

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號二第 卷四十五第

月二年七十和昭

論叢

日本經濟學の源流……………

經濟學博士 本庄榮治郎

資本主義的論理……………

經濟學博士 柴田敬

江戸時代の經濟問題……………

經濟學士 堀江保藏

海運政策の積極性……………

經濟學士 佐波宣平

景氣循環過程に於ける消費財產業の意義……………

經濟學士 青山秀夫

研究

サマル『人口論』の形而上學的基礎……………

經濟學士 白杉庄一郎

事變下の中小工業と金融……………

經濟學士 田杉競

トーマス・マンの重商主義思想……………

經濟學士 堀江英一

說苑

宋代の農田に就いて……………

經濟學士 穗積文雄

附錄

彙報・外國雜誌論題

税率の整理

沙見 三郎

第一 増税と税率問題

第七十七回帝國議會で酒税、清涼飲料税、砂糖消費税、物品税、遊興飲食税、通行税、入場税、建築税、骨牌税、印紙税の増税をはかつた。それは主として従來の税率の引上げによつて（酒税、清涼飲料税、砂糖消費税、通行税、建築税、骨牌税、印紙税）行はれたが、更に税率の引上げの外に税率の組立そのものをかへる事によつても（物品税、遊興飲食税、入場税）増税をはかつたのである。後の場合は比例税率を累進税率（階段税率を含む）にかへる事によつて行はれた又は累進税率の階段を増す事によつて行はれたのである。消費税に累進税率を採用する事それ自體が問題とせられるのであるから、累進税の色彩を消費税に一層深く引き入れた事は税制史上に注目すべき改革と云はねばならぬ。

増税は臨時議會に止まらず通常議會にも行はれる豫定である。來るべき通常議會には主として收得税を中心とする増税が考へられるのである。従つて問題は所得税、法人税、臨時利得税の増税である。法人税は比例税率を採用してゐるが、綜合所得税と臨時利得税とは廣く累進税率によつてゐる。分類所得税では退職所得が累進税率を採用し、其他の所得でも基礎控除、家族控除等が行はれる限り一種の累進税率によつてゐるのである。

こう考へると臨時議會に於て行はれた増税も通常議會に行はるべき増税も、いづれも累進税率を問題としてゐる。筆者は本誌に「税率論¹⁾」と「所得税の税率の改正²⁾」と題し累進税率に關する二論文を昭和六年に公けにしたのであつた。其の當時は國稅總額七億三千萬圓に止まり累進税は専ら所得税の問題となつてゐたが、今や國稅總額が四十億圓臺となり累進税は國稅の廣き部分を支配してゐるのである。茲に累進税率の研究こそ税率全體の研究を助け税制全體に密接なる關係を有するのである。

第二 税率の種類

一 税率の分類として従量税と従價税との區別がある。即ち課税物件を金額に求め其の金額に應じて税額を算定するのが従價税であり、課税物件を金額以外の數量に求め其の數量に應じて税額を算定するのが従量税である。關税には従量税と従價税とがならび行はれてゐるが、内國税では酒税、清涼飲料税、砂糖消費税、通行税、骨牌税が従量税であるのを除き殆んど全部が従價税である。茲には従價税を中心として税率を明かにしたい。

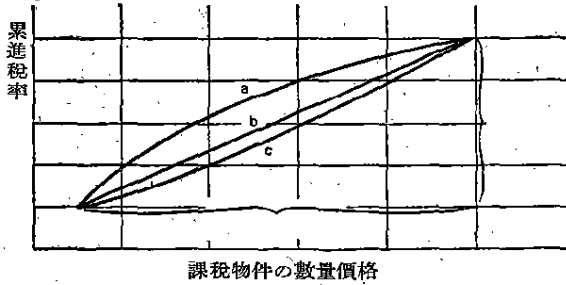
税率を標準とする第二の分類は比例税と差率税との區別である。課税物件の量と税額との割合が常に同じであるものが比例税であり、課税物件の量と税額との割合が變化するものが差率税である。差率税は累進税と逆進税とよりなる。税額の進み方が課税物件の進み方より大なるが累進税であり、税額の進み方が課税物件の進み方より小であるか或は課税物件が進むに拘らず税額が同一であるか或は課税物件が進むに拘らず税額が減するものが逆進税である。結局、課税物件の量と税額との關係を標準とすると、累進税、比例税、逆進税の三種に分れるのである。

