

〔論 説〕

カナダの1987年所得税改革の概要と評価及び効果

広 瀬 義 朗

はじめに

本稿の目的は、カナダの所得税改革特に1987年税制改革（1987年にウィルソン財務相によって議会で提出された税制改革法案のうち、所得税改革法は1988年に成立・実施され、GST (Goods and Services Tax) 導入法は1990年に成立し、1991年から実施に移された。本稿では、これらを包括して1987年税制改革と略す）後の各所得階層別負担構造変化の実態を解明することである。これまでの先行研究には1987年税制改革自体を肯定的に評価する論文が多い。しかし、それらの先行研究は、1987年税制改革を評価する一方で、改革後それまでの租税負担構造はどのように変化したのかを具体的に明らかにしていない。そこで本稿は、カナダ税制の抜本的改革を提案した1966年のカーター委員会報告を念頭におきつつも、1980年代のマックイーカンからウィルソンに至る一連の税制改革の動向に着目し、これまで明らかにされていない連邦の租税負担構造の変化を論じる。

分析対象時期は1980年代以降とし、1987年税制改革を中心に論じる。1981年税制改革は、1987年税制改革と比較する上で取り上げる。構成は、以下のとおりである。Iでは、所得税制を中心にした1981年及び1987年の所得税制改革の変遷について述べる。IIでは、議会資料を用いて1987年所得税制改革案をめぐる議論を検討した上で、1987年税制改革におけるウィルソンの所得税改革について考察する。IIIでは、1987年税制改革の全体像を明らかにする。

カナダの1987年税制改革に関する主な先行研究には、林 (1987)、戸谷 (1987)、Perry (1989)、Hamilton and Whalley (1989)、Doak (1990)、Wart and Ruggeri (1990)、Ruggeri, Wart and Howard (1994)、Smith (1995)、大川 (1997)、池上 (2004)、Kesselman and Cheung (2004)、Dyck (2005)、栗林 (2005) がある。これらの先行研究は、示唆に富み非常に有意義である。

Wart and Ruggeri (1990) では、1987年税制改革に伴う税収の弾性値を3つのケースに分けて計算した。税収の弾性値を推計し、改革前後の弾性値の差を比較検討している。またDoak (1990) は、連邦及び州双方の所得税の税率に着目しているところに特徴があり、1965年以降の連邦所得税及び州所得税の税率について一定の相関関係があることを論じている。

Ruggeri, Wart and Howard (1994) は、1986年の租税による再分配効果を見積もり、税制全体及び税率は累進的であり、低所得層により多くの所得再分配効果をもたらしたこと

を結論づけた。Dyck (2005) は、財政的再分配 (Fiscal Redistribution)⁽¹⁾ を連邦・州・市町村・カナダ年金制度 (Canada Pension Plan Benefits: CPP) 及びケベック年金制度 (Quebec Pension Plan Benefits: QPP) の4つに分けてその動向を示し、最大の貢献は課税であり、とりわけ連邦政府にあることを述べている。特定プログラムには所得税、医療支出を含み、高齢者に対する移転は大きくなかったことを明らかにし、また1990年代には、低所得層において緩やかに再分配の水準が上昇したことを論じている。

但し前者は1987年税制改革以前の分析であり、後者は1994年から2000年までの分析で1987年税制改革前後の租税負担を明らかにしている訳ではない。

I. カナダの税制改革の変遷－1980年代の所得税制を中心に

1. 先行研究

1987年税制改革の論点整理をしているのは、林(1987)、戸谷(1987)、Perry(1989)、大川(1997)である。Perry(1989)や大川(1997)は、論点整理のみならず、1987年白書等の推計値を基に租税負担を分析している。しかし、これらはあくまで予測値であり、実際の租税負担構造とは異なる。

1987年税制改革前後に納税者間の租税負担がどのように推移したのかを所得階層別に分けて租税負担構造を明らかにした既存の研究は、非常に手薄である上、所得税負担の動向を明らかにした論文は見当たらないことから、本稿ではより研究蓄積の少ない1980年代から1990年代を中心に所得税の負担構造分析を行うことにする。所得税負担構造の分析を行う意義は、広瀬(2012)で論じた福祉国家財政再編の下で所得税負担は変化しており、負担が増加したのかあるいは減少したのか、所得税の再分配効果は高まったのか、所得税の累進性は高まったのかを明らかにすることで、1987年税制改革の評価や効果を検証することにある。

2. 連邦所得税の創設と1987年税制改革の概要

まず、税収を構成する税目について確認しよう。カナダの場合、連邦及び州は個人所得税、法人所得税、消費税を主な財源とし、地方は財産税中心である。中でも、所得税は最も重要な基幹税である。ところで、所得税制はこれまでどのような変化を遂げてきたのだろうか。ここでは、連邦所得税にのみ焦点を当ててその変遷をたどってみよう。

