

英米法系公法の調査研究(2)

アメリカ公法研究会
(代表 佐藤 信行)*

眠れる州際通商条項と州の課税権

Comptroller of Treasury of Maryland v. Wynne, 135 S.Ct. 1787 (2015)

阿部 純子**

はじめに

州や国家が公共のサービスを提供するためにはそのための財源を確保しなければならない。租税の機能として、その資金を調達することは本来的なものである¹⁾。日本の最高裁判例によると、「課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要であるが、憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねている」とし、裁判所は立法府の判断を尊重すべきとする²⁾。

租税制度に対して憲法に基づき裁判所が介入する権限の根拠づけは困難が伴うが、この事情はアメリカでも同様のようである。本稿はこの問題に

* 所員・中央大学法科大学院教授

** 嘱託研究所員・大東文化大学法学部法律学科特任准教授

1) 金子宏『租税法〔13版〕』(弘文堂, 2008年)1頁。

2) サラリーマン税金訴訟(最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁)。なお、租税法の分野であっても、憲法14条1項後段所定の事由に基づく差別などについては、その合憲性の推定が排除されるべきとの伊藤正己裁判官の補足意見がある。

ついて、特に連邦憲法の州際通商条項³⁾による州の課税権の制約について注目したいと考える。

州の課税権について、従来、個人所得税に対して州は二つを根拠に課税してきた。一つは、その州内に居住する⁴⁾個人に対する課税であり、これはその者の居住地を根拠としてなされる。もう一つは、州内に居住地を有さない非居住者であっても、その者に州内で稼得する所得がある場合にその所得を根拠として源泉地の州が課税する場合である。連邦最高裁の見解によれば、ある一つの州が両者を根拠に課税した場合であっても、その州法はただちに連邦憲法に反するものではなく⁵⁾、州外の源泉地を根拠に州が課税しても修正14条デュープロセス条項に違反するわけではない⁶⁾。

ただし、州の当該権限に対する連邦憲法上の制約はデュープロセス条項のみにとどまるわけではなく、州際通商条項からも制約があると考えられてきた。当該条項は、連邦憲法1条に位置づけられており、その文言をみれば、州の権限を制約する規定ではなく連邦議会に対して、通商規制権限を付与する積極的な性格を有する条項である。

ただし、連邦最高裁の判例において、この条項にはこの側面に加え、消極的な側面があることが指摘され認められてきた。当該条項は通商活動を規制するための広範な権限を連邦議会に付与しており、この問題に対しては州ではなく連邦政府の関心事と考えることができる。そのため、たとえばある通商活動について連邦議会が何らかの立法措置をとっていない場合（つまり、連邦議会の態度が黙示的にも明示的にも示されていない場合）であっても、それは連邦議会がそれを規制する権限を行使していないだけであるため、州政府の権限として保障されているわけではないとの解釈で

3) U.S. Const. art. I, §8, cl. 3.

4) 州によっては、居住地 *domicile* ではなくとも、当該州に不動産などを所有する者を州法によって含める場合がある。See Walter Hellerstein, *Deciphering the Supreme Court's Opinion in Wynne*, 123 J. TAX'N 4, 15 (2015).

5) *E.g.*, *Oklahoma Tax Comm'n v. Chickasaw Nation*, 515 U.S. 450, 462-463 (1995).

6) *E.g.*, *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298, 306-307 (1992).

ある。これは「眠れる州際通商条項」の法理 (Dormant Commerce Clause Doctrine, 以下「DCCD」) と称されるものである⁷⁾。

州権限に対するこのような制約は、どのような根拠に基づくのだろうか。州の居住者の代表者が制定した租税制度であったとしても、つまり、州の多数派の合意に支えられる租税法であったとしても、連邦憲法による制約を受けると (裁判所が判断できると) 考えられるのか。あるいは、そのような州政府の判断に対する連邦憲法の制約が正当化されるためには、どのような根拠を必要とするのか。

DCCD の妥当性をめぐる議論は多岐にわたるが、本稿は DCCD に基づき州政府の租税制度に対して連邦憲法に反すると判断した連邦最高裁判決の *Comptroller of Treasury of Maryland v. Wynne*⁸⁾ を取上げ、州の課税政策に対する連邦憲法の制約について若干の考察をしたいと思う⁹⁾。

1 Wynne 判決の紹介

1.1 事実の概要

メリーランド州は個人の所得税について三つの場合を規定していた¹⁰⁾。州議会によって税率が設定される州税 (State Tax)、州法の委任の範囲でカウンティーが税率を設定することのできるカウンティー税 (County Tax)、そして、カウンティー税ではなく州税にのみ帰属する租税として設けられる非居住者への特別税 (Special Non-Resident Tax) である。なお、この特別税の税率は、最も低いカウンティー税と同率とされる。その

7) See e.g., *Gibbons v. Ogden*, 9 Wheat. (22 U.S.)1 (1824). なお、判決では Dormant Commerce Clause と表記されており法理 Doctrine の用語は用いられていないが、州に対する制約が明文に規定されていないわけではない点からここではこれを法理として捉え、「DCCD」と表記することとする。

8) 135 S.Ct. 1787 (2015).

9) 本稿にて日米の租税制度の比較検討を行う余裕はないため、本稿は Wynne 判決に限定し若干の検討をしたいと思う。

10) MD Code, Tax-General §10-101 et seq. なお、本件では特に論点とされていないが、同法には法人への課税も規定されている。

結果、メリーランド州の居住者またはメリーランド州から稼得する所得のあるすべての個人の納税義務者は、州税およびカウンティー税、または州税および非居住者への特別税を納めなければならないこととなる。同法によれば、同種の税金を他州に支払っている場合には、メリーランド州に支払う州税は控除される規定を置いていたが、カウンティー税にはこのような控除は認められていなかった¹¹⁾。

Wynne 夫妻は、同州のハワードカウンティーに居住し同州の納税義務者である。夫の Brian は、Maxim Healthcare Services 会社(以下「Maxim 社」)の七人の出資者のうちの一人であり、この会社は連邦法の内国歳入法の要件を満たすいわゆる S 法人¹²⁾である。つまり、Maxim 社の事業所得については出資者個人の所得に帰属するため、Wynne 夫妻は Maxim 社の事業所得としてではなく個人の所得として連邦所得税の申告書に報告した¹³⁾。

S 法人の事業所得の取扱いに対しては、連邦税と同様の取扱いをする州もあるが、そうではなく、S 法人の事業所得に対して直接課税する州もある¹⁴⁾。メリーランド州の場合は、連邦法の内国歳入法とほぼ同様の規定を

11) カウンティー税への控除についても以前は規定されていた。See *Comptroller v. Blanton*, 390 Md. 528, 890 A. 2d 279 (2006). しかし、1975年の改正により、当該控除規定は削除された。See *Maryland State Comptroller of Treasury v. Wynne*, 431 Md. 147, 157 (2013).

12) 内国歳入法 1 章 S 節 (Subchapter S) に規定される特別小規模会社 (small business corporation) を指す。連邦租税法上、S 法人は法人に区分されるが、配当や留保にかかわらず、その事業所得は出資者に帰属する。そのため、課税上もこれを反映して、法人ではなく個人所得税の対象とされる。関口智『現代アメリカ連邦税制』(東京大学出版会、2015年) 76頁。これに対して、一般の法人として普通法人があり、同 C 節に規定されるので C 法人と称される。参照、伊藤公哉『アメリカ連邦税法 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで〔5 版〕』(中央経済社、2013年) 466頁以下。

13) そのため、S 法人の事業所得と個人の所得については、法人と個人の二段階ではなく、個人の所得税として課税されることになる。この点が法人税の場合と異なる。

14) *Wynne*, 431 Md. at 158.

設けていた。つまりメリーランド州の所得税法上も、S 法人の事業所得は出資者個人の所得に帰属することとされていた¹⁵⁾。そのため、Wynne 夫妻はメリーランド州の報告書においても、Maxim 社の事業所得を個人所得として申告した。2006年の課税年度において、Maxim 社は39州もの州において州の所得税を申告したが、ここには他州で支払った課税に関して記載されていなかった。Wynne 夫妻は、他州で支払った所得税についてメリーランド州で控除されるべきことを主張し、この主張に対して財務省監査官は、州税に関してはその控除を認めたがカウンティー税に対しては認めなかった。そのため Wynne 夫妻は、カウンティー税に対する控除が認められないのは連邦憲法の州際通商条項に違反することを主張した¹⁶⁾。

連邦最高裁は問題とされたメリーランド州法について、州際の経済活動に対して州内での活動を選択するように納税義務者に働きかける要素をもつものであり、これは州関税として作用するとして、連邦憲法の州際通商条項に違反すると判断した¹⁷⁾。

1.2 Alito 判事による法廷意見

本件の判断にて判事は5対4に分裂している。法廷意見は Alito 判事が執筆し、これに Roberts 首席判事, Kennedy 判事, Breyer 判事, Sotomayor

15) *Id.*

16) メリーランド州の租税裁判所では Wynne 夫妻の主張が認められなかったため、ハワード郡巡回裁判所に提訴し、租税裁判所の判断は破棄され事件が差し戻された。その後 Wynne 夫妻はメリーランド州の中間上訴裁判所である特別上訴裁判所に上訴したが、その審理前にメリーランド州上訴裁判所がサーシオレイライを認めた。同裁判所は、州の行政手続法に関する解釈に関しては租税裁判所の判断への一定の敬讓を認めるべきとしながら、連邦憲法の解釈が必要な場合には行政機関の決定への敬讓はしないと述べて審理を行った結果、Wynne 夫妻の主張を認容した。 *Id.* at 159-161.

