

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——

池 上 岳 彦

はじめに

日本の戦後税制が形づくられるなかで、1949年のシャープ勧告がもった意義は大きい。それは、勧告が戦後日本の財政制度を構想するうえで所得税中心主義と地方自治の尊重という「理想」を掲げたことと、その勧告の内容が現実の租税政策の展開のなかで大幅に後退させられることによって戦後の資本蓄積促進的かつ中央集権的な税財政制度が形成されたこと、という二重の意味においてである。

カナダにおいて、包括的所得税主義を掲げた勧告として著名な1966年の *Report of the Royal Commission on Taxation* (Carter Report. 以下、カーター報告と記す) についても、報告の「理想」と現実の政策展開との間のギャップが大きかった点で、シャープ勧告との共通点がみられる。

では、所得税中心主義が唱えられるなかで、一般売上税にはどのような位置づけが与えられるのか。シャープ勧告が提案した道府県税としての付加価値税およびそれが実現されなかったことの戦後日本税制における意義づけについては、吉田震太郎による研究¹⁾をはじめとして、豊富な研究蓄積がある。それに対して、カーター報告は一般売上税をどのようにとらえたのか。これが本稿の課題である。以下では、まずカーター報告全体の特徴を整理したうえで、つぎにその一般売上税論を紹介する。そしてその後の経過を整理し、最後に報告の一般売上税論がもつ意義について検討する。

I カーター報告

1. カーター委員会の背景と経過²⁾

1960年代前半の時点におけるカナダの連邦税制は、第一次大戦期から20年代にかけて導入された個人所得税（1917年導入）、法人所得税（1916年導入）および製造者売上税（1920年に導入された取引高税が23年に廃止されると同時に導入された）が中軸であった。しかし、これらは増大する財政需要に応じるために十分な研究なしに新税が導入、修正されていった結果であった。そのため、所得の範囲等について原則が確立されていなかった。また、表1からわかるとおり、カナダでは当時から連邦と州が個人所得税、法人所得税および一般売上税の分野をそれぞれ共有していた。とくに所得税の分野では、連邦税がほとんどの州の所得税を算定する基礎になっていたので、連邦税制に欠陥があることは州にとっても問題であった。

当時の進歩保守党（Progressive Conservative Party）政府は、1962年9月、著名な公認会計士であるケネス・カーター（Kenneth LeM. Carter）を委員長として6人の委員からなるRoyal Commission on Taxation（以下、カーター委員会と記す）を設置した。その課題は、租税の負担、経済（雇用、生活、貯蓄・投資、生産性、経済安定・成長、国際経済関係等）に対する影響、特例・不公平の実態、税法・税務行政等、じつに多岐にわたっていた。

カーター委員会は、数多くの個人・団体から意見を聴取しながら、4年余にわたって審議を重ね、1966年12月、政府に報告書を提出した。

2. カーター報告の特徴——包括的所得税主義——

カーター報告は、税制のもつ目標として、財・サービスの産出の最大化、産出物の公平な分配、個人の自由と権利の保護、そして連邦・州間関係の

表1 カナダの租税収入 [1965年]

(単位：百万カナダドル)

	連 邦	州	地 方	合 計
所得税	4,571	1,358		5,920
うち 個人所得税	2,642	834		3,477
法人所得税	1,759	524		2,282
消費税	3,343	1,607		4,957
うち 一般売上税	1,917	813	7	2,733
動力燃料費		680		680
酒・たばこ税	688		3	742
関税	686	54		686
財産税		77	2,060	2,137
うち 不動産税		77	1,808	1,886
社会保険料	327	401		728
その他の税	109	195	12	315
合 計	8,350	3,637	2,079	14,066

注：1) 本表は、全団体の財産収入・支出を統一的にとらえた Financial Management System (FMS) に基づく。

2) 「社会保険料」は、健康保険、失業保険、労災保険（報酬比例型の年金保険は除く）。

資料：Statics Canada, *Public Finance Historical Data: 1965/66-1991/92* [Catalogue No.68-512](Ottawa: Minister of Industry, Science and Technology Canada, 1992), pp. 2, 30, 82 and 162に基づいて作成した。

強化の4つを掲げたが、とくに公平の実現を重視することを宣言した³⁾。それは“taxation according to ability to pay”すなわち応能原則を意味しており、具体的には包括的所得税主義であった。要約すれば、つぎのようになる⁴⁾。

租税は、個人がその経済的状态に見合って負担すべきである。そのためには、キャピタル・ゲイン、贈与、遺産等を含めて、所得をできるだけ総合して累進税率を適用する包括的所得税が最もすぐれている。その際、労働意欲、貯蓄、投資等への悪影響やアメリカへの人材流出を防ぐために、最高限界税率を50%以内におさえる。また、低所得者のために

税率を引き下げるとともに、人的控除を所得控除から税額控除に切り換える。さらに、より公平な応能負担を実現するために、課税単位を1人ずつではなく家族とする。

なお、包括的所得税の税率を引き上げずに十分な財源を確保するためには、法人所得、個人消費等への課税をつづけなければならない。とくに法人については、外国資本に対する課税の必要や所得の内部留保による納税の繰り延べを防ぐ、といった理由から法人所得税を存置する。ただし、法人所得税と個人所得税との二重課税を解消するため、法人所得税の税率を21%と50%の二本立てから50%に統一したうえで、両税の完全な統合を行う。すなわち、法人所得税の課税後に所得を株主に配分し、個人段階ではその配分額とそこに課されていた法人所得税額とを合計した税引前所得に対して所得税を課して、そこから法人所得税額を控除する。控除額が個人所得税額より多い場合は、税の還付を受ける⁵⁾。

このように、応能原則を重視するカーター報告は、相続税、贈与税および法人所得税まで個人所得税に統合する徹底した包括的所得税主義を掲げた。それでは、報告のなかで一般売上税はどのように扱われたのだろうか。

II 一般売上税論

1. 当時の制度——「連邦＝製造者売上税，州＝小売売上税」——

さきにふれたように、連邦政府は製造者売上税 (manufacturer's sales tax) を課していた。これはカナダ国内で製造された財および輸入された財に課される税であり、1962年時点の税率は11%、連邦税収に占める割合は約20%であった。ただし、この税はサービスには課されず、また食料品、電気・燃料、原材料、農業・鉱業用機械等は免税とされていた。なお、宝石、化粧品、アルコール類、たばこ等には個別消費税が課されていた。

