

果を低めることになる。

次に、GST 税額控除について考察する。87年白書には低一中所得層向けの還付制度と述べられている。還付の付いた GST 税額控除には、好意的な意見がある一方で、還付額が十分でないという不満や税務行政に対する批判もある。またカナダ同盟が指摘したように、GST 税額控除を申請できる人は限定されており、例えば所得税減税を行えば、所得を得る多くの勤労者はその恩恵に浴するのである。但し、逆進性緩和策としての方策を検討するならば、Brooks が述べるように GST の負担を納税/移転と複雑にせず、単なる所得税率の引上げによって低所得者層の負担を和らげることも考えられる。しかし、連邦政府は還付付きの GST 税額控除を適用しており、現状ではカナダにおける GST 税額控除は連邦の意図どおりに低所得者のみならず中所得者に対しても還付を行うという点で優れていると言えよう。

最後に、国民の GST 導入に対する不満についてここで述べよう。当時のカナダ放送協会 (Canadian Broadcasting Corporation : CBC) による GST 導入前の最新の世論調査では前回の調査に比べ賛成は18%といささか上昇したのに対して、75%は GST 導入に反対している⁷³⁾。連邦政府は、GST についての冊子を配り国民に理解を求めた。GST 導入後のトロントにある Decima Reserch 社の調査によると、国民は GST の冊子を読んだ後 GST を受け入れにくくなったと感じたという。1,000万枚に及ぶ4ページのビラは110万ドルの費用をかけてカナダ全国の世帯に配られたが、冊子を受け取ったのは全体の36%にすぎなかった。冊子を読んだうちの41%の国民は、GST に理解を示したのに対して、57%は GST の冊子を読んでも GST に対する認識は変わらなかったという。

さらに GST の冊子は GST を受け入れるのに役立ったのかとの問いに対して、国民の47.1%は冊子を読んでも GST を受け入れたくないと答えており、冊子の内容を通じて GST を受け入れるのに役立ったと答えたのは、23.3%に過ぎず、30.2%はどちらでもないと答えている⁷⁴⁾。要するに、GST の冊子配布はあまり役立たなかったと言える。

GST について連邦政府にこのように情報を開示する責任がある、と答えたのは51.1%に上り、そう答えた中で48.2%は納税者の納めた税の無駄使いに当たる、と述べている。また GST の冊子の信頼性について尋ねると、かなり信頼できると答えたのはわずか9.4%に過ぎず、49.3%はある程度信頼できると答えたのに対して、GST の情報はあまり信頼できないと答えたのが23.2%であり、15.1%は全く信頼できない、と答えている⁷⁵⁾。冊子の信頼性に

受け取れる。Department of Finance Canada (1989), p. 16.

73) The Globe and Mail, 1990年10月29日。

74) 1991年3月5日。

75) *Ibid.*

限らず、国民は税に対して不信感を持っているのである。この調査では、GST に対する世論の反対が継続していることを示しており、国民の主要な関心事として、連邦政府は税 (GST⁷⁶⁾) を徴収しているながら多額の税の無駄使いをしており、低所得者をさらに厳しい経済状態に追い込んでいる、としている⁷⁷⁾。

これと同様の結果は、1991年9月に行われた Decima Reserch 社の調査においても示されている。「新税反対の主な理由を挙げると、GST が不人気なのは連邦政府が徴収した税の多くを無駄使いしており、新たに徴収した税は公共事業などの無駄使いに使われる、と多くの納税者は信じて疑わないのである」⁷⁸⁾と述べられている。

4-8 GST への転換による財源調達機能としての評価

MST から GST に変更されたことで、まず税収額はどの程度見込まれたのか、また実績額はどの程度になったのかどうかをカナダの全国紙に照らして確認する。

1989年10月17日の *The Globe and Mail* 紙には、GST の税収見込み額について以下のような記述がある。各種統計書では、年度によって金額が多少異なるため、新聞記事の金額を用いて検討する。「財務省は、GST の導入で年およそ240億ドルと見込んでいる。全体として52億ドルは国民に返還すると言い、うち24億ドルは GST 税額控除を通じて年収3万ドル以下の所得を得る人々に年4回支払うのに使い、7億ドルは年収2万7,500ドルを上回る課税所得に含まれる人全てに所得税減税を行うことで使い、OAS 及び家族手当の給付を増やす別の20億ドルは、州に対する補助金として出し、人的控除や税額控除を引き上げるのである」⁷⁹⁾。

