

【会計・税制分野】

◆優秀

「米国合衆国憲法における連邦所得税の地位」

佐古 麻理（大阪経済大学 経営学部・経営学研究科 准教授）

---

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。

米国合衆国憲法は、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。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。また、租税法律主義の観点から、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を検討した。また、租税立法につき、合衆国憲法で規定する適正手続条項の意義及び遡及効の合憲性についても検討した。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した。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を検討した。以下、主要な検討結果を要約する。

第一に、米国合衆国憲法は 7 つの条項と 27 の修正条項で構成されるが、税に関わる合衆国憲法上の条項は、1 条 8 節 1 項、1 条 2 節 3 項、修正 16 条、1 条 7 節 1 項、1 条 10 節 2 項、1 条 8 節 3 項、修正 5 条及び修正 14 条である。米国において、租税に関わる憲法規定は多岐にわたる。それゆえ、租税法が憲法上の問題となる場合、単一の憲法条項のみならず関連する他の条項についても併せて検討する必要がある。

第二に、所得税の賦課・徴収につき、どのような種類の所得が直接税となるのか、あるいは間接税となるのか、直接税としての許容範囲をめぐる問題が歴史的に展開されてきた。*Pollock* 判決において、連邦所得税は違憲であるとされたため、連邦所得税を賦課・徴収するためには新たな憲法条項の制定が必要とされた。これにより、修正憲法 16 条が制定されることとなる。米国における「直接税」及び「間接税」の概念は、我が国におけるそれとは全く異なる概念である。

第三に、修正憲法 16 条は、連邦議会に、配分することなく、また人口算定に準拠することなく、いかなる源泉から生ずる所得に所得税を賦課・徴収する権限を与える。修正憲法

16 条の意義は、新たな課税権の創成ではない。議会の所得に対する課税権は、公共福祉条項である憲法 1 条 8 節 1 項に基づくものであり、修正憲法 16 条で規律されるものではない。

第四に、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。この適正手続条項は、租税立法のみならず納税者に対しても適用される。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）の内容を含むものであると考えられる。遡及立法は適正手続条項に反しない限り認められる。

第五に、憲法が規定する補償条項の下、裁判所の判事は、メディケア税を除き、連邦所得税及び社会保障税が免除される。これは、司法の独立性を暗示させるものである。行政に対する所得税の適用は、人の所得に対するものは全て課税の対象となる。公的機関に対する課税は、公共サービスとしての必須的機能であれば課税免除となる。個人としての米国先住民には、所得税が課される。

第六に、米国でみられる憲法と租税との関係を視野に、今後の我が国における租税の意義及びその在り方並びに租税立法につき、憲法にさかのぼって議論する必要があるだろう。