

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號三第 卷十第

行發日一月三年九正大

論 說

消費税に於ける累進課税……………法學博士 神戸 正雄

社會の存續……………文學士 高田 保馬

鎌倉時代の家族制度(二)……………文學博士 三浦 周行

明治の米價調節(五)……………法學士 本庄榮治郎

所得税均等負擔の理想と實現(一)……………法學士 汐見 三郎

キヤナンの富の概念に就きて(二、完)……………法學士 石川 興二

時事問題

家賃騰貴と都市計畫……………法學博士 戸田 海市

官吏の待遇を論ず……………法學博士 小川郷太郎

國庫制度の改定に就きて……………法學士 大森 研造

雜 錄

交通機關論の交通論における地位……………法學士 小島昌太郎

米國勞働者家計三十年間……………法學博士 河田 嗣郎

岡山藩の開墾策(二、完)……………黑 正 巖

經濟論叢

第十卷 第三號 (通卷第五十七號)

大正九年三月發行

論 說

消費税に於ける累進課税

神 戸 正 雄

緒言 (一) 本研究の目的 (二) 説述の順序

第一段 消費税に於ける累進課税の方法及其説明 (一) 方法の大別 (二) 問題の累進 (A) 關稅及使用税の範圍に於て (イ) 關稅 (ロ) 使用税 (B) 普通の狹義消費税の範圍に於て (イ) 普通の方法 (ロ) 進歩したる方法

第二段 消費税に於ける累進課税の批評及其改造 (一) 批評 (A) 從價累進の缺點 (イ) 恣意及惡徳 (ロ) 實行範圍の狹小 (B) 皮相累進の弱點 (二) 改造 (政府專賣)

結論 (全文の要旨)

緒 言

給付能力の大なる者が其の小なる者よりも一層大なる負擔を爲すべきものであるといふこと、

而かも其が絶對的のみならず、相對的にも一層大なる負擔を爲すべきものなることは争を容れない。即ち税率として累進の適當なることは、原則として之を認めなくてはならぬ。古くは色々之に對して異説も出でたけれども、今日の通説は正さに此原則を承認して居る。但だ併し此累進が所得税、相續税、土地又は財産の増價税の如きものに行はれ易く、隨ふて實際此等の税に於て其採用された例は少くないが、収益税や消費税の如きものでは行はれた例が乏しく、又其の行はれ難きものと見做された。併し本來、累進は必ずしも前の種類のものゝみに行ひ得又行ふべきものではなく、後の種類の税にも行へるだけ行ふべきであり、且つ多少は行ひ得る所でもある。其中に就ても収益税のことは暫らく措き、消費税のみからいふても、一層大なる消費を爲す者は一層小なる消費を爲す者に比して其給付能力の一層大なることを推定することは大體に於て難からざる所であり、隨ふて此にも理論として出来るだけ累進税率を採るべきである。唯だ其處で問題は如何に之を採り入るゝかといふことに存する。私が嘗て提案した統一消費税又は統一奢侈税の如きものが行はるゝならば、此にも累進率が容易に採用さるゝが、斯かる税の實施其ものが大困難に遭遇するとして、現行普通の消費税にて果して其が行ひ得るや又行ふて能く公平負擔の理想に近くことを得るやが問題である。此につきては由來、學者の注意を引くことが少く、又殆んど其を以て不能にして問題外たるが如くに考へて居る人も少くない。併し私の見る所では實際隠然

として其が行はれて居るの實例もあり、多少は其が公平負擔の目的に適ひ、又其を擴充して一層能く此目的に適ふ方法の工夫攻究の餘地もありと考へらるゝ。私は仍ち此問題に關する學者實際家の注意を促さんが爲めに、茲に一文を草するものである。

説述の順序としては、先づ由來消費税につき累進課税を行ふとして考へられたる方法を示し並に其の説明を爲し、次に其に對して若干の批判を加え、更らに改造策に及ばうと思ふ。

第一段 消費税に於ける累進課税の方法及其説明

(一)方法の大別——廣く普通の消費税に於ける累進課税といへば、課税物件たる消費物の生産經營の規模の大小に依り此間に累進課税を爲すものと、當該消費物の種類品等に應じて累進課税を爲すものとに分れる。而して其の第一のものに就きては、既に前回の論文に論究したから、今茲に之を省略することゝなし、唯だ専ら第二のものゝみを説くこととする。而して此消費物の種類品等に依る累進課税の方法が更らに二に分れる。其第一は各種消費税相互の間に於て、奢侈的意義ある物に重く課税し、必要的性質ある物に軽く課税することに依りて、消費税の全體に亘りて其全體として累進課税が行はれたといふことの出來る(註一)ものであり、第二は各箇の消費税に於ける消費物の種類品等に依る累進課税で(註二)ある。尤も此中に就き前者は普通の意味にて累進税

