

タイ国税制と税務行政

清 永 敬 次

The tax system and administration in Thailand

by

Keiji KIYONAGA

序

この論稿は1965年3月から同年4月にかけて1カ月あまりの間タイ国において筆者が行なった調査に基づいて書かれたものである。その後今日までタイ国税制に関してなされた変化についての情報を若干得ているが、まだ不十分なものである。この小論は当時の法的状態を基礎とするものである。筆者の行なった調査はごく短期間のものであったので情報収集は必ずしも十分なものであるとはいえないことはいうまでもないが、今後機会をみて補充訂正をなすことを期するものである。タイ国での調査中、タイの大蔵省の役人の方々や京大東南アジア研究センターの関係の方々をはじめいろいろな人々にご協力をいただいた。また、京大法学部の福島徳寿郎教授および大阪外国語大学の矢野暢氏には調査期間中ほとんど行動を共にしていただいて種々ご協力をいただいた。これらの方々のご援助がなくてはもちろこの小論はありえないものである。記して深い謝意を表したいと思う。

I タイ国税制と税務行政の概要

1. 世界銀行の報告書

よく知られているように、世界銀行はタイ国政府の要請を受けて9名からなる調査団をタイ国に派遣した。この調査団は1957年7月から1958年6月までの間広汎な調査活動をなした後、1961年からスタートしたタイ国の経済開発計画の基礎となった公共開発計画に関する報告書を作成した(The International Bank for Reconstruction and Development, A Public Development Program for Thailand, 1959)。この報告書において、タイ国の今後の開発計画に要する財源を考慮しての一連の税制および税務行政改善についての勧告がなされていた。その要点は次のごとくである。

「タイ国の税負担は同じ発展段階の他の多くの国に比べて低いものがある。最近の国家税収は総国民生産の約14%に相当しこの数字は他の極東諸国の多くの国のそれよりも少ないのである。それに加えて個人および法人税という直接税の賦課徴収においても他の諸国に遅れているのである。これらの租税は全税収のわずか7%を占めるにすぎない。この結果必要以上に租税制度を累退的なものとしているのである。このことは一部には直接税の税率構造および法律上の諸控除の性質によるのであるが、大部分は税務行政と執行の問題である。所得税の脱税が広くみられるが、このことは主として税務行政の非効率と貧弱な職員に基づくものである。申告書の十分な調査が行なわれていない。このために規則的かつ徹底した調査計画が必要であり、職員の訓練も必要である。このような税務行政の改善に加えて所得税の税率も変更を要し、またとくに事業所得の控除が著しく高すぎる。一般的な地租が存在するがそれは名目的なものにとどまり税率も査定額も低いものである。また自己所有住宅その他不動産の改良に対する租税が存在しない。また相続税もしくは贈与税も存在しない。一般売上税は課されているがその執行は不十分である。多くのぜいたく品に対する課税はもっと引き上げるべきである。」(前掲報告書 pp. 244-247)

多くの場合、このような税制全体にわたる改革や税務行政の強化改善は種々の事情によって簡単には実現しえないものであることはいうまでもない。しかしわが国のようにかなりの変革を伴う税制の改正を毎年経験している者にとってタイ国の事情はやはり若干の驚きを与えるものであった。世界銀行の勧告がなされて以来まだ基本的な制度の改正はなんら行なわれておらず、新しい租税の創設についてもまた既存の税種についてもなんらのみるべき改革の跡を発見することができなかつたからである。大蔵省の各部の局長やタイ銀行の総裁を含む税制改正のための委員会が設けられて改正の審議が行なわれていたが、その内容についてはまだ一般に公表されていなかった。しかしながらとくに新しい税種の創設がなされなかつたことはタイ国政府にとって賢明な政策であったかもしれない。いうまでもなく新しい税種を設けることはそれに伴う税務行政の整備を必要とするが、このことが簡単に行なわれえたとはいわれぬからである。新しい租税は名目的なものにとどまっていたかもしれない。それよりも既存の税についてとくに所得税の執行をより完全なものに近づける努力のほうが重要であったと思われる。もっともこのような努力がどの程度なされてきていたかはまた別の問題である。

2. 税制と税務行政

所得税、関税および関税を含む間接税のそれぞれ税収全体の中に占める地位を他の東南アジア諸国のそれと比べてみよう(計算の基礎はいずれも *Asian Taxation 1964* による)。フィリピン(1963年)とインドネシア(1963年)についてはそれぞれ三つの比率がフィリピン19.6%、23.4%、79.6%およびインドネシア63.5%、16%、61.1%となっている。また所得税と関税を含む間接税については、シンガポールにおいて(1963年)28%、55%、マレーシアにおい

国 税 と 年 収 額 (単位 1000バーツ)

税	1962*	1963*	1964* (見積り額) (%)
A 直接税	737,347	873,400	1,059,000 (12.8)
所得税	569,147	681,000	815,000 (9.9)
自動車税	68,000	83,000	94,000 (1.1)
印紙税	61,200	66,000	55,000 (0.7)
土地移転税	39,000	43,400	95,000 (1.1)
B 間接税	7,246,853	6,938,100	7,201,000 (87.2)
関税	2,932,447	3,104,835	3,215,100 (38.9)
酒税	157,200	174,300	190,000 (2.3)
ビール税	37,000	40,000	43,000 (0.5)
清涼飲料税	33,000	34,500	37,000 (0.4)
タバコ税	27,000	29,000	33,000 (0.4)
マッチ・ライター税	1,470	17,590	18,054 (0.2)
娯楽税	53,000	53,000	53,000 (0.6)
セメント税	10,000	15,000	18,000 (0.2)
かぎタバコ税	5,100	5,500	6,000 (0.08)
事業税	1,054,853	1,366,000	1,685,000 (20.4)
その他	2,935,783	2,098,375	1,902,346 (23.0)
合 計	7,984,200	7,811,500	8,260,000(100)

