

カナダの連邦売上税改革による GST の導入と 導入後の GST 負担構造の分析

広瀬義朗

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る。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 GST を1991年に創設した。

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る。とりわけ GST は、逆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、② GST 税額控除を行っている点である。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。

はじめに

本論文の目的は、カナダにおける GST (Goods and Services Tax) 導入の背景・争点・特徴と導入後の GST 負担構造の分析をすることである。1991年1月1日にカナダでは、GST が導入されたが、これは、1987年にウィルソンの税制改革の一環として行われたものである。ウィルソンの税制改革は、1987年に第1段階として個人所得税改革及び法人所得税改革が行われ、第2段階として GST が導入された。ウィルソンの改革までに既存の連邦製造業者売上税 (Manufacture's Sales Tax : MST) を見直そうとする動きがあった。MST には様々な問題があり、それに代えて大型間接税— GST の導入がマルルーニ進歩保守党政権時に検討されていた。

一方、州には小売売上税 (Retail Sales Tax : RST) が存在しており、連邦において新たに課税ベースの広い大型の間接税となる GST を導入することは、地方政府と競合することになり、地方財源の確保を脅かすことにもなりかねなかった。そこで本論文では、GST 導入の是非や課税権をめぐる、連邦及び州政府がどのような議論を行ったのかを検討する。

また、ウィルソン税制改革における GST 導入後に各個人の租税負担はどう変化したのかを分析する。この課題を直接分析した先行研究を見出し得なかったので、日本の間接税の負担分析を行った橋本（2001）等の手法を参照してカナダの分析を行う。

本論文の構成は、以下のとおりである。1では、GST 導入をめぐる政治的対立の背景を探り、2では87年売上税改革の論点を整理する。3では、GST の特徴と導入をめぐる争点について検討し、4では導入後の GST 負担構造を解明する。

GST の負担構造分析を行っている先行研究には、Hamilton and Whalley (1989), Ruggeri and Bluck (1990), Grady (1990, 1991) がある。Hamilton and Whalley (1989) との比較分析は、本論文で行う。Ruggeri and Bluck (1990) は、GST が導入される前の1986年度のデータを用いて MST と GST との租税負担分析を行い、MST よりも GST の方がより逆進的であることを解明し、この是正には高所得者に対する付加税 (surtax) かあるいは GST 控除付で GST の税率を高めるかのどちらかを行って財源を調達し、これらを少額ではあるが所得控除を通じて逆進性の緩和を行うべきである、とした¹⁾。しかし、これは、GST が導入される以前の分析であり、導入後の GST 負担の実態を明らかにしていない。

Grady (1990, 1991) については、還付付き GST 税額控除の適用拡大を主張している。しかし、所得税と GST 双方の租税負担には、言及していない。

これらの先行研究が物足りないのは、あくまで予測値を使って GST 負担分析を行っている、実績値を使った分析ではない点である。本論文では、実際のデータを用いて所得税と GST の租税負担を推計している。

1. GST に関する先行研究と GST の現状に至るまでの一般売上税進化の経緯

ここ1では、GST に関する先行研究と GST の現状に至るまでの一般売上税進化の経緯について述べる。

1-1 先行研究

GST に関する先行研究の論点を整理すると、①逆進性、②連邦及び州間の課税ベースの相違、の2点となろう。①は、長期にわたって議論されてきた問題であり、②については連邦・州双方において無視できない課題である。これらは、1-4にて検討するが、①の逆進性の緩和は、従来の研究では十分に明らかにされていないため、以下では Ruggeri and Bluck (1990), Blagrove (2005), 橋本 (2001) を参考に、連邦と州の税制調和問題を念頭に入れ

1) Ruggeri and Bluck (1990), pp. 359-372.

