

アードルフ・ワーグナー

「社会的財政政策および租税政策について」1891年 (2)

池田浩太郎 共訳
池田浩史

S. 19 V

既述のように、租税の領域においては、ときとして、たしかにそれ自体全く当然な改革運動、実に必然的でさえある改革運動が、同じく社会政策的な改革運動、ないしは社会政策的顧慮によって要請された改革運動、とも称されてきた。それらは、既存の課税の、課税された人々の経済状態への、ある種の憂慮すべき作用の除去を旨とするような運動である。とりわけ、歴史的に伝来的な租税において、二つのいわゆる公平原則と公準、すなわち、課税の普遍性と平等性^{Ad1}とを、少なくとも公民的時代 die staatsbür-

訳注1 周知のようにワーグナーのいわゆる「課税の最高の諸原則」、したがって租税政策の実際の公準は、次の四つの観点からなる九原則の形で展開された。すなわち、

- 一 財政政策的諸原則
 - 1 課税の充分性
 - 2 課税の可動性
- 二 国民経済的諸原則
 - 3 正しい税源の選択
 - 4 正しい税種の選択
- 三 公平の諸原則
 - 5 課税の普遍性
 - 6 課税の平等性
- 四 税務行政的諸原則
 - 7 課税の確実性
 - 8 課税の便宜性
 - 9 最少徴税費への努力

Ad. Wagner, Finanzwissenschaft, 2. Theil, 2. Aufl., Leipzig 1890, S. 304.

gerliche Periode^{註1}の意味において、形式的にも実質的にも一層完全に、かつ一層適正に遂行されるような様式での運動である。次いで、とりわけ未だ存在しており、どのみち最近の憲法に、したがって立憲君主国の憲法に通常矛盾している免税や租税優遇といったもの、身分的並びに人的、また個人に有利となる「恩恵的な方途での」恣意的な減税を斥け、除去することにつとめることになるであろう。プロイセンにおける比較的最近の一例は、次のとおりである。以前の神聖ローマ帝国直属家族^{註2}に、未だ存続している直接諸税、人的諸税、所得諸税の免除、並びに（この家族の比較的古くからの領有地の地租といった）物的諸税さえもの免除、のような残

これらの諸原則の内、ワグナーは第1系列の課税原則を最も重要だと考えている。彼のいわゆる「国家活動増大の法則」、「経費膨脹の法則」に財源的に応じようべきことを、租税収入に期待するからである。

次いで彼は、租税が資本主義的経済体制の基本構造を破壊すべきではないとの見地から、第2系列の原則を重視した。

そしていわば、第1、第2の系列の課税の諸原則の基本を侵さず、ただそれを部分的に修正ないし補完する形で、第3の系列である公平の観点からの、社会政策的意味をもつ課税の普遍性と平等性の諸原則を配しているのである。

訳注1 ワグナーは財政学史的ないし財政史的観点から、近代ヨーロッパ社会の発展過程を次の三段階（三時代）に区分した。

- 一 身分的（一絶対主義的）社会の時代
- 二 「公民的社会」ないし市民社会の時代（18世紀の後半以降）
- 三 「社会時代」（19世紀後半以降）

「公民的社会」の時代における国家は、その活動を主として国の独立と国内秩序の維持（法目的・権力目的の遂行）に限定される「法治国家」である。そして経済活動の全領域ないし全過程は、原則的には個々人の自由競争にまかされている自由放任的資本主義体制下にあるものとされた。

これに反し、「社会時代」における国家は、国民のために文化目的、福祉目的をも追求するものとされる。そして自由資本主義的経済体制にたいしては、少なくともその分配過程には、国家が必然的にその社会政策的是正のために介入すべきものとされたのである。Ad. Wagner, Finanzwissenschaft, 1. Theil, 3. Aufl., Leipzig und Heidelberg 1883, S. 28 ff.

ちなみに、訳語「公民的」時代ないし「公民的社会」の時代は、内容的には「市民的」時代ないし「市民社会」の時代としてもよいとは思われる。しかし、これがドイツ語圏でやや伝統的表現となっている点にかんがみ、また、ワグナー自身の特徴的表現であることを際立たせる意図もあって、敢えて「公民的」という直訳的訳語をえらぶことにした（参考、木村周市朗「ヴァグナーの福祉目的国家論の形成」成城大学「経済研究」第136号、平成9年3月所収、159ページ以下）。

訳注2 かつての（神聖ローマ）帝国直属者は、帝国等族的支配権をもつ諸家である帝国等族貴族と、その他の帝国直属貴族を包括している帝国騎士身分とから構成されていた、といわれている。Heinrich Mitteis, Deutsche Rechtsgeschichte. Ein Studienbuch, neubearbeitet von Heinz Lieberich, 16. Aufl., München 1981, S. 288.

存物への攻撃、さらには3パーセント家族世襲財産設定印紙税の免除に見られた、ごく最近の論評(ルーツィウス事件 Fall Lucius)^{訳注1}。

租税の領域では、はるかに大きな弊害が未だに存在している、ないしは——少なくとも流布されている推定によれば、間接内国消費諸税および関税として課徴される消費諸税の場合のような、一部は最近の租税発展のために——まさに最近再び存在している。それゆえに、実際的により重要なのは、税制改革をもたらすべき熱心な試みである。その改革によって、現実に存在し、ないしは少なくとも存在すると想定される、さまざまな国民グループ、階級、個人、資産種類、所得種類、等々の負担の不平等が除去される、ないしは調整されるような試みである。

本来ここでは、三とおりの欠陥が問題となる。——一つは、階級と個人が不平等に負担する、同種ではない税種からの構成であるがゆえの、全租税体系における欠陥が問題である。次いでは、各大租税グループの内部での類似の欠陥が問題である。すなわち、直接税グループ、間接税(関税と消費諸税)グループ、流通税(印紙税、法律行為に関する公課、不動産、動産、有価証券、取引所取引の財産移転公課)グループ内部での、なおさらに贈与課税や相続課税の内部での欠陥が問題である。最後は、ある同じ個々の租税の内部での、とりわけ所得税のような場合での、次のような欠陥が問題である。すなわち、この租税は、その税額査定様式によっては、別種の収益ないし所得を、立法者の意図どおりの少なくとも普遍的に、また(同じ割合の形での、とりわけ規定通りの累退税率のようなものに精確にしたがった)同じ高さにはではなく、不平等に、特定種類の収益や所得にはおそらくは全く課税しないがゆえの欠陥である。

訳注1 いわゆる「ルーツィウス事件」については、当時はある程度知られていたものであろう。しかし、私の手もとにある資料からは、その詳細は不明であった。そこで、F・フォークト教授門下のバイエルリッシェ・フェラインスバンク東京支店長パーロン博士 Dr. Peter Baron, 1944- に調査方を依頼したが、結果は同じであった。他日を期したい。

実際のあらゆる租税体系は、かかる三重の欠陥に多少とも苦しんでいる。〔その四つの理由をあげておこう〕。〔第1に〕一部には、租税体系の漸次的な、しばしば恣意と偶然によっても規定される歴史的発展のために。〔第2に〕一部には、重要な諸改革がなされないままであったか、ないしは完遂しえなかったがゆえに。〔第3に〕一部には、——しかも最近ではとりわけ——財政入用の不可欠な充足が、まさに、よかれあしかれ、他の仕方ではそもそも調達不可能か、ないしはかなりの困難をとまなつてのみ調達されうるほどの租税収入額 Steuererträge を要請しているがゆえに。しかし最後に〔第4に〕、一部にはまた、租税体系の完全に望ましい正しい補完、租税諸グループの正しい組み合わせと構築、そして個々の租税の正しい形成と遂行は、租税技術的にはますます具体化が困難となるがゆえに。そしてそれは、未だに、また今日でも、実にまさに今日では何倍も、不断に一層複雑化し、多様化し、しかも移ろいやすい分業、所有分割、収益取得、経営経済学と技術のもとでの、そして——地域間の、国際間の人の交流と資本流通、信用、営利会社の発展といった——類似の本質的に近代の諸理由からのものである。

