

<論文>

## 米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る 州の課税管轄権(1)

### State Taxing Jurisdiction in U.S. State Sales and Use Taxes and State Corporate Income Taxes (1)

吉 田 悦 教

#### 目 次

##### 第1 米国の州の課税管轄権の範囲と認定方法

- 1 州の課税管轄権とネクサス
- 2 ネクサスに関する2つの認定方法

##### 第2 売上税・使用税の課税管轄権

###### 1 売上税・使用税に関するネクサス

- (1) 売上税・使用税の概要
- (2) 売上税等におけるネクサスの認定

###### 2 通商条項

- (1) 合衆国憲法第1条と通商条項
- (2) 通商条項に係る米国の判例の変遷

###### 3 適正手続条項

- (1) 合衆国憲法と適正手続条項
- (2) 適正手続条項に係る米国の判例の変遷

###### 4 「実質的な関連」の基準の拡大

- (1) Wayfair事件判決とエコノミック・ネクサス
- (2) ネクサスの概念の拡張

ア エコノミック・ネクサス

イ アフィリエイト・ネクサス

ウ クリック・スルー・ネクサス

エ クッキー・ネクサス

オ マーケットプレース・ネクサス (以上 本号)

5 情報報告義務 (information-reporting approach)

6 売上税・使用税簡素化協定

### 第3 州法人所得税の課税管轄権

#### 1 州法人所得税のネクサス

- (1) 州法人所得税の概要
- (2) 多州間租税協定 (MTC) と要素ネクサス基準
- (3) 米国各州の要素ネクサスの基準

#### 2 課税所得の配分と定式配賦法

- (1) 特定配分方式と定式配賦方式
- (2) 定式配賦法の配賦計算方法
- (3) UDITPAの採択
- (4) 課税上所得配分と3要素方式・2要素方式

#### 3 ユニタリー・タックスと課税所得の配分ルール

### 第4 総括

## 第1 米国の州の課税管轄権の範囲と認定方法

### 1 州の課税管轄権とネクサス

米国は連邦国家であり、各州が独立した国家であった歴史を有する<sup>1</sup>。このため合衆国憲法の下で、主権は連邦と州に分かれ、かつ、連邦政府は合衆国憲法により付与された権限しか有しないとされている。したがって、各州は自らの主権に基づき、それぞれ課税権を行使するが、企業の事業活動が米国内の複数の州で行われる場合には、複数の国家間にわたり事業活動を行う場合と同様

---

<sup>1</sup> 米国の州は、1783年の米国独立以前から存在するが、連邦政府の組織は1787年の憲法制定会議において合衆国憲法が採択されてから設けられたものである。また、連邦国家の憲法には連邦政府と州政府がどのような分野において立法権を行使できるかが明記され、憲法がそれぞれの政府の存在と権限を保障している (岩崎美紀子『分権と連邦制』(ぎょうせい、1998年) 382頁)。

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権 (1) 吉田  
に、その事業に関する課税権管轄権をどの州が有するかが問題となる。

現在、米国の各州では、物理的な境界にとらわれることなく、企業の経済的  
活動と州のサービスとの間に「ネクサス (nexus)」と称される結びつきが認  
められる限りは、当該州の課税管轄権を認めている。また、各州の課税権の独  
立性は強く<sup>2</sup>、日本の法人事業税や法人住民税のように国の法律で各自治体に  
帰属する課税標準の分割・帰属を決定するようなシステムは米国では採用され  
ていない。

## 2 ネクサスに関する2つの認定方法

こうしたなか、各州が自州の有利になるように課税権を最大限行使するよう  
な行動<sup>3</sup>をとると、米国経済全体の発展を阻害するおそれが生じる可能性が高  
い。これを避けるために、米国では、ネクサスに関する2つの認定方法が存在  
する。

1つ目は、ネクサスの認定に際して、合衆国憲法に定められている通商条  
項 (Commerce Clause: 第1章第8節第3項) や適正手続条項 (Due Process  
Clause: 修正第14条) を適用することにより、州間等の課税の重複を調整し、  
二重課税の排除を図るもの<sup>4</sup>である。

---

<sup>2</sup> 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ーアメリカ合衆国の  
州際通商条項におけるNexusを参照してー」地方税第52巻第5号10頁。

<sup>3</sup> 「A州において産出される石炭に対しトン当たりいくらかという形で産出税 (severance  
tax) を課すこととすると、直接的にはA州内の住民の税負担を増大させることなく、  
言い換えればB・C州の住民の負担を増大させることにより、A州は必要な歳入を確保  
することが可能である」という事例が該当する (松永邦男「合衆国における州法人税  
課税の基本構造 (一)ーユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究62巻2号  
85頁 (1986))。

<sup>4</sup> 水野・前掲注 (2) 10頁。また、他のすべての法律と同様に、州及び自治体の税法  
は連邦憲法の要件に準拠する必要がある。州及び自治体の税務分野では、連邦憲法上  
の制限となる主な根拠規定として、第1条の通商条項 (Commerce Clause) と修正  
第14条の適正手続条項のほかに、第1条の輸出入条項 (Import-Export Clause)、第  
4条の特権及び免責条項 (Privileges and Immunities Clause)、修正第14条の平等

2つ目は、ネクサスの認定に際して、各州の話し合いにより、ネクサスの認定基準やこれに基づく課税標準の配分に関する共通ルールを設ける方法であり、これは、二重課税を避けることにもなる。

本論文では、この2つの認定方法を中心に、州売上税・使用税や州法人所得税について、過去に裁判となった案件や、州間で締結された協定などにおいて、具体的にどのような議論がなされ、どのような内容が認められてきたのかを、検討する。

## 第2 売上税・使用税の課税管轄権

### 1 売上税・使用税に関するネクサス

#### (1) 売上税・使用税の概要

米国では、連邦レベルでの売上税や消費税は存在しない。デラウェア州・モンタナ州・ニューハンプシャー州・オレゴン州・アラスカ州を除く<sup>5</sup>45州及びワシントンDCのほか、全米の多数の市・町・郡等の地方自治体が課税主体となり、それぞれが売上税 (sales tax) を導入している<sup>6</sup>。

---

保護条項 (Equal Protection Clause) 並びに第6条の優越条項 (Supremacy Clause) があり、これらの規定は、米国の裁判所における憲法上の異議申し立ての最も一般的な原因となっている (Hellerstein W. Stark, K. J Swain, J. A Youngman J. M. & Hellerstein J.R., *State and Local Taxation, Cases and Materials*, 11th Edition. (2019) [VitalSource Bookshelf version], p1.)。

<sup>5</sup> 5州が売上税や、後述する使用税を設けていない理由はさまざまであるが、例えば、アラスカ州は石油・天然ガス採掘税等の石油・天然ガス関係税の歳入が多額であること、オレゴン州やモンタナ州は、売上税・使用税の導入が州民投票で否決されたこと、ニューハンプシャー州は小売業者の反対が強いことなどが、その理由である (自治体国際化協会『米国の州、地方団体における売上・使用税の概要』Clear Report No.190.7頁 (2000)) とされている。

<sup>6</sup> Tax Foundation “State and Local Sales Tax Rates 2020” *Fiscal Fact* No.686 Jan.2020,p5.各州のほか、地方税である売上税の課税管轄地域 (sales tax jurisdiction) は米国内で9,600地域あり、各地域が独自に税率を決めている (杉本有造・ジョセフ・ガブリエラ「米国の市場公正法案をめぐる政策形成プロセス・一新たな局面に移行したインターネット売上税改革」会計検査研究第49号31頁 (2014))。

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権 (1) 吉田

米国では、1932年にミシシッピ州が最初に売上税を導入し、その後、1938年までの間に、26州とハワイ地域（現ハワイ州）が同税を導入していった。このように、1930年代に米国で売上税が広がった理由として、大恐慌とその後の不況に伴う税収の伸び悩みと不況対策としての各種プログラムへの参加による財源不足や、州から地方自治体への権限移譲が指摘されている<sup>7</sup>。

この各州が課する売上税は、原則として最終消費者が購入金額全額に対する売上税を負担するもので、日本の消費税やEUの付加価値税と異なり、原則としてサプライチェーンの中間段階では課税しない。なお、最終消費者が自らの居住地州以外の州外の事業者から購入する場合には、売上税の対象外になるが、代わりに、販売が州内で行われていれば課されていた売上税相当額が使用税（use tax）<sup>8</sup>として最終消費者に課される。なお、使用税は、最終消費者が担税者かつ納税義務者であり、最終消費者自身で申告する必要があるが、実態としては、最終消費者自身による申告は多くの場合行われていないとされる<sup>9</sup>。

売上税と使用税（以下「売上税等」という。）は仕向地主義の税であり、

---

<sup>7</sup> 自治体国際化協会・前掲注（5）4頁。

<sup>8</sup> 使用税は、「売上税を課されずに州外から購入し、しかも自州では使用税の課税対象である取引であった場合、購入者が自己の申告により州政府に納付する税金であり、売上税と使用税が二重に課されるものではない。…なお、以上は原則論であり、売上税・使用税の徴収（納税）義務者の定義、州外売主による使用税の徴収義務等、当税に関する規定も州により相違する」（須田徹『アメリカの税法』458頁（中央経済社、改訂6版、1998））とされる。

<sup>9</sup> 「売上税徴収義務がないオンライン・ショッピング業者から買い物をした消費者は、消費地州で自主的に使用税を納付しなければならない。しかしながら、実際に個人消費者が使用税を納付しているケースは極めて少ないのが実情である。一方、州税務当局にとっても、膨大な数の個人納税者から比較的少額の使用税を個別に追徴するのは現実的ではない。その結果、電子商取引市場の拡大と比例して州・地方政府の財源逸失が進行し、財政へのダメージが急速に広がった。」（秦正彦・野本誠「時事解説 オンライン・ショッピング業者以外の一般事業者や米国外企業も対応が必要に売上税徴収義務に関する米連邦最高裁判決 [2018.6.21]」税務弘報第 66巻第12号133頁（2018））。

最終消費者の所在地州が課税権を有することが原則である。各州で、顧客に物品の販売や役務の提供を行う事業者は、その事業活動を行っている州内に売上税等に関するネクサスがある場合に、当該州の売上税等の徴収義務を負っており、当該事業者が顧客から源泉徴収を行い、顧客の所在地の州に納税する。

## (2) 売上税等におけるネクサスの認定

売上税等におけるネクサスの定義は州によって異なるが、2018年の *South Dakota v. Wayfair, Inc* 事件<sup>10</sup>（以下「Wayfair事件」という。）の判決による連邦最高裁判所の判例変更がなされるまでは、ネクサスの認定には、少なくとも州内に、営業所や倉庫などの物理的存在（physical presence）が必要とされていた。メール・オーダーやカタログによる通販事業であっても、こうした物理的存在がなければ事業を行うことが困難であり、このルールに基づきネクサスの認定を行っても、各州の課税上大きな問題は生じなかった。しかし、その後、インターネットを利用したオンライン・ショッピング等が普及すると、販売を行う州内に物理的存在を持たなくとも事業を行うことが容易に可能となり、各州が売上税等を課税できなくなるケースの増加が問題となった。

米国の各州は、各州の税法に基づき売上税等を課税できるが、その課税権は、合衆国憲法に定められている通商条項及び適正手続条項との関係で制約を受けている。このため、Wayfair事件の判決前までは、過去の判例に基づいて、ネクサスの認定に物理的存在を必須としないとする州法の改正は、合衆国憲法の通商条項に反するとされてきたのである。

次に、こうした州の売上税等に対する合衆国憲法上の通商条項及び適正手続条項の規定の適用、関連する判例の変遷、ネクサスの認定に関する最

---

<sup>10</sup> *S. Dakota v. Wayfair, Inc.*, 138 S. Ct. 2080.