連邦とは別に、アルバータ州とマニトバ州を除く8つの州政府は、それ

それぞれ独自に小売売上税 (retail sales tax) を課していた。州ごとに税率および課税ベースはさまざまであるが、当時の税率は4～8%であり、また食料品、サービスのほとんど、事業用購入品の多くは概して免税とされていた。小売売上税は州税全体の4分の1を占めていた。

所得税については、1962年以来、連邦政府とほとんどの州政府との間で租税徴収協定 (tax collection agreements) が結ばれていた。これは、連邦が所得税を減額して州が課税する余地 (tax room) をつくり、州の所得税も連邦があわせて徴収するものである。当時は連邦の個人所得税のうち16%が減額され、法人所得税の場合は課税所得が9%減額されていた。

しかし、一般売上税の分野では、租税徴収協定は結ばれていなかった。連邦と州がそれぞれ徴税部門をもち、納税側も製造業者と小売業者に分かれるため、税務コストは両方の税が統合された場合と比較すれば大きかった。そこで、一般売上税の改革については、どのような税をつくるかということと同時に、連邦と州の税制の調和をはかることも課題となる。すでに1956年には、連邦が設置した Sales Tax Committee が、製造者売上税から卸売上税への転換を想定した改革案を提示していたが、その提言は政策に反映されなかった。カーター委員会は再びこの問題に取り組んだのである。

2. カーター報告の一般売上税論

(1) 一般売上税の諸形態に関する検討⁶⁾

カーター報告は、一般売上税の主要な形態についてそれぞれ検討したうえで最良の税を選択する、という手順を踏んでいる。

まず当時連邦が課していた製造者売上税については、①製品の流通コストはさまざまであり、製造者からの販売の段階では消費者への販売価格がわからないので、消費税としての中立性を実現できない、②製造者から卸売業者に売り渡されるのは全製品の3分の1以下であるから、小売業者ま

たは消費者に直接販売される分も含めて、対卸売業者の「みなし価格」を設定しなければ課税の公平を確保できない、③“national brand”は宣伝費にも課税されるが、“private brand”のそれには課税できていない、④輸入品は関税納付済み時点の価格に課税されるため、宣伝・販売コストにも課税される可能性がある国内製造業者のほうが競争上不利になる、等の欠点がある。確かにこの税には、納税者の数が少ないために税務行政が容易であるという利点がある。しかし、税率が引き上げられるほど中立性を実現することが必要になるが、それは税の複雑化と不明確化を招くため、製造者売上税という枠内での改良は困難である、と述べられている。

つぎに卸売売上税（wholesale tax）は、売上高の50%以上が対小売業者であるものを卸売業者として、その売上高に課税するものである。その割合が10～50%である業者は売上高に課税されるが、自己の仕入額に含まれた税を控除する。また、その割合が10%未満のものは小売業者と見なされて、自ら納税する義務は生じない。この税は、運送費等の算定に困難が残り、また小売段階のコストや利益が個々のケースで異なるため、消費税としての非中立性という問題は依然として残る。しかし、より最終消費者に近い段階で課税するため、「みなし価格」の問題や輸入品の取り扱い等を考えれば、総合的に判断して製造業売上税よりすぐれている、と報告は評価した。

製造あるいは卸売段階の売上税に比して、小売売上税は、最終消費者に販売される時点で課税されるため、製品間の流通コストの相違を考慮する必要がない、また前2者のように税が含まれた価格にマーク・アップが行われるおそれがないため、消費税としての中立性という点で大きく優っている、と報告は高く評価する。また、課税ベースがより広くなるために税率を引き下げられるうえ、税負担者が負担を認識できるようになる、という利点があるとされる。さらに、現行の製造者売上税と同じ額を得るための徴税費は若干増大する（税収の0.4%→0.7%）一方で、食料品を免税に

すると仮定した場合、小売業者は納税事務を十分担うことができる、そして連邦と州を合計した税率が14%以内であれば、脱税の誘因は小さいので過大な徴税コストはかからないであろう、と報告は述べる。

また、1920年代に一時実施された取引高税 (turn-over tax) について、報告は、低税率で高税収をあげられる点および徴税コストが低い点を長所としてあげるが、税の累積が企業の垂直的統合を強いる点および輸入課税と輸出免税が困難な点を指摘して、その復活を否定している。

さらに、当時フランス等ですでに導入されていた多段階型の付加価値税 (value-added tax) について、報告は、これを所得型と消費型に分ければ消費型が運営しやすく、加算法と控除法に分ければ輸出免税、複数税率採用、価格設定と税転嫁の容易さ等を考慮すれば控除法のほうがすぐれている、と述べる。そして、前段階税額控除方式と仕入控除方式に分ければ、単一税率の採用と免税品を設けないことの両方を前提としない限り、インボイスを用いる前段階税額控除方式のほうが優る、と評価している。

ここで興味深いのは、報告が前段階税額控除型の付加価値税は小売売上税と同じ税率ならば同額の税収をあげるはずだとしたうえで、2つの税の優劣を論じていることである。主な論点をまとめると、つぎのようになる。

①運営面について。付加価値税ならば税の累積は起こらないが、完全な記帳が求められ、また税の還付システムが必要になる。これに対して、小売売上税のもとで税の累積を防ぐためには、消費者以外の者が購入する場合に課税停止 (suspension) が行われる。その場合、記帳すべき課税取引数が減少する一方で、税務当局が課税停止取引 (原材料、半製品等) が適法に行われているかどうか調査することになるが、それは比較的容易である。

②輸出取引について。小売売上税では課税停止が行われ、付加価値税では控除が認められる。いずれにしても輸出業者は法が認める範囲で事業コストに含まれる税額の還付を受けることになるが、その税務上の不便

