

スリランカで導入された支出税制度に対する評価

塚本 正文 (大東文化大学 環境創造学部)

Evaluation of an Expenditure Tax System in Sri Lanka.

Masafumi TSUKAMOTO

はじめに

Kaldor による 1959 年のスリランカの税制改革（支出税は 1959 年にセイロン政府、1976 年にスリランカ政府にわたって試みられた。セイロン時代も含めて、本稿ではスリランカと統一して呼称することにする）は、所得税と個人税をあわせた改革であった。このときスリランカで新たに導入された個人税とは、贈与税、相続税と支出税の 3 税で構成されており、本稿では、この中の支出税部分を主たる研究の対象とする。

理想または構想としての支出税が学術論文の中に登場することは珍しくないが、支出税の実施事例はインドとスリランカに限られている。最初の導入事例である 1958 年のインドの支出税については、これまでもいくつかの論文や研究書で取り上げられてきた¹⁾。後発の実施例となるスリランカの実施事例は、これ以降採用国がなかったため、最後の実施事例として一定の学術的評価が可能であると思われる。

スリランカで実施された支出税は、インドで実施されたものと同様に、既存の所得税の欠点を補うものとして導入が試みられている。塚本 (2017) では、2 度にわたって実施されたスリランカの支出税の廃止の理由について、第 1 次支出税の廃止の理由を、理想から離れた制度設計と当時の税務行政能力の限界に求め、第 2 次支出税の廃止の理由を、政権交代によって誕生した新政権がいち早く結果を出す必要に迫られたことと複雑化した税制に対する行政能力と納税協力の限界に求めた。新政権は支出税の潜在的な徴税能力に対する疑問や、納税者に申告書の記入と支出記録を付けることを要求したことなどを挙げている (Ronnie de Mel 1978 p.52)。しかし、スリランカの支出税の制度設計を調べて、それが Kaldor の提案と乖離するものだったのか、そして具体的にどのような税務行政と納税協力の負担を強いるものだったのかについては検証できなかった。

本稿は、スリランカにおける支出税の制度設計を、当時の文献にあたりながら解説するとともに、それが Kaldor による支出税の理念とスリランカの政治家や税務当局の導入意図の間で揺れながら、

徴税現場にどのような影響を与えたのかを評価しようと試みるつもりである。そして、当時の制度設計が、基本設計を担当した Kaldor も予想だにできなかった行政の徴税および管理能力の大幅な負担増をもたらすものだったという検証をしようとするものである。

本論文の構成は、第1章では当時の資料から所得税と支出税の税率を中心に検証する。続く第2章では支出税で控除とされる支出項目について Kaldor 提案との比較を行う。さらに第3章では当時の納税者に配布された納税申告書を使い、スリランカの支出税の税額計算方法について確認をする。最後に、Kaldor 提案とスリランカで実施された制度を比較対照しつつ、スリランカでの実施事例を理論的・制度的に評価したい。

第1章 税率の実際

スリランカで実施された支出税は、インドで実施されたものと同様に、既存の所得税の不足を補うものとして補完的に導入が試みられている。つまり、高い限界税率を有する高額所得部分に対する所得税についてのみ、支出税を部分導入するというものであった。

1-1 スリランカの所得税の税率について

ここで支出税の税率だけを説明しても、納税者には所得税の付加税として支出税が導入されることになるので全容が見えてこない。まずは支出税と組み合わせて用いられたスリランカの所得税がどのような税率体系になっていたのかを説明したい。

表 1-1 1958 年当時の所得税の税率一覧

	項 目	1958 年の所得税率
税 率	課税最低限を超えて Rs.1,500 まで	5%
	Rs.1,500-Rs.3,000	10%
	Rs.3,000-Rs.4,500	15%
	Rs.4,500-Rs.6,000	20%
	Rs.6,000-Rs.7,500	25%
	Rs.7,500-Rs.9,000	30%
	Rs.9,000-Rs.10,500	35%
	Rs.10,500-Rs.13,000	40%
	Rs.13,000-Rs.16,000	45%
	Rs.16,000-Rs.19,000	50%
	Rs.19,000-Rs.21,000	55%
	Rs.21,000 以降	60%

出典：スリランカの改正所得税法より筆者作成

1959年に支出税が導入される時のスリランカの所得税の課税最低限一覧（表 1-1）をみると、納税者の非課税所得額を超えた最初の Rs.1,500 に対して 5% が課税され、Rs.1,500 ごとに 5% ずつ税率が増え、合計 Rs.12,000 を超えると Rs.3,000 ごとに 5% が増え、Rs.21,000 以降は 60% の最高税率が課される仕組みになっている²⁾。支出税導入前の最高所得税率は 85% であったことから、支出税導入と引き換えに政府の決断で 60% に減税された高額所得者に対する影響は大きなものがある³⁾。高額所得者については、支出税導入と引き換えに大幅な所得税の減税が行われたことになる。支出税の税収を財源として所得税の高い限界税率による弊害を取り除くことができたといえよう。支出税の導入に政策的な効果を求めるならば、より所得税率を下げ、支出税率を上げた方が、支出税のもつ効果が大きくなる可能性がある。なお、Kaldor は所得税率 45% の限界税率を主張していたが、2 度目の導入となる 1976 年の支出税でも政治的な理由により 50% に下げるのがやっとだった⁴⁾。所得税の最高税率について Kaldor の当初の提案は 2 度の実施とも成就することなく、理想と現実の間に距離ができることになった。

