

論 説

ロシア連邦における税制度の形成と問題点

保 坂 哲 郎

はじめに

1991年のソ連邦崩壊、新ロシア連邦成立の中で、新連邦国家形成の中核的な問題の一つとしてロシア連邦国家予算システムの構築、その中でも重要な新しい税システムの形成が行われている。その性格や特徴はロシア連邦国家の性格を決定する重要な意義を持っている。現在、形成されつつある新しい税システムの基本的骨格とその問題点を明らかにしたい。

1) 1991年の「ロシア連邦税システム原理」法(①)

新しい税システム構築の原理的骨格はまず1991年12月27日のロシア連邦法「ロシア連邦税システム原理」法(以下、「税原理法」と略称)で発表された。この法律はロシア連邦の税システムや、税・料金・手数料・その他の支払い(以下では、税等、と略称)の制定や、納税者、税機関の権利、義務、責任の一般原則を定めたものである。内容を概観してみよう。

第1章「総則」において、「税等」は「相応する段階の予算や予算外資金への、法律によって定められた方法や条件によって支払い者によって行われる義務的納付」であると規定され(2条)、法人、個人の納税者は国税局に登録する義務を持った(4条)。

7条「税率の確定方法」では、「物品税率を除いて、税率は、本法に相応して、ロシア連邦最高ソビエトや他の国家権力機関によって確定される」と規定

された。8条「物品税率承認方法」では、「ロシア連邦最高ソビエトで決定される一定の種類¹の財や財グループに対して、物品税率はロシア連邦政府によって確定される」と規定されている。

9条「諸レベルの予算間への税金の配分」では、「諸レベルの予算や予算外資金への税収入の算入は、本法や他の法規に応じて、ロシア連邦最高ソビエトや他の国家権力機関によって決定された方法や条件で実施される」と規定された。

第2章「税種と国家権力機関の権限」の18条「ロシア連邦区域で徴収される税種」においては、まず(a)連邦税、(b)連邦構成共和国、クライ・州・自治州・自治オークルクグ（以下、「共和国等」と略称）の税、(c)地方税に区分され、税問題解決の権限は本法や他の法規に応じて決定される、とした。

19条は「連邦税」の列挙である。a 付加価値税、b 一定の種類²の財、財グループに対する物品税、c 銀行所得税、d 保険事業所得税、e 取引き事業税、f 有価証券取引き税、g 関税、h ロシア連邦の予算外特別資金勘定に算入される鉱物資源基盤再生産控除料、i ロシア連邦法で規定された方法や条件で連邦や共和国等の予算勘定に算入される自然資源利用料、j 企業所得（利潤）税、k 個人所得税、l ロシア連邦道路資金法で決められた方法でこの資金勘定に算入される道路資金形成税、m 収入印紙税、n 法的手数料、o 相続、贈与される資産税、が連邦税として列挙された。

a-g までの税収全額は連邦予算勘定に算入される。

また、j、k は調整的收入源であり、共和国等へのそれぞれの控除額は共和国等のそれぞれの予算確定の際に決定される、とした。

さらに、m-o の税収全額は、相応する予算確定の際に決定される方法で、地方予算勘定に算入される。

連邦税（賦課率、課税対象、納税者を含む）と予算、予算外資金へのその算入方法は連邦法で確定され、連邦税は全区域で徴収される、と規定された。

20条は「共和国等」の税である。a 企業資産税。税額は納税者所在地に基づいて等しい比率で「共和国等」の予算勘定に算入される。b 林業所得税、c 工業企業から徴収される水料金、が「共和国等」の税として列挙されている。

上記諸税は連邦法規で確定され徴収される。具体的な税率は、連邦法規で別に定めがない場合は、「共和国等」の法や決定で確定される。

21条は地方税である。a 個人資産税。課税対象所在（登録）地の地方予算に算入される。b 土地税。予算算入方法は「土地法」によって決定される。c 企業活動従事者の登録料。登録地の地方予算に算入される。d 保養地における生産的施設建設税、e 保養料、f 商業権料。料金は地方機関が定め相応する予算に全額が算入される。g 民警維持、地域整備のための市民、企業、機関、組織の目的料。年料金額は個人については最低賃金額の1%等をこえてはならない、法人については年最低賃金ファンド額の1%を超えてはならない。料金額は都市、地区に関しては相応する機関で確定、農村居住地、農村に関しては住民集会以て確定する。h 広告税。広告サービス料の5%を超えてはならない。i 自動車、計算装置、パソコンの転売税。税率は取り引き額の10%を超えてはならない。j 犬所有料（都市）。k 酒・ウオッカ製品取引権税。法人は最低賃金年額の50%、個人は最低賃金年額の25%となる。l 地方的競売、富くじ実施権利料。m 貸室証発行料。n 自動車輸送車庫料。o 地方的紋章利用権料。p 競馬入場料。q 競馬賞金料。r 競馬賭博税。s 取引所における（有価証券取引を除く）取引税。t 映画・テレビ撮影権料。u 街路清掃料、が地方税として列挙されている。

