

第二章 社会の一般（公的）歳入の源泉（八）

第二部 租税（七）

第一・第二節付録 土地・家屋・資本の資本価値に対する課税

同じ所有者が財産を持ち続けている間は、たとえ恒久的な課税がどれほど重くとも、資本そのものを取り崩すことを目的とするのではなく、その財産が生む収益の一部を徴収するのが通例である。しかし、所有権が相続や贈与で死者から生者へ、または生者同士で移る局面では、資本価値、つまり元本の一部を避けられない形で減らす税がしばしば課されてきた。

相続など、死者から生者への財産承継や、生前の土地・家屋など不動産の移転は、公的に把握されやすく、長くは隠せないため、直接課税を課しやすい。一方、生前の取引による資金や動産の移転、とりわけ金銭の貸し借りは、しばしば密かに行われ、意図すれば長期にわたって隠し通せるので、直接課税は難しい。このため、間接課税が用いられてきた。手段は主に二つあり、第一に、返済義務を明記した証書を所定額の印紙を貼

付した用紙や羊皮紙で作成し、そうでなければ無効とする。第二に、同様の無効要件を設けたうえで、その証書を公簿または私簿に登録させ、登録に一定の税負担を課す。なお、印紙税や登録に伴う課税は、本来なら直接課税しやすい相続や不動産の生前移転にも、しばしば適用されてきた。

ヴィケシマ・ヘレディタティウムは、古代ローマでアウグストゥスが導入した遺産税で、税率は二十分の一とされ、死者の財産が生存者に移るときに徵収された。この税について最も明確に述べる歴史家のカッシウス・ディオによれば、最も近い親族と貧しい人への遺贈は非課税とされ、それ以外の相続、遺贈、死因贈与が広く課税対象とされた。

同趣旨の制度としては、オランダの相続税制がある。傍系親族への相続には、親等の遠近に応じて相続財産の全額に対しても百分の五から百分の三十が課税され、遺言による傍系への遺贈も同率で課税される。夫婦間の移転は五十分の一、すなわち百分の二で、親から子への相続はルクトゥオーサ・ヘレディタスと呼ばれ、二十分の一、すなわち百分の五にとどまる。一方、直系のうち子から親への相続は非課税である。父が亡くなると、同居の子は父の稼ぎや官職による収入、終身収益権を失い、家計は増えるどころかしばしば大きく減る。そのうえ、相続財産からさらに徵収される税は過酷で圧迫的だと

3 第二章 社会の一般（公的）歳入の源泉（八）

いえる。ただし、ローマ法の解放子やスコットランド法の家族外の子のように、すでに持分を受け取り独立の家計を営み、父の資金から離れて暮らす場合は事情が異なる。こうした子にとつての相続分は実質的に資産の上積みとなるため、この種の税に一般に伴う不都合の範囲内で、課税対象として妥当といえる。

封建法におけるカジュアルティは、土地の名義移転の際に課される税で、死亡による相続・承継のほか、生者間の譲渡や取引による移転にも適用された。古くは、欧州各地で王権の歳入を支える主要な財源の一つとなっていた。

国王直臣の家では、相続人が所領の正式な安堵を受ける際には、原則として地代一年分に当たる負担金を納める慣行があり、相続人が未成年のあいだは、未成年者の養育費と、その所領に寡婦がいる場合の寡婦への給付を除き、所領からの地代収入はすべて上級領主に帰属した。成年に達すると、上級領主に対しリリーフと呼ばれる別の負担の支払いが生じ、その額も通例として地代一年分であった。今日では、未成年期間が長くて最も管財人の管理の下で大所領の負担や債務が整理され、家が往時の榮華を取り戻す例もしばしば見られるが、当時はそうした効果は期待できず、長期の未成年は負担の軽減どころか、むしろ所領の浪費を招くのが通例であった。

封建法の下では、封臣は宗主の許可なしに土地を譲渡できず、その許可の対価として宗主が罰金や和解金などを徴収した。徴収額は当初は恣意的だったが、のちに多くの国で地価の一定割合に基づいて定められるようになつた。他の封建慣行が廃れても、土地譲渡への課税は君主の歳入の重要な財源であり続けた。具体例として、スイス・ベルン州では貴族の封土に六分の一、非貴族の封土に一割を課し、ルツェルン州では課税は一部の地区に限られたものの、域外へ移住するために売却する場合は売却総額の一割を納めなければならなかつた。同様の税は、土地一般または特定の保有形態の売買に対しても多くの国で設けられ、君主の歳入の一定割合を占めた。

この種の取引は、印紙税（印紙の貼付により課される税）や登記手続に伴う課税などによつて間接的に課税されることがあり、課税額は移転対象の価値に比例して決まる場合もあれば、価値に連動しない定額で課される場合もある。

英国の印紙税は、移転される財産の額ではなく作成される文書の種類によつて税額が決まり、たとえばどれほど高額な債券でも必要な印紙は十八ペンスかハーフクラウン（二シリング六ペンス）で足りる。税額の上限は紙または羊皮紙一枚につき六ポンドで、この高税率は主として王権による付与や一定の訴訟・司法手続に適用され、対象の価値

5 第二章 社会の一般（公的）歳入の源泉（八）

は考慮されない。さらに、証書や各種文書の登記は非課税で、登記簿を管理する官職や役所に支払う手数料のみが必要だが、通常は業務に見合う妥当な額にとどまり、こうした手数料が王権の歳入となることはない。

