research*. (2002). "A NAFTA Approach to Internet Governance", p. 93.

(156) *Janet Burleson v. Arlene Toback, Lil Beginnings International etc* 391 F. Supp.

民であるウェブサイトの所有者 Toback らが、自らのウェブサイトの掲示板で Burlison を中傷する議論をおおっていたこと等を理由に、ノースカロライナ州の盲導馬⁽¹⁵⁷⁾ 訓練者 Burlison がノースカロライナ州内で名誉毀損の訴えを起こしたものである。Toback らのウェブサイトは小型馬愛好家向けの無料の登録制サイトであり、会員による無料の売買用掲示板があった。また Toback らにはノースカロライナ州の小型馬飼育者からの広告収入が 8 年間に合計 300 ドルあった。Toback らのサイトの 2,000 名の会員のうちノースカロライナ州民は少なくとも 21 名おり、4,596 件の投稿のうち 2.2% がノースカロライナ州からのものだった。

連邦地裁ノースカロライナ中央支部はこれに対して、ALS Scan 判決の基準を適用し、Toback らがノースカロライナ州で「継続して組織的に」に活動を行っているという指摘がないので、一般的的人的管轄権は成立しないとした。また、情報ウェブサイトは単に情報を掲示する受動的なものなので、単にウェブサイトが存在するだけでは人的管轄権の根拠にはならず、Toback らとノースカロライナとの接触 (contacts) は「8 年間で 300 ドル」であり、「考慮するに足らない程度のもの (de minimis⁽¹⁵⁸⁾)」なので、特定的人的管轄権も成立しないとした。

(2) 日本法人のウェブサイトの米国内における人的管轄権の成否

外国のウェブサイトの米国内における管轄が争われた他の例として、Cecil McBee 事件⁽¹⁵⁹⁾がある。これは米国のジャズ奏者の Cecil McBee が、

2d 401 (2005).

(157) 視覚障害者を導くために訓練された小型馬のこと。

(158) “De minimis”とはラテン語の法格言“De minimis non curat lex. (法は些事には関せず)”の省略形である。これは裁判所が裁判という形式を踏んで解決するには値しないような些細なことは取り上げないという法原則である。例えば求められている救済がごくわずかの額、例えば 1 ドルの名目的損害賠償であるようなとき、この原則の適用により訴訟が却下となることがある (前掲注(126)、“West’s Encyclopedia of American Law”。田中英夫編『英米法辞典』(東京大学出版会、1991))。

(159) Cecil McBee v. Delica Co., Ltd. 417 F.3d 107 (2005).

Delica 社は日本の婦人服製造販売会社であり、昭和 62 年に「セシルマックビー」

日本国内で”Cecil McBEE”というブランド服を作り日本国内で販売している Delica 社を、商標権侵害で訴えた事件である。Delica 社は”Cecil McBEE”という商標の入った商品をインターネットでも販売していた。このインターネット販売が米国の裁判所において人的管轄権を成立させるかどうか、この訴訟では争点になった。連邦第1巡回区控訴裁判所は、人的管轄権の成立について、州際基準と同じく「ウェブサイトには被告側の商品をオンラインで問題なく注文できるという双方向性があること」が必要で、原告側はまず「ウェブサイトが米国内における事業において実質的な効果 (substantial effect) があつたかどうか」を証明しなければならないが、この実質的な効果の証明がされていないとした。すなわち、Delica の製品が実際に米国で購入されていることが証明されたのはこの訴訟に関係している McBee の探偵が購入したものだけであつたため、Millennium 事件判決の例により、Delica と McBee の間に関係 (relationship) はないと解される。また Delica が将来的に米国内で販売を行うことを意図していたという証明もない。さらに Delica のウェブサイトは日本の文字で書かれており、米国のほとんどの消費者はそのウェブサイトを全く理解できない。このた

という商標を登録していた。Delica 社はその欧文字表記として”CECIL McBEE”という商標名も使用していた。これを知ったジャズ奏者 Cecil McBee は、平成 12 年に Cecil McBee という商標は無効であるとして日本の特許庁に審判請求を起し、特許庁は McBee の請求を認容する審決を出した。そこで、Delica 社が東京高裁に審決取消請求訴訟を起したところ、東京高裁は平成 14 年 12 月 26 日判決で特許庁の審決を取り消した。東京高裁は判決の理由として、①日本の商標法 4 条 1 項 8 号にいう「他人の氏名」とは正式な氏名を保護対象とするが、米国人の正式な指名とはミドルネームを入れたものであり、原告の場合は Cecil Leroy McBee となり商標名 “Cecil McBEE” とは一致しないこと、②同法同条同号にいう保護対象となる「著名な雅号、芸名」とは「我が国において特定の限られた範囲にとどまらず、世間一般にあるいは少なくとも問題となる商標の指定商品・役務の分野で広く知られていることが必要である」が、Cecil McBee という名前はわが国ではジャズミュージックの分野を越えて広く知られているとは認められない、と述べている (セシルマックビー事件)。米国での商標権侵害訴訟は、東京高裁における McBee 側の敗訴を受けて行われたが、原審の連邦地裁メイン支部は、2004 年に人的管轄権の欠如を理由に McBee 側の訴えを退ける判決を出した。

め、連邦控訴裁は Delica 社について人的管轄権は成立しないとの結論を出した。

(3) 人的管轄権の成立と使用税に関する課税管轄の成立

これらの例から、米国の裁判所では、国外のウェブサイトの人的管轄権の成否については NAFTA 諸国であるか否かを問わず、基本的には連邦内の他州のウェブサイトの場合と同様の基準を用いて判断を行っていることがわかる。特にカナダやメキシコの国境周辺地域の企業については、米国との通商が盛んであること、NAFTA 諸国内で交通が比較的容易であることから「Zippo の移行基準」がそのまま使われる可能性が高いと考えられる。

ただし、連邦外小売販売者は、連邦内に存する州外小売販売者と異なり、連邦憲法の規制下にはない。また、交通が発達したとはいえ裁判のために外国に赴くことは労力を伴う。従って、Zippo 判決の Dot Com 社のような外国法人がある場合、外国法人に対して一般的に米国内と同じ基準で人的管轄権が成立するといえるのかどうかは疑問である⁽¹⁶⁰⁾。

(160) 外国会社の米国内における人的管轄権の成否の問題が争われた例の中に、Asahi Metal Industry Co. v. Superior Court of California 事件判決 (107 Supreme Court Reporter 1026 (1987)) がある。この事件では日本の Asahi Metal 社が製造した部品が台湾の会社の製品の製造に使われ、この製品がカリフォルニアに輸出された後 Asahi Metal 社の部品に欠陥があったため欠陥商品であるとして現地で損害賠償請求を起こされた場合の、Asahi Metal 社のカリフォルニアにおける人的管轄権の成否が争われたものである。カリフォルニア州最高裁は、たとえ Asahi が「最小限の接触」をカリフォルニア州に有するとしても、管轄権を行使するのは余りにも非合理的で、適正手続条項を侵害するとした。また、合理的か非合理的かの判断は、被告の負担、法廷地の利害、原告の賠償を得ることへの期待、紛争解決のためにもっとも効率的な解決法をとらなければならぬという各州の司法制度の目的、さらには各州の政策的配慮などに依存するとした。Asahi がカリフォルニアで弁護活動をしななければならないとすると、その負担はきわめて大きい、それは、単に物理的距離をさすものではなく、外国法制度のもとで争うという負担のことである (坂元・前掲注(62) 94 頁参照)。Asahi Metal 事件は米国の法廷において日本法人と台湾法人が争ったという特殊な例なので必ずしも他の事例に転用できるとはいえないが、外国法人について「最小限の接触」は満たされても非合理的な場合には適正手続条項違反になることがありうる」と示した点は参考になる。

5 ウェブサイトの課税管轄権に対する「Zippoの移行基準」の適用

Zippo 判決は連邦地裁の判決なので連邦最高裁の判決と異なり判例法ではないが、「Zippoの移行基準」はそれ以前の連邦地裁・控訴裁判決の集積と分析から作られたものであるため、その後の多くの事案で引用されている。また、連邦控訴裁判決である ALS Scan 判決は、「Zippoの移行基準」の一部をより詳細に定義して当てはめを行っているが、これは ISP の受動的な活動についての基準であり、電子商取引を行う積極的なウェブサイトについては当初の「Zippoの移行基準」がそのまま残されている。

このため、電子商取引を行うウェブサイトについては「Zippoの移行基準」をそのまま当てはめることができると考えられる。すなわち、州外小売販売者のウェブサイトが電子商取引を行う機能を持ち実際に州内で電子商取引が行われている場合、州外小売販売者が米国内の販売者である場合は、必ず人的管轄権が成立する。そして、人的管轄権が成立する場合、適正手続条項の求める「最小限の接触」が満たされているから、課税管轄権における適正手続条項上の「最小限の接触」の要求も同時に満たされることになる。

なお、州外小売販売者が米国内に営業拠点を持たない外国法人である場合については、形式的には米国内と同様の「最小限の接触」基準が用いられているが、これが実際に米国内と同様に用いられるのかどうかは明確ではない。

第5章 「実質的関連」基準の成立要件

次に、Quill判決の二つ目の基準である「実質的関連（substantial nexus）」の成立について検討を行う。Quill判決は、「実質的関連」基準については、Bellas Hess判決の「州内に代理人、小売販売店、卸売業者、仲買人、セールスマンなどがある場合には、州外小売販売者を使用税の徴収義務者にするには認められるが、顧客とのつながりが宅急便や郵便のみによる場合、使用税の徴収・納付義務を課することは認められない」という基準が現在でも有効であるとしている。

そこで本章では、まず小売販売者自身が州内に存在することにより「実質的関連」が成立する場合を検討し、次に小売販売者が州内に存在しないが「実質的関連」が成立する場合を検討することとした。

第1節 小売販売者の州内における存在

1 州外小売販売者が州内に資産⁽¹⁶¹⁾を所有しているとき

(1) 物的財産

Millers Brothers判決⁽¹⁶²⁾は、州外小売販売者側に使用税の徴収・納付義務を課するためには、州外小売販売者が「州内で営業を行っている」ことが必要であり、「州内で営業を行っている」とは、州内で販売・配達あるいはこれらに關係する活動をしていることであり、その中には「州内の営

(161) 米国における資産の概念のほとんどは英国のコモンローに由来する。コモンローの概念では、資産 (property) は、物的財産 (real property) と人的財産 (personal property) に分けられる。物的財産とは基本的には土地とその上に存在する家屋のような定着物をさす。(砂田・前掲注(19) 254頁)。物的財産は不動産 (real property) に相当する概念である。人的財産は有体財産 (tangible personal property) と無体財産 (intangible property) に分けられる (Thomson Gale. *Supra* note (126))。

(162) Millers Brothers. *Supra* note (102).

