

## ■研究論文

## ドイツ社会政策学会における地方税論争（1872—1877年）

— ゲマインデへの地租委譲問題を中心に —

武 田 公 子

## I はじめに

ミーケルの改革以降第一次大戦に至るドイツ諸邦の租税改革は、邦税＝所得税＋財産税、ゲマインデ税＝所得税付加税＋収益税、という直接税配分方式を相次いで確立していった<sup>1)</sup>。邦所得税制度の確立に伴って、それまで邦税基幹税の位置を占めていた収益税はゲマインデに委譲されたのである。

収益税委譲は、財政需要増加にあえぐゲマインデに独立財源を制度的に保障することによって、邦税付加税への過度の依存状態を解決すること、および農業恐慌以降経済的困窮に陥った農民層の租税負担軽減を図ること、という社会問題解決の手段として要請された。しかし他方で収益税委譲は、とりわけ地租という前近代的租税制度の温存を許すものであった。地租 Grundsteuer<sup>2)</sup> は、量的に収益税中最も重要な位置を占めると同時に、質的にも、土地台帳に基づいて面積・地味等に応じて課税するという外形標準課税であること、債務利子等の控除制度を持たないこと、という古い収益税としての性格を最も色濃く残すものであった。それゆえ、ゲマインデへの地租委譲は、一方ではゲマインデの独立財源を保障することによって近代的な地方税制度への前提条件を作りつつ、他方で前近代的租税制度を温存するという、矛盾した性格をもっていたといえる<sup>3)</sup>。

ところで、1872年に設立されたドイツ社会政策学会では、解決されるべき社会問題の一つとして邦・ゲマインデを通じた租税問題を幾度かにわたって取り上げたが、その討議の中で上述のような矛盾は個々の論者によって指摘されていた。にもかかわらず、同学会は最終的には地

租委譲を支持する方向を打ち出したのである。地租委譲のかかる矛盾は、社会政策的立場からどの様に正当化されたのか、また地租委譲への合意形成は如何にしてなされたのか。この点を明らかにするのが本稿の課題である。

もちろん、収益税委譲問題の背景をなす事情を全面的に考察するためには、このような視角の他に、第二帝政期ドイツの経済的・政治的構造、地租・家屋税・営業税・資本利子税といった収益税各税種に関わる諸階層の利害、およびライヒ・邦・ゲマインデそれぞれの財政状況・財政的利害の分析を踏まえないと本稿ではさしあたり、収益税委譲の理論的背景を分析するために、ドイツ社会政策学会における地方税論争に対象を限定したい。収益税委譲の政治的過程に対する社会政策学会の影響力は過大評価されてはならないが、この論争はゲマインデや土地所有者の側からの地租委譲要求が台頭してきた状況の中で、かかる要求に理論的根拠を与えたものとして重要な意味を持ち、今後の包括的な研究にとっても多くの示唆を得られると思われるからである。

社会政策学会での地方税論争を扱ったわが国での研究は決して多いとは言えない。井藤半弥氏はこの論争の記録である社会政策学会叢書第14号を、19世紀後半から20世紀前半にかけての地方税問題に関する「代表的著作」をして取り上げており<sup>4)</sup>、また藤本建夫氏が「地租・家屋税委譲のための理論的作業」<sup>5)</sup>として位置づけているが、その内容に立ち入って紹介した研究は皆無といってよい。本稿では、ドイツ社会政策学会における地方税論争を取り上げ、その議論の内容を詳細に検討し、地租委譲問題をめぐる当時の理論状況の整理を試みる。

なお、社会政策学会での地方税論争は主として第5回大会を中心に展開されたが、しかしこの論争は邦税制改革をめぐる一連の論争と密接な関わりを持ち、また、同学会の叢書に掲載された諸論文も論争への論点提起の上で重要な役割を担った。そこで本稿は、表1に示したように論争の全体像を把握し、以下のような構成で論じたいと思う。まず、アイゼナハ集会での提起を受けて出版された社会政策学会叢書第3号(1873年)から社会政策学会第3回大会(1875年)までの、邦税改革をめぐる議論の中で地租がどのような意味を与えられたかを明らかにし(2章(1))、次いで社会政策学会第5回大会の地方税論争の足掛りとなった社会政策学会叢書第12号(1877年)の分析を通じての地方税論争への論点を明らかにする(2章(2))。その上で第5回大会における地方税論争を詳細に検討し(3章)、この論争が地租委譲にどのような意味づけを与え、またどのような問題を残したのかを考察したい。

表1 社会政策における地方税論争年表

年		備考
1872	アイゼナハ集会	
1873	「人的課税」5論文	叢書第3号
1874	ノイマン「累進所得税」	叢書第8号
1875	第3回大会「所得税」	叢書第11号
1877	「地方税問題」10論文	叢書第12号
	第5回大会「地方税問題」	叢書第14号

## II 社会政策学会第5回大会までの論争の経緯

社会政策学会第5回大会の地方税論争への前段としては、次の二つの議論の流れがある。第一には社会政策学会叢書第3号から第3回大会までの邦税制改革に関する論争の中での、収益税にどのような位置づけを与えるかに関する議論である。これは、収益税は所得税制度成立後もなお補完税として邦に存続されるべきか、あ

るいはゲマインデに委譲されるべきか、という点で地方税論争に関わっていく。第二には、叢書第12号における、邦税改革との関わりで地方税制はどう再編されるかをめぐる議論である。この議論は、邦とゲマインデとの機能区分、ゲマインデの課税自主権、ゲマインデにおける課税原則、ゲマインデにおいてとりわけ重視される土地所有者への課税のあり方、という問題を論じたものであり、第5回大会への論点を析出したものと言える。以下ではこの二つの議論の流れに沿って論争の経緯を概観する。

### (1) 邦所得税制導入に伴う収益税の行方をめぐって

社会政策学会の設立集会であるアイゼナハ社会問題討議集会(1872年)の後、学会の常任委員会は検討すべき社会問題の一つとして租税問題を挙げ<sup>6)</sup>、社会政策学会叢書第3号「人的課税」(1873年)<sup>7)</sup>、及び同叢書第8号のノイマン論文「邦・ゲマインデ財政における累進的所得税」(1874年)<sup>8)</sup>を発表した後、1875年の第3回大会<sup>9)</sup>での議題に取り上げた。

