

米国合衆国憲法における連邦所得税の地位 (2・完)

佐古麻理

目次

はじめに

第1章 直接税条項

第1節 配分原則

第2節 *Pollock* 事件

第3節 第二次 *Pollock* 判決

第4節 修正憲法16条の導入

第2章 修正憲法16条

第1節 所得の源泉

第2節 *Eisner v. Macomber* 事件

第3章 適正手続と遡及効

第1節 納税者の適正手続・画一的及び差別的取扱い (以上380号)

第2節 適正手続と遡及 (以下本号)

第4章 公的組織及び公務員等に対する課税

第1節 連邦裁判官に対する課税

第2節 州・地方公共団体・公務員及び公債所有者に対する課税

第5章 先住権と課税

おわりに

第2節 適正手続と遡及

議会は時折、税率構造の改正を行い、その税制改正を行った年における全ての所得に対して適用可能となる改正条項を制定する。適用対象となる全ての所得には、法が改正される前に稼得した所得、あるいは未収の所得も含まれる⁸⁷⁾。

87) 例えば、1993年に行われた税率構造の改正がある。この改正は1993年の8月に実施されたが、改正された税率構造は、1993年の全ての所得に適用された (Pub. L. No. 103-66, §§ 13201, 13202, 13221, 107 Stat. 312, 1993)。Quarty v. U. S., 97-2 USTC ¶ 60, 288 (D. Ariz. 1997)。1993年の税制改

一部の税制改正では、歳入法全体が、それら法が適用されることとなる年の終了の日の後に制定された⁸⁸⁾。1916年以来、現行年度の税に係る遡及的立法は、法の適正手続を伴わなくても、違憲な財産の侵害であるとはされなかった。たとえ、納税者が、新たな規則により従来の取引を変更し、あるいは取り消すことができない、あるいは新たな規則を予測し、それに基づいた経済活動の変更があったとしても、遡及立法は変更した年度に適用され、それは違憲ではないとされている⁸⁹⁾。このように、過年度の税に対するその後の新たな法律の適用もまた、支持されてきた⁹⁰⁾。

正における遺産・贈与税率の上昇に係る遡及は、合憲であるとした事例である。その上級審である 170 F.3d 961 (9th Cir. 1999) は、下級審判決を支持した。

- 88) 1918年の歳入法 (40 Stat. 1057) は、1919年2月24日に制定されたが、1918年の暦年に遡って適用された。1959年の生命保険会社所得税法 (Pub. L. No. 86-69, 73 Stat. 112) は、1959年6月25日に制定されたが、1957年12月31日以降に始まる課税年度から適用された。Untermeyer v. Anderson, 276 U.S. 440 (1928). 贈与税は、その税の制定前に行われた贈与にも適用されるという法は違憲であるとされていたが、その判決の先例的な価値には疑いの余地がある。なぜならば、以下の判例が、それを間接的に否定するためである。U.S. v. Carlton, 512 U.S. 26 (1994). 「長期にわたり重要視されていなかった経済法の見直しを厳密に行うことを特徴とする時代に、(上記)の Untermeyer 事件の判決が行われた」と判示する。また、U.S. v. Hemme, 476 U.S. 558, 568 (1986). 「Untermeyer の判例は、全く新しい税の創出というよりも、むしろ税法の運用に一定の変更をもたらすその後の改正の合憲性を評価することにおいては、限られた価値しかない」と判示する。
- 89) U.S. v. Darusmont, 449 U.S. 292 (1981). 1976年10月4日の税制改正として、従来制定されていた最低税率 (租税優遇措置として低い税率が設定されていた) の実効税率の引上げが、1976年度の全ての時期に適用されることが争点となった事例である。Brushaber v. Union Pac. RR, 240 U.S. 1, 20 (1916). 先例である Stockdale v. Insurance Cos., 87 U.S. (20 Wall.) 323 (1873) を引用した。本事例では、訴訟の対象となる法律の暦年の初めまでの遡及に直接関係したものであが、議会がそのように決定し立法化した場合、議会が前年度の所得に課税することもできるとも判示した、いわば混乱した裁判所の判断であった。Furlong v. C.I.R., 36 F.3d 25 (7th Cir. 1994). 内国歳入法典72条(p)に基づき、加入者を計画するための適格年金又は利益分配計画により、1982年8月13日以降に行われた融資は、加入者の総所得に含まれなければならないとされていた背景の下、本事例では以下のように判決された。「たとえば、72条(p)を含む法案が、1982年9月3日までに承認されていなくても、1982年8月25日の日付で行われた融資に対する72条(p)の適用から生じる適正手続違反はない」。
- 90) Honeywell, Inc. v. U.S., 973 F.2d 638 (8th Cir. 1992). 当時の1989年法は、従業員の雇用開始前に、従業員の適格性についての証明を取得し、あるいはそれを要求されている雇用主の条件付き労働誘因に係る証明が必要とされていた。そこには、内国歳入庁が顧問弁護士との覚書で承認した場合、1987年以降の税の還付請求が可能となることも含まれていた。本事例の判決において、税の還付請求が可能となる1987年以降に申告された過年度である1979年度の還付請求を却下する法令の適用は、非合憲的な遡及行為ではないと判示する。Wiggins v. C.I.R., 904 F.2d 311 (5th Cir. 1990). 代替ミニマム税 (AMT) の計算において、通常の税から投資税額控除の返還を除外する規則が1984年に制定され、それは1982年度に適用されたという遡及的事案である。判決は、「その規則は、新たな税を課さず、1982年に制定された AMT の計算を単に明確にただけであり、違憲遡及性はなかった。当該遡及効は、違憲であるほど激しくまた抑圧的ではなかった」とした。Lefcourt v. C.I.R., 925 F.2d 399 (11th Cir. 1991). Wiggins 事件の遡及効判断と同旨である。Wilgard Realty Co. v. C.I.R., 127 F.2d 514 (2d Cir.), cert. denied, 317 U.S. 655 (1942). 1924年から1938年

一般に、遡及的な税制改正は、「税の性質及びそれが課される状況が、憲法上の制限を超えるほど厳格で、かつ、抑圧的である」場合にのみ、適正手続を侵害することとなる⁹¹⁾。この点につき、最高裁判所は、以下のように述べる。「課税は、納税者にとって罰するもの（罰金として課す）ものではなく、また、契約により負わせるところの債務のいずれでもない。税は、まさに、人々の間で、政府による公共サービスのための費用を配分するた

の間に取得した資産のベースを決定する1939年の法律改正は、合理的な予測に支障をきたすことがない限り、その遡及は合憲であるとして支持された。DeMartino v. C.I.R., 88 T. C. 583 (1987). 条文の解釈が、租税裁判所による当初の制定法の解釈と矛盾していたとしても、利率の引上げを規定する制定法の条文の明確化につき、遡及的効果が生じる場合の税を配慮した取引の欠如を争点とする事例である。Fife v. C.I.R., 82 T. C. 1, 13 (1984). 1976年の税制改正で、映画フィルムの購入費は、全ての公開年に遡って所得税の投資金融の対象となることをめぐるものであり、1973年に購入したものにも適用されるとした事例である。裁判所は、「議会の意図は、法律を変えるのではなく、既存の法律を明確にすることであった」と判示する。とはいえ、People ex rel. Beck v. Graves, 280 NY 405, 21 NE. 2d 371 (1939) のように、州所得税法に関して16年にも及ぶ遡及効の事例もみられる。John A. Corry, *Retroactive Penalties Raise Constitutional Issues*, 36 TAX NOTES 723 (1987) は、罰則規定の税制改正につき、制定日以降に査定されたが制定日前に基づいている罰金に対して、憲法上、そのような罰金を遡及的に課すことには問題がある、とする。

- 91) Welch v. Henry, 305 U. S. 134, 147 (1938). U. S. v. Hemme, 476 U. S. 558, 568 (1986). 「過酷で抑圧的」な基準が示されている。遡及効を伴う連邦法の立法、あるいは租税政策につき、以下の評釈あるいは文献が詳しい。Ass'n of Bar of City of New York, *Retroactive Application of Federal Legislation*, 51 RECORD OF ASS'N OF BAR OF CITY OF NY 836 (1996); New York State Bar Ass'n, *Retroactivity of Tax Legislation*, 29 TAX LAW. 21 (1975); Michael Graetz, *Retroactivity Revisited*, 98 HARV. L. REV. 1820 (1985); Michael Graetz, *Legal Transitions: The Case of Retroactivity in Income Tax Revision*, 126 U. PA. L. REV. 47 (1977); Robert R. Gunning, *Back from the Dead: The Resurgence of Due Process Challenges to Retroactive Tax Legislation*, 47 DUQ. L. REV. 291 (2009); Charles B. Hochman, *The Supreme Court and the Constitutionality of Retroactive Legislation*, 73 HARV. L. REV. 692 (1960); Saul Levmore, *The Case of Retroactive Taxation*, 22 J. LEGAL STUD. 265 (1993); Alan S. Novick & Ralph I. Petersberger, *Retroactivity in Federal Taxation*, 37 TAXES 407, 499 (1959); Daniel S. Goldberg, *Government Precommitment to Tax Incentive Subsidies: The Impact of United States v. Winstar Corp. on Retroactive Tax Legislation*, 14 AM. J. TAX POLY 1 (1997); James M. Puckett, *Embracing the Queen of Hearts: Defiance to Retroactive Tax Rules*, 40 FLA. ST. U. L. REV. 349 (2013). 一定の税制又は規則から他の税制又は規則への移行に伴う遡及的問題の分析として、Heather M. Field, *Taxpayer Choice in Legal Transitions*, 29 VA. TAX REV. 505 (2010); Daniel S. Goldberg, *Tax Subsidies: One-Time v. Periodic, An Economic Analysis of the Tax Policy Alternatives*, 49 TAX L. REV. 305 (1994); Louis Kaplow, *Transition Policy: A Conceptual Framework*, (NBER 2003); Louis Kaplow, *An Economic Analysis of Legal Transitions*, 99 HARV. L. REV. 509 (1986); J. Mark Ramseyer & Minoru Nakazato, *Tax Transitions and the Protection Racket: A Reply to Professors Graetz and Kaplow*, 75 VA. L. REV. 1155 (1989); Avishai Shachar, *The Importance of Considering Liabilities in Tax Transitions*, 98 HARV. L. REV. 1842 (1985); Howard E. Abrams, *Rethinking Tax Transitions: A Reply to Dr. Shachar*, 98 HARV. L. REV. 1809 (1985); Kirk J. Stark, *The Elusive Transition to a Tax Transition Policy*, 13 AM. J. TAX POLY 145 (1996). 遡及効は、事後法に関する憲法上の禁止条項（合衆国憲法1条9節3項）に反しない。なぜならば、その制限は刑法に関係しているためである。これにつき、Johannessen v. U. S., 225 U. S. 227 (1912) を引用する Mathes v. C.I.R., 63 T. C. 642 (1975) を参照。

めの方策であり、よって負担しなければならないものである。国民は、税の免除を享受することはできないので、遡及的な効果を有する税は、必然的に適正手続を侵害するものではない⁹²⁾。遡及立法は、その税の性質及び状況において、適正手続条項を超えないものであれば、合憲なものとして認められる、と判断する。米国において、遡及立法は、必ずしも、一律に違憲であるとはしていない。

