

(special excise tax) の整理・変更, ⑥生活必需品の課税に対する税の反乱: 幅の広い購買(販売)及び密輸, の6点を挙げている²⁸⁾。具体的な内容は, 次のとおりである。

①について, 州は1950年代及び1960年代に州ごとに小売売上税を導入したことが, 社会支出の増大につながり, 導入後一度も納税者の反乱はなかった。公平性についての対応では, 州の小売売上税は必要とするかなりの非課税(exemption)を組み込んでいる。

②について, MST に代わる MST 代替の研究は過去50年間行われており, その課税手法にはひどい欠点があるという認識を広めた。煩雑性については, GST に関する重要課題であるが, これは多くの非課税を税制に組み込むことで多くを明らかにできる。

③について, カナダは還付付き税額控除を採用した先駆的な国である。所得税制を通じた所得の審査を経ての控除(income-tested credits)規定は, 売上税制の公平性について関連事項に取り組む売上税制の非課税を用いた代替的手法である。GST の場合について, 当初の課題は逆進性に関して還付付き税額控除を適用することであったが, 最終的には複数の非課税を税制に組み込むことである。

④について, もしこの課題が当時の政府によって重要視されるのならば, 特定の品目が強力な政策課題になり得たであろう。またこれは, NEP の中に生活必需品に対する課税を含めることを示唆している。生活必需品に対する課税は, 連邦の政策に改善の余地を与えるが, 支出プログラム又は所得税制を通じて行うことは困難である。

⑤について, 収入の問題とアルコール, 煙草, ガソリンに対する課税の問題は, 生活必需品の課税をめぐって議論が尽きないが, 他の生活必需品と特定の物品に対する課税品目は変化した。戦後直後にマクロ経済学的な問題がその計画実行に著しく影響したが, その当時の物品税は経済全般に関連するようになった。近年では, 物品税は租税便益, 環境関連, 公的医療目的又は代替課税のように, さらに特定目的に結びついている。

⑥について, 消費というのは, 極めて移動性に乏しい。物品税の税率は, 歴史的に同一地域内の管轄よりも高く設定する。1990年代初頭に生活必需品に対する課税の反乱は, 国境を越えての売買及び密輸にその特徴を持ち, 消費課税は以前想定した以上よりもまして一段と国際的な制限を受けやすい, と言う²⁹⁾。

他方で, GST について高く評価する研究者もいる。Bird and Gendron (2009) は, カナダでは州においても RST を持ち, 財やサービスの購入の際二重に課税される難点について, 連邦と州の異なる間接税を Harmonized Sales Tax (HST) に統一することで連邦の VAT (GST) は十分うまく機能していると述べ, さらにアメリカでの連邦 VAT の創設は,

28) Poddar and English (1995), pp. 1100-1103.

29) *Ibid.*, pp. 1098-1099.

カナダと同じような道筋をたどり、小売課税の改良を望む州の悩みを軽減するかもしれない、としている³⁰⁾。

確かに GST が導入されると、サービス課税を含めた課税対象は広がり連邦の税収増が見込める上、単段階から多段階の税額控除方式となれば GST 投資税額控除が認められ、転嫁の実態がより明確となろう。しかし GST を導入する際、これまでのように連邦 GST と州 RST とで課税ベースは異なったままであり、課税対象もまた各州独自の事情がある。これら共通の課税ベース化等々の根本的な問題は、現在も残されたままである。

以上、売上税改革の経済的・財政的背景、GST の導入をめぐる87年白書と食料品への課税、議会資料、GST 導入後の問題点の5つを検討してきたが、3では GST 導入の仕組み及び特徴、連邦と州との売上税をめぐる税制調和問題について見ていこう。

3. GST の仕組み及び特徴と各州との売上税をめぐる税制調和問題

ここ3では、GST の仕組みと特徴を述べた上で、GST の大きな問題点である連邦と州との税制調和問題について述べる。

3-1 GST の仕組み

1991年に導入された GST は、先に述べたように7%の単一税率であり、前段階税額控除方式の付加価値税である。VAT は、個々の最終消費者に課税し、企業には購入段階の過程で財やサービスに支払った全ての VAT に対して仕入税額控除 (input tax credit) や還付 (refund) が認められる。

