

途上国における間接課税の意義と「非包括的」付加 価値税の可能性（その1）

朴, 源

<https://doi.org/10.15017/3000028>

出版情報：経済論究. 80, pp.145-170, 1991-07-26. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

途上国における間接課税の意義と 「非包括的」付加価値税の可能性（その1）

朴 源

目 次

- I はじめに
- II 途上国における租税評価の基準
- III 途上国における間接課税の意義（以上、本号）
- IV 間接課税の諸形態と途上国の選択（以下、次号）
- V 一般売上税の諸形態と「非包括的」付加価値税の可能性
- VI おわりに

I はじめに

途上国の租税体系を先進国のそれから区別し得る最も大きな特徴といえ、間接税¹⁾の比重が相対的に高いことであろう。途上国の租税体系における間接税の優位は、昔も今も変わらないし、将来の変化を予想するに足りる特別な理由も見当たらない。

ところで間接税は、累進的な租税負担という「広く受け容れられた (widely accepted)」租税原則に合致しないとの理由で、しばしば非難の対象になってきた。途上国が税収の多くをこのような間接税に依存している原因をめぐっては、脆弱な税務行政に束縛されての仕方ない妥協とか、あるいは「公平」を軽視した選択、といったことで一応の説明がなされてよいのかも知れない。しかしそれが全てであろうか。途上国の間接課税をより積極的に評価することはできないだろうか。本稿に直接の出発点を提供したのはこのような疑問である。

加えて、最近における以下のような動向も、途上国の間接課税に関する研究

にさらなる興味を注がずには置かなかった。第一は、所得課税が期待したほどには公平でなかったのではないかという認識から、あるいは重い所得課税が経済停滞を加重させてはいないかという懸念から、消費課税を見直す動きが現われた点である。こうした見直しは直接消費課税と間接消費課税の両面からなされたが、とりわけ後者は、途上国の経済成長を考える上で示唆するところが大きいと思われる。第二は、一般的な (general) 消費課税かそれとも選択的な (selective) 消費課税かをめぐって、活発な論議が交わされた点である。間接税の望ましい形態に関する一般的な考え方は、消費者選択における中立性 (neutrality) を重視する立場から一般税を支持するものであろう。これに対して、最適課税論の立場から、あるいは低廉な税務行政費で多額の収入を確保し得るとの主張から、選択税を支持する見解が台頭した。途上国における望ましい間接課税の形態を考える場合は、とりわけ後者の議論に関心が引き付けられるところである。第三は、第二の議論とは裏腹に、先進国における付加価値税の成功に刺激されて同税を導入した途上国が相当の数に及んでいる点である。最も歴史の浅い形態の租税であるこれが、途上国において実際にどのように機能しているであろうか。あるいは、途上国はこれにどのような機能を期待することができようか。これらも綿密な検討に値する事項であろう。

以上のような問題意識から途上国の間接課税を評価しようとする本稿は、以下のような構成を持つ。

租税を評価するために不可欠な予備的作業は、何らかの「基準 (criteria)」を確立することである。そしてその基準は一国のかかげている目標から導き出されよう。II では、途上国の至上の目標は「開発」にあり、またその過程の中で公共部門が中心的な役割を演じるものと考え、「収入生産性 (revenue productivity)」を第一の基準に据える。また、第二の基準として民間部門に対する「効率 (efficiency)」を導き出すが、この用語は、「伝統部門 (traditional sector)」の近代化を促す「インセンティブ」と、「近代部門 (modern sector)」の内部に対して正常な発展を保障する「中立性」の両者を含むものとして使われる。

次に、租税の評価は常に他の租税との比較の観点でなされねばならない。III

では、途上国ないしは途上段階での間接税に対する相対的に高い依存を経験的(empirical)・歴史的視点から確認した後、所得税などの他の租税から多くの収入を獲得し得ない原因を究明する。と同時に、間接税を、Ⅱで導き出した基準を最も成功的に満たすという意味で、開発に最も適した租税として積極的に位置づける。

ところで、間接課税といってもその形態は多様であるから、それぞれの形態について具体的に分析する必要がある。Ⅳでは、間接課税の主要形態、つまり関税、個別消費税および一般売上税について、それぞれの機能を開発の進展に照応させながら検討していく。その結果、三税がそれぞれ異なった機能を果たしていることに注目し、一つの形態への一本化ではなく、各税の機能に応じた、均衡の取れた併用を主張する。

また、一般売上税の形態も多様であるから、それについても立ち入った分析を加える必要がある。それを検討するⅤでは、最近における途上国への付加価値税の波及を重視し、主に付加価値税に議論を集中する。その際、途上国で実施されている付加価値税の殆どが製造段階に限定されているにもかかわらず、それを小売段階まで拡張された付加価値税と全く同一の用語で分類している慣例に注意が促される。そこで、小売段階を含まない付加価値税を「非包括的」付加価値税として位置づけ、途上国におけるその可能性を探ってみる。

注

- 1) 直接税と間接税の定義問題がしばしば論争的になっているが、その論争に加わることは本稿での関心の外にある。本稿でいう間接税とは、如何なる定義が与えられるにせよその定義が間接税に分類することを意図している租税、つまり財とサービスに課される租税を指す。財とサービスに課される租税は、生産、販売、移転、賃貸、ならびに物品の引渡しおよびサービスの提供に課される全ての租税を含む。なお、直接税と間接税の様々な定義に関しては、佐藤進・伊東弘文『入門租税論』三嶺書房、1988年、31頁、53頁、および157—58頁（いずれも伊東稿）を参照。

II 途上国における租税評価の基準

II. 1 途上国と開発の過程——効率

一般に「開発途上」と称される経済においては、「伝統部門」が支配的である¹⁾。主として農業部門に代表される伝統部門は、次々と生み出されてくる余剰労働力を固定的な土地に過剰につき込んだ結果、低生産性に喘いでいるのが常である。これを特徴づけて通常用いられる用語法が、「労働過剰経済」ないしは「低水準均衡経済」であろう。このような伝統部門が「貧困の核」として根強く存在しているため、途上国の所得水準は総じて低い²⁾。

しかし途上国においても、先進国で広く用いられている知識、技術、制度などを部分的ながらも受け入れた「近代部門」の存在——それがいかに微々たるものであれ——を認めることができる（この部門が全く存在していなければ開発途上という用語はおそらく不適切であろう）。主として工業部門を中核とし、利潤極大化を行動基準として拡大再生産を続ける近代部門は、共同体原理（comunality principle）に基づいて行動する伝統部門とは全く異質的である。

開発の完遂——これが途上国の宿願であると本稿は仮定している——を牽引する潜在力は、このような近代部門に見出すことができよう。すなわち第一に、近代部門は、伝統部門の余剰労働力を吸引しながら高い生産性を以て拡大再生産を続け、経済全体に占めるその比重を次第に増大させていく。そして第二に、このような近代部門の拡大＝工業化の進展は、農村での賃金上昇と農業投入財の価値低下を伴い、高生産性農業＝農業部門の近代化をもたらす。この二つの過程を重層的に交錯させながら二重経済を解消し、有機的な産業連関を持った真の国民経済を築きあげるのが開発であり、その量的な表れが所得水準の上昇＝経済成長であろう³⁾。

