



租税法規に係る違憲審査基準の適用についての一考察

中 野 浩 幸

要約 本稿の目的は、租税法規における違憲審査基準の適用について若干の検討を行うものである。租税法規については、大島訴訟判決を先例とし、合理性の基準によって違憲審査が行われ、合憲と判断される場合がほとんどである。本稿では、大島訴訟判決の射程範囲について再考し、場合によってはより厳格な審査によって違憲審査を行う必要の余地があることを指摘している。

Abstract In this paper, I review the criterion of the constitutionality of tax law by the Oshima Case and the other cases.

キーワード 違憲審査基準, 合理性の審査, 平等原則, 大島訴訟判決

原稿受理日 2009年5月25日

I はじめに

憲法は、租税に関して30条で納税の義務を、84条で租税法律主義を規定している。さらに、憲法14条では平等原則を規定していることから、租税立法の定立および執行においても、この平等原則が実現されなければならない。また、租税法規は一面において財産権の侵害でもあるから、その内容は、「公共の福祉」に適うものでなければならない（憲法29条）。

租税法学においては、租税法の基本原則として租税法律主義および租税公平主義を掲げている⁽¹⁾。租税法律主義の要請は法的安定性、予測可能性の確保として機能とするものであり、そして、租税法規は、通常、租税公平主義を充足していることを前提に定立されるのであるから、当該租税法規に従い課税が行われることによって租税公平主義が実現される。したがって、両原則は租税法において両輪をなすものと位置づけられる。

ところが、何が「公平」「平等」であるかは多義的であるため、議会において定立された租税法規の内容が租税平等主義に違反している可能性もある。そうになると、租税法律主義の要請が充足していても、それは実質的に不平等な課税が行われ、国民に対して不当な権利侵害を生じせしめる。日本国憲法は、そのような場合を想定し、その対処として当該租税法規が憲法に違反していないかを裁判所が81条に規定されている違憲審査制度によってチェックすることとし、納税者は不合理あるいは不平等な課税から救済されるのである。

租税法規の立法過程を見てみると、通常、与党税制調査会の税制改正大綱が内閣によって閣議決定され、その後、国会で審議・可決される。その限りにおいては、民主主義のプロセスで租税法規が定立されている。しかし、行政機関である財務省主税局が租税の企画と立案を担当していることから（財務省組織令5）、税制改正要綱には課税当局の意向が大きく反映しているのが現状であろう。立法機関において法律案が十分検討されることが前提であるので、立法機関の審議を経て策定された法律を最大に尊重すべきであるといえるが、現実には十分でない場合もあると考えられる⁽²⁾。そうすると、不合理な課税が行わ

(1) 金子宏『租税法〔第14版〕』（弘文堂・2009年）66頁以下、水野忠恒『租税法〔第4版〕』（有斐閣・2009年）6頁以下、清永敬次『税法〔第7版〕』（ミネルヴァ書房・2007年）29頁以下を参照。租税法律主義と租税公平主義については、佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣・2008年）55頁を参照。

(2) 例えば平成16年税制改正における土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止規定（租税特別措置法31条）の創設については、遡及立法の禁止との関係を十分に審議されたかは疑問である。この点が争点となった裁判例としては、福岡地裁平成20年1月29日判決（判例時報2003号43頁）、東京地裁平成20年2月14日判決（判例集未登載、LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース〔文献番号25400331〕）、千葉地裁平成21年5月16日判決（判例集未登載、LEX/DB インターネ

れた場合には、裁判所による違憲審査制度が適切に機能しなければならないことになる。

そこで、本稿では、違憲審査基準に関する整理を行ったうえで、憲法違反が争点となった租税事件に係る判決を取り上げ、租税法規に関する違憲審査基準の適用についての若干の考察を行うものである。

II 違憲審査基準

1 二重の基準論

違憲審査基準に関して、憲法学説では「二重の基準」論が主張される。「二重の基準」論⁽³⁾は、いわゆる優越的地位にある精神的自由規制立法の合憲性は、厳格な基準によって判断されなければならない、他方、経済的自由規制立法の合憲性については、ゆるやかな基準（合理性の基準）によって判断してよいという考え方である。これは、後者の場合には合憲性の推定が働くのに対して、前者の場合には合憲性の推定が働かず、むしろ違憲性の推定が働くという考え方から出てくるものである⁽⁴⁾。その上で、経済的自由規制立法を消極目的と積極目的に分類して、前者の合憲性は比較的厳しく、後者の合憲性は極めて緩やかに審査する（以下、「消極目的・積極目的二分論」という。）。