また次の記事には、1991年導入直後の GST 税収実績額に加え、GST 税額控除額も実際に算出してある。「連邦政府は、低所得家族に対する GST 税額控除額として5億6,000万ドルを差し引き後、1991年4月の(純) GST 税収額はおよそ6億5,400万ドルと報告した。連邦政府は、1991-92年度にひと月約1億6,000万ドルの徴収で190億ドルの見込みを示した。連邦政府が示した報告にある1991-92年度4月の数字は、昨年度同月比に比べ2倍の赤字幅からのスタートになる。昨年度の4月に23億ドルの赤字から、今年度の同月は48億ドルの赤字を計上した。財務省は、4月の数字だけで今年度全体を通じて赤字の見込みを判断するのは適切でない、と述べている」⁸⁰⁾。

76) カッコ内筆者挿入。

77) 1991年3月5日。

78) 1991年9月11日。

79) *The Globe and Mail*, 1989年10月17日。

80) *Ibid.*, 1991年7月17日。

「財務省は昨夜、年度末の3月31日に見込み額を10億5,000万ドル少ない182億ドルであると発表した。うち GST 税額控除額の23億ドルは、低所得者に支払われ、9億ドルは零細企業 (small business) の新制度移行に伴う移行措置としての補助費 (transitional grants) に充てられ、昨年度 (1991年度) 連邦の純 GST 税収額は合計150億ドルである。その結果、来年度 (1993年度) の状況は、さらに悪くなり、連邦政府は4月から5月に GST を19億ドル徴収すると述べた。19億ドルは、昨年同時期の27億ドルに比べ28%減と相当少なく、低所得者に対する寛大な (higher) GST 税額控除還付のために、(還付後の) ネットの取り分は21億ドルから13億ドルと少なくなったのである。(中略) また財務省は、2月の予算で今年度の GST 税収額は低所得者への GST 税額控除還付後、186億ドルに増加する、と見込んでいる」⁸¹⁾。

これらの記事を読む限り、GST 導入当初の見込み額とはかなり異なっている、と言える。また導入直後の1992年度には GST 税収額182億ドルに対して GST 税額控除額は23億ドルであるから、GST 税収全体の12.63%は主に低所得者に対して還付されたことになる。

87年税制改革の *Department of Finance Canada* (1987b) には、GST 税額控除による税収損失の予測値が示されていないため、ここでそれを推計する。1992年度には、GST 税収は154億2,000億ドルであったのに対して、GST 税額控除額は24億9,000万ドルとなり、GST 税額控除は GST 税収の16.14%、連邦税収全体の2.00%である。同様に、1993年度の GST 税収は159億3,900万ドルであったのに対して、GST 税額控除額は26億4,500万ドルであるから、GST 税額控除は GST 税収の16.60%、連邦税収全体の2.13%となった。

次に、政府は87年白書で逆進性対策である財及びサービスに対する ① ゼロ税率、② 非課税、③ 租税還付 (tax rebate)、④ 税額控除、⑤ その他の租税支出を十分に検討していないので、それらについて考察する。

表4-8は、1992年度から1993年度にかけての GST 租税支出の推移を表している。この表の中で、①のゼロ税率の項目で最大なのは、後に述べるように基礎的食料品である。②の非課税項目の中で高い割合なのは、長期家賃、教育サービス、医療サービス、児童ケア・人的サービス等々である。③の租税還付の還付先は、市町村、病院、小・中学校、単科・総合大学、等々である。これらは、頭文字をとって MUSH (municipalities, universities, schools and hospitals) セクターと呼ばれる⁸²⁾ (表4-8)。

上の5大項目の中で最も大きな割合なのは、ゼロ税率であり (それぞれ29.0%、29.1%)、税額控除のそれ (26.1%、26.5%) を上回っている。ちなみに、非課税はそれぞれ22.7%、

81) *Ibid.*, 1992年10月18日。

82) Canadian Tax Foundation (2011), Chapter 5, p. 3.