業所・支店・配付場所・セールスルーム・サンプルルーム・倉庫・貯蔵庫その他の営業所を、恒久的にあるいは一時的に、直接的にまたは子会社・代理人を通じて間接的に、現在または過去に所有・占有し、または使用した」ことが含まれるとした。また、Quill 判決で連邦最高裁は少人数の販売員、または小さな工場・営業所があれば使用税の徴収義務を販売者に課することができるとした。

一方、National Geographic 事件判決⁽¹⁶³⁾で連邦最高裁は、州内に州外小売販売者の営業所や支店があるときには、たとえこれらの営業所・支店が本部の行う通信販売と関係する業務を行っていない場合にも、本部には通信販売の際に州使用税の徴収・納付義務が成立するとしている。

これらの判決から、州内に州外小売販売者の営業所・支店・倉庫などの営業関連施設がある場合には、それらの施設の存在から州外小売販売者と州の間には使用税の徴収・納付義務を成立させるのに十分な「実質的関連」が成立するといえる。

次に、州外小売販売者が州内に土地を所有する場合について考える。州外販売者が州内に土地を所有する場合に「実質的関連」が成立するかどうかについて争われた訴訟はないが、Millers Brothers 判決、Quill 判決、National Geographic 事件判決などの中に「土地」が例示されていないこと、また、単に土地が存在するだけでは営業との関連性があるといえないことから考えると、州内の土地は「最小限の接触」の根拠になるかどうかはともかく⁽¹⁶⁴⁾、「実質的関連」の根拠にはならないと考えられる。

(163) National Geographic. Supra note (121).

(164) 坂元・前掲注(62)の129頁及び130頁は、シャッフアー事件判決 (Shaffer v. Heitner, 433 U.S. 186(1977). 株主代表訴訟において、主たる営業所をアリゾナ州に持つが、会社設立をデラウェア州で行った法人の株式を差し押さえるためにデラウェア州でデラウェア州法に基づき訴えることが「最小限の接触」を満たす有効な訴えかどうか争われた事件) のパウエル判事の「ある種の財産権は、何の疑いもなく永久的に州内に所在する」という場合があり、その時は、ただその財産だけで、デュープロセス(注:適正手続)の要請に適合させるに必要な接触を満たすことができるので、憲法の基準に適合する準対物的管轄権(注:人的管轄権

これらのことから、ウェブサイトにより電子商取引を行う州外小売販売者についても、州内に営業所・支店・倉庫などの営業関連施設がある場合には、使用税の徴収・納付義務に関する「実質的関連」が成立するといえる。

(2) 有体動産

Quill 判決は、州内に存在する「数枚のフロッピーディスク」によって「実質的関連」は成立しないとされた。他方、州裁レベルでは、America Online 事件判決⁽¹⁶⁵⁾でテネシー州控訴裁は、州内に州外ネットワーク通信会社がそのネットワークを接続するのに必要なソフトを含む多数のフロッピーディスクが存在する場合、州外ネットワーク通信会社と州の間に「実質的関連」が生み出されるという判決を出している。

また、J.C. Penny Bank 事件判決⁽¹⁶⁶⁾で同じくテネシー州控訴裁は、顧客に発行するクレジットカードは見掛けは有形であるが、実際にはカードは物やサービスを後払いで購入することのできる顧客の権利を表現するものに過ぎず、それ自体は事実上無価値であり、本当の資産はカードが表象している銀行口座にあるので、銀行口座が州内になればたとえカードが州内に多数存在したとしても、「実質的関連」は成立しないとされている。

Quill 判決は連邦最高裁の判決であり、またテネシー州控訴裁の2つの判決はそれ以外の州にもいえる一般的な判決なので、これらの判決から、

の三類型の一つ)を肯定することができる」という少数意見を取り上げ、この意見は恐らく不動産をその典型とする財産権を想定してなされたものと考えられるが、果たしてそれがどのような形態を取る財産権までを想定してなされたものかは不明瞭である、としている(注及び下線は本稿の筆者による)。

(165) America Online, Inc. v. Ruth Johnson, Commissioner of Revenue, Tenn. M2001-00927-COA-R3-CV (2002). この事件は州外ネットワーク通信会社が州税一般の対象となるのかどうか争われたものである。

(166) J.C. Penny Bank. Supra note 140. この事件は州の営業及びフランチャイズ税(Business and franchise tax)課税に関する事件であり、売上税・使用税の事件ではないが、判決は「銀行側はこの事件はQuill事件の事実と『ほとんど同一(almost identical)』であると主張している。多くの点において、その主張は正しい」としている。

有体動産については、その数が一定以上であり、また州外小売販売者側にとって実際に動産としての価値があり、さらに州外小売販売者の営業に密接に関連しているものである場合には州外小売販売者と州の間に「実質的関連」が成立しうると考えられる。

(3) 無体財産

Quill 判決は売上税・使用税の徴収・納付義務に関する「実質的関連」が成立するためには現状では何らかの「物理的存在」が必要であるとしている。米国法上の無体財産とは物的財産・有体動産以外の資産であるから、そもそも物理的存在をもつものではない。従って無体財産が州内に存在することを根拠に、州外小売販売者と州の間に「実質的関連」が成立すると主張することはできないと考えられる⁽¹⁶⁷⁾。

ウェブサイトはサーバー上に存在するウェブページの集合体であり、ウェブページは情報なので、「目で見ること」はできるが、これ自体は有体動産ではない。ウェブページを構成する HTML 文書が著作権、ロゴマークが商標権などの無体財産を構成する場合はあるが、これらの無体財産の存在によって「実質的関連」は成立しないのであるから、州外小売販売者が州内サーバー上にウェブサイトを作成したとしても、「実質的関連」が成立することはないと考えられる。

(167) なお、他の税目に関連して、州内の無体財産が「実質的関連」を構成するとされた例に、1993年のGeoffrey事件(Geoffrey, Inc. v. South Carolina Tax Commission 437 S.E. 2d 13, 1993)がある。これは、州外法人のロイヤリティー収入(royalty income)に関する事件である。この事案ではToys R Us(トイザラス)の完全子会社であり、“Toys R Us”という商標権を所有する会社であるGeoffrey(原告)が、サウスカロライナ州内で使用するために親会社Toys R Usに“Toys R Us”というブランドの利用権利を与え、その対価として親会社から州内売上の1%の支払を受けていた。Geoffreyはサウスカロライナ州内に有体財産を所有していなかったが、サウスカロライナ州最高裁は、州内において無体財産を使用したことにより生じる所得に対してGeoffreyは州と「実質的関連(substantial nexus)」があるので、これに課税することは適正手続条項にも通商条項にも違反しないとした。

2 州外小売販売者が州内で活動を行っているとき

(1) 広告

Miller Brothers 事件では、Miller Brothers 社は定期的にデラウェア州の地元新聞に広告を出し、この新聞の一部はメリーランド州でも購読されていた。また、同社はチラシをメリーランド州の顧客に送っていた。連邦最高裁は、このような場合、メリーランド州が州外小売販売者である Miller Brothers 社に売上税・使用税を課することは許されないとした。

一方、Quill 判決は「一年間に 3 回州内でラジオ広告、電話セールスなどの広告を行った州外小売販売者に使用税の徴収・納付義務を課した州法は、連邦憲法の通商条項違反で州際通商に不当な負担を課するものである」とした。また、Quill 判決や州最高裁判決である SFA Folio Collections Ohio 事件判決⁽¹⁶⁸⁾は、通信販売カタログの配布は「実質的関連」を生み出さないとしている。これらのことから、州外小売販売者が州外からラジオ・ちらし・カタログにより広告を行ったり、電話による勧誘を行ったりしたとしても、州との間に「実質的関連」は生まれないといえる。

そこで、ウェブサイト上で広告を行う場合を考えると、Zippo 判決、ALS Scan 判決等から電子商取引を行うウェブサイトや一部の相互交信的ウェブサイトについては「最小限の接触」は成立する。しかしながら、ラジオ・新聞広告が「実質的関連」を生み出さないこと、また単に情報を提供するだけの受動的ウェブサイトが「実質的関連」以前に「最小限の接触」の要件をも満たさないものであること⁽¹⁶⁹⁾から考えれば、ウェブサイト広告の場合も同様に「実質的関連」を生み出すものではないと考えられる。

(168) SFA Folio Collections, Inc. v. Tracy, 73 Ohio St. 3d 119, 652 N.E. 2d 693 (1995). SFA 州外小売販売者の兄弟会社が州内で返品を受け付け、カタログを配付しているという事実があったが、オハイオ州最高裁はこれらの行為により「最小限の接触」は生まれるかもしれないが、「実質的関連」は発生しないとした。(判決の詳細は本文 254 頁以下を参照)。

(169) Zippo. 本文 232 頁以下参照。

(2) 発送

Quill 判決によれば、郵便・宅急便によるつながりだけでは「実質的関連」の成立には不十分である。また、America Online 事件判決⁽¹⁷⁰⁾によれば、郵便・宅急便の場合と同様に、インターネットのみで州とつながっている場合、「実質的関連」は成立しない。

これに従えば、直接的電子商取引を行う法人は、ウェブサイトで電子的に発送を行うので「実質的関連」は成立しない。また間接的電子商取引を行う法人が郵便・宅急便により商品を発送する場合は通信販売の場合と同じなので、この場合にも「実質的関連」は成立しない。

一方、間接的電子商取引においてウェブサイトで商品を販売後、自社トラック等で顧客に商品を配達している場合、「実質的関連」が成立する可能性がある⁽¹⁷¹⁾。1954年のMiller Brothers判決で連邦最高裁は、州外小売販売者が自社トラックで顧客に商品を配達している場合、使用税を課税することはできないとしていたが、1996年のBrown's Furniture事件判決⁽¹⁷²⁾でイリノイ州最高裁が「Quill判決が出された後Miller事件判決の権威が保たれているかどうかは相当疑問な状況にある」として、州外家具業者が、販売した家具を常時自社従業員と自社トラックを使い州内の購入者宅に配

(170) AOL. *Supra* note (165). なお、この判決は結論としてはインターネットによるつながり以外のつながりをもって「十分な関連 (sufficient nexus)」が成立すると判断している。このつながりとは、①AOLがリースした設備や多数のフロッピーディスクが州内にあり、それがAOLの子会社がAOLネットワークを接続する際に使われていること、②AOLの研修を受け、テレビ会議に出席し、「リモートスタッフ」と呼ばれている無給の在宅勤務スタッフが州内に存在すること、③AOLネットワークを接続するのに使われるソフトを含んでいる多数のディスクが州内に存在すること、である。

(171) なお、州外小売販売者が製造業者や卸売業者などに商品を直接発送をさせている場合については、電子商取引を行う州外小売販売者自身が州内に入っていないため州外小売販売者に「実質的関連」は成立しないが、製造業者や卸売業者が課税されるべき「実質的関連」を持つかどうかについての議論がある(「第6章 ドロップシッピング課税」参照)。

(172) *Brown's Furniture, Inc. v. Director of Revenue, Illinois* 171 Ill. 2d 410; 665 N.E. 2d. 795 (1996).

