

## 講演録

### 大嶋訴訟について

－給与所得課税のあり方－

東京大学名誉教授  
金子 宏

#### ◆SUMMARY◆

税務大学校和光校舎では、毎年、税に関する公開講座を開催しているが、本稿は平成18年11月14日に行われた金子宏東京大学名誉教授の講演内容を取りまとめたものである。

本講演では、給与所得に対する課税制度が憲法違反であるとして争われた大嶋訴訟判決を取り上げ、その時代背景、判決の意味するところや判決が与えた影響のほか、今後に残された課題についても分かりやすく説明されている。本判決は、最も重要な租税法の判例の一つであるとともに、憲法の判例としても重要である。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	2
1 大嶋訴訟の背景	3
(1) 高度経済成長と給与所得者の激増	3
(2) 高度経済成長と特別措置の増殖	4
(3) 給与所得者の不公平感と重税感の増幅	4
2 大嶋訴訟と最高裁判所の判決	5
3 大嶋判決の影響	12
(1) 特定支出控除の採用	12
(2) 特別措置の整理・合理化と課税ベースの拡大	12
(3) 税率構造の改革	12
4 残された問題	13
(1) 給与所得の意義と範囲の動揺	13
(2) 給与所得控除のあり方	13
(3) 選択的申告納税制度の採用の是非	13

はじめに

本日は、皆さんにお会いする機会をいただきまして、大変うれしく存じます。

これからしばらくの間、「大嶋訴訟について－給与所得課税のあり方－」という題でお話をさせていただきます。

大嶋訴訟といいますと、多くの皆様にご存知かと思いますが、租税に関する訴訟事件の中で非常に有名な事件であります。

この事件の最高裁判所の判決は租税法の判例として最も重要なものの一つであります。憲法の判例としても重要でありまして、憲法の本にもよく出てきますし、憲法の講義でもよく取り上げられる判例であります。

今日お見えの方々の中には、学生の方もおられると思いますし、市民として租税の問題について勉強したいという方もおられると思います。また、中には税制や租税法に通暁した専門家もおられると思います。こういう講義をするときに、いつも大変迷うことは、どなたを対象にしてお話をしたらよろしいかということでもあります。しかし、今日は特にそ

ういう意識を持たないでこのテーマについて一般的なお話をしたいと思います。時には判決について少し突っ込んで具体的に検討してみるとか、時には税制の過去・現在および未来について若干の感想を述べるとか、いろいろなこととお話しますので、ちょっとごった煮のような内容になってしまいますけれど、そここのところはあらかじめお許しをいただきたいと思います。

大嶋訴訟とはどういう事件かと申しますと、同志社大学の嶋先生が原告となって京都地方裁判所に起こした事件であります。昭和39年の所得税に関する事件であります。嶋先生は大学の給与のほかに雑所得がありまして、その雑所得が一定額を超えていたために所得税法の規定に基づいて申告義務があったのですが、申告をしなかったわけでありまして、そこで、昭和39年分の所得税の決定処分がございまして、併せて無申告加算税の賦課決定処分もなされたわけでありまして。

そこで、嶋先生がこれらの処分の取消しを求めて出訴したというわけでありまして。

大嶋先生がどういう主張をしたかといいますと、「給与所得に対する所得税の課税制度は憲法違反であるから自分は申告しなかったのである。」ということでもあります。憲法違反の理由としてはいくつかのことを挙げております。一番力点をおいているのは、「事業所得の場合には実額による必要経費の控除が認められているのに、給与所得の場合には必要経費の控除が認められていない。仮に、給与所得控除の金額が概算必要経費控除であるとしても、事業所得の場合には実額による控除が認められているのに対して、給与所得の場合には実額による控除が認められていないのは憲法14条の平等原則に反するのではないか。」という主張でございます。

第二番目には、「事業所得や資産性の所得については把握率が低い。それに対して給与所得の場合には正確に把握が行われている。これはやはり不公平なことではないか。」ということでもあります。

第三番目には、「事業所得や資産所得についてはいろいろな特別措置が設けられていて税負担が軽減されている。それに対して、給与所得についてはそういう特別の軽減措置が存在していない。これもやはり不公平なことでは憲法に違反するのではないか。」という主張であります。

いわばここでは事業所得対勤労所得といえますか、「事業所得vs勤労所得」と申しますか、そういう視点から問題が論じられたということになります。

## 1 大嶋訴訟の背景

この大嶋訴訟が39年の所得税に関連して40年に起こされたわけですが、こういう訴訟が出てきた背景というのはどこにあるのでしょうか。

### (1) 高度経済成長と給与所得者の激増

ここでは背景として、三つ挙げますが、第一番目は高度経済成長と給与所得者の激増と

いうことでもあります。

高度経済成長が本格的に始まったのは昭和30年代の中頃であったとってよろしいかと思えます。日本は第二次世界大戦で大変な損害を受け、国富の大きな部分が失われまして、昭和20年代いっぱいには経済の復興にかかったと考えてよろしいと思えます。

ところが、昭和30年代に入りますと、もう戦後ではないということが言われるようになりました。

そして、昭和35年、つまり1960年ですが、岸内閣の下で日米安保条約の改定が行われました。安保改定についてはいろいろな意見の対立や政治的な対立が国内に起こっていたのですが、それを国会で採決する際に大混乱が起きました。デモ隊によって国会が包囲されるという事件が起こったわけでもあります。

そこで、岸さんは改定が完了してからしばらくして辞任をして、その後任として、池田勇人さんが総理大臣になったわけですが。池田勇人さんは、池田内閣のスローガンとして「所得倍増計画」を打ち出したわけでもあります。

それが岸内閣の下で起こっていた政治的な分裂とか対立とかを收拾する特効薬の役割、機能を果たしまして、それ以降、日本は高度成長まっしぐらの時代に入っていく。そして、オリンピックも東京で開催されて、そのための膨大な額の社会投資が行われる。その結果、高度成長がさらに加速するという時代に入っていくわけでもあります。

こういう背景の下に、給与所得者の数がどんどん増加していったということがあります。

統計資料によると、昭和25年の給与所得者の数は801万人という数字になっています。5年ごとで見えていきますと、それが30年には1,007万人、35年には1,452万人、40年には2,081万人、45年には2,877万人、それから50年には3,418万人、55年には3,764万人というように大変なスピードで給与所得者の数が増えていったわけでもあります。それが大嶋訴訟

の一つの背景になっていると思います。

## (2) 高度経済成長と特別措置の増殖

第二の背景としては、高度経済成長と特別措置の増加ということであります。

シャープ勧告に基づいて改正された昭和25年の税制は、しばしばシャープ税制と呼ばれますが、そこでは特別措置は原則的には廃止されまして、課税ベースをできるだけ広くし、それに累進総合所得税で課税するという制度が採用されたわけです。

その後、シャープ勧告が修正されまして、いろいろな特別措置が入ってくるわけであります。

例えば、最初は議員立法でしたが、医師優遇税制というものが入りました。これは、医師、歯科医師の社会保険診療報酬の所得を計算する場合には、収入金額の72パーセントまでは無条件に必要な経費として引けるという制度であります。

