

【資料紹介】

ロシア連邦の租税制度

佐 藤 博

混乱するロシア経済、それを反映した新税制の不適応性と財政赤字の拡大、これらが悪循環となってロシア経済の混乱を深化させている。ここでは、最近のロシア連邦の租税制度と租税政策について資料提供のかたちで要約的にまとめてみたい。参考にしたものは次の資料である。採用した資料は、文中かっこ書きで、資料Ⅰ～Ⅳと雑誌等には各号および年度を付している。

資料Ⅰ.『経済と生活』(《Экономика и Жизнь》)——週刊新聞で、比較的早く入手することができる。特に税制関係の記事がほとんど毎号掲載されている。

資料Ⅱ.『財政』(《Финансы》)——月刊誌で専門的な財政・租税に関する現状分析、研究論文が掲載されており、ロシア財政や税制に関する専門書が皆無な現在、唯一つの研究資料となっている。

資料Ⅲ. IBFD, *Taxation and Investment in Central and East European Countries*, 1992——ルーズリーフによる資料で、ここでは1992年度4月のサップルメント No. 20 を資料として利用している。なお従来は、“*Taxation in European Socialist Countries*” という表題で刊行されていたが、改題された。このほか実務家用のハンドブックとして、“*International Tax Handbook 1993*” や “*International Tax Summaries 1993*” があり、ロシアの新税制を紹介としているが、『経済と生活』や『財政』と比べると格段に遅れた資料となっている。ここでは参照はしたが資料として扱っていない。

資料Ⅳ. R. I. Khasbulatov, *The Economic Reform in the Russian Federation (1992-1993)*, 1993——この資料は、46ページの小冊子であるが、最高会議議長として劇的な終末を遂げたハズブラートフが、エリツィンによる議会鎮圧の直前にまとめた、いわゆる守旧派といわれる人達の議論の集約であり、財政や税制に関しても多くの提言があり、政府側の論者に見られる問題点の指摘もあるので、資料提供の形でそれらを紹介してみた。

（I）租 税 制 度

ロシア連邦の租税制度は、それぞれの政府レベルによって連邦税、共和国（クライ・州・自治州）税および地方税から成り立っており、その税收の一部は、各政府レベル間でレベニュー・シェアリングが行われることになっている。

1) 連邦税

a) 税收のすべてが連邦予算収入となるもの——付加価値税、個別消費税、銀行所得税、保険業所得税、取引所税、有価証券取引税、関税、鉱物資源再生産税、予算外特別納付金。

b) 税收が連邦予算と地方予算に配分されるもの——印紙税、手数料、相続・贈与税。

c) 税收が連邦予算、共和国予算、地方予算の三つのレベルに配分されるもの——企業所得税、個人所得税、天然資源納付金、道路関係目的税。

2) 共和国（クライ、州、自治州）税

a) 税收のすべてが共和国予算収入となるもの——教育機関納付金、森林収入、工業用水道料金。

b) 税收が共和国予算と地方予算に配分されるもの——企業資産税（各50%）。

3) 地方税

a) 税率が地方政府によって決定されるもの——個人財産税、土地税、企業活動規制納付金。

b) リゾート地域の地方政府が課徴できるもの——リゾート施設税、リゾート税。

c) ライオン（地区）および都市政府の決定により課徴されるもの——営業権税、警察・裁判所・教育等目的税、広告税、自動車等転売税、犬税、酒類販売許可税、オークション・宝くじ許可税、居住許可税、輸送基地利用税、地方シンボル利用税、競馬参加税、競馬賞金税、馬券税、取引契約税、映画・テレビ開設税、地域清掃税、遊技場開設税、住宅および文化活動維持資金税。

課税方式——連邦税は、その税率、課税対象、納税者がロシア連邦の法令によって定められ、ロシア連邦のすべての領内で課税される。また共和国（クライ、州、自治州）税は、ロシア連邦の法令によって定められ、それぞれの租税の税率は共和国等の法令によ