開発をこのように捉えるとき、その過程の中で租税が果たし得る一役割として、開発へのインセンティブの提供を考えることができよう。つまり、近代部門の順調な拡大のためには、企業の投資意欲を掻き立てる一方、伝統部門から近代部門への資源（人口を含む）の移動を促さなければならない。これは、敵

密な意味での効率＝中立性の拡大解釈ともいえるようなものである。なぜなら、中立性というものは市場の持つ自律的な調整力を信じパレート最適への障害を取り外すものであるが、そうした「完全」な市場を持たない途上国としては、相対価値を積極的に歪めて人為的にパレート最適へ向かわせることが要求されるからである。

しかし開発がある点を越えて進行すると、インセンティブの必要性は次第に薄れていくであろう。無論、近代部門への資源の移動と開発に特に肝要と思われる産業の成長とに対しては、引き続きインセンティブを与える必要がある。しかし、利潤動機に基づいて行動する近代部門の内部に対しては、公正な競争を通じて正常な成長がなされるよう、中立性を維持することが要求されるのである（この点はIVとVでより深く取り上げられる）。

ところでこの効率（インセンティブと中立性）の基準は、途上国にとってはあくまでも副次的な基準でしかありえない。途上国の租税政策の軸に据えるべき基準は、これから検討する途上国の支出圧力から導き出されるであろう。

II. 2 支出圧力

戦後における開発政策の流行に端的に示されるように、途上国における開発の主導権は主として政府部門によって握られ、いわゆる「上からの工業化」が推進されてきた。発展の初期段階においては、民間の企業家がリスクの多い新しい投資に積極的に参入していくに必要な知識と資源を欠いているため、政府の開拓者的指導性が特に必要となるのであろう。

無論、政府による開発の主導が常に明るい結果をもたらしたわけではなかった。例えば、輸入代替工業化政策を採用した多くの国々の工業化は、ある時点以降、明瞭な停滞期を迎えている。その原因としては、国内市場の狭小さを度外視したこと、手厚い保護の下で企業家が生産性の向上を怠ったこと、そして最も重要なのは、資本集約的な生産方法を助長したあげく伝統部門の過剰人口を近代部門へと誘導する雇用吸収力の強い産業が育たなかったこと、などが考えられる。これとは対照的に、輸出指向型政策を取った国々の工業化はかなり成功的な段階に達している⁴⁾。これを考えると、「市場の失敗」に代わる新たな

失敗、つまり「政府の失敗」ないし「計画の失敗」なるものを想定することもできようが、しかしそれはあくまでも開発計画の失敗であって、政府による開発の主導そのものを否定する力は持たないといえる。

開発を曳航すべく政府の役割は、開発計画の策定のみ限定されず、計画実行の面においても大きな比重が割り当てられることになる。初期段階における民間企業家の低い投資意欲を鼓吹するためには、インフラストラクチャーの整備が重要である。道路、港湾、上下水道、消防、電力供給などのインフラストラクチャーは、あらゆる生産活動の基盤となるものである。こうしたハード・インフラ（物的基盤）に加えて、法律制度、商慣習、金融制度などのソフト・インフラ（制度的基盤）の確立も、近代部門の成長と波及には欠かせない。途上国政府はこうしたインフラの整備を、ほとんど無の状態から先進国よりもはるかに短い期間に達成しようとしているのであるから、それに必要な資金は莫大なものとなるであろう。途上国の支出圧力は産業経済費の方面から最も強力に現われる。

さらに、人的資源開発の問題をあげることができる。胎動する近代部門はそれにふさわしい知識を身につけた高い質の労働力を必要とするが、伝統部門から放出されたばかりの労働力はそれを満たしていない。彼らに識字や算術などの必須的な素養とともに職業上の基礎的な知識を習得させることは、政府の任務であるに違いない。また、こうした就学・就労活動が円滑に行なわれるためには、国民が健康でなければならない。人的資源の開発に伴う支出圧力は教育費と保健衛生費の両方から現われる。

こうした途上国の支出圧力の一部は、表 1 と表 2 からはっきり読み取ることができる。先進国と非産油途上国との経費構造の相違を目的別分類によって示した表 1 をみると、産業経済費の比重は途上国が 24.9%，先進国が 11.3%，教育費の比重はそれぞれ 10.9%，5.4% と、途上国の比重が先進国のそれをはるかに上回っているのである。また、経済性質別分類を示した表 2 に表れる最も大きな特徴は、移転支出の比重は先進国の方が相対的に高いのに対して、資本支出の比重は途上国の方が相対的に高いことである。これらのことは、途上国政府が、開発において中心的な役割を演じることを期待された結果、担わざる

表1 中央政府支出の目的別分類（1978—80年平均）（単位：％）

区 分	非産油途上国 (92カ国)	先進国 (21カ国)
軍事費	14.0	13.9
社会保障費	18.0	37.6
教育費	10.9	5.4
保健衛生費	4.8	11.7
住宅費	2.3	2.5
産業経済費	24.9	11.3

(注) 会計年度。加重平均。場合によっては、1978—80年平均でなく、1977—79年平均が取られた。

(出所) Prest, *Public Finance in Developing Countries*, 1985, p. 18.

(原資料) IMF, *Government Finance Statistics Yearbook*, 1982.

表2 中央政府支出の経済性質別分類（1978—80年平均）（単位：％）

区 分	非産油途上国 (92カ国)	先進国 (21カ国)
経 常 支 出	36.0	27.2
移 転 支 出	29.9	55.9
利 子 支 出	8.1	7.0
資 本 支 出	16.6	6.2
貸付金マイナス償還金	9.8	3.6

(注) (出所) (原資料) 表1に同じ。

を得なくなった支出圧力の性格を傍証している。なお、上で指摘した保健衛生費からの支出圧力は表1には表れていない。これに関しては、支出圧力に見合った十分な収入を確保できなかったため、絶対的に不足している収入をより差し迫った分野である産業経済費と教育費とに重点的に配分した結果である、と推論してよからう。

ところで途上国の支出圧力は、より根本的な要因、つまり急激な人口増加を抜きにしては語れない。上記三者は、開発との関連で政府支出において何等かの質的向上を図るものであった。しかし人口が増加すると、それまでと同じ質のサービスを提供するためにも、政府支出は増加せざるを得ない。

要するに、人口増加に伴うサービスの量的拡大と開発を推進すべくサービスの質的向上とを同時に追求せねばならない状況から、途上国政府は強大な支出圧力の重圧にさらされているのである。

II. 3 租税負担率

このような強い支出圧力は、支出が収入をリードするという財政理論の通念からすれば、支出圧力に相応する高い租税負担率に帰結するはずである。しかし表3が示すように、途上国の租税負担率は先進国のそれに比べて相対的に低い水準で推移している。これを以て途上国の支出圧力はさほど大きなものでないと言断し、政府部門の過度な膨張を懸念する見解も現われよう。支出圧力を分析する際はこのように、収入または支出の時系列的動向を問題にするのが普通である。しかしそれらの数字に現われてくるのは、あくまでも実際の支出であって、支出を促す圧力それ自体に関しては部分的な指標でしかあり得ない。しかし残念ながら、圧力それ自体を明確な数字を以て示す方法は存在しないため、本稿ではやや推論に基づく方法を取らざるを得なかった。この方法から生じる誤謬があるとしても、租税負担率をめぐる情性的な解釈から生じるそれに比べれば無視できるほどのものであろう⁵⁾。支出が収入をリードするという通念は、途上国の場合においてはほとんど全く分析力を失ったものとなろう。途上国の低い租税負担率の背景は逆に、支出面ではなく収入面を見る場合よりはっきりした姿を掴むことができる。

表3 GDPに占める租税収入の比率 (単位：%)

区 分	1977年	1978年	1979年	1980年	1981年	1982年	1983年
先 進 国	32.2	32.0	32.0	32.8	33.3	33.7	33.1
非産油途上国	21.3	21.6	21.5	21.9	21.5	22.0	21.8

(注) 加重平均。原則として、地方政府も含む。

(資料) IMF, *Government Finance Statistics Yearbook*, 1987.

