

第1部 歳入（税収）と再分配における制度設計と改革

第1章 フィリピンにおける租税制度の課題

| | |
|----------|--|
| 著者 | 鈴木 有理佳 |
| 権利 | Copyrights 日本貿易振興機構（ジェトロ）アジア経済研究所 / Institute of Developing Economies, Japan External Trade Organization (IDE-JETRO) http://www.ide.go.jp |
| シリーズタイトル | 研究双書 |
| シリーズ番号 | 583 |
| 雑誌名 | 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 - |
| ページ | [21]-51 |
| 発行年 | 2010 |
| 出版者 | 日本貿易振興機構アジア経済研究所 |
| URL | http://hdl.handle.net/2344/00011528 |

第 I 部

歳入（税収）と再分配における制度設計と改革

第1章

フィリピンにおける租税制度の課題

鈴木 有理 佳

はじめに

政府収入の中心は租税である。ただし途上国の場合、租税の徴収には困難がつきまとう。課税できない貧困層や把握することが難しいインフォーマル・セクターの存在、税務当局の能力の問題や脱税の多さ、税制改革を歪めるエリート層の存在などがその背景にある (Tanzi and Zee [2000])。途上国の租税収入の規模 (対名目 GDP 比) を見ても、先進国平均の半分程度でしかない (World Bank [1988], Bahl and Bird [2008])。

租税のあり方は国によって違う。そのため互いに比較して簡単にその善し悪しを判断することはできない。しかし近年、グローバル化の影響で租税政策の一部が似通ったものになってきている。例えば、途上国間で足並みをそろえるように法人税率を引き下げる動きが見られる。また、関税も貿易自由化に伴い引き下げられている。そして租税のあり方そのものも、所得課税から消費課税へのシフトが時流になりつつある。

租税をめぐる途上国特有の問題や税制を取り巻く国際環境、さらには財政学の教科書で論じられているような租税原則を考慮しつつ、フィリピンの租税のあり方を検討するのが本章の目的である。フィリピンにおける財政問題は、不安定かつ不十分な租税収入の問題であると言っても過言ではない。1980年代以降、税制改革を何度か行っているが、短期的には効果があっても

長期的には停滞している。そもそも税制改革には時間がかかり、政治的にも不人気である。そのため、政権が不安定ならなおさら税制改革を断行できない。そこで財政資金を必要とする政府は国債を発行し、借金する道を選ぶ⁽¹⁾。ところがそれを繰り返しているうちに債務が累積し、仕方なく税制改革に着手する。ただし、いざ着手するとさまざまな議論が噴出し、ようやく改正されても政策の一貫性に欠け、部分的に対処療法のような内容になる。このような租税のあり方が、フィリピン財政の最大の問題であると筆者は考える。

以下、第1節ではフィリピンの財政を概観する。第2節は租税構造論からみたフィリピンの租税について述べる。前半では、租税と経済発展との関係を論じた租税構造論や途上国の租税の一般的傾向を紹介し、後半でフィリピンの租税収入を概観しつつ、租税政策を取り巻く政治経済状況に触れる。続く第3節では、所得課税のうち法人税と個人所得税を、第4節では消費課税のうち付加価値税と物品税を取り上げる。それぞれ租税原則を念頭に置きつつ、そのあり方を見ていく。そして最終節ではフィリピンの租税を総合的に見直し、まとめとする。

第1節 財政の概況

1. 財政規模

租税以上に国家財政のあり方は国によってさまざまであり、互いに比較して何かを導き出せるわけではないが、他国と比べることで改めてその状況を客観的に確認できる。ここでフィリピンの中央政府財政の規模を他の東南アジア諸国と比べてみると、決して大きくないことが分かる。フィリピンの政府支出の対名目 GDP 比が17.1%であるのに対し、タイ (19.2%)、マレーシア (25.0%)、インドネシア (19.2%)、ベトナム (28.1%) では、いずれもフィリピンより割合が大きい。政府収入の規模も同様で、フィリピンはこれら

4カ国よりも若干小さい。さらに租税収入の規模（対名目 GDP 比）を比べてみても、ほぼ同じような結果になる。フィリピンが14.0%であるのに対し、タイ（15.3%）、マレーシア（14.8%）、インドネシア（12.4%）、ベトナム（23.7%）である⁽²⁾。

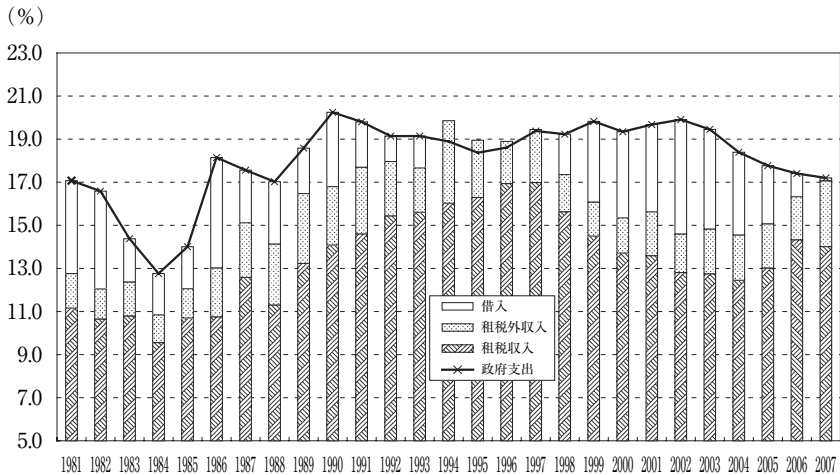
2. 財政状況

フィリピン財政は、支出・収入面ともに概して余裕がない。近年の中央政府の支出状況を見ると、まず人件費や維持費などが4割を占め、次に利払いが3割近くを占める。その他、地方政府や政府系企業への補助金等が2割で、これだけで既に全体の9割になる。中央政府が開発投資に費やせる資金は1割程度でしかない（NSCB [2008]）。

政府収入は年度によって異なるが、必ずしも安定しておらず、また十分ではない。2007年は租税収入が約8割、租税外収入が約2割であった。ちなみに、同年は財政再建中で赤字幅を抑えたこともあり、政府支出を分母においてみても租税収入ないし租税外収入が支出に占める割合はほぼ同じである。ところが、財政赤字が大きかった2002年には、政府支出に占める租税収入が64%、租税外収入が9%、国債発行による借入が27%であった⁽³⁾。

以上が単年度でみた財政状況だが、これを時系列で見ると図1のようになる。フィリピンでは1970年代から続いた借入依存の財政運営が災いし、1980年代前半は財政危機に陥った。その後、1986年2月の政変後に成立したアキノ政権（1986～1992年）から次のラモス政権（1992～1998年）にかけてはIMFや世銀の監視下で財政再建に着手し、1994年から1997年の間はわずかながら黒字に転換した。しかし1998年に再び赤字に転じると、そのまま赤字額が拡大し続け、ついに2004年、アロヨ政権（2001年～）は「財政危機」を宣言した。当時は財政赤字の拡大に加え、中央政府の債務残高が対名目GDP比で78%、政府系企業なども含めた公的部門全体では同137%にも達しており、債務削減が急務となったのである⁽⁴⁾。

図1 フィリピンの政府収入と支出（対名目 GDP 比）



(出所) Department of Budget and Management [2002, 2005], Department of Finance 資料より筆者作成。

(注) 借入部分は財政赤字にあたる。なお1994～1997年は財政黒字を達成。

1990年代半ば以降、財政状況が悪化した背景には租税収入の低下がある(図1)。その規模は1997年の17%をピークに低下している。そしてこの間、支出規模はほとんど増えていない。むしろ2004年の財政危機宣言後は、支出規模を押さえながら赤字の削減に注力していることが理解できる。その他、政府収入には租税外収入もあるが、これは主に政府資産売却益(民営化収入)である。1990年代前半や2007年などにおいては、この民営化収入が財源の1つとして貢献した。ただし、所詮これは一時的なものでしかない。

なお、開発途上国の財政を議論する際、中央・地方の財政関係もひとつのイシューである。フィリピンでは1991年に地方政府法が制定され、分権化が進んでいる。しかしながら支出面から見る中央と地方の割合は8対2で、中央政府のほうが依然大きい。問題はここでも収入面にある。地方政府収入に占める中央政府補助金の割合は6割超で、大半を補助金に依存しているのが現状である。ところがその補助金の財源は、中央政府の租税収入である⁽⁵⁾。