が行はれたとはいへないが、併し結果に於ては當さに累進が行はれたと同となり、廣義又は寛かなる意味にて茲にも累進課税が行はれたとはいひ得る。之と異り後者は即ち最固有なる累進である。消費税に於ける課税物件たる消費物の種類品等に依る累進としては、當さに此に重きを置かなければならぬ。物の消費者即ち消費税の擔税指定者たる消費者の間の負擔の公平より見て重要なるは即ち此累進でなければならぬ。固より此觀點よりして各種消費税間の累進課税も均しく重要ではあるが、此方は實際既に自ら相當に注意せられ、略ぼ目的を達して居る。然るに此各箇消費税に於ける其は、兎角初めより行ひ難きものとして取扱はれて居り、斯くて實際に於て各箇の消費税は普通に、從價又は從量にて比例率を採つて居り、其結果は反對累進になる傾向が大い(註三)。其は餘りに不公平であるから、是非とも此に累進を行つて此不公平を緩めたいといふことにならなければならぬ。今日實際立法の改善の爲めには此に於て尙ほ盡すべきものが存する。因て下に項を改めて此點を詳説するであらう。

(註一) 之につきシェフラーは注意して曰く、間接税に於て或物體及同種物體の或品質のもの、重負擔は——弱き租税力の租稅負擔軽減の考の延長に過ぎない。——そして斯くの如く重負擔を爲さしむる事は、第一に強き租税力ある時に然乍ら奢侈的なる物體が制度の中に入れらるゝことに依りて行はるゝ。其他ロツシアも亦、人が間接税を當該消費の其他の價値に應じて分級することを得る。必需品には出來るならば全く免稅し、絶對に無害なる享樂品は頗る輕く課稅し、相對的に無害なる物は一層高く、相對的に有害なる物は頗る高く課稅すべしといふて居る。¹⁾

1) Schäffle, Steuern. B. T. S. 250. Roscher, System d. Fw. 5. Aufl. II. S. 2.

(註二) シェフレールは之につき、割合に重く負擔せしむる目的の爲めの第三の方法は、同種の物の中にて不同等に課税すべき品質が不同等に課税されることである(品質税率)。此は價值に依る測定に従ひ、並に或物體の性質(例之、酒の場合のアルコール度)の標準によりて行はるゝことを得るといひ、ヘツケルも亦た、人は(消費税に於て)税率の累進の一種を唯だ次のことに依りてのみ達することを得る。即ち人が其高さを課税物の品質に適應せしめんとし、高き價格に高き税率を適用することを出發點とするに依りてよあるといふて居る。²⁾

(註三) ヲグナーは消費税は反對累進的に大なる所得に對して小所得を負擔せしむるものといひ、更に、通例の消費税は容易に、高き富める所得者階級を間接に有利とすることとなる。之に加ふるに直接の有利とすることもある。何となれば同一租税物體の品質又は價值は通例税率の確定に於て考慮せられないか又は唯だ僅か考慮せられ、即ち品質税率が多く缺けて居るからといふ。ツルカーは間接税は下の方に累進に働くを爲し、ポーリューは消費税は擔税者の所得に對し、直接税よりもより少く比例的であるといふ。³⁾

(二) 問題の累進——

(A) 關稅及使用稅の範圍に於て——各箇の消費稅に於ける消費物の種類品等に依る累進課稅が問題であるといふたが、其中に就きても關稅及使用稅とに於ては夙に此種の累進課稅が可なり行はれて居る。(い)特に關稅に至ては其が本來單一の稅ではなくて、數多の其の合體したるもの故、此に於て恰も各種消費稅相互の間に於ける累進課稅と同様の意味の注意が行はれ、物の種類に依りて稅率に差等の設けらるゝのみならず、尙其上に同種の物にても品等を考えて稅率に等差を附せられて居ることが少くない。此は確かに累進課稅で、人の氣の附かぬ處に累進の行はれて居る

2) Schäffle, a. a. O. S. 251. Heckel. Lehrbuch d. Fw. II. S. 39.

3) Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 655. 660. Walcker, Fw. S. 97. Beaulieu, Traité de la science des finance. 5 éd. I. p. 634.

