

インドネシア1980年代の税制改革

山本 盤男

目 次
はじめに
I 改革前の税制
II 税制改革の概要
III 改革の評価
まとめ

はじめに

インドネシアでは、1966年にスハルト新秩序体制が成立した。この体制では安定と開発が政策課題とされた。1966年から83年までの経済政策改革は、生活水準の改善に重要な役割を果たしたと評価されているが、オランダ植民地支配の遺産とされる時代遅れの税法に基づく税制の改革イニシアティブは、ほとんど実行されなかった(注1)。しかし、税制は、税法の複雑さとあいまいさによる不規則な執行と納税協力の問題に直面していた。これは、部分的改正では解決不可能であった(注2)。大蔵大臣ワルダナ (Ali Wardhana) は、石油収入への依存を引き下げるため税制改革の必要を認識し、1981年に根本的な税制改革の準備を開始した。その改革パッケージは、1983年に国会に提出され、翌84年から86年にかけて実施されたのである。この改革は、スハルト大統領の原則的な支持の下で、改革案の勧告から税法の起草までを外国人、とくにアメリカ人専門家に依存して行われた。

そこで、本論の課題は、インドネシアの1980年代の税制改革を、改革過程にも留意して検討し、特徴と意義を明らかにした上で、残された課題を考究することである。1980年代後半から順調に経済成長してきたインドネシア経済は、1997年の東アジア経済危機により最も深刻な打撃を受けた。この急速に進展するグローバル化の下での経済危機による財政赤字と外国借入れの拡大は、金融システムのみならず順調な経済成長によりこれまで顕在化しなかった財政と税制の制度的脆弱性の克服を重要な政策課題とした。こうした脆弱性は、財政収入での石油・ガス収入への大きな依存の限界のみならず、効率的な行政を実行可能とする制度的基盤が弱体なことを意味している(注3)。こうした問題に直面する現行税制の枠組みを形成したのが1980年代の税制改革であり、ここに本論の課題の重要な意義がある。また、インドネシアの税制改革過程で注目されるのは、外国人専門家への依存である。これは第二次世界大戦後の日本でのシャープ税制勧告を想起させるが、独立40年後の外国人専門家に依存した改革は、同じく開発途上国であるインドでの1990年代前半の税制改革過程とは大きく異なっている(注4)。税制の健全な発展と円滑な執行には税制と税務当局に対する納税者の信頼の形成が不可欠であり、インドネシアのスハルト体制下での非公開の改革過程の検討には、現行税制に至る展開との関連のみならず開発途上国での税制改革のあり方に関しても意義が見いだされる。

なお、本論の対象とする税制改革関係の資料は、税制改革に関する調査報告書がないなど、入手が極めて困難であり、利用可能な研究文献も限られている。このため、インドネシア税制研究のための基礎的考察である本論は、主に税制改革の草案作成を担当した外国人顧問の中心であったギリス(Malcolm Gillis)の論考とその後の研究成果により、改革前の税制を概観した後、改革過程を含む改革内容を検討する(注5)。

(注1) 1970年代には、インドネシアは外国援助に依存しており、IMFや世界銀行は、外国債務返済の確実性を確保するため、税制改革を提案していたが、政府は高い石油収入のため税制改革の緊急性を認めなかった(Heij [2001])。

(注2) 30年以上にわたり最高レベルの政策策定にかかわり、1989～93年の期間に経済担

当調整大臣を務めたプラウィロ (Radius Prawiro) は、石油収入に依存できなくなることを想定すると、インドネシアでは課税が諸外国に比べて極めて過少であり、この非石油収入が必要な収入を調達する唯一の方法と認識していた。また、納税額が税務署での納税者と税務職員との交渉により決定され、徴税官という職業は、政府職員で富裕者になる最も確実な道の1つであったと指摘されている (Prawiro [1998])。

(注3) 世界銀行の『東アジア：回復を超えて (East Asia: Recovery and Beyond)』は、危機による公共部門の債務が地域経済を脆弱としており、政策課題の1つとして効率的で効果的なサービス供給と説明責任を増す公共部門改革の必要を指摘している (WB [2000], 山本 [2001])。

アッシャー (Asher G. Mukul) らは、東南アジア諸国における1997年経済危機後のグローバル化の税制への影響を検討し、タックス・ミックスにおける個人所得税などの人税から物税である消費税への移行を指摘している (Asher and Rajan [2001])。

最近のインドネシア経済に関するサーヴェイも、政府収入改革と財政の地方分権化が主要な経済政策課題と指摘している (ISEAS [2001])。

(注4) インドの税制改革については、山本 [1997] を参照。

(注5) 大蔵大臣のワルダナは、税制改革に着手するにさいして、ハーバード大学の国際開発研究所 (Harvard Institute for International Development, HIID) に援助を求めた。この時期にジャカルタの大蔵省には HIID の数名の顧問がいた。その中にギリスがおり、HIID に専門家チームの組織が求められた。このチームは、19名の経済学者、6名の法律家、2名の会計士/コンピュータ専門家から構成された。19名の経済学者のうち12名が HIID からのアメリカ人で、その他の7名はこのチームに国際的イメージを与えるためであった (Heij [2001])。

なお、インドネシアの租税制度の概要については、日系企業向けの投資関連税制に関する邦語文献 (志賀 [1993], 監査法人トーマツ [2001]) があるが、最新の税制と改正内容については、PricewaterhouseCoopers と Ernst and Young のインドネシア税制関係資料が参考になる (PwC [2001], EY [2000a, 2000b])。

I 改革前の税制

税制改革の中核的役割を担ったハーバード大学国際開発研究所 (HIID) からの顧問ギリスは、時代遅れの税制の改革が1980年代まで遅れた要因として、次の4点を指摘している (Gillis [1990])。

①間接税制度により低所得グループに課されるコストが一般的に認識されていなかった。②ほとんどの高所得者がわずかしか負担しないことに不満は

なかった。③税務行政は、税制がほとんど努力を要しない故に十分であった。④1973～81年には、石油、後には液化天然ガス (LNG) から政府収入が大量流入した。要するに、1973～75年と1979～81年の石油・LNG からの石油部門収入の急増は、政府収入の半分以上をもたらして予算赤字を回避可能としたため、税制改革のインセンティブを排除するのみならず、非石油収入を徴収する税務行政に明白な怠慢を許したのである。

そこで、1980年代初めの改革前の税制は、以下のような概要であった (Gillis [1989, 1990], Nasution [1989], Asher [1997], Prawiro [1998])。

1 所得課税

(1) 個人所得税

個人所得税は、1944年所得税令 (Income Tax Ordinance) により賦課された。税率構造は、10%から50%までの19段階の累進税率で、所得種類ごとに税率が異なった^(注1)。また、ほぼ全ての所得が源泉徴収された。しかし、正確な所得定義の欠如、多数の控除とキャピタル・ゲイン、フリンジ・ベネフィット、利子や年金の非課税または軽減課税により、課税ベースが狭かった。1980年の人口1億4700万人の内1100万家族が課税可能と見込まれたが、所得税納税者数は約120万人 (自営業者21万9千人と源泉徴収納税者100万人) であった。個人所得税は、改革直前の1983-84年度には総所得税収の22.4%を占め、源泉徴収所得税収がその35.2%であった。