中央政府の租税収入が十分でない時などは、地方政府に配分予定の補助金が満額移転されない時もある⁽⁶⁾。

以上をまとめると、フィリピンの財政は小規模かつ余裕がなく、安定した租税収入を確保できない点が最大の課題なのだと言えよう。

第2節 租税の概況

1. 租税構造論

経済発展過程に現れる経済的、社会的、政治的な諸要因に税制は大きく影響されるという考え方を基礎にして、一国の租税構造の変化を経済発展との関係を論じたものに租税構造論がある(石 [1977], Ahmad and Stern [1989])⁽⁷⁾。貨幣経済がまだ普及していない伝統的な農業社会から、経済の貨幣化が進み、国内市場が拡大した近代社会へと発展するにつれて、主要税源も次のように移行していく。伝統的な直接税(地租や人头税)から伝統的な間接税(個別商品に対する課税)ならびに関税へ、その後さらに近代的な直接税(個人所得税や法人税)もしくは近代的な間接税(売上税、取引高税、付加価値税など)へという具合である。そして経済発展段階が最終局面に達すると、政府はその租税水準の規模および構造を決定するに際して、より大きな自由度を発揮できるようになるという(石 [1977: 175])。

上の議論に基づき、日本の事例について石 [1977] が長期時系列分析を行っている。1885~1970年の統計をもとにしたその分析では、中央政府の主要税源が1896年までは地租、1897~1939年は間接税(内国消費税と関税)、そして1940年以降が所得税へとシフトしており、上記のパターンをほぼなぞっている。日本の場合は戦後一貫して直接税(所得課税)を主体とした租税構造となっているが、世界には間接税が主体の国もある。この点について石 [1977] は、直接税中心の税制にするか、間接税中心にするかの選択は、経

済発展の経済的要因よりも、むしろその国の持つ社会的・政治的イデオロギーや文化的な伝統などによって決定されると論じている（石 [1977: 175]）。

2. 途上国全般の状況

前項で紹介した租税構造論は、その大半が経済発展レベルの異なる先進国と途上国をあわせたクロス・セクション分析をしているか（Ahmad and Stern [1989]）、先に紹介したように日本などの先進国の時系列分析をもとにしている。しかしながら、今の先進国が発展途上にあった時代と現在とでは、その政治経済環境が大きく異なっているはずである。そこで、現在の途上国の租税状況はどうなっているのか、どのように変化しているのか、もしくは変化していないのか、そして何が議論になっているのかという疑問が生じる。次に、これらの点について先行研究を参考にしながら見ていくことにする。

まず、途上国の租税収入の規模は先進国の半分程度である。またそれは1970年代以降、若干増加しているだけで大きな変化は見られない。Bahl and Bird [2008] によれば、1970年代に平均16.2%だったのが2000年代には17.0%である。むしろ先進国の増加のほうが大きく、1970年代に30.1%だったのが2000年代に33.4%になっている（Bahl and Bird [2008: 280]）。

次に租税構造だが、途上国はまだ間接税（内国消費税と関税）主体であり、直接税（所得課税）が大きく増加している様子はない。2000年代において租税収入に占める間接税の割合は約60%である（Bahl and Bird [2008: 282]）。間接税依存という点においては上記の租税構造論とも符合しているが、所得税収入の増加が顕著に見られないという点においては、必ずしも移行パターン通りではないようである。

もう少し詳細に見ていくと、1980年代以降、著しく変化している部分は間接税の内容である。それまで割合の大きかった輸出入税が低下し、代わって内国消費税が増加した。実はこうした途上国の租税動向——輸出入税の低下、内国消費税の増加、所得課税の停滞——は、経済発展段階に応じて内生的に

起きている現象というよりも、1980年代から急激に進展した経済のグローバル化という外生的な要因が大きい。貿易自由化の進展が関税収入の低下を招き、また資本移動の自由化が所得課税の税率引き下げや税率構造の簡素化をもたらしている (Bahl and Bird [2008])。つまり、資本を自国に呼び込むために、もしくは逃避させないように、所得課税全般において税負担の軽減化が図られているのである。先行研究のなかには、途上国間で法人税の引き下げや優遇税制の設定が競争のように行われ、それが途上国の法人税収入の低下を招いているのではないかという指摘もある (Keen and Simone [2004])。

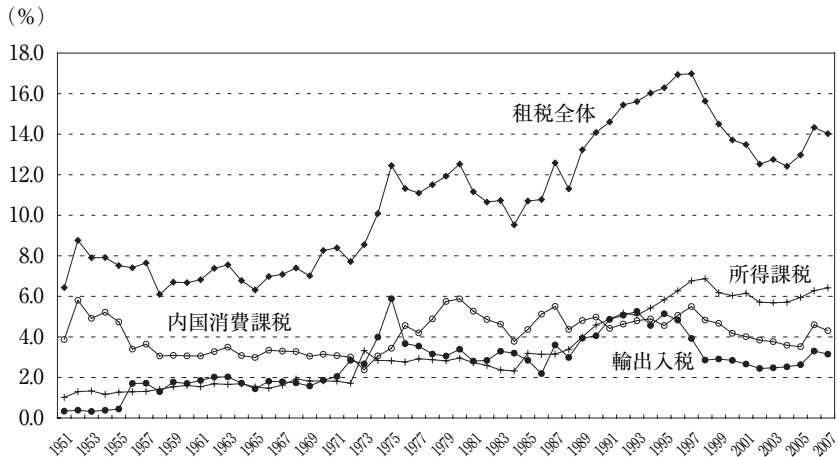
さらには、グローバル化の開始と時をほぼ同じくして、イギリスやアメリカを初めとする先進国が大幅な税制改革を行ったことも影響していよう。1970年代末から1980年代にかけて所得課税の負担を軽減し、租税の焦点を所得課税から消費課税へシフトする動きが広がった。日本でも1989年に消費税を導入している。特に付加価値税は後述するように、その効用が途上国にも認識され、普及しつつある (Tanzi and Zee [2000])。以上の議論を踏まえると、途上国の租税はグローバル化の影響を受けており、その結果として所得課税の停滞や輸出入税の減収が見られること、そしてそれを補うためには付加価値税のような消費課税の強化が鍵になるであろうと理解できる。

3. フィリピンの租税動向

ここでは今までの議論を意識しつつ、フィリピンの租税を概観する。図2は1950年代以降の租税収入の内訳 (対名目 GDP 比) を示したものである。歴史的に見ると、租税収入全般に増減はあるものの、長期的には増加している。またその内訳は、一貫して間接税 (内国消費課税と関税) のほうが多い。所得課税も1980年代半ば以降に増加しているが、それでも間接税の割合は2007年時点で53%である。

ただし第1節でも述べたように、租税収入の安定性という点は必ずしも確保されていない。こうした租税収入の増減の背景には、当然のことながら租

図2 フィリピンの租税収入の内訳（対名目 GDP 比）



(出所) IMF-GFS, NSCB Philippine Statistical Yearbook 各年版, National Tax Research Center 資料などより筆者作成。

(注) 1951～1971年は財政年度（7/6月）、1972年以降は暦年となるため注意を要する。なお1951～1971年の輸出入税には輸出税が含まれない。

税政策がある。フィリピンでは数度にわたり租税政策の抜本的見直し、つまり税制改革が行われてきたが、それはその時々々の政治経済状況にも影響されている。租税政策については次節以降で述べることにし、以下では租税収入の動向をいくつかの時期に分け、政策の大まかな流れや当時の政治経済状況について先に分析しておきたい。

まず、図2で示した1970年代の増加と1980年代半ばの減少は、マルコス大統領による開発政権下でもたらされたものである。特に1970年代は、政権維持もしくは開発のために必要な財政資金を、間接税の増加で補っていたことが分かる。例えば1972～1980年の租税規模の増加分に対する寄与率を試算すると、6割は内国消費課税によるものであった。なお、1980年代半ばの急激な減少は、マルコス政権末期の経済危機や政情不安が大きく影響している。