1-2 スリランカの支出税の税率について

次に触れたいのは支出税の税率である。当然ながら家族構成により納税者の課税最低限は変わってくる。1959年の個人税法に盛り込まれた支出税では、課税最低限一覧（表 1-2）の右列にあるスリランカの支出税をみると、独身であれば Rs.17,000 から、夫婦は Rs.19,000 から、夫婦子一人であれば Rs.23,000 から、夫婦子二人だと Rs.27,000 からが課税最低限と設定された⁵⁾。

表 1-2 支出税導入時の課税最低限一覧

	項 目	Kaldor の提案 (1958)	スリランカの支出税 (1959)
課 税 最 低 限	独身	Rs.10,000	Rs.17,000
	夫婦	Rs.16,000	Rs.19,000
	夫婦と子供 1 人	Rs.20,000	Rs.23,000
	夫婦と子供 2 人	Rs.24,000	Rs.27,000
	夫婦と子供 3 人	Rs.28,000	Rs.31,000
	夫婦と子供 4 人	Rs.32,000	Rs.35,000

出典：Kaldor (1958) p.206 ならび The Department of Inland Revenue (1959a) p.37 を参考に筆者作成

1959年の個人税法に盛り込まれた支出税の税率は、支出税の税率表（表 1-3）の右列にあるスリランカの支出税を見ていくと、納税者の課税最低限を超えた最初の Rs.5,000 に対して 10% が課税され、以降 Rs.5,000 ごとに 25%、50%、100% と税率が増え、最高税率は 200% という設定になっている。

表 1-3 支出税導入時の税率一覧

	項 目	Kaldor の提案 (1958)	スリランカの支出税 (1959)
税 率	課税最低限を超えて 5,000Rs. まで	25%	10%
	次の 5,000Rs. まで	50%	25%
	次の 5,000Rs. まで	100%	50%
	次の 5,000Rs. まで	200%	100%
	それ以上	300%	200%

出典：Kaldor (1958) p.206 ならび The Department of Inland Revenue (1959a) p.37 を参考に筆者作成

Kaldor (1958) によれば、スリランカでの実施を想定した彼の提案は、課税最低限一覧（表 1-2）のとおり、独身であれば Rs.10,000 から、夫婦は Rs.16,000 から、夫婦子一人であれば Rs.20,000 から、夫婦子二人だと Rs.24,000 からとなっていた。同様に支出税の税率表（表 1-3）によれば税率は、最初の Rs.5,000 に対して 25% が課税され、以降 Rs.5,000 ごとに 50%、100%、200% と税率が増え、最高税率は 300% という設定になっていた。つまり、Kaldor の提案は納税義務が発生する下限値をより低く設計し、さらに限界税率も高く設計されたものだった。従って、彼のプランに従えば支出税の納税対象者を広げることと高い税率を適用するという 2 つの効果により、支出税でより多くの財源を集める予定であったことがうかがえる。Kaldor の支出税の設計から大きく外れて、国民の理解が得にくいなどいわゆる政治的な理由もあり税率と課税最低限が改訂され、支出税収が集まりにくく、貯蓄を勧めるなどの政策的な効果が出にくい改革になってしまった⁶⁾。先行する 1957 年のインドにおける支出税導入時は Kaldor 提案も支出税の最高税率 300% であったが、1957 年の支出税法では最高税率が 100% に定められている⁷⁾。このことから、スリランカでの支出税は、インドでの支出税実施時よりも、支出税率の設計についていえば Kaldor の提案した理想に近いものだと評価できる。

第 2 章 消費支出と投資との区別

支出税は、所得のうち消費されずに貯蓄にまわった分だけでなく、投資として使われた分も控除されることになる。それではスリランカの支出税では、なにを消費支出として扱い、なにを消費ではない支出つまり投資と扱うように設計されていたのか。この投資支出の判定基準をみてみよう。加えて、Kaldor 案と当時の政府が実際に制定した制度との違いを対比して、スリランカの抱える事情や現実制度化にあたって必要な諸項目をあぶり出したい。そこで政府が導入当時に示した控除・課税項目と、1958 年に Kaldor (1958) が示したスリランカの税制改革案の中で提示された控除項目案が容易に比較できる表を作成した。Kaldor の提案を左側 2 列に配置し、実施された支出税における控除項目を右側 2 列に配置している（表 2-1）。