(2) 法人所得税

法人所得税は、1925年法人税令により賦課された。税率は一般税率と特別税率があり、一般税率は、粗所得から減価償却と年金拠出を含む諸経費を控除した課税利潤2500万ルピアまでに20%、2500万～5000万ルピアまでに30%と5000万ルピア以上に45%であった。特別税率は、公認会計士サービスを利用する会社、公開会社、協同組合と清算会社の区分により20%から45%であった。1983-84年度には法人所得税収の約半分は政府企業から徴収されたが、国有石油会社プルタミナ (PERTAMINA) を除く最大25の政府企業が3分の2を占めていた1970年よりは比重が低下した。1980年には、納税されるべき法人所得税の約50%が徴収されていた。なお、外国石油会社へは特別所得税

制度が適用された。

2 消費課税

(1) 売上税

売上税は、1951年売上税法により国内財およびサービスと輸入品へ税率2.5%で賦課される多段階取引高税から構成された。その後、累積課税を避けるため製造レベルの単段階税に代替された。また、当初、サービスは課税されず、奢侈財の税率は10%であった。1959年と1960年の売上税法改正により、基礎税率が2.5%から5%に引き上げられ、税額控除制度が廃止されたが、輸入品への売上税が再導入され、税率が10%へ引き下げられ、奢侈財の税率は20%とされた。多数の原料、中間財とサービスの税率は5%であったが、1%から20%までの8税率が適用され、免除品目も多かった。

(2) 消費税 (excise taxes)

消費税は、たばこ、ビール、砂糖とアルコールに賦課された。これは、適度に運用されているとし、改革の対象にはならなかった。

(3) 輸入税

1973年1月に関税率制度が改正され、関税率が約30カテゴリーとなり、税率は5%から300%までとなった。1973年の消費財、中間財と資本財の平均税率は、各52.3%、22.5%と18.9%であった。国内生産財の保護を高めるため、1979年4月に従価税率のいくつかが従量税率へ転換された。

(4) 輸出税

輸出税は、コーヒー、パームオイル、ゴム、木材やスズに賦課された。

(5) 印紙税

印紙税は、1921年印紙税規則法により賦課され、税率は、従量税率と従価税率から構成され複雑であった。

3 資産課税

財産税は、7つの法律により土地、道路、家具や耐久消費財のような資産と同様に、流動資産と非流動資産を含む富に個別に賦課された。地域開発拠出金という意味の IPEDA、すなわち土地税と中央政府の純富裕税が最も重

要な財産税であった。土地税は、森林、地所（民間と国家）、鉱山、農村（米と非米）と都市に5分類された土地の純収入に賦課された。税率は、農村の非森林土地と地所には0.5%、都市には1%であった。森林は、木材切出し使用料の20%で、鉱山は交渉により決定された。

4 問題点

以上のような改革前の税制の問題点をインドネシア財政の専門家であるナスティオン（Anwar Nasution）は、次のように整理している（Nasution [1989]）^(注2)。

(1) 所得税：個人所得税法が単一の包括的源泉を欠いていたため、所得、居住などの重要な用語の正確な定義の混乱、矛盾と欠如が不確実性とループホールと選別的執行を生じ、実質的な脱税という結果になった。この構造的欠陥と行政的短所は、貧弱な税収実績となり、相対的に富裕層に有利であった。

法人所得税では、会社の異なる税率とカテゴリーが執行を混乱させ、多くの減価償却率の適用される減価償却控除制度は、極めて複雑であったし、FRINGE・ベネフィットの取扱いも悪用を免れなかった。そして、外国と国内の民間会社への非常に寛大な租税インセンティブが課税ベースを狭めていた。

所得税の税務行政の非効率を是正するため、1960年代半ばにMPO制度が導入された。これは取引きの時点で税が事前徴収される制度で、法人または個人の所得税納税額に対して税額控除される購入者または被用者に代わり徴収者から納税される。現実には、MPO収入のほぼ半分は、輸入時に輸入業者から取扱銀行を徴収義務者として徴収された。さらに、生産物が輸入業者または製造業者により最終消費者以外の団体に販売される時に、2%税が賦課された。したがって、この累積課税を伴う多段階のMPO制度は、取引高税に類似していた。

(2) 消費課税：売上税は、本来の欠点が極端な税率差別により複合され、複雑な免除構造のため行政的にも困難を生じ、税収においても不生産的であった。

(3) 資産課税：財産税関連の7つの法律が重複し矛盾していたため、行政は複雑で困難であった。不規則な執行、特別控除、住宅用財産への50%控除な

どにより実効税率は、かなり低く、同一タイプの財産でも異なっていた。

(4) 税制全体の問題点：東南アジア諸国の財政と税制の専門家であるアッシャー (Mukul G. Asher) は、税制全体の主要な欠陥を次の3点にまとめている (Asher [1997])。

①非石油税収の GDP 比率の低下に示される低い収入生産性。②税法、規則と手続きでの複雑さと多義性による不規則な執行と納税協力。③活動、部門と生産物間での実効税率の広い拡散、配分での非効率性と個人納税者間の水平的および垂直的不公正。

こうした問題と欠陥の改善は改革前にも試みられていたが、この試みも次のような問題点を包含していたため、改善は実現されなかった。

①税制全体よりも特定税か部分的な微調整が中心であった。②税務行政と納税協力に関する現行税法と一般的手続きが暗黙に容認された。③雇用促進、地域均衡と一定の地域への投資の目標化のような広範な目的達成ため、財政インセンティブの必要性が受け入れられた。④垂直的公平への税効果が水平的公平を犠牲にして重視された。⑤徴税のため税収目標を利用するような諸税と執行の自動安定化の特性が強調された。

このように税制の欠陥の改善は抜本的改革を不可欠としていた。しかし、税制改革は、上記したように1970年代には主に石油部門からの収入増加により改革の緊急性が政策当局により認識されず、1980年代まで遅れることになったのである。

(注1) プラウィロは、所得税率が48税率になり、また、1925年以来の2万以上の関連規則によりほとんど理解不能になっていたと指摘している (Prawiro [1998])。

(注2) ナスティオンは、現在 (2001年)、インドネシア大学教授と中央銀行であるインドネシア銀行の上級副総裁を務めている。

II 税制改革の概要

1 改革の準備過程

税制改革の準備は、1981年の開始決定から83年の国会への改革法案提出ま

での3年間に要した。大蔵大臣ワルダナは、前記したようにHIID、とくにギリシに税法の完全な起草から税務行政改善までを支援する専門家チームの組織を依頼した(注1)。インドネシア政府には、ワルダナ、国税長官サラマン(Salamun)を含む大蔵省幹部による運営委員会が組織され、重要な政策決定が行われた。この改革案作成に関して、ギリシは次のことが決定されたと指摘している(Gillis [1999])。

①政策オプションの準備と現実の改革法の起草には十分な時間を与えること。②租税構造のみならず税務行政および納税協力のメカニズムおよび制度の複合体を含む税制全体に努力が集中される。③改革は包括的な性質である。しかし、貿易・関税政策の改革は官僚的、政治的に困難であり、税制改革を複雑にするため、輸入税は改革プログラムから除かれた。④外国石油会社に関して、石油課税の現状を混乱させるのを避けるため、改革の実施以前に生産分配契約を結んでいる石油会社は、契約に明記された課税取扱いを保持する権利を与えられる。⑤改革は、可能な限り同時的で、改革提案全体が一度に提案される。また、新売上税、所得税と財産税の施行日は可能な限り接近していること。⑥改革プログラムでの外国のかかわりについて、双務的、多国的な外国援助国による関与は、技術支援を除き排除された。また、外国専門家グループが目立たないようにすること。⑦大蔵省は、新税制を運用するため新世代の税務職員の訓練のみならず新たなコンピュータ化した情報システムにも実質的な投資をする(注2)。

