

米国初期所得税の歴史的考察(1)

矢 内 一 好

目 次

- 1 研究の意義
- 2 セリグマンの履歴と研究
- 3 20世紀初頭の米国の財政経済学者
- 4 米国初期所得税の動向
- 5 国際税務の形成
- 6 『所得税法の研究』の分析（以上本号）
- 7 国際連盟の活動と国際的二重課税の研究
- 8 連邦所得税論文集

1 研究の意義

本稿は、米国初期所得税の歴史研究であるが、時代区分を1920年代までとした¹⁾。その理由は、1913年に成立した法人税を含む所得税法が、米国

1) 米国の税制通史研究としては、拙著『米国税務会計史』中央大学出版部 2011年、拙著『現代米国税務会計史』中央大学出版部 2012年、畠山武道「アメリカに於ける法人税の発達」『北大法学論集』第24巻第2号 1973年、第26巻第2号 1975年、3号、4号 1976年、第28巻第2号 1977年等がある。また、セリグマンの学歴、業績については、Mehrotra, Ajay, “Edwin R.A. Seligman and the Beginnings of the U.S. Income Tax” Research Paper Number 56 Tax Notes, Nov. 14, 2005. を参考にした。米国法人税の沿革は、上記の2冊の拙著において記述している。米国の法人税史については、Bank, Steven A., From sword to shield, The Transformation of the corporate income to 1861 to present, Oxford 2010. がある。

の第一次世界大戦（1914～1918年）への参戦が遅れた影響から、次第に戦時増税税制として税収の主力となり、その後1920年代には一転して減税路線となり、1929年の大恐慌を迎えるのである。この時期設定は、連邦税法及び国際税務もそれぞれに現在につながる原理原則等の一部がこの時代に萌芽したという認識に基づくものである。言い方を変えれば、米国所得税が形成されたこの時期を「初期所得税の時代」としても異論は出ないであろう。

コロンビア大学教授のセリグマン（Edwin Robert Anderson Seligman：1861（文久元）～1939（昭和14）年：以下「セリグマン」という。）は、19世紀末から20世紀初頭にかけての財政経済の研究者として指導的な地位にあると共に、この時代における特筆すべき研究者であり、税制に関する著書もある。その活動時期は、米国所得税の形成期と同時代である。本稿は、セリグマン及びその周辺の研究者等が、この時期に所得税の進展にどのような貢献をしたのかという観点から研究対象とした。

さらに、セリグマンは、国際税務の萌芽期ともいえる国際連盟によるモデル租税条約作成に寄与した「1923年経済学者による二重課税に関する報告書（Report on Double Taxation）」作成に参加している²⁾。この報告書作成において、セリグマンは他の3名の学者のリーダー的存在であると共に、米国を代表する経済学者として国際的に認知されたということである。

他の視点として、米国初期所得税の概要を判断する場合、1921年にコロンビア大学出版局から出版された論文集「The Federal Income Tax」（以下

2) 1923年報告書については、拙著『国際課税と租税条約』ぎょうせい 1992年、谷口勢津夫「モデル租税条約の展開（一）—租税条約における「国家間の公平」の考察—」『甲南法学』第25巻第3・4合併号 1985年3月、拙稿「1923年経済学者による二重課税に関する報告書（国際連盟）の再検討」『租税研究』2020年9月、等がある。

「論文集」という。) ³⁾がある。この論文集には当時の米国の学会、法曹界の論客が、当時注目されたテーマで論文を寄稿していることから、当時の米国の税制に関するオピニオン・リーダーにより税制上の問題点が列挙されている。そのため、この論文集の内容が本稿の目的である米国初期所得税の動向を知るための資料といえよう。

米国の初期所得税の沿革は、米国憲法の規定が直接税である所得税の創設を阻んでいたことから、所得税が憲法解釈の影響を受けるという他国に例を見ない状況下において進展を遂げた国で、所得税の違憲訴訟が数多くあることに特徴がある。さらに、憲法が1913年に修正された後もこの論争は続くのである。そして、現行の米国所得税・法人税は、この時代にその原型ができ上がっているのである。すなわち、現行の米国所得税・法人税を分析するのであれば、この初期の創成期の時代に遡ることがないとその本質となる部分の究明はできないといえるのである。本研究の意義は、歴史研究を通じて米国所得税の特徴を分析することである。

2 セリグマンの履歴と研究

(1) セリグマンの履歴

セリグマンの履歴は以下のとおりである ⁴⁾。

1837年	父 Joseph (1819-1880) はババリア (バイエルン) から米国に移民
-------	--

3) Haig, R.M. ed., *The Federal Income Tax*, Columbia University Press, 1921.

4) 参考資料: Ajay K. Mehrotra, "ENVISIONING THE MODERN AMERICAN FISCAL STATE: PROGRESSIVE-ERA ECONOMISTS AND THE INTELLECTUAL FOUNDATIONS OF THE U.S. INCOME TAX" 52 *UCLA LAW REVIEW* 1793 (2005).

1861～1865年	1861年4月12日に南軍が合衆国のサムター要塞を砲撃して戦端が開かれた。
1861年4月25日	ニューヨーク市で銀行家 Joseph Seligman の9人兄弟の末っ子として誕生。Joseph がサムター要塞の司令官であった Robert Anderson の名前を Edwin のミドルネームとした。
1873年	Joseph はグラント大統領の財務長官を打診されるが断る。
1875年	Columbia College に入学（14歳）
1879年	コロンビア大学卒業（学士号取得）
1879年以降3年間	ベルリン、ハイデルベルグ、ジュネーブ、パリの大学に留学
1885年	コロンビア大学で prize lecturer となる（博士号取得）
1886年	Political Science Quarterly の編集者
1888年	政治経済学科の非常勤講師、結婚
1890年以降	コロンビア論叢（歴史、経済、公法）編集者
1891年	コロンビア大学の政治経済・財政の教授に就任
1902～1903年	米国経済学会会長
1904年	McVickar Professor of Political Economy となり、1931年まで続く。
1913年	National Tax Association を設立し会長となる
1922～1923年	国際連盟の活動の助言
1939年7月18日	死去
(家族・子)	子の Eustace Seligman, 著名な New York 州弁護士

(2) 研究業績

イ 単行本

セリグマンは、財政経済が主たる研究領域であり、これは、その研究業績からも窺えるものがある。税制に関連した単著は出版順に以下のとおりである。

- ① The General Property Tax. Boston : Ginn and Company, 1890.
- ② Essays in Taxation : Macmillan, 1895.

- ③ *Progressive Taxation in Theory and Practice* (1894) Second Edition. Princeton, NJ : Princeton University Press, 1908.
- ④ *The Shifting and Incidence of Taxation* (1899) Second Edition, New York : Macmillan, 1902. 『租税転嫁論』 E.R.A. ゼーリグマン著, 関口健一郎訳, 博文館, 明治42年; 『租税転嫁論』 E.R.A. セリグマン著, 井手文雄訳, 実業之日本社, 昭和26年。
- ⑤ *The Income Tax : A Study of the History, Theory and Practice of Income Taxation at Home and Abroad.* New York : Macmillan, 1911. (以下, この著書は「所得税研究」という。)
- ⑥ *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, New York : The Macmillan Co., 1928. (Reviewed Work : *Double Taxation and International Fiscal Cooperation.* by Edwin R. A. Seligman Review by : Mitchell B. Carroll *The American Journal of International Law* Vol. 23, No. 2 (Apr., 1929, p. 496)).

