

會學濟經學大國帝都京

# 叢論經濟

號一第 卷三十三第

行發日一月七年六和昭

## 論叢

效用經濟と勢力經濟……………文學博士 高田 保馬  
 新地租の不公平と其匡正……………法學博士 神戶 正雄  
 稅率論……………經濟學博士 汐見 三郎

## 時論

稅制整理の目標……………法學博士 神戶 正雄

## 研究

收穫高と米價との關係……………經濟學士 八木芳之助  
 東海道濱松宿に關する一考察……………經濟學士 大山敷太郎  
 アルフレッドの工業立地理論に就て……………經濟學士 菊田 太郎  
 ウェーバーの工業立地理論に就て……………經濟學士 谷口 吉彦  
 米の生産地相場と消費地相場との相關々係……………經濟學士 谷口 吉彦

## 說苑

グラスの工業發達階段說……………經濟學士 堀江 保藏  
 費用概念考察の出發點……………經濟學士 熊本 吉郎  
 國勢調査てふ用語……………經濟學士 岡崎 文規

## 附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

(禁轉載)

# 稅率論

汐見三郎

## 第一序論

所得稅の稅率を定むるに當り、累進稅を採用すべきや、比例稅によるべきやは學界にあたへられたる多年の宿題にして、財政學者は本問題を中心として、賛否の意見を闘はしてゐたのであつた。然るに世界大戰後に定められたる各國の租稅立法を見るに、所得稅と云はず、財産稅と云はず、人稅には原則として累進稅率を採用し、國によつては收益稅についても、消費稅に關しても累進稅率を採用すると云ふ有様である。累進稅率の根據に關しては、學說は一致してゐないが、近代諸國の租稅立法に現はれたる現實の問題としては、累進稅は動かすべからざる一つの存在である。

稅率を分ちて三つとする事が出来る。課稅物件の數量價格の増加に應じて稅率を増すものが累進稅率にして、稅率を減するものが逆進稅率である。而して、課稅物件の數量價格の變動あるに拘らず、稅率を變ぜざるものが比例稅率である。一國の租稅制度を樹立するに當りては、稅制を

組織する各種の租税に付き累進、逆進、比例のいずれの税率を採用すべきかを決定せねばならぬ。これ、税率論の實質的方面である。本問題に付きては Seligman 教授が其著、累進税論<sup>1)</sup>に於て詳細に説明して以來、財政學各種の文献に論ぜられてゐるのである。<sup>2)</sup>累進、逆進、比例の三種の税率の中で特に問題となるのは、比例税と累進税との比較の問題である。或は端的に比例税を辯護し、又は無條件に累進税を主張するものがある。然れども、比例税と云ふも果して幾パーセントに其税率を定めんとするのであるか、更に累進税と云ふも、税率の最低と最高と其中間とを如何に定むるかにより、意味が全く異つてくるのである。従て税率論の本質を抽象的に研究する以外に、更に具體的事實として如何なる税率を採用するか<sup>3)</sup>の形式的方面を研究する必要がある。此等の問題に關しては、世界大戰前に已に Edgeworth, Cassel, Voigt 等の研究がある。最近に至り Günther が Existenzminimum und Steuernmaximum 1925 にて問題を提せし以來、議論が盛となつたのである。Bräuer<sup>4)</sup>が Umrisse und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif 1927 を著し、Andrae<sup>6)</sup>が之を批評し、更に今年に入り Kijke が Beiträge zur Lehre vom Steuertarif 1931 に於て Bräuer の學說を一層發展せしめてゐるのである。

茲には税率論を扱ふに當り、専ら累進税を中心として、形式的方面より研究を進めたいのである。

1) Progressive Taxation in Theory and Practice. 1894.

2) 小川博士；租税論、356頁以下、

3) F. Y. Edgeworth: Graduation of Taxes, Formulae for Graduating Taxation (Papers relating to P. E. VII) A. Voigt; Mathematische Theorie des Tarifwesens. 1912

4) K. Bräuer; Steuertarife (Handw. d. St. VI. Anfl. 1926. Bd. VIII. S. 1102 ff.)

