

# 構造調整プログラムと税制改革

山 本 盤 男

## 目 次

はじめに

第1節 構造調整プログラム

第2節 開発途上国での税制改革の課題

まとめ

## はじめに

国際通貨基金（IMF）・世界銀行の持続的経済成長のための安定化・構造調整プログラムに関しては、既にわが国でも貴重な研究がある（石川 [1990, 1994], 絵所 [1994]）<sup>1)</sup>。ここでは、構造調整プログラムにおける税制改革の位置づけと内容を IMF・世界銀行の文献により明らかにするとともに、支援を受けて構造調整プログラムを実施する開発途上国の事例としてインドを取り上げ、インドで目指される税制改革との比較検討により構造調整プログラムにおける税制改革の特徴と問題点を考察したい（World Bank [1991a, 1991b], Davis [1992], IMF [1992]）。

## 第1節 構造調整プログラム

## 1 構造調整プログラム

開発途上国では、対外的もしくは国内的ショックに起因する財政および金融問題を迅速に調整する弾力性は、持続的成長に決定的に重要である。この調整の欠如は、高インフレ、過大評価の為替レートと国際収支危機という結果になり、これらが低投資と低成長を導くことになる。構造調整プログラムに着手する国は、次の3つの経済問題に直面している。①経常収支赤字、資本逃避と高レベルの対外債務に反映される対外不均衡。②民間投資減少と停滞的（もしくはマイナス）成長をしばしば伴うインフレの加速。③生産能力利用の低下、構造的調整不良とその基礎をなす不均衡増大となる配給および管理（信用、輸入、価格など）への依存の増大（表1参照）。そこで、構造調整プログラムは、中期的に持続可能な国際収支ポジションと経済成長の回復を目指している。これら目的の達成には、①需要管理政策とくに金融および財政政策、②外国為替レート政策、③対外債務管理政策、④生産能力利用と潜在的生産力に影響する構造政策の協調的利用が必要になる。

## 2 財政政策

需要管理政策としての財政政策の有効性は、マクロ経済のパフォーマンスを決定する主要な要因であり、持続的成長にはマクロ経済安定化が必要である。マクロ経済不均衡である持続不可能な財政赤字に直面する諸国にとってマクロ経済安定化は最優先課題となるが、成長指向の調整には、財政政策とくに税構造の改革と政府支出の優先順位の確立が必要になる。そこで、マクロ経済安定化、租税政策と支出政策は次のような内容になる。

### (1) マクロ経済安定化

財政政策では予算赤字に焦点が当てられるが、予算赤字とその資金調達

表1 開発途上国の主要経済指標と財政収支

(単位：%)

	年平均GDP増加率		年平均物価上昇率		中央政府総支出 (GNP 比率)			中央政府財政収支 (GNP 比率)		
	1970-80	1980-91	1970-80	1980-91	1972	1980	1991	1972	1980	1991
低所得経済	4.5	6.0	8.2	12.6	—	—	—	—	—	—
ネパール	・・	・・	8.5	9.1	8.5	14.2	18.4	-1.2	-3.0	-6.2
バングラデシュ	2.3	4.3	20.8	9.3	9.2	10.0	15.0	-1.9	2.5	-0.4
インド	3.4	5.4	8.4	8.2	10.5	13.2	17.5	-3.2	-6.5	-7.0
ケニア	6.4	4.2	10.1	9.2	21.0	26.1	28.3	-3.9	-4.6	-5.8
パキスタン	4.9	6.1	13.4	7.0	16.9	17.7	21.9	-6.9	-5.8	-6.2
スリランカ	4.1	4.0	12.3	11.2	25.4	41.6	29.4	-5.3	-18.4	-9.5
インドネシア	7.2	5.6	21.5	8.5	15.1	23.1	20.7	-2.5	-2.3	0.4
中所得経済	・・	2.3	28.4	67.1	—	—	—	—	—	—
(中下位所得)	・・	2.7	22.8	23.1	—	—	—	—	—	—
フィリピン	6.0	1.1	13.3	14.6	14.2	13.4	19.1	-2.1	-1.4	-2.1
タイ	7.1	7.9	9.2	3.7	16.7	19.1	15.5	-4.2	-4.9	5.0
トルコ	5.9	5.0	29.4	44.7	22.7	26.3	30.4	-2.2	-3.8	-7.6
(中上位所得)	6.1	2.1	31.7	95.4	—	—	—	—	—	—
ブラジル	8.1	2.5	38.6	327.6	29.1	20.9	35.1	-0.3	-2.5	-5.9
メキシコ	6.3	1.2	18.1	66.5	11.4	17.4	18.1	-2.9	-3.1	0.8
韓国	9.6	9.6	20.1	5.6	18.0	17.9	17.3	-3.9	-2.3	-1.7

[出所] World Bank [1992, 1993] より作成。中央政府関係の原出所はIMFのデータである。

[註] 一人当たりGNPを基準にする各所得グループからアジア地域を中心に統計数値に欠落が少ない諸国を選択した。

との関係およびマクロ経済目標は、効果的な財政政策の展開に決定的に重要である。調整プログラムでは、予算赤字と経常収支赤字との関係、赤字の資金調達方法とその他安定化目的との間の関係が特別に重視されている。