ロ 論 文

税制関連の論文としては, 下記のものがある。

- ① “Recent Reports on State and Local Taxation,” *American Economic Review*, 1911.
- ② “Recent Tax Reforms Abroad,” *Political Science Quarterly*, 27 (3), pp. 454-469. 1912.
- ③ “Are Stock Dividends Income?” *American Economic Review*, 1919.
- ④ “The Effects of Taxation,” *Political Science Quarterly*, 38 (1), pp. 1-23. 1923.
- ⑤ “Comparative Tax Burdens in the Twentieth Century,” *Political Science Quarterly*, 39 (1), pp. 106-146. 1924.

ハ セリグマンを対象とした論文

以下は、セリグマンの税制に関する研究を対象に検討した論文である。

- ① Avi-Yonah, Reuven S., “All of a Piece Throughout : The Four Ages of U.S. International Taxation” *Virginia. Tax Review.* 25, No. 2, 2005.
- ② Mehrotra, Ajay, “Edwin R.A. Seligman and the Beginnings of the U.S. Income Tax” *Research Paper Number 56 Tax Notes*, Nov. 14, 2005.
- ③ Mehrotra, Ajay K. Isaac William Martin, Monica Prasad, edited, *The new fiscal sociology : taxation in comparative and historical perspective*, Cambridge : Cambridge University Press, 2009.
- ④ Mehrotra, Ajay K. *Making the Modern American Fiscal State : Law, Politics, and the Rise of Progressive Taxation, 1877-1929*. New York : Cambridge University Press, 2013.
- ⑤ Jogarajan, Sunita, “Seligman and the Drafting of the 1923 Experts’ Report on Double Taxation” *World Tax Journal*, 2013 (Volume 5), No. 3.
- ⑥ Woker Madeline, “Edwin Seligman, initiator of global progressive public finance” *Journal of Global History* Volume 13, Issue 3, November 2018, pp. 352-373.

3 20世紀初頭の米国の財政経済学者

(1) ドイツ歴史学派の影響

ドイツ歴史学派 (The German Historical School) とは、経済における法則はその歴史的、社会的、政治的な動向の影響を受けているという考え方で、以下は、セリグマンが18歳で渡欧した3年間 (1879～1882年) に活躍していた当時の歴史学派の主たる学者である。

Karl Gustav Adolf Knies (1821-1898)	クニースは1865年から1896年までハイデルベルク大学の教授として経済学・統計学を講義していた。
Adolph Heinrich Gotthilf Wagner (1835-1917)	経済学者、クニースから影響を受けた。租税原則論におけるワグナーの4原則を提唱した。
Gustav von Schmoller (1838-1917)	シュモラーは、シュトラースブルク大学教授 (1872~1882年)、ベルリン大学教授 (1882~1913年) を歴任している。

年代として、セリグマンは留学中に上記の学者達の講義を聞いたものと思われる。また、当時の米国の経済学者の多くが欧州に留学している。

(2) 米国の経済学の動向

ドイツ歴史学派及び英国歴史学派から影響を受けたのが、米国制度経済学では、ソースティン・ヴェブレン (Thorstein Veblen : 1857-1929)、ジョン・コモンズ (John Rogers Commons) : 1862-1945)、ウェスリー・ミッチェル (Wesley Clair Mitchell : 1874-1948) であった。

この学派において、セリグマンと交流のあった学者は、リチャード・イーライ (Richard T. Ely : 1854-1943 : ウィスコンシン大学教授) とヘンリー・カーター・アダムズ (Henry Carter Adams : 1851-1921 : ミシガン大学教授 : 以下「H.C. アダムス」という。) である。リチャード・イーライは、1885年に米国経済学会 (The American Economic Association : AEA) の創設に尽力し、第6代会長になっている (1900~1901年)。H.C. アダムスは第4代会長 (1896~1897年) である。セリグマンは第7代会長である。

下記の3名は、税制と関わりのある同時代の経済学者であったが、H.C. アダムスとリチャード・イーライは、税制以外の研究分野に進み、セリグマンのみが税制と関わることになった。

Henry Carter Adams	1851-1921 (ミシガン大学)
Richard T. Ely	1854-1943 (ウイソコンシン大学)
Edwin R. A. Seligman	1861-1939 (コロンビア大学)

(3) セリグマン周辺の学者達

以下は、コロンビア大学関連の研究者の一覧である。

John William Burgess	1844-1931 (セリグマンの博士学位指導教授)
John Bates Clark	1847-1938 (アメリカ最初の理論経済学者, コロンビア大学教授 (1895-1913))
Richmond Mayo-Smith	1854-1901 (コロンビア大学の政治経済学者) 統計分野の研究, ドイツのベルリン, ハイデルベルク大学に留学
Edwin R. A. Seligman	1861-1939
Charles Evans Hughes	1862-1948 (米国の政治家, 法律家・友人) セリグマンと大学同期, 共和党員, 第11代最高裁長官, NY 知事
Thomas Sewall Adams	1873-1933 (エール大学)
Robert M. Haig	1887-1953 (セリグマンが指導)
Carl Shoup	1902-2000 (ヘイグが指導: シャウプ使節団)
William Vickrey	1914-1996 (シャウプが指導: シャウプ使節団参加)

上記のうち, Burgess, Clark, Mayo-Smith は, セリグマンを指導した学者である。

コロンビア大学の政治経済学者として Mayo-Smith は, 1877年に助手, 1878~1883年に助教授, 1883~1901年に教授ということで, セリグマンの先輩となるが, 主として統計分野の研究を行い, ドイツのベルリン, ハイデルベルク大学に留学している。

セリグマンの国際税務分野の後継としては, 12歳若いエール大学教授のアダムス (Thomas Sewall Adams: 以下「アダムス」という。) と共に国際連盟

等で活躍する弁護士にキャロル (Mitchell B. Carroll) がいる。キャロルは、1938年にオランダのハーグで設立されたThe International Fiscal Association (IFA) の創立者である。この2人は、セリグマンと師弟関係はないが、セリグマン以降の国際税務で活躍している。

セリグマンの教え子としては、純資産増加説の論者であるヘイグ (Robert M. Haig) がいる。ヘイグは、ドイツにおいて純資産増加説を提唱したシャントツ (Georg von Schanz: 1853-1931) の系列で論じられ、ヘイグの理論を展開したサイモンズ (Henry Calvert Simons: 1899-1946) と共に、ヘイグ・サイモンズと称されている。なお、シャントツは、スイスの税制調査を行っており、同時期にセリグマンもスイスに滞在している⁵⁾。

