

《論 説》

アメリカの「負担金」と「租税」の区別をめぐる 法制と司法判断の分析

石 村 耕 治

◆はじめに

- 1 アメリカにおける「負担金」と「租税」の定義
- 2 連邦における負担金法制の展開
 - (1) 連邦独立機関予算充当法 (IOAA)
 - (2) 1993年OMB利用者負担金通達
- 3 連邦における負担金と租税の区別をめぐる司法判断
 - (1) 連邦の司法判断基準
 - (2) 主な連邦裁判例の分析
- 4 事前判断を求める連邦の制度
 - (1) 連邦政府検査院での事前決定手続の基本
 - (2) 連邦政府検査院による事前確認事例の分析
- 5 諸州における負担金と租税の区別をめぐる司法判断の展開
 - (1) ワシントン州での司法判断
 - (2) カリフォルニア州での司法判断
 - (3) その他の州での司法判断

◆むすびにかえて～わが国での議論との若干の比較において

◆はじめに

アメリカ合衆国 (以下「アメリカ」という。) においては、ある支払 (payment) が、「負担金 (fee)」なのか、それとも「租税 (tax)」なのかがしばしば問われる。

わが国でも、その理由はさまざまであるが、双方の違いは、司法の場で争われてきているし、税財政法学レベルでも精査されてきている¹⁾。しかし、双方を明確に区別する法制はなく裁判例の蓄積も少ない。

そこで、本稿では、アメリカでの「負担金」と「租税」の区別をめぐる法制や裁判例について分析する。わが国での議論展開の一助となればと願っている。

1 アメリカにおける「負担金」と「租税」の定義

アメリカにおいては、「租税」²⁾や「負担金」³⁾の定義は、裁判例などの積み重ねにより明確にされている。双方の違いは、分かりやすくいえば、次のとおりである。

【図1】 アメリカにおける「租税」と「負担金」の定義

- ① **租税 (tax)** : 公物 (public goods) や公サービス (public services) を提供する目的で必要な収入を得る目的で、特定の受給者ないし受益者と直接の関連を持たない形で、不特定多数の者を対象に、法律に基づいて支払を求める金銭
- ② **負担金 (charge/fee)** : 公物や公サービスを特定の受給者ないし受益者と直接関連を持つ形で提供する際に支払を求める金銭

以上のような定義に基づき、連邦や州、地方団体の執行行政庁（例えば、課税庁）が、租税法律主義（no taxation without representation）のもと議会の

1) 例えば、拙論「租税と負担金の関係」、「『租税』の法的な定義とは」〔石村耕治編〕『現代税法入門塾〔第9版〕』（清文社、2018年）20頁以下、拙論「使途選択納税と租税の法的概念」獨協法学80号所収、福家俊朗「受益者負担をめぐる法的問題」〔日本財政法学会編〕『現代財政法学の基本問題』（学陽書房、1995年）309頁以下、甲斐素直『財政法規と憲法原理』（八千代出版、1996年）339頁以下参照。

2) 「公租」とも呼ばれる。

3) 「公課」、「租外負担金」、「利用者負担金」、「受益者負担金」、「分担金」、「賦課金」、「公的保険料」、「社会保険料」、「課金」ないし「利用料」などさまざまな言葉が出てくる。本稿では、個々の言葉の意味を精査することなく、包括的に「負担金」または「租外負担金」ととらえて、分析をすすめる。

同意を得て法律 (statutes) で課す「租税 (taxes)」と、執行行政庁その他公的政策実施機関 (例えば、架橋公団、土地改良区など) が規則 (regulations) で料率を決めて課す「負担金 (fees/charges)」とを、区別する。

【図2】 アメリカの統治機構の基本構造と負担金/課金



連邦や州、地方団体の執行行政庁その他公的政策実施機関は、特定の財源または財政収入を確保するために、「租税」または「負担金」の名称で金銭の負担を求める⁴⁾。しかし、現実には、双方に明確な線引き (bright line) をするのが難しいケースが多い。真の意味での「租税」なのか、または「負担金」なのか、しばしば問題になり、裁判で争われている。

一連の裁判例を読んでみると、多くの裁判官が唱える「租税」と「負担金」とを区別する次のようなルールが浮かび上がってくる。

【図3】 アメリカの裁判所が「租税」と「負担金」を区別するルール

- ① **負担金 (charge/fee)** : 求められた金銭が「負担金」と判断されるには、負担と受益との間に直接かつ密接な関連があることが求められ、特別の利益を受ける者がその負担に応じる構図になっている必要があるとされる。また、負担公平の原則、つまり、イコール・フットイング (equal footing/競争条件の均等化) 原則に反する負担金立法などに基づいて賦課が行われていれば、違法または違憲 (法令違憲・適用違憲) と判断される。
- ② **租税 (tax)** : 求められた金銭が「租税」と判断されるには、不特定多数の者ないし国民/住民一般を対象に負担を求めており、かつ一般的な財政調達为目的でなければ

4) アメリカの地方財政法制について詳しくは、拙論「アメリカの地方税財源法制度」〔日本財政法学会編〕『地方税財源確保の法制度』(龍星出版、2004年) 204頁参照。

ならないとされる。また、求められた金銭が「租税」と判断された場合、租税法法律主義の原則の支配に服することになることから、国民/住民から選ばれた議員からなる議会が制定する税法・税率に基づいて支払を求める必要があるとされる。加えて、負担金として求められた金銭が「租税」とであると判断された場合には、違法または違憲と判断される。

アメリカにおいて、学問上、負担金/課金にあたるのかは、次のように類型化し、検討が行われている⁵⁾。

【図4】アメリカ負担金/課金 (fees/charges) の類型と概要

- ① **公物・公サービス利用負担金/課金** (commodity charges) : 公物および公サービスを利用する者に対して求める負担金/課金を指す。「従量課金」とも邦訳される。
- ② **負荷埋め合わせ負担金/課金** (burdon offset charges) : 環境の改善のために公的政策を講じる場合のように、“汚染者負担原則 (polluter-pays principle)”に基づき、直接環境に負荷を及ぼす者に対し求める負担金/課金を指す。
- ③ **検査・手続負担金** (inspection and processing fees) : 公的機関などに検査や手続にあたり申請者に求める手数料/負担金を指す。
- ④ **特別負担金** (special assessments) : 土地改良事業のように、その地区の土地所有者に特別の受益が及ぶ場合に、当該受益者に求める負担金を指す。当該改良事業により土地所有者に加え、一般人も受益を受ける場合には、当該負担金は“租税”として負担を求めるべきかどうか問われる。

2 連邦における負担金法制の展開

利用者負担金 (user fee) の代表格は、公物 (public goods) および公サービス (public service) を利用する者に対して求める負担金/課金 (CC=commodity charge) である。「従量課金」とも邦訳される。

連邦や州、地方団体の執行行政庁その他公的政策実施機関が、公物や公サービスを特定の受給者と直接関連を持つ形で提供する際に求める利用料金は、従

5) See, Hugh D. Spitzer, “Taxes vs. Fees: A Curious confusion,” 38 Gonz. L. Rev. 335, at 343-350 (2002/3). この論文は、アメリカにおける負担金/課金の類型および租税と負担金/課金と違いを検討する際のさきがけとなった研究といえる。

量課金(CC)にあたる。例えば、州もしくは地方団体が自らの収益事業として、またはその財政支出監理機関(外郭機関)が消費者から使用料を徴収して提供する下水事業サービスは、その一例である。一般に、この種の利用者負担金/課金は「料金(rate)」と呼ばれる。

(1) 連邦独立機関予算充当法 (IOAA)

連邦政府の場合、利用者負担金(user fee)または従量課金(CC)を課す場合には、いわゆる「独立機関予算充当法(IOAA=Independent Office Appropriation Act of 1952)」が準拠法となる⁶⁾。IOAAを、抄訳(仮訳)すると、次のとおりである。

【図5】 独立機関予算充当法 (IOAA) (抄訳/仮訳)

合衆国法典タイトル31第9701条 [[行政サービスおよび営造物の利用負担金ならびに課金]

第a項 各機関(ただし、政府系特殊法人(mixed-ownership Government corporations)を除く。)が、人(ただし、連邦政府の公務に就いている人を除く。)に対して提供するサービスまたは営造物は、可能な限り自律的であるべきである、というのが議会の意思である。

第b項 各機関(ただし、政府系特殊法人を除く。)は、当該機関が提供するサービスまたは営造物の利用負担金については、これを規則(regulations)により定めるものとする。これら執行機関の長が定める規則は、大統領の政策にそい、かつ実行可能なように均一(uniform)なものとするものとする。各課金は、

- (1) 公正なものになるために、
- (2) 次の基準を精査しなければならない。
 - (A) 政府に生じる負担
 - (B) 受領者に提供するサービスまたは物の価額
 - (C) 考慮された公共政策および公益、および、
 - (D) その他の要因

第c項 [省略]

6) 合衆国法典(U.S. Code)タイトル31第9701条〔行政サービスおよび営造物の負担金ならびに課金(Fees and Charges for Government service and things of value)]参照。

(2) 1993年OMB利用者負担金通達

大統領府（EPO=Executive Office of the President）内に置かれている行政予算管理局（OMB=Office of Management and Budget）⁷⁾は、1993年に独立機関予算充当法（IOAA）に規定する改訂「利用者負担金（user charges）」に関する解釈通達/サーキュラー（circular）を發出している（OMB Circular No. A-25 Revised, 1993）/以下「OMB利用者負担金通達」または「本通達」という。⁸⁾