これらの論文・討議においてはゲマインデ税制そのものは主要な論点ではないが、ここでは邦所得税制成立後の収益税がどのような役割を果たすものと考えられていたのか、という点で地方税論争に関わりを持つ。すなわち収益税とりわけ地租は、有基的所得重課の手段として所得税による給付能力捕捉を補完し得るか、という論点である。有基的所得*fundiertes Einkommen*とは、土地・建物など周期的に収益をもたらす源泉からの所得を指す概念であり、職業所得や労働所得といった非有基的所得に比べて安定性・確実性に富むためにより高い給付能力を持ち、また不労所得的な性格を持つものとされた。以下では、このような有基的所得を重課する手段として、邦税として収益税を存続させるか、あるいは収益税はもはやかかる機能を果たし得ず、別の位置づけを与えられるべきか、という論点について、論争を整理する。

まず、アイゼナハ集会での問題提起を受けて

出版された社会政策学会叢書第3号「人的課税」(1873年)は、邦税制のあり方をめぐって5名の論者の見解を掲載したものであるが、一般所得税導入の是非、申告・査定のある方、控除制度や税率の問題と並んで、所得税制において「有基的所得と非有基的所得とは区別されるべきか？」<sup>10)</sup>が論点の第二に掲げられている。

ボン大学教授ヘルト Adolf Held は、「有基・非有基的所得の区別については、私はこの問題はとりわけ重要ではないと言わねばならない。この問題が頻繁に、好んで論じられるというのは、ほとんど土地所有者と営業者との間の周知の小競合いに起因するのである」<sup>11)</sup>とした上で、有基的所得重課のために特別な租税制度は必要なく、累進的所得税で充分捕捉し得るものとした。伯爵ヴィンツィングローデ Graf von Winzingerode、ベルリン大学教授レスラー Constantin Rößler もヘルト同様、有基的所得者への二重課税を批判した。

これに対して、ボン大学教授ナッセ Erwin Nasse は、財産所有からの所得と勤労所得との課税上の区別、という観点から有基的所得重課を支持するが、その手段としての現行の収益税は不相当である、とした。その際収益税は地方委譲されることになるが、「それ自体欠陥が多く、時代遅れとなった邦税をゲマインデに委譲すべき財源として指示するのではなく、地方団体固有の諸事情に適合的な、独立的な租税制度を、他方邦には収益税の廃止による減収に対して、有基的所得の課税強化という点で補償を与えるべきである」<sup>12)</sup>と述べ、邦所得税の補完税としては財産税を導入し、現行収益税制はゲマインデの実情に合うように改善した上で委譲されるべきとした。ライプツィヒ商工会議所書記のゲンゼル Gensel も同様の立場から、邦税における有基・非有基的所得の区分は所得税と財産税との組合せによって行なわれるとし<sup>13)</sup>、収益税はもはや邦税として存続されるべきではない、と主張した。

以上のように、邦税における有基的所得重課の問題はさておき、いずれの立場からも、収益

税はもはや有基的所得重課の手段としては有効でなく、邦税としては廃棄されることが明確に示された訳である。これによって、例えばナッセ論文の示唆するように、ゲマインデへの収益税委譲の可能性が示されたことになる。

同様の見解は翌1874年の社会政策学会叢書第8号ノイマン論文「邦・ゲマインデ財政における累進的所得税」にも見られる。ノイマンは邦・ゲマインデにおける給付能力原則の徹底を強調した上で、地租は外形標準課税によるために負債利子控除など納税者の給付能力への考慮を欠くものであって、給付能力原則とは相容れず、有基的所得重課による給付能力原則課税の補完という任務は収益税よりむしろ財産税に負わせるべきであると主張した。その上でノイマンは、「…『分担金 Beitrag』の徴収、すなわち反対給付に対する給付やその尺度を問題にする限りでは——収益税はこの点に陣地を死守する——、またとりわけゲマインデ財政需要の本質的な部分に充用される目的のためには、…(収益税は)依然不可欠なものになろう。しかし真の『租税 Steuer』を問題にするならば、…ますます広い領域を支配しつつある所得税の前に収益税は一層後退する」<sup>14)</sup>と述べ、収益税は給付能力原則に基づく「租税」ではなく、給付一反対給付原則に基づく「分担金」的なものとしてゲマインデに委譲されるべきであることを主張した。

次いで1875年10月10日、社会政策学会第3回の所得税をめぐる論議では、ゲンゼル、ヘルトの報告と討論の末、次のような決議を採択した。「1. 今なおドイツのほとんどの諸邦で存続するいわゆる収益税は、増加する財政需要には不十分なものとなった。2. それゆえ、緩やかな累進税率を持つ一般所得税と一般財産税との組合せが基幹的直接税として導入されることが望ましい。3. 旧来不動産への課税が収益税の他の税種よりも重課されてきたところでは、かかる区別の単純な廃止は認められない、なぜなら他の納税者層の犠牲において不動産所有者を不当に利することになるからである。4. 直接税改革の方針は間接税及び地方税の行方とも関連するため、

委員会は次回の総会のためにこの2点に関する協議を準備する。」<sup>15)</sup>

即ち、邦においては一般所得税と一般財産税とを基幹税とし、地租は将来的には廃止されるものの、当面収益税の他の税種（特に営業税）納税者との負担公平、という観点から存続されること、また地租をゲマインデに委譲するか否かは今後の同学会の課題として残される、という決議であった。

以上のように、ノイマン論文や第三回大会決議を経て、地租を有基的所得重課の手段として位置づける論理は、邦税制の近代化とは相容れないものとして否定され、将来的には邦税としての地租の廃棄が方針として打ち出されたのである。なお、このような議論の変遷の背景には、1873年の農業恐慌とそれに続く大不況があり、土地所有農民の経済的困窮・負債増加という現実の中で、地租における負債利子控除欠如の問題性が一層明らかになり、地租が給付能力原則に合致するとはおよそ言い難い状況があったのである<sup>16)</sup>。