セリグマンとヘイグの薫陶を受けたのがシャウプ使節団で有名なカール・シャウプ (Carl Shoup) である⁶⁾。シャウプの教え子がシャウプ使節団にも参加したヴィックリー (William Vickrey: 1914-1996) である。ヴィックリーは累進税率を主張している。

(4) 同時代の英国経済学者

以下は、19世紀から20世紀にかけての英国の経済学者である。

John Stuart Mill	1806-1873
Alfred Marshall	1842-1924
Francis Ysidro Edgeworth	1845-1926 (セリグマンと論争)
Arthur Cecil Pigou	1877-1959 (累進課税を擁護)

5) 武田公子「ゲオルグ・シャントツと『フィナンツアルヒーフ』誌」『財政学研究』14号 1989年36-44頁。

6) ヘイグとその教え子のシャウプの関係については、W.E. ブラウンリー講演「シャウプ使節団の来日—2つの政治経済の交差—」『立教大学経済学部創立100周年記念公開講演会』2007年11月15日、において言及されている。

(5) 米国の財政経済学の位置

上述したように、19世紀から20世紀にかけての米国の経済学全般は、欧州の英独等と比較すると後発の状態で、これらの先進諸国から多くを吸収する時代であった。米国の経済も、第一次世界大戦により疲弊した欧州諸国に比べて、戦火を交えなかったことから、戦後は、大きく成長したといえる。

税制も19世紀の関税中心の税収構造から、この初期の時代（特に第一次世界大戦のあった1910年代）に、所得税の税収比率が増加した主要な税目に成長するのである。それに連れて、税制に関する議論が多く生じてきたといえる。

租税法は、行政法から分離独立した学問領域であるが、米国で行政手続法（The Administrative Procedure Act）が成立したのは1946年であり、1920年代の税制の理論的側面である租税原則論は、主として経済学者が担っていたといえる。英国の古典経済学からドイツの歴史経済学派を経て米国の研究者（H.C. アダムス、イーライ、セリグマン）が租税を課す理論である租税原則論として、利益説（benefit theory）と能力説（ability theory）を検討して、セリグマンらは能力説を支持したのである。

米国の所得税は、南北戦争期の所得税が累進税率を採用し、一時中断後、憲法改正後に導入された1913年法による所得税は、1%の比例税率であるが、付加税が累進税率である。南北戦争開戦時の出生であるセリグマンの主張が1913年の税制に取り入れられたという形跡はなく、所得税の累進税率採用は、当時の米国の財政状況、所得格差の発生、社会主義的な社会の風潮、労働運動の激化等の種々の状況に基づくものと理解できる。

セリグマンは、1895年の最高裁ポロック判決を批判し、修正第16条の改正を支持する主張をするが、これらの意見が当時の論調の方向性を定めるといふ支配的な位置にはいない⁷⁾。

4 米国初期所得税の動向

(1) セリグマンの時代

セリグマンは、南北戦争開戦の年に生まれていることから、南北戦争期の所得税との同時代性はないが、19世紀末から米国の産業が拡大し、1890年にはシャーマン反トラスト法が成立し、第一次世界大戦を契機として、米国は、それまでの英国に代わる地位を獲得し、国内では、19世紀末頃の米国経済勃興期において、米国政府の歳入構造は変化し、関税収入と国税の比率が変化したのである。

内国税と関税の比率

年	内国税 (千ドル)		関税 (千ドル)	
1913	344,416	51%	318,891	49%
1914	380,041	56%	292,320	44%
1918	3,696,043	95%	182,758	5%

(出所) Government Printing Office, Statistical Abstract of the United States 1923, No. 617 p. 699

特に上記の表からも明らかなように、1914年と1918年では、内国税の税収が約10倍になっている。1918年はセリグマン57歳の年で、米国の経済学界及び税務の領域で指導的地位にあった時代である。

セリグマンの生涯と当時の米国所得税に係る事象は以下のとおりである。

7) Mehrotra, Ajay, op. cit., pp. 946-947. 修正第16条の改正に際して、セリグマンのコロンビア大学の同窓生であり親友であるニューヨーク州知事であった Charles Evans Hughes は、同修正にある、「いかなる原因から得られる所得に対しても（中略）所得税を賦課徴収することができる。」という規定が州の課税権を侵害するとして反対したが、セリグマンは、この修正が州の課税自主権を侵害するものではないと主張し、法律家等も同意見であった。

- ① 1894年に所得税・法人税創設
- ② 1895年ポロック違憲判決により1894年法廃止
- ③ 1909年法人免許税導入
- ④ 1913年憲法修正第16条
- ⑤ 1913年所得税法成立
- ⑥ 1920年マコンバー事案の最高裁判決

米国が南北戦争期に戦費調達のために所得税を導入し約10年間適用されていた。しかし、この時期の歳入の多くは関税に依存していたが、関税依存から脱却するために1894年にウイルソン・ゴーマン関税法に法人税と所得税（以下「1894年法」という。）を規定したが、1895年のポラック判決で違憲となり、1894年法は廃止された。

この違憲状態に抵触することなく所得に課税する方法として、1909年法人免許税が制定されている。この税は実質的に法人税という内容であるが、5,000ドル超の法人所得に対して1%の税率を課するものである。この法人免許税が現行の米国法人課税の原型となったもので、現行の法人税申告書（Form 1120）はこの当時の形を残している。

この時期は、1914年から始まる戦時増税で、1919年歳入法の段階で所得税率が4%と8%、法人税の基本税率は10%であるが、同時に超過利潤税等の付加税が新設されたことで、所得税収（法人税を含む）の比率が1918年の段階で74%になっている。

上記の年表の時代は、戦時増税を含めた所得税収の増収期である。しかし税収の多くは、戦時増税をした超過利潤税、戦時利得税等の臨時税であるが、これらの増税により、米国は、第一次世界大戦の戦費を賄ったのである。

このような税制多様化に対応するために、財務省は、法律家のアーサー・バレンタイン（Arthur A. Ballantine）、経済学者のアダムス（Thomas

Sewall Adams)⁸⁾、公認会計士のジョセフ・スターレット (Joseph Starlet) の3名に顧問を委託し、彼らは1918年法の制定及び財務省規則の作成に貢献している⁹⁾。なお、アーサー・バレンタイン (1883-1960) は、内国歳入局の初代法務官であり、フーバー政権 (1929~1933年) の財務省次官を歴任した。

セリグマンの「所得税研究」は、1911年初版であり、法人免許税導入の1909年と所得税再導入の1913年の間であるが、同書巻末の米国の参考文献では、1件だけ1879年であり、他は1893年から1910年の刊行である。したがって、1913年の所得税再導入直前の米国の所得税の周辺を対象にしたことになる。

(2) 1985年のポロック判決¹⁰⁾

米国の所得税は、1913年の憲法修正第16条までの間、常に憲法違反の問題がついて回った。例えば、1909年に施行された法人免許税は、法人所得に課税する内容であるが、間接税ということで憲法違反を回避している。この法人免許税の納税申告書が、現行の米国法人税申告書の原型である。米国の法人税申告書の控除欄の各項目が印字されている理由は、法人免許税に由来し、同税の趣旨からすると総収入金額に課税すべきところ、議会の権限により恩典としてこれらの各項目が規定されたことで、税負担が軽減されている。この法人申告書の形式が法人税創設後も継続したのである。

8) バレンタインは、前記注3)に「棚卸資産」の論文を寄稿している。また、アダムスは同書に「所得の実現は何時か」という論文を掲載している。

9) Brundage, P.F., "Milestones on the Path of Accounting" *The Harvard Business Review*, July, 1951, p. 74.