a-cに関しては、連邦法規で確定され徴収される。その税率は、連邦法規において別の規定がなければ、「共和国等」の法規で決定される。

d, eに関しては、保養地をもつ地区や都市機関が導入でき、その料金は地区、都市予算に算入される。農村地域の場合は、その料金額は農村、農村居住地、地区、クライ、州の予算に等しい比率で算入される。

h-uに関しては、地区、都市機関の決定で確定できる、とされた。

2) 「税原理法」の問題点

上記のような税システム創出の重要な契機はIMF等からの改革圧力である。基本的には「ショック・セラピー」政策の中で、財政赤字縮小を目的に連邦予

算歳入の増大、歳出の削減に向けた推進力が強く働いた中でこの税制度は制定されてきた。92年度予算計画においても、企業投資、補助金、防衛費の削減の試みの一方、社会的支出や投資の責任は地域、地方政府に委譲された。他面、世界価格に移行していく石油製品の増加、外国貿易増加からの税収増加は中央政府保持の税収増と見込まれた。実際上は、税収増加の大部分は中央政府、支出増加分は地域、地方政府に責任が移行することで財政赤字縮小の構図が作られようとしたのである。しかし、この歳出責任変更と税収配分のミスマッチは大きな問題をもたらしているといわざるをえない。

税システムのあり方を決定する場合、原則的な順番としては、まず支出責任が適切に分担される必要がある（周知のように「シャープ勧告」においては、地方自治尊重の観点から「市町村」が優先的にまず責任配分されている）。その後各レベル政府に割り当てられた税種類と、税率等の決定主体が明確にされる必要がある。それに比較して、今回の「税原理法」制定のされかたは特異である。まず各レベル政府の税区分が「独立して」決定されたが、支出責任区分は全く不明確である。この税システムが制定されるのと並行して、あるいはその前に歳出責任区分が明確にされることはなかった。支出責任区分を前提にしない「税区分」、この点が「税原理法」施行に関する最大の問題点といえる。

「税原理法」は各レベル政府への税の所属を一応決定した。その点で一定の「透明性」が生まれてきていることは前進であろう。ただし、大部分の税は連邦税として連邦政府予算に算入される。そのうち一部は調整税として共和国等に配分、あるいは直接に地方予算に配分されることになるが主要税は連邦政府税であることは明白である。この構想は圧倒的に連邦政府が「良い税」を囲い込んだといえる。ロシア経済の市場経済移行の中で、多くの税収を確保でき、今後かなり増収できる可能性をもつ税種、相対的にやすいコストや簡単な手続きで徴収できる税種を連邦政府に所属させたといえよう。「共和国等」や地方の税源に比較すると、連邦政府は圧倒的税源をまず連邦税として徴収し、それを基礎に各サブ政府に支給する構想といえる。税配分構図という点では「連邦国家」的であるよりは「中央集権国家」的構図といえよう。

また、上記の点と表裏の関係にあるが、サブ政府の収入自由裁量権は非常

に限定されている。税率や課税ベースは連邦政府が決定し、サブ政府は歳入増加の展望を自主的には持てない。連邦政府の税政策の変更に対して各サブ政府は脆弱な立場に立ち、連邦政府の税配分変更の影響を受けて財政計画を立てられない事態が生まれた。予算的視点からいえば、やがて1993年憲法で規定されるような共和国、州等「主体」の自律性は幻想であるような制度であった。

さらに、地方税に関しては小額税でしかなく、しかも徴収に多くのコストを要する税である。地方税の税率は「共和国等」の政府が決定するといったように、地方政府の税権限は非常に小さく、地方予算の自主性はほとんどない。

IMF 機関関係からこの税システム改革の実態調査を行った WALLICH(②)は、「税原理法」を次のように理解、評価する。

この税法によって、ロシア税システムは、「政府間移転や地域間平衡性を考慮していない」(②-p.12), 「上級レベル政府からの交付金はない」(②-p.52), 「純粋な税割当てシステムに変わった」(②-p.129)と指摘する。それは財務省とのアド・ホクな交渉で決定され、交渉が平等的志向をもつかどうかは不明瞭である。従って、共和国等税や地方税はより高い税ベース地域で多く徴収され、地域間不均衡をさらに拡大するという。「税原理法」は水平的平等性に対する均衡メカニズムが明示されていない(日本の場合でいえば「地方交付税」のようなシステムはなく、「交渉」による調整である)と指摘している。