各連邦政府機関は、さまざまな利用者負担金/課金を設定するにあたっては、本通達に拘束される。以下、本通達を抄訳（仮訳）し、紹介する。

【図6】 OMB利用者負担金通達の概要（抄訳/仮訳）

- ① **目的**：OMB利用者負担金通達は、政府サービスおよび政府の公物もしくは資源の売却または利用に際し課される負担金に関する連邦政策を明確にするのが目的である。本通達は、利用者負担金の対象となる活動の範囲および類型ならびに利用者負担金を課す基準に関する情報を提供する。加えて、機関による負担金の執行および徴収金の処置に関する指針を提供するものである。
- ② **無効**：本通達は、1959年9月23日に發出されたOMB通達（Circular）No.A-25ならびに暫定覚書（Transmittal Memoranda）1および2を無効とする。
- ③ **典拠**：1952年独立機関予算充当法（IOAA=Independent Office Appropriation Act of 1952）タイトルV（合衆国法典（U.S. Code）タイトル31第9701条、合衆国法典タイトル31第1111条および大統領府令（EO=Executive Order）No.8248およびNo.11,541
- ④ **適用**：(a) 本通達の規定は、受領者に対して一般人が享受できる利益を超える特別の利益を与えるあらゆる連邦の活動に適用される。ただし、政府の立法府および司法府、または合衆国法典タイトル31第9701条にいう政府系特殊法人（mixed-ownership Government corporations）には適用されない。
 (b) 本通達の規定は、諸機関がIOAAに基づき賦課する利用者負担金に対して適用される。加えて、本通達は、諸機関が他の制定法に基づき賦課する利用者負担金

7) 大統領府（EPO）、大統領府令（EO）、大統領令（Presidential orders）などについて詳しくは、拙著『アメリカ連邦所得課税法の展開』（財経詳報社、2017年）第VIII部参照。

8) See, OMB, Executive Office of the President, OMB Circular No. A-25 Revised, Memorandum for Heads of Executive Departments and Establishment (1993).

に関しても指針(ガイド)を提供するものである。この場合において、当該指針は、法が認める範囲内において適用されるものとする。このことから、制定法が、サービスに対する利用者負担金の賦課を禁止する場合または利用者負担金についての規定(例えば、誰が負担金を支払うのか、どれ位負担するのか、徴収金をどこに留保するのか)を置いている場合には、当該制定法が本通達よりも優先する。このような事例(例えば、連邦余剰財産法に基づく売却もしくは処分をする場合、または軍属や民間人従業者に対し給与外給付をする場合)、本通達に定められた指針が、当該制定法に抵触しない限りにおいて適用される。このような対応は、利用者負担金について言及した他の大統領府令(EOs)にも適用になるものとする。

(c) OMB通達が、特定の利用者負担金に関する指針を規定する場合、当該通達の指針は、本通達に定める要件を充足したものとみなされる。【以下、邦訳省略】

⑤ **目的**: 合衆国の目的は、次のとおりである。

- (a) 機関が特定の受領者に対して提供するサービス、政府の公物もしくは資源の売却または利用が独立採算で運営できるようにすること。
- (b) 特別の利益を提供する政府のコストを最大限に少なくするために、当該利益を受領する人に負担金を課すことにより国家の資源の効率的な分配を促進すること。および、
- (c) 不利益を招かずに、サービス、資源または公物をできるだけ適切に供給するために、政府と民間セクターが競争できるようにすること。

⑥ **基本政策**: 利用者負担金は、下記のように、連邦の活動から一般人が享受できる利益を超える特別の利益を享受する本人確認ができる各受領者に対して課されるものとする。利用者負担金を課すことが現行法により禁止または制限される場合には、機関は自らの事業を定期的に審査し、かつ必要に応じて法律改正を勧告するものとする。下記⑦は、利用者負担金を実施する法律草案を作成する場合に方針をうたっている。

(a) **特別の利益**

① **特別の利益が存在するかどうかの判定**: サービス(または特権)が、本人確認ができる特定の受領者(identifiable recipient)に対して、一般人が享受できる利益を超える特別の利益を提供している場合には、(当該特別利益の提供にあたり連邦政府に生じる総コストを回収できるように)負担金を課すものとする。例えば、特別の利益が発生し得る場合で、次のときには、利用者負担金を課すものとする。

② 政府サービスが、その受益者に対して、一般人が享受できる利益よりもより早急または実質的な利益もしくは対価(金銭的に測定できるかどうかを問わない。)を得ることを可能にするとき(例えば、特許、保険もしくは保証金の收受、または特別の活動もしくは事業をする許可またはさまざまな公有地の利用許

可)。または、

- ①政府サービスが、その受益者の事業活動に安定性または公的信用を提供するとき（例えば、商業銀行への資金の投入）。または、
- ③政府サービスが、その受領者の申請または都合で提供されており、かつ同じ産業もしくはグループの構成員、一般人が日常的に享受できるものでないとき（例えば、旅券、査証、航空従事者技能証明書など）

②アクセスに対する利用者負担金の決定

- ④後記⑥(c)に規定する場合を除き、利用者負担金は、政府自らがそのサービス、資源または財物を提供した場合（後記⑥(d)の規定するところによる。）に連邦政府に発生する全コストを十分に回収できる金額とする。
- ⑤後記⑥(c)に規定する場合を除き、利用者負担金は、政府自らが公物もしくは資源をリースまたは売却する、またはサービスを提供する（例えば、連邦が所有する建造物のスペースをリースする。）場合には、市場価格（後記⑥(d)の規定するところによる。）に基づくものとする。これら事業類型契約の場合においては、利用者負担金は、総コストの回収に限定されることはなく、新たな純収入を積み出すこともできる。

③ 【邦訳省略】

④ 【邦訳省略】

- ③政府が、サービス、公物または資源の提供にあたり、本人確認のできる特定の受領者に対する特別利益と一般人に対する利益の双方を提供している場合においては、後記⑥(a)②に定めるところによる。この場合において、機関が本人確認のできる特定の受領者に対する特別利益の提供の必然的な結果として一般人が利益を享受できるとき（例えば、公共利益が、独立しておらず、たんに特別利益に付随するかたちでもたらされるとき。）には、当該機関は、一般人に対していかなるコストも配分してはならない。当該機関は、当該特別利益を提供する連邦政府の総コストを、本人確認のできる特定の受領者または市場価格から回収しなければならない。
- ④特定の受益者（specific beneficiary）の本人確認が曖昧な場合には、サービスに対する負担金の支払を求めてはならない。この場合において、当該サービスは、本来的に広く一般人の利益に資するものとみることができる。

(b) 受領者への直接的な負担金

特別利益の全部または一部を他者へ移転することができる場合においても、負担金は当該特別利益の直接受益者に課すものとする。

(c) 適用除外 【邦訳省略】

(d) 総コストおよび市場価格の決定

- ①「総コスト (full cost)」とは、連邦政府が公物、資源またはサービスを提供するにあたって生じるすべてに直接コストおよび間接コストを含む。これらのコストには、次の適切な負担(ただし、それに限定されない。)を含む。
- ①(a) 給与および医療保険や退職金を含む給与外給付、直接および間接の件人費。退職コストには、通達 (Circular)No. A-IIに規定する従業者拠出金でカバーされずに発生する(積立または非積立を問わない。)すべてのコストを含むものとする。
 - ①(b) 共通費用、コンサルタント費用その他間接コスト、原材料費、公共旅金、保険料、旅費、土地、建物および設備の賃貸料ならびに帰属賃料。帰属賃料コストが発生する場合には、次の費用を含むものとする。
 - (i) 建造物や施設にかかる原価償却費。内国歳入庁 (IRS) が定めた公的減価償却ガイドラインによる。ただし、当該ガイドラインよりも最適な評価があるときにはそれによることができる。
 - (ii) 土地、建造物、施設その他資本的資産にかかる年次償還額(長期国債の平均償還率に相当する金額)
 - ①(c) 監理コスト
 - ①(d) 執行、徴収、調査、環境影響評価を含む基準の設定にかかるコスト
 - ①(e) 総コストは、その機関で利用できる最良の記録に基づき評価・決定されるものとする。この場合において、新たなコスト会計システムを策定する必要はない。
- ②「市場価格 (market price)」とは、公開された市場で競争に基づいた公物、資源またはサービスの価格を指す。市場価格は、当該財物、資源またはサービスの不足または過剰状態のもとでは決定されないものとする。
- ②(a) 公物、資源またはサービスが実質的な競争状態にあるとする。この場合に、市場価格は、例えば、次のような商業慣行を用いて決定するものとする。
 - (i) 競争的な入札、または、
 - (ii) 政府が提供すると同様もしくは類似の公物、資源またはサービスを提供する競争的市場における一般的な価格を参照。ただし、需要、サービスの水準および財物またはサービスの質を考量し調整を加えた額(例えば、周辺の民間のキャンプ場または牧草地の考量)
 - ②(b) 実質的な競争状態にない場合には、政府が提供すると同様もしくは実質的に類似の財物、資源またはサービスを提供する市場における一般的な価格を参照。ただし、当該公物、資源またはサービスの不足または過剰状態にないものとして算定できる供給、または/および価格の調整を加えた額(例えば、人里離れたキャンプ場)