連邦所得税は、1917年に戦時所得税法 (Income War Tax Act) として立法化された。これは、第一次世界大戦の戦費調達のために連邦政府により課せられた最初の直接税である⁽²⁾。第二次世界大戦中から戦後期にどのような税制改革が行われたのであろうか。1941年には戦時租税協定 (The Wartime Tax Agreements) が連邦－州間で結ばれ、1947年に徴税権譲渡協定 (The Tax Rental Agreements) が締結された。1962年になると徴税権譲渡協定は廃止され、代わって徴税協定 (Tax Collection Agreements) が締結された。

(1) Dyckの言う財政的再分配とは、家計に対する政府公的部門からの支出入を指す。例えば、家計は租税に含まれる失業保険、医療費、国防費に関する税を納め、政府は家計に対し医療の提供、高齢者に対する給付、CPP/QPPの給付、児童に対し児童税額給付 (Child Tax Benefit: CTB) 等を行う。Dyck (2005) 参照。

(2) Hsu (1993), p.2.

次に、最も徹底した包括的所得税理論に基づく税制改革案を示し、学術的に好評であったカーター委員会報告に照らして、以後の3つの主な税制改革について検討しよう。

1966年に発表されたカーター委員会報告は、戦後カナダ税制の理論的支柱となるものであった。その主な内容は、①包括的所得税の提唱、②個人所得税及び法人所得税の完全統合の勧告であった。これらの内容は、以下の政権において実行が試みられることになる。

例えばカーター委員会報告では、包括的所得税理論の観点からこれまで非課税であったキャピタル・ゲインを全額課税するよう勧告したが、トルドー自由党政権第1期の初代財務相ベンソンは、これを実践する。ベンソンの1971年税制改革では、これまで非課税であったキャピタル・ゲインを全額課税ではなく課税所得の1/2だけを課税対象に含めることに成功した。

次に、トルドー自由党政権第2期のマックイーカン財務相は、課税ベースの拡大と最高限界税率の引下げを提案し、ブラケットも同時に削減する。マックイーカンの1981年税制改革、とりわけ所得税改革の内容は、既に広瀬(2012)で述べたように従業員に対する現物付加給付(フリンジ・ベネフィット)他10項目である。また売上税改革に関しては、カーター委員会報告では既存の製造業者売上税(MST)を小売売上税(RST)に転換すべきと勧告してあったが、そうではなく卸売売上税(WST)に転換するよう求めている。

政権交代後、マルルーニ進歩保守党によって行われた税制改革は、以下で述べる1987年白書を基に実行される。所得税、法人税、売上税の一体改革は、カーター委員会報告で提唱された所得税と法人税との完全統合を見据え、また売上税改革ではカーター委員会報告の中で議論された逆進性対策としての生活必需品を免税とするか、還付付き税額控除を所得税制の中に組み込むかを検討している。以下では、1987年税制改革の土台となる1987年白書について考察する。

3. 1987年税制改革白書(1987年白書)

ここで、1987年税制改革案の概要について述べよう。1987年税制改革は、カーター委員会報告によって提唱された包括的所得税を踏襲するものであった。その改革案は、次の5大目標を達成するよう設計されており、それらは①公平(Fairness)、②競争力(Competitiveness)、③簡素(Simplicity)、④整合性(Consistency)、⑤信頼性(Reliability)、であった⁽³⁾。

ところで、なぜ抜本的な税制改革が必要なのかを考えてみよう。「税制改革の必要性－所得税」と題し、1987年白書では次のような問題点を挙げている。例えば、1970年代から1980年代初頭にかけて個人所得税制及び法人所得税制に多くの租税優遇措置(special tax preferences)を組み込んだために所得課税の特性が失われている点(課税ベースが侵食されてきている点)や、租税優遇措置の拡大が、税収を減らす上に同じ所得にある納税者間の不公平さに拍車をかけている点、さらに、高所得層において税を納めない人が増大している点等である。高所得層の納税について例を挙げると、10万ドルを超える所得の非課税申告者数(non-taxable returns filed by individuals)は、1975年の305人から1980年の1,665人へ、さらに1994年の1,830人へと推移したが、1984年に10万ドル以上の所得を持つ人の

(3) Department of Finance Canada (1987), p.3.

4%は、まったく納税せず、また同じ所得層の23%は、平均税率15%以下で納税している点を指摘している⁽⁴⁾。つまり、個人所得税制及び法人所得税制双方において、租税優遇措置は税収減につながり、税制自体をより不公平にする、と批判している⁽⁵⁾。

また、1987年白書には次のようなくだりがある。「それら3つそれぞれの批判的な点－税制の公平性、租税構造に対する経済効率の影響、収入をベースにした税収増と税収の安定性から判断すると、カナダの所得税制は、カナダ人が間違いなく期待することに対して応えていないのである。要するに、カナダ人が求めているのは、特別な租税誘因の不公平な寄せ集めで負担は軽減されているが、高い税率が適用されている所得税ではなく、全く異なるアプローチをもつ税制である。すなわち、低い税率で広くかつ公平な課税ベースをもつ税制である」と結んでいる⁽⁶⁾。

