

州外法人に対する課税とその限界

— Geoffrey 判決の意義 —

吉 田 貴 明

はじめに

一 Geoffrey 判決

二 研 究

おわりに

はじめに

アメリカ合衆国において、州はかつて、それぞれが一つの主権国家であつた。連邦国家となつた現在においても、各州にはボリス・パワーとよばれる統治権が認められている。⁽¹⁾ その中には課税権が含まれており、各州は独自に課税を行っている。しかし、州の課税権に対して、何ら制限はないのだろうか。換言すれば、州による課税権の行使にはどのような制約があり得るのだろうか。

州外法人に対する課税とその限界 (吉田)

二八五

本稿では、州が州外法人に対して課税を行った事例を素材として、州の課税権の範囲を考察する。その上で、広範な権限を有する州と国家との近似性に着目し、州を独立した国家ととらえることにより、わが国への示唆を検討する。すなわち、わが国に恒久的施設を有しない外国法人に対してもわが国の課税権が及ぶのはなぜかという問題に関して、州の課税権をめぐる議論がどのような示唆をもたらすかを検討する⁽²⁾。無論、連邦国家における州とわが国という国家を単純に同一視することは適当でない。しかし、州の課税権と国家の課税権の根底にある考え方は共通しているのではなからうか。このような視座から、本稿は両者の課税権を比較し検討を試みるものである。かかる検討に際しては、州外法人に対する所得課税の合憲性が争われたGeoffrey判決⁽³⁾(以下「本判決」という場合がある。)を取り上げる⁽⁴⁾。

1 Geoffrey 判決

1 事実の概要

原告であるGeoffrey株式会社は、Toys R Us株式会社(以下「Toys R Us社」という。)の完全子会社であり、Delaware州に主たる事務所を設けている。South Carolina州に原告の従業員はおらず、事務所はなく、有形資産はない。一九八四年、原告は、「Toys R Us」の商号を含む無形資産の所有者となり、同年、Toys R Us社とライセンス契約(以下「本件契約」という。)を締結した。本件契約によりToys R Us社は、①New York、Pennsylvania、Massachusetts およびNew Jerseyの各州を除くすべての州において、「Toys R Us」の商号および商標等を使用し、また、②原告の販売手法等のノウハウを利用する権利を得た。

本件契約によるライセンスの対価として、原告は、次に掲げるロイヤルティ（以下「本件ロイヤルティ」という。）を受け取る。「ライセンスを受けた商標の下において、『Toys R Us社』または、同社の関連会社、特殊関係会社もしくは子会社（affiliated, associated, or subsidiary companies）が販売するライセンス製品または提供するライセンスサービスに係る純売上高」の1%である。Toys R Us社は、月ごとに全店舗の総売上高を原告に報告する。本件ロイヤルティは、Pennsylvania州におけるToys R Us社の口座からNew York州における原告の口座へ、電信送金により、年一度支払われる。⁽⁵⁾

Toys R Us社は一九八五年、South Carolina州における事業を開始し、同州における売上に基づき、原告に本件ロイヤルティを支払っている。一九八六年および一九八七年、Toys R Us社は、South Carolina州における同社の課税所得の計算上、原告に対して支払った本件ロイヤルティを控除した。South Carolina州租税委員会（Tax Commission、以下「課税庁」という。）は当初、かかる控除を認めなかった。しかしその後、課税庁は、Toys R Us社は本件ロイヤルティを控除することができ、原告は本件ロイヤルティ収入について、South Carolina州の法人所得税を納付すべきである、という立場をとった。課税庁はまた、原告はSouth Carolina州の法人許可手数料を支払うべきであると判断した。

原告は、不服ながらも法人所得税を納付し、その返還を求めて訴訟を提起した。事実審において原告は、South Carolina州において事業を営んでおらず、本件ロイヤルティ収入に係る課税につき、同州との十分な連関（sufficient nexus）はないと主張した。事実審は、課税庁がなした原告に対する課税を支持した。これを不服として原告は、South Carolina州最高裁判所に上訴した。

Harwell 首席裁判官が法廷意見を執筆し、Chandler、Finney、Toal および Moore 各裁判官がこれに同調した。

「州外法人および州内法人の双方が課税されるとする South Carolina 州法典二二一七—二二二〇条（注釈付、一九九二年追補）は、次のとおり規定している。『本章に規定のとおり、別段の定めがあるものを除き、すべての州外法人（この州の管轄権内において、取引をなし、事業を主宰し、営業を行い（transacting, conducting, doing business）、または、所得を有するものを用い、同法人が州内、州際もしくは州外の事業に従事し、または、その所得の源泉がこれらの事業であるかどうかを問わない。）は、申告を行い、年度ごとに、純所得の合計額に対して5%に相当する額の所得税を納めなければならない。本条における「取引をなす」、「事業を主宰する」または「営業を行う」という語は、財務上の利益または利得を得る目的で、この州において、あらゆる活動に従事し、または、取引をなすことを含む。』二二一七—二二二〇条は、『この州の管轄権内において、取引をなし、事業を主宰し、営業を行い、または、所得を有する』州外法人の所得に課税している。この文言は、『財務上の利益または利得を得る目的で、この州において、あらゆる活動に従事しまたは取引をなすことを含む』が、それらに限られるわけではない。当裁判所は、この文言を、州外法人に対して課税する South Carolina 州の権限を、憲法の限界まで広げるものとして解釈する。この点につき、原告は、デュー・プロセス条項（合衆国憲法第一四修正一節）および州際通商条項（同一編八節三項）は、South Carolina 州が本件ロイヤルティに対して課税することを禁じていると主張した。以下に述べる理由から、原告の主張は採用できない。」

(1) デュー・プロセス条項

デュー・プロセス条項につき、South Carolina 州最高裁判所は以下のとおり判示した。長くなるが、判決文を引用して掲げる。なお、引用文中の注は、原文に付されたものである。

「デュー・プロセス条項は、『州と、課税対象とする人、資産または取引との間の確固たる関係 (definite link)、『最小限の連結 (minimum connection)』を求めている。そして、『課税の目的となる、州に基因する所得は、課税する州（以下「課税州」という。）に連結した価値と合理的に関連していなければならない。』ことを求めている⁽⁶⁾。原告は、課税庁は、これらをいずれも充足していないと主張している。