出所：Japan Tax Association, *Asian Taxation 1964* (1964)

*会計年度 10月1日から9月30日まで

ては(1964年)26.3%, 62.1%, ラオスにおいては(1964年)16.6%, 64.1%, カンボジアについては(1964年)関税を含む間接税が74.8%という数字になっている。このようなタイ国以外の東南アジア諸国との比較から明らかのように、タイ国の場合、まず第1に関税を含む間接税の比率において1962年は90.8%, 1963年は88.8%, 1964年は87.2%というようにその率を毎年低下させてきているものの、その比率が一番高いことを知ることができるであろう。第2に関税だけをとりてみるとこの場合もフィリピン、インドネシアおよびカンボジアの諸国に比べてその税収中に占める地位が一番高いことがわかるのである。最後に、以上のこととむろん関連するのであるが、所得税の地位がカンボジアを除く他の諸国に比べて一番低い所にあることが知られるのである。他の諸国はいずれも10%をはるかにこしているのに対してタイ国の場合10%にもみたくないものである。事情をより明らかにするために、日本と米国の場合の所得税、関税、関税を含む間接税の三つの構成比を示しておく、日本は(1964年)61.4%, 7%, 37.2%, 米国は(1963年)69.1%, 1.3%, 13.9%となっているのである。以上のことからタイ国税制全体の特徴は明らかであろう。

すなわち、タイ国税制は著しい間接税中心主義によって支配されており、かつ間接税のな

かでも関税の占める比重の大きさによって特徴づけられているのである。各税種の税収の面からの重要性は表によってそれぞれ知ることができるであろう。税収の第1位は関税によって占められている(38.9%)。関税はタイ国の場合他の開発途上国にもみられることであるが輸入関税のみならず輸出関税をも含む。このうち前者が全体の87%を占めている(この比率は *Asian Taxation 1966*, p.155 の数字により計算したもの)。タイ国の場合さらに rice premium といういわゆる隠された関税が存する。米の輸出税である。1トン当り550バーツまたは800バーツの premium が課されこれが国の歳入とされるのである。1964年でこの rice premium はほぼ8億バーツに達するといわれる。通産省 (Ministry of Economic Affairs) が所管するこの収入を加えると関税の占める比率はさらに大きなものとなるのである。この rice premium はこれまでの伝統によって支持されているばかりでなく、これを廃止することはけっして農民の利益になるものではなく華商の利益に帰することになるという理由で支持されているといわれている。関税はその税収中に占める重要性からもうかがえるように、もっぱら歳入本位に構成され、いわゆる保護関税としての性格は薄められている。

税収の第2位を占める事業税 (business tax) は、その名称から想像されるどころと違って、いわゆる売上税 (取引税) たる性質を有するものである。用役の提供を除く財貨の製造販売の場合についても、貴金属類が各取引段階のすべてにおいて課税されるのを除いて、原則として輸入もしくは製造の段階において一度だけ課税されるにとどまる。

なお、年度間の変化について述べておくと、1962年から1964年にかけて、それぞれの構成比率は所得税においてほぼ3%ほど大きくなっているが、関税も約2%、事業税は約7%ほど大きくなってきている。

税収第3位の所得税はすでにみたように全体の税収のわずか9.9%にとどまる。所得税は個人所得税と法人所得税を含むが1964年度で個人所得税は4億9千万バーツ、法人所得税は3億4千万バーツに達する(この金額は *Asian Taxation 1966* による)。

国税の税務行政は原則として大蔵省 (Ministry of Finance) によって担当される。大蔵省はわが国と違って予算編成などの事務を行なわずもっぱら租税の賦課徴収をその任務とする。大蔵省には租税の徴収に関する部門として三つの部門が存在し、それぞれ歳入局 (Revenue Department)、消費税局 (Excise Department) および関税局 (Customs Department) と呼ばれる。歳入局は歳入法典 (Revenue Code) に定められている租税、すなわち所得税、印紙税 (stamp duty)、娯楽税 (entertainments duty)、事業税、地方開発税 (local development tax) および看板税 (signboard tax) を所轄する。消費税局は個別立法による各種の消費税を執行する。消費税局の管轄に属する租税としては、酒税、ビール税、清涼飲料税、タバコ税、マッチ税 (ライター税も含む)、セメント税、かぎタバコ税、カード税、石油税がある(かつて利用者に課せられる opium duty があったが今日では廃止されている)。関税局は関税法および関税

定率令に基づく関税の執行に当たる。自動車税 (motor vehicles tax) および土地移転税 (land transfer's duty) は大蔵省ではなくて内務省の所轄に属し、それぞれ関係部局 (Police Department, Land Department) によって執行される。

歳入局の所轄する租税の賦課徴収については (消費税局の場合も同じ)、まず全国を9地区 (phaak) に区分し——たとえばバンコクを中心に第1地区、チェンマイを中心に第5地区、さらにソクラーを中心に第9地区というように——それぞれの地区を統轄する税務担当官がおかれている。これらの職員はそれぞれの地区全体の税務行政を監督する。各地区には6ないし10の県 (changwat) が存在し、各県の税務担当官はそれぞれの県内の税務行政を統轄するとともに主として租税の査定 (assessment) を行なう。税務行政の一番下のレベルは各郡 (amphoe) の担当官によって行なわれ、主として租税の収納徴収の事務を行なう。たとえば、第5地区においては地区担当官は10名。うち1名の長、1名の補佐官、2名の会計官および6名の事務職員からなっている。各県には1名の長、2名の補佐官、2名の会計官および6名ないし8名の事務職員が存在する。また各郡には会計官1名、補佐1名、事務職員2名が配置されている。このようにして第5地区全体としては税務職員は362名に達する。