この改革過程、とくに所得税法の作成過程を分析したハイジ(Gitte Heij)は、この過程を3期に分けて整理している(Heij [2001])。

(1) 改革のデザイン(1981年1月から6月)

この過程では、HIIDの専門家は短期間インドネシアに滞在して作業し、その助言は、ギリシを通じてワルダナとサラマンに伝えられるという、極めて目立たないアプローチが採用された。特定の租税インセンティブに対するロビーイングの結果として税法作成を複雑にする危険を恐れた政府は、法案を「国家機密」扱いとしたため、公開の議論はなかった。そして、税務行政職員はヨーロッパ(とくにオランダ)とアメリカで教育を受けることになった。多くの税制改革プロジェクトとは対照的に、最終報告がなく、特定の技術研

究は完了すると直ちに政策担当者に提出された。

(2) 改革提案の作成 (1981年6月～1982年10月)

この時期には、情報収集を目的に外国人顧問の2回のインドネシア訪問が実施され、その分析はアメリカとインドネシアで行われ、多様なメモが作成された。これは、ギリスを通じてワルダナに連絡された。税法関係の議論は、大蔵省内でほとんどが外国人顧問とワルダナの間で行われ、最終的な選択はワルダナに任せられた。この過程で外部グループが影響力を行使する機会はほとんどなかったため、大統領スハルトによる保護を期待した。

1982年に HIID は運営委員会に所得税関係の勧告を提出した。同年10月に、新税法に関する会議がアメリカで行われ、付加価値税 (VAT) 制度に多くの時間が費やされたが、いくつかの点で合意に達した。

(3) 最終調整 (1982年11月～1983年9月)

税制改革提案の全体が運営委員会で検討され、法案の作成が完了した。

(4) 国会審議

1983年11月に新税法案パッケージが国会に提出され、わずかの重要な修正と追加により12月に一般租税規定・手続き、所得税、財・サービス VAT、奢侈財売上税に関する法律が成立した。また、1985年に、土地・建物税、印紙税に関する法律が成立した。

こうした改革過程では、税務行政職員の反応は、税制の非個人化 (depersonalisation) と簡素化により追加収入が減らされる故に、一般的に敵対的であった。また、改革過程が目立たなくされたため、経済界からの影響は少なかったと指摘されている。

2 改革の目的

HIID の中心であったギリスは、次の4つを税制改革の目的としている (Gillis [1990])。

(1) 収入中立性から収入増大へ。石油と LNG からの税収の急増は、政府支出の1971年の GDP 比率14.8%から1981年の23.8%への急増を刺激した。国際石油価格の軟化した場合、政府支出の急減が期待できない故に、非石油収入を増大する改革が必須になる。

- (2) 分配中立性と絶対的貧困の削減。相対的貧困よりも絶対的貧困の削減がこれまで強調されてきた。予算による所得再分配では、租税構造の欠陥の故に租税よりも支出が重視されてきたが、税制改革での所得分配目標は、低所得層を課税ネットの外に置くことにより貧困層の生活を悪くしないことである。
- (3) 経済的中立性。租税政策は、非中立的目的を積極的に追求してきた。しかし、行政不能なほどに複雑な租税インセンティブと組み合わせられた税制となり、有効性は疑問であり、コストは受入不能なほどに高くなったため、改革パッケージでは経済的中立性が強調された。
- (4) 行政と納税協力。このために3つの手段が採用される。①税法の徹底的簡素化。②新しいコンピュータ化された租税情報制度の確立。③租税手続きの改革、税務行政の非個人化。

インドネシア政府側では、1983年にワルダナを引き継いだプラウィロは、新法の目的を次のように要約している (Prawiro [1998])。①簡素さ：納税協力を確実にし、納税額の交渉可能性を防ぐこと。②公平性：累進的税負担。③実施可能性：容易な徴税を可能にすること。④収入増加：収入増加のため低税率で広い課税ベースの制度の創設を目指した。

このプラウィロの目的は、ギリスの目的と比較するならばインドネシア税制の実態認識の点で形式的であり、ワルダナとともに当初から改革案の作成を担ってきたギリスの係わり方との相違を反映するものと言える。ギリスの目的が改革開始時の政策作成当事者の認識であったと理解するのが妥当である。

このギリスの目的を踏まえて、アッシャーは、目的が事前に決定されているよりも改革過程で明確になったとし、以下のように目的を再整理している (Asher [1997])^(注3)。

- (1) 非石油税収の GDP 比率増加が主要な目的である。これにより石油部門からの所得税収への依存を引き下げることである。特定の目標は示されなかったが、第4次5カ年計画 (Repelita IV) の非石油税収の GDP 比率10%が運用上の目標と考えられた。税収増加の主要な手段は VAT パッケージの導入であった。中期目標は、税務行政と納税協力の改善であり、より有効な所

得税，土地・建物税であった。

(2) 税法の合理化と公共部門への財源移転の効率性改善。効率性の改善のため，新税法が，多義的でなくデザインされ，定量的な基準により課税対象と客体が広範に定義され，法的な課税ベースが明白に確認される。

(3) 資源配分での租税の誘因する歪みの削減。歪み削減のため，所得税の課税ベースをより広く定義し，所得税に基づく全てのインセンティブを除去することである。

(4) 所得再分配に関して，貧困層の生活水準を悪くしないことの保証。この保証は，名目税率を低く維持すること，高所得グループの免除の除去，貧困層を税のネット外とするように免除レベルを利用する。

アッシャーの整理は，4目的を実現手段である税制改革の具体的内容と関連づけて解釈したものである。次に，税別に具体的な改革内容を整理する。

3 所得税改革

改革により PPH (Pajak Penghasilan) と呼ばれる単一所得税が成立した。主な改革内容と検討過程で HIID 顧問とワルダナなどインドネシア側との間で議論となったのは，次の諸点であった (Heij [2001])。

(1) 統一所得税法：外国人顧問は，法人と個人所得税の1つの所得税法への統一を勧告し，簡素さを理由にワルダナにより受け入れられた。

(2) 租税インセンティブ：顧問は，簡素さと低税率を重視し，タックス・ホリデー，外国投資家への配当免税，加速減価償却，寛大な繰越規定，公開会社への軽減税率などほとんどのインセンティブの廃止を勧告した。国内と外国投資家とともに大蔵省内の所得税小委員会も，この廃止提案に反対したが，所得税の全インセンティブ廃止が決定された。

(3) 低税率：税率引下げによる税収減少は，課税ベースの拡大，良好な税務執行により十分補償されるとする税率引下げ提案には，小委員会が反対したが，ワルダナの同意を得られず，提案が受け入れられた。

(4) 経費控除とフリンジ・ベネフィット：フリンジ・ベネフィットの課税提案では，公務員の報酬パッケージの重要部分を占めるフリンジ・ベネフィットが問題となったが，給与が家族の扶養に十分でないため，ワルダナはこの

課税提案には反対した。

(4) 基金と協同組合の課税：全ルピア定期預金の6分の1を占め、租税回避の主要な手段であった基金に関して、公共利益に役立たない事業と企業の利益に関してのみ課税されることになり、実質的に課税できなかった。また、納税者であったが実質的に免税されていた協同組合を会社と同様に課税することが提案されたが、実現されなかった。

