經濟論叢

第113巻　第1号

島　恭彦教授記念號

献　　辞……木原正雄
現代世界の労働者階級……大橋隆憲　1
所得税制史にかんする一つの覚書……廣田司朗　31
大蔵省預金部改革前後……宮本憲一　48
マルクス経済学と財政論……斎藤博　81
インフレーション研究の課題……横尾邦夫　101
「向坂派」国家独占資本主義論の論理構造……坂井昭夫　119
ニューディール期における政府金融機関の活動…青木圭介　139
行政手段と公務労働……池上惇　165
島　恭彦 教授 略歴・著作目録

昭和49年1月

京都大學經濟學會

所得税制史にかんする一つの覚書

——エルツベルガーの所得税制——

廣　田　司　朗

I 所得税の地位

所得税が現代の資本主義諸国においてきわめて重要な役割を果たすものであり，いわば国家財政収入の中枢的地位を占めていることは，ひろく知られているところである。各国の租税収入に占めるその比重には多少の差異が認められるにしても，ほぼ共通してかなり高いことが指摘できる。たとえば，間接税の比重の高いフランスやイタリアでも，所得税は，国税収入の20％前後を占めており，これらの国と対照的に直接税の比重の高い国々では，所得税の比重は，30％以上の高さを示している[1]。

この所得税はしかし，その発達の歴史からいえば，かならずしも古いものではなく，主要な租税として定着したのは，せいぜい第1次大戦の前後であった。ノイマルク Fritz Neumark は，所得税の普及，発達と今日の経済体制の制度，形態およびイデオロギーとのあいだに，緊密な機能連関のあることを指摘しているが，いうところによれば，所得税の対象である所得は，高度資本主義的経済組織とともに拡大する秩序，精神，生産技術および分配組織を前提とするものである[2]。収益税や消費税のような古い歴史をもたない所得税が，それにもかかわらず資本主義諸国の税制にきわめて重要な地位を占めているのは，所得税そのもののもつ機能なり性格に由来するところが大きい。

すでに紹介されているように[3]，「所得税ほど民主的で，人間的で，そして

1) 大蔵省編「財政金融統計月報」第236号，昭和46年9月，28ページ。
2) Fritz Neumark, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*, 1947, S. 21.
3) 佐藤進「現代税制論」昭和45年，112ページ。

社会的な租税は存在しない」というマイゼル Franz Meisel の言葉は，ノイマルクの「近代所得課税の理論と実際」(Neumark, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*, 1947) という著書の扉にかかげられているが，このような政治的，社会的にあるいは倫理的に高い評価を別としても，所得税のもつメリットについては，他の観点からもひろく指摘されている。松野教授によれば，ドイツ・マンチェスター派のプリンス・スミス J. Prince-Smith は，所得税が，生産と消費に関与することなくむしろその経済活動の成果に，また営利の自由を妨げることなくその結果に依存し，そこから徴収されるものであること，最大収益をもたらすための純国民経済的条件に応じた方法で生産と消費を配置することなどの利点をもつことを指摘している，といわれる[4]。エーエベルク Theodor von Eheberg はまた，その利点についてつぎのように述べている。すなわち，総所得自体はまだ異論のない課税規準 (Mapstab für die Besteuerung) をあたえるものではないが，それの確定は，給付能力を制約する人的要素の斟酌のための前提条件である。一般所得税は，その理念によれば，他の課税形態よりもすぐれており，それだけが，人的関係への配慮をもって，給付能力に応ずる課税の可能性をあたえる。その他の利点については，等級づけが容易であること，収得費用のように，負債の控除と最低生活費の免除を許すこと，他の租税よりもよりよく所得を追求できること，分類収益課税よりも徴税費が僅少ですむこと，累進の問題がもっとも適切に解決できること，収益が変動的であり，他の租税の補完に適しており，税率が伸縮的であることがあげられている[5]。

テシェマッハー Hans Teschemacher は，「まったく原則的にかつまた一般的に所得自体に関係するような租税，所得を最終的な源泉としてだけでなく，本来的な租税客体および課税標準 (Steuerbemessungsgrundlage) としてうけとる

4) 松野賢吾「経済政策的租税の原理 ——非国庫的租税の可能性とその限界——」昭和27年，249ページ。
5) Eheberg, *Finanzwissenschaft*, Zehnte, verbesserte und stark vermehrte Auflage, 1909, S. 275-276.

