

# 最低生活保障の法理の形成と具体化（2・完）

—— 連邦憲法裁判所と連邦財政裁判所の判例を素材として ——

松本奈津希\*

はじめに

- I 最低生活保障の法理の形成過程（以上18巻1号）
- II 連邦財政裁判所による最低生活保障の受容と展開  
結びに代えて（以上本号）

## II 連邦財政裁判所による最低生活保障の受容と展開

第一章で検討した経緯を経て、最低生活費非課税の原則を明示的に承認した90年決定が下されてから、連邦憲法裁判所はその定式や判断枠組みの強化・具体化や社会法への展開を行うことで、最低生活を保障してきた<sup>98)</sup>。しかし、最低生活保障に貢献しているのは連邦憲法裁判所だけではない。とりわけ最低生活費非課税の原則に関しては、90年決定により定式が打ち出されたあとで、続く98年決定が最低生活費非課税の原則にかかる適用違憲判決を下したことにより、専門裁判所である連邦財政裁判所が児童履行調整の二元制に対する膨大な上告を扱うこととなった<sup>99)</sup>。98年決定は、連邦憲法裁判所の基準に従って違憲な算定を回避し最低生活費の保全を行うことを、連邦財政裁判所に担わせるものであったからである。これにより最低生活費非課税の原則を用いて最低生活保障の役割

---

『一橋法学』（一橋大学大学院法学研究科）第18巻第2号2019年7月 ISSN 1347-0388

※ 一橋大学大学院法学研究科博士後期課程・日本学術振興会特別研究員 DC1

98) 拙稿・前掲注2) 参照。

99) 98年決定後の以下の状況については、甲斐素直「児童控除と最低生活費を上まわる課税」ドイツ憲法判例研究会編『ドイツの憲法判例Ⅲ』（信山社・2008年）204頁以下を参照した。

を担うのは実質的に連邦財政裁判所となった。ところが連邦憲法裁判所が示した基準はわずか3年度分しかなく、その他の年度については連邦財政裁判所がわずかな基準を手掛かりに審査を行うこととなった。それゆえ連邦財政裁判所はかなりの労力を最低生活保障の具体化に費やさなければならず、その負担は過大なものであった。しかし、そうした苦難を乗り越えた今日の連邦財政裁判所は、連邦憲法裁判所の定式を単に受容するにとどまらず、あたかも自らが導き出した基準のように定式を使いこなし、さらには独自の尺度で最低生活保障にかかる判断を行ったりしている。

ここで、ドイツの裁判所制度について簡単に触れておく。ドイツにおいて、法律の解釈・適用は第一義的には専門裁判所の権限であるが、他方で憲法異議は専門裁判所の裁判に対しても申し立てることが可能であり、またそれが通例である<sup>100)</sup>。連邦憲法裁判所は専門裁判所との機能配分<sup>101)</sup>について次のように述べる。すなわち、「手続の形成、要件事実の確定および評価、通常法律の解釈及びその個々の事件への適用は、そのことについて一般的に管轄権を有する裁判所の管轄事項にすぎず、連邦憲法裁判所による審査を受けない。裁判所による憲法固有の部分の侵害においてのみ連邦憲法裁判所は憲法異議に基づいて介入することができる。しかし憲法固有の部分は、ある判決が通常法律に照らして客観的に誤りがあるという場合には、いまだ侵害されていない。誤りは基本権の無視という点にあらねばならない。」<sup>102)</sup>この定式は「ヘックの定式」<sup>103)</sup>と呼ばれ、これによれば、「通常法律」の違反については専門裁判所が、「憲法固有の部分」の侵害については連邦憲法裁判所が審査することになる。すなわち、連邦財政裁判所をはじめと

100) 片山智彦「裁判に対する憲法異議と連邦憲法裁判所の審査範囲——特許決定——」ドイツ憲法判例研究会編『ドイツの憲法判例〔第2版〕』（信山社・2003年）535頁。

101) 連邦憲法裁判所と一般の裁判所の関係については、渡辺康行「概観：ドイツ連邦憲法裁判所とドイツの憲法政治」ドイツ憲法判例研究会編『ドイツの憲法判例〔第2版〕』（信山社・2003年）16頁以下を参照。

102) BVerfGE 18, 85 (92f). 本判決の邦訳として参照、片山・前掲注100) 532頁。

103) 学説上では、「ヘックの定式」は大よその方向性を示すにすぎず、正確な限界づけの基準としては役に立たないと評価されており、その不十分性を克服するために、多様な類型化がおこなわれているという。渡辺・前掲注101) 17頁。

する専門裁判所は、法律の違憲判断を下すことができないのである。もっとも、合憲判断であれば可能なため、専門裁判所は具体的な通常法律について、憲法（および連邦憲法裁判所の判断枠組み）に沿って判断を下したり、憲法に適合するような解釈をすることで違憲判決を回避している<sup>104)</sup>。また連邦憲法裁判所自身も、憲法適合的解釈を行うことで、法律の違憲判決による混乱回避を行っている。

そこで本章では、主に連邦財政裁判所による最低生活保障の定式の受容と展開に焦点を当てることで、法律の合憲／違憲判決に囚われない、具体的な権利救済手法を探究する。その際、連邦憲法裁判所の判例における最低生活費非課税の原則の審査基準である、明白性の統制（実体的統制）および首尾一貫性の要請（手続的統制）のどちらの観点に対応して救済が行われているのかについても検討する。さらに、こうした合憲判決の中での取り組みの代表例である、憲法適合的解釈とその限界について、若干の考察を加えることとする<sup>105)</sup>。

104) 専門裁判所がこうした取り組みを行う背景については、毛利透『『法治国家』から『法の支配』へ』法学論叢 156 巻 5・6 号（2005 年）330 頁以下、原島啓之「ドイツ連邦行政裁判所の『憲法判断』の考察（一）」阪大法学 64 巻 5 号（2015 年）1294 頁以下参照。

105) 「わが国における『憲法適合的解釈』、あるいはドイツに言う憲法志向的解釈について考える場合、通常の法解釈において憲法を考慮すると言っても、それぞれの法領域の特性や憲法との関係性を考えなければならない」ことが指摘されている。山田哲史「ドイツにおける憲法適合的解釈の位相」土井真一編『憲法適合的解釈の比較研究』（有斐閣・2018 年）110 頁。

これを受けて、本章における考察は、租税法分野における憲法適合的（ないしは志向的）解釈を検討するにあたり有益な手がかりを得ることをも目的としている。とりわけ租税法分野に関しては、一方で政治領域の問題として処理されるべきであることから、立法裁量と司法判断の抵触が危惧されているだけでなく、形式的租税法律主義の観点から、租税負担の予見可能性や法的安定性、さらには課税要件明確主義による法文の明確性が要請されている。しかし他方で、租税法・憲法上の要請である応能負担原則の存在は看過し得ず、また租税法は実質的租税法律主義によって憲法ないし基本的人権に拘束されているため、非常に特殊な法領域であるといえよう。こうした租税法領域の特殊性は、憲法適合的解釈の促進・抑制のどちらにも転じ得る可能性を有していると考えられる。

なお、従来のドイツでは、その租税法分野の特殊性から、憲法適合的解釈を行った判決はあまり多くなかったようである。*Dieter Birk, Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht, StuW 1990, S. 304.* しかし今日では、本章で見えるように、憲法適合的解釈はむしろ積極的に行われていると言って良いだろう。

## 1 連邦財政裁判所による定式の受容

今日のドイツにおいて最低生活費非課税の原則が問題となるのは、児童手当の支給要件と特別な経済的負担 (Außergewöhnliche Belastungen) の算定についてである。本節では、前者の児童手当の支給要件に関する具体的な事案の解決に際して、連邦憲法裁判所の最低生活費非課税の原則にかかる定式を連邦財政裁判所が受容し、具体化して適用した判例を分析する。

(1) BFH, Urteil vom 20. 12. 2012, III R 29/12<sup>106)</sup> — 所得税法 31 条 4 項と児童手当額の加算

まず、連邦財政裁判所の最もオーソドックスな手法である、連邦憲法裁判所の判例をベースとした判断を見ておく。本件は、児童手当を交付されていなかった原告について、税務署が原告の児童手当請求額分を所得として増額して所得税を確定したことが問題となった事例である。

i 立法者の意思によれば、とりわけ児童手当の事後交付に基づく租税確定の変更は回避されるべきである<sup>107)</sup>。原告が児童手当の支給を受けていなかった場合でも、当然税務署は所得税を児童手当請求額分増額する<sup>108)</sup>。

ii 連邦憲法裁判所の確立した判例によれば、基本法は生存に不可欠な費用が適格的に定められた適切な金額で所得税から免除されることを要請する (基本法 20 条 1 項と結びついた 1 条 1 項)<sup>109)</sup>。さらに基本法 6 条 1 項は、家族課税の際に家族構成員全員の最低生活費が非課税のままであることを要求する。そのうえ基本法 3 条 1 項は、税負担を財政的な応能負担原則に沿って算出することを要求する<sup>110)</sup>。児童に起因する負担能力の減少を税法において顧慮するか、それとも児童手当の交付によって顧慮するか、あるいは両方を組み合わせるかは立法者の自由である<sup>111)</sup>。

---

106) 全文は <https://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online> を参照。以下の引用箇所はウェブサイト上の欄外番号を示す。最終確認日 2019 年 4 月 7 日。

107) Rn. 13.

108) Rn. 15.

109) Rn. 17.

110) Rn. 18.

iii 所得税法 31 条 4 項の規定は、児童の最低生活費を租税により免除するという憲法上の要請にも、一般的な平等条項にも違反しない<sup>112)</sup>。児童手当の交付を拒否された結果として、児童手当額分での負担軽減を受けられなかったという原告の状況は、確かに個別事例における厳しさ（Härte）を根拠づけるが、しかし所得税法 31 条 4 項の違憲性を根拠づけない<sup>113)</sup>。

立法者によれば、児童手当はその税法上の機能において、申請に基づいて支払われる、租税上保全されるべき児童の最低生活費に基づく前払金を意味する<sup>114)</sup>。これに関して立法者が想定しうるのは、納税義務者が児童手当請求額をその年に換金するということである<sup>115)</sup>。

所得税法 31 条 4 項に応じた計算はすべての納税義務者に対して同じ基準で行われる。児童手当の支給を受ける納税義務者に対する不平等な取扱いは、所得税法 31 条 4 項に付された憲法に反する不平等な取扱いの結果ではなくて、要求し得る保護を自分で履行しなかったという状況に対して負う原告の責任である<sup>116)</sup>。

本件は、連邦憲法裁判所の定式を受容し適用することにより、児童の最低生活保障について具体的な判断を下している。すなわち、最低生活費非課税の原則が基本法 20 条 1 項と結びついた 1 条 1 項から要請されていること、基本法 6 条 1 項により家族の最低生活費非課税の原則が導出されること、および基本法 3 条 1 項に基づく応能負担原則から「水平的な租税の平等」が要請されていることを確認する。こうした連邦憲法裁判所の定式を受容したうえで、本件は、憲法違反が主張される場合に備えて規定の憲法適合性を事案に即して確認する。具体的には、養育費の支払に基づく負担能力の減少が憲法上十分に顧慮されているかである。

この点を判断するために、本件は規定に対する立法者の想定を明らかにしている。第一に、児童手当の税法上の機能は「児童の最低生活費の前払金」であると

---

111) Rn. 19.

112) Rn. 21.

113) Rn. 20.

114) Rn. 22.

115) Rn. 22.

116) Rn. 26.

いう。児童手当を「児童の最低生活費」として位置付けることは、第一章で検討した税法上の最低生活費保障において、児童の扶養支出の顧慮が憲法的要請であるとされてきたことや、90年決定が子を含めた家族の最低生活費非課税の原則を明示したことからも、適切である。また、その「前払金」であるということも、正当な捉え方であろう。というのも、所得税法上の規定によれば、児童の最低生活費は児童控除と児童手当のいずれかによってもたらされるよう命じられている。児童手当は申請に基づいて所得税確定よりも前に支給されるが、この給付額が非課税とされるべき最低生活費の額に満たない場合には、最低生活費は所得税の査定の際に児童控除を通じて完全に実現される。その場合、児童手当給付額は所得税額に上乗せして国庫に返還されることとなっているため、税務署が所得税を児童手当分だけ増額して査定することも当然といえる。こうした所得税法上の仕組みからしても、児童手当は「児童の最低生活費」の「前払金」を意味していると考えられよう。第二に、児童手当の交付は納税義務者の申請に基づいて行われるが、これにつき立法者は、納税義務者が申請により児童手当を換金すると想定することができる。この点についても異論はないだろう。すなわち、基本法により要請されている最低生活費非課税の原則ないし負担能力の減少の顧慮は十分になされているため、受容した定式によれば憲法違反は生じていないと判断されたのである<sup>117)</sup>。

もっとも、実際に児童手当の給付を受けていない者に対しても、その分を増額して所得税の査定を行うというのは、少々酷なようにも思われる。ところが本件は、こうした取扱いはすべての納税義務者に対して同じ基準で行われているため、基本法3条1項の要請を満たしているという。それゆえ本件規定は憲法に違反せず、原告の不利益は単に児童手当の交付を申請しなかったことの帰結であると判断されたのである。確かに、児童手当請求権を持つ者はその権利行使をきちんと行えば、こうした不利益を受けることはなく、最低生活費も十分に保障されることになるのであるが、事例によっては交付申請が行えない場合もありえる。単なる怠惰で申請を怠った者（「申請しなかった者」）と、疾病等の理由で「申請が行

---

117) さらに傍論では、立法者が児童手当請求額を考慮に入れる理由である行政の簡易化に伴う類型化についても、憲法上問題ないことが確認されている。

えなかった者」では、その取扱いを異にすべきであろう。むしろ、そうした事例においても一律に増額を行うというのであれば、基本法3条1項の平等原則の意味を形式的に捉えすぎており、連邦財政裁判所による基本法の解釈適用に瑕疵が生じることにもなりかねない。本件ではそうしたやむを得ない事情は明らかにされていないが、場合によっては連邦憲法裁判所に移送するなど、事例に応じた判断が必要とされる規定であるといえよう。

