

Matheson のレンタル価値と課税評価

竹 田 範 義

I. 序論

Matheson の著書 *Depreciation of Factories* (1884) が出版されたイギリスの19世紀後期は、大不況 (1873-1896) と呼ばれる長く経済の低迷した時期の最中であつた。その中でイギリスは「1880-1913年の地方自治の偉大な時代¹⁾」に入つていった。これはそれまでに地方行政機関が乱立し、地域住民に混乱を来し、組織再編が望まれた結果、1880年代から1890年代にかけて組織再編が行われ、地方自治制度の基礎が形成されたのである。

そこで本稿では、Matheson の評価論における地方税の課税評価に関する部分とそれに関わるレンタル価値評価の部分を検討することを主な課題とする。特にイギリスの地方税において、当該部分は相互に関連するものであり、版を重ねると統合されるものである。まず、イギリスの地方制度を発展的に概観し、現在イギリスで呼称される行政区画名を中心に論じ、次いで現在の地方税を一瞥し、もつて Matheson のレンタル価値と課税評価について考察していく。

1) 矢口孝次郎監修、荒井政治・天川潤次郎訳『W. コート イギリス近代経済史』ミネルヴァ書房、1957年、311ページ。

II. イギリス地方制度の概要

1. イギリスの地方自治体の発達

イギリスの地方自治体の発達過程は通常4つの時期に分かたれる²⁾。

- 第1期 原初村落団体より10世紀に至るアングロ・サクソン時代
- 第2期 11世紀のノルマン征服より1688年の無血革命に至る封建的専制時代
- 第3期 17世紀後半より1835年の都市自治体法の発布に至るまでの近代地主貴族時代
- 第4期 それ以降現今に至る現代民主的時代

イギリスの地方制度は、このような発展段階を経て、そこに独特の地方自治を展開させながら、今日に至っている。

イギリスの England と Wales における地方制度の変遷を歴史的に見ると、最初に古典的な混乱期が認められる。紀元前からローマ軍の侵入(紀元410年撤退)、449年からのアングロ・サクソンの侵入と征服および定住、800年頃からのデーン人の侵寇と1016年から42年にかけての征服と支配、そして1066年のノルマンの征服までの第1期は、外圧と征服が繰り返され、それにより社会情勢や地方自治制度も大きな影響を受けてきた。この時期の地方制度の特徴は、征服民を中心とした集権的傾向が強く、征服民の影響を受けて流動的であったことである。

こうした征服民の影響を受けた地方自治制度の中の10世紀ないし11世紀頃のアングロ・サクソン社会の国制を概観してみると、当時の村落は、一方で教会の Parish をなすとともに、Township という地域団体でもあった。Township は本来国家の募兵的・徴税諸組織の基礎的単位であった。この

2) 藤谷謙二『イギリス国庫補助金の研究』法律文化社、昭和31(1956)年、7ページ。蠟山政道『英国地方制度の研究』国土社、昭和24(1949)年、82ページ。

Township が集まって上級の Hundred を構成し、さらに Hundred の若干が Shire を構成し、国家はこのような Shire から成り立っていた。この Shire がノルマン征服後 County と呼ばれるようになる。Shire には、Ealdorman（太守）としての世襲的統治者が存在し、さらにこの Ealdorman とは別に、国王の代官たる Sheriff（奉行）が存在した。ここには、Shire 民会（Moot）があり、これは年 2 回開催され、募兵的・徴税の事務を担当する地方政庁であり、裁判所でもあった。そして Hundred にも月一回開かれる Hundred 民会（Moot）があり、これもまた Hundred における募兵的・徴税の事務と裁判所として機能した。Shire 民会は、Sheriff が主催し Ealdorman や司教らも出席した Shire の全自由民の集会で、大幅な自治権が付与され、この時代の地方政治の中心であった³⁾。

中世の地方自治制度は、ノルマンの征服によって確立されたものである。ノルマンがイギリスに定着させた荘園制度は分権的な地方制度を形成したのである。Borough の外縁部で最も勢力を持っていた地方行政上の単位は荘園であった⁴⁾。

18世紀における地方行政の中心は County の治安判事（Justice of the Peace）と教会区及び都市団体とにあったといわれる⁵⁾。

ノルマン征服後、イギリス全土はすべて国王の所有に属し、国王の直領地以外は直接・間接に国王により授封されて支配するところの土地とされた。以前の Shire はその呼称が County に変更され、その民会とともにそのまま存続し、Sheriff もまたそのまま存続し、本来の国王の代官としての性格をいよいよ明確にしはじめ、County の徴税、裁判、警察などの公的権能を専らにして、County 民会を主宰した。この County 民会は征服と同時に County 裁判所（Court）と呼ばれるようになった。しかし、そ

3) 村上義弘「イギリス地方行政制度の歴史的展開(1)(耳野皓三教授還暦記念号)」『大阪府立大学経済研究』第32巻第2号、1987年、3-4ページ。

4) 山田光矢「イギリス地方自治制度の概略——とくにイングランドとウェールズのパブリックとコミュニティを中心に——」『国士館大学政経論叢』第78号、1991年12月、40ページ。

5) 藤谷謙二、前掲書、8ページ。長浜政寿『地方自治』岩波書店、1952年、40ページ。

の後の2ないし3世紀の間に Sheriff は消滅をしなかったが、徐々に崩壊していった。それは、検察的職権の消失、地位の低下、そして最も重要な職権であった County 裁判所の主宰および Hundred 裁判所の巡視・監督する権限の空洞化などによるものであった⁶⁾。