課税州において、法人が現実に所在していない場合であっても、州の経済活動の場 (economic forum) に向けて目的をもって活動しているときは、デュー・プロセス条項の連関要件は充足され得る⁽⁷⁾。原告は、South Carolina 州に向けて目的をもって活動していないと主張している。原告はその立場を裏付けるため、Toys R Us 社は契約締結時において South Carolina 州に店舗を有していなかったと指摘する。そして、それゆえ、Toys R Us 社がそれ以降 South Carolina 州へと事業を拡大したことは同社の一方的な活動であって、デュー・プロセスが求める原告と South Carolina 州との最小限の連結を創出し得ないと主張している。

当裁判所の見解によれば、原告は、独立当事者による一方的な活動を通じて、望まずして South Carolina 州と接したわけではない。原告の事業は、商標、商号およびフランチャイズ権を所有し、ライセンスを与え、管理することである。Toys R Us 社に対して、多くの州において商標および商号を使用するライセンスを与えるという選択をなすことで、原告は、それらの州と経済的に接触する利益を期待し、意図的にそれを求めた。原告は、Toys R Us 社が原告

の無形資産を South Carolina 州において使用することを認識し、それを承諾し、そこから利益を得ていた。さらに、他の州において行っていたように、原告は、かかる無形資産の使用を禁ずることにより、South Carolina 州との接触を操作することができた。South Carolina 州の経済活動の場に向けて、目的をもって活動をしたのではないという原告の主張は採用できない。当裁判所は、South Carolina 州における無形資産の使用につきライセンスを与え、その対価として収入を得ることにより、原告は、South Carolina 州との間に、デュー・プロセスにより求められる『最小限の連結』を有していたと判断する。⁽⁸⁾

さらに、当裁判所は、South Carolina 州に原告の無形資産が所在していることから、デュー・プロセスが求める『最小限の連結』も充足されていると認定する。公認会計士である原告の秘書は、反対尋問において、『Toys R Us 社が South Carolina 州において販売すると、原告に売掛債権が生じると認めた。加えて、事実審判決は、原告は South Carolina 州においてフランチャイズを有していると認定した。』⁽⁹⁾ これら無形資産の存在が課税を維持するに十分であることは、確定した法である。Imperial Coal Sales 判決において、連邦最高裁判所は次のとおり述べた。⁽¹⁰⁾ 『資産を租税の対象とするのは、かかる資産の性質ではなく次の事実である。すなわち、資産が州内に所在し、その所有者は資産を保護する政府に対して、適切な支援を与えるべきであるという事実である。その負担は、資産が無形である場合も、資産が有形である場合と異なるところはない。のみならず、当裁判所は、州内の無形資産を課税に服せしめるために、所有者は、州内に不動産または有形資産を有していなければならないと判決する、いかなる妥当な理由も認識し得ない。』のである。

原告は、動産は人に従う (mobilia sequuntur personam) という法理の下では、無形資産の所在地は本社が所在す

る Delaware 州であり、South Carolina 州ではなると主張している。しかし、Mobil Oil 判決⁽¹¹⁾において連邦最高裁判所は、合衆国憲法は単一の所在地を割り当てることにより無形資産の課税を要求しているという見解を採用しなかった。そして、そのような割当てによる課税のルールの選択を適切に正当化する理由はないと認定した。結論として連邦最高裁判所は、次のとおり判断した。⁽¹²⁾『無形資産の所在地擬制は、所有に係る多重課税を避けることを求めてきた。しかし、無形資産から生ずる所得に係る課税が問題となる場合において、「事業の所在」または「商業の住所」という概念を自動的に適用可能とする魔法の杖はない。当裁判所は、これらの擬制が基礎とする、動産は人に従うという法諺は「その理由を明らかにすることなくルールを宣している」と述べてきた。当裁判所はまた、次のとおり認めてきた。無形資産に関する納税者の活動が、二以上の管轄権と関連する場合には、「課税地が単一である理由は、もはや受け入れられない。」資産税または法人所得税についてさえ、無形資産の価値の配分は不明ではない。さらに、資産税を課すために単一の所在地を割り当てることを支持する事例は、配分原則が優先する所得税の状況を区別してきた。⁽¹³⁾』のである。当裁判所は、原告の無形資産は Delaware 州にのみ存在するという原告の主張に賛同しない。したがって、当裁判所は、次のとおり認定する。原告が South Carolina 州において無形資産を所有していることと同様に、原告が目的をもって同州へ向けて活動していることは、同州と、同州における商標および商号の使用から原告が得た所得との間に確固たる関係を創出している。

当裁判所はまた、③判決の第二テストは適合すると認定する。原告の主張とは対照的に、South Carolina 州は、問題の租税と合理的に関係する利益を原告に与えている。Curry 判決において、連邦最高裁判所が認めたとおり、『理論的にも、実務上も、まったく異なる考えが、無形資産すなわち物理的に存在するものと関係しない権利に係る課税

には適用される。そのような権利は、しかし、人（自然人または法人）の関係である。法は、裁判所において執行可能な特定の制裁を関係に与えることにより、権利を認めている。人に対して、政府が及ぼす権限および政府が与える保護は、物理的な存在に係る支配を通じては行使され得ない。その関係が権利の源である人に対して及ぼされる支配および与えられる保護を通じてのみ、政府の権限および保護は効果を發揮し得る。明らかに、（所有または利用に対して課されるあらゆる租税の適切な手段である）実際の、または、潜在的な富の源と同様に、権利と、その関係が権利の源である人を分かつことはできない。「強調原文」のである。⁽¹⁴⁾

原告の所得について、その真の源は本件契約ではなく、South Carolina州におけるToys R Us社の顧客である。⁽¹⁵⁾ South Carolina州は、Toys R Us社が事業を主宰する秩序ある社会（an orderly society）を提供することにより、原告が本件契約に従って所得を得ることを可能とした。⁽¹⁶⁾ 原告がSouth Carolina州から保護、利益および機会を得ていたことは、原告が同州から所得を得ていた事実から明らかである。租税がこれらの保護、利益および機会と合理的に関係することは、州が原告の所得のうち、州内において生じた部分のみに対して課税しようとする事実によって立証される。上述の理由に基づいて、当裁判所は、デュー・プロセス条項は原告の本件ロイヤルティ収入に対するSouth Carolina州の課税を禁じないと判決する。」