上述のように、連邦財政裁判所は連邦憲法裁判所の定式や憲法判断の枠組みを受容し、事案に即してあてはめることで、個別事例の解決を行っている。しかしながら、連邦財政裁判所の取り組みはそれだけにとどまらない。というのも、連邦財政裁判所は与えられた解釈枠組みを具体化することで、最低生活保障に貢献しているのである。以下では、憲法適合的解釈による枠組みを提示した連邦憲法裁判所の2005年決定と、それをもとに更なる具体化を行った連邦財政裁判所の2008年決定の分析を行う。

(2) BVerfGE 112, 164 (2005年) — 収入 (Bezüge)・所得 (Einkünfte) 概念と児童手当<sup>118)</sup>

所得税法52条22a項2文aと結びついた32条4項2文は、児童手当の給付要件に関する査定額を規定している。児童が年度内に一定の所得を上回る場合には児童手当は支給されない仕組みである。本件は、直接的には児童手当不支給の要件となる一定額の子の「所得及び収入」の範囲に関連して、こうした「年間限度額」規定が憲法に適合しているか、および、社会保険料の範囲で子の所得を減少させることができるかが問題となった事例である。これについて、原審である連邦財政裁判所は自身の確立した判例を持ち出して規定の憲法適合的解釈を行っていたが<sup>119)</sup>、連邦憲法裁判所は憲法異議を認めた上で、「所得」概念の拡張可能性を否定しつつ、以下のような解釈により解決を図った。

118) 本件の邦語での紹介として、奥谷健「扶養にかかる人的控除と社会保険料負担 — 2005年1月11日連邦憲法裁判所判決の検討 —」島大法学49巻4号(2006年)156頁以下参照。

- i 連邦財政裁判所の判決は異議申立人の基本法3条1項からなる基本権を侵害している。連邦財政裁判所の所得税法32条4項2文の解釈は、家族の最低生活費の租税による保全および児童控除や児童手当の交付を通じた更なる家族支援のための法律を、憲法を具体化した基本決定によって首尾一貫して形成するという要請に適合していない<sup>120)</sup>。しかし、子の収入だけでなく所得もまた、所得税法32条4項2文の査定額に入れさえすれば、規定は憲法適合的に解釈され得る<sup>121)</sup>。
- ii 文言、成立史、すべての連関および目的の顧慮の下で、そこから全てではないが、しかし少なくとも一つは憲法に適した結論が出る複数の意味がありうる場合、規範の憲法適合的解釈が要請される<sup>122)</sup>。文言、成立史および法律の目的によって憲法適合的解釈には限界が示される<sup>123)</sup>。立法者の明らかに認識し得る外形的な (geäußert) 意思と矛盾するであろう規範理解は憲法適合的解釈の方法によっても正当化され得ない。さもなければ連邦憲法裁判所は民主的に正統化された立法者の法政策的な決定を先取りするだろう。
- iii 所得税法32条4項2文には憲法適合的解釈の余地がある。本件規定の関係詞は、子の収入だけでなく所得にも用いることが可能である<sup>124)</sup>。いずれにせよ、法定社会保険料のように、所得を稼得している子ないしその親が法律上自由に処分することが出来ず、そしてそれゆえ親に負担を生じさせうるものでなく、支払目的が明確である金銭は、所得税法32条4項2文の査定額に算入されるべきではない<sup>125)</sup>。

---

119) 連邦財政裁判所によれば、社会保険料のような子の不可避免的な特別支出は法律上の査定の際に保険概算控除 (Vorsorgepauschale) によって基準額の半額が清算されており、連邦憲法裁判所の判例によればその他の消費に関しては半額控除がなされれば十分であると評価されていることから、本件規定は憲法適合的に解釈できるとされてきた。Vgl. BFHE 192, 316; BVerfGE 112, 164 (168ff.). 奥谷・前掲注118) 154頁も参照。

120) BVerfGE 112, 164 (173).

121) BVerfGE 112, 164 (182).

122) BVerfGE 112, 164 (182f).

123) BVerfGE 112, 164 (183).

124) 1998年所得税法32条4項2文は以下のような文であった。Nach Satz 1 Nr. 1 und 2 wird ein Kind nur berücksichtigt, wenn es Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, von nicht mehr als 12 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr hat; ...



こうした結論が規範の文言と一致することは、連邦財政裁判所の判例によって証明されている（BFHE 66, 277）<sup>126)</sup>。成立史もまた根本的な懸念を提供し得ない。この解釈は家計の責任を負う親の財政的な負担能力に応じた矛盾のない課税に、家族の最低生活費を税法上保全するという要請および家族支援という目的を顧慮に入れて貢献するため、所得税法 32 条 4 項 2 文の意味及び目的にも適合する<sup>127)</sup>。こうした解釈によれば、子の社会保険料は所得税法 32 条 4 項 2 文の査定額に算入されず、年間査定額を超過しないため、異議申立人は児童手当を全額で与えられ得る。

本件は、連邦財政裁判所の解釈が家族の最低生活費非課税のために首尾一貫して法律を形成しておらず、そうした解釈を行った判決が基本法 3 条 1 項に反することから、連邦憲法裁判所が自ら憲法適合的解釈を行っている。つまり、「憲法判断の出発点をなしているのは、基本法 3 条 1 項の一般的平等原則と、そこから導出される、通常法律による児童履行調整の二元制を首尾一貫して矛盾のないように内容形成するという要請である。」<sup>128)</sup>この基準によれば、連邦財政裁判所の従来解釈に基づく規定の理解は憲法違反であるという。すなわち本件では、規定や制度それ自体ではなく、連邦財政裁判所の通常法律の解釈が首尾一貫性の要請に違反すると判断されたと考えられる。勿論、これを単に、専門裁判所の判決に対する憲法異議に基づく、専門裁判所による憲法固有の部分の侵害に対する連邦憲法裁判所の介入と捉えることも可能であろう。要するに、通常法律の憲法適合的解釈を行った専門裁判所の判決が基本権を侵害していると認められる場合に、基本権侵害は実質的に判決と解釈どちらによるものかという問題である<sup>129)</sup>。ここではあえて、後者による基本権侵害を想定することで、解釈における首尾一貫

125) BVerfGE 112, 164 (183f).

126) BVerfGE 112, 164 (184).

127) BVerfGE 112, 164 (184f).

128) *Jünger W. Hidien/Heribert M. Anzinger*, Familienleistungsausgleich und eigene Leistungsfähigkeit des unterhaltsberechtigten erwachsenen Kindes, FR 2005, S. 1017f.

129) また、いずれにせよこの場合には規定を憲法適合的に解釈しなければ違憲性を除去できないので、そもそも規定自体が基本権を侵害しうる可能性を持つものであるといえよう。

性の要請という裁判所の拘束可能性について、ごく簡単にはあるが触れておくことにしたい。

首尾一貫性の要請はこれまで、立法者が一度設定した基本決定を首尾一貫して実施することを要請するものであり、立法者自身が正当な理由もなく基本決定から逸脱するような立法を行った場合にはこれに違反するとされてきた<sup>130)</sup>。それゆえ立法者の自己拘束ともいわれるものであるが、本件では連邦財政裁判所における通常法律の解釈に首尾一貫性が要請されている<sup>131)</sup>。連邦憲法裁判所の判決によれば、ここでの基本決定は憲法を具体化したものであるから、立法者が設定したのだけではなく、裁判所自身によるものでもありとされる。すなわち、裁判所は自身が具体化した憲法に基づく基本決定から根拠なしに逸脱することは許されず、首尾一貫した解釈を行わなければならないのである。このことから、裁判所もまた首尾一貫性の要請に拘束されているといえよう。このことは、憲法解釈における憲法の統一性の原理と近接的なように思われる。すなわち、「憲法規範はすべて、他の規範との矛盾を回避しうるように解釈しなければならない」<sup>132)</sup>のである。この原理が、通常法律の規範の解釈においても妥当していると

---

130) 「首尾一貫性」は *Folgerichtigkeit* の訳である。近年の社会法判決における手続的統制の文脈では、これに代えて「*tragfähig*」や「*Vertretbar*」という言葉が用いられることがある。少なくとも「首尾一貫性」は基本法3条1項にその基礎を置く法的概念であることから、文言としてはこれらと全く同視することには困難が伴うであろう。ただし、これらの文脈における手続的統制はともに最低生活費の算定における「整合性の要請 (*Konsistenzgebot/anforderung*)」として把握しうる可能性が残されている。Vgl. *Laurence O' Hara*, *Konsistenz und Konsens*, 2018, S. 218ff. ただし、本来の意味での首尾一貫性の要請に関しては、税法と社会法の間には差があるように思われる。とりわけ税法領域においてはその指針となり立法者を拘束する応能負担原則が存在することも相まって、不平等取扱いの審査などが比較的容易であり、首尾一貫性の要請が独自に展開ないし強化されている。これに対して、社会法はそうした比較検討が困難な領域であることから、首尾一貫性の要請によるコントロールは弱まってしまい、結果として重要な役割を果たしていないようである。Vgl. *O'Hara*, S. 125ff. オハラは理論はこの要請を厳格度に応じて三段階に分類するなど非常に示唆に富むものであるが、詳細は稿を改めて検討したい。

131) このことから、連邦憲法裁判所は、自身や連邦財政裁判所による憲法適合的解釈がある種の立法的作用を含むということを自覚している、と捉えるのは、やや拙速に過ぎるであろうか。

132) *Konrad Hesse*, *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 20. Aufl. 1999, S. 27. 邦訳として参照、コンラート・ヘッセ (初宿正典 = 赤坂幸一訳) 『ドイツ憲法の基本的特質』(成文堂・2006年) 40頁。

考えられるのではないだろうか。つまり、通常法律の規範もまた、憲法規範や憲法を具体化した基本決定との矛盾を回避しうるように解釈されなければならない。所得税法の規定は、連邦財政裁判所の解釈によれば、憲法を具体化した基本決定である家族の最低生活費の保全や家族支援と整合的ではないために、首尾一貫性の要請に反すると考えられたのである。ただし、憲法の具体化はとりわけ連邦憲法裁判所が担ってきたものであり、他方で通常法律の解釈は基本的に専門裁判所の任務である。それゆえ、ここでの首尾一貫性の要請は裁判所の自己拘束というよりも、憲法による裁判所拘束、ないしは連邦憲法裁判所による専門裁判所の拘束であると言える。またそもそも、解釈の限界として立法者の意思と矛盾するような通常法律の解釈は認められるべきはでない。つまり立法者の意思だけでなく、連邦憲法裁判所による基本決定もまた、通常法律の解釈の限界を示していると考えられる。こうした判断手法については、より詳細な検討が必要であるものの、後述の憲法適合的解釈の限界や法秩序の憲法化とも関連するように思われるため、注目されよう。

次に、連邦財政裁判所の解釈ないし判決に基づく違憲状態を排除するために、本件では連邦憲法裁判所が自ら解釈を行っている。その際に連邦憲法裁判所は、憲法適合的解釈の要請される場合およびその限界を示したうえで、規定に憲法適合的解釈の余地を認め、それを文言、成立史、すべての連関および目的から個別に審査を行った。特に文言解釈については、連邦財政裁判所の判決を持ち出すことでその一致を証明していることから、連邦憲法裁判所と連邦財政裁判所の連携が表れているともいえよう。また目的解釈では、応能負担原則、家族の最低生活費の保全、および家族支援が挙げられていたが、これらは判例が税法上の最低生活費保障の際に持ち出してきた理論である。言い換えれば、本件解釈の目的は、家族の最低生活費非課税の原則の首尾一貫した実施であったといえる。

こうした解釈を通じて、本件では法定社会保険料のように、可処分所得ではなく使用目的が明確で適合的である金銭は、児童手当の支給にかかる査定額に含むべきでないことが確認されている。このことから、連邦憲法裁判所は最低生活費非課税の原則を従来判例や連邦財政裁判所よりも厳格に適用していると思われる。つまり、本件において人的純額主義の強化ないし適用範囲の拡大が行われた

といえよう。また本件を受けて、人的純額主義に基づいてその他の租税についても控除されうる可能性が指摘されるなど、学説上も人的純額主義に関する議論の広がりが見受けられる<sup>133)</sup>。しかし、これについては何年も前から議論されてきており、本件はその範囲の一部を明らかにしたものの、その他の強制的な租税や保険料、特別支出、および特別な経済的負担についても考慮されるべきかについては未決定のままとされている<sup>134)</sup>。この点は本件の不十分な部分であるといえよう。人的純額主義がどこまで貫徹されうるのか、査定額に含まれる支出の範囲が明確にされる必要がある。

以上のように、本件は所得税法32条4項2文の憲法適合的解釈によって児童手当が支給されないという状況を回避し、原告への児童手当交付を認めている。憲法適合的解釈が必要とされた理由は直接的には平等原則および首尾一貫性の要請違反であるので、本件は第一に手続的統制の観点からの検討がなされたと考えられる。ただし、その際に基本決定とされていたのは、最低生活費非課税の原則に基づく諸目的であった。このようにして、最低生活保障の法理は通常法律の解釈の中に組み込まれているのである。さらに、児童手当は税法上の児童の最低生活費の前払金であるため、本件は法律を違憲無効とすることなしに、原告およびその子の最低生活費保障を図ったといえる。これにより家族の最低生活費を下回ることが回避されたのであるから、実体的統制による救済もなされたといえよう。

- (3) BFH Urteil vom 29. 5. 2008 III R 33/06<sup>135)</sup> — 二重家計費用の所得からの控除と児童手当

本件も児童手当の限度額規定に関連して、民間保険料や二重家計費用<sup>136)</sup>の範

---

133) *Ellen Siegers*, Anmerkung, EFG 2006, S. 274.; *Dirk Wüllenkemper*, Anmerkung, EFG 2006, S. 197.; *Hidien./Anzinger*, Fn. 128, S. 1018.

