

論 説

租税法と社会保障法

ードイツ所得税法における租税憲法論の一端ー

広島大学法学部教授  
手塚 貴大

◆SUMMARY◆

本稿は、租税法と社会保障法との関係について、ドイツ租税法学の近時の議論の動向に抛りつつ、ドイツ所得税法における最低生活費の処分不可能性に係る議論の応酬を概観し、その上で最低生活費の範囲を画し、さらには、所得税法上いかなる形態をもって主観的担税力を斟酌する課税が行われるべきか、基礎控除の設定のあり方、その他の人的控除について検討した上で、租税政策の形成における憲法論の意義を考察するものである。(平成26年9月30日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、  
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解  
を示すものではありません。

目 次

一 問題の所在	34
(一) 所得税法における社会保障政策の要素	34
(二) 本稿における検討の視角	36
二 生存最低限 (Exsistenzminimum) の意義	37
(一) 主観的担税力の意義	37
(二) 補完性原則の意義	38
(三) 小括	39
三 非課税枠の設定、私的支出の控除、そして具体像	40
(一) 生存最低限の設定 —設例としての基礎控除・概算化—	40
(二) 生存最低限の水準 —制度設計の合理性—	41
(三) 人的控除 —家族税制も視野に入れて—	41
(四) 小括	44
四 結語	44
(一) 租税政策の形成と憲法	44
(二) 租税法と社会保障法との調整 —補完性原則を参照して—	46

一 問題の所在

(一) 所得税法における社会保障政策の要素

1 所得税法と社会保障政策

租税政策と社会保障政策との調和の必要性が言われる<sup>(1)</sup>。租税政策を規律する租税法においては、特に、所得税を例として言えば、担税力を正確に斟酌して所得税を課することが重要である。担税力を斟酌して課税を行うことは、本稿で後に詳しく述べるが、その意味内容の一つとして、納税義務者が一定の生活水準を維持するために、自らが稼得した所得のうち最低生活費に充てられる部分について課税をしないという最低生活費非課税の原則を持つ<sup>(2)</sup>。社会保障法について言えば、要保護者に対して一定の生活水準を維持すべく給付がなされることになるが、基準となるのは必要性である<sup>(3)</sup>。すなわち、かような生活

を営むに必要な給付がなされるのである。以上を改めて言えば、租税法については、担税力に合った課税を行うことによって、最低生活費を非課税とし、社会保障法については、必要性の原則に基づいて社会保障給付が行われる。

以上に基づき租税法と社会保障法との関係について言及される問題意識としては、租税法における最低生活費非課税の原則について、社会保障法が規範的意味を持つか否かである。端的には、最低生活費非課税の原則に言うところの最低生活費について、社会保障給付の水準をベースに決定されるべきか否かである。確かに、この点、租税法と社会保障法との間には共通項がある。ドイツの学説によれば、それはいわゆる分配正義である<sup>(4)</sup>。すなわち、生活遂行に十分な資力が各人の手許に残っている必要があり、租税法においては課税を通

じてそれを国庫に移さないこと、社会保障法においては必要な資力を給付すること、という作用を通じてそれを実現する必要がある。特に、租税法においては担税力に適った課税がそれを実現するのであり、一定額に満たない金額は担税力を持たないものとして、課税から除外する必要があるが生じる。

## 2 所得税の基礎理論

### —純所得課税の原則①—

以上に述べたことは所得税法において問題となる。個人の担税力を正確に把握した上で所得課税は行われるべきであるが、ここで議論すべきは担税力という所得税法を論ずる上での最も重要な基礎概念である。担税力に適った課税を論ずる上では純所得課税の原則が重要である<sup>(5)</sup>。例えば、所得は納税義務者が自ら経済活動を通じて得た付加価値であるけれども、それは端的には収入金額から必要経費を控除した残額でもって表される。これは純資産増加説又は市場所得説を通じても同様に妥当することである。すなわち、収入金額を得るのに要した費用は控除することによって、付加価値に相当する部分にのみ課税が及ぶべきことになる。これはまさに客観的純所得課税原則であり<sup>(6)</sup>、これについては所得税の範型を規定するという言われ方すらもされ、所得税法における課税所得計算のいわば本質的構成要素・作業である。しかし、主観的純所得課税原則にも言及されるのであり<sup>(7)</sup>、これは、個人の私的な支出も担税力を減殺させる要因であることを前提に、一定の私的支出も課税所得計算の際の控除項目として観念することを要請する。しかし、所得は経済活動の結果生み出されるものであるから、本来はそうした経済活動とは関係のない私的支出は消費として性質決定されるべきものであり、控除項目の明確な限界付けは実は難しいものでありうる。もっとも、後に見るように、私的支出であっても控除が義務的であると考えられるものもある<sup>(8)</sup>。とはいえ、その

控除の根拠としては、何らかの政策的配慮(例、社会政策)に基づくとされるものもある<sup>(9)</sup>。そこで直後にも触れるが、こうした主観的純所得課税原則をも援用した所得税に係る租税政策について、規範的言明を提供することができる基準を探す必要があるが、これについて、本稿は憲法を選択することとしたい。

## 3 租税憲法論の一端

### —純所得課税の原則②—

ここで前叙の純所得課税原則について、敷衍しておく。前叙のごとく、本稿は憲法が持つ租税法における意義を中心に検討を行うものであるが、所得税法において、純所得課税の原則、特にここでは主観的純所得課税の原則がいかなる意義を持つか、とりわけ租税政策の形成について、いかなる、どの程度の規範的意義を持つものであるのか、について検討を試みる。

ドイツにおいては、次のように言われる。まず憲法上の原則である平等原則があり、そこから応能負担原則、つまり担税力原則が導出される。そこから具体化作業を経て、客観的純所得課税の原則及び主観的純所得課税の原則が導出される、と<sup>(10)</sup>。したがって、主観的純所得課税の原則そのものは憲法上の原則ではないが、平等原則にその根拠を持つものであり、その意味で租税政策について拘束的意義を持つものである。さらに、別の学説(例、57次ドイツ法曹大会)も、「稼得所得のうち納税義務者が処分可能な部分のみ所得税が課される。それゆえ、自己の生存最低限及び家族構成員に係る不可避な費用は課税から除外されねばならない。その後計算された課税所得にのみ税率は適用される。租税を減じる控除について生じる(税負担・筆者注)減少効果は租税特別措置ではなく、税負担の発生をもたらす流入があったときの累進効果の体系に必然的な裏側である」<sup>(11)</sup>とするのである。以上の学説を併せ見れば、主観的純所得課税原則の意味するものは、一定の私的な支出は

納税義務者の担税力の減殺要因を構成するのであり、加えて、憲法上の原則からその拘束的根拠が導かれる、ということが分かる。

次に、裁判所の立場を見ておこう。連邦憲法裁判所は次のように判断する。1976年11月23日決定は、「所得稼得の外側にあり、そして納税義務者にとって回避不能であるそうした支出は、所得税法上斟酌されねばならない。・・・基本法の平等原則及びそこから導出される租税正義の原則は立法者に構築の自由を与える。それは、その際、専ら社会政策の観点にリードされる。」<sup>(12)</sup>とする。1990年5月29日決定は、「家族の所得が、人間の生存に係る最低限の条件を保障するために利用される限りにおいて、それは一家族の社会的状況に関わりなく一処分不可能である。・・・担税力の減少は憲法で必要とされる範囲において課税標準からの費用控除を通じて斟酌されねばならないから、累進税率を伴う所得税システムにおける負担軽減は同様に累進的に作用する。」<sup>(13)</sup>とする。以上の若干の例を見ても、私的支出の控除必要性に言及されているが、注意すべきは、1976年決定においては、立法者の構築の自由にも同時に言及されていることである。すなわち、私的支出の所得税法上の斟酌の範囲は必ずしも一義的に決定されているわけではないこと、さらには、複数の動機でもって私的支出の斟酌可能性は支えられていることである。この点、さらに触れるべきは、2002年12月4日決定であり、「生存最低限を超える、その他の不可避または強制的な私的費用が課税標準の計測上どの程度所得を減じるべく斟酌されねばならないか、は憲法裁判所によって従前完結的には明らかにされていない」<sup>(14)</sup>とする。これは、1976年決定の判示と接合可能であり、すなわち、同じく主観的担税力の減殺事由は一概には明らかではなく、立法者による租税政策の形成作業に際して、それを適切に決定する作業、換言すれば、具体化の作業が必要になってく