さは単一段階税のほうが小さい。

③制度の実効性について。付加価値税の導入による納税者の急増、税務行政の複雑化とコスト増、納税者が求められる複雑な記帳等を考慮すれば、合計の税率が14%以内であれば小売売上税のほうがよい。現行の製造者売上税と同程度の税収をあげるには連邦の税率は7~8%ですむから、州の分を加えてもその範囲におさまる。ただし、14%をこえると脱税の危険性が高まるので、付加価値税への転換が正当化される。その際、連邦の付加価値税システムは州の小売売上税の執行にも役立てられる。

④課税の範囲について。付加価値税は課税ベースがきわめて広い場合に適するが、免税あるいは複数税率を導入する場合は小売売上税が優る。

(2) 連邦と州を統合した小売売上税の提案

以上のような検討に基づいて、カーター報告は、連邦が製造者売上税を州と同じ小売売上税に転換し、双方の税を統合した運営を行うことを提案した。以下、その主な内容を整理すると、つぎのようになる。

①課税の範囲と逆進性対策について。小売売上税を課する場合、免税措置を導入すれば、制度の複雑化とコスト増を招くとともに、相対価格の変化によって資源配分をゆがめるので、原則としてすべての消費財に課税すべきである。しかし、財に対する一般売上税は所得に対して逆進的なので、その対策として免税品目の設定と個人所得税の税額控除という2つの方策が考えられる。後者は、個人あるいは家族に対して、売上税の一部を還付するために一定の金額を個人所得税から税額控除する、そして控除額がその人の所得税額を上回る場合はその分を現金交付する、というものである。ただし、すべての個人あるいは家族が所得税の申告を行う必要があるので、この制度を直ちに導入することはできない。そこで、逆進性への対策として食料品、家屋、電気、燃料、処方箋つき医薬品、身体障害者用器具、新聞および書籍を免税とする。

②サービス課税について。事業用に提供された場合を除くすべてのサー

ビスに財と同じように課税する方式もあるが、税務コスト、納税者の記帳の手間等を考慮して、最初は小売向けの特定のサービス（クリーニング、理容・美容、娯楽場、宿泊、駐車場、家具・靴・宝石・自動車等の修理等）に財と同じ税率で課税し、その範囲を徐々に拡大していくべきである。また、事業用のサービスおよび免税財と同じ趣旨をもつサービス（医療、歯科、看護、入院、法務、教育、葬儀等）は免税とする。

③生産財について。生産財への課税は二重課税を招き、特に資本集約的産業を圧迫し、また国際競争が激しい部門では転嫁が困難なので、消費財と区別できないもの（自動車、事務用備品・物品等）を除き、すべて免税とする。なお、建築資材と建築物は、生産財としても消費者用としても免税するが、それは税収減を補填できるようになるまで延期する。

④連邦と州との関係について。連邦と州の小売売上税を統一的に運営して徴税と納税のコストを節約するために、両者の課税ベースを統一し、仕向地主義の間接税としての小売売上税とする。各州は州税分の税率を自由に設定し、州が税務を執行するが、小売売上税を課さない州では連邦が税務を行う。連邦の税率は7%とし、連邦・州合計で14%をこえないようにするが、将来は連邦が個人所得税の取り分を増やし、また法人所得税を専有するかわりに、連邦の小売売上税を減税して、州の取り分を増やしていくようにすべきである。売上税は所得税よりも公平の面で劣っており、また所得税から売上税へのシフトが貯蓄および成長を促進するという証拠はないので、将来は売上税の比重を低下させるべきであり、州が増収を必要とする場合は個人所得税を増税すべきである。

すなわち、包括的所得税の原則に基づいて、将来は連邦が所得税の取り分を増やすかわりに州に小売売上税を専有させ、しかも全体として個人所得税の比重を高めるといった目標を掲げつつも、当面は小売売上税を両政府が共有し、州が統一的な税務行政を行う、という構想が示されたのである。

3. 税収の変化と所得階層別の負担構造

では、カーター報告の提案に基づく改革を実施すれば連邦の税収はどのように変化するのか。表2に示したように、主な税目のうちで法人所得税のみが5.32億ドルの増収となり、その他は減収となる。そして、全体としては2.22億ドルの増収が見込まれた。ただし、法人所得税の増収のうち国外に居住する株主に帰属する分が2.71億ドルと推定されるため、国内居住者の税負担額は、全体で0.49億ドル減少すると見込まれた。

法人所得税が増えるのは、個人所得税との統合をはかるために二段階税率(21%, 50%)をやめて50%に一本化するため、そして鉱産業(石油・ガスを含む)と保険業に関する課税範囲を広げ、さらに実現されたキャピタル・ゲインへの課税を始めるためである。これに対して、個人所得税については、贈与税・相続税を事実上吸収することを含めて、キャピタル・ゲイン、労働者への給付、投資所得、移転収入等に関して課税範囲を拡大する、という増収要因がある。しかし、税率の引き下げ、必要経費の拡大、控除制度の改革等が減収要因となるのに加えて、法人事業税との統合によって個人段階における税の控除・還付が増大するため、全体としては0.42億ドルの減収となる。なお、ここでは、法人所得税と個人所得税との統合が両者の合計では減税となることを確認しておきたい。

一般売上税は1.25億ドルの減収となっている。これは、現行の製造者売上税にかえて小売売上税を導入する場合、前者と同額の税収をあげようとするならば税率を7.6%にする必要があるが、一般売上税は所得税に比して望ましくない税だという面を考慮して税率を7%とやや低めに設定したためである。

また、カーター報告に基づく税制改革が税負担に及ぼす影響は、所得階層によって大きく異なっており、それは表3に整理したとおりである。直接税(個人所得税、法人所得税および贈与税・相続税の合計)、一般売上税とも、増税になるのは所得10,000ドル以上の階層のみであり、10,000ド

表2 カーター報告の提案に基づく主な連邦税収の変化見込み額
(単位：百万カナダドル)

	個人 所得税	法人 所得税	贈与税 相続税	一般 売上税	合計
一般売上税の改革				-125	-125
個人所得税の税率引き下げ	-317				-317
個人所得税の課税ベース拡大	981		-143		838
個人所得税の必要経費拡大	-151				-151
個人所得税の控除の改革	-99				-99
法人所得税と個人所得税の統合	-363	252			-111
法人所得税の課税ベース拡大	-28	280			252
その他	-65				-65
合計	-42	532	-143	-125	222
現行制度に基づく税収	2,676	1,941	143	1,597	6,357
カーター報告に基づく税収	2,634	2,473	-	1,472	6,579