134) *Siegers*, Fn. 133, S. 274. auch siehe *Wüllenkemper*, Fn. 133, S. 197.; *Hidien./Anzinger*, Fn. 128, S. 1018.

135) 全文は <http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=16809> を参照。以下の引用箇所はウェブサイト上の欄外番号を示す。最終確認日 2019年4月7日。

136) 勤務地に第二の住居が必要な場合に、それに伴う出費が必要経費として控除されるかもしくは雇用者から払い戻されることにより、非課税とされる費用。

囲で子の所得を減少させ得るかが問題となった事例である。本件は上述の連邦憲法裁判所 2005 年決定を基礎としつつ、以下の判断を通じて連邦財政裁判所自身がその具体化を図った。

i 子が非独立労働により稼得した場合、総所得から必要経費が控除されうる<sup>137)</sup>。連邦財政裁判所の判例によれば、子の所得および収入は所得税法 32 条 4 項 3 文に応じて職業訓練に起因する過剰支出の範囲で削減されうる。過剰支出に通常含まれないのは、年間限度額によりすでに清算された宿代と食費である。

ii さらに連邦憲法裁判所の 2005 年判決によれば、所得税法 32 条 4 項 2 文の憲法適合的解釈の方法においては、——収入と同様に——家計および職業訓練の支払のために明確で適切である限りでのみ所得を顧慮しなければならない<sup>138)</sup>。それゆえ連邦憲法裁判所の見解によれば、いずれにせよ——法定社会保険料のような——稼得した子およびその親が法律上自由に使えない所得は、所得として査定されるべきでない。

iii 当法廷は、自発的な子の法定健康保険料、介護保険料、民間健康保険および介護保険の減額できない保険料を、法定社会保険料と同等に扱い、査定額に含まない<sup>139)</sup>。民間健康保険料は病気の場合のための最低限の備えを可能とする限りでのみ減額できないと見なすが、反対に民間疾病追加保険料は減額できると見なす。財政裁判所の判決はこうした原則と一致する。しかし、必要経費として顧慮されるべき二重家計費用を、職業訓練費用の過剰支出という観点の下でのみ判断し、必要経費として控除することを拒否したことは不当である。財政裁判所は所得の算出の際に、所得税申告の際に主張されていた二重家計費用が必要経費として顧慮されうるかを優先的に審査しなければならない。それゆえ財政裁判所の決定を破棄し、必要な算定については差し戻す。

本件は、連邦憲法裁判所 2005 年判決を参照して、限度額規定の憲法適合的解釈を行った判決である。これは連邦憲法裁判所の定式を受容したものと言えるだ

---

137) Rn. 13.

138) Rn. 16.

139) Rn. 17.

ろう。ただし、2005年判決はその文言解釈の正当性を連邦財政裁判所の判例に求めていたことから、憲法適合的解釈における両者の協働とも捉えられる。

本件において注目すべきは、連邦財政裁判所による定式の具体化にある。というのも、法定社会保険料のような「不可処分所得は査定額に含まれるべきでない」という連邦憲法裁判所の提示した枠組みをもとにして、個々の費用が児童手当の査定額に含まれるか否かを、連邦財政裁判所が事例に即して判断しているのである。連邦財政裁判所の示した基準によれば、法定健康保険料・介護保険料・民間健康保険料及び介護保険料については査定額に算入されず、控除されることになる。これは、上述の2005年決定が明らかにしておらず不十分であった箇所であるため、本件による具体化は積極的に評価されるべきであろう。ただし、連邦財政裁判所は事例に即した判断しか下すことができないため、本件で争われた保険料以外の強制的な諸費用まで範囲を拡大して、限度額に算入しないでおくことができるのかについては明らかにされていない。最低生活費非課税ないし人的純額主義の厳格な適用という観点からみれば、負担能力を減少させる不可避免的私的支出は全額で控除されるべきであるといえよう。

さらに、こうした個別審査の結果、二重家計費用もまた不可処分所得であり、必要経費として所得から控除されるべきであることが明らかにされている。本件により新たに控除されるべき費用が追加されたことで、これまで限度額をわずかに超過しており児童手当が支給されなかった者も、救済される可能性が示唆されたといえよう。このように、連邦財政裁判所は連邦憲法裁判所が示した手がかりをもとにして、最低生活保障にかかる定式の具体化や事例に即した憲法判断を行っているのである。とりわけ不可処分所得への課税の禁止は応能負担原則、物的・人的純額主義および最低生活費非課税の原則により憲法上要請されていることであり、いわば憲法を具体化した基本決定であるから、連邦財政裁判所は個々の費用が不可処分所得であるか否かを首尾一貫して判断しなければならない。法律の解釈権限は第一に専門裁判所にあることから、連邦財政裁判所のこうした取り組みは是認されるべきである。

このように、本件では、限度額規定の解釈については連邦憲法裁判所の判例に依拠しつつも、最低生活費や必要経費として控除されるべき項目の具体化が連邦

財政裁判所によって行われている。本件により明らかにされた諸費用が控除され、適切な算定手続が行われることによって、子の所得が年間限度額以下であることが財政裁判所により認定されれば、原告および子の最低生活費の保障（児童手当の支給）が実現されることになる。これらのことから、本件は実体的・手続的統制による救済がなされたということが出来よう。

## 2 連邦財政裁判所による最低生活保障の展開

上述のように、連邦財政裁判所は連邦憲法裁判所の定式や判断枠組みを受容し、またそれを具体化することで、事案に即した最低生活保障を行ってきた。また同時に、連邦憲法裁判所と連邦財政裁判所が協働して解釈を行っていることも明らかとなった。

しかしそれだけでなく、連邦財政裁判所は自身の解釈基準によっても最低生活保障を実現している。本節では、特に憲法上の懸念があるとされてきた所得税法 33 条の特別な経済的負担について、連邦財政裁判所自身が最低生活費に含まれる費用であるか否かを判断したり、負担軽減のための新たな計算方式を展開した判例を扱う。これらを検討することによって、連邦財政裁判所による最低生活保障のための独自の取り組みを明らかにする。

判例の検討に入る前に、ドイツの最低生活保障にかかる税法規定を概観しておく。ドイツにおいて、人間に値する生存のために不可欠な費用の税法上の保全是基礎控除によって行われている（所得税法 32a 条）。この基礎控除額は社会扶助法上の基準需要に応じて算定されているが、概算的なものであるため、これにより補償できない費用が生じる虞がある。所得税法 33 条は、そうした超過的支出を「特別な経済的負担」として顧慮することを目的とする規定である。それゆえこの規定は税率規定ではなく、むしろ人的控除システムに入れるべきであり、特別支出の段階に基づいて調整されている<sup>140)</sup>。すなわち所得税法 33 条もまた税法上の最低生活保障のための規定の一つであると位置づけられている。この特別な

140) Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. (2018), S. 498.

経済的負担は、①所得税法 33 条 3 項の表にしたがって、所得総額に一定のパーセンテージをかけたものを「通常想定される範囲の負担 (zumutbare Belastung)」として算定し、②この範囲を超えた金額部分のみが「特別な経済的負担」として控除されるという仕組みである。パーセンテージは子の有無および人数と所得総額に応じて決定される (以下表参照)<sup>141)</sup>。

〈所得税法 33 条 3 項〉

通常想定される範囲の負担となるのは (Die zumutbare Belastung beträgt)、

所得総額	15.340 EUR まで	15.340 EUR 以上 51.130 EUR まで	51.130 EUR 以上
1. 納税義務者に、子のない場合で、			
a) 通常の課税手続による時	5%	6%	7%
b) 夫婦分割課税による時	4%	5%	6%
2. a) 子が 1 人または 2 人いる場合	2%	3%	4%
b) 子が 3 人以上いる場合	1%	1%	2%

所得総額の〔上記〕パーセントである (vom Hundert des Gesamtbetrag der Einkünfte)。

このように、はじめに所得税法 33 条 3 項の表に従って通常想定される範囲の負担の算定が行われ、その範囲を超えない金額については特別な経済的負担とみなされないため、控除されないことになる。この算定があることにより特別な経済的負担が全額で顧慮されず、また所得総額に応じて負担額の算定を 3 段階に振り分けるといふ厳しい累進性をもつ当該規定には、応能負担原則の観点から学説上も多くの批判がなされてきた。というのも、これが公正な規定 (Billigkeitsvorschrift) ではないからである<sup>142)</sup>。つまり、「通常想定される範囲での税控除の縮減は人的負担能力に応じた公平な課税と矛盾する。さらに、通常想定される範囲の負担が特別な生活需要のための費用の場合だけに制度化されていることにより、体系違反も強化される。」<sup>143)</sup> また人的純額主義は生存を保障するための費用の控除可能性を要求する基本権であるが、所得税法 33 条の解釈論 (de lege

141) 以下の表は、ドイツ所得税法 33 条 3 項の表に筆者が適時日本語の説明を加えたものである。

142) *Tipke/Lang*, Fn. 140, S. 499.

143) *Joachim Lang*, *Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1998, S. 618f.



lata) はこれを一貫して実現していない<sup>144)</sup>。それゆえ、人的負担能力を縮減する当該規定はその他の人的控除と同様には正当化できないという<sup>145)</sup>。このように、所得税法 33 条 3 項の規定は所得税正義に何ら寄与しておらず、余計で複雑な負担をかけるだけであるから、削除されるべきであるとされている<sup>146)</sup>。以下では、このように応能負担原則や人的純額主義、さらには体系違反や首尾一貫性の観点からも批判の強い当該規定に関連して、連邦財政裁判所が具体的にどのような解釈により最低生活を保障してきたかを見ていきたい。

(1) BFHE 251, 196 (2015 年) — 医療追加料金と「通常想定される範囲の負担」の算定

第一に、問題となる費用を限定することで合憲判断を下した判決を見ておく。本件は、健康保険により負担されない医療費、とりわけ追加料金が、所得税法 33 条の特別な経済的負担として通常想定される範囲の負担の算定を経ることなしに、憲法に従って所得税法上全額で顧慮され得るかが問題となった事例である。

i 所得税法 33 条の目的は、生存に不可欠な基準需要のために避けられず、その概算的把握の特別性のために一般的な控除額では捉えられない超過需要を顧慮することである<sup>147)</sup>。こうした原則に従って、医療費が特別な経済的負担として基本的に控除できること、そしてこの医療費に追加料金が含まれるということには当然議論の余地はない。確かに医療費は、特別な経済的負担として、想定される範囲の負担を越える範囲でしか控除され得ない。所得税法 33 条 3 項は、通常想定される範囲の負担の算出の際に医療費とその他の費用を区別していないからである。その限りで文言は一義的である<sup>148)</sup>。

ii 所得税法の文献によれば、通常想定される範囲の負担の算定は憲法上甘受される、または可処分所得が最低生活費を越えて残されている場合はいずれにせよ

144) *Endrik Kosfeld*, Inwieweit sind zumutbare Belastungen gem. § 33 Abs. 3 EStG verfassungsgemäß?, FR 2009, S. 366.

145) Vgl. *Lang*, Fn. 143, S. 617.; *Tipke/Lang*, Fn. 140, S. 499.

146) *Lang*, Fn. 143, S. 619.

147) BFHE 251, 196 (198).

148) BFHE 251, 196 (199).

容認されると考えられている。この算定を憲法違反とする見解は、人的負担能力に応じた課税の原則と矛盾することや、憲法に反する過剰な累進結果になり得ることに基づいている<sup>149)</sup>。

iii 連邦憲法裁判所の確立した判例によれば、所得税法上の規定が納税義務者の私的生活に基づく費用を十分に顧慮しているか否かの憲法判断の出発点は、基本法20条1項と結びついた1条1項、3条1項、および6条1項から導き出される、最低生活費非課税の原則である。納税義務者の病気や介護の世話のための費用も基本的にはこうした所得税法上保全されるべき最低生活費の一部である。対応する社会給付が一般的な財政資金から賄われている間は、対応する費用は所得税法上非課税のままにされていなければならない<sup>150)</sup>。

iv 当法廷は、追加料金の控除が問題である限りで、医療費の場合の通常想定される範囲の負担の算定は憲法上甘受されるべきであると考えられる<sup>151)</sup>。所得税法上の最低生活費の算定は基本的に社会扶助法上の給付水準を目指す。しかし、追加料金は社会扶助法上の給付水準の一部ではなく、社会扶助受給者でさえもこれを払わなければならない。そのため、追加料金は所得税法上の最低生活費に含まれない<sup>152)</sup>。つまり、医療費とその他の費用を区別することは、通常想定される範囲の負担の算定の際に憲法上要請されていない<sup>153)</sup>。

v もっとも追加料金は、それによって憲法上保障された最低生活費が侵害されるであろう場合には、もはや通常想定されるものとはいえないだろう<sup>154)</sup>。確かに、実際に支払われた追加料金の範囲がその金額によれば最低生活費に影響を与えるため適切でないならば、当法廷は通常想定される範囲の負担による〔控除の〕縮減を憲法上望ましいとは思わない。しかし、本件事例において原告は所得税法上の最低生活費に関連しているという根拠を明白にしていない。このことに鑑みて当法廷は、納税義務者が追加料金を支払わなければならない、それによって

---

149) BFHE 251, 196 (199).

150) BFHE 251, 196 (199f).

151) BFHE 251, 196 (200).

152) BFHE 251, 196 (202).

153) BFHE 251, 196 (199).

154) BFHE 251, 196 (203).