⑦ **実施** : (a) 利用者負担金は、規則 (regulations) を公布することにより実施するの

が、原則的な政策である。

- (b) 法律が負担金の賦課を禁止または制限している場合で、当該負担金の実施を望むときには、立法で対応するものとする。原則として、立法措置は、利用者負担金に対する制限の解除を求め、かつ本通達の盛り込まれたガイドラインに基づいて当該負担金を実施できるように求めるものとするべきである。一般的権限を伴う法律の議会通過が難しい場合には、より限定的な権限を求めるものとするべきである。予定される負担金額は、⑥のガイドラインに基づくものとする。法律は、次のような内容とするべきである。
- ① サービスに対して負担金がどのように賦課されるかおよび利用される価格の仕組みについての一般的要件を定義すること。
 - ② サービスの提供に先立ちまたは同時に徴収される利用料を特定すること。ただし、前もって払戻しサービスを認める旨を規定していない場合を除く。
 - ③ 徴収金がどの会計に計上されるのかを特定すること。法案には、通例、正確な負担金額が記載される必要はない。利用者負担金表 (user charge schedule) は、規則に定められるべきである。これにより、課金コストや市場価格の変更を料金に反映させる改訂を行政レベルで行うことができる。前記⑥に規定する水準の負担金額を徴収できそうもないと思われる場合においては、負担金額は現実的な水準に設定されるべきである。
- (c) 個別消費税 (excise taxes) は、政府サービスを受ける特定の受益者に課金をする他の手法である。ただし、現在、すでに特定個人に利益を与える政府サービスに対する財源を与えるために個別消費税を導入している場合には、新たな利用者負担金の導入を検討すべきではない。機関は、新たな個別消費税が、負担金よりも行政的にも極めてコストが低く、かつ当該個別消費税の負担が利用人口のほぼすべてに及ぶ場合 (例えば、公道の建設費用をガソリン税で賄う場合) には、検討に値するといえる。個別消費税は、行政行為によっては課すことはできないので、法律の制定を必要とする。法律制定は、⑦(b)に規定する基準に合致するように求められる。また、税率を法律に明確に規定する必要がある。機関は、個別消費税に関する審査を定期的を実施し、コスト変更を課税ベースに適切に反映させる更新をするための新たな法律を準備しなければならない。いかなる個別消費税法案も、財務省租税政策担当副長官 (Assistant Secretary for Tax Policy at the Department of Treasury) の同意を得なければならない。
- (d) 行政的な利用者負担金を設ける選択をした場合、機関は、当該負担金の実施を認めるのかどうかについて、独立機関予算充当法 (IOAA) に加えあらゆる制定法を精査しなければならない。
- (e) 新たな負担金の提案をする、または現行の負担金を変更するにあたり、同じまたは同類の利用人口に対して特別の利益を与える他のプログラムの管理者は、協

議をしなければならない。合同法律案を作成し、かつ利用者の負担を緩和するために合同徴収行為を検討するものとする。

(f) 徴収コストを最小にするための努力がなされなければならない。徴収行為の企画にあたっては、通達 (Circular)No. A-76 (収益事業の遂行/Performance of Commercial Activities) に盛り込まれた原則を点検するものとする。

(g) 法案は、通達 (Circular)No. A-19の規定に基づき行政予算管理局 (OMB) に提出するものとする。利用者負担金案を予算的に確に反映させるために、機関は、早い段階で法案についてOMBと話し合いをするように推奨される。

⑧ 機関の責任: 機関は、本通達に盛り込まれた政策に準拠して利用者負担金表を用意しかつ採択する責任がある。各機関は、次のことをするものとする。

(a) 本通達が適用になるサービスおよび事業を確認すること。

(b) 提供される特別利益の範囲を確定すること。

(c) 適切な総コストまたは市場価格の決定にあたり**⑥**の定められた原則を適用すること。

(d) 規則の公布による負担金の設定または適切な法律の提出により**⑦**に盛り込まれたガイドラインを適用すること。

(e) 次の点について、隔年ごとに機関の利用者負担金プログラムを審査すること。

①現行の負担金に想定外のコストまたは市場価格の変更を反映させるための改訂を行うこと。②すべての他の機関のプログラムについて、料金を政府サービスに課すべきかどうか、または政府の財物もしくはサービスの利用者に課すべきかどうかを審査すること。機関は、利用者負担金についての隔年ごとの審査結果、および1990年首席財務官法 (Chief Financial Officers Act of 1990) によって求められる首席財務官年次報告書 (Chief Financial Officers Report) 案を精査するものとする。

(f) 【邦訳省略】

⑨ 記録の保存 【邦訳省略】

⑩ 徴収額の処理: (a) 法律に別段の定めがある場合を除き、利用者負担金徴収額 (user charge collections) は、合衆国法典 (U.S. Code) タイトル31第3302条に基づき、雑収入として、財務省の一般会計 (general fund) に計上される。

(b) 徴収額を機関に留保するための法案は、一定の条件に合えば妥当なものとなる。法案は、**⑦**(b)に盛り込まれたガイドラインに合致しなければならない。

徴収額を機関に留保するための法案は、サービス料金で実質的に独立採算運営できる場合に妥当なものとする。【以下、邦訳省略】

⑪以下 【邦訳省略】

以上のように、OMB利用者負担金通達 (OMB Circular No. A-25 Revised,

1993)を精査してみればわかるように、連邦の執行行政庁(例えば、課税庁/IRS、環境保護庁/EPAなど)が議会の同意を得て法律(statutes)で不特定多数者(一般人)を対象に課す「租税(taxes)」と、執行行政庁その他公的政策実施機関(例えば、架橋公団など)が規則(regulations)で料率を決めて特定者(特別利益を受ける受給者・受益者)を対象に課す「負担金/課金(fees/charges)」とは、別物としてとらえられている。

連邦が、仮に、EV(電気自動車)の普及に伴い、現行の燃料課税から“マイレージ税(走行距離ベースの新たな個別消費税)”または“マイレージ課金/負担金”に移行・転換するとする⁹⁾。この場合には、OMB利用者負担金通達に盛り込まれたガイドラインは重い意味を持つ。

3 連邦における負担金と租税の区別をめぐる司法判断

アメリカにおいては、公物や公サービスを特定の受給者ないし受益者と直接関連を持つかたちで提供する際に求める金銭は、“負担金/課金”となるとされる。

これに対して、“租税”を課す場合には、不特定多数者・一般人を対象に、所得または資産などを課税ベースに、応能負担のルールなどに基づき、特定者に受益をもたらすことを前提としないで、法律に基づき強制的に負担を求めることが要件となる。すなわち、双方を区別するカギは、誤解を恐れずにいえば“対価関係”にあるか否かである。

連邦や州、地方団体の執行行政庁その他公的政策実施機関は、財源または財政収入を確保するために、“負担金/課金”の名称で金銭の負担を求めることが少なくない。これは、“負担金/課金”の場合には、議会の議決に基づいて決定する必要がないことも多いからである。言い換えると、賦課する機関が、かなり自由に負担対象や負担率を決定することができるからである。しかし、それが、真の意味での“負担金/課金”なのか(言い換えると“租税”ではないのか)が、

9) 拙論「EVシフトと道路財源：自動車燃料税から自動車マイレージ税/課金への転換と人権」白鷗法学24巻3号参照。

しばしば問題になり、司法の場で争われることも少なくない。双方を明確に線引き区別する (bright line) のが難しい事例が多いからである。

仮に、裁判で、「負担金/課金」の名称で求めた金銭の負担が、「租税」と判断されたとする。この場合には、当該負担金/課金は違法または違憲となる。廃止するか、継続するにしても、租税法律主義のもと、改めて課税対象、負担率(税率)などを、議会の議決に基づく税法で決定しなければならなくなる。

(1) 連邦の司法判断基準

連邦の執行行政庁その他公的政策実施機関は、特定の財源または財政収入を確保するために「負担金/課金」の名称で金銭の負担を求めることも少なくない。なぜならば、負担金/課金を求める手続が、租税の場合に比べ容易なためである。しかし、安易な負担金/課金の徴収を戒めるために、負担者は、それが真の意味での「負担金/課金」なのかどうかを問うためにしばしば司法の場で争うことになる。その場合の主な判断基準は、裁判例などを踏まえてまとめてみると、次のとおりである¹⁰⁾。

【図7】 “負担金/課金”該当性の主な判断基準

- ① 本人確認できる特定者 (特別利益を受ける受給者・受益者) に対して負担を求めているのかどうか。
- ② 不特定多数者・一般人 (general public/the public at large) が享受できない特別な利益 (special benefits) の提供に対する負担を求めているのかどうか。
- ③ 徴収された財政収入は、政府の一般会計 (general fund) ではなく、特別会計 (trust fund) に計上され、独立採算ベースで、サービス、資源または公物を提供する事業目的に費消されているのかどうか。つまり、財政収入の用途 (ultimate use of revenue) が特定されているのかどうか。

連邦レベルにおいて、司法は、これらの判断基準を用いて、その負担が、実質的な意味では「租税」に該当するのにもかかわらず、「負担金」として徴収

10) See, Eben Alvert-Knopp, “The California Gas Charge and Beyond: Taxes and Fees in a Changing Climate,” 32 Vt. L. Rev. 217 (2007).