るということを意味するものと解される。また、1990年決定においては、処分不可能性に言及されている点に差し当たり着目すべきである。これは、一定の私的支出はその基になる所得を稼得した納税義務者の自由意思をもって処分することはできないので、それゆえ、課税から除外されるべきであるということの意味する。

## (二) 本稿における検討の視角

以上のような議論の動向に鑑み、そうしたドイツ租税法の近時の議論の動向に拠りつつ、本稿は以下の事項を検討課題とする。

ドイツにおける議論によれば、生存最低限をカバーする最低生活費に該当する支出については処分不可能であるということになるが、所得税法における最低生活費の意義を明らかにすることにより、処分不可能であるとされる範囲が明らかになる。ところが、本稿で見ると、そうした処分不可能性については、補完性原則を援用することを通じて租税理論の観点から批判があり、かような議論の応酬について概観する。その上で、最低生活費の範囲を画し、さらには所得税法上いかなる形態をもって主観的担税力を斟酌する課税が行われるべきかについても検討する。その際の思考手法として処分不可能性ではなく、補完性原則を援用する。加えて、基礎控除の設定のあり方、その他の人的控除についての議論を概観、検討する。以上を経た上で、改めて、租税政策の形成における憲法論の意義を、本稿で扱った素材を基に、検討することとした。その際には、基本権の解釈論が鍵となろう。

なお、本稿は、租税法と社会保障法との関係について漸次考察を深めていくための準備作業の意味を持つ。したがって、本稿の検討を基礎に、個別論点については別稿で検討していきたいと考える。

## 二 生存最低限 (Exsistenzminimum) の意義

### (一) 主観的担税力の意義

#### 1 処分不可能性—必要不可欠な私的支出—

主観的担税力 (subjektive Leistungsfähigkeit) は個人の私的支出のうち担税力を減殺させるものを課税の対象から除外した後の残余の担税力を指すと解してよい。所得税法においては、こうした斟酌は課税所得からそれを控除することを通じて行われる。これが主観的担税力を斟酌するための所得控除である。これがなければ、担税力を構成しない部分にも課税が及ぶ。したがって、そうした部分は前叙の手法をもって非課税とされなければならない。これが主観的純所得課税の原則の要請である。

ここで主観的担税力を論ずる上で重要な鍵概念を示す。それは、“処分不可能 (indisponibel)” である (以下では、処分不可能性、処分不可能性のドグマ等の呼称を用いることがある)。これは、必要やむを得ざる、強制的・義務的支出については、担税力の減殺要因であると構成し、それを所得控除の対象とするための理論構成である。それは、すなわち、私的生活を遂行するために必要不可欠な支出であって、個人の担税力を構成しないものである。この点、例えば、Wagner は、「・・・個人の担税力は 2 種のモーメントにある。それは、現物資産 (Sachgüter) の取得と保有、そして、こうした資産を義務的に自己または他人の欲求充足のために利用することである」<sup>(15)</sup>と述べるのである。上記の引用文のうち、後段部分を見てみると、稼得所得のうち“義務的に”私的利用のために支出を行うべき部分があるという。ここにも稼得所得のうち、一定の私的支出に充てられるがゆえに担税力を構成しない部分があるということが租税理論の学説上も承認されていることが分かる。また、特に、担税力を構成しない私的支出の限界付けを行う上で重要である

と思われるのは、先の引用文からすれば、当該支出が強制的であるということであろう。換言すれば、そうした支出は生活遂行を行う上で必要不可欠のものであるということであろう。

#### 2 課税標準の二段階構造

—処分不可能性に対する反駁への到達—

さて、以上のように課税所得計算上考慮すべき私的支出があることは検討されたわけであるが、それを敷衍するならば、ドイツにおいては“課税標準の二段階構造”<sup>(16)</sup>という言葉の方がする。すなわち、この構造においては、稼得所得からさらに私的支出を控除した残額を課税所得とするのである。具体的には、一段階目の稼得所得、二段階目の私的支出を控除した残額の課税所得という理解がそれである。また、そうではなく、特に経済学者においては支持が散見されるが、唯一の担税力の指標としての稼得所得 (Erwerbseinkommen) を観念する一段階構造の課税標準という理解の仕方もある<sup>(17)</sup>。ここで二段階の課税標準に立ち返ってみると、次に問題となるのは、所得控除の対象となる私的支出である。これについては後に改めて述べるが、例えば、基礎控除、医療費控除 (ドイツ所得税法 33 条。臨時・特殊負担 (außergewöhnliche Belastung))、扶養控除・子女控除 (Kinderfreibetrag)、各種保険料控除等がそこに含まれるとされるのである (後述三(三))。

ところが、こうした支出について処分不可能であるとする議論であるが、近時ではやや理論的反駁にさらされている。では、ドイツで触れられるところの、そうした処分不可能性のドグマに対する批判について以下で私見による敷衍も含めて若干見ることとしたい。一に、なぜ、高所得者が、強制的支出を控除した後、租税債務を支払うための担税力を欠いていると言えるのか?<sup>(18)</sup>である。これは、高所得者については人的控除の適用がなくても、課税後に十分な資力が残ることが多いで

あろうから、そうした残余の資力からでも十分に必要な私的支出を行うことが可能であるという認識をベースとしているのであろう。これによれば、所得控除について高所得者に有利であるという問題点を回避することもできるかもしれない。二に、様々な担税力の調整方法の比較ができない<sup>(19)</sup>、というものがある。これは、後にも繰り返すが、主観的担税力を課税所得計算上斟酌する方法として、処分不可能性のドグマに拠れば、そうした支出は強制的・義務的であるため、それを課税所得計算上除外する必要が認識されるので、そうした“除外”という作業への着目を通じて、性質上所得控除が唯一の政策手段であることになりかねず、他の政策手段が租税政策の俎上に乗ることがないという帰結を導きうることになる。三に、租税システム・財政システムの統合的理解ができない<sup>(20)</sup>、というものである。これによれば、処分不可能と性質決定可能である私的支出を所得控除の対象とすると仮定し、かつ、当該控除額の決定作業を支出の義務性・強制性のみに着目し決定するならば、それに伴い生じうる税収喪失及び財政への影響は租税政策の形成の局面からは放擲されたままになろう。四に、上記に関連して、処分不可能性は 19 世紀の社会保障システムが不十分であった時代に形成された理論であるともされるのである<sup>(21)</sup>。これは、批判の第一点とも関係しうるが、要するに、社会保障システムが不十分であれば、自己の稼得所得が生活遂行のまさに第一次的手段であるため、必要な私的支出は課税所得計算上十二分に斟酌されねばならないという結論に行き着く。ところが、社会保障システムの発達した今日、自己の稼得所得外の生活遂行手段の獲得の可能性という選択肢も増えているため、処分不可能性に基づき私的支出を課税所得計算上斟酌する必要性は当該ドグマの形成時ほどにはない、ということになろうか。