そこで、GNPの支出構成要素もしくは所得利用による定義から、民間消費を $C_p$ 、民間投資を $I_p$ 、政府支出を $G$ 、財・サービス輸出を $X$ 、財・サービス輸入を $M$ 、民間貯蓄を $S_p$ 、政府収入を $T$ 、海外への純経常移転を $R$ とおくと、次の(1)式が成立する。

$$\text{GNP} = \text{Cp} + \text{Ip} + \text{G} + \text{X} - \text{M} = \text{Cp} + \text{Sp} + \text{T} + \text{R} \quad (1)$$

(1)式は次の(2)式に書き直すことができる。

$$(\text{Ip} - \text{Sp}) + (\text{G} - \text{T}) = (\text{M} - \text{X} + \text{R}) \quad (2)$$

予算赤字全体 (G-T) は、投資以上に貯蓄する国内民間部門 (Ip-Sp) および／もしくは経常収支赤字 (M-X+R) に一致しなければならない。したがって、民間部門の貯蓄と投資への財政政策の影響を考慮することが必要であり、財政赤字も対外均衡に影響すると同様に反応することになる<sup>2)</sup>。しかし、大きく長期の財政赤字は経常収支均衡の悪化に反映され、最近の世界銀行の研究は、予算赤字が国際債務危機の主要な原因であることを示している。予算赤字は、赤字の貨幣化、非銀行金融への依存、対外借入れと返済遅延の累積という方法で資金調達されるが、これら調達方法への過度の依存は危険であり、マクロ経済目標に潜在的な悪影響を及ぼす。赤字の妥当性は、財源が利用される方法と全体的なマクロ経済環境および目標という面で評価される必要があり、一般的に、公共部門赤字をインフレ管理、民間投資の促進と対外信用価値の維持という他のマクロ経済目標と一致するレベルに維持することが慎重な財政政策である。そこで、IMFが支援する調整プログラムでの財政措置は、過度の需要から生ずる圧力を削減する需要制限と成長への公共部門の寄与を高める構造的方策を求めている。

## (2) 租税政策

調整プログラム実施国は、緊急の安定化プログラムを処理するため早急な収入増加を必要とするが、経済成長に対応して収入が増加する租税制度の弾力性を増すことも必要であり、成長指向調整の達成には租税構造の基本的改革が必要になる。

低所得国の租税構造は、国内物品税と国際取引税への大きな依存と、個

人よりも法人に大きく依存する所得税の限定的な重要性という特徴を持っている(表2参照)<sup>3)</sup>。そこで、税制デザインでの望ましい特徴は、財源の集中、広く客観的に定義された課税ベース、徴税ラグの最小化と租税中立性であり、課税ベースの拡大、免除の削減、簡素で行政に容易な税制の達成を中心とする全面的な税制改革の導入が必要になる<sup>4)</sup>。

表2 開発途上国の中央政府の経常収入構成

(単位：%)

	所得、利潤等 への税			財・サービス への内国税			国際取引への税			税外収入			総経常収入 (GNP比率)		
	1972	1980	1991	1972	1980	1991	1972	1980	1991	1972	1980	1991	1972	1980	1991
低所得経済															
ネパール	4.1	5.5	9.9	26.5	36.8	36.7	36.7	33.2	30.8	13.7	16.2	17.1	5.2	7.8	9.5
バングラデシュ	3.7	10.1	8.6	22.4	25.5	25.8	18.0	28.6	27.3	52.2	31.9	23.0	8.4	11.3	11.4
インド	21.3	18.3	15.4	44.5	42.5	35.5	20.1	22.0	28.8	13.2	16.6	19.9	10.2	11.7	14.3
ケニア	35.6	29.1	29.8	19.9	38.8	43.2	24.3	18.5	15.0	18.8	12.6	10.5	18.0	22.6	21.2
パキスタン	13.6	13.8	10.0	35.9	33.6	32.2	34.2	34.4	30.2	15.8	17.9	27.2	12.5	16.4	16.9
スリランカ	19.1	15.5	12.8	34.7	26.8	46.1	35.4	50.5	25.9	8.7	5.3	10.5	20.1	20.3	20.4
インドネシア	45.5	78.0	61.8	22.8	8.6	23.7	17.6	7.2	6.4	10.6	4.9	5.4	13.4	22.2	21.1
中所得経済 (中下位所得)															
フィリピン	13.8	21.1	28.5	24.3	41.9	25.8	23.0	24.2	28.5	9.3	10.6	14.6	13.1	14.0	17.0
タイ	12.1	17.7	25.8	46.3	46.0	43.6	28.7	26.2	19.1	11.2	8.1	7.7	12.5	14.5	20.5
トルコ	30.8	49.1	44.9	31.0	19.7	34.6	14.6	6.0	5.1	15.4	20.7	12.6	20.6	22.3	20.7
(中上位所得)															
ブラジル	・	14.3	6.9	・	28.6	8.2	・	7.1	0.7	・	17.9	71.8	・	23.4	67.9
メキシコ	37.3	36.7	36.5	32.2	28.9	56.0	13.6	27.6	4.6	6.8	5.3	7.7	10.1	15.6	14.7
韓国	29.0	22.3	31.3	41.7	45.9	33.3	10.7	15.0	9.2	12.6	12.5	10.4	13.1	18.3	17.4

