

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 (3)

池田浩太郎 共訳
池田浩史

S. 44

VIII

租税技術的に考察すると、主体課税ないし人的課税は、直接課税の第二の、大きな歴史的かつ概念的カテゴリーを表現するものである。次いでこれは、再び同じく歴史的かつ概念的カテゴリーとしてあらわれる、二つの亜種に分かれる。すなわち、人的所得課税と人的財産課税とがこれである。後者はまさに、比較的古い、いな最古でさえある、都市および邦国の直接諸税の重要な一主要形態である。この租税から、生産の領域における経済史的分化過程のために、一部では比較的新しい収益課税が、その個々の構成分子の形で生じたのである。現在ではこれらは、とりわけ、興味ある実例の形で、スイスの諸州（カントン）と市町村、および北米諸州と市町村において見られる。これはそれ自体およびこの諸例においても、いかにして給付能力原則が貫徹されうるか、いかにして社会政策的顧慮がなされうるか、の問題の論述のための、多くの啓発的な材料を提供している。これは所得税と結びついた形で、一つの注目に値する試みを示している。すなわち、いわゆる固定所得ないし資産所得の重課の問題を、このようにして、所得税と特定収益諸税との結合による代りに、ないしは所得税の内部における税率の引き上げによる代りに、解決すべき試みがこれである。

しかしながらわれわれは、ここではかかる示唆だけで我慢すべきだ、と信じている。なぜならば、わがドイツ諸邦国においては、さしあたり、かかる財産課税というものの創設について、あまり考えたくはないからである¹⁾。それが後に、所得税が真に邦国直接課税の主要構成分子に、ないしは邦国直接課税の唯一の種類にさえ、ドイツ諸邦国でなつてゆくであろうときに、とにかく別のものとなるのか否かは、さしあたり未決定のままにしておこう。その方がよい、という理由はとりわけ——また直系親族にたいする——相続税と所得税との結合というものによるよりも、——相続税の直系親族への拡張に関しての、今日のプロイセン・プランの明白な目的の一つである——ただ資産所得および固定所得の重課の特殊目的のためには、ヨリ平等であるがゆえに。——かかる目的は、まさに財産税というものと所得税との結合によってこそ、達成されることになるであろう。——

S. 45 それゆえにわれわれは、邦国直接主体課税および人的課税の代表者としての所得税のみを、次に論じよう。

所得税というものは、一般的、直接的な人税として、原理的に租税政策的に、租税技術的に、また社会政策的に収益税体系にまさっている。とりわけ所得税は、租税負担の分配にあたって、普遍性と平等性の貫徹を、またその他の社会政策的諸視点の顧慮を、ヨリよく許容している。たとえば小所得の望ましい租税免除、税率の累退的および本来の累進的段階づけ、流れでさまざま源泉毎の、また利得の種類、この場合の労働契機といった、その他の事情毎の、所得課税の多様な額、それゆえ勤労所得の軽課、資産所得、投機利得、景気変動利得、トバク利得の重課、所得の種類や額のほか、取得者や納税義務者の給付能力を決定する、その他の諸事情の顧慮、——一部は所得税のみで、一部は少なくとも収益課税よりもヨリ確

1) 教えられる所の多いスイスの状況については、ジャンツ Georg von Schanz, 1853-1931 のスイスの諸租税についてのすぐれた近著 (Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts, 5 Bde., Stuttgart 1890.) を参照のこと。

実かつ合理的に、一部はおそらくは、物的諸税（地租および家屋税）、營業資本税および資本利子税といった、特定収益諸税との合目的結合の形でも、所得税はこれらすべてを許容しているのである。

少なくとも直接課税の、まずまずの普遍性と平等性というものは、所得税によって、租税技術的にも単に収益税体系というものによるよりも、ヨリよく達成させられる。給付能力にもとづく課税の原則は——たとえそれがどう解釈されえようと——むしろ少なくとも、ある程度まで満足がゆくような貫徹がなされえよう。なぜならば、所得税のケースでは、措置の千篇一律性の弊害は、この関連において、この場合にもさまざまに残っている欠陥にもかかわらず、だが収益課税のケースよりも、ヨリ一層抑止されるからである。所得税のケースでは、ヨリ一層個別的に考慮されるからである。

さしあたり、租税入用の一小部分のための、所得税というものの完成に、成功しさえするならば、それだけですでに非常によくなるであろう。租税負担の真に適切な分配のための基礎というものをもち、そこから漸次、相対的に劣悪な諸租税の領域の征服をなしうようになる。所得税は徐々に、
S. 46 租税入用の比較的大きな部分に拡大されるのである。租税政策的に、社会政策的に、また正しい措置のもとで租税技術的にも、所得税はこうして重要かつ喜ばしい進歩を、うみだしうるのである。所得税はまさにその全本質からして、直接諸税および全租税一般で、最善、最も合理的ないしは——ヨリ正しくは——害の最も少ない、不完全さの最も少ない租税である。これら諸租税のもとでは、とにかく、あらゆるいままでの経験から、またおそらくは全将来にも亘り、つねにこの種の人間の構築物のもとでのように、完全性は、絶えず努力すべき、理想というものにすぎないのであり、決して達成されることのない、理想にとどまっているのであるが。

なぜならば、むろん所得税には、その本質からしても、他面若干の特別な欠陥もまた付着している。しかも他方においては、その本当に合理的な

実施は、困難な租税技術的問題であり、若干の点では収益課税の主要諸部分の実施よりも、ヨリ困難な問題というものである。かかる困難は一部は心理的性格のものであり、一部は一定の経済状況や経済技術的状况と、さらには私的所得関係および利得関係に関する、特定の社会観と関連している。租税体系において、所得税自体に正しい地位をあたえ、とりわけ社会主義者たちのもとにもある、ラディカルな租税ディレクタントたちの楽観主義に、おちいらぬよう用心するために、人はかかる困難と、所得税に本質的なつきものである、かかる欠陥とを知らねばならず、また正しく評価しなければならない。その楽観主義とは、あたかも所得税が何らかの形において、また強度に累進的な税率をもって、その他の課税に適合的に、全部ないし大部分代替しうるかのような、またこの場合、多種多様な租税から構成され、歴史的となり、また文化諸国家に現存している諸租税より、本当にはるかに公平な租税をえたかのように考える、楽観主義である^{訳注1}。