1) 本誌第三十三卷第一號

2) 本誌第三十三卷第二號

我國の内國税に於ては比例税が廣く行はれてゐたのであるが、近年に至り累進税が其の範圍を廣めて來たのである。累進税は最初は所得税、相續税の如き收得税にのみ行はれてゐたが、最近に至り遊興飲食税、入場税、物品税の如き消費税にも採用せられる事となつた。累進税の研究の必要なる所以である。累進税率の研究は各國に於て試みられ、現に獨逸に於ても Karl Bräuer (Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif 1927) 及 Werner Kipke (Beiträge zur Lehre vom Steuertarif 1931) に次ぎ Harald Wick (Die indirekte Progression, 1932) の勞作が發表せられてゐる。

第一圖表 累進の三つの型



二 累進税は課税物件の大きなるに従ひ税率の高まるものである。その最低税率と最高税率とを結ぶ線が直線をなすもの (stetige Progression, der reine Linientarif) と途中で高く凸状をなすもの (verzögerte Progression, der konvex-gebrochene Linientarif) と、途中で低く凹状をなすもの (beschleunigte Progression, der konkav-gebrochene Linientarif) とにより累進の三つの型を示すものである。第一圖表の a が凸状累進であり、b が直線累進であり、c が凹状累進である。現實に廣く行はれてゐるのは此の三つの型の中の第一のもの即ち凸状累進である。多くの累進の進み方は課税物件の小なる時に急であつて課税物件が大となるに従ひ緩となるのである。

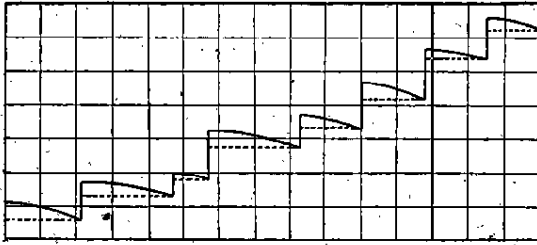
上述の如く累進税は課税物件の數量價格の増加するに伴ひ税率を増加するものである。所が近代の税法にはかかる量的累進の外に質的累進を規定してゐる。

る。質的累進とは課税物件の性質を異にするに従ひ税率を變更するものである。勤勞所得と其他の所得とにより分類所得税と綜合所得税との税率を異にするが如き、分類所得税の課税に際し家族事情を考慮するが如き、家督相續と遺産相續とにより又は相續人と被相續人との續柄の如何により相續税の税率を異にするが如き、質的累進の實例である。かくの如く課税物件の質の異なるに従ひ異なる税率を適用するのを準累進と名づける。質的累進を準累進と名づけるのであれば、量的累進を眞累進と云ふ事が出来る。先づ眞累進を扱ふ事とする。

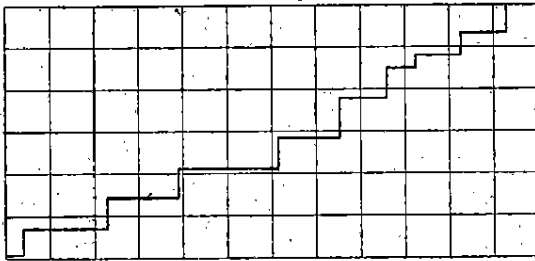
第三 眞累進の種類

一 眞累進に於ては税額の進み方が課税物件の進み方より大である。課税物件の進み方以上に税額を進める目的を達する爲めには二つの方法がある。課税物件の數量價格を其のまゝ課税標準として採用し其れに適用せらるべき税率を高めるのが一つの方法であつて直接累進と名づける。その二は課税物件より一定の數量價格又は變動する數量價格を控除し其の殘額に比例税率を課するものであつて間接累進の名がある。直接累進は之を細分して全額累進と超過額累進と公式による累進とに

