

第4章

開発途上国における課税とガバナンス

——ベトナム税制改革の残された課題——

花井 清人

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。通常、民間の経済活動では、受益者から財・サービスの提供者に対して対価の支払いが自発的に行われる。これ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実行せざるをえない。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。

経済社会において政府が課税を行う基準としては、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、最小徴税費、などの租税原則が挙げられる。今日の経済活動において課税するうえで必要とされる原則としては、中立性（経済効率）、公平性、税務行政の簡素性の基準、などが考えられる。課税が中立的であるためには、税による個人や企業の経済活動への関与は最小限にとどめるべきであり、資源配分の歪みはできるだけ少ないほうがよいとされる。また、公平な課税を実施するにあたっては、等しい経済状況下に置かれた人々は等しい税負担を負うべきであるという水平的公平性や、異なる経済状況下に置かれた人々は異なる税負担を受けるべきとする垂直的公平性などが満たされていなければならない。さらに、課税にあたって

簡素な税制を実現するためには、納税者にとってわかりやすく、納税コストおよび徴税コストが小さい租税システムの構築などが求められる。各国が実際の租税システムを構築したり課税制度を運営するうえで、経済社会状況の変化に対応するこうした望ましい基準が満たされる必要がある。

これまでの財政学の租税研究では、先進諸国での課税制度を念頭に、国民の厚生を最大化を目指す政府が、経済効率と公平性などの異なる課税基準のバランスを取りながら、どのように税制改革を進めるべきであるのかが議論されてきた⁽¹⁾。そこでは、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なる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ためには、政府と国民の間での財政活動を通じる社会契約として、国民に広く公共サービスの対価を求めることができる所得税、消費税、財産税などの基幹税が租税制度に位置付けられていなければならない。さらに、税務行政のあり方などについても、効率的な徴税機構、人材確保や人材育成、納税協力体制などが確実にビルトインされていることなどが議論の前提となっている。

これに対して、開発途上国の課税制度では、課税制度の形成や運用にあたって先進国で前提とされる諸条件が十分に満たされていない。民間経済を支える市場経済の仕組みが経済活動のなか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が残されたままになっている。また、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も存在している。さらに、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の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、資金調達面から政府活動を支えるインフラとしてしっかり根付いていないといえる。

本章の目的は、今日、経済システムの見直しやさまざまな成長戦略に取り

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にある。

開発途上国における課税とガバナンスに関しては、近年、Bird and Gen-dron [2007], Moore [2007], OECD [2008], Brautigam et al. eds. [2008], DFID [2009], Profeta and Scabroseti [2010] などに示されるように、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挙げることができる。これらの研究は、通常の経済効率や所得再分配の視点から議論される税制改革の規範理論だけでは不十分で、先進国との比較で指摘される開発途上国の課税の特徴が、いかなる政治経済学的理由により生じるのかを事実解明的に明らかにすることを目指しており、租税制度の構築や制度運営の両面において、政府活動のガバナンスとの結びつきを考慮することが必要不可欠となることを指摘している点で共通している。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国民に課税を求めるインセンティブが弱い、(2)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位置づけがしっかりと認識されていない、(3)開発途上国では、政府部門での人材開発（キャパシティ・ビルディングおよび教育への投資などの歳出のあり方）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、などの興味深い研究結果が得られている。すなわち、開発途上国での課税制度の形成および運営は、国家形成を支える制度基盤として十分に整備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にみられる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。

したがって、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図ることとあわせて、政府と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。まず、制度の形成にあたっては、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もとで国民の納税協力を促し、税務行政の透明性などが図られるべきである。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もなろう。

以下、第1節では開発途上国における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する。第2節では、課税とガバナンスの結びつきを政治経済学的視点から論じた既存研究の概観を行う。第3節では、開発途上国の課税努力 (tax efforts) に着目した実証分析の発展を紹介し、開発途上国で共通してみられる課税努力の低さは、通常指摘される各国の経済パフォーマンスの弱さだけでなく、こうした制度構築のインセンティブや税務行政の未整備など、ガバナンスに由来する要因によっても大きく影響を受けていることを明らかにする。第4節では、市場経済化やさらなる経済発展を目指す経済改革の一環として、近年積極的に課税制度の再構築や税務行政の改善を図るベトナムの税制改革を取り上げ、課税とガバナンスの視点から改革の残された課題を検討する。

第1節 開発途上国における課税の特徴

開発途上国における課税の実態に関しては、これまで、Bird and Oldman eds. [1990], Bird [1992], Burgess and Stern [1993], Jha [2008] などによる研究によって諸特徴が明らかにされてきた。

開発途上国における課税に関して、租税収入総額の対 GDP 比などの国際比較が盛んに行われてきた。Burgess and Stern [1993: 774] は、*IMF Government Finance Statistics (GFS) Yearbook 1989* のデータを用いて対 GDP 比での税収総額の割合を求め、先進国の平均は31.2%となるのに対して開発途上国での課税水準はかなり低く、82カ国の平均が18.1%に留まることを示し

た。より近年のデータを用いた研究としては、Jha [2008] が国連行政ネットワーク (United Nations Public Administration Network: UNPAN) 統計を用いて、1990～1995年および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、先進国間の租税収入総額の対 GDP 比を比較している。1990～1995年のデータでは、開発途上国13カ国の中位数は18.7%，移行経済国14カ国の中位数は34.7%，先進国21カ国の中位数は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カ国の中位数は19.2%，移行経済国14カ国の中位数は31.4%，先進国21カ国の中位数は40.1%という結果を得ている。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される。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がわかる。

ここでは、国際機関による最新の入手可能なデータを用いて、近年の開発途上国の課税のマクロおよびミクロ的特徴を考察した。表1は、世界銀行 World Development Indicators (WDI) 2010にもとづき、2000年と2008年について中央政府税収の対 GDP 比の平均値を比較したものである。2000年データでは高所得国が16.4%であるのに対し、中・低所得国では11.2%と低く、同様に2008年データでも高所得国が17.8%であるのに対し、中・低所得国で

表1 中央政府の税収規模 (GDP 比)

	(%)	
	2000	2008
高所得国	16.4	17.8
うちユーロ圏	19.1	21.4
中・低所得国 (地域別) 全体	11.2	14.1
東アジアおよび太平洋地域	7.7	10.1
ヨーロッパ・中央アジア	14.5	17
ラテンアメリカ・カリブ	n.a.	n.a.
中東・北アフリカ	11.8	28.4*
南アジア	9.3	12.3
サブサハラ・アフリカ	n.a.	n.a.