しかし、実態がどうなっているかという問題とは別に、WALLICH の理解とは違い「税原理法」自体の「調整税」は最初から連邦と共和国等の歳入を調整するための「連邦税」として考えられたのである。それは連邦税に関する規定の中に明記されている(19条)。ただし、その配分方法については明確な規定がなく、実態上は交渉的配分になっている事は確かである。

例えば、このような税調整構想を具体化する試みとして、「税原理法」制定とあまり変わらない時期、1992年7月12日に補助金法(③)が制定されている。(この法律はWALLICH によれば決して実行されなかった法であるといわれているが(②-p.12)), その構想の中に「税原理法」の調整システム構想の内容が読み取れるのである。

この補助金の目的は「地域の社会・経済発展水準平衡のための連邦予算・予

算外資金から補助金の形で授与される」(1条)財政援助である。補助金は具体的な方策融資に向けて、地域予算支出に対する連邦予算・予算外資金の分担的参加の形で実施される(2条)。

連邦予算からの経常予算補助金は、全国的社会的支出のために確保された共和国等の予算の財政条件平衡化のために予定される。全国的社会的支出には、社会・文化方策、予算機関維持、国民の社会的保護の経常支出が関係する(4条)。当該補助金を受領する条件は、総歳入において全国的社会的支出に必要な歳入比率が連邦平均を越えている場合受領する権利をもつ(7条)。

連邦予算からの投資的補助金は、全国的投資のために確保された共和国等の予算の財政条件の平衡化のために予定される。全国的投資には、社会的インフラ発展投資、環境保護、地域の総合的発展が関係する(4条)。当該補助金支給条件は、当該地域の全国的投資に十分な歳入がない、という財務省の結論と最高ソビエトの検討を経る。投資補助金は投資企画・プログラムの上に支給され、経済省の評価、承認を経る(9条)。

補助金の額、配分は予算の検討、承認の際に最高ソビエトで検討、承認される(6条)。

連邦予算からの補助金利用に対する監督は、最高ソビエトの予算監督委員会と財務省に負わせられる(11条)。

予算外資金からの補助金は実現される投資企画・プログラムへの融資の補充的資金導入のために予定され、経常的支出補助、予算不足補填には向けられない(12条)。

予算外資金からの補助金は最高ソビエトの決定で創設され、地域の社会経済的発展水準の平衡、新地域開発、環境改善、移民過程の調整、天災の予防・根絶に向けられた、国家地域政策の方策融資の補充的資金導入の目的で作られる。資金源は予算外連邦資金、信用や公債、その他であり(13条)、補助金は投資額の80%を超過できない(14条)。

予算外資金からの補助金支給と利用に対する監督は予算監督委員会、財務省が行い、毎年最高ソビエトに報告される(15条)。

91年以降の連邦予算「移転」の中では、厳しい歳入不足の中で、この補助金

法は地域間平衡条件創出のためにより透明なルールとして定着することはなかったのであるが、「税原理法」の中にある「移転構想」が具体化されたものとなすことができよう。(日本の場合でいえば、地方交付税と国庫支出金とを統合したような)この地域間平衡化の目的と配分特徴をもっている制度が、一応は、92年前半期には構想されていた事は確かである。

しかし、連邦税配分の実態は、より歴史的遺産に規定されたアド・ホック的交渉を多く含んだ「過渡的」配分方式であった。

当時、「税原理法」実施に関しては、92年度ロシア連邦予算案策定が困難という状況の中で税原理法「決定の複雑な状況のため、92年度の第一四半期は二つの連邦税(付加価値税、物品税)は部分的に地域に配分される」(④-p.1)、「現在、地方は法で規定されていない税を次々と導入している」(⑤-p.1)といった指摘がされており、徴税、予算遂行に関して過渡期的混乱期にあった。WALLICHはこの点を特に強調し、「税原理法」は完全には実施されておらず、現在は「過渡的措置」で機能している(②-p.3)、ロシア連邦独立前の政府間関係が多く繰り越され、州は中央政府に依存し、財務省主導の「財務部門間の交渉的取引き」で主要な税配分は行われた(②-p.32)、それは不透明な交渉である(②-p.10)、と述べている。