スリランカで導入された支出税制度に対する評価

表 2-1 支出税で特別扱いされる項目一覧表

項 目	Kaldor の提案 (1958)	項 目	スリランカの支出税 (1959)
個人事業支出	控除	賞与、退職金、退職者や配偶者への年金	控除 (年間 Rs.3,000 まで)
		個人事業の経営者やひと月 Rs.1,000 以上の給与と報酬のある従業員の交通費	控除、年間 Rs.2,000 まで
		社員の交通費	控除、従業員分
		取引、個人事業、専門職、使命または仕事の広告宣伝費	控除
		年金保険料または他の公的支出	控除
		所得税法で認められている事業支出	控除
		個人事業、専門職、使命または仕事で収益を発生させるための資本的支出	控除
		個人事業勘定にかかる関税	控除
		従業員の交際費	控除
		不動産の建設や改築への支出	控除
		雇用者や被雇用者による年金基金への払込み	控除
		警備の費用	控除
		ひと月 Rs.1,000 以下の給与と報酬のある個人事業の従業員の交通費	控除
		地代	控除
投資支出 例として、土地、株、 金塊、保険の掛け 金、当座預金等の 銀行預金、融資、 債務返済	控除	債務の利子	控除
		貸付	控除
		傷害保険の掛け金	控除
		障がい保険の掛け金	控除
		健康保険の掛け金	控除
		生命保険の掛け金	控除
		年金の掛け金	控除
		積立基金への掛け金	控除
		金塊の購入	控除
		個人事業やその株式の購入	控除
		借り入れの返済	控除
		会社の株式の購入	控除
		不動産の修繕費	控除
		不動産の購入	控除
個人の資本投資 例として、持ち家購 入、芸術作品、宝石	控除	宝石の購入	控除
		貴重な石の購入	控除
贈与	控除、年間 Rs.2,000		
全ての直接税の 支払	控除	超過利潤税	控除
		所得税	控除
		個人税	控除
		利潤税	控除
		印紙税	控除
		自治体の固定資産税	控除
罰金、科料、裁判 等の法的費用	控除	裁判所に指名された仲裁を継続する法定費用	控除
		裁判を継続する法定費用	控除
		裁判所の命令による支払	控除
葬式や出産	控除、Rs.2,000 まで	家族による葬儀の支出	控除、Rs.2,000 まで
		故人の遺産による葬儀支出	控除、Rs.2,000 まで
		家族の出産費用	控除
結婚	控除、Rs.3,000 まで	家族の結婚費用	控除
火事、浸水など自 然災害	控除	火事、浸水など自然災害による損失	控除
医療費	控除、Rs.3,000 まで	医療費	控除

項目	Kaldor の提案 (1958)	項目	スリランカの支出税 (1959)
教育費	控除、Rs.8,000 まで	子供たちの教育支出 (国民)	控除 (一人一年 Rs.8,000 まで)
		子供たちの教育支出 (国民以外)	控除
		海外巡礼費用	控除、生涯に一度 Rs.5,000 まで
		慈善活動や所得税法で認められている寄附	控除
		選挙費用	控除
		政府の義務を果たすための支出	控除
		国民でない者やその家族が海外から訪れるための渡航費	控除
		所得税法で認められている慈善活動への寄附	課税されるが、Rs.2,000 まで贈与税が控除される
		個人勘定にかかる関税	課税
		雇用主から市場より安価に提供される住宅	課税、被雇用者の家賃分
		雇用主から無料で提供される住宅	課税、被雇用者の家賃分
		従業員への交際費	課税
		ひと月 Rs.1,000 以上の給与と報酬のある従業員の交際費	課税
		個人事業の経営者の交際費	課税
		慣習的なもてなしへの支出	課税
		寄附または他人に利する行為への支出	課税
		被査定人またはその家族の個人的な必需品への支出	課税
		自家用車の利用権	課税
		私設無線装置の利用権	課税
		国民やその家族が余暇を過ごすために海外に行く渡航費	課税
		家事用の器具の購入	課税
		服のような私物の購入	課税
		自家用車の購入	課税
		賃貸物件の家賃	課税
		帰属家賃	課税
		被雇用者の通勤手当	課税

出典：Kaldor (1958) p.204-p.205 ならび The Department of Inland Revenue (1959a) p.26-p.29 を参考に筆者作成

左側に掲げた Kaldor 提案の控除項目はかなり簡素なもので、個人事業支出、投資支出、個人の資本投資、贈与、直接税の支払い分、罰金や裁判の費用、葬式や出産、結婚、自然災害、医療費、教育など大きく 11 項目がならぶ⁸⁾。右側の制度化された控除項目を見ると、スリランカの社会状況を反映して大きく変化したことがわかる。現実の制度に落とし込む中で、具体的になっていった様子がうかがえる。スリランカ政府が用意したのは、Kaldor が提案した 11 項目に当てはまる控除項目だけでなく、海外巡礼費用、海外家族呼び寄せ費用、選挙費用などの項目が若干増えていた。仏教徒のシンハラ人が多い国ゆえに、インドのブッダガヤーなど海外にある仏教の聖地への巡礼は重要な宗教行事として控除対象にしていた。インドにおいては、スリランカでの実施時以上に Kaldor 提案よりも控除や免除項目が大幅に増えていた⁹⁾。これについては、Kaldor 提案がインドでの経験を経て現実的に控除項目を増やして提案したこと、スリランカがインドほど控除項目を増やさず税収確保に取り組んだという 2 つのことが複合した結果である。