われわれの経済生活および国家生活の、あたえられた状況——そしてこの状況を、だがこの問題においては、出発点にとらねばならない。われわれは社会〔主義〕国家 Sozialstaat に立っているのではない。われわれが教えられたように、社会〔主義〕国家では、そもそも「課税」は存在しない。むしろ社会的生産成果からの、国家入用の「先取り」、がおこなわれているのである。——かかる状況のもとでは、単一の一般累進所得税というものをもってしては、あたえられた租税入用を——ましてや市町村や諸地方公共団体の租税入用を加算しては——そもそも充当することは困難で

訳注1 当時の社会主義者たちの租税楽観主義を示唆するものとして、かれらの所得税への偏愛の例を二つあげておこう。

すでに1848年マルクスとエンゲルスは、その『共産党宣言』において、「最も開化した諸国で〔共産主義実現のために〕一般に適用されうる〔10の〕方策」の第2に、「強度の累進〔所得〕税 *starke Progressivsteuer*」をあげている。

また、後にドイツ社会民主党の母胎となるはずの、当時の社会主義的労働者グループは、1875年のゴータの党大会で、次のような要請をも含む綱領を採択した。すなわち、「既存のすべての、とりわけ国民大衆の重荷となっている間接諸税にかえて、邦国および市町村のための、単一の累進所得税というものを」要請したのである。

S. 47 ある。いずれにしても、この入用をさまざまな租税をもつ、現存の租税体系を使って充足するよりも、はるかに負担が大きく、かつ手痛く充足されるのである。加えて、しかし租税負担もこの種のものでは、現行のものよりも全然より平等に分配されるのでもなく、また社会政策的によりよく分配されるのでもない。むしろ逆の結果となるのである。

まさに所得税には、社会政策的観点において、しばしばあまりにも過大な期待が寄せられているがゆえに、かかる欠陥と技術的難点とを、若干詳細に追求することは、必要なことである。

所得税に本質的に付着している欠陥は、この租税が主として所得を基準に、税額査定される所から生ずる。——所得が租税測定の基礎であること、しかし税法上の「所得」は、ある抽象にもとづくものであり、異質の構成諸部分から成り、そしてまた同種類の利得の場合でも、また同額の場合でも、個々の取得者や納税義務者にとっては、需要充足のための財貨への具体的入用にたいして、全く多様な関係にあり、つねに変動する割合の、(必需の入用の充足後に残った)可処分所得を含んでいるのである。それゆえ、所得を課税の基礎とすることは、たしかに非常に機械的な、多くの異議にさらされる手法というものである。給付能力に応じた課税の原則は、この場合にもせいぜい、ただ全く大まかにのみ貫徹されるにすぎない。この場合、社会政策的顧慮は、ただ全く一般的にのみ、かつ個々のケースでは大まかな裁量にもとづいて、なされるにすぎないであろう。——にもかかわらず、むしろ、ほぼ別のどの租税よりも、つねによりよいのだ。

しかし、それ自体必要とされるよりよい個別化と事例化とは、身近な実際の諸理由から、まさにそれが必要であるほどには、充分におこなえないのだ。この関連において後に第 VIII 節で提案し、かつ実施可能とわれわれが考えるものは、いままでは、だいたい実施不可能と見られてはいる。しかし、正しい個別化のためには、なお満足すべきでは全くないのだ。いな、若干のより容易に算定できる諸根拠にしたがって、一定の平均的状況にも

とづいて、再び型をつくり、分類をしなければならない。ここで全体的に見て、もし正しいものが表現されているならば、それで満足しなければならない。個々の無数の多様性は、まさに把握されえないのだ。

かくして、所得取得の主要種類にもとづいて、とりわけ勤労所得、利子所得、混合所得にもとづいて、あるいは所得の目標に応じて、またある程度作用に応じて、税率といったものを段階づける。(物的諸税、営業諸税、
S. 48 資本利子諸税といった) 資産と混合所得にたいする収益諸税を、所得税に結びつける。同額の所得の、利得の種類に存する給付能力ないし租税能力の差、労働強度や労苦の程度の差を、資産所得および混合所得を純粋勤労所得より相対的に重課すべく顧慮することは、全く正しい。しかし、それぞれの利得カテゴリーにおける、所得獲得の並はずれた個別の多様性については、だが他方全く問題にしてはいない。これが考慮に値しないがゆえにではなく、むしろまさに算定されえないがゆえにである。いずれにせよ、実際の課税プロセスのためには、技術的に把握できないのである。

ここでも所得の取得において、あまりにも多様な、またかすかな、心理的な要因、不可量物が関与している。これはこの問題において、看過されてはならないものである。人はたやすく次のようにいえよう。すなわち、基礎になっている型、たとえば所得の三ないし四種類、は税率の段階づけるためには充分ではないであろう、と。だが、これらによっても、すでに大いに役立っている、と異議を唱えるべきである。通例いままでの所得税の税率の場合には、未だ所得の種類にもとづいては、全く区分されてはなかった。かかる区分に関する理論のこれ以上の要請は、たしかにそれ自体は正しい。しかし既述のように、まさに実際的には、たいいてい実施不可能なのである¹⁾。

1) 一例を示そう。プロイセン所得税改革についての最近の論述にあっては、しばしば次のことに注意が向けられた。すなわち、所得税においては本来精神的労働からの所得に、特別な顧慮がなされねばならない。もし今日のように、申告の強制と、きびしいチェックによって、この所得も従来よりきつく課税の対

S. 49 かくして人は所得を基準に租税義務額を測定し、しかもこの場合、せいぜい所得取得の若干の主要種類を区分するがゆえに、だが、したがって給付能力の、まさに不備な尺度というものを獲得したわけである。所得税に過重な負担を負わせることを、巨額な租税入用の非常に大きな割合を、所得税によって調達させることを、つとに禁じてはいる。もちろん、そのときには不備な基礎に関しての異議が、ますます高まるからである。

さて、しかしながら二つの措置の形で、かかる欠陥にたいする除去手段が呈示される。しかし、かかるそれ自体正しい、しかも必然的に利用さるべき両手段は、だが他方、その本質からしてさえ、不完全かつ正しく具体化することが困難である。それゆえ、これを過大に重要視することはできない。その一つの手段は、所得の額にもとづく税率の段階づけである。もう一つの手段は、同一所得額でも（とりわけまた同一所得種類のもとでも）、給付能力に相異なった作用をおよぼす、その他の状況への顧慮である。