つぎに County の実質的支配者となる治安判事 (Justice of the Peace) が出現することになった。この治安判事制度が確立したのは14世紀中頃であり、これ以降地方的司法・行政機関の中心となった。治安判事は、大小2つの会議を開いてその職務を行った。大会議は年に4回開かれる四季裁判所 (Quarter Sessions) と呼ばれるものである。その下級審に小治安裁判所 (Petty Sessions) が設置され、そこでは比較的重要性が少なくまた軽微な事務や犯罪を略式処理した⁷⁾。18世紀までに300以上の都市が勅許を受けていた。当時、Borough の主な業務は橋の補修であり、その他、街路の舗装、清掃などを行った⁸⁾。

地方では、国王に任命される治安判事の統制の下、教会組織の最小の地方単位であり、布教・監督のために設けられた Parish が地域社会と結びつき地域権益としての治安維持、道路の管理および貧民救済等の実現単位すなわち地方自治体としての機能を果たしていた。17世紀初めには、救貧税 (poor rate) の徴収と「救貧法 (Poor Relief Act)」に基づく救済事業を行っていた⁹⁾。

教会に属しているすべての住民は、Parish 集會に会合し、Parish 民の中から Parish 委員を選び、当該委員や Parish の牧師を通して事務を処理していた。彼等は宗教的行事の費用を賄い、教会の建物を維持するために寄付を集める義務を負わされていた。その寄付は当初任意であったが、次第にチャーチ・レイト (Church Rate) すなわちイギリスにおける最も古

6) 村上義弘、前掲論文、1987年、6-14ページ。

7) 同上論文、20-21ページ。

8) 村上義弘「イギリス地方行政制度の歴史的展開(2)(佐藤浩一教授還暦記念号)」『大阪府立大学経済研究』第33巻第3号、1988年、44ページ。

9) 自治体国際化協会『英国の地方自治』自治体国際化協会、2003年、14ページ。

い形体の地方税 (Local Taxation) となって行った。この制度を利用して Parish を新たな救貧のための基礎的行政区画とした。救貧行政を担うための担当官として救貧吏 (Overseer) が設けられた。これの任命権者は治安判事であった。救貧吏はその職務権限により救貧税を課税徴収し、貧民救済と就業強制の任務を司った¹⁰⁾。

やがて産業革命により都市への集中が始まると、貧困や伝染病、犯罪問題等への関心が高まるとともに、その対応策として都市部の上下水道や住居等を整備する必要が生じた。これに新しい事態に対して従来の都市である Boroughs は適切に対処できなかった。ここでその対応策として地域的個別法 (local act) に基づく都市改良委員会 (the improvement commissioners) などが創設された。「1835年地方自治体法 (Municipal Corporation Act, 1835)」により、地方税である不動産税 (rent) の全納税者によって選出された議会を構成する自治体 (Corporate Boroughs) が一部の都市で誕生し、その後イギリスの地方制度のモデルとなる形に変わっていくもとなつた。そして1882年までに87の自治体が誕生した。当初、自治体は警備、道路の舗装、街灯の管理や清掃について責任を有していたが、1840年代に入り教育や公立図書館、公共交通等へとその業務範囲を拡大した。しかし

10) 村上義弘、前掲論文、1987年、32-31ページ。

「この救貧吏の職務は、当時、すべての地方税の課税評価の基礎であった救貧税評価を行なうことである。救貧吏は、専門に雇われた評価士 (the valuer) と有給職員の徴税吏を通じて課税と税徴収の職務を遂行する。Parish の評価表は、救貧吏により作成される。評価表の改訂は、評価委員会が行なう。評価表に対する不服申立は、評価委員会によって聴問され、裁決される。上訴については、評価委員会より、四季裁判所等になされる。評価表に対する不服がなければ救貧吏の作成した評価表は評価委員会の修正若しくは承認を経て有効となる。救貧監督委員会は、評価表にもとづく年課税標準額と救貧行政費とを対照させ、共同基金 (the Common Fund) に対する各教区の負担分を割りだす。しかし、實際上ポンド当り、どの程度の額が必要であるかを計算するのは、救貧吏の職務である。地方税の徴収されるにあたって少なくとも二人の治安判事の承認が必要とされ、徴収の告示を経て、最終的に、救貧吏補佐や徴税吏が納税通知書を作成し、納税者に送付する。半年ごとに徴収される。評価委員会に対する地方自治庁の干渉はない。しかし、地方自治庁は、ワークハウスの設立、拡張を強制若しくは禁止することにより、納税者に負担を課することができる。さらに救貧監督委員会の会計は、地方自治庁の職員である地域会計監査官の監査をうける。」(澤田庸三「一九世紀末のイギリス地方政府制度について」『法と政治』(関西学院大学) 第33巻第4号、年、676-677ページ。)