つぎに 1959 年の個人税法案として成立した現実の制度を中心に説明する。

2-1 交通費や交際費について

事業支出のなかには、従業員が仕事のために移動する交通費や取引先との打ち合わせなどの接待および交際費が含まれる。基本的には、このような支出は控除されることになるが、条件により課税対象となることがある。セイロン政府は The Department of Inland Revenue (1959a) を発行して課税対象となる場合の交通費や交際費について以下のように説明している (p.30)。従業員が支出した控除項目でも、支出税の納税義務が生じる場合とはどのような場合なのか。従業員に金銭で渡していない交通費や交際費の場合は控除項目だが、一方で経営者により支払われた従業員の交通費や交際費は、支出税の目的から鑑みると従業員の支出額に算入されない。経営者やひと月あたり Rs.1,000 以上の給与と報酬がある従業員は年間に Rs.2,000 以上の交通費に対する支出税を払う義務があるという。これは支出税で特別扱いされる項目一覧表 (表 2-1) から明らかなことで、誰が誰のために使ったのかが重要となり、経営者の交際費利用、一定収入以上の従業員による交際費利用、そして従業員のために使われる交際費は投資支出と認められず、課税控除とならない。

2-2 広告費について

取引先や仕入れ先など特定の人への支出は以上のような交際費が当てはまるが、不特定一般に向けた贈与品や宣伝効果を狙った支出は広告および宣伝費とよばれる。そこで、支出税における広告費の扱いをみてみよう。The Department of Inland Revenue (1959a) によれば、広告費は所得税と支出税で取り扱いが違うよう説明されている。つまり、「所得税の意味からすれば広告費の 1/4 は控除対象とならない、しかし支出税では広告費の全額が控除対象とされる (p.31)」と説明されていて所得税下では全額認められなかった広告費支出が、支出税下では全額が投資支出であるとして控除されることになる¹⁰⁾。このあたりの税制改革ともなう変更は、従来の所得税も併存することもあり納税側にすると混乱をよぶ種となりうる。

2-3 扶養家族と課税対義務者

実際の税制であるため、扶養家族の計算も規定化されているのでこれを確認してみる。The Department of Inland Revenue (1959a) によれば、「所得税において扶養する者が身内を合算したならば、支出税計算上においても扶養する者はその身内を必ず税額計算時に合算しなければならない (p.34)」と規定し、所得税と支出税の間で扶養家族の取り扱いを整合させるよう義務づけしている。さらに支出税において扶養家族の扱いとなるためには、以下の 3 つの条件が必要であるという (The Department of Inland Revenue 1959a, p.18)。

- (i) 扶養する者の妻以外の扶養家族とは、扶養者 (または妻の) の父、母、兄弟、姉妹を選ぶか、扶養する夫婦の子供たちのどちらかとなる。
- (ii) 扶養される者は前年度から当該年度まで扶養する者と同居しながら扶養されているか、そうでなければ療養所や養護施設や教育機関の施設で生活していること。
- (iii) 扶養される者の所得が一年間あたり Rs.500 を超えないこと。

これらの条件を満たした者が支出税下でも扶養家族とみなされ、扶養する者と同じ生計の家族としてまとめて税額計算される。

以上のように支出税は既存の所得税と整合するよう制度設計されているが、支出税設計時に整合が必要な税は所得税ではなかった。インドにおける支出税もそうであったように贈与税など関連税制との連携も求められる。そこでインドでの実施時に行った単体で支出税法の制定をせず、スリランカにおける支出税はあらかじめ個人税法の一部として実施されている。この個人税は、支出税のほか富裕税、贈与税の3税で構成されている。これにより、支出税個別の問題ではなく、3税共通の枠組みとして個人税全体で税の仕組みを調整することに成功している。例えば、3税において共通して課税対象とならない場合が規定されている。The Department of Inland Revenue (1959a)によれば、外交官や通商検査官、国連組織や外国政府などの専門家や技術者、他国の駐在軍人、地方自治体、セイロン大学などいくつかの大学組織、公的性格の研究所や組織、協同組合、金融機関、年金基金、国営企業、民間企業がそれにあてはまるという (pp.4-5)。個人税ゆえに各種団体や企業は対象とせず、さらに特殊な個人も課税対象から外している。Department of Inland Revenue (1959a)は続けて以下のように個人の納税義務について解説をしている。在住者、および国内に財産をもつ非居住者、信託者そしてヒンドゥ未分割家族は、個人税の納税義務を負うことになる。支出税の納税額の決定は、評価年の前年に国内に居宅のある個人支出額により、それに応じた支出税の負担分を決定される。所得税において慈善団体のような施設の資産所得が免税されることがあるが、所得税が免除されている資産であれば、富裕税も免除される (p.6)と規定されている。加えて、そのような免除される施設であれば、支出税または贈与税のどちらか一方も課税されないと説明されている。このあたりの、個人税3税の協調した資産に対する取り扱い、居住地や財の所在地ごとの課税一覧(表2-2)にまとめられている。納税義務者のそれぞれのおかれた立場に応じて、居住地や資産の住所ごとに3税の課税の有無が決められている。例えば、属性が個人という1行目をみると、富裕税は国内にある全ての資産と、前年度末に国内に居住中の場合のみ国外の資産も課税される。贈与税は国内にある全ての資産と国内に居住中の贈与のみ国外の資産も課税される。支出税は前年度の居住中支出分についてのみ課税対象となる¹¹⁾。紙面の都合上、富裕税、贈与税についてこれ以上の解説はここでは行わないが、個人税として一体運用することで、対象者の属性に応じて支出税を含めた3税の課税ルールが統合されていることがわかる。