ゼロ税率は、①基礎的な食料品 (スナック菓子、フルーツ以外の飲料、即席食、レストランの食事だけを除いて広く定義されるもの)、②処方薬、③医療器具、④輸出財、に適用される。また非課税となるのは、賃貸住宅 (一時宿泊以外)、ほとんどの医療、歯科サービス、金融サービス (ローン利子、クレジットカード決済、株その他証券取引の手数料)、デイケア・サービスほか、ほとんどの教育サービス等である。中古住宅の販売は非課税であるが、新築は全て又は一部課税される³¹⁾。

ゼロ税率の場合、仕入れにかかる GST は税額控除されるため、その税は還付されるのに対して、非課税取引の場合には事業者の支払う GST は税額控除されず、還付されない³²⁾。

30) Bird and Gendron (2009), pp. 11-18.

31) Canadian Tax Foundation (1992), Chapter 8, p. 2.

32) 多田 (1990a), 40ページ。

GST 控除の手続きは、税務署に所得税の中告をする際に GST 控除を申請する形で行われる。GST 控除は、所得及び扶養家族と関係するため所得税システムを利用して還付される。GST 控除による還付金は、年 4 回（1 月、4 月、7 月、10 月）に分割して小切手で支払われ、初年度は13億ドルと見込まれていた。

また仕向地原則がとられているので、輸入品は課税されるのに対して、輸出品には先に述べたとおりゼロ税率が適用され非課税である。

負担軽減措置には、次のようなものがある。第 1 に、中小事業者に対する課税免除を見ると、事業者免税点は、3 万ドルである。税額控除が認められるためには、事業者は納税登録をしなければならない。但し売上高が3万ドル以下となる事業者は、登録しなくてもよいが、登録なしに税額控除の認定は当然受けられない。

第 2 に、簡易課税制度があり、それは売上高20万ドル以下の製造業、サービス業、小売業、卸売業者に適用される。前 2 つの業者は 5 %の税率であるのに対して、それ以外は 3 %の税率が適用される。さらに、売上高50万ドル以下の食料品店やコンビニエンス・ストア等には、別の簡易課税制度がある。課税売上高に占めるゼロ税率の売上高の比率によってかかる税率は異なり、その比率が25-50%ならば税率1.75%となり、それを超えると1.00%の税率が適用される³³⁾。

3-2 GST の特徴——連邦 GST 税額控除とオンタリオ州の売上税額控除の先行事例

ここでカナダの GST の特徴を取り上げよう。その特徴は、低所得者に対する負担軽減措置である GST 税額控除を採用した点である。いち早く付加価値税を導入したヨーロッパ諸国において還付のついた税額控除を認める例は少なく、またカナダのように GST 税額控除を設けるのは極めて稀である。では、なぜ GST 税額控除を適用したのであろうか。その理由としては、①逆進性の排除、②1986年度以降の個人消費者に対する還付付き MST 税額控除の実績、③連邦と国民の接点の場を設けること、④ GST の批判をかわすため、の 4 つが挙げられる³⁴⁾。ウィルソン財務相は、GST が導入された際、売上税額控除の拡大によって年所得 3 万ドルを下回る世帯 (families) には、現行よりも新たなシステム (還付付き GST 税額控除) の方が負担の軽減になると明言した³⁵⁾。また、1983年度から1986年度にかけて MST の税率が 9 %から12%に引き上げられ、それ故煙草や酒の重い税負担は、税制改革以前から消費課税のかなりの重みとなっていた。そこで1986年に導入された還付付き

33) 多田 (1990b), 23-25ページ。

34) 多田 (1990b), 22ページ。

35) Canadian Tax Foundation (1992), Chapter 8, p. 4, カッコ内、筆者挿入。

MST 税額控除は、煙草税ほか、売上税率の引上げに伴う消費による税負担を緩和する目的で導入された³⁶⁾。還付付き GST 税額控除は、1991年度の制度変更に伴い名称変更された。