(出所) World Bank [2010: 314] より作成。

(注) *中東・北アフリカについては年度によって変動がみられる。

は14.1%と、所得が高い国に比べて所得が低い国々で課税水準が低いというマクロ的特徴が確認でき、その傾向は2000年以降も続いている⁽³⁾。また、2008年の中・低所得国の比率は、2000年に比べてすべての地域で改善したが、東アジアおよび太平洋地域の国々は10.1%、南アジア12.3%と相変わらず低いことがわかる。

次に、開発途上国での歳入および税収構成に関するより詳細な情報を得るために、*GFS Yearbook 2009*の第W4表を用いて各国の歳入構成の比較検討を行った。表2は、先進国(29カ国)、開発途上国(48カ国)の一般政府について、さらに開発途上国については地域別に分けて歳入項目の対GDP比の平均値を求めた。税収総額については、先進国29カ国平均が28.1%であるのに対して、開発途上国全体の平均をみると21.3%と相対的に低く、そのなかでも地域的に中東各国の比率の低さ(8.6%)が確認できる。税収以外の歳入項目としては、社会保険料では開発途上国は先進国(10.5%)と比べて6.3%と低く、そのなかでも新興アジア(1.5%)や中南米(2.9%)の地域の国々で低いことがわかる。また、国際支援については先進国が0.4%であるのに対して、開発途上国全体では1.5%と高く、地域的には新興アジアの国々の高さ(5.4%)が読み取れる。

税収総額を構成する所得税、財産税、財・サービス税、国際貿易への課税などについては以下のような特徴がみられる。所得税(個人、法人、キャピタルゲイン)では、先進国14.2%に対して開発途上国全体では6.4%とかなり低く、地域的には新興アジア(4.9%)、中南米(5.0%)、中東(4.2%)諸国で低いのがわかる。財産税についても先進国2.0%に対して、開発途上国全体では0.8%とかなり低く、地域的には、中南米を除くすべての開発途上国の地域で低い値となっていることがわかる。これに対し、財・サービス税では、先進国10.8%に対して、開発途上国全体では10.5%とほぼ同じ水準である。財・サービス税については、開発途上国地域間でばらつきがみられ、新興アジア(10.5%)やヨーロッパ(12.7%)では高く、先進国並みもしくはそれ以上の比率となっている。また、国際貿易への課税は、先進国0.3%に対して

表2 開発途上国と先進国との歳入項目(対GDP比)の比較

地域	歳入項目(対GDP比, %)						データ数		
	税収総額/ GDP	所得税な ど/GDP	財産税/ GDP	財・サー ビス税/ GDP	国際貿易 への課税/ GDP	社会保険 料/GDP	国際支援/ GDP	データが 得られる 国の数	表に掲載 されてい る国の数
アフリカ	27.1	8.0	0.9	9.6	8.5	3.5	1.1	8	26
新興アジア*	19.3	4.9	0.5	10.5	4.2	1.5	5.4	7	19
中南米	19.3	5.0	1.3	8.9	3.3	2.9	1.5	9	23
ヨーロッパ	22.4	7.2	0.6	12.7	1.9	9.2	0.9	21	26
中東	8.6	4.2	0.3	2.2	1.5	4.4	0.6	3	9
開発途上国集計	21.3	6.4	0.8	10.5	3.7	6.3	1.5	48	103
先進国	28.1	14.2	2.0	10.8	0.3	10.5	0.4	29	31
全体の平均	23.8	9.4	1.3	10.6	2.8	8.0	1.2		

(出所) International Monetary Fund [2009: 18-20] データにより作成。

(注) *新興アジアの内訳: ブータン, 中華人民共和国, 中国(マカオ), モルディブ, タイ, マレーシア, ベトナムの7カ国。ただし, マレーシアは税収総額/GDPのデータのみ算入。

開発途上国全体では3.7%ときわめて高い値となっている。

しかし、GFS 第 W4表で示される一般政府の対象となるデータ数が限定されるため、開発途上国全体の情報を得るには偏りが生じている可能性が考えられる。そこでわれわれは、比較可能な国の数が多いアメリカ国際開発庁 (United States Agency for International Development: USAID) による The Collecting Taxes Data System の最新のデータ (2009/10年度) を利用し、基幹税である所得税および財・サービス税について、税収構成の内訳や歳入効率に関する考察を行った⁽⁴⁾。分析では、USAID による所得水準の違いにもとづく分類に従い、各国の所得水準の違いによる 4 分位グルーピングを行い、税収総額、個人所得税、法人所得税、付加価値税 (VAT) の対 GDP 比および税務行政の効率性などの違いを検討した (表 3)。

まず、税収構成についてみてみよう。税収総額に関しては、第 4 グループ (所得水準が最も高い国々) では 23.8% と高いのに対し、第 1 グループ (所得水準が最も低い国々) では 14.8% と低く、所得水準が低くなるにつれて比率が低下することがわかる。同様な傾向が個人所得税や法人所得税に関してもみられるが、所得税の構成については、第 4 グループでは個人所得税の比率が高いのに対し、第 1・第 2 のグループでは法人所得税の比率の方が高い。付加価値税では、第 2・第 3 グループでは、第 4 グループよりも高い比率となっている。とくに所得の低い第 1 から第 3 グループでは、付加価値税が歳入確保で重要な役割を担っていることがわかる。

次に、税金を徴収するうえでの効率性の比較では、以下のような特徴がみられる。まず、徴収額の対比でみた税務行政コストでは、所得水準の高い第 4・第 3 グループに比べて所得水準の低い第 2・第 1 グループでのコストが高いことがわかる。また、租税制度に GDP 値を適用して求められる税収予測値と実際の税収額の比率で求めた税収生産性 (productivity) を各税についてみると、個人所得税では、所得が高い第 3・第 4 グループに比べて所得水準が低い第 1・第 2 グループの生産性が低い。同様の傾向は法人所得税でもみられ、こうした事情には、人口 1000 人当たりの税務職員数の少なさに反映

表3 開発途上国および先進国の税収構成(対GDP)の比較

		税収構成(対GDP比, %)				
1人当たりGDP (USドル)		総税収入	個人所得税	法人所得税	付加価値税	
第1グループ	(所得水準が最も低い)	1,740.8	14.8	2.0	2.1	4.5
第2グループ		5,823.6	19.5	2.5	3.4	7.3
第3グループ		13,995.9	21.6	3.4	3.4	6.8
第4グループ	(所得水準が最も高い)	36,584.6	23.8	5.9	4.4	6.5
ベトナム(参考)		12,201.0	23.2	0.7	9.2	6.1

		税務行政の効率性				
税務行政コスト		個人所得税 (productivity)	法人所得税 (productivity)	付加価値税 (productivity)	人口1,000人当 りの税務職員数	
第1グループ	(所得水準が最も低い)	3.2	0.1	0.1	0.3	0.2
第2グループ		1.5	0.1	0.1	0.5	0.5
第3グループ		1.0	0.2	0.1	0.4	0.9
第4グループ	(所得水準が最も高い)	1.1	0.2	0.2	0.4	1.1
ベトナム(参考)		1.3	0.0	0.3	0.6	0.4

(出所) USAID, The Collecting Taxes Data System, The 2009/10 Data Set より作成。

される税務行政機能の低さに由来しているとも考えられる。

以上の結果から、開発途上国の課税の特徴として、マクロ的には対 GDP でみた税収比率が先進国に比べてかなり低いこと、ミクロ的には(1)歳入に占める国際的取引に対する課税(関税収入)の比率が高い、(2)ODAなどの国際支援やその他の収入(天然資源など)の比率が高い、(3)税収に占める間接税(付加価値税)のウェイトが高く、(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ェイトが低い、(5)所得税収確保では企業(法人税)の割合が高い、(6)社会保険料があまり課されていない、(7)税務行政コストの高さや職員数の不足などの税務行政の課題を抱えているなどの特徴を捉えることができる⁽⁵⁾。

第2節 課税とガバナンスの政治経済学

前節でみたような開発途上国での課税の特徴は、いかなる理由によって説明できるのであろうか。ここでは、開発途上国における課税とガバナンスの結びつきについて政治経済学的視点から論じられてきた既存研究の概観を試みる。

