

論 文

移行期の税制改革

—計画経済から市場経済—

佐 藤 博

(I) はしがき

急進的にせよ漸進的にせよ計画経済から市場経済への転換のための経済改革は、新しい制度や新しい経済活動様式を作り出す改革であるといえる。特に財政制度や税制の分野では、旧ソ連や新ロシア連邦共和国に見られるように、それらの改革が経済改革の重要な課題となっている。換言すれば統制を意図した国家主導型のシステムから、市場経済に連動した民間主導型の財政・課税システムへの移行が、経済改革そのものの主要な要因となるからである。

第一に、少なくとも1980年代後半より始まったペレストロイカ以前においては、理想的には、社会的総生産物はまずもって国家の手中に集められ、社会的に必要な投資や消費をまかなって、残余が国民に分配されるという考え方に基礎を置いていた。そのために例えば旧ソ連では、予算収入手段である利潤納付金 (payment from profits) は¹⁾、経済活動の質的統制の手段であったし、また取引税 (turnover tax) は、経済活動の量的統制の手段と見なされていた。従って民間主導型の市場経済への移行は、これらの旧体制での収入形態が、本質的に改変される必要がある。

1) ただし最新の『ソ連国民経済年鑑』(Госкомстат СССР, Народное хозяйство СССР в 1990г., 1991)によると、予算納付金その他国家の計画・統制的な企業利潤配分は、総利潤の80% (80年) から40% (90年) へと半減している。またそれまで年鑑の末尾に近い箇所では財政・予算統計が掲載されていたが、1990年度年鑑では、ほとんどトップに財政・予算統計が現われ、その重要性がうかがわれる。

第二に、それでは国家主導型の財政によって生じていた膨大な経費支出が、市場経済への移行によって大幅に削減されるかといえば、現実が示すように、価格の自由化によって国家は、市場価格での財・サービスの購入を余儀なくされ、特に自由化に伴うインフレーションによって、むしろ経費は増大する傾向にある。

第三に、旧体制の時期に非現金決済のため隠れていた財政赤字が、市場経済への移行に伴って、現実の姿となって現われ、かつインフレーションの進行と共に、それらが増大する。そのため、新しい税体系が緊急に導入される必要がある。また旧体制の下では、公共部門と民間部門の区別がほとんどなく、公共部門が経済活動の唯一つの領域であった。マスグレイヴ(R. A. Musgrave)の言葉を借りれば、すべての財・サービスが価値欲求(merit wants)に基づいて提供されるシステムであった²⁾。これに対し市場経済では、公共部門と民間部門とがそれぞれ異った役割を果たしており、その意味で、財政や課税のメカニズムも、発展しつつある民間部門に公共部門の活動を対応させるという形で改革が進められなければならない。

ペレストロイカが進展し、旧体制の枠組みの中で行われた1990年の税制改革(その実施は、いずれも91年1月1日からであった)では、予算収入手段の中核となっていた取引税の税率課税方式への改革や利潤納付金制度の一定税率による企業利潤課税方式への改革が行われ、当時進展しつつあった市場経済化への税制の対応と転換が図られていた。

こういった情勢の中で、91年8月に国際財政学会(International Institute of Public Finance)第47回大会が当時のレニングラードで開催されることになった。しかし周知のように同年8月のクーデター事件を契機に旧ソ連の混乱と激変が始まり、大会は中止を余儀なくされ、ロシア共和国の財政学者の懸命な努力によって92年3月にサンクト・ペテルブルグ(旧レニングラード)で再開を予

2) Cf. R. A. Musgrave, *Fiscal Systems*, 1969, p. 31. (同上訳, 木下和夫監修, 大阪大学財政研究会訳『財政組織論』1972年, 28ページ参照)。

定されたが、結局は実現を見なかった。この大会で何が報告され、どのような討議がなされる筈だったかは、必ずしも明確ではないが、共通テーマが「政治環境の変化と財政」であるだけに、すでに会員の手許に届けられた報告レジュメの中には、計画経済から市場経済への移行期における租税システムのあり方に関する研究がいくつか見られた。

そこでまずこれらの研究に依拠しながら、移行期にあるべき租税制度の改革の問題を検討してみたい。いうまでもなく現実には、旧ソ連の崩壊というドラマティックな変化によって、急激な市場経済化と税制の再編が進んでいる。

次にゴルバチョフ政権下で行われた90年の税制改革の概要と、旧ソ連崩壊後エリツィン政権によって行われたロシア共和国の92年税制改革（前年12月に法案が可決され、91年1月1日からの実施となっている）の要旨と、それぞれの改革の性格や特徴を見てみたい。

91年8月のクーデター事件を契機に、旧ソ連やロシアでは、経済・財政関係のまとまった研究書が、ほとんど出版されない状態で、このような税制改革の問題も、数少ない学術誌や新聞報道³⁾に頼らざるを得ず、とりわけ税制改革の理論的な研究は皆無に近い状態である⁴⁾。従って、これら税制改革の綿密な評価や検討の問題は留保されざるを得ない。しかも90年改革は、91年12月のソ連崩壊によって、実質的な意味を失っており、また評価の基盤となる市場経済化も、単にテンポの問題だけでなく、その方向性も揺らいでおり、研究の目標も断えず流動的で、その焦点も定まらぬ状態である。

そこで本稿では、前段に検討する論者の議論をふまえ、本質的に異なる二つの税制改革の簡単な比較検討に留めたい。また改革の問題だけでなく、激しい

3) 学術誌としては、《Финансы СССР》、《Финансы》（前者は、1991年12月まで）、また週刊誌としては《Экономика и Жизнь》に財政・租税関係の議論や解説が多い。

4) このような状態の中で、唯一つ入手できた租税理論の研究書は、Академия Наук СССР, *Налоги в механизме хозяйствования*, 1991 であり、アダム・スミスの租税論から始まり、特に旧ソ連の1930年税制改革以前の20年代の税制を再検討しながら、市場経済化に対応する税制を検討している点が特徴的である。

インフレーションの中で、92年7月に成立した92年度ロシア連邦予算を取り上げているが、これもその歳入面の概要を示すだけにしたい。

(II) マクルーア, Jr. と SAT の提案

マクルーア, Jr. (C. E. McLure, Jr.) は、計画経済から市場経済への転換期において、通常の所得税の実施が困難なことから、所得税に代わる簡易課税 SAT (Simplified Alternative Tax) を提案している⁵⁾。とりわけ移行期の企業課税では、減価償却等のタイミングの問題、インフレ調整の問題、法人税と個人所得税の統合の問題等が、計画的経営から市場的経営への転換期の税制の障害となって現われると考えている。また税務行政の面でも、申告制度の経験がないこと、政府に対する信頼の欠如、納税協力 (tax compliance) の経験がないこと、さらには税務行政そのものについても、それに堪能な官吏がないことなどで、複雑な税制は実行が困難であるとして、いわばレーガン税制改革の原則のひとつであった簡索性あるいはアダム・スミスの明確性、便宜性、最小徴税費の原則に適った SAT の提案を行っている。

マクルーア, Jr. は、通常の所得課税に代わる税として SAT を提案している。従ってその意味では「所得税に代わる簡易課税」となる。しかし、同じく彼がインフレ対策としてコロンビアの税制改革を取り扱っている論文では、SAT を「消費ベースの直接税」と位置づけており⁶⁾、その点で、SAT とそのまま用いた方が誤解を避けることになるだろう。

5) C. E. McLure, Jr., *Income Tax Policy for the Russian Republic, Paper presented at the I I F P Congress in Leningrad, 1991.*

6) 1988年にコロンビア政府に提出した報告書では、「インデックスした所得税」と「消費ベースの直接税」の二つの代替案が提案された。このうち後者は、所得税と比べ実質的に簡単であるため SAT と呼ばれた (Cf. C. E. McLure, Jr., *Tax Reform in an Inflationary Environment: The Case of Colombia*, M. J. Boskin and C. E. McLure, Jr. (ed.), *World Tax Reform*, 1990, p. 220).

（１） 転換期の租税政策のあり方

マクルーア, Jr. は、特に旧ソ連の租税政策のあり方を検討するため、まずその背景となる諸前提を考察している⁷⁾。

1) 明確性の原則

計画経済の下では、旧ソ連の国営企業の利潤納付金や取引税に代表されるように、計画経済の変数としてインプリシットな租税の形態をとってきた。これに対し市場経済の下では、いわば民間部門主導型の経済に転換する必要から、税法自体がエクスプリシットな形をとらなければならない。租税の形態や規定は、明確かつ簡明なものとなることが必要であり、事後的にではなく、事前に、一定の行為について課税すると決めておくことが、私有財産制の下では必要不可欠な原則となる。

2) 安定性の原則

過渡期における税制改革は、ある程度中・長期的な見通しを基礎にして行わなければならない。転換期に随伴するアド・ホックな改革が余りも多岐にわたると、不適切な政策の中で生ずる既得権益が、やがてはその後の改革を阻害する要因となりうるからである。

3) 税務行政の原則

計画経済から市場経済への移行期に最も障害となる問題のひとつは、税務行政や納税協力の問題であろう。官僚機構の伝統はあったが、有効な税務機構、有能な税務職員はむしろなかったといった方が正しい。また西欧で見られる企業の会計制度も欠いているし、納税協力の伝統もなかったといえる。従って当然のことながら税務行政の刷新や納税意識の高揚が課題となる。しかしそれらのことが未発達な過渡期においては、申告制度よりむしろ源泉徴収方式に重点を移す必要がある。また社会主義時代にあったさまざまな特権については、いかなるコストを支払っても排除する必要がある。

7) マクルーア, Jr. は、このような原則の形で前提を主張しているわけではない (Cf. Maclurc, Jr., *op. cit.*, pp. 3-6).

