

Discussion Paper No.338

ニュージーランドのGST  
-導入の背景-

中央大学経済学部  
篠原 正博

January 2021



INSTITUTE OF ECONOMIC RESEARCH  
Chuo University  
Tokyo, Japan

# ニュージーランドの GST

## －導入の背景－

篠原正博（中央大学経済学部）

### 【目次】

はじめに

#### I. ニュージーランドの租税構造

1. 租税体系の推移
2. 租税負担および租税体系の国際比較

#### II. 税制改革の背景

1. 経済状況
2. 改革前の税制の問題点

#### III. ロジャーノミクスにおける税制改革

1. 税制改革の目的
2. 税制改革の概要

#### IV. 消費課税改革の議論

1. McCaw (1982)
2. New Zealand Department of Finance (1984)
3. Scott & Davis (1985)
4. Office of the GST Launch Co-ordinator (1985)

おわりに

<参考文献>

## 要旨

ニュージーランドの付加価値税である GST (Goods and Services Tax: 財・サービス税) は、単一税率 (2010 年 10 月以降 15%) で課税ベースが広く、経済活動に対して中立的な税制として国際的に高く評価されている。本稿の課題は、ロジャーノミクス (Rogernomics) における税制改革に注目し、GST 導入の背景を明らかにすることである。そのために、① 税制改革前の租税構造の推移および国際的視点からの特徴、② 税制改革の背景にある当時の経済状況および改革前の税制の問題点、③ 労働党政権での税制改革の意義および改革の概要、④ 消費課税改革に関する諸議論に注目し、論点を整理する。

1980 年代の労働党政権下における税制改革を論じたわが国の先行研究として、大浦 (1995)、松岡 (1999a;1999b)、渡辺 (2011) がある。大浦 (1995) は、税制改革に限定せず、労働党政権の行財政改革に焦点を当て論じている。また、松岡 (1999a;1999b) は、税制改革の意義、内容、問題点を探っている。渡辺 (2011) は、GST 導入から 2010 年税制改革に至るまで、GST の変遷を概観している。いずれにおいても GST が取り上げられているが、本稿では GST 導入の背景の議論に焦点を絞り、これらの先行研究よりも詳細に論ずる。

GST の導入は、ロジャーノミクスの経済改革の一環として実施された税制改革の目玉であった。個人所得税に依存した税制によって発生する不公平や効率性の低下の是正、卸売売上税の抱える問題点の解決、財政赤字削減といった事柄に対応するために導入された。税制改革とセットで給付制度の見直しも実施されたが、これは単に GST の逆進性を緩和する手段としてではなく、低中所得階層の子育てを経済支援することが目的であった。

残された課題として、GST の制度設計を巡る議論および GST 導入による経済効果の考察があるが、これらは別稿に委ねる。

## はじめに

OECD が 2 年おきに発行する『消費課税の動向』(Consumption Tax Trends) では、付加価値税の有効性を示す指標として①式で示される VRR(Vat Revenue Ratio)が公表されている。ただし、VR は現実の付加価値税収、FCE は最終消費支出額、r は付加価値税の標準税率である。2018 年におけるニュージーランドの値は 0.99 で、OECD 諸国中トップである(日本は 0.72 で 4 位)<sup>1)</sup>。VRR の値は、軽減税率や免税措置などの優遇措置が多いほど低くなる。ニュージーランドの付加価値税である GST (Goods and Services Tax: 財・サービス税) は、単一税率(2010 年 10 月以降 15%) で課税ベースが広く、経済活動に対して中立的な税制であるといえる。

$$VRR = \frac{VR}{(FCE-VR)r} \cdot \cdot \cdot \textcircled{1}$$

GST は、1986 年 10 月に労働党政権下の税制改革において導入された。労働党政権は 1984 年 7 月の総選挙で誕生し、1990 年 10 月まで継続した。労働党政権発足時の首相デーヴィッド・ロンギ(David R. Lange、在任期間は 1984 年 7 月～1989 年 8 月)は、財務大臣にロジャー・ダグラス(Roger Douglas、在任期間は 1984 年 7 月～1988 年 11 月)を任命し、税制改革を含む数々の経済改革を実施した。一連の改革はロジャー・ダグラスにより主導されたため、ロジャーノミクス(Rogernomics)と呼ばれている。1980 年代にはレーガノミクス(Reaganomics)、サッチャリズム(Thatcherism)と名付けられた経済・財政改革がアメリカおよびイギリスで実施されたが、ニュージーランドでもこれらの改革に影響を受け、市場機能を重視する改革が実施された。

本稿の課題は、ロジャーノミクスにおける税制改革に注目し、GST 導入の背景を明らかにすることである。1980 年代の労働党政権下における税制改革を論じたわが国の先行研究として、大浦(1995)、松岡(1999a;1999b)、渡辺(2011)がある。大浦(1995)は、税制改革に限定せず、労働党政権の行財政改革に焦点を当て論じている。また、松岡(1999a;1999b)は、税制改革の意義、内容、問題点を探っている。渡辺(2011)は、GST 導入から 2010 年税制改革に至るまで、GST の変遷を概観している。いずれにおいても GST が取り上げられているが、本稿では GST 導入の背景の議論に焦点を絞り、これらの先行研究よりも詳細に論ずる。

本稿の構成は以下のとおりである。まず、ニュージーランドの租税体系の推移を眺め、その特徴を明らかにする(第 I 章)。次いで、労働党政権における税制改革の背景を、経済状況および税制改革前の税制の問題点に焦点を当て論ずる(第 II 章)。さらに、ロジャーノミクスにおける税制改革に関してその目的および概要を明らかにし(第 III 章)、消費課税改革の議論を取り上げることとする(第 IV 章)。

---

<sup>1)</sup> OECD(2000), p.51 参照。

## I. ニュージーランドの租税構造

### 1. 租税体系の推移

OECD の歳入統計にしたがい、ニュージーランドにおける租税体系の推移を眺めると図 1 のようになる。なお、ニュージーランドの公的年金制度においては、保険料の徴収は行われず、税を財源としている。したがって、社会保障拠出金の構成比は 0% となっている。

1965 年において租税体系の内訳は、所得課税 60.5%、消費課税 27.9%、資産課税 11.6% であった。その後、所得課税の割合は上昇し、1980 年には 69.8% となったが、1990 年には 57.8% へと低下した。他方、消費課税の割合は、1980 年まで低下傾向にあったが（1980 年：22.3%）、GST 導入等の影響により特に 80 年代後半は上昇し、1990 年には 33.6% となっている。資産課税の割合は、一貫して低下しており、1990 年には 7.4% である。

各課税の内訳を見ると（表 1）、所得課税においては、個人所得課税の割合が 1980 年まで継続して上昇しており（1965 年 39.3%→1980 年 61.6%）、所得課税に占める割合も 1965 年には 6 割強であったが、1980 年には 9 割弱にまで上昇している。これに対して、法人所得課税の構成比は、1965 年には 39.3% であったが、その後低下傾向にあり、1990 年には 6.4% となっている。消費課税では、一般消費税の割合が上昇している（1965 年 7.7%→1990 年 22.4%）のに対し、個別消費税の割合は低下している（1965 年 18.6%→1990 年 9.2%）。消費課税に占める一般消費税の割合は、1965 年には 3 割弱であったが、1990 年には 7 割弱にまで上昇している。資産課税に関しては、経常不動産課税、相続・贈与税、金融・資本取引に対する税のいずれにおいてもその割合は低下傾向にあるが、資産課税の構造に注目すると、経常不動産課税の占める割合に上昇傾向が見られ、1965 年には 7 割強であったものが、1990 年には 9 割強となっている。相続・贈与税の割合は特に 1980 年に大きく低下しているが、その背景には、1979 年の遺産・贈与税修正法により基礎控除の大幅な引き上げおよび累進税率から比例税率への変更が行われたことがある<sup>2)</sup>。

政府間税源配分に目を向けると（表 2）、所得課税に関してはそのすべてが、消費課税についても 100% 近くが中央政府の財源となっている。資産課税の場合は、8 割強が地方政府の財源である。