彼の納税すべき所得が基礎控除額を下回るという場合において、所得税法 33 条の憲法適合的解釈等が考慮に値するかどうかは、ここで明らかにしないでおくことができる<sup>155)</sup>。

本件は、所得税法 33 条 3 項の通常想定される範囲の負担の算定について、学説上の議論を参照し、憲法違反の可能性も示唆しつつも、本件事案で問題となった追加料金との関連に審査を限定することで、合憲判断を導いている。

まず、所得税法 33 条 3 項の目的からみて、医療費を特別な経済的負担として控除できるということや、追加料金がこの医療費に含まれること自体には異論はないが、規定の文言は一義的であり、その他の費用と医療費を区別していないため、通常想定される範囲の負担を越える範囲でのみ控除可能であるという。つまり規定の目的および文言によれば、算定を行わずに追加料金を全額で控除すべきであるという解釈を行うことはできないのである。規定の目的および文言から逸脱した解釈は、たとえそれが憲法に適合的であったとしても、解釈の限界を越えることになるため許されない。そうした変更は立法により行われるべきであろう。他方、学説上は、医療費の控除の際にこうした算定を経なければならないことは違憲であるという批判が強い<sup>156)</sup>。応能負担原則および人的純額主義の観点からみると、本件規定はもはや憲法に適合しないと言わざるを得ないだろう。本件も学説を参照して、規定の憲法違反の可能性を示唆している。

しかし連邦財政裁判所はこの問題を、本件で主張された追加料金に限定することで、合憲判決を導き出している。というのも、連邦憲法裁判所によれば、「税

155) BFHE 251, 196 (203).

156) 通常想定される範囲の負担の算定は、医療費との関係だけでも、学説上相当な批判的議論がなされているようである。例えば「この〔特別な経済的負担〕概念は、要するにどこまでが問題となるのかを表現していない。〔基礎〕控除額は原則的な生活需要を顧慮する。これに対して、例えば病気によって生じる特別支出がある。病気は厳密には『特別』ではないにもかかわらず、医療費は所得税法 33 条に従って控除される。納税義務者に通常想定される範囲の負担を上回る部分だけが控除可能な場合、所得税法 33 条の誤った公式化は応能負担原則によれば容認できない規定になる。」Joachim Lang, Steuergerechtigkeit, StuW 2016, S. 109. auch siehe Endrik Kosfeld, Zumutbare Belasutung und Entscheidungen des BVerfG, FR 2013, S. 359ff.

法上の最低生活費は社会扶助法の給付水準と対応するもの」である。しかし、追加料金は社会扶助法上の給付にさえも含まれていないため、所得税法上非課税とすべき最低生活費ではないことになる<sup>157)</sup>。それゆえ、この定式に即して判断すると、追加料金を税法上で控除する必要はないのである<sup>158)</sup>。本件により、憲法判断にとって最も重要な基準は、所得税法上の控除の縮減によって社会扶助法上の最低生活費を下回るか否かであるということが明らかにされたといえよう<sup>159)</sup>。つまり追加料金については、実体的統制の観点からは一見すると憲法上の問題はないと考えられる<sup>160)</sup>。

それでは、手続的統制の観点からはどのように考えるべきであろうか。第一に、本件では追加料金が社会扶助法上給付されていないことを理由に、これを所得税法上の最低生活費にも含まれないとしていることから、本件では社会法と税法の間の整合性ないし首尾一貫性の観点から規定の審査が行われたと考えられる。一部の追加料金を個人に負担させることは立法者の裁量の範囲内にあり、社会法上でのそうした立法者の基本決定が税法上でも首尾一貫して実施されていると捉えれば、確かに手続的統制上は問題とならないようにも思われる。しかし、社会法も税法も、最低生活を保障ないし保全していくことが根本的に要請されているはずであり、疑問が残る。この点は先に見た実体的統制とも関連する。すなわち、仮に追加料金の支払によって最低生活費を下回る場合に、それを控除等により顧慮しないのであれば、規定は手続的統制のみならず実体的統制である明白性の統制によっても違憲とされる蓋然性が高いといえるだろう。実際に本件でも、最低生活費を侵害する場合には控除の縮減が違憲となりうる可能性が示唆されている。

---

157) ただし、本件では最低生活費の2%までの追加料金が想定されていないため、それを上回る追加料金が予想される高額所得者の場合にも顧慮が必要であるという問題がある。*Heiko Haupt, Zumutbare Belastung - (kein) Ende der Diskussion?* DStR 2016, S. 903. 追加料金は不可避的なものであるので、やはり全額での考慮が税法・社会法上望ましいと考えられよう。

158) 同旨の判決として、BFHE 255, 252がある。

159) Vgl. auch *Tipke/Lang*, Fn. 140, S. 499, Rn. 1094.

160) なお、社会扶助受給者の追加料金支払義務の憲法適合性については、それが最低生活費を侵害するものではないという連邦社会裁判所の判決 (BSGE 100, 221) に依拠しており、連邦社会裁判所と連邦財政裁判所の連携が現れているといえる。

しかし本件において原告は追加料金による最低生活費の侵害という事実を証明していないため、この点については開かれたままとなった。違憲状態に陥った場合にそれを除去する方法が複数存在しており、またその際には実際の事例に即して判断されるべきであるから、本件はあえて規定それ自体の憲法適合性についての言及を避けたようにも思われる。こうした規定の憲法適合性について連邦財政裁判所が立場を明らかにしたのが、次の判例である。

(2) BFHE 256, 339 (2017 年) — 「通常想定される範囲の負担」の新たな算定方法

次に、連邦財政裁判所が所得税法 33 条 3 項について憲法適合的解釈を行い、独自の算定方式を展開することで、規定の違憲状態を排除することに成功した判例を見ていく。本件は、医療費控除の算定方法と、年金負担の会社員と公務員の間の不平等取扱いに関連して、通常想定される範囲の負担の算定が基本法 3 条 1 項に違反するかが争われた事件である。なお、本件に対しては憲法異議が申し立てられていたが、連邦憲法裁判所はこれを受け入れなかった<sup>161)</sup>。

i 通常想定される範囲の負担は規定の 3 段階のパーセンテージに応じて査定される。財務行政はこの規定を、— 所得税法 33 条 3 項 1 文に挙げられた限度額を所得総額が超えると — 通常想定される範囲の負担が全額でより高いパーセンテージに向かうと解釈している<sup>162)</sup>。連邦財政裁判所はこれまで、通常想定される範囲の負担の憲法適合性について、計算の詳細について立場を明らかにすることなしに、大まかにのみ意見を述べてきた。

ii 当法廷は通常想定される範囲の負担のこうした算定にもはや固執しない。従来（判例により承認された）行政の理解から逸脱して、所得税法 33 条 3 項 1 文はむしろ、所得総額のうち、法律に挙げられた限度額を上回る部分のみが、そ

---

161) BVerfG Anhängiges Verfahren, 2 BvR 1205/17 (Aufnahme in die Datenbank am 5. 9. 2017). Verfahren ist erledigt durch: Beschluss vom 17. 09. 2018 (nicht zur Entscheidung angenommen). このことから、通常想定される範囲の負担の算定は、連邦財政裁判所の形成した新たな計算方式によれば憲法に適合するということが、連邦憲法裁判所によって受容されていると考えられよう。

162) BFHE 256, 339 (342).

の都度より高いパーセンテージを負担すると理解するべきである<sup>163)</sup>。

所得税法 33 条 3 項の文言はこうした解釈と一致する。所得税法 33 条 3 項は、所得総額に対する一定のパーセンテージの適用に際して、まさしく「所得総額の全額」を考慮に入れていない。法律の文言はむしろ、法律に規定されたパーセンテージを、その表の段にある所得総額のみそれぞれ適用するというを想起させる。

上記の解釈は規定の目的にも適合する<sup>164)</sup>。確かに、通常想定される範囲の負担の査定は、控除後に最低生活費を上回る可処分所得が納税義務者に残されている限りで、異議を唱えられない。所得総額の増加に伴って納税義務者がその所得のより高い割合を不可避的で特別な私的支出に利用すると想定することへの懸念もない。しかしながら、これは首尾一貫した形で漸次的に形成された移行(Übergängen)のなかで行われなければならない(Vgl. BVerfGE 87, 153)<sup>165)</sup>。今となつては、従来の規定の解釈は、財政的な負担能力に応じた所得課税という目的に一致しない限界税率となる場合がある。つまり、所得総額がその都度の法律上の限度額を僅かにのみ上回っている納税義務者は、その限度額を下回る納税義務者よりも課税後に残る所得が少なくなるのであるが、こうした帰結は上記の解釈を適用することで避けることができる。

この解釈結果と対立する立法者の意思は確認することができない。また、この判決によって当法廷がほかの連邦財政裁判所判例から逸脱することはない<sup>166)</sup>。

iii この原則によれば、争いが残るのは医療費であるが、これは所得税法 33 条 3 項に応じて算定された通常想定される範囲の負担額を超える限りでのみ、特別

---

163) BFHE 256, 339 (343). つまり、従来の理解では所得が 51.130 € 以上の場合には 4% を適用していたのに対して、本件解釈によれば所得総額のうち 15.340 € に 2%、15.340 € 以上 51.130 € の部分に 3%、そして残りの 51.130 € 以上の部分に 4% をかけることになる。

164) BFHE 256, 339 (344).

165) 参照されたのは以下の部分である。「立法者が基礎控除を税率表(Tarif)のなかで意図し、また所得の増加により上昇する納税義務者の負担可能性(Belastbarkeit)を税率表の形成を通じて考慮する場合、まず第一にすべての納税義務者のもとで顧慮される、適切に評価した最低生活費の負担軽減効果が徐々に補われるように、首尾一貫した形で形成された移行のなかで税率表の推移を形成することは、立法者の自由である。」BVerfGE 87, 153 (170).

な経済的負担として控除され得る（2015年判決）。税務署および財政裁判所は、通常想定される範囲の負担の控除により顧慮できる医療費の金額を——これまでの理解に応じて——最も高いパーセンテージで算定していた。しかし当法廷による算定方法の変更によって通常想定される範囲の負担額は減少し、医療費の控除額は追加で増額されることになる<sup>167)</sup>。

iv 所得税法 33 条は、一般的控除額と特別支出を平等公平に首尾一貫して補足する役割を果たしているが、その限りでは憲法上・所得税法上の体系基準は最低生活費非課税へといまだ完全には移行していない<sup>168)</sup>。所得総額と課税標準の結合点はすべての納税義務者にあるので、その限りでは原告の主張した公務員と会社員のあいだの不平等取扱いは事実上なく、憲法上異議を唱えられない。

本件において最も注目すべきは、所得税法 33 条 3 項に関して、連邦財政裁判所が新たな算定方法を独自に展開したことである。この憲法適合的解釈の正当性については、規定の文言、目的、立法者の意思の観点から個別に審査が行われ、適当なものであることが確認されている。特に規定の目的との関連では、通常想定される範囲の負担の算定について、納税義務者に控除後に最低生活費を上回る可処分所得が残されている限りは異議を唱えられないことが確認されている。しかし第一に、これまでの規定の解釈では、応能負担原則に即した課税という目的に一致しない限界税率となる可能性がある。第二に、課税後に低所得者よりも少ない所得しか残らなくなるような課税は応能負担原則に反するというべきであり、こうした不合理な結果が生じる制度にはまさに首尾一貫性がないと言えるであろう。このように、本件は手続的統制および基本法 3 条 1 項の観点から目的解釈が施されたとみることができるとは、この解釈については、「もともとかなり扱いにくい規定をなお一層不必要に複雑にする憲法適合的解釈」であるとして難色を示す

---

166) BFHE 256, 339 (345). 他の法廷が照会に応じてこれを追認したことに加えて、当法廷の前に通常想定される範囲の負担を担当していた連邦財政裁判所第三法廷が、本件解釈にならうことを報告したからである。ちなみに第三法廷は、基礎控除、児童控除および児童手当など、最低生活費非課税に関する規定を担当している法廷である。

167) BFHE 256, 339 (346).

168) BFHE 256, 339 (348).

見解もある<sup>169)</sup>。しかし最低生活保障の観点からみると、この計算方法を適用することで、応能負担原則に反しない体系整合的な課税制度となるだけでなく、原告の控除額の増額も実現されていることから、最低生活費につき手続面のみならず実体面においても救済を実現する解釈であると捉えられよう<sup>170)</sup>。

次に本件は、所得税法33条の特別な経済的負担の役割を、一般的控除額および特別支出控除額を平等公平に首尾一貫して補填することであると捉えたうえで、これらの控除規定だけでは最低生活費非課税を完全に実現できていないことを指摘する。すなわち、所得税法の体系全体において最低生活費非課税の原則の貫徹が行われておらず、実体・手続のどちらの側面からみても本件規定は十分な役割を果たせていないということが示されているように思われる。しかし、こうした不完全性は公務員か会社員かに関わらず、すべての納税義務者に共通する不利益であることから、本件では不平等取扱いを否定して合憲判決が下されている。この点は本件ないし規定の不十分な部分であり、立法者による一刻も早い最低生活費非課税への体系的移行が望まれている。

以上のように、連邦財政裁判所は計算方式を独自の尺度で変更することで、合憲判決の中でも最低生活保障のために尽力している。特に、新しい解釈を行うことに関して、行政の理解や連邦憲法裁判所の判例から逸脱することを明確に示したのに対して、他の連邦財政裁判所の判例および法廷との調和を強調している点は興味深い。これにより、本件解釈が連邦財政裁判所の独自の定式であること、およびこれは判決を行った法廷の単独意見ではなく、これから連邦財政裁判所の全法廷一致の見解となることが判明した。実際に次の判例においても、この新たな解釈は継承されている。また実務においても、本件はまだ未決定の全ての事例に基本的に適用され得ることから、広範な意義を有する判決であるとされている<sup>171)</sup>。さらに、本件解釈が適用されることにより、応能負担原則違反が排除さ

---

169) *Friedrich Loschelder*, Anmerkung, NJW 2017, S. 1504.

170) ただし、本件事例では所得税法33条3項の累進性の飛躍 (Progressionssprünge) は適切であるか (そして憲法適合的であるか) が判決に重要とされていないことを指摘するものとして、*Haupt*, Fn. 157, S. 903.

171) *JS*, Anmerkung, DStZ 2017, S. 303; *Georg Schmitt*, Bestimmung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG, NWB 2017, S. 15f.