租税は……一切の近代的租税体系のなかでもっとも包括的な租税であるが，それは，この租税がその本質上，経済過程への参画の成果として，また国民経済の総産出物の分前として，かくてまたその生活（Lebensführung）一般の基盤として個々の経済主体に帰属する一切のものを，すべて捉えようと試みるからである」[6]と述べ，さらに所得税が，もっとも収益力ある租税に属していること，徴税額の大きさにもかかわらず，個々人の分前にたいする直接的な賦課のために，計算しうるかぎりで平等に，課税の負担を個々の経済主体とその経済的給付能力に配分できること，また第二次的な分配組織ないし控除組織(Abzugssystem）として，国民経済の主要な分配過程に十分適合していることを指摘したのち，所得税はそれ自体として，経済社会の複雑な構造を，所得の担い手と所得の種類の多元性，その分配過程の多様性としかしまたその不可視性のなかに反映している一つの租税体系のように思われる，と述べている。

佐藤教授は，税制調査会答申（昭和39年12月）やグード Richard Goode の所得税支持論を引用されているが[7]，前者によれば，所得税は，市場価格機構に衝撃をあたえることなく，収入目的を達することができ，公共目的のための資源配分の手段として適していること，控除と税率の組合せによる累進構造をつうじて，所得再分配機能をもっともよく果たすことができること，税収の弾力性が高く，自動安定装置としての作用をつうじて高度の景気安定機能をもつことによって，もっとも近代的な租税として日本の税体系の中心的地位を占めることが，理想的であるとされている[8]。これらの諸見解は，所得税を支持する多くの見解の一端を示すものにほかならない。たとえば，ドイツ社会民主党の租税政策的要求が主として所得税導入にあったことを考えれば[9]，資本主義発展の各段階において，広範な諸潮流によって支持されていたことが明白であろ

6) H. Teschemacher, "Einkommensteuer," *Handbuch der Finanzwissenschaft*, hrsg. von W. Gerloff und F. Meisel, Bd. 2, 1927, S. 6.
7) 佐藤進，前掲書，112-113ページ。
8) 税制調査会「「今後におけるわが国の社会，経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申」昭和39年12月，5ページ。
9) 拙著「ドイツ社会民主党と財政政策」昭和37年，192-195ページ。

う。

ノイマルクは，所得税の多大の成果を条件づけるものとして，①正確な所得計算が可能であること，②租税の査定と徴収にかんして提起される困難な課題をみたしうるような財務行政の形成，それにともなって税務行政官吏には，所得の徹底的分析，計算の経済的論理および合目的性の判断という能力，さらに倫理性が必要とされること，③干渉主義的傾向の不断の増大，国家経済セクターの拡大，公共経費の膨脹のあること，④納税義務者の心性として，国家，とくに税務行政にたいする容認的態度が必要であり，そのためには教育活動および民主的な制度と理念が肝要であること，⑤革命的な社会的条件の存在をあげている[10]。さらにまたノイマルクは，近代的所得税の特徴を総括して，①課税対象，課税標準および税源が一致していること，②所得要素を意味する一切の収入ならびに納税可能な所得を得るすべての人に課税すること，③現実の純所得が課税されること，④納税義務ある収入の全体が申告されなければならないこと，⑤類別化と個別化の措置によって，個人の租税義務がその絶対的，相対的給付能力に適合されることの5点をあげている[11]。

もっとも所得税批判の見解もある。たとえば，マン Fritz K. Mann の指摘する一連の所得税批判の見解が，松野教授によって紹介されているが[12]，エーエベルクはまたつぎのように述べている。「一般的所得税の理念のなかに存するこれらの長所が，それの実際的遂行にあたって生ずる些小ならざる欠陥によって，ことに所得を近似的な確実さをもって確定することの困難さのために，根本的に減ずることは，誤認されてはならない。この確定は，評価によって，あるいは申告によって，あるいはまた両者の結合した方式によって行なわれることができる。さて本来的な所得税が本質的には納税義務者の自己申告にもとづかなければならないこと，しかし同じく自己申告は，それが今日活用されるばあいに，かならずしも適確な結果を生みださないということは，今日かなり

10) Neumark, *a. a. O.*, S. 22-25.
11) Neumark, *a. a. O.*, S. 33. 佐藤進，前掲書，116ページ。
12) 松野賢吾，前掲書，258-265ページ。