以上の批判には聞くべきところもあるかも

しれない。これに関連して、私見によれば、差し当たり、次の点を指摘できると思われる。それは、端的に言えば、処分不可能性のドグマに係る、租税政策の形成に対して当該概念が持つ硬性性である。すなわち、処分不可能性から所得控除の他の政策手段が導かれなかったり、税収確保の視点が放擲されたりするならば、租税政策論上の基礎概念としてはあまりに硬く、その結果実践性を欠いていると言わざるを得ないかもしれない。こうした批判も踏まえて、ドイツ租税法学においては、直後の(二)で検討するような補完性原則に基づく租税法と社会保障法との調整が提唱されているのである。

なお、前叙の批判の第一点に着目するならば、それによると、課税後も十分な資力が納税義務者に残っていれば、主観的担税力に配慮した所得課税が行われうるとも考えられるが、しかし生存最低限に必要な支出はそもそも所得額の多寡に関係なく必要なものであり、それが担税力の減殺要因であることはあらゆる納税義務者にとって共通であると考えられる。但し、財政政策の側面をも併せ考慮に入れば、高所得者について私的支出の控除額の限定という租税政策はありうると考えるべきであって、それゆえ批判の第一点の意義はむしろ批判の第三点における租税システムの構築に際して財政システムとの統合を意識すべきであるという言明に繋がっていくと見るべきであるかもしれない。性質上このことは所得税法における主観的担税力の考慮方法の多様性という批判の第二点にも関係する。

## (二) 補完性原則の意義

### 1 保護原則及び介入禁止原則

補完性原則 (Subsidiaritätsprinzip) は、ドイツ公法学においてはしばしば散見される国家と私人との間の法関係に係る重要な基礎概念である。租税法学における意義としては、およそ次の 2 つの意味内容を有する。一に、

保護原則であり、端的には、少数の要保護者を保護することを意味する。換言すれば、基本法の想定する人間像としては、私人は自助を通じて必要な所得を得る<sup>(22)</sup>ということがある。これは実定法の根拠を参照すると具体的に明確化する。それは、“社会保障給付の劣後性 (Nachrang der Sozialhilfe) (ドイツ社会法典第 7 章 2 条)” であって、私人は第一次的には自助たる経済活動を通じて、生活に必要な経済的原資を獲得し、それができない場合に第二次的に国家から給付がなされるというものである<sup>(23)</sup>。

二に、介入禁止原則である。これは、保護する必要がない、自助を通じて生活遂行可能な者には給付がなされないことを意味するのであって、保護原則の意味内容と極めて密接に関係しているが、私人が自助を通じて生存最低限の所得を稼得できるのであれば、給付は行われず、ということである<sup>(24)</sup>。この介入禁止原則の意味するところは、さらに重要な意味内容に進んで、いわゆる“課税・給付 (Hin- und Herzahlen)” の防止<sup>(25)</sup>に行き着く。この課税・給付の関係は、以下のようなものである。すなわち、ある納税義務者に課税がなされ、その結果国家からの給付が必要になった場合に、給付を行うと、それは国家の活動としては本来行われる必要のない活動が行われたことになり、国家活動の非効率性が生み出される。これは特に課税という侵害的国家活動を伴うものであるため、補完性原則及びその背後にあると思われる比例原則に照らせば、許されないものであろう。加えてこうした国家活動は結局行政の肥大化に行き着く。このように見てくると、介入禁止原則も補完性原則の意味内容として観念すべきものであることが理解できよう。

以上の補完性原則に係る 2 つの意味内容から、ドイツの学説は次のような鍵概念に到達する。いわゆる租税法と社会保障法との機能的・整合性 (funktionale Korrespondenz)<sup>(26)</sup>

であって、これは主観的純所得課税の原則の実現との接合可能性<sup>(27)</sup>を意味する。すなわち、課税を行う場合には、納税義務者の自助を通じて得られた最低生活費に相当する所得には課税を行わず、それを得られない場合にはじめて国家による給付が行われる、ということである。

## 2 所得の機能からの示唆

なお、こうした租税法と社会保障法との間の機能的・整合性という帰結は、ドイツの学説によれば、所得に認められる諸機能を認識・識別することを通じても行われうる。それによれば、所得の機能としては、最低生活費の獲得、私的利用、社会的安定化 (soziale Absicherung) が識別できるのであり<sup>(28)</sup>、これらは課税の局面において斟酌すべきものとされているのである<sup>(29)</sup>。それを前提に考えれば、獲得された最低生活費に相当する部分は課税から除外することが求められよう。

### (三) 小括

ここでは、所得の持つ諸機能という議論も参照しつつ、補完性原則の意味内容を検討したわけであるが、そこから租税法と社会保障法との機能的・整合性という鍵概念を確認することができた。これは果たして処分不可能性に対する理論的に十二分なアンチテーゼになりうるものであろうか。この詳細については四でも触れることとなるが、ここでは特に、処分不可能性に対して向けられた批判のうち、第四点に着目することとしたい。すなわち、租税システムの構築の際の社会保障システムへの着目であり、これは両者の調整作業を行うべきことを論証する視点であって、それが前叙の両者の機能的・整合性に行き着くことになるのである。

次に、続く三では、租税法及び社会保障法の機能的・整合性を念頭に置きつつ、補完性原則の適用を前提に所得税の制度設計を行う際に、いかなる具体像が描かれるのかを

検討することとしたい。

### 三 非課税枠の設定、私的支出の控除、 そして具体像

#### (一) 生存最低限の設定

##### —設例としての基礎控除・概算化—

ここで補完性原則を前提に、生存最低限の設定を検討するが、ここでは租税法と社会保障法との関係を念頭に置くと、その問題は概算性（租税法）と個別性（社会保障法）との調整という枠組みで議論することができる<sup>(30)</sup>。すなわち、租税法及び社会保障法に係る特徴に着目するとすれば、前者は、税務執行の考慮から法律上規定される租税属性は概算的に設定されること等に見られるものであり、後者は、保護の必要性あるいは給付の必要性は、個々の私人の事情に応じて決定されること等に見出されるのである。とするならば、上記のような両者の法領域に係る基本的属性は異質のものであり、両者の機能的・整合性の確保は端的には困難な作業であることになりうる。この点、ドイツにおいては、生存最低限の設定に係る概算化あるいは類型化（Typisierung）は本来的に許されるものであるのか否かという問題意識が現れているのである<sup>(31)</sup>。

ここで、連邦憲法裁判所の立場を見ておこう。曰く「そうした類型化の枠組みにおいて、勿論、生存最低限はできるだけ多くのケースにおいて生存最低限の必要性が充足され、つまり納税義務者がその所得に対する課税により生存最低限の必要性を国家給付を利用することによって充足する必要がないように計測されねばならない」<sup>(32)</sup>と。この言明によれば、生存最低限を所得課税において斟酌する政策手段として、一定の概算額を設定した上での所得控除は許されることになるが、しかし、できるだけ多くの納税義務者がそれにより自己の生存最低限に課税が及ばないような状況

の創出が求められる。確かに生存最低限の設定は社会保障法の視点から見ると正確性が必要であるが、しかし税務執行という租税法の視点からすると、一定の概算化・類型化が必要であると考えられる。これが、ドイツ租税法でいうところの簡素化目的規範の構築である。