次に、1980年代半ばから1990年代半ばにかけての増加には、マルコス政権崩壊後のアキノ政権が実施したいくつかの税制改革に加えて、経済危機から

の回復が大きく影響した。同政権は財政再建に取り組んだが、焦点の一つは税制改革であった。それまでの非効率な制度を改め、公平性と効率性⁽⁸⁾、そして簡素化を目指して改革を進めた (Diokno [2005])。世界銀行やIMFから財政再建に対する要請が強かったのもこの時期である。ちなみに、1986～1997年の租税規模の増加分に対する寄与率を試算すると、6割は所得課税、3割は輸出入税によるものであった。第4節で取り上げるが、実はこの期間にフィリピンでは付加価値税を導入するなど、内国消費課税のあり方を大きく変えている。しかし、それは税収増をもたらすような効果を上げていなかったことが分かる。

租税規模は1997年以降、減少している。内訳を見ても、所得課税、内国消費課税、輸出入税すべてにおいて低迷している。1997～2004年の減少分に対する寄与率を試算すると、内国消費課税が4割、輸出入税が3割、残りが所得課税という結果になった。アジア通貨・金融危機と重なる時期とはいえ、その後の景気回復にも関わらず租税収入規模の低迷が続いた。ラモス政権下の1997年に包括的税制改革を中心としたその他さまざまな修正が行われたが、その結果は芳しくなかった⁽⁹⁾。前項で触れた途上国全般の状況と照らし合わせれば、関税の減収は避けられなかったとしても、それを内国消費課税の増加で補えなかったことが全体の税収減に影響した。

その後、2005年頃から租税収入は上向きに転じている。これは2004年の財政危機宣言後、アロヨ政権が再び税制を見直したことによる。2004年に酒・タバコ税、2005年には付加価値税を改正しており、その効果が少しずつ出ているようである。

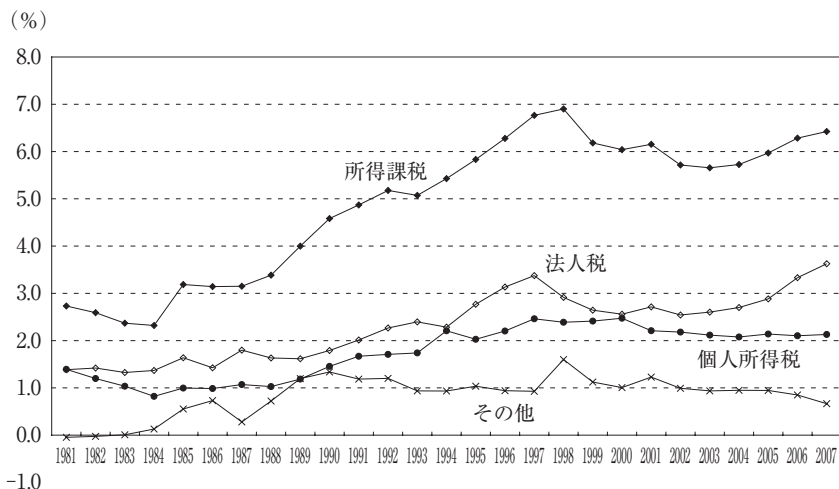
なお、租税を取り巻く政治経済環境に関し、指摘しておくべき点がある。それは1986年2月の政変を境にフィリピンが再び民主化し、翌年の1987年7月28日に議会が開会したことだ。租税政策は最終的に議会で決定されるため、民主化はそれまでの租税の政策決定過程を変え、その結果としての政策そのものにも少なからず影響を与えている。

第3節 所得課税

1. 法人税

まず初めに、1980年代以降のフィリピンの所得課税の推移を見てみよう。所得課税は法人税と個人所得税からなるが、図3では利子所得に対する課税などの一部の資産性所得を「その他」に分類してある。フィリピンの所得課税は常に法人税主体である。これは個人所得税の割合が大きい先進国と異なり、途上国一般に見られる傾向である。また、法人税収入の増減がほぼそのまま所得課税全体の増減になっていることが分かる。こうした動きの背景には景気もさることながら、租税政策も大きく影響している。そこで以下では、初めに法人税の一般的なあり方について簡単に述べ、次にフィリピンの政策の変遷をたどる。

図3 所得課税の内訳 (対名目 GDP 比)



(出所) IMF-GFS, National Tax Research Center 資料などより筆者作成。

既に述べたように、法人税は各国で最高税率の引き下げが進んでいる。加えて途上国の場合、競争力を維持しつつ国内外の投資活動を活性化させるため、さまざまな税制優遇措置を設ける場合が多い。なお、法人税率については産業別もしくは売上高別に異なる税率を設定する多段階制を採用する場合もあるが、企業の税負担軽減を目的とした虚偽申請を防ぐためにも税率を一つに簡素化することが望ましい (Daniel et al. [2006])。ただ途上国では、所得を正確に把握できない中小零細企業やインフォーマル・セクターの存在が徴収を困難にしている。この場合、総資産に対するみなし課税を適用することも一案である。さらに公平性と政府の収入確保という側面から、損益に関わらず全法人に最低法人税を課すこともある (Daniel et al. [2006])。

ここでフィリピンに目を転じると、法人税率は表1のようになっている。1939年の開始時は8%で、その後順次引き上げ、1968年には最高税率が35%

表1 フィリピンの所得課税の税率

| 改正年 | 個人所得税 | | 法人税 |
|------|---------------|------------------------------|---------------------------------|
| | 給与所得 | 事業所得 | |
| 1939 | 1%-45% | | 8% |
| 1946 | 3%-60% | | 12% |
| 1950 | 5%-60% (22段階) | | 16% |
| 1951 | | | 20%/28% |
| 1959 | 3%-60% (23段階) | | 22%/30% |
| 1968 | 3%-70% (37段階) | | 25%/35% |
| 1982 | 0%-35% (10段階) | 5%-60% (5段階) | |
| 1986 | 0%-35% (10段階) | | 35% (一律) |
| 1992 | 0%-35% (10段階) | 3%-30% (5段階) 控除は直接経費のみに限定 | |
| 1998 | 5%-32% (7段階) | | 1998年に34%, 1999年に33%, 2000年に32% |
| 2005 | | | 2005年11月~2008年は35%, 2009年に30%へ |

(出所) National Tax Research Center 資料, Nolledo [1993] などをもとに筆者作成。

(注) 改正年は執行年を指す。給与所得に関しては1982年から人的控除のみを認めている。なお1998年からは健康・医療保険料も控除可能になっている。人的控除額の引き上げは把握できる範囲で1950, 1959, 1981, 1986, 1992, 1998, 2008の各年に行っている。

となった。また1951年には、課税所得の階級区分を所得額に応じた2段階制にしている。なお、この時代の法人税率の引き上げはフィリピンだけが例外ではない。先進国でも高額所得者に重く課税し、所得課税を基幹税とする考え方が一般的であった（神野 [2002]）¹⁰⁾。

法人税の転機はまず、1986年の改革とともに訪れた。それまで2段階制だったものを35%に一本化し、簡素化した。2段階制の場合、所得額が境界線付近にあると低く虚偽申請する誘因が働き、十分な効果を上げられないことが指摘されていた（Sicat [1994]）。他方、この時期は海外からの直接投資流入を目的に、輸出企業や一部の優先産業などに対してさまざまな優遇税制を整備した¹¹⁾。投資先としてのフィリピンの競争力強化をにらんでのことである。

次の転機は1997年の包括的税制改革である。法人税率を1998年から2000年にかけて1%ずつ引き下げていき、最終的に32%にすることになった。当時、フィリピンは既に周辺諸国と比べて法人税率が高く、競争力の低下が指摘されていた¹²⁾。また、同改革では新たに2つの制度が採用された。繰越欠損金と最低法人税である。繰越欠損金は鉱業などの一部の産業にのみ採用されていたが、それを全産業に拡大し、制度面において他国とも足並みをそろえることになった。その一方で、最低法人税は、損失を計上した企業にも法人税を納めることを義務づけた¹³⁾。このようにフィリピンの法人税は、途上国全般と同じく税負担の軽減化という方向に進んできたが、そうしたなかでも最低法人税の導入のように、徴税を確実に実行しようとする姿勢も垣間見える。