(2) 社会政策学会叢書第12号「地方税問題」

前節で述べたように、邦税改革のあり方をめぐる議論の中で、収益税の前近代的性格が明らかにされ、その邦税としての廃棄が明確に打ち出された。それに次いで、邦税改革に伴う地方税制の再編成、とりわけ地租の行方がゲマインデ税制との関わりで問題となってくる。

1877年に出版された社会政策学会叢書第12号「地方税問題」<sup>17)</sup>は、第5回大会での地方税論争を準備するものとして、邦税制改革に伴うゲマインデ租税制度の再編成をめぐる、立場・所属の異なる10名の論者の見解を掲載した（表2参照）。ここで提起された問題は、「(1)特別な地方税制度は必要か、あるいは邦税への付加税制度で充分か、(2)特別な地方税制度が必要であるとすれば、それはどのように編成されるべきか、どのような種類の租税が地方に導入され、これらの税種は相互にどのような関係にあるべきか」<sup>18)</sup>という論点である。さらにこの2論点の前提として、ゲマインデの課税原則が問題になっている。以下、この3つの論点に沿って整理し

表2 『社会政策学会叢書』第12号の論点整理

論者	地方税原則	付加税か独立税か	ゲマインデ税の税種
Hoffmann Königsberg出納長		邦所得税への付加税が主	邦の地租とは別の、特別利益を捕捉する土地課税
Ernst Bruch Breslau統計局長	邦とゲマインデに原則的相違はないがゲマインデでは応益原則の余地大	大都市に限り税制の独立	地方所得税と都市の特別家屋税
Ludwig Wolf Gro enheim市長		邦税の欠陥のため、付加税には反対	特別税以外は所得税のみ収益税委譲は反対
Ernst Meyer Halle大学教授	邦とゲマインデは内政の領域を分担。但し邦がより包括的	営業税以外は付加税	邦の全ての直接税への付加税+営業税
Reizenstein Mez参事官		邦所得税付加税が主	人税と土地・建物税への付加税
Zürn Würzburg市長	ゲマインデは単なる利益団体ではない	ゲマインデの課税権強化。邦とゲマインデの税源分離	全ての邦直接税への同率の付加税
Ileinz Jena大学講師		Zürnと同見解	消費税を認めるが、できる限り所得税による
Metz Stra burg参事官		付加税と独立税の併用。但後者は邦による規制	
Adolph Samter Königsberg銀行家		付加税を主とした上でゲマインデの特別課税を認める	所得・財産税付加税+収益税の地方委譲
Erwin Nasse Bonn大学教授		収益税の地方委譲ではなく邦人税の付加税	所得・財産税付加税

<資料> Die Communalsteuerfrage, S. V.f.S., Bd.12, Leipzig, 1877,より作成。

てみよう。

#### A. ゲマインデの課税原則をめぐる議論

社会政策学会は、邦・ゲマインデを通じた社会政策的租税制度の確立という観点から、ドイツ自由貿易学派の「邦は給付能力原則、ゲマインデは給付—反対給付原則」という単純な定式化<sup>19)</sup>を批判することに力点を置いていた。前出ノイマン論文でも既に、かかる自由貿易学派の定式化は強く批判され、ゲマインデにおいても給付能力原則が主要な課税原則であることが強調されていた。ゲマインデの行政分野には、特定の階層に利益をもたらす行政分野と、国家と同様に公的な義務に基づく行政分野とがともにあるのであって、「以前から言われているように、二つの租税領域（応能税と応益税——引用者）のうち、全ての国家経費が一方の領域、全てのゲマインデ経費が他方の領域を割り当てられるべきではない」<sup>20)</sup>、というのがノイマンの主張であった。

社会政策学会叢書第12号の10論文においても、ノイマンのこの見解は概ね支持され、自由貿易学派のゲマインデ税＝給付—反対給付原則課税という定式を支持するものは皆無であった。この叢書は社会政策学会の地方税問題に関する原則的立場を示したものであり、ヴァグナーが言うように、「古い自由貿易学派の一面性を回避し、正す」<sup>21)</sup>意味をもったのである。

しかし他方で社会政策学会の論調は、ゲマインデへの地租委譲を擁護する立場から、給付—反対給付原則がゲマインデにおいて相対的に大きな適用範囲を持つことをも認めざるを得なかった。すなわち第一に、ゲマインデにおいては邦とは異なる性格をもつ行政分野、とりわけ給付—反対給付原則に適合的な行政分野があり、これについては邦税とは異なった税源を保障する必要があること。第二に、前節で明らかにしたように、収益税としての地租はもはや給付能力原則とは相容れないことは明確であって、地租はむしろ給付—反対給付原則に基づく課税としてゲマインデに適合的な税源であること。この二

点からゲマインデへの地租委譲を主張する論理である。

社会政策学会叢書第12号におけるゲマインデ課税原則論は各論者の中で概ね次の点で見解の一致がみられた。自由貿易学派の主張するところの「邦は給付能力原則、ゲマインデは給付—反対給付原則」という一面的な区分は、邦とゲマインデとの財政関係がますます緊密になっている今日ではもはや妥当せず、ゲマインデにおいても邦同様に給付能力原則が主要な課税原則であること、しかし他方で経済的目的の達成という任務をより強く負うところのゲマインデにおいては、給付—反対給付原則は邦に比べてより広い適応範囲を持つこと、である。

#### B. 付加税制度か独立税かをめぐる議論

前述のような、給付能力原則と給付—反対給付原則との併用、という原則論からすれば、給付能力原則課税として邦所得税付加税を、給付—反対給付原則課税としてはゲマインデ独立税を、という租税制度が必然的に導かれる。実際、論者のほとんどは、「所得税付加税+独立的物税」というゲマインデ税制を支持しているものの、ゲマインデの課税自主権については大半が消極的であり、付加税が主であるべきとの立場をとった。

とりわけマイヤーは、邦とゲマインデとは内政の領域を分け合っているのであり、両者の税源を区別する必要はないものとし、分権化の傾向を非難した。ザムター、ナッセ、ホフマン、ライツェンシュタイン、ヴォルフらは、邦所得税への付加税がゲマインデの主たる財源であるべきとし、ゲマインデ独立税は部分的にのみ、あるいは補完的に物税を認めるものとした。