United States v. Carlton 事件において、裁判所は、より詳細に税法に係る遡及効についてその見解を示した。この事例では、控除に係る新しい基準が遡及的に追加されたものであったが、それは合衆国憲法で保障する適正手続条項に反するものではないと判断された⁹³⁾。

Carlton 事件に関係した遡及立法は、1986年の税制改革法によって制定された遺産税条項に関わるものである⁹⁴⁾。その条項は、内国歳入法典2057条であり、1986年10月22日以後に行われる遺産税申告に適用される。この条項によれば、従業員持株制度 (employee stock ownership plan, ESOP) について「適格雇用主証券 (qualified employer securities)」の売却金額につき、その50%の金額を遺産税の総遺産額から控除することを、遺言執行人に認めるというものであった。しかし、控除の適用を受けるためには、証券の売却は、遺産税の申告書の提出前 (申告期限の延長を含む) に行われていなければならない、と規定されていた。

Carlton は、当該法律の発効日の1年前である1985年9月29日に死亡した者の遺言執行人であった。*Carlton* は、遺産税の申告期限を6か月間延長することを申請したので、その遺産税申告書の提出期限は1986年12月29日となった。1986年12月10日、*Carlton* は、遺産を利用して MCI Communications Corporation の150株を11,206,000ドル、1株当たり平均7.47ドルで購入した。その2日後、彼は、MCI株式をMCI従業員持株制度に10,575,000ドル、1株当たり平均7.05ドルで売却した。したがって、この売買取引により631,000ドルの損失が生じた。その後、1986年12月29日、*Carlton* は、当該 MCI株式の売却代金の50% (5,287,000ドル) につき、内国歳入法典2057条を適用し、総遺産額から控除し、遺産税の申告書を提出した。この控除により、遺産が2,501,161ドル減少した。

1987年1月5日、内国歳入庁は、内国歳入法典2057条で規定する控除につき、被相続人が死亡の直前に所有していたものについてのみ適用されると、公表した⁹⁵⁾。1987年2月26日、内国歳入法典2057条の改正法案が上下両院に提出された。同年12月22日、2057条は改正された。その改正された条項では、控除の適用を受けるためには、ESOPに売却された証券

92) *Welch v. Henry*, 305 U. S. 134, 146-47 (1938).

93) *U. S. v. Carlton*, 512 U. S. 26 (1994). 本件事例の評釈として、以下のものがある。David K. Burton, Note, *The Constitutionality of Retroactive Changes to the Code: United States v. Carlton*, 48 TAX LAW. 509 (1995); Ronald Z. Domskey, *Retroactive Taxation: United States v. Carlton – The Payer Loses Again !*, 16 N. ILL. U. L. REV. 77 (1995).

94) Michael T. Fatale, *Connecting the Dot: Retroactive State Tax Statutes Revisit United States v. Carlton*, 86 U. CIN. L. REV. 33 (2018).

95) I.R.S. Notice 87-13, 1987-1 C. B. 432, 442.

は、「死亡の直前に」被相続人によって「直接所有」されていなければならない、と規定された。この1987年の2057条に係る改正は、1986年の当該法律の制定時に遡って適用されるものとされた。この遡及立法により、Carltonは、遺産税の控除が認められないこととなる。控訴裁判所によれば、「遺産（遺言執行人）は、本質的に、租税債務の250万ドルの減額を受けるために、631,000ドル（売買手数料や弁護士料を含む）を支払った」とした⁹⁶⁾。

最高裁判所は、議会がこの取引の恩恵を納税者から奪うことに対し、合衆国憲法で保障される適正手続を侵害しない、と判断した。その理由として、第一に、税制改正における議会の目的が、違法ではなく、また自由裁量によるものでもないことである。議会は、当初の1986年法が、著しく、かつ、予期せぬ歳入の損失を生じさせるものであるという合理的な見解に基づき、その是正のために税制の改正を行ったとする。第二に、議会は、即座に税制改正を行い、またその遡及的な期間もわずかなものであると認められる。Carltonが論拠とする当初の法に対する解釈は正しいものであり、また争いのないところである。とはいえ、彼のその法への依存のみで、憲法違反であると判断することは、妥当ではない。課税立法は、保証ではなく、また、納税者は内国歳入法典に既得権を有するものでもない、と説示する⁹⁷⁾。

遡求立法に係る適正手続の論争は、通常、経済活動の慣習に基づいている。期中での法改正は、一般にありうるので、納税者は、現状が継続するものであると、それが合理的に

96) Carlton v. U. S., 972 F.2d 1051, 1061 (9th Cir. 1992).

97) U. S. v. Carlton, 512 U. S. 26 (1994). 第3巡回区控訴裁判所によれば、Carlton裁判は、税制遡及効の是非につき、以下2つの論点を明確にした。第一に、遡及効が支持されるためには、その法律が合理的な立法目的を持っており、恣意的ではないことを示さなければならない。第二に、遡及の期間は中程度であり過度ではないこと、である。Tate & Lyle, Inc. v. C. I. R., 87 F.3d 99 (3d Cir. 1996). Carlton裁判で示された遡及効に係る2つの判断基準は、規則の遡及適用には適用されないとした。規則が制定される6年前に発生した取引に対する規則の遡及適用は、適正手続に反しないと判示した。Montana Rail Link, Inc. v. U. S., 76 F.3d 991 (9th Cir. 1996). 鉄道退職税法の改正は、将来的に内国歳入法典401条(k)の拠出金に課税し、過去の拠出金が課税対象として取り扱われていた場合の還付は、禁止するというものであった。判決では、Carlton判決を引用し、還付の禁止規定は、適正手続に反しないとした。その理由として、議会は合理的な立法目的を有する。給付金は、過去の拠出金の一部に基づいて、既に支払われている場合があるためである。Kitt v. U. S., 277 F.3d 1330 (Fed. Cir. 2001), *modified*, 288 F.3d 1355 (Fed. Cir. 2002). Regular IRAは1998年制定されたが、Roth IRA規則が制定された1997年の日付に遡って、regular IRAから過去5年以内に受領した金額に帰属する場合、Roth IRAからの分配に10%の罰則が適用される規則は、Carlton判例の下、合憲であるとした事例である。NationsBank v. U. S., 269 F.3d 1332 (Fed. Cir. 2001), *cert. denied*, 537 U. S. 813 (2002). 1993年の8月に遺産・贈与税の税率が改正されたが、その税率は、1993年の初頭に遡って適用されるというものであった。判決は、そのような遡及的適用は合憲であるとした。本事例は、事後法及び直接税の禁止、課税、適正手続、平等保護条項に基づく異議申立ての事案である。Quarty v. U. S., 170 F.3d 961 (9th Cir. 1999). 議会の合理的な目的及び遡及期間を考慮して、法の遡及効を認める。議会が述べた「税収を増やす、連邦の財政赤字に対応する、税の公平性を高め、税制度をより進歩的にする」という理由は、非合法でも恣意的でもなく、また遡及期間は控えめである、と判示する。

予測することができないという論理に裏付けられることがある。したがって、商取引を行う際には、法改正の可能性を考慮することとなる⁹⁸⁾。Holmes裁判官が述べるように、「我々は、毎年、租税債務の請求があることを熟知している」⁹⁹⁾。さらに、「現行の状態を混乱させるような税制改正を回避するためには、施行される規則においても、納税者の生涯を保護するような系統的な改正が求められよう。納税者は、施行される制定法に応じて、所得となる仕事を受けるのかあるいは辞退するのか、資産を売却するのかあるいは購入するのか、その他の取引を行うのか否かにかかわらず、納税者の犠牲を伴わない税制の改正は可能ではない。また、それと同時に生じる税の帰着に基づき、納税者はそれを動機付ける行動をとるものである」。

権限を有することと、その権限を良識的に行使することは別である。議会は、税の公平性の観点から、法の改正前の現状を維持するために、改正から一定の取引を除外する。議会の税務委員会によって立法案が提案される前、または大統領によって署名される前に完了した取引につき、税の免責が認められることがある。その免責は、法改正の進捗状況によらず、法の発効日までに完了しなかった取引についても認められることがある。しばしば、納税者は、新旧双方の規則のいずれかを選択することが認められることもある¹⁰⁰⁾。法の発効日を遅らせること、祖父条項及び過渡期の調整を適用することで、議会は遡及的な内容を持つ法の合憲性に対する攻撃を最小限に抑えてきた。遡及立法に対する適正手続条項の適用は、Learned Hand裁判官が述べたように、「極端かつ明白」な裁判事例についてのみ判断される¹⁰¹⁾。連邦所得税法は、この考え方の下、事実上、遡及立法は違憲ではないとされている¹⁰²⁾。

98) Welch v. Henry, 305 U. S. 134 (1938). 1935年に制定された州所得税は維持されつつも、1933年に取得した受取配当金には課税される。Sidney v. C. I. R., 273 F. 2d 928 (2d Cir. 1960) 及び Fife v. C. I. R., 82 T. C. 1 (1984). 投資金融規定の遡及的条項に関して、議会には特別な権限が与えられている。なぜならば、その規則は、ほぼ毎年一定の改正が行われるためである。People ex rel. Beck v. Graves, 280 NY 405, 21 NE. 2d 371 (1939). 1935年に制定された州所得税が、1919年の所得に適用されるという遡及効は違憲であると判示された。とはいえ、この裁判においては、以下の反対意見があった。「問題となる過年の所得（州外の鉱業用不動産から得られるロイヤルティー）は、受領時に課税対象になると考えられ、それは、当該判決とは異なる他の司法判断によってのみ免除される」と主張する。

99) Untermyer v. Anderson, 276 U. S. 440, 446 (1928).

100) 多くの実質的な規定が、特定の日の前後の取引を区別する。例えば、内国歳入法典1014条(b)は、そのような区別を6つ含む規定である。特定の日が非常に長い移行期間のものとして、1969年の税制改革法、Pub. L. No. 91-172, §421(b)(2), 83 Stat. 614 で規定する内国歳入法典305条(b)(2)は、1991年までの株式の分配に適用されないとしたものがある。特定の日の発効は、ニクソン大統領の失脚で際立って生じた。Treas. Reg. §1.170A-4(b)(1); Staff of Joint Comm. On Internal Revenue Tax'n, Examination of President Nixon's Tax Returns 1969 Through 1972, House Report Rep. No. 966 (1974) を参照。

101) Cohan v. C. I. R., 39 F. 2d 540, 545 (2d Cir. 1930).