しかし、例えば、基礎控除を設例として考えてみると、学説の指摘するところによれば、なお概算化を克服して個別事情の考慮の可能性に言及されることがある。それは、地域的差別化の必要性である。これは、納税義務者が借家に居住する場合に、賃借料の違いに現れるのである。端的に見れば、これによると、賃借料の多寡を基準として居住地により基礎控除額に違いを設けることが求められよう。但し、これについてはなお税務執行の観点からの批判が考えられよう。さらに、学説上次のような Hackmann 教授の批判がなされている<sup>(33)</sup>。その内容とはおよそ①担税力の指標を所得のみでなく、時価評価した資産も含める課税を行い、②賃料の高い地域に低所得者が居住すれば、引っ越しで対応可能であるため、そうした考慮は必要ないということである。この Hackmann 教授の議論については、別の学説から反駁があり、①についてはそうした課税のあり方は、いわゆる標準収益（Soll-ertrag）による課税に繋がりがかねない<sup>(34)</sup>、②については、基本法 11 条 2 項（消極的居住の自由。つまりは特定の場所に居住し続ける権利）に違反するというのである<sup>(35)</sup>。以上の批判には聞くべきところがある。特に、①に対する批判については、そうした課税が金銭的価値の具体的流入を伴わない課税に行き着くことにもなるのであり、また制度設計が所得課税の枠内におさまらないものでもある。とはいえ、基礎控除に係る地域的差別化については差し当たり対応がなされないということになろう。

もっとも、賃借料の問題については、何ら

かの対応が不可能ではない。先ほどの連邦憲法裁判所の言明によれば、基礎控除が社会保障法上の平均的な生存最低限に係る金額に満たない場合には、賃料が高い地域では、納税義務者に対してその生存最低限に係る必要性に租税法上十分に配慮できない<sup>(36)</sup>ということになりかねないため、住居給付 (Wohngeld) の実施が考えられる<sup>(37)</sup>。このように、課税と給付とを組み合わせて担税力の斟酌を行うこともありえよう。

## (二) 生存最低限の水準

### —制度設計の合理性—

次に、先ほどの連邦憲法裁判所の立場及び検討も踏まえて、生存最低限の水準の決定について議論を行う。この点、学説においては、租税法上の生存最低限の水準は (憲法上の) 社会保障給付の水準と等しく<sup>(38)</sup>、社会保障給付の水準より高く、その受給者と比較して自律して所得を稼得する者がより良い立場に置かれるべき<sup>(39)</sup>であるという指摘がある。これはいわゆる距離原則 (Abstandsgebot) の言明<sup>(40)</sup>を指すとも解しうる。すなわち、距離原則によれば、課税後に最低生活費が納税義務者のもとに残る必要があり、さらに進めて、最低生活費 (EM) に満たない所得 (EE) のみしか稼得していない場合には、その差額 (SH) を給付 (EM=EE+SH) することを通じて、いずれにせよ課税後に生存最低限の所得が残っていなければならないことになるのである<sup>(41)</sup>。特に、ここで関係があるのは課税後の最低生活費の確保の問題であろう。これを実現するためには、生存最低限が社会保障給付の水準と同一であってはならず、それよりも高額でなければならない。これはいわば“社会保障給付+X”と表現されるわけであって<sup>(42)</sup>、社会保障給付の額に一定額 (X) が加算される必要があるわけである。

次に、連邦憲法裁判所の立場であるが、曰く「・・・国家は市民の所得を、自身及びそ

の家族の生存最低限に係る最低条件を作り出すために必要である限りにおいて、非課税としなければならない。・・・自己配慮が国家による配慮に優先するという補完性の基本的思考は、所得税法上の基準となる生存最低限の計測が、社会保障法上の給付水準を基礎とすることに適合する<sup>(43)</sup>と。これによれば、生存最低限の非課税という要請と並んで、生存最低限の金額が社会保障給付の水準を基準として決定されるべきことが述べられる。特に前段について異論はなかるうが、後段については学説が言うところの“社会保障給付+X”を要請するの否か必ずしも明確ではない。しかし性質上排除しないとも理解しうるわけである。

また、ドイツにおいては生存最低限報告書 (Existenzminimumbericht) が公表されており、これに基づき例えば基礎控除の額は決定されているようである<sup>(44)</sup>。

なお、基礎控除の設定については、それ自体が高所得者に有利<sup>(45)</sup>であるとされているのであり、中位値 (Mittelwert) を採るべきではないか、という議論がある<sup>(46)</sup>。これは、端的には、生存最低限に必要な基礎控除額の設定を行うことを通じて、それが概算的でありながらも、できるだけ多くの者の最低生活費をカバーする金額のそれとすることを企図するものであろう。この考え方の当否の検討は別途行いたいと考えるが、ここでは、少なくとも、基礎控除に係る前叙の批判を回避すべく、それを高額にすることを避けつつ、できるだけ多くの者の生存最低限をカバーする基礎控除額とすることを通じて、制度の合理化を図ろうとするものであろうと言うことができる。

## (三) 人的控除

### —家族税制も視野に入れて—

#### 1 生存最低限について

ここで生存最低限に係る所得税法上の制度

について大まかに概観する (Fn.16 における Hey, § 8 Rz.83ff.等による。また夫婦合算課税を選択しないケース)。基礎控除 (32a 条 1 項 1 号) は、8004 ユーロである。(将来配慮 (Vorsorgeaufwendungen) のための) 特別支出 (Sonderausgaben. 10 条 1 項 2 号、3 号 a、b、同 3a 号) については、2 号の公的年金保険等控除があり、3 号 a、b の公的 疾病 保険 (Kranken- und Pflegeversicherungen)、同 3a 号のその他の疾病保険、失業等保険 (Versicherungen gegen Arbeitslosigkeit, zu Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen)、生命等保険 (Unfall- und Haftpflichtversicherungen sowie zu Risikoversicherungen) については、合計 2800 ユーロまでの控除が認められる。なお、特別支出の控除可能性に係る一定の限定については、連邦憲法裁判所は、「・・・生存最低限を定量化する比較レベルとして社会保障法上保障される給付水準を厳格にベースとしなければならない。・・・社会保険に係る法は原則として社会保障の水準を超える生活水準の確保を目指す。社会保険と社会保障との間にもその限りで補完関係が存在する。・・・納税義務者は“強制性”の視点のもとで義務的社会保険の拠出額まで課税標準から常に控除することができなければならないということは一般的には導出できない」(47) としている。

その他には、子女控除(32 条 6 項)として、2184 ユーロ (物的生存最低限) 及び 1320 ユーロ (面倒・教育の必要分) の控除が認められる。扶養控除 (33a 条) は最大 8004 ユーロ (被扶養者が自己の所得を得ている際には、それが 624 ユーロ超であるときに、当該所得に相当する額が 8004 ユーロから控除される) であり、自己教育投資控除 (10 条 1 項 7 号) が、6000 ユーロまで、子女教育控除 (33a 条 2 項) が 924 ユーロの控除を認められる。また、臨時・特殊負担 (33 条) の控除もある。

## 2 家族税制—家族給付調整のメカニズムと問題点—

ドイツにおける家族税制には複雑な点がある。それが子女控除と並行して適用されうる家族給付調整 (Familienleistungsausgleich) の制度である。その概要は以下のようになっている。それが子女手当であり、1 か月につき、一人目、二人目の子女には 184 ユーロ、3 人目には 190 ユーロ、4 人目以降には 215 ユーロが給付されるのであるが、その実態は租税の還付 (31 条 3 文) であって、納税義務者に対する所得課税後に、前叙の額が還付されるのである。その結果、子女の生存最低限に必要な所得が租税の還付として納税義務者の手許に残ることになる。但し、次の点には注意が必要であり、すなわち、もし子女手当がそれに満たない場合には子女控除の適用がある (32 条 6 項) のであって、さらに、もし、子女手当が子女の生存最低限に必要な所得に係る税負担を超えたら、当該額は補助金 (Subvention) になる<sup>(48)</sup>とされるのである。以上を要するに、この家族給付調整の制度は前叙のごとく複雑であり、さらには子女手当の適用がある場合に、それが一定の場合に補助金化する可能性がある。以上のような制度に基づいて子女手当の性格については、租税の還付であることは形式上分かることに加えて、違憲の租税の払戻しではないか<sup>(49)</sup>という指摘もある。すなわち、この批判の核心は、ここで国家が課税を行って、一度は国庫に所得を収納するわけであるが、それを改めて還付することになるので、課税をすることの独自の意味は見出しえないかもしれず、ここでは課税という国家作用は結局不要になるということであろう。