ながら導入後の GST 負担構造の動向について論じる。

1-2 GST の現状

Finances of the Nation (2009) によると、一般政府（連邦・州・地方自治体）の収入は、所得課税、資産課税、消費課税、医療保険料、雇用・失業保険税を含んだペイロール・タックス（社会保障税）、その他の課税等に分類される。その中で連邦の主要な収入は、所得課税及び消費課税（General Sales Tax）であり、それらは連邦収入のそれぞれ61.5%、19.2%を占めている²⁾。消費課税は、一般売上税、ガソリン及び自動車等の燃料税、アルコール及びタバコ税、関税、その他に分類できる。本論文では、連邦の消費課税の中で一般売上税の中心である GST（2008年では連邦全収入の14%）に着目し検討する。

GST は、1991年に導入され、当初から一貫して7%の単一税率であったが、1997年度以降連邦政府のプライマリー・バランスが持続的に改善し、加えて GST の税率引下げを公約に掲げたハーバー進歩保守党が、2006年1月に自由党から政権を奪回し発足したことにより、同年7月より6%に、さらに現在では5%まで引き下げられている³⁾。GST は、全ての生産・消費段階の財及びサービスの売上に単一税率が課せられる⁴⁾。GST は、欧州諸国で広く採用される前段階税額控除方式（インヴォイス方式）の付加価値税である。

さて、上では GST の現状を述べたが、カナダにおける一般売上税はどのような経緯をたどり、87年税制改革によって MST から GST へ改変されたのであろうか。

1-3 連邦売上税の創設

連邦政府は、第一次世界大戦の戦費調達のために売上税を導入した。1920年導入の売上税は、財の販売及び輸入に多段階で課税する、取引高税の一種であった。導入時の税率は、1%であったが、流通経路の不透明さから企業側の不満が高まっていた。その後度々税率構造が見直され、短期間に最高6%の4段階複数税率となった。企業側の不満は、なおいっそう高まり、売上税はわずか3年で廃止されてしまう。

代わって導入されたのが、製造業者売上税（MST）であった。これは、製造業者の売上に対して単段階で税率6%を適用するものであり、1924年1月1日から実施された。カナダは、当時の先進諸国の中で MST 導入の先駆けとなった。その後売上税率は、以下のような推移をたどる。製造業者の反発から1930年に1%となったものの、不況による税収不足から

2) Canadian Tax Foundation (2009), Chapter 2, pp. 2-3 より算出した。

3) 世界経済情報サービス (2007), 15ページ, 66ページ。

4) Canadian Tax Foundation (1992), Chapter 8, p. 1.

1931年に4%に引き上げ、1936年には8%になる。戦後の1951年には初の二桁台の10%になり、1959年には11%まで引き上げられた⁵⁾。またMST導入後、MST導入に関し1940年の王立連邦・州間関係調査委員会報告（ローウェル・シロア報告）や1966年の王立税制委員会報告（カーター委員会報告）等の主要な報告書で取り上げられた。次に、カーター委員会報告におけるMSTに関する議論を取り上げる。

1-4 カーター委員会報告における連邦MSTに対する批判と連邦RSTへの転換勧告

1966年に公表されたカーター委員会報告では、売上税システムの場合、①生活必需品の免税、又は②個人所得税で売上税額控除もしくは還付を認めなければ、逆進性の問題を解決できないとし、当時の売上税制それ自体を強く批判している。但し、売上税の全廃を求めた訳ではなかった。

カーター委員会報告の売上税に関する勧告内容は、第1に、逆進性を緩和するように売上税制を変更すること、第2に、税収の確保、第3に、連邦と州との課税ベースの共通化、である。それらを順に検討してみよう。

第1に、逆進性に対する緩和策としては、食料品及びシェルター（住居、燃料、電気）等の非課税措置を取り上げている。逆進性に関する議論は、後で述べる。

第2に、個人所得税及び法人所得税の完全統合を見据え、その最高限界税率の上限は、最大で50%に設定しなければならないが、これ以上最高限界税率を引き上げずに現行の売上税を廃止すれば、連邦はたちまち税収不足に陥ってしまうので、税収を確保するためにも売上税の廃止は考えられるはずもなかった。

第3に、連邦のMSTをRSTへ転換することで連邦と州の課税ベースの共通化をはかることである。1966年当時、連邦には税率11%の製造業者売上税があり、一方で8つの州では3-6%程度の小売売上税をそれぞれ課していた。そこで勧告では、これまで異なっていた連邦と州との課税ベースを共通化し、連邦は州の直接税⁶⁾を吸収する代わりに州に対して税源移譲を行う、という案を提示したのである。ここでは、タックス・ハーモナイゼーションの推進、つまりこれまで連邦と州とに分かれ、それぞれ別個に課税してきた一般売上税自体を一本化しようと考えたのである。