102) James v. U. S., 366 U. S. 213 (1961). 刑事事件における被告への改正された司法原則の非遡及的適用に関する事例である。Central Ill. Pub. Serv. Co. v. U. S., 435 U. S. 21 (1978) 及び U. S. v. Rexach,

遡及立法は、憲法上の制限を超えるほど納税者にとって厳格で、かつ、抑圧的な場合のみ違憲であるとされる。

第4章 公的組織及び公務員等に対する課税

第1節 連邦裁判官に対する課税

合衆国憲法3条1節は、「連邦裁判所の判事が、所定の期間に、彼らの提供した役務について報酬を受けるものとし、これは在任中に減額されることはない」と規定する¹⁰³⁾。1863年、Taney 裁判長は、南北戦争時における連邦所得税の連邦裁判官への適用に抗議するため、財務長官宛に書簡を送付した。そこには、「そのような課税は違憲である。しかし、その問題は、裁判官の個人的な関心事であるため、司法手続においてその判断を行うことはできなかった」とされていた¹⁰⁴⁾。Taney 裁判官は、憲法の「在任中に減額されることはない」という文言に基づき、裁判官への所得課税は、「減額」となることから、裁判官に課税することは違憲である旨の意見書を、財務長官に提出した。

最高裁判所は、1920年の *Evans v. Gore* 事件において、議会は、裁判官の俸給に税を課すことはできなかったとした。最高裁判決において、修正憲法16条は、「連邦の課税権を新規に又は例外の対象に拡大するのではない。所得がいかなる源泉から生じたのかにかかわらず、所得に課された税を、州間で配分のために存在する全ての『必然性』を単に排除するに過ぎない」とした¹⁰⁵⁾。

Evans v. Gore 事件の当事者である納税者は、1899年当時、連邦裁判所の判事に任命されていた。裁判所は、修正憲法16条が制定される前、又は、所得税が連邦財政制度の恒久的な税となる前に任命された裁判官に対しても、その判断を限定しなかった。1918年以後に任命された連邦裁判官の司法報酬に対し、法が明示的に制定され、連邦の裁判官は、制定法で定められた報酬のみを受取る権利があるとされた。それゆえ、彼らの報酬は、憲法上の規定が考慮され、所得税率の増大、その他の変更、あるいは所得税の一時的廃止の後の復活等によって、「連邦裁判官としての在職中の給与は減少する」ことはなかった¹⁰⁶⁾。

558 F.2d 37 (1st Cir. 1977). 判決の遡及的適用を支配する原則に係る事例である。

103) U. S. Const. art III, §1.

104) 裁判官の見解である。157 U. S. 701 (1863).

105) *Evans v. Gore*, 253 U. S. 245, 261-62 (1920). Oliver Wendell Holmes, Jr. は、以下のように述べる。「今朝は、驚きをもたらした。債券を発行している会社による税の前払いが、私の収入の一部として数えられていたこと、過去2年間、私に少額の追徴税が課せられていることを知らされた。私は、以下のように返事を書いた。税支払の請求書を受け取ったら直ちに支払うこと、また私は異議を唱えたが、我々裁判所の決定によって、私の俸給が課税されたことにより、私は何千人もの裁判官に税の過払をさせたことを知らなかった。還付の申請には注意が必要である。私は、還付申請をするかどうかはよくわからない」。HOLMES-LASKI LETTERS 335-36 (Harvard Univ. Press 1953).

106) *O'Malley v. Woodrough*, 307 U. S. 277 (1939); *Baker v. C.I.R.*, 149 F.2d 342 (4th Cir.), cert. denied 326 U. S. 746 (1945). この種の問題は訴訟には至らなかったが、司法給与に適用される原則は、就任中の大統領の報酬の減額における禁止条項(合衆国憲法2条1節7項)にも当てはまると考

このように、裁判所の判断は、修正憲法16条を根拠とするものではなく、憲法上、司法報酬を保護することは、司法の独立を保証することを意図するという、広い論理的根拠に基づくものであった。これにより、全ての国民に対する課税とは異なり、裁判官に対する給与を差別的に課すことが、司法の効果を確保することができる、と考えられる。すなわち、当時、司法給与に対する課税は、一般市民に対する課税とは異なり、課税の状況は独立したものであった。1954年までに、この原則は十分に定着したので、司法報酬に課税する法規定は、余剰なものとして廃止された¹⁰⁷⁾。

United States v. Hatter 事件において¹⁰⁸⁾、最高裁判所は、議会が、1983年に在職する連邦裁判官に対し社会保障税を課すことは、合衆国憲法の補償条項に反すると判示した。また、その社会保障税を連邦政府の職員に対して課すことも、憲法に反する、とした。他方、裁判所は、1982年に在職中の連邦裁判官及び連邦政府の職員に対し、メディケア税を課すことはできるとも判示した。すなわち、裁判所によれば、社会保障税を連邦裁判官及び連邦政府の職員に課すことは、補償条項に反するとした一方で、メディケア税については合憲である、とした。社会保障制度の適用拡大は、裁判官、大統領、行政機関の高官及び国会議員以外の連邦政府職員にとっては自由な選択(任意加入)によるものであった。これら行政機関及び立法府の高官は、連邦裁判官には社会保障税が適用されないという例外にしたがって、追加的な課税から効果的に保護されていた¹⁰⁹⁾。これとは対照的に、メディケア税は、直ちに全ての連邦職員に義務付けられた。裁判所は、「補償条項は、議会が裁判官やその他の国民に一般に課されている差別のない税を課すことを妨げるものではない」ということを再確認した¹¹⁰⁾。

当該事例につき、最高裁判所は、以下のように判示する。「全ての国民が負担する税につき、裁判官がそれを負担すべきではないという合理的な根拠は存在しない。……議会は、全ての政府の給与を削減するための公平な取組の一環としても、司法の報酬を直接、減額することはできない。しかし、裁判官の報酬の減額を義務付ける法律とは異なり、税法は、直接的ではなく、間接的に裁判官の報酬の減少に影響を及ぼす。間接的な課税による報酬の減少が問題となる場合、これら疾病に関わる税法上の配慮は、正当化することができよう。なぜならば、裁判官の報酬の減少を直接的に禁止する法律には、そのような疾病予防上の税法上の配慮は含まれないからである。差別のない税が、司法に影響を及ぼす立法上の取組を表しているという可能性は、事実上、存在しない。それゆえ、憲法の補償条項を根拠とする司法の独立性に対する潜在的な脅威(特権)は、一般に共有される課税から司

えられる。

107) S. Rep. No. 1622, 83d Cong., 2d Sess. 168 (1954).

108) U. S. v. Hatter, 532 U. S. 557 (2001). Jonathan L. Entin & Erik M. Jensen, *Taxation, Compensation, and Judicial Independence*, 56 CASE W. RES. L. REV. 965 (2006).

109) 社会保障の義務を負う既存の連邦職員は、社会保障税から他の退職年金制度への拠出額を控除することが認められた。しかし、社会保障税の義務を負う者の中で、連邦裁判官だけが、退職年金制度への金銭の拠出を要求されなかった。

110) U. S. v. Hatter, 532 U. S. 557, 560 (2001).

法に対する課税免除を正当化することはできない」¹¹¹⁾。すなわち、連邦裁判官の報酬を減額することを禁止する法律があったとしても、必ずしも、全ての所得税の免除が正当化されるものではない。

とはいえ、最高裁判所は、「補償条項は、特別に不利な状況にある裁判官を選抜するような課税を禁止している」と付け加えた¹¹²⁾。議会が、連邦裁判官を社会保障税の対象とすることを選択したのは、「不利な扱いのために当時の連邦裁判官を効果的に選び出した」ことによる。また、それゆえ、そのような裁判官に社会保障税を賦課することは、合衆国憲法の補償条項に反するものであるとされた¹¹³⁾。合衆国憲法3条1節では、「……最高裁判所および下位裁判所の判事は、善行を保持する限り、その職を保ち、またその役務に対し定時に報酬を受ける。その額は、在任中減額されない。」と規定する。連邦裁判官の報酬からメディケア税を源泉徴収することは、報酬の減額を伴い、当該憲法条項に反することとなる。不利な状況とは、メディケア税を源泉徴収されることである。最終的に最高裁判所は、司法報酬が引き上げられたことにより、補償条項に反することは是正された、と判断した。他方、連邦政府職員に対するメディケア税の適用拡大は、連邦裁判官に適用される補償条項が存しないので、その税の適用は妥当である、とされた。

第2節 州・地方公共団体・公務員及び公債所有者に対する課税

South Carolina v. Baker 事件において、最高裁判所は、州及び地方公共団体の発行する債券の利息に課税することができる、と判決した¹¹⁴⁾。この判決により、最終的に、*Pollock v. Farmer's Loan & Trust Co.* 事件での判決が、否定されることとなる。1894年の *Pollock* 事件では、州債及び地方債を所有する者により受け取られた利息に課税する連邦所得税は、違憲であるとされた¹¹⁵⁾。

Pollock 事件において、債券の利息に対する課税は、合衆国憲法1条9節4項の配分条項に依拠するものではない、とした。配分条項は、州の人口に応じて、配分される直接税を要求する規定である。*Pollock* 事件では、公債の利息に対する課税は、広範な論理を用いて説示した。そのような税は、州の権限及び州の資金調達のための手段に対し、負担を求めるものであり、憲法により確立された政府の連邦制度を基とする、州の独立性を損なうものである、とした。公債の利息に対する課税につき、*Pollock* 事件では、そのような課税は間接税であること、またそのような課税は州の独立性を侵害するものである、と判示していた¹¹⁶⁾。

111) U. S. v. Hatter, 532 U. S. 557, 571 (2001).

112) U. S. v. Hatter, 532 U. S. 557, 560 (2001).

113) その後の司法報酬の増加によって、そのような違反行為は改善されなかった。なぜならば、司法報酬の増加は、インフレーションやその他の要因を補うためのものであり、税引後の所得を社会保障税に戻すためのものではなかった。

114) *South Carolina v. Baker*, 485 U. S. 505 (1988).

115) *Pollock v. Farmer's Loan & Trust Co.*, 158 U. S. 601, 630 (1895).

116) E. John Steren, *The Elimination of the Federal Income Tax Exemption for Interest Earned on Unregis-*

South Carolina v. Baker 事件において、最高裁判所は、1982年の租税の公平及び財政責任法 (Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982, TEFRA)¹¹⁷⁾ で規定される610条(d)(1)の合憲性を支持した。当該条項は、州債及び地方債につき、その受取利息につき、課税免除を受けるためには、その公債が登録されたものでなければならない、と規定する¹¹⁸⁾。最高裁判所は、その条項が州に対して直接税を課すものではない、とした。それゆえ、その条項は、修正憲法10条¹¹⁹⁾ に規定する資金調達に係るサウスカロライナ州の独立性を侵害するものではない、と判示した。さらに、最高裁判所は、州債及び地方債の利息に対する課税の合憲性を判断することにつき、政府間 (連邦と州又は州と州との間など) の租税免責に係る原則の適用を却下した。この判決は、州債及び地方債の利息は、連邦課税から免除されるとした *Pollock* 事件の判決を否定した。

修正憲法16条の承認前に展開された議会及び州の議論において、その反対派の多く、とりわけニューヨーク州知事であった Charles Evans Hughes は、以下のように主張した。「議会に、いかなる源泉からの所得に対し課税する権限を与えることによって、修正憲法は、州債及び地方債の利息に対する課税、さらには州自体の所得に対する課税さえも認めることになる」¹²⁰⁾。反対派は、Marshall 裁判長の「課税することの権限には、それを廃止する権限も包含する」という見解を用いながら¹²¹⁾、州あるいは地方は、課税につき、連邦議会より統制される地方の自主独立性は失われる、と主張した。他方、修正憲法の擁護派は、「修正憲法16条は、政府間 (連邦政府と州または地方公共団体) の租税免責原則 (inter-governmental tax immunity) を侵害することなく、連邦所得税に関する配分条項を排除することに他ならない」と主張した。

しかしながら、修正憲法16条の成立直後、その擁護者の一部は反対派とともに、その憲法改正を批判した。彼らは、「税が州に配分されるか否かにかかわらず、その修正条項は、これまでに禁じられていた政府間の課税を議会に認めるものであり、その修正憲法は、そう解釈されるはずである、と批判したにもかかわらず修正された」とした。これとは対照的に、修正憲法の反対派の一部は、「その修正条項は、成立前の議論の中で擁護派が主張

tered State and Local Bonds: South Carolina v. Baker, 42 TAX LAW. 409, 414 (1989).