注：1) 税額は、いずれも1964年時点のものとして推計されている。

2) 税収変化(222百万カナダドル増)のうち、非居住者の負担額が271百万カナダドル増加するので、居住者の負担額は49百万カナダドル減少する。

資料：Report of the Royal Commission on Taxation (Ottawa: Queen's Printer, 1966), Vol. 6, Tables 35-1 and 35-15に基づいて作成した。

ル未満の世帯はいずれも減税となる。この当時、カナダの中位所得世帯は所得4,000ドル台であったが、その階層では10%台の減税となる。さらに、所得が低いほど税負担の軽減率は高くなっており、とくに直接税についてそれがいえる。

なお、この表には示していないが、直接税は所得5,000ドル未満の層では11.7%の減税である。逆に10,000~24,999ドル層では4%弱の増税であり、これが50,000ドル以上層になると26.0%の大幅な増税となる。低所得者の直接税が減税になるのは個人所得税の税率引き下げ効果が大きく、逆に高所得者が増税になるのは課税ベースの拡大による面が大きい。なお、法人所得税と個人所得税の統合はすべての階層について減税効果をもつ。

一般売上税の負担は、所得3,000ドル未満の階層では直接税の負担よりも重い。また、この表には示していないが、所得2,000ドル未満の階層で

表3 カーター報告が提案した連邦税制改革による所得階層別の租税負担変化見込み額
(単位：カナダドル，%)

所得階層 (カナダドル)	〔世帯数〕 (千世帯)	現 行			カーター報告			変 化		
		直接 税	一般 売上 税	合計	直接 税	一般 売上 税	合計	直接 税	一般 売上 税	合計 (増減率)
2,000未満	[1,134]	26	80	106	13	78	91	-13	-2	-15(-14.2)
2,000~2,999	[633]	133	144	277	116	131	247	-17	-13	-30(-10.8)
3,000~3,999	[697]	236	212	448	212	187	399	-24	-25	-49(-10.9)
4,000~4,999	[771]	352	252	604	325	218	543	-27	-34	-51(-10.1)
5,000~6,999	[1,117]	575	347	922	550	303	853	-25	-44	-69(-7.5)
7,000~9,999	[602]	909	503	1,412	896	435	1,331	-13	-68	-81(-5.7)
10,000以上	[263]	5,178	722	5,900	5,851	856	6,707	673	134	807(13.7)
全階層	[5,217]	540	269	809	554	248	802		-21	-7(-0.9)

注：1) 「直接税」は、個人所得税、法人所得税および贈与税・相続税の合計。

資料：Report of the Royal Commission on Taxation (Ottawa: Queen's Printer, 1966), Vol. 6, Tables 36-4, 36-11, E-2 and E-3に基づいて作成した。

は、カーター報告の提案を実現したとしても、所得に対する一般売上税の負担率が7%台であり、2,000~4,999ドルの階層では5%前後、10,000ドル以上の階層では平均して3%⁹⁾台となる。一般売上税の逆進性は解消されないのである。なお、一般売上税と直接税を合計すれば、報告の提案に基づく租税負担率は、2,000ドル未満の階層で平均8.5%、2,000~2,999ドル層で平均9.6%、これが3,000~4,999ドル層では11%台となり、10,000ドル以上の階層では平均で28.4%¹⁰⁾となる。一般売上税の逆進性にもかかわらず、包括的所得税が租税全体としての累進性を支えているわけである。

III カーター報告と現実の政策過程

1. 利益団体の活動

カーター委員会に対しては、さまざまな団体および個人から意見書が提

出された。たとえば、労働組合の全国組織であるカナダ労働会議（Canadian Labour Congress）は、公共サービスによる受益の度合いを特定することは不可能だから応益原則は実現できず、また社会保障政策の必要性を考慮するならば、応能原則に基づく累進的な所得税が望ましい、そして売上税は逆進的な税であるから、所得と消費パターンとの関係を検討し、ぜいたく品に重課する複数税率を採用して逆進性を緩和すべきだ、と主張した。

これに対して、産業界を代表するカナダ商業会議所（Canadian Chamber of Commerce）¹²⁾は、租税政策の目的を①必要な財源の調達、②長期的な経済成長の促進（貯蓄・投資と消費とのバランス、効率的な生産の促進等）、③公平な負担、そして④明確・簡素・安価な税務の4つにまとめた。そして、所得税の課税ベース拡大と税率引き下げ（法人所得税は当面21%と40%の二段階税率とし、個人所得税は各限界税率を10%ずつ引き下げる）を要求し、全体としては所得税を減税して、その分は売上税を拡充すべきだ、と主張した。とくに売上税については、①売上税の労働意欲、貯蓄および投資に対するマイナスの影響は所得税より小さい、②売上税の逆進性は食料品免税、扶養手当、老齢年金等によって緩和される、そして③所得税の減収分は売上税をサービスまで拡大することで補填できる、とされた。要するに、商業会議所は経済に対する課税の中立性、とくに貯蓄・投資に対する障碍の除去を重視して、所得税から売上税へのシフトを主張したのである。

ただし、商業会議所は、いちおう製造者売上税の枠内で議論を進めているものの、売上税を徴収する流通段階については詳しくふれていない。むしろその点では、各流通段階の業界団体による意見書のほうが興味深いものがある。

カナダ製造業協会（Canadian Manufacturers' Association）¹³⁾の意見書は、税制を所得税から売上税へシフトさせるという点では商業会議所と同

様の主張を行っている。しかし製造業協会は、当面は製造業売上税の枠内での改良（課税価格の基準統一、輸入品の有利性の解消、異議申立、情報公開、投資財免税等）を要求しつつも、基本的には小売売上税への転換を唱えたのである。その内容は、連邦税と州税を統合した小売売上税への改革であり、サービスにも課税するが、原材料・機械等の投資財は免税とし、徴税は連邦が行う、とされた。この主張およびその論拠は、徴税事務の主体を除けば、カーター報告の小売売上税論とほぼ同じである。

