

## カルドア勧告とは何だったのか

—企業・未分割家族・農業所得の観点—<sup>1</sup>

五 嶋 陽 子

### 目 次

はじめに

1. カルドアとインドの税制改革との接点
  2. インドの税制の問題(1)—個人と法人の統合問題をどうするか
  3. カルドアの構想する税体系
  4. インドの税制の問題(2)—インドの未分割家族：財産所有形態と所得の帰属
  5. 未分割家族と所得税
  6. インドの税制の問題(3)—農業所得に対する課税権
  7. 農業所得と個人支出税の役割
- むすび

### はじめに

1947年にインドは英連邦国として独立し、1948年にはパキスタンとの分離独立を果たした。同時期に日本は連合軍の占領下に置かれており、この時期の両国を比較することは政治的に慎重でなければならないことは言うまでもない。しかし1950年代の税制改革に関して見てみると、両国とも税制改革の制度設計の原型を、インドはイギリスの経済学者のカルドアが、日本はアメリカの財政学者シャープと彼を中心とする使節団が作成し、租税制度設計の海外からの移入という点においてその範囲や程度を別とすれば共通するのである。

両国とも伸張する財政需要の充足が喫緊であるにもかかわらず、巨額の財政赤字を抱え税収確保に行き詰っていた。インドではイギリスの源泉別所得税を範としていたため、支出税を租税体系に組み込むことによる分類所得税の包括所得課税化が指向されなければならなかった。他方、日本では所得源泉説に基づく分類所得税が総合合算課税に移行しつつある中で、やはり租税体系全体を通じた包括的所得課税化が、実施可能性という問題を孕みながらも、少なくとも理念として税制改革案の中で明示された。

さてインドの支出税については、1970年代に先進諸国が二度に亘る石油危機の深刻な影響による所得税収の伸び悩みや落ち込みから脱出できず、スウェーデンの「ロディン報告」、アメリカの「ブループリント」、イギリスの「ミード報告」に代表されるように、租税論の新たな地

平を開く作業と共に、実例として財政学者の間で検討された経緯がある。インドはセイロン（現在のスリランカ）と並び、新税である支出税を世界で初めて導入した国であったからである。とはいえ、インドの支出税に関してこれまで十分に正しく理解されてきたかという点も必ずしも断定しきれない。支出税はあくまでも1950年代のインドの税制改革の一部であり、いわゆる租税理論で取り上げられる、課税ベースを入り口で捉える包括所得税に取って代わりうる基幹税としての機能が期待されたわけではなかった。したがって税制改革そのものを基幹税と補完税の総体系として複合的に捉えて考察する必要がある。

本稿では、インド政府の要請である個人課税と法人課税の問題に対し、カルドアの報告書 *Indian Tax Reform Report of a Survey* 『インド税制改革に関する勧告』（以下「カルドア勧告」と呼ぶ）が法人税に関してその課税根拠論を本質的に一方の極に収斂させる転換の枠に留まらず、むしろ納税主体から課税主体へ観点を移し税源配分を問うという意味でそれを超えたものであったこと、個人課税と法人課税の問題に真摯に向き合い、租税体系を相互補完的に設計することは、当初、カルドアが考えたインドの税制改革の方向性と実は矛盾するものであったこと、そしてカルドア案でさえ、当時のインド社会と経済の基本的構造ともいえる未分割家族の所得・財産分割に必ずしも踏み込めなかったこと、農業所得の国税免除に対抗することが期待された個人支出税は農業所得以外の所得への追加税として、その意義を認めるべきであることを明らかにする。

## 1. カルドアとインドの税制改革との接点

経済発展の途上にあったインドでは1956年3月に第一次五カ年計画が終わり、同年4月から「国民所得水準と生活水準の引き上げ、重化学工業にウェイトを置いた工業化の促進、雇用創出、経済力の不平等是正などを目標とする」第二次五カ年計画が実施されつつあった。<sup>2</sup>これに先立ち、1955年ボンベイ大学の招聘でプーナ Poona の経済セミナーの討論会に出席したカルドアは、イギリスへの帰途、デリーを訪れ、計画委員会ならびに財務官僚と意見を交わし、その席上、支出税案を解義した。<sup>3</sup>カルドアの『支出税』はこの後の出版となる。インドの税体系については John Matthai が委員長を務めるインド租税調査委員会 The Taxation Enquiry Commission が1952年4月に発足し、すでに包括的な検討に基づいた勧告を行っていた。<sup>4</sup>しかしインド政府は新たに第二次五カ年計画の実施に必要な財源調達を多面的に広く概観すること、とりわけ個人課税と法人課税に関しインドの税制を見直すことをカルドアに要請したのである。これを快諾したカルドアは1956年1月半ばから3月末まで財務省、中央歳入委員会 the Central Board of Revenue、インド統計研究所の支援を受け、個人課税 personal taxation と企業課税 company taxation の問題に集中的に取り組んだのである。草稿は極秘扱いのワーキング・ペーパーの形を取り、租税、財政、経済計画に関係のある閣僚および政府事務次官に回覧され、最終稿に結実する。<sup>5</sup>カルドア勧告はインド統計研究所を通じてインド政府に提出された。カルドア

