

所得税の近代性について

早見 弘

I

所得税は近代的租税である、といわれている。なるほど世界の主な国々における所得税創設の年代をみると、19世紀後半から20世紀初頭にかけて集中している⁽¹⁾。なかでも資本主義の発達が最も早かったイギリスにおいては、他の諸国よりはるかに先んじて1799年に最初の創設を印している⁽²⁾。もつともナポレオン戦争の終結とともに、1816年この最初の所得税は廃止され、1842年まで再設

(1) 1799年—イギリス (39 George III, c. 13. “An Act to Repeal the Duties imposed by an Act made in the last Session of Parliament for granting an Aid and Contribution for the presecution of the War; and to make more effectual Provision for the like Purpose, by granting certain duties upon Income, in lieu of the said Duties.”)

1840年—スイス (Baselstadt).

1862年—アメリカ (1913年憲法改正により新税法となる).

1864年—イタリヤ.

1869年—ヘッセン, 1874年—ザクセン, 1884年—バーデン (1920 (年帝国税とに成立)).

1887年—日本.

1914年—フランス.

cf. J. Popitz, “Einkommensteuer,” *Handwörterbuch der Staatswissenschaften* (1926), Bd. III, S. 437.

ドイツ連邦については, F. Neumark, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung* (Bern: A. Francke AG., Verlag, 1947), S. 220.

汐見三郎他, 各国所得税制論 (昭和9年), p. 4.

(2) この年代については, 異論がある。U. K. Hicks は所得税の前身 “Triple Assessment” を法律化した The Aid and Contribution Act (38 George III, c. 16, 1798) の法案を William Pitt が 議会に提出した1797年をあげている。これは誤りであろう。(Public Finance (London: J. Nisbet & Co. Ltd., 2nd ed., 1955), p. 124.) 汐見博士は1798年の “Triple Assessment” をもつて, 所得税創設とみておられる (前掲書, p. 5). これは E. R. Seligman のいう presumptive income tax にもとづくものと思われるものがあるが, assessed tax は, 直接消費税とでもいふべきものであつて1798年には納得できない (cf. Seligman, “Income Tax,” *Encyclopaedia of the Social Sciences* (New York: Macmillan & Co., 1948), vol. vii, p. 627).

されなかった。しかしイギリス所得税が資本主義経済になってから最初の所得税であるということ、および1803年の劃期的な改革によつてできあがった所得税制度が、現代イギリスの所得税制度にまで受継がれているということ、この二点によつてイギリス所得税研究の出発動機が想定されるように思える。

研究の成果は極めて数多く現れている。⁽³⁾この成果のほぼ一致した見解は、イギリス所得税が「近代的」なものであること、さらに所得税そのものが、「一般的」に近代的租税であることを指摘している。また同時に諸研究の批判者は、所得税の近代性を単に税法の継承、租税配分原理の能力負担原則化への徹底に求めるだけでなく、いわば近代資本主義の社会体制的諸条件に照して展開さるべきであると述べている。⁽⁴⁾この批判もほぼ一致した見解のようであり、筆者もこれと同列の立場に立って及ばずながら F. Shehab, *Progressive Taxation: A Study in the Development of the Progressive Principle in the British Income Tax* (1953) を検討した。⁽⁵⁾

租税の発展を社会体制的な視角から取扱うという立場は、「租税の存在その

(3) e.g. E. R. Seligman, *The Income Tax* (New York: Macmillan & Co., 1911).

Franz Meisel, *Britische und deutsche Einkommensteuer: Ihre Moral und ihre Technik* (Tübingen: J. C. B. Mohr, 1925).

J. Popitz, *op. cit.*

Henry Simons, *Personal Income Taxation* (Chicago: Chicago Univ. Press, 1938).

Arthur Hope-Jones, *The Income Tax in the Napoleonic Wars* (London: Cambridge Univ. Press, 1938).

Fritz Neumark, *op. cit.*

A. Farnsworth, *Addington: Author of the Modern Income Tax* (London: Stevens & Sons Ltd., 1951).

F. Shehab, *Progressive Taxation: A Study in the Development of Progressive Principle in the British Income Tax* (London: Oxford Univ. Press, 1953).

Henry Laufenburger, "Die Einkommensbesteuerung," *Handbuch der Finanzwissenschaft* hrsg. von W. Gerloff u. F. Neumark (Tübingen: J. C. B. Mohr, Bde. III, 1952—1958), Bd. II, SS. 447—501.

(4) 大川政三, 「シェハブ, 累進課税」一橋論叢 34巻1号 (昭和30年7月) pp. 78—85.

池田浩太郎, 「ファーンズワース, アディントン, 近代所得税の創設者」, 前掲書 32巻2号, (昭和29年8月), pp. 79—86.

———, 「ホープ・ジョーンズ, ナポレオン戦争時代の所得税」前掲書, 32巻6号 (昭和29年12月), pp. 95—101.

(5) 商学討究 10巻2号 (昭和34年9月), pp. 81—102.

ものが、一定の経済的・社会的および政治的条件の存在と関連する意味において歴史的現象であり、また租税の本質、その概念、租税技術および国家財政にせよ租税の相対的意義も、長い歴史的発展過程のなかで数々の根本的な変遷を経てきたという意味でも、歴史的現象である⁽⁶⁾と考えるからにはほかならない。このように租税現象を歴史的に把握する有効性は、抽象的租税理論の現実的適応条件の無視という危険を避けうるだけでなく、理論構成の前提を歴史的に条件づけることによって、立体的理解がなしうるということに求められるであろう。しかしこの基本観照は必ずしも容易な作業過程を生みださない。所得税の近代性を社会体制的に把握しようとする批判も、一步を進めてその実質的展開を顧みようとすれば必ずしも多いとは思えない。

この小論では、以上の問題に対する接近の前段階として、まずイギリス所得税創設期の研究に例を求めて、所得税の近代性をどのような角度から捉えているかを検討し、ついで所得税の発達過程を包括した諸研究における近代性の標識あるいは条件を示そう。これらの指摘をあとづけることによって、われわれの所得税研究の社会体制的視角を一步深めるという目的をもつ。前者の研究には A. Farnsworth の著作および E. R. A. Seligman の古典的労作と、後者の研究には同じく Seligman, Fritz Neumark および木村元一教授の英語論文が用いられる。

II

イギリスにおける最初の所得税の創設は、1783年から首相・蔵相の地位にあった、William Pitt の手によってなされた。所得税創設の目的は、1792年イギリスがナポレオンの大陸征覇に対抗して立ち上った戦費調達にあった。またより直接的な原因は、所得税創設の前年に実施されたいわゆる Triple Assessment が期待通りの税収をあげえなかったからである。

最初の創設者たる栄誉は、Pitt に与えて然るべきである。しかし Pitt の所得税は「近代的」所得税であったか。Farnsworth によるとこの答は否定的である。なぜか。Pitt の所得税は、納税者に対して自己の所得税額の総計だけを

(6) Fritz Neumark, *op. cit.*, S.21.

