

# 米国合衆国憲法における連邦所得税の地位 (1)

佐 古 麻 理

## 目次

### はじめに

#### 第1章 直接税条項

##### 第1節 配分原則

##### 第2節 *Pollock* 事件

##### 第3節 第二次 *Pollock* 判決

##### 第4節 修正憲法16条の導入

#### 第2章 修正憲法16条

##### 第1節 所得の源泉

##### 第2節 *Eisner v. Macomber* 事件

#### 第3章 適正手続と遡及効

##### 第1節 納税者の適正手続・画一的及び差別的取扱い（以上本号）

##### 第2節 適正手続と遡及

#### 第4章 公的組織及び公務員等に対する課税

##### 第1節 連邦裁判官に対する課税

##### 第2節 州・地方公共団体・公務員及び公債所有者に対する課税

#### 第5章 先住権と課税

### おわりに

### はじめに

本稿は、米国における特定の税目に係る租税立法の憲法上の位置づけ及びその憲法上の問題、についての検討を試みるものである。

我が国の租税法は、日本国憲法の統制下におかれ、憲法上の基本原則の下に体系化されている<sup>1)</sup>。租税法の全体を支配する憲法上の基本原則には、租税法律主義と租税公平主義

---

1) 増田英敏『租税憲法学（第3版）』3頁（成文堂，2008年）。

の2つがあり、前者が課税権の行使方法に関する原則であるのに対し、後者は主として税負担の配分に関する原則である<sup>2)</sup>。新たな租税立法又は変更は、憲法が要請するこれらの基本原則を満たす必要がある。

租税法律主義は、憲法30条及び84条を法的根拠とする。憲法30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」と定め、憲法84条は、「あらたに租税を課し、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する」と定める。租税法律主義とは、租税に関する重要な事項は、全て法律で定めなければならないとするものである<sup>3)</sup>。

租税公平主義は、憲法14条1項を法的根拠とする。同項は、「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」とし、いわゆる平等原則を定めたものである。

租税の領域における平等原則を租税公平主義又は租税平等主義というのであるが、租税公平主義につき、学説は、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」であるとする<sup>4)</sup>。「税負担が担税力に即して配分されなければならない」ことにつき、「租税を納付することは国民の当然の義務であり、税負担は各人の担税力に応じて配分されるべきである」という考え方によるものとされている。さらに、学説は、担税力につき、各人の経済的負担能力であるとした上で、担税力の基準として、所得、財産及び消費の3つをあげ、実際の租税制度においては、所得税、財産税及び消費税を適度に組み合わせたタックス・ミックスが担税力に即した税負担の配分のために好ましい、とする<sup>5)</sup>。

この学説の論理からすると、タックス・ミックスの概念は<sup>6)</sup>、憲法14条1項で定める租

2) 金子宏『租税法（第23版）』78頁（弘文堂，2019年）。

3) 清永敬次『税法（新装版）』28頁（ミネルヴァ書房，2014年）。

4) 金子・前掲注2）・89頁。

5) 金子・前掲注2）・90頁。

6) 金子宏「租税法の諸課題－わが国税制の現状と課題」税大ジャーナル1号4頁（2005年）。我が国の税制は、所得、消費及び資産に対する租税の3種類の租税から構成されているとした上で、所得、消費及び資産に対する租税の組み合わせからなる税制をタックス・ミックスと呼ぶとされている。消費税だけの単一税制ではなく、タックス・ミックスによってバランスのとれた税体系を構築する必要があるとする。同「今後の税制のあり方と税理士が果たすべき役割」日本税理士会連合会『70周年記念誌』77頁（2013年）。我が国の税制は、1988年の消費税の導入によって、シャープ勧告の下における「所得課税中心主義」から「タックス・ミックスの時代」に入った、とされる。所得税に片寄った税制は、（累進税率構造によって）税負担の公平を保つことはできるが、国民の重税感及び景気の変動に伴う収税の変動というデメリットがある。これに対し、消費税に片寄った税制においては、収税が安定するというメリットがあるものの、（比例税率構造によって）公平な税負担を保つことが困難である、とする。したがって、所得税、消費税及び資産税からなるタックス・ミックス税制が、税制のあり方として最も好ましい、と結論付ける。渡辺智之「タックス・ミックスについて」税研128号89頁（2006年）。タックス・ミックスという文言の明確な定義は存しないが、「国の収税構造」という意味で、規範的な議論を行うことは可能であるとする。その上で、今後のタックス・ミックスのあり方として、所得税と消費税を基幹的な税としつつ、法人税も維持する前

税公平主義から導き出されるものであると思われる。我が国の租税法は、米国の内国歳入法典とは異なり、税目ごとに法律が独立して制定され、それが租税法として体系化されたものとなっている。憲法で定める租税公平主義は、税目ごとの個々の法律を統制するのか、あるいは租税法体系として統制するのか、についての明確な見解は存在しないものの、現在の学説によれば、後者の見解が有力となっているものと思われる<sup>7)</sup>。

我が国の憲法は、租税法律主義並びに租税公平主義を要請するものの、租税のあり方として、具体的な税目を取り上げた規定は存在しない。そのため、タックス・ミックスの正当化論あるいは消費税による単一税制論や最適課税論が展開されることとなる。このように、我が国における憲法と租税法との関係は、特定の具体的な税目がその対象となっていない。そのため、租税のあり方についての検討は、憲法よりも、むしろ、国の税収構造に依拠した考え方の方が多いように思われる。憲法上、特定の税目に関わる規定が存在しないため、タックス・ミックス概念の拡大解釈は、租税負担の増大を招く危険性を生じさせることとなる。租税法律主義及び租税公平主義は、そのような危険性をどのように制御することができるのか、今後の研究を待たねばならない。

これに対し、米合衆国憲法は、特定の税目である所得税を具体的に取り上げ、連邦議会に、所得に対して税を賦課・徴収する権限を与える。修正憲法16条は、「連邦議会は、各州に比例配分することなく、及び人口調査又は算定によることなく、いかなる源泉から生ずるものであっても、所得に対して税を賦課し徴収する権限を有する」と定める<sup>8)</sup>。また、合衆国憲法1条8節1項は、後述のように、連邦議会に、租税、関税、賦課金及びエクサイズ・タックス（消費税等）を賦課し徴収する権限を与えている。このように、米合衆国憲法は、租税の賦課・徴収につき、具体的な税の種類あるいは税目を取り上げて、これらを定めている。

米合衆国憲法は、連邦議会に対し、「国家債務の支払及び共同の防衛や連邦の一般的福祉に備えるために、租税 (Taxes)、関税 (Duties)、賦課金 (Imposts)、エクサイズ・タックス (Excises)<sup>9)</sup> を賦課徴収する」<sup>10)</sup> 権限を与えている。ただし、「全ての関税、賦課金及

提で、これらの3つの税目を中心にその間の「バランス」を考えるべきであるとする。

- 7) 租税において、垂直的公平と水平的公平の双方を均等に兼ね備えたものは存在しない。そのような観点からすると、憲法が要請する租税公平主義は、タックス・ミックス概念でみられるような租税（法）体系に適用され则认为することができよう。とはいえ、我が国の租税法は、税目ごとに立法化され、個々の法律が独立したものとなっている以上、租税公平主義は、独立して税目ごとの個々の租税法に要請されるもの则认为することもできる。憲法上、問題となるのは消費税法であると思われるが、この点については別稿で検討する。
- 8) U. S. Const. amend. XVI. 1913年、合衆国憲法1条9節4項は、修正憲法16条によって修正された。同項は、「人頭税又は他の直接税は、本条の前段で実施すると定めている国勢調査又は人口調査の結果に基づく割合によるものでなければ、これを賦課してはならない」と定められていた。
- 9) 佐古麻理『米国における富の移転課税－連邦遺産税・贈与税・世代跳躍移転税の法理－』48頁（清文社、2016年）。エクサイズ・タックスとは、一定の事象 (event) 又は取引 (transaction) に課される税である。消費税、物品税あるいは間接税ともいわれることがある。
- 10) 「duties」及び「taxes」という文言の解釈をめぐる議論については、Michelin Tire Corp. v. Wages, 423

びエクサイズ・タックスは、全米を通じて統一的でなければならない」と定める<sup>11)</sup>。この合衆国憲法による定めは、「上記の権限を履行するために必要かつ適正な税に係る全ての法を立法する権限」を議会に与えていると解されている<sup>12)</sup>。

連邦政府に与えられた権限と同様に、連邦議会が税を賦課・徴収することの権限は、広範な憲法上の制限を免れない。その制限には、適正手続条項、刑事事件としての陪審員制度、不合理な押収と捜査の禁止、等が含まれる。課税権についても、憲法による制限に服さなければならない。特に、憲法が規定する「直接税」に関する条項についてである。この条項は、1894年に連邦所得税法が違憲であると判断されたことから<sup>13)</sup>、現代の修正憲法16条の制定へと改正された。この連邦所得税に関する憲法議論は、憲法の修正により収束されたが、「直接税」に関する条項は、それとは対照的に曖昧なものとしてその課題を残すこととなる。Pollock 事件における連邦所得税の合憲性をめぐる議論は、課税権につき、他の憲法上の拘束力が存在しないという不当な推測の原因となった。したがって、直接税に関する問題の検討は、合憲性をめぐる裁判及び学説の論争においても、盛んに行われることとなる。

課税権はまた、合衆国憲法1条9節5項についても制約される。そこでは、「いかなる州からの輸出に対しても、租税又は関税を賦課してはならない」と定める。W. E. Peck & Co. v. Lowe 事件で、裁判所は、「この制約は、輸出する者の所得につき、非差別的な連邦税には適用されない」と判示した<sup>14)</sup>。この論理的根拠によれば、「いかなる源泉から生じ

U. S. 276, 287-301 (1976) を参照のこと。

11) BORIS I. BITTKER AND LAWRENCE LOKKEN, *FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS* (Current Through 2018) ¶ 1.2.1, at 1.