はネルー首相に覚書を送っていると見られ、ネルー首相は1958年12月28日付けでカルドアに礼状を送っている。<sup>6</sup>

## 2. インドの税制の問題(1)—個人と法人の統合問題をどうするか

1952～1955年にかけてインド租税調査委員会は、異なる政府レベル間の税源配分ならびに各政府レベルが有する課税権・徴税権を明確にしたうえで、それぞれの税について、その導入の経緯と課税状況を分析し、それに敷衍して今後実施すべき税制改革を構想した。具体的には所得税、法人税、遺産税、地租、個別物品税を取り上げ、詳細な検討を試みている。これに対し、カルドア勧告は、インド政府が個人課税と企業課税に関して勧告するようにカルドアに要請したことから、主として国税の直接税を中心として、より完璧な、すなわち租税回避・脱税を抑制する網羅的な税務申告の観点のもとより、個人と法人の統合問題の観点から所得税と企業税の再構築、支出税、キャピタル・ゲイン税、純資産税（富裕税）、贈与税の導入について詳らかに検討している。

インドでは当時、所得税と法人税の二重課税問題が所得税と super-tax を中心にして論議されていた。所得税は個人と企業の両方に課税される。super-tax も個人と企業に賦課されるが、企業に課税される super-tax は法人税 corporation tax と呼ばれた。したがってインドの税制は、租税論における税種分類との間に明らかに隔たりがある。この点はこれまで看過されてきたといえる。それゆえ、当時のインドの法人税は租税論の法人所得税と異なる点を認識し、両者を混同しないように取り扱わなければならない。

さてインドの、企業に対する所得税と super-tax の史的展開を概観すると、1886年に法人実在説に基づいて企業の純利潤に比例税が導入され、1916年に課税最低限を配置した累進税の形に切り替えられた。そして1917年には所得が50,000ルピーを超過すると、超過した分に super-tax が賦課されるようになった。ただしこの時点では super-tax の課税ベースから支払配当は控除された。これにより、利潤規模が同一の企業間で super-tax の納付額に隔たりが生じることとなった。すなわち、利潤から株主に配当を多く支払う企業は super-tax の負担が少なくなる一方で、内部留保の割合の高い企業ほど super-tax の負担が重くなった。拡大ないし成長過程にある企業ほど、将来の投資に備えて投資資金の調達は重大な問題であることから、必然的に配当支払よりも内部留保の充実に勤しむ傾向にあり、その結果、重い super-tax の負担に向き合わなければならなかった。こうした事態を受け止めて、1920年の Super-tax Act では、50,000ルピーを超過する所得に対して比例税への揺り戻しがなされたのである。とはいえ、累進税から比例税への制度改変は企業の super-tax の負担を必ずしも軽くしたわけではなかった。企業はこの制度改変に伴い、支払配当と留保利潤の双方を課税ベースに組み入れなければならなくなったからである。これによって、企業は利益処分として支払配当と留保利潤のうち、いずれを選んだとしても super-tax の負担に影響がない、つまり、利益処分という観点で super-tax は中立的となった。そ

の一方で、1917年の取り扱いに比べると、企業の投資資金をめぐる環境は、super-taxの課税ベースの拡大によって後退を余儀なくされた。

企業課税が当初の課税根拠である法人実在説に依拠するとすれば、法人段階において利潤に所得税とsuper-taxを課税し、株主段階で株主の受取配当に所得税とsuper-taxが課税されたとしても、二重課税と見做されないはずである。しかしながら、1922年所得税法では早くも所得税に関して個人と法人の統合が問題視され、インドは部分統合方式を導入した。具体的には株主の受取配当とその分に見合う法人段階ですでに支払った所得税とを合算し、株主の所得税率を適用して株主が本来支払うべき所得税を計算する。この金額を、法人段階で支払った所得税から差し引き、納税超過の部分を還付したのである。というのも、企業の所得税の税率は個人の所得税の最高税率と同じ水準にあった。こうした配当所得の二重課税の調整方式は、1939年所得税法において株主に控除creditを認めるというやり方に改正された。他方、企業に課せられるsuper-taxについても、二重課税の調整が図られた。1944年財政法および1945年財政法では企業の支払配当に賦課したsuper-taxが、企業の総所得に対して1ルピー当たり1アナで払い戻されることとなった。

その後、super-taxは二重課税の発生局面という位置づけに留まらず、租税政策としても活用されていった。1946年には内部留保の促進政策のために、総所得の30%および資本の5%の両方を上回る配当を支払った企業に対して、追加的なsuper-taxが課税されるようになった。行き過ぎた配当支払いに対する罰金とも言える形式を採ったことになる。

