

ソビエトにおける税制の変遷

林
亨
一

目次

はじめに

第一章 ロシア革命前後の税制

第二章 ネップ期における税制

第三章 計画経済体制における税制

第四章 大祖国戦争期とそれ以後の税制

おわりに

はじめに

旧ソビエト社会主義共和国連邦⁽¹⁾における税制度の歴史についての考察。これは旧社会主義国が急激に資本主義化を進めている現在において、どのような意義を持つテーマであろうか。

これから将来に向けて、社会主義体制が資本主義体制と拮抗した力を蓄積して世界に影響力をふるい続ける可能性はないと言っても過言ではない。旧ソビエト連邦では社会主義体制の崩壊とその結果としての自由主義経済体制の崩し崩しの発生が現実のものとなり、世界的に社会主義理念をささえる重要な柱が失われつつあるのが現状だからである。旧社会主義国は激動する政治状況に翻弄され、国家の舵さえ見失いつつある。その代表例が旧ソビエト連邦の現在の混乱なのである。

旧社会主義国家の自由主義体制への移行時に突き当たる問題のひとつに、法制度の全面的変革が挙げられよう。国家制度の変革はそのままイデオロギーの変革であり、それが支えていた諸法制度も同時に変革の時期を迎えている⁽²⁾。旧社会主義国の抱えるさしせまった問題としては、新しい経済体制を統括する法体制の確立がある。

新しい法体制の確立の過程では、諸々の混乱が生じる。例えば、自由主義経済の導入にさいし、資本主義的企業概念の取り扱いをめぐって、今までは個人が所有することなどありえなかった株式所有などの概念の受け入れが本来の形のまま行なわれない可能性も考えられる。

このように、資本主義の土壌を持たない国家で自由主義経済の導入にさいして生じる混乱は、何に由来するのであるか。この原因を知ることが、旧社会主義国の現在の混乱に有効な対策を講ずる前提となるのではなからうか。逆に言えば、現状の混乱に第三者として有効な方策を示唆するには、旧体制時代に対する十分な理解が不可欠である。このような問題意識から、本稿では旧ソビエト連邦時代の税制度の変遷につき考察を行なう。

税制度の歴史をテーマに選んだのは、次のような理由による。

ひとつには、旧社会主義国が混乱から脱するには、自由経済を社会制度の中に組み入れるための法制度として、新しい税制度の確立が不可欠と思われることである。現在、旧社会主義国における顕著な特徴のひとつに国家として必要な管理手段が自由化された経済領域において機能していないことが挙げられる。税金による公共・福祉サービス、富の再分配、そして社会的公平にそくした行政側からの経済介入^③など、自由経済体制においても行なわれるべき国家の介入手段が機能していない。そこに経済が国民の生活権を奪い、国民を豊かにしていない原因のひとつがあると考えられるからである。^④ もうひとつは、早急な税制完備の必要性が存するにもかかわらず、旧ソビエト時代の税制度について、十分な研究がなされていないことが挙げられる。新しい時代の税制度確立の前提条件ともいうべき、旧時代の税制度にたいする理解が立ち後れているということである。これを知る事から始めなければ、現在を救う有効な方策を見出すことはできない。まず旧時代の税体制への十分な理解こそが、新しい時代における税体制をいたずらに混乱を引き起こす机上の空論としないための不可欠な前提となる。

このような観点から、本稿ではロシア革命期から大祖国戦争時までのソビエト税制について、その歴史的変遷を追ってみた。この時期の五〇年間で、いわゆるソビエトのソビエトたる特徴を形作った時期である。この時期の税制を知ることに、社会主義体制下において税制がどのような機能を果たしていたか。そして、国家をあげて消滅させようとした租税制度が、なぜソビエト連邦に存在したか。また国民が税制にどのようなコンセンサスを寄せていたかなどの問題を探りたい。本稿は旧社会主義国家の新しい法制度の確立に必要な前提要件を明らかにする一過程となる。

(1) 一九二二年の連邦条約でロシア、ウクライナ、白ロシア、カフスカの四共和国からなるソ連邦が成立する。一九二五年、

ウズベク、トルクメンの連邦共和国加盟が承認される。自治共和国が連邦共和国に昇格したものとして、一九二九年タジク一九三六年キルギス、カザフがある。更に第二次世界大戦勃発後一九四〇年バルト三国、モルダビア一九四四年トウヴァを加え、最終的に一五共和国で構成される連邦が成立した。一九九一年一月八日、ロシア、ベラルーシ、ウクライナのスラヴ三共和国指導者が、「独立国家協同体」創立協定に署名したことにより、ソビエト連邦社会主義共和国は消滅した。

(2) 一九九三年六月五日、ロシア共和国エリツィン大統領は、憲法協議会を召集し、新憲法草案の作成と採択方法を審議しようとした。同年一月二日、ロシアの新憲法が国民投票にかけられ、投票率五四・八%、賛成五八・四%で採択された。

(3) 一般的にいわれる現代国家における租税の機能は、公共サービス資金の調達、再分配、景気調整の三つである。

(4) 一九九二年に行なわれたロシアの急激な市場経済導入(通称ショック療法)はロシア経済にさらなる混乱を巻きおこした。財政赤字は一九九一年の三、一七九億ルーブルから一九九二年の九、五七九億ルーブル増加した。外務省ロシア・CIS問題研究会編「最新アトラスロシア/CIS」ダイヤモンド社一九九三年七七頁。

第一章 ロシア革命前後の税制

一九世紀後半にいたるまで、帝政ロシアの税負担の著しい不平等の原因となったのは、細分化された多様な階級制度であった。当時のロシア社会は納税階級と非納税階級にわかれ、貴族階級と聖職者が税負担を免除されていた。そのしわよせが農民階級におしよせ、農民に課せられた人頭税が国家の主要な財源であった¹⁾。それ以外の国家収入源としては塩・酒等の国家独占販売品からの収益が考えられるが、農民層が人口の九〇%を占めていたことから、これもまた実質的に農民層の負担によるものであった。

一八六一年アレクサンドルⅡ世による農奴開放により、農民層はそれまでの一方的搾取の形態から一見開放されたようにもみえる²⁾。しかし農民層は自身の開放を身請けする形で、もとの農奴所有者層に支払われる保証金(買い戻金)

の負担を課せられていた。³⁾ この制度は二〇世紀前半まで形を残し、観念的権利として人格は開放されたとしても実質的自由が伴ったものとはいえず、税制による一部階級の特権的少数支配の構造は不変のものであったといえよう。

アレクサンドルⅡ世は農奴開放に加えてロシア税制に一連の改革を行なった。政府財政の大部分に対する農民層の負担を是正し、社会のあらゆる階層に均等な負担を強いるような税制の改革を目指したものであったが、これはロシア国家の産業的・工業的立ち後れを建てなおすため、近代的国家制度の確立を目的としたものである。⁴⁾

これにより人頭税は制度的に廃止され、これに代って砂糖・煙草・アルコールといった主要生産物に対する間接税が導入され、一九九〇年代には商工業からの収入、不動産所得からの収入及び譲渡所得による収入が課税対象とされ、表面上は商工業国家としての基盤を整えつつあった。制度的には改革されたようにみえるロシア税制であったが、実際には農民層に対する課税偏重の傾向は変わらなかった。新しい間接税は日常必需品に重く、贅沢品には軽くかけられていたので、結局、間接税が人頭税に取って代わり、同じように農民層に重くのしかかることとなった。

この時期、工業路線に国家体制を転換しようとしたロシアにおいて間接税が直接税より優先され偏重されたのは、ふたつの理由が考えられる。ひとつは経済転換期における納税者特定の不安定性である。経済成長が順調とはいえない状態にあり、収入を個人の入り口において安定した状態で把握するのは不可能であり、総体的に消費の安定した物品、すなわち生活必需品の消費により徴税をはからざるをえないのが実情であったといえよう。他のひとつは、やはり大衆を国家の財源とするという封建的な考えかたかを払拭できていなかったことである。たとえば地方土地税の税率は地方議会によって決められたが、その地方議会の構成員はほとんど地主で占められていた。結局、税制における差別性は残り続けたのである。⁵⁾

