

# カリフォルニア州における“Special Tax”概念

伊 川 正 樹

## 目 次

- はじめに
  - 一 カリフォルニア州における「納税者の反乱」
  - 二 “Special Tax”概念の形成
  - 三 “Special District”概念
- むすびにかえて

## はじめに

わが国においては、目的税と受益者負担金との区別が不明確である。<sup>(2)</sup>すなわち、両者はかなり便宜的に活用されており、受益者負担金の性格をもつ地方目的税が多く存在することからすれば、むしろ、そのような関係を前提にして制度構築がなされていると見ることも可能である。したがって、両者のあるべき姿を追究するならともかく、わが国の現行法制度を前提とするならば、その実体法上の相違を明らかにする実益は乏しいように思われる。

しかしながら、諸外国においては法令等により両者に一定の区別をつけ、争訟を通じてその姿を明らかにする試みが行われていることに鑑みれば、なぜひとりわが国においてその区別がいまいのままなのかという疑問が生ずる。わが国においては税と受益者負担金の関係が正しく問われないまままで問題はないのだろうか。その答えは否である。かつて訴訟の場で争われた、都市計画税と下水道受益者負担金との二重負担問題を想起すれば、わが国でも重大な法的課題を含んでいることは明らかである。また、地方公共団体の開発指導要綱に基づく開発負担は、固定資産税や都市計画税等との関係を考慮したものとなっているかどうか等の問題もある。したがって、この問題を整理することは、わが国における目的税と受益者負担金、あるいはその他の金銭負担の相互関係を考えるために重要な意味があるのである。特に、地方における独自課税権の行使が進む中で、二重課税や過大な負担要求から納税者を保護するためにも必要な検討であると考えられる。

そこで、このような問題を検討するために、本稿ではアメリカ合衆国カリフォルニア州における“Special Tax”概念の動向を紹介する。この tax は、後述するように、地方自治体が一定要件の下に課すことのできる、いわゆる法定外税 (unspecified taxes) であり、その性質はわが国における目的税と共通性を有するものであって、その他の税外負担との区別に関して訴訟の場で鋭く争われている。しかし、わが国の地方公共団体と同州における地方自治体の歴史的経緯や有する権限に相違があるために、ただちに両者を並列的にとらえることは困難である。そこで本稿では、同州において税と受益者負担金等の税外負担とがどのように区別されているのか、またそのように区別する実益は何か、という観点から紹介するものとし、わが国の問題状況に対しては、なぜ両者に明確な区別を見出すことができないのかという論点について指摘するにとどめたいと思う。したがって、本稿は「税と受益者負担との関係」という大きな問題を検討するための研究の一部であることをあらかじめお断りしておく。

## 一 カリフォルニア州における「納税者の反乱」

周知のとおり、アメリカ合衆国のほとんどの州において、住民による投票制度が認められており、イニシアチフと呼ばれる直接立法制度が定められている。<sup>(3)</sup>中でもカリフォルニア州における一九七八年の Proposition 13 の成立による憲法修正は「納税者の反乱 (Taxpayer Revolt)」として有名である。その内容は、およそ次のようなものであった。<sup>(4)</sup>(1) 不動産に対する従価税の最高税額を当該財産の時価の 1% に制限する。(2) 初年度の財産税額の決定に用いられる財産の時価は、一九七五年三月一日現在のものである。(3) 州政府および地方自治体が不動産に対して新たな従価税を課し、不動産の売却に対し売上税ないし取引税を課することを禁止する。(4) 州による新税の創設および増税は、州議会の両院における三分の二の議決を要する。<sup>(5)</sup>(5) 地方政府による special tax (財産税を除く) の賦課は、選挙人の三分の二の承認を要する。かくして、このイニシアチフの狙いは、財産税を中心とする州および地方自治体の課税権に制限を課し、あわせて財政支出の抑制を図ることにあった。Proposition 13 は住民投票の結果、六五%の同意を得て承認され、それに伴って憲法修正が行われ、州憲法一三A条として制定された。<sup>(7)</sup>

このような動向には特殊な背景があった。第一に、同州の課税財産評価額と財産税負担が急増していたことである。当時、急速なインフレにより財産評価額が上昇していた。さらに財産税率は、市、郡、学区および特別区がそれぞれ当該年度の歳出見込額を決定した後、売上税等の財産税以外の税収入、連邦および州からの補助金、ならびに税外収入を差し引いた額について財産税総額として算出し、それを財産の評価総額で除することによって算定されていた。そのため、財政支出額が増加すれば連動して負担すべき財産税額も増加したのである。第二には、このような構造を背景として、インフレに伴う財産評価の上昇により財産税の増額が容易に可能となり、地方財政規模が拡大したことである。第三には、地方財政における受益者と負担者（納税者）の不一致である。最も著しい歳出拡大は社会福祉関係費であったが、直接の受益者は貧困層または低所得者層であったのに対し、財産税を主に負担していたのは富裕層ないし中産階級以上の納税者であった。さらに、社会福祉関係費に財産税の税収が充てられていたことは特殊な例であり、一層、歳出規模を拡大する要因となった。第四に、市等の地方自治体の多くは財産税に加えて、行政サービスを行うためにその他の税や金銭負担を課し、また連邦および州から補助金を受けていたが、そのような税収は原則として、交通、教育、健康、福祉などの特定目的にしか使えず、財産税の代替手段として用いることはできなかった。このように、納税義務者の財産税負担が歯止めなく増大し、それに伴って財政支出も拡大し、それが更なる増税を呼ぶという悪循環に納税者は苛まれていたのであった。

かくして成立した憲法修正に対し、地方自治体はその無効を争ったが、州最高裁は *Amador Valley* 判決において次のように述べて合憲判決を下した。<sup>68)</sup> すなわち、もし単なる課税の制限それ自体を憲法の変更 (constitutional revision) であると結論づけると、人々がインシアチフ手続を通じて地方税の救済を実現することを禁止することになってしまつので、それは憲法の修正 (constitutional amendment) にとどまるものである。したがって、議会の不当な介入なしに地方行政を管理し財政活動を行う州政府の権能であるホーム・ルールを喪失させるものではない。新たに制定された憲法一三A条は、地方政府の課税権限を消滅させるものでも効力をなくすものでもない。確かに、不動産に関する税からの歳入が、同条一節および二節の新税の賦課および徴収に対する制限を原因として実質的に減少することは十分ありうるものの、地方政府は、投票人の三分の二の投票による承認を受けることにより “Special Tax” を課す十分な権限が確保されているのである。<sup>69)</sup>

かくして、その正当性が確認された同規定であるが、具体的な解釈・適用をめぐって数多くの訴訟が提起されている。特に問題となっているのが “Special Tax” の定義および範囲についてである。そこで以下、この点にしばり、同条四節に焦点を当てて見ていく。

## 二 “Special Tax” 概念の形成

### (一) 概要

カリフォルニア州憲法一三A条四節は次のように定めている。「市、郡および特別区は、当該団体の選挙人の三分の二の承認により、当該団体に対し special tax を課すことができる。ただし、当該市、郡もしくは特別区における不動産にかかる従価税、または不動産の取引税もしくは売上税を除く。」本規定の趣旨は、地方自治体が special tax という手段を通じて歳入の増加を図るためには、選挙人の三分の二の承認を得るという手続を経なければならぬことを求めることである。<sup>70)</sup> 同条一節は地方自治体の財産税の課税権限に制約を課すものであり、本規定は財産税以外の “special tax” の課税権限に制限を付すものである。