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権(1) 吉田

近の状況について、順に、より詳細に、検討を行う。なお、通商条項や適正手続条項の適用については、各判決の射程の範囲の問題、特に、売上税等以外の税目である州法人所得税等など、他の州税に関する判決内容の適用可能性、また、その逆が問題となる。これについて、本論文では、課税管轄権の問題は、税目は異なっても州税一般に共通する問題であることから、各税目固有の問題に関わる部分を除き、各判決の射程範囲を広くとらえるという立場にたって検討を進める。

## 2 通商条項

### (1) 合衆国憲法第1条と通商条項

通商条項は、諸外国との通商、州をまたぐ取引(以下「州際通商」という。)等の規制権限を連邦議会が有するとして、以下のように規定されている。

#### ○ 合衆国憲法第1条第8節第3項

「(連邦議会は次の権限を有する。) 諸外国との通商、および各州間並びにインディアンの部族との間の通商を規制すること」

この条項のうち、州際通商に関する条項については、合衆国の建国当時、各州が州内の企業を守るため州際通商に高い関税をかけていたため、こうした状況を改善し、合衆国内で自由な通商活動が行われることを保障し合衆国全体として経済的に発展できるようにすることを目的として設けられたものである。通商条項の適用に関しては、米国内で膨大な判例の蓄積があり、これらの判例により積み重ねられた州の課税権に対する通商条項による制限の理論は極めて長くかつ複雑な経緯を経て現在に至っている<sup>11</sup>。それらによれば、この規定の存在は、未だ連邦議会による立法権が行使されていない分野(休眠的分野)において州法を排除

---

<sup>11</sup> 松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造(三) —ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究62巻5号128頁(1986)。

することも予定していると考えられている<sup>12</sup>。

## (2) 通商条項に係る米国の判例の変遷

米国の裁判において、通商条項が州の課税権に一定の制限を付すことを明確に示したのは、Brown v. Maryland事件<sup>13</sup>の判決であるとされている<sup>14</sup>。この判決では、州が連邦の機関に対して課税する権限を有していないのと同様に、通商条項により黙示的に州際通商に課税をすることが禁じられているとの考え方が示されている<sup>15</sup>。また、直接に州税が問題とされたのではなく、州際間取引となる水先案内料に関して争われたCooly v. Board of Wadens事件<sup>16</sup>の判決でも、同様の考え方が示されている<sup>17</sup>。ただし、同判決では、規制の対象となる事実を「その性格上国家的なもの」と「その性格上地方的なもの」の2つに分類したうえで、前者は統一的な規制が必要であり、連邦議会のみが規制の権限を有し、後者は、地域の事情を考慮することは可能であるとしている点は注意を要する。この判決は、州も連邦議会と同様の権限を行使することが可能としている点で、連邦の権限を排他的なものとして理解せず、各州ごとの規制による多様性が確保され

<sup>12</sup> 吉村政穂「第5章 地方税地方団体の課税権と統一市場」金子宏編『租税法の基本問題』736頁。なお、Gibbons事件の判決（Gibbons v. Ogden, 22 U.S. (9 Wheat.) 1 (1824)）によって、州際通商条項の休眠的な側面が認識され、連邦議会の権限を広く認める機能を果たしたとされる（Ibid.737頁）。

<sup>13</sup> Brown v. State of Maryland, 25 U.S. 419, 6 L.Ed.678 (1827)。

<sup>14</sup> 「The doctrine that the commerce clause places a limitation on the taxing power of the States has its origin in Brown v. Maryland, …」(Paul J. Hartman.1953. *State taxation of interstate commerce*, Buffalo, N.Y. : Dennis ,p22.)、松永・前掲注(11) 128頁。

<sup>15</sup> 松永・前掲注(11) 128頁。

<sup>16</sup> Cooley v. Board of Wardens, 53 U.S. 12 How. 299 (1851)。

<sup>17</sup> これらの判決の背景には、フリー・トレード・アプローチ（free trade approach）という、19世紀後半に存在した当時の有力な主張がある。この主張は、地域の境界を越える取引の課税権は専ら連邦政府にあるとするもので、州のレベルでの課税を無効とするものである（Hellerstein, *supra* note 4 at 102-104, 水野・前掲注(2) 14頁）。

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権 (1) 吉田

る領域があることを認めていた<sup>18</sup>点で、Brown v. Maryland 事件の判決とは異なっている。このCooly v. Board of Wadens事件の判決の考え方<sup>19</sup>が実際の州税に適用されたのが、State Freight Tax 事件<sup>20</sup>の判決である。同事件では、ペンシルバニア州で、州際間取引の過程で州内を鉄道や水路により運ばれる貨物に対し、トン当たり一定額を課すことの合法性が争われた。同判決では、事業者の州への納税がこの地域で操業する前提となっている以上、州による課税は、物品を州境で妨害されることなく自由に異動させる特権ないし権利の制約になっていると指摘したうえで、ある州から別の州へ旅客や貨物を運ぶことは「その性格上国家的なもの」であり、このような額を課すことは州際通商に対する規制であり、認められないとした<sup>21</sup>。

その後、連邦最高裁判所では、課税分野以外では、課される負担が州際通商に対する直接的な負担か間接的な負担かを重視するアプローチ(直接・間接負担[direct/indirect burdens] のテスト)<sup>22</sup>により判断する手法が採用された<sup>23</sup>が、課税の分野においても、同様に、通商条項違反の有無の判

---

<sup>18</sup> 松永・前掲注(11) 128・129頁、吉村・前掲注(12) 737頁。

<sup>19</sup> 通商条項の対象となる問題を、その性質上、全国統一的な規制を必要とするものとそうでないものに分け、前者については連邦が独占的権限を持ち、後者については連邦の法律に抵触しない限り州が権限を持つことができるとする、いわゆる「クーリ原則」である(田中英夫『英米法総論(下)』601頁(東京大学出版会、1980年、折原卓美「19世紀アメリカにおける州際通商問題：アメリカ国内市場論の再検討」) 社会経済史67巻4号433頁(2001))。

<sup>20</sup> Reading Railroad Company v. Pennsylvania, 82 U.S. (15 Wall.) 232 (1872), 松永・前掲注(11) 129頁、吉村・前掲注(12) 738頁。

<sup>21</sup> 松永・前掲注(11) 129頁、吉村・前掲注(12) 738頁。

<sup>22</sup> 吉村・前掲注(12) 739頁。

<sup>23</sup> 不法行為責任の特則制定に係る権限の存否を判断するに際して、直接的な負担を課すものか否かによって先例を説明する見解を示した判決(Sherlock v. Alling, 93 U.S. 99 (1876)) や、州内で販売される蒸気船のチケット販売等に当該州が少額のライセンス料を課することは、州際取引に直接負担をかけるものではなく州際通商条項に違反しないとした判例(Welton v. State of Missouri, 91 U.S. 275 (1875)) がある(吉村・前掲注(12) 739頁)。

断を行うようになった結果、州の課税権は、フリー・トレード・アプローチの場合と比較して、やや拡張されることとなった。このテストによれば、州際通商そのものに対する課税と評価されるかどうかが基準とされ、仮に同じ負担が州内通商に課されていても、州際通商そのものに対する課税はできないとされた。

また、直接・間接負担のテストにしたがえば、直接税の場合は、州際通商そのものに対する課税であり、不当な負担又は不当な規制を行っているので州は課税することができないが、間接税であれば、州は課税しても構わないこととなる<sup>24</sup>。ただし、この直接税と間接税の区分は、必ずしも、租税理論上の直接税・間接税の区分と一致しているわけではなかった。このため、州により課税される流通税であるライセンス・タックスやフランチャイズ・タックスが直接税として州際通商条項により無効になる判決<sup>25</sup>がある一方、財産税が間接税とされその効力を維持することが可能となる判決<sup>26</sup>があるなど、その適用基準は必ずしも明確でなかった<sup>27</sup>。このため、「判決において示されている区別は、単に州が権限を行使できないことを暗に示しているだけ、つまり、裁判所が到達した結論を示しているだけであり、その結論に到る理由を示していない。裁判所は税のもたらす効果よりも、その表面上の形式の方により関心を持っている」といった裁判所に対する厳しい批判がなされた<sup>28</sup>。

そうしたなか、米国連邦裁判所の判決のなかで、境界を越える場合でも州の課税権を排除するのではなく、その場合に生じうる重複課税を排除

<sup>24</sup> 水野・前掲注(2)15頁、吉村・前掲注(12)739頁。

<sup>25</sup> Crew Levick Co. v. Pennsylvania, 245 U.S. 292 (1917) . . .

<sup>26</sup> Cleveland, C., C. & St.L. Ry. Co. v. Backus, 154 U.S. 439 (1894).

<sup>27</sup> 水野・前掲注(2)14・15頁。

<sup>28</sup> 「The alleged test simply implied the impotence of state power; it described a result reached, not the reasons for that result. The Court was more concerned with captions than with consequences. (Hartman, *supra* note 47[at 32])」.