ここで、ドイツにおいては、家族税制と基本法 6 条との関係も言及されるところであり<sup>(50)</sup>、税負担の平等と同時に家族が国家による課税から保護されるべきであるという自由権 (防御権) の適用にも言及される。したがっ

て、何らかの家族を構成する納税義務者に係るそれに起因して生じる担税力の減殺は所得税法上も斟酌されねばならず、それをもってかような担税力の減殺の調整が行われる必要がある。この点、子女控除及び子女手当（Kindergeld）の適用があるわけである。ここで特に子女手当については、既に説明したメカニズムによれば、控除及び（補助金という形態を採る）租税特別措置の両方の性格を有し、機能するのであるけれども、問題は後者の租税特別措置としての性格については所得税法における異質物<sup>(51)</sup>であり、前叙の担税力の“調整”という性質を失うことになる。しかも、学説の指摘によると、こうした子女控除と子女手当との選択制は、子女手当の租税特別措置化の余地があるがゆえに、稼得所得と国家の給付とを同価値と考えることになるのではないか<sup>(52)</sup>ともされるのである。これは、当該学説が明示的に述べるわけではないけれども、本稿で検討した補完性原則との関係で問題を生じさせるものであるかもしれない。その他にも、子女手当の給付は、構造上所得控除を通じた自律的個人の実現よりも、社会保障給付を優先させることになるという批判もある<sup>(53)</sup>。

そこで、学説の指摘では、家族給付調整の改革論として、それを子女控除へ一本化する途、そして子女手当へ一本化する途が検討対象とされているのである。まず、子女控除への一本化については、それが所得控除の形態を採る点で高所得者に有利に作用することになる<sup>(54)</sup>。その際、所得の上昇とともに子女控除が減額されるという制度を仕組みつつ、対応することもありうる<sup>(55)</sup>。次に、仮に、所得控除に認められるかような欠点に着目する場合には、子女手当への一本化の途に着目がなされることになるが、仮に、あらゆる納税義務者について一律に同一額の給付が行われるとするならば、前叙のごとく子女手当は性質上所得控除として機能しうるので、逆進性の

解消はできず<sup>(56)</sup>、さらには最高所得税率の適用対象たる高所得者に不利となるおそれが生じることになりうる<sup>(57)</sup>。したがって、同一額での子女手当はありえないことになる。そこで、子女手当への一本化に係る第二の途として、累進的子女手当の提案があり、これは所得上昇とともに子女手当が増額していくというものである<sup>(58)</sup>。これにより、透明性の確保が実現しうるとされる<sup>(59)</sup>。また、そもそも課税・給付の関係（Hin- und Herzahlen）の発生という問題もあるのである<sup>(60)</sup>。

次に、子女控除に係るその他の問題に触れることとする。議論の対象は子女控除の金額である。この点、かつて連邦憲法裁判所は子女控除の金額について、次のように述べていた。曰く「子女の生存最低限は、必要性によって計測すべきであり、実際に要した費用によるべきではない。・・・両親の担税力は、・・・子女の世話の必要性によっても減少する」<sup>(61)</sup>と。これを受けて、1999年1月22日家族支援法において、子女控除については2002年以降世話控除（Betreuungsfreibetrag）の要素も付加された。その結果、4368ユーロ（基礎控除相当額）及び2640ユーロ（世話控除等相当額）の合計7008ユーロの子女控除が適用されることとなった。

これに対しては、学説上次のような批判がある<sup>(62)</sup>。それは、①子女が自己の所得があれば、本人の基礎控除（8004ユーロ）と併せて、15012ユーロが合計控除されることになるが、本来所得概念論によれば、課税所得は金銭量により計測すべきであるが、金銭を伴わない世話・養育のための給付に係る費用をも控除することは租税理論の観点から問題ではないか、という点である。批判は続けて、子女控除にこうした措置が適用されるのであれば、老人の世話の費用をも控除すべきではないか、という点に及ぶ。そして、②連邦憲法裁判所は家族秩序に中立的でなければならないのではないか、という点である。批判の①につい

て見ると、私見によれば、結局は概算控除額の計測根拠として実際に要する費用に近似する額ではなく、必要性に基づいて計測した額を採用していることから生じるであろう子女控除の額に係る過剰性に着目したものであると理解できよう。また、老人の世話費用に係る控除の必要性については、やはり子女に係る過剰控除に着目した批判であろう。同様に②についても、おそらくは①と同様に過剰控除となることによる子女がいる家庭に係る優遇税制として子女控除を性質決定するものであろう。とするならば、これは子女控除の過剰性に係る批判に帰着する。以上を踏まえるならば、前叙の所得概念論に係る議論に立ち返っても、課税所得計算の際には費用控除は実額であることが原則であるため、ここで見たような批判的見解は首肯できるものである。そして、租税立法者の継続的営為を通じて適正な控除額の設定が図られるべきものである。

#### (四) 小括

以上に検討したところから、租税法と社会保障法との調整には難題があることが分かる。すなわち、両者の調整には単純な一致ではなく、生存最低限が社会保障給付を上回る必要があること、もっとも、制度設計上の問題はそれに尽きるわけではなく、例えば、基礎控除については概算化構造を持たせるのみでは不十分で、地域的差別化の必要性も指摘されていること、には注意が必要である。とはいえ、租税制度の機能性を持たせるためには、簡素化目的規範としての制度設計も必要であって、この局面のみを観察しても、租税制度の設計は現実的には一元的基準の当てはめという単純なものではないことは改めて明らかとなったと思われる。

本稿での検討素材については、税負担に係る平等原則が実現されるべきことは当然であるが、それに加えて、特に家族税制について自由権の斟酌が制度設計上重要な基準となっ

ていることが分かる。すなわち、家族税制のもとでは、基本法6条の援用のもと議論が展開されているけれども、所得概念論をも視野に入れた前叙の批判にもあったように、その意義は家族税制の設計に際して国家は中立的であるべきこと、に求められるように思われる。すなわち、基本法6条の性質として防衛権としてのそれが観念されており、そのことは換言すれば、国家による過剰介入禁止を意味するのであって、国家による家族に対する過剰な保護・援助を読み取ることはできないと見るべきであろう。それが先の学説による批判に行き着いているものと理解できるかもしれない。その他にも、ここでの検討では明確に触れなかったが、社会国家原則も性質上重要な基準として観念すべきであろう。

そして、憲法における租税政策への指示をいかにして読み取るか、という問題を、次の四で検討することとしたい。

#### 四 結語

それでは、以下に、租税政策の形成における憲法が、本稿で検討した素材において、いかなる意義を持ちうるかを検討する。

##### (一) 租税政策の形成と憲法

租税政策の形成と憲法という視点において、ドイツで展開されている議論の特徴としては、基本権の援用が挙げられる。まず、基本法1条1項においては、人間の尊厳が規定されているわけであるが、これは基本法における最高の価値<sup>(63)</sup>と言えるであろう。これを前提に議論するならば、租税法の制度設計においても、こうした憲法価値の実現が重要な要素として考慮されねばならない。

とするならば、かような憲法価値を考慮した租税制度はいかなる具体的形態を採るのであろうか。ここで着目すべきは、鍵概念としての“必要性指向 (Bedarfsorientierung)”<sup>(64)</sup>である。これは、端的には、人的控除を認め

