

F. シェハーブ「累進課税論」

F. Shehab: Progressive Taxation—A Study in the Development of the Progressive Principle in the British Income Tax, Oxford University Press, 1953, 294pp.

早見 弘

I

現在直接税が租税収入の中核を形成している米・英・日三国において、第二次大戦後とくに所得税がその比重を増していることは周知の事実である。例えば1958～59年度租税収入予算において、米国では個人所得税 48.6 %、法人税 23.9 %、英国では所得税 43.9 %、附加税を加えると47%に達し、わが国においては同年度法人税 28.2 %にその首位を譲ったとはいえ、源泉・申告分を併せて20.8%に達している。今日みるごとき所得税の卓越した地位を歴史的に考察することは、所得税の性質を知るうえにおいて、とくに租税配分原則に照して興味ある問題であることを失わない。

本書は、序文によると Iraq の首都 Baghdad の College of Commerce & Economics における F. Shehab 氏が、Oxford 大学に提出した学位論文である。その副題に「英国所得税における累進原理発展の研究」と述べられ、学位審査に Prof. D. H. Macgregor および Prof. H. J. Habakkuk の二氏が担当したこと、さらに本書を通ずる研究作業からみて、経済史もしくは財政史を専攻する人のごとくに思える。

「累進税」はもとより税率の一種をさすものであって、課税標準の増加以上に、税率が増加する租税をいう。英国において累進税率の端的な適用をみたのは、後にみるごとく1894年の相続税であるが、著者は所得税に限定して所得税以外の諸税への論及は、必要な程度に応じてしか述べられていない。「累進税の基本的思想は、高額所得の支払能力を犠牲として、低額所得を救済するように負担を配分することを意味する」(p. 1)。このような思想は19世紀終末に至

って注目を浴びるようになったものであった。それには1870年代末以来社会関係費の激増・軍事費の増加に伴う国庫収入の不足を補う意図があり、同時に理論的には F. Y. Edgeworth の研究が力を副えたものであった。しかし著者は近代所得税の累進原理を、上述の意図を表現するものとして、三つの標識に区分する。(1)免税点 (Exemption) の設置、(2)免税点以上の所得について標準税率・軽減税率を定め、さらに附加税についての高度の累進税率の三者を含めた累進制 (Graduation) の設定、(3)稼働所得 (earned income) 控除にみられる、不労所得 (unearned income) よりも優遇的な差別制 (Differentiation) これである。⁽¹⁾ 免税点の設置は、人間の生存にとって不可欠な最低生活費を直接的に課税しないことをいみし、所得税創設の当初より、所得税納税者および扶養家族控除を含めて制度化されている。他方これに加えて、徴税能率の点から低額所得の捕捉は、徴税費逦増の傾向を示しこの理由からも免税点の設置は正当化される。累進的所得税もまた、その一要素である軽減税率の採用が、最初の所得税にみられるということで古い歴史をもつものであるが、所得増加分についての限界効用逦減を前提として理論化したのは漸く19世紀から20世紀の境においてであり、初期においては博愛主義的色彩の強いものであった。英国においては、著者が指摘するごとく、累進制の採用は、議会制度、なかんずく19世紀における選挙法の改正と密接に結びついていたことは注目してよい。⁽²⁾ 一方また「社会関係費の増加がなかったならば、累進税 (progressive taxation) もまた真剣に考えられなかったであろう」(p. 3~4) といわれるごとく、国家経費の増加によって、十分な収入をあげるに足る租税として、累進所得税が問題とな

(1) 著者はこの三つの標識を旧税率によつて示している。因みに本書の序文は1951年末に書かれている。現行税率では、免税点—独身者 £140, 夫婦者 £240, 外に子供扶養控除がある。標準税率—普通所得税 £1 につき 8s6d (42.5%), 軽減税率—最初の £60 につき £1 につき 2s3d (11.25%), つぎの £150 につき同じく 4s9d (23.75%), つぎの £150 につき同じく 6s9d (33.75%), 附加税—£2000 を超える個人所得につき10段階に分け 10% から 50% までの累進税率。給与所得控除—所得額 £4,005 まで9分の2, £9,945 まで9分の1である (大蔵省主税局, 税制主要参考資料, 昭和33年7月参照)。

また E. R. A. Seligman は、課税所得の確定から租税の平等および普遍原則に照して、上記三点を検討している (The Income Tax, 1911, p.22 ff.)。

本書を評するには、余りに遅すぎた感があるかもしれない。予めお断りしておく。

(2) しかし本文中にはこれについて述べられていない。

った事実は、決して見逃すことはできない。いなむしろ所得税そのものが、戦時税として創設され、戦争と運命をともに改廃されてきたことを知るならば、著者はまずこの事実と、所得税の機動的な国家収入の性格を強調すべきであつたろう。所得税を「審問的租税」と批評し、貯蓄を阻害して資本蓄積を遅滞せしめ、新興の産業資本家にとって反対の的であつた所得税も、戦争に入るやその声を黙さしめたほどの理由をもっていた。だが一たん所得税が19世紀中頃から恒久税の様相を帯びると、免税点・累進税制の問題よりも、論議の中心となつたものは差別課税の問題であつた。稼働所得を不労所得より優遇して、特定の控除を与えることは、稼働所得の不安定・有期的性質から、この所得層の感ずる犠牲が、不労所得より大きいという理由による。租税配分原則のうえから差別制が争われたのはまさにこの理由であつた。だが差別制には20世紀に入つて、経済的刺戟 (incentive) の角度からみる問題が生れた。著者は明示しないが、例えば今日の勤労所得の源泉徴収制 (Pay-As-You-Earn System) にみるごとく、働くか閑を選ぶかの選択に重大な要素をなすものは、差別制を含めた所得税体系に外ならない。⁽³⁾

しかし本書における著者の対象範囲は、「純粹に経済的刺戟の問題が最もさし迫つてきた」(p. 275) 時代、すなわち、累進所得税がほぼ完成した体系をもつていた1919年の王立委員会の決定をもつて終つており、本書はあげて、1799年 William Pitt の所得税創設から120年間、19世紀すべてを被う期間の所得税配分原理をめぐる政治家・経済学者の諸論争に費されている。さらに所得税創設までの前史として、1688年名誉革命を契機として「国家財政の新時代の出発」(p. 9) をみたその年からの租税思想を序章として述べる。したがつて、英国近代史の2世紀に亘る範囲に本書の展開をみることになる。そしてその視角は上述のごとく、免税点の設置、累進制の問題および差別制の問題の三点である。以下順を追つてこれを述べ、若干の検討を試みよう。

本書の章別はつぎのごとくである。

第1章	序論	p. 1
第2章	1688~1799年間の英国税制の理論と実際	p. 9

(3) cf. U. K. Hicks, *British Public Finances, Their Structure and Development, 1880—1952*, 1954, p.95ff.