対策を講ずべき欠陥と困難のすべては、市町村課税および(郡、県、等々の)地方団体課税と、邦国課税との密接な結びつきで、なお何倍にも高まる。とりわけ、イギリスとは異ってヨーロッパ大陸ではかなりふつうのことであるように、特に直接課税、収益課税、物的課税、人的課税および所得課税にあたって、同じ基礎、対象、徴税台帳が両課税で共通である場合には、市町村税の邦国税への付加税の形で、いわばこれらの欠陥が増幅されるのである。同様のことは、邦国〔州〕課税、市町村課税および地方団体課税に、さらに帝国課税ないし連邦課税が付加されるドイツ帝国、スイス、北米のような国々に妥当する。

かくて全租税の総体は、通常普遍性の要請に、ましてや平等性の要請にはなおさら、あまり応じてはいないことになる。しかし他方、帝国や連邦

の成員である邦国〔や州〕毎に、それぞれの租税制度に応じて事情は異なっている。立法諸機関の多様性のもとでは、正しい平等性というものは一層実現がむつかしくなる。非常に平等性が求められざるをえなかったのが、たとえばドイツ〔帝国〕では、個々の邦国にいままで専ら残存している直接課税および大部分残存している（印紙課税、所有移転課税のような）流通課税は、帝国課税への不断の顧慮のもとに形を整えざるをえなかったのである。

たしかに、いまや租税体系において、あらゆる租税グループにおいて、またあらゆる個々の租税種類や個別租税において、上述した両公平性原則の意味で改革的な措置をとるべく努力することは、正しいだけではなく必要でもある。この種の諸改革は、19世紀においては、かなりどこでもおこなわれ、そして〔19世紀末の〕現在でもなお進行中である。この場合、特にごく最近では、理解と善意には通常欠けてもいなかったのだ。かなり早い時期の身分的租税、そしてしばしばなお絶対主義の租税におけるような、政治的顧慮は、たいがい消失した。むろん、別の類似の顧慮に、特に有産者の利益、ときには土地所有の、ときには資本所有の利益への顧慮に、そして多くの保護関税の場合のような、現実的な、ないしは想像上の国民経済的顧慮に、席をゆずるために。しかし、まさに進歩しつつある理論的認識と実際の認識とは、かなり大がかりな、かつかなり決定的な税制改革の、租税技術的諸困難を一層重く評価することを教えた。そして、次いでそこから、改革の障害と遅滞とが、再び生じたのである。

現在でも主として専らわれわれのもとでと、他のヨーロッパ諸国で計画され、ないしは実施されているような諸改革、本質的には目下進行中であるプロイセン邦国直接課税の改革も、次のものに属している。すなわち、すでに示唆しておいた、とりわけ諸租税グループの組み合わせと構築、そればかりか、個々の租税の形成にかかわる諸改革に属しているのである。しかるに、だいたいそもそも全租税体系を、ないしは総帝国課税、総邦国

課税および総地方課税を、組織的に補完するような改革には、属しているとはいえないのである。

しかしそれでは、かかる諸改革をしも、なお社会政策的税制改革の概念のもとに持ち込みうるのであろうか？ その概念をすでに(原著、4ページで)精確に規定しておいたような、本来の意味では、それは社会政策的税制改革ということはできない。なぜならば、ここでいま論述の対象となっている税制諸改革は、普遍性と(比例的)平等性の原則にたいする現存課税の違反を正すべき目的のみを追求し、この意味においてのみ是正的に介入することを追求しているからである。国民所得と財産の階級間および個人間の分配にたいする、私経済的流通体系の諸成果の是正といった上に述べた〔本来の社会政策的〕風潮は、この諸改革とは無縁なのだ。この税制改革の創始者たちは、理論、実際および立法において、このような風潮というものを、またかれらの計画のかかる作用というものを、たいていなお拒否さえもしているのである。作用がつねに当然のものであるか否かは、未決定でよいであろう。しかしこの風潮は、いうまでもなく、その上に理論上と実際上の税制改革者たちがふつうなお立っている立場からは、他方首尾一貫しているのである。

S. 23　かれらが思いうかべている目標は、ただ課税を、公民的理解の意味で普遍的かつ平等であるように、そしてそれにふさわしい、それも給付能力に応じた課税の意味でつくりあげることのみである。しかしその場合、給付能力原則は、標準的ケースにおいては比例的課税、同一割合課税、同一パーセント課税と解釈される。それゆえ、かかる比例性からの逸脱は、はっきりと根拠づけられた例外的ケースにおいてのみである。

この場合、標準的ケースでの比例税率は、それ自体、かなり低い所得にくらべてのかなり高い所得において見いだされるのではない。むしろ、ただ——むろん恣意的フィクションというものによって——ある一定の高さの所得のもとで標準的な給付能力にそもそもはじめて到達することになる、

と想定されているのである。それゆえ、この場合にはじめて、標準的な税率、まるまるの税率が登場することになる。この税率は、しかしその後はもはや上昇はしない。反対にヨリ小額の所得には、低減する税率の形での軽減というものがあたえられることになるのだ。これは累退税率 der degressive Steuerfuß の正当化ではある。しかし真の累進税率の拒否でもあるのだ。税率の問題への原理的に異なる態度表明というものは、単に上から、あるいは下からというような異なった見方といったものではない。これは、ごく最近のプロイセン邦国議会の税制論義において、すぐれた実際家によって、「一つの階段を下から見なのか、あるいは上から見なのか」は同じことである、との比喻でもって、間違っただけで表現されたものではあるが。すなわち、累退税率は、まさにただ、すぐに到達される平坦な階層——「よい生計」のそれ——まで、「二、三段あるにすぎない階段」といったものに応じている。累進税率は、いずれにせよ、繁栄と富裕のピラミッドの最上階まで、「果しなく続く階段」といったものに相応しているのである、と。

財産所得と比較しての勤労所得の、支持されてはいるが、しかしなお全く首尾一貫しては予定されていない軽減をもって、上述した種類の税制改革も通常なお、累退税率の問題におけるのと同じ地盤に立って展開されている。すなわち、財産所得は原理的にヨリ高く課せらるべきではなく、むしろ勤労所得が比較的小所得の場合と類似の顧慮から、ただ軽減されて課さるべきなのである。これにたいする動機づけの一つは、勤労所得から資本形成のための準備金をつくり、これによって財産所得の基礎がつけられるにちがいないし、またつくらるべきだということである。ここでもまた、財産所得の重課の税率は標準であり、勤労所得の軽減税率は例外なのである。S. 24 本当は財産所得の重課というものへの社会政策的要請は、原理的には別ものなのである。社会政策的要請は、物的生産手段の私有とそこから流れでる所得についての全見解と関連しているのだ。

たびたび最近の諸所得税法で、またプロイセンの草案でも、いまや採り入れられている子供数の顧慮といった、単なる所得の額と種類とは別の、給付能力に影響をあたえる事情の顧慮。だがこれもまた、比例性の意味での平等な税率の通則からの小さな例外をなすにすぎない。これによって、たしかに筋金入りの社会政策的見解に近づくことにはなるであろう。しかしだが、未だ真摯にその地に足をふみ入れ、そして一貫してそこに向かって一層歩を進めているのではない。つねに標準的な負担にたいする、下に向かつての若干の負担軽減のみがなされたのであり、上に向かつての、また単に絶対的ではなく、相対的にも上昇しつつある給付能力に比例した、上昇を続ける負担増加がなされたのではない。