12) U. S. Const. art. I, §8, cls. 1, 18. ERIK M. JENSEN, *THE TAXING POWER: A REFERENCE GUIDE TO THE UNITED STATES CONSTITUTION* (Praeger, 2005); Boris I. Bittker, *Constitutional Limits on the Taxing Power of the Federal Government*, 41 TAX LAW. 3 (1987); Robert G. Natelson, *What the Constitution Means by "Duties, Imports, and Excises"—and "Taxes" (Direct or Otherwise)*, 66 CASE W. RES. L. REV. 297 (2015); Jasper L. Cummings, Jr., *Cost of Goods Sold and the Constitution*, 156 TAX NOTES 77 (2017); Daniel J. Hemel, *The President's Power to Tax*, 102 CORNELL L. REV. 633 (2017). National Fed'n of Indep. Bus. v. Sebelius, 132 S. Ct. 2566 (2012)の事例につき、連邦最高裁判所は、「個人が最低限必要な健康保険を受けられなかったことにつき、内国歳入法典 § 5000A で課されるペナルティーは、憲法上の税である」と判示した。当該裁判事例の評釈については、以下のものがある。Bret N. Bogenschneider, *The Taxing Power After Sebelius*, 51 WAKE FOREST L. REV. 941 (2016); Erik M. Jensen, *Post-NFIB: Does the Taxing Clause Give Congress Unlimited Power?*, 136 TAX NOTES 1309 (2012); Jonathan S. Sidhu, *For the General Welfare: Finding a Limit on the Taxing Power after NFIB v. Sebelius*, 103 CALIF. L. REV. 103 (2015); Linda Sugin, *The Great and Mighty Tax Law: How the Roberts Court Has Reduced Constitutional Scrutiny of Taxes and Tax Expenditures*, 77 BROOK L. REV. 777 (2013); Jeffrey H. Kahn, *The Individual Mandate Tax Penalty*, 47 U. MICH. J. L. REFORM 319 (2014).

13) Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co., 158 U. S. 601 (1895). 本事例は、Pollock 事件2回目の判決である。

14) W. E. Peck & Co. v. Lowe, 247 U. S. 165 (1918). しかしながら、U. S. v. International Bus. Machs. Corp., 116 S. Ct. 1793 (1996) の事例において、裁判所は、「外国保険会社に支払われた保険料につ

た所得」に対して課税するとされる修正憲法16条により与えられた権限は、輸出に対する課税への権限を決定することについて必要ではない、というものであった。とはいえ、裁判所は、修正憲法が、「実質的な課税権を支持することを意味するものではなく、ただその見解を生じさせるに過ぎない」という考え方を示した。その理由として、修正憲法は、連邦の課税権を新たな対象につき拡大し付与するものではなく、単に所得に対して直接税を配分する必要性を排除するためである、とする<sup>15)</sup>。

米国における連邦の税収構造は、個人所得税や社会保障税等の個人からの直接税に片寄ったものとなっている<sup>16)</sup>。連邦の消費税あるいは付加価値税の導入に係る議論は盛んであるものの<sup>17)</sup>、その連邦税としての導入には、いまだ至っていない。このような状況の下、本稿の関心は、米国における基幹税としての所得税の憲法上の位置づけにつき、所得税を規定する内国歳入法典と合衆国憲法はどのような関係にあるのか、また所得税の憲法上の問題はどのようなものであるか、である。さらに、米国合衆国憲法には、我が国のような租税法律主義に係る定めがないとする見解がある<sup>18)</sup>。米国の租税法が、合衆国憲法でどのように統制されているのか、についても本稿の関心となる。以下、直接税条項及び修正憲法16条と所得税との関係につき、検討する。また、租税立法に関わる合衆国憲法における適正手続と遡及効についても、検討する。さらに、租税が公共サービスを提供するための資金を調達するためのものという意義の下、公的組織及び公務員等に対する連邦所得課税の位置付けにつき、憲法と租税法との関係から検討する。最後に、憲法上、課税除外の規定が適用される先住民とその権利及び連邦所得税との関係につき、検討する。

---

いて規定する・4371によって課される税は、輸出条項と一貫して、輸送中の輸出品を取り扱う保険料に適用することはできない」と判示した。なぜならば、その条項は、「輸出輸送中における物品に対して、一般的に適用可能な非差別的連邦課税」を示し、また「輸出を保証する政策に対する税は、機能的に、輸出そのものに対する税と同じである」と判示する。本事例の評釈については、以下のものがある。Sean M. Thornton, Note, *The Export Clause and Taxation of Export-Related Services: United States v. International Business Machines Corp.*, 50 TAX LAW. 281 (1996).

15) W. E. Peck & Co. v. Lowe, 247 U. S. 165, 172-73 (1918).

16) 2020年2月12日にトランプ大統領が連邦議会に提出した予算教書によれば、米国における2021年度の歳入構造は以下のようになっている。歳入総額：3兆8,600億ドルであり、その内訳として、個人所得税50.0%（1兆9,290億ドル）、法人税7.4%（2,840億ドル）、社会保障税及び高齢者向け医療保険税等35.6%（1兆3,730億ドル）、その他7.1%（2,740億ドル）である。社会保障税及び高齢者向け医療保険税等は、雇用主と雇用者の双方に課税され、原則として、半分ずつ支払うこととなっている。個人所得税と社会保障税等を合わせると、連邦の税収の多くが個人からの直接税に由来することとなる。

17) Avi-Yonah, Reuven S., *Summary and Recommendations (Symposium on Designing a Federal VAT, Part I)*, 63 TAX L. REV. 285 (2010). その他、多数の論評がある。

18) 藤谷武史「論拠としての『租税法律主義』—各国比較」フィナンシャル・レビュー129号194頁(2017年)。

## 第1章 直接税条項

## 第1節 配分原則

合衆国憲法1条8節に基づいて連邦議会に付与された課税権につき、全ての歳入法案は、先に下院に提出されなければならないという手続要件を前提とする<sup>19)</sup>。さらに、合衆国憲法1条9節の実質的要件では、「人頭税又は他の直接税は、先に憲法の中で行われるよう定められた人口調査又は国勢調査に比例してでなければ課することはできない」と定める<sup>20)</sup>。この割当て要件は、合衆国憲法1条2節でも規定される<sup>21)</sup>。すなわち、下院議員の数及び直接税は、この連邦に加わる各州に、それぞれの人口に応じて配分されなければならない。各州の人口は、年期を定めて労務に服する者を含み、かつ、納税義務のないインディアンを除いた自由人の総数に、自由人以外の全ての者の数の5分の3を加えて<sup>22)</sup>算出される<sup>23)</sup>。

19) U. S. Const. art. I, § 7, cl. 1; *Flint v. Stone Tracy Co.*, 220 U. S. 107 (1911). 下院を源泉とする歳入法案は、上院によって修正されるであろう。しかし、上院は、この制限に拘束されないように思われる。*Armstrong v. U. S.*, 759 F. 2d 1378 (9th Cir. 1985) 事件で、裁判所は、上院が、全ての代替案によって下院の法案を修正した場合、これは、合衆国憲法1条7節1項に違反しない、との判断を示した。本件では、下院が歳入の減少を図る法案を提示した一方で、上院は歳入の増加を図る法案を提示した。同旨の裁判事例として、*Texas Ass'n of Concerned Taxpayers, Inc. v. U. S.*, 772 F. 2d 163 (5th Cir. 1985), *cert. denied*, 476 U. S. 1151 (1986)がある。*Twin City Bank v. Nebeker*, 167 U. S. 196, 202 (1897) 事件で、裁判所は、「歳入法案は、厳密な意味で税を課すものであり、偶発的に歳入を生じさせる他の目的のための法案ではない」とする。また、*Sissel v. United States Dep't of Health & Human Servs.*, 760 F. 3d 1, 8 (DC Cir. 2014) 事件では、「医療保険制度改革法における健康保険に加入するための必要要件が、税によって強制されているとしても、合衆国憲法が定める歳入法案の開始条項は、その必要要件に適用されなかった。なぜならば、その必要要件の目的は、歳入を上げるためのものではなかったからである」とする。この判例の論評として、以下のものがある。*Rebecca M. Kysar, 'The Shell Bill' Game: Avoidance and the Origination Clause*, 91 WASH. U. L. REV. 659 (2014).

20) U. S. Const. art. I, § 9, cl. 4. *Steven J. Willis and Nakku Chung, Constitutional Decapitation and Healthcare*, 128 TAX NOTES 169 (2010); *Calvin H. Johnson, Healthcare Penalty Need Not Be Apportioned Among the States*, 128 TAX NOTES 335 (2010); *Edward D. Kleinbard, Constitutional Kreplach*, 128 TAX NOTES 755 (2010); *Ryan Lirette, The Health Insurance Mandate: If it Must Be, Let it Be a Tax*, 128 TAX NOTES 415 (2010).

21) U. S. Const. art. I, § 2, cl. 3.

22) 奴隷は5分の3人として計算するという意味である。

23) 合衆国憲法1条2節3項と租税との関連を取扱った論説として、以下のものがある。*Erik M. Jensen, The Apportionment of "Direct Taxes": Are Consumption Taxes Constitutional?* 97 COLUM. L. REV. 2334 (1997); *Calvin H. Johnson, The Constitutional Meaning of "Apportionment of Direct Taxes,"* 80 TAX NOTES 591 (1998); *Bruce Ackerman, Taxation and the Constitution*, 99 COLUM. L. REV. 1 (1999); *Joseph M. Dodge, What Federal Taxes Are Subject to the Rule of Apportionment Under the Constitution*, 11 U. PA. J. CONST. L. 839 (2009); *Erik M. Jensen, Taxation and the Constitution: How to Read the Direct Tax Clauses*, 15 J. L. & POLITICS 687 (1999); *Erik M. Jensen, Unapportioned Direct-Consumption Taxes and the Sixteenth Amendment*, 84 TAX NOTES 1089 (1999); *Calvin H. Johnson, Apportionment of Direct Taxes:*

連邦議会は、納税義務を負わないインディアンの除外および南北戦争までは奴隷の数の5分の3を課税の対象とする人口に加えるという合衆国憲法上の制約を除けば、人口に比例した州間の人頭税を容易に配分することが可能であった。しかし、固定資産税の配分は、各州によって支払われた総額が、その州の境界内における財産の価値ではなく、むしろその人口に比例することを保証するために、全ての州に対する異なった税率が要求されることになる。このような状況の下、関税、賦課税及びエクサイズ・タックスは、連邦を通じて統一的でなければならないとする合衆国憲法1条8節1項の規定から直接税が除外されているように、このような合衆国憲法の枠組みによって税率の多様化が考慮されたものとなっている。

配分制度の施行は、1861年の土地に課された連邦税によって説明される。その連邦の直接税は総額として2億ドルであり、その総額は法により、各州、各準州及びコロンビア特別区の間で配分された。例えば、メイン州に対しては、42万826ドルが配分された<sup>24)</sup>。大統領には、各州、各準州及びコロンビア特別区を徴税地区に割り当て、「各地区に適切な直接税の割当て」を配分する権限が与えられた。すなわち、各地区の納税者により支払可能な総額を設定する権限が与えられていたこととなる。

## 第2節 Pollock 事件

配分要件の目的と範囲は不明瞭なものであった。*Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.* 事件で、Fuller 裁判長は以下のように述べる。「憲法が意図したものは、一般政府による直接的な人及び全ての州の財産に対する課税権の行使である」<sup>25)</sup>。Charles Beard は、著書の中で、「合衆国憲法の配分規定は、人口の多い製造業が盛んな州の立法代表者が、課税の負担を農村地域に移すのを防ぐために策定され、また直接的な税が、最後の手段であることが『明らかに暗示されている』」と結論付ける<sup>26)</sup>。したがって、国家財政の主流は消費に課税されることになるので、裕福な国民は、彼らの富に比例した支払によって連邦政府を支援するようには求められないであろう。Beard は、さらに、以下のように指摘する。「農村地域を保護することを意図する条項という概念は、*Pollock* 事件で最高裁判所が用いたものである。これは、農民や大衆主義者の関心が、課税負担を都市部にシフトさせないようにするためである」。人口比率による州間の税の配分は、州全体の所得を考慮したものではなく、人の数のみを考慮するためである。そのことによって、高い所得の者が集中する州における重税感を軽減させる機能がある。

---

*The Foul-Up in the Core of the Constitution*, 7 WM. & MARY BILL OF RIGHTS J. 1 (1998); Mark E. Berg, *Determining Which Taxes Are Prohibited Direct Taxes After NFIB*, 138 TAX NOTES 205 (2013).