さらに、「具体的には、単段階課税としてMST、卸売売上税（Wholesale Sales Tax：WST）RSTを、多段階課税として付加価値税（Value Added Tax：VAT）及び取引高税

5) 栗林（2005）、182-183ページ；知念（1995）、162ページ。

6) 憲法上、州の課税権は州内の直接税にのみ認められ、州は間接税に関する課税権を持たない。従って、小売売上税は物税とせず、消費者に対する人税としたのである。栗林（2005）、196-197ページ。

(Turnover Tax : TT) を吟味した後、RST がもっとも望ましいとし、税務行政上の問題が大きい場合のみ付加価値税の採用を考えた⁷⁾のである。さて、勧告ではなぜ RST を望ましいとしたのであろうか。栗林 (2005) は、カーター委員会報告が提唱する連邦 RST の利点について、①中立性、②税務行政、の点から現行の MST より優れているとし、また RST と VAT を比較検討する上で、①税務行政の側面、②輸出、③実行性、④課税範囲、の 4 点を挙げ、RST の優位性を論じている⁸⁾。

筆者のカーター委員会報告における MST 批判と RST 推奨の解釈は、以下ようになる。カーター委員会における MST の批判については、MST のように生産過程で税を課すべきでないとし、RST を推奨する点を以下のように述べている。「消費者の購入する財やサービスの小売価格に税を適用すべきである。なぜならば、多くの生産財を使う製造業者の設備や建設資材に売上税を課すことは、相対的に重税を課すことになるし、カナダの輸出財に課税すべきでないからである。輸出財の価格から売上税を全て取り除くのは、不可能だからである⁹⁾」。

また、カーター委員会報告では、連邦と州双方で別々に課税している売上税について次のように述べている。

「MST を RST に変更すれば、RST はすでに10州のうちの8州において実施済みであり、また税務行政及び課税の適用範囲双方においての混乱は起こっていない¹⁰⁾と言うのである。さらに、RST が MST や WST と比べ中立性及び簡索性において優れていると言う。というのも「全ての消費者の購入する財の一定の割合に対して、課税が行われる¹¹⁾」からである。

同報告は、「単一段階の RST は他の売上税よりも優れており、連邦は MST を廃止し、それに変えて RST を適用すべきである」と述べる。その理由として、①一部の財に偏った課税とならない、②課税対象を広げることで低い税率で済む、③納税者に税の転嫁を明示できる、点を挙げている。①については、上で検討したように、製造業者にのみ偏った課税を行っていること、②については製造段階から小売段階へと幅の広い課税ベースに変更すれば、税率は高く設定せずに済む、というのである。③について同報告では、「MST は、上手に隠された (well hidden) 税であるから、大半の国民は課税されていることすらおそらく気づいていない¹²⁾」 「MST は、RST に比べ中立性を確保していない¹³⁾」と指摘する。

7) 栗林 (2005), 185ページ。

8) 栗林 (2005), 191ページ。

9) Report of the Royal Commission on Taxation (1966), Vol. 5, p. 5.

10) *Ibid.*, p. 35.

11) *Ibid.*, p. 35.

12) *Ibid.*, p. 35.

しかし、MST から RST へは変更されなかった。また売上税の逆進性緩和について生活必需品を非課税 (exemption) とするか、還付付き税額控除の提案を行ったことである。カーター委員会報告では前者を勧告したが、後に述べるオンタリオ州では財産税負担緩和のために売上税額控除を導入しており、カーター委員会報告での提案を参考にしたと考えられる。

その後1970年以降、MST について度々議論が交わされ2度重要な報告が出された。売上税に関係する1975年の緑書 (グリーンペーパー) であり、1977年のブラウンペーパーがそうである。さらに80年代には、82年白書と87年白書が出されている。87年白書の MST に関しては、以下で述べる。