株主側では受取配当を含む総所得total incomeに対して累進税率が適用され、所得税が課税された。企業に課税されるsuper-taxはしばしば個人のsuper-taxの代替税であると見做されることもあった。配当は株主に分配され、また企業の内部留保もいずれは株主の手に渡るとされ、企業課税は個人課税の先払的要素を含んでいた。これは法人実在説を建前としつつ、実質的には法人擬制説を支持した課税様式といえる。インド租税調査委員会は、基本的に企業税の課税根拠は法人実在説に拠るとしたうえで、「個人課税に際し、個人の経済力を適正に見極めなければならず、法人段階で支払った税負担を加味して、個人は税負担を負うべきである」という、いわゆる法人実在説に基礎を置きながらも法人擬制説の立場からのみ要求されうる二重課税の調整を肯定した折衷的な見解を示していた。とすれば、なぜ一層のこと、法人擬制説に課税根拠を認めるという立場に統一しないのかという疑問が自ずと生ずる。その理由の一つは、民間企業はさておき、少なくとも公企業の場合、企業利潤からどの程度を株主に分配しあるいは分配せずに留保するのかをめぐる決定に、株主が参加することができなかったからである。<sup>7</sup>公企業は「株主の集まり」に擬制されえない点が認識されていた。

このような所得税およびsuper-taxに関する個人と企業間の統合問題に対し、カルドアの出した結論は単純かつ簡素なものであった。個人課税と企業課税を切り離し、企業が個人と同じ所得税を課税されるべきであるという従来の考えも棄却したうえで、利潤ないしは未分配留保利潤を

課税ベースにした単一企業税を導入するべきであるというものである。実は、これはインドの企業課税に対する課税根拠を根本から覆すに値するほどの概念的転換を伴う。「個人課税と企業課税を切り離す」ということは株主と企業との統合は古典的方式を採用することを意味し、その限りでは法人擬制説を離れ、法人実在説への収斂を示すように見える。さらに「企業が個人と同じ所得税を課税されるべきであるという従来の考えも棄却」ということは、法人実在説を取るにせよ、自然人であるヒトと企業とを差別的に課税上取り扱うことを暗に示す。

しかし課税ベースに関し、カルドア勧告では利潤と未分配留保利潤の二通りが提示された。利潤を採るか、あるいは未分配留保利潤を課税ベースにするかによって、企業税の理論的位置づけが変わりうる。利潤を課税ベースとするならば、完全な古典的方式に則することになる。他方、未分配留保利潤を課税ベースにするとなれば、同じ課税ベースに対する二重課税を排除した方式として理解することもできる。この場合、法人擬制説に基づいた未実現キャピタル・ゲインが実現されるまでの納税遅延に対して、政府に納める利子という解釈も有り得る。

こうした諸点を踏まえるとすれば、カルドア勧告は、従前の形式的には法人実在説に依拠しつつも、実際には個人と法人の部分統合の形式を税制に埋め込んだ、実質的な法人擬制説に則した企業課税の曖昧さを払拭し、法人実在説ないしは法人擬制説のいずれかの極に収斂するように理論的整理を行うという類の概念的転換とは言い切れない部分を含んでいる。少なくとも新たな企業税に未実現キャピタル・ゲインに対する利子という役割を期待するとすれば、課税対象を個人と企業間で重複は許すが、脱漏のないように課税ベースを分割する、という転換を図ったという捉え方もできるからである。また、従前の法人実在説および法人擬制説に関わる論議は納税主体の観点で課税の根拠ないし課税のあり方を捉えるのに対して、カルドアの考えは課税主体の観点から税源配分を問うものとして理解できるからである。

その意味でここでは、つまり個人所得税と企業税に関しては、公平性よりもむしろ財源確保が重視されたと見た方が良さそうである。繰り返すまでもないが、カルドア勧告の単一企業税では課税ベースに利潤を採用したとしても二重課税の調整が考えられていない。未分配留保利潤を課税ベースとする場合の税負担構造は、分配された利潤には配当所得への所得税で、内部留保により株価が上昇した時点で引き出される利潤には実現キャピタル・ゲインへの所得税で、両方とも株主が負担するようになっている。引き出されない利潤、すなわち未実現キャピタル・ゲインが実現されるまでの政府に支払うべき利子という意味から企業税が付加される。しかし単一企業の課税ベースとして利潤が選択された場合、税収確保の代償は個人所得税の過度なる包摂性による犠牲で払われることになる。

### 3. カルドアの構想する税体系

未分割家族と農業所得に起因するインドの税制の問題を考察する前に、カルドア勧告の複税体系について見ておこう。カルドアは個人とパートナーシップに対する現行所得税と super-tax を

単一の所得税に統合し、25,000 ルピーまでの所得に累進税を、それ以上の所得には比例税を課税し、極端に高い限界税率は租税回避や脱税に繋がることから最高税率については surcharge を含めて 45% に引き下げることが設計された。所得税を免れるために所得を資本に変えることが容易であり、そのため実現キャピタル・ゲインについては、個人の場合には 25,000 ルピー未満に軽減税率を適用し、他の所得と合わせて 25,000 ルピー超に対して比例税を、一方、企業の場合には事業利潤と同様に扱うこととした。

また super-tax の代替税として N 分 N 乗方式 quotient system の個人支出税を導入する。ただし、従前の super-tax は単一の所得税に組み込むという構想を前提にすると、新たな個人支出税は、これまでの super-tax を凌駕した、高所得層への重課を目的として設置される補完税であると理解しなければならない。そして個人支出税が補完税としての機能的性質を具備するからこそ、カルドアは家族構成員の規模を生活費に反映させるような方式を取って採用し、家計の生活費を支出税が直撃しないように配慮しつつ、高所得層の奢侈的消費を抑制することを租税制度設計において目論んだのである。