上に示した不公平な税制をなくし、公平で簡素な所得税制の構築が求められるとして、1987年税制改革は順次実行されていく。以下では、改革に伴った変更点を各項目別に詳しくみていくことにしよう。

第一に、課税最低限と課税所得を検討する。1987年白書の提案の中で、まず課税最低限についてみていこう。課税最低限は、改革後65歳未満の単身者の場合、改革前の4,940ドルから改革後6,220ドルに、65歳以上の単身者では改革前の10,785ドルから改革後11,430ドルに引上げられる(表1)。既婚者については、本稿のIVにて検討する。カナダの場合、課税単位は個人である。ここで個人の総所得(total income)の計算方法を説明しよう。

総所得には、勤労所得、他の勤労所得、老齢保障年金所得(Old Age Security Pensions: OAS)、カナダ年金給付(CPP)又はケベック年金給付(QPP)、CPP又はQPP給付に含まれる障害給付、その他の年金又は退職年金、失業保険給付、利子所得、別居(離婚)手当又は生活維持(maintenance)所得、その他の所得が含まれる。

1987年白書によれば、租税優遇措置の弊害によって5-7万5千ドルや7万5千-10万ドルの所得層で2%、10-15万ドル及び15万ドル以上の高所得層において納税者の4%は所得税をまったく納めておらず、高額納税者の無税問題は議論の余地を残したままであ

表1 連邦所得税の課税最低限, 1988年度

(単位: ドル)

	税制改革前	税制改革後
65歳未満単身者	4,940	6,220
65歳未満家族 所得者1人, 子供2人	16,770	18,470
65歳以上単身者	10,785	11,430
65歳以上家族	16,945	19,010

(出所) Department of Finance Canada (1987), p.42.

(4) *Ibid.*, pp.7-8.

(5) *Ibid.*, p.10.

(6) *Ibid.*, p.10.

た。なお、課税所得の計算方法は以下のとおりである。年金調整額、給与所得者向けの登録年金保険料 (Registered Pension Plan Contributions : RPP)、個人事業主向けの退職年金保険料 (Registered Retirement Savings Plan Contributions : RRSP)、毎年度組合費・専門職組合費等、児童ケア費用、追徴金 (carrying charges) を加えた額が調整前純所得である。また、これから社会給付支払を控除した額が純所得となり、さらにその他の支払控除 (労働保障支払、社会扶助支払、純連邦追加 (費用/給付))、北部地域住宅控除、追加控除を差し引くと課税所得となる。

課税所得には、次のように超過累進税率が適用される。最初の27,500ドルに対しては、17%の税率、次の27,500ドルには26%、それ以上の金額には29%がそれぞれ課される。

第二に、所得控除から税額控除への転換である。1987年白書では、所得控除から税額控除への転換が提案されており、基礎的な人的税額控除の拡大は、主に低所得者 (課税所得2万ドル未満) の租税負担を減らすことに役立つというのが、転換の主な理由である (表2)。

第三に、税率及び課税所得の変更である。課税所得と限界税率は、次のように変更される⁽⁷⁾。所得税率は、当時の10段階から17、26、29%の3段階へと変更される。また、1987年白書は次のように述べる。所得控除から税額控除の転換と合わせて「現在6-16%の限界税率を適用されるおよそ85万人の低額納税者は、連邦所得税を納税せずに済むであろう⁽⁸⁾。」と。

さて、1987年税制改革後の課税最低限を下回った人は、どの程度なのであろうか。以下では、*Revenue Canada* を使い、それを算出してみよう。本稿では、個人所得税の負担を免れる対象は、課税申告額2万ドルまでの65歳以上とした。その結果、対象となる高齢者は、155万7,280人であった。但し前年度の同じ対象者は149万4,190人おり、税制改革により所得税を納めずに済んだのは、6万3千人余りであった。

表3は、1965年度から1988年度にかけての所得税の限界税率の推移を表している。この

表2 所得控除から税額控除への転換

	現 行	提案税額控除
年金所得	適格年金所得千ドルまで所得控除	適格年金所得の17%、最高170ドルまで
授業料	中等後教育機関への授業料支払額	現行所得控除額の17%
教育費	毎年50ドル	毎月10ドル
医療費	純所得の3%を超える額	純所得の3%を超える額の17%
慈善寄付	純所得の20%を限度とした金額	寄付額の最初の250ドルには17%、それをを超えるものには29%、総額が納税者純所得の20%を超えることはできない。ただし、国家への寄付、文化財の寄付には制限なし。

(出所) Department of Finance Canada (1987), pp.31-33; 大川 (1997), 115-116頁。

(7) 改革前の課税所得と限界税率は、以下のとおりであった (1,318ドル以下: 6%, 1,319-2,638ドル: 16%, 2,639-5,278ドル: 17%, 5,279-7,917ドル: 18%, 7,918-13,196ドル: 19%, 13,197-18,475ドル: 20%, 18,476-23,754ドル: 23%, 23,755-36,951ドル: 25%, 36,952-63,346ドル: 30%, 63,347ドル以上: 34%)。改革後は、27,500ドル以下には17%、27,500-55,000ドルには26%、55,000ドル以上には29%の税率がそれぞれ適用される。*Ibid.*, p.26.; 大川 (1997), 122頁。広瀬 (2014) 参照。

(8) Department of Finance Canada (1987), p.28.