表 2-2 居住地や財の所在地ごとの課税一覧

対象者の属性	富 裕 税		支 出 税	贈 与 税	
	国内にある資産	国外にある動産		国内にある資産	国外にある動産
個人	課税	課税、ただし対象年の前年度末に国内居住している場合のみ	課税、ただし対象年の前年度に国内居住中の支出分のみ	課税	課税、ただしその市民が国内居住中に贈与された場合のみ
ヒンドゥ未分割家族	課税	課税、ただし対象年の前年度末に国内居住している場合のみ	免除	免除	免除
ヒンドゥ未分割家族の一員	課税、ただし個人名義の資産のみ	課税、ただし対象年の前年度末に国内居住している場合のみ	課税、ただし対象年の前年度に国内居住中の支出分のみ	課税、ただし個人名義の資産のみ	課税、ただし個人名義の資産かつ国内居住中の贈与時の場合
信託者や遺言執行人	課税、ただし受益者が受取る分配金が年々確認できない場合のみ	課税、ただし受益者が受取る分配金が年々確認できない場合のみ	免除	適用外	適用外
慈善団体	課税、ただし所得税でも課税されている場合に限る	課税、ただし所得税でも課税されている場合に限る	免除	適用外	適用外

出典：The Department of Inland Revenue (1959a) p.7 より日本語化して掲載

2-4 導入過渡期の特別措置

そもそも、所得税を支出税にすべて置き換えるということせず、所得税の一部を支出税に置き換えることからはじめた Kaldor 提案は、長期的な視野で見ると移行期の措置だったといえる。それでもなお、所得ではなく、消費支出に累進税率で課税するという世界でもインド以外で実施されていなかった税制を実施するのだから導入時の衝撃は大きかった。従ってスリランカでは導入時の過渡期における特別な制限事項についても制度設計をおこなっている。The Department of Inland Revenue (1959a) によれば、支出税実施の初年度にあたる 1959-1960 年について、1958 年 7 月 17 日までは課税対象としないとしている。従って 1958 年度（1958 年 4 月から 1959 年 3 月）に生じる総支出額の半額に相当する額に課税され、1959 年度（1959 年 4 月から 1960 年 3 月）の徴収額となるという（p.40）。

以上の導入上の工夫は、大きな税制の変更を実施するにあたり年度の境目にこだわることなく実施準備期間を十分にもたせること、半年間の課税対象期間ではあるが 7 月以降の支出の合計ではなく年額の半額という計算を行うことで半年前の駆け込み支出を平準化して組み込めること、という 2 つの大きな利点を生み出すことに成功している。

2-5 前払いと後払い

現在でも水道代や携帯電話の料金などの月額料金は、利用額が毎月異なるために利用月と支払月が異なることが多い。年度始めの利用に対して前払いする場合や、年度末の料金を新年度に後払い

することもある。支出税では支出の発生タイミングをもとに課税するのが原則だが、スリランカの支出税では会計年度をまたいだ支払いはどうなるのか。これについて、The Department of Inland Revenue (1959a)によれば、一般に高額となるような、例えば3月に娘の結婚式費用が生じ、4月まで未払いであったとする。そのような支出項目は発生のタイミングに従い3月末に締め日を迎える年度の個人税の申告書に含めなくてはならないとしている (p.45)。これは支出税の原則からいえば当然であるのだが、減多にない支出項目の場合は、納税者も申告を忘れることや申告の必要性を判断しにくいこともあるのだろう。今度は似たような事例ながら少額の場合を検討してみる。The Department of Inland Revenue (1959a)が紹介する事例だと、徴税当局は通常(繰り返し)支払われるべき支払いが前年に行われたことをそのとき見つけられないとしても、翌年には明らかになる。具体的には、1959年4月の電話使用権の月額利用料が申告上調整されることなく1959年3月31日以前に前払いされた場合がこれに該当する (p.45)。つまり、定期的な支払いは仮に調整されなかったとしてもすぐに発見されやすく、ここでは大きな問題としていないようだ。しかし、頻繁に生じないような多額の前払いが3月にあったとする。これは先の娘の結婚式の後払いのような事例だ。今度は4月に納車される予定の自動車の代金が3月に前払いされていたとすると、この事実が個人税申告書に記入されなければならないし、該当年の支出額の計算の際にこの調整が反映されなければならない。このような、財の受け渡しやサービスの提供の契約などの期日と実際の支払月、支払い年度が違う場合の調整は、とくに発生頻度の低い大型案件について確実に行われなければならないことが強調されている。これについて、スリランカでは注意喚起以外の特別な方法を納税者に示せていないが、申告書を確認する当局も個人の資産の動きを監視する必要が生じてしまい、見逃さないとするとかかなりの手間を強いられるだろう。