申告にもとづいて課税するものであって、源泉課税によるものではなかったからである。このため納税者は、特定の所得源泉項目別に彼の所得を区分して申告する必要もなく、すでに所得税法に規定されていた子女控除の申請も必要でなかった。このいわば「源泉申告」(Information at the Source)ともいうべき Pitt の所得税は、「人間性の不完全にあまりに多くを期待していた」⁽⁷⁾ため、予想収入 1,000 万ポンド (のちに 750 万ポンドに修正) にはるかに満たない実収入 580 万ポンドという失敗した結果に終わった。Farnsworth はこの原因を源泉課税を行わなかったからだ、という点に求める。⁽⁸⁾そして源泉課税制度、またこの制度と不可分に結びつく分類所得税制度を創設して、徴税の効率を2倍にあげ、もって現代にまで受継がれた所得税の基礎を作った人、Henry Addington (のちに Lord Sidmouth)こそ「近代所得税の創設者」であるとする。

Pitt の所得税は、Triple Assessment の構成と極めて類似し、年所得60ポンド以下を免税とし、200ポンド以上の所得につき1ポンドあたり2シリングすなわち10%の比例税率をかけ、60ポンドから200ポンドまでの所得については5ポンドづつに区切つて最低0.83%から10%にいたる累退税率が課せられた。さらに子女控除として所得を60—400ポンド、400—1,000ポンド、1,000—5,000⁰ポンド、5,000ポンド以上の各所得層に分けこれに該当する所得者の扶養する子女一人につき、最初の階層には5%、以下の階層については6才以上4%、⁶才以下3% (以下階層ごとに同じ)、3%と2%、2%と1%の所得控除が設けられている。このほか生命保険料控除、建築物所有にもとづく所得について3—10%の補修費控除がある。⁽⁹⁾Farnsworth によると Seligman が Pitt の所得税について詳細な「個人の全所得の申告」を必要としたと述べているのは誤りであるというが、⁽¹⁰⁾詳細な申告を必要としたかどうかはともかく、Seligman は申告の区分が4項目19ケースあったとのべている。これによると (I) 不動産

(7) E. R. Seligman, *The Income Tax*, p. 91.

(8) A. Farnsworth, *Addington: Author of the Modern Income Tax*, p. ix & p. 26.

(9) E. R. Seligman, *op. cit.*, pp. 78—9.

(10) A. Farnsworth, *op. cit.*, p. 18.

所得, (II) 動産・商業・自由職業・官吏・年金・俸給・賃銀および生業からの所得, (III) イギリス在住者以外の所得, (IV) その他の所得, の4項目が記されている。⁽¹¹⁾

以上のごとき最初の所得税の構造からみると、少くとも Farnsworth のいう源泉課税をもたなかったがために近代的でないという Pitt の所得税も、他の論者からは所得税創設の当時から累進課税という、所得税創設以前にはみられなかった新しい課税思想が顧みられるわけである。免税点の設置、累退税率の設定にみられる差率課税および子女控除の設定にみられる人的差別課税の考慮など、それ以前の物税中心的なイギリス租税体系にはみられなかった、極めて斬新な粧いを取り入れたものとして注目されよう。この点を近代的所得税の標識として掲げる主張については次節に述べる。

ともあれ Farnsworth は Pitt の所得税の特長をつぎのように述べている。「Pitt の所得税計画は、本質的には納税者自身の細目を示さない総額申告にもとづいた、あらゆる源泉からの総所得に対する直接的個人課税であつた。さらに所得源泉の相異および申請した諸控除の明細書が必要であつた場合でも、提出された明細の正確さを調査できる機構が存在せず、Pitt の計画は近代所得税の計画とははるかに遠いものであつた」。彼は続けていう。「近代所得税の本質とは、所得が発生したそれぞれの源泉で課税し、この所得にかかる法律にもとづく負担を源泉で租税の控除を行うものである⁽¹²⁾」と。このように Farnsworth の見解は、あげて源泉課税という徴税制度だけに集中して、近代性がとらえられている。われわれはこれなきがゆえに失敗し、これあるがゆえに成功した Addington の源泉課税制度を、いま一步考察しなければならない。

対仏戦争のさなか、1800年にイギリス本国とアイルランドの大合同をなした Pitt は、ついでこの次年にカソリック教徒開放案をジョージ3世に提案した。この提案はジョージ3世の戴冠宣誓にもとるものであり、国王の認可するところとはならなかつた。Pitt は辞職した。国王は下院議長であつた Henry Addington に組閣を命じ、彼は1801年3月首相・蔵相の任を帯びた。議事規則

(11) E. R. Seligman, *op. cit.*, p. 79.

(12) A. Farnsworth, *op. cit.*, p. 18.