では “special tax” とはいかなる内容のものか。

## (1) 特別税と普通税 (Special Tax and General Tax)

Black's Law Dictionary によると「Special Tax」(以下「特別税」とする。)の一般的な意味として、「(1) 特定の目的 (unique purpose) のために課せられる税」(2) general tax に追加して課せられる税 (例えば相続税)<sup>(1)</sup>とされている。(1)の「特定の目的」という趣旨は「義的に明らかではないが、仮に「特定目的」として与えられるならば、わが国でいう目的税と同義となる。」(2)の意味ならば「いわゆる附加税である。」

これに対する概念は「General Tax」(以下「普通税」とする。)であるとして、上記 Black's Law Dictionary では、「(1) 全体に利益をもたらす行政事業の支援を除き、納税者に対し特別の利益をもたらすものではない税、(2) 公的財源の確保を除き、特別の目的のために課すものではない財産税または従価税<sup>(12)</sup>」と説明されている。したがって、わが国でいう「普通税」にはほぼ相当すると思われることができる。

そもそも、アメリカにおいても「tax」概念は多義的であり、文脈により、あるいは定義が用いられる目的によって意味が異なる<sup>(13)</sup>とされている。最広義には、行政目的ないし公共目的を支援するために人または財産に対して課されるすべての金銭負担を含むと解されているのに対して、狭義説は、最広義の tax から、特定人に与えられた利益または特定人に利益を与えるサービスの価値を超えない、特定人に対する金銭負担 (charges) を除き、また政府による規制活動のために特定人に対して課される負担金 (fees) で、規制活動の合理的経費を超えないものを除いたもの<sup>(14)</sup>とされている。そこで、憲法の同規定についてこの語の意味についても解釈によって明らかにする必要があるので。

## (1) Farrell Rule

上記 Black's Law Dictionary における特別税は、いずれも普通税との対比によって説明がなされている。そこで、特別税の「special」の意義が問われた Farrell 判決<sup>(15)</sup>を見てみよう。そこでは、サンフランシスコ市(および郡

が給与・総収入税 (payroll and gross receipts tax) の税率引き上げを試みたことが、特別税にあたるかどうかで争われた。被告である市の会計検査官 (City Controller) は、special の意義について著名な英語辞典を引用し、「特別税」とは、公共目的のために金銭を徴収するために課される「付加的、追加的、または補足的な金銭負担 (extra, additional, or supplemental charge)」である」と主張している<sup>(16)</sup>。すなわち、税率の引き上げは普通税である給与・総収入税に追加的ないし補足的に行われるものであるから特別税にあたり、選挙人の三分の二の承認を得ていない同税の税率引き上げは違憲であった。市長の求める歳出を認めることはできないと主張した。

これに対し、州最高裁は、特別税は文脈によって意味が異なるあいまいな語であることを認識し、そのうちたびたび用いられる意味として、「一般資金に組み入れられない、特別目的のために徴収され分離管理される (earmarked)」税を挙げている<sup>(17)</sup>。それを前提として、最高裁は憲法の他の規定との関係で特別税の意味を解釈すべきとして、この定義の妥当性を検討する。すなわち、被告が主張するような「追加的、補足的」という意味で特別税をとらえると、地方自治体が課すあらゆる税がそのような趣旨を含んでおり、同条三節と同様に、四節の場合も「あらゆる」税の変更には議会の特別多数決が要求されることになってしまふ(サンフランシスコ市は憲章市 (charter city) であり、選挙人の特別多数決による承認のみで足りる)。したがって、特別税は、政府の一般的支持に充てられるべき一般資金 (general fund) に組み入れられる税ではなく、特定の目的 (specific purpose) のために課される税を意味すると解すべきである。結論として、本件税率引き上げによる税収は一般資金に組み入れられることから、特別税ではないと判示した。

この判決には反対意見が付けられているものの<sup>(18)</sup>、その後の裁判例も引き続いた。例えば、一九八八年の Digre 判決<sup>(19)</sup>は、警察、消防、公園、青少年センター、図書館、道路清掃および舗装、博物館といった基本的自治行政の遂行のための資金獲得を主目的とした区画税 (parcel tax) につき、Farrell を引用して、現実にそのような特定サ-

ビジネスのために税収が充てられているとしても、その資金は市の一般資金に組み入れられるので特別税ではなく、財産税であるとした。<sup>(31)</sup>

この基準は、特別税の特質は特定目的のために賦課・徴収され、充当されることであるので、税収が一般資金に組み入れられるとそれだけで普通税としての性格を帯びるとする厳格な態度をとるものであり、「一般資金ルール (general fund rule)」とも呼ばれる。

## (2) Rider Rule

Farrell は特別税と普通税とを区別する原理として作用したが、そこで争われた税は、すべて普通目的機関 (general purpose agency) によって課されたものであった。これは、市や郡といった、限定的な領域内でその構成員である住民に対し、さまざまな行政サービスを全般的に提供する団体であり、そのための一般資金と特別資金をもっている。しかし、地方自治体はこれ以外に特定目的のために設立される特別目的機関 (special purpose agency) があり、学区区や消防区などの特別区や交通局などがその例である。このような特別目的機関が課す税にも Farrell が適用されるのかどうかが問題となった。

Rider (1991)<sup>(32)</sup> では、郡がその裁判所の法廷や刑務所の修繕の必要性から、郡司法施設資金調達機関 (County Regional Justice Facility Financing Agency) を設立し、選挙人の過半数の承認によって売上税を課税したことが争われた。同税の収入は、さまざまな司法施設の建設および運営の資金として、同機関の一般資金に組み入れられた。州最高裁は、Farrell の原理は本件のような目的の制限された機関には拡大されないとする。その理由は、同原理に従つて、議会は、特定の限定的な行政目的を達成するための課税機関を作り、その税収を「一般行政目的」のための「一般資金」に充当する「こと」によって、容易に憲法第一三A条四節における特別多数決の投票による承認の要件を回避することができるのである。<sup>(33)</sup> そのため、Farrell にも合致する同規定のより合理的な解釈として、

「特別税」とは、郡の司法施設の建設および資金調達といった特定の政府事業ないし計画の資金を確保するために課される税である。」とつ、「この原理に基づけば、「特別目的」区ないし機関によって課されるあらゆる税は、「特別税」とみなされることになる。」と述べている。<sup>(34)</sup>

Rider の趣旨は、Proposition 13 の趣旨に沿つて憲法第一三A条四節を解釈することであり、同規定の形骸化を防止するものであるといえる。<sup>(35)</sup> Farrell が税収の管理形態に着目した基準であるのに対し、Rider は課税団体の性格によつて税の性質を決定する基準である。Rider 自体は明快であり、いくつかの裁判例もこれに従っているが、<sup>(36)</sup> それでは税の性質を特定するにはいすれの点を重視すればよいのかとの問題が残される。すなわち、両者はそれぞれどの程度の射程範囲をもつ基準なのであるだろうか。

## (3) Neecke による解決

上記のような Farrell と Rider の関係を明確にしたのが、Neecke (1995)<sup>(37)</sup> である。同事案は、道路補修の財源確保のために、市が普通税として課した自治体サービス税 (municipal service tax) が争われたものである。同税は、当初特別税として制定を画策したものの、選挙人の三分の二の承認を得ることができなかったために、その要件が不要な普通税として同税を構成し、制定したという経緯があった。その後、市は同税の税収を道路舗装計画に投じ、または市職員も税収の全額がそのような目的に向けられることを認識していた。ただし、その税収は一般資金に組み入れられ、建前上は予算過程を通じて一般行政目的に使うことができるとされていた。