達し家の中に設置する作業を行っているとき、「実質的関連」が成立するとした例があるためである。

第2節 代理の関係

州内小売販売者と関連のある者が州内で営業活動を行うことにより、州外小売販売者に対して州が使用税の徴収・納付義務を課することが判例法上認められている場合がある。これらは、主に代理の関係が成立する場合と関連会社の関係が成立する場合に分けられる。

Quill 判決の出される前、州内で州外小売販売者が経済的な利益を受けていれば課税できるとする理論（経済的存在の理論）もあったが、Quill 判決がこのような経済的存在理論を否定し「実質的関連」基準を設定したため、州税務当局側は、近年では課税に際して代理の関係・関連会社の関係の理論を利用する傾向にある⁽¹⁷³⁾。

電子商取引を行う州外小売販売者についても、州内で代理・関連会社の関係が成立すれば、州内に小売販売者自身が存在しなくても州は使用税の徴収・納付義務を課することができる。そこで、本節及び次節では、これらの関係がいかなる場合に成立するのかを検討する。

1 代理の関係の理論の概要

代理の関係（agency nexus）の理論は、州外小売販売者の代理人（代理店）が州内に存在するとき、代理法⁽¹⁷⁴⁾の原則に基づき代理人の活動を本人に帰属させる理論である。

(173) Frieden. Supra note (7), p291.

(174) 米国の代理法は州法であり、州によって代理成立の要件が異なるが、各州の代理法の共通事項を収録した「代理についての第二次リステイトメント (Restatement of the Law, Second, Agency (以下「代理リステイトメント」という。))」がアメリカ法律協会 (The American Law Institute) により 1958 年に発行されている (前掲注 (158)、『英米法辞典』)。

代理法は、代理人を使用人と独立した契約者（他人のために、何かを行うことを契約した者のうち使用人以外の者）に二分し、使用人は必ず代理人となるが、独立した契約者は代理人になる場合とならない場合があると定めている⁽¹⁷⁵⁾。使用人とは、従業員のことでありとされている⁽¹⁷⁶⁾。また、独立した契約者のうち代理人となる者は、契約相手の統制に従って行動することを契約した者である⁽¹⁷⁷⁾。

代理は「両者の合意により、代理人（になろうとするもの）が、本人のために本人の支配・監督のもとで、（代理人として）行為をすることを引き受けること」で成立する⁽¹⁷⁸⁾。代理が成立するとき代理行為の法律効果は本人に帰属するので、代理人の活動により当然に本人たる州外小売販売者に法的効果が生じる。従って代理の関係が認められるとき、代理人が州内で州外小売販売者の販売活動に関連する活動をすれば、州外小売販売者が州内で活動したのと同様の効果が生じ、州の課税管轄権は州外小売販売者に及ぶことになる。

ここで問題となるのは、①代理人とみなされる者は誰か、②「本人の販売活動に関連する活動」とみなされるのはどのような内容の活動をどの程度行ったときか、ということである。これらの点に留意しつつ、以下で従業員・独立した契約者及びその他の者についての、代理に関する判例を検討する。

(175) 代理リステイメント § 2 (主人、使用人、独立した契約者 Master; Servant; Independent Contractor) (1) (2)による。

(176) 代理リステイメント § 2 は「使用人 (servant) は主人 (master) に雇用され、自らの職務を行うにあたり、主人の統制下において物理的行為を行い、またはその統制の権限に従う代理人である」と規定している。なお、一般的には、ここで使用人といわれる種類の者を示すとき、現在の法令では「従業員」という言葉が使われている (Restatement § 2, Comments and Illustrations d. Statutory use. Lexis.com の解説による)。

(177) 代理リステイメント § 2(3) (独立した契約者 Independent Contractor), § 14N (代理人と独立した契約者 Agent and Independent Contractor)

(178) 樋口範雄著『アメリカ代理法』52 頁(弘文堂、2002)。代理リステイメント § 1 の定義。

2 従業員の場合

州外小売販売者の通信販売に対する使用税の課税が問われた Orvis. VIP 事件⁽¹⁷⁹⁾の事案の概要及び判決は次のとおりである。なお、この事件の中の Orvis 事件と VIP 事件は本来無関係の事件であるが、類似する内容の事案なので同一の法廷でまとめて判決が下されている。

アウトドア用品の卸売業者である Orvis 社は、小売販売店に卸売販売をす
る以外に通信販売も行っている。さて、Orvis 社の従業員は卸売業者として、
ニューヨーク州内の小売販売者 19 社を 1 社につき一年に平均 4 回、定期的に
販売促進・相談及び自社商品の陳列状況の確認のために訪問していた。ニュ
ーヨーク州最高裁 (Court of Appeals) は、Orvis の従業員による州内小売
販売者への訪問を組織的訪問であり、「最小限の存在 (slightest presence)」
を明らかに越えているので、Orvis 社には使用税の徴収義務が成立するとし
た。

また、Vermont Information Processing (以下“VIP”という。)は、ニュ
ーヨーク州をはじめ全国各地の飲料業者にコンピューターのソフト・ハード
の通信販売をしていた。VIP はソフトのインストール後 60 日以内に問題が生
じた場合、ニューヨーク州の販売先に対して無料で訪問相談に応じており、
従業員が 3 年間に 41 回、相談用務で同州を訪問していた。ニューヨーク州最
高裁は、この販売後の訪問はニューヨーク州内での市場の確立・維持に役立つ
活動であるとし、VIP のニューヨーク州における活動は単なる「最小限の
存在 (slightest presence)」よりもはるかに重要なものなので、VIP にも使
用税の徴収義務が成立するとした。

(179) Orvis Company, Inc. v. Commissioner of the New York State Department of Taxation and Finance, Vermont Information Processing, Inc. v. Commissioner of Taxation and Finance of the State of New York, 86 N.Y. 2d 165; 654 N.E. 2d. 954 (1995).

3 独立した契約者の場合

Scripto 事件⁽¹⁸⁰⁾では、独立した契約者を使ってフロリダ州内で消費者に対して商品を販売していたジョージア州の小売販売者 Scripto 社に対して、フロリダ州税務当局が使用税の徴収義務を賦課することの可否が争われた。この際、独立した契約者が Scripto 社の代理人となるかどうか争点になった。連邦最高裁は、「州内で継続的に Scripto 社の商品の注文を取り、注文票を本拠地の州に送る何人もの卸売業者、仲買人、セールスマンが州内に存在し、注文の受付のみが本拠地の州で行われているとき、たとえセールスマンが通常雇用の従業員でなく『独立した』契約者であり複数の本人⁽¹⁸¹⁾のために働いている場合でも、上告人に対して徴収義務が成立するのに十分な関連(sufficient nexus)が存在する」とした。

4 その他の者について代理が成立しうる場合

学校教師を通じて生徒に本の通信販売を行う Scholastic Book Club 社（以下“Scholastic”という。）にとって、州内に存在する学校教師が代理人となるかどうか争われた3つの Scholastic Book Club 事件（Scholastic Kansas 事件⁽¹⁸²⁾、Scholastic California 事件⁽¹⁸³⁾、Scholastic Michigan 事件⁽¹⁸⁴⁾）では、代理の関係の成否について、州により異なる結論が出た。これらの判決の概要は以下のとおりである。

Scholastic は、ミズーリ州に本社を置き、全国の小中学校の教師及び生徒に、割引価格で本・ビデオ・オーディオテープの通信販売を行っている。その販売方法は以下のとおりである。Scholastic は学校または教師宛てにカタ

(180) *Scripto, Inc., v. Carson, Sheriff, et al.* 362 U.S. 207 (1960).

(181) ここでいう「複数の本人 (several principals)」の「本人」とは、代理の関係が成立する際の代理人 (agent) に対する本人 (principal) を指す。

(182) *Scholastic Book Clubs, Inc., v. Director of Taxation*, 260 Kan. 528 (1996).

(183) *Scholastic Book Clubs, Inc., v. State Board of Equalization*, 207 Cal. App. 3d 734 (1989).

(184) *Scholastic Book Clubs, Inc., v. State of Michigan*, 223 Mich. App. 576 (1997).

ログを送り、教師は注文票を生徒に配布する。生徒の親が注文票に記入して教師に提出すると、教師は注文を取りまとめ、Scholastic に送る。Scholastic は注文を受けると本を学校宛に宅急便等で送り、教師は本を生徒に渡す。教師は購入数に応じて Scholastic からボーナスポイントをもらうことができ、このポイントに応じてカタログに掲載された本や商品をもらうことができた。カタログには「このポイントはクラスに対する報奨である」と記されているが、Scholastic 側は教師がクラスのためにポイントを使っているかどうか確認しているわけではない。

1989 年の Scholastic California 事件判決で、カリフォルニア州控訴裁は「州外会社が教師の活動に権限を与え、代理人としての教師の権限を承認した」ので教師は Scholastic の代理人になると認めた。そしてカリフォルニアの生徒に販売の勧誘を行うために教師や学校の図書室の司書を使ったことにより、Scholastic には、使用税を賦課するのに十分な関連 (sufficient nexus) が成立するとした。この事件で敗訴したあと、Scholastic は教師宛てに「教師は Scholastic の明示または黙示の代理人ではない」と記載された文書を配った。

しかしながら、1996 年の Scholastic Kansas 事件判決でカンザス州最高裁も、教師は Scholastic の代理人であると認定した。この判決によれば、カンザス州の代理法上、「黙示の代理」の成立要件は、本人の言動その他の状況から本人が代理人に対してそのように行動する権限を与えようとしたことであるから、双方の認識の有無にかかわらず「黙示の代理の関係 (implied agency relationship)」が成立する。Scholastic の配った教師との代理関係を否定する内容の文書はカンザス州法上有効ではなく、Scholastic と州は郵便・宅急便を通じて通信販売をするよりも大きなつながりがあったので、Scholastic には「実質的関連」が成立する。

他方、これに続く 1997 年の Scholastic Michigan 事件判決で、ミシガン州控訴裁は、教師は Scholastic の従業員ではなく顧客であり、教師に Scholastic を拘束する権限はなく、Scholastic 側にも教師を統制する権限が

ないので、ミシガン州法上代理の関係は成立しないとされた。また、同裁判所はアーカンソー州の Troll Book Clubs 事件判決⁽¹⁸⁵⁾を引用し、教師が代理人でない以上、州内の教師との接触 (contact) によって Scholastic の州内における物理的存在は成立しないので、Scholastic と州の間には「実質的関連」はないとした。

5 小括

上記各判決から、代理の関係により州と州外小売販売者の間に「実質的関連」が認められるためには、次の要件が必要であると考えられる。

第一に、代理人とみなされる者は、従業員・独立した契約者、及びその他の者が考えられるが、独立した契約者としては、卸売業者・仲買人・セールスマンなどが挙げられる。また、その他の者については、州によって代理成立の要件が異なっているため、代理の関係はある州で成立しても別の州で不成立の場合がある。州外小売販売者による同一の行為が、ある州で代理の関係を生み出すと別の州では生み出さず、その結果州によって使用税の徴収義