第3章 支出税の納税申告書

支出税の具体的な計算方法について話を進めたい。スリランカでは支出税だけの申告書というものも存在せず、個人税申告書の一部(図3-1)にあるように、表紙ページ1枚(掲載した左上の書類)、富裕税ページ2枚(掲載省略)、支出税ページ3枚(掲載した右上、左下、右下の書類)、贈与税ページ1枚(掲載省略)、家族記入欄と宣誓署名欄の最終ページが1枚(掲載省略)という構成になっている¹²⁾。つまり、個人税の申告書の中に、富裕税と支出税と贈与税の計算記入欄がある。それでは支出税の記入欄に注目して話を進めたい。

The Department of Inland Revenue (1959a) で説明されている申告書記入例を紹介する。モデルケースとして提示されている家族構成は会社社長の納税者本人とその妻、英国に留学している20歳の大学生の兄と国内で専門学校に通う妹という設定となっている (p.42)。この場合は以下の項目を申告することになるという。

- (a) 現金と預金 期首(1958年4月1日)の金額 Rs.5,000 で、期末(1959年3月31日)金額 Rs.10,000 であった
- (b) 所得源からの受取額 1959年3月末までの1年間分の給与や報酬、配当など Rs.90,000
- (c) 他の所得源からの受取額 生命保険の受け取り Rs.60,000
- (d) 他人からもらった受取額 会社から出張旅費 Rs. 4,000 家賃無償住宅の提供 Rs.12,000
- (e) 投資支出 株式 Rs.55,000 生命保険料 Rs.7,000
- (f) 租税の支払い 所得税 Rs.30,000
- (g) 納税者とその家族の医療費 Rs.2,000
- (h) 海外留学の子供の高等教育の学費 Rs.9,000

つぎに、上記の(a) - (h)までの項目を、支出税額を計算するために、加算項目、控除項目にわけて記入する。

期首の銀行残高 Rs.5,000

加算項目

- (i) 所得源からの受取額 Rs.90,000
- (ii) 満期になった保険金受取額 Rs.60,000
- (iii) 他人からの課税受取額(帰属家賃) Rs.12,000

控除項目

期末の銀行残高 Rs.10,000

計 Rs.157,000 (= Rs.5,000 + 加算 Rs.162,000 - 控除 Rs.10,000)

控除項目

- (i) 株式の購入 Rs.55,000
- (ii) 生命保険の掛け金 Rs.7,000
- (iii) 所得税の支払い額 Rs.30,000
- (iv) 医療費支出 Rs.2,000
- (v) 海外留学の子供の教育費免除分 Rs.8,000

基礎控除

納税者本人、妻そして娘分の基礎控除分 Rs.23,000

計 Rs.32,000 (= Rs.157,000 - 控除 Rs.102,000 - 基礎控除 Rs.23,000)

以上の計算により課税対象の支出額が決まる。この課税対象の支出額 Rs.32,000 に対して、続いて支出税の納税額を確定する。支出税の税率表(表1-3)を見れば明らかのとおり、最初の

Rs.5,000 に対しては 10% であることから、3 名 × Rs.5,000 に相当する Rs.15,000 に対して 10% の税額が計算され Rs.1,500 がまず確定する。つぎの Rs.5,000 に対しては 25% であることから、3 名 × Rs.5,000 に相当する Rs.15,000 に対して 25% の税額が計算され Rs.3,750 が確定する。残りの Rs.2,000 については 50% の税率が適用され Rs.1,000 が確定する。3 段階の累進税率で計算された金額すべてを加算すれば、Rs.6,250 が年間の支出税額となる。ただし、実施初年度にあたる 1959-60 年に関しては対象となるのが半年分であるため、Rs.3,125 が実際の納税額として納められる。このような計算を経てスリランカの支出税は申告され、納税された。これまでみた通り、支出税の税額計算のためには、期首と期末の預金残高とキャッシュフロー所得、それに投資支出に相当する控除項目を正確に把握するという手間が重なることがわかる。このような、支出税の貯蓄を控除することで算定する方式は現在となつては古典的支出税と呼ばれる。後に、1978 年のミード委員会による直接税の構造と改革というタイトルで報告された、一般的な金融資産などの適格資産と住宅取得など特殊な場合を想定した前納資産に分けて計算をする現代的支出税と呼ばれるものも理論上は登場している。その後もアメリカで法案化され話題になった USA 税（無制限に貯蓄控除をする、累進消費税）などが続くが、いずれも実施された経験はない。今となればスリランカで実施された支出税は煩雑な方法であったにも関わらず、支出税の部分的採用が 2 度も実施されている。スリランカでの最後の実施後に、前納勘定を用いる計算方法や、電子化する現金や預金、デビットカードやクレジットカードなど電子媒体で記録が残る決済方法の多様化、納税者番号による金融口座の管理など支出税の実施にとって追い風となるような環境の変化が訪れているにも関わらず実施に至らないのは、インドやスリランカでの実施失敗がきちんと総括されていないことにも起因するのではないだろうか。

