

經濟叢論 每月一日發行
第四十九卷第三號 昭和十四年九月一日發行
大正四年六月二十一日第三號郵便物認可

京都市帝國大學經濟學會 經濟叢論

第十四卷 第三號

昭和十四年九月

(禁轉載)

論叢

新利子論序說

文學博士 高田保馬

英國及び獨逸の所得稅

經濟學博士 汐見三郎

時論

現代日本の革新

經濟學博士 石川興二

世界新秩序の建設

經濟學博士 柴田敬

研究

史記平準書に見はれたる經濟思想

經濟學士 穗積文雄

府縣財政制度の成立

經濟學士 藤田武夫

經營比較の形態について

經濟學士 岡部利良

說苑

原料封鎖に於ける獨逸の經驗

經濟學士 大塚一朗

ドイツの「農業經濟學と農村社會學」

經濟學士 山崎武雄

附錄

彙報

外國雜誌論題

英國及び獨逸の所得稅

汐 見 三 郎

第一 所得稅の英國型と獨逸型

我國の現行直接國稅制度は所得稅を中軸とし其れに配するに收益稅を以てする構造を採用してゐる。今や國稅制度の大改革を行ふに當り、收益稅は之を縮小して專ら地方財政の財源にあてる事とし之に反し所得稅を擴張して國稅收入の半額近くの收入を此に仰がんと考へてゐる。

所得稅は一七九八年（寛政十年）に英國に始めて採用せられし以來百四十年を經過してゐるが、世界大戰以來急激の發達を遂げ、今や殆んど例外なく各國に行はれ國稅の中心をなしてゐる。各國の所得稅はそれ／＼特色を有してゐるが、其の最も代表的のものは英國の所得稅と獨逸の所得稅とである。世界各國の所得稅は此の兩所得稅の何れかに類似し又は兩者の特色を併せ備へてゐる。我國の所得稅は沿革的に云へば獨逸所得稅に近いものであつたが、今度の改革で佛蘭西所得稅乃至英國所得稅の色彩が加はらんとしてゐる。

以下、英國所得稅と獨逸所得稅との兩者につき先づ沿革を述べ更に現行所得稅法の特色を構造、所得の意義、稅率の三點につき比較し簡單なる説明を試みたい。英國及び獨逸の所得稅の比較研究はマイゼ¹⁾ (Franz Meisel) が

1) Britische und deutsche Einkommensteuer, ihre Moral und ihre Technik. 1925.

曾て試みた所であつて決して新しい問題ではない。たまたまエーンケ²⁾ (Dr. Fritz Jänke) が兩三年前に本問題につき新たなる研究を積み且つ我國に於て實際上の問題となつて現はれて來たから、本問題を取扱ふ事とした。

第二 英國所得税と獨逸所得税との發達

一 現行の英國所得税は永き歴史の產物であつて幾多の變遷をへて今日に至つてゐる。

第一はナポレオン戦争の財源としてピット (William Pitt) が一七九九年一月九日に定めた所得税であつて應分擔税の主義を實現せんとした點に於て相當に進歩してゐた。併し檢察官式のものとして非難せられ、一八〇二年アミアン (Amiens) 條約の締結と共に不評の間に廢止せられた。その次に現はれたのはアディングトン (Henry Addington) の所得税であつてナポレオン戦争の財源として一八〇三年八月十一日に再び採用せられたものである。この所得税の形が現行の英國所得税に傳はつてゐるが、一八一六年に廢止せられ爾後二十年間その跡を絶つ事となつた。

かくして所得税は二度とも中絶したのであるが、印度の叛亂起るやピール (Robert Peel) の手により一八四二年に新所得税が定められた。本税は一八六〇年に廢止せられる筈であつたが、圖らずもクリミヤ (Crimea) 戦争勃發せし爲め繼續し遂に恒久税に發達したのである。比例税率と源泉課税主義を原則とする英國所得税の型は茲に整つたのであつた。

英國所得税は社會思想の勃興に伴ひ寧ろ後進國の獨逸の邦所得税の影響を受け一九一〇年に其の形を變へたの

2) Die deutsche und die englische Einkommenbesteuerung, 1935.