もちろん、かかる税制諸改革もまた、価値あるものであることは承認すべきである。これらの改革は、要求さるべき最低限のものである。これらはまた、一部は別の、より根本的かつ結局は真に社会政策的な税制改革に、適合的に先に立って進む。そしてそれへの進行を容易にするのだ。しかし、それらは未だ充分ではない。それらの成果、真に達成されたものはいかにおよばず、それらの目標、達成されるはずのものへの過大評価にたいしても、警告しておかねばならない。

しかし、それらの諸目標もまた、従来この税制改革政策が立ち続けている立場そのものからして、首尾一貫し、かつ必然的、というほどに設定されたものではなかった。人はとりわけ、この場合に存在する問題を充分全面的に包含することもなしに(邦国)直接課税の改革だけで我慢する。ましてや、租税体系の一部としての、それゆえまた、その他の諸租税との関連において、直接課税およびその個々の構成分子〔租税〕の構築と完成に、いかなる諸要請をなすべきか、を充分顧慮することなしにである。かくして直接課税自体は、すべての収益、所得、利得、財産の、かかるそれらに特有な技術的方途での課税のための、経常的な完全な体系とは決してならない。いわんや直接課税は、——また逆に他方その他の課税も——まさに

S. 25 普遍的かつ平等な総課税を必然的にとまなうような眞の体系というものを、首尾一貫して構築すべく努めるようになるのではない。このことは一つの例で示すことができるであろう。

直接課税、とくに人税と所得税の構築にあたって最重要なことは、これらと並んで存立している間接消費課税、次いでまた、流通課税（印紙公課、所有移転公課、法律行為公課）、最後にまた相続課税、にも配慮することである。たしかにいま、所得税の改革にあたっては、個別的には、たとえば比較的低所得の、特に単なる労働所得の免税といったものは、消費諸税を斟酌して、同じく収益諸税（地租、家屋税、営業税）をも斟酌して、基礎づけられてはいる。新しいプロイセン税制改革において、直系親族の相続税と所得税との計画された結合は、原理的には正しいが、プロイセン課税の特殊な状況のゆえに全くは適切ではない考え方、財産所得は勤労所得よりも重課さるべしという考え方、をもって基礎づけられたのである。

だがしかし、かかる事柄において、つねに正しい完全な結論が導かれ、そして基礎づけが充分であるためには、多くのものが欠けている。かくして全く一般的には、たとえば消費課税の存続は、直接課税における諸措置の基礎づけとは合わないであろう。ここでは人は、この課税によってストレートに、また一般的に下層諸階級に負担がかかり、しかも過重負担がかかるとする、この課税への一方的な反対者と、同じ過ちを犯すのである。ここでもし、何かが証明さるべきであるとするならば、[まず]内国消費課税並びに輸入関税のような消費課税を、その個々の部分に分解しなければならない。[次いで]家族家計および個人家計が属する個々の社会諸階級の消費を、個々の消費税付商品および関税付商品に関して、精確に調査しなければならない。そしてとりわけ、租税や関税が、そもそも商品の（小売）価格に効力をあらわすか否か、またどの程度なのかも、できるだけ確実に探究されねばならない。——これは理論的にまた実際的に、統計的にも非常に困難な租税転嫁の問題である。

階級消費と個人消費、および租税によって条件づけられる価格形成の確定の、完全なる精確性への要請に関してゆきすぎることは、いうまでもなく事柄の困難さのもとでは全くありえない。人はかかる事柄において、あまりゆきあたりバッタリをやりすぎてはならないこともまた、認めなければならぬであろう。むしろ、よかれあしかれ、ある種の平均的状态にすがらねばならないのである。ただ、これらはまさに、予め探究さるべきであったであろうし、次いで出発点に、そして直接課税における諸改革のための規準に使うべきであったかも知れないであろう。

人はこうしてはじめて——そして比較的重要なその他の租税種類に関しての同じやり方の場合にも同じように——次のようなことを、ある程度決定できるようになるかも知れない。すなわち、たとえば具体的な内国消費税および輸入関税の形で課徴される消費税によって、さまざまな額の個人所得がすでにどれほど負担させられているのか。この負担は、家計や家族の規模や構成に応じてどう変化するのか。またおそらく、都市や田舎での、どの地域が、あるいは職業部門に応じて生ずるいかなる差異がそこにあるのか、等々。かかる諸論拠にもとづいて、はじめて少なくとも、総（邦国）課税の普遍性と比例的平等性の目標に一層近づくための、直接課税——およびまた、その他の租税グループや税種と個々の租税——の構築が、正しく着手されうるのである。いままで「税制改革」といわれているものは、ただこの方向においてのみそう呼ばれるのだが、その他の原理的「社会政策的」諸改革をなお完全に無視しても、あまり税制改革の名には値しないであろう。

「ヨリ一層平等な」負担の目的のための、たいいていの改革にあっては、——またいまのプロイセン税制改革の明白な主要目的の場合では——人は直接課税、実にまたその内のただ一グループないし一構成分子のみ、人税、所得税のみを単独に取りだし、それらの内部において、普遍性と平等性をヨリよく実現することに努力する。せいぜい個別的ケースで、間接消費

税へのごく一般的な関連づけといったものがおこなわれるにすぎない。このようなやり方というものは、既述した所から原理的にそれ自体、そもそも充分ではないだけではない。総課税における直接課税の地位が下位であればあるほど、総課税中の直接課税の割合が小さければ小さいほど、そしてわが諸邦国において、その他の諸租税とその税収額と比較して、直接諸税とその税収額の劣勢ないし一層遅々たる発展のゆえに、また実際的にも、ますます不十分なものとなるであろう。かくして、「公平な」課税への試みは、総課税中の小割合というものに、その $\frac{1}{3}$ 、 $\frac{1}{4}$ およびそれ以下に限定されているのだ。

S. 27 にもかかわらず、これもまた、たしかに然るべきものであり、高評価に値するものである。人がまさにこれら他の諸租税を主として財政入用の充足のためには無しですまじえないがゆえに、一層そうである。そしてかかる顧慮は——この顧慮を財政政策的租税原則と称してよい、と筆者は信じている——全体の、邦国共同体の支配的利害が問題であるがゆえに、階級、個人にたいする公平の顧慮にも先行しなければならず、また先行してよいがゆえに、しかもすべての歴史的実際において先頭を進んでいたがゆえに、一層そうである^{訳注1}。

しかしながら、まさにかかるといふ状態において、他面次のことが一層要請されねばならない。すなわち、それがとにかく達成可能である限り、一つの租税グループ、租税種類ないし個別的租税における、それゆえ、とりわけまた、直接課税とその構成分子における、すべての改革は、それぞれの租税、等々の内に、全租税体系の構成分子を見てとるとの視点から、出発しなければならないということ。そこから次いで、個々の租税の創設と形成のための諸要請も生ずることになるということ、これである。ここからの帰結は、すなわち次のことである。もしひとたび、普遍性と平等性の尺

訳注1 ワーグナーの課税原則論については、Vのはじめに付した訳注1の記述を参照されたい。

度で測って、間接税のような欠陥の多い租税もまた不可欠のものであるならば——また他面流通税、等々といった他の租税も同様だが——それだけ一層、かかる租税によって引きおこされた負担の不平等は、その他の租税グループなど、とりわけ直接課税のもとでの補整的措施によって、調整されねばならないであろう。——少なくとも、それが先発隊の後をゆく限り、そしてそれは、いままで人が通常考えていたよりも、ともかくもはるかに進行するであろう。