第3章	Pitt の所得税	p. 46
第4章	中間期	p. 70
第5章	Peel の所得税とその批判	p. 86
第6章	Hume 委員会, 1851~2年	p. 100
第7章	Disraeli と Gladstone の論争	p. 112
第8章	Hubbard 委員会, 1861年	p. 137
第9章	差別課税論の再検討	p. 158
第10章	税制改革の調停工作	p. 173
第11章	累進課税への新しい関心	p. 189
第12章	累進税への第一歩	p. 210
第13章	1906年の特別委員会	p. 223
第14章	差別課税および累進課税の創設, 1906~19年	p. 246
第15章	1919年の王立委員会	p. 260

ほかに附録として1919年の所得税の所得種類別実効税率表と限界税率グラフを含む四篇と、文献目録が収録されている。

II

名誉革命期の財政構造は、1643年共和制下の英国において John Pym が初めて消費税 (Excise) を創設して以来、封建的貢納に代って戦費を供給するのに役立ったこの租税は、次第に恒久化され、課税品目も拡大され、関税と並んで国庫収入の大半を占めていた。残る小部分を臨時税としての人頭税 (poll-, capitation tax), 炉税 (hearth-money) および月割税 (monthly assessment) など、三種の直接税が占めていた。⁽⁴⁾ 消費税・関税などの間接税が国庫収入の主要項目を占めていたことは、もとより封建的貢納の徴収に続く徴税の容易さもあつたと思われるが、この事実を支えていた理論的根拠は18世紀に入っても抜き難い支持を与えていた。いわゆる利益説と呼ばれる租税配分原則これであつて、国家の与える保護に応じて貢納すべきことが公平にかなう由縁であり、その保護によって、貧者にとっては生命と基本的社会権を全うすることができ、富者に

(4) 長谷田泰三, 「英国財政史研究」, 昭和26年, pp. 99—114.

とってはこの最少限の利益に加えて、彼の財産および富を増殖する機会が与えられる。したがって人々の貢納は公共の平和にあづかる分け前と利益に応じて決定さるべきであって、この標準は消費支出に最もよく示されるため、必需品に課税してすべての人々に国家の保護という利益に応えしめ、さらに奢侈品に課税して富者の受ける利益に応えしめるべきである。当時の奢侈品は主として輸入品から成立っていると観念されたため、国内消費税一般のみならず、関税の徴収も正当化された。この見解を代表するものは William Petty を始め、Thomas Hobbes, Thomas Sheridan などであった。

著者はこれらの利益説に対して強い疑問を投げかける。租税負担は国家からうける保護に比例すべきであるか？ 国家の保護は正確に測定しえない抽象的観念であるし、かりに測定しえたとしても、その規準は納税者の富に比例すべきであって、J. S. Mill が指摘したごとく、国家の保護が加えられるべきは富者よりも貧者ではないのか、と。また消費支出は、富したがって租税給付能力の公正な規準たりえようか？ 消費支出に課税することは同時に貯蓄に課税しないということであり、したがって富者の負担は貧者よりはるかに軽くなるだろう、と (p. 12)。このような著者の問題の提出のしかたは、17世紀の租税思想を解するのにはかなり疑問である。利益説と能力説が未だ混然としながら、なをかつ矛盾を示していない Petty 以下の所説を、社会問題が切迫しはじめた19世紀後半の Mill の論説をもって説明するのは当をえないと思われる。著者は消費税擁護の時潮のなかにあって、1659年の古きに、すでに所得の余剰に課税すべきことを提唱した W. W. Gent の直接税主義を、2世紀のちの租税思想につながるものとして強調する (pp. 13~15)。Gent の平等の解釈は租税給付能力を個人の余剰に求め、高額所得・富裕財産には「比例的に」大なる課税をなすべきことにあつたが、しかしもとより国民所得再分配を目的とした社会政策的意図はもっていなかったのであり、Petty の消費支出にせよ Gent の個人余剰にせよ、平等の、税率における具体的表現は、課税標準に対して「均一率」(at a flut rate) で課税することに示されていた。

この平等の観念、すなわち比例税をもって平等とする解釈は、17世紀における臨時税として直接税——人頭税・炉税・月割税——にも採用された。しかし

これら直接税配分の特色は消費規準ではなく、支払能力に応じて課税されたことにある。ここでの支払能力とは推定所得をさし、人的事情を考慮し、家屋の大きさ、所有財産によって、所得を推定する根拠とされたこと、所得の大きさが唯一の問題であって、所得発生源泉すなわち差別制の考慮はなかったことなどに、間接税とは対蹠的な特色を示している (p. 14~15)。しかし直接税形式として——しばしば地方団体へ配賦税形式をとったとはいえ——地租の意義を顧みなければならぬであろう。著者は17世紀における地租が、土地だけにかかるものでなく、1692年の法律によればすべての財産・所得形体が含まれており、動産を捕捉しうる範囲が減じ、徴税官の査定の恣意・腐敗などによって不平等を激化した (p. 17) と関説するのみで、比較的簡略にすぎるのは不当ではないだろうか。しかも Walpole の治政 (1721~42) に、動産所有者の連税によって、地主階級 (Landed Men) への負担は、1694年國家経費を補給する目的で設立された英蘭銀行をはじめ、東印度会社、南海会社の株主たち、いわゆる金権階級 (Moneyed Men) の公債利子所得免税と対抗して、ついに後者への課税に成功したこと (pp. 22~3) を顧みれば、地租の配分と負担を今一步論ずべきであったであろう*。