表 4-8 GST 租税支出の推移, 1992-93年度

(単位: %)

年度 項目	1992		1993	
	4 項目の内訳	全体の内訳	4 項目の内訳	全体の内訳
ゼロ税率	29.0		29.1	
基礎的食料品		25.8		25.6
その他		3.2		3.5
非課税	22.7		22.9	
長期家賃		10.7		10.7
医療サービス		3.3		3.4
教育サービス		3.5		3.5
児童ケア・人的サービス		1.1		1.1
その他		4.1		4.2
租税還付	19.6		18.8	
市町村		5.2		5.1
病院		2.9		2.8
小・中学校		3.0		3.1
総合大学		1.2		1.2
単科大学		0.5		0.5
寄付		1.2		1.2
NPO		0.7		0.8
住宅		4.6		4.2
その他		0.2		0.1
税額控除	26.1		26.5	
GST 税額控除		26.1		26.5
その他	2.6	2.6	2.7	2.7
GST 租税支出合計	100.0	100.0	100.0	100.0

(出所) Department of Finance Canada (1996), pp. 46-47 より作成。

22.9%, 租税還付はそれぞれ19.6%, 18.8%であり, これら4つにその他を加えると100.0%になる。

さらに, 各項目別に見ると, ゼロ税率を構成する6つの項目の中で最大なのは基礎的食料品である(それぞれ25.8%, 25.6%)。税額控除は, GST 税額控除のみの一項目となるため, 上で述べた割合と同じである。従って, 税収損失で最も大きいのは, ゼロ税率であり, 中でも基礎的食料品はゼロ税率全体の1/4を占めると, ゼロ税率の中の基礎的食料品と税額控除のGST 税額控除を比べると, 後者がやや高い割合となっている。

GST の財源調達機能としての課題は, 以下に述べる。今後, 欧州諸国のように連邦 GST の税率が2桁に引き上げられた場合, 当然ながら1人当たりのGST 還付額は減額されるこ

とが考えにくく、GSTの租税負担軽減要求からむしろますます増額されることが予想され、税収損失を生みかねないのである。実際、2006年に6%、2008年に5%とGSTの税率は引き下げられたが、GST税額控除額を引き下げることにはなかった。課税ベースの侵食が進めば、それだけGSTの財源調達機能は弱まることになる。今後は、GSTの税率を引き上げられるのと同時にGST税収の動向を見極め、GSTの財源調達機能を維持するかどうか考えなければならぬ。次に、逆進性緩和策による効果を評価する。

国民にとって不人気であったにも拘らず、連邦GSTを導入した進歩保守党は、1993年の総選挙で大敗し、代わってGST廃止を公約に掲げた当時野党の自由党は政権を奪回することになる。その後自由党は、世紀を跨いで長期にわたって政権を担当したが、国民に不人気のGSTを廃止することはなかった。その理由として考えられるのは、①財政赤字の削減、②高齢社会に備えた社会保障に関する財源の確保、③還付付きGST税額控除制度の存続、等々であろう。所得税の納税申告の際、簡便な方法でGST税額控除は申請できるとはいえ、GST税額控除は低・中所得者層向けの制度であり、また還付額等について国民全体は十分満足しているとは言えない。しかし、少なくともGSTは1991年導入後一度も廃止されず今日まで存続していることを勘案すると、逆進性の緩和策として用いられるGST税額控除の制度自体は、ある程度国民に受け入れられているのであろう。最後に、金子(2008)は、カナダ統計局及び労働家計調査分析課の評価を取り上げ、「GST控除給付額は少額であるため所得再分配にはあまり影響を持たない」⁸³⁾と述べているが、果たしてそうであろうか。低所得者に加え中所得者に対しても納税申告の促進や所得税制を用いた税の所得再分配の効果として、還付の付いたGST税額控除は役立っており、また低・中所得者に対する逆進性緩和の有効手段として高く評価されよう。

おわりに

本論文の目的は、カナダにおけるGST導入の背景・争点・特徴と導入後のGST負担構造を分析することであった。連邦は、既存の連邦製造業者売上税(MST)をGSTに改め、州小売売上税(RST)に上乗せされる形で1991年に創設されたが、連邦のGSTと州のRSTとは税率や課税ベースが異なり、導入当初から複数の問題を抱えていた。その後連邦GSTと課税ベースを合わせたHSTの創設等が一部の州で見られたが、現在もお様々な面で問題点は解決されたとはいえない。本論文では、これらの議論を取り上げることでGST導入前及び導入後の問題点を明らかにし、比較検討した。