これに対してブルッフはとりわけ大都市の租税自主権の拡大を主張し、家屋税など都市的な租税を独立税として認めると同時に、所得税についても地域的な諸事情を考慮するためにゲマインデが独自の税率を設定し得る権限を与えるべきとした。チュルンも同様にゲマインデの租税自主権強化を主張し、とりわけゲマインデ給

付による便益が明確な限りで給付—反対給付原則を厳密に適用するような租税が、ゲマインデ独立税として課されるべきであるとした。

以上のように、この論点については各論者の見解が大きく異なっており、ゲマインデの課税自主権拡大という観点から地租委譲を主張する見解は、この時点ではなお一般的な支持を得ていないといえる。

### C. ゲマインデ独立税の内容をめぐる議論

前述のような原則論に立った上で、それでは給付—反対給付原則に則った租税制度は如何にあるべきか、これが第三の論点である。ゲマインデにおける給付—反対給付原則は、財産所有者とりわけ土地所有者への課税の問題として論じられた。すなわち、ゲマインデ財政支出の中で大きな比重を占める、道路や街灯、水利・排水施設、といった経済的施設の建設・維持・補修に要する費用は、とりわけ地価の上昇や土地経営コストの節減を通じて特別利益を得るところの土地所有者に負担させるべき、という観点である。この点では10名の論者は一致しているが、かかる特別利益の捕捉の方法としていかなる租税が妥当であるかについては、次のように見解が分かれている。

まず、給付—反対給付原則課税として地租をゲマインデに委譲すべきであるとしたのは、ザムターのみであった。ナッセは、「ゲマインデは邦よりも大きな度合で、経済的目的の達成のための連合体である」とし、このような性格の財政支出の財源としては分担金が適格的であるが、「しかし使用料や分担金によって十分に賄いきれないゲマインデ支出の大きな部分が残る」<sup>22)</sup>のであり、このために土地所有者や営業者への課税の必要を論じたものの、現行収益税は改善すべき多くの問題を抱えているとした。

ブルッフは、「経済的施設の建設・維持費は、主として、そしてでき得る限り、この施設を直接に利用し、あるいはそれによって大きな利益を得た者によって負担されるべきであろう」<sup>23)</sup>として、給付—反対給付原則の適用は収益税の

ような租税制度によるのではなく、受益と負担の関係がより直接的であるような分担金によるべきである、とした。ホフマンも同様の立場から、収益税としての地租とは異なる形での、土地所有者への特別課税を主張した。

ヴォルフ、ハイツ、マイアーらは、このような特別課税や地租委譲には否定的であり、ゲマインデの税源はできる限り所得税によるべき、とした。

以上のように、ゲマインデにおける給付—反対給付原則適用の余地については各論者は概ね合意しているが、それがどのような租税制度で行われるべきかについては、地租によるか、それとは別の特別課税によるか、という点でなお論議の余地が残されたのである。

### (3) 小括

以上、1875年までの社会政策学会におけるゲマインデ税制をめぐる合意形成の到達点は、次のように要約されよう。第一に、収益税はもはや邦税として存続されるべきでなく、ゲマインデの財源として適格的であること。第二に、邦と共通する内政分野を担う限りでゲマインデにおいても給付能力原則が主たる課税原則であり、この財源として邦所得税への付加税が認められるべきこと。第三に、ゲマインデは邦に比べて経済的目的達成のための行政領域をより重点的に担うものであり、このかぎりでは給付—反対給付原則に基づく負担配分が必要であること。

他方、社会政策学会第5回大会への課題として残された論点としては、次の三点にまとめられる。第一に、ゲマインデの課税原則として給付能力原則と給付—反対給付原則とはいずれに重点が置かれるべきか。第二に、収益税はゲマインデ独立税として委譲されるべきか、あるいはその査定・課税基準は邦によって定められるべきか。第三に、ゲマインデにおいてとりわけ重点な意味を持つ土地所有者への課税方法はいかにあるべきか。次章ではこの論点に沿って第5回大会での論争の整理を行なう。

### Ⅲ. 社会政策学会第5回大会（1877年）

1877年10月8～10日に開催された社会政策学会第5回大会は前述のようなゲマインデ税制に関する議論の流れを受け、ゲマインデ税の原則・制度に関する討論を行った。大会はヴァグナーの報告、ヴェグナーの副報告、及びヴァグナー、ザイファルト、ヘルトの決議案（表3参照）をめぐる討論を経て、ヘルト案に修正を加えた決議を採択した。以下ではこの報告・討論を前章で示した論点に沿って整理し（表4参照）、第5回大会での地方税論争の持つ意義を明らかにしたい。

#### (1) ゲマインデの課税原則

報告者ヴァグナーはまず、邦およびゲマインデと国民経済との関係、および租税一般に関する基本的な考え方について、自身の見解とドイツ自由貿易学派との対比を行ない、自由貿易学派の見解である私経済的な等価交換すなわち給付－反対給付原則を共同経済に対しても一元的に適用しようとする考え方を批判した。ヴァグナーは、国民経済全体の共同経済的性格が強まるにつれ、給付－反対給付原則の適用範囲はますます狭くなって行くのであり、「ゲマインデにおいても給付能力原則が主要な課税原則」<sup>24)</sup>である、としている。しかし他方でヴァグナーは、邦では国民の全体的な利益に関わる業務、ゲマインデでは個人や特定の階層の利益に関わる業務の比重が大きいとし、そのかぎりではゲマインデには給付－反対給付原則の適用される範囲が大きい、とも述べた。そこで、ゲマインデの給付が特定の個人や階層に特別利益を与えていることが明確であって、かつ、おおよその利益が測定可能であるような場合、その費用負担配分上の原則として給付－反対給付原則を用いることを主張した。この見解は叢書第12号までに合意された社会政策学会の原則的立場を総括するものであり、他の論者も概ねこの見解を支持した。