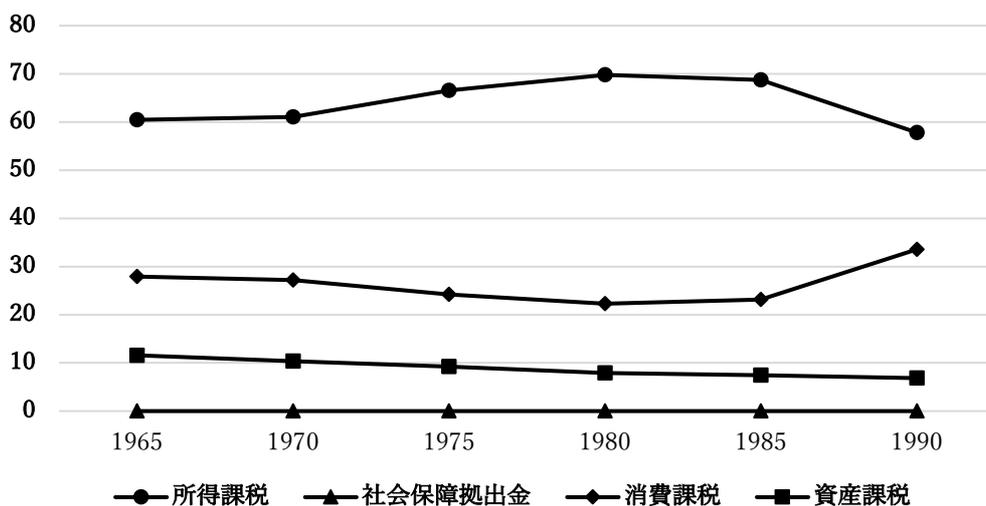
中央政府の場合、1980 年において所得課税 7 割強、消費課税 2 割強であったが、1990 年には所得課税 6 割強、消費課税 3 割強へと変化している。資産課税の割合はほとんど変化がない。地方政府に関しては、いずれの年においても資産課税の割合が 9 割強であるが、1990 年には資産課税の割合が上昇し、消費課税の割合が低下している。所得課税に関しては、1980 年および 1990 年のいずれにおいてもすべて中央政府の財源となっている。消費課税のうち一般消費税はすべて国の財源であり、個別消費税に関してもそのほとんどが国

---

<sup>2)</sup> 篠原（2016a）, 207 頁参照。

の財源である。資産課税は、その8割強が地方政府の財源であり、その中身は経常不動産課税（レイト）である。中央政府の割合は2割弱であるが、これは、経常不動産課税である土地税、相続・贈与税、金融・資本取引に対する税などから構成される。

<図1> ニュージーランドの租税体系の推移（その1：％）



(出所) OECD (2000)より作成。

<表1> ニュージーランドの租税体系の推移（その2：％）

	1965	1970	1975	1980	1985	1990
所得課税	60.5	61.1	66.5	69.8	68.7	57.8
個人所得課税	39.3	42.6	54.3	61.6	59.8	46.2
法人所得課税	20.7	17.8	11.8	7.8	8.3	6.4
その他 <sup>1)</sup>	0.5	0.7	0.4	0.4	0.6	5.2
社会保障拠出金	—	—	—	—	—	—
消費課税	27.9	27.2	24.2	22.3	23.1	33.6
一般消費税	7.7	8.0	9.0	10.2	10.4	22.4
個別消費税	18.6	17.1	13.8	11.2	11.7	9.2
その他 <sup>2)</sup>	1.6	2.1	1.4	0.9	0.8	2.0
資産課税	11.6	10.4	9.2	7.9	7.4	6.8
経常不動産課税	8.4	7.7	6.9	6.8	6.4	6.2
相続・贈与税	2.3	1.9	1.6	0.5	0.2	0.3
金融・資本取引 に対する税	0.9	0.8	0.7	0.6	0.8	0.3
その他の税	—	—	—	—	—	0.0
総計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

(注) 1. 「個人所得課税にも法人所得課税にも明確に分類不可能なもの」、および「支払給与および労働力に対する税」が含まれる。

2. 「財の利用および特定の活動に対する税」が含まれる。

(出所) 図1と同様。

＜表 2＞ ニュージーランドの租税体系の推移（その 3：％）

	所得課税				消費課税				資産課税 (c)	その他の税 (d)	総計 (a+b+c+d)
	個人所得課税	法人所得課税	その他	小計 (a)	一般消費税	個別消費税	その他	小計 (b)			
中央政府	66.4	8.4	0.4	75.2	11.0	11.8	0.7	23.4	1.4	－	100.0
	50.1	7.0	5.7	62.8	24.3	9.9	1.7	35.9	1.3	0.0	100.0
地方政府	－	－	－	－	－	3.2	4.2	7.4	92.6	－	100.0
	－	－	－	－	－	1.1	1.4	2.5	97.5	－	100.0
	所得課税				消費課税				資産課税	その他の税	全体
	個人所得課税	法人所得課税	その他	所得課税全体	一般消費税	個別消費税	その他	消費課税全体			
中央政府 (a)	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	99.3	95.1	97.6	16.4	100.0	92.8
	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	99.6	95.1	99.5	17.6	100.0	94.1
地方政府 (b)	－	－	－	－	－	0.7	4.9	2.4	83.6	－	7.2
	－	－	－	－	－	0.4	4.9	0.5	82.4	－	5.9
総計 (a+b)	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

(注)・数値は、上段が 1980 年、下段が 1990 年。

・所得課税のその他の内容は、表 1 と同様。

(出所) 図 1 と同様。

## 2. 租税負担および租税体系の国際比較

表 3 は、税制改革前の 1980 年における租税負担および租税体系の状況を国際比較したものである。ニュージーランドにおける租税負担の対 GDP 比は 33.0% であり、OECD 平均値 32.1% を若干上回っているにすぎない。しかしながら、所得税および社会保障拠出金（被用者負担分）の対 GDP 比は 20.3% であり、OECD 平均値 12.7% を大きく超過しており、主要先進諸国と比較しても高い。

さらに、租税体系を見ると、ニュージーランドは個人所得税への依存度が 61.6% であり、他の先進諸国と比較して突出して高い。

<表3> 租税負担および租税体系の国際比較（1980年：％）

	租税負担の対 GDP 比			個人所得税および社会保障拠出金 (被用者負担分) の対 GDP 比			
	個人所得税 a	社会保障 拠出金 (被用者 負担分) b	小計 a+b	法人所得税	消費課税	その他	総計
スウェーデン	47.1						19.3 (0.0)
フランス	40.6						4.7 (4.5)
イギリス	35.3						12.7 (2.3)
ドイツ	33.1						14.8 (5.0)
ニュージーランド	33.0						20.3 (-)
カナダ	32.0						12.0 (1.2)
オーストラリア	27.4						12.0 (-)
アメリカ	27.0						13.0 (2.5)
日本	25.4						8.8 (2.6)
OECD 平均	32.1						12.7 (2.2)
	租税体系						
スウェーデン	41.0	0.1	41.1	2.5	24.0	32.4	100.0
フランス	11.6	11.1	22.7	5.1	30.4	41.8	100.0
イギリス	29.4	0.0	29.4	8.4	29.2	33.0	100.0
ドイツ	29.6	15.3	44.9	5.5	27.1	22.5	100.0
ニュージーランド	61.6	-	61.6	7.8	22.3	8.3	100.0
カナダ	34.1	3.7	37.8	11.6	32.6	18.0	100.0
オーストラリア	43.9	-	43.9	12.2	31.1	12.8	100.0
アメリカ	39.1	9.2	48.3	10.8	17.6	23.3	100.0
日本	24.3	10.2	34.5	21.8	16.3	27.4	100.0

(注) カッコ内は社会保障拠出金（従業員負担分）の値。

(出所) OECD(2000)より作成。

## II. 税制改革の背景

### 1. 経済状況

図2、図3、図4および表4は、1974年度以降のニュージーランドにおける主要経済指標および財政の推移を示したものである。ただし、図表の読み方には注意が必要である。ニュージーランドの政府の会計年度は7月から翌年6月までであるが、図表のデータは、企業会計の場合と同様に3月を年度末とする値である。したがって、例えば1973年度のデータは、1973年4月から1974年3月までの年間データである。1973年度以降の特徴として指摘されるのは、以下のような事柄である<sup>3)</sup>。

