

第 1 章

開発途上国における課税とガバナンス —ベトナムの税制改革の残された課題—

花井 清人

要約：

本章の目的は、今日、経済システムの見直しや様々な成長戦略に取り組む開発途上国にとって課税制度の構築とその運営において残された課題は何か、課税とガバナンスの結びつきに着目して考察を行うことである。

開発途上国での課税とガバナンスに関しては、近年、政治経済学視点から課税の役割を論じた多くの研究が見られる（Bird, Martinez-Vazquez and Torgler [2006]、Moore [2007]、Brautigam, Fjeldstad, Moore eds. [2008]、OECD [2008]、DFID [2009]）。そこでは共通して、天然資源や政府間援助などから恩恵を受ける開発途上国での政府歳入を確保するうえで課税インセンティブの希薄さ、開発途上国に特有な経済および政治のガバナンス構造が課税努力に及ぼす影響、多くの開発途上国での国民と政府の間で社会連携や財政契約の手段としての課税の位置づけの弱さ、政府部門での人材開発（キャパシティ・ビルディング、教育への投資などへの歳出のあり方）の遅れや税務行政に関する情報不足に由来する税務行政の非効率などが指摘されている。開発途上国では、効率、公平、簡素といった経済的な基準に従い租税制度の整備を行うとともに、国民との政策対話を可能にする課税システムの構築が後押しされなければならない。

論文では、開発途上国の課税努力（tax efforts）に関する実証分析の発展を踏まえたうえで、今日、積極的に課税制度の再構築や税務行政の改善を目指すベトナムの税制改革での残された課題を考える

キーワード：

課税努力 税務行政 インフォーマル経済 ベトナムの税制改革

1. はじめに

課税は政府活動の重要な財源調達的手段であり、租税研究は財政学においても中心的研究テーマとして位置付けられてきた。民間の経済活動での財サービスの対価の支払では、通常、受益者からサービスの提供者に自発的に貨幣の移転が行われるのに対して、公共的経済活動では、公共サービスの便益が社会全体に拡散し受益者の特定化が不可能となるため、その費用負担となる課税は強制的に行われざるをえない。したがって課税が国民の間で広く受け入れられるためには、税が社会にとって望ましい基準に依拠して賦課される必要がある。

経済社会において税が満たすべき基準としては、古くはアダム・スミスによって示された公平性、明確性、便宜性、最小徴税费などの租税原則などが挙げられ、今日的には、経済効率（中立性）、公平性、税務行政の簡素性の基準などがある。各国の実際の租税システムの構築や課税制度の運営では、経済社会状況の変化に対応する形でこうした望ましい基準が満たされなければならない。

これまでの財政学での租税研究では、先進諸国での課税制度を念頭に、国民の厚生を最大化を図る政府にとって、経済効率と公平性などの異なる課税基準のバランスをとりながらいかに税制改革を進めるのかといった公共経済学に基づく議論が積極的に展開されてきた¹。こうした公共経済学の分析が適用可能となる経済社会システムの前提として、経済活動を支える基盤として市場経済や開かれた経済環境がしっかりと機能していなければならない。また、公共サービスの財源を賄ううえでの租税制度の選択肢となる所得税、消費税、財産税などの基幹税がなんら政治的制約なく導入できなければならない。さらに、税務行政のあり方などについても、課税を行ううえで徴税機構、人材確保や人材育成、納税者の納税協力体制などがしっかりとビルトインされている必要がある。

これに対し、開発途上国の課税制度では、先進国での課税制度の形成や運用で前提とされる諸条件が満たされていない。そこでは、民間経済を支える市場経済の仕組みが経済活動の中で十分に浸透かつ活用されておらず、急速に進むグローバル化に民間の経済活動が対応できていないといった問題も残されている。さらに、そうした中で各国が税制改革を進めるにあたり、歴史および政治的諸要因などから抜本的改革に着手できない、資源や国際支援に依存した財源確保が課税努力を希薄にしているといった課税制度を形成するうえでの多くの制約が存在している。また、課税制度の運用においても、制度の狙いと実態が大きく食い違い、税収を確保するうえで非効率や不公平の問題も生じている。このように考えると、多くの開発途上国では、課税制度が民間経済活動を支え、また政府ガバナンスを資金調達面から支えるインフラとしてしっかりと根付いていない点が指摘できよう。

¹ Rosen and Gayer [2008]、Stiglitz [2000]等参照。この他、国民への課税を通じて税収最大化を図るリバイアサン政府を、民主主義過程での租税制度の選択により封じ込める可能性を考察した Brennan and Buchanan [1980]等による公共選択論からの研究もある。

本章の目的は、今日、経済システムの見直しや様々な成長戦略に取り組む開発途上国にとって課税制度の構築とその運営において残された課題は何か、課税とガバナンスの結びつきに着目して考察を行うことである。

開発途上国での課税とガバナンスに関しては、近年、Bird, Martinez-Vazquez and Torgler [2006]、Moore [2007]、Brautigam, Fjeldstad, Moore eds. [2008]、OECD [2008]、DFID [2009] 等に示されるように、政治経済学的視点から課税の役割を論じた多くの研究を見ることができる。そこでは、①天然資源や政府間援助などから恩恵を受ける開発途上国は、政府歳入を確保するうえで課税を行うインセンティブが弱い、②開発途上国に特有な経済および政治のガバナンス構造が課税努力に影響を及ぼしている、③多くの開発途上国において、国民と政府の間で社会連携や財政契約の手段としての課税の役割がしっかりと認識されていない、④開発途上国では、政府部門での人材開発（キャパシティ・ビルディング、教育への投資などへの歳出のあり方）の遅れや税務行政に関する情報不足が、税収不足や非効率な税務行政の改善を阻んでいるなどといった興味深い結論が得られている。そういった点で、開発途上国での課税制度の形成および運営は、国家形成を支えるインフラとして十分に活用されていないといえる。また、こうした多くの開発途上国での国民への課税を避ける財政運営は、長期的には各国の経済発展の足かせとなる可能性があることも明らかになってきている。

従って、開発途上国では、効率、公平、簡素といった経済的な基準に従い租税制度の整備を行うのとあわせ、国民との政策対話を可能にする課税システムの構築が後押しされなければならない。そこでは、まず制度の形成にあたって、資源や国際支援などの政府レントに依存することなく長期的には安定した形で国民が政府の財源調達に協力できる課税のあり方が模索されなければならない²。また、課税制度の運用に関しても、市場と政府活動の両立を可能にする経済システムの下で国民の納税協力を促し、透明性ある形での税務行政の改善が図られなければならない。そうした努力は、開発途上国での政府活動に関するガバナンスの改善、ひいては経済発展につながることになるだろう。

以下、第2節では、開発途上国での「課税の実態」の把握および「租税システムの特徴」について検討を行う。続く第3節では、「課税制度の形成」に関して、開発途上国の課税努力（tax efforts）に関する実証分析の発展を紹介する。次に第4節では、「制度運用の課題」として、開発途上国の税務行政の課題を、インフォーマル経済の存在、税務行政機関、人材育成、汚職、脱税等に言及して考察する。最後に第5節では、ケース・スタディとしてベトナムをとりあげ、ベトナムでの課税の特徴や税制改革での残された課題を、ASEAN諸国との比較を通じて明らかにする。

² ここでは Collier [2006]に従い、政府レントを国民によってチェックされることのない公的資金と定義する（p. 1484）。

2. 開発途上国での課税の特徴

開発途上国での課税の実態に関しては、これまで、Bird and Oldman [1990]、Bird [1992]、Burgess and Stern [1993]、Jha [2008]等による研究によって諸特徴が明らかにされてきた。

まず、開発途上国での課税のマクロ的特徴は、租税収入の GDP 比などの比較検討が行われてきた。Burgess and Stern [1993: 774]は、IMF Government Finance Statistics Yearbook 1989 のデータを用いて GDP 比での総税収入の割合を求め、先進国の平均は 31.2%となるのに対して、開発途上国 82 か国の平均は 18.1%に留まることを示している。すなわち、先進国に比べて開発途上国での課税水準がかなり低いことが理解できる。Jha [2008]は UNPAN 統計を用いて、1990-95 年と 1996-2002 年の 2 期間のデータについて、開発途上国、移行経済国、先進国について総政府租税収入の GDP 比の比較を行っている。1990-95 年のデータでは、開発途上国 13 か国の中位数は 18.7%、移行経済国 14 か国の中位数は 34.7%、先進国 21 か国の中位数は 37.8%であったのに対し、1996-2002 年のデータでは、開発途上国 13 か国の中位数は 19.2%、移行経済国 14 か国の中位数は 31.4%、先進国 21 か国の中位数は 40.1%という結果が得られている。すなわち、Burgess and Stern [1993]と同様、両期間で開発途上国での課税水準の低さが確認できる。さらに、時間の経過によってもこうした開発途上国での課税水準があまり改善されないことを読み取ることができる。