17) 連邦最高裁はこのようにして、メリーランド州上訴裁判所の判断を認容した。また、州議会とは異なる決定機関によって規定されるカウンティー税に対して連邦憲法上の規制が及ぶか否かも争点となり得るが、連邦憲法上、カウンティー税は州税とみなされるためその規制は及ぶと判断された。 *Id.* at 162.

判事が同調した。法廷意見に対しては三人の判事から反対意見が出されたが、主たる反対意見は Ginsburg 判事が述べたものであり、これには Scalia 判事と Kagan 判事が同調した¹⁸⁾。

ここではメリーランド州法を違憲と判断した Alito 判事の見解を概観することで判決を振り返りたい。

メリーランド州では、他の多くの州と同様に、州の歳入を個人所得税の徴収により賄っている。本件でメリーランド州の個人所得税制度が連邦憲法に違反しないかが審査される際、特に問題とされたのは、他州で支払った地方税（カウンティ税）に対してメリーランド州が控除しなかったことである。Alito 判事はこの点を指摘し、メリーランド州の居住者が州外で稼得した所得に対する課税は二度行われることになる点を問題とする¹⁹⁾。また、州内での所得があれば、非居住者からも州税と特別税（カウンティ税の代わりとして）を徴収している²⁰⁾。

Alito 判事は、連邦憲法上の通商条項の解釈について起草者意図を参照する。そして、新たな統一国家が存続していくためには、州間の関係性に問題を生じさせるような地域間での経済的な分裂を避けることが必須であるとの確信があったことを指摘する²¹⁾。この理解を背景に Alito 判事は、当該条項は連邦議会による立法措置がない場合であっても、州の課税権に対する制約を課す条項であるものとして先例によって認められてきた条項であると続け、DCCD を認める解釈が先例において存在してきたことを主張する。それは、連邦議会による承認なしに州が州際通商に対して州内での活動よりも過度の負担を課すことが禁止されるとの制約を州に課すものである。州関税や州際通商活動に対する州による過度の課税は連邦憲法によって禁止されると解釈されるべきことを Alito 判事は指摘する²²⁾。特

18) 他に Scalia 判事、Thomas 判事がそれぞれ個別に反対意見を執筆した。

19) *Wynne*, 135 S.Ct. at 1792.

20) *Id.*

21) *Id.* at 1794 (quoting *Hughes v. Oklahoma*, 441 U.S. 322, 325-326 (1979)).

22) *Id.* at 1794. Alito 判事はここで、フェデラリストの7篇（諸邦間の対立の具

に連邦最高裁の先例において DCCD は、州内での活動に対して、州間の通商活動という要素に基づく差別を排除するものとして解釈されてきたと Alito 判事はいう。

Alito 判事は、本件を判断する際に三つの先例に注目した。それらは、*J.D. Adams Mfg. Co. v. Storen*²³⁾、*Gwin, White & Prince, Inc. v. Henneford*²⁴⁾、*Central Greyhound Lines, Inc. v. Mealey*²⁵⁾であり、いずれも州内の法人に対する州の所得税政策が問題とされた。Alito 判事は法人所得税が問題とされたこれらの事例を参照し、いずれも違憲として連邦最高裁によって判断されたのと同様の理由によって、本件メリーランド州の租税法も違憲と判断されるとした。

第一の判決で問題とされた州法は、州外で稼得した所得に対する法人税を課すものであった。裁判所は州際通商活動による収入に対して適正な配分なく課税する点を問題とし、そのため当該州法が、州際的二重課税を行う危険性を内包するものであり、州際通商条項に反するものであることが指摘された²⁶⁾。州最高裁では州法による徴収の一般性および無差別性が強調された連邦最高裁は、このような特徴があったとしても州際通商活動に対する直接的な負担を課す課税が違憲であることに変わりはないとした²⁷⁾。

第二の判決での問題は、州際通商活動によって稼得する総収入に対する

体的な争点), 11篇 (連邦共和国と海洋国家), 42篇 (外交権および州際関係に関する権限) も参照する。See *The Federalist* Nos. 7, 11 (Alexander Hamilton), Nos. 43 (James Madison). 参照, A. ハミルトン, J. ジェイ, J. マディソン『ザ・フェデラリスト』斎藤眞・中野勝郎訳 (岩波文庫, 1999年)。

23) 304 U.S. 307 (1938).

24) 305 U.S. 434 (1939).

25) 334 U.S. 653 (1948).

26) *J.D. Adams*, 304 U.S. at 311–312.

27) *Id.* at 312. Wynne 判決の Alito 判事はこの判断を、州際的二重課税を行い、かつ州内の通商活動を比較して州外の通商活動に差別的取扱いをする州法が DCCD を内包する州際通商条項に違反するものと理解する。

課税が連邦憲法の州際通商条項に反するか否かであった²⁸⁾。ここでの問題の州法は州内の法人に対して、その事業所得に対する課税を行っていた。原告法人は、ワシントン州に拠点があり、ワシントン州から他州、そして外国にも船で運送業を行っていた。裁判所は、当該州法について、連邦議会の承認がない場合、州内での活動と異なり、州際活動に対して州が差別する課税政策は州際活動に対する二重課税の危険性を孕むものであり、このような州の課税政策を採用することはできないと判断した²⁹⁾。

第三の判決で問題とされたニューヨーク州法は、原告バス会社がニューヨークに居住地を有することを根拠に、他州からの収益を併せた総受領額の一部に対して、課税する方策を採っていた。この会社は隣接するペンシルバニア州とニュージャージー州への輸送も行っていたが、これらの州では州外の行為に対する課税をニューヨーク州に行っていたわけではなかった。裁判所は、他州もまた同様の課税方式をする可能性を指摘し、そうなった場合には、州際通商活動に対する過度の負担を課すものであるためもはやニューヨーク州法を正当化することはできないとした³⁰⁾。Wynne 判決の Alito 判事は、この判決が DCCD に基づき、当該州法を連邦憲法上の通商条項に違反するものと判断した。

Alito 判事はこれらの判決において問題とされた州法が、いずれも州際的二重課税を行う可能性があり、そして、州際通商活動に対する差別を有する特徴を有する点を指摘し、この点を根拠に違憲と判断されたものとして捉える³¹⁾。この州法の下では、州をまたぐ経済活動ではなく州内での活動に従事する強い動機を生じさせるものである点を Alito 判事は指摘する³²⁾。さらに Alito 判事はこれらの判決で違憲と判断された基準として（これらの判決では明示的に名称が用いられたわけではないが）、実質的には国内

28) Gwin, White & Prince. Inc., 305 U.S. at 435.

29) *Id.* at 438-439.

30) Central Greyhound Lines, Inc., 334 U.S. at 662-663.

31) Wynne, 135 S.Ct. at 1795.

32) *Id.* at 1801-1802.

一貫性のテスト (internal consistency test) が採用されたものとして解釈する。

このテストは、州際通商活動を差別する州法を裁判所が見分けるために使用されるものであると Alito 判事は指摘し、このテストについて、国内のすべての州によって同じように適用された場合に、州内の通商活動と比較して不利益を課し得るかどうかを判断するために、その州の課税構造に着目するものとして説明する³³⁾。このテストは仮定に、すべての州が同じ租税制度を有するとの前提を採用した場合、問題とされる租税制度の効果を裁判所が見極めることを可能にするものとして捉えられる。Alito 判事はこのテストの利点として、連邦憲法に違反する場合を見極めることができる点を挙げる³⁴⁾。

ただし、同一の所得に対して一つを超える州が課税する場合に、そのすべての場合が連邦憲法に違反とされるわけではない。ある州の租税制度が連邦憲法に違反すると判断するためには、連邦憲法に反しない場合との区別をする必要がある。国内一貫性のテストを用いる利点は、Alito 判事によると、この区別を行うことができる点にあるという。このテストを用いることで、ある州が他州の租税制度を参照しないために生じさせる、州際通商活動に対する性質的な差別をする租税制度であるかを見極めることができるという。州際通商に従事するための異なる動機を生じさせるような租税制度であったとしても、それが二つの州の租税制度が作用した結果として生じたにすぎないものであり、差別的ではなく国内的に一貫性が保持されている場合であればそれは連邦憲法に反しないと Alito 判事は述べる³⁵⁾。Alito 判事はこのテストを用いることでメリーランド州の租税制度が連邦憲法に反するとの判断を下すが、その根拠として、他州によって

33) *Id.* at 1802 (quoting *Oklahoma Tax Comm'n v. Jefferson Lines Inc.*, 514 U.S. 175, 185 (1995)). 国内一貫性のテストは、課税による経済的事実に着目するものではないことが述べられている。

34) *Id.* at 1802.

