

## 論 説

# 医療・社会保障税制の一端と租税政策

——ドイツ租税法に見る「続・所得税法と医療費控除」と行政的規律——

手塚貴大

(広島大学法学部教授)

### 目 次

#### I 問題提起

- 1 わが国の理論・判例の現状
- 2 主観的純所得課税の原則について

#### II ドイツ所得税法における医療費控除—臨時・特殊負担—

- 1 臨時・特殊負担の概要
- 2 臨時・特殊負担の制度趣旨
- 3 小括

#### III 所得税法における医療の位相—いくつかの論点と議論の概要—

- 1 所得控除が唯一の政策手段か？ —租税政策の選択と国家像—
- 2 臨時・特殊負担の制度設計
- 3 小括

#### IV 結語

### I 問題提起

本稿では、わが国の医療費控除に係る租税政策について示唆を獲得するため、便宜上ドイツの医療費控除に係る概要および議論を、若干ではあるが、先行文献に依拠しつつ簡単に参照した上で、それに基づいて得られる知見をまとめることとした。

#### 1 わが国の理論・判例の現状

既に別稿で触れたが<sup>(1)</sup>、わが国の医療費控除に係る議論の現状と問題点を振り返っておこう。医療費控除については、そもそもシャープ勧告において、医療費の支払いが「…納税者の支払能力に重大な支障を及ぼす場合の一つである」、そして「…このような費用（＝医療費の支払い・筆者注）が甚だしく多い場合

には、例えば、大手術だとか、長期の入院とか、または小児麻痺或いは肺結核のような慢性的疾患の場合、支払能力に相当な支障をきたす」ために、「…基礎控除で償われていると見るべき生計費の控除を別に設ける」<sup>(2)</sup>とされており、これが医療費控除の制度趣旨である。つまりは、一定額以上の医療費の支払いは納税義務者の担税力の減殺要因であるために、それを考慮すべく医療費控除が規定されているのである。

実定法上は、所得税法73条において規定さ

(1) 参照、手塚貴大「所得税法と医療費控除(一)・(二) 完」—その制度のあり方と解釈論に係る若干の検討— 自治研究90巻5号16頁以下(2014年)、同90巻6号44頁以下(2014年)。

(2) 『シャープ使節団日本税制報告書(復元版)』(日本税理士会連合会出版局、1980年)73-74頁。

れており、1項で「居住者が、各年において、自己又は自己と生計を一にする配偶者その他の親族に係る医療費を支払った場合において、その年中に支払った当該医療費の金額（保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額を除く。）の合計額がその居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額の百分の五に相当する金額（当該金額が十万円を超える場合には、十万円）を超えるときは、その超える部分の金額（当該金額が二百万円を超える場合には、二百万円）を、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除する。」と規定され、2項で、医療費の意義につき、「前項に規定する医療費とは、医師又は歯科医師による診療又は治療、治療又は療養に必要な医薬品の購入その他医療又はこれに関連する人的役務の提供の対価のうち通常必要であると認められるものとして政令で定めるものをいう。」とされる。それが、同施行令207条、いくつかの通達<sup>(3)</sup>を通じて具体化されている。しかし、実際には通達を通じて法律が予定するよりも、「…その後の社会保険制度の充実や医療技術の進歩に伴って右規定による医療費よりもこれに付随ないし関連する費用の負担のほうがか重くなっている状況となった」<sup>(4)</sup>という実態を踏まえて、広い範囲で医療費控除が認められている。そこで、法律レベルで実態に適合

するよう法改正が必要であるという指摘もあった。加えて、憲法の条項の引用<sup>(5)</sup>、所得控除の経済学的分析<sup>(6)</sup>等の医療費控除を論証するいくつかの優れた学説上の理論的試みが見られた。

さらに、医療費控除は担税力の減殺要因である医療費の支出に係る控除であるとされたのであるが、そもそも医療費の支出は消費に該当するので、必ずしも担税力の減少をもたらすものではない、という立場もありうるのであり<sup>(7)</sup>、その点、担税力の減殺を根拠とすることに不合理さすらも見いだされうる。このような指摘を直視すると、改めて私的支出の控除可能性に係る基礎理論を検討してみる必要もあろう。その際の示唆を与えうるのが、直後の2で触れるドイツ租税法学の基礎理論である。

なお、医療費控除の可能性をめぐる紛争においては、医療費控除の根拠法令への包摂可能性からそれが否定される傾向にある<sup>(8)</sup>。

## 2 主観的純所得課税の原則について

以上のように、医療費控除のありようを検討する際に、重要な鍵概念であると思われるのが、主観的純所得課税の原則である<sup>(9)</sup>。ドイツ租税法学においては所得課税の基礎理論の中心に存在するものであるが、本稿で後に見るように、わが国の議論にとっても有益な示唆を与えよう。そもそも、所得税法において

(3) 例、所得税法基本通達（控除の対象となる医療費の範囲）73-3および個別通達。

(4) 横浜地判平成元年6月28日判時1326号110頁（控訴審：東京高判平成2年6月28日行裁例集41巻6・7号1248頁、上告審：最判平成3年4月2日LEX/DB22005481も同旨。）。

(5) 例えば、木村弘之亮『租税法学』（税務経理協

会、1999年）207頁、335頁、佐藤英明『スタンダード所得税法〔補正二版〕』（弘文堂、2011年）247頁等。

(6) 中里実「所得控除の経済学的意義」日税研論集52号113-114頁（2003年）。

(7) 水野忠恒「所得控除と憲法問題」日税研論集52号83頁（2003年）。

は、個人の担税力を正確に計測することが求められる。この作業が不首尾に終わると、例えば、平等原則に違反する等の立論が可能である。この主観的純所得課税の原則は、客観的純所得課税の原則とともに、純所得課税の原則を構成する<sup>(8)</sup>。この意味するところは、納税義務者およびその家族の生存に係る私的支出は課税から除外されるべきであるというものである<sup>(9)</sup>。換言すれば、そうした支出について納税義務者は“処分不可能 (indisponibel)”<sup>(10)</sup>である。これはドイツ所得税法2条4項、同5項に表れているとされる<sup>(11)</sup>。また、同時に、かような目的に充てられる支出は納税義務者のもとに残され、それを以て納税義務者が自律的な生活を営めねばならない。

しかし、処分不可能である所得について

個々の納税義務者ごとにどの程度の額がそうであるのか、処分不可能とはそもそも何を意味するか、等の解答が未だに明確ではない問題点に基づき、学説上主観的純所得課税の原則については批判がある。例えば、凡そ純所得課税の原則の意味内容として客観的なそれのみを観念し、その結果として、臨時・特殊負担の斟酌はあくまでも政策的な観点から認める、というものである<sup>(12)</sup>。さらには、例えば、子供を持つことは親の自主的選択であり、それにかかる費用を国家が課税から除外して報奨するということは当然に導かれず、換言すれば、親は自由権を行使したのであるという立論もある<sup>(13)</sup>。そしてそれを前提に、控除すべき私的支出として医療費を念頭におくと、それはやむを得ざる支出というだけではな

(8) 例えば、前掲横浜地判平成元年6月28日の他に、鳥取地判平成20年9月26日LEX/DB25463156（控訴審：広島高判平成21年7月10日LEX/DB25463157、上告審：最判平成21年11月13日LEX/DB25462831も同旨。）、那覇地判平成18年7月18日判タ1230号152頁（控訴審：福岡高判平成19年2月1日LEX/DB28140935、上告審：最判平成19年6月5日LEX/DB25463364とも同旨。）、大阪地判平成9年10月31日判時1644号102頁（控訴審：大阪高判平成10年7月31日LEX/DB28052439、上告審：最判平成11年2月4日LEX/DB28061122も同旨。）、横浜地判平成16年10月20日LEX/DB28141459（控訴審：東京高判平成17年3月22日LEX/DB25420127、上告審：最決平成17年7月15日LEX/DB28141459も同旨。）等。

(9) Hey, Johanna, in:Tipke, Klaus/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht 21.Aufl., Köln 2013, § 8 Rz.70ff.