117) Pub. L. No. 97-248, 96 Stat. 596 (1982).

118) この規定は、現行の内国歳入法典149条で定められている。

119) U. S. Const. amend. X.

120) 「from whatever source derived」という文言の条文原案を含む修正憲法16条の制定経緯につき、以下の文献が参考となる。Department of Justice (Morris *et al.*), *Taxation of Government Bondholders and Employees: The Immunity Rule and the Sixteen Amendment*, 120-90 (1939); Ketcham, *The Sixteen Amendment (1924)*, (Ph. D. dissertation, University of Illinois).

121) *McCulloch v. Maryland*, 17 U. S. (4 Wheat.) 316, 431 (1819). しかし、*Panhandle Oil Co. v. Mississippi ex rel. Knox*, 277 U. S. 218, 223 (1928) 事件の裁判官である Holmes は、「課税権はそれを廃止する権限ではない」と述べる。また、*Graves v. New York ex rel. O'Keefe*, 306 U. S. 466, 489 (1939) の裁判官である Frankfurter は、Marshall 声明を「魅惑的な決まり文句」として特徴付ける。

した政府間の課税免除を具体化するためのものである、と解釈すべきである」と主張した。このように修正憲法16条をめぐる議論は、州と連邦政府との間における税の免責原理を背景とし、修正憲法16条の効果の相反する論理は、*South Carolina v. Baker* 事件において、解決した。1913年の修正憲法16条の発効以来、政府間の租税免責の原理は、その具体性が示されておらず、それゆえ、連邦裁判所は、修正憲法16条と政府間租税免責の原則との間の関係を解釈することはなかった¹²²⁾。

1938年の *Helvering v. Gerhardt* 事件において、最高裁判所は、「ニューヨーク港湾公社¹²³⁾の職員は、連邦政府によって、その給与に対し課税される可能性がある」と判示した。すなわち、「全ての国民と同様に、公社の職員の所得に課税することは、ニューヨーク州とニュージャージー州が、共同で行う事業の実行を妨げるとする合理的な理由は存在しない。また、その所得に対する課税は、民間企業が課税制度によって、その活動に影響を及ぼすことと相違するものではない。その課税による影響の程度は、明らかではないが、職員に対する税は、彼らの従事する役務に対する標準的給与が、それに対する課税により減少するとしても、公社の事業には影響するものではなく、機能を低下させるものでもない。相互依存する経済社会では、所得への課税は、労働の価格及び物価を上昇させる傾向があるため、州政府のコストを増加させるといっても過言ではない。仮に、州職員の課税免責が認められる場合の効果は、国家政府の州に対する財政的支援を負わせることを軽減させるであろう。国家政府から州への財政支援は、理論的に州の優位性を確保するためのものである。政府機関としての州を保護するための課税免責を、その論拠として、国家にそれを強制することはできない。」¹²⁴⁾。

Gerhardt 事件は、地方政府の機関が、「地方政府の必須機能」ではなく、地方政府の「独占的な支配下にある所有物」として機能しているものと解釈した。それはまた、警察官、消防士、教師及び民意で選出された役人には影響を及ぼさないかのように論じられた。とはいえ、本件裁判所の広範な論理は、州が支払ういかなる給与に対する税についても、免除する余地を残さなかった。この事件から1年も経たないうちに、*Graves v. New York ex rel. O'Keefe* 事件において、裁判所は、州裁判官の報酬に係る所得税が、憲法上、南北戦争時の所得税から免除されるとした *Collector v. Day* 事件の判決を否定した。それにより、*Gerhardt* 判決は、地方政府の「独占的な支配下にある所有物」としての機能に従事する州及び地方公共団体の職員に、所得税を免除するという限定的な解釈が否定され、公務員等一般に所得税が課されることとなる、とした¹²⁵⁾。

122) *Massachusetts v. U. S.*, 435 U. S. 444 (1978); Wayne McCormack, *Intergovernmental Immunity and the Eleventh Amendment*, 51 N. C. L. REV. 485 (1973); Thomas Reed Powell, *The Remnant of Intergovernmental Tax Immunities*, 58 HARV. L. REV. 633 (1945).

123) この公社は、ニューヨーク州とニュージャージー州との協定により設立された。

124) *Helvering v. Gerhardt*, 304 U. S. 405, 420-21 (1938). 当該判決において、修正憲法16条については言及していない。

125) *Graves v. New York ex rel. O'Keefe*, 306 U. S. 466 (1939), overruling *Collector v. Day*, 78 U. S. (11

Gerhardt 事件は、州の役人や職員が、この判決前まで、彼らは連邦の租税債務が免除されると認識していたことを浮き彫りにした。そこで、議会は、1939年に公務員給与と税法 (Public Salary Tax Act of 1939) を制定した。この法は、過去数年間の給与については課税免除としつつも、これ以後は、州の役人や職員に対してその給与につき、連邦税所得税が課されることを明確にしたものであった。この法律は、同時に、連邦の高官及び職員に対しても州所得税を課すこと要求した。しかし、この法は、遡及的には適用されるものではなかった¹²⁶⁾。

議会在、州及び地方公共団体の発行する債券保有者に支払われた利息に対し、課税権を確立するまでには、*Gerhardt* 事件からさらに50年の期間を要した。修正憲法16条が制定された1913年以来、あらゆる所得に対し税は課すことができるとされていたものの、公債の利息に係る課税は、免除されてきた。したがって、州債及び地方債の所有者は、修正憲法16条の保護を必要とはしなかった。とはいえ、議会在、無記名形式で発行された債券の利息に対する課税免除を否定する条項を制定したとき、それをめぐって議論が生じた¹²⁷⁾。この条項の目的は、州及び地方公共団体の発行する債券所有者からその利息に対する税を徴収するものではなく、記名形式で債券を発行することを強制するためであった。サウスカロライナ州は、*South Carolina v. Baker* 事件において、その条項に対し異議を唱えた。とりわけ、州や地方公共体の無記名債券の利息に対する課税は、憲法上の政府間租税責の原則に反すると主張した¹²⁸⁾。

裁判所は、争点となる条項が、*Pollock* 事件で示された原理とは矛盾することを認識していた。裁判所は、「*South Carolina v. Baker* 事件で争点となった条項は、債券発行者が記名式債券を要求する議会の意図に反した場合にのみ、適用されるとしたのに対し、*Pollock* 事件は、法に州債及び地方債の利息に課税する意図を含むということを根拠に、それが区別される」という論拠を否定した。裁判所は、「国家は、税に条件を付すことのみによって、違憲となる税を、合憲的な税に変えることはできない」とした¹²⁹⁾。記名あるいは

Wall.) 113 (1871). また、連邦所得税の対象となる州の司法報酬を争点とした *Beer v. C.I.R.*, 64 T. C. 879 (1975), *appeal dismissed*, 77-2 USTC ¶ 9491 (6th Cir. 1976), *cert. denied*, 431 U. S. 938 (1977), についても参照。

126) Chapter 59 §4, 58 Stat. 574 (codified at 4 USC § 111, 1939). Lucien W. Shaw, *The Public Salary Tax Act of 1939*, CAL. L. REV. 705 (1939). 州の職員は、合衆国憲法上、連邦所得税の免除の対象とはならないと判決した *Helvering v. Gerhardt*, 304 U. S. 405, 420-21 (1938) 事件において、裁判所は、「議会在、連邦政府職員に対し、必要に応じて州の課税を免除する」ことを示唆した。その後、*Graves v. New York ex rel. O'Keefe*, 306 U. S. 466, 489 (1939) 事件において、裁判所は「そのような課税免責は、議会在の沈黙から暗示されるべきではなかった」と判示した。U. S. v. County of Fresno, 429 U. S. 452 (1977). 国有林に位置する住宅につき、連邦政府職員の占有権に対するカリフォルニア州税を支持した事例である。

127) 本条項は、内国歳入法典103条(j)(1)として1982年に制定された。しかし、1986年に州債及び地方債に関する法律が改正されたとき、内国歳入法典149条(a)となった。

128) *South Carolina v. Baker*, 485 U. S. 505 (1988). E. John Steren, *The Elimination of the Federal Income Tax Exemption for Interest Earned on Unregistered State and Local Bonds*, 42 TAX LAW. 409 (1989).

無記名という方式の条件を付すことによって、従来からは課税が生じていなかった州債及び地方債の利息に対する課税につき、その付された条件につき、課税あるいは免除を区別することはできない。

裁判所は、州政府及び地方政府が職員に支払った給与に対し、議会が連邦所得税を課すこと認めること、また州が連邦政府との契約の下、民間団体によって受け取られた所得に課税することを認める一連の決定を検討した後、以下のように判示した。「*Pollock* 事件の論理及び政府からの受注による所得に対する課税免責は、近年の政府間租税免責に関わる判例法によって否定されてきた。したがって、我々は、その後の判例法が、州債の利息は、差別のない連邦税の影響を受けないという *Pollock* 判決を却下してきたことを確認する。政府債券の利息を受け取る者と政府との契約に基づいて所得を受け取る者との間につき、異なった取扱いをする憲法上の根拠は存在しない。さらに、州債の利息に対し課税することによる州の負担と、他の州との契約から生じる所得に対する課税による州の負担とを区別することにつき、妥当な根拠は見いだせない。州債の所有者は、州債から得た所得に対して、税を支払わなくてもよいという憲法上の権利は、与えられていない。また、州は、他の州よりも低い金利の債券を発行する憲法上の権利を有してはいない」¹³⁰⁾。

Gerhardt 事件において、裁判所は、ニューヨーク港湾公社それ自体に課税する議会の権限についての判断を留保した。また、*South Carolina v. Baker* 事件における裁判所の見解は、州それ自体又はそれに属する機関に対する連邦課税の可能性について言及していない。1913年の創設以来、連邦所得税は、州及びその行政的小区域につき、「公益事業又は政府の必須機能として行使」から生じた所得を課税から免除してきた¹³¹⁾。「公益事業又は政府の必須機能としての行使」という文言は、政府の所有物あるいは「必須ではない」機能及び州が所有する企業の活動が、課税所得を生み出す可能性があることを示唆する。とはいえ、内国歳入庁は、この種の所得に課税を試みなかった。なぜならば、「必須機能」と「所有機能」との間の区別は、一般的な合意を得ることが困難となるからである¹³²⁾。また、内国歳入庁は、「所得」の概念が、営利目的で運営されていない組織団体に、容易に適用

129) *South Carolina v. Baker*, 485 U. S. 505, 516 (1988).

130) *South Carolina v. Baker*, 485 U. S. 505, 520, 524-25 (1988).