(185) Pledger, Director of Finance v. Troll Book Clubs, Inc., 316 Ark.195 (1994) .
この判決の概要は以下のとおりである。

ニュージャージー州で設立され営業している Troll Book Clubs (以下“Troll”という。)は、教師を通じてカタログで子供の本を通信販売している。Troll はアーカンソー州内には営業所等を所有していない。本の注文及び配付の方法は Scholastic と同様であり、注文金額に応じて教師は現金または商品と交換できるポイントをもらうことができた。不服申立てレベルでは課税庁の見解が支持されていたが、原審はアーカンソー州では Troll は使用税の義務を負わないという判決を出した。

アーカンソー州最高裁は、州法上、代理の関係については、その立証責任は代理の関係の存在を主張する側にあるとする。また、代理の関係の成立には代理人が本人のために活動する権限を持っていること、及び代理人が本人のために活動し本人の統制の下にあることが必要であるとする。これに対し Scholastic California 事件判決は、①Quill 判決の前の事件なので、物理的存在を関連 (nexus) の存否を決定する際の決定要因としておらず、また②カリフォルニア州の代理法は追認により適及的に黙示の代理の関係が成立することを認めるが、アーカンソー州の代理法では追認により適及的に代理の関係が成立することはなく、法律上の代理の成立要件が異なるため参考にすることができない。このような検討を行った結果、州最高裁は、アーカンソー州法上、教師は Troll の代理人にはならないとした。

務の成否が分かれるとすれば、州際小売販売者にとって大きな負担となる。このため、代理の関係による使用税の徴収義務の発生については各州統一の基準が必要であると考えられるものの、現時点ではこのような統一の基準は判例上も連邦法上も存在しない。

第二に、代理人が「本人の販売活動に関連する活動」を行っているというためには、この代理人が本人のために営業活動を行っている必要がある。この営業活動は専業である必要はなく、また、通信販売に直接関連しない卸売業者としての販売行為や販売後のアフターサービスであってもよい。また、代理人が州内に存在する期間は永続的である必要はなく、年に数回であっても「実質的関連」が認められることがある。

電子商取引においても、上記のような条件を満たしている場合、すなわちウェブサイト以小売販売を行う者が州内に従業員・独立した契約者等の代理関係が成立する者を持ち、この者に営業活動を行わせている場合には、それが年に数回であっても「実質的関連」が生まれ、使用税の徴収義務が成立すると考えられる。

なお、ALS Scan 判決⁽¹⁸⁶⁾によれば、ISP に関してある州で人的管轄権が成立するには、ISP 自体のその州に対する「意図性」や「方向性」が必要であるとされているため、州外 ISP がウェブサイトのデータをその州に転送していることによってその州に「存在している」とされるのは、ISP が意図的にその州の州民をターゲットにデータを転送し閲覧に供していた特別な場合のみである。従って、通常は ISP が州外小売販売者の電子商取引に関して州内の代理人になることはないと考えられる⁽¹⁸⁷⁾。

(186) ALS Scan. Supra note (153).

(187) また、国際課税の分野においても ISP は通常、他の企業の恒久的施設を構成する代理人とはならないとされている（本文 225 頁以下参照）。

第3節 関連会社の関係

次に、関連会社の関係 (affiliate nexus) について検討する。

米国における会社とは、州政府の許可の下に法人として営業その他の活動を行うことを許された組織のことである。関連会社 (affiliate) とは、『模範会社法』⁽¹⁸⁸⁾ の定義上は「株式所有又はその他の支配的手段により他の会社と関連している会社」を指す。この関連会社には親子会社のみならず、共通の支配下にある会社も含まれる⁽¹⁸⁹⁾。すなわち、相互に関連会社になるものとしては、親会社、子会社、兄弟会社などが挙げられる。関連会社同士は異なる法実体 (separate legal entity) であるため、営業所や支社とは異なるものである。

1 関連会社の関係の理論の概要

関連会社の関係の理論は、ある州外小売販売者が市場となる州においては物理的存在を持たないが、関連会社の小売販売店・工場などがその州内に存在する場合に、これらの施設の存在を理由に「実質的関連」が成立するとするものである。関連会社の関係は代理の関係に類似するように見えるが、代理リステイメントが「投票権のある株式の過半数が別の会社に所有されているという理由のみによって、その会社は別の会社の代理人になるわけではない⁽¹⁹⁰⁾」と規定しているように、両者は異なる概念である。

学説や州税務当局の中には、関連会社の場合には、本人の業務に関連した活動を行っていないくても州内に存在するだけで課税の目的においては十分な

(188) ロバート・ハミルトン『アメリカ会社法 [第3版]』23頁(木鐸社、1999年)によれば、『模範会社法 (Model Business Corporation Act)』はアメリカ法律家協会 (American Bar Association) の委員会が作成発展させたモデル法で、1950年に作成され、約30州の州会社設立法の発展に影響を及ぼした。1984年には模範会社法の改訂版 (Revised Model Business Corporation Act) が公表され、数多くの州の支持を得るところとなった。なお、本稿では、この1984年改訂版を「模範会社法」と呼んでいる。

(189) 上記注(188)、449頁。模範会社法 § 13.01。

(190) 代理リステイメント § 14M (代理人または子会社 Agent or Subsidiary)。

関連が成立するとするものもある⁽¹⁹¹⁾。そこで、州内関連会社が州外小売販売者の販売活動に関連する活動を行っているかどうかに着目して、以下で訴訟における「実質的関連」の成否について検討を行う。ただし、連邦最高裁レベルの判決は現時点では存在しないため、州裁及び連邦下級審レベルの判決を検討する。

2 関連会社が州外会社の州内の営業活動に貢献している場合

親会社と子会社の業務が類似している場合または同一の場合の例として、次の4つの事例を検討する。(1)(2)は兄弟会社の関連性が問われた判決であり、(3)(4)はインターネット法人とその親会社の関連性が問われた判決である。また、(2)から(4)の事例では「返品」が販売の一部であるかどうか争点の一つになっている。

(1) SFA Folio Collections Connecticut 事件判決⁽¹⁹²⁾

SFA Folio Collections 社（以下“Folio”という。）はニューヨークの会社であり、Saks 社の完全所有子会社である。Folio は服・アクセサリーのカatalog販売をしており、注文は電話・手紙・ファクシミリで受け付け、郵便または宅急便で商品を配達している。Folio はコネチカット州に支店や営業所は持っておらず、従業員も立ち入ったことはない。

コネチカット州税当局は、Saks グループの一つである別会社 Saks Fifth Avenue Stamford 社（以下“Saks-Stamford”という。）が州内に存在することを理由に、Folio に対して売上税・使用税の徴収・納付義務を課した。Folio と Saks 社及び Saks-Stamford は、販売情報・財務情報・損益計算書を共有し Folio は Saks-Stamford の役員に従業員教育用にカatalogや商品を提供していたが、Folio と Saks-Stamford の経営陣は異なっていた。

州税務当局側は①企業理論（enterprise theory）⁽¹⁹³⁾を根拠に、州内に

(191) Frieden. Supra note (7), P319.

(192) SFA Folio Connecticut. Supra note (122).

(193) 「企業理論」とはコネチカット大学ロースクールの Phillip Blumberg 教授が 1990

関連会社があれば十分な関連が成立すると主張し、また追加的に②経済的存在の理論により、州税の課税を行うには州内の顧客に通信販売を行っていれば十分であるとも主張した⁽¹⁹⁴⁾。

これに対してコネチカット州最高裁は、「企業理論」は「法人格否認の法理」とは異なり、法廷が企業の実体が見えるようにするために法律上の障壁を取り除こうという肯定的な論理なので、企業の実体として当該関連会社がペーパーカンパニーではなく分離独立し実際に活動している会社である場合には、この理論は説得的なものとはいえ、また、経済的存在理論も受け入れられないとした。そして、カタログは Saks-Stamford に送られた後 Folio 側の所有権は失われるため Folio と州の間の関連は発生せず、また州内にフリーダイアルが存在しても十分な関連があるとはいえないとした。

(2) SFA Folio Collections Ohio 事件判決⁽¹⁹⁵⁾

Folio はオハイオ州でも通信販売を行っていたがオハイオ州に支店や営業所は持っておらず、従業員も立ち入ったことはなかった。Saks 社にはオハイオ州内に Saks Fifth Avenue of Ohio (以下“Saks-Ohio”という。) という子会社があり、こちらはオハイオ州内に店舗がいくつかあった。Saks-Ohio の各店舗は Folio のカタログを受け取っており、店ごとの方針で、このカタログを従業員研修で使用したり、カウンターに設置したり、

年代に提唱した学説である。この学説は大規模な多国籍企業を「活動がグループを構成する会社の間分散されている一つの統合された世界規模の企業」と見て、その各構成会社を全体で一つの企業として扱う。このため法律上の単位は関連会社単体や親会社単体ではなく、会社グループ全体となる (Linda A. Mabry. (1999) "Multinational Corporations and U.S. Technology Policy: Rethinking the Concept of Corporate Nationality", Georgetown Law Journal, p70. http://findarticles.com/p/articles/mi_qa3805/is_199902/ai_78835397/pg_70)。

(194) この判決は Quill 判決以前の判決なので、州側は「州内に経済的存在があれば州の課税に必要な関連 (nexus requirement) が満たされる」という経済的存在理論を主張の根拠に用いている。

(195) SFA Folio Ohio. Supra note (168).

あるいは顧客の要望に応じて配布したりしていた。また、一部の店舗では Folio 商品の返品を受け付け、返品された商品を在庫に追加していた。

オハイオ州最高裁は店舗ごとの裁量で返品を受取りやカタログの配付を行っている場合、「最小限の接触 (minimal contacts)」は満たすことはあっても「州内関連会社である Saks-Ohio が Folio のために州内で営業を行っていたとはいえない」ので「実質的関連」は成立しないとした。

(3) Borders Online 事件判決⁽¹⁹⁶⁾

Borders Online 社 (以下“Online”という。) はデラウェア州で設立されミシガン州に本部を置く法人で、本・雑誌・コンパクトディスク・ビデオなどをインターネット上で販売している。Online は Borders Group 社 (以下“Borders”という。) の完全所有の子会社であり、カリフォルニアには営業所・支店等を持っていない。他方、Borders は“Borders”という名前の店舗をカリフォルニア全地域に構えている。Online は Borders のウェブサイトにリンクを貼っており、その役員2名は Borders の役員であり、その従業員9人中7人は Borders の従業員も兼ねており、相方が似たようなロゴを使うことで相乗効果を出す販売戦略をとっており、財務・市場情報を共有しており、連結決算を行っていたが、資産の混同はなかった。また Online の返品規定は「商品発送後、30日以内に Borders の本屋及びミュージックストアで返品できる」となっており、インターネット上にこれが表示されていた。Borders の本屋やミュージックストアに返品された商品は Borders の在庫に追加され、または廃棄されていた。

カリフォルニア州控訴裁は、インターネット上の返品規定により、Online の関連会社 Borders のチェーン店が Online の代理店として州内で活動していたと認定した。Borders は Online が販売した製品の返品を公式に受け付けていたが、州控訴裁によれば、「返品は、販売と不可分一体のもの」であり「販売」の定義の中に含まれるものである。この結果、Online は「通商

(196) Borders Online, LLC, v. State Board of Equalization. 29 Cal. Rptr. 3d 176, 188 (2005).