て定められる。

これらのうち地方税の課税方式は次のように定められている。

営業権税——ライセンス取得の方法で支払われる。

警察・裁判所・教育等目的税——個人については、年間に月額最低賃金12ヶ月分の3%を上限、法人については、最低賃金をベースとした年間賃金基金の3%を上限とする。

広告税——個人、法人ともに広告サービス売上額の5%まで。

自動車等転売税——取引額の10%。

犬税——都市で犬を所有する個人（業務上の所有を除く）で、年間、月額最低賃金の7分の1を超えない範囲。

酒類販売許可税——法人については、年間に、月額最低賃金25ヶ月分、個人については、年間に、月額最低賃金50ヶ月分。

オークション・宝くじ許可税——オークションや宝くじ開催者に対し、商品価額あるいは宝くじ券価額の10%まで。

居住許可税——居住者が定住権を得ようとする場合に、月額最低賃金の4分の3まで（住宅面積、住宅個数によって異なる）。

輸送基地利用税——法人、個人とも地方政府がその費用をベースに決定する。

地方シンボル利用税——地方のシンボルを紋章や証明用に使用した場合、その生産物価格の0.5%まで。

競馬参加税——法人、個人とも地方政府によって定められた範囲内。

競馬賞金税——賞金額の5%まで。

馬券税——参加税の5%までの付加税。

取引契約税——取引参加者の取引額の0.1%まで。

映画・テレビ開設税——地方政府で定められた範囲内で徴収。

地域清掃税——地方政府で定められた範囲内での分担金。

遊技場開設税——地方政府で定められた範囲内で利益に対して課税。

住居および文化活動維持資金税——それぞれの維持費（法人）の1.5%を超えない範囲。

土地税——地方予算への納付方法は、「土地法」によって決定される。この土地税は、すべての土地所有者と、借地人以外の利用者に課税される。税率は、北部の耕地の年間1ヘクタール当り10ルーブルから、南部の耕地の184ルーブルまで異なった税率になっている。また大都市では、年間1平米当り4.5ルーブルから北部地区の0.5ルーブルまで、人口の規模に応じて課税される。リゾート地域や主都圏では、それらの税率の2～8倍のもの

が課税される。

このほか追加的租税を導入する場合は、連邦、共和国、地方のいかんを問わず、ロシア連邦の法的承認なくして、その導入の権限は持たない（資料 I. No. 12, 1993）。

以上は、比較的新しいロシア連邦の租税体系である。連邦税、共和国税、地方税が、それぞれのレベニュー・シェアリングの方式と共に原資料では図式化して示されている。地方税の課税標準の多くが月額最低賃金となっている点もインフレ対応税制として興味深い。次に連邦税、共和国税についてその詳細を見てみよう。

（1）企業利潤（所得）税

1992年の税制改革では、企業は利潤税、付加価値税、企業資産税、地方税を納付することになった。このうちまず法人利潤（所得）税については、次のような特徴をもっている。

1) 企業利潤税の特徴

ロシア連邦の企業利潤税は、その法的形態のいかんを問わず、領域内で事業を営むすべての企業に適用されることになっている。企業利潤税は、一般的には「企業・機関の利潤税」（налог на прибыль предприятий и организаций）と呼ばれているが「法人所得税」（налог на доход юридического лица）あるいは単に「利潤税」（налог на прибыль）と呼ばれることもある。租税の構造自体は、通常の資本主義諸国の税制の特徴を持ったものである。配当の取り扱いについては、受取配当は課税ベースから除かれ、支払配当は企業サイドで源泉課税される。またパートナーシップは課税単位として取り扱われる。またロシアの法人だけでなく外国の法人に対しても課税（ただし特例が適用）される。個人企業は、個人所得税が課税される。

課税ベース——事業活動によって得られたすべての所得（キャピタル・ゲインを含む）が課税所得になるが、課税ベースの算定に際して、既に述べた受取配当、公債、証券から得た利子、他の企業活動への参加から得られた所得は、課税ベースから控除される。またロイヤルティ等は課税ベースに含まれず、配当、利子等と共に源泉課税で徴収されることになっている。外国通貨は、ロシア連邦の中央銀行で定められた交換率でルーブルに換算される。

損金算入項目——一般に生産その他所得獲得のための費用（支出）は総収入から控除されるが、そのほかに特別控除が認められているものに次のものがある。

石油産業、食品産業、消費財産業における生産設備の改善、更新、拡張のための費用。
保健サービス、老人ホーム、教育施設のための費用。

慈善目的のための支出（ただし課税所得の2%を超えないものとする）。

減価償却方式、棚卸評価方式については、税法上明確な規定がなされていないが、減価償却は一般的に定額法が、また棚卸評価については先入先出法が適用されている。

社会保障その他社会的ニーズに充当される引当金は、課税所得から控除される。ただしこの引当金は、企業の名目資本金額の25%を超えてはならない。またこの引当金に充当される金額は、課税利潤の50%を超えてはならないことになっている。

特別措置——環境保全のための投資については、その30%が課税利潤から控除される。

退職者、身障者の雇用のための費用は、その50%が課税利潤から控除が認められる。ただしこのような従業員が全員の50%を含む場合に限られる。

宗教団体、公的団体の所有する会社の所得および慈善資金は、それらが当該団体の認可された活動を行うために利用される限り免税となる。

工業、建設業の場合は従業員200人以内、その他製造業では50人以内、サービス業および商業では15人以内の企業では、それぞれの利潤が設備の改善や新技術の導入に支出された場合、その全額が免税となる。

事業の関連で農産物、消費財、建設資材の生産、加工に携わる企業は、その事業登録から2年間は、これらの活動から得られる収益が、総所得の40%以内である場合、課税から免除される。