(10) Hey, in:Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.9), § 3 Rz.14.

(11) 例えば、Birk, Dieter, Einkommen, Einkunftsarten und Einkünfteermittlung, in:Hey, Johanna (Hrsg.), Einkünfteermittlung, Köln 2011, S.15ff.

によれば、客観的担税力（一段階目）のみならず、医療費の支出のような主観的担税力を課税所得計算上斟酌する（二段階目）ことを以て、所得の二段階構造と呼称される。

(12) 所得概念論における処分不可能性の位置づけについては、例えば、参照、Moes, Christoph, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht: Eine ökonomische, steuersystematische und grundrechtsdogmatische Kritik des subjektiven Nettoprinzip, München 2011, S.107ff. なお、この概念に係る理論的批判には後に引用する別稿で触れる。

(13) Steger, Christian Philipp, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht: Verfassungsrechtliche Grundlagen und Reformperspektiven, Baden-Baden 2008, S.106.

(14) Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.108.

(15) Bareis, Peter, Maßstäbe für die Besteuerung des Einkommens-Betrachtungen eines Ökonomen, in: Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission (Hrsg.), Grundrechtsschutz im Steuerrecht, Heidelberg 2001, S.109f.

く、病気の回復という支出者にとっても満足  
のいく結果をもたらすがゆえに、必然的ある  
いは強制的支出とは必ずしも言いえない<sup>16)</sup>、と  
もされる。制度上は、臨時・特殊負担で扶養  
のための支出も控除可能であるが、これも個  
人の自由なライフスタイルの選択の結果であ  
って、同じく必ずしも必要的・強制的ではな  
いと言われる。また、こうした支出の控除を  
認めることは、結局前叙の租税立法者による  
政策的判断による控除と同じになり、そこ  
には立法者の価値判断を通じてはじめて控除  
が可能となるのであり、憲法により一義的に  
控除を命じる規範的言明は導出されえない。こ  
のことは、支出の必要性、強制性等の控除の  
可否に際して重要なメルクマールの正確な意  
味内容のみでなく、それに加えて主観的純所  
得課税の原則の根拠すらも不明確なものとし  
るとは言えまいか。

また、連邦憲法裁判所の立場も前叙の一部  
の学説の展開に符合する。例えば、1976年11  
月23日の決定<sup>17)</sup>は、“納税義務者の私的領域に  
生じ、回避不可能 (Unvermeidbarkeit) である  
支出について控除することが可能である  
が、それは立法者の裁量によるところでもあり、  
主観的純所得課税の原則を純化して実施  
することは必ずしも求められていない”、と判  
示した<sup>18)</sup>。さらに、2002年12月4日決定<sup>19)</sup>は、  
“納税義務者本人および扶養義務者に係る生  
存最低限を非課税とすることは、憲法上の要  
請であるけれども、そこでは、その他の、生  
存最低限を超えるそうした不可避または強制

的な私的費用をどの程度非課税とすべきであ  
るかについては、憲法上なお明らかではない  
のである。したがって、主観的純所得課税の  
原則は、生存最低限以外の控除項目につい  
ては具体的な租税制度を明確には指示してい  
ないのである”、と。以上を要するに、確かに、  
前叙のような不可避的・強制的な私的支出に  
ついては控除が認められるべきであるとい  
う一般論が成り立ちうるが、具体的に如何なる  
私的支出の控除を制度上許容するのかは一概  
には明らかではないのであって、換言すれば、  
そこに立法者の裁量・価値判断が介入する余  
地が存在するとも言えるのである。

しかし、ドイツの学説のうち、近時のそれ  
は、そうした処分不可能性 (前掲の裁判所の  
判断でも回復可能性という呼称のもと触れら  
れている) に拠ることなく、主観的担税力の  
斟酌を行うことに係る試みがある。端的には、  
主観的純所得課税の原則を基本権と関連づけ  
つつ、控除の可否を決定するのである。すな  
わち、例えば、人間の尊厳 (基本法1条1  
項)、障害者への差別の禁止 (3条3項2文)、  
婚姻・家族の保護 (6条) 等が基準となり、  
かような憲法価値を実現するための控除の要  
否が検討されるべきであるというのである。  
これは主観的純所得課税の原則の解釈にお  
ける基本権の加考慮 (Aufladung)<sup>20)</sup>とでも言う  
べきものである。ここで医療費控除について  
言えば、基本法2条2項の身体の不可侵が基  
準として考えられる。疾病により身体が侵さ  
れている場合には、健常状態の回復により憲

16) Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.108f.

17) BVerfG-Beschluß vom 23. 11. 1976 -1 BvR 150 /75- BVerfGE 43, S.108ff.

18) 但し、後に触れる基礎控除決定も参照されるべ

きである。

19) BVerfG-Beschluß vom 4. 12. 2002 -2 BvR 400 /98, 1735/00- BVerfGE 107, S.27ff.

20) この点、参照、Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.112f.

法の想定する身体の不可侵性が実現されるのであるから、そのための医療費は控除すべきであるという具合に立論がなされるのである。こうした立論から得られる示唆は何であろうか。後にも述べるが、以上の議論に拠れば、最早問題となる私的支出に係る不可避性、強制性を根拠として控除の可否を論ずるのではなく、憲法価値の実現が控除の可否を決定する基準となるのであろう。これは実定法の再構築に繋がるのみではなく、別稿で若干触れるが、稼得所得のうち“処分不可能”である部分についての控除を認めるという所得概念論の再検討にも繋がりうるものである<sup>2)</sup>。これが後に若干触れる補完性原則に到達する。

そこで、以下では本稿で引用するドイツの文献に依拠しつつ、若干の検討を通じて、所得税法における医療への配慮のあり方についての示唆を得ることとしたい。とりわけ作業の中心となるのは、ドイツの制度を概観し、それについての構造を明らかにするためのドイツの学説に触れることである。そこからドイツの制度から得られる医療費控除に係る制度設計上の示唆を得ることが目指される。

## II ドイツ所得税法における医療費控除 —臨時・特殊負担—

では、以上の一般論をベースにドイツにおける医療費控除に係る制度と理論をコメントール等を素材としてみていこう。

### 1 臨時・特殊負担の概要

ドイツにおける医療費控除は臨時・特殊負担 (außergewöhnliche Belastung) において所得税法上斟酌される (同法33条)。そこで、まず、関連条文を簡単に訳出しておこう。まず、同条1項である。「ある納税義務者につい

て、同一の所得、同一の財産関係および同一の家族状況にある圧倒的多数の納税義務者と比較して、強制的に一層多くの費用が生じたならば (臨時・特殊負担)、納税義務者にとって甘受可能である負担を超えるような費用の一部について総所得金額 (der Gesamtbetrag der Einkünfte) から控除するという方法で申請に基づき所得税が減免される。」次に、同条2項である。「ある費用が法的、事実上または倫理上の理由から納税義務者にとって逃れられないものであり、かつその費用が状況からして必要であり、そして適正額を超えないものであるときには、当該費用は納税義務者にとって強制的である。事業支出 (Betriebsausgaben)、必要経費 (Werbungskosten) または特別支出 (Sonderausgaben) に属するに属する費用は斟酌されない。…ダイエットを通じて生じる費用は臨時・特殊負担としては考慮されえない。」次に、紙幅の都合上内容は省略するが、これに関連する所得税施行令 (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung) 64条は、特に医療費について控除の対象となる支出を正当化するべく、強制性の証明を行う具体的手法を規定している。

この臨時・特殊負担においては医療費のみが控除対象とされるわけではない。そして、「私的生活遂行に係る通常の費用は基礎控除の課税要件における (家族の) 生存最低限、家族調整および特別支出を非課税とすることを以て斟酌される。租税正義は立法者に対し

<sup>2)</sup> 詳細は、参照、手塚貴大「租税法と社会保障法—ドイツ所得税法における租税憲法論の一端—」税大ジャーナル25号掲載予定 (発行年未定)。また、参照、Leisner, Walter Georg, Existenzsicherung im Öffentlichen Recht: Minimum -Grundlagen-Förderung, Tübingen 2007, S.344.