また新税の導入となれば個々人の租税負担も大きな争点となろう。とりわけGSTは、逆

83) 金子(2008), 165ページ。

進性が見られる間接税であり、カナダではどのような手法を採り逆進性の緩和を行っているのかを検討した。その結果本論文で明らかにされたことは、欧州諸国と同様に食料品等の生活必需品に①ゼロ税率を設けている点であるが、カナダの特徴としては、所得税制を通じて②GST 税額控除を行っている点である。GST 税額控除は、GST の前身に当たる MST の時代から MST 税額控除として存在していたものを修正しており、主に低—中所得層に向けての租税負担緩和を意図したものである。本論文では、これまでの先行研究で十分に明らかにされなかった1991年度以降の GST 税額控除による還付の実態を解明した。欧州諸国の普遍主義的給付だけでなく、GST の還付を通じて租税による所得再分配を行うカナダ福祉国家財政の再編の特徴は、本論文の分析によってより明確になったと言える。

但し、全世帯と標準世帯を比較して GST 税額控除の還付額を出したが、両者に多少の金額の差が生じた。とはいえ、GST 税額控除を用いて具体的な還付額を出した先行研究はこれまで見当たらないため、その目安として一定の貢献はできたのではない。

なお、本論文は GST の負担構造の分析に焦点を当てているために、中小企業の GST の納税、未納、免税等の問題の解明は行っていない。

参考文献

- 池上岳彦 (1997) 「カーター報告の一般売上税論—包括的所得税主義と小売売上税」『専修経済学論集』第32巻第1号, 1-26ページ。
- 池上岳彦 (2011) 「カナダの個人所得税における還付型税額控除」『立教経済学研究』第64巻第3号, 23-50ページ。
- 岩崎美紀子 (2002) 『行政改革と財政再建—カナダはなぜ改革に成功したのか』御茶の水書房。
- 大川政三 (1997) 「1987年カナダの所得税改革—租税の本質的財源調達機能への回帰—」『東京国際大学論叢 経済学部編』第17号, 107-122ページ。
- 片山信子 (1995) 「カナダの GST (財貨サービス税) にみる税制改革と国民の理解」『レファレンス』第534号, 国立国会図書館調査立法考査局, 44-90ページ。
- 片山信子 (1996) 「カナダの GST にみる税制改革と国民の理解」『租税研究』第566号, 日本租税研究協会, 92-103ページ。
- 金子洋一 (2008) 「カナダの GST 控除の概要」森信茂樹編『給付つき税額控除—日本型児童税額控除の提言』中央経済社, 153-172ページ。
- 鎌倉治子 (2010) 「諸外国の給付つき税額控除の概要」『調査と情報』第678号, 1-12ページ。
- 川田剛 (1985) 「カナダの税制の現状と今後の方向」『租税研究』第433号, 日本租税研究協会, 7-19ページ。
- 栗林隆 (2005) 『カーター報告の研究—包括的所得税の原理と現実—』五紘舎。
- 白石浩介 (2009) 「給付つき税額控除による所得保障」(日本財政学会第66回大会報告論文)。
- 神野直彦・池上岳彦 (2009) 『租税の財政社会学』税務経理協会。
- 世界経済情報サービス (ワイズ) (2007), 『ARCL レポート2007』紀伊国屋書店。