(2) 州際通商条項

州際通商条項につき、South Carolina州最高裁判所は以下のとおり判示した。

「ある租税が、(一)課税州との実質的連関を伴う活動に適用され、(二)公正に配分され、(三)州際通商を不利益に取り扱っ

ておらず、そして、四州が提供するサービスと公正に関係する限りにおいて、かかる租税は、州際通商条項の下での異議に耐えるであろう。⁽¹⁷⁾ Bellas Hess 判決に依拠して、⁽¹⁸⁾ 原告は次のとおり主張している。原告は South Carolina 州との実質的連関を有していない。なぜなら、原告には同州における現実の所在がないからである。当裁判所の見解によれば、原告が Bellas Hess 判決における『現実の所在』の要件に依拠することは誤りである。⁽¹⁹⁾

その州において納税者の所得が課税される場合に、かかる納税者が有形資産、現実の所在を有している必要はないことは、確定している。連関の確立には、無形資産の所在のみで十分である。⁽²⁰⁾⁽²¹⁾ 一つの州に住所地を有するが、他の州において事業を営む納税者は、その事業の用に供された無形資産の価値によって測定され、課税に服する。⁽²²⁾ 当裁判所は次のとおり判決する。South Carolina 州において無形資産を使用するライセンスを与え、同州における使用から所得が生じていることから、原告は同州との『実質的連関』を有している。

原告は最後に、次のとおり主張している。たとえ South Carolina 州の所得税に従うとしても、South Carolina 州法典二一七一一二〇条(五)または二一七一一四〇条に基づき、すべてのロイヤルティ収入は Delaware 州へ配分または分配される。これらの法律は、原告が受領した収入には適用されない。二一七一一二〇条(五)は、納税者の事業に関連しない無形の個人資産の売却による利得または損失を配分するとしている。これは、通常の事業活動における顧客への販売を目的として保有される無形の個人資産以外のものである。二一七一一四〇条は、次のような納税者の所得を分配するとしている。この州における主たる事業が、(a)この州内における商品もしくは原料の製造、もしくは、あらゆる形態の収集、購入、組立て、もしくは、過程、または、(b)この州内における有形の個人資産の販売、分配、もしくは取扱いである納税者である。

結論として、当裁判所は次のとおり判決する。South Carolina 州法典二二七—二三〇条に基づく原告のロイヤルティ収入への課税は、合衆国憲法のデュー・プロセス条項または州際通商条項によって禁じられてはいない。二二—七—二三〇条に基づき原告は課税され得るという当裁判所の認定は、原告は法人許可料を支払わなければならないかどうかという問題を解決する。すべての法人は二二—七—二三〇条に基づき支払いを求められる。当裁判所は、事実審の判決による命令を認容する。」

二 一 研 究

1 先例の状況

州の課税権に関するリーディングケースとしては、本判決においても参照された *Bellas Hess* 判決⁽²³⁾ および *Quill* 判決⁽²⁴⁾ が挙げられる。両判決の争点は、州外法人に対して州は使用税の徴収・納付義務を賦課することができるかであった。以下、両判決を概観する。

(1) *Bellas Hess* 判決

上の争点につき、*Bellas Hess* 判決は次のとおり判示した。「州内に、小売店、訪問販売員または財産を有する通信販売業者と、一般的な州際事業の一部として、郵便または公共運送によって州内の顧客と連絡を取るにすぎない通信販売業者との間の厳格な区別」は「適切であり、当裁判所は、かかる区別を維持する。」そして、「州内における顧客

との唯一のつながりが公共運送または合衆国郵便である販売者に対して、州は使用税を徴収し納付する義務を課すことができる旨を、当裁判所が判決したことはない。」と指摘し、州外法人に対する課税権を否定した。Bellas Hess 判決が示した要件は「現実の所在」とよばれ、本判決においても論点の一つとされている。⁽²⁵⁾

(2) Quill 判決

Quill 判決は、まず、デュー・プロセス条項に関する先例として、Shaffer 判決⁽²⁶⁾および International Shoe 判決⁽²⁷⁾を掲げる。両判決は裁判管轄権に関する先例であるものの、Quill 判決は、かかる先例の論理を課税管轄権に拡大した。その上で次のとおり判示し、Bellas Hess 判決のうち、デュー・プロセス条項に係る部分を変更した。

「州外法人が目的をもって州の経済市場の利益を利用する場合には、当該法人は、州内に現実に所在しておらずとも、かかる州の対人管轄権に服する。」

他方、州際通商条項について Quill 判決は、「Complete Auto 判決の四段階テストの下において、当裁判所は、次の場合に限り、州際通商条項への適合性に対して、課税を維持する。〔中略〕Bellas Hess 判決は、このテストの第一段階〔租税が課税州との実質的連関を有する活動に対して課されるかどうか〕を問題としている。そして、課税主体たる州との唯一の接触が郵便または公共運送である販売会社は、州際通商条項が求める『実質的な連関』を欠くとする見解に同調する。〕と述べ、Bellas Hess 判決と Complete Auto 判決を整合的にとらえ、Bellas Hess 判決を維持した。⁽²⁸⁾

こうして Quill 判決は、州外法人に対して使用税の徴収・納付義務を賦課することは、デュー・プロセス条項には

反しないものの、州際通商条項に反すると結論づけた。しかし、他の租税に関して、州外法人に対して課税できるかどうかは、依然として残された問題であった。⁽²⁹⁾

2 本判決の意義

本判決は、法人所得に対する州の課税権の問題が、Q.E.II判決の射程にあることを明確に示した。同判決以降、初めて判断を示した裁判例として、本判決は意義を有するといえよう。以下において、本判決の論理を検討していく。

(1) デュー・プロセス条項と「最小限の連結」

本判決はQ.E.II判決を引用し、「デュー・プロセス条項は、『州と、課税対象とする人、資産または取引との間の確固たる関係、最小限の連結』を求めている。そして、『課税の目的となる、州に基因する所得は、課税州に連結した価値と合理的に関連していなければならない。』ことを求めている。」とする。⁽³⁰⁾ すなわち、Q.E.II判決において争われた使用税のみならず法人所得税の賦課についても、課税州との間に「最小限の連結」が必要であると判断したのである。ここにいう「確固たる関係」なし「最小限の連結」が具体的に何を意味するか、本判決において明示されていない。しかし、原告の主張を退ける中で、本判決の考え方がうかがえる。