しかし同時に純資産税も導入することを検討していた。純資産税の新たな導入は、消費を抑制しつつ同時に貯蓄にペナルティーを科すことを意味し、カルドアの複税構想は矛盾以外の何物でもないのではないかという批判の余地を残した。この点に関してカルドアは、財産への課税は支出を抑制する支出税の利点を奪ってしまうという論議を想定し、また現に認識したうえで、そのような論議ならびに批判は正しくないとして反駁したのである。その真意は財産への課税は資産の減少、ひいては資産効果による支出の減少に繋がる。これと併行して、財産への課税は貯蓄を抑制することから支出の増加に繋がる。この双方向の効果が相殺し、高所得層の支出が極端な贅沢品の購入に向かわず、一定の範囲に落ち着き、投資へ向かう資金が確保されるというところにあった。<sup>8</sup>

次にカルドアが個人支出税に N 分 N 乗方式を採用することに拘泥した背景について見ておきたい。なぜならばそれは拘泥ではなく、用意された英断であったからである。N 分 N 乗方式はもともとフランスの所得税に導入されていた人的控除である。イギリスでは 1952 年に利潤・所得税王立委員会 Royal Commission on the Taxation of Profits and Income において扶養控除のあり方に関して論議が白熱した際に、N 分 N 乗方式は家族規模別の支出の違いに過剰に対応する傾向が指摘された。N 分 N 乗方式への制度変更は税収に響く、すなわち減収に繋がることは必然であり、利潤・所得税王立委員会はその導入に消極的であった。<sup>9</sup> そこで次善策として検討されたのが、他にもなくカルドア案 Kaldor's Scheme であった。これは家族規模に対応しつつもその程度を N 分 N 乗方式に比較して金銭的に圧縮したものであった。当時ヒックスは比例的な扶養控除の方が簡素であることを理由にカルドア案に賛意を示さなかった。<sup>10</sup> カルドア勧告は当然のことながら、当時のイギリスの扶養控除をめぐる利潤・所得税王立委員会での議論を踏まえていた。すなわち、先に見たようにカルドアの構想の中ではインドの個人支出税は所得税に代わる

基幹税という位置づけではなく、また所得税の補完税である super-tax の代替税という位置づけを超えて、super-tax を統合した所得税の補完税であったことから、カルドアの支出税における目的は、イギリスで控えめに提案しなげなかつた扶養控除を思い切つて、フランスの N 分 N 乗方式レベルで導入する。それによつて富者を選別し、一層の税負担を配分することにあつた。イギリスでは N 分 N 乗方式を中産階級のために導入しようとしてできなかった経験に基づきつつ、インドにおいて富者を確定するために敢えて利用しようとするものであつた。

カルドアによれば所得よりも支出の方が定義しやすく、免税にするべき消費と、支出税の課税ベースから除外できない消費の識別を明確にし、曖昧な領域を作らずに課税範囲を絞ることを可能とした。また所得は隠せたとしても消費を隠すことは簡単ではないという理解に基づき、支出税の租税回避や脱税は純資産税の課税ベースの捕捉と関わるように資産申告制度を導入し、支出税の税務行政上の税収損失は純資産税の税収増と釣り合いが保たれるようにするというのが眼目であつた。従前の累進的所得税がうまくいかなかつたのは資本利潤 capital profits を課税ベースから除外し、財産や事業からの発生利得が資本利潤やキャピタル・ゲインに変質するのを阻止できない点にあつた。<sup>11</sup> だからこそ、カルドア勧告は企業課税の両輪としてキャピタル・ゲイン税を導入し、贈与・遺贈も資産売却と同様に扱い、いわゆる資産移転を実現キャピタル・ゲインとして把握することを是としたのである。<sup>12</sup> また事業利潤を家族構成員に贈与し事業利潤に対する企業課税を回避する行為を阻止するために、一般贈与税も新たに設置するものとした。カルドア勧告の租税体系では所得税、個人支出税、純資産税、キャピタル・ゲイン税、一般贈与税のいずれかで不正確な申告があると、自己照査 self-checking を通じて各租税相互間で不正確な申告の所在を突き止め、その原因が白日のもとに晒される仕組みとなつていた。

しかし皮肉なことに、このように緻密な租税体系はカルドアが当初インドの税制改革について考へていた根本的課題を解決する方向とは正反対であつた。すなわち、カルドアは「発展途上にあるインドでは経済成長以上のスピードで、個人所得・資産の分布の不均一性が拡大する。大衆課税は少数の富者に対する累進課税を効率的な租税制度に組み込むことによってできるわけではない」としながらも、カルドア勧告の内容は大衆課税の基盤の形成を図ることよりも、むしろ富者に対する累進課税に重点をおいた租税制度を設計するものとなつていたからである。しかしその重点的租税政策でさえ、インドの未分割家族と農業所得の観点を中心に踏襲しきれたわけではなかつた。