である。アスキス (Lt. H. Asquith) ロイド・ジョウヂ (Lloyd George) の努力により、物税的色彩濃き從來の所得税に人税的色彩が加はつて來た。家族控除と免税點引上と勤勞者輕課とを入れたのが其の一であり、大所得に對し從來の所得税の外に超過所得税 (Super-tax) が加はつた事が第二である。世界大戰に入り英國所得税は免税點の引下と税率の引上により弾力性を發揮して戰時税 (War tax) の役目を充分にはたしたのである。尙、一九二九年に超過所得税の名を改めて附加所得税 (Sur-tax) とした。現在行はれてゐる所得税は一九一八年の所得税法に基くものであるが、從來の雜然たる制度を此年に始めて整理し所得税に關する統一法規を制定したのである。³⁾

二 獨逸の所得税は先づプロイセンに生れ邦税として發達し遂に現行の帝國税となつたものである。

獨逸所得税の最初のものとしては、ナポレオンに敗れた後にプロイセンに行はれた一八〇八年二月二十三日のスタイン (Stein) の階級税と一八一一年九月七日のハルデンベルグ (Hardenberg) の階級税とを擧げる事が出来る。即ち英國の所得税がナポレオンと戰ふ財源を得んが爲めに生れた戰時税たるに對し、プロイセンの所得税はナポレオンに支拂ふ償金の財源を作る爲めの戰後税 (Post-war tax) として成立したのである。ナポレオン没落後に本税は廢止せられたが、一八四六年より新所得税法の提案あり一八五一年に恒久税が出来る事となつた。

一八七一年獨逸帝國成立するやプロイセンの外に各邦に所得税が採用せられた。一八七八年にザクセン、一八八四年にバーデン、一九〇三年にヴュルテンベルグ、一九一二年にバイエルンに設けられたのが其の例である。かくの如く獨逸所得税は英國所得税に比し遅れて發達したが社會性を帶びてゐるのは其の特色であつて逆に英國所得税に影響を與へてゐる。併し英國所得税が統一税として弾力性あるに反し、獨逸の所得税は各邦に異なる税

法を採用した爲めに充分の收入を期待し得なかつた。幾度か之が帝國税化が考へられたが出来ず、其儘で世界大戦に入つたのである。

獨逸の所得税が帝國税となつたのは、世界大戦の大打撃の後を受けたエルツベルガー (Eisberg) の時である。一九二〇年三月二十九日の法人所得税 (Körperschaftsteuer) と個人所得税 (Einkommensteuer) によつて多年の懸案が解決せられ、現行の獨逸所得税の基礎が出来た。其後インフラチオンの後を受け一九二五年に改正が行はれた。更に一九三三年一月末ナチスが政權を握るや、一九三四年、一九三八年、一九三九年に大小の改正あり今日に及んでゐる。

第三 現行所得税法の構造

一 英國所得税はナポレオン戦争の時と云ひ世界大戦の時と云ひ戦はんが爲めの戦時税であつたに反し、獨逸所得税はナポレオン戦後のプロイセン階級税と云ひ世界大戦後の帝國税と云ひ敗戦の後始末をつける戦後税と云はれてゐる。かくの如く兩國の所得税は沿革を異にしてゐるが國税收入に占める割合は相當のものである。所得税額と其れが國税收入全額に占むる割合を比較する爲めに大藏省主税局調の一九三七—八年度の數字を引用すると次の如くである。(括弧内は所得税が國税全額に占むる割合)

英國所得税(千磅)	個人所得税		法人所得税	計
	普通所得税	附加所得税		
獨逸所得税(千國庫)	二七、九六(三・四%)	五、〇六〇(六・六%)	一、四四一、四四〇(一・〇%)	(四・三%)
	四、〇九六(六・六%)			(四・〇%)

英國所得稅も獨逸所得稅も何れも國稅收入の四割臺に上つてゐる事は注目すべきである。以下、兩者の構造を明かにしたい。

二 英國の現行所得稅の根據法令は一九一八年所得稅統一法及び毎年の財政法である。普通所得稅 (Income tax) と附加所得稅 (sur-tax) との二つよりなつてゐる。⁴⁾