最高裁は、小売市場許可制事件判決（最高裁昭和47年11月22日判決刑集26巻9号586頁）で、「憲法は、国の責務として積極的な社会経済政策の実施を予定しているものということができ、個人の経済活動の自由に関する限り、個人の精神的自由等に関する場合と異なっており、右社会経済政策の実施の一手段として、これを一定の合理的規制措置を講ずることは、もともと、憲法が予定し、かつ、許容するところと解するのが相当である……個人の経済活動に対する法的規制措置については、立法府の政策的技術的な裁量に委ねるほかはなく、裁判所は、立法府の右裁量的判断を尊重するのを建前とし、ただ、立法府がその裁量権を逸脱し、当該法的規制措置が著しく不合理であることの明白である場合に限り、これを違憲として、その効力を否定することができる」と判示して、積極目的のための経済的自由規制立法について合理性の審査基準が採用できるとした。また、薬事法距離制限事件判決（最高裁昭和50年4月30日民集29巻4号572頁）では、「第一次的には立法府の権限と責

ネット TKC 法律情報データベース〔文献番号25440143〕などがある。このような訴訟が複数提起されていることは、その証左とも考えられる。

(3) 芦部信善『憲法判例を読む』（岩波書店・1987年）97頁以下、松井茂記「違憲審査基準論」『ジュリスト増刊憲法の争点〔第3版〕』（有斐閣・1999年）252頁以下を参照。

(4) 野中俊彦・中村睦男・高橋和之・高見勝利『憲法Ⅱ〔第4版〕』（有斐閣・2005年）295頁以下。

務であり、裁判所としては、規制の目的が公共の福祉に合致するものと認められる以上、そのための規制措置の具体的内容及びその必要性と合理性については、立法府の判断がその合理的裁量の範囲にとどまるかぎり、立法政策上の問題としてその判断を尊重すべきものである。しかし、右の合理的裁量の範囲については、事の性質上おのずから広狭がありうるのであって、裁判所は、具体的な規制の目的、対象、方法等の性質と内容に照らして、これを決すべきである。……一般に許可制は、狭義における職業の選択の自由そのものに制約を課するもので、職業の自由に対する強力な制限であるから、その合憲性を肯定しうするためには、原則として、重要な公共の利益のために必要かつ合理的な措置であることを要し、また、それが社会政策ないしは経済政策上の積極的な目的のための措置ではなく、自由な職業活動が社会公共に対してもたらす弊害を防止するための消極的、警察的措置である場合には、許可制に比べて職業の自由に対するよりゆるやかな制限である職業活動の内容及び態様に対する規制によっては右の目的を十分に達成することができないと認められることを要する」と判示し、消極目的のための経済的自由の規制は厳格な基準によるべきこととした。

ところが、森林法共有林分割制限違憲判決（最高裁昭和62年4月22日判決民集41巻3号408頁）において、「〔森林〕法186条の立法目的は、……公共の福祉に合致しないことが明らかであるとはいえない」としつつも、「森林法186条が共有森林につき持分価額2分の1以下の共有者に民法256条1項所定の分割請求権を否定しているのは、森林法186条の立法目的との関係において、合理性と必要性のいずれをも肯定することのできないことが明らかであって、この点に関する立法府の判断は、合理的裁量の範囲を超えるものであるといわなければならない」と判示して、森林法の規定を積極規制と認定しながら、合理性の基準よりも厳しい基準を適用した。さらに、証券取引法合憲判決（最高裁平成14年2月13日判決民集56巻2号331頁）では、「このような〔経済政策に基づく〕目的が正当性を有し、公共の福祉に適合するものであることは明らかである」としたうえで、「立法目的達成のための手段として必要性又は合理性に欠けるものであるとはいえない」と判示しており、判例においては「消極目的・積極目的二分論」が必ずしも徹底されているわけではないようである⁽⁵⁾。

(5) 二重の基準論と判例との関係については、芦部信喜『憲法判例を読む』（岩波書店・1987年）を参照。

2 違憲審査基準

(1) 違憲審査基準の類型⁽⁶⁾

違憲審査基準としては、①厳格な審査、②厳格な合理性の審査、③合理性の審査が挙げられる。①厳格な審査は、「非常に強力な利益（compelling interest）」を、②厳格な合理性の審査は、「重要な利益（important interest）」を、そして ③合理性の審査は「正当な利益（legitimate interest）」をそれぞれ促進するかどうかを審査するものである。

また、その手段に関して、①厳格な審査は「必要最小限」のものでなければならず、「目的」との関係において「必要不可欠」の手段であることを要する。②厳格な合理性の審査は「目的」との関係において「実質的関連性（substantial relationship in fact）」があることを要求する。そして ③合理性の審査は、「目的」との関係において「合理的関連性（rational relationship）」があり、手段が「著しく不合理であることが明白でない」ことを要求するにとどまる⁽⁷⁾。