ところで、還付付き MST 税額控除を導入したのは、ウィルソン財務相であるが、なぜ欧州諸国のように複数税率などの負担軽減措置を取らずに還付のついた税額控除を選択したのであるか。それは、1970年代に既にオンタリオ州において導入された売上税額控除制度を参考にしたからである。ヨーク大学経済学部教授 Lewis Rosen によると、オンタリオ州政府は、所得税額控除の拡大を主張し、実施した先駆的州であり、オンタリオ州では、財産税額控除、売上税額控除、年金控除を設け、州政府による控除を通じてより税制における累進性を確保したのである³⁷⁾。以下では、その事例を簡潔に紹介しよう。

オンタリオ州の税額控除制度は、年金受給者に対する税額控除、売上税額控除、財産税額控除と結びついており、低所得者に対する財産税負担を軽減するための主たる手段である³⁸⁾。もともとオンタリオ州の所得税額控除は、年金所得者に対する財産税及び売上税負担を相殺し、また低所得者層の所得補助のために設けられた制度である。1980年度時点で、財産を保有する年金生活者には財産税額控除として年500ドルの還付を行い、家賃を支払う年金生活者には家賃の20%を還付する。さらに低所得者には、年500ドルに加え月額10ドルが加算される。また売上税額控除について説明すると、売上税の支払を相殺するために、年金生活者には売上税額控除として年50ドル還付する。

要するに、財産保有者には財産税額控除と売上税額控除を合わせて年550ドルの税額が還付される仕組みである。当時オンタリオ州には80万人以上の年金生活者がおり、大部分の高齢者に適用されたが、財産税を納めないおよそ10万人には財産税額控除は適用されなかった³⁹⁾。

以上が、オンタリオ州の先行事例であったが、ここで連邦の還付付き GST 税額控除について説明すると、基礎控除額は19歳未満1人当たり100ドル、19歳以上1人当たり190ドルである。但し所得制限があり、2万ドルを超える所得のある家族には、所得が100ドル増加するに伴い GST 控除額が5ドル減額される。所得は、家族単位で合算される⁴⁰⁾。

問題なのは、連邦及び州双方で消費に二重の課税が行われている点である。これまで州政府は RST を、連邦は MST をそれぞれ別個に課税し、州及び連邦間で課税の重複を避けていたが、後者は87年売上税改革により1991年から GST に改められ、既存の州税に更に新連

36) Perry (1989), p. 340.

37) The Globe and Mail, 1978年3月14日。

38) *Ibid.*, 1979年1月9日。

39) The Globe and Mail, 1980年4月23日。

40) *Ibid.*: 多田 (1990b), 21ページ。

邦税の GST を上乗せすることになった。

3-3 連邦と州との売上税をめぐる税制調和問題

GST 導入をめぐる争点は様々あるが、主なものは①逆進性の問題、②タックス・オン・タックスの問題、③課税権をめぐる州と連邦の争い、等々であろう。①については、後述することにし、②及び③の解決は、連邦のみならず連邦と州との協議によるが、先に示したとおり連邦新税導入の際連邦と州との合意は得られずに連邦のみの GST が導入され、州との課税をめぐる統一見解は出されていない。

次に、オンタリオ州の地元有力紙 *The Toronto Star* には、ヨーク大学オスグード校 (Osgoode Hall) 税法・租税政策専門の Neil Brooks 教授からの新聞投稿記事があるので、ここで Brooks の連邦と州との税制調和についての見解を紹介する。Brooks は、「連邦は、連邦と州とで税をめぐる管轄権の問題で正当化を主張している。連邦は、GST を導入することで伝統的に州管轄の税の領域の中に入り込み、連邦は重大な侵入を犯していることを示している。連邦及び州の異なる 2 つの政府では、売上税に関する同一の課税ベースを共有する合意は、得られない。結果として、事業に携わる人々は、それぞれ形式の異なる売上税の対応で悩み、双方に分かれた記録一式の請求や税の徴収、納税、税の法令遵守の二度手間等々の請求の問題で苦しむことになる」⁴¹⁾と述べている。

Winer (2002) は、「91年の GST 導入後、州既存の RST の課税ベース及び税率を連邦 GST に統一したのはケベック州のみであり、連邦消費税 (GST) に対する州の激しい抵抗は、連邦との政治的な問題をより複雑にした」と述べており、また「合意に達したケベックでさえ独自の徴税システムの維持及び権利を繰り返し主張している⁴²⁾」など暫く統一見解は出されなかったが、ニューブランズウィック州、ノヴァスコシア州、ニューファンドランド州及びラブラドル地方では、連邦との協議の末合意し1997年4月1日より HST を採用した⁴³⁾。現在では、財政力の弱い州に限らずブリティッシュ・コロンビア州やオンタリオ州の

41) *The Toronto Star*, 1990年9月28日。

42) Winer (2002), pp. 102-103.