ここでは、入手可能な最新のデータを用いて租税収入の GDP 比を求め、近年の開発途上国の課税の特徴を検討した。表 1 は、世界銀行の World Development Indicators 2008 に基づき、GDP 比で見た中央政府税収の大きさの平均値 (%) を示している。2006 年度データでは先進国が 16.7%であるのに対し、中（下位）所得国では 11.4%、低所得国では 10.7%となっている。2000 年度のデータとの比較では、いずれの所得カテゴリーの国々でも比率は上昇したが、所得が高い国に比べて低所得国での課税水準が低いという傾向は変わっていない。ここでは、低・中所得国について地域別に課税水準の比較を行ったところ東南アジアで課税水準が低く留まっていることがわかった。また、表 2 では、IMF Government Finance Statistics Yearbook 2007 に基づき、一般政府について租税収入の GDP 比の平均値 (%) を求めた。先進国 24 か国平均では 28.4%であったのに対し、アジア開発途上国 9 か国の平均は 17.5%となっており、これまでの先行研究と同じく、先進国に比べてアジア開発途上国での課税水準の低さを確認することができた。

次に、開発途上国の課税システムでは、ミクロ的にも興味深い特徴を見ることができる。そこでは、Burgess and Stern [1993]、Bird [1992]、OECD [2008]などで議論されているように、①政府歳入に占める天然資源や ODA などの収入に示される税外収入の比率が高い、②歳入に占める関税収入の比率が高い、③税収に占める間接税のウエイトが高く、④その裏返しとしての税収に占める個人所得税や土地関連税の税収ウエイトが低い、⑤税収確保での企業（特に国営企業）への依存が見られる、⑥農業への課税は多くの開発途上国ではなさ

れていない、⑦社会保険料があまり課されていないなどの特徴が挙げられる。

3. 開発途上国での課税制度の形成：「課税努力」(tax efforts)に着目して

これまで財政学や開発経済学の研究では、開発途上国での課税制度は主に経済的視点から考察が行われてきた。先進国の経験からわかるように、一般に所得の高い国々の税負担は高く、そこで確保された税収は、インフラ整備、教育支出等を通じてさらなる経済発展に寄与すると考えられる。もし開発途上国が経済成長を求めるならば、インフラ整備、教育支出などへの積極的な支出が求められ、課税によってその財源が調達されなければならない。これに対して、今日多くの開発途上国では、経済活動に占める税収のウエイトの低さに確認されるよう、課税が限定的にしか活用されていない。そこで税収を増やすためには、税収増につながる課税ベースの拡張に取り組む必要がある。

しかし、今日、多くの開発途上国では、税収確保を急ぐために貿易取引や企業活動などに安易な税負担が求められており、その結果、様々な非効率が生じ、経済活動が歪められている。非効率な課税は、資本蓄積を阻害し国内企業の国際競争力を失わせるだけでなく、海外からの資金流入や企業進出も妨げることになる。したがって開発途上国が経済発展を進めるうえで課税ベースの拡大を図る一方で、効率かつ公平な課税制度の構築が目指されなければならない。あわせて、法規制の簡略化や徴税メカニズムの効率化、国民の納税協力の推進などの税務行政面での改善も図られるべきである。特に、開発途上国では、インフォーマル経済や地下経済を通じて課税逃れが生じており、健全な市場経済の発展を促すうえで効率的な税務行政の運営が期待される (Alm, Martinez-Vazquez, and Wallace eds. [2005])。

また、開発途上国での課税制度に関しては、こうした経済や税務行政面での課題を明らかにするとあわせて、各国の制度形成にあたって経済社会構造の違い、政策の透明度や国民参加等に示される政治的制約を抱えている側面にも注意が必要である。

そこで以下の議論では、国家形成という視点からガバナンスと結びつけて開発途上国での課税制度の形成に関する政治経済学的考察を行う³。経済や政府活動がいかなるガバナンス形態によって運営されているかは、国民の政策への信頼や政府歳入確保への協力の違いなどを通して課税制度やその運用に影響を与える。またその一方で、課税がいかなる制度に基づき、どのような形で徴収されるかは、経済的に投資活動や経済成長に影響を与えるだけでなく、民主主義の浸透や国民の政策参加などを通じて国家のあり方にも影響を与えることになる。このように政府ガバナンスと課税はお互いに補強し合う関係にあり、望ま

³ ここでの議論は Burgess and Stern [1993]、Brautigam, Fjeldstad, Moore eds. [2008]、Moore [2007]に依るところが大きい。

しい課税制度の構築やその適切な執行を行うことは、様々なガバナンスの問題を抱える中で経済成長を通じて国家の発展を図る開発途上国にとって、政策運営を行ううえで質の高い財源を保障することになる。

開発途上国での課税とガバナンスに関しては、近年、政治経済学視点から課税の役割を論じた多くの研究を見ることができる（Burgess and Stern [1993]、Bird, Martinez-Vazquez and Torgler [2006]、Moore [2007]、Brautigam, Fjeldstad, Moore eds. [2008]、OECD [2008]、DFID [2009]）。そこでの議論で取り上げられた課税制度の形成にあたっての政治的制約としては、①戦争、植民地支配等の歴史的背景、②経済や政治ガバナンス構造の制約、③財政的社会的契約としての課税の位置付けの欠如、④国際面での制約などを挙げることができる。

最初に、戦争や災害などの国家にとっての危機は課税に大きな影響を与えてきたことは、転位効果の議論などを通して理解できよう。転位効果とは、戦争などによって財政支出が一端増加すると、戦争終了後も歳出水準が元に戻らず歳出の高止まり傾向が生じることをいう（Musgrave [1969]）。したがって、非常時に形成された租税制度などは、その後の租税システムの歴史的経路を決定付けることがある。例として、第二次世界大戦時に形成され、戦後もそのまま継続することになったオーストラリアの所得税制度や、わが国の戦時期に形成された税・財政システムなどが挙げられる。開発途上国では、こうした歴史的背景として、戦争だけでなく、植民地支配、経済体制の変化なども課税制度の発展に影響を与えてきた⁴。

次に、経済や政治のガバナンス構造が課税に及ぼす影響が考えられる。Burgess and Stern [1993]によれば、開発途上国では、経済活動における第一次産業のウェイトの高さ、資本主義企業とは異質な形で管理運営されている経済社会組織の存在、労働市場や資本市場の分断化、大きな所得格差、低い教育水準、計画ベースでの経済的意思決定の進行、国営企業の存在、外国資本の存在などといった経済構造に固有の特徴が見られる。こうした途上国の特徴は、政府による民間経済に関する情報および政府活動自身に関する情報が限定されていることを意味し、政府の失敗などをもたらすだけでなく、課税制度の形成や運営などにも影響を及ぼすと考えられる。

また、各国の課税制度は、憲法規定、選挙制度、議会などといった民主主義的諸制度の浸透の度合いや地方分権などの政府ガバナンスのあり方によっても影響を受ける⁵。もし、納税者が政治制度などを通じて彼らの政策への意向が適切に反映されると考えるなら、

⁴ Bird and Gendron [2007]は、ラテンアメリカの開発途上国での VAT の制度形成においても歴史的影響が大きかったことを紹介している。

⁵ Ahrens [2002: 119]は、ガバナンスの概念を考える上で、誰がいかなる形で政策や制度形成にコミットしているのかといった「政策形成のガバナンス」と制度の有効性や政策パフォーマンスの良し悪し（良い政府の実現）といった「成果に関するガバナンス」の双方の視点から捉える必要性を指摘している。特に課税に関わるガバナンスは、財政資金や公共的資源の効率的な利用の議論にとどまらず、経済・社会政策の形成や経済発展を遂げる上での市場と政府の役割分担などにも影響を及ぼすと考えられる。したがって、ここでは、前者の政策形成に関わるガバナンスを「政策ガバナンス」、後者の成果に関するガバナンスを「政府ガバナンス」と呼んでいる。

人々は進んで納税に応じるはずである (Bird, Martinez-Vazquez and Torgler [2006])。これに対して、国家が政策運営で行政能力の低さや汚職、政府の政策形成や実施などで国民との距離が遠いなどのガバナンスの課題を抱えているとしたら、国民の政府に対する信頼が失われるだけでなく、租税支払いを通じて政策に進んで協力しようという意欲がそがれることになる。