しかし、1990年代後半以降の実際の法人税収は停滞しており（図3）、増収の兆しが見られるのは2005年以降である。ただしこれは、財政危機宣言後の2005年に法人税率をそれまでの32%から35%に引き上げた結果である¹⁴⁾。同措置は2008年までの期限付きであり、2009年には税率は再び30%に引き下げられるが、税収確保を優先するため国の競争力維持を一時的に犠牲にしたことになる。

なお、税収を優先するか、それとも資本投下先としての競争力を優先する

かは、フィリピンにとって常に大きな課題になっている。近年、優遇税制のあり方を見直す議論が顕著になっているのもその例である。また、課税ベースの範囲（もしくは控除項目の限定）に関する議論も常に浮上している。税收確保を優先して優遇税制の合理化や課税ベースの拡大を望む政府と、それに強く抵抗する企業との間の綱引きが続いている。

2. 個人所得税

次に個人所得税だが、ここでも個人所得税の一般的なあり方を述べた上で、フィリピンの政策変遷をたどる。

個人所得税も法人税と同様に、税負担が軽減される傾向にある。最高税率については、法人税と同水準にすることが望ましいとされている。なぜなら、個人所得税の方が高いと、税負担から逃れるために事業を法人化して税負担を少しでも軽減しようとする誘因が働くからである (Daniel et al. [2006])。なお、最高税率の引き下げや税率構造の簡素化が進むと、最も懸念されるのは公平性である。公平性には垂直的公平性と水平的公平性の2つがある⁽¹⁵⁾。例えば、所得税の累進制度や、食料品などの必需品を消費課税の対象から除外することは、垂直的公平性を満たしていることになる。また、経済格差の大きい途上国の場合、低所得層を課税対象から除外するために課税最低限を高めを設定することも、垂直的公平性の面から支持される。ただし近年では、税負担の軽減化によって所得課税の累進性が弱まり、租税が持つ垂直的公平性もしくは所得再分配の機能が低下している。それらに関しては租税にその機能を求めるよりも、財政支出面に対処した方が有効だという主張も出てきている (World Bank [1988], Bahl and Bird [2008])。

水平的公平性は、同じ所得水準ならば税負担も同じであることが望ましいという考え方である。ただし途上国の場合には、どこまで正しく所得を把握できるかが常に課題となる。特にインフォーマル・セクターでは、それが困難である。また、たとえ所得を正しく把握できたとしても、実際の課税が困

難な場合もある。概して「プロフェッショナル」⁶⁶⁾と称される人々は職能集団を形成して政治力があるため、税制改革における抵抗勢力となる。このように、所得課税における水平的公平性には困難がつきまとう。そこで注目されるのが消費課税である。所得の種類に関わらず、同等の消費水準の人には同等の負担を求めるという考え方がその根底にあり、消費課税の強化を主張する根拠の1つにもなっている。

次に、フィリピンの政策をたどってみる。個人所得税は主に給与所得、事業所得、それに資産性所得などから徴収されるが、そのうち給与所得と事業所得の税率について表1に記した。1939年の導入時に45%だった最高税率は1968年には70%になり、また、課税所得の階級区分も一時期37段階にまで増加している。1960年代前半に財政収入の増加を目指した当時の政府は、その方法として低所得層を圧迫する間接税の増税ではなく、経済成長の利益を得ているものが税負担すべきとしており、所得税の垂直的公平性を強く意識していた(林編 [1965])。

1970年代のマルコス政権も財政資金を必要としていたが、同政権は税率構造を変えるなどの大幅な改革は行っていない⁶⁷⁾。引き続き垂直的公平性を重視し、租税の累進性の維持に努めている。ただし図2を見ても分かるように、この時代の税収増は間接税によってもたらされている。次節で再び触れることになるが、マルコス政権は垂直的公平性と税収の増加を間接税によって達成しようとしたのである。

個人所得税のあり方は、1980年代を境に大きく変わる。最高税率の引き下げや税率構造の簡素化が進められ、累進性が弱まっていく。再び給与所得の税率(表1)に注目すると、1970年代に70%だった最高税率は現在では32%に、また、階級区分も当時の37段階から現在の7段階に大きく減少した。そしてこの間、人的控除額も随時引き上げられた。これら税制改革の目的は、低所得者に税負担をかけず、垂直的公平性を維持することにある。なお、筆者は1981年から2008年の個人所得税の累進度を計測してみたが、税制改革のたびに累進度が低下していることを確認できた⁶⁸⁾。

以上のように、垂直的公平性の観点から議論すると、フィリピンにおける1980年代以降の税負担の軽減化という流れは、いかなる所得水準の人々にも基本的に受け入れられた。ところが、時を同じくして今度は水平的公平の議論が浮上するようになった。つまり、担税力のある所得層の間で、誰がどれだけ税負担をするのが妥当なのか、もしくは税収の確保が政府の課題となるなか、誰がもっと負担するべきかという議論である。より具体的には、個人所得のうち給与所得と事業所得への課税のあり方が論点になった。ただし、事業所得者には医師や弁護士などのプロフェッショナルもおり、上述したように政治力がある。その一方で、税収を確保したい政府は、高額収入を得ていると思われる事業所得者にはそれなりの税負担を期待する。そうしたなかで、以下に述べるように議論に決着がつかないまま現在に至っている。

フィリピンでは1981年まで、基本的に所得源泉によって分離しない総合課税方式をとっていた⁽¹⁹⁾。ところが、この方式では経費が過大控除される傾向にあり、結果的に税収増に繋がりにくい(Sicat [1994])。そのため、1982年に給与所得と事業所得を分離する分離課税方式が採用された。給与所得については主として人的控除のみを認めることとし、これに対応して税率を35%に引き下げた。他方、事業所得に対しては従来どおりその他の経費の控除を認め、最高税率を60%に設定した(表1)。

ただしその後、1986年の改革時に事業所得に対する税率を引き下げ、給与所得への課税と同率にしている⁽²⁰⁾。ちなみに当時のアキノ政権は、税収増加という目的と、給与所得者と事業所得者間の税負担の水平的公平という立場から、事業所得の控除項目の範囲を限定するところまで踏み込もうとしたようだが、税率の違いを是正するだけで終わってしまった(Diokno [2005])⁽²¹⁾。

ところが、1992年に再び分離課税が採用された。今度は、事業所得の控除項目を主として直接経費のみに限定し⁽²²⁾、そのぶん課税所得が増額するため、最高税率と税率構造を給与所得の場合よりも若干緩やかなものするという内容である。なお、この制度はアキノ政権末期に決定されたものであり、まさに上で触れた政権当初の意図が実現されたことになる。当時は再び景気後退

が財政状況の悪化をもたらし、世銀やIMFから税収の増加をかなり厳しく要求されていた²³。それに対して政府も増税手段に限られるなか、利害関係者の反対を押し切って実施したようである²⁴。ただしこの制度は1997年までで、同年の包括税制改革で再び元の課税方式に戻った。直接経費のみに限定されていた事業所得からの控除項目は1982年に導入した条件に拡大され、現在に至っている。

しかしながら、その後も事業所得課税のあり方については議論が続いている。再び控除項目の範囲を限定する計画がIMFや政府側から主張され、法案も何度か提出されては消えている。こうした主張の背景には、事業所得の9割以上、つまり大部分が控除される傾向にあるという財務省の試算²⁵があること、加えて個人所得税のうち給与所得からの貢献は85%なのに対し、事業所得からは13%と少ない上に、その割合が年々減少していることなどがある。税収増加を目指したい政府は水平的公平を根拠に、事業所得税の改革を主張しているのである。

なお、個人所得税に関し、1997年の税制改革では重要な変更があった。同年の改革で、海外出稼ぎ労働者などのフィリピン人非居住者が海外で得た所得は非課税とされた²⁶。その後、海外出稼ぎ労働者の増加が、国内に流入する送金額の増加ももたらしている²⁷。またその大半は消費されるため、国内経済に与える影響は非常に大きい。このような状況からも、税収増のためには消費課税の強化が避けられないと言えよう。