しかしヘルトは、「詳細や本質に立ち入らずに原則のようなものについて論ずることは有益とは思われない」<sup>25)</sup>とし、その決議案の中でも課税原則については明言を避けた。ヴァグナーは、このようなヘルト案に対して、「この無原則性によって立場の異なる誰もが（とりわけ自由貿易主義者ブラウンが——引用者）承認し得る案になっている」<sup>26)</sup>ことを批判した。実際、国民経済会議議長ブラウンは、ゲマインデはその歴史的発展経緯によって経済的機能を持つのであって、邦＝支配、ゲマインデ＝経済という機能区分は依然正当であり、ゲマインデの主たる課税原則は給付－反対給付原則である、との自由貿易学派の原則論に立った。その上でブラウンは、給付－反対給付原則に適合的な租税として収益税とりわけ地租を挙げ、この点からヘルトの決議案を支持したのである。

確かにヘルトの決議案においては給付能力原則を明記しないことによって、所得税付加税の地位が、ゲマインデの基幹税としてでなく、単に分担金や収益税と併置される税源の一つとして叙述されている。このことは叢書第12号における一致点からの後退、と言わざるを得ない。

#### (2) 独立税か付加税か —— 地租委譲の是非

次に、ゲマインデにとって地租は邦税付加税として課されるか、独立税として委譲されるか、という論点については、次のように整理される。

報告者ヴァグナーは、近代国家はその法原理に従って、国以外の、あるいは国から独立した租税主権を認めず、そのかぎりでは租税主権という意味でのゲマインデ「租税自治」は有り得ない、とした。すなわち邦はゲマインデの無分別な課税政策を防ぐために、また邦自身の財政的利益を保護するために、ゲマインデ税の税種の選択、課税・徴税に関する一般原則を定め、これによってゲマインデを監督するべきであるとしたのである。

但しヴァグナーは、前述のように邦とゲマインデとの機能上の相違があることを考えれば、専ら付加税のみでなく、ゲマインデ固有の課税

表3 ドイツ社会政策学会第5回大会決議案の比較

提案者	Wagner	Held	Seyffardt
邦とゲマインデの関係		さまざまなゲマインデにおいてどの様な種類の租税が徴収されるべきかということは、邦法によっては、また同時に必要な邦税改革に対する配慮とともに規定されねばならない。	
付加税の範囲	1. ゲマインデ税は邦税に明らかな欠陥がある場合や、邦とゲマインデの業務に部分的な相違がある場合は、邦税への付加税に限定されない。	4. 分担金及び物税は類似の邦税とは独立して、ゲマインデの人税特に所得税はそれに対応する邦税に付加して査定される。	1. 当面するゲマインデ租税制度の改革に際して、可能な限り全ドイツにとって、まず第一に邦の所得税への、第二にそして法律的な制約の下で、邦の収益税への付加税が望ましい。
課税原則	2. 邦と同様ゲマインデにおいても給付能力に応じた課税、という原則が存在する。ゲマインデの業務と支出の種類によって、またこれらの支出の個人の経済状態に対する経済的作用によっては、むしろ利益の大きさに応じた課税という原則がより大きな根拠を持ち、邦よりもゲマインデにおいて広い範囲での適用がより容易である。		
租税と支出の対応	3. ゲマインデ課税の執行は次のような支出項目への分類を必要とする。a. 一般的支出、 b. 文化的目的のための特別支出、 c. 道路、及び地域的な居住性・利用性を営業目的のために改善するあらゆるものための支出 4. 応能租税は一般的行政分野に充当される。	2. ゲマインデでは、主として次の租税が徴収される。1) 明白な利益に対する特別分担金、2) とりわけ土地及び建物に対する物税、3) ゲマインデ内に生活し、経済的に自立する全ての自然人に対する人税、4) 大都市においては一部、3)の代わりに間接的な消費税 3. 邦税は、様々な主要支出の種類が(2. の3つの税種の内)の何れに対応するものであるかということ、ゲマインデ行政の主要分野と支出項目を考慮して規定するが、その際物税は経済的行政への支出に充当される。	2. 個人または個々の利益団体への給付については、使用料や特別に課される収益税が認められる。 4. 法人に対しては、これまでも多くのゲマインデで課されてきたような収益税におよそ比例した所得税率を特別に定める。
その他			3. 消費税及び支出税は新たに導入すべきでなく、さしあたり存続されるものの、その縮小を漸次的な廃止に努力すべきである。

<注> 1. この他にゲンゼルの決議案が提出されていたが、彼はヘルトの案に賛意を示し、自らの案を撤回した。  
 2. 上記のヴァグナー案は採決に際して表5のテーゼを自ら短くまとめたもの。  
 3. 大会決議はヘルト案に次の修正を加えたもの。1. 「徴収されるべき」→「徴収され得る」、2. 4) 削除。  
 <資料> Verhandlungen der fünften Generalversammlung des Vereins für Sozialpolitik am 8. Oktober 1877, S.V.f.S., Bd.14, Leipzig, 1878, より作成。

表4 第5回大会討論の論点整理

発言者	Adolph Wagner	Wegner	Max Seyffardt	Adolf Held	Karl Braun
身分	Berlin大学教授	Duisburg市長	Preu en邦議院(自由党系)	Bonn大学教授	国民経済会議議長
邦・ゲマインデの性格・機能	邦=支配、ゲマインデ=経済、という分け方は一面的。両者の事務配分は歴史的に規定される	ゲマインデは邦の内政上の機関であると同時に邦から独立した経済的業務領域を持ち、これらは特定の階層に利益をもたらす			歴史的経緯からして、邦=支配、ゲマインデ=経済という区分は妥当
地方税の原則	ゲマインデの共同経済的性質・公平性等の点から邦と同様給付能力原則が主。但、給付-反対給付原則の余地は邦より大きい	両原則を各行政分野に応じて適用	給付能力原則支持	「原則」は単なるスローガンに過ぎない	給付-反対給付原則
ゲマインデの課税権	邦はゲマインデの無分別な課税政策を防ぎ、邦自身の財政的利益を保護するために、ゲマインデ税を法的に規制する	付加税主義。ゲマインデは邦から独立した租税制度を形成・発展させ得る状況にない	応益原則に基づく手数料や分担金の他は所得税付加税のみ	単一的付加税に反対。邦=所得税、ゲマインデ=物税がよい。邦法でゲマインデ税制の枠組みを定め、その中でゲマインデの裁量を認める	ゲマインデの個別的な税制の自由を認め、邦法は防護欄(Held案を評価)
土地所有に対する特別課税	ゲマインデの給付は邦より経済的領域に関わりを持つため、土地所有に対する増益的な特別課税が必要。増価税等	独立的な土地課税ではなく、地租付加税。但し現行の査定基準は改善する必要	農業保護のため土地に対する重課は不適当	物税と分担金。Wagnerのいう土地所有への特別課税は邦税に適合的	