## 第二 累進稅の構造<sup>5)</sup>

比例稅率は終始一貫して同一稅率を維持してゐるから、其の形式は簡單である。之に反し、累進稅と逆進稅とは課稅物件の數量、價格の變化に伴ひ、其の率を増減するものであるから、構造に付いても、種々複雑なる事情を考へねばならぬ。

第一は課稅物件の數量價格の刻み方であつて、累進階段と名付けるのである。

第二は各々の累進階段に應じて一定の稅率を定めるのであつて、累進稅率が之である。

第三は課稅物件の數量價格に應じ、當該累進階段に當該累進稅率を乗じて累進稅額を算定する手續である。

先づ問題となるのは課稅物件の如何なる數量價格より累進階段をはじめて累進稅率を適用すべきかの點であり、次は累進階段の終るべき最後の限界である。更に問題となるのは累進稅率を適用すべき累進階段を如何に分つかの點である。我が第三種所得稅に於ては、千二百圓を累進階段の始めとし、三百圓、五百圓、千圓、二千圓、三千圓、五千圓、一萬圓、二萬圓、二萬圓、三萬圓、十萬圓、三十萬圓、五十萬圓、百萬圓、百萬圓の不規則なる幅にて進み、四百萬圓なる最後の限界にて終つてゐるのである。千二百圓の起點と四百萬圓の終點と

5) W. Andreae: Zur Systematik der Steuertariflehre (Finanz—Archiv. 1929)

6) 神戸博士、所得稅に於ける累進率(租稅研究第十卷)を参照、

は物價の變動に應じて動かすべきものである。又、累進階段の幅が等差級數的にも非ず、等比級數的にもあらず、又それ以外の規則性を有せず、定められてゐるのは問題である。

第二は累進稅率なるが、最初の階段の最小の稅率と最後の階段の最大の稅率とを定め、次に其他の稅率を其間に配列せねばならぬ。第三種所得稅に付いて見るに、超過額累進を採用し、百分の〇・八より進み、百分の三十六で終つてゐる。最小の稅率より出發して、最高の稅率に達する累進稅率の差を百分比で示すと。一・二、一、一、一・五、一・五、一・五、二、二、二、二、二、二、三、三、三と云ふ不規則なる進み方である。最初の出發點をなるべく低くして、課稅せられざる人と課稅最低限の人との間の不公平を避け、更に最後の稅率を極端に高くする事を避けねばならぬ。尙、累進稅率の問題に關しては、地方附加稅を之に課するか、又はこの累進稅率によりて徵收したる稅額の一部を地方の財源に與へるかにより、其決定方法を異にするのである。

第三に累進階段と累進稅率との組合せ方法を考へねばならぬ。累進稅率の進み方が、たとへ同一であつても、累進階段の刻み方の大なる場合は進行が緩漫にして、刻み方の小なる場合は急である。恰も同じ高さの山に登るにしても、近路をとると遠路をとるとによつて、登山の距離を異にするのと同様である。我が第三種所得稅の累進階段と累進稅率との組合せは、如何なる原

則に基き之が行はれてゐるか、全く明瞭でない。

以上、累進階段と累進稅率と累進稅額との三點に渡り、累進稅の構成分子を分解し、累進稅に於ては、比例稅に比し、問題の起り得る餘地の大なる事を明らかにしたのである。然れども、此の種の研究は累進稅率の鳥瞰的觀察に止まる。累進稅率の性質を明らかにする爲めには、稅率の歩みの詳細に立入り、一定の型を發見する必要がある。これ、第三項に於て累進稅率の分類を試みる所以である。

唯、この際、明らかにすべきは累進稅の定義を如何に定むるかの點である。通常累進稅と云ふのは課稅物件の數量價格の増加するに伴ひ、稅率を増加する租稅を指してゐる。第三項の分類に於ても、この種の累進稅が中心問題をなすものであるから、これを眞累進と名付ける。然れども近代の稅法はかかる量的累進の外に更に質的累進を規定してゐる。課稅物件の性質を異にするに従ひ、稅率を變更してゐる。かの勤勞所得に對し、一定額又は一定割合の金額を控除して課稅し、又は同居家族數、或は扶養家族數に應じて稅率を輕減するが如き其例である、課稅物件の質の異なるに従ひ、異なる稅率を課する場合も累進稅率の一種と見る事が出来る。故に課稅物件の數量の異なるに従ひ、異なる稅率を課するものを眞累進と呼ぶに對し、課稅物件の性質に基き異なる稅率を適用するものを準累進とし、兩者を區別して取扱ひたいのである。

