

大正四年六月二十一日第三種郵便物認可（毎月一回一日發行）

（禁 轉 載）

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號 四 第 卷 十 四 第

行發日一月四年十和昭

論 叢

第三史觀の可能性

文學博士 米田庄太郎

利子論序説

文學博士 高田保馬

時 論

地方交付金配分標準としての人口

法學博士 神戸正雄

地方財政の不均衡と其の對策

經濟學博士 沙見三郎

研 究

蘇聯國の工業金融制度に就いて

經濟學士 大塚一朗

海上保險けるに於ける重複保險填補について

經濟學士 佐波宣平

短期清算取引けるに於ける代行機關の機能

經濟學士 石田興平

説 苑

補助貨幣の供給

經濟學士 中谷 實

累進稅率決定するに關する一方法について

經濟學士 柏井象雄

附 録

新着外國經濟雜誌主要論題

累進稅率決定に關する

一方法について

柏井象雄

一、理想的累進稅率の研究

(一) 累進稅率の現狀——累進稅は現在理論的には一應是認せられ、實際上も諸國の租稅立法は凡て之をその中に採用し、その存在は現今にあつては殆ど常識とさへなつてゐるのであるが、然らば具體的に如何なる稅率を擇び、又累進階段及び累進稅率の進み方を如何に決定すべきかに關しては何等確固たる根據が示されず、殆どその凡てが立法者の恣意に委ねられてゐる¹⁾。

我國にあつても所得稅が明治二十年に採用せられて以來、第三種所得稅に對しては全額累進が適用せられた。而して明治三十九年の稅法審査委員會に依つて全額累進の欠點が指摘せられ、大正二年の改正以來超過額累進が採用せられたのであるが、實際に適用せられ

26) 英國に於ても、大戰勃發前には國民競ひて金貨を要求し、其の後の情勢を見ても、貨幣流通の基礎に金兌換の觀念が強く働き居るを知るのである。

1) 神戸博士：所得の綜合累進課稅に就きて(經濟論叢、第三十九卷、第三號)
汐見博士：所得稅の稅率の改正(經濟論叢、第三十三卷、第二號)

てゐる税率は大正七年、大正九年、大正十五年の改正にも拘はらず、常に何等の規則性をも伴はず全く恣意の產物なるが如き觀を與へ、只明治三十九年の税法審査委員會の審査報告に於て、「超過額累進は現今經濟學上物の效用に就き重要な理論たる限界效用説に適合せるものにして、學説及び實際に適せる主義なりとす。」との説明が與へられ、又「實際に税率を定めるに當つては累進階段の刻み及び累進税率の進み方を出きる丈細分する時、最も公平なる課税を爲し得る。」と述べてゐるのみである。²⁾

(二) 所謂理想的累進税率——ある事情の中にあつて、

累進税率の決定に伴ふ恣意を排除し且確固たる根據に基きて、所得税に關する理想的累進税率を決定せんとする試みは、從來屢々諸學者に依り試みられたのである。即或は限界效用の理に基き、或はベルヌイ (Bernoulli) の價值法則に基き、或は經驗的に定められた累進税率を出發點として、グロマン (E. Grohmann)・カッセル (G. Cassel)・ヒッジワース (F. Y. Edgeworth)・

ナウマン (P. Naumann) 等に依つては彼等の所謂理想の累進税率に關する公式が發表せられ、更に神戸博士・汐見博士・ロイバー (H. Reuber) 等に依つては理想的累進税率を得可き方法が示されたのである。³⁾ 更に此等の諸方式と異なる方法に依りて從來の恣意を除き、一の根據の上に立つて累進税率を導き出したものにグンター (T. Günther) がある。⁴⁾ 即グンターは彼の著 *Exzellenz, minimum und Steuernmaximum* に於て、政府の必要とする所得稅收入額を基礎として之を國民所得額に關連せしめる事に依り、先づ免稅點を規定し更に之を出發點として累進階段及び累進税率をも定め、彼の所謂理想の累進税率を示す可き *Reformtarif* を導き出したのである。

以下に於てグンターの *Reformtarif* に關する簡單なる紹介を試みると共に、ブロイアー (K. Bräuer)⁵⁾ 及びナウマンが之に對して爲した批評の概要を明にし度い。⁶⁾

II. グンターの *Reformtarif*⁸⁾

2) 税法審査委員會審査報告

3) E. Grohmann; Versuch einer stetig steigenden Scala für die progressive Einkommensteuer, (Zeitschrift für Volkswirtschaft, Sozialpolitik und Verwaltung, III. Bd. 1894. S. 610-618) G. Cassel; The Theory of progressive taxation, (The Economic Journal, Vol. II. 1901. p. 481-491) F. Y. Edgeworth; Graduation of taxes on income or capital. (The Economic Journal, Vol. 29. 1919.