24) 12 Stat. 292 (1861). 直接税に関する他の事例としては、以下の判例で引用されている。Springer v. U. S., 102 U. S. 586, 598-99 (1880).

25) *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U. S. 429, 582 (1895).

26) CHARLES A. BEARD, *AN ECONOMIC INTERPRETATION OF THE CONSTITUTION OF THE UNITED STATES*, 169-71 (Macmillan 1925).

対立する憲法上の理論は、配分原則が、州の自由人の数に加えて奴隷の数の5分の3だけを基とし、その原則に基づき、下院での代表者数が決定されるものであった。また直接税についても、その配分原則と同様に配分されるであろうというものであった。下院の代表者の構成、直接税及び奴隷制度の配分上の関係は、合衆国憲法5条によっても示唆される。本条項は、1808年まで、直接税条項又は州が受入れを許可する可能性のある自由な移民を認める憲法の条項を変更することを禁じていた<sup>27)</sup>。南北戦争後の憲法改正による奴隷制度の廃止は、直接税条項の存在意義を排除したことを示唆するものであった<sup>28)</sup>。

配分原則の範囲は、その目的と同様に不明確である。憲法用語である「capitation tax」とは、1人当たりの税又は人頭税を意味した。今日の地方自治体の収入の大半を占める不動産所有権に対する定期的な税もまた、憲法で用いられている「直接税」であるという一般的な合意があった。それに対する、議論は存したものの、合意を得るような見解は存しなかった。合衆国憲法が制定され1世紀が経た後に起きた *Pollock* 事件で、Fuller 裁判長以下のように判示した。「直接税と間接税の区別は、憲法の起草者あるいはそれを導入した者によって、よく理解されていた」と述べた<sup>29)</sup>。しかし、その区別は、起草者等に理解されたものではなかった<sup>30)</sup>。さらに、「直接税」とは何かという点につき、一般的な不確実性をより喚起させるのは、1789年の憲法条約に係る Madison の記録からである。その記録によれば、「King 氏が、直接税の正確な意味は何かと尋ねたところ、誰もそれに答える者はいなかった」とされている<sup>31)</sup>。このように、直接税に関わる Fuller 裁判長の発言は、誤りである。

合衆国憲法で定める「直接税」という文言は、米国が共和制の体制を形成する当初から混乱を生じさせていた。直接税とは、どのような税であるのかについてである。1794年に、連邦議会が馬車に税を課したとき、Madison は、それは直接税であると主張した。その一方で、Fischer Ames は、Massachusetts 州での経験の下、その課税は間接税であると主張した。このような異なる見解の中、元財務長官である Hamilton が関与した最高裁判所での裁判で、最高裁は、それに対する課税は合憲であるとの判断を示した<sup>32)</sup>。その中で、Chase 裁判官は、憲法上の解釈として、人頭税と土地に対する課税のみが「直接的な」税であると「考えるしかない」と考えていた。個人的資産に対する課税は「直接的なものである」、すなわち「直接税」であると考えていたが、Chase 裁判官は、馬車に対する課税は、

27) U. S. Const. art. V. 「……ただし、1808年より前に行われるいかなる修正も、1条9節1項及び4項にいかなる方法であれ変更を加えることはできない」と規定する。

28) EDWIN R. A. SELIGMAN, *THE INCOME TAX: A STUDY OF THE HISTORY, THEORY AND PRACTICE OF INCOME TAXATION AT HOME AND ABROAD*, 559 (Macmillan 1911).

29) *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U. S. 429, 573 (1895).

30) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 11, at 2.

31) JONATHAN ELLIOT, *DEBATES ON THE ADOPTION OF THE FEDERAL CONSTITUTION IN THE CONVENTION HELD AT PHILADELPHIA IN 1787*, vol. 5 (*DEBATES IN CONGRESS, MADISON'S NOTES, MISC. LETTERS*), 451 (JP Lippincott 1845).

32) *Hylton v. U. S.* 3 U. S. (3 Dall.) 171 (1796).

個人的資産に対する課税ではなく、支出・経費に対する税であると判断した。それゆえ、馬車に対する課税は、直接税に係る憲法上の判断は必要ではないと考えた<sup>33)</sup>。それに対して、Paterson 及び Iredell 裁判官は、同裁判にて、Chase 裁判官と異なる意見を述べたものの、人頭税と土地に対する課税を除き、「直接税」に該当する課税の具体例を示すことはできなかった。このように、憲法に規定されている「直接税」の解釈につき、人頭税及び土地に対する課税は、直接税であるという認識は定着していたものの、それ以外の課税については、明確な根拠が示されていなかった。

Pollock 事件以前において、連邦所得課税に関わる重要な最高裁判所の判断として、1880年の *Springer v. United States* 事件がある<sup>34)</sup>。この事件において、最高裁判所は、反対意見なく、南北戦争のための戦費調達としての所得課税を支持した。事件当時の所得課税に関わる法律は、「年間の利得、収益、あらゆる人々の得た所得を含み……いかなる財産から生じた賃料、利益、配当や、あらゆる専門職、取引、商売、雇用からの給料など……他のいかなる源泉から生じたものも含む」と規定されていた<sup>35)</sup>。最高裁判所は、馬車に対する課税、保険会社からの受取金に対する課税、州銀行債の受取利息に対する課税及び相続に対する課税で争いが生じた事例につき、それら全ての事例が間接税であると判示されたものを引用して、所得税もまた間接税であると判断した。「合衆国憲法が意味するところの直接税は人頭税 (capitation tax) のみであり、それは法律文書で示されているように、不動産に課される税である。控訴人が訴える税は、エクサイズ・タックス (excise) あるいは関税 (duty) の範疇にあるものである」と判示した<sup>36)</sup>。

これらの判例は、当時の学説においても、十分な説得力を有するものとされていた<sup>37)</sup>。とはいえ、Pollock 事件で最高裁判所は、「1894年の所得課税につき、不動産に対し課税する限りにおいては、それは違憲である」と判示した。本判決では、裁判官の意見が6対2（1名は欠席）に割れたが、最終的に所得課税は違憲であるとし、以下のように述べている。「不動産に対する課税は、直接税であると認められる。しかし、賃料に対する課税、すなわち、土地から生ずる所得は、土地そのものに対する課税とは本質的に異なるものである。税の分類は、その相違する本質によるものである。そのような税は、不動産に対する名目上の税と同じ範疇とみなされなければならない。不動産の年間評価額に対する課税と年間を通じて不動産を利用する者が受ける賃料、あるいは不動産から生じた所得に対する課税は、その不動産に対する課税と実質的には同じになると思われる。本質的に直接的な税を間接的な税と称することによって、連邦国家と州との境界を定める私的権利と私有財産の保護のルールが消え去ることとなるであろう」<sup>38)</sup>。

33) *Hylton v. U. S.*, 3 U. S. (3 Dall.) 171, 175 (1796).

34) *Springer v. U. S.*, 102 U. S. 586 (1880).

35) 13 Stat. 469, 479 (1865).

36) *Springer v. U. S.*, 102 U. S. 586, 602 (1880).

37) *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U. S. 429, 620-25 (1895).

38) *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U. S. 429, 580, 581, 583 (1895).

*Pollock* 判決は、不動産に対する直接的な課税と、不動産から生じる所得に対する課税とは、本質的に同じであると判断した。1865年に制定された所得課税に関わる法律は、「いかなる財産から生じた賃料」という文言が含まれていた。*Pollock* 判決以前は、所得税は間接税であると認識されていた。したがって、「いかなる財産から」という文言につき、不動産から生じるものについては、直接税となるので、この法律は違憲となる。

*Springer* 事件において争点となった納税者の所得は、不動産から生じたものではなかった。*Springer* 事件の争点は、所得税が直接税であるのか間接税であるのかであった。それゆえ、*Pollock* 判決は *Springer* 判決とは区別される。

*Pollock* 事件で、最高裁判所は、所得税の課税ベースに不動産からの賃料を含めることは違憲であると判決した。さらに、「課税ベースに地方債の利息を含めることは、『州の権限と資金調達のための手段に税』を課することとなり、そのように考えると、それは連邦政府制度の違憲的な違反行為となるものである」と8人の裁判官全員が同じ見解を述べた。とはいえ、この判断は、基本的に重要なものではない。なぜならば、州債及び地方債の利息についての所得税の課税免除は妥当なものであり、特に、その後の所得税法においても、そのような所得は完全に課税免除の対象とされてきたからである。このような観点からすると、連邦国家と州との境界となる私的権利と私有財産の保護するルールの下、不動産から生じる所得の課税免除を伴った連邦所得税を再制定することは、立法的に可能であったであろう。

### 第3節 第二次 *Pollock* 判決

とはいえ、*Pollock* 事件の裁判では、裁判官の見解が分かれたために、3つの未解決な問題が残された<sup>39)</sup>。第一に、動産から生じる所得に対する税は、直接税であるのか否かである。これは、重要かつ基本的な問題であった。仮に、投資所得が課税ベースから除外されることとなれば、連邦所得税のほとんどが、賃金、給与、専門的な手数料などの勤労所得及び営業利益に課されることとなる。そうすると、所得税の課税ベースは、限られることとなり、連邦の歳入確保の側面からは、政治的な欲求を満たすものではなかった。第二に、裁判所が、個人に対して与えられている4,000ドルの課税免除額につき、それが合衆国憲法1条8節1項の統一的条項に反するか否かを判断することができなかったことである。当該条項は、「全ての関税、賦課金及びエクサイズ・タックスは、連邦を通じて統一的でなければならない」と規定する。4,000ドルという課税最低限を規定することは、当該金額を境として、連邦を通じて統一的に課税されることにはならない、とするものであった。この点については、憲法上の妥当性を判断するに至らなかった。第三に、*Pollock* 事件では、主要な争点であったが、その後においては、重視されなかったものの未解決のまま残された課題があった。すなわち、不動産から得られる所得に対する課税を規定する条項及び地方債の利子に対する課税につき規定する条項の合憲性の判断において、それらの

39) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 11, at 3-4.