異論の余地のないところである」[13]と。現代においても所得税にかんして批判点の多いことは，佐藤教授によって明らかにされている[14]。

これらの批判的見解にもかかわらず，所得税は，資本主義発展の高度化とともに，主要な資本主義国において，租税体系の中枢的な地位に定着しているのである。

II　ドイツにおける所得税制の発展

租税，したがってまた所得税が歴史的現象であることはいうまでもないが，この所得税の形成，発展は，２つの道をつうじて行なわれたといわれる[15]。１つは，1799年ピット William Pitt によって創設され，アディントン Henry Addington らの改革を経て，1842年ピール Robert Peel によって再建されたイギリス型所得税の発展の道であり，他の１つは，1891年プロイセンにおいてミクエル Johannes von Miquel によって採用された所得税の発展の道である。イギリス型所得税は，シェデュール制と源泉徴収制によって特徴づけられ[16]，ドイツのそれは，総合所得合算制度と申告納税制度を特徴としていることが指摘されている[17]。

ところでイギリス型所得税の発展の歴史については，詳細な研究がかなり行なわれているが，それに比してドイツの所得税の史的研究は，それほど多く行なわれてはいない。しかもその研究の多くは，第１次大戦前のプロイセンにおける所得税発展の歴史に向けられている。本稿は，それらの諸研究に啓発され，主として第１次大戦後に展開されたエルツベルガー Mathias Erzberger の所得税制問題について考察したい。

ところでドイツにおける所得税の形成は，ノイマルクによれば，ナポレオン戦争の時代にはじまる。ノイマルクは，人税体系――これのもっともすぐれた

13）Eheberg, *a. a. O.*, S. 276.
14）佐藤進，前掲書，56，76，113-116ページ。
15）佐藤進「近代税制の成立過程」1965年，321ページ。（以下「近代税制」とよぶ）
16）土生芳人「イギリス資本主義の発展と租税」1971年，36ページ。
17）佐藤進，「近代税制」321ページ。

表現が所得税である――を市民に容認させるためには，民主的制度の拡大，発展が大いに寄与しており，所得税の導入とそれの効果的な実施は，民主的な制度と理念の最小限のものの存在によって容易になると考え，したがって近代的所得税は，対内，対外政策や財政政策において革命的といわれる時代に導入もしくは計画されたと述べているが[18]，1808年のプロイセンにおける所得税の試みが，ドイツ所得税制の歴史の出発点とされている[19]。この所得税は，純然たる人的所得税のタイプであり，その後のプロイセンにおける所得税形成の原型とみなされているが[20]，このあまりに早すぎる試みは，効果的な所得課税に必要な物質的，精神的 (ideell) な条件があたえられていなかったために，失敗せざるをえなかったのである[21]。

1820年の階級税制定[22]ののち，1847～49年には，自由主義的ブルジョアジーによって，近代的所得税の創設が企図された。1848年の三月革命を中心とする革命と反革命の時期に再燃した所得税問題は，1847年4月開催の第1次連合州会における所得税法案の上程と否決，48年11月15日の納税拒否決議，翌49年5月20日の三級選挙法の公布を経て，同年7月の所得税草案の提案と不成立，51年5月31日の「階級税および階層別所得税の導入にかんする法律」(Gesetz über die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer) の成立という一連の経過を辿ったのである。この租税は，穀粉・屠畜税を維持する都市以外の都市と農村における1000ターレル以下の所得にたいして階級税を，また1000ターレル以上の所得にたいしては，全国的に階層別所得税を課し，他方穀粉・屠畜税の課せられる都市では，二重課税にたいする補償として，階層別所得税の納税者に毎年20ターレルの払戻しを行なう，という形で実施された[23]。この新税制は，そのなかに2つの相反する面をもつことが指摘されている。す

18) Neumark, *a. a. O.*, S. 24.
19) *a. a. O.*, S. 24 und 219.
20) 佐藤進「近代税制」227ページ。Teschemacher, *a. a. O.*, S. 119.
21) Neumark, *a. a. O.*, S. 219.
22) 佐藤進「近代税制」237ページ。
23) 同上，289-290ページ。野津高次郎「独逸税制発達史」昭和25年，114-115ページ。

なわち，一方では納税力と所得とを結びつける試みがはじめて公然となされたことであり，いわば所得課税への傾向を示す直接税の採用という形で進歩的な側面がうちだされるとともに，他方ではしかし，1820年いらい非難の的となった穀粉・屠畜税の存続が決定され，欠陥の多い階級税とともに，三月革命の一因となった古い税制への後退が行なわれたのである[24]。