これに対して、カナダ卸売業協会（Canadian Wholesale Council）は、¹⁴⁾卸売売上税への転換に反対し、製造者売上税の維持を要求した。その論拠は、インボイスの数は流通の段階が進むにつれて急増し、卸売段階の監査は製造段階よりもたいへん煩雑であるから、税務コストが増大する、また流通コストを除いた製品自体の価格に課税し、消費者がどこで購入しても税負担が同じになるほうが公平である、というものであった。

また、カナダ小売業協会（Retail Council of Canada）は¹⁵⁾小売売上税に反対し、製造者売上税の維持・改良を要求した。その理由は、①製造業者の数は少ないので納税・徴税コストが低い、②税の不公平を防ぐには卸売向け価格の決め方を法定すればよい、③税の分に対するマーク・アップは販売競争のなかで消滅する、④政府サービスから受ける利益が見えにくい以上、消費者から見えにくい税であってもバランスはとれる、⑤小売売上税についてすべての州と課税ベースを統一するのは無理である、⑥小売業者の記帳が不十分ななかで高率の小売売上税を徴収するのは困難であり、脱漏や免税拡大圧力が増大する、⑦製造業の寡占状況に基づく価格の硬直性を前提とすれば、製造者売上税から小売売上税に転換する際に製造業者は販売価格を十分下げないので、消費者にとって増税となる、等であった。

ただし、小売業協会は課税ベースの広い累進的所得税を税制の中軸とすることを支持しており、所得税の減税とくに累進性緩和が労働供給を増やすという効果には懐疑的であった。さらに売上税の逆進性を考慮した結果、

売上税への依存拡大には明確に反対する立場が表明されていた。

このように、労資の対立のみならず、産業界のなかでも自己の利害に直接関わる部分については激しい対立がみられたのである。

2. 1971年税制改革への政策過程

カーター報告は、そのままカナダの税制として実現されたわけではない。むしろ、政策過程のなかで、報告の掲げた改革案が骨抜きにされていく、というのが現実であった。その過程を簡単にみておきたい。¹⁶⁾

カーター委員会が報告を行った1966年12月の時点で、連邦の政権はすでに自由党 (Liberal Party) の手に移っていた。自由党政府は、大蔵省のなかにカーター報告の内容を検討する委員会を設けたが、その作業は遅延し、政府が *White Paper* を発表したのは69年11月であった。

カーター報告に対しては、キャピタル・ゲインの完全課税、法人所得税率の単一化等について、経済界から激しい反対の声があがっていた。この *White Paper* は、カーター報告の提案に対してさまざまな修正を加えた。たとえば、株式を公開した会社の株に関するキャピタル・ゲインはその半額に課税する (ただし、売却しなくとも5年ごとに価格を再評価して課税する)、そのような会社の所得については法人所得税と個人所得税の統合を半分にとどめる、法人所得税の税率一元化は漸進的に行う等である。

しかし、*White Paper* を検討した連邦議会、とくに下院の財政・通商・経済問題委員会は、カーター報告の内容をより後退させた。そこからさらに一定の後退を経て1971年に成立した税制改革 (1972年施行) は、つぎのような点で報告とは大きく異なっていた。

個人所得税について。キャピタル・ゲインは、すべての場合について実現された分の半額のみ課税する (未実現の分は死亡時または国外転出時に実現されたとみなす)。雇用者給付の一部、移転給付の一部等を課税対象とするが、贈与・相続は所得には含まれない (他方、贈与税・

相続税は廃止する)。課税単位は家族でなく、1人ずつのままである。人的控除は、税額控除ではなく所得控除のままとする。法人所得税との統合、すなわち配当税額控除の制度は不十分なままであり、しかも控除額が税額を上回った場合でも税の還付は行われない。

法人所得税について。二段階税率を継続する（カナダ人所有の株式非公開会社の所得の一定部分には25%の税率を適用する）。法人についてもキャピタル・ゲインへの課税は実現された分の半額にとどめる。

要するに、個人所得税の課税ベース拡大および法人所得税との統合が不十分なために、また課税単位や人的控除の改革がなされなかったために、包括的所得税による応能原則の実現は事実上挫折した。また、法人所得税の二段階税率を温存する一方で、個人所得税との統合を不十分なままにしたことは個人レベルの税を重くするから、所得を社内に留保したほうが有利になる。いいかえれば、個人株主よりも法人の利益を重視したのである。

また、一般売上税については、さらに研究が必要だとして、改革は先送りされた。その後、1975年には物品税研究会（Commodity Tax Review Group）が卸売売上税への転換を提言し、81年には卸売売上税の導入が正式に予算化された。しかし、反発が強かったためにそれは延期された。83年には、製造者売上税を壊すよりも当面はそれを改良すべきだとする連邦売上税委員会（Federal Sales Tax Committee）の提言をいれて、卸売売上税は断念された。それ以後は付加価値税を中心に検討が進められ、87年の進歩保守党政権による新たな *White Paper* は、①連邦と州を統合する付加価値税、②連邦のみの仕入控除型（帳簿型）付加価値税、③連邦のみの前段階税額控除型（インボイス型）付加価値税の3つを候補に掲げた。91年には、そのうち③による“Goods and Services Tax”（GST）が導入され、97年現在ではGSTが全人口の約6割を占める地域において州の小売売上税と並存している¹⁷⁾。

IV カーター報告の評価

1. 高度成長期における税制の「公平」と「中立」

カーター報告は、応能原則に基づく「公平」を重視した税体系を構想した。その中軸となったのが課税ベースを可能な限り拡大して所得の総合課税を行い、累進税率を適用する包括的所得税である。全体としては、キャピタル・ゲイン、贈与・相続等にも及ぶ課税ベースの拡大が最も重視され、最高の限界税率を連邦・州の合計で50%におさえる方針がとられた。

所得税に関しては、租税徴収協定に基づいて、連邦が課税ベースをコントロールし、また課税ベースを統合した小売売上税を徐々に州へ委譲するかわりに法人所得税を連邦が専有することが望ましいとされた。そして、州においても個人所得税の税収が増大するのに応じて小売売上税を軽減するというので、全体として所得税の比重を高めていく展望が示された。