税率の段階づけは、従来通例一定の所得額のもとでの、ある特定の標準税率から下降する、累退の形でおこなわれた。おそらくは、それはそれ以下の所得は所得税を免れる、その最低所得額まで下るであろう。そしてこれは租税技術的・社会政策的理由から、他の諸税等との共同歩調のゆえに、等々から登場するのである。これはそれ自体、原理的には全く正しい手法というものであり、外見的には既述のように、標準税率のもとにある所得

象とされる場合には、一層そうである。とりわけこの場合には、(公務など)ある雇用関係の形でおこなわれ、そしてここでは俸給の形で支払われる労働、といったものではない利得を考えている。それゆえ、多くの自由業、作家、学者、芸術家、医者、弁護士、等々の利得について考えているのである。これはある観点では、たしかにそれ自体正しい要請というものではある。しかし人は、これをどう実際に実施するつもりなのか？ 他方また、かかる精神的労働の場合には、労働強度、労苦の程度、専門教育にたいする費用補償、同額所得に存する給付能力と租税能力の程度が、いかに相違していることか！ たとえば世俗的領域での、よくはやる専門医や有名作家の報酬と、世間離れた学問領域での、専門学者や作家の報酬のケースでの相違。このようなことを租税実務は、あるいは全く顧慮できないか、あるいは、ただ外面的に把握しうる目印にもとづいて区分される、所得種類の大大分類の形でのみ、顧慮しうるであろう。

の額まで、累進税のもとにあるのと等しい手法である。また、まさに所得税のもとで他の直接諸税の場合よりも、ヨリよい手法というものであり、しばしば、そもそも所得税のケースのもとでのみ、使用可能な手法というものである。ここに所得税の長所というものがある。

しかし他面、所得段階および税率段階のための数値算定は、不可避的に恣意的である。これもまた、個々のまさに異っている諸状況の型づくり、というものにもとづいているのだ。最終的には当該所得が、しかし同じではない仕方でも負担させられる、少なくとも他の諸税の顧慮にもとづく、この数値算定の何らかの合理的規制については、殆ど問題にならないのだ。また提示されるであろう限りの、諸般の状況から判断しても、容易には問題となりえない。他の諸税の作用を精確に追求することが、あまりにも困難だからである。これらすべての理由から、平等な課税招来のための所得税の税率の段階づけの意味、および同じくこの措置の社会政策的価値は、過大に評価されてはならないのである。

- S. 50 同額所得のケースでの、給付能力に影響をおよぼす、その他の諸状況への顧慮は、最近の所得税立法、とりわけドイツのそれにおいて、ますます普及してきた。ここでもまた特徴的なことは、むろんすでに判定を下したような様式で、すなわち、通例給付能力を減ぜしめる不利な状況にのみ注目し、したがって租税軽減を登場させるのであり、その逆の方式をもとるのではないのだ。かくして、租税軽減の正当化のための、特に困難な営利状況、病気、負債、特別の不幸な出来事、貧困なる親族の生計維持の義務、子供の生計維持と教育による異常な負担、等々は、むろんたいへいは、まさにわずかの軽減しか、みとめられていないのである。プロイセン所得税法の新しい案は、この点では若干進んでおり、さらにその上、中位の所得(3,000 マルク)までには、14歳以下の各家族構成員にたいしては、納税義務所得額から50マルク差引くことを、一般的に規定もしている(これは正しいが、充分とはいえないであろう!)

この種のすべての規定は、正しい洞察から発したものである。租税ベースとしての「所得」が、いかに不備な、またいかに機械的な基礎であろうとも。これらの規定は原理的には正しいのだ。しかしここでもまた、軽減正当化ないしは免除正当化は、だが型どおりのものであり、それゆえ給付能力の個別的差異は、非常に不十分にしか考慮されず、しかも数値算定も他方全く恣意的である。これもまた、まず仕方がないであろう。租税軽減の正当化は一層拡充され、またその他の課税状況と結びつけるべきであったであろうし、また結びつけえたかも知れないのである。とりわけ、まさに大家族のケースで、またかなり高額所得にいたるまで、通常の消費諸税——それらの価格への転嫁は前提とされている——によって、これらの家計が、すでに非常に強度に負担させられているゆえをもって、まさに平等な課税の立場からして、租税軽減の一層の拡充が、要請されるべきなのである（後述の第Ⅳ節を見よ）。

ついでながら、ここではまた消費諸税にたいする通常の論戦では、しばしば看過されている、所得税にまさる消費税の長所、少なくとも消費税の若干の主要種類の長所も示される。すなわち、これら消費諸税は、真の給付能力に個別的に一層適合されるのである。この側面をあまりにも重要視しすぎたきらいはあるにせよ、これはとりわけ、シェフレ Albert E. Fr. Schäffle, 1831–1903 が正しく強調した所である。これはまた、社会政策的にも注目に値する側面でもある^{訳注1}。

訳注1 L. v. シュタイン、ワーグナーと並んで、19世紀後半のいわゆる「ドイツ財政学の三巨星」(M. v. ヘッケルの命名)の一人とされたシェフレの、租税論についての1891年以前の最重要な業績は、『租税政策の諸原理』1880年 Die Grundsätze der Steuerpolitik und die schwebenden Finanzfragen Deutschlands und Oesterreichs, Tübingen 1880. であろう。ここではワーグナーも、シェフレのこの業績を中心に、思いうかべているのかも知れない。

それぞれの租税諸力の、真の給付能力に応じた負担の原理、これがシェフレの最高の指導的租税政策原則であった。「国家入用の租税充足のための真の給付能力にしたがった、負担の普遍性と比例性〔よきバランス性〕の諸原理」(シェフレ、前掲書、21–22ページ)である。