直接課税の正しい改革というものは、それゆえ、租税体系の、それゆえまた、租税体系の他の部分の、しかも直接課税に固有の個々の構成分子ではないものの、租税政策的および租税技術的是正という目的を追求することになる。公民的時代の公平公準の指導的規準に反して付着しているような、既存の課税の諸欠陥の是正というものをもたすべく努める、ということになる。

S. 28 他面取り違えるべきではないのだが、これによつては、課税にはすでに述べたような社会政策的機能は全然ない。すなわち、以前に論評したように私経済的流通体系の成果ないしは諸前提さえもの、いかなる是正ともならないのだ。むしろ、課税が〔公民的〕時代の周知の要請に、一層適応することを要請されるのみである。しかし、後者の要請を達成するためには、真の社会政策的税制改革のケースと外面的には類似した若干の手段を使わねばならない。だが別の基礎づけというものをもって、しかも、ヨリ普遍的な、社会政策的に所得分配および資産分配を真に是正すべき課税への移行が避けられるような、適度な制限内で。

それゆえ、真の累進税原則は斥けられる。これに反し、直接課税、特に人的課税や所得課税における、累進原則に外面的にはある一定の近い境界まで類似の累退原則にはしたがうのである。累退原則は、ひと役買っている租税技術的困難（これが、「下層民」の直接的諸税の課徴にあたっての、プロイセン階級税では最近1873年以降は420マルクから、次いで1883年以降は900

マルクから課税を開始させた、一つの主要根拠である)からのもののほか、消費課税の存在への顧慮をもって、基礎づけられている。消費課税は、所得はしばしば、逆に累進的〔逆進的〕、すなわち、所得が低くなればなるほど、一層〔負担率が〕高くなる、という想定から負担させられているのである。この場合には低所得にあっては所得税はなく、中位所得にあっては所得税は累退的税率の形で累進的に上昇し、そして比較的高所得の場合には、標準税率に到達するがゆえに、それぞれの所得の総負担は、両税種によってある程度(パーセント的に)同じ高さになるであろう。この理念は全く正しい。が消費課税によってもたらされる負担の不確かな算定のゆえだけで、実行はつねに不完全のままであろう。

この種の改革もまた、次のような改革に属している。すなわち、所得諸税の税額査定にさいしての周知の不平等と見落とし、個々の〔課税〕客体の営業税、地租、家屋税への不平等な税額査定、を改善しようと努めるような改革に属しているのである。——これはいま計画されているプロイセン人税(階級税、所得税)および営業税の改革にあたっての指導的視点である。しかし、かかる改革のすべては、上述した真の社会政策的な改革とは区別される形で、ただ留保つきで社会政策的改革、圧倒的には単に租税政策的および租税技術的改革、と名づけることができよう。それらの改革は公平な租税分配の公的立場から見ると、しかしながら、なんとか実行される限り推奨さるべきものであり、そしてもう一度白状するならば、むろん要請さるべき最低限のものでもある。

したがって、これらの改革もまた社会政策的側面というものをもってはいる。既述のように、直接的にはなく、しかし間接的に事実に。なぜならば、歴史的伝来的な課税、また現存の課税の普遍性の欠如と不平等性とは、結局は再び階級間および個人間の所得分配および資産分配に影響をあたえるからである。すなわち、過重な担税者は、経済的にも社会的にも、過少負担者および無税となる者にくらべて押し下げられるのである。下層

民がたとえば、ある種の消費税によって、不動産所有や農業が地租によって、真に過重負担させられる限り、その限りではかれらの不利益となり、動産所有の、都市のヨリ富裕な階級や人々の利益となる。前者が国民経済的利得体系および所有体系に占める地位、またこのような不平等な租税負担なしに確保されたかも知れない地位は、不利益にずらされるであろう。

間接消費諸税についての通例の訴え、また社会主義の訴えにおいて、地租についての大地主の訴えにおいて、この不利益はしばしば誇張され、またあまりにも一般化されており、——他の側面には非常に多いにせよ——調整要因としての〔租税負担の〕転嫁には、非常にわずかしか顧慮がなされなかった。他の諸租税との関連は、たいていこれだけでも一定の調整が生ずるのだが、あまりにも注目されなすぎた。しかし、原理的にはかかる訴えは、それ自体および実際にも、多少ともうなずけるものである。まさにそのゆえに、他面、現存課税のかかる悪作用の、できる限り正しい調整をもたらすべき、方法的・体系的税制改革というものが、要請されねばならない。かかる改革というものは、次いでいうまでもなく、現存課税の社会政策的作用、社会政策的諸障害をも補整しなければならない。これらの諸障害なしに存在する階級および個人の経済的および社会的状態に、修復するために。これもまた他面、社会政策的観点において税制改革に要請さるべき、また期待さるべき、方法的、計画的にもまたある程度達成されうべき、最低限のものである。

かかる諸改革から、上にふれた、所得分配と資産分配の積極的是正を目ざす改革へは、しかし、つねになお、更なる一步〔が必要〕である。この後者の改革をもってはじめて、人は原理的に私経済的流通体系に、その基礎と諸成果に、批判に立ち向かう。そして是正的に介入するのである。他の改革ではなお決してそうはならないのだ。いままでは支配的理論と実際とは、本質的に未だこの一步を進めてはいなかった。しかしこれらは、事物の成り行きをとおして、そちらの方に押しやられたいのだ。われわれの

評価では、この一歩は正当であり、また必要でもあるし、有望な成果を約束するものでもある。

今回のプロイセンでのような、ある具体的税制改革プランの批判にあたっては、もちろん人は違ったやり方をし、そして異なった要請と帰結に到達することにもなろう。一つには、改革というものによって、個々の租税や税種の、あるいはまた全租税体系の、現存の欠陥を除去し、そして少なくとも租税負担の、まずまずの一般的比例的平等性をもたらそうとすることに限定することに依じて。次いで、課税に既述した所得分配と資産分配の社会政策的是正の任務を、設定するか否かに依じて。ある個々の租税や税種の著しい改善といえども、おそらくはなお全租税体系にとっては、非常にわずかな意味しかもちえないかも知れない。全租税体系自体の改革、ないしはそれをも目ざす、ある個々の租税あるいは税種の改革というのは——そして従来諸改革は通常意図的にも——課税のいわゆる社会政策的機能にたいして、なお非常に無関心であるかも知れないのだ。

彼の固有の特殊な立場のみからして批判をおこない、要請を設定することは、正当ではないであろう。ゆっくりとした、一步一步進むやり方というものは、いずれにしても実理的な諸理由から、しばしば不可避である。しかし、それぞれの税制改革に関して要請してよいことは、すなわち、改革を主張する理論家、実際家、立法家たちが、改革の性格、有効範囲、諸目標、およびそれゆえ、そもそも改革の可能な諸成果を明らかに自覚していることである。〔また〕かれらが、したがってまた、もしかれらが最初から、おそらくはすぐ次の実際的やり方のために、正当にも限定されているが、にもかかわらず、必要なるそれから先の方途がはっきりしていることである。少なくとも、かれらには次のような諸要請を明確に認識していることが要請される。すなわち、全租税体系の、それゆえまた、まさに改革のもとにあるのは別の租税グループや諸租税の特性に応じて、個々の税種と租税のそれぞれの改革に、首尾一貫して設定されねばならない諸要