図表1 EnglandとWalesの地方自治体の変化と関連法律の内容

アングロ・サクソン時代	シャ이어	バラ (城市)とハントレド (19世紀まで存在)	タウンシップ (タウン、タインガ、ビル)	(ロンドン)		
8世紀頃	↓ (名称変更)	↓		バリッシュ		
1066年 ノルマンの征服	カウンティ (憲章により独立)			バリッシュ=マナー (荘園)		
1282年 ウェールズ併合	↓	↓		↓		
1550年以前	カウンティ	バラ		バリッシュ		
1555年 道路法	↓			(交道路行政)		
1601年 救貧法	(救貧行政監督)			(救貧行政)		
1700年 複数の法律				(救貧行政の法人格の獲得)		
1834年 救貧修正法				→ 救貧委員会		
1835年 市町村法		(都市自治体化)				
1855年 メトロポリタン管理法				メトロポリタン ボード・オブ・ワーク		
1882年 市町村法		(合併)		↓		
1888年 地方自治法 (広域的地方自治体の確立)	カウンティ・ カウンシル	カウンティ・バラ ・カウンシル			ロンドン・カウンティ・ カウンシル	
1894年 地方自治法 (地方自治体の確立)		ノン・カウンティ ・バラ	アーバン・ ディストリクト	ルーラル・ ディストリクト	行政 (ルーラル) バリッシュ	
1899年 ロンドン・メトロ ポリタン・バラ法					ロンドン・メトロポリタン・ バラ (大都市自治体)	
1902年 教育法					(学校委員会廃止)	
1925年 税評価および資産 評価法					(民生委員の廃止)	
1929年 地方自治法					廃止	
1933年 地方自治法					ルーラル・バリッシュ (準自治体)	
1963年 ロンドン自治法 (ロンドンにおける二層 制自治体制度の確立)					グレーター・ロンドン カウンシル	
地方自治(財政 支出)法					(地方公共団体に法定事務以外の事務に1ポンドにつき1ペンスの率の出資容認…バリッシュとコミュニティは5分の1ペニー)	
1972年 地方自治法 (二層制の地方自治体制度 の確立と準自治体の都市部 への設定の容認)	メトロポリタン カウンティ カウンシル	ノン・メトロポリタン カウンティ カウンシル	メトロポリタン ディストリクト カウンシル	ノン・メトロポリタン ディストリクト カウンシル	バリッシュ カウンシル	コミュニティ カウンシル
					(自由な2ペンス=バリッシュ・カウンシルとコミュニティ・カウンシルの最高支出限度額の撤廃)	
1985年 地方自治法	廃止					廃止
1988年 地方自治(財政 支出)法						(地方税制度の抜本的な改革の実施=コミュニティ・チャージ導入…自由な2ペンスは1990年より住民一人あたり35ペンスに修正)

〔出所〕 山田光矢「イギリス地方自治制度の概略——とくにイングランドとウェールズのバリッシュとコミュニティを中心に——」『国士館大学政経論叢』第78号、1991年12月、43ページより。

その一方で、地方等の他の地域では、広範な業務に責任を有する自治体は設立されず、公衆衛生や道路管理、教育等の分野毎に組織が設けられた。なお、Parish は、社会状況の急激な変化に対応できず、小規模自治体としての機能を果たせなくなっていた¹¹⁾。

2. 現代イギリスの行政区画と地方自治体の種類・構成

(1) 現代イギリスの行政区画

イギリス (United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland) は England・Wales・Scotland・Northern Ireland という地域から構成された連合体である。England をのぞき、その他の3地域には独自の議会がある。

England の行政区画は、地方行政目的で4階層に分割されている。その最上位階層は Region と呼ばれ、9つの Region に分割されている。しかしこの Region は、2011年以降 London を除いて、主として統計目的の区画となっている。実質的な地方行政区画は、次の階層の County とその下位階層の District である。さらにその下に Parish がある。

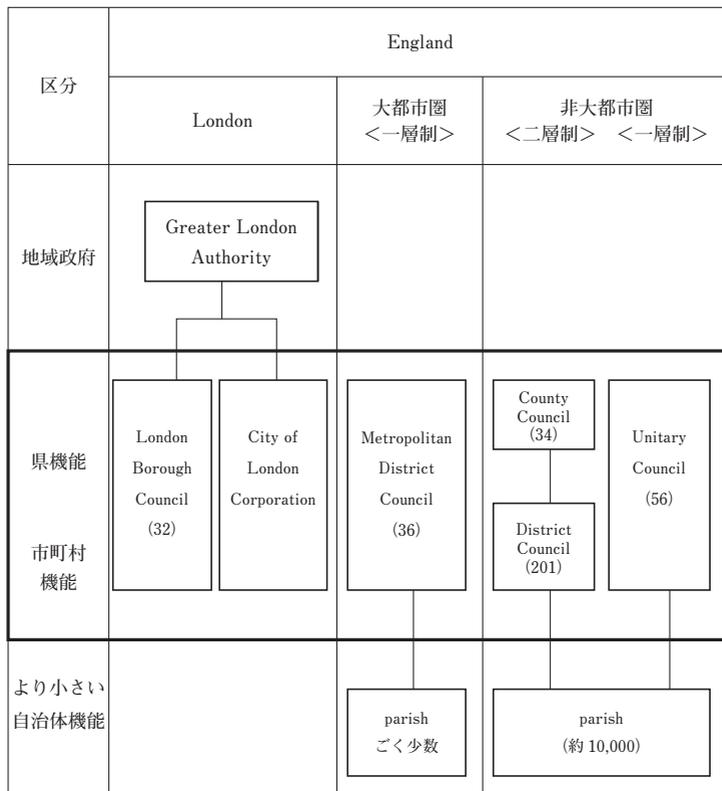
County は、6大都市圏の Metropolitan County とそれ以外の非大都市圏の多くの Non-metropolitan County の区分があった。1986年に6 Metropolitan County の地方自治体組織は廃止され、その Metropolitan County に所属していた36の Metropolitan District が存続することとなった。

(2) 現代イギリスの地方自治体の種類とその構成

イギリスの地方自治体の種類とその構成は、地域によって異なっている。それは、England においては二層制と一層制が混在し、Wales・Scotland・Northern Ireland においては一層制に統一されている。日本では、全国一律に都道府県及び市町村で構成するという二層制が採用されているのと対照的である。

11) 自治体国際化協会、前掲書、2003年、14ページ。村上義弘、前掲論文、1988年、48-50ページ。

図表2 再編後の England の地方自治体構成



〔出所〕自治体国際化協会『英国の地方自治（概要版）－2010年改訂版－』自治体国際化協会、2010年、14ページより。

二層制は、広域自治体である County Council と基礎自治体である District Council で構成される。一般に County は日本の県に相当し、District は日本の市町村に該当するとみなされる¹²⁾。

England における一層制の自治体としては、大都市圏に存在する Metropolitan District Council、非大都市圏の Unitary が挙げられる。これらは

