

①題名：「市場所得と応能負担原則—応能負担原則の二元的構成—」

②要旨：

本論文は、所得税の課税対象である「所得」の意義を再検討するとともに、所得税が最も実現するといわれる、税法の基本原則である応能負担原則の在り方について検討するものである。すなわち、所得税は担税力の指標として「所得」を採用し、納税義務者の人的事情を考慮し、累進税率を採用することで、担税力に基づいた課税をもっともよく実現するといわれている。

しかし、ここでいう「担税力」および「所得」とは何を意味するのかは必ずしも明確ではないといえる。例えば、所得税は10種類の所得区分を有し、それぞれにおいて「所得」金額を算出する。そして、それらを損益通算することで総「所得」金額を求める。これが課税標準となる。ということは、この課税標準である総所得金額が担税力を示す「所得」として考えられる。しかし、総所得金額から控除される所得控除、特に納税義務者の最低生活費に対する課税を回避するために控除される基礎控除は、最低生活費部分には担税力がないと考えられていることから控除されるものである。つまり、総「所得」金額が担税力を示すと考えられながらも、その中にはまだ担税力がないと考えられている最低生活費部分が含まれていることになる。そうすると、そういった所得控除を控除した後の課税相「所得」金額が担税力を示す「所得」として考えられることになる。

他方で、所得税における課税対象である「所得」については、包括的所得概念に基づくということが一般に認められている。これは、一定期間において獲得された経済的利益をすべて「所得」として捉えるものである。そして、消費生活上の所得処分は「所得」から控除されないことになっている。そうすると、最低生活費部分は「所得」に含まれることになる。つまり、「担税力」を示す「所得」には最低生活費も含まれていると考えられるのである。そうであれば、やはり総所得金額が担税力を表す「所得」と考えられることになる。

また、「所得」についての定義規定がないことから、その範囲が不明確となっている。例えば、実行可能性などの理由から課税されていない経済的利得もある。そのため、包括的所得概念に基づいて「所得」を捉えるとしても、どこまでが課税対象になるのか、納税義務者には予測ができないという問題が考えられる。

このように、「担税力」とそれを表す「所得」はいずれも不明確なものといえる。そのため、税法の基本原則である応能負担原則の内容が不明確になり、それを適切に実現できなくなるのが懸念される。そこで、そのような問題を解消するために、「所得」について法的な観点から一定の制限を加え、実行可能なものにすることが必要と考えられる。そして、それに基づく応能負担原則の在り方について検討する必要性が指摘できる。

このような問題意識に基づいて、本論文では主としてドイツにおける議論をもとに市場所得概念とそれに基づき応能負担原則に関する問題を検討している。

第Ⅰ部では、所得概念と必要経費概念の再検討を行っている。具体的には、第1章において「所得」概念をめぐるこれまでの議論をまとめるとともに、市場所得説とそれに基づく法的観点からの「所得」概念を再構築することの必要性を指摘している。第2章では、必要経費について、ドイツにおける判例の展開をもとに検討し、それをもとに第3章では、日本での近時の裁判例をもとに、必要経費の在り方を考察している。

第Ⅱ部は、所得控除の在り方について検討している。そのうち、憲法25条との関係で人的控除について、第4章では納税義務者の最低生活費に係る基礎控除を、第5章では納税義務者の扶養する親族の最低生活費を考慮する扶養控除を、それぞれドイツの憲法判例をもとに検討している。いずれも市場所得説が、その保障を重要視しているものであり、これらの判決に影響を与えていると考えられる。そして、その判決で示された理論が日本でのこれらの制度の在り方に示唆を与えてくれると考えている。また第6章では、医療費控除制度について、主観的担税力を考慮するための制度としての位置づけを再確認しつつ、この制度の問題点を指摘している。

第Ⅲ部では、これまであまり議論されてこなかった、所得概念および応能負担原則に関係する問題を検討している。第7章では、ドイツの憲法裁判所の決定をもとに、課税の上限について考察している。市場所得説の理論が影響したといわれる、いわゆる五公五民原則を示した判決とそれを否定した憲法判例とそれに関する学説の検討から、応能負担原則との関わりでの課税の上限についての考え方を示している。第8章では、非課税「所得」規定、特に損害賠償についての非課税について検討している。そこでは、損害の補てんとした損害賠償金が、資産の増加がなく「所得」が観念できないにもかかわらず、非課税「所得」とされているという、現行法における「所得」概念の不明確さを再度示している。

これらの検討を通じて、本論文では「所得」概念について、市場所得概念に基づき、包括的所得概念を実現された経済的利得に限定するなど、実行可能な範囲に限定することの必要性を説いている。また、市場所得説に基づき、生存権をはじめとする納税義務者の主観的事情に基づく担税力の考慮を通じた、「所得」の限定も唱えている。これらを通じて、「所得」に表わされる「担税力」、さらには「応能負担原則」に基づく所得税の在り方について、特に客観的担税力と主観的担税力という二元的構成、そしてその理論的根拠としての市場所得説の有効性を指摘している。

③目的：

税負担は、納税者である国民の経済的な負担能力、すなわち担税力に応じて公平に分配されなければならない、というのが税法の基本原則である（応能負担原則）。そして、この応能負担原則は、憲法14条に定める平等原則の税法上の現れであると考えられている。

しかし、この応能負担原則や、そこに用いられる「担税力」という概念が多義的であるとの指摘もある。そうであれば、応能負担原則の意義も不確かなものとなり、その実現が困難になるとも考えられる。つまり、応能負担原則は憲法上の要請であり、税法の基本原