その一方で、各国が課税制度にどう取り組んでいるかは政府ガバナンスのあり方にも影響を及ぼすと考えられる。歴史的には、課税は、西ヨーロッパやアメリカでの市民革命や民主主義の発達の過程で、社会契約としての役割を定着させてきた (Brautigam, Fjeldstad, Moore eds. [2008]、OECD [2008])。そこでは、国民は公共的意思決定に参加する見返りとして納税に応じることになる。こうした国民の政策へのコミットは、国民による政府活動への監視を強めることになり、経済社会を有効に機能させることになる⁶。

こうした社会契約としての課税の位置づけは、東南アジアの国々での経済発展においてもある程度有効に機能してきた (OECD [2008: 16])。これらの国々は、当初は西洋型の民主主義に立った政治活動が行われなかったにもかかわらず、課税ベースの拡張や税務行政の改善などを通じて経済成長や政府活動の効率化をもたらすことができた。しかし、多くの開発途上国では、いまだ課税が社会契約としての位置付けがしっかりと確立されていない。課税を通じて国民による政策的コミットメントと強化することは、人々の権利を実現する形での市民社会の形成や政府の説明責任の向上など、政府活動のガバナンスの改善にもつながると考えられる⁷。

さらに、課税制度の形成という点では、開発途上国にとって国際面での制約や影響も大きい。第二次世界大戦後、開発途上国での経済復興や開発支援を目指して様々な国際援助機関が設けられた⁸。こうした国際援助機関や二国間によって提供される政府開発援助 (ODA) は、援助供与国にとっては貧困削減、自由と平等の回復、民主主義の浸透、持続可能な経済発展など、開発途上国の経済問題に取り組むうえで重要な戦略的な資金として位置づけられてきた。一方、援助を受ける開発途上国にとっては、ODA は、資金の確保や用途に当たって競合や重複といった問題を抱えてはいるものの、国民の負担や国内資源を

⁶ こうした思想は、18 世紀にアメリカ植民地がイギリス本国に抵抗する理論として掲げた「代表なくして課税なし」の申し立てにも見ることができる。

⁷ DFID [2009: 10]によると、社会契約としての課税制度の役割は、公的資金がいかなる形で調達され、どのように支出されるかといった制度形成の決定に国民が参加するプロセスと、公共サービスの便益を受けて国民が租税支払いにどう応じるのかといった執行プロセスの二つの段階で捉えることができるとしている。課税制度の形成および執行両プロセスで国民参加を高めることは、政府活動の透明性、説明責任、公平性を高め、市民社会の発展などを通じて政府ガバナンスの強化につながるとしている。

Prichard [2009]は、ガーナでの 1982 年以降の税制改革への積極的取り組みが、内生的に民主主義の発達や政府の説明責任や政府ガバナンスの向上につながった点を明らかにしている。

⁸ このほか、政府開発援助としては、二国間援助による無償資金協力、技術協力、政府間貸付などもある。

動員することなく資金調達ができる都合の良い政府活動のための資金となる。すなわち、開発途上国にとって ODA は、資源収入などと同様に、政府レントの一形態としてみることができ、そうした資金への過度な依存は、課税意欲を阻害する可能性がある⁹。

国際機関や先進諸国は、開発途上国での ODA などに依存する財政状況を脱却するため、ODA の質の改善を積極的に図るのとあわせて、途上国での税制改革への技術支援などにも積極的にコミットしてきた。そこでは、WTO など国際貿易体制を維持しつつ、市場経済の浸透やグローバル化する経済活動をサポートする形で税制の積極的活用が求められている。

こうした開発途上国での課税への取り組みを後押しする動きは国連規模でも生じている。国連加盟国は、途上国での貧困問題等への開発資金のあり方に関して 2002 年 3 月にメキシコ・モンテレーに集まり国際会議を開催し、国連や世界銀行が掲げる目標を実現するうえで支援の大幅増加を唱える「モンテレー合意」を公約した。モンテレー合意以降、開発途上国各国が様々なレベルで開発政策に取り組んできたのとあわせて、国際経済の環境変化も大きく変化したこともあり、国連加盟国代表は、2008 年 11 月にカタールのドーハに集合し、モンテレー合意の再確認を行った他、開発資金確保に向けて国内資金の動員などが目指された。特に、ドーハ成果文書では、途上国の租税政策および税務行政の両面で税收拡大への取り組みの必要性が指摘され、近代的な税制の構築、効率的な徴税、課税基盤の拡大、租税回避への効果的対処などが求められることになった。さらに、租税分野での国際協力の推進の必要性も認識され、国際租税委員会を含む制度強化の検討なども経済社会理事会に要請されることになった¹⁰。

それでは、こうした開発途上国での国々による課税への取り組みの違いや政治経済的要因との結びつきについて、既存研究では実証的にどこまで解明されているのだろうか。財政学や開発経済学では、これまで課税努力 (tax efforts) というコンセプトに着目し、各国の課税努力の違いに関して指標化を図るとともに、それを被説明変数とし、政治経済的要因を説明変数とした多くの回帰分析などが試みられてきた。ここでは、そうした先行研究をサーベイし、研究成果を整理することで課税制度の形成にあたっての政治的制約について

⁹ 第二次世界大戦後、多くの開発途上国は、経済発展などを通じて政府開発援助による支援から脱却できたが、サハラ以南のアフリカ、中央アメリカ、アジアなどでは、今日においても財政運営や国家プロジェクトの実施に当たって国際支援からなかなか抜け出せない国が見られる。

しかし、国際援助が天然資源のように政府レントとして政府の機能不全につながるレントシーキング行動をもたらすかどうかについては様々な意見がある。Collier [2006]によれば、国際援助資金の提供に当たっては技術支援、プロジェクト、政府行動に条件の付いたパッケージ、債務救済などの政策目的に縛られる制約が加えられていることから、天然資源とは異なるとしている。しかし、援助を受ける途上国サイドからは、援助を受けるに当たって配分方法や条件が実態にマッチしていないといった批判もある。

¹⁰ United Nations Department of Economic and Social Affairs Financing for Development Office [2003]参照。外務省ホームページ「モンテレー合意実施レビューのための開発資金国際会議フォローアップ会合（概要と評価）平成 20 年 12 月 3 日」参照。

(http://www.mofa.go.jp/mofaj/annai/honsho/seimu/minorikawa/dawha_08/gaiyo.html)

考察を加える。

まず、課税努力を表す変数としては、以下の二つのタイプの指標が用いられてきた¹¹。一つは GDP 比でみた租税収入の割合で示される平均税率、もう一つは潜在的課税努力の計測である。潜在的課税努力は、標準税率と標準課税ベースを用いて求められた推計税収と実際の税収の比率で示される。税収の推計値としては、GDP ベースで測った潜在的税収が用いられ、潜在的課税努力を示す指標としては、①徴税努力を入れずに推計した税収と実際の税収の相対比率を示した尺度や、②両者の差をとった尺度などが用いられてきた (Stotsky and WoldeMariam [1997]、Kim [2007])。

次に、こうした各国の課税努力の違いは、Musgrave [1969]および Bird, Martinez-Vazquez and Torgler [2006]によれば、税収確保に関する国家にとって資金調達を可能にする課税力を提供する供給サイド (tax handles と呼ばれる) 要因と、国民が政治プロセスを通じて政策や政府活動を実現する見返りに国家が課税することを認める需要サイド要因に着目して説明できる。先行研究によれば、供給サイド要因としては、①経済成長に結びつく要因、②政府レント (sovereign rents : 資源保有や ODA、貿易など) に関する要因などが考えられる。一方、需要要因としては、③民主主義的諸制度の浸透の度合いや地方分権などに関する政治ガバナンス要因が考えられる。

3.1. 経済成長に結びつく要因

伝統的には、途上国の課税努力は、経済成長や各国の経済構造の特徴にリンクして議論されてきた。経済成長は、識字率の向上、貨幣経済の浸透、法執行の厳格化などをともなう形で各国の課税能力を引き上げる (Lotz and Morss [1967])。経済成長に関する指標としては、一人当たり所得や人口成長率などが用いられてきた。この他、経済開放度を示す GDP 比での輸出入の大きさ、経済構造を示す GDP 比での農業生産の大きさなども間接的に経済成長につながる変数として捉えることができよう。

3.2. 政府レントと‘呪い’の議論

近年、政府にとっての歳入レントと考える各国の ODA 支援や資源保有などが課税に及ぼす影響が多くの実証研究で考察されている。経済成長と政府レントの関係に関しては、元来、開発経済学の領域で、各国の資源賦存状況や先進国による ODA などの国際的支援が、途上国の産業構造や経済成長にとってブレーキになる側面が計量分析などを通じて明

¹¹ 分析手法に関する課題として、Kim [2007]は代理変数の選択にあたってそれに影響を与える他の要因をきちんとコントロールできておらず、推計にあたって‘biasedness’の課題が残されている問題を指摘している。