(2) 違憲審査基準と個別の憲法上の権利・原則

個別の憲法上の権利や原則と最高裁が採ってきた違憲審査の基準を整理すると以下のとおりである⁽⁸⁾。

① 厳格な審査が適用される個別の憲法上の権利・原則

- (i) 「プライバシー固有情報」をコントロールする権利
- (ii) （生殖・生命の処分などに関する）自己決定権
- (iii) 平等原則（精神的自由権・参政権、人種・信条に基づく差別的取扱い）⁽⁹⁾
- (iv) 人身の自由⁽¹⁰⁾
- (v) 宗教的行為の自由、政治的表現の自由、報道の自由、通信の秘密、知る自由、表現内容規制（学説）、学問の自由⁽¹¹⁾
- (vi) 集会・結社・集団行動の自由⁽¹²⁾

② 厳格な合理性の審査が適用される個別の憲法上の権利・原則

(6) 違憲審査基準については、戸松秀典『憲法訴訟〔第2版〕』（有斐閣・2008年）第10章を参照。
(7) 渋谷秀樹・赤坂正浩『憲法1人権〔第3版〕』（有斐閣・2007年）312頁以下を参照。
(8) 渋谷秀樹・赤坂正浩『憲法2統治〔第3版〕』（有斐閣・2007年）167頁〔表31-2〕によっている。
(9) 在外日本人選挙制限規定違憲判決（最高裁平成17年9月14日判決民集59巻7号2087頁）を参照。
(10) 徳島市公安条例事件判決（最高裁50年9月10日判決刑集29巻8号489頁）を参照。
(11) 津地鎮祭訴訟判決（最高裁昭和52年7月13日判決民集31巻4号533頁）を参照。
(12) 新潟県公安条例事件判決（最高裁昭和29年11月24日判決刑集8巻11号1866頁）を参照。

- (i) 「プライバシー外延情報」をコントロールする権利
 - (ii) (髪形・服装などに関する) 自己決定権
 - (iii) 平等原則 (性別・社会的身分・門地に基づく差別的取扱い)⁽¹³⁾
 - (iv) 性表現の自由, 名誉を毀損しあるいはプライバシーを侵害する表現の自由, 商業広告の自由, 表現内容中立規則 (学説)
 - (v) 象徴的表現, 取材の自由
 - (vi) 経済的自由 (消極・警察目的による規制)⁽¹⁴⁾
 - (vii) 平等原則 (経済的自由権の消極目的規制)
- ③ 合理性の審査が適用される個別の憲法上の権利・原則
- (i) 表現内容中立規制⁽¹⁵⁾
 - (ii) 経済的自由権 (積極・政策目的による規制)⁽¹⁶⁾
 - (iii) 平等原則 (経済的自由権の積極目的規制)⁽¹⁷⁾
 - (iv) その他の権利・原則

租税法規については、後述のとおり、所得類型による所得計算の差異に関する平等原則に関する審査には、基本的には合理性の審査が適用されている。

次節では、平等原則にとどまらず、憲法上の他の諸規定と租税法規に関する違憲審査についても検討する。

III 租税法規に関する違憲審査基準⁽¹⁸⁾

1 憲法14条との関係

憲法14条との関係が争点となった、また、以後の租税法規の違憲審査において、重要な地位を占めることになるのは、大島訴訟判決である。以下においては、大島訴訟判決と大島訴訟判決以降の憲法14条関係が争点となった判決と関して違憲審査の判断方法を比較する。

(13) 日産自動車事件判決 (最高裁昭和56年3月24日判決民集35巻2号300頁) を参照。

(14) 前掲・薬事法距離制限規定違憲判決 (最高裁昭和50年4月30日判決民集29巻4号572頁) を参照。

(15) 猿仏事件判決 (最高裁昭和49年11月6日判決刑集28巻9号393頁) を参照。

(16) 前掲・小売市場事件判決 (最高裁昭和47年11月22日判決刑集26巻9号586頁) を参照。

(17) 後掲・大嶋訴訟判決 (最高裁昭和60年3月27日判決民集39巻2号247頁) を参照。

(18) 租税法と違憲審査基準については、三木義一「租税規範に対する憲法審査基準—ビルク『租税規範の基準としての応能負担原則』を手がかりに」『現代税法と人権』(勁草書房・1992年〔初出1989年〕109頁以下) を参照。

(1) 大嶋訴訟判決（最高裁昭和60年3月27日判決民集39巻2号247頁）

憲法14条は、いわゆる平等権を保障しているところ、租税立法においても不合理な差別を構成する場合にはこの規定に違反して無効となる。裁判所の租税立法の合憲性の審査の基準について先例とされるのがこの大法廷判決である。

本件は、給与所得者には経費の実額控除が認められていないことが、事業所得者に比して不平等であり、憲法14条に違反するかどうか争われた事件で、最高裁は、「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はなく、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14条1項の規定に違反するものということとはできない」と判示した。本判決の位置づけとしては、大法廷の昭和30年3月23日判決（民集9巻3号336頁）の延長線にあるとされる¹⁹⁾が、所得の性質の違いを理由とする取扱いに係る租税法規の違憲審査に当たっては、合理性の審査基準を採用することを明示した。