条項の実質的関連基準 (substantial nexus standard) を満たす関連チェーン店 (affiliated chain) を通じて州内に十分な物理的存在を持っているといえ、従って Online には使用税の徴収・納付義務が成立する。

(4) Barnesandnoble.com 事件判決⁽¹⁹⁷⁾

Barnesandnoble.com 社 (以下 “Barnes Com” という。) はインターネット法人で、本・映画・音楽をインターネットで販売している。Barnes Com はルイジアナ州の St. Tammany 郡には営業所・支店等を持っておらず、州外から宅急便で商品を配達していた。Barnes & Noble Booksellers 社 (以下 “Booksellers” という。) と Barnes Com は、訴訟の対象になっている課税期間の一部においてともに親会社を Barnes & Noble 社とする兄弟会社だった。Booksellers 社は St. Tammany 郡も含め全米各地に “Barnes and Noble” という名前の小売販売店を持っていた。

また、Barnes Com と Booksellers の間には次のような関係があった。

- ① Barnes Com と Booksellers はともに親会社 Barnes & Noble 社の有料会員プログラムに加入していた。この有料会員プログラムは、顧客が年会費を支払うとディスカウントを受けられるというもので、年会費は親会社が各子会社のディスカウント総額に応じて各子会社に分配していた。
- ② Barnes & Noble 社の子会社の Marketing Service 社が作成しているギフトカードは、Booksellers も含めた加入店で販売されていたが、これを Barnes Com でも換金することができた。
- ③ Barnes Com は Booksellers から手数料をもらって、Booksellers の小売販売店で注文された商品を顧客に直接発送していた。
- ④ Barnes Com のウェブサイトには、Booksellers の地図や Booksellers の店で開催されるイベントが掲載されていた。
- ⑤ Booksellers の店では Barnes Com のレシートのある商品の返却を優先的に認めており、Barnes Com のウェブサイト上にはその旨が表示されて

(197) St. Tammany Parish Tax Collector v. Barnesandnoble.com. 481 F. Supp. 2d 574 (2007).

いた。しかし、Barnes Com のレシートのない商品を返品する顧客に全額返金するかどうかは Booksellers の各店長の自由裁量で、レシートがなくても全額返金を行う店もあった。

連邦地裁ルイジアナ東支部は、上記の事情を検討した上で、「共通した親会社を持ち、会社の関係が近く、共通する会社名を持っているとしても、州内に一方の会社が物理的に存在すれば他方の会社も州内に物理的に存在するとされるわけではない」とした。Barnes Com と Booksellers は形式的に別々の法人であり、共通するマネージメントは行っておらず管理職を兼務している者もなく、資産の混同や資金不足もなく、また、Booksellers 側は Barnes Com のために販売を行ったことはなかった。裁判所は、このような状況下で Booksellers の広告から Barnes Com が利益を得たとしても、州との必要な関連を生み出すには不十分であるとした。

返品は Borders Online 事件判決では「実質的関連」を生み出すとされたが、本事件の連邦地裁は、Borders Online 事件判決が必要な関連の内容を示しておらず、SFA Folio Collections Ohio 事件判決や Bloomingdale's 事件判決⁽¹⁹⁸⁾などの類似する他のいずれの判決においても返品により「実

(198) Bloomingdale's By Mail, Ltd. v. Commonwealth of Pennsylvania, 130 Pa. Commonwealth 190 (1989). 原告 Bloomingdale's By Mail 社 (以下“By Mail”という。) はニューヨーク州設立の会社で、ニューヨーク州及びコネチカット州に営業本部がありバージニア州及びコネチカット州で通信販売を行っている。By Mail はペンシルベニア州内に小売販売店・配送センター・販売店・倉庫・営業拠点・営業所は持たず、従業員もいない。他方、By Mail は Federated Department Store 社の完全子会社であり、同社の Bloomingdale's のデパート部門はペンシルベニア州内にデパート営業を展開している。By Mail から商品を購入した顧客は、商品に不満があるとき Bloomingdale's のデパートに返品することができた。ペンシルベニア州控訴裁は、通信販売で購入した商品をデパートに返品するのは一般的な慣行から逸脱したものであるから、「返品以外の何か」がない場合、たとえ広告のテーマやモチーフが似ていても使用税の関連 (nexus) は生じないとした。また、ペンシルベニア州法上、代理の関係の成立を主張する場合には主張する側に立証責任があるが、州の判例法上、真の代理の関係は本人による統制のある信認関係の創出についての合意がある場合のみに生じ、ある者が別の者のために活動したという事実のみから推認されることはない。これらを踏まえて、州控訴裁は、州は使用税の徴収義務を By Mail に

質的関連」は生じないとされているので、Barnes Com と郡の間にも「実質的関連」は生じないとした。

3 関連会社が州外会社の州内の営業活動に全く貢献していない場合

親会社と子会社の業務に全く類似性がない場合に関連会社の関係が成り立つかどうか争われた例として、J. C. Penny Bank 事件判決⁽¹⁹⁹⁾がある。

J. C. Penny Bank (以下 Penny Bank という。)はデラウェア州で設立された法人で、テネシー州で Visa、MasterCard のクレジットカード発行業を行っている。Penny Bank 自身は州内に支店を持たず、テネシー州外にある子会社 2 社が支払の処理とカード所有者へのクレジット情報の送付を行っている。また、Penny Bank の親会社である J. C. Penny Company はテネシー州内に小売販売店を持っている。

テネシー州控訴裁は、親会社が経営している小売販売店が州内に存在しても、これらの小売販売店では Penny Bank のカードを申し込むことができず使用することもできない場合、親会社の活動は州内において Penny Bank がクレジットカード業を維持するのに貢献しているとはいえないので、「実質的関連」は成立しないとされた。

4 関連会社が州外会社の州内の営業活動にほとんど貢献していない場合

親会社と子会社の業務にほとんど類似性がない場合の関連の成否が問われた例として、Current 事件判決⁽²⁰⁰⁾がある。

Current 社はデラウェア州設立の法人であり、本拠地をコロラド州に置き、カリフォルニアの顧客にはカタログを通じた通信販売を行っている。Current 社の業務は美術品のデザイン・生産と、グリーティングカード、贈り物用の

課することはできないとの判決を出した。

(199) J. C. Penny Bank. *Supra* note (140).

(200) Current, Inc. v. State Board of Equalization, 24 Cal. App. 4th 382, 29 Cal. Rptr. 2d 407 (1994).

包装紙、珍しい柄の小切手等の販売である。Current 社は 1987 年に Deluxe 社の完全子会社になった。Deluxe 社はミネソタ州設立の法人で、営業部がカリフォルニア州にあり、その主要業務は小切手の生産販売である。

カリフォルニア州控訴裁は両者の商品に着目して「Current 社は通信販売により個人に商品を販売しているが、親会社 Deluxe 社は金融機関に商品を販売している。両方とも小切手を作成しているが、小切手販売による収入は Current 社側が 7.9%であるのに対し親会社は 96.3%である。それゆえ、Current 社の事業は親会社の事業とは実質的に異なっている」として、Deluxe 社がカリフォルニア州内で小売販売を行っていても、Current 社とカリフォルニア州との間には「実質的関連」は成立しないとした。

5 小括

上記各判決から、関連会社を通じて州と州外小売販売者の間に「実質的関連」が認められるためには、次の要件が必要であると考えられる。

第一に、州内関連会社は州外小売販売者とは別人格であるから、関連会社の関係が成立するためには、当該関連会社が単に州内に存在しているだけではなく、州内で販売活動を行っている必要がある。また、その販売活動は州外小売販売者の販売活動と内容的に類似性の高い販売活動である必要がある。

第二に、州内関連会社の販売活動は、州外小売販売者の販売活動の維持・拡大に貢献している必要がある。このような販売活動の維持・拡大に貢献する活動を行っているというためには、単にカタログを配布し、財務情報や顧客サービスプログラムを共有し、共通広告を出し、一方の出しているギフトカードを換金し、あるいは注文を受けた場合に直接発送を行っているだけでは不十分である。また「返品」が販売活動に含まれるかどうかについては州裁によって解釈に違いがある。このように何が「販売活動」に該当するかについては州により解釈の違いがあるため、今後の連邦レベルでの判例の積み重ねや統一的立法を待つ必要がある。

電子商取引においても、ウェブサイト以小売販売を行う者の州内関連会社

がその州外小売販売者と同様の内容の小売販売を行い販売活動に貢献している場合、「実質的関連」が生まれ、使用税の徴収義務が成立すると考えられる。近年、店舗販売を行っている小売販売者が、ウェブサイト上で商品を販売する別会社を作り販売する例も多いため、特に店舗販売を行う小売販売者が各地に小売販売店を持つ大規模な会社の場合には、関連会社の関係理論は有用と考えられる。しかしながら、前述のとおり、関連会社の関係が成立する要件についての統一した見解が現状では存在していないという問題がある。

第6章 ドロップシッピングメント課税

売買契約自体は州外小売販売者と州内消費者の間に結ばれているが、実際の商品の発送は州内企業である製造業者・卸売業者（ドロップシッパー）から州内の消費者に対して直接行われる場合、州がこれらの第三者に売上税・使用税の徴収・納付義務を課している例がある。これをドロップシッピングメント課税という。

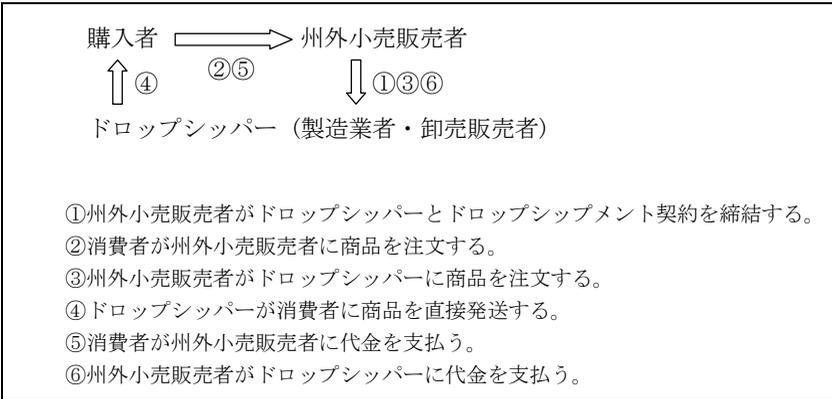
第1節 ドロップシッピングメントの仕組み及び課税方式

ドロップシッピングメント（drop-shipment）契約とは、第三者である製造業者・卸売販売者が、小売販売者と契約した消費者あてに直接に商品を発送する契約である（〔図3〕参照）。ドロップシッピングメントを行う製造業者・卸売販売者をドロップシッパーという。一部の州では州内ドロップシッパーが州外小売業者のために州内の消費者に商品を直接送ったとき、ドロップシッパーに売上税・使用税の徴収・納付義務を課しており、これを「ドロップシッピングメント課税」という。