10) *Pollock v. Farmer's Loan & Trust Co.*, 157 U.S. 429 (1885), *Pollock v. Farmer's Loan & Trust Co.*, 158 U.S. 601 (1885).

後述するセリグマンの「所得税研究」のうちの米国篇について、2つの事項を避けて通ることはできない。1つは、本項の1985年の所得税違憲のポロック判決、もう1つは、次項の1913年憲法修正第16条である。

イ 背 景

1890年に制定されたマッキンレー関税法 (Mckinley Tariff Act) が高率の関税を課して関税率を49.5%引き上げた¹¹⁾。その結果、物価高騰等の弊害が生じたため¹²⁾、1894年ウィルソン・ゴーマン関税法 (Wilson-Gorman Tariff Act) が制定され、関税の平均税率を39.9%引き下げた結果¹³⁾、その歳入減を補うために、1894年の同法に所得税と法人税が規定された¹⁴⁾。

ロ 判決の影響

米国憲法では、直接税は、国勢調査若しくはその他の人口算定に準拠して各州の間に配分することが規定されていたが、1894年法は、直接税であり、税額を各州の間に配分するという憲法の規定に反することから違憲と判決されたことで、1894年法全体 (所得税と法人税) が廃止され、1909年8月に法人免許税という消費税であるという税目が、ペイン・オールドリッチ関税法 (Payne-Aldrich bill) において規定され、すべての法人に対して5,000ドルを超える所得に1%を課税することになった。

このような法律が制定された背景には、本事案の違憲判決により連邦税としての所得税・法人税を導入することが困難になったという事情があ

11) Faulkner, Harold U., *American Economic History* 6th edition, Harper & Brothers, 1949, pp. 538-539. ハロルド U. フォークナー著 小原敬士訳『アメリカ経済史』(下) 至誠堂 1969年 716頁。

12) 野津高次郎『米国税制発達史』有斐閣 1939年42頁。

13) Faulkner, op. cit., p. 539. ハロルド U. フォークナー著 小原敬士訳 前掲書716頁。

14) ウィルソン・ゴーマン関税法は、租税負担の公正を目的として、砂糖税に対する埋め合わせをするために所得税が規定され、富者に重い課税制度を規定した (高木八尺『近代アメリカ政治史』岩波書店 1968年 81頁)。

る。そして、このような状態を解消するために、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、また国勢調査若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(以下「修正第16条」という。)が確定するのである。

5 国際税務の形成

(1) アダムス (Thomas Sewall Adams : 1873 (明治6) -1933 (昭和8)) の業績

米国は、第一次世界大戦の影響により各国の税率が引き上げられた結果、国際的三重課税による税負担の増加を排除のために1918年財政法により外国税額控除を導入したが、これに貢献したのは財務省顧問のアダムスである。

アダムスは、1927年の国際連盟のモデル租税条約作成の専門家委員会の米国の委員とそれ以前の国際商業会議所における活動を行っている。また、米国の初めての租税条約である米仏租税条約(1932年署名)の条約交渉を後述するキャロルと共に行っている。さらに、アダムスは、1928年国際連盟モデル租税条約作成後に事業利得算定の規定の不備から、ロックフェラー財団から資金を獲得することに貢献した。その資金は、キャロルが各国の税制調査に活用し、その調査結果に基づいて、1933年事業利得条約案が作成され、独立企業の原則が確立するのである。

セリグマンが理論的な研究を主としていたのに対して、アダムスの業績は、法令及び租税条約の制定等、実務的な側面において発揮されている¹⁵⁾。

15) 少し間隔が開くが、米国の税務弁護士で、かつ、財務省に勤務し、著作を公表しているのが、マギル (Roswell Foster Magill : 1895-1963) である。マギルは、1923年に内国歳入局に弁護士の資格で就職し、メロン財務長官

(2) アダムスの経歴

1873年	メリーランド州ボルチモアで誕生
1899年	Johns Hopkins 大学で博士号（26歳）Richard T. Ely (1854-1943) とウイコンシン大学で交流。プエルトリコ財務省顧問
1901年	Wisconsin-Madison 大学助教授
1911年	1911～1915年 ウイコンシン州税の立法等に参画
1916年	エール大学教授（43歳）
1917年	1917～1933年 財務省顧問
1922年	National Tax Association 会長
1927年	経済学会会長，国際連盟専門家委員会委員
1929年	1929～1933年 国際連盟税制委員会
1933年	死去

(3) キャロルの業績

キャロル（Mitchell Benedict Carroll：1898（明治31）-?）は，米国の租税条約及び国際連盟モデル租税条約の発展に寄与した¹⁶⁾。アダムスの業績を引き継ぐ形でキャロルは，第二次世界大戦前の国際税務において多くの業績を残している¹⁷⁾。

（1921～1932年）の下で，1920年代の税制改正の中心となり，1927年にコロンビア大学ロースクールに転職したが，1937年にルーズベルト大統領の要請で財務省に戻り，1938年以降は法律事務所に勤務している。本稿との関係では，Magill, Roswell, “Realization of Income through Corporate Distributions” *Columbia Law Review*, Vol. 36 No. 4, Apr., 1936, がある。

16) アダムスとキャロルについては，拙稿「モデル租税条約における「独立企業の原則」発展史」（『租税研究』2020年12月号）参照。

17) キャロルは，コロンビア特別区の弁護士，商務省の欧州の法務と税務課主任（1924～1929年），財務省国際税務顧問弁護士（1930～1931年），国際連盟租税委員会委員・会長（1934～1946年），IFA 会長（1939～1971年）を歴任した。

1898年	誕生
1920年	Johns Hopkins University 卒業
1922年	パリ大学
1927年	ボン大学, ジョージワシントン大学, 弁護士
1928年	国際連盟租税委員会の委員
1930年	IFA の会長
1930～1933年	米国財務省国際税務顧問
1930～1931年	米仏租税条約交渉
1934年～	国際連盟租税委員会のために各国の税制調査主任
1971年	IFA 名誉会長

6 『所得税法の研究』の分析

(1) 概要と序論

セリグマンの大著である『所得税法の研究』は、1911年に初版が刊行され、1914年に第2版が刊行されている。第2版では、1913年所得税法等が新たに追加されている¹⁸⁾。