(一) 出發點——國民の租税負擔が大となると共に爲政者として益々意を用ひなければならぬ點は、如何にして最も公平なる租税の配分を爲す可きかの問題である。而して現在一般に所得税に關して、公平課税の手段として認められてゐる所は所謂最小生活費の免除及び累進税率の適用である。然るに此の兩者の正當なる事が認められていながらも、實際問題として之を規定するに當つては、各國の立法は何等確固たる根據に基いてゐるものでは無く、その殆ど凡ては立法者の恣意に依つて定められてゐるのである。かくて公平課税の爲の免税點・累進税率が却つて不公平なる結果を招いてゐる事がある。戰前に於ける獨逸各邦の所得税に於ける免税點が、プロシヤに於ては九〇〇麻、バイエルンにては六〇〇麻、ウルテンベルグにては五〇〇麻、ザクセンにては四〇〇麻と云ふが如く、各邦の財政經濟狀態に大差を認め得なかつたに拘らず、夫々異つて定められてゐるのは明にその決定に當つて確固たる根據の無い事を示してゐる。従つて租税負擔が益々重く

累進税率決定に關する一方法について

なる傾向にある現在にあつては、免税點・累進税率の決定に際して從來の恣意を排し、何等か確實なる根據を求め、之に基きて免税點・累進税率を定め公平なる租税負擔の理想を實現しなければならぬ。而してかくする事に依り始めて脱税或は租税闘争をも排除する事を得るであらう。

(二) 免税點——免税點とは一般に認められてゐる所では人が動物として生存を續けるに要する費用と文化人として生活するに必要なある額との和である。而して人間が動物として生活するに必要な費用即最少生活費は、生理學的に何カロリーの營養を必要とするかを知る事に依り之を決定する事は出きるが、人間として而かも文化人として生活する爲に如何なる程度の費用を要するかは之を明瞭に定める事は出きない。かくて免税點を定めるに當つても所謂文化費の決定に於て非常な困難に遭遇するのであるが、國家も亦その構成員たる個人と共に生存して行かねばならず、その爲に一定の經費を要し個人の國家に供す可き犠牲も亦、國家

p. 138-153) P. Naumann; Die Methoden und Probleme in der Bemessung der Einkommensteuer, 1925, S. 29-32. S. 60-73.

4) 神戶博士; 所得税に於ける累進率(租税研究、第十卷)
 汐見博士; 所得税の税法の改正(經濟論叢、第三十三卷、第二號)

H. Reuber: Bemerkungen zur mathematischen Ausgestaltung der Einkommensteuer in Preussen (Annalen des deutschen Reichs. 1912. S. 708-711)

が如何なる程度の收入を要するかに従つて變動すべきである云ふ事を考慮に入れ、従つて國家が生存を維持する爲には如何程の經費を要するか、又如何程の所得税を徴收しなければならぬかの點より出發し、個人の免稅點を國家の生活費即經費と關連せしめる時は國家の經費及び所得稅收入額等は豫算に明瞭なる數字を以て計上せられるから、免稅點は之等の明白なる數字を基礎として定める事が出来る。而してその決定方法とは次に示すが如きものである。即例へば國家が國民所得の二%の所得稅收入を要する時は五〇%丈、即國民所得中の下半部に屬する所得者は免稅せられその中の最高所得者の所得額が免稅點となる。又國民所得に對して四%・五%・一〇%等の所得稅收入を必要とする時は、夫々國民所得中の最下部に屬する二五%・二〇%・一〇%等が免稅せられ、夫々の部分に含まれた最高所得者の所得額が免稅點となる。