3. 各 租 税

1) 所 得 税

i. 個人所得税

課税年度は暦年による。次のごとき所得が課税所得とされる。俸給、賃銀、賞与、年金などの給与所得、手数料などの所得、のれん、著作権その他の権利について受領する価額、利子所得、配当所得、資産の賃貸料所得、自由業所得、工事請負所得、その他の事業所得である。多くの国の所得課税において一般にみられる capital gain に対する課税が行なわれていないことが特徴的である (ただし株式もしくは出資の譲渡による場合は課税所得のなかに含まれている)。capital gain が一般に課税されないことは、課税所得の定義のなかにそのような所得が含まれていないことによっても知ることができるが、同時に、非課税所得として「遺贈により取得した財産または事業もしくは利益のために取得したものでない財産の売却による収入」がかかげられていることから明らかである。この点はタイ国の所得税制の欠陥の一つとして指摘されているところである。非課税所得としてもう一つ注意すべき点は「自己もしくはその家族によって耕作された米の売却によって農民の受ける所得」が一般的に非課税とされていることである。一部はおそらくこの非課税の故にまたこの非課税措置がなくとも一部は所得が最低課税限度額に達しないが故に、農民の多くは所得税と無関係であるといわれている。所得税の納税義務者は約70万人であるといわれるが、そのうち約30万人が政府職員によって占められている。

それぞれの所得については必要経費が控除されるが、給与所得および手数料等所得について

は一定の定額控除が設けられ、最高限を2万バーツとする、収入の20%の控除が認められる。賃貸料所得、自由業所得、工事請負所得およびその他の事業所得について控除すべき必要経費についても、選択的ではあるが、定額控除（より正確には定率控除）の方式が設けられていることは興味深いものがある（この必要経費の定額控除は法人税にはない）。この定額控除の率はいずれも勅令によって定められているが、賃貸料所得についてはその資産の種類に応じて10%、15%、20%、30%という控除率が、自由業所得については一本の30%という控除率が、工事請負所得については80%という控除率が、そしてその他の事業所得については事業の種類に応じて75%、80%、85%、90%という控除率が法定されているのである。この定額控除は選択的なものであるから、いずれの所得の場合においても、もし納税義務者が実際に生じた必要経費の額を証明しその額がこの定額控除をこえるときには、実際に生じた必要経費の額が控除を認められることになる。この定額控除の比率は世界銀行の報告書によって高すぎるものであると指摘されているのであるが、ある歳入局の役人は決して高すぎることはないと報告書の指摘に否定的であった。

人的控除は納税義務者について4000バーツ、納税義務者の配偶者について2000バーツ、およびその他の扶養家族1名ごとに1000バーツが認められる。税率は1万バーツ以下の純所得に対する10%から40万バーツをこえる純所得に対する50%まで、超過累進税率が採用されている。

源泉徴収は、給与所得、手数料等所得、のれん著作権等についての所得、利子所得（ただし受取人が居住人である場合を除く）、および配当所得に対して行なわれるが、さらに次の場合に源泉徴収が行なわれる。この点も必要経費の定額控除などとともにタイ国所得課税の特徴の一つをなすものといえることができるであろう。すなわち、賃貸料所得、自由業所得、工事請負所得およびその他の事業所得の場合であって、その支払いが政府、政府組織、municipality, sanitation district その他地方行政庁によって行なわれかつその支払金額が1万バーツ以上の場合には、これら公的な支払者は1000分の3の率をもって源泉徴収をなすこととなっているのである。ほかの諸国ではみられないようなこの種の源泉徴収が設けられたのは、政府の金が政府外に流出することをできるだけ防止するためと、納税義務者によっては納税期の頃になると事業を閉じてその所在がわからなくなることがあるためその対抗措置を設けるためである、といわれている。源泉徴収をなすべき者は源泉徴収の対象となる支払いをなした日から7日以内に郡オフィスに徴収税額を納付しなければならない。7日以内というのはわが国の翌月の10日までというのに比べてもかなり短い期限が定められていることになろう。これら源泉徴収をなすべき者はその源泉徴収して納付すべき税額については納税義務者と連帯して納付義務を負う。

配偶者を有せずかつ課税所得が4000バーツをこえる者、配偶者を有せずかつ課税所得がもっぱら給与所得からなりしかもその額が5000バーツをこえる者、配偶者を有しかつ課税所得が

6000バーツをこえる者、配偶者を有しかつ課税所得がもっぱら給与所得からなりしかもその額が7500バーツをこえる者は、毎年2月末日までに申告書を提出しなければならない。このように提出された申告書にかかる税額で納付すべき額が存するときは、その申告の際に郡オフィスに納付しなければならない。いわゆる申告納税方式が採用されているわけである。なお、源泉徴収に服しない課税所得が1万バーツ以上に達する者は、予定申告納付を求められることがある。納税が適正に行なわれるためには納税義務者——とくに事業所得者の場合——において正確な帳簿が準備されていることが不可欠である。そしてこれはいずれの国においても多かれ少なかれ問題となることであるが、タイ国においてもそのような記帳は必ずしも十分なされていないようである。また申告をしないことなどによるかなりの脱税の存在が多くの関係者によって認められており、とくに華商の場合が一番問題となるといわれている。筆者の一般的印象は脱税を防止するための特別の努力が払われているようには見えなかったことである。とくに税務職員の研修に関する一般的な計画は存しないということであった。