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権 (1) 吉田

する何らかの調整を行うことが必要であるとする重複課税理論 (multiple taxation doctrine) を採用するものがみられるようになった。この理論を採用した米国連邦裁判所の代表的な判決として、Western Live Stock v. Bureau of Revenue事件<sup>29</sup>の判決がある。この事件では、全国的に販売されている出版事業に対するニューメキシコ州の課税の合憲性が争われた。同判決では、重複課税理論に基づき、①州際通商活動も州租税負担の適正な割合分 (its just share) は負担すべきであること ②仮に州が州際通商活動に対して課税を行うとしても、そのような州税が、州内通商活動の場合には負担させられないような重複負担を州際活動に対し課す危険がない場合には正当なものとすることとした<sup>30</sup>。このように、州政府による課税が大幅に緩和された結果、州とのネクサスを認定するにあたり、裁判所が合理的と考える方法により、粗収入、所得、財産などの課税標準が合理的に按分 (apportionment) される限り、この認定は有効とされた<sup>31</sup>。しかし、米国連邦裁判所では、その後も、重複課税理論を採用した判決<sup>32</sup>がみられる一方、Spector Motor Service, Inc. v. O'Connor 事件<sup>33</sup>の判決のように、改めて、州際通商活動自体を直接の目的として州が課税権を行使することはできないとした、いわばフリー・トレード・アプローチに後戻りするような判決も現れるなど混乱した状態が続いていた<sup>34</sup>。しかし、1950年代後半になると、連邦最高裁判所の裁判官の死去や引退に伴う、最高裁判所の構成員の変化が生じ、こうしたフリー・トレード・アプロー

---

<sup>29</sup> Western Live Stock v. Bureau of Revenue, 303 U.S. 250 (1938).

<sup>30</sup> 松永・前掲注 (11) 130・131頁。

<sup>31</sup> 水野・前掲注 (2) 16頁。

<sup>32</sup> McGoldrick v. Berwind-White Coal Mining Co., 309 U.S. 33 (1940), International Harvester v. Department of Treasury, 322 U.S. 340 (1944), International Harvester Co. v. Evatt, 329 U.S. 416 (1947).

<sup>33</sup> Spector Motor Service, Inc. v. O'Connor, 340 U.S. 602 (1951).

<sup>34</sup> 松永・前掲注 (11) 132頁。

チへの回帰の傾向は弱まっていった<sup>35</sup>。

これを決定づけたのは、Northwestern Cement Co. v. Minnesota 事件<sup>36</sup>の判決であった。この事件は、州売上税ではなく州法人所得税に関するものであるが、アイオワ州法人が原告となりミネソタ州内で行っている事業活動に課せられた同州の法人所得税の合憲性を争ったものである。同州の法人所得税は、売上高、資産及び支払賃金の3要素を用いて自州に帰属する所得額を決定する。原告にミネソタ州が同税を課税したところ、原告は、ミネソタ州内の活動は勧誘行為のみで、同州には地区支配人1人とセールスマン2人が駐在し、契約の承諾や製品の発送も同州外から行われており、原告とミネソタ州の関係は限定的であり、当該課税は、通商事項や適正手続き条項に違反すると主張した<sup>37</sup>。

同判決では、Spector Motor Service, Inc. 事件の判決を明示的に否定はしなかったが、州際通商活動を直接の目的とする州税はなお違憲であるが、通商活動によって、ある州内で受ける様々な便益の見返りとして州政府のコストの応分の負担を求めることは憲法上禁じられていないとした。そのうえで、同州の法人所得税について、同州と特別の関係にある州際通商活動に対して憲法上の応分の負担として認められる要求であるか否かを検討した。その結果、原告に振り分けられた州法人所得税は、まさにこの条件を満たす要求であり、州際通商活動を差別的に取り扱ったり妨げたり、あるいは、州内通商活動と比較して劣位に置いたりすることがないものとなっているとし、原告の訴えを退け、ミネソタ州の課税は適法なものであるとした<sup>38</sup>。

---

<sup>35</sup> 1954年にRobert Jackson判事が死去し1958年に Harold Burton判事が引退したため、Frankfurter判事とともにフリー・トレード・アプローチを支持していた判事は減っていた (Hellerstein, supra note 4 at 104.)。

<sup>36</sup> Northwestern Cement Co. v. Minnesota, 358 U.S. 450 (1959)。

<sup>37</sup> 松永・前掲注 (11) 132・133頁。

<sup>38</sup> 松永・前掲注 (11) 133頁。なお、Northwestern Cement Co. v. Minnesota 事件の

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権 (1) 吉田

さらに、1977年に、連邦最高裁判所は、Complete Auto Transit, Inc. v. Brady 事件<sup>39</sup> (以下「Complete Auto 事件」という。)の判決のなかで、Spector Motor Service, Inc. 事件の判決は、税の実施的な経済上の効果に対して何らの考慮をしていないとして、これを正式に無効とした。

Complete Auto 事件は、ミシシッピ州内で事業活動を行っているミシガン州法人のコンプリート・オート (Complete Auto) 社に対して課されたミシシッピ州の売上税 (sales tax)<sup>40</sup>の賦課処分が合衆国憲法の通商条項の規定に違反するとして、その処分の取消を求めたものである。ゼネラル・モーターズ (GM) がジョージア州で製造した自動車をミシシッピ州のジャクソン市に移送し、同市の作業所から州内外へのディーラーに、コンプリート・オート社がトラックで自動車を輸送していたが、ミシシッピ州により売上税を課されたのである。Complete Auto 事件の判決では、通商条項の規定の適用にあたり、州の州際通商に関する課税権については、次の4つの要件を満たした場合にのみ認められるとし、その結果、コンプリート・オート社の訴えは認められなかった<sup>41</sup>。

① 課税の対象になる活動が課税をしようとする州と実質的な関係を持つ

---

判決によって、たまたま取引の過程で関係を持つことになった州で納税義務が発生すれば、記帳、申告等の中小企業の負担が増大することが懸念され、州の課税権を一般的に制約する連邦法である「Public Law 86-272 (1959) 73 Stat.55」が制定された。同法は、ある州内で非居住者が行う物品販売の注文の勧誘行為について、当該州外での注文の承認や商品の発送等が行われる場合には、当該州が所得税を課することを禁止している (松永・前掲注 (11) 146頁、松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造 (五) —ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究62巻10号101-106頁 (1986))。

<sup>39</sup> Complete Auto Transit, Inc. v. Brady, 430 U.S. 274 (1977).

<sup>40</sup> この売上税 (sales tax) は、小売売上税 (retail sales tax) ではなく、「ミシシッピ州内において事業を行う特権 (the privilege of doing business in the state)」に対して課される税であり、輸送、製造、卸売その他様々なタイプの事業 (transportation, manufacturing, wholesaling, and various other types of businesses) が適用対象であった (Hellerstein, *supra* note 4 at 115.).

<sup>41</sup> 松永・前掲注 (11) 134頁。

ていること (substantial nexus)

- ② 課税客体が応分のものになるよう振り分けられていること (fairly apportioned)
- ③ 州際通商活動に対し差別的な取扱いをするものでないこと (not discriminate against interstate commerce)
- ④ 税負担が当該州より供給されている行政サービスに見合うようなものであること (fairly related to the service)

この4つの要件は、その後の連邦最高裁判所の課税に係る通商条項についての合憲性の判断の基準として使用されている<sup>42</sup>。このうち①～③の要件は、同判決以前から過去1世紀にわたって連邦最高裁判所の判決のなかで適用されてきた原則についての、いわば集大成とされる<sup>43</sup>。

①については、納税者の事業活動が州の課税権の行使を正当とするような実質的な関係 (ネクサス [nexus]) を州との間に有するかどうかが問題となる。その後の判決では①の要件の違反を問題としたものはまれであり、比較的緩やかに、ネクサスの存在の認定を行っている<sup>44</sup>。また、①の要件の問題は、同時に、後述する適正手続条項違反の問題であるため、この後、改めて、適正手続き条項の箇所に取り上げる。

②については、重複課税の回避という従来の判例理論を踏まえた要件で

---

<sup>42</sup> 一般的規制に関する判断枠組みとして裁判所に採用されているのは、まず、最初に州による州際通商による差別的取扱いの有無を判断し、これが無いとした後に、州際通商に課される負担が、州際通商が持たらず地域の利益を上回るか否か (利益衡量テスト) を判断する二段階審査の方法である (吉村・前掲注 (12) 736頁)。

<sup>43</sup> 松永・前掲注 (11) 138頁、Hellerstein, supra note 4 at 115.

<sup>44</sup> 松永・前掲注(11)135頁。例えば、Tyler Pipe v. Wash. Dept. of Rev. 事件の判決では、デラウェア州法人でテキサス州タイラーに事業拠点のあるタイラーパイプ社が行ったワシントン州内の営業活動が、同州内に資産も従業員も置かず、独立請負業者により行われていた場合でも、同社とワシントン州との間にはネクサスが存在するとして、同州による同社への事業・給与税 (business and occupation (B & O) tax) の課税を認めている (Tyler Pipe v. Wash. Dept. of Rev., 483 U.S. 232 (1987))。

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権 (1) 吉田

あるが、後述する定式配賦方式による課税客体の振り分けが適正に行われているか、つまり、定式配賦方式の公式が適正かが問題となる。後述するように、こうした公式は州売上税だけでなく州法人所得税でも用いられ、全米の各州は、それぞれ独自に、売上高、資産、給与等の様々な要素を、各々の公式に採用している。その後、総売上高に占める州内の売上高の割合のみで各州に所得を振り分ける単要素の振り分け公式を合憲とする *Moorman Mfg. Co. v. Bair* 事件の判決<sup>45</sup>が示されるなど、その適正さの認定は極めて緩やかに行われており、その公式に一定の合理性があれば②の要件を満たす<sup>46</sup>とされている。なお、ある企業が複数の州で事業活動を行う場合には、これらの州が同一の定式配賦方式のための公式を採用しない限り、②の要件を満たしていても、異なった振り分けの方式が同一の納税者に適用される重複課税の危険性が生じるが、これ自体を判決では問題としていない。これは、裁判所が、どのような課税物件の振り分けをするかは、司法的判断より立法的判断になじむと考えたためである<sup>47</sup>。

③については、州外の事業活動等について州内のものより過度な負担を課す等の差別的取扱いを禁じることで、州際間における自由な通商活動の保障をすることに資するために設けられたものである。*Complete Auto* 事件の判決より前から、連邦最高裁判所は、州際通商を差別する州税を無効とする判決<sup>48</sup>を行っており、また、その後の判決<sup>49</sup>でも、①や②の場合

---

<sup>45</sup> *Moorman Mfg. Co. v. Bair*, 437 U.S. 267 (1978).