て個々の納税義務者に係る追加的な、非典型的特別負担を斟酌することを要請する。法33条は通常のケースよりも生存最低限が高いそうしたケースにおける生存最低限を安定化することに資する<sup>22)</sup>とされているため、この枠内で控除されるのは私的な生活遂行のための費用である。連邦財政裁判所はこの規定を租税法上の平等または社会的正義を根拠として苦難を減少または除去するための衡平(Billigkeit)に基づくものであるとする<sup>23)</sup>。但し、33条の規定における要件を充足すれば、納税義務者には控除請求権が認められ<sup>24)</sup>、それが衡平に基づくわけではない<sup>25)</sup>とされる。条文中必ずしも控除可能な支出について一義的に解答を導き出すほど明確ではないが、連邦財政裁判所は納税義務者の生存に関わる支出については控除可能であるとするが、これでもなお抽象的であって<sup>26)</sup>、控除可能な支出につい

ては争われる<sup>27)</sup>。これは憲法上の不明確性に拠るところもあるのかもしれない。しかし、医療費については、一般論として控除可能性は広く認められる傾向にある<sup>28)</sup>。

次に、法33条の課税要件を個別に見ておこう。納税義務者の費用であること<sup>29)</sup>。これは意図した財産の費消である<sup>30)</sup>。次にそれに伴い、納税義務者に実際のかつ最終的な負担が課せられることである(負担主義)<sup>31)</sup>。これは担税力を斟酌して課税することに拠る<sup>32)</sup>。但し、納税義務者がそれを通じて対価を取得する場合には負担主義の観点から要件の充足は観念されない<sup>33)</sup>。例えば、保険の支払いを受けた場合、事故に遭い多額の医療費が必要になった時、加害者がそれを負担するような場合も、負担主義を充足しない(利益相殺(Vorteilanrechnung))<sup>34)</sup>。費用の臨時・特殊性も求められる。これは、法33条によれば、ある納税義務者に対して同

22) Mellinshoff, Rudolf, in:Kirchhof, Paul u.a. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz:Kommentar 11.Aufl., Köln 2012, § 33 Rn.1. さらに, Rn.21も参照。

23) BFH-Urteil vom. 14. 3. 1975 -VIIR 63/73-BStBl.II 1975, S.632.

24) Mellinshoff, in:Kirchhof u.a. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz:Kommentar (Fn.22), § 33 Rn.1.

25) Mellinshoff, in:Kirchhof u.a. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz:Kommentar (Fn.22), § 33 Rn.1.

26) 例え、参照, Leibohm, Thomas, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts:Zur wechselseitigen Abstimmung von Steuerrecht und Sozialrecht, München 2011, S.107.

27) 詳細については, 参照, Brockmeyer, Hans Bernard, Entwicklungslinien der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu außergewöhnlichen Belastungen, DStZ 1998, 214ff.

28) Loschelder, Friedrich, in:Schmidt, Ludwig/

Heirich Weber-Grellet (Hrsg.), Einkommensteuergesetz 32.Aufl., München 2013, § 33 Rz.19. 自己の責による疾病の場合も含まれ, さらには, 適正性の判断は緩いという(a.a.O., Rz.30.)。

29) Mellinshoff, in:Kirchhof u.a. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz:Kommentar (Fn.22), § 33 Rn.5.

30) Mellinshoff, in:Kirchhof u.a. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz:Kommentar (Fn.22), § 33 Rn.6.

31) Mellinshoff, in:Kirchhof u.a. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz:Kommentar (Fn.22), § 33 Rn.9.

32) Mellinshoff, in:Kirchhof u.a. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz:Kommentar (Fn.22), § 33 Rn.9.

33) Mellinshoff, in:Kirchhof u.a. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz:Kommentar (Fn.22), § 33 Rn.15.

34) Brockmeyer (Fn.27), DStZ 1998, 215f.

一の所得・財産関係並びに家族状況にある他の多くの納税義務者と比較して一層多くの費用がかかるときにかような要件の充足があるとされる<sup>35)</sup>。そして、支出は強制的でなければならず、この意味するところは、当該支出が法的、事実上または倫理的観点から納税義務者にとって逃れることができないものであることである（強制性の要件）<sup>36)</sup>。一般的には、その際、重要であるのは、如何なる原因によって、かような状況が招来されたかであり、社会的に相当な行為によってのものである必要がある。加えて、納税義務者が一般的にアクセス可能な、そして通常の保険を利用せずに、それ故危難の除去費用を担わざるを得なかった場合には、強制性は認定されない<sup>37)</sup>。さもなくば、保険未加入者が、所得控除を通じて、他者に負担転嫁をすることを通じて保険加入者よりも優遇されることになる<sup>38)</sup>。なお、先の法的観点からの強制性とは、例えば、法律、行政行為、契約といったものに基づく強制性を指す<sup>39)</sup>。次に、事実上の観点からのそれは、本稿の検討対象に係る疾病をはじめとして、例えば、死亡事故、戦争、大災害による

ものが含まれる<sup>40)</sup>。倫理的観点からのそれは、人間の正義・衡平の視点からなされる判断により納税義務者が当該支出を義務付けられるそうした支出を指す<sup>41)</sup>。例えば、扶養、医療を目的とした第三者のための支出である<sup>42)</sup>。そして、支出された費用が必要であり、かつその金額が適正でなければならない<sup>43)</sup>。この点、適正性の判断について厳格ではないという意味で<sup>44)</sup>、医療費は通常であれば適正額であるとみなされるとされる。何故なら、納税義務者が如何なる方法で、如何なる程度疾病と向き合うかは、その当該者の裁量に委ねられているからである<sup>45)</sup>。なお、必要な費用と実際に支出された費用との間の不相当さが万人にとって明らかである場合には、必要性・適正性の要件は充足されない<sup>46)</sup>。

医療費（Krankheitskosten）は法33条の適用事案のうち最も重要である<sup>47)</sup>。医療費は納税義務者が事実上の観点から逃れることはできない<sup>48)</sup>。高次的人格的法益に係るため、医療費は強制的であるとされる<sup>49)</sup>。納税義務者が不注意または自己の責による危険から医療費の支出を余儀なくされても、控除は可能であ

35) Mellinghoff, in:Kirchhof u.a. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz:Kommentar (Fn.22), § 33 Rn.2, 20.

36) Loschelder, in:Schmidt/Weber-Grellet (Hrsg.), Einkommensteuergesetz (Fn.28), § 33 Rz.16.

37) Mellinghoff, in:Kirchhof u.a. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz:Kommentar (Fn.22), § 33 Rn.32.

38) Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.33f.

39) Loschelder, in:Schmidt/Weber-Grellet (Hrsg.), Einkommensteuergesetz (Fn.28), § 33 Rz.23.

40) Loschelder, in:Schmidt/Weber-Grellet (Hrsg.), Einkommensteuergesetz (Fn.28), § 33 Rz.16.

41) Loschelder, in:Schmidt/Weber-Grellet (Hrsg.),

Einkommensteuergesetz (Fn.28), § 33 Rz.25.

42) Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.35.

43) Brockmeyer (Fn.27), DStZ 1998, 223.

44) Loschelder, in:Schmidt/Weber-Grellet (Hrsg.), Einkommensteuergesetz (Fn.28), § 33 Rz.30.

45) Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.35.

46) Loschelder, in:Schmidt/Weber-Grellet (Hrsg.), Einkommensteuergesetz (Fn.28), § 33 Rz.30.

47) Hey, in:Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.9), § 8 Rz.726.

48) Brockmeyer (Fn.27), DStZ 1998, 220.

49) Loschelder, in:Schmidt/Weber-Grellet (Hrsg.), Einkommensteuergesetz (Fn.28), § 33 Rz.19.