### 第三 累進税率の分類

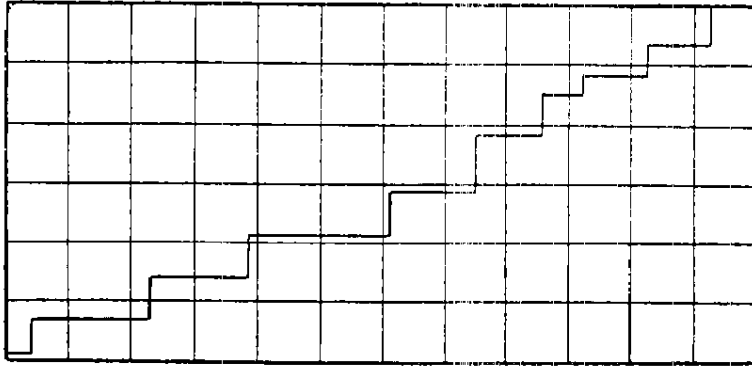
累進税率については、種々の立場より種々の分類がほどこされてゐる。茲には大體 Bräuer と Linké との分類に従ひ説明を加へる。即ち、眞累進と準累進との二つに大別し、更に眞累進を直接累進と間接累進とに分つ。直接累進は之を細分して全額累進 (Gesamtmengestaffelung) と超過額累進 (Teilmengestaffelung) と公式による累進 (Formeltarif) との二つとするのである。

一、全額累進 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。此の場合に税率が百分比で示めされてゐるもの (Satztarif der Gesamtmengestaffelung) と税率が金額にて示めされてゐるもの (Betragstarif der Gesamtmengestaffelung) との二つが分れる。第一圖表と第二圖表とは水平線の上に課税物件の價格を示し、垂直線の上に税率を示したものである。而して第一圖表は明治二十年より大正二年までに行はれたる我國の所得税の如く、税率が百分比で示めされてゐるものであつて、第二圖表は六〇〇—一、〇〇〇マルクの階段は一五マルクの税率、一、〇〇〇—一、二五〇マルクの階段は二四マルクの税率と云ふ風に、税率が金額で示めされてゐる場合である。兩者共に税率を異にする際に飛躍的に税額を増し、往々にして大所得者の方が小所得者よりも租税支拂後の手取金が少くなると云ふ不都合を生するのであ

る。故に我國に於ては大正二年以來全額累進を排して超過額累進を所得税に採用したのである。特に第二圖表の如き、税率が金額にて示めされてゐる全額累進に於ては、同一累進階段の中にあ

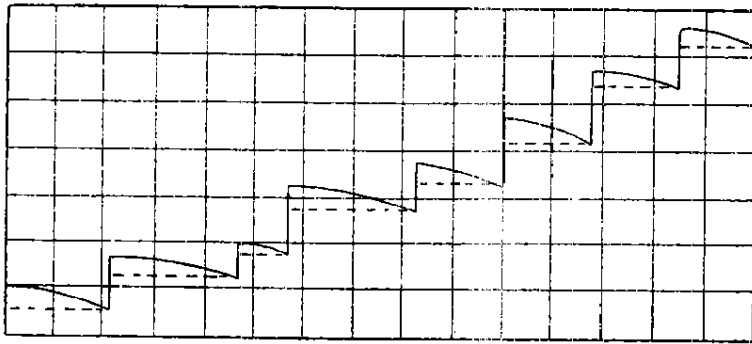
第一圖表

全額累進の税率が百分比で示されてゐるもの



第二圖表

全額累進の税率が金額で示されてゐるもの



りて逆進の現象が行はれると云ふ不都合が生ずるのである。

尙階段の刻み方如何により、税率が或は規則的に、又は不規則的に進み、又税率が大體直線の形をとるものと、凸形のものと同形のものに分れるのである。

二、超過額累進 超過

額累進は全額累進の弊害を

除くために造られたるものである。即ち、課税物件を各種の累進階段に分割し、各階段に屬する累進税率を超過額に課するものである。其結果として、全額累進の齎らす弊害の一たる各累進階