<sup>46</sup> 松永・前掲注 (11) 136頁。連邦最高裁判所が、課税客体の振り分けの基準を緩く認定した事案として、複数の州を跨いで旅行するためにバス会社が発行したバスチケットであるにもかかわらず、Oklahoma 州がその全額に売上税を課税することは通商条項に違反しないとした判決 (*Oklahoma Tax Comm'n v. Jefferson Lines, Inc.*, 514 U.S. 175 (1995)) がある (浅妻章如「アメリカの売上税・使用税におけるnexusの研究」27・28頁 (<http://www2.rikkyo.ac.jp/web/asatsuma/documents/0686uriagezei.pdf>, 2020-9-3参照)。

<sup>47</sup> 松永・前掲注 (11) 143・147・148頁。

<sup>48</sup> *Welton v. Missouri*, 91 U.S. 275 (1875), *Robbins v. Taxing District of Shelby*

と比較して、差別的取扱いの存否には厳しい態度がとられている<sup>50</sup>。

④については、従来判決にはなかった要素であったため、当初、行政サービスからの受益と課税による負担の均衡が必要か否かに関心が集まった。その後のCommonwealth Edison Co. v. Montana事件の判決<sup>51</sup>では、これについて判断が示され、④については、そうした負担の均衡までは必要がなく、州内における納税者の活動等の程度に応じて課税標準の大きさが合理的な関係を持って変動すればよい<sup>52</sup>とされた。この判決は、税はいわゆる受益者負担の原則が適用される場合とは異なり、受益と負担の均衡がその本質上必要とされるのではなく、税負担の適正の額の決定は立法府の裁量に任せるべきであるとしたものだが、同判決によって、Complete Auto事件の判決で示された④の要件の意義は低下した<sup>53</sup>。

### 3 適正手続条項

#### (1) 合衆国憲法と適正手続条項

合衆国憲法修正第14条第1節は、「(前略) いかなる州といえども正当な法の手続 (due process of law) によらないで、何人からも生命、自由ま

County, 120 U.S. 489, 7 S.Ct. 592 (1887), Cook v. Pennsylvania, 97 U.S. (7 Otto) 566 (1878), Webber v. Virginia, 103 U.S. (13 Otto) 344 (1880), Walling v. Michigan, 116 U.S. 446, 6 S.Ct. 454 (1886). (Hellerstein, *supra* note 4 at 127).

<sup>49</sup> Boston Stock Exchange v. State Tax Comm'n, 429 U.S. 318 (1977), Camps Newfound/Owatonna, Inc. v. Town of Harrison, 520 U.S. 564 (1997), Comptroller of Treasury of Maryland v. Wynne, 575 U.S. 542 (2015). (Hellerstein, *supra* note 4 at 127).

<sup>50</sup> 松永・前掲注 (11) 137・138頁。

<sup>51</sup> Commonwealth Edison Co. v. Montana, 453 U.S. 609 (1981).

<sup>52</sup> 松永・前掲注 (11) 139頁。

<sup>53</sup> Jerome R. Hellerstein, State Taxation Under the Commerce Clause: The History Revisited, In: McLure Charles E and Hoover Institution on War Revolution and Peace, *The State Corporation Income Tax: Issues in Worldwide Unitary Combination*, Hoover Institution Press Stanford University (1984), pp 62-64.

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権(1) 吉田

たは財産を奪ってはならない。」と規定している。合衆国憲法上、適正手続条項 (due process clause) と呼ばれるものは、1868年に合衆国憲法に追加されたこの修正第14条のほか、1791年に合衆国憲法に追加された修正第5条が存在する。しかし、修正第5条は連邦政府に対して特に刑事裁判上の適正手続を求めるものであることから、州政府の行為に対する制限に対して適用される規定は修正第14条となる。

一般的な適正手続条項の内容としては、手続上の (procedural) の意味の保障と、実質上 (substantive) の意味の保障がある。前者の手続上の保障は、個人に告知・聴聞といった公正な手続が保障されなければならないということであり、後者の実質上の意味の保障とは、契約の自由や財産等の経済的な権利、生命・身体等に関するプライバシーの権利などが不当に奪われないことが保障されることを意味する<sup>54</sup>。そのため、企業の事業活動に対する州の課税権行使において、手続上・実質上も適正手続の保障の観点から、どのような要件を満たさなければならないかが問題となる。

## (2) 適正手続条項に係る米国の判例の変遷

適正手続条項については、Miller Brothers Co. v. Maryland 事件 (以下「Miller Brothers 事件」という。) の判決<sup>55</sup>において、州際間取引活動に関する州の課税権の行使に関して、州際間取引活動と課税を行おうとする州との間に「何らかの最小限度の関係 (some minimal connection)」が存在しない限り、いかなる課税も許されないという制限が存在することが、初めて示された。

この事件では、メリーランド州の住民が、Miller Brothers 社のデラウェア州内の小売販売店で購入した商品の一部について、購入後にMiller

---

<sup>54</sup> 松井茂記『アメリカ憲法入門』(有斐閣,第8版,2018) 369-397頁。

<sup>55</sup> Miller Brothers Co. v. Maryland, 347 U.S. 340 (1954) .

Brothers 社が自社のトラックでメリーランド州内の購入者宅に配達していたが、この購入品に対して、メリーランド州がMiller Brothers 社に使用税 (use tax) の徴収・納付義務を課することができるかが争われた。

同判決では、使用税の徴収・納入義務は、デラウェア州内での商品の売買時ではなく、購入した商品をメリーランド州に移出した後に生じるとしたうえで、「適正手続により、課税しようとしている州と課税しようとしている人・物・資産との間のある程度の明確なつながり (some definite link)、最小限のつながり (some minimum connection) が必要とされる」とした。

そして、同判決では、

- Miller Brothers 社はメリーランド州内に支店はなく小売販売業に従事していないこと
- Miller Brothers 社はメリーランド州の消費者市場で利益を得たのではなく、消費者側が税の少ないデラウェア州に行ってデラウェアの消費者市場で利益を得たこと<sup>56</sup>
- 自社のトラックで配達することでは「最小限のつながり」は満たされないこと

として、適正手続条項に反するとして、州外小売販売者であるMiller Brothers 社について、メリーランド州による使用税の徴収・納付義務の存在を認めなかった。なお、使用税は、理論的には自州の最終消費者が租税を負担し、申告納付する仕組みであるが、カタログによる通信販売で購入した場合、小売税・使用税のどちらも課税・徴収が困難であるという問

---

<sup>56</sup> Miller Brothers Co. v. Maryland事件の背景には、デラウェア州は売上税・使用税を課していないため、近隣のメリーランド州の住民がデラウェア州に買い物に来ていたという事情があった。実際、デラウェア州は、州の境界に設けられている看板で「デラウェア州へようこそ：免税ショッピングの本拠地 (Welcome to Delaware: Home of Tax-Free Shopping)」と掲示して、自州における節税の機会を宣伝している (Hellerstein, *supra* note 4 at 32)。

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権(1) 吉田  
題があった。このため、米国では、自州の税法を改正し、売り手である州外の通信販売業者を使用税の徴収・納付務者とするが多かった<sup>57</sup>。しかし、通販小売事業者にとっては、使用税の徴収・納付はきわめて煩雑でコストのかかる事務であった<sup>58</sup>ため、その適否が裁判で争われることも多かったのである。

次に、National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois 事件(以下「Bella Hess事件」という。)の判決<sup>59</sup>では、適正手続条項を適用して、こうした州法の規定の有効性に関し、その後の裁判に大きな影響を与える判断を行った。

同事件は、デラウェア州設立法人で、ミズーリ州で事業を行う通信販売会社であるNational Bellas Hess 社に対し、イリノイ州が使用税の徴収・納付義務を課したが、同社が、イリノイ州が当該義務を課することは適正手続条項及び通商条項に反するとして争ったものである。同社は、年に2回、イリノイ州も含め全米の顧客にカタログを送付し、また、不定期にちらしも送付していた。また、同社に対する顧客からの注文は郵便で行われ、顧客に対しても郵便または宅急便で商品を送っていた。同社のイリノイ州内での事業の実施状況であるが、同社は、イリノイ州内に営業所、配送センター、販売店、倉庫その他の事業所(place of business)を持たず、不動産や動産も有していなかった。また、イリノイ州内に代理人、セールス

---

<sup>57</sup> 石村耕治「二重課税とは何か：電子商取引全盛時代の“二重課税の概念とは”」獨協法学94号175頁(2014)。

<sup>58</sup> その理由は、「顧客である消費者が、使用税の特別徴収を義務づけているさまざまな州にわたっている」ため、「通販小売事業者は、諸州の売上税/使用税法を熟知する必要があり、かつ、諸州の税務当局から税務調査を受けるおそれがあり、諸州の不当な課税に対してはそれぞれの州の争訟手続、つまり、不服申立てや州裁判所への提訴を求められることから、重い負担となっている。」ことにある(石村・前掲注(57)175頁)。

<sup>59</sup> National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois, 386 U.S.753 (1967)。

マン、個別訪問員、勧誘員その他の販売・注文・配達・代金受領を行う代理人を持たず、イリノイ州内の電話帳への掲載や、ラジオ、テレビ、屋外広告板及び新聞による広告も行っていないかった。

一方、イリノイ州の課する使用税の徴収・納付義務を負うのは「この州内に事業を行う場所を持つ小売販売者」であったが、イリノイ州は1961年に使用税法を改正し、「この州内に事業を行う場所を持つ小売販売者」の中に「注文の受領又は承諾が州内・州外で行われるかを問わず、この州内においてカタログその他の広告により消費者から販売の受注に従事している者」を含めていた。この結果、カタログにより通信販売を行う州外小売販売者である同社は、イリノイ州の課する使用税の徴収・納付義務を課されることとなった。

これに対し、同社は、①非居住者である同社に対して对人的管轄権（*in personam jurisdiction*）を行使することは適正手続条項に違反する、また、②同社に使用税の徴収・納付義務を課する使用税法は、適正手続条項及び通商条項に違反する、と主張した。

連邦最高裁判所は、同判決において、適正手続条項の基準とComplete Auto 事件の判決で示された通商条項の基準は類似しているとした。そのうえで、今までに、州外小売販売者と州内の顧客とのつながり（*connection*）が宅急便や郵便のみによる場合、州がこの販売者に使用税の徴収・納付義務を課することを認めた判例はなく、こうした義務を課することは適正手続条項違反であるとした。つまり、連邦最高裁の結論は、ある州の課税権の根拠としてはその州内に人、物、資産等の「物理的存在」が必要であるとし、州内に物理的な接点を持たない事業者は、通商条項上、当該州と十分な接点を有しているとはいえないとした<sup>60</sup>。このため、州外通信販売業

---

<sup>60</sup> *Scripto, Inc. v. Carson*事件の判決（*Scripto, Inc. v. Carson*, 362 U.S. 207（1960））では、販売者による州内における勧誘はすべて独立した受託業者によって行われていたが、当該販売者に使用税の徴収・納付義務を課することを認めており、「物理的存在」

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権 (1) 吉田

者に対して売上税・使用税の徴収義務を課することは、今後困難となった。なお、連邦憲法の下では、連邦議会だけが通商条項に関する権限を有するとして、判決では、憲法上の判断は適正手続条項の適用のみについて行うとし、通商条項については追加的に触れるにとどまった。