表3 連邦所得税限界税率表, 1965-88年度

(単位：%)

年度	1965-67	1974	1976	1977-81	1982-87	1988-89
ブラケット						
1	11	12	6	6	6	17
2	14	18	18	16	16	26
3	17	19	19	17	17	29
4	19	20	20	18	18	-
5	22	21	21	19	19	-
6	26	23	23	21	20	-
7	30	25	25	23	23	-
8	35	27	27	25	25	-
9	40	31	31	28	30	-
10	45	35	35	32	34	-
11	50	39	39	36	-	-
12	55	43	43	39	-	-
13	60	47	47	43	-	-
14	65	-	-	-	-	-
15	70	-	-	-	-	-
16	75	-	-	-	-	-
17	80	-	-	-	-	-
平均限界税率	42	28	27	25	21	24

(出所) Doak (1990), p.1229.

表から明らかなように、1965 - 66年度にブラケットは17段階であったが、1987年税制改革までにブラケットを次第に減らし、1987年税制改革では極端にブラケットを削減したことが分かる。また、Doak (1990) は、過去25年間で所得税の累進性は弱められ、最高 - 最低限界税率の差は1965年度に69%あったものが、1989年度には12%にまで狭められ、同時に所得税限界税率全体の平均は1965年度に42%から1989年度に24%に低下したことを指摘している。

1987年白書では、先述した個人所得税制を批判した上で次のような提案も行っている。例えば、キャピタル・ゲインの課税強化にみられる課税ベースの拡大である。当時のキャピタル・ゲイン課税割合の1/2を3/4にして課税ベースに算入させる案が出されており、これが実現されればベンソンの1971年税制改革に続く課税ベース拡大の前進である。1960年代に出されたカーター委員会報告はキャピタル・ゲインの全額課税を提唱しており、ベンソンのそれに比べ今回の改革案は、よりカーター委員会報告の理念に一步近づいたものといえる。実際、1988年より課税割合は50%→66%と1/2から2/3に、1990年からは75%

と3/4に引上げられた。

第四に、総人口と総申告者数である。ここで人口と納税者数を確認しておこう。1986年度の総人口は、2,620万3,800人おり、1987年度は2,654万9,700人であり、1988年度は2,689万4,800人と推移する。カナダでは、申告納税を行うため総申告者数を述べると、1986年度は1,253万7,640人（うち男性723万1,580人、女性530万6,050人）であり、1987年度は1,306万3,800人（うち男性747万9,400人、女性558万4,400人）、1988年度は1,284万3,890人（うち男性736万2,530人、女性548万1,360人）である。総人口に占める納税者の割合は、1986年度以降47.8%、49.2%、47.8%と推移する。

1987年白書の狙いどおりに、1987年税制改革も個人所得税減税と合わせて法人所得税の法定税率を引下げ、同時に租税優遇措置の廃止・縮小で課税ベースを広げることを目指した。また1987年白書では、個人及び家計への影響と題し、個人所得税改革は、次の3大目標を達成する、という。すなわち第一に、改革は、約890万世帯に対して租税負担を減らす。第二に、改革は、85万人いる低所得層の連邦所得税を軽減する。第三に、改革は、同じ経済状態にある個人間にある税の取扱いの差異を減らすことにあり、改革は5年かけて110億ドルの個人所得税負担を引下げるであろう、と述べている。

マルルーニ進歩保守党政権は、ウィルソン財務相を中心に税収中立の下、所得税減税、課税ベースの拡大による法人税の増税、さらに連邦売上税の税率引上げ等によって税収中立を掲げ、税制改革を実施していく。なお本稿では、これらの税制改革の中で個人所得税の租税負担の側面にのみ焦点を当て論じる。

II. 1987年所得税制改革案と評価

1. 1987年所得税制改革案をめぐって—議会資料と議会証言から

ウィルソンの抜本的税制改革案 (Department of Finance Canada (1987), *Tax Reform 1987*) は、税法専門家や会計士ら31名の各分野の専門家によって作成された。1987年6月17日に、ウィルソンは国会の税制改革審議の中でその抜本案を提案する。次の場面は、白書作成から約半年後のウィルソンによる演説である。「議長…私は6ヶ月前、すべてのカナダ国民の利益に適うような包括的税制改革案を示した。私は、税制改革の目的を明確にするために一般討論会及び協議会を設けたが、そこにおいて国民は、公平な累進税制や幅の広い課税ベースでかつ税率の低い税制を希望し、雇用機会の増加を生み、国民を支える税制を望んでいる⁽⁹⁾」。またウィルソンは、次のように述べる。「国民との協議の結果を受けて、白書にはさらに3つの改善点を組み込んだ。私はいくつか特徴のある法案にのみ触れるであろう（以下、略）⁽¹⁰⁾」。具体的な修正点は、次のとおりである。①所得税ブラケットの削減（10→3段階）及び個人所得税の限界税率引下げ。②所得控除から税額控除への変更。③あらゆる租税優遇措置の縮減の3つである。

改革案についての論点は、2点に集約できる。第一は、控除に関する議論である。その中で論点となった児童税額控除 (Child Tax Credit : CTC) を取上げてみよう。野党議員の質問に対しウィルソンは、次のように述べる。「子供を持つ多くの家庭は、白書提案の結果個

(9) Canada (1987). p.11865.