とイギリスの税制に精通した Addington は、前任者 Pitt の所得税立案に力を借しただけでなく、見込み以上の金額を集めた献金 (voluntary contribution) 案の隠れた創設者でもあった。Copenhagen と Egypt でナポレオン軍の敗戦を機会に結ばれた Amien の和約とともに、戦時税としての所得税は、1802年4月 Addington の最初の Budget Speech で廃止となった。Pitt の所得税は不人気でそれに対する批難は「苛酷で」「癩の種で」「検察的で」「悪政このうえもない」⁽¹³⁾ものという声があがっていた。しかし和約の締結は仮りの夢であった。戦争は再開した。そのすべてを公債費にあてなければならなかった Pitt の所得税に対して、1803年6月の予算演説で提案した Addington の所得税⁽¹⁴⁾—所得税という表現をとらなかつたが、1892年 Short Titles Act でそう呼んでよいことになった—こそ、まさに Farnsworth が近代的と呼ぶところのものである。⁽¹⁵⁾

Pitt の所得税が納税者の資産・所得状態および納税者の家族状態の開陳に対する強い反感から、虚偽の申告や脱税によって所期の効果をあげえなかつたことを顧み、Addington はあらゆる所得を A. B. C. D. E の5つの源泉に区分し、各々に査定方法と徴税方法を決めた。いまこれを Seligman の述べるところを補足して、課税標準・法定所得・課税所得・税率についてその大要を示すと以下のごとくである。⁽¹⁶⁾

Schedule A—英国内のあらゆる土地、tenements もしくは相続財産は、その資産に対して年価値20シリングごとに1シリングの租税を支払うべきこと。これらの資産の総年価値は、当該資産が賃貸料 (Rack-Rent) を支払うという条件で貸出された年賃貸料をさす。ただしこの賃貸料は査定時以前7年以内に賃貸が行われた場合のそれをさすのであって、これに該当しない場合は、当該

(13) *Ibid.*, p. 33.

(14) 43 George III, c. 122. "An Act for Granting to his Majesty until the sixth day of May next after the ratification of [a definitive treaty of peace, a contribution of the profits arising from property, professions trades and offices."

(15) A. Farnsworth, *op. cit.*, p. 3.

(16) Cf. *ibid.*, pp. 108—124.

E. R. Seligman, *op. cit.*, pp. 92—98.

資産がその年に賃貸して得られるであろう価値のある賃貸料をいう。この総年価値から補修費（農業用家屋については賃貸料の2%をこえないこと、他の建物については5%をこえないこと）、地租、下水・排水・堤防設備費、かき根施設費などを差引いたものが課税所得となり、上述の5%の税率がかけられ、税額が決まる。

この税額の支払方法、つまり源泉徴収方法は、土地・Tenementsもしくは相続財産の占有者 (Occupier) すなわち借地人 (Tenants) が、General Commissioner に対して規定の（年4回の分割払いが認められていた）税額を納付し、税額の方を賃貸料から差引いて彼らの地主・家主に支払う。

Schedule B——すべての住居（農業用家屋を除く）、土地、tenements もしくは相続財産は、その占有に対して年価値20シリングごとにイングランドでは9ペンス、スコットランドでは6ペンスを支払うべきこと。十分の一税を免除された土地に対して、8分の1を所得控除とする。その他は Schedule A と同様であると思われる。

Schedule C——国家収入から支払われるすべての年金、国債利子収入 (Dividends) は、その年額20シリングにつき1シリングを支払うべきこと。この funded property に対する源泉徴収は、1803年の法律では Pitt とイングランド銀行の強い反対にあつて実現しなかった。この実現は1806年 Fox = Grenville 内閣の蔵相 Lord Henry Petty の手によってなされた。したがつて Addington の初志にもかかわらず、イングランド銀行・南海会社および国庫がこれらの年金・利子を支払う際にその額を記録し、C種納税者は居住地の Commissioners に申告をし、年金・利子支払事務取扱いの上記各行が Inspector へ支払明細を送付することによって虚偽の申告を防止する機構をつくった。しかし源泉課税の基本構想は3年後に実現をみたこと、そして1918年の現代的税法にまで受継がれている。

Schedule D——英国内に居住する人で、資産のいかんを問わず（したがつて外国人も含み、また外国人所有の英国内の資産についてもD種に含まれる）、それから生ずる年利潤また自由職業・商業および生業 (Vocation) による利潤に対して、20シリングごとに1シリングを支払うべきこと。このD種はいわ

ゆる sweeping clause で A. B. C. E 各種に該当しない所得源泉すべてが含まれ、Pitt の所得税の Case 別区分を借りて、つぎの6つの Cases に区分されていた。

Case 1——商業および製造業による所得。これは3カ年を平均した所得について課税され、事業遂行のために用いられる用具についての補修費控除は同じく3カ年平均額に制限され、事業用家屋については控除はない。また事業が負担する支払利子および債務についても控除はない。

Case 2——自由職業・生業および雇傭による所得。前年内に生じたすべての所得を含み、いかなる控除もない。

Case 3——Schedule A に該当しない不確定年価値を生ずる資産。たとえば運河・ドック・水道・鉱山・鉄工場・製塩所などで一定の賃貸料を算定しがたい資産。この年利潤に対して課税される。ただし鉱山については5カ年平均利潤をとる。

Case 4——英領植民地における証券および外国証券からの利子所得。ただし英国内に居住しない外国人に支払う利子を除く。

Case 5——英領植民地における事業財産および在外事業財産からの所得。3カ年平均をとつて課税。

Case 6——以上いづれの Case にも属せず、また他の Schedule にも含まれない年利潤。

この Schedule D について、これに含まれるすべての所得が源泉課税されたかどうかは、不明である。しかし Case 1 すなわち商・工業利潤については、源泉課税は行われず、申告によるものとした。この商・工業利潤は、ロンドン・シティを代表として所得税の「検問的苦痛」を最も強く表明し、所得税廃止の急先鋒であつた。⁽¹⁷⁾このため Pitt の所得税においても、商・工業利潤を受理しこれに課税する機関として Commercial Commissioners を設立せしめら

(17) 商工業階層からあがつたこの所得税批難からみると、地主階層が信じていたほどには、商・工業利潤は過少に課税されていながつたであろう。U. K. Hicks はこのようにみている。