プロイセンにおける「あまりに早い」所得税の試みが失敗に帰し，その試みが1890年代にようやく具体化の道を辿るのにたいして，他の邦国においては，それよりも早く人的所得税の試みが実施されたといわれている。すなわち1869年にはヘッセンで，74年にはザクセンで，また84年にはバーデンで実現されたことが指摘されている[25]。これらよりおくれてはいるが，プロイセンにおける所得税の採用は，1891年にミクエルによって行なわれた。ミクエルによる所得税法制定の前史的時代あるいは制定の準備時代の全般的傾向は，テシェマッハーによれば，一面においては嵐のように進行する高度資本主義の現実であり，他面では社会政策と講壇社会主義の支配する状況によって示された。前者は，現実のプロイセンの人税や南ドイツ諸邦の収益税よりも可動的でかつ分化された主要税を要求するものであったし，後者は，公正な所得課税を，したがってたとえば，公正な負担均衡のための，所得税と他の租税との体系的結合を要求するものであった[26]。このような時代的背景のもとに，所得税法案は1890年11月議会に提出せられ，翌91年6月24日に成立をみた。この所得税法は，財政的動機よりも，むしろ公正で合目的的な租税配分を動機とするものであったことが指摘されている[27]。

ミクエルの所得税法の特徴については，たとえば大島教授は，セリグマン E. R. A. Seligman，ノイマルク，ワーグナー Adolph Wagner によりながら，つぎのように要約しておられる。すなわち，課税範囲の拡大と総合課税原

24）佐藤進「近代税制」236，240，291ページ。
25）Teschemacher, *a. a. O.*, S. 121.
26）*a. a. O.*, S. 122.
27）F. K. Mann, *Steuerpolitische Ideale*, 1937, S. 311-312.

則の採用，累進的税率構造への接近と軽減・免除制度の採用，補完税としての財産税の制定による差別課税への接近，申告の義務化，納税審査機関の権限強化，これである[28]。この要約を参照しながら，若干の説明を加えると，①租税主体は，自然人および法人にまたがっている（1条）。この点に関連して，テシェマッハーは，この所得税法が主観的な租税義務および租税の課せられる人的範囲の限定をもってはじまる純然たる人的所得税であることを，指摘している[29]。②したがってこの所得税は，法人（株式会社，株式合資会社，鉱山労働組合，登録組合，消費組合）にも課せられるが，いわゆる会社利潤の二重課税を緩和するために，払込資本金の3.5％の控除が認められた（16条）。③この法律で採用されている所得概念は，源泉説（Quellentheorie）である（8条）。そして所得源泉は，資本財産，不動産，商工業および鉱業，その他の職業および権利の4つに分けられ，これらの所得源泉から生ずる総収入が課税対象とされる（7条）。④課税所得は，上記の所得源泉から生ずる年総収入から，それぞれの収入獲得に要した経費（主として必要経費および負債利子）を差引いてえられる純所得を合算して算出される（9条）。⑤新所得税では免税点となる最低生活費は900マルクとされ（5条），税率は，各所得階級にたいして一定額の税を課す建前をとり，900～1050マルクの所得にたいする6マルク（ほぼ0.6％にあたる）から，最高10万マルクの所得にたいする4％にいたる，きわめて控え目の累進構造をもっていた（17条）。⑥3000マルク以上の所得については，申告の義務が規定され（24条），申告を怠ったばあいについて罰則が定められた（30条）[30]。⑦なお財産所得重課――いわゆる差別課税――は，財産税の制定（1893年）によって実施されたのである[31]。

この所得税法についてテシェマッハーは，すでに述べたように，この時代の

28) 大島通義，1891―3年のプロイセン税制改革――帝国主義形成期におけるドイツの財政改革(2)，「三田学会雑誌」第52巻第7号，昭和34年7月，41ページ。
29) Teschemacher, *a. a. O.*, S. 122.
30) "Preussisches Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891," *Finanzarchiv*, Jg. 8, 1891, S. 811ff.
31) Neumark, *a. a. O.*, S. 220-221. Eheberg, *a. a. O.*, S. 278-279. 野津高次郎，前掲書，247-249ページ。

背景として社会政策的理念が支配的であったことを指摘し，またこの税制施行の動機が財政的な意味よりも，公正かつ合目的的な租税配分の意味をもつものであったことを主張しているが，しかしこの点について，たとえば佐藤教授は，免税点の設定や若干の課税軽減規定，さらに税率の累進構造について，それが社会政策的効果という点で実効に乏しく，大衆課税の性格をもつものであったことを指摘され，また大島教授は，この新所得税が，「税負担の公平化」という支配階級の直接的利害関係に結びついた要求のもとに，勤労所得を相対的に重課するものであったことを主張しておられる[32]。

III　エルツベルガーの所得税制

ミクエルの所得税制は，1906年と1909年の二度にわたって改正され，税率の変更，所得計算の規定変更その他が行なわれたが，他方従来より伝統的なドイツ財政のあり方——直接税は邦国へ，間接税はライヒへ——についても，1906年のシュテンゲル Hermann von Stengel の大改革によるライヒ相続税の採用によって新しい方向を辿ることになり，その後国防分担金，ライヒ所有税（1913年），ライヒ戦時税（1916年），個人超過所得税，個人財産税，法人超過利得税（1918年）がつぎつぎに導入された。