#### 4. インドの税制の問題(2)—インドの未分割家族：財産所有形態と所得の帰属

周知のとおり、勤労所得は稼得者に帰属する。これに対して不労所得、いわゆる財産から得られる所得ははたして誰に帰属するのか。インドの場合、個人に加えて未分割家族の存在を考慮しなければならない。不労所得の源である財産には個人が所有する財産と未分割家族の財産があるからである。後者の法的保護の形態は州によつて異なり、所有権あるいは生存者財産権 survivor-

shipの形を取る。J. S. GulatiとK. S. Gulati (1962)はインドの未分割家族の財産所有と継承についてその伝統的な制度を明らかにしている。<sup>13</sup>ここでは彼らの研究に依拠しつつ、不労所得の帰属先の特定への影響を考察するうえで必要となる財産所有形態について見ておきたい。

未分割家族の財産には家族共同財産と個別財産があり、家族共同財産は未分割家族内における所有と継承の形態に直接関係する。さらに家族共同財産は先代継承財産と、これとは別に区分される、後に説明する coparceners の別立て共有財産とに分類される。そこでまず家族共同財産に即して見てみよう。

ヒンズー財産相続法はヒンズーの家族構成員間の財産継承を法的に規定するものであるが、地域によって異なる制度が採られた。ベンガル地方およびアッサム地方では the Dayabhaga Law を根拠にして the Dayabhaga system と呼ばれる制度が浸透しており、息子は誕生時点から財産の利益を手にするわけではなく、その父の死亡によって初めて相続人として、息子の権利が体现する。同法では生存者財産権という法原理は存在しない。ただし家族内に複数の男子が存在し相続人が決まっていない場合には、父の死亡時点において、まず相続財産共同所有 coparcenary が創設される。一般的に the Dayabhaga system では単独の相続人のみが家族共同財産の占有権を持ち、相続人は個別財産に対してと同じように先代継承財産についてもそれらを売却・譲渡する権限を有する。相続以前の段階で家族共同財産を分割してもらうことに繋がるような資格を息子には与えられていない。

一方、ベンガル地方やアッサム地方以外のその他の地方には the Mitakshara Law という相続法があり、それに基づいて the Mitakshara system が採られている。the Mitakshara Law ではすべての息子は誕生時点から父と共に、大家族の財産利益を均等共有し、生存者財産権によって財産を継承することになる。すなわち息子は家族共同財産の未分割利益を有するという事に留まり、いかなる時点においても息子が共同財産の一部を自分の取り分とすることに繋がらない。すなわち、家族共同財産の分割がなされるのではなく、ただ単に生存者財産権の時間軸上の仕切りがあるということの意味する。

大家族 undivided family には父と息子たちの他に、未婚の娘と直系尊属と彼らの妻たちが含まれる。coparceners は大家族の財産の利益を有する家族構成員のみを指す呼称である。the Mitakshara Law では息子のみが誕生時点から、父とともにこの coparceners となる。男子の孫および曾孫も誕生と同時にこの coparceners に連なることができる。coparceners はすべて家族共同財産の共同所有の資格を有し、通常、父または大家族の年配者が Karta として家族共同財産を管理する。そのため the Dayabhaga Law と異なり、家族共同財産を売却・譲渡するうえで、父の権限は制約されている。しかし他の coparceners が Karta のやり方に不満がある場合には、未分割家族の構成員に留まりつつ、家族共同財産を分割してもらい、coparceners の別立て共有財産あるいは個別財産を形成することができる。因みに個別財産は共同財産の範疇から外れるので、生存者財産権の対象とはならず、相続対象財産とされる。



## 5. 未分割家族と所得税

1950年代半ばのインドの税制改革は、<sup>14</sup> 未分割家族による複雑な家族共同財産の形態と表裏一体化した所得分割のインセンティブを払拭することはできず、所得捕捉・算定の一貫性の欠如も関与し、深刻な所得税収損失を見積もることができるほどであった。<sup>15</sup> すなわち Karta は家族のために使用されることが想定される家族所得について目的に従う限りにおいて十分な権限を有した。所得税制上、大家族の課税最低限は個人のそれよりも高く設定され、基礎控除も個人の場合の2倍であり、大家族を個人よりも配慮する設計になっていた。大家族がこうした課税最低限や課税最低限とは別に適用される基礎控除を超過するような高額の所得をなお有する場合には、前述したように、Karta が大家族の構成員である coparceners に家族共同財産の一部を分割するとすれば、部分分割された財産から生じる所得はもはや大家族の所得に包摂されなかった。財産分割は所得分割を意味したのである。所得分割によって課税所得が縮減すると、累進税率構造のもとで低い限界税率が適用され所得税の負担を減らすことが可能であった。<sup>16</sup> 事業形態のひとつであるパートナーシップは未分割家族が非家族構成員に出資すると、その所得は未分割家族の所得とされたが、家族構成員に出資する場合には財産分割とみなされ、出資してもらった本人は未分割家族内に留まりつつ、その所得は個人所得として取り扱われた。所得分割によって所得が課税最低限以下となり、所得税を納める必要がなければ、カルドア勧告では個人支出税を納める必要も生じなかった。