条項を個別に判断するのか、あるいは双方を合わせて法の全体として判断するのかについては、見解が分かれた。なぜならば、双方の税の本質が異なるからである。

最初の *Pollock* 判決の1週間後に、上訴人である法定弁護団は、上記の未解決問題についての再審理を請求した。司法長官は、全ての問題が再審理されることを示唆した。裁判所は両者の見解を受入れ、1895年5月、再審理のための弁論が行われた。この再審理では9名の裁判官全てが出席した。2回目の審理において、不動産から得られる所得に対する課税に関する前回の判決は、5対4の賛成多数で再確認された<sup>40)</sup>。賛成した5名の裁判官は、動産（例えば、配当や利子等）から得られる所得に対する税は、直接税として妥当なものではなく、またその所得税法の条項は、他の条項から切り離すことはできない。よって、所得税法の全体が、憲法で規定する直接条項に反する、との見解を示した。

初回の審理に欠席した Jackson 裁判官は、3つの論点に関わる全ての税につき、これら全てを合憲であるとした。それは、最初の審理で、動産からの所得に対する税が、憲法下において妥当であるとした4名の裁判官のうちの1人であった。Jackson 裁判官は、賃貸料に課税する所得税法の条項は、他の条項から分離することが可能であるとする見解の根拠から、動産所得への課税の合憲性を主張した。このこと自体は、所得税法の合憲性の判断において、本質的に重要ではないと思われる<sup>41)</sup>。とはいえ、その Jackson 裁判官の見解は、他の裁判官の判断に影響を及ぼした。これは、1人の裁判官としての権威または権限の影響力を示すものであった。裁判記録においては、Jackson 裁判官の見解に影響を受けた他の裁判官及びその見解については、詳細に記載されていない。ほとんど根拠はないものの、Shiras 裁判官は、歴史的に、違憲とする見解を有していたものの、Jackson 裁判官の見解に影響を受け、最終的に合憲であるとした判断した裁判官であると考えられていた。とはいえ、その後、このことに関して再評価を行われ、従来からのこのような認識が批評された。それによれば、違憲から合憲へと見解が変更したという認識は、正しくない可能性がある<sup>42)</sup>。

裁判所は、第二次 *Pollock* 判決において、第一次判決の際に未解決のまま残されていた4,000ドルの課税免除が、合衆国憲法1条の統一条項に反するか否かにつき、その判断の必要性を見出さなかった。しかしながら、その数年後、最高裁判所が、一定の課税免除が存するにもかかわらず、連邦相続税 (federal inheritance tax) を合憲であるとしたとき、「統一条項で示されている『連邦を通じた統一的な (uniform throughout the United States)』という文言は、地理的な統一性を要求し、そのように解釈することによって、人と財産は、『固有の (intrinsic)』統一性（例えば、課税免除制度のないような場合等）よりも、むしろ地理的な場所に関係なく、同じ方法で課税されるであろう」と判示した<sup>43)</sup>。このことは、憲法の統一条項で規定される「統一性」の解釈は、地理的な解釈によるものではなく、同

40) *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U. S. 429 (1895).

41) BITTKER AND LOKKEN, *supra* note 11, at 4.

42) George Shiras, JUSTICE GEORGE SHIRAS, JR., OF PITTSBURGH, 168-83 (Univ. of Pittsburgh Press 1953).

43) *Knowlton v. Moore*, 178 U. S. 41 (1900).

じ方法での課税の「統一性」を意味するものとして、解釈されることとなる。

#### 第4節 修正憲法16条の導入

1913年に修正憲法16条<sup>44)</sup>が制定されるまでの間、*Pollock* 判決は、議会による連邦所得税法の立法化を阻止する、いわゆる「司法上の拒否権の行使 (judicial veto)」であるといわれている。しかしながら、そのような判断は、給与、賃金及び営業利益に対する税が直接税ではなく、またそれゆえ、そのような税が地域に配分される必要はないということを暗示させるものであった<sup>45)</sup>。したがって、議会が、不労所得に対する課税制度を制定する場合、それは勤労所得とは異なる所得であるので、*Pollock* 判決の法理からは外れることとなるため、自由にその立法化をすることができたであろう。とはいえ、不労所得は国民総所得のほんの僅かなものであった<sup>46)</sup>。その後、不労所得は、所得が増加するにつれて個人所得の重要な構成要素になっていた。このことは、投資からの所得などの不労所得に対する課税の重要性を意味することとなる。議会は、歳入への寄与という観点から、勤労所得に加え、不労所得に対する課税の立法化の必要性を考慮することとなる。*Pollock* 判決後、議会は、配分条項 (合衆国憲法1条9節4項) に基づき、地域に配分された所得税制度を制定することは可能であった。とはいえ、そのような税制改革を行おうとすれば、その憲法条項に基づき、各州に異なる税率が要求されることとなろう。したがって、連邦所得税配分条項を否定することを基として、連邦所得税に反対する者は、*Pollock* 判決を支持した。その一方で、連邦所得税を支持する者は、所得税の地域配分を行うことなく、全ての種類の所得に課税することができるようにするためには、憲法を修正しなければならないという困難な課題に直面することとなる。

しかしながら、1909年、民主党と一部の共和党議員が連合し、*Pollock* 事件における最高裁判所の考え方が変わることを期待しつつ、あるいは憲法の修正を待つことなく、彼らは、勤労所得と不労所得の双方に、課税することのできる法を制定しようとした。そこでの制度案は、5,000ドルの課税免除を一体とした法人及び個人の双方に課税を行うものであった。この制度案に難色を示す議会の反対派は、Taft 大統領の支援の下、個人を対象とした所得税については阻止することができた。しかし、反対派は、Taft 大統領に提出する、法人所得税法の制定及び全ての種類の所得に対する個人所得税を認める憲法改正案を提案する共同決議には、同意せざるを得なかった。

1909年の法人所得税は、人口に応じて州の間で配分されることのない直接税であったため、それは違憲であるとされた。しかし、裁判所は、*Pollock* 事件での判断に固執した。すなわち、事業の行為に対する課税は、エクサイズあるいは間接税であり、憲法が規定する配分原則を前提とするものではないというものであった<sup>47)</sup>。最高裁判所は、1909年の法

44) U. S. Const. amend. XVI.

45) *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 158 U. S. 601, 635 (1895).

46) U. S. Bureau of the Census, *Historical Statistics of the United States, Colonial Times to 1970*, pt. 2, at 236 (1975).

人所得税を企業能力の下で行われるビジネスの特権に課されるエクサイズ・タックスであるとしてそれを容認した。

すなわち、「間接的課税というカテゴリーの範囲において……、それには企業能力の下で行われるビジネスに係る税が含まれる。そこでの税の対象は、対価の下での行為に対して課するものである。Pollock 事件は、単に所有者（所有権）だけを理由として、財産に課されたものであるため、直接的に徴収される税につき解釈した。今般の事例においては、一定の能力で事業を行っている場合やそれを実行している場合を除き、税は支払うべきものではない。これは、規定された基準によって測定される税の直接的な原因となる。その行為の違いは単なる名目上のもではなく、財産の単なる所有と特定の方法による実際の事業行為との間に大きな違いがあることによる」<sup>47)</sup>。ここでの法人税の本質は、対価の下での行為を課税対象とする考え方のものである。したがって、Pollock 事件のように、財産を基とする配分規定による憲法上の議論対象からは外れ、法人税は直接税ではなく、間接税という位置づけとされたものである。

裁判所は、さらに以下の判断を示す。第一に、税（法人税）が事業に積極的に利用されていない財産を含む全ての収入源からの所得に達したとしても、その税は、法人の事業行為に対する間接税として適切に特徴づけることができる。第二に、その税は、法人に特権を付与する州の排他的権限に対して、不適切にそれを侵害するものではなかった。第三に、投資及び事業に関わりのない資産からの法人所得は、課税ベースに含むことができる。

1909年の法人所得税の合憲性に係るこの訴訟の審議が最高裁判所で行われている間、議会によって起草された憲法修正案が、各州において順次承認された。このプロセスは、国務長官が修正憲法16条を承認する1913年2月までその期間を要した。それ以後、合衆国憲法1条の直接税条項に係る議論は、新たな修正憲法を考慮しなければならないこととなる。すなわち、「議会は、いかなる源泉から生じる所得に対しても、各州の間で配分されることなく、また、人口調査あるいは国勢調査に準拠することなく、所得税を課し、徴収する権限を有する（修正憲法16条）」。

合衆国憲法1条2節3項及び1条9節4項は、連邦の賦課する直接税は、各州の間で人口の割合に応じて配分しなければならない、と規定されていた。これに対し、修正憲法16条において、連邦議会は、いかなる源泉から生じる所得に対し、州間で配分されることなく、また人頭によらず、所得税の賦課・徴収する権限が与えられた。この修正憲法により、現在の米国連邦所得税が正当化されることとなる。

## 第2章 修正憲法16条

### 第1節 所得の源泉

修正憲法16条の施行後に制定された1913年の内国歳入法<sup>49)</sup>、個人と法人の双方に所得

47) Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co., 158 U. S. 601, 635 (1895).

48) Flint v. Stone Tracy Co., 220 U. S. 107, 150 (1911).

49) Revenue Act of 1913.