131) 内国歳入法典115条(1)の起源は、1939年法の116条(d)であり、改正されることなく現在でも有効なものとなっている。

132) *Massachusetts v. U. S.*, 435 U. S. 444, 457-58 (1978); *New York v. U. S.*, 326 U. S. 572, 583, 586 (1946). しかし、国家主権による免責特権と州行動規範との関係において区別された事例として、*Alfred Dunhill of London, Inc. v. Cuba*, 425 U. S. 682, 703 (1976) 事件がある。*National League of Cities v. Usery*, 426 U. S. 833 (1976) では、州の政府機能について言及する。*Michael L. Wells & Walter Hellerstein, The Governmental-Proprietary Distinction in Constitutional Law*, 66 VA. L. REV. 1073 (1980). 内国歳入庁は、給与が政府の必須機能に従事している場合のみ連邦税から免除されるようにみえる短い期間につき、州の従業員に対する本質的所有権の区別を明確にしようとした。*Rev. Rul. 67-406, 1967-2 C. B. 420* によって公布された *Mim. 3838, 1938-1 C. B. 181* についても参照のこと。

されないことを認識している¹³³⁾。営利を目的としない政府機関の所得は、そのほとんどが自発的な買手との自発的な取引から生ずるものではない。このような政府機関の所得に課税することは、強制的に課された税により、国家の歳入を生じさせることとなる。

State of Michigan v. United States 事件において、第6連邦巡回区控訴裁判所は、州の機能的な機関は、法律で明示的に述べられているものよりも、広い理由で連邦所得課税から免除されると判断した。裁判所は、ミシガン州教育信託の収入を連邦税から免除されるとし、以下のように述べた。「大学授業料の前払金を受領するために設立された州の機関は、その金銭を投資し、最終的には、受益者である学生が州立大学での追加的な授業料費用を負担することなく、通学することができるようにするプログラムの下、金銭を拠出している」¹³⁴⁾。当該信託収入である州の機関が受けた前受金は、通常、子や孫の便益のために親あるいは祖父母から受領したものであった。裁判所は、内国歳入法典11条(a)¹³⁵⁾に基づき、その信託への拠出金が、課税免除になると判断した。その規定は、全ての法人(every corporation)に所得税を課すことを定めたものである。この条項は、「全ての法人に所得税を課す」と規定するものの、どのような法人に所得税を課すのかにつき、明確に示されていない。よって、裁判所は、この規定が州政府の機関に適用することができないとし、さらに、議会は対象となる法人につき、明確な課税要件を示してはいない、とした。裁判所は、「多くの公的法人の基金と同様に、教育信託の基金は、主に事業体がサービスを提供する者に由来することは重要ではない。また、そのような基金が、役務提供により便益を受ける者に向けられることについても、重要なことではない」と判断した¹³⁶⁾。例えば、州の橋やトンネルを管理運営する機関につき、その資金が、それらの設備から便益を受ける利用者を出現させ、あるいはその機関がそれらの設備を利用する者によって設立されたにもかかわらず、課税免除の対象となっている。「その教育信託は、州にとって必要不可欠なものである。また、その投資による所得は、内国歳入法典11条(a)の下での課税に服するものではない」と判示した¹³⁷⁾。

しかしながら、連邦議会は、州および地方政府に対し、一部の領域で税を課すことを是認する。内国歳入法典511条(a)(2)(B)¹³⁸⁾は、州立単科大学及び州立総合大学における「教育及び研究とは異なる事業所得」に税を課すことを規定する。連邦請求裁判所は、最高裁判決を引用しながら、当該条項は政府機能に負担を課す違憲なものである、という請求を棄却した。引用元となる最高裁判決は、第一に、州立大学のフットボール試合のチ

133) Boris I. Bittker & George K. Rahdert, *The Exemption of Nonprofit Organization From Federal Income Taxation*, 85 YALE L. J. 299, 307-16 (1976).

134) *State of Mich. v. U. S.*, 40 F.3d 817, 818 (6th Cir. 1994).

135) I.R.C. § 11(a). CORPORATIONS IN GENERAL, “A tax is hereby imposed for each taxable year on the taxable income of every corporation” と規定する。

136) *State of Mich. v. U. S.*, 40 F.3d 817, 829 (6th Cir. 1994).

137) *Id.*

138) I.R.C. § 511(a)(2)(B). 本規定は “unrelated business taxable income” に税を課すことを規定し、その適用対象となる組織団体として、州立大学が規定されている。

ケット（入場料）販売につき、州立大学に連邦の入場税を課すこと支持したこと。第二に、州が所有する温泉を元に、ミネラルウォーターを製造販売することにつき、連邦のエクサイズ・タックスを課すことを支持したこと、等である¹³⁹⁾。これらの事例において、最高裁判所は、「私人が行うことができる経済活動から売上げが生じた場合、その売上げに係る領収書は、課税される可能性があり、それゆえ、そのような金銭の受領は、『州によってのみ獲得することができる独自の能力』ではない」と判示した。これらの最高裁判決があるにもかかわらず、議会は、州や地方政府の広範な活動に及ぶ連邦所得税の適用範囲の拡大を意図しないことを示してきた¹⁴⁰⁾。

以上、行政に対する連邦所得課税の適用は、人と事業体とに区別して考えることができる。歴史的に、政府間租税免責原則に基づき、中央政府及び地方政府の職員に対しては、課税除外とされていた。その後、修正憲法16条の制定により、従来の課税免責を根拠とした政府間租税免責原則の考え方が変更され、結果的に、人の所得に対するものは全て連邦所得税で課税されることとなった。他方、公的機関の所得については、その所得の源泉となるサービスに応じ、法人所得税が課される場合と課されない場合とに区別されるようになった。公的サービスが直接的に住民に対するものであれば、「必須的機能」として課税除外とされる。しかし、その機能が、公共サービスに関し「必須的機能」ではない場合、そこで生じる所得は、課税の対象となる。とりわけ、公的機関の活動から生じる所得の特性が、民間企業で生じる所得と同様のものであるのなら、その公的機関の所得は、全て課税の対象となる。

第5章 先住権と課税

合衆国憲法1条8節3項¹⁴¹⁾は、「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こと」と規定する。この条項は、インディアン部族を、あたかも州と同様に扱うことを規定する。合衆国憲法1条2節3項¹⁴²⁾は、「下院及び直接税は、この連邦に加入する各州の人口に比例して、各州に割り当てるものとする。各州の人口は、一定の期間労務に服する者を含み、課税されないインディアン (excluding Indians not taxed) を除いた自由人の総数に……」と規定し、また、修正憲法14条2節¹⁴³⁾は、「下院

139) Iowa State Univ. of Sciences & Tech. v. U. S., 500 F.2d 508 (Ct. Cl. 1974), *relying on* Allen v. Regents of the Univ. Sys. Of Ga., 304 U. S. 439 (1938), and New York v. U. S., 326 U. S., 572 (1946).

140) City of Woodway v. U. S., 681 F.2d 975 (5th Cir. 1982). 市への清算分配を行う際に、市は、事業法人によって認められた利益に対する税の譲受人として責任を負うかどうかを争点とした事例である。この点につき、内国歳入法典115条(1)は、市ではなくその法人に所得が「累積」しているため適用されないと判示した。自治体への清算分配金には税は賦課されない。類似判例として以下のものがある。Troy State Univ. v. C.I.R., 62 T. C. 493 (1974); City of Bethel v. U. S., 594 F.2d 1301 (9th Cir.), *cert. denied*, 444 U. S. 980 (1979).

141) U. S. Const. art. I, §8, cl. 3.

142) U. S. Const. art. I, §2, cl. 3.

143) U. S. Const. amend. XIV, §2.

議員は、各州の人口に応じて、各州の間に配分される。各州の人口は、『課税されないインディアンを除いた (excluding Indians not taxed)』総人口とする。……』と規定する。合衆国憲法は、インディアンに対して租税を課さないことを規定する。

前章で述べた、政府機関に対する課税と同様に、一般に、米国インディアン部族は、納税の主体ではないとされている¹⁴⁴⁾。内国歳入庁によれば、この課税免除は、非法人の部族あるいは1934年のインディアン再組織法17条 (The Indian Reorganization Act of 1934, § 17) の下で制定された、インディアン部族の法人に係る全ての所得に適用される。とはいえ、州法に基づきインディアン部族によって設立された法人は、「部族の居留地内外で行われた事業収入」に対して課税される¹⁴⁵⁾。

内国歳入法典7871条は、1982年に追加された条項である¹⁴⁶⁾。この条項は、「インディア

144) Rev. Rul. 67-284, 1967-2 C. B. 55. とはいえ、U. S. v. Wheeler, 435 U. S. 313, 323 (1978) は、「インディアン部族が保持する主権は、唯一の限定された性格についてのものである。その主権は、議会が容認したときのみ存在し、また完全な権利消失条件の対象となる」と判示する。Uniband, Inc. v. C. I. R., 140 T. C. No. 13 (2013) は、「インディアン部族は、連邦所得税につき、既得権的な免除を受けていない」と判示する。州及び地方政府を対象に課税免除を規定する内国歳入法典115条(1)は、インディアン部族に適用されない。なぜならば、内国歳入法典115条は、インディアン部族が内国歳入法典7871条の下で州として扱われるという規定には含まれていないためである。インディアン部族に対する課税につき、以下の文献が参考となる。CAROLE E. GOLDBERG, JUDITH V. ROYSTER, JOSEPH WILLIAM SINGER AND RENNARD STRICKLAND, COHEN'S HANDBOOK OF FEDERAL INDIAN LAW ch. 8 (LexisNexis 2005); M. Christian Clark, *Analytical Research Guide to Federal Indian Tax Law*, 105 LAW LIBR. J. 505 (2013); Mark J. Cowan, *Tax Issues in Indian Country: A Guide for Practitioners*, 106 J. TAXN 296 (2007); Erik M. Jensen, *Taxation and Doing Business in Indian Country*, 60 ME. L. REV. 1 (2008); Fiske & Wilson, *Federal Taxation of Indian Income from Restricted Indian Lands*, 10 LAND & WATER L. REV. 63 (1975); Drew K. Barber, Note, *The Power of Indian Tribes to Tax the Income of Professional Athletes and Entertainers Who Perform in Indian Country*, 41 CONN. L. REV. 1785 (2009); Mark Shahinian, *The Tax Man Cometh Not: How the Non-Transferability of Tax Credits Harms Indian Tribes*, 32 AM. INDIAN L. REV. 267 (2008); Scott A. Taylor, *Taxation in Indian Country After Carcieri v. Salazar*, 36 WM. MITCHELL L. REV. 590 (2010).