これを理解するために、「課税ベースの大きさと政治的、経済的および行政的な諸考慮とが種々の租税の潜在的な収入高を決定し、税務行政の実効性が実際の収入高に影響する」⁶⁾ というデューの一言を借りよう。すなわち租税収入高は、第一次的にはその経済に既に与件として与えられている課税ベースの大きさによって規定される。次に、その課税ベースに対してその経済の諸事情に関する考慮（具体的には、税法に示される課税標準、税率、租税特別措置など）を加えたものが潜在的な収入高を決定する。この潜在的な収入高を損なわ

ないためには税務行政に実効性が求められるわけで、最後に決定される実際の収入高は税務行政の実効性の程度に左右されるのである。より単純化していうと、租税負担率は課税ベースの大きさによってある上限が設定されるが、その上限にどの程度まで近似し得るかは税務行政の実効性に左右される、ということになる。

支出圧力がいかに強くても、課税ベースが狭小で税務行政が貧弱であるために租税負担率が低い水準に止まる、ということが途上国の実態であると考えられる。実をいうと、途上国の低い租税負担率はこの命題でほぼ完全に説明されるわけで、これを裏付けるものとして、いわゆる「課税努力指数 (tax effort index)」に関する一連の研究をあげることができる⁹⁾。

各国の租税負担率の相違が意味するのは一体何か、ないしは途上国に租税負担率を引き上げる余地は残されているか、ということに興味を抱くこれらの研究は、まず各国の実際の租税負担率 (actual tax ratio) をタックス・ハンドル⁸⁾ の代理変数に回帰させることから始まる。次に、こうして得られた回帰方程式に各国のデータを代入することによって予測された租税負担率 (predicted tax ratio) を得るが、これは通常、課税能力 (taxable capacity) と呼ばれている。課税努力指数とは、一国の実際の租税負担率を課税能力で除することによって得られる値である。

そこで、課税努力指数が1を上回る国は自国の課税能力以上の過度な課税努力をしており、逆に1を下回れば課税努力を怠っている、といった評価を与えるのである。しかしもう少し冷静に考えると、このような統計的な結果に対して果たして規範的な意味を持たせることができるか、という疑問が生じる。つまり、ある国の課税努力指数の1からの乖離は、その国だけが自国の課税能力を正常に利用していて、サンプルに集められた他のすべての国々はそうしていない、という可能性も含んでいるのである。また、一国の租税負担率の水準は、単にその国の政府の「努力」だけでなく、経済的、政治的および制度的諸特徴をも反映しているといわねばならない。これらの見解⁹⁾ を取り入れて最近では、「課税努力指数」という用語の代わりに、「国際租税比較指数 (international tax comparison index, ITC index)」(以下、ITC 指数とする) とい

うより中立的な用語が用いられている¹⁰⁾。

この回帰分析の説明変数（タックス・ハンドルの代理変数）に採用され統計的に意義があると認められたものは、一人当り所得、経済の開放度（GNP に占める外国貿易の比重）、GNP に占める鉱業の比重、GNP に占める農業の比重などである。このうち前三者は租税負担率の水準と正の関係にあることが確認された。一人当り所得は、それ自体が経済の発展段階とかなり強い結びつきを持っており、先進国の相対的に高い租税負担率と途上国の相対的に低いそれとがそのまま反映されたものであるといえる。従ってこの変数は、途上国のみによって構成されたサンプルで回帰させるとその説明力を大幅に失う。次に、外国貿易は大量の貿易品が限られた数の税関を通ることから、また鉱業は埋蔵鉱物の採取が大規模の企業によって運営されることから、すぐれたタックス・ハンドルとなる。これらは途上国だけのサンプルで回帰を行なうとその説明力を増す。これらに対して、農業の比重は租税負担率と負の関係にある。農業部門は、税務行政的な理由から、そしていくつかの国々においては政治的な配慮から、最も課税しにくい部門として現われるからである¹¹⁾（この点はⅢで詳論される）。

ここで、途上国に関する本節の冒頭での議論をもう一度思い起そう。そこでは途上国を、農業部門を中核とする伝統部門が支配的な経済、と定義した。貨幣経済が浸透しておらず、所有権も不明確な農業部門が課税しにくいことは直観的にも十分推測し得ることであるが、この推測の正しさが ITC 指数に関する諸研究によって証明されたのである。このような農業部門が他産業に比べて圧倒的に優勢である途上国は、デューのいう「潜在的な収入高」に厳しい制限が加えられる。

途上国においてはさらに、税務諸政上の能力が脆弱であるためこの「潜在的な収入高」をも十分に利用することができず、「実際の収入高」はそれをはるかに下回ることになる。税務職員は数的に不足しており、経験もなければ、適切な訓練も与えられていない。しかも不十分な報酬は、彼らを不正腐敗に駆り立てるであろう。しかし、途上国における税務行政の実効性の希薄さは、税務職員の責任だけに帰せられないところもある。納税者は税に関する知識が欠乏

しており、記帳の習慣も確立されていない。また、成功的な税務行政に不可欠な協力者となるはずの裁判所は、法的強制力を発動する意志をほとんど備えていないのである。

II. 4 小括——収入生産性

さて、以上の議論を整理しながら、途上国において種々の租税を評価する際に最も重視されるべき基準を導き出してみよう。本稿で課題としている途上国は、伝統部門が支配的であり、開発を挙国的な目標としてかかげている国であった。そして開発は、胎動し始めた近代部門が伝統部門の余剰労働力を吸収しながら、経済全体に占めるその比重を次第に増大させていく過程であると考えた。しかし、発展の初期段階における近代部門は開発を牽引していくにはあまりにも虚弱すぎるため、それに代わって政府が開発を索引していかねばならない。基本的なサービスの提供に加えて開発も推進していかねばならないとすると、途上国政府が膨大な支出圧力に悩まされるのは必至である。しかし、途上国における租税収入はこの期待に答えていない。ここで、途上国政府を縁取っている枠組みの条件ともいうべきものを導き出すことができよう。すなわち、強大な支出圧力と低い租税負担率との間の懸隔、がそれである。

