

コンサルティング・プロジェクト

「カザフスタンの税制改革」  
～フラット・タックス導入に向けて～

依頼機関：財団法人ロシア NIS 貿易会

レポート作成：タスマガンベトフ・ガニ

一橋大学

国際・公共政策大学院

2006/09/18

# カザフスタンの税制改革

## ～フラット・タックス導入に向けて～

### 目次：

はじめに .....	2
カザフスタンの税制の現状と将来 .....	3
フラット・タックスとは .....	4
Flat Tax の種類 .....	5
ラブシュカ・ホール (Rabushka-Hall) のフラット・タックス .....	6
Rabushka-Hall フラット・タックスの内容 .....	6
簡素 .....	6
公平性 .....	6
効率性 .....	6
フラット・タックス導入国のサーベイ .....	7
香港 .....	8
チャネル諸島 (Channel Islands) .....	8
エストニア (Estonia) .....	8
リトアニア (Lithuania) .....	9
ラトビア (Latvia) .....	9
ロシア (Russia) .....	9
ウクライナ (Ukraine) .....	10
スロバキア (Slovakia) .....	10
グルジア (Georgia) .....	10
ルーマニア (Romania) .....	11
公平性への影響 .....	11
労働意欲への影響 .....	11
脱税への影響 .....	11
政治的な効果 .....	11
望ましい税制改革とは .....	12
終わりに .....	12
参考文献： .....	15

## はじめに

2006年のナザルバエフ大統領の年次教書演説によると、近頃に国際競争力向上を目的とする税制改革が行われることが分かる。その具体的な内容の一部分は次の通りである。

- ◆ 付加価値税を2007年から1%低下させ、2008年から2009年までさらに1-2%低下させる。
- ◆ 雇用者に給料を上げるインセンティブを与えるために、2008年から社会税を平均で30%低下させる。
- ◆ 2007年から個人所得税を10%の一律税（フラット・タックス）にする。所得控除を最低賃金の金額と等しくする。
- ◆ 2007年1月1日から中小企業に対して税率を軽減し、フラット・タックスを導入する。

しかし、このような改正が本当にその目的を達成できるのか、どのようにすればより良い結果が得られるのか。付加価値税、社会税、所得税を分析して効率性かつ公平性の両面から税制を改善できるような方法を提案するのがこのプロジェクトの目的である。

## カザフスタンの税制の現状と将来

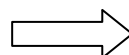
ここでは、カザフスタンの税制の主な項目とこれらの改革後の姿を紹介する。

表 1. 個人所得税(PIT)

所得額(テンゲ)		税率	2007年	
			改革後の税率	
1	111,240 以上 185,399 以下	5%	10%*	
2	185,400 以上 494,399 以下	8%	10%	
3	494,400 以上 2,471,999 以下	13%	10%	
4	2,472,000 以上 7,415,999 以下	15%	10%	
5	7,416,000 以上	20%	10%	

\*[最低賃金×12ヶ月]=控除（税率0%）、それ以上の所得は一律10%の税率

金融所得課税 15%

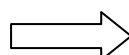


廃止

表 2. 社会税 (Social tax)

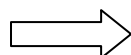
所得額(テンゲ)		税率	2008年	
			改革後の税率	
1	185,399 以下	20%	13%	
2	185,400 以上 494,399 以下	15%	11%	
3	494,400 以上 2,471,999 以下	12%	9%	
4	2,472,000 以上 7,415,999 以下	9%	7%	
5	7,416,000 以上	7%	5%	