<資料> 表3に同じ。



の余地を与えるべきである、とも述べている。彼の決議案（表3参照）の中では、「邦と地方の業務に部分的な相違がある場合」は付加税に限定されない、とされている。すなわち、一般行政分野に充当される応能税は邦税付加税とし、それ以外の、「地域的な居住性・利用性を営業目的のために改善するあらゆるものための支出」に充当されるべき応益税はゲマインデの独立税として課されることも有り得る、という論旨である。但し、収益税の地方委譲についてはヴェグナーは明言を避けている。

これに対して副報告者ヴェグナーは、次のような理由から付加税主義を主張した。まず第一に、邦とゲマインデの間には業務内容において大きな相違はなく、ゲマインデも邦と同様内政的分野を担い、また邦の行政事務の一部を委任されているかぎりでは、その財源調達も邦と同一の制度によるべきであること。また第二に、独立的な所得税を課していたプロインセンの一部の都市において、固有の所得税を放棄し、邦税付加税に転ずる傾向があることに見られるように、ゲマインデの側に独立税を課するような力量がないこと、である。

さらにヴェグナーは、ゲマインデへの収益税委譲に対しては次の理由で否定的であった。第一に、ゲマインデの経済的支出や施設が特定の

住民階層に特別利益を与えたり、第三者の利用を排除するようなものであったとしても、例えば街灯の設置が公安に資したり水道建設が公衆衛生に資したりするように、なんらかの公共的性格（外部経済）を持つのであって、受益関係の厳密な測定は困難であること。第二に、委譲は邦の代替財源が確保されていない限り実現不可能であり、農村ゲマインデでは委譲された地租を持って余すであろうし、都市については家屋税が委譲されたとしても財政窮状を解決するにははるかに足りないこと。

これに対しヘルトやブラウンは、ゲマインデの財政的自治という点から単一的な付加税制度には反対し、むしろ邦とゲマインデの税源を区別すべきであるとした。かかる立場から、ヘルトの決議案では人税は付加税、物税は独立税として徴収されることを明記している。これによって収益税の地方委譲への支持が明確に打ち出された訳である。但しヘルト案の特徴として、地方税制が「国法によって、また同時に必要な国税改革に対する配慮とともに規定されねばならない」こと、またゲマインデにおける租税と支出の関係は国法によって規定されること、というように、他の2案にはない邦の租税制度や法律との関係が明記されていることが指摘できる。

表5 社会政策学会第5回大会ヴェグナー報告でのテーゼ

1. ゲマインデの税制改革は法のそれに依存する。
2. ゲマインデには邦税付加税や直接税、特に人・所得・収益への課税は禁止される。
3. 但し、邦とゲマインデの状況如何によって、部分的には付加税が認められる。
4. ゲマインデにも給付能力に応じた課税という原則が存在するが、邦に於けるのと同程度ではない。
5. 応能的租税は一般分野に充当される。
6. 応益税は特別な行政分野や経済的利益に関わる分野に充当される。
7. 応能税はさらに、有基的所得へのより高い課税と高額所得への累進的課税とを必要とする。
8. 応能原則のためには所得税だけではなく、収益税による財産課税を結合させる必要がある。
9. 応益税は、
  - a. 特別利益を捕捉する使用料・分担金、
  - b. 財産税又は収益税、
  - c. 特に都市に有効な土地所有課税。

<資料>表3に同じ。

### (3) 土地所有者への特別課税

ヴェグナーは、ゲマインデにおいてはとりわけ土地所有者の利益に関わる給付が多い、という点では自由貿易学派と一致する、と述べている<sup>27)</sup>。かかる土地所有者の特別利益を捕捉する手段として、彼は、報告の中で挙げたテーゼの9(表5参照)に見られるように使用料・分担金、財産税又は収益税を挙げた。

しかしその際に、とりわけ都市においては地租に加えて、土地増価税ないし土地所有移転税・相続税による特別利益捕捉を挙げている点が注目される。「とりわけ都市では大きな価値増加が生ずるが、これは他のいかなる租税や分担金、使用料Gebührenによっても十分に捕捉されないものと思われる。邦やゲマインデの全体的な発展に基づく増価は、諸個人に対して反対給付無しに利益を与える。都市の好景気は、土地所有者にとって特別に増価をもたらす。この増価に課税することは租税の公平、社会的公平にとって必要不可欠であって、また給付-反対給付原則の帰結でもある。」<sup>28)</sup>ヴェグナーの土地増価税論はすでにアイゼナハ集会において提唱されていた<sup>29)</sup>が、ここでは地租委譲に際して土地所有者の特別利益の捕捉をより強化することで、旧来の地租のもつ不十分性を補おうとするものであった。

ヴェグナーは、ヴェグナーの土地増価税論そのものには直接言及していないが、次のような根拠でゲマインデ独自の土地課税を否定した。すなわち第一に、土地所有者は現行税制の下でさえ地租によってかなりの租税負担を負っているのに、この上ゲマインデの土地特別税を設けることは、土地所有者に二重の税負担を課すことになるということ、第二に付加税主義に傾きつつある邦がこのようなゲマインデ特別税を認めることはありえず、また前述のようにゲマインデの側にもかかる独立税を採用する力量がないこと、という理由である。結論としてヴェグナーは、土地所有者の特別利益を捕捉する手段としては邦の地租への付加税で充分であり、ゲマインデに地租を委譲したり、ゲマインデ固有

の土地課税を認めることは現実的でない、としたのである。

ザイファルトは、国際競争下での農業の苦境に鑑み、農業保護関税が不当であるとする立場に立つ限りでは、関税以外の手段による農業保護政策をとる必要があり、土地課税はむしろ軽減されるべきである、と論じた。この理由から、ゲマインデの財源としては邦所得税付加税が主であるべきで、有産階級への重課は所得税の高い累進性によって達成され得る、と主張した。