州控訴裁判所は、まず特別税の本質について、「Farrell および Rider が説明するものに、その税収が特定の事業または計画に用途が指定されたまたは分離して管理されること」と述べた。<sup>(38)</sup> その上で Rider に触れ、「特別目的機関の「一般資金」は特別または限られた目的のために用いられなければならない」が、それは「市の一般資金に組み入れられる資金には当てはまらない。すなわちそのような資金は、市のあらゆる (any) 正当な作用のために利

用されることが可能なものであり、優先順位および条件の変化に応じて通常の予算過程を通じて配分されるものである」から、「結果として、問題となっている税を制定した公務員の意図した通りになっているものの、一般資金に組み入れられる税収が特定事業のために用いられるという確証はない」と述べている。結論として、本件税は普通目的機関である市が課し、一般資金に組み入れられるので特別税ではなく、普通税であると判示した。

Neেকে Farrellは市のような普通目的機関が課し、一般行政目的のために一般資金に組み入れられる税に関する原理として、なおも生き続けていることを確認するものである<sup>(31)</sup>。したがって、これにより、課税団体が普通目的機関であり、その税収が一般行政目的のための資金、すなわち当該機関のあらゆるサービスに充てることができるものであって、かつ、同機関の一般資金に組み入れられて管理されているものは普通税となり、またそのような機関が課す税が特定目的をもち、特別資金に管理されている場合に限り特別税となる(Farrell)。一方、特別目的機関によって課される税は(同機関の一般資金に管理されているとしても)すべて特別税となる(Rider)という図式を描くことができる。

課税目的が特定のものが特別税であるとの前提に立つてこのような基準が確立されてきたのであるが、時として目的が一般的であるか特定のものが明確に判断できず、複合的(multiple)ないし複数特定目的(multi-specific purpose)である場合がある。しかし、州控訴裁判所は、この点につき、目的が複合的ないし複数であるとしても、その性格が突然普通税に転換するようなことはなく、税収が一般資金と分離して特定事業のために管理されるものは、カテゴリカルに普通税と区別されるとして、課税目的よりも資金の管理形態を重視して判断を下している<sup>(32)</sup>。

課税目的の特定性は特別税にとって必須要件であるが、それだけに焦点を当てるのではなく、特定目的への用途を具体的に担保するものとして税収資金の管理方法を問題とするこのアプローチは、やや形式的な側面があるものの、あらかじめ用途の特定された税の創設に制限を課すというProposition 13および憲法第一三A条四節の趣旨に照らして、妥当と考えられるだろう。

#### (4) Proposition 218 による憲法修正

Proposition 13すなわち憲法一三A条は、州および地方自治体の課税権行使に対して一定の制限を課し、一応の成果を上げたといえることができる。しかし、(1)普通税の賦課ないし増税は、両院の三分の二以上の議決により行うこととされており、選挙人の投票手続が定められておらず、一九八六年のProposition 62の成立に伴い制定法(Gov. Code § 53723)の規定によって、選挙人の三分の二以上の投票による承認の要件が追加されたが、憲法修正ではなかったために、憲章市に適用があるかどうか争いがあったこと(一般法市には適用された)、および(2)税以外の金銭負担(賦課金、負担金等)について定めがなく、そのような税外負担によって実質的な「増税」が行われていたこと、等といった問題があった。そこで、「地方政府が納税者の同意なしに歳入を徴収する方法を制限することにより、納税者を保護すること」を目的として、一九九六年にProposition 218が提案され、五七%の同意によって成立したのであるが、当時の状況は次のように認識されていた。「カリフォルニア州民にとって、Proposition 13は、効果的な租税救済(effective tax relief)を与えること、および増税に投票人の承認を要求することを狙ったものであったと認定され、公表されている。しかし、地方政府は、増税に関する選挙人による承認の目的を阻害するばかりでなく、全州民の経済的安全および州経済そのものを脅かすような過度の税、賦課金、負担金および料金の増額を納税者に課している」<sup>(33)</sup>。

Proposition 218は「税に関する投票権法(Right to Vote on Taxes Act)」と呼ばれ、普通税および特別税ならびに賦課金の創設、拡大ないし増額につき、投票人による承認手続を採用した(憲法第一三C条および一三D条)<sup>(34)</sup>。その中で、憲法の規定として、これまで判例法によって形成されてきた普通税および特別税の定義を明文化してい

る。それによると、「普通税」とは、「一般行政目的のために課される税」とされている（一三二条一節(a)）。また「特別税」とは、「特定目的のために課される税を意味し、特定目的のために課される税で、一般資金に組み入れられるものを含む。」としている（同節(d)）。後段の「特定目的のために課される税で、一般資金に組み入れられるもの」とは、同条二節(a)が「学区区を含む特別目的区ないし機関は、普通税を課す権限を有しない。」と定めていることとあわせて考えると、Rider が指摘した特別目的機関の一般資金に組み入れられる税のことを指していると解することができる。判例法が展開してきた法理が憲法上確認されたのであり、これによって「特別税」概念が確立したものと見ることが出来る。

(三) 特別税と特別賦課金 (Special Assessment)、各種負担金 (Fees)

州憲法一三A条四節における「特別税」の特性である「特定目的性」ないし「使途特定性」というメルクマールをもつ金銭負担としては、これ以外に特別賦課金 (Special Assessment)、開発負担金ないし規制的負担金 (Development Fee and Regulatory Fee) および使用料 (User Charge) がある。これらはいずれも地方自治体の収入方法として認められている形態であり、さまざまな対象に用いられているが、しばしば特別税との区別が問題とされている。すなわち、これらの金銭負担は、州の憲法または法律、自治体憲章ないし条例（特別賦課金）あるいはポリス・パワー（開発負担金ないし規制的負担金）に賦課根拠を置くものであり、課税権の行使とは区別されるため、原則として特別税の制定要件が適用されないのであるが、内容によっては特別税とみなされる場合があり、要件の適用をめぐる訴訟の場で争われているのである。

確立した定義によれば、上記の金銭負担は、それぞれ次のように説明されている。

まず、特別賦課金とは、指定された地区内における特定の公共改良事業の経費を負担させる目的で課されるものであり、特定の財産に課される強制的な金銭負担である。賦課対象者の財産が当該改良事業により特別の利益を受けることを賦課根拠とするため、それ以外の一般住民が普通税の支払いによって負担分任を要求されない。税との相違は、特定の財産に対する利益を賦課対象とする点であって、特別賦課金を課された財産が何の利益も受けない場合には、特別税となる<sup>(86)</sup>。

次に、開発負担金は、通常、不動産の開発許可または政府の特権を受ける見返りとして課され、開発行為によって生じる追加的行政コストの一部の負担を求めることを目的とするものである。当該開発がコミュニティーに対してもたらす負担増と、当該開発者がコミュニティーから得る利益とが合理的に関連することが要求される。また、規制的負担金とは、地方自治体のポリス・パワーに基づいて一定の活動を規制する目的で課される負担であり、その規制目的を履行するための政府の活動に必要な合理的なコストを超えてはならない。この両者と特別税との区別は制定法に明文の規定<sup>(87)</sup>があり、それによると次の二つの要件が存在する場合にのみ、負担金は特別税となるとされている。すなわち、(1)負担金が、サービスの提供または規制活動のための合理的なコストを超えること、(2)負担金が、一般歳入目的のために課されること。この(2)の要件は、負担金と関連する事業のコストの回収を目的とするものでなければならぬことを求めるものであり、それと無関係の目的での賦課を禁じるものである。

