

外国判例研究

台湾の「大嶋訴訟」

— 薪資所得について必要経費の実額控除を認めない所得税法関連規定を違憲とした

司法院大法官2017年2月8日积字第745号解釈の検討—

邱 怡凱

(大阪大学大学院法学研究科博士後期課程2年)

目次

I はじめに

- 1 大嶋訴訟の概要
- 2 問題提起

II 事実の概要と本件解釈の要旨

- 1 事実の概要
- 2 本件解釈の要旨

III 検討

- 1 台湾の税務救済制度
- 2 台湾の薪資所得特別控除
- 3 台湾法における本件解釈の意義
- 4 日本の大嶋訴訟との比較—両者で異なる判断が出た理由

IV 結びに代えて

I はじめに

1 大嶋訴訟の概要

大学教授である大嶋正氏は、昭和40年法律第33号による改正前の所得税法は事業所得その他の所得について必要経費の実額控除を許容しているのに対して、給与所得について給与所得控除しか認めておらず、この両者の間で著しく異なる取扱いを定めているから憲法14条に違反し、それに基づいて行われた課税処分が違法であると主張して、有名な大嶋訴訟を提起した。

最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁は、まず、違憲審査の基準について、「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」ことを理由にして、「租税法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ふことはできないものと解するのが相当である。」と説示し、「明白性の基準と結びついたゆるやかな合理性の基準」⁽¹⁾の採用を明示的に判示している。

次に、最高裁は、「旧所得税法が給与所得に

(1) 金子宏「判批」判例評論332号〔判例時報1201号〕(1986)5頁。

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、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うべきである。」と判示している。さらに、「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。……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ものとせざるを得ない。」と判示している。

本判決に対する伊藤正己裁判官の補足意見(木下忠良・中島敦裁判官同調)においては、「給与所得に係る必要経費……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14条1項の規定に違反する。」と述べられている。谷口正孝裁判官は補足意見として、「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らるべきであって、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。……憲法14条1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する。」と述べている。ほかに、島谷六郎裁判官も「超過の程度が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。……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」と述べている。

一方、大嶋氏が地裁に訴訟を提起して以来、その影響を受けて、給与所得控除の額が何度も引き上げられた⁽²⁾。そして、上記大法廷判決が下された後、こうした「実額控除との選択制を支持する立法論、サラリーマンの不公平感、などを背景にして、昭和62年度税制改正によって特定支出控除制度が導入された。」⁽³⁾

2 問題提起

大嶋訴訟大法廷判決が採用した「ゆるやかな合理性の基準」のもとで、実際に違憲と判

(2) 北野弘久「大嶋税金訴訟判決の今日的意義」法学セミナー366号(1985)85頁参照。

(3) 谷口勢津夫『税法基本講義(第6版)』(弘文堂・2018)283頁。

断される租税立法が稀であっても、租税立法に対する違憲審査基準を研究することが重要であるといわれている⁽⁴⁾。そして、同大法廷判決が定立した違憲審査基準が後の裁判においてもよく引用されているが、アメリカ特有の法制度において発展してきた「二重の基準論」を継受して、現在でも社会経済立法の違憲審査では「ゆるやかな合理性の基準」を採用することはよいのか、疑問も提起されている⁽⁵⁾。

ところで、台湾でも日本の大嶋訴訟に類似する訴訟が提起された。大学教授とモデルが課税庁の処分を取消しを求めて出訴して、受け取った金員は薪資所得⁽⁶⁾ではなく執行業務所得⁽⁷⁾であること、仮に薪資所得にあたるとしても、その必要経費を実額で控除することが許容されるべきであることを主張した。そして、下記のような経緯を経た後、大法官解釈の申立てがされた。司法院大法官はこの二つの事案を併せて審理し、2017年2月8日に司法院大法官积字第745号解釋（以下「本件解釋」という）を公布した。

大嶋訴訟最高裁大法廷判決は平等権の違憲審査において「ゆるやかな合理性の基準」を採用したうえで、給与所得に対して必要経費の概算控除しか認めていない所得税法の規定を合憲と判断しているのに対して、下記のように、本件解釋は「合理性の基準」を採ると同時に、ドイツに倣って平等原則から具体化された「量能課税原則」⁽⁸⁾にも基づき台湾所得

税法の関連規定の合憲性を審査して、薪資所得について必要経費の実額控除を認めない所得税法関連規定が違憲であると宣告している。

大嶋訴訟大法廷判決が租税に対するドイツ流の定義と立法府の裁量を広く認めるアメリカの判例理論を継受したように、日本の税法は欧米の税法理論等に強く影響されている⁽⁹⁾。本件解釋は下記のとおり、アメリカ式の平等権の違憲審査基準及びドイツでよく議論されている「量能課税原則」を適用しており、同じく欧米の法学からの強い影響が見られる点では、台湾と日本の税法との類似性を示している。日本の租税立法の違憲審査基準を議論するときに、本件解釋の論理は一つの参考になるのではないと思われる。

こうした問題意識に基づいて、本稿は、本件解釋の内容と台湾の関連制度等を紹介し、台湾法における本件解釋の意義を解明した上で、本件解釋と日本の大嶋訴訟とを比較対照し、日本の租税立法に対する違憲審査基準を再検討する際の一つの比較法的視点を提供しようとするものである。

II 事実の概要と本件解釋の要旨

1 事実の概要

(1) 大学教授事案

台湾のS大学の教授X（原告・控訴人・上诉人）は、2008年度の1月1日から5月19日

(4) 金子宏「判批」中里実ほか編『租税判例百選（第3版）』（1992）5頁参照。

(5) 金子宏編『租税法の発展』（有斐閣・2010）202-208頁〔西山有美〕参照。

(6) 日本の給与所得という所得の種類に相当するものとして、台湾所得税法14条1項3類では「薪資所得」が規定されている。

(7) 人的役務提供事業から生ずる所得に相当する。

人的役務提供事業から生ずる所得と給与所得との区別については、谷口・前掲注(3)276-277頁参照。

(8) 日本の学説上は「担税力原則」すなわち「担税力に応じた課税の原則」と呼ばれる。谷口・前掲注(3)19-20頁参照。また、「応能負担原則」と呼ぶものとして、三木義一『現代税法と人權』（勁草書房・1992）109頁参照。

(9) 金子編・前掲注(5)205頁〔西山〕参照。

までは専任准教授、5月20日から12月31日までは客員准教授であり、同年度に同大学から総額573,837台湾ドルの収入を得た。課税単位の家族単位主義¹⁰⁾のもとで、Xの配偶者は、Xの上記収入を薪資所得として申告し、財政部台北国税局がその申告に対して初回核課処分¹¹⁾をなした。