本書の構成は、序論とパート I (外国の所得税)、パート II (米国の所得税) である。

序論には、基礎的諸問題として9項目がある。そこでは、各国の所得税の歴史を研究した動機を説明している

所得税が従前の税制に置き換わってきたことを理解するためには、税制史の沿革を知ることが必要であり、その発展の基礎となった基礎概念を研

18) 本稿は、1914年刊行の第2版のリプリント版(2012年 Forgotten Books)を使用した。パートIIの米国篇の結論までの部分は、初期所得税史の変遷を整理した形で、『所得税法の研究』(Seligman, Edwin R.A., The Income Tax: A Study of the History, Theory and Practice of Income Taxation at Home and Abroad. New York: Macmillan, 1911)を上梓した1911年には、セリグマンは50歳で、1913年所得税法導入直前である。

究する必要がある、その財政の歴史は能力説の発展の歴史を示していると述べている¹⁹⁾。

所得については、その概念を正確に決定することは難しいとして、所得は総額か或いは純額か、一定期間のすべてのものを含むのか、贈与或いは相続等を除外するのか、貨幣で表示或いは貨幣等価物を意味するのか、仮にこれらが解決したとしても、次に、勤労所得と資産性所得間の公平性等がある²⁰⁾。

(2) 序論とパート I (外国の所得税)

パート I には、以下の英国及び欧州の所得税の項目がある。

イ 英国の所得税

外国の所得税では、中世の所得税の次に以下のような英国の所得税が 3 章ある。

- ① 第 1 章：1798～1816年の戦時税
- ② 第 2 章：1842～1862年の試行錯誤期
- ③ 第 3 章：1862～1911年の近代的所得税

ロ 欧州の所得税

以下は、3 章の項目である。

- ① ドイツ
- ② フランス
- ③ オーストリア・イタリア・スイス

19) Ibid., p. 4.

20) Ibid., pp. 15-16. セリグマンは、所得は純額であるとしている (Ibid., p. 19)。しかし、米国所得税の所得は、総額である。例えば、法人税申告書 (Form 1120) の所得欄を参照すれば明らかなように、事業所得のみが売上原価を控除した売上総利益で、他の所得は総額表示である。

(3) パートⅡ (米国)

米国篇は、全6章と結論及び追加資料である。

- ① 第1章：植民地時代の所得税
- ② 第2章：州所得税
- ③ 第3章：南北戦争期の所得税
- ④ 第4章：1894年所得税法
- ⑤ 第5章：所得税の合憲性
- ⑥ 第6章：憲法修正第16条
- ⑦ 結論
- ⑧ 追加：1913年所得税法

本研究が注目するのは、『所得税法の研究』の序論と上記第4章以降の記述である。セリグマンの著述は、当時の資料に基づくものであるが、生じた事実に近い時期の分析検討であることから同時代性があるといえる。時代が経過した後の研究者が、当時の事柄を文献等に基づいて分析したものではなく、第4章以降に生じた事象について、セリグマンはその時代に生きて研究をしていたという価値である。ただし、初版は、1913年の修正第16条及び同年の所得税創設以前である。

研究の成果は学問的見地から評価されるべきであるが、同時代に対象となる事項について研究をしていた者がどのように感じていたのかという事柄は、その内容の如何を問わず注目すべきである。

本稿の対象となるのは、第4章、第5章、第6章と追加された1913年所得税法に係る部分である。

(4) 1894年所得税法

セリグマンの所説の検討の前に、1894年所得税法について、所得税及び法人税の概要は以下のとおりである。

イ 1894年法（所得税）の概要

1894年法の所得税は²¹⁾、1872年に廃止された南北戦争期の所得税法に次いで約20年ぶりに復活したものである。

この所得税は、1895年から1900年までの期間、すべての米国市民、米国居住者に対してその発生する場所にかかわらず、あらゆる所得について4,000ドル超の所得に対して2%の税率を適用するものである。米国非居住者は、米国国内に所在する財産から生じた所得及び米国国内における事業から生じた所得についての課税となる。

ロ 1894年法（法人税）の概要

1894年関税法（ウィルソン・ゴーマン関税法）の第32条が法人税に関する規定である。その概要は以下のとおりであるが、結論からすると、1894年法は、法人の利益に課税するという形になったが、課税対象となる所得計算は、まだ十分に発達していたとはいえない状態である。

(イ) 課税所得と税率

別段の定めがある場合を除いて、純利益又は純所得 (net profits or income) に対して、年次で2%の税が賦課、徴収される。純利益又は純所得とは、原材料費、仕入商品、損失、債券及びその他の金融機関等からの負債額に対する利子等を含む事業上の経費 (business expenses) を超える額である²²⁾。また、州税等の地方税は事業上の経費に含まれる。なお、2%

21) Act of Congress of August 27, 28 Stat. 509, 553.

22) 法人税ということではなく、法人に対する課税であれば、南北戦争期の所得税において、保険会社等の収入金額に課税し、法人からの配当に対する課税もあったが、法人所得に対する課税という意味では、1894年法が初めての法人税といえる。この1894年法の法人税に関する所得概念についてセリグマンは次のように述べている (Seligman, Edwin R. A., op. cit., pp. 512-513)。法人の資本は、株主資本と借入資本から構成され、これらの資本は財産と収益獲得能力として具現化されている。個人の課税において債務を上回る剰余部分を課税財産とすることから利子の控除を認めたのであるが、米国下院にお

の課税済みである配当を受け取った場合は、課税にならない(1894年法第28条)。

(ロ) 申告期限等

事業年度は暦年で翌年の7月1日が申告期限である。なお、無申告等の場合は、罰金として1,000ドルと納税すべき税額の2%の合計額が課されることになる。

(ハ) 純利益の金額

すべての法人等の純利益又は純所得は、株主へ支払った金額、資金、当該法人等により取得された純利益から支払われた建設資金、設備拡大を含むものとする。

(ニ) 課税法人と非課税法人

課税法人は、米国において営利活動を行っているすべての法人、会社、団体で、パートナーシップは含まれないが、設立等の方法による区別はなく、すべての法人等が課税となる。法人税が課税されない法人等は、地方公共団体、慈善団体、教育団体等である。

(5) 1894年法に係るセリグマンの所説

イ 提案された所得税案²³⁾

所得税導入の切掛けは、1893年12月のクリーブランド大統領(民主党)の議会への所得税導入の声明である。導入する所得税については、土地と特定の法人からの所得或いは法人所得に限定等の提案があったが、所得税

ける議論では、この論理に基づけば利子と配当を同じ扱いにして控除しないとしたが、上院では、利子の控除を認めた。法人に対する所得課税は、真の法人所得税ではなく、一定額の費用を超える法人利益への課税である。

23) Seligman, Edwin R. A., *The Income Tax: A Study of the History, Theory and Practice of Income Taxation at Home and Abroad*. reprinted by Forgotten Books, 2012, pp. 497-499.