この懸隔は、借入によっても埋めることができ、また現に少なからずの部分がそれによって埋められている。しかし借入は、その経済効果と利用可能性とを考えるとあまり歓迎できるものではない¹²⁾。支出圧力と租税負担率との間の懸隔を埋める最も本来的な手段は、やはり租税でしかなかろう。従って途上国は、収入生産性に富んでいる租税を見出だしそれを租税体系の中枢に据えなければならない。収入生産性——これが途上国において最も重視されるべき租税評価の基準なのである¹³⁾。

ところで、一般の租税理論で重視されているが、ここでは取り上げていない主要な原則ないし基準に「公平」と「簡素」がある。まず「公平」についてであるが、とりわけ「垂直的公平」の確保を重視する背景には、望ましい分配状態を実現しようとする考え方があると思われる。ところが、再分配と開発はそう簡単に両立させ得るものではない¹⁴⁾。本稿では、開発を焦眉の急としている

途上国を対象としたため、「公平」は他の基準（収入生産性と効率）を満たしてはじめて意義を持つという立場に立った。先進国はタックス・ハンドルの豊富であるため、つまり収入中立的な租税の選択肢をいくつか持っているため、「公平」を重視する「余裕」に恵まれている。しかし、途上国が「公平」を最優先の基準にして種々の租税をふるいにかけるならば、何も残らないか、あるいは残ったとしてもその収入は僅かなものになるであろう。

次に簡素は、容易な税務行政と低廉な納税協力費とに分けて考えることができる。これら二つを独立した基準として他の基準と同列に位置づけることもできようが、本稿ではそのようなアプローチを取らない。他の基準は理論上の基準であるのに対して、容易な税務行政と低廉な納税協力費は実際的な基準であるとみるからである。例えば理論的には、包括的所得税であれば公平を、そして付加価値税であれば消費者選択における中立性を、いかなる国においても満たす可能性がある。しかし、租税の持つ公平または効率の潜在的な可能性を現実の世界においてどの程度まで実現し得るかは、それぞれの国の税務当局の実行能力と納税者の租税に対する理解力とに依存するところが大きい。つまり、税務行政の実効性は租税の潜在的な可能性を割り引くデフレーターである、と考えてもよからう（この見解は上に引用したデューの立言とも一致する）。こうした方法は、税務行政の実効性に乏しい途上国の場合において特に有効であると思われる。

注

- 1) 以下で展開される二重経済的發展論は、渡辺利夫『開発経済学——経済学と現代アジア——』（日本評論社、1986年）より多大な示唆を得た。
- 2) 諸国を分類するに当っては、ある一定水準以下の一人当たり所得を有する国々を「開発途上国」とする方法が長い間定着してきている。この方法は、様々な問題点を内包しているにもかかわらず、単純明快な判断基準を提供してくれるためとりわけ実務家（世界銀行、IMF など）の間で好んで使われてきた。しかし、世界銀行の *World Development Report* の各年版を見ると、この「伝統的」な方法の大雑把さから生じた苦悩の一端を窺い知ることができる。先進国と途上国を分ける境界（所得水準）は持続的に上方修正され、1978年からは、両極化の進んだ開発途上国を「低所得国」および「中所得国」というサブ・グループに細分類するに至った。さらに1988年からは、「開発途上国」という用語はついに姿を消し、「低および中所得国」という用語が

それを取って代った。本稿では、途上国を質的に捉えようとする目的から二重経済論的アプローチを試みたが、統計の利用に当っては明確な量的基準（所得水準）に頼らざるを得なかった。

- 3) ここでは、「経済の成長、発展、開発……といった用語に確固たる定義があるわけではないが、……経済集計量の規模の拡大を経済成長、……経済成長につれて経済集計量を構成する各部門ないし要素の構成比率が変更する側面を……経済発展、……また経済発展も経済開発も英語では economic development で同じ表現であるが、日本では経済発展を推進する主体的努力の側面を重視するとき、これを経済開発」とする立場に従った。渡辺利夫・足立文彦「図説・アジア経済③/経済発展と産業構造の高度化」日本評論社『経済セミナー』第414号（1989年7月号）。
- 4) 渡辺、前掲書、第5章を参照。
- 5) プレストもこのような認識に基づいて、途上国の支出圧力の強さを、①人口増加、②開発を求める国内の要求、および ③開発を求める世界的な要求、を以て説明している。②は開発（または低開発）の責任を政府に追及する国民からの要求であり、③は開発の推進を当該国の政府に求める国際機関等からの要求である。いずれも開発の主導部門として期待され始めた政府が担わざるを得なくなった支出圧力についての説明で、プレスト自身が認めているように両者を分ける明確な境界線はない。A. R. Prest, *Public Finance in Developing Countries*, 3rd ed. (London: Weidenfeld and Nicolson, 1987), pp. 6-12. 同書の第二版（1975年）の訳書は、大淵利男・小林通訳『発展途上国財政論』時潮社、1979年。
- 6) J. F. Due, *Indirect Taxation in Developing Economies* (Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 1970), p. 15. 同書を紹介した研究ノートに、深沢実「J. F. デューの経済発展の租税政策論」(I)(II)(III)(IV・完)『青山経済論集』第23巻第4号、第24巻第2号、第25巻第2号、第26巻第4号（1972年3月、9月、1973年9月、1975年3月）がある。
- 7) これに関する文献は枚挙にいとまがないが、その全容を理解するには、R. J. Chelliah, "Trends in Taxation in Developing Countries", *IMF Staff Papers*, Vol. 18, No. 2 (July 1971) が、それ以前の研究の要約もあって最も便利であると思われる。その後の推移については、Chelliah, H. J. Baas and M. R. Kelly, "Tax Ratios and Tax Effort in Developing Countries", *IMF Staff Papers*, Vol. 22, No. 1 (March 1975); A. A. Tait, W. L. M. Grätz and B. J. Eichengreen, "International Comparison of Taxation in Developing Countries; 1972-76", *IMF Staff Papers*, Vol. 26, No. 1 (March 1979). を参照。なお、言うまでもないが、本文でのデューの立言もこれらの研究（ただし、1970年以前）を十分理解した上でなされたものである。
- 8) タックス・ハンドルとは、「相対的に簡単に到達し得る課税対象または経済部門」、あるいは「容易に税率をかけることのできる簡便な課税標準」と定義される。出典は