そしてシェフレは、租税体系の内で「直接諸税を、租税諸力の平均的給付能力の普遍的かつ比例的〔バランスよき〕把握手段として、これに反し、間接諸税を、真の給

S. 51 したがって所得税は、その本質からして、だが未だつねに、まさしく不完全な租税であるので、他面それは、まさに大きな技術的難点をもっている。まさに所得税のケースでは、それぞれの直接的反対給付なしの、支払いによって達成すべき、それぞれの直接的利益なしの、転嫁によって損害なしですませうる見通しなしの、——後の二つは間接消費諸税、また、たいていの流通諸税とも相違している——租税強制と支払い履行との契機が、特に鋭くかつ急激にあらわれる。これによって通例所得税は、納税義務者の大群のもとでは、心理的に特別の負担と感ぜられ、またその負担のもとでは覚悟しておくべき、内在的抵抗というものを見いだす。この観点においても所得税は、収益諸税および客体諸税 Objektsteuern の一大部分よりも、不利であると判定されうる。これらの租税はしばしば、事業支出、生産費のカテゴリーに属し、ないしは属するよう見える。ないしは不動産のケースのように、これら租税は、対象物の取得にあたっては、あたかも他の負債、物的負担 Reallast というものを引き受けたようなものであり、かくして別のものとも判断されるのである。

しかし、さらに税額査定¹の固有の困難が問題になる。たとえいかなる税額査定の方法をとろうとも、欠陥、しかも大きな欠陥を、それぞれの方法というものは、もっているのだ。今日プロイセンで(3,000マルク超の)中位およびやや高い所得にたいして、他の諸立法の先例にならって、またそのヨリよいテスト(とりわけザクセンのそれ)にならって計画された、(間接的)申告強制への移行は、いままでの官庁のみによる、とりわけ委員会のみによる、全く不十分な税額査定方法にたいする、一進歩を提示しているようにも思われる。一般的かつ正しい申告を実現するためには、しかし申

付能力の特殊状況に応じた個別化された負担のための手段として」(シェフレ、前掲書、75ページ)、直接諸税と間接諸税との長短や、相互補完の議論を出発させているのである。

シェフレ財政学説については、池田浩太郎『公債政策思想の生成と展開』千倉書房、平成3年、第8章を参照されたい。

S. 52 告強制それのみでは、いわんや租税申告を怠った場合の罰の手段が、当局の税額査定にたいする異議申し立て権の、ただ(一回限り)の喪失に存するときには、充分というには、ほど遠いのである。加えて実に、単に悪意、納税義務者たちのエゴイズムばかりではなく、しばしば、自分の所得状況への無知、簿記記帳の欠如、不備かつ誤っている簿記記帳、実物経済的状况を正しい貨幣分母におきかえることの困難さ、広範囲の住民におけるその他の、この種の多くの事柄をも、考慮すべきであろう。目標を達成すべきだとするならば、それゆえ申告強制は、すべての税額査定方式、チェック方式、異議申し立て方式、の正しい組織というものと、並びに正しい、すなわち、きびしい刑罰体系というものとも、結びつけねばならないのである。

しかしここに、新たな大困難が立ちあらわれる。かかる諸チェックにたいする、納税義務者たちの反感に出合うのである。チェックから有効に逃れるべき多くの可能性に、彼の経済状況を秘密にしておくべき、基本的権利と見なされる見方に、間違っているとわかっていながら、なされた申告の場合でさえ、たとえば単なる罰金刑の代りの公民権剥奪(身体的自由を拘束する)自由刑)のような、より効果的な刑罰規定にたいする輿論の異議に、申告を宣誓義務のもとでなすことへの、自分たちの側の不当とはいえないしりごみに、その他多数のものに、出合うのである。徴税簿の完全かつ有効な公開、相続のケースでのきびしいチェックも、同じく抵抗を見いだす。プロイセン税制改革案では、直系親族の相続税が租税申告のチェックのために計画された。しかしこの租税は、ただちにかなり一般的な拒否を経験した。これはむろん、「プロイセン年報」Preußische Jahrbücherのような穏健派的機関の報道によれば、いかに一方的に、有産者階級がプロイセン下院で支配的であり、かれらの利益を代表しているかをさえ、示しているのだ。

もしかの租税が、事務手続きの必要に応じて、行政に少なくとも、租税

申告のチェック目的のための、相続書作成 Erbaufnahme (財産目録作成) といったものを、登場させるべき権限をあたえる決定を下すならば、それはたしかに刺戟的であったであろう。それはとにかく、然るべきものであったかも知れない。しかし、所得税の納税義務者のどの死亡例でも、相続財産の一般的・義務的チェックが、おこなわれるケースにおいてのみ、それは充分といえるであろう。これがわが国ですでに達成されうるか否かは、少なくとも疑わしいのである。たしかに、チューリッヒ州のような民主主義的地方公共団体でさえも、かかるプランは二度も住民投票で否決されたのだ。

所得税のケースで、しかもきびしい税額査定方式と、チェック方式というものがある場合でさえもの、その一つの特別な欠陥は、所得の個々の源泉が全く同等にではなく認識され、また把握されることである。土地所有と官吏の俸給、さらにはまた通常の労賃所得は、ここでは、資本所有、事業経営、フリーで雇用関係の形でおこなわれない職業での所得とは、全く異なるのである。申告強制およびきびしいチェックのケースでも、いまあげたケースの第2のカテゴリーの所得の一部は、ケース次第で、はるかに容易に全法定課税を逃れるのである。低位および中位の所得とくらべて、かなり高額の所得にもまた、それ自体、全体的にこのことは、あてはまるのである。

農村の土地所有と農業におけるような、実物経済的状态が存立する所では、また所得税の税額査定のために、申告強制の構築にあたって顧慮すべき、特別な諸困難が示される。ここでは、所得に関するこのような申告とは別の、特定の質問に答える義務だけが表現されているものに、甘んずべきである。しばしばまさに、ここでこそ、しかしまたほかでも、事業経営のケースで、家屋所有のケースで、租税申告の税額査定とチェックのために、収益税徴税台帳のデータに拠ることに、ならざるをえない。従来のプロイセンの税務で、しばしば田舎でなされていたように。しかしこの方途

によっては、だが高きに所得税の税額査定のための、本当に正しい、いかなるデータをも、うることはないのだ。これもまた、租税入用の非常に高い、非常に大きな部分をカバーすべき所得税をもつことを、再び異議のあるように思わせるものである。この場合には、多少とも不可避的な不平等性は、ひどすぎるようになるであろう。