売上税が導入された当初、州は州外で発生する小売販売に対して課税することを予定していなかった。この結果、消費者が州外小売販売者から商品を購入し、実際には州内製造業者から商品の送付を受けることにより売上税の支払を逃れるという例が出てきた。このような抜け穴をふさぐために、現在では約3分の1の州の売上税法・使用税法にドロップシッピングメント課税の規定が導入されている⁽²⁰¹⁾。

(201) Lyon Metal Products, California Official Reports Headnotes (Lexis Nexis上のLyon Metal Products判決の判例解説)(2)「ドロップシッピングメントの目的」によれば、「売上税が州外から買うと免税になるのを利用して、課税を逃れるために消費者が州外の小売販売者と売買契約を結び、実際には商品は州内の卸売販売者から発送されるという例が出てきた」という。

図3 ドロップシippメントの仕組み



ドロップシippメントへの課税方式は以下の2つに分類される⁽²⁰²⁾。

- (1) ドロップシッパーから小売販売者への卸売販売の際に税が発生するとみなす方法。この方法はワシントンD.C.などが採用しており、卸売販売価格に対して売上税・使用税を課するものである。
- (2) ドロップシッパー自身を小売販売者とみなす方法。この方法はマサチューセッツ州、カリフォルニア州などが採用しており、小売販売価格に対して売上税・使用税を課するものである。

第2節 ドロップシippメント課税をめぐる裁判

ドロップシippメント課税は、小売販売の当事者である州外小売販売者や消費者にではなく、第三者である製造業者・卸売業者に売上税・使用税の徴収・納付義務を負わせるものであるため、このような法律の規定については様々な評価がある。ドロップシippメント課税に対する裁判の判決も分かれており、

(202) “1999 U.S. Master Sales and Use Tax Guide”, CCH, p.52. “Drop Shipments”.
 なお、州内のドロップシッパーが州内の配送センターから商品を送ったときのみ売上税・使用税の徴収・納付義務を課している州もある（コネチカット州、フロリダ州など）。

最近の判決の中にも、ドロップシッピング課税を否定した例、肯定した例の相方がある。

1 ドロップシッパーへの課税が否定された例

(1) Valley Media 事件判決⁽²⁰³⁾

Valley Media 社（以下“Valley”という。）はカリフォルニア州の法人で、複数のインターネット小売販売者とドロップシッピングメント契約を結んでいた。マサチューセッツ州の消費者は、小売販売者からインターネットで音楽・ビデオ製品を購入し、小売販売者からの商品注文を受けて、Valley がマサチューセッツの消費者に宅急便で直接商品を送っていた。その際、Valley は小包の中に小売販売者の請求書を同封し、消費者は小売販売者に直接代金を支払い、その後、Valley は小売販売者から商品代金と取扱手数料・送料を受け取っていた。

マサチューセッツ州一般法第 64 条 I § 1 は小売販売を「通常の営業方法による、再販売の目的以外の、サービスまたは有体動産の販売」と定義しており、また、同条 I § 4 は「州内で営業を行い州内で貯蔵・使用その他消費される目的がある有体動産及びサービスの販売を行うすべての販売者は・・・販売のときに消費者から税を徴収する」と規定している。また、同法第 64 条 I § 1 は「有体動産の所有者・前所有者（またはその代理人）が州内の消費者（または消費者に再配達する者）に配達した場合は・・・州内に配達する者による小売販売とみなす」というドロップシッピングメントの規定を置いている。

Valley の破産の際に、マサチューセッツ州税務当局は、連邦破産裁判所で「Valley はマサチューセッツ州内におけるドロップシッピングメントの結果、売上税・使用税の納付義務を負っている」と主張した。破産裁判所はこの

(203) In re: Valley Media Inc., Debtor Commonwealth of Massachusetts Department of Revenue. 2007 U.S. App. Lexis 4189.

主張を認めなかった⁽²⁰⁴⁾ので州税務当局側は連邦地裁に控訴したが、こ
でも州側は敗訴した⁽²⁰⁵⁾。上告審の連邦第3巡回区控訴裁判所は、「配達
(delivery)」は売上税法以外で一般的に使われている意味・使用法のある
言葉なので、州側が使用している解釈（消費者が商品を受け取ったときに
「配達」行為が発生するとの解釈）に従う必要はなく、そして一般的解釈
に従うと、Valley が商品をカリフォルニア州でインターネット販売者に
「本船渡し⁽²⁰⁶⁾」で搬出したときに配達が行われたことになり、売上税の
義務の生じる「マサチューセッツ州内の配達」は行われていない、として
連邦地裁の判決を支持した。

(2) Steelcase 事件判決⁽²⁰⁷⁾

Steelcase 社はミシガン州の事務所用備品製造業者であり、コネチカッ
ト州にショールームを持っている。同社はコネチカット州外の小売販売者
に商品を販売し、この小売販売者はコネチカット州内の消費者にこの商品
を販売し、消費者が小売販売者に代金を支払った後、Steelcase 社が直接
消費者に商品を宅急便で配達していた。コネチカット州法 § 12-407(3)は

(204) In re:Valley Media, Inc., Debtor. 2004 Bankr. Lexis 2061.

(205) In re:Valley Media, Inc., Debtor. Commonwealth of Massachusetts Department
of Revenue, Creditor, v. Valley Media, Debtor. 338 B.R. 605; 2006 U.S. Dist.
Lexis 7669.

(206) 広辞苑〔第5版〕(岩波書店、1998)によれば、本船渡し (free on board, FOB) と
は、国際的売買契約の約款の一つで、売主が船積み港で指定の船舶に物品を積み込
むまで一切の責任と費用を持つものを指す。この判決では、「州際売買契約に際して、
Valley がカリフォルニア州でマサチューセッツ州宛ての商品を宅急便会社に持ち込
むところまで、Valley 側に責任がある」という意味で使用されている。

(207) Steelcase Inc. v. Commissioner of Revenue Service, 238 Conn. 571, 680 A. 2d
289 (1996)。なお、Steelcase 社はこれ以外にもニュージャージー州で同じような訴
訟を起こしている (Steelcase Inc. v. Director, Division of Taxation, 13 N.J.
Tax 182 (1993))。このニュージャージー州の訴訟で租税裁判所 (Tax Court) は、
『ドロップシッピングメント』販売を製造者から州内消費者に対する直接販売とみなす
ことは法律の意図に反しており、製造から消費市場までの流れの中で多重課税にな
る可能性がある。このようなスキームは卸売価格に課税されるのか小売価格に課税
されるのかが不明であるため、通商条項違反で無効である」として州側の課税を認
めなかった。

「この州内で営業を行っていない小売販売者により小売販売がなされた後、所有者または前所有者により当該有体動産がこの州内の消費者に対して配達される場合、この配達は、州内における配達を行った者の小売販売になる」と規定している。州税務当局がこの規定に基づき州内にショールームを持つ Steelcase 社を小売販売者とみなして同社に売上税を課税したので、Steelcase 社が訴訟を提起した。原審のコネチカット州地裁が州側の課税を認めなかった⁽²⁰⁸⁾ので州側が州控訴裁に控訴し、州最高裁が移送審理したのがこの判決である⁽²⁰⁹⁾。

コネチカット州最高裁は州地裁判決を認容し、「法律の分析は税務当局側に厳しく行われるべきで、法律の中の曖昧な言葉の意味は製造業者側に有利に解釈されるべきである」とした。また州最高裁によれば Steelcase の契約では配達は「工場で本船渡し」とされており、この配達は、一般的には配達者が商品を営業する場所において宅急便に引き渡したときに行われるとされている。それゆえ、Steelcase は宅急便に商品を引き渡したミシガン州の工場配達を行ったことになり、コネチカット州法 § 12-407(3) の意味の小売販売は行われていない。従って、コネチカット州において、

(208) Steelcase Inc. v. Director, Division of Taxation. 1994 Conn. Super. Lexis 2734. 原審の判決の概要は次のとおりである。

「コネチカット州売上税法・使用税法が首尾一貫したものであるためには、同法 § 12-407(3) にいう『小売販売』の中には『再販売を目的とする販売』は含まれないものと解されるべきである。州法 12-410(1) に『この章の適正な運用のために、また売上税の脱税を防止するために、売上はすべて、反証があるまでは課税対象であると推定される。有体動産またはサービスの販売が小売販売でないことについての立証責任は、販売者が、当該動産が再販売のために買われたという事実を証明するものを購入者からもらうまでは、販売を行う者にある』とあるので、もしその動産が真に再販売のために買われたものであることが証明されれば売上税は免税になる。本件において Steelcase 社は各取引において卸売免許を持っていたので同社の善意が推定されるので、Steelcase 社が卸売販売を行っていなかったと主張する税務当局側が、当該販売が卸売販売でなかった事実を立証しなければならない。」

(209) コネチカット州法の最高裁の管轄についての規定 (Conn. Gen. Stat § 51-199 管轄 jurisdiction) 「(c) 最高裁判所は、控訴裁判所の訴訟を最高裁判所に移送できる」に基づく移送審理である。

Steelcase は売上税の徴収・納付義務を負わない。

2 ドロップシッパーへの課税が肯定された例

ドロップシッパーへの課税が肯定された例としては、Lyon Metal Products 事件判決⁽²¹⁰⁾が挙げられる。

Lyon Metal Products 社（以下“Lyon”という。）は、カリフォルニア州に倉庫を置き州外小売販売者に商品の卸売を行っていた。州外小売販売者は Lyon から購入した商品をカリフォルニア州内の消費者に販売していたが、実際の商品の配達 は Lyon から消費者に対して直接行われていた。カリフォルニア州税法 § 6007 は、「有体動産の所有者が州外小売販売者に有体動産を販売し、州外小売販売者がカリフォルニアの消費者に当該有体動産を販売する場合において、前所有者がこの有体動産を消費者に配達するときは、この前所有者が当該有体動産の小売販売者とみなされる」と規定している。州税務当局がこのドロップシッピングメント規定に基づき Lyon に売上税を課税したところ、Lyon 側が訴訟を提起した。

原審のカリフォルニア州地裁は Lyon の主張を認め、ドロップシッパーを小売販売者とみなす州税法の規定自体が、州際通商を差別しており違憲であるとした。

これに対してカリフォルニア州控訴裁は州側の主張を認め、原審に破棄差戻しとした。州控訴裁によれば、Lyon 側が「州内の倉庫から州内の消費者に対して行われた配達」よりも「州外小売販売者に対する同じ商品の卸売販売」のほうが先に行われたということを示さなかったので、問題となっている取引が卸売としての性質を持つことが立証されなかった。また州控訴裁は、Complete Auto 判決⁽²¹¹⁾の4つの基準と照らし合わせて、ドロップシッピメ