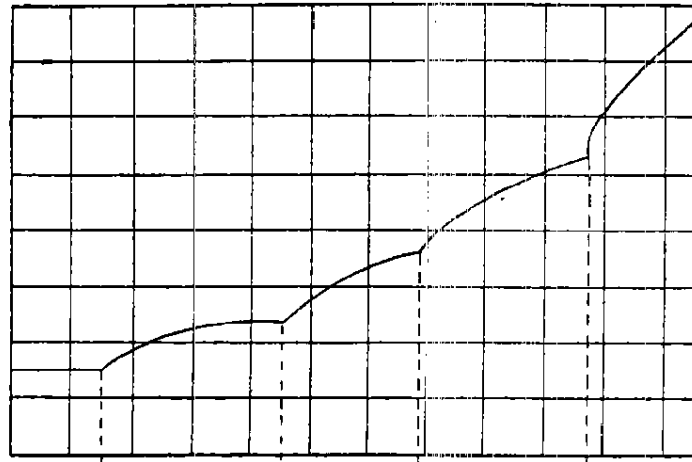
段の間の不都合を除く事が出来るのである。超過額累進は我が第三種所得税及び相續税に採用せられてゐる。此の場合にも税率が百分比で示めされてゐるものと、金額で示めされてゐるものと二種がある、後者は階段内に於て、反つて逆進を示してゐる。通常は超過額累進の税率が百分比で示めされ、第三圖表が其の適例である。

全額累進の場合の飛躍の缺點は之を免れ得るが、各階段間に波状を惹き不規則性を暴露してゐるのは、本質的の缺點である。尙、超過額累進の場合にも直線的に進むものと凸形と凹形との三種がある。

### 三、公式による累進 全額累進は累進階段の刻み

目に税率が飛躍し、超過額累進に於ては税率が常に波うち、いづれも連続性を缺き、數學的美觀を損する事が甚だしいのである。恰も飛躍の刻み目、又は波状の限界に屬するものが、不當に利益し、不當に損失を蒙

第三圖表  
超過額累進の税率が百分比で示されてゐるもの



むる虞なしと限らないのである。茲に刻み目に飛躍せず、波打たざる理想の累進税率を考へ出すために、各種の公式が、數學家により考究せられたのである。Weber-Fechnerの法則に基ける

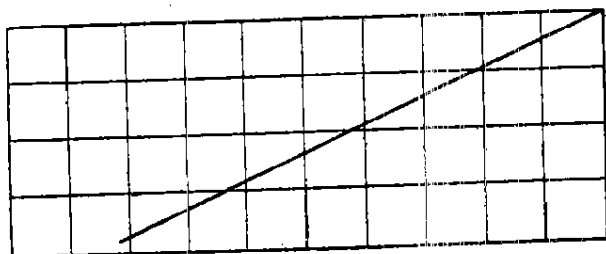
Bernouille の法則を應用し、又は其他の考へ方よりして、公式による累進が發表せられる事となつた。其の一は公式による直線累進 (Linienformelart) であつて、其の二は公式による曲線累進 (Kurvenformelart) である。第三圖表は公式による直線累進の一例であつて、公式による直線累進

の形は之により推察出来るのである。

公式による直線圖表の一例として、 $y = \frac{x}{1000}$  と云ふ公式を掲げる

事が出来る。y は百分比で示めされたる累進稅率にして、x は累進階段の所得金額である。然れども、この方法で累進課稅を行ふ時には、出發點の角度が小さくなければ——即ち、 $\frac{x}{1000}$  の代りに、もつと大なる分母の分數をとらないと——直ちに課稅物件を全部沒收すると云ふ事になる。然らば角度を小さくすると、即ち分母を大きくすると、國民大多數の所得を充分に捕捉し得ない事となる。茲に課稅物件の小なるものをも捕捉し、同時に課稅物件の大なるものをも全部沒收する