17世紀末から次第に消費規準について疑問が投ぜられる。John Locke, Charles Davenant, Sir Richard Temple, John Cary などがそれぞれの角度から批判し、なかんづく Cary と18世紀中葉から Sir Matthew Decker, Francis Fauquier および Dr. William Paley などが急進的に直接所得課税への道を開いてきたことが注目される。だがなんといっても18世紀においては Adam Smith の影響は大きい。Smith の時代には、すでに Walpole, Wilmington を継いだ Henry Pelham (1743~54年治政) が既存の窓税 (Window-tax) を改訂して税率をかえこれに車税 (duty on carriages) を加え、外形標準による富裕階級への課税を行って人気を得ていた。これはさらに Smith の示唆によって、Lord North, Frederick (1770~82在任) がアメリカ独立戦争に際して家賃税を創設したのを始め、「支払能力が目前に現れた規準」(p. 35) として馬税・犬税・下僕税など一連の Tax on Establishments を創設した。これらの外形標準にしてかつ富者にかかる租税はのちに1785年 William Pitt に

* 地租は William III の「一般献納金」(General Aid) から生れたといわれる (U. K. Hicks, Public Finance, 2nd ed., 1955, p.121.)。

よって Assessed Tax として統合され、所得税の前身となる基礎を作った。

Smith は彼以前の“Orthodox theory”が説く、間接税こそ平等の規準であるという命題を否定した。彼の「人々の消費は必ずしも彼の所有するものに應ずるとは限らない、それゆえ支出課税は行政的利益がたとえあつたとしてもあきらかに不平等である」(p.32)とのべる初期の見解からさらに「国富論」において、国家が主として間接税に租税収入を頼っているのは、「収入に比例して人々に課税する実際的不可能性」によるものであり、したがって間接税は能力に応じて負担を配分すべき理想的租税の止むをえない代替物であるとみた(p.32)。著者は Smith 「国富論」における、本源的所得形態と関連した多数の租税の転嫁・帰着過程を述べてはいないが、Smith は租税の窮極の負担者を(1)地主、とくに市街地地主、(2)利貸資本家、(3)一般消費者であることを示し、(2)の利子所得者に対する課税は、その調査のために苦痛を与え、海外へ資本の流出すら招くとして否定し、結局地主と一般消費者が租税者となるという。このことは Smith の分配形態としての地代・賃銀・利潤のうち、地代のみが租税を負担しうるのであって、賃銀・利潤は租税を賦課されたとしても資本の移動、価格法則を通じて他へ転嫁するため、担税者とはならない。ここで一般消費者とは Smith の所得観からすれば、それもまた当然地代・賃銀・利潤の三つからなることが予想されるが、「一般消費者の負担と説くのは分析を一手前で中止する感を与える」⁽⁶⁾。しかし彼においては「生活の必需品および便宜品」と規定した年々の労働生産物を「必需品」と「奢侈品」に区分し、利潤や賃銀の所得者も奢侈品の消費者たる限りは租税の負担者であつて、必需品課税は、賃銀税が不合理であるとともに「馬鹿げている」。ところが地代にかかる租税について「社会の土地と労働の年々の生産物、すなわち、人民大衆の真実の富と収入とは、かかる租税がかかっても、旧と異るところがないであろう。敷地地代並びに普通の地代は、恐らくそれらに特に課せられる租税を最もよく負担できる収入項目である」⁽⁷⁾とのべ、上記 Lord North の家賃税の実施の理論

(5) Lectures on Justice, Police, Revenue, and Arms (ed. Cannan, Oxford, 1896), p.240.

(6) 木村元一、「財政学」, 昭和24年, p. 139.

(7) A. Smith, Wealth of Nations (ed. Cannan, 1904) Vol.2, p.328 (大内訳, *

的根拠を与えた。Smith が地代税，とくに農業土地にかかる地代よりも，敷地にかかる地代を推奨したことは，累進制の一つの表現である差別制を提案したもので，と著者は考える (p. 35)。しかし Smith が敷地地代について述べた有名な一節「富者が，彼等の収入に比例するに止らず，その比例以上に何程か余計に公共的経費に貢献することは，非常に不合理なことではない⁽⁸⁾」という表現は，Seligman にしたがって，累進課税を積極的に推奨したのではなく「偶然の一致」であるとみている (p. 34)。

Smith「国富論」を座右の書として1793年に始った対仏戦争の財政々策を担当した William Pitt は，1793年 Assessed Tax を恒久税とし，1796年さらにこれを増税するとともに多数の課税品目を加えた。対仏戦争が進展をみるにつれ1798年，戦費調達のために Assessed Tax を三種に区分して，それまで支払っていた税額にもとづきそれを一挙に2倍～5倍に増額した。Triple Assessment と呼ばれているものがこれである⁽⁹⁾。しかしこの増税は，実施6カ月後には適用の不平等と非常な脱税によって，見込収入450万ポンドのうち僅か185万ポンドにしか達せず，戦争の危機が必要とした収入を生み出さないことは明らかとなった。しかし「戦時財政という点を除いても，Assessed Tax theory はもはや生きのびうるものではなかった。それがたとえいかに累進的であったにせよ，この税は性質上特定の支出項目に課税するものであり，そのため税収には限界があったのである。このために一方において消費税はなを収入を生む税目として第一のものとして挙げられたのである。……このようにして，一般消費者と富裕者の租税負担の均衡は，所得の直接課税にもとづいた新しい財政措置を俟たねばならなかった。Assessed Tax はその好調のときでも奢侈的支出のすべてを対象としたものではなかったし，貯蓄を除いた点を別としても，人々の相対的支払能力の妥当な規準ではなかった。遅かれ速かれ，直接所得税は避けられないものであった」(p. 44～45)。

かくして所得税は1799年 George III, 39年法律第13号により4月5日より施行された。英国所得税史したがって本書の主題は1799年をもって始まる。この

*「国富論」4—p. 218.