處である。尤も其にて同種の物の優劣等に應ずる分級が餘りに精密でないといふ嫌はある。又其等の分級が夫の擔税指定者の給付能力に比しては眞に累進になるといふ程のものでないといふことは多からうが、兎も角茲に累進課税の存することは認めなければならぬ。(ろ)其れから使用税にも例之車税といへば、單純一率の税でなく、自動車自轉車馬車人力車等の區別を爲し、更らに其に各等級をも附して分級累進課税を爲すといふことは決して珍しいことではない。孰れにせよ此使用税の如きは結局直接に消費者に就いて課せらるゝのであるから、累進課税を行ふに都合良き點がある。で、今日普通に行はるゝものよりも今一層踏込んで累進課税を行はうと思へば、同種同等の物にても其を持つ人の財力を測つて、之に應じて累進課税を爲すことも出来る。私は税法が其處まで進むことを奨むるものである。其は全く公平負擔の當然の要求である。

(B) 普通の狹義消費税の範圍に於て——

(い) 消費税の中でも最重要なる地位を占むるものは上記の關税と使用税とでなくて、此にいふ狹義の内國消費税でなくてはならぬ。本問題の重點も亦た此に存する。試みに日本の税制に就きて此方面に於ける累進課税の實現と否と、並に其實現の程度如何を検するのに、通行税と狩獵免許税とは交通税に屬するか消費税に屬するか其部屬につき争はあるが暫らく之を消費税と見て之に分級が行はれて居り、通行税の方は課税物件の等級に應じて税率を異にすることとなり、狩

獵免許税の方は義務者の所得状態を考慮して分級率の行はることゝなつて居るけれども、此等のものは兎も角特殊の税であるから茲に多く問はずとして、何人も消費税として疑はざる、そして最廣く行はるゝ種類のものゝ税率を見ると、日本のは大抵比例率が採られてあることを知る。尤も其比例にも二種ある。一は従量で他は従價である。即ち麥酒税、醬油税（醬油と溜との間に極輕微なる差等課税を爲すことを別とし）、石油税、骨牌税は一定量に同一税額を課するの従量比例率を採り、織物税と賣薬印紙税とは従價比例率を採つて居る。斯くて日本の固有の消費税は大體比例主義を採つて居るが、獨り酒造税（及び酒精及酒精含有飲料税）と砂糖税とに於て分級率が行はれて居り、そして其酒税の方は含有酒精分の多少に依りて即ち其課税物件の化學的成分によりて分級せられ、砂糖税の方は砂糖の色相により即ち課税物件の物理的状态によりて分級せられて居る。處で酒精分の多少と酒の品等又は價値とは必ずしも並行しない。並行することもあるが並行せざることが少くない。其並行しない丈けでは、之に依りて眞に消費税に於ける消費物の品等に依る累進課税が行はれたりとはいへない。唯だ單純なる従量比例率の時よりは累進に近づくといひ得るのみである。砂糖の色相に依る分級の方は大體、其砂糖の價値の高下と並行するけれどもも此とても其價値の上り方と此に課せらるゝ税の上り方と並行するだけでは従價にして見れば單に比例率に止まることになり、加之價値の上り方が税の上り方よりも進めるだけでは、反對累

進とさへなり得る。併し何れにするも、従量比例即ち同一量の砂糖に同一税額を課したるに比すれば餘程累進課税に近づくとはいひ得べく、又價値の上り方が税の上り方に後る、だけでは、眞に從價累進といひ得、隨ふて正さに消費物の品等に依る累進課税が行はれたりといふことが出来る。併し此の如きことは恐らくは極小範圍に於てのみ現はるゝに過ぎざる所であらうと思ふ。要するに日本の此二の代表的消費税に於て折角分級を行ふては居るが、そして此は日本の他の多數の消費税に於ける従量比例よりは累進に近いが、從價比例よりもより多く累進的の實ありやは疑はしく、むしろ此分級を行ふことによりて、結局、漸く從價比例に近かしめんとするのに止まり否な加之、酒の場合の如きは其さへも疑はしと見なければならぬ。即ち日本の重なる消費税には未だ眞に消費物の品等價値に依る累進が良く行はれて居らぬといふて良い。此の如きは獨り我邦の消費税に於て見るばかりでなく、消費税といへば通例此の如くなるを免れない。(ろ)併し若し此に不満を感じて眞に此に累進を行はうとするならば、假令此種消費税にては、消費者の所得の大小に依りて等差課税を爲すことだけは、技術上行ひ難きにせよ(註四)、消費物の品等又は一層精密にいへば其價格に從ふて累進率を適用し、即ち大なる價格ある物には比例以上に一層大なる税を課することを行ふの外なく、又行ふて然るべきものである。而して又其は後にいふ如き面倒困難を辭せないならば、行ふて行へないことはない。而して其の之を行ふべしといふのは、箇々の且つ間接

