

米国所得税法の今昔

1 米国所得税法の沿革

米国の連邦所得税は、南北戦争時の1862年に個人所得税が成立し、1863年に施行され、1872年に廃止されている。

その後、1885年に連邦が所得税を課税することが米国憲法に反するという判決 (Pollock v. Farmer's Loan and Trust Co., 157 U. S. 429 (1895), 158 U. S. 601 (1899)) が出たことから、1913年に第16次憲法改正により、連邦が所得税を課税できるような状況が生じるまでの間、正式な所得税の導入は凍結されている。なお、1909年に関税法の改正に含めて、実質的な法人税である法人消費税 (corporate excise tax) が間接税として導入されて施行されている。

1913年に所得税 (個人所得税・法人所得税) が導入されているが、この時の普通所得税の税率は1%であり、付加税の税率は最高6%である。

その後、米国が第一次世界大戦に参戦したことから、その戦費調達のために1919年までの間増税が続き、1916年の戦時利得税の前身である軍需品製造税が創設、1917年には超過利得税が創設されている。この超過利得税は、1917年に戦時利得税に改組され、1919年に再度導入されている。この期間において、税率が最高であった1918年には、普通所得税の税率が12%、超過

利得税の最高税率が65%、戦時利得税の最高税率が80%で、超過利得税と戦時利得税のいずれか大きな税額を納税することになった。

2 米国税制史研究の意義

このような昔の話が何になるのかという疑問は当然なことであるが、このような歴史を研究する意義はいくつかある。

1つは、現行の米国内国歳入法典の所得の定義である第61条の最初の規定が、1913年の税法にある。要するに、現行の米国税法の重要な規定のルーツのいくつかが1910年代の米国税法から始まっていることがわかる。

第2は、英国税法の影響を受けた米国税法が、どのような変遷を経て展開したかを知ることができる。例えば、源泉徴収制度は、1863年の所得税法から導入されているが、1913年の所得税法に本格的に規定され、内国歳入庁から詳細な手続規定がルーリングとして公表されている。

第3は、税理士制度のない米国の場合、税務コンサルタントとして公認会計士の業務は所得税創設を契機に拡大している。米国の公認会計士協会である AICPA の前身である AAPA が1887年に発足し、その機関紙である The Journal of Accountancy が1905年に発刊されている。この機関紙には、税務の欄があり、内国歳入庁からのルーリング等が紹介されている。現

Topics of International Taxation

在のわが国の税務も同様であるが、法人税法の法令のみでは実務上の適用が難しく、基本通達等により補完されていることと事情が同じであり、当時の米国においても、課税当局から各種のルーリングが公表されて、公認会計士の実務の指針となっている。

第4は、上述のように、米国の1910年代において短期間に急激な税率の改正により、当時の法人の税務がどのような影響を受けたのかという企業会計と税務の関連を探ることは、わが国の確定決算主義を考える場合に比較法的な観点からの興味がある事項である。また、米国の会計の発展は、研究者による貢献も大きい、実務を担当した会計士による部分も大きいとするのが大方の見解である。複数の研究者によれば、米国の会計学は会計士会計学であるとさえ述べている。

第5は、これまでのわが国における米国税制史の研究の多くが、所得概念を巡る研究であり、税務会計という観点から論じられたものが少ないといえる。

例えば、減価償却の場合、1910年代の米国の企業会計では、すべての企業が減価償却を行っていたとはいえない状況であった。しかし、法人所得税の税率の急増は、課税所得を減少させることを目的として米国企業に減価償却を普及させた一つの要因になったことも事実であろう。なお、同時代に、会計学の理論的な見地から減価償却論が研究されているが、米国会計史の研究書の中には、税法の企業会計に与えた影響を過小評価したものもある。

また、逆に、公認会計士の助言が税法に影響

を与えたこともあろう。一つの例として、The Journal of Accountancy (1913年第15巻134頁-136頁)に公認会計士であるアーサーヤング氏の事業年度に関する意見が紹介されている。

米国の1913年所得税法では、個人及び法人の課税年度は、暦年であるとするのが当初の案であった。しかし、アーサーヤング氏は、12月に法人が決算を行う不合理性を述べている。すなわち、年末に決算を行うということは、クリスマスの時期と重なり、法人にとって繁忙期になるということと、在庫を多く抱えていることから、在庫が少なく、仕事が暇な時期に法人が決算を行えるように事業年度の選択を認めるように述べており、実際に、1913年法では、個人の場合は暦年が課税年度であるが、法人は、暦年を原則としつつも事業年度を選択できるように改正されている。

アーサーヤング氏の意見が掲載された同じ紙面で、これも同時期の有力な会計士の1人であるモントゴメリー氏が、損金の認識基準として、税法に規定されている現金主義ばかりではなく発生主義も取り入れるように意見を述べている。

以上に掲げた視点から、再度、米国税制史を検討することは、意義あるものと思われる。

中央大学商学部教授

矢内 一好