(8) *ibid*, p.327, (大内訳 4—p. 313).

(9) Seligman, *ibid*, p. 65ff に詳細に述べられている。

年は所得税創設の記念すべき年であったが、しかし創設の必要は対仏戦争に促がされたものであり、臨時税としての性格は当初からもっていた。19世紀中葉以後、復活した所得税を Gladstone が常に廃止しようとして心にかけていたのも、所得税が戦時の愛国心に訴えてこそ成果あるものと考えていたことによるものであろう。ともあれ、Pitt の所得税はつぎのような構成をもっていた。すなわち、所得を四項目に分類し (I) 不動産所得、(II) 動産所得および商業・自由職業・官吏・年金・俸給・賃銀および家業による所得、(III) 国外に所有した海外投資より生じた英国に居住する者の所得、(IV) 以上いずれにも属さない所得、これらの所得項目について査定方法が異なり、不動産所得・動産その他の所得について総経費を差引き、申告の義務を課していた。(II) 項該当の商工業・自由職業による所得については、前年度利潤かまたは前3カ年の平均利潤によって査定をうける選択権が与えられた。そして60ポンド以下を免税とし200ポンドを超えるすべての所得に1ポンド当り2シリング、すなわち10%の標準税率を設け、60ポンドから200ポンドまでには累退税率が適用され、扶養控除・生命保険料控除もまた適用された。

免税点の設定および200ポンド以下に適用された累退税率については、最低生活費を直接徴収しないことによって国民の能率を維持し、国民生産物の減退を生ぜしめないことが目録まれたのであるが、当時として「博愛主義的見地」から上記の措置がとられたという (p. 51)。200ポンド以上1ポンド当り2シリングの比例税をかけたことは、英国議会における所得税論議が中立租税政策を戦時においても維持する論調を具体化するもの (p. 48) とみるべく、累進税は「富者より余剰を奪い、刺激と雇用を阻害するため有害であり……累進税は財産を平等化する計画を意味し、立法上回避せねばならぬ重大な不正である」(p. 49) とのべられた。勤労所得優遇の差別課税は所得の源泉に溯及するところの「社会の本性に反する事態であり」いずれの源泉を問わず所得を得る人々すべては、国家から同じ利益を享けている、という理由で反対された。差別課税の実施は所得税が最も嫌悪された、所得源泉の審問的調査を敢て行うことにはかならず、その当時は必要なことでも、また望まれたことでもなかった。このような Pitt の所得税は直接所得にかけられたことを別とすれば税率、免税

点、扶養控除など一僅か変更したが一すべてその先行者 Triple Assessment に借りたものであり、なにも「original なもの」はなかった (p. 52)。

しかしながら所得税は失敗だった Triple Assessment より5倍に当る収入を生み出したのであり、その後年々収入は増加して1815年対仏戦終了とともに廃止された際には当初の2倍強にのぼる1,564万ポンドを得たのである。⁽¹⁰⁾

本書においてまことに奇妙に思えるのは、所得税を取扱いながら、ほんの僅かの場合をのぞいて所得税収入および対象とする年代に亘り租税収入の大半を占めていたと思われる消費税・関税さらには公債収入について、統計数字をあげていないということである。所得税について議会の内外で論議された諸問題の軽重も、租税収入構造を示すことなくしては明確に取扱うことはできないであろう。⁽¹¹⁾ またのちに示すごとく、差別課税の問題も所得種別別所得税負担率を示すことなくしては恐らく問題の核心に迫ることはできないであろう。⁽¹²⁾

1799年創設の所得税は1802年5月 Amien 条約の成立によって、臨時税としての性質から、一たん廃止された。しかし再び対仏緊張の増大とともに Pitt の後を継いだ Addington は1803年二つの新しく、かつ今日にいたるまで存続する制度と、税率の変更をもって再び所得税を採用した。その制度とは一つは所得を5つの Schedule に分類した分類所得税制度であり、二つは源泉徴収制度 (Deduction at the Source) の採用である。Pitt は所得を4つの項目に分けたが、Addington の Schedule System はさらに細分整理して以下のごときものとした⁽¹³⁾ (p. 53)。

- Schedule A — 土地、建物の所有 (Ownership) によって生ずる所得
 // B — 土地の占有 (Occupation) によって生ずる所得
 // C — 公債利子収入

(10) Seligman, *ibid*, p. 115 および Sydney Buxton, *Finance and Politics*, 1888, Vol. 2. pp. 378—9.

(11) J. F. Rees, *A Short Fiscal and Financial History of England, 1815—1918*, 1921, p. 232ff に、英国租税収入額をみることができる。

(12) 大内兵衛・武田隆夫、「財政学」, 昭和31年, p. 97.

(13) D 種はさらに6つの Case に分けられ、1949年度から小規模農業所得を対象とした B 種所得は、D 種所得として課税されることになった (加藤清、「各国租税制度の解説」, 昭和33年, p. 70参照)。

“ D —— 商・工業利潤, 家業・自由職業所得

“ E —— 貸銀所得, 年金

Schedule System と相応して, A 種は借地人, C 種は英蘭銀行, E 種は雇用者がそれぞれ納税義務者となり, B・D 種は直接申告義務をもつものとされた。源泉徴収制度は「成功であったため 19 世紀後半に提案された多くの所得税改革は, この便宜かつ有効な徴収方法を危くするものとして反対された」(p. 54)。1799 年の申告制による所得税については Seligman が「不幸にもこの方法は成功しなかったと聞いている。個人の利害関係に作用することにおいて, この賢明かつ思慮深い方法は, 人間性の不完全に余りに多くを期待していることがわかった。実施において不平等となりそれゆえ自らの原則を破ってしまった⁽¹⁴⁾」と述べているのと極めて対蹠的である。因みに Shehab と Seligman の研究の差は, 後者が当時の徴税機構を詳しく検討しているのに対して, 著者はそれとの関連における検討を怠っているところにある。英国国庫制度上きわめて重大な 1787 年の, これも Pitt の名と結びつく the Consolidated Fund の創設すらも関説していないということは, 英国財政史上重要な制度史への顧慮を失している⁽¹⁵⁾というべきであろう。