的なる消費税のことであるから、消費者の所得状態を調べて其大小に依り差等課税を行ふことが出来ないにせよ、切めては或物に就き同量にても優等高價の物を消費する人は、其消費に於て一層大なる所得、又は給付能力を表はしたるものと見ることが公平であり、之に應じて累進課税を行ふを至當としなければならぬといふに在る。此際、一層優等高價の物を消費する者が一層の貧者又は一層の小所得者といふことは事實あり得ても、其を一々問ふことは此種消費税の性質上出来ないから、此にては單に消費に於ける様式を見て負擔の大小を定むるより外はない。

(註四) ヘツケルは之に就きて曰く、消費税に於ては、累進の實行が一層大なる困難に遇ふ。租税技術が此にては各箇消費物の課せらるゝ税率を、消費者の所得又は經濟上の地位に應じて分級することを許さない。ワゲナーも亦消費税にては平等原則が破らるゝを爲し、其理由の一として、此税は其が被税者に達する全範圍に於て先づ消費の大きに依り、所得の大きによりて達しないからといふことを擧げて居る。

第二段 消費税に於ける累進課税の批評及其改造

(一) 批評

(A) 上にいふ如く普通の消費税に於て累進税を行はうといふと、消費物の價格に従ひて累進率を適用することゝすべきものとなるが、(イ)併し此に於て大缺點は恣意を容るゝ餘地の大なることである(註五)。即ち先づ段階の分別決定の仕方が恣意を免れない。此は累進税率には凡べて免れ難い

ことで止むを得ないこととして、其消費物の價格を捕捉することにも亦恣意が加はる。價格は時々刻々に變動しつゝある。一定時のといつても、其大勢を知ることが難く、其は知れても偕て一々の物が何れに當るかとなる、決定者の恣意の加はる餘地が大きい。此に賄賂とか情實とかで行はれ、又決定者の眼を眩せんとして色々の詐欺的行爲も行はるゝこととなる。其も從價比例に止まれば斯かることになる誘惑も少いが、累進となれば此弊一層多くなる。價格の差異が税額の上に大影響を持つからである。從價比例さへ夫の價格決定の困難の爲めに、むしろ從量比例を用ゐんとする程である。從價累進の困難想ひ知るべしである。或は此種累進課税は少數の奢侈的消費税に就てのみ行はるといふて輕視せらるゝけれども(註五)、此が必要的消費物に於て絶對に行へぬといふのではなく、唯だ奢侈的消費物に於て一層多く行ひ得るといふに止まるから、其は根本的の非難とはならない。例之、同じ米鹽の如きものにも品等により税に差等を附することが絶對に行へないことではない。

(註五) フィッツは之を指摘す。曰く、累進は(葡萄酒の如き消費税に)定められてはならない。何となれば此の如きものは常に殆んど實行すべからざるのみならず避くべからざる恣意を齎らすから也。

(註六) ヘツケルは曰く、夫の(消費税に於ける累進の)手續は決して一般には適用するを得ぬ。多くの消費税には通例全く否定せられ、唯だ各個の飲料税(葡萄酒、シャンパン税)、煙草税等に此試が爲された也。

(B) 然らば此從價累進の困難を避くる爲めに、日本の酒税や砂糖税に於けるが如く、外形的累進

5) Fitz, Die Weinstener. S. 40.

6) Heckel, Lehrbuch. II. S. 39.

にて満足しやうか。如何にも此等のものゝ如く物の物理的又は化學的性質に依る等差に依ることとすれば、恣意の容れらるゝ餘地は少く、夫の困難を除くことは出来る。併し此は恐らくは結局従價にして是れは精々比例に止まり、場合によりては此従價より見て反對累進にさへなり、即ち例之、酒にしても酒精含有量の少き優等酒が其多き劣等酒よりも軽く課せらるゝことなり得るので、到底課税は公平上許し難い。望ましくない。技術上便利ではあるが、大事な公平原則に違ふるのは遺憾である。採りたくない。