理であるといわれながらも、その意義が不明確なために、その実現が不十分になる恐れがあるといえるのである。

しかしながら、一般的には、担税力の指標として所得が最も優れているといわれる。そして所得税は、累進税率や人的諸控除とも結びつき、応能負担原則を最も実現していると評価される。

そこで、「所得」が担税力を表すものとして捉えると、それは収入金額から必要経費を控除することによって算出される、「純所得」であると考えられる。総合所得課税を原則とする現行所得税法は、この「所得」金額から、各種所得分類における一定の控除（所得税法 23 条以下参照）、また損益通算（所得税法 69 条 1 項）を行い、「担税力」を示す「所得」金額を算出している。これは、「総所得金額」（所得税法 22 条 2 項）と示される。つまり、「総所得金額」が所得税における「担税力」を示す基準と考えられる。

しかし、「総所得金額」は本当に適切に担税力を示しているといえるか、という疑問が生じる。なぜなら、生存権（憲法 25 条）との関係で、最低生活費には「担税力」がないと考えられ、基礎控除（所得税法 86 条）をはじめとする人的控除（所得税法 83 条、84 条）により、その部分に対する非課税措置があるからである。つまり、これらの人的控除が、「担税力」のない最低生活費を課税対象から除外するためのものであるとすれば、担税力の指標として「総所得金額」には担税力のない部分も含まれていることになり、「総所得金額」は「担税力」を適切に反映していないと考えられるのである。

さらに、雑損控除（所得税法 72 条）や医療費控除（所得税法 73 条）なども、その負担により減少した担税力を考慮するためのものであるといわれる。つまり、ここでも担税力がない部分が含まれることになり、その部分を含む「総所得金額」は担税力のない部分を含めた「所得」を意味することになる。こういった点を考慮すると、所得控除を控除した後の「課税総所得金額」（所得税法 89 条 2 項）が担税力を最もよく表すとも考えられる。

こうしてみると、担税力の指標である「所得」はいくつもの場面で登場し、それぞれの意味するところは異なっているといえる。いわば、「所得」、「担税力」という概念が多義的に捉えられるのである。これが、上述のような「担税力」概念の意味内容を不明確にしている原因であるとも考えられる。

このような人的控除と担税力の関係に着目し、応能負担原則を二元的に捉える議論がドイツにある。それは、客観的純額主義と主観的純額主義という考え方である。これは、大まかにいえば、客観的事実だけにより把握される所得総額と、そこから人的控除を控除した後に算出される租税支払のために処分可能な所得とに区分するという考え方である。ドイツでは、この考え方に基づき、応能負担原則が実現されると考えられている。

このドイツにおける二元的な構成は、上述のような、日本における「所得」の多義的な捉え方を整理することに示唆を与えてくれるのではないかと思われる。そこで、その多義性から不明確になっている、所得税における「担税力」の捉え方を明確にするために、そして日本における応能負担原則の在り方について考えるために、このドイツにおける二元

的な応能負担原則の考え方を検討していくことが本論文の目的である。

このような目的意識に基づいた本論文の構成は次のとおりである。

章構成：

序章

はじめに

第1節 「所得」の多義性

第2節 「担税力」の多義性

第3節 本書の構成

第I部 客観的純所得課税の意義

第1章 市場所得概念の生成と展開

はじめに

第1節 市場所得説の生成

1 シャンツの純資産増加説

2 シャンツの源泉説批判

(1)経済活動説

(2)規則的反復説

(3)継続的源泉説

3 ノイマルクの国庫的所得概念

4 小括

第2節 市場所得説の展開

1 ルッペの所得帰属論

2 ラングの理論

3 キルヒホフの法曹大会での意見書

4 小括

第3節 市場所得説の分析

1 法学的所得概念としての解釈根拠

2 所得税法上の解釈根拠—「制定法上の構造概念」とは

(1) 課税の可能性

(2) 実現原則

(3) 小括

3 憲法上の解釈根拠—「憲法に導かれる所得税の課税対象」とは

(1) 市場所得説の憲法解釈

(2) キルヒホフの憲法理論の分析

(3) ヴィットマンによる分析

(4) 小括

4 その他の問題に関する考察

- (1) 主観的要件
- (2) 市場所得説の本質
- (3) その他の問題
- (4) 市場所得説の長所と短所

5 小括

第4節 総合評価

- (1) 純資産増加説および源泉説の問題点
- (2) 法学的所得概念としての市場所得説
- (3) 日本法との関連

むすびにかえて

第2章 市場所得における控除概念—基因原則による必要経費—

はじめに

第1節 ドイツ法における控除概念

- 1 市場所得説における控除概念と基因原則
- 2 所得税法における控除概念
- 3 判例における控除概念
 - (1) 目的的必要経費概念
 - (2) 原因的事業支出概念
 - (3) 必要経費概念への基因原則の援用

4 小括

第2節 日本法における控除概念

- 1 控除概念の類型
- 2 裁判例における控除概念
 - (1) 必要経費
 - (2) 取得費および譲渡費用
 - (3) 「その収入を得るために支出した金額」