[出所] World Bank[1992, 1993]より作成。中央政府関係の数値の原出所はIMFのデータである。

[註] 一人当たりGNPを基準にする各所得グループからアジア地域を中心に統計数値に欠落が少ない諸国を選択した。

### (3) 支出政策

構造調整プログラムは、多くの開発途上国で需要制限のため政府支出削減を推し進めてきた。その経験は、支出改革がより高い生産性と現行生産能力のより大きな利用促進への助けとなるいくつかの領域を示した。その領域は、生産的政府投資の奨励、資金運用および維持、政府での低生産性の源泉の処理、費用効果的支出政策と政府消費の制限である。そこで、公共支出の効率性と有効性の改善には、財政計画、年次予算、予算および支出の管理制度の改革が必要になる。

## 3 税制改革

以上の構造調整プログラムでは、財政政策ことに租税政策がマクロ経済安定化と持続的経済成長のための主要な政策手段であり、租税政策では税構造改革すなわち税制改革の重要性が強調されている。そこで、構造調整プログラムで目指される税制改革の内容を検討する (Khalizadeh-Shirazi et al. [1991], World Bank [1991a], Davis [1992])。

### (1) 税制改革の必要性

1980年代の開発途上国の構造調整プログラムの経験は、税制改革が安定化と構造調整過程の中核であることを示したが、税制改革の理論的根拠は2つある。第1に、構造調整の一部としての税制改革は、経済的インセンティブでの厳しい歪みと結果としての資源配分での非効率性および不公平を減らすためにデザインされている。第2に、マクロ経済安定化の一部としての税制改革は、公共支出削減とともに、合理的に歪みを生じず、公平で持続可能な方法で公共収入を発生することが必要とされている。

そこで、開発途上国の税制が直面する問題と税制改革の目標は次のようになる。①不十分な収入：税制の根本的機能は収入の発生であり、この機

能の適切な遂行の保証が税制改革の第1の目標である。②経済的厚生と成長を減らす歪み：課税の効率性コストを減らすことが第2の目標である。③不公平：最も貧困な家計の税負担を取り除き、実際の税構造が水平的にも垂直的にもより公平になることを保証することは第3の目標である<sup>5)</sup>。④行政的問題：課税ベース決定の簡素化をしばしば必要とする税務行政の強化は第4の目標である。

## (2) 税制改革の教訓

開発途上国の税制での個別税の役割ないし目的は、次のように評価されている。

一般売上税：収入の主要な手段。可能な限り広い課税ベースで均一税率で賦課。累積課税は付加価値税（VAT）か単段階売上税により避けられる。消費税（選択的物品税）：特定品目の消費抑制か特別コストへの税の支払いであり、インフレ環境では従量消費税より従価消費税が望ましい。輸入税：特定産業か部門への保護と短期的な国際収支目的。輸出税：課税困難な農業部門からの収入の獲得、平価引下げか国際価格での例外的な動向によるたなぼた式利益への課税と生産の国内市場への転換目的。所得税：個人所得税は収入と公平性の目的。免除は行政能力に適合し、収入の限定的な高税率の拡散は避けられるべきである。企業課税は公平性と収入目的により正当化される。個人所得税と法人税の統合は、とくに非居住株主の取扱いに関して、行政的に非常に複雑であろう<sup>6)</sup>。投資インセンティブ：最近、低税率の選択により、このような税インセンティブの有効性が問題とされているが、近隣諸国のこれらの立法は検討を必要とする。

そこで、税制改革の経験から次の教訓が導きだされている。①いかなる最適な税構造もないが、参考となる有用な税セットがある<sup>7)</sup>。②課税ベースの拡大が優先されるべきである：財・サービス課税の改革は、狭い国際取

引ベースと限定的な国内生産ベースへの依存から広い国内消費ベースへの転換が必要である；VATは財・サービスの一般税の改革の選択手段となるべきである；租税支出の利用は一般的に減らされるべきである。③税率合理化の必要：貿易政策による歪みを減らすため関税率の数および分散の低下と平均税率の引下げ；財・サービスへのVATの中心税率を10%から20%の範囲で設定；富裕者の消費での役割により，贅沢品と必需品への3か4の選択的税率の設定；個人所得税の最高限界税率の30%から50%までへの引下げ；法人税率構造の最高個人所得税率に等しい単一法定税率への統合。④税制改革は貧困層の負担を引下げできる。

税制改革過程に関する教訓は次のことである。①税制改革は，多数の目的をバランスさせ諸税手段およびベース間の相互作用の評価を必要とするため，税制を全体として体系的に見ることが重要である。②税構造の改革は，一般的に税務行政の改善を伴う時により効果的である。③税制改革は国内および国外の初期条件を考慮しなければならない。④税制改革の成功には，提案を任せられる国内権力を掌握する「提案所有者」が決定的である。⑤税制の信頼性が成功にとって非常に重要である<sup>8)</sup>。