さらに、このような税配分交渉の中では、明確に規定されていない支出責任は各レベル政府にとってメリットもあったという、連邦政府は予算不足に対処するより大きな自由をえ、責任を州、地区政府にシフトでき、他方、サブ政府もより大きな歳入配分を得られる限り支出責任を受けることになり、相互にメリットを見出している、と指摘している(②-p.97)。

主要な連邦税である付加価値税(規定によれば100%連邦政府の歳入となる)も過渡的取り決めの中で州政府予算にも(州ごとにそれぞれ異なった比率で)配分された。州留保分は1%から100%までと幅広く拡散し、平均的には20%留保であったといわれる(②-p.48)。WALLICHのまとめた、1992年度、93年度の政府間配分率は表1のようである。税配分比率結果を補完する内容で「補助金」が支出されている。表1において、「税原理法」の税区分規定が崩れた状況が明瞭に示されている。

表1 ロシア連邦の主要税の政府間配分率（総収入の％，1992，93年）

歳入源	基本原理での設定		1992年第一四半期		1992年第四四半期		1993年	
	連邦	州	連邦	州	連邦	州	連邦	州
付加価値税	100	0	アド・ホック交渉		80	20	80-50	20-50
利潤税	0	100	46	53.1	40.7	59.3	31.2	68.7
個人所得税	0	100	0	100	0	100	0	100
アルコール税	50	50	50	50	50	50	50	50
補助金	なし	なし	事後交渉		事前交渉		事前交渉	

出典 ②- p. 53.

さらにこの表には示されていないが、石油輸出に関連する税収についても（法的規定によれば100%連邦予算算入であるが）その25-65%が産油州に配分された、という（②- p.54）。

これらの期間には、支出責任に見合う歳入の大きな不足から派生する地域からの不満、紛争、さらに民族共和国、自治州からの資源等からの税収確保要求等が激しく提起された。税収配分の実態には政治的不安定性、連邦構成の動揺の中で連邦側からの対応、譲歩、支配の継続意思等が反映されている。

表2に示されているように、サブ政府の歳入は、個人・法人所得税、付加価値税の3種類で総計の

表2 サブ政府の税等の収入構成
(ロシア連邦, 1992年, 10億ルーブル)

収入源	総収入	全体の%
個人所得税	431.3	16.7
企業所得税	920.9	34.5
付加価値税	498.1	18.6
物品税	110.8	4.2
土地、資産税	108.6	4.0
自然資源：特許権料、料金	104.7	3.9
印紙税、その他の料金	—	—
私有化収入	43.4	1.6
他の地方税	125.6	4.7
補助金	142.5	5.3
自治地区への連邦移転	186.1	6.9
総収入	2672.3	100.0

出典 ②- p. 141.

7割を構成しており、補助金は5%に過ぎない。

表3に見られるように、サブ政府は付加価値税の約1/4を配分されている。結果的に、総税収の43.6%がサブ政府に配分されているということになる。

WALLICHは「補助金や移転を考慮すると

表3 収入構造と収入比率
(ロシア連邦, 1992年, 10億ルーブル)

収入源	総税収	サブ政府総計	サブ政府比率 (%)
個人所得税	431.3	431.3	100.0
企業所得税	1566.8	920.9	58.8
付加価値税	1998.9	498.7	24.9
物品税	211.5	110.8	52.3
外国貿易税	460.0	8.0	1.7
他の諸税	565.0	312.0	適用できず
総税収	5231.0	2280.0	43.6

出典 ②-p.141.

配分比率は約50%近くになる」という(②-p.141)。(中央集権的な日本において、税収配分比率は「移転」を含めて約1:2といわれ、結

果的には地方自治体に大きく配分されるといわれるのにたいし、ロシアは中央集権的でしかも配分比率が約1:1、サブ政府に薄い配分である。この点だけから見れば、ロシア連邦国家は地方自治の基盤が弱く、国家と住民との結びつきの弱い、「頭でっかち」の人工的で脆い国家といえる。ソ連から受け継いだこの脆弱性はまだ改善されていない)。

さらに、地域間平衡問題についても、WALLICHは、個人・法人所得税は発展した高所得地域ほど多くの税収となって表れ地域間格差が大きくなる要素である、確かに付加価値税配分に関しては配分率は貧しい州に有利であるが、アド・ホック的配分であり、「92年第一、第二四半期とも、補助金を考慮しても、このシステムが平等化的である強い証拠はない」(②-p.151)、という⁽¹⁾。

90年代前半のロシア連邦国家における税収配分の実態は、税収の約半分がサブ政府に配分されたものの、それは「税原理法」の規定に沿った配分ではなく、多分にアド・ホック的交渉による配分をもち、税区分も曖昧にされた過渡的な方法によって行われ、その内容は旧体制の遺産をひきずる形で平等主義的要素をもったものであった、といえそうである。