法人税 (CIT) 30%



軽減され、一律税導入

付加価値税 (VAT) 15%



2007年14%、2008年13%、2009年12%

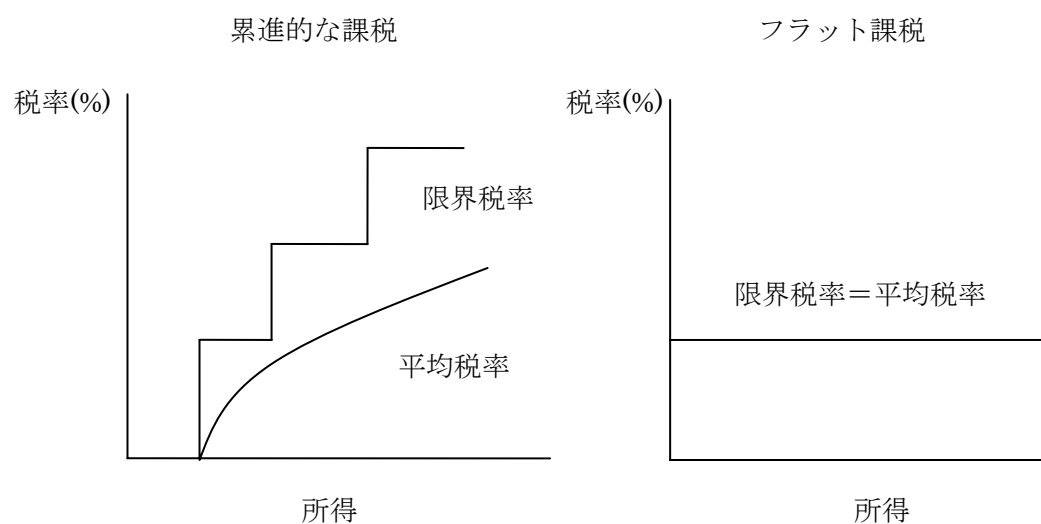
今回の税制改革は、二つの部分から構成されている。第一は、減税。第二は、現在の所得税の累進課税構造をフラット化。カザフスタン経済は、2000年から毎年平均で10%程度伸び続けている。その結果、ここ6年間プライマリーバランスの黒字が続いており、資金が余っているとんでも過言ではない。ならば、余分に取りすぎている税金を経済に戻す。すなわち、減税が合理的な行動に見える。社会税、付加価値税、法人税の減税により、企業や国民負担率が減り、投資や雇用が促される効果が期待できる。減税を誰もが喜んで受け入れるだろう。疑問に思われるのは、税制改革のもう一つの部分だ。累進課税構造をフラット化するとどうなるのか。導入後の予想を立てるには、近道がある。それは、すでにフラット・タックスを導入した国々の導入後の様子を見ることである。しかし、その前にフラット・タックスとは何かをより詳しく説明する必要がある。

## フラット・タックスとは

簡単にいうと、収入の多少に関係なく課税率を一律にすること。最も単純なケースは、控除が存在しない場合である。例えば、税率 10%のフラット・タックスの場合を考えてみよう。100 万円の所得がある人は、10 万円の税金を支払い、1000 万円を稼いでいる人は、100 万円の税金を納める。限界税率が平均税率に等しく、税額は所得に比例する。

所得が増加するとともに税額が所得に占める割合が増加していくような税制構造は、累進的になっていると言われる。この場合、平均税率（税額が所得に占める割合）が所得とともに増加していく（図 1.を参照）。