まず、本判決は、「課税州において、法人が現実に所在していない場合であっても、州の経済活動の場に向けて目的をもって活動しているときは、デュー・プロセス条項の連関要件は充足され得る。」と判示した。この点は、デュー・プロセス条項に係るQ.E.II判決を踏襲した判断である。つまり、①州内における「現実の所在」はデュー・プロセス

条項の要件ではないこと、および、②州内において経済的な目的をもって活動している事実により同条項の要件は充足されることを、改めて確認したものと理解できる。②を満たす法人に対する課税は、デュー・プロセス条項の要請である「最低限の連結」を有するものとして、同条項に適合することとなる。

本判決が認定するとおり、「Toys R Us社に対して、多くの州において商標および商号を使用するライセンスを与えるという選択をなすことで、原告は、それらの州と経済的に接触する利益を期待し、意図的にそれを求めた。」のである。このような事実関係により、South Carolina州による課税は、デュー・プロセス条項に抵触しないこととなる。この要件のうち、着目すべきは、目的をもって活動している点であろう。上述のとおり、原告は、「Toys R Us社に対して、その所有する商標等をSouth Carolina州において使用するライセンスを付与し、同社が同州において獲得した収益を通じて、ロイヤルティ収入を得ていた。原告が得た収益の源泉は、同社に対して付与したライセンスである。本件契約によれば、原告は「Pennsylvania、Massachusetts および New Jersey の各州」において、その商標等の使用を認めていない。このことは、原告がこれらの州（の経済活動の場合）との接触を意図していなかったことを示している。そうすると、原告には、「Toys R Us社を通じてSouth Carolina州から経済的な利益を獲得する明確な意思が存在したといえる。このような原告の意思をとらえて本判決は、同州と原告との間には「最低限の連結」が存在すると認定したと思われる。つまり、デュー・プロセス条項の要請とは、州から経済的な利益を獲得しようとする納税者の意思なのである。

このように解すれば、「現実の所在」が③判決と同様に本判決においても要件でないとされた点を、整合的に理解できよう。すなわち、州外法人と州との間に「最低限の連結」が存在するかどうかを判定する基準の一つとして、

これまでは、「現実の所在」要件の充足が求められると解されていたのである。この基準が、*Bellas Hess* 判決がなされた当時の社会状況、とりわけ、商取引等の経済状況を背景とするデュー・プロセス条項の要請であった。しかし、その後の情報通信技術の進歩や、法理論の発展をふまえ、*QIII* 判決は、「現実の所在」はデュー・プロセス条項の要件ではなくなったと判示したのではなからうか。「現実の所在」は、「最低限の連結」を立証する事実の一つとして、もはや現実の社会に適合しなくなったと解することができる。このように、*Bellas Hess* 判決から *Quinn* 判決へと連邦最高裁判所の論理が進展する中で、デュー・プロセス条項が要請する「最低限の連結」自体が変わったとみるべきではない。デュー・プロセス条項の要請に合致するかどうかを判定する具体的な要件が、社会状況に合わせて変化していったのである。

他方、課税州の側からみれば、*South Carolina* 州が「*Toys R Us* 社が事業を主宰する秩序ある社会を提供することにより、原告が本件契約に従って所得を得ることを可能にした」ことも事実であろう。⁽³¹⁾ 同州が、ライセンスを受けた「*Toys R Us* 社の事業について「秩序ある社会を提供することにより」、かかる事業から原告は「本件契約に従って所得を得る」ことができた。このように解すれば、デュー・プロセス条項が要請する「最低限の連結」として本判決が認定するところは、本件契約に反映された原告の意思と、これを実現させるために *South Carolina* 州が提供した「秩序ある社会」との間接的なつながりであるといえよう。

(2) 州際通商条項と「実質的連関」

上述の理解を基礎とすると、デュー・プロセス条項について本判決が「無形資産の所在」に注視することは、適切

でないといわざるを得ない。「現実の所在」はデュー・プロセス条項の要件ではない。にもかかわらず本判決は、「州内の無形資産を課税に服せしめるために、所有者は、州内に不動産または有形資産を有していなければならぬ」と判決する、いかなる妥当な理由も認識し得ない。」とする Imperial Coal Sales 判決を先例としてもちだし、原告が有する無形資産は South Carolina 州内に所在すると認定している。Quinn 判決を踏襲して判断するのであれば、原告がその意思に基づいて同州と経済的に接触した点を認定すべきである。おそらく本判決は、原告が「最低限の連結」を有する点を、「無形資産の所在」によって補強したいと考えたのであろう。しかし、そのような判示は、かえって Quinn 判決の論理から逸れる結果につながってしまった。

むしろ「現実の所在」は、デュー・プロセス条項ではなく州際通商条項との関連で指摘されるべきである。本判決は、American Dairy Queen 判決および International Harvester 判決を参照し、実質的「連結の確立には、無形資産の所在のみで十分である。」と判示している。本判決が認定するとおり、原告が有する無形資産が South Carolina 州内に所在するならば、州際通商条項の実質的連関要件は充足されることとなる。⁽³²⁾

「無形資産の所在」につき原告は、「動産は人に従う」という法諺を基礎として、「無形資産の所在地は本社が所在する Delaware 州であつて、South Carolina 州ではない」と主張している。かかる主張に対して本判決は、「動産は人に従う」という法諺は、『その理由を明らかにすることなくルールを宣している』とする Mobil Oil 判決を参照し、「無形資産の所在地」を別途検討すべきであるとした。さらに、Southern Express 判決を参照し、「無形資産によって与えられる権利が州内で行使される場合には、無形資産の所在地は、この州内にある」と判示した。Toys R Us 社が原告との契約によって得たライセンスにより、同社は、South Carolina 州内において原告の商標等を使用することが

きる。かかる使用から生じた純売上高を基礎として、原告はロイヤルティ収入を得た。本判決によれば、このようなロイヤルティ収入の源たる「無形資産」は、South Carolina州に所在することとなる。本判決の論理は一応、一貫しているように思われる。