3 小括

第3節 控除概念と所得概念

- 1 市場所得説と基因原則
- 2 わが国における控除概念と所得概念
- 3 小括

おわりに

第3章 必要経費控除の意義と範囲

はじめに

第1節 必要経費控除の根拠

- 1 ドイツにおける必要経費控除をめぐる議論

2 日本における必要経費控除をめぐる議論

3 小括

第2節 必要経費の意義

1 必要経費における「直接性」

2 検討

第3節 必要経費の範囲

1 必要経費と家事費・家事関連費との区分

2 基因原則における必要経費と家事費・家事関連費

3 小括

おわりに

第Ⅱ部 主観的純所得課税の意義

第4章 所得税における基礎控除と担税力

はじめに

第1節 控除金額

1 ドイツ連邦憲法裁判所判決における社会保障給付との統一の要請

2 日本における課税最低限をめぐる判例

3 小括

第2節 控除段階

1 ドイツにおける議論

2 日本における議論

3 小括

第3節 基礎控除と担税力

1 基礎控除と主観的担税力

2 基礎控除と所得概念

おわりに

第5章 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－

はじめに

第1節 これまでの議論

1 配偶者控除を中心とする制度の是非

2 基礎的な人的控除の税額控除化

3 小括

第2節 扶養にかかる人的控除に関するドイツ連邦憲法裁判所の判決

1 事実概要

2 憲法裁判所の判断

3 小括

第3節 判決の検討

- 1 ドイツにおける評価
- 2 わが国の制度への当てはめ
- 3 小括

おわりに

第6章 居宅介護サービスと医療費控除

はじめに

第1節 具体的事例

- 1 事実概要
- 2 裁決
- 3 小括

第2節 「医療費」の範囲

- 1 医療費控除の趣旨と「医療費」の意義
- 2 「療養上の世話を受けるために特に依頼したものから受ける療養上の世話」
- 3 小括

第3節 介護費用と医療費控除

- 1 「介護」に関連する費用と医療費控除
- 2 本件について
- 3 小括

おわりに

第Ⅲ部 その他の担税力をめぐる問題

第7章 課税の負担と上限

ードイツ連邦憲法裁判所 2006年1月18日決定を手がかりとしてー

はじめに

第1節 五公五民原則

- 1 2つの意見決定
- 2 五公五民原則をめぐる議論
- 3 小括

第2節 五公五民原則との訣別—2006年1月18日決定

- 1 事実概要
- 2 判旨
- 3 小括

第3節 課税の上限

- 1 2006年決定をめぐる議論
- 2 課税の上限
- 3 小括

おわりに

第8章 損害賠償金と非課税「所得」

はじめに

第1節 事実の概要と判決の要旨

1 事実の概要

2 判旨

3 小括

第2節 所得税法9条1項17号の性格

1 立法経緯

2 裁判例の考え方

第3節 非課税「所得」の意義

1 損害賠償金の「所得」該当性

2 損害賠償により補てんされる「損害」

3 非課税となる損害賠償金の意義・範囲

おわりに

終章

④ 各章の要約

序章では、上記の本論文の目的を中心とする問題意識を示している。

第I部「客観的純所得課税の意義」では、まず客観的純所得課税を実現する、客観的担税力を示すと考えられる「所得」に関する検討を行っている。

第1章「市場所得概念の生成と展開」では、「所得」概念をめぐるこれまでの議論をまとめるとともに、ドイツで支持されている市場所得説とそれに基づく法的観点からの「所得」概念の在り方について考察している。具体的には、現行所得税法が採用する包括的所得概念(純資産増加説)について、その提唱者であるシャンツの理論を検討している。シャンツは、所得を包括的に構成する根拠を示すとともに、それまで通説として捉えられてきた制限的所得概念(所得源泉説)を細かく分析し、その問題点を指摘することで、自身の理論の正当性をより強調した。そして、公平性という観点から包括的所得概念が支持を集めるようになった。

しかし、その包括性ゆえに不明確性の問題が指摘されていた。その問題を克服するために、ノイマルクが国庫的所得概念を提唱し、それがドイツにおいて市場所得概念へと展開を遂げてきた。すなわち、ルッペが所得帰属論との関係で所得税法における所得区分の共通分母として「市場への参加」を、ラングが営利目的という主観的要件を導き出し、「市場における経済活動を通じて実現された経済的利得」に「所得」を限定することになった。そして、その市場所得への課税の根拠などを憲法との関連で理論構成したのがキルヒホフであった。

このような、市場所得説の生成と展開から、その理論的な長所と短所について、ドイツの議論を参考に分析し、その理論がわが国の所得税においても一定の妥当性を有することを指摘している。

第2章「市場所得における控除概念—基因原則による必要経費—」では、「所得」を算出するために収入から控除される必要経費がどのように捉えられているのか、ドイツにおける判例の展開をもとに、市場所得説におけるその意義を示している。具体的には、ドイツ所得税法においては、収入金額から控除されるものとして、必要経費と事業支出との2つが予定されている。これらは、所得概念との関係でそれぞれ異なる範囲のものとして解されている。また、判例上もそのように解されてきた。すなわち、必要経費は所得源泉説と対応し、収入を得るためという目的に着目した目的的概念といわれる。そして、その範囲は所得と同様に制限的に解されている。それに対して、事業支出は事業に基因する支出として広く捉えられ、純資産増加説に対応するといわれている。

しかしながら、これらの支出が控除されるのは、純所得を算出するためである。そこで、このような差があることは平等原則の観点から問題があると考えられた。そこで、事業支出の収入を得るための活動に基因する支出を控除するという基因原則の考え方が必要経費にも広げられることが判例上求められるようになった。

他方で、わが国では、収入金額から控除されるのは、必要経費、取得費および譲渡費用、ならびに「その収入を得るために支出した金額」の3つに類型化できる。これらは、いずれも裁判例においては、収入を得るために直接に必要なものでなければならぬと解され、直接的関連性が求められてきた。その結果、その範囲はドイツ法における必要経費と同様に目的的に狭く解されてきたといえる。

しかし、わが国の所得税法は包括的所得概念、純資産増加説を採用している。そのため、本来必要経費などの控除すべき支出も包括的に捉えられるべきであるといえる。この点で、収入と必要経費との間に、所得概念との関連における矛盾があると考えられる。このような矛盾を解消するためには、必要経費等をドイツにおける基因原則に基づいて解する必要性が指摘できる。