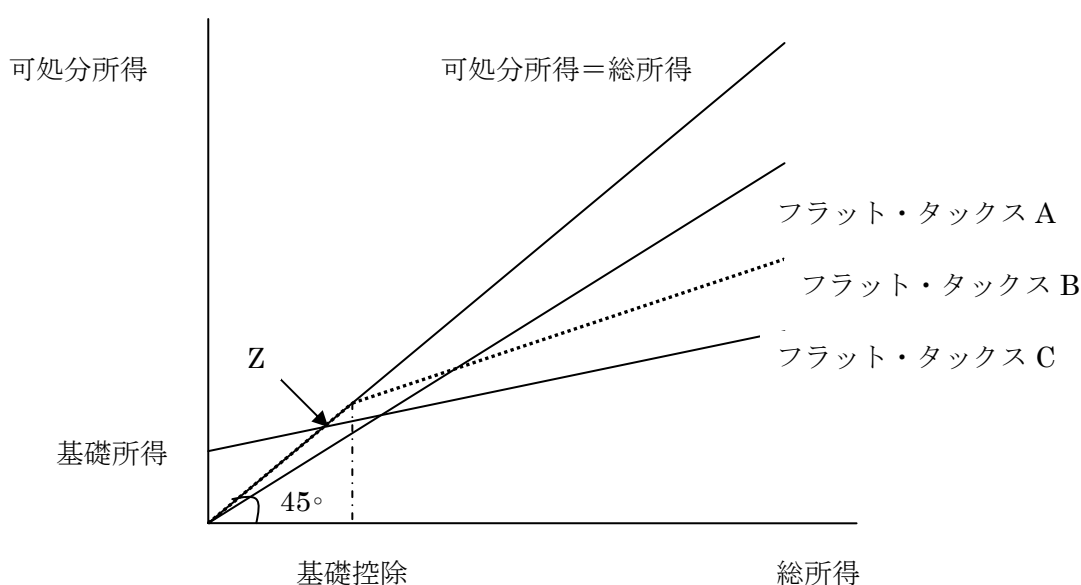
図 1. 累進的な課税とフラット・タックスの比較



## Flat Tax の種類

一般的にフラット・タックスというと課税所得に一つしかない限界税率が課されるといふ意味が想定される。しかし、実際は、いくつかの種類に分かれる。OECDはフラット・タックスを図2のように分けている。45度線上は、可処分所得が総所得に等しい。すなわち、税金が支払われてない状態である。45度線より下の領域は、税金が支払われた後の点の集合を表す。45度線より上の領域は、可処分所得が総所得を超えている。つまり、基礎所得より低い所得を得ている人に税金が還付され、可処分所得が基礎所得まで持ち上げられている。

図2. フラット・タックスの種類



- Aタイプのフラット・タックスは、純フラット・タックスであり、控除が無く、すべての所得が一律に課税される。この場合は、税率が一つしかない。
- Bタイプのフラット・タックスでは、控除額あり、それ以上の所得が一律に課税される。このタイプは純フラット・タックスではない。なぜならば、この場合、控除により低所得者は税金を払わないか、少ししか払わない。税率が0%と一律税率の二つ。つまり、累進的な構造になっており、所得が増加するとともに平均税率が一律税に近づく方向に増加していく。
- Cタイプのフラット・タックスも純フラット・タックスではない。所得がZ点より低い場合、基礎所得を確保するために税額が還付される。税率は、マイナス税率と一律税率の二つである。

## ラブシュカ・ホール (Rabushka-Hall) のフラット・タックス

フラット・タックスという概念を作ったのがロバート・ホール (Robert Hall) とアルビン・ラブシュカ (Alvin Rabushka) の二人である。彼らは、1985年の「The Flat Tax」という本にフラット・タックスを正確なかつ包括的な税制のあり方として提案した。

Rabushka-Hall フラット・タックスの一番大きな特徴は三つある。

- 全ての所得が源泉にできるだけ近く、一回だけ課税される
- 全ての所得が一律に課税される
- 全ての所得が事業所得と労働所得に分かれる

このように彼らは、全ての所得を労働所得と賃金所得に分け、一律に課税する。唯一 Rabushka-Hall フラット・タックスに累進性を与えているのは、個人控除である。つまり、これは、Bタイプのフラット・タックスであり、控除額以下の所得を得る低所得家族は、税金を払わない。全ての家族は、控除額より多い分だけ一律に課税される。

### Rabushka-Hall フラット・タックスの内容

個人所得税 = 一律税\*\*[賃金、給料、年金－個人控除]

事業税 = 一律税\*[総収入－中間投入－賃金、年金－設備投資]

### 簡素

Rabushka-Hall フラット・タックスは、個人控除以外のすべての控除を無くす。所得という概念自体が複雑になってくる現在の税制とは違い、極限に簡素化されている。

### 公平性

全ての所得が一回だけ課税される。また、全ての所得が一律に課税される。これにより、同じ収入を得る者は、同じ税額を支払う。つまり、水平的公平性が保たれている。より多くの収入を得る者は、より多くの税額を支払う。結果的に、垂直的公平性が保たれている。

### 効率性

全ての所得が事業所得と労働所得に分かれる。これにより、金融所得課税など二重課税を無くす。貯蓄（投資）は、課税対象にならず、所得を消費する時だけ課税される。税金を確保するには、消費を課税するのが最も効率であると考えられている。つまり、Rabushka-Hall フラット・タックスは、効率的である。

Rabushka-Hall は、フラット・タックスを導入すると労働意欲が増加し、投資が促され、結果的に生活水準が上昇すると主張する。彼らの1995年の分析では、米国の15%、28%、31%、36%、39.6%の五つの税率を19%のフラット・タックスに置き換えると同じ税金を確保できる。





## 香港

人口 680 万人の香港は、地下資源がない地域だが、世界の貿易国のなかで 8 位になっている。The Economist 誌によると、簡素な税制、低い税率と柔軟な政府が香港のすばらしい発展に大きく貢献している。