その上で、給与所得控除の目的を摘示し、その目的が正当性を有するとともに、その目的との関連において給与所得控除が合理性を有することについても触れ、そして、憲法14条に違反するものではないことを判示している。

(2) 大嶋訴訟判決以降の憲法14条との関係

判決1 最高裁昭和60年12月17日判決（判時1187号59頁）

本件は、当時の所得税法上扶養控除の対象となる扶養親族の要件²⁰⁾において、当

¹⁹⁾ 本判決は、「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴収の手続はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委ねられていると解すべきである。」と判示して、租税法律主義を明定することを明らかにするとともに、租税制度の構成について広い立法裁量を認めた。

²⁰⁾ 昭和56年法律第11号による改正前の所得税法では、扶養親族とは、居住者と生計を一にする親

該被扶養者が給与所得者等である場合とそれ以外の場合とで所得金額基準が異なることが憲法14条、25条に違反するか否かが争われた事件で、最高裁は「所得税法……の規定が憲法14条1項に違反するものでないことは、当裁判所昭和60年3月27日大法廷判決の趣旨に徴して明らかであり、また、所論憲法25条違反の主張は、上告人に対し右所得税法の規定を適用することにより上告人の健康で文化的な最低限度の生活が脅かされることを前提とするところ、そのように認めることができないことは原判決の判示するところであるから、その前提を欠く。」と判示した²¹⁾。

判決2 最高裁平成3年4月11日判決(税資183号66頁)

本件は、所得税法上、利子所得の所得金額の計算上、他の所得とは異なり、収入金額から控除すべき金額を規定していないことが、憲法14条、29条に違反するか否かが争われた事件で、最高裁は「所得税法23条2項の規定が憲法14条1項、29条に違反するものでなく、また、右所得税法の規定を本件ワラント債の利息に係る所得に適用しても、右憲法条項に違反するものでないことは、当裁判所大法廷判決(昭和30年3月23日判決、昭和60年3月27日判決)の趣旨に徴して明らかである」と判示した。

判決3 最高裁平成3年10月17日判決(訟月38巻5号911頁)

本件は、未認知の子等が扶養控除の対象とならないことが憲法14条に違反するか否かが争われた事件で、最高裁は「右未認知の子等を扶養控除の対象から除外している所得税法84条、2条1項34号の規定が憲法14条1項に違反するものでないことは、当裁判所昭和60年3月27日大法廷判決の趣旨に徴して明らかである」と判示した。

判決4 最高裁平成5年2月18日判決(判タ812号168頁)

本件は、寄付金の取扱いが所得税と法人税と異なることが憲法14条に違反するか否かが争われた事件で、最高裁は「個人の支出する国又は地方公共団体に対する寄付金の額の所得控除について限度額を設けている所得税法78条1項、2項1号の規定が、法人の支出する国又は地方公共団体に対する寄付金について原則としてその全額を損金に算入することができるものとしている法人税法37条3項1号の規定との対比において憲法14条1項、84条に違反するものでないことは、最高裁昭和60年3月27日大法廷判決の趣旨に徴して明らかである」と判示した²²⁾。

ㄨ族で、①所得金額のない者、②給与所得等(自己の勤労に基づいて得た事業所得、給与所得又は雑所得をいう。)の金額が20万円以下の者、③給与所得等以外の所得の金額が10万円以下の者をいうとしていた(旧法2条1項34号、33号)。

²¹⁾ 吉村典久「租税判例百選〔第三版〕」44頁、清水敬次「判批」税務事例12巻11号2頁を参照。

²²⁾ 小磯武男「判批」判例タイムズ852号280頁、中里実「判批」ジュリスト983号75頁を参照。

判決5 最高裁平成6年9月13日判決（税資205号405頁）

本件は、寡夫控除と寡婦控除との適用要件²³が異なることが憲法14条に違反するか否かについて争われた事件で、最高裁は「本件課税処分が憲法14条、25条に違反するものではないことは、最高裁昭和60年3月27日大法廷判決、最高裁昭和57年7月7日大法廷判決の趣旨に徴して明らかであって、原判決に所論の違法はない」と判示した。

判決6 最高裁平成7年12月15日判決（税資214号765頁）

本件は、寡夫控除と寡婦控除との適用要件が異なることが憲法14条に違反するか否かについて争われた事件で、最高裁は「所論の点に関する所得税法の各規定及び本件更正処分が憲法14条1項、25条に違反するものでないことは、当裁判所大法廷判決（最高裁昭和60年3月27日大法廷判決、最高裁昭和57年7月7日大法廷判決）の趣旨に徴して明らかである」と判示した。