タイ国の所得課税を、いや税制全体についてもそういつて差し支えないと思われるが、それを貫いている一種の形式主義（ここではおおまかに、徴税の便宜の考慮と結びついた、担税力に実質的にそくした課税の仕方から離れる課税の仕方をいう）は次の点にも現われていると思われる。すなわち、ある者が権源に関する文書にかかげられた財産の所有者でありかつその財産が課税所得の源泉をなす場合、またはそのような文書によって課税所得を取得する場合、そのことを示す権源に関する文書に表示された者は当該所得に対する所得税を課されるものとされているのである。つまり、権源に関する文書に名前の表示されている者が課税されるという名義主義がここで採用されているわけであって、通常多くの場合は名義人と実質的な所得の享受者とが一致するのであるからそのような場合はとくに問題はないが、課税を免れるために財産の名義を分散するような場合は実体にそくした課税は行なわれないことになるのである。課税の不公平は免れないであろう。

ii. 法 人 税

課税年度は法人の会計年度による。期間は原則として12カ月である。課税所得はいうまでもなく法人の事業から生ずる純益（net profit）である。純益を算定するために減価償却費の控除がなされる場合は勅令で定める減価償却率によって算定されなければならない。任意償却は許されない。いわゆる減耗控除（depletion）は認められない。正当な理由なく対価を伴わないで、もしくは市場価格より低い対価によって資産の譲渡がなされる場合は、市場価格に基づいた価額が決定される。貸倒損失の控除は認められる。しかし貸倒引当金をはじめ引当金または準備金の設定は原則として認められない。公けの慈善事業に対する場合を除いて寄付金の控除は純益の1%までしか認められない。交際費は合理的な額に限って認められる。株主もしくは組合員に対して支払われる給与の控除も合理的な額の範囲内で認められる。一般的に、事業遂行上

必要な経費しか控除は認められない。また、経費の支出は一般にその受領者が明らかにされない限り控除を認められない。以上、引当金の控除否認といい、また減耗控除を認めないことといい、全体として必要経費の控除はわが国などに比べてその認められる範囲は狭いといつてよいであろう。なお、個人所得税の場合に認められる必要経費の定額控除の制度は法人税には存しない。

法人税の税率は比例税率ではなくて緩やかな超過累進税率として定められている。すなわち、50万バーツ以下の純益については15%、50万バーツ超100万バーツ以下の純益については20%、100万バーツをこえる純益については25%という具合である。

会計年度の終了後150日以内に法人税の納税義務者は申告書を提出し、かつ同時に租税を納付しなければならない。納付先は郡オフィスである。法人税の納税義務者数は全体として約1万3000、そのうち9000がバンコクおよびその周辺部に存在するといわれているが、その納税状況が必ずしもよくないことは個人所得税の場合と同様のものである。タイ国では一般に所得税（法人税も含む）の歳入中に占める地位を引き上げることが望ましいと考えられているようにみられるが、そのためにはおそらく税法自体の改正よりもむしろまず税務行政を強化するとともに納税義務者の協力をいかにして得ることができるかを考える必要があると思われる。なお、納税義務者が申告書を提出せず、または必要な会計記録をなすもしくは会計記録を提出しない場合において、総収入金額のみが判明するときは、その総収入金額の2%の率で税額を決定することができる、とされている。これも徴収の便宜のための一種の形式主義にほかならないであろう。

個人所得税の場合と同じように、政府、政府組織、municipality, sanitation district またはその他の地方行政庁が法人税の納税義務者に対して課税所得を構成すべき金額を支払うときは、これらの公的な組織は支払いの際に1%の率をもって源泉徴収を行なう。

ある個人およびその家族が有する株式もしくは出資の金額が全資本金額の50%をこえる場合には、その会社もしくは組合（同族法人）は法人税ではなくて個人所得税を課せられる。このような法人はその性質上個人事業と異なるものではないとの考慮に基づくものである。

なお、法人が純益もしくは純益の積立金についてタイ国外においてこれを処分するときは、これに関する申告書をその処分のときから7日以内に提出するとともに、その処分にかかる金額について15%の税率を適用した税額を納付しなければならない。このような特別の課税はタイ国内で獲得した事業利益が外国に送金されるのを抑えることを目的とするものであるが、このような特別の課税はタイ国内で法人利益の処分がなされる場合は株主について個人所得税が課せられることとのバランスをとるために支持されるものであるといわれている（Proceedings of the Special Meeting of Japan Tax Association on Tax System and Administration in Asian Countries, 1964, p.96）。

2) 事業税

事業税の納税義務者は歳入法典中の事業税率表にかかげられた各種の取引に従事する者であるが、貴金属の販売の場合を除いて、通常、取引の一段階においてのみ課せられる。課税標準は各月中の総収入金額である。課税物品および納税義務者ならびに税率は大要次のごとくである(かっこ内の百分比は税率)。