- それぞれ, R. Goode, *Government Finance in Developing Countries* (Washington, D. C.: the Brookings Institution, 1984), pp. 84-85; Tait, *et al.*, *op. cit.*, p. 124.
- 9) 例えば, R. M. Bird, "Assessing Tax Performance in Developing Countries: A Critical Review of the Literature", *Finanzarchiv*, Vol. 34, No. 2 (1976).
- 10) Tait, *et al.*, *op. cit.*, p. 126.
- 11) 統計的な意義だけを考えれば農業の比重と鉱業の比重とによって構成されるモデルが最もすぐれているが, 変数間の多重共線性 (multi-collinearity) およびその他の要因を考慮して, 最終的には, 一人当たり非輸出所得, 鉱物輸出を除外した輸出の比重, および鉱業の比重の三つが選ばれた (Chelliah, *op. cit.*, pp. 293-98). 後の研究 (Chelliah, *et al.*, *op. cit.*; Tait, *et al.*, *op. cit.*) においても, このモデルのパフォーマンスが最も満足的であると認められ, これから ITC 指数を算出している。
- 12) グードは借入を, ①貨幣創造を伴わない国内借入, ②貨幣創造を伴わない国外借入および ③貨幣創造を伴う借入の三つに分けて検討した後, いずれに対しても悲観的な見解を表明している。①に対して悲観的になるのは, 経済効果が望ましくないというよりも利用可能性が制限されているからである。また②は, これを過度に利用して安逸な財政運営の習慣を覚えてしまうと, 将来に重い負担を残す危険性がある。厳密な費用—便益分析を通じて慎重に選択されるべきであるが, 大部分の借款は, 無計画的に導入されているか, あるいは財政政策の失敗を隠蔽するために利用されている。最後に③は, インフレにつながりやすい。資源の過小利用が目立つ途上国においては, 通貨量が増大してもインフレが起こらない可能性がなくはないが, その結果の不透明さもまた問題である。以上についての詳細は, Goode, *op. cit.*, chs8-9. を参照。勿論, 外国資本が国内の貯蓄不足を補填する上で有効な役割を演じる場合もある。トラン・ヴァン・トゥ (Tran Van Tho) 「NIEs の経済発展・財政と対外関係——韓国の場合」石弘光編『シリーズ現代財政4 / グローバル化と財政』有斐閣, 1990年, 第10章を参照。
- 13) A. Virmani, "Tax Reform in Developing Countries: Issues, Policies, and Information gaps", *Public Finance*, Vol. 43, No. 1 (1988) も, 「途上国に税制改革を迫る最も重要な動因 (motivation) は, より多くの収入を調達する必要性である」(p. 19) としている。
- 14) 途上国における経済発展水準と人口の最貧層60%の所得シェアとの相関関係は, 非対象のU字型をなしていることが判明された。I. Adelman and C. T. Morris, *Economic Growth and Social Equity in Developing Countries* (Stanford: Stanford University Press, 1973). 村松安子訳『経済成長と社会的公正——開発戦略の新展開——』東洋経済新報社, 1978年, 第4章。

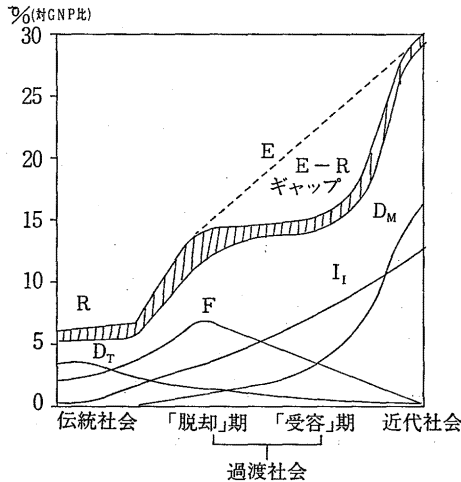
Ⅲ 途上国における間接課税の意義

Ⅲ. 1 租税構造発展の「理想型」

前節で導き出した基準に最も合致し、従って途上国の租税体系において基幹税 (key tax) の地位を占めるに値する租税は何であろうか。これを考える一つの手掛りとして、類似の発展段階（具体的には、所得水準）にある国々における「理想的 (ideal)」（ヒンリックス）または「模範的 (model)」（マスグレレブ）租税体系を考えることができる¹⁾、とする主張には興味を誘うものがある。ここでは、少し古くなるが、この分野での先駆的な研究に当たると思われるヒンリックスのものを取り上げよう。

ヒンリックスの考えた発展の諸段階とその各段階における理想的な租税体系は、次のようなものである²⁾（図1参照）。

図1 経済発展に伴う租税構造変化の「理想型」



(注) E: 支出 R: 経常収入。D_T: 伝統的直接税。F: 関税。I₁: 国内間接税。
D_M: 近代的直接税。斜線部: 税外収入。

(出所) Hinrichs, *A General Theory of Tax Structure Change during Economic Development*, 1966, p. 99.

① 「伝統社会 (traditional society)」

この段階の特徴として、土地に絡んだ政治権力の支配する農業社会、一次産業部門への高い依存、低い識字率、および分権化があげられる。具体的には、封建時代のヨーロッパと19世紀のアジア・アフリカの大部分がこの部類に入る。この段階における政府収入は主に次の三つに依存している。すなわち、(a)貢物 (tribute)、王領地、強請 (extortion) などの税外収入源、(b)賦役、人頭税、十分の一税、農畜産物の現物公租 (牛5頭当り1頭、といった具合に徴収されるもの) などの「伝統的」直接税、および(c)通行税、関税、エクサイズなどの間接税、がそれである。この段階においては、輸送と商業取引の未発達により間接税収入は僅かで、伝統的な直接税と税外収入が大きな比重を占める。この段階での支配的なタックス・ハンドルの農業である。

② 「過渡社会 (transitional society)」——旧時代からの「脱却」 (“break-away” from old)

この段階になると、経済的には輸送と貨幣取引の活発化によって商業が発達し、政治的には集権化の進展によって地方の土地貴族の地位が相対的に弱体化される。土地貴族の弱体化が伝統的な直接税——これは主に地方の土地貴族が徴収していた——の徴収を困難にするのに対して、集権化が間接税の徴収を容易にした結果、直接税と間接税の地位は逆転するようになる。間接税の中では、関税と内国間接税 (エクサイズ、取引高税、売上税など) の両者の収入がともに増加するが、増加の速度は、取引の規模と徴収の容易さのため前者がより早い。この段階での主なタックス・ハンドルは外国貿易である。

③ 「過渡社会」——新時代の「受容」 (“adoption” of new)

この段階になると集権化がほぼ完全に達成され、伝統的な直接税収入はさらに減少することになる。関税収入は、引き続き高い比重を占めるものの、変動の趨勢としては安定または低下の傾向にある。これに対して内国間接税は、国内取引が増加するにつれ次第に比重を増大させ、やがて関税のそれを凌駕するようになる。この段階での主なタックス・ハンドルは消費である。なお、この段階の後期には、「近代的」直接税が急速に伸び始め、総税収の20~40%を占めるようになり、政府収入は国民総生産の14~20%にまで膨張する。

④ 「近代社会 (modern society)」

この段階になると、政府収入は軍事費と福祉費の増大を支えるため国民総生産の20～35%にまで膨張するが、伝統的な直接税と関税の収入は減少を続けるため、その間隙は間接税収入と近代的な直接税収入の急速な増加によって埋められる。なかでも後者の伸びは顕著で、総税収の半分にまで迫るようになる。この段階での主なタックス・ハンドルの純所得である。なお、このような結果をもたらした背景には、税務行政の向上と社会的理念の反映を容易にする代議政体の発展とがある。

以上のような「経済発展に伴う租税構造変化の一般理論」は、当然、各々の国の異なった発展段階における租税体系の変化から導き出されるべきものである。しかし、このような時系列分析は幾つかの難点を伴う⁹⁾。第一に、各々の国の全ての発展段階をカバーするデータは入手不可能である。そもそも、発展の全ての段階を経験した国が限られているのである。第二に、租税構造は時代の理想にも左右されるものであるが、今の途上国が将来において今の先進国の持つ理想と全く同じものを持つようになるとは限らない。このような理由で、ヒンリックスの一般化は基本的に「理想型 (ideal type)」である。それは、歴史上の推移にも基礎を置いてはいるが、それよりはクロス・セクション分析に示唆を得ているところが大きい。