請を。このことをもう一度いおう。原理的・方法的租税政策をおこない、そしてこれを少なくとも今日での唯一の租税政策たらしむべきである。

S. 31 個々の改革プランの批判にあたっては、しかし次に、そのプランが企図されている租税に関してごく近い諸要請に、あるいは税種に関して一層進んだ諸要請に、全租税体系に関してなお一層進んだ諸要請に、そして最終的には流通体系とその諸作用の社会政策的是正の諸要請に、応じているか否か、またどの程度応じているのかを、区別しなければならぬ。事情次第で、他方さまざまな願望が主張されえよう。最も進んでいる要請の承認は、人が〔それより〕もう少し進んではない諸要請の充足に、なお多少とも大きな相対的価値を付与すること、そして上に使用した、第二の限定された意味において、またある種の社会政策的価値を付与すること、を除外はしないであろう。

VI

課税のできる限りの普遍性と、少なくとも比例的な平等性とに照準を合わせた、この意味における社会政策的顧慮は、そもそも経常的税制というもの〔の確立〕に努めた所ではどこでも、決して完全には欠けてはいなかった。それゆえわれわれは、そこにすでに租税が存立する限り、古代においても、中世初期においても、次いで中世後期および15世紀から17・18世紀にいたる過渡時代の、都市、領邦、国家の租税の内に、かかる意味の社会政策的顧慮にであらう。ただ住民の人的な法の不平等と身分法のみが、ここではたしかに法に照らしての普遍性と平等性からの例外を条件づける。また諸租税の徴税台帳、税額査定、徴収の租税技術的欠陥も、それに加えて事実的に例外を条件づける。だがしかし、この二様の例外にたいしては、何か不正なものに対抗するものとして、たたかうであろう。いつもは租税を免れている諸身分や諸個人たちへの、ときおりの直接的特別諸税による共同負担の形で、最低諸身分の、低い人的諸税および人頭税と、比較的上

位の、富裕な、資産のある、特権的な階級への財産税や所得税と結びついた形で、人的諸税にあっての税率の段階づけについての個々の標準の形で、普遍性と平等性の原則が達成される。租税分担額の分配にあたっての、比較的古いフランス税法の原則である、強者と弱者を平均して *le fort portant le faible* は、すでに若干進んだ社会政策的顧慮を、全くよい公式の形で把握さえしているのである。

しかしながら、ヨーロッパの旧体制の[・][・]実際に関して、とりわけヨーロッパ大陸では、普遍性と少なくとも比例的な平等性の確立においてさえ、ただ通常の直接課税にあってのみ達成されたということは、なおあまり充分とはいえないことであった。身分的特権、比較的高い諸身分および資産家への政治的配慮は、そもそも全くこの課題をその普遍性の形で設定させられなかった。租税技術的困難性は、ある個別的租税にあってのような、比較的小規模の改革、たとえば納税義務をもつ農村住民への広まっていた地租的課税の改革、にさえ抵抗することになる。17・18世紀の啓蒙的絶対主義は、イタリア、オーストリア、プロイセン、その他のドイツ諸邦国、フランスにおいて、よく若干のものを改善し、比較的に高い諸身分の若干の租税特権を除去ないしは切りおとした。ここかしこで地租徴税台帳といったものを改革し、個々の租税、特に直接諸税のかなり大まかな平等性には、気を配ったのである。

だがしかし、啓蒙的絶対主義にとっては、国庫的利害がたいいより重要であった。そして財政の状況から、そうであらねばならなかったのだ。そして税制改革のための包括的諸プランとはならないことになった。比較的下層の諸階級、とりわけ農民階級が租税負担の主たる担い手たるべしということ、悲惨な貢納する農民 *misera contribuens plebs* ということは、「下層民」の社会的に、また経済的に従属的なかつ圧迫された状態一般とまさに同じく、未だ殆ど自然に即したものと見なされた。そのなかには塩税——フランスのガベル *gabelle* ! ——のような深刻なものもある、間接

消費諸税による租税の公平の侵害もまた、あまり不快とは考えなかった。これらの租税は、この観点においてよりも、むしろ通商政策のおよび生産政策的立場から、またせいぜいの所、租税技術的立場から、実際からも非難されたのである。

17・18世紀において理論が、ドイツにおいては官房学者たちの理論が、ヨリ根本的にかつヨリ体系的に、財政原則と租税原則の論述に取り組みはじめ、そして歴史的に伝来的な課税にたいする批判を構想したとき、だがかれらの要請も、通常せいぜい次のようなものであった。すなわち、特権諸身分の最も歴然たる租税免除の除去、既存の直接諸税、地租、家屋税、人的諸税の最悪の不平等性の除去、徴税台帳の改革、また、たとえばフランスにおける塩税(ガベル)のような、地方毎に非常に負担の異なる間接諸税の同列化の要請にあったのである。ふだんは理論においても、現存諸租税の改革で動機づけられているのは、上に示唆しておいたような種類の社会政策的顧慮よりも、ヨリ一層通商政策のおよび租税技術的な顧慮である。たとえば17・18世紀の重商主義的著作家たち、後に重農主義的著作家たち、また何人かの自由貿易主義的著作家たちの次のような要請がある。内国関税の廃止、軽減や簡素化、国境関税、内国消費諸税(一般アクツィーゼおよび個別アクツィーゼ、経済的利用高権 Regale および独占)の合目的的構築。重農主義者にあつては、かかる顧慮は、土地の唯一の純生産物の学説と並んで、周知の単一(ないしは主要な)一般地租の要請のための決定に参与する。

S. 33

租税政策にとっての、また課税の普遍性と平等性に関して社会政策的考慮をもつ税制改革の基礎づけにとっての、本来の時代を、ここでも第1次フランス革命の時代が形成している。ここでは1789年の諸イデーが財政や租税にも、フランス内部で、またやがてはフランス国外でも適用されるにいたる。普遍性と平等性と財政的公平諸原則は、いまや憲法的原則となった。これは次の理由から一層重要となる。すなわち、納税義務の基礎

づけもまた、ただ立法の承認された代理人によって公布された法律にもとづき、また収税額の使用は、ただ立法的に承認された目的のために、が憲法的諸原則となり、この原則の保持のための適切なチェックがつくられたからである。ここから、19世紀における開化した諸国民の共有財 *Gemeingut* になった政治的諸見解が展開される。

法治国家の法哲学的および国家哲学的学説と、同じくこれと同質のイギリス経済学、とりわけスミス経済学の経済的個人主義と自由主義の理論とは、同じ方向で作用する。スミスの第1租税原則において、平等性の原則は、課税にとっての導きの星にまで高められた。これは自由主義経済学に残されている高い功績というものである。たとえスミスによる原則の表現様式が不十分であり、基礎づけがゆがんで不明瞭と称されざるをえないとしても。またスミスの定式が問題の解決をあたえないで、全問題をなお未解決のまま自らの内に含んでいようと。しかも、あまりにも行きすぎた公平公準のえこひいきによっても、相殺されはしないような功績というものののだ^{訳注1}。

なぜならば、かつての国庫主義に対するあまりにも強い反動の形で、とりわけ財政入用および租税入用の支配的契機への充分なる顧慮もなしに、近時の徹底的に個人主義的に理解された公平要請に、いまや理論的にあまりにも無条件的、かつ実際的には実施しえないほどの優位というものを、課税における他のすべての顧慮に立ちまさせて、また他のすべての諸原則に立ちまさせて、あたえることになったからである。国家生活の発展の結

S. 34

訳注1 財政思想史上有名なスミスの「課税の四原則」は、後世スミスの課税の公平原則と呼ばれる第1原則と、課税の確実、便宜、最少徴税費という三つのいわゆる税務行政の原則とから構成されている。