されている場合には、憲法違反であるとの判断を下している¹¹⁾。

また、例えば人の健康や公共の福祉といった一般的な利益の確保、産業一般の利益の保護などを目的に「負担金」の名目で支払を義務づけると問題になる。この場合には、「租税」の形式を選択しなければならない¹²⁾。

(2) 主な連邦裁判例の分析

“租税”なのか、または“負担金/課金”かについて、連邦司法において重要な裁判例として、2つの連邦最高裁判所判決および4つの連邦控訴裁判所（U.S. Court of Appeals for the D.C. Circuit）判決をあげることができる。それらの裁判例の概要を図説すると次のとおりである。

【図8】 “負担金/課金”か、“租税”かが争われた主な裁判例

連邦最高裁判所の先例

- ① **全国ケーブルテレビ協会 対 合衆国・連邦通信委員会事件判決（1974年）** (National Cable TV Association v. U.S. & FCC)¹³⁾：本件において、連邦最高裁判所は、連邦政府および連邦通信委員会（FCC=Federal Communication Commission）が求める支払は、受領者が受ける価額（value to the recipient）を基準にしていることを理由に、サービス料金（fee for services）であり、租税ではないと判示した。
- ② **連邦電力委員会 対 ニューイングランド電力会社事件判決（1974年）** (FPC v. New England Power Co.)¹⁴⁾：本件において、連邦最高裁は、連邦電力委員会が求める支払は、特定の個人または法人に提供されるサービスを基準にしていることを理由に、租税ではなく、負担金/課金であると判示した。

11) 裁判例の分析として、See, Jasper L. Cummings, Jr., “User Fees Versus Taxes,” Tax Analysis (October 31, 2011) 321.

12) 連邦最高裁判所は、租税の場合には必ずしも個々の受益と負担との間に合理的関連性を要しないし、応能原則に基づいてもよいし、公益を目的に負担を求めてもよいとする。See, National Cable Television Association v. U.S., 415 U.S. 336, at 340-1 (1974).

13) National Cable Television Association v. U.S., 415 U.S. 336, at 340-1 (1974).

14) National Cable Television Association v. U.S.& FCC, 415 U.S. 336, at 340-1 (1974).

連邦控訴裁判所の判決

- ① **全国ケーブルテレビ協会 対 合衆国・連邦通信委員会事件判決 (1976年)** (National Cable TV Association v. FCC) (1976年)¹⁵⁾ : 本件において、ワシントンD.C.巡回区連邦控訴裁は、連邦通信委員会 (FCC) が求める申請費および年会費は、負担者との間に合理的な関連があることから、租税ではなく、サービスに対する負担金/課金であると判示した。
- ② **電気事業会 対 連邦通信委員会事件判決 (1976年)** (Electronic Industries Association v. FCC)¹⁶⁾ : 本件において、ワシントンD.C.巡回区連邦控訴裁は、連邦通信委員会 (FCC) が求めるサービス料金は、付随的に公益に資する面もあるものの、全体としてみれば私的利益につながる性格のものであるとして、租税ではなく、負担金であると判示した。
- ③ **キャピタルシティ通信会社 対 連邦通信委員会事件判決 (1976年)** (Capital Cities Communications, Inc. v. FCC)¹⁷⁾ : 本件において、ワシントンD.C.巡回区連邦控訴裁は、規制当局が求める支払は、規制当局と負担者との間に合理的な関連があることから、租税ではなく、サービスに対する負担金/課金であると判示した。
- ④ **ミシシッピ電力・電燈 対 合衆国原子力規制委員会事件判決 (1979年)** (Miss. Power and Light v. U.S. Nuclear Regulatory Commission (NRC))¹⁸⁾ : 本件において、第5巡回区連邦控訴裁は、規制当局 (NRC) が求める支払は、NRCと負担者との間に合理的な関連があることから、租税ではなく、サービスに対する負担金/課金であると判示した。
- ⑤ **サン・ジュアン携帯電話会社 対 プエルトリコ公共サービス委員会事件 (1992年)** (San Juan Cellular Telephone Co. v. Public Service Commission of Puerto Rico)¹⁹⁾ : 本件において、第1巡回区連邦控訴裁判所は、プエルトリコ公共サービス委員会が、

15) National Cable Television Association v. FCC, 554 F.2d 1094 (1976)

16) 554 F.2d 1109 (D.C. Cir. 1976)

17) 554 F.2d 1135 (D.C. Cir. 1976)

18) 601 F.2d 223 (5th Cir. 1979)

19) 967 F.2d 683, at 685 (1st Cir. 1992). ちなみに、本件は、自治領であるプエルトリコ法による課金の違法性を、原告・控訴人である携帯電話会社が、FCCから営業免許を得ていることから連邦裁判所で争う原告適格があるとし、手続が進められた事例である。

連邦通信委員会 (FCC) から営業免許を得た携帯電話会社の総売上上の3%相当額を求めめる支払は、もっぱら当該委員会の規制業務に充当・消費する目的で会計に計上されていることを根拠に、租税ではなく、負担金であると判示した。

⑥ **バレロ・テレストリアル会社 対 キャフレイ事件 (2000年)** (Valero Terrestrial Corporation v. Caffrey)²⁰⁾ : 本件において、ウエストヴァージニア州が、州法に基づいてゴミ埋立て処理地 (land fill) でゴミ処理をする者に対して求めた支払は、実質は“租税”であり、連邦憲法の州際通商条項および法の正当な手続を保障した条項に違反しているとして争われた。事実審 (連邦地方) 裁判所は、当該負担金/課金は、規制目的ではなく歳入調達目的で支払を求めているとの理由で、“租税”にあたりと判示した。(ただし、連邦課税差止め法 (TIA=Tax Injunction Act) は、連邦裁判所が州税法についての訴訟を審理することを禁止していることから、同地裁は本件について審理を停止した。) 控訴を受けて、第4巡回区連邦控訴裁は、地裁の判断を是認したうえで、審理を停止した²¹⁾。本件において、同連邦控訴裁は、連邦裁判所が審理することを禁止される州税法関連事件であるかどうかを3つの基準に従って精査した。3つの基準とは、(1)どの政府機関が支払を求めているのか、(2)その支払を求められる住民の範囲、および(3)收受した支払額はどのような目的に消費するのか、である。同連邦控訴裁は、(1)については、行政機関ではなく、州議会が支払を求めている。(2)については、ゴミの収集を求める市民および企業一般を対象として支払を求めている。そして、(3)については、收受した額は主として環境の保全を目的としている。言い換えると、州の広範な住民の利益に資することを目的としている。以上の理由から、問題となった課金は、負担金ではなく、“租税”にあたりと判断した。

以上のような事例では、安易な負担金/課金の徴収を戒めるために、政府が負担金の名称で求める支払が、真の意味での“負担金/課金”なのかどうか、支払を求められた者が争ったものである。

これらの事例を読む限りにおいては、司法 (裁判所) は、争われた“負担金/

20) 205 F.3d 130 (4th Cir. 2000).

21) 連邦課税差止め法 (TIA=Tax Injunction Act) は、連邦と州との間での司法権限の分配を明確にするため、連邦裁判所が州税法に関する訴訟を審理するのを禁止している (合衆国法典タイトル28第1341条)。このため、連邦裁判所は、問われた課金が、負担金ではなく租税であると判断した場合には、裁判管轄権を失い、その事件については審理を停止する。ただ、訴訟を提起した結果として、訴訟当事者は、問われている課金が、“租税”であるか、“負担金”であるかを確認できることになる。

課金”を実質的には“租税”であるとし、違法または違憲であり、無効と判断することにはかなり消極的な姿勢にあることが伺える。

これは、連邦政府の執行行政庁その他公的政策実施機関が、OMB利用者負担金通達（OMB Circular No. A-25 Revised, 1993）などに準拠し、用意周到な法律立案をしていることも一因である。具体的には、負担金/課金法案の準備段階において、「特定の者に限定した形で公サービスを給付するまたは公物を利用させる場合に、その受領者または受益者に課す金員が厳密な意味での負担金であると法認されるためには、受けた利益と負担額との間に合理的関連性を求められる」とのポイントについて、事前に、厳しく自己精査をしていることが背景にある。

4 事前判断を求める連邦の制度

連邦機関は、連邦や州、地方団体が求めてきた支払が“負担金”なのか、それとも“租税”なのかを精査するように求められる。なぜならば、一般に、連邦機関は、連邦や州、地方団体が求めてきた支払が“税金 (tax)”にあてはまる場合には、主権に基づく納税が免除されるからである²²⁾。

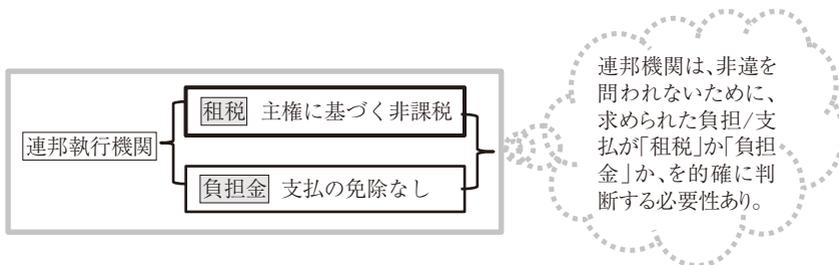
これに対して、求められた支払が、負担金である場合には、その負担が免除されないからである。すなわち、水道料金や電気料金のように受益に基づき特定の者が負担する「受益者負担金」または「税外負担金」については、連邦政府機関であっても支払を免除されない。したがって、連邦機関は、求められた

22) 連邦に対する州税の免除 (Federal Immunity from State Taxation) 原則は、連邦最高裁のマックローチ 対 メリーランド事件判決 (McCulloch v. Maryland, 17 U.S. 316 (1819)) で示された「州は連邦政府の財産や作用を規制できない (states may not regulate property or operations of the federal government)」(at 426) とする言及に由来するものである。この課税免除原則は、その後、判例や制定法を通じて一部制限されたが、現在でも先例としての地位を維持している。また、合衆国憲法第1条10節2項も、州の連邦に対する課税権を制限している。See, Note, “Federal Immunity from State Taxation: A Reassessment,” 45 U. Chi. L. Rev. 695 (1978).