(10) *Ibid.*

人所得税の実質的な負担の軽減となろう。(中略)中－低所得層に更なる支援をするために、還付付き児童税額控除を1988年1月1日より子供一人当たり35ドル追加し559ドルに増額する予定である。これは、所得税負担をしていない30万人を含めた230万世帯に直接便益をもたらすであろう。大家族への追加支援を目標に、第三子以後の児童手当は倍額の130ドルとする⁽¹¹⁾。」

第二は、増減税に関する議論である。「総じて今日私が公表した白書及びそのための政策は、向こう5年間で110億ドルの所得税減税となる。この減収分は、おおよそそれに匹敵する法人税及び売上税の税収増によって賄われるであろう⁽¹²⁾(以下、略)。」

2. 1987年白書の推計と1987年税制改革についての大川政三(1997)及びPerry(1989)の見解

ここでは、代表的な研究者を取り上げてそれぞれの見解を検討しよう。大川(1997)は、1987年白書を次のように評する。「1987年税制改革白書は、世論迎合的に税制改革の良否を判別する基準として、所得再分配効果の有無を最優先的に位置づけ、(中略)勇氣ある政治的決断の成果として賞揚したい⁽¹³⁾。」と。次は、カナダの代表的な租税研究者のPerryの評価を取上げる。Perryは次のように述べている。「基本目標は、タックス・ミックスの再編であろう－これは、すなわち日用品(commodity)に対する課税及び法人課税を行い、個人所得課税を和らげることにある。」またPerryは税制改革案の中で提案された所得控除から税額控除への転換に対して批判的であった⁽¹⁴⁾。さらに、以下のように述べている。「確かに個人所得課税は、わずかな減税効果をもつであろうが、おそらくそれは国民に対して特別良くも悪くもならないであろう。いずれにせよ、個人所得税(改革)に関しては、選挙前の伝統行事の一つであり、それ故避けられないものなのである⁽¹⁵⁾。」

Perryによる1987年税制改革の評価は、次のとおりである。「私は懐疑的である。これらは、すべてを単純化しすぎており、目下の経済問題はさらに複雑なのである⁽¹⁶⁾。」

ここで大川(1997)とPerry(1989)の先行研究に対する筆者の評価を述べておこう。確かに1987年税制改革は、大川(1997)とPerry(1989)が述べるように所得税減税を謳っていた。しかし、Perry(1989)は、実際どの所得階層に減税効果があったかどうかの検証はしていない。また大川(1997)の場合には、減税効果に関する記述やどの所得階層の租税負担軽減にどの程度寄与したのかが解明されていない。以下では、これら先行研究の未解明な点について解明を試みる。

(11) *Ibid.*, p.11868.

(12) *Ibid.*, p.11868-9.

(13) 大川(1997), 108頁。

(14) Perry(1989), p.336.

(15) *Ibid.*, p.338. また所得階層別税制変化率、改革直後の減税額及び減税率についてもPerryを参照されたい。
Ibid.

(16) *Ibid.*

Ⅲ. 1987年所得税改革の効果

1. 所得税収予測値と実測値

1987年税制改革は、広瀬(2012)で述べたように個人所得税減税と法人所得税及び売上税増税によって所得税減税を埋め合わせる段取りであった。個人所得税は、以後5年間で約110億ドルの減収と法人所得税の約50億ドルの増収を見込み、不足分は、連邦売上税率の引上げ(酒・タバコに対する税率15→18%, 1988年1月1日実施)によって確保する見込みであった。では、1987年税制改革後の所得税収はどのように推移したのかを検討しよう。

また実際、租税優遇措置の廃止・縮小に伴い課税ベースの拡大により、1987年度から1988年度にかけて課税所得額は2,100億ドルから3,149億ドルへと大幅に増大したが、他方、税率は先に述べたように17%, 26%, 29%の3段階に引き下げられたため、同期間において税収額は大幅増とならなかったものの、幾分増加した(591億ドル→621億ドル)。なお同期間の所得控除額は、1,133億ドルから288億ドルへと大幅に減った。所得控除額減少分845億ドルに所得税の平均実効税率18.5%を掛けて計算すると、156億ドルの税収増となるはずであったが、他方1988年度より新設された税額控除額は169億ドルであったので、所得控除から税額控除への転換は、差し引き13億ドルの減収となった⁽¹⁷⁾。