第二圖表 全額累進の税率が金額で示されてゐるもの



第三圖表 全額累進の税率が百分比で示されてゐるもの



する事が出来るが、公式による累進は我國に採用せられてゐないから之を省略する。結局眞累進としては全額累進と超過額累進と間接累進とが考へられる。

二 全額累進とは、各累進階段に定められたる税率を課税物件全額に課する累進を云ふのである。此の場合に税率が金額で示されてゐるものと税率が百分比で示されてゐるものとの二つが考へられる。Primerにより圖式的に説明すると前頁の二圖表を得る事が出来る。

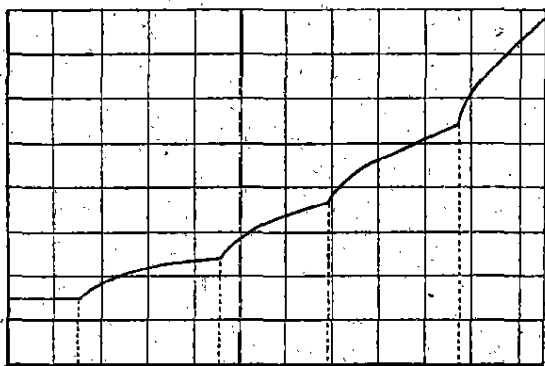
先づ「全額累進の税率が金額で示されてゐるもの」を第二圖表で示したのであるが、通行税に其の實例を見る事が出来る。昭和十七年一月一日から通行税の引上げが行はれ、三等通行税が國有鐵道運賃に占むる割合は次の如くとなつた。

通行税額	運賃に對する割合	通行税額	運賃に對する割合
(八十斤以下) 五錢	(四十一斤六十三錢) 八 (八十斤一圓十八錢) 四	(六十斤以下) 三十錢	(百二十一斤一圓八十錢) 一七 (百六十斤二圓三十錢) 一三
(百二十斤以下) 十五錢	(八十一斤一圓二十五錢) 一一 (百二十斤一圓八十錢) 八	(三百斤以下) 五十錢	(百六十一斤二圓三十錢) 二二 (三百斤三圓八十錢) 一三

八十斤以下より三百斤以下について見れば、通行税が旅客運賃に對し占める割合は全體として累進税率を示しているが、階段毎に飛躍し且つ同一累進階段の中にあつて逆進の現象を示すと云ふ不都合がある。同様の事實は物品切手に對する印紙税についても見る事が出来る。

第三圖表の「全額累進の税率が百分比で示されてゐるもの」は入場税（第一種の場所の入場税は入場料の金額の大小

第四圖表 超過額累進の稅率が百分比で示されてゐるもの



稅率の整理

に應じ百分の二十、百分の三十、百分の四十、百分の六十、百分の八十の累進稅率を定む）、特別入場稅（特別入場料の金額の大
小に應じ百分の二十、百分の三十の稅率を定む）、遊興飲食稅（單純なる遊興飲食に對しては一人一回分の料金の大小に應じ百
分の二十、百分の三十の稅率を定む）に於て見る事が出来る。「全額累進の稅率が百分比で示されてゐるもの」は「全
額累進の稅率が金額で示されてゐるもの」に見るが如き同一累進階段の中にあつて逆進の現象が行はれると云ふ
不都合を生ずる事が無い。併し階段を異にする毎に飛躍的に稅率を増すと云ふ缺點を免れないのである。假りに