冷蔵庫、クーラー、換気装置、送風機、乾燥機、洗濯機、電気掃除機、トースターその他電気製品、石油もしくはガス燃料による製品、時計、テレビ、ラジオ、レコードプレーヤー、テープレコーダー、楽器、映画用カメラ、通常のカメラ、映写機等については輸入業者または製造業者(12%)。電灯、電気扇風機、電気アイロン、原動機つき自転車、そのモーターについては輸入業者または製造業者(10%)。乗用車、定員10名以下のバスについては輸入業者または製造業者(20%)。ウイスキー、ブランデー、ブドウ酒その他のアルコール飲料については輸入業者または製造業者(25%、ただしビールは5%)。国内で作製される書籍、文書、印刷物については第1次段階の販売業者(2.5%)。金、プラチナ、銀、ダイヤモンド、サファイアその他の貴金属および貴金属製品についてはすべての取引段階における販売者(3%)。ゴム、鋳物については輸出業者(4%、ただしこれらによる製品については5%)。工場法に定める工場に引き渡される半製品または材料として用いられる製品で命令にかかげられるものについては輸出業者または製造業者(1.5%)。半製品または材料として用いられる製品で工場法に定める工場以外に引き渡されるものについては輸出業者または製造業者(5%)。半製品または材料として用うべき製品で工場経営者によって他に譲渡されまたは材料として用いられないものについては当該工場経営者(5%)。その他の物品については輸入業者または製造業者(5%)。精米および製材についてそれらの事業の経営者(3.5%および4%)。電気または水の供給についてそれらの事業者(1.5%)。印刷、製本、写真の撮影、現像、焼付、建築、広告、理髪美容等の役務の提供についてそれぞれの事業者(2%)。動産の賃貸について賃貸人(2.5%)。倉庫業についてその事業者(2.5%)。ナイトクラブおよびキャバレー(10%)、ホテル(7.5%)、レストラン(5%)、国産の食事、茶、コーヒー等を主として提供するレストラン(2%)の事業についてその経営者。運送業についてその事業者(0.5%)。質屋業についてその経営者(2.5%)。仲買人、代理人等としての役務の提供についてそれらの者(5.5%)。不動産業についてその事業者(3.5%)。政府機関を除く金融機関の行なう事業についてその事業者(利子、割引等については2.5%、通貨交換、流通証券の売買、海外送金については10.5%)。各種の保険事業については保険業者(生命保険の場合2.5%、その他の場合3%)。

このような事業税の課税について目につくことは、ゴム・鋳物の事業税は納税義務者が輸出業者とされていることからその性質は輸出関税であり、また各種の物品につき製造業者とならんで輸入業者が納税義務者とされているがこれらの場合輸入業者が納税義務者となる事業税は

輸入関税としての性質を有することになる。また、間接税は一般に、生活必需品の課税をもたらすような課税はどの国でもできるだけ行なわないのが原則であるが、事業税はこのような原則にかかわらず精米事業、電気・水の供給についても税率は低いが課せられることになっていることであろう。

納税義務者は、毎月の課税標準額、税額を翌月の15日までに申告し、その申告のときに納税しなければならない。申告納税方式によるわけである。収入のない場合でも申告は必要とされている。

3) 看板税

課税年度は暦年による。看板にかかげられた名前、商標の帰属者が納税義務を負う。興行用の看板、チラシ広告、時おり開かれる市場の看板等は非課税である。納税義務者は毎年3月末までに郡オフィスに申告書を提出し、査定通知書受領後15日以内に納税しなければならない。税率は、タイ語のみの看板については500平方センチメートルまたはその端数面積ごとに1パーツ、タイ語と外国語による看板については5パーツ、タイ語を含まない看板については10パーツと定められている。ただし広告用看板はこれらの4分の1の税率による。

4) 印紙税

納税義務者、課税物件、税率は歳入法典中の印紙税額表にかかげられている。土地建物等の賃貸借、株式社債等の譲渡、資産の買取選択つき使用契約、請負契約、金銭貸借、保険証券、代理権委任、会社総会における投票権の委任、為替手形、約束手形、船荷証券、株式社債等の発行、小切手、銀行預金（利子付）領収書、信用状、旅行者用小切手、運送領収書、保証、担保、倉庫証券、荷役指図書、代理、仲裁裁定、会社設立、組合契約、受領書、不服申立書などに関する文書について印紙税が課せられる。税率は1通につきそれぞれの金額などに応じて種種に定められている。たとえば受領書はその金額20パーツごとに10サタン、土地建物の賃貸借の場合賃料100パーツごとに10サタン、といったような具合である。課税物件についてわが国の印紙税と比べてとくに目につくことは不動産の譲渡に関する文書が全く含まれていないということであろう。

5) 娯楽税

各種の入場料金を課税標準として、入場券に印紙を貼付するか、スタンプ付の入場券を使用するかまたは現金の支払いをもって、納付される。娯楽施設の所有者が納付義務を負う。税率は次のごとくである。映画50%、文部省が組織するスポーツ10%、その他20%、これらの各種からなる場合、高いほうの税率。無料入場の場合にもその座席の等級に応じて課税される。収入が公けの目的にあてられる場合、歳入局長の承認を得て寺院内で毎年行なわれる催し物、入場料が50サタンをこえない場合、教育施設のため文部省が組織するスポーツなどは課税されない。

6) 地方開発税

地方開発税は、その徴収費を除いて全額、その徴収される県の地方開発、たとえば、教育施設、保健センター、道路、灌漑、公共用井戸などの建設修理のために充てられるべき目的税である。

土地を所有しまたは個人の所有にかからない土地を占有する者は毎年この税を納付しなければならない。ただし、居住、家畜飼育、耕作のための土地については、たとえば municipal area 以外の土地は 5 ライ、tambol municipal area または sanitation district 内の土地は 1 ライが課税を免除される。また、公けの所有にかかる土地、公けの目的のための土地、宗教にかかる土地等は非課税とされる。