只此の方法に關しては一の修正が施されなければならない。即此の場合所得稅收入が國民所得の一%なる

時は、一〇〇%が免稅されると云ふ不合理を生ずるから、此の欠點を除く爲に所得稅收入が國民所得の二%以下となつても常に只國民所得の五〇%丈が免除せられ、従つて下半部に屬する所得者中の最高所得者の所得額が免稅點を決定するものとする。而して如何なる場合にあつても少くも國民所得中の上半部に屬する所得者が、所得税を納む可きは當然の事であるから此の修正も許される可きであらう。¹⁰⁾

(三) 税率——擔稅力が大となるに従ひ大なる租税を負擔し得るのであるから、税率を決定するに當つては、擔稅力の大きいさに従つて之を大とすべきである。即擔稅力の逆數と税率の積が一定となる如く税率を決定すれば最も公平なる課税を爲し得る。然るに各人の所得額につきて之を見るに、その所得額中の一定限に至る迄の部分は最も烈度の強い慾望充足に向けられ擔稅力は最も少であり、此の一定限を超へ次の一定限に至る迄の所得は烈度の稍弱き慾望充足に向けられ擔稅力は稍大となり、更に之を超へ次の一定限に至る迄の所得は

- 5) E. Günther; Existenzminimum und Steuermaximum. 1925.
- 6) K. Bräuer; Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif. 1927. S. 148-162. K. Bräuer; Steuertarif. (Handwörterbuch der Staatswissenschaften. IV. Aufl. III. Bd. S. 1121-1123)
- 7) P. Naumann; a. a. O. S. 60. ff.
- 8) E. Günther; a. a. O.

烈度の更に弱き慾望の充足に向けられるから擔税力は一層大となる。従つて之等の各所得部分に對して漸次高い税率を課し得る如くすれば、即超過額累進を採用すれば最も公平となる譯である。¹¹⁾而して此の場合に所得の擔税力に關する此の様な性質を無視して所得額を全體として考へ全額累進を適用すれば、税率が金額を以て示されるか百分比に依つて示されるかに應じて、累進階段の内部に於て租税負擔が逆進的となり或は累進階段の限界に於て税率が急激なる飛躍を爲すと云ふ様な不都合を生ずるのである。¹²⁾

擔税力はかくの如く所得額が一定限を超過する毎に大となるが、擔税力の増加の程度は超過所得額に依つて決定せられるのでは無く、その相對額に依り決定せられるのであるから、累進階段は等比級數的な關係を以て示されなければならない。¹³⁾而して此の場合に公比として擇び得る數値は無數に存在し従つて各種の累進階段の進み方を考へ得るが、各累進階段の限界點を決定する爲には免税點を基準として、之の五倍の所得

累進税率決定に關する一方法について

額を以て第二累進階段の限界とし、更に之の五倍の所得額を以て第三累進階段の限界とする様に定めるならば最もよく實際の要求に合致する。¹⁴⁾

而して此等の累進階段の中第一の累進階段は免税せられる可き所得額を示すものであるから擔税力は無く第二累進階段・第三累進階段と夫々前階段に對して同一の差を保つてその擔税力は増加する。従つて之等の累進階段に適用せられる可き累進税率は夫々同一の差を以て増加すれば良い譯である。即等差級數を以て税率が増加すれば最も公平なる課税を爲し得るが、第一の累進階段は免税せられる可き部分であるから、第二累進階段に適用せられる可き税率の差即公差は、最初に適用せられる可き税率自體となる。かくて我々は第二累進階段に適用せられる可き税率を決定しさえすれば、他の累進階段に適用せられる可き税率をも自ら決定し得るのである。

而して今最初の税率を決定するに當つても我々は國民所得と必要所得稅收入額との關係から出發する。今

9) 神戸博士は租税の原則及び根據に稽へて最小活資の免税に反對し、又たとへば現在の最小活資の限界を認めても之以下の所得には極く輕い税を課すべきであるとし、(以上租税研究第一卷、最小活資の免税參照)又免税點を許す(參照)
10) (此の點に關して Günther は明瞭なる説明を與へておらず従つてその所説は明