3) 1997年税法典案(⑦)とその特徴点

1997年、これまでの税法の改善、集大成を図る目的で新たな税法典が制定さ

れようとしている。現段階（1998年1月）で知りうる、1997年7月国家会議で承認された税法草案の概要は以下のものである。個々の税の紹介、分析は後日に譲り、ここでは基本的原理のみを見ていきたい。

第一部総論、「第一篇：課税と徴収の一般原理」では第1章総則において、第4条「ロシア連邦税システムの基本諸原則」として次の諸点があげられている。(a)納税の義務。(b)毎四半期ごとの税入金公式公表報告。(c)政治的、イデオロギー的、民族的、宗教的、倫理的等の基準で税を定めあるいは格差付けて適用することはできない。(d)ロシア連邦の統一的経済空間やロシア連邦統一的税システムを侵害する税を定めることは認められない、また地域税、地方税が他の地域や地方の納税者に転移される場合認められない。(e)直接的、間接的にロシア連邦内における商品（財、サービス）や資金の自由な移動を制限し、あるいは合法的経済活動を制限したり障害を設けるような税を定めることは認められない。特に、人的、商品的（財、サービス）地域間移動を制限し、資本の移出を制限し、あるいは連邦の他地域への投資を制限するような税を定めることは認められない。(f)所有形態、組織・法的形態、個人の市民権によって、また納税者の出資金、資産の国、地域あるいはその他の地理的派生源によって追加的税や引き上げられたあるいは格差付けられた税率を定めることは認められない（上記の条件は税特惠確定の基礎にならない。本法典や関税法に応じて、商品派生国に応じて特別な種類の関税、輸入関税の格差付けられた税率を定めることはできる）。

第7条では「税（料金）概念」が「義務的で無償の納付金」と規定されている。

第8条「税の種類」では、連邦税、地域税（先述した「共和国等」、憲法成立以降は諸「主体」、の税である）、地方税の3種類が機能すること、連邦税は「本法典で定められロシア連邦全地域で効力をもつ税」であり、地域・地方税は「本法典に応じて、それぞれ所属機関の全地域で効力をもつ」税である、と規定されている。

第9条「連邦税」は本法典で定められ、もし本法典や連邦予算（予算外資金）法で別に規定がない場合には、連邦予算、連邦予算外資金に算入され、連邦予

算（予算外資金）収入源となる。

連邦税に属する税は(a)付加価値税，(b)一定の種類の商品，一定の種類
の鉱物原料に対する物品税，(c)企業（機関）の所得（利潤）税，(d)資本からの
所得税，(e)個人所得税，(f)社会税，(g)法的手数料，(h)関税等，(i)地下埋
蔵物利用税，(j)鉱物原料基盤再生産税，(k)炭化水素採掘からの割り増し所得
税，(l)動物界対象物使用税，(m)水税，(n)エコロジー税，(o)連邦輸出入特
典料金，(p)ロシア連邦国家紋章利用税，と列挙された。

この中で鉱物資源基盤再生産税は本法典実施から5年間適用される。

第10条「連邦税の確定，変更，廃止の方法」では，(a)連邦税法の確定・変
更・廃止はもっぱら本法典規定を修正する連邦法の採択による。(b)新税の確
定，機能連邦税の廃止決定，機能連邦税の納税者，税率，税ベース，税特惠部
分の変更は次財政年度の連邦予算（予算外資金）承認の際に採択され，新連邦
税はその確定年に続く年の1月1日以降発効する。(c)連邦法，その他の規則
は施行1ヶ月前までに公式公表されなければならない。(d)連邦税法の法的発
起は，法的発起主体により本法典修正実施に関する相応する連邦税法案の導入
によって実現されるが，その際に，経済的根拠，国家会議専門委員会，連邦会
議連合ソビエト，ロシア政府の結論，を提示することが必要となる。

第11条は「地域，地方税」である。(a)地域税，地方税は本法典で確定され
たロシア連邦課税の一般原則を基礎にし，それに応じて，各々，立法的，執行
的機関によって確定される。(b)地域税は相応する地域予算（予算外資金）に
算入され予算（予算外資金）収入源となる。地域機関は地域税を確定し，決定
を採択し，それに応じた収入の一部あるいは全てを地方予算に算入する。(c)
地方税は相応する地方予算（予算外資金）に算入され，これらの予算（予算外
資金）の収入源となる。(d)地域立法機関，あるいは執行機関は，本法典13条
で規定された地域諸税を実施し，あるいは実施せず，あるいは以前導入された
ものを廃止する権利をもつ。(e)地方自治体代表機関，あるいは執行機関は本
法典14条で規定された地方諸税を実施し，あるいは実施せず，あるいは以前導
入されたものを廃止する権利をもつ。