これまでの財政学や開発経済学では、開発途上国における課税制度に関する考察はもっぱら経済的視点から行われてきた。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、教育支出などを通じてさらなる経済発展に寄与すると考えられる(Musgrave [1969], Bird [1992])。開発途上国が経済成長を追求するのであれば、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。しかし、多くの開発途上国では経済活動に占める税収のウェイトの低さに確認されるように税が限定的にしか活用されていない。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。

その一方で、多くの開発途上国では今日、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、その結果としてさまざまな経済活動の歪みが生じている。関税を通じた政府歳入の確保に関しては、経済活動が急ピッチでグローバル化するなか、開発途上国が相対的に高い関税を課すことは国際貿易上の比較優位を失うことになり、歳入確保の手段として関税に頼ることには限界がきている。また、多くの開発途上国では現在、法人税などで税制上の優遇措置を設けるなど、租税インセンティブを通じて海外からの資金流入や企業進出の誘致などを積極的に図っており、他方で国内企業に対しては相対的に高い法人税率が課されるなど、国内民間企業の育成がなおざりになったままで、国営企業の収益や法人税負担などに依存した歳入確保が続いている。こうした非効率な課税を抱えた形で歳入確保を続けることは、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、長期的には国際貿易の縮小や、国内民間市場の未発達といった理由から海外からの資金流入や企業進出にブレーキがかかり、安定的に課税ベースを確保することが難しくなる。

また、開発途上国では、農業などの第1次産業への偏りや、ガス、石油、鉱物などの豊富な天然資源に支えられた生産活動が多く、先進国とは異なる産業構造をみることができる（Burgess and Stern [1993]）。開発途上国でのこうした資源を通じたレントの存在は、政府にとって都合のよい歳入確保のターゲットになりやすく、そこでは、政府は資源収入の確保を目指して積極的に採掘権料、財産税、法人所得税などを賦課するほか、政府自体が独占的に経営に従事することなども考えられる。その一方で、政府は産業の多様化や新しい産業の育成への働きかけにあまり積極的ではなくなり、国民に税負担を直接求めることなども回避されがちとなる。このような開発途上国が経済発展を求めるならば、経済学的には、効率的かつ公平な市場を通じた経済活動を育む努力や経済成長と両立できるような課税制度の構築に取り組むことが求められる。

開発途上国での課税制度に関しては、これらの経済的課題を明らかにする

のとあわせて、各国の制度形成にあたって政策の透明度や国民参加などに示される政治的制約を抱えている側面などにも踏み込んだ議論が必要である。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。

近年、開発途上国における課税とガバナンスの結びつきについては、すでに述べた経済的な要因とあわせて、(1)戦争や植民地支配などの歴史的背景、(2)財政的社会的契約としての課税の位置付けの弱さ、(3)国際面での制約などの政治的制約、などに着目して、開発途上国での課税への踏み込みの弱さを指摘する多くの研究がみられる (Burgess and Stern [1993], Bird et al. [2006], Moore [2007], Brautigam et al. eds. [2008], OECD [2008], DFID [2009])。

まず、歴史的背景による影響としては、戦争や災害など国家にとっての危機が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捉えることができる。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になる。先進国の例としては、第2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。開発途上国ではこのような歴史的背景として、戦争だけでなく植民地支配や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と考えられる⁽⁶⁾。

次に、開発途上国の課税制度は、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、政府活動でのガバナンスの弱さが、国民の政策への信頼や政府の歳入確保への協力の違いなどに影響を及ぼす可能性が考えられる⁽⁷⁾。もし、国民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、人々は進んで納税に応じるはずである (Bird et al. [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ガバナ

ンス面での課題を抱えている場合には、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削がれることになる。

また、課税がいかなる制度にもとづき、どのような形で税が徴収されるかは、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形成のあり方にも影響を与えるものと考えられる。政府ガバナンスと課税はお互いに補強しあう関係にあり、望ましい課税制度の構築やその適切な執行を実現することは、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、政策運営上の質の高い財源を保証することになる。

先進国では、歴史的には西ヨーロッパやアメリカにおける市民革命や民主主義の発達に示されるように、課税制度は政府と国民の間での財政的社会的契約として経済社会のなかで発展定着してきた (Brautigam et al. eds. [2008], OECD [2008])⁽⁸⁾。これに対して多くの開発途上国では、いまだ社会的契約としての課税の位置付けは確立されていない。課税を通じて国民による政策的コミットメントを強化することは、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、政策形成のガバナンスの改善にもつながると考えられる⁽⁹⁾。

こうした政策形成のガバナンスの向上とあわせて、課税を通じて国民による政策的コミットメントを強化するためには、国民の納税協力を推進するために法規制の簡略化や徴税メカニズムの効率化などの税務行政面での改善も図られねばならない。とくに開発途上国では、徴税制度の未整備等の理由から、インフォーマル経済や地下経済を通じ、安易な課税逃れが認められてしまい、課税が市場経済を保全するシステムとして機能していない。したがって、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 et al. eds. [2004])。

税務行政は、個人の租税支払いにともなう納税協力のあり方と徴税サイドでの税務行政の効率化の両面での改善が求められる。個人の納税協力におけ

る租税回避等に関する対応としては、Alm et al. eds. [2004: 348-353]によれば、自発的納税協力を促す方法、制度の弾力的運用を認める方法、税制改革を通じて解決を図る方法、などが提案されている。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こと、税を払っていない企業への監査を強めること、などにより捕捉の確率を高められると考えられる。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る。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、税の捕捉にコストがかかりすぎる場合には単純に控除として認める、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こと、免税項目をあまり多く設けずゼロレート税率や軽減税率をなくした付加価値税を適用すること、間接税のウェイトを高めることなどの方法が考えられる。

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、税務行政の実際では、社会基準のあり方、政府活動への信頼性、税務プログラムに対する国民の許容度の違い、経済構造の違い、などの要因による影響も大きい。とくに開発途上国の税務行政の実際では、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。

一方、税務行政の効率化を図るためには、開発途上国において税務行政を執行するうえでの制度制約を踏まえ、税務行政手法、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、税務担当者および納税者にとってのインセンティブの改善につながる税務行政の改革、などが提案されている (Bagchi et al. [1995])⁰⁰。

開発途上国の課税制度の形成にあたっては、このほか国際面での制約や国際機関による関与の影響も大きいと考えられる。第2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さまざまな国際援助機関が設けられ

た。国際援助機関や二国間ドナーによって提供される政府開発援助（Official Development Assistance: ODA）は、ドナーには貧困削減、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資金として位置づけられてきた¹¹⁾。一方、援助を受ける開発途上国では、ODAは資金の確保や用途にあたって競合や重複といった問題を抱えてはいるものの、国民負担や国内資源を動員することなく資金調達ができる都合のよ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の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¹²⁾。

近年、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、開発途上国での税制改革への技術支援などに積極的にコミットしてきた。そこでは、世界貿易機関（World Trade Organization: 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の税制の積極的活用が求められている¹³⁾。

第3節 開発途上国の課税努力に関する実証的考察

こうした開発途上諸国における課税への取組みの違いや政治経済的要因との結びつきに関して、既存の実証研究ではどこまで解明されているのだろうか。これまで財政学や開発経済学では、「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。本節では、そうした先行研究を概観し、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考察を加える。

まず、課税努力を表す変数としては、以下の2つのタイプの指標が用いら

れてきた。ひとつは対 GDP 比でみた税金総額の割合で示される実効税率、もうひと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金と実際の税金の比率で示される。税金の推計値としては、GDP ベースで測った潜在的税金が用いられ、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金と実際の税金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利用されてきた (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 et al. [2006] によれば、税金確保面における国家の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や(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、需要サイド要因としては、(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。