U. K. Hicks, *Public Finance* (London: Nisbet & Co., 2nd ed., 1955), p.124.

れたのである。この委員は各地方に二人ずつおかれ、商・工業利潤だけを処理してこれを国王の官吏もしくは *General Commissioners* の介入を許さないこととした。この制度は極めて巧妙に利潤を隠蔽し、この種所得源からの税収を著しく減少せしめたのであった。このため1803年には *General Commissioners* から選ばれた *Additional Commissioners* が任命され、この委員は *Schedule C* の査定にあたったが、一方商・工業利潤の申告に対しても喚問審査権をもった。他方租税調査官が *Additional Commissioners* の決定について疑義あるときは、*General Commissioners* へ意見具申をなすことができた。

Schedule E——すべての官庁あるいは利潤による雇傭および *Schedule C* に含まれない国家収入から支払われる年金・恩給および *stipend* は、年価値20シリングごとに1シリングを支払うべきこと。この所得区分は広く解され公共団体・民間事業体・協会などの諸機関の被傭者の所得が含まれ、課税は官庁・団体などが給与・俸給を支払う際に天引きされる。

この種に属する所得の源泉課税は今日いわゆる即時納税制度 (*Pay-As-You-Earn System*) として知られているものであるが、*P. A. Y. E* ができたのは1944年のことであり、週給制という賃金支払い慣習の普及、雇傭労働者の増大、課税範囲の拡大および国家経費増大などの諸要因がなければならなかつた。⁽¹⁸⁾ 19世紀初頭においてはもとよりE種所得の比重はとるに足らないものがあった。

以上のごとき分類所得税と源泉課税方法をもった1803年の所得税は、すでにみたごとく標準税率は20シリングごとに1シリング、すなわち5%の税率(ただしB種については相異あり)であった。このほか免税点は60ポンド、標準税率の課税対象は150ポンド以上の所得に低下した。60—150ポンドまでの所得には10ポンドごとに1ペンスの差をもつ累退税率が設けられ、子女控除も60—400ポンドまでの所得には子女一人につき(以下同じ)4%、400—1,000ポンドまでは3%、1,000—5,000ポンドまでは2%、5,000ポンド以上は1%の控除が設けられていた。ただしこの免税点・累退税率および子女控除の適用をうけようと思う納税者は、すべての源泉からの総所得を申告せねばならなかつた。

(18) *Ibid.*, p.188.

したがって多くの場合、結果的には申告の必要を生じたわけであるが、これはすでに Schedule 制にもとづいて納税し、あるいは源泉課税をうけたすべての所得を申告するものであつて、⁽¹⁹⁾ いわば確定申告による納税額の調整を行う意味での申告であつた。このため現行のイギリス所得税制度とほとんど変わらない措置が Addington の所得税からとられていたことになる。

因みに、1803年以後ナポレオン戦争終結まで施行されていた所得税の、その後の変遷を示すと次のごとくである。⁽²⁰⁾ 1805年 Addington から再び Pitt に首相が代つた。Addington は貴族に列せられ第二次 Pitt 内閣では、枢密院議長となつた。Pitt は所得税の標準税率を20シリングごとに15ペンス (6.25%) にあげ、⁽²¹⁾ 鉱山・運河および土地に関する事業を Schedule D から A に組み替え、D 種の事業利潤の算定にあたる Special Commissioners を設置し、妻の所得は夫の所得と合算するものとし、Schedule A の課税所得の算定に補修費控除を増加した。その他の若干の改訂を含んでいる。⁽²²⁾ この結果600万ポンド弱の収入があがった。1806年1月 Pitt は死んだ。この後に成立した内閣は Fox = Grenville の連立内閣で、蔵相は Lord Henry Petty である。Petty は標準税率を20シリングあたり2シリング (10%) に引上げた。さらに前述のごとく Schedule C に含まれる国家収入から支払われるすべての年金、国債利子に対してイングランド銀行が源泉課税することになった。また免税点が60ポンドから50ポンドに引下げられ、累退税率は50ポンドから150ポンドまでの所得について、所得1ポンドを減ずるごとに1シリングずつ通減するスケールをとつた。同時にこれまで認められていた子女控除は、公けの扶養控除申告に際して、著しい扶養子女数の増加があつたためこれが廃止された。恐らく被扶養者の偽りの申告が行われたためであろう。そして扶養子女控除は1909年 Lloyd George の所得税改革まで復活しなかつた。その他生命保険料控除は150ポンド以下の所得者に限定されたこと、A 種所得についての家屋補修費控除は、tenants 負担による補修が多いという理由で廃止されたこと、などの諸修正が行われ

(19) A. Farnsworth *op. cit.*, pp. 85—6.

(20) Cf. note 16 above.

(21) 45 George III, c. 15.

(22) 45 George III, c. 49.

(23) た。この結果 1806~7 年度の所得税収入は、税率の上昇、免税点の引下げなどによって、一躍 1,163 万ポンドに増加した。まさに前年の 2 倍であり、その後 1816 年の所得税廃止まで、所得税収入は 1,400 万ポンド余の水準から下ることなく推移している。そして Pitt の最初の所得税収入がほとんど公債費に喰われてしまっていたのに対し、Addington に始つた新所得税は、ほとんどの収入を直接軍事費にあてることができた。だがナポレオン戦争にかき立てられた愛国心に訴えるこの租税も、ナポレオンのエルバ島の脱出で 1815 年、からくも 1 年延長をみたとは云え、ウータルの戦勝と、イギリスの最後の勝利の確定とともに廃止された。(24) まさに法文の示すごとく「最終的講和条約批准後の 4 月 6 日まで、国王に利潤に対する課税を許す法律」(25) であつた。そして 1842 年 Sir Robert Peel が、関税・消費税減税による埋め草として、インドにおける反乱を機会に再設をみるまで、所得税は一たんその姿を消すことになる。この 23 年間は Sydney Smith の名文に示されているように、「口に入り、身にまとい、足にはくあらゆるものに租税がかかり……眠っていても醒めていても租税がかかる」(26)、いわば「ゆりかごから墓場まで」租税が含まれていた関税・消費税収入の圧倒的拡大の時代を迎えるのである。

Addington の卓越した手腕によってなし遂げられた所得税改革は、Pitt の所得税の税率を 2 分の 1 に下げ、さらにこの税率の適用を Pitt のそれより 50 ポンド引下げて、150 ポンド以上の所得に課せられたにもかかわらず、所得税収入は Pitt のその約 80%、460 万ポンドをあげることができた。税収の効率は

(23) 46 George III, c. 65. "An Act for granting to his Majesty during the Present war, and until *the sixth day of April* next after the ratification of a definitive treaty of peace, further additional rates and duties in Great Britain on the rates and duties on profits arising from property and professions, trades and offices." (イタリツクは筆者)。

(24) Cf. E. R. Seligman, *op. cit.*, p. 112 & F. Shehab, *Progressive Taxation*, p. 60.