Bellas Hess事件の判決以後、州の境界を越えて事業を行う州際通信販売業への使用税課税に関する訴訟の中で、連邦最高裁判所まで争われたものとしては、1977年のNational Geographic Society v. California Board of Equalization 事件の判決<sup>61</sup>がある。同判決では、National Geographic社のワシントンD.C.本部が行うカリフォルニア州内での通信販売事業について、カリフォルニア州が使用税の徴収・納税義務を課することができるかどうか争われた。同判決では、Bellas Hess事件の判決を引用して、適正手続条項と通商条項の要件を満たすためには、州内に当該州際通商を通じて州に対して持っているつながりとは独立した最小限の存在 (slightest presence) があれば良いとした。同社は、通信販売事業は行っていないが、同州内の2つの営業所で同社の雑誌の広告を行い、営業所と従業員は、最小限の存在よりもはるかに実質的な存在 (much more substantial presence) であるとして、州側の課税権を認めた。

また、1992年のQuill Corp. v. North Dakota 事件 (以下「Quill事件」という。) の判決<sup>62</sup>も同様の事案である。この判決の被告であるノースダコタ州は、同州内に「事業所を有する」すべての「小売業者」に対して、事業者からの使用税の徴収・納付義務を課していた。また、ノースダコタ州は、Bellas Hess事件に係るイリノイ州と同様に、1987年に「小売業者」の用語の法律上の定義を変更し、「州内において、消費者市場の通常又は

---

の範囲は広く解されていた。

<sup>61</sup> National Geographic Society v. California Board of Equalization, 430 U.S. 551 (1977).

<sup>62</sup> Quill Corp. v. North Dakota 504 U.S. 298 (1992).

組織的な勧誘に従事するすべての者」を含めていた。なお、この「通常または組織的な勧誘」とは、12ヶ月のうちに3つ以上の広告を行うことであると定義している。この変更の結果、新たな小売業者の定義に該当する通信販売会社は、たとえ同州内に財産又は人員を有していなくとも、使用税の徴収・納付義務が生じるようになった。

一方、デラウェア州法人のQuill社は、イリノイ州、カリフォルニア州及びジョージア州の各州に事務所及び倉庫を有し、カタログ及びチラシ、全国誌での広告、並びに電話セールスを通じて、顧客を集めて全米の顧客に対し事務用品を販売していた。ノースダコタ州には、勤務又は居住する従業員はおらず、また、同州内には同社の重要な有形資産は存在しなかった。同社は、同州内における事務用品販売業者の中で6番目の規模であり、同州外から同州の顧客に対して、郵便又は公共運送によって、商品を配送しており、同州から使用税の徴収・納付義務が課されていた。Quill社は、この使用税の徴収・納付義務を課する州法は、適正手続条項及び通商条項に違反していると、裁判で主張した。

Quill事件の判決では、適正手続条項の検討にあたって、人的管轄権に係るInternational Shoe Co. v. State of Washington 事件<sup>63</sup>の判決と、これを物的管轄権まで広げたShaffer v. Heitner 事件<sup>64</sup>の判決を先例としてあげている<sup>65</sup>。これらの判決<sup>66</sup>では「最小限の接触 (minimum contact)」理

<sup>63</sup> International Shoe Co. v. State of Washington, 326 U.S.310 (1945).

<sup>64</sup> Shaffer v. Heitner, 433 U.S. 186 (1977).

<sup>65</sup> 米国の裁判管轄理論は、1877年のPennoyer v. Neff 事件の判決(Pennoyer v. Neff, 95 U.S.714 (1877))から始まったとされる。当時、裁判管轄権は適正手続の問題ではなく、コモン・ローの問題であり、「当時のコモン・ローの原則の下では、被告を逮捕して裁判所のcustodyに服せしめることによって判決が執行されるのであり、被告に対する裁判管轄権の行使には被告を拘束することが必要であった。これが、「物理的存在」(physical presence)の理論であるが、これによれば、被告が自ら法廷地に所在し、あるいは財産を有しているときには被告に対する裁判管轄権が正当化される」とされていた(江泉芳信「電子商取引の裁判管轄権—若干の英米法判例の検討—」早稲田法学第86巻第1号5頁(2010))。

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権(1) 吉田

論を採用しており、これは、「州外法人が目的をもって州の経済的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いなくとも、当該州の対人管轄権に服する」とし、物理的存在 (physical presence) は不要であるとするものである。したがって、郵便や電話で行われる州境を越えた営業活動の努力が他州の住民に「意図的に向けられている」場合には、物理的接触がなくとも人的管轄権が成立する可能性が生じる。

Quilli事件の判決では、この最小限の接触理論を適正手続条項にも適用し、同条項についても、州外法人に最小限の接触があれば物理的存在は不要であり、州の使用税の徴収・納税義務を課することができるとし、その範囲でBella Hess事件の判決は変更された。このように、Quilli事件の判決によって、州外通信販売事業者に対する州の使用税の課税管轄上の適正手続要件と裁判管轄上の適正手続要件は同一であると解釈されるようになった。

一方、Bella Hess事件の判決では、適正手続条項と密接に関連するとされた通商条項について、州の課税権に対して一定の制限を課すとしていたが、Quill事件の判決では、前述したComplete Auto 事件の判決の4つの要件を満たす場合に限り、通商条項上の問題がないとして、州が使用税の徴収・納税義務を課することを認め、この範囲ではBella Hess 事件の判決は維持された。そして、このうち、第1の要件である「実質的な関連 (substantial nexus)」については、「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」である場合には、州際通商条項が求める「実質的な連関」を欠き、物理的存在 (physical presence) を必要とする見解を維持した。これにより、同判決では、同社に関しては、適正手続条項については、「最小限の接触」があるが、一方で、通商条項については、同州内に同社に関する物理的存在がなく「実質的な関連」を欠いているた

---

<sup>66</sup> 前掲注(63)・(64)のほか、Burger King Co. v. Rudzewicz 471 U.S. 462 (1985).

め、同州が同社に対して使用税の徴収・納税義務を課することは通商事項に反するとした。

Quill事件の判決では、適正手続条項と通商条項で別々の判断を行った理由として、適正手続条項と通商条項の適用要件の文言は類似しているが、2つの基準が、異なる憲法上の理念と政策目的に依拠していることをあげている。

まず、適正手続条項は、本質的に政府の活動の公正性を担保することを中心としており、裁判所に対して、州と個人の連結はかかる個人に対する州の権限行使を正当化するに十分かどうかを問うための規定であり「告知」又は「公正な警告」を趣旨とするとした。これに対し、通商条項は、個々人の裁判上の権利や公正性に関する考慮というより、州の規制が合衆国経済に対して与える影響に関する構造的な考慮のための規定であるとし、こうした両者の理念等の違いが、これらの規定の適用の違いに反映されるとされている<sup>67</sup>。

また、同判決では、外国との通商及び各州間の通商を規制する権限を有する機関は、合衆国憲法上、連邦議会であり、州外法人に対する州の使用税の徴収・納付義務を認めるか否かの権限は最終的には連邦議会が有することを明らかにしている。

#### 4 「実質的な関連」の基準の拡大

##### (1) Wayfair事件判決とエコノミック・ネクサス

2018年のWayfair事件判決は、サウスダコタ州の売上税の源泉徴収義務を課されていた3社（Wayfair社、Overstock社、Newegg社）が、当該源泉徴収義務を果たしていなかったため、同州の税務当局が提訴した事

---

<sup>67</sup> したがって、法人が、州際通商条項によって求められる課税主体たる州との「実質的連関」を有しない場合であっても、適正手続条項によって求められる州との「最小限の接触」を有する場合があります。

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権（1） 吉田  
案に関する判決である。

原告である同州は、財政危機回避のため、2016年に、同州内に物理的存在を持たない事業者でも、「州住民向けの売上が年間10万ドル以上又は州住民との取引回数が200回以上の事業者」に対しては、売上税の源泉徴収義務を課すよう州法を改正し、「エコノミック・ネクサス<sup>68</sup>」と呼ばれる基準を採用していた。一方、被告である当該3社は、通信販売によって、同州内の顧客に対して商品の販売を行っていたが、同州内には、倉庫、従業員等の物理的存在を有していなかった。同州の税務当局による源泉徴収義務違反の提訴に対して、当該3社は、売上税の源泉徴収義務を課すためには物理的存在が必要であり、同州が制定した法律に基づく売上税の源泉徴収義務は通商条項に反するとして争ったものである。

Wayfair事件判決は、州際取引の州の課税権について、①州際取引に対して差別的な課税を行わない ②州際取引に対して過度の負担を課さない範囲で認める という2つの原則を満たす必要があるとしたうえで、Complete Auto 事件判決の4つの要件を適用した。そのうち、実質的な関連の要件については、Quill 事件判決により、物理的存在を有することが必要であるとされていたが、Wayfair事件判決は、この基準を「今日の経済の実態と著しくかい離し、多大な州税収の逸失を招いており、通商条項の誤った解釈で…不合理で誤り（unsound and incorrect）」であるとした。そのうえで、州外の売主が当該州との間で経済的及び実質的な接触（economic and virtual contacts）を有する場合は、実質的関連の要件を充足するものとするという新たな基準、いわゆるエコノミック・ネクサスの

---

<sup>68</sup> 「ネクサスには、物理的実体とエコノミック・ネクサスという2つの概念があり、…エコノミック・ネクサスの概念では、州内における物理的実体の有無にかかわらず、州内の消費者に対する売上その他の取引がある場合に、ネクサスを認定する（高橋良・佐々木知也「米国最高裁判所のウェイフェア判決とエコノミック・ネクサス」月刊 国際税務 第39巻第3号44・45頁（2019））。

基準を示し、裁判をサウスダコタ州最高裁判所に差し戻す決定を行った。

同判決では、Quill 事件の判決変更の理由として、以下の3点をあげている<sup>69</sup>。

第1は、州との接点が十分か否かを判断する上で物理的基準の適用は必須ではないということである。これは、「物理的存在の基準」について、適正手続条項上は必須ではなく、通商条項上のみ必須としていたが、法理論の観点から、両者の可否要件は完全に同一でなくとも相当な互換性があり、州間通商条項上のみ物理的接点が必要としたQuill事件の判決が自己矛盾をきたしているとの批判を受けたものとなっている。