らかにされてきた¹²。政府レントが経済成長に及ぼす影響と同様に、政府歳入での政府レントへの依存が課税制度の構築やその運営でモラルハザードを引き起こし、課税努力を弱めている可能性が指摘される¹³。すなわち、政府にとって資源や国際支援などの政府レントに歳入を求めることは、国民を説得して徴税することなくして資金調達を可能にし、少ない政治的コストで資金調達が可能になるというメリットが考えられる。しかし、歳入構造でそうしたレント収入に過度に依存することは、国民との税を通じる政策対話や民主主義制度の発展を妨げることになり、結果として政府のレントシーキング活動をもたらすほか、政府活動でのガバナンスの質を低下させる可能性が考えられる（Brautigam, Fjeldstad, Moore eds. [2008]）。Brautigam, Fjeldstad, Moore eds. [2008: 61]等によれば、天然資源を保有する開発途上国の多くで独裁的統治がみられ、民主主義や法治主義が未発達にとどまっており、そうした傾向は、データの質の面などで課題が残されて入るものの、多くのクロスナショナルなデータを用いた計量分析でもサポートされられている。

3.3. 政治ガバナンス要因

各国の課税努力は、こうした課税を支える供給要因だけでなく、社会制度のあり方や政策ガバナンス等に関する需要要因によっても影響を受けると考えられる。Bird, Martinez-Vazquez and Torgler [2006]らは、需要要因として、各国の政治ガバナンス指標や国際的カントリーリスク、規制の大きさ、課税意欲や闇経済の大きさ、不平等度の大きさ、財政分権化の度合いなどの社会制度が課税努力に影響を与える可能性を指摘している。ここでは、政治ガバナンスに関する制度課題の指標化に関しては、Kaufmann et al. [2003]によって作成された政府の質に関するガバナンス指標や Knack[1999]で用いられている国際カントリーリスクガイドでの政府の質に関する指数が検討されている。政府の質に関するガ

¹² そうした政府レントが成長にとってディスインセンティブになっている課題は、一般に「資源の呪い」や「ODA の呪い」と呼ばれてきた。

¹³ 「ODA の呪い」に関しては、Djankov, Montalvo and Reynal-Querol [2008]、Collier [2006]、Knack [2009]等参照。

なぜ資源豊富な国々で貧困が多くみられるのかという「資源の呪い」に関しては、従来、経済構造、政治的安定性（内戦）、政治制度の形成(民主制度、課税制度など)などとの結びつきに着目して論じられてきた（Rosser [2006]）。特に経済パフォーマンスとの結びつきに関しては、①オランダ病（資源の発見に伴い国内賃金が上昇し、国内製造業が国際競争力の低下をもたらす一方で、産業構造の非工業化が進み経済成長が鈍化するといった議論）、②資源価格の不安定性が国内経済に攪乱をもたらすといった説明などが行われている（Fabian Bornhorst, Sanjeev Gupta, and John Thornton [2009]、佐藤[2004]）。

開発途上国の実際に経済運営で「ODA の呪い」や「資源の呪い」が存在するかどうかについては、多くの計量分析が試みられてきた。ただし、そこでの結論については、データおよび分析手法も含めて決着がついたわけではない。

この他、開発途上国などで高い関税を課すことで自由化を阻み、関税収入を通じて財政を賄っている側面や、課税収入の中においても個人への課税ではなく国営企業や法人などへの高い歳入依存なども、結果として国民との税を通じる対話を避けることになると考えられる。

バナンス指標では、国民の政治参加の視点から、政治プロセスを説明する発言権や説明責任、政治的安定性や暴力撲滅、政府による健全な政策形成や政策実施の有効性や規制の質、人権や政府活動の透明性に関する法形成や汚職抑制などに関する数値が考慮されている。国際カントリーリスクガイドでの政府の質に関する指数では、企業による投資決定の視点から、政府内の汚職、法形成、官僚の質、民族紛争、政府契約の却下率、財産没収などに関する数値が考慮されている。その他の需要要因として、参入規制に関する指標、国民の納税意欲と闇経済に関する指標、不平等に関する指標、財政分権化に関する指標なども取り上げられている。

こうした政治経済学的要因に着目したこれまでの課税努力に関する代表的実証研究の結果は表3のようにまとめられる。表に見られるように、これまでの実証分析では、被説明変数である課税努力の指標として GDP 比で見た税収の大きさが多く用いられてきた。対象国としては、開発途上国全体を対象にするもののほか、資源保有が課税努力に及ぼす分析に特化した考察においてはサハラ以南のアフリカに特化した研究もある。対象期間および分析方法に関しては、初期の課税努力に関する分析（Lots and Morss [1967]）などではクロスセクションの分析が行われていたのに対し、近年の分析ではクロスセクションのデータをプールしたパネル分析が行われている。

推計結果に関しては、供給サイドの要因として、経済成長に関する変数に関しては、一人あたりの GDP の増加は税収の増加につながるという結論が多くの研究で得られている。すなわち、経済発展は課税ベースの拡張につながり、各国の税収増につながると考えられる。しかし、Bornhorst, Gupta, and Thornton [2009]や Bird, Martinez-Vazquez and Torgler [2006]ではこの係数が負の符号となっている（特に政治的制約変数を入れた場合）が、必ずしも統計的に有意となっているわけではない。また、GDP に占める農業の割合の高さや闇経済の大きさなどは課税努力を低下させるという結論が得られている。

次に政府レントに関しては、資源保有に関する変数では、鉱物生産、原油や天然ガスからの収入、一人当たり燃料純輸出で見ると課税努力を低下させるという結論が見られる一方で、原油生産、鉱物生産ともに課税努力を増加させるといった Ghura [1998]の結果もあり、資源保有が必ずしも課税努力の低下につながる事に関して一貫した結果が得られていないわけではない。同様に、ODA に関する変数でもそれが課税努力を引き下げるという結果と課税努力にプラスに働くという双方の結果の両方があり、こちらも国際支援が課税努力の低下につながるという断定した結論を導くことはできない。

さらに政府ガバナンスに関する変数については、International Country Risk Guide (ICRG) による汚職の透明度を用いたものに関してはおおむね正の係数が得られており、低中所得国で汚職の削減は課税努力の向上につながると考えられる¹⁴。ガバナンス指標を用いたも

¹⁴ Bornhorst, Gupta, and Thornton [2009]では ICRG データを加工し、汚職の浸透度（逆符号となる）を用いている。

のとしては Bird, Martinez-Vazquez and Torgler [2006]があるが、Kaufman らによるガバナンス変数、ICRG 変数ともにプラスとなっており、こうした指標でみたガバナンスの改善は課税努力の改善につながるとしている。

開発途上国はこうした課税努力に影響を与える制約のもと、これまで自国による努力や先進国などによる技術協力に支えられ様々な形で税制改革に着手してきた。そこでの大きな特徴としては、Brautigam, Fjeldstad, and Moore eds. [2008]等が指摘しているように、VATの積極的活用（130以上の国々で導入済）に示される課税ベースの拡大、税制の簡素化、透明化、予測可能性の追求、税務行政の改善などでかなりの成果が見られた。しかし、DFID [2009]が指摘しているように、①政府の歳入確保にあたって国際支援などへの依存が抜けきれない、②課税が国家形成の手段として十分に活用されていない、③経済成長を促進する形で租税システムが機能していない、④租税システムが所得格差の解消や貧困削減に結びついていない、⑤租税システムがグローバルな課題としての環境問題などに有効に機能していないなどといったガバナンス問題と結びついた課税制度形成面での課題が多く残されている。また、今日の途上国の課税の実態では、いまだ *good tax regime* がしっかりと根付いておらず、マクロ的に見た税収確保、ミクロ的に見た経済的非効率、所得分配上の格差、税務行政での非効率や汚職の問題など多くの課題が残されたままになっている。

4. 制度運用の課題：なぜ途上国で効率的な課税が行われないのか

開発途上国の課税の実際には、課税制度形成への取り組みの違いとあわせて、各国の抱える税務行政や納税協力などに示される課税制度の運用面での課題を指摘することができる。税務行政や税務執行に関する課題は、経済学的には、個人の租税支払いにともなう納税協力と徴税サイドでの税務行政の視点から考察されてきた（Allingham and Sandomo [1972]、Bagchi, Bird, and Das-Gupta [1995]、Tanzi and Pellechio [1995]、Alm, James 1999、Alm, Martinez-Vazquez, and Wallace eds. [2005]、Bernardi, Fraschini and Shome eds. [2006]、増井 [2002]など）。