43) HST の税率15%は、連邦7%に対し、州8%である。連邦は、HST に加わる州に次のような好条件を提示した。①連邦は、州売上税 (RST) の税率引下げによる収入減を埋め合わせるために、向こう4年間で総額10億ドルを3州に支払う。②州の税務行政官を連邦歳入庁に雇い入れる。③連邦は、1993年度に連邦の減税に合わせて州資本税の引上げを認めなかったが、HST に加わった州には一部制限を加えたものの、制限を緩和し容認した。また、参加州間の同意事項であるが、HST 適用から向こう4年間増税を行うことができないが、参加州の全会一致を受ければ減税は可能であった。4年経過すれば、州税部分、つまり8%からの税率引上げは参加州の過半数の承認を受けなければならない。他方、税率の引下げは、参加州全て全会一致の承認が必要となる。Ibid.,

財政力の強い州においても2010年7月よりHSTを採用することとなった⁴⁴⁾。

しかしカナダの有力紙である *The Globe and Mail* によると、HST 導入後も州の抵抗は根強く、とりわけブリティッシュ・コロンビア州の住民は、批判を繰り返し、HST 反対の住民投票を行っており、HST 導入は今なお政治的論争となっている⁴⁵⁾。

オンタリオ州では、HST の導入に成功しているのに対して、ブリティッシュ・コロンビア州では HST 導入後の 2011 年 6 月 24 日の住民投票の結果、反対票 (54.7%) が賛成票 (45.3%) を上回り連邦との HST を取りやめることになった。なぜブリティッシュ・コロンビア州では、住民の理解を得られなかったのかを考えてみよう。

以下の新聞投稿記事は、トロント大学ロットマンマネジメント学部長兼競争・繁栄研究所所長の Roger Martin 及び同研究所最高理事の James Milway による批評である。要約すれば、次のとおりである。オンタリオ州の HST 導入は、税制改革の一環であり、州民から継続して HST 実施計画の支持を受けている。というも、州政府は、HST 導入の際の追加負担を個人所得税減税や移行措置 (transitional payments) 等で相殺しようと考えており、手始めに必要なものを加えているからである。それに対して、ブリティッシュ・コロンビア州では、HST を導入したものの、所得税額控除の増大は小幅にとどまり、個人所得税減税を同時に行わなかったのである。移行措置は、HST 導入のほぼ 1 年前から告知されたが、オンタリオ州に比べかなり小さかった、と論じている⁴⁶⁾。

4. 導入後の GST 負担構造分析及び財源調達機能としての評価

ここ 4 では、GST 導入後の GST 負担構造の分析について考察し、合わせて所得税の所得階層別租税負担構造について述べる。なぜなら、GST の逆進性の緩和策は所得税制を通じて GST 税額控除の形で行われるからである。

4-1 租税負担の緩和——所得税制との組合せ

個々人の所得に応じた所得税負担の緩和を考えた場合、の各種所得控除を拡大すれば租税負担は緩和されるが、カナダでは給与所得者と老齢年金受給者との所得把捉の問題⁴⁷⁾や税に対する不公平感は以前から取り上げられており、87年所得税改革では所得控除から税額控除

pp. 103-105.

44) Bird and Gendron (2009), pp. 19-24.

45) <http://theglobeandmail.com/news/national/british-columbia/bc-politics/hst-coul...>, 2011年8月27日検索。

46) The Globe and Mail, 2011年8月26日。

47) 川田 (1985), 13ページ。

への転換がなされた。そのため、所得税に関しては改革前よりも課税の公平性を保てるようになった。

さて、GST のような間接税の負担は、どうであろうか。これらについて、常に負担の逆進性の問題がつきまとう。カナダ税制の特徴的なことは、GST の逆進性緩和のために所得税制を用いる点である。所得税制との組合せについては、以下で述べよう。