判決7 最高裁平成13年6月21日判決（刑集55巻4号249頁）

本件は、軽油引取税の納税義務者について「特約業者及び元売業者以外の者で軽油を製造して譲渡したものを軽油の引取りを行う者とみなして、軽油引取税の申告納付義務を課しているのは、立法目的が正当であり、採用された賦課徴収の方式も合理的なものであって、憲法14条1項の規定に違反するものでないことは、当裁判所の判例（最高裁昭和37年2月28日大法廷判決、昭和60年3月27日大法廷判決）の趣旨に徴して明らかである」とした。

判決8 最高裁平成16年11月2日判決（判時1883号43頁）

本件は、いずれも弁護士である夫婦間において、夫の営む弁護士業に妻が従事したとし、その労務の対価として支払った報酬が所得税法56条の規定により必要経費算入が否認された事件で、最高裁は、同条の趣旨に照らして立法目的は正当であり、立法目的との関連でも不合理でないことを説示した上で、「本件各処分は、同法〔所得税法〕56条の適用を誤ったものではなく、憲法14条1項に違反するものではない。このことは、当裁判所の判例（最高裁昭和60年3月27日大法廷判決）の趣旨に徴して明ら

²³ 寡婦とは、①夫と死別し、若しくは夫と離婚した後婚姻をしていない者又は夫の生死の明らかでない者で政令で定めるもののうち、扶養親族その他その者と生計を一にする親族で政令で定めるものを有するもの、②夫と死別した後婚姻をしていない者又は夫の生死の明らかでない者で政令で定めるもののうち、合計所得金額が500万円以下であるものをいい（所得税法2条1項30号）、一方、寡夫とは、妻と死別し、若しくは妻と離婚した後婚姻をしていない者又は妻の生死の明らかでない者で政令で定めるもののうち、その者と生計を一にする親族で政令で定めるものを有し、かつ、合計所得金額が500万円以下であるものをいう（同項31号）。

かである」と判示した。

(3) 考 察

以上の判決をみると、大嶋訴訟判決以降はいずれも判決理由として「最高裁昭和60年3月27日大法廷判決〔大嶋訴訟判決〕の趣旨に徴して明らか」を用いて、憲法違反かどうかの十分な審査を行わず、合憲判断を下している。この点については、多くの研究者が疑問視されている。例えば、判決2について、浅沼潤三郎教授は「具体的な理由づけを欠くだけに、無限定な立法裁量論に陥る虞れなしとしない」と指摘されている²⁴⁾し、判例3について、田中治教授は「裁判所は、下級審を含めて、扶養控除の目的からみて事実上の子を排除することは合理的か否かという問題に直接応えてはいない」²⁵⁾ことを、岩崎政明教授は「事実上の子にも扶養控除を認めことは人的控除制度の一環としての扶養控除の立法目的に適合しないものではない以上、現行法上、これを扶養控除の対象から除外していることがなぜ『著しく不合理』とはいえないのかという理由を明らかにする必要がある」²⁶⁾ことを指摘されている。さらに、判決4について、岡村忠生教授は「大嶋判決は、経費控除のあり方についての広範な立法裁量を認めたものであったが、優遇措置の規制が問題となった本件とは、事案を異にしているといえる」²⁷⁾ことを、岩崎政明教授は「本件で争われているのは、個人間の所得の性質の違いに基因するものではないから、昭和60年大法廷判決の適用範囲に含まれるかどうか疑問である」とした上で、「寄付金に係る取扱規定は、……いずれも政策的特例措置の一種と位置づけることができる。そうである以上、憲法の右条項の解釈問題としては、所得税法と法人税法の課税取扱を同列に判断できるものでない」²⁸⁾ことを指摘されている。そして、判決8について渋谷雅弘教授は、「立法目的について詳しく述べていない。」²⁹⁾と述べられているところである。

確かに租税法規については、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し、課税要件等の定立については極めて専門技術的な判断が必要であるから、違憲審査基準としては、一般的には合理性の基準が妥当すると考えられるが、大嶋訴訟判決は、憲法14条後段の列举事由ではない給与所得者と事業所得者との取扱いについて合憲判断を下したものであり、寡夫と寡婦との扶養控除要件の差異が争点となった判決5、6

²⁴⁾ 浅沼潤三郎「判批」民商法雑誌106巻5号710頁。

²⁵⁾ 田中治「所得税法上の扶養控除の対象となる『親族』の意義」民商法雑誌106巻4号122頁。

²⁶⁾ 岩崎政明「所得税法上の扶養控除の対象たる『親族』の解釈」ジュリスト1021号154頁。

²⁷⁾ 岡村忠生「判批」民商113巻4・5号789頁。

²⁸⁾ 岩崎政明「判批」租税法研究22号154頁。

²⁹⁾ 渋谷雅弘「判批」ジュリスト1314号167頁。

は、憲法14条後段の列挙事由にも関わるものであり、審査基準としては合理性の基準によりもより厳格な基準を適用して判断すべき余地もあるのではないかと考える³⁰⁾。また、各研究者が指摘されるように、なぜ「著しく不合理でない」か等具体的に審査され、合憲の理由を丁寧に述べるべきではなかったかと考える。