しかし、その当否は別である。「納税者が、州の経済市場を実質的に活用する場合には、州税から除外される納税者を、現実の所在という曖昧な観念に基づいて分類することを正当化できない。」⁽³³⁾と批判されたとおり、「現実の所在」要件はもはや機能しないのではなからうか。⁽³⁴⁾無形資産の所在地につき、「他の州の法による保護および利益を利用するために、徴税権者の領域内に人員または財産を持ち込むような方法により、納税者がその無形資産に関連してその活動を拡大する場合において、課税地が単一である理由はもはや受け入れられない」⁽³⁵⁾ことから、「商標およびライセンス権は、これらが使用される州に所在する。」⁽³⁶⁾とする指摘もある。しかし、Queen判決以降、州の課税権をめぐる事案では、現実の所在に基づく判断はなされてはおらず、むしろ州の市場を利用していかによって判断されている。⁽³⁷⁾州際通商条項における実質的連関は、実際には、デュー・プロセス条項における「最小限の連結」とほぼ同じ基準となつている。⁽³⁸⁾そうすると、デュー・プロセス条項と州際通商条項の目的は異なるものの、これらの条項が要請する州と納税者とのつながりとは、納税者が州との関係を築こうとする意思と、州によって提供される利益に求められるといえよう。⁽³⁹⁾

3 わが国への示唆

憲法三〇条は、「国民の」納税の義務を宣明している。「国民」以外の主体と考えられる外国人や法人に対して納税

の義務を賦課することについて、裁判例は、同条が納税の義務を課される主体の範囲を画定しているわけではないと判断した。⁽⁴⁰⁾しかし、その理由は明示されていない。のみならず、「納税の義務は、国民のみならず外国人や法人はもちろん人格なき社団であつても、憲法第八四条に基づき法律をもつてすれば負わせることができるのである。」⁽⁴¹⁾と判示し、法律に基づく限り、納税の義務を賦課することには制限がないとされる表現を用いている。このような考え方が妥当であるといえるかにつき、以下において、Geoffrey 判決を参照しながら考察していく。Geoffrey 判決は、州外人に対する所得課税を取り扱っていることから、外国人に対する国内法規定を中心に検討することとする。これに先立ち、国際租税法における課税原則を概観しておこう。

(1) 課税原則とその論拠

国際租税法における課税原則には、大きく二つの考え方がある。居住地管轄 (residential jurisdiction) と源泉地管轄 (source jurisdiction) である。前者は、「所得を稼得する者に対する人的なつながり (nexus) を根拠とする」⁽⁴²⁾ 考え方であり、また後者は、「所得を生み出す活動との物的な関連性を根拠とする」⁽⁴³⁾ 考え方である。わが国では、この二つの考え方を併用し、「内国法人・居住者については、その全世界所得に対して課税するが、外国法人・非居住者については、国内源泉所得のみに対して課税する」⁽⁴⁴⁾ という方式を採用している。つまり、内国法人および居住者については、人的なつながりに基づいて、その稼得したすべての所得に対して課税する。他方、国家との人的なつながりが乏しい (または存在しない) 外国法人および非居住者については、その稼得した所得のうち、課税国における活動から生ずるものに対して課税するのである。

このような課税原則の根拠は、租税利益説である⁽⁴⁵⁾。居住地管轄について、居住地国は、居住者および内国法人に対して「法律による保護」を与えており、これによって当該居住者・内国法人は、外国において事業活動を営むことができる利益を享受している。したがって、国内で稼得したものであると国外で稼得したものであると、当該居住者・内国法人は、このような利益に対する「対価」を支払わなければならないと解される⁽⁴⁷⁾。他方、源泉地管轄については、「非居住者または外国法人は、その事業活動を行うことにより源泉地国のインフラストラクチャー、公共財あるいは天然資源を利用して所得を得ていると考えられるところから、当該非居住者（または外国法人）はその利益の度合いに応じて源泉地国に対し国家資産利用の対価として租税を支払わなければならない⁽⁴⁸⁾」と解される⁽⁴⁹⁾。

(2) 使用料の所得源泉地

所得税法一六一条一項一一号は、「国内において業務を行う者から受ける」工業所有権等の使用料を国内源泉所得としている。この規定の前身は、昭和二十七年の改正によって設けられた⁽⁵⁰⁾。

このような使用料に対して、わが国が課税権を及ぼすことができるとする根拠は、所得の源泉がわが国に存するとする点である⁽⁵¹⁾。所得の源泉がどこにあるかは、源泉地管轄に基づき課税権を行使し得る国はいずれであるかを画定させるため、重要な問題である。

源泉地の判定については、「債務者主義」および「使用地主義」という二つの方式がある。前者は、使用料等を支払う「債務を負う者の居住地を基準とする」方式であり、後者は、「業務者の行為地を基準」とする方式である⁽⁵²⁾。Geoffrey判決を参照してこれらを分析すると、次のように説明されよう。

工業所有権等を使用することにより、納税者には、国家の市場を通じて（直接に、または、間接に）経済的な利益がもたらされる。国家は、かかる工業所有権等が適切に使用され、他のものに侵害されることがないよう、法によってこれを保護する。このような納税者と国家とのつながりを示すものとして、債務者主義または使用地主義という方式が用いられる。債務者主義によれば、使用料につき債務を負う者が、工業所有権等を使用し経済的な利益を獲得していると考えられる。それゆえ、債務者の居住地たる国家が、かかる工業所有権等に対する保護を与えていると考えられる。他方、使用地主義によれば、工業所有権等が現実に使用される場所において、経済的な利益が生み出されていると考えられる。それゆえ、債務者の居住地がどこであるかにかかわらず、かかる工業所有権等が使用されている場所が属する国家が、これに対する保護を与えていると考えられるのである。

所得税法一六一条一項一一号は、「国内において業務を行う者から受ける」工業所有権等の使用料を国内源泉所得と規定していることから、使用地主義を採用していると解される。すなわち、わが国において使用される工業所有権等について、わが国が法による保護を与えているとする考え方を基礎としているのである。このように、工業所有権等の使用からもたらされる経済的な利益による所得と、かかる工業所有権等に対する保護とのつながりを根拠として、その使用料を受け取るものの所在地が国内であろうと国外であろうと、わが国の課税権がかかる所得に及ぶと解される。反対に、こうしたつながりのない所得に対しては、わが国の課税権は及ばないと解される。つながりの有無が、わが国が課税権を行使し得る範囲ないし限界を示しているといえよう。