Xは、この処分を争って、復査、訴願という不服申立手続を経て、取消訴訟を提起し以下のように主張した。すなわち、①非常勤准教授としては、雇用契約ではなく委任契約に基づいて大学から金員を受け取ったので、当該所得が薪資所得ではなく執行業務所得に属すべきであったこと、及び税法理論は普遍性を持つこと、すなわち、このことを本件に即して言えば、ドイツの学説では付随職業である講義活動による所得が「独立的労働所得」と認定され、同国の実務においては個別の学校等で一定の授業時数を超えない者が被用者ではなく自由職業者と認定されることに鑑み、非常勤教員の受け取った所得を給与所得と認定する「財政部74(1985)年4月23日台財稅字第14917号函釈」¹²⁾という通達は、所得税法14条の定める所得区分に違反する。②台湾の教師法及び大学法の関連規定によると、大学の教員は積極的に研修する義務を負い、こうした義務を履行するためには、大学教員が研究や授業のために書籍を買ったり、資料をコピーしたり、自費で研究アシスタントを雇っ

たり、国際会議に参加したりして、多額の費用が嵩むので、所得が減少するリスクを負っている。そのため、専任准教授として大学から受け取っていた金員は性質上、執行業務所得に属してその必要経費を実額で控除することができるようにすべきである。また、純所得課税原則、平等原則等に照らして関連法令を合憲的に限定解釈するためにも、こうした認定をすべきである。③仮に大学から取得する金員が薪資所得に該当するとしても、ドイツの関連法令及び連邦裁判所の関連裁判をも参考にすべきである。すなわち、大学教授は普通の薪資所得者とは違って高額な必要経費を支出することから、その控除を認めなければ他の所得区分との差別的取扱いになるので、平等原則と量能負担原則に照らして所得税法14条の定める薪資所得の関連規定を合憲的に解釈するためには、執行業務所得の規定を類推適用し、その必要経費の実額控除を認めるべきである(ただし、Xは実際の経費を立証していない)。

第一審の台北高等行政法院は、Xの主張①、②について、民法上の契約類型をもって直接に所得の区分を決めることはできないこと、台湾ではドイツのように「独立的労働所得」という所得の区分を承認するかどうかは立法論の問題であること、及び薪資所得というのは、職務関係に基づき役務を提供し、自己の計算と危険において業務を営んでおらず取得した収入であり、執行業務所得というのは、

(10) 台湾所得税法15条は、課税単位については原則として家族単位主義を採用し、夫婦及び扶養親族の所得を合算して所得税額を算出すると規定していると同時に、配偶者のいずれか一方の給与所得のみ又は全ての所得の分離課税という課税方法の選択適用をも認めている。

(11) 台湾所得税法71条によると、薪資所得者はその所得が一定の基準額を超える場合、申告義務を課

される。そして、納税者の申告がある場合には、初回核課(課税)処分が行われる。ただし、初回核課処分は後の補税処分(納付すべき税額を更正する処分)を妨げない。この点について、最高行政法院105[筆者注:2016]年度判字第475号判決参照。

(12) 台湾では、行政機関の通達を「函釈」と称するのが通例である。

役務の提供以外に確実に一定の必要経費を負担し、すなわち、所得税法11条⁽¹³⁾のいう自力で生計を営んで得た所得であること、を説示したうえで、Xは大学の設備を利用しながら役務を提供して大学から定額の対価を取得すること、学生の募集はXではなく大学が行うことなどに鑑み、Xの上記所得を薪資所得と認定するとともに、上記通達もこの旨を述べるだけであるから、所得税法の関連規定に反しないと判示した。さらに、Xの主張③について、薪資所得者の必要経費は主に薪資支給者が負担するものであること、薪資所得者自身が負担するとしても、その負担額は少額に限られ、家事費との区分も困難であること、及び所得税法では薪資所得について、物価水準の上昇に伴って調整される特別控除額が設けられ、その必要経費の控除が既に配慮されていることから、所得税法の関連規定は客観的純所得課税原則には違反しない、と判示した。以上の理由により、Xの3つの主張を斥けた。

これに対してXが上告したところ、最高行政法院は上告を不適法として却下した。そこで、Xは大法官解釈の申立てをし、ドイツの学説と課税実務をも援用しながら、所得税法14条の定める薪資所得の算定方法は平等原則、客観的純所得課税原則ないし「量能課税原則」に違反し、そして、上記通達は、法律によらずに執行業務所得と認定される場合に生ずる必要経費を控除する権利を制限するので、租税法律主義等に違反する、と主張した。

(2) モデル事案

有名なモデルY（原告）は、モデル業界のブローカー会社Cとの間で、①薪資保証、退職金、労働・健康保険に加入すること等がないこと、②服装、美粧等の費用はCが立て替

えて支払うこと、③演出の種類によって出演料の一定の割合（2割又は4割）がCの報酬とされること、④Cが自分の名義でクライアントと契約を結び、クライアントより受け取った出演料から自分の報酬及びCが支出した上記費用を控除した残額をYに支払うことという条件で、専属マネジメント契約（以下「本件契約」という）を締結した。

Yは2005年に本件契約によりCから取得した995,200台湾ドルから、750,000台湾ドルの必要経費を控除した後の残額245,200台湾ドルを、執行業務所得として申告したが、財政部北区国税局は、次の理由により、すなわち、Yがモデル・タレント活動の全てをCの指示のみに基づいて行い、Cの指揮命令に服して労務を提供しているので、本件契約は雇用契約に該当し、他方、Cが演出の費用を販管費として申告し、Yが負担したのではないという理由により、Yが本件契約により取得した金員が薪資所得に該当すると認定し、Yのほかの所得と合算して課税所得金額を1,086,920台湾ドルに更正し、総額51,264台湾ドルの補税処分をなした。

この処分を争って、Yは不服申立ての手続を経て、取消訴訟を提起し、①本件契約によると、Cが代理人としてYのためにモデル・タレント活動についての必要な契約交渉を行い、自己の名において契約を締結することができるため、本件契約は委任契約と問屋契約⁽¹⁴⁾

(13) 台湾所得税法11条1項によると、執行業務者とは、弁護士、公認会計士、医師、薬剤師及び演出者等、技芸をもって自力で生計を営んでいる者である。

(14) 日本商法551条以下の定める問屋とは異なり、台湾民法576条によると、問屋とは自分の名をもって委託者のために動産の販売若しくは買入れ、又は他の商業取引をなす営業という。すなわち、台湾民法の定める問屋は、日本民法の定める問屋と準問屋を含む。

との混合契約であり、本件契約においては完全歩合制が採用され、Yが演出の費用、モデルに必要な専門知識の獲得及びポージングなどの訓練にかかる講師料等を自分で負担するので、Yの活動は所得税法11条の定めた、技芸をもって自力で生計を営んでおり、自分の計算と危険において独立して業務を遂行しているという要件¹⁵⁾に合致するから、YがCを経由して取得した報酬は執行業務所得にあたり、②仮にYが本件契約により取得した金員が薪資所得に該当するとしても、当該金員については執行業務所得の規定を準用し、必要経費を控除することができる、と主張した。

