

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2)

朴, 源

<https://doi.org/10.15017/3000036>

出版情報：経済論究. 81, pp.135-160, 1991-11-20. 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2)

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, 前号)
- IV 間接課税の諸形態と途上国の選択 (以下, 本号)
- 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

IV 間接課税の諸形態と途上国の選択

伝統的な意味でのエクサイズ (excise) は、国内で生産される物品 (commodity) を対象に、生産 (より厳密に言えば、製造場からの移出) の段階で、物的管理 (physical control) に基づいて、従量税率で課される租税を指すものと理解されよう。しかしこの伝統的な概念は、多くの英連邦諸国においては今なお受け入れられているものの、他の地域においてはかなり拡大されている。つまり、輸入財とサービスまでも課税対象に含み、生産だけでなく販売 (従って、製造だけでなく卸売または小売) の段階で、帳簿管理 (account control) に基づいて、従価税で課される租税をも含むものとなった

しかしいずれの場合においても、課税範囲の「選択性 (selectivity)」は、一般売上税と区別されるエクサイズの最も基本的な特徴として残る。つまり、一般売上税制度の下では、特別の規定によって免除が認められた財を除く全ての財に対して単一または複数の税率が適用されるのに対して、エクサイズ制度の

下では、課税対象も税率も法律によって個別的に列挙される²⁾。この意味でのエクサイズを以下では、日本で広く用いられている「個別消費税」という用語に置き換えることにする。

間接課税はさしあたり以上のように、個別消費税と一般売上税に二大別される。これら二つの租税を比較分析するためには、所得ベース課税と消費ベース課税の比較分析がそうであったように、発展段階と関連づけて考察することが要求される。また発展段階との関連を重視するならば、間接課税のもう一つの代表的な形態である関税についての考察も欠くことができない。

IV. 1 関 税

国内で需要される財のほとんどを海外からの輸入に頼らざるを得ない発展の初期段階においては、輸入財が重要な課税対象となろう。途上国の条件の下では相対的に広い課税ベースを持ち税務行政も容易な関税は、途上国の租税体系において大きな比重を占めており、総税収の半分以上を関税から調達している国も幾つかあるほどである³⁾。しかし、開発がある時点を越えて進行すれば、関税は収入源として次第に受け入れられなくなり、その収入貢献度 (revenue contribution) も傾向的に低下していくことになる。

この原因を関税の目的から接近しながら説明してみよう。関税 (と個別消費税) は他の租税と違って、様々な、そして時には相衝突する諸目的から賦課される。まず第一に、関税は収入目的から賦課される。そして第二に、外国産業から国内産業を保護することによって国内生産を振興するためにも関税は賦課される。保護目的は収入目的の放棄によってのみ達成されるので、これら二つの目的は衝突し合うものと思われるが、その解決の可能性は、保護にふさわしい財ないしは産業部門の選別と、保護の適正な水準とを熟慮することによって得られよう。関税は第三に、逼迫する外貨の使用を管理するためにも賦課される。例えば、奢侈品には高率の関税を、燃料、原材料、資本設備など、開発に肝要と思われる財には低率の関税を賦課するならば、外貨の使用を前者の輸入から后者の輸入へ振り向けることができよう。最後に、為替レート変更の代替策として用いられる場合もある。例えば10%の関税は、輸入のみを考えるな

ら10%の平価切下げに相当し、そしてもし輸出に対する10%の補助金が同時に与えられるならば、輸出入に対して10%の平価切下げと同一の効果を発揮するのである³⁾。

さて、関税の収入貢献度の漸減傾向は、収入目的に適した輸入財の比重低下によって説明されよう。開発の過程は国民総生産に対する輸入の比重を次第に減少させていくから、関税の課税ベースは相対的に縮小する。開発の過程はまた、最終生産物の総価値に対する国内で付加された価値の割合を次第に増大させていくから、輸入財の構成も変化するようになる。近代部門の成長は、一方においては製造品の輸入を減少させ、他方においては燃料、原材料、資本設備などの輸入を増大させるが、後者は、上述の理由から収入目的での高率の関税には適していない。要するに関税は、課税ベースの相対的な縮小とその構成の変化とによって、収入貢献度を次第に低下させていくのである。

こうした傾向は表6からも読み取ることができる。関税の収入貢献度は、近代部門の胎動期に相当すると思われる国々(一人当たり所得が351-800米ドル)において33.6%と最も高く、より進んだ段階にあると思われる国々になるにつれ、23.2%, 17.3%と漸次低くなっている。

表6 総税収に占める間接税の比率¹⁾

(単位: %)

一人当たり所得(国数)	間接税全体	関 税 ²⁾	一般売上税	個別消費税
351米ドル未満(24)	61.0	27.8	18.3	14.9
351-800米ドル(20)	59.6	33.6	10.4 ³⁾	15.6
801-3,000米ドル(39)	51.3	23.2	12.7	15.5
3,001-8,000米ドル(18)	36.5	17.3	8.8	10.4
8,000米ドル超(19)	36.4	6.5	15.0	14.7

(注) 1) 1982年, 1983年および1984年のデータに基づく。

2) 輸出税を除く。

3) 後掲書には18.4%となっているが、これは明らかに間違っているので、同書の他の表(p. 84)と照合の上、修正した。

(出所) *Due, Indirect Taxation in Developing Economies*, 1988, p. 22.

(原資料) IMF, *Government Finance Statistics Yearbook*, 1985; Due & Meyer, "Major Determinants of Tax Structures of Market Economy Countries," Faculty Working Paper 1309, Bureau of Economic and Business Research, University of Illinois, Urbana-Champaign, November 1986.

表7 間接税全体に占める関税、一般売上税、個別消費税の比率¹⁾

(単位：%)

一人当り所得(国数)	関 税 ²⁾	一般売上税	個別消費税
351米ドル未満(24)	46.8	28.9	24.3
351-800米ドル(20)	54.3	18.5	27.2
801-3,000米ドル(39)	44.6	25.6	29.9
3,001-8,000米ドル(18)	46.0	24.2	29.9
8,000米ドル超(19)	13.0	43.4	42.3

(注) (出所)(原資料) 表4に同じ。

しかしそれにもかかわらず関税は他の二つの間接税を圧倒しているが、この傾向をよりはっきり表したのが三税合計に占める各々の租税の比重を示した表7である。それを見ると、かなり進んだ段階にあると思われる国々(同3,001—8,000米ドル)においても関税が半分近くの比重を占めており、その数字はその前の段階にあると思われる国々(同801—3,000米ドル)よりも高い。この点に関しては、関税に対する反対的な世論が形成されることがほとんどない途上国内の雰囲気と、そのような途上国における高関税を黙認する世界的な雰囲気とが、途上国の関税を「保護」していることが指摘されよう。