税を課す旨、規定された。憲法の改正にもかかわらず、所得課税の妥当性に関する争いは続いた。そこでの議論は、第一に、修正憲法16条は、あらゆる源泉からの全ての所得に課税を負わせるものであり、潜在的に全ての納税者にはその免除を伴うものではないこと、第二に、一部の納税者と一部の所得につき、課税免除を与える1913年の税制改革法は、修正憲法を正当化することができなかったこと、である。それゆえ、1913年の内国歳入法は、直接税条項を基礎とするものであり、*Pollock* 判決の下で妥当ではないとされた配分原則によるものであった。

最高裁判所は、1916年の *Brushaber v. Union Pacific Railroad* 事件で、この論理を覆し、以下のように述べた。「修正憲法16条の側面において、それは、すでに定着し問題視されなかった権限という包括的な意味からして、所得税を徴収する権限を付与することを意図しないことは明らかである。また、所得税の対象となる所得と対象とはならない所得とを区別し、限定するものではない。修正憲法16条の全般的な趣旨・目的は、所得が派生する源泉の対価からの配分として課される全ての所得税を代えることにある。特に、我々が *Pollock* 判決で与えてきた歴史的な観点及び規則に基づく背景からすると、修正憲法16条は、*Pollock* 事件で判決された原理を将来的に排除することの目的を引き出すという結論から逃れられない。すなわち、その原理とは、所得上の税が直接的なものであり、不動産あるいは財産を所得の由来とする税負担の見地からではなく、直接的な企業活動によって得られる所得に課せられた税負担の対価によるものではないかどうかについて決定されることである。なぜならば、修正憲法16条の条文において、いかなる源泉からの所得に課せられた税は、配分の原則に制約されるべきではないとされているためである」<sup>50)</sup>。本判決は、修正憲法16条の意義につき、説示するものである。修正憲法16条の趣旨・目的は、所得税が直接税であり、その所得の由来が不動産あるいは財産等とする税負担の見地からではなく、直接的な企業活動によって得られた所得に課すことにある。その理由として、修正憲法16条は、いかなる源泉の所得に課された税は、配分原則に制約されるべきではない、と規定されているからである。

*Brushaber* 事件の1か月後に判決された *Stanton v. Baltic Mining Co.* 事件において、裁判所は、*Pollock* 事件での判決が誤りであったという考え方を示した。すなわち、「*Brushader* 事件判決により、修正憲法16条の規定は、新たな課税権限を付与するものではないという考え方を定着させた。しかしそれは、議会が最初から持っていたこれまでの完全かつ全体的な所得課税権を間接課税の範疇から外すことを禁じたに過ぎない。かつては、まずは間接税の分類から外れるものを抽出し、それが本質的に直接税の分類に入れられ、あるいは属するかを考慮するものであった。直接税の分類は、所得が生じた源泉を考慮することによって配分規定の前提になるもの、とされていた。すなわち、所得に対する課税ではなく、課税された所得の起源あるいは源泉から推測された誤った論理によって税

50) *Brushaber v. Union Pac. RR*, 240 U. S. 1, 17-18 (1916). Erik M. Jensen, *Interpreting the Sixteenth Amendment (By Way of the Direct-Tax Clauses)*, 21 CONST. COMMENTARY 355 (2004).

が評価されてきた」<sup>51)</sup>。

White 裁判長の説示を解釈すると、「その誤った論理」とは、財産からの所得に対する税は、財産それ自体に対する直接税の憲法上の等価物であるという *Pollock* 判決の結論である。不動産そのものに直接的に税を課すことと、その不動産から生じる所得に税を課すことは、直接税として同視することが可能である、という論理が構成されていた。この論理を、本判決では「その誤った論理」とし、*Pollock* 判決を否定する見解を示した。さらに、White 裁判長の解釈は、*Pollock* 事件で反対意見を述べた裁判官の「誤った論理」であるとして却下したという事実によっても示唆される<sup>52)</sup>。

*Brushaber* 事件及び *Baltic Mining Co.* 事件の訴訟で最高裁判所が解釈したように、議会の所得に課税する権限は、原初の憲法 1 条 8 節 1 項に由来する<sup>53)</sup>。その権限は、直接税である限り、所得税は州間で配分される必要があるという要件を単純に排除した修正憲法 16 条によるものではない。この結論から導き出される帰結は、「所得」に課されていない直接税は、配分原則の対象となるということである。修正憲法 16 条は、「直接税」という文言の定義付けを目的とするものではない。直接税の定義付けは、1913 年以前から、憲法上の範囲で議論され続けてきた。仮に、所得税が配分要件から除かれたとしても、修正憲法 16 条は、所得に対する議会の課税権に影響を及ぼすものではない。議会の所得に対する課税権は、修正憲法 16 条に規律されるものではなく、憲法 1 条 8 節 1 項に基づくものである。

2006 年、コロンビア特別区控訴裁判所の陪審団は、内国歳入法典 104 条 (a) (2) に規定する身体的傷害又は身体的疾病を伴わない精神的障害に対する損害賠償金を、所得として課税する権限を議会は有するものではない、と主張した<sup>54)</sup>。この裁判所の判断は、「いかなる源泉から生ずる所得」という修正憲法 16 条の文言を重視したものといえよう。裁判所

51) *Stanton v. Baltic Mining Co.*, 240 U. S. 103, 112-113 (1916).

52) *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U. S. 429, 608 (1895).

53) 修正憲法 16 条が、新たな課税権を創り出すという論理は、少なくとも 1 つの領域に問題を生じさせる。すなわち、*Pollock* 事件判決のように、憲法改正以前に議会が州及び地方債の利子に課税する権限を欠いていた場合、その裁可は、議会が「派生するあらゆる源泉」からの所得に課税することによって、このギャップを改善したかどうかである。

54) *Murphy v. I. R. S.*, 460 F. 3d 79 (DC Cir. 2006), vacated by 493 F. 3d 170 (DC Cir. 2007), *cert. denied*, 553 U. S. 1008 (2008). Deborah A. Geier, *Murphy and the Evolution of "Basis,"* 113 TAX NOTES 576 (2006); Gregory L. Germain, *Taxing Emotional Injury Recoveries: A Critical Analysis of Murphy v. Internal Revenue Service*, 60 ARK. L. REV. 185 (2007); Susan Kalinka, *Murphy: Is Code Sec 104(a) (2) Constitutional?* 84 TAXES 5 (2006); Ellen O. Lloyd, Comment, *The Taxman Cometh: The Constitutionality of Taxing Compensatory Damages for Non-Physical Injuries*, 54 LOY. L. REV. 375 (2008). 内国歳入法典 104 条は、傷害あるいは疾病の補償金に係る所得税の取扱いについて規定する。104 条 (a) (2) は、「総所得には、身体的傷害 (personal physical injuries) 又は身体的な疾病 (physical sickness) のために受領した損害賠償額は含まれない」と規定する。ここで問題となるのは、「physical injuries」及び「physical sickness」という文言である。すなわち、この条文の文言によれば、「精神的障害」が含まれないこととなる。例えば、ストレスや心的外傷後ストレス障害 (PTSD) など、現代社会に多く見られるこれらの精神的障害は、同条の対象とはならないことが問題視されている。

によれば、「修正憲法16条が起草されたとき、『所得』という文言の限界をよく理解していた」<sup>55)</sup>とした上で、さらに以下のように述べる。我々は、「国民が修正憲法16条を導入したとき、国民の心にあったに違いない文言の一般的に理解されている意味に頼るべきである」。また、憲法条項の元々の理解を見分けるために、我々は、同時に施行される法律についても検討する必要があるとし、それゆえ裁判所は、「『彼らが修正憲法16条を導入したときの国民』であったかどうかを尋ねなければならないし、あるいは修正憲法を施行したとき、議会は身体的ではない障害に関する損害賠償が『所得』となることを理解していたかどうかを調査しなくてはならない」<sup>56)</sup>、と述べる。この裁判所の論点は、修正憲法16条で規定される「いかなる源泉から生ずる所得」の解釈をめぐるものである。このような憲法規定の下に制定される法律についても、その施行されるとき国民の法律文言に対する認識に依存することとなる。

裁判所は、「国民」も「議会」も修正憲法16条の文言につき、理解が不十分であったとした。それにより、議会が、身体的傷害及び身体的疾病に対する損害賠償金を、総所得に含めるとする所得税法の改正は違憲である、とした。陪審団の判断は、裁判所により無効とされ、精神的障害に対する損害賠償金は、法律に準拠した総所得であると判断した地方裁判所の結論を支持した。とはいいいえ、このような陪審団の判断は、引き続き議論を生じさせている<sup>57)</sup>。現行の内国歳入法典104条は、精神的障害に対する損害賠償金を総所得から除外するとは規定されていない。

## 第2節 Eisner v. Macomber 事件

1920年の *Eisner v. Macomber* 事件で、最高裁判所は、連邦所得課税の合衆国憲法上の地位につきその最終的判断を示した<sup>58)</sup>。このランドマークと位置付けられる裁判事例において、納税者は、株主の所得に株式配当の価値を含むとした1916年の税制改革法の合憲性を激しく非難した。本件の被告人である納税者は、普通株式のみを発行する企業の株式2,200株を所有し、株式配当として新たに普通株式1,100株を取得した。他の株主全てが同じ株式を配当として取得したので、その納税者の株式持分比率は、その企業の株式分配状況において変更はなかった。それゆえ、その納税者は、配当として取得した株式は、それが「所得」ではないこと、またその企業における同じ株式持分比率による継続的な所有権を維持するための証明として、単に追加的に株式のみを取得した、と主張した。

納税者の投資は、投資に起因する企業の利益を伴うとともに、「投資全体を抹消する可能性があり、事業リスクの影響を受ける企業の資産でもあり続ける」とした。その上で、

55) *Murphy v. I. R. S.*, 460 F. 3d at 88 (DC Cir. 2006).

56) *Murphy v. I. R. S.*, 460 F. 3d at 88-89 (DC Cir. 2006) quoting from *Merchants' Loan & Trust Co. v. Smietanka*, 255 U. S. 509, 519 (1921).

57) Erik M. Jensen, *Murphy v. Internal Revenue Service, The Meaning of "Income," and Sky-is-Falling Tax Commentary*, 60 CASE W. RES. L. REV. 751 (2010).

58) *Eisner v. Macomber*, 252 U. S. 189 (1920).

最高裁判所は、納税者に対して、「修正憲法16条の意味の範囲内で、所得の定義に答えるものは何も取得していない」と判示した<sup>59)</sup>。最高裁判所は、株式配当が、株主の所得を増加させないと判断した。よって、1916年税制改革法で規定する所得税法が、株式配当を規定しているため、それが修正憲法16条に反し、違憲であるとの結論を導いた。この判決理由につき、株式配当に対する所得税の違憲性に係る判断は、間接税または直接税という税の種類の憲法上の判断に基づくものではなく、株式配当の所得としての概念に基づく判断であった。直接税の問題について、唯一継続された議論は、政府の以下の主張によるものである。「所得税は株式配当ではなく、企業がこれまでに蓄積した未分配利益に対する株主の持分に基づいて課される。このような利益が、株式配当を通じて明らかとなった時点で、徴税の利便性の観点から課税される」である。この点につき、裁判所は、以下のよう述べる。「所得税は、所有を理由とした財産への課税を伴い、これは分配された場合にのみ許容され、修正憲法16条が適用されない限り、それは政府にとって、まさに解決された問題である」<sup>60)</sup>。

確かに、*Pollock* 判決において、裁判所は、資産からの所得は所有の要素として非常に重要であるため、所得に対する税は、資産自体の所有権に対する直接税と同等であると判断した。しかしながら、株主の株式配当を受け取る機会、株式所有権の周辺の要素であり、金銭により配当を受け取る権利とは比較することができない。仮に、長距離電話、た

59) *Eisner v. Macomber*, 252 U. S. 189, 211 (1920).