4) 適度な「公正」の原則

税制改革においては、公正の原則が有力な原則として提起されるが、過渡期においては、完全な公正原則の要求を満たすより、むしろ緩やかな公正を目指す改革が望ましい。またこのことは、個々の家計の事情を斟酌して課税する場合もそうであるし、また社会的目的を達成する税制を作る場合もそうである。例えば所得税の課税の場合にも、その源泉の如何を問わず、可能な限りすべての所得を課税対象とすることが望ましく、所得を正確に反映しないような控除制度はできるだけ制限することが望ましい。また小企業や小売業等については、課税の簡素化のため、いわゆる見なし課税的方策が必要となる。これらの緩やかな公正を維持する原則は、効率性の原則に対しても妥当する。

市場経済への移行期にある国々にとって、所得分配の不平等が、どのような状態にあるかは議論の多いところである。それらは、いわゆる民営化のやり方によっても変わるだろう。例えば、自発的に経営者や従業員によって行われるか、すべての国民に国家資産を平等に分配する方式によるかによって変ってくる。後者であれば、西欧の資本主義経済に見られるものより平等な形をとる。しかし市場経済の進展に伴い、それぞれの個人が市場経済に適応する機会が異なるので、不平等の拡大する惧れもある。

社会主義の倫理観からいえば、平等主義という強い伝統の下に高度の累進課税が要求されるかもしれない。しかし高い利潤の期待こそが経済発展の原動力となるので、高度の累進課税は発展を阻害する要因となる。このような観点からすれば、複雑な累進課税よりも均一税率 (flat rate) を課す方が望ましいといえる。ここでマクルーア、Jr. は、個人所得税の法定限界税率は、トップで50%以下にすること、また企業所得税は、このトップの限界税率と等しくすることなど、具体的な提案を行っており、また所有形態が併存している場合には、私的企業に有利な課税によって、それを促進する必要があると見ている。

5) インフレ対応の原則

過渡期におけるインフレーションは、さまざまな要因から起こる⁸⁾。価格の自由化は、一方においてそれまでの公定価格から、計画経済の下で生じていた第二経済あるいは地下経済の価格水準への転化を意味するし、さらには低い政府調達価格から市場価格への移行を意味する。また財の生産・流通機構の市場メカニズムへの移行は、少なくとも大きな混乱を伴い極度の供給不足を引き起す。従って社会主義経済から自由市場経済への移行期には、インフレに対応する税制が必要である。例えば取得原価主義に基づく所得税は、実態との著しい乖離や不公平をもたらすし、インフレに直面する国の租税政策を考える場合、無視できない問題となる。

このような前提に立ってマクルーア, Jr. は、個人所得税や企業所得税といった具体的な税制の改革の問題を検討している。

(2) 個人所得税

適度な公平性、適度な効率性の原則は、課税の基本目的である租税収入目的を可能な限り第一義的に考えることにほかならない。しかし、個人所得税には、配偶者の有無や扶養家族数を考慮した課税最低限は設ける必要がある。またこの場合、インフレに対応できるよう。名目的な課税最低限や税率表のブラケットについて調整できるようにしなければならない(例えば、1年間の暫定税率表といった条件をつけたり、インデクセーションを制度化する)。

8) 旧ソ連、旧東欧諸国のインフレーションや財政赤字の問題は、すでにかなり以前から深刻な問題となっていた。これらの問題は、英文の研究書では数多く採り上げられていた。例えば、次を参照。

I M F, The World Bank, OECD & EBRD (1990), *The Economy of the USSR*, 1990. R. W. Campbell, *The Socialist Economies in Transition*, 1990. H. Ticktin, *Origins of the Crisis in the USSR*, 1992.

またロシア語の次の文献では、旧ソ連、旧東欧の深刻な財政危機が赤裸々に表明され、検討が加えられている。

Д. Д. Бутаков (под ред.), *Государственные бюджеты и социально-экономическое развитие стран-членов СЭВ*, 1989.

また税務行政の面では、すでに述べたように源泉徴収を重点とすることが必要である。このことは、まず従来旧ソ連で行われていた納税者別（社会的グループ）の分類所得税を廃止し、単一の税率表を設けることが重要となる。利子や配当所得については、個人所得税の段階では、むしろ非課税にことが望ましい。

次に個人所得税は、共同申告制度を採らず、個人ベースで課税することが望ましい。というのは、同じく税務行政上の問題として、雇用主が被雇用者の配偶者の所得を調査して、源泉徴収する問題が生ずるからであり、また累進税制の下では、むしろ個人ベースで課税することによって、労働に対する阻害効果を緩和する効果があるからである。

さらに、個人所得税制に見られる特定の経費控除については、源泉徴収制度を原則とする限り、実行が困難である。これらは単にタックス・エクスペンディチャーとして資源配分上の歪みを斉らすだけでなく、タックス・イロージョンとして作用し、税率を、より高くする要因となる。また累進税率も、上述したさまざまな複雑性の要因となり、またインフレに対する問題も生ずるため、十分な考慮が必要である。

（3）企業利潤税

企業所得や資本所得に課税する場合、一般的に、タイミングの問題、所得計算上のインフレ調整の問題、企業と個人の課税統合の問題の三点が重要となる。しかし移行期においては、税務行政能力や納税協力の点でこれらの問題は、著しい制限を伴うことになる。

1) タイミングの問題は、所得の確定と支出の控除の場合に起こる。このことは減価償却や在庫品（棚卸品）のコストの算定等の場合に問題となる。また所得計算の際に取得原価主義に基づいて会計が行われるが、これに対してインフレーションは、いくつかの点で誤った所得算定の原因となる。例えば、キャピタル・ゲイン、減価償却（従ってまた減価償却引当金）、棚卸会計におけるコス

トの算定、受取利子や支払利子の問題である。これらの問題について所得算定を調整する方法はさまざまなものがあるが、果たして移行期にある国々で、納税者の側においても、また税務行政に携わる人達にとっても、それにうまく対応する能力があるかどうかは疑わしい。当然のことながら通常の場合においてもそれは複雑な取り扱いが必要となるからである。

2) 個人所得税と法人所得税の統合の問題については、留保利潤を株主に帰属させることが困難であることから、それらを完全に統合させることは困難であるというのが一般の見解である。しかし市場経済への移行期においては、新しい株式会社形態の促進の上で、二重課税の問題は極力避けなければならない。極めて単純な発想からすれば、配当を支払利子と同様に経費控除として取り扱ったり、また企業段階では配当を非課税にしたり、さらには配当に対する法人税を個人所得税の源泉課税と見なし、自後的に個人所得税額から税額控除を行ったりして、二重課税を排除することが可能である。しかし問題は受取配当の捕捉にある。それと同時に法人所得税率と株主の個人所得に対する限界税率の相違からくる不公正の問題もある。過渡期において、これらの問題をクリアーすることは極めて困難といえるだろう。

3) SAT

以上のような転換期の諸条件をふまえると、通常の所得税制度に代わるべき簡易な課税方式である SAT が望ましい。そこでマクルーア、Jr. の提案する SAT の内容について見てみよう。

SAT は、企業に対する税と個人に対する税の二つの独立した税から構成されている。個人税は、年金を含め勤労所得にのみ課税される。利子、配当、金融資産のキャピタル・ゲインは非課税である。また SAT では通常の所得税のように、人的控除、特定支出の控除、差率税率（通常は累進税率）が具備されるが、簡素化のため特定支出の控除は除くことが望ましい。

企業税は、転換期に現われるさまざまな所有形態とはかかわりなく、すべての企業に単一税率で、しかも個人税率の最高の限界税率を適用する必要がある

る。また金融的支出以外の支出は、すべて支出がなされた事業年度に控除される。利子と配当は課税もなく、また控除もないことになる。また欠損金については5～10年繰延べされることが望ましい。自営業者については、累進税率の利点を生かして、事業所得を給与に振り替えることが可能である。

a) SAT の簡易性

このような SAT は、通常の所得税と比べ極めて単純明快な租税で、計画経済から市場経済への移行期には、好ましいものと考えられる。まず支払利子は控除がなく、受取利子は非課税であり、さらにはキャピタル・ゲインも非課税であるので、タイミングの問題に中立的である。さらに課税目的から生ずる減価償却引当金や棚卸会計の問題もなくなり、同じ理由からして、課税ベースがインフレーションによって攪乱されることがない。また資産の購入は、その時価で控除されることになるので、インフレが減価償却引当金を侵食することもなく、在庫から販売される財のコストにも影響を与えない。利子と配当が課税上同じ取扱いがなされるので、借入金か株式かといった資金調達上の意志決定に中立性を与え、節税のための資金調達の操作の余地もなくなる。さらには、SAT は、個人所得税と企業所得税の統合の必要性も回避でき、過渡期の税務行政上の問題や納税協力の問題をクリアできる。

b) SAT の特徴

SAT は、一定の条件の下では、資本収益の免税に等しいことになる。これは、利子、配当、金融資産のゲインの場合は、はっきりしている。また株式による投資の場合も同様な結果を導びく。それは、投資支出が、即時全額控除となるので、投資の限界実効税率がゼロとなるからである⁹⁾。従って SAT は、

9) 「例えば、税率40%の課税を受ける企業が、100ルーブルの株式による投資をすると仮定する。投資支出の即時全額控除によって、税負担は40ルーブル軽減される。従って企業は、事実上自己資金を60ルーブルだけ投資したことになる。企業と政府は、この場合、投資からの純収入を60%、40%と分け合う。従って、企業は投資額の60%を投入し、純収入の60%を得るので、租税がなかった場合と同じ結果になる」(C. E. McLure, Jr., *op. cit.*, p. 14).