#### 4 付加価値税の導入

税制改革の教訓は，税構造の中心である財・サービス税の改革ではVATの導入を強調している。そして，開発途上国でのVAT導入による間接税改革の経験から次のような教訓が導きだされている（World Bank [1991a]）。

開発途上国の多くで採用されたVATは，ECタイプの包括的VATであり，消費タイプで仕向地原則と税額計算法として前段階税額控除法の利用を基本的特徴としている。そして，収入，経済効果と行政の側面では以下のような一致した経験が指摘されている。



## (1) 収入

① VAT はマネー・マシーンとなる傾向があり、GDP 比率での増加が見られた。②低税率の VAT は VAT への転換による行政と納税協力コストに見合わず、当初の基礎税率が7%以下では価値がなく、また、製造段階 VAT では少なくとも10%の基礎税率が収入と行政の観点から実行可能性を保証するために必要である。③サービス部門は経済活動の重要な部分を構成しており、包括的付加価値ベースへのサービスの包含は収入増加または低税率物品課税を認めるために得策である。金融と住宅サービスの課税は特別な概念的、行政的困難を伴う。

## (2) 経済効果

① VAT 導入によるインフレへの懸念があるが、インフレ効果は1回限りであり、物価の継続的な上昇スパイラルは決して生じなかった。VAT の潜在的インフレ効果は導入時期での適切な移行策により無効にできる。② VAT は仕向地原則により国際収支を改善すると主張されてきたが、輸出への重要もしくは長期的に有利な効果は極めて僅かであり、期待すべきでない。③資本の国際的移動が増大している金融部門の VAT 取扱いは、この部門の発展に重要な含意を持ち、金融サービスの免除は最も有害な選択となる。VAT 課税ベースへのこのサービスの包含は、金融発展にそれほどの損害を与えないが、重要な概念的、行政的問題に直面する。これの最終的選択であるゼロ税率は、困難な行政および納税協力の問題を除き優れているが、これは今後の面倒な問題になるであろう。④消費タイプ VAT での完全中立性の達成は不可能と認識されているが、最大可能な課税ベースへの均一税率の適用により経済的効率性のロスを最小化できるであろう。⑤消費タイプ VAT がほとんどの国で採用されたが、所得タイプとの比較において経済的および行政的に優れている。⑥包括的 VAT の小売段階前

VAT に対する経済的優位性は十分に確立しているが、正式な記録を保存していない小規模会社が小売取引を支配する低所得開発途上国では、包括的 VAT は選択できず、小売課税が実行可能になるまでの時期に単段階の取引高税から小売段階前タイプ VAT への移行は、重要な便益を提供する<sup>9)</sup>。⑦地域および工業開発の目的を促進するための VAT 構造の操作は、ほとんど支持されていない。⑧ヨーロッパの経験は、住宅サービス課税についてほとんど教訓を与えない。

### (3) 税務行政

①前段階税額控除法の EC タイプ VAT は、自己点検の特性、インボイスの相互チェックの可能性と大部分の収入の小売段階前での徴収という脱税防止の特徴がある。② VAT の均一税率からの逸脱は、税務行政と納税者に複雑さとコストを発生させるという一般的認識がある。③ VAT での課税救済では、経済的および所得分配的根拠からゼロ税率が免税より優れている。④小規模企業の扱いで免除が行政的に便宜であるが、企業の利益にはならないため、小規模企業に課税登録のインセンティブを与えるのが解決策となり、課税企業と免除企業との区分基準は取引高が最良である。農民の場合は、理想的ではないが登録よりも免除が実行可能である。⑤仕向地原則での国境税調整に伴う行政的負担を他の長所が容易に上回る。⑥ VAT は納税者と徴税者のある程度の正式な記録保存を必要とし、税制改革でのコンピュータ化の効果的利用は、注意深い計画化ととりわけタイミングの問題である。⑦ VAT 導入には2年程度の期間が必要である<sup>10)</sup>。

## 第2節 開発途上国での税制改革の課題

前節では、IMF・世界銀行がマクロ経済不均衡に陥った開発途上国に勧

める構造改革プログラムでの財政政策と税制改革ことに VAT 導入による間接税改革の内容を検討したが、この税制改革が開発途上国の立場からどのように把握されているかという問題をインドの代表的な財政学者であるバグチ (Amresh. Bagchi) の論文により考察する (Bagchi [1991])。

### (1) 税制改革の必要性

税制改革は先進国と同様に開発途上国での重要な課題となっている。公正、効率性と簡素性がその動機であるが、税制改革に緊急性を与えたのは予算赤字の拡大とそのための国内財源調達の必要であった。また、税制改革は、一般的な政府と租税政策の役割に関する、とくに民間部門の大きな役割への増大する要求による認識の変化と保守的経済政策 (サプライサイド経済学) への信頼の回復によっても刺激された。