4-2 売上税制改革及び GST に関する財務省報告書の見解

ここでは、財務省発行の売上税改革に関する *Department of Finance Canada* (1987a) の見解及び GST に関する *Department of Finance Canada* (1989) の見解について述べる。というのも、87年白書は *Department of Finance Canada* (1987b) を基に作成され、GST に関してより具体的な記述が見られるからである。

まず、GST の逆進性緩和策について述べると、*Department of Finance Canada* (1987a) の第4章の4には、売上税改革の目標到達 (Meeting Sales Tax Reform Goals) がある。そこには、①経済的便益、②税務行政 (Compliance and Administration)、③公正 (Fairness) があり、③には(1)売上に対する非課税及び免税、(2)競争的公平性及び効率性、(3)個人及び家族に対する公平、の説明の中で(3)の中に GST 税額控除の記述がある。

要約すると、以下ようになる。主要な税収調達手段としての一般売上税活用の根本的な議論と言え、低所得者に対しては常に消費に対する不相応な負担を押し付けてしまうことにあり、多段階の売上税制の下でこの影響を相殺する2つの選択肢がある。それは、ある財を免税とするか若しくはそれらに対して低い税率を課すか、あるいは必要とする人に GST 税額控除を認めるか、である。免税 (tax-free sales) 及び複数税率は、生活必需品購入の際の租税負担を和らげることで売上税本来の逆進性を減らすことにあり、生活必需品は低所得者の消費の多くを占める。この取組みは、逆進性をなくすために税制自体を活用し、対照的に、GST 税額控除の取組みは、租税に対して直接影響を受ける、低所得者を救済することで逆進性を直接緩和する。多くの要因がある中で2つの取組みを比較した場合どちらかに利点の比重を置くのかは、今後検討されなければならない、と述べる⁴⁸⁾。

次に、例を挙げ、8%の税率で食料及び衣類に対する免税 (tax-free sales) は、年収200万ドルの家計には250ドルの節税 (tax saving) になるのに対して、年収800万ドルの家計では625ドルにも上り、食料及び衣類に対する非課税 (exemption) は低所得者以上に高所得者により多くの租税便益を与えてしまう、と指摘し、高所得者からは租税を集められず、こ

48) *Department of Finance Canada* (1989), pp. 43-46.

れは全ての国民の購入財に一定の税率が課されるからである、という。

このような問題に対して、柔軟に対応できるのが、GST 税額控除である、と述べる。GST 税額控除は、ニーズを必要とする人に直接的を絞^きり、家族構成で調節できる上、家計に対しては、定期的にしかも後述するように財やサービスの購入以前に還付可能である。非課税と現行の MST 税額控除の修正とを組み合わせることで、租税による分配が達成できる、と言うのである⁴⁹⁾。

一方、*Department of Finance Canada* (1989) には、公平性の確保、所得税の変化として、①還付付き GST 税額控除、②所得税に関する中所得者向け税率引下げ、と述べられており、還付付き GST 税額控除と所得税の関連性が指摘できる。まず①の GST 税額控除について、財務省の見解としては、いったん GST が導入されれば、連邦税制はより累進性であり、租税負担が低くなり、課税後に適度の所得となることで国民の暮らし向きはよくなるという。というのも、これは新たな還付付き GST 税額控除が実施されることで達成でき、しかも 2 で述べたように財やサービスの購入前に還付がなされるからである。例として挙げると、報告書には GST 導入前の1990年12月から第1回目の還付を行う、と述べており、しかも還付額は大人1人当たり275ドルとし、現行水準のほぼ3倍になり、1990年の水準では2倍になるという。この還付額の引上げは、子供にも当てはまり、子供には1人当たり100ドルに増額し、これは現行の2倍に相当し、1990年水準では1.5倍になるという⁵⁰⁾。

次に、所得税制について述べると、1991年には中間層の個人所得税率を26%から1%引き下げ25%とし、GST 税額控除は段階的に消失する中間所得層の所得範囲にまで所得税減税が広がり、中間所得層に対する税率は17%、25%、29%へとさらに引き下げられ、累進的な所得税率となる、という。

同時に還付付き GST 税額控除及び中間所得層の所得税率は、税制全体の公正を改善するのに役立ち、結果として年間3万ドルまでの世帯 (families) には GST 税制の下で暮らし向きがよくなる、というのである⁵¹⁾。これは、3で述べたウィルソンの発言と合致する。

さて、*Department of Finance Canada* (1989) には、GST 税額控除額の推計が出されているため (表 4-1)、本論文では後に実際の GST 税額控除額の推移を述べることにし、以下では Hamilton and Whalley (1989)、Ruggeri and Bluck (1990) の見解を検討しよう。

49) *Ibid.*

50) *Department of Finance Canada* (1989), pp. 15-17.