それは50年代にかなり改正されますが、それまでは続いてきたわけであります。これは高度経済成長に入る前に採用された制度ですが、高度経済成長の時代に入ると、他にもいろいろな特別措置が次々に導入されることになります。

例えば、特別減価償却制度ですが、これはテクニカル・イノベーションと申しますか、技術革新を促進するためには特別の減価償却を認めて、通常の耐用年数を待たずに早めに減価償却を終わって新しい機械設備に乗り換える、こういうことを可能にしたものであります。

また、各種の準備金が次々に導入されるのですが、その目的は企業の内部留保を促進して企業のキャッシュフローの増大を図ることであります。

そして、輸出免税措置、輸出奨励措置も作られました。

それから、既に昭和20年代の後半からシャープ税制の修正という形で入っていたわけ

ですが、貯蓄の奨励のために利子所得の分離課税という制度があります。企業が拡大していくためには膨大な金額の資金が必要ですが、当時はまだ証券市場が十分に発達しておりませんでしたので、企業は銀行からの借入りに依存するという状況が続いていたわけです。銀行が融資するための資金を潤沢に持つためには、国民の貯蓄率を高める必要があるわけで、そういう貯蓄の奨励措置として利子所得の分離課税が20年代の後半から入っていたわけで、それが、30年代に入って企業の発展のために非常に役に立ったといわれております。

このように事業所得や資産所得について特別措置が次々に導入されていくわけでありますが、それと比べると給与所得は重い負担を負っているのではないかと、不公平な扱いを受けているのではないかと、ということが言われるようになってきたわけで、それが大嶋訴訟の第二番目の背景ということになります。

## (3) 給与所得者の不公平感と重税感の増幅

それから、三番目は給与所得者の不公平感と重税感の増幅ということであります。今言ったように特別措置が次々と導入されて、「制度上の不公平」が生み出される。それに対して給与所得者が不公平感を持つということがあります。

それから「執行上の不公平」。これはクロヨンの問題でありまして、給与所得は源泉徴収で徴収されるということもあって、把握度が非常に高い。100パーセントとは申しませんが非常に高い。それに対して事業所得や資産所得は把握率が低いのではないかと、ということが言われるようになってきたわけです。

これがクロヨンといわれる問題でありまして、クロヨンという言葉がいつ誰によって使われるようになったのかははっきりいたしませんけれども、当時、ニコヨンという言葉が使われておりました。

これは、私は良い言葉ではないと思います

が、当時使われていたものですから申しますと、戦後、経済混乱の時代に失業が非常に多くて、そこで失業を救済するために仕事を必要としている人を一日単位で雇用するという制度が作られたわけでありまして、確か、その時の一日の給与額にちなんでニコヨンという言葉が使われるようになったようでありまして。

そこからクロヨンという言葉が作られ、使われるようになったのではないかということが、昭和30年頃に有斐閣から出た遠藤湘吉先生の「税金」という本に書いてあったように思います。この本では、たしか参議院議員の木村喜八郎先生の本に書いたものにクロヨンという言葉が出てくるということが書かれていたように記憶しております。木村喜八郎さんという方は社会党の参議院議員でしたが、税制に非常に通じておりまして、参議院で税制の審議が行われているときには非常に鋭い質問をするので、主税局の人たちも木村先生の質問があるという、かなり注意をして一生懸命準備をして臨んだと聞いております。

いずれにしても制度・執行の両面で不公平があるということが、サラリーマンの不公平感の原因となったわけでありまして。

それから、重税感は、不公平感と表裏一体の関係にあり、不公平感を持つと、重税感も同時に持つということになります。もう一つは、所得税の税率は昭和60年代の抜本改革によって大幅に引き下げられていますし、シャープ税制でも所得税の最高税率は55パーセントだったのですが、シャープ勧告後しばらくしてからどんどん引き上げられて、高いときには75パーセントとか、80パーセントという最高税率の時代が続いていたわけでありまして。しかも、ブラケット、つまり、税率の適用される所得段階の刻みが比較的狭かったものですから、高度経済成長の過程で年々給与が増加する。そうすると増加した部分に対して次の高い税率が適用され、その部分について増税になるという実感を納税者が持ったわけ

あります。

もちろん高い税率が適用されても、合計で手元に残る可処分所得も増えるわけですが、それよりは税金が増えるということに頭が向いてしまうということがありまして、重税感を持つということになります。

このように給与所得者が、事業所得者や資産所得をたくさん持っている人に対して、自分たちは不公平で、かつ、重い負担を負っているのではないかという感じを持つようになった。それが、大嶋訴訟が出てくる背景だったのではないかと思います。

それから、大嶋訴訟は他方では、給与所得者の不公平感や重税感を大いに刺激するという効果を逆に持ったということも云えると思います。

大嶋訴訟は昭和40年に地方裁判所に係属して、最高裁判所の判決が出たのが昭和60年のことでありますから、実に20年間も裁判所に係属していたわけで、その間、絶えず話題になったわけです。いわば、その時代の風景の一つであったという表現さえできるのではないかと思います。

## 2 大嶋訴訟と最高裁判所の判決

それなら、大嶋訴訟はどういうふう展開してきたのかというのが次の問題ですが、第一審の京都地方裁判所も控訴審の大阪高等裁判所も、大嶋教授の請求を認めませんでした。

そこで、大嶋先生は最高裁に上告したわけですが、最高裁に事件が係属中に先生が亡くなられたため、奥様が訴訟を承継しました。上告代理人がどういう主張をしたかといいますと、主張の中心は、給与所得課税制度は「事業所得者等の他の所得者に比べて給与所得者に対し著しく不公平な所得税の負担を課し、給与所得者を差別的に扱っているから、憲法14条1項の規定に違反し無効である。」ということになります。

上告理由をお手許の資料に1、2、3とま

とめておきましたが、一番目は給与所得者について実額による必要経費の控除を認めていない。これは、事業所得者に対する関係で給与所得者を差別するものであるというのが、第一番目の主張であります。

それから、第二番目は、給与所得の把握率です。ここでは捕捉率と書いてありますが、給与所得は捕捉率が極めて高くなるという仕組みになっていて、所得税制度は、給与所得者に対し税負担の不当なしわ寄せを行うものである。

第三番目は、所得税法は合理的な理由のない、いろいろな特別措置を講じていて、その結果、事業所得者に比べて給与所得者に対して過重な所得税の負担を課している。

こういう三つの主張をしているわけですが、法律論として、この三つの理由の中で一番重要なのは、第一番目であります。そこで、この点について最高裁判所は、かなり詳しく述べているわけであります。

まず理由二の1ですが、所得税法の構造について述べております。所得の種類を10種類に区分した上で、給与所得については、そこにあるような給与所得控除を認めているということです。現在に比べると給与所得の水準がずっと低かったわけですから、一番高い所得段階、収入金額が817,500円を超える場合には135,000円ということになります。現在の金額にすると、それよりはずっと大きいわけあります。