2. 1987年からの売上税改革の議論—— GST の導入に向けて

ここ2では、1987年の売上税改革の経済的・財政的背景、GST の導入をめぐる87年白書、食料品への課税問題、議会資料、GST 導入後の問題点の5つについて検討する。

2-1 売上税改革の経済的・財政的背景

これまで懸案だった売上税改革は、経済・財政状況にも大きく左右される。1970年代に2度のオイルショックを経験し経済成長は鈍化する一方で、インフレが高進し社会保障関連の費用¹⁴⁾が増大する中、当時のトルドー政権は累積した多額の財政赤字の解消を最優先課題に挙げた。その中で課税ベースを見直せば、多くの税収が見込める売上税に関心が集まった。また、カナダにおける所得課税依存から消費課税併用への移行は、1980年代の欧州や日本等、他の先進諸国に見られる動きに連動したものである。

またアメリカとの自由貿易協定 (FTA) 締結の影響も大きい。1984年9月の総選挙で勝利し、政権与党となったマルルーニ率いる進歩保守党は、アメリカとの自由貿易協定 (FTA) の締結を目指し、新たな雇用創出や財政赤字の解消に取り組むことになる。そこで障害となったのは、旧来から批判の絶えなかった売上税に関する問題であった。

売上税は制度上、卸売・小売段階の付加価値が事業によって異なるので公平性に問題があった。また事業投入財 (business inputs) にも課税されるため、批判が多かった。さらに製品を販売する際、製造価格に MST が上乗せされてしまう。それに対して、後に述べる

13) *Ibid.*

14) OECD (1997) によると、GDP に占める政府支出は、44.8→48.9%に上昇した。部門別に見ると政府最終消費支出は、19.2%から20.2%、公務員の人件費 (pay bill) を含んだ総補償費用 (of which total compensation) は10.4%から11.4%、社会保障及びその他の移転支出は12.3%から15.6%にそれぞれ変化した。OECD (1997), 16ページ。

GST では、仕入れ税額控除が認められるので、税の累積がなく、MST に比べ有利になる。詳しくは、次の 2-2 で述べる。

また 3% の租税制裁金の問題もあった。Bossos (1989) によると、「国際的な見地からは、この改革の最も重要な意味は、国境税の調整が普通の国際的な慣行と調和することである。現在、製造業者の売上税は、カナダの純輸出額に租税制裁金ともいべき 3% の税金を課しているが、提案されている改革では、これも廃止される。提案されている付加価値税は、輸入品を課税し、輸出品を非課税にするヨーロッパの規範と同じである」¹⁵⁾と述べている。MST は、欧州諸国に比べ輸出に不利だったのである。

2-2 GST 導入をめぐる議論 1——87年白書

87年白書は、既存の売上税の問題点について次のように述べている。「連邦売上税の欠陥は、過去50年以上にわたる多くの研究の中で明らかにされ、立証されてきた。1940年のローウェル・シロア報告を嚆矢に、1966年のカーター委員会報告に続き、直近では1983年の売上税検討委員会報告(グッドマン委員会報告)で連邦売上税の問題が取り上げられている。それらの報告及びその他の意見は、連邦売上税の租税構造について重大な懸念を示し、大幅な変更を提言している」¹⁶⁾。

「政府は、公平な売上税であれば税制の支柱の一つとして残すべきであると信じており、また実際に以前よりも一層財源の多くをそれに依存している。しかし、当時の連邦売上税は、明らかに時代に適合しておらず、制度変更は必要不可欠であった。

カナダは、MST を採用した最初の先進国であったが、60年以上経過した1980年代になってもなお、それを採用していた最後の国でもある。売上税には、根本的な欠陥がある。ほとんど急場凌ぎの対応策のために、断片的な制度変更が長年にわたってなされており、不備が残っていた。MST は、製造業者の売上にかかる(ただ、非課税とされる製造業者は、その売上に対し課税されない反面、非課税リストに掲載されない原材料及び製造用機械を免税で購入することができない。またサービスは、課税されない)¹⁷⁾。このために、製造業者間及び生産部門間で公正な競争が行われなくなってしまう。これは、消費者が購入する財の多くの価格について製造業者の価格決定及び消費者の選好を歪める。

現存の連邦売上税の課税ベースは、極端に狭い。連邦売上税がかかるのはカナダ人が購入するあらゆる財やサービスのほぼ 1/3 のみである。売上税収の 40% は、消費の 15% 程度を占

15) Bossos (1989), p. 79.