おわりに

アメリカ合衆国における州の課税権をめぐる議論は、わが国において、地方団体が有する課税権の範囲に関連して参照されてきた⁽⁵³⁾。しかし、国家に相当する州と、国家の行政主体である地方団体とは、その課税権の範囲が大きく異なる。わが国における地方団体の自主課税権は、アメリカ合衆国における州のそれに比して限定的である⁽⁵⁴⁾。このような比較は果たして妥当であろうか。州と比較すべきはむしろ国家ではなからうか。このような見地に立ち、本稿は、内国課税・国際課税への示唆を考証した。

Geoffrey 判決では、州が納税者に（法的な）保護を提供していることが、州による課税権の行使を正当化すると判断された。これは、租税利益説の考え方にきわめて近い。このような保護は、州の経済活動の場から利益を得ようとする納税者の意思を前提とする。Geoffrey 判決をこのように分析した上で、本稿では、わが国の所得税法が同様の考え方に基づいて所得源泉地を画定していると結論づけた。納税者がわが国の経済市場に接触し、利益を得ようとする意思を有することを前提として、納税者が利益を獲得できるようわが国が法的保護を提供している。所得税法における国内源泉所得規定の背後には、租税利益説的な考え方が存在するのである。

大嶋訴訟最高裁大法廷判決⁽⁵⁵⁾は、「およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものである」と判示した。同判決が示した「民主主義的租税観」⁽⁵⁶⁾は、外国法人など「主権者たる国民」以外の主体に対する課税の根拠とは、次元の異なる

問題を取り扱っているといえよう。すなわち、民主主義的租税観は租税法主義の根底に存在する原則であり、法律に基づかない課税を受けないという意味で手続的な保障を導いている。これに対して租税利益説は、たとえ法律に基づくとしても、国家が課税権を及ぼす範囲には限界があることを示しているのである。

Geoffrey 判決は、対人管轄権と対物管轄権を明確に分けて判断をなしたわけではない。それゆえ、本稿でも、かかる分類を考察の対象としなかった。外国法人自体に対する課税と、外国法人に帰属する所得または財産に対する課税とは、同一の論理によって正当化されるであろうか。この点も、国際租税法において重要な論点であると思われる。すなわち、所得税法上、使用料は国内源泉所得とされているが、外国法人が納税義務を履行しているわけではない。使用料の支払者である源泉徴収義務者が、源泉徴収という手続により、外国法人が納めるべき所得税を納付しているのである。国内に恒久的施設を有しない外国法人に直接納税義務を賦課する制度は、わが国の所得税法では採用されていない。このような課税が行われていないことは、執行上の理由によるのであろうか。それとも、理論的根拠が存在するであろうか。本稿では今後の課題として提起するにとどめ、具体的な考察は別稿に譲りたい。

- (1) 松井茂記『アメリカ憲法入門（第七版）』七三頁（有斐閣、二〇二二年）参照。
- (2) 確井光明「法定外税をめぐる諸問題（下）」自治研究七七卷二号三頁、一五頁（二〇〇一年）は、「アメリカ合衆国の州間の調整の考え方が国際課税に影響を与えてもいるであろう。」と論じている。
- (3) Geoffrey, Inc. v. South Carolina Tax Commission, 313 S.C. 15 (1993).
- (4) 本稿と同様のアプローチを採る先行研究として、未公開の草稿ではあるが、浅妻章如「アメリカの売上税・使用税における nexus の研究」(<http://www2.rinkyo.ac.jp/web/asatsuna/documents/0686uritagezi.pdf>, 二〇一六年二月八日最終閲覧)が挙げられる。

- (5) この法人構造の終局的な効果は「いかなる州にも」所得が生じず、すべての所得課税を逃れることである。See *Ira H. Rosen, Use of a Delaware Holding Company to Save State Income Taxes*, 20 *Tax Adviser* 180 (1989)。一九九〇年、Geoffrey 社は、正規雇用の従業員なくして、約五千万ドルの所得を得た。しかし、いずれの州にも所得税を納めていなかった。
- (6) *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298, at 306 (1992).
- (7) *Id.*, at 306-307.
- (8) See *American Dairy Queen Corp. v. Taxation and Revenue Department*, 93 N.M. 743 (1979), *AAMCO Transmissions, Inc. v. Taxation and Revenue Department*, 93 N.M. 389 (1979).
- (9) 原告は、本件契約によりフランチャイズが創出されたという事実審判決の認定を争っていない。
- (10) *Virginia v. Imperial Coal Sales Co., Inc.*, 293 U.S. 15, at 20 (1934).
- (11) *Mobil Oil Corp. v. Commissioner of Taxes of Vermont*, 445 U.S. 425 (1980).
- (12) *Id.*, at 445.
- (13) See *Wheeling Steel Corp. v. Fox*, 298 U.S. 193 (1936), *Southern Express Co. v. Spigener*, 118 S.C. 413 (1920). *Wheeling Steel* 判決は、無形資産が、地域の事業において不可欠の部分となる場合には、かかる無形資産には、その所有者の住所地以外に、課税のための所在地が与えられ得ると、*Southern Express* 判決は、無形資産によって与えられる権利が州内で行使される場合には、無形資産の所在地は、この州内にあると、それぞれ判示した。
- (14) *Curry v. McCanless*, 307 U.S. 357, at 365-66 (1939).
- (15) See *Avco Financial Services Consumer Discount Co. v. Director, Division of Taxation*, 100 N.J. 27 (1985).
- (16) See, e.g., *Allied-Signal v. Commissioner of Finance*, 79 N.Y.2d 73 (1991). 同判決は、州内の法人に与えられた利益は、非居住者たる株主に効力を生じると判示した。
- (17) *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*, 430 U.S. 274, at 279 (1977).
- (18) *National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Ill.*, 386 U.S. 753 (1967).
- (19) 連邦最高裁判所は、*Bellas Hess* 判決における現実の所在要件を再検討した。そして、売上税および使用税について同要件の妥当性を再確認する一方で、現実の所在要件は他の種類の租税には及ばない点を指摘した。See *Quill, supra* note (6), at 314.