一方、所得税と法人税との取扱いの差異に関する判決4や軽油引取税の納税義務者に関する判決6については、大嶋訴訟判決の射程として軽油引取税の納税義務者にまで及ぶのか問われるであろう。

2 憲法14条以外の条項に関するもの

次に、憲法14条以外の条項に関するものについて検討する。

(1) 憲法13条との関係

判決1 最高裁昭和50年2月6日判決（判時760号30頁）

本件は、ゴルフ場施設の利用に当たり、税を課することが憲法13条に違反するかどうか争われた事件であるが、最高裁は「地方税法75条1項2号は、ゴルフ自体を直接禁止制限しようとするものではないばかりでなく、もともとゴルフは前記〔ゴルフはとくに高額所得者がゴルフ場の利用の中心をなしており、その利用料金も相当高額であって、ゴルフ場の利用が相当高額な消費行為であることは否定しがたい〕のように高額な支出を伴うものであり、かかる支出をなしうる者に対し、ゴルフ場の利用につき、1日500円程度の娯楽施設利用税を課したからといって、ゴルフをすることが困難になるとはとうてい考えられず、右規定がスポーツをする自由を制限するものであるということとはできない」と判示した³¹⁾。

判決2 最高裁平成元年12月14日判決（刑集43巻13号841頁）

本件は、自己消費目的のための酒類製造を事実上不可能としている酒類製造免許制が憲法13条に違反するか否かが争われた事件で、最高裁は「これ〔酒類製造を一律に免許の対象としていること〕により自己消費目的の酒類製造の自由が制約されるとしても、そのような規制が立法府の裁量権を逸脱し、著しく不合理であることが明白であるとはいえず、憲法31条、13条に違反するものでないことは、当裁判所の判例（最

³⁰⁾ ただし、ここでは、違憲審査の基準について指摘しているにすぎず、違憲であるかどうかは別途検討が必要である。

³¹⁾ 中村勲「判批」法律のひろば28巻5号42頁を参照。

高裁昭和60年3月27日大法廷判決)の趣旨に徴し明らかである」と判示した³²⁾。

(2) 憲法22条との関係

判決3 最高裁平成4年12月15日判決(民集46巻9号2829頁)

本件は、酒類販売免許制をとる酒税法が憲法22条1項に違反するか否かが争われた事件で、最高裁は薬事法距離制限違憲判決および大島訴訟判決を引用した上で、「租税の適正かつ確実な賦課徴収を図るという国家の財政目的のための職業の許可制による規制については、その必要性和合理性についての立法府の判断が、右の政策的、技術的な裁量の範囲を逸脱するもので、著しく不合理なものでない限り、これを憲法22条1項の規定に違反するものということとはできない」と判示した³³⁾。

(3) 憲法24条との関係

判決4 最高裁昭和36年9月6日判決(民集15巻8号2047頁)

本件は、個人課税単位主義を採る所得税法が憲法24条に違反するか否かについて争われた事件で、最高裁は民法762条1項の規定が憲法24条に違反しないことを述べた上で、「所得税法が、生計を一にする夫婦の所得の計算について、民法762条1項によるいわゆる別産主義に依拠しているものであるとしても、同条項が憲法24条に違反するものといえないことは、前記のとおりであるから、所得税法もまた違憲ということとはできない」と判示した³⁴⁾。

(4) 憲法25条

判決5 最高裁平成元年2月7日判決(訟月35巻6号1029頁)

本件は、給与所得者の課税最低限が憲法25条に違反するかどうか争われた事件で、最高裁は堀木訴訟判決(最高裁昭和57年7月7日判決民集36巻7号1235頁)を引用した上で、「Xらは、……昭和46年の課税最低限がいわゆる総評理論生計費を下まわること主張するにすぎないが、右総評理論生計費は日本労働組合総評議会(総評)に

³²⁾ 土井真一教授は、「そのこと〔租税の確保のための適正な規制は憲法上許容されていること〕から、消費税の税収確保のために、当該物品の自家製造を一律禁止することが一般的に承認されるわけではない」ことを指摘している(土井真一「憲法判例百選Ⅰ〔第5版〕」52頁)。

³³⁾ 占部裕典教授は、「本件の酒類販売免許は職業へ参入すること自体の制限であり、参入制限についても本人の力では如何ともしがたい要件による制限が課してあるのであるから、薬事法判決に引きつけた『厳格な合理性の基準』が用いられるべきであるというよう」とされる(占部裕典「判批」判例時報1479号181頁)。