60) *Eisner v. Macomber*, 252 U. S. 189, 217 (1920). *Eisner v. Macomber* 事件のように、広範囲にまた激しく議論された他の所得税に係る事例は存在しない。Thomas Reed Powell は、多数派の裁判官は少数派よりも優れた経済学者であると結論付けているが、法的論争では「行き詰まり」を見だしている (*Stock Dividends, Direct Taxes, and the Sixteenth Amendment*, 20 COLUM. L. REV. 536, 1920)。著名な経済学者である E. R. A. Seligman は多数派意見を支持するが (*STUDIES IN PUBLIC FINANCE*, ch. 5, Macmillan 1925)、弁護士である彼の息子は反対意見を支持する (*Implications and Effects of the Stock Dividend Decision*, 21 COLUM. L. REV. 313, 1921)。Henry Simons は、判決の結果を認めることにおいて、父親の Seligman の意見に同意したが、裁判所の判断は受け入れることができなかった (*HENRY C. SIMONS, PERSONAL INCOME TAXATION: THE DEFINITION OF INCOME AS A PROBLEM OF FISCAL POLICY*, 198-99, Univ. of Chicago Press 1938)。すなわち、「キャピタルゲイン及びキャピタルロスが測定される課税ベースの適切な変更を除く課税所得の計算において、株式配当は無視されるべきである」という判決は、立法趣旨の問題に関する判断として極めて健全なものである。しかしながら、憲法問題は、これまでに、問題となる立法行為の短い期間に対して引き起こされ、それは確かに、全体的な反対意見及び早期の無効へと導いた……。実際には、極めて些細な問題が、我々の基本法に多くの修辭的混乱を引き起こした。敬意を表して、所得の性質と所得税の論理的根拠についての素朴でばかげた概念に憲法上の地位を与えるためには、整然とした心を考えることはできない」と述べる。JOSEPH T. SNEED, *THE CONFIGURATIONS OF GROSS INCOME*, 125 (Ohio St. Univ. Press 1967) は、*Eisner v. Macomber* 事件の「錆びついた残り物 (rusty remnant)」が、司法史の「廃品置き場 (junk yard) に委ねられたまま」であることを示唆する。その他、関連文献として、Charles L. B. Lowndes, *Current Conceptions of Taxable Income*, 25 OHIO ST. L. J. 151 (1964); Stanley S. Surrey, *The Supreme Court and the Federal Income Tax: Some Implications of the Recent Decisions*, 35 ILL. L. REV. 779, 782 (1941)。

ばこ製品の製造、銃器の譲渡、混ぜ物したバターの販売、その他多数の事象や取引等に対する税が、エクサイズ・タックスあるいは間接税である場合、株式配当の受領に対する課税がエクサイズ・タックスあるいは間接税であるという理由を見出すことは困難である。とはいえ、仮に、裁判所が株式配当に対する課税は、エクサイズ・タックスあるいは間接税であると判断した場合、それを所得課税ベースに含めることによって、株式配当に対し課税することは、憲法上、妥当であるか否かを決定しなければならないであろう。株式配当に対する課税を、間接税または直接税という憲法上の規定から判断する場合、これには多くの問題が伴うであろう<sup>61)</sup>。

*Eisner v. Macomber* 事件の判決は、金融業界において非常に待望されていた。なぜならば、仮に、株式配当が課税除外であると判決されたのならば、多くの企業が株式配当を行うであろうという予測が明らかであったからである。Pitney 裁判官が判決文を読み始めた時、Dow Jones & Company の代表者はその判決の趣旨を誤解し、「裁判所は配当を課税対象とした」という速報がティッカー (ticker) で配信された。これにより株価は下落した。特に、これまで株式配当の実施が期待されていた企業の株価の下落は顕著であった。その後、虚偽の情報が修正されると、株価は下落幅以上に上昇した。NYタイムズは、最高裁判所の判決文が、極めて長く「低迷あるいは混乱した口調で」読み上げられている、と批判した<sup>62)</sup>。

仮に、*Eisner v. Macomber* 事件において、最高裁判所が、その税の合憲性を支持していたとすれば、大きな問題とはならなかったであろう。*Eisner v. Macomber* 事件の当事者である納税者に課せられた税は、財務省が受け取った最後の税の一例であるに違いない。なぜならば、その判決以降、企業は株式配当の実施を控える可能性があるからである。株式配当に対する課税を違憲とした本判決は、金融業界にとっては、それほど不都合なこととはならなかったと思われる。本判決の本質的な意味合いは、所得課税に対する以下の3つのより根本的な問題への影響よりも、むしろ株式配当の課税該当性につき、ほとんど影響を及ぼすものではなかった。

第一に、裁判所は、「企業資産のいかなる部分も、株式配当によって共有資金から分離されてはいない」と指摘した上で、その見解は、株式配当が「所得」の概念と矛盾したものであるとした。これに関連して、裁判所は、1909年の法人税を争点とした裁判事例で示された「所得」の定義を引用した。すなわち、「所得とは、資本、労働あるいはその両者

61) *Penn Mut. Indem. Co. v. C. I. R.*, 277 F. 2d 16 (3d Cir. 1960). 本判決では、以下のように判示する。「たとえ税を課す条項が、『所得税法を中心にあり、またそれが所得税法として議会によってラベル付け』されているとしても、相互保険会社の総受領高に対する課税は、『エクサイズ・タックス』として、適切に見なすことができる」。Simmons v. U. S., 308 F. 2d 160 (4th Cir. 1962) についても参照。THOMAS REED POWELL, CONSTITUTIONAL ASPECTS OF FEDERAL INCOME TAXATION, in “THE FEDERAL INCOME TAX” at 89 (ROBERT MURRAY HAIG ed., Columbia Univ. Press 1921) では、「混同からの混乱」について述べている。また、Stanley S. Surrey (*supra* note 60, at 793) は、「所得税はさまざまな間接税の集合体であり、最も重要なのは、所得それ自体に対する税である」と述べる。

62) NY Times, Mar. 9, 1920, at 1.

から得られる利益である」とする。資本から得られた利益を「分離すること」の重要性を強調することによって、裁判所は、それが分配されない限り資産における未実現の価値に課税することを認めなかったであろう、ということを示唆した。たとえそれが、経済学者の間で最も主流となる所得の定義が、課税年度あるいは他の会計期間における納税者の資産価値の正味の増加あるいは減少を考慮するとしても、未実現の価値に対する課税は、認められるものではないであろう<sup>63)</sup>。しかしながら、*Eisner v. Macomber* 事件の判決は、必ずしも未実現価値に対する課税の合憲性を判断するものではなかった。なぜならば、納税者の株式配当後の株の価値が増加しても、あるいは株式取得時の価値がその後低下したか否かにかかわらず、適用される所得税法の条項は、株式配当に課税しようとするものであったからである。

第二に、裁判所は、企業の利益は配当として株主に分配されるまでは、企業に属するという事実を指摘し、その上で、「企業の利益剰余金における株主の持分は、所得ではなく資本である」と述べた。株主の企業利益に対する関係についてのこの見解は、議会在企業の未分配利益に対して株主に課税することを望むのならば、それは人口に比例して州の間で税を分配しなければならないであろう、ということを示唆する。裁判所の見解は、分離された個別の法人税を含む立法上の文脈で生じたものであり、企業利益が法人に課税されず株主のみに課税された場合は、修正された可能性がある。しかしながら、裁判所が選択した文言は、広範なものであった。それは、株主があたかも企業の集団経営に関わるパートナーであるかのごとく、株主に対して課税することにつき、合憲性を否定するものであった<sup>64)</sup>。

63) Erik M. Jensen, *The Constitutional of a Mark-to-Market Taxing System*, 143 TAX NOTES 1299 (2014); Gene Magidenko, *Is a Broadly Based Mark-to Market Tax Unconstitutional*, 143 TAX NOTES 952 (2014); David Shakow, *Taxation Without Realization: A Proposal for Accrual Taxation*, 134 U. PA. L. REV. 1111 (1986). Shakow の論文では、未実現利益に課税するシステムで発生する実際的な問題に言及している。

64) 議会は、法人に課税する代わりに、分配されているかどうかにかかわらず、法人所得に対して、直接的に株主に課税する手法を包括的に経験したことはなかった。しかしながら、2つの限定された統合スキームが議会で承認されており、いずれも憲法上確定されている。1937年、議会は、現在の内国歳入法典551条から557条に相当する規則を制定した。そこでは、企業の未分配所得に対して、外国同族持株会社の米国人株主に課税するものであった。Subpart F (内国歳入法典951条から964条)として知られている規定は、タックスヘイブンの乱用の影響を受けやすいと考えられる投資及び取引から、企業の未分配利益に対して被支配外国法人の米国人株主に課税するため、1962年に制定された。外国同族持株会社に関する規則及び subpart F の合憲性に係る争いが生じたが、その施行に対する憲法上の障害は見られなかった。*Eisner v. Macomber* 事件における裁判所の見解の中では、上記の合憲性につき、ほとんど言及されていない。*Whitlock v. C. I. R.*, 494 F.2d 1297 (10th Cir.), *cert. denied*, 419 U.S. 839 (1974) は、subpart F が合憲であることを判示する。*Garlock v. C. I. R.*, 489 F.2d 197 (2d Cir. 1973), *cert. denied*, 417 U.S. 911 (1974) では、「subpart F の合憲性への取組みは、*Eder v. Commissioner* 事件における当裁判所の判断に照らして、軽薄なものである」とする。*Eder v. C. I. R.*, 138 F.2d 27 (2d Cir. 1943) の判決では、外国同族持株会社に係る規則に対する憲法上の異議申立ては即座に棄却された。