1947 年から香港の個人所得税は、二つの部分からなる構造をもっている。一つは、2%、7%、12%、17%の累進課税である。もう一つは、16%一律税である。納税者は、これらの二つのなかで税金を納める方法を自由に選ぶことができる。

個人控除と扶養控除が非常に高く（最高 10%の寄付控除を含め）、人口の 7 割が税金をまったく納めない。人口の 28%が 16%の一律税以下の税率で個人所得税を支払う。16%の税率で税金を納めるのは、人口の 2%だけである。

総収入税、賃金税、配当税、資本所得税、富裕税、贈り物税、売上税、付加価値税(VAT)、輸入関税がない。法人税は、17.5%、非法人税と資産税は 16%のフラット・タックスである。

## チャンネル諸島 (Channel Islands)

チャンネル諸島は、ジャージー島 (Jersey)、ガーンジー島 (Guernsey)、その他の島々からなる英国王室保護領である。ジャージー島 1940 年、ガーンジー島は 1960 年にフラット・タックスを導入した。現在、共に個人所得税を 20%、法人所得税を 20%に設定している。資本所得税、資本移転税、源泉徴収税、付加価値税がない。所得税からの税収がガーンジー島の歳入の 74%、ジャージー島の歳入の 90%を占めている。

## エストニア (Estonia)

エストニアは、東ヨーロッパで最初にフラット・タックスを導入した国である。1994 年に個人所得税は、改革前の累進構造の最中の税率に近い 26%でフラット化された。その後、引き下げられ、現在は 23%になっている。2009 年には、20%までに引き下げられる。個人控除は、EEK2,400 から EEK3,600 へと大いに引き上げられた。しかし、実際は、当時インフレ率が高かったため、控除額の引き上げ幅が大きく感じられていなかったかもしれない。

1994 年に法人税は、36%から 26%引き下げられ、未分配法人利潤は、非課税にされた。しかし、法人税制へフラット・タックスが導入されたのが 2000 年のことである。

図 4.で見えるようにフラット・タックス導入により、個人所得税、法人税の GDP 比の税収がともに落ちている。しかし、2000~2005 年の平均経済成長率が 7.6%と非常に高く、2003 年に外国直接投資が GDP の 10.2%に達した。

## リトアニア (Lithuania)

リトアニアは、1994年にフラット・タックスを導入し、導入前の累進構造の最高税率である33%に設定した。控除は、LTD35からLTD115まで大いに引き上げられた。法人税は、29%と変化しなかった。その後、個人所得税は変わっていなかったが、法人税は、15%へ引き下げられた。付加価値税は、一律18%になっている。今年、個人所得税が33%から27%へ引き下げられた。

フラット・タックス導入時の個人所得税からの税収が増加したのは、当然な結果だが、法人税からの税収の大きな減少の理由は明らかではない。1999~2005年の平均経済成長率は、5.6%で高く、1999年から平均所得が2倍に増加している。

## ラトビア (Latvia)

ラトビアは、1997年に25%のフラット・タックスを導入した。導入前に25%と10%の逆心的な珍しい構造になっていた。その理由で、フラット・タックス導入に伴い、富裕層の税負担が増加したということは、ラトビア以外の国では見られない。控除は、少し下げられたが、一人当たりのGDPの19%程度と高い。配当と利子は、非課税になっている。当時法人税は、25%のまま残されたが、現在15%になっている。

税率は、改革前の最高の税率に設定されたので、個人所得税の税収は増加したのが当然だと考えられる。法人税からの税収も増加した。1999~2005年の平均経済成長率は7.2%、2005年の経済成長率は10.2%とEUにおいて最高である。1999年から平均所得が2倍に増加した。

## ロシア (Russia)

2001年の初頭にロシアは、フラット・タックスを導入し、その前の12%、20%、30%と累進的な税率構造の最低税率に近い13%にフラット化した。控除は、少々引き上げられた。兵士に対する控除を廃止するなどの多くの課税ベースを広げるための手法が使われた。市税を含む30%だった法人税の最高税率が35%に、配当税は、15%から30%に引き上げられた。

一方、個人の利子所得税は、15%から13%に引き下げられた。また、銀行からの超過利子所得に35%の税率が設けられた。付加価値税のいくつかの免税が廃止され、タバコと石油の物品税が増加した。現在付加価値税は、18%になっている。