2. 各所得税負担率の変化

ここでは、1世帯、1家族、1人当たり単身者の所得税負担率でみた場合、移転前課税前所得(当初所得)の所得税負担率はどう変化したのかを検討しよう。1986年度から1993年度にかけての全世帯(家族、単身者)の各所得税負担率(所得税/当初所得×100)は、どのように推移したのかをみると、1987年税制改革前の1986年度から1987年度にかけて全ての項目で負担率が上昇したのに対し、1987年税制改革直後の1988年度には反対に全て低下した。単身者の低下幅が大きい(0.41ポイント)。

しかし、1988年度以降は再び全ての項目で負担の上昇に転じる。1990年以降は不況に陥り、1992年11月に経済の緩やかな回復基調がみられ⁽¹⁸⁾、本格的に景気回復局面に入る1993年度には負担率の低下や上昇にそれぞれ分かれた。次に、1987年度から1991年度にかけて家族(2人親家族、子供2人の標準世帯)及び単身者の所得階層別の所得税実効税率の推移をみてみよう。まずは、家族の平均実効税率の合計からみると、1987年税制改革直後の1988年度は、0.1ポイント低下したものの、1989年度と1990年度は上昇した。他方単身者のそれは、1988年度に0.2ポイント低下したのに対し、1989年度と1990年度は家族と同様に上昇した。特に1990年度は、1.1ポイントの上昇を示した。最後は、それぞれの階層別に分けると、1987年税制改革直後の1988年度の家族の実効税率は、ほぼ全ての階層で低

(17) 主な所得控除は、以下のとおりである。登録年金(RPP)、登録年金貯蓄(RRSP)、組合費及び専門職組合費、チャイルドケア(育児)費用、手数料及び利子費用、その他の勤労費用、その他の控除等の所得控除が廃止・縮小され、代わって還付のない税額控除が導入された。それらは、次のとおりである。人的控除、高齢者控除、配偶者控除、カナダ年金制度(CPP)及びケベック年金制度(QPP)保険税、失業保険税、年金所得、障害者、授業料及び教育費、配偶者からの移転費用、医療費までが税額控除総額の17%となり、慈善寄付、国家又は州への寄付等は20%他となる。Revenue Canada (1994), p.337.; (1995), pp.168-177. 表2参照。

(18) Statistics Canada (1993), p.186.

くなった。これは、所得税負担の低下を意味する。しかし、1990年度には景気後退の影響からか5万ドルの所得層から次第に税率の上昇がみられた。他方、単身者のそれをみると、改革直後の1988年度は全ての階層で低下した。1989年度以降になると、特に1990年度に全体として税率の低下以上に税率が上昇した。

従って1987年税制改革は、所得税負担率の低下から、1987年税制改革直後の1988年度に一時的であるが所得税の負担を緩和した。なお、これらの理由については次の3にて検討する。

3. 社会保障移転と所得税の再分配効果比較

ここでは、5年間の平均値を使って簡単に社会保障移転と所得税の再分配効果を検証する。1971年度から2000年度にかけてのジニ係数の変化と平準化係数を表したものが、表4-1である。この表の平準化係数は、 $\{(\text{移転前課税前所得ジニ係数} - \text{移転後課税後所得ジニ係数}) / \text{移転前課税前所得ジニ係数}\} \times 100$ で求められる。平準化係数は、ジニ係数の低下の度合いによって再分配効果上昇の程度を計る尺度として用いられる。表の「社会保障移転」と「所得税」の欄は、「社会保障移転」と「所得税」を合わせた平準化係数の内訳(割合)を示している。

同表を見ると、単身者、家族、全世帯のいずれのケースにおいても1971-2000年度の30年間のうち少なくとも1971-95年度の期間においては、平準化係数は、大きく上昇している。これはまさに、社会保障給付と所得税によって、再分配国家たる福祉国家が大きく拡大していることを示している。ただし、1990年代後半に平準化係数がかなり下がるが、これは、クレティエン政権による社会保障支出の抑制・削減効果が出たものと思われる。

次に、平準化係数の内訳(割合)を、1971-2000年度期を通して見ると、社会保障移転と所得税の比率がおおよそ単身者の場合75:25なのに対し、家族の場合66:34である。いずれも社会保障移転の方が比率が高いが、家族の場合には、所得税による再分配効果が比較的大きいと言える。

ところで、Kesselman and Cheung (2003)には、1990年度前後の先進国における社会保障移転と所得税を合わせた平準化係数と両者の内訳(割合)が出ていて⁽¹⁹⁾ので、数値を拾い出してカナダと比較してみよう。社会民主主義レジームに属するスウェーデンの1987年度の平準化係数は49.0%で、内訳は社会保障移転80.7%、所得税19.3%である。保守主義レジームに属するドイツの1989年度の平準化係数は43.8%で、内訳は社会保障移転67.1%、所得税32.9%である。これに対し、自由主義レジームに属するアメリカ、イギリス、オーストラリアの平準化係数は低く、順に19.7% (1991年度)、25.4% (1991年度)、26.1% (1989年度)であり、全世帯で見た場合、カナダは明らかにこれらの自由主義レジームの国々と同程度の平準化係数を示している。平準化係数の社会保障移転と所得税の割合を同じ自由主義レジームの国々に見ると、アメリカ:48.1%対51.9%、イギリス:70.3%対29.7%、オーストラリア:51.8%対48.2%となっており、カナダはイギリスに近いタイプの国ということになる。また、カナダは社会保障移転を主体に所得再分配を行っているという点では、

(19) Kesselman and Cheung (2003), p.68, Table 5.