案としては、以下の3案が提案された。

- ① Brez 議員による年金支払財源のための所得税
- ② Davis 議員は投資所得からの所得に課税
- ③ Johnson 議員は②と同じ

上記3案は審議されず、下院の歳入委員会の小委員会議長である McMillin 議員がウィルソン・ゴーマン関税法の修正案として所得税を提案した。この提案では、4,000ドルを超える所得に2%の税率を課すものである。

ロ 議会での審議²⁴⁾

所得税導入には、この税の本来の性格は戦時税制である等の反対意見が出たが、McMillin 委員長は、この法案を可決した。法人税を提案したのは、関税法の共同提案者である Wilson である。同氏は、関税法に所得税を含めることに消極的な意見であったが、所得税導入自体に反対ではなかった。

下院における審議時間は3時間と短く、賛成204、反対140で可決され、上院の財政委員会に送付された。上院においても、所得税への批判があり、2か月間審議がされなかった。

その後、6日間の審議中に種々の改正案が提案された。上院は7月3日に賛成39、反対34で可決された。下院も上院の修正を受け入れて、8月28日に大統領の署名により法案は成立した。

ハ 1894年法の分析²⁵⁾

1894年法は、南北戦争期の所得の規定を概ね継承している。施行は1895年1月1日から5年間である。その概要は前述(4)イのとおりである。

同法は、所得について以下のように規定している。

24) Ibid., pp. 499-508.

25) Ibid., pp. 508-518.

- ① 連邦債を除くすべての債券からの利子を所得とする。
- ② 保有期間2年以内の不動産の譲渡収益は所得となる。
- ③ 野菜、畜産物の収入は所得となるが、生産に要した費用は自家消費に係る分を除いて控除できる。
- ④ 贈与或いは相続により取得した動産は所得として申告対象である²⁶⁾。
- ⑤ 所得計算上、事業遂行上生じた必要経費は控除される。
- ⑥ 債務の利子、生じた損失及び不良債権は控除できる。
- ⑦ 不動産の改良等の支出は控除できない。
- ⑧ 連邦公務員の俸給は源泉徴収される。

法人に関する課税は以下のとおりである。

- ① 米国において事業を行う法人、会社、団体は、パートナーシップを除いて法人税の課税となる。
- ② 税率は個人と同じ2%である。
- ③ 課税標準は純所得である。
- ④ 法人税の課税権者は連邦で、地方ではない。

ニ 1894年法への批判²⁷⁾

以下は、1894年法に対する批判である。

- ① 国は、人民の得た利益を没収する権利はない。この主張は支持されなかった。
- ② 累進税率適用は、社会主義色が強いことから採用されなかった。
- ③ 南北戦争期の所得税は累進税率である²⁸⁾。

26) 1862年法により導入された相続税は1870年に廃止されている。後述するホで言及されたことであるが、この規定は、相続課税を所得税に規定したものである。

27) Seligman, Edwin R.A., op. cit., pp. 518-522.

批判の論点は、上記②に係るものである。米国の最初の遺産税も南北戦争期の所得税と同時期の1862年法により導入されている。その後、遺産税は廃止と再導入を繰り返すが、社会の風潮が社会主義的になると、富裕層の課税、累進税率の適用が主張されている。

ホ 1894年法の欠陥²⁹⁾

以下は標題についての事項である。

- ① 申告納税制度は、虚偽及び脱税を助長する。
- ② プロイセン或いはオランダのように、所得税の補完税として財産税の導入論は、米国では少数派であった。
- ③ 近代的所得税では、所得自体と共に、所得の性格（資産或いは勤労からの所得等）も考慮すべきであるが、本法はこれをしていない。
- ④ 非課税金額の4,000ドルを利率で換算すると8万ドルから10万ドル超の財産保有に相当する。これは生存に必要な最低金額ではない。また、金額として高すぎる。
- ⑤ 贈与或いは相続により取得した動産は所得とすることで、相続課税に言及している。
- ⑥ 源泉徴収の導入失敗（論点4）。法人の配当と連邦公務員の俸給への源泉徴収は規定。
- ⑦ 規定の不備等。

へ ま と め

1984年法は、最終的には違憲問題に帰着するのであるが、セリグマンは、この時期、欧州留学から帰国して学者としてのスタートを切る時期である。

現在の視点からすれば、富の再分配、課税上の公平等を所与の前提とし

28) 南北戦争期の所得税（1862年法）の税率は3%と5%である。

29) Seligman, Edwin R. A., op. cit., pp. 522-529.

て、所得税の性格を論じるよりも、累進税率の平準化、課税所得の範囲、人的控除のあり方等、その論点は所得税の内容にかかわる部分の検討に移行している。1894年法当時は、所得税導入の可否とその内容の双方が混在して議論されており、労働者或いは農民等の支持を基盤とする議員からは反対論が述べられている。

セリグマンの所説は、全体として、議会等の動向を中心にその経過を述べていることから個人的な所見は多くないが、所得税の宿命として、大衆課税という性格から、納税者及び課税所得の範囲をどのように設定するのかいう点と、1913年制定の所得税との関連が検討対象である。

(6) 所得税の合憲性

イ 南北戦争期の所得税の合憲性

南北戦争期に成立した1862年法により所得税法は、約10年間施行されている。1894年に成立した所得税法は、米国にとって2度目の所得税法となる。そして、1894年法は違憲という判決により廃止されているが、1862年法は違憲訴訟による廃止は行われていない。

『所得税法の研究』パートⅡ第5章(所得税の合憲性)531-586頁は、1894年法以前の所得税の動向である³⁰⁾。以下は、違憲訴訟であるポロック判決以前についてまとめたものである。セリグマンの所説の検討は、所得税に係る合憲性の判断と違憲判決の効果に関する部分である。

ロ 米国憲法の規定

米国憲法のうち税に関連する規定は、次のとおりである³¹⁾。

① 代議員数及び直接税(direct taxes)は、連邦に加入する各州の人口

30) 拙著『米国税務会計史』28-34頁の抜粋。

31) 米国憲法原文は、(<http://www.usconstitution.net/>)及び宮沢俊義編『世界憲法集』岩波書店 1974年27-49頁を参照した。

に比例して、各州の間に配分されることとする。各州の人口とは、自由人の総数をとり、この中には年季奉公人を含み、課税されない先住民を除き、それに自由人以外のすべての人数の5分の3を加えたものとする（第1条第2節第3項：直接税に関する規定は修正第16条により改正）。

- ② 連邦政府は、合衆国の国債の支払、共同の防備及び一般の福祉の目的のために租税、関税、間接税、消費税を賦課徴収する権限を有する。ただし、すべての関税、間接税、消費税は、合衆国を通じて画一であるものとする（第1条第8節第1項）。
- ③ 人頭税その他の直接税は、上に（第2節第3項）に規定した調査或いは計算に基づく割合によるのでなければ賦課することができない（第1条第9節第4項：修正第16条により改正）。
- ④ 憲法修正第16条は、「連邦議会は、いかなる原因から得られる所得に対しても、各州の間に配分することなく、また国勢調査若しくはその他の人口算定に準拠することなしに、所得税を賦課徴収することができる。」という規定である。