その後には最高裁判所の考え方が出てきますが、給与所得についても収入金額を得るための必要経費の存在を観念できる。だから、給与所得についても必要経費はあるのだということをやまず言っているわけです。

日本では所得税を明治20年に採用して以来、給与所得については、必要経費は取るに足らない金額だから、必要経費の控除は認める必要がないという説明がなされてきたわけで、最高裁の考え方は、そのような古くからの伝

統的考え方とはちがっています。

大正2年の改正で、勤労所得については10パーセントの控除が認められるようになりましたが、これも立法趣旨は必要経費の控除ではなくて、給与所得は担税力が低いから担税力に即した課税を行うために特別の控除を認める必要があるという考え方で、それが戦後まで続いておりました。ところが、シャープ勧告で必要経費が給与所得控除の一つの根拠であるという考え方が出てきたわけです。

シャープ勧告は、給与所得控除の根拠として言われている点を四つにまとめております。その一つが、給与所得以外の所得の把握率が非常に低いということ。これは、きちんと税務行政をすればいいことなのであって、理由として挙げるべきことではないということをやったわけです。

それから、もう一つの理由としては、給与所得控除は身体の減価償却の費用だということです。それと、もう一つは担税力が低い。

この二つは給与所得者だけではなくて、農民や中小企業者の場合も担税力が低いとか身体の減価償却が必要であるという点は同じであるということを言ひまして、結局、理由として挙げるとしたら、必要経費だけであるということをやったわけですから、給与所得控除は必要経費の控除だという説明に変わったわけあります。

その時の主税局長の平田敬一郎さんの説明書を読みますと、シャープ勧告では給与所得控除を10パーセントに引き下げたことを勧告したけれども、やっぱり給与所得控除は担税力が低いということもあるし、それから、こういうことは言うてはいけないけれども、実際問題として把握の相違もあって、すぐなくすということも困難であるから、それも当面は考慮に入れざるを得ないので、そういうことを考えると、シャープ勧告が勧告した10パーセントに5パーセントを加算した15パーセントの控除を認めるのが適当であるというこ

とで制度ができたと書かれています。

ですから、その後、給与所得控除の根拠として、必要経費の他に、担税力が低いこと、給与所得については1月から源泉徴収が行われて早目に徴収が開始するため金利調整の必要があること、あるいは把握率が高いこと、そういう四つの理由があるということが、だんだん言われるようになったわけですが、給与所得にも必要経費があるということがシャウブ税制以来、一般に承認されてきたわけでありまして、最高裁判所もここで正式に判例としてそういうことを言ったということになります。

判決は続けて、当時の税制調査会の答申や立法の経緯に照らすと、給与所得控除には給与所得者の勤務に伴う必要経費を概算的に控除する趣旨が含まれていることが明らかであるから、給与所得については必要経費の実額控除の代わりに所得税法所定額による概算控除を認めているものであり、必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者を区別するものであるということが出来る。そして、こういうふうには一方には実額控除を認め、他方には概算経費控除しか認めない、それが憲法14条に反しないかどうかという点については、理由二2(一)の中で次のように言っています。憲法14条1項の平等を保障する規定は、一切の差別を禁止するわけではなくて、合理的な理由の無い差別を禁止する趣旨であるから、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を持っている限りは、何ら14条1項に違反するものではない。区別が合理性を有する限りということは、事業所得者に対しては実額控除を認めているのに対して、給与所得者に対しては概算控除しか認めていない。そういう区別をすることが合理的であるならば、14条1項には反しないということをおうとしているわけであります。

それならば、この区別にはどのような合理的

な理由があるのかということを検討しているわけですが、ここに入る前に、租税哲学、あるいは税制についての考え方が理由二2(二)の中に出てまいります。この判例を読んだ方はもうよくご存知のところでありますけれど、この判例を判決の本文にあたって読んでおられない方にとっては大変に勉強になると思いますので、ちょっと我慢して見ていただきたいと思います。

ここでは、こう言っているわけです。「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つては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用と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(30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(84条)。」

84条は租税法律主義を定める規定ですが、ここで租税法律主義の意義を簡単に述べておきます。「課税要件及び租税の賦課徴収の手續は、法律で明確に定めることが必要である」と述べて、法律で定めるといふことの他に明確に定める必要があるということです。「法律で定める」といふことは租税法律主義ということになりますし、「明確に定める」といふところは課税要件明確主義ということになるわけです。

ですから、アダム・スミスの国富論の中に出てくる租税原則に即していえば、certaintyの原則、つまり確実性の原則、あるいは明確の原則といつてもいいわけですが、大内先生は確実の原則と訳しているわけですが、それに当たるわけです。

それゆえ、憲法自体は税制の内容について特に定めることをせず、法律の定めるところに委ねているということでもあります。

判決はその次に、租税政策は非常にいろいろな目的を持っている。財政需要の充足のための資金の獲得のほかに、所得の再分配とか景気の調整とかいろいろな機能を持っている。それから財政とか経済とか社会政策とかの観点からの判断を必要とする。

そこで、「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、」と言って、つまり、所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、まさに給与所得者の場合は事業所得者と違って概算による必要経費の控除しか認めない。そういう区別をしているということ念頭において書いているわけです。

そして、そういう区別が、「その立法目的が正当なものであり、かつ、その立法において具体的に採用された区別の態様がその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ものと解するというのが相当である。」こういうふうに言っているわけです。

ここで、不合理であることが明らかでない限りというふうに言って、立法府の判断をできるだけ尊重するという裁判所の姿勢が出てくるわけです。

これは、いろいろな見方が可能ですが、アメリカの最高裁は、違憲立法審査の基準として「二重の基準」を採用しておりまして、立法のうち経済的な負担を課すとか、経済的な

制約を課すとかという場合には、合理性の基準、あるいは緩やかな合理性の基準を持って判断する。つまり、できるだけ立法裁量を尊重する。しかし、その立法が国民の自由権、言論・表現の自由、あるいは性別というような、あるいは人種の問題とか、そういうものに介入するような立法である場合には、厳格な基準を用いるという二重の基準を用いているわけですが、この最高裁判所の判決の考え方も、租税立法というのは、大体において経済的な負担を課すという性質の立法であるから、できるだけ立法府の判断を尊重するという考え方が出ていると思います。

ただ、次のところを見ていただくと分かりますけれども、立法府の判断、裁量を鵜呑みにしているわけではなくて、いろいろなテストを挙げて合理的な区別といえるかどうかを審査しようとしているわけです。

そこで次を見ていきますと、裁判所は給与所得の特性として七つほどのことを挙げております。

理由二(三)のところですが、第一番目に、給与所得者は事業所得者と違って自己の計算と危険において業務を遂行するものではなくて、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いうことです。

二番目に、その給付の額は、あらかじめ定めるところにより、概ね一定額に確定しているということ。

それから、三番目に、職場における勤務上必要な施設、器具、備品等にかかわる費用の類は使用者等において負担するのが通例であること。

四番目に、給与所得者が勤務に関連して費用を支出する場合であっても、各自の性格その他の主観的な事情を反映して、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ないこと。

