一　租税法序説　1 租税法律主義

1　租税法律主義の意義——大島訴訟

最高裁昭和六〇年三月二七日大法廷判決
（昭和五五年（行ツ）第一五号所得税決定処分取消請求事件）
（民集三九巻二号二四七頁）

〈事実の概要〉

X（原告・被訴人・上告人）は、D大学の教授で、その昭和三九年の収入金額は、一七〇万円余の給与収入と五万円余の雑収入であった。Xには、確定申告の義務があった（当時の所得税法二六条一項）が、Xがその義務を履行しなかったため、所轄税務署長（被告・被控訴人・被上告人）は、Xに対して、総所得金額一六〇万円余（そのうち給与所得は一五七万円余で、これは給与収入から一三万五〇〇〇円の給与所得控除を差し引いた金額である）、課税総所得金額一一四万円余、税額二〇万円余、納付すべき税額（税額から源泉所得税を差し引いた金額）五万円余という内容の決定処分と、無申告加算税五七〇〇円の賦課決定処分をなした。

Xは、これらの処分（以下、「本件処分」という）の取消を求めて出訴し、当時の所得税法（昭和四〇年改正前、以下旧所得税法という）の下における給与所得に対する課税のあり方は、憲法一四条一項に違反して無効であり、したがって本件処分も違法である、と主張した。

Xの主張の骨子は、給与所得者は、その他の所得者に比べて、合理的理由なしに重く課税され、不公平な取扱いを受けているということであるが、その内容は、(1)所得税法が事業所得には必要経費の控除を認めながら、給与所得にはそれを認めていないのは不公平であり、また仮に給与所得控除が概算による経費控除の意味をもっているとしても、実際の経費の額が給与所得控除の額を上廻っている場合に超過分の控除を認めないのは不合理であって、Xの場合も、実際の経費は給与所得控除の額を上廻っていることは（ただし、Xは超過の事実および金額を立証していない）、(2)給与所得の捕捉率と事業所得等の申告納税の対象たる所得の捕捉率との間には大きな較差があり、給与所得者は著しく不利益な取扱いを受けていること、(3)事業所得等については、合理的な理由のない各種の特別措置が設けられており、そのため給与所得者は著しく不公平な税負担を負っていること、の三点からなっていた。なお、Xの主張は、第一審から上告審までを通じてほぼ同じである。

第一審の京都地方裁判所は、いずれの点についてもXの主張を排斥し、請求を棄却した（昭和四九年五月三〇日判決、行集二五巻五号五四八頁）。これに対して、Xは控訴したが、大阪高等裁判所は、適正職業費という観念を用いて、サラリーマンはその適正職業費が給与所得控除額をこえている場合には、国に対してその超過部分について非課税を求めることができるが、Xの場合には適正職業費が給与所得控除額をこえていることを認定することはできない、旨を判示して、控訴を棄却した（昭和五四年一一月七日判決、行集三〇巻一一号一八二七頁）。

これに対して上告してきたのが本件であるが、本件が係属中にXが死亡したため、Xの遺族が訴訟を承継した。

最高裁判所は、旧所得税法の下における給与所得に対する課税は、憲法一四条一項に違反しない旨を判示して、上告を棄却した。

〈判　旨〉

(一)　Xの主張の(1)について。

判決は、給与所得にも必要経費が存在すること、および給与所得控除は概算経費控除の意味をもっていること、を判示したのち、憲法一四条が禁止しているのは合理的理由のない差別である、という従来の判例の立場をくり返したうえで、結論として、旧所得税法が給与所得について災額控除を認めず、概算経費控除を認めるに止まっていたことは、給与所得控除の金額が給与所得に かかる必要経費との対比において相当性を有する限り不合理な差別とはいえない旨、および旧所得税法の定める給与所得控除の金額は相当性を有していた旨を判示した が、右の結論に到達する過程において、租税の意義、租税法律主義、租税立法の特色とその合憲性審査の基準等について、次のように判示している。

「ところで、租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付であるが、およそ民主主義国家にあっては、国民の経済生活に必要な経費は、主権者たる国民が共同のために負担して代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（三〇条）、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としている（八四条）。それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要であるが、憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねているのである。思うに、租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することが