第四圖表  
公式による直線累進



事のないやうな直線圖表を考へ出したのである。

公式による曲線累進としては、種々のものを舉げる事が出来るが、オーストリアで立案せられし所得稅の草案は、次の如き公式を示してゐる。

$$P = 4 - \left( \frac{135}{m+35} + \frac{4.8583}{m^2} \right)$$

Pは累進税率、mは毎百グルデンの平均數である。此の草案は實施に至らなかつたが、それ以上複雑なる公式による曲線累進をイタリーの所得税法が採用したのである。

經濟界の實情は累進税率をして全く數學的美觀の要求のみに適はしむる事が出來ないのである。然し連續性を尊重し、刻み目の飛躍や波狀を避くるためには、適當の方法を講ずる必要がある。尙公式の種類如何により、凸形と凹形との二つが考へられるが、通常は形式的累減の精神に基き、凸形を採用してゐる。

**四、間接累進** 以上三種の累進の方法は、課税物件に直接に累進税率を適用する方法であるが、課税物件に控除又は附加を行ひ、其の結果に比例税率を適用し、以て累進の目的を達する事も出來るのである。控除又は附加の兩者を合して、間接累進と名付けてゐるが、通常は一定額又は變動額を控除する方法を採用してゐる。

次の表は一定額を控除したるものに、二十パーセントの比例税を課する實例である。千マルク控除、五千マルク控除、一萬マルク控除、二萬マルク控除、二萬五千マルク控除の五つの場合を示したものである。<sup>7)</sup>

7) Karl Bräuer; Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Stuertarif. 1927. S. 76.

課税金額	各種の金額を控除したる残額の間接累進税率				
	1,000マルク	5,000マルク	10,000マルク	20,000マルク	25,000マルク
1,000マルク	10.000				
2,000	13.333				
3,000	15.000				
4,000	16.000				
5,000	16.666	3.333			
6,000	17.142	5.714			
7,000	17.500	7.500			
8,000	17.777	8.888			
9,000	18.000	10.000			
10,000	19.000	15.000	10.000		
20,000	19.333	16.666	13.333	6.666	
30,000	19.500	17.500	15.000	10.000	7.500
40,000	19.600	18.000	16.000	12.000	10.000
50,000	19.666	19.000	16.666	13.333	11.000
100,000	19.800	19.500	18.000	16.000	15.000
200,000	19.900	19.750	19.000	18.000	17.500
300,000	19.933	19.833	19.333	18.666	18.333
400,000	19.950	19.875	19.500	18.800	18.750
500,000	19.960	19.890	19.600	19.000	19.000
1,000,000	19.980	19.950	19.800	19.500	19.500

比例税率を十パーセントとし、控除額を變動せしめて、以て累進の目的を達する事が出来る。

次の表は其の實例である。<sup>8)</sup>

總課稅額 (リラ)	免稅額 (リラ)	純課稅額 (リラ)	稅率 (%)
1,000	1,000	1,000	5.0
1,100	1,000	1,100	5.38
1,200	800	1,300	6.19
1,300	600	1,400	6.64
1,400	600	1,600	7.27
1,500	600	1,700	7.91
1,600	400	1,900	8.36
1,700	400	2,000	8.83
1,800	200	2,100	9.27
1,900	200	2,300	9.62
2,000	100	2,500	10.0

勤勞所得に輕課し、株式の配當に四割控除するが如きは其實例である。Lindkeの例に基き、第五圖表にドイツの相續稅の眞累進と準累進とを掲げ、更に第六圖表にフランスの所得稅に於ける眞累進と準累進とを掲げる事としたのである。

一九二二年のドイツの相續稅は財産取得額によりて、眞累進が行はれてゐるが、更に親族關係の親疎と相續人が從來有せし財産額によつて、準累進が行はれてゐるのである。第五圖表には財

控除査定の方法を適當に使用すると結局、直接累進と同様の効果をあげる事が出来るのである。

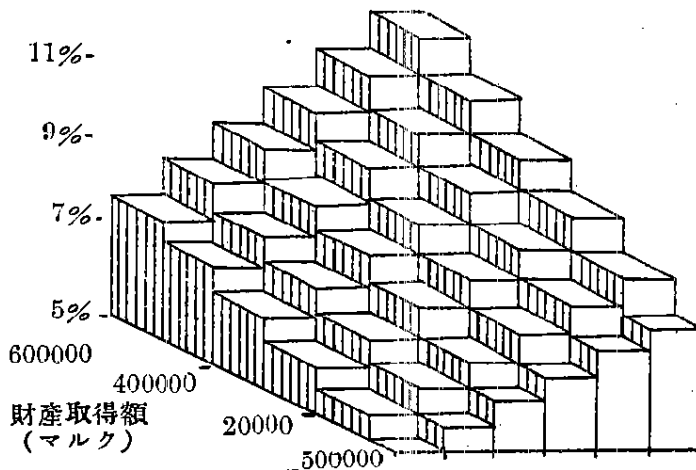
### 五、準累進

以上の四つの例は眞累進であつて、課稅物件の數量價格の増加に應じて稅率が増して行く場合である。然るに、かかる數量的事實ではなく、課稅物件の性質に應じて稅率を高める場合がある。我國の第三種所得稅に於て、

8) Karl Bräuer; Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif. 1927. S. 87.