16) Department of Finance Canada (1987a), p. 14.

17) カッコ内筆者挿入。

める、まさに4つの製品に対する課税からのものである。4つの製品とは自動車及び自動車部品、煙草、アルコール、自動車燃料のことである。狭い課税ベースのため、必要とする税収を得るには税率は高くせざるを得ないのである¹⁸⁾。

2-3 食料品への課税

87年白書では、食料品への課税が検討されていた。以下の引用は、87年白書にある食料品への課税の是非と還付付き税額控除の適用に関するものである。「食料品は、他の多くの国々で課税され、今ではカナダにおいて一部の食料品に課税がされている。とはいえ、食料品への課税はもっともなことであるが、感情的になりがちであり議論的となる課題である。その反応は、様々あるが、カナダ人の伝統に表れている。カナダでは、これまでカナダ人は負担の重い売上税から低所得層を救済するために長期間食料品を非課税としてきたという意見が優勢である。しかし、非課税を後押しするこの意見は、最良なのかどうか大いに疑問が残る（以下、省略）」。

「食料品を非課税にするのは、低所得者以上に高所得者に対してより多くの租税便益を与えてしまう。というのも、高所得者は食料品に多くの費用をかける。とりわけ高級な食材やレストランでの食事に費用をかける。（以下中略）公平な売上税負担の最善の方法は、還付付き税額控除により低所得者が納めた税の影響を相殺することである。還付付き税額控除により、全ての低所得者はたとえ所得税を納めなかったとしても控除が受けられるであろう。控除を受けるのに必要なのは、納税申告をすることであるが、ほとんどのカナダ人はそれに慣れている。課税最低限を超える、所得のある世帯に対して消失控除を設けることで、便益は間違いなく低所得者層に向けられる。この控除手続きにより、必要な人は財やサービスを購入する前に税の支払額を受け取れるし、売上税も納められるであろう（以下略）。

もし食料品及びその他の財に課税がされるのなら、より費用がかかるであろうし、還付付き税額控除は拡大されるであろう。全ての生産物に対する税率は、非課税よりも低く設定されるに違いない。反対に、食料品及びその他の財が非課税となれば、それらの価格は低く抑えられるし、還付付き税額控除はあまり役立ちそうにもない。さらに同額の収入を得るためには、全ての他の生産物に対して税率を高め設定せざるを得ない¹⁹⁾。

また87年白書では、1982年時点で国民の半数は年収2万5,000ドル以下で暮らしているのに対して、食料品を非課税とすると年収2万5,000ドル以下の層では非課税世帯が36.0%にとどまり、年収2万5,000ドルを超える層の64.0%にまで食料品非課税による節税（tax sav-

18) Department of Finance Canada (1987a), p. 14.

19) Department of Finance Canada (1987a), pp. 63-65.

ings) を及ぼすことになる、と懸念を表明している²⁰⁾。

以上が、GST 導入時に食料品への課税か非課税か、又は還付付き税額控除の適用により低所得者への租税負担の緩和を念頭に置いた、食料品に対する課税の是非の議論であった。

2-4 GST 導入をめぐる議論 2——議会資料

GST の導入論議は、白書に限らず議会においても行われている。GST 導入に対する財務大臣の考え方を裏付けるものとして、次の議会資料を紹介しよう。ウィルソン財務相は、1987年12月16日に下院で税制改革の第1段階である個人所得税及び法人所得税について説明した後、売上税制改革について次のように述べている。「時代にそぐわない売上税制は、多段階課税に取って代わられるであろうし、数多くの調整が所得税制に加えられよう。還付付き税額控除は、還付されることで実質的に税の負担は相殺されるであろうし、家計に対しても拡充されるであろう。中間所得層の更なる所得税減税が行われ、(所得税減税の穴埋めと考えられた²¹⁾) 所得付加税 (sur tax) はなくなるであろう。