³⁴⁾ 若尾典子「憲法判例百選Ⅱ〔第5版〕」452頁、西山由美「租税判例百選〔第4版〕」52頁を参照。

としての望ましい生活水準ないしは将来の達成目標にほかならず、これをもって『健康で文化的な最低限度の生活』を維持するための生計費の基準とすること〔はできず〕……、他にXらは〔所得税法の〕前記諸規定が立法府の裁量の逸脱・濫用と見ざるをえないゆえんを何ら具体的に主張していないから、……憲法25条、81条違反の主張は失当』であると判示した³⁵⁾。

(5) 憲法29条との関係³⁶⁾

判決6 最高裁昭和37年2月28日判決（刑集16巻2号212頁）

本件は、給与所得に係る源泉徴収制度が憲法29条に違反するかどうか争われた事件であるが、最高裁は「源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であって、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない。……源泉徴収義務者の徴税義務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によって要請されるものであるから、この制度は所論のように憲法29条1項に反するものではない」と判示した。

(6) 考 察

大嶋訴訟判決以前の判決では、夫婦別産制度（判決4³⁷⁾）や公共の福祉（判決6³⁸⁾）から合憲性を導いている。これに対して、大嶋訴訟判決以降の判決では憲法14条以外の条項に関わるものであっても、大嶋訴訟判決を先例としている（憲法13条について判決2、憲法22条について判決3）。しかし、判決2について、長谷部恭男教授は「本件のように、租税の納税者と最終的に想定されている担税者が異なる場合に、その転嫁の方法として、営業免許制を採用することが認められるか否かという問題についてまで、この先例をもっ

³⁵⁾ 「公平性の原則は守られているのかということについての判断が、……本件判決においても十分に為されていない」ことが指摘されている（釜田康介「平成元年度重要判例解説」20頁）。その他の評釈として吉村典久「判批」（ジュリスト983号129頁）を参照。

³⁶⁾ 憲法29条との関係で、適用違憲とされた大阪地裁平成7年10月17日判決（行集46巻10・11号942頁）がある。本件は、旧租税特別措置法63条の4の規定の適用により、相続時の課税価格を上回る相続税額が課せられることが憲法29条に違反するか否かが争われた事件で、大阪地裁は当該規定の目的は正当であり法令自体を憲法違反としなかったが、本件においては、「相続によって取得した全財産をもってしても相続税額に足らないという結果となる」「このような事態が著しく不合理なものであることは明白であり、……本件土地の相続については本件特例を適用することができない」と判断をした。

³⁷⁾ 私法上、別産主義を採っていることが所得税の課税単位として必然的に夫婦課税単位主義を採らない理由とはならないはずであり、どのような課税単位を採用するかは立法政策によると考えられる。

³⁸⁾ 清永敬次教授は、「それだけでは源泉徴収制度を合憲とする理由づけとはならない」と指摘されている（清永敬次「源泉徴収制度の合憲性」法学論叢73巻1号159頁）。

て広い立法裁量を基礎づけることができるか否かは疑問である」³⁹⁾とされ、碓井光明教授も「大島訴訟の射程範囲が拡大されているように見える」⁴⁰⁾と指摘されているように、憲法14条以外の条項に関わる場合にも大島訴訟判決を先例として直ちに合憲判決を下すことが適切なのか疑問である。その一方では、憲法25条に関わる判決⁴¹⁾では大島訴訟判決ではなく、堀木訴訟判決を引用している。

以上のことから、大島訴訟判決が憲法14条以外の条項に関わる場合、どこまで射程が及ぶのかは再度検討が必要であろう。

IV 租税法規に関する憲法判断・違憲判断への態度

1 租税立法における司法消極主義

裁判所の憲法判断に対する態度としては、司法消極主義と司法積極主義があるとされる。司法消極主義とは、裁判所が違憲審査にあたって、政策決定者たる政治部門の判断をできる限り尊重し、それに介入することはなるべく控えようとする態度をいい、司法積極主義とは、逆に憲法の価値や理念の維持のためには政治部門の判断に介入することを躊躇しない態度をいう⁴²⁾。日本の場合、アメリカのような「司法積極主義」の経験がなく、もっぱら「司法消極主義」的運用が行われているのが実際であり、ここでは全般的にもう少し「司法積極主義」の方向での運用が望まれることが指摘されている⁴³⁾。

前述に掲げた裁判例をみる限り、租税法の分野においても、「広い立法裁量論の適用が支配的になっているもう一つの訴訟領域として、租税立法の合憲性を争う場合をみることができる」⁴⁴⁾と指摘されているように、大島訴訟判決を先例として司法消極主義傾向が見られる。必ずしも司法積極主義に転換すべきであると考えるものではないが、増田英敏教授が指摘しているとおり、「租税裁判例における過度な司法消極主義の傾向は、両基本原則〔租税法律主義及び租税公平主義〕の法的拘束力の低下を招く」⁴⁵⁾ことには留意すべきであろう。