税制改革の一環として、所得税採用の提案は一八九〇年代にはみられるようになり、一九〇五年から一九一三年の

間には現行の諸税の修正に所得税の採用を加えた形での立法草案が行なわれたが、第一次世界大戦の勃発によりこれらが日の目をみることはなかった。この間接税偏重の姿勢を変えざるをえない状況に追い込まれたのは、皮肉なことの一連の法案を立ち消えにさせた第一次世界大戦であった。ロシア政府は戦時政策上アルコールの節制を訴えかけるキャンペーンを行なった。間接税におけるアルコールによる収入は六割近くを占め、これによる減収分は最大で全歳入の四分の一になる計算となった。これによる減収分の穴埋めのために行なわれた改革は、資産課税の強化と間接税比率の増率であったが酒税収入分の損失を辛うじて補う程度のものであった。そして他の財源の確保を迫られることとなった政府は、一般所得税の導入を決定した。この時導入された所得税はプロセイン税制にならって作られたものであった。⁶⁾

ロシア初の本格的所得税は一九一五年に採用され一九一六年に皇帝の裁可をえた。加えて余剰利益に対する課税も一九一六年に制定化されたが、両者とも公布されたのは一九一七年のことであった。

一九一七年初頭の帝政ロシア政府による直間比率の是正を目的とした税制改革は、結局ロシア革命により頓挫することとなる。同年三月皇帝ニコライII世の退位につづき臨時政府は税制の改革に乗り出した。⁷⁾ 臨時政府による改革は直接税主体への税制シフトの変換を目的とし、その本質は帝政ロシア政府を継承したものと見えよう。直接税強化を主目的としたこの改革の三本柱として挙げられるのは、余剰利益に対する加税率の強化(五〇%から九〇%)、高所得者に対する特別課税、そして所得税率の引き上げ(一二・五%から三〇・五%)であった。これに加えて臨時政府は間接税の増率をももくろんだが、これは左翼勢力の強い抵抗により断念することとなった。そのほかに、一般的資産課税、相続税に対する課税の修正も検討されたが、その採用は後のボルシェヴィキの権力掌握を待つこととなった。大衆に課せられた間接税への重い依存性は、第一次世界大戦以前からロシア社会主義者の批判の対象となっていた。

一九一七年八月ボルシェヴィキ第六回党大会においてロシア社会を財政的破滅から救うためには、税制につき総体的改革を必要とするとの結論が出されている。その具体的方策としては、資産に対する課税強化、資本利益に対する課税強化、税強化贅沢品に対する課税強化、更に所得税に関する中央・地方両者の監督下における統制のとれた公平な課税額決定システムの施行が挙げられた。⁸⁾

この総体的税制改革において、初めて社会主義的平等の概念が税制に取り入れられた。その後のソビエト・ロシアについて考える際に無視し得ない決定的に重要な変化がここにあられたといえよう。しかし、その概念、例えば資産・資本利益等の解釈は、非常に抽象的な政治的理想論に基づいてなされたことは明かであり、実際に有効なシステムとしての有用性が軽んじられていたことは指摘されなければならない。その後のソビエト経済の混迷の原因は概ねここから発したといえる。政権奪取時にレーニンは公平な税負担実現のため、所得税や他の諸税の修正を実現しようとする意志は持ったが、具体的プランを持たなかった。社会主義経済への移行や、社会主義経済における財政の機能については話し合われることもなく、しかももっとも重要な点と思われる、社会主義計画経済における「貨幣はもはや存在しない」との命題につき、論議されることもなかった。近い将来財政システムは中央集権化され、所有階級に対抗しうる武器として機能するだろうという希望的観測を抛り所として、ボルシェヴィキは政権奪取後の税制改革を進めることになる。⁹⁾

租税がその他の必要に対する支出と比較して、農民の貨幣支出のなかでどのような役割をはたしているか。農民の課税問題についてレーニンはこの点を問題にした。

一八八九年、農家の平均収入は四九一ルーブル四四コペイカで総支出は四四三ルーブルである。純収入は四八ルーブル三五コペイカであり、これに課せられる税負担は三四ルーブル四四コペイカになる。よって平均的農家にかから

れる税負担は純収入の七〇％にのぼる。またこれは、ロシア農民の貨幣純収入の二倍にあたる。このような税負担を軽減するための税制改革として間接税の廃止をあげている。¹⁰⁾

ボルシェヴィキ体制の初期においては、ソビエト政府は、前臨時政府からの税制を実質的に継承した。それは制度的に存在した諸税を地方ソビエトの手を通じて徴収しようとしたものであった。¹¹⁾ しかしながら革命の混乱期において実質的収入はほとんどあがらなかった。

加えて一九一八年から一九二二年の内戦と外国干渉によって、軍費の増大、インフレーションの進行等、ソビエトの経済は壊滅的打撃を受けることとなった。

ソビエト政府は地方ソビエトを経由する徴税体制を一応確立させたが、それで集められる歳入のみでは、国家財政全体を十分に賄うことができなかった。再分配のための効率的制度も欠如していたために地方ソビエトには独自の徴税権が与えられた。地方財政は地方ソビエト自身で賄われることとなり「強制献金」「非常時革命税」等の税が裕福な階級に課せられた。中央政府は地方ソビエトの財政管理の問題からこのような手段で手を引くことにしたのであった。

しかしこのような方策からはソビエト政府の経済の困窮に見合うに十分のものは引き出せなかった。この時期の政府の考え方は、ブルジョアに対する財産没収と贖罪としての賦課を正当化し、この状態を富裕層の手から貧困層の手にロシアを獲得する闘争状態と定義したものであった。そしてこの闘争の完全なる勝利のために、規則正しい資産・所得の課税・徴収をなし国家基盤を確固たるものとしなければならないとの展望を示していた。

これはブルジョア層からはさらなる課税強化を、プロレタリア層からは規則的で確実な徴収を、と読みかえることができよう。それほどソビエト経済は困窮を極めていた。この方針を受けてレーニンは所得税を増やすため、月次

所得税徴収を個人の月給からの源泉徴収という形で提案した。一九一八年ソビエト財政部代表者全ロシア大会での報告では「すべての社会主義者は間接税に反対である。なぜなら社会主義の唯一の正しい租税は累進所得税と財産税だからである」と所得税の推進を打ち出している。加えて所得税の問題点について布告のみでは不十分であり、実際的な方法と経験が必要であるとしている。社会主義化により国庫から所得を得ている人口の増大につれ給料から控除する形での所得税徴収が必要とされるようになった。レーニンはブルジョア層にかけられる賦課金の問題にふれ「わたしは決して賦課金に反対するものではない。ブルジョアをなくすためにはプロレタリアートは賦課金なしではやっていけない。これは過渡期の正当な方策である。だが今では過渡期は終わったのだし、有産階級に対する賦課は国家の統一的な集中的租税に席を譲らなくてはならない」としている。また財産税・所得税の徴収のたち遅れに関して「ソビエト権力の当面の任務」において以下のようにのべている。「ブルジョアに賦課金を課すること、これは原則的には無条件で許されるべきものであり、プロレタリアートの賛同を得るに足りる措置であるがこの点でもわれわれがまだ管理というというやり方よりもむしろ闘いとる（貧乏人のために金持ちの手からロシアを）というやり方に近いことを示している。けれども我々がもっと強くなり、もっとしっかり立ち上がるためにはわれわれは管理というやり方に移っていかなくてはならない。われわれはブルジョアから取り上げる賦課金を経常的に規則正しく徴収する財産税と所得税にかえていかなくてはならない。この租税はわれわれがいっそう組織性をもち貴重と統制をいっそう整備することを必要としているのである」¹²

しかしこの提案は政府被用者については実施されたが、私企業労働者からそれをなすための制度確立までにはいたらなかった。

ソビエト政府の所得税重視の方針は、安定財源の確保という目的の他に、革命前の所得税の税率を変更することを

とおして社会的階級原理の実現を目的としていた。所得税が社会的平等を実現するための手段としての役割を担っていたのである。ソビエト政府により提案された所得税率は所得の最高限度額までを規定するものであった。一九一九年には個人は源泉徴収後七二、〇〇〇ルーブルまでの収入が認められた。それ以上の収入はすべて政府に没収された。¹³⁾次に提案された制度は、商工業者に対する財務内容開示を義務づけるものであった。開示を求めるといふよりも、財務内容に関する地方当局の立ち入りを全面的に認め、所得も地方当局の計算のもとで算定され、それに課税されるというもので、中央政府による地方経済の末端にいたるまでの完全な掌握を目指したものといえよう。しかしこれらの諸制度を完全に徹底させるまでにソビエト国家は整備されておらず、いずれにおいても国家財政を建てなおすための手段としては事実上失敗に終わったといえる。