(5) 簡素な源泉徴収制度：源泉徴収メカニズムは、論争点とならず新制度の礎石となった。

(6) 公務員所得課税：所得税から免除されていた公務員の所得は、納税が義務づけられたが、上記のように住宅、旅行と食料などの形態のFRINGE・ベネフィットは免除された。

(7) 定期預金利子課税：国内銀行の利子は完全免除されており、この課税提案は改革過程の主要なハードルの1つとなった。これは法案には含まれたが、金融業界からの圧力のため国会では、定期と貯蓄預金の利子課税の時期が政府規則により決定されることになり、実質的に実現されなかった。

このように改革過程での主要な論点は、免税廃止に関する提案であったが、反対が強く課税は実現されなかった。プラウィロは、これらの免税が政治的に強力に最も富裕な公務員、協同組合と外国投資家という既得権益に係わっていたと指摘している (Prawiro [1998])。

所得税法は、こうした議論を経て成立した。この税法では、広い課税ベース、低い名目税率、個人と会社への明確な税率構造の採用、公的査定に代わる自己査定制度の導入、行政裁量権限の可能な限りの削減が目指された。しかし、配当の二重課税は保持され、外国石油会社への特別所得税制度は継続された。

そこで、新所得税制度は、次のように要約できる (Asher [1997])。

税率構造は、表1のように15%から35%までの3段階になった。

表1 所得税率構造

課税所得	税率(%)
1000万ルピアまで	15
次の4000万ルピアまで	25
5000万ルピア超	35

個人納税者の人的控除は96万ルピア、既婚者はさらに48万ルピア、夫に無関係に所得を稼得する妻はさらに96万ルピア、最大で3人までの各扶養家族に48万ルピアの控除が認められた。家族最高控除額は、旧制度の108万ルピアに対して384万ルピアに増加した。課税単位は、雇用所得に関しては個人、地代、利子・配当、事業所得などの他の所得では妻の所得は夫の所得に合算され、18歳以下の子供の所得は親の所得に合算される。

個人所得の課税ベースが拡張され、公務員が課税範囲に入れられたし、長期キャピタル・ゲインと年金も課税される。会社は、FRINGE・ベネフィットを控除できず、被用者は申告不要となった。全ての投資関係の租税インセンティブは実質的に除去され、減価償却規則も簡素化された。改革の論点の1つであった銀行利子については、1988年11月から課税されることになったが、1990年から500万ルピアまでの預金の利子は免除されることになった。また、新所得税では、源泉徴収制度が広範にシステムティックに利用されることになった。

新所得税と同時に1984年4月に租税恩赦が導入された。この目的は、税収よりも潜在的所得税納税者の確認であった。未払い所得は、罰として1%と10%の2税率で賦課された。

4 消費課税改革

この改革パッケージはVATと奢侈財売上税から構成され、1985年4月から実施された。

VATは、国内生産財、輸入と契約者サービスへ税率10%で賦課され、税額控除法が適用された。輸出にはゼロ税率を適用する仕向地原則が採用された。石油製品は、小売価格を課税ベースに賦課され、税額控除を認められなかつ

た。たばこ製品には、消費税と VAT が賦課された。VAT は、石油製品を除いて、輸入時点と国内製品の製造業者レベルで賦課されるが、未加工食料品と農業、漁業、栽培、家畜飼育などは免除された。小規模会社は、年6000万ルピア以下の売上高まで非課税であるが、VAT 登録の選択は可能である。また、資本財のインプット税はアウトプット税に対して税額控除されるが、課税会社による資本財購入への VAT 賦課は無期限に中止され、資本財輸入への賦課も5年間延期された。

その後、VAT の課税範囲は、1989年1月から航空輸送と電気通信サービスへ、4月からはさらに21のサービスへ拡張されたが、医療サービスなど13のサービスが免除された。同年4月からは卸売業者に拡張され、卸売業者は、供給業者へではなく供給業者のインボイスにより政府へ直接納税することになった。こうした適用拡張に伴い、免除の取引限度額が課税サービスについては3000万ルピアとされた。

奢侈財売上税は、当初、一定の奢侈財へ10%と20%で賦課されたが、1989年1月からは10%、20%と30%で賦課され、課税対象が耐久消費財などへ実質的に拡張された。

新 VAT は、課税ベースのほぼ3分の2が政府、すなわち税務行政によりアクセス可能な3つのボトル・ネックを通過する故に、首尾よい運用が予測されていた。それは、税関、国有石油会社プルタミナによる精製石油販売、200余の政府所有企業の販売である。VAT は税制改革による収入増加分の60%を意図されており、行政的実行可能性の確保は重要であった。そして、改革の政治的容認を改善するため、奢侈財売上税は、極めて制限された所得弾力的な製品の販売に適用され、均一税率 VAT の完全性を保護するのに役立ったと指摘されている (Gillis [1989,1990])。

5 財産税改革

(1) 土地・建物税

課税ベースは、年賃貸価値から資本市場（販売）価値に転換され、政府は課税ベースの算定を資本市場価値の20%から100%の間で選択できた。この税務行政は中央政府により行われるが、地方政府当局が徴税責任を負い、税収

は、中央政府に19%、第1レベル政府に16.2%、第2レベル政府に64.8%で配分される。

(2) 印紙税

1986年1月から実施され、民間の契約に500ルピアと1000ルピアの2従価税率で賦課される。

6 貿易税

貿易税は、政治的および官僚的困難の故に、改革プログラムに含まれなかったが、改革に続いてかなりの変更が加えられた。

1985年3月に、関税率の上限を225%から60%へ引き下げ、税率数を25から11へ削減する包括的改革が実施された。これにより非関税障壁から関税率による保護に移行した。しかし、貿易体制は、とくに製造業部門と選別された農産物加工業に複雑で高い保護レベルを維持している。また、選別された物品への輸出税も賦課されている。

(注1) プラウィロは、外国人顧問の雇用に関して国内外で批判があったし、大統領、内閣と国税長官など政府の中核を除いて広範な抵抗があったが、政府には改革を待つ余裕がなかったと指摘している (Prawiro [1998])。

(注2) アッシャーは、次の5項目に整理している。①十分な時間(約2年)が技術的研究の完了に必須である。②現行税法が時代遅れか不適切である故に、新立法は政策提案から直接起草され、理論的根拠が税法に正確に反映されるべきである。③税務行政と納税協力の問題は改革案に不可欠である。④改革案は、所得税(外国石油会社の所得課税を除く)、財産税、売上税と印紙税に焦点を当てるべきである。消費税は合理的に順調に運用されており、貿易税は同時に調整するには政治的に敏感と判断され改革過程から除外された。⑤税制改革案は、国会と公衆に一組の法律案としてパッケージとして示される (Asher [1997])。これらには、ギリスの指摘する外国援助国とのかわりと外国石油会社への課税に関する事項が含まれていない。なお、ハイジは、1981年の開始時に大臣レベルで9事項が決定されたと指摘しているが、内容的には、最終報告がないことを除きほぼ同一である (Heij [2001])。

(注3) インドネシア側の見解では、①交渉可能性なしに納税協力を確実にする簡素さ、②租税の累進的負担による公平性、③徴税の容易な税制の実施可能性、④低税率で広い課税ベースによる収入増加が、指摘されている (Prawiro [1998])。上記のギリスの整理との相違は、経済中立性が含まれていない点であり、政策担当者と専門家との認