このように連邦の主導権が重視されたのは、所得再分配と経済安定化は連邦の役割である、という考え方に基づく。しかし、これに対しては、税制に関する“flexibility”と伸張性に富む所得税の“tax room”を奪われる州からの協力が得られないのに加えて、所得税負担が増大すると予想される有産階級および法人を代表する産業界からの激しい反発がみられた。その結果、贈与・相続財産の非課税、キャピタル・ゲインの不十分な課税というかたちで包括的所得税の実現は事実上挫折したのである。

また、課税の経済に対する「中立」に関しては、個人・法人を通じた所得税の課税ベース拡大および完全な統合が唱えられた。これによって事業活動に関する業種間の中立性は拡大される。また、一般売上税の小売売上税化による課税ベース拡大も同様の効果をもつ。さらに、法人擬制説に基づいて法人所得を個人株主に帰属させた場合、所得税全体としては、所得10,000ドル以上の高所得世帯を除く9割以上の世帯では減税になるはずで

あった(表3参照)。しかし、この統合も、軽減税率の廃止による法人段階での増税に対する産業界の反発によって不十分なままに終わった。また、一般売上税の改革も流通業界の反発が強く、実現しなかった。

カーター委員会は、税務の専門家および産業界の意向で設置された面が強いが、調査スタッフ¹⁸⁾の精力的な活動に支えられて作成された報告書は、当時の財政学で支配的地位を占めていた包括的所得税論に基づくものであった。また租税の経済政策的な役割に関しては、当時アメリカで有力だったケインズ主義の影響が強くみられた。¹⁹⁾ 税収目的の改革を掲げる必要が小さい高度成長期において、租税思想を重視した提案がなされたといえる。しかしその時期でさえ、ここで掲げられた「公平」かつ「中立」な税制は、産業界の現実的利害および州政府の非協力によって挫折したのである。

これが、低成長期、とくに1980年代になると、限界税率の上昇に対する労働供給の負の弾力性が大きい、また売上税や財産税が従来考えられてきたほど逆進的でない、という主張が目立ちはじめた。²⁰⁾ そして、貯蓄・投資および労働供給の促進をはかる立場から、個人所得税の累進性緩和と売上税の改革が進められてきた。カナダもその例外ではない。

1980年代末以降、個人所得税の人的控除は税額控除のかたちをとるようになり、また一般売上税の逆進性対策として所得税に売上税控除が設けられた。これらはカーター報告を一部取り入れたものだが、個人所得税率の累進性緩和(連邦分は17%、26%、29%の3段階へ)と法人の税負担軽減(法人所得税の対総税収比は1965年16.2%→84年9.8%→91年6.2%と急落した²¹⁾)というこの時期の改革の基調を大きく変えるものではなかった。

国民経済計算レベルでみると、²²⁾ 個人・法人を合計した所得税の対GDP比は1965年から80年にかけて9.6%→14.2%と4.6ポイント上昇したが、一般売上税は同じ時期に5.9%→4.5%と1.4ポイント下落した。しかし80年から93年にかけては、所得税の対GDP比が16.3%へと2.1ポイント上昇したのに対して、製造者売上税の増税とそれにかわるGSTの導入により、

一般売上税も6.8%へと所得税を上回る2.3ポイントの上昇を示した。

新保守主義的傾向が強まるなかで、支配的な「公平」観が変更されていったのである。そのときどきの経済状況あるいは政治環境に応じて、「公平」あるいは個人的な「利害」のパースペクティブさえも変化するのである。

2. 財政連邦主義と一般売上税

(1) バードによる評価

カーター報告は研究者の間でもさまざまなかたちで論評され、高い評価がなされてきた。報告から30年が経過した現在まで、「課税の公正さ」を論じる際には、常に議論のベンチマークとなってきた。²³⁾この点もシャウブ勧告と共通している。ここでは、とくに報告が公表された直後におけるリチャード・バードの一般売上税に関する議論を紹介してみたい。²⁴⁾

バードによれば、カーター報告は売上税が垂直的公平に反することを重視しており、その対策として広範囲の免税措置を設けたが、これは資源配分を歪める。それに対して、個人所得税のなかに税額控除制度を設ける提案のほうが、中立性、水平的公平という面からすぐれている。

税制の経済に対する影響についてみると、貯蓄・投資の促進による経済成長や国際競争力を考慮して所得税から売上税へ重点をシフトさせる政策も考えられるが、カーター報告はそれには否定的だった。また、小売売上税は、製造者売上税、卸売売上税等と比較すれば、中立性の面ですぐれている。さらに付加価値税と比べた場合、小売売上税は脱税の危険性では劣るが、税務コストが小さいという面で優る。ただし、運営上の問題から特定のサービスのみに課税することは中立的でない。さらに、酒・たばこへの重い課税は非中立的であるうえ公平にも反する、とバードは批判した。

また、連邦と州の小売売上税を統合して州政府がまとめて徴収することは、税務上のコストを節約する。しかしバードによれば、そこには、納税者から「見えない」製造者売上税から「見える」小売売上税に換わったと

き、各州民が15%前後の「見える」売上税を受け入れるだろうか、という問題がある。つぎに、課税ベースに関する全国的な統一は困難である。とくに各州政府にとっては、税率よりも課税ベースの自主的決定権のほうが重要である。さらに、連邦が所得税の取り分を拡大し、相対的に逆進的な売上税を州に委譲していくことは、州が「悪い税」しかも所得税よりも伸張性に乏しい税に依存することになるから、州がそれを承認するとは限らない。バードは報告の実現可能性に疑問をなげかけたのである。

(2) 財政連邦主義と小売売上税

連邦制をとり、国民がそれぞれの州民としての意識を強くもつカナダにおいては、州が連邦との間で憲法上の権限を分担している。カナダの財政連邦主義 (fiscal federalism) のもとでは、歳入・歳出の両面で州が独自の権限をもち、とくに直接税の課税や起債に関しては完全な自主権をもつ。

そのカナダにおいて連邦・州間の税源配分を考える場合、連邦が包括的所得税の制度に関して支配的役割をもつとすれば、州が売上税の分野で主導権をもつ必要がある。ただし、憲法上、州税が直接税に限られているため、小売売上税に関しては、小売業者を税務当局の「代理人」とみなして消費者に「直接」課税するというやや強引な解釈がとられている。