る<sup>50</sup>。かような解釈がなされる根拠として、疾病の原因によって控除の可否が決定されるとするならば、課税庁に過大な負担が課せられること<sup>51</sup>、またその可否の決定を厳密に行おうとすれば、課税庁が納税義務者の私的領域に相当程度入り込まざるを得ないということ<sup>52</sup>がある。さらには、関連する法益の重要性にも触れられる<sup>53</sup>。そして控除可能な医療費が問題となるが、治療処置 (Heilbehandlung) のための支出であることが必要である<sup>54</sup>。これに包摂される医療費であれば、強制性が認定される<sup>55</sup>。医療補助具 (medizinische Hilfsmittel) も含まれる。例えば、メガネ、補聴器、車イス、通院費用またはその他の治療のための交通費がそうである<sup>56</sup>。しかし、間接的な医療費は臨時・特殊負担には含まれない<sup>57</sup>。

また、関連する条文として次のものがある。法33 a 条1項の条文があり、扶養、職業教育

のための最大7,680ユーロの臨時・特殊負担が所得控除可能である。同2項は、成年に達した子女が職業訓練を受けている途中にある場合に、年間924ユーロの控除を認める。同3項は、60歳超の者に年間924ユーロの家事補助 (Haushaltshilfe) の費用に係る控除を認める。これは、その配偶者、家事をとる子女が疾病にある、補助ができない、または重度の障害にかかっているという場合にも同様である<sup>58</sup>。そして、法33 b 条によれば、障害者等について、障害に起因する臨時・特殊負担の控除が認められる。具体的には、障害の程度・性質に応じて概算的に、年間310ユーロから3,700ユーロまでの控除が認められる。この規定では、納税義務者が障害により余儀なくされる個々の支出を証明する必要はなく、その点で有利である<sup>59</sup>。

50) Brockmeyer (Fn.27), DStZ 1998, 220.

51) Brockmeyer (Fn.27), DStZ 1998, 220.

52) BFH-Urteil vom 17.7.1981 -VI R 77/78- BStBl. II 1981, S.711.

53) Leisner, Existenzsicherung im Öffentlichen Recht (Fn.21), S.360.

54) Brockmeyer (Fn.27), DStZ 1998, 220. 判例上は、BFH-Urteil vom 20.3.1987 -III R 150/86- BStBl. II 1987, S.596. 治療処置の定義として、上判例は、以下のように述べる。曰く、「医学の知識および経験および良心的な医師のルールに従い、適切である、そして疾病、苦痛、身体障害 (Köperschäden)、身体的疾患 (körperliche Beschwerden) または精神疾患を未然に防ぎ、認識し、治癒し、または和らげることを目的として行われるそうした侵襲的措置および他の諸処置」と。これは、1962年刑法典草案の定義であるけれども、BFH-Urteil vom 13.2.1987 -III R 208/81- BStBl. II 1987, S.427. という確立した判例にも適合するという。

55) BFH-Urteil vom 26.6.1992 -III R 8/91- BStBl. II 1993, S.278.

56) 例えば、BFH-Urteil vom 9.8.1991 -III R 54/90- BStBl. II 1991, S.920.およびBFH-Urteil vom 13.2.1987 -III R 208/81- BStBl. II 1987, S.427. なお、前者の判例によれば、治療行為に必要なものが明らかであるもの他に、健康維持・促進にも利用可能であるものについて、臨時・特殊負担と性質決定されるためには、それに係る公的または信頼に足る医師の証明書 (amts-oder vertrauensärztlichen Attest) が必要である。その他にも、BFH-Urteil vom 6.4.1990 -III R 60/88- BStBl. II 1990, S.958も参照。またBFH-Urteil vom 14.8.1997 -III R 67/96- BStBl. II 1997, S.732. によれば、これを通じて、客観性が維持される。

57) BFH-Urteil vom 24.10.1995 -III R 106/93- BStBl. II 1996, S.88.

58) Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.37.

59) Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.38.

60) Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.124f.

## 2 臨時・特殊負担の制度趣旨

次にこの制度趣旨に触れておこう。先にも触れたが、連邦財政裁判所はこの規定を租税法上の平等または社会的正義を根拠として苦難を減少または除去するための衡平に基づくものであるとする。

学説上は次のような議論が展開されているようである。こうした医療費控除を包含する臨時・特殊負担の控除が認められる理論的背景はいくつかあるが凡そ次のようである。一に、生存最低限の保障である。端的には、疾病による高額の支出は、生存最低限のためには不可欠であり、それは基礎控除によって保障されるところではあるが、特にそうした支出が高額になれば、基礎控除のみではカバーできない部分が生じるので、それを臨時・特殊負担を以てカバーするというものである<sup>61</sup>。したがって、法33条は、法32 a条を補う役割を果たすと言われることもある<sup>62</sup>。二に、後にもう一度触れるが、立法者の判断として高額の医療費を斟酌する際に、所得控除という租税法上の手段を利用するか、または社会保険という手段を利用するかという点について、立法者にその判断は委ねられており、別の可能性は後に触れるが、基本法が想定している人間像である“自律した個人”<sup>63</sup>、補完性原則、比例原則との関係で、所得控除方式が社会保険方式よりも優位するとも言う<sup>64</sup>。

三に、社会国家原則に照らせば、高額の医療費を租税法上斟酌することは“通常のこと (Normalität)”である<sup>65</sup>。特に、ここで右の補完性原則に若干触れておく。この原則は、端的には、国家の私人に対する援助について、第一次的には私人の自助努力に期待し、それができない場合には、国家による何らかの給付措置が採られる、という私人の生活援助に対するあり方を示すものである<sup>66</sup>。本稿の議論に当てはめれば、第一次的には、納税義務者は自らの稼得所得を以て私的生活を遂行すべきであり、そのためにかような生活に充てる支出相当分は何らかの手段を通じて課税から除外する必要が生ずることになる。すなわち、臨時・特殊負担の制度は納税義務者による自律的な私的生活遂行のためのものであり、国家による何らかの給付措置は二次的な政策手段となる。

また、こうした議論に対する批判もありうる。一に、税率を低くすることによって、税負担を減少させれば、敢えて所得控除を配備する必要はないという。これは例えば本稿でも後に引用するPaul Kirchhof教授の立論である。これについては、最低生活費非課税をいかなる手段で実現するかが立法者の裁量に委ねられていると考えれば、かような立場も成り立ちうるが、そうではなく、高額の医療費の支出は担税力を減殺させるので、かような所得に課税することは担税力原則に違反する

(61) Leisner, Existenzsicherung im Öffentlichen Recht (Fn.21), S.357.

(62) Leibohm, Bedarfsorientierung (Fn.26), S.70.

(63) Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.126ff.

(64) 参照, Raupach, Arndt, Steuern im Sozialstaat:Eröffnung der Jahrestagung und

Rechtfertigung des Themas, in:Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), Steuern im Sozialstaat, Köln 2006, S.2.

(65) 詳細は、参照, Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimum vor dem Bundesverfassungsgericht (Fn.12), S.109ff.

と言いうる<sup>66</sup>。これは税負担の調整は課税標準で行うべきであるという考え方に拠るものであろう。二に、臨時・特殊負担の配備に代えて、基礎控除を高額にすることで対応可能であるという<sup>67</sup>。これに対しては、高額医療費の支出がない納税義務者については担税力の減少がないにも拘わらず、税負担軽減がなされてしまうと言いうる。これは、税負担の平等と租税制度の簡素化との相克の問題と理解でき、医療費控除による担税力の正確な配慮が同時に簡素な制度をもなお一定程度充足するものであるという考えであろう。三に、臨時・特殊負担に基づき所得控除の適用を受けるために、納税義務者は課税庁に対して私的領域を詳細に公開しなければならないことが問題であるという<sup>68</sup>。しかし、これについては、例えば、臨時・特殊負担による所得控除を概算化することである程度対応可能であることが判例上示唆されている<sup>69</sup>。四に、累進税率が適用される関係で、臨時・特殊負担の所得控除は、高所得者に有利であり、税負担に不平等をもたらすと言われる<sup>70</sup>。これについては、一般論として首肯できるものではあるけれども、ここでは所得が異なる者（高所得者と低所得者との関係）の税負担の比較ではなく、所得が同一の者の間で臨時・特殊負担を負う者の税負担はそうでない者よりも低くなければならないということが問題であるとき