まず、個人の納税協力に関する課題に関しては、伝統的には経済合理的な個人を想定し、納税者が予測する租税回避が否認される確率の下で、租税回避を行った場合と行わなかった場合を想定した期待効用の最大化行動を通じて選択されるモデルが用いられてきた（Allingham and Sandomo [1972]）¹⁵。

こうした個人の合理的な選択に基づき行われる租税回避に関する課税運用および制度を通じる対応としては、Alm, Martinez-Vazquez, and Wallace eds. [2005: 348]によれば、①自

¹⁵ 近年、こうした租税回避行動に伴う費用便益モデルではなく、協力関係を維持する上でのシグナルとして税務執行の問題を捉えるという研究も見られる（増井 [2002]）。

発的納税協力を促す方法、②制度の弾力的運用を認める方法、③税制改革を通じて解決を図る方法などが指摘されている。自発的納税協力を促す方法としては、第三者機関による情報提供、対面コンタクトを図る、税を払っていない企業への監査を強めるなどにより捕捉の確率を高めることが考えられる。この他、租税回避の費用を上げることや租税回避による利益を減らすことなども必要となろう。制度の弾力的運用を通じて納税協力を促す方法としては、控除として認めるもしくはみなし課税を行うといった対処が考えられる。さらに、税制改革を通じて解決を図る方法としては、所得税などで控除を認めずに税率をできるだけフラット化する、控除やゼロレート適用なしの VAT を適用する、間接税のウエイトを高めることなどの提案が可能となろう。

こうした個人の合理性に由来する脱税や節税行動などの納税協力の課題とあわせて、実際の税務行政での社会基準、政府活動への信頼性、国民による税務プログラムを許容度の違い、経済構造の違いなどの要因による影響も大きい。特に、開発途上国の税務行政の実際には、インフォーマルセクターの大きさ、人々の低い識字率や公共的倫理性、コミュニケーション水準の低さ、公務員の低い給与水準、司法制度の未発達、改革意識の低さなどの制度制約が無視できない。

Bagchi, Bird and Das-Gupta [1995]によれば、税務行政の経済学は、公平性の減少など副産物をともなう形で歳入を生み出す税務行政活動の費用および生産関数で特徴づけることができるとしている。彼らは、開発途上国での税務行政を執行するうえでの制度制約を踏まえたうえで、①税務行政手法、②情報システム、評価と徴収システム、不服申し立てシステム、③税務担当者および納税者にとってのインセンティブのあり方などでの税務行政の改革の可能性を検討している¹⁶。

特に近年、税務行政の効率化を図るうえで、課税ベースの拡大を図るとともに、開発途上国や先進国で税収を確保するうえで課税ベースの把握の難しい領域（課税困難領域 *hard to tax: HTT*）での徴税のあり方も検討されている（Alm, Martinez-Vazquez, and Wallace eds. [2005]）。Alm, Martinez-Vazquez, and Wallace eds. [2005]によると、HTT 部門として指摘されている経済部門としては、自営業、インフォーマル部門（露店を含む）、中小企業、貧困者、サイドビジネス、非貨幣取引者、非合法的経済活動、農業従事者や農村居住者、税制の抜け穴利用して節税活動を行う者（税制自体に問題）などが挙げられる。そこでは、HTT を減らすためには、租税回避の対処策などを活用することで税務行政サイドの質の改善を図り、税収の拡大、納税協力の促進を図る必要がある。

この他、アジア開発途上国での税務行政の今日的課題としては、Bernardi, Fraschini and

¹⁶ Tanzi and Pellechio [1995]によれば、途上国での税務行政改革が成功するためには、税務行政改革への政治的コミットメント、税務行政改革につながる人材確保、適切な戦略形成、税務職員のトレーニング、税務行政の改善につながる資源活用、納税者と税務行政担当者双方のインセンティブの改善などが必要としている。彼らは特に、税務行政の改善につながる効率的資源の活用という点からは、大規模納税者窓口の設立、中小企業課税免税登録の制限、零細企業へのみなし課税、個人納税者への源泉徴収制度の導入、納税業務での銀行システムの活用などを提案している。

Shome eds. [2006]は、税務行政の精緻化や経済活動がグローバル化する中で生じる移転価格制度への対応などへの税務行政のデザインの必要性、オンラインを活用した税務行政でのコンピュータの活用、金融取引への課税やフリンジ・ベネフィット課税を見据えた税務行政をサポートする租税政策のデザインの必要性なども指摘している。

税務行政の課題は、長期的には経済のグローバル化、情報化、高齢化、地方分権化などの経済社会環境の変化と深く結びついている。まずグローバル化、情報化に関しては、情報技術の積極的活用が求められる。国際的な税務協力体制の構築が必要となろう。また、高齢化に関しては年金の財源を賄う社会保険料の徴収との関係などとの連携・役割分担の考察が必要となろう。さらに、地方分権化の流れの中では、地方の歳入確保における地方税徴税体制の強化と国税徴税体制との協力を押し進める必要があろう。

5. ベトナムでの課税とガバナンスの課題：アセアン諸国との比較を通して

近年、積極的に経済改革を行い、めざましい経済成長を遂げている東南アジア諸国は、経済システムの改革や政府歳入を確保するうえで課税をどのように位置づけているのだろうか。ここではケース・スタディとしてベトナムの課税制度を取り上げ、税制改革の取り組み、政府の歳入構造、税務行政などでの特徴を検討し、他の ASEAN 諸国の制度と比較することで、課税とガバナンスという視点から残された問題を考える。

ベトナムでは 1986 年のドイモイ（刷新政策）以降、積極的に経済改革や経済のグローバル化が進められてきた。こうした経済環境の変化とあわせて、ベトナムでは課税に関しても、税制改革や税務行政の改善の努力が様々な形で行われてきた（Tax Policy Department, Ministry of Finance, Socialist Republic of Vietnam and Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan [2006]、築館・岩本 [2003]、玉川・栗原 [2006]、花井 [2010]）。

ベトナムの租税制度は、経済改革の進展とともに大きく変化した。1990 年代以降のベトナムの税制改革は以下の三つのフェーズから捉えることができる。まず税制改革の第一フェーズは、1986 年にスタートしたドイモイ（刷新政策）にともない、1990 年には取引高税、個別消費税、利潤税などが法制化、施行された。そこでは国営企業の売り上げの一部を国庫に繰り入れてきたシステムから税という形で政府歳入を賄う基本システムが組み入れられることになった。1991 年には、土地・家屋使用税や高額所得者への個人所得税の課税なども行われた。

続く税制改革の第二フェーズでは、1999 年に税の累積といった非効率性が指摘されていた取引高税が付加価値税に置き換えられることになる。また、同年には利潤税にかわり法人所得税も導入実施された。

近年、ベトナムでの税制改革は第三フェーズに入り、2006 年の WTO 加盟にともなう関

税率の引き下げが行われる一方、法人税改革で外資企業の優遇措置の廃止や内国企業と外資企業との税率の統一、VAT 税率の見直しが行われるなど、税制の簡素化に向けた改革なども実施されている。

そうした制度形成面での改革努力は成果をあげているのであろうか。ベトナムでは、前章までで検討してきたような課税努力に影響を与えるような資源や ODA 依存の影響、政治制度的制約などは存在するのであろうか。ここでは、歳入構成の変化の時系列的変化を検討することにより課税とガバナンスの視点から課題を探る。

表 4 は、IMF 統計で見た 2004-06 年度のベトナムの国家予算の歳入構成を示している。まず、GDP 比で見た租税収入の大きさは 2006 年度で 21.6%である。ベトナムでは、総歳入の中で租税収入の他に原油からの収入の占める割合が大きい。原油からの収入は、GDP 比で 9.7%（2006 年度）にも達しており、総歳入の 30—35%を原油からの収入が占めてきた。石油価格高騰の影響を受けて、2006 年度までは原油からの収入が急速に増加している。この他 ODA からの歳入もあり、GDP 比で 0.4%、総歳入の構成比で 1.5%程度である。原油以外の歳入で見た租税収入の大きさは GDP 比で 13.8%（2006 年度）、非租税収入は 3.2%（2006 年度）となっている。

次に、2006 年度の租税収入構成を見ると、ベトナムでは個人所得税による収入はきわめて低く GDP 比でわずか 0.5%に過ぎないことがわかる。また、土地関連税の占める比率もかなり低い。これに対し、税収の中でシェアの高い税収項目として、法人税収入（GDP 比で 10.4%）、付加価値税収入（GDP 比で 5.6%）、輸出入税（GDP 比で 2.7%）を挙げることができる。

図 1 は、部門別に 1995 年から 2006 年までの租税支払い金額を比較している。2000 年ころから原油からの収入が国営企業部門を抜いて最も大きくなっており、先に見たように近年その金額が増加している。原油収入の次に支払い額が大きいのは国営企業部門である。これに対して、外国投資部門や国内民間部門の金額は、2002 年ころから増えてはいるが、他の部門に比べるとかなり小さい。