(二)改造——以上の如く論じ來ると、普通の消費税にては、消費物の品等價格に應じて累進課税を行ふといふことは公平原則上望ましいけれども、實行が六つかしいといふことになる。此に於て此が困難を避け、而かも公平課税の趣旨より累進課税を行ふのには矢張り何うも政府專賣又は獨占に行くより外なく、此が夫の目的を達する最良の方法と考へらるゝ(註七)。現代消費税の此に依る改造が取り直さず、消費税をして消費者に對して比較的公平なる負擔を爲さしむるに最適切なる手段、又は其豫備手段といふことになる。私の兼ねて考へて居る統一支出税又は統一奢侈税が行はるれば良し、左もなければ此政府專賣に行つて消費者に對して公平なる消費税負擔を爲さしむるより外ない。蓋し例之酒なれば酒を一旦政府專賣とするに於ては、其消費税に當るものは其場合の酒の價格の中に込めらるゝから、政府に於て、優等の酒にして富者大所得者の消費する傾あ

りと認むる物には、うんと價格を高く定めて、生産費を遙かに超ゆるものとし、下等の酒で貧乏人の消費する物は之と比して遙かに安く定め、時として生産費に喰込む位にさへ定むることを得る。斯の如くにして消費税につき貧富者の間に其給付能力が少くとも其消費に現はるゝだけでは、最簡單容易に累進課税することを得る。若夫れ政府專賣の下に其元賣捌人小賣人の價格に於ける干渉に至ては、別に法令を以て一定の限度を指定することを得べく、豫定通りに擔税指定者に當る所の消費者に負擔せしめることを得る(註八)。但だ或消費税の行はれ又は行はるべき消費物につき政府專賣を行ふべきや否や、如何なる物に行ふべきやは、理論として又實際として別に考慮すべき色々の事項を考慮した後でなければ決せられない。單に上記の一點のみより速断するのは早計であるが、併し少くとも累進課税問題よりしては政府獨占を薦むることゝならなければならぬ。

(註七) 既に諸多の學者が之を認め。例之、ホックは政府獨占の利として、獨占物體の價格又は品質に於ける差等が、貧富者の課税に於て分級を爲すに適當することを擧げ、エーベルヒも國家獨占の利として、此にて最容易に、租税を産物の價值に應じて分級することの違せらるゝことを擧げ、ホルグトも之に於て、消費税の消費者の給付能力に適應することが、價格が生産物の異りたる種類に應ぜしめらるゝことに依りて容易にせらるゝといひ、リツパートは政府獨占は製造品の價格に應じて分級されたる獨占附加物によりて、比例又は累進課税(消費税にては殆んど其能力を缺く所の)を齎らすことを得べしといひ、ロツシヤも課税せらるゝ所の奢侈品の異りたる財の度に就きては、間接税は唯だ國家獨占の大に疑問ある形にてのみ之が十分なる考慮を取ることを得といひ、ヘツケルも亦た火酒税の租税技術上の困難は、國家が自ら生産、加工、販賣又は凡べて此三機能を併せ行ひ火酒專賣を定むるときに、多くの方向に簡單にせらる。何となれば此が最容易に——生産物の

事實上の價値に應じたる税率の相當なる分級を許すからといふて居る。⁰⁷⁾
(註八) ホルグトは曰く、此獨占にては、消費負擔は直接に其歸着すべき消費者に行くこととなる。⁰⁸⁾

結 論

以上要之、租税に於て公平負擔といふことが、財政上からしても社會政策上からしても重大で、切なる要求の存する所であり、其が爲めには一般に累進課税の望ましき所であるが、從來兎角消費税にては此が行ひ難きものとせられ又實際にも唯だ不完全又は皮相的にしか此が行はれて居らぬ。少くとも完全の意味にては行はるゝことが少いが、併し理論上は之が行ひたきことであり、又實際にも行へないことではない。たゞ其に大なる困難の存するを免れぬ。其處で其を避けて而かも同趣旨を貫かうとすると何うしても政府獨占に行くより外はない。消費税を政府獨占に改造することにより初めて之を達するを得ることになる。で若も夫の公平課税隨て累進課税を重しとし、其を消費税にも及ぼさうとするならば、少くとも此點よりしては政府獨占に行くより外ない。否な私の兼ねて考ふる統一支出又は奢侈税に行くことを避くるならば、切めては政府獨占に行くより外はない。固より政府獨占は此點のみより決すべきものではないが、併し彼を探るにつきて此點が可なり重いことは争はれない。

7) Hock, Die öffentlichen Abgaben und Schulden. S. 156. Ebeberg, Fw. 9 Aufl. S. 362. Borght, Fw. S. 137. Lippert, Das Alkoholmonopol. S. 69 Roscher, a. a. O. S. 2. Heckel, Lehrbuch. II. S. 85. Derselbe, Branntweinsteuer. (Conrad, Hwb. 3 Aufl. III.) S. 211.
8) Borght, a. a. O. S. 137.