ロシア革命後の一連の税制の改革はことごとく失敗に終わり、悪化しつつある国家財政を建てなおすにいたらなかった。この一連の税制改革の基本理念は、間接税重視から直接税重視への構造転換であったといえよう。しかしこの基本理念が、財政における実質的有効性よりも政治的革命的扇動性と観念的平等理念のによって導かれたことにこそ、失敗の原因が内在していたといえるのではなからうか。間接税による重税感¹⁴⁾は革命前の農民層のもっとも大きな不満であった。帝政下でもアレクサンドルⅡ世がすでにその改革を打ち出していたほど明らかかなものであった。革命政府が間接税重視から直接税重視への構造転換を試みたのも、正確に言うなら試みざるをえなかったのも、農民層に対する政治的宣伝の決着をつけねばならずしかも自己の社会主義的平等理念の証をたてなければならぬという実質経済不在の政策決定によるものであった。この観念的政策決定と実質的財政状態との乖離こそ、この時期における致命的要因であったといえよう。

レーニンは間接税の廃止について、以下のように根拠をのべている。「間接税というのは日用品にかけられた税金

であり、商品の値段の割り増しという形で買い手が支払う税金である。これこれの買物をしたものがそれだけの額を支払うのだから、間接税はもっとも公平な税金であるなどという人間がときどきいる。しかしこれは本当でない、間接税はもっとも不公平な税金なのである。なぜなら、金持ちよりも貧乏人のほうがずっと重く支払わされるからである。金持ちには農民や貧乏人の一〇倍もの多くの所得があり、それどころか一〇〇倍も多いことさえある。しかしいったい金持ちには砂糖が一〇〇倍も必要なのであるか。ヴォトカやマッチが、灯油が一〇倍も余計に必要なのであるか。もちろんそんなことはない。金持ちの家庭でも、灯油やヴォトカや砂糖を、貧しい家庭の二倍かせいぜい三倍の量しか買わないであろう。しかしこれはつまり金持ちがその所得のうちから税金として支払う割合は貧乏人より少ないということである。「ヒトは金持ちであればあるほどその所得のうちから支払う間接税はそれだけ少なくなるであろう。だから間接税はもっとも不公平な税金なのである」⁽¹⁴⁾

この時期の財政危機の解決は、直接税の導入で解決し得るものではなかった。前述のように観念的政策決定が先行し、直接税を以てして徴税不能な社会土壌を作り上げてしまっていたからである。土地その他の財産の没収、国債・特権の廃止等により、もともと直接的生産にたずさわっていなかった特権階級は換金可能な収入をほとんど持たなかったし、疲弊はその極みに達していた。工場労働者は政策的配慮から高い税金をかけられることはなかったし、農民に對しては彼らの共感・支持の離反を恐れその貯蓄に重く課税することはできなかった。すでに革命時の理念を前提として、どこからも税金の取りようがなかったのである。

(1) 一八五八年から一八五九年にかけての人口調査では、総人口六〇〇〇万に対し国有地・私有地農民の人口四八〇〇万といわれる、これに自由農民を足した総農民比は九〇%近いものといえよう。岩間徹「ロシア史」山川出版社一九八九年二九六

頁以下。

(2) クリミア戦争敗北下に即位したアレクサンドルⅡ世は一八六一年農奴開放を發布した。

解放令の基本的な原則は以下のようなものである。

一、農奴は単に人格的に開放されるのでなく、土地を付けて開放される。この場合人格的には無償であるが、その分余地に對しては支払いをせねばならなかった。

二、農奴と地主は土地関係を定めた「約定証文」を作成しなければならなかった。これは分与地の規模それに対する役務を定めたものであり、これにより農奴は「一時義務負担農民」となった。

三、このような分与地は農民個人に分与されるのではなく、まとめて協同体に引き渡され、その支払いも共同責任とされた。農民は自らの支払いに應じ分与地の私有を要求することができたが、このような支払い能力のある農民はほとんど無く、分与地の割当ては実際に協同体が行なうこととなった。

このように、一八六一年の農奴開放は農民に對する地主の支配については改善されが、土地に對する緊縛に對しては手付かずであった。実質的な農奴開放とまではいたらなかった。岩間、前掲、三二二頁以下。

(3) この買入れ保証金の評価は、実勢の土地評価よりも高いものであり、南ロシアでは二億八〇〇〇万ルーブルの評価に對し三億四〇〇〇万ルーブル、北ロシアでは一億八〇〇〇万ルーブルの評価に對し三億四〇〇〇万ルーブルとなっている。これは旧地主に對する保障の意味合いもあろうが、あまりに高額であり財産を持たない旧農奴層に支払えるものではなかった。岩間、前掲、三二五頁以下。

(4) 一八五三年から一八五六年までのクリミア戦争の敗北により、ロシア社会は自国の産業の立ち遅れを目的のあたりにすることとなった。この敗北が農奴開放等の社会改革の引き金になった。

(5) 一九六四年「県および郡ゼムストヴォ制度に関する法令」が公布された。この法律によりすべての県と郡にゼムストヴォと呼ばれる地方自治体が設立されることとなった。ゼムストヴォは不完全ながらロシアにおける初の本格的な地方自治会であり、これによりロシアの地方行政は一部改善されることとなった。岩間、前掲、三一六頁以下。

(6) 一八世紀プロセイン税制の中心問題をなしたのは、関税および消費税問題であったが、プロセインのそれは絶対君主と国民大衆の利害の調整という形で展開された。プロセインのアクチーゼ(消費税)は、都市と農村の経済的分離を固定化し、

封建的生産關係の意地にむしろ貢獻したとみられる。佐藤進著「近代税制の成立過程」東京大学出版会一九八九年一八一頁以下。

(7) ロシア二月革命の結果、帝政ロシア政府は打倒された。その権力を民衆から委ねられた、ブルジョア政權。かつてのゼムストヴォ議長であるリヴォフ公を首相とし、歴史家のミリュコフ、弁護士ケレンスキー等の洗練された知識人によるものであった。Helene Carrere d'Encausse 石崎晴「ソ連邦の歴史」新評論一九八五年七七頁

(8) M. A. Newcity: Taxation in the Soviet Union, Praeger PUBRISTY, P. 7

(9) *ibid* P. 8

(10) マルクスレーニン主義研究所・レーニン全集刊行委員会「レーニン全集」、第二巻、大月書店一九六四年四六四頁以下。

(11) ソビエト政府における最高権力は全ロシア・ソビエト大会であり、それは投票者二万五千人毎に一人の代議員を基準とする都市ソビエトの代表と、人口二万五千人毎に一人の代議員を基準とする地方ソビエトの代表から構成される。全ロシア大会は、その閉会期間中の全機能を執行する、その構成員が二百人を越えることのない全ロシア中央執行委員会を選出する。全ロシア中央執行委員会は人民委員会を任命する。人民委員会の機能は「ロシア社会主義連邦ソヴェト共和国の國務の全般的管轄」であった。

地方諸ソビエトのおよび執行委員をもつ州・県・郡・郷ソビエト大会の任務の規定は以下のようであった。

ソビエト権力の該当する上級機関のすべての決定を執行すること。

当該地域を文化的・経済的に発展させるあらゆる手段を採ること。

純然たる地方的意義を持つ一切の問題を解決すること。

当該地域内における一切のソビエト活動を統一すること。 E. H. Carr 原田三郎、田中菊次、服部文男訳「ソヴェト

革命史」みすず書房一九五九年一一四頁

(12) レーニン全集、第六卷三六四頁以下。

(13) M. A. Newcity: *ibid* P. 7

(14) レーニン全第二七卷卷二二三頁以下。その他レーニンが税制について触れているのは以下のとおりである。

レーニンは、臨時徴収的性格を持つ諸税の必要性を主張する以外の部分、すなわち基本的税制観については、(一)農民は不公

正税制に虐げられていた。(一)間接税こそ不公平である。(二)所得税・財産税こそ社会主義的に正当な税制である。との主張をくりかえし行っている。

レーニン全集。

一卷、二四二頁、二四三頁。二卷、四六四頁以下。三卷一一二頁、一二六頁以下、二三八頁、二八〇頁、五四八頁以下。四卷、二三頁以下、五三頁、三四七頁、三五〇頁、三九六頁。五卷、四五頁、四七頁以下、八五頁、二五三頁以下、三〇五頁以下、三〇九頁、三七二頁以下。六卷、一六頁、三六三頁以下。一二卷、二六九頁以下、二九八頁以下。一三卷一〇八頁、三一二頁。一五卷、八一頁以下。一八卷、二四六卷、四〇六卷。一九卷、三九頁以下、一七一頁以下。二〇卷二二七頁以下。二二卷、二二二頁以下、二八〇頁、三四八頁以下。二三卷、一二九頁以下、一四〇頁、二五七頁、二五九頁、三二六頁。二五卷、三〇六頁以下、三三八頁。二七卷、一三三頁、一九六頁、二〇〇頁以下、二七八頁、二八六頁以下、三五〇頁。二八卷、二九頁、四六一頁。二九卷、一五頁以下、九六頁、一一八頁、一九四頁以下。三三卷、一六三頁以下、二〇三頁、二〇六頁以下、二六二頁以下、三二六頁以下、三四四頁以下。三三卷、六六頁、一五四頁、一七一頁、三三三頁、三四二頁、三六五頁、三七二頁。三五卷、四二二頁、四一四頁、四六九頁。