貯蓄と投資に対して中立的な課税方法となる。

しかしこのような SAT に対しても予想される反論もある。第一に通常の所得税から SAT への移行の問題がある。末償還の負債や既存の償却資産の取り扱いの問題である。このような問題は、社会主義からの移行の場合、特に余り民営化が進んでいない時期には、深刻な問題とはならない。というのはキャピタル・ゲイン等の経験がないからである。

また資本収益がインプリシットに免税となるので、通常の所得税のケースと比べ、累進度が落ちることになる。しかしこのような点もそれほど大きな影響を与えることはない。利子や配当は、企業の段階でインプリシットに課税され、しかもすでに見たようにそれは個人税に適用される最高税率が適用されることになるからである。ただし低所得の家計に対しては、分離課税に特有な問題を引き起こすことは確かである。

さらに通常の所得税制度の下で、特定の政策目的のため加速度償却や投資税額控除といった特別措置を実施するケースと比べ、SAT は、一般的な経費控除システムとなっているため、むしろ、より累進的な効果をもつことになる。

SAT は、投資の限界実効税率がゼロとなるという点で、果してそれが収入を生む可能性があるかという疑問があるが、基準を超えた極端な収益を生む場合には、かえって多くの収入を生み出すことになる。特に社会主義からの転換期には、そのまま高い利潤を生み出す投資があり、特にその例は、天然資源、技術開発等のケースに顕著であると思われる。

SAT は、所得税のもつ複雑性を回避することが出来るが、所得を正確に測定する必要性がなくなるわけではない。特にインフレ問題の場合、財務会計のためには、所得の把握が必要となるだろう。しかし所得の測定と SAT との首尾一貫性の欠如は余り大きな問題ではなく、その調整も簡単に行うことができる。

最後に SAT と VAT との関係を見てみよう。SAT は、これまで見てきたように、所得税に類似している。例えば人的控除、特定の経費控除、累進税

率、源泉徴収等の制度である。マクルーア, Jr. 自身、所得税に代わりうるものとして SAT を提起している。しかし視点を変えると、SAT は、控除型あるいは消費型の付加価値税 (VAT) の変形と見ることができる。このような視点からマクルーア, Jr. も SAT をむしろ消費ベース課税の一形態と見なせるとしている¹⁰⁾。移行期の諸国では、恐らく EC への加盟をかなり強く意識しており、その点で VAT の導入もあると思われる¹¹⁾。従って税務行政の視点から、SAT と VAT の共存ということが複雑な問題となるだろう。しかし、税務行政や徴税費という観点からは、所得税と VAT のもつ機能を、ひとつの SAT で結合することが利点をもつと考えられる。

(4) 移行期における SAT

確かに SAT は、全く未経験な租税であり、その実行にはさまざまな問題点もあり、いわば理論の所産によってできたラジカルな税制である。その意味では、いかなる国もこのような税制の実験台になりたくないと思われる。そこには、負担の公平等の点で疑問点も多くある。しかし、計画経済から市場経済への移行期においては、すでに移行期における税制のあり方で述べたように、SAT は通常の所得税より、遙かに適切だと思われる。特に企業所得の測定の点で、通常の企業所得税は多くの欠陥をもつ、取得原価に基く所得税は、インフレーションによって不公平と歪みを受けるからである。更にインフレ調整価値に基づく税制は、より複雑さを増すことになる。さらに、転換期に必要な諸政策を導入し、税制のなかにさまざまな特別措置を繰り込むことによって、所得税制そのものが歪みを増すことになるからである。

特にロシア共和国 (旧ソ連を含めて) のように、社会主義を市場経済に置き換

10) C. E. McLure, Jr., *op. cit.*, p. 19.

11) I M F や世界銀行は、旧ソ連の財政改革問題に触れて、当時の取引税を一律税率にし、課税ベースを拡大することによって、2~3年後の VAT 導入に道を開くことが望ましいとしている (Cf. I M F, *The World Bank, OECD & EBRD (1990), op. cit.*, p. 20).

え、私有財産制に基礎を置くといった今までどこでも体験しなかった道を進む場合、インフレ回避のため十分な税収を上げる必要からも、また私的経済活動の急速な発展を促進するためにも、SAT のような税制が最も望ましいものとなるといえる。すでに述べたように SAT は通常の所得税と比べ、簡単であり、経済的に中立であり、有効な税務行政をもたない旧社会主義諸国や、納税者の協力という伝統がない国々にとってとりわけ重要だと考えられる。

以上は、マクルーア、Jr. の「ロシア共和国の所得税政策」の要旨である。ここで提案されている SAT については、同じく国際財政学会大会のホルツマンの報告要旨に議論がなされている。次にホルツマン (P. Holzmann) の主張を見てみたい。

（Ⅲ）ホルツマンと税制改革

マクルーア、Jr. の SAT 提案は、旧体制の税制を白紙にもどし（ただし所得税制についてであるが）、いわばタックス・デザイン的な視点から転換期の租税政策を眺めているのに対し¹²⁾、ホルツマンは、旧来の社会主義的租税（むしろ歳入手段といった方が良いかもしれない）が、市場経済への移行によってどう変わるべきかという、いわばタックス・リフォーム的な見地から議論を進めている。

（1）旧体制の税制の不適合性

旧体制における利潤税（旧ソ連では、経済改革前には利潤納付金と呼ばれていた）は、何らかの経済的意味のある課税ベースを持っていなかった。特定の税率もなく、その納付率も企業間で異なっていたし、留保利潤もそれぞれ計画によって定められた目的に支出されるものが多く、しかも納付の割合も、事前に決定されるという租税本来のルールではなく、事後的な成果を標準として決められることになっていた。当然のことながら、このようなシステムは、市場経済の

12) P. Holzmann, *The Reform in Countries in Transition: Central policy issues, Paper presented at the I I F P Congress in Leningrad, 1991.*

下で私的企業が生産性の向上やコスト引下げ等の効率的活動を著しく阻害することになる¹³⁾。

また旧ソ連に見られたような納税者別の個人所得税、いわば特殊な分類所得税は、しばしば課税対象となる活動を累進課税の強弱によって促進したり抑制したりする政策の手段となってきた。このような所得税制度は、明らかに市場経済あるいは自由主義経済とは相容れないことになる。私的部門の活動を推進するためには、水平的公平や垂直的公平を維持するような所得課税が要件であるからである。

旧体制の取引税は、市場経済に見られるものとは異質的な租税である。その課税形態にはいくつかのものがあつた。最も一般的な方法は、卸売価格の差額(通常の流通マージンは除く)を徴収するものであるが¹⁴⁾、いずれの価格も計画によって固定されている。従つて税率に換算すると財によつても、生産方法によつても、さらには地域によつても異なり、数限りない税率が存在することになる。従つて、このような方法は、価格の自由化が起これば、生き残ることは極めて至難といわざるを得ない。

社会保障税については、西欧の制度と類似した形のものであるが、一般的に賃金水準が低位にあり、その拠出率が極めて高い場合が多く、市場経済に移行する際には、再検討が必要である。

このように在来の租税制度は、多くの点で欠陥があり、私的部門の活動や効率的な運営に支障を来すため、市場経済へ移行するためには大幅な改革が必要となる。

(2) 改革の方向

すでに旧東欧等で見られた計画経済から市場経済への移行には、租制改革の

13) Cf. Holzmann, *op. cit.*, pp. 13-15.

14) このほかに取引税の課税方式には、従価税方式、従量税式のものあつた(大川政三編『財政論』1975年、583ページ参照)。

一定の方向性がうかがわれる。

まず移行期にある諸国で、主要な税収となっているものは、EC 型の付加価値税とそれを補完する若干の個別消費税である。またいずれの国も、企業所得税と個人所得税が重要な税目として採用され、それ以外に財産税等が実施されているが余り重視はされていない。

このような旧社会主義諸国の税制改革の共通性は、どのような意味をもつのだろうか。ハンガリーでは、1988年に早くも VAT を導入し、また個人所得税や企業利潤税を実施したが、これらの例にならって他の国々も類似の税制を導入しようとしていると考えることもできる。またこういった税制を好ましいと思っている IMF や OECD 等の国際機関の影響を受けているとも考える¹⁵⁾。またそれらが EC との協調に向けての試みとも考えられる。反面、それらは、単に税制に関する知識不足で、単なるコピーに過ぎないともいえる。

特に VAT や個人所得税の導入案は、これらの諸国でかなり進んでいる。これら二つの租税は、ポーランドでは、92年導入を目指し、チェコスロヴァキアでは、93年導入を予定し、ブルガリアでも92年に VAT の導入(取引税を VAT に置き代える)と総合所得税を予定していた。また旧ソ連でも、93年に VAT の導入と単一の累進税率構造をもった個人所得税を実施する予定になっていた¹⁶⁾。

企業利潤課税については、やや複雑な改革が進められている。共通していえ

15) 事実 IMF や OECD は、旧ソ連の経済状態の分析や経済改革の提言が意欲的に行われている。これについては次を参照。

IMF, The World Bank, OECD, & EBRD (1991), *A Study of the Soviet Economy*, Vol. 1-3, 1990.

16) 取引税の VAT への改革や所得税制度の改革の問題は、90年に旧ソ連においても若干の議論がなされていた。これについては次を参照。

В. Маневич и А. Сигиневич, Актуальные проблемы налоговой реформы «Вопросы Экономики» No. 3, 1990. В. И. Щедров, Вопросы налоговой и бюджетной политики в условиях развития рыночных отношений «Финансы СССР» No. 6, 1990.