途上国政府は従って、適切な改定を怠った関税制度が醸し出すかも知れない以下のような望ましくない効果に注意する必要がある。第一に、関税は往々にして、意図しなかった、従って開発に好ましくない保護効果を生み出すことがある。これが関税を収入目的に乱用する時に陥りやすい最も危険な落とし穴であろう。第二に、中間財に対する低率関税と最終財に対する高率関税が長期的に続くと、中間財産業部門の発達する機会が遮断され、組立方式の産業部門しか育たないかも知れない。輸入代替工業化に固執した国々の停滞の一因がこの点にあるのは、II. 2で指摘したとおりである。第三に、輸入の不安定性が収入の不安定性を惹起する恐れがある⁴⁾。これらの点を重視するデューは、「収入目的から考案された関税のために要求される基本的な改革はそれらを除去することである」とまで断言し、収入目的以外の関税のみを残すことを主張するのである⁵⁾。

IV. 2 個別消費税と一般売上税

収入目的の関税の否定は、輸入というタックス・ハンドルの放棄することを意味するものではない。輸入財と国内財とを同等に取り扱うことによって、上述した関税の悪影響を取り除くと同時に、より多くの収入を確保できるような国内の間接税制度を整備することを試みるのである。

この際は、個別消費税と一般売上税との選択問題に直面することになる。両税をⅡで導き出した基準に即して評価するならば、この段階（最終財の国内生産が輸入を次第に代替しつつある段階）においては個別消費税がより適切であるように思われる。まず収入生産性についてであるが、これは潜在的には課税ベースの規模に依存し、実際的には税務行政の実効性によって決定されるものであった。課税ベースの規模のみを考えるなら、個別消費税制度の下での新製品は立法の過程を経てから課税ベースに含まれるのに対して、一般売上税制度の下での新製品は自動的に課税ベースに含まれるから、後者がより優れている。しかしこの段階においては、新製品の出現に立法が十分追いつけると思われるので、両税の課税ベースの違いは現実的にはさほど大きなものではないといえる。

他方、個別消費税の税務行政は一般売上税のそれよりはるかに容易である。一般売上税は帳簿（またはインボイス）に基づいて税額が算定されるため、納税者の高い記帳能力（またはインボイスの管理能力）を必要とする。また、課税取引と非課税取引との区別（一般売上税といっても非課税取引が一般に認められている）、用途別免税の取り扱い（後述の生産者財の取り扱いなど）、業態の区分（製造業、卸売業および小売業の区分）など、厄介で恣意的な判断にしばしば委ねられるような要素を数多く含んでいる。そのため、納税者と税務職員との間で紛争が生じたり、逆に両者の馴合による不正を生じさせたりする可能性が大きいのである。これに対して、課税の明確性を確保している個別消費税は、納税義務者と税務職員の理解がともに容易である。たばこ、酒、砂糖などの場合はそれら（のケース、瓶、袋）に貼られる印紙、娯楽の場合は入場券に付される通し番号、といった具合の物的管理に基づく課税は、恣意性の入り込む余地がほとんど存在しない。一般売上税は、潜在的な課税ベースの規模に

においては多少優位に立つものの、それを実際の収入に結びつける税務行政の実効性が危ぶまれるため、二つの側面を併せ考えると、収入生産性を満たす能力は個別消費税に劣ると結論できよう。

次に、開発へのインセンティブを与える点においても個別消費税の方がすぐれている。個別消費税は一般売上税より非効率的であると一般に言われている。つまり、差別的に課税する個別消費税は、消費者の選好序列を歪め、社会の希少な資源を非課税財ないし低率課税財の生産に振り向けるから、パレート最適からの乖離を生じさせると論じられている。しかし、この命題は完全競争市場を前提としてはじめて成り立つものであって、市場にある種の不完全性が存在している場合は、差別課税によって「正当な」歪曲効果を作り出すことも考えられるのである。例えば労働が過小利用されている場合は、資本集約財よりも労働集約財を課税上優遇し、後者の利用を助長することによって、雇用を促進することができる。また、開発に不可欠な財とそうでない財との間の差別課税も正当な歪曲効果を生み出すであろう。市場が完全とは程遠い状態にある段階においては、一般売上税の中立性はそうした市場の非効率性を温存させるが、個別消費税の非中立性は市場の非効率性を積極的に是正する武器となり得るのである。

個別消費税はこのようにして、関税収入が相対的に減少する時、これを相殺する租税の役割を果たすことができる。実際においても、個別消費税収入の相対的な増加の過程は関税収入の相対的な減少の過程にほぼ対応している。典型的な例として、アルコール飲料とたばこ製品があげられる。これらは、個別消費税が一定規模の税収をあげる最初の課税品目であるが、かつては関税の主要な課税対象となっていたのである。

しかし、開発が続き一層多くの財が国内で生産されるようになると、個別消費税と一般売上税との間の選択を再び考え直さなければならない段階に達するのであろう。個別消費税は、課税対象が限られている場合はその運用が容易であるが、課税対象と税率数が増えるにつれ容易な税務行政という利点は次第に失われる。複雑になった税務行政が立法上の恣意的な差別課税と結びつくと、そこから生まれる歪曲効果はもはや「正当」といえる範囲を越える可能性が大き

くなる(勿論、この段階の経済がどの程度非効率的で、従ってどの程度の非中立性を必要とするのかを十分吟味することが条件となる)。そして複数の課税財を生産している企業にとってみれば、各々の財が異なった方法(従量税または従価税、そして、従量税の場合は課税標準の異なった決定方法、従価税の場合は異なった税率)で課税されるため、納税協力費が嵩むことになる。さらに、新製品の出現から立法を経て課税に至るタイム・ラグ——このラグはしばしば政治的な反対によって増幅される——は、大小の収入の損失をもたらすかも知れない。これらを考えると、個別消費税は発展の初期段階においては望ましい租税であるが、発展がある程度進んだ経済では、個別消費税制度を拡張してそれへの依存を高めるよりは、一般売上税を導入するか、既に導入している場合はその強化を図る方が賢明な選択であるといえよう。

IV. 3 クノッセンの個別消費税拡張論

ところでクノッセンは、「多くの場合個別消費税は、デザインは包括的でも実際には非包括的で気紛に適用されていると判断されるその他の多くの租税〔具体的には個人所得税と一般売上税——引用者〕に比べて、租税として、そして社会的・経済的開発政策の手段として、より効果的であろう」⁶⁾として、特に途上国に対して、個別消費税制度を拡張することを勧めている。その根拠は、収入、公平、効率および税務行政の四側面から提示されているが、後二者に関する議論はIV. 2で述べてきたことと大同小異であるから、前二者に関する議論のみを簡略に紹介して、検討を加えよう。