- (20) *American Dairy Queen*, *supra* note (8), at 747. See *International Harvester Co. v. Wisconsin Department of Taxation*, 322 U.S. 435, at 441-442 (1944). *International Harvester* 判決は、州に所在する資産または州において生ずる成果もしくは取引に公正に帰属するとおり、州は非居住者の所得のうち、そのような部分に課税し得る。かかる資産または成果もしくは取引には、州の保護が及び、他の多くの利益を得る資格が与えられると判示した。
- (21) *J. Hellerstein & W. Hellerstein, State Taxation*, Para. 608 (2d ed. 1992) は、現実に所在しておらずとも、州の市場を恒常的に活用するいかなる法人も、かかる州の所得税の課税管轄権に服すべきであると論じている。
- (22) *Curry, supra* note (14), at 368.
- (23) *Bellas Hess* 判決に「*平良*」*National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois*, 386 U.S. 753 (1967) — 通信販売会社がイリノイ州内に事務所も代理人もおかず、電話帳にも載っていない、もっぱら郵便その他の輸送機関を通じてイリノイ州での営業をしているときには、イリノイ州は当該会社に、同州法所定の *use tax* 徴収義務を負わせることはできない」アメリカ法一九六九—二六八頁参照。
- (24) *Quill* 判決について、浅香吉幹「*Quill Corp. v. North Dakota ex rel. Heitkamp*, — U.S. —, 112 S.Ct. 1904 (1992) — 州内での使用のために販売された商品にかかる使用税の徴収・納付を、当該州内に販売店も販売代理業者も置いていない州外の通信販売業者に対して州が義務づけることは、合衆国憲法第一四修正のデュー・プロセス条項には反しないが、州際通商条項に反する」アメリカ法一九九三—二七三頁参照。
- (25) 州際通商条項との関連で *Bellas Hess* 判決は、「州際通商条項の目的はまさしく、地域の不当な争いから合衆国経済を確保することにあり、合衆国憲法の下において、これは連邦議会のみが規制・統制権限を有する領域である。」と判示し、州の課税権を否定した。
- (26) *Shaffer v. Heitner*, 433 U.S. 186 (1977).
- (27) *International Shoe Co. v. Washington*, 326 U.S. 310 (1945). 同判決は、*Milkien v. Meyer*, 311 U.S. 457 (1940) を引用して 529。
- (28) なお、○三三判決は、合衆国憲法において、「外国との通商および各州間の通商〔中略〕を規制する」権限を有するのは、連邦議会である点を指摘する（合衆国憲法一編八節三項。条文につき、田中英雄『*Basic* 英米法辞典」二一七—二一九頁（東

京大学出版会、一九九三年）参照。）。そして、「先例拘束性の原理」を強調し、「連邦議会が解決すべき問題であるのみならず、連邦議会が解決する終局的な権限を有する問題である」として、この点からも、州際通商条項に関して、*Bellas Hess* 判決を維持した。

- (29) See Michael T. Fatale, *Geoffrey Sidesteps Quill: Constitutional Nexus, Intangible Property and the State Taxation of Income*, 23 HOFSTRA L. REV. 407, 407 (1994).
- (30) この点を説示するに際して、*Quill* 判決は、*Miller Brothers Co. v. Maryland*, 347 U.S. 340, at 344-345 (1954) および *Moorman Manufacturing Co. v. Bar*, 437 U.S. 267, at 273 (1978) を先例として引用している。
- (31) この結論を導く際に、本判決は、「州内の法人に与えられた利益は、非居住者たる株主に効力を生じる。」と判断したと判示した。同判決を参照するのであれば、法人がその株主に対して支払う配当と、原告の完全親会社、すなわち、原告の株主たる Toys R Us 社が原告に対して支払うロイヤリティとの相違を、詳細に分析する必要がある。その上で、同判決の論理が、本件にも妥当するかどうかを判断すべきである。この点において、本判決は、先例を十分に検討していないと批判され得る。
- (32) この点に *Quill*、*Kelley W. Strain, Geoffrey the Giraffe Arrives in Louisiana*, 6 LOY. L. & TECH. ANN. 1, 24 (2006) は、「*Quill* 判決は売上税または使用税に適用され、所得税には適用されな。Geoffrey 判決は、このように述べ、*Quill* 判決における州際通商条項に係る分析を（巧妙に）回避した。」と指摘している。
- (33) Michael T. Fatale, *State Tax Jurisdiction and the Mythical "Physical Presence" Constitutional Standard*, 54 TAX LAW. 105, 141 (2000).
- (34) *Quill* 判決において、White 裁判官は、次のとおり指摘している。「遙か以前において、販売者の『現実の所在』は、そのような所在を課税の条件とする取引につき、十分であっただろう。しかし、今日の経済において、現実の所在は、州が課税しようとする取引について、ほとんど役割をもたない場合が少なくない。何十億ドルもの電信送金が毎日行われており、購入者は、FAX、電話またはパソコン通信によって、販売者に注文をする。販売者は、事業所を離れることなく、航空便、陸便、船便等、さまざまな配送サービスにより、商品を送付」しているのである。*Quill*, *supra* note 7, at 328.

- (35) *Curry, supra note (14)*, at 367.
- (36) Rick Handel, *A Conceptual Analysis of Nexus in State and Local Taxation*, 67 *Tax Law.* 623, 690 (2014).
- (37) Michael T. Farale, *The Evolution of Due Process and State Tax Jurisdiction*, 55 *SANTA CLARA L. REV.* 565, 583-584 (2015) は、「Quill 判決以降、州税に係る一連の事案において、法人所得課税はその全部または一部が維持された。これらの事案において、現実の所在という基準は適用されなかった。現実の所在テストを適用する代わりに、裁判所は、納税者が州において事業を営んでいたか、もしくは、州の経済市場またはその資源を大いに利用していたかに焦点を当てた。」と分析している。
- (38) *Id.*, at 584-585 は、州の課税権をめぐる事案は「州際通商条項の下において判断されたものの、その論理はデュー・プロセスの分析と共通していた。事案の中には、州の課税権の基準は、州内の活動という閾値を要求しているかも知れないと示唆するものがあつた。その活動とは、課税以外の裁判管轄権の事案において典型的に求められるものよりも強度の接触である。とはいえ、州内市場の利用に焦点を当てる一般的な一連の分析は、デュー・プロセスの原則に合致する。」と論じている。
- (39) 連邦最高裁判所は、「この問題に関して、Quill 判決以降において、裁量上訴を受理した」とはならぬ。See Mark F. Sommer et al., *Supreme Court Declines Opportunity to Rule on Income Tax Nexus*, 13 *NO. 2 BUS. ENTITIES* 20, 26 (2011). 連邦最高裁判所による不受理決定が判例法を形成するわけではないものの、その意味するところは示唆的であるとさえよう。Farale, *id.*, at 585-586 は、州の課税権をめぐる事案について、「Quill 判決において Bellas Hess 判決を再度認容したことは、一部には、Bellas Hess 判決に合理的に依拠した通信販売会社の財務健全性に対する連邦最高裁判所の配慮に基づいている。ここには、通信販売会社は「Bellas Hess 判決を覆すと」多額の租税を避及的に納付することを強制してしまうという配慮も含まれている。」と論じている。
- (40) 外国人が負う納税の義務につき、東京高判昭和二八年一月二六日判特三八号一〇頁参照。また、法人が負う納税の義務につき、東京地判昭和四二年四月一日行集一八巻四号三九九頁参照。後者は、控訴審である東京高判昭和四七年六月二八日訟月一八巻八号一三三〇頁においても支持されている。