「あらゆる国家の臣民は、各人の能力にできるだけ比例して、いいかえれば、かれらがそれぞれ国家の保護のもとに享受する収入に比例して、政府を維持するために貢納すべきものである。……この一般原則を遵奉するか無視するかということに、いわゆる課税の平等性 *equality* または不平等性が存する」(訳文は主として大内兵衛・松川七郎訳、岩波書店版、アダム・スミス『諸国民の富』によつた。但し傍点は池田が付した)。この課税の第1原則は、字句通り読めば、後世称されたような課税の公平原則というよりは、純経済の意味での課税の平等の要請といわねばなるまい。

果の、財政入用の規則的上昇〔経費膨脹の法則〕のもとでは、これは実際的に誤りというものであり、また、公共家計の古い私経済的利得源泉、官有地、営利事業にたいする、この学派の教条主義的反対のもとでは、理論的にも誤りというものである。

課税においては、次いで理論と実際において、公平公準が精確に首尾一貫して個人主義的—自由主義的経済学的基本的見解にもとづいて把握された。すなわち、すべての個人、少なくとも自国内の公民のための、しかししばしば外国人のコスモポリタンの対等をもってしての、経済的取引のすべての関係における人的自由、政治的・法的平等。他方、財産、すなわち、完全な、できる限り制限のない、しかしまた国民経済的諸根拠から全く必要であり、かつ祝福多く承認された、〔生産的〕使用資産 *Gebrauchsvermögen*、したがって土地と資本といった私有財産。立法的および遺言的相続権。その他できる限り自由な所有に関する契約締結権。他方また、受け容れられるようこれを要請する国民経済的利害。——これらは、財政および租税にとっても、経済的法秩序の基礎であった。財政的並びに他の経済的性質のすべての機構が、これに適合すべきものであったのだ。

人的自由、法の前の平等、私有財産と相続権、自由な契約締結権および本質的にまた経済的取引の自由、の大原則から、次いでここでも単純に論理的帰結が引きだされる。ないしはだが、できる限り引きだすべく試みられることになる。フランスにおけるように——長い革命期と戦争期の間の、およびより一般的にはとりわけ、これらの終結後の1815年から生ぜざるをえなかった、実際的な財政的諸根拠からしての、財政と租税の再構築ないしは新構築にあたっては、古い財政諸機構や租税諸機構は、かの論理的帰結の尺度で検討され、そしてできる限りこれにもとづいて改革が遂行されたのである。

間接課税の領域では、これによる成果は、かなり古い、とりわけ、国民経済の都市経済的・領邦経済的發展段階におけるような、国内流通を阻害

S. 35 する諸租税，すなわち一般アクツイーゼおよび多くの個別アクツイーゼ，独占，経済的利用高権の変革や簡素化，部分的廃止であった。財政関税の財政目的並びに保護主義的目的のための形成。ここでは後者の目的に関連しては，実に経済的個人主義，自由主義およびコスモポリタン主義の自由貿易政策は，ただ漸次的にかつ部分的にのみ国民的通商政策に抗して，地盤を獲得した。ここかしこで，しかし全体的にはわずかだが，印紙税およびこれに近い公課（法律行為の諸税，登録公課など）においても，いくつかの改革が生じた。信用流通の発展，商業的およびこの種の営業と利潤とを，別の様式で十分に課税することの困難さ。また，かかる公課への，理論と実際においての欠陥の多い，一部は全く誤っている理解。この公課は真の手数料との法制史的結び付きのもとで，たいていなお，少なくとも「手数料種類」と見なされていたのだが。——これらおよびこれらと類似の状況は，改革が既述の租税種類にあっては，あまり徹底的にはなされず，しかもそれら税種は国庫の趨勢においては，ヨリ一層完成させられさえもした，ということを説明しているであろう。

存続中の，ないしは新しい間接諸税，また印紙税とそれに近似している諸租税と，租税理論の公準，スミスの租税原則や最近の合理的租税慣例の目標点との矛盾は，だがいうまでもなく，この場合，しばしば意識されていたのである。とりわけ，これら租税の多くの公平公準への違反は，全くは看過することができなかった。とにかく，ときとしてはすでに以前から，またしばしば今日でもなお，次のことが信頼できると一部では信じられていた。すなわち，公平公準の意味においても，転嫁がたしかに租税負担のある程度の調整をおこなうことになっていることが。とにかく，今日でもなお，間接諸税は主として通商政策や経済政策の立場から，並びに租税技術的立場から，批判されている。——かかる租税による取引と生産の阻害のために，これら租税の密輸へのかかわりのために，その高い徴税费，等々のために。これらの諸租税の真の財政学的理論は，発展から取りのこされ

たままなのである。

VII

理論の批判と実際の改革努力は、それだけ一層直接諸税に向けられた。ここでは、できる限り公民時代の公平公準の尺度を設定し、これにもとづいて課税の普遍性と平等性のかなり厳格な遂行を旨としたのである。それゆえに、歴史的租税免除の拒否と廃止とは、この場合、状況から判断して、
S. 36 また当該租税の土地所有の収益と価値への地租的な作用のために、関心はとりわけ地租を軸に回転していた。いまや地租は、いずれにしても、何度も新しい、また改善された徴税台帳にもとづいて構築されていたのだが。

直接課税の発展は、次いで二つの主要形態でおこなわれた。しかし、これらの内の第2の主要形態は、部分的には第1の主要形態と通常結びついていて、すなわち、一般的収益税体系（客体的租税体系）という形態と、人的（主体的）租税体系とりわけ所得税体系の形態で。

合理的と見なされる収益税体系の完成は次のとおりであった。すなわち、直接課税のいままでの歴史的発展を引きついで、また、全体的にはなお存続している、西ヨーロッパや中部ヨーロッパの国民経済における、生産と分業および所有分割の状態に応じた結びつきで、加えてフランスの見本、最初のフランス革命およびナポレオン一世下における直接国税の新形成の影響と結びついて、しばしばドイツ諸邦国、オーストリアおよびその他の国々においても完成されたのである。この場合、そのときには普遍性と平等性とは導きの星であった。むろん当初から、この体系の個々の構成分子の範囲、構成、税率の高さにおいて、多くの偏向があった。なぜならば、租税技術的顧慮が、次いでまた、一定の総税収額を調達すべき必然性も、および個々の租税の、とりわけ地租の、ひとたび歴史的に伝来的となった額は、さまざまな確な諸理由から、改革にあたっても無雑作には減ぜしめるべきではない、ないしはそうすることはゆるぎされないと信じて、これ

を命じているように思えたからである。このような事情から、収益税体系が、だが真に体系の名に値するものであり、またこれによって、普遍性と平等性の諸要請にかなり精確に相応する体系であることから、いたる所で多少ともかけ離れたままであった、ということも説明がつこう。

とりわけ、多様な種類の収益や財産は、収益税体系の個々の構成分子によって、つねになお、まさに多様に把握され、負担させられた。直接課税の旧くからの歴史的な主要対象である不動産は、その他の収益諸対象と比較して過重負担させられたままになっていた。新しい地租および家屋税においては、個々の対象を、新しい改善された徴税台帳を使って、とりわけただ、普遍的かつ平等に課税することに、努力するのみである。平等課税の目標は租税技術的諸理由から、特に地租の場合には、むしろ、通常まさに不十分にしか達成されなかったのだ。すでに租税の相対的高さに関しての、地租と家屋税との相互の関連、ましてや、この両者と他の諸収益税との関連、そして再び、これら諸収益税間の関連は、恣意的なままであり、租税体系というものの性格に矛盾しているのである。

通常の第3番目の大きな近代的収益税である営業税においてもまた、個々の課税された営業の負担を、平等に形成することで満足していた。しかしこれは、問題の技術的困難さのもとで、まさに近代的な、急激に変化している技術的、経済的、購入関係、販売関係と営業の大規模下では、前述二つの物税よりも、一層わずかしか達成されなかった。