普通所得稅は所得源により次の五つに分れ、それぞれ異なる計算方法を採用し更に徵稅方法も源泉課稅又は綜合課稅によつてゐる。

A 種 土地、建物の所有によつて生ずる所得 (From property in land and buildings in the United Kingdom)

B 種 土地の占有によつて生ずる所得 (From occupation of lands in the United Kingdom)

C 種 公債の利子所得 (From interest, annuities and dividends payable out of public revenue, tax being deducted by the paying agent or bank)

D 種 商工業所得及その他の所得 (From trades, professions and vocations, and various classes of property and other sources)

E 種 勤勞所得 (From offices, employments, wages, pensions or stipends)

此等各種所得の中で最も廣い範圍にわたつてゐるのはD種であつて更に次の六に分類せられてゐる。

(一) 商工業所得 (Any trade)

(二) 自由職業その他の職業より生ずる所得 (Any profession or vocation)

英國及び獨逸の所得稅

第四十九卷 四一七 第三號 二二

4) Taylor and Bayley; Income tax, sur-tax and national defence contribution

(三) 源泉課税を受けざる利子所得 (Profits of an uncertain annual value and certain other income; in particular, untaxed interest)

(四) C種に屬せざる外國證券より生ずる利子所得 (Income arising from "foreign" securities) (except where charged under Schedule C)

(五) 植民地及外國より生ずる所得 (Income arising from "foreign" possessions)

(六) その他の所得 (Any "annual" profits or gains not falling under Cases I to V, and not charged under any other Schedule)

A、B、C、D、Eの五種の所得に對し比例税を課してゐるが、各種の規定により主觀的要素が加味せられてゐる。

一般所得税は各種の源より生ずる個人の所得を綜合し二千鎊を越ゆる所得に對し累進税を課してゐる。

普通所得税は個人と法人とに通じ課せられてゐるが、個人が法人より受くる配當金は法人につき源泉課税をなし個人には課税しない。併し此れは個人課税の便法として法人に課税するのであるから、附加所得税の場合は法人より受くる配當金を個人について課税する事は勿論である。附加所得税は同族會社以外の法人には課せない事となつてゐる。

三 獨逸所得税は個人所得税 (Einkommensteuer) と法人所得税 (Körperschaftsteuer) との兩建よりなつてゐる。個人所得税は一九三八年二月六日の法律を一九三九年二月十七日に改定し、法人所得税は一九三四年十月十六日の

法律を改定し最近には一九三八年七月二十五日法人税増徴法が設けられてゐる。

個人所得税は所得税を賦課すべき所得を次の七つに分つてゐる。

- (一) 農業及林業より生ずる収入 (Einkünfte aus Land-und Forstwirtschaft)
- (二) 營業より生ずる収入 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb)
- (三) 獨立的勞働より生ずる収入 (Einkünfte aus selbständiger Arbeit)
- (四) 非獨立的勞働より生ずる収入 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)
- (五) 資本財産より生ずる収入 (Einkünfte aus Kapitalvermögen)
- (六) 賃貸借收入 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)
- (七) 第二十二條に規定する其他の所得 (sonstige Einkünfte im Sinn des § 22)

課税は原則として綜合課税方法であるが、例外として源泉課税を行つてゐる。即ち非獨立的勞働より生ずる所得に對する勞賃税 (Lohnsteuer) と特定の資本收益に對する資本收益税 (Kapitalertragsteuer) とが源泉課税の實例である。

尙、法人よりの配當金に對しては個人に綜合課税するを原則とし、便法として源泉課税の方法をも併用してゐる。又、法人所得に對しては個人に配當すると否とに問題なく別に法人所得税を課してゐる。

法人所得税は資本會社(株式會社、株式合資會社、有限責任會社、植民會社、鑛業法に依る鑛業組合、産業組合、相互保險會社、其の他の私法人、權利能力なき社團、營造物、財團又は其の他の目的財産、公法人の營業的事業經營に