最近の経済的諸関係の発展の内では、信用と営利会社、特に株式会社[・]が、まさに所得税にとっても、二つの難点を形成している。なるほどこの租税の場合には、債務者の所得からの支払い利子の控除は、かなり容易になしうる。これは物的諸税、営業税のケースでは、大部分租税技術的に不可能なのである。最近の状況においては、これらの租税の場合には、これは特に扱いにくい状態にある。だが負債利子の過大な控除、または誤れる控除による脱税を防ぐことは、所得税のケースでは必ずしも、そう容易ではない。だがとりわけ、債権者のもとでの納税義務のある利子の課税は、所得税に関しては技術的に多くの困難を示している。特に次のようなケースがこれである。納税義務者の国外資本投下からの利子のケース、有価証券（無記名証券）からの利子のケース、および国内から国外にゆく利子のケース、したがって、そもそも国際的信用取引での利子のケース。

S. 54 株式からの所得の課税にあたっては、同様な困難が生ずる。とにかく原理的には間違っていないのだが、いままでのプロイセンにおけるが如く、もしかかる所得（とりわけ株式からの利子や配当）を、株主のもとでのみ課税するならば、他の有価証券の利子課税のケースと同じような困難が生ずる。そして外国において、その地の人々に渡った株式からの所得は、課税を免れるのである。株式からの所得を、会社——独立した一人間としての、固有の一租税主体としての、理論や実際において、しばしばえがかれるが、異議が呈せられている見解——のもとで、および株主のもとで、同時に課税するとしよう。そうすれば、だが、本来同一所得の同一租税による（サクセンにおけるような）、さまざまに好ましからざる二重課税というものが、

おこなわれることになる。もし会社のもとの、すでに支払われた租税の、株主のもとの補償計算 *Zuguterechnung* が、おこなわれない場合には、のことではある。

後者〔補償計算〕の方式（オーストリア、イギリス）は、錯雑で、かつわずらわしいものである。一つの妥協案は、いまプロイセンで計画されている所のものである。すなわち、会社と株主の両者を、株式所得にたいする所得税に服させる。しかしかかる二重課税の部分的回避のために、株式資本の3（もしくは3.5）パーセントまでの利払いは、会社では免税とさせるのである。これは、さまざまな利害と観点との間の、妥協というものであり、とにかく、かかる事柄には、非常にしばしば多くの利点がある。だがしかし、全くは満足させられるものではないのだ。いずれにしても、ここで述べた二点も、所得税は決して非常に単純な租税技術的問題では全くなく、しかもそれゆえまた、租税入用の一大部分の基礎には適してもいない、ということを示しているのである。

最後に、まさに邦国税としての所得税の場合に、しばしば阻害的に働く、なおもう一つ別の事情を問題にすることになる。すなわち、さまざまな地域での、平均的価格状態の、とりわけ貨幣価値の、差異である。他方だが、同じ税率が課される所得額の場合には、全地域での同一貨幣価値というフィクションから出発し、そして別の処置はとりえないであろう、ということである。都市と田舎、さまざまな住民数や人口密度の、さまざまな経済的性格の諸地点と諸地域の間には、ここでは非常に大きな差異があらわれる。かかる諸関係のすべてにおいて、地域毎の、また局地毎の非常に大きな差異をもつ、一つの大きな邦国領域においては、この場合には、いわんや——まさに——真に形式的に、所得の貨幣価値額に応じて平等に、税額査定された所得税でさえも、かかる影響下で、実質的には再び容易に、非常に不平等なものとなるであろう。

S. 55 要約しよう。所得税の財政政策的機能、並びに、ありうべき社会政策的

機能の場合に、勘定に入れておかねばならない、非常に多数の異議がある。もしそれを、ゆるがせにしておくと、所得税はまさに、全般的に見て、にもかかわらず、他の直接諸税や他のすべての租税に立ちまさって、所得税に認めらるべき、相対的長所をもまた、多少とも損なうことになるであろう。

しかしいずれにせよ、何らかの達成可能な所得税の税額査定[・][・][・][・]の改善は、この租税のかなり大きな財政政策的目的、および社会政策的目的のための許容される使用にとって、特別な意味をもち、またそのための前提であることが、明らかとなる。ただ然る後にのみ、この租税の拡充というものをもって、他の諸税の代用のための措置を、有効かつ異議なしにとりうるのだ。また、この租税を邦国の主要直接税となすべき、また収益諸税を一層市町村やその他の地方公共団体に委譲すべき、目標といったものを、注視しうるのである。そうでない場合には、かかる措置のもとでは、租税負担の分配における、本当の改善といったものを招来することは、困難となるかも知れないであろう。

IX

ドイツの中邦国および小邦国、特にザクセン、バーデン、ヘッセンの最近の租税政策、そしていまや、とりわけ所得税の場合での税額査定方式[・][・][・][・]を改善すべく、プロイセンによってとられた類似の租税政策は、それゆえ正しい方途にあるものといえよう。このような諸邦国では、これはすでに、かなり成功していたので、所得税に邦国財政におけるかなり重要な地位を、あたえることができたのである。プロイセンでも同じことを期待することが、ゆるされるであろう。また実際的にも、この租税の財政的成果および租税のより平等な分配にとって、さしあたり少なくとも、税額査定[・][・][・][・]の改善は、所得一般ないしは資産所得、あるいはかなりの大所得の、税率引き上げよりは、一層重要である。

S. 56 にもかかわらず、われわれは税額査定^の改善^の、達成されうべき程度についての誤った思い込みに、国民の総課税算入所得の増加にたいする、また比較的大所得の、および貸付利子、商業経営からの所得といった、特定所得種類の完全な把握にたいする、申告強制の実際的重要性についての、誤った思い込みに警告したい。このためには、課税される人々^にあつての納税義務意識は、なお一般的にはあまりにも弱すぎ、輿論はあまりにもだらしなさすぎ、チェック諸規定や刑罰諸規定は、なおあまりにもゆるやかにすぎるのだ。それで租税申告なしに納税する危険、本当は正しいが、ないしは税額査定機関によって、過大評価されることさへの危険、あまりにも低い租税申告をしている現場を、押えられるようになる危険は、あまりにも少ない。