それから五番目には、必要経費と家事上の経費、またはこれに関連する経費との明瞭な区分が困難であること。

六番目には、給与所得者はその数が膨大であるために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任意の実額控除を行うことは技術的かつ量的に相当の困難を招来し、ひいては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こと。

七番目には、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恐れもないではないということです。

そして、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慮しつつ、このような弊害を防止することにあることが明らかであるところ、租税負担を国民の間に公平に配分するとともに、租税の徴収を確実・的確かつ効率的に実現することは、租税法の基本原則であるから、これらの目的は正当性を有するものというべきである。

それとの関連で、こういう区別をしても、不合理とはいえない理由として、理由二二(ロ)のところでも、「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その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はでき(ない。)」と云っています。

そここのところに絡んできますが、理由二二(四)のところ、「右目的との関連において所得税法が具体的に採用する前記の給与所得控除の制度が合理的であるかどうかということは、結局のところ、給与所得控除の額が給与所得に係る必要経費の額との対比において相当性

を有するかどうかにかかるといえることができる。」と言っているわけです。

そこで、給与所得控除の理由として四つの理由を挙げた後(四つの理由というのは必要経費の控除と他の三つの理由を挙げているわけです。)必要経費以外の三つの理由による調整をどの程度行うか、あるいはどのように行うか、これは立法政策の問題であって、所得税の性格とか憲法14条1項の規定から何らかの調整を行うことが当然に要求されるものではないということ言っているわけです。

つまり、給与所得控除という長細い箱があるとしますと、その中には四つのものがあるのですが、境界は、絶えずどこに力点を置くかによって動いていくというような性質のものなのです。例えば、課税最低限を計算する時は、給与所得控除も入れて計算することが行われますし、一応、箱の中に四つの壁があるのだけれども、その壁は固定したものでなくて、どういう観点から給与所得控除を論ずるかということによって、右に動いたり左に動いたりということがしょっちゅうあり得るわけです。

そこで、裁判所は理由二二(四)で、「したがって、憲法14条1項の規定の適用上、事業所得等に係る必要経費につき実額控除が認められていることとの対比において、給与所得に係る必要経費の控除のあり方が均衡のとれたものであるか否かを判断するについては、給与所得控除を専ら給与所得に係る必要経費の控除ととらえて、事を論ずるのが相当である。」と言っているわけです。

そして、その後、「給与所得者において自ら負担する必要経費の額が一般に旧所得税法所定の前記給与所得控除の額を明らかに上回るものと認めることは困難であって、右給与所得控除の額は給与所得に係る必要経費の額との対比において相当性を欠くことが明らかであるということとはできないとせざるを得ない。」

そうすると、「以上のとおりであるから、旧所得税法が必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者との間に設けた前記の区別は、合理的なものであり、憲法14条1項の規定に違反するものでないというべきである。」こう言っているわけです。

それから、把握率が給与所得の場合は高く、その他の所得の場合には低い点については、「このような所得の捕捉の不均衡の問題は、原則的には、税務行政の適正な執行により是正されるべき性質のものであって、捕捉率の較差が正義衡平の観念に反する程に著しく、かつ、それが長年にわたり恒常的に存在して租税法制自体に基因していると認められるような場合であれば格別（かつこ内省略）、そうでない限り、租税法制そのものを違憲ならしめるものとはいえないから、捕捉率の較差の存在をもって本件課税規定が憲法14条1項の規定に違反するという事はできない。」というふうに言っているわけです。

それから次に、特別措置のことでありますが、理由四で、「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、その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事はできない。」と判示しています。「合理性を欠くものであるとしても」というふうに裁判所が言うというのはかなりのことであります。15人の裁判官の中にはどうも特別措置というのは、給与所得者にとっては不公平ではないかという意見の裁判官もいたのかどうか、その辺は分かりませんが、結局は最大公約数で判決文ができるわけですから、こういうやや含みのある表現が、裁判所の判決の中には出てくることがあります。

判決は、以上の理由で本件課税規定は憲法14条1項の規定に違反しないということを言っているわけです。

これが15人の裁判官の一致した意見でありますけれども、何人かの裁判官が補足意見を述べております。

まず、第一に、伊藤裁判官の意見であります。伊藤裁判官は専門が英米法でありまして、アメリカの憲法を深く研究しておられるということがありまして、そこで二重の基準のことを言っているわけです。

伊藤裁判官は、自分も、この制度が憲法違反だとは思わないけれども、常に租税立法について、緩やかな合理性の基準で審議すればいいということではない。租税法は特に強い合憲性の推定を受けるということをまず言って、二重の基準を明らかにしているわけです。

ただ、「例外的な場合が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る。」ということを行っています。ですから、性別でなくて、例えば人種ですとか国籍によって差別すれば、やっぱり問題は起こるといえることになると思います。

それから、次のところでは、給与所得に対する所得税制度が憲法違反、つまり、14条1項違反ではないとしても、実際に必要経費が給与所得控除の金額を超えてしまうということもあり得ないではない。そういう場合には、やはり何らかの救済が認められるべきであるということを行っています。

どういふ救済を認めるべきか、訴訟形態のことにまでには触れていませんけれども、ここには租税訴訟専門の方がたくさんおられると思いますので、どのような訴訟の類型が考えられるのかということいろいろとお考えいただきたいと思います。

この伊藤意見には、木下裁判官、長島裁判官が同調しておられます。

次に出てくるのが、谷口裁判官の意見であ

りますが、谷口裁判官は、伊藤裁判官が実際の必要経費が給与所得控除の金額を大きく超える場合には救済も考えるべきであると言っているものですから、大きく超えなくても、少しでも超えれば、やはり救済を与えなければいけないということを言っている、伊藤裁判官の意見をさらに厳格にしようとしているわけです。その根拠としては所得税は純所得に対する課税であるということを強調しています。

次に、木戸口裁判官の意見ですが、これは統計資料を使って、裁判官としてはかなり突っ込んだことを言っておられるように思います。その「しかし、」というところから見ますと、「憲法14条1項の規定に違反するものではないとしても、一般に、給与所得者が、事業所得者等よりも重い租税負担を課されているという不公平感を抱いていることも、否定し得ないところである。本件記録上の資料によると、昭和39年度において、所得の種類別の所得者数に対する納税者数の割合は、給与所得者（かっこ内省略）にあつては79.3パーセント、農業所得者（かっこ内省略）にあつては7.2パーセント、農業以外の事業所得者にあつては24.9パーセントである。」つまり、その職業に従事している数に対する納税をしている人の数の割合が、こういうふうになっているということです。

それから、「また、国民所得に対する課税所得の割合は、給与所得にあつては76.3パーセント、農業所得にあつては6.9パーセント、農業以外の事業所得にあつては27.0パーセントであり、これらの係数は、本件係争年度の前後数年においても大幅な変化のないことが認められる。さらに、近年における所得の種類別の所得者数に対する納税者数の割合が、給与所得者（かっこ内省略）にあつては約90パーセントに達しているのに対し、農業所得者（かっこ内省略）にあつては約15パーセント、農業以外の事業所得者にあつては約40パーセントにとどまっていることは、周知のところ