れるだけでなく、控除額の増額もなされることから、最低生活費が実体的に保障されることになる。そうした事例は少なくないだろう<sup>172)</sup>。これらのことから、今日においては連邦財政裁判所も最低生活費保障の中心的な担い手として、権利保障のための解釈を独自で行い、新たな定式を形成していることが読み取れよう<sup>173)</sup>。

(3) BFHE 258, 53 (2017 年) — 医療費と特別な経済的負担の控除

最後に、通常想定される範囲の負担の査定に際して、保険組合との取り決めに基づく、最低生活費非課税の原則違反の例外的事例を示した判例を見ておくことにする。本件は、所得税法 33 条の特別な経済的負担として控除され得る医療費の範囲について争われた事例である<sup>174)</sup>。原告の妻は生前、癌疾病の治療費用を健康保険組合と半額ずつ概算で引き受けることを取り決めていたため<sup>175)</sup>、医療費はその都度の個別審査に基づいて決定されていた。税務署と財政裁判所は従来の算定方法をもとに特別な経済的負担として医療費の控除を認めたが、処方箋が提出されなかった薬代については考慮しなかった。こうした中で、連邦財政裁判所は所得税法 33 条の合憲性について、上述の 2015 年判決と 2017 年判決を持ち出して以下のように判断を下した<sup>176)</sup>。

172) Vgl. *Peter Bareis*, § 33 Abs. 3 EstG—eine verfassungswidrige Zumutung? DStR 2017, S. 829.

173) ただし本件による通常想定される範囲の負担の段階的方法による算定を包括した、財務行政による告示 (Verlaufbarung) は 2017 年において存在していない。さらなる展開が期待されている。Vgl. *Maik Bergan*, Stufenweise Berechnung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG, NWB 2017, S. 2415. auch siehe *Schmitt*, Fn. 171, S. 16.

174) 本件では、原告の家庭内の仕事部屋のための費用が営業支出として全額で控除され得るかも論点となっていた。これにつき連邦財政裁判所は、財政裁判所による営業支出の算定を首尾一貫性がなく不当であるとしていたが、本稿の関心からここでは扱わない。

175) BFHE 258, 53 (53f.). この取り決めは連邦社会裁判所の 2006 年判決に基づいて行われたものである。BSG, Urteil vom 14. 12. 2006, B 1 KR 12/16R 「『深刻な』疾病と薬代負担」。ここでも連邦社会裁判所判決の影響力が示されており、連邦財政裁判所と連邦社会裁判所はともに最低生活保障のために尽力しているといえる。

176) BFHE 258, 53 (57). なお連邦憲法裁判所は、本件に対する憲法異議の申立ても受け入れていない。BVerfG Anhängiges Verfahren, 2 BvR 1936/17 (Aufnahme in die Datenbank am 5. 12. 2017). Verfahren ist erledigt durch: Beschluss vom 06. 06. 2018 (nicht zur Entscheidung angenommen).

i 所得税法 33 条によれば、納税義務者に特別な経済的負担が生じた場合、所得税は申請に基づいて軽減される<sup>177)</sup>。追加的な医療費として顧慮されるのは病気の治療や鎮静を目的とした費用のみであるが、納税義務者が、もはや根治治療 (kurative Behandlung) に反応しない、寿命の限定さえも伴う病気にかかった場合には、—— 不可避性の証明要請を条件として —— 客観的な治療や鎮静の適性が欠けている費用も医療費の一部とみなすことができる。この証明が欠けているために薬代が控除されないことに対しては、異議を唱えることができない<sup>178)</sup>。しかし財政裁判所は、所得税法 33 条 3 項に従って通常想定される範囲の負担額を適切に算出していなかった<sup>179)</sup>。連邦財政裁判所 2017 年判決の解釈による適切な算定を行うと、追加で顧慮されるべき特別な経済的負担が生じる。原告は、段階税率の方法による通常想定される範囲の負担額の算定は首尾一貫しておらず、また事例によっては平等原則に反するため違憲であると主張するが、それは決定に重要ではない。新たな算定方法により累進審査に基づく厳しさは排除され、原告は利益を得るからである。

ii 当法廷はこれを越えて、所得税法 33 条 1 項に従って控除され得る医療費が、所得税法 33 条 3 項に従って適切な額まで縮減され得るという法律上定められた法的効果に懸念を持たない<sup>180)</sup>。当法廷はこれについて 2015 年判決にならう。

最低生活費非課税の原則によれば、国家は市民の所得を、本人およびその家族に人間に値する生存の最低限の前提をもたらすために必要な限りで、非課税にしなければならない (2015 年判決)。非課税にすべき生存に不可欠な費用の算定については、支出額に応じて、最低生活費を定量化した比較水準として社会扶助法上保障された給付水準を考慮しなければならない (2015 年判決)。係争期間において、社会扶助受給者に保障されている治療に不可欠な費用を、原告が負担したかどうかは定かではない<sup>181)</sup>。しかし仮に原告がこれを負担していたとしても、それは健康保険組合との取り決めに基づいているため、当法廷は係争期間におけ

---

177) BFHE 258, 53 (63f).

178) BFHE 258, 53 (64f).

179) BFHE 258, 53 (66).

180) BFHE 258, 53 (67).

181) BFHE 258, 53 (68).

る通常想定される範囲の負担の控除の憲法適合性への懸念に行き着かない。

本件も医療費が原則的に特別な経済的負担として控除されることを確認する。本件で争われた薬代には不可避性の証明が欠けていたため医療費としては控除されないものの、2017年判決で展開された新たな算定方法を用いることにより、特別な経済的負担として控除される費用は実質的には増額されることになる。このように、本件では実体的な救済が行われている。

他方で、手続的統制の問題、すなわち算定方法にかかる首尾一貫性の要請や平等原則違反については、新たな算定方法によると累進審査に基づく厳しさが排除されており、これにより原告は利益を得ることから、係争期間においては問題とならないとされている。しかしこの点については、「〔最低生活費非課税という〕法的原則は、首尾一貫して実施されなければならない。通常想定される範囲の負担ゆえに通常法律の規定はこの原則に違反している」という正当な批判がなされているところである<sup>182)</sup>。最低生活費非課税の原則によれば、人間に値する生存のために不可避的な支出は全額で控除されなければならないところ、この規定によって、通常想定される範囲の負担を越えた金額しか控除されないことになる。すなわち、この算定が存在することによって、最低生活費を実際の需要に応じて首尾一貫して算定し、控除を実現するという要請を満たすことができないのである。これにより、新たな計算方法を適用したとしても、本件規定には手続的統制により違憲性が生じうると考えられる。というのも、これまで見てきたように、最低生活費非課税の原則に関しては、明白性の統制（実体的統制）と首尾一貫性の要請（手続的統制）という二つの側面からの審査がなされている。その結果、実体的には合憲であっても、手続的に問題がある場合には、規定は最低生活費を侵害するものであるから、憲法違反と判断されるべきである。このことに鑑みると、本件は、実体的救済がなされること（控除額の増額）を理由として意図的に手続的統制を回避することで、違憲判断を免れているとも考えられよう。このように、所得税法 33 条 3 項は本件事案との関連では一応の合憲判断が下されてい

---

182) *Heiko Haupt, Steuern zahlen und streben?*, DStR 2017, S. 831.

るが、規定自体の合憲性については十分な判断がなされないままとなっている。

次に本件は、規定が医療費を全額で考慮しないことの憲法適合性について、2015年判決を引用して説明する。特に最低生活費非課税の原則との関連では、判例の枠組みをもとにして、社会扶助法の給付水準と対応する税法上の最低生活費を原告が負担していたか否かに着目している。しかし本件は傍論で、仮に原告がそうした費用を負担していたとしても、それは健康保険組合との取り決めに基づくものであることから、憲法に違反しないと判断されている。言い換えると、ここでは最低生活費非課税の原則違反の例外的事例が示されているのである。すなわち連邦財政裁判所の判例によれば、原則として、社会扶助法上の給付に対応する費用が税法上の最低生活費として控除されない場合には違憲の疑いが生じるが、例外的に、そうした費用の自己負担に関して予め保険組合との取り決めがなされていた場合には、最低生活費非課税の原則に違反しない（問題とならない）ことになる。まさに、事例に即した判断を行う連邦財政裁判所ならではの最低生活保障の具体化であると捉えられよう。

さらに、上述の判断を行うにあたり、連邦財政裁判所はほとんど自身の判例のみを参照している<sup>183)</sup>。これは自身の定立した新たな計算方式を持ち出す際だけではなく、連邦憲法裁判所が定式化した憲法上の最低生活費非課税の原則についてさえも、2015年判決を引用してあたかも自らが定式化した基準のように用いている。このことから、連邦財政裁判所が税法上の最低生活保障に対して主体的に尽力していることが読み取れる。また実際に、本件に対する憲法異議を連邦憲法裁判所が受け入れていないことに鑑みると、連邦憲法裁判所もまた連邦財政裁判所の最低生活保障へのアプローチの仕方に賛同していると考えられる。ただし、連邦憲法裁判所2005年判決のように、連邦財政裁判所の確立した判例ないし解釈が連邦憲法裁判所により将来的に違憲とされる可能性もあるため、両者による今後の判例の動向が注目されよう。

---

183) 最低生活費非課税の原則に関連して連邦憲法裁判所判例が引用されているのは、社会扶助給付との対応関係を示す箇所（BVerfGE 120, 125. unter D. II, 4. b)）のみである。

### 3 憲法適合的解釈の限界

本章で検討を行った判例のほとんどは、憲法適合的解釈を用いた判決であった。しかし、憲法適合的解釈には限界が存在する。そこで、本節では憲法適合的解釈とその限界について簡単に確認したうえで、連邦憲法裁判所の2005年決定と連邦財政裁判所2017年決定を素材として、解釈の限界と最低生活保障の実現について検証する。

(1) 憲法適合的解釈は、「ある法律がいくつかの方法で解釈され得るが、しかしすべての解釈の選択肢が憲法と一致しない場合」<sup>184)</sup>に必要とされる。ヘッセによると<sup>185)</sup>、「ある法律が憲法と合致するように解釈できるときは、この法律の無効を宣言してはならない。」この合致は、当該法律が憲法適合的に解釈できる場合だけでなく、法律の多義的・不確定な内容が憲法の内容により確定される場合も存在する。つまり憲法規範は「審査規範」+「(通常法律の内容を確定するための)実体的規範」である(法秩序の統一性)<sup>186)</sup>。

第一に、憲法適合的解釈には、規定の「文言と意味」や「立法目的」に反してなされてはならない<sup>187)</sup>という、実体法的限界が存在している。また、憲法を具体化する役割を担うのにふさわしいのは誰かという問題(憲法裁判権と立法権)と、法律を具体化する役割を担うのにふさわしいのは誰かという問題(憲法裁判権と他の裁判権)という、作用=権限法的限界が存在する<sup>188)</sup>。連邦憲法裁判所

184) Christian Bumke/Andreas Voßkuhle, Casebook Verfassungsrecht, 7. Aufl. (2015) S. 44.

185) Hesse, Fn. 131, S. 30f.

186) 憲法適合的解釈について、通説は、(狭義の)憲法適合的解釈と憲法志向的解釈の二分論を採用している。山田・前掲注105)、同『『憲法適合的解釈』をめぐる覚書』帝京法学29巻2号(2015年)277頁、宍戸常寿『憲法裁判権の動態』(弘文堂・2005年)289頁以下参照。これに対して、「憲法志向的解釈の場合に第一に重要な問題とされるべきは、憲法の基本決定に一致するよう解釈余地を補うことである。しかし、憲法上の価値決定を無視することは直接的に法律違反および憲法違反の判定へと向かうので、少なくとも、連邦憲法裁判所の判例に特徴的である憲法理論の拡張によって、両者の概説の限界は広くぼやける」として、二分論ないしは憲法志向的解釈に疑念を抱く見解もある。Ralf P. Schenke, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, S. 53, Rn. 269.

187) Hesse, Fn. 131, S. 31.

188) Hesse, Fn. 131, S. 32.

の判例によると、実体法的限界は法律の「文言、成立史、目的および立法者の意思」である。また同時に「明らかに認識し得る外形的な立法者の意思」と矛盾する解釈を施すことは正当化できず、それは「民主的に正統化された立法者の政策的な決定を先取りする」ことになることから、「立法者の外形的意思」は作用＝権限法的限界をも示すと考えられる。

第二に、これは後者の作用＝権限法的限界とも関連するものであると思われるが、解釈を行ったことにより実際にどのような相違が生じるのかという、結果の観点からの限界付けが想定される。採用された解釈が憲法に適合するものであったとしても、その結果が従前の解釈と大きく離れてしまうような場合には、裁判所による法形成の問題が生じる可能性もある。また、憲法に適合させるように行われた解釈の結果が実際に憲法を具体化した基本決定と整合的であるのか、またそうした解釈を正当化しうるような説明が可能であるのかについても、事例に則した判断が必要となろう。以下では、こうした二つの観点から個別に検討を行う。

## (2) 連邦憲法裁判所 2005年決定

本件は所得税法32条4項2文の憲法適合的解釈を行う際、初めに「所得」概念の拡張可能性を審査している。つまり、規定の「所得」概念を「課税されるべき所得」とすることができるかである。しかし連邦憲法裁判所は、その他の条文でも「所得」概念が利用されていることを踏まえて、この解釈が「伝来的な所得税法の用語法を逸脱する」ものであり、文言、体系的連関および立法者の外形的意志に矛盾するという判断から、この解釈の方向性を排除している。これは、憲法適合的解釈の限界を踏まえた非常に評価されるべき判断姿勢であったといえる<sup>189)</sup>。

次に、収入・所得への関係詞のかかり方に着目し、更なる解釈の余地があることを確認する。そのうえで、法定社会保険料のような不可処分所得は児童手当の不支給要件に与する査定額に含むべきでないという価値判断を提示する。これは、応能負担原則、家族の最低生活費非課税の原則および家族支援という、児童手当

---

189) この点について学説も連邦憲法裁判所および連邦財政裁判所に賛同している。  
*Hidien/Anzinger*, Fn. 128, S. 1023f.