12) 自治体国際化協会『英国の地方自治（概要版）－2010年改訂版－』自治体国際化協会、2010年、13ページ。

県及び市町村の機能を併せ持った自治体である。London は、Greater London Authority (GLA) と32の London Borough Council 及び City of London Cooperation から構成されている。また、Wales、Scotland の一層制自治体は Unitary、Northern Ireland では District と呼ばれている。England においては、1990年以降、大都市圏以外の地域における39の County と296の District から成る二層制の地方構造を Unitary という一層制の地方自治体に再編していくことを目標とした。しかし、「一層制の導入を原則とする（二層制は例外とする）」という当初の方針から「二層制の維持も選択肢として認める」へと大幅に修正され、その結果、47の Unitary Council が新設されることとなり、County が34に減少し、同様に District も238となった。その後2009年に9つの Unitary Council が誕生し、当該区域の7の County と37の District が消滅した。これにより Unitary は56、County が27、District が201となった¹³⁾（図表2参照）。

旧 Rates 制度の時代からすべての地方自治体が課税徴収する権限を有するのではなく、地方税の賦課徴収は第二層の地方自治体である District が行っており、County あるいは County が存在しない Metropolitan area における広域地方行政当局である警察や消防などは、District に徴収依頼することによって、間接的に必要な税収を確保している。この点は、Community Charge においても同様であったし、申請についてもこの伝統的な方式を継承している¹⁴⁾。

3. 地方税制度

(1) 地方税の歴史

1990年まで存続した Rates は、1966年の Rates 法によって居住用資産と事業用資産が区分され、それぞれ Domestic Rate、Non Domestic Rate と

13) 同上書、20-21ページ。

14) 竹下譲、佐々木敦朗『イギリスの地方税－中央政府と地方自治体の葛藤－』梓出版社、1995年、157ページ。

して扱われていた。

その後、Domestic Rate は1990年にサッチャー保守党政権によって廃止され、Community Charge (通称人頭税 (Poll Tax)) が導入されるとともに、Non Domestic Rate は国税化され、一旦国庫に納められた後、各地方自治体の成人人口数に応じて配分されることとなった。この Community Charge の導入に対して、各地で抗議活動が相次ぎ、1990年サッチャー政権は退陣し、次のメージャー政権の下で1993年に Community Charge は廃止され、新たに Council Tax が導入された¹⁵⁾。

イギリスの地方税は、伝統的にそれぞれの地方団体の毎年度予算の状況に応じて独自にその住民に課すべき課税水準を決定する方式を採用している。この方式は、救貧税で採用した方法をその基礎としているものである。新税では各価格帯の課税額相互の比率が決定されているが、具体的な課税額は地方自治体の決定事項となっている。この点は、税率が決定されている日本の地方税とは異なる。

既述のようにイギリスにおける課税徴収権を有する地方自治体は、District であり、County の分も含めて徴収することになる。つまり、地方税の徴収は、基礎自治体としての District、London Boroughs、City と、一層制の地方自治体である Unitary や Metropolitan District が行うのである¹⁶⁾。

(2) カウンシル・タックス

Council Tax は、資産税の性質と、人頭税 (住民税) の性質の両面を持つ税である。つまり税額の算出が、1つの居住用資産に成人2人の居住を基本としている。これにより、成人1人のみが居住する場合は課税額が25%減免される。しかし、居住する成人が3人以上であっても税額は変わらない仕組みとなっている。

15) 自治体国際化協会、前掲書、2010年、45ページ。

16) 竹下譲、佐々木教朗、前掲書、167ページ。

居住用資産の評価は、England と Wales においては内国歳入庁評価事務所 (Inland Revenue's Valuation Office Agency) により行われる。各資産はA～Hまでの8つの価格帯 (Bands) に区分され、価格帯間の税額の比率は「1992年地方財政法 (Local Government Finance Act, 1992)」により決められている。

なお、England については現在も1991年4月時点での評価額が課税基準とされている。「2003年地方自治法 (Local Government Act 2003)」によって10年に1回評価替えを行うよう定められたものの、資産の再評価作業については、再評価により高価格帯へ価格帯が変更されてしまう恐れのある住民等の反発やその他政治的な理由により現在のところ中止されている。

Council Tax の課税対象は居住用資産であり、可動住宅や居住に供されている船舶も含まれる。但し、学生のみが居住している場合や、1年を超えない期間で空き家となっているような居住資産については、課税の対象とはならない¹⁷⁾。

納税義務者は、一般的には課税対象資産の居住者であるが、厳密には、次に掲げる区分の順番で、その区分に該当するものが、その納税義務者となる。

- ① 居住者であり、かつ自由土地保有権 freehold を有している者。
 - ② 居住者であり、かつ定期不動産権 leasehold を有している者。
 - ③ 居住者であり、かつ制定法上の賃借権または安定した賃借権を有している者。
 - ④ 居住者であり、かつ契約に基づく占有権を有している者。
 - ⑤ 居住者。
 - ⑥ 所有者。
- ①および②はいわゆる持ち家世帯であり、③が普通の賃借人である。納税義務者の優先度を定める第一の条件は、「所有していること」ではなく「居

17) 自治体国際化協会、前掲書、2010年、45-46ページ。

住していること」である。したがって、居住者でない所有者は居住者がいない場合においてのみ納税義務を有する。旧 Rates と同様に納税義務者を「占有者」とする原則を採用している。このことは、従来の Rates の課税評価基準が賃貸借価格 (Rental Value) を中心としたものであることを示している。このことは Matheson の時代でも同様である¹⁸⁾。