なお、本件において課される税額は40万台湾ドル以下であるから、行政訴訟法229条1項及び2項に照らすと、簡易手続の適用対象になり、地方法院行政訴訟庭がその管轄権を有し、本件においては桃園地方法院行政訴訟庭が第一審の管轄裁判所になった。

当該裁判所の裁判官Jは、Yの主張①すなわち所得区分の問題はともかく、Yの主張②に関しては、所得税法の薪資所得に関する規定が、執行業務所得者と薪資所得者の間で不合理な取扱いの区別を設けること、薪資所得の特別控除額を超える必要経費の実額控除を認めていないこと、及び他の薪資所得者より必要経費が高いモデル業等に配慮していないこと等を理由にして、平等原則、租税公平原則、及び「量能課税原則」等に違反すると確信し、職権で訴訟手続を一旦中止し、大法官解釈の申立てをした。

2 本件解釈の要旨¹⁶⁾

(1) 本件解釈の争点について

本件解釈における争点は、(一)所得税法が薪資所得について必要経費の実額控除を認めな

いことは違憲であるか、(二)財政部の函積が授業の対価として大学非常勤教員の受け取った金員を執行業務所得ではなく、薪資所得と認定することは、租税法律主義に違反するか、である。これらの争点につき、本件解釈は以下のとおり判示した。

(2) 争点(一)について

① 憲法7条は平等権を保障すべきであると規定している。法規範が平等の要求に合致するか否かは、それに設けられた取扱いの区別についてその目的が合憲的なものであり、採用された区別が目的の達成に一定程度に関連しているかどうかによって、決められる(本院釈字682号、722号解釈参照)。所得税法13条は、「個人の総合所得税は、個人総合所得金額から免税額及び控除額を控除した総合所得純額に対して課する」と定めている。個人の総合所得純額を計算するために、立法者は各種所得の源泉・性質に応じて、必要経費の控除、免税額及び控除額について異なる規定を設けている(所得税法4条、14条及び17条等参照)。このような分類及び取扱いの区別は、国家財政収入の全般的計画・見通しに関わり、民意を反映する立法府及び財政に関する専門能力を有する行政機関によって、決められるべきである。ただし、その決定は正当な目的を有し、分類と目的の達成に合理的に関連し

¹⁵⁾ 前掲注13参照。

¹⁶⁾ 本件解釈の原文とその英訳については、司法院大法官HP (<https://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/p03.asp> [最終確認日: 2019年3月6日]) 参照。司法院大法官審理案件法17条によると、大法官解釈の解釈文には、解釈理由書を付すべきである。本文の(2)以下は、本件解釈理由書の一部の日記である。

ていることで初めて、量能課税原則の求める客観的純所得課税原則に合致し、平等権を保障する憲法7条の趣旨に違反しないことになる。

- ② 所得税法14条の定める各種所得において、執行業務所得と薪資所得はともに個人が役務を提供して受け取った所得であり、類似の性質を持っている。執行業務所得について、所得税法14条1項2類は、「執行業務所得：執行業務者の業務又は演出から生ずる収入から、事務所の家賃又は減価償却費、業務上使用されている機材・設備の減価償却費及び修理費、対価を得て顧客に提供する薬品・材料の原価、業務上雇っている人員への薪資、業務を執行するための旅費及びその他の直接に要した経費を控除した残額を所得額とする。……。」と定めている。薪資所得について、現行係争規定一〔筆者注：所得税法14条1項3類1款，2款〕は、「薪資所得：公務員，教師，軍人，警察，及び公的・私的事業の従業員の薪資，及び労務提供者の所得：一，薪資所得は職務上，作業上取得した薪資を所得額とする。二，薪資は，薪金，俸給，工資，津貼，歳費，獎金，紅利及び各種の補助費を含む。……。」と規定している。2001年1月3日に改正・公布された係争規定二〔筆者注：所得税法17条1項2款3目の2〕は、「薪資所得特別控除額：納税義務者及び納税義務者と所得を合算して納税義務者により申告をする者は，一人につき75,000台湾ドルとする。」と定めている（1993年2月5日に改正・公布された所得税法5条の1は，消費者物価指数の上昇に応じて薪資所得特別控除額が引き上げられると規定している。2008年12月26日以後は100,000台湾ドル，

2014年6月4日以後は128,000台湾ドルに引き上げられた）。上記によると，所得税法は執行業務所得の計算については，実額で必要経費を控除する方式を採用し，それに対し，薪資所得の計算については，必要経費の実額控除を認めず，均一の特別控除額を設け，全ての薪資所得者に適用し（以下「定額控除」という），〔その結果〕，執行業務者と薪資所得者との間のみならず，薪資所得者間においても〔適用上の〕取扱いの区別が設けられた。

- ③ 我が国の薪資所得申告戸数は500万戸以上に達し，執行業務所得の申告戸数より遙かに多いため，管轄〔行政〕機関が全ての案件について個別にその所得額を認定すると，行政コストが膨大になりすぎる。実際に要した費用に相当する定額控除を設けるという方式を採用する場合には，薪資所得者が帳簿書類の設置・保存義務を課されることなく，必要経費を定額で控除することができ，管轄機関も審査の労力と費用を費やす必要がないため，薪資所得者のコンプライアンス・コスト及び国の徴収費用が引き下げられている（財政部102〔筆者注：2013〕年11月4日台財稅字第10200147460号函積の添付資料参照）。そのため，係争規定一，二が定額控除しか認めないのは，薪資所得者の税負担軽減（立法院公報63卷95期院会記録27頁参照）のほかに，租稅徴収費用の抑制をもはかろうとしているからであり，その目的は正当である。
- ④ 量能課税原則によると，所得課税上は収入金額ではなく，収入金額から必要経費を控除した純額を課税標準とすべきである。この要求が各種の所得に適用される。定額控除額も必要経費の概算として，上記の要

求に合致している。管轄機関は、自力で生計を営むか否かという薪資所得者と執行業務所得者の差異（所得税法11条1項参照）に配慮して、両者について異なる必要経費の項目及び控除限度額を設けることができるけれども、現行法令（所得税法14条1項2類、執行業務所得査核辦法4章、及び財政部の公布した各年度執行業務所得者費用標準参照）は租税徴収費用の抑制と量能課税原則の要求を両立させるため、執行業務者に対して関連法令の定めた項目及び限度額の範囲内で必要経費の控除を認めているのに対して、係争規定一と二は薪資所得の計算について定額控除しか認めず、薪資所得者の必要経費が当該年度の法定控除額を超えても実額控除又は他の方式による控除を認めていないから、明らかな取扱いの区別を設けている。この区別は、薪資所得者が自力で生計を営むか否かに必然的に関連があるとはいえない。また、現行法における均一の薪資所得特別控除額は、薪資所得者間の要した必要経費の差異に配慮せず、簡略化しすぎ、仕事のために支出した費用が控除額より著しく高い薪資所得者に対して、適用上の不利な取扱いの区別をもたらす、量能課税原則の要求する客観的純所得課税原則に反している。この範囲内において、係争規定一と二の取扱いの区別という手段はその目的との間に合理的関連性がないため、平等権を保障している憲法7条に違反している。関係官庁は、本解釈が公布されてから二年以内に、上記の旨に従って所得税法の関連規定を改正すべきである。