県の governor が任命する委員会(若干の民間人も含む)が土地の medium capital value を決定し、この価額が課税標準となる。税率については 1 ライ 200 パーツ以下の価額の土地に対する 50 サタンから 1 ライ 40 万 パーツ超 50 万 パーツ以下の価額の土地に対する 400 パーツまで 42 の bracket が定められ、さらに 1 ライ 50 万 パーツをこえる土地については価額 1 万 パーツごとに 100 パーツの税率が定められている。ただし、季節的作物を栽培する農地については普通の税率の半分の税率を適用し、また遊閑地については普通の税率の 2 倍の税率を適用することとしている。

7) 各種消費税

清涼飲料税は清涼飲料の製造業者または輸入業者に対して課せられ、税率は 440 立方センチメートルごとに 10 サタン、翌月の 15 日までに各月の税額を納付する。

酒税は酒類の製造業者または輸入業者に対して課せられ、税率は純アルコール飲料 1 リッターにつき 10 パーツ、蒸留酒でないものについては 1 リッターにつき 5 パーツ、翌月の 15 日までに毎月の税額を納付する。

タバコ税はタバコ販売業者 および 製造業者に対して課せられ、税率は製造業者に関しては cigarette 1 箱 10 グラム以下のものについては 2 サタン、10 グラムをこえるものについては 5 グラムごとに 1 サタン、その他のタバコについては 10 グラムごとに 1 サタンとされている。これらは証紙によって納付される。このほか一種の免許税が課せられる。たとえば 100 箱以上のタバコを所有するタバコ取扱業者は年 5 パーツ、cigarette の製造業者は年 200 パーツを納付しなければならない。タバコ税は課税通知書を受領後 90 日以内に納付する。

かぎタバコ税はかぎタバコの製造業者に対して課され、1 グラムごとに 50 サタンの税率により、課税通知書受領後 30 日以内に納付される。

セメント税はセメント製造業者に対して課される。税率は 1 キログラム当たり 5 サタン。課税通知書受領後 1 カ月以内に納付しなければならない。

石油税は各種製品の製造業者に対して課せられる。税率はベンジン 1 リッターごとに 0.8 パーツ、灯油 1 リッターごとに 0.33 パーツ、ジェット航空機燃料油 1 リッターごとに 0.33 パーツ。

ディーゼル機関燃料油 1 リッターごとに0.12バーツ，濃縮潤滑油 1 キログラムごとに1バーツ，液体潤滑油 1 リッターごとに0.66バーツ，重油 1 トン当り 440バーツ，アスファルト 1 トン当り10バーツ。課税通知書受領後10日以内に納税しなければならない。

マッチ税の納税義務者はマッチ製造業者。税率は平均 1 箱 60本以下の場合マッチ 100箱につき 0.33バーツ，1 箱 60本をこえる場合は30本ごとに 100箱につき 0.195バーツを加える。箱にはっていないマッチについては 1 キログラム当り 0.5バーツ。課税通知書受領後 1 カ月以内に納税しなければならない。

カード税はカード (playing card) 販売業者に課せられる。税率は 100枚につき10バーツ。翌月の10日までに納付する。他に一種の免許税として小売業者は年 3 バーツ，卸売業者は年30バーツを納付する。

8) 関 税

輸入関税の課税物品は各方面にわたり多種多様であってその一つ一つについて挙げることはできないが，関税定率令に従った大まかな分類を示すことによってある程度課税物品の内容を知ることができるであろう。関税定率令は輸入関税品目について21の分類を行なっている。すなわち，生存している動物および動物製品，植物製品，動植物油およびその製品，食料品，清涼飲料，アルコール飲料，酢およびタバコ，鉱物製品，化学製品，樹脂プラスチック等原料およびその製品，皮およびその製品，木材等およびその製品，紙原料およびその製品，織物，靴・帽子その他装身具類，石・しっくい・セメント等による製品，貴金属類，重要金属およびその製品，機械装置，乗物，航空機および船舶等，光学機械，医療機具，時計および楽器等，武器弾薬，その他の製品，美術品である。税率は従価税率の場合についていえば 5 %から80%の範囲にわたっているが，もっとも多い税率は10%台，20%台，30%台の税率である。

輸出関税は，米，鉄または鋼のスクラップ，皮革，ゴム，チークその他の木材についてのみ課せられる。税率は一般に低く従価税率の最高（ゴム板の場合）で20%にとどまる。

4. 産業奨励措置

税制をその国の経済発展のためのインセンティブとして利用しようとする傾向はいずれの国においてもみられ，しかも近年ますます強められる傾向にあるとあってよいであろう。タイ国の場合そのような措置は通常の税法の中にも若干みられるところである（たとえば農業所得の所得税免除）が，とくに工業の開発に租税上の刺激を与えようとするものとして1962年の産業投資奨励法 (Promotion of Industrial Investment Act) がある。この法律は1954年にできた産業奨励法 (Industrial Promotion Act) の特別措置を拡充発展させたものである。

この法律によると，奨励すべき産業活動を三つのグループに分けている。Aグループに属する産業活動は国の経済にとって必要かつ不可欠の産業活動をいい，Bグループに属する産業活動はAグループに属するものより国の経済にとって必要かつ不可欠の程度が弱いものをいい，