こうした課税の特徴は、ベトナムのみに見られるのであろうか。そこで、ASEAN 諸国との比較でベトナムの歳入および税収構成を検討した。表 5 は、ASEAN 諸国の歳入構成の大きさ（対 GDP 比）を示している。まず税収規模に関して、他の ASEAN 諸国が GDP 比で 3.3—18.6%とかなり低いのに対して、ベトナムでは 21.5%と他の ASEAN 諸国よりも高い値を示している。税収以外の歳入項目として、ODA 補助金が 0.3%、その他の歳入は 3.3%となっている。その他の歳入については、インドネシア、シンガポール、マレーシアはベトナムより高く、5.5—7.2%にまで達している。次に租税収入の内訳をみると、ベトナムでは所得および利潤税、財サービスへの税がそれぞれ 8.2%、9.7%と高い。所得および利潤税では、マレーシアはベトナムよりも高いが、その他の ASEAN 諸国はベトナムよりも低く 1.1—7.4%にとどまっている。財サービスへの税は、ベトナムが最も高く、その他の

ASEAN 諸国は 1.5－9.3%となっている。また、ベトナムでは国際取引への課税の割合が 3.0%とカンボジアを除く他の ASEAN 諸国よりも高いことがわかる。財産税に関しては、ASEAN 諸国いずれも低いことがわかる。

表 6 は ASEAN 諸国での税収構成比を示している。ベトナムの税収構成では、財サービスへの課税が最も高く、所得、利潤、キャピタルゲインへの課税、国際取引への課税の順番になっている。こうした財サービスへの課税の構成比の高さは、ASEAN 諸国で共通して見られる。財サービスへの一般税は、インドネシア、タイ、ベトナム、カンボジアでは、20－35%と高いのに対して、シンガポール、フィリピン、マレーシアでは 16－13%とやや低いことがわかる。ベトナムの所得、利潤、キャピタルゲインへの課税は 36.8%と ASEAN 諸国の中では低い部類に入るが、そのなかでも、先の IMF 統計の結果と同様、個人所得税がわずか 2.2%程度と他の国々と比べて極端に低いことがわかる。財産への課税は、ASEAN 諸国いずれも低い、インドネシアやシンガポールでは 5.0%、7.8%であるのに対して、タイ、フィリピン、マレーシア、ベトナムでは 0－2%と低い値に留まっている。また、国際取引への課税の構成比は、フィリピン、ベトナム、カンボジアでは 20－30%と高く、関税に依存する歳入構造になっている。

以上の比較から、ベトナムの課税制度の特徴として以下の点を挙げることができる。まず、ベトナムでは、政府の歳入確保にあたって原油からの収入に依存した構造が続いている。次に、こうした資源に依存した歳入構造が見られる一方で、税収確保の努力は続けられているものの、法人税、関税、付加価値税などのウェイトが高い税収構造になっている。また、そこでの税支払いを求めるうえで国営企業に大きく依存している構造をみることができる。

したがって、課税とガバナンスという視点からは、ベトナムが今後、経済の市場経済化を一層進めるうえで、資源や企業に依存した歳入構造ではなく、経済活動で主役を果たす個人に税負担を求める課税制度の構築が必要である。特に、現在低い水準にとどまっている個人所得税や土地関連税の拡充を図るほか、付加価値税に関しても消費課税としての位置づけをしっかりと意識した税務行政の改善がはかられるべきである。また、経済のグローバル化という点からも、ベトナムの WTO 加盟にともない関税からの歳入確保があまり期待できない。経済成長につながる効率性の高い税を積極的に活用する課税制度が求められる。

あわせて、ベトナムでは税務行政面ではどのような課題が残され、それに対していかなる対策が講じられているのだろうか。現在ベトナムの税務行政は財務省の機構下にある租税総局が担当している¹⁷。しかし、ベトナムの実際の税の徴収にあたっては、租税総局だけでなく、地方政府である人民委員会も関与しており、従属関係が複雑になっている。

¹⁷ この他、租税企画および立案に関しては租税政策局が、ベトナム財務省の行う国際協力プロジェクトの調整や管理に関しては国際関係局が税制・税務に関係している。

築館・岩本 [2003]によると、ベトナムの税務行政の抱える課題としては、①租税総局の組織・管理体制における人員不足の問題、②税務職員の知識や実務経験の乏しさ、税務調査の執行体制の未整備などの問題、③徴税手続きの複雑さに由来する企業にとっての納税協力コストの高さ、④税務会計ルールの不徹底の問題、⑤税務職員の人材育成や研修の必要性などが挙げられている。この他、国民に対して納税の義務と責任に関する広報も十分に行われていない。

こうした課題に対しては、国際的にもベトナムの税務行政の改善や近代化を後押しするため、国際機関による支援や我が国からの技術協力も積極的に図られている。国際機関による支援としては、世界銀行などが 2007 年から税務行政近代化プロジェクトに着手し、税務行政のガバナンス強化の他、租税制度の有効性、効率性、透明性、税務行政での説明責任を高めることで国民の納税協力の改善を図ろうとしている¹⁸。また、我が国でも国税庁、JICA などが積極的にベトナム租税総局に対して納税者サービスや税務担当者へのトレーニングなどで技術協力や情報の提供を行っている。玉川・栗原 [2006]によれば、現在、税務調査、コンピュータの活用、広報、税務相談、納税者への記帳指導、査察などの分野で、日本の国税庁の協力を受けて改善が目指されている。

6. 結論

開発途上国にとって、グローバル化する経済活動の中で政府歳入をどのような形で確保するのは重要な財政の課題となっている。これまで開発途上国での GDP で見た税収規模の低さは多くの研究で指摘されてきた。そこでは、政府歳入を支えるうえで資源収入や国際支援などの政府レントに依存する割合が高く、関税や国営企業などへの法人税収入などにも依存している。

開発途上国での課税制度の形成に当たっての制約は何か、ここでは課税努力に着目して考察を行った。そこでは、通常の供給サイドから求められる経済成長を通じて資金確保を目指すのとあわせて、需要サイドでも公共サービスから便益を受ける個人の税負担を求めることによって国民の政策参加が必要となることが明らかになった。

近年、めざましい経済発展を遂げているベトナムの租税制度を取り上げ検討してみても、こうした開発途上国でのガバナンスと結びついた課税の問題が残されたままになっている。ベトナムでは、市場経済化が進むなか、経済改革に着手を図るとともに、税制改革や税務行政の改善を通じて国民の政策参加が一層目指されるべきである。

¹⁸ 世界銀行ホームページ (<http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/NEWS/0,contentMDK:21486350~menuPK:34470~pagePK:34370~piPK:34424~theSitePK:4607,00.html>) 参照。

【参考文献】

〈日本語文献〉

- 佐藤仁 [2004] 「貧困と“資源の呪い”」(井村秀文・松岡俊二・下村恭民編『環境と開発』〔シリーズ国際開発〕日本評論社 27-50 ページ)。
- 玉川雅之・栗原克文 [2006] 「国税庁・JICA のベトナム税務行政整備支援プロジェクトについて」(『ファイナンス』平成 18 年 1 月号 通巻 482 号 42-55 ページ)。
- 花井清人 [2010] 「ベトナムにおける市場経済化と政府間歳入割当」(柏原千英編『開発途上国と財政——歳入出、債務、ガバナンスにおける諸課題——』研究双書 No. 583 アジア経済研究所 53-77 ページ)。
- 増井良啓 [2002] 「税務執行の理論」(『フィナンシャル・レビュー』財務省財務総合政策研究所 October 169-183 ページ)。
- 築館宏治・岩本薫 [2003] 『ベトナムの税分野における日本・海外ドナーの技術協力』財務省財務総合政策研究所。