収入面からの支持論は実際の統計に基づいている。つまり、個別消費税からの収入は一般売上税からの収入を上回っている。調査対象となった63カ国(33の途上国と30の先進国。分類の境界となる一人当たり所得は調査時点で600米ドル)において、総税収(幾つかの国を除き、地方政府も含まれる)に占める個別消費税収入の割合は、1969—71年平均で25%であった。そのなかで、途上国だけの平均は27%である。これに対して一般売上税の比重は、途上国だけの場合11%で、個別消費税の半分にも及ばない(この試算は表6で示したデューの試算とかなり食い違っているが、この点については後にふれる)。実際、一般

売上税の収入が個別消費税のそれを上回るのは非常に稀で、63カ国（このうち57カ国が一般売上税制度を持っている）のうち、11カ国しかなかった。また、その11カ国中9カ国が先進国で、途上国はブラジルとフィリピンの僅か2カ国である⁷⁾。

次に、公平の見地からみた個別消費税の根拠をみると、それが一般に信じられているよりはるかに上手く機能しているという事実と、そうでない場合は上手く機能するようにデザインすることができるという可能性とに見出されている⁸⁾。クノッセンは、個別消費税の負担構造に関する幾つかの調査結果を次のようにまとめている。すなわち、たばこ製品、アルコール飲料、砂糖、塩などに課される個別消費税は逆進的で、その度合いはたばこ製品が最も大きい。これに対して、自動車関連税と、公益事業、娯楽などに課される個別消費税は累進負担を示しており、中でも自動車税はかなり累進的である。

続いて彼は、「帰着分析は、それ自体が目標とされてはならず、現行の税率構造の改革の基礎となる判断につながらなければならない⁹⁾」と説き、上記の結果から再分配機能を強化するための個別消費税制度の改革案を提示する。その改革案は、逆進性の緩和と累進性の強化とからなる。まず逆進性を緩和するために、帰着分析において逆進負担が観察されたたばこ製品などに対しては、製品の種類または価格によって差別税率を適用することを求める。他方、累進性の増大は、差別税率の適用を通じて達成される場合もあるが、逆進性の緩和と基本的に異なるのは、課税ベースの包括化を目論んでいる点である。つまり、奢侈品課税を化粧品と香水など狭い範囲に限定すると、そのような財は需要の所得弾力性が高いので高所得層の消費は他の奢侈品に向かうことになり、意図した再分配効果を達成することができない。従って、奢侈的と看做される財やサービスに関しては、可能な限りそのような財とサービスの全てを課税ベースに取り入れることを主張するのである。

しかし公平からの根拠は、効率からの根拠がそうであったように、経済が発展するにつれ次第に薄れていくものと思われる。なぜなら、財の種類の増加と消費パターンの多様化が同時進行すれば、課税対象と担税力との間に明確な照応関係を見出すことが困難となり、税務行政も煩雑になるからである。従って、

クノッセンの個別消費税支持論を最も強力に支えているのは収入からの根拠であると見るべきであり、またこの点が本稿での関心と深くかかわり合っている。

ところで、クノッセンの試算はデューの試算(表6)とかなり食い違っているが、その原因については、以下のことが考えられる。第一に、クノッセンは、たばこ製品、アルコール飲料および石油製品の三者に課される関税をも、その収入上の重要性から、個別消費税に含めて考えている¹⁰⁾。第二に、クノッセンの分析においては、一般売上税に多く依存している国々（特にフランス語圏アフリカ諸国）が、他国と比較可能なデータの入手が不可能であるとの理由で除外されている¹¹⁾。第三に、クノッセンの分析がなされた後、一般売上税の導入ないし強化が図られた国がかなり存在する。第四に、クノッセンの試算は地方政府も考慮に入れたものであるが、デューの試算は中央政府のみを考えたものである（地方政府が課している間接税は個別消費税タイプのものが多い）。これらのうち、第四の要因を除く全てのものが、個別消費税の重要性を多少過度に強調する方向に作用したものと考えられる。

また、何よりも重要なことは、クノッセンの試算においても個別消費税が課される全ての品目に高い収入生産性が認められたわけではなかったことである。たばこ製品、アルコール飲料および石油製品の三者からの収入は、個別消費税収入全体の70%以上を占めているのである¹²⁾。この点を逆にいえば、これら三者を除く他の品目に対しては、一般売上税制度を通じて課税した方がより多くの収入を確保できるということにもなる。

最後に、収入生産性を持続的に確保する点でどの税がすぐれているかをみるために、両税の収入浮揚性と収入弾力性を取り上げよう。これらは、その測定における技術的な困難のために国際的に比較可能なデータを得ることはほとんど不可能で、限定的な例を取り上げるしかない。表8は、アセアン諸国（ブルネイを除く）のみを対象とした調査である。これによれば、収入浮揚性は、インドネシア、フィリピンおよびシンガポールにおいては一般売上税の方が高いが、マレーシアとタイにおいては個別消費税の方が高い。また、一般売上税の収入浮揚性は全ての国において1より高いのに対して、個別消費税のそれが1より高いのはマレーシアとタイだけである¹³⁾。またデューも、これらの値に

表8 アセアンの間接税の収入浮揚性と収入弾力性

区 分	収 入 弾 力 性					収 入 浮 揚 性				
	I	M	P	S	T	I	M	P	S	T
一般売上税	1.11	1.04	n.e.	n.e.	1.05	1.18	1.07	1.01	1.11	1.06
個別消費税	0.80	1.11	0.45	n.e.	n.e.	0.67	1.21	0.99	0.91	1.26

(注) n.e. : 測定不可能。

I : インドネシア。M : マレーシア。P : フィリピン。

S : シンガポール。T : タイ。

(出所) Asher & Booth, *Indirect Taxation in ASEAN Countries*, 1983.