るべき私的支出は、基本権にあらわされる憲法価値を実現する程度に、それが認められねばならない、という帰結を導くのである<sup>(65)</sup>。この視点に基づけば、人的控除を認めるべき私的支出の性質及び程度が明らかになるということ、さらには現行法における必要性との不整合性も明らかになってくることになる。例えば、ドイツの議論によれば、“所得税法は控除を費用 (Aufwand) に結び付け、必ずしも必要なもの (Bedarf) ではない”という言われ方がするように<sup>(66)</sup>、現行法においても、必要性を基準としてみれば、必ずしも主観的担税力の斟酌が不十分である箇所が散見されることになるのである。

以上のことを憲法論に基づけば、平等原則を自由権的解釈・理解するということになる。すなわち、担税力の計測を行う際には、平等原則に基づき、税負担が公平に配分されるようにすることが第一次的な作業であるとしても、それに加えて、そうした作業を行う際に、憲法価値 (例、身体の不可侵性 (基本法 2 条) 等) をも考慮することが租税立法者には求められることになるのである。これと先ほどの必要性の議論を接合するのであれば、何らかの疾病に基づき身体の健康が害された場合には、身体の回復に必要な治療を受けるために必要である支出であれば、全額控除が認められるべきである、ということになるのである。これは、ドイツの学説で言うところの基本権の“加考慮 (Aufladung)”<sup>(67)</sup>である。すなわち、基本権の価値を実現する租税制度を構築することが基本権を援用することによってはじめて可能になるのである。これが平等原則に加えて、個々の基本権、とりわけ自由権をも参照することによって租税制度を構築する際の基準とすることの意義である。したがって、例えば、わが国の医療費控除を包摂する臨時・特殊負担については、課税要件上“甘受可能な (zumutbar)”な負担は自ら負うことになり、控除が認められないこと<sup>(68)</sup>、

さらには同じく租税法上の担税力を減殺するそうしたいいくつかの私的支出の控除に係る金額上の限定性<sup>(69)</sup>も必要性の観点、さらには基本権の加考慮という視点から観察すると、制度設計上の不合理性という批判の対象とはなりうるものである。

こうした必要性・基本権の加考慮という視点は私的支出を課税所得計算上は現行法以上に考慮することになるので、その点に限定してみれば、前叙の憲法理論的観点からも、さらには納税義務者にとって有利となるため、実践的観点からも支持を獲得することは不可能ではなからう。しかし、やはりこうした必要性指向には理論的観点からの批判が提起されているのである。主として言及されるところを見ると、私見も交えて敷衍するとなれば、以下のようなになる。それは、一に、必要性概念の不明確性である<sup>(70)</sup>。これは、必要性によって、客観的にいかなる程度の私的支出が基本権の価値を実現するのに必要であるのかは一義的に明らかではない、ということである。おそらくは、このことは、必要性に係る論証不能による私的支出の考慮の拡張可能性とでも言い換えることができよう。それに関連して、二に、財政政策との関係がある<sup>(71)</sup>。これは、私的支出の考慮が、例えば、所得控除という形式でもってなされた場合には、現行法と比較して多額になり、その結果税収の喪失が生じることになるのである。三に、基礎控除の水準が社会保障法上の給付水準に依存することとなり、租税立法者の構築の自由が失われるというものである<sup>(72)</sup>。租税法及び社会保障法は相互に独立した法領域であるが、同時に本稿の検討対象である調整も必要である点に難点がある。Leibohm 氏の当該箇所の記述によると、特に問題となるのが、社会保障法上の給付水準が上昇することに伴い、基礎控除額も同時に増額され、それをもって財政難のもとにおける税収の喪失に繋がる点である。これは租税政策のみならず、財政政策

の観点からも回避すべきことである<sup>(73)</sup>。四に、第一点及び第二点に関係するところではあるが、仮に、必要性の基準でもって、人的控除の額が決定された場合に生じうる（過大な）税収喪失は売上税増税をもってそれに対する対応がなされる可能性があるということである<sup>(74)</sup>。これは、主観的純所得課税原則を一層実現する人的控除の拡充があったとしても、売上税増税は、性質上それを相殺しうる措置であろう。

以上に見た必要性指向に係る理論的応酬に対していかなる評価を与えるべきか。税収喪失はともかく、第一点は実際の視点からすれば極めて重要な反駁であって、つまり、必要性指向の意義を失わしめかねないものである。もちろん、租税法においては立法者の構築の自由が承認される傾向にあり、それゆえ、かような反駁は成り立ちうるものであるけれども、それに対して一定の反批判を試みなければ、必要性指向から何らかの理論的示唆を得ることはできない。そこで、一般論としては、租税政策の形成においては、立法者の熟慮及び省察が求められることにならなければならない。そこで本稿での検討から手がかりを得ようと思えば、差し当たり、例えば、基礎控除設定のあり方を参照すれば、生存最低限報告書によるデータ検証に基づき決定を行うということが考えられよう。

## （二） 租税法と社会保障法との調整

### —補完性原則を参照して—

#### 1 補完性原則の意義

##### —租税政策論における含意—

本稿は、租税法と社会保障法との調整について、補完性原則に着目して議論を試みたわけであるが、ここで改めて補完性原則に係る租税政策上の含意を明らかにする作業を行うこととしたい。

補完性原則は処分不可能性に対するアンチ

テーゼとして提唱される傾向がある。既に述べたように、処分不可能性という視点は、伝統的租税理論から展開されてきたものではあるが、今日における財政システムと租税システムとを統合的に捉えるという要請には応えられるものではない。補完性原則はその点で財政政策も見据えた租税政策の形成という枠組みを提供してくれる。ところが、補完性原則は処分不可能性のドグマを租税理論からまったく放擲するものではないと考えられる。ここで補完性原則と処分不可能性との関係という問題提起を行うことができる。例えば、ドイツにおける自由権的租税法理論の提唱者である Paul Kirchhof 教授の議論を参考にするとその手がかりを得ることができる。所論曰く「自己の職業活動及び私的に利用可能である所有権に依拠する経済秩序においては、個々人は自己の努力及び配慮を通じてその財政需要をカバーする。・・・こうした財政秩序は、国家の援助から距離を置き、そこから独立して、自己の存在及び獲得を安定化しうるそうした納税義務者に基づいている」<sup>(75)</sup>と述べた後、さらに「自己の生存に必要なものをカバーする所得は課税標準から控除されるべきであり、租税債務からではない。・・・つまり、生存を安定化する所得は課税しえない財産の流入であり、それとともに累進課税の開始について正当化可能な根拠ではない」<sup>(76)</sup>と続ける。まず、前段の引用文であるが、納税義務者が自らの稼得した所得をもとに、生活遂行を行うことが、財政秩序の前提であることが分かり、これは補完性原則が拠って立つ人間像と同一であると言いうる。そして、後段の引用文においては、そうした人間像を実現するための租税制度として、所得税の局面においては、必要不可欠な私的支出は課税標準から控除することが言われる。これは、言明の性質上処分不可能性のドグマとの接合が可能である箇所である。すなわち、生存に必要な財産は課税できない所得の流入である

としているのであるから、そうした属性を持つ所得は処分不可能であるということであろう。とするならば、補完性原則の基本思考によれば、処分不可能性のドグマは、自律的な人間像を実現するための所得を課税により国庫が吸い上げないということになり、上記の点で両者は実は共通性を持つと言いうる。