小売売上税を付加価値税と比較した場合の短所としては、①事業投入財 (business inputs) への課税を完全には排除できない、②財の輸出に際しての税還付がインボイス型付加価値税よりは不十分になる、③小売としてのサービスののみを取り出して課税するには限界がある、④税率が高くなった場合に脱税が生じやすい等があげられる。しかし、付加価値税の場合、各州が独自に課税したのでは、州際取引にゼロ税率を適用する必要があり、また、徴税・納税のコストが大きいので、事実上は連邦が付加価値税をとっている場合にそれと統合されたかたちで導入するケースが多い。そこで州税としての“flexibility”は大幅に失われることになる。

それに対して、小売売上税を各州が独自に課税する場合の長所としては、

①課税ベース・税率の両面で州ごとの“flexibility”を確保できる、②税源の偏在度が所得税と比較して小さい、③課税される財・サービスの間での水平的公平および課税地と消費地との一致という面で製造者売上税あるいは卸売売上税よりすぐれている、④付加価値税に比して納税者数が少ないので税務上のコストが小さい、といった点があげられる。分権的な一般売上税として小売売上税が推奨されるゆえんである。

カーター報告の立場はそれとは異なっていた。その小売売上税の統合案は、課税ベースの統一という面で連邦の主導権を強めたものである。しかし、他方で州への委譲を進めるのだから、そこには矛盾がある。小売売上税が完全に州税のみとなった時点で、なお課税ベースの統一が必要なのか、それとも再び各州独自の課税ベースとなるのか、という問題である。

この連邦・州間関係について、バードの予想はほぼ当たっている。州は15%近い小売売上税の徴税者として州民に相對することを欲せず、また多くの州は課税ベースに関する“flexibility”を放棄していない。むしろ州は個人所得税に関する“tax room”の拡大を要求している。現行の租税徴収協定のもとでは、州の個人所得税は連邦税の付加税であり、各州は独自の累進度を実現するために複雑な制度をつくることを強いられるのである。州はその面での権限拡大をめざしており、売上税を得るかわりに所得税の相当部分を連邦に委譲するということは全く考えられていない。

なお、個別消費税に関して、バードは酒・たばこに対する税を批判した。しかし、特定の消費財、たとえば酒・たばこの場合は保健政策との関連で、化石燃料については地球環境への配慮から、それぞれ消費を抑制するために課税することは、政策税制、すなわち「負の補助金」として正当化される。各種の消費財・サービスに対するマイナスの社会的評価を消費税というかたちで価格に反映させるわけである。もし消費が適正とされる水準を上回っているとすれば、税率は高すぎるとはいえないであろう。

むすび

「すべての書物はその運命をもつ。」²⁵⁾ シャープ勧告と同じく、カーター報告の「運命」も、現実の政策提言としては幸福なものではなかった。カーター報告の掲げた包括的所得税と小売売上税は、代表的な租税思想に基づいて、いずれの税についても連邦の主導で「公平」と「中立」をめざすものであり、しかもほとんどの居住者に対して減税となるはずであった。しかし、所得税負担が増大する高所得者および直接的な納税額が増大する産業界は激しく反発し、また小売売上税に対しても流通業界が反対した。それに加えて、税制に関する“flexibility”と所得税の“tax room”を重視する州の協力は得られなかった。その結果、キャピタル・ゲインの不十分な課税、贈与・相続財産の非課税、法人所得税と個人所得税との不十分な統合、というかたちで、包括的所得税の実現は事実上挫折し、連邦と州を統合する小売売上税への転換も実現しなかった。

増税または減税を求める圧力が相対的に弱かった高度成長期においても、有力な利益団体は有力な租税思想に優ったのである。そしてそれは、低成長期にはいって所得税の軽減、経済に対する「中立」の重視および貯蓄・投資の促進を求める圧力のなかで、支出税論、最適課税論等も有力と考えられるようになり、租税思想のほうが多様化していく前触れであった。

現在、連邦政府は連邦と州を統合した付加価値税をめざしている。1997年4月には、ニューファンドランド、ニュー・ブルンスウィックおよびノヴァ・スコシアの3州が、小売売上税をGSTと統合された付加価値税(税率は連邦7%、州8%で、合計15%)に転換したのである。合計した税率が15%であれば、カーター報告にあっても付加価値税の導入が是認されており、報告の思想が復活したかにみえる。しかし、カーター報告は、包括的所得税の実現を前提として、連邦が一般売上税の分野から徐々に撤退す

る、という構想をもっており、また税率に関しては各州が自由に設定すべきだとしていた。現在の連邦政府は、税収確保の観点から GST の維持・改良をめざしており、また税率の統一をはかっている。すなわち、集権的な一般売上税への依存度を拡大していく、という点でカーター報告とは著しく異なるのである。

また、この3州を合わせた人口はカナダ全体の1割以下に過ぎない。この統合は、連邦と同じく自由党が政権を握っており、しかも財政力が弱いために連邦に対する依存度が高い州のみとの統合であった。州政府の多くは“flexibility”の確保を重視しており、課税ベースと税率の統一に応じた3州に対する連邦の財政的優遇措置に反発している。

一般売上税の改革に関して、連邦が多くの州の譲歩を勝ち取るには、所得税の“tax room”拡大と結びつける必要があると思われる。しかし、税源の偏在を考慮した場合、州間財政調整の必要を高める。また、所得再分配と経済安定化の主導権を連邦が保つのか、それとも州が握るのか、という財政連邦主義の根本に関わる問題が顕在化するであろう。