制度の根底にある憲法上の要請から導き出されるものである。また同時に、立法者はこれらの要請を踏まえたうえで児童手当制度を形成したと言いかえることも可能である。そこで、本件はこの価値判断に基づいて、関係詞が「収入」だけでなく「所得」にもかかるという解釈を行い、その正当性を審査している。これは、連邦憲法裁判所が憲法上の基本決定を首尾一貫して解釈したと捉えることもできよう。こうした審査の結果、本件解釈は規定の文言、成立史および目的意味と適合的であり、また前述のように立法者の外形的意思にも貢献すると考えられる。これらのことから、本件は実体法的限界も作用＝機能法的限界も越えない解釈であったといえる。

さらに結果の観点からみると、従前の連邦財政裁判所の解釈では、最低生活費を下回ることこそないものの、不可処分所得が考慮されていないため、応能負担原則ないし人的純額主義に反することとなる。これに対して本件の解釈によれば、こうした違憲性を排除できる。さらに、法定社会保険料の範囲で所得を減少させることが可能であり、これにより子の所得が年間限度額以下であることが証明されれば、児童手当が支給される。このことから、本件解釈はその結果においても憲法により適合的であり、また立法者の基本決定や憲法を具体化した基本決定とも整合的であるといえるため、限界を越えないものであったといえよう。

### （3）連邦財政裁判所 2017 年決定

本件も所得税法 33 条 3 項の憲法適合的解釈を行う際に、規定の文言、目的、立法者意思に触れているが、2005 年判決と比較すると違憲性の排除に少々苦戦しているような印象を受ける。というのも、規定を素直に読むと、むしろ従来の解釈の方が自然であったように思われる。学説も、本件の法律の文言が一義的であることを指摘している<sup>190)</sup>。すなわち、「その都度のパーセンテージは、法律により定められた固定の所得総額と結びついているのであって、総額の一部とは結びつかない。つまり文言は、変更をもたらす解釈のための大きな余地を法適用者に残していない。」<sup>191)</sup>しかし、本件解釈が行われた規定は大半が表であるため、

190) *Bareis*, Fn. 172, S. 829.

191) *Loschelder*, Fn. 169, S. 1504.

純粹な文章とは異なり、通常の文言解釈であれば若干無理のあるような解釈も可能となったとも考えられる。それゆえ、この解釈が文言と全く一致しないとまでは言い切れないことから、明らかに限界を越えているとも言えないであろう。

次に目的との関係では、本件規定が、基礎控除では賄われない生存に不可欠で不可避的な追加支出を顧慮すること、および、応能負担原則に適した課税を目的としていることが確認されている。規定の従来解釈では、所得金額にわずかな差のある二組の納税義務者のあいだで控除後に残る所得の高低が反転するという現象が起るため、応能負担原則に違反することが指摘されてきた。これに対して新たな解釈方法によれば、こうした現象が起ることはなく、累進性が緩やかになり実際に受けられる控除額も増額されるため、違憲性がある程度排除されている。それゆえ、本件解釈は目的との関係では非常に適合的であり、むしろ目的のためになされた解釈であったといえよう。ただしすでに述べたように、本件解釈によっても最低生活費非課税という目的は完全に達成されておらず、違憲性がすべて排除されたとはいえないことには、留意が必要である。

また、こうした解釈結果と対立する立法者の意思は存在しないようだが、一致するとも書かれていない。さらに成立史については直接触れられておらず、その代わりに本件規定を以前担当していた法廷がこの解釈にならうことを明らかにすることで、一応の問題はないことを示すにとどまっている。以上のことから、本件解釈はその実体法的限界を越えないギリギリのところでの苦心の合憲判決であったといえよう。

次に、作用＝機能法的限界および解釈結果との関連では、確かに本件事例では「解釈によって一貫した解決策を見つけることが出来たのであるが、しかし同時に、連邦財政裁判所は自身の権限内で行動したのかという重大な疑念がある」との指摘がなされている<sup>192)</sup>。とりわけ本件は、連邦財政裁判所が憲法を具体化した基準に即して法律を解釈し、算定方法が変更されている。その結果として、控除金額の増額分だけ従前よりも国家の税収が減少することになるのであるから、実質的には法解釈を越えた、法改正に近い作用が連邦財政裁判所により行われて

---

192) *Bareis*, Fn. 172, S. 829.



いるとも捉えられよう。こうした観点からは、「立法者が規定を抜本的に改訂すること、そしてその際に、より高額な所得者に累加的な負担軽減を実現するという矛盾もまた排除することが不可欠である」<sup>193)</sup>という指摘がなされている。とはいえ、連邦財政裁判所の判決は個別事例に対してのみ適用されており、あくまでも原告の憲法上の権利救済が事案に則して行われているに過ぎない。そのため、現時点ではまだ、本件解釈は連邦財政裁判所の権限の範囲内に留まっていたと考えることが可能であろう。むしろ立法府による早急かつ適切な対応が期待されているというべきである。また、目的との関連でも述べたように、本件解釈によっても最低生活費非課税は実現出来ていないだけでなく、2017年のもう一つの判例においては、規定にかかる首尾一貫性の要請や平等原則違反の疑いが提起されている。そのため、そもそも本件規定は「憲法と合致するように解釈できる」ものであったのかという疑問が残る。しかし本件は専門裁判所である連邦財政裁判所の判例であり、違憲判断を下すことはできないのであるから、規定自体の違憲性が完全に排除できなくとも解釈により合憲となるように方向付けるしかない。違憲性をすべて取り除くためには、やはり立法府による法改正や連邦憲法裁判所による違憲判断を期待するほかないだろう。

このように、本件のような具体的な租税の控除額にかかる通常法律の規定等については、それに憲法や体系違反の疑いが生じている場合、専門裁判所である連邦財政裁判所の個々の解釈や判断を参照して、立法府が法整備ないし改正を行っていくというかたちが本来ならば望ましいのかもしれない。しかし他方で、これまでの最低生活保障にかかる法律の改正がほとんど連邦憲法裁判所の違憲判決に対応するかたちで立法者により行われてきたことを踏まえると、立法者が法形成を行う際の指針とされているのはやはり連邦憲法裁判所の判決であるといえる。ただし連邦憲法裁判所も、憲法異議の申立てを通じて連邦財政裁判所の判決に対する評価を行っている。というのも、連邦憲法裁判所は、2005年決定のように憲法異議を認めて連邦財政裁判所の判決ないし解釈を破棄することにより否定的

---

193) *Bareis*, Fn. 172, S. 830.

評価を行ったり、連邦財政裁判所の2017年決定に対する憲法異議の申立てを受け入れないことによって肯定的評価を与えたりしていると考えられるのである。このように考えると、むしろ連邦財政裁判所の取り組みは自身の役割分担を踏まえたうえで最低生活保障に資するために最善を尽くしているといえるため、是認されるべきであろう。

さらに、こうした連邦財政裁判所の積極的な憲法適合的解釈の背後には、法秩序の憲法化の問題が存在している。というのも、通常法律の憲法化のプロセスは二つの法的規律領域の関係や、通常法律と憲法の関係だけではなく、その時々法の領域を担当する裁判所、すなわち憲法裁判所といわゆる専門裁判所との関係にも不可避的に携わっているのである<sup>194)</sup>。すでに見たとおり、連邦憲法裁判所は憲法異議に基づいて、連邦財政裁判所の解釈を違憲であると評価して確立した判例を破棄したり、代替的な憲法適合的解釈の方法を提示したりしている。そこで要請されていた通常法律の解釈における首尾一貫性もまた、憲法化の一端を担っている可能性があるだろう。同時に、専門裁判所が憲法適合的解釈の手段を尽くすことは、連邦憲法裁判所による要請である。こうした連邦憲法裁判所の姿勢が、連邦財政裁判所をはじめとした専門裁判所の憲法適合的解釈の積極化に寄与しているのである<sup>195)</sup>。さらに法秩序の憲法化は、専門裁判所自身にとっても軽視し得ないほどの意義を有しているとされているが<sup>196)</sup>、詳細は稿を改めて検討することとする。いずれにしても、本件で問題とされた規定については、法秩序全体からみて応能負担原則ないし最低生活費非課税の原則に適合するような制度の構築が、憲法上早急に求められている。

---

194) *Gunner Folke Schuppert/Christian Bumke*, Die Konstitutionalisierung der Rechtsordnung, 2000, S. 23. 本書の日本での紹介として、宍戸常寿「法秩序における憲法」安西文雄ほか『憲法学の現代的論点〔第2版〕』（有斐閣・2009年）43頁以下。同「学会展望」国家学会雑誌114巻11=12号14頁。法秩序の憲法化については、栗城壽夫「はしがき」ドイツ憲法判例研究会編『ドイツの憲法判例Ⅱ〔第2版〕』（信山社・2006年）。

195) この点については、脚注105)で挙げた文献を参照。

196) Vgl. *Schuppert/Bumke*, Fn. 195, S. 56f.

#### 4 小括

以上のことから、連邦憲法裁判所だけでなく、連邦財政裁判所もまた憲法適合的解釈等を通じて法律の違憲判決を回避しつつ、具体的な最低生活保障を行っていることが明らかとなった。今日における税法上の最低生活保障の問題は、主に児童手当と特別な経済的負担の規定にあることが窺える。本章では連邦財政裁判所によるこれらの論点への取り組み方について、事例に即して検討を行った。その結果は以下のようにまとめられる。

(1) まず、連邦憲法裁判所が定式化した最低生活費非課税の原則を連邦財政裁判所が受容し、事案に即して憲法判断を行っていることが確認された。その際に連邦財政裁判所も、憲法を具体化した基本決定により拘束されており、解釈における首尾一貫性が要請される可能性が示唆されている。そしてそこでの基本決定として、最低生活費非課税の原則ないし応能負担原則に適した課税が設定されていることにより、最低生活保障の法理は具体的な通常法律の解釈の中に取り込まれているのである。さらに連邦財政裁判所は、定式を個々の事例に関連させて具体化することで、最低生活保障のために貢献している。そのうえで、児童手当の支給や特別な経済的負担による控除額の増額など、実体的な最低生活保障に取り組んでいる。

(2) 次に、とりわけ所得税法 33 条 3 項の通常想定される範囲の負担の算定について、これまでの連邦財政裁判所は、憲法違反の可能性を示唆しつつも、審査を事案との関連に限定して合憲判断を下すことで、同規定についての自身の見解を提示することを回避してきた。しかし 2017 年決定では、憲法適合的解釈を通じて新たな計算方法を展開することで、規定の応能負担原則違反や厳しい累進性を排除する一般的な解釈を提示した。この新たな解釈によれば、控除額も増額されるため実体的にも最低生活保障に資することになる。このように、連邦財政裁判所もまた、自らの解釈や基準に基づいて最低生活保障のための定式を展開しており、今日では最低生活保障を担う中心的存在となっているといえよう。ただし、本件規定ははまだ最低生活費非課税の原則が貫徹されておらず、また計算方式自

体にも首尾一貫性の要請違反の疑いが強いいため、今後の動向が注目される。

(3) これらの判例分析を通じて、連邦財政裁判所もまた最低生活保障にかかる規定の憲法判断ないし解釈を実体的統制および手続的統制の両側面から行っていることが判明した。すなわち、①問題となる費用が最低生活費に該当し、その負担により最低生活費を下回ることになる場合や、最低生活にかかる控除や給付の制限による不利益が存する場合には、解釈を通じて最低生活費が実質的に補填されなければならない(実体的統制)。②最低生活費非課税の原則等に基づく基本決定から規定が逸脱している場合や、税法と社会法の整合性がない場合、および課税後に低所得者よりも少ない所得しか残らなくなるような応能負担原則に反する不合理な制度である場合には、これらを排除して首尾一貫性した適切な算定手続を行わなければならない(手続的統制)。連邦財政裁判所はこうした二つの側面から規定を憲法適合的に解釈することで、違憲判断を回避しつつ具体的な最低生活保障を行っているのである。

(4) さらに、本章で扱った判例と憲法適合的解釈の限界についても検討を加えることができた。このうち、連邦憲法裁判所の2005年決定は実体法的にも機能=作用法的にも限界を越えるものではなく、解釈の結果もより憲法に適合するものであったといえる。他方で連邦財政裁判所2017年決定は目的解釈が先行しており、文言解釈の正当性への疑念や、法改正に近い作用であること、そして解釈の結果としても完全に違憲性を排除できていないことなど、非常に多くの問題点を抱えている。それゆえ、本件は解釈の限界を越えるか越えないかの、極めて危うい合憲判決であったと考えられる。しかし、こうした連邦財政裁判所の積極的な憲法適合的解釈の背景には、法秩序の憲法化という、より大きな視点が存在することを確認することができた。また、専門裁判所としての形式的・実質的役割を踏まえると、むしろこうした連邦財政裁判所の取り組みは是認されるべきものとして捉えることが可能であった。

以上のように、専門裁判所である連邦財政裁判所もまた、合憲判決の中での憲法解釈を通じて最低生活保障の実現に貢献しているということが明らかとなった。

## 結びに代えて

本稿では、憲法 25 条の生存権保障をより充実させるために、その自由権的側面である最低生活費非課税の原則を日本の裁判実務に取り入れられるための手がかりを得ることを目的として、ドイツにおいて最低生活費非課税の原則が承認されるまでの判例・学説上の議論過程と、承認後の連邦財政裁判所による合憲判決の中での取り組み方という、二つの観点から検討を行ってきた。以下では、その成果をまとめたくて、日本の生存権にかかる議論との接合点を模索する。最後に残された課題を提示することで、結びに代えることとしたい。

### 1 最低生活保障の法理の形成過程からの示唆

ドイツにおいて最低生活保障の法理は、最低限度の自由な生存の保障および最低生活費の保障（給付／非課税）という異なる法領域において議論されていた。これらの保障は、それぞれ基本法 1 条 1 項（人間の尊厳）、20 条 1 項（社会国家原理）および 3 条 1 項（平等原則）を展開することによってもたらされていた。一方で、社会国家原理や人間の尊厳からは、人間に値する最低生活を保障する国家の義務が導き出され、これは第一に社会扶助法の責務であることが確認された。他方、平等原則からは租税正義ないし応能負担原則が導き出され、不可避免的な私的支出の現実適合的な考慮や体系適合性が要請されるようになった。学説上の議論の後押しもあって、それぞれの領域における最低生活保障の議論が収束するかたちで、90 年決定が下された。この決定により、基本法 20 条 1 項と結びついた 1 条 1 項から「最低生活費非課税の原則」が定式化され、その審査基準は基本法 3 条 1 項に求められることとなった。こうした最低生活費非課税の原則の構成要素は、前者の基本法 20 条 1 項と結びついた 1 条 1 項が日本国憲法 25 条 1 項（生存権）に、後者の基本法 3 条 1 項が憲法 14 条 1 項（法の下での平等）に、それぞれ対応すると考えられる。