### (2) 税制改革の方向

開発途上国の税制改革では、取引高タイプ売上税、消費税と過度に高い関税の混合体への大きな依存およびその有害な効果への関心を反映して、間接税構造のオーバーホールが推進されており、根本的目標は、最小の効率性コストで貧困層を害しない大きな収入の確保であった。この税制改革には、次のような傾向が見出されている。①主要な収入調達として、累進性を達成するため選択的消費税に補完される VAT への依存。②個人と法人所得税率の引下げ。③法人税率の個人所得税最高限界税率との一致。④個人と法人所得税の少なくとも部分的統合。⑤個人と法人所得税の課税ベースの拡大。⑥より広範囲なインフレ調整。⑦行政能力の改善。

こうした改革の最も顕著な結果は主要な課税手段としての VAT の出現であり、小売段階までの財 (および少なくともいくつかのサービス) へ仕向地原則により賦課される消費タイプ VAT であった。これは、開発途上国での実行可能性とともに効率的な収入調達を証明した。直接税での結果は

それほど印象的ではなく、課税ベースの拡大後でさえ、キャピタル・ゲインなど資本所得の要素が抜け落ちた一部分のみ課税された。結果として形成される標準的課税パターンは、VATを中心とする間接税と広い課税ベースで適度な税率の所得税をもつ直接税とから構成される混合体であった。

### (3) 理論的基礎

最近の租税理論は垂直的公平性よりも効率性と全体的公正に関心があるが、包括的所得税ベースと累進的税率による公平課税アプローチから最適課税アプローチへの移行が重要な役割を果たしたとし、主にスターン(Nicholas Stern)等の研究成果により最適課税理論に基づく指導的原則を検討し、次のように評価している<sup>11)</sup>。

最適課税理論による最良の税モデルは、開発途上国ではまったく運用不可能であるが、決定的欠陥は徴税技術を検討できなかったことである。最適課税理論は最近の税制改革の動向を刺激し、広い課税ベースで低税率の所得税の追求を生じ、間接税では、物品課税の最終消費財への制限は政策的に重要であり、VATの理論的基礎を与えた。しかし、税制改革は執行問題を考慮に入れねばならず、最適課税理論はこれに役立たなかったのである<sup>12)</sup>。

### (4) 1990年代のアジェンダ

中立的もしくはより歪みの少ない税制への移行を前提とし、公平性の目標を考慮する開発途上国での税制改革の課題は、次のように要約される。

(a)課税ベースの拡大：①開発途上国の所得税の免税点は、貧困者の救済と行政的理由でかなり高いが、個人控除を伴う一人当り所得の約3ないし4倍が合理的である。②課税ベース拡大を制限する要因は、農業所得の排除もしくは有利な扱いと大きな未組織部門の優位性である。こうした課税困難グループへは推定課税アプローチが必要である。この課税は資産課税

や間接税にも利用可能である。③フリンジ・ベネフィット、キャピタル・ゲインその他資本所得課税と免除、控除の抑制。④所得税でのインセンティブへの懐疑は、その必要性からではなく効果とコスト効率性から生じており、インセンティブは合理化され再デザインされる必要がある。貯蓄や投資にインセンティブを与える場合は、開発途上国政府が自らのために設定する無数の目的のため利用されるべきでない。

(b)税率の合理化：1980年代の税制改革の最も顕著な特徴は所得税と法人税の税率引下げであった。公平性と効率性との対立は所得税構造の累進性の程度の決定に鋭く現われるが、課税ベースの拡大、限界税率の引下げと全ての所得カテゴリーへの均一な適用が解決策である。しかし、開発途上国での累進性の緩和は一般的には望ましいが、減税は貯蓄を低下させ、脱税は税率引下げにより減らないことに注意されねばならない。個人所得税には、貧困層を保護する免税レベルと20から50%の範囲の2か3の少数の税率がもっとも適切である。税率引下げは、収入増加および効率性の目的が追求されねばならないならば、課税ベース拡大と一致して進めねばならない。先進国は低税率体制へ移行しており、外国資本および専門知識を必要とする開発途上国は、同方向に移行する以外に選択はない。

(c)法人課税改革と統合：古典的な法人利潤課税の改善策としてのキャッシュ・フロー法人税はなお研究が必要である。統合問題の解決には、インピュテーション方式の運用が簡単ではないため、少なくとも部分的統合が必要になる。統合は、低均一税率の個人所得税により促進される。

(d)インデクセーション：物価変動のインデクセーションは、歪みと不公平の回避とともに安定化のために必要である。この定式化は、在庫評価での後入先出法などの概算的で手近な方法で可能である。

(e)間接税改革：開発途上国での政府収入の大半は間接税からであり、税

制改革では、直接税よりも財とサービスへの税の再構築に注意が払われている。VATは消費税のように運用が簡単ではなく、行政能力が成功の必要条件である。また、開発途上国では、外国貿易課税に大きく依存しているが、原則的に、関税は収入目的に利用されるべきでなく、輸入は、合理的程度の保護を除き、可能な限り生産と同レベルで課税されるべきである。なお、インドのような連邦制度の大国では、税の調和化が必要になる。

(f)行政改革：行政改革は、税構造改革と同時に行われねばならない。開発途上国の税務行政では、組織的および個人的インセンティブの欠如、税務当局が利用可能な財源のコスト効率的利用方法、納税者が多数の場合の納税者の自己査定に基づく申告が重要な問題である。税務行政の改善は、①源泉徴収制度の広範囲な拡大、②課税困難グループへの推定課税アプローチの採用、③効率的な情報制度の開発により促進される。