ヒンリックスのクロス分析は、60カ国の1957—60年におけるデータに基づいた回帰分析で、前節で紹介した ITC 指数に関する諸研究とも深い関連がある。従ってそれら同様、統計的手法に基づく推論に規範的な意義を付与することができるか、という問題を避けられない。また、社会の価値観の変化の外に課税技術の変化——現代の先進諸国における付加価値税の「逆襲」(間接税の復活)とそれに伴う直接税の比重低下がこれの好例となろう——も重要な攪乱要因として浮上するであろうから、ヒンリックスの「理想型」を永遠に当てはまる鉄則と考えることはできない。

しかし、表4で明らかになるように、最低開発国と中所得国を「脱却」期、準工業国を「受容」期、そして工業国を「近代社会」とするならば、ヒンリックスの一般化は現時点でのクロス・セクション分析においても概ね妥当する。

表 4 中央政府収入の構成 (1980年)

(単位: %)

国の分類(数)	個人所得税 法人利潤税	国内間接税	関 税	社会保障 負 担 金	税外収入
工業国 (20)	33.3	26.0	3.7	25.0	9.0
準工業国 (15)	25.3	30.6	14.5	13.0	11.1
中所得国 (55)	23.7	23.1	28.9	4.1	14.9
最低開発国 (14)	17.0	21.7	41.6	1.6	13.0

(注) 会計年度。算術平均。

(出所) Goode, *Government Finance in Developing Countries*, 1984, p. 91.(原資料) IMF, *Government Finance Statistics Yearbook*, 1982.

またこのようなアプローチは、「純粋に主観的または演繹的な評価に比べればより良い出発点を提供」⁴⁾ するであろうし、もう一步進んで、共通の特徴を持つ国々に適用可能な「模範的租税構造 (model tax structure)」を考える際にも、功を奏することができよう⁵⁾。

以上のことを踏まえて、ヒンリックスの分析から次の三点を指摘しておこう。第一に、前節と関連するところであるが、ヒンリックスの分析においても、支出圧力と租税負担率との間の懸隔がはっきりと表れている。図 1 の支出—収入ギャップがそれであるが、このギャップは、開発が最も活気づいた形で進展すると思われる「受容」期に最も激しくなるのである。

第二に、各段階におけるタックス・ハンドルの移行 (農業→外国貿易→消費→純所得) は、租税負担率の水準と租税体系の決定因が、権力の軍事力 (伝統社会)、経済の開放度 (過渡社会)、政治的・社会的要因 (近代社会) の順に変化していく、というふうにも言い換えられる⁶⁾。つまり、先進国の間における租税負担率と租税体系の相違は主に社会の価値観に起因するものであるのに対して、途上国の間におけるそれらの相違は主に経済構造に起因するものであるといえる⁷⁾。

第三に、現代の先進国が開発の「途上」にあった時期においては、そして戦後から現代に至るまで開発途上であり続けている国々においては、間接課税が支配的な課税形態となる。従って以下の考察においては、他の租税から十分な収入をあげることができないのは何故か、間接課税は前節で導き出した基準に

照らして望ましいものであるか、また、それをより成功的に満たす間接課税の形態はなにか、という点を集中的に見ていくべきであろう。

Ⅲ. 2 所得ベース課税の問題点

収入生産性と関連する概念に、収入浮揚性 (revenue buoyancy) と収入弾力性 (revenue elasticity) がある。収入浮揚性は所得の変化率に対する税收の変化率であるが、これには、所得の変化に伴う¹ 税收の自動的な (automatic) 変化だけでなく、課税ベースまたは税率の変更による裁量的な (discretionary) 変化も含まれる。これに対して、² 税收の全変化から裁量的な変化に相当する部分に調整を施して得られる変化率が収入弾力性である。収入弾力性はさらに、³ 税收の課税ベース弾力性と課税ベースの所得弾力性とに分解される⁹⁾

従って、収入生産性に富む租税は次のことを条件として備えていなければならない。すなわち他の租税に比べ、第一に、課税ベースが広いこと、第二に、所得の増加率より速い増加率で課税ベースが増加すること、第三に、課税ベースの増加が直ちに⁴ 税收の増加に結びつくこと、最後に、裁量的な課税ベースの拡大または税率の引き上げが容易であること、がそれである。以上の条件を途上国の税務行政水準で実行可能な形で満たし、これに加えて適切なインセンティブを持つならば、その租税は途上国の租税体系において基幹税の地位を占めるに値するであろう。

まず第一の条件であるが、途上国の膨大な伝統部門に着目すると、課税ベースの広い租税は農業部門に課される租税でなければならない。農業部門 (の所得) に対する課税 (単なる課税にとどまらず、開発目的の重課も含む) は、食糧の市場向けの供給 (marketed supply)、労働供給および資本形成の三者をともに増大させるとみられ、古くから開発経済学分野で高い支持を集めていた。拡大しつつある近代部門に引き続き食糧を供給していくためには、金納制——この場合は納税のための貨幣を獲得するために農産物を市場に放出することになる——、物納制、強制売買、または交易条件の人為的な悪化のいずれかの手段を用いなければならない。また、課税による農業部門の実質所得の減少は、伝統部門から近代部門への労働力の移動を円滑にするし、農業部門から引

き上げられた資金は近代部門の資本形成を促進する⁹⁾。

農業部門に課される租税——農業部門に対する所得税の代替税と理解してもよい。以下ではこれを農業税 (agricultural tax) とする——には、輸出税、地租 (land tax)、および人税タイプの租税がある¹⁰⁾ (表5参照)。このうち最も典型的な形態は特定の輸出産品に課される輸出税で、農業税からある程度の収入をあげている国はほとんどの形態で課税している。地租もかなり普及した形態ではあるが、これからの総税収の10%以上をあげている国は僅か4カ国に過ぎない。人税タイプの租税は家屋税または人頭税から由来したもので、最も洗練された形態は差率個人税 (graduated personal tax) と呼ばれるものである。これは、異なった所得源泉について——例えば、特殊な作物の単位面積

表5 途上における農業税の形態 (単位: カ国)

総税収に占める農業税収入の比重	農業税全体	形 態 別			
		人 税	輸 出 税	地 租	そ の 他
4 %以下	15	9	27	26	3
5—9%	20	4	13	18	0
10—20%	23	4	16	4	0
20%超	11	2	2	0	0
合計	69	19	58	48	3

(注) 1959—71年の情報に基づく。種々の異なった資料から作成したため、厳密な比較は困難である。形態の区分はいくぶん恣意的である。殆どの場合において、中央政府の収入しか計上されていない。地租は固定資産税を含む場合もある。

(出所) Bird, *Taxing Agricultural Land in Developing Countries*, 1974, p. 2.