#### (1) 生存権と人間に値する最低生活保障

前者については、朝日訴訟第一審<sup>197)</sup>が示唆に富む。本件は憲法 25 条 1 項の生

生存権について、「国家権力の積極的な配慮・関与による国民の『人間に値する生存』の保障が不可欠であるという考え方」が強まる中で、「国家権力の積極的な施策に基き国民に対し『人間に値する生存』を保障しようとしていわゆる生存権的基本的な人権の保障に関して規定したもの」であると解している。「この憲法第25条第1項は国に対しすべて国民が健康で文化的な最低限度の生活を営むことができるように積極的な施策を講ずべき責務を課して国民の生存権を保障し」ていることから、人間に値する最低生活の保障は国家の責務であると言える。また、憲法25条の具体化である生活保護法との関連で「保護請求権」への言及がなされている点も、ドイツの議論と近接的である。さらに、「もし国が……生存権の実現に障害となるような行為をするときにはかかる行為は無効と解しなければならない」ことから、本件においてすでに生存権の社会権的側面だけでなく自由権的側面も想定されているように読むことも可能であろう。このように、本件はドイツにおける「最低生活費の給付」にかかる判例の状況と非常に整合的であるといえる<sup>198)</sup>。さらに、実際に憲法25条を具体化した最低生活保障のための生活保護法がすでに存在しており、また税法上も人的控除等の規定に生存権の理念が現われている<sup>199)</sup>。最低生活保障が社会法・税法上の責務とされていることに疑いはないだろう。

## (2) 平等原則と応能負担原則

次に、後者の平等原則に関して、応能負担原則自体は日本の裁判実務においても主張されている。旧所得税法上の諸規定が事業所得者と比べて給与所得者に対して合理的理由なしに重い税負担を課しており、給与所得者が不公平な取扱いを受けていることから、憲法14条1項違反が争われた大島訴訟（サラリーマン税

197) 東京地判昭和35年10月19日行集11巻10号2921頁。

198) また、本件は最低生活のために実際に必要不可欠な費用を算定し、その過少を違法と判断している。この点は、算定手続の首尾一貫性違反を違憲と捉え、現実適合的な算定を要請した第一次・第二次ハルツIV判決を想起させる。こうした手続的統制の観点からも、本件は非常に興味深い判決である。

199) その他にも、生存権の理念は各租税の課税物件に係る非課税措置や、課税標準・税額計算上の控除項目の中や、市税徴収時の差押禁止財産規定の中にみることができるという。谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂・2018年）22頁。

額訴訟)<sup>200</sup>では、租税立法にかかる広範な立法裁量論が展開され、結論として規定は合憲とされている。しかし、本件に対しては6名の裁判官の補足意見が付されており、とりわけ谷口裁判官と鳥谷裁判官の補足意見は応能負担原則による検討の必要性を指摘するものであった<sup>201</sup>。もっとも本件事例においては、必要経費の額が給与所得控除の額を超過していなかったため、仮に応能負担原則に照らして判断を行っていたとしても結論に変わりはないと考えられる。しかし、大島訴訟で示された租税立法者の広範な裁量論が今日の租税憲法論に与えた影響力に鑑みると<sup>202</sup>、応能負担原則による拘束可能性を判決内ではっきりと明示しておく必要があったのではないと思われる。ともあれ、補足意見ではあるものの、すでに昭和60年には日本の裁判官も応能負担原則を所得税法の基本理念として捉えていることは明らかである。こうした日本の裁判実務は、ドイツにおける「最低生活費の非課税」にかかる判例の状況と対応しうる可能性があると思われる。

### （3）まとめ

以上のことから、日本においても、生存権および平等原則の双方からみて最低生活保障の法理を形成するための一応の前提は整っていると考えられる。こうした法理が形成されれば、例として児童扶養支出にかかる局面は打開されうるだろう。というものの、日本でも1970年代のドイツと同様に、児童扶養控除と児童手当を「所得控除から手当へ」一元化したものの、その手当が削減された上に控除

200) 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。

201) 泉徳治「判解」『最高裁判所判例解説民事編〔昭和60年度〕』（法曹会・1990年）83頁以下を参照。こうした応能負担原則の基本的思考は、Iで検討したフォーゲルの理論と非常に近接的であり、興味深い。

202) 憲法訴訟論との関係で、「従来の憲法学が租税法領域について冷淡な態度をとらざるを得なかった背景には、サラリーマン税金訴訟の最高裁判決（最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁）が、極めて広範な租税立法を容認する基準を立てたことが影響したと理解」したうえで、「最近の最高裁判決（最判平成23年9月22日民集66巻6号2756頁）などでは、必ずしも60年判決に拠らない議論が展開されている」とするのは、藤谷武史＝宍戸常寿＝曾我部真裕＝山本龍彦「憲法学における財政・租税の位置？」宍戸常寿＝曾我部真裕＝山本龍彦『憲法学のゆくえ』（日本評論社・2016年）161頁〔藤谷コメント〕。

も復活していないため、児童扶養支出の顧慮が不十分な状態となっている<sup>203)</sup>。こうした現状は、最低生活費非課税の原則に反して生存権の侵害となるだけでなく、応能負担原則に適う首尾一貫性した制度設計がなされていない点で平等原則違反となる可能性もあると思われる<sup>204)</sup>。

課題として残されているのは、それぞれの観点からの検討の更なる充実だけでなく、ドイツの連邦憲法裁判所が行ったような、生存権と平等原則の接合による最低生活保障の定式化ないし具体化であろう。日本の判例においては、憲法14条1項の平等原則にかかる判断が憲法25条の生存権領域における広範な立法裁量論に包括され、結果としてゆるやかな審査となってしまいう傾向がある<sup>205)</sup>。連邦憲法裁判所が提示した最低生活費非課税の原則および応能負担原則による立法者の拘束可能性は、こうした課題を克服するための手掛かりの一つとなりうるように思われる。さらに言えば、生存権保障の充実のために、社会保障法だけでなく租税法やその他の法領域の全体を参照した、法秩序の統一性を満たす最低生活保障が形成されることが期待される。

## 2 連邦財政裁判所による最低生活保障の具体化・手法からの示唆

ドイツにおいて憲法上の最低生活保障を担うのは連邦憲法裁判所だけではない。専門裁判所である連邦財政裁判所もまた、憲法適合的解釈等を通じて法律の違憲判決を回避しつつ、最低生活保障を行っていることが明らかとなった。連邦財政裁判所は、連邦憲法裁判所の定式を受容しそれを具体化するととどまらず、自らの解釈や基準に基づいて憲法判断を行うことで、最低生活保障のための定式を展開している。その際、連邦憲法裁判所と同様に、連邦財政裁判所も実体的統制および手続的統制の観点から検討を行っていた。二つの側面から規定を憲法適合的

---

203) 谷口・前掲注199) 354頁以下参照。こうした制度によって不利益を受けている世帯は実際に存在している。鈴木克洋「子どもに対する手当の増額と年少扶養控除廃止の影響～世帯構成別及び所得別の影響計算～」経済のプリズム 96巻 (2011)。

204) また税法上の最低生活費の保全という意味では、所得税の平成30年度改正により採用された、一定の所得以上の高額所得者場合には基礎控除が低減・消失する制度についても、同様の批判が憲法学からなされるべきである。

205) 小山剛『憲法上の権利の作法〔第3版〕』(尚学社・2016年) 127頁。



に解釈することで、違憲判断を回避しつつ最低生活費を実際の事例に即して保障しているのである。そのため、連邦財政裁判所もまた最低生活保障を実現するための中心的存在であると考えられる。

#### （1）日独の相違

連邦財政裁判所による合憲判決の中での取り組みから、最低生活保障に資するのは違憲判決だけではないということが判明した。日本でも一度定式を打ち出すことが出来れば、法律を違憲とせずとも解釈や具体化によって最低生活保障をより充実させられる可能性があるように思われる。しかし留意すべきは、堀木訴訟判決<sup>206)</sup>が、憲法 25 条の生存権を「現実の立法として具体化するに当たっては、国の財政事情を無視することができず、また、多方面にわたる複雑多様な、しかも高度の専門技術的な考察とそれに基づいた政策的判断を必要とするもの」であって、「具体的にどのような立法措置を講ずるかの選択決定は、それが著しく合理性を欠き明らかに裁量の逸脱・濫用と見ざるをえないような場合を除き、裁判所が判断するに適しない事柄である」としていることである<sup>207)</sup>。また大島訴訟判決<sup>208)</sup>も、租税負担を定める際には、「財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、……極めて専門技術的な判断を必要とする」ことから、「租税法の定立には、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」と述べている。すなわち、生存権の実現や租税立法の定立には政策的・専門技術的判断が必要とされるのである。

この点につき、連邦財政裁判所はドイツにおける税財政の専門裁判所であるため、国家財政や社会の経済状況等を考慮しつつ最低生活保障や租税立法について

206) 最大判昭和 57 年 7 月 7 日民集 36 卷 7 号 1235 頁。

207) ただし、このことが妥当するのは生存権の社会権的側面であって、生存権の自由権的側面については通常の自由権の基本権と同視できるとされている。松本和彦「生存権」小山剛＝駒村圭吾編『論点探究 憲法〔第二版〕』（弘文堂・2013 年）261 頁、芦部信喜『憲法〔第 6 版〕』（岩波書店・2015 年）268 頁。

208) 最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁。

も主体的に判断できるものと思われる。そこで、以下では日本における専門技術的判断の必要性を克服するための糸口として地方裁判所の専門部・集中部における取り組みを紹介したうえで、日本の最高裁判所の判例をもとに、生存権や租税法領域における解釈を通じた最低生活保障の可能性を得るための手がかりを探究する。

(2) 日本における専門技術的判断の可能性——専門部・集中部<sup>209)</sup>

専門部・集中部は、特定分野の「事件を特定の部で集約的に取り扱う場合には、一般的には、専門的な知識・経験が蓄積されることによって専門性の高い事件処理が可能となり、事件処理も効率的に行われるメリットがあると考えられている。」その専門性は経験の積み重ねだけでなく、専門部に「過去に当該専門部に在籍したりして特にその分野に深い経験のある者が一定割合配置され、その知識や経験が、初めて当該専門訴訟を取り扱う者に伝えられるという形」によっても確保されている。さらに専門性を高めるべく「多くの専門部・集中部では、合理的な審理を目指して審理方式の類型化・定型化が試みられ、繰り返し実務を行う中でその改善が積み重ねられている。」このように、専門部・集中部においては専門性の高い判断が可能であり、さらに多数の判決を経ることで専門分野における審査の規準が形成されている。特に専門技術性の高い分野の専門部・集中部では、大学教授、研究者、医師や建築士などの技術者と意見交換会を行ったり、専門委員として活用したりしている。

租税部は現在東京および大阪の地方裁判所の刑事部内に設置されているが<sup>210)</sup>、主として脱税事件を扱っており、その他の一般的な租税事件は行政部において扱われている。もちろん、独立した租税部が民事部にも設置されることが望ましい

209) 以下の専門部・集中部の説明は、市村陽典「民事訴訟における専門部・集中部について」東北法学会報34号(2016年)を参照した。

210) 飯田喜信「東京地方裁判所刑事租税部の実情と課題」NBL824号(2006年)26頁以下、西森英司「大阪地方裁判所租税部の実情と課題」NBL832号(2006年)62頁以下参照。ただし、租税訴訟に関する調査官が国税庁からの出向者であることには批判が強い。日本弁護士連合会からは「租税訴訟における裁判所調査官制度の廃止を求める意見書」が最高裁判所に提出されている。全文は[https://www.nichibenren.or.jp/library/ja/opinion/report/data/2018/opinion\\_180920\\_3.pdf](https://www.nichibenren.or.jp/library/ja/opinion/report/data/2018/opinion_180920_3.pdf)を参照。最終確認日2019年4月7日。

が、そうでなくとも、「専門部・集中部で経験を積んだ裁判官・書記官は、その後ほかの裁判所においても、当該分野でのリーダー的役割を務めることが多い」ことから、租税部や行政部で租税にかかる専門技術的知見を身に着けた裁判官や書記官が増えることで、通常の裁判所においても専門的判断を行うことが比較的容易になっていくということも考えられる<sup>211)</sup>。

また専門技術的判断の可能性としては、知的財産高等裁判所のように、租税法に関する事件を専門的に扱う裁判所を設置するという議論の方向性も勿論あり得るだろう。ただし知的財産高等裁判所も、そもそも東京高等裁判所に設置されていた知的財産権関係の4つの専門部と特別部をそれぞれ知的財産高等裁判所の通常部・特別部へと移行させることで設置されたものである。そのため、専門部・集中部の議論を深めることは、日本における専門裁判所の設置という方向性にとっても重要な手がかりとなるだろう。

このように、専門部・集中部のあり方からは、専門技術的判断の必要性を克服するための可能性を示唆し得るように思われる。専門部・集中部の存在やそれに伴う裁判の専門化についてはほとんど議論がなされていないため<sup>212)</sup>、更なる検討が必要ではあるものの、租税にかかる高度な専門性を備えた租税部や行政部が裁判所内に置かれていることや、これまでに専門部が専門的裁判所へと転移したケースがあることは、非常に興味深い。