最後に、使用料は税との区別が明確である。使用料とは、実際にサービスを受ける者または財産に対してのみ課されるものであり、賦課金額は提供される実際の商品またはサービスに通常関連する。これは財の価格である。

(1) 特別賦課金

特別賦課金と特別税との共通点は、強制的な金銭負担であること、および特定目的のために課され、収入が特定の使途に充てられることである。しかし、賦課根拠として特別の利益を前提とするか否かに大きな違いが見られる。Knox (1992)<sup>(88)</sup> では、市内の五つの公園を修復する目的で課された特別賦課金につき、特別税との区別を問われた

が、州最高裁は先例を引用して次のように述べている。「特別賦課金の法理は、対象財産が一般公衆の受ける利益を超える特別な利益を受けることである。」<sup>(39)</sup>「他方、……特別賦課金と異なり、税は、特定人ないし財産に対する特殊な利益を前提とすることなしに」課せられる。……実際、歳出から直接の利益を享受せず、修正されるべき条件に対して責任を有しない階層または特定人に対して課税することは、課税に関して最もよく知られていることである。「このことは、……特別税についても同様である。」<sup>(40)</sup>それゆえ、特別賦課金は、特定目的のために課せられるという点において特別税と同様であると認められるが、その二つの公的資金獲得メカニズムの決定的な区別は、特別賦課金は、賦課対象財産に対し、一般に付与される利益を超えて特別の利益を付与しなければならぬことである。したがって、公園修復事業に関する賦課金が賦課対象財産に特別の利益を与えるものである場合には、賦課対象財産の所有者は自己が受ける利益に対して負担しなければならぬ。もしそうでない場合には、その賦課金は実質上、一般公共の利益についての賦課対象財産所有者に対する特別税となる。<sup>(41)</sup>

かくして、特別賦課金と特別税とを区別するメルクマールは、賦課対象に対する「特別の利益」<sup>(42)</sup>の存在である。この点は、その後、憲法一三〇条二節(b)においても確認されている。なお、同規定によると、同条における賦課金は「不動産に対して課される」もののみを指すため、事業を対象として課された賦課金は同条における賦課金にはあたらぬと解されている。<sup>(44)</sup>すなわち、同条は「不動産に対して課される」賦課金を対象として、四節により詳細な手続要件を課しているのである。<sup>(45)</sup>それゆえ、財産以外の物件に課される賦課金は同条の規制の対象にはならぬ。<sup>(46)</sup>ただし、これは両者を区別する基準として、賦課対象が財産か否かによることを意味するものではない。Evans (1982)<sup>(47)</sup>は、中心市街地活性化を目的として事業改良地区を設定し、そこにおける事業に対して課された賦課金は真の意味での特別賦課金ではないとしながらも、次のように述べている。「この賦課金は」不動産に対する負担でもなく、またその目的は、対象不動産に特別の利益を与える恒久的公共改良事業を賄うためでもない。しかし、そ

れが真の意味での特別賦課金ではないということは、(憲法一三〇条)四節の意味における特別税であることを必ずしも意味するものではない。<sup>(48)</sup>その上で、本件の賦課金については、賦課金を原資とする支出により同地区内の事業は、同地区をより安全、清潔で経済的発展の見込めるものにするという特別の利益を受けるので、「利益を受ける個人または団体に対して特別に利益に対する資金負担責任を課す別のしくみ」に類似するとして、特別税ではなく賦課金にあたるかと判示している。したがって、特別税と賦課金を分ける基準としては、財産(不動産)に対するものかどうかという点ではなく、あくまで「特別の利益」の存在によることを確認することができる。

## (2) 開発負担金および規制の負担金

特別税と負担金との共通点は、賦課目的の特定性および収入の用途の特定性である。そこで問題は、賦課対象との間に一定の対応関係が認められるかどうかである。

Mills (1980)<sup>(49)</sup>では、開発負担金が争われた。すなわち、被告郡は、そのサービスに充てるために、土地の分割ゾーニングおよびその他の土地利用申請手続において、負担金の増額および新規負担金の賦課を行う決議を採択した。原告はまず、憲法一三〇条四節における「税」は、広義には公共目的を支援するために強制徴収されるすべての金銭負担が含まれるので、本件負担金も税とみなされ、選挙人による三分の二の承認を要すると主張した。しかし州控訴裁判所は、同規定が制定されたこととなったインシニアチブには、地方自治体にそのような財政上の拘束を課す意図は含まれていなかったと述べた。さらに原告は、金銭負担が主として特定人の利益をもたらす政府活動のために課されるものであり、公共全体には付随的にしか利益をもたらさないものである場合には、特別税の内容から排除すべきであって、本件負担金はボリス・パワーに基づくものであるから公共全体に利益をもたらすものであり、特別税にあたるかと主張した。このような「主要目的テスト」(primary purpose test)に対し、同裁判所はあらゆる政府の活動は公共目的に仕するのであり、またボリス・パワーは、公共全体の健康・安全・福祉の増進の

ために用いられる場合にのみ合憲となるのであるから、そのテストにしたがえば、土地利用規制およびポリス・パワーに基づく規制活動に関連して課されるあらゆる金銭負担が特別税として分類されてしまうので、そのような解釈はとることができないとして、訴えを退けた。

これに代えて、裁判所は、前記制定法の二要件 (Gov. Code § 50076) を基礎として、「特定人に課された負担金のうち、規制活動の合理的コストを超えず、また関連のない歳入目的のために課されたものではない、土地利用規制活動に対するものは、特別税には含まない。」との基準を確立している。上記主要目的テストが賦課ないし課税対象となる政府活動の性質に目を向けるのに対し、この基準は、賦課ないし課税の根拠に焦点を当てている。すなわち、あくまでも負担金は、事業または規制活動と関連して、そのための経費の確保を目的とするものであり、コストとの関連性を要件とする。反対に特別税は、課税対象との関連性を排除して、特定目的の資金確保手段であることが浮かび上がってくる。

負担金の要件である「合理的コストとの関連性」に関しては、それが確認されれば公共改良事業の経費のための資金確保目的であることが認められるが、賦課団体である地方自治体がその立証責任を怠っている場合には、関連性が認められないものとして特別税とみなされる。自治体が行うべき立証の程度としては、(1) 提供するサービスまたは規制活動のコストの見積もり、(2) サービスないし規制活動に対する支払義務者の責任またはそこからの利益に對して、公平かつ合理的な関係を支払義務者に課す配分基準が要求される。(3) この立証責任については、大気汚染管理区 (Air Pollution Control District) が、間接的なコスト回収を目的として、排出基準に基づいてその許可に關して課した負担金をめぐって問題とされた。州控訴裁判所は、同区の金銭負担は負担金であり、特別税にはあたらぬと判断するために、当該負担金の内容の合理性を要求しており、それは配分基準が同区の許可を保有する者の負う責任と正当に関連していることを意味するとしている。そしてその立証方法としては、汚染が発生すればど

れだけのコストが生じるかということを正確に示す必要はなく、仮に別の基準によつた場合には、小規模の汚染者に大きな負担金を課すという不均等性をもたらすと決定することによつて合理的に正当化されるとしている。(3)