35) *Id.*

も同一の所得に対する課税がなされるという結果のみを根拠とするわけではないことを主張する³⁶⁾。国内一貫性のテストは、州際通商活動を性質的に差別するものであることと、それが関税として作用するものであるかを見極めることができるものであり、これは経済的分析に基づくものであると Alito 判事は認識する³⁷⁾。

以上のように判断し、Alito 判事はメリーランド州の租税制度が連邦憲法に反すると判断したメリーランド州上訴裁判所の判断を認容したのである。

2 州の課税権と州際通商条項によるその制約の正当性

2.1 DCCD 解釈の正当性——先例の位置づけをめぐる対立

以上のように Alito 判事は、DCCD に基づき州の課税権の制約を承認した。Alito 判事の法廷意見に対しては、三人の判事から反対意見が出され、提起された問題は多い。

例えば Alito 判事は違憲の判断根拠の一つとして、問題の州法が関税として作用する点を挙げた。確かに、州が関税をかけることは DCCD の典型的な害悪であるとされるため、この点を根拠に Alito 判事が判断した点は適切であると評価される³⁸⁾。しかし、Alito 判事はこのように判断する

36) *Id.* at 1804. Alito 判事は以下の例を挙げる。居住者が州内で稼得した所得に対する1.25%の所得税、居住者が州外で稼得した所得に対する1.25%の課税、非居住者が州内で稼得した場合の所得税として1.25%が課せられるとする。この前提の下で、二人の納税義務者を想定する。April と Bob は A 州の居住者であるが、April は A 州で、Bob は B 州で稼得がある。この前提において、（すべての州がこれと同様の租税制度を有すると仮定して）April は A 州のみに所得税を支払うが、Bob は A 州および B 州に所得税を支払うことになり1.25%の所得税を二度支払うことになるため、これは Bob が他州で通商活動を行うことのみに基づく負担であると Alito 判事は述べる。

37) *Id.* Alito 判事の見解によれば、国内一貫性のテストは経済的信義が認められたものであり、先例においても実質的に採用されてきたものとして理解される。

38) Edward A. Zelinsky, *The Enigma of Wynne*, 7 WM. & MARY BUS. L. REV. 797,

のに、州の居住者が州内で働くための強い動機を生むことを指摘したため、これが果たして関税であるか否かを判断する基準として明確といえるかについては疑問が提示される³⁹⁾。

また Ginsburg 判事は関税について、州際通商活動に対して州内で行われる同様の活動よりも高い割合で課税する点に定義する際の特徴があることを指摘し、メリーランド州法は州内であろうと州外であろうと居住者の所得には同率を課税するため、関税とは異なるとして Alito 判事を批判する⁴⁰⁾。

そして DCCD 解釈については、Scalia 判事はそもそもその解釈を認めること自体が裁判所の権限を超えるものであり、その解釈の妥当性自体に疑問を呈する⁴¹⁾。

また Ginsburg 判事は、DCCD 解釈が先例で用いられてきたこと自体は認めながらも法廷意見の先例の理解に対して批判する。Alito 判事の法廷意見と主たる反対意見の Ginsburg 判事の対立は、まさに連邦最高裁が長年にわたり維持してきた DCCD に関する見解の対立を示すものである⁴²⁾。それは、州間の経済的孤立を避けるための州課税権への制約を重視する立場と、州の政策はあくまで州の政治プロセスによる解決が望ましいという州の自律性を尊重する立場の対立である。

Ginsburg 判事は Alito 判事に対して、これまで先例において認められてきた州の課税権に対して、DCCD を根拠に制約を課すと判断するものであるため批判する。それは、いかなる源泉であっても居住者の所得に対して

805 (2016).

39) *Id.* at 805–808.

40) Wynne, 135 S.Ct. at 1821–1822 (Ginsburg, J., dissenting).

41) *Id.* at 1807 (Scalia, J., dissenting). また Thomas 判事は、DCCD が憲法テキストに根拠をもたないため、州法を違憲と判断する根拠として用いることに反対する。*Id.* at 1811 (Thomas, J., dissenting).

42) Daniel Bosworth, *Comptroller of the Treasury v. Wynne: Bridging the Gap between Strands of Jurisprudence on State Income Taxation*, 75 MD. L. REV. 1092, 1098 (2016).

課税することのできる州の権限である。Ginsburg 判事によれば、州際通商への(あるいは、国際的な)課税に対する州の権限に関する先例の見解として Ginsburg 判事は、たとえその所得が域外で稼得されたものであったとしても、州(あるいは国家)が居住者の所得すべてに課税することができるものとして理解されてきた。Alito 判事の見解は源泉地に基づき課税する権限(源泉地の州内での通商活動に対する課税権)が、居住地を根拠とした州の課税権に制約を課すものであると Ginsburg 判事は理解し、このようなルールは連邦憲法にも先例にも存在してこなかったとして批判する⁴³⁾。

居住地を根拠とした州の課税権と源泉地を根拠とした州の課税権が同一の所得に課税する場合、いずれの州の租税制度が他方に優位するかについて連邦憲法は判断をなすわけではなく、また本件においてメリーランド州が他州の課税権に劣位することが連邦憲法によって要請されているわけではないと Ginsburg 判事はいう。どのような租税制度を州が採用するかは政策問題であり憲法上の問題ではないのである⁴⁴⁾。

Ginsburg 判事はこのように理解し、州の域外での稼得による所得に課税する州の権限には正統性も認められるという。その根拠は主権である。主権を有する州はその居住者のすべての所得に対して課税する権限をもち、それは、その領域外で稼得した所得にも及ぶものであり、かつ、州は領域主権を根拠に州内で稼得した非居住者の所得に対しても課税することができる⁴⁵⁾。

州が州外で通商活動を行う居住者に対して課税する場合、二つの目的が考えられる。一つは、州内で稼得する居住者とほぼ同様の方法で州による

43) Wynne, S.Ct. at 1813 (Ginsburg, J., dissenting).

44) *Id.* at 1814.

45) *Id.* at 1817-1818. 州の課税権は20世紀初頭に遡るほど歴史をもつものであり、20世紀の終盤までに主権に基づく州の課税権の原則が確立したという。州は居住地であることを根拠に、居住者が州外で稼得した所得に対しても課税することができる。これは、他州がこの所得に対して課税するか否か、そして、当該州が源泉地であることを根拠に非居住者に対する課税政策を採用するか否かにかかわらず認められるとの原則が存在してきたことを Ginsburg 判事は述べる。

保護を受ける人々から平等の負担を課すものである。もう一つは、州外で稼得した所得に対する二重課税を防ぐことを優先する場合である。Ginsburg 判事は、いずれも正統な権限の行使であり⁴⁶⁾、メリーランド州はこのうち前者を選択したにすぎない⁴⁷⁾。伝統的にこの選択は連邦最高裁ではなく州に帰属するとされてきており、確立した原則として認められると Ginsburg 判事は述べる。

Ginsburg 判事の先例の理解によると、州における租税政策の決定は政治プロセスを通じて行われるべきことは明白であり、Alito 判事が述べるように、州外で稼得した所得に対する居住州の課税権の憲法適合性に疑義を向けることではない⁴⁸⁾。

通商条項の目的は州による課税から州の居住者を保護することではない。州の居住者は選挙権を有するためそれは政治プロセスにより決定されるべきであり、この考えこそ先例に適合すると Ginsburg 判事は主張する⁴⁹⁾。

他方、Alito 判事はこの主張が DCCD と修正14条デュープロセス条項による州への制約の範囲を混同していると指摘する。そのため、主権に基づく州の課税権も DCCD に基づく制約を受けることを以下のように主張する。州による特定の納税者への課税が修正14条デュープロセス条項に違反

46) *Id.* at 1816.

47) *Id.* 州の保護と利益、そして、同様の支払い能力をもつ州の居住者はすべて、この利益に対するコストを州に対して支払うのに平等の負担をすべきであるとの考え方をメリーランド州は採用したと Ginsburg 判事は分析する。なぜなら、州内で稼得する所得を有する点は Wynne 夫妻と異なるが、個人所得額（課税される純所得額）では同額である居住者もまた、Wynne 夫妻と同じ額の金額をメリーランド州に対して税金として支払っているからである。

48) *Id.* at 1819.