假に所得稅收入が國民所得の二%必要であるとすれば
 免稅せられる可き所得は國民所得の二分一即下半部に
 屬する所得である。従つて國民所得の上半部に屬する
 所得者が全國民所得の二%に當る部分を所得稅として
 負擔しなければならぬ事となる。即彼等の所得の四
 %を所得稅として負擔しなければならぬ。同様に國
 民所得の三%・四%・五%等の所得稅收入が必要ならば
 納稅義務者は夫々四・五%・五・三%六・二五%を負擔し
 なければならぬ。而して我々は之を以て最初に適用
 せられる可き税率とする事が出来る。何となれば之等
 は納稅義務者全體として負擔す可き割合であるが、納
 稅義務者も亦一定限迄の額は免稅せられ従つて實際課
 稅せられる所得額はその部分丈減少しているから、前
 記の税率を以て最初の累進階段に適用せられる可き税
 率とし、而かもその値を公差とする等差級數を以て税
 率を累進せしめ、上位の累進階段により高い税率を課
 するも、納稅義務者の免除せられる所得額に依り所得
 稅收入額は相平均するからである。

(四)實際への適用——上述の如く先づ國民所得と國家の
 必要とする所得稅收入と云ふ客觀的な基準に基き、
 免稅點を定め更に之を出發點として累進階段及び累進
 税率の進み方を規定した。而してかくして得られた税
 率を果して實際の場合に適用して如何なる結果を得ら
 れるか、又實際に適用し得るとして如何なる特長を有
 するかを明にしなければならぬ。

大戰中及び大戰直後に關しては國民所得につき正確
 なる統計を得られず、又財政經濟の動搖時であつたか
 ら、比較を最も正確にする爲に比較的正しい材料を得
 られる一九一四年のプロシヤの國民所得及び所得稅統
 計を基礎として研究を進める。即

- (1) 一九一四年のプロシヤの國民所得は二百二十六億
 麻

(2) 同所得稅收入額は三億四千萬麻
 と云ふ事實から出發する。而して之を出發點とし前記
 の方法に基く時は所得稅收入は國民所得の一・五%と
 なるが、此の場合には少くとも國民所得の上半部に屬

でない。
 11) 此の事は Günther は已に彼の著書 *Progressivsteuer oder Konfiskation?* 1918.
 S. 21-23. に於て説明している。
 12) 汐見博士: 税率論(經濟論叢、第三十三卷、第一號)參照
 13) 此の點につきて *Progressivsteuer oder Konfiskation?* に於て詳細の説明を爲
 してゐる。

第四十卷 七八三 第四號 一四七

は國民が國家の爲に忍ぶ可き犠牲である以上、此の關係は最も合理的である。又國家が大なる所得稅收入を必要とするにつれて免稅點は漸次低下するが、その低下の割合は遞減して行く事も、免稅點は生理的生活費と文化的生活費の和であつて、如何なる場合にも生理的生活費の限界以下には低下し得ないと云ふ性質に合致するものである。而して此の關係は實際の國民所得を基礎として算定した次の數字が之を明に示すであらう。

所得稅收入額 國民所得(%)	免稅點(麻)
2	1650
2.5	1350
3	1200
4	1000
5	900
7.5	750
10	675
15	600

負擔を課し、小所得者に對しては小なる負擔を課してゐるからより社會政策的であるとも云ひ得るであらう

更に又前述せる所に依りて明なるが如く、プロシヤ所得稅法の稅率に比し Reformtarif は、國民の高所得者に對して大なる

三、Reformtarif に對する批評

(一) プロイアーの批評¹⁵⁾ 以上に於て大體グンターの Reformtarif を紹介したのであるが、之に對してはプロイアーに依つて詳細なる批評が爲されている。以下がプロイアーの之に對する批評の大略である。

グンターが累進税率の決定に當りて用ひた方法は從來の恣意を排除し新なる方法を展開した點に於ては意義を有するものである。而し乍ら彼の方法に關しては次の様な困難が存し又非難を加へ得るのである。

(1) 彼は國民所得を出發點としているが、國民所得の算定は困難であり又正確なる統計を得る事は容易では無い。

(2) 政府の必要とする所得稅收入は如何にして決定し得るか、此の場合に他種の租稅收入との配分、更には官業收入・政務收入・公債收入等との割合の決定が非常に困難である。