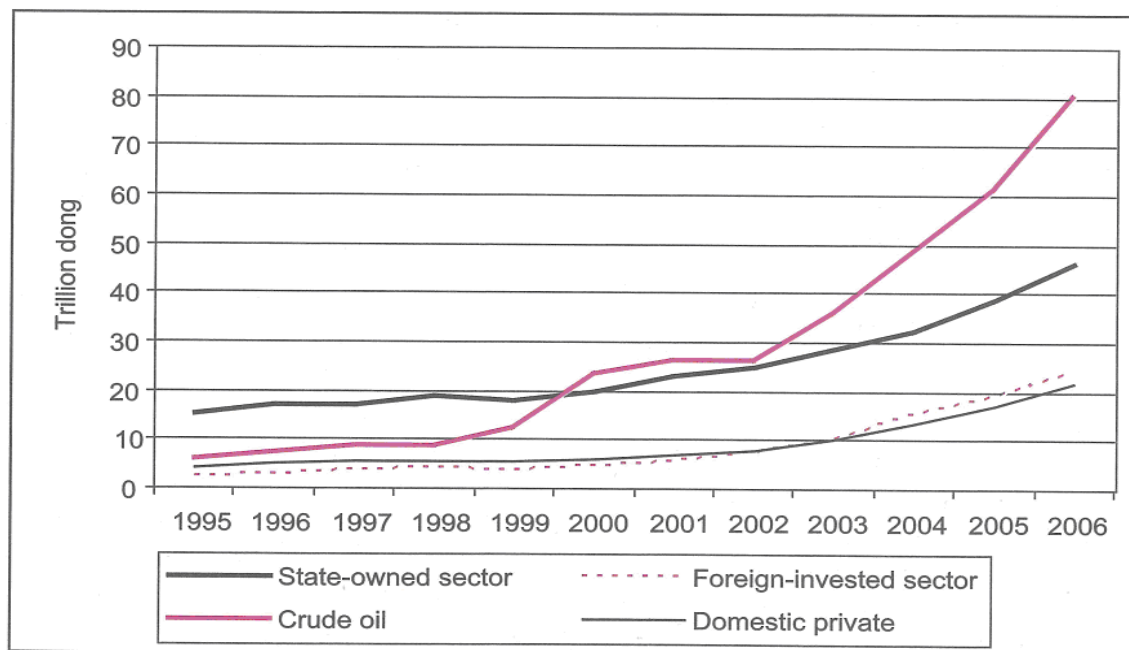
〈外国語文献〉

- Ahrens, Joachim [2002] *Governance and Economic Development: A Comparative Institutional Approach*, Cheltenham: Edward Elgar.
- Allingham, M. G. and A. Sandmo [1972] “Income Tax Evasion: A Theoretical. Analysis,” *Journal of Public Economics*, Vol. 1, Issues 3-4, pp. 323-338.
- Alm, James [1999] “Tax Compliance and Administration,” in W. Bartley Hildreth and James A. Richardson (eds.), *Handbook on Taxation*, New York: Marcel Dekker.
- Alm, J., J. Martinez-Vazquez and S. Wallace (eds.) [2005] *Taxing the Hard-to-Tax: Lessons from Theory and Practice*, Volume 268 (Contributions to Economic Analysis).
- Bagchi, A., R.M. Bird, and A. Das-Gupta [1995] “An Economic Approach to Tax Administration Reform,” Discussion Paper No. 3, International Centre for Tax Studies, University of Toronto.
- Bernardi, Luigi, Angela Frascini and Parthasarathi Shome (eds.) [2006] *Tax Systems and Tax Reforms in South and East Asia*, Routledge.
- Bird, Richard M. [1992] *Tax Policy and Economic Development*, Johns Hopkins University.
- Bird, Richard M, Jorge Martinez-Vazquez and Benno Torgler [2006] “Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries,” in James Alm, Jorge Martinez-Vazquez, Mark Rider (eds.), *The Challenges of Tax Reform in a Global Economy*, New York: Springer.
- Bird, Richard M. and Oliver Oldman (eds.) [1990] *Taxation in Developing Countries* (4th ed.), Johns Hopkins University.
- Bird, Richard M. and Pierre-Pascal Gendron [2007] *The VAT in Developing and Transitional*

- Countries*, Cambridge University Press.
- Bornhorst Fabian, Sanjeev Gupta, and John Thornton [2009] "Natural Resource Endowments and the Domestic Revenue Effort," *European Journal of Political Economy*, Vol. 25, Issue 4, pp. 439-446.
- Brautigam, D. and O. H. Fjeldstad and M. Moore (eds.) [2008] *Taxation and State-Building in Developing Countries: Capacity and Consent*, Cambridge University Press.
- Brennan, Geoffrey, and James M. Buchanan [1980] *The Power to tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, New York: Cambridge University Press.
- Burgess, Robin and Nicolas Stern [1993] "Taxation and Development," *Journal of Economic Literature*, Vol. 31 No. 2, pp. 762-830.
- Collier, P. [2006] "Is Aid Oil? An Analysis of Whether Africa Can Absorb More Aid," *World Development*, Vol. 34, No. 9, pp. 1482-1497.
- Djankov, Simeon, Jose Montalvo, and Marta Reynal-Querol [2008] "The Curse of Aid", *Journal of Economic Growth*, Vol. 13, No. 3, pp.169-194.
- DFID [2009] "Why Tax Matters for International Development and What DFID Is Doing About It," Briefing Note, May 2009.
- Ghura, Dhaneshwar [1998] "Tax Revenue in Sub-Saharan Africa - Effects of Economic Policies and Corruption," IMF Working Papers 98/135, Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- International Monetary Fund (IMF) [2007] *Government Finance Statistics Yearbook 2007*, Washington, D.C.: IMF.
- Jha, Raghendra [2008] "Fiscal Policy," in Amitava Krishna Dutt and Jaime Ros (eds.), *International Handbook of Development Economics*, Edward Elgar.
- Joint Donor Report to the Vietnam Consultative Group Meeting [2007] *Vietnam Development Report 2008: Social Protection*, Hanoi: Vietnam Development Information Center.
- Kaufmann, Daniel, Aart Kraay, and Massimo Mastruzzi [2003] *Governance Matters III: Governance Indicators for 1996-2002*, Washington D.C.: World Bank.
- Kim, Sangheon [2007] "A More Accurate Measurement of Tax Effort," *Applied Economics Letters*, Vol. 14, No. 7, pp. 539-543(5).
- Knack, Stephen [1999] "Aid Dependence and the Quality of Governance," Working Paper USA: IRIS Center University of Maryland.
- Knack, Stephen [2009] "Sovereign rents and quality of tax policy and administration", *Journal of Comparative Economics*, Vol. 37, Issue 3, pp. 359-371.
- Lotz, J. R. and E. R. Morss [1967] "Measuring 'Tax Effort' in Developing Countries," IMF Staff Papers, 14, pp. 478-499.
- Moore, Mick [2007] "How Does Taxation Affect the Quality of Governance?" IDS Working Paper

- 280, Brighton: Institute of Development Studies (IDS), The University of Sussex.
- Musgrave, Richard [1969] *Fiscal Systems*, New Haven and London: Yale University Press.
- OECD [2008] “Governance, Taxation and Accountability,” a DAC reference document.
- Prichard, W [2009] “The Politics of Taxation and Implications for Accountability in Ghana 1981-2008,” IDS Working Paper 330, Brighton: IDS, The University of Sussex.
- Rosen, Harvey S. and Ted Gayer [2008] *Public Finance* (8th ed., international ed.), McGraw-Hill.
- Rosser, Andrew [2006] “The Political Economy of the Resource Curse: A Literature Survey,” IDS Working Paper 268, Centre for The Future State and Institute of Development Studies, IDS, University of Sussex.
- Stiglitz, Joseph E. [2000] *Economics of the Public Sector* (3rd ed.), W.W. Norton.
- Stotsky, Janet G. and WoldeMariam, Asegedeche [1997] “Tax Effort in Sub-Saharan Africa,” IMF Working Paper 97/107, Washington, D.C.: IMF.
- Tanzi, V. and Pellechio, A. [1995] “The Reform of Tax Administration,” IMF Working Paper 95/22. Washington, D.C.: IMF.
- Tax Policy Department, Ministry of Finance, Socialist Republic of Vietnam and Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan [2006], *The Final Report of the Joint Research Program on the Vietnamese Tax System*, Tokyo: Policy Research Institute, Ministry of Finance.
- United Nations Department of Economic and Social Affairs Financing for Development Office [2003] *Monterrey Consensus of the International Conference on Financing for Development*, United Nations. (<http://www.un.org/esa/ffd/monterrey/MonterreyConsensus.pdf>)
- World Bank [2008] *World Development Indicators 2008*, Washington, D.C.: World Bank.

図1 ベトナムにおいて誰が税を支払っているのか



Source: Based on data from MOF.

出所：Joint Donor Report to the Vietnam Consultative Group Meeting [2007], p.49.