及んでゐる。

第四 兩所得稅法に於ける所得の意義

一 所得稅法を比較するに當つては何を「所得」と云ふかを明かにせねばならない。所得の意義については各種の問題が考へられる。所得の意義に收入の連續性を認めるか、どうかが第一の問題である。財産價格の増減を所得の決定に加味するか否かが第二の問題である。法人所得と個人所得とをどう扱ふかが第三の問題である。所得の生ずる源と所得を受くる人とが國際的に離れてゐる時に所得稅の課稅を如何するかが第四の問題である。

第三の問題について英國所得稅と獨逸所得稅とが取扱を異にしてゐる事は前述した所である。これ英國所得稅が個人所得稅のみを有し之に反し獨逸所得稅が個人所得稅の外に法人所得稅を有してゐる所以である。第四の所得稅の國際課稅の問題については特別の考慮を必要とするから之を略する。結局、本項に於て問題となる所は英國所得稅と獨逸所得稅に於て「連續性」と「財産價格の増減」との二問題をめぐつて如何に所得の意義を定めるかと云ふ事となる。

二 英國所得稅は普通所得稅と附加所得稅とに分れるが、大體に於て普通所得稅の所得が即ち附加所得稅の所得となるのであるから、茲には普通所得稅の所得の意義を明かにしたい。A種所得の課稅標準は土地、建物の賃貸價格であつて五年毎に改訂する事となつてゐる。従つて別に問題を生じない。B種所得はA種所得より算定せられるものである。C種所得は公債の利子所得であるから、これ亦疑問を存しない。E種所得は勤勞所得である

から計算が簡単である。問題は D 種所得の “annual profits or gains” の “annual” の意味を明かにする必要がある。⁶⁾

他種の所得に於ては “annual” の意味を一年を単位として計算すると云ふ程度に解してゐる様であるが、D 種所得に於ては「毎年繰り返へし生ずる収入」と云ふ風に連續性を重んじてゐる。即ち「所得源の生じた時には所得税納付の義務あり、所得源が中絶した際には所得税納付の義務を免れる」譯である。各種所得の中で所得の意義を定める必要の最も大なる D 種所得に於て連續性を重んじてゐる事よりして、英國所得税は Quellenheorie によつてゐると云はれるのである。

III 所得の連續性を重んずる Quellenheorie によるべきか、財産價格の増減を所得概念の中心とする Reinvermögenszugangstheorie を採用すべきかは獨逸所得税に課せられたる宿題であつた。邦税は原則としてシュモッラー (Schmoller) が始めワグナー (Wagner) の補充した Quellenheorie によつてゐたが、世界大戰それから起るインフレーションの現實の情勢に迫られ一九二〇年の最初の帝國所得税はシェフレ (Schelle) とヘルマン (Hermann) との後をうけたシャントツ (Schantz) の Reinvermögenszugangstheorie を採用するに至つたのである。併しシャントツ式の所得概念を貫いて行くと、處分しない想像利益に所得税を課する事もあれば投機以外の讓渡による利得が所得税の課税物件となる事もあり、非難が少くなかつた。遂に一九二五年の所得税法は多少逆戻りして英國式の Quellenheorie に接近する事となつたのである。

所得の概念及び其の算定方法は法人所得税と個人所得税とを通じ大體一致してゐるから、現行獨逸所得税法の

6) Jahnke; a. a. O.

所得の意義を個人所得税について明かにしたい。前項に掲げた各種所得の中で企業所得即ち(一)農業及林業より生ずる收入、(二)營業より生ずる收入、(三)獨立的勞働より生ずる收入については、純益(Gewinn)を以て收入とする。そして此の純益は當事業年度末に於ける事業の財産と前事業年度末に於ける事業財産との差額より投資したる物件の價格を控除し自家用の爲め引出したる物件の價格を之に加算したる金額である。次に勤勞及資産收入即ち(四)非獨立的勞働より生ずる收入、(五)資本財産より生ずる收入、(六)賃貸借收入、(七)其他については收入(Einnahmen)より必要經費(Werbungskosten)を控除した殘額を收入としてゐる。

要するに獨逸所得税は Quellensteuer より Reinvermögenszugangstheorie にうつり、今や兩者の折衷となつてゐるのである。⁷⁾