此種の稅率が所得稅に於て行はれる様な事があると——現に我國の
所得稅に於ては明治二十年より大正二年まで行はれたのであるが
——大所得者の方が小所得者よりも租稅支拂後の手取金が少くなる
と云ふ結果を生ずるのである。増稅後の遊興飲食稅について見れ
ば、二圓九十錢の飲食料金は稅込みにて三圓四十八錢の支拂とな
るに對し三圓の飲食料金は稅込みにて三圓九十錢の支拂となる。
十錢料金が増した爲めに遊興飲食稅が三十二錢増すと云ふ事にな
る。

三 超過額累進は全額累進の弊害を除く爲めに作られたものであ
る。即ち、課稅物件を各種の累進階段に分割し、各階段に屬する累
進稅率を超過額に課するものである。其の結果として全額累進の廢
らす弊害の一たる各累進階段の間の不都合を除く事が出来るのであ

る。超過額累進も税率が百分比で示されてゐるものと金額で示されてゐるものがあり、後者は階段内に於て反つて逆進を示す事になる。通常は超過額累進の税率が百分比で示され第四圖表が其の適例である。

超過額累進の實例は、綜合所得税（八十萬圓超過は六五%、五十萬圓超過は六〇%、……、八千圓超過は一五%、五千圓超過は一〇%、五千圓以下は〇）と相續税とに於て之を見る事が出来る。超過額累進は全額累進に比し遙かに進歩してゐる。併し第四圖表に示されてゐるが如く累進階段の間に波狀を畫き其の刻み目に連續性を缺く短所がある。公式による累進により此の缺陷を除く考が數學者の中に熟し一部では實行にうつされた事があつたが、他の事情の爲めに廣く行はれてゐない。

四 以上は直接累進であるが次に間接累進を説明したい。直接累進は課税物件を其のまま課税標準に採用しこれに直接に累進税率を適用する方法である。之に反し間接累進は課税物件に控除又は附加を行つたものを課税標準とし此の修正せられたる課税標準に比例税率を適用し以て累進の目的を達するのである。併し實際問題としては課税物件より一定額又は變動額を控除する方法を採用してゐる。

間接累進は從來より採用せられてゐたが昭和十五年の税制改革により一層廣く行はれてゐる。基礎控除、生命保険料控除、扶養家族控除を行つた殘額に比例税率を適用するのである。基礎控除は建築税（五千圓）と分類所得の中の事業所得（五百圓）と勤勞所得（七百二十圓）と山林の所得（五百圓）と退職所得（一萬圓）とに行はれ、更に生命保険料控除と扶養家族控除が分類所得税の不動産所得と事業所得と勤勞所得と山林の所得とに定められてゐる。生命保険料を拂込まず扶養家族控除を受けない勤勞所得者が負擔する分類所得税は次の如くである。

勤勞所得額	基礎控除額	純課税所得額	形式的税率	分類所得税額	實質的税率
七二〇	七二〇	〇	六	〇	〇
一、〇〇〇	七二〇	二八〇	六	一六・八	一・六八〇
二、〇〇〇	七二〇	一、二八〇	六	七六・八	三・八四〇
五、〇〇〇	七二〇	四、二八〇	六	二五六・八	五・一三六
一、〇〇〇〇	七二〇	九、二八〇	六	五五六・八	五・五六八

勤勞所得に對する分類所得税は六パーセントの比例税率を採用してゐるが、七百二十圓の基礎控除を考慮に入れると實質的税率は一種の累進税となつて現はれてくる。これが間接累進の適例である。