もっともカルドア勧告では財産分割には贈与税が賦課され、加えて贈与は資産譲渡・売却と見做され、これによりキャピタル・ゲイン税も賦課される予定であった。ただし、贈与税とキャピタル・ゲイン税に関しては、生存者財産権が出生によって与えられた場合、すなわち the Mitakshara system のもとで coparceners に加わることは、財産分割ではないという判断がなされ、贈与税およびキャピタル・ゲイン税は賦課されなかった。また the Dayabhaga system では家族共同財産の占有権が相続されるので、生前の財産分割がない限り、基本的には贈与税の賦課はなかった。したがって、未分割家族の財産形態のもとでは、一般贈与税とキャピタル・ゲイン税の創設は通常の財産継承形態を採る限り無力であった。もとより重要な点は、財産の分割がなされ、別立て共有財産あるいは個別財産が形成された場合に派生して生じる所得分割に対し、所得税の賦課が伝統的な財産継承の税収損失をどれほど相殺できるかにあったといえる。一般贈与税とキャピタル・ゲイン税の課税最低限が低い水準になれば、未分割家族の財産分割にも課税がなされなかった。

## 6. インドの税制の問題(3)—農業所得に対する課税権

インド憲法は国と州との間で課税権を分割し、1935年行政法 the Government of India Act によって排他的行政権を制定し、国は農業所得以外の所得に所得税を賦課することが可能であっ

た。逆言すれば、農業所得には国税が賦課されず免税であったのである（表1を参照）。また国は相続税と遺産取得税を課税することができたが、課税客体に農地が含まれなかった。こうした農業所得に対する国の租税優遇措置は一体いつ頃から、どのような背景のもとで始まったのか。1860年には農業所得にも所得税が賦課されていた。そして1886年以降、地代収入への地方レートが当時の所得税率よりも高かったために、このままでは農村部が相対的な重税を負担することは不可避的となる点が熟慮され、その結果、農業所得を国の所得税の課税ベースから除外することとなった。<sup>17</sup>1925年にインド租税調査委員会は「農業所得に対する所得税の免税は歴史的経緯から見ても理論的にも正当化されない。現時点では行政面と政治面から免税廃止に反対する声がある。農業所得以外の所得が査定され課税される際の所得税率を決定するうえで、同一人物の農業所得を配慮するべきであるという提案は十二分に妥当といえる。もっともそうすることが行政上実施可能であり、実際のところそうするだけの価値があれば、である」という見解を述べている。<sup>18</sup> 農業所得を除外して所得税を課税したところで、垂直的公平の規準にも水平的公平の規準にも合致しない。さらに農業所得を総所得に含めない弊害は他にもある。農業所得の規模にもよるが、実際のところ、1949年から1957年まで農業所得は国民所得の約50%を占め（表2）、国が国民所得の半分にしか所得税を賦課できない、厳密に言えば、所得税の課税ベースに取り込めない状態に置かれているということは、取りも直さず税収を挙げるうえで痛手であったのである。John Matthaiが委員長を務めるインド租税調査委員会の1955年の報告書では、農業所得に国税の所得税を課税しないことに対して批判的であった。同委員会は非農業所得と判別されるべき所得が農業所得の範疇に含められ、その結果、免税の扱いとされている点を問題視し、農業所

表1 インドの政府レベル別税種

国 税	州 税
所得税（農業所得を除く）	地租
法人税	農業所得税
関税	農地への遺産・遺産取得税
物品税（アルコールと麻酔薬を除く）	固定資産税
遺産税・遺産取得税（農地を除く）	鉱物権税
資産税（農地を除く）	物品販売・購買税
印税	酒税・麻酔薬物品税
終着税	消費財移入税
運輸・乗車税	電力消費・販売税
株式売買・先物税（印税を除く）	輸送税
新聞・広告販売・購買税	自動車税
州間物品販売・購買税	通行税
その他の税	職業税
	事業税
	雇用税
	奢侈品税
	人頭税

得の概念を整理している。<sup>19</sup>

こうした背景のもと、カルドアは農業所得への課税の道を模索していた。問題は現行の憲法規定であった。憲法改正をせずに農業所得へ課税できる手立てがあれば、国庫充足に寄与するはずであった。そしてカルドアは支出税こそがその役割に打ってつけであるという構想に確信を抱いていた。なぜならば農業所得から引き出して費消される支出に個人支出税を課税することは憲法規定に反しないことがわかったからであった。カルドアは「憲

法は支出税を国あるいは州に特別に課税権を付与するとは規定せず、農業所得から引き出して使われる支出は国によって課税されるべきでないと、どこにも明記していない。それゆえ個人支出税は、支出が引き出される源に課税するわけではないので違憲に相当しない」というポジとネガの両論理を展開した。<sup>20</sup>このようにして、農業所得からの支出に関しても個人支出税の課税ベースに入れられ税額が算定されることが想定された。カルドア勧告では基礎控除が家族構成員1人につき10,000ルピーとし、基礎控除後の消費支出額はN分N乗方式で算定され、家族規模が大きいほど支出税の課税最低限は高くなる設計が示された。そのため、農業所得あるいは農業以外の所得に関わりなく、極めて高い所得階級にのみ支出税は課税されることが予想された。カルドアの支出税はカルドア案自体を取ってみても、農業所得の所得税免税を実質的に払拭するには程遠かった。しかし、その意味で、カルドアの支出税には限界があったと評価してしまっただけではたしてよいのであろうか。