Addington の 1803 年の所得税は 60 ポンドの免税点については Pitt の所得税と同じであったが, 標準税率は 200 ポンドから 150 ポンド以上の所得に変更され, 税率も 1 ポンド当り 2 シリングから 1 シリングへ低下した。そして 60 ポンドから 150 ポンドまでの軽減税率は最低 3 ペンスから始っている。議会の票決の結果このように定められたが, ここで Addington が, 明白な差別課税を提案していたことは, 著者の見逃がさないところである。すなわち Addington 案は, 60 ポンド以上 1 ポンド当り 1 シリングの一般所得税をかけ, とくに 60 ポンドから 150 ポンドまでの自由職業所得および貸銀所得にだけ軽減税率を適用し, 他はすべて上記 5 % の負担に服せしめようというものであった。これに対して Pitt は反対した。彼の主張は所得規模だけをみてその獲得源泉を問わないことが平等原則にかなうものであり, 低所得に軽減税率をかけることが正確であ

(14) Seligman, *ibid.*, pp. 90—91.

(15) Rees, *ibid.*, p. 12, および木村元一, 前掲書, p. 141.

っても、その低所得は所得源泉とはなんの関係もない、というものであった。Pitt は土地からの 100 ポンドと鋳夫の働いて得た 100 ポンドとには *real differences in sacrifice* があることを見逃がしていた。しかし Pitt は勝ち Addington 提案は修正されてしまった (p. 56)。

所得税標準税率は 1805 年 1 ポンド当り 1 シリング 3 ペンス (6.25%)、1806 年 同じく 2 シリング (10%) に変更をみたが、この年免税点が 60 ポンドから 50 ポンドへ低下し、子供についての控除は出生率の上昇に不安を感じて廃止され、生命保険料控除は 150 ポンド以下の所得者に限られた。こうして 1806 年の改革はきわめて *drastic* なものであり、これは戦争によって加えられた国庫負担と、脱税対策とが相俟って生じた窮余策であった。しかし一方においては軽減税率の拡大および 7 種目にわたる低額勤労所得の免税は、不完全な形であるが差別課税制の実施であった。1806 年の法律の立案者たちは低額勤労所得に有利な措置を認めていたのであって、この考えは現在の慣行と一致し、その起源をここに負うものである (p. 58)、と著者はみている。

だが 1799 年に起源をもつ所得税は 1816 年、その起因の消滅とともに廃止された。すなわち対仏戦争の終結をみたからである。大蔵大臣 Vansittart は、なを戦時の所得税率を半分に引下げて、平和の訪れたときにも所得税の存続を要請したのであるが国中はあげてこれに反対し、議会に送られた 400 件の反対請願は、ついに 1842 年 Sir Robert Peel による所得税の復活まで Vansittart の要請を 238 対 201 票で否決せしめるにいたった。37 票の差は決して大差ではない。著者はこの間の事情を戦争終結による穀物価格の変動が、1815 年悪名高い Corn Law の通過によって穀物価格の安定を保証されていたにもかかわらず、なを農業を投機的なものとし、それに金融していた Country Banker たちの地位を危くし、失業の増加は地主階級の救済税負担を増大し、この機に乗じて Whig の政府攻撃に有利な材料を与えたとみる。たしかに所得税の廃止も穀物法の通過と同じく階級利益のために行われたのは疑のないところである。「もとより所得税は地主だけにかかるものではない。それは地主化した商人・貴族をも対象とするし、新興の産業資本家層をも対象とする。いな俸給所得をも徴収するものである。しかし当時の所得税は産業構造の制約をうけて農業利

益に最も重く落下せざるを得なかったのであって、換言すれば、5種目に分けられた所得のうち、第一類即ち(A)の不動産所得ならびに第二類即ち(B)の土地所有者所得に比較して、第三類(C)の利子所得ならびに第四類(D)の営業所得は、徴税技術上の不備も手伝って、比較的軽く課せられるという結果を招いたのである。第五類(E)の俸給所得は当時においては云うに足りない⁽¹⁵⁾ものであった。この点を強調するならば少なくとも租税問題の真の性格に触れえたであろうと思うのであって、著者の述べる請願書署名の22,000人の考証は(p. 65~6)むしろ本題にとり蛇足の感がある。かくして1799年以来1816年まで1年の中絶期を挟みつつも16年に亘った戦時所得税は姿を消すにいたった。

III

対仏戦争終結による1816年の所得税廃止から、1842年 Peel による再設までの26年間を、著者は「中間期」として述べている。著者の叙述は必ずしもこの期の時代様相を端的に捉えているものではないが、1820年代に入って、漸く自由貿易運動が盛んとなり、その代弁者によって関税引下げの要求がなされ、そして実現した。しかしこの中間期のはじめには、戦時税としての麦芽税が地主階級の圧力によって廃止されるとともに、所得税の廃止と合して生じた収入不足を、Vansittart は公債収入および一般消費税を増税して調達せんとした。漸次的ではあるが間接消費税の減税が行われ始めたのは1823年 Robinson に大蔵大臣が替り、英国の繁栄が力強さを増し始めてからであった。これによって農民負担を軽減し、歳計余剰によって関税が下げられ、同時に減債基金への繰入れも次第に減じはじめた。この期における財政自由主義の急進的な主張者は Henry Parnell であった。彼の産業にとり有害な租税の即時廃止の主張は、本書にみえていないが、国家経費の削減を要求するだけでなく、公共給付にとり十分な収入をもたらすような租税制度の検討を要求した(p. 73)という。すでに消費規準が富に比例した負担の配分をなすものでないことは、自由貿易業者が抱いた支出税への疑問だけでなく、一般の人々も負担の逆進性に気づき始め

(15) 木村元一、前掲書、p. 164.