51) *Ibid.*

表 4-1 売上税額控除の推移, 1988-91年度

(単位:ドル)

所得	税額控除額					
	単身者			4人家族(大人2人, 子供2人)		
	1988	1990	1991	1988	1990	1991
10,000	70	140	352	210	420	750
15,000	70	140	415	210	420	750
20,000	0	40	415	10	320	750
25,000	0	0	405	0	70	740
30,000	0	0	155	0	0	490
35,000	0	0	0	0	0	240

(出所) Department of Finance Canada (1989), p. 16.

4-3 Hamilton and Whalley (1989) の議論

まず, Hamilton and Whalley (1989) の議論を取り上げる。Hamilton and Whalley (1989) は, 税制改革について「個人所得税は, 変更の結果緩やかに逆進性となった。すなわち, 税率引下げで逆進的となるが, 資本所得課税の強化や所得控除から税額控除の転換で累進的が保たれる。既存の売上税から課税ベースの広い売上税に変更されることでもまた, 緩やかに逆進的となるが, しかしこの逆進性は既存の還付付き売上税額控除の適度の増加で今まで以上に相殺されるであろう。

投資刺激を除けば, 投資を落ち込ませる原因となるが, 投資に対する租税特別措置の廃止は, より投資の積極的な活用になる⁵²⁾と述べている。

Hamilton and Whalley (1989) の分析によると, 所得税改革によって0-1万ドル, 4万-6万ドルまでの所得層において負担が高まるが, 売上税額控除の拡大によってこれらの層の負担を軽減できるという(表 4-2, 表 4-3)。

Hamilton and Whalley (1989) の分析では, 0-1万5,000ドルまでの所得層や10万ドル以上の所得層で1%を超える数値が出ているが, 本論文ではそれ以外の層においても所得税と売上(GST)税額控除の組合せによって租税負担の緩和が見られることを明らかにする。詳しくは, 表 4-7 と合わせて分析を行う。

52) Hamilton and Whalley (1989), p. 398.

表4-2 個人所得税改革及び売上税改革の分配効果

(単位:ドル, %)

所得範囲	個人所得税改革		売上税改革		個人所得税及び 売上税改革の合 算 (2)+(4)
	変更なし (1)	変更有り (2)	売上税額控除の 変更なし(3)	売上税額控除 の拡大(4)	
0- 5,000ドル	0.1	-0.1	-0.3	12.6	12.5
5,000- 10,000	0.1	-0.1	-0.1	2.9	2.8
10,000- 15,000	0.4	0.1	0.1	1.4	1.5
15,000- 20,000	0.5	0.2	0.2	0.5	0.7
20,000- 25,000	0.4	0.1	0.2	0	0.1
25,000- 30,000	0.4	0	0.3	-0.1	-0.1
30,000- 40,000	0.3	0	0.3	0	0
40,000- 50,000	0.1	-0.3	0.4	0	-0.3
50,000- 60,000	0.2	-0.1	0.4	0.1	0
60,000- 70,000	0.3	0	0.4	0.1	0.1
70,000- 80,000	0.7	0.4	0.5	0.1	0.5
80,000- 90,000	1	0.8	0.4	0.1	0.9
90,000-100,000	1.1	0.8	0.4	0.1	0.9
100,000以上	1.5	1.2	0.3	-0.1	1.1

(出所) Hamilton and Whalley (1989), pp. 394-396.