第五圖表

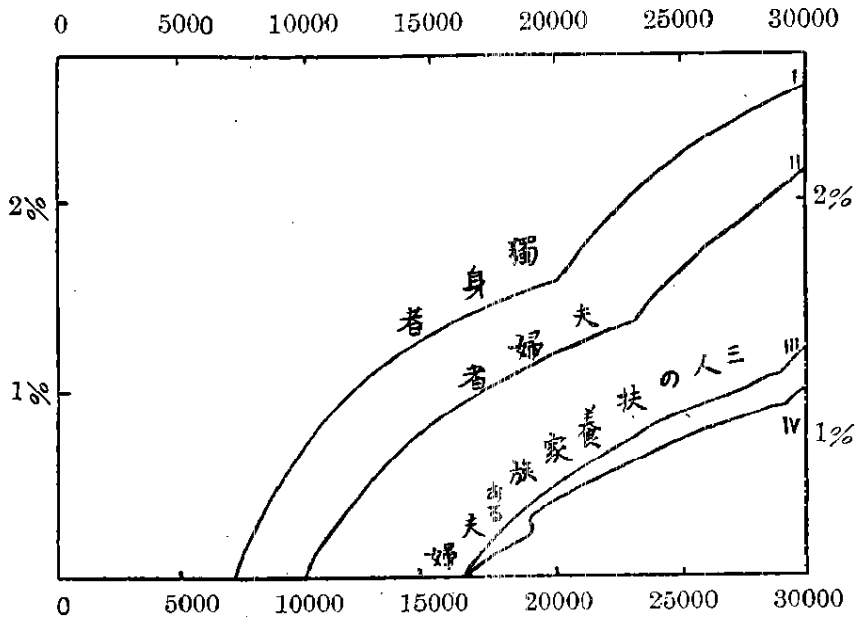
ドイツの相続税の眞累進と準累進



相続人が従来有せし財産の額(百萬マルク)	以上未滿	2.0	2.2	2.4	2.6	2.8
----------------------	------	-----	-----	-----	-----	-----

第六圖表

フランスの所得税の眞累進と準累進



ある。産取得額による眞累進と相続人が従来有せし財産額による準累進とを組合せする事としたので

一九二五年のフランスの所得税は十三階段の超過額累進により、眞累進を行ふと共に、更に家族數により、準累進を規定してゐる。第六圖表には獨身者と夫婦者と扶養家族三人の夫婦者による準累進をば、眞累進と平行して示したのである。

#### 第四 稅率論の中心問題

稅率論の中心問題は何と云つても累進稅率論に盡きるのである。而して形式的方面を主としたる累進稅率の理論は、大體、以上述べた所である。

全額累進を超過額累進に改め、更に、公式による累進に基き、理想的稅率を確定せんとして未だ眞目的を達せざるものが、眞累進の立法の現狀である。更に社會政策と人口政策とを考慮して眞累進に加ふるに準累進を加味せんとする立法が各國にあらはれて來たのである。本論文に掲げた例は、主として人稅の場合であるが、收益稅及び消費稅にも人稅に類似した累進稅の精神が加つて來たのである。

從來は累進稅がよきか、比例稅が優れりかの概念論が財政學者の凡てを支配してゐたのであるが、累進稅と云ひ比例稅と云ひ果して如何なる内容を意味するかの現實の立法に直面しなければ問題が解決しないのである。かの源泉課稅と綜合課稅との比較の問題の如き、更に財産稅制定の問題の如き、現實の稅率の定め方如何により、答へが異つて來るのである。これ稅率論が概念論より更に一步を進めて形式的方面に充分の關心を有せねばならぬ理由である。