(3) 争点（二）について

管轄機関は、職権の範囲内で租税法律を適

用するときに、法律に定められた職権に基づき、憲法の原則及び関連法律の立法目的・趣旨に沿い、一般の法解釈の方法を遵守してそれを解釈すれば、租税法律主義に違反するとはいえない（本院釈字607号、615号、625号、635号、660号、674号、685号及び693号解釈参照）。係争函積が、「三、公私の機関、団体、事業又は各級学校が、授業を開設し或いは訓練会、講習会その他類似の活動を開催したとき、授業をする者を招聘してその者に支払った金員は、同法〔筆者注：所得税法〕14条1項3類の定める薪資所得に該当する。その者は教授（准教授、講師、助手等を含む）又は教員の身分を有している者に限らない。」と示して、大専院校の非常勤教員が授業の対価として貰った金員を薪資所得と認定しているのは、財政部が管轄機関として、法律に定められた職権の範囲内において一般の法解釈の方法に従って薪資所得の範囲を解明することであり、係争規定一の立法目的・趣旨に合い、適用上の疑問点を解消し、源泉徴収義務者及び租税徴収機関に明確な指示を与えるがゆえに徴収費用を抑え、そして、法律に定められていない納税の義務を課さないため、憲法19条の定める租税法律主義及び同法23条〔筆者注：「法律の留保」を要求している条文〕には違反しない。

III 検討

1 台湾の税務救済制度

(1) 行政救済制度の概要

日台両国では、国民の権利利益が行政権によって侵害された場合、行政救済手続を通じてそれを救済することができるという点で違いはないけれども、日本の現行法とは異なり、

台湾ではドイツ等の大陸法系の国に倣って、普通法院（通常裁判所）と行政法院（行政裁判所）という二元の裁判機構を設けている。1928年に制定された司法院組織法と行政法院組織法により、司法院の下に行政法院が置かれている⁽¹⁷⁾。1932年に旧行政訴訟法が制定され、同年に行政法院が正式に発足した⁽¹⁸⁾。

2000年7月1日に施行された現行行政訴訟法では、行政法院組織法の改正に伴い、行政法院による一審にして終審という制度を改め、事実審である高等行政法院と法律審である最高行政法院を設置している⁽¹⁹⁾。さらに、2011年の法改正により、地方法院（地方裁判所）に行政訴訟庭を設置し、いわゆる三階級二審制度を採用している⁽²⁰⁾。

具体的にいえば、行政訴訟法の規定により、通常手続においては高等行政法院が第一審の管轄裁判所であり、その判決に不服がある場合、最高行政法院に上訴することができる。なお、租税事件、過料事件等で係争金額が40万台湾ドル以下の事件が簡易手続の適用対象であり、地方法院行政訴訟庭は第一審の管轄裁判所とされている。その判決に不服がある場合には、管轄権を有している高等行政法院に上訴することができる。

また、行政訴訟法は取消訴訟について訴願前置主義を採用してきたため、国民が補税処分等について取消訴訟を提起する前には、訴願法に基づいて原則として処分庁の上級行政

庁に対して訴願を提起しなければならない。

さらに、個別の行政領域の法律規定によって、処分庁に対する異議手続を経ないでは訴願を提起することができない場合があり、税捐稽徴法⁽²¹⁾35条の定める「復査」はまさにこのような異議手続の一例である⁽²²⁾。租税事件に即していえば、権利利益を救済するためには、復査及び訴願の行政不服申立手続を経た後、初めて取消訴訟を提起することができる。

(2) 違憲審査制と租税立法の違憲審査基準

(i) 違憲審査制の内容と位置づけ

違憲審査制には、大別すると、①通常の裁判所が具体的な紛争を解決するために、付随的に適用法令の合憲性を審査するという「付随的違憲審査制」、②違憲審査のために特別に設けられた憲法裁判所が、具体的な紛争があるかどうかにかかわらず、抽象的に法令の合憲性を審査するという「抽象的違憲審査制」があり、アメリカと日本の制度は前者に属し、ドイツの制度は後者に属している⁽²³⁾。付随的違憲審査制は個人の権利保護を主要な目的とするのに対して、抽象的違憲審査制は憲法秩序の保障を主要な目的とするが、例えばドイツの違憲審査制では、個人が自己の権利を公権力によって侵害された場合にも、憲法訴訟を提起することができるので、同制度も個人の権利保護という機能を持っている⁽²⁴⁾。具体的にいうと、ドイツでは全ての公権力は憲法異議

(17) 陳敏『行政法総論（第9版）』（新学林・2016）1285頁参照。

(18) 翁岳生『行政法與現代法治國家』（三民書局・2015）346頁参照 [初出、1974]。

(19) 陳・前掲注(17)1287頁参照。

(20) 陳・前掲注(17)1287頁参照。

(21) 同法の名称によると、日本の租税徴収法に相当するものではあるが、その中では納税義務及び罰

則に関する規定も置かれているため、税法の総則であると思われる。この点について、葛克昌『行政程序與納税人基本權：税捐稽徴法之新思維（第3版）』（翰蘆・2012）5-6頁参照。

(22) 陳・前掲注(17)1277-1279頁参照。

(23) 芦部信喜『憲法（第6版）』（岩波書店・2015）379頁参照。

(24) 芦部・前掲注(23)380頁参照。

の対象になるので、法令又は判決に対しては当然憲法異議の申立てを提起することができるが、申立てを提起する前に通常裁判所での救済手続を経なければならない²⁵⁾。また、ドイツでは具体的規範統制という手続もあり、この手続によると、裁判所は適用する法律が違憲であると確信する場合、訴訟手続を中止して、当該法律の合憲性の問題を連邦憲法裁判所に移送すべきである²⁶⁾。

台湾の憲法は、「司法院は、国家最高の司法機関であり、民事、刑事、行政訴訟の審判及び公務員の懲戒を掌理」し（77条）、「司法院は、憲法を解釈し、且つ法律及び命令を統一解釈する権限を有」し（78条）、「司法院に大法官15人を置き、そのうち一人を院長、一人を副院長とし、総統の指名により立法院の同意を経てこれを任命する。……。」（修正追加条文5条1項）²⁷⁾と規定している。

さらに、司法院大法官審理案件法によると、司法院大法官は、合議によって憲法解釈並びに法律及び命令の統一解釈案件を審理し（2条）、また、行政機関、国民、立法委員（国会議員）及び最高法院（最高裁判所）等は、それぞれ一定の条件を満たす場合、大法官解釈

の申立てをすることができる（5条）。その中で、国民による申立ては、まず訴訟を提起して、終審裁判において適用されている法律又は命令は違憲の疑いがある初めて行うことができる。