39) 長谷部恭男「判批」法学協会雑誌111巻1417頁。

40) 碓井光明「租税判例百選〔第4版〕」73頁。

41) 野中・中村・高橋・高見（前掲注(4)）275頁。

42) 野中・中村・高橋・高見（前掲注(4)）277頁。

43) 戸松秀典「判例に見る憲法訴訟論」ジュリスト835号62頁。

44) 増田英敏『納税者の権利保護の法理』（成文堂・1997年）139頁。

2 大島訴訟における伊藤裁判官の補足意見からの示唆

伊藤正巳裁判官は大島訴訟判決の補足意見として、「法廷意見の説くように、租税法は、特に強い合憲性の推定を受け、基本的には、その定立について立法府の広範な裁量にゆだねられており、裁判所は、立法府の判断を尊重することになるのであるが、そこには例外的な場合のあることを看過してはならない。租税法の分野にあっても、例えば性別のような憲法14条1項後段所定の事由に基づいて差別が行われるときには、合憲性の推定は排除され、裁判所は厳格な基準によってその差別が合理的であるかどうかを審査すべきであり、平等原則に反すると判断されることが少なくないと考えられる。」と述べている。そして、金子宏教授も伊藤裁判官の補足意見を支持して、「租税立法と財産権や職業選択の自由のような経済的自由との関係が問題となる場合には、合理性の基準が妥当し、信教の自由や表現の自由のような精神的自由ないし市民的自由との関係が問題となる場合には、厳格な基準が適用されるべきである」⁽⁴⁵⁾とされる。

租税法の分野においても広く合理性の基準が妥当するのであるが、内容によっては例外的に合理性の基準よりも厳格な基準によることがありうることを示唆している。司法部に専門的技術的知識が欠けるとしても、それだけでは、専門的技術的知識を備えていると主張する立法府や行政府の判断を尊重すべきだという結論は導かれない。立法府や行政府に、その専門的技術的知識に基づいて、なぜ彼らの下した結論が妥当であるかを裁判所において主張・立証させ、その当否を裁判所が判断すれば足りるとの方法も考えられる⁽⁴⁶⁾のであるから、十分な審査が行われ憲法判断がされることを望みたいと考える。

IV お わ り に

本稿において、租税法規における違憲審査の基準について若干の考察を試みた。租税訴訟において最高裁は、大島訴訟判決以降、大島訴訟判決を先例として合憲判決を出している。租税法の分野において幅広く捉えられている大島訴訟判決の射程については再度検討すべきであろうと思われる。また、合憲性の判断の方法としても、争点となっている租税法規の立法目的や目的との関連について検討した上で合憲判断を行うべきであろう。そして、裁判所の司法消極主義、特に租税法規に関してはその違憲審査基準として合理性の審査基準を適用することで、租税法規の最高規範である租税公平原則や憲法の諸条項が侵害

(45) 金子宏「判評」判例時報1201号168頁。

(46) 長谷部恭男「司法消極主義と積極主義」『憲法の争点〔第3版〕』（有斐閣・1999年）249頁。

されても最後の砦である裁判所において救済されえない可能性が大きいことや立法府及び
行政府の司法府に対する優位から租税公平原則や憲法の諸条項を侵害する立法が比較的容
易に定立しうることを考えると、違憲審査についてはより厳格に審査すべき場合も存する
必要もあるのではないかと考えられる。憲法14条後段の事由に関わる場合などがその一つ
として挙げられるが、どのような場合により厳格な審査が必要かについては今後の課題と
したい。

参 考 文 献

- 芦部信善『憲法判例を読む』（岩波書店・1987年）
金子 宏『租税法 〔第14版〕』（弘文堂・2009年）
清永敬次『税法 〔第7版〕』（ミネルヴァ書房・2007年）
佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子 宏編『租税法の基本問題』（有斐閣・2008年）
渋谷秀樹・赤坂正浩『憲法1 人権 〔第3版〕』、『憲法2 統治 〔第3版〕』（有斐閣・2007年）
戸松秀典「判例に見る憲法訴訟論」ジュリスト835号
戸松秀典『憲法訴訟 〔第2版〕』（有斐閣・2008年）
野中俊彦・中村睦男・高橋和之・高見勝利『憲法Ⅱ 〔第4版〕』（有斐閣・2005年）
長谷部恭男「司法消極主義と積極主義」『憲法の争点 〔第3版〕』（有斐閣・1999年）
増田英敏『納税者の権利保護の法理』（成文堂・1997年）
松井茂記「違憲審査基準論」『憲法の争点 〔第3版〕』（有斐閣・1999年）
三木義一「租税規範に対する違憲審査基準—ビルク『租税規範の基準としての応能負担原則』を手が
かりに」『現代税法と人権』（勁草書房・1992年〔初出1989年〕）
水野忠恒『租税法 〔第4版〕』（有斐閣・2009年）
その他判例評釈については、脚注に掲げたもの