最後に注意すべきは獨逸個人所得税法第四十八條に掲ぐる「消費額が年一萬國麻を超え且總所得額の一倍半を超える納稅義務者に對しては消費額を標準として課稅することを得、……消費には納稅義務者が家計の爲めに自己又は其の家族の生活の爲支出したる一切の金額を含む」の規定である。即ち大なる消費をなし、従つて大なる給付能力を有する筈であるに拘らず稅務署で其の所得額が明瞭でない場合に、其の消費額を課稅標準として個人所得税を賦課する事が出来るのである。注目すべき立法である。

第五 現行所得税法の稅率

一 英國所得税と獨逸所得税とは法人の配當金に關する限り取扱方を異にしてゐるから、同一標準で比較する

7) Blümich; a. a. o.

事が出来ない、故に茲には個人所得税の税率のみを掲げる事とする。

英國所得税は普通所得税に重心を置き、普通所得税の標準税率(Standard rate)を上下する事によつて租税收入の弾力性を發揮する譯である。現行法は一磅に付き五志六片の標準税率であるから二割七分五厘の税率である。試みに世界大戰前よりの標準税率の變遷の跡を見ると、次の結果を得る事が出来る。

一磅に付(税率)		一磅に付(税率)	
一九一三年	一志二片(五・八四%)	一九二五——一九二九年	四志 (二〇・〇〇%)
一九一四年	一志八片(八・三三%)	一九三〇年	四志六片(二二・五〇%)
一九一五年	三志 (二五・〇〇%)	一九三一——一九三三年	五志 (二五・〇〇%)
一九一六——一九一七年	五志 (二五・〇〇%)	一九三四——一九三五年	四志六片(二二・五〇%)
一九一八——一九二一年	六志 (三〇・〇〇%)	一九三六年	四志九片(二三・七五%)
一九二二年	五志 (二五・〇〇%)	一九三七年	五志 (二五・〇〇%)
一九二三——一九二四年	四志六片(二二・五〇%)	一九三八年	五志六片(二七・五〇%)

普通所得税は表面的には比例税となつてゐるが、獨身者に百磅を控除し夫婦同居者に百八十磅を控除してゐるから實質上は累進税率同様である。尚、勤勞所得控除、扶養家族控除、小所得輕課の制度により人税的色彩を加へやゝもすれば陥り易い物税的弊害を避けてゐる。なるべく源泉課税主義によつてゐるが綜合課税も行はれてゐる。

附加所得税は個人の總所得二千磅を超ゆる時に課税するのである。個人に綜合して累進課税を行ふ。最低百分の五・五〇(二千磅超二千五百磅以下)より最高百分の四一・二五(五萬磅超)に達する十二階段に分れてゐる超過

額累進稅率を適用してゐる。假に最高稅率を考へて見ると普通所得稅と附加所得稅とを合して百分の六十九となるのである。

二 獨逸の所得稅は個人所得稅と法人所得稅とに分れる。

獨逸の個人所得稅が扶養家族、小所得、勤勞所得に考慮を拂つてゐる事は英國と同様であるが、他の何れの國とも異り獨逸民族の純潔を保持する爲めユダヤ人重課の爲めに特殊の立法を設けてゐる事と人口政策の思想を強く盛つてゐる事が特色である。原則として個人に綜合課稅する賦課所得稅を採用してゐるが、例外的に資本收益稅と勞賃稅との二つにつき源泉課稅を行つてゐる。即ち獨逸所得稅傳統の精神たる累進稅主義を守りながら徵稅上の便宜の爲めに英國所得稅の長所を取り入れ資本收益稅と勞賃稅とに源泉課稅の方法を併用する所に立法者の苦心が存してゐる。