(3) 免稅點の決定に當りて用ひられた數字相互の關係が

15) K. Bräuer; Umriss usw. S. 148-162.
K. Bräuer; Steuertarif (Handwörterbuch usw. S. 1121-1123)

如何なる根據に基くものか明でない。

(4) 累進階段が等比級数的に定められる可きであるとしても、各累進階段の限界を決定すべき場合に擇ばれた五なる数字は如何なる理由に依つてとられたか明でない。

(5) 累進税率の最初のものとして、納税者が全體として負擔すべき平均的割合がとられているが、之につきても明瞭な説明がない。

更に又之等の諸點が認められたとしても、税率の決定に當つて特に重要な關係を有するものは、國家の經費のみならず國民所得の構成狀態・國富の狀況・他種の租税に依る國民の負擔狀況・所得の評價規定の如何、他國の所得税の税率等である。然るにグンターに於ては之等の重要な税率決定の諸要素が問題外とせられ只政府の必要とする所得税收入額のみが、あまりにも強調せられすぎている點に、尙欠點を存するものと云はなければならぬ。

(二) ナウマンの批評——¹⁶⁾ブローイアーに依つては種々の點

累進税率決定に關する一方法について

よりグンターの Reformanif に對する批評が與へられたが、更にナウマンは特に連實的に累進する税率を以て理想的累進税率であるとして、税率の連續性と云ふ點から批評を爲している。即グンターは客觀的な基準を出發點として從來の恣意を排し一の理想的累進税率を導き出した點に於ては大なる功績を有するものであるが、彼の税率は超過額累進に依つてゐる爲、累進階段の限界に至る毎に税率が波狀を呈し、宛かもその限界に屬する者が不當に利益し或は不當に損失を蒙るかの如き觀を與へている。と述べ限界效用説に基きて次の如き累進税率に關する公式を擇んだのである。

即ナウマンは x を以て所得を示すものとし、 y を以て各所得額の限界效用を示すものとすれば、各所得額の限界效用は所得額に逆比例して減少するから、 $y = \frac{a}{x}$ なる方程式を以て此の關係を示し得る筈であるとし、之を出發點として所得税の税率を示すべき理想の公式として、 $y = \frac{a \cdot x}{x + a}$ を求めたのである。而して此の公式に於ては y は百分比を以て示されたる税率、 x

16) P. Naumann; a. a. O. S. 60. ff.

は千麻單位の所得を示す。従つて y に依つては所得が増加するに伴つて、即ち x が増加するにつれて、連續的に累進する税率が與へられるのである。¹⁷⁾

四、結 言

以上に於て大體グンターの Reformtarif の要旨と、ブローイアー及びナウマンが之に對して爲した批評の大概とを紹介した。もとよりグンターの免稅點・累進税率の決定方法及び Reformtarif そのものに對しては、ブローイアー及びナウマンの批評以外に更に種々の觀點に立つて批判し得るであらうし、又グンターの方法に依つて果して完全に税率の決定に伴ふ恣意を除き得るや否やも疑問である。

然し所得税に關する免稅點・累進税率等が物價或は其の他の諸事情を考慮して規定せられ乍らも、特に國家の必要とする所得稅收入額に最も強い影響を受けて定められてゐるのが各國財政の現状である。現にカッセルも亦彼の累進税率の公式に於ける税率を決定する

に當つては、國家の必要とする所得稅收入額と課稅せられる可き所得額の總和との割合を擇んでゐるのである。此等の事情を考察するとグンターが特に國家の必要とする所得稅收入額に重點を置き、所得稅收入額と免稅點・累進税率等との關係を、グンター自身の立場より明確に規定し、とかく從來その決定に恣意を伴つた免稅點・累進税率を改めて、彼の所謂理想の累進税率を示すべき Reformtarif を導き出した功績は之を認めなければならぬ。

更に又税率を決定するに際しては諸國の租稅立法は公平なる課稅を目的としてゐるのであるが、實際に於ては尙此の目的を達し得ない現状にある。従つて今此處に紹介したグンターの Reformtarif はかゝる實情にある諸國の租稅立法に對して、税率決定に關する何等かの根據を與へると共に、又その進む可き或る方向を示すものである。

17) 此の點につきては拙稿、公式に依る累進について(經濟論叢、第三十九卷、第三號)參照