

## 米国初期の税務論文集

### 1 米国の所得税制確立期

米国の所得税は、南北戦争の戦費調達を目的として創設され、1861年法が最初の所得税であるが、1862年法が最初に施行された所得税である。当時の米国の歳入は、関税に多くを依存していたことから、当時の所得税は、歳入を補完する意味合いが強かったといえる。そして、1872年に所得税は廃止された。

その後、1894年に成立した関税法に所得税及び法人税が規定された。所得税及び法人税は、関税の歳入減を補うためのものである。ところが、1895年に米国最高裁で1894年法を違憲とする判決（ポロック事案）が出されたことで、1894年法は廃止されたのである。では南北戦争期の所得税が合憲であったのかということになるが、1880年の最高裁判決（スプリングー事案）で合憲とされていたのである。

米国では所得税が違憲である状況がその後続いたが、1909年に法人税ではなく、法人の所得を課税標準とする法人免許税が創設され、この税は違憲ではないという最高裁判決が出されたのである（1911年のフロント事案）。横道にそれる話であるが、この1909年法の法人免許税は、現行の米国法人税の計算構造の出発点となった法律である。米国法人税は、所得税の一部として1913年法に規定されたのであるが、1913年法の法人税は、1909年法の法人免許税の内容を引き継ぐ形となっている。

そして、1913年に憲法修正第16条が確定し、連邦政府は、いかなる源泉から得られる所得に

対しても、各州に割り当てることなく、また国勢調査等の人口算定に準拠することもなく、所得税を賦課することができるようになったのである。

米国では、1913年の憲法修正第16条の確定後に、所得税と法人税が恒久税として次第に税収の中心となり、1917年から1919年にかけて、第一次世界大戦の戦費調達を目的とした増税により、所得税以外でも相続税の増税、超過利得税の創設等により、所得課税等の直接税が税収の中心となったのである。

ここまで簡単にまとめたのが米国における所得税制確立期ともいえる時期の動向であるが、この時期に活躍した学者としては、コロンビア大学のエドウィン・セリグマン教授、ロバート・マーレイ・ヘイグ准教授、エール大学のトーマス・アダムス教授等である。

この時代を米国所得税制の確立期とした理由は、米国所得税は、南北戦争期に初めて施行されたとはいえ、憲法により連邦政府の課税権を制約していた時期が長く続き、1913年の憲法修正第16条の確定のときまで、米国憲法と所得税に関する訴訟等が続くのである。

後述する論文集に収録された連続講義が行われた1920年は、米国所得税が憲法の制約から解放され、第一次大戦の戦費調達のために多額の増税がされた時期である。したがって、企業経営者が、税負担のリスクをどのように管理するのかという問題に直面したときでもあり、1917年には連結納税が強制適用される等の時期であったのである。本論で取り上げる論文集は、こ

# Topics of International Taxation

のような背景、沿革の下で作成されたものである。

## 2 セリグマン教授等の功績

所得税に関する著書としては、前出のセリグマン教授が1914年に出版した『所得税』が有名な著作であるが、同教授は、米国の租税裁判史上、課税所得の判定に実現概念を導入し、株式配当を非課税とした1920年の最高裁判決（マコンバー事案）に鑑定書を書き、この判決に大きな影響を及ぼしたことで有名である。

また、国際税務の分野においても、同教授は、国際的・二重課税の研究を行い、1921年に、国際連盟がモデル租税条約を作成する前段階の基礎研究として、4名の当時著名な学者にその研究を依頼し、その報告書が1923年に提出されているが、同教授はこのメンバーである。国際連盟の経済財政委員会は、セリグマン教授らによる基礎研究の報告を受けて、その後、各国代表から構成される専門家会議を招集し、この会議の成果が初めてのモデル租税条約である1928年国際連盟モデル租税条約となるのである。なお、余談ではあるが、セリグマン教授の息子さんもニューヨークの著名な弁護士であり、マコンバー事案判決に関する論文を公表している。

そして、国際連盟の専門家会議は、1925年にモデル租税条約の素案を公表しているが、この素案について検討を行った国際商業会議所における検討チームの座長がアダムス教授である。

両教授は、国内法ばかりではなく、初期の国際税務における国際的・二重課税排除に関する一連の活動において、キーマンとして活動していたのである。

## 3 米国の税務論文集

上記に名前を列挙した教授等が1920年にコロンビア大学で連続講義を行ったときの資料が、

『The Federal Income Tax』という単行本となり、コロンビア大学出版局から1921年に出版されている。

この論文集に掲載されている論文のうち頻繁に引用される論文が、ヘイグ准教授の「所得概念—経済的及び法的諸側面」であろう。後日、1938年に出版されるシカゴ大学のサイモンズ教授の『所得税』とともに、純資産増加説の提唱者として紹介されることが多い。

このほかにも、この論文集には、アダムス教授の「所得は何時実現するのか?」、憲法修正第16条に関する論稿の多いコロンビア大学憲法学のパウエル教授の「連邦所得税の憲法上の諸側面」、フィールド氏の「財務省解釈の法的効力と効果」、会計士のスタウブ氏の「連結納税申告書」等、経済、法律、会計、会計実務の専門家が連続講義を実施した結果、当時の米国税制、特に所得税制を中心にした論文集としては初期の時期では特徴となる著書ではないかと思われる。

本論は、何故、この時期の税務論文集に言及したのかということであるが、米国の税務会計を考えると、この時期における所得税・法人税の骨格となる諸概念のうちのいくつかが現行の内国歳入法典の規定に引き継がれているからである。一例を挙げると、米国所得税における有名な条文の一つが、内国歳入法典第162条(a)の事業上の経費に関する「通常かつ必要な経費」という規定であるが、この文言は、1909年の法人免許税の規定から始まっているのである。

中央大学商学部教授

矢内 一好