(210) Lyon Metal Products, Inc, v, State Board of Equalization, 58 Cal. App. 4th 906 (1997). なお、Lyon 側から州最高裁に本事案の上訴の請願が行われていたが、州最高裁がこれを受理しなかったので判決は確定した (1998年1月)。

(211) 前掲注(125)。なお1992年のQuill判決は、Complete Auto判決は営業特権税の事

ント規定は①州内の倉庫から州内消費者に配達されているので州と十分な関連 (sufficient nexus) があること、②州内で一回だけ課税されるので二重課税等の問題がないこと、③同様の取引には同じく課税されているので不公平な課税でないこと、④この税は課税する州により提供されるサービスとの間に実際に関連がある (related) ことから、連邦憲法の通商条項には違反しないとされた。

第3節 ドロップシッピングメント課税の意義・問題点及び現状

ドロップシッピングメント課税は、他州の小売販売者を形式的に通すことにより州内で州内業者が売上税・使用税の課税を免れるという抜け穴を塞ぐためには有効である⁽²¹²⁾。また、近年の電子商取引を行うインターネット小売販売者の中には自分で物を製造せず、倉庫もおかず、製造者・卸売業者から製品・サービスを直接配達させる形で小売販売を行っている例も少なくないので、特に製造業者・卸売業者が全国規模の法人である場合には、インターネット取引から売上税・使用税を徴収する方法の一つとしてドロップシッピングメント課税は有効である。

しかし、ドロップシッピングメント課税については、本来第三者である製造業者・卸売業者が使用税の徴収・納付義務者にされるという問題点があり、州裁の判決も分かれており、その正当性は確立されたものとはいえない。

なお、現在各州間で検討されている売上税簡素化プロジェクト (Streamlined Sales Tax Project) では、2003 年の協定の一部改正で小売販売者が州内で小売販売免許を持たない場合でも、ドロップシッパーがこの小売販売者から再販売免税証明書 (resale exemption certificate) を受け取ることを認めること

件であるため売上税・使用税の事件はこの判決の基準には拘束されないとしているが、Lyon Metal Products 事件判決ではこの4つの基準が判断基準に使われている。(212) なお、実際にはドロップシッパーに徴収・納付義務が課せられても、小売業者が代行して納税している例が多い (Frieden. Supra note (7), p327.)。

にした⁽²¹³⁾。これにより、このプロジェクトのメンバーの州⁽²¹⁴⁾は、州法を改正して、「小売販売者が使用税の徴収・納付義務を果たさないときには、再販売免税証明書を持つ卸売販売者ではなく、消費者が使用税の納付義務を負う」という規定を設け、証明書を所持するドロップシッパーに対する課税を回避することに合意した⁽²¹⁵⁾。

(213) 売上税・使用税簡素化協定 (Streamlined Sales and Use Tax Agreement、2002年11月採択、2006年12月最終修正) は § 317 免除の実施 (Administration of Exemptions) A 8 でドロップシッピング販売については、2007年12月31日以降は、メンバー州は、第三者たる販売者 (ドロップシッパーなど) が、購入者・再販売者が発行した免除証明書、または第三者たる販売者が再販売免除を受ける資格があることを証明するのに相応な内容の情報に基づき、卸売販売免除 (卸売業者等再販売される目的の商品を販売していることを理由とする売上税・使用税の免除) を要求することを認めなければならないと規定している。なお、この際、購入者または再販売者が、売上に対して課税される州で売上税・使用税を徴収して納付する者として登録されているかどうかは問われないこととされている。」

(214) 現在メンバーの州は合計22州である。このうち、すでに州法令への反映を終えた Full Member State が15州ある (インディアナ、アイオワ、カンザス、ケンタッキー、ミシガン、ミネソタ、ネブラスカ、ニュージャージー、ノースカロライナ、ノースダコタ、オクラホマ、ロードアイランド、サウスダコタ、バーモント、ウェストバージニアの各州)。また、州法令への反映作業中の Associate Member State が7州ある (アーカンソー、ネバダ、オハイオ、テネシー、ユタ、ワシントン、ワイオミングの各州)。なお、これ以外に Advisory State (カリフォルニア州・マサチューセッツ州・ニューヨーク州などプロジェクトから助言を受けているが州法の適合化作業を行わない州) が20州 (及びワシントン D.C.) ある。Project State (プロジェクトに参加はしているが助言自体を受けていない州はコネチカット・ペンシルベニア・アイダホの3州である。プロジェクトに全く参加していないのは州レベルの売上税の存在しない5州 (アラスカ、デラウェア、モンタナ、ニューハンプシャー、オレゴンの各州) とコロラド州である (出典：<http://streamlinedsalestax.org/>)。

(215) Streamlined Sales Tax Project Drop Shipment Issue Paper.

(http://www.streamlinedsalestax.org/issue_papers/drop%20shipments_ip2.pdf)

第7章 連邦及び各州における対応

米国の電子商取引をめぐる課税は、各界の意見が対立しているため停滞している。連邦政府は電子商取引に課税することにより電子商取引の発達に阻害され各国に遅れを取ることを恐れているため、課税には消極的である。また、電子商取引や通信販売を行う小売販売業者も課税に反対している。一方、産業の発達している一部の州もインターネットに対する課税に反対しているが、その他の多数の州は自らの財源の減少を恐れ課税を求めているなど、州間の足並みは揃っていない⁽²¹⁶⁾。

第1節 連邦レベルの動きとインターネット課税免除法

連邦最高裁は Quill 判決において、通商条項の問題には「連邦議会にこそ問題を最終的に解決する権限がある」とし、「連邦議会が連邦最高裁の結論に反対するのは自由である」と述べ最終判断を連邦議会に委ねたが、連邦議会内では意見が分かれており、現在のところ基準を決めるに至っていない⁽²¹⁷⁾。

連邦議会は、1998年にインターネット課税免除法 (Internet Tax Freedom Act)⁽²¹⁸⁾を成立させた。この法律の内容は⁽²¹⁹⁾、連邦・州・地方政府が(1)この法律の成立以後インターネットアクセスに対して新たに課税することを禁止し、(2)また電子商取引に対して複合的課税・差別的課税を行うことも禁止するというものだった。この法律は3年間の時限立法だったが、その後2回期限を延長され、現在のものは内容が一部改正されインターネット課税差別禁止法 (Internet Tax Nondiscrimination Act. 以下“ITNA”という。)⁽²²⁰⁾と呼ばれて

(216) Frieden. Supra note (7), p. 59 and p. 347.

(217) Maguire. Supra note (88), p. 9.

(218) Public Law 105-277, § 1100 Short Title.

<http://www.ecommerce.commissionorg/ITFA.htm>

(219) Ibid. § 1101(a)

(220) Public Law 108-435, § 1 Short Title.

いる。ITNA は 2004 年 12 月から 3 年間有効である。ITNA の内容は連邦・州・地方政府が(1)インターネットアクセスに対する課税を禁止し、(2)また電子商取引に対して複合的課税・差別的課税を行うことを禁止するというものである⁽²²¹⁾。これは電子商取引課税に対してモラトリアムを与えるだけで問題自体を解決するものではないため、この法律に対しては、連邦議会が電子商取引に対して有効な立法を行っていないとの批判もある⁽²²²⁾。

また、連邦政府も電子商取引課税について現時点において新たな展開を行う予定はないものと思われる⁽²²³⁾。

第 2 節 各州による売上税・使用税の簡素化・統一化

他方、連邦最高裁が 1967 年当時、Bellas Hess 判決において州外小売販売者に対して州が課税管轄を行使することが通商条項に違反する理由として挙げた

(221) インターネット接続に対して、ISP に対しても購入者に対しても恒久的に課税することを禁止するものである (ITNA (Public Law 105-277) § 2(2))。

(222) Ward. 前掲注 (87) の p347-348 は、「電子商取引課税は国家全体の問題なので国家レベルの解決が必要で、連邦最高裁から立法を勧められたにもかかわらず連邦議会は誤ったモラトリアム法を作り延長する以外に何もしていない。これに対して EU は、2002 年の Council Directive 2002/38/EC 等で電子商取引にかかる付加価値税 (VAT) の域外適用の原則を定めている」と指摘する。

(223) IRS、財務省の『戦略目標』及び大統領諮問委員会等においても電子商取引についての言及はない。他方、売上税については近年、連邦化の議論が一部にあった。これは、州売上税と併行して国家的規模の売上税を導入しようとする動きである。2005 年 1 月、大統領に対して租税関係の助言を行うアドバイザーボード (諮問委員会) が作られた。このアドバイザーボードは、当初、国家レベルの消費税 (売上税または付加価値税) を何らかの形で導入することを念頭に作られたが、財務省の税率試算なども踏まえて最終的には国家レベルでの売上税の導入の提案を見合わせた。その主な理由は、(1) 所得税を売上税に置き換えると低所得層の負担を減らす方法がないこと、(2) 小売売上税の負担を減らすために低所得層に補助金を出す支出が莫大なものになり、連邦政府が肥大化することであった。

(Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform. November 2005. "Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System". <http://www.taxreformpanel.gov/final-report/>).

「税率、許容される非課税物品、行政上・会計上の必要事項はばらばらなので、地方レベルの複雑な要求により州際取引が大混乱に陥るおそれがある」点については、近年、様々な団体の下で討議・改革が進められてきた。

特に1999年に発足した売上税簡素化プロジェクト (Streamlined Sales Tax Project)⁽²²⁴⁾ は売上税・使用税の制度を根本的に簡素化するための法律の原案作成を使命としており、2002年には売上税・使用税簡素化協定 (Streamlined Sales and Use Tax Agreement. 以下“SSUTA”という。) を承認した⁽²²⁵⁾。SSUTAは「税のコンプライアンスの負担を実質的に減らすためにメンバーの州の売上税及び使用税行政を簡素化し、現代化する」ことを主な目的とするもので、具体的には特に「州レベルの売上税・使用税の徴収の管理、州・地方自治体の課税対象の統一、主要な課税対象の定義の統一、すべてのメンバーの州の登録システムの集中化・電子化、州・地方自治体の税率の簡素化、全ての課税取引の源泉ルールの統一、免除規定の簡素化、申告書の簡素化、納付方法の簡素化、消費者プライバシーの保護」の全てを通じて、売上税・使用税の行政システムを向上させる⁽²²⁶⁾ことを目的とするものである。すでに15州がこの協定にあわせた州法改正を完了し、現在州法改正中の州が7州あるなど、SSUTAによる州レベルの売上税・使用税の簡素化が進められている⁽²²⁷⁾。

また全国租税協会 (National Tax Association) や各州租税会議 (Multistate Tax Commission) により、登録・申告フォーマットの統一化・簡

(224) メンバーの州については前掲注(214)参照。メンバーの州は上院議員・政府職員などを代表としてこのプロジェクトに送っている。またこのプロジェクトは、メンバーの州・オブザーバーの州、全米州知事会議 (National Governors Association)、全米州議会議員連盟 (National Conference of State Legislatures)、全米租税行政官連盟 (Federation of Tax Administrators)、各州租税会議 (Multistate Tax Commission) などからスタッフ・資料・資金の提供を受けて運営されている。

(225) SSUTA はその後毎年、1～数回の改正が行われている。

(226) SSUTA § 102

(227) 簡素化協定自体は州法を自動的に無効にしたり変更したりするものではない。州が採択したことによりこの協定が州法を変更するわけではないので、この協定の実施のために、各州は各々、必要に応じて州法を改正しなければならない (SSUTA § 1102 (州法との関係 Relationship to State Law))。

素化も進められている⁽²²⁸⁾。

(228) Frieden. Supra note (7), p198.