そして、ドイツにおいて、この基因原則の考え方を必要経費にも妥当させるためには、所得概念において必要経費と事業支出を包括する考え方が必要と考えられる。その考え方が、所得税法における所得区分に共通する要素として導き出された市場所得概念の考え方である。つまり、市場所得概念を採用し、基因原則に基づいて、必要経費等を捉えることが肝要であるといえる。そしてこの考え方は、わが国の所得税法においても妥当するものであると考えられる。

第3章「必要経費控除の意義と範囲」では、必要経費に関して、出された近時の裁判例、東京高裁平成24年9月19日判決（以下、「東京高裁判決」という。）をもとに、改めて必要経費を控除する意義について考察している。必要経費について、これまでの裁判例および一般的な見解は、業務との直接的な関連性を求めてきた。しかしながら、東京高裁判決

では、業務との直接の関連性を否定し、必要経費の範囲を広く捉えたと考えられている。この業務との直接的関連性を否定したことで、東京高裁判決は画期的であると評価される。

その東京高裁判決の背景には昭和38年税制調査会答申位において示された考え方があるといわれている。すなわち、そこでは必要経費について「純資産増加説的な考え方」に基づいて広く解すべきであるということが示されている。そして、この「純資産増加説的な考え方」こそが、第2章で示した基因原則であると考えられる。

また、必要経費を控除することの根拠についても検討している。必要経費を基因原則に基づいて広く捉えるべきといえるとしても、そもそも必要経費の控除が政策的なものであれば、立法によってその控除自体をしないということも考えられるからである。

そして、これについては、従来から応能負担原則との関係で、投下資本部分への課税を回避し、純所得に対する課税をすべきであるためという憲法14条に基づくものであると考えられてきた。そのため、平等原則の要請として必要経費控除があると考えられている。しかし、この点について、大島訴訟（最高裁昭和60年3月27日判決）の谷口裁判官の補足意見において応能負担原則と別の観点からも必要経費控除の要請が考えられるとの指摘がある。そこで、この点について検討すると、課税が財産権に対する介入であることから、財産権保障の点からも必要経費控除が必要であると解される。つまり、必要経費控除は、憲法14条と29条の要請であり、それは基因原則によって広く解されなければならない、と考えられる。

また、必要経費については家事費・家事関連費との関係で、どの範囲の支出が控除されるべきか、という点も問題になる。そしてこの点についても、必要経費控除が憲法上の要請であることに鑑み、基因原則に基づいて考え、家事関連費についても原則として控除を認める方向での解釈を行い、家事費との区分を行って控除を認めていくべきであると解される。そして、純所得課税を実現することで応能負担原則に基づいた課税を実現すべきであると考えられる。

このように、第I部では、「所得」を市場所得によって捉えることで実行可能な範囲に限定することの必要性を指摘している。これはいわば所得税の対象となる経済的利益の流入を限定といえる。すなわち「収入金額」の限定に通じるものがある。

また、必要経費を基因原則に基づいて広く解すべきであることも指摘している。これによって、収入金額から必要経費を控除するという、純所得の考え方が示されることになる。

これを通じて、納税者の人的事情を考慮していない、「総所得金額」が理解されることになる。これは客観的な事情のみによる把握であるため、客観的担税力を把握しているといえる。しかし、ここには納税者の最低生活費など、担税力がないといわれる部分が含まれている。そして、そのような納税者の人的事情を考慮することも必要である。そこでそれをどうすべきか、第II部において検討している。

第II部「主観的純所得課税の意義」では、人税としての所得税が納税義務者の個人的、主観的事情を考慮することで、客観的に算出される「所得」では考慮し得ない事情に基づ

く担税力の減少を課税対象から除外する所得控除制度の在り方について検討を行っている。

第4章「所得税における基礎控除と担税力」では、担税力がないと解されていながら、「所得」に含まれている、納税義務者の最低生活費に係る基礎控除について、その在り方をドイツの議論をもとに、市場所得説を中心とした所得概念との関係から考察している。すなわち、納税義務者の生存権を保障するための最低生活費部分には「担税力」はないといわれている。それにもかかわらず、客観的純所得課税の段階では、計算上その金額が含まれている。本来、担税力を示す「所得」とは、「納税義務者が処分できる稼得所得部分のみ」であるということからすれば、所得税における「担税力」とは「租税の支払のために処分可能な所得」部分に現れる「経済的負担能力」であると考えられる。そうすると、最低生活費を保障する基礎控除部分は、本来は「所得」に含まれないことになる。

そして、これについては現行所得税では年間38万円という低い水準になっている。これは、社会保障の給付水準を下回っているのである。この点について、ドイツでは連邦憲法裁判所が少なくとも、社会保障の水準と同じでなければならないとの判断を示した。そして、それに基づいて基礎控除が引き上げられている。このような要請は、日本においても同様であると考えられる。つまり、社会保障と同じ水準での基礎控除が必要と考えられるのである。

しかし、それだけでは十分でないとも考えられる。というのも、そもそもの市場に参加するための前提条件を整えるための支出についても、必要経費として控除される以前に所得から除外されていなければならないと考えられるからである。つまり、本来的には、まず、最低限の生活があり、その後所得を得るために資本の投下が必要である。これがなければ所得を得ることができない。そのため、これらの支出があり、それを充たした上での余剰が課税対象としての「所得」になると考えられる。つまり、社会保障給付を上回るかたちで、税法上の基礎控除が定められるべきであると考えられるのである。