表1 中央政府の税収規模（GDP比 %）		
	2000年	2006年
低所得国	9.5	10.7
中(下位)所得国	9.4	11.4
高所得国	16.5	16.7
うち ユーロ圏	19.1	18.5
低・中所得国(地域別)		
東南アジア	7.7	9.5
ヨーロッパ・中央アジア	16.1	18.9
ラテンアメリカ・カリブ	11.4	
中東・アフリカ	15.7	17.3
南アジア	9.3	10.6

出所：World Bank (2008) *World Development Indicators* p.290のデータより作成

表2 政府(一般政府)税収規模（GDP比 %）			
先進国24カ国の平均	28.4	アジア開発途上国9カ国の平均	17.5

出所：IMF (2007) *Government Finance Statistics Yearbook 2007* pp. 17-18のデータより作成

表3 課税努力に関する代表的実証分析の比較

		分析者(著者) および出版年度						
		Lotz and Morss (1967)	Stotsky and WoldeMariam (1997)	Ghura (1998)	Gupta (2007)	Bornhorst, Gupta, and Thornton (2009)	Knack (2009)	Bird et. al (2006)
被説明変数		GNP比で見た税収の大きさ	GDP比で見た税収の大きさ	GDP比で見た税収の大きさ	GDP比で見た中央政府歳入 (ODAを除く) の大きさ	名目GDP比で見た原油・天然ガス収入を除いた歳入総額	ERM rating for 2006 (efficiency of revenue mobilization, CPIA)	GDP比で見た税収の大きさ
分析対象データ(国)		72 先進国と開発途上国 (高所得国, 低所得国で分割)	30ないし43サブ・サハラ・アフリカ諸国	39サブ・サハラ・アフリカ諸国	105 開発途上国 (低中高所得国で分割)	22-30原油・天然ガス産出国	135 開発途上国	110 開発途上国
分析対象期間		1962-66年期間 (クロスセクション)	1990-95年	1985-96年	1980-2004年	1992-2005年	1999-2005年	1990-99年
回帰分析において考慮された説明変数	経済成長に関する変数 (GDP変数)	【+】 (一人当たりGNP, 貿易額/GNPに関してはすべて+ve)	【+】 (1990年で実質化した一人当たりGDP, 輸出シェアに関してはすべて+ve) 但し43カ国データでは1990年で実質化した一人当たりGDP変数は有意でなくなる。	【-】 (一人当たり国民所得の逆数のlog値に関してはすべて-ve)	【+】 (一人当たりGDPのlog値に関してはすべて+ve)	【-】 (一人当たりGDPのlog値に関してはすべて-ve, 但し二つの推計式以外は有意ではない)		【-】 (一人当たりGDP, 人口成長, 経済開放度, 但し必ずしも統計的に優位な結果が得られているわけではない)
	経済成長に関するその他の変数		【-】 (農業/GDPに関してはすべて-ve)	【-】 (農業/GDPに関してはすべて-ve)	【-】 (GDPに占める農業のシェアに関してはすべて-ve)	【-】 (農業/GDPに関してはすべて-ve)		【-】 (農業/GDP), 【-】 (シャドール経済規模), 【+】 (租税支払い意欲)
	資源保有に関する変数		【-】 (GDPに占める鉱物生産シェアに関してはすべて-ve)	【+】 (石油生産, 鉱物生産それぞれすべて+ve)		【-】 (名目GDP比で見た原油・天然ガス収入に関してはすべて-ve)	【-】 (燃料純輸出/人口に関してはすべて-ve), 【?】 (金属純輸出/人口に関しては一部+ve)	
	ODAに関する変数			【-】 (ODA/GNIに関してはすべて-ve)	【+】 (ODA grants/GNIに関してはすべて+ve) 但し, 低所得国では有意となるが, 中・高所得国では有意でなくなる。	【-】 (ODA grants/GDPに関してはすべて-ve)	【-】 (ODA/GNIに関してはすべて-ve)	
	政治的ガバナンスに関する変数			【+】 (汚職_透明度ICRGに関してはすべて+ve)	【+】 (汚職_透明度ICRGに関しては低・中所得国では+ve), 【?】 (政治的安定性に関して低・中所得国は+veであるが高所得国では-ve)	【-】 (汚職_浸透度に関しては一部+ve)		【+】 (ガバナンス変数, 国際カントリーリスクICRG変数)

注: 【】内は、係数の符号を示す。

表4 ベトナムの政府歳入構成（GDP比）

ベトナムの政府歳入構成（GDP比）				
	2004	2005	2006	2007(推計)
総歳入	26.7	25.9	27.1	24.9
租税収入	19.3	19.8	21.6	20.5
法人税収入	8	8.5	10.4	8.8
個人所得税	0.5	0.5	0.5	0.5
土地家屋税	0.1	0.1	0.1	0.1
ライセンス税	0.1	0.1	0.1	0.1
土地移転税	0.4	0.3	0.3	0.3
土地使用権への課税	0.1	0.1	0.1	0.1
付加価値税	5.4	5.4	5.6	7
個別消費税	1.8	1.9	1.8	1.5
農業への課税	0	0	0	0
輸出入税	3	2.8	2.7	2.1
非税収入	7	5.8	5.2	4.2
使用料および手数料	3.1	2.5	2.4	2
土地へのレンタル料	0.1	0.1	0.2	0.1
天然資源からの収入	2.4	2.6	2.1	1.8
資本収入	0.2	0.1	0.2	0.1
その他	1.2	0.4	0.4	0.2
補助金(ODA)	0.4	0.3	0.4	0.3
総歳入 #	26.7 (100.0%)	25.9 (100.0%)	27.1 (100.0%)	24.9 (100.0%)
原油からの収入	7.9 (29.6%)	8.7 (33.6%)	9.7 (35.8%)	7.8 (31.3%)
原油以外の歳入	18.4 (68.9%)	16.8 (64.9%)	17.1 (63.1%)	16.8 (67.5%)
うち 租税収入	13.6	13.5	13.8	14.3
非税収入	4.8	3.3	3.2	2.6
補助金(ODA)	0.4 (1.5%)	0.3 (1.2%)	0.4 (1.5%)	0.3 (1.2%)
# カッコ内は構成比を示している。				
出所： IMF (2007) Vietnam: Statistical Appendix, <i>IMF Country Report No. 07/386</i> , December 2007 p. 17より作成				

表5 アセアン各国財政での歳入構成（GDP 比）

国	年度	Taxes on Income, Profits, & Capital Gain	Taxes on Payroll and Work Force	Taxes on Property	Taxes on Goods and Services	Taxes on international Trade	Other Taxes	租税収入	社会保障保険 料	ODA補助金	その他の歳入	対象政府レベ ル
インドネシア p	2004	5.2	－	0.6	5.9	0.6	0.1	12.3	0.5	0.0	5.5	Central
シンガポール	2005	6.0	－	1.0	4.7	0.0	1.0	12.7	－	－	7.2	General
タイ p	2006	7.4	－	0.5	9.3	1.3	0.1	18.6	1.0	0.0	2.4	General
フィリピン												
マレーシア p	2003	11.2	－	0.1	5.1	1.3	－0.1	17.6	－	－	6.1	Central
ブルネイ												
ベトナム f	2004	8.2	－	0.5	9.7	3.0	－	21.5	－	0.3	3.3	General
ミャンマー	2004	1.5	－	－	1.5	0.2	－	3.3	－	－	3.2	Central
ラオス												
カンボジア	2006	1.1	－	－	4.6	2.5	0.0	8.2		1.6	1.6	Central
出所: IMF (2007) <i>Government Finance Statistics Yearbook 2007</i> , Table W4 Revenue Categories: General and Central Government, pp.17-21												

表 6 アセアン各国財政での税収構成 (%)

国	年度	11 税収全体	111 所得、利潤 & キャピタルゲインへの課税	1111 個人	1112 法人	112 給与所得税	113 財産税	114 財サービスへの課税	1141 財サービスへの一般税	1142 個別消費税	115 国際貿易への課税	116 その他の税
インドネシア	2003	100.0%	46.1%	38.5%	7.6%		5.0%	44.4%	30.9%	10.5%	4.5%	0.0%
シンガポール	2005	100.0%	47.4%				7.8%	36.7%	15.5%	8.6%	0.1%	8.0%
タイ	2004	100.0%	39.5%	12.5%	27.0%		0.0%	49.5%	22.2%	25.7%	10.4%	0.6%
フィリピン	2006	100.0%	43.9%	15.2%	22.8%		0.1%	28.5%	16.4%	6.8%	23.2%	4.3%
マレーシア	2002	100.0%	62.1%	14.5%	47.4%		0.5%	29.7%	13.6%	7.0%	7.0%	0.7%
ブルネイ												
ベトナム	2002	100.0%	36.8%	2.2%	36.5%		1.9%	40.4%	24.4%	6.8%	20.8%	0.2%
ミャンマー	2005	100.0%	43.3%	43.3%								
ラオス												
カンボジア	2006	100.0%	13.6%	2.8%	10.7%			56.1%	35.7%	17.1%	30.0%	0.3%
出所: IMF GFS Yearbook 2007 を基に作成(実績値で最新のもの)												

このページは空白です