経済成長に結びつく要因としては、伝統的には、開発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由来する議論が行われてきた。開発途上の各国は経済成長を通じて、識字率の向上、貨幣経済の浸透、法執行の厳格化などを改善し、課税能力を引き上げることができる (Lotz and Morss [1967])。経済成長に関する指標としては、1 人当たり所得や人口成長率などが用いられてきた。このほか、経済開放度を示す対 GDP 比での輸出入の大きさ、経済構造を示す対 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。

また、供給サイドでの政府の課税インセンティブの問題として、近年、政府にとっての歳入レントになっていると考えられる各国の ODA や資源保有などが課税に及ぼす影響に多くの実証研究が注目している。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、開発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らかにされてきた⁴⁴⁾。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面でモラル・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ている (Moore [2007] および OECD [2008])。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、国民を説得して税を支払わせ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、歳入構造でそのようなレント収入に過度に依存することは、国民との税を通じた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 et al. eds. [2008])。Brautigam et al. eds. [2008: 61] は、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留まる傾向にあり、データの質の面などで課題が残されているものの、その傾向は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るとしている。

このような供給サイドの要因と合わせて、人々が公共サービスへの期待を形成するうえで政治ガバナンスも重要な役割を果たしているものと考えられる。政府の課税努力は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などに関する需要要因によっても影響を受ける。Bird et al. [2006] 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。

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] が作成し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 (International Country Risk Guide: ICRG) によって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

るガバナンス指標では、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。ICRG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。

政治経済学的要因に着目した既存の課税努力に関する実証研究の結果は表4のようにまとめることができる。先行する実証分析では、被説明変数である課税努力の指標として対GDP比でみ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中心であったのに対し、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。

推計結果をみると、経済成長に関する変数に関しては、1人当たりGDPの増加は課税努力(対GDP比でみた税収の大きさなど)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。Bornhorst et al. [2009]やBird et al. [2006]では(とくに政治的制約変数を入れた場合)この係数が負の符号となっているが、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。

政府レントに関しては、資源保有関連の変数では鉱物生産、原油や天然ガスからの収入、1人当たり燃料純輸出の増加が課税努力を低下させるという

結論がみられる一方で、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の一貫した結果が得られているわけではない。同様に、ODA に関する変数でも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的な結論を導くことはできない。

政府ガバナンスに関する変数については、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¹⁵⁾。ガバナンス指標を用いたものとしては Bird et al. [2006] があるが、Kaufmann 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。

開発途上国における課税努力とガバナンスの結びつきは、最新のデータベースにもとづいた実証分析においても確認することができるのであろうか。そこでわれわれは、USAID の The Collecting Taxes Data System、世界銀行の WDI および The Worldwide Governance Indicators (WGI) のデータベースを国別コードでマッチングさせた2007/2008年～2009/2010年の3年間をプールしたデータベースを作成し、開発途上国を対象に、対 GDP 比でみた税収総額で示される課税努力が供給サイド要因やガバナンスを考慮した需要サイド要因によって影響を受けるのか実証的に検討した。

ここでは USAID データにおける所得コードの所得レベル 1～3 (低および中所得国) に該当する開発途上国に限定したデータセット (147カ国対象) を作成し、2007年から2009年まで時系列的にプールさせ、国民所得に対する税収総額を被説明変数とし、1人当たり GDP、財政収入 (もしくは輸出金額) の25%以上がハイδροカーボン・鉱物資源関連金額を示す変数 (以上の場合 は1で、それ以外では0)、政府活動のガバナンスを示す指標として汚職のコントロール変数を説明変数とし、固定効果を考慮したうえで回帰分析を行った。表5は回帰分析の結果を示している。開発途上国に限定したデータセッ

表4 課税努力に関する

	Lotz and Morss [1967]	Stotsky and WoldeMariam [1997]	Ghura [1998]
被説明変数	GNP比でみた税収の大きさ	GDP比でみた税収の大きさ	GDP比でみた税収の大きさ
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
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
経済成長に関する変数(GDP変数)	【+】(1人当たりGNP, 貿易額/GNPに関してはすべて正の係数)	【+】(1990年で実質化した1人当たりGDP, 輸出シェアに関してはすべて正の係数)ただし43カ国データでは1990年で実質化した1人当たりGDP変数は有意でなくなる。	【-】(1人当たり国民所得の逆数のlog値に関してはすべて負の係数)
経済成長に関するその他の変数		【-】(農業/GDPに関してはすべて負の係数)	【-】(農業/GDPに関してはすべて負の係数)
回帰分析において考慮された説明変数		【-】(GDPに占める鉱物生産シェアに関してはすべて負の係数)	【+】(石油生産, 鉱物生産それぞれすべて正の係数)
ODAに関する変数			【-】(ODA/GNIに関してはすべて負の係数)
政治的ガバナンスに関する変数			【+】(汚職-透明度ICRGに関してはすべて正の係数)

(出所) 筆者作成。

(注) 【 】内は係数の符号を示す。

代表的実証分析の比較

Gupta [2007]	Bornhorst et al. [2009]	Knack [2009]	Bird et. al [2006]
GDP 比でみた中央政府歳入 (ODA を除く) の大きさ	名目 GDP 比でみた原油・天然ガス収入を除いた歳入総額	ERM rating for 2006 (efficiency of revenue mobilization, CPIA)	GDP 比でみた税収の大きさ
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
1980-2004年	1992-2005年	1999-2005年	1990-99年
<p>【+】(1人当たり GDP の log 値に関してはすべて正の係数)</p> <p>【-】(GDP に占める農業のシェアに関してはすべて負の係数)</p> <p>【+】(ODA grants/GNI に関してはすべて正の係数) ただし、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。</p> <p>【+】(汚職-透明度 ICRG に関しては低・中所得国では正の係数)、【?】(政治的安定性に関して低・中所得国は正の係数であるが高所得国では負の係数)</p>	<p>【-】(1人当たり GDP の log 値に関してはすべて負の係数、ただし二つの推計式以外は有意ではない)</p> <p>【-】(農業/GDP に関してはすべて負の係数)</p> <p>【-】(名目 GDP 比でみた原油・天然ガス収入に関してはすべて負の係数)</p> <p>【-】(ODA grants/GDP に関してはすべて負の係数)</p> <p>【-】(汚職-浸透度に関しては一部正の係数)</p>	<p>【-】(燃料純輸出/人口に関してはすべて負の係数)、【?】(金属純輸出/人口に関しては一部正の係数)</p> <p>【-】(ODA/GNI に関してはすべて負の係数)</p>	<p>【-】(1人当たり GDP、人口成長、経済開放度、ただ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)</p> <p>【-】(農業/GDP)、【-】(間経済規模)、【+】(租税支払い意欲)</p> <p>【+】(ガバナンス変数、国際カントリーリスク ICRG 変数)</p>

トを用いた分析では、係数の符号については予想通りの結果が得られ、1人当たりGDPと政府活動のガバナンスについては正、資源保有については負の係数となった。その一方で、1人当たりGDPおよび資源保有については有意性が満たされなかった。ただし、政府活動のガバナンスは有意となっている。すなわち、政府活動のガバナンスの改善は税収の増加につながるものと考えられる¹⁶⁾。