れる<sup>71</sup>。但し、この批判については、別途の担税力の調整措置に係る必要性を示唆するものであろう。

なお、租税法と社会保障法との関係に着目する議論も見られる。ここで臨時・特殊負担について、ドイツの議論に見られたように、その根拠を平等原則、人間の尊厳、生存最低限等に求める場合には、制度設計上次の批判がなされている。前叙のごとく、法33条の適用要件に支出の強制性があったが、法33 a 条、同33 b 条においては、課税要件に必要性 (Bedarf) が規定されており、両者間で課税要件に違いがみられる。本来両者は同性質の規定であり、これは不合理である、と。換言すれば、必要性にかからしめない臨時・特殊負担の控除可能性は応能負担原則を無に帰さしめるというのである<sup>72</sup>。これは、甘受性 (Zumutbarkeit)、少数性の要件についても、同様に当てはまる批判であるとされる<sup>73</sup>。この言明の背景にある租税法と社会保障法との統合的把握の必要性とは何か。例えば、Lehner教授によると、次のような言明が呈されている。すなわち、基礎控除、特別支出 (Sonderausgaben) については非課税措置で対処するが、これは通常要する支出に係るものであって、医療費はそれを超える支出であり、別の対処措置が必要である<sup>74</sup>、本来臨時・特殊負担は不可避で、甘受不可能 (unzumutbar) な負担を斟酌

<sup>66</sup> Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.138f.

<sup>67</sup> Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.139.

<sup>68</sup> Tipke, Klaus, Steuerrechtsordnung 2.Aufl., Köln 2000, S.429f.

<sup>69</sup> BVerfG-Beschluß vom 2. 12. 1999 -2 BvR 301 /98- BVerfGE 101, S.297ff.

<sup>70</sup> Steger, Die außergewöhnliche Belastung im

Steuerrecht (Fn.13), S.141. m.w.N.

<sup>71</sup> Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.142.

<sup>72</sup> Leibohm, Bedarfsorientierung (Fn.26), S.128.

<sup>73</sup> Leibohm, Bedarfsorientierung (Fn.26), S.128f.

<sup>74</sup> Lehner, Moris, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht: Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates, Tübingen 1993, S.200.

するために、いわば衡平の観点から税負担そのものを調整する必要があるのだが、課税標準からの控除という形態でそれがなされているために、負担の調整が所得額に依存し、必要性に応じたそれができない<sup>(75)</sup>、臨時・特殊負担は概算化に馴染まず、個別的・非典型的の事象を考慮するのが本来の形であり、支出の基になった事象に対する評価を通じて控除額が決定されるべきものであるというのである<sup>(76)</sup>。この立場に拠れば、少なくとも医療費控除について、概算額によることなく、必要性の承認された金額の控除を認めるべきであることになろう。その際社会保障法上の基準をベースとすることからそうした見方は導かれよう。この点、後にも述べるが、基本法のもとにおける人間像として、自律した個人が想定されており、そうすると社会保障給付の二次性が出てくる。このことは、結局医療費控除について、控除の必要性という判断基準に行き着くのであろうし、補完性原則とも整合性を保てるのである。

### 3 小括

ここでは、簡単ではあるが、ドイツの制度を通覧した。ドイツ所得税法における臨時・特殊負担に係る課税要件とわが国のそれとの比較は一概にはできず、特に、わが国で判例上争われたような支出も控除可能か否かは明らかでない。しかし、ドイツの実定法も一般条項的である。すなわち、控除可能な金額および項目が詳細に列挙されるという体裁は採用されていない。但し、判例の傾向として、臨時・特殊負担が広く認められる傾向があるという指摘には留意すべきであろう。学説の指摘としても、医療は高次の法的価値に係るものであるため、その支出に強制性を承認す

るというものがあつた。勿論、厳密にはその控除可能性は個別に判断することになろうが、一般論としては、ドイツにおいては一定の要件のもと医療費控除は広く承認される素地が存在する。但し、筆者の見た限りにおいて、誤りを恐れずに言うならば、判例上はあまり憲法を参照しつつ、臨時・特殊負担への包摂可能性が論じられるような箇所はあまり見当たらないように思われる。むしろ課税要件への文理的な包摂可能性が主たる争点であると思われる。これを直視すれば、憲法は、臨時・特殊負担に係る諸問題について、制度設計上の示唆を与える役割を負っている。換言すれば、この場面において憲法が解釈論に与える影響は限定的であるのかもしれない。

また、個別的には、“甘受不能(unzumutbar)”の要件に対する批判も見られた。これは換言すれば控除額を限定することに対するものであると読替可能であろう。その背後には憲法の参照があると言いうる。具体的には、国家と個人との関係を規律する補完性原則、自律的な個人という基本法の想定する人間像がそれであろう。このように、憲法を始点に、そこから演繹的に、法構造的視点を通じて制度に対する評価および制度設計が行われようとするのである。そして、この視点は控除額に限定を強いて付さず、その都度の必要性に応じた臨時・特殊負担という制度像を具体的に導くのであつた。

さらに、この論点は、次のⅢで検討する、臨時・特殊負担の控除を実額とするのか、概算とするのか、という論点に対する回答を導

<sup>(75)</sup> Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht (Fn.74), S.202f.

<sup>(76)</sup> Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht (Fn.74), S.214f.

く際にも性質上関係するものと言えるであろう。

### Ⅲ 所得税法における医療の位相—いくつかの論点と議論の概要—

#### 1 所得控除が唯一の政策手段か？ —租税政策の選択と国家像—

今までの本稿の検討から推察可能であろうが、租税政策は憲法上の原則の規律を受けるが、細部にまで至るわけではなく、また、そうした原則から唯一の租税制度が導出されることはない。立法者の選択可能性は程度の差こそあれ認められる<sup>(77)</sup>。

担税力の斟酌は所得税における最も重要な事項である。わが国の実定法を参照すれば、通常所得控除がその手段として選択される<sup>(78)</sup>。しかし、それは唯一の手段ではない。担税力の斟酌という具体的な目的を実現するための政策手段が複数ある場合、如何なる視点でその取舍選択が行われるかという点を規定する基礎理論があれば、それを明確に示すことが有益である。ドイツ租税法においては、凡そ以下のような議論の展開が見られる。

すなわち、個人の主観的担税力の斟酌の方法として、原則的には所得控除が選択される。すなわち、私的生活の経済的基盤は個人の経済活動を通じたその成果に依存し、そのうち様々な理由から担税力が必要不可欠に減殺する部分については課税の対象から除外する必

要がある。この前提として、社会保障給付の二次性を導くいわゆる補完性原則<sup>(79)</sup>が付言される。すなわち、私的生活の経済的基盤は自助により獲得されることで、主観的純所得課税の原則が生きてくるのであり、補完性原則は主観的純所得課税の原則を容易化する<sup>(80)</sup>というのである。この点参考になるのが、Lehner教授のまとめる次のような国家観である。所論によれば、社会的法治国家は個人の自由について共同責任を負うというのである<sup>(81)</sup>。すなわち、“あらゆる成人 (Erwachsene) は自身およびその扶養下にある者のために自ら生活の糧を稼ぐ可能性を有し、それに依拠するということが社会国家原則において承認された現代の社会生活の基本的仮定であるとされ、そうした遂行される自由への責任は、稼得リスクおよびリスクを安全にするために必要である配慮費用の引き受けに係る準備を含む”<sup>(82)</sup>、と。これらのLehner教授の言明からは、課税の対象となる所得は自らの経済活動を通じて稼得し、納税義務者がそれをベースとして生活していけるように、課税がそうした生活を可能ならしめるよう、具体的には一定の支出に課税が及ばないように国家が制度設計をすべきである、ということが導出できよう。勿論その際それを通じて納税義務者も自律的生活を行うという責任を有する。さらにその他にも、仮に、国家の役割として国民の生活水準の維持を観念しうるとしても、相応の所得がある国民に課税をし、それを改め

(77) この問題については、既に、水野・前掲注(7)84頁以下においても触れられている。

(78) 例えば、水野忠恒『租税法 第5版』(有斐閣、2011年) 274頁以下。

(79) Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums (Fn.12), S.109ff.