ることは、国営、民営といった経済セクター間の差別的税制を撤廃し、より経済的な減価償却制度を導入し、欠損繰延制度を取り入れ、納付金あるいは控除金システムから税率課税制への転換を図り、かつ名目・実効税率を軽減するといった一連の改革が実施あるいは企画されていることである。また外国からの投資促進のため合弁事業には、税率の軽減、課税の繰延、特別償却等の特別措置を導入する改革が行われつつある。

ここでホルツマンが強調していることは、計画の廃止、社会主義企業の自律性の強化、私的部門の出現と拡大、価格の自由化、市場メカニズムの発展といった計画経済から市場経済の移行という経済的变化に、果してこのような、いわば西欧の税制のコピーに似た税制改革がマッチするかを懸念している。

プレスト (A. R. Prest) が「生き生きとした表現」と絶賛した¹⁷⁾、マズグレイヴのタックス・ハンドル¹⁸⁾、つまり課税の基礎的諸条件とそれを税収に結びつけるシステムが、うまく働らくかどうかが重要な問題となる。開発途上国の租税政策の研究者バード (R. M. Bird) も、税制改革の基本原則の第一のものとして、「結果の原則」(Rule of Result) を挙げている。税制改革の評価は、予め定められた基準に税制がどれだけ近づくかどうかという点ではなく、その国の一定の基礎的諸条件の中で税制がどのような成果あるいは効果をもたらすかという点で行われなければならない¹⁹⁾。

計画経済から市場経済への移行期にある国々は、開発途上国の条件とは異なるが、急進的にせよ漸進的にせよ、市場経済の発展に向って進む点は類似したところがあるといえる。

ホルツマンは、さきに述べた移行期にある国々の共通した税制改革の方向性に対して、第一に、西欧の税制は、80年代に改革は加えられたが、それでも学

17) Cf. A. R. Prest, *Public Finance in Underdeveloped Countries*, 2nd ed., 1972, p. 20.

18) Cf. R. A. Musgrave, *op. cit.*, p. 125 (同上訳『前掲書』108ページ参照)。

19) Cf. R. M. Bird, *Tax Policy & Economic Development*, 1992, p. 183.

者や政治家からかなりの批判を受けていること、第二に、仮りにそれが先進諸国のニーズを満たしていたとしても、移行期にある諸国の発展段階に照して、そのような税制をそのまま採り入れることは不適当であること、第三に、経済構造の再構築の一部として、経験的にはほとんどゼロから新税制を出発させなければならないこと、などを指摘し、いわゆる西欧税制の模倣を厳しく批判している。

また全く独創的であるマクルーア、Jr. の SAT については、それを消費ベース課税として次のような見解を示している。

すでにマクルーア、Jr. の提案で見たように、SAT は個人税と企業税の二つの租税から成り、個人税は労働所得（但し年金を含む）に適用され、源泉徴収される。また累進税率が適用され、人的控除や項目別控除が認められる。これに対し企業税は、あらゆる企業購入に即時的控除が認められ、キャッシュ・フロー税と類似したものとなっている。また支払利子は控除されず、受取利子は課税ベースから除かれることからして、ミード委員会で示されたRベースのキャッシュ・フロー税と一致することになる²⁰⁾。

SAT の利点は、貯蓄に対する収益が免税（利子や配当に課税されないことからして）となり、貯蓄を奨励することになる点、投資に対する限界実効税率がゼロであることから、資本収益が免税となる点、事実上の資本収益が免税であるにもかかわらず、投資に対する法外な収益に対しては国が税の分け前にあずかることができる点など、いずれもマクルーア、Jr. の挙げた特徴を整理して考察している。

このような利点に対して、ホルツマンは SAT が、あくまでも理論的に考察された租税だとして、いくつかの反論を与えている。

第一に、これはマクルーア、Jr. 自身も認めている点であるが、恐らく第一の反論は歳入の減退である。それは転換期にある国々で見られるように、高水

20) Cf. Report of a Committee chaired by Prof. J. E. Meade, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, 1978, pp. 228-245.

準の支出が借入れでまかなわれている時には、重大な歳入ロスが生ずるからである。

第二に、中央の計画経済から市場ベースの経済への移行は、経済的インパクトや経済的成果について不確性に満ちている。そのようなところに全く未知の SAT を導入すれば、不確実性はさらに増幅されることになる。

第三に、マクルーア、Jr. も認めているように、SAT と VAT との競合関係がある。それら二つの税の共存が難しいということになれば、SAT は、結局のところ賃金に対する課税だけに凝縮されてしまう。移行期にある国々の低賃金からすれば、極めて高い税率を適用せざるを得ず、効率の観点からもまた公平の観点からも望ましくなくなる。また共存自体も辞さないという場合には、折角税務行政の単純化を意図した SAT が、逆にその複雑さを招来させることになる。

第四に、EC との調整の問題である。これら移行期にある諸国は、エクस्पリーシットにはまだ EC との税制調整の問題は持ち上がっていないが、やがては、この問題をかかなり意識することになるだろう。この場合 SAT は、それなりの調整のシナリオと対立することになる。

最後に、市場経済の進展に合わせた税制改革を早急に実施することが、改革プログラムの成功の鍵となる。しかも税法の草案や税務行政の変更について、西欧の経験を生かせる余地はほとんどない。これらの国にとって税制改革の遅れは、経済改革それ自体を危険に曝す要因となる。

しかしこれらの反論はあるにしても、ホルツマン自身も、SAT の提案に対し、経済的中立性、簡易性等の魅力、西欧諸国の税制自体も消費課税に近づいている点、移行期の諸国の貯蓄、投資促進の必要性等の観点から SAT が捨て難い魅力をもつとしている。このようにホルツマンは、余り具体的な租税の提案は行っていないが、移行期にある諸国の税制改革のさまざまな条件を詳細に検討し、そのような諸条件に合致し、タックス・ハンドルがうまく機能するような税制を選ぶべきだと考えている。

（Ⅳ） その他の税制改革論

同じく移行期の租税問題を扱った論文として、イッキーズ (B. W. Ickes) とスレムロッド (J. Slemrod) の共同論文がある²¹⁾。これはその表題に見られるように「計画経済からの移行期の税務執行上の諸問題」を検討したものである。そこでは、社会主義時代に行われていた官僚の税務行政能力の欠陥や納税者の納税協力の欠如といった歴史的遺産がどのようなものであり、それを改善するためには何が必要かといった問題が究明されている。

他の論者と同じく、ここでも市場システムに合致した税制改革が、いわゆる経済改革の重要な要素であると強調されている。市場経済への移行は、一方においてこれまでの歳入制度を廃棄することになり、他方公共経費の大幅なカットは望めなく、さらに価格の自由化とインフレーションの進行によってむしろ経費の大幅な増加が見込まれ、税制改革による収入の増加が不可欠な状態となると見ている。

この論文では、とりわけ新しい国家財政システムの確立が、移行期の目標として重要であるとされている。マスグレイヴによれば、財政の政策的機能として、社会主義においては計画当局者の価値欲求の充足がすべてとなって現われる。これに対し市場経済の下では社会的欲求の充足や分配の調整、安定化、成長といった政策機能が財政機能に付与される²²⁾。従って計画経済から市場経済への移行は、とりもなおさずこのような財政システムへの移行を意味する。当然のことながら、このような財政システムに一举に転換するか、あるいは計画的に徐々に移行するかは、別の問題である。

この問題は、当面の課題である税制改革にもいえる。旧体制の税制は廃棄す

21) B. W. Ickes & J. Slemrod, *Tax Implementation Issues in the Transition from a Planned Economy*, Paper presented at the IIFP Congress in Leningrad, 1991.

22) Cf. R. A. Musgrave, *op. cit.*, p. 19 (同訳『前掲書』18ページ参照)。

る必要があるが、移行期の税制改革がフェルドシュタイン (M. Feldstein) のいうところのゼロから出発する「タックス・デザイン」的な改革であるのか、それとも旧体制の遺産(それは税務行政や納税協力等の問題を含めた)をふまえた「タックス・リフォーム」²³⁾的な改革か、の問題がある。これに対しここでは、移行期の経済における租税の問題をすべてタックス・デザインの問題だと見るのは誤りであり、その国の歴史的諸条件が、租税政策の成否に重要な影響を与えると見ている。特に移行期にある諸国は、税務行政や納税協力の点で脆弱な伝統を持つことを十分に考慮する必要がある。

このような観点から彼等は、旧ソ連・東欧の税務行政と納税協力の弱さから、租税回避をいかに防ぐか²⁴⁾、また源泉徴収制度の普及や見なし課税の採用等、とくに行政的側面にスポットを与えながら税制改革の議論を進めている。ここでもまたマクルーア、Jr. の SAT の問題が、VAT と比較され論じている箇所がある。しかしここでは、SAT にせよ VAT にせよ共に付加価値に課されることになるので、とりわけ移行期において課税の明確性という利点を持ち、かつ国営企業から私的企業に変わっても同一の結果を齎らすので、いずれでも転換期の税制として望ましいと見ている。

特にこの論文で特徴的なものは、納税者の納税協力を押し進めるためには、応益課税が必要だとしていることである。それらは社会保障税や利用者の使用料、営業免許税などを課したり、市民の便益、例えば市場経済への参入は、納税を条件としたりして、納税協力のインセンティブを持たせるようにすべきだとしている点である。

23) Cf. M. Feldstein, On the Theory of Tax Reform, *Journal of Public Economics*, Vol. 6, No. 1, 2, July-Aug., 1976, pp. 90-94.

24) 租税回避の問題は、旧ソ連で協同組合化の運動が始まった80年代末に顕著に現われていた。協同組合利潤税が実施された時、国の統制のない賃金により多く分配をし、利潤税を免がれようとした。このため1989年には、利潤税を協同組合所得税に変え、租税回避を阻止しようとした (Cf. A. Jones and W. Meskoff, *The Rebirth of Entrepreneurship in the Soviet Union*, 1991, pp. 70-79).