しかしかかる事項においても、立法と当初の施行令のみが問題なのではなく、また単に新税額査定方式の最初の時期が問題なのでもない。税額査定^の実際^は、ここでは規則的に、はじめて一歩また一歩と十分に改善される、十分に厳格なものになりうるのである。課税される人々の義務感と輿論とは、正しい租税申告についての判断の形でとぎすまされる。こうしてはじめて、税額査定^の成果もヨリよいものになり、税額査定された所得は、本当の所得に一層近づくのである。こうしてまた、新しい経験に支えられた、チェック諸規定や刑罰諸規定の立法的強化と、大所得や資産所得の税率の引き上げが、成果が見込まれるがゆえに、はじめて所をうることになるのだ。

同時にきびしい税額査定方式というものをともなつて、直接的にかかる税率引き上げを登場させることは、たとえそれ自体正当とされようと、実際的には合目的でないことが、あるかも知れない。この場合には、一層きびしい税額査定、正しい租税申告の要請は、なお一層の困難に出会うからである。もし新しい方式が定着したならば、かかるヨリ高い税率の実施にたいする見通しは、一層明るいものとなる。

むろん、税額査定方式のあらゆる厳格化は、納税義務者たちのグループにおいては、とりわけ、これに最も被害を被ると予想される人々のものでは、不人気である。しかし、ここでいつも、すぐ国庫中心主義に激昂すること以上に、不当なものは何もない。プロイセン法案において計画された、所得税に関する税額査定方式とチェック方式の批判において、ただちに再び何度も生じたように。——とりわけ、特にライン河からこちら、そこでひろまっていた推定によれば、いままで裕福な階級と有産階級の、特に商・工業者階級の税額査定が、最もひどく現実を下回っていたのだ。——厳格な、しかし正しい税法にもとづいた国庫中心主義は、租税の公平な、平等な分配の本当の利益にも、また、各人に国家負担への正しい割当分を課し、これによって、とにかく必要とされた国家収入を獲得するという、国家の正当な公的利益にも、非常に相応するものなのである。

S. 57 諸般の状況から判断して、比較的きびしいが、ただ法律には相応じている所得税への引き入れが、プロイセンにおいても、やがてとりわけ、裕福な、また有産の住民のかなり上位の層に、次いで金利生活者および類似のカテゴリーになされる。かれらは従来、法定租税からは多少ともすべりおちていた者たちである。しかし特に適度な税率のもとで、また、たとえ若干「国庫中心主義的」新査定方式とはいえ、なおつねに穏和な税額査定方式のもとでは、この諸階級には、他の諸階級が免れたままで、全く新たな負担というものが課せられたのではない。むしろ主として、ただこの階級がすでに被っていた、法律的には永らく存続していた負担というもの、かれら比較的富裕な階級が、しかしすでに存立していた法律の意図に抗して、逃れえていた負担というものを、いまや押しつけられただけである。すなわち、ヨリ一層の負担を、かれらが負うべきことになったのではない。むしろ比較的わずかな利益というものを、法律と正当性に抗して、もはや享受すべきではなかったのである。

この税額査定方式の厳格化の問題を、再び全租税体系の一般的見地から

も、また社会政策的見地からも、考察しなければならない。事実所得税は、だが現在のにも、またその改革後の将来においても、租税体系の一つの個別的かつ特別には強力(収税額大)ではない、構成分子をなしている。この構成分子を通して、他の諸租税のもとでおこなわれている、脱税や負担軽減を埋め合わすべく、つとめることになるであろう。もしその商品の消費を断念しないならば、「下層民」はむろん、価格に転嫁された消費諸税を逃れることはできない。下層民は被害を受け、しかも完全に、しばしば過度に被害を受けるのだ。——塩税、タバコ税、ビール税、ブランデー税、コーヒー税、砂糖税、等々によって。かくして有産者住民および比較的裕福な住民を、少なくとも、所得税や相続税およびその他の租税のような直接諸税、一般には転嫁しえない諸税によって、調整的に負担させることは、たしかに公平であり、また政治的にも賢明で、かつ社会政策的にも正しいのである。しかしそのためには、所得税の正しい、それゆえ、きびしい税額査定方式というものが必要である。まさに国民大衆への消費諸税およびその他の諸税の、実際上の不可欠性のもとでは、比較的裕福な階級の、所得税および他の類似のものによる適度な共同負担は、分配の公平の要請というものであるとともに、正しい租税政策および社会政策の要請、というものでもあるのだ。

S. 58 平等課税の原則のヨリよい貫徹というものが、社会政策的に所得分配および資産分配にたいして、また私的財産の形成にとって、どのような意味をもつかということが、ここでも再び容易に示されるであろう。同じ税率を前提しても、たとえばプロイセンにおいては、新しい方式による税額査定が、税収を何百万マルクも上昇させるであろう、と想定することができる。おおよその見積りにしても、これにたいする数字というものを、あたえることを、われわれは敢えてしない。しばしば人は数字を過大に見積りがちではあろう。しかし過少に把握してもいけないのだ。予想される成果上昇の、個々の所得額や所得種類への予めの分配へまた、非常に好ましく

ない。しかしおそらくは、かなりの高所得は従来比較的低所得にくらべ、あまり完全には課税されなかったであろう。商・工業所得、大土地所有所得、利子・投機・景気変動利得収入は、その他のものより、低く課税されたであろう。それゆえ査定税額と収税額の引き上げは、とりわけ上記の所得種類と相対的高所得一般に、向けられることになるであろう。

次いで税制改革は、社会政策的には、いまやより高く負担させられる人々の、消費能力と貯蓄能力、資産形成を低下させる結果となる。——直接的には全国家社会の利益のために、間接的にはその他の国民階層の利益のために。もし1820年以来、ないしは少なくとも1851年以来、いまプロセイんで計画されているような所得税というものを、もっていたとするならば、たとえばプロイセンにおいて、何百万もの私的財産が「創りだされない」ものとは、ならなかったであろう。しかし、たしかにそれらの、いまの所有者ないしは法的先行者によって、かれらの私的財産としてではなく、形成されたのではなからうか！