第2は、Quill事件の判決は市場の歪みを解消するのではなく、むしろ逆に創出しているという指摘である。これについて、Wayfair事件の判決では、「全米各州に1名ずつ販売員を配置している事業者と、1州内で500人の従業員を雇って電子商取引を行っている事業者では、前者の方の規模が小さいにもかかわらず、物理的存在の基準を適用すると事務負担が大きくなってしまう」との例が挙げられている。また、物理的存在の基準は、電子商取引業者に不当な競争優位性を与え、また、消費者に実質的な脱税手段を与えていることを指摘し、Quill事件の判決が、市場の歪みを解消するのではなく、タックスシェルターを作ることになり、むしろ歪みを創出しているとも指摘している。

第3は、Quill事件の判決は恣意的かつ形式的な基準の適用を強いるもので、最近の州際通商条項に関する連邦最高裁判例と相容れないという指摘である。Wayfair事件の判決では、「同じ商品を、州内に倉庫を持つ事業者が販売した場合と州境の反対側にある電子商取引業者が販売した場合で取扱いが違うのは説明できない」例をあげ、物理的存在の基準の適用には合理性がないとしている。さらに、被告であるWayfair社に対しては、

---

<sup>69</sup> 秦ほか・前掲注(9)134頁。

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権 (1) 吉田

「商品の販売に際して州政府の行政サービスの多大な恩恵を受けているにもかかわらず、売上税を徴収しないことを利用メリットとして宣伝し、実質的に顧客による脱税を助長している」と厳しく非難している。

Wayfair事件の判決では、Quill事件の判決に関する先例拘束性の原理について、同判決のあった1992年以降、インターネットの普及により社会・経済が大きく変化したこと、電子商取引市場の拡大に伴い州政府の税収逸失による損害が深刻化していること、「クリック・スルー・ネクサス」等の州政府の対抗策導入により物理的存在の基準が「明確かつ施行が容易な」ガイドラインとはいえなくなっていることから、この原理を適用すべきでないと結論づけている。最後に、当該3社が主張した、ネクサスについて物理的不存在が不要とした場合の小規模事業者の事務負担増加への懸念について、Wayfair事件の判決では、小規模事業者でも購入できる安価なソフトウェアが早晚開発され、解決するであろうとして、これを認めなかった。また、同時に、サウスダコタ州の売上税法上、小規模事業者の負担を軽減する配慮として、

- 州内での売上が年間10万ドル超若しくは販売件数が200件以上の事業者  
にのみ売上税徴収義務を課している
- 売上税徴収義務の過去への遡及適用がない
- 売上税・使用税簡素化協定 (Streamlined Sales and Use Tax Agreement)<sup>70</sup>  
に参加し、手続の簡素化、ルールの共通化、州による無料ソフトの提供  
などを行っていることを高く評価している。

このように、Wayfair事件の判決は、5対4の僅差<sup>71</sup>ではあったが、Quill

---

<sup>70</sup> 各州の売上税・使用税を簡素化し調和させるために、2000年3月に、Streamlined Sales Tax Project (SSTP) が組織された。また、2002年11月、簡素化の取り組みへの参加を承認する州法を制定した州で構成されるSSTPの審議機関であるStreamlined Sales Tax Implementing States (SSTIS) によって、売上税・使用税簡素化協定 (Streamlined Sales and Use Tax Agreement) が採択された (Hellerstein, *supra* note 4 at 872=873.)。

<sup>71</sup> 多数派はケネディー、トーマス、ギンズバーグ、アリート、ゴースッチ、少数派はロバー

事件の判決を変更し、同州と当該3社との課税上のつながりを判断するために、物理的拠点が必ず必要ではないとした点に大きな意義があった。

一方、この判決に反対するロバーツ連邦最高裁長官は、反対意見として、①連邦議会が基準の明確化をすべきであり、立法の必要性を指摘したQuill事件判決は、先例拘束性の原理に照らして覆すべきではない ②アマゾン等の大手電子商取引業者は物理的存在がない州においても売上税を自主的に徴収しており、州税収の逸失によるダメージは軽減されつつある ③10,000以上の地方自治体が売上税を施行しており、その規定の詳細が大きく異なるため、小規模事業者の負担増が過大であり、インターネットを利用した起業の機会を奪うことになる と述べ、同判決を批判した<sup>72</sup>。

## (2) ネクサスの概念の拡張

### ア エコノミック・ネクサス

既に、Wayfair事件の判決以前から、インターネットの普及による電子商取引の急速な拡大によって、州内の物理的存在を持たない法人による取引が拡大したため税源逸失が拡大しており、各州は、物理的拠がない事業者に売上税等の源泉徴収義務を課す必要に迫られていた。このため、米国の各州では自らの州法を改正し、ネクサスの定義の拡張等の見直しを行うことで、売上税等の源泉徴収義務者の範囲を実質的に拡大し、逸失した税源を補おうとしていた。これらの州法の改正内容は、各州で異なっているが、売上税等に関するネクサスの伝統的な考え方を否定し、物理的存在の有無を問わず一定の経済的結びつきをネクサスとす

---

ツ（長官）、ブライヤー、ソトマイヨール、ケイガンの各判事となっている。多数派のうち、ケネディー判事とトーマス判事は、1992年のQuill判決の多数派にも名を連ねているが、今回の判決で以前の判断を翻した（S. Dakota v. Wayfair, Inc., 138 S. Ct. 2080, 秦ほか・前掲注（9）133頁）。

<sup>72</sup> S. Dakota v. Wayfair, Inc., 138 S. Ct. 2080, 秦ほか・前掲注（9）134頁。

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権 (1) 吉田

るエコノミック・ネクサス<sup>73</sup>の概念を導入することによって、従来は課税対象者でなかった販売業者等に、売上税等の徴収や源泉徴収等の納税義務を課そうとする点で共通している。

Wayfair事件の判決後は、同判決を契機に、既存の自州の税法を改正し、州内に物理的拠点をもたない事業者にも特定の日以後売上税徴収義務を課するという方針を明らかにした州が多い。最も多いパターンは、サウスダコタ州と同様<sup>74</sup>に、特定の日以後に、一定額以上の売上や一定数以上の取引数を指標とするエコノミック・ネクサスの基準を採用するものである。以下の表1は、2023年10月1日時点の、全米の各州における州外事業者に係る売上税等のエコノミックス・ネクサスの採用状況とその基準の一覧である。これをみると、46州がエコノミック・ネクサスを採用している。過去に、エコノミック・ネクサスの基準を採用する州は、今後増加が予想されるとの指摘<sup>75</sup>がなされていたが、ほぼ予想どおりの結果となっている。また、各州の改正税法の施行時期は、Wayfair事件

---

<sup>73</sup> 2023年10月1日時点で、エコノミック・ネクサスが採用されているのは、アラバマ州、アラスカ州、アリゾナ州、アーカンサス州、カリフォルニア州、コロラド州、コネチカット州、フロリダ州、ジョージア州、ハワイ州、アイダホ州、イリノイ州、インディアナ州、アイオワ州、カンサス州、ケンタッキー州、ルイジアナ州、メイン州、メリーランド州、マサチューセッツ州、ミシガン州、ミネソタ州、ミシシッピ州、ミズーリ州、ネブラスカ州、ネバダ州、ニュージャージー州、ニューメキシコ州、ニューヨーク州、ノースカロライナ州、ノースダコタ州、オハイオ州、オクラホマ州、ペンシルバニア州、ロードアイランド州、サウスカロライナ州、サウスダコタ州、テネシー州、テキサス州、ユタ州、バーモント州、ヴァージニア州、ワシントン州、ウエストヴァージニア州、ウィスコンシン州、ワイオミング州の46州である (Sales Tax Institute HP <https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart> (参照: 2023-10-1))。

<sup>74</sup> サウスダコタ州では、州内で年間10万ドル超の売上若しくは200件以上の取引がある事業者にはエコノミック・ネクサスが存するとし、2018年10月1日以後、同州内に物理的拠点がなくとも売上税等の徴収義務対象とした。

<sup>75</sup> Hellerstein, supra note 4 at 59.

の判決後の2018年以降が多く、エコノミック・ネクサスの対象となる基準は、「州内の売上10万ドル超」又は「州内の年間取引件数200件以上」としている州が最も多くなっている。

(表1) 各州の州外事業に係る売上税等のエコノミック・ネクサスの採用状況とその基準

州名 (STATE)	施行時期 (EFFECTIVE DATE)	売上 (GROSS RECEIPTS) \$-超	かつ又は (and/or)	州内年間取引件数 (STATE OF TRANSACTIONS) 件-以上	州名 (STATE)	施行時期 (EFFECTIVE DATE)	売上 (GROSS RECEIPTS) \$-超	かつ又は (and/or)	州内年間取引件数 (STATE OF TRANSACTIONS) 件-以上
Alabama	10/1/2018	\$250,000	-	-	Montana	-	-	-	-
Alaska (*)	4/1/2020	\$100,000	又は	200	Nebraska	4/1/2019	\$100,000	又は	200
Arizona	10/1/2019	\$100,000	-	-	Nevada	11/1/2018	\$100,000	又は	200
Arkansas	7/1/2019	\$100,000	又は	200	New Hampshire	-	-	-	-
California	4/1/2019	\$500,000	-	-	New Jersey	11/1/2018	\$100,000	又は	200
Colorado	5/31/2019	\$100,000	-	-	New Mexico (*)	7/1/2019	\$100,000	-	-
Connecticut	12/1/2018	\$100,000	かつ	200	New York	6/21/2018	\$500,000	かつ	100
Delaware	-	-	-	-	North Carolina	11/1/2018	\$100,000	又は	200
Florida	7/1/2021	\$100,000	-	-	North Dakota	10/1/2018	\$100,000	-	-
Georgia	1/1/2019	\$100,000	-	-	Ohio	8/1/2019	\$100,000	又は	200
Hawai	7/1/2018	\$100,000	又は	200	Oklahoma	11/1/2019	\$100,000	-	-
Idaho	6/1/2019	\$100,000	-	-	Oregon	-	-	-	-
Illinois	10/1/2018	\$100,000	又は	200	Pennsylvania	7/1/2019	\$100,000	-	-
Indiana	10/1/2018	\$100,000	又は	200	Rhode Island	7/1/2019	\$100,000	又は	200
Iowa	1/1/2019	\$100,000	又は	200	South Carolina	11/1/2018	\$100,000	-	-
Kansas	7/1/2021	\$100,000	-	-	South Dakota	11/1/2018	\$100,000	-	-
Kentucky	10/1/2018	\$100,000	又は	200	Tennessee	10/1/2019	\$100,000	-	-
Louisiana	7/1/2020	\$100,000	又は	200	Texas	10/1/2019	\$500,000	-	-
Maine	7/1/2018	\$100,000	又は	200	Utah	1/1/2019	\$100,000	又は	200
Maryland	10/1/2018	\$100,000	又は	200	Vermont (*)	7/1/2018	\$100,000	又は	200
Massachusetts	10/1/2019	\$100,000	-	-	Virginia	7/1/2019	\$100,000	又は	200
Michigan	10/1/2018	\$100,000	又は	200	Washington	10/1/2018	\$100,000	-	-
Minnesota	10/1/2019	\$100,000	又は	200	West Virginia	1/1/2019	\$100,000	又は	200
Mississippi	9/1/2018	\$250,000	-	-	Wisconsin	10/1/2018	\$100,000	-	-
Missouri	1/1/2023	\$100,000	-	-	Wyoming	2/1/2019	\$100,000	又は	200