第二章 ネット期における税制

ボルシェビキ政府は、イデオロギー的正当性に裏打ちされてはいるものの現状改善には有効でない所得税制の現実の姿を認めざるを得なかった。一九一八年には間接税の本格的採用が不可避であろうとの意見が主流になった。これに対して革命前の間接税に新しい消費税が取って代るにすぎず、それは歴史に逆行するものであるとする意見もあったが、レーニンを主とする主流派は有名なライフルのたとえ「その善悪は誰がそれを持つかにより決まる」との論理で消費税導入を実行した。

これに加えて、一九一八年一〇月には悪化した財政危機の一挙好転をねらって、非常手段ともいえるふたつの法案

が採用された。ひとつが「非常時革命税」であり、これは社会主義国家の理念である「貨幣の死滅」を達成するため、実質の貨幣供出を行なうというものであった。ふたつめは農民に対する「物納税」であり、穀物の余剰分をすべて供出させるというものであった。前者は貨幣独裁、後者は穀物独裁といえるもので、これがいわゆる戦時共産主義体制を支えた。消費税導入及びこのふたつの国家独占的徴用税制は、制度的には革命以前の状態への退行を意味した。

このような独裁的制度にソビエト国家が取り組まなければならなかった要因は、一般的には内外の戦争による非常時を乗り切るための強権手段といわれているが、実際には当時のソビエトにおける貨幣価値の低下も一因である。一九一八年には貨幣徴収税額は六七億ルーブルになり、翌年には八六億ルーブルにも膨れあがった^①。しかしながらそれに見合うだけの実際価値を貨幣は持っていなかった。そこで、生産と分配の国家の直接介入により、貨幣を介入させない形で生産・徴税・分配の流通形態の完成を目指したのである。

この戦時共産主義体制の中央集権・貨幣駆逐の制度改革は、一九二一年の国税・地方税にわたるすべての税制の完全撤廃という結果をもたらした。工業の国有化と、余剰穀物の完全徴用により、事実上貨幣を媒体とする税制は不要のものとなり、制度としては消滅した。革命以後の政治理念先行型の政策決定はここにひとつの極限にたどりついた。しかしこの時点における貨幣追放・税制撤廃は、計画された国家経営の結果とはいえず、その基盤は極めて脆弱で不安定なものであり、この極点を反動としてソビエト社会は劇的な転換を遂げることとなる。

戦時共産主義体制は、掲げられた政治的理念によれば革命の一番の受益者であるはずの、政府がその支持をもっとも必要とした、農民層に極めて厳しくのしかかった。一九二〇年後半以降赤軍の動員解除を契機として農民反乱が瀬発した^②。そして一九二一年クローンシュタットにおける海軍の反乱が起きるにいたり、ソビエト政府も現体制の支持基盤の危うさを認識せざるをえなかった。

戦時共産主義体制の行き詰まりを打破するために、ソビエト政府は「新経済政策」いわゆるネップ³の採択を決定した。一九二一年第一〇回党大会においてレーニンは余剰穀物徴用制の廃止と、現物税制の復活を提案した。

これにより導入された現物税は当初その生産力に対し多少の格差があったものの、一九二二年には一律で一〇%となり、残った穀物は自由市場で販売できるようになった。農民の立場からみれば戦時共産主義体制下の一方的徴用よりもはるかに望ましいものであったといえよう。この経済・財政政策の転換について、左派社会主義者は退行的であるとの非難を示したが、レーニンを初めとする主流派は、これを小規模農民を社会主義体制へ導くための戦術的譲歩であると位置付けた。この改革による直接の徴収穀物量をみると一九二〇年四億二千三百万プルード、一九二一年二億四千万プルードと半減している⁴。この差額分に充当するために、従来国家に収められていた穀物相当分、すなわち自由市場における流通分に対する課税が、次ぎなる課題としてあげられた。この改革は実質的には貨幣納税の復興をも想定したものであったことに注意しなければならない。

ソビエト政府にとって現物税の効用は財政的な進歩よりも、むしろ政治的支持基盤の明確な復活にあったといえよう。一時的に成功を収めたこの現物税もその制度上は幾多の欠陥を持つものであった。現物税におけるもつとも顕著な欠陥は単純にそれが物納の税であったことである。物納税の施行にあたり最初に直面した問題は安定した流通経路の確保であった。物納とは、すなわちその流通管理を国家の任とすることである。それに要する莫大な費用は実質的には国家収入に大きな影響を与えるものであった。ソビエトが現代まで持ち越すこととなったこの欠陥こそ、社会主義者からみれば屈辱的退行である貨幣流通制度を推進させるもうひとつの要因となったといえよう。

その他に技術的問題も多かった。例えば物納税の対象となった農村の生産物に大きく偏りがみられた。極端な例を挙げると、鶏肉は課税対象外産物であり、養鶏による収入は課税義務を負わなかった。このような不平等感から逸税

を旨とした作物転業が相次ぎ、作物バランスを崩すこととなった。更に農作物の出来高に過敏に反応する政府歳入の不安定性も物納税に対する限界を示すものとなった。

このような現象を目のあたりにして、ソビエト当局は一九二三年には一九二一年物納税を修正した形で統一農業税を公布した。この新しい統一農業税の特徴は、課税対象品に対する公平性の確保、貨幣徴税への転換であった。一人あたりの耕作可能面積、家畜の数、世帯あたりの作物容量等の細かい規定により、包括的な農村課税が目指された。しかし一九二三年施行時においては、一部で貨幣徴税がなされたのみで、実質的には物納税と何ら変ることなかった。

一九二四年、施行時の諸問題点を解決すべく、統一農業税に修正が加えられた。流通機構の復興により、完全な貨幣徴税体制の確立がなされ、これにより税制は人民食料委員会の管轄から、人民財政委員会へと移された。⁵⁾

税額の決定基準は、実際の労働収入量ではなく所有耕作可能地により決定された。これは農民層の実際の収入を基準にしたものではなく、本質は中央統括による計画生産の押しつけであり、農民層からは歓迎されなかった。この点については、一九二六年に統一農業税の実質的な所得税への転換を目指し、農業収入に対する課税への修正が加えられた。

一九二六年修正では、穀物生産以外の農村生産物従事者に対しては収入に対する課税係数が決められ、生産物間の不公平を是正する方策がとられた。修正統一農業税は貧農層に対するその政治的配慮から課税を免除する傾向が顕著であった。一九二三年には課税対象世帯の二%が免除されたにすぎなかったが一九二六年には二五%に膨れあがっている。三年間で四分の一が免税対象となったということは、その分がいわゆる富農層への負担となった。この時期の政策は貧農層には歓迎され中農層には無視され富農層には敵視された。

ネップ初期には、ソビエト政府にとって農産地からの物納税は重要な歳入源であった。しかしネップ経済の浸透に

より、私的商業取引が盛んになるにつれ、日用品課税により積極的に取り組む必要がでてきた。農業税と消費税の割合は税収全体のなかで反比例する形で推移し、一九三〇年代になると農業税は国家歳入の1%を切るまでに衰退した。

ネップ期のソビエト税制の特徴として課税対象品目の急増が挙げられる。これは先に述べた農業税制改革が間接税の復興を内在していたことに関係するが、煙草、マッチ、酒、塩、石油製品、砂糖等の生産物に対する間接課税がこの時期に行なわれた。これら間接消費税は実際に他のいかなる税よりも多くの歳入を政府にもたらすこととなった。この間接税偏重傾向の復活は、経済の自由化のもとでは必然的推移といえるものであるが、間接税イコール退行的との歴史的固定観念によってソビエト指導部は混乱をきたした。間接消費税の主要部分は、第一次世界大戦時と同じく、ここでも酒税であった。アルコール売上げの増加にともない、酒税歳入は、一九二九年には消費税収入の50%をしめるにいたった。⁶⁾戦時共産主義期及びネップ期における税制度は経済的混乱により安定した制度といえるものではなかった。貨幣流通の排除による税制の廃止からネップ期諸税制の復活まで、わずか五年ほどの間にこれほどの極限を行き来した税制度も他に例をみないものといえよう。