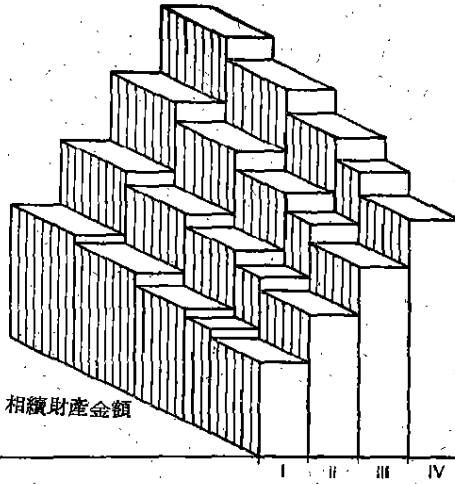
五 最後に考ふべきは直接累進と間接累進との結合である。退職所得に對する分類所得税に於て一萬圓の基礎控除を行つてゐるのは間接累進であり、その殘額に超過額累進税率を適用してゐるのは直接累進であり、要するに直接累進と間接累進との結合である。又綜合所得税の課税に於て、利子所得の四割を控除し勤勞所得（總所得金額一萬圓以下なる場合に限る）の一割を控除してゐるのは間接累進であり、その殘額に超過額累進を適用してゐるのは直接累進であり、全體として直接累進と間接累進との結合が行はれてゐる。

第四 準累進の種類

一 前項には専ら眞累進について研究を進めたのであるが、課税物件の性質に應じて税率を高めて行く準累進につき考察を試みる必要がある。

分類所得税に於て不動産所得と配當利子所得と事業所得と勤勞所得とにより税率を異にしてゐるが如き、法人の臨時利得税に於て利益金額が資本金額に占める割合により税率を異にしてゐるが如き、相続税が家督相続と遺産相続とにより税率を分ち更に被相続人と相続人との続柄により税率の差別をつけてゐるが如き、物品税が第一種第二種を通じ甲類(五割)と乙類(二割)と丙類(一割)とにつき異なる税率を採用してゐるが如き、酒税に於て清酒と合成清酒と濁酒と白酒と味淋と焼酎と麥酒と果實酒と雜酒とに異なる税率を適用せるが如き、差別税に類するものであるが、準累進とも考へる事が出来る。同様の例として清涼飲料税、砂糖消費税、通行税をあげる事が出来る。

第五圖表 眞累進と準累進との結合



相続人と被相続人との続柄

二 準累進は酒税、物品税、清涼飲料税、砂糖消費税の如く單獨に行はれる場合があるが、準累進と眞累進とが結合する場合も多い。分類所得税に於て準累進と間接累進とがならび行はれ、相続税と通行税とに於ては準累進と直接累進とが結合するのである。此の結合は相続税に於て最も顯著に現はれてゐる。

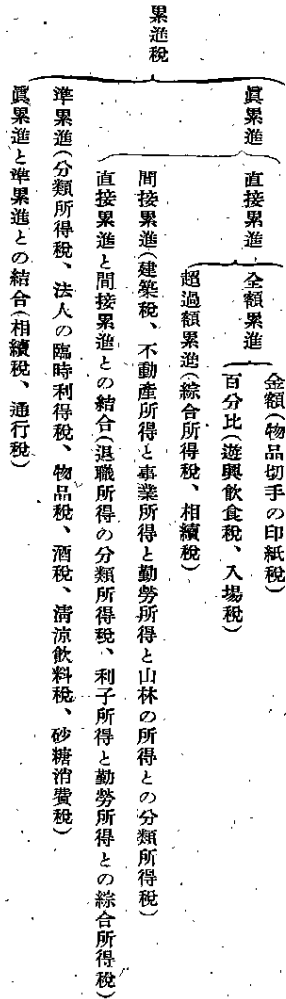
累進税率

第五圖表は Kipke より引用したものであるが、被相続人と相続人との続柄の親疎と相続財産金額の大小とにより累進税率が如何に變化するかを示したものである。

我國の相續税は家督相續三種と遺産相續三種と合計して六種の準累進を採用し、各種につき超過額累進税率を適用してゐる。通行税は旅客運賃を一等、二等、三等に分ち三種類の準累進税率を區別すると共に、各種類につき「全額累進の税率が金額で示されてゐるもの」を用いてゐる。準累進と眞累進との結合は、かくて廣く行はれてゐるのである。

第五 各種税率の整理

以上、累進税率を分析し各種の累進税率を標準として我が内國税が如何なる組織を有してゐるかを明かにした。試みに内國税を各種累進税に配すると次の圖式を得るのである。從來は累進税と云へば收得税のみの問題と考へられてゐたのであるが、消費税にも流通税にも累進税が適用せられるのを知る事が出来る。