支払が、受益者負担金なのか、それとも負担する義務が免除される“租税”なのかは、その名称で判断するわけにはいかない。

連邦機関は、名称が負担金であっても、その実質は“租税”ではないかと疑われる場合、その判断を司法（裁判所）に委ねることができる。しかし、もう1つの選択肢として、連邦機関は、連邦政府検査院（GAO=Government Accountability Office）に、事前決定（advice decision）、事前確認（advance ruling）を求めることができる。

【図9】 連邦機関の負担/支払義務の有無



(1) 連邦政府検査院での事前決定手続の基本

連邦政府検査院（GAO）は、1921年予算会計法（Budget and Accounting Act of 1921）に基づいて連邦議会の機関として創設された²³⁾。当初の名称は「会計検査院/General Accounting Office」であったが、2004年に「Government Accountability Office」に名称変更され、今日にいたっている²⁴⁾。

連邦議会は、GAO院長（Comptroller General）に対して、数多くの制定法

23) 1921年予算会計法の制定により、それまで連邦議会の権限とされていた予算編成を政府が所管することになり、財務省内に新たに予算局（BOB=Bureau of Budget）が設置された。一方、会計記録と会計検査の機能は連邦財務省から切り離され、新たに設置された連邦会計検査院（GAO=General Accounting Office）が所管することになった。

24) 「Government Accountability Office」の邦訳については、従来どおり「会計検査院」とする、あるいは「政府説明責任院」とするものなどさまざまである。本稿においては、「政府検査院」の訳をあてる。

に準拠して、さまざまな権限を付与している。それらは、大きく、次の3つに分けられる。

【図10】 GAO院長の主な権限

- ① **連邦機関の業務や会計を検査や監査・報告する権限**：GAO院長は、具体的には、次の権限を有する。(1) 各連邦機関の財務取引を監査する権限（合衆国法典タイトル31第3523条a項/31 U.S. Code § 3523(a)）、(2) 収入、および公金の支出および使用に関するあらゆる事項を検査し、かつ議会の上下両院の関係委員会に当該事項を報告する権限（合衆国法典タイトル31第712条1号および719条a項2号/31 U.S. Code § 712(1)&719(a)(2)）、(3) 連邦機関のプログラムや業務にかかる業績を評価する権限（合衆国法典タイトル31第717条b項/31 U.S. Code § 717(b)）²⁵⁾
- ② **非拘束的な決定をする権限**：GAO院長は、連邦機関の従業者、さらには私人からの求めに応じて、支払経費が法令に抵触することがないかどうかについて非拘束的な事前確認（nonbinding advance decisions）を発出する権限を有している（合衆国法典タイトル31第3529条〔院長への確認の請求〕 31 U.S. Code § 3529 - Requests for decisions of the Comptroller General）。
- ③ **拘束的な決定をする権限**：GAO院長には、会計決算権限（account settlement authority）を典拠に、拘束的な法令の適用・解釈をする権限が与えられている²⁶⁾。すなわち、GAO院長は、連邦機関の従業者、さらには私人からの求めに応じて、支払経費が法令に抵触することがないかどうかについて事前に法的決定書（advance binding legal decisions）を発出する権限を有している（合衆国法典タイトル31第3526条〔会計決算〕 31 U.S. Code § 3526 - Settlement of accounts）。

25) 本来的に、これらの権限は、議会の国政調査権限を典拠にしており、議会が立法をするにあたり必要な情報提供を行うことを狙いとしている。なお、GAOについて、その軌跡をたどった邦文の研究としては、渡瀬義男「米国会計検査院（GAO）の80年」レファレンス（2005年6月号）参照。

26) GAO院長は、連邦機関が行う支出を、承認するように求められる。ただし、法律で承認が不要と定められている場合を除く。したがって、GAO院長は、支出が法律に適合していないと判断した場合には、その支出を承認することができない。GAO院長の会計決算権限（account settlement authority）を典拠とした③拘束的な決定（binding legal decisions）を出すことは極めてまれである。なぜならば、GAO院長は拘束的な決定を出しても、連邦機関の問題職員の責任を司法的に追及する権限を認められていないからである。

以上のように、GAO院長は、連邦議会に委員会委員に対する見解 (opinions) 表明し、かつ合衆国法典タイトル31第3526条および3529条に基づき、公金 (配分された予算) の利用および会計に関する法的争点について行政機関の職員の求めに応じて法的決定 (legal decisions) を出すことができる²⁷⁾。

これら見解表明や法的決定の発出は、GAO院長名で行っているが、具体的な作業は、GAOの法律顧問局 (OGC=Office of General Counsel)²⁸⁾ が行っている²⁹⁾。もっとも、GAO院長が、会計決算権限 (account settlement authority) を根拠に㊦拘束的決定 (binding legal decisions) をすることについて、これを正面からは認めることについては強い異論がある³⁰⁾。なぜならば、GAOは立

27) 加えて、政府検査院長は、合衆国法典タイトル31第3527条および3528条に基づき公的資金の損失について責任を有する職員を軽減する決定を出すことができる。

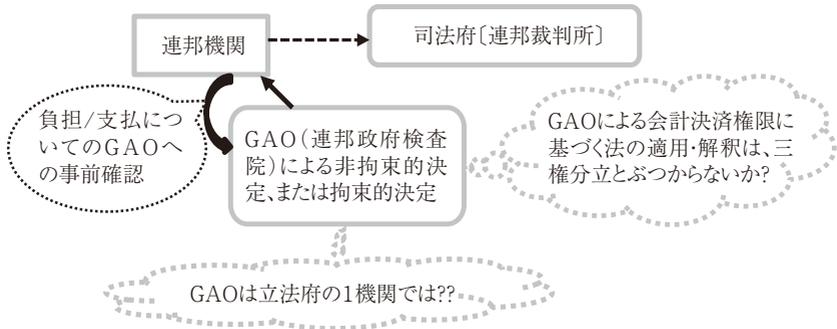
28) Office of the General Counsel, GAO, Procedures and Practices for Legal Decisions and Opinions (2006).

29) GAOの法律顧問局 (OGC) は、GAOが、各連邦機関に分配された資金 (歳出) の利用および要件に関して意見表明や決定を出す場合に生じる法的問題についてまとめたガイドブック (通称「赤本 (red book)」) を公表している。See, OGC, "Principles of Federal Appropriations Law (GAO)". なお、赤本は、14章からなり、頻繁に改訂されている。Available at: <http://www.gao.gov/legal/red-book/overview>

30) 例えば、連邦財務省の外局にある執行行政庁である内国歳入庁 (IRS=Internal Revenue Service) の首席法律顧問官室 (OCC=Office of Chief Counsel) も庁内の各部門からの事前確認の求めに応じて覚書 (メモランダム/memorandum) の形で回答書を発遣している。内国歳入法典 (RIC) 4251条a項 [通信サービス税 (tax on communications services)] は、緊急 [警察・火災・救急] 電話番号911サービス料金に3%の個別消費税を課している。この場合で、携帯電話を使って911サービスを利用する者 (消費者) に対して電話会社は、消費者の選択により当該携帯電話に専用のチップの装着を求め、別途に「E911」または「高度911」サービス料金を加算している。IRSの個別消費税プログラム担当主任が、この「加算料金」を入れて連邦通信サービス税の課税ベースを算定すべきかどうかについて、OCCに確認を求めた事案がある。この事案において、OCCは、バレロ・テレストリアル会社 対 キャプレイ事件 (Valero Terrestrial Corporation v. Caffrey, 205 F.3d 130 (4th Cir. 2000)) など、「租税」と「負担金」とを峻別する基準を示した裁判例を典拠に、911加算料金は、議会が広

法府の機関として設立されており、GAO院長に㊸拘束的決定 (binding legal decisions) をする権限を認めることについては、執行府や司法府の権能と抵触することになりかねないからである。アメリカ立憲制度における三権分立 (separation of powers) の原則から大きな問題であるとの主張がある³¹⁾。

【図11】 GAOによる“租税”か“負担金”かの事前確認制度とその評価



く電話加入者一般に支払を求めておらず、また受益と負担が密接に関係していること、当該加算料金は電話料金とは別記するかたちになっていることなどを理由に“租税”にはあらず、連邦通信サービス税の課税ベースには入らないとの確認書を発遣している。See, OCC of IRS, Memorandum No. 201046010 (Nov. 19, 2010).この事案は、執行行政庁であるIRS内部の仕組みを活用した事前確認である。立法府にあるGAOが、他の行政機関の職員の求めに応じて法的決定 (legal decisions) を出すのは異なる。

31) 連邦司法省 (DOJ=Department of Justice) は、GAOは立法府の機関であり、院長が法的拘束力のある決定をすることは執行府ないし司法府の機能を果たすことにもつながりかねず、執行府および司法府に属しないGAO院長が、権利について決定したり、合衆国の法律を執行したりするのは本末転倒である、と批判している。GAO院長の会計決算権限 (account settlement authority) を典拠とした㊸拘束的決定 (binding legal decisions) を出す権限については、GAOとDOJとの間で久しく論争が続いている。See, Edward R. Murray, “Beyond Bowsler: The Comptroller General’s Account Settlement Authority and Separation of Powers,” 68 Geo. Wash. L. Rev. 161, at 171 (1999).