第三に、所得は「資本、労働又はその双方を合わせたものから得られる利益」であるという主張は、資本あるいは労働を使わずに納税者が取得する棚ぼた式の金銭等を除外しているように思われる。しかしながら、裁判所は所得概念につき、勤労所得あるいは不労所得による区分する主張を避けてきた。確かに、*Eisner v. Macomber* 判決の以前でさえ、裁判所は、資本資産の売却からの利益を所得に含めることによって、そのような主張を展開する必要があると判断してきた。とはいえ、これは、*Eisner* 判決で明示的に修正された<sup>65)</sup>。

*Eisner v. Macomber* 判決における3つの論点は、全て内国歳入法典の構造に重大な影響を及ぼした。*Eisner v. Macomber* 判決は、「所得」の汎用された定義を提供しようとする裁判所の試みにおいて、極めて優れたものであった<sup>66)</sup>。その後の租税裁判事例において、司法は、「所得」という概念につき、*Eisner v. Macomber* 判決で示された「所得」概念に基づき、立法を判断してきた。また、その後の「所得」の概念につき、憲法で規定する直接税条項は、*Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.* 事件や *Eisner v. Macomber* 事件によって終息し、議会による所得に対する課税権限の根拠とはならなくなった<sup>67)</sup>。

### 第3章 適正手続と遡及効

#### 第1節 納税者の適正手続・画一的及び差別的取扱い

今日的な所得税の構造的特徴は、人的控除、家族状況に応じた手当、税率構造の累進性及び持ち主自身が居住する住居の賃貸価値の除外、等である。それらの多くは、かつては、適正手続条項や「全ての関税、租税、賦課金及びエクサイズは、全米を通じて統一的であるべき」ことを要求する憲法条項の双方を侵害するとして非難されていた。それら所得税の特徴は、*Brushaber v. Union Pacific Railroad* 事件において、統一的基準に適合するとして判断された。なぜならば、「地理的な統一性」のみが要求され、所得税上の特定の特性を有する全ての納税者は、居住地にかかわらず、同じに課税されるからである<sup>68)</sup>。

*Brushaber* 事件では、適正手続に対する申立てについても、以下の通り却下された。すなわち、「修正憲法5条の適正手続条項に依拠する限りにおいて、そのような条項が憲法

65) *Doyle v. Mitchell Bros. Co.*, 247 U. S. 179, 185 (1918), *approved in* *Eisner v. Macomber*, 252 U. S. 189, 207 (1920).

66) ROSWELL F. MAGILL, *TAXABLE INCOME* at 67 (Ronald Press 1936).

67) *Bromley v. McCaughn*, 280 U. S. 124 (1929). 裁判所は、連邦贈与税の合憲性を支持することにおいて、直接税条項をある程度検討した。*Helvering v. Independent Life Ins. Co.*, 292 U. S. 371 (1934). 所得として課税されない不動産の賃貸価値について言及する。*Edwards v. Cuba RR*, 268 U. S. 628 (1925). 受給者に課税されない政府の補助金を争点としたものである。*Wyly v. U. S.*, 662 F.2d 397 (5th Cir. 1986). 1969年に制定された租税優遇措置項目に対する最低課税額は、修正憲法16条に含まれる所得税であると判示する。

68) *Brushaber v. Union Pac. RR*, 240 U. S. 1 (1916). 本判決では、いくつかの事例を引用する。*U. S. v. Ptasynski*, 462 U. S. 74 (1983) は、「統一条項は、大まかに言えば、北極圏の北側、あるいはアラスカ・アリューシャン列島の北側で行われる原油生産者に対する棚ぼた利益から免税される § 4994(e) を侵害しない。地理的な文言は、『免除』を定義するために用いられているが、免除することの議会の決定は、『中立的な要因に基づいて』いた」と判断した。

によって議会に与えられた課税権に対する制限ではないことが、同様にまた十分に定着しているのです、そのような依拠の根拠はないというだけで十分である。換言するならば、憲法は、一方では課税権を授与し、他方では適正手続条項の制限によって、同じ権限を取り除くこととなるが、それら双方は矛盾するものではない」と判示する<sup>69)</sup>。このことは、議会に与えられた課税権を規定する憲法条項と修正憲法5条で規定する適正手続条項とは、対峙する関係となっていることを示唆する。

修正憲法5条では、「……正当な法の手続によらないで、生命、自由又は財産を奪われることはない。また、正当な賠償なしに、私有財産を公共の用途のために収容されることはない」と規定する<sup>70)</sup>。この条項は、我が国における租税法律主義（日本国憲法30条及び84条）及び財産権の保護（日本国憲法29条）に相当するものと考えられる。

今日的所得税の構造的特徴である連邦課税権の免除は、憲法によって明示的に付与された立法権限が、修正憲法5条の適正手続条項によって制限された場合には、その立法権限が完全に行使できないことを示している。裁判所は、立法権限に基づく判断は困難であり、適正手続条項に基づく判断の方が、より容易であるという論理を展開した。その論理とは、訴えられた行為が、課税権の行使ではなく、財産権の侵害であることをより強く主張される場合、裁判所は介入し、その行為を判断することができる、というものである。すなわち、修正憲法5条を考慮せず、あるいはそれに相当するような判断は、必然的に連邦の課税権を優先的に適用することとなり、これは不平等を生じさせることへの根拠となる、として結論を導いた<sup>71)</sup>。その意味で、適正手続条項である修正憲法5条は、合衆国憲法1条8節1項及び修正憲法16条により規定される連邦議会の課税権限を制御する機能を有するといえよう。

この点につき、以下のような概括的な指摘がある。すなわち、「州の課税権が修正憲法14条<sup>72)</sup>によって制限されることと同様に、連邦の課税権が修正憲法5条によって制限されると解することができる。このような権限の存在と、かたやこのような権限の行使に対する憲法上の制限の存在は、我々の憲法上の体系において本質的なものである。かつての論者の言を借りると、一連の流れは自滅的なものではない。なぜならば、それは原動力と抑制力の双方を有するためである」<sup>73)</sup>。

この理念の下、裁判所は、議会が連邦所得税を課す際に、立法上で行う納税者に対して行う区別や分類等に、規制やその他の経済法などの一般的な規則を適用した。すなわち、「通常、それを合理的に正当化する事実の状態が裁判所によって示されているか、あるい

69) *Brushaber v. Union Pac. RR*, 240 U. S. 1, 24 (1916).

70) U. S. Const. amend. V.

71) *Brushaber v. Union Pac. RR*, 240 U. S. 1, 24-25 (1916).

72) U. S. Const. amend. XIV. 「……いかなる州も合衆国市民の特権又は免責権を制限する法律を制定あるいは施行してはならない。また、いかなる州も、正当な法の手続によらないで、何人からも生命、自由又は財産を奪ってはならない。また、その州の管轄内にある何人に対しても、法律の平等な保護を拒んではならない」。

73) POWELL, *supra* note 61, at 59.

は認められている場合、立法上の区別及び分類は無効とはならない」こととなる<sup>74)</sup>。裁判所によって合理的であるとされている納税者に課された立法上の区別及び分類の中には、以下のようなものがある。例えば、指定された期日前の法人の設立とそれ以後の設立との間の区別、独身者と婚姻している者の納税者間の区別、内国法人と外国法人との間の区別、法人とパートナーシップとの間の区別、2年以上保有した株式と2年未満の期間保有した株式の区別、親族をベビーシッターとして従事させている納税者と親族ではない者を従事させている納税者間の区別、等である<sup>75)</sup>。

経済分野において、実体的デュープロセス (substantive due process)<sup>76)</sup> の全盛期でさえも、一部の事業又は個人を対象に規制するものの、他は規制しないという立法が、合衆国憲法上の争点となった場合、裁判所は、連邦所得税を規制するために適正手続条項を用いることはなかった。多くの納税者間における立法上の区別は、議会の自由裁量を導くものであるという異論があるとしても、常に、立法上の区別は、合理的なものであったと考えられる。より説得力のある仮説は、税法が非常に多くの区別を規定しているので、他の法律の分野において、合理的あるいは恣意的な行為を区別することができるとしている最高裁判所でさえ、租税立法の合理性と恣意性との区別を判断することを躊躇する。

経済分野における、実体的デュープロセスの衰退とともに、適正手続条項の名の下での租税立法に係る司法の監視 (oversight) は、さらにその可能性が減弱する。その一方で、司法による監視は、市民の自由に関するもの、あるいは「嫌疑が掛けられる区別 (suspect classifications)」に向けられる<sup>77)</sup>。さらにその監視は、行政審判及び行政訴訟、詐欺捜査、刑事訴追あるいは略式起訴など、手続上、適正手続の伝統的な問題が発生する一部の領域にも向けられることとなる。

1992年、連邦第5巡回区控訴裁判所は、1986年の税制改革法<sup>78)</sup>に含まれる遷移規定 (transition rule) が、法の平等保護条項に反しない、と判示した<sup>79)</sup>。この遷移規定は、ロ

74) U. S. v. Maryland Sav.-Share Ins. Corp., 400 U. S. 4, 6 (1970).

75) U. S. v. Maryland Sav.-Share Ins. Corp., 400 U. S. 4, 6 (1970); Barclay & Co. v. Edwards, 267 U. S. 442 (1924) (免税法人に関する既得権条項); Flint v. Stone Tracy Co., 220 U. S. 107 (1911) (法人企業と非法人企業の対立); Okin v. C. I. R., 808 F. 2d 1338 (9th Cir.), *cert. denied*, 484 U. S. 802 (1987) (I. R. C. §55 で規定される最低課税の選択); Whitlock v. C. I. R., 494 F. 2d 1297 (10th Cir.), *cert. denied*, 419 U. S. 839 (1974) (法人留保に係る外国子会社の株主への課税); Mapes v. U. S., 576 F. 2d 896 (Ct. Cl.), *cert. denied*, 439 U. S. 1046 (1978) (婚姻ペナルティー); Davis v. U. S., 87 F. 2d 323 (2d Cir.), *cert. denied*, 301 U. S. 704 (1937) (有価証券の期限); Bryant v. C. I. R., 72 T. C. 757 (1979) (扶養家族のケアのための親族の雇用); Kellems v. C. I. R., 58 T. C. 556 (1972), *aff'd per curiam*, 474 F. 2d 1399 (2d Cir.), *cert. denied*, 414 U. S. 831 (1973) (単身者ペナルティー) 等がある。

76) 実体的デュープロセスとは、適正手続によって、刑罰法が成立したとしてもその実体的な内容に合憲性がない場合には、裁判上、その法律は違憲とされるとする法律上の一理論のことである。

77) Black v. U. S., 534 F. 2d 524 (2d Cir. 1976); McGlotten v. Connally, 338 F. Supp. 448 (DDC 1972). 前者の事例では、人種差別が主張されたが、他の救済策があるために、差止命令は却下された。

78) Tax Reform Act of 1986.