また、両者の相違について、賦課の強制性に着目するものもある。すなわち、開発負担金は、開発者が開発行為を選択した場合にのみ課されるものであるが、特別税は本人の意思と無関係という意味で強制的であるとしている。(4) しかしながら、この点は単に両者の性格上の相違を述べるものにとどまり、この点を基準として両者を区別して判断を下すことはない。

#### (四) 小括——特別税の「特定目的」の意義

前記 (二) で見たように、特別税は「特定目的 (specific purpose)」のために課されるものと定義されているが、場合によっては「特別目的 (special purpose)」とされることもある。しかしながら、判例上、この両者は同義であり、「特別の行政需要に対応するための特別な税」ではなく、基本的行政サービスと考えられる事業のために税収を使う場合であっても、その税を課す目的を条例や決議の中で明確にし、その裏づけとして特別資金として管理するもの、および特別目的機関が課す税を特別税と呼んでいるのである。例えば、教育サービスは自治体にとって「特別な」事業ではないものの、運営の効率性のために特別に学校区を設立している場合には「特定の」事業であつて、そのための資金を特別税によつて賄うのである。

ところで、憲法一三A条における特別税の位置づけは、補完的な歳入確保手段といつことができる。すなわち裁判所は、特別税の特徴の一つとして、Proposition 13 および憲法一三A条により引き起こされた税収減により影響を受けるサービスのための歳入を補うために課される税であることを挙げている。(5) 前記一で述べたように、Proposition 13 は財産税の増税に歯止めをかけることを目的として採択されたものであり、当然にそれによつて

生ずる税収減への対策が考えられたわけで、それが特別税であった。しかしながら、それを大幅に認めると本条が骨抜きとされるために、特別税の制定には選挙人の特別多数決という厳しい要件が課されたのである。しかし反対に、前記 Farrell における被告が主張したように、「special」の文言の解釈によっては特別税という補完的な歳入確保手段がきわめて限定的なものとなってしまったために、裁判所は解釈によってバランスをとり、自治体の課税自主権の道を一定程度確保したと見ることができよう。

### 三 “Special District” 概念

#### (一) 概要

特別税の性格を把握するためには、さらに「Special District」(以下、「特別区」という。)の内容を確定させる必要がある。すなわち、特別税課税に制約を課す州憲法一三A条四節は、その課税団体として「市、郡および特別区」を挙げており、投票人による三分の二以上の承認という厳格な要件を課しているものの、その範囲について明確な定義を与えていないために、ある課税団体が同規定における「特別区」に該当するかどうかの解釈問題が発生し、該当すると判断された場合には当該税は特別税として性格づけられるのである。

結論からいって、一九九六年の Proposition 218 の成立に伴い制定された憲法一三C条(c)において、特別区とは「地理上限定的な領域をもつ、行政的機能または財産的機能 (governmental or proprietary functions) を遂行するために、一般法または特別法によって創設された州の機関」と定義され、判例法上の争いが立法的に解決されている。このような定義に至るまでの判例法の動向について、やや詳しく見てみよう。<sup>(52)</sup>

#### (1) Amador Valley の解釈ルールと Richmond の定義

最初に特別区の意義が争われたのは、一九八二年の Richmond 判決<sup>(53)</sup>である。同事案では、一九七六年に郡議会が南カリフォルニア地域の効率的な公共交通システムの需要を満たすために設置したロサンゼルス郡交通委員会 (Los Angeles County Transportation Commission, LACTC) が問題となった。LACTC は資金獲得手段として「ロサンゼルス郡内における有形人的財産の販売、保管または使用に対して「小売取引・使用税 (retail transaction and use tax)」を課すことが認められており、その税収は「公共輸送目的」に用いられることとされていたが、課税の条件として郡の投票人による過半数の承認を受けることが課されていた。なお、LACTC は財産税を課す権限は認められていなかった。その後の一九七八年に Proposition 13 が成立し、憲法一三A条が制定されたのであるが、LACTC は一九八〇年に公益企業法 (Public Utilities Code) の要件を満たした上で、投票人の五四%の承認を得て、売上税を制定した。これに対し LACTC の長である Richmond は、憲法一三A条四節が定める三分の二の承認を受けていないことを理由に、その執行を拒否した。

この事案について州最高裁は、まず、憲法一三A条の合憲性を認めた Amador Valley 判決<sup>(54)</sup>を引用している。同判決は、憲法一三A条の各規定における不正確さおよびあいまいさを認めつつも、その正当性を認めるために、先例を引用して次のような解釈ルールを確立している。すなわち、憲法の規定については「条件の変更や増加する人々の要求を満たすような、寛大で常識的な解釈」を行わなければならない。「憲法修正はその文言の本来的かつ通常の意味にしたがって解釈されるべき」であり、「不合理な結果を避け、立案者の明確な意図を充足するためには、文言を無視することができない。」「明白なあいまいな (apparent ambiguities) は、議会または新規規定を施行する行政機関が同時に行った解釈によってしばしば解決される」と述べて、かなり柔軟な態度を示し、さらに「法の制定が投票人の承認に引き続いて行われる場合には、特定の法案に関して投票人に提示されたその内容を紹介する

投票用のパンフレットは、不確定な文言の適切な意味を特定するために有益である。」<sup>(81)</sup>と述べている。

Richmond 判決はこれを引用した上で、今後生じるであろう個別の問題の解決は将来の解釈に委ねられていることを強調する。<sup>(82)</sup>その上で、本件の争点は LACTC が課した売上税に同条四節の適用があるかどうかということになるが、そのためには、(1) 同税が特別税かどうか、および (2) LACTC は特別区かどうか、という点を検討しなければならぬと述べている。<sup>(83)</sup>

この多数意見は、上記の Amador Valley が示した解釈ルールを狭める判断を示した。<sup>(84)</sup>すなわち、憲法二三 A 条四節によって特別税に適用される投票人による三分の二の承認という特別多数決要件の性格および効果は、基本的に非民主的<sup>(85)</sup>であるため、「四節の文言は厳格に解釈されなければならない。あいまいさは、市、郡および「特別区」の投票人が三分の二の投票ではなく過半数により「特別税」の授權を認めるように解決されなければならない。」と述べたのである。<sup>(86)</sup>そこで、投票人に示されるパンフレットの内容や州議会の解釈を参照し、結論として、憲法二三 A 条の目的は不動産税に対する救済であり、LACTC のような、財産税の課税権限を有しない行政機関は、同節に規定される「特別区」のタイプではないので、LACTC は同節にいう「特別区」には該当せず、したがって同税も有効であると判示したのである。<sup>(87)</sup>この判決は、規定の提案者の意図が明確ではない場合にはそれを厳格に解しなければならぬという見地から、制定法上の定義<sup>(88)</sup>が分かれている状況下においては、「非民主的な」規定の適用には慎重でなければならないとの判断が働き、「特別区」について狭く解したものと見ることができると述べている。<sup>(89)</sup>このような厳格な判断方法は、特別税概念が争われた、前述の Farrell 判決<sup>(90)</sup>においても用いられた (Richmond/Farrell rule)。