ていた。これらに刺激されて、「中間期」はまた所得税再設の準備的胎動期でもあった。課税所得の定義をめぐって、純所得算定に必要な諸償却や経費控除の問題、所得源泉を区別して、恒久的な純所得に課すべしという意見、なかんずく Birmingham School と呼ばれる人々、Buckingham をはじめ、1832 年選挙法改正によって中産階級の支持をうけた Whig の Tennyson D' Eyncourt などの累進税賛成論は時代の胎動を物語るものであった。1828~30の3カ年にわたり、Wellington=Peel 内閣の Goulburn 蔵相によって陸海文政の各経費が削減され、同時に砂糖・絹・石炭・タバコ各税を減税、皮革・ビール税を廃止し、Althorp によって一層減税の巾を増し、さらに Spring Rice の手により紙・新聞税を減じた。しかしこの1836年以降、フランスの Louis Philippe 政府との関係が緊張するとともに海軍費が増加され、そのうえ不作によって1837、38年の恐慌は税収を減じ積極的な財政々策がなければ、赤字財政はさげられないものとなった。1840年 Melbourne 内閣の Baring 蔵相は消費税・関税を5%増徴し、Assessed Tax も10%上昇したが、間接税収入は消費減退の結果かえって減少した。そこで逆にこれらの税を引下げて、消費量の増加による税収増加をはかったのであるが、1841年度230万ポンドの赤字を救うべく第2次 Peel 内閣の出現となる。

Peel の所得税採用は「国家財政の絶望的状态」(p. 85) を救うためであるとともに、「関税収入の不足を補うため、国民所得が充分成長するまで4年間を限って採用されたものであった⁽¹⁷⁾」。しかしこの Peel の意図はその後の経費増加と、40年末の Ireland の飢饉、鉄道の失敗、不況の発生などによって、空しいものとなり1851年まで延期された所得税も遂に恒久税の様相を帯びるにいたった。

Peel の所得税は免税点150ポンド、標準税率1ポンド当り7ペンスであり、ともにその先行者であった Pitt 以来の所得税と本質的に異なるところのない“Reprint”版(p. 86)であった。これに対して McCulloch は伝統派を代表して所得税を批判し、その実施面の困難を指摘してなを間接税の有利さを擁護し

(17) U.K.Hicks, Die öffentliche Finanzwirtschaft Grossbritanniens, 1799—1949.
(im Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I, 1952, S. 330.)

たのであったが、しかし彼はすでに「失われた戦いを争っていた」(p. 89)のであって商工業の発達は間接税を厄介な制度、と感じはじめていた。19世紀中葉の英国産業資本を代弁する新しい要求は Liverpool Financial Reform Association によって称えられた。1848年創立のこの協会は、所得税の復活にもかかわらず租税収入の25%が消費税、38%が関税からなっていた事実から、(1) 物品税は物価を上昇させ消費を減じ失業を拡大すること、(2) 物品税は支払能力に応じた負担の配分に妥当しないことをあげ、さらに当時の財政制度のもとでは、租税を支払う一般大衆と、門地や縁故によって租税の苦痛からのがれている租税を消費する少数者があるという。そして協会の綱要であった経費の削減と直接課税の単純・平等な制度の設定を拒むものは、既得権をもち公衆に租税負担の不公正を暴露するのを恐れた人々である (p. 90~91) と決めつけている。他の所得税擁護者は累進税・差別制を要求する急進派 (D. Buchanan, J. S. Buckingham), 差別制だけを認めようとする J. S. Mill, 現状のまま所得税の存続を認める Sir Macleod など、直接課税の擁護は「時代の支配的空気であった」(p. 91)。

1851年延期を重ねた所得税は漸く満期に達したが、Joseph Hume の提案によって、所得税の存廃について検討する委員会が開かれた。Hume を委員長とし、Cobden, Disraeli, Roebuck, Romilly Wilson, Sir Wood を委員として、多数の税務官僚、事業家、学者を証人として喚問したが結局、統一的な意見を示した最終答申を行うことなく、証言録を下院に提出するのみに終わった。この委員会では所得税は他の税に勝るという点では一致していたが、免税点についての意見の分裂、さらに差別課税の実施について困難が指摘された。なかんずく William Farr の意見は、所得と資本の関係について鋭い分析を与えた。たとへ年1,000ポンドの所得であっても、土地・公債・家屋など投資物件・販売価格の相異によって収益率は異なる。したがってそれぞれの所得源泉を無視して均一税率をかけることは、必ずしも平等な措置とはならない。それゆえ經常利子率ですべての人の資産が生むと思われる推定所得に課税するべしという。この Capitalization 案は Hemming や Edingburgh Review によって攻撃された。すなわち資本化案は現在所得だけでなく過去の貯蓄まで課税を溯及するもので

あつて合法的ではない、と (p. 108)。Hume は Farr の資本化課税案に賛成していたが、最終答申は委員の反対によって決定的とならず、議事証言録の提出に終つた。