最後に、開発途上国での多くの税制の混乱は政治的、社会的支持の欠如の故であり、税制改革がいかに緊急であっても、政治的支持なくして前進不可能ということが1つの重要な教訓として強調されている。

## まとめ

IMF・世界銀行の構造調整プログラムにおける税制改革提案とバグチの提案する開発途上国での税制改革との比較検討により、構造調整プログラムでの税制改革の特徴を支援する側とされる側との差異を含めて明らかにし、その問題点を指摘する。

構造調整プログラムでの税制改革提案では、最適な税制セットはなくケース・バイ・ケース・アプローチによる弾力的な内容を基本としているが、これまでの税制改革の経験から導かれた教訓から明確な改革パッケージが

形成されている。このパッケージは、バグチの税制改革課題との比較からも、良く整理された重要な改革事項から構成されており、ここに基本的特徴がある。バグチがこの論文を発表した1991年は、インドでは構造調整プログラムに基づく税制改革が中期的財政政策課題と位置づけられ、バグチも委員として加わった「税制改革委員会」が設置された時期である。こうした背景は、構造調整プログラムの税制改革の主要内容がバグチの提案する税制改革にほぼ包含されている1つの理由と言えるであろう。また、構造調整プログラムは税制改革過程に関して、体系的な税制の視点、税務行政の改善、国内および国外の初期条件、提案所有者としての国家権力と税制の信頼性という政策パッケージを提示している。これは、構造調整を支援し改革を推進する側の経験から得られた内容であり、第2の特徴である。構造調整プログラムでの税制改革は所得課税に関して、収入では個人よりも法人課税への移行、税率構造の合理化では個人所得税の最高限界税率の引下げと法人税との一致が提案されているが、課税ベースの拡大については明確な指針が提示されていない。この所得課税に対する財・サービス課税の重視は、所得課税ベースの拡大について具体的に提案しているバグチとは対照的であり、バグチの指摘する最適課税論の影響を示すもので、第3の特徴である。そして、VAT導入提案では、仕向地原則と前段階税額控除法と消費タイプで包括的VATという基本構成要素はいわゆるECタイプVATと同一であり、世界的視点でも標準的なVAT提案と言える。そして、開発途上国での間接税改革にはこうした明確な内容のVATを推奨するとともに、開発途上国における導入のキーとなる経験に裏打ちされた内容を含んでいる。それらは、収入面では、低税率のVAT導入の否定と当初でも税率7%以上の必要性、経済効果では、金融サービスの課税ベースへの包含、均一税率の適用と包括的VATを選択できない低所得開発途上国

での準備段階としての小売段階前 VAT の採用である。税務行政では、課税救済のためのゼロ税率の適用，小規模企業の登録制度および農民の免除の取扱いと2年間の導入期間の必要などが要点であり，第4の特徴である。

支援を受ける側のバグチの提案には，支援する側の政策パッケージには見られない内容が含まれている。それは，個人所得税と法人税の統合，少なくとも部分的統合とインフレ調整のためのインデクセーションの概算的定式化，それに，行政改革の必要性の強調である。そして，行政改革に関する税務行政での利用可能な財源のコスト効率的な利用促進と，税率の合理化に関して減税が貯蓄を減らし，脱税が減らないこと，先進国の低税率体制移行による開発途上国の同方向の選択という指摘は，支援される側の特徴を示している。

バグチは，最後に，税制改革における政治的および社会的支持の重要性を強調している。構造調整プログラムでも税制改革過程における国内権力を掌握する税制改革の「提案所有者」の存在と税制への信頼の重要性が指摘されている。これは，税制の技術面だけではなく，税制改革の政治経済学的側面が，支援する側と支援される側の双方にとって重要であることを示している。この条件整備は，開発途上国にとって決して容易な課題ではないが，構造調整プログラムにおける税制改革パッケージにおいても，多様な開発途上国の税制改革を取り巻く政治的，社会的条件の定式化は，最も困難な課題であり，ここに限界があると指摘できよう<sup>13)</sup>。

#### 【註】

- 1) IMF は国際収支不均衡に陥った国に短期借款，世界銀行は開発途上国の開発促進のための長期借款というように本来の役割は明確に分離していたが，1970年代の2度にわたる石油危機と先進国の不況を契機に双方から接近が図られ，1980年代半ばに IMF と世界銀行の連合による安定化政策と構造調整政策を一体化した構造調整