できず、これを憲法一四条一項の規定に違反するものということはできないものと解するのが相当である。」

「給与所得者は、事業所得者等と異なり、自己の計算と危険とにおいて義務を遂行するものではなく、使用者の定めるところに従って役務を提供し、提供した役務の対価として使用者から受ける給付をもってその収入とするものであるところ、右の給付の額はあらかじめ定めるところによりおおむね一定額に確定しており、職場における勤務上必要な施設、器具、備品等において負担するのが通例であり、給与所得者が勤務に関連して費用の支出をする場合であっても、各自の性格その他の主観的事情を反映して支出形態、金額を異にし、収入金額との関連性が間接的かつ不明確とならざるを得ず、必要経費と家事上の経費又はこれに関連する経費との明瞭な区分が困難であるのが一般である。その上、給与所得者はその数が膨大であるため、各自の申告に基づき必要経費の額を個別的に認定して実額控除を行うこと、あるいは概算控除と選択的に右の実額控除を行うことは、技術的及び経費的に相当の困難を招来し、ひいて租税徴収費用の増加を免れず、税務執行上少なからざる混乱を生ずることが懸念される。また、各自の主観的事情や立証技術の巧拙によってかえって租税負担の不公平をもたらすおそれもなしとしない。旧所得税法が給与所得に係る必要経費につき実額控除を排し、代わりに概算控除の制度を設けた目的は、給与所得者と事業所得者等との租税負担の均衡に配意しつつ、右のような弊害を防止することにあるものと解される。」

「所論は合理的理由のない租税優遇措置の存在をいうが、仮に所論の租税優遇措置が合理性を欠くものであるとしても、そのことは、当該措置自体の有効性に影響を与えるものにすぎず、本件課税規定を違憲無効ならしめるものということはできない。」

四　補足意見。

この判決に対しては、伊藤・谷口・木戸口・島谷の四裁判官が補足意見を述べており、木下・長島の両裁判官が伊藤裁判官の意見に同調している。

〈解　説〉

一　本件は、大島訴訟とかサラリーマン税金訴訟と通称されることが多いが、昭和四一年に訴が提起されて以来、サラリーマンの重税感と不公平感を背景とし、たえず人々の注目を集めてきた。また、本件は、事業所得の把握較差の問題について、「事業所得の捕捉率が相当長期間にわたり給与所得の捕捉率を下回っていることは、本件記録上の資料から認められないではなく、租税公平主義の見地からその是正のための努力が必要であるといわなければならない」と述べていることもあって、給与所得に対する特定支出控除（所得税法五七条の二第一項）の採用（昭和六二年）等、その後の租税立法に大きな影響を与えた。

本件で直接に問題となっているのは、租税公平主義および給与所得課税のあり方であるが、その検討は、本書6事件にゆずり、ここでは、主として、租税法律主義および憲法と租税立法との関係について見ておくことにする。

二　本判決の判例としての価値の一つは、民主主義的租税観を基礎としつつ、憲法八四条の意義について、従来の判例（最大判昭和三〇・三・二三民集九巻三号三三六頁）の考え方を再確認したうえ、それをさらに発展させていることである。

いうまでもなく、憲法八四条は、租税法律主義を明定する規定である。租税法律主義は、国民の税負担について予測可能性と法的安定性を保障することを目的とする法原理であるが、その内容としては、遡及立法の禁止（本書2事件）、課税要件法定主義（同3事件）、課税要件明確主義（同4事件）等をあげることができる。

その中で最も重要なのは、課税要件法定主義であり、それは、判旨が述べているように、課税要件および租税の確定・徴収の手続は原則としてすべて法律で規定されなければならないことを意味する。

判旨は、続けて、「憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねている」旨を判示して、租税立法に関する立法府の裁量的判断を尊重する立場をとっているが、注目されることは、その根拠として、租税の機能の多様性、租税立法における総合的政策判断の必要性、および租税立法の専門技術性をあげていることである。

たしかに、統一的で首尾一貫した租税制度の構築のためには、立法府の広い裁量を認める必要がある。しかし、この点に関する立法府の裁量は無制限であると解すべきではない。本判決もそれを否定する趣旨ではなく、暗黙のうちにそのような留保を内包しているものと解すべきであろう。尤も、本判決が採用している基準の下では、租税立法が違憲とされる場合は実際問題として非常に少ないと思われる。

租税立法の合憲性が問題とされた事件は、すでにかなりの数に達している（尤も、違憲とされた例は一件のみである。最判昭和三七・一一・二八刑集一六巻一一号一五九三頁参照）が、今後もその数は増加すると思われる。したがって、租税立法の合憲性を判断する場合の基準について研究を進めることは、今後とも租税法の重要な課題の一つであるといえよう。

最後に、本件は非常に重要でしかも興味ぶかい事件である。直接に判例集にあたって一読することをすすめたい。

〈参考文献〉

本件の評釈としては、金子宏・判例評論三三二号二頁（判例時報一二〇一号一六四頁）およびその末尾の文献目録を参照。
また、租税法律主義については、租税法の体系書およびそこに引用の論文を参照されたい。

（金子　宏（かねこ　ひろし）　横浜国立大学教授）