49) Ginsburg 判事は、連邦最高裁はこれまで、居住者に対する州の租税政策として、州内より州外での活動に対して高い割合で課税する政策を採用したとしても、これを違憲と判断したり厳格な審査を行ってきたわけではないことを指摘する。

しない場合でも、通商条項に違反する可能性があることは先例により認められている⁵⁰⁾。州の課税権への制約について *Camps Newfound* 判決⁵¹⁾ が、DCCD を根拠にして問題とされた州法を違憲と判断したことを根拠に、本件でもメリーランド州の州外の稼得による所得への課税権もまた DCCD による審査を受けると Alito 判事は述べる。

さらに Alito 判事は、稼得の場所を問わずに居住者の所得に対して課税する州の権限が通商条項により制約を受けないとの見解を示す先例を見つけることは不可能であることを指摘する。そのような場合に州の課税権が存在することと、それが DCCD による制約を受けないことは別である。州の権限へのこのような制約を認めなければ、擁護することのできない結果をもたらす可能性があることを Alito 判事は指摘する⁵²⁾。

しかし Ginsburg 判事は州の広範な課税権を認めるとする原則について、*Shaffer v. Carter*⁵³⁾ に言及し、修正14条のデュープロセス条項のみに基づくのではなく、DCCD にも関連することを指摘する⁵⁴⁾。そのため、Alito 判事の DCCD に基づく州の課税権への制約は先例と整合性をもたないと主張するのである。

先例との整合性について Alito 判事は、Ginsburg 判事が依拠した先例を本件に適用することが誤りだという。*Shaffer* 判決と本件の問題は異なるためである。*Shaffer* 判決では、居住者の稼得する場所が州外であろうと州の課税権が及ぶことが DCCD（通商条項）を根拠に否定されたわけではないことを Alito 判事は指摘する⁵⁵⁾。*Shaffer* 判決において DCCD を根

50) Wynne, 135 S.Ct., at 1798 quoting *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298, 305 (1992).

51) *Camps Newfound/Owatonna, Inc. v. Town of Harrison*, 520 U.S. 564 (1997).

52) Wynne, 135 S.Ct., at 1799.

53) 252 U.S. 37 (1920).

54) Wynne, 135 S.Ct. at 1818 (Ginsburg, J., dissenting). またこの判断は、*West Publishing Co. v. McColgan*, 328 U.S. 823 (1946) によっても採用されていることを Ginsburg 判事は主張する。

55) *Id.* at 1800.

拠に主張されたのは、二重課税ではなく⁵⁶⁾、当該課税が州際通商事業へ過度に直接的な課税をする点であることを Alito 判事は指摘する。つまり問題とされたのは、州が州際通商活動に対して直接的に課税することができないとの観念に基づく主張が認められるかであると Alito 判事は指摘する⁵⁷⁾。Shaffer 判決は二重課税に対する判断ではないため、先例として参照するのは妥当ではないと Alito 判事は考える⁵⁸⁾。

連邦最高裁における DCCD の発展において、州際通商活動に対して地域的な経済活動を保護するために優遇する州法の合憲性には疑問が投げかけられてきたことを Alito 判事は指摘する。そして今日、州の実践としてはほぼ普遍的に、他の州に支払われる個人所得税に対しては、居住州はその個人所得税に対して控除を与えられることが予定されていると Alito 判事は述べる⁵⁹⁾。

また Alito 判事は、差別された個人が政治プロセスを通じて救済される可能性があるとの見解は架空の考えであると述べる。州の居住者が州外で稼得する所得に対して課税される場合、この対象者が少数であるならば、州の立法府は彼らに対して差別する租税政策を採用する可能性がある。彼らが、州内に本拠地を有する法人より立法者に対して影響を及ぼすことが

56) Shaffer 判決では、州が二重課税を採用しても修正14条に違反しないことは確立されていることが述べられた。Shaffer, 252 U.S. at 58.

57) Shaffer 判決での納税者の州際通商活動への課税は、総収入ではなく純収益にのみ基づいて課税されるものであり、同判決では維持された。Id. at 57.

58) Ginsburg 判事が依拠したもう一つの先例は West Publishing 判決であるが、この判決は正式事実審理に基づかない判決維持であるため、先例としての価値に Alito 判事は疑問を投げかける。West Publishing 判決は、源泉地州の域内で稼得したそれぞれの法人の純所得額のみに基づく課税を徴収する州法が問題とされ、この州法は国内的に一貫性があり、差別的な租税構造を有しないと判断されたため、本件多数意見の結論に抵触するわけではないと Alito 判事は指摘する。また、West Publishing 判決が本件の結論と抵触すると考えた場合であっても、二重課税に関する先例を否定するものではないと Alito 判事は述べる。135 S.Ct. at 1800-1801.

59) Id. at 1801.

できると考えることもまた採用することはできないと Alito 判事は述べる。本件において Wynne 夫妻の主張を認めないことは、S 法人よりも規模の大きい C 法人への所得税を保護することになると考えられると Alito 判事は述べる⁶⁰⁾。

Ginsburg 判事は、本件メリーランド州法による弊害、つまり、居住者へのカウンティ税と非居住者への特別税の課税政策は DCCD による制約を受けず、政策問題として考慮されるべきとするが、Alito 判事は DCCD に抵触すると判断した。その際に Ginsburg 判事は、州が居住地または源泉地を根拠にすることで、同一所得に対して課税した場合の州の優劣関係は DCCD によって決定されるわけではないことを根拠として主張したが⁶¹⁾、Alito 判事は本件の判断によってこのようなルールが制定されるわけではないことをいう。

確かに、ある州の居住者二人が、一方は州内で稼得し、他方は州外で稼得する場合、両者に同率の所得税が課税されるならば、後者を控除することにより後者への救済を図ると考えることができる。しかし Alito 判事は、連邦憲法に反する州の租税制度について、その違憲性が排除されるための特定の方策を示すことは必要ではなく、違憲であると判断することで十分であるとの見解を示す⁶²⁾。そのため、居住地州と源泉地州によって同一所得に対する課税がなされた場合に、前者が後者に劣位すべきとの見解を法廷意見が示すわけではないという。

Alito 判事は、性質的に差別する州法であると判断された場合に、この違憲性を排除するための方策として州がどのような政策を採用すべきかの判断は依然として州の裁量にあり、通商条項あるいは平等保護条項によってある政策が特定されるわけではなく、その保障はその救済が何らかの方法でなされることによって達成され得るという⁶³⁾。

60) *Id.* at 1798.

61) *See id.* at 1813–1814 (Ginsburg, J., dissenting).

62) *Id.* at 1805–1806.

63) *Id.* at 1806.

2.2 本件の国内一貫性のテストの意義

Alito 判事によれば、差別的な州法が問題である場合には憲法問題として捉えるべきであり、その際に本件において当該州法が差別的であるか否かを判断するのに用いられた基準は国内一貫性テスト (internal consistency test) である。

確かに、DCCD の下で裁判所が州法を違憲と判断する際の根拠として、先例において国内一貫性のテストは重要な役割を担ってきたことは事実であり、州による州際通商に対する課税が問題になる際には参照されるべき基準であるといえる⁶⁴⁾。

連邦最高裁の判決において、国内一貫性のテストの起源は1983年の *Container Corp. of America v. Franchise Tax Bd*⁶⁵⁾ に求められる⁶⁶⁾。 *Container* 判決では、修正14条デュープロセス条項と通商条項の下では、州の内外的活動に対する租税負担は公平でなければならず、配分形式の公平性の要素として、「国内の一貫性と称することができるもの」があるとされた⁶⁷⁾。それは、その形式がすべての管轄で適用された場合に、統合事業の所得すべてを課税標準とした課税を超えないものでなければならないとされた⁶⁸⁾。配分形式の公平性に関して *Container* 判決が国内一貫性の基準を用いた後、多様な文脈において多様な課税に対してこの基準が適用されてきた⁶⁹⁾。

64) Walter Hellerstein, *Is "Internal Consistency" Dead?: Reflections on an Evolving Commerce Clause Restraint on State Taxation*, 61 Tax L. Rev. 1, 50-51 (2007).

65) 463 U.S. 159 (1983).

66) Hellerstein, *supra* note 64, at 2.

67) *Container*, 463 U.S. at 169.

68) *Id.*

69) さらに連邦最高裁は、1984年の *Armco* 判決において、国内一貫性のテストを用いることで、通商条項によって差別的な州の課税政策が禁止されるとの見解を示した。*Armco Inc. v. Hardesty*, 467 U.S. 638, 642 (1984). 同判決の Powell 判事による法廷意見では *Container* 判決を引用しながら、すべての管轄によって当該制度が採用された場合に、自由な貿易に対する過度の介入をなすもので

ただし、このテストの内容は先例において大きな発展を遂げてきたことも指摘される。そのため、その内容を確定的に捉えることは難しい。

例えば、国内一貫性のテストを配分に関するテストとみた場合、本件 Alito 判事の見解には疑問が提示される。Alito 判事は、メリーランド州法が適正な配分をなしていなかったために⁷⁰⁾同テストに反するとしたわけではなく、州際通商活動を差別するために反すると判断した。しかも、当該州法が性質的に差別するとの判断をした後に、何が公平な配分であるかについて Alito 判事が審査をしたわけではない。そのため、Alito 判事は国内一貫性のテストの適用範囲を差別事項にまで拡大したのか、あるいは、差別と配分の問題を DCCD の下で一つの観念に包含したのかという疑問が指摘される⁷¹⁾。

先例との関係から Ginsburg 判事が批判した点は、二重課税であるかを判断するものとしてこのテストを用いた点である⁷²⁾。Alito 判事が国内一

あつてはならないこと、そして通商条項の効力として州間の自由な貿易保護があることは確立されてきた考えであることが述べられた。この側面の一つとして、州は州際の要素に基づく取引を差別することができないとの見解が示される。Id. at 644–645.