1820年から51年までは階級税のみ存立しており、またそれは、粉挽税や屠畜税の義務をもつ、比較的大きな諸都市以外のみで存立し、しかも最富裕家族にたいする最高税率が、144ターラーであったことを、思いおこすべきである！ 1851年にはじめて所得税が一般的に、また既に述べた諸都市にも歩を進め、3,000マルク超の所得は、少なくとも若干厳格に捕捉され、それに（最高）3パーセント課せられたことをも（24万ターラーおよびそれを超える所得にたいして、税額7,200ターラーの絶対最高額というものの固持のもとで）！ この租税の税額の査定は、当初から今日まで法的には欠陥多いままであり、しかも二、三の個々の点で、改善がなされたにすぎないことも（1873年、1883年）！ もちろん、改革がなされた場合には、多くの私的資本は、その今日の所有者のもとには、なかったであろう。かれらはもっと貧乏であったであろう。しかし邦国、その他の諸階級はもっと豊かであったらうし、国民資本ないし社会資本は、必ずしもより小さ

くは、なかったであろう。

S. 59 これは私的資本形成の批判にたいする、また課税の私的資本形成と、したがってまた分配過程形成への、影響の評価にたいする、価値ある例というものでもある。たとえ以前ほど公然たるものでは、なくなっているにしても、19世紀もまさになお、その税法の内に重要な租税免除と租税特権とをもっている。所得税における税額査定方式の改善というものは、ここではじめて、税法の前の形式的平等を、実質的・現実的平等というものにさせるのである。これはいまプロイセンで始動しているような、税制改革の、政治的にまた社会政策的に、重要かつ喜ばしい側面というもののなのである。

したがって、税額査定方式と税額査定官庁の組織との問題は、非常に特殊に租税技術的問題というものである。他方、この問題もまた、政治的側面とともに社会政策的側面をも、大いにもっていることは、強調されなければならない。ここではとりわけ、二様のものが肝要である。すなわち、専門技術的・職業官僚的要素の強化、および税額査定 of 全組織における、国庫的利害の代表の強化、がこれである。

正当にもプロイセン税制改革では、この両点に顧慮がなされてはいる。むろん、案の諸規定には多くの側面から、またさまざまな理由から、他面矛盾が見いだされた、という結果をともなったのだが。しかし自己管理の素人的要素は、ここではまさに、不可避免的にわずかなものしかなしとげず、またその見方のさまざまな影響にも、必ずしも十分に客観的な態度をとらないし、必ずしも個人的に、完全に不偏不党でさええないのだ。その他の行政の職業的官僚層(市長、郡長)は、彼の周囲の多くの影響や願望から、また必ずしも、しっかりと逃れることはできない。彼の本来の職務によって、すでに忙殺されており、またとりわけ、税務行政のかかる任務にたいしては、専門家的でもなく、また技術的にも充分習熟してはいないのだ。彼に、ないしは他の一般邦国内務行政の官僚に、片手間に国庫的利害の実

現を、職務上の義務として、この職の人に委ねることは、それゆえまた、しばしば充分ではないのだ。

租税査定のような特殊財政技術的任務のためには、固有の職業的税務官僚層というものが必要とされる。かれらもただ、これら事項についての規則的な取り組みを通して、正規に訓練されるのである。かかる官僚層というもののみが、国庫的利害を、したがってまた、正しい租税査定の公平利害を、整然と守りうるのである。この種の新しい官僚制というものに反対する熱意は、ここではまた、全く所をえていない。所得税の税額査定といったような、かかる課題は、官僚制なくしては、すなわち、訓練された、技術的に専門家的な専門職業官僚層なくしては、全く充分には解決されないのである。自己管理の諸成果は、ここでもまた、非常な過大評価となっている。

S. 60

それゆえに、プロイセンにおいては、現今の改革にあたり、税額査定委員会の議長職から、郡長を無条件的に除くことを、要求すべきだったであろう。この議長職は、(法案の第84条でのような)もしできることならば、というのではなく、むしろ規則的に、ある特別の、政府任命の委員の権利とすべきであり、しかも、これには税務官吏というものが予定されるべきである。この場合には、この議長は規定通りに、国庫的利害を代表することになったであろうし、またそれだけで、充分代表しえたかも知れないであろう。国庫的利害を代表するための特別の租税監査官 Steuerinspektor の制度もまた、真剣な考慮に値する。同じように諸税額査定委員会の総括の形で、一般的国家利害の、したがってまた、とりわけ国庫的利害の、かなり効果的な代表が要請されねばならない。そのためには、構成員の一部の任命権限を政府にあたえることが推奨される。プロイセンの法案は、ここでは従来のものにたいして、若干の改善をもたらした。だが未だ充分とはいえない。ある種の政治的顧慮が、示唆しておいた様式での国庫的利害の、なお一層強力な代表というものを、残念ながら阻止しているように思

われる。

社会政策的見地からは、所得税のような租税のケースでは、全体的には次のように主張することがゆるされる。すなわち、邦国政府とその職能機関の権限の拡充、国庫の利害の主張の強化、いわゆる自己管理の影響の制限は、まさに他面、有産者階級および比較的裕福な階級のヨリよい、ヨリ公平な、ヨリ完全な課税への欲求によって要請されており、したがって、比較的下層な階級の利害に適合している、と。

むろん、国庫の利害のかかる強調の場合に、好んで唱えられる、なお一つの異議を思いおこすべきであろう。すなわち、この場合には納税義務者の利害が、あまりにも容易に危険にさらされるであろう、という異議である。しかしこの異議は、容易に論駁することができる。もし、ただ控訴手続きや控告手続きの、よい手続き法規の形で、生じうべき、またプロイセンの法案でも生ずるような、正しからざる、すなわち、通例は高すぎる税額査定にたいする、個々の納税義務者の保護のための、予防措置が講ぜられ

S. 61 れるとしよう。すると、国庫の利害が一方的に、すなわち、違法に効力をあらわしうる、おそれはないであろう。

しかし、これ以上を要請することはできない。合法的納税義務の限界までは、あらゆる所得はできうる限り捕捉さるべきである。もしこれが全体的に、ないしは個々のケースで、きつすぎるときには、法律の方を改正すべきである。プロイセンで企図されている、原告者の処理のための独自の租税裁判所の設立は、これに関連する殆どすべての、ありうべき異議を取り除くであろう。これは、この法領域における比較的旧い伝統と対比して、リベラルという語の、よい意味での、一つの大きな、かつ喜ばしいリベラルな認許というものであり、厳格な法治国家観の旧くからの要請、というものである。かかる租税裁判所が独立のものとして、あるいは最高行政裁判所の一部門として、設立さるべきかは、ここでは多分に行政技術的視点から、決定されることになるであろう、未だ決着を見ない問題でありう