(80) Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht (Fn.74), S.136.

(81) Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht (Fn.74), S.337.

(82) Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht (Fn.74), S.347.

て国家から給付することは、端的には二度手間であるし、却って行政組織の不必要な肥大化に行き着くと批判がある<sup>83)</sup>。したがって、以上の言明からも、差し当たり主観的担税力の斟酌のための所得控除が選択されることは理解できよう。この中に臨時・特殊負担も含まれる<sup>84)</sup>。

上の批判は首肯しうとしても、別の可能性がある。すなわち、医療保険制度によって、かような医療費をカバーできるのであれば、所得控除としての医療費控除は必要ない。すなわち、保険料の拠出段階での租税法上扱いはともかく（保険料は所得控除されることもありうる。）、医療費が臨時・特殊なものであっても、保険を通じてカバーされるのであれば、所得控除方式よりも納税義務者にとって税負担軽減効果は高くなるため、そのほうが望ましい<sup>85)</sup>。この方式は現段階では採用されていないわけであるが、確かに、かような制度選択に係る明確な根拠は一概には明らかではない。しかし、この制度設計の振り分けを行う視点は提示されている。それは、具体的には、国家像であって、仮に、臨時・特殊な医療費の支出を社会保険でカバーするという政策を採用するならば、換言するならば、そうした内実を有する社会保険制度は医療上必要性のあるもの（das medizinisch Notwendige）であるならば<sup>86)</sup>、そうした財政制度を配備する国

家は“総合的福祉国家 (totale Wohlfahrtsstaat)”または“完全国家 (Vollkaskostaat)”であるとされるのである<sup>87)</sup>。この言明によれば、要するに、社会保険方式で臨時・特殊な医療費をカバーすることは、場合によっては過剰な制度配備ということにもなりうる。いずれにせよ、この点の選択は立法者に委ねられているとされるが、前叙の人間の自律、自助の思考からすれば、政策選択肢として第一位にあるのは医療費控除である (Nachranggrundsatz) ことになりうるのである。そして、医療費控除の対象となるのは、まさに臨時・特殊なものである点に留意すべきであろう。右の諸事情が、所得控除方式が採用されていることの所以であるとも解しうる。その際、同時に、所得概念を社会保障法の観点から“必要性に適合するように (Bedarfsorientiert)”<sup>88)</sup>構成することを求められよう。つまり、納税義務者の主観的担税力を斟酌し、当該者に担税力の減殺後に生存に十分な資力が残るようにしなければならない<sup>89)</sup>。以上のような理論の展開を直視して、あるべき医療費控除の制度像は、大まかには、心身の故障を回復するために十分な額の、臨時・特殊負担の控除が認められるそうした租税制度であるということになる。

なお、補完性原則は、自助により私的生活が遂行不能となった場合の救済手段を指示し

<sup>83)</sup> Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.126f.

<sup>84)</sup> Brandis, Peter, Bemessungsgrundlagen im Steuerrecht und im Sozialrecht-Aus der Sicht des Steuerrechts, in: Mellinghoff, Steuern im Sozialstaat (Fn.64), S.100f., S.110.

<sup>85)</sup> Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.130f. この方式が採用される場合には、所得税法上は臨時・特殊負担の制度

はなくなる。

<sup>86)</sup> Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.131.

<sup>87)</sup> Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.132.

<sup>88)</sup> Brandis, Bemessungsgrundlagen (Fn.84), S.105.

<sup>89)</sup> 基礎控除決定。BVerfG-Beschluß vom 25. 9. 1992 2 BvR 5, 8, 14/91 BVerfGE 87, S.153ff.

ておらず、そのための複数の政策選択肢が考えられることになる。

## 2 臨時・特殊負担の制度設計

### (1) 実額または概算の控除

以上のように、臨時・特殊負担のあり方を考える際に、憲法を援用し、かような負担を租税法上義務的に斟酌しなければならないとしても、その具体的方法は問題として残る。すなわち、臨時・特殊負担に如何なる性格を付与するかに応じて、その斟酌のための租税制度は異なる。例えば、医療費を例として考えれば、人間が医療サービスの享受を受けることが、その生活遂行に際して相当程度の必然性を有するものであるならば、それについて基礎控除を論ずる際のものと同じ根拠で以て所得控除の対象とすべきこととなる。これは医療上の金銭的負担が個人の主観的担税力を減殺するものと理解するわけである。このことは端的には基礎控除額について臨時・特殊な医療費に相当する額を概算的に引き上げることに繋がる。とはいえ、ある課税年度において医療サービスの享受がなかった場合、またはわが国で言うところの基礎控除の範囲を超える医療サービスの対価を支払うことがなかった場合にも、臨時的・特殊な医療費の負担を基礎控除の枠内で概算的に斟酌すること、さらにはそれが常態化することをもたらしような租税制度は適正かつ公平な課税

を実現することにはならない。そこで、臨時・特殊負担については別途の所得控除の枠内で斟酌する制度設計が合理性を持つであろう。但し、ここでもさらなる問題が出てくる。すなわちいずれの範囲で納税義務者が所得控除を求める臨時・特殊負担を租税法上承認するかというものがそれである。ここで法令上概算化を行うか、またはそうした概算化を行わずに、個別的な支出ごとに控除の可否を決定していくか、という制度設計上の選択肢が出てくる。

ここで参考になる提案を若干見ておこう。例えば、Kirichhof教授は、臨時・特殊負担のための規定を不要とし、それを基礎控除に包摂することを以て基礎控除の増額を提案する<sup>90</sup>。租税政策の中に社会保障政策を組み込むのではなく、所得控除によると高所得者ほど負担軽減効果が大きいことを直視して、それはそのための給付（同一の必要性のもとで同一額の給付が保障されている）で対応するものとする<sup>91</sup>。もし、それのみで対応できない場合には、衡平に基づく斟酌を提案する<sup>92</sup>。Elicker教授は、適正額の医療費控除を認める<sup>93</sup>。基礎控除と別枠での斟酌は、それを超える主観的担税力の減少を考慮するものであり<sup>94</sup>、こうした適正額への限定は、私的支出としての性格をも併せ持つ支出の過剰な控除を認めないための措置である<sup>95</sup>。Mitschke教授は、現行法と同様の臨時・特殊負担の控除を、

<sup>90</sup> Kirichhof, Paul, Einkommensteuergesetzbuch, Heidelberg 2003, S.157.

<sup>91</sup> Kirichhof, Einkommensteuergesetzbuch (Fn.90), S.157.

<sup>92</sup> Kirichhof, Einkommensteuergesetzbuch (Fn.90), S.157.

<sup>93</sup> Elicker, Michael, Entwurf einer proportionalen

Netto-Einkommensteuer:Textentwurf und Begründung, Köln 2004, S.246.

<sup>94</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer (Fn.93), S.244.

<sup>95</sup> Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer (Fn.93), S.246.