プログラムが成立した（絵所 [1994]、IMF [1992]）。

- 2) これは IMF の安定化モデルの基礎であるアブソープション・アプローチとして知られている国内需給均衡と対外均衡との事後的に成立する関係式を示している（絵所 [1994]）。世界銀行の財政赤字の定義については、World Bank [1988] の Part II の 3 を参照。
- 3) 開発途上国の租税問題として次の諸点が指摘されている。①意図されない有効な保護を与え、非効率な輸入代替を奨励する多様で高税率な輸入税。②生産と輸出に負のインセンティブとして役立つ輸出税と marketing boards の黒字による影の課税と過大評価の為替レート。③投資、貯蓄、労働努力と資本流入のレベルとパターンに悪影響を及ぼす高い名目税率と場当たりの直接税免除。④生産と分配の段階数に関して中立的でない取引高税への依存（Davis [1992]）。
- 4) IMF の財政局長であるタンツィ（Vito Tanzi）は、IMF と税制改革に関する論文で次のように指摘している。IMF には特別な税制改革アプローチはなく、ケース・バイ・ケース・アプローチであり、従って改革のガイドラインもない。また、IMF は最近、垂直的公平性よりも水平的公平性に関心があり、高度に累進的な所得税に比べ比例的な一般売上税が選好され、一般売上税として付加価値税（VAT）の導入が提案されている（Tanzi [1994]）。
- 5) 世界銀行主催のシンポジウムをまとめた『開発途上国での租税政策』の中で、税制の再分配機能による垂直的公平への関心は薄れており、広範な脱税のある所得税の執行問題は税制改革での優先順位が低いと指摘されている（Khalizadeh-Shirazi et al. [1991]）。
- 6) ここでは取り上げられていないが、タンツィは、企業課税の分野で、広範囲の脱税や課税ベースの大きな脱漏により減収になった時、法人の経済的所得か取引高へ賦課されるか企業の総資産比率として賦課される最低税（minimum taxes）を IMF が勧告していると指摘している（Tanzi [1994]）。
- 7) 財・サービス税は次の特徴を持つ小さなセットに統合されうる。①収入は、工業間取引または輸出に課税せず、原産地により差別しない広い課税ベースの国内消費税により主として発生する。この目的を達成する最良の手段は、控除規定と輸出ゼロ税率を持つ単一税率の VAT である。②公平性は、原産地により区別されない所得弾力的な財への 3 か 4 の税率の贅沢税と消費税の導入と、貧困層の支出の重要な構成部分である品目の VAT 免除により助長される。③効率性は、伝統的消費税と論証可能な負の外部性への税により促進される。④保護は関税によってのみ与えられる。量的制限は関税により課され、普通関税率のレベルと分散は減らされ、消費財と生産に利用されるインプットとの区分が関税おいて行われる。輸出リベートまたは控除制度は強化される。⑤輸出税は主目的に照らして除去されるか再デザインされる。  
法人と個人所得税は次の特徴を含むよう再構築されうる。①収入は、個人所得税率に比較可能な単一法定税率の法人所得税から発生し、投資と利潤に結合する課税

優遇は減らされる。②効率性は2方法で扱われる。部門間の歪みを避けるため、控除は部門と資産間により等しく配分される；期間での歪みを避けるため、減価償却、インフレ調整利子控除や関連インデクセーション規定が改善される。③課税優遇は、市場の不完全性がより直接的に扱われ得ない場合に、適用の範囲と期間が限定される。④収入は、広い課税ベースで30%から50%の最高限界税率の個人所得税により発生する。⑤公平性は、零細納税者を除外するため家計所得免除レベルを十分に高く設定し、漸次的に増大する限界税率構造の導入により改善される。⑥税は、賃金および利子所得への源泉徴収の利用と、課税困難グループの公正な推定課税の導入により公平性および行政を改善する。⑦利潤、配当と他の本国送金への10から15%の国境源泉徴収税が、まだ利用されていない場合には、導入されるべきである (World Bank [1991a])。

- 8) 『開発途上国での租税政策』の中で Khalizadeh-Shirazi 等は、付加価値税が売上税改革の選択手段とすべきと教訓の第1に強調しており、世界銀行の『税制改革の教訓』との相違が見られる (Khalizadeh-Shirazi et al. [1991])。
- 9) 小売段階前 VAT の導入が、開発途上国では税務行政と納税協力の点で実際的選擇であり、インドの「修正付加価値税」がこの事例とされている。そして、包括的 VAT を指向する製造業者 VAT の次の論理的展開は卸売 VAT となるが、卸売 VAT の優位性は極めて限定的であり、包括的 VAT の複雑な行政の十分な能力を獲得するまで待つのが得策と指摘している。
- 10) 世界銀行主催のシンポジウム『開発途上国での付加価値課税』では、VAT 導入に関連する次の未検討の問題が指摘されている。経済効果：安定化策としての VAT の利用、VAT への最適課税理論の適用、農民の扱い、所得タイプ VAT の見込み。税務行政：前段階取引高控除法の利用、還付制度、国境管理の必要性 (連邦制度での中央と州か地方政府での行政)、インボイスの相互チェックとコスト、一定の財への標準税率以上での消費税の賦課、サービスの課税ベースへの包含、住宅サービス課税、納税協力コスト。所得分配：VAT の貧困層への影響の確認、低所得消費者の負担軽減、必需品免除での経済的効率性 (Gillis et al. [1990])。IMF は、VAT の税務行政については詳細な検討とガイドラインを提示している (Tait [1991])。
- 11) 最適課税理論に基づき次のような指導的原理が指摘されている。①理想的には、一括税と移転が、経済行為者の決定への最小の干渉になり、生産者と消費者の税への調整コストを最小化する故に、選択されるべきである。②効率性による最良の税は社会的、政治的に受入れ不可能であり、次善の税は所得税と間接税の結合である。③効率性コストが最小化されるべきであるならば、間接税は最終消費に課され、中間財は避けられるべきである。消費財への小売売上税は最良であるが、行政的問題があり、付加価値税が良い選択である。④関税は中間財には払い戻され、最終財の国内税にリンクされるべきである。関税率は強い国内産業支援または消費抑制のため保護目的に利用可能である。⑤公共部門価格は同一原則に従い、中間財では限界