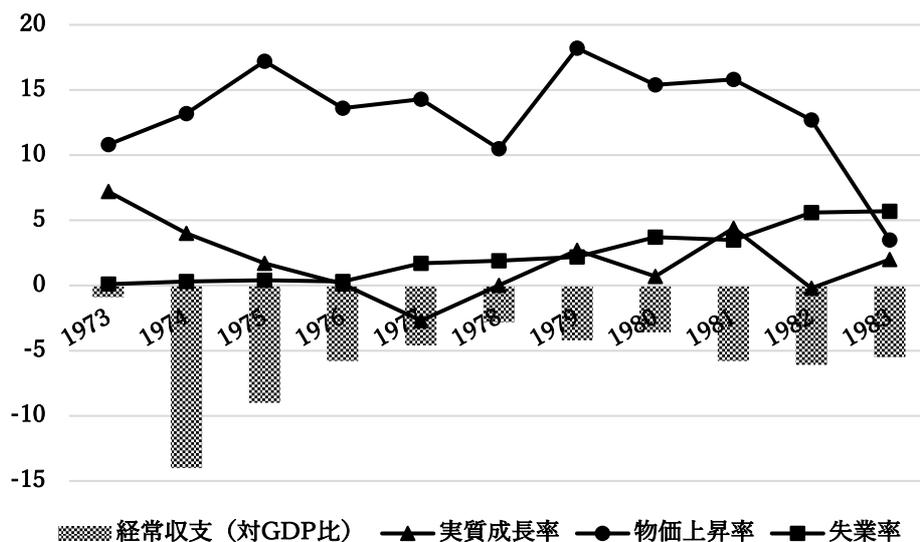
<sup>3)</sup> OECD(1976;1977;1979;1980;1982;1983;1985)、青山・吉田(1998)、宮尾(2011)参照。

### (1) 主要経済指標の動向

図2で示されるとおり、1970年代には、1973年から74年にかけての第一次石油ショックによる石油価格の高騰、および1973年のイギリスのEEC（欧州経済共同体）加盟による英国農産物市場への特別な参入権の消失により、経常収支が1974年度には対GDP比14%の赤字へと大きく落ち込んだ。経常収支はその後改善したものの、1979年度以降再び悪化した。

1974年度から1981年度までは、1979年の第2次石油ショックの影響もあり、物価上昇率は平均約15%を記録した。しかしながら、この間の実質成長率は約1.4%と低めで、次第に失業率が上昇した（1974年度0.3%→1981年度3.5%）。1982年6月から1984年2月まで、政府はインフレ抑制のための価格凍結政策を実施し、その結果、物価上昇率は1982年度には12.7%、1983年度には3.5%へと低下した。価格凍結政策とともに、国内需要喚起のために所得税減税および金融緩和政策も実施されたが、失業率は1983年度には5.7%へと上昇した。

<図2> 経済状況の推移 (%)



(注) データは、3月を年度末とした値。

(出所) 青山・岡田 (1998), 「付録のデータ」 および The Treasury(1984), p.109 より作成。

### (2) 国家財政の推移

国家財政の推移に目を向けよう（表4、図3および図4）。第一次石油ショック以降の財政赤字の対GDP比の3カ年度平均値を見ると、-5.7%（1975年度～1977年度）、-6.8%（1978年度～1980年度）、-7.6%（1981年度～1983年度）と拡大している。それに伴い、債務残高および利払費も上昇している。債務残高のうち対外債務残高は、13.8%（1975年度～1977年度）、17.0%（1978年度～1980年度）、22.3%（1981年度～1983年度）で

あり、債務残高全体に占める割合は、29.4%（1975年度～1977年度）から39.2%（1981年度～1983年度）へと上昇している。

債務残高は、特に1975年度（47.6%）、1978年度（50.4%）、1982年度（58.1%）および1983年度（63.5%）に上昇している（図3）。これらの背景には財政赤字の増加がある（図3）。1975年度には、もっぱら第一次石油ショックおよびイギリスのEEC加盟による経済成長率の低下と失業率の上昇に対して、財政支出が拡大された。その結果、財政赤字の対GDP比は、1973年度の-2.7%から1975年度には-8.9%にまで悪化した。1976年には、経常収支赤字およびインフレに対応するため、需要抑制政策へと政策転換が図られ、賃金統制や歳出抑制が行われた。それにより、1976年度における財政赤字の対GDP比は-3.7%に改善した。しかしながら、1977年後半以降、景気が後退し、さまざまな景気対策が講じられた。財政政策としては、所得税減税（1978年2月）、公共事業費増加、家族手当（family benefit）<sup>4)</sup>の増額（1977年11月）が実施された。さらに、1978年10月には所得税率体系の見直し（表5参照）による所得税減税も行われた。結果、財政赤字の対GDP比は、1977年度に-4.6%へ、さらに1978年度には-8.5%へと悪化した。

1979年度には、景気回復により実質成長率はプラスに転じ（図2）、税収増により歳入の伸び率が歳出の伸び率を上回り（図4）、財政赤字の対GDP比は-5.2%へと改善した。しかしながら、1980年には予想以上に失業率が上昇したため、1980年11月に景気浮揚のための小規模の補正予算が組まれた。また、1981年2月には所得税減税が実施され、財政赤字の対GDP比は、1980年度には-6.6%へと再び悪化した。1982年には景気後退が始まり、同年10月には所得税率体系の見直し（表5参照）による所得税減税も実施された。加えて歳入の増加を上回る歳出の増加により（図4）、財政赤字の対GDP比は悪化し、1983年度には-8.8%となった（図3）。

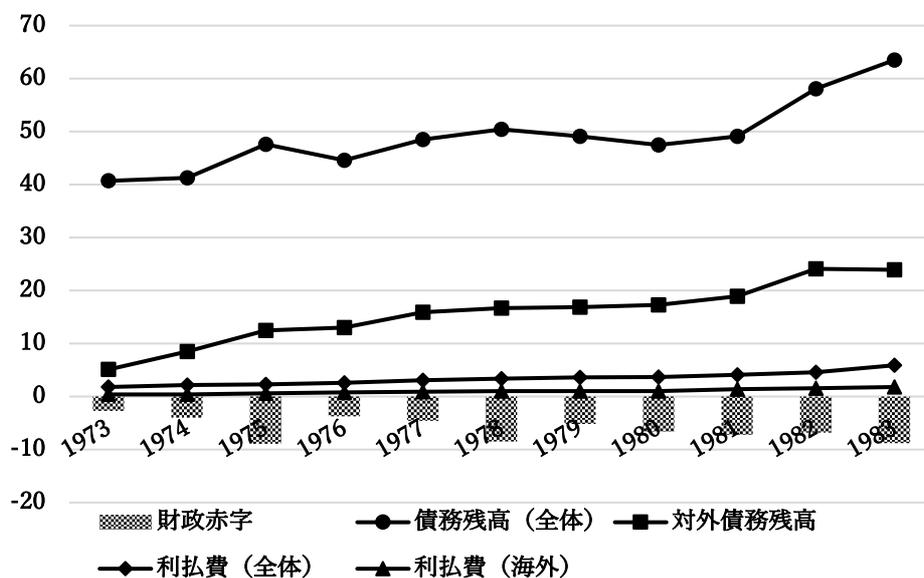
<表4> 国の財政状況（対GDP比の3カ年度平均値：%）

年度	政権	財政赤字	債務残高 （全体）	対外債務 残高	利払費 （全体）	利払費 （海外）
1975-1977	労働党 （1974/9～ 1975/12） 国民党 （1975/12 ～1984/7）	-5.7	46.9	13.8	2.7	0.8
1978-1980		-6.8	49.0	17.0	3.6	1.0
1981-1983		-7.6	56.9	22.3	4.9	1.6

（出所）OECD(1985), p.9の表1を加筆修正。

<sup>4)</sup> 家族手当は、1946年に導入された制度で、16歳以下の子供のいる母親に対して子供の人数に応じて支給される普遍的な定額給付金である。同制度は、1986年の家族扶助制度発足後も1991年まで存続した。以上、New Zealand Welfare Expert Advisory Group (2018)、p.4参照。