70) つまり、二つ以上の州が同一所得に課税する場合に、メリーランド州が各州に公平に配分された所得に対する課税をしなかったと Alito 判事が判断したわけではない。

71) Zelinsky, *supra* note 38, at 810–812. なお Ginsburg 判事は、居住者を非居住者の州に対する責任に対し、前者にのみ州から付与される特権や利益があるため、より多くの責任を課せられたとしても通商条項に反するものではないという。州からの特権と州への責任の関係から Ginsburg 判事は、地方政府の活動をサポートすることを居住者すべての義務として課しても州が批判されることはないという。この義務は、居住者が他州に対する義務を負う場合でも変わらないと Ginsburg 判事はいう。Wynne, 135 S.Ct. at 1814–1815 (Ginsburg, J., dissenting). また、居住者間の公平な配分は、その純所得額に基づく課税であるとの先例の見解に依拠する。

72) Id. at 1820. さらに Ginsburg 判事は連邦最高裁が本件に至るまでの二十年間は同テストを用いて審査してこなかった点、そしておよそ三十年にわたり同テストに基づく違憲の判断は下されていなかったことを指摘する。

貫性のテストを用いることで、問題の州法が二重課税の危険性を孕むものであり、また州際通商活動を性質的に差別する政策であると判断した点について Ginsburg 判事は、たとえ二重課税であってもこのテストを満たす場合があることを主張し⁷³⁾、その妥当性に疑問を呈する⁷⁴⁾。

確かに、先例との関係からみた場合、Alito 判事の論理には奇妙な点があることが指摘される。なぜなら、居住地州と源泉地州が同一所得に対して課税する場合に生じ得る二重課税を防ぐため、このような場合は通常、居住地州がその権利を源泉地州に譲渡するとの原則が通商条項の下で確立されてきた⁷⁵⁾。DCCD の下で確立されてきた原則として、州際通商活動に対する二重課税が禁止されるとの立場を連邦最高裁は維持してきたのである。そしてその際、過度の課税負担から自由な貿易を保護することが不可欠であるとの認識も示されてきた⁷⁶⁾。

73) 例えば、A 州は居住地のみを根拠に課税し、B 州は源泉地のみを根拠に課税する場合、一貫性のテストは満たすが二重課税に服する可能性があることが指摘される。このテストに関する Ginsburg 判事の批判について Alito 判事は、このテストが経済的分析に基づくものであることは認めており、その妥当性についても経済的観点から示されているわけではないものと理解する。

74) これに対して Alito 判事は、Ginsburg 判事の見解が、差別的租税構造と、二つの異なる、ただし差別的ではない租税構造によってのみ生じる二重課税の区別を誤解していることを指摘する。本件でこの一貫性のテストを用いることによって、メリーランド州の租税法は関税として作用し、かつ、州際通商活動を差別するため、それゆえに、当該租税法が無効であると判断されると Alito 判事はいう。Wynne, 135 S.Ct. at 1804-1805. しかし Ginsburg 判事は、Alito 判事のこの正当化は、単なる二重課税と、一貫性なく差別する租税構造による二重課税を区別し、後者による弊害を除去する点に求められるものとして捉えられ、これは完全な循環論法であると批判する。Id. at 1822, n10 (Ginsburg, J., dissenting).

75) Hellerstein, *supra* note 4, at 6.

76) 連邦最高裁が DCCD を根拠に州の権限を制約する場合、その介入の正当化として二つが指摘されてきた。一つは通商条項の目的を州間の経済的な分裂を避けることに起草者意図を求めるものであり、もう一つは州間の自由な貿易を保護することに求めるものである。ただし、州による自由な貿易を保障するこ

そのため、Alito 判事はこの原則を根拠に当該州法を無効と判断することもできたはずであるが、実際にはしなかった。Hellerstein によると、それは、Alito 判事が源泉地州と居住地州の権限関係についてこのように優劣をつけるルールを用いることを意図的に避けるためであることが示唆される。Alito 判事もこの点は明言しているため⁷⁷⁾、Hellerstein はこの点に *Wynne* 判決の先例からの逸脱があることを指摘する⁷⁸⁾。*Wynne* 判決以前の連邦最高裁は、課税が二つ以上の管轄で行われる場合、それは配分されなければならない、課税物件の価値すべてに対して一つ以上の課税がなされるべきではないとの考えが示されてきた⁷⁹⁾。居住地州は、源泉地州による課税がある場合には、課税物件の全てに対して課税する権限を有するわけではないとの判断がなされてきたのである。

しかし *Wynne* 判決は源泉地州が居住地州の権限を凌駕するとの先例の論拠を採用せずに判断をしたのである。裁判所がこれをルールとして「立法化」することに抵抗を示す判事が存在することを考えれば、このルールではなく、州際通商活動が差別されるべきではないとの原則に依拠した方が当該州法を違憲と判断できる可能性が高まるといえよう⁸⁰⁾。Alito 判事はこのルールに依拠することなく判断するために、DCCD に基づく憲法上の原則として国内一貫性のテストに依拠した可能性が指摘される⁸¹⁾。

Alito 判事が憲法上の原則として国内一貫性のテストを打ち出そうとした場合でも、州の広範な権限が認められる事柄に対して、どのような場合であればこの原則が適用されるかはさらに考察しなければならない。しか

とは通商条項に関する起草者の見解とは異なることが示唆される。市場の効率より州際通商の調和を図ることがその目的であることが示される。Brannon P. Denning, *Reconstructing the Dormant Commerce Clause Doctrine*, 50 WM. & MARY L. REV. 417, 480-481 (2008).

77) *Wynne*, 135 S.Ct. at 1805.

78) Hellerstein, *supra* note 4, at 7.

79) *See Japan Line, Ltd. v. Country of Los Angeles*, 441 U.S. 434, 446-447 (1979).

80) *See Hellerstein, supra* note 4, at 9.

81) *Id.* at 9-10.

し、Alito 判事の国内一貫性のテストの本件への適用は厳格であると批判される。Ginsburg 判事は本件には国内一貫性のテストが適用されるべきではない根拠として *American Trucking Associations Inc. v. Michigan Public Service Commission*⁸²⁾ (以下「ATA II」) で示された同テストの適用除外にあたることを主張する⁸³⁾。

ATA II で問題とされたのはミシガン州の自動車運送事業者法 (Motor Carrier Act⁸⁴⁾) である。法廷意見の Breyer 判事は、国内一貫性テストを用いて、この州法がすべての州で採用された場合に、(州内のみの移動であれば一律100ドルだが) 州際を移動する運搬車は何百から何千ドルにも及ぶ手数料を合計で支払うことになることを認める⁸⁵⁾。

問題のミシガン州法は国内一貫性のテストに反すると判断できるが、にもかかわらず、Breyer 判事はこの州法を違憲とせず維持した⁸⁶⁾。

ここから、ATA II は国内一貫性のテストの適用範囲に再考を迫る判決と位置づけることができる。そして ATA II がその適用除外として提示したのは、「地方事業、州際企業および国内企業に同様に従事する者すべてに対して統一的に算定された地方税」と考えられる。

Ginsburg 判事はここから ATA II の適用除外の特徴として、均等割の租税 (head tax) である点を指摘し⁸⁷⁾、このようなフラットタックスよりも累進

82) 545 U.S. 429 (2005).

83) Wynne, 135 S. Ct. at 1821 (Ginsburg, J., dissenting).

84) この州法は、ミシガン州内の特定地間の運送距離のみに基づき算定した手数料として、事業者が運営する自動推進式の自動車1台につき年間100ドルの手数を課していた。州内および州間の運送事業に対して公平に課税するものだが、実際には、五大湖があるミシガン州の内部のみを運送する自動車より、州の内外で運送事業を営む事業者のトラックは多くの手数を支払うことになる。この点から当該州法は州際取引に違憲の負担を課すものであると問題にされた。American Trucking Associations, Inc. v. Michigan Public Service Commission, 545 U.S. 429, 431 (2005).

85) *Id.* at 438.

86) Hellerstein, *supra* note 64, at 1-2.

87) Wynne, 135 S.Ct., at 1821 (Ginsburg, J., dissenting).