以上の特別措置による減免額は、当初の利潤税額の50%を超えてはならない。

石油その他の採掘事業、漁業を行う合弁企業は、いかなる特別措置も利用できない。

税率——一般的に企業の利潤税率は、32%である。ただし次のような企業および企業活動には、特別税率が適用される。

仲介業、投資会社、投資銀行は50%の税率。

銀行、保険会社の場合は25%の税率。

銀行貸付総額の50%以上を農業に融資している商業銀行の場合は20%の税率。

企業資金のすべてが外国投資家によって所有されている企業については、25%の税率。

外国銀行に支払う配当や利子に対しては18%の税率。

納税方法——一般的に企業利潤税は、1ヶ月に二回、4半期ごとの予定納税額の6分の1に相当する額を納税する。また予定納税額が少額である場合は、4半期の予定納税額の3分の1を1ヶ月に一度納税することが認められている。

合弁会社は、当該年度の予定納税額を4半期ごとに（最終月の15日まで）、予定利潤税額の25%を納付する。

通常課税年度は暦年となっており、納税者は翌年の3月15日までに確定申告をしなければならない。

その他の企業課税——企業の支払利子、支払配当は15%の源泉課税が適用される。またロイヤルティ等に対しては20%の源泉課税が適用される。

以上は、92年1月1日より実施されることになっていた企業利潤税の概要であるが、92年7月に大幅な税法改訂があり、特に特別措置の手直しや課税対象となる企業の拡大がなされた。例えば退職者、身障者の雇用のための費用は、その70%が課税利潤から控除されることになった（資料Ⅰ・No. 4, No. 10, No. 12, No. 33, 1992, No. 3, 1993, 資料Ⅲ.）。

（2）個人所得税

1992年1月1日よりロシア連邦では、個人に対し連邦所得税が課税されることになった。これは、企業利潤税と同様、その後何回か改訂が加えられたが、その完全実施は、目下のところ不明である。ここではまず92年改革で成立した個人所得税制度について概観したい。

納税者——所得税は、ロシア連邦の市民であるか否かを問わず、居住者および非居住者に課せられる。また個人が暦年で183日以上ロシアに滞在した場合は、居住者と見なされる。

課税ベース——国の内外を問わず居住者が稼得した所得に課税される。また非居住者は、ロシア連邦に源泉をもつ所得に課税される。具体的に次のものが課税所得として規定されている。

- a) 雇用からの所得。
- b) 一時所得または従たる雇用からの所得。
- c) 著作権およびパテント料等からの所得。
- d) 自営業からの所得。

また課税ベースから除外されるものとしては次のものがある。

社会保険、社会福祉給付金。生計費。公的および私的年金。学費。国債利子、キャピタル・ゲイン。疾病、身体障害に対する給付金。年間に3,000ルーブル以内の贈与。賞金。保険金。

雇用からの所得とは、雇用関係をもつ者から支払われる賃金、給与、ボーナスその他の所得を含むものである。一時所得または従たる雇用からの所得には不定期ないし臨時的労働による所得を含む。著作権およびパテント料には、出版、調査研究、芸術活動、発明、

発見による報酬やロイヤルティを含む。自営業者の場合、課税所得は、総収入から必要経費（証憑書類による）を差し引き、それぞれ社会保険、医療保険の掛金を控除し算定される。

課税免除、人的控除、項目別控除

a) 各個人は最低賃金額（92年1月では月額342ルーブル）に等しい額の控除（基礎控除）を受けとることができる。

b) 扶養控除。この場合扶養者とは、18歳未満の子供（全日制大学の学生の場合は24歳未満）で、控除額は月額最低賃金相当額である。

c) 退役軍人、戦病傷者は、最低賃金の4倍に当る控除を受けることができる。また公務によって死亡した家族の場合は、最低賃金の2倍の控除を受けることができる。

d) 慈善目的のための寄付は課税所得から控除される。

所得税の税率——92年1月改革での税率は次のようになっている。

年間所得（ルーブル）	税率	（ルーブル）
42,000	12%	
42,001～84,000	15%	+ 5,040
84,001～120,000	20%	+ 11,340
120,001～180,000	30%	+ 18,540
180,001～300,000	40%	+ 36,540
300,001～420,000	50%	+ 84,540
420,001 以上	60%	+ 144,540

課税および納付方法——雇用所得は源泉で徴収される。また一時所得、従たる雇用からの所得は、申告によって課税される。自営業その他雇用からの所得以外の所得を得ている場合は、予定納税方法により、6月15日、8月15日、10月15日の3回、予定納税額の33%を納付し、翌年の4月1日までに確定申告し、6月1日までに納付あるいは還付されることになっている。