ヘルトも、ヴェグナーの主張するような土地所有に関わる特別利益への課税に対しては否定的であった。所有移転税や相続税は邦に帰属すべき租税であり、ゲマインデ税として捕捉することは不相当としたのである。

以上のようにヴェグナーの決議案が多くの論者から否定的にみられた中で、ナッセの見解はヴェグナーへの批判でありながら、ヴェグナーの土地所有課税に関する立場には非常に近いもの、ないしそれを発展させたものとして注目される。すなわちナッセは、ゲマインデの法人Forensen<sup>30)</sup>への課税をヴェグナーのように給付能力原則で課すのではなく、法人がゲマインデの給付を通じてその営業条件のうえで特別利益を得るという観点から、給付-反対給付原則ないし「生産に応じて」<sup>31)</sup>課税されるべき、としたのである。この見解はヴェグナーの土地所有課税に関する考え方を、ゲマインデ内で生産活動を行なう法人にも適用したものとして評価されるべきであろう。

### (4) 大会決議のもつ意義

最後に、第5回大会はヘルトの決議案に一部修正を加え、これを採択した。決議の内容は表3に示した通りであるが、この決議の持つ意味について、以下簡単にまとめておきたい。まず決議1は、ヴェグナー案やザイファルト案にない、邦の租税制度との関係を明記したものであり、邦法の枠内でゲマインデ独自の租税制度を認めるべきとのヘルトの趣旨説明とは裏腹に、ゲマインデ税制が邦税制に対して従属的な位置

に立つことを表したものと言える。このニュアンスは、ゲマインデにおける支出と租税との関係は邦の立法によって定められるとした決議3にも見られる。

決議2は、ゲマインデ税源として三項目を挙げたものである。(なお、(4)の都市の間接税を認める叙述が決議の中で削除された。)第一には、道路・橋・港湾など主として交通施設の建設に際して直接の受益者から一時的に徴収される分担金や、上下水道・ガスなどの使用料、第二には地租を中心とする収益税、第三に全住民に対する人税、である。決議4との関係で言えば、前二者はゲマインデ独立税、後者は邦税付加税として徴収される。この規定からゲマインデへの地租委譲が必然的に導かれることになる。なお、ヴェグナーらの主張する土地所有者に対する特別課税はこの規程によって排除されたことになった。

#### IV まとめにかえて

以上のような論争の経緯を踏まえた上で、社会政策学会における地方税論争の結論は以下のように要約される。第一に、ゲマインデにおいても給付能力原則が主たる課税原則であるとの原則的立場に立ちつつも、ゲマインデにおける相対的に大きい給付-反対給付原則適用の余地を認めた。第二に、この原則論から、経済的施設の建設・維持といったゲマインデ独自の行政分野の独立財源として、収益税をゲマインデに委譲し、邦の財政的利害と対立しない限りでの、また邦の監督・統制の下での、ゲマインデの財政的自治を保障した。第三に、ゲマインデにおいて相対的に大きな位置を与えられる給付-反対給付原則課税、とりわけ土地所有者がゲマインデの経済的施策から受ける特別利益の捕捉は、土地増価税のような特別課税によるのではなく、地租と分担金によって行われるものとした。

このような理論的枠組において、社会政策的観点から地租委譲を正当化する論理は、次のように構成されたことになる。第一に、収益税と

いう独立税源を保障することによってゲマインデの財政的自治を認め、邦税付加税への過度の依存状態からの脱却とゲマインデ財政の健全化とを図ること。第二に、邦所得税への付加税をゲマインデ基幹税の一方に位置づけることによって、住民の給付能力を公正に捕捉し得る租税制度への転換を図ること。第三に、土地所有者がゲマインデの施策から受ける特別利益の捕捉、という任務を地租に負わせることで、開発利益の吸収というきわめて現代的な観点をゲマインデに導入しようとしたこと。以上三点において、社会政策学会の地租委譲論は、近代的な地方税制度への足掛りを形成する意義を持つものであった。

しかし他方で、地租という前近代的租税に上記のような課題を担わせることにはおのずから限界がある。それは第一に、収益税としての地租が抱える本質的な欠陥、外形標準課税と債務控除の欠如という問題を残したままの委譲は、住民の給付能力からの乖離、とりわけ土地所有農民への不公平な課税を温存するものであること。第二に、給付-反対給付原則の厳密な適用という観点から言えば、地租は土地所有者の受益関係を検証・測定するものではなく、特別利益の捕捉の手段をしてははなはだ不十分なものとならざるを得ないこと。このことから、社会政策学会の地租委譲論から描き出されたゲマインデ税制の姿は、近代性と前近代性とが同居する、矛盾に満ちたものとなったのである。

では、ゲマインデの近代的租税制度への手がかりは那邊に見いだされるのだろうか。筆者は給付能力原則の堅持と特別利益に対するより厳密な課税制度とに求めるべきと考える。前者はノイマン論文にその萌芽を見ることができ、その後のゲオルク・シャッツの地方税原則論<sup>32)</sup>に受け継がれる。後者についてはヴェグナーの土地増価税論やナッセの法人課税論に先見性を見る。なお、土地増価税はその後、1904年にフランクフルト・アム・マイン市で実現されたのに続いて、各都市に波及し、第一次大戦時には戦費調達的手段としてライヒに吸い上げられるこ