関するいくつかの他の調査を検討した後、一般売上税が個別消費税よりも浮揚性がある (buoyant) と結論づけている¹⁴⁾。

以上のことを総合して考えると、国内生産が一層活発になった段階においては、一部の財 (たばこ製品、アルコール飲料、石油製品など) を除くその他の多種多様な財に関する限り、個別消費税よりも一般売上税に収入生産性が認められるとよいと思われる。

IV. 4 小括——開発の進展と間接課税の形態

国内で需要される財の殆どを輸入に頼っている段階においては、関税が重要な収入源となる。しかし、国内生産が輸入を次第に代替しつつある段階に至ってもなお収入目的の関税に過度に依存すると、意図しなかった保護など、関税の種々の副作用が顕在化するようになるであろう。従ってこの段階においては、収入目的の関税は全て撤廃し、それ以外の目的 (保護、外貨管理および為替レート変更の代替策) の関税のみを残すのが賢明であるように思われる。

収入目的の関税を撤廃しても、輸入財と国内財を同等に取り扱う国内の間接税制度を整備すれば、「輸入」というタックス・ハンドルの引き続き利用することができる。国内財が輸入財を次第に代替しつつある段階においては、個別消費税が一般売上税より効果的に作用するであろう。しかし、国内生産が活発になり、より一層多くの国内財が生産されるようになると、個別消費税制度は次第に複雑になる。従ってこの段階においては、一般売上税の導入ないし強化を以て対応するのが賢明であろう。

ただしその場合は、一般売上税への完全な一本化ではなく、両者の異なった機能に応じた、均衡の取れた併用を図るのが適切であると思われる。つまり、原則として全ての財を一般売上税の課税対象に入れるが、たばこ製品、アルコール飲料、石油製品など、個別消費税で確実に多額の収入を獲得できる財は、引き続き個別消費税で課税する。と同時に、開発の観点から利用を促進する必要があると思われる財は、一般売上税の課税対象から除外するか、あるいは軽減税率で課税し、開発の観点から特に利用を抑制する必要があると思われる財は個別消費税で課税する。この場合、一般売上税の課税標準に個別消費税（と関税）の税額を含めても構わない。

注

- 1) しかし、広い課税範囲を持つエクサイズ制度と広範囲な免税品目を持つ売上税制度との課税範囲の間には、実質的な差異が存在しない場合が多い。例えば、インドとパキスタンのエクサイズ制度は、オーストラリアとニュージーランドの卸売売上税制度よりも課税範囲が広い。また、この用語法が普遍的に用いられているわけではなく、エクサイズの代わりに選択的売上税 (selective sales tax)、逆に一般売上税の代わりに一般的エクサイズ (general excises)、という用語法が用いられる場合もある。S. Cnossen, *op. cit.*, pp. 7-8. 深沢, 前掲ノート「擁護論」(1), 69~71頁。
- 2) 例えば、レソト (73%), ガンビア (67%), パナマ (67%), ソマリア (60%) などがそうである。Due, *op. cit.*, 1988, p. 35.
- 3) *ibid.*, pp. 35-37.
- 4) *ibid.*, pp. 56-57.
- 5) *ibid.*, p. 60.
- 6) Cnossen, *op. cit.*, pp. 1-2.
- 7) *ibid.*, pp. 24-27. ブラジルは、売上税の比重が他の諸国に比べて異常に高い (50%) ためであり、フィリピンは逆に個別消費税の比重が異常に低い (16%) ためである。
- 8) *ibid.*, ch. 4.
- 9) *ibid.*, p. 48.
- 10) *ibid.*, p. 10.
- 11) *ibid.*, p. 23. この点は、126カ国について示した Table 2.1 (pp. 18-21) と、そのうち比較可能な63カ国について示した Table 3.3 (pp. 30-32) とを比較すればより明確になる。
- 12) *ibid.*, p. 37.
- 13) ちなみに、これらの国の個別消費税制度をクノッセンのいう拡張型、中間型および

限定型で分類すると、マレーシアは中間型、それ以外は全て限定型である。なお、表 8 の出所である M. G. Asher and A. Booth, *Indirect Taxation in ASEAN Countries* (Kent Ridge, Singapore: Singapore University Press, 1983). は、アセアン諸国の間接課税に関する包括的な研究書であるが、これを紹介した研究ノートに、深沢実「アセアンの間接課税」(I)(II)(III・完)『青山経済論集』第38巻第2号、第3号、第39巻第3号(1986年9月、12月、1987年12月)がある。

- 14) Due, *op. cit.*, 1988, pp. 207-7. デューは、収入浮揚性において個別消費税が一般売上税より劣る一因は、個別消費税が従量税で課されていることにあるとみている。

V 一般売上税の諸形態と「非包括的」付加価値税の可能性

V. 1 一般売上税の諸形態と「非包括的」付加価値税の位置

一般売上税は通常、取引高税と付加価値税からなる多段階売上税と、製造者売上税、卸売売上税および小売売上税からなる単段階売上税とに分けられる。

まず最初に、小売段階を含む二つの租税(付加価値税はそれが含む段階の一つとして、小売売上税はその定義からして)を比較しながら、製造者売上税の問題点を指摘しておこう。第一に、課税を製造段階に限定することから生じる基本的な問題点は、卸売ないし小売部門の活動を同時に行なっている製造者(いわゆる前方統合企業)を、そうでない製造者に比べてより不利に扱うことになるという点である(前者の製造者の課税標準が後者より大きいから)。このことはさらに、製造者に対して、保管、輸送、広告、包装などの広義の製造機能をダミー会社に移転することによって租税回避を図る誘因を与える。第二に、輸入財と国内財との間の中立を維持することができない。例えば、通常、輸入財の広告活動は国内の卸売業者によって行なわれるため課税ベースに含まれないのに対して、国内財の広告活動は国内の製造者によって行われるため課税ベースに含まれる。その結果、国内財をより不利に取り扱うことになるのである。第三に、課税ベースが小売段階に比べ狭小であるため、相対的に高い税率を必要とする。第四に、卸売業者と小売業者は税額を含んだ仕入額にマークアップ率をかけるため、消費者価格の増加分が政府収入の増加分を超える現象、いわゆる税額の累増(pyramiding of tax)が発生する。第五に、財によ

って流通業者のマージンが異なるため、実効税率（消費者価格に占める税額の割合）に差異が生じる。そして最後に、基本的に小売の性質を持つサービスに対して、容易に課税することが不可能である。

このような問題点は、課税点を卸売段階に移したとしても 特別に改善されるわけではない。製造者売上税から卸売売上税へ移行すると、①前方統合企業を不利に扱う程度がより少ない、②輸入品と国内財をより同等に扱うことができる、③同一の税率でより多い収入を獲得できる、などといった利点を持つのは事実である。しかしこのような改善は、新たに生じる問題によって相殺されてしまう。例えば、仕入を製造業者または輸入業者から直接行なっている大規模の小売業者は、通常より低い価格で仕入れることが可能であるため、そうでない小売業者の場合に比べて仕入価格がより低くなるのである。

これに対して、小売段階を含む小売売上税と付加価値税は、これらの問題を克服し、経済に対する中立性を確保する。両税はまた、原理的には課税ベースの規模が同一であるから、同一の税率の下では同額の収入をあげることができる。しかし、一般に次のようなことが指摘されている。つまり付加価値税は小売売上税に比べて、第一に、税収の多くが小売業者に至る前に徴収され、従って第二に、小売業者の節税または脱税誘因をより少なくすることができ、かつ第三に、そうした節税または脱税による税収の損失をより軽微にすることができる。そして特に税額控除法（後述）の付加価値税であれば、第四に、クロス・チェックの機能が働き脱税を防止し、第五に、中間財に課される租税の完全な控除が容易である。この意味で、付加価値税は一般売上税の中で最も優れた形態であるといえる。