第 4 章 スリランカ支出税に対する評価

スリランカで実施された支出税は、Kaldor の提案と比べれば課税最低限をより高くして納税者の数を減らしてしまい、さらに最高税率も低く設計されたものであり、Kaldor が設計当初もっていた計画や期待から外れるものになってしまった。Kaldor の支出税の設計から大きく外れたために、将来の税収増加予測や貯蓄形成などの政策期待がもてなくなるという迷走に陥ってしまったことがうかがえる。しかし、この設計については、1957 年のインドにおける支出税導入時の最高税率 100% に比べると、スリランカでの支出税が最高税率 200% と Kaldor 提案の 300% に届かないまでも前進した結果であったことは評価できる。

実際の制度設計となると税率のみならず、控除項目についても実施国の社会状況に応じて設定していく必要がある。この点においては、Kaldor が提案していた控除項目はかなり簡素なもので、個人事業支出、投資支出、個人の資本投資、贈与、直接税の支払い分、罰金や裁判の費用、葬式や出産、結婚、自然災害、医療費、教育など大きく 11 項目であった。スリランカが用意したのは、Kaldor が提案した 11 項目に当てはまる項目について詳細にルールを決めて数多くの控除を認めている。加え

て11項目に当てはまらないものもあり、海外巡礼費用、海外家族呼び寄せ費用、選挙費用などの項目が増えていた。スリランカには仏教徒のシンハラ人が多い国ゆえに、インドなど海外にある仏教の聖地への巡礼に考慮したものと推定できる。ここで評価できるのは、スリランカはKaldor提案からインドほど控除項目を増やさなかった点だ。Kaldorがスリランカへの提案時に適切な控除項目を助言できた点とスリランカがそれを可能な限り忠実に守った点の2点を評価したい。

納税申告書はKaldor(1955)で紹介されたものやインドのそれに準拠したもので、これについては予想どおりの内容で新しい発見には相当しないが、そのフォーマットや計算方法を実際に確認できたことは一つの成果である。このような手間がかかる方法で実施をした経験をふまえて、1970年代に提案された前納勘定、口座やマネーの電子化、納税者番号による一元管理といった現代の技術と組み合わせて新しい支出税構想が提案される日もそう遠くないかもしれない。

スリランカの支出税の制度設計に関する検証を通じて、1) Kaldor提案がそのままのかたちで実施できなかったことにより支出税に対する期待を弱めたこと、2) インド実施時より後発であることから、Kaldorはインドより実態に沿った提案を行ったが、スリランカの側もKaldor提案を可能な限り尊重しようとした痕跡が見られることが明らかになった。以上の2点から理論だけでなく実践を重ねることで、より欠点の少ない現実に対応した税制を設計することが可能となるという教訓を得ることができた。スリランカの事例は、現代の技術を組み合わせた支出税の制度設計に希望を抱かせるものとなるだろう。

おわりに

スリランカの支出税が2度実施されて失敗に終わった事は周知の事実であったが、実際にどのような税制であったのかはこれまで紹介されたことがなかった。それ故にそれがインドの支出税とどのように違ったのか、Kaldor提案とスリランカの支出税はどう違ったのかなどの検証もされてこなかった。紙面の都合上、インドとの比較に多くを割く事はできなかったが、Kaldor提案との違いや納税申告書作成のために記録をとるといふ納税者側の作業負担(コンプライアンス・コスト)がきわめて大きいことが改めて確認できた。一方で本稿ではスリランカの当時の経済状況や社会的背景までは十分検証できなかった。この点は今後の課題としたい。

参考文献

- 木村元一(1969)『インド税制と経済発展』アジア経済研究所。
 木村雄一(2014)「N. Kaldorと支出税: J.S. ミルとJ.K. ケインズを通じて」『Study Series』No.69 p.5-p.34, 一橋大学社会科学古典資料センター。
 篠原章(1984)「インドの支出税」『成城大学経済研究』(87), p.79-p.103, 成城大学。
 塚本正文(2017)「スリランカにおける支出税廃止の理由を探る」『大東文化大学紀要』第55号, p.285-p.293, 大東文化大学。
 Laurence S. Seidman(1997) *The USA Tax: A Progressive Consumption Tax*, The MIT Press. (八巻節夫、半谷利彦、塚本正文訳(2004)『累進消費税-活力を生む新税制-』文眞堂。)
 Felix R. Dias Bandaranaike(1975) *Budget Speech 1976*, Republic of Sri Lanka.
 Nicholas Kaldor(1955) *An expenditure tax*, G. Allen & Unwin. (時子山常三郎監訳(1963)『総合消費税』東洋経済新報社。)