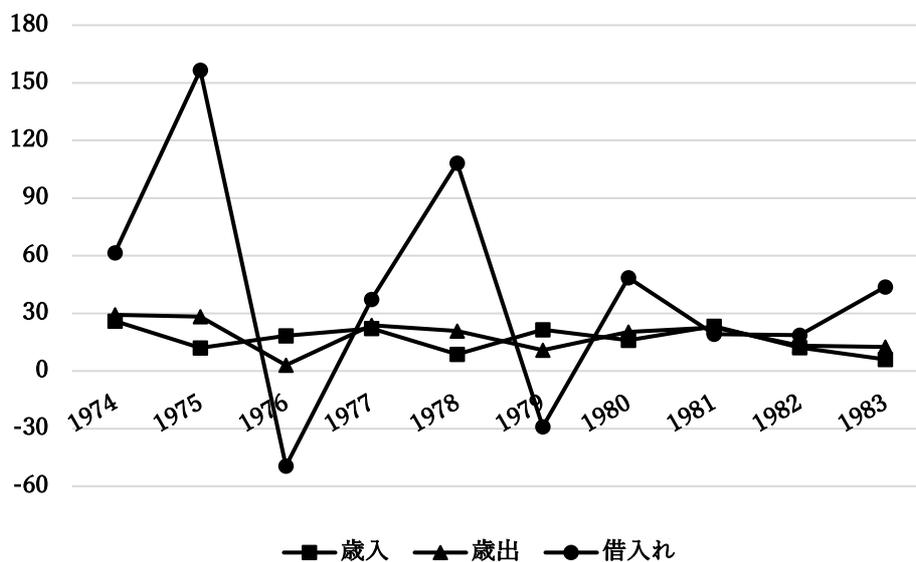
<図3> 国の財政状況の推移（対GDP比：％）



(注) データは、3月を年度末とした値。

(出所) OECD(1980;1982;1985)および青山・岡田(1998)、「付録のデータ」より作成。

<図4> 国の歳入・歳出・借入れの対前年度変化率（％）



(出所) OECD(1983;1985)より作成。

### (3) 労働党政権の経済改革

結局、1984年7月に誕生した労働党政権は、①財政赤字の悪化、②債務残高および利払費の増大、③持続的な経常収支赤字、④失業率の上昇に加えて、⑤為替レートの過大評価とニュージーランド・ドル売りによる外貨準備激減の懸念、⑥金融緩和による貨幣供給量の過度の増加、⑦市場介入主義政策（interventionalist policy）への依存による労働および資本の効率的利用の抑制、などの諸問題を抱えることになった<sup>5)</sup>。

1980年代前半における物価上昇率低下は、他の政策を犠牲にして達成されたものであり、政府の価格凍結政策により経済状況の悪化がもたらされたと考えられる。この点に関してニュージーランド財務省は、「ニュージーランドの経験は、政府が当時もっとも深刻な問題の解決に全力を尽くし、他の政策課題を犠牲にしたことを示している。政策における全体的なバランスが欠如し、特定の経済指標が他の指標を代償にして改善された」<sup>6)</sup>と述べている。さらに、ニュージーランドの経済政策の特徴は、特定の手段による政府の市場介入への過度の依存であるとし、「不適切に的を絞った政府の市場介入は、資源配分を攪乱し経済にとって脅威である。資源は社会的利益の低い分野に凍結され、資源移動の流動性の欠如は、金融・為替政策を弱体化する」<sup>7)</sup>と指摘した。さらに、経済戦略で重要なのは、「政府の市場介入の是非ではなく、特定の政策目的のためにどのような形で介入すれば最も適切かどうかを決定することである。・・・適切な介入の形態を選択し、企業や個人に対する誘因に与える不当な効果およびそれにより発生する費用を最小化する必要がある。経済運営が成功するには、政策の目的と副次的影響を同時に検討する必要がある。・・・政策の一貫性の深刻な欠如は、すべてを台無しにする。現在の金融・財政・為替レート政策の不調和は、十分にそのことを示している。・・・政策の矛盾および効率的経済運営の喪失の重要な要因は、木を見て森を見ない場当たりの意思決定である。・・・適切な政策運営プロセスを確保する効率的な手段は、主要な政策分野において、政府およびその助言者が提言をしてその検証を行えるような判断基準に関して合意された枠組みを決めることである」<sup>8)</sup>としている。

以上のような認識に基づき、労働党政権は市場機能を重視する市場主義経済へと政策転換を図った。その根底には、マイクロ経済学をベースとするシカゴ学派の理論的枠組みがあった。経済改革は、規制緩和（要素市場および産業）、国際貿易および金融・為替の自由化、政府部門の改革（国営企業の民営化、税制改革、行政改革）などの多岐に渡る分野で実施された<sup>9)</sup>。

---

<sup>5)</sup> OECD(1985), p.11 参照。

<sup>6)</sup> The Treasury (1984), p.105 参照。

<sup>7)</sup> The Treasury (1984), p.107 参照。

<sup>8)</sup> The Treasury (1984), pp.111-112 参照

<sup>9)</sup> 以上の詳細は、Bollard(1975)参照。

## 2. 改革前の税制の問題点

### (1) 所得税

改革前の税制の特徴として、前述のように、国際比較の視点からは、租税負担全体は重くないが給与所得者の支払う所得税負担（社会保障拠出金の被用者負担分を含む）が重いこと、および租税体系において個人所得税への依存度が高いことが指摘されている。これにより、公平性および中立性の観点からさまざまな問題を引き起こしていた<sup>10)</sup>。

所得税の問題点として指摘されたのは、第一に、課税ベースが狭いことである。この点に関しては、キャピタル・ゲインやFRINGE・ベネフィット（fringe benefits；付加給付）が非課税であること、およびさまざまな租税特別措置（タックス・エクスペンディチャー）の存在が問題とされた。租税特別措置に関しては後述することとし、ここではキャピタル・ゲインとFRINGE・ベネフィットを取り上げる。

ニュージーランドではキャピタル・ゲインは原則非課税である。これにより不公平（水平的不公平および垂直的不公平）が発生し、キャピタル・ゲインの獲得を狙って生産的投資から不生産的投資への転換を促すことが懸念された。このような問題点を認識しつつも、マッコークomitee報告<sup>11)</sup>では、資産価格の動向および海外での経験を踏まえると、キャピタル・ゲイン税を導入しても税制を複雑にするだけで大した税収増は期待できないとし、当面キャピタル・ゲイン税の導入は必要ないとした<sup>12)</sup>。

FRINGE・ベネフィットは、事業主により被用者に与えられる付加的な給付のことであり<sup>13)</sup>、事業主により提供される車、市場金利よりも低い金利での融資、低家賃の住宅、企業年金の事業主拠出などがその具体例である。FRINGE・ベネフィットの提供を受けることにより被用者は私的支出を節約できるため、被用者の経済力は増加する。したがって、FRINGE・ベネフィットは所得税の課税対象とすべきものである。当時、被用者の観点からは所得税が非課税であったこと、企業の立場からは総労働費用の削減につながったことなどの理由により、事業主と被用者の双方にとってFRINGE・ベネフィットが現金給付よりも魅力あるものとなっていた。しかしながら、FRINGE・ベネフィットの増加は、租税回避の手段となり、不公平（水平的不公平および垂直的不公平）をもたらすとともに、課税ベースを縮小させ、所得税収を減少させていた。1980年度においてFRINGE・ベネフィットが課税されていたら約210百万NZ\$の追加的税収が発生し、そのうちの約7割が事

---

<sup>10)</sup> 以下は、もっぱら Ashton & Susan(1985)、Dickson(1989)、Douglas(1985a)、McCaw(1982)、Office of the GST Launch Co-ordinator(1985)、Prebble(1987)、Scott & Davis (1985)、Stephen(1987;1993)、The Treasury(1984)、Toder & Himes(1992)を参考にしている。

<sup>11)</sup> マルドーン政権の下で、中央政府の税制を精査し、税制改革の方向性を定めるために1981年7月に発足した特別委員会である。委員長のMcCaw,P.M.ほか8名の委員から構成されており、最終報告書は1982年4月に提出された。委員長の名前からマッコークomitee（McCaw committee）と呼ばれる。

<sup>12)</sup> 詳細は、McCaw(1982), pp.231-225 参照。

<sup>13)</sup> 広義の概念は、「必ずしも雇用関係を通じて得られる給付に限定されるものではなく、経済取引において、主たる給付に付随して供与されるいっさいの追加的給付を意味する」（藤田（1992），113頁）。

業主により提供される車の私的利用によるものとの推計がある<sup>14)</sup>。

第二に、ニュージーランドの所得税率構造を見ると（表5）、1978年10月から5段階となっているが、それ以前は19段階（20%～60%）であった。マッコー委員会報告では、改革前の所得税率構造の問題点として、(a) 多くの納税者にとって、平均税率と比較して限界税率が高すぎる事、(b) 特に中所得層にとって限界税率の上昇の程度が著しい事、(c) 低中所得層の納税者が財政障害の影響を強く受ける事、の3点を指摘している<sup>15)</sup>。