主観的純所得課税の原則に基づいて、担税力を減殺するものとして認める<sup>(96)</sup>。但し、行政立法による詳細な規律が予定されており<sup>(97)</sup>、控除可能額は概算化される可能性が残されている。これにより、基本権の加考慮という前叙の視点からする、控除額の限定によるその基本権価値との不整合が生じうるとする批判もありうる<sup>(98)</sup>。Lang教授は、特別必要支出 (Sonderbedarf Ausgaben) の名目のもと、臨時・特殊負担に相当する控除を認める<sup>(99)</sup>。ここでも控除については、主観的担税力の減少がその根拠となっていると思われる<sup>(100)</sup>。なお現行法における“甘受可能な負担”の要件は、主観的純所得課税の原則を棄損するものとして削除が提唱されている<sup>(101)</sup>。また行政立法による詳細な規律も予定されている<sup>(102)</sup>。Rose教授は、基礎控除額として、10,000ユーロを認める<sup>(103)</sup>。他は、障害 (Behinderung) に係る控除可能性を認める<sup>(104)</sup>が、現行法における医療費控除は所得控除ではなく、所得控除による高所得者に係る優遇を生じさせないため、一

層公正なものとして国家による移転給付により配慮されることを予定する<sup>(105)</sup>。これは基礎控除が高額であるために、臨時・特殊負担に相当する控除は認められにくいことに行き着き、障害を事由とする控除はありうるが、現行法における重要な類型である医療費の控除が認められないという点に特徴がある。

以上に見た近時の提案から読み取れることは何か。医療費の支出が担税力の減殺要因であるという認識はおそらくは共通しており、斟酌の方法に違いがみられる。こうした控除を認めず、給付で対応することは、それだけ所得税法の条文を増やさずに済むため、税制の簡素化には資するであろう。しかし、それが前叙の個人の自律を重要視する基本法の立場と整合するか否かは明らかではない。この私見による推測はドイツ租税法の議論の動向とも無関係ではあるまい。すなわち、条文数を減らして複雑といわれる租税法の簡素化を実現し、以て法適用者の負担軽減、解釈のしやすさの追求が企図されている<sup>(106)</sup>と理解可

(96) Mitschke, Joachim, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts: Gesetzesentwurf und Begründung, Köln 2004, Rz.76, Tz.175. この根拠として、そうした支出が所得に係る処分を必然的に、そして不可避的に限定することが挙げられている。参照, Mitschke, a. a. O., Rz.175. とするならば、Mitschke教授も処分不可能性に基づく医療費控除を念頭に置いていることになる。

(97) Mitschke, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts (Fn.96), Rz.96.

(98) Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13) S.56.

(99) Lang Joachim u. a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln 2005, Rz.464.

(100) Lang u. a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes (Fn.99), Rz.211.

(101) Lang u. a., Kölner Entwurf eines

Einkommensteuergesetzes (Fn.99), Rz.464.

(102) Lang u. a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes (Fn.99), Rz.464. これも前叙のMitschke教授の草案に対するのと同じ懸念が提起できよう。参照, Steger, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht (Fn.13), S.60.

(103) Rose, Manfred, Forschungsbericht zu einer grundlegenden Reform der Einkommen- und Gewinnbesteuerung in Deutschland (Stand:15. September 2010), S.I-14.

(104) Rose, Forschungsbericht zu einer grundlegenden Reform der Einkommen- und Gewinnbesteuerung (Fn.103), S.I-14.

(105) Rose, Forschungsbericht zu einer grundlegenden Reform der Einkommen- und Gewinnbesteuerung (Fn.103), S.I-15.

能である。さらには、行政立法の制定が予定されているものがあることも強調可能である。これは、控除項目のみではなく、控除可能額にも及ぶものと思われる。これが後に触れる議会留保・本質性理論と整合するか否かは一つの論点となろう。少なくともここで指摘できることは、行政立法の制定者が医療費控除に係る基本権関連性を汲み取り、法律レベルにおける租税立法者の価値判断を首尾一貫して実施することの重要性であろう。但し、既に別稿でも指摘したが、わが国の医療費控除については通達による控除可能性の拡大という現象があり、法律の条文自体はかような拡大をもたらした要因に適切に対応できていないという問題がある。これによれば、第一次的に重要であることは法律レベルでの租税政策に係る合理性の確保であることは言うまでもない。

## (2) 医療費控除の規律レベル

次に、医療費控除の対象となる支出についていかなるレベルで規律されるべきかも問題となる。具体的には、法律レベルであるのか、下位の法令のレベルであるのか、という点である。この問題については、いくつか分析の視点はあろうが、差し当たり、医療費控除に関する規律を下位の法令に委任する可能性に係る限界という論点を憲法の観点から指摘されているのである。

ここで鍵概念となるのが、議会留保であ

る<sup>106)</sup>。これは、法律の留保との関係で概念の明確化が必要である。法律の留保は、立法者が如何なる範囲で立法を行えばよいか、加えて、如何なる範囲で下位の法令に規律内容を委任できるか、という問題を議論する際に利用される。議会留保は専ら立法者の専権事項に係る範囲を明確化する際に用いられる。そして議会留保については、基本法上の民主主義条項(20条)から導出され、議会手続を経ることによる民主的正当化が問題になっている<sup>108)</sup>。議会手続は行政内部での行政立法の起案と比較して一層反対政党あるいは公衆の批判にさらされるのであるが、ここに通用性の根拠が見いだされうる<sup>109)</sup>。次に、議会留保の範囲を画する際には、本質性理論が援用される。これは、周知のように、殊に基本権に関わるような、重要な規範的領域においては、国家の規律が可能である場合には、立法者は本質的な事項を自ら規律しなければならない、というものである。具体的には、それは、本質性理論によれば、また、法律の留保に係る議論一般に照らしても、「…法体系を構成する種々の規範は、相互に調整される。法律の留保に係る学説は、それ故、一つの完全な法律上の規律を行おうとはしない。法律よりも下位にある規範がより良い規律を行うのであれば、規律の体系が階層化する余地が存在することになる。ここで本質性思考は立法政策の公準として豊穡なものとされるべきであろう。その立法政策とは立法者の規律密度を本

<sup>106)</sup> Hey, in:Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.9), § 3 Rz.23f.

<sup>107)</sup> Jarzyk-Dehne, Friederike, Pauschalierungen im Steuerrecht, Berlin 2003, S.175f.

<sup>108)</sup> Schmidt-Aßmann, Eberhard, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee:Grundlagen

und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung 2.Aufl., Heidelberg 2004, S.183, S.187.

<sup>109)</sup> Herzog, Roman/Bernd Grzeszick, in:Maunz, Theodor/Günter Dürig (Hrsg.), Grundgesetz - Kommentar, München (Stand 2013) § 20 Rn.84.

質的なものに限定させるようなものである。」<sup>(110)</sup>という意味で、ある規律を法律上行うか否か、加えて、ある規律を行うに際して、如何なる密度で法律上それを行うか否か、に關わっている。しかし、本質性の意味内容の抽象性には批判がある<sup>(111)</sup>。また、法律要件および法律効果の両方にこの理論は適用される。民主主義から導かれるとしても、これは立法権にのみ妥当するのではなく、行政権、司法権にも關わっている。また、立法者に対する過重負担をもたらす可能性も指摘されている<sup>(112)</sup>。

したがって、ドイツの学説がまとめるところによると、基本権との関わりを基準に振り分けを行うことになる。すなわち、法律上既に立法者が利益調整を行ったことによって、新たに同様の作用が必要ない場合には、当該法律に基づく行政立法の制定が可能となるのである。これを臨時・特殊負担にあてはめるならば、医療費控除については、基本法2条2項1文に規定する基本権の実現に關係しており、納税義務者の生存に關わるものである。また、立法技術の点については、法律上控除

可能項目が限定列挙されるべきか否かも問題となる。但し、ドイツにおける臨時・特殊負担は医療費控除のみが問題となるわけではないことに注意すべきである。そこでは控除可能な医療費があらかじめ法律上列挙される必要があるか否かという問題提起がなされているわけではない。しかし、続けて議論されているのは、国家財政にとって控除可能な項目は重要であること、さらには、控除可能性が法律上明らかにされるということは、些細な事項が問題となっているのではなく、課税標準について重要な事柄であり、それは前叙のごとく財政についても、納税義務者間の公平についても同様のことが言えるということである。とするならば、ドイツの議論からは、概算額または実額の控除とするか否かという問題と並んで、控除可能な医療費の基本的属性は法律上明らかにされるべきであることが指摘できよう<sup>(113)</sup>。

### 3 小括

ドイツにおいては、とりわけ甘受可能性に基づく控除額の限定という既にⅡで見られた

(110) Schmidt-Aßmann, Das allgemeine Verwaltungsrecht (Fn.108), S.192. さらには、参照, Jarzyk-Dehne, Pauschalierungen im Steuerrecht (Fn.107), S.176.

(111) 例えば、参照, Schmidt-Aßmann, Das allgemeine Verwaltungsrecht (Fn.108), S.191.