この体系の第4番目の構成分子である、貸付資本の貸付利子への直接税、いわゆる資本利子税に関しては、19世紀初頭の20年間、30年間における国民経済の発展の状態に応じて、かかる租税への実際的必要は未だわずかであり、とくにヨーロッパ大陸ではそうであった。後の信用取引の巨大な発展、土地所有の自由と均等相続財産分割のもとで登場した、土地所有の負債膨脹、等々は、しかし漸次、貸付資本の収益の固有の直接課税というものを、実際的にもますます必要なものとした。とにかく、かかる課税と

いうものの租税技術的大困難、またこの租税の債務者への転嫁の危惧、国家信用への顧慮、等々は、だがまさに収益税体系というものが要請したかも知れぬような一般〔収益税〕的なものではなく、資本利子税へと到達させたのである。これによって本質的な間隙というものが成立、ないしは残ってしまった。この間隙は、フランスにおけるような、印紙公課および登録公課、取引所諸税、相続税によっては、ないしはプロイセンにおけるような一般的諸税によっては、充分には埋められないのだ。オーストリア、南ドイツは、貸付資本の直接課税というものへの正しい帰結を導きだした。

S. 38 次のでまたなお、雇用関係の形でおこなわれる人的労働の収益、官僚および類似の者並びに賃労働者の収益、また——かれらが営業税といったものの管轄下におかれなかった場合——独立的におこなわれる自由職業の収益は、第5番目の、そして最後の直接的収益税、労働税、賃金税、俸給税といったものに委ねられる。それゆえ、南ドイツでは（たとえば所得税と呼ばれているバイエルン収益税においては）、少なくとも原理的には、この直接課税の普遍性が実行された。むろん個々の租税の内部における、また租税体系の枠内での、個々の租税毎の平等性に関しては、租税技術的困難のもとで、また個々の租税の基礎の多様性のもとで——ときとして家屋税、営業税、労働税のケースのように、一つの同一の租税の諸部分の——基礎の多様性のもとで、ひどいままであった。

しかしともかくも、目標点は既述のように、この「近代的合理的収益税体系」における普遍性と平等性とであった。後者は通常税率の比例性と理解される。すなわち、少なくとも同じ租税に属するすべての収益にとって、標準税率が同じ高さなのである。これからの例外は、しかしながらときとしておこり、ここでは部分的に社会政策的顧慮も若干有効に働いたのである。むろん、またある種の収益が、その小ささのために、ないしはその利得の諸条件のために、あるいはまた、その利得者ないしは受取人の、その

他の不利な経済的・社会的状態のために、支払う義務のあった租税を、ときとして免れたまま、ないしは税率が軽減された、という意味においてのみである。しかし、大きな収益ないしは一定種類の取得された収益も、この理由から重課されたという意味においてではない。

これに関する例は、いうまでもなく私の知る所では、地租の領域のほかにはあまり存在してはいない。ここではおこりうべき持続的な、ないしは一時的な免除ないしは減免は、別の理由、たとえば森林政策的・ブドウ栽培政策的理由、あるいはある種の一般的災害（氾濫、昆虫飢饉、ブドウ害虫、等々）にあったのだ。これに反し家屋税はしばしば制度的にも、また税率的にも比較的小所有を優遇する。営業税はときとして、小営業（小手工業）を免除しようとする意図から、その範囲が制限される。そしてその制度的にも、課税される相対的に小さな事業を優遇する。資本利子税はふつう一定の小額利子を、それ自体一般的に、ないしはそれがあつた人の唯一の所得の場合に、免除する。またその他、利子受取人の経済的・社会的地位も顧慮することもあろう。最後に労働税（たとえばすでにあげたバイエルン〔邦国〕所得税）は、しばしばある一定の、必ずしも全くは低くはない、個人の労働収益の最小額（オーストリアでは630フロリン）からはじまる。そしてこれによって、比較的下層の労働者階級、下級官吏、等々の多少とも大きな部分を、直接税から閉めだす。また個々人の課税収益の額に応じて、税率を段階づける。それゆえここでもまた、いつもとかわらず、その本質から納得のゆくように、人税に似たものとなる。

しかし、これらすべては、既述のように、だがいつでもただ通則からの個々の例外にすぎなかった。この例外は、一部は必ずしも社会政策的顧慮では全くなく、むしろ租税技術的顧慮でもあり、またここかしこで並存している間接消費課税への租税政策的顧慮に発したのもであった。とにかく近代的合理的収益税法系は、歴史的に伝来的な、所有と収益の階級間および個人間の現存の分配を、経済的に正当なものであり、かつまさに、と

にかく合法的なものを見なしたものである。課税はこれを確乎たる与件として受けとり、これを変えるべきではないとした。課税は、あらゆる種類の、またあらゆる高い、ないしは低い所有および収益の額にたいして、国家負担ないしはその他の公共負担への、原理的に同一比率的貢納を要請する。すなわち均一割合を要請するのである。実際の遂行においては、たしかにこれは達成されないであろう。しかし本質的には、この理想に大きすぎる困難、特に租税技術的性質の困難が立ちはだかっているからだけでそうなるのではない。ときとしてはまた、土地所有のケースのように、租税負担の旧くからの歴史的分配が、いくつかの収益源泉の永続的にかなり高い負担を正当化しているように思えるからでもある。

さきに言及した例外はまた、つねにただ殆ど普遍妥当的な通則の、わずかな限定された例外を形成しているにすぎない。しかも他面、一般的標準の下へ向かつての、相対的負担軽減という例外を形成しているにすぎないのである。実際にはときとしてまた、社会政策的顧慮からの例外もある。ここでは収益受取人ないし所有者の、相対的に低い給付能力というものの存在が仮定されているからである。しかし対応的には、例外的仕方でさえあれ、上に向かつてのかかる規定は欠けているのだ。相対的重課はここではなされてはいない。なぜならば、収益の額ないしは種類による相対的に高い給付能力は、たとえ認められたとしても、だが所得分配および資産分配の単純な帰結として、またそもそも公民時代におけるすべての法によって受け容れられたものとされているように、税法はこれにはふれてはならないからなのだ。それゆえまた、収益のヨリ容易な取得、ヨリ高い収益自体の、いかなる相対的重課、労働収益にたいしての資産収益のいかなる原理的重課、税率のいかなる累進、もならないのだ。

給付能力に応じた課税の原則は、公民的時代の理論と実際において、いうまでもなくしたがって、収益課税においてもとりわけ導きの星となる。別の原則、(利益にもとづく)給付対反対給付に応じた課税の原則は、いざ

れにしても非常に恣意的なフィクションなしには、限定されてのみ実際に適用可能であり、また原理的にも、ましてや国家課税においては——正当にも地方課税においてはそれほどではないが——全く背景に押しやられている。しかし給付能力にもとづく課税は、公民的時代の理解においては、本質的にただ、すべての法的に許容される収益種類と所有種類、およびそれらの額の、相対的に同じ高さの、比例的な、均一割合的な課税を意味しているにすぎないのである。

かかる収益課税は、多くの、だがしかし、ただいくつかの比較的小さな相違をもちながらも、19世紀では、西ヨーロッパおよび中部ヨーロッパの大部分において、国家直接課税の唯一ないしは本質的形態である。こうして、フランス、オーストリアにおいて、たいていのドイツ中位の邦国および若干の小邦国、特に南ドイツにおいて、またベルギー、オランダ等々、においてそうなのである。