スウェーデンやドイツとも似ているとも言える。しかし、カナダの所得再分配が社会保障移転中心に行われているにしても、表4-1に示される社会保障移転の割合の高さは誇張されている面がある⁽²⁰⁾。

次に、1971年度から2000年度にかけての単身者、家族、全世帯の貨幣所得に占める所得税割合の推移について検討しよう(表4-2)。全体を見通すと、単身者、家族、全世帯は4.5～4.8ポイント所得税の負担割合が増えている。また1987年税制改革が行われた1986-90年度に注目すると、各世帯特に第五分位で1981-85年度から負担割合の増加が確認できる。

表4-1 ジニ係数及び平準化係数とその内訳の推移, 1971-2000年度

年度	ジニ係数			平準化係数 (%)	内訳(%)	
	移転前 課税前所得	貨幣所得	移転後 課税後所得		社会保障 移転	所得税
単身者						
1971-75	0.556	0.449	0.414	25.5 (100.0)	19.2 (75.4)	6.3 (24.6)
1976-80	0.544	0.428	0.390	28.2 (100.0)	21.3 (75.6)	6.9 (24.4)
1981-85	0.545	0.411	0.367	32.6 (100.0)	24.6 (75.5)	8.0 (24.5)
1986-90	0.533	0.391	0.343	35.7 (100.0)	26.7 (74.8)	9.0 (25.2)
1991-95	0.565	0.392	0.338	40.1 (100.0)	30.6 (76.3)	9.5 (23.7)
1996-2000	0.563	0.410	0.358	36.4 (100.0)	27.1 (74.5)	9.3 (25.5)
家族						
1971-75	0.378	0.330	0.302	20.1 (100.0)	12.5 (62.1)	7.6 (37.9)
1976-80	0.378	0.326	0.297	21.3 (100.0)	13.8 (64.9)	7.5 (35.1)
1981-85	0.396	0.329	0.299	24.5 (100.0)	16.8 (68.6)	7.7 (31.4)
1986-90	0.402	0.331	0.295	26.4 (100.0)	17.6 (66.5)	8.8 (33.5)
1991-95	0.422	0.336	0.294	30.3 (100.0)	20.5 (67.6)	9.8 (32.4)
1996-2000	0.430	0.352	0.310	27.9 (100.0)	18.2 (65.3)	9.7 (34.7)
全世帯						
1971-75	0.446	0.394	0.367	17.7 (100.0)	11.8 (66.4)	5.9 (33.6)
1976-80	0.448	0.390	0.363	18.9 (100.0)	13.0 (68.9)	5.9 (31.1)
1981-85	0.459	0.386	0.357	22.3 (100.0)	16.0 (71.8)	6.3 (28.2)
1986-90	0.467	0.389	0.355	24.0 (100.0)	16.8 (69.8)	7.2 (30.2)
1991-95	0.492	0.395	0.356	27.6 (100.0)	19.7 (71.5)	7.9 (28.5)
1996-97	0.497	0.402	0.363	27.0 (100.0)	19.0 (70.5)	8.0 (29.5)

(出所) Kesselman and Cheung (2003), p.67, Table 3より作成。

(20) その点については、広瀬(2014)を参照されたい。

表4-2 貨幣所得に占める所得税割合の推移, 1971-2000年度

(単位: %)

年度	第一分位	第二分位	第三分位	第四分位	第五分位	全体
単身者						
1971-75	0.8	1.0	7.1	13.4	19.9	14.0
1976-80	0.4	0.7	6.7	13.3	19.7	13.6
1981-85	0.2	1.5	8.8	15.4	21.9	15.3
1986-90	0.8	3.3	11.8	17.9	24.5	17.4
1991-95	0.9	2.9	11.5	18.1	26.0	18.1
1996-2000	3.5	3.7	11.4	18.0	26.2	18.5
家族						
1971-75	2.6	9.0	13.0	15.5	20.1	15.2
1976-80	2.1	9.0	13.3	15.7	19.8	15.2
1981-85	2.1	9.1	13.9	16.8	20.7	15.9
1986-90	3.2	11.6	16.6	19.7	24.0	18.8
1991-95	2.8	11.0	16.8	20.4	25.6	19.6
1996-2000	5.7	12.1	17.3	20.3	25.4	20.0
全世帯						
1971-75	1.8	7.2	12.1	14.9	19.6	15.1
1976-80	1.3	6.9	12.1	15.1	19.3	14.9
1981-85	1.7	7.3	12.8	16.3	20.3	15.8
1986-90	2.8	9.5	15.4	18.9	23.4	18.5
1991-95	2.6	8.9	15.3	19.5	24.9	19.3
1996-2000	5.5	10.1	15.9	19.6	24.8	19.7

(出所) Kesselman and Cheung (2003), p.67, Table 3.