(3) カウンシル・タックスの算出

Council Tax の税額算出については、政府が定める資産評価帯(図表3)に基づく税額の比率があるものの、最終的な税額の決定は地方自治体に委ねられている。

毎年度、各地方自治体は、経常支出から政府補助金等(特定補助金、地方交付金、Non Domestic Rate)を控除し、当該年度に必要な Council Tax からの歳入額を定める。各自治体はそれぞれの価格帯の世帯数を把握しており、価格帯間の「税額の比率」は定められていることから、それらを考慮の上、D価格帯の一世帯から徴収する税額を決定する。他の価格帯の税額はこれに「税額の比率」を乗じて算出され、それぞれ決定した税額に対し、必要に応じて各種減免措置が講じられる。例えば、London borough の1つ City of Westminster の場合(2009年度)、D価格帯の資産の居住者一世帯当たり税額は£687.62(年額)と決定され、他の価格帯の税額は、

$$\begin{aligned} \text{E価格帯の税額} &= \text{D価格帯の税額} (\text{£}687.62) \times \text{税額の比率} (11/9) \\ &= \text{£}840.42\text{等} \end{aligned}$$

として求められる¹⁹⁾。

18) 竹下譲、佐々木敦朗、前掲書、160ページ。

19) 自治体国際化協会、前掲書、2010年、47ページ。

図表 3 England における資産評価帯

価格帯	資産評価額(£)	税額の比率
A	～40,000	6
B	40,001～ 52,000	7
C	52,001～ 68,000	8
D	68,001～ 88,000	9
E	88,001～120,000	11
F	120,001～160,000	13
G	160,001～320,000	15
H	320,001～	18

〔出所〕自治体国際化協会、前掲書、2010年、14ページより。

4. 18世紀から19世紀のイギリスの土地所有者の概要

Mingay は18世紀のイギリスの土地所有者を収入の範囲によって、大地主、ジェントリ、フリーホルダーと大きく3つの層に分けている。ジェントリはさらに富裕なジェントリ、スクワイア、ジェントルマンに区分し、フリーホルダーは上層と下層に区分している。H. J. Habakuku も、年収£3,000以上のものを「貴族層」、年収£800から£2,000のものを「富裕なスクワイヤ層」、年収£800以下を「地方ジェントリー」というふうに分類している。Mingay における大地主からジェントリのスクワイヤ層までと、Habakuku における貴族層と富裕なスクワイヤ層がほぼ一致している²⁰⁾。

Mingay によれば18世紀のイギリスの土地所有は、大地主とジェントリで70%から85%を占め、それを家族数の割合で見れば、大地主では4%の家族が20～25%の土地を所有し、またジェントリでは20%の家族が50～60%の土地を所有している（図表4参照）。

20) 酒井重喜「18世紀イギリスにおける地主の所領経営と農業資本主義」『経済論叢』第116巻第3-4号、1975年、92ページ。

図表 4

	家族数	収入範囲	所有地の全耕地面積中に占める割合	平均面積
1. 大地主	400	£5,000～50,000	20～25%	1万～2万エーカー
2. ジェントリ				
a) 富裕なジェントリ	700～ 800	£3,000～ 5,000	50～60%	1千～7千エーカー
b) スクワイア	3,000～ 4,000	£1,000～ 3,000		
c) ジェントルマン	10,000～20,000	£ 300～ 1,000		
3. フリーホルダー				
a) 上層	25,000	£ 150～ 700	15～20%	50エーカー
b) 下層	75,000	£ 30～ 300		

(出所) G. E. Mingay, *English Landed Society in the Eighteenth Century*, p. 25.

[出所] 酒井重喜「18世紀イギリスにおける地主の所領経営と農業資本主義」『経済論叢』第116巻第3-4号、1975年、92ページより。

19世紀のイギリスでは農地の大半が比較的少数の大地主によって所有されていた。John Batemanによれば、1870年代における England および Wales の土地所有は著しい集中の状況にあった。そこでは、地主層とみなされる上層ヨーマン以上の階層が、所有者数の構成比率の1.42%に対して、その所有面積は67.6%に達していた。特に貴族および3,000エーカー以上の大土地所有者は、所有者数1,688人で構成比率0.17%に過ぎなかったのに対して、所有面積では41.2%にも及んでいた²¹⁾ (図表5参照)。

19世紀後期から20世紀初頭においても、イギリスにおける土地所有は大土地所有が支配的であった。1914年当時、4200人だけで England および Wales の土地の半分以上を所有していた。残りの半分については、農地に限れば34,000人に過ぎなかった。また1891年当時の農地の約90%が地主・小作人制度によって耕作されていた。1887年には、農地占有者のうちの土地所有者はわずか12%でしかなかった²²⁾。大土地所有者でスクワイア以上

21) 拓殖徳雄「イギリスにおける地主的土地所有後退の背景」『農業総合研究』第44巻第4号、1990年、4-5ページ。

22) 田代正一「イギリスにおける土地所有の近代化と地主制の形成」『鹿児島大学農学部學術報告』第57号、2007年3月、37ページ。

図表5 England および Wales における階級別の
土地所有者数ならびに土地所有面積（1872～73年）

階級名	所有面積規模 ³⁾ (エーカー)	所有者数		所有面積	
		実数	比率 (%)	面積計 (エーカー)	比率 (%)
貴族(Peer and Peeress)	—	400	0	5,978,979	16.6
大土地所有者(平民) ¹⁾	3,000 以上	1,288	0	8,497,699	24.6
スクワイア(Squires) ¹⁾	1,000～3,000	2,529	0	4,319,271	12.5
上層ヨーマン	300～1,000	9,585	1	4,782,627	13.9
下層ヨーマン	100～ 300	24,412	3	4,144,277	12.0
小土地所有者	1～ 100	217,049	22	3,931,806	11.4
コテッジャー(Cottagers)	1 未満	703,289	72	151,148	0.4
公的機関 ²⁾		14,459	1	1,443,584	4.2
荒地		—	—	1,524,624	4.4
全体		973,011	100	34,523,974	100.0

出所：John Bateman, *The Great Landowners of Great Britain and Ireland, fourth edition*, 1883, reprinted 1971, p.515.