これまでのフラット・タックス改革と違って、ロシアの場合は、社会税の構造の変化も同時に行われた。39.5%から逆心的になっていた社会税が35.6%から5%までの逆心的な構造に変えられた。

改革が行われた次の年には、個人所得税からの税収が25%ぐらい増加し、世界からの注目を集めた。2001~2005年の平均経済成長率は、6.1%である。

## ウクライナ (Ukraine)

2004年の1月に10%から40%までの累進的税率構造の代わりに13%のフラット・タックスが導入された。個人控除と子供控除が4割増加した。それまで非課税だった利子所得が13%で一律に課税され、様々な控除が廃止されることにより個人所得税の課税ベースが広げられた。法人税は、30%から25%に引き下げられ、2003年と2004年に様々な控除が廃止された。付加価値税は、19%のまま残されたが、いくつかの控除が廃止された。

個人所得税からの税収は、フラット・タックス導入により、大幅に減少した。

## スロバキア (Slovakia)

2004年にスロバキアは、最も話題になった革新的なフラット・タックス改革を行った。個人所得税、法人税、付加価値税は、19%でフラット化された。それまでスロバキアの税制は、非常に複雑だった。個人所得税は、10%から38%までの5つの税率のほか収入源により異なる5つの税率が存在していた。個人控除は、SK38,760からSK80,832へと2倍以上に（これは、平均所得の60%で、フラット・タックス導入国のなかで最も高い）、配合者控除は、SK12,000からSK80,832へと改革前の7倍にもなった。

法人税は、税率が前の25%から現在のフラット税率まで軽減されただけでなく、減価償却期間が短縮され、損失の繰越期間が延長された。15%の配当税が廃止された。かなり多くの控除が廃止され、社会税が軽減された。

付加価値税は、改革前に一般的に20%で、食品などが14%だったが、一律に19%にされた。また、物品税はEU並みへと引き上げられた。

改革に伴い、所得税からの税収は、GDP比で0.7%減少した（当時予測されていたより1.2%（GDP比）低い）。法人税からの収入は、0.4%、社会税からの収入は、1.5%減少した。しかし、付加価値税とその他の間接税からの収入が1.6%増加した。2000～2004年に外国直接投資が600倍にも増加した。

## グルジア (Georgia)

2005年の初頭に、12%、15%、17%、20%の累進税率構造は廃止され、12%のフラット・タックスが導入された。グルジアの改革をユニークにしているのは、控除がないという点である。これは、図2.で見た唯一のAタイプのフラット・タックスである。しかし、改革前の控除は、あまり大きくなかったため、その廃止は、問題にならなかった。

法人税は、20%のまま変わらなかった。社会税は、33%から20%へ、付加価値税は、20%から18%へ引き下げられた。一方、税収を獲得するためには、様々な法人税控除と物品税控除が廃止された。

税収の大きな減少が予測されていたが、実際は個人所得税が0.2%しか減少しなかった。法人税と付加価値税からの税収は、ともに増加し、様々な控除と物品税の控除が廃止された結果である。総税収は、あまり変わっていない。

## ルーマニア (Romania)

2005年の1月に、18%から40%までの5つの税率が16%でフラット化された。個人控除は、少し引き上げられた。法人税は、25%から16%へ引き下げられた。個人への配当、利子収入、キャピタル・ゲインは、一律税より低い税率で課税されることになったが、その後利子収入が16%まで引き上げられた。付加価値税の19%と9%の2つの税率に変わりがなかったものの、いくつかの控除が廃止され、物品税が引き上げられた。

個人所得税、法人税からの収入が合わせGDP比で1%減少した。

以上で見られるように、フラット・タックスが様々な形で導入され、税率、控除額などが異なる。これは、フラット・タックスがあまり実証研究されていない理由である。ここで、今までの行われた実証研究から得られたいくつかの重要なポイントを説明する。

## 公平性への影響

フラット・タックスの所得分配機能に関する実証研究は、2点しかない。研究の対象は、第一に、ロシア (Sinelnikov-Mourylev、日付なし)、第二に、スロバキア (世界銀行、2005) である。これらの研究によると、両方のケースでは、多少累進性が強まり、公平性へ有益な影響を与えている。富裕層に対する減税を伴う改革がなぜ累進性を強めるのかを説明するのが困難であり、累進性だけですべてを語れないことであろう。また、これがフラット・タックスの所得分配機能への影響の複雑さを指摘している。