(a) に関しては、1978年の税率を前提とした平均税率は表5で示されるとおりである。(b) については、課税所得が5,500NZ\$以下では限界税率14.5%であるが、5,500NZ\$～12,600NZ\$の階級では35%へ、12,601NZ\$～17,600NZ\$の階級になると48%へと上昇しており、17,601NZ\$以上の階級と比較して、それ以下の階級では限界税率の上昇幅が大きくなっている。累進税率構造の下では、インフレによって名目所得が上昇し、低中所得層の負担を増加させる財政障害の現象が発生した。表6で示されるとおり、1965年以降の所得税および社会保障拠出金（被用者負担分）の推移を眺めると、ニュージーランドは10.6%ポイントの増加となっており、OECD平均値および他の主要先進諸国の値を大きく上回っている。(c) は、累進税率構造の意図するところとは反対に、低中所得者から高所得者へ所得の逆分配が生じていたことを意味する。

このような所得税負担の増加は、特に高所得者による租税回避や脱税を促進し、垂直的不公平をもたらした。マッコー委員会報告はこの点に関して、(a) 多くの納税者が限界税率を高いと感じている事、(b) 高い限界税率により、租税回避や脱税の誘因が高まっている事、(c) 租税回避や脱税の誘因が高まることになり、課税ベースが縮小し、所与の税収を調達するために限界税率を引き上げざるを得ず、それによりさらなる租税回避や脱税を招く悪循環に陥っている、と指摘している<sup>16)</sup>。

---

<sup>14)</sup> McCaw(1982), p.156 参照。1980年度の所得税収は4,679百万NZ\$であるから、その4%強に相当する。

<sup>15)</sup> McCaw(1982), p.118 参照。

<sup>16)</sup> McCaw(1982), p.120 参照。

<表5> 所得税率および法人税率の推移

所得税率 (%)							
1978年10月1日～		1982年10月1日～		1986年10月1日～		1988年10月1日～	
課税所得 (NZ \$)	限界税率 (%)	課税所得 (NZ \$)	限界税率 (%)	課税所得 (NZ \$)	限界税率 (%)	課税所得 (NZ \$)	限界税率 (%)
-5,500	14.5 (14.5)	-6,000	20.0	-9,500	15.0	-30,875	24.0
5,501-	35	6,001-	31.0	9,501-	30.0	30,876+	33.0
12,600	(26.1)	24,000		30,000			
12,601-	48	24,001-	45.1	30,001+	48.0		
17,600	(32.3)	30,000					
17,601-	55	30,001-	56.1				
22,000	(36.8)	38,000					
22,001-	60	38,001+	66.0				
	(-)						
法人税率 (%)							
45.0				48.0		28.0	
フリッジ・ベネフィット税率 (%)							
-				48.0		24.0	

(注) カッコ内は平均税率。

(出所) OECD (1989), p.24 をベースに作成。

<表6> 給与所得者の負担 (所得税 + 社会保障拠出金 (被用者負担分)) : %

	1965	1970	1975	1980	1965→1980
オーストラリア	7.7	8.6	11.6	12.0	4.3
カナダ	6.4	11.4	12.0	12.1	5.7
フランス	6.0	6.2	6.9	9.2	3.2
ドイツ	11.9	13.3	16.2	14.8	2.9
日本	5.3	5.9	7.3	8.8	3.5
ニュージーランド	9.7	11.3	16.9	20.3	10.6
スウェーデン	17.7	20.6	20	19.3	1.6
イギリス	12.2	14.0	16.5	12.7	0.5
アメリカ	9.0	12.0	11.7	13.0	4.0
OECD 平均	8.5	10.3	12.0	12.7	4.2

(出所) OECD(2000)より作成。

## (2) 法人税

法人税に関しては、資本利潤の扱い、配当の二重課税、支払利子と配当の非対称的な扱い、インフレによる税負担の変動、各種の租税特別措置が問題とされていた。以上のうち、租税特別措置に関しては(4)で取り上げる。

### ① 資本利潤の扱い

ニュージーランドでは資本からの法人配当は配当とはみなされず、所得税は非課税とされていた。資本からの法人配当の例としては、資産再評価益、資本剰余金、資本利潤 (capital profits : e.g. 資産売却益) などを原資とする配当、減資による資本金の払い戻し、会社清算による財産分配等が挙げられる。所得税が非課税のため少額の配当でも株主を満足させることが可能で、企業にとって好都合であった。したがって、資本からの配当を実現するよ

うなタックス・プランニングを助長し、そのような行動が可能な企業をそうでない企業よりも有利にしていた。

## ② 配当の二重課税

配当に対しては法人段階で法人税が課税され、株主に配当される個人段階では所得税の対象となり二重課税が発生していたが、ニュージーランドでは古典方式(classical system)が採用されており、二重課税の調整は行われていなかった。したがって、より所得の低い株主の負担が相対的に増加する垂直的不公平が存在した。これは二重課税の調整が行われないと、配当に対して個人所得税のみが課税される場合と比較して超課税負担が発生することによる。このことは、表7によって示されている。なお、限界所得税率および法人税率は1981年時点のものである(表5)。課税前法人利潤に対する法人税および所得税の割合(実効税率)は、配当性向により異なる。一般的な配当性向が33%から50%の間であるとすると、株主の課税所得が低いほど、課税前法人利潤に対する法人税および所得税の割合が限界所得税率を上回る度合いが大きい。

また、法人よりも所得税の課税対象とされる組合(partnership)を税制上有利にし、企業組織形態(法人 or 組合)の選択に歪みをもたらすとされた<sup>17)</sup>。さらに、二重課税により利益を株主に配当せず留保する誘因が生じ、しばしばより生産的でない事業に資本が凍結されることになる。そのような企業の株価は低下し、企業合併や乗っ取りの対象とされ、結果、資本が少数の企業に集中することが懸念された<sup>18)</sup>。

<表7> 古典方式のもとでの株主負担の推計(%)

株主の課税所得 (NZ\$)	株主の限界 所得税率	課税前法人利潤に対する法人税および所得税の割合				
		配当性向				
		0	33	50	67	100
- 5,500	14.5	45	47.6	49.0	50.3	53.0
5,501-12,600	35.0	45	51.4	54.6	57.9	64.3
12,601-17,600	48.0	45	53.7	58.2	62.7	71.4
17,601-22,000	55.0	45	55.0	60.1	65.3	75.3
22,001-	60.0	45	55.9	61.5	67.1	78.0

(出所) McCaw(1982), p.180.

## ③ 支払利子と配当の扱い

支払利子は損金算入されるのに対し、配当は控除されない。これにより企業の資金調達(負債 or 株式発行)の選択に歪みが生じており、また株式により資本を調達する必要性の

<sup>17)</sup> もっとも、このような傾向は、①非公開会社(closely-held companies)の場合は賃金もしくは利子支払いの形で利潤を配分することが可能であり、その場合、所得税のみが課税され二重課税は生じないこと、②多くの大企業は輸出促進措置の対象となっており、課税所得がその分減少していること、③資本剰余金や資本利潤を原資とする配当などのように、株主段階で配当が非課税となるような操作が可能であること、などにより軽減されることが指摘されている(Prebble(1987),p.68)。

<sup>18)</sup> Douglas(1985),p.6 参照。

高い革新的な新興企業の発展を阻害していた。

#### ④ インフレの影響

課税所得は取得原価に基づいており、インフレに対して調整されていなかった。取得原価方式では、インフレによる再取得価格の値上がりによって発生する償却不足や、在庫評価益（在庫の払出し評価額と取得額との差額）の上昇により税負担が増える。他方、インフレにより負債の実質価値が低下するにもかかわらず名目価値での控除が行われるので、税負担は減少する。インフレによる税負担の変動は、負債資本比率や資産の耐用年数等に影響を受け、負債資本比率の低い企業、耐用年数の長い資産を保有している企業、過去に安い価格で購入した製品在庫を販売する企業を不利にした。

### （3）租税特別措置

表8は、改革前の租税特別措置の状況を示したものであるが、その中身を見ると、個人所得課税関連が582百万NZ\$、企業所得課税関連が657百万NZ\$となっている。個人所得課税関連で最大のもは生命保険料控除および私的年金（企業年金および個人年金）にかかわる社会保険料控除であり、34.4%を占めている。次いで金額の大きいのが、初めて購入する住宅に対する住宅ローン利子税額控除の16.3%である。これらで全体の約5割を占めている。