第4節 消費課税

1. 付加価値税

フィリピンの消費課税は、1986年を境にそのあり方を大きく変えている。最大の変化は、1988年に開始した付加価値税である。なお、現行の間接税に

は付加価値税、物品税、いくつかのサービス業に課す粗収益税²⁸⁾、関税などがあるが、本項では間接税の中心となっている付加価値税を、そして次項では物品税について取り上げる。

付加価値税は国内におけるほぼすべての財・サービスの販売や提供を課税対象としており、それらの消費に広く負担を求める税である。またその仕組みから、付加価値税は経済取引を歪めず、間接税のなかでもより効率的であるとされている。若干説明を加えると、付加価値税は財・サービスの生産、流通、販売などの全段階において課税される。ただし税の累進を排除するために、納税義務者である事業者は売上げに関わる税額から仕入れに関わる税額を控除（仕入税額控除）し、その差し引き税額を納付する²⁹⁾。つまり、取引高税のように取引毎に租税負担が累積していく「カスケード効果」が発生しない。さらに付加価値税は消費一般に広く公平に負担を求めるため、収入の安定化にも資するとされている（宮内編 [2006]）。

付加価値税を導入している国のなかには、政策的配慮から分野によって異なる税率（軽減税率）を設定している場合もある。だが、税務行政の立場からは税率を1つにし、さらにゼロ税率（免税）³⁰⁾や非課税取引³¹⁾を最小限にすることが望ましいとされている（Daniel et al. [2006]）。ただし、社会政策的な配慮が必要とされる食料品、教育、保健・医療サービスなどは非課税項目となり、消費課税になじまないとされる金融サービスなども非課税になる傾向がある。さらに、輸取出引もしくは国際輸送等の輸出に類似する取引を行う場合は、国際慣行に従いゼロ税率となる（宮内編 [2006]）。

(1) 1988年に導入

フィリピンが付加価値税の導入を決断した最大の目的は、市場の効率性や税務行政の簡素化を図ることにあつた（Diokno [2005]）。付加価値税を開始する前の1970年代は、それぞれの物品やサービス取引に対してさまざまな形で課税する個別間接税であった。当時マルコス政権下で進めていた輸入代替政策の一手段として、輸入品、奢侈品、国産品の間で差別化するなど、税体

系は複雑化していた。垂直的公平性を維持しつつ、開発に必要な財政資金を増やすため、特に奢侈品や輸入品がターゲットにされたとも指摘されている(Sicat [1994])。マルコス政権末期の1980年代になると税制改正はさらに頻繁に行われ、複雑化を極めた。加えてこうした間接税のあり方は資源配分を歪め、明らかに非効率でもあった。そこでマルコス政権崩壊後の1987年、アキノ政権は税率を一本化した付加価値税導入を決定した。

ここで1988年開始時の付加価値税のあり方を概観しておく。税率は一律10%であり、取引対象によって税率を低くする軽減税率はない。また例外を除き、国内における財（輸入品も含む）・サービス取引全般に課税される。ゼロ税率の対象は主として輸出取引だが、輸出事業者に対する役務も一部含まれている。

しかしながら、非課税取引、もしくは付加価値税に統合されずに従来の課税方式をそのまま維持する取引が多く残った(表2)。そのなかで、社会政策的配慮もしくは公平性の観点から非課税となったものには、食用の農水産品(単純加工されたものも含む)、農業生産に関わる肥料や農薬および飼料、医療や教育サービス、そして小規模事業者などがある。だがその一方で、非課税とする理由が定かではなく、政治的影響を推測させるような取引も含まれた。印刷・出版・雑誌書籍や、1万トン以上の大型船やその部品の輸入、法律事務所などの専門資格保有者によるサービス、芸人やプロスポーツ選手による芸能活動などである。さらには付加価値税に統合されず、従来の課税方式である粗収益税を維持するものには、電力・ガス・水道・放送などの公益事業、金融・保険サービス、輸送、宿泊・外食サービスなどが含まれた。

こうして新たに導入された付加価値税は、非課税取引の多さや、別方式での課税が併存するなど、非効率性と複雑性を残したままのスタートとなった。付加価値税のさらなる効率性と簡素化のためには、適用範囲を広げる課税ベースの拡大が次の課題となっていた。

表2 付加価値税1988年と2005年の比較

| | 1988年 (行政命令273) | 2005年 (共和国法9337) |
|------------------------------|--|--|
| 標準税率 | 10% | 12% |
| 非課税 | 非食用かつ未加工（単純加工も含む）の農林水産品 | → 課税対象に |
| | 食用かつ未加工（単純加工も含む）の農水産品 | 非課税のまま（ただし単純加工の定義を拡大） |
| | 肥料，農薬，飼料，他に種子や種苗など | → 農薬のみ課税対象に（その他は非課税のまま） |
| | 石油製品とその原料（物品税が適用されていないもの） | → 課税対象に |
| | 印刷，出版，新聞・雑誌書籍など | 非課税のまま |
| | 1万トン以上の大型船とその部品の輸入 | 非課税取引が次のように拡大。「大型船ならびに航空機（エンジンや部品を含む）の販売，輸入，賃貸」（追加）国際輸送事業者による燃料，財，補給品などの輸入 |
| | 精米，精糖，製粉事業 | 非課税のまま |
| | 医療サービス | → 課税対象に ただし専門資格保有者（＝国家医師など）以外による医療サービスは非課税のまま |
| | 教育サービス | 非課税のまま |
| | 専門資格保有者によるサービス（法律サービスなど） | → 課税対象に |
| | 不動産賃貸・販売 | 住宅賃貸（上限額あり） 住宅用（上限額あり）ならびに低所得層住宅向けの不動産販売など |
| | 宿泊・外食事業，証券ディーラー，輸送，電力，ガス，水道，電話・電信，放送，海外通信，金融，保険，娯楽事業，公開株の取引，償金など，別途消費税が設定されているサービス | → 一部課税対象に 非課税は国内旅客輸送（一部陸路），国際輸送，ガス・水道，放送（小規模局によるもの），海外通信，金融，生命保険，娯楽事業，公開株の取引，償金など |
| | 芸能人やプロスポーツ選手による芸能活動 | → 課税対象に |
| | 小規模事業者 | 非課税のまま |
| その他，特別法や国際条約などで非課税が認められているもの | その他，特別法や国際条約などで非課税が認められているもの | |
| ゼロ税率 | 財やサービスの輸出取引もしくは輸出取引をしている事業者に対する加工，製造，再梱包，その他の役務の提供 | ゼロ税率のまま |
| | | 輸出が7割超の企業の下請会社による加工，製造などの役務の提供 |
| | | 国際輸送 |
| | | 国際輸送事業者に対する役務（不動産賃貸も含む） |
| | | 再生可能なエネルギーによって発電された電力および燃料の取引 |

（出所） National Tax Research Center [2006], Nollo and Nollo [1988] などをもとに筆者作成。

（注） 2005年の付加価値税率12%は2006年2月より実施。

(2) 一貫性のない課税ベース

付加価値税は1988年の開始後、改正を5回行っている³²。いずれの改正も最大の焦点は課税ベースの変更にあるが、他にも納付税額の計算方法や手続きの修正などが行われている。ここで、開始当時と現時点での課税ベースがどの程度変わったか確認するため、1988年と2005年の非課税対象になっている取引を比較してみる(表2)。結論としては、課税ベースは拡大したと言えるだろう。なかには非課税のまま据え置かれていたり、定義が拡大されて非課税取引が追加されていたりもするが、1988年開始当初に非課税だったものが課税対象へと転換された分野が増えた。例えば、非食用の農林水産品、石油製品、専門資格保有者(法律家や医師など)によるサービス、芸能人やプロスポーツ選手による芸能活動などである。他に電力・電信・電話・輸送(一部を除く)などの公益事業、宿泊・外食サービスなども付加価値税に転換された。このように2時点を比較すれば、付加価値税のあり方としては改善したが、この間、次に紹介するように課税ベースをめぐる議論は揺れ、政策の一貫性のなさを露呈した³³。