ただし、この判決には有力な反対意見が付されている。<sup>(91)</sup>Richardson 判事は、Amador Valley において定立された解釈態度が州裁判所の先例であるのでそれを踏襲すべきことを主張して、四節の規定のあいまいさについてもそのようなより柔軟な解釈を行うべきであると述べている。<sup>(92)</sup>その上で、投票用のパンフレットにおける同規定の趣旨が「財産税収の喪失を補填するために地方政府が新税を課す能力を制限するもの」と説明されていることを引用し、財産所有者の租税に対する実効的な救済こそが Proposition 13 の主眼であった、それを実現するために「広範かつ包括的な方法」によって解釈されなければならないとしている。<sup>(93)</sup>結論として同判事は、LACTC は四節における「特別区」に該当し、投票人の三分の二の承認を得ていないので同税は無効であると判示しているが、要件を適用することができる税の範疇を狭く制限することは、その原理を重大に侵害することになる<sup>(94)</sup>と述べている点<sup>(95)</sup>が、後の判決に大きな影響を与えていることになる。

### (三) Rider による変更

前述のように、特別税概念について Rider は Farrell の判断を修正する役割を果たした (二 (二) (2)) が、特別区の定義に対しても、同判決は Richmond の判断を変更する判決を下した。すなわち、憲法二三 A 条四節における特別区の意味につき、Richmond の多数意見が示した基準を適用せず、Richardson 判事が反対意見において指摘した懸念に基づき、「Proposition 13 第四節の提案者のありふべき意図 (probable intent)」、すなわち立法意思を推測して判断を下したのである。<sup>(96)</sup>それにより、Proposition 13 第四節は、地方政府が同 Proposition における他の規定によって失われた財産税収を新税の賦課によって補填する権能を制限することを意図したものであるとした上で、「特別区」とは、「市または郡が Proposition 13 の制限を理由として生じた歳入の喪失を補填する目的で、歳入確保のために創設した地方自治体の課税機関を含む」と解したのである。<sup>(97)</sup>Rider 法廷は、Richmond において Richardson 判事が指摘したとおり、多数意見の定義にしたがって、莫大な数の「特別目的」をもった区が四節を容易に回避する<sup>(98)</sup>ことが可能となり、Proposition 13 に大きな「穴」を開けることとなってしまっ

のような意図は Proposition 13 の提案者にはなかったはずであると述べている<sup>(72)</sup>。そして、「特別区」の語を財産税の課税権限を有する区に限定するという多数意見の判断は、Proposition 13 成立後に創設された区に対しては適用されないと述べた。その理由は、Proposition 13 成立後に創設された機関はかかる権限を有していないという事実であった<sup>(73)</sup>。

この意味で Rider は Richmond の基準を制限する役割を果たしているが、必ずしもそれを否定しているわけではない。すなわち、前掲の Neacke が述べているように、「Rider およびそれを解釈した後続の事案における文言および論理は、特別税の定義を限定した Farrell の結論を Rider によって覆すものではなく、支持するものである<sup>(74)</sup>。現在でも適用可能なものとして存在している」のである。したがって、Rider のこのような解釈は、「Farrell の示した指針にしたがった、四節のより合理的な解釈<sup>(75)</sup>」であると位置づけられている。このことを示すように、これに続く判決は、いずれも Richmond に言及しながらも、Rider が示した特別区の定義を適用して判断を下している<sup>(76)</sup>。

このことを踏まえて Richmond/Farrell ルールと Rider ルールとの関係を整理すると次のような関係になる<sup>(78)</sup>。すなわち前者は、憲法上のイニシアチブが地方政府の課税権限に対して特別多数決を要求しており、提案者の意図が明確ではない場合に、裁判所は法文の解釈につき厳格な態度をとることを要求するものである。このような慎重な解釈方法は、特別多数決という手続の性格を念頭に置けば妥当なものとして認めることができる。しかしながら、当該イニシアチブを求める全体的な趣旨を没却させるような「抜け穴 (loophole)」を作り出すという結果を招いてしまったのであった。そこで、Rider はイニシアチブの提案者の立法意思を推測することを裁判所に認めるという基準を設定したのである。

かくして、このような判例の動向を経て Proposition 218 は提案され、その成立により特別区の定義は明文化されたのであるが、Richmond/Farrell ルールを前提とした Rider ルールは Proposition 218 の提案者の意図と一致する。すなわち、彼らが念頭に置いたのは、憲法二三 A 条三節および四節によって課された制約に対する最も典型的な対応として、地方政府は当該規定の対象とはならない税外負担等の財源に依拠して歳入を増加させたという実情であり、このような法の抜け穴をふさがなければ納税者の実質的な救済は実現できないと考えたのであった。ここの点から、憲法イニシアチブにおける不確定概念に対する解釈については、文言の厳格解釈ではなく、立法意思を推測することによって合理的な解釈を導き出す方法が妥当だと考えられている<sup>(79)</sup>。そのため、厳格解釈をとるのは、イニシアチブ提案者の意図がきわめて不明確となるような事情の変更がある場合、またはその意図がまったくあいまいである (truly ambiguous) ような場合に限られるとされている<sup>(81)</sup>。

#### むしろにかえて——税と税外負担との関係

「税と受益者負担との関係」または「税と税外負担との関係」という研究の趣旨に沿って、カリフォルニア州における各金銭負担の性質を整理すると、次のようにまとめることができる。まず、賦課対象に着目すれば、特別賦課金は、一般公共が受ける利益を超える特別利益ないし特殊利益 (peculiar benefit) の享受者であり (前記二 (三) (1) 参照)、負担金は、行政需要を作り出した者または行為に規制を受ける者である (同 (2))。また、賦課金額についても、享受する利益と比例関係にあり、またはそれを超えていないこと (賦課金)、あるいは提供されるサービスまたは規制行為にかかる合理的コストを超えないこと (負担金) という制約が課せられている<sup>(85)</sup>。しかしながら、特別税はそのような受益関係ないし規制関係を前提としないし、課税対象と金額の比例性は問題とされない (課税対象非関連性)。

この違いは、特別賦課金および負担金は受益者負担原則ないし原因者負担原則に基づき応分の費用負担を求めること、および開発利益を吸収することを目的とするのに対し、特別税はあくまでも課税権の行使に基づくものであって、その目的は歳入の確保であり、税である以上、給付に対する反対給付ではないとの前提に由来する。<sup>(86)</sup>

このように、カリフォルニア州における狭義の「tax」の性質は、非対価性を基本とする。そのうち、特別税とは税収の用途が特定されているものをいい、課税対象との関係の有無は問題とされない。それ以外のいわゆる税外負担は、その性質上、対価性が必要条件となる。この点はわが国でも一般に同じだと考えられるが、地方税および税外負担の具体的態様には大きな違いが見られる。すなわち、わが国の地方公共団体は、カリフォルニア州をはじめとするアメリカ合衆国の州および地方政府と比べて、地方税法上、より多くの税のメニューをもっており、また最近では法定外税の創設手続が緩和された<sup>(87)</sup>のに対し、税外負担の活用例はきわめて少ない。これに対し、カリフォルニア州では税の創設ないし増額について極めて厳格な手続が要求されているが、税外負担は数多く課されている。この相違については、補助金や交付金制度に関する検討も必要であるが、税と税外負担を区別することの実益の有無、およびその役割分担の差が原因ではないだろうか。

カリフォルニア州の場合、特別税が否かによって創設手続が異なり、それを誤ると無効とされてしまったため、厳格に両者を区別する必要があるということが根底にある。それにとまって、そのような手続が要求される特別区とは何かという議論が繰り広げられてきたのである。これに対し、わが国の場合には、金銭負担の名称として税と名付けられ、原則としてほぼそのように扱われている。地方税法上の法定税は受益者負担的な性格をもつものが多く、またそればかりか、国民健康保険税と同保険料の関係に見られるように、法自体が両者を区別せずに扱っているほどである。このように、わが国の現行法上、税と税外負担を区別する実益は乏しいといわざるをえないのである。