これに反しプロイセンでは、収益課税は（若干の比較的小さな類似の付加税をもつ）地租、家屋税および営業税の三主要構成分子に限定されていて、あまり発達はさせられなかった。ここではまた、これは第2の直接税体系、邦国人的課税によって補完されたのである。

また若きイタリア統一国家も、たしかにその地租と家屋税の形で、収益課税をもってはいる。しかし、その他の大きな直接国税である動産税においては、すべてのその他の収益や収入の直接的総課税というものであり、それは本来の収益税というよりは、むしろ人税、所得税の性格をヨリ一層示している。

ヨーロッパ大陸、特にフランス、オーストリア、ドイツ諸邦国では、さらに、地方自治体並びに諸公共団体（郡、県その他、フランスの県）の地方直接課税、これはときとして専ら地方税であるか、ないしは——特にドイツにおけるように——強度に圧倒的に地方税ではある。しかしこの課税は、通常付加税の形で、ヨリ精確には、たとえ必ずしも収益税体系のあらゆる

構成分子にたいして、全く同一の高さではないにせよ、直接的国家収益税と接続している。しかしこれによって、この総機構をもって欠陥、この国家課税の大きな不平等性もまた、地方課税にも伝染する。そしてその欠陥の実際の重大性は、なお著しく増大するのである。

イギリスにおいては、国家のためには〔まず〕小さくかつ旧いランド・タックス〔地租〕の名残りの形でものが存立している。次いで家賃税と考えられる家屋収益税の形で、また消費税の納税義務のある商品の製造ないしは販売をする特定営業の、特殊免許公課の体系の形で。これはヨーロッパ大陸の国家的収益課税に若干類似しているものである。しかしその他に、今日の主要直接国税である所得税が、その五分類（スケジュール）の形で存立している。これは本来的には真の「所得」税というよりも、むしろ、収益課税のかかる統合的体系というものを表現しているのである。これに反し、イギリスの重い地方直接課税は、国家課税からは全く独立的である。しかし、その機構からすれば、有形の不動産所有の、利用する持主（土地・家屋所有者、だが小作人、賃借人もまた）のもとでの、一種の収益課税となってしまうている。

国家的収益課税のかかる体系のもとでは、普遍性と平等性にもとづく租税負担の公平な分配を、いままでおこなわれていたよりもより著しい程度に招来させることは、いまや、たとえ全くは不可能ではないにしても、だが租税技術的には高度に困難である。同じことは、かかる課税にあたって、給付能力に応ずる課税の原則から生ずる帰結の、かなり強い顧慮、それゆえにまた、社会政策的顧慮のかなり大きな注意についても妥当する。ただに、従来しばしば輿論の状態に応じて、かかる顧慮の正しい理解と、それを租税立法において有効なものとなすべき確乎たる意志とが、欠けているだけではない。事実においても、収益課税、特に国家的収益課税が、その全性格と技術的機構とから、ここでは重大な、ないしは全く克服しがたい困難を提示していることも、あらそう余地のない所である。これは最終的

S. 42 には、とりわけ次のことから説明がつくであろう。すなわち、この課税はまさに一つの客^レ体としての収益と結びついており、これに反し半ばは全く、半ばは充分には、主^レ体としての、所得を引きだす人としての(純)収益と結びついてはいないということ、これである。

この場合、並びにその他の、ここではいまこれ以上は追求できない諸理由から、国家的収益課税はどこでも、その収益額において、財政入用と租税入用の上昇に相応して増大させる充分な能力のあることが、明らかとはならなかった。で、まさに急激に上昇する租税入用をもつ国々において(オーストリアでは1848年以降、フランスでは1871年以来)特に不人気をこうむらざるをえなかったのである。それゆえ、その総収税額もまた、通常租税入用〔全体〕の不断に減少するパーセンテージを占めることになっていった。その説明理由の一つは、それだけ一層他の諸租税、間接諸税、消費諸税、流通諸税が、その税収を自らはるかに容易に上昇させたり、あるいは上昇させられたりした、ということである。おこりうべきあらゆる経済政策的・社会政策的異議が展開されざるをえなかったにもかかわらず。

かくして国家的収益課税は、少なくとも19世紀の政治的・経済的・技術的狀況下では、それが財政政策的に負うているはずの任務を、ますます果さなくなるか、ないしは非常に欠陥をもつ果し方をするようになる。するとそれは、また必要とされる程度に給付能力に応じた課税の原則からの正しい諸帰結に、それゆえある種の社会政策的顧慮に適合させるのにも、適さなくなるのである。

このことは次の試みを説明し、また正当化するものである。すなわち、まさに国家直接課税から収益課税を多少とも切り離すこと。そしてこれを、ある別の、人的な、収益を所得として引きだす主体と結びついた、直接税体系によって、まずは補完すること。そして最終的には多少とも——われわれの見解では、それゆえ未だ必ずしも完全ではないが——代替させること、これである。収益課税がそもそも租税政策的に、また租税技術的に固

持される限り、その場合には、これはむしろ地方直接課税の——また必ずしも唯一ののではないが——一つの主要形態になるであろう。

S. 43 邦国直接課税の領域では、まさにプロイセンは、さまざまな、一部はすでに以前からこの方向でおこなわれた試みの後、1820年の基本的改革において、この道に足をふみ入れた。そしてものの道理によって必要とされるよりはるか以上に、つねに目標を自覚したプランにしたがって、プロイセンの邦国直接課税に属する直接的課税、階級税および1851年以降はそれと結びついた階層別所得税、をますます主要直接税につくりあげていった。これは当初は、むしろ補完的であり、そして収益課税の欠落している構成分子（利子税、労働収益税）を、代替的に収益課税に並べて登場させたものであり、後にはむしろ収益課税一般の代替物として発展したのである。現在計画されている改革は、この方向への再度の大いなる一歩前進をなすものである。そして将来にとっては、この場合すでに——おそらくは若干充分にすぎるが——収益課税の邦国課税からの完全な切り離しと——本質的に単独の——邦国直接税としての所得税の配置が、念頭にうかぶであろう。

個々のドイツの他の諸邦国においても、邦国直接課税の最近の発展は、この方向に動いてきた。小さな諸邦国を無視するならば、中位の諸邦国内ではザクセン王国が、その一般的所得税に支配的地位をあたえている。以前の諸収益税が、所得税の内に埋没させられるのであれ、部分的に所得税によって代替されるのであれ、そうである。バーデンは所得税を補完的に旧い諸収益税の傍に登場させた。この場合、収益税の一つ、およびその他の収益税である営業税の一部も、同じく所得税に単純に移行させられたのである。ヘッセンもある程度類似の措置をとった。バイエルンでは、最も首尾一貫させて、すべての収益を包括した体系に完成された収益課税を、一般所得税によって補完することへのスタートが試みられた。しかし、さしあたりこれは成功してはいなかった。いまやにもかかわらず、なお完全

なものに近づいた収益課税のもとに、専らとどまっていたからである。ヴェルテンベルクにおいても事情は類似している。

オーストリアでは——非常に重くかつ不平等な——収益課税の補完のために、一般所得税の導入がくりかえし検討された。しかしいままでは、これもまた成功しなかった。だがバイエルンやオーストリアにおけるような、かかるさしあたりは取り下げられた試みもまた、次のことを示している。すなわち、収益税と並んで補完的にせよ、収益税に代替的にせよ、一般入税および所得税は、19世紀末には、この世紀の早い時期の「合理的に完成された収益課税」のような気配がするのである。フランスではむしろ、従来一般所得税に反対するその特徴的嫌悪において、また、たとえ技術的には特に精巧につくりあげられているとはいえ、平等性に関しては全く最高度に不完全な収益税体系の固持の点で、異なる立場というものに立っているのである。