一方、裁判官による申立てについては、憲法の最高規範性に照らし、裁判官は法律より憲法を優先して遵守しなければならないことを理由にして、司法院大法官1995年1月20日積字第371号解釈により、その提訴権者の範囲が下級裁判所の裁判官に拡大されている。言い換えれば、現在では各級裁判所の裁判官は、適用する法律に違憲の疑いがあると確信している場合には、職権で訴訟手続を中止した後、大法官解釈の申立てをすることができる。

以上の規定内容からわかるように、台湾では司法院大法官という「憲法裁判所」を設置し、それが具体的な紛争とかかわりなく法令の合憲性のみを審理する制度を設けている。この制度は基本的にドイツ型の違憲審査制に倣って創られた制度であるといえよう²⁸⁾。

(ii) 違憲宣告の類型と効力

台湾の違憲審査制では、ドイツ及びオーストリアの制度に倣って、合憲宣告及び違憲宣

25) 畑尻剛 = 工藤達郎編『ドイツの憲法裁判—連邦憲法裁判所の組織・手続・権限（第2版）』（中央大学出版部・2013）300-301, 309頁 [武市周作] 参照。

26) 畑尻 = 工藤・前掲注25)372頁参照。

27) 以上の条文内容と名称の日訳は台北駐日経済文化代表処の翻訳によるものであり、台北駐日経済文化代表処HP（[https://www.roc-taiwan.org/jp_ja/cat/15.html [最終確認日：2019年3月6日]]）。

28) 本稿においては現行司法院大法官審理案件法に従い台湾の大法官解釈という制度を紹介しているが、同法は最近、大幅に改正されると同時に「憲法訴訟法」に改称された。改正法が2019年1月4

日に総統により公布され、2022年1月4日に施行される。大法官は従来、会議形式で法令の合憲性を審査してきたが、新法1条によると、「憲法法庭」で審査しなければならない。そして、新法30条、37条により、審査の結論は判決として宣告する。なお、改正理由によると、新法はドイツの「判決に対する憲法訴訟」に倣って、「判決に対する憲法審査」という制度を新法59条に規定している。個人は同制度により、不利な終審裁判が違憲であると主張して、憲法法庭へ違憲宣告をする判決を申し立てることができる。改正理由については、立法院法律系統HP（https://lis.ly.gov.tw/lglawc/lglawkm [最終確認日：2019年3月6日]]）参照。

告のみならず、他の多様な宣告方式をも採用している⁽²⁹⁾。例えば、①法令が合憲であるのに検討・改正されるべきとする方式、②法令が違憲であるために解釈が公布された日から効力を失うとする方式、③法令が違憲であるために一定の期間後に効力を失うとする方式、④法令が違憲であるために一定の期間以内に改正されるべきとする方式など、様々な類型がある⁽³⁰⁾。本件解釈は、所得税法の関連規定が違憲であるので、立法者が2年以内にそれを改正すべきであると宣告しているが、その効力については触れておらず、上記の④の宣告方式に属している。

また、司法院大法官1984年1月27日积字第185号解釈は、大法官解釈は全国全ての政府機関と国民を拘束する効力があると判示した。ただし、「国民の申立てによってなされた大法官解釈は、原則として公布された日から、将来に向かって効力が発生する」⁽³¹⁾とされてきた。

しかし、「権利救済の道を与え、憲法を擁護する申立者を褒賞する」⁽³²⁾ために、司法院大法官1982年11月5日积字第177号解釈、及び1984年1月27日积字第185号解釈により、国民による申立てがされ、そして、終審裁判に適用されている法令又は法令の適用において示されている見解が違憲と宣告されるという、申立者に有利な解釈が下された場合には、申立者は「原因案件」、すなわち、申立ての根拠となる終審裁判所の下した敗訴の判決について、

再審等を通じて自己の救済を図ることができるようになった。言い換えれば、大法官解釈はその申立者に限って遡及効を持つようになったといえよう。その後、同じ申立者は大法官解釈が公布される前に、ほかの「原因案件」に基づいてさらに申立てをした場合、大法官により合併の処理を受けていないにもかかわらず、法定の申立要件を満たすと認定されれば、それについても救済を図ることができると大法官解釈により明らかにされた⁽³³⁾。

さらに、司法院大法官解釈2011年3月25日积字第686号解釈により、再審の訴えを提起して自分の権利を救済することができる者は、大法官解釈の申立てが大法官により合併の処理を受けていないが、大法官の決議により法定の申立要件を満たすと認定される別件の申立者にまで、拡大されている。

ただし、注意すべきことに、民事・行政訴訟の再審の訴えは、大法官解釈が公布された日から30日の不変期間内に提起しなければならず、しかも、原因案件の判決が確定した日から5年を経過したときは、原則として、提起することができない⁽³⁴⁾。

これらの期間制限と関連して、申立者を実質的に救済できない場合がある。具体的に言えば、前記の③の宣告方式、すなわち、法令が違憲であるために一定の期間後に効力を失うという宣告を採用した事案においては、申立者の再審請求が最高法院により、違憲の法

(29) 司法院大法官1996・12・31积字第419号解釋理由書参照。

(30) 廖福特編『憲法解釋之理論與實務(第6輯)(上冊)』(中央研究院法律學研究所籌備處・2009)34-36頁【翁岳生】参照。

(31) 司法院大法官2005・3・30积字第592号解釋理由書。

(32) 司法院大法官2014・10・24积字第725号解釋理由書。

(33) 司法院大法官1985・2・8积字第193号解釋参照。

(34) 司法院大法官1986・9・12积字第209号解釋参照。民事訴訟法500条1項、2項及び行政訴訟法273条2項、276条3項、4項参照。

律が改正されるまでは有効であることを理由として、棄却された³⁵⁾。しかし、この見解は申立者に救済の道を与えるという司法院大法官積字第177号解釈等の趣旨に違反するため、司法院大法官2014年10月24日積字第725号解釈において否定された。同解釈によると、大法官解釈が具体的な救済方法について判示した場合はそれにより、判示していない場合は立法院によって改正・公布された新法令に従って、裁判を行うべきである。

④の宣告方式を採用する本件解釈のもとでも、関連法令が違憲であると宣告されたので、申立者が再審の訴えをもって自分の権利を救済することができる³⁶⁾。そして、実際に再審の訴えを提起するときには、行政法院が訴訟手続を一旦中止して、新法令の改正・公布を待つてそれに沿い裁判を下し、又は取消判決を下して、処分庁に新法令に適合する新たな処分を行わせるべきである³⁷⁾。

(iii) 租税立法の違憲審査基準

司法院大法官2008年10月9日積字第647号解釈理由書は、租税立法に対する平等権の審査基準について、「贈与税の賦課は、国家の財政資源の配分、公共利益の保障及び国家政策の推進とは密接に係っているから、そもそも立法院はその内容形成についてより大きな裁量権を有しているため、係争規定の目的が正当なものであり、分類標準³⁸⁾及び取扱いの区別とその目的との間に合理的関連性があれば、平等原則の要求には合致している」と述べ、贈与税の関連立法の審査において「合理性の基準」が適用されること及びその理由を明示した。