また、基礎控除を所得控除として認めることは、累進税率との関係で、高所得者の税負担軽減が大きくなるといった問題が指摘される。そのため、基礎控除は所得控除がよいのか、税額控除がよいのか、という議論がある。この点については、最低生活費部分には「担税力」がないということからすれば、税率を適用する、つまり課税することがあってはならないといえる。そのため、税額控除ではなく、所得控除が望ましいと考えられる。

さらに、納税義務者が親族を扶養するような場合には、その担税力が減少する。これは主観的純所得課税の観点から考慮しなければならないと考えられる。これについては、第5章「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－」で、ドイツでの憲法裁判所の判決をもとに、検討している。つまり、本章では、納税義務者の扶養する親族の最低生活費を考慮するために扶養控除の在り方について検討しているのである。

親族の扶養に関する所得控除として、配偶者控除と扶養控除が挙げられる。このうち配偶者控除については女性の社会進出との関連で、その廃止論があった。しかし、いわゆる

「103万円の壁」は配偶者特別控除によって解消されているといえる。むしろ、廃止することで、扶養を受ける配偶者の生存権を保障できないことが考えられる。そのため、配偶者控除は廃止すべきでないと考えられる。しかしながら、扶養親族の最低生活費を納税義務者において控除しようとする場合、現行法においては、扶養を受ける親族における基礎控除と納税義務者における配偶者控除または扶養控除の2つの控除が認められる、二重の控除といった問題が生じる。

これについては、ドイツ連邦憲法裁判所判決では、子どもの扶養に対する子女控除の基準について、社会保険料などの強制的な負担を引いたうえで考慮することが示されている。また、そのような負担を考慮したうえで控除適用の基準額を超えた場合に、控除の全額をなくすのではなく、段階的に減らしていくことへの立法措置の必要性が指摘されている。これを日本に当てはめるならば、配偶者控除や扶養控除を、配偶者特別控除のように、控除対象となる扶養親族の「所得」に応じた消失控除方式にすることが必要であると考えられる。そしてそれによれば、二重の控除の問題も解消されることになるといえる。

また、扶養親族の最低生活費も、基礎控除と同様に、納税義務者にとっては「不可避免的な支出」である。そこで、主観的担税力の減少として、やはり所得控除によって保障すべきであると考えられる。

このような考え方によれば、社会保険料のように法的に義務付けられた支出も「不可避免的な支出」として考慮されなければならないといえる。このことを踏まえると、所得税法における社会保険料控除も担税力を減少させる要因として、所得控除が望ましいと考えられる。また、担税力を減少させると考えられている、医療費控除についても同様のことがいえる。

この医療費控除との関連で、第6章「居宅介護サービスと医療費控除」では、日本国内で実際に問題となった事例をもとに、医療費控除制度について検討している。具体的には、居宅介護サービスにかかる負担が医療費控除の対象となるかが争われた事例の検討を通して、医療費控除の対象が、法律ではなく、いわゆる緩和通達によって範囲を広げられている状況が問題として指摘できる。つまり、医療費控除制度は社会の実情に適合しなくなってきたにもかかわらず、法改正が行われていないのである。そして、通達によっても、十分な取扱いがなされていない具体例として1つの事例を取り上げている。これを通して、医療費控除が担税力の減少を考慮するための制度であるとの位置づけを再度確認しつつ、この制度の歪みについて示している。

第Ⅲ部「その他の担税力をめぐる問題」では、応能負担原則との関係で明確に示されていないと思われる問題を検討している。

第7章「課税の負担と上限ードイツ連邦憲法裁判所2006年1月18日決定を手がかりとしてー」では、ドイツの憲法裁判所の決定をもとに、税負担の上限について考察している。課税が財産権に対する侵害行為であるという位置づけからすれば、応能負担原則との関係では、担税力を超える課税、税負担は財産権の不当な侵害に当たるともいえる。そこで、

応能負担原則との関係で、財産権を保障するための課税の限界について考察している。

この点について、ドイツでは連邦憲法裁判所が、1995年に課税の限界を半分までとするいわゆる五公五民原則を示していた。しかし、2006年1月18日判決によって、この原則を財産税に限定するかたちで否定した。その結果、課税の上限について明確な基準が亡くなったと解されている。そして、そのような状況を受けて、ドイツにおいて再び課税の上限に関する議論が起きた。

そもそも、五公五民原則は、基本法14条1項の「同時に」との文言を「同じに」と解し、課税と私有財産とが半分ずつであるという基準を示したものであると解されている。これは財産権保障との関係で、ドイツにおいて過剰な負担あるいは絞殺的課税の禁止として示される原則を根拠とするものである。しかし、「同時に」を「同じに」と解した点に批判があった。

それに対して2006年判決では、五公五民原則を財産税のみに妥当するものであると示し、同原則を否定した。その結果、課税の上限についての具体的基準がなくなった。これについて、同判決では、比例原則に基づいて判断すべきであると示すにとどめている。そのため、この判決は、五公五民原則を否定したことについては支持を集めているが、財産税だけに限定する根拠や、それによって生じる新たな課税の上限に関する問題を生じさせた。

そこで、課税の上限について、課税の目的と効果とに分けて議論する見解がある。つまり、課税の負担効果と形成効果とに分けて議論する見解が示されている。すなわち、課税によって経済的負担を負うだけでなく、何らかの経済活動が誘導あるいは抑制されることがある。そのような場合には、そのような経済活動への影響についての正当化が問題になる。また、あえてそのような負担を生じさせるのであれば、課税の上限の問題は生じにくい。それに対して、負担効果として、課税による介入はその限界を考えなければならなくなる。このように、課税の目的と効果とを分けて、その負担効果に着目した上で、課税の上限を考慮していく必要性を指摘している。