以上の説明は、91年12月の「ロシア社会主義共和国連邦所得税法」に基づくものであり、この税法は、92年7月の「ロシア税制の改訂と補足」によって、名称も「ロシア連邦所得税法」と改められ、他の税制と同様課税対象、特別措置、課税最低限度、税率等に改訂が加えられた。

ここでは、簡単に課税最低限度の構成要因である月額最低賃金が、インフレに伴う賃金上昇によって3千ルーブルまで引き上げられ、税率表が以下のように改訂されたことだけ

を示しておきたい(資料Ⅰ. No. 4, No. 12, No. 35, 1992)。

年間所得(ルーブル)	税率	(ルーブル)
200,000 まで	12%	
200,001~400,000	20%	+ 24,000
400,001~600,000	30%	+ 64,000
600,001 超	40%	+ 124,000

(3) 付加価値税

92年改革で導入された付加価値税は次のような規定となっている。

一般規定——価値の増加つまり商品、労働、サービスによってすべての生産段階でつくり出された価値の増加分の一部を予算へ控除するもので、それらが売上げられた時に予算に納付される税である。

納税者——付加価値税の納税者は次のものである。

a) ロシア連邦の法律によって法的人格を与えられている企業、機関(この中には外国からの投資によって事業を営むものも含まれる)。

b) 自ら商品、労働、サービスを販売するパートナーシップ。

c) 生産や商業活動を行う自営業者。

d) ロシア連邦内に支社、支店を持ち、それらが独自に商品、労働、サービスを販売している場合、それらの支社または支店。

e) 外国法人であって、ロシア連邦内で生産あるいは商業活動を行っている企業。

課税対象——ロシア共和国内で商品(輸入品は除く)を販売する取引で、その中には労働、サービスを含む。商品取引は、自らの生産あるいは他からの仕入を問わず課税対象となる。また企業内での利用、物々交換での取引、無償での商品(労働、サービス)取引も課税対象となる。

課税取引額——課税取引額は、商品(労働、サービス)の売上金額から付加価値税を除いた金額である。個別消費税が課せられている商品の場合は、課税取引額に消費税が含まれる。また無償で取引される場合は、その交換や譲渡時の価格水準で課税取引額が決定される。企業内での利用の場合は、類似商品(労働、サービス)の時価によって決定される。

建設、修理業務の場合は、受注企業の労働の価値が課税取引額となる。仲介業務の場合は、課税取引額は、報酬や料金の形で受け取る収入額である。

小売商業の場合は、商品の売上額から付加価値税込みの仕入額を差し引いた額が課税取引額となる。卸売業の場合も同様な方法で課税取引額が決定される。

免税商品（労働，サービス）リスト——

輸出商品（労働，サービス）

外交官等の利用する商品

都市の旅客輸送サービス（タクシーは除く）

国営企業の民営化のために買い取られた資産。また国有財産にかかわる賃貸料貸付金，預金等の業務

通貨，銀行券の流通にかかわる業務および有価証券の流通にかかわる業務。

郵便切手，はがき等の販売（コレクションの場合は除く）。

国の課税金賦課のための税理士，弁護士，通訳等のサービス。

教育サービス，児童のクラブ・サークル活動等，スポーツ施設の利用，就学前の保育サービス等。

国家予算で賄われる研究・調査活動等。

文化・芸術団体の活動，宗教団体の活動，劇場・映画，スポーツ等。

カジノ，自動遊技機，競馬等の売上げ。

葬儀社のサービス，宗教団体の行事等。

税率——付加価値税の税率は28%である。ただし付加価値税込みで売上げられた商品（規制価格での取引）については，税率を21.88%とする。

税額算定方法——商品（労働，サービス）の販売に際し，付加価値税額を加えた価格（料金）で販売する。この場合売上伝票に税額を記載する。納付税額は，商品（労働，サービス）の販売によって買い手から受け取る税額と生産・流通に関連して供給者に支払った税額との差額によって決められる。なお機械，設備等の固定資産については，一定方式の減価償却の形で，税込購入価格を算定する。

以上が付加価値税に関し，91年12月6日エリツインによって提出され国会で承認された税法の概略である。その後付加価値税法に対しても改訂，補足が加えられ，食料品（消費税の課せられているものは除く）やロシア連邦政府の承認による減税リストに挙げられている児童用品については税率が10%に引き下げられ，その他の商品（労働，サービス）についても，20%に税率が引き下げられた（この税率は，消費税が課される食料品に適用される）。また規制価格で取引される商品については，税込み価格として逆算され，それぞれ16.67%，9.09%の税率が適用される。この改訂は，93年1月1日より実施されることになっている（資料Ⅰ．No. 1，No. 4，No. 12，No. 35，No. 36，1992，No. 3，1993，資料Ⅲ．）。

(4) 消費税(個別消費税)