一方、大法官解釈は、法律ではなく委任命令を審査対象とする事案においても、以下のように財政・租税事項の審査において「合理性の基準」を採る旨を明確に判示した。すなわち、「行政機関は財政、租税及び経済事項について、法律による授權の範囲内において委

35) 最高行政法院97〔筆者注：2008〕判字第615号判例参照。現行法院組織法57条及び現行行政法院組織法16条によると、判例とは、院長、庭長及び裁判官で構成された會議の決議により、最高法院又は最高行政法院の判決から判例に選ばれるものをいう。下級裁判所の裁判が判例に違反することは最高法院又は最高行政法院への上訴理由になるため、判例は下級裁判所の裁判官に対して一定の拘束力を持ち、法令と同じく国民の権利を侵害する恐れがあるため、司法院大法官1978・9・29積字第154号解釈により審査の対象とされてきた。しかし、注意すべきことに、2019年1月4日に總統により公布され、同年7月4日に施行される新法院組織法と新行政法院組織法は、それぞれ上記の条文を削除して、判例制度を廃止することになっている。そして、新法院組織法51条の1以下、新行政法院組織法15条の1以下の新設により、最高法院と最高行政法院において「大法庭」が創設される。他の各法庭は案件を審理したとき、評議して

裁判の基礎として採用する見解が前の裁判の採用するものと違うと判断する場合、その案件を大法庭に提案することができる。大法庭は、事実問題を除き法律問題のみを裁判し、その決定が当該案件に対して拘束力を有する。現行法院組織法57条と現行行政法院組織法16条の削除理由によると、判例の代わりに、大法庭は裁判所の見解を統一する役目を果たしている。この点について、前掲注28)立法院法律系統HP参照。

36) 黄昭元大法官（呉陳鑽大法官同調）「積字第745号解釈協同意見書」9頁。司法院大法官審理案件法施行細則18条1項によると、大法官は解釈文の結論に同意しているが、その理由について補足しようとする場合又は異なる見解を持っている場合には、「協同意見書」を提出することができる。

37) 黄・前掲注36)9頁。

38) いわゆる「分類標準」とは、区分の根拠事由であり、渋谷秀樹『憲法』（有斐閣・2017）204頁参照。

任命をもつて一定の条件のもとで取扱いの区別を設けた場合、その規定の目的が正当であり、採用された分類標準及び区別的手段とその目的とが合理的に関連すれば、恣意的な選択ではなく、平等原則には違反しない³⁹⁾。

実際、大法官は他の関連事案において、上記のように租税を含む社会経済事項について一般的に「合理性の基準」を適用することを明示していないが、租税立法を審査するときは常に「合理性の基準」を採用している⁴⁰⁾。

なお、租税立法であるにもかかわらず、国民の生存権に深く関連する基礎控除又は医療費控除の規定⁴¹⁾、または制度的保障とされる婚姻制度⁴²⁾が審査対象であるため、「厳格な合理性の基準」が採用されている事案もある。

ところで、大法官解釈が初めて「量能課税原則」を援用したのは、1999年に国民健康保険の保険料の賦課を審査した事案においてである⁴³⁾が、本件解釈のように、平等原則から具体化されたものとして「量能課税原則」をもって租税立法を審査するのは、大法官解釈では初めてのことである⁴⁴⁾。

2 台湾の薪資所得特別控除

1943年に制定された台湾所得税法は本来、

薪資所得の必要経費を認めず、その控除に係る規定を一切置いていなかったけれども、1974年の改正法は基礎控除等の所得控除を定めた同法17条において、いわゆる「薪資所得特別控除額」を新しく設けた⁴⁵⁾。そして、当時財政部の提出した「所得税法部分条文修正草案総説明」は、その立法趣旨について「薪資所得者の租税負担を軽減することにある」と説明している⁴⁶⁾。学説上は、①それが薪資所得の必要経費ではなく薪資所得者の事情を斟酌して与える租税優遇であるという見解が示されている⁴⁷⁾。これに対して、②その立法趣旨は「薪資所得の担税力が資産所得より低いこと、薪資所得の必要経費を全て控除することはできないこと、薪資所得が余暇の犠牲による所得でより高い費用がかかること、及び薪資所得について脱税が困難であり実質的な税負担が高いこと」にあると示している見解もある⁴⁸⁾。また、③薪資所得特別控除は薪資所得の必要経費の控除で、税法を簡素化するために作られた制度であるという見解もみられる⁴⁹⁾。

②、③のいずれの見解でも、薪資所得特別控除は薪資所得の必要経費の概算控除という性質を持っており、基本的には「量能課税原則」に基づいて設けられた制度であると理解

39) 司法院大法官2008・10・24积字第648号解释理由書。

40) 司法院大法官2007・11・30积字第635号解释理由書、司法院大法官2011・6・10积字第688号解释理由書等参照。

41) 司法院大法官2011・12・30积字第694号解释理由書、司法院大法官2012・7・6积字第701号解释理由書参照。

42) 司法院大法官2012・1・20积字第696号解释理由書参照。

43) 司法院大法官1999・1・29积字第473号解释参照。

44) 陳清秀「薪資所得不准實額減除費用是否違憲—

釋字第七四五號解釋評析」月旦法學雜誌263期(2017)201頁参照。蔡孟彥「薪資所得扣除額之法律—以日本法制為比較對象」財稅研究46卷4期(2017)64頁も参照。

45) 前掲注28)立法院法律系統HP参照。

46) 前掲注28)立法院法律系統HP参照。

47) 柯格鐘「薪資所得減除必要費用課税」月旦法學教室178期(2017)36-37頁参照。

48) 王建煊=吳嘉勳『租税法(第34版)』(華泰・2012)85頁。

49) 陳清秀『税法各論(上)(修訂2版)』(元照・2016)154-155頁参照。

されている。そして、所得税法17条1項1款は基礎控除について定めており、同項2款は他の控除額を「控除額」及び「特別控除額」という二つの項目に分け、さらに、特別控除額のところで、薪資所得特別控除のほかに所得控除に属さない譲渡損失の控除をも規定していることからすると、薪資所得特別控除を同款に設けても、立法者が必ずしも薪資所得特別控除を所得控除と解しているわけではないと思われる。本件解釈も定額控除額が必要経費の概算であると明示している。

そうすると、薪資所得特別控除の条文上の位置は疑問に思われる。すなわち、所得控除は「必要経費等の控除とは異なり、所得稼得生活上の支出や損失を控除するものではなく、所得消費生活上の支出（家事費）や家事費的性格をもつ損失のうち、やむを得ざる支出・損失を、人的担税力の減殺事由として、控除するものであり⁵⁰⁾」、薪資所得特別控除は、「量能課税原則」及び客観的純所得課税原則の観点からみて、薪資所得の必要経費という性質をもつとすれば、所得控除に係る条文に規定されるべきではない⁵¹⁾。