以上のような経過を経て，第1次大戦後にいわゆるエルツベルガーの財政改革が行なわれたが，その一環として新しいライヒ所得税制が採用された。エルツベルガーの税制改革は，前大蔵大臣デルンブルク Bernhard Dernburg の増税案を引きつぐとともに，1919年と20年にわたって実施されたが，とくに20年の改革は，ライヒ税制の画期的な改革として，従来邦国および市町村の主要財源であった所得税，法人税，資本収益税等の直接税をライヒに移したのである。

1919年11月29日づけの新所得税法案の提案理由によると，つぎのようなことがいわれている。すなわち，ライヒ所得税の構想はけっして新しいものではなく，1872年4月15日に議員リヒター Eugen Richter がライヒ所得税導入を提

32）佐藤進「近代税制」334-339ページ。大島通義，前掲論文，44-46ページ。

議していらい，この構想は再三再四提示され，近時しだいに強められている。それの実現はしかし邦国の反対によって成功していないが，この反対は，邦国が，ライヒ所得税のなかに，邦国の財政主権 (Finanzhoheit) への干渉と邦国独自の財政運営 (Finanzgebarung) への侵害をみているからである。ところでライヒにとって，その増大する財政需要を充足するだけの手段が他の方法であたえられるかぎり，ライヒ所得税の導入は度外視できるが，しかし不幸な戦争結果によってもたらされた財政状態は，ライヒ，州および市町村をつうじて，すべての税源を，網羅的にかつまた経済活動にとって耐えられる最高限度まで，汲みつくす (ausschöpfen) ことを要求している。このように担税力を極度に駆使する (anspannen) 必要のあるばあい，所得税を看過することはできない。というのは所得税は，課税にさいして，所得額に示される納税義務者の租税的給付能力を表現する可能性を，他の租税以上にもっており，したがってもっとも広範囲に税源を吸収し，高額でかつ恒常的な収益を生みだすのにもっとも適しているからである。「この不可抗力的な財政上の理由にたいして，ライヒ所得税が州の租税高権への干渉を意味するという異論は，もはやもちこたえられない。共通の苦難は共同の行動を余儀ないものとするが，この共同行動は，全ドイツ国内で同一の原理によって査定され，同一の税率で徴収され，したがってあらゆる義務者にたいして，その給付能力に応じて平等にかけられるべき一般的ライヒ所得税の導入においてのみ存在しうる。他の方途はすべて，望ましくかつ努力に値する目標に到達しないであろう」[33]。

ここでいわれる財政状態が，ドイツの戦時財政運営とふかく関連していることは，いうまでもない。ドイツの戦時財政，とりわけ戦争遂行のための資金調達は，主として公債発行によるものであった[34]。このような戦時財政のあり方は，すでに戦時中よりインフレーションの進行を許したが，戦後に残された戦

33) "Begründung zum Reichseinkommensteuergesetzentwurf vom 29. November 1919," *Finanzarchiv*, Jg. 37, 1920, S. 591.

34) Fritz Terhalle, "Geschichte der Deutschen Öffentlichen Finanzwirtschaft vom Beginn des 19. Jahrhunderts bis zum Schlusse des Zweiten Weltkrieges," *Handbuch der Finanzwissenschaft*, hrsg. von W. Gerloff und F. Neumark, Bd. 1, 1952, S. 290ff.

時公債の負担と，さらに賠償金や戦争犠牲者にたいする救済措置，巨大な社会的給付が加わることによって，ライヒ財政は過重な経費負担に当面せざるをえなかった。この膨脹した経費は，収入源の分配の変更を必然的なものとし，かくて「間接税および邦国分担金へのライヒの制限，フランケンシュタイン約款の桎梏，州の下宿人の役割」[35]という状態は，もはや陳腐であり，姑息なものにほかならなかったのである。このように戦前に比してまったく変化した財政状態は，従来の財政制度の根本的な改革，ライヒの財政的基盤の強化を要求せずにはおかなかったが，この状勢に対応して，1919年8月11日制定されたワイマール憲法は，以前のビスマルク憲法に対比して，中央集権的性格をもつものとして登場した。その8条は，課税および収入にかんする立法の権限をライヒがもつことを規定した。このような条件のもとで，エルツベルガーは，包括的なライヒの財政改革を断行したのである。それによると，①1919年9月10日のライヒ財務行政にかんする法律によって，統一的なライヒ財務行政を創設し，邦国は固有の財務行政を喪失することになった。②もっとも収益力のある所得税，法人税，売上税がライヒに移され，各州は，財政調整の枠内でその収益の分配にあずかるにいたった。③新しい財政上の義務に照応するために，新税が採用されるか，あるいはこれまでの州税をライヒ税として新たに捉えるばあいに，租税義務がいちじるしく拡大されまた高められた。この点は所得税においてとくにいちじるしかった[36]。なお増税計画は，郵便料金および電信・電話料金の引上げ（1919年9月8日），1919年度にかんする戦時臨時税および戦時財産増加税の新設，ライヒ相続税の改正，ライヒ点火用品税およびライヒ骨牌税の増税（19年9月10日），ライヒタバコ税の増徴，ライヒ土地取得税の新設（19年9月12日），ライヒ売上税の改正（19年12月24日）等として具体化されたが，ライヒ所得税の創設も，これらの措置の一環であったことはいうまでもない。