注1) 年間地代収入が3,000ポンド以上のもの。

2) 王室、宗教団体、教育機関など。

3) ここでは100エーカー以上の所有地は地所(estate)と呼ばれている。

[出所] 拓殖徳雄「イギリスにおける地主的土地所有後退の背景」『農業総合研究』第44巻第4号、1990年、4ページより。

が治安判事の地位を確保したその土地の名士であった。

ここで簡単に見たように、イギリスにおける農地の所有状況は、極めて少数の大地主によって所有されていた。したがって、この土地所有の問題は、農地などの賃貸借と結びつく問題である。さらには住宅や事業用不動産の賃貸借とも関連することである。このことは地方税とも関連する問題ともなる。とくにイギリスの製造業では、工場設備などの固定資本財の評価で種々の問題が生じる。

Ⅲ. 工場のレンタル価値

1. レントの算定

Matheson は、まず工場評価において、継続事業 (going concern) にとってこのレンタル価値 (rental value) の算定が時に望ましいこと、さらに建物の評価に関することから言及をしいはじめ。建物には様々な種類があり、それによる面倒や危険 (risk) から利子率が生ずることになる。したがってその購入者は原初原価というよりは、この原価に対する利子に基づいて評価する²³⁾。

一般に住宅や店舗はテナントに貸し付けられ、その占有者にレント (rent) が賦課される。つまりそれは他の支出と分離できる明確な支払額となる。

しかしながら、工場の場合、建物は大体が占有者の財産であり、年次計算書中に、レントの合計額を記入するか、土地、建物、設備の支出すべてを含めたその全体に対して「資本利子 (interest on capital)」を賦課するかである。つまり減価償却を控除した後に留保された正味収益 (net earning) が利益とみなされる。工場を1人のパートナーが所有している場合、レントとして支払われるか、または区別がなされる。複数のパートナーが等しく所有者である場合、「資本利子」が通常の方法である²⁴⁾。

さらに、一定期間の占有が保証されており、そのレントが利益に対する最初の賦課であるという工場の場合、適切な比率としての利子率が、建物に適用する限り、工場を所有しているが占有していない地主がそれを貸し出すレンタル (減価償却率を加えた) に等しくなる。この例として、テナント、所有者いずれでもその占有者であれば、修繕し、火災保険を支払うとすると、そこで年あたり $1\frac{1}{2}\%$ の減価償却の準備をした場合、5%の利

23) Ewing Matheson, *The Depreciation of Factories, Mines and Industrial Undertakings and their Valuation*, 1884, p.72.

24) *Ibid.*

子にこれを加えた $6\frac{1}{2}\%$ のレントと等しくなる²⁵⁾。

小規模工場または作業場を実際に作業するテナント (working tenants) に貸し出すという取引の場合に、 $6\frac{1}{2}\%$ より高い原価に対する利率率がレントとして賦課される。しかし、これは次のような特別な危険をその原因としている。すなわち不況期に借り手がなくなる敷地、時にレントの未払、またはその徴収諸費用などである。また工場をそれに適さない事業への転換という危険もあり、それ故にその転換は、通常の家屋財産 (house property) よりも投資として安全ではない。占有所有者 (occupying owner) の場合、これらの状況は均一に考えるのではなく、それらがその財産に付随している時、まさに課税目的の査定のように、その正味レンタル価値を決定するのにそれらを考慮に入れるのである²⁶⁾。

Matheson は、以上のように論じ、リース価値の決定法として、工場を評価する場合、その建物の価値は、もし設備を別にすれば、前述のようなレンタル基準で計算されるとしている。財産が、freehold または長期リースであるならば、追加投資は将来の価値の上昇に役立つに違いない。その財産が単なるリースで保有されている場合、その freehold 価値は、減債基金として投資されるならば、購入代金を満期までには返済するに十分な金額にしなければならない。また freehold 価値は、リース満了より引き続き、永久に続くとする年次または正味レンタル価値の据置年金を購入するに十分な金額が減額されるであろう。リースで明記される責務に関わる原価もまた準備しなければならない。しかし、これらの引当が伴う場合でさえ、leaseholds は freeholds ほど高い価格とはならない。しかしながら、

25) *Ibid.*, pp.72-73.

26) *Ibid.*, p.73.

Matheson はレントに動力を含む場合について言及している。「工業都市では、工場または作業場区画 (blocks of workshops) がレントで貸し出される。時に複数の織機または別の機械類を動かすに十分な動力がこのレントに含まれる。一定の動力が明記されるか、ある速度で動くシャフト、ベルト、または滑車によって伝導される。時に、海外では、一般に年次相場で動力のみが販売されるが、その場合、建物のレンタル価値はそのような動力との接近という利便性から上昇する。」

その保有期間 (tenure) およびその他の状況に従って適合する保険数理計算 (actuarial calculation) システムがある²⁷⁾。

2. レンタル価値の決定要素

さて Matheson はレンタル価値の決定に関わる重要な要素について言及している。そこで述べられたものを列挙すれば次のごとくである²⁸⁾。

- ①原材料、輸送およびその他の環境に関連する工場の立地
- ②作業場ないしはその他の建物の一般的な配置
- ③原材料の運搬、製造活動中の昇降と移動、これらの活動の適切な配列および完成品の出荷のための諸施設