また、薪資所得特別控除は、1974年に新設された当時、薪資所得額の10%とされた上で一定の最高限度額が設けられ、そして、1989年までは、当該割合が20%に引き上げられることがあったとはいえ、こうした算出方法が維持され、同年度12月の改正により、現行法

のように均一の定額控除に変更された⁵²⁾。2014年から2018年2月までは、薪資所得特別控除の額が128,000台湾ドルと規定され、2015年度の年間の平均薪資547,000台湾ドル⁵³⁾に照らすと、その約23%を占めていた。なお、2018年2月の所得税法改正により、2018課税年度の所得税に係る申告（申告期限は2019年5月末日）から薪資所得特別控除が200,000台湾ドルに引き上げられた。

3 台湾法における本件解釈の意義

大嶋訴訟大法廷判決は、従来の判例の延長線上にあり、租税立法について立法者の裁量権を広く認め、「ゆるやかな合理性の基準」を適用し、さらに、こうした立場を採る根拠、つまり立法府の政策的・技術的な判断が必要であることを初めて判示した⁵⁴⁾。

台湾の本件解釈は、大嶋訴訟大法廷判決と類似して、以前の租税立法に係る大法官解釈に採用された「合理性の基準」をそのまま援用している。そして、その理由をも明示した。すなわち、税制は「国家財政収入の全般的計画・見通しに関わり、民意を反映する立法府及び財政に関する専門能力を有する行政機関によって、決められるべきである。」と判示している。確かに、この判示を一見すると、本件解釈は、租税法律主義及び国家機関それぞれの機能の違いを重視して、違憲審査権を積極的に行使しないとしているようにも思われ

50) 谷口・前掲注(3)357頁。

51) これに対して、日本の給与所得控除が最低生活費を保障する機能をもっており、人的控除の性質を有しているとする見解として、金子宏「総説—所得税における所得控除の研究」日税研論集52号7-8頁(2003)参照、同「所得税法の構造改革—少子・高齢化社会と各種控除の見直し」ジュリス

ト1260号238-240頁(2004)も参照。

52) 前掲注(28)立法院法律系統HP参照。

53) 財政部統計処「由財稅大數據探討臺灣近年薪資樣貌」(https://www.mof.gov.tw/File/Attach/75403/File_10649.pdf [最終確認日:2019年3月6日])参照。

54) 金子・前掲注(1)5頁参照。

る。

しかし、注意すべきことに、台湾の大法官は同時に、「量能課税原則」を憲法上の原則にしたうえで、同原則にも基づき租税立法の合憲性を審査した。「合理性の基準」が依然として採用されているように、「量能課税原則」の援用は表面的には審査基準の厳格化をもたらしていない⁵⁵⁾が、本件解釈は、「量能課税原則」及びその要求する客観的純所得課税原則を平等原則の下位原則として運用して初めて、違憲の判断を下したと解される。具体的にいうと、本件解釈は①において、抽象的な審査基準については「立法府及び……行政機関……」の決定は正当な目的を有し、分類と目的の達成に合理的に関連していることで初めて、量能課税原則の求める客観的純所得課税原則に合致し、平等権を保障する憲法7条の趣旨に違反しないことになる」と述べたうえで、④において「量能課税原則」をも審査基準とし係争規定を審査して、「係争規定一と二の取扱いの区別という手段はその目的の間に合理的関連性がないため、平等権を保障している憲法7条に違反している」と結論づけており、この点で、「量能課税原則」を平等原則の下位原則として適用すること⁵⁶⁾、及び表面的には「合理性の基準」を適用しているようにも見えるが、本質的には「量能課税原則」を適用すること、を認めることができると思われる。下記の4(2)で述べるように、「量能課税原則」のこのような援用は、本件解釈が大嶋訴訟大

法廷判決とは異なり、違憲の結論を導いている一因であると思われる。いわゆる「合理性の基準」のもとで違憲の結論が得られることは、台湾の大法官解釈においても稀な例であり、アメリカの裁判所と学説のいう「殺傷力を持った合理性の基準」(rational-basis review with bite)と類似している⁵⁷⁾。

ところで、前述したとおり、台湾の学説上は薪資所得特別控除の性質をめぐる異なる見解が見られるけれども、本件解釈は、大嶋訴訟大法廷判決と同様に、薪資所得特別控除を必要経費の概算控除とする。これでもって、薪資所得特別控除の性質の争いについて決着をつけた。ただし、本件解釈は、大嶋訴訟大法廷判決と同じく、薪資所得者の負担する必要経費の内容と範囲については判示していない。本件解釈理由書に示したように、その決定を立法者に委ねている。

4 日本の大嶋訴訟との比較—両者で異なる判断が出た理由

(1) 法制度の違い

本件解釈が大嶋訴訟大法廷判決と異なり違憲の結論を導き出した理由として、まずは法制度上の違いが挙げられる。

第一に、そもそも両国の給与所得控除制度の仕組みが異なっている。具体的に言うと、大嶋訴訟の係争年分当時、日本の所得税法はすでに給与所得控除について、給与等の収入金額の上昇に従って控除額を引き上げるとい

55) この原則の援用でもって違憲審査基準を厳格化する可能性があるとする見解として、金子編・前掲注(5)200-201頁〔西山〕参照。

56) この点について、湯徳宗大法官(蔡焜燉大法官、陳碧玉大法官、及び林俊益大法官同調)「釈字第745号解釈部分協同意見書」2頁、張瓊文大法官

「釈字第745号解釈部分協同意見書」2頁、羅昌發大法官「釈字第745号解釈協同意見書」3頁、許志雄大法官「釈字第745号解釈協同意見書」1頁、黄・前掲注③6)2頁参照。

57) 黄・前掲注③6)3頁。

う制度を採用し⁶⁸、収入の高い給与所得者には一定程度の配慮を払っていた。これに対して、前記のとおり、本件解釈の係争課税年度当時、ないし現行の台湾所得税法においては、薪資収入の多寡を問わずに均一の薪資所得特別控除額を設けており、薪資所得者の必要経費が多ければ多いほど、差別的取扱いが拡大されている。

なお、日本では所得税法9条1項5号により、通勤手当で「一般の通勤者につき通常必要であると認められる部分として政令で定めるもの」が非課税とされているのに対して、台湾ではこうした非課税措置が設けられていないので、通勤手当が薪資所得として課税されている。日本のこうした立法政策と比較すると、台湾の薪資所得者は通勤手当を必要経費として控除することができないのと等しい状況に置かれている。このことは、執行業務所得者との差別的な取扱いの拡大に繋がっている。

第二に、日台両国の違憲審査制も異なっている。すなわち、日本の付随的違憲審査制のもとでは、「法令違憲」と判断しないとしても、伊藤裁判官の補足意見に表明されているように、必要経費が著しく給与所得控除額を上回る事案においては「適用違憲」でもって当事者の救済を図ることができる。これに対して、台湾の現行の抽象的違憲審査制のもとでは、適用違憲のような救済手段が設けられていないので、申立者に救済の道を与えようとすると、法令違憲を宣告しなければならない。