これらの実証結果が伝えるように、開発途上国は課税努力に影響を与える供給サイドおよび需要サイドの制約を克服すべく、多くの国々はこれまで自身による努力や先進国などからの技術協力を支えられてさまざま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 et al. eds. [2008] などが指摘しているように、付加価値税の積極的活用（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、透明性の向上、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みられた。その一方で、DFID [2009] が指摘するように、(1)政府の歳入確保にあたって国際支援などへの依存から抜けきれない、(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

表5 開発途上国における課税努力の推計結果

説明変数	係数	標準誤差	t 値
定数	13.31012	1.127871	11.80110
1人当たりGDP	0.000131	0.000152	0.862075
資源保有	-2.424875	1.329012	-1.824570
汚職のコントロール	0.130698	0.027476	4.756779
R-squared	0.172373	被説明変数の平均値	18.28485
Adjusted R-squared	0.159390		

(出所) 筆者作成。

(注) データベース出所は以下の通り。

- ・国民所得に対する税収総額、資源保有：USAID The Collecting Taxes Data System。
- ・1人当たりGDP：世銀 World Development Indicators (WDI)。
- ・汚職のコントロール：世銀 Worldwide Governance Indicators (WGI)。

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対して有効に機能していない、などのガバナンスの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、今日の開発途上国の課税の実態では、いまだ“good tax regime”が根付いておらず、マクロ的にみた税収確保、ミクロ的にみた経済的非効率、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。

第4節 ベトナムにおける課税とガバナンスの課題

世界経済が金融危機からの脱却を目指して経済対策を行う一環として、さまざまな財政改革が求められているなか、東アジア新興経済国である中国、インドネシア、マレーシア、フィリピン、タイ、ベトナムなどは積極的に経済改革を行い、ほかの開発途上国と比較して好調な成長路線を維持している。ここでは、東アジア新興経済国のなかでも移行経済国として市場経済化を積極的に推進中であるベトナムに着目し、近年、経済改革の一環として進められている税制改革の進捗状況を検討する。とくに、前節までの考察をもとに、ベトナムの課税制度では税収のマクロ的水準・ミクロ的構成においていかなる特徴がみられるのか、また、ベトナムでの税制改革を進めるうえでガバナンスに由来する諸要因が制約になっているといえるのかどうか、改革の残された課題を検討する。

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ついても、税制改革や税務行政の両面でさまざまな改革が講じられている（Tax Policy Department, Ministry of Finance, Socialist Republic of Vietnam and Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan [2006], 田近 [2003], 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3つのフェーズで捉えることができる。まず税制改革の第1フェーズでは、1986年の刷新政策の実施にともなって、1990年から取引高税、個別消費税、利潤税などが法制化・施行され、それまでの国営企業の売上げの一部を国庫に繰り入れるという資金調達方法から、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導入された。

続く税制改革の第2フェーズでは、前段階までの課税額が控除されないために税負担の累積が生じ、非効率が生じてしまうという問題を抱えていた取引高税が1999年に付加価値税に置き換えられることになった。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。

さらに、ベトナムでは近年、税制改革の第3フェーズに入り、2006年のWTO加盟にともなって関税率の引下げが目指されるほか、法人税ではそれまで外資企業と国内企業の間で個別の税率が適用されていたものを2004年以降28%に一本化して適用することになった。このほか、外資企業への法人税優遇措置についても共通投資法の導入にともない、税率や条件の大幅な見直しを加えられた。また、付加価値税では、非課税項目の見直しや20%を廃止した3カテゴリー（0%、5%、10%）の税率の適用など、税制の簡素化に向けた改革などが2003年に実施されている。また2009年以降、個人所得税法、法人所得税法、付加価値税法などで抜本的改正が行われ、改革の進展が注目されている。

ベトナムでのこうした経済改革の一環としての制度形成面での改革が進むなかで、税制改革は実際に成果につながっているのだろうか。ここではまず、歳入構成の変化の時系列的変化を検討し、ベトナムでの租税システムの特徴を探る。

表6は、GFSデータベースにもとづき、1999年から2004年までのベトナム一般政府の歳入構成（対GDP比）を検討したものである。歳入は租税収入、国際機関や他国政府からの支援、財産収入、財・サービスの売上げ収入、雑収入などのその他の歳入などからなっている。ベトナムでは歳入の80~90%

表6 ベトナム一般政府の歳入構成（構成比）

（％）

	1999	2000	2001	2002	2003	2004
1 歳入総額	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
11 租税収入	83.5	81.1	87.5	88.2	86.0	85.6
13 補助金	3.0	2.3	2.0	1.9	2.0	1.3
14 その他の歳入	13.5	16.6	10.5	10.0	12.0	13.1

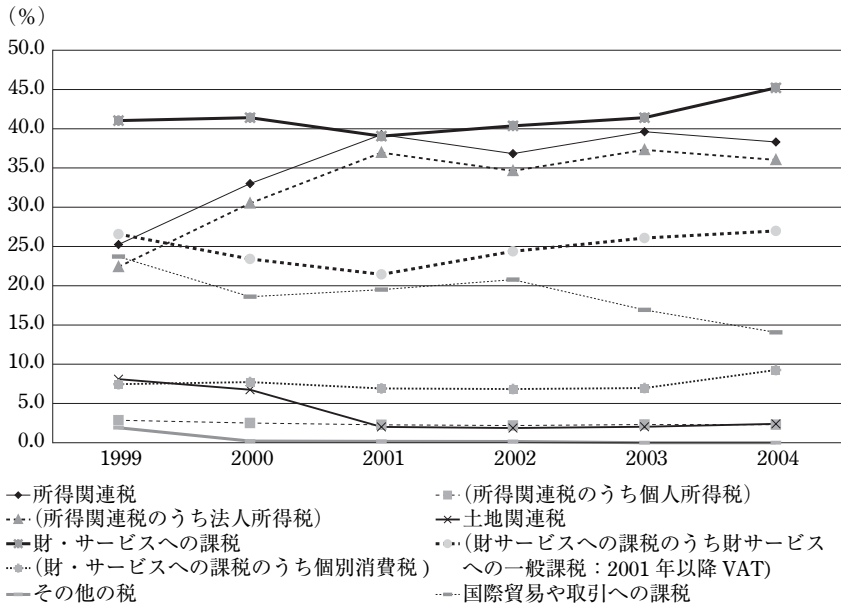
（出所）GFS データベースより作成。

が租税収入で賄われており、一般政府財政に対する国際機関や他国政府からの支援は1.3～3％程度に留まっている⁽¹⁷⁾。その他の歳入は10～16.6％程度である。1999年から2004年については、これら項目間での構成比の大きな変化はみられない。

次に、税収構成について同じGFSデータベースにもとづき、租税収入総額に占める主要租税項目の構成比を求めた（図1）。租税収入は所得関連税、土地関連税、財・サービスへの課税、国際貿易や取引への課税、その他の税などに分類され、税収構成比が一番大きいものは財・サービスへの課税（40～45％）、次いで所得関連税（25～38％）、国際貿易や取引への課税（14～23％）、土地関連税（2～8％）、その他の税（0～2％）の順になっている。すなわち、ベトナムの税収構成の特徴としては、所得関連税では個人ではなく法人の比率（9割近くを占める）が高いこと、土地関連税税収の比率が低いこと、財・サービスへの課税において付加価値税の比率が高いこと、国際貿易や取引への課税の比率が高いが、WTO加盟の影響もあり、近年低下傾向がみられることがわかる。