このほかにもその価値に関わるものとして、その設備 (plant) について、労働 (working) の節約は相当な範囲まで、機械の配列や配置とそれらへの動力供給方式に依存していることを指摘する。さらに、ここでは製造活動に直接雇用された労働者のほかに、常に要求される補助的労働と補助的で無報酬の動力消費がある。ボイラーとスチームパイプの熱量の損失、不調なエンジンによる動力の浪費、連結軸系、車輪、および歯車による力の消費が常にある程度生じざるを得ない。すなわち、その損失は通常余分で不要なものであるので、工場のレイアウトをする場合、当然そういう損失を最小にすることを目的とする。したがって、既存の工場を評価する場合に、これらのことを考慮に入れることが必要であるとしている。

Matheson は、既存工場のレンタル価値を考える場合に、新設工場との違いから若干の説明を加えている。新設工場はその配置において改善されている事は明らかであるが、既存の工場はすでに建物及び設備が建てられており、このこと自体が相当の価値がある。その理由として、新しい工場 (works) の設計に常に伴う事故、遅れおよび費用はすでに発生し、誤りの危険は経験し、建物や設備はとにかく実働により証明済みである。機械

27) *Ibid.*, pp.73-74.

28) *Ibid.*, p.74

の据付に伴う面倒やその費用は相当その原価に加算するし、一般に目に見える結果以上となる²⁹⁾。

IV. 工場の課税評価額

1. 一般的な課税評価額の査定

Matheson がここで取り上げる課税評価額 (rateable value) というのは、イギリスの地方税を課する場合の税額算定の基礎である。既述の通り地方税の初めは貧民救済のための課税、いわゆる救貧税 (Poor Rate) がその基礎である。救貧税は、救貧法 (Poor Relief Act of 1601) に基づき、貧民救済の費用に充てるために、救貧区 (parish) 内の不動産を占有する者に対してそのレントに相当するものを基準として課税することになった。イギリスの地方税は、地方行政の拡大に伴って、各種課税の権限が付与され、それらの徴税のために救貧税と同様の課税方式をとり、救貧税と同時に徴収された。このことは既述のとおりである。

Matheson は、まず工場の課税評価額の決定に関して言及している。工場は、その正味年次価値 (net annual value) が貧民救済 (the Relief of the Poor) に対して課税される。この価値を算定するために、テナントが支払うだろう粗レント (gross Rent) を確定ないし見積り、それから一定比率を控除する。その控除は、修繕費、維持費、火災保険料および数年間平均したその他の賦課額に対するもので、年次純利益が計算されうる以前に準備しなければならないものである³⁰⁾。

粗レントに対する控除比率は、財産の性質 (nature) とその負荷 (burdens) により当然変わってくる。たとえば、土地の場合には、その正味価値は粗レンタル (gross rental) に極めて近くなる。建物の場合には、それが古く修繕費や維持費に多く要するならば、新しくきちんと建築され

29) *Ibid.*, p.75.

30) *Ibid.*, p.89.

た (well-constructed) 建物に比べてその控除額は多くなる。しかし、新しい建物の場合さえ最終的に建替を考えなければならず、減価償却率または準備 (reserve) が純所得を維持または取替のために見込まれる³¹⁾。

その正味レンタル (net rental) 価値に基づく査定原理は、住宅の場合のように、その財産 (property) が年間テナントに賃貸せられ、そのレントが、その地域で類似した家屋に支払われたものにより確認され、その計算基礎となると、一般に適用しやすい。しかしながら、テナントが支払った実際のレントは、必ずしも決定的なものではなく、環境により、そのようなレントが、通常の条件下で支払われるものと異なることがありうるからである。例えば、修繕および原状回復の責務がテナントにあるなら、そのレントは通常より正味年次価値に近くなるとか、そのテナントが昔からのリースに基づく占有でその価値よりずっと低いレントであるとかがである。また一方、財産に関して何らかの特権ないし間接的な利点があり、その利点から借りようとするテナントはその財産がもたらす以上の支払いをする。実際のレントが必ずしも公正な基礎とならないことを示している³²⁾。

2. 課税評価額査定 of 課題

(1) レンタル価値の見積

Matheson は工場の課税標準額を見積もる際に生じる主な課題を2点指摘し、それらについて論じている。これらには非常に難しい問題を含んでいるという。第1は、工場、据付け器具および施設が占有者 (Occupier) のものであり、はっきりとしたレントとしての請求金額がなく、それ故にそのレンタル価値が見積もられねばならないということ、第2に、「正味レンタル」評価に、据付け器具と施設を含めるか否かを決定されなければならないということである。

第1の課題に対して Matheson は、次のような想定をしている。まずテ

31) *Ibid.*

32) *Ibid.*

テナントがいらないのは、実際レントの支払いがない。したがって実際のレントにかわる、見積レントを考える。この際にテナントの技術や資本から生じたテナントの諸利益を見積もりにいれず、一般的ビジネスリスクを負うテナントがどれくらいのレントを支払うかを考える。レントの見積もりに際し、その工場や同類の工場の原価、さらにその投下資本利子は、計算の重要な手助けとなるが、それらが最終的なものとはならない。工場の価値は様々な理由から低下し、レントは低くなる。またその逆もある。つまりテナントが喜んで支払うレントに影響するのである³³⁾。

さらに、見積レントの算定を想定するものは、大規模な事業の一部として工場が運営されるが、直接利益を生み出さない場合である。それは政府とか市営の作業場、または水道、ガス供給事業と結びついた作業場の場合であり、そこではその作業場の価値は大通りの本管などの財産に投下された大資本の単なる一部分である。また鉄道作業場の場合、そこは機関車および車両を鉄道で使用するために修繕するところである³⁴⁾。

Matheson は、これら見積レント算定の困難を解消する方法を指摘する。それは、課税当局が次のことを占有者と合意することである。それは、その作業場に投資された資本に対する適切な協定利子を課税価値 (rating value) とするというものである。しかし、合意しない場合、取得原価とレンタルとして引き合うだろう利子率を十分考慮した、架空のテナントが支払うだろう額を見積もるという、すでに述べた方法が採用されることになる³⁵⁾。

(2) 設備・機械の課税評価

次に、どれ程の機械および設備を課税評価額に含めるかという第2の課題について言及する。それは、機械の課税可能性に対して規定されたルー

33) *Ibid.*, p.90.