以上の三つの論文は、いずれも旧ソ連の崩壊以前に考察された研究であり、今世紀最大の事変といわれた旧ソ連の解体を経験した後では、その論旨や主張も異なる可能性がある。しかし、少なくとも漸進的な市場経済を企図していた時期の租税政策のあり方、そしてそれは逆に新しいロシアの現時点での急進的な改革に対するひとつの批判的諸説として受け止めることが出来るであろう。

そこで次に、現実の旧ソ連の税制改革に焦点を当ててみよう。旧ソ連でもペレストロイカの進展に合わせて徐々に税制（歳入制度）が改訂されてきたが、大規模な税制改革は、すでに述べたように、1990年の改革と1992年のそれであった。前者は、ゴルバチョフ政権下の旧ソ連体制の下で行われ、後者は、実質的には僅か1年後であるが、エリツィン政権下のロシア連邦で行われ、単に二度の改革というより、本質的に相異した改革である。

（V） 1990年税制改革

ソ連崩壊前、というよりソ連が市場経済への漸進的移行を試みていた時期の税制改革が過渡期の改革として検討する必要がある。それらは、90年に立案され、一部90年中に施行されたものもあるが、多くは91年1月より実施を予定したものであった²⁵⁾。

第一に、最も根本的改革が加えられたものは企業所得税であった。これは、それ以前の税制、というよりむしろ予算収入手段であった企業納付金制度を本来的な租税の形態に代えたもので、その意義はかなり大きいものといえる²⁶⁾。

従来国営企業の予算への利潤配分は次のような形をとっていた。

生産資本納付金 これは65年の経済改革によって導入されたもので、資本使用料とも呼ばれていた。企業の固定資本、流動資本の価額に対し一律6%（た

25) 以下1990年税制改革については、次を参照。

IMF, The World Bank, OECD & EBRD (1991), *op. cit.*, Vol. 1, pp. 323-357.

26) このような改革は、計画経済の下であっても、効率的な企業活動のためには必要であった（大川政三・池田浩太郎編『新財政論』1986年、404ページ参照）。

だし企業の種類によって3%のものもある)の納付率で課税され、90年の税制改革まで続いていた。

定額納付金 これも65年の改革で導入された利潤納付金の一形態で、生産における差額地代的要素を予算に納付するものであった。

残余利潤納付金 企業が上述の二つの予算納付金を支払い、銀行信用の利子を支払い、かつ一定の計画支出を行った残余の利潤を予算へ納付するものである。

これらの納付金については、租税的表現を用いれば、納税者、課税ベース、税率あるいは税額算定方式、免税規定等が極めて簡単な形ではあるが、規定されていた。

一方企業の留保利潤は、その大部分が計画によって定められた支出に充当され、自主的な留保利潤は、経済的刺激基金として従業員の福祉や生産開発目的に利用されるシステムになっていたが、80年代前半に到るまでは、この基金の利潤総額に占める比重が極めて小さく、あえていえば、国営企業の利潤は、その大部分が、予算および国民経済の計画的支出に充当されていたといえる。

以上の納付形態は、65年改革で新経営方式に移行した企業、主として工業企業に適用されていたもので、新経営企業に転換しなかったものについては、30年改革以来続けられてきた利潤控除金制度が実施されていた。このような国営企業利潤の予算納付その他への計画的支出は、すでに見たように80年には利潤総額の80%に達していた。

このほか企業所得税に該当するものとして、集団農場所得税(コルホーズ所得税)と協同組合企業所得税があった。前者は、純所得と生産費との割合をブラケットにした累進課税が適用され(0.1%~0.5%)、後者は、企業所得に一律35%の税率で課税されていた²⁷⁾。

27) 以下、1990年改革以前の旧ソ連税制については、次を参照。

International Bureau of Fiscal Documentation, *Taxation in European Socialist Countries*, Section U S S R, 1982.

このような協同組合的企業に対する企業所得税システムは従来から存在していたが、圧倒的多数を占める国営企業セクターでは、納付金、控除金といった予算へのトランスファー・システムが採用されており、タックス・システムは存在しなかったといえる。

しかし80年代後半から始まったペレストロイカ政策によって、なによりもまず国営企業の利潤配分制度の改革が行われ、とりわけ企業の留保利潤に相当する経済刺激基金のシェアが急激に増大し、それまでほとんど意味を持たなかった残余利潤控除金が激減した。経済刺激基金は、物的刺激目的、社会・文化及び住宅建設目的、生産開発目的に向けられるもので、これらの基金の拡大は、同時に計画外的需要を増加させることになり、市場経済システムへの移行の要因となる。

これらの企業からのトランスファー・システムは、旧ソ連体制の下で、漸進的市場システム化を目指す政策によって改革が加えられ、90年6月（実施は91年1月1日より）に新しく企業利潤税が立法化された。これは公私を問わずいづれの企業に対しても適用されるもので、通常の法人所得税の形態と内容もっていた。課税ベースの算定においても、通常に必要な経費、減価償却、医療その他の保険等の控除が認められていた。また新設企業に対する課税繰延等の特別措置が、かなり詳細に規定されていた。通常の企業利潤税率は45%と定められ、連邦予算へは22%、共和国、地方予算へは23%のタックス・シェアリングが予定されていた。このほか一定の限度を超えた利潤については、超過利潤税（80%～90%）が課せられることになっていた。また別に一種の所得政策として企業に賃金ファンド税が課せられていた。また外国法人の利潤に対しては30%の軽減利潤税が適用されることになっていた。

通常旧ソ連において企業からの収入項目として区分されて来た、もう一つの予算収入手段は、取引税であった。これは30年の税制改革で導入され、旧ソ連の代表的な予算収入手段となってきたもので、改革以前の個別消費税を主体としたもので、30年改革当時は、夥しい数の税率が存在していたが、計画経済の

進展と共に、税率方式による課税は消滅し(ただし一部従量税的課税品目は残された)、卸売価格(公定)と小売価格(公定)の差額を徴収(流通関係費は控除)するシステムとなり、実質的にタックス・システムとは異質なものとなっていた。

90年6月の税制改革では、従来の方式が継承されたが、市場経済への移行過程で、卸売価格が公定されていない財貨に対しては、その地域の平均生産費の20~25%のマーク・アップを考慮して、税率で課税する方式を採ることになった。また合併事業の進展に伴い、これらの企業の販売する財に対しては、通常の個別消費税と同様、衣類の20%をはじめとし最高では酒精類の90%まで各財の性質によって掲名品目を定め従価税が課せられ、また掲名品目以外で、通常旧ソ連で取引税が課せられていた財に対しては、一律15%の取引税が課せられることになった(実施は91年1月1日、ただし合併事業は90年7月1日)。

経済の効率化を高めるためには、かつてネップの契機となった現物税のように一定の比率を定めて租税を課し、残余は自由裁量に任せるといった課税システムを採ることが望ましい。企業の利潤納付金を一定税率による企業所得税に改革し、また取引税を差額方式から税率課税方式に転換することは、単に漸進的市場経済化の政策目的だけでなく、計画経済の下での生産性向上のためにも必要不可欠なものであったといえる²⁸⁾。

旧ソ連崩壊の1年前に提案された企業課税、取引税の改革は、一部市場経済化への策政目的に焦点を合わせた租税政策であり、一部は、国内で変化しつつある市場経済への移行に伴う、いわゆるタックス・ハンドルとしての改訂と見ることができる。

旧ソ連における伝統的な個人所得税は、予算収入の比重では極めて低位にあった。これは、国民所得はまず国家の所有として配分され、社会的投資、社会的消費を控除して、そのあとで国民に分配されるという社会主義的分配の理念によるものと考えられるが、租税政策の観点からは、膨大な計画的投資や消費

28) 計画経済の下でもこのような措置が必要であるという点については、かなり以前から主張されていた。(大川政三・池田浩太郎編『前掲書』402ページ参照)。

基金を個人所得税で賄うことは、労働の生産性阻害という点で好ましくなく、取引税といった間接税的方式が望ましいという考慮が働いたものといえる。

市場経済化の進展と共に、当然のことながら個人所得の増大が予想され、その意味で個人所得税に何らかの改革を加える必要が出てくる。

旧ソ連の伝統的な個人所得税の基本的な特徴は、納税者別の分類所得税と累進税というよりむしろ一種の累退税 (degressive tax) 形態にあるといえる。90年の税制改革以前の個人所得税で示すと、まず納税者別の所得は、四つのカテゴリーに分かれ、①賃金・給与所得、②非雇用者所得、③自由業者所得、④その他の所得に分かれていた。また農業所得には、個人所得税ではなく、農業税が課せられていた。

①の賃金・給与に対する所得税は、主たる事業所で稼得するいわゆる勤労所得を課税対象とするもので、月額100ルーブル超の所得に対しては、一律13%の比例税率が適用され、それ以下の所得に対しては、71~90ルーブルまでは、0.25ルーブルから6.81ルーブルまでの税額の刻みが示され、91~100ルーブルまでは12%の限界税率となっていた（いずれも扶養控除なしのケース）。また課税最低限は月額70ルーブルとなっていた。

②の非雇用者所得とは、主たる事業所以外で不定期に所得を稼得するものに課せられるもので、特殊な技能をもつ者の追加的所得と見なされ、課税最低限度や扶養控除はなく、月額15ルーブル以下の1.5%から71~100ルーブルの12%までの小刻みな累進税率と100ルーブル超の13%の均一税率が適用され、源泉徴収として課税されていた。

③の自由業者所得は、著作活動や芸術活動から得られる所得で、所得のブラケットは年額で定められ、基本的には、年額180ルーブル以下の1.5%から1,200ルーブルまでの12%の累進税率と1,200ルーブル超の13%の均一税率となっており、課税最低限度が設けられてない点は異なるが、税率の差率化は、ほぼ①、②と同じ形となっている。またこの分類に入る所得者で高額な所得を得ているものに対しては、年額500ルーブル以下の30%から5,000ルーブル超の75%

といった強度の累進課税が課せられていた。

④のその他の所得とは、自営業者、私的活動の自由業者、僧侶、協同組合員、その他すべての私的活動による所得稼得者に課せられるもので、それぞれの活動によって税率は異なるが、通常の累進課税が行われ、例えば私的部門での活動による所得稼得者についていえば、年額300～360ルーブルの15%から、7,000ルーブル超の81%までの、かなり強度な累進課税が行われていた。