また、周知のとおり、アメリカの地方自治体は、Charter Cityを除き、課税権は州から法律により授權されるのが一般的であるのに対し、すべての自治体に固有の権限としてポリス・パワー(Police Power)が認められており、負担金はそれに基づいて課されているのであって、それぞれ根拠が異なっている。さらに、税の場合には憲法上の公平かつ均一な課税の原則(equal and uniform taxation principle)が要請されるのに対し、ポリス・パワーに基づく負担の場合には、住民の健康・安全・道徳・一般福祉を増進するものであるかどうか<sup>(88)</sup>が問われるのであって、審査方法も異なるのである。したがって、おのずと、税は財源確保手段、税外負担はその政府が決定した目的を履行するための手段という基本的な役割分担が行われるのである。これに対し、わが国の場合には、現行憲法上または法律上、このような分担は念頭に置かれておらず、税外負担の税への転換が認められ、また実際、容易に行われている。そのため、負担者の心理的側面を推し量り、負担を強制したい場合には「税」の名を用い、強制性を緩和するときにはそれ以外の形式をとるという選択がなされているのである。場合によっては、要綱に基づく開発負担等は、既存の宅地開発税が障害となつているためにそれを回避して考案された類似性の高いものであるなど、わが国の目的税と税外負担との関係は、かなりフレキシブルであるといえるのである。

このようなわが国の問題状況を具体的にどのように考え、今後の展開について、解釈論および政策論の両面からどのように検討していくかはこれからの課題である。ただし、本稿で紹介したようなカリフォルニア州の動向との比較においてわが国の現状を把握することは、種々の問題を検討するために重要であると考えられる。また、地方分権を推し進める中で、あるべき地方公共団体の姿を模索する一環として、地方財政における歳入と歳出の問題について、住民または納税者による監視が実行力を伴うような取り組みも必要となろう。

(注)

- (1) 本稿において「受益者負担金」とは、地方自治法二二四条における分担金、都市計画法七五条等における受益者負担金、宅地開発指導要綱に基づく開発負担金、ならびに汚染者負担金等を総括する概念として用いる。
- (2) この点については、伊川「目的税に関する基礎的考察」名城法学五一巻四号(二〇〇一年)一頁、「地方税と負担金等との相違」税五七巻二号(二〇〇一年)一〇二頁、「租税負担と受益者負担の相違点」地方財務五八二号(二〇〇二年)九頁参照。
- (3) 水利地益税、共同施設税、宅地開発税等はこの典型であり、都市計画法等にもその要素が強く認められる。
- (4) 両者の併課を認めない見解として、三木義一「受益者負担金と都市計画法の二重負担問題」同「受益者負担金の法的研究」(信山社・一九九五年)三九頁所収、四二頁以下参照。ただし、禁止規定がない以上は併課が認められるとする見解として、碓井光明『地方税条例』(学陽書房・一九七九年)一八四頁、併課の結果、受益の限度を越えなければ不都合はなさそうと見るものとして、棟居快行・判例評論三〇〇号(一九八四年)二七頁(判例時報一〇九七号一八九頁)。
- (5) 同制度については、横田清「アメリカ合衆国における住民投票(直接立法)制度の運用」都市問題八七巻一号(一九九六年)二五頁、同「アメリカ合衆国における住民投票(直接立法)制度」ジュリスト一〇三三号(一九九六年)五九頁参照。
- (6) 宇田川璋仁「米國カリフォルニア州の固定資産税——タックス・レヴォルト」(プロボジション13)以後の問題点——」エコノミア七〇号(一九八一年)一頁参照。
- (7) 同条の規定は次のとおりである。
  - (1) (a) 不動産に対する従価税の最高額は、当該財産の完全な現金価値 (the full cash value) の一%を超えてはならない。この一%の税は、郡により徴収され、法律にしたがって当該郡内の区に配分される。
  - (b) 前項に規定する制限は、本節が施行されるよりも前に投票人により承認された債務償却にかかる元本および利息を支払うための従価税または特別賦課金には適用しない。
  - (2) (a) 完全な現金価値とは、一九七五 七六年税法案において「完全な現金価値」に基づいて示された郡の鑑定人による

- (1) 不動産の価値、またはそれ以後に購入し、新規に建築を行った不動産の評価価値、または一九七五年の鑑定後に発生した所有権の変更による不動産の評価価値をいう。一九七五 七六課税年度の時点では鑑定が行われていない全不動産の完全な現金価値は、その評価を反映して再鑑定される。本項において、「新規建築」とは、州知事が定める災害の後に再建築された不動産で、再建築したものであるものとしての当該不動産の公正な市場価値が、災害前の公正な市場価値と同等のものは含まない。
- (b) 完全な現金価値には、当該年度につき二%を超えない年間のインフレ率もしくは消費者物価指数として示された減額、または課税領域における当該区域に類似するデータを反映させること、または重大な損害、破損、その他価値の減少を生ずる要因を反映させて減額することができる。
- (c) 本節(a)に関して、議会は「新規建設」の文言につき、運転中の太陽エネルギーシステムの建設または付設を含めてはならない。
- (3) 本条の施行日以後、本条にしたがって歳入増加を目的として徴収される州税の税率引き上げまたは算定方法の変更は、議会の両院のそれぞれにつき、全議員の三分の二を下回らない投票によって承認された法律によって行われなければならない。ただし、不動産に対する新規の従価税または不動産の売却に対する売上税もしくは移転税が課される場合を除く。
- (4) 市、郡および特別区は、当該団体の選挙人の三分の二の承認により、当該団体に対し special tax を課すことができる。ただし、当該市、郡もしくは特別区における不動産にかかる従価税、または不動産の取引税もしくは売上税を除く。」なお、本稿は四節の“special tax”を取り挙げて論じるものであるので、他の規定については特に必要のある限り触れる程度にとどめる。
- (8) Amador Valley Joint Union High School District v. State Board of Equalization, 22 Cal.3d 208 (1978).
- (9) *Id.* at 224-226.
- (10) なお、本規定制定前に、すでに他の憲法の規定により、一般法に基づく地方自治体 (general law cities, counties and special districts) が新規の special tax を課す場合には、議会による所定の議決を経なければならぬこととされていること

か、そのための具体的な課税方法に関する手続を定めたことがない。

- (11) 7th ed., p.1471.
- (12) *Id.* p.1470.
- (13) *Mills v. County of Trinity*, 108 Cal. App. 3d 656, 660 (1980).
- (14) *Ibid.*
- (15) *City and County of San Francisco v. Farrell*, 32 Cal.3d 47 (1982).
- (16) *Id.* at 53-54.
- (17) ただし、過半数 (55%) の承認を要しない。*Id.* at 51.
- (18) *Id.* at 53. Quoted, *County of Fresno v. Malmstrom*, 94 Cal. App.3d 974, 983 (1979), *People v. Lodi High School District*, 124 Cal. 694, 697 (1899), *Ruane v. City of San Diego*, 267 Cal. App.2d 548, 551 (1968), *City of San Diego v. Atlas Hotels, Inc.*, 252 Cal. App.2d 591, 592-593 (1967). なお、同じく過半数による用例として、次の三つも例示を挙げた。(1)納税者の特定の種別について課税される税。(2)他の税の代わりに (in lieu of) 課税される税。また(3)ときおり使われる用例として、特別賦課金 (Special Assessment) を回収し、課税し、特別賦課金が課税される特定の財産またはその他の税を免除または軽減を拒否するもの。
- (19) *Id.* at 57.
- (20) Dissent by *Richardson J.*, *id.* at 57-58, dissent by *Kaus J.* at 58-59.
- (21) *City of Oakland v. Digre*, 205 Cal. App.3d 99 (1986).
- (22) *Id.* at 104.
- (23) *Rider v. County of San Diego*, 1 Cal.4th 1 (1991).
- (24) *Id.* at 15. なお、このための課税は *Farrell* における区長議員が採られたもの (see, *supra* note 20) 本判決もこの部分を用いた言及がある。
- (25) *Ibid.* 結論として、本件の売上税は特別税にあたることを判示している。

(26) 後述 三 (三) 参照。

(27) *Santa Clara County Transportation Authority v. Guardino, Hoogasian Flowers, Inc.*, 11 Cal. 4th 220 (1994), *Monterey Peninsula Taxpayers Assn.*, 8 Cal. App.4th 1520 (1992).