協議過程の中では、新たな売上税制は広範囲にわたる利害関係者の支持を受けており、公平でより信頼でき、競争、成長、雇用創出を強化しようとする努力を支えるものである。

多段階の売上税制は、審議継続中である。多段階課税は、連邦レベルだけでもあるいは州と合わせたとしても徴税可能である。目下、連邦と州とを統一し1つのシステムにするかどうか州と協議している。

先週、私 (ウィルソン²²⁾) の州の同僚との会合の後、私は上で述べたことを考慮に入れた上で連邦国民売上税を継続すべき課題として合意を得たことを明言した。すなわち地方自治体、病院、教育委員会、単科及び総合大学に対しては、既存の MST から連邦国民売上税となっても更なる税負担を強いるべきではないし、基礎食料品、処方薬、一定の医療処置 (certain medical devices) にはなおのことである²³⁾。

またウィルソンは1987年6月18日に食料品への課税提案を下院で行ったが、12月16日の答弁の中で撤回し、1989年12月19日に GST 導入に関して新たな提案を行った。以下は、その紹介である。「議長、今日私は以前議会に提出した GST の最終法案に大きな変更を加えたいと思う。鍵となる変更点は9%の税率であり、これはテクニカルペーパーで既に提案したが、7%に引き下げる方針である²⁴⁾。

20) *Ibid.*, pp. 64-66.

21) カッコ内筆者挿入。

22) カッコ内筆者挿入。

23) Canada (1987b), p. 11868.

24) Canada (1989), p. 7159.

87年白書では、GST 導入について3つの選択的提案があった。すなわち、第1に州段階のRSTを廃止し、連邦国民売上税に統一する前段階税額控除方式の付加価値税 (National Value Added Tax)、第2に連邦のみの仕入れ控除方式の(帳簿型)付加価値税 (Goods and Services Tax)、第3に連邦のみの前段階税額控除方式の付加価値税 (Federal Value Added Tax) の3つである。連邦政府は、第一の提案である国税としてのみのVATを希望したが州の合意を得られず、最終的に3番目に提案された連邦のみの前段階税額控除方式の付加価値税 (Federal Value Added Tax) を選択し、Goods and Services Tax という名称で導入した²⁵⁾。

栗林 (2005) は、GST の導入を次のように評する。「売上税改革はカーター報告の影響を強く受けて行われた1971年改革では実現しなかったが、1991年のGST 導入において、カーター報告の勧告が25年かかって実現されたと解するのが妥当であろう。このように、カナダの税制改革においてカーター報告の存在は現在もなお要石なのである」²⁶⁾。筆者も、これに同意する。但し、勧告にあったRSTでなくVAT (GST) がなぜ導入されたのかはよく考えてみるべきである。

2-5 GST 導入の際の問題点

GST 導入時に、既に問題となっていた連邦と州との異なる見解をここで述べておこう。Eccleston (2007) は、連邦と州との協議が物別れに終わった原因を、第1に、マルルーニ政権は、92年の総選挙前に新税導入を急いだが、1991年1月までに売上税を見直すには十分な時間をかけられず、州はむしろ新たな連邦消費税 (GST) の主要な反対勢力になったこと、第2に、連邦と州とにそれぞれ分かれた売上税制を、国税売上税に統一するよう強く推し進めた多くの企業団体は、この議論を控えるようになったこと、第3に、1988年の総選挙前に所得税改革を行い恩恵に与るつもりが、1991年にGST 導入まで3年も時間を要し、この時間のずれが州との協議に水をさし溝を深めたこと²⁷⁾、の3点に求めている。

また Poddar and English (1995) は、GST の課題について、①州ごとの一般売上税 (General Sales Tax) の導入、②MST に代わる GST の創設、③売上税額控除を通じて生活必需品に対する課税 (the commodity tax) と所得税制との組み合わせ、④国家エネルギー計画 (NEP) の中での生活必需品に対する課税の利用、⑤特定の物品に対する課税

25) 神野・池上 (2009), 37ページ; 知念 (1995), 164ページ。

26) 栗林 (2005), 182ページ。

27) Eccleston (2007), pp. 100-101.