この時期のソビエトは政治的経済的にあまりに不安定であり、税制度定着にかけられ得る準備期間があまりにも短かすぎた。税制の技術的有効性を論じ得ないほど苛酷な外的条件があったことにも留意しなければならない。この時期のソビエト税制の経過は以下のように要約することができる。数世紀にわたる帝政ロシアの圧政により間接税に対する拒絶反応が民衆に定着しており、他方ネップ経済による市場経済の活性化に付随する、貨幣流通課税の要請があった。この相反する二要素の手綱の引き合いが時に応じて税制度を動かしていた。前者は政治的要求、後者は経済的要求であった。これに、戦時期の国家的統制の必要性和社会主義的理想体制実現への加速化というふたつの力が働いたとき、税制廃止・統制経済といった極めて政治的・理念的方向に制度が流れた。その反動として経済が破滅にむかう

と、経済的要求を満たすべく税制度が復活してくる。そこでまた政治的混乱が引き起こされる。この時期のソビエト税制は、この両極端な命題の間を、振り子のように行き来していたといえよう。この振り子状の混乱から脱却をはかるために、政治的要求が経済的要求を包含した状態、つまり計画経済体制の要求へ歴史が転換したのだとみることができる。

(1) M. A. Newcity; ibid p.9

(2) 戦時共産主義、とくに余剰穀物徴発制の継続は農民の不満を呼び、一九二〇年九月、赤軍の動員解除が始まっている時、農民反乱がロシアの南部および東部に数多くおこった。岩間徹前掲書四八〇頁以下。

(3) 第一〇回党大会において、レーニンの提案により採用された。内容は穀物徴発制を廃止し、食料税制に移行することによって農民が手元に残る穀物を自由に処分することを許すこと、これにともない私営商業・小企業が存在を認めること、である。小農経営の復興をはかり、都市と農村の商品交換を通じて国民経済の復興を達したこと、労農同盟を強化したことにその意義があった。岩間、前掲、四九〇頁。

(4) M. A. Newcity; ibid p.11

(5) The Peoples Commissariat of Food/The Peoples Commissariat of Finance 一九二三年憲法のもとでは人民委員会は三種類に分けられた。そのうちのひとつが「統一人民委員会」であり、国民経済最高会議と労働・食料・財政および労農観察各人民委員会がそれに含まれていた。E.H.Carr 原田三郎他訳前掲書三三一頁。

(6) M. A. Newcity; ibid p.13

第三章 計画経済体制における税制

一九三〇年代に入りソビエトの政策路線は市場経済導入型から、計画経済制へと大きく移行する。これにともなう

税制改変のポイントは(1)農業集団化による農業税の改革(2)計画経済制の導入により社会主義的領域で活動することとなった諸事業体に関する課税(3)そしてとり残されることとなった私的領域における税制に集約される。この章ではこれらの問題について検討したい。

一九二六年以降ソビエト政府は私的経済路線の縮小を行なった。この時期の税制は、主にネップマン⁽¹⁾・富農の経済力を削ぐものとして用いられた。そして、ネップにおける市場経済政策は一九二九年スターリンの指導による第一次五カ年計画⁽²⁾の採用により事実上終わりをむかえ、税制自体も大きな変革を受けることとなった。

第一次五カ年計画の主要な目的は、農業国家から産業国家への国家体制の切り替えである⁽³⁾。この計画における農業面の改革は集団化であった。農業集団化における税制は以下のようなものであった。

一九三〇年時、農業集団化の初めにおいては、集団農家には若干の優遇があったものの、コルホーズ農家と個人農家は課税上分離されてはいなかった。しかし農業集団化促進をソビエト政府が推し進める上で、政策的にコルホーズ農家優遇の税制度が適用された⁽⁴⁾。コルホーズ農家と個人農家では異なった税率が適用され、加えて、コルホーズ農家には一部課税控除が認められた。この集団化推進税の適用により、個人農家はコルホーズ農家の二倍近くもの税を課せられることとなった⁽⁵⁾。農業分離課税の目的は歳入を挙げるのではなく、農業の集団化を促進させる目的であったといえよう。

この時期には、地方政府にとっては農業税は主要な歳入源であったが、政府歳入の主要部分をしめていたのは、前述のように間接消費税であり、中央政府にとって農業税の財政的重要性は薄れていた。このことが政策誘導型の税制が可能となった一因といえよう。

このようなコルホーズ農家優遇税制の推進は、農業の集団化に対する農民層の根強い抵抗に対抗するためのも

あった。

また、農場集団化開始の時期である一九二〇年代の終わりは穀物生産が極めて低調であったことが、この政策の施行に大きな影響を与えている。第一に余剰穀物の市場流入量低下が市場経済縮小に有利に働いたこと。第二に穀物流通量の不足を解消するために政府は限定的ではあるが穀物の強制徴発を行なったことである。これに集団化政策が重なったことで農民層の政府に対する反発が強まった。強制徴発と農業の集団化・国有化がソビエト農民にとって用意に受け入れがたいものであったことは明らかである。これらの改革は、まさに農奴時代からの「奴隷自身は所有者のものであるが、その耕す土地は奴隷自身のものである」という伝統的アイデンティティへの侵害であったからである。

次に一九三〇年代の農業税の改革について検討する。一九三六年までは、コムムーナに分類されるコルホーズ農家は耕作可能土地に対して、他の農場と同じく一律の課税を受けていた。しかし同年以後は、それぞれの農場ごとに一年毎の収穫量に対し一定の割合を課税することに変更され、より合理的な課税がなされるようになった。一方、個人農家及びコムムーナ以外の集団農場に関しては耕作可能地割りの課税を見なおされることはなかった。

農業集団化推進期におけるコルホーズ農家の税率は三%もしくは四%であり、一九三九年に「アルテリ」に分類されるコルホーズ農家についても同様の規定により統一された。一九三三年時にはアルテリが集団農場の九六%をしめており、アルテリを実質の国営農場であるコムムーナと同様に扱ったこの時に農業集団化が一応の決着をみたともいえる。⁽⁷⁾

政府による急激な集団化に対する農民層の反発を押さえるために一定の私的耕作地の所有が認められた。これによる収穫分は市場に販売することを認められており、その範囲において自由市場は生き残ることになった。しかし市場販売用の収穫に対して、一定率の課税が行なわれた。これは市場経済に対する一種の統制処置であると考えられる。

が、政策的配慮からその税率は農業集団化推進期においては軽微なものであった。

一九三九年においても個人農場の耕作可能土地面積課税は修正されることなく最大課税率は四五%にもなり、集団農場の最大課税率一五%と比べるとこれは実質的には個人農家排斥のための税制ともいふべき様相を呈してきた。なお、個人農場にかけられた課税は穀物収穫だけではなく、家畜、その他の農村産物にもそれぞれの税が課せられていた。

計画経済の導入によりこれまで独自の課税客体であった企業が、国家の計画統制のもとに服するようになる。この時期の企業は、計画経済体制化で、社会主義的領域で活動するものとそうでないものとに分類される。前者のなかで産業発展型のものを「企業」そうでないものを「公共事業体」と呼び、この変革における税制の修正を以下に検討する。

この時期の主だった改正税制は、ネップ期に発展した売上税の処理と公共事業体の利益控除システムである。

まずはじめに売上税⁸⁾について検討する。一九三〇年前半においては農業以外の領域で適用された税制度で主だったものは売上税であった。これは取引組合に課税され、この組合に公共事業体は参加していなかったため、結果として売上税からは課税控除される仕組みになっていた。その他農業外経済領域において賦課された税制度は、統一国税、私的企業とその取引に課せられた取引税、私人に課せられた所得税であった。

これらの税制に対する改革でもっとも重要なものは、五三種類にもなった間接消費税の売上税への整理・移行であった。⁹⁾ これら間接消費税がソビエト国家歳入の大半を占めていたのは、前述のとおりである。

売上税は、計画統制された産業組織体を課税対象とするために立案された。この目的から、個々の産業体の利益が個々の業種の総体の製品売り上げに存することを前提として売上税は生産段階ではなく取引段階において課税するも

のであった。この制度のもとで徴税義務を負ったのは取引組合であり、傘下の生産企業ではなかった取引組合は課税対象となる取引が起るとそれに応じた税額を政府に納めることを義務付けられた。