## 7. 農業所得と個人支出税の役割

そこで農業所得への税負担が他の所得に比べて、支出税が補足しなければならないほど軽微な水準にあったのか否か、直接税と間接税という対立軸に加えて、国税と地方税という対立軸、さらに所得という税源から考察しておきたい。

Goode (1956) では国税である間接税負担の総消費に対する比率を取り出し、低所得層ほど自家消費、物々交換を通じて非貨幣的取引の割合が高いことに起因して、間接税負担は緩慢な累進性を有することを明らかにしている。Goodeの分析を踏まえるとすれば、国税である所得税が累進税であったことから垂直的公平の基準を満たすと見られなくもない。しかし、国税が農業所得を免税とすることから派生して、農村部のプランテーションを営む富農への税負担が国税に関する限り、公平性の基準を満たさず、また農業所得が農村部に偏在することから、農村部の国税負担は都市部に比べて相対的に軽かったと見られる。そうした見通しは立つものの、国税と

表2 インドの国民所得(名目)

(単位: Rs. crores)

年	国民所得 [1]	農業 [2]	[2]/[1]
1949-50	9,010	4,490	49.8%
1950-51	9,580	4,890	51.0%
1951-52	9,970	5,020	50.4%
1952-53	9,820	4,810	49.0%
1953-54	10,480	5,810	55.4%
1954-55	9,610	4,850	50.5%
1955-56	9,990	4,530	45.3%
1956-57	11,410	5,690	49.9%

(原資料) C. S. O. Estimates of National Income.

(出所) M. H. Gopal (1959) p. 281, Table I-A より抜粋.

表3 所得階級別所得税 1951-52

所得階級 (ルピー)	個人			未分割家族			未登録企業とその他組織			企業		
	1件あたり所得税 (ルピー)	査定件数	所得税 (1,000ルピー)	1件あたり所得税 (ルピー)	査定件数	所得税 (1,000ルピー)	1件あたり所得税 (ルピー)	査定件数	所得税 (1,000ルピー)	1件あたり所得税 (ルピー)	査定件数	所得税 (1,000ルピー)
5,000	93	256,579	23,939	106	12,820	1,356	111	10,696	1,187	468	3,505	1,640
10,000	334	187,191	62,472	359	30,873	11,070	401	7,458	2,991	1,878	1,300	2,441
25,000	1,636	79,674	130,385	1,729	16,848	29,131	1,821	3,595	6,546	4,233	1,741	7,369
50,000	6,619	17,025	112,683	6,559	3,734	24,491	6,642	924	6,137	9,329	1,182	11,027
100,000	15,816	5,062	80,061	15,595	1,043	16,266	16,133	331	5,340	18,892	1,058	19,988
200,000	34,778	1,417	49,280	34,421	304	10,464	33,258	151	5,022	36,404	742	27,012
200,000以上	120,022	591	70,933	101,250	128	12,960	81,012	171	13,853	341,852	1,233	421,503

(出所) John Matthai, *Report on the Taxation Enquiry Commission 1953-54*, Vol. II, pp. 384-385 より作成。

表4 所得階級別農業所得税

(単位 金額 ルピー)

所得階級	Bihar	Assam	West Bengal	Orissa	Uttar Pradesh	Hyderabad	Travancore Cochin
5,000	164	164	164	163	219	109	164
10,000	633	555	555	373	688	422	633
25,000	3,914	3,836	3,367	2,717	3,031	2,931	3,758
50,000	12,352	10,086	9,617	13,186	10,469	7,636	12,664
100,000	34,695	22,586	22,117	43,811	32,968	17,046	37,039

(出所) John Matthai, *Report on the Taxation Enquiry Commission 1953-54*, Vol. III, p. 202 より作成。

いう観点を離れ、所得という税源そのものについて国税と州税のそれぞれの税負担を比較すると(表3と表4)——因みに国税は件数の多さが所得税額に影響を及ぼす側面を除去するために所得税額を査定所得件数で除した1申告あたりの所得税額を算定した数値を示してある——同一の所得階級において前者の国税よりも後者の州税の方が重課となっていたことを否定できない。つまり農業所得以外の所得に対する所得税の方が農業所得に対する所得税よりも軽課ではなかったとは言えないのである。農業所得税は州税であるため、州によって基礎控除と税率が異なる。とはいえ、所得が5,000ルピー未満の階級でさえ、農業所得者とそれ以外の所得を稼得する個人および未分割家族とを比較すると、農業所得に対する所得税(州税)の方がそれ以外の所得に対する所得税(国税)よりも重い。

課税主体が国税と州税で異なるので、国税の観点から見れば、カルドアが言及するように個人支出税によって農業所得からの支出に賦課することに意味があるが、所得に対して公平な税負担が配分されているかという視座から見てみると、むしろ農業所得以外の所得からの支出に課税する側面こそが評価されるべきであろう。