145) Rev. Rul. 94-16, 1994-1 C. B. 19. 後者の州法に基づいて設立された法人は、1994年9月以降に得られた収入に対してのみ適用される。Rev. Rul. 94-65, 1994-2 C. B. 14 (Oklahoma インディアン福祉法3条に基づいて創設されたインディアン部族の法人も、全ての所得に対して連邦税が免除される。また、1994年以降に州法に基づいて創設された法人が得た所得は、インディアン部族が「合理的かつ誠実」に行動してインディアン再組織法又は Oklahoma 福祉法に基づいて法人として再組織化した場合、課税免除されることがある)。Rev. Rul. 81-295, 1981-2 C. B. 15 (公認のインディアン部族の法人は、インディアン部族における課税の取扱いと同じであり、部族の居留地内で得られた事業所得は課税免除となる)。Uniband, Inc. v. C. I. R., 140 T. C. 230 (2013) において、租税裁判所は、インディアン部族によって完全に所有された州公認の法人は、通常、部族とは異なり、その法人は、部族の所得税免除を共有しないと判断した。すなわち、裁判所は、「課税免除の対象となる法人は、それを所有するインディアン部族が『一体となっている部分』として免除される可能性がある。しかし、本件における法人は、その法人株主と部族とが一体とはなっていない。それゆえ、その法人は、商業的企業であり、政府機能としての事業活動を行わなかった」と判示した。

ン部族政府 (Indian tribal government)」あるいはその統治体制を、それが、あたかも州であるかのように、一定の目的で取り扱うことを要求する¹⁴⁷⁾。例えば、インディアン部族が、その政府の必要不可欠な政府機能のために資金を調達する目的で発行する債券に対する利息は、内国歳入法典103条(a)の下¹⁴⁸⁾、課税免除となる¹⁴⁹⁾。この条項は、州及び地方政府が発行する債券の利息の受取を課税免除とすることを規定する。部族政府のロビー活動で生じた費用は、州政府のロビー活動による費用と同じ限度額を対象として、控除可能である¹⁵⁰⁾。インディアン部族政府によって課された税は、内国歳入法典164条の下¹⁵¹⁾、それらの税があたかも州税であるかのごとく控除することができる¹⁵²⁾。州への贈与及び遺贈に係る規定の下、インディアン部族政府に対する贈与及び遺贈は、所得税、遺産税及び贈与税の公益寄付控除の対象となる¹⁵³⁾。

しかしながら、部族政府ではなく、個人としてのインディアンは、「生活の常務においては、米国市民であり、国家と部族との間の条約、あるいは部族を救済する立法によって支配されず、他の市民と同様に、所得課税の対象となる」¹⁵⁴⁾。それゆえ、課税免除が、イ

146) I.R.C. § 7871. Indian tribal governments treated as States for certain purpose.

147) 「インディアン部族政府」の一定の部門に、実体的な統治機能を行使する権限が委譲された場合、その部門は州の行政部門として取り扱われる (I.R.C. § 7871(d))。Rev. Rul. 94-81, 1994-2 C.B. 412 は、インディアン部族によって購入、生産、販売あるいは供給された製品に対する各種の連邦エクサイズ・タックスの適用を規定する。Chickasaw Nation v. U.S., 534 U.S. 84 (2001) は、「たとえ、州がギャンブル税及び内国歳入法典 Chapter 35 によって課される他の税の対象とはならないとしても、インディアン部族は、これらの税に対する免除の対象とはならない」と判示する。「インディアン部族政府 (Indian tribal government)」とは、いかなる部族、集団、コミュニティ、集落、インディアングループ、あるいは米国内務省との協議に基づき内国歳入庁が決定したアラスカ先住民等の管理機関あるいは運営組織であり、それは政府機能あるいは行政的な機能行使する (I.R.C. § 7701(a)(40)(A))。一般に、内国歳入庁は、内務省によって指定された全ての事業体を「インディアン政府」として認識している (Rev. Proc. 2008-55, 2008-39 IRB 768)。

148) I.R.C. § 103(a).

149) I.R.C. §§ 7871(a)(4), 7871(c).

150) I.R.C. §§ 162(e), 7871(a)(6)(B).

151) I.R.C. § 164.

152) I.R.C. § 7871(a)(3).

153) I.R.C. § 7871(a)(1).

154) Squire v. Capoean, 351 U.S. 1, 6 (1956). Washoe Tribe v. U.S., 1979-2 USTC ¶ 9718 (D. Nev. 1979) において、裁判所は、従業員に支払われた賃金に課される連邦失業税の支払いのために、インディアン部族のファンドを差し押さえることを支持した。Rev. Rul. 2006-20, 2006-15 IRB 746 は、「根拠がなく、また納税者にさまざまな民事罰及び刑事罰を課す可能性のある不特定なアメリカ先住民条約の下、アメリカ先住民は所得税が免除される」とする一方で、「選出又は任命されたものかどうかにかかわらず、部族の役人は、条約又は法令が明確に課税免除を定めていない限り、部族へのサービスにより取得した対価につき所得税の課税対象となる」とする。Doxator v. C.I.R., 89 T.C.M. (CCH) 1270, 1273 (2005) は、「部族司法官として行った役務提供に対する対価は、所得税及び自営業税の対象となる」と判示した事例である。Barrett v. U.S., 561 F.3d 1140, 1145, 1148 (10th Cir.), cert. denied, 130 S.Ct. 396 (2009). 収受した対価は、非課税であると主張した部

ンディアン部族との条約又は合意あるいはインディアン事案に対処する議会制定法によって与えられていない限り、個々のインディアンの総所得に、部族政府から頭割りで配分された金銭を含めなければならない。国により保持され、厳格に部族政府に割り当てられた土地から得られる個々のインディアンに由来する所得は、法令又は条約に基づき、様々な課税免除の対象となる。その一部の免除は、通常、申請により付与される¹⁵⁵⁾。他の免除は、特定の部族あるいは所得の種類に限定される¹⁵⁶⁾。また、一定の収益に係る課税上の地位は、条約、制定法及び行政命令の組合せによって支配される¹⁵⁷⁾。

これとは対照的に、「米国内務長官が、部族の便益のために信託勘定に保有する基金から行われる頭割りの配分は、一般に、その配分を受けている部族の構成員の総所得から除外される¹⁵⁸⁾。この除外には、例えば、「木材の販売、農業における賃貸借あるいは放牧の許可による収益」が含まれる。これらの収益は、部族の信託勘定に預け入れられ、頭割りによって部族の構成員に配分されるものである。しかしながら、その除外は、所得を課税除外の頭割り配分の対象となるとして誤認識され、部族信託勘定に組み入れられたものからの配分に対しては適用されない。例えば、役務提供の対価が、信託勘定に組み入れるこ

族議長の請求は棄却された。非課税であるとした根拠は、「議長への支払いに用いられた資金の源泉は、以前にインディアン補償委員会から部族に授与された信託基金である」というものであった。Allen v. C.I.R., 89 T.C.M. (CCH) 1310 (2005) は、「部族評議会委員として選出された者の役務提供に対する対価につき、所得税は課されるが雇用税は課されない」と判示した。Barrett v. U.S. 事件については、以下が参考となる。John Lentz, *When Canons Go to War in Indian Country, Guess Who Wins? Barrett v. United States: Tax Canons and Canons of Construction in the Federal Taxation of American Indians*, 35 AM. INDIAN L. REV. 211 (2010-2011)。

- 155) Act of Feb. 8, 1887, Chapter 119, 24 Stat. 388 (インディアン一般土地割当法); Act of June 18, 1934, Chapter 576, 48 Stat. 984 (インディアン再組織法)。
- 156) 例えば, Act of June 28, 1906, Pub. L. No. 321, 34 Stat. 539 (オーセージ族土地割当法); Act of Sept. 21, 1959, Pub. L. No. 86-322, 73 Stat. 592 (サウスカロライナ州のカトーバ・インディアン)。
- 157) 例えば, 以下の判例がある。Squire v. Capoeman, 351 U.S. 1, 6 (1956) は、「我々は、課税賦課が、条約、トラスト・パテント (trust patent, 43 C.F.R. §2532.2) 及び土地割当法に影響されないという点につき、賛同することはできない」と判示する。Stevens v. C.I.R., 452 F.2d 741 (9th Cir. 1971) は、「適用される全ての法律は、同程度に解釈されなければならない」と判示する。例えば, U.S. v. Hallam, 304 F.2d 620 (10th Cir. 1962) は、一般土地割当法と特定の他の法律の解釈を行っている。しかし, Red Lake Band of Chippewa Indians v. U.S., 96-1 USTC ¶ 50,072 (D. Minn. 1994), *aff'd*, 62 F.3d 1421 (8th Cir. 1995) は、「グリーンビル条約は木材の伐採で得られる所得に対して課税免除しなかった」とした事例である。当該事例の評釈として、以下のものがある。Chad Chambers, Note, *Income Derived From Indian Tribal Lands Was Taxable to Tribal Member: Red Lake Band of Chippewa Indians v. United States*, 50 TAX LAW. 849 (1997)。Poletti v. C.I.R., 34 F.3d 742 (9th Cir. 1994) 及び Ute Distrib. Corp. v. U.S., 938 F.2d 1157 (10th Cir. 1991), *cert. denied*, 112 S. Ct. 2273 (1992) は、Ute 保留地の石油、鉱物及びガス生産からの利益による分配は、1954年の Ute Partition 法によって課税免除されないと判示した事例である。Jourdain v. C.I.R., 71 T.C. 980 (1979), *aff'd*, 617 F.2d 507 (8th Cir.), *cert. denied*, 449 U.S. 839 (1980) は、「合衆国の義務」からインディアン人を免除する条約は、課税免除を付与したものではない、と判示した。
- 158) Notice 2015-67, 2015-41 IRB 546, citing 25 USC §§ 117b(a), 1407.

とができない事業収益又は賭博収益の配分として誤認識された場合、その役務提供の対価は、当該役務提供者の総所得に含まれ、課税除外とはならない¹⁵⁹⁾。

インディアン部族政府に属する個々のインディアンから生じる収益は、その部族政府の信託基金に組み込まれる。その部族の信託基金は、一旦、国家の基金に集められることとなる。その国家の信託基金は、各部族政府に頭割り配分される。各部族政府に配分された基金は、その部族に属する個々のインディアンに頭割り配分される。なお、部族政府の信託基金に組み込まれる収益の源泉は決められたものであり、仮に、異なる源泉からの収益が、部族政府の信託基金に組み込まれた場合、その配分によって得られる個々のインディアンの所得は、所得税の課税対象となる。

2014年に制定された内国歳入法典139E条は¹⁶⁰⁾、総所得から「インディアンのあらゆる一般的な福祉に係る便益の価値」を除外した¹⁶¹⁾。インディアン部族の一般的な福祉に係る便益は、「インディアン部族政府の福祉計画に基づき、インディアン部族の構成員に対し、その構成員に支払われ、あるいは役務の提供として行われるものであり」、以下の要件を満たすものである。第一に、その福祉計画は、一定のガイドラインの下で運営されなければならない。第二に、その福祉計画の下での便益は、「ガイドラインに基づく要件を満たす全てのインディアン部族の構成員に利用可能なもの」でなければならない。その計画は、「行き過ぎたもの、あるいは福祉計画として高価なもの」であってはならず、また、「役務提供の対価」は、「一般的な福祉の促進のためとするもの」でなければならない¹⁶²⁾。

インディアン部族政府が策定する適格な福祉計画は、形式的手法と同様に、「部族の慣習あるいは政務」によって制定された¹⁶³⁾。また、内国歳入庁は、内国歳入法典139E条によって規定される支出と便益に係るインディアン部族政府の計画一覧を公開した¹⁶⁴⁾。

一般に、インディアンの土地は、基本的に3つに区分される。第一に、国の管理支配下にある、個人のインディアンに割り当てられた制限付きの土地である。第二に、国による制限及び管理支配下にある、部族の構成員が、所有権又は使用権を保有する部族の土地で

159) Notice 2015-67, 2015-41 IRB 546, 547.