## 労働意欲への影響

フラット・タックスの労働意欲へ与える影響に関する、唯一の研究は、ロシアの改革を実証した Ivanova, Keen and Kleem の 2005 年の研究である。彼らは、フラット・タックス導入により、労働意欲が上昇したと主張している。

## 脱税への影響

Ivanova, Keen and Kleem の 2005 年のロシアを対象にした実証研究では、脱税が減少したとの結論がだされた。Rabushka-Hall が主張していたフラット・タックスの脱税対策としての機能が証明されたことになる。

## 政治的な効果

フラット・タックスを導入した国々の多くが資本主義移行国である。導入に伴う、税制の簡素化、税率引き下げが国内外で政権の人気を高め、投資を誘致するための一種のシグナルであると考えられる。

## 望ましい税制改革とは

以上をまとめると、フラット・タックスは、移行経済諸国ではより効率的な税制に向けた改革であったと言える。税制を簡素で、効率的にするには、様々な控除を廃止し、控除を引き上げたほうが望ましいと考えられる。また、スロバキアの場合と同じく個人所得税と法人税の税率を揃えたほうが、節税や脱税、法人成りや個人成りといった歪んだ経済活動を回避できるだと考えられる。

## 終わりに

では、カザフスタンへ大統領の提案したフラット・タックス導入するとどうなるのか。カイラット・ケリムベトフ経済大臣によると、今年の大統領の税制改革提案を実現するには、2,000億テンゲ以上の財源が必要になる。しかし、2006年は、2,510億テンゲというプライマリーバランスの黒字額が予想されている。つまり、大統領は税收の減少を覚悟した上で、改革を提案した。またこれは、彼が目標に上げた政府の縮小に向かった一歩であるかもしれない。

大統領は、控除額を最低賃金に設定しようとしたが、これは現在の最低賃金である場合、低・中所得者の負担増になる。富裕層の負担を軽くする一方で、低・中所得者の負担を重くすると批判を浴びかねない。すなわち、来年の最低所得をどう設定するか、もしくは控除額をどう設定するかにより提案の賛否の割合が決まると考えられる。

何よりも、フラット・タックス導入により、脱税と汚職が減少すれば、GDPの35%に近いといわれている影の経済を持っているカザフスタンには、その効果は大きいと考えられる。

非常に低い10%でフラットな個人所得税、中小企業に対する法人税率の軽減、社会税の30%引き下げ、付加価値税の引き下げなどにより、労働意欲が増加し、投資を促す効果を期待できる。