商品価格に含まれ消費者の負担となる間接税として消費税が導入された。課税品目として次のような商品が掲げられている(カッコ内は税率を示す)。

アルコール飲料(90%), ウォトカ(80%), リキュール(75%), ワイン(46.5%), コニャック(55.0%), シャンパン(47.5%), ビール(25.0%), チョコレート(40.0%), たばこ(品質・種類により14~40%), 乗用車(一般車25%, 特定車35%), 乗用車用タイヤ(62%), 宝石・貴金属(10%), 毛皮製品(10~35%), 高級陶磁器(30.0%), 高級クリスタルガラス製品(20~45%), 天然皮革衣料(35.0%), その他(法令ではキャビア, イクラ, 高級魚加工品が掲げられている)。

なおこの税率は, その後改訂され, 93年8月には, ウォトカは85%に, リキュールは80%に引き上げられ, また石油および石油製品にも課税がなされることになった。これらの改訂は, 次の租税政策の箇所でも詳述したい(資料Ⅰ. No. 1, 1992, No. 39, 1993)。

(5) 企業資産税

企業がロシア連邦内で会計上独立した貸借対照表を有し, 資産を持っている場合, 共和国(クライ, 州, 自治州)税として企業資産税が課せられる。この税は年間を通じ, 資産の平均額に対し0.5%の税率で賦課される。この場合, 平均資産額は貸借対照表から決定される。また国家の補助で活動する団体, 政府の教育機関, 文化教育団体, 宗教団体等は免税とされ, 新設企業も最初の一年間は課税を免除される(資料Ⅰ. No. 33, 1993, 資料Ⅲ.)。

(6) 個人財産税

国税としての財産税は, ロシアにおいて課税されていないが, この個人財産税は地方税として特に都市の最も重要な税収源として予定されたものである。個人財産税は, ロシア連邦内で個人財産税の課税対象となる財産を所有している個人に課せられる。課税対象となる財産は, 家屋, アパート, ガレージ, その他の建造物, ボート, 船舶, 航空機等の輸送手段である。

税率は, 建造物等に対しては, それぞれの財産価額の0.1%(財産価額のない場合はその保険金額)が課税される。

また輸送手段については, 航空機・船舶(1馬力当り50カペイカまたは1kW当り68カペイカ), ヨット(1馬力当り30カペイカあるいは1kW当り40.8カペイカ), モーター・ボート(1馬力当り15カペイカあるいは1kW当り20.4カペイカ)等となっている(資料Ⅰ. No. 3, 1993, 資料Ⅲ.)。

（Ⅱ）租税政策

ロシアにおける租税の現状分析、租税政策あるいは理論研究等のまとまった研究書は、目下のところ皆無といった状態であるが、月刊誌である『財政』（《Финансы》）には、多くの論評が掲載されている。その中には官僚の実態報告も多くあるが、財政学者の研究論文も発表されている。ここでは、資料提供という形で、前者の報告等を中心にロシア税制の実態をまとめてみたい。

1993年度予算編成に当って、大蔵大臣バルチューク（В. В. Барчук）を中心としてセミナーが開かれ、その概要が、「経済改革の深化と予算」と題して報告されている。この審議会の目的は、93年度予算編成の基本原則と租税政策を確定することにあった。

92年度予算は、9,500億ルーブルの赤字を計上して同年7月に最高会議の承認を得たが、そこでの税収は、政府と最高会議の間で意見の一致を見なかった。特に政府側は、税収に厳しい予想を持っていた。それは、92年1～7月に税収が1,470億ルーブル、予定されたものを下回ったからである。このうち連邦の税収は1,770億ルーブルの減収であったが、州・地方の税収は、逆に300億ルーブルの増収であった。

税収の減少の著しいものは、付加価値税であって、92年度上半期の付加価値税収は、2,882億ルーブル（7月は1,228億ルーブル）で、収入予定の57%しかなかった。これに対し利潤税は、大蔵省の見積りでは、92年度の7ヶ月間に5,520億ルーブルの収入で、予定収入を66%上回った。また個人所得稅収入も同じ期間に予定収入を20%上回っている。

減収の主役であった付加価値税は、その原因が、税務行政と納税協力の欠如にあった。92年1月から付加価値税が導入されたが、旧税制の取引税（90年改革）が事実上実施されていたり、大幅な滞納がなされていたこと、さらにはインフレに対する調整が遅れたことによる（資料Ⅱ．No. 10, 1992, 「経済改革の深化と予算」）。

しかし利潤税の増収には、インフレと深い関係がある。企業によっては、棚卸評価や減価償却がインフレ対抗的でない先入先出法（FIFO）や定額法（straight line）といった単純な方法が慣行となって、巨額のペーパー・プロフィットを計上する結果となり、実質的な利潤税負担率は極めて高い水準になっているものもある。また付加価値税の滞納も一部このようなインフレに依存している（資料Ⅰ．英文ダイジェスト版, No. 45, 1993）。