オランダには印紙税と登記税があり、移転する財産の価額に比例するものと比例しないものが併存している。すべての遺言は処分財産の額に応じた印紙付き用紙に記載する義務があり、印紙代は一枚当たりの下限が三ペニス相当の三ステイバー、上限が三百フロリンで、当時の英國通貨で約二十七ポンド十シリングに相当する。規定額に満たない印紙を用いると相続財産は没収され、これは相続に課されるほかの税とは別である。為替手形および一部の商業手形を除き、その他の証書、債券、契約には印紙税が課されるが、税額は価額に応じて累進しない。土地や家屋の売買およびそれらへの抵当権の設定は登記が義務付けられており、登記の際に売買代金または抵当額の二・五パーセントを国庫に納める必要がある。この税率は船舶が水上の家屋の一種と見なされているため、甲板の有無を問わず積載量が二トンを超えるすべての船舶の売買にも適用され、裁判所の命令による動産の売却にも同率の二・五パーセントが課される。

フランスには印紙税と登記税があり、印紙税はエード、つまり消費に課される間接税

の部門に属し、適用地域では同部門の官吏、すなわち間接税当局が徴収する。これに対し、登記税は王権のドマーヌ収入、つまり王室領の財産収入に組み入れられ、課税と徴収はいずれも別系統の官庁が担う。

印紙税と登録税による課税は近代に考案された制度である。とはいっても、百余年間に歐州では印紙税が事実上の標準となり、登録税も一般化し広く用いられるようになった。国民から税を徴収する手法ほど、各國政府が他国から素早く学び取るものはない。

死者から生者への財産移転に課される税は最終的に受け取る側が負担する。土地の売買税の負担は全面的に売り手に帰着する。売り手は多くの場合やむを得ず売却し、得られる価格で手放す一方、買い手が購入を強いられることはまれで、納得する価格でしか応じない。買い手は税と価格を合わせた総額で土地を評価するため、税が重いほど支払える価格が下がり、この種の税は困窮しがちな売り手に集中して過酷で圧迫的になりがちだ。土地の権利を伴わない新築家屋の売買税は通常買い手が負担する。建設業者は利益を確保できなければ事業を続けられず、いったん税を立て替えても最終的には買い手が支払う。旧家屋の売買税は土地と同じ理由で概して売り手が負担し、多くの売り手は利便や必要に迫られて売却する。毎年の新築供給は需要で増減し、すべての費用を払つ

ても利益が見込めなければ業者は新築しない。他方、その時々に市場に出る旧家屋の数は需要と無関係な偶発事に左右され、商業都市で二、三件の大きな破綻が起きたれば多くの家が投げ売り同然で市場に出る。地代の受取権の売買税も土地売買と同じ理由で全面的に売り手にかかる。借入金に関する債券や契約の登録税及び印紙税はすべて借り手が負担し、実際の支払いも借り手である。訴訟手続にかかる同種の税は当事者が負担し、争われる対象の資本価値を双方にとつて目減りさせる。財産の取得費がかさむほど、取得後に残る実質価値は小さくなる。

財産移転や資産譲渡に課される税は、資本の価値を損なう限り、生産的な労働に回る原資や資金を縮める傾向がある。総じて、儉約に反する無駄が多い非効率な課税であり、政府の歳入は増やす一方で、民間の資本を食い減らし、傷める。しかも政府が維持し支えるのは多くの場合、非生産的な労働であり、民間の資本は主として生産的労働の維持に向けられる。

この種の財産移転課税は、移転される財産の評価額に比例させたとしても、同じ価値の財産であっても移転回数が一定とは限らないため、公平性を欠く。価値に連動しない税目、たとえば印紙税や登録免許税では、その偏りはいつそう大きい。他方で、課税の

運用は恣意的ではなく、基準や手続は原則として明確かつ確定的である。納税者の支払能力が十分でない場合でも、支払期日は多くの場合当人の都合に合い、期限までに支払資金を用意できるのが通常である。徴税に要する費用はきわめて小さく、納税者は納付という不可避の負担以外に不便が生じることはほとんどない。

フランスでは印紙税への不満は目立たない一方、登録税「コントロール」には批判が集中している。この税は徴税を担う機関の職員に強要や不当な要求の余地を与え、課税が恣意的で不確実だと指摘されている。現行のフランス財政制度を批判する多くの文書や小冊子は、コントロールの乱用を主たる論点として取り上げている。とはいっても、この税に不確実性が本質的に備わっているとまでは言えない。もし訴えに根拠があるのなら、問題は税の性質ではなく、課税を定める布告や法律の文言が不正確で不明確な点にある。

不動産に関する権利、とりわけ抵当権の登記は、債権者や買い手を確實に守り、公共の利益に大きく資する。これに対し、他の多くの証書の登記は公益への寄与が乏しく、個人には不便や危険を伴いがちだ。秘密登記簿は設けるべきではない。個人の信用を、徴税当局の末端職員の誠実さや良心といった不確かなものに委ねてはならないからである。ところが、登記手数料が国家の財源になると、登記当局は本来登記すべき文書はも

もちろん登記不要の文書にまで対象を広げ、手数料の対象が際限なく膨らみがちだ。フランスには秘密登記簿が数種類ある。乱用は必ずしも避けられないわけではないが、この種の課税が生みやすい結果である。

イングランドにおけるトランプやサイコロ、新聞や定期刊行物に課される印紙税は、実質的には消費への課税であり、最終的な負担はそれらを利用または消費する者に帰着する。ビール、ワイン、蒸留酒の小売免許に課される印紙税も、小売業者の利潤に負担をかける狙いで設計されているとみられるが、結局は酒類の消費者が最終的な負担を負う。名称は同じで、財産移転に伴う印紙税と同一の当局が同一の手続きで徴収していくも、税の性格は異なり、負担の帰着先も異なる。