業種別の取引組合に対応するために用意された税率は、四一種類であり、その中でもっとも高率の課税を受けたのは、日用品であった。たとえばウオッカ八七・三％煙草七一・五％マッチ五五・一％砂糖五一％であった。反対に低率の課税を受けたのは三・五％造船業六・二％鋁山業六・八％石炭産業であり第一次五カ年計画の政策方針を反映した産業保護重視のものであった。¹⁰⁾

日用品にかけられた非常な高税率は、国民全体から資金を政府に集中し、それを低課税の重工業に循環させることにより産業の高度化を促進するためであった。これは税制の持つ「富の再分配効果」をきわめて国家主義的目的で用いた例として、とらえることができよう。加えてこの時期は資源的についても重産業への偏重的優先配分が行なわれており、課税面における賦課と重なって、ソビエト国民の日常生活物資は極度に不足した。一九三五年以降社会不安を生むような日用品への高率課税は是正されたが、酒、香水などのいわゆる贅沢品は、政府の消費抑制の意図のもとで同様の扱いが¹¹⁾つづいた。

売上税施行後最初に問題になったのは、異なる製品であっても取引組合ごとに、同率の課税が課せられる不合理についてであった。同一組合間で異なる製品ごとに同じ税率を課すことは、課税後の利幅に企業間格差がでるといふことになり早急な是正が求められた。

これに応じて政府は一九三一年に主要産物ごとの税率を適用し、一九三二年にこれを整備し合計一四三種類の産物別税率を算定した。この数字は年々増加の一途をたどり、一九三三年には四四八種、一九三八年には二、四四四種にもなった。¹¹⁾

公共事業体からの利益控除手段は実質的には企業の課税と同質のもので、公共事業利益の一定割合を政府財政に振替えるものであった。¹²⁾このため徴税方法は非常にシンプルであったが、その構造は売上税と同質のものであったため、算定手段において同種の困難が生じた。

一九三〇年における、公共事業の利益控除率を、水道公社三〇%、連邦銀行五〇%、八四%貿易公社、となっている。年間利益の算定については、公共性の高い業種がほとんどのため予定計画精度が高く、年度初頭に予定額計算、年度末に修正計算の計画控除制をとっている。

この制度における問題は、業種ごとの利益控除率が一定のため、個々の事業体の事業の継続・発展に必要な内部留保利益額が残されないことにあった。これに対する修正法案が早くも一九三一年に公布された。改正点は控除額算定について、その事業体に必要な内部留保利益額の算定を優先し、それに適応する控除額を決定するといったものであった。

一九三〇年代を通じて、財政面からいえば公共事業からの収益はとくに目立ったものではなく、七〜八%の間を行き来する程度のものであった。¹³⁾

一九三〇年代は計画経済化についての制度が発展し、私的領域における税制度は一九二〇年代のままであった。これは私的領域における税制度が、市場経済型の一九二〇年代に他に先んじて発展していたこと及び一九三〇年代にはその適用領域がとるに足らないものとなっていたことにある。

このような条件の下で、個人の取引にかかわる領域は有名無実のものとなり、実態として機能する必要性もなくなっていた。個人の所得に関する一九三〇年の改正は当時のソビエト政府の政策のねらいがうかがえるものである。

納税者は大きく5つの分類に分けられていた、労働者、事務労働者、芸術家、私小業者、賃貸収入者、で後半の三

つをまとめて「ノン・ワーキング・エレメンツ」と称した。潜在的能力で働くものを総称したものであり、政治的意味からは、弾圧されるべき階層の分類であったと考えられる。所得にかけられる税率は、実態労働者であるところの前者ふたつは〇・八%であったのに対し「ノン・ワーキング・エレメンツ」¹⁴の階層には一九三〇年四〇・八%その翌年には七三・二%になっている。当時ソビエト政府はブルジョア潰し、ネップマン残党の一扫をもくろんでいた。

第一次五カ年計画におけるソビエト歳入の増加は二五〇%にのぼる。この急成長にはたした税制の役割は大きなものである。一九二八年に国家歳入における税収の割合は、五五・四%であったが、一九三一年には六三・五%一九三二年には六五・五%に増加した。ソビエト政府の税制における目的はこの数字でみる限りでは果たされたといえよう。¹⁵

第一次五カ年計画の成功は、計画経済の成功であり、一九二〇年代市場経済導入期に発達した税体制に比してこの期に適応した税体制では質的に変容している。つまり一九三〇年代税制の特徴は社会主義的経済分野への課税賦課が進んだことであり、それにもない私的経済分野への課税内容も変容していったのである。この時期に課税対象になった社会主義的経済分野は八六項目にのぼる。それにもない同時期に課税対象となった私的経済分野は七六項目にのぼる。これらの課税目的は前者においては計画経済促進のための課税であり、後者は私的経済排除のための課税である。この結果ソビエト経済における私的産業の割合は六%にまで下がり、その意味での課税目的も達成されたといえる。¹⁶このような経済の中央統制化は、必然的に税という制度の簡易化をとまなう。ここにおいてソビエト税制は、資本主義社会での税制とは表面上離れた意味のものとなった。

一九三〇年代のソビエト税制の流れをみると、技術的計算方法の改正がその大半を占めていることに気付く。しかしこの後の社会主義化されたソビエト体制の、税制の骨格を築いたのも、この時期であった。

売上税、利益控除の手法、集団化農場、私的農業からの徴税方など、この後のソビエトの基礎となる税制度はこの

時期に制度化されたのである。

(1) ネットプ期には、小事業者にある程度の経済的自由を与えられ、小規模事業の経営、労働者の雇用、商取引を許された。この小さな都市資本家は「ネットプマン」と呼ばれた

(2) Iosif Vissarionovich Stalin (1879-1953) レーニンに継ぐソビエトの指導者。二二年党中央委員書記長となり、急速な工業化、集団化を推し進めた。その専制的傾向は、死後、個人崇拜助長や誤った粛清として問題化し、スターリン批判が行なわれている。

第一次五カ年計画（一九二八から一九三二）はスターリンの指導したソ連の国民経済発展計画である。これは一九二八年第一六回党大会で採択された。この計画の主目的は、国民経済の復興にもとづいて、国民経済全体を社会主義的に改造するための強力な重工業を急速に創出することであった。

(3) コルホーズ Kolkhoz ソ連の集団農場。革命後から組織されはじめた。一九二九年以後激増し、三〇年代すえには九〇%以上の農民が加わった。土地・家畜・農具の共有による農民の自発的な共同農業経営である。農業税課税対象としての集団農家としてはソフホーズ（国营農場）ではなく、コルホーズを対象とする。

(4) 農業税は、コルホーズ員および農村地域に農地を持つ労働者、職員および手工業共同組合員（主として住宅付属の菜園、果樹園の経営、家畜経営）ならびに個人農の農業所得に対して課税される。適用範囲は以上のようなものであったが、減免措置が以下のように規定された

一、軍人の家族で、八才未満の子女を持つ妻および母以外に労働能力を有しない場合。

二、戦争による不具、廢疾者を持つ家族。

三、男六〇才以上、女五五才以上のコルホーズ員および個人農で、他に労働能力者を有しない場合。

四、農村学校の教師、農業技師その他の技術者、児童福祉施設の保母、医師当

五、分与された土地面積が〇・一五ヘクタール以外の場合。小松芳明「各国の税制」財政詳報社一〇二五頁

(5) 農業税の税率は一定の農地面積につき一定額として、地区別に、自然条件および経済条件を加味し定められる。個人農に

対する税率は、コルホーズに対する税率の一〇〇%とされていた。なおコルホーズ員農家の労働能力のある世帯員が、コルホーズ員でないか、または脱退し、しかも雇用労働にも従事していない場合には、このようなコルホーズ農家には、七五%増しの税額が適用された。小松芳明掲書一〇二五頁

(6) M. A. Newcity; ibid p.18

(7) コルホーズには三種の形態があった。

一、コムーナ 一切の道具および家畜は成員の共有であり、その成員は共同家屋に住む。これは国营農場であるソフホーズにもっとも近い。

二、トズ 農民はそれぞれ小さな土地・家畜・道具を所有して共同作業を営む。一種の生産協同組合で、もっともゆるい形の集団農場である。

三、アルテリ コムーナとトズの間形態をとる。農民は自分の家畜および小さな菜園を所有する。菜園でとれた作物は自家用にしあるいは市場に売ることでもできる。国家の出先機関MTC(機械・トラクター・ステーション)を媒介とし国家に従属する。岩間、前掲、五〇五頁以下参照