課税を採用すべきでないことが連邦憲法によって要請される理由は見出せないため⁸⁸⁾、本件州法による課税にも適用されるべきでないと主張する。

ただし ATA II の適用除外の捉え方については他にも、ATA II が地方税とそれ以外の租税負担を厳格に区別する、新たな解釈を DCCD に打ち出した判決として考える余地はあろう⁸⁹⁾。

国内一貫性テストの妥当な適用範囲について Hellerstein は多様な観点から考察し、中でも例えば、「統一的に算定する」の意味について実践的観点から考察した上で新たな可能性を提示する⁹⁰⁾。

ATA II 以前の先例における国内一貫性のテストは、州内のみの活動を行う者への課税に対して、州際通商活動を行う者への課税負担を重くし、州際通商活動を差別するものを無効と判断するために使用されてきた、と理解できるものであった。これに対して Hellerstein は、そこで述べられた「統一的に算定される」の意味について、州際通商活動や州内の活動に従事する者の視点ではなく、地方事業に従事する者の間での差別がないかという視点から考察する。

実務的観点から当該州法について考えた場合、ある特定の管轄内で互いに競合する課税物件がある場合、その管轄内での活動に従事する者の間には異なる取扱いが生まれる可能性がある。ここから Hellerstein は、ATA II の「統一的に算定する」の意義として、ある管轄内部での統一的でない取扱いを審査するとかかりを確立するものであるとの可能性を提示す

88) 均等割の租税と居住地を根拠とした所得税は、後者が各納税者の支払い能力によって測定される点のみが相違するものとして捉えられる。均等割の租税のように、居住地を根拠とした課税は、居住する州の地域的な活動によってのみ課せられるものであり、また、その居住地に密接に関連するコストをカバーする点で両者は類似すると Ginsburg 判事はいう。

89) その際、ATA II での条件を満たす地方の租税政策には一貫性のテストが適用されない。しかし、Hellerstein はその厳格な区別は先例によって否定されてきたものであるため、そのような判決の解釈は早急であるという。Hellerstein, *supra* note 64, at 28–29.

90) *Id.* at 28–31.

る。ATA II のミシガン州法は州内での活動がいかなるものであろうと、一律に100ドルを課税するとの政策であったが、これに対して、州内部で競合的な課税を含む州の課税制度は、その内部のみで活動する者の活動に基づきその間で異なる取扱いを生む可能性がある⁹¹⁾。

このように、州内の活動、または地域的な活動に基づき課税される場合のその納税者同士での異なる取扱い、つまり「統一的とは認められない」取扱いがあるという事実自体は州際通商活動に対する州内活動への特別の保護を生むわけではないが、ATA II によって示された地方税に対する保護を奪う可能性がある。そのため、ひいては州際通商活動への差別につながるになると Hellerstein は分析する⁹²⁾。

このように解釈すれば、Wynne 判決での居住者へのローカル税を控除しなかった州法は国内一貫性のテストの適用対象になり得る。居住者のうち、州内のみの活動をする者と州際通商活動をする者への課税負担が異なると考えられるためである。

しかし Ginsburg 判事が述べるように、ATA II の適用除外の範囲に、州際通商活動に従事することに基づく累進的な課税負担を州によって課される場合が含まれるとの可能性が完全に排除されるわけではない⁹³⁾。

91) 例えば Armco 判決が例として挙げられる。オハイオ州の企業 (Armco 会社) には五つの支店があり、そのうちの二つはウェストバージニア州にあり製造部門を担当し、販売部門はウェストバージニア州で商品を販売していた。同州は、州外で製造され、販売のために輸入された商品ついて、総収入を課税標準として0.27%の課税をするものであった。裁判所はこの州法を国内一貫性テストにより無効とし、販売業への当該課税は州際通商に対する違憲の差別であるとした。同州法は、当該州法については、同じ企業に従事する者のうち、製造行為と販売行為という異なる課税物件に基づき異なる課税負担を負わせるものである。製造行為に従事する納税者に0.88%の課税を負担させるものでもあったが、製造行為と販売行為は実質的に同じ課税物件とはいえないため販売業への負担を補てんするものではなく、州際通商活動への差別がないとした主張を認めなかった。

92) Hellerstein, *supra* note 64, at 28–31.

93) *See id.* at 50–51.

本件において Alito 判事と Ginsburg 判事の見解が対立する中で、その適用については対立する両者の見解を組み込む形で適用すべきであった点が指摘される。それはいわば、「ブリッジテスト」(bridge test) である⁹⁴⁾。このテストの下では第一に、州の課税法が国内一貫性のテストを満たすか否かが審査される。満たす場合は合憲であり、満たさない場合は反証可能な rebuttable な違憲の推定を受ける。このような違憲の推定を受けた場合でも、さらなる事実審査を経ることで違憲とされない可能性がある。それは第一に、その課税が州外の利器に対する文面上の差別をするものではないか。第二に、課税によって最も直接的に負担を受ける利益が政治プロセスによって救済されるか。第三に課税が州外的な一貫性が認められるか、である。このブリッジテストを適用すれば、メリーランド州は合憲と判断されることになる⁹⁵⁾。

さらに Alito 判事が用いたテストの重大な欠点としては、裁判所による介入を正当化する根拠としてこれを用いることは、少なくとも二重課税に対しては妥当ではないことを Ginsburg 判事は述べる。州の居住者に課税されるカウンティ税と非居住者に対する特別税を同時に課すために、当該州法は国内的に一貫性がないと判断されたが、Wynne 夫妻に課されたのはこのうちのカウンティ税のみである。これら二つの課税があるためにその一貫性が否定されるのであれば、メリーランド州は非居住者の特別税を廃止することでその一貫性を維持できることになるが、この措置をしても Wynne 夫妻を救済することにはならないため、Alito 判事の見解に依拠しても、そのテストが目的とする二重課税の負担を排除することはできない点を Ginsburg 判事は指摘する⁹⁶⁾。政府が差別的な州法を制定した場

94) Bosworth, *supra* note 42, at 1109-1112.

95) そのため Wynne 判決において国内一貫性のテストは、もっと緩やかに適用すべきであったため厳格に適用した Alito 判事に対して批判がなされる。メリーランド州は国内一貫性のテストに関係なく、居住者の所得すべてに課税する権限を有すると考えられるため、国内一貫性のテストを適用しないとした Ginsburg 判事が支持されるのである。

96) Alito 判事は April と Bob の例を挙げ、稼得する場所のみを根拠として Bob

合、通常はそのいずれかの条件を引き上げるか引き下げるかによって救済することが可能であるため、Ginsburg 判事は一貫性のテストを用いる妥当性に疑問を呈するのである。本件の問題はあくまで州の政策選択の問題として捉えられるべきであると Ginsburg 判事は述べる。

メリーランド州は州外で稼得する所得のある居住者から州法の一部を控除するため、彼らの租税負担は軽いとの Ginsburg 判事らの主張に対して、Alito 判事はこれが論点をずらす議論であるという。論点は、メリーランド州が特定の納税者からの税歳入を多かれ少なかれ受け取ることができる点ではなく、州際通商に対する全体の租税負担がより重い点にあると Alito 判事はいう⁹⁷⁾。

このような Alito 判事の見解からは Ginsburg 判事より連邦憲法による統一的な視点で判断すべきとの見解がみえる。その背景には、通商条項の

が April より多く課税される点を問題として指摘した。この見解について Ginsburg 判事は奇妙であるという。なぜなら、A 州は非居住者への特別税を廃止することにより州の域内と域外を問わずに課税する政策をとり、B 州は居住者への州外での稼得への所得税を廃止し、州の域内での課税のみをする政策をとったとする。この場合、April も Bob も同率の課税がなされることになり、一貫性を保つことができると考えられることを Ginsburg 判事は述べる。Wynne, 135 S.Ct. at 1822 (Ginsburg, J., dissenting)。

97) 仮定的な状況として Alito 判事は以下を想定する。A 州の居住者が州内で稼得する場合、その所得税として 5% を課す。これに対して、A 州の居住者が州外で稼得する場合、その所得税として 10% を課す。このとき、たとえ A 州が後者に対して他州での支払い分の控除を認めたとしても、この租税制度は州際通商に対して差別するものであると Alito 判事は述べる。問題なのは、A 州に対して後者が負う負担ではなく、全体として彼が負う負担であるためである。Alito 判事は再び、April と Bob の仮定的状況により示す。A 州に居住する April には、州内で稼得する所得税として 5% が課税される。A 州に居住するが B 州で稼得する Bob には、B 州から 6% の課税がある。A 州は居住者の州際通商に対して 10% を課税するが、他州の分は控除されるため A 州に対して Bob は 4% が課税される。A 州への支払いについて Bob は April より少額であるが、A 州への Bob の負担は A 州の課税政策の妥当性について無関係であると Alito 判事は述べる。Bob の全体としての負担分が問題になるためである。

起草者意図にも適う形で連邦政府の役割を憲法に根拠づけたいとの Alito 判事の狙いがあることは指摘できるだろう。

そして、ここから、先例から逸脱してでも国内一貫性のテストを憲法上の原則として根拠づけ、この憲法上の原則に基づく裁判所による判断の正当性の根拠づけをなしたいとの Alito 判事の意図を推測することはできるかもしれないが、それは同時に、先例との関係の不明確さを生じさせるものであるため、かえってそのテストの内容と適用の面で混乱を生じさせるものとなってしまっているといえよう。

2.3 個人所得税に対する連邦憲法の保障とは

Wynne 判決の特徴は、個人の所得に対する州の課税に対する DCCD の制約が及ぶと判断した初の連邦最高裁判決である点に求められる⁹⁸⁾。しかし、Alito 判事が個人所得税に関するこの結論を示すのに依拠した三つの判例が法人税についてのものであったため先例としての妥当性に疑問が提示される。

この点について Alito 判事は、DCCD が法人より個人に対して負担を課すべきと解釈することは妥当ではないとして答える。法人と個人を区別することが妥当ではない理由としてまた、それらの先例で無効と判断された課税は法人に加え個人にも適用されるものが含まれるものであった点を挙げる。法人もまた自然人のように州からのサービスなどの利益を得ている点もまた、両者を区別した課税制度は正当化することはできないことを示すものであると Alito 判事は指摘する⁹⁹⁾。

Alito 判事のように解釈すれば、法人が人民であるか否かとの論点にかかわらず、通商条項の下では人民は法人と同様であるか、少なくとも州際通商活動に対する課税に関しては法人に与えられる保護が及ばないと解釈することは妥当ではないことになる¹⁰⁰⁾。*Wynne* 判決において問題なのは、

98) *The Supreme Court, 2014 Term — Leading Case*, 129 HARV. L. REV. 181, 181 (2015).