2005年以降のベトナムの最新の国家予算での税収構成については、ベトナム政府統計局による *Statistical Yearbook of Vietnam 2009* データにもとづき検討した（表7）⁽¹⁸⁾。ベトナム政府統計局データでは、政府歳入が原油からの歳入、関税収入、政府間支援などの補助金とそれ以外の税収に分けて表示されている。原油、関税、政府間支援以外の税収の構成については、国営企業、民間企業、外資系企業といった部門別に分類されて税収額が示されている。

図1 ベトナムの租税収入総額に占める主要租税項目の構成比（GDP比）



(出所) IMF Government Finance Statistics データベースのデータにもとづき筆者作成。

政府歳入総額の対 GDP 比は2008年では28.1%と、2005年に比べてわずかではあるが増加した。また原油等の歳入を除く税収対 GDP 比は14.3%と低く、政府歳入の多くを原油や関税などからの収入に依存していることがわかる。税収の対 GDP 比は2005年に比べると1.2%程度増加した。このほか、政府間支援などの補助金歳入は、国家予算では原油、関税、それ以外の税収と比べるとさほど多くはなく、対 GDP 比で0.4~0.8%程度である。

次に、歳入構成の内訳では上述のとおり原油、関税等の構成比が高く、それぞれ21~30%、17~22%近くにも達している。原油、関税等以外の歳入をみると、個人所得税や土地および家屋税などの個人が直接支払う税が占める比率がきわめて低い。これに対し、国营企業部門が税収を確保するうえで重要な役割を担っているのがわかる。外国投資企業や非国营（民間）企業からの歳入は近年増加傾向がみられ、それぞれ10%程度である。その一方で、近

表7 ベトナム政府の歳入構成（構成比）

	金額 (10億ドン)				構成比 (%)			
	2005	2006	2007	2008	2005	2006	2007	2008
政府歳入総額 (A)	228,287	279,472	315,915	416,783	100.0	100.0	100.0	100.0
原油等からの収入等を除いた 国内歳入 (B)	119,826	145,404	174,298	229,786	52.5	52.0	55.2	55.1
国営企業からの歳入	39,079	46,344	50,371	68,490	17.1	16.6	15.9	16.4
外国投資企業からの歳入	19,081	25,838	31,388	43,848	8.4	9.2	9.9	10.5
非国営企業からの歳入	16,938	22,091	31,178	43,524	7.4	7.9	9.9	10.4
農業地使用税	132	111	113	98	0.1	0.0	0.0	0.0
高額所得者への個人所得税	4,234	5,179	7,422	12,940	1.9	1.9	2.3	3.1
ライセンス税	2,797	3,363	5,690	7,404	1.2	1.2	1.8	1.8
宝くじ歳入	5,304	6,142			2.3	2.2		
ガソリン税	3,943	3,969	4,457	4,517	1.7	1.4	1.4	1.1
手数料	4,192	4,986	4,059	6,653	1.8	1.8	1.3	1.6
土地および家屋からの歳入	17,757	20,536	33,925	38,202	7.8	7.3	10.7	9.2
その他の歳入	6,369	6,845	5,695	4,110	2.8	2.4	1.8	1.0
原油からの歳入	66,558	83,346	76,980	88,800	29.2	29.8	24.4	21.3
関税収入等	38,114	42,825	60,381	90,922	16.7	15.3	19.1	21.8
輸出輸入課税・個別消費税	23,660	26,280	38,385	59,927	10.4	9.4	12.2	14.4
輸出品への付加価値税	14,454	16,545	21,996	30,995	6.3	5.9	7.0	7.4
補助金 (政府間支援)	3,789	7,897	4,256	7,275	1.7	2.8	1.3	1.7
GDP (C)	839,211	974,266	1,143,715	1,485,038				
(A) / (C) %	27.2	28.7	27.6	28.1				
(B) / (C) %	14.3	14.9	15.2	15.5				

(出所) General Statistics Office, *Statistical Yearbook of Vietnam 2009*, Hanoi: Statistical Publishing House, 2010, pp.97, 98.

年の経済改革にともない民間企業の育成などをおした市場経済化が目指されているものの、税収確保の点ではいまだに国営依存の構造から抜け出せていない。

それでは、2009年に実施されたベトナムでの個人所得税法、法人所得税法、付加価値税法などに関する抜本的税制改革は、ベトナム税制が抱える課題に対してどこまで踏み込むことができたのであろうか¹⁹⁾。

個人所得税ではこれまで外国人とベトナム人の間で異なった税率区分が適用されてきたが、2009年実施の税制改正では外国人とベトナム人同一区分の課税表が適用されることになった。ただし、居住者および非居住者、所得源泉による区分は残っている。この改正では、これまで法人所得税法により規定されていた免税対象者や個人事業者などに対しても個人所得税が課されることになり、適用対象者の増加が期待される。税率については、これまで10、20、30、40%の4段階であったものが、5、10、15、20、25、30、35%の7段階になり、また、課税最低限収入はこれまで月額で外国人800万ドン、ベトナム人500万ドンという設定であったが、改正では基礎控除月額400万ドン（約240ドル）に引き下げられる一方で、新たに扶養控除制度が導入され、扶養親族1人当たり月額160万ドン（約100ドル）の所得控除が認められることになった。こうした制度の見直しでは、課税ベースの拡張を目指したにもかかわらず、ベトナム人にとっては実質的に税負担の軽減になると予想され、個人の税負担の拡張につながる改革とはなっていない²⁰⁾。

次に、法人所得税に関しては、2009年実施の税制改正では標準税率がこれまでの28%から25%に引き下げられた²¹⁾。また、法人所得税の課税対象主体は、財・サービスを生産取り引きする個人以外の事業主体と規定され、個人事業主体については個人所得税の課税対象主体として扱われることになった。税額算出にあたって考慮される損金不算入項目については、法人税法のガイドラインとなる Circular 130で31項目が限定列挙され、より明確化が図られることになった（Part C IV 第2項）。このほか、これまで海外直接投資（Foreign Direct Investment: FDI）誘致にあたって重要な役割を果たしてきた租税イン

センティブのうち、15%の優遇税率が廃止されるなど、適用対象となる産業などが大幅に限定された。

付加価値税では、生産活動や経済取引を促進し、さらには人々の納税協力を高めるための税率適用、非課税対象項目の見直し、投入税額控除などによる制度の透明化が図られた。税率適用に関しては、現在ベトナムでは0%と5%の軽減税率がとられているが、軽減税率が適用される項目は法律で明記され、それ以外のすべての財・サービスに対しては一律10%が適用されることが規定されている²²⁾。また、非課税対象となる財・サービスについては、社会政策的な見地から項目の見直しが行われ、25の対象項目が明記されている(改正付加価値税法No. 13/2008/QH12第5条)。さらに改正では、仕入税額控除要件なども見直され、2000万ドン以上の財貨の購入については銀行決済書類の提示が求められるなど、より厳格な手続きが求められることになる。