第一の賦課所得稅は納稅者を第一種納稅義務者(獨身者)と第二種納稅義務者(婚姻後滿五箇年を経るも子のない者、五十歳以上の獨身の女子)と第三種納稅者(第一種、第二種又は第四種に該當せないもの)と第四種納稅義務者(子女輕減を認めらるゝもの)との四種に分ち第一種に最も重く第二種、第三種これに次ぎ第四種に最も軽く差別的課稅を行ふ別表を定めたのである。同時に同一種類の納稅者中に於ては所得金額を増す毎に稅率を増すのである。最高稅率は第一種納稅義務者にあつては百分の五十五、第二種納稅義務者は百分の四十五、其他は百分の四十となつてゐる。この賦課所得稅の別表に定めた差別稅率と累進稅率とを組合はせたものが獨逸個人所得稅の凡ての稅率の原則となつてゐる。尙、ユダヤ人には子女輕減を認めない。

第二の資本収益税に於ては百分の十の源泉課税を行つてゐる。併しこれは課税技術上の便宜の方法たるに止まり、一定の條件の下に更にこれを一般所得と綜合せしめ其の總所得に對し第一の賦課所得税の税率を適用し其れより資本収益税の源泉課税額を差引きたるものを納付せしめる事となつてゐる。

第三の勞賃税については賦課所得税同様に別表に税率が定められてゐる。即ち第一種納税義務者(獨身者)と第二種納税義務者(婚姻後滿五箇年を経るも子のない者、五十歳以上の獨身の女子)と第三種納税者(第一種、第二種又は第四種に該當せないもの)と第四種納税義務者(子女輕減を認めらるるもの)との四つに分ち差別的税率を定めてゐると共に、同一種類の納税者中に於ては累進税率を定めてゐる。税率は全體として低く勤勞所得輕課の精神を發揮してゐる。尙、ユダヤに子女輕減を認めないと共に十一人以上の子女輕減を認めらるゝものに對しては、勞賃税を課せない事となつてゐる。勞賃税の源泉課税は資本収益税の場合と同様に課税技術上の便宜に出てゐる。故に勞賃税は一定の條件の下に、更に一般所得と綜合せられ其の總所得に對し第一の賦課所得税の税率を適用し其れより勞賃税の源泉課税額を差引き納付せしめる事となつてゐる。

法人所得税は二段階の比例税を採用してゐる。第一に一般法人の中で所得十萬國麻を越ゆるものは四〇%、其他のものは三〇%の法人所得税を納める事となつてゐる。第二に公法人の信用機關、不動産抵當銀行、船舶貸付銀行の中で所得十萬國麻を越ゆるものは二〇%、其他のものは一五%の負擔となるのである。

第六 新所得税法試案

上述の如く英國の所得稅と獨逸の所得稅とは其の本質を異にし其の沿革を異にし世界の租稅史上に於て著しき對照を示してゐる。勿論、現行の英國所得稅は附加所得稅の採用、主觀的要素の取入れによつて、餘程獨逸の所得稅に接近し、同時に現行の獨逸所得稅法は源泉課稅の併用により英國所得稅の長所を備へてゐるから、兩者の區別は可なり稀薄である。それにしても法人の課稅に於て所得の算定に於て稅率の定め方に於て民族意識の取り入れ方に於て兩者は依然たる異なつた型を示してゐる。

我國の所得稅は已に五十數年の歴史を有してゐるが其の沿革に於て寧ろ獨逸型となつてゐる。備外國人たるルドルフ (Rudolf) 及びロースレル (Roesler) の二人の獨逸人の意見が收入稅法律案として現はれ、且つ此の法律案の内容が獨逸の所得稅の内容と類似し、更に此の法律案が明治二十年の所得稅法に間接に影響してゐるのである。明治二十年の所得稅法は其の後、幾變遷したのであるが、英國型と云はんよりも寧ろ獨逸型たる事に於ては少しも變らないのである。今や主稅局で考へられてゐる新所得稅法試案は現行所得稅と行き方を異にしてゐる。法人稅を個人所得稅より切り離す事によつて獨逸型と云ふべきである。更に個人所得稅を分類所得稅と一般所得稅とに區別してゐる點に於ては英國型乃至佛蘭西型の所得稅に屬してゐる。

主稅局試案が明治二十年以來の傳統的の型を脱して英國所得稅と獨逸所得稅との兩者の長所を兼ね備へた新しい所得稅を採用せんと努力してゐる所に稅制の根本的改革の特色を見るべきである。