エルツベルガーの手になるライヒ所得税法は，1920年3月29日に公布せられ

35) *Finanzverwaltung und Finanzausgleich in der Weimarer Republik*, Schriftenreihe vom Institut "Finanzen und Steuern," Heft 42, 1956, S. 18-19.
36) Nöll von der Nahmer, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 1, 1964, S. 35-36.

た。その概略について述べると，つぎのとおりである[37]。①新所得税の課税対象は，自然人に限定せられ，この自然人の所得から徴収される（1条)。そして法人にたいする課税は，新たに創設された法人税（1920年3月30日）によって規定せられた[38]。かくて会社利潤にたいする二重課税が法的に容認せられ，いわゆる法人実在説の立場が現実化したわけである。②租税義務についていえば，その総所得について租税義務をもつ者は，国内に住所をもたず，2年以上継続して国外に滞在する者を除くドイツ人，およびドイツ国内に住所をもつが，営業のためもしくは6カ月以上ドイツに滞在する外国人であり，特定の所得——国内での土地所有より生ずる所得，国内での営業より生ずる所得，国内での営利活動より生ずる所得，現在および過去の労働給付もしくは職業活動にたいして公的金庫よりあたえられるような規則的反復的な収入もしくは扶助——について義務を負う者は，一切の自然人で，国籍，居住か滞在かの如何を問わない（2条)。③この所得税法において採用されている所得概念では，ミクエルの所得税のばあいとことなり，シャンツ Geong von Schanz 流の純資産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie) への接近が行なわれた[39]。かくて課税所得は，他に規定がないかぎり，同法で規定された控除が行なわれたのちの，貨幣もしくは貨幣価値において存在する諸収入の総額であり（4条)，それは，不動産所有，営業，資本財産および労働から生ずる収入ならびにその他の収入から成り，一回かぎりの収入かあるいは反復して生ずる収入であるか，またいかなる法律上もしくは事実上の事由によって得られたかは，問われないのである（5条)。もっとも同法5条に列挙されている諸収入は，あくまで例示的であり，これでもって本来構想されている所得概念はつくされないことが指摘されている[40]。④非課税所得として，1919年9月10日改正の相続税法第20条，第40条が適用さ

37) "Deutsches Reichseinkommensteuergesetz vom 29. März 1920," *Finanzarchiv*, Jg. 37, 1920, S. 573ff.

38) R. van der Borght, "Die Reichssteuergesetze von 1919/20," *Finanzarchiv*, Jg. 37, 1920, S. 448.

39) "Begründung zum Reichseinkommensteuergesetzentwurf," S. 598. Van der Borght, *a. a. O.*, S. 449.

40) Van der Borght, *a. a. O.*, S. 449.