\* Alaskaは各自治体により施行時期が異なる。また、New Mexico及びVermontは、売上額10万ドル以上。

\* District of Columbiaは、売上 \$ 100000 又は 州内年間取引200超

出典: Richard D. Pomp, Wayfair: Its Implications and Missed Opportunities, St. Tax Notes (2019), p.p.910-913, Sales Tax Institute HP  
<https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart>(参照:2023-10-1)を基に筆者作成。

## イ アフィリエイト・ネクサス

Wayfair事件の判決前から、各州では、通信販売に際して、販売企業が関連会社を利用して、売上税等の徴収義務を回避する問題が発生していた。これは、デパートや小売店などの販売事業者が、州内に店舗を持つ法人とインターネットやカタログ等を通して販売する法人（通信販売法人）を別々に設立し、後者について、事務所や倉庫などの物理的存在

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権(1) 吉田

を州内に設けないことで、売上税等の徴収・納税義務を回避するという方法である。これに対し、一部の州では、物理的に存在する小売業者の関連者や代理店が、売上高に対する売上税や使用税の徴収・納付を小売業者に要求するのに十分な州内ネクサスを有している場合には、これらの規定を拡張して、売主に代わって行われる無関係の当事者による活動をネクサスとみなす「アフィリエイト・ネクサス」という概念を導入している。これにより、例えば、通信販売法人と同一グループの関連会社(アフィリエイト)が州内に物理的拠点を持ち、売上税等の徴収・納税義務がある場合には、当該関連会社を通信販売法人の州内の代理人とみなして、アフィリエイト・ネクサスを認定し、売上税等の徴収・納税義務を課することができるようになった<sup>76</sup>。アフィリエイト・ネクサスを採用する州は急増している<sup>77</sup>が、実店舗のみで事業を行う伝統的な企業と比較して、こうした方法をとる通信販売事業者が過度に市場優位性を得ることなく、公平な競争環境を保つ意味からも、アフィリエイト・ネクサスを認めることは必要であると考えられる<sup>78</sup>。

---

<sup>76</sup> 高橋ほか・前掲注(68) 66・67頁、藤田英里子「米国における電子商取引課税の現状と課題—州際取引における売上税・使用税の問題を中心に—」税務大学校論叢第55号252-260頁(2007)、辻雄一郎「<論説> 最近の州際通商条項についての憲法学的考察」筑波法政63 111-136頁(2015)。

<sup>77</sup> 2023年10月1日時点で、アフィリエイト・ネクサスが採用されているのは、アラバマ州、コネチカット州、ジョージア州、アイダホ州、イリノイ州、アイオワ州、ルイジアナ州、メイン州、ミシガン州、ミネソタ州、ミズーリ州、ネバダ州、ニューヨーク州、オクラホマ州、ペンシルバニア州、ロードアイランド州、サウスダコタ州、テネシー州、テキサス州、ユタ州、バージニア州、ウエストバージニア州の22州である(Sales Tax Institute HP <https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart> (参照:2023-10-1))。

<sup>78</sup> Andrew J. Haile, “Affiliate Nexus In E-Commerce” *Elon University School of Law Legal Studies Research Paper No. 2011-04*, p49.

## ウ クリック・スルー・ネクサス

小売業者やサービスプロバイダーは、販売時のコミッションやその他の対価を得るために、ネット上のWebのリンクを通じて直接的又は間接的に潜在的な顧客を小売業者に紹介するために、州内にある個人や法人とアフィリエイト・プログラムの契約をしている場合がある。その場合、州によっては、一定以上の販売額がある小売事業者は、ネクサスを有するとして、小売税等の徴収・納税義務が課されている。このように、第三者のサイトに貼られたリンクをクリックさせることで認定する売上税等のネクサスが「クリック・スルー・ネクサス」と呼ばれるものである。

これについては、ニューヨーク州が、同州の税法を改正し、2008年4月から、州外のインターネット販売業者を対象にした「クリック・スルー・ネクサス」による新しい売上税等の制度を導入した事例がよく知られている。この新制度は、当該州外の販売業者が同州内の販売業者と関係のない一般の居住者や業者とアフィリエイト・プログラム<sup>79</sup>の契約をしている場合でも、当該居住者等を販売事業者の代理人とみなし、同州内の代理人を通じて販売事業を行うと推定し、かつ、そこから生じる同州内の顧客への販売が年間で10,000ドルを超えた場合に、翌四半期から、当該州外の販売業者に売上税等の徴収・納付義務があるとするものである<sup>80</sup>。なお、2008年当時、ニューヨーク州居住の何千もの個人や団体が、このアフィリエイト・プログラムを通してアマゾン社と契約していた<sup>81</sup>が、この新しい売上税等の制度の導入によって、ニューヨーク州

---

<sup>79</sup> インターネット販売業者が、個人や業者のインターネット上の自社へのリンク、又は、その他の方法で顧客を勧誘し販売に至った場合にコミッション、その他の対価を支払うプログラムであり、アソシエイト・プログラムとも呼ばれる（高橋ほか・前掲注（68）67頁、吉村政穂「アマゾン税をめぐる議論は州売上税の将来に何をもたらすのか？」論究ジュリスト4号208・209頁（2013））。

<sup>80</sup> 高橋ほか・前掲注（68）67・68頁、吉村・前掲注（79）207-209頁。

<sup>81</sup> アフィリエイト・プログラム参加者との契約とは、アマゾン社が、当該参加者のウェ

内の当該アフィリエイト・プログラム参加者は、注文を勧誘する販売者の代理人と推定され、アマゾン社に売上税等の源泉徴収義務が課されることになった。この制度見直しによって、アマゾン社は大きな影響を受けたため、この改正後の同州の税法は、「アマゾン法」や「アマゾン税」と呼ばれた<sup>82</sup>が、これは、アマゾン社に限らず、他の事業者に対しても当然適用されていた。また、このアマゾン法は、Wayfair事件の判決前に制定されていたため、アマゾン社は、同法は、Quill事件の判決により売上税等のネクサスの認定に必要とされる物理的存在を欠き、合衆国憲法に定める通商条項違反であり、また、同社を狙い撃ちしたような同改正法は合衆国憲法の平等保護条項にも違反していると主張して、ニューヨーク州を提訴した。また、アマゾン社と同様にユタ州に本社を置き、全米でインターネットによる通信販売業を行っていたOverstock.com社も、アマゾン法により、売上税等の源泉徴収義務を課せられるようになり、アマゾン社と同様の訴えをニューヨーク州に対して提訴した。さらに、両社は、同州の改正法によるクリック・スルー・ネクサス導入後、同州での自社のアフィリエイト・プログラムの提供を打ち切って州当局に対抗した<sup>83</sup>。最終的に、両社は、クリック・スルー・ネクサス基準は合衆国憲法違反だとして、ニューヨーク州の最高裁判所（Court of Appeals）で争ったが、同州最高裁は、州法の基準は、実質的つながり（nexus）の要件を満たし合憲と判断<sup>84</sup>し、控訴審であるニューヨーク州

---

ブサイトとリンクを貼ってAmazon.com のウェブサイトの広告等へアクセスできるようにしたうえで、当該リンクされたウェブサイトを通してアマゾンの商品の購入があった場合、その数量に応じて、アフィリエイト・プログラム参加者に手数料を支払うというものである。

<sup>82</sup> 高橋ほか・前掲注（68）67・68頁、吉村・前掲注（79）207-209頁。

<sup>83</sup> 高橋ほか・前掲注（68）67・68頁、吉村・前掲注（79）207-209頁。

<sup>84</sup> 同州の最高裁判所の判決は、両社の主張を認めなかった理由の1つとして、アフィリエイト・プログラムは受動的な広告と違い、勧誘を求めるものであることをあげている（吉村・前掲注（79）209頁）。

控訴裁判所も、これを支持した<sup>85</sup>。このため、2013年3月に、連邦最高裁判所に裁量上訴が提出されたが、2013年12月に訴えは棄却され、その主張は認められなかった<sup>86</sup>。なお、ニューヨーク州がクリック・スルー・ネクサス基準を採用した以降、他州でも税法を改正し、同様の基準を導入するところが増加している<sup>87</sup>。

エ クッキー・ネクサス

「クッキー・ネクサス (cookie nexus)」は、州外事業者が追跡する州内にあるスマートフォン、パソコン等に保存されているCookiesを物理的存在とみなし、その州におけるネクサスが生じるとするものである。オハイオ州、マサチューセッツ州及びロードアイランド州でかつて採用されていたが、オハイオ州とマサチューセッツ州では既に廃止され、現在はロードアイランド州のみで採用されている<sup>88</sup>。オハイオ州とマサ

---

<sup>85</sup> Overstock.com, Inc. v. N.Y. State Dep't of. of Taxation & Fin., 20 N.Y. 3d 586 (2013).

<sup>86</sup> Overstock.com, Inc. v. N.Y. State Dep' t of Taxation & Fin.,134 S. Ct.682 (2013).