さらにCグループに属する産業活動はA, Bグループ以外のものをいう。いずれの産業がどのグループに属するかは具体的に省令によって指定されており, この省令の定めによってタイ国政府がどのような産業の開発を重要と考えているかを知ることができるであろう。省令は各グループごとに業種, その必要な規模, 特典適用条件などを定めている。Aグループに属する業種のみをかかけておくと次のごとくである。製鉄, 製鋼, スズ精錬, 鉛精錬, 亜鉛精錬, 銅精錬, アンチモニー精錬, タングステン精錬, マンガン精錬, トラクター製造組立て, 自動車スペアパーツ, 自転車または三輪オートバイ, 内燃または電気原動機, 農業用機械, 揚水ポンプ, 機械工具, 鋳鉄管, 鋼管, アズベストス・セメント管, プラスチック管, 自動車タイヤチューブ, 二酸化炭素, 苛性ソーダ, 炭酸ソーダまたはソーダ灰, アンモニア, 硝酸, 塩酸, 濃縮 latex, 化学肥料, プラスチック粉末, 合成繊維, ラック製品, 家庭電気器具, 殺虫剤, ラジオ部品, テレビ部品, ラジオ・テレビ以外の電気製品, フィルム, ミルク製品, 植物油, 冷凍である。

この法律による特別措置の適用を受けようとする者は投資委員会 (Board of Investment, 総理府所管の委員会) に申請書を提出して, 被奨励者 (promoted person) としての資格を認定してもらわねばならない。認定されるときはその旨の証明書が交付される。

被奨励者となった者 (法人も含む) は, その行なう事業と競争関係に立つ事業を政府が新しく始めることはないこと, およびその事業を国有化することはないことの保証を与えられるとともに, 他の法律により許された範囲をこえて事業に必要な土地の所有を認められることがあり, また原則として外貨による海外送金が保証され, さらに被奨励事業の外国人従業員 (熟練労働者または専門家) のタイ国内滞在について特別の考慮が与えられる。このような租税以外の特典とならんで, 租税上の優遇措置としては次のごときものが設けられている。

まず第1に, 産業活動に必要な機械, 部品および付属品, ならびに投資委員会が承認した組立式の工場建設資材その他工場建設に必要な材料および道具に関する輸入関税が全額免除される。第2に全く同一のこれらのものについての事業税が全額免除される。第3に, 被奨励者が法人の場合については, その法人がはじめて製品の販売を行なうか, もしくははじめて所得を得た年度から5課税年度について当該産業活動から生ずる所得に関する税 (法人所得税) を免除される。第4に, ここではじめてA, BおよびCの各グループへの分類が意味をもってくるのであるが, Aグループに属する被奨励者については, 投資委員会の定める5年間に生産のために用いられもしくは用いられるとみられる量において, 当該産業活動の用に供せられるために輸入された原料もしくは必要な材料に対する輸入関税および事業税が全額免除される。Bグループに属する被奨励者についてはこれらの関税および事業税の2分の1が免除される。さらに, Cグループに属する被奨励者については, この場合は内閣の承認を得て投資委員会の決定するところに従い, これらの関税および事業税の最高3分の1までの免除が行なわれる。第5

に、投資委員会の決定するところに従い、被奨励者の生産した生産物を輸出する場合において、それに課せられるべき輸出関税または事業税の全部または一部の免除が行なわれる。最後に、投資委員会の決定するところに従い、被奨励者の生産した生産物と同種の生産物（被奨励者以外の者の生産したもの）についての輸入関税を増徴することが認められる。

以上のように、タイ国でとくに認められている産業奨励のための税制上のインセンティブはすべて免税という方式が採用されているのである。周知のように産業に対するインセンティブとして採用されうる方法には別の種類のものも存在しうるし、また他国の例にもこれをみることができるのである。すなわち、免税という方式のほかに、たとえば租税の繰延べを意味するところの各種の利益留保的な準備金の設定の容認および通常の償却額以上の償却を認める特別償却の方式が存するのである。この種のもは特定の支出を税法上保護し（たとえば試験研究のための準備金）または特定の機械設備の償却を早めることによってより新しい機械設備の更新を促進することに役立つものであり、たんなる一般的な租税の免除より場合によってはきめの細かい特別措置として働きうるものであるが、同時に税務行政の観点からいえばたんなる免税よりいっそう複雑な問題を提供することになろう。タイ国の税務行政の現状からいってより単純な免税方式のみの採用はあるいは賢明なやり方であるかもしれない。現在の範囲の奨励措置についても、たとえばA、B、Cの三つのグループを区分する基準が必ずしも明確ではないとか、この法律を適用するために必要な各企業の実体の調査が不十分であるためにこの法律の適用に当たって納税義務者との間の紛争が絶えないとか、あるいはまた関係職員の数が不十分であるとかの批判も聞かれていることを考えると、より洗練されたインセンティブを設けることはむしろ将来の課題といつてよいようである。なお、1963年末までに被奨励企業の証明書をえた企業は217に及びその資本合計は18億バーツに達し、輸入関税免除額が9千万バーツに達するといわれている。

II タイ国税制の若干の特徴

以上述べてきた所ですでに指摘したことも含めて、タイ国税制の若干の特徴をなす点を述べておくことにしよう。

税制全体を直接税と間接税という二分論に立ってみるならば、タイ国の税制が著しく間接税に傾いていることは明らかである。間接税が全体の国税収入の87.2%を占めるというその数字がこのことを物語っている。このような傾向は他の東南アジア諸国の税制と比べてもタイ国の場合がもっとも著しいのである。しかも、この間接税のなかでも関税収入がその半分に近い税収を生みだしているのであって、このような関税重視の傾向もまた他の東南アジア諸国の場合と比べてもっともきわだっているのである。多くの場合関税とくに輸入関税は国内産業の保護の見地によって支配されることが多いのであるが、タイ国の場合はむしろそれによってできる