- 多田雄司 (1990a) 「カナダの GST と日本の消費税 (上)」『税経通信』第45巻第12号, 34-40ページ。
- 多田雄司 (1990b) 「カナダの GST と日本の消費税 (下)」『税経通信』第45巻第14号, 17-26ページ。
- 知念裕 (1995) 『付加価値税の理論と実際』税務経理協会。
- 橋本恭之 (2001) 『税制改革シミュレーション入門』税務経理協会。
- 橋本恭之 (2010) 「消費税の逆進性とその緩和策」『会計検査研究』第41号, 会計検査院, 35-53ページ。
- 林宏昭 (1989a) 「自由貿易協定とアメリカの税制改革によるカナダの租税政策への影響」『租税研究』第475号, 日本租税研究協会, 41-43ページ。
- 林宏昭 (1989b) 「間接税の負担構造」『四日市大学論集』第1巻第1・2合併号, 47-61ページ。
- 林宜嗣 (1987) 「カナダの税制改革—その全体像と売上税改革」『租税研究』第455号, 日本租税研究協会, 109-116ページ。
- ベックマン, ジョセフ A 編, 塩崎潤訳 (1989) 『世界各国の税制改革』今日社。
- ボッソン, ジョン (1989) 「John Bossons によるコメント」ベックマン編, 塩崎訳『世界各国の税制改革』今日社, 72-80ページ。
- 堀場勇夫・望月正光 (2009) 「カナダの協調売上税とマクロ税収配分システム」『青山経済論集』第61巻第1号, 23-51ページ。
- 務台俊介 (1995) 「カナダ連邦売上税の改革の提案と各州の反応」『地方税』第46巻第7号, 35-47ページ。
- 森信茂樹編 (2008) 『給付つき税額控除—日本型児童税額控除の提言』中央経済社。
- Bird, Richard M., Perry, David B. and Thomas A. Wilson (1994), "Tax Reform in Canada: a Decade of Change and Future Prospects", *International Centre for Tax Studies*, pp. 1-63.
- Bird, Richard M. (1995), "Tax Policy: Past, Present, and Future", *Canadian Tax Journal*, Vol. 43, No. 5, pp. 1039-1054.
- Bird, Richard M. and Michael Smart (2009), "The Economic Incidence of Replacing a Retail Sales Tax with a Value-Added Tax: Evidence from Canadian Experience", *Canadian Public Policy*, Vol. 35, No. 1, pp. 85-97.
- Bird, Richard M. and Pierre Pascal Gendron (2009), "Sales Taxes in Canada: the GST-HST-QST-RST "System"", *Revision of Paper Present at American Tax Policy Institute Conference on Structuring a Federal VAT: Design and Coordination Issues*, Washington, D. C., pp. 1-53.
- Blagrave, Patrick (2005), "An Analysis of the Impact of the Harmonized Sales Tax on Provincial Revenues in Atlantic Canada", *Canadian Public Policy*, Vol. 26, No. 3, pp. 319-331.
- Brakel, Jim (2003), *Value-Added Taxation in Canada: GST, HST, and QST (2nd Edition)*, Robert & Associates Ltd.
- Brooks, W. Neil (1988), *The Quest for Tax Reform*, Carswell.
- Brooks, W. Neil (1992), *The Canadian Goods and Services Tax: History, Policy, and Politics*, Australian Tax Research Foundation.
- Canadian Tax Foundation (1992), *The National Finances 1992*.
- Canadian Tax Foundation (1994), *The National Finances 1994*.
- Canadian Tax Foundation (1995), *Finances of the Nation 1995*.
- Canadian Tax Foundation (2001), *Finances of the Nation 2000*.
- Canadian Tax Foundation (2009), *Finances of the Nation 2008*.
- Canadian Tax Foundation (2011), *Finances of the Nation 2010*.
- Curtis, Lori J and JoAnn Kingston-Riechers (2010), "Implications of Introduction of the Goods and