市場経済への移行のためには、この最後のその他の所得グループの課税形態が重要な意味をもつと思われるが、累進課税に付随するいくつかの問題点、例えばインフレーションに対する調整等の問題が当然出てくることになる。

90年4月の改訂(実施は91年1月1日)では、旧ソ連体制の枠組みでの市場経済化を反映して、ある程度分類所得課税制度は残されたが、公共セクターと私的セクターの差別的課税制度は取り払われ、税率は以前の私的活動からの所得課税に見られた本来の累進税率が導入された。同時に市場経済化に伴うインフレーションに対応して、負担率の調整が組み込まれていた²⁹⁾。

個人所得は6つの所得源泉に分けて課税されることになった。それらは、①賃金所得税、②非雇用者所得税、③自由業者所得税、④自営業者所得税、⑤農業所得税、⑥その他の所得に対する所得税となっていた。

①は、非課税水準が月額70ルーブルから100ルーブルに引き上げられ、100～150ルーブルまでは、各1ルーブル増加ごとに逦増的な税額表示の形で示され、150～700ルーブルに対して13%の限界税率、3,000ルーブル超の60%の限界税率といった強度の累進課税に改訂された。しかし100～150ルーブルには、累退課税の名残から限界税率で見ると29～30%とむしろ高い税率となっている。

②の非雇用者所得税は、課税対象は従来通りであるが、税率は、5～15ルーブルの1.5%から100～700ルーブルの13%、また700ルーブル以上の所得については、①の税率表と同一のものが適用されることになり、通常の賃金・給与所

29) 所得税の改革については、次を参照。

《Известия》 No. 126, 5 Мая, 1990.

得税との斉合性が図られている。

③の自由業者の所得については、課税対象が拡大され、年額180ルーブル以下1.5%から36,000ルーブル超60%まで、14の限界税率区分が適用されることになった。また著作権等で定期的に取り取る収入に対しては、年額500ドルまでの60%から、15,000ドル超90%の高率な累進課税が適用されている。このグループでは、所得階層や限界税率が共に改革前より大幅に上昇しているのが目立っている。

④の自営業者所得に対しては、まず特定の事業所を持たない自営業者に対しては、3,000ルーブルまでの課税は、賃金・給与所得税の税率表で、また同じく、3,000ルーブルまでの所得で事業所のあるものに対しては、非雇用者の税率表で課税され、それ以上の所得に対しては、20～60%の累進税率が適用されることになっていた。

⑤は、旧制度で独立の税目であった農業税が分類所得税に組み込まれたもので、一月ごとに粗収入の10%を前納し、3月に申告書によって納税額を決定する仕組みとなっていた。

⑥は、その他の個人所得税で、これは上記④から⑤までの所得に該当しないものに対して課税される。300ルーブルまでは非課税で、それ以上の所得に対し10～60%の累進税率が適用され、申告制度により年度末調整が行われることになっている。これ以外に外国人の稼得する所得に対して一律20%の源泉控除課税が規定されていた。

ゴルバチョフ政権の下で行われた旧ソ連の税制改革は、旧制度のいわば発展的な改革として、タックス・リフォームの形を採っていた。市場経済への漸進的移行をふまえ、企業利潤納付金から企業利潤税への移行、取引税の一律税率への転換、納税者別の分類課税の斉合化等が、計画経済から市場経済への漸進的経済改革と合致した形をとっていた。

このことは、とりわけ1930年から旧ソ連の代表的な租税となってきた取引税についてもいえる。90年には、すでに見たように多くの学者、実務家が、取引

税を、付加価値税に変換する議論や提案を行っていた³⁰⁾。しかし結果的には、90年改革では、付加価値税が導入されなかった。取引税の税率一本化という90年改革は、とりわけ、税制改革の漸進的性格を物語るものといえる。

そこでは、マクルーア、Jr. の提案した SAT の影響も見られなかったが、逆にいえば、ホルツマン等の指摘した、税務行政能力や納税協力の問題を、むしろ熟慮した税制改革であったといえる。これらは周知のように91年8月の政変以後、事実上画餅に帰したことになる。しかし SAT こそ導入はされなかったが、企業利潤税の導入、取引税々率の一本化等、前段で論者が提案していた税制改革の方向性が、かなり強く押し出されていた。あるいは時期的な観点から見ると、旧ソ連の改革案が成立したのが、90年4月であり、むしろそれをふまえて、議論された点も見受けられる。

(VI) 1992年の税制改革

91年12月ソ連の崩壊と共にロシア連邦共和国³¹⁾は、税制改革というより、むしろ新税体系の導入を立案し、92年1月1日よりその実施を発表した。この新税制は、急激な市場経済化を目指し、同年1月から始められた価格の自由化によって示されるように一挙に市場経済へ移行するための、いわばタックス・デザインを表わすものであったといえる。

この「ロシア連邦税制基本法」は、価格自由化の下で経済メカニズムの最も重要な機能を担当するロシア租税体系の一般原理を示すものといわれている。

租税体系は、第1表に示されるように、連邦税、共和国・州税、地方税の三つの段階に分けられている。このように各政府レベルで独立の租税を課徴する方式は、旧ソ連における税制改革に見られなかったものである。これらの税収のうち、連邦税の(1)~(6)は連邦予算に納付されるが、特別の事情のある場合、

30) См. Академия наук СССР, указ. соч., стр. 36-46.

31) この時期では、まだロシア社会主義共和国連邦(РСФСР)という名称となっていた(《Экономика и Жизнь》No. 4, Январь 1992)。

第1表 ロシア共和国の租税体系

I. 連邦税 1. 付加価値税 2. 個別消費税 3. 銀行所得税 4. 保険事業所得税 5. 有価証券取引税 6. 関税 7. 鉱物資源再生産税 8. 天然資源利用税 9. 法人所得税 10. 個人所得税 11. 道路財源税 12. 印紙税 13. 国家課徴金 14. 相続・贈与税	II. 共和国・州税 1. 天然資源利用税 2. 企業財産税 3. 森林収入 4. 水道利用料（工業企業）
	III. 地方税 1. 個人資産税 2. 保養施設税 3. 保養税 4. 土地税 5. 商業権益税 6. 目的税 7. 登録税 8. その他の地方税

（資料）《Экономика и Жизнь》No. 4, Январь 1992.

付加価値税と個別消費税の一部を共和国・州または地方に譲与することが認められている。

共和国・州税は、すべて一般的納税義務を有する租税で、例えば企業財産税について見ると、その納付額は、共和国、クライ、自治州等の予算にそれぞれ均等に納付されることになっている。地方税は、この表に示されていないものを含め、22の租税、納付金から成っているが、個人資産税、土地税および登録税の三つが一般税となっている。このほか、広告税、自動車転買税の二つが地方税として導入される予定であると記載されている。

これらは『経済と生活』誌の92年1月第4号で発表されたものであるが、より詳細な租税体系は、同年3月の第11号で発表された³²⁾。それは、同じく91年12月にエリツィン大統領によって議会へ提出された税制改革案の細部にわたるものであるが、そこでは、国税として株式取引税が追加され、また地方税として、第1表の最後の項目「その他の地方税」が具体的に示されている。例え

32) См. 《Экономика и Жизнь》 No. 12 Март 1992.

ば、そこには、さきに述べた広告税、自動車転売税のほか、酒類販売権税等、12の租税・公課が規定されている。

次に主要な租税について概略を述べてみたい。

(1) 個人所得税³³⁾

ロシア共和国では、通常「自然人に対する所得税」(подход налог с физических лиц)と呼ばれている。旧ソ連で実施されていた所得税は、このような名称を使用していなかった。改訂を加えられた個人所得税の最も大きな特徴は、それまでの納税者別の分類課税方式を撤廃し、単一の税率表によるいわば総所得課税に移行した点であった。しかし総合所得税といっても、あらゆる所得を総合して課税するという意味では必ずしもない。そこには、数多くの非課税所得が規定されている。例えば、社会保険や社会保障による諸手当、年金、利子、配当³⁴⁾、贈与等は、所得税の課税ベースから除かれている。またそれまで旧ソ連で課せられていた独身者・小家族者税は廃止された。

月額非課税限度は、342ルーブル、また人的控除として扶養控除が扶養者一人当たり342ルーブル控除されることになっている。また医療費等の特定支出の控除も規定されている。税率は第2表のようになっている。しかしこのような税率表は、インフレーションの激化によって、その後数カ月で大幅な改訂を余儀なくされている(第3表参照)。また所得税法そのものもその後の改訂で不備な点が改訂されている³⁵⁾。

ロシア(旧ソ連においても同様)では、通常、税率表がブラケットと税額表で示されている。例えば第2表の第二段目の4万2千ルーブルから8万4千ルー

33) См. «Экономика и Жизнь» No. 12 Март 1992.

34) 配当については、92年7月の追加税法によって認められた(«Экономика и Жизнь» No. 35 Август 1992).

35) 92年7月16日の「ロシア連邦税制の改訂と補足」による(«Экономика и Жизнь» No. 35, Август 1992).

第2表 個人所得税々率表（92年1月）

課税所得（年額）	税率
42,000 ルーブルまで	12%
42,001 ～ 84,000 ルーブル	15%
84,001 ～ 120,000 ルーブル	20%
120,001 ～ 180,000 ルーブル	30%
180,001 ～ 300,000 ルーブル	40%
300,001 ～ 420,000 ルーブル	50%
420,000 ルーブル超	60%

（資料）《Экономика и Жизнь》No.
4, Январь 1992.

第3表 個人所得税々率表（92年7月改訂）

課税所得（年額）	税率
200,000 ルーブルまで	12%
200,001 ～ 400,000 ルーブル	20%
400,001 ～ 600,000 ルーブル	30%
600,001 ルーブル超	40%

（資料）《Экономика и Жизнь》No.
35, Август 1992.