99) *Wynne*, 135 S.Ct., at 1797.

100) Hellerstein, *supra* note 4, at 13.

法人が人民であり得るかという点ではなく、人民は人民であるということが確かであることに注目するならば、本件において自然人と法人の区別は意味をなさない。刑罰を受けずに個人が州際通商活動に従事する自由は、合衆国のすべての市民 citizen が行使することのできる権利であり、この権利の行使が法人に従事する市民にのみ制限されるわけではない、ということになる¹⁰¹⁾。

いずれにせよ、Alito 判事は法人所得税が問題とされた先例に依拠して個人所得への州の課税権の制約を認めたため、先例との位置づけから本判決にはどのような意義があるのか整理することは必要であろう。

これまで連邦最高裁は法人所得税が DCCD の下で問題とされた事件において、国内一貫性のテストと州の外的一貫性のテストの両方から審査を行い、いずれかのテストに反した場合に違憲と判断してきた¹⁰²⁾。そのため *Wynne* 判決が国内一貫性のテストを満たさなかったために違憲と判断したのは先例の立場から逸脱するわけではない。ただし、二重課税の危険性の判断として州外的テストに言及しているにもかかわらずそれ以上の言及はないため、この点から、法人所得税と異なり個人所得税に関してはこれらのテストの適用について異なる取扱いをなすことが本件にて示唆されている可能性が示される¹⁰³⁾。

Alito 判事が依拠した三つの先例と本件との関わりについて Ginsburg 判事はまた、それらの判例が所得税ではなく、総収入を課税標準とする課税に関するものである点に言及する¹⁰⁴⁾。ただし Alito 判事もこの点は認識しており、近年の傾向として両者の課税形体の共通点が示されていることを指摘する¹⁰⁵⁾。

101) Dan T. Coenen, *Why Wynne Should Win*, 67 VAND. L. REV. EN BANC 217, 226–227 (2014).

102) Leading Case, *supra* note 98, at 187.

103) *Id.*

104) *Wynne*, 135 S.Ct., at 1820 (Ginsburg, J., dissenting).

105) *Id.* at 1796–1797.

しかし、このことをもって通商条項が両者を区別するとの議論がすでに否定されていたとみることは妥当ではないと Ginsburg 判事は述べる。多数意見が言及した三つの判例が出された時期でさえ、連邦最高裁は通常は、州際通商についての純所得額に対する課税とその総収入に対する課税は区別され、この区別は通商条項の下で異なる結果に至ると判断してきたことを指摘する¹⁰⁶⁾。例えば、*J.D. Adams* 判決が出される三年前の事件として *Stewart Dry Goods Co. v. Levis*¹⁰⁷⁾ を挙げ、総収入によって課せられる負担は「直接的」なものであるのに対し、所得税によって課せられる負担は「間接的かつ付随的」であるとして、両者の区別が明白かつ実質的なものとして認識されていたことを Ginsburg 判事は指摘する¹⁰⁸⁾。

Alito 判事は先例を参照しながら両者の区別がすでに否定されたことを示すが、Ginsburg 判事は、Alito 判事が参照した先例のうちの一つは、総収入に対する課税は所得税よりも負担が大きいことを述べたものであり、二倍の負担が課せられたことが述べられたと指摘する¹⁰⁹⁾。より大きな負担が課せられる課税制度である総収入を基準とした課税制度が維持されたため、Ginsburg 判事は Alito 判事が参照した三つの判例を純所得額に対する課税を無効とする根拠として援用するのに妥当ではないという。

Ginsburg 判事は総収入と純所得額を課税標準とする課税の相違を強調するが、Alito 判事は両者の違いが問題とされるべき理由はないとの立場を示す¹¹⁰⁾。Alito 判事は特に、課税の形式的文言ではなくその実際の効果が考慮されなければならないという。歴史的観点に基づき Ginsburg 判事が両者の相違が通商条項の下では異なる結果に至ると主張したことに対して、Alito 判事はそのような歴史的見解は関係ないという。Alito 判事が依

106) *Id.* at 1820 (Ginsburg, J., dissenting).

107) 294 U.S. 550, 558 (1935).

108) *Wynne*, 135 S.Ct. at 1820 (Ginsburg, J., dissenting).

109) *Id.* 続けて Ginsburg 判事は、先例において総収入を課税標準とする課税について、性質的により負担をかけるものであったにもかかわらず維持された先例に依拠し、問題とされた所得への課税を維持した点を指摘した。

110) *Id.* at 1795–1796.

拠した三つの判例において、総収入と純所得額の区別ではなく、多重課税の危険性が根拠とされたことを指摘する。

Alito 判事は、総収入と純所得額への課税の区別は、先例において、前者が通商活動への直接的な負担であるのに対して、後者が間接的かつ付随的なものであるとされてきたがこの区別はすでに淘汰され、代わりに、当該課税の経済的効果に着目したより実践的なアプローチが採用されたことを指摘する。これは通商活動によって稼得した総収入に対して課税する州の権限に関して裁判所が実質的に再解釈を行ったものであると Alito 判事は捉える。両者の区別に関する連邦最高裁の見解は常に一貫したものではないが、通商条項が総収入と純所得額への課税を区別するとの議論が否定されたとの見解が正当であると Alito 判事はいう¹¹¹⁾。

なお、Shaffer 判決に関する Ginsburg 判事の見解からは、州が純所得額に対して差別的に徴収することが許容されることが示唆される可能性があるが、Alito 判事はこの見解が *Travis v. Yale & Towne Mfg. Co.*¹¹²⁾ により否定されるという。

Travis 判決では、純所得額に対するニューヨーク州法による課税が問題とされた¹¹³⁾。ニューヨーク州で稼得する者についてニューヨーク州法は、この個人がニューヨークの居住者であれば特定の免除を付与するにもかかわらず、コネチカット州やニュージャージー州の居住者であれば免除をしなかった。法廷意見の Pitney 判事はこれが実質的な区別をなすものと判断し、このように居住者と非居住者の間に明確な区別を設ける場合には、居住者の地位が問題とされる場合であっても特権免除条項¹¹⁴⁾の市民としての地位が問題になるとし、この区別を設ける個人の純所得額に対するニューヨーク州の課税政策が特権免除条項に反すると判断したのである¹¹⁵⁾。

111) *Id.* at 1796.

112) 252 U.S. 60 (1920).

113) *Wynne*, 135 S.Ct. at 1800.

114) U.S. Const. art. IV, §2, cl.1.

115) *Travis*, 252 U.S. at 78–82.

このように Alito 判事は、先例を参照することで、純所得額に対する州の課税権も連邦憲法により制約されこと、そして、純所得額と総収入に対する課税の区別は否定されたことを主張する。

果たして Alito 判事が述べるような先例の展開が原則として確立したものであるかは考慮すべきであるが、Hellerstein によると、通商条項の下での総収入に対する課税の合憲性の審査は公平な配分と関連することが指摘される。Alito 判事が依拠した三つの判例は公平な配分が重要な要素として判断されたが、総収入への課税の合憲性に関する他の判例は必ずしもそうではない¹¹⁶⁾。Alito 判事がどこまで意図したかは定かではないが、純所得額と総収入に対する課税の分析枠組みが同様であると判断し、純所得額に対する課税には公平な配分が要請されることを示すものであるならば、再び、総収入に対する課税の合憲性の審査についても公平な配分が同様に要求されるものになることが指摘される¹¹⁷⁾。

最後に、DCCD に基づき個人所得税に対する州の課税権の制約を認めた Alito 判事が本件に込めた意義について簡単に触れたいと思う。

本件において法人と個人の区別として指摘された点としては、個人には選挙権が付与される点がある。個人はその州法を支持する立法府に対して選挙権を通じて意思を示すことができるため、個人の州際通商活動への負担を課す州法に連邦最高裁が関与する必要がないとの議論について Alito 判事は、問題となる州法が DCCD に基づき違憲と判断されるものであるならば、選挙結果に関係なくその州法は無効とされるべきとの見解を示した。

しかしこれは、*Goldberg v. Sweet* と異なる捉え方である。実際、Ginsburg 判事や Scalia 判事の反対意見は、*Goldberg* 判決の傍論を参照し、州の居住者を州による課税から保護することは通商条項の目的ではなく、政治プロセスによって解決されるべきことが述べられた¹¹⁸⁾ ことを示し、

116) Hellerstein, *supra* note 4, at 13.