これに対し財政支出は、インフレにより大幅な上昇を余儀なくされた。このため連邦予算の赤字は、92年1～7月に4,930億ルーブルに達し、8月には7千億ルーブルになると見積られた。大蔵大臣がここで強調するのは、この連邦予算の財政逼迫である。バルチュ

ークの説明によれば、州・地方財政は、その多くがむしろ収入超過の状態にあり、たとえ一部の赤字団体が、連邦へ援助を申し出ても財政的に1ルーブルの余裕もないと述べるほどだった。

税収不足したがって財政赤字の増大に対処するため92年下半年は、仮借なき財政支出の削減を余儀なくされ、事実上企業に対する支出や兵器生産への支出を停止した。また軍隊に対する支出も給与、給食、被服だけに絞られた。92年度第4四半期の補正予算3,342億ルーブルが最高会議によって承認されたが、これを賄うための税収は、ほとんど存在しない状態であった。政府の決議では、連邦予算支出項目の3分の1を支弁するのが限界であって、他の財政支出項目は、15～20%のカットが必要と見積られた。

この間の収入については、国税局が財源確保の方策を緊急に立てること、また各政府レベルでも独自に内部資金を検討し、財源の手立てを探る必要があること、また共和国レベルの財政破綻は、余裕のある都市財政の資金を再配分することによって連邦への財源要求を抑えること等が決議された。

すでに述べたように税収不足の主要な原因は税務行政にある。従って各地域でも連邦予算に援助を求める前に、徴税業務の質と効率性を高める努力をする必要がある。それぞれの税務署もつくられたばかりであり、税務行政も未熟である。国の生産の低下、失業の増大、産業構造の転換が経済を病的にまで破滅させている。このような中であって、企業の不払いは、92年7月までに約3兆ルーブルに達している。これらは主として20～30倍のインフレーションと流動資金のギャップから生み出されている。そのため一方においては流動資金のインデクセーションが必要不可欠となる。また予算や信用を通じて賃金・価格のスパイラルなインフレ循環を断ち切る必要がある(資料Ⅱ. No. 10, 1992「経済改革の深化と予算」)。

予算局長のペトロフ(B. A. Петров)によれば、93年度予算の編成に当って、これらのロシアの財政・経済情勢を十分考慮しなければならない。93年度の予算規模は、国民所得の50～60%となることが予想される。予算支出では、農業に国民所得の15%、教育に10%が支出され、これだけでも国民所得の25%を占めることになる。これに対して税収の予測は、国民所得の25～30%であり、予算赤字が予算総額の約半分に達し極めて不安定な予算となることが予想される。

このためには、各政府レベルで追加的な税収を見出すこと、財政資金の効率的支出を行うことが必要となる。しかし93年度においても租税体系には本質的な変化はない。従って主要な税収は、企業利潤税、付加価値税、個人所得税から成る。税収の増加を図るために

は、これらの租税の税率の引き上げと課税対象の拡大が必要となる。しかし政府はすでに92年にそれとは逆に付加価値税率の引き下げ、企業利潤税や個人所得税の減免措置の追加を決定し、収入基盤の低下が見込まれている。

92年の租税負担率は、対 GNP 比で24.8%となっているが、恐らく93年は、19.7%に低下するだろう。その主要な原因は、付加価値税率の20%（一部商品に対する10%）への引き下げである。これらの問題に対処するためには、予算歳出の面で人件費、物件費のインデクセーションを抑制するだけでなく、その削減を実施する必要がある、同時に歳入面で税制の見直しを進めることを考えなければならない。

主要な税制の見直しは、輸入品に対する付加価値税の課税、石油、ガス、石油製品等個別の商品に対する付加価値税率の引き上げを導入すること、定額税の課税についての課税ベースのインデクセーションの実施、消費税率の引き上げを行う必要がある。このようにして少なくとも現行の赤字水準を維持しながら最低必要限度の予算支出を保証するためには、1兆5千億ルーブルの追加収入を捻出する必要がある。

個々の租税を見てみると、付加価値税は、すでに先の資料で見たように、その不適応性、滞納、意図的在庫などにより、92年上半期で総税収の32%に留まっていた。付加価値税は、消費税と共に連邦予算収入の主要な源泉となっており、連邦財政に重大な影響を与えている。これに対し、利潤税は、92年上半期 990 億ルーブルの増収となり、国の企業に対する補助金の重要な源泉となっていた。しかし92年7月の「ロシア連邦税制の改訂と補足」による投資優遇措置の追加により、この税からの収入もある程度抑えられるものと考えられる。また利潤税は、共和国や地方予算の主要な収入源のひとつとなっているので、連邦予算とのタックス・シェアリングが問題となる。

個人所得税は連邦税であるけれども、実際は地方予算の主要な財源となっており、国民教育のためにそのほとんどが支出されている。インフレに対応したインデクセーションにより次年度の収入の伸びは抑えられたが、その負担の大部分は、低所得層に負わされているので、課税最低限の見直しが必要となる。これらのことから次年度の所得税収入の推移も複雑となる。