これらは四〇年以上も前の判決であるため、現在における意義は乏しいと思われる。しかし、租税法上の納税義務者規定が憲法三〇条に反するかどうか争われた事例はなく、学説も特に問題としていない。このような背景から、事実上、こ

これらの判決が先例たる位置にあることは否めない。

- (41) 東京地判・前掲注(40)。
- (42) 増井良啓「宮崎裕子」『国際租税法(第三版)』六頁(有斐閣、二〇一五年)。
- (43) 増井「宮崎・前掲注(42)」・六頁。
- (44) 中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」日税研論集三三三号一三九頁、一四二頁(一九九五年)。なお、同論文一四四頁は、「主権との関連で考えると、自国民・内国法人に対する課税は対人主権に基づき、外国人(居住者も含めて)・外国法人に対する課税は領土主権に基づくものである、と説明することになろう。」と論じている。居住地管轄は属人主義に、源泉地管轄は属地主義に、それぞれ根拠が求められることとなる。
- (45) 金子宏『租税法(第二十一版)』二〇頁(弘文堂、二〇一六年)は、租税利益説とは、「租税をもって市民が国家から受ける利益の対価と見る考え方である。この考え方は、自然法思想ないしは国家契約説を基礎として主張されるもので、国家の目的は市民の身体と財産を保護することであり、租税はその対価である、とするものである。」と説明している。
- (46) 水野忠恒『国際課税の制度と理論—国際租税法の基礎的考察』七頁(有斐閣、二〇〇〇年)は、「課税管轄における経済的帰属の理論に示されるように、課税管轄は租税利益説の思想に強く結びついている」と論じている。続けて、DAVID R. TILINCHAST, *TAX ASPECTS OF INTERNATIONAL TRANSACTIONS* 3 (2d ed. 1984) を参照し、「国際課税では、誰が政府のサービスの利益を享受しているのかということが重要であり、納税義務者が決定されるまでは能力説は意味をもたないといわれる。」とする。
- (47) 吉村典久「国際租税法における恒久的施設概念(P・E)に関する若干の考察」ジュリスト一〇七五号四七頁、四八頁(一九九五年)参照。
- (48) 吉村・前掲注(47)・四七—四八頁。
- (49) 谷口勢津夫「ソース・ルール」ジュリスト一〇七五号五一頁、五二頁(一九九五年)は、源泉地管轄の根拠として、「人と国家との経済的な結びつきないしこれを通じての応益関係をもって国家の課税管轄を決定する考え方」である「経済的所屬原則」を挙げる(Vgl. S. Schanz, *Zur Frage der Steuerpflicht*, FinArch. 1892, 365, 373)。そして、この原則により、「非居住者・外国法人の場合には、所得の源泉を通じての属地的応益関係に基づいて課税管轄が決定される」とする。

(50) 国内源泉所得に係る納税義務について、昭和二十七年改正後の所得税法は、以下のとおり規定していた。

一条二項 前項の規定に該当しない個人は、左に掲げる場合においては、この法律により、所得税を納める義務がある。

六 この法律の施行地において事業をなす者から工業所有権その他の技術に関する権利若しくは特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの又は著作権（映画フィルムの上映権を含む。）の使用料で当該者のこの法律の施行地にある事業に係るものの支払を受けるとき

一条五項 この法律の施行地に本店又は主たる事務所を有しない法人は、左の各号に掲げる所得の支払を受けるときは、この法律により、所得税を納める義務がある。

一 第二項第二号乃至第四号又は第六号乃至第八号に規定する所得

四一条二項 第一条第二項の規定に該当する個人の同項第二号乃至第八号若しくは同条第五項第二号に掲げる所得又は同項の規定に該当する法人の同項に規定する所得につきこの法律の施行地外において支払がなされるときは、当該支払に係る所得については、命令の定めるところにより、債券の発行者、この法律の施行地にある営業所若しくは事業所における管理の責任者、この法律の施行地にある資産の利用者その他命令で定める者は、その支払の確定した日の属する月の翌月十日までに、当該所得に対し百分の二十の税率を適用して算出した税額の所得税を当該個人又は法人に代つて政府に納付しなければならない。

(51) 第一三回国会衆議院大蔵委員会議録第一六号（一九五二年）〔平田敬一郎主税局長発言〕によれば、「外国からの技術援助」に係る特許料による所得は、「結局日本における事業から生れた所得なのでございます。外国人に特許料を拂いますが、その所得というものは日本において運用されまして日本において発生した所得でございます。そういうものに対して所得税をできるだけ課税するということは、これは各国の最近の立法例が大体そういうことになつておりまして、この原則は所得税の課税理論から言つと、認めていただいてもいいのじゃないか。」と説明している。

(52) 増井 宮崎・前掲注(42)・六五頁。

(53) 例えば、占部裕典「地方公共団体の課税権の限界」『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』五九二頁（信山社、二〇〇二年）〔初出一九九八年〕、水野忠恒「法定外地方税における地方団体の課税権とその限界」アメリカ合衆国の州際通商条項におけるNexusを参照して―地方税五二巻五号二頁（二〇〇一年）などが挙げられよう。

州外法人に対する課税とその限界（吉田）

(54) わが国では「枠法」として地方税法が存在し、地方団体は、同法に抵触しない限りにおいて、条例により法定外税を創設することができる。しかし、その場合にも、事前に総務大臣に協議し、その同意を得なければならない。地方税法二五九条、六六九条、七三一条。

(55) 最大判昭和六〇年三月二七日民集三九卷二号二四七頁。

(56) 金子・前掲注(45)・二二頁。

(本学大学院法学研究科博士課程後期課程在籍)