此の圖式の細部については種々の異論が存する事もあらうが、累進税率が如何に我が税制の中に入り込んでゐるかは此の圖式により明かとなる。勿論、我が内國税の中には法人税、特別法人税、配當利子特別税、外貨債特

別税、有價証券移轉税、營業税、地租、家屋税、織物消費税、揮發油税、取引所税の如き比例税あり、又骨牌税の如き逆進税もあるが、累進税の發達の著しいのが近來の傾向である。特に注目すべきは流通税消費税に累進税率が採用せられるに至つた事である。

第二に注目すべき事は各種租税の内部に於て逆進税、比例税、累進税が組み合はされ、更に累進税にしても其の形が單純でなく各種の累進の方法が併せ行はれてゐるのである。例へば分類所得税を達觀的に見れば準累進又は比例税であつて眞累進が行はれてゐないが、準累進又は比例税で徹底し眞累進を採用してゐないのは細部に於いては僅かに配當利子所得であるのみである。他は不動産所得と云ひ事業所得と云ひ山林の所得と云ひ勤勞所得と云ひ退職所得と云ひ何れも眞累進を加味してゐる。綜合所得税は全體として超過額累進であるが、利子所得の四割を控除し勤勞所得（總所得金額一萬圓以下たる場合に）の一割を控除してゐる限りに於ては間接累進である。所得税だけを取り上げては税率は單純なものではなく比例累進の各種のものが交錯してゐる。更に酒税であるが従量税として見る時は準累進であるが、課税物件たる價格に對應して考へると逆進税となる。要するに各種租税の税率は一つの型でまとめられるのが例外であつて、各種の型の複合體として現はれるのである。

第三に各種租税の税率が單純の型で現はれ又は複雑なる型をとり又は複合の程度を異にしてゐるのは歴史的事實又は便宜的事情に基いてゐる事を注意せねばならぬ。物品税の第一種と第二種との税率を甲類に百分の五十とし乙類は百分の二十とし丙類は百分の十としてゐるのは全體の調和を考へたのもよるが、一は増税前の税率が甲類に百分の二十であり乙類に百分の十であつた事が影響してゐる。實際問題として歴史的事情及び便宜的事情を斟酌する事は必要に相異なるが、何故に此の種の税率を採用し他の種の税率を採用しないかについては充分の

考慮を拂ふ必要がある。定められたる財政需要を租税収入に割り振りするに當り税率の様式及び程度を合理的に調整せねばならぬ。

税率は一見形式的の問題に過ぎない様であるが仔細に觀察すれば租税の實體を形作るものである。税率の定め方の如何により財産税が或は實質的財産税ともなり又は名義的財産税に止まるのである。達觀的に云つて累進税率は所得税の方が消費税よりも優つてゐる。所得税、相續税等に於て超過額累進を採用し時には公式により累進にも及んでゐるのに反し、消費税に於ては全額累進が行はれ往々にして「全額累進の税率が金額で示されてゐるもの」が採用せられてゐる。全額累進は税率の飛躍を伴ふが故に種々の不都合を生ずる。何分にも其時其時の必要に應じ各種の税率が定められたのであるから、問題を累進税率に限つても各種の累進税率が並び行はれ其間に統一のとれてゐないのが現状である。累進税率の發達に伴ひ累進税率の整理が必要となる所以である。

翻つて考ふるに累進税率萬能論も反省を加へる必要がある。即ち税率が單に數學者の「線の美しさ」のみより成立するものでない事は、公式による理想的累進が實行にうつされ難い事情よりも充分に理解出來る。比例税率は累進税率に比し各種の長短を有してゐる。累進税と比例税とを一括して税率の整理を行ふ必要がある。此の事は累進税率の歴史の古い所得税よりも寧ろ新たに累進税率を採用した流通税、消費税に於て特に注意すべきである。