(2) 連邦政府検査院による事前確認事例の分析

一般に、連邦の各種機関は、連邦や州、地方団体が求めてきた支払が“税金(tax)”にあてはまる場合には、連邦法でその税負担が免除されない旨が明定されているときを除き、納税が免除される。

ある連邦機関が、求められた支払が、水道料や電気料のような利用者“負担金”なのか、それとも主権に基づき負担する義務が免除される“租税”なのか明確に判断できないとする。疑いのあるまま支払をし、後に“租税”であるとされた場合には、法定外の違法な支出とされ、責任を問われかねない。また、いったん支払をした後に司法(裁判所)に判断を求めることもできるが、テーマとヒマがかかる。

この場合、当該連邦機関は、連邦政府検査院(GAO=Government Accountability Office)に対し、当該支払が法令に抵触することがないかどうか、つまり負担金として求められた支払が実質的には“租税”にあたるのではないかと、について非拘束的な事前決定(nonbinding advance decisions)を求めることができる。

以下に、“租税”か“負担金”かのGAO院長による事前決定事例を分析し、要点をまとめて紹介する。

【図12】 “租税”か“負担金”かのGAO院長による事前決定事例

① **カリフォルニア電子廃棄物回収負担金にかかる事前決定事例(2011年)** : 合衆国裁判所事務局(AOUSC=Administrative Office of the United States Courts) 事務部は、合衆国法典タイトル31第3529条[院長への確認の請求]に基づき、GAO院長に対して、AOUSC支部が支払を求められたカリフォルニア電子廃棄物回収負担金(California E-Waste Recycling Fee)は、真に“負担金”なのか、言い換えると、負担が免除される“租税”ではないのかについて決定を求めた。加州の電子廃棄物回収負担金法は、コンピュータ機器を購入する段階で当該負担金を支払うことになっている。GAO院長は、サン・ジュアン携帯電話会社 対 プエルトリコ公共サービス委員会事件判決(San Juan Cellular Telephone Co. v. Public Service Commission of Puerto Rico, 967 F.2d 683, at 685 (1st Cir. 1992))などの裁判例を典拠に、加州電子廃棄物回収負担金は、州議会が広く一般人に支払を求めていること、収受した額は住民一般に

資する目的に費消されていることなどを理由に、加州電子廃棄物回収負担金は、“租税”であると決定した³²⁾。

② **ジョージア州911〔緊急通報用電話番号〕負担金にかかる事前決定事例(2003年)** : 連邦商務省 (Department of Commerce) 山岳管理支援局 (Mountain Administrative Support Center) 事務局は、合衆国法典タイトル31第3529条〔院長への確認の請求〕に基づき、GAO院長に対して、傘下の全国気象局 (NWS=National Weather Service) が、1977年ジョージア州緊急電話番号911サービス法に基づき、同州において、同州の自治体〔カウンティ〕政府を代理した電話会社 (BellSouth) から全国気象局 (NWS) に求められた911課金の支払が、真に“負担金”なのか、言い換えると、連邦機関に負担が免除される“租税”にあたるのではないのかについて事前決定を求めた。GAO院長は、サン・ジュアン携帯電話会社 対 プエルトリコ公共サービス委員会事件判決 (San Juan Cellular Telephone Co. v. Public Service Commission of Puerto Rico, 967 F.2d 683, at 685 (1st Cir. 1992)) およびバレロ・テレストリアル会社 対 キャフレイ事件 (Valero Terrestrial Corporation v. Caffrey, 205 F.3d 130 (4th Cir. 2000)) などの裁判例を典拠に、911課金は、州議会が、広く一般人に支払を求めていること、収受した額は住民一般に資する目的に費消されていることなどを理由に、“租税”であると決定した³³⁾。

以上のように、連邦機関は、法定外支払・支出を回避するために、連邦政府検査院 (GAO) に対し、負担金として求められた支払が連邦機関には免除されている実質的な意味での“租税”ではないのかどうかについて、事前決定、事前確認を求めることができる。しかし、この制度には、マイナスの評価とプラスの評価がある。マイナスの評価としては、立法府の1機関に過ぎないGAOが、司法府や執行府 (行政府) と競合するような法の解釈・適用にかかる権能を行使することに対する権力分立論からの懸念である。一方、プラスの評価としては、連邦機関が限界支払事例についてGAOに駆け込みチェックを求めることができることである。

32) GAO, Decision: Matter of Administrative Office of the U.S. Courts-California E-Waste Recycling Fee (B-3209998, May 4, 2011).

33) GAO, Decision: Matter of National Weather Service-Georgia 911 (B-301126, October 22, 2003).

5 諸州における負担金と租税の区別をめぐる司法判断の展開

連邦の場合に加え、州や地方団体の場合も、連邦の独立機関予算充当法 (IOAA) と類似の法律や条例が定められ、それらを準拠法にして従量課金 (CC) が定められていることが多い。州や地方団体の場合で、こうした準拠法が定められていないときには、州の一般警察権 (state's general police power) に準拠して、従量課金 (CC) が課されている。以下に、諸州の現状を点検してみる。

(1) ワシントン州での司法判断

例えば、ワシントン州の歳入法典 (Revenue Code/RCW) は、州内の地方団体 (シティ、タウン) が発電や消火栓の設置などを含む水道事業を行い、当該サービスの利用・配分・価格を規制することができる旨規定する (Wash. Rev. Code § 35.92.010 [発電を含む水道事業の取得および運営する権限サービス料金の分類 (Authority to acquire and operate waterworks—Generation of electricity—Classification of services for rates)])。地方団体の統治機関は、この規制権限に基づき、サービス料金の設定にあたり、次の点を遵守するように求められる。

【図13】 ワシントン州の地方団体における水道サービス料金の設定条件

- ・ サービス料金は、同じクラスの利用者に対しては均一 (uniform) であること。
- ・ 利用者のクラス分けにあたり、サービス費用、利用者の所在地、水道システムの維持管理・部品交換などにかかるさまざまな費用、水質や供給される水量、供給日時や時間その他あらゆる合理的な理由を考量すること。
- ・ コスト割れで料金の設定をしてはならないこと。

(2) カリフォルニア州での司法判断

州によっては、“租税”にあたるのか、それとも“負担金/課金”にあたるのかの裁判を通じて、その性格を決定するところもある。カリフォルニア州 (以下「加州」ともいう。) がその一例である。

加州においては、州法に基づき州規制機関が子ども用品製造業者に課した検査料が、必要な経費を賄うために徴収される“負担金/課金 (fees)”にあたるのか、一般的な歳入を得る目的で徴収される“租税 (taxes)”にあたるのか、司法の場で争われた (Sinclair Paint Co. v. State Bd. of Equalization)³⁴⁾。

加州憲法は、負担金/課金する場合には、その根拠法は州議会両院の過半数の生成を得て成立すればよいとする。これに対して、州民に租税を課す場合には、その根拠法は州議会両院の3分の2以上の賛成を得て成立するように求められる³⁵⁾。

本件において、原告/上訴人である子ども用品製造業者は、自己に課されている負担金/課金は、実は租税であるにもかかわらず、州議会両院の3分の2以上の賛成を得た法律によって課されていないことから、違憲・無効であるとして訴えたものである。

本件において、加州最高裁判所 (Supreme Court of California) は、当該検査料は、州の一般的警察権限 (規制権限) に基づいて課した負担金/課金 (fees) であり、州議会の3分の2の賛成を得て課することができる租税 (tax) ではないとし、当該準拠法は違憲・無効ではないと判示した (Sinclair Paint Co. v. State Bd. of Equalization)³⁶⁾。

34) 937 P.2d 1350 (Cal. 1997)

35) 1978年に、カリフォルニア州では、提案13号 (Proposition 13) が住民投票で成立した。提案13号は、州憲法を改正し、固定資産税の減税に加え (Cal. Constitution Article XIII § 1&2)、固定資産税や州所得税、州売上税その他いかなる州税の増税をする場合には、州議会両院の3分の2以上の賛成を要するとしたものである (州憲法第13条のA第3節/Cal. Constitution Article XIII § 3)。提案13号成立後、州憲法は改正され、現在にいたっている。加州の提案13号は、納税者の反乱 (tax revolt) として名を馳せ、その後のアメリカにおける「小さな政府」指向のさきがけとなった。See, e.g., Sheila M. Flaherty, “Property Tax Limitations: Do We Need a New Approach for the 1990s?,” 45 Tax Law. 827 (1992).