だけ多くの税収を挙げるという目的がもっとも重視されてきているのである。このような関税を中心とした間接税に傾いた税制はその間接税という税制の性質からして当然担税力との観点からは逆進的に作用するものであって、その意味では担税力により適合した課税という近代的な税制の目指す価値を重視しないことを意味する。また間接税は一般に指摘されているように直接税とくに所得課税ほど複雑な行政を必要とせずまた国民の負担感を直接に刺激することが少ないために、このような間接税に偏重したタイ国税制はむしろ税収の確保の価値を重視することを意味するものであろう。

税収の確保という見地に支配される税制はもっと長期的観点に立つならば税制の種々の経済的影響を考慮しそれらを積極的に取り入れた *fiscal policy* を織り込んだ税制を必ずしも排斥するものでないと思われるが、タイ国の税制にはそのような考慮はほとんど払われていないといつてよいようである。むしろ、簡易な徴税の手続という観点が支配的であるように思われる。税制全体が間接税によって構成されているという事実自体まさしくこの簡易な徴税の手続を意味するものであろうし、このような観点は本来複雑な制度であるべき所得課税のなかにもいろいろな形であらわれてきているのである。政府その他公的な機関が取引の相手方としてあらわれてくる場合も含む源泉徴収制度の大幅な利用、必要経費に対する定額控除制度の採用、一定の場合の外形標準（収入金額）による課税方式の採用、名義人による課税の承認など簡易な徴収手続を示すものであろう。これらのうち源泉徴収制度を除く他の諸方式の採用は担税力により合致した課税という所得課税のすぐれた特徴を弱めるものであろう。

新しい税種を創設しあるいは直接税の比重を増大せしめるためにはなによりもその前提として税務行政の質を改善しなければならないであろう。タイ国の税務行政あるいは納税者の現情からいうならば現在の税制はむしろそれにふさわしいものであるかもしれない。タイ国の租税制度にとって必要なことは新たな税を採用することではなくて現在の税に関してその内容に若干変更を加えながら（たとえば *capital gains* の課税は是非必要と思われる）もむしろその行政をいかに充実させるかということであろう。そのためにはまず職員の訓練に関する一般的な計画がたてられることが必要であろう。それとともに担当官により税法の解釈が異なることによって納税者との間に無用の紛争の生ずるのを避けるためにも統一的な行政の執務基準——わが国の通達のごときもの——を設けることが必要ではないかと思われるのである。さらにもっとも重要なことは納税についての国民の協力をいかにして確保することができるかという問題がある。この点の解決はむしろ税制とか税務行政以外の領域の諸事情に多く依存する問題であるといわねばならないであろう。

この小論ではなお論ずべき多くの事柄が取り上げられないままに残されている。その一つは地方税制である。地方税についてはよるべき情報が不足しているために取り上げなかったのであるが、税制全体のなかで果たしている地方税の役割は非常に限られたものであるといつてよ

いであろう。また国民全体または国民の各階層（これはいろいろな角度から区分することができるが）の租税負担の税度の問題も論ずべき事柄であろう。しかしこの点は簡単には論じられない問題の一つである。なぜならばその場合かなり広く行なわれていると思われかつその上に見積りの困難な地方住民の労役の提供を考慮するという問題が存するからである。

参 考 文 献

- アジア経済研究所『アジア諸国の租税制度Ⅱ—タイ・香港—』東京, 1962.
- Bird, Richard and Oliver Oldman (eds.) *Readings on Taxation in Developing Countries*. Baltimore: The John Hopkins Press, 1964.
- Bureau of Budget, Revenue Dept. *Improved Revenue Collecting, Accounting and Reporting—Revenue Department*. Bangkok: Revenue Dept., Ministry of Finance, 1964.
- Chaveng Reangsuwan (ed.) *Ministry of Finance*. Bangkok: Institute of Public Administration, Thammasat University, 1961.
- The Civil and Commercial Code of Thailand* (as amended up to 1953). Bangkok: Royal Thai Government.
- Customs Department. *Customs Tariff Decree*. Bangkok: Customs Dept., Ministry of Finance, 1960.
- *Thai Customs Law*. Bangkok: Customs Dept., Ministry of Finance, 1962.
- Heller, Jack and Kenneth M. Kauffman. *Tax Incentives for Industry in Less Developed Countries*. Cambridge: Harvard University, 1963.
- The International Bank for Reconstruction and Development. *A Public Development Program for Thailand*. Baltimore: The John Hopkins Press, 1959.
- International Translations—Law Directory, 1950-1960*. Bangkok.
- Japan Tax Association. *Asian Taxation 1964*. Tokyo, 1964.
- *Asian Taxation 1965*. Tokyo, 1965.
- *Asian Taxation 1966*. Tokyo, 1966.
- *Proceedings of the Special Meeting of Japan Tax Association on Tax System and Administration in Asian Countries*. Tokyo, 1964.
- Ministry of National Development. *Facts and Figures on the Economy of Thailand*. Bangkok, 1964.
- 日本エカフエ協会『東南アジア諸国の税制要覧』東京, 1961.
- Promotion of Industrial Investment Act 1962*. Bangkok: Royal Thai Government, 1962.
- The Revenue Code of Thailand* (as amended up to February 1964). Compiled and translated by Sanak Kettudat and Vid Tantayakul. Bangkok, 1964.
- Shirley, David E. "Income Taxes for Lesser Developed Nations," *National Tax Journal*, Vol. 12, pp. 265-269. 1959.
- Wira Wimoniti. *Historical Patterns of Tax Administration in Thailand*. Bangkok: Institute of Public Administration, Thammasat University, 1961.