(28) *Neecke v. City of Mill Valley*, 39 Cal. App.4th 946 (1995).

(29) *Id.* at 956.

(30) *Ibid.*

(31) See, *Coleman v. County of Santa Clara*, 64 Cal. App.4th 662 (1998).

(32) *Monterey Peninsula Taxpayers Association v. County of Monterey*, 8 Cal. App.4th 1520, 1535 (1992).

(33) Prop. 218, Gen. Elec. (Nov. 5, 1996) § 2, p.108.

(34) 一三〇条二節は、普通税の賦課および増額手続について次のように創設し、また特別税の手続については、一三A条四節の規定を確認している。

「二節 地方政府の課税制限

- (a) 地方政府により課されるすべての税は、普通税または特別税のいずれかにみなされる。学区区を含む特別目的区ないし機関は、普通税を課す権限を有しない。
- (b) いかなる地方政府も、投票人による投票が行われ、その過半数によって承認されない限り、普通税の課税、拡張または増額を行なうことはできない。普通税は、投票人によって承認された税率を超えない割合で課された場合には、増額されたものとはみなされない。本項において要求された投票は、地方政府の執行部 (governing body) の構成員を選出する通常の投票の日程に統合することができる。ただし、執行部の全員一致により宣言された緊急の場合を除く。
- (c) 一九九五年一月一日以後あるいは本条の施行日以後に、地方政府が投票人の承認を得ることなく行った普通税の賦課、拡張または増額は、その課税の争点に関する投票人の過半数により承認された場合に限り、課税を継続することができる。その投票は、本条の施行日より二年以内に、本節(b)にしたがって行われることを要する。
- (d) いかなる地方政府も、投票人による投票が行われ、その三分の二によって承認されない限り、特別税の課税、拡張また

は増額を行ないようとはできない。特別税は、投票人によって承認された税率を超えない割合で課された場合には、増額を  
 したものとみなされなく。」

(35) なお、前段では次のように定めている。「地方政府により課されるすべての税は、普通税または特別税のいずれかであ  
 るとみなされる。」

(36) Isaac v. City of Los Angeles, 66 Cal. App.4th 586, 595-596 (1998).

(37) Gov. Code §50076.

(38) Knox v. City of Orland, 4 Cal. 4th 132 (1992).

(39) *Id.* at 142.

(40) *Ibid.*

(41) *Id.* at 142-143.

(42) 「特別の利益」の内容に関しては、田中治「特別課徴金の賦課目的と賦課方法」同『アメリカ財政法の研究』（信山社・  
 一九九七年）一五三頁以下参照。

(43) 同項の規定は次の通りである。「賦課金 (Assessment) は、不動産に与えられた特別の利益に対して、ある機関に  
 より不動産に対して課せられる金銭負担である。賦課金は、特別賦課金 (special assessment) 、『利益賦課金 (bene-  
 fit assessment) 』、『整備賦課金 (maintenance assessment) 』および『特別賦課税 (special assessment tax) 』が含まれ  
 る。ただし、これらに限られるものではない。」

(44) Howard Jarvis Taxpayers Association v. City of San Diego, 72 Cal. App.4th 230 (1999).

(45) 概要：次のとおりである。(1) その内容が州による資格を待たず課せられた専門技師による技師報告書 (detailed engineer  
 report) により確認されたことによる (同前②)。(2) 賦課金額が対象区画により算定され、当該区画の登録上の所有者に書  
 面による通知が郵送により行われること、その内容は、当該地区全体に課せられる総額、当該賦課金の根拠、およびその金  
 額の算定基礎、さらに当該賦課金に関する公的聴聞の日時および場所を含むものであること。(3) 公的聴聞において  
 投票を行い、当該賦課金に対する反対が賛成を上回る場合は、当該賦課機関は当該賦課金を課すことができない。(4) 、『

(4) 訴訟の場合に賦課金の正当性が争われた場合には、対象財産が公共一般の受ける利益を超えて特別な利益を受けているこ  
 の、およびその賦課金の額が対象財産の受ける利益と比例し、あるいは公平かつ正当な理由が立証されなければならぬ、  
 その責任は、当該賦課機関が負ふこと。(註)。

(46) *Supra*, Howard Jarvis 及び Evans v. City of San Jose, 3 Cal. App.4th 728 (1992) 及び同書に於ける賦課金  
 の扱い等。

(47) *Supra*, Evans.

(48) *Id.* at 737-738.

(49) Mills v. County of Trinity, 108 Cal. App. 3d 656, 660 (1980).

(50) *Id.* at 659.

(51) Beaumont Investors v. Beaumont-Cherry Valley Water District, 165 Cal. App.3d 227, 235, 237 (1985).

(52) *Ibid.*, San Diego Gas & Electric Co. v. San Diego County Air Pollution Control District, 203 Cal. App.3d 1132, 1146  
 (1988).

(53) *Ibid.*

(54) Russ Building Partnership v. City of San Francisco, 234 Cal. Rptr. 1, 5 (1987).

(55) See, *supra* Rider at 7.

(56) なお、同条は具体的に「学区区および再開発機関 (redevelopment agencies) を含む」と定めているが、同時に「これ  
 に限るものではない」と規定していることなど、これらは例示列举であると解するべきであるとされる。

(57) なお、以下の検討は州憲法の文言の解釈にかかわるものであり、「special district」というアメリカに特有の地方自治体  
 の性格に関するものであるため、ただちにわが国の参考とすることはできないものの、特別税概念を理解するためには不  
 可欠の検討であることであらうと認め付記しておく。ただし、以下で分析するような憲法の解釈方法については参考とする  
 ことにはならない。

(58) *Loa Angeles County Transportation Commission v. Richmond*, 31 Cal. 3d 197 (1982).



(88) Village of Euclid, Ohio v. Ambler Realty Co., 272 U.S. 365 (1926).

(追記)

本稿は当初、松浦馨教授・小早川義則教授の退職記念号である前号への掲載を予定していたが、諸般の事情により本号に掲載されることになった。

松浦教授には、学部における講義を通じて、法律学における民事訴訟法および執行法の重要性を教えていただいた。

また、小早川教授には、学部・大学院を通じ、公私にわたってご指導を賜り、アメリカ法や手続法の面白さ、そして学問の厳しさを経験させていただいた。

やや時期が遅れたが、両教授の退職に際し、感謝の意を込めてこの小稿を上呈する。