79) Apache Bend Apartments, Ltd. v. U. S., 964 F.2d 1556 (5th Cir. 1992), *aff'd on reh'g*, 987 F. 2d 1174 (5th

ビー活動を通じて救済を求めた一部の納税者を対象としたものであった。最高裁判所の判決の下では、租税立法を含む「経済的規制」は合憲であると推定され、それが合理的根拠を欠いている場合にのみ、平等保護原則に基づき無効になる、とした。「正当な政府目的がある場合」及び「立法目的への取組みを促進させる場合」、その立法行為は、合理的な根拠を有することとなる<sup>80)</sup>。裁判所の見解において、当該遷移規則は、この限定された立法行為の合理的根拠を充たすものである、とする。その理由として、議会は「その遷移規則は、そのような救済を受けることが妥当とされる納税者に適用されるものであり、また、従前の税法で、投資決定についての判断を行ってきた納税者が、概ね合意するように制定されている」と述べていたからである<sup>81)</sup>。とはいえ、裁判所は、当該遷移規定の制定につき、適正手続条項に従ったものではないということを明確した。すなわち、「我々裁判所は、驚くとまではいかないが、多少、困惑している。政治的つながりは、特別な税法の制定において大きな役割を果たした。しかし、……最高裁判所が判示するよりもむしろ、特別な課税立法には、より厳密な審理を適用することはできない」<sup>82)</sup>。当該裁判において、裁判所は、争点となった遷移規則の制定につき、憲法で規定する適正手続条項に抵触する可能性があると考えていたが、政治的な背景をより考慮した合理的根拠を優先したもののといえよう。

最近の多くの租税訴訟では、組織的な租税抗議運動に刺激されたものもあり、納税者は以下の論理の下、連邦所得税を違憲なものとして攻撃してきた<sup>83)</sup>。第一に、連邦準備券

---

Cir. 1993).

80) *Apache Bend Apartments, Ltd. v. U. S.*, 964 F. 2d 1556, 1567 (5th Cir. 1992).

81) *Apache Bend Apartments, Ltd. v. U. S.*, 964 F. 2d 1556, 1568 (5th Cir. 1992).

82) *Apache Bend Apartments, Ltd. v. U. S.*, 964 F. 2d 1556, 1569 (5th Cir. 1992).

83) *Regan v. Taxation With Representation*, 461 U.S. 540 (1983). 内国歳入法典501条(c)(3)の下、課税免除を請求する慈善団体に課されたロビー活動の制限は、修正憲法1条に反しない、とした事例である。*U. S. v. Lee*, 455 U.S. 252 (1982) は、キリスト教の一派である Amish 派の従業員を雇用する Amish 派の雇用主に対する社会保障課税は、たとえ、税が Amish 派の宗教的な信仰に反するとしても、修正憲法1条に反しない、とした事例である。*Helvering v. National Grocery Co.*, 304 U.S. 282 (1938). 留保金課税は、修正憲法10条あるいは修正憲法16条に反しない、とした事例である。*Ernzen v. U. S.*, 875 F. 2d 228 (9th Cir. 1989) では、Tier I の給付及び社会保障給付とは異なり、Tier II の鉄道退職給付に課税する規則は、法の平等保護条項に反しない、と判示した。*Walters v. U. S.*, 847 F. 2d 1279 (7th Cir. 1988). *Ernzen* 事件と同旨。*Barter v. U. S.*, 550 F. 2d 1239 (7th Cir. 1977), *cert. denied*, 434 U.S. 1012 (1978). 所得税の婚姻ペナルティーは、合憲であると判示した。*Nash Miami Motors, Inc. v. C.I.R.*, 358 F.2d 636 (5th Cir.), *cert. denied*, 385 U.S. 918 (1966). 租税裁判所は合憲であり、合衆国憲法3条に反しない、と判示する。*Walker v. U. S.*, 240 F. 2d 601 (5th Cir.), *cert. denied*, 354 U.S. 939 (1957). 三権分立を争点とする事例である。*Porth v. Broderick*, 214 F. 2d 925 (10th Cir. 1954). 修正憲法16条は、非自発的隷属を禁止する修正憲法13条に反しない、と判示する。*Abney v. Campbell*, 206 F. 2d 836 (5th Cir. 1953), *cert. denied*, 346 U.S. 924 (1954). 修正憲法5条の下、税は専制的で差別的なものではなく、また非自発的隷属を禁止する修正憲法13条に反しない、と判示する。*Keogh v. Neely*, 50 F. 2d 685 (7th Cir. 1931), *cert. denied*, 284 U.S. 583 (1932). 共和制統治制度の保証を争点とする事例である。*Farmer v. Rountree*, 149 F. Supp. 327 (MD Tenn.

(Federal Reserve note) は、金に交換することができないので無効であること。第二に、米国中央情報局の支出が、財務省によって適切に報告されていないこと。第三に、内国歳入庁長官は、違法な業務を行っており、犯罪者として収監されるべきであること。第四に、納税者に租税記録を保存させ、また納税申告書の作成を要求することは、選択の余地のない強制であること。第五に、納税申告書の提出を強制することは、自己負罪拒否特権 (privilege against self - incrimination)<sup>84)</sup> が侵害されること。これらの連邦所得税法に対する問題提起は、内国歳入法典が、聖書、マグナカルタ、メイフラワーコンパクト及びノースウエスト条例に反するという主張とともに、それらの主張は、全て租税裁判によって否定された<sup>85)</sup>。このような一連の納税義務者である租税裁判の訴訟当事者は、裁判により懲戒処分を受け、また罰金が課せられ、納税申告の提出義務に抵触するとして、起訴され

(1956), *aff'd*, 252 F.2d 490 (6th Cir.), *cert. denied*, 357 U.S. 906 (1958). 合衆国の違法な外交及び軍事政策が正当化されていないために、税の一部を支払うことを拒否した事例である。Publisher New Press, Inc. v. Moysey, 141 F. Supp. 340 (SDNY 1956). 報道の自由の侵害ではなく、報道の危険性の評価に従って、新聞の財産に課税した事例である。Communist Party v. Moysey, 141 F. Supp. 332 (SDNY 1956). 税は、言論と集会の自由に反しないと判示した事例である。NA Woodworth Co. v. Kavanagh, 102 F. Supp. 9 (ED Mich. 1952), *aff'd per curiam*, 202 F.2d 154 (6th Cir. 1953). 修正憲法 8 条の下、税は過度の罰金あるいは他の厳しい刑罰とは異なる、と判示する。Durham v. C. I. R., 87 T. C. M. (CCH) 1365, 1367 (2004). 「所得税は、年間基準で課税されることを考慮すると、議会が課税年度ごとに税制改正の適用を限定することは合理的である。それによって、内国歳入庁に行政執行のための時間を与えることができ、それは政府に対して低い行政費用を実現させる」と判示する。1996年以降の課税年度に対する税務管理者過失の限定的救済は、合衆国憲法が定める法の平等保護条項に反しない、という主旨となる。Sjoroos v. C. I. R., 81 T. C. 971 (1983). 「アラスカに駐在する連邦職員の受けた生活費の免除制度は、それがたとえ同じ免除制度が民間で雇用されている従業員に提供されていなくても、合衆国憲法が定める法の平等保護条項に反しない」と判示する。Tingle v. C. I. R., 73 T. C. 816 (1980). 税は、修正憲法 9 条の人民に対する権利解釈に反するものではないとした事例である。Bryant v. C. I. R., 72 T. C. 757 (1979). 親族に対して育児費用の控除を認めないことは、憲法に反しないとした事例である。Browne v. U. S., 176 F.3d 25 (2d Cir. 1999), *cert. denied*, 528 U.S. 1116 (2000). 「如何なる戦争への参加に反対するという深い信念・信仰を抱く」クエーカー教徒に租税法を遵守させることを要求することは、修正憲法 1 条の自由な宗教活動を保障する人民の権利に反しないとした事例である。租税裁判所は、1993年の宗教自由回復法による連邦所得税の免除を主張する納税者の申立てを棄却した。その法は、納税義務が説得力のある政府の利益を達成するための最も制限の少ない手段ではない限り、宗教の自由な行為に厳格な納税義務を負わせる行政行為を禁止したものである。Adams v. C. I. R., 110 T. C. 137 (1998). 納税者は、税が軍事活動に充てられているので、自発的な軍事活動への参加を禁じることを信念とするクエーカー教徒の宗教的信念に反すると主張する。それに対し租税裁判所は、「宗教的信念に関係なく、連邦所得税制度の一律で強制的な参加は、説得力のある政府の利益である」と判示する。本事例は、170 F.3d 173 (3d Cir. 1999) で下級審の判決が支持され、裁量上訴不受理となった。Martinez v. C. I. R., 75 T. C. M. (CCH) 2394 (1998). 納税者の宗教的な異議申立て及び妊娠中絶に係る政府の方針につき、連邦所得税を支払うことの義務を認めた事例である。

84) 自己負罪拒否特権とは、自己に不利益な供述を強要されることはないとする権利である。

85) Hecht v. C. I. R., 34 T. C. M. (CCH) 115 (1975). ベトナム戦争に費やす経費に税が使われていたとしても、それはニュルンベルク軍事法廷憲章に反しないとした。

た<sup>86)</sup>。

納税者は、連邦所得税が違憲なものとして提訴したものの、むしろこれらの訴訟においては、納税者が納税申告の提出等の際し、適正手続条項に従わなかったため、それが懲罰の対象となるものであった。

---

86) U. S. v. Stout, 601 F.2d 325 (7th Cir.), *cert. denied*, 444 U.S. 979 (1979). 納税申告書 Form 1040 は、氏名及び住所が納税者を識別するために記入されているが、それ以外は空白であり、これは修正憲法 1 条、4 条、7 条、8 条、9 条、10 条、13 条、14 条、16 条に反するとして異議申立てがなされた事例である。裁判では、納税申告書の提出が失敗したとして有罪判決とされた。その他の事例として以下のものがある。Gardiner v. U. S., 531 F.2d 953 (9th Cir.), *cert. denied*, 429 U.S. 853 (1976); Baker v. C. I. R., 149 F.2d 342 (4th Cir.), *cert. denied*, 326 U.S. 746 (1945); Quimby v. Semerick, 42 AFTR2d 6146 (ED Tex. 1978); Richardson v. C. I. R., 72 T.C. 818 (1979); Wilkinson v. C. I. R., 71 T.C. 633 (1979); Cupp v. C. I. R., 65 T.C. 68 (1975), *aff'd*, 559 F.2d 1207 (3d Cir. 1977).