カルドアは農業所得に関する確かなデータがないとして農業所得への課税のあり方に慎重でなければならぬとしていた。だとすれば、農業所得から費消される支出に支出税を課税するに際しての課税の程度ならびに課税の妥当性をも含めて、将来的検討に付すべきであったのではない

だろうか。

## むすび

日本ではシャウプ勧告は単なる税制改革の指針を供するに留まらず、1949年に政府の税制改正案として国会に提出された。シャウプは、占領下にある日本がほぼ無修正でシャウプ勧告を受け入れ国会の議決を通過すると見ていた。そして占領政策が終了し、日本の主権が回復した時点で日本の税制がどのように変容していくのか、あるいは何が残るのかに関して関心を持っていた。シャウプ勧告は所得税に関して源泉徴収方式（給与所得）を中心に据えて、申告納税方式を採る事業所得の稼得者の納税倫理の回復による税収の増加を見越していた。

これに対してカルドア勧告を受け取ったインドは独立国であり、カルドア勧告の通りに提案し、提案通りに決議する必要は全くなかった。自国の実情に合うように提案内容を変え、政治過程を通じて最終的に法制化する権限を有していた。そのため、たとえば支出税法はカルドア勧告から乖離し、カルドアが想定した納税者見積り数をはるかに下回り、税収も当初見積り額に到底及ばなかった。税負担構造を変え、増収に繋がるような税制改革の断行は困難であり、既得権益化した社会構造を再構築することに繋がらなかった。農業所得を含む所得を課税ベースとする所得税を国税として賦課することは1970年代に入った後も依然として上位政府の目標であった。

## 注

- 1 本稿は神奈川大学在外研究の成果の一部である。執筆に際し、イギリスのケンブリッジ大学キングズ・カレッジが所蔵するカルドアの関係資料を閲覧させて頂いた。Prof. Martin Daunton, Prof. Tony Thirlwall, Dr. Patricia McGuireならびにアーカイブ・センターのスタッフの方々のご厚意とご支援に謝意を表す。
- 2 A. Ghosh (1962) p. 62, 篠原章 (1984) p. 81.
- 3 Kaldor (1956) 財務省書記官 H. M. Patel による 1956 年 6 月 16 日付け Preface を参照。
- 4 John Matthai (1955)
- 5 Letter of Transmittal from Kaldor to Shri C. D. Deshmukh, Minister of Finance, NK/9/2, King's College, Cambridge, UK.
- 6 Letter from Nehru to Kaldor, No. 3270-PMH/58, NK/9, King's College, Cambridge, UK.
- 7 Kaldor (1956) op. cit., p. 146.
- 8 Kaldor (1956) op. cit., pp. 81-82.
- 9 Personal Taxation Committee, *Minutes of the Ninth Meeting*, 26<sup>th</sup> November 1952, NK/8, King's College, Cambridge, UK.
- 10 Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, *Minutes of the Fourth Meeting*, 16<sup>th</sup> October 1952, NK/8, King's College, Cambridge, UK.
- 11 Kaldor (1956) op. cit., p. 44.
- 12 Kaldor (1956) op. cit., p. 50.
- 13 Gulati and Gulati (1962) Chapter 1, pp. 1-6.
- 14 1956年にキャピタル・ゲイン税, 1957年には純資産税と支出税, 1958年に贈与税が創設された。
- 15 Ibid., p. 7, pp. 75-85.

- 16 Ibid., p. 10.
- 17 John Matthai (1955) Vol. II, Chapter I, p. 3.
- 18 Ibid., Vol. III, Chapter III.
- 19 Ibid., Vol. II, p. 46 および Vol. III, p. 199.
- 20 Kaldor (1956) op. cit., p. 84.

#### 参考文献

- Cutt, James, *Taxation and Economic Development in India* (New York, Washington, London; 1969)
- Eigner, Richard M., "Indian Income, Wealth and Expenditure Taxes: Integration and Administration", *National Tax Journal*, Vol. 12, No. 2 (1959)
- Ghosh, A, *Indian Economy: Its Nature and Problems* (Calcutta; 1962)
- Goode, Richard, "Report of the India Taxation Enquiry Commission", *National Tax Journal*, Vol. 9, No. 2 (1956)
- Gopal, M. H., "Towards a Realistic Tax Policy for India", *Indian Economic Journal*, Vol. 6, No. 3 (1959)
- Gulati, J. S. and K. S. Gulati, *The Undivided Hindu Family: Its Tax Privileges* (New York; 1962)
- Kaldor, Nicholas, *Indian Tax Reform Report of a Survey*, Department of Economic Affairs of the Indian Ministry of Finance (New Delhi; 1956)
- Matthai, John, *Report of the Taxation Enquiry Commission 1953-1954*, Vol. I-III, Ministry of Finance (Dept. of Economic Affairs), Government of India, (Delhi; 1955)
- 西村久 (1960) 「インド所得税, 純資産税, 支出税について—その統合と行政上の諸問題—」山口大学東亜経済学会『東亜経済研究』4巻2号, pp. 210-237.
- 篠原章 (1984) 「インドの支出税」成城大学経済学会『成城大学経済研究』87号, pp. 79-103.