このように2009年の税制改革では、租税制度の普遍的適用や規定の明確化に関しては一定の前進がみられるものの、課税とガバナンスという視点からは、今後の市場経済化を一層進めるうえでまだ多くの課題を残したままになっている。ベトナムは2006年にWTOに加盟して経済の開放を進めているため、関税などからの歳入確保には多くを期待できない。税制改革の第3フェーズに入り、さまざまな税制改革が実施されたにもかかわらず資源や企業に依存した歳入構造は続き、経済活動で主役を果たす個人に積極的に税負担を求める課税制度の構築には至っていない。こうした個人所得税改革での踏み込みの弱さと合わせて、地方予算を支える重要な財源である土地関連税についても現在低い水準にとどまっている。さらに、付加価値税に関しても消費課税としての位置づけを意識した税務行政の改善が求められ、税制面での効率性の改善が今後の市場経済化の進展や経済成長にともない求められている²³⁾。

これら税制改革での残された課題と合わせて、ベトナムの課税では税務行政面でも解決すべき問題が多く残されている。ベトナム政府は現在、近代的で公平かつ透明な税務行政の実現を目指しており、2004年12月に「税制改革

および「税務近代化プラン 2005-2007年」への首相承認が得られたほか、2006年には税務行政法が成立した²⁴。しかし、ベトナムの税務行政の現場では、納税協力の低さ、徴税コスト高、汚職などの多くの問題を抱えたままになっている。このような問題の背景には、税務行政に結びつく法体系の未整備、各政府機関間での情報共有などの連携不足といった制度面での課題のほか、納税者の税法や納税協力に関する知識不足や、税務行政機関での人員不足や職員の質の低さ、税務職員訓練の不足、IT活用技術の遅れなど、効率的に税務行政を実施する環境インフラが整っていないことなどが挙げられる²⁵。

以上のような税務行政面での改革にあたっては、国際機関のほか、わが国を含む各国との二国間でもさまざまな協力が行われており、ベトナムでの税務行政の近代化を目指した国際連携が図られている。

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ほか、租税制度の有効性、効率性、透明性、税務行政での説明責任、など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。また、わが国でも国税庁やJICAなどが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積極的に技術協力や情報提供を行っており、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、査察などの分野で税務行政の近代化を目指した活動を実行している²⁶。

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。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、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連で連携・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なかでは、地方の歳入確保における地方税徴収体制の強化と国税徴収体制との協力を推し進める必要があろう。

結論

開発途上国にとって、グローバル化する経済活動のなかで政府歳入をどのような形で確保するかは財政面における重要な課題となっている。これまで、開発途上国における GDP との比較でみた税収規模の低さが多くの研究によって指摘されてきた。また、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。

開発途上国における課税制度の形成にあたっての制約は何か、本章では課税努力に着目して考察した。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特有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、経済改革に着手するとともに、税制改革や税務行政の改善を通じた国民の政策参加が一層目指されるべきである。

〔注〕 _____

- (1) Rosen and Gayer [2008], Stiglitz [2000]などを参照。このほか、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]による公共選択論にもとづく研究もある。
- (2) ここでは Collier [2006: 1484] にしたがって、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。
- (3) World Development Indicators 2010での高所得国、中所得国、低所得国分類の基準は、高所得国は2008年の1人当たりのGNIが1万1906ドル以上、中所得国は1人当たりのGNIが975ドル以上1万1906ドル未満、低所得国は1人当

たりの GNI が975ドル未満となっている。

- (4) The Collecting Taxes Data System のデータでは、個人所得税については153カ国、法人所得税については162カ国、付加価値税については134カ国の比較が可能である。
- (5) このほかにも、これまでの研究では、多くの開発途上国で農業への課税があまり行われていないといった特徴も指摘されている (Burgess and Stern [1993], Bird [1992])。
- (6) Bird and Gendron [2007] は、ラテンアメリカの国々での付加価値税の導入にあたって、各国での歴史的要因の違いが大きな影響を及ぼしたことを紹介している。
- (7) Ahrens [2002: 119] は、政府活動のガバナンスの概念を考えるうえで、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。とくに課税にかかわるガバナンスは、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うえ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。
- (8) 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」の申し立てにもみることができる。
- (9) 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2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。そのような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は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もとづく政治活動が行われなかったにもかかわらず、市場経済の発達にもとない、課税ベースの拡張や税務行政の改善などが可能になり、経済成長や政府活動の効率化をもたらすことができた。
- (10) Tanzi and Pellechio [1995] によれば、開発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を必要としている。彼らはとくに、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，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。

- (11) このほか，ODAには二国間援助による無償資金協力，技術協力，政府間貸付などがある。
- (12) 第2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ODA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，現在でも財政運営や国家プロジェクトの実施にあたって国際支援からなかなか抜け出せない国がみられる。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，さまざまな意見がある。Collier [2006]によれば，国際援助資金の提供にあたっては技術支援，プロジェクト，融資条件，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。そのことに対し，援助を受ける開発途上国サイドからは，援助を受けるにあたっての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出されている。
- (13) こうした開発途上国での課税への取組みを後押しする動きは国連でも生じている。国連加盟国は，開発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・モンテレーで国際会議を開催し，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，開発途上国各国がさまざま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ほか，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。とくに，ドーハ成果文書では，開発途上国の租税政策および税務行政の両面で税収拡大への取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（United Nations Department of Economic and Social Affairs Financing for Development Office [2003] および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））。
- (14) 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という課題は，一般に「資源の呪い」や「ODAの呪い」と呼ばれてきた。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]）。とく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（資源の発見にともない国内賃金の上昇し、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（Bornhorst et al. [2009]、佐藤 [2004]）。また、国際支援による開発途上国への棚ぼた的財源の付与が、開発途上国での歳出の非効率性やレント・シーキング活動をもたらし、経済成長にとってブレーキとなる可能性については、「資源の呪い」と同様なコンテキストで「ODAの呪い」といわれている（Djankov et al. [2008]、Knack [2009] 等参照）。

開発途上国での経済運営において、実際に「資源の呪い」や「ODAの呪い」が存在するかどうかについては、これまで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明確な決着がつけられたわけではない。このほか、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、課税収入のなか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た対話を避けることになるものと考えられる。

- (15) Bornhorst et al. [2009] ではICRG データを加工し、汚職の不透明度（逆符号となる）を用いている。
- (16) ここでは開発途上国だけでなく、先進国および開発途上国双方を含む USAID の全データベースについても同様の分析を行ってみたが、実証結果はあまり大きくかわらなかった。符号条件については予想通りのものであったが、政府活動のガバナンスについて有意となった一方で、1人当たり GDP、資源保有を示す変数については有意な結果が得られなかった。さらに、2008～2009年の経済ショックの影響を取り除くため、2007年だけの単年度のクロスセクション・データを用いて同様の分析を行ったところ、やはり同様の結果を得た。ただし、Kim [2007] が既存研究に対して指摘しているように、変数が十分にコントロールとされていないといった課題が残されたままになっている。
- (17) 一般予算をとおしたベトナムへの国際的支援の大半は国際機関からの支援である。ただし、2001～2004年までの支援の内訳については情報が入手できないため、支援の実際の金額配分に関しては十分に把握できてはいない。
- (18) 表 1 に示されるように、USAID のデータベースを利用した場合にも、ベトナムの個人所得税の比率（対 GDP）の低さや、法人所得税の比率（対 GDP）の高さについてほかの開発途上国との比較で確認することができる。また、

税務行政の効率性に関しては、個人所得税での生産性の低さや法人所得税での生産性の高さが認められるほか、付加価値税での生産性が開発途上国と比べてかなり高いことがわかる。