社会費用に等しく、最終財は課税要素を含むべきである。⑥最終財課税が効率性コストを最小化すべきであるならば、均一税率は一般的に最適ではない。適切にデザインされた少数の税は、均一税率の物品税が達成できない公平性と同様に効率性にもある程度対応できる。⑦分配に関する他の支援政策があり、分配目的の役立つための物品税の差別化の必要はそれ程緊急ではない。⑧直接税サイドでは、最適課税理論は所得か能力に代わる消費ベース税を支持するが、所得ベース税が維持されねばならないならば、税率は適度であるべきである (Ahmad and Stern [1986a, 1986b], Bagchi [1991])。

- 12) タンツィは、最適課税理論が行政その他の制約に十分な注意を払っていなかったため、IMFの税制調査団の助言に大きな影響を及ぼさなかったと指摘している (Tanzi [1994])。
- 13) 世界銀行主催のシンポジウムでは税制改革の政治経済学に関して、次の問題が指摘されている。①理論的には包括的税制改革が望ましいが、その利益は中期か長期にのみ目に見えるようになるため、大規模な改革の政治的支持を得ることは困難であり、一定期間の一貫した方法での増分的改革が实际的である。②税制改革の長期的存続と持続可能性を評価できるように、所得階層、地域と政治的党派関係による利益と損失の確認が重要である。③税制改革案は、当該国の制度的特徴を検討しなければならない。④政策助言は、現行の行政慣行と潜在的な改善可能性に正当な注意を払わねばならない。⑤政治と行政のエリートは、改革が成功すれば提案の「所有権」を当然と考えるが、地方の専門家の改革デザインへの参加は成功の機会を増加する。⑥納税協力を増大する方法は、納税者に改革提案が相談され、納税方法への明確な考えが示されることである。最後に、税制改革は経済的、社会的条件の変化に対応できるように柔軟でなければならない (Khalizadeh-Shirazi et al. [1991])。

### 引用文献

- 石川 滋 [1990]: 『開発経済学の基本問題』岩波書店。
- [1994]: 「構造調整—世銀方式の再検討—」(『アジア経済』第35巻第11号, 11月)。
- 絵所秀紀 [1994]: 『開発と援助—南アジア・構造調整・貧困—』同文館。
- Ahmad, Ehtisham and Nicholas Stern [1986a]: *Taxation for Developing Countries*, London School of Economics, Discussion Paper No.1. (also in Chenery, Hollis and T.N. Srinivasan eds. [1989]: *Handbook of Development Economics Volume II*, Elsevier Science Publisher B. V.)
- [1986b]: *The Analysis of Tax Reform for Developing Countries: Lessons from Research on Pakistan and India*, London School of Economics, Discussion Paper No.2. (also in Bird, Richard M. and Oliver Oldman eds. [1990]:

- Taxation in Developing Countries*, The Johns Hopkins University Press.)
- [1991]: *The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries*, Cambridge University Press.
- Bagchi, Amaresh [1991]: *Tax Reform in Developing Countries: Agenda for the 1990s*, National Institute of Public Finance and Policy, Working Paper No. 10.
- Cline, R. William [1983]: “Economic Stabilization in Developing Countries: Theory and Stylized Facts”, in Williamson, John ed. [1983]: *IMF Conditionality*, Institute for International Economics.
- Davis, Jeffrey M. ed. [1992]: *Macroeconomic Adjustment: Policy Instruments and Issues*, International Monetary Fund (IMF).
- Gillis, Malcolm, Carl S. Shoup and Gerardo P. Sicat eds. [1990]: *Value Added Taxation in Developing Countries*, World Bank.
- IMF [1992]: *Structural Adjustment and Macroeconomic Policy Issues*, IMF.
- Khalilzadeh-Shirazi, Javad and Anwar Shah eds. [1991]: *Tax Policy in Developing Countries*, World Bank.
- Tait, Alan A. ed. [1991]: *Value Added Tax: Administrative and Policy Issues*, IMF.
- Tanzi, Vito [1994]: “The IMF and Tax Reform”, in Bagchi, Amaresh and Nicholas Stern [1994]: *Tax Policy and Planning in Developing Countries*, Oxford University Press.
- World Bank [1988]: *World Development Report 1988*, World Bank.
- [1991a]: *Lessons of Tax Reform*, World Bank.
- [1991b]: *World Development Report 1991*, World Bank.
- [1992]: *World Development Report 1992*, World Bank.
- [1993]: *World Development Report 1993*, World Bank.

(付記) 本稿は、平成6年度および7年度文部省科学研究費補助金一般研究(C) (課題番号06831007) による研究成果の一部である。