れる1回かぎりの財産収入その他が規定され（12条），収入総額から控除されるべきものとして，収入の取得，保全，維持のために要する費用，納税義務者によって支払われる負債利子その他が規定され（13条），さらに控除しえないものとして，財産の改良，増加の費用，業務拡張費，資本投下費，負債償還費その他が明示されている（15条）。⑤所得税の査定にさいして，夫婦の所得は合算される（16条）。また納税義務ある世帯主と同一の家計にある未成年の子供の所得も合算されることが規定され（17条），課税単位の問題として世帯合算課税（Haushaltsbesteuerung）の方式がとられた[41]。⑥課税最低限については，課税所得のうち1500マルクをこえる部分についてのみ課税され，さらに合算課税の家族においては，合算所得をもつ家族構成員1人について500マルク，また法律上の扶養義務を履行するばあいの被扶養者についても同様に，免税所得の引上げが規定されている（20条）。⑦税率は，課税所得の最初の1000マルクにたいする10％より60％まで段階的に上昇するものであり，当時の事情からみて「革命的な高さ」[42]と評されるものであった。すなわち税率は超過累進（Durchstaffelung）にもとづくものであり，最初の15段階は1000マルク毎に，16～20段階は2000マルク毎に，21～25段階は3000マルク毎に，26～35段階は5000マルク毎に，36～40段階は10000マルク毎，41～43段階は20000マルク毎，44，45段階は30000マルク毎，46段階は40000マルク，47～50段階は50000マルク毎に刻まれており，最低税率10％から第50段階における59％まで上昇し，それをこえる部分については60％の税率が適用される（21条）。⑧税額の軽減にかんしては，納税義務者の給付能力をいちじるしく侵害する特別の経済的事情があるばあい，課税所得が3000マルクをこえないばあいにかぎり，所得税額の軽減，免除が規定されている。また子供の扶養および教育，資力のない家族構成員の扶養の義務その他による異常な負担も，同様の経済事情とみなされる（26条）。⑨課税所得3000マルクをこえる者はすべて，大蔵大臣の定める細則にしたがって，所得税

41）*a. a. O.*, S. 451.
42）Neumark, *a. a. O.*, S. 222.

申告の義務を負っている(39条)。⑩この法律にしたがって支払われるべき所得税について，税務署は，納税義務者にたいして決定書を交付する(41条)。租税の納付にかんしては，年4回の分割納付とし，5月，8月，11月および2月のはじめの15日以内に納付すべきことが定められた(42条)。⑪雇用者は，大蔵大臣の定める細則にしたがって，賃金の支払いにさいして，その10%を被用者の負担のために留保し，その留保額について，被用者の租税カードに租税印紙を貼付し，消印すべきことが規定された(45条)。そして雇用者は，45条によって決定された額の留保と納付について，被用者とともに連帯債務者として，保証すべきことが規定された(50条)。すなわちいわゆる源泉徴収方式(Quellenabzugsverfahren)が，労働所得について採用されたのである[43]。

IV 若干の問題点

以上のところで，エルツベルガーの財政改革の一環としてのライヒ所得税法にかんして，若干の点について簡単な説明を加えた。この新所得税法から，二重課税の容認，所得概念の拡張，総合課税，申告納税，源泉徴収方式の労働所得への適用，高い税率等々の特徴点をあげることができるが，しかしまず第1に指摘すべき点は，それがライヒ所得税として統一的に制定されたことであろう。テシェマッハーは，この所得税の統一をもって，エルツベルガーの財政改革のもっとも重要な功績であると，高く評価している。すなわち，所得税がドイツ国民経済の全領域において統一的なライヒ所得税として確立されたことによって，納税義務者は，邦国によってことなる多様な課税方式を回避することができたが，この統一はまた，ライヒ財政にとっても有利だったのである。というのは，統一的な所得税の欠如していたことが，劣悪な戦時資金調達，とりわけ戦時利潤税の失敗の主要な理由であったからである[44]。

つぎに新所得税法において採用されている所得概念は，すでに述べたように，

43) Teschemacher, *a. a. O.*, S. 124. Neumark, *a. a. O.*, S. 221.
44) Teschemacher, *a. a. O.*, S. 123.

シャンツ流の純資産増加説であった。これによると，所得は，一定期間内の1経済主体の純資産の増加額であって，その期間内の資産増加の総額から資産減少の総額を差引くことによって算出せられ，投機利得その他の一時的収入もふくまれる。これは，ミクエルの所得税制において採用された源泉説に対比して，明らかに所得概念の拡大を意味している。しかしこの拡大は，テシェマッハーによれば，「真面目には実行されなかった，シャンツ流の所得概念をもってする問題の多い実験」[45]であり，所得税法制定の当初から，その適用について制限の行なわれたことが指摘されている。この所得税法によれば，第12条の非課税所得にかんする規定において，1回かぎりの財産収入のうち，1919年9月10日の相続税法の20条および40条の規定が適用されるものは，課税所得とみなされないことが定められている。このことは，明らかにシャンツ流の所得概念の適用にたいする制限であり，原則的立場がかならずしも貫徹されなかったことをもの語っている。同様のことは，申告納税の建前をとりながら，労働所得については源泉徴収方式を導入した点にもみられるが，この源泉徴収方式の導入にかんしては，テシェマッハーもノイマルクも，むしろ積極的な評価を下している[46]。