ところで、付加価値税をこのように小売段階を含む多段階税としてのみ位置づけると、「付加価値税は多くの途上国で導入されている」という表現によって、途上国の付加価値税の実態に関する理解に混乱がもたらされる恐れがある。インドネシア、フィリピン、コードジボアールなどが付加価値税の導入国としてしばしば分類されている¹⁾が、それらの付加価値税は、実際には製造段階（以下、製造段階は輸入を含むものとする）で課税されている。通常の製造者売上税と異なる点は、累積課税（cascading）の回避方法として、猶予方式

(suspension technique) でなく付加価値方式 (value-added technique) を採用しているという点だけである。そこで以下では、このような付加価値税を小売段階まで拡張された「包括的 (comprehensive)」付加価値税と区別するために、「非包括的」付加価値税と呼ぶことにする。

「非包括的」付加価値税の性格は、製造者売上税を細分類することによってより明確に説明することができる。製造者売上税は、製造者が最終生産物 (final product) を販売する時 (そして、輸入業者が最終生産物を輸入する時) に賦課される。その際、生産者財 (producer goods)、つまり、①最終財と物理的に一体化される原材料 (raw materials)、②一回の製造過程においてその性質が損なわれるかまたは失われる、燃料、漂白剤などの中間財 (intermediate goods)、および ③資本財 (capital goods) に対する課税の累積を回避しなければならない。この内、資本財は通常完全な免除 (outright exemption)²⁾ を受けるが、投入財 (原材料および中間財) に対する累積課税の回避方法は一様でなく、その回避方法によって製造者売上税を二つないし三つに分けることができる³⁾。

第一は猶予方式で、投入財が製造業者 (登録業者) の「連鎖 (ring)」を離れる時まで課税を猶予する方法である。つまり、登録業者は投入財を無税 (tax free) で購入することができ、課税は非登録業者に対する登録業者の販売に対してのみ行なわれる。これが一般に考えられている製造者売上税で、その代表例はカナダのそれである。またウガンダ、タンザニアなどのアフリカ諸国も、この方式に基づく製造者売上税を実施している。

第二は、猶予方式より原始的な回避方法を採用する形態——取引高税と猶予方式との中間的な形態——で、生産税 (production tax) と呼ばれるものである。これは、登録業者間の取引に対して軽減税率で課税するか、あるいは生産者財を完全に免除 (または軽減税率を適用) することによって、累積課税を回避する。前者の方向を取れば取引高税に近いものになるし、後者の方向を取れば猶予方式に近いものになるといえる。後者の形態の生産税は、フランスの生産税 (taxe à la production, 1936年立法) の伝統を引き継いだフランス語圏アフリカ諸国 (カメルーン、中央アフリカ共和国、ガボン、チャドなど) にお

いて見られる⁴⁾。

第三は付加価値方式と呼ばれるもので、登録業者のすべての取引を対象とするが、ただし付加価値に対してのみ課税する方法である。これはさらに付加価値の計算方法によって、加算法 (addition method)、仕入高控除法 (subtraction method) および税額控除法 (tax credit method) に分かれる。加算法の下では、企業によって作られた付加価値を構成するもの（賃金・俸給、利子、地代および利潤）を加算することによって、仕入高控除法の下では、売上高から仕入高を控除することによって、付加価値が計算される。これに対して税額控除法の下では、付加価値を計算する過程を経ずに、売上高の税額から仕入高の税額を控除することによって税額が直接に算定される。

付加価値方式の製造者売上税を最初に導入したのはフィリピンで、取引高税（1904年導入）から製造者売上税に転換した時（1939年）に仕入高控除法を採用した。そして税額控除法は、フィリピン（1978年に仕入高控除法を変更）、インドネシア、ブラジル（連邦）などにおいて採用されている。なお、加算法を採用している国は存在しない。

以上が累積課税の回避方法を基準とした製造者売上税の分類であるが、これらの中で付加価値方式は、製造と卸売の両段階を同時に対象とすることもできる。これらの一般売上税（付加価値方式に基づく製造段階の一般売上税と同方式に基づく製造・卸売段階の一般売上税）を現在の慣行のように付加価値税と称すると、小売段階まで拡張された付加価値税との間の区別が曖昧になる恐れがあろう。そこで本稿では、付加価値税を次のように「包括的」付加価値税と「非包括的」付加価値税とに二分する。つまり「包括的」付加価値税という用語は、製造、卸売および小売の全ての段階を対象とし、かつ小規模事業者も登録業者とする付加価値税を指して用いられる。これに対して、「非包括的」付加価値税の課税段階ないし登録業者の組合せは、①製造者、②製造者と大規模卸売業者、③製造者と卸売業者、および④製造者と卸売業者と大規模小売業者の四つを考えることができる⁵⁾。

V. 2 「非包括的」付加価値税の可能性

「非包括的」付加価値税は、途上国においてどのような役割を果たすことができるだろうか。

まず、「非包括的」であることの意義から検討してみよう。ほとんどが製造段階で課税されている途上国の売上税は、V. 1でみたように、小売売上税あるいは「包括的」付加価値税であれば備えているはずの中立性を確保していない。しかし小売段階を含む売上税の中立性は、自動的に確保されるのではなく、実効性のある税務行政と納税協力とによって裏付けされない限り保障されない。制限された税務行政力でも実施可能な点が製造段階の売上税の最も大きな魅力である。製造者売上税の下での納税義務者は、その数が他の売上税に比べ絶対的に少ないし、卸売業者または小売業者に比べれば一般的に規模が大きく、十分な記帳能力も備えている。税務行政上のもう一つの利点は、税収の大きな部分を輸入段階で徴収することができることである。途上国の製造者売上税の場合、その収入のおよそ半分を輸入段階で徴収している国も少なくない⁶⁾。

次に、「付加価値税」であること、つまり付加価値方式（とりわけ税額控除法）を採用することの意義についてである。この方式は、投入財を免除するかあるいは軽減税率で課税する生産税に比べ、第一に、非登録企業によって購入される投入財に対しても完全な課税が行なわれるので収入の損失を防ぐ。第二に、非登録企業に租税還付の魅力を感じさせるので、非登録企業を登録企業に転換させるインセンティブを持つ。第三に、投入財に対する課税をほぼ完全に回避することができる。これらのメリットは、猶予方式と比較する場合はそれほど強い説得力を持たないかも知れない。しかし猶予方式との比較においても、小売売上税と比べた場合の「包括的」付加価値税の優位性と類似したものを確保することができる。つまり、第一に、登録業者は無税で財を購入することが許されないため脱税の危険が減少し、第二に、インボイスのクロス・チェックによって脱税が監視でき、第三に、累積課税の回避をより正確に行なうことができる。