最後に、この改革は、カザフスタン政府が税制の簡素化、投資環境の整備に努力しているという世界に向けた大きなシグナルになると考えられる。

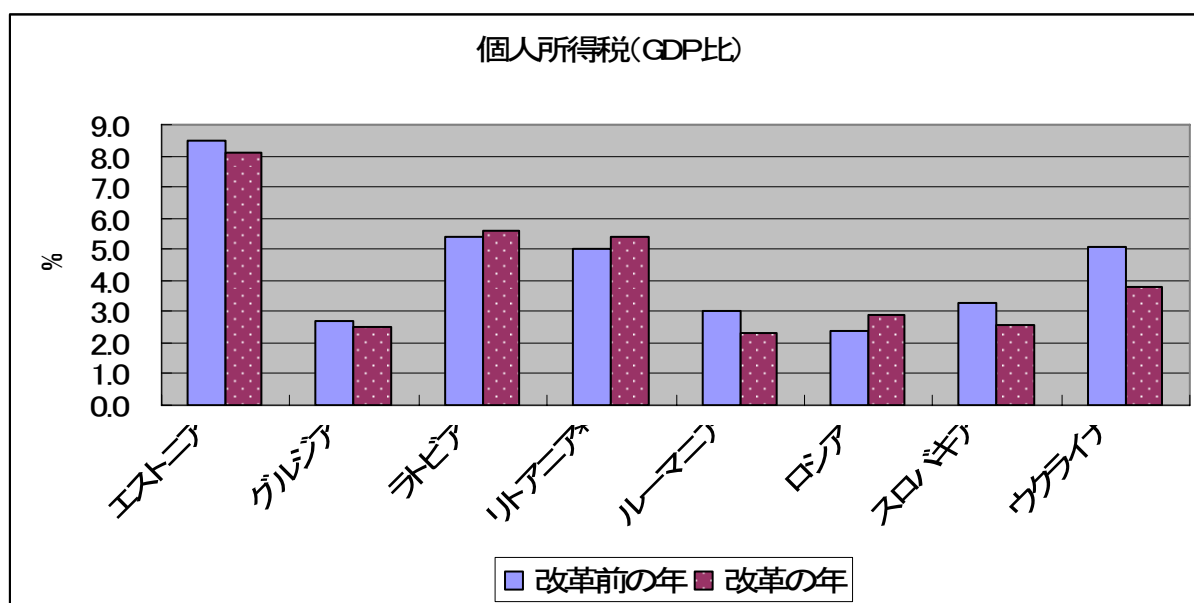
表 1. 各国のフラット・タックス導入時の税収

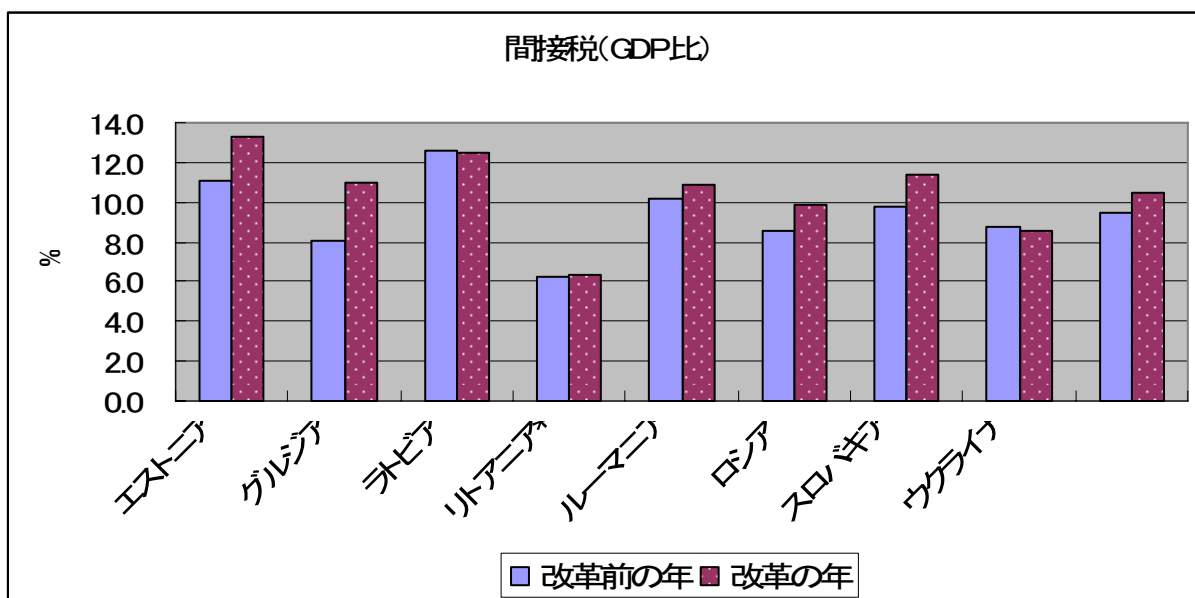
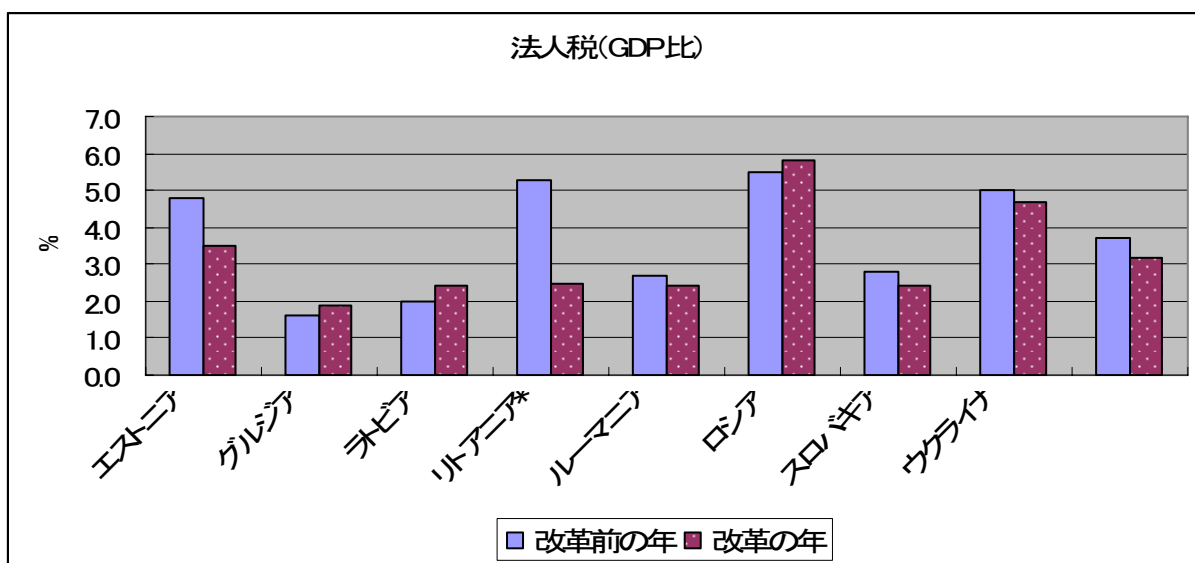
	個人所得税 (GDP 比、%)		法人税 (GDP 比、%)		間接税 (GDP 比、%)	
	改革前の年	改革の年	改革前の年	改革の年	改革前の年	改革の年
エストニア	8.5	8.1	4.8	3.5	11.1	13.3
グルジア	2.7	2.5	1.6	1.9	8.1	11.0
ラトビア	5.4	5.6	2.0	2.4	12.6	12.5
リトアニア*	5.0	5.4	5.3	2.5	6.2	6.3
ルーマニア	3.0	2.3	2.7	2.4	10.2	10.9
ロシア	2.4	2.9	5.5	5.8	8.6	9.9
スロバキア	3.3	2.6	2.8	2.4	9.8	11.4
ウクライナ	5.1	3.8	5.0	4.7	8.8	8.6
非加重平均	4.4	4.2	3.7	3.2	9.4	10.5