表4-3 売上税改革における逆進性緩和の様々な手法の分配関係

(単位: %)

所得範囲	売上税改革			所得税額控除	
	包括的 課税ベース	食料品を除く	食料品及び 衣類を除く	(1)	(2)
0- 5,000ドル	-0.27	-0.15	-0.26	6.2	12.6
5,000- 10,000	-0.09	0.04	-0.01	1.4	2.89
10,000- 15,000	0.12	0.18	0.16	0.78	1.42
15,000- 20,000	0.2	0.23	0.21	0.34	0.48
20,000- 25,000	0.23	0.25	0.24	0.11	0
25,000- 30,000	0.28	0.29	0.29	0.09	0.1
30,000- 40,000	0.34	0.33	0.34	0.15	0.04
40,000- 50,000	0.39	0.35	0.36	0.21	0.02
50,000- 60,000	0.42	0.39	0.39	0.25	0.08
60,000- 70,000	0.43	0.37	0.37	0.26	0.09
70,000- 80,000	0.45	0.38	0.39	0.28	0.12
80,000- 90,000	0.43	0.36	0.36	0.27	0.1
90,000-100,000	0.42	0.38	0.4	0.24	0.07
100,000以上	0.25	0.14	0.11	0.09	-0.07
総計利得	1011	991	967	979	945
GDPに占める利得割合	0.36	0.36	0.35	0.35	0.34

(注) 表の(1)は、月額大人1人当たり100ドル及び子供1人当たり25ドルを支給された家計の純所得は、23,000ドル以下である。表の(2)は、月額大人1人当たり200ドル及び子供1人当たり50ドルを支給された家計の純所得は、23,000ドル以下である。

(出所) Hamilton and Whalley (1989), pp. 396-398.

4-4 逆進性緩和策1——ゼロ税率

ここでは、橋本(2001)を参考にして GST の逆進性を計測する。橋本(2001)は、日本の消費税の負担率の計測について次のように言う。「消費税の負担額は消費支出額に実効税率105分の5を乗じることで求まる。この負担額を勤め先収入で割れば、消費税の負担率が求まる」⁵³⁾と。カナダの GST の税率は7%で導入されており、本論文では、同様の手法により消費支出に7/107を乗じることで GST 負担額及び GST 負担率を求めた。それらの結果を標準世帯でまとめたのが、表4-4である。

表4-4の消費支出とは、Statistics Canada(1994)の *Family Expenditure in Canada* にある10州における所得階層別の主要項目、すなわち食品、住居、通信費他雑費、家具・家庭用品、衣類、交通費、医療、介護、教育・娯楽、煙草・アルコール、その他を含めた12大消費項目の家計支出合計を示し、医療、介護、教育費を除いた額に7/107を乗じたのが、GST 負担額となる。また橋本(2001)は、負担率の分母に勤め先収入を用いたが、本論文では課税前所得を用いて負担率を計測した。その結果、低所得層ほど負担率が高くなり、GST には逆進性の存在が明らかとなった。

さらに、カナダでは食品に対するゼロ税率が適用されており、ここではそれらの負担率を求めてみる。橋本(2001)によれば、ゼロ税率の場合の消費税の負担率は、「各所得階級の

表4-4 GST 逆進性の推計(標準世帯), 1992年度

(単位:ドル, %)

	第1分位 (0-18,604)	第2分位 (18,605- 31,800)	第3分位 (31,801- 46,520)	第4分位 (46,521- 67,531)	第5分位 (67,532-)
課税前所得(A)	12,104	25,131	39,111	55,859	96,647
課税後所得(B)	11,088	20,744	29,542	39,621	63,730
消費支出(C)	14,330	23,001	30,564	38,495	54,450
食品(D)	2,949	4,412	5,541	6,645	8,884
GST 負担額(E)	937	1,505	2,000	2,518	3,562
食品ゼロ税率適用時負担額(F)	745	1,216	1,637	2,084	2,981
食品ゼロ税率適用時負担率(F/A)	6.15	4.84	4.19	3.73	3.08
GST 税額控除後負担率(E-G)/A	2.72	3.57	4.08	4.51	3.69

(注) (1) GST 負担率=消費支出×7/107/課税前所得

(2) 課税前所得は、賃金・給与、事業所得等家計全体の所得を含み、課税後所得は課税前所得から個人所得税、社会保障税、贈与税を差し引いた額を表わしている。

(3) GST 税額控除額は、それぞれ第1分位で年収1万ドル、第2分位で2万ドル、第3分位で3万ドルを想定した。

(出所) Statistics Canada(1994), p. 35より作成。

53) 橋本(2001), 156ページ。