### （3）生存権の自由権の側面における解釈可能性

たとえ専門的判断が可能となったとしても、政策的・技術的な判断をもとに立法者が形成した租税法律を裁判所が違憲無効として破棄することは実務的混乱を

---

211) 「裁判所でも、一般民事以外の分野について、専門家を要請することが必要ではないか」との重要な指摘は、泉徳治＝渡辺康行＝山元一＝新村とわ著『一步前へ出る司法』（日本評論社・2017年）60頁〔泉コメント〕。なお、租税事件のような特殊事件については、その専門性から実務家でもその扱いに苦戦することが多いようである。そのため、租税事件を処理するための実務向けの導入書が作成されている。例として、司法研修所編『租税訴訟の審理について〔第3版〕』（法曹会・2018年）、定塚誠「租税法の基本事項」同編著『行政関係訴訟の実務』（商事法務・2015年）87頁。

212) 裁判の専門化についての貴重な先行研究として、渡辺千原「裁判の専門化と裁判官」立命館法学 339・340号（2011年）647頁以下。

招くこともあり、場合によっては立法府の立場を脅かすことにもなりかねない。この点につきドイツの連邦財政裁判所は、合憲判決の中での解釈を通じた最低生活保障を行っていた。日本においてこうした手法による解決の見込みがあると思われるのは、低所得者による保険料等の費用負担の問題であろう<sup>213)</sup>。旭川市国民健康保険条例事件<sup>214)</sup>では、本件条例が恒常的生活困窮者に対する保険料減免規定を欠いていることなどから、憲法25条違反が争われた。しかし最高裁は、恒常的生活困窮者には生活保護法による保護が予定されていることから、保険料減免の対象者としなないことは「著しく合理的を欠く」ものではなく、憲法25条に違反しないと判示した。これについては、生存権の自由権的側面からの統制により違憲とされる蓋然性も十分に残されていると考えられるが<sup>215)</sup>、ここでは条例を違憲とせず、解釈により最低生活保障を達成する方法を探究する。

第一に、低所得者に対する配慮規定である国民健康保険法77条は、「特別の理由がある者」に対して保険料の減免賦課を認めるものである。この委任を受けた旭川市国民健康保険条例19条1項は「災害等により生活が著しく困難となった者又はこれに準ずると認められるもの」又は「当該年において所得が著しく減少し、生活が困難となった者又はこれに準ずると認められる者」について、申請に基づいて必要であると認められる場合に減免を行うことを規定している。つまり、減免措置は一時的に困窮状態に陥った者を対象とするものであり、恒常的生活困

---

213) 保険料等の公課であっても、国家や地方公共団体による強制的徴収という性質を持つものであれば、租税と同様に憲法25条の生存権の自由権的側面への介入と捉えられる場合がある。長尾英彦「国民健康保険条例と租税法律主義」中京法学33巻2号(1998年)39頁。沼田敏明「秋田市国民健康保険条例訴訟」北野弘久先生古希記念論集刊行会編『納税者権利論の展開——北野弘久先生古希記念』(勁草書房・2001年)810頁脚注1参照。

214) 最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁。本判決の紹介は多数存在する。参考として、山本隆司『判例から探究する行政法』(有斐閣・2012年)2頁以下、遠藤美奈「平成18年度重要判例解説」ジュリスト1332号11頁、確井光明「財政法学の視点よりみた国民健康保険料——旭川市国民健康保険条例事件判決を素材として」法学教室309号25頁、同「財政法学の観点からみた社会保険料と財政の関係」季刊・社会保障研究42巻3号249頁、菊池馨美「判例研究」季刊・社会保障研究42巻3号304頁、小林秀太「法と経済学における税と保険料——租税法学の観点から——」季刊・社会保障研究42巻3号260頁参照。

215) これに対する生存権の自由権的側面による統制については、拙稿・前掲注2)138頁以下参照。

窮者は含まれないとされてきた<sup>216)</sup>。しかし、本来ならば加入者相互で分担して生活を保障するための保険料を徴収した結果として、恒常的生活貧困者が増えてしまい、自力で最低限度の生活を維持しようとする者が生活保護に頼らざるを得なくなるのであれば、制度自体がまさしく「著しく合理性を欠く」ことになり、憲法 25 条に違反するのではないだろうか<sup>217)</sup>。このように、生存権の自由権的側面から「著しく合理性を欠く」ことのない保険料賦課制度を考えるならば、保険料減免の対象を恒常的生活困窮者にも拡大する必要があるだろう。少なくとも、法 77 条は「特別の理由」を特に限定しておらず、本件条例も減免対象を一時的な生活困窮者又は「これに準ずると認められる者」としていることから、これらの規定には解釈の余地が残されているとみることができる。低所得者に対する保険料賦課のあり方はなお重要な課題であり<sup>218)</sup>、とりわけ過酷事例においては、適用違憲となりうる蓋然性も指摘されているところである<sup>219)</sup>。事例に即した規定の解釈等による救済が必要とされる。

第二に、租税法律主義の観点からは、「租税」概念の保険料等への拡張という解釈可能性が残されている。本件では、解釈により租税法律主義の「租税」概念が具体化・拡張されている。判例においては、国民健康保険料（税）<sup>220)</sup>のほかに、介護保険料<sup>221)</sup>や農業共済組合の共済掛金・賦課金<sup>222)</sup>も、憲法 84 条の主旨が及

216) 反対に、法 77 条の「特別の理由がある者」の範囲を狭めて、災害等による著しい生活困窮者に条例で限定することは認められている。東京地判昭和 43 年 2 月 29 日判時 525 号 42 頁、東京高判平成 13 年 5 月 30 日判タ 1124 号 154 頁。

217) 倉田聡「医療保険法の財政構造」同『社会保険の構造分析』（北海道大学出版会・2009 年）206 頁も参照。また、生活保護を受けるかどうかを決定するのは個人の自由であり、憲法 13 条への介入とみなされる可能性もある。斎藤一久「生存権の自由権的側面の再検討——旭川国保訴訟最高裁大法廷判決のもう 1 つの論点——」企業と法創造 7 卷 5 号（2011 年）13 頁以下参照。

218) 尾形健「判批」岩村正彦編『社会保障判例百選〔第 5 版〕』（有斐閣・2016 年）21 頁。

219) 事例によっては適用違憲となりうる可能性については、斎藤・前掲注 217) 14 頁。

220) 仙台高秋田地判昭和 57 年 7 月 23 日行集 33 卷 7 号 1616 頁および旭川訴訟第一審。

221) 札幌高裁平成 14 年 11 月 28 日賃社 1336 号 55 頁、大阪地判平成 17 年 6 月 28 日判自 283 号 96 頁、最判平成 18 年 3 月 28 日判時 1930 号 80 頁〔旭川市介護保険条例事件〕。旭川市介護保険条例事件との関連で、生存権の自由権的側面について言及する先行研究として、伊藤嘉規「旭川市介護保険料訴訟上告審判決」富大経済論集 53 卷 2 号（2007 年）411 頁以下。

222) 最判平成 18 年 3 月 28 日判時 1930 号 83 頁。

ぶ公課であるとされている<sup>223)</sup>。特に後者の判例において最高裁は、租税法律主義の「主旨が及ぶ」範囲を、国や地方公共団体により徴収される保険料だけでなく、公共組合による賦課金までも拡大させていることから、この範囲は比較的広く解すことが可能であると考えられる<sup>224)</sup>。このように、「租税」概念の解釈によって、生存権の自由権的側面に介入する強制的な費用負担を、租税法律主義を通じて外側から枠づける余地が残されている。これにより、少なくとも今より厳格な審査が可能となるようにも思われる。しかし、こうした統制が可能であるか否かについては、やはり個々の費用の目的・性質・強制度合い等を踏まえた総合的判断が必要となろう。何が「租税」ないし「租税に類似する性質を有するもの」かについては学説上も様々な議論があり、今後の判例の展開が期待される<sup>225)</sup>。

#### (4) まとめ

以上のことから、日本においても専門技術的判断の必要性を克服し、解釈を通じて最低生活保障を実現しうる可能性があることが確認された。憲法25条の生存権の自由権的側面については、保険料の減免対象を恒常的生活困窮者へと拡大するために、低所得者への配慮規定である国民年金保険法77条の「特別の理由」や、減免対象を定めた条例の「これに準すると認められる者」を憲法適合的に解釈するという手法を試みた。これにより、制度上の不合理性を排除し、最低生活への介入を排除できる見込みがあることを示すことができた。また憲法84条の租税法律主義については、「租税」概念の拡張が裁判所により行われていること

---

223) 社会保障における費用負担の租税該当性については、太田匡彦「社会保障における租税以外の費用負担形式に関する決定のあり方について——あるいは、租税と社会保障／社会保険の一断面」金子宏監修『現代租税法講座第1巻 理論・歴史』（日本評論社・2017年）93頁以下参照。

224) ただし、「最近の租税訴訟に関する最高裁判決をみると、租税法律主義の観点から厳格な文理解釈を重視する傾向が目立つようになってきている」ことには、留意が必要である。望月爾「近年の租税訴訟の現状とその変化」市川正人＝大久保史郎＝斎藤浩＝渡辺千原編『日本の最高裁判所』（日本評論社・2015年）170頁参照。

225) これに関連して、公共放送の負担金の憲法適合性が争われた連邦憲法裁判所判例（BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 18. Juli 2018 - 1 BvR 1675/16 -）において、原告側から放送負担金が「租税」であると主張されていた点は非常に興味深い（ただし、結論としてこれは「租税」ではなく「負担金」とであるとされた）。

を示したうえで、純粋な「租税」以外の負担金についても実質的租税法律主義の観点から枠付けることで、憲法上の最低生活保障を補強するための手掛かりを提示した。

最低生活保障に関して法律の「違憲」判断をすることは、確かに今日の裁判所にとっては乗り越え難い高いハードルなのかもしれない。しかし本稿で見てきたように、法律の文言、目的、趣旨および立法者の意思等を確定することで立法裁量を枠づけしたり<sup>226)</sup>、あるいは違憲判断を回避しつつ憲法に適合した解釈を行うという方法であれば、立法裁量を尊重しつつも、実体的な最低生活保障の実現可能性を今よりも高められるのではないかと思われる。また、こうした解釈を通じた最低生活保障の手法は、生存権の自由権的側面だけでなく、社会権的側面においても有用であろう。いずれにせよ、これからの最低生活保障にかかる判例の展開が期待されている。

### 3 残された課題

最後に、本稿に残された課題について言及しておく。

第一に、税法上と社会法上の最低生活基準の関係を明らかにすることができなかった。連邦憲法裁判所および連邦財政裁判所の判例によれば、税法上保全されるべき最低生活費の基準は社会扶助法上の給付に対応しており、これは法秩序の統一性ないし首尾一貫性の要請によっても求められていることであるように思われる。しかし、要請されているのが完全な一致であるのか否かについては明らかではない。この点について日本の判例は、生活保護給付と国税税減免の相違（金銭給付の有無）から、後者は前者よりも備えが必要であるとして手持金（預貯金）保有を相対的に緩やかに認めたものがある<sup>227)</sup>。すなわち税法上の最低生活

226) 高橋・前掲注78)、渡辺康行「立法者による制度形成とその限界——選挙制度、国家賠償・刑事補償制度、裁判制度を例として——」法政研究76巻3号（2009年）249頁。なお、近年の最低生活保障に関する判例において判断過程統制がなされた例として、老齢加算訴訟最高裁判所判決（最判平成24年2月28日民集66巻3号1240頁）がある。参照、卷美矢紀「社会権」宍戸常寿＝卷美矢紀＝安西文雄『憲法学読本〔第2版〕』（有斐閣・2011年）225頁以下、西村枝美「老齢加算訴訟——憲法の観点から——」関西大学法学論集66巻2号（2016年）68頁以下。本稿の関心との関連では、拙稿・前掲注2）145頁脚注276。

費は生活保護法上の最低生活費を上回る可能性があるということである。またこれに関連して、そもそも最低生活（「Existenzminimum」）とはどのようにして形成されるものなのかという問題も残されている。両者の「法秩序」の複眼的研究が求められている。

第二に、本稿では連邦財政裁判所の判例を扱うにとどまり、同じく専門裁判所である連邦社会裁判所における最低生活保障のための取り組みについて検討を加えることができなかった。連邦財政裁判所はしばしば連邦社会裁判所の判決に依拠して判断を下しており、両者は協働して最低生活保障の実現を目指しているものと思われる。また、連邦社会裁判所が憲法適合的解釈を行った判決に従って、追加的な給付を認める制度ないし法律が形成されていることもある<sup>228)</sup>。すなわち連邦社会裁判所もまた、合憲判決の中で最低生活保障の担い手としての役割を果たしていると思われる。生存権の自由権的側面と社会権的側面は表裏一体であり、特に最低生活の基準については連動する関係にあることから、連邦社会裁判所判例の検討が必要であると思われる。こうした判例の検討は、専門裁判所における法秩序の憲法化の意義を分析するに際しても有用であろう。

そして第三に、これは上述の二つの課題とも関わるものであるが、連邦憲法裁判所による最低生活保障の法理に対する批判的検討を行うことができなかった。基本法20条1項と結びついた1条1項による最低生活保障の定式それ自体には批判が少ないようであるが、個々の点、例えば憲法上の最低生活の基準を社会扶助法上の給付額に求めることや、最低生活費非課税の原則の貫徹の観点からの現行制度上の問題、および手続的統制の税法・社会法上の相違などについては、批判も存在している。そうした学説上の見解も踏まえたうえで、日独の判例のより精密な検討が必要となろう。生存権の自由権的側面が日本の裁判実務において受容されるために克服すべき問題は多岐にわたるが、残された課題とする。生存権の自由権的側面からの検討が最低生活保障において実を結ぶために、取り組むべ

---

227) 秋田地裁平成23年3月4日質社1556号12頁。本件では、手持金を考慮したとしても原告の家計は最低生活費に達しないことから、減免申請不承認処分には裁量権の逸脱した違法があるとして処分は取消されている。

228) 第二章で検討したBFHE 258, 53を参照。



き課題は多い。

〔付記〕

本稿は、平成 30 年度科学研究費補助金（特別研究員奨励費）による研究成果の一部である。