34) *Ibid.*, p.91.

35) *Ibid.*

ルの運用において相当な変遷があったことである。それは時に課税可能性から営業用備品 (trade fixture) を排除しようとしてきた。最高権威者において、家財 (chattel) は課税され得ないということが明白であるが、だが営業用備品は一般に明らかに課税されている³⁶⁾。

ここで Matheson は、この題目について著名な教科書で述べられていることを引用する。

「それが自由保有の一部で抵当に入るだろうし、工場の場合にテナントはその期間中それらを移動してもよいけれど、家から家具を動かすのと同じようにするわけではない。しかし、期末に保証された支出の便益をもつ確実性から、事業を営むために改良をなすのに資本を使うテナントへの刺激によって、当国の商業的利益が高められるように、裁判所は古い厳格な法の原則を緩めようとするのだらう³⁷⁾。」

明らかに上述のようにテナントによって移動可能な機械および設備は、地主の据付け物ではないという仮定により、その国の多くの部分で、法により限定的な見方または慣習法によって、明らかに freehold に属する物としての据付け物のみをその課税評価額の中に含めることが一般に行われていた³⁸⁾。それ故に、ボイラー、炉、蒸気エンジンおよび他の永続的だと考えられていた設備は、課税評価額に含められるが、それ自体の重さによって据えられている、またはボルトによって取り付けられている、またはその家屋を傷つけることなくテナントが簡単に取り外すことができる機械は、課税評価額から除外される。事実、全く別の目的のために可決した販売法 (Bills of Sale Act) の法案中に規定される分類区分と、ほぼ同である³⁹⁾。

しかし、この分類方法がある District で慣習として設定され、その厳密な法解釈と同様の結果を特別な取引の場合に生じたとしても、機械を除外

36) *Ibid.*, p.91.

37) *Ibid.*, p.91-92. 'A Practical Treatise on the Law of Rating,' by Edward James Castle, Barrister-at-Law. 1879. London: Stevens and Sons.

38) *Ibid.*, p.92

39) *Ibid.*

する原理は、その裁判所でなされた事件で必ずしも支持されるとは限らなかった。例として、その評価は、地方の徴税吏とか教区査定委員会の管理下にある、すなわち別種財産のために設定された規定を様々な方法で運用する人々の手にあるということから、実務の多様性が生じたのである。

V. 総括

以上、本論文では Matheson の評価論における工場のレンタル価値および課税評価基準算定における概要について主として考察し、これらの問題と関連するイギリスの地方制度及びその地方税について論考してきた。

古代イギリスの地方制度は、ノルマン征服に至るまで外圧と征服が繰り返され、征服民の影響を受けた集権的傾向の強いものであった。アングロ・サクソン社会の国制では、Township を基礎単位にこれらが集まって Hundred を構成し、この Hundred の若干が Shire を構成し、国家はこのような Shire から成り立っていた。Hundred と Shire にはそれぞれ民会があり、地方政庁と裁判所であった。そしてノルマン征服後 Shire はその呼称を County に変更した。また民会はそれぞれ裁判所と呼ばれるようになった。14世紀中頃に County の実質的支配者となる治安判事制度が確立し、司法・行政機関の中心となった。職務は会議を開いて行われた。主な会議は年4回開かれる四季裁判所と呼ばれるものである。1つの特徴として会議すなわち議会は意思決定機関であるとともに執行機関でもある。

教会組織の最小地方単位で布教・監督のために設置された Parish が治安維持や道路管理など地域権益の実現単位の役割を果たしていた。国はこれを社会問題化していた貧民救済の事業に利用した。ここに地方税の出発点となる救貧税が始まり、一般に Rates と呼ばれる地方税となった。そして現在においてもイギリス地方税の雛形は救貧税である。現在、1990年に資産税たる Domestic Rate が廃止され、人頭税たる Community Charge が導入されたが1993年に廃止され、これに変わって Council Tax が導入さ

れた。

Matheson は、工場を評価する場合、継続企業を前提にここで述べるレンタル価値算定を薦めている。レンタル価値評価は通常利子率を用いる。それは資本利子 (interest on capital) である。これら利子率を決定する場合に付随的条件も考慮することを指摘する。また、リース価値においても、レンタルの基準で計算できるとしている。ここでは長期になるので、減債基金とか年金とかの保険数理計算システムを適用できることを指摘している。また、レンタル価値決定の重要な要素として地理的条件や配置・配列そして動力供給などにも関係するという。このようなことを考慮すると新設工場が有利なように思われるが、Matheson は既存工場にも過去の経験という有利性があることを指摘する。

最後に地方税の課税対象である工場の課税評価額について、通常レンタル価値で査定されるので、これについての考慮すべき点を指摘している。ただ、レントが必ずしも公正な基礎とならないことも指摘している。工場の課税標準額見積に際して生じる課題を2点指摘している。一つは、課税対象の資産が納税義務者のものでレントの請求がないためレンタル価値を見積もらなければならない場合である。今ひとつは、レンタルの評価に据付け器具および施設を含めるか否かを決めなければならない場合である。最初の課題は、作業場に投下された資本に対する適切な協定利子を課税価値とすることを当局と納税義務者が合意することで困難を解消するという方法を指摘したのであった。第2の課題は、営業用備品を課税対象から除外するかどうかについてであったが、一般には課税対象となっていたことを指摘する。本論ではこのことについて詳しく触れることができなかった。今後の課題としたい。