- (19) Buchanan and McClelland [2009], JETRO ホームページ, 現地でのヒアリング資料などを参考にした。
- (20) これらの改革を行うにあたって、近年の世界金融危機にともなう景気刺激策の必要性から税負担軽減につながる制度適用の遅延措置などが取られたこともあり、税法の施行に際して税務当局と納税者との間で税務行政をめぐる混乱が生じている。同様な税制改正にともなう税務行政に関する混乱は、法人所得税や付加価値税の徴収などにおいても生じている (*Vietnam Investment Review*, November 22-28, 2010および December 14-19, 2010の記事など)。
- (21) ただし、石油・ガス事業についてはプロジェクトごとに32~50%の範囲の税率が適用される。
- (22) 0%の税率が適用される財・サービスには、輸出品や国際輸送サービスなどがある一方、5%の税率が適用される財・サービスには、水、教育助成、児童用書籍、食料品、医薬品および医療機器、畜産用飼料、肥料や農業関連サービス、科学技術サービス、基礎化学品などの必需品や必需サービスが含まれる。
- (23) 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、税務管理での責任関係があいまいになっている(二重の従属)。とくに、付加価値税の効率的課税では一元的な徴税管理が行われておらず、工場などが立地する地方の人民委員会単位で徴税されるため、インプット付加価値税に関する税額控除などの際に適切に還付されないといった問題も指摘されている(田近 [2003])。
- (24) ベトナムでは、こうした税務行政に関する改革とあわせて、政府活動のガバナンスの改善もさまざまな形で進められている。2006年に市場経済化に向けた戦略プランを示す「社会経済発展計画 2006~2010年」が提出され、そのなかでは行財政管理改革や汚職対策などのガバナンスの改善が目指された。行財政管理改革は、組織改革、給与および雇用改革、制度改革などととも政府による「行政管理改革マスター・プログラム 2001~2010年」の4つの柱のひとつとして位置付けられている。行財政管理改革のなかでも重点項目として、予算管理情報システム(TABMIS)の統合的实施、税務行政システムの強化を通じる歳入管理、債務管理、国営企業のリスク管理、公共資産管理などが位置付けられている(DFID ハノイ・オフィスより入手した2008年版財政透明化評価 [Country Financial Accountability Assessment: CFAA] 関連資料 4 ページ)。
- (25) 現地でのヒアリングおよび“Tax Administration Modernization Project”に関

するプロジェクトノートなどを参照している。ベトナム財務省内における税制・税務の運営に際しては、税制の企画や立案関連では租税政策局が、税務行政の遂行に関しては租税総局が、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は国際関係局が担当している。

- (26) わが国によるベトナム税務行政改革に関する支援としては、JICA、国税庁など通じて、2005年9月から2008年7月31日にわたって税務行政改革支援プロジェクト・フェーズ1が実施された。そこでは納税者サービス、税務調査、職員訓練などに関係する分野で、職員の資質向上による調査、職員を対象にしたセミナー・研修の実施、日本における制度および取組みの紹介やベトナムにおける課題に対する指導や助言などが実施されている。現在、税務行政改革支援プロジェクトはフェーズ1の成果をもとにフェーズ2（2008年8月1日から2011年7月31日）が継続しており、訓練制度の改善（訓練教材やカリキュラムなど）、納税者サービスの改善（対応マニュアルの作成、ウェブサイトの整備、電子申告などの実用化）にあたっての実践的なマニュアルや教材などの作成、職員の資質の向上および税務行政サービスの全国ベースでの均質化を目指した指導などの分野で積極的な協力活動を行っている（<http://www.jica.go.jp/project/vietnam/0800245/outline/index.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）。
- 田近栄治 [2003] 「市場経済化と財政——税制改革と地方財政を中心として——」（『ベトナムの経済改革と日本の支援』（RIM 別冊）日本総合研究所 15-37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』通巻482号 1月号 42-55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。
- 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——』アジア経済研究所 53-77ページ）。

〈外国語文献〉

- Ahrens, Joachim [2002] *Governance and Economic Development: A Comparative Institutional Approach*, Cheltenham: Edward Elgar.
- Alm, J., J. Martinez-Vazquez, and S. Wallace eds. [2005] *Taxing the Hard-to-Tax: Lessons from Theory and Practice*, Vol. 268 (Contributions to Economic Analysis), Bingley: Emerald Group Publishing.
- 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.
- Bird, Richard M. [1992] *Tax Policy and Economic Development*, Baltimore: Johns Hopkins University Press.
- Bird, Richard M., and Pierre-Pascal Gendron [2007] *The VAT in Developing and Transitional Countries*, New York: Cambridge University Press.
- Bird, Richard M., Jorge Martinez-Vazquez, and Benno Torgler [2006] “Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries,” in James Alm, Jorge Martinez-Vazquez, and 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., Baltimore: Johns Hopkins 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, December, pp. 439–446.
- Brautigam, D., O. H. Fjeldstad, and M. Moore eds. [2008] *Taxation and State-Building in Developing Countries: Capacity and Consent*, New York: 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.
- Buchanan, Richard, and Tom McClelland [2009] *Taxes in Vietnam: An Overview*, Singapore: CCH Asia.
- Burgess, Robin, and Nicolas Stern [1993] “Taxation and Development,” *Journal of Economic Literature*, Vol. 31, No.2, June, 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.
- Department for International Development (DFID) [2009] “Why Tax Matters for International Development and What DFID Is Doing about It,” Briefing Note,

- May, London: DFID.
- 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.
- Gupta, Abhijit Sen [2007] "Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries," IMF Working Papers No 07/184, Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- International Monetary Fund [2009] *Government Finance Statistics Yearbook*.
- Jha, Raghbendra [2008] "Fiscal Policy," in Amitava Krishna Dutt and Jaime Ros eds., *International Handbook of Development Economics*, Cheltenham: Edward Elgar, pp.00–00.
- 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, June, pp. 539–543(5) .
- Knack, Stephen [1999] "Aid Dependence and the Quality of Governance," Policy Research Working Paper Series No. 2396, Washington, D.C.: World Bank.
- [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, University of Sussex.
- Musgrave, Richard [1969] *Fiscal Systems*, New Haven and London: Yale University Press.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) [2008] "Governance, Taxation and Accountability: Issues and Practices," DAC Guidelines and Reference Series, Paris: OECD (<http://www.oecd.org/dataoecd/52/35/40210055.pdf>).
- Profeta, Paola, and Simona Scabrosetti [2010] *The Political Economy of Taxation: Lessons from Developing Countries*, Cheltenham: Edward Elgar.
- Rosen, Harvey S., and Ted Gayer [2008] *Public Finance*, 8th ed., international ed., New York: 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., New York: W.W. Norton.
- Stotsky, Janet G., and Asegedech WoldeMariam [1997] "Tax Effort in Sub-Saharan Africa," IMF Working Paper wp/97/107, Washington, D.C.: IMF.
- Tanzi, V., and A. Pellechio [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*, New York: United Nations (URL <http://www.un.org/esa/ffd/monterrey/MonterreyConsensus.pdf>).
- World Bank [2010] *World Development Indicators*, Washington, D.C.: World Bank.

〈ウェブサイト〉

- JETRO ホームページ ベトナム投資制度・税制 http://www.jetro.go.jp/world/asia/vn/invest_04/
- USAID Fiscal Reform and Economic Governance Project : The Collecting Taxes Data System <http://collectingtaxes.net/>
- 世界銀行 The World Development Indicators (WDI) <http://data.worldbank.org/indicator>
- The Worldwide Governance Indicators (WGI) Project <http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.asp>