(原資料) 主なものだけあげると、R. J. Chelliah, "Trends in Taxation in Developing Countries," *IMF Staff Papers*, Vol. 18 (July 1971); R. Goode, G. Lent & P. D. Ojha, "Role of Export Taxes in Developing Countries," *IMF Staff Papers*, Vol. 13 (November 1966); E. A. Arowolo, "The Taxation in Low Incomes in African Countries," *IMF Staff Papers*, Vol. 15 (July 1968); Japan Tax Association, *Proceedings of the Special Meeting of Japan Tax Association on Tax System and Administration in Asian Countries* (Tokyo, 1963); IMF, *Surveys of African Economies* (4 vols., Washington, 1968—71); UN, "Tax Potential and Economic Growth in the Countries of the ECAFE Region," *Economic Bulletin for Asia and the Far East*, Vol. 17 (September 1966).

当りの収穫量，家畜一頭当りの収穫量などを考えて——単位当りの標準的な収穫量を決定し，それに基づいて課税するものである。人税タイプの租税はいくつかのアフリカ諸国を除くと殆ど例が見られない。

バードは，総税収の10%以上を農業税に頼っている34カ国は，以下の三つのグループのいずれかに該当するものと見ている。第一は，重要な輸出産品を有しているグループで，これに入る国が最も多い。第二は，開発が最も遅れていて，初歩的で伝統的な直接税がなお重要な地位を占め続けているグループである。第三は，第二のグループよりは開発が進んでいるが，なんらかの理由で農業税の重要性を保持しているグループである。しかし，このグループの農業税の比重は減少の傾向にある¹⁴⁾。

農業部門に対する「絞り取り (squeeze)」が経済学的な見地からの十分な根拠を持っているにもかかわらず，この部門から多額の収入をあげている途上国が少ないのは何故であろうか。これについてバードは，「トレーニングのお陰で，類型化し，抽象化し，単純化し，そして例外を無視する傾向にある」¹⁵⁾ エコノミストの分析手法上の問題点を指摘し，正確な答えはケース・スタディーの積み重ねによって答えらねばならないとしながらも，その理由を以下のように慎重に整理する。第一に，途上国の政策立案者が農業税の重要性を十分認識していないかも知れない。途上国で農業税に関する議論がさほど活発でないことを考えると，これは部分的には真実であるといえる。しかし，重い農業税を勧告する「外部」の者は，第二の制約，つまり政治的な問題をしばしば軽視することを考えると，「不十分な認識」を言いたてることは大きな説得力を持たない。土地所有者——とりわけ強力な発言力を持つ大土地所有者——の租税抵抗を抑える有効な方法は存在しない。第三に，税務行政上の問題がある。土地課税に執拗に付きまとう課税標準の評価の問題に悩まされる以前に，まず所有権を明確に確立することから取りかからねばならないのが途上国の現状なのである。また，農業所得を相対的に完全に把握するであろうと見られる差率個人税は，莫大な情報を処理した上で成り立つものである。仮に税務行政上のハードルを「高度」の恣意さで乗り越えたとしても，その姿が上で見た根拠（食糧供給，労働供給および資本形成）とどの程度の整合性を保ち得るかは，また別

の問題である¹³⁾。

第一の条件を満たす租税、つまり課税ベースの広い租税が収入生産性に乏しいとなると、次の手順は、第二の条件を満たす租税、つまり所得の上昇に伴い課税ベースが次第に広くなりつつある租税に移ることである。所得水準の上昇は開発の進展によってもたらされ、開発の進展は近代部門の拡大にはかならないと考えると、近代部門の所得は第二の条件を満たすものと予想される。しかし、個人所得税が主要な収入源となるためには、満たされねばならぬ幾つかの前提条件がある。しばしば引用されるグードの整理に従って列挙すると、①普遍化された貨幣経済の存在、②高い識字水準、③正直で信頼できる会計の普及、④納税者側におけるかなりの程度の自発的協力、⑤私利のために行動する富裕層によって左右されない政治システム、および⑥廉直で、合理的・効率的な税務行政、がそれである¹⁴⁾。

これらの条件に対する批判的な吟味が殆どなされずに、「多くのエコノミストはグードの論文〔本稿の注14〕に示した文献——引用者〕を引用し、その結論を繰り返すことで満足している」と嘆くタンチは、これらのユートピア的な条件を全て満足する国が果たして存在するであろうかと反問する。続いて彼は、富がごく少数のグループに集中している国ならば、それらのグループに対して個人所得税を強力に実施すれば多額の収入をあげることができると主張する¹⁵⁾。

確かにグードの条件は、最初の二つを除けば主観的な判断に頼らざるをえない性質のもので、厳密な意味では検証することができない。しかし、それらの条件をより緩やかに解釈して程度の問題として取り扱うなら、途上国の基幹税としての個人所得税の可能性は否定されるべきであろう。少数の富裕層に対して強力に実施される個人所得税によってもたらされる結果は、多額の収入でなく社会の激変 (upheaval) であるかも知れない。途上国における個人所得税の適切な方向は、限られた範囲と低い税率で実施しながら経験を積んだ後、それを次第に拡張していくことであろう¹⁶⁾。

これに対して法人所得税は、特に発展の中期段階以降においては成功的に実施され得るかも知れない。開発が進むと、天然資源関係の会社または外資系の

企業など、近代的な企業会計を整えた大企業が出現してくるからである。また、企業会計が利潤を正しく計算し得る状態に達していない国々においても、推計課税 (presumptive taxation)¹⁷⁾ を使ってある程度の収入を調達しているのが普通である。

しかし、法人所得税に対する制約も少なくはない。そもそも法人所得が少ないという絶対的な制約もさることながら、インセンティブとの関連から高率の税を賦課することができないという弱点を持っているのである。つまり、企業利潤に対する高率の課税は、既存企業の投資意欲を削減する上、新規参入を阻止する副作用を持つ。伝統部門の近代化を急がねばならない途上国にとっては、とりわけ後者が深刻な問題になる。新規参入への躊躇と既存企業の寡独占化が同時進行すれば、経済にはなほだしい悪影響を与えることになる。また、近代部門の拡大に対して外国企業が有効な触媒の役割を果たすということを確認するならば、高率の法人課税ではなくその逆に、それに対する積極的な租税減免措置を取ってしかるべきである¹⁸⁾。

所得ベース課税は、伝統部門の所得であれ近代部門の所得であれ、個人の所得であれ法人の所得であれ、途上国の諸条件の下では、収入生産性に乏しいと言わねばならない。

Ⅲ. 3 小括——間接課税の意義

さて、以上で指摘した所得ベース課税の問題点を念頭に置きながら、途上国における間接課税の意義を整理してみよう。

まず、収入生産性についてである。その第一の条件、つまり課税ベースの規模において消費は所得にまさる。なぜなら、途上国の税務行政力で捕捉できる所得は近代部門のごく狭い分野のそれに限られるのに対して、消費ベース課税は伝統部門の消費をも含むことができるからである。収入弾力性（収入生産性の第二および第三の条件）は、税務行政が完全に近い状態で行われるなら所得ベース課税の方がより高いであろうが、上で見たように、実効性に欠ける途上国の税務行政にこれを期待するのは困難である。間接課税は所得ベース課税に比べ、納税義務者の数が少なく、課税ベースの決定が明確で、課税ベ