(資料) IMF 推定

\*付加価値税のみ

図 4. 各国のフラット・タックス導入前の年と導入年の税収 (GDP 比)





(資料) IMF 推定により作成

\*リトアニアの間接税は付加価値税のみ

### 参考文献：

1. Robert Hall and Alvin Rabushka, 1995, *The Flat Tax*, Second Edition. Stanford, CA: Hoover Institution Press.
2. Michael Keen, Kevin Kim, and Ricardo Varsano, 2006, draft, *The 'Flat Tax': Principles and Evidence*.
3. Maciej Grabowski, Marcin Tomalak, 2005, "Tax system reforms in the countries of Central Europe and the Commonwealth of Independent States"
4. Sue Piper, Carol Murthy, 2006, "Flat personal income taxes: systems in practice in Eastern European economies"
5. Ivanova, A Keen, M & Klemm, A 2005, 'The Russian Flat Tax Reform', *IMF Working Paper* No. WP/05/16, January.
6. Moore, D, 2005, 'Slovakia's 2004 Tax and Welfare Reforms', *IMF Working Paper* No. WP/05/133, July.
7. Alvin Rabushka, "The Russian Economy: Comments and Articles", Hoover Institution: *THE RUSSIAN ECONOMY*":  
<http://www.russianeconomy.org/comments.html>
8. Andrey Grecu, 2004, "Flat Tax - The British Case", Adam Smith Institute, London.
9. Sinelnikov-Morulev, S., S. Bakitbekov, P. Kadotchnikov and D. Nekipelov, undated, "Income Tax Reforms in the Russian federation: An Estimation of Outcomes," Institute for Economies in Transition, Moscow.
10. Интерфакс-Казахстан, "На выполнение поручений главы государства правительству, данных в послании народу, потребуется дополнительно более 200 млрд. тенге бюджетных средств", 2006-03-21 ,  
[http://www.interfax.kz/?lang=rus&int\\_id=13&function=view&news\\_id=1001](http://www.interfax.kz/?lang=rus&int_id=13&function=view&news_id=1001)
11. Akorda, <http://www.akorda.kz/page.php>
12. Кодекс Республики Казахстан О налогах и других обязательных платежах в бюджет, <http://www.zakon.kz/>
13. OECD 2006, *Fundamental Reform of Personal Income Tax* (forthcoming).