ブルの場合は、5千40ルーブルプラス4万2千ルーブルを超える額の15%といった形式で課税表が示されているが、ここでは簡略化して示している。ここに見られるように僅か半年で、最低の課税ブラケットが、4万2千ルーブルから20万ルーブルになり、さらに最低課税限度も月額342ルーブルから900ルーブルに上げられ、92年のインフレーションの進行がいかに著しいかを物語っている。しかもこの7月改訂は、92年1月に溯って適用されることになっている。それより92年のインフレは、下半期にさらに激化することが予想され、7月改訂の税率表も再度改訂されることが必至である。

（2）企業所得（利潤）税³⁶⁾

ここでは、西欧の通常の法人所得税とほぼ同様な租税構造が見られる。企業利潤税（налога на прибыль предприятий и организаций）の課税対象は、財の販売のみならず資産の売却等から得られるすべての総利潤であるが、受取配当、有価証券利子等は、課税ベースから除かれる。また配当および利子については、15%の税率で源泉徴収される。また自然保護に向けられた資本投資の30%を利潤から控除することができる。一般の企業利潤税の税率は32%で、取引所および仲介業には45%の税率が適用される。

36) 《Экономика и Жизнь》No. 12 Март 1992.

このほかさまざまな特別措置が織り込まれている。例えば、退職者や身障者が全職員の50%以上を占める場合は、企業利潤税率が50%だけ軽減される。また小規模の企業については、生産方法の改善や新技術の導入に当てられた投資額が非課税となる³⁷⁾。また外国投資家の所有する企業に対しては、25%の軽減税率が適用されている。しかし実際には、これらの特別措置等が十分実施されているかどうかは不明である³⁸⁾。

(3) 付加価値税³⁹⁾

すでに見たように付加価値税は、旧ソ連時代の90年代に、それまでの取引税と代替すべく研究や提案が行われてきたが、ソ連の崩壊によって、ロシア共和国(他の多くの共和国でも同様であるが)の今回の税制改革によって登場した。その一般的規定、納税者、課税対象、課税取引等は、EC諸国に見られる付加価値税と類似したもので、また税額算定方法もいわゆる前段階税額控除方式を採っている。従って財やサービスの販売に際しては、売上伝票に税額を記載することになっている。税率は、一律28%で、税込価格で販売された場合は、 $t/(1+t)$ で税額を逆算し、21.88%とすることも認められている。

免税品リストには、かなり多くの財やサービスが掲げられている。例えば、輸出、保険、輸送、金融、著作権、教育、国家予算による研究・調査、文化・芸術等々多岐にわたっている⁴⁰⁾。

後に述べるように付加価値税からの収入は92年に急速に伸び、予算収入の中で最大の収入項目となっている。しかしその税率は、6カ月後の92年7月に改訂され、食料品や児童用品に対しては10%、その他は、すべて20%に引下げる

37) ただしこれらの投資税額控除措置は、92年上半期まで実施されていない(《Экономика и Жизнь》No. 35, Август 1992)。

38) このような懸念が国税庁長官パンスコフ(В. Пансков)によって表明されている(《Экономика и Жизнь》No. 35 Август 1992)。

39) 《Экономика и Жизнь》No. 1 Январь 1992。

40) 《Экономика и Жизнь》No. 1 Январь 1992。

ことが決定された⁴¹⁾。ただしその実施は、93年1月1日からとされている⁴²⁾。

（４）個別消費税

一部の嗜好品や奢侈品には、いわゆる内国消費税（акциз）が課せられる。掲名品目には、酒精製品、ビール、イクラ、煙草、チョコレート、貴金属、毛皮製品等がある。なお付加価値税の課税ベースの中には、消費税を含めることになっている⁴³⁾。

以上主要な連邦税について92年1月の税制改革（1部92年7月の修正・補足も含む）を簡単に説明したが、一見して分かるように、租税体系や個々の租税の構造が、ホルツマンの懸念した西欧税制のコピーであることが分かる。1930年の旧ソ連の税制改革によって利潤控除金と取引税の二つの歳入手段に統合された多くの税があったが、それが再び名誉回復したわけではない。

1916年に旧ロシアで始めて本格的な所得税法案が可決され、結果的にロシア革命によって実現を見なかったが⁴⁴⁾、この92年改革によって初めて、しかも現代的な形で登場したこと、さらには、冒頭に示されたように、連邦税、共和国・州税、地方税の3段階の体系ができたことなど確かに評価さるべきものもあるが、これらは、いずれも市場経済に対応する租税体系であり、いかに急進的改革の政策の一環とした改革とはいえ、余りにも経済改革そのものを先取りした税制改革といわざるを得ない。さきの移行期における税制改革のあり方を論じた研究に示されたように、計画経済から市場経済への移行期には、移行期に特有な税制改革があって然るべきである。

事実、個人所得税については、インフレーションによる急激なブラケット・クリープが発生し、なんらかのインデクセーション方式の導入が必要不可欠で

41) 《Экономика и Жизнь》 No. 34, Август 1992.

42) 《Экономика и Жизнь》 No. 35, Август 1992.

43) これら主要な租税については、租税額の計算についての「説明書」(инструкция)が添付されている。

44) 旧ロシアにおける所得税については、次を参照。

拙著『ソビエト財政論』1965年、256ページ。

あり、また連邦、共和国・州、地方の3段階の租税体系にせよ、中央計画経済という集権的体制の下で、地方自治の脆弱性が顕著であった上、さらに集権的体制そのものが瓦解し、権力的な税務統制能力も弱化している。

少なくとも92年上半期の状況では、急激な市場経済化に伴う経済的混乱と上に述べた税務行政の脆弱さから、92年の税制改革で登場したそれぞれの租税が必ずしもタックス・ハンドルとして機能していない。例えば付加価値税は、後で見ると生産と流通のギャップから在庫が増加し、上半期で予定された収入の半分程度の実収入があったに過ぎず⁴⁵⁾、その他の租税も会計制度の不備、租税回避の拡大から予定された収入を大きく下回っている。92年7月に発表されたロシア連邦予算は、その収入の多くを、創設された付加価値税に依存しており、直接税の税務行政、納税協力の困難さを明るみに出している。また企業利潤税の税率引下げ論議や所得税の課税ベースに賃金ファンドを繰り入れる政策が実施され、92年税制改革は、不安定な改革となっている⁴⁶⁾。

(VII) 税収と国家予算(むすびに代えて)

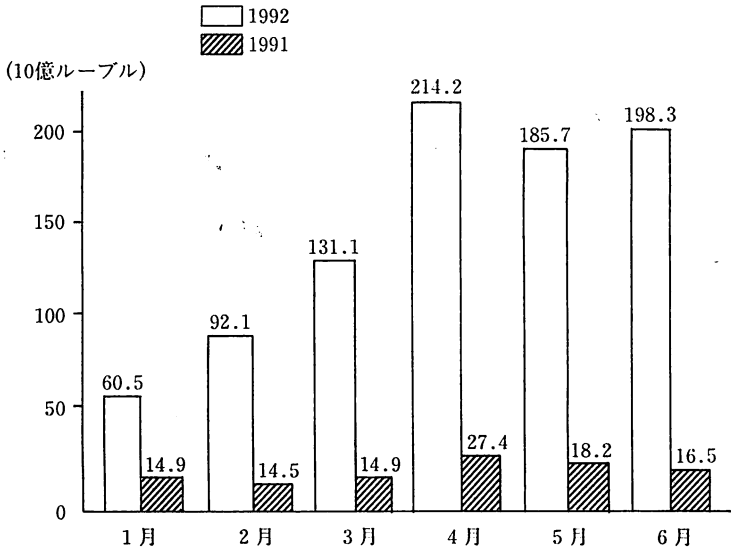
実際の租税収入は、ロシアの経済状況をふまえて、その関連で説明する必要があるが、ここでは、現実の税収がどのような形となって現われているか、また92年度ロシア連邦予算の中でどのような予定がされていたかを計数的に見るに留めておきたい。

1992年上半期の租税収入は、8,815億ルーブルで、これは生産国民所得の3分の1であった。税収全体の大部分(93.8%)は、四つの基本的租税収入、すなわち利潤税(45%)、付加価値税(33%)、消費税(5.1%)、個人所得税(10.6%)であった。第1図に見られるように、91年同期と比べて、税収は約10倍の伸びを示している。このうち利潤税については、第2図に示されているように、一般税率32%、仲介業等45%の下で、利潤総額に対する実効税率(負担率)は1~

45) このほか正規のルートを経ない取引も存在していた。

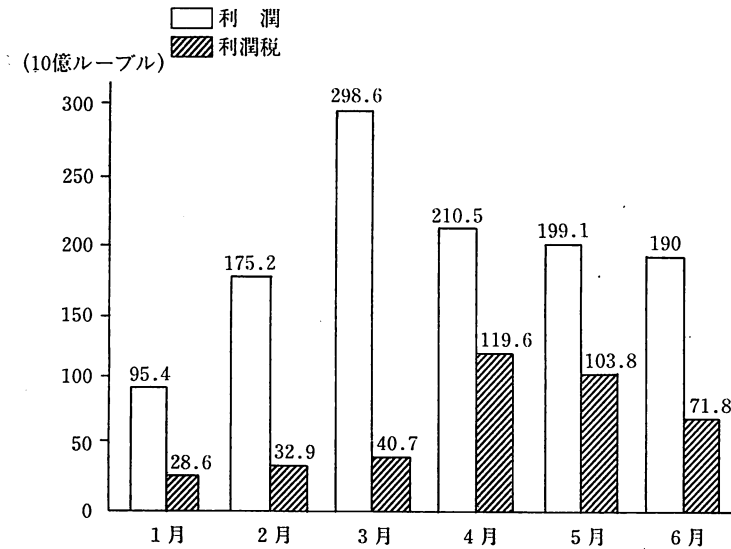
46) 《Экономика и Жизнь》 No. 36, Сентябрь 1992.