(25) Cf. note 23 above.

(26) P. Haensel, "Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Grossbritanniens," *Handbuch der Finanzwissenschaft* hrsg. von W. Gerloff und F. Meisel (Tübingen: J. C. B. Mohr, Bde. III, 1927—29), Bd. III, S. 74.

ほぼ2倍に増加した。まことに「⁽²⁷⁾ 税金当局の能率の上昇は大きく」また「財政の実際にあたっては、良好な行政方法の真の重大さこそ、これ以上に注目すべき証明は得られない」⁽²⁸⁾ というべきであろう。われわれは徴税制度の租税収入に及ぼす影響の重要性を認める。しかしより一層注目すべきは、以上のごとくして出来あがった所得税制度が、ナポレオン戦争期を通じて着々と増加してゆく税金を生んでいたということ、そしてそれを支えたイギリス19世紀初頭の社会経済体制の解明、および諸控除の適用をうけるためには申告をしなければならなかったという制度がもたらした国民感情の変化、つまり「平等で有効な所得税には、強制申告が不可欠の条件をなすものである」⁽²⁹⁾ という観念の浸透こそ重大な要因を形成していると思うものである。

このような意味において、Farnsworth の源泉課税という制度的側面にのみ力点を置いている「近代性」の解釈は、極めて狭義にすぎることがあるといわなければならない。なるほど歴史家は Pitt の名声に押されて、現代まで残っている所得税制度の基礎を作った Addington には、Pitt ほどの注意は与えていない。この点を指摘したのは正しい。しかし制度そのものを効果あらしめるのは、制度の適用をうける人々であり、社会でなければならない。Farnsworth^h がこの点をほとんど顧みていないことは惜しまれるところである。われわれは、また一方において、Farnsworth が近代的と規定するものが、実は「イギリスの」所得税であることに注目する必要がある。なぜなら分類所得税制度をとっているのは、イギリスを典型とするからである。財政学の教科書では、所得の源泉を問わずすべての所得を合算総合して、正確な申告を行いうるところに所得税が租税原則にかなう理由があることを教えている。とすれば Addington の所得税よりも、むしろ Pitt の最初の所得税のほうがこの規定に妥当する余地が多いことになる。またイギリスの所得税では、1910年にとり入れられた超過税 (Supertax)——のちに付加税 (Surtax)——つまり現行では2,000ポンド以上の個人所得に対して最低10%、最高50%までの累進税率をもつ申告納税のほうがより適切なものとなるであろう。Farnsworth が付加税を

(27) U. K. Hicks, *op. cit.*, p.124.

(28) E. R. Seligman, *op. cit.*, p.98.

(29) U. K. Hicks, *op. cit.*, p.124.

「普通所得税制度に対する、たんなる虚飾にすぎない⁽³⁰⁾」といっているのは必ずしも納得しえないところである。実のところイギリスの所得税は、地代・利子・配当・利潤および賃銀などの収益をその発生形態において捕捉する収益税の体系、あるいは Seligman の表現に従うと「租税の系列」(a series of taxes)⁽³¹⁾であって、これらを合算して人に則して概念される所得にかかる租税とは考えられないのである。このためにこそ1803年の税法の表現も「資産、自由職業、商業および官庁からえられた利潤の貢納⁽³²⁾」となっているわけであり、これをいわゆる「所得税」と呼んでいるにすぎない。これは Pitt の1799年の税法が「所得に対する特定の租税⁽³³⁾」となっているのと大いに異なる。それゆえにこそ、この二つの税法の「実質的变化」を明確に捉えなかつた Curtenay の表現を、Seligman がその相異を知らぬものとして注意しているのである。

このようにみてくると、Farnsworth の「近代性」の解釈は益々イギリス所得税に限定した、そしてその意味は現代に受継がれた制度の創設だけを見ていたということが明らかであろう。源泉課税はたしかに成功を収めた。そして徴収方法こそおそらく「イギリス所得税が大きな成功を収めた主要な原因⁽³⁴⁾」であったであろう。しかしそれはいくつかの要因のなかの一つであるとわれわれは考えたい。

III

Seligman は近代所得税の発達の跡を顧みて、四つの段階があることを指摘する。⁽³⁵⁾すなわち、

1. 戦時の臨時的財源として
2. 経常収入の一時埋合せとして
3. 恒久的財源として

(30) A. Farnsworth, *op. cit.*, p.1.

(31) E. R. Seligman *op. cit.*, p.92.

(32) Cf. note 1 above.

(34) E. R. Seligman, *op. cit.*, p.216.

(35) ———, "Income Tax," *Encyclopaedia of the Social Sciences* ed. by E. R. Seligman (New York: Macmillan & Co., 1948), vol. vii, p.626.

4. 財政制度の中核として

この四段階を典型的に経過したものは、ほかならぬイギリスの所得税であった。もとより一つの段階から他の段階へ推移するには、イギリスはもとより各国において様々な契機が存在する。たとえば前節でのべたごとく、対仏戦争の財源の調達であり、また1842年には国家財政の赤字の累積という危機であり、第三段階では一方における戦費の調達、他方における社会関係費の増加があげられるであろう。1870年以降 Gladstone が常に廃止しようとしていた所得税——1874—75年には僅か標準税率20シリングあたり2ペンスという低率であった——も、クリミア戦争、トランスヴァール出兵などの戦費に押される一方、同年代ごろから始った教育法の一連の改革によって、遂に廃止を断念、恒久税の様相をもつにいたった⁽³⁶⁾。続く第四段階ではなにより課税思想の発達をあげねばなるまい。1906年の Asquith の勤労所得軽減に現れた差別課税は、1910年 Lloyd George の一層の発展すなわち大所得重課としての超過税設置にいたって完結する。この措置に貢献した主要な理論的・实际的背景は、Joseph Chamberlain の *The Radical Programme*, 1894年 Sir William Harcourt 蔵相の累進相続税の採用および F. Y. Edgeworth の最少犠牲説の展開であった⁽³⁷⁾。このような思想と実際の経験に加えて、財政収入における所得税の地位を飛躍させたものは、云うまでもなく第一次世界大戦の戦費調達であった。大戦前租税収入の29%をしめていた所得税が、戦後には45%となり、1958年度才入実績では所得税・付加税を合せると、45%強の比重をしめている⁽³⁸⁾。このような一連の発展契機の解明には、もとより各々の事象につき詳細な分析を必要とする。われわれはこの課題を後日に譲り、ここでは以上のごとき所得税の発展の具体的・思想的条件を包括して、一体いかなる要件が所得税の近代性を構成するの