付加価値税開始後の最初の大きな改正は1994年である(施行は1996年)。同改正法は課税ベースの拡大が模索される一方で、ゼロ税率や非課税取引が追加されるなど、議会審議の過程でさまざまな議論がありつつも、全体的には改善すると評価される内容であった。ちなみに、非課税に追加されたもののなかには特定品目(コブラ、綿花、5千万トン以上の大型船の輸入など)が含まれており、何らかの特別な配慮も垣間見える。また、従来の課税方式から付加価値税への転換が決まった分野に、宿泊・飲食サービス、金融、保険(生命保険を除く)、一部のフランチャイズ事業や輸送事業などがあつた。ところが、同改正法は成立後まもなく反対議員らから提訴され、最高裁で差し止め命令仮処分が出されるなど、混乱を極めた³⁴。さらに、同改正法の施行前後の1995~1997年の間に修正を重ねる法改正が続き、新たに課税対象になったものが再び非課税になったり、もしくは適用延期になったりと、一時は内容がほとんど後退した。表3はその変遷をまとめたものである。

表3 付加価値税の課税対象の変遷

| 1994年改正 (1996年施行) (共和国法7716) | 1996～2004年の改正 (カッコ内は改正年) | 2005年改正 (共和国法9337) |
|---------------------------------|--|-----------------------------|
| 〔新たに付加価値税を適用〕 | | |
| 農薬 | | |
| 輸入肉、輸入サトウキビなど | 再び非課税に (1996) | |
| 不動産販売・賃貸 | 住宅用は非課税に (上限金額あり) (1996) | |
| 印刷、出版、新聞・雑誌書籍 | 再び非課税に (1995) | |
| 輸出加工区庁の登録企業と Phividec 工業団地の輸出企業 | Phividec 工業団地の輸出企業は再び非課税に (1996) | → 課税対象に |
| 協同組合 (電力を除く) | 農協や信用組合を電力組合とともに再び非課税に (1996) | → 農協以外は基本的に課税対象に |
| 石炭鉱山事業者 | 再び非課税に (1996) | → 課税対象に |
| 石油探査事業者 | | |
| パテントや商標などの知的財産権 | | |
| 倉庫サービス | | |
| 〔他の課税方式からの転換〕 | | |
| 宿泊・外食サービス | | |
| 証券ディーラー | | |
| 保険 (生命保険を除く) | | |
| 電話・電信、放送 (フランチャイズ事業) | 放送事業 (小規模のみ) をフランチャイズ税に戻す (1996) | |
| 国内旅客輸送 (一部陸路のみ) | 国内旅客輸送すべてを一般輸送税に戻す (1996) | → 国内旅客輸送 (空路・海路のみ) は付加価値税適用 |
| 国内貨物輸送 | | |
| 〔1998年から適用〕 | | |
| 国際輸送事業 | 総収入税に戻す (1996) | → 国際輸送はゼロ税率に |
| 芸能人やプロスポーツ選手らによる芸能活動 | 3度適用を延期し、2003年から適用に。 | |
| 金融サービス | 3度適用を延期し、2003年から適用に。ただし2004年に再度非課税にし、総収入税に戻す。 | |
| 専門資格保有者によるサービス | 3度適用を延期し、2003年から適用に。ただし2004年に医師や法律家によるサービスにつき再度非課税に。 | → 専門資格保有者によるサービスはすべて課税対象に |

(出所) National Tax Research Center 資料, Nolloed [1993], de Leon and de Leon, Jr. [2003], その他, 内国歳入改正法 (当該年) などをもとに筆者作成。

(注) 本表では主な改正項目を取り上げている。

1996年改正は共和国法8241, その他の改正は共和国法8424 (1997年), 共和国法8761 (2000年), 共和国法9010 (2001年), 共和国法9238 (2004年) などで行われている。

1994年改正で新たに課税対象とされながら間もなく非課税に戻されたのは、輸入肉や輸入サトウキビ、それに印刷・出版・新聞・書籍雑誌などであり、そのまま現在に至っている。

一方、課税のあり方が定まらず転々としたのが輸送事業である。国内旅客輸送のうち一部の車両輸送は、1994年に課税対象となった直後に非課税に戻された。これで国内旅客輸送は一時すべて粗収益税に戻っていたが、その後の2005年改正でようやく海路と空路のみ付加価値税対象となった。また、国際輸送については1998年に付加価値税が適用されるはずだったが、実施前に非課税が決定され、やはり従来の粗収益税に戻された。さらに2005年にはゼロ税率に移された。

協同組合も非課税と課税の間を揺れ動いており、最初は非課税だったものの1994年改正で電力を除いて課税対象になり、1996年改正で再びすべて非課税となり、2005年改正で今度は原則として協同組合開発庁に登録している農協以外は課税対象となった⁹³。

1994年改正で付加価値税適用が決まっていながら、延期を重ねたのが芸能人やプロスポーツ選手による芸能活動、金融、専門資格保有者によるサービス（法律や医療など）である。これらは1998年から適用される予定であったが、3度もの延期の結果、2003年からとなっていた。だがその後、金融は2004年改正で再度非課税となり、従来の粗収益税に戻って現在に至っている。専門資格保有者によるサービスについても2004年改正で法律サービスと医療サービスのみが非課税となったが、翌2005年の改正ですべて課税対象になった。ただし医療については、国家資格医師の医療サービスは課税対象に、そうでない場合は非課税となっている。

以上のように、2005年改正で付加価値税の内容は改善されたが、そこに至るまでの過程において度重なる法改正により非課税と課税の間を行き来する例もあれば、適用延期が続いた例なども見られた。また、1つの分野のなかでも付加価値税が適用される場合とそうでない場合が残されている例もある。何らかの政策的な理由があって変更されているとはいえ、政策が一貫してい

ないことには変わりはなく、納税する側である事業者および徴税する側の税務当局にとっても混乱の原因となっている。

2. 物品税

フィリピンにおいて、物品税は間接税のなかで付加価値税の次に大きな割合を占めている。現行法では酒、タバコ、一部の石油製品、鉱物、その他（宝石などの奢侈品）などに課せられている。

物品税は原則として、国内生産品と輸入品との区別なく課すことが求められる。物価上昇に対応した収入を確保するため、また、税務上の観点からも従価税のほうが望ましいとされている。しかし現実には、従量税が実際に適用されているケースも多く見られる。その場合は物価上昇に対応するよう、定期的に見直すことが必要となる（Daniel et al. [2006]）。

フィリピンにおける物品税の歴史は長く、過去30年間を振り返ってみると、従価税と従量税の間で制度が揺れ動いてきたと言える。例えば、代表的な物品税であるタバコ税と酒税について1980年代にまでさかのぼってみると、次のように変遷している。

<酒税（ビールの場合）>

- ・ 従量税（～1984年10月）
- ・ 従量税と従価税の組み合わせ（1984年10月～1986年6月）
- ・ 従価税（1986年7月～1996年12月）
- ・ 従量税（1997年1月～現在）

<タバコ税>

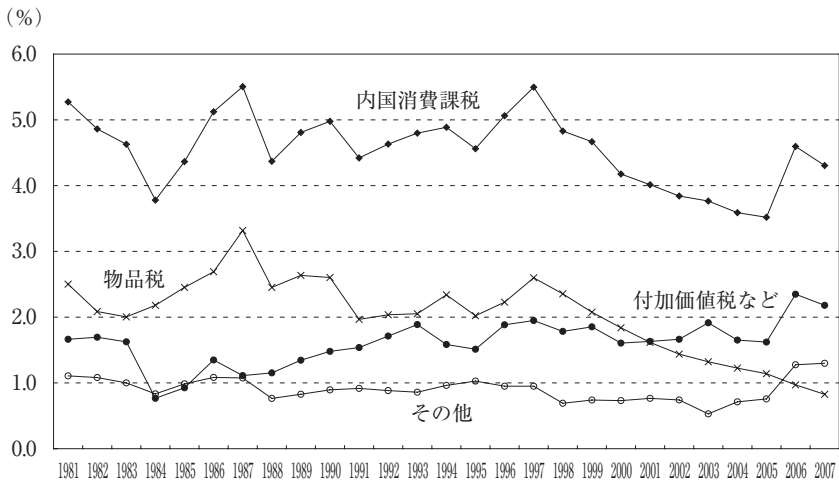
- ・ 従量税（～1984年8月）
- ・ 従量税と従価税の組み合わせ（1984年9月～1986年6月）
- ・ 従価税（1986年7月～1996年12月）