識の相違を示している。

III 改革の評価

1 ギリスの評価

ギリスは、改革目的のうち所得再分配を除く収入、経済的安定性と税務行政について改革を評価している (Gillis [1989, 1990] 泉)。

①収入：VAT は低税率であったが主要な増収源となり、改革は予想外の成功であった。VAT は、簡素さと均一性により他の低開発諸国の VAT に比べても強力な収入実績であった。新所得税は、短期的には増収を期待されず、非石油所得税収の GDP 比率は1983年から86年に低下した。②経済的安定性：VAT は、価格レベルでのほとんど無視しうる効果で実施され、インフレにも影響しなかった。③税務行政：VAT の収入潜在力は行政的不履行と見落としにより当初数ヶ月間は危険にさらされたが、その後強力な収入実績を示した。その理由は、他の諸国に比べてかなり低い税率、簡素さおよび均一性と、課税ベースが導入後に増大しなかったが、増収が継続したことである。所得税の税務行政は、脱税者に納税登録を求める恩赦にもかかわらず、当初3年間は有望ではなかった。この問題が改革の収入目的の脅威となり始めたため1986年6月に会計検査官による特捜部 (strike force) が創設され、成果を上げた。

ギリスは、税制改革の当事者として改革目的が達成され、とくに VAT の増収により予想外の成功であったと評価している。そこで、改革目的として設定された4項目に関するアッシャーの評価を基礎に改革の成果を以下で考察する (Asher [1997])。

2 収入

アッシャーは、まず、非石油収入の GDP 比率の増加については、1989-90年度に8.9%、総税収の57.8%となり、収入目的は達成されたと評価し、次のように分析している。

増収の主要な源泉は VAT で、この GDP 比率は、1984-85年度の1.01%か

ら1987-88年度の2.96%へ増加した。この要因は単純ではないが、良好な監査手続きおよび技術と納税協力の改善が増収には必要である。所得税の収入実績は期待はずれであったが、法人所得税収では伝統的な国有企業が貢献した。所得税収 GDP 比率は、1989-90年度に3.15%に急増したが、理由は不明である。土地・建物税は、導入時の1986-87年度に GDP 比率が0.2%であったが、1989-90年度に0.34%へ増加した。輸入税は、改革の対象でなかったが、GDP 比率は1989-90年度の0.91%へわずかに高まった。

収入に関する改革の成果は、表2の1978年度から1989年度の中央政府の収

表2 中央政府の収入構成

(単位：%)

年 度	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
総支出 (GDP 比率)	22.1	23.5	24.0	23.8	22.9	24.8	22.3	24.2	22.7	23.5	25.6	21.9
国内収入 (GDP 比率)	17.8	19.5	20.9	20.9	19.8	19.6	18.6	21.4	17.8	18.2	17.8	16.5
総税収 (GDO 比率)	17.0	19.0	20.3	20.3	19.1	18.9	17.5	18.8	14.5	16.4	16.6	15.3
A 石油税収 (GDP 比率)	9.6	12.5	14.4	14.7	13.0	12.9	12.0	11.8	6.6	8.7	7.4	6.5
B 非石油税収 (GDP 比率)	7.4	6.6	5.9	5.6	6.1	6.0	5.5	7.0	7.9	7.7	9.2	8.9
(総税収比率)	43.4	34.6	29.2	27.4	31.8	31.6	31.4	37.3	54.7	46.6	55.6	57.8
1 所得税 (GDP 比率)	2.42	2.14	2.14	2.19	2.56	2.42	2.44	2.45	2.35	2.33	3.06	3.15
(総税収比率)	14.2	11.3	10.5	10.8	13.4	12.8	13.9	13.0	16.2	14.1	18.4	20.6
(非石油税入比率)	32.9	32.7	36.1	39.4	42.1	40.6	44.3	35.0	29.7	30.3	33.2	35.6
2 売上税 (GDP 比率)	1.45	0.96	0.94	0.91	1.13	1.13	1.01	2.46	3.01	2.96	3.49	3.35
(総税収比率)	8.5	5.1	4.7	4.5	5.9	6.0	5.8	13.1	20.7	18.0	21.0	21.9
(非石油税入比率)	19.7	14.6	15.9	16.4	18.6	18.9	18.3	35.2	37.9	38.6	37.8	37.8
3 土地・建物税 (GDP 比率)	0.26	0.21	0.18	0.16	0.17	0.20	0.18	0.18	0.20	0.21	0.33	0.34
(総税収比率)	1.5	1.1	0.9	0.8	0.9	1.0	1.0	0.9	1.4	1.5	2.0	2.2
(非石油税入比率)	3.6	3.2	3.0	2.9	2.8	3.3	3.3	2.5	2.5	3.1	3.6	3.8
4 消費税 (GDP 比率)	1.05	0.95	0.90	0.93	0.99	1.05	1.00	1.00	1.09	0.97	1.08	0.85
(総税収比率)	6.2	5.0	4.4	4.6	5.2	5.6	5.7	5.3	7.6	5.9	6.5	5.5
(非石油税入比率)	14.3	14.5	15.2	16.7	16.3	17.6	18.2	14.3	13.8	12.6	11.7	9.6
5 輸入税 (GDP 比率)	1.23	0.92	0.92	0.92	0.83	0.76	0.61	0.64	0.99	0.82	0.92	0.91
(総税収比率)	7.2	4.9	4.5	4.5	4.4	4.0	3.5	3.4	6.9	5.0	5.6	5.9
(非石油税入比率)	16.7	14.1	15.5	15.5	13.7	12.7	11.1	9.2	12.6	10.7	10.0	10.3
6 その他 (GDP 比率)	0.94	1.37	0.84	0.84	0.40	0.43	0.26	0.27	0.28	0.35	0.35	0.26
(総税収比率)	5.5	7.2	4.2	4.2	2.1	2.3	1.5	1.5	1.9	2.2	2.1	1.7
(非石油税入比率)	12.8	20.9	14.3	14.3	6.6	7.2	4.8	3.9	3.5	4.6	3.8	2.9

(出所) Asher [1997] pp.130-133 より作成。

(原出所) Bank of Indonesia, IMF.

(注) 売上税は、1985年より VAT と奢侈財売上税を含む。

その他は、輸出税、印紙税などを含む。

入構成に明らかなように、非石油税収 GDP 比率の1983年度の6.0%から1986年度の7.9%、1988年度の9.2%への増加に示されている。この主要な増加は、1985年の VAT 導入による増収であり、VAT（売上税）税収の GDP 比率は1983年度の1.13%から1986年度の3.01%、1989年度の3.35%へ約3倍、総税収比率では同時期に約3.7倍、非石油税収比率では2倍に増加している。しかし、所得税の GDP 比率は、1984年度に2.44%で1987年度まで増加が見られなかったと指摘されている。

アッシャーの分析した表2と同様に、収入と税収構成(1983-84年度～1993-94年度)を示す表3からも税制改革による構造的変化を読み取ることができる。所得税(個人所得税と法人所得税)の税収比率は、改革前1983-84年度の12.8%から1988-89年度以降の増加傾向により1993-94年度には30.2%と倍増し、1980年代後半から低下してきた石油法人税とほぼ同率となった。売上税/VATは、改革前1984-85年度の4.2%から1993-94年度の23.8%へ急増している。しかし、その比率は、1986-87年度に所得税を上回ったが、1991-92年度には逆転しており、1990年代には停滞が見られる。