- Services Tax for Families in Canada”, *Canadian Public Policy*, Vol. XXXVI, No. 4, pp. 503-520.
- Crossen (1989), “What Rate Structure for a Goods and Services Tax? The European Experience”, *Canadian Tax Journal*, Vol. 37, No. 5, pp. 1167-1181.
- Department of Finance Canada (1987a), *The White Paper Tax Reform 1987*.
- Department of Finance Canada (1987b), *Tax Reform 1987 Sales Tax Reform*.
- Department of Finance Canada (1989), *The Goods and Services Tax An Overview*.
- Department of Finance Canada (1990), *The Goods and Services Tax*.
- Department of Finance Canada (1995), *Towards Replacing The Goods and Services Tax*.
- Department of Finance Canada (1996), *Tax Expenditure 1995*.
- Eccleston, Richard (2007), *Taxing Reforms The Politics of the Consumption Tax in Japan, the United States, Canada and Australia*, Edward Elgar Publishing.
- Grady, Patrick (1990), “An Analysis of the Distributional Impact of the Goods and Services Tax”, *Canadian Tax Journal*, Vol. 38, No. 3, pp. 632-643.
- Grady, Patrick (1991), “The Distributional Impact of the Goods and Services Tax: A Reply to Gillespie”, *Canadian Tax Journal*, Vol. 39, No. 4, pp. 937-946.
- Hamilton, Bob and John Whalley (1989), “Efficiency and Distributional Effects of the Tax Reform Package”, Mintz and Whalley, ed., *The Economic Impacts of Tax Reform*, Canadian Tax Paper No. 84, Canadian Tax Foundation, pp. 373-398.
- Hill, Roderick and Michael Rushton (1993), “Harmonizing Provincial Sales Taxes with the GST: The Problem of Interprovincial Trade”, *Canadian Tax Journal*, Vol. 41, No. 1, pp. 101-122.
- House of Commons Debates Official Report (1987a), *Second Session-Thirty third Parliament 36-37 Elizabeth II*, Vol. X.
- House of Commons Debates Official Report (1987b), *Second Session-Thirty third Parliament 36-37 Elizabeth II*, Vol. VI.
- House of Commons Debates Official Report (1989), *Second Session-Thirty fourth Parliament 38 Elizabeth II*, Vol. V.
- Hsu, Berry F. C. (1993), *Economic Analysis on Canadian Tax Cases*, The Edwin Mellen Press.
- Iorwerth, Aled ab and John Whalley (2002), “Efficiency Considerations and the Exemption of Food from Sales and Value Added Taxes”, *The Canadian Journal of Economics*, Vol. 35, No. 1, pp. 166-182.
- Kesselman, Jonathan R. (2011), “Consumer Impacts of BC’s Harmonized Sales Tax”, *Canadian Public Policy*, Vol. XXXVII, No. 2, pp. 139-162.
- Kuo, Chun-Yan, McGirr, Thomas C and Satya N. Poddar (1988), “Measuring the Non-Neutrality of Sales and Excise Taxes in Canada”, *Canadian Tax Journal*, Vol. 36, No. 3, pp. 655-670.
- Mintz, Jack and John Whalley (1989), *The Economic Impacts of Tax Reform*, Canadian Tax Paper No. 84, Canadian Tax Foundation.
- Murrell, David and Weiqiu Yu (2000), “The Effect of the Harmonized Sales Tax on Consumer Prices in Atlantic Canada”, *Canadian Public Policy*, Vol. 26, No. 4, pp. 451-460.
- OECD (1997), *Trends in Public Sector Pay in OECD Countries*.
- Perry, J. Harvey (1989), *A Fiscal History of Canada: The Postwar Years*, Canadian Tax Paper No. 85, Canadian Tax Foundation.
- Poddar, Satya and Morley English (1995), “Fifty Years of Canadian Commodity Taxation: Key Events and Lessons for the Future” *Canadian Tax Journal*, Vol. 43, No. 5, pp. 1096-1119.

- Report of the Royal Commission on Taxation* (1966), Vol. 1-6, Queen's Printer (Carter Report).
- Roberts, Alasdair and Jonathan Rose (1995), "Selling the Goods and Services Tax: Government Advertising and Public Discourse in Canada", *Canadian Journal of Political Science*, Vol. 28, No. 2, pp. 311-330.
- Ruggeri, G. C. and K. Bluck (1990), "On the Incidence of the Manufactures' Sales Tax and the Goods and Services Tax", *Canadian Public Policy*, Vol. 16, No. 4, pp. 359-373.
- Ruggeri, G. C., Wart, D. Van and R. Howard (1994), "The Redistributive Impact of Taxation in Canada", *Canadian Tax Journal*, Vol. 42, No. 2, pp. 417-451.
- Smart, Michael and Richard M. Bird (2009), "The Impact on Investment of Replacing a Retail Sales Tax with a Value-added Tax: Evidence from Canadian Experience", *National Tax Journal*, Vol. LXII, No. 4, pp. 591-609.
- Spiro, Peter S. (1993), "Evidence of a Post-GST Increase in Underground Economy", *Canadian Tax Journal*, Vol. 41, No. 2, pp. 247-258.
- Statistics Canada (1992), *Taxation Statistics 1990*.
- Statistics Canada (1993), *Taxation Statistics 1991*.
- Statistics Canada (1994), *Family Expenditure in Canada 1992*.
- Statistics Canada (1995), *Tax Statistics on Individuals 1993*.
- Statistics Canada (1996), *Tax Statistics on Individuals 1994*.
- Statistics Canada (1997), *Tax Statistics on Individuals 1995*.
- Whalley, John and Deborah Fretz (1990), *The Economics of the Goods and Services Tax*, Canadian Tax Paper No. 88, Canadian Tax Foundation.
- Winer, Stanley L. (2002), *Political Economy in Federal States*, Edward Elgar Publishing.