おわりに

本稿の目的は、カナダの税制改革の変遷, 1987年税制改革白書, さらに1987年に行われたカナダの所得税制改革による連邦所得税負担構造の変化を実証分析することであった。

1987年税制改革では、特に所得税改革が重視され、改革の結果所得税負担構造は大きく変化した。本稿の分析結果では、1987年税制改革後の1世帯, 1家族, 1人当たりの負担率は所得税の負担を軽減したことが明らかにされた。ただし1987年税制改革直後に全体としてみれば、所得税負担率の低下から税制の改正による減税効果があったと考えられるが、これは一時的にすぎなかった。

またジニ係数や平準化係数を用いて社会保障及び所得税による所得の再分配効果を分析

した。その結果、カナダの場合、所得税の再分配効果より社会保障移転の再分配効果の方がはるかに大きいけれども、1971 - 2000年度の30年間に於いて、所得税の再分配効果も1990年代後半の若干の低下を除けば上昇してきたことが分かった。また、特に1987年税制改革は、所得税の再分配効果をより強めたことが判明した。

以上のように1987年税制改革は、所得税の負担を軽減し、所得税による再分配効果を高めたとと言える。

参考文献

- 池上岳彦 (2004) 「カナダの分権システムを支える州の個人所得税 - 税源移譲及び課税自主権の視点から - 」『地方税』第55巻第9号, 地方財務協会, 2-8頁。
- 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頁。
- 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。
- 戸谷裕之 (1987) 「カナダの法人税・所得税改革」『租税研究』第455号, 日本租税研究協会, 117-122頁。
- 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頁。
- 広瀬義朗 (2012) 「カナダ福祉国家財政の再編 - 連邦の財政政策を中心に - 」『国際公共経済研究』第23号, 91-102頁。
- 広瀬義朗 (2014) 「カナダの1987年所得税改革後の所得階層・世代別租税負担構造の変化 - 」『中央大学経済研究所年報』第45号, 385-412頁。
- Canada (1987), House of Commons Debates Official Report, *Second Session-Thirty third Parliament 36-37 Elizabeth II*, Vol.X.
- Department of Finance Canada (1987), *The White Paper Tax Reform 1987*.
- Doak, Ervin John (1990), "The Relationship Between Federal and Provincial Income Tax Rates in Canada Since 1965", *Canadian Tax Journal*, Vol.38, No.5, pp.1227-1234.
- Dyck, Degmar (2005), "Fiscal Redistribution in Canada, 1994-2000", *Canadian Tax Journal*, Vol.53, No.4, pp.974-1006.
- 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.
- Hsu, Berry F.C. (1993) *Economic Analysis on Canadian Tax Cases*, The Edwin Mellen Press.
- Kesselman, Jonathan R. and Ron Cheung (2003), "Taxation, Progressivity, and Inequality in Canada", SSHRCC / MCRI project.
- Kesselman, Jonathan R. and Ron Cheung (2004), "Tax Incidence, Progressivity, and Inequality in Canada", *Canadian Tax Journal*, Vol.52, No.3, pp.709-789.
- Perry, J. Harvey (1989), *A Fiscal History of Canada: The Postwar Years*, Canadian Tax Paper No.85, Canadian Tax Foundation.
- Revenue Canada (1994), *Taxation Statistics 1992 Edition*.

- 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.
- Smith, Roger S. (1995), “The Personal Income Tax : Average and Marginal Rates in the Post-War Period”, *Canadian Tax Journal*, Vol.43, No.5, pp.1055-1076.
- Statistics Canada (1993), *Canada Year Book 1994*.
- Wart, D.Van and G.C.Ruggeri (1990), “The Effects of the Tax Reform on the Income Elasticity of the Personal Income Tax”, *Canadian Tax Journal*, Vol.38, No.5,pp.1210-1226.

(2015.7.21 受稿, 2015.9.9 受理)

〔抄 録〕

本稿の目的は、カナダの税制改革の変遷、1987年税制改革白書、さらに1987年に行われたカナダの所得税制改革による連邦所得税負担構造の変化を実証分析することであった。

1987年税制改革では、特に所得税改革が重視され、改革の結果所得税負担構造は大きく変化した。本稿の分析結果では、1987年税制改革後の1世帯、1家族、1人当たりの負担率は低下し、所得税の負担を軽減したことが明らかにされた。ただし1987年税制改革直後に全体としてみれば、所得税負担率の低下から税制の改正による減税効果があったと考えられるが、これは一時的にすぎなかった。しかし、一時的とは言え所得税の負担軽減を実現できたことから、1987年税制改革白書の狙いはある程度達成されたと考える。

またジニ係数や平準化係数を用いて社会保障移転及び所得税による所得の再分配効果を1971年度から2000年度の約30年間にわたって分析した。その結果、前者の再分配効果の方が、明らかに大きいものの、後者の再分配効果も高まった。とりわけ1987年税制改革後の所得税による再分配効果は高くなったことを明らかにした。