非石油税入の GDP 比率、増加率と浮揚性(税収の所得弾力性)を改革前後で比較した結果を示す表4のように、非石油税収の GDP 比率は改革前の6.0%から改革後の8.2%へ増加しているが、これは、主に消費税収 GDP 比率の2.6%から4.0%への増加によるものである。実質年増加率でも、消費税収の増加率は、6.5%から29.4%へ急増している。また、浮揚性では、非石油税収は、0.9から2.1に高まったが、これも消費税収の1.0から3.3への急増による。こうした消費税収と対照的に、所得税収の浮揚性は、1.1から1.4への増加に止まっている(Woo, et al. [1994])。なお、所得税収は、アッシャーの指摘するように増加要因は不明であるが、1988-89年度より増加し始めている。

改革が開始された1985-86年度から石油法人税収の税収構成比が下落しており、改革は適切なタイミングで実行された。また、改革当初は VAT が増収効果を発揮し、所得税は期待はずれであったが、1988-89年度以降に増加し始めて VAT を上回った。非石油税収は、目標の GDP 比率10%には達しなかったが、6%から9%にまで増加した。このように非石油税収の増加という改

表3 インドネシア中央政府の収入構成

(単位: 10億ルピア, %)

年度	1983-84	1984-85	1985-86	1986-87	1987-88	1988-89	1989-90	1990-91	1991-92	1992-93	1993-94
税収	13913	15219	17761	19994	21435	26678	37431	44460	59188	83710	100000
所得課税	11605	12847	13625	14984	18836	26678	37431	44460	59188	83710	100000
所得税	399	451	675	8798	12986	17330	25278	35494	48494	63844	81296
法人税	57	1670	1638	2771	2663	3488	6555	11913	25126	48494	81296
石油法人税	9520	10430	11144	6338	10447	17232	44848	47348	53530	63844	81296
源泉徴収税	628	44	45								
IPEDA-財産税	132	0.9	168	190	275	424	811	212	875	2101	25126
その他	168	1.2	138								
国内消費課税	1382	1510	3479	5156	4719	6187	9624	11452	13455	28430	30000
売上税/付加価値税	575	637	2327	2900	3390	4505	7463	8926	10714	22624	23800
消費税	773	873	944	1056	1106	1390	1917	2223	2381	5054	2498
その他石油収入	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
その他課税	44	0.3	208	190	223	292	244	303	360	808	364
国際取引課税	916	862	658	1039	1122	1348	2330	2132	2661	5660	3136
輸入税	577	530	607	960	938	1192	2486	2133	2652	5660	3136
輸入売上税	255	241	1.6								
輸出税	104	91	51	79	184	156	44	19	9	9	30
税外収入	520	687	1492	1147	1977	1569	2115	2487	2993	633	3583
国内収入	14433	15906	19253	16141	20803	23004	38546	41585	50000	47453	52769
開発資金	3882	3478	3573	5752	6158	9991	9905	10409	10716		9553
プログラム援助	15	69	69	1958	728	2041	1397	1563	512		427
プロジェクト援助	3888	3409	3303	3795	5430	7950	8508	8846	10204		9126
総収入	18315	19384	22825	21883	26561	32995	49451	51994	58168		62322

(出所) World Bank [1994] p.189より作成。

(注) 1993-94年度は予算値である。
 各年度の中央収入構成比率、右欄は税収構成比率を示す。
 法人税は、制度変更により1986-87年度より所得税に含まれる。
 源泉徴収税は、1984-85年度より所得税に含まれる。
 IPEDAは、1986年1月より土地・建物税に代替された。
 輸入売上税は、1984-85年度より付加価値税と奢侈財売上税に変更された。

表4 税制改革の中央政府収入への効果

(単位：%)

	税制改革前	税制改革後
	1974-75年度～1983-84年度	1984-85年度～1986-87年度
[GDP 比率]		
非石油収入	6.0	8.2
所得税収	2.6	2.9
消費税込	2.2	4.0
対外貿易収入	0.9	1.1
[実質年増加率]		
非石油収入	5.9	16.7
所得税収	8.8	9.0
消費税込	6.5	29.4
対外貿易収入	-1.2	10.0
[浮揚性]		
非石油収入	0.9	2.1
所得税収	1.1	1.4
消費税込	1.0	3.3
対外貿易収入	0.6	1.5

(出所) Woo, et al. [1994] p.109より作成。

(原出所) World Bank.

革の中心的目的は、改革当初は導入された VAT、その後は新所得税の増収により達成されたと評価できる。

3 税務行政の効率性

アッシャーは、新税法、規則と手続きが実質的に税務行政を改善したと評価している。税務行政の技術的支援が外国に求められたし、税務職員が訓練のため外国に派遣された。また、租税控訴制度が機能するようになり、税務署が、1989年4月から機能的方針にそって再編成され、16部門が6部門になった。しかし、こうした税務行政の技術的能力の顕著な改善にもかかわらず、とくに所得税に関する納税協力の問題が残された。

税務行政の改善を検証できる登録納税者数を分析したフー (Wing Thyee Woo) などの研究は、次のことを明らかにしている (Woo, et al. [1994])。個人所得税納税者は、1983年度の327,500から1986年度の643,000へ、法人税納税者数は同時期に83,600から157,600へほぼ倍増した。VAT 納税者数は、

表5 個人所得税と法人所得税の登録納税者数

	1984年12月31日	1985年12月31日	1986年6月1日	1988年4月1日
個人所得税納税者数	330287	536769	614194	683150
被用者源泉徴収所得税納税者数	12426	15996	16643	17221
利子、配当等源泉徴収所得税納税者数	480	522	507	457
法人所得税納税者数	101370	130016	148467	182802
被用者源泉徴収法人税納税者数	102376	140507	165532	206751
輸入源泉徴収法人税納税者数	40396	36951	40062	52708
利子、配当等源泉徴収法人税納税者数	81310	105244	127505	188554

(出所) Asher [1997] pp.152-153.より作成。

(原出所) World Bank, インドネシア大蔵省。

(注) 1988年の被用者源泉徴収法人税納税者数と利子、配当等源泉徴収法人税納税者数が法人所得税納税者を超えているが、原因は不明である。

1985年度の25,100から1987年度の75,900, 1990年の149,900へ急増した。こうした増加は、アッシャーの整理した表5からも明らかである。個人所得税納税者数は、1988年4月には683,150へ、法人税納税者数は、182,802へ増加している。被用者源泉徴収では、個人所得税納税者数は1988年4月に17,221であるが、法人税納税者数を上回っており、源泉徴収制度が法人税については増収効果があったと推測される。しかし、これら納税者に関する数値は、課税ベースの拡大とは必ずしも一致していない。それは、納税協力がかなり低いままであったため、1989年度の申告者数の潜在的非課税者数に対する比率は、個人所得税では72%、法人所得税では60%、VATでは43%と推計されている。また、1985-86年度の実際の徴収税額は、徴収すべき総税収の50%であった。手続き改革と簡素な税規則は行政的負担を減らす、なお訓練を受けた職員の不足が問題であったと指摘されている。

税務行政の効率性に関しては、納税者数の増加が税務行政の一定の改善効果を示している。しかし、アッシャーの指摘するように、増加した収入の維持には納税協力を高める政治的努力と税務行政の効率性および能力の改善が不可欠であり、高い納税協力の実現が税務行政の重要な課題であった(注1)。

4 資源配分の効率性

経済的中立性を達成するため、所得税では広い課税ベースで低い名目税率の体制への移行、税法の良好な執行および納税協力、売上税でのインプット

課税の免除、土地・建物税では、実効税率の分散低減による税の誘因する歪みの削減が行われたと評価された。しかし、所得税のインセンティブ廃止により実効税率の格差は縮小されたが、広範な源泉徴収のような所得税の徴税を容易にするために採用された多くの方策は、同一所得の個人の適用税率で相違を生じた。また、VATは小売段階に拡張されず、サービスと奢侈財売上税は税額控除されないために、非中立性が生じたと問題点が指摘されている。