第12条「地域，地方税の確定」では，(a)税を実施する，変更する，廃止す

ることが確定と認められる。(b)本法典14条2項の場合以外、地域、地方税の確定は相応する権力機関の決定によって行われる。(c)地域税確定の決定は地域財務局の結論、地方税確定の決定は地方財務局の結論のもとでのみ採択される。(d)地域立法機関、地方自治体代表機関は、自己の権限の限度内で、本法典規定に矛盾せず、相応する地域、地方税の確定にむけて、補足的な要求や規則を定める権利をもつ。

第13条では「地域税」が、(a)企業（機関）資産税、(b)林業税、(c)輸送税、(d)地域輸出入特典料金、(e)地域紋章利用税、と列挙された。

第14条では「地方税」が、(a)土地税、(b)個人資産税、(c)不動産税、(d)広告税、(e)小売税、(f)ホテル税、(g)相続、贈与による資産取得税、(h)療養税、(i)地方輸出入特典料金、(j)地方紋章利用税、と列挙された。

税法典案におけるこれらの原則に見られる特徴を考えてみると、

(1)まず、ロシア連邦内の統一的经济空間性を原理とし、その原理施行が強調されている点であろう。ただし、その原理遂行には地域、地方税のあり方が大きな関連をもっており、単純には統一的经济空間実現には至らないように筆者には思われる。

(2)1991年の「税原理法」において「調整的税」として規定された連邦税について、本法典ではそのような規定は明示的には消えている。この点は後述するШ а т а л о вの説明では、従来通り維持される、とされているのであるが不明確な点である。

(3)他方、地域の税についての地域機関の自律性は一定程度明確にされ、自律性が強化された、といえよう。ただし、地域税、地方税の確定に際しては、行政機関の権限が非常に強く、立法機関の役割は補助的なものに過ぎない、という重要な問題点がある。

次に、今回の新しい税法典案について財務省次官С.Ш а т а л о вがその意義等の説明を行っている。その要旨は以下の諸点である。

(1)今回の税法典制定の目的は、効率的で公平、安定的な税システム構築にある。現税法の根本的変更ではなく進化的変更であり、これまでの不十分な点の除去を試みた。

(2)今回解決すべき課題として、(a)安定的で明瞭な統一的税システムの構築、(b)租税連邦主義を発展させること、(c)合理的税システム(国家利益と私的利益のバランス)の構築、(d)税数減、総税負担の軽減、(e)税行政の改善等がある。

(3)現実の最も複雑な問題は租税連邦主義の問題であり、連邦、諸主体、地方自治の諸機関の権限配分問題である。その際に全国的、地域的(=諸主体的)、地方的利益の最適結合を保証する解決を見つける必要がある。

(4)地域税等、地方税等の機能を自主的に確定し、廃止し、税率を変更し、税特典を提示する、あるいは連邦や諸主体によって憲法に応じて確定された課税原則の枠内で他の自主的な解決を採用する権利が、諸主体の法的権力機関、地方自治機関に委ねられる。

(5)連邦税、地域税、地方税への税等の区分は、相応する所管地域の税等の確定、廃止に関する連邦、諸主体、地方自治体の権限分割に相応する。

(6)各レベル政府の予算には自己の確定され保証された収入源が確保され、同時に調整的連邦税維持も規定されている。調整的地域税導入に関して地域権力機関も同様な決定をすることができる。

(7)地域予算の基本的収入部分は現在、付加価値税、利潤税、個人所得税、物品税からの控除であるが今後も地域予算の中心財源であるだろう。法典準備の中には連邦税から地域税への控除基準を示す目的はなく、連邦予算からの移転問題は予算法の枠内で行われるべきである。

(8)連邦、地域予算の基本的収入源は付加価値税、所得・利潤税であり、地方予算のそれは資産税、消費税である。憲法に沿って、国家的・経済的・社会的な社会発展戦略の決定は連邦管轄課題であり、連邦、地域権力機関の決定は、我が国の企業家の発展、所得増、予算収入増大のために最適な条件をつくることに向けられねばならないからである。

(9)社会税は義務的医療保険、就業保険、社会保険を統合した税である。

(10)簡素化された合理的で中立的な税システムは、経済や投資活動の動機喚起を阻害し歪める諸税の廃止を前提している。賃金支出超過税、重要部門支援特別税、諸目的税(道路税、住宅税、社会・文化税、交通税、教育施設税、軍

