

対ザンビア租税条約にある人頭税余話

1 人頭税とは何か

人頭税とは、一人ひとりに対して定められた金額を徴収する税である。したがって、富裕層である者と所得の低い者の税額は同じということになり、逆進性の強い税といわれている。

2 日本の租税条約にある人頭税

人頭税については、後述するように英米で問題になった税目という理解が一般的であるが、日本がアフリカのザンビア共和国と締結している租税条約の対象税目にこの人頭税がある。もちろん、この人頭税は、ザンビアの租税である。日本の租税条約も多数になっているが、人頭税が対象税目になっているのは対ザンビア租税条約だけである。

3 米国の特徴ある法人税制の原因となった人頭税

米国の法人税申告書 (FORM1120) は、日本の法人税申告書とは異なり、確定した決算上の利益を調整する形式ではない。米国の法人税申告書は、上段に「Income」欄、中段に「Deductions」欄があり、下段が「Tax」である。要するに、米国の法人税申告書は、企業会計上の帳簿の記録を売上、控除額等ごとに修正して、税務PLを作成する様式になっている。そして、日本との対比による大きな相違点は、控除が「別段の定め」であり、多くの控除項目が法人税申告書上に印字されていることである。

では、なぜ、このような法人税申告書が生まれたのかということになるが、その背景に人頭税が関わっているのである。

米国における最初の所得税は戦費調達を目的にした1860年代の南北戦争期である。この所得税制は、1861年に最初の所得税法が成立したが廃止され、翌1862年に再び制定されて1872年まで施行されたのである。

南北戦争は1865年に終了したが、所得税は、連邦政府の財政赤字を補うために存続し、1872年に廃止され、その後、1894年制定の関税法（ウィルソン・ゴーマン関税法）の第32条に所得税・法人税（以下「1894年法」という。）が規定されるまでの間約20年間の空白期がある。1894年法は、国内物価高騰を抑えるために引き下げられた関税の穴埋めとして規定されたもので、米国最初の法人税法がここに出現するのである。

この1894年法の法人税は、1895年のポロック事案最高裁判決により違憲とされて廃止されるのである。その理由としては、米国憲法第1条第2節第3項に、直接税は連邦に加入する各州の人口に比例して各州間で配分される、と規定されていたことに原因がある。ポロック事案では、米国連邦政府に所得税の課税権があるかないかを争点としたのではなく、人口比に基づいて各州に配分するかどうかで直接税であるか否かを判断したものである。米国では憲法作成時に直接税として想定されていたものは、財産税と人頭税であったのでこのような規定になったのであるが、後発の所得税はこの規定の想定外であったことから違憲となったのである。

その後、このような状態は、1913年2月25日、連邦政府に対して、各州の間に配分することなく、また国勢調査もしくはその他の人口算定に準拠することなしに、直接税の課税を認める憲法修正第16条が確定したことで解消されたのである。

Topics of International Taxation

しかし、米国政府は財政需要の観点から憲法改正前の1909年に法人を納税義務者とする間接税である法人免許税を制定したのである。米国憲法が直接税として人頭税を想定していたことから、その憲法規定と所得税が相容れない状態となったことから、米国は、実質法人税であるものを直接税（所得税）ではなく間接税（消費税）として制定したのである。

この法人免許税は、すべての源泉から受領した5,000ドルを超えるすべての純所得（entire net income）に対して1%の税率を課すものである。この純所得の計算は、所得の総額（the gross amount of the income）から諸控除（deductions）を差し引いて行うのであるが、諸控除については、法人免許税に係る税法上の規定に限定列挙されている。したがって、法人免許税の実質は、法人の所得に対する課税であるが、直接税とすると違憲になることから間接税として税収を確保しつつ、違憲状態となるのを回避したのである。

法人免許税制定後、米国憲法は1913年の修正第16条により改正されたことにより、米国は、1913年に連邦政府が賦課徴収できる所得税（法人税を含む。）を制定したのである。この1913年法が現行の内国歳入法典の前身である。1913年法の法人税の計算構造は、法人免許税の計算構造を基本的に引き継いだものである。1913年法における法人税申告書では、総所得（Gross Income）から諸控除（Deductions）を差し引いて純所得（Net Income）を計算することになっている。上述した現行の米国法人税申告書の原型はほぼこの時代に出来上がったといえることができる。

米国の法人課税では、控除項目が申告書に印字・列挙されていることはすでに述べたが、日本では、企業利益算定の段階で控除され、法人税申告書には現れない項目が、米国では、申告書に記載されているのである。

このような形態に至った理由は、1911年の法

人免許税に係るフリント事案（Flint v. Stone Tracy Co., 220 U. S. 107 (1911)）の判決にみることができる。法人免許税は、憲法上の制約から所得税としての法人税が違憲であったことから、間接税として法人の課税所得に課される税で、実質的には法人税と同様である。しかし、法人免許税は規定された性格の事業を行うことに対して課されるもので、課税の尺度は所得であり、控除は法定化されていた。この控除の法定化は立法府である議会の権限であったことから、収入金額を課税標準とせず、議会の恩典により控除が認められたことに由来している。

このような米国法人税の特徴を形成した背景には、米国憲法が直接税とした人頭税を巡る議論があったのである。

4 サッチャー首相の支持率を下げた人頭税

マーガレット・サッチャー元英国首相（以下「サッチャー首相」という。）は、1980年代英国経済復興の立役者として高い支持を受けて約10年間首相の座にいたことになる。サッチャー首相の在任期間の終わりごろに、地方財政再生のために、人頭税（Community Charge）を導入したのである。この税は、18歳以上の国民に対して一律の税金を課したのである。実際に1989年にスコットランド、1990年にイングランドとウェールズで実施されたが、1993年には廃止されている。

すでに述べたように、英国よりも、米国では18世紀にこの税が問題になっていたことから、前出のザンビアの独立前の北ローデシア時代に英国の海外領土であったことと、上記のサッチャー首相の人頭税導入の因果関係は認められないが、このサッチャー首相の租税政策は国民に受け入れられなかったことは事実である。

中央大学商学部教授

矢内 一好