企業課税における租税特別措置は、輸出促進措置、資本コストの低下をもたらすさまざまな措置（投資控除、農場開発支援、採鉱費用や石油探査および開発費用への補助等）、加速度減価償却や税の繰り延べ（家畜評価）などから構成されていた。中でも輸出促進措置の構成比が最も高い(33.2%)。ニュージーランドでは、1960年代初期に輸出促進プログラム（export incentive schemes）が導入されたが、その中身は①輸出実績改善、②輸出振興（輸出市場開拓）、③輸出発展（輸出志向部門への支援、輸出財の生産コストを引き下げするための原材料や中間財への輸入アクセスの改善）の3つに分類できる<sup>19)</sup>。輸出促進措置の中でも、輸出実績改善にかかわるもの26.0%であり最も構成比が高い。輸出促進措置に次ぐものとして、年金基金運用益の非課税措置（16.7%）、生命保険会社による保険料の運用益の非課税措置（7.6%）、初年度割増償却（6.1%）、農場開発費の控除（4.6%）、農畜産業に対する投資控除（4.3%）などが挙げられる。

以上のような租税特別措置に対する問題点として、第一に、多額の税収が失われていたことが挙げられる。McCaw(1982)によれば、1980年度における租税特別措置の総額は1,239百万NZ\$であり、この金額は同年度の所得課税の税収（5,299百万NZ\$）の2割強に相当していた。

第二に、生命保険料控除、社会保険料控除、住宅ローン利子税額控除は垂直的不公平を

---

<sup>19)</sup> OECD (1983), p.49 参照。

発生させていた。まず、生命保険料控除および社会保険料控除は所得控除であり、限界税率の高い高所得者にとって有利であった。また、住宅ローン利子税額控除は、(a) 住宅需要の所得弾力性は正であり、高所得者ほど住宅ローンに対する需要が高いこと、(b) 高所得者ほど多額の住宅ローンを組むことが可能であること、などの理由により垂直的不公平をもたらしていたと考えられる。住宅ローン利子税額控除の恩恵を被ったのは、給与所得者の上位 20%であったとの指摘がある<sup>20)</sup>。

第三に、特定の政策を実現するための企業に対する租税特別措置は、税制を複雑にするとともに、課税前と課税後の収益率を変化させ、投資の意思決定に影響を与えていた。例えば、投資控除や加速度減価償却は、資本集約的事業を労働集約的事業よりも優遇した。また、租税特別措置が実施される以前より措置の対象となる事業に参入している企業を、特別措置の実施後に参入する企業よりも有利にした。特別措置の適用は当該措置の資本還元額だけ資産価格の上昇をもたらし、特別措置の実施後に資産を売却する企業には利益が発生する一方、特別措置の適用後に事業に参入する企業には、税制変更（特別措置の見直し）によるキャピタル・ロスの可能性があるからである<sup>21)</sup>。

<表 8> 租税特別措置により失われた税収の推計値 (1980 年度)

個人所得課税			企業所得課税		
種類	導入年	失われた税収 (100 万 NZ \$)	種類	導入年	失われた税収 (100 万 NZ \$)
生命保険料控除および社会保険料控除	1892 年	200 (34.4)	輸出促進措置 ・ 輸出実績改善 ・ 輸出振興 ・ 輸出発展	1963 年 1976 年 1980 年	218 (33.2) 171 (26.0) 11 (1.7) 36 (5.5)
初めて購入する住宅に対する住宅ローン利子税額控除	1982 年	95 (16.3)	投資控除 ・ 農畜産業 ・ その他	1977 年 -	49 (7.5) 28 (4.3) 21 (3.2)
その他	-	287 (49.3)	その他 ・ 年金基金運用益の非課税措置 ・ 社会保険料控除(事業主負担分) ・ 生命保険会社による運用益の非課税措置 ・ 初年度割増償却 ・ 農場開発費の控除 ・ 家畜売却の課税繰り延べ措置 ・ その他	1923 年以前 1923 年 1931 年 1976 年 1952 年 1950 年 -	390 (59.4) 110 (16.7) 76 (11.6) 50 (7.6) 40 (6.1) 30 (4.6) 2 (0.3) 82 (12.5)
小計 a	-	582 (100.0)	小計 b	-	657 (100.0)
総計 (a+b)					1,239 (100 万 NZ \$)

(注) カッコ内の数値は構成比を示す。

(出所) McCaw(1982), pp.66-67 より作成。

<sup>20)</sup> Stephens(1993), p.54 参照。

<sup>21)</sup> Dickson(1989), pp.144-145 参照。

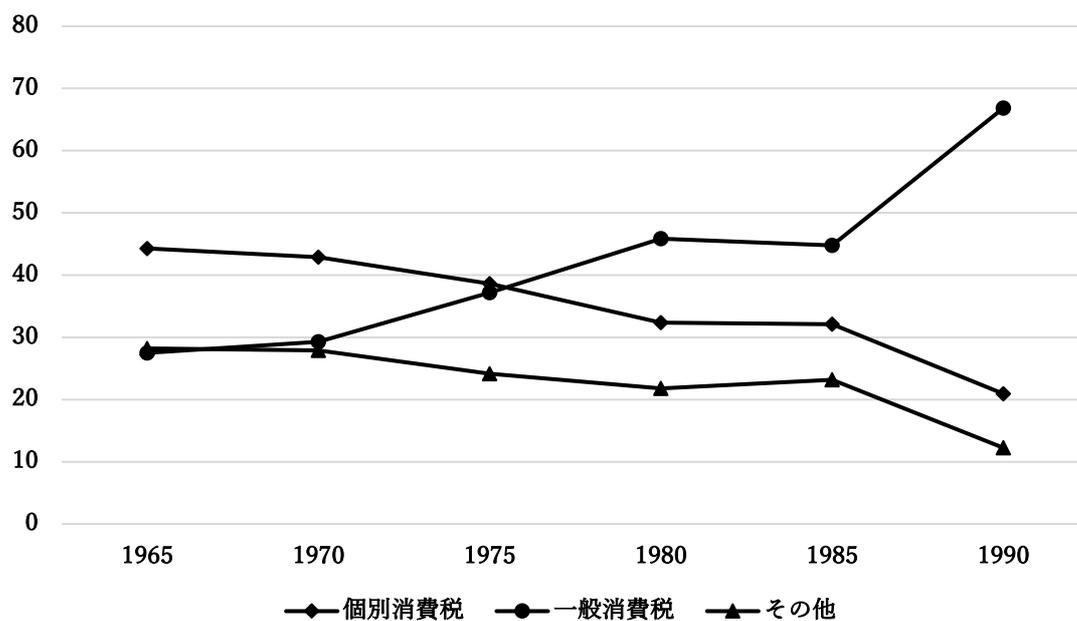
#### (4) 消費課税

##### ①消費課税の構造

図5は、OECDの歳入統計に基づき、ニュージーランドにおける消費課税の構造の推移を示したものである。1965年には、個別消費税の割合が44.3%、一般消費税27.5%、その他28.2%であったが<sup>22)</sup>、その後、個別消費税とその他の割合は低下する反面、一般消費税の割合は上昇し、1985年には、個別消費税32.1%、一般消費税44.8%、その他23.2%となっている。これは、この期間に一般消費税である卸売上税の課税ベースが拡大され、税率が引き上げられたことによる<sup>23)</sup>。さらに、1986年にGSTが導入されたことにより、一般消費税の割合は1990年に66.8%にまで上昇した。

個別消費税の内訳を見ると(図6)、1965年に、酒類29.9%、たばこ26.6%、自動車41.9%、その他が1.6%であった。1980年まで自動車の割合が上昇し6割強を占めていたが、その後自動車の割合は低下し、1990年には、酒21.3%、たばこ29.5%、自動車44.7%、その他4.5%となっている。

<図5> ニュージーランドの消費課税の構造 (%)