160) Pub. L. No. 113-168, §2(a), 128 Stat. 1883 (2014). 内国歳入庁は、「一般的な福祉に係る除外」を、長期にわたり受け入れてきた。一般的な福祉を促進するための社会保障計画の下で、個人に代わり政府機関によって行われた支払は、それを取付した者の総所得から除外された。内国歳入法典139E条は、インディアン部族政府プログラムの下で規定された便益に対して、「一般的福祉除外」を定める。

161) I.R.C. §139E(a).

162) I.R.C. §139E(b).

163) I.R.C. §139E(c)(4).

164) 内国歳入法典139E条が制定される以前、内国歳入庁は、「一般的福祉除外」で満たされる支払と便益に係るインディアン部族政府の計画一覧を編纂した (Rev. Proc. 2014-35, 2014-26 IRB 1110)。納税者は、ある意味において、内国歳入法典139E条よりも広範な Rev. Proc. 2014-35 を好む傾向にあった。

ある。第三に、国家の制限の対象とならない有償で割当てを受けた者が保有する土地及びその承継者が有償で保有する土地である。個々の割当てを受けた者が所有する、又は特定の部族が所有する制限されたインディアンの土地は、国の承認なしに売却、貸付け又はその他の方法で処分することはできない。これらの制限が課される一方で、個々のインディアンは、米国の「法的能力を制限された (noncompetent)」被保護者であると考えられている。ここで、「法的能力を制限された」という文言は、知的能力 (mental capacity) を意味するのではなく、彼らの財産を管理する法的権限上の制限を意味する。土地につき、国家とインディアン部族との関係は、国は管理監督の下でインディアン部族に土地の利用を委託し、インディアン部族はそれに基づき土地利用を受託するという法的な信託の関係にある。しかしながら、法的信託の終了に際しては、インディアンの土地は、国家の制限なく、自由に譲渡され、あるいはその土地の取得者は、債務を負うこととなる。

Squire v. Capoeman 事件は、一般割当て法 (General Allotment Act) に基づき、国家により制限された土地から得られた所得の課税に関わる事案である。最高裁判所は、制限された割当てから得られた法的能力を制限されたインディアンの所得は、以下の論理から課税の対象とはならない、と判断した。すなわち、「信託財産から得られた所得の保全・保護は、割当て制度で保証されるものである。この制度は、法的信託による制限が終了するまで、インディアンの利益を保護することを意図するものである」とした¹⁶⁵⁾。*Capoeman* 判決での論理的根拠を適用して、後に生じた類似判例では、適用される法令又は条約の文言が課税免除を付与すると合理的に解釈できる場合、信託基金に保有された部族の所得と同様に、インディアンの土地開拓から生じた所得を課税免除としてきた。*Capoeman* 事件における所得の保護は、例えば、鉱業、農業、財産の賃貸借、制限された土地で生産された作物又は家畜の売却から得られる所得及び政府が所有権を保持している間の制限された土地の売却から得られる所得に税の免責を与えることとなる¹⁶⁶⁾。

165) *Squire v. Capoeman*, 351 U. S. 1 (1956). 制限された土地で生産された木材から得られた所得に対する課税を争点とした事例である。当該判決は、*Superintendent of Five Civilized Tribes v. C. I. R.*, 295 U. S. 418 (1935) における判決とは異なるものであった。*Superintendent of Five Civilized Tribes* 事件の判決は、インディアンの土地の譲渡に係る制限は、課税免除を示唆するものではない、というものであった。その論理的根拠は、「制限された財産からの直接的な所得というよりは、むしろ制限された土地からの投資余剰所得に由来する所得を含む (再投資所得)」というものであった。

166) 例えば、*Squire v. Capoeman*, 351 U. S. 1 (1956) は、木材の売却によって得られる所得に対する課税を免除する、と判示した。*Stevens v. C. I. R.*, 452 F. 2d 741 (9th Cir. 1971) の判例では、農業と牧場から得られる所得に対する課税を免除した。*U. S. v. Daney*, 370 F. 2d 791 (10th Cir. 1966) は、石油とガスの売買取引に係る約定に対する報酬としての賞与を課税免除とした。*U. S. v. Hallam*, 304 F. 2d 620 (10th Cir. 1962) は、土地賃貸料及び鉱山使用料で得られる所得を課税免除とした。*Big Eagle v. U. S.*, 300 F. 2d 765 (Ct. Cl. 1962) は、鉱床の部族採掘権から得られる所得の法的能力のないインディアンの割当てを課税免除とした。*Rev. Rul. 74-13*, 1974-1 C. B. 14 は、内務省長官によって買収され信託に保有された制限のある土地から得られる所得に対する課税関係を定める。*Rev. Rul. 77-78*, 1977-1 C. B. 12 は、部族鉱業権に由来し、国によって信託に保有された土地に対する均等受益権による所得の課税関係を定める。

その一方で、インディアンの土地に係る信託関係を維持するために、課税から関係のない収益を保護する必要はないという論理の下、以下の所得は、所得税の課税免除の対象とはならない¹⁶⁷⁾。第一に、課税免除とされた所得からの再投資によって生じた所得、第二に、他のインディアンから借地契約で得た制限のある土地の開拓から生じた所得、第三に、使用許可又は認可のある下で、部族の土地において展開された経済活動から生じた所得、である。さらに、たとえ制限された部族の土地で行われたとしても、賃金、給与及び他の個人的サービスから得られた所得は、制限されたインディアンの土地以外の資産からの投資所得と同様に、課税される¹⁶⁸⁾。しかしながら、*Capoeman* 事件における論理的根拠の限界を明確にすることは困難である。土地から生じた所得につき、その所得が手を加えていない土地から「直接派生した」ものなのか、あるいは土地の改良によって生じた所得であるのかを区別するのは困難である¹⁶⁹⁾。

結局のところ、個人という観点からすると、インディアンと米国市民の所得課税の適用状況は、同様と考えることができる。かつて制限されていたインディアンの土地及びその他の源泉に起因する所得は、一般に、他の米国市民に適用される原則に基づいて、所得税が課税されることとなる¹⁷⁰⁾。

内国歳入法典7873条¹⁷¹⁾及びそれを補完する不文法に基づいて、個々のインディアン及

167) 所得税の課税免除の対象とならなかった所得とその裁判事例を以下に示す。再投資所得：*Superintendent of Five Civilized Tribes v. C.I.R.*, 295 U.S. 418 (1935)。部族のために信託されている未割当ての土地のリースの下で、部族が取得した賃貸料の個々のインディアンへの分配所得：*Anderson v. U.S.*, 845 F.2d 206 (9th Cir.), *cert. denied*, 488 U.S. 966 (1988)。部族の土地で放牧されている牛から得られる所得：*U.S. v. Anderson*, 625 F.2d 910 (9th Cir. 1980), *cert. denied*, 450 U.S. 920 (1981)。制限された土地で運営されているモーテル及びレストランから得られる所得：*Critzer v. U.S.*, 597 F.2d 708 (Ct. Cl.), *cert. denied*, 444 U.S. 920 (1979)。賃貸された部族の土地で放牧によって得られた所得：*Holt v. U.S.*, 364 F.2d 38 (8th Cir. 1966), *cert. denied*, 386 U.S. 931 (1967)。保留地に建てられたアパートから得られる賃料所得：*Beck v. C.I.R.*, 67 T.C.M. (CCH) 2469 (1994), *aff'd by unpublished opinion*, 95-2 USTC ¶ 50,474 (4th Cir. 1995)。保留地の店舗販売によって得られた所得：*Hoptowit v. C.I.R.*, 78 T.C. 137 (1982), *aff'd without consideration of this issue*, 709 F.2d 564 (9th Cir. 1983)。割り当てられていない部族の土地で行われた商業漁業から得られた所得：*Strom v. C.I.R.*, 6 T.C. 621 (1946), *aff'd per curiam*, 158 F.2d 520 (9th Cir. 1947)。

168) *Hoptowit v. C.I.R.*, 709 F.2d 564 (9th Cir. 1983) は、部族評議会での奉仕のための非適格インディアンに対する1日当たりの支払は、所得税の課税対象になると判示した。*Fry v. U.S.*, 557 F.2d 646 (9th Cir. 1977), *cert. denied*, 434 U.S. 1011 (1978) は、部族の土地で収入した所得につき、木材の伐採を行う下請業者の課税該当性を争点とする事例である。*C.I.R. v. Walker*, 326 F.2d 261 (9th Cir. 1964) は、部族従業員の給与に対する課税該当性を争点とした事例である。*Lafontaine v. C.I.R.*, 34 T.C.M. (CCH) 742 (1975), *aff'd per curiam*, 533 F.2d 382 (8th Cir. 1976) は、部族の土地で収入した賃金の課税該当性を争点とする事例である。

169) *Stevens v. C.I.R.*, 452 F.2d 741 (9th Cir. 1971)。1934年のインディアン再組織法による割当制度の緩和は、課税免除の利点を減弱させることを意図したものではない。

170) *Choteau v. Burnet*, 283 U.S. 691 (1931); *Rev. Rul.* 67-284, 1967-2 C.B. 55.

171) I.R.C. § 7873.

びその部族によって管理される個々のインディアン及びその事業体は、特定の部族漁業権の行使で得られた所得に対する連邦税、州税、地方税、自営業税及び雇用税が免除される¹⁷²⁾。「インディアン部族の漁業権に係る活動」から得られる所得に適用される課税免除は、以下のように定義される。「漁獲、加工、部族に認められた漁業権の行使による漁獲された物の輸送、あるいは部族の構成員によって行われた漁獲物の販売等に関連した直接的な活動」である¹⁷³⁾。そのような漁業権は、1988年3月17日の時点で、「部族と連邦政府との間の条約によって、あるいは大統領令又は議会法によって」確立したものと考えられている¹⁷⁴⁾。

内国歳入法典7873条(a)の下、適格なインディアン事業体は、漁業権に関連する経済活動から生じた所得につき、連邦所得税が免除される。不文法条項は、州所得税及び地方所得税についても、課税免除とされる¹⁷⁵⁾。「適格なインディアン事業体」とは、1つ又は複数のインディアン部族の漁業権関連の経済活動に従事している企業、パートナーシップ又は他の事業体であるが、以下のものに限られる。第一に、事業体の持分は、事業体並びに部族構成員及びその配偶者により承認された漁業権が利用されているインディアン部族によって独占的に所有されていること。第二に、事業体の「経営的管理機能」の全てが、実質的に、インディアン部族の構成員によって運営されていること、である¹⁷⁶⁾。事業体が、実質的な魚加工又はその輸送活動を行っている場合、事業体の総所得の少なくとも90%は、インディアン部族の漁業権に関連した経済活動によるものでなければならない。この目的で考慮されるのは、事業体の少なくとも10%の持分(部族構成員及びその配偶者ととともに)を所有する部族に承認された権利に関連する活動のみである¹⁷⁷⁾。