(2) 「量能課税原則」による違憲審査

前述した所得税法の規定と日台間の違憲審査制の差異など、制度上の違いに加えて、本

件解釈と日本の大嶋訴訟大法廷判決とは異なる判断をした理由は、前者が「合理性の基準」のほかに、「量能課税原則」という租税立法の違憲審査基準を採用していることにもあると考えられる。

確かに、大嶋訴訟大法廷判決が適用する「ゆるやかな合理性の基準」は明白性の基準と結びついているのに対して、「立法府及び……行政機関……」の決定は正当な目的を有し、分類と目的の達成に合理的に関連していることで初めて、量能課税原則の求める客観的純所得課税原則に合致し、平等権を保障する憲法7条の趣旨に違反しないことになる」という本件解釈の文言からすると、後者が適用する「合理性の基準」は明白性の基準と結びついておらず、抽象的に比較すると、前者より厳しい基準であるとも思われる。

しかし、本件解釈のように、「合理性の基準」のもとで法令を違憲と宣告する大法官解釈はそもそも稀であるので、本件解釈が「量能課税原則」ないしその求める客観的純所得課税原則の援用によって、実質的に「合理性の基準」をより厳格化して適用していることが、「合理性の基準」のもとでも法律の違憲宣告をすることの重要な理由であると考えられる。

というのも、係争規定が薪資所得に関する必要経費について実額控除を認めず、均一の概算控除しか許容しないことから、「量能課税原則」ないしその求める客観的純所得課税原則によって係争規定を審査すると、薪資所得者が均一の控除額を超える必要経費を支出す

⁶⁸ 所得税法（昭和40年法律第33号による改正前の所得税法）9条1項5号及び所得税法の一部を改正する法律（昭和39年法律第20号）附則3条参照。

る場合には、当該超過部分を控除することができないので、客観的純所得課税原則に明らかに違反すると判断することができると思われるからである。本件解釈が④において、薪資所得者間の差別的取扱いについて「均一の薪資所得特別控除額は、薪資所得者間の要した必要経費の差異に配慮せず、簡略化しすぎ、仕事のために支出した費用が控除額より著しく高い薪資所得者に対して、適用上の不利な取扱いの区別をもたらし、量能課税原則の要求する客観的純所得課税原則に反している。」と判示したのは、まさにこのことを表明するものである。

これに対して、本件解釈は執行業務所得者と薪資所得者との差別的取扱いについては、「合理性の基準」の枠内で論理を展開しているが、目的・手段審査においては係争規定の差別的取扱いという手段及び徴収上の便宜等の目的との関係を審査するのではなく、あえて係争規定の手段と自力で生計を営むか否かとの関係を審査して違憲の結論をつけたように、「合理性の基準」のもとでは、直接に「量能課税原則」及び「客観的純所得課税原則」に基づく上記の論理を立てることは確かに困難を伴うので、むしろ従来の一部の大法官解釈に従い「量能課税原則」を租税法律主義の実質的内容にして、当該原則を平等原則から独立する違憲審査基準として適用すべきであるといわれている⁵⁹⁾。

日本の学説上は、担税力原則から逸脱する手段と租税徴収上の便宜という給与所得控除制度の目的との関係を比例原則でもって審査することによって、担税力原則を完全に破棄しなくても上記目的を達成することができるので、実額控除を例外なく許容しない給与所得控除制度については、違憲の結論を得るべ

きであるという見解がある⁶⁰⁾。その他、ドイツの学説に照らして、担税力原則の浸食と徴収の効率性とを比較衡量して、給与所得控除制度が違憲であると判断すべきであるという見解も見られる⁶¹⁾。

本件解釈は、「合理性の基準」を採用しながら、平等原則の下位原則として「量能課税原則」すなわち「担税力原則」をも適用して概算控除制度の手段を審査し、台湾の薪資所得特別控除制度という控除方式が違憲であると宣告しており、租税立法の違憲審査において当該原則のありうる役割を示しているといえよう。

IV 結びに代えて

本件解釈が公布された後、大学教授事案の当事者は再審期間中に再審の訴えを提起していなかったのもはや大法官解釈の見解及び関連法律の規定に照らして救済を図ることができない。また、モデル事案については裁判手続が再開され、2017年12月に判決が下された⁶²⁾が、裁判所はモデルの受け取った所得が執行業務所得と認定しているので、当該判決は実際、本件解釈とは直接関係していない。

一方、本件解釈を受けた立法院は、所得税法の関連規定を改正しなければならない。2018年12月6日に台湾行政院で可決された「修正草案」によると、職務に必要で特殊な服

59) 羅・前掲注(56)4-8頁参照。日本の学説上、担税力原則を実質的租税法律主義の内容の一つとする見解として、谷口・前掲注(3)18-20頁参照。

60) 廣澤民生「判批」高橋和之ほか編『憲法判例百選I(第5版)』71頁(2007)参照。

61) 三木・前掲注(8)124-125, 129頁参照。

62) 桃園地方法院101[筆者注:2012]簡字第49号行政訴訟判決参照。

装又は出演に専用される服装の購入又は賃貸等のために支出した「職業専用服装費」、職務・作業に必要な特定の技能若しくは専門知識、又は法令に要求されるものを習得するために法令の定める基準に合う機構で開設された課程を修めるときに支出した「進修訓練費」、及び職務又は作業の専用に供する書籍、雑誌又は工具を購入するために支出した「職業上工具支出」であり、かつ、労務の提供に直接関連し、その費用を所得者が負担するものに限って、実額控除制度の適用が認められるけれども、上記経費の控除はそれぞれ薪資収入の3%を上限とし、そして、この3つの必要経費の総額が20万台湾ドルの薪資所得特別控除額を超過して初めて実額控除を適用することができる⁶³。つまり、この実額控除制度と薪資所得特別控除額とは選択適用になる。

本件解釈は、薪資所得についても執行業務所得と同じく必要経費の実額控除を認めるべきであると宣告しているが、上記の「修正草案」に示しているように、台湾の行政府は、

薪資所得の必要経費に係る実額控除をできるだけ制限しようとしているように思われる。同草案がすでに立法院に提出されたので、立法院での今後の審議が注目される。

いずれにせよ、本件解釈が違憲の結論を下したのは、日本とは異なる法制度に基づく判断であるともいえるが、「合理性の基準」での審査を決めると同時に、租税立法の審査基準として平等原則の下位原則の「量能課税原則」をも採用し、必要経費の概算控除と実額控除との区別等に直面して薪資所得の関連法令に対して違憲を宣告することは、日本で租税立法に係る違憲審査基準を改めて検討するとき、ないしそれを厳格化しようとするときには、一つの視点を提供するのではないかと思われる。

(63) 台湾所得税法第14條, 第126條修正草案 (<https://www.ey.gov.tw/Page/AE106A22FAE592FD/d358cf25-b800-4062-8c58-8069516a185c> [最終確認日: 2019年3月6日]) 参照。