他方、共和国税、地方税については、単位当り定額税となっている水道税、土地税等の税額をインフレに合わせてインデクセーションすることになるだろう。また他の多くの地方税は、課税標準が月額最低賃金額となっているので、最低賃金の引き上げ（月額1,350ルーブル）によって自動的に引き上げられることになる（資料Ⅱ. No. 10, 1992, 「1993年度予算編成へのアプローチ」）。

企業資産税は共和国（クライ、州、自治州）税で、税収の半分は地方に配分されるが、企業のバランス・シートにより課税ベースが決まるので安定的な税収を地域の予算に保証する。インフレ調整により企業の固定資本も20倍の再評価を行うことになっており、また新税法によって税率も0.5%から1.0%に引上げられるので基本的な予算収入となるだろう。（資料Ⅱ．No. 6, 1993, 「利潤税の算定と賦課」）。

なお企業の財務に関する統計データは存在しないが、ロシア連邦69地域の345社のアンケート調査によれば、92年の上半期において企業収入を100とした場合、連邦、共和国、地方への租税納付——35.5%、社会保険拠出金——5.7%（以上予算への支払——41.2%）、残り58.8%は、原材料費等——27.2%、税引賃金——7.0%、留保利潤——24.6%となっており、企業利潤税の負担は、約20%となっていた（資料Ⅱ．No. 9, 1992）。

以上は93年度予算に向けた租税政策のデータであるが、経済的混迷を反映して93年に到っても税制の改訂が追加された。そのうち主なものは、利潤税の課税ベースの改訂である。これは、インフレによる賃金水準の引き上げのため利潤税の課税ベースが縮小し税収の確保が十分にできないため、一定基準以上の賃金支払（基準賃金額は、月額最低賃金の4倍を上回らない額とされている）に対しては、利潤税々率によって課税する、つまり逆に言えば賃金の損金算入を認めない措置がとられたことである。これによって、賃金・物価のスパイラルな悪循環を抑制する一種の所得政策が図られた（資料Ⅱ．No. 6, 1993 「利潤税の算定と賦課」、資料Ⅰ．No. 33, 1992）。

またごく最近の93年9月30日の税法改訂で消費税の改訂が行われ、ビールが25%から40%へ、宝石・貴金属が25%から30%へ、また他の時期の改訂によって、ウオトカが80%から85%へ、リキュールが75%から80%へ引き上げられ、またウィスキー、ラム、ジン等に85%の課税が行われた。このほか、付加価値税の差率課税によって処理されようとしていた石油、ガス、石油製品については、平均して30%の消費税を課す方式になった（資料Ⅰ．No. 43, 1993）。

税法の改訂や補足は、大きなものは、92年7月と12月にあったが、93年に入って、その改訂と補足の方向は、税負担の増加を目指すものが多くなってきた。租税政策の長期的目標は、西欧の税制に示されるような税収の安定と投資活動の促進に向けられているが、当面の租税政策としては、付加価値税の負担の増加、利子・配当に対する15%の源泉徴収の見直し、所得税、利潤税、付加価値税に設定されている各種の特別措置の撤廃、中小企業の課税免除の取消し（営業開始1年目の利潤税率の25%、2年目は50%とする）、所得税率を最高30%とする最高会議の決定の見直し、主たる給与所得以外に従たる給与所得を得

ているものについて100万ルーブル以下のものは、一律20%の課税をし、申告書の提出を不要とする、外国の投資による企業の利潤税の特例の見直し、付加価値税の課税取引の見直し、金融、保険企業の超過給与支払額（平均給与を上回る額）に対する課税の強化（他の企業では、損金不算入方式で正規の利潤税率を課税）、石油、ガス、石油製品の消費税の導入、経済の優先順位の高い部門とりわけ農業部門に対する目的税の設定、経済危機の現状に鑑み臨時特別税の導入（特に高い利潤や所得を獲得している分野）が検討され一部実施されている（資料Ⅱ、No. 5, 1993「1993-94年の予算・租税政策の問題点」）。

93年10月武力による議会活動の鎮圧という前代未聞の事件となった大統領と最高会議の対立は、単なる政治的対立だけでなく経済改革の手法に関する対立として、財政政策、租税政策の面で常に明確に現われていた。すでに資料紹介で示したように、93年度予算編成を巡って大蔵大臣バルチュークの政策が多くの点で議会と対立していた。

武力制圧の直前に最高会議議長ハズブラトフ（R. I. Khasblatov）は、93年7月各界代表による「円卓会議」の合意事項をまとめた英文パンフレット『ロシア連邦の経済改革（1992—1993年）』（資料Ⅳ、）を発表し、経済改革に対する自らの立場を表明した。ここでは最終的に国家財政の安定と各政府レベルの財政調整の重要性が強調されている。