である。このような納税者割合、課税所得割合の較差のある程度の部分が実質的な所得の差に基づいていることは否定できないとしても、その少なからぬ部分は、源泉徴収及び申告納税という徴税方式の違いを主因とする所得捕捉の不均衡や、各種の租税優遇措置によるものと考えられるのであって、右に述べた較差から、事業所得者の租税負担が給与所得者のそれよりもかなり低くなっており、しかもそれが特定年度における特異な現象ではなく、相当長期に渡って継続しているものということができ、この点が給与所得者に対し租税負担の不公平感を抱かせる原因となっているものと考えられる。

憲法14条1項の命ずる租税公平主義は、租税法の制定及びその執行につき、合理的理由なくして、特定の者を不利益に取り扱うことを禁止するのみでなく、特定の者に対し特別な利益を与えることをも禁止するものである。右に指摘したように事業所得の捕捉率が低いということは、それだけ、事業所得者が租税負担を不当に免れていることを意味するのであり、また、各種の租税優遇措置も、それが当該立法目的に照らして合理性を欠くに至ったときは、事業所得者に不当な利益を与えることになる。このような所得の捕捉漏れや不合理な租税優遇措置による事業所得者と給与所得者との実質的な租税負担の較差が恒常的となり、かつ、それが著しい程度に達したときは、かかる事態は憲法14条1項違反の問題となり得るものと考えられる。右の較差がどの程度に達しているかは必ずしも明らかであるとはいえないが、先に述べたように、事業所得者の租税負担が給与所得者のそれよりもかなり低くなっていることは現実であり、租税負担について給与所得者層の持つ不公平感は無視し得ないものとなっているのが現状であつて、その是正に向けての早急かつ積極的な努力が払われなければならないものと考えられる。」

こういうふうには、木戸口裁判官は言っている

わけです。

島谷裁判官の意見もかなり注目されます。その三段目で、「しかしながら」というところですが、「一般論としては、給与所得者の必要経費の実額が給与所得控除の額を超える場合の存する可能性がないとはいえない(ない。)」と述べています。次に、「また」の後、「右の超過の著しいとはいえないときであっても、超過額の存する限り所得のないところに課税が行われる結果となり、それが直ちに違憲の問題を生ぜしめるものではないとしても、純所得課税という所得税の基本原則に照らし、安易に看過し得ないものとなるといわなければならない。」

その後が、やや立法提言のような形になっておりまして、「右のような課税が行われることがないよう、給与所得者にも必要経費の実額控除を認め、概算控除と実額控除とのいずれかを任意に選び得るという選択制の採用の問題をも含めて、給与所得控除制度についての幅広い検討が期待されることである。」こういふふうに言っているわけです。

ですから、15人の裁判官の一致した意見の中で、仮に合理性について疑問の点があるとしてもというふうな言い方をしているということとをさっき申しましたけれども、これは補足意見の最高裁判所裁判官の意見をも取り入れて判決文を書くということになるのであろうということでもあります。

だんだん時間がなくなってまいりましたが、この判決は大変に重要で興味深いものであります。この判決に賛成するにしろ反対するにしろ、この判決は大変重要な興味深いことを言っておりますので、その意味で、公開講座の機会に読んでいただいたということは、大変意味のあることではないかと考えております。

### 3 大嶋判決の影響

時間があと少ししか残っていませんけれど、

この判決の影響について簡単に申し上げます。

#### (1) 特定支出控除の採用

直接の影響としては、特定支出控除が採用されたということです。

特定支出控除は、ご案内のように、給与所得者の通勤費、転勤費、研修費、資格取得費、単身赴任者帰宅旅費の5種類の支出が給与所得控除の金額を超えている場合には、給与所得控除に加えてその超過額も控除できるという制度であります。超過額も控除できるという点では実額控除の考え方を反映しているというふうに見ることができるところですから、導入されたのは確か昭和62年だったと思いますので、直接に、大嶋訴訟の判決の影響を受けて抜本的税制改革の一部として導入されたということになると思います。

#### (2) 特別措置の整理・合理化と課税ベースの拡大

それから、抜本的税制改革の中で特別措置の整理・合理化が行われて、課税ベースが拡大されました。非課税貯蓄は、老年人その他の社会的弱者と呼ばれる人たちに対するものを除いては廃止されましたし、有価証券譲渡益の非課税制度も廃止されて、その譲渡益は課税ベースに戻されました。その他いくつかの特別措置は整理・合理化されました。法人税の分野でも同じでありますけれど、そういうことで不公平がかなりの程度是正されたわけです。

#### (3) 税率構造の改革

抜本改革の始まった頃には最高税率は70パーセント、しかも15段階のブラケットがあったわけですが、税率構造の改革によって、最高税率を50パーセントまで下げて、税率を10、20、30、40、50パーセントとしたわけです。

それから、その後また10、20、30、37パーセントというふうにして、住民税を合わせて最高税率を50パーセントとしたわけです。抜本改革では最初は住民税を合わせれば65パー

セントということだったと思います。

いずれにしても、最高税率を引き下げ、他方では税率適用区分の幅、つまり、ブラケットの刻みを広くするという形で、所得が多くなってもすぐ高い税率が適用されることはないというふうにして不公平感と重税感をなるべく解消しようとしたわけです。

これはもちろん抜本的税制改革としてなされたわけでありすけれども、大嶋訴訟もかなり影響したのではないかと思われるわけがあります。

#### 4 残された問題

それでは、どういう問題が残されているか。大きな問題としては、次の三つの問題があると思います。

##### (1) 給与所得の意義と範囲の動揺

給与所得の範囲の動揺ということでありす。大嶋訴訟判決では、給与所得の特徴として七つの点が挙がっていたわけです。第一番目として、給与所得は事業所得と違って所得者の危険と負担において稼得されるものではないということを言っているわけですが、それはいろいろと変わってきておまして、給与所得者の中にも自分の危険と負担で、かなり自分の費用を出して、非常に高い給与を得ている人もいます。具体的な例が新聞にも出てきて、本当にこんな人がいるのかと驚いたことがあります。また、フリーターの人々の契約形態がどういう法律関係になっているのかということも、また改めて検討してみなければならぬ問題だと思えます。要するに給与所得の中心の部分は変わらないとしても、かなりの人たちの給与所得が、伝統的な給与所得の特徴を備えなくなっているということも確かなことだと思えます。その点も考えると選択的な申告納税制度も理由があるのではないかということでもあります。

##### (2) 給与所得控除のあり方

次に、給与所得控除のあり方をどう考える

か。現実にできた特定支出控除は5種類の支出が給与所得控除の総額を超えるときは超過ということになっているわけですが、税制調査会で審議したときは、給与所得控除の二分の一を超えるときはということになっていたわけです。

ですから、そういう考え方を仮にとすると、特定支出控除をする人の数はもっと増えると思います。特定支出控除をする人の数は、初年度の63年度は16人でしたが、その後段々減って一桁になりまして、平成14年度は5人、15年度は10人に増加しましたが、いずれにしても非常に少ないわけです。