- Nicholas Kaldor (1956) "India tax reform", *Report on taxation* 1980, Gerald Duckworth & Co. Ltd.
- Nicholas Kaldor (1958) "Suggestions for a Comprehensive Reform of Direct taxation in ceylon" *Report on taxation* 1980, Gerald Duckworth & Co. Ltd.
- NK/9/5/41, The papers of NK, in King's College Archive Center, Cambridge.
- NK/9/5/75-82, The papers of NK, in King's College Archive Center, Cambridge.
- NK/9/5/76, The papers of NK, in King's College Archive Center, Cambridge.
- NK/9/5/131-157, The papers of NK, in King's College Archive Center, Cambridge.
- NK/9/5/229-331, The papers of NK, in King's College Archive Center, Cambridge.
- NK/9/5/415-417, The papers of NK, in King's College Archive Center, Cambridge.
- NK/9/5/552-560, The papers of NK, in King's College Archive Center, Cambridge.
- NK/9/5/561-566, The papers of NK, in King's College Archive Center, Cambridge.
- NK/9/5/601-604, The papers of NK, in King's College Archive Center, Cambridge.
- NK/9/5/620-621, The papers of NK, in King's College Archive Center, Cambridge.
- NK/9/5/623-627, The papers of NK, in King's College Archive Center, Cambridge.
- NK/9/5/634-636, The papers of NK, in King's College Archive Center, Cambridge.
- Report of a committee chaired by Professor James Meade (1978) *The structure and reform of direct taxation*, Allen and Unwin.
- Ronnie de Mel (1977) *Budget Speech 1978*, Republic of Sri Lanka.
- The Department of Inland Revenue (1959a) *The New Tax System PARTII*, Department of Inland Revenue.
- The Department of Inland Revenue (1959b) *The New Tax System PARTI*, Department of Inland Revenue.
- The Hon. STANLEY DE ZOYSA (1958) *Budget Speech 1958-1959*, Department of Information Ceylon.
- The Hon.U.B. WANNINAYAKE (1965) *Budget Speech 1965-1966*, Govt. Press, Ceylon.
- Parliament of sri lanka HP "Prime Ministers."
www.parliament.lk/en/prime-ministers 2017年8月29日参照。

注

- 1) インドの税制・支出税については、日本語文献だと木村(1969)や篠原(1984)が詳しい。
- 2) Kaldorは提案段階では所得税の最高税率を45%としていたが、大蔵省とのやりとりのなかで1958年8月に60%の最高税率を認め、キャピタルゲイン所得やその他に対しても45%の課税に揃えることをあきらめた(NK/9/5/620-621)。
- 3) 蔵相による新税提案という書類の中で、キャピタルゲイン所得に対する課税を45%に定めるというという説明とともに、政府が所得税の最高税率を60%に定めるという記述がある。(NK/9/5/76)
- 4) 当時の大蔵省の高官であったLAL JAYAWARDENAが、第2次支出税実施直前の1975年にKaldorに宛てた手紙の内容として、大臣が税率を50%にすると発表したの、Kaldorの提案する45%には届かなかったと告げている。(NK/9/5/229)
- 5) Office of the high commissionerのDavid.K.BURDETTは税制のセイロンへの影響や不十分のままのインド税制のことを言及した手紙のなかで、支出税は独身者には、きつく課されすぎなどと指摘されている(NK/9/5/601-604)。
- 6) カルドアは1958年6月に蔵相宛の手紙で納税者の協力を心配する気持ちを述べている。所得税の最高税率をもし60%のままにするなら支出税の課税最低限を引き上げ、税率を下げるという調整が必要だろう。新税をあまりに負担が重くして実行すれば、納税者はほとんど非協力的かつ正直にならなくなる(NK/9/5/634-636)。
- 7) 篠原(1984)によれば、Kaldorは支出税率を25%-300%で提案したが、1957年のインドの支出税法では10-100%の設定となっていたという(p.92)。
- 8) 日本では印紙税を間接税に分類するが、スリランカでは直接税に分類しているのでこれに従った。
- 9) インドにおいては、Kaldor提案よりも大幅に控除や免除項目が増えていて、書籍、家畜の購入や餌代、国産家内工業製品なども含まれるという。これについてはNichols Kaldor(1956)や篠原(1984)が詳しい。
- 10) 当時のスリランカでは、業務や取引に関連した広告費だとしても、その1/4が控除を認められないという制度だった(The Department of Inland Revenue 1959b p.11)。
- 11) Department of Inland Revenue (1959)によれば、支出税は導入初年度の1959年について言うと、1959年3月31日より以前に国外に居を移した場合は課税されないという(p.6)。
- 12) この申告書はKaldorがイギリスに持ち帰った、1960/61年版の個人税申告書のコピーである。表紙には1960年3月31日時点での納税者とその家族の支出について記入するように記載されている。

(2017年9月29日受理)