会議ではロシアの経済危機の原因とその対策について意見の一致が見られた。それらは大統領と議会の対立として受け止められた権力的対決とは次元を異にした、経済学者としてのハズブラトフの市場経済化に対する具体的提案が見られる。彼は、「円卓会議」の議論を集約して次のようにまとめている。

まず現在の経済危機の原因については、① 過去の旧ソ連経済の遺産と経済制度の解体、② 経済政策の誤算、③ 経済問題を隠蔽するための政治的対決という虚構だとし、経済危機を救うためには、まずロシア国民の全体的合意形成、社会的連帯、国家目的の明確化、改革のプロセスの性格の解明、緊急の方策の承認によって、93年下半年内で経済安定の基盤をつくり出すことが必要だと主張している。

またそのためには、次のような諸政策が採用される必要がある。① 経済改革の目標は、ロシアに効率的市場経済を形成すること——旧制度から新制度に移行した所有形態や経済の変化をふまえ社会的指向をもった競争的経済を確立すること。② ロシア的諸条件の下での市場経済の形成——市場経済への移行は、段階的プロセスを踏む必要があり、市場メカニズムの適用だけでなく国の積極的対応が必要である。③ 国民経済の各セクター間、国民の各グループ間で経済改革に伴う負担を共有すること。④ 改革の成否は連邦の安定と統一の確保にかかっていること。⑤ ロシア経済はまず CIS との経済的再統合を通じ

て世界経済に統合される必要があること。⑥ 経済改革に対するナショナル・コンセンサスを確立すること。このような点が指摘されている。

以上のような共通認識に立って具体的にインフレ抑制、経済的リセッションの克服に対し次のような提案がなされている。① 国民経済の基本的分野における財・サービスの価格規制（価格上昇の水準と変化の規制）。② 医薬品、児童用食品、パン等一定の消費財の価格の変化と最低賃金水準の労働者、年金受給者への補助金の調整。③ 各産業部門間の価格比率の協定化。④ 企業の賃金基金課徴と企業利潤とのノーマルな関係の樹立。⑤ 極端に高い企業所得や個人所得に対する特別課税。⑥ 一定水準を超えた所得に対し需要抑制策を講じること。⑦ インデクセーションを講じて国民の貯蓄を回復すること。これらのことが指摘されている。

前述したようにここにおける提言の重要な部分は、財政・租税政策にあった。これについては、① 徴税の確保——とりわけ民営化からの収入、付加価値税および利潤税（投資促進のための優遇措置の拡大を含む）のタイムリーな徴収。② 徴税システムの整備と財政規律の確立。③ 予算収入に連動した予算支出項目のインデクセーションによる予算赤字の適正化を図ること。また安定した国債によって赤字を賄うこと。④ 国家予算と国営企業財政の区別を明確にし、国営企業財政の自立性、責任性を高めること。以上のような提言がなされている。

またこのほか租税政策に関しては、次のような主張が行われている。すでに92年度の予算編成時点（92年7月）において、財政自体が破滅的狀態に陥り、予算赤字の解消も全く不可能な状態にあった。しかも現在の経済情勢から見て、赤字なき予算を希求することは、理論的にも不適切であり、実際的にも危険を伴う。そこで支出面にも対策を講ずる必要もあるが、税制についても一層の改善を加える必要がある。

税制は、一般的に生産活動を抑制し投資活動を阻害する。そこで何よりも必要なことは主要な産業や経済活動に対し、特別に税負担の軽減を図ることである。この点に関し代議員の多くのものは、英国のサッチャーの政策に賛意を表明している。つまり可能な限り企業の税負担を緩和する政策である。重要なことは、単に課税上の特別措置を拡げるだけでなく、それと構造的諸政策をタイアップさせることである。例えば、消費セクターの拡大を促進したり、社会、文化、教育その他のニーズの保証に連係させる必要がある。これらの点からハズブラートフは、租税の特別措置の拡大を提言している。これらの中には、企業投資に対する恩恵的な課税措置から、投機利得をもつ金融機関に対する懲罰的課税措置まで含まれている（資料Ⅳ.）。

これらは、いずれも政府側の租税政策の批判、とりわけ前述した93年の租税政策の転換と際立った対照をなしている。恐らく予算局長ペトロフの言う「議会は常に税収を甘く見込んでいる」といった批判（資料Ⅱ．No. 10, 1992）や93年に意図されている特別措置の縮減に対抗する議会側の代表的反論であったといえる。

租税政策に関する資料は跡を絶たないが、ここではロシア連邦の税制を中心に紹介し、その改訂や補足を租税政策というかたちでフォローしてみた。それぞれの改訂や補足については、それらを必要とする経済的、財政的理由が存在しているが、ここでは資料提供に留めあえてコメントは控えた。