しかし Hume 委員会の効果は無ではなかつた。差別課税が次第に実施の気運に向つてきた。Durby 内閣の Disraeli 蔵相は Schedule B, D, E と A, C とをはつきりと区別し、前者に後者より低率の均一税率をかける案を出したが、これと別に提出した家屋税減税案に反対をうけて辞職し、自由主義の権化 Gladstone に蔵相をゆづつた。Gladstone にいたつて所得税は低下の道をたどりついに1874・75年には1ポンドあたり2ペンスの最低率まで下つた。これは彼が所得税を臨時税とみ、1852年から7年計画で廃止しようとしていたと同時に、自由貿易政策を推進してその国家的利益を期待し、所得税は均衡予算の埋め草として用いられるにいたつた (p. 138)。しかし差別課税の議論は消えたわけではない。1852年の Gladstone の免税点の引下げ、商工業所得の3カ年平均所得査定を自由職業へ拡大する案に対して、Maitland はこれを擁護した。すなわち B, D, E 種所得はすでに純所得に課税され A, C 種所得は総所得に課税されるため、実質的には差別制が行われていること、また稼働所得者は商工業・自由職業の負担が彼の労働に比して重いことを知りつつ、その職業を選んだのであるから差別制は要求しえないと。これに対し J. G. Hubbard は納税者の福祉を保障するため所得獲得の費用を計算に入れねばならぬこと。このため不安定、一時的所得者の貯蓄はこれを課税より除くことを主張した。われわれはこの1800年代中葉にいたつて Hubbard の主張するところの根底に次第に平等の主観化をみるものであるが、なを数字的な平等すなわち均一税率をかける主張と勢力の均衡しているのを知ることができる。Hubbard の主張は 1861年彼を委員長とする特別委員会の設置となり、ここに累進的根拠にもとづいて所得税再建をはかるという劃期的な論議が争われた。稼働所得軽減は、D, E 種所得に標準税率の3分の2の低率をもって課し、これにより将来の不安定に備へ、労働の real cost を考慮して、彼らの貯蓄部分に課税しないことを含んでいた。これに対して Gladstone 派は実施上の困難と、Mill, Newmarch などのすべての貯蓄が免税さるべきであるという意見に攻撃を加えた。すなわち

Mill らの意見はとくに不安定な所得者の将来のために貯蓄を免税しようとした意図をもつにもかかわらず、現実には貯蓄は節約の結果であるのではなくて、¹⁷⁾大所得の未使用残高であり、あるいは資本の減耗を回避するための貯蓄部分もある。したがってすべての貯蓄を控除するという主張はこの事実を見逃がしており、彼らの意図に反して、貯蓄が容易になされる富者に厚く、全く貯蓄しえない不安定所得を犠牲にすることになる。Gladstone 一派の攻撃はこのようにのべられる (p.151)。しかし Hubbard 等は差別制を擁護するあまり、所得規模に基礎をおく累進制に反対するという結果になった。大所得に高率をもって課するのは新しい富の生産に重圧をかけ、資本の蓄積を阻害するという Mill の意見 (p. 154) をはじめ Hubbard, Newmarch らの同じ根拠に立つ主張は、彼らの説く差別課税の墓穴を掘るものであった。Gladstone をはじめ Lowe の A. Simth 平等原則支持による反対派の攻撃によって、委員会答申は差別課税を実行不可能なものと結論した (p. 156~7)。だが Hubbard 委員会の差別課税制の再検討は、Westminster Review 誌をかりて続けられた。なかでも差別課税擁護論の完成した形体を示したものは、P. Hallet の論文であった。彼の論点は、所得とは何かを問うものであり、異なる所得種別ごとにそれぞれ恒久的に維持できるように、所得控除を確定すべきであるというにあった (p: 166)。

19世紀後半には以上のごとく差別課税論が議会の内外を通じて華々しく展開された。しかしこの実施は後に1906年にいたって始めて陽の目をみたのであり、Gladstone の治下においてはついに実現されなかった。著者の展開は Hume, Hubbard 両委員会における論点をきわめて多彩に示し、「本書の真に味のあるところ」⁽¹⁸⁾となっている。

IV

19世紀終末近く漸く国際関係の冷却とそれによって生じた軍事費の増加、また国内においてはすでに萌芽のあった社会関係費の増加に押されて、補填的収入源の開拓は、財政当局に強く感ぜられるところとなった。⁽¹⁹⁾この時にあたり、

(18) C. N. Ward-Perkins, F. Shehab; Progressive Taxation. (The Economic History Review. Vol VIII. No.1. p.105).

(19) U. K. Hicks. Die öffentliche Finanzwirtschaft Grossbritanniens. S.331.

累進所得税の創設に影響を与えた三つの事柄が生じた。一つは 1885年 Joseph Chamberlain の The Radical Programme であり、二つには 1894年 Sir William Harcourt の累進相続税の採用と所得税改革であり、そして三つには 1897年 F. Y. Edgeworth の論文 “Pure Theory of Taxation” であった。

Chamberlainの主張は社会主義的思想にもとづく国家干渉を中心とし、財政については社会改革としての租税政策が課せられた。すなわち生活必需品への免税を直接税・間接税に要求して低所得の負担を軽減し、直接税について免税点以上の所得に累進税率を採用し、地価の再評価による地租の適正化とともに高率相続税を設置して非稼働所得を徴収することを主張した (p. 190~2)。Harcourt の名高い累進相続税は Gladstone の隠退とともになされたことであつたが、本書では詳述せず、もっぱら所得税改革に注中する。すなわち A種所得はこれまで総所得に課税されていたのを、不動産年価値から特定の控除をなしたのち純所得をもって課税所得としたこと、免税点を上昇しさらに軽減税率の適用範囲を広げたこと、これである。前者の改革は所得税が恒久的収入源となり、年々租税収入のなかでの比率を増加してきたことを反映して、ミルクを摂って牛を殺さざる考慮を深めたものであり、後者は低所得の救済を目的とし、物価低落期にあたってきわめて寛大な処置と思われた。19世紀最後に現れた累進課税への貢献は、Edgeworth によるものであつた。彼は19世紀の累進税擁護者たちが莫然と感じていた限界効用逓減の法則を明確に適用して、これに功利主義的解釈を加え、社会の福祉総量を最大にするように租税は課せられねばならぬという。これは課税によってうける犠牲量を社会全体として最少ならしめること、すなわち納税者個々人について、課税による限界犠牲量を均等にするることによって満たされる。理論的には、納税によって最も少く効用が侵される人から順次に徴収することによって、上の結果は保証されるが、しかし実際的には一定額以下の所得を免税とし、その点は国家収入の必要額によって決まることになる。したがってこの「最少犠牲説」は国家収入の必要によっては免税点以上の所得の没収にまで拡大する契機を含んでおり、この点から Edgeworth は自説の実行可能性に疑いをもち、他方 Mill による租税一般の資本蓄積の阻害・勤勉の沮喪を認め、これに抵触せざる限りという功利主義の修正を認めた