また、非中立性を生じた3つの追加的源泉が明らかにされている。①執行と納税協力が所得タイプ、活動、会社や部門により異なる故に、実効税率が水平的、垂直的に異なる。②資源配分では、限界実効税率での格差が問題である。③最近のVAT拡張は、インプットへの税額控除の利用可能性を減らし、多くの物品の税率を増大した。

このように効率性に関するアッシャーの評価は低く、インドネシアの所得税とVATの特徴が効率性を損なう結果となっている。これは、改革の一貫性の欠如と不徹底さを明らかにしている。

5 所得再配分

税制の公平性を改善するため、個人および法人所得税の課税ベース拡大と税率引下げが行われた。しかし、所得税は、インフレ調整がなく、15%の最低税率が他のアジア諸国に比べて高いため、中所得層を税ネットに入れるコストが高くなり、水平的および垂直的な不公平が生ずる結果になる。そして、主要な収入源となるVAT導入と量的な輸入制限には、再分配効果が期待されているが、非効率で不公平な売上税と消費税を代替したVATの導入は、差別的負担での公平性を高めた。

このようにアッシャーは、所得税の制度的欠陥が公平性を損なう一方で、VAT導入が消費課税制度により公平性を高めたと評価している。しかし、所得再分配による公平性の改善に関しては、なお十分な検証が必要といえる(注2)。

6 改革過程

改革過程については、ハイジが次のように評価している(Heij [2001])。

インドネシアの税制改革は、HIIDの専門家と大蔵大臣ワルダナなど少数グループによる非公開の改革案作成という改革準備過程に大きな特徴があった。こうした税制改革はスハルト大統領の暗黙の指示により成功できたのであり、政策形成でのテクノクラットの勝利とみなされうる。しかし、社会的、経済的および政治的不安定が懸念される提案、例えば、基金と協同組合の課税、公務員のフリンジ・ベネフィット課税などは実現されなかった。

1983年所得税法の枠組みは、HIIDの専門家グループの理論と経験の基礎であった1970年代と80年代のアメリカ、イギリスやオーストラリアなどの諸国の税制改革を反映しており、簡素、低税率と租税インセンティブ廃止という改革目標を特徴づけた。しかし、簡素の目標は、税務行政の担い手である大蔵省にあまりに大きな裁量を与え、ガイドラインの実施における主要な問題を生じる結果になった。税務行政での改革の自覚がこのような改革過程からは生み出されなかったためと指摘されている。

インドネシア税制改革でのHIID依存と少数グループによる改革案作成という特徴は、税制改革の成功の決定的な要素である「改革提案の所有者」という点で主要な成功要因であった。しかし、改革過程ではワルダナが主導したが、HIIDが改革案の選択と優先順位を設定しており、実質的には、ワルダナではなくHIIDが意思決定過程を支配する結果となったのである（Khalilzadeh-Shirazi et. al. [1991], 山本 [1997]）。

こうした改革過程の生み出した税務当局者における改革の自覚の欠如は、1980年代末からの高経済成長過程への移行とともに外国依存からの脱却により改善されることになるが、スハルト体制下での税制改革の一貫性と税制の体系性から逸脱する税制改正が積み重ねられる結果になった^(注3)。

(注1) インドネシア側のプラウィロも同様の問題を次のように指摘している（Prawiro [1998]）。収入では、新税制は石油価格の下落した1986-87年度に効果を発揮し、税収の61%が非石油ガス収入となった。また、税務行政に関して、新税法は法人と個人の納税者数増加に成功し、脱税は減ったが、除去されなかったし、納税協力は低いままであった。

(注2) フーなどの研究は、ジニ係数が1980年の0.34から1987年の0.32に改善したこと、政府統計では、貧困層の人口比率が1980年の28.6%、84年の21.6%、87年の17.4%に

低下したことを指摘している (Woo, et al. [1994])。

(注3) ハイジは、新所得税法の大きな改正が1990年の投資促進のためのインセンティブ導入であったと指摘している (Heij [2001])。

まとめ

税制改革期間とその後の中央政府の予算収支は、表6のように推移している。国内収入は、その90%以上が税収であるが、改革期の1985-86年度の19兆2530億ルピアから改革後の1986-87年度の16兆1410億ルピアへ、石油価格の急落に起因する石油税収の半減により下落しているが、その後は順調に増加し、1993-94年度には52兆7690億ルピアに達した。経常支出は、改革期から1990-91年度まで増加傾向をたどっており、国内収入と経常支出との差である経常収支を示す政府貯蓄は、1986-87年度に減少し、1989-90年度まで停滞した後、増加に転じている。政府貯蓄と開発支出の差が予算収支であり、改革期から1988-89年度まで赤字が拡大した後、約10兆ルピアで横ばいの状態である。この赤字は、国内外から調達されるプログラム援助とプロジェクト援助により補填されている。この予算収支は、1994-95年度から黒字に転換したが、経済危機が発生した1997-98年度から再び赤字に転落した (IMF [2000])。

税制改革の中心的目的であった非石油税収の増加による石油税収への依存低減は、達成されたと評価できる。そして、中央政府の予算収支の推移にも

表6 インドネシア中央政府予算収支 (1983-84~1993-94年度) (単位: 10億ルピア)

年度	1983-84	1984-85	1985-86	1986-87	1987-88	1988-89	1989-90	1990-91	1991-92	1992-93	1993-94
1 国内収入	14433	15906	19253	16141	20803	23004	28740	39546	41585	47453	52769
2 税収	13913	15219	17761	14994	18826	21435	26678	37431	39098	44460	49186
3 経常支出	8412	9429	11952	13559	17482	20739	24331	29998	30228	34031	37095
4 政府貯蓄(1-3)	6021	6477	7301	2581	3322	2265	4409	9549	11357	13421	15674
5 開発支出	9899	9952	10873	8332	9477	12251	13834	19453	21764	24135	25227
6 収支(4-5)	-3878	-3475	-3572	-5751	-6156	-9985	-9426	-9905	-10407	-10713	-9553
7 プログラム援助	15	69	69	1958	728	2041	1007	1397	1563	512	427
8 プロジェクト援助	3868	3409	3503	3795	5430	7950	8422	8508	8846	10204	9126

(出所) World Bank [1994] p.188. より作成。

(注) 1993-94年度のみ予算値である。

明らかかなように、改革により導入された VAT と新所得税による非石油税収の増加が税収構造に変化をもたらしたこと、また、税収増加が中央政府の予算収支を黒字に転換させたことに税制改革の重要な意義を見いだすことができる。しかし、税制改革の目的であった税務行政の効率性、資源配分の効率性と所得再分配に関しては、一定の改善は評価できるが、一貫性に欠け不徹底な改革となった。これらの残された問題は、課税ベースの拡大と一致しない登録納税者数の少なさが明らかにしているように税務行政の非効率性による納税協力の低さに集約される。そこで、税務行政の高い技術的能力による効率的執行が納税協力を改善し、それが所得再分配での公平性を改善するのであり、税務行政の改善が改革後の重要な課題となったのである(注1)。