36) 937 P.2d 1350, at 1356 (Cal. 1997)

【図14】 シンクレア・ペイント社事件加州最高裁判決（1997年）

- ・ 加州議会は、1991年に、幼児用リード（迷子ひも）中毒防止法（The Childhood Lead Poisoning Prevention Act of 1991）を単純過半数で成立させた。
- ・ この法律は、幼児用リード（迷子ひも）の製造業者などに対し、化学物質で汚染されたリードで幼児が中毒になることを防止するための検査および汚染したリードで中毒になった被害者の救済を目的としたプログラムへの費用負担を義務づけるものである。この法律に従い、幼児用リード（迷子ひも）の製造業者などは、加州の査定平準局（BOE=State Board of Equalization）³⁷⁾ に一定額の費用を納付するように求められる。
- ・ 本件における争点は、このプログラムへの費用負担は、負担金（fees）なのか、あるいは、加州憲法第13条のA第3節に規定する州議会において3分の2以上の賛成で成立するように求められる租税（taxes）にあたるのかどうかである。
- ・ 事実審裁判所である州控訴裁判所（Cal. Court of Appeals）は、プログラムへの費用負担は、租税（tax）であり、1991年幼児用リード（迷子ひも）中毒防止法は州機会両院の3分の2以上の賛成を得て成立しておらず、違憲・無効であると判示した。
- ・ これに対し、加州最高裁判所は、本件におけるプログラム負担金は、州の一般的警察権限（規制権限）に基づいて課金されており、プログラムへの負担とその効果との間には合理的関連性（reasonable relationship）があることを理由に、負担金（fees）であるとし、違憲・無効の主張を退けた。

(3) その他の州での司法判断

財政収入の確保にあたり「租税」を選択する場合には、連邦³⁸⁾の場合も州の場合も、税法の制度という形でそれぞれの議会による審査・承認を受けるように求められる。減税指向の強いアメリカの選挙民は、増税法案に賛成する議員候補者を積極的に支持しない。マスメディアも、“増税提案”には常に厳しく目を光らせている。これに対して、特定の分野またはサービスに対する“利用者負担金/課金の増徴”には、マスメディアや一般市民の注目度がそれほど高くない。こ

37) 加州の査定平準局（BOE=State Board of Equalization）は、税務行政（tax administration）や負担金の徴収（fee collection）を行う執行庁である。

38) U.S. Constitution art1 §8（合衆国憲法第1条8節）

のため、行政官や議員は、概して“租税”の文言には注意深くなるものの、“負担金”、“利用料”、“課金”の文言を used が 強いことが指摘されている³⁹⁾。

特定の財源または財政収入を確保するにあたり、“租税”、“負担金/課金”、どちらの途を選択するかは、州議会や州当局、公的事業体 (public utilities) などに委ねられている。負担者側からは、使途目的 (警察権限をベースとした公共の安全・住民の健康保護などのための規制目的、特別利益の受領者・受益者への負担請求目的など) に照らして、“負担金/課金”の形、あるいは“租税”の形で賦課するのがゆるされるのかどうかをめぐり訴訟が提起されている。とりわけ、州レベルの各裁判所で審理された数多くの裁判例の積み重ねをみている。

【図15】 州裁判所による“租税”か“負担金/課金”かの判定事例分析

- ① **ミシガン州最高裁判決：ボルト 対 ランシング市事件 (1998年)** (Bolt v. City of Lansing)⁴⁰⁾：本件において、ミシガン州ランシング市の不動産所有者であるボルトは、新たに制定された同市条例 (Ordinance 925) に基づき暴風雨処理対策サービス負担金の支払を求められた。ボルトは、この種の負担金は、州憲法修正 (第9条25節~31節) に規定する住民投票でその是非を決するように求められる“租税”であり、違憲・無効であるとして、納付済み額の還付を求め、訴えを提起した。州最高裁は、多数意見において、問われた負担金 (service charge) は、住民投票で決せられるべき“租税 (tax)”であるとし、ランシング市条例は州憲法に違反し、無効であると判示した。事実審裁判所の判決を是認し、市側の上訴を棄却した。州最高裁は、“租税”と“負担金”とを区別する基準として、次の3つをあげた。利用者負担金であるためには、①収入の用途がもっぱら規制業務サービスの遂行にあり、歳入調達为目的ではないこと。②提供されるサービスの利用料に応じて課金されること。③負担は任意であり、財物やサービスの利用量に応じて課金されること。最高裁は、問われた暴風雨処理対策サービス負担金は、負担者の特別の利益に資するものではなく、不特定多数・住民一般の利益に資する目的で課されていることから、①および②の基準を充足しておらず、“負担金”にはあてはまらず、“租税”にあたるとした。
- ② **ミズーリー州最高裁判決：クレイグ 対 マーコン市事件 (1976年)** (Craig v. City of Macon)⁴¹⁾：本件において、ミズーリー州マーコン市は、同市条例で、住民に月2

39) See, e.g., Brian Faler, “Government Fees the Key to Budget Bargain?,” Politico (April 3, 2015).

40) 587 N.W. 2d 264, at 266-67, 271 (Mich. 1998).

41) 543 S.W. 2d 772, at 773 (Mo. 1976).

ドル45セントの廃棄物処理費用を課した。しかし、同市の住民であるクレイグ他は、自分等が利用してもいない特別の利益を受けない課金である。住民一般の利益に資する廃棄物処理費用を求める場合には、州憲法に基づき“租税”の形式を採る必要があるとして、同条例の差止めを求めた。州最高裁判所は、事実審裁判所の下した訴えの棄却判決を容認し、上訴を棄却した。本件において、州最高裁は、徴収された財政収入はすべて廃棄物処理に費消されることになっていることなどを理由に、住民一般の利益に資する面がないとはいえないものの、自治体の警察権⁴²⁾に基づき廃棄物処理の費用を“負担金”の形で全住民に求めることを容認した。つまり、本件では、財政収入の用途 (ultimate use of revenue) が特定されていることを根拠に自治体の主張を容認した。

- ⑧ **ニューメキシコ州最高裁判決：ホブズ市 対 チェストポート社事件(1996年)** (City of Hobbs v. Chestport, Ltd)⁴³⁾：本件において、ニューメキシコ州ホブズ市が、同市条例でゴミ収集と処分制度運営にかかる費用の負担を住民に求めているのに、チェストポート社がその費用を負担しなかったため、滞納額の支払を求めて争ったものである。事実審裁判所は、チェストポート社 (C社) に滞納額の支払を命じたため、C社がその命令の取消を求めて同州最高裁判所に上訴したものである。C社は、こうした利用者負担金の支払を求める場合、先例によると、もっぱら自分等に特別の利益がなければならぬこと、しかし、この負担金は同市住民一般の利益に資するものであり、この負担金の支払を強制するのは違法であると申し立てた。C社は、住民として、同市に対してその警察権限に基づきゴミを収集してもらい健康にくらす権利があること、また、同市がC社のゴミ収集を拒否したことから、C社はその費用の滞納を問われることはないことを申し立てた。加えて、同市がC社のゴミ収集をしないことは、ミューメキシコ州憲法第2条18節および連邦憲法修正第14条で保障されている法の適正手続に違反することを申し立てた。州最高裁は、同市の処分は住民の健康を護るために警察権限の適正な行使の範囲内にあり、負担金収入も同市のゴミ収集と処分制度の運営に費消されており合理的な関係にあるとし、負担金の支払を拒否したC社はゴミ収集を拒否されるのは当り前のことであるとし、C社側の訴えを棄却した。本件において、州最高裁は、財政収入の用途 (ultimate use of revenue) が特定されていること、自治体の警察権限に基づく規制費用の分担義務などを根拠に自治体の主張を容認した。なお、本件において、C社は、ゴミ収集は住

42) アメリカにおいては、州や地方団体は、住民の健康、安全、福祉その他公益の増進を狙いに必要な規制を実施するために、不文の法理としての警察権限 (police power) の行使が認められている。

43) 417 P.2d 210, at 212m 214 (N.M. 1996).