上記の米国憲法の規定によれば、1913年の修正第16条確定までの期間では、連邦は関税及び消費税等を課税する権限を有し、直接税（この定義については法廷で争われることになる。）は連邦税として課すのであれば、財産税及び人頭税ということになるというのが上記の規定の解釈であろう。このような状態に至った背景としては、米国建国以来、強固な連邦政府の建設を主張するジョージ・ワシントン等の連邦主義思想とトーマス・ジェファーソン等の州の主権を主張する州権思想の対立があり、米国憲法では、連邦政府は「制限された・委任された権限」の政府であり、列挙された権限を憲法の規定に従って与えられ、その他の残余の権能は、州と人民に留保されたからである³²⁾。

ハ 1865年分所得税の合憲性が争われた事案(スプリンガー事案の判決：1880年)³³⁾

(イ) 事案の概要

1866年内国歳入局の調査官が原告(スプリンガー)に1865年分所得税の申告を10日以内に行うように書類を送付した。原告は、必要な書類等の提出をしたが、調査官の活動が違憲で無効であるという抗議文を添付した。その後、納税がなかったことから、徴収官から、督促状が出され、10日以内に納付がないと10%の加算税と差し押さえと競売があることを警告された。

その後、原告の土地は連邦政府の所有となり、1874年12月2日、政府は原告に不動産の明け渡しを要求した。原告は、租税が直接税であり憲法に規定のある方法により課されていないことから、法的或いは適正な請求ではないと反対した。徴収手続においても、適正な法的手続なしに収奪されたと主張した。

(ロ) 判 決

原告に適用された所得税が、米国憲法上の直接税かどうかの判定である。スウェイン判事(Justice Swayne)は、米国憲法制定当時の記録に遡り、米国憲法の実際の起草者であるアレキサンダー・ハミルトンの租税に関する発言である「直接税とは、基本的に、土地と建物に関連しているもので、分配のルールを認めるものである。土地の評価又は人数のいずれかがその基準として役立つことになる。」等を引用して、直接税の対象は、不動産と奴隷であり、所得税法が規定する利得、利益及び所得に課される租税は、消費税又は関税であり米国憲法上の直接税ではない、との判断を行っている。

32) 高木 前掲書8-9頁。

33) Springer v. United States, 102 U.S. 586 (1880).

ニ 評 釈

この判決は、一般的な直接税の意義・解釈が争われたのではなく、「米国憲法上の直接税の意義・解釈」が争われたことに特徴がある。

本事案でも、原告の主張は、当該所得税が、直接税であり憲法の要件に従っていないのであれば、課税、徴収すべて無効となる、というものである。また、原告は、直接税そのものの性格等を考慮すれば、米国の南北戦争期の所得税は直接税であると主張するのに対して、判決は、直接税かどうかの判定に関して、ある意味で消去法的なアプローチである。米国憲法制定時の記録等から、米国憲法上の直接税は、人頭税又は土地等の財産に課される税が直接税であり、それ以外は間接税という見解である。

現在の視点から見ると、奇妙な論理に基づく判決であるが、一応の憲法解釈は示されたのである。

ホ ポロック判決が違憲と判示した理由³⁴⁾

(イ) 事案の概要

Farmers' Loan and Trust company (以下「F信託」という。)の株主であるマサチューセッツ州在住のチャールス・ポロック (Charles Pollock) が、1894年法に基づき法人税を支払うこととしたF信託に対して法人税の納付の差し止め等を求めて訴訟を起し、高裁 (Southern District of New York) で敗訴し、最高裁に上告したものである。最高裁は、フラー裁判長他8名の裁判官が審議して、1895年4月8日 (以下「4月判決」という。)及び同年5月20日 (以下「5月判決」という。)に、1894年法に規定する所得税は直接税であることから違憲である判決が出された³⁵⁾。

34) Pollock v. Farmer's Loan & Trust Co., 157 U.S. 429 (1885), Pollock v. Farmer's Loan & Trust Co., 158 U.S. 601 (1885).

35) 4月と5月の2つの判決があるのは、4月の判決後、5月に3日間の再審理を行ったからである。結果として、2つの判決は1894年法が違憲である点

ポロックが提訴した理由は、F 信託の同じ状況にある他の株主の状況を斟酌したためである。この訴訟は、税務当局を被告とした訴訟ではなく、F 信託が被告である。1894年法によれば、F 信託は、1894年暦年の純利益に対して2%の納税義務があり、その申告を1895年7月に行い、申告所得には、事業所得、不動産所得、利子所得が含まれた。1894年12月末のF 信託の純利益は300万ドル以上で、年間の不動産所得は5万ドル、地方債投資の年間所得6万ドル、信託受託者として受け取る地代等は年間20万ドル以上である。ポロックが同社に要求した事項は、会社及び役員に対して法人税の支払を止めること、所得税に関する合憲性を争うこと、会社の純所得を示す申告書又は報告書等の提出の禁止、信託受益者の一覧表の提出の禁止である。そして、F 信託が納税等を継続した場合、株主等から訴訟が増加して会社が被害を蒙る恐れがあることを理由としている。

本本案において審議された要点は、4月判決では、土地に課される税と不動産所得は直接税か否かという点に関しては、直接税であるという判断が示された。5月判決では、動産からの所得に対する課税が直接税か否かという点に関して直接税と判断するとともに、一部の違憲は法全体の違憲かどうかについても違憲であるという判断が示されたのである。

(ロ) 違憲とした論拠

5月判決において、動産からの所得に対する課税が直接税であると共に、1894年法が全体として違憲であるという判決は、5対4というきわどいものであった。5月判決では、判決と判決に反対した4名の裁判官の意見が付されている。

判決の要旨は次のとおりである。

- ① 不動産に対する課税は直接税であり、不動産から生じる地代又は所

では変わりはないのである。

得に対する課税も同様に直接税である。

- ② 動産に対する課税又は動産から生じる所得に対する課税は同様に直接税である。
- ③ 1894年法による課税は、不動産及び動産からの所得が憲法上の直接税に該当することから、違憲であり無効である。その理由は、税額が代表に比例して各州に割り当てられていないからである。課税に関するすべての規定が必然的に無効である。

この判決により、これまでの最高裁の判決（憲法上の直接税に関する判決）は無効となり、下級審の判決は破棄された。

本件以前の判例では、不動産に対する課税は直接税であるが、そこから生じる所得に対する課税について制限を設けて判断を行っていない。本件では、その範囲を広げて検討を行っている。したがって、本件では、不動産に課税することと不動産から生じる所得に課税することとは同じであり、動産及び公債の利子の場合も同様であると判断している。その結果、いずれの所得に対する課税も、直接税であるとしている。

へ 所得税に係る合憲性の判断

『所得税法の研究』では、所得税の合憲性について次の2つの質問が提起されている³⁶⁾。

第1に、憲法では、直接税は、連邦に加入する各州の人口に比例して、各州の間に配分されることとすることになっているが、実務的にそのような課税は無理である。

第2に、憲法では、連邦政府は、租税、関税、間接税、消費税を賦課徴収する権限を有するが、すべての関税、間接税、消費税は、合衆国を通じて画一であるものとする規定されているが、所得税は累進税率の適用、

36) Seligman, Edwin R.A., op. cit., pp. 531-535.