(8) 日本で一般的に解釈される消費税との違いは、この売上税が原則として取引段階において一回のみの課税機会が与えられている点である。すなわち、製造、卸売、小売のうちいずれかの段階で一回のみ課税されるにとどまる。ただし、原料免税の制度はなく、ある物品を税込価格で購入し、これを原料として新規物産を製造した場合には、その製品が新たな課税対象客体となり、原料の含む納税分に減免措置はない。たとえば小麦粉を購入し菓子を作するような場合である。商品の用途が変わらない塩漬け、干乾し等の加工や販売のための包装、袋詰等の加工は、新規物産の製造とみなされなかった。

納税義務者、課税標準は以下のとおりである。

(1) 課税義務者 課税物産の生産、調達または買い付けを行なう国家工業企業、卸売り元機関、国家調達機関、消費協同組合または産業協同組合等である。

(2) 課税標準 生産、調達または買い付けを行なった商品を、他に売却する場合の取引価格である。小松、前掲、一〇二九頁。

(9) M. A. Newcity; ibid p.20

(10) ibid

(11) *ibid* p,21

(12) 国営企業収益税ともいう。納税対象者は国営の工業、農業、運輸、商業、貿易業その他の企業、機関であり独立採算制をとるものであった。

課税標準は、企業収益から生産拡充資金、従業員住宅資金、複利厚生資金および取引税等を差し引いた残額に相当する収益の部分、すなわち余剰利益が課税対象となる。

この余剰利益の一〇〇%を国家歳入とすることを税収とするわけであるが、資本主義社会における税制と概念的に非常に異なったものといえる。しかしこれは企業の所有形態により生じる違いであり、社会主義的経済構造による相違点とは言いがたいものである。国有企業体において生じる利潤という概念はどのようなものであろうか。ソビエトにおいては計画経済制のもと予定生産額と原価との差額をさして利潤として表す。すなわち個々の企業体の活動成果は、貨幣という曖昧な尺度をもってしか算定されない次元に当時の計画経済体制はあったわけである。これをもって社会主義的特徴というに値するものであろうか、この国有企業の利益控除においては、市場経済分野の企業の国有形態としてとらえるのが妥当であろう。和田敏雄著「ソビエト計画経済の構造と機能」御茶ノ水書房一九七一年、小松前掲。

(13) *M. A. Newcity:ibid* p,21

(14) これはプロレタリアートの意味によるものである。「ノン・ワーキング・エレメント」の内容は以下のように分類される。

第二所得 著述家、芸術家等が所得する原稿料、印税、翻訳料その他の報酬

第三所得 医師、歯科医師、獣医等の個人診療による報酬、裁縫、ダンス、音楽等の個人教授による報酬等

第四所得 個人所有の住宅、部屋等の賃貸料所得、加えて都市域での農業所得、個人住宅の売却による所得等

以上のように、「働いていない階級」というのは正確でなく、反プロレタリアート要素の強弱により階層わけをし、課税格差を付けたものといえよう。

この所得税の減免措置にも同様の色合がみられ、廃疾者の奉給および年金、兵および下士官の給与、レーニン賞の年金、年金受領者の取得する年金等が挙げられる。小松、前掲、一〇二頁。

(15) *M. A. Newcity:ibid* p,21

第四章 大祖国戦争期とそれ以後の税制

一九四〇年代における主要な税改正としては独身税、戦争税の適用、そして農業税の修正が挙げられる。農業税の修正をのぞいてこれらは、戦時下の国民統制計画の意図を持つものといえ、大祖国戦争時のソビエト税制の特徴となるものである。

独身税は一九四一年に制度化され、課税方法としては所得税の特別賦課の形をとり、最初の適用時に対象となったのは、二〇才から五〇才の独身男性、二〇才から四五才までの独身女性であった。これは一九四四年にその適用範囲を広げ、扶養家族が二名までの成人すべてが課税対象となった。独身税による歳入は妊婦、三名以上のこどもを育てる母親及び未婚の母等に給付される育児手当の資金に充てられた。この課税目的は明らかにソビエトの人口の増大であり、法制化された時期も大祖国戦争の勃発時にあたることからソビエト政府の対独徹底抗戦政策の財政面における表れといえよう。

課税内容について詳しくみると、所得税課税対象の労働者、事務労働者でこどもが無いものに対しては六%、こども一人の場合は一%、二人の場合は〇・五%の追加課税がかけられた。一方農業税課税対象者には、税率による課税額算定の方法はとられず、一定の金額が課せられた。こどもが無いものに対しては一五〇ルーブル、こども一人の場合五〇ルーブル、二人の場合は二五ルーブルであった。この時期の所得税率は、最小で〇・八%、最大でも月一〇〇〇ルーブルを超える分に対して七%程度のものであったので、この独身税は課税対象者には非常な重荷になったと

いえる。

独身税の採用が人口の増加にどの程度影響があったかは、施行時が非常に苛酷な戦時下であったことから単純な人口増減で言い表わし得るものではない。しかしこの時期の人口問題に対するソビエト政府の危機感を裏付ける統計として、一九三七年には一〇〇〇人あたりの出生率は一九・八人であったのが、一九四〇年には一三・二人に落ち込んでいたことが指摘されている。^①しかし独身税の目的は人口問題に対する政策的な動機によるものとするよりも、次に述べる戦争税と施行時期が重なることからみて戦争財源確保のための方便であったとみるのが相当である。

戦争状態の進行によりソビエトの経済体制は、戦争関連産業優先にシフト・チェンジが進んでいった。生産手段及び資源開発が戦争物資優先になり、一般市民の日常生活物資は減少していった。売上税は日常生活品の取引に最も高い税率がかけられていたから、結果として売上税の最も主要な財源からの収入が激減する結果となった。

この減収分を埋め合わせ、さらに戦争遂行財源を確保するために、政府は所得税・農業税の直接税に一〇〇%の割り増し課税を行なった。この戦争税は、一九四二年に一八才以上の成人でありかつ実際に兵役についていないものに対して実施された。実際の施行にあたっては直接税の現歳入の一〇〇%にあたる金額を総課税対象者で頭割りする形で課税された。所得税対象者はその対象分類クラスにより、農業税対象者はその在住地方により、段階的スケールが用いられた。最高課税をかけられた所得課税対象者である平均的労働者の年税額は二、七〇〇ルーブルであったが、徴兵対象年令に該当するものについては^②四、〇五〇ルーブルとなった。

戦時体制のもとで国内経済流通は壊滅的状况に追い込まれた、一九四二年から一九四五年にかけては、実質的に機能しなくなった売上税に変わり、この戦争税と先に述べた独身税がソビエトの財政をささえる柱となった。

大祖国戦争時には、農業税の分野でも戦時共産主義体制下における穀物の強制徴用と同質の重加算税の適用が行な

われた。農業税の加税率は一九四三年には戦前の5倍に跳ね上がった。もともと一九三〇年代以降国家の歳入における農業税の割合は1%から5%の間を推移しており、さほど重要なものではなかったが、この改正により歳入の13%を占めるまでになった³⁾。

以上が大祖国戦争下における税制上の特別政策である。これは第一次世界大戦時における戦時共産主義と、徴発形態上は実質的に違いがないように思われる。しかしこのふたつの時期においては、税政策上根本的に異なる要因が在した。それは社会主義制度確立のための貨幣駆逐の意志が政策指導者にあつたか否か、という点である。第一次世界大戦時の指導者レーニンは、戦時中の非常体制下においても、社会主義的理想国家の理念を現実の制度とするための政策遂行を掲げ、単なる物資の徴用をこえて社会主義的流通機構の可能性を模索していた。これに対して、大祖国戦争時のスターリンの財政政策指導からは単純で強靱な戦争遂行の意志を汲み取ることができるだけである。これを第一次世界大戦時の試行錯誤を糧として賢くなったソビエト政府の良識と評価するか、国家存亡の危機に理想社会を標榜する旗が降ろされ、民族意識のみが生き残ったとみるかは興味深い問題であるが、本稿の射程外である。

大祖国戦争後のソビエト税制は、戦時中の極端な直接税賦課の反動から間接税主体の戦前の体制へと回帰した。これは一九四六年に戦争税が廃止され、所得税・農業税の税率は軽減された。一九五三年を境にソビエト政府は、税制による国民統制を緩和する傾向を強めていく。これはスターリンの死を契機とするものといえよう。

農業税の分野においては、フルシチョフの処女地開墾政策により、特に大幅な緩和がみられる⁴⁾。私的耕作に対する課税軽減及び課税計算についての改正が行なわれた。私的耕作地にかけられた耕作可能面積あたりの課税基礎は廃止され、単純に、使用された耕作地のみが課税対象となった。この農業税改革は農民層に課せられた重税感の除去及び私的農作物生産の活性化を目的としていた。私的耕作地に対する制度枠も外され、農民層は稼ぎたいだけ稼ぎたいだ