<sup>87</sup> 2023年10月1日時点で、クリック・スルー・ネクサスが採用されているのは、コネチカット州、ジョージア州、アイダホ州、イリノイ州、アイオワ州、カンザス州、レイジアナ州、メイン州、ミシガン州、ミネソタ州、ミズーリ州、ネバダ州、ニュージャージー州、ニューヨーク州、ノースカロライナ州、ペンシルバニア州、ロードアイランド州、テネシー州、バーモント州の19州である。また、かつて、クリック・スルー・ネクサスを採用したが、その後廃止した州が5州（アーカンソー州（2019年6月30日廃止）、カリフォルニア州（2019年4月1日廃止）、コロラド州（2019年6月1日廃止）、オハイオ州（2019年8月1日廃止）、ワシントン州（2019年3月14日廃止））があるが、コロラド州とワシントン州を除いた3州は、後述するエコノミック・ネクサスやマーケットプレース・ネクサスを新たに導入する際に、廃止している（Sales Tax Institute HP <https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart>（参照：2023-10-1））。

<sup>88</sup> ロードアイランド州では、クッキー・ネクサスに相当する「in-state software」をネクサスとしている。このネクサスの定義は、「キャッシュされたファイルやソフトウェア、クッキー、追跡されたその他のデータを有するコンピュータ、スマートフォンなどの電子デバイスを利用する州内の顧客により使用されているソフトウェア (software used by in-state customers on their computers, smartphones, and other

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権 (1) 吉田

チューセッツ州では、Wayfair事件の判決において物理的存在を必要としないエコノミック・ネクサスが認められたことに伴い、新たにエコノミック・ネクサスを認める税法改正を行った際に、クッキー・ネクサスをエコノミック・ネクサスで代替する形で廃止したものである<sup>89</sup>。一方、ロードアイランド州では、エコノミック・ネクサスの導入後も、これと並立する形式でクッキー・ネクサスを存続させている<sup>90</sup>。この場合、クッキー・ネクサスについては、物理的存在のあるネクサスと同様、エコノミック・ネクサスの認定に必要な売上高や取引数のような要件がないため、ネクサスの認定の可能性はより高くなる。Wayfair事件の判決後は、エコノミック・ネクサスを制度化する州が増えており、これによりクッキー・ネクサスを代替できるのであれば、クッキー・ネクサスは必ずしも必要ではないが、残しておいても害はないという指摘もある<sup>91</sup>ので、各州の実情に応じた判断が求められる。

#### オ マーケットプレース・ネクサス

アマゾン社やeBay社のように第三者の商品販売を主にインターネットを用いて仲介する「マーケットプレース・ファシリテーター (Marketplace facilitator)」と呼ばれる業者について、州内売上が年間一定額以上となる場合、州がマーケットプレース・ネクサス (Marketplace Nexus) を認定し、当該業者に対し、マーケットプレース・プラットフォームを使用する第三者の売上に係る売上税の徴収義務を課

---

electronic and/or communication devices, including information or software such as cached files, cached software, or ‘cookies’, or other data tracking tools) である (Sales Tax Institute HP <https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart> (参照：2023-10-1))。

<sup>89</sup> 830 CMR 64H.1.9, Ohio Budget Bill, H.B. 166.

<sup>90</sup> RI Gen L § 44-18.2-2 (2017).

<sup>91</sup> Richard D. Pomp, “Wayfair: Its Implications and Missed Opportunities”, *St. Tax Notes* (2019), p906.

する制度が設けられている。例えば、2019年4月に、カリフォルニア州は、クリックスルー・ネクサスを廃止し、エコノミック・ネクサスと同時にマーケットプレース・ネクサスを新たに導入している。同州のマーケットプレース・ネクサスの基準は、エコノミック・ネクサスの基準と同様に、州内売上が年間500,000ドルを超えることとされている<sup>92</sup>。マーケットプレース・ファシリテーターが設けるマーケットプレース・プラットフォームの利用者の増加とともに、マーケットプレース・ネクサスの採用も急増し、現在、ほとんどの州でこれを採用している<sup>93</sup>。

以下の表2は、エコノミック・ネクサスを始め、新しいネクサスの各州での採用状況を、まとめたものである。この表から、エコノミック・ネクサスを採用している全ての州が、マーケットプレース・ネクサスも採用していることがわかる。(つづく)

---

<sup>92</sup> 高橋ほか・前掲注(68) 69・70頁。

<sup>93</sup> 2023年10月1日時点で、マーケットプレース・ネクサスが採用されているのは、アラバマ州、アラスカ州、アリゾナ州、アーカンサス州、カリフォルニア州、コロラド州、コネチカット州、フロリダ州、ジョージア州、ハワイ州、アイダホ州、イリノイ州、インディアナ州、アイオワ州、カンサス州、ケンタッキー州、ルイジアナ州、メイン州、メリーランド州、マサチューセッツ州、ミシガン州、ミネソタ州、ミシシッピ州、ミズーリ州、ネブラスカ州、ネバダ州、ニュージャージー州、ニューメキシコ州、ニューヨーク州、ノースカロライナ州、ノースダコタ州、オハイオ州、オクラホマ州、ペンシルバニア州、ロードアイランド州、サウスカロライナ州、サウスダコタ州、テネシー州、テキサス州、ユタ州、バーモント州、バージニア州、ワシントン州、ウエストバージニア州、ウィスコンシン州、ワイオミング州の46州である (Sales Tax Institute HP <https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart>) (参照：2023-10-1)。

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権 (1) 吉田

(表2) 各州の売上税等の新たなネクサスの採用状況 (2023年10月1日現在)

州名 (STATE)	エコノミック・ネクサス	アフィリエイト・ネクサス	クリック・スルー・ネクサス	マーケットプレース・ネクサス	州名 (STATE)	エコノミック・ネクサス	アフィリエイト・ネクサス	クリック・スルー・ネクサス	マーケットプレース・ネクサス
Alabama	○	○	-	○	Montana	-	-	-	-
Alaska	○	-	-	○	Nebraska	○	-	-	○
Arizona	○	-	-	○	Nevada	○	○	○	○
Arkansas	○	-	-	○	New Hampshire	-	-	-	-
California	○	-	-	○	New Jersey	○	-	○	○
Colorado	○	-	-	○	New Mexico	○	-	-	○
Connecticut	○	○	○	○	New York	○	○	○	○
Delaware	-	-	-	-	North Carolina	○	-	○	○
Florida	○	-	-	○	North Dakota	○	-	-	○
Georgia	○	○	○	○	Ohio	○	-	-	○
Hawaii	○	-	-	○	Oklahoma	○	○	-	○
Idaho	○	○	○	○	Oregon	-	-	-	-
Illinois	○	○	○	○	Pennsylvania	○	○	○	○
Indiana	○	-	-	○	Rhode Island*	○	○	○	○
Iowa	○	○	○	○	South Carolina	○	-	-	○
Kansas	○	-	○	○	South Dakota	○	○	-	○
Kentucky	○	-	-	○	Tennessee	○	○	○	○
Louisiana	○	○	○	○	Texas	○	○	-	○
Maine	○	○	○	○	Utah	○	○	-	○
Maryland	○	-	-	○	Vermont	○	-	○	○
Massachusetts	○	-	-	○	Virginia	○	○	-	○
Michigan	○	○	○	○	Washington	○	-	-	○
Minnesota	○	○	○	○	West Virginia	○	○	-	○
Mississippi	○	-	-	○	Wisconsin	○	-	-	○
Missouri	○	○	○	○	Wyoming	○	-	-	○

\* Rhode Island では、この他にクッキー・ネクサスを採用。  
 出典：Richard D. Pomp, Wayfair: Its Implications and Missed Opportunities, St. Tax Notes (2019), p.p. 910-913, Sales Tax Institute HP  
<https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart> (参照：2023-10-1) を基に筆者作成。

参考文献

<国内文献>

- ・浅妻章如「アメリカの売上税・使用税におけるnexusの研究」27・28頁 (<https://www2.rikkyo.ac.jp/web/asatsuma/documents/0686uriagezei.pdf>, 2020-9-3参照)。
- ・石村耕治「二重課税とは何か：電子商取引全盛時代の“二重課税の概念とは”」獨協法学94号175頁 (2014)。
- ・岩崎美紀子『分権と連邦制』382頁 (ぎょうせい、1998年)。
- ・江泉芳信「電子商取引の裁判管轄権—若干の英米判例の検討—」早稲田法学第86巻第1号5頁 (2010)。

- ・折原卓美「19世紀アメリカにおける州際通商問題：アメリカ国内市場論の再検討」社会経済史学67巻4号433頁（2001）
- ・自治体国際化協会『米国の州、地方団体における売上・使用税の概要』Clear Report No.190 4・7頁（2000）。
- ・杉本有造・ジョセフ・ガブリエラ「米国の市場公正法案をめぐる政策形成プロセス・一新た局面に移行したインターネット売上税改革―」会計検査研究第49号31、34・35頁（2014）。
- ・須田徹『アメリカの税法』458頁（中央経済社、改訂6版、1998）。
- ・高橋良・佐々木知也「米国最高裁判所のウェイフェア判決とエコノミック・ネクサス」月刊 国際税務第39巻第3号44・45、66-70頁（2019）。
- ・田中英夫『英米法総論（下）』601頁（東京大学出版会、1980年）
- ・辻雄一郎「<論説> 最近の州際通商条項についての憲法学的考察」筑波法政63 111-136頁（2015）。
- ・秦正彦・野本誠「時事解説 オンライン・ショッピング業者以外の一般事業者や米国外企業も対応が必要に売上税徴収義務に関する米連邦最高裁判決[2018.6.21]」税務弘報第66巻第12号133・134頁（2018）。
- ・藤田英里子「米国における電子商取引課税の現状と課題―州際取引における売上税・使用税の問題を中心に―」税務大学校論叢第55号252-260、270・271頁（2007）。
- ・松井茂記『アメリカ憲法入門』369-397頁（有斐閣、第8版、2018）。
- ・松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造（一）―ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究第62巻第2号85頁（1986）。
- ・松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造（三）―ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究第62巻第5号128～139、143、146～148頁（1986）。
- ・松永邦男「合衆国における州法人税課税の基本構造（五）―ユニタリー・タックス問題を中心として」自治研究第62巻第10号101-106頁（1986）。
- ・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―」地方税第52巻第5号10、14-16頁（2001）。
- ・吉村政穂「第5章 地方税 地方団体の課税権と統一市場」733-755頁 金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）。

米国の州売上税・使用税及び州法人所得税に係る州の課税管轄権 (1) 吉田

- 吉村政穂「アマゾン税をめぐる議論は州売上税の将来に何をもちたらすのか？」  
論究ジュリスト4号207-209頁 (2013)。

#### <海外文献>

- Andrew J. Haile, “Affiliate Nexus In E-Commerce” *Elon University School of Law Legal Studies Research Paper* No. 2011-04, p49.
- Hellerstein W. Stark, K. J Swain, J. A Youngman J. M. & Hellerstein J.R., *State and Local Taxation, Cases and Materials*, 11th Edition. (2019) [VitalSource Bookshelf version], pp.1,32,59,102-104,115,127,872=873.
- Jerome R. Hellerstein, *State Taxation Under the Commerce Clause: The History Revisited*, In: McLure Charles E and Hoover Institution on War Revolution and Peace, *The State Corporation Income Tax: Issues in Worldwide Unitary Combination*, Hoover Institution Press Stanford University (1984), pp 62-64.
- Paul J. Hartman, *State taxation of interstate commerce*, Buffalo, N.Y. : Dennis, (1953), pp.22,32.
- Richard D. Pomp, “Wayfair: Its Implications and Missed Opportunities”, *St. Tax Notes* (2019), p906.
- Sales Tax Institute HP <https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart> (2023-10-1)
- Tax Foundation “State and Local Sales Tax Rates 2020” Fiscal Fact No.686 Jan.2020,p5.

(よしだ よしのり 本学特任教授)