(36) U. K. Hicks, *British Public Finances: Their Structure and Development, 1880—1952* (London: Oxford Univ. Press, 1954), p. 34f.

(37) F. Shehab, *Progressive Taxation: A Study in the Development of Progressive Principle in the British Income Tax* (London: Oxford Univ. Press, 1953), p. 190—209.

前掲拙稿, pp. 98—99.

(38) 大蔵省大臣官房調査課, 調査月報 48巻6号(昭和34年6月) p. 30の表より算定.

かを、引続いて検討しよう。

前節で掲げた源泉課税方法を、イギリス所得税の最大の要因とみながらも、⁽³⁹⁾ Seligman はそのほかに以下の諸点を挙げている。

1. 地域的利害と国庫収入増加の関連が、幸いにも融合していたこと。これは前述の Schedule 制の設置にあたって、所得の査定と直接の賦課権者が General Commissioners の手中にあったことをさす。General Commissioners は所得税創設に先立つ 100 年ほど以前からあった地租委員会のなかから選任されたものであった。彼らはいわば Gentry 階層にある人々であって、地域的利害に密接に関係をもつほか議会の中心的な勢力であり、当時の支配階級でもあった。所得税納税者は彼らの代表者に自らの所得の提供をなすにあたって、「見守られていると感じていた」し、一方所得税収入は中央政府の代表者による慎重な監督に任かせられていると感じていた。かくして官僚支配の重圧を排除しうる一方では、不適正な収入の危険も除かれる、という幸運な機構的有効性におかれていたことになる。所得税賦課と源泉課税の範となったものに、地租があったことは Farnsworth も指摘している。⁽⁴⁰⁾ Schedule A の収入が 19 世紀を通じて、所得税の中核をしめていたことの背後には、このような制度的仕組みがあつたし、農業経営規模の増大、農業技術の目覚ましい改良による農業生産力の増大があつたことは見逃しえない。⁽⁴¹⁾ これに対して Schedule D には、

2. Additional Commissioners の媒介による専門家の活用があつたこと。これによって商・工業の事業所得の査定に効果的な役割を果たした。Pitt の所得税には事業所得の賦課にあつた Commercial Commissioners がいたが、これはロンドン・シティの圧力により出来たいわば租税回避の役割を、結果的にはもつことになり、この種所得からの収入は全く期待に外れたのである。このため 1803 年に代って設置されたこの Additional Commissioners は、General Commissioners によって選任され、各地区における D 種および C 種所得の賦

(39) E. R. Seligman, *The Income Tax*, pp. 214—7.

(40) A. Farnsworth, *op. cit.*, pp. 40—49.

池田浩太郎、「イギリス所得税の先駆的諸税について」一橋論叢 35 卷 1 号 (昭和 31 年 1 月) p. 85.

(41) W. コート 荒井・天川共訳、イギリス近代経済史 (昭和 32 年) pp. 30—34.
今井登志喜、英国社会史 増訂版 (下) (昭和 29 年) pp. 6—8.

課にあたり、「最も有能な実業人」から選ばれたものとして、税法の円滑な運営に少からず貢献した。

3. 検問的措置の欠如。もとより納税者の所得・資産・家族状況に対する行政官の検問的調査は、初めから欠如していたわけではない。長年の経験によって官僚の努力と納税者道徳の向上が、この最も忌わしい感情を減退させてきたのである。

4. 源泉課源制度。これについては上述のごとくである。

5. 税率の緩和なること。これは19世紀を通してみられたことであり、今日では必ずしも妥当しない。ナポレオン戦争中はすでにみたように20シリングごとに2シリングにはじまり、一時1シリングになったこともあったが、ほぼ10%の税率で推移した。1842年 Peel による再設以後は20シリングごとに7ペンスであり、Buxton の示すところによると、1880年まではほぼ2ペンス(1874—5年)から8ペンス(1885—6年)の間、5~6ペンスという税率をもった年が一番多い。⁽⁴²⁾このような19世紀を通ずる税率の低さは、政府およびイギリスの社会の中に、所得税は戦時の愛国心に訴えてこそはじめて効果があるという観念と、国家経費が低位の水準で推移したこと、収入の大半は関税・消費税で賄われていたという諸事情があったことは、所得税がその基礎を固めてゆくうえに効果があったことと思われる。いわば19世紀を通じて所得税は a rich men's tax であったのである。

6. 差別課税の採用。いかなる所得の源泉を問わず、同率の課税に服することの反対は所得税創設の当初からあった。所得発生の特続性と所得獲得の実質的費用の相異に注目して、勤労所得の軽課、財産所得の重課の主張が続けられたのは、19世紀後半の各時期に現れたといつてよい。実際にこの差別課税が採用されたのは1906年であった。それまでには J. G. Hubbard, J. S. Mill の差別課税擁護の主張が繰返し行われていた。これの採用をはばんだものは Gladstone による大所得階層の貯蓄を源泉とする資本蓄積の擁護であった。経済史の教えるところでは、19世紀イギリスの資本形成は自発的貯蓄によるとこ

(42) Sydney Buxton, *Finance and Politics: An Historical Study, 1783—1885* (London: John Murray, vols. II, 1888), vol. II, pp. 378—9.