大内教授は，エルツベルガーの所得税制に高い評価をあたえられ，つぎのようにいわれる。「諸国の税制はこのイギリスの制度に追随し，その個人主義的な点を一層拡大した。その内，最も綜合的な所得税として新ドイツの1920年のそれを指摘しうるであろう。それは殆んど一切の所得を綜合したものを課税物件としている点において所謂所得綜合課税論の理想を実現している」[47]と。ここで指摘されている点は，総合課税方式およびこの所得税の人的性格であろう。テシェマッハーは，プロイセンにおける所得税の発展において，人的なタイプの直接課税の方向が貫徹されたことを述べているが[48]，この性格についてノイ

45) *a. a. O.*, S. 124.
46) Teschemacher, *a. a. O.*, S. 124. Neumark, *a. a. O.*, S. 221.
47) 大内兵衛「財政学大綱」中巻，昭和21年，402ページ。
48) Teschemacher, *a. a. O.*, S. 121.

マルクは，それがエルツベルガーの所得税制においても貫かれていることを指摘し，その例として家族状態 (Familienstand) ないしは子供の数に応じた免税額の等級づけと世帯合算課税の採用をあげている[49]。このような個人的事情の考慮は，その高い税率とともに，いうまでもなく，給付能力に応じた公正な課税を志向する措置であった。「全租税制度のなかに公正をつくりだすこと，これが私の最高の目標である。公正な租税は，急速に作用を及ぼす卓抜な社会化を意味している。それは，すべての人に課せられ，家族状態についての十分な配慮のもとで，各人をその給付能力に応じて捉える」[50] というエルツベルガーの言葉は，この点についてきわめて明瞭にその意図をもの語っている。エルツベルガーの意図は，マンによれば，公正理念を追求する租税政策をもって社会体制の社会倫理的な整序手段とする見方にもとづいて，間接税にたいする直接税の優位を恒常的なものにしようとすることであった[51]。このことはまた，換言すれば，エルツベルガーの改革の根底に流れるものが社会政策的観点であった，ということであろう[52]。しかしこの点にかんしてマンは，労働所得にたいする10%の源泉徴収が広範な大衆課税的作用をはたしたこと，タバコやビールの消費が一般化した状況下でのそれらへの課税は同様の作用をもつこと，当時の貨幣価値の下落のもとでは，直接税は自動的に引下げられること，かくてその成果は，エルツベルガー自身の予測に及ばなかったことを指摘している[53]。

新所得税制における税率の「革命的な高さ」については，すでに述べた。このことは，ミクエルの所得税制と比較すれば，きわめて明白である。この税率決定の背後には，公正な課税への志向とともに，膨脹する財政需要にたいする税収確保の配慮があった[54]。しかしこの点については，生活費高騰のなかでの

49) Neumark, *a. a. O.*, S. 222.
50) Erzberger, *Reden zur Neuordnung des Deutschen Finanzwesens*, 1919. F. K. Mann, *a. a., O.*, S. 323.
51) Mann, *a. a. O.*, S. 312 und 323.
52) Nöll von der Nahmer, *a. a. O.*, S. 222.
53) Mann, *a. a. O.*, S. 313.
54) "Begründung zum Reichseinkommensteuergesetzentwurf," S. 599 und 608.

税負担の過重を指摘する見解とともに[55]，納税義務者の協力と租税道徳に大きく依存せざるをえないような租税のばあいに，あまりにもきびしい税率がかえって実効を妨げることが指摘されている[56]。

テシェマッハーは，新しい所得税制が戦後のはげしい貨幣価値下落によって解決しがたい課題の前に立たされたこと，この貨幣価値の下落は，高い税率や種々の控除を幻影に化してしまったこと，かくてこの所得税改革は，部分的には原理的に注目すべきものがあるにしても，現実にはあまり重要ではないという評価を下している[57]。じじつこの所得税法が，その後短時日のあいだに，数多くの改正をうけざるをえなかったことは，この評価を裏づけるものであるといえよう。ただしかし，この所得税制が，第1次大戦後のドイツの現実にたいしていかなる意味をもち，どのような役割をはたしたかという問題とともに，他面この所得税制が，近代的所得税制の形成，発展の過程においてはたした役割を検討し，その位置づけを確定することは，いぜん重要な課題として残されているように思われる。少なくともこの両面の検討をふまえてはじめて，この所得税制の正当な評価が可能となるであろう。本稿では，エルツベルガーの所得税制について，その成立の経過と若干の問題点について簡単に説明し，あわせて評価の一端を紹介するにとどまった。詳細な検討を後日に期したい。

55) Van der Borght, *a. a. O.*, S. 452.
56) Teschemacher, *a. a. O.*, S. 124.
57) *a. a. O.*, S. 124.