これを給与所得控除の半額を基準にすれば、もっと増えるのではないかと思います。

##### (3) 選択的申告納税制度の採用の是非

そういうこともありますし、それから大嶋訴訟の判決の中で、民主主義的な租税制度のあり方として、国民が主権者として国家の費用を会費と同じような意味で負担するのが民主主義の租税思想に合致しているという趣旨のことを言っているわけですが、そういう観点からいえば、給与所得については年末調整で済ますか、申告をするか、その選択を納税者に認めるというのも将来の制度のあり方としては考えられることではないかと思われす。

もっとも、選択制を採用しても、多くの給与所得者は、申告をするのが面倒だから年末調整で済ます方がいいと考えるかもしれませんが、給与所得者の中には、さっきのように自分の負担と費用で、自分の危険で多額の自己負担をしているという人もいます。ですから、そういう人は申告をすると思えますし、それから自分のプライバシーを勤務先に知られたくないという風潮がおそらく若い人に強いのではないかと思いますので、そういう人も申告の方を選ぶのかもしれないという感じはいたします。ただ、給与所得控除の金額が非常に大きいものですから、そちらを選ぶ人

はそれほど多くは無いのではないかと思います。

私は、給与所得控除の金額はもっと減額して、減額した部分は課税ベースに入れて、基礎控除の増額に当てることにしたらどうかと考えております。給与所得控除を少なくして、その代わり基礎控除その他の控除を引き上げることにした方が、制度としては合理的ではないかという考え方を持っておりますけれど、それは個人の考え方として申し上げておきたいと思います。

以上で私の話は終わらせていただきます。ご清聴いただきまして、ありがとうございます。

(最高裁判所判決)<sup>1</sup>

所得税決定処分取消請求上告事件  
最高裁大法廷 昭和五五年(行ツ)第一五号  
昭和六〇年三月二七日判決

### 主 文

本件上告を棄却する。  
上告費用は上告人らの負担とする。

### 理 由

上告代理人山田近之助の上告理由について  
一 所論は、要するに、本件課税処分の根拠をなす昭和四〇年法律第三三号による改正前の所得税法(昭和二二年法律第二七号。以下「旧所得税法」という。)中の給与所得に係る課税関係規定(以下「本件課税規定」という。)は、次のとおり、事業所得者等の他の所得者に比べて給与所得者に対し著しく不公平な所得税の負担を課し、給与所得者を差別的に扱っているから、憲法一四条一項の規定に違反し無効であるとの前提に立つて、本件課税規定を合憲と判断した原判決を非難するものである。

- 1 旧所得税法は、事業所得等の金額の計算について、事業所得者等がその年中の収入金額を得るために実際に要した金額による必要経費の実額控除を認めているにもかかわらず、給与所得の金額の計算については、給与所得者その年中の収入金額を得るために実際に要した金額による必要経費の実額控除を認めず、右金額を著しく下回る額の給与所得控除を認めるにとどまるものである。
- 2 旧所得税法は、事業所得等の申告納税方式に係る所得の捕捉率に比し給与所得の捕捉率が極めて高くなるという仕組みになっており、給与所得者に対し所得税負担の不

当なしわ寄せを行うものである。

- 3 旧所得税法は、合理的な理由のない各種の租税優遇措置が講じられている事業所得者等に比べて、給与所得者に対し過重な所得税の負担を課するものである。

二 まず、給与所得に係る必要経費の控除の点について判断する。

- 1 旧所得税法は、所得税の課税対象である所得をその性質に応じて一〇種類に分類した上、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得の金額の計算については、それぞれその年中の総収入金額から必要経費を控除すること、右の必要経費は当該総収入金額を得るために必要な経費であり、家事上の経費、これに関連する経費（当該経費の主たる部分が右の総収入金額を得るために必要であり、かつ、その必要である部分が明瞭に区分できる場合における当該部分に相当する経費等を除く。以下同じ。）等は必要経費に算入しないことを定めている。また、旧所得税法は、配当所得、譲渡所得及び一時所得の金額の計算についても、「その元本を取得するために要した負債の利子」、「その資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費」又は「その収入を得るために支出した金額」を控除することを定めている。一方、旧所得税法は、給与所得の金額はその年中の収入金額から同法所定の金額（収入金額が四一万七五〇〇円以下である場合には一万七五〇〇円と当該収入金額から一万七五〇〇円を控除した金額の一〇分の二に相当する金額との合計額、収入金額が四一万七五〇〇円を超え七一万七五〇〇円以下である場合には九万七五〇〇円と当該収入金額から四一万七五〇〇円を控除した金額の一〇分の一に相当する金額との合計額、収入金額が七一万七五〇〇円を超え八一万七五〇〇円以下である場合には一二万七五〇〇円と当該収入金額から七一万七五〇〇円を控除した金額の一〇分

の〇・七五に相当する金額との合計額、収入金額が八一万七五〇〇円を超える場合には一三万五〇〇〇円）を控除した金額とすることを定めている（この控除を以下「給与所得控除」という。）。ところで、給与所得についても収入金額を得るための必要経費の存在を観念し得るところ、当時の税制調査会の答申及び立法の経過に照らせば、右の給与所得控除には、給与所得者の勤務に伴う必要経費を概算的に控除するとの趣旨が含まれていることが明らかであるから、旧所得税法は、事業所得等に係る必要経費については、事業所得者等が実際に要した金額による実額控除を認めているのに対し、給与所得については、必要経費の実額控除を認めず、代わりに同法所定額による概算控除を認めるものであり、必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者とを区別するものであるということが出来る。

- 2 そこで、右の区別が憲法一四条一項の規定に違反するかどうかについて検討する。

(一) 憲法一四条一項は、すべて国民は法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において差別されない旨を明定している。この平等の保障は、憲法の最も基本的な原理の一つであつて、課税権の行使を含む国のすべての統治行動に及ぶものである。しかしながら、国民各自には具体的に多くの事実上の差異が存在するのであつて、これらの差異を無視して均一の取扱いをすることは、かえつて国民の間に不均衡をもたらすものであり、もとより憲法一四条一項の規定の趣旨とするところではない。すなわち、憲法の右規定は、国民に対し絶対的な平等を保障したのではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であつて、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら

右規定に違反するものではないのである（最高裁昭和二五年（あ）第二九二号同年一〇月一日大法廷判決・刑集四卷一〇号二〇三七頁、同昭和三七年（オ）第一四七二号同三九年五月二七日大法廷判決・民集一八卷四号六七六頁等参照）。

(二) 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つて、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つては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用と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。したがつて、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、これを憲法一四一条一項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。

(三) 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業務を遂行するものではなく、使用者の定めるところに従つて役務を提供し、提供した役務の対価として使用者から受ける給付をもつ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、備品に係る費用のたぐいは使用者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つても、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、技術的及び量的に相当の困難を招来し、ひいては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つてかえつ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ことが明らかであるところ、租税負担を国民の間に公平に配分するとともに、租税の徴収を確実・的確かつ効率的に実現することは、租税法の基本原則であるから、右の目的は正当性を有するものといふべきである。