一スの把握、脱税の防止、および租税に対する納税者の理解が容易である。裁量的な変更による税収の拡大（第四の条件）においても、やはり間接課税がすぐれている。税務行政が容易で、租税抵抗を誘発しにくく、経済に対するディスインセンティブも少ないからである。

次に、間接課税の持つ開発へのインセンティブの側面を見てみよう。第一に、一般に言われているように、所得ベース課税に比べ間接課税は消費よりも貯蓄を優遇する。第二に、貯蓄された資金が必ずしも同額の実質投資に結びつくわけではないが、この実質投資に与える影響においても間接課税がすぐれている。というのは、所得ベース課税は投資からの収益を直接的に削減するのに対して、間接課税が削減するのは貨幣タームでの収益ではなく、ただそれが消費に向かう限りにおいてのリアル・タームでの収益だからである。第三に、間接課税は近代部門の拡張を促すという点においても所得ベース課税にまさる。労働意欲を削減する効果を持つ所得ベース課税は、その削減分だけ近代部門への労働の供給を妨げ、それを伝統部門に留めるか、あるいは地下経済へ流れさせる。第四に、間接課税が選択的に実施されれば非効率的な資源の利用状況を是正することができる。例えば、奢侈品への高率課税または輸入中間財への低率課税がそうした効果をもたらすであろう。

無論、間接課税が途上国の税務行政で完璧に実施され得ると見ているわけではない。しかしデューの言葉を借りていうならば、間接課税のパフォーマンスは、「確かに自動的でも完全でもないが、一般的に言って我慢できるくらい良い (tolerably good)」¹⁹⁾ のである（間接課税の実際的な税務行政の詳細はIV以下を参照）。途上国の諸条件の下で運用される租税の現実の姿を観察する場合、途上国の目標から導き出された租税基準（収入生産性と効率）に最もよく符合する租税は間接税であると言ってよからう²⁰⁾。

注

- 1) H. H. Hinrichs, *A. General Theory of Tax Structure Change during Economic Development* (Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1966). 同書の内容は、米原淳七郎「経済発展と租税体系」(橋本徹編『現代間接税の理論』有斐閣, 1971年, 第1章)に要約がある。R. A. Musgraves, *Fiscal Systems* (New Haven, Conn.:

Yale University Press, 1969). 木下和夫監修, 大阪大学財政研究会訳『財政組織論』有斐閣, 1972年, 第5~6章。両者の分析は基本的に同一の手法に基づいている。なおヒンリックスは, “ideal” というタームをマックス・ウェーバーのいう意味で用いたのであって “desirable” という意味で用いたのではない, といっている。Hinrichs, *op. cit.*, p. 97.

- 2) *ibid.*, chs. 5-6.
- 3) *ibid.*, pp. 34-35.
- 4) Goode, *op. cit.*, p. 92.
- 5) マスグレイブ, 前掲訳書, 143頁。
- 6) Hinrichs, *op. cit.*, pp. 108-9.
- 7) 従って, 途上国のなかでもモノカルチャー経済(ごく少数の一次産品に大きく依存している経済)の色彩が強い国々は, 租税負担率が相対的に高く, 租税体系の類似性も強い。東南アジアを対象とした, 深沢実「モノカルチャー経済における租税構造の特質」日本租税研究協会『租税研究』第263号(1971年9月30日)を参照。
- 8) 所得をY, 裁量的な変化を調整した税収をT, 課税ベースまたはその代理変数をBとすると,

$$\frac{dT}{dY} \cdot \frac{Y}{T} = \frac{dT}{dB} \cdot \frac{B}{T} \times \frac{dB}{dY} \cdot \frac{Y}{B}$$

S. Cnossen, *Excise Systems: A Global Study of Selective Taxation of Goods and Services* (Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 1977), pp. 27-29. 同書の紹介として, 深沢実「S. クノッセンのエクサイズ擁護論」(I), (II・未完)『青山経済論集』第40巻第4号, 第41巻第3号(1989年3月, 1989年12月)がある。

- 9) 詳細な議論は, R. M. Bird, *Taxing Agricultural Land in Developing Countries* (Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1974), ch. 1-2. を参照。
- 10) より詳細な分類は, *ibid.*, ch. 4; S. R. Lewis, Jr., “Agricultural Taxation in Developing Economy,” in Bird & Oldman (eds.), *op. cit.*, 1975. ch. 30. を参照。輸出税と差率個人税(後出)については, U. K. Hicks, *Development Finance: Planning and Control* (Oxford: Oxford University Press, 1965). 能勢哲也『成長の財政理論』東洋経済新報社, 1968年, 第5章にも説明がある。
- 11) Bird, *op. cit.*, 1974, ch. 3.
- 12) *ibid.*, p. 292.
- 13) *ibid.*, pp. 280-87.
- 14) Goode, *op. cit.*, p. 102. なおこれらの条件は, 彼の “Reconstruction of Foreign Tax system,” *Proceedings of the Forty-Fourth Annual Conference on Taxation* (National Tax Association, 1951); reprinted in Bird & Oldman (eds.), *op. cit.*, 1st ed.; and in *idem*, 2nd ed. (1967). においてすでに提示されていた。
- 15) V. Tanzi, “Personal Income Taxation in Latin America: Obstacles and Pos-

- sibilities," *National Tax Journal*, Vol. 19 (June 1966); reprinted in Bird & Oldman (eds.), *op. cit.*, 3rd ed. (1975).
- 16) Goode, *op. cit.*, 1984, pp. 103-4.
- 17) アジア諸国の場合は、各産業ごとの利潤率を決定し売上に基づいて利潤を推計している。従ってこれは実質的には売上税に近い。その他の地域においては、床面積や都市の街区ごとの立地場所を指標として採用している。R. A. Musgrave & P. B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, 4th ed. (New York: McGraw-Hill, 1984), p. 796. 第二版の訳は、木下和夫監修、大阪大学財政研究会訳『マズグレイブ財政学Ⅲ』有斐閣、1984年、980頁。
- 18) Prest, *op. cit.*, pp. 41-43.
- 19) Due, *op. cit.*, revised ed., 1988, p. 31.
- 20) 人税タイプの消費ベース課税である支出税は、途上国における所得税の代替税または補完税としての十分な根拠を持っている。それを支出税の構想が初めて具体化されたインドの経験に照らしてあげてみると、①当時の不十分な直接税体系（所得税と遺産税）、②ごく少数の特権的富裕階層に対する重課、③高額所得層の高い消費性向の抑制（従って貯蓄の優遇）、および④直接税体系の総合連関を通じての税務行政の向上、のようになる。Kaldor, *Indian Tax Reform; Report of a Survey* (New Delhi: Ministry of Finance, Government of India, 1956). しかし皮肉にも、1957年に導入（実施は翌年）されたインドの支出税はこのような期待を悉く裏切り、4年の短命に終わってしまった。その原因は当初から危ぶまれた支出税の税務行政の複雑さにある、と大方の論者は見ている。例えば、Goode, *op. cit.*, 1984, pp. 143-46; Prest, *op. cit.*, pp. 80-84 の記述を見よ。

〈未完〉