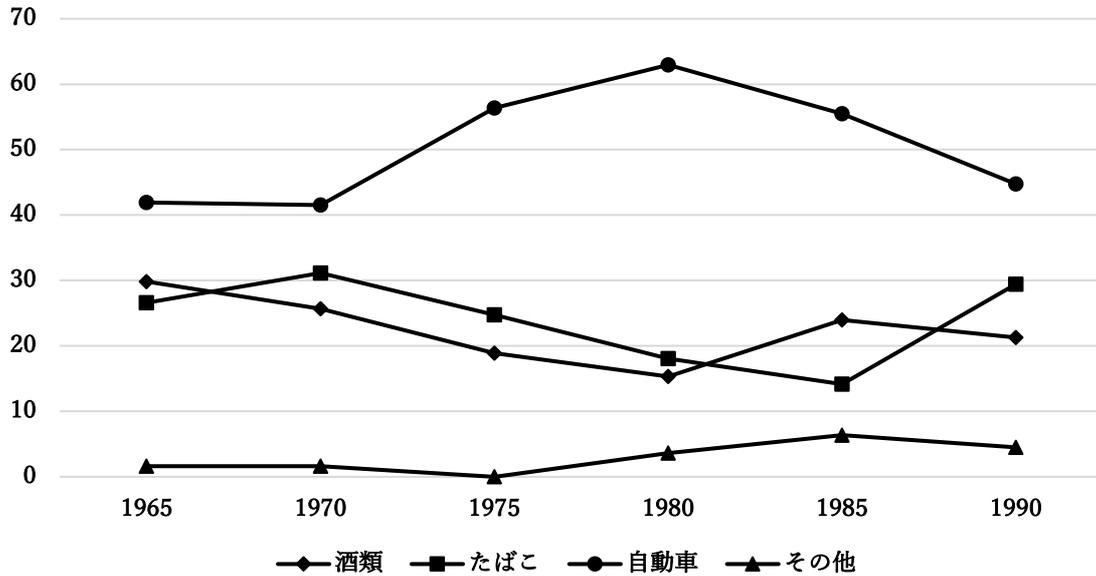


(出所) OECD(2000)より作成。

<sup>22)</sup> その他には、「関税と輸入税」、「特定サービスに対する税」、「財の利用、財の利用もしくは特定の活動に関する許可に対する課税」等が含まれる。

<sup>23)</sup> Ashton & Susan(1985), p.21 参照。

<図6> 個別消費税の構造（％）



(出所) 図1と同様。

## ②一般消費税

改革前には卸売売上税が課税されていた。課税対象別に税収の構成を見ると、1980年度において、自動車30%、酒16%、たばこ4%、その他50%となっている<sup>24)</sup>。

当時の卸売売上税の特徴として、以下の事柄が指摘されている<sup>25)</sup>。

### (a) 税率

従量税と従価税が併課されていた。表9で示されるとおり、従量税の税率は11種類、従価税の税率は、標準税率である20%のほかに5種類(50%、40%、33%、30%、10%)が存在した。

### (b) 課税ベース

300以上の非課税品目(e.g. 食料品、衣料品、服飾品、印刷物、産業用電気・ガス、医薬品等)が存在したこと、およびサービスに対する課税が不十分なことにより、課税ベースが狭くなっていた。

### (c) 登録業者

卸売段階で課税対象となる財・サービスを取引する業者は卸売業者として、および消費者に製品を直接販売する製造業者に関しては、税逃れを回避するために製造小売業者(manufacturing retailers)として、政府から許可を受け登録する必要がある。登録業者間での取引は、再販売目的もしくは中間財の仕入であれば非課税である。すなわち、卸売業

<sup>24)</sup> McCaw(1982), p.196 参照。

<sup>25)</sup> Scott & Davis(1985), pp.56-58 参照。

者間での取引は、再販売目的での取引であれば、累積課税を避けるため非課税である。また、製造小売業者は、卸売売上税の課税対象となる財の販売に対して課税されるが、中間財の仕入れに係る税額を控除できる。

<表9> 卸売売上税の税率の概要 (1984年11月時点)

従価税	
税率	課税品目
10%	航空機、自動車（総重量3.5トン以上）、家庭用品、芝刈り機、石けんおよびその他の洗浄剤、歯磨き粉、産業用機械、コンピューター、ボート、トレーラー
20% (標準税率)	非課税もしくはその他の税率で課税される以外の品目 e.g.アイスクリーム、タイヤ、文房具、バイク、自動車部品、潤滑油および石油製品、音声・映像記録および録音用テープ、化粧品
30%	時計、写真機材、プロジェクター、無線機、テレビ、ステレオ、自動車（排気量1,350cc未満）、商用車（総重量3.5トン未満）
33%	自動車（排気量1,350cc以上）
40%	宝石、事務機器、コピー機、香水、巻きたばこおよびその他のたばこ製品、フィルム
50%	ライター、カメラ、双眼鏡
従量税	
税率	課税品目
2.15NZ \$/ℓ	強化ワイン
1.32NZ \$/ℓ	テーブル・ワイン
2.40NZ \$/ℓ	ビターズ、アルコール度数23度以下の蒸留酒
5.01NZ \$/ℓ	ジン、ウオッカ、シュナップス
7.47NZ \$/ℓ	ウイスキー、ブランデー、その他の蒸留酒
7.2NZ c/ℓ	ディーゼル油（船舶用ディーゼル油を除く）、ジェット燃料
5.8NZ c/ℓ	船舶用ディーゼル油
8.0NZ c/ℓ	ケロシン、家庭用暖房用灯油
5.0NZ c/ℓ	その他の油
2.51NZ \$/GJ	天然ガス
6.86NZ c/ℓ	液化石油ガス

(出所) Scott & Davis(1985), p.58.

卸売売上税は1933年に導入され、当初は税率5%の単一税率で、食料品を除くほぼすべての消費財が課税対象とされていた。しかしながら、政策的配慮および政治的要因により、非課税品目および税率構造の複雑化が進行した<sup>26)</sup>。多くの非課税品目が存在したことおよびサービス課税が不十分なことにより、改革前は潜在的課税ベースの約40%程度しか課税されていなかった<sup>27)</sup>。このため、小売売上税や付加価値税と比較して税収調達能力で劣っていた。また、非課税品目および複雑な税率構造は、消費者の消費選択（財と財の選択）に干渉するとともに、徴税コストを高めていた。

### ③個別消費税

図6で示されるとおり、改革前の1980年における個別消費税の構造は、酒類15.3%、

<sup>26)</sup> Ross(1967), p.360 および McCaw(1982), p.195 参照。

<sup>27)</sup> McCaw(1982), p.195 参照。卸売段階でサービス課税が実施されるのは、観光産業ぐらいであった (New Zealand. Department of Finance (1984), p.11)。

たばこ 18.1%、自動車 63.0%、その他 3.6%となっていた。酒類に関する税目としては、ビール税(Beer duty)および蒸留酒税(Spirits duty)が、たばこに関してはたばこ税(Tobacco duty)が、自動車に関しては、ガソリン税(Motor spirits duty)、道路利用税(Road user charges)、自動車登録税(Motor vehicle fees and charges)が課税されていた。表9には卸売上税と併せてその概要が示されている。ガソリン税および道路利用税は、もっぱら道路の維持補修のための財源であり、燃料消費に対して課税される。ほとんどの道路利用者はガソリン税を支払うが、総重量等の条件により道路利用税が課される。その他の税としては、エネルギー資源税(Energy resources levy)、国内航空旅行税(Domestic air travel tax)、海外出国税(International departure tax)、フィルム賃借税(Film hire tax)、宝くじ税(Lottery duty)、競馬税(Racing duty)が存在した<sup>28)</sup>。

課別消費税の課税目的としては一般に、税収確保、外部費用抑制、消費抑制、国内産業の保護が挙げられる。酒類・たばこ・自動車について課税目的との関連を述べると以下のようになる<sup>29)</sup>。

(a) 税収確保

酒類・たばこ・自動車は、課税客体の特定が容易であり、製造業者数が少なく、消費量が大きく、需要の価格弾力性が低いという特徴を有している。したがって、徴税コストが低く安定した税収を確保できると考えられる。

(b) 外部費用抑制

酒類、たばこ、自動車は外部費用を発生させる。酒類に関しては、病気や事故による医療費の増加、犯罪などが、たばこ関連では、医療費の増加、喫煙関連疾患による労働力低下、火災による財産損失が、自動車については、大気汚染、道路の混雑現象などが、それぞれ外部費用の例である。このような外部費用を抑制するために、消費者は消費による外部費用に応じて課税される。