維持税，地域整備税等）の廃止，整理である。もちろん，道路資金の廃止は前提しておらず，自動車燃料税，輸送手段所有者税，付加価値税の一部から形成される。

また，小額税でその徴収に大きな物的支出が伴い，その納税へのコントロールが困難あるいは不可能な税は廃止される（例えば有価証券取引税，輸送手段取得税）。

現在機能している100以上の税等の代わりに（地域，地方の全種類の税等が機能すると）30種類以下の税等に削減される。税負担の制限は（連邦，諸主体の共同管轄問題に関する権限領域においては）連邦税の最適税率，基本的な地域，地方税の最高限度率の確定によってなされる。

(11) 諸税廃止の結果生ずる歳入減の補填は連邦，地域，地方の各段階で，ロシア地域・地方の紋章利用税，付加価値税率引き上げ（22%）によって行われる。

(12) 諸レベル政府の歳入を税登録システムの改善，税規律の改善，管理機関の活動改善で増加させる一方，一連の税特惠によって税負担軽減を計る。税特惠は税の公平性を損なうので必要最小限に縮小していくべきものであるが，現在，対外経済活動を含めた年間の特恵総額は180トリロン・ルーブルに近い。また，税規律の弛緩によって73-75トリロン・ルーブルの損失がもたらされている。税特惠廃止を考慮すると，結果として税負担は国内総生産の35.1から32.4%へと低下する。

以上が，本法典案準備の中で財務次官Ш а т а л о вが行った説明である。個々の税の修正の分析については今後の課題としその内容には触れないが，Ш а т а л о вが触れたその他の修正点の項目を列挙すると，資本所得の分離課税方式（個人，法人によって異なる），企業利潤税概念の大幅な変更，資産償却方式の変更，地方税の一つである不動産税の導入方法等があげられている。

税法典案が今後どのような修正を経て法律化されていくのか流動的な余地はあるが，とりあえず，本法典案に見られる幾つの特徴をまとめてみたい。

(a) 今回の税法典に見られる各レベル政府間の税区分は同時に税権限の分割となり，「税原理法」よりも明確な区分になった。さらにその点では諸主体，

地方予算の自主性は向上したといえよう。しかし、税区分の前に支出責任区分が適切になされるべきである、という点は依然として解決されておらず、さらに、本税区分についても、連邦政府はあまりにも多くの主要税を囲い込んだ点は変わっていない。連邦政府による税配分の主導性はさらに強化されたといえよう。この点は93年憲法における共和国、州等の主体性を認めた立場とは異質で、「租税連邦主義を発展させること」とは逆の志向性をもっているように思われる。

(b)1991年「税原理法」においては、幾つかの連邦税は明示的に「調整的税」と規定されたが、本法典案では明示的規定はない。しかし、Ш а т а л о в による説明では明確に調整的連邦税も維持されると言及されている。さらに Ш а т а л о в による説明では、諸主体の「地域予算」の中に「調整的地域税」として地方予算に「上から」配分する調節税が言及されているが、この点も法典案には明示されていない。Ш а т а л о в による説明では、これらの規定は予算法の中でされる、ということであろうが、税法としては不明確さが残っている。

(c)Ш а т а л о в の説明に見られるように、憲法規定に沿えば、国家的・経済的・社会的な社会発展戦略の決定は連邦管轄課題であるが、「連邦、地域権力機関の決定は、我が国の企業家の発展、所得増、予算収入増大のために最適な条件をつくることに向けられねばならない」のであり、特に経済発展の課題は連邦、地域権力機関の共同的課題解決が必要とされる⁽²⁾、あるいは諸主体の「主体性」が中心となるべきであるにも拘わらず、税法典案上の規定としては、連邦税、連邦予算と「地域・地方」税・予算という形式で区別されている不自然さがある。憲法規定による共和国、州の「主体性」とは違って、本税法典案には連邦政府がさらに財政的主導性を強化しようとする志向が規定されており、今後、論議をよぶ問題として残っているように思われる。

(d)Ш а т а л о в は、今回の税法典制定の目的を「効率的で公平、安定的な税システム構築」にある、と述べているが、以上の修正点を概観した限り、1991年「税原理法」と比較した税法典案の狙いは別のところにあるように見える。今回、個々の税の修正内容までは紹介できなかったが、個人所得税累進度

のフラット化、付加価値税の税率・税ベースの拡大・率引き上げの変更、資本所得税の課税方法、企業利潤税の算定方法、償却方法等で大きな変更があったことを含めて考えてみると、全体として付加価値税の税率比率を向上させること、企業等の税負担を軽減し経済活動に一定の刺激を与えることに重点があったように思われる。