第8章「損害賠償金と非課税『所得』」では、所得税法における「所得」概念の不明確さについて示している。すなわち、非課税「所得」規定(9条)において、損害賠償金も非課税「所得」として定められている。いわば、担税力がないので課税しないということを確認しているということになる。

しかし、これは損害によって失われた原資の回復であるため、担税力がないとも考えられる。そうすると、担税力がないものを「所得」として捉えることになる。

この点について、原資の回復などを超える部分について課税しないという政策的な規定であるとの評価もできる。また、心身の損害については経済的な損失がないため、そのような損害に対する賠償金を非課税にするということも考えられる。そして、このような損害賠償金が非課税であることの根拠から所得税法9条1項17号の性格については、裁判例などからも、損害賠償金に担税力がないことを確認しているものであると解される。

しかし、「所得」は担税力の指標である。つまり、「所得」には担税力があるといえる。

そうすると、担税力のない「所得」というのはあり得ないようにも思われる。そうであれば、所得税法9条1項17号は、何らかの政策的な理由によって、「所得」を非課税にしていると考えられる。そうすると、本来「所得」ではない、原資の回復部分はこのような規定を待たずとも課税されることなく、何らかの課税されない「所得」が観念されることになる。

このような状況が生まれる背景に、「所得」が正確に理解されず、「収入」と混乱していることが指摘できる。そこで、そのような混乱を解消し、明確に「所得」となるものについて非課税にするという創設的規定としての位置づけを明確にすべきであると考えられる。

このような一連の検討を通して、応能負担原則を実現するための所得の捉え方、所得税の在り方について、終章でまとめている。

⑤ まとめ

第I部「客観的純所得課税の意義」では、まず客観的純所得課税を実現する、すなわち客観的担税力を示すと考えられる「所得」の意義を明らかにすることを主たる目的としていた。そこで、第1章では、「所得」概念をめぐるこれまでの議論について、次のような点を指摘した。すなわち、もともと「所得」は経済活動説に基づき広く構成されていたものであるが、その実行可能性などの問題があった。そこで、制限的所得概念が台頭してきたが、それは過度の所得の範囲を限定的に解したことで課税の公平性に観点から問題を生じたのである。さらに、経済社会の発展や、税収における所得税の比重拡大などの社会的要因から、実務上の問題も表面化した。そこで、所得を広く捉える必要性が高まり、純資産増加説が登場したのである。そして、主として課税の公平性を根拠に、純資産増加説が支持されるに至った。

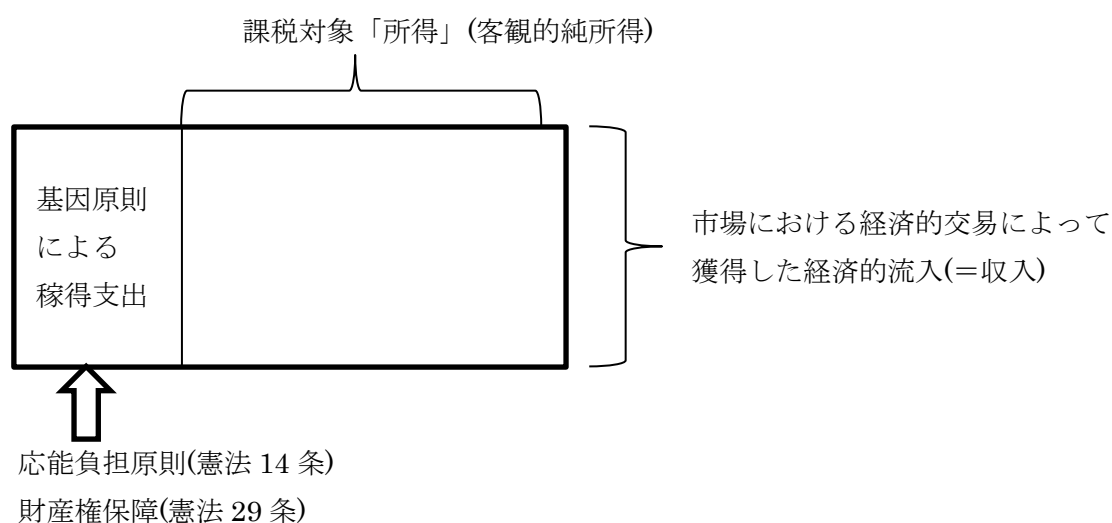
しかし、純資産増加説では、「所得」の範囲が不明確になったり、実行可能性などの問題で課税標準の「浸食」といった問題がなお存在している。そこで、それらを解決すべく、実際の所得税法における所得分類の「最少分母」として「市場所得」が導かれた。これは、いわば所得税法という制定法の「構造概念」である。さらに、それについて課税の根拠なども憲法と結びつけている。まさに法的観点からの「所得」概念の構築であるといえる。

この市場所得説は、「所得」を「市場における経済的取引を通じて実現された経済的利得」として理解している。これによれば、所得源泉説で排除された、譲渡所得のような一時的な利得が「所得」として課税対象に含まれることになる。つまり、所得源泉説における課税の公平という問題点を克服することが可能となると考えられる。その一方で、「所得」の範囲を「市場」と「獲得(実現)」というかたちで制限することで、純資産増加説のような不明確さを生じさせないと思われる。これらの点が、市場所得説がドイツにおいて支持されている理由であると考えられる。そして、このような問題状況は日本においても類似性が認められることから、市場所得説の考え方が大きな示唆を与えてくれると思われる。