反面、税額控除法は、インボイスの発行、提出、保管などを義務づけることになるため納税協力費を上昇させるし、インボイスのクロス・チェックで脱

税を監視するためにはそれに相応する税務行政力を必要とする。しかしこうした税額控除法の難点は、「包括的」付加価値税においてのそれほどには問題にならない。税額控除法の「包括的」付加価値税において、インボイスの管理能力に問題があると懸念されるのは主に小規模事業者である。また、インボイスのクロス・チェック機能の実効性が疑われるのは、膨大な数の納税義務者が発行する膨大な量のインボイスのためである。しかし製造者のみを納税義務者とする、企業の規模が大きいためインボイスの管理能力も期待できるし、かつ少ない納税義務者が大規模の取引を行なうのであるからインボイスの量も減らされるので、これらの問題を緩和することができると考えられよう。多少の——そして我慢できる——無理を伴うとしても税額控除法を採用するのが望ましいとする見解は、次の第三の考慮によっていっそう強力に支持されよう。

第三に、「非包括的」という要素と「付加価値税」という要素とを同時に考えながら、途上国における「非包括的」付加価値税の最大の意義と思われるものに迫ってみよう。

シャリジとスクァイアは、アフリカ諸国の税制改革に関連して、以下の三つの方針を提案している。第一に、消費支出に課される租税は最終的には熟考された（well-designed）租税体系の一特徴となるべきである。第二に、税制改革は望ましいとされた最終的な租税体系に整合的でなければならない。第三に、税制改革は可能な限り現存する租税道具（tax instrument）を足場とするものでなければならない⁷⁾。

彼らの第一の提案は後に「消費税の望ましき」と言い換えられるが、これは所得税に対する消費税の望ましきという意味ではなく、生産段階で課される消費課税に対する最終消費を含む消費課税の望ましき、という意味である⁸⁾。つまり、小売段階を包含する売上税を最終的な目標としてかかげる、というのが第一の提案の骨子である。そして、税制改革によってなされる漸変的な変化（incremental changes）は、その最終的な目標に整合的で、かつ現存する租税を発展させる形で築かれるものでなければならない、とするのが第二および第三の提案の内容である。

小売段階を含まない売上税の弊害と単段階の小売売上税に対する「包括的」

付加価値税の優位性とを指摘した V. 1 での議論を想起するならば、間接消費課税の最終的な目標に最もふさわしい形態はやはり「包括的」付加価値税であろう。そしてこれへの踏み台となる現存の租税といえば、多くの途上国がなんらかの形で実施している製造者売上税にはかならない。このなんらかの形で製造者売上税を「包括的」付加価値税に結びつけるのが、付加価値方式に基づく累積課税の回避なのである。

売上税の改善が、猶予方式に基づいて、製造者売上税、卸売売上税、小売売上税の順をたどり、最終的に「包括的」付加価値税に代替される——小売売上税が成功的に実施されていれば、必ずしもこの必要性が認められるわけではないが——場合を考えてみよう。その場合は、登録業者の全面的な変更が要求されるから、その移行費用は膨大で、経済に与える混乱もはなはだしいものとなる。これに対して付加価値方式の下では、製造段階から卸売段階、小売段階への拡張は、登録業者の漸次的な追加によって達成される。また、単段階売上税から単段階売上税への移行に際しては、新たに課税される段階の小規模事業者の強い反対に会う恐れがあるが、「非包括的」付加価値税の拡張においてはその問題もいくぶん緩和される。例えば、小売段階への移行が小規模小売業者の反対と税務行政の未熟とによって遮られている場合を想定してみよう。この場合、猶予方式であれば大規模な小売業者に対する課税をも放棄せざるを得ないが、付加価値方式であればとりあえず大規模業者のみを対象に入れることもできるのである。

こうした「非包括的」付加価値税の「包括化」は、「非包括的」であることの意義といっけん相衝突するように見える。しかしこの疑念は、経済の発展段階を考慮することによって解決されよう。先に示した製造者売上税の弊害は、導入直後とそれからかなりの時間が経過した後とにおいて、同じ度合いで発生するわけではない。このことを、製造者売上税の下での前方統合企業に対する不利な取り扱いを例にとりて説明してみよう。導入直後においては、なんらかの事情で以前から前方統合であった少数の企業のみを不利に扱うことになる。しかし、時間が経過して企業がこの税を「理解」するようになると、前方統合の度合の縮小を図るか、ひいてはダミーの卸売業者の「効用」にも目覚め

るようになる（つまり、それを利用して租税回避を行なうようになる）。製造者売上税の非中立性はこのように、時間の経過（と経済の複雑化）とともに、いっそう深刻な姿であられるのである。他方で、このような時間の経過が税務行政の向上を伴うと考えてもよいであろう。ここに「非包括的」付加価値税の「包括化」の必要性和実行可能性とが存在するのである。

V. 3 コロンビアの経験

アルゼンチンとコロンビアは、製造者売上税を猶予方式から付加価値方式に改め、それを次第に「包括化」していった代表的な例であるが、ここでは後者の経験を取り上げてみよう⁹⁾。コロンビアにおいて1965年に導入（立法は1963年）された製造者売上税は、最初は猶予方式に近いものであったが、後に部分的に税額控除法が導入され次第に拡張されていった。1966年には原材料に対してのみ認められていた税額控除は、1968年には中間財にまで拡張され、1974年になると資本財を除くすべての財を対象とするようになった。そして1984年の改革では、ついに小売段階まで拡張されたのである（立法は前年）¹⁰⁾。

導入時においては、登録企業間の取引の場合、財の購入者はその財を生産に用いることが証明できれば無税で購入することができた。また、なんらかの事情で投入財にすでに税が払われていれば、後にその仕入高を控除することも認められていた。しかしこの二重的な規定は税務行政が煩雑であったため、投入財に支払われた税額を正確に把握することのできる税額控除法に漸次的に改められ、1974年には製造段階の付加価値税がほぼ完全な形で確立されたのである（ただし資本財は、為替レートの操作と低い金利によって優遇されているとの認識から、税額控除の対象から除外された）。

この製造者売上税は、時間の経過とともにその欠陥を次第に顕在化させていった。コロンビアで特に深刻となったのは、卸売業者による注文生産（manufacturing on order）とダミーの卸売業者の問題であった。前者の方法による租税回避を防止するための法的規定はあったものの、実際においてはほとんど役に立たなかった。また後者の方法による租税回避を防止するために、50%以上の資本を登録企業によって所有されているか、あるいは登録業者かその親族

またはその他の経済的關係によって運営されている流通業者については、登録企業と一体と看做して課税する規定が1965年に設けられた。しかし納税者たちは、例えば所有比率を減らすなどの方法によってこの規定に対しても上手く再反応したため、流通構造に深刻な歪曲が招かれたのである。