以上の検討結果を処分不可能性のドグマの蘇生とみるべきであるか、という問題点については、筆者は結論を留保することとしたいが、少なくとも、それに代えて補完性原則に係る租税政策上の含意をいかなる点に見出すべきであるのか、という問題をここで若干検討することとしたい。この点筆者にとって差し当たり言えることは補完性原則の複眼性思考を挙げることができる。すなわち、やや強引かもしれないが、処分不可能性を私的支出の所得税法上の斟酌に当てはめると、性質上その手段として所得控除しか現れない。なぜなら、処分不可能である部分につき、課税を及ぼさないためには、それを課税所得計算上あらかじめ除外する他ないからであり、そのための手段は所得控除である。ところが、補完性原則は生活遂行に必要な所得が一定程度納税義務者のもとに残っていることがその本質的意味内容であるから、そのための手段としては、所得控除にはじまり、税額控除、さらにはそうした各種控除と給付との組み合わせも考えられうる。また、前叙の租税政策と社会保障政策との統合的把握も補完性原則がもたらす思考であろう。

なお、補完性原則に立っても、処分不可能性に立っても、仮に所得控除という形態で課税所得計算上の私的支出の考慮を行う場合には、高所得者に有利であるという累進課税による所得課税の問題が生じる。本稿での検討素材は、低所得者にとって実益のある問題であるため、高所得者に係る累進税率の恩恵については若干ではあるが改めて触れておくこととしたい。この点、Paul Kirchhof 教授の

立場は参考になる。曰く、「累進段階に応じて異なる負担軽減は一累進税率の裏返しとして一累進税率の法効果である。もし、例えば、事業者が工具を購入した場合、収益の多い事業者は所得税を 1 マルクあたり 50 ペニヒ超節約する。この反対に収益の多くない事業者はわずかなペニヒを節約するか、又はまったくそうではない。もし、納税義務者が 1 か月を事業ではなく休暇に充てたならば、つまり収入をあきらめたならば、同一のことが妥当する。こうした事情を累進所得課税から除外することは一租税特別措置に関するのと同じように一累進税率による節税ではなく、課税所得の欠如の効果である。累進課税は課税所得というベースを欠いているのである。累進課税は正当化されない。」<sup>(77)</sup>と。この引用文から読み取れる累進課税の問題点に係る示唆は、以下のとおりである。低所得者が経済活動を行わず、余暇を過ごしたとして、その余暇時間に稼得可能であった所得は存在しない。これは課税所得の計算上所得が存在せず、所得控除を行ったことと同義になるかと言えば、そうではない。これは所得控除の結果ではなく、所得そのものが存在しないのである。とするならば、上記の設例のもとで低所得者に実質的に所得控除が適用された場合と同視しうる状況は存在せず、換言すれば、低所得者にとって高所得者と比して少ない所得に基づいて課税が行われることは所得控除の適用とはみなしえないのである。したがって、累進税率による税負担の歪曲は残されたままである。これによれば、所得控除に代えて、税額控除の可能性もありえるであろう。そして、税額控除は処分不可能性のドグマからは導出されえず、補完性原則をもってはじめて可能になることは既に論証したとおりである。さらには、累進税率に代えて、比例税率を所得税法において採用する途も選択肢かもしれないが、詳細な検討は別稿にて行う。

## 2 法秩序の統一性—補完性原則の貫徹?—

ここで、本稿で検討した補完性原則について、それを貫徹させる途を探ることとする。この補完性原則の貫徹<sup>(78)</sup>という作業により、租税法と社会保障法との調整を行うことが可能になりうる。その際に着目すべき基礎概念としてドイツ租税法上において展開される法秩序の統一性を挙げることにしたい。

本稿で検討した必要性指向については、学説の指摘に拠れば、それを指向する純額を基準とすべきであるとされるのであり<sup>(79)</sup>、具体的には、当該額について、租税法においては非課税、社会保障法においては給付を行う必要があるのである。ここで、上記の両者間で調整を行うということは、租税法においても、社会保障法においても、当該額が納税義務者の手元に残されている状況が創出されねばならないことを意味する。かような状況が創出されたのであれば、そこには法秩序の統一性があると換言可能である。すなわち、ここで法秩序の統一性とは、「異なる法領域の規律は、そうした法領域につき横断的に作用する唯一の基本的価値付けに関わる。それは、特に、憲法上の基本的価値付けである。“法秩序の価値の統一性”は、社会保障法上の必要性の原則が租税法上の応能負担原則の反射像としてある限り、租税法と社会保障法との関係を刻印付ける。したがって、立法者は、特に、租税法におけるのと同じように社会保障法上も憲法上の生存最低限の保障を義務付けられる。その際、社会保障法を超える租税法上の生存最低限は社会保障法においても妥当する基本的価値付けを満足する」<sup>(80)</sup>という言われた方で表現されるのである。上記の言明は、端的には、租税法上の非課税と社会保障法上の給付との間で、形式的に両者が同一額であることを求めるのではなく、むしろ、前者が後者を上回ることによって調整がなされることを示唆するがごときものである。したがって、補完性原則は租税法上の法秩序の統一性と

いう言明によってもその意味内容が充足可能なものと言えるのであり、これは両者の摩擦なき接合と言えるであろう。また以上の引用文に従えば、むしろ法秩序の統一性が補完性原則の意味内容の実現を要請しているとすら言えるのかもしれない。

以上のようなドイツの学説を敷衍すれば、確かに、租税法と社会保障法との調整は理論的には十分に可能である。しかし、社会保障法制に係る立法者の裁量については着目すべきである。すなわち、社会保障法制に係る立法者の裁量が租税立法にも及ばないか、という問題提起は可能であって、具体的には、社会保障給付の減額がなされた場合には、それが法秩序の統一性を介して、例えば、基礎控除の減額という形態を採りつつ租税立法にも及ぶ可能性があると言えよう。この点をいかにして解すべきかであるが、確かに、基礎控除の額が社会保障給付の額を上回っていることによって、補完性原則はなお充足されているとも解しうる。しかし、基礎控除の額が不十分となれば、そもそも補完性原則の背後にある自律した個人像が実現できなくなる可能性すらあろう。そこで、社会保障法と租税法は同位であり<sup>(81)</sup>、さらに社会保障給付の低下があった場合には、それに対応して非課税も引き下げるのではなく、そもそも社会保障給付の低下を是正すべきであると解するのが目下のところの採りうる立場ではないかと考える<sup>(82)</sup>。すなわち、法秩序の統一性を形式的に捉えるのではなく、むしろ補完性原則に言うところの自律した個人像を基準とし、そうした自律した個人像を実現するように租税法と社会保障法との間の調整が行われるべきであると考えねばならない。