民一般の利益に資するものであるから、「負担金」ではなく、「租税」の手段で必要となる費用負担を求めるべきであるとの主張はしていない。

④ **ミシシッピ州最高裁判決：スイートホーム上下水道事業団 対 レキシントン不**

動産会社事件 (1993年) (Sweet Home Water & Sewer Association v. Lexington Estates, Ltd.)⁴⁴⁾：本件において、公共事業体 (public utility) であるミシシッピ州レキシントンにある上下水道事業団⁴⁵⁾ が、新たなアパート建設をしている不動産会社 (以下「L社」という。) に対して開発負担金 (impact fee) (接続料185ドル+計量メーター保証金35ドル+水質検査料25ドル+下水検査料25ドル+計測されたサービス利用料) を課したことが争われた。同事業団は、本件以前および以後ともに、いかなる不動産会社へ開発負担金を課したことがなかった。L社は、開発負担金の支払を拒否したために、同事業団はL社に対する上下水道区サービスの提供を停止した。L社は、上下水道事業団が課した開発負担金は住民の憲法上の権利を侵害し違法であることを理由に、この停止の差止めおよび上下水サービスの再開を求めて、同州の事実審裁判所に提訴した。事実審裁判所は、暫定的差止命令を下した。上下水道事業団は、この判断を不服として州最高裁に上訴した。州最高裁は、上下水道事業団は、合理的な基準に従って開発負担金を算定しておらず、他の事業者には開発負担金を賦課していないなど恣意的であり、パブリックポリシー (公序) に反し、L社への賦課は無効であるとし、事実審裁判所の判断を支持し、上訴を棄却した。

⑤ **ミシシッピ州最高裁判決：オーシャンズプリング市 対 ミシシッピ住宅建設**

者協会事件 (2006年) (Mayer and Board of Alderman, City of Ocean Springs, Mississippi v. Homebuilders Association of Mississippi, Inc., et al.)⁴⁶⁾：本件において、ミシシッピ州オーシャンズプリング市は、開発負担金を住宅建設業者に課す包括的プラン実施のための条例を制定した。同条例では、土地利用、土地利用圏域設定 (zoning)、土地計画、公共施設、土地区画整備などにかかる各種負担金の賦課基準、要件などを規定している。この包括的な開発負担金条例に対して、数多くの住宅建設事業者が反対の声をあげた。同条例で課す開発負担金は、実質的に、市が条例で課す権限を付与されていない「租税」であり、違法・無効であるとして事実審裁判所に訴えた。事実審裁判所は、同条例で課す開発負担金は、無効な租税を課すものであると判示し、建設事業者団体側の訴えを認めた。市側は、この判決を不服として、

44) 613 So. 2d. 861 (Miss. 1993).

45) この上下水道事業団は、同州の公共サービス委員会 (PSC=Public Service Commission) が定めた規則 (regulation) に基づかず、独自の基準を定めて開発負担金を課している。

46) 932 So. 2d 44 (Miss. 2006).

州最高裁に上訴した。州最高裁は、市条例で課す建設負担金は、実質的に租税であるとしたうえで、ミシシッピ州憲法は、課税権を州政府に付与しており、州法が州傘下の自治体に課税権を付与している場合に限り、オーシャンスプリング市など自治体は課税をすることができるが、いかなる州法も自治体が条例で包括的な建設負担金を課す権限を認めていないと判示した。また、州最高裁は、オーシャンスプリング市側の「州法が明示的に包括的な建設負担金を課すことを禁止していないことから、市の持つホームルール権限 (home rule power)、警察権限 (police power)、さらには都市計画法や圏域設定 (zoning) 法に基づき、包括的な建設負担金を課すことができる」とする主張に対して、憲法、制定法、コモンロー上の法理もそうした包括的な建設負担金を法認していないと判示している。州最高裁は、結論として、問題の建設負担金を、次の理由をあげて違憲・無効であるとの判決を下している。問題の建設負担金は、①租税であるが、自治体は租税を賦課徴収する立法を行う権限を有していないこと。すなわち、ミシシッピ州ホームルール法 (Home Rule Statute) 第2条は、「自治体 (municipality) は、租税を課す権限は、他の制定法またはミシシッピ州法で特に権限を付与されている場合に限り行使できる。」(Miss. Code Ann. § 21-17-5(2)) と定めていること⁴⁷⁾。②問題の建設負担金は、単純に財政調達を目的としており、租税であること。以上の理由から、州最高裁は、事実審裁判所の判決を是認し、市側の上訴を棄却した。

以上、州 (state) や地方団体 (local, municipal) レベルでの“租税”と“負担金/課金”の区別をめぐるいくつかの事例をアトランダムに取り上げて、州裁判所による判定基準を精査してみた。各州の裁判所は、連邦や他州の裁判例に示された判定基準に目を通していると思われる。しかし、裁判例を通じた統一的な判定基準を策定する方向を目指しているようにはみえない。これは、司法権の独立や自己主張の強いアメリカ法曹の信念、強い意思が優先する結果かも知れない。

ただ、これらの裁判例を概観すると、多くの裁判官が唱える“租税”と“負担金/課金”とを峻別するルールが浮かび上がってくる。それは、利用者負担金/課金のツールを使う場合には、負担と受益との間に直接かつ密接な関連がある

47) ホームルール、ホームルール団体 (home rule unit) とは、“州法により制限されていない限りあらゆる権能を行使できるとする原則”に基づく自治権を享受できる地方団体を指す。拙著『アメリカ連邦税財政法の構造』(法律文化社、1995年) 357頁以下参照。

ことが求められ、特別の利益を受ける者がその負担に応じる構図になっている必要があるということである。これに対して、不特定多数者・住民一般を対象に負担を求める場合には、単なる財政調達が目的であるとみなされて、住民投票、住民から選ばれた議員からなる議会が制定する税法に基づく必要があるということである⁴⁸⁾。憲法に定める租税法律主義 (no taxation without representation) の原則の支配に服することになる。

◆むすびにかえて～わが国での議論との若干の比較において

わが国でも、例えば、水道の給水区域内で新たに水道を引く場合は、自治体やその傘下にある事業団などが「給水申込加入金」や「開発負担金」の納付を求めてくることがある。また、自治体が、宅地開発指導要綱などに基づいて、宅地開発業者などに対して開発負担金を徴収し、公共施設の建設費等にあてることが一般化している。このように、身近にも“租税”か“負担金/課金”か、を精査しなければならない課題は数多く見出される。

わが国では、「負担金」の文言は、伝統的に、“特別の利害関係者から事業経費を分担される目的で収納する金員”と定義されている。一般的経費充当を目的として課される「租税」とは区別されている⁴⁹⁾。双方をまとめて「公租公課」という言い回しも使われている。この場合、財政学/租税論の視角からは、「公租公課」の言い回しは租税(公租)と負担金(税外負担金/公課)に峻別する意味で使われることも多い。これに対して、税法上や税務会計の視角からは、“租税公課”という文言は、“経費(必要経費/損金)にできるものとできないものに分け、経費にできるものについては、それらを租税公課という勘定科目で処理する”という意味で使われていることに注目する必要がある⁵⁰⁾。

48) See, Andrew R. Norwood, “Case note: To Fee or Not to Fee,” 34 Miss C. L. Rev. 63 (2015).

49) 和田英夫「負担金」〔田中二郎ほか編〕『行政法講座』6巻(1966年、有斐閣)。

50) 税務会計上、公租公課のうち、経費(必要経費/損金)として処理できる公租としては、事業用の自動車税・自動車取得税・自動車重量税(以下「自動車関連税」と

国民/住民に対する負担を「租税」に求めた場合、租税法律主義/租税条例主義の適用がある。これに対して、税外「負担金」に求めた場合、負担金額の決定過程において、議会の承認や所管官庁の認可手を踏むものとしたとしても、負担者の争訟上の権利は著しく後退してしまう。つまり、「租税」であれば、適正な税額の負担をしない者に対して課税処分を行い、その処分に不服な人は、その処分の違法・取消を求めて争うことが比較的容易である。これに対して、「負担金」では、サービスの提供という事実に基づき当然発生する公法上の債権とされ、処分性は否定される可能性は強い。裁判所は、訴訟（原告）適格自体を認めない、あるいは仮に原告適格を認めたとしても、救済には極めて消極的な姿勢が伺える⁵¹⁾。

アメリカと比べると、わが国には、“租税”か“負担金/課金”か、を区別するルールを形成するだけの豊富な裁判例の蓄積がない。行政主導の政体において、お上に物申すことを避ける風潮が、この種の議論の展開を阻んできたことは否め

いう。)、事業税、事業所税、印紙税、固定資産税、不動産取得税、登録免許税、都市計画税、利子税、納付済みの消費税（税込経理をしている場合）などがある。一方、経費として処理できない公租としては、家事用の自動車関連税、所得税、法人税、地方法人税、住民税など所得に対して課される税金（所得税法45条1項1号・2号・4号/法人税法38条1項・2項）、相続税、贈与税、加算税・延滞税など租税に関する行政上の制裁（所得税法45条1項3号/法人税法55条3項）、罰金・交通違反の反則金など社会秩序維持のための制裁（所得税法45条1項6号・2項等/法人税法55条4項）、所得税額・外国税額のような税額控除の対象となるもの（所得税法46条等/法人税法40条・41条）がある。また、経費として処理できる公課としては、商工会議所、商工会、協同組合、同業者組合、商店会などの会費、組合費または賦課金などがある。ただし、商店街や組合、協会などの負担金でも、例えば、アーケードや街燈、会館などの共同的施設の設置または改良のための負担金のようなもので、その支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶものは、繰延資産となり（所得税法施行令7条1項/法人税法施行令14条1項）、その年分/事業年度の期間に対応する償却費が経費となる（所得税法137条1項/法人税法施行令64条1項）。

51) 例えば、高速道路利用料金をめぐる裁判例として、東京地判平4.8.27・地方裁判所インターネット判例参照。

ない。しかし、“租税”と“負担金/課金”との理論的な区別、それぞれの法定要件などを税財政法の視角から真摯に精査する必要性は増している。本稿で、アメリカ法での議論展開を紹介した理由でもある。

*本稿は、2018年度日本財政法学会研究大会「負担金と租税をめぐる財政法学的研究」(11月3日・新潟大学)の予備研究会(7月21日・日本大学)でのプレゼンテーション資料をもとに、当日参加者からのコメントを加えて執筆したものである。