免税の規定等があり、所得税はこの憲法規定に反する。

判決に対する反論が多く出された³⁷⁾。この判決は、司法上の暴挙であり、経済的な失態である、と批判された。

(7) 憲法改正の動き

イ 修正第16条の概要

1913年2月25日に修正第16条が次のように確定した³⁸⁾。

「連邦議会は、いかなる原因から得られる所得に対しても、各州の間に配分することなく、また国勢調査若しくはその他の人口算定に準拠することなしに、所得税を賦課徴収することができる。」

1895年のポロック判決により所得税は米国憲法に規定する直接税に該当することから、連邦政府は、各州に税額を割り当てることになじまない所得税を制定することができなくなったのである。1907年に当時のセオドア・ルーズベルト大統領は、憲法改正の必要性を議会への教書において声明した。1909年にタフト大統領は、憲法改正を示唆したのである³⁹⁾。そして、憲法修正案が1909年の第61議会を通過して各州の承認を得る手続に入

37) Ibid., pp. 586-589.

38) 宮沢俊義編『世界の憲法集』岩波書店 1974年49頁。なお、原文は次の通りである。

The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration.

なお、憲法修正第16条の成立に関しては、大塚正民「アメリカ合衆国憲法第16修正」田中英夫編著『英米法の諸相』東京大学出版会 1980年所収に詳しくその改正に係る経緯が論述されている。

39) 高木 前掲書114-115頁。

り、1913年2月25日に米国の州の4分の3の承認を得て、修正第16条は確定したのである。

ロ ユニオンパシフィック鉄道会社事案⁴⁰⁾

修正第16条は、連邦税としての所得税導入を巡る問題であることから賛否両論があったことは当時の講演記録等から窺うことができる⁴¹⁾。そして、修正第16条は、1916年の最高裁判決であるユニオンパシフィック鉄道会社事案において、その意義が検証されるのである。

この事案は、同社の株主(上告人)が会社に対して1913年に制定された所得税⁴²⁾(以下「1913年所得税法」という。)に従うことを禁止する訴状を提出したのである。1913年所得税法は、修正第16条後に成立した初めての所得税である。そこで、この事案の判決において、修正第16条の意義が語られている。

すなわち、修正第16条は、連邦政府に新たな課税権を与えたということではなく、州への割り当てに対する規制からすべての所得税を開放したことである。この判決から判ることは、修正第16条が、修正前の米国憲法における直接税の要件とされた、各州への割り当てと直接税か否かの基準としての資本の種類(例えば、1880年判決のスプリングー事案では、土地又は建物から生じるものが所得と認識していた。)に対する制限を緩和したことである。

40) Brushaber v. Union Pacific Railroad Company, 240 U.S. 1 (1916).

41) 所得税導入に賛成の意見は、Purdy, Lawson, "The Income Tax Amendment Should Be Ratified" (The Journal of Accountancy, Vol. 10 No. 1, May, 1910), Borah, William E., "Income Tax Sound in Law and Economics" (The Journal of Accountancy, Vol. 10 No. 1 May, 1910) であり、反対の意見は、Fox, Austen G., "Insert No Ambiguity Into the Constitution" (The Journal of Accountancy, Vol. 10 No. 1, May, 1910), Guthrie, William D., "No Taxation Without Representation" (The Journal of Accountancy, Vol. 10 No. 1, May, 1910) である。

42) Tariff Act of October 3, 1913 (38 Stat. 166).

したがって、連邦政府が修正第16条で所得税の課税権を新たに与えられたのではなく、上記の制限を取り払ったということになる。

(8) 所得税に対するセリグマンの位置

セリグマンは、19世紀末から20世紀初頭の米国所得税の生成期において、経済学の見地から、累進税率の研究⁴³⁾、『所得税法の研究』等、所得税の理論的な知見を有していた学者であり、当時はセリグマンに対抗できる理論家は存在しなかった。敢えてその業績を分類すれば、学究派の重鎮ということになるが、その見識が実際に活用されたのは、後述するマコンバー判決の鑑定書⁴⁴⁾である。この鑑定書では、所得及び実現という概念についての見解が述べられている。セリグマンは、1895年のポロック判決、1913年の修正第16条について意見を述べているが、所得税推進派ということで、所得税導入の理論的な中心人物というまでには至っていない⁴⁵⁾。

これらに対して、エール大学教授のアダムス (Thomas Sewall Adams) は、州税の立案、財務省顧問という税制の執行面で活躍したことで、セリグマンと異なる領域における存在ということになるが、大別すれば、経済学者という点では共通である。

以上の2人を経済学派とすれば、所得税に関する法律の立場からの検討をする者が存在する。連邦所得税論文集に論稿を掲載しているパウエル (Thomas Reed Powell) もその1人である。

43) Seligman, Edwin R.A., *Progressive Taxation in Theory and Practice*, 1894.

44) Seligman, E.R.A., "Are Stock Dividends Income" in *Studies in Public Finance*, reprinted by A.M. Kelly, 1969.

45) Mehrotra, Ajay, "Edwin R.A. Seligman and the Beginnings of the U.S. Income Tax" Research Paper Number 56 Tax Notes, Nov. 14, 2005.

法人税の分野では、企業会計の進展及び会計士の活動は無視できないが、企業会計の理論的な発展は1920年までの時期では未発達という状態であった。なお、当時の米国の会計士の資格者の数は次のとおりである（累計は筆者が作成）⁴⁶⁾。

	資格全米発行数	累 計 (人)
1896年	56	56
1900年	41	218
1908年	289	1,085
1909年	231	1,316
1910年	326	1,642

(9) 所得税の進展に対するセリグマンの寄与度

セリグマンは、19世紀から20世紀初頭にかけて最も変動した米国所得税の変遷の同時代に研究者として活躍し、学界では、税制に関する中心的な人物であったといえる。しかし、修正第16条及び1913年所得税に関して、具体的に、セリグマンの主張が理論的なバックボーンになったかというところという事実はない。では、財務省顧問として、実際の立法（1918年財政法の外国税額控除等）、米仏租税条約の締結等で貢献したアダムスが米国初期所得税にセリグマンと比較してより貢献したかということ、研究業績等の面でセリグマンを凌駕することはできない。

セリグマンは、初期所得税に関して直接的な貢献度は明らかではないが、寄与度はあったといえる。では、何が不足していたのかということでは、セリグマン自身の研究というよりも、所得税法に対する法律研究の遅れ、法人税法における企業会計の未発達等から、修正第16条及び所得税に

46) Edwards, James Don, History of Public Accounting in the United States, The University of Alabama Press, 1978, p. 362.

関して意見の対立が生じたのである。

米国憲法は1788年に発効している。1895年のポロック判決まで約100年が経過している。米国の社会経済状況はこの100年で大きく変化したのである。そのような状況下において、セリグマンの『所得税法の研究』は、当時の状況を諸外国の所得税と比較することで分析した理論書といえる。その意味で、初期所得税をさらに二分すれば、その前期に関連する書物が『所得税法の研究』であり、後期に関係する書物が連邦所得税論文集といえよう。