そこで、この市場所得説に基づいて「所得」を考えると、「市場における経済的取引」を

通じて得た経済的価値の流入から「必要経費」を控除することで、「市場所得」が算出されることになる。このときに、控除される「必要経費」については、第2章でドイツにおける判例の展開で認められるようになった基因原則に基づいて判断されるべきと思われる。そして、第3章でも示したように、この必要経費を控除するということは、単に所得税法に根拠があるだけではなく、応能負担原則と財産権保障という2つの憲法上の要請に基づくものであると考えられる。そうであるからこそ、家事関連費についても、原則として控除を認める方向での解釈を行い、家事費との区分を行って控除を認めていくべきであると思われるのである。

【図1】客観的純所得課税の原則



ところで、ここまでみてきた「所得」の中には、まだ「担税力」がないといわれる最低生活費部分やそのほかの担税力の減少についての考慮がなされていない。そこで、第II部「主観的純所得課税の意義」では、人税としての所得税が納税義務者の個人的、主観的事情を考慮することで、客観的に算出される「所得」では考慮し得ない事情に基づく担税力の減少を課税対象から除外する所得控除制度の在り方についての検討を行った。

確かに、納税義務者の生存権を保障するための最低生活費部分には「担税力」はないといわれている。それにもかかわらず、客観的純所得課税の段階では、計算上その金額が含まれている。この点について、第4章でも示したように、「納税義務者が処分できる稼得所得部分のみ」が所得税の課税対象であるということからすれば、所得税における「担税力」とは「租税の支払のために処分可能な所得」部分に現れる「経済的負担能力」であると考えられる。そうすると、最低生活費を保障する基礎控除部分は、本来は「所得」に含まれないことになる。そして、それだけでなく、そもそもの市場に参加するための前提条件を整えるための支出についても、必要経費として控除される以前に所得から除外されていなければならないと考えられる。つまり、本来的には、まずこれらの支出があり、それを充たした上での余剰が課税対象としての「所得」に含まれることになるのである。そし

て、そのことを所得税額の算出過程で具体化するためには、税額控除ではなく、所得控除が望ましいと思われる。

さらに、納税義務者が親族を扶養するような場合には、その担税力が減少する。これは主観的純所得課税の観点から、考慮しなければならないと考えられる。これについては、第 5 章で示したように、基礎控除と同様に、納税義務者にとっては「不可避的な支出」であるいえる。そこで、主観的担税力の減少として、やはり所得控除によって保障すべきであると考えられる。また、これを保障する際に、二重の控除といった問題が生じることからすれば、これを配偶者特別控除のように、控除対象となる扶養親族の「所得」に応じた消失控除方式にすることが必要であると思われる。さらに、その基準となる「所得」の判断においては、社会保険料のように法的に義務付けられた支出もいわば「不可避的な支出」として考慮されなければならない。そのため、社会保険料の負担を控除した金額を用いるべきであると考えられる。このことを踏まえると、所得税法における社会保険料控除も担税力を減少させる要因として、所得控除が望ましいといえる。

また、同様に担税力の減少を考慮する所得控除として、医療費控除がある。これについては、第 6 章で示したように、医療費は憲法 25 条における国民の「健康で文化的な最低限度の生活」を支えるために必要な支出であるといえる。そうであれば、その部分も主観的な担税力の減少として所得控除によって考慮されなければならないことになる。そして、このような趣旨に応じて、通達で要件を緩和するのではなく、社会的実情に合わせた制度の在り方が必要になるとと思われる。

【図 2】主観的純所得課税の原則

△(超過需要方式による)基礎控除

市場における経済的取引によって獲得した経済的価値(=収入)

△(基因原則による)稼得支出

△扶養控除等

△(医療費控除等)各種所得控除

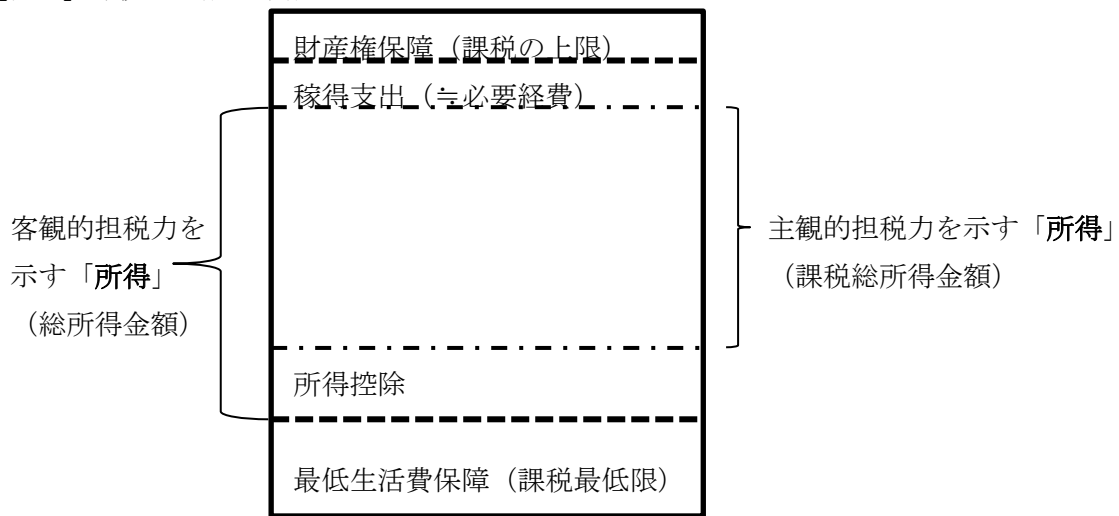
課税総「所得」(=主観的純所得)