第8章 結論

米国において、売上税・使用税の域外適用をめぐる問題は、小売販売店による販売が中心だった時代には、カタログによる通信販売業者などの一部業種に限定された特殊な問題であったが、近年、インターネットを通じて国際取引を行う小売販売者が急増した結果、各界を巻き込む社会的な関心事項となった。

売上税・使用税の域外適用が連邦憲法違反でないかどうかを判断する基準は、連邦憲法修正第14条の適正手続条項と第1条第8節第3項の通商条項である。Quill判決によれば使用税の域外適用の可否を判断する際の適正手続条項は「最小限の接触」を要求する基準であり、この「最小限の接触」は裁判上の人的管轄権の「最小限の接触」と同一のものであるため、裁判上の人的管轄権が成立すれば使用税に関する「最小限の接触」基準も満たされる。これに対して通商条項は「実質的関連」を要求する基準であり、現時点において連邦最高裁は宅急便・郵便のみによるつながりや州内に数枚のフロッピーディスクがあるというつながりだけでは不十分であるとしている。ただし、連邦最高裁は具体的にどの程度のつながりがあれば実質的といえるのかについて示しておらず、また、通商条項は連邦議会に規制権があるので、連邦議会の立法により「実質的関連」基準を変更・廃止することが可能であるとしている。

電子商取引を行うウェブサイトは、「Zippoの移行基準」によれば州との「最小限の接触」基準は満たすが、それがただちに「実質的関連」の基準をも満たすことにはならない。州内に州外小売販売者の販売関連施設がある場合や代理・関連会社の関係が成立する場合にはウェブサイトは「実質的関連」基準を満たし課税が可能であるが、それ以外の場合には現状では課税は難しい。

連邦議会が現在電子商取引に対する課税問題を先送りしているため、電子商取引への課税は現時点では停滞しているものの、将来的には電子商取引に対しても課税は行われると考えられる。売上税・使用税は多くの州によって重要な租税収入源であり、また電子商取引は今後もさらに発達することが予測されるためである。そのために現在進められているのが売上税・使用税の簡素化・申

告方法の統一化である。これらが進めば、小売販売者が他州の使用税を徴収・納付しやすくなる反面、各州の独自性が薄れることにより各州の財政自治が侵害され、その結果、各州が必要な課税を必要な時期に行うことができなくなるのではないかと懸念する声も一部にはある⁽²²⁹⁾。しかし、電子商取引の増加により州外小売業者が増加し、州外小売販売者に対して使用税の徴収・納付を求める必要が高くなっているにもかかわらず、Bellas Hess 判決と Quill 判決により課税が制限されている現在、Bellas Hess 判決があげた州際通商障害要因が少なくなることは、電子商取引への課税を行うために不可欠な事項である。要件が整った場合には、連邦議会の立法が行いやすくなり、この立法があれば、州は使用税を州外小売販売者に対して使用税の徴収・納付義務を課することができるようになる⁽²³⁰⁾。

さて、これまでに述べたとおり、電子商取引の発達を機に、米国では、売上税・使用税の州外適用の問題は非常に大きな問題となっている。翻って考えると、わが国では現在、道州制などの地方分権化の必要性が唱えられ、その前提として税源移譲が検討されることになっている⁽²³¹⁾。現在のわが国の消費税は国税であるため、一国レベルでは消費税の域外適用の問題は存在しない。しかしながら、消費税は、地域的に偏在の少ない税であるといわれているため⁽²³²⁾、

(229) Ibid, p59.

(230) 連邦議会の議員は各州の意向を強く受けているため各州においてこのような要件が整った場合、このような立法に賛成すると思われる。

(231) 経済財政運営と基本改革に関する基本方針 2003「三位一体改革関連」（平成 15 年 6 月 27 日閣議決定）は「国の関与を縮小し、税源移譲等により地方税の充実を図ることで、歳入・歳出両面での地方の自由度を高める。これにより、受益と負担の関係を明確化し、地方が自らの権限、責任、財源で賄う割合を増やし、真に住民に必要な行政サービスを地方自らの責任で自主的、効率的に選択する幅を拡大する」としている。また、地方分権推進法（平成 19 年 4 月 1 日施行）第 6 条は「国は、地方公共団体が事務及び事業を自発的かつ自立的に執行できるよう・・・地方公共団体に対する国の負担金、補助金等の支出金、地方交付税、国と地方公共団体の税源分配等の財政上の措置の在り方について検討を行うものとする」と規定している。

(232) 北海道ホームページ (<http://www.pref.hokkaido.lg.jp/>) 地域主権局「道州制のページ 1(3) 道州制の制度設計に関する論点③」による。

地方分権にあたって消費税の地方化をすべきであるという議論もある。また、現在のわが国では国が地方消費税の徴収を代行している。これは、米国の多くの州において、州政府が市・町などの地方自治体の売上税の徴収を代行しているのと同じである。従って、現在のわが国では地方消費税の域外徴収の問題も発生していない。しかしながら道州制の導入等により、米国の州政府のように、わが国の地方自治体（道州）政府が国に代わって消費税や地方消費税を財源として賦課徴収することとなった場合、その課税管轄権は領域外に及ばないことから、現在の米国と同様の問題を生ずる。特に、今後の日本社会においても電子商取引が発達していくことが予想されるため、課税管轄権をどのように域外に行行使するのが問題が大きな論点となりうる。

また、米国では、他州からの移入に対して使用税を賦課することにしない限り消費者が州外から購入することを選好するようになり、売上税制度自体が崩壊するため、抜け穴効果として使用税は必要と考えられている。しかしながら、州境には税関のような障壁はなく、電子商取引で購入された州外小売商品はインターネット・郵便・宅急便などを使って自由に州を越えるので、使用税の徴収が難しくなっている。また、州税務当局の調査権限は州外には及ばないため、他州と情報の交換が行われてはいる⁽²³³⁾ものの、州外小売販売者の販売状況を把握することは非常に難しい。わが国でも、地方自治体レベルの消費税の課税を行う場合、この使用税のような補完税を設ける必要があると考えられるが、わが国は地域間の経済交流は米国の州以上に地域を越えて盛んであり、他方地

(233) たとえば、アラバマ州、アーカンソー州、フロリダ州、ジョージア州、ケンタッキー州、ルイジアナ州、ミシシッピ州、ノースカロライナ州、サウスカロライナ州、テネシー州、バージニア州、ウェストバージニア州の南東部 12 州からなる SEATA (Southeastern Association of Tax Administrators) ではメンバー相互間で、1989 年の設立以来、売上税・使用税を徴収・納付していない州外販売者に関する情報交換を行っている。この会議の目的は売上税・使用税に関する①税の徴収を行っていない販売者からの自主申告の推進と②税が上乘せされていない (untaxed) 販売についての調査情報の交換とされている。(出典: Southeastern Association of Tax Administrators (2007), Tennessee Department of Revenue. <http://www.state.tn.us/revenue/pubs/seata/pdf>)

方自治体の独立性が低いいため地方自治体相互の交流は米国ほど盛んでない。このため、他地域から流入する商品に使用税を課税しようとしても、その実効性の確保は困難であると考えられる。

地方分権化は一つの国や地域にボーダーを設ける動きであり、電子商取引は逆に国や地域をボーダーレス化する動きである。連邦国家であり地方分権国家である米国の課税管轄権域外行使については従来から問題が指摘されていたが、それが電子商取引という取引形態が出現・発展するに及んで地方自治の財政基盤を揺るがしかねない大きな問題となっている。わが国においても、今後、電子商取引はさらに普及し、経済取引のボーダーレス化は進行すると考えられる。このため、税制・財政問題も含めた地方分権の議論を行う際には、電子商取引という国家規模・世界規模のボーダーレス化の動きに体系的にどのように対応していくかについて、米国の例を踏まえて、十分に検討が行われなければならない。

おわりに

米国においては、電子商取引が活発化するにつれて州際取引が一般化するようになったため、従来はごく少数の企業にしか問題を生じていなかった売上税・使用税の域外適用の問題が一般化するようになった。その結果、州税務当局と州外小売販売者の間に多数の争いが発生した。この問題は、連邦レベルでの法整備と州同士の協力による法整備により解決に向かっていくと考えられるが、電子商取引の世界は日進月歩であり短期間に大きな変化があるため、対応する税制を整備するのは容易なことではない。

なお、第1章で電子商取引をめぐる論点として挙げたものの本稿では検討しなかったものの中では、売上税・使用税に関しては①有体動産以外を基本的に非課税とする現在の州法の仕組みが適切なのかどうかという問題、及び②州際取引と同様に活発化する国際小売販売者に対する対応をどのようにするのかという問題が特に重要である。

①については、米国の各州の現在の売上税・使用税が基本的に有体動産のみを課税の対象としているため、同一のものであっても電子化された場合は非課税になることが多いため、商品の電子化が進むこれからの時代において、有体動産を主要な課税対象としている米国各州の現在の法システムが妥当なのかどうかという問題である。

また②については、電子商取引は州境同様、国境も容易に超えることができるので、今後国際的電子商取引が活発化することを見越して対応を考えていかなければならない問題である。連邦国家である米国において、外国に対する事項は州事項ではなく連邦事項であること、また現在、輸入時に使用税の課税が行われるシステムになっていないことから、統一的な対応方法を考えていく必要がある。

売上税・使用税以外の税の電子商取引関係の論点としては、主に①州法人総所得税の分配ルールと課税の問題、②外国法人が外国（特に国境を接したカナダ・メキシコ）から電子商取引を行った場合の連邦法人所得税の発生の問題が

重要である。

①については、州により分配方法が異なることから、州際取引の増加とともに分配方法をめぐり問題が生じている。米国の州・地方自治体は、その本来的な権利として租税自主権があるため、地域によって税率・内容や税の分配方法もばらばらであるが、より有利な税率や税の分配方法を選択するために、ウェブサイト法人の中には、特に資産や給与の支払対象者を他州に分散させる者があるとの指摘がある⁽²³⁴⁾。また②については、Piedras Negras 事件⁽²³⁵⁾に見られるように古くから紛争になっている問題である。

これらについては今回の論文では検討することができなかつたため、次の機会にぜひ研究を行いたいと考えている。

(234) Frieden. *Supra* note (7), p49. ウェブサイト法人は、特に州法人総所得税の分配（前掲注(16)参照）の計算において、資産・給与支払額の部分を他州に移すのは容易であると考えられる。

(235) 前掲注(30)参照。