(p. 200~201)。しかし Mill などの平等犠牲説と異なり、所得の限界効用は一定比率で逓減するものでなく、その逓減度はさらに大きいことをもって、Mill の均一税率から難れ累進税率の理論的發展を試みた。また Edgeworth は不安定所得および扶養家族の数にしたがって所得に認める限界効用が大であることから、差別課税を含めて解釈した (p. 200~4)。

このような遺産を受け継ぐとともに、20世紀に入って国防費の増大、社会関係費の増大は補充経費の必要を増々加えつつあった。1904年 J. H. Lewis と Charles P. Trevelyan は初めて附加税形式——彼らは another tax と呼んだが——による累進税を提案した。5,000ポンドまでは1ポンド当り10ペンスの標準税率をかけ、5,000ポンドから10,000ポンドまでは1ペンス、10,000ポンド以上 2d をこれに積重ねたものであった。しかし Austen Chamberlain は余剰所得と必要所得の区別がつけ難いこと、another tax を採用しても税収は300万ポンドにすぎないうえ、資本逃避・脱税・徴税費を見込むとさらにこの収入は減少するであろうとのべてこれに反対した。しかし累進課税理論はすでに認められるところであり、1906年5月自由党内閣は特別調査委員会を作って、「所得税の累進と、この税の目的のために永続所得と不安定所得を差別する実施可能性」について調査せしめた。ここにいたっては、実施可能の条件が問題であった。一方において1803年より継続している源泉徴収制度に、いかにして累進課税を組み入れるかが一つの問題であった。内国徴収局長 Sir Henry Primrose は所得税納税人員の階層を示したうえ、5,000ポンド以上の個人所得についての附加税は、源泉徴収制度の所得公表を押える便宜さに比し、申告義務を課することによって徴収当局の査定権を拡大し、これによって生ずる脱税や資本の外国への逃避の危険から税収は極度に減少するとのべた (p. 226~8)。しかし大勢は Primrose の指摘を否定する見解に支配され、Charles Dilke 委員長は累進税の肯定を答申した。

この答申は「典型的にイギリス的妥協案であった」(p. 243)。もともと Schedule System による英国所得税は、所得源泉を重んずる分類所得税であり「いわば各種の収益税の集合」⁽²⁰⁾であるうえに、高額所得者に別に申告義務制

(20) 大内、武田、前掲書、p.94.

による本来の累進税率を示す附加税を設置することによって、増々複雑化を加えたのである。この勧告は19週のうち 1906 年 Asquith の第1次所得税改革案となって現れ、ここでは差別課税が実施され、Lloyd George による1909年第二次改革によって累進税が採用されるとともに、1806年以来廃止されていた子供についての扶養控除を復活した。この時以来軍事費と社会関係費の増加によって、所得税・附加税および相続税はたえず赤字を埋めるために改革・増徴を加え、第1次大戦の終了とともに徹底的な再検討をうけることになった。しかし1919年の王立委員会は免税点の引き上げ、軽減税率の調整、附加税は個人所得2,000ポンドに引き下げ、稼働所得控除をもうけて差別税率に替えることを勧告し、今日の英国所得税の体系的整備をなした。そしてこのことによって、本来の累進課税・差別課税制が完成し、租税配分問題から「租税体系の新しい視角」すなわち「純粹に経済学の問題である刺激 (incentive)」の側面が所得税の前面に押し出されることになる (p. 275)。租税配分問題を取扱う本書はここで終る。

V

本書を通じて感ぜられるところは、まず所得税発展の歴史を思想史的に叙述した著者の態度であろう。Parliamentary History や Hansard を丹念に検討し、時代の推移とともに先進的とみえた直接税賦課の思想が、さまざまな曲折を経て実現されてゆく過程を詳細に追ってゆく手法は、すぐれて努力に満ちた感を抱かせる。しかし累進課税の三つの標識についての時代的要求は、少くとも英国における産業の発展を背景におかなくては立体的に描くことはできないであろう。この意味において約2世紀に亘る英国経済の発展を体制的に規定し、この角度から所得税発展の諸相を解明することのなかった著者は、経済史研究者として余りに記述的な、あるいは経済史研究者なるがゆえに記述的な態度に終始しているのは惜まれるところである。この点について、本稿の中でも述べたように、所得税と消費税・関税および公債収入の租税統計にもとづいた諸税重要度の検討、Schedule System による各種所得税収入の構成比の検討を殆んど完全に逸し去っており、所得税問題の英国社会における分類所得別負

担状況の検討を回避する傾向を生じている。さらに所得税改革が議会制度の改革と関連して生じたことを序論において指摘しながら、本文において全く述べられていないことは、社会体制への評価を見忘れた欠陥となっているように思える。

以上のような筆者の見解は、あるいは「累進課税と関係をもたない所得税発展のその他の諸側面は、慎重に除かれた」(p. 7) 範囲にあるのかもしれない。ともあれ本書は、実際面について詳しい Seligman, *The Income Tax*, 所得税以外にも論及する Wagner, *Finanzwissenschaft*, III Teil, II Buch および F. Neumark⁽²¹⁾ の研究にも見られなかった思想史を詳細に挙証するものとして、数少ない研究の一つであろう。Ward-Perkins とともに云えば、本書は「確実に原典を参照した研究として模範たるものであり、」「われわれの知識を啓蒙し、有益な貢献をなしている」⁽²²⁾ 点で示唆するところ数多い労作であったといえよう。

(34. 9. 6)

(21) F. Neumark, *Theorie und Praxis der modernen Einkommenbesteuerung*, 1947.

(22) C. N. Ward-Perkins, *ibid*, p.104 & p.106.