ま と め

新生ロシア連邦は旧体制の解体、財政赤字削減の意図（外圧も含めて）のもとで「租税割り当て制度」を作り、支出責任のサブ政府へ転化、コスト削減を志向した。歳入不足、支出増大傾向の中でサブ政府は不満をつのらせ、（民族）共和国・自治州と同等な（財政的）権限を要求していった。1993年憲法制定を経て、ロシア連邦構成の各主体間の平等性、主権性という点では、共和国と州とが同じく主体となり同権をもった。この点の平等化は法的には進んだといえよう。水平的平等、主権強化である。ただし、憲法規定を超えた権限をもつ共和国も出現しており問題は残っているが、名目的権限の容認といえよう。

しかし、実際の税収配分問題では、連邦税を交渉的にサブ政府に補助、配分していくという要素は大きく残り、1997年税法典案でさらに強化されようとし、連邦政府の行政的実権は維持されている。法的、名目的には「地方分権」、州の主権であるが、財政的実態は連邦政府の支配であり、憲法規定の内実化はされていないといえよう（この様相は旧ソ連国家と類似している）。財政的な点から見ると、中央集権的な実態が依然として強く、地域的、地方的財政的自律性、主権性はまだ未成熟なものに止まっている。企業所得税等は地域格差を大きくする要素をもっており、地域間平衡性も未解決な課題である。

他方、サブ政府の徴収税留保という対抗手段も残っており、相互の対抗、妥協による成果が現状であろう。新生ロシア連邦の場合、国家形成論理が民族原理と地域原理の双方を含んでいるが、連邦政府からの税配分原理も、民族原理＝独立や不満を調整する意味で民族共和国・自治州等の財政主権を認める論理と、地域原理＝社会的支援が必要な地域に配分し地域間平衡条件を作る論理等の双

方をもっている国家である。

さらに、共和国、州等が主体として憲法で規定されるようになり、「政府間関係」として問題を論じる法的基礎はできたといえる。しかし、地区等の地方は自治、主権領域からはまだ除外されており、住民の参加した地方自治、財政民主主義の点からはまだ問題が残っている。

地域、地方の財政に過大な負担を負わせることになる現在の税システムは今後さらに幾つかの問題を引き起こすように思われる。今後、さらに分析しなければならないが、現在の税システムと国有企業民営化との問題、社会政策と福祉の実態との問題、税行政問題等である。

注

- (1) Alastair McAuley は、⑥において、従来の分析は、ロシア地域政策は不平等を緩和せず、指導者が政治的コネや交渉力をもつ地域に資源が集中する傾向がある、という主張が多いが、1995年の財政資源のネット・フロー（一人当たり財政資源ネット・フロー）の相違の約3/5は社会的、人口的要因で説明でき、ロシア政府は地域的再分配政策において公平の観点から大きく動機付けられている。地域で徴収された税収の留保率の相違分析でこの推定は裏付けられた、と述べ（⑥ -p.440）、WALLICH と違った評価をしている。
- (2) 税システムに関して、憲法第72条では「ロシア連邦における課税と徴収の一般原則を確立すること」はロシア連邦とロシア連邦主体の共同管轄にある事項とされている。Конституция Российской Федерации, Известия, 1993-12-28.

引用文献

- ① Об основах налоговой системы в Российской Федерации, (1991-12-27). Экономика и Жизнь, 1991, 12-3, No. 11.
- ② Russia and the Challenge of Fiscal Federalism, edited by CHRISTINE I. WALLICH, 1996.
- ③ О субвенциях республикам в составе Российской Федерации и краям, областям, авто-

- номной области, автономным округам, городам Москве и Санкт-Петербургу, 1992-7-12.
- ④ НАЛОГИ-92, Экономика и Жизнь, 1992-1, No. 4.
- ⑤ Народ должен знать свои налоги «в лицо», Экономика и Жизнь, 1992-10, No. 37.
- ⑥ Alastair Mcauley, The Determinants of Russian Federal-Regional Fiscal Relations: Equity or Political Influence?, Europe-Asia Studies, vol. 49, No. 3, 1997.
- ⑦ (ПРОЕКТ) Налоговый кодекс Российской Федерации (Принят Государственной Думой РФ в первом чтении 19 июня 1997г.), Экономика и Жизнь, 1997-7, No. 27, 28.
- ⑧ Сергей Шаталов, Налоговый кодекс России, Экономика и Жизнь 1997-7, No. 27, 28.