117) *Id.*

118) *Goldberg v. Sweet*, 488 U.S. 252, 266 (1989).

Alito 判事を批判した。

これに対して、Alito 判事はその傍論が否定されたことを示す。なぜなら、そのような保護が DCCD の目的ではないとした判断の前提には、過度な負担を課す政策に対する政治プロセスの役割が *Goldberg* 判決では指摘されていたが、州外の商品に対する差別的な課税は違憲であることが *West Lynn Creamery, Inc. v. Healy* で述べられたためである¹¹⁹⁾。

先例においてすでに否定されているにもかかわらず、Ginsburg 判事と Scalia 判事が *Goldberg* 判決での通商条項の目的に関する言及に触れたのは、これら反対意見の判事に、州の居住者を州から保護することが通商条項の目的ではないとした *Goldberg* 判決をもう一度復活させる意図があった点が指摘される¹²⁰⁾。にもかかわらず、これに対して Alito 判事がもう一度強くこれを否定したのは、州の課税権に対する居住者への保護を DCCD が内包するものである点を示すためであったことが指摘される¹²¹⁾。

つまり Alito 判事は、個人に選挙権が付与されるのであることを根拠に州による課税からの個人の保護は政治プロセスによるべきとの論法をとらずに、すなわち、政治プロセスへの参加が保障されていれば通商条項によって州の課税権から保護される必要性はないとはしなかった。DCCD に基づき居住地州から居住者である個人が保護されることを Alito 判事が強調したのなら、DCCD は選挙プロセスによっても奪うことができない価値を居住者に保障する規定といえる。では、その価値の意義とは何か。

ここで Alito 判事が *Travis* 判決に言及した点に注目したい。*Travis* 判決は特権免除条項に依拠した判決である。特権免除条項は、自州の市民に対する保護と他州民の保護を比較し、前者にのみ特権を与える場合に問題とされるのが典型といえるので、*Wynne* 判決の根拠として用いられないと

119) 512 U.S. 186, 200, 203 (1994). また、差別的ではなくとも特定グループを傷つける場合には、政治プロセスはもはや立法府の濫用を防ぐ手段として用いることはできないことも述べられている。

120) Hellerstein, *supra* note 4, at 13–14.

121) *Id.* at 14.

しても不自然ではない。しかし、ここではあえて、特権免除条項と通商条項の共通性に注目したい。

Hicklin v. Orbeck では、特権免除条項と通商条項の関連性について述べた。それは互いに補強し合う関係性が認められるものであり、両者ともに、地域的な資源へのアクセスを州外の市民に与えないとする州の政策に制約を課す条項として作用する。いずれも連合国内でのそれぞれの州(邦)における人民の相互の関係性を記述した連合規約4条に由来するものであり、連邦主義について共通した観念に基づく点が指摘される¹²²⁾。例えば、自州の利益を優先するために他州へ資源を輸送せず、自州の居住者を優遇し経済的な不利益を他州に課す州の政策は両条項が関連する問題である。それは国家全体の福利より一つの州の利益を優遇することにつながる。特権免除条項は、ある州が有する資源の配分について、その州の居住者であるか否かに基づき差別するかが問題とされる¹²³⁾。

ただし両条項には相違も存在する。両者の違いとしては、特権免除条項は法人には保護が及ばない点がある¹²⁴⁾。この条項により認められる、合衆国の市民である地位に基づく保障は、他州からも保障されるべきものである。ただし、それが自身の州の市民のみが享有できる特別の特権である場合は別である¹²⁵⁾。さらに特権免除条項により認められる特権(州の境界を越えて認められる市民の特権)は、あらゆる行為に及ぶものではなく、それが十分に基本的な行為として認められることが指摘され

122) *Hicklin v. Orbeck*, 437 U.S. 518, 531-532 (1978).

123) *Id.* at 533-534.

124) 連邦憲法4条2節の特権免除条項の「市民」には法人が含まれないというのが連邦最高裁の立場である。Paul v State of Virginia, 75 U.S.168, 177 (1868). 両条項の相違として他に、特権免除条項による個人の保護は連邦議会によっても奪うことができないとされること、特権免除条項は通商活動すべてに及ぶわけではなく、基本的なものに限定される点、そして、DCCDの下では認められてきた市場への参加を特権免除条項の下では承認しない傾向にある点が判例において指摘されてきた。

125) *Id.* at 180-181.

る¹²⁶⁾。

この基本的行為に該当する行為を法人が行うことができるか否かは、特権免除条項の市民に法人が含まれないことから直ちに否定されるものではないだろう。特権免除条項の下で保障される基本的な行為の判断要素に個人が含まれるかは不明確といえるためである¹²⁷⁾。

Alito 判事は、*Travis* 判決において個人の純所得額への課税の控除が特権免除条項により保障されるものと判断した。そして Alito 判事は、総収入と純所得額への区別が先例において否定されているとの見解を示した。

Alito 判事のこれらの見解を前提とするなら、法人所得税の控除も、基本的な行為への保護として連邦憲法によって保障される範囲に含まれる可能性があるのではないか¹²⁸⁾。DCCD の下では法人の総収入に対する課税から保護される可能性があるのはすでに先例にある通りであるが、州による課税から保護されるための基本的な行為の判断として、個人だけではなく法人をベースにした考え方も成り立つのではないかという点である。

政治プロセスによっても奪われない DCCD による個人の保護とは、選挙権が付与された個人の総意によってすら奪うことのできない法人に対する保護が立法政策においてあることを示すものなのではないだろうか。

おわりに

本稿は、Wynne 判決を取上げ州の課税権の制約について DCCD の観点から概観した¹²⁹⁾。法廷意見の Alito 判事の見解と先例との関係（その整合

126) *United Building and Construction Trades Council of Camden County and Vicinity v. Mayor and Council of the City of Camden*, 465 U.S. 208, 218–219 (1984).

127) ちなみに Rehnquist 判事は、特権免除条項に内包される「基本的」な行為であるか否かの判断に際して、平等保護条項の下での基本的権利であるかとの点にも触れている。*Id.* at 219.

128) ただし、連邦憲法 4 条 2 節の特権免除条項の享有主体性の問題として法人は含まれないので、この条項による保護を受けるわけではない。

129) 所得税政策への制約については、他にも収用条項（連邦憲法修正 5 条）や平等保護条項（修正 14 条）の観点からも問題となるが本稿では触れることがで

性)については問題点がいくつか提起されているため、今後の裁判所や州議会に対してどのように影響するかは懸念されるだろう。Alito 判事は、州の実践としてほぼ普遍的に認められている事実として、源泉地州が個人所得税を課す場合には居住地州は控除されることが予定されていると述べた。この実務に対する Wynne 判決の影響はほぼないことが指摘される一方、理論的には、Alito 判事が述べた国内一貫性のテストに反する政策をもつ州は、選挙結果にもかかわらず、廃止する可能性が指摘される¹³⁰⁾。

本件を憲法問題か政策問題として捉えるかは Alito 判事と Ginsburg 判事の見解の分裂として示された。この分裂は DCCD に関する連邦最高裁のこれまでの分裂に由来するといえよう。裁判官の見解にこのような分裂がないことは望ましいと考えることはできるが、租税政策に対する統一的なルールを裁判所が確立できると考えることは、その能力の観点からみて妥当といえるかは疑問である。

だからといって、裁判所の判断を軽視するわけではない。その判断に意義を見出すならば、それは憲法上の原則に関する判断と、それに基づき州の租税制度に対する司法審査の正当性に関する議論にあるのではないか。

本件は、州の広範な権限に対する連邦憲法による制約であるため、連邦主義に関する問題が含まれており、また、州の租税制度に対する連邦裁判所による司法審査の正当性にも関わるものであった。Alito 判事は実践的な観点から個人に対する実際の危険性を指摘していた。そして本稿では、Alito 判事は国内一貫性のテストを憲法上の原則として位置づけることで州への介入を正当化しようとしたとの可能性を示したが、他にも、基本的な行為を保護するための連邦憲法に基づく裁判所の介入による保護の可能性は指摘できるだろう。

Ely は政治プロセス自体の構造的な欠点を是正するための裁判所の役割から司法審査の正当性を主張したが¹³¹⁾、この観点から Wynne 判決をみた

きなかった。

130) See Hellerstein, *supra* note 4, at 16.

131) JOHN HART ELY, DEMOCRACY AND DISTRUST (1980).

場合、マイノリティである個人の利益を保護するための個人の保護のみならず、そのための法人の（政策上の）保護という意義を見出すことはできないだろうか。

本件は、州の課税権に対する連邦憲法の制約、そしてそのための司法審査の正当性に加え、個人と法人に対する法的保護のあり方について示唆的な判決であるといえよう。