る多く、これを支えていたものは一つには上記のごとく税率の低位と、差別課税をとらない制度であつたとみてよからう。差別課税の採用は、19世紀終末における課税の公正原則が、漸く主観主義的平等観念に内容の推移をみたことによるものである。

7. 累進課税の採用。累進課税の構造は、平均税率より限界税率の方が常に上位にある状態をさし、⁽⁴³⁾ 所得税の構成として免税点の設置、差別課税の採用および本来の意味における所得スケール増加以上の税率の上昇という三点を指摘しうるとすれば、⁽⁴⁴⁾ 累進課税は Pitt の所得税においても、免税点がすでに設けられていたという意味で存在していたことになる。だが Seligman の指摘するのはこの構成の最後のものをさしている。この意味では累進課税の採用は、差別課税の採用とともに1910年に始ることになる。恐らく Seligman が *The Income Tax* (1911) を書いていた当時、現代にみるような付加税の最高税率50%という高い税率がとられようとは予想しなかつたであろう。ごく低度の累進課税でも、「所得の没収」として批難されたことを顧るとき、まさに「公衆の観念の注目すべき変化」⁽⁴⁵⁾があつたとして指摘しうるものである。

以上の7つの点をイギリス所得税が成功した要因として、また「近代的現象」である所得税の諸構成要因として Seligman は挙げている。そしてこれらの要因の前提をなすと同時に中心的思忖は、公衆の感情のなかに、ゆっくりとしかも

(43) R. A. Musgrave and T. Thin, "Income Tax Progression, 1929—48," *The Journal of Political Economy*, vol. LVI (1948), p.498.

租税負担を T 、所得を Y で示し、 T は Y の函数 $T=f(Y)$ であるとする、平均税率は $f(Y)/Y$ に等しい。そして、 $\frac{d}{dY} \left\{ \frac{f(Y)}{Y} \right\} \geq 0$ にしたがつて、増加し、一定に止り、あるいは減少する。

$$\frac{d}{dY} \left\{ \frac{f(Y)}{Y} \right\} = \frac{1}{Y^2} \left\{ Yf'(Y) - f(Y) \right\} = \frac{1}{Y} \left\{ f'(Y) - \frac{f(Y)}{Y} \right\}$$

$M=f'(Y)$ および $A=f(Y)/Y$ とすると、

$$= \frac{1}{Y} (M-A)$$

$M > A$ ならば、租税構造は累進的、

$M = A$ ならば比例的、

$M < A$ ならば逆進的となる。

(44) F. Shehab, *op. cit.*, p.1.

(45) E. R. Seligman, *op. cit.*, p.213.

着実に生じてきた大きな変化であることを指摘する。初めの所得税に対する反感が次第に消滅するとともに、その止むをえざることを認める感情に変遷し、さらにイギリスの社会と財政のうえに果たした大きな役割を積極的に評価する方向に移ってきた。この変化が累進制や差別制の採用に現れている、というのである。また別な個所で所得税の採用とその施行が成功するのは、「かなり進歩した政治機構の段階と、社会と国家のあいだに相当程度の協調をもたらすに足る政治制度の存在を前提とする⁽⁴⁶⁾」とのべている。

所得税成立の背景を規定するこれらの国民感情と政治機構の結合を、他の角度から端的に「高度資本主義の産物⁽⁴⁷⁾」であると規定するのは、F. Neumark である。所得税創設の最も早かったイギリスにおいてさえ1799年、他の諸国では前述したように19世紀後半に集中して創設されたのをみると、所得税の歴史は地租・消費税および関税に比して極めて短い。この若い歴史しかもたない所得税が「近代的現象」を示したのには、さらに分析が多岐に亘らざるをえない。Neumark はその前提として、所得の増大とその正確な計算に習熟した経済体制をあげ、さらに財務行政の成熟、国家部門の拡大と干渉主義的傾向の増加をあげ、これら一連の前提条件を契機として、「対内的・対外的および財政政策的観点からみて、革命的と名付けるにふさわしい時代に採用されたのは驚くに値しない⁽⁴⁸⁾」という。この変動の激しい時代がもたらしたものは課税量の増大により、所得税の a rich men's tax から a people's tax あるいは a mass tax への変化であった。そこで Neumark は、近代所得税の Merkmal をつぎのよう⁽⁴⁹⁾に示している。

1. 所得税は課税客体・課税標準および税源が同一の「所得」に賦与されるものであること。この三者の同一性 (Identität) は、実質的財産税でも同じく見られるが、しかし經常税としての重要性は少い。
2. 近代所得税は、あらゆる所得要素を別々に捕捉するのではなく、一人の

(46) —————, "Income Tax," *op. cit.*, vol VII, p.626.

(47) Fritz Neumark, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung* (Bern: A. Francke, 1947), S.21.

(48) *Ibid.*, S.24.

(49) *Ibid.*, SS. 28—33.

人が一年間にえられる純所得の全体 (Totalität) を課税客体としていること。このいわば人税であること、総合所得課税であることとをもって特色とする。

3. 所得税は現実の (wirklichen) 所得を直接把握するもので、外形標準による物税的直接税とは異なるものである。これとともに、第2点を併せていえば、現実の純所得が課税所得となることがあげられる。

4. 現実の純所得の把握方法としては、納税者の申告によること。

5. 近代所得税は納税者の人間的給付能力を把握するため、一連のあらゆる可能性を考慮している。累進課税・差別課税・扶養者控除および疾病・老令控除などが行われるのは「最も人間的な人税」 (persönlichste Personalsteuer) である所得税以外にはなく、これらが高度資本主義の産物であることと相俟つて、近代所得税の標識を構成するとのべている。

Neumark の挙げる要因のなかには、源泉課税は強調されていない。課税量の増大とともに徴税技術の改良が必要とされ、その一因として源泉課税 (Quellenabzug) があげられているにすぎない。Neumark によると、源泉課税は近代所得税を構成する諸要因の一つの前提にすぎないように思える。この点は Farnsworth の見解と明確に異なるところであり、源泉課税を強調しない反面、総所得の「全体」に課税する総合申告課税と、所得税の人税としての諸要因を指摘するのは注目に値しよう。イギリス的な源泉課税およびこれと結びついた分類所得税と、いわゆる純資産増加分を所得とみ、課税方法として総合申告主義を本則とみる、この二つの相異と対立はいわばイギリス的所得税とドイツ的所得税の性格の相異に帰するように思える。