} 市場所得

さらに、第Ⅲ部「その他の担税力をめぐる問題」でみたように、応能負担原則との関係では明確に示されていないいくつかの問題がある。例えば、課税が材検に対する侵害的效果を有することからすれば、応能負担原則は財産権との関係でも検討しなければならない。

これについては、第 7 章において示したように、ドイツの憲法裁判所の決定において、税負担の上限が財産権との関係で存在すると考えられる。このような上限を超えることは課税が財産権に対する侵害行為であるという位置づけからすれば、応能負担原則との関係では、担税力を超える課税になると考えられるためである。

【図 3】課税の上限と下限



以上のような考え方をもとに、応能負担原則を実現すべく「所得」を捉え直して所得税を構築していくべきであると思われる。そのためにも、ドイツのように「担税力」および「純所得」を二元的構成によって理解し、「所得」を正確に把握していく必要があると考える。

しかし、その前提として、第 8 章で示したように、損害賠償金のような本来所得でないものを非課税「所得」と定めるような、「所得」の不明確さを排除していく必要があると考えられる。そのためにも、「所得」概念を明確に定めていくべきであると思われる。

つまり、「所得」を法的に定義し、所得控除を主観的「担税力」を把握するためのものに限定するという簡素な所得税の在り方にすることが、応能負担原則との関係では重要なものであると考える。また、そのために市場所得説という考え方が、重要な示唆を与えうるものであることを結論として示している。

⑥ 主な引用文献・参考文献

- ・伊藤嘉規「憲法論から見た課税最低限の再構成（一）（二・完）」六甲台論集 47 巻 2 号（2000 年）1 頁、48 巻 1 号（2001 年）1 頁
- ・伊藤嘉規「社会扶助と税の一致」富大経済論集 49 巻 1 号（2003 年）37 頁
- ・伊藤嘉規「課税の限界としての職業の自由」富大経済論集 52 巻 2 号（2006 年）1 頁
- ・碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（1）～（5・完）」法学協会雑誌 93 巻 4 号（1976 年）505 頁～94 巻 4 号（1977 年）494 頁
- ・金子宏『所得概念の研究—所得課税の基礎理論上巻—』（有斐閣、1995 年）
- ・金子宏『租税法〔第 22 版〕』（弘文堂、2017 年）
- ・木村弘之亮「西ドイツ所得税法における所得帰属論（上）（下）—所得源泉の譲渡—」、ジュリ 909 号（1988 年）96 頁、914 号（1988 年）174 頁

- ・木村弘之亮「ドイツ所得税法における所得概念—所得の人的帰属との関連において—」
波多野弘先生還暦祝賀記念論文集刊行委員会編『波多野弘先生還暦祝賀記念論文集』（同
刊行委員会、1988年）125頁
- ・清永敬次「シャントの純資産増加説（1）（2）」税法学 85号（1958年）7頁、86号（1958
年）15頁
- ・篠原章訳「ゲオルグ・シャント 所得概念と所得税法（1）～（4）」成城大学経済研究第
104号（1989年）23頁～第107号（1989年）121頁
- ・税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和38年12月）
- ・谷口勢津夫「市場所得説と所得概念の憲法的構成—パウル・キルヒホフの所説を中心に
—」碓井光明・小早川光郎・水野忠恒編『公法学の法と政策（上）』（有斐閣、2000年）
465頁
- ・谷口勢津夫「税法における自由と平等—ドイツ税法における実質的法治国家論の展開
—」税法学 546号（2001年）203頁
- ・中島茂樹・三木義一「所有権の保障と課税権の限界—ドイツ連邦憲法裁判所の財産税・
相続税違憲決定」法律時報 69巻9号（1996年）47頁
- ・三木義一「課税最低限—法的側面からの問題提起—」日本租税理論学会編『課税最低限
（租税理論研究叢書4）』（谷沢書房、1994年）33頁
- ・宮谷俊胤「米国判例上にあらわれた控除について—〈通常かつ必要〉な経費を中心とし
て—」法と政治 17巻4号（1966年）525頁
- ・吉村典久「所得控除と応能負担原則」金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991年）
235頁

- ・Dieter Birk/Marc Desens/ Henning Tappe, Steuerrecht 19.Aufl., 2016, Heidelberg
- ・Fritz Neumark, Theorie und Praxis der modernen Einkommenbesteuerung, Bern,
1947
- ・Georg Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FA 1896
- ・H. G. Ruppe, Möglichkeit und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als
Problem der Zurechnung von Einkünften, DStJG Bd. I, Übertragung von
Einkunftsquellen im Steuerrecht, 2. Aufl. Köln
- ・Heinz—Jürgen Pezzer, Der Halbteilungsgrundsatz ist tot, und nun?, DB 2006
- ・H.Söhn (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- und Berufssphäre von der
Privatsphäre im Einkommensteuerrecht (DStJG Bd.2), Köln, 1980
- ・Joachim Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988
- ・Joachim Lang, Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, StuW 1981
- ・Joachim Lang, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes,
Köln, 1985

- Klaus Tipke, Das Bundesverfassungsgerichts zum Nettoprinzip, StuW 1974
- Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht 22.Aufl., 2013, Köln
- Paul Kirchhof, Empfiehlt es sich das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlung und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F zum 57. deutschen Juristentag, Mainz 1988, München
- Rainer Wernsrmann, Die Steuer als Eigentums—beeinträchtigung?, NJW 2006
- Rolf Wittmann, Das Markteinkommen —einfachgesetzlicher Struktur begriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?, Augsburg, 1992
- Thomas G. Langohr, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht — dargestellt am Beispiel von Vermögensverlusten —, Münster, 1990