(1) 憲法論を伴う基礎付けとして、木村弘之亮『租税法総則』(成文堂、1998年)14頁以下。また、近時の優れた立法論的検討として、酒井克彦「最

低生活費保障と基礎控除(上)・(下)―基礎控除への各種控除集約論― 税務事例 45 巻 2 号 62 頁以下、同 45 巻 3 号 58 頁以下。

- (2) 金子宏『租税法 第十九版』(弘文堂、2014 年) 191 頁。
- (3) ドイツにおける指摘として、Seiler, Christian, Staatliches Nehmen—Staatliches Geben: Zum wechselbezüglichen Selbstand von Steuer- und Sozialrecht, AÖR Bd.136 (2011), 101ff.
- (4) Leibohm, Thomas, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrecht: Zur wechselseitigen Abstimmung von Steuerrecht und Sozialrecht, München 2011, S.52ff.
- (5) 手塚貴大『租税政策の形成と租税立法—ドイツ租税法学に見る租税政策論—』(信山社、2013 年) 44 頁。
- (6) 手塚・前掲注(5)租税政策の形成 44 頁。
- (7) 手塚・前掲注(5)租税政策の形成 44 頁以下。
- (8) 詳細は、谷口勢津夫『税法基本講義 第 4 版』(弘文堂、2014 年) 344 頁以下。
- (9) 谷口・前掲注(8)基本講義 349 頁。
- (10) 手塚・前掲注(5)租税政策の形成 44 頁。
- (11) Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, 57.DJT, N214.
- (12) BVerfG-Beschulß 23. 11. 1976, —1 BvR 150 /75— BVerfGE 43, 108ff., 119f.
- (13) BVerfG-Beschulß 29. 5. 1990, —1BvR20 /86— BVerfGE 82, 60ff., 86ff.
- (14) BVerfG-Beschulß 4. 12. 2002 —2 BvR 400 /98, 1735 /00— BVerfGE 107, 27, 48
- (15) Wagner, Adolf, Finanzwissenschaft: Band 2 2.Aufl., Leipzig 1890, S.444.
- (16) Hey, Johanna, in:Tipke, Klaus / Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht 21.Aufl., Köln 2013, § 3 Rz.72, § 8 Rz.41f.
- (17) 参照、Steger, Christian Philipp, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht: Verfassungsrechtliche Grundlagen und Reformperspektiven, München 2008, S.107f. m. w. N.
- (18) Moes, Christoph, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundes-

verfassungsgericht: Eine ökonomische, steuer-systematische und grundrechtsdogmatische Kritik des subjektiven Nettoprinzips, München 2011, S.156.

- (19) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.156.
- (20) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.156.
- (21) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.165.
- (22) Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht: Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates, Tübingen 1993, S.57. また、市民手当 (Bürgergeld)、ベーシックインカムの構想と接合すると、保護原則は社会保障給付の劣後性との関係で実現できなくなる。
- (23) この点、Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.110.
- (24) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.111.
- (25) Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S.91. 結局これは両者の調整を必要とする。参照、Hinz, Einkommensteuerrecht und Sozialrecht: Gegensätzlichkeit und Nähe, Stuttgart 2004, S.40ff., S.45.
- (26) Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S.137.
- (27) Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S.136.
- (28) Leibohm, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrecht, S.157.
- (29) Leibohm, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrecht, S.157.
- (30) Seiler, AÖR Bd.136 (2011), 99ff.
- (31) 手塚・前掲注(5)租税政策の形成 31 頁以下。
- (32) BVerfG-Beschulß 23. 9. 1992 —1 BvR 720 /90— BVerfGE 87, 152, 172.
- (33) Hackmann, Johannes, Die einkommen-

steuerliche Berücksichtigung des Existenzminimums: Einige kritische Anmerkungen anlässlich der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungswidrigkeit des Grundfreibetrags und ein Lösungsvorschlag, BB 1994 Beilage 19, 1ff.

(34) Leibohm, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrecht, S.155.

(35) Leibohm, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrecht, S.154.

(36) Hey, in:Tipke/Lang(Hrsg.), Steuerrecht, § 8 Rz.82.

(37) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.240.

(38) Hey, in:Tipke/Lang(Hrsg.), Steuerrecht, § 3 Rz.161.

(39) Brandis, Peter, Bemessungsgrundlagen im Steuerrecht und im Sozialrecht—Aus der Sicht des Steuerrecht, in:Mellinghof, Rudolf(Hrsg.), Steuern im Sozialstaat, Köln 2006, S.104f.

(40) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.77ff., S.181ff.

(41) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.78f., S.182.

(42) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.180f.

(43) BVerfG-Beschluß v. 13. 02. 2008, —2 BvL 1 /06—, BVerfGE 120, 125 (154f.)

(44) 近時の例として、参照、Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2012 (Achter Existenzminimumbericht), BT-Drucks. 17/5550.

(45) Seer, Roman, in:Tipke / Lang(Hrsg.), Steuerrecht, § 1 Rz.42.

(46) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.233ff. なお、こうした金額の設定の問題については、例えば、von Eichborn, Wolfgang, Zur (steuerlichen) Berücksichtigung

von Vorsorgeaufwendungen am Beispiel Selbstständiger, DB 2000, 944ff.

(47) BVerfG-Beschluß v. 13. 02. 2008, —2 BvL 1 /06—, BVerfGE 120, 125, 156f.

(48) Hey, in:Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 8 Rz.92.

(49) Hey, in:Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 8 Rz.96.

(50) Leibohm, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrecht, S.37.

(51) Axer, Peter, Die Familie zwischen Privatrecht, Sozialrecht und Steuerrecht, in:Mellinghof (Hrsg.), Steuern im Sozialstaat, S.185f. ; Hinz, Einkommensteuerrecht und Sozialrecht, S.73, S.75, S.77.

(52) Mellinghof, Rudolf, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Ehe und Familiein, in: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission (Hrsg.), Grundrechtsschutz im Steuerrecht, Heidelberg 2001, S.57.

(53) Lehner, Moris, Der Familienleistungsausgleich nach dem Jahressteuergesetz 1996, in:Ruland, Franz / Bernd von Maydell / Hans-Jürgen Papier (Hrsg.), Verfassung, Theorie und Praxis des Sozialstaats:Festschrift für Hans F. Zacherzum 70. Geburtstag, Heidelberg 1998, S.512.

(54) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.83.

(55) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.186f.

(56) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.83, S.188.

(57) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.187.

(58) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.188.

(59) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenz-

minimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.188.

(60) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht, S.187f.

(61) BVerfG-Beschluß 10. 11. 1998 —2 BvR 1057, 1226, 980/91— BVerfGE 99, 216, 233.

(62) Hey, in:Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 8 Rz.94.

(63) Hey, in:Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 3 Rz.160. なお、やや古いのが、判例も絡めつつ、憲法の観点からの所得税に係る生存最低限に係る議論を、社会保障法上のそれとの関係でまとめたものとして、Schmidt-Liebig, Axel, Das verfassungsrechtliche geschützte, das sozialrechtlich gewährte und das einkommensteuerlich zu beachtende Existenzminimum—Ein Diskussionsbeitrag—, BB 1992, 107ff.

(64) Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S.46ff.

(65) なお、Lehner, Der Familienleistungsausgleich, S.518ff.によれば、子女手当の給付よりも、子女控除のほうが個人の自律した所得稼得活動による生活の自助という考え方に適合するため、かような要請に応えうる基礎控除額が設定されねばならないとされる。このLehner教授の言明は本文中の考え方と接合可能であろう。

(66) Leibohm, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrecht, S.128.

(67) Stenger, Außergewöhnliche Belasutung im Steuerrecht, S.112;Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S.11ff.;Hey, in:Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 8 Rz.74.

(68) Leibohm, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrecht, S.128.

(69) Leibohm, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrecht, S.230.

(70) Leibohm, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrecht, S.150f.

(71) Leibohm, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrecht, S.150.

(72) Leibohm, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrecht, S.152.

(73) 但し、これにも解決策がないではなく、Leibohm氏の注(72)の当該箇所では、前叙の生存最低限報告書を通じて、その実証値に基づく、社会保障法上の給付水準及び基礎控除額のあり方を同時に決定することが指摘されている。

(74) Leibohm, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrecht, S.153.

(75) Paul,Kirchhof, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F für 57.DJT, F51f.

(76) Kirchhof, Gutachten F für 57.DJT, F57f.

(77) Kirchhof, Gutachten F für 57.DJT, F58.

(78) Kube, Hanno, Staatsaufgaben und Solidargemeinschaften, in: Mellinghof, Rudolf (Hrsg.), Steuern im Sozialstaat, Köln 2006, S.19f.

(79) Seer, in:Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 1 Rz.41.

(80) Seer, in:Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 1 Rz.45.

(81) Seer, in:Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 1 Rz.40.

(82) 同旨か、木村・前掲注(1)租税法総則 15 頁。