第1図 税収の推移



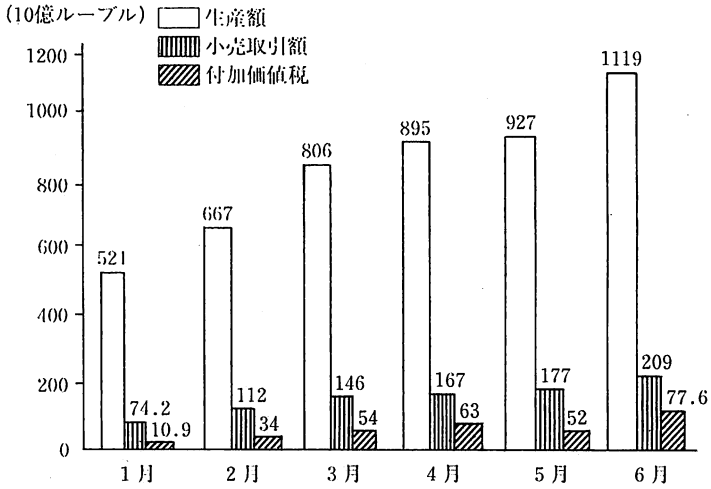
(資料) 《Экономика и Жизнь》 No. 36, Сентябрь1992.

第2図 利潤と利潤税(1992年)



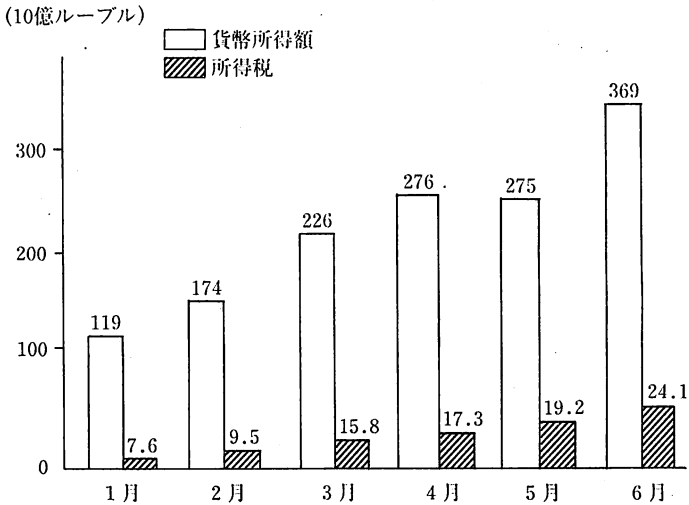
(資料) 第1図と同じ。

第3図 付加価値税（1992年）



(資料) 第1図と同じ。

第4図 貨幣所得と所得税（1992年）



(資料) 第1図と同じ。

7月平均で34.0%であった⁴⁷⁾。

付加価値税については、現在最も複雑かつ不明確な形の税となっているが、さきに述べたように、上半期では予算で見込まれた収入の57%に留まった。第3図に見られるように生産額の伸びと比べ、小売取引額は低い水準にあり、流通機構の不備から付加価値税収入を低い水準に留まらせている。これに対し図には示されていないが、消費税は、収入予定の80%程度が達成されている。

個人所得税は、第4図に見られる如く、税収入の点では低い水準にあり、貨幣所得に対する平均負担率は、6.5%と低い水準にある。これは、課税最低限の引上げや税率改訂の結果に一部負っていると思われるが、かなりの程度、税務行政や納税協力といった側面の影響を多く受けているものと考えられる。

1992年7月17日エリツィン大統領によって議会に提出された1992年度ロシア連邦予算では、第4表に示されるように、歳出総額に対し、租税その他の歳

第4表 ロシア連邦国家予算収入（1992年度）

項 目	金 額 (10億ルーブル)	比 重
総 支 出	3319.3	100%
租 税 そ の 他 の 収 入	2369.2	71.4%
予 算 赤 字 額	950.1	28.6%
租 税 そ の 他 の 収 入 (内 訳)	2369.2	100%
付 加 価 値 税	1503.3	63.5%
消 費 費 税	65.7	2.8%
価 格 規 制 フ ォ ン ド	159.6	6.7%
企 業・機 関 利 潤 税	406.0	17.1%
資 源 納 付 金	97.3	4.1%
国 家 施 設 私 有 化 収 入	39.9	1.7%
そ の 他 の 租 税・公 課 収 入	85.8	3.6%
土 地 税、賃 貸 料 等 からの 収 入	11.6	0.5%

（資料）《Экономика и Жизнь》No. 35, Август 1992.

47) 『経済と生活』誌では、32.7%となっているが、第2図の計算によると34.0%となる
（《Экономика и Жизнь》No. 36, Сентябрь 1992）。

入は71.4%、赤字額は28.6%となっている。年度予算の全貌が発表されたのはこれが初めてであるが、収入面で圧倒的な比重を占めているのは付加価値税(63.5%)で、この比重は、旧ソ連30年代の旧取引税収入に匹敵するものである。予算は歳出面に重点が置かれるので、歳入面は極めて包括的な形で示されるが、ロシア連邦がどのような収入項目を期待しているかが、これによって示されている⁴⁸⁾。

本稿では、過渡期における租税政策を重点に置き、現実のロシア連邦の税制改革は、その改革の概要だけを説明するに留めている。これら改革のより詳細な検討については、稿を改めて検討する積りであるが、周知のように事態は混迷を深め、かつ流動的であり、頭初に述べたように、改革の方向も焦点が定まらぬ状況である。従って一定の時間の経過も改革の検討のためには必要となってくる。これらの点をいちおう結びに代えて述べておきたい。

(付記) ロシア語の資料とりわけ《Экономика и Жизнь》については、税制問題が掲載されるたびに、商学部長砂 實教授より提供を賜った。なお本論文は、1991年度関西大学学術研究助成基金(奨励研究)による研究の一部をなすものである。

参 考 文 献

- R. M. Bird, *Tax Policy & Economic Development*, 1992.
 R. W. Campbell, *The Socialist Economies in Transition*, 1990.
 M. Feldstein, On the Theory of Tax Reform, *Journal of Public Economics*, Vol. 6, No. 1, 2, July-Aug., 1976.
 E. D. Holzman, *Soviet Taxation*, 1955.
 R. Holzmann, The Reform in Countries in Transition: Central Policy issues, *Paper presented at the IIFP Congress in Leningrad*, 1991.
 B. W. Ickes & J. Slemrod, Tax Implementation Issues in the Transition from

48) 本稿では採用でなかったが、92年度予算の評価、検討が、次の資料で行われている。
 《Финансы》No. 9, No. 10, 1992.

- a Planned Economy, *Paper presented at the IIFP Congress in Leningrad*, 1991.
- IMF, The World Bank, OECD & EBRD, *A Study of the Soviet Economy*, Vol. 1-3, 1990.
- , *The Economy of the USSR*, 1990.
- International Bureau of Fiscal Documentation, *Taxation in European Socialist Countries*, section USSR, 1982.
- A. Jones and W. Moskoff, *The Rebirth of Entrepreneurship in the Soviet Union*, 1991.
- C. E. McLure, Jr., Tax Reform in an Inflationary Environment: The Case of Colombia, M. J. Boskin and C. E. McLure, Jr., (ed.), *World Tax Reform*, 1990.
- , Income Tax Policy for the Russian Republic, *Paper presented at the IIFP Congress in Leningrad*, 1991.
- J. E. Meade, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, 1978.
- R. A. Musgrave, *Fiscal Systems*, 1969. (木下和夫監訳, 大阪大学財政学研究会訳『財政組織論』1972年)。
- A. R. Prest, *Public Finance in Underdeveloped Countries*, 2nd ed., 1972.
- H. Ticktin, *Origins of Crisis in the USSR*, 1992.
- Академия Наук СССР, *Налоги в механизме хозяйствования*, 1991.
- Д. Д. Бутаков (под ред.), *Государственные бюджеты и социально-экономическое развитие стран-членов СЭВ*, 1989.
- Госкомстат СССР, *Народное хозяйство СССР в 1990г.*, 1991.
- 拙著『ソビエト財政論』1965年。
- 拙稿「比較財政制度」大川政三編『財政論』1975年。
- , 「ソ連財政」大川政三・池田浩太郎編『新財政論』1986年。
- 吉田俊吉「キャッシュ・フロー・法人税の理念と方式」能勢哲也・高島博編『公共政策と企業行動』1992年。

《Экономика и Жизнь》

- О налоге на добавленную стоимость, No. 1, 1992.
- О налоге на добавленную стоимость и акцизах, No. 1, 1992.
- Налоги-92, No. 4, 1992.
- О налоге на прибыль предприятий и организаций, No. 10, 1992.
- Об основах налоговой системы в Российской Федерации, No. 11, 1992.
- О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций, No. 12, 1992.

- О подоходном налоге с Физических лиц, No. 12, 1992.
Об отдельных вопросах по налогу на добавленную стоимость, No. 34, 1992.
Налоги в России: Что нового?, No. 35, 1992.
О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России, No. 35, 1992.
О бюджетной системе Российской Федерации на 1992, год, No. 35, 1992.
О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России, No. 35, 1992.
Налоги, No. 36, 1992.
Налод должен знать свои налоги, No. 37, 1992.

《Известия》

- О подоходном налоге с граждан СССР, No. 126, 1990.

《Вопросы Экономики》

- В. Маневич и А. Сигиневич, Актуальные проблемы налоговой реформы, No. 3, 1990.

《Финансы СССР》, 《Финансы》

- В. И. щедров, Вопросы налоговой и бюджетной политики в условиях развития, рыночных отношений, No. 7, 1990.
В. И. штундок, Формирование единой налоговой системы, No. 4, 1990.
М. В. Шпилько, Опыт совершенствования косвенных налогов, No. 12, 1991.
———, О налоге на добавленную стоимость и акцизах, No. 12, 1992.