インディアン部族の構成員は、漁業権に関連した経済活動から生じた所得につき、連邦所得税、州所得税、地方所得税、自営業税が免除される。また、インディアン部族の構成

172) 内国歳入法典7873条は1988年に制定されたが、制定法により別段に除外された年度を含む全ての課税年度に適用される。Pub. L. No. 100-647, §3041, 102 Stat. 3342 (1988)。その条項の制定は、漁業が条約の権利の下で行われたときでさえ、かつてインディアンの漁業所得に税を課した裁判事例を覆すこととなる。例えば、Peterson's Est. v. C. I. R., 90 T. C. 249 (1988)の事例において、裁判所は、Chippewa インディアン人に漁業権を与えている条約は、Chippewa インディアン人に対し商業漁業から得られる所得に対する課税を免除しない、と判断した。

173) I. R. C. § 7873(b)(1). Warbus v. C. I. R., 110 T. C. 279 (1998)。納税者は、米国内務省インディアン事務局により保証された融資を用いて、漁業権関連の経済活動で使用される船を購入した。しかしその後、納税者が債務不履行に陥ったため、船は差し押さえられた。インディアン事務局は、その保証金を支払い、納税者からの融資の回収不能を税務署に申告した。判決は、結果として生じた債務収入のキャンセルは、「漁業権関連の経済活動から派生したもの」ではないとした。当該事例の評釈として以下のものがある。Erik M. Jensen, *American Indian Law Meets the Internal Revenue Code: Warbus v. Commissioner*, 83 TAX NOTES 105 (1999)。

174) I. R. C. § 7873(b)(2)。

175) Pub. L. No. 100-647, § 3042, 102 Stat. 3342 (1988)。

176) I. R. C. § 7873(b)(3)(A); Notice 89-34, 1989-1 C. B. 674。

177) I. R. C. § 7873(b)(3)(A)(iii)。財務省は、規則によりこの要件を緩和することがある。

員の役務の提供が「適格なインディアン事業体」又は部族の別の構成員に対してなされる場合、漁業権関連した役務提供に係る賃金に対し、雇用税も免除される¹⁷⁸⁾。適格なインディアン事業体の持分の所有者として部族構成員が取得した分配は、それが、そのような部族の漁業権関連の経済活動から事業体が得た所得に起因する場合、所得税の課税免除の対象となる¹⁷⁹⁾。例えば、その分配に係る規則は、企業として組織化された適格なインディアン事業体からの配当に適用される。インディアンではない部族構成員の配偶者は、適格なインディアン事業体の持分を所有することがあるが、その配偶者が取得した分配に対しては、課税免除の適用はない。

納税者の所得の全てが、内国歳入法典7873条に基づいて課税免除される場合、一連の「僅少な規則 (de minimis rule)」により納税申告又は源泉徴収の必要性は生じない¹⁸⁰⁾。仮に、適格なインディアン事業体の所得の僅少な一部を除く他の所得の全てが漁業権関連の経済活動に基づくものである場合、その事業体の所得の全てが、所得税に対する課税免除の対象となる。同様に、適格なインディアン事業体を通じて得られた部族構成員の所得のほとんどが免除されるのなら、その免除はその者の全ての所得に及ぶこととなる。さらに、厳格に適用された雇用税の免除が賃金の僅かな一部分を除いて適用される場合、部族構成員の賃金は、雇用税からも完全に免除されることとなろう。個人事業主として漁業権関連の経済活動を行う部族構成員には、「僅少な規則」は適用されない。

合衆国憲法は、インディアンに対して課税されない、と規定する。しかしながら、判例の蓄積により、インディアン部族の一部の経済活動については、連邦所得税が課される。また、個人としてのインディアンは、一部の所得を除き、他の米国市民と同様に、ほぼ全ての所得に対し連邦所得税が課される。

おわりに

本稿の主要な検討結果を、以下に要約する。

第一に、連邦法は、米国における税制の基礎となる。税制に関わる法律は、合衆国憲法及び内国歳入法典、並びに議会により可決され大統領により署名された個々の法律で構成される。1789年に制定された合衆国憲法は、米国における最高規範である。合衆国憲法は、7つの条項と27の修正条項で構成される。合衆国憲法は、連邦議会に税を賦課徴収する権限を与える。

第二に、税に関わる合衆国憲法上の条項は、1条8節1項、1条2節3項、修正16条、1条7節1項、1条10節2項、1条8節3項、修正5条及び修正14条である。

1条8節1項は公共福祉条項であり、公共福祉の促進のために、議会に税を賦課・徴収する権限を与えている。1条2節3項は5分の3条項と称され、配分条項である。この条項は、人口に応じて、直接税が配分されることを規定する。修正16条は、所得税に係る条

178) I.R.C. §7873(a).

179) I.R.C. §7873(c)(1).

180) I.R.C. §7873(c)(2).

項である。この条項は、配分することなく、議会在、あらゆる源泉から生じた所得に対して、所得税を課す権限を有することを規定する。1条7節1項は先決条項と称され、租税歳入に関わる法案は、下院を源泉としなければならないことを要求する。1条10節2項は輸出入条項であり、議会の承認を得ることなく、州は関税を課すことができないことを規定する。1条8節3項は通商条項と称され、州間のみならず外国との通商についても、州が税を課すことを禁止する。修正5条は適正手続条項あり、修正憲法14条は平等保護条項である。これらの条項は、連邦及び州の課税権を制限する。適正手続なくして、財産権の侵害を禁止し、法の下での平等な保護を規定する。

米国における、租税に関わる憲法規定は多岐にわたる。それゆえ、租税法が憲法上の問題となる場合、単一の憲法条項のみならず関連する他の条項についても併せて検討する必要がある。

第三に、直接税条項は、直接税を州の人口に基づいて配分する直接税配分原則を規定する。直接税条項に係る議論は、「直接税」という文言の定義と「配分のあり方」についてのものである。「直接税」という文言の直接的な定義規定は存在しておらず、そのため、「直接税」は、「内部税 (internal tax)」の同義語として、関税以外の全ての税を含むというように、広く捉えられている。人口による配分規定で問題となるのは、一人当たりの課税ベースが州間で不均等な場合、その規定が、不合理で不公平な要件であるとされる点である。人口に基づく配分につき、歳入の少ない州あるいは一人当たりの課税ベースが小さい州では、税率を高くする必要があり、州間における租税負担の不平等が生じることとなる。

所得税の賦課・徴収につき、どのような種類の所得が直接税となるのか、あるいは間接税となるのか、直接税としての許容範囲をめぐる問題が歴史的に展開されてきた。*Pollock* 判決において、連邦所得税は違憲であるとされたため、連邦所得税を賦課・徴収するためには新たな憲法条項の制定が必要とされた。これにより、修正憲法16条が制定されることとなる。

我が国において、直接税とは、法律上の納税義務者と担税者とが一致することを立法者が予定している税であり、立法者がそれを予定していない税を間接税である、とされている。他方、米国における憲法上の直接税及び間接税は、我が国におけるそれらとは概念を異にするものである。

第四に、修正憲法16条は、連邦議会に、配分することなく、また人口算定に準拠することなく、いかなる源泉から生ずる所得に、所得税を賦課・徴収する権限を与える。修正憲法16条の意義は、「新たな課税権の創成」ではない。議会の所得に対する課税権は、公共福祉条項である憲法1条8節1項に基づくものであり、修正憲法16条で規律されるものではない。修正憲法16条は、単に、配分要件を排除したものに過ぎないといえよう。

修正憲法16条の問題は、「いかなる源泉から生じた所得」という文言の解釈をめぐるものであった。第一に、課税免除を伴う租税立法の合憲性である。「修正憲法16条は、あらゆる源泉からの全ての所得について課税を負わせるものであり、潜在的に全ての納税者に

はその免除を伴うものではない」という解釈につき、直接税条項を基礎として、課税免除規定を肯定した。第二に、所得の概念を基とする解釈である。従前、所得は、不動産及び人頭から生じるものに限定された概念として捉えられていた。しかし、この所得概念が、それらに限定されたものではなく、法人の経済活動から生じる所得等も含まれるという広い概念として捉えられるようになった。

第五に、修正憲法5条は、「……正当な法の手続によらないで、生命、自由又は財産を奪われることはない。また、正当な賠償なしに、私有財産を公共の用途のために収容されることはない」と規定する。適正手続条項である修正憲法5条は、合衆国憲法1条8節1項及び修正憲法16条により規定される連邦議会の課税権限を制御する機能を有する。この適正手続条項は、租税立法のみならず、納税者に対しても適用される。この条項は、我が国における租税法律主義（日本国憲法30条及び84条）及び財産権の保護（日本国憲法29条）の内容を含むものであると考えられる。

遡及立法は、適正手続条項に反しない限り認められる。遡及的な税制改正は、「税の性質及びそれが課される状況が、憲法上の制限を超えるほど厳格で、かつ、抑圧的である」場合にのみ、適正手続条項を侵害し、違憲とされる。

第六に、合衆国憲法3条1節は、「連邦裁判所の判事が、所定の期間に、彼らの提供した役務について報酬を受けるものとし、これは在任中に減額されることはない」と規定する。この憲法規定の下、判事に所得税が課されるか否かが問題となったものの、連邦所得税及び社会保障税の課税は、憲法が規定する補償条項の下、判事には適用されない。ただし、社会保障税のうち、メディケア税については、その税の意義から判事に対しても適用される。この問題の背景には、司法の独立性の保護と課税との関係が存在する。行政に対する連邦所得課税の適用は、人と事業体とに区別して考えることができる。歴史的に、政府間租税免責原則に基づき、中央政府及び地方政府の職員に対しては、課税除外とされていた。その後、修正憲法16条の制定により、従来の課税免責を根拠とした政府間租税免責原則の考え方が変更され、結果的に、人の所得に対するものは全て連邦所得税で課税されることとなった。公的機関の所得については、公的機関の機能が、公共サービスに関し「必須的機能」ではない場合、そこで生じる所得は、課税の対象となる。憲法の補償条項に基づき、司法に対する連邦所得課税は適用されない。これに対し、行政に対する連邦所得課税は、政府間租税免責原則があるものの、憲法上それを免責する明確な条項が存在しないため、修正憲法16条を根拠として適用される。

第七に、合衆国憲法は、先住権を配慮し、インディアン部族があたかも州であるかのようになす（1条8節3項）。その上で、1条2節3項及び修正14条2節で、インディアンは課税されない、と規定する。とはいえ、判例の蓄積により、インディアン部族の一部の経済活動については、連邦所得税が課される。また、個人としてのインディアンは、一部の所得を除き、他の米国市民と同様に、ほぼ全ての所得に対し、連邦所得税が課される。

第八に、我が国において、税の種類又は税目を取り上げた憲法条項は存在しない。租税立法は、租税法律主義及び租税公平主義の下制定され、また、双方の原則は、新たな租税

立法又はその変更を制御する機能を有するとされている。他方、米国合衆国憲法においては、税の種類又は税目を具体的に挙げた条項が存する。このように、我が国と米国は、憲法と租税との関係において、相違がみられる。合衆国憲法において、具体的な税の種類又は税目が規定されているものの、それらの合憲性の判断をめぐる争いは、現代を含め、歴史的に繰り返されてきた。憲法に具体的な税の種類又は税目を規定したとしても、その税の正当性は、直ちには認められないこととなる。このような米国でみられる憲法と租税との関係を視野に、今後の我が国における、租税の意義及びその在り方につき、憲法にさかのぼって議論する必要があるといえよう。