Neumark は所得税の体制的な発生の性格を高度資本主義の産物として捉えた。これとほぼ同様の把握をなし、とくに累進課税の所得再分配効果を指摘するのは木村元一教授である。⁽⁵⁰⁾ ソンバルトの用語に従って、「後期資本主義」の段階において累進的直接課税が現れる契機が生れる。そこでは所得と富の不平等な分配が、とくに証券・債券・株式などの有価証券の intangible な形体をも

(50) Motokazu Kimura, *Conditions for Direct Taxation and Other Essays* (Tokyo: The Science Council of Japan, Division of Economics, Commerce & Business Administration, Economic Series No. 17, 1958), pp. 16—20.

って蓄積され、この蓄積された租税納付能力の捕捉に——納付能力の定義は歴史的にみて変遷してきたが——累進課税の体制的な意義をみておられる。そして所得税に限ることなく、一般に直接税の諸条件として以下の諸点をあげておられる。

1. 真実の所得および財産の正確な計算。正確な租税の賦課が行われるには、もとより正確な所得や財産の算定が行われねばならないが、他方正確な計算が可能であるというのは、国民経済の資本主義的発達に依存する。近代的応能原則を目的とする直接税は、企業と家計とがいまだ分離していない前資本主義的経済では不可能である。

2. 生活費の免税を認めるには、比較的高度の国民所得水準が存在しなければならない。累進課税が有効なのは、社会が高度の生産力の発展を示し、かなりの富の不平等を示した場合である。貧富の差が大きい場合には、累進税率はまさに比例税率と同様の作用しか果さない。この場合でも、低い所得水準に課税されたなら、社会の大多数の生活は危機に瀕する。

3. 納税者の租税納付能力の相異および所得発生の源泉の相異について控除を行うには、納税者数が適当に制限されなければならない。納税者数の制限は、正確な所得の確定のためにも必要なことであり、賦課の対象を広げようとすると、限界徴税費が限界租税収入を越え、多くの困難と摩擦が生ずる。

4. 直接課税が源泉課税に依らずに、自己賦課を伴う場合には、源泉申告制度が必要である。納税者の自主的納税に俟つのは、高遠な課税の理想であるが、実際には自己賦課は調査によってはじめて可能である。信頼するに足る源泉申告なしには、直接課税は適切に作用しない。

5. 複式簿記、公認会計士制度および事業取引における小切手の使用などの普及発達は、直接課税の一条件をなすといえる。これらは資本主義経済の発展に依存するところ多く、まさに複式簿記は「資本主義的合理性に応じて生れた子供である」。

6. 能率的な徴税制度の存在。これは間接税の場合にも同じことが云えるが、直接税の場合には一層切実である。

7. より具体的問題は、税率の構成である。税率の態様と形式、免税点、扶

養控除、勤務所得控除および減価償却の方法など、税法に規定された上記諸条項は直接課税の成否をかけている。

8. 税制全体としての問題は、さらに関係をもつ。たとえば累進課税と比例課税の関聯、地方税と国税の比重、二重課税問題の考慮などこれである。

木村教授の指摘は、所得税を含めた直接課税の適否に関聯して著しく広汎に亘り、そして Seligman, Neumark よりはるかに具体的問題を示している。そしてこれらの諸条件は、一口にいつて、資本主義の成熟を最も重要な条件とするということに結論づけられている。

Seligman, Neumark および木村教授の指摘する諸点の背景には、それぞれイギリス、ドイツおよび日本の所得課税の現段階的把握があると予想してよからう。一口に「かなり進歩した政治機構と、社会と国家の協調」の存在といい、あるいは「高度資本主義」「資本主義の成熟」といつても、各国における内容は極めて相異している。以上三教授の指摘のうちとくに木村教授の第2・第3の条件については、差別課税・累進課税の実施を前提とした要点であることは改めて重要性をもつと思われる。高度の国民所得水準の達成された状態および納税者数の特定範囲に対する限定などの要点は、Seligman, Neumark があえて取り上げていないということであるばかりでなく、正確な複式簿記による収益計算の慣習の普及と浸透は、他の条件とともに資本主義成熟のより具体的な様相を把握するものとして注目されよう。

IV

われわれは、所得税創設の体制的理解を目的として、所得税の近代性をめぐる諸点を挙証してきた。そこに顧みられるものは、源泉課税・差別課税・累進課税・正確な収益計算方法の浸透など、いわゆる高度資本主義を体制的背景として理解しうるものがあつた。それと同時に高度資本主義の国状に応じた具体的発現形態を忘れてはならないことが明らかとなつた。すなわちイギリスにおける分類所得税制度、これに対する総合申告所得税制度の相異に顧られるところである。

さらにわれわれが、高度資本主義の具体的発現形態を注目するとき、そこに所得税賦課あるいは租税負担の軽重を決定する政治的諸条件を忘れてはならないように思える。いつの時代でも国民の世論を公平に満たそうとする政治は極めて稀であったという。イギリスにおいては所得税創設の当初、議会の主勢力は地主段階に握られており、その階級は産業革命の進行を通じて資本家的地主ともなった。彼等は大農経営のためにインクロウジヤを行い、農事の改良をはかりナポレオン戦争期の食糧供給を握っていた中心勢力であり、1815年の穀物法を成立させた政治的圧力をもっていた。中産階級および労働者階級が政治に関与するにいたる時代は、なを20年後のことである。また一方商・工業階級も完全な資本公開にもとづく資本の吸収と経営を行っていたわけではない。会社法の成立は1844年のことであり、同族・知人による投資によって賄われていた状態が支配的であった。これらの諸状態を顧みるとき、課税権者の手中にはいつれの階級の利益が隠されていたであろうか。われわれは資本主義の体制的理解を目標に、この小論で指摘された諸点とともに、この条件を考慮しなければならぬであろう。

(35. 2. 12)