とになる。このようなドイツにおける土地増価税の実現と発展の経緯は非常に興味深い問題であり、稿を改めて論じたいと思う。

記

本稿は文部省科学研究費補助金(特別研究員)による研究成果の一部であり、日本財政学会第46回大会での報告(1898年10月14日於香川大学)に加筆したものである。

注

- 1) 例えばバーデンではすでに1884年に所得税制度の成立がみられるが、収益税が補完税として存続されており、これが地方に委譲されたのは1906年であった。その他、ヴュルテンベルグでは1903年に所得税が成立、1915年に収益税委譲、バイエルンでは1910年に所得税成立、1919年に収益税委譲が行われた。  
Vgl., Gemeindefinanzen, Bd. 1, *Schriften des Vereins für Sozialpolitik*, (以下、*S.V.f.S.* と略す) Bd.126 (Nachdruck, Topos Vlg, 1988); Adolph Wagner, *Steuergeschichte vom Altertum bis zur Gegenwart, Lehr und Handbuch der politischen Ökonomie, Hauptabt. 4. Finanzwissenschaft, Tl. 3. Spezielle Steuerlehre, Bd. 1*, Leipzig, 1910 (Nachdruck, Vlg. Detlev Auvermann KG, 1973); 野津高次郎『獨逸税制発達史』有芳社、1948年(復刻版、文生書院、1988年)。なお、バイエルンにおける収益税制の発展と地方委譲の経緯については拙稿「ドイツにおける所得税制度の成立—ゲオルグ・シャントの租税理論を素材として—」『都市問題』80-11・12、1989年11・12月、参照。
- 2) 地租は営業税・資本利子税・労働収益税等とともに収益税 *Ertragsteuer* に含まれるが、他の収益税が純収益課税に移行して行ったのと異なり、外形標準課税という前近代的な殻から出ることができなかった。このような前近代的なニュアンスを表すために、本稿では *Grundsteuer* を「土地税」ではなく、「地租」と訳した。なお、地租の制度は邦によりさまざまに異なり、家屋税ないし建物税を含む場合と、地租と家屋・建物税を区別する場合がある。ここでは家屋・建物への課

税を含めて捉える。

- 3) 例えば藤本建夫氏は、プロセインにおける所得税改革の先進性が、収益税委譲の保守性(ユンカーへの「愛の贈り物」)に規定されていたことを明らかにされた(藤本建夫『ドイツ帝国財政の社会史』時潮社、1984年)。
- 4) 井藤半弥『地方財政学総論』千倉書房、1971年、166頁。但し、井藤氏の叙述は社会政策学会叢書第12号と第5回大会決議とを混同している。
- 5) 藤本前掲書、177頁。
- 6) *Aufruf zur Gründungs eines Vereins für Sozialpolitik, S.V.f.S.*, Bd. 4, 1873.
- 7) *Die Personalbesteuerung, Gutachten auf Veranlassung der Eisenacher Versammlung, S.V.f.S.*, Bd. 3, 1873.
- 8) Neumann, Fr.J., *Die progressive Einkommensteuer im Staats- und Gemeinde-Haushalt, Gutachten über Personalbesteuerung, auf Veranlassung des Vereins für Sozialpolitik, S.V.f.S.*, Bd. 8, 1874.
- 9) *Verhandlungen der dritten Generalversammlung des Vereins für Sozialpolitik am 10., 11. und 12. October 1875, S.V.f.S.*, Bd.11, 1875.
- 10) *S.V.f.S.*, Bd. 3, Inhalt.
- 11) *Ebenda*, S.33.
- 12) *Ebenda*, S.17.
- 13) *Ebenda*, S.46.
- 14) Neumann, *a.a.O.*, S.40.
- 15) *S.V.f.S.*, Bd.11, S.68-70.
- 16) 農業恐慌の長期化の中で地租負担に対する土地所有農民の重圧感は一層強まっていった。例えば中規模土地所有農民が農業の中核を占めるバイエルンでは、1890年代の邦議会やライヒ議会の選挙に際して、地租・家屋・営業税の廃止を累進的所得税の導入を公約に掲げる農民同盟が躍進を遂げた。金子邦子「19世紀末バイエルンにおける農民運動」『社会経済史学』50-1、1984年6月；竹中亨「1890年代におけるバイエルン農民同盟について」『西洋史学』132、1984年3月、参照。
- 17) *Die Communalstreuerfrage, Zehn Gutachten und Berichte, S.V.f.S.*, Bd. 12, 1877.

- 18) *Ebenda*, Inhalt.
- 19) プリンス・スミス Prince Smith、ミヒャエリス Otto Michaelis、ファウヒャー Julius Faucher ら、国民経済会議の主流派は、「邦は支配、地方は経済」という機能配分論に基づき、ゲマインデは住民の個別的利益に関わる業務を行なう経済団体であるとし、ゲマインデ税はゲマインデが個々の住民に与える給付に対する反対給付である、というゲマインデ税=給付-反対給付原則課税、という定式化を行なった。他方、社会政策学会第5回大会の副議長を務めたカール・ブラウンは、基本的にはこの定式化を支持するものの、ゲマインデにおいても給付能力原則課税が妥当する場合もある、との社会政策学会に歩み寄る立場をとった。国民経済会議でのゲマインデ課税原則をめぐる議論については、Carl Braun, Staats- und Gemeinde- Steuern, im Zusammenhange mit Staats-, Kommunal- und Agrarverfassung, *Vierteljahrschrift für Volkswirtschaft und Kulturgeschichte*, Bd.14, 1866, 参照。
- 20) Neumann, *a. a. O.*, S.65.
- 21) Wagner, *Communalsteuerfrage, Ausarbeitung eines Referats im Verein für Sozialpolitik*, Leipzig und Heidelberg, 1878, S. 24.
- 22) *S. V. f. S.*, Bd. 12, S. 271-272.
- 23) *Ebenda*, S. 18.
- 24) *Verhandlungen der fünften Generalversammlung des Verins für Sozialpolitik am 8., 9., und 10. October 1877, S. V. f. S.*, Bd. 14, S. 9.
- 25) *Ebenda*, S. 87.
- 26) *Ebenda*, S. 103.
- 27) Wagner, *a. a. O.*, S. 25.
- 28) *Ebenda*.
- 29) *Verhandlungen der Eisenacher Versammlung zur Besprechung der sozialen Frage am 6. und 7. October 1872, Leipzig, 1873, S.231-243.*
- 30) Forensenはドイツ語の辞書(Grimm, Duden等)には該当する語がなく、ラテン語の形容詞 forensis (1. 司法の、2. 市場の、3. 外国の、の意)から派生したものと思われる。ここでは文脈から考えて、法人、とりわけ複数の地域にまたがって活動する企業を指すものと解釈した。
- 31) *S. V. f. S.*, Bd. 14, S. 95.
- 32) Georg Schanz, *Zur Frage des Steuerprinzips bei den Gemeindesteuern, Finanzarchiv*, Jg. 32, 1915.

(たけだ きみこ 京都大学大学院)