る。独立性への充分なる保証は、第2のケースでも存在するであろう。

X

所得税のケースでの、よい税額査定方式というものは、この租税の一層の発展のためには最重要な前提である。これによって、特に収益諸税のようなその他の諸租税を、全体的にないしは部分的に代替するために。また、比較的小所得のための累退税率を、多様な源泉からの所得のための多様な税率を、ある程度正しく実施すべく、租税政策的におよび租税技術的に適合的に、所得税を、個々の収益諸税、相続諸税、ある種の流通諸税（ときとしては財産諸税）のような、その他の諸租税と組み合わせるために。そしてまた、所得分配や財産分配に介入する、その限りでは真の社会的租税政策の、一層進んだ諸目標も、よく税額査定された所得税をもって、はじめて一層真摯に注目されるのである。

S. 62 現今のプロイセン税制改革の具体例において、ひとまず税額査定方式のこのような改善のみが成功し、他方、税の諸段階、税率表等、他のすべてのものは、全く不変のままであったとしよう。それでも、われわれの考えでは、すでに非常によく来たことになるであろう。この場合には、十分に確実な事実となるがゆえに、少なくとも、ともかく、すべてのそれ以外のものにとって非常に重要な、次の三点について、明らかに認識するようになるであろう。第1には、納税義務のある国民所得の本当の——とりわけ、つねに実現しうる、現実に若干ヨリ精確に近似している——総額と、その個々の所得額（ないしは額の諸等級）への分配について。次いで、法律の種類カテゴリーにもとづいて、区別される諸源泉からの、国民所得と納税義務のある個人所得の構成について。最後に、さしあたり現行のような、ある特定の税率表の基礎のもとでの、所得税の現実的な税収額について。所得税並びに他の諸租税のもとでの、租税政策的・租税技術的・社会政策的性質の、すべてのそれ以外の改革も、また諸般の情勢から判断して、

プロイセンでの（また同じように他の諸邦国での）地方税制，および邦国課税と地方課税との結びつきに関しての改革も，こうしてはじめて，かなりの確実性をもって予定されるのである。

たとえ非常に希求に値し，実に必然的であろうと，それゆえ私には，たとえばプロイセンにおいても，下に向っての軽課，上に向っての重課の方向での所得税の税率表の変更，資産所得や純利子所得の重課，とりわけ邦国所得諸税と邦国物的諸税および営業諸税の並存のもとの，混合所得の重課，相応した貸付資本所得の重課は——原理的に，また实际的に，税額査定方式の改善ほどには，緊急かつ重要ではないと思われる。税額査定方式の改善がなされたならば，他のすべてのもの，また，いまあげた諸要請の履行も，やがて自ら果されるであろう。

実に，すでに上に手短かに述べたような，二つの，通常はまさにプロイセンで最も当然とされる要請の，さしあたるの延期。すなわち，〔一つは〕かなりの大所得にたいする，従来から，また新しい案でも固持されている，3パーセントの最大限をこえての，一層の税率上昇。および〔もう一つは〕——まさに特別の資本利子税の欠落のもとで，特に基礎づけられている——所得税の枠内での，より高い税率をもつ貸付資本所得の税賦課，の要請。このような両要請の，さらにしばらくの間の延期は，税額査定方式の必須な法的厳格化を，むしろ立法において，また正しく合法的な税額査定を，むしろ実際において貫徹するため，という視点からさえも，おそらくは推奨されうるかも知れない。こうしてこの租税の財政的成果は，最終的にはより適度な税率のもとで，より有望となりうるかも知れない。またただちに，かなりの高所得，資産所得にたいする税率を上昇させるか，
S. 63 ないしはすぐに，所得税改革とともに独自の資本利子税の導入をおこなうよりも，かなりの高収入や利子収入および類似の収入の本当の負担増は，この場合，よりよく達成しうるかも知れないであろう。

原理的にではないが，しかし，これらの事物の内に，つねにからみ合っ

ているはずの便直性の立場から、それゆえ私は、プロイセン所得税案を、特にその税率表を、および(計画されている直系親族への非常に適度な、 $\frac{1}{2}$ パーセントの相続税によるほか)貸付資本のより高い負担の中止を、擁護したい。それ自体、また他のすべての租税による、比較的小所得の負担、地租、家屋税および営業税による、その他の資産およびその収益の負担、を考慮しても、いうまでもなく、単なるパーセンテージの平等の租税政策的立場からさえ見ても、所得税での最高3パーセントというもの、この最高への到達が、すでに9,500—10,500マルクの所得段階においてであること、しかも貸付資本とその収益の、より高い負担ないし特別負担が欠如していること、これは、プロイセン法案の決定的欠陥である。ここから由来する法律が、この租税領域で最終決定的状態をつくりだすことになる、と想定するや否やそうである。しかしかかる想定は、邦国政府の側での、またミーケル蔵相の側での表明によれば、あてはまらない。

結局は、とりわけ再び貸付資本は、法案の諸規定のもとでは、非常に有利に切り抜けるかも知れない。「所得税額査定」の改善も、「計画された相続税課徴の反作用」も、法案のモチーフが考えているような、資本所有からの所得の、事実上のコース外れ Untersteuerung を調整するには、充分ではないであろう。なぜならば、新税額査定方式の場合でも、まさにかかる所得は、より容易に、しかも他のたいていの所得に立ちまさせて、つねになお、多少とも合法的税額査定と課税から、逃れられているからである。低い相続税、直系親族にたいするそれも、これに反し、またとりわけ、他の資産所得や営業所得に比較して、決して充分な補償をも提供しないであろう。それ自体正しくかつ希求に値する、相続税の直系親族への拡充は、その上だが、ただ貸付資本のみを、所得税と並んでの第2番目の租税というものがとらえるであろう。一方、土地所有と営業資本は、ここでは三度も負担させられることになるであろう。それゆえに、貸付資本の優遇というものは、そのまま存続するのである。それはプロイセン改革プランの原

「社会的財政政策および租税政策について」1891年 (3)

理的主要欠陥である。いうまでもなく、おそらくはただ、その今日的段階においてのみではあろうが。