これらの弊害は、製造段階に加えて卸売段階を含めるとしても、V. 1でみたように根本的に解決されるわけではない。大規模な小売業者による注文生産の可能性が出てくるし、小売活動を兼ねている卸売業者の取り扱いが面倒となるのである。こうした認識から、1983/84年の改革では、小売段階まで一気に拡張することが試みられた。しかしペリー等は、小規模小売業者に対する簡易課税制度の非合理的な側面を強調して、この改革を全面的に支持してはいない。コロンビアにおいては、零細な小規模小売業者の割合が企業数でみても売上高でみても非常に大きい。企業数で見た割合は、小規模小売業者の大体の数さえ把握できないので適切な統計が得られないし、売上高で見た割合は、小規模事業者の全部を含まない不完全な統計でも57%と見積もられている(1983年)。平均的にいって記帳の習慣も事業の継続性もない——破産と新事業の繰り返し——これらに対して税負担を求めることは、納税協力と税務行政のいずれにおいてもかなりの費用が要求されるのである¹¹⁾。そこでペリー等は、小規模小売業者は完全に免除し、とりあえず大規模小売業者のみを対象に入れるのが望ましいと主張する。

「包括的」付加価値税は、売上税に関する長い経験を持っているかあるいは比較的の高い所得水準を持つ途上国においては、ある程度成功しているように見えるが、その他の典型的な途上国ではかなりの無理を伴うものと思われる。この意味でコロンビアの1983/84年の改革は少し早すぎたものだったのかも知れない。しかし、「非包括的」付加価値税の「包括化」の道を進んだ貴重な経験の一つであることには間違いない。また、付加価値税の母国といわれるフランスでさえ、取引高税、生産税、「非包括的」付加価値税、「包括的」付加価値税の順に移行していったことも、特別な注目に値する。このような「包括化」の例は、今の段階では決して豊富とはいえないが、製造者売上税に税額控除法を取り入れ、「包括的」付加価値税への第一歩を踏み出した途上国は、相当の数

表9 途上国¹⁾の一般売上税の諸形態（1987年1月1日現在）

地域	製造部門に限定した国 ²⁾		小売部門を含む国		
	猶予方式	付加価値方式	小売売上税	付加価値税	取引高税
アジア	マレーシア パキスタン タイ インド(連邦)	インドネシア フィリピン		韓国 台湾	スリランカ
中東				イスラエル	
アフリカ	ベニン ブルキナファソ カメルーン 中央アフリカ チャド コンゴ ガボン ガーナ マリ モーリタニア ボツワナ 馬拉ウイ モーリシャス スーダン タンザニア ウガンダ ザンビア	アルジェリア コートジボアール ダホメ モロッコ セネガル ニジェール ³⁾ W チュニジアW トーゴ ケニア ⁴⁾	ジンバブエ	マダカスカル	
中南米	ガイアナ ⁵⁾	ブラジル(連邦) ドミニカ ⁶⁾	パラグアイ	アルゼンチン ボリビア ブラジル(州) チリ コロンビア コスタリカ エクアドル グアテマラ ハイチ ホンジュラス メキシコ ニカラグア パナマ ペルー ウルグアイ ⁶⁾	

- (注) 1) OECD 加盟諸国、および十分な情報を得られない国々を除く。
 2) 国名の後にWが付された国は、卸売部門まで拡張している。
 3) 立法は小売部門まで拡張されているが、実際には小売部門は課税されていない。
 4) 付加価値方式と猶予方式を混用。
 5) 立法は小売部門まで拡張されているが、製造部門以外では付加価値方式に基づいていない。
 6) 後掲書の表には記載されていないが、明らかにこの種の売上税を有している
 南アフリカ共和国は、小売売上税を実施している。

に及んでいる(表9参照)。シャリジ等の比喩を借りていうならば、「非包括的」付加価値税とりわけ製造段階のそれは、「フルフレッドな (full-fledged)」(羽が生え揃って飛べるようになった)消費税の夢を託された「エンブリオニックな (embryonic)」(胚のなかにある)消費税なのである¹²⁾。

V. 4 小括——途上国における「非包括的」付加価値税の意義

一般売上税の導入ないし強化が求められた原因は、国内生産の活発化に伴い、個別消費税制度を通じての効果的な対応がもはや不可能になったことと、近代部門の内部に対する中立を維持する必要性とにあった。中立性の基準を最も成功的に満たす一般売上税の形態は、小売部門まで拡張された「包括的」付加価値税と、定義から小売部門に課税される小売売上税である。

しかし途上国の場合は、税務行政の実効性が乏しいため小売部門を効果的に課税することが困難である。また、途上国の小売部門は、その大半が記帳能力に乏しい小規模事業者によって構成されている。このような小規模事業者を納税義務者とする、税務行政と納税協力の双方において、かなりの負担が伴われるであろう。これを考えると、途上国は製造段階に限定した一般売上税を実施するのが適切であると思われる。一般に製造業者は、卸売業者と小売業者に比べて、規模が相対的に大きく十分な記帳能力も備えている。また製造段階の一般売上税は、収入の大きな部分が輸入段階で徴収される。

製造段階の一般売上税は、生産者財に対する累積課税の回避方法に基づいて、生産税、猶予方式の製造者売上税、および「非包括的」付加価値税に分類される。この内、途上国にとっての最適な選択肢は、「非包括的」付加価値税であると思われる。「非包括的」付加価値税はその他の二つの形態に比べ、非登録企業による投入財の購入に対しても課税されるから、脱税を防止しそれによる収入の損失を防ぐことができる。また、「非包括的」付加価値税の下での租税還付は、投入財に対する累積課税の回避をより正確にし、非登録企業に対して登録企業に転換するインセンティブを与える。

「非包括的」付加価値税のもう一つの利点は、最も発展した形態の一般売上税である「包括的」付加価値税への移行が容易であるということにある。猶予

方式の下で、製造者売上税→卸売売上税→小売売上税→「包括的」付加価値税の順に移行する場合は、納税義務者の全面的な変更が必要となるし、新たに課税される段階の小規模事業者による反対を招きやすい。これに対して、「非包括的」付加価値税から「包括的」付加価値税への移行は、製造業者→製造業者と大規模卸売業者→製造業者と卸売業者→製造業者と卸売業者と大規模小売業者→製造業者と卸売業者と小売業者、のように進められれば、納税義務者の漸次的な追加によって達成され、小規模事業者の反対も緩和することができる。