(四) そして、右目的との関連において、旧所得税法が具体的に採用する前記の給与所得控除の制度が合理性を有するかどうかは、結局のところ、給与所得控除の額が給与所得に係る必要経費の額との対比において相当性を有するかどうかにかかるといふことができる。もつとも、前記の税制調査会の答申及び立法の経過によると、右の給与所得控除は、前記のとおり給与所得に係る必要経費を概算的に控除しようとするものではあるが、なおその外に、(1) 給与所得は本人の死亡等によつてその発生が途絶えるため資産所得や事業所得に比べて担税力に乏しいことを調整する、(2) 給与所得は源泉徴収の方法で所得税が徴収されるため他の所得に比べて相対的により正確に捕捉されやすいことを調整する、(3) 給与所得においては申告納税の場合に比べ平均して約五か月早期に所得税を納付することになるからその間の金利を調整する、との趣旨を含むものであるといふのである。しかし、このような調整は、前記の税制調査会の答申及び立法の経過によつても、それがどの程度のものであるか明らかでないばかりでなく、所詮、立法政策の問題であつて、所得税の性格又は憲法一四一条一項の規定から何らかの調整を行うことが当然に要求されるものではない。したがつて、憲法一四一条一項の規定の適用上、事業所得等に係る必要経費につき実額控除が認められていることとの対比において、給与所得に係る必要経費の控除のあり方が均衡のとれ

たものであるか否かを判断するについては、給与所得控除を専ら給与所得に係る必要経費の控除にとらえて事を論ずるのが相当である。しかるところ、給与所得者の職務上必要な諸設備、備品等に係る経費は使用者が負担するのが通例であり、また、職務に関し必要な旅行や通勤の費用に充てるための金銭給付、職務の性質上欠くことのできない現物給付などがおおむね非課税所得として扱われていることを考慮すれば、本件訴訟における全資料に徴しても、給与所得者において自ら負担する必要経費の額が一般に旧所得税法所定の前記給与所得控除の額を明らかに上回るものと認めることは困難であつて、右給与所得控除の額は給与所得に係る必要経費の額との対比において相当性を欠くことが明らかであるといふことはできないものとせざるを得ない。

(五) 以上のとおりであるから、旧所得税法が必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者との間に設けた前記の区別は、合理的なものであり、憲法一四一条一項の規定に違反するものではないといふべきである。

三 次に、所論は事業所得等の捕捉率が給与所得の捕捉率を下回っていることを指摘するが、その趣旨は、捕捉率の著しい較差が恒常的に存する以上、それは単に徴税技術の巧拙等の事実上の問題であるにとどまらず、制度自体の欠陥を意味するものとして、本件課税規定を違憲ならしめるものである、といふのである。

事業所得等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。しかしながら、このような所得の捕捉の不均衡の問題は、原則的には、税務行政の適正な執行により是正されるべき性質

のものであつて、捕捉率の較差が正義衡平の觀念に反する程に著しく、かつ、それが長年にわたり恒常的に存在して租税法制自体に基因していると認められるような場合であれば格別（本件記録上の資料からかかる事情の存在を認めることはできない。）、そうでない限り、租税法制そのものを違憲ならしめるものとはいえないから、捕捉率の較差の存在をもつて本件課税規定が憲法一四条一項の規定に違反するということはできない。

四 また、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とはできない。

五 以上のとおり、本件課税規定は憲法一四条一項の規定に違反しないから、原審の判断は結論において是認することができる。論旨は、憲法三二条違反をいう部分を含め、判決の結論に影響を及ぼさない点について原判決を非難するものであつて、いずれも採用することができない。

よつて、行政事件訴訟法七条、民訴法三九六条、三八四条、九五条、八九条、九三条に従い、裁判官木下忠良、同伊藤正己、同谷口正孝、同木戸口久治、同島谷六郎、同長島敦の各補足意見があるほか、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

裁判官伊藤正己の補足意見は、次のとおりである。

私も、法廷意見と同様に、給与所得に係る必要経費について、実額控除を認めず、概算控除を設けるにとどまる本件課税規定は、給与所得者を事業所得者等と区別するものではあるが、それ自体としては憲法一四条一項の規定に違反するものではないと解する。そして、そのように解する理由に

についてもまた、法廷意見の説示するところに全く異論はない。しかし、本件は、租税についての国民の公平かつ平等な負担という租税法と憲法との関係にかかわるものであることにかんがみ、次の二点について補足的に意見を述べておくこととしたい。

一 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。租税法の分野にあつても、例えば性別のような憲法一四条一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つ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。性別のような事由による差別の禁止は、民主制の下での本質的な要求であり、租税法もまたそれを無視することを許されないのである。しかし、本件は、右のような事由に基づく差別ではなく、所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別であるから、厳格な基準による審査を必要とする場合でないことは明らかである。

二 本件課税規定それ自体は憲法一四条一項の規定に違反するものではないが、本件課税規定に基づく具体的な課税処分が常に憲法の右規定に適合するとまではいえない。特定の給与所得者について、その給与所得に係る必要経費（いかなる経費が必要経費に当たるかについては議論の余地があり得ようが、法廷意見もいうように、給与所得についても収入金額を得るための必要経費の存在を觀念し得る。）の額がその者の給与所得控除の額を著しく超過するという事情がみられる場合には、右給与所得者に対し本件課税規定を適用して右超過額を課税の

対象とすることは、明らかに合理性を欠くものであり、本件課税規定は、かかる場合に、当該給与所得者に適用される限度において、憲法一四条一項の規定に違反するものといわざるを得ないと考える（なお、必要経費の額が給与所得控除の額を著しく超過するような場合には、当該所得が真に旧所得税法の予定する給与所得に当たるかどうかについて、慎重な検討を要することは、いうまでもない。）。

この点を本件についてみるに、本件における必要経費の額が本件課税規定による給与所得控除の額を著しく超過するものと認められないことは、原判決の説示に照らして明らかであるから、本件課税規定を適用して本件課税処分をしたことに憲法一四条一項違反があるということとはできない。

裁判官木下忠良、同長島敦は、裁判官伊藤正己の補足意見第二項に同調する。

裁判官宮口正孝の補足意見は、次のとおりである。

給与所得者について必要経費の実額控除を認めず旧所得税法所定の給与所得控除しか認めないことは、事業所得者等について必要経費の実額控除を認めていることとの対比において均衡を欠き、憲法一四条一項に違反するという原告人らの主張を排斥する法廷意見を補足して伊藤裁判官の敷衍して説示されているところには、私もまた、同じ考えを持つ者として同調する。しかし、それは同条項違反の有無を論ずる場面に限定してのことである。すなわち、そこでは、給与所得者が給与を得るについての必要経費の額が前記給与所得控除の額を著しく超える場合について、事業所得者等の必要経費の実額控除を認める制度と比較しての差別取扱いが論じられており、そのような場合については、旧所得税法の適用上憲法一四条一項違反の問題を生ずるとしたわけである。ところが、給与所得者の必要経費の