けの農作業に従事することを許された。

この処女地開墾政策は短期的対処療法としては成果をあげたが、風による表土の侵食問題、休閒地への無計画な作付け等により、結果として失敗におわった。更に農業収穫高の減少にともない、農業税の果たす国家財政における割合も軽微なものとなっていた。

一九六〇年代に入ると、所得税・独身税について段階的廃止が行なわれた。一九六〇年には、一九六二年以降月収七〇〇ルーブル以下の労働者は所得税・独身税ともに課税を免除すると公布された。さらに加えて、一九六五年には労働者のあらゆる賃金・給与からの課税の撤廃が布告された。しかしこの大胆な税制改革は一九六二年その実施を待たずに頓挫することとなる。公布された税率変更もすべて凍結された。この時期はフルシチョフ体制の衰退期にあたり、人民向けの政策スローガンを実現するだけの指導力が失われていたことが税制改革挫折の主因であったと考えられる。このあからさまな失策によりフルシチョフはソビエト人民の信頼を決定的に失うことになった。

ソビエトにおける税制度の変遷は、この所得税撤廃の頓挫により一応の終わりをみた。これより後ソビエト連邦の崩壊まで、経済政策の変動により、国家歳入に対する各税の割合が変化し、若干の手なおしがあっただけで税制度の抜本的改正はみられない。

一九六四年にフルシチョフが退陣し後をついだブレジネフにより、「工業生産の計画化の改善と経営的刺激的強化」に関する経済改革がすすめられ、従来の行政主導型の政策方針が転換された。行政指導を主たる目的としてこれまでたびたび行なわれた税制改正もその役割から開放されたことにより安定したものとなった。

社会的には数々の問題を抱えつつも、税制度に関しては、ソビエト連邦は経済の停滞期といわれるこの時期に一応の安定期を迎えたといえよう。

(1) M. A.ewcity;ibid P,24

(2) ibid P,25

(3) ibid P,26

(4) 五三年スターリンの死後党第一書記となったフルシチョフは、五六年の二〇回党大会においてスターリンの個人崇拜批判と、平和共存路線を打ち出した。

しかし税制度の分野では安定路線を推進したにすぎず、したがってこの時期には、政治的キャンペーンともいえる所得税撤廃騒動以外にみるべき改革はなされていない。ただし、周辺領域で企業概念の成文化、経済法分野の発展等がすすめられた。フルシチョフは五四年党幹部会に一三〇〇万ヘクタールの開墾を提案し採用された。

おわりに

一九〇〇年代後半にいたるまでのソビエト税制の変遷について略述した。最後にその特質について若干のまとめを試みたい。

ソビエト税制は国民負担的性格をもつ諸税と社会主義経済的性格を持つ諸税に大別される。前者は社会体制とは無関係に国家経営のために必然的に要請される税をいう。この分野の代表的な税が所得税である。後者は社会主義体制下の経済制度に必要とされる独特の税である。この代表的なものが企業利益の控除制度であろう。

このふたつの分野に歴史的経過を重ねることで、ソビエト時代の税制の推移を明らかにする構造がくみとれよう。

国民負担的性格を持つ諸税の改革の契機となったのは歴史的民族性に根ざす要素であった。この分野での税制度改革史は、間接税から直接税へという単純な直線でなぞられる。ロシアの民衆にとってこの過程は帝政下の圧政の象徴

であった間接税から進歩的国家制度の象徴としての直接税制度への移行であった。「帝政ロシア・間接税・圧政」に對するに「ソビエト・直接税・人民の開放」という図式がソビエトの指導者・民衆の双方に先入観として出来上がっており、その實際的効果よりも制度自体に内在する、いわば義務付けられた改革であった。帝政ロシアの亡霊にいつまでも付きまとわれていた税分野であるともいえよう。

これに對して、社会主義經濟的諸税の分野の改革は、常に觀念的理想社会と現実との乖離を表すものであった。この分野での税制度の改廢は、ソビエトが「貨幣の死滅」という命題に對してくりひろげた暗闘の歴史の一部と定義することができよう。この傾向はソビエトがもっとも理想主義的であったといえるレーニンの指導期、すなわち戦時共產主義体制からネップ期の変遷の過程において、色濃くみられる。戦時共產主義期の經濟統制には戦時政策としての物資統制体制確立の視座と、現物徵發・現物交換・現物流通の社会制度を確立させ、貨幣による經濟価値の算定機能を必要としない社会流通体制の確立を企図した視座の両面がみられる。この時期はソビエトにおいて税制がもっとも機能しなかつた時期、實質的には税制度が廢止されていた時期である。もっともこの時期にこそ税制度自体の社会における存在理由が鋭く突き詰められていたともいい得る。

レーニンの税制度への認識とは前述のようにまことに単純なものである。間接税による一律課税は社会的不平等を促すものであり、累進課税による直接税こそが、社会主義的公平に基づく課税手段であると彼は考えた。

所得税の正確な徵税は、国家が国民の所得を正確に把握し得る程度には安定した状態においてはじめて可能になる。ネップ期においてさえソビエト国家は所得税徵税を継続的になし得るまでには安定しておらず、ソビエト政府は、社会主義的正義を掲げたうえで、なお徵税を可能にする手段をついに創出し得なかつたのである。

この後、ソビエトが計画經濟にすぐに移行することができずネップによる市場經濟導入を経なければならなかつた

のは、単に経済活性化のために刺激を求めただけではなく、経済的価値の算定手段として貨幣を媒体としない計画的生産・分配機能が具体化できなかったためでもある。国家の歳入手段として貨幣納税制度を必然的に復活させなければならなかったのである。

計画経済期に移行したのちも、ソビエト経済価値算定手段として貨幣を用いる制度を改めることはできなかった。したがって、本来社会主義体制下で存在する余地もないはずの税制度が、ソビエト連邦の終末期まで生き続けることになった。

計画経済体制下では、企業の国有化により、課税制度を消滅させ得た、との見方もある。しかし経済的成果を国家に還元するシステムとしての国有産業の利益控除制度は企業の所有形態の違いに過ぎず、実質の税制としての機能を有していた。貨幣を媒体として経済価値を算定する限り、資金の社会流通構造は不変である。企業の国有化による税制消滅論は、表面的なものにすぎず、認められるべきでなからう。「貨幣死滅」の条件が満たされないかぎり、制度の上での廃止は単なる用語のすり替えにすぎない。

社会主義社会における税制の消滅という命題はすべての産業体の経済活動に利潤という不確定要素の消滅という実態を連動してのみ可能な筈である。中央政府の計画どおりに消費者・他物資の生産者に必要なものを生産し、その対価としてその産業体の活動に必要な物資が交換の形で与えられる形態が完成し、国家自体が唯一の産業体として機能するまでに社会体制が進化し、資金の流通が不要になる時点まで税制は消滅したと言ひ難い。

この意味からいえば、ネップ期以後の計画経済期においても、そしてソビエト連邦が存在したいかなる時期においても、税制度は社会主義的理想に反して存在しつづけた。生産・分配の完全な計画統制化がなされない以上、一経済体における活動結果を貨幣価値で算定し、それに対して国家還元をはかるという税制の基本体系は消滅しようがなかつ

た。

それゆえ旧ソビエト連邦は、税制の消滅を実現し得るほどには社会主義的ではなかったと結論づけられよう。この意味では旧社会主義国においてさえ自由主義的税制を受け入れる土壌はまったく無かったわけでもない。

現在旧ソビエト連邦諸国の抱える、広い意味での不安定さの原因のひとつは、これらの民族が、自主的・合議的な事柄の進め方について十分に成熟した習慣を持たないことが挙げられている。自由主義的諸制度の導入についての混乱は歴史的習慣の不在がその原因といえよう。

税制の分野でも、この地域は帝政ロシア以前から長い貢税制度の歴史を持ち、加えてソビエト連邦期には計画経済制のもとで国家主導型制度をもった。つまりロシアは、いかなる時も「大きな政府」の国家だったのである。これからのロシアが目指すべきなのは、自由な経済活動をサポートする最小限のシヴィル・サービスを担うものとしての国家である。自由化された国家としては自明のこともいえるこのような国家体制・税制度に、旧ソビエト連邦諸国が気付き得るのか、たどり着く事ができるのかが今後の課題といえよう。これからのロシア税制の行方を論ずるには、社会主義的経済概念の影響よりも、このような民主概念の欠落の歴史から学ぶことがより重要となる。