・ 従量税（1997年1月～現在）

両者の共通点は基本的に従量税主体だが、1980年代半ばに従価税に転換し、1990年代半ばに再び従量税に戻っていることが分かる。石油製品に関しても同様で、1987年6月から1990年中頃までは一時従価税を適用していた。

実際の物品税収入は1990年代半ば以降、低下の一途をたどっている（図4）。その背景には既に述べた制度変更、つまり1990年代半ばに主要な物品を従量税に戻したことが指摘されている（Diokno [2005]）。たとえ従量税でも、物価上昇に連動して引き上げるよう定期的に見直せば問題はないが、これら酒、タバコ、石油製品はすべて寡占産業である。当然、税制改正の際には企業からのさまざまな政治的働きかけがある。また、物価連動メカニズムを改正法に盛り込んでいながら、施行段階、つまり実施規則・細則を策定、発効する際においてもなお企業の強い抵抗が続く場合も観察されており⁹⁶⁾、期待され

図4 内国消費課税の内訳（対名目GDP比）



(出所) IMF-GFS, National Tax Research Center 資料をもとに筆者作成。

(注) 付加価値税は1988年から開始。それ以前の統計は品目もしくは業種ごとに設定された個別消費税など。

るほどの税収効果はない。

ここで注目したい点に、上の物品税において1986年の以降の一定期間の間、従価税に転換していることがある。この変更は議会で制定されたものではなく、付加価値税と同様に行政府が発布する行政命令によって行われた。ちょうどこの時期は政変直後で議会在開会されていなかったため、当時のアキノ政権の閣僚らが利害関係者から独立した状態で税制改革を進められたのである。その後、物品税の見直しを提唱した次のラモス政権下で再び従量税に戻っている。また、2004年に改正した酒・タバコ税は2011年度までの制度を明記するもので、近い将来、改正が必要である。議会という民主的な手続きを経て税制を決めることの善し悪しがここに現れていると言えよう。

おわりに

1980年代から経済のグローバル化が進み、先進国を中心に所得課税から消費課税へのシフトが進むようになると、それが途上国にも影響するようになっている。資本移動の自由化は、法人税や個人所得税の税負担の軽減化を進め、貿易自由化が関税の引き下げをもたらしている。租税収入の安定確保に務めたい途上国にとっては、もはや消費課税へのシフトが避けられない状況にあると言えよう。特に、政府の主要財源となり得るエネルギー資源や鉱物資源等に恵まれていない国にとってはなおさらである。

本章の冒頭で述べたように、フィリピンにおける財政問題はその財源となる租税収入の問題である。1986年以降、公平性、効率性、簡素性を基本原則に租税政策を進めてきたが、租税収入は必ずしも安定していない。問題は所得課税から消費課税へのシフトが順調に進んでいないことにあると考えられる。所得課税については、グローバル化の影響や低所得層への配慮から、全体的に税負担を軽減するような政策が採用されている。また、事業所得に対する租税のあり方や、近年増加している海外出稼ぎ労働者からの送金などは、

租税の水平的公平性の議論を喚起している。こうした状況からも、フィリピンでは消費課税の強化が避けられないと言えるだろう。ところが1988年から導入している付加価値税は、開始当初から適用されない分野も多く、その後も課税ベースの拡大は一進一退を続けるなど、改革の歩みは決して速くない。その後2005年の改正で内容に改善が見られたが、今度は税収確保を優先するあまり、国の競争力や効率性を犠牲にするような内容も一部含まれた。

税制改革はさまざまな意味において困難を伴う。税収の安定確保のために、今後フィリピンはどのような方向に進めばよいだろうか。第1に、消費課税へのシフトが避けられない以上、付加価値税のさらなる強化が必要であろう。つまり、課税ベースの拡大である。消費課税になじまないものや、最低限の社会政策的配慮を必要とするもの以外は、原則として付加価値税に一本化したほうがより簡素でもある。第2に、やや抽象的になるが、長期的視点で租税のあり方を議論することが望ましい。その際、単に租税だけではなくフィリピン経済全体に加えて世界を広く視野に入れるべきである⁶⁷⁾。税改正は議会の審議過程を経るため、政治的駆け引きも発生し、税収の安定確保を最優先すると短期的視点に左右される傾向がある。それでも、産業界を参加させて継続的に議論することが重要ではないかと思われる。第3に、本章ではほとんど言及しなかったが、税務当局の能力の改善が必要である。フィリピンの租税問題の根源は、税務当局の能力の問題にあるといっても過言ではない。加えて、租税に関する詳細な統計の整備や充実も、現状を正確に把握しかつ今後の政策を議論する上で必須である。以上のように、実務面での改善と政策面での強化を長期的視点でバランス良く進めていくことが、今後の課題であると言えるだろう。

[注] _____

- (1) 税制改革を進めるには非常に時間がかかる。またその政治的、社会的コストを考えると国債を発行して借り入れたほうが早いと、最終的に借入に依存することを選択してしまうこともあるという（元予算行政管理長官へのインタビューより、2007年11月）。

- (2) ADB *Key Indicators 2008* より。政府支出はいずれも2007年。租税収入も同様だが、タイは2003年、ベトナムは2006年の統計。
- (3) 2002年の中央政府赤字は対名目 GDP 比で5.3%である。
- (4) 当時は為替が下落傾向にあり、特に対外債務の為替リスクが指摘されていた。加えて電力を初めとするインフラ案件に対するさまざまな政府保証が隠れた債務（偶発債務）として注目を浴び、懸念材料にもなっていた。
- (5) 補助金（正式には Internal Revenue Allotment, 内国歳入割当）の予定総額は、当該年から遡って3年前の内国歳入税収入の40%である。
- (6) フィリピンの中央・地方財政関係については Manasan [2007] などに詳しい。なお、当関係についてはこれ以上検討せず、別の機会に論じることとしたい。
- (7) 最初に議論しているのは H. H. Hinrichs や R. A. Musgrave である。
- (8) 英語では“efficiency”。なお日本では「中立性」という用語を使うことが多い。用語は違うが、経済活動に歪みを与えないという意味は同じである。以下、本章では「効率性」を使用する。
- (9) 1992～1998年に成立した38の税制改革法のうち、10は税収増加をもたらすもの、28は税優遇や非課税に追加するなど税収減をもたらすものであった (Diokno [2005])。
- (10) それでも当時のフィリピンの法人税率は、アジア諸国のなかでも低い方であった (木村編 [1979], Yoingco and Trinidad [1968])。
- (11) 1987年包括投資法（行政命令226号）。
- (12) 例えば、1997年時点でタイ、マレーシア、インドネシアはいずれも30%である (KPMG [2006])。
- (13) 粗利に対して2%を課す。営業開始後4年目から適用。課税所得がゼロもしくは負の場合、最低法人税が正規の法人税を超過する場合にのみ納税するとし、超過分は3年間繰り越すことができる。その場合、次期の法人税分から控除する (NTRC [2006])。なお、この最低法人税の効果については、その実効性を疑問視する見方も多い。
- (14) 法人税率の一時引き上げは付加価値税法の改正（共和国法9337号）のなかで行われた。
- (15) もう1つ、世代間公平性の議論もあるがここでは取り上げない。
- (16) 例えば、医師や弁護士など専門資格を保有する人々や、専門的スキルを持つ人々などを指す。
- (17) ただし、控除費目については頻繁に修正している。
- (18) 累進度の指標にはいくつかあるが、筆者は平均税率累進度 (average tax progression) を計測した。所得が1ペソ増加したとき、平均実効税率がどれだけ上がるかを示す指標である。その結果、フィリピンの個人所得税は全体