(112) 大橋洋一『現代行政の行為形式論』(弘文堂, 1993年) 35頁以下。

(113) 但し, Herzog/Grzeszick, in:Maunz/Dürig (Hrsg.), Grundgesetz (Fn.109), § 20 Rn.107. には、約言すれば、以下のような箇所がある。すなわち、本質性に親和的な基準として、基本権との関連性、名宛人の多さ、規定の長期性、重大な財政上の影響、国家組織への重要な影響、憲法の具体化、政治的重要性等があり、逆に、本質性に非

親和的な基準として、規定の柔軟性、発展に開放的な事実関係の存在、議会の負担軽減、分権的な規定の必要性、議会の専門知識に係る限界等があるという。その上で、これらの基準を総合して決定すべきとされるのである。これによれば、本質的事項は一概に明らかにならず、さらには本稿の医療費について当てはめると、基本権関連性は本質性に親和的かもしれないが、議会の専門知識の限界、規定の柔軟性、発展への開放性等は非本質性に親和的である。とするならば、なお仔細に検討を試みるべき箇所はありつつも、ドイツにおける本質性理論をベースとすれば、わが国において主張される法律レベルでの医療費控除の規律という帰結には必ずしも行き着かない可能性もあろう。

ような臨時・特殊負担に係る問題を直視して、いくつかの所得税改革案が提示されたが、その内容は必ずしも一致するものではない。いずれの案に与すべきかも一概には明らかではない。内容を異にする複数の所得税改革案から差し当たり読み取れるものは、租税政策の形成に際しては、その基軸となる自由権的基本権、平等、簡素等の諸要素についての重点の置きどころは、様々でありうるということであろう。これは臨時・特殊負担に限らず、租税制度一般に当てはまる言明と解すべきことも強調できよう。

加えて、適正額の控除を認めることと、必要性に基づく控除を認めることとの異同は必ずしも明確でないと考えられる。換言すれば両者は相反するものとは限らない。

次に、臨時・特殊負担の規律のあり方であるけれども、ドイツの本質性理論によれば、臨時・特殊負担は基本権に関係する重要事項と言えるであろうし、それ故ドイツの学説も臨時・特殊負担の法律上の規律を共通の前提としているように思われる。さらに、わが国の学説においては、医療費控除の可能性が通達を通じて拡大されているという現状を捉え、それに係る要件を法律上規定するべきであるとする指摘があるが、それを法律上如何なる課税要件として具体化するかまでは必ずしも明確ではない。仮にここで右の立場を、控除可能である支出を個別的かつ網羅的に法律上明確に規定することと同義であると解すれば、それは本稿で見たドイツの理論上の傾向とは異なる。ドイツにおいても本質性理論を手がかりに法律上のあるべき規律を追及する営為はあるし、いくつかの所得税改革案における臨時・特殊負担のありようを見ても、前叙のごとく個別詳細に臨時・特殊負担の控

除項目を列挙するような課税要件の構築はないし、行政立法の定立も予定されている。とするならば、必ずしも明確ではないが、先に引用した所得税改革案もそうした法律の留保からの要請は意識しつつも、それが個別詳細な規定を法律上配備することまで要請してはいないという理解をベースに議論がなされていると推測可能である。

さらに、かような理解に立つと、ドイツの議論はわが国の議論の動向と異なる様相を呈しているという評価が与えられるべきこととなるが、その根拠は既に本稿でも触れた簡素化の要請、直前で触れた法律の留保に係る議論の意味内容、さらには前叙の判例上臨時・特殊負担の控除が広く認められる傾向に求められうると差し当たり考えることは許されるかもしれない。

#### IV 結語

それでは、ドイツの医療費控除に係る所得税法の議論から得られるわが国の議論に係る示唆を以下にまとめておく。

一に、ドイツにおいても、医療費控除の可能性は問題となっている。特に、わが国の議論にとって示唆的であるのは、医療費控除の性質論である。医療費控除については、社会国家原則、人間の尊厳、税負担の公平の問題が関わっている。人間の身体および傷つた場合のその回復は憲法においても高い価値が置かれており、実額控除が必要である。既に見たドイツの議論によれば、医療費を租税法上斟酌することが普通のことであるとされていた。その上で最も重要な議論は必要性に基づく医療費控除であろう。換言すれば、前叙の憲法価値を実現するために“必要”な金額としての医療費は控除が必要なのである。但

し、実定法は純粹に必要性に基づいているのではなく、処分可能性と親和的な箇所もあることは既に見た条文からもわからう。勿論、一定の概算化または最高額の設定はありうる立法政策ではある。ここは税務執行における正義と簡素との間の相克の問題が出てくる。それに関連して、生存最低限の所得保障については、かような所得に係る処分不可能性ではなく、補完性原則に基づく政策選択肢の複数化の可能性もあった。加えて処分不可能性のドグマを放棄することは、次のような租税政策に係る示唆を得ることができるかもしれない。医療費控除のあり方については、所得控除と給付との間の選択が行われることにもなりうるが、社会保障給付の後位性の原則に基づき、所得控除が優先されるとされた。この点は補完性原則によっても、処分不可能性に基づいても結論は同じである。さらに、処分不可能性に基づいても、自律的生活（＝身体的機能回復）を可能とする必要金額を不可避なものとして所得控除するという結論は導かれうるものであり、これも補完性原則と差はない。とするならば、処分不可能性のドグマの放棄が持つ意義は、こうした場面での担税力の斟酌の方法が多様でありうることを示すことであろうか。この点処分不可能性ではその言明上所得控除という方法のみしか導かれえないとも言うる。

二に、加えて、医療費控除の規律レベルについても、必ずしもすべて法律で規律すべきであるという結論には行き着きえず、重要な問題は法律レベルでの規律を必要とし、その他の事項については下位の法令における規律でも憲法上問題は生じないと解釈することもありえよう。但し、重要なことは法律レベルで控除可能な医療費を明確化することであ

る。わが国の例を参照すれば、大まかには、医師の関与がある治療およびその関連支出が控除可能であるけれども、これを拡大する可能性もありうるものであり、そうした方向での税制改正が指向されるのであれば、所得税法73条の文言が改正されるべきである。

なお、三に、上の問題に関連して、下位の法令に委任することによって、法律上の規律事項は減少し、それを通じて法律の文言数は少なくなり、法令文は少なくとも短文化することになる。これは法適用者にとって、法令読解の負担は減少すると論じることができよう。これは簡素化に通ずるものである。この見方は、確かに、一見すると、いわゆる租税法の複雑化というわが国でも指摘される現象につき、法令文の叙述・構成の観点から改善をもたらすという帰結に繋がる。法令文の読みにくさは法適用者の負担に繋がり、行政効率を悪化させ、さらには納税義務者にとっても予測可能性・法的安定性の侵害であると評価しうる。しかし、端的に言えば、前叙の短文化は、一般条項的な構造を持つ傾向を有するがゆえに、新たに解釈適用の困難さを創出する可能性もある。これはドグマティックの成熟により回避可能とみるべきであろうか。現段階において結論は導きかねるが、したがって、こうした観点からも、規律レベルの選択肢の判断は重要なものとして行われる必要がある。尤も、わが国の例に照らせば、施行令、通達の内容に指示を与えるのは法律であるため、その意味で法律レベルでの内容の合理性を伴う十分な規律は必要であると言いうる。但し、行政立法レベルで一定程度の具体化の必要性は残ることは言うまでもない。そこで問題となるのは、実際に行政立法の制定を行う制定者の動態である。すなわち、

一般論として、法律レベルの公共政策の合理性は法律のみではなく、行政立法も併せ通じて担保される。特に行政立法を通じて相当程度の具体化、詳細化が行われうる場合には尚更である。そこで行政立法の内容が租税法律主義におけるその実際的意味内容を実現することに直接影響を与える。この点でなお法律

レベルで行政立法の内容に具体的かつ明確な指示を与えうるような出来る限りの規律が必要であることが分かる。これによれば、詳細は別途検討が必要であるが、本稿で検討したような場面において行政立法の内容に係る合理性を担保する制度的手段の考案が重要であることにもなる。