- 1) 吉田 (1960; 1962; 1968) を参照せよ。
- 2) カーター委員会の経過については、委員の1人であったペリーの Perry (1989), pp. 279-284による。ペリーは以前、連邦大蔵省税制部局の幹部、カナダ最大の租税研究機関である Canadian Tax Foundation の理事等をつとめた。
- 3) Royal Commission on Taxation (1966), Vol. 2の諸章を参照せよ。
- 4) *Ibid.*, Vols. 3-4の諸章を参照せよ。
- 5) カーター報告における個人所得税と法人所得税の統合論に関する邦語文献としては、納富 (1980)、宮島 (1986) 第I章等がある。
- 6) Royal Commission on Taxation (1966), Vol. 5, Chapter 28による。
- 7) *Ibid.*, Vol. 5, Chapter 29による。
- 8) *Ibid.*, Vol. 6, p. 56による。
- 9) *Ibid.*, Vol. 6, pp. 54 and 284に基づいて算出した。
- 10) *Ibid.*, Vol. 6, pp. 54 and 68に基づいて算出した。
- 11) Canadian Labour Congress (1963) による。

- 12) Canadian Chamber of Commerce (1964) による。
- 13) Canadian Manufacturers' Association (1963) による。
- 14) Canadian Wholesale Council (1963) による。
- 15) Retail Council of Canada (1963) による。
- 16) Perry (1989) , pp.292-307, St-Hilaire and Whalley (1985) および Brooks ed. (1988) 所収の 諸論文, とくに R. B. Bryce (元大蔵次官 [1963~70年]), "Implementing the Report: Process and Issues" (pp.37-42), Ronald Robertson (元下院財政・通商・経済問題委員会上級アドバイザー [1969~70年]), "The House of Commons Committee and the Aftermath of the Royal Commission on Taxation" (pp.43-51), E. J. Benson (元大蔵大臣[1968~72年]), "Attempts to Further the Goals of the Carter Report" (pp.53-55) による。
- 17) GST と小売売上税の内容については池上 (1995), 5-6, 11-17頁を参照せよ。
- 18) カーター委員会における調査スタッフの責任者はダグラス・ハートル (Douglas G. Hartle, University of Toronto) であった。カーター報告に関するハートル自身の分析としては Douglas G. Hartle, "Some Analytical, Political and Normative Lessons from Carter," (in Brooks ed.1988, pp.397-421) がある。また, 委員会活動の過程で, たとえば売上税については Tarasofsky (1964), 連邦・州間財政関係については Lynn (1964) というように, 多数の調査報告が発表された。
- 19) Les MacDonald, "Why the Carter Commission Had to be Stopped," (in Brooks ed.1988, pp.351-363), p.359を参照せよ。
- 20) Roger S. Smith, "Rates of Personal Income Tax-The Carter Commission Revisited," (in Brooks ed.1988, pp.173-187) に, アメリカおよびカナダの状況が整理されている。
- 21) Statistics Canada, *Public Finance Historical Data: 1965/66-1991/92* (Ottawa: Minister of Industry, Science and Technology, 1992), pp.162-163および池上 (1995), 2頁から算出した。
- 22) Statistics Canada, *National Income and Expenditure Accounts, Annual Estimates: 1926-1986* (Ottawa: Minister of Industry, Science and Technology, 1988), pp.2-3, 124-133 and *National Income and Expenditure Accounts, Annual Estimates: 1982-1993* (1994), pp.3, 53-55から算出した。
- 23) たとえば Brooks ed. (1988), Maslove ed. (1993) に収録された諸論文を参照せよ。
- 24) Bird (1967) による。
- 25) 吉田 (1962), 98頁。

参考文献

池上岳彦 (1995) 「カナダにおける連邦・州間税源配分論争」『経済学論叢』(中央大

- 学) 第36巻第4号, 1-21頁。
- 納富一郎 (1980) 「カーター報告の研究—カナダにおける法人税改革構想」『経済学研究』(九州大学) 第46巻第3号, 107-127頁。
- 宮島 洋 (1986) 『租税論の展開と日本の税制』日本評論社。
- 吉田震太郎 (1960) 「シャープ地方税制の成立」研究年報『経済学』(東北大学) 第22巻第2号, 104-162頁。
- 吉田震太郎 (1962) 「シャープ勧告の再評価について」鈴木武雄先生還暦記念論集『経済成長と財政金融』至誠堂, 98-110頁。
- 吉田震太郎 (1968) 「シャープ地方税制の成立と解体」藤田武夫教授還暦記念論集『戦後地方財政の展開』日本評論社, 111-125頁。
- Bird, Richard M. (1967), *Sales Tax and the Carter Report*. Don Mills : CCH Canadian Ltd.
- Brooks, W. Neil ed. (1988), *The Quest for Tax Reform : The Royal Commission on Taxation Twenty Years Later*. Toronto : Carswell.
- Canadian Chamber of Commerce (1964), *Submission No. 282*. Ottawa : Royal Commission on Taxation (January 3).
- Canadian Labour Congress (1963), *Submission No. 281*. Ottawa : Royal Commission on Taxation (December 31).
- Canadian Manufacturers' Association (1963), *Submission No. 266*. Ottawa : Royal Commission on Taxation (December 12).
- Canadian Wholesale Council (1963), *Submission No. 278*. Ottawa : Royal Commission on Taxation (December 31).
- Lynn, James H. (1964), *Federal-Provincial Fiscal Relations*. Ottawa : Queen's Printer (Studies of the Royal Commission on Taxation, No. 23).
- Maslove, Allan M. ed. (1993), *Fairness in Taxation : Exploring the Principles*. Toronto : University of Toronto Press (Research Studies of the Fair Tax Commission of Ontario).
- Perry, J. Harvey (1989), *A Fiscal History of Canada : The Postwar Years*. Toronto : Canadian Tax Foundation.
- Retail Council of Canada (1963), *Submission No. 271*. Ottawa : Royal Commission on Taxation (December 18).
- Royal Commission on Taxation [Carter Commission](1966), *Report of the Royal Commission on Taxation [Carter Report]*, Vols.1-6. Ottawa : Queen's Printer.
- St-Hilaire, France and John Whalley(1985), "Reforming Taxes: Some Problems of Implementation," in David Laidler (Research Coordinator), *Approaches to Economic Well-Being*, Toronto : University of Toronto Press (Collected

Research Studies of the Royal Commission on the Economic Union and Development Prospects for Canada, Vol. 26), pp. 195-224.

Tarasofsky, Abraham (1964), *The Feasibility of a Canadian Federal Sales Tax*. Ottawa : Queen's Printer (Studies of the Royal Commission on Taxation, No. 6).