しかし、改革後のインドネシア経済は、1980年代末から実質年7%を超える高経済成長軌道に入り、所得税では、経済成長促進のため投資関連の多様なインセンティブが導入された。また、VAT では、適用範囲が小売段階までの完全 VAT に転換されたが、非課税対象範囲が拡大されてきた。こうした改正による税制の複雑化、急速なグローバル化の下での1997年経済危機による中央政府予算収支の赤字転落、そして、ASEAN 諸国での経済統合による税制の競合と協調の複合的な結果として、1980年代税制改革により構築された現行税制の抜本的改革が財政政策の緊急課題となっているのである(注2)。

(注1) ギリスは、税制改革の経験から次のような教訓を導出している (Gills [1990])。①経済政策策定の能力と継続性は、とくに税制改革の成功に決定的である。②政治的に不可能な税制改革イニシアティブと政治的に困難なそれとを識別し、不可能を克服するエネルギーを増大することなく困難に打ち勝つためのアプローチを確認することが重要である。③収入目的が重要な開発途上国の税制改革プログラムでは、直接税よりも間接税での変更が相対的に大きく強調される。④最も適合的な目標のため税制改革をデザインすることが重要である。⑤税務行政への投資は高い収入に引き合うようにされうる。⑥首尾よい税制改革は事後点検に決定的に依存する。⑦国レベルの VAT 採用は、価格レベルへ重大な影響を及ぼすことなく、大きなインフレを生じない。

アッシャーは、改革からの教訓を次のように要約している (Asher [1997])。①税務行政の改善は長期を要し達成が困難であるが、税制の相対的に短期間のオーバーホールは可能である。②税制改革は、国家的な経済目的との調和を保証するために国の開

発計画と一致することが重要である。③収入調達には、政府支出を抑制するメカニズムと国有企業からの所得を含む税外収入の調達方法を含めねばならない。④税制改革の当初デザインと実施時期の一般的条件は、長期的な改革の成功に必要なそれらとは異なる。⑤経済的効率性を達成する中間目標として経済的中立性にはメリットがあるが、このような課税パターンの保証は極めて困難な課題であり、経済的中立性達成における税務行政の役割は過小評価されるべきでない。⑥金融と資本市場のグローバル化と世界貿易での企業内販売の重要な増加は、資本所得への課税をますます困難にする。⑦VATはインドネシアのような開発途上国で行政的に実行可能である（とくに小売段階前レベルにおいて）。

アッシャーは、税制改革プログラムにより税制の実質的改善を認めた上で、インドネシアの一層の経済発展に一致するための租税環境は、国際的競争に生き残ることを保証する必要があるとしている。そして、そのための重要な課題として、税務行政の技術的能力の改善、公平性の改善、執行と納税協力を改善する新技術の実行が指摘されている。

フーなどの研究は、次のように税制改革を評価している（Woo, et al. [1994]）。新税制の収入調達能力は印象的であった。実質非石油所得税収は、1983年度の1.3兆ルピアから1986年度に1.7兆ルピア（1980年度価格）に増加した。VATは導入初年度に国内消費からの収入を94%増加した。非石油税収のGDP比率は、同時期に6%から8.2%へ増加した。最大の増加はVATからで、非石油税収のGDP比率での増加の82%を占めた。この改革は課税ベースの印象的な拡大を生み出したが、登録納税者数の増加は課税ベースの拡大を誇張しており、納税協力の比率はかなり低いままであった。

以上のように、税制改革後の課題として税務行政での納税協力の改善が指摘されている。

（注2）タンチ（Vito Tanzi）は、グローバル化の深化と技術および制度的発展が政府収入の下落をもたらす8つの傾向を「財政シロアリ（fiscal termites）」と名づけている（Tanzi [2000]）。

アッシャーらの東南アジア諸国税制へのグローバル化の影響を考察した研究は、インドネシアにおける1997年経済危機後の所得税関係のインセンティブ再導入とバタム（Batam）島で投資家の抵抗によりVATが課税できないことを指摘している（Asher and Rajan [2001]）。

[引用文献]

- Asher, Mukul G. [1997]: "Reforming the Tax System in Indonesia," in Wayne Thirsk ed., *Tax Reform in Developing Countries*, World Bank.
- Asher, Mukul G. and Ramkishan S. Rajan [2001]: "Globalization and Tax Systems: Implications for Developing Countries with Particular Reference to Southeast

- Asia,” *ASEAN Economic Bulletin*, Vol.18, No.1, pp.119-139, Institute of Southeast Asian Studies.
- Bank Indonesia [7-2001]: *Indonesian Financial Statistics*.
- Ernst and Young (EY) [2000a]: *Worldwide Corporate Tax Guide*. (<http://www.ey.com/GLOBAL/gcr.nsf/ERPassport/Indonesia>).
- [2000b]: *The Global Executive*. (<http://www.ey.com/GLOBAL/gcr.nsf/ERPassport/Indonesia>).
- Gillis, Malcolm [1989]: “Tax Reform and the Value-Added Tax: Indonesia,” in Gillis, Malcolm ed., *Tax Reform in Developing Countries*, Duke University Press.
- [1990]: “Comprehensive Tax Reform: The Indonesian Experience, 1981-88,” in Boskin, Michael J. and Charles E. Mclure, Jr. eds., *World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries*, ICS Press.
- Heij, Gitte [2001]: “The 1981-83 Indonesian Income Tax Reform Process: Who pulled the Strings?” *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, Vol.37, No.2, pp. 233-251.
- Institute of Southeast Asian Studies (ISEAS) [2001]: *Regional Outlook: Southeast Asia 2001-2002*, ISEAS.
- International Monetary Fund (IMF) [2000]: *Indonesia: Statistical Appendix*, IMF.
- Khalilzadeh-Shirazi, Javad and Anwar Sher eds. [1991]: *Tax Policy in Developing Countries*, World Bank.
- Nasution, Anwar [1989]: “Fiscal System and Practices in Indonesia,” in Mukul G. Asher, *Fiscal Systems and Practices in ASEAN: Trends, Impact and Evaluation*, ISEAS.
- Prawiro, Radius [1998]: *Indonesian’s Struggle for Economic Development: Pragmatism in Action*, Oxford University Press.
- PricewaterhouseCoopers (PwC) [2001]: *Indonesia: Pocket Tax Book 2001*. (<http://www.pwcblobal.com/id>).
- Tanzi, Vito [2000]: *Globalization, Technological Developments and the Work of Fiscal Termites*, IMF Working Paper WP/00/81, IMF.
- Woo, Wing Thy, Bruce Glassburner and Anwar Nasion [1994]: *Macroeconomic Policies, Crises, and Long-Term Growth in Indonesia, 1965-90*, World Bank.
- World Bank [1994]: *Indonesia: Sustaining Development*, World Bank.
- [2000]: *East Asia: Recovery and Beyond*, World Bank.
- 監査法人トーマツ編 [2001]: 『アジア諸国の税法 (第3版) - 主要11ヵ国・地域の税制のすべて』中央経済社。
- 志賀 櫻編 [1993]: 『新版・インドネシアの投資関連税制便覧』アジア経済研究所

山本盤男 [1997]：『インドの構造調整と税制改革』中央経済社。

山本盤男・木元富夫 [2001]：「ASEAN における税制の調和と日系企業—経済危機後の展開と課題—」九州産業大学『産業経営研究所報』第33号。

(付記) 本論は、平成11年度～13年度文部科学省科学研究費補助金基盤研究(C)2研究課題「アジアにおける地域経済統合における税制の調和の役割に関する研究」(課題番号11630070)の研究成果である。