注

- 1) 例えば、薄井信明『間接税の現状』(大蔵財務協会, 1987年, 46頁)など。例にあげられた国の全てが税額控除法(後出)を採用しており、税額控除法の採用年を付加価値税の導入年としていることを見ると、同じ付加価値方式(後出)のなかでも税額控除法は付加価値税に、そして仕入高控除法(後出)は製造者売上税に分類しているようである。
- 2) 完全な免除は法律上の課税対象になっていないこと、無税(後出)は法律上は課税対象であるものを特別な理由により例外として課税しないこと、という意味で用いる。
- 3) Cnossen, *op. cit.*, pp. 15-17; Due, *op. cit.*, 1988, pp. 85-88. を参考にした。
- 4) 生産税は通常、累積課税の回避の程度によって取引高税か猶予方式の製造者売上税のいずれかに分類されるが、これを独立したカテゴリーとして扱っている代表的な論者はクノッセンである。Cnossen, *op. cit.*, pp. 15-17.
- 5) 小売段階まで拡張された付加価値税を「包括的付加価値税 (comprehensive value-added tax)」とする用語法はしばしば見られるが、小売段階を含まない付加価値税を指す用語法はまだ確立されてなく、「付加価値方式の製造者売上税」、「より包括的でない形の付加価値税 (less comprehensive forms of VAT)」、「先小売付加価値税 (pre-retail VAT)」などの用語の使用例がみられる。Due, *op. cit.*, 1988, *passim*; M. Gillis, C. S. Shoup and G. P. Sicat (eds.), *Value-Added Taxation in Developing Countries* (Washington, D. C.: World Bank, 1990), *passim*.
- 6) 例えば、猶予方式の製造者売上税を実施しているガーナ (66%), ザンビア (64%), ガイアナ (62%), タイ (32%), 「非包括的」付加価値税 (製造段階) を実施しているフィリピン (47%), ケニア (44%), コートジボアール (40%), セネガル (36%) などがそうである。Due, *op. cit.*, 1988, p. 109.
- 7) Z. Shalizi and L. Squire, "Consumption Taxes in Sub-Saharan Africa: Building on Existing instruments," in Gillis, *et. al.* (eds.), *op. cit.*, 1990, p. 156.
- 8) 消費税 (taxes on consumption) という用語は、幾つかのアフリカ諸国の売上税

を称する生産税に対して使われたものである。

- 9) Guillermo Perry and Alba Lucia Orozco de Triana, "The VAT in Colombia: Structure and Administration," in Gillis, *et. al.* (eds.), *op. cit.*, ch. 16.
- 10) それと同時に、税率の整理、課税対象となるサービスの範囲の拡大、付加価値税と法人税の税務行政の統合などもなされた。
- 11) Due, "VAT Treatment of Farmers and Small Firms," in Gillis, *et. al.* (eds.), *op. cit.*, ch. 5 も参照。
- 12) Shalizi & Squire, *op. cit.*, *passim*.

VI おわりに

本稿で得た主要な結論をまとめると、以下のようになる。

(1) 開発は、端的に言えば、近代部門が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過程である。途上国が開発を至上の目標としているとするならば、途上国の租税体系に求められる第一の要件は収入生産性である。民間企業家の円滑な投資活動を保障するための環境の整備において、政府は中心的な役割を担い得るし、また担わなければならない。間接税は、そのために必要とされる政府の資金需要を、他のどの租税よりも確実に満たすであろう。

(2) 途上国の租税体系に求められる第二の要件は、近代部門の量的拡大と質的发展を促進することである。この点においても、間接税が重要な役割を演じることができるものと期待される。つまり間接税は、一方においては、伝統部門の近代化と近代部門の投資意欲に適切なインセンティブを与えることによって経済効率を促進する。また他方においては、近代部門の内部に対して中立を維持することによって経済効率を守護する。この意味で、開発に最も適した租税は間接税であるといえることができる。

(3) 間接税の主要な形態である関税、個別消費税および一般売上税は、途上国の開発に対してそれぞれ特有の役割を演じることができるものと考えられる。関税は、国内で需要される財の殆どを輸入に頼っている段階においては収入目的で、それ以降の段階においては保護目的、外貨管理目的および為替レ-

ト操作の代替策として利用することができる。国内財が輸入財を次第に代替しつつある段階においては、個別消費税が重要な収入源として浮上する。しかし、国内生産がより一層活発になるにつれ、個別消費税制度は複雑さを次第に増していくであろう。このため、一般売上税を整備する必要が生じてくる。しかし、個別消費税で確実に多額の収入を確保し得る財（たばこ製品、アルコール飲料、石油製品など）は、引き続き個別消費税で課税するのが望ましいと思われる。

(4) 一般売上税の種々の形態のうち、途上国の条件の下で最も成功的に実施され得るのは「非包括的」付加価値税であろう。その理由は、第一に、途上国の小売部門と卸売部門の大半は記帳能力に乏しい小規模事業者によって構成されているが、それらを納税義務者とすると税務行政と納税協力の双方にかなりの負担を生じさせる。第二に、「非包括的」付加価値税は、脱税の防止、累積課税の回避などの点において、他の方式の中間段階（小売段階と卸売段階）の一般売上税よりすぐれている。第三に、「非包括的」付加価値税は、一般売上税の最も発展した形態である「包括的」付加価値税への移行を他の形態の一般売上税より容易に達成することができる。

最後に、本稿は以下のような課題を未解決のままに残していることを認めておく。

(1) 途上国は多種多様な国々の集合体であるから、それらを一つの単純な理論的枠組みの中で機械的に裁断することはできない。本稿には、この点を軽視して途上国を過度に一般化して捉えようとしたきらいがあった。しかし、途上国の間接課税（広くは、途上国財政）全般を眺める基本的な視座を確立することは、やはり必要なことであると思われる。この点、本稿のような一般化が無意味であるとはいえないであろう。

(2) (1)の点とも関係することであるが、途上国を一般化して捉えたため、つまり途上国は開発を至上の目標としているとの仮定を設けたため、「公平」を考察のなかに十分に組み込むことができなかつた。勿論、IV. 3でみたように、所得課税よりも間接課税が、「公平」（以下、とりあえず累進的な租税負担と定義する）をより効果的に確保することができる場合もあり得る。しかし、

間接課税は、その定義と課税方法からみて、「公平」を確保する能力を備えていないという点は認めなければならない。

(3) 本稿では、租税構造の変化を発展段階と関連づけて分析し、途上国では間接課税が、先進国では所得課税が、それぞれ相対的に優勢であると図式化した。また、途上国における間接課税も、その相対的な重要性が開発が進むにつれ、関税→個別消費税→一般売上税の順に移行していく(べきである)と論じた。しかしこれは、歴史的な事実にも基礎を置いてはいるが、それよりもクロス分析に負うところが大きい。このため、特定の国を対象とした、税制の歴史的発展に関するケース・スタディの積み重ねが強く求められるところであるが、それは今後の課題にしておく

〈完〉