額が右の給与所得控除の額を超過することが明らかであるが、その程度が著しいとまではいえない場合については明言されていない。私は、その場合については、もとより同条項違反の問題は生じないものと考ええる。そのことは、同条項について法廷意見の展開している合理的差別容認の考え方の系列の中に十分包摂し得るところであるからである。

しかし、給与所得者について給与所得控除の額を超える必要経費が存する場合には、その超過が明らかである限り、その程度が著しい場合であると否とを問わず、当該超過部分については実質上所得がないことになるのではないかが改めて問われてよい。なるほど、給与所得を得るについての必要経費の額をいかなる基準により算定するかについては多分に政策的考慮の働くことは認めざるを得ないであろう。だが、このような政策的考慮を認めるにせよ、給与所得者について必要経費の存在することは否定し難いところであり、しかも、その中には所得を得るために不可避的に支出しなければならない経費であつて、政策的考慮を容れる余地のないものがあることも承認せざるを得ない。法廷意見もまたこのことを前提としているものと思われる。してみると、給与所得者について給与所得控除の額を明らかに超えて必要経費の存する場合を想定し、これに論及する必要があることは当然である。もつとも、この場合にも給与所得として計上されるべきものが存する以上、その所得者に対し名目上の給与額に応じて課税することも立法府の裁量の問題として処理すれば足りるという見解もあろう。しかし、私はこのような見解は到底採用し得ないものと考ええる。けだし、前述のごとく必要経費の額が給与所得控除の額を明らかに超える場合は、その超過部分については、もはや所得の観念を容れないものと考え

べきであつて、所得の存しないところに対し所得税を課する結果となるのであり、およそ所得税賦課の基本理念に反することになるからである。

そして、所得と観念し得ないものを対象として所得税を賦課徴収することは、それがいかに法律の規定をもつて定められ租税法主義の形式をとるにせよ、そして、憲法一四条一項の規定に違反するところがないにせよ、違憲の疑いを免れないものと考えられる。

もつとも、本件において具体的に支出された必要経費の額が給与所得控除の額を超過するものと認められないことは、記録上明らかであるから、この問題は争点として取上げるべきことではない。

裁判官木戸口久治の補足意見は、次のとおりである。

旧所得税法中の給与所得に係る課税関係規定自体が憲法一四条一項の規定に違反するものでないことは、法廷意見において説示するとおりであつて、私もこれに賛成するものである。

しかし、給与所得に係る課税関係規定が法的評価において憲法一四条一項の規定に違反するものでないとしても、一般に、給与所得者が、事業所得者等よりも重い租税負担を課せられているという不公平感を抱いていることも、否定し得ないところである。

本件記録上の資料によると、本件係争年度である昭和三九年度において、所得の種類別の所得者数に対する納税者数の割合は、給与所得者（一年を通じて勤務した民間給与所得者）にあつては七九・三パーセント、農業所得者（専業農家及び第一種兼業農家）にあつては七・二パーセント、農業以外の事業所得者にあつては二四・九パーセントであり、また、国民所得に対する課税所得の割合は、給与所得にあつては七六・三パ

ーセント、農業所得にあつては六・九パーセント、農業以外の事業所得にあつては二七・〇パーセントであり、これらの係数は、本件係争年度の前後数年においても大幅な変化のないことが認められる。さらに、近年における所得の種類別の所得者数に対する納税者数の割合が、給与所得者（前に同じ）にあつては約九〇パーセントに達しているのに対し、農業所得者（前に同じ）にあつては約一五パーセント、農業以外の事業所得者にあつては約四〇パーセントにとどまっていることは、周知のところである。このような納税者割合、課税所得割合の較差のある程度の部分が実質的な所得の差に基づいていることは否定できないとしても、その少なからぬ部分は、源泉徴収及び申告納税という徴税方式の違いを主因とする所得補促の不均衡や、各種の租税優遇措置によるものと考えられるのであつて、右に述べた較差から、事業所得者の租税負担が給与所得者のそれよりもかなり低くなつており、しかもそれが特定年度における特異な現象ではなく、相当長期にわたつて継続しているものということができ、この点が給与所得者に対し租税負担の不公平感を抱かせる原因となつているものと考えられる。

憲法一四条一項の命ずる租税公平主義は、租税法の制定及びその執行につき、合理的理由なくして、特定の者を不利益に取り扱うことを禁止するのみでなく、特定の者に対し特別の利益を与えることをも禁止するものである。右に指摘したように事業所得の捕捉率が低いということは、それだけ、事業所得者が租税負担を不当に免れていることを意味するのであり、また、各種の租税優遇措置も、それが当該立法目的に照らして合理性を欠くに至つたときは、事業所得者に不当な利益を与えることとなる。このような所得の捕捉漏れや不合理な租税優遇措置による事業所得者と給与所得者との

実質的な租税負担の較差が恒常的となり、かつ、それが著しい程度に達したときは、かかる事態は憲法一四条一項違反の問題となり得るものとする。右の較差が実際にどの程度に達しているかは必ずしも明らかであるとはいえないが、先に述べたように、事業所得者の租税負担が給与所得者のそれよりもかなり低くなっていることは現実であり、租税負担について給与所得者層の持つ不公平感は無視し得ないものとなつていのが実状であつて、その是正に向けての早急かつ積極的な努力が払われなければならないものとする。

以上、給与所得課税に対する幅広い不公平感の存在が亡Aの提起した本件訴訟の背景をなしているものと思われることにかんがみ、補足的に意見を述べた次第である。

裁判官島谷六郎の補足意見は、次のとおりである。

上告人らは、旧所得税法が事業所得者等に必要経費の実額控除を認めながら、給与所得者にこれを認めないのは不公平であると主張する。

給与所得者に認められた給与所得控除には必要経費を概算的に控除する趣旨が含まれていることは、法廷意見の説示するとおりであり、本件の場合には、具体的に支出された必要経費の実額が旧所得税法所定の給与所得控除の額を超えるものと認められないことが、原判決の説示に徴して明らかである。

しかしながら、一般論としては、給与所得者の必要経費の実額が給与所得控除の額を超える場合の存する可能性がないとはいえず、超過の程度が著しいときは、給与所得に係る課税関係規定の適用違憲の問題が生ずることになると考えられるのであつて、私は、この点において、伊藤裁判官の補足意見第二項に同調するものである。

また、右の超過の程度が著しいとはいえ

ないときであつても、超過額の存する限り所得のないところに課税が行われる結果となり、それが直ちに違憲の問題を生ぜしめるものではないとしても、純所得課税という所得税の基本原則に照らし、安易に看過し得ないものとなるといわなければならない。

したがつて、右のような課税が行われることがないように、給与所得者にも必要経費の実額控除を認め、概算控除と実額控除とのいずれかを任意に選び得るとする選択制の採用の問題をも含めて、給与所得控除制度についての幅広い検討が期待されるところである。

(裁判官 寺田治郎 藤崎万里 木下忠良 鹽野宜慶 伊藤正己 谷口正孝 大橋進 木戸口久治 牧圭次 和田誠一 安岡満彦 角田禮次郎 矢口洪一 島谷六郎 長島敦)

<sup>1</sup> 最高裁判所民事判例集第39巻第2号247頁。