的に累進性があるものの、その程度は税制改革の度に低下していた。なお、紙幅の都合により図は割愛する。

- (19) ただし、利子所得などの資産性所得の一部は既に源泉分離課税であった (NTRC [1982])。
- (20) ただし、給与所得からは主に人的控除のみ認める制度を維持した。
- (21) なお、これらの他に1986年の税制改革では、利子所得やロイヤリティ収入などの資産性所得に課せられる税率を一部引き上げ、20%に統一した。これが1980年代半ば以降の所得税の増加に寄与したことも指摘されている (Manasan [1994])
- (22) フィリピンでは SNITS (simplified net income tax system) と呼ばれている。
- (23) 対フィリピン援助国会合で新プログラム策定の際の条件にもなっていた。
- (24) 同時期 (1991年)、増税のための一時的な措置として、関税の一律引き上げなども実施している。なお、事業所得の控除項目を限定した効果については、懐疑的な見方もある (Diokno [2005])。
- (25) Business World 誌 (2008年5月1日付) より。
- (26) それまでは低い税率であったが課税していた。
- (27) 例えば、2008年には150億ドルを超え、国民総生産 (GNP) の1割弱を占める。
- (28) フィリピン租税法ではパーセンテージ税 (Percentage Tax) として分類されている。
- (29) 仕入税控除額が売上げにかかる税額を上回る場合には、控除不足額の還付が行われる。
- (30) ゼロ税率 (免税) は売上げに課税されず、その売上げに対応する仕入税額の控除が認められるケースである。つまり、当該事業者にとって消費税の負担がまったくかからないことになる。こうした性質上、ゼロ税率の対象とされるのは輸出入取引もしくは国際輸送等の輸出に類似する取引を行う事業者などである。
- (31) 他方、非課税取引はゼロ税率の場合と同じように売上げには課税されないが、その売上げに対応する仕入税額は控除されない。つまり、当該事業者は仕入にかかった付加価値税を納付することになる。
- (32) 改革は1994年、1996年、1997年、2004年、2005年に行われている。
- (33) なお、2005年改正は税率をそれまでの10%から12%に引き上げたため、付加価値税全体では増収となる内容である。ただし、2005年改正で新たに付加価値税が適用となった石油製品、電力、一部の医療サービスなどについては、社会政策的観点から疑問も出ている (de Dios et al. [2005])。
- (34) Eaton [2002] が付加価値税をめぐる政治過程を詳しく論じている。
- (35) さらに、協同組合開発庁に登録している非電力、非信組、非農協で小規模

なものも非課税となっている。

- (36) 近年では、施行されないこともあるという (Diokno [2005])。
- (37) 直接投資を対象にした租税優遇措置の見直し (合理化) が盛んに議論になっているが、これも周辺諸国の条件を考慮する必要があるだろう。投資の阻害要因には高い電気料金や汚職問題、治安、政策決定や施行の遅さなどが指摘されており、こうした問題が改善されないことには負の効果をもたらす可能性が考えられる。

〔参考文献〕

<日本語文献>

- 青木昌彦・鶴光太郎編 [2004] 『日本の財政改革』 RIETI 経済政策分析シリーズ10 東洋経済新報社。
- 石弘光 [1977] 「租税構造と経済発展——租税構造発展の『一般化』をめぐる——」 (『経済学研究』 [一橋大学経済学年報] 20 149-188ページ)。
- 川中豪編 [2005] 『ポスト・エドサ期のフィリピン』 アジア経済研究所。
- 木村元一編 [1970] 『アジア開発のメカニズム 財政・金融編』 アジア経済研究所。
- KPMG [2006] 「世界の法人税率動向分析 (1993-2006)」 日本語要約版 (http://www.kpmg.or.jp/resources/research/r_tax200611_1.pdf 2009年8月4日アクセス)。
- 神野直彦 [2002] 『財政学』 (改訂版) 有斐閣。
- 鈴木有理佳 [2008] 「収入面から見る途上国の財政」 (柏原千英編 「開発途上国と財政問題」 調査研究報告書 アジア経済研究所 8-28ページ)。
- 林大造編 [1965] 『アジア諸国の租税制度 フィリピン』 アジア経済研究所・東京大学出版会。
- 宮内豊編 [2006] 『図説 日本の税制』 財経詳報社。

<英語文献>

- Ahmad, Ehtisham, and Nicholas Stern [1989] “Taxation for Developing Countries,” (Chapter 20) in H. Chenery and T. N. Srinivasan eds., *Handbook of Development Economics*, Volume II, Amsterdam: Elsevier Science Publishers B. V.
- Asian Development Bank [2008] *Key Indicators 2008*, Manila: Asian Development Bank.
- Bahl, Roy W., and Richard Bird [2008] “Tax Policy in Developing Countries: Looking Back – and Forward,” *National Tax Journal*, 61(2), June, pp. 279-301.
- Burgess, Robin, and Nicholas Stern [1993] “Taxation and Development,” *Journal of*

- Economic Literature*, 31(2), June, pp. 762–830.
- Daniel, James et al. [2006] *Fiscal Adjustment for Stability and Growth*, IMF Pamphlet Series No. 55, Washington, D. C.: International Monetary Fund (IMF).
- de Dios, Emmanuel et al. [2005] “The Economy on a Cusp: The Proposed VAT Amendments and Their Larger Significance,” Discussion Paper No. 0505, Quezon City: School of Economics, University of the Philippines.
- de Leon, Hector S., and Hector M. de Leon, Jr. [2003] *The National Internal Revenue Code (Annotated)*, Vol. 1 & 2, Manila: Rex Book Store.
- Department of Budget and Management (DBM) [2002] *Fiscal Statistics Handbook 1981–2000*, Manila: DBM.
- [2005] *Fiscal Statistics Handbook 1984–2003*, Manila: DBM.
- Diokno, Benjamin E. [2005] “Reforming the Philippine Tax System: Lessons from Two Tax Reform Programs,” revised paper presented at the International Conference on Business, Economics and Information Technology, March 7–8, 2005, Makati City: Philippines.
- [2008] “The Philippines: Fiscal Behavior in Recent History,” Discussion Paper No. 0804, Quezon City: School of Economics, University of the Philippines.
- Eaton, Kent [2002] *Politicians and Economic Reform in New Democracies: Argentina and the Philippines in the 1990s*, University Park, Pa.: Pennsylvania State University Press.
- Gonzales, Epifanio G., and Celestina M. Robledo-Gonzales [1977] *National Internal Revenue Code of 1977*, Manila: Rex Book Store.
- IMF [2005] [2007 (September)] *Government Finance Statistics* (CD-ROM), Washington, D. C.: IMF.
- Keen, Michael, and Alejandro Simone [2004] “Tax Policy in Developing Countries: Some Lessons from the 1990s and Some Challenges Ahead,” in Sanjeev Gupta, Benedict Clements, and Gabriela Inchauste eds., *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, Washington, D. C.: IMF, pp. 302–352.
- Manasan, Rosario G. [1994] *Breaking away from the Fiscal Bind: Reforming the Fiscal System*, Manila: Philippine Institute of Development Studies.
- [2007] “Decentralization and the Financing of Regional Development,” in Arsenio Balisacan and Hal Hill eds., *The Dynamics of Regional Development: The Philippines in East Asia*, Manila: Ateneo de Manila University Press.
- National Statistical Coordination Board (NSCB) [2008] *2008 Philippine Statistical Yearbook*, Manila: NSCB.
- [various issues] *Philippine Statistical Yearbook*, Manila: NSCB.
- National Tax Research Center (NTRC) [1977] *A Short Guide to Philippine Taxes*,

- Manila: NTRC, National Economic and Development Authority.
- [1982] *A Short Guide to Philippine Taxes*, Manila: NTRC, National Economic and Development Authority.
- [2006] *Short Guide to Philippine Taxes*, Manila: NTRC, Department of Finance.
- Nolledo, Jose N. [1993] *The National Internal Revenue Code of the Philippines*, Manila: National Book Store, Inc.
- Nolledo, Jose N., and Mercedia Santiago Nolledo [1988] *The National Internal Revenue Code of the Philippines (Annotated)*, Manila: National Book Store.
- Sicat, Gerardo P. [1994] “Tax Reform in the Philippines,” in Richard A. Musgrave, Ching-huei Chang and John Riew eds., *Taxation and Economic Development among Pacific Asian Countries*, Boulder: Westview Press.
- Tanzi, Vito, and Howell H. Zee [2000] “Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries,” *National Tax Journal*, 52(2), June, pp. 299–322.
- Yoingco, Angel Q., and Ruben F. Trinidad [1968] *Fiscal System and Practices in Asian Countries*, New York: Praeger.
- World Bank [1988] *World Development Report 1988*, Washington, D. C.: World Bank.
- その他, National Tax Research Center 資料, Department of Finance 資料, *Business World* 誌など。