(c) 消費抑制

稀少な資源(e.g. 鉱物)の保護、および政策立案者が社会的観点から望ましくないと考える消費を抑制する観点から課税される。後者は、消費者が特定の財・サービスに関して十分な情報や知識を有していないか、もしくは有していても誤った選択を行う場合であり、アルコールやたばこの過度の消費の抑制がその事例である。

(d) 国内産業保護

国内産業の発展が十分でない場合、国内製品の消費を促進する観点から輸入製品に対して課税が行われる。

さて、ニュージーランドにおいて、酒類、たばこ、自動車に関する個別消費税の課税目

---

<sup>28)</sup> Ashton & Susan(1985), p.55 参照。

<sup>29)</sup> Ashton & Susan(1985), pp.9-15 参照。

的が、1980年代前半までにどのように変化してきたかを見よう<sup>30)</sup>。酒類およびたばこに関しては、1970年まで税収調達が主たる課税目的であった。しかしながら、1970年代後半以降、酒類やたばこの消費が増加し、両者の消費が社会にもたらす外部費用が重視されるようになった。結果、1982年にはアルコール度数の違いをより反映した税率設定が行われた。すなわち、課税目的は税収調達から外部費用抑制に変化した。自動車に目を向けると、課税目的としては、税収調達および外部費用抑制に加えて、1970年代半ば以降は、国内産業を保護する観点から CNG（圧縮天然ガス）や LPG（液化石油ガス）などの輸入に対して課税が行われた。

改革前の個別消費税の問題点として、以下のような事柄が指摘されていた。

第一に、課税目的が特定されずあいまいなことである。このことが顕著なのは、自動車の場合である。自動車に対する税は、税収確保、外部費用抑制、国内産業保護の3つの目的を有しており、税収の使途に関しても、年度により道路整備財源に特定されることなく一般財源としても利用されていた。課税目的として一般財源の調達が重視されるならば、一般消費税の主目的である税収確保と重複し、一般消費税に加えて個別消費税を課する意義が薄れる。

第二に、前述のように卸売売上税は非課税品目が多く、実質、個別消費税化しており、しかも酒類、たばこ、自動車に対する課税が多額の割合を占めていた。表10で示されるように、課税品目により個別消費税および卸売売上税の両方、もしくはどちらか一方が課税されるものがあり、制度が複雑になっていた。

<表10> 酒類、たばこ、自動車に対する消費課税の概要（1985年5月時点）

酒類			
種類	個別消費税	卸売売上税	ALAC税 <sup>1)</sup>
ビール (Beer duty)	32.5NZ c/l ~ 1.22NZ \$/l (アルコール含有量および包装により異なる)	1982年にビール税 (Beer duty) に統合	0.46NZ c/l
ワイン	-	食卓用ワイン (1.32NZ \$/l) 強化ワイン (2.16NZ \$/l)	食卓用ワイン (1.7NZ \$/l) 強化ワイン (2.78NZ \$/l)
蒸留酒 (Spirits duty)	11.05NZ c/l ~ 16.30NZ \$/l (蒸留酒の種類により異なる)	5.01NZ \$/l ~ 7.47NZ \$/l	15.14NZ c/l
たばこ			
種類	個別消費税 (Tobacco duty)	卸売売上税	
巻きたばこ	28.21NZ \$/ kg	卸売価格の40%	
葉巻、嗅ぎたばこ、刻みたばこ	15.59NZ \$/ kg	卸売価格の40%	
その他	16.61NZ \$/ kg	卸売価格の40%	
自動車燃料			
	個別消費税 (Motor spirits duty)	卸売売上税	

<sup>30)</sup> Ashton & Susan(1985), pp.15-18 参照。

ガソリン、エチルアルコール、中性スピリッツ	18.7NZ c/ℓ 0.66NZ c/ℓ (地方税) 0.66NZ c/ℓ (LFST 税: Liquid Fuels Trust Board levy) <sup>2)</sup>	—
石油ガス (92 オクタン)	18.2NZ c/ℓ	—
石油ガス (ハイオク)	18.7NZ c/ℓ	—
航空機用ガソリン	13.7NZ c/ℓ	—
ディーゼル燃料	—	7.2NZ c/ℓ
ジェット燃料	—	7.2NZ c/ℓ
船舶用燃料	—	5.8NZ c/ℓ
燃料油	—	5.0NZ c/ℓ
ケロシン 家庭用暖房用灯油	—	8.0NZ c/ℓ
CNG (圧縮天然ガス)	—	2.59NZ \$/GJ (GJ: gigajule)
LPG (液化石油ガス)	—	6.86NZ c/ℓ

(注) 1. ALAC 税 (Alcoholic Liquor Advisory Council levy) は、製造場からの移出時または保金地からの引取時に、酒類の製造業者もしくは引取者に対して課税される。

2. LFST は交通燃料節約のために 1978 年に設立された組織である。

(出所) Ashton & Susan(1985), pp.57-58 より作成。

### Ⅲ. ロジャーノミクスにおける税制改革

#### 1. 税制改革の目的

1984 年度の予算演説 (Financial Statement) においてロジャー・ダグラス財務大臣は、税制改革の必要性に関して次のように発言している <sup>31)</sup>。

「現行税制には重大な不備がある。資源配分を歪め、多くの不公平をもたらしている。税制は個人所得に対する直接税にあまりにも依存しすぎている。課税ベースが狭いため実効限界税率が高すぎる。多くの所得や支出が課税されていない。高い限界税率が勤労意欲および貯蓄意欲を阻害している。狭い課税ベースと高い限界税率は、不生産的な分野への投資を促進し、キャピタル・ゲインへの投資のような租税回避のみならず脱税を促進する。これらにより、経済成長および雇用創出が阻害される」。

「包括的な税制改革を早急に実施する必要がある。税制は、努力および革新に罰則を課すべきではない。税制は、支払い能力に応じて適正に課税され、財政赤字を削減するために十分な財源を提供し、課税ベースは拡大されるべきである」。

さらに、1985 年 8 月の議会演説では、「税制改革は、単により多くの税収を調達することが目的ではない。税制改革により、政府のプログラムをできる限り効率的かつ公平に実

<sup>31)</sup> Douglas(1984), p.1429 参照。

行するのに必要な水準の財政支出を賄えることが重要である」<sup>32)</sup>と述べている。

以上を踏まえ、税制改革の長期目標に関して、(1) 税および給付制度において公平性を確保すること、(2) 各種の例外措置および優遇措置の見直し、課税ベースの拡大、限界税率の引き下げにより税制の資源配分に対する攪乱効果を最小化すること、(3) 税制をより明瞭で簡素なものにすること、の3点を挙げている<sup>33)</sup>。以上は、租税原則のうち公平性、経済効率性、簡素性にそれぞれ該当する。

## 2. 税制改革の概要

ロジャーノミクスにおける税制改革の概略は、表 11 で示されるとおりである。以下では、個人所得課税、給付制度、企業所得課税、租税特別措置（所得税および法人税）、消費課税の各項目に関してその概要を明らかにすることとする

＜表 11＞ ロジャーノミクスにおける税制改革の概略

	個人所得課税	租税特別措置（個人所得課税）	給付制度	企業所得課税	租税特別措置（企業所得課税）	消費課税	備考
1984 年度		生命保険料控除（新規契約者）、社会保険料控除（個人年金および企業年金の新規契約）、住宅ローン利子税額控除（初めて住宅を取得する場合）の廃止	低所得者支援のための給付制度見直し（家族保護給付の導入等）	FRINGE BENEFIT TAX 導入	輸出実績促進税制の廃止を決定	・酒税、たばこ税、自動車登録税の税率引上げ ・卸売売上税の税率引下げ（コンピューター、音声・映像記録、録音テープ、化粧品等を対象）	総選挙により労働党政権誕生、ロジャー・ダグラス財務大臣に就任（7月）
1985 年度				・FRINGE BENEFIT TAX の税率引上げ（45% ⇒ 48%） ・法人税率引上げ（45% ⇒ 48%）	・畜産業における開発費用の即時償却の段階的廃止 ・家畜の評価システムの見直し	・GST の導入と同時に卸売売上税を廃止すること、および一部を除く既存の個別消費税の存続を決定 ・卸売売上税の税率引下げ	
1986 年度	・税率構造の簡素化（5段階：20～66%）		家族扶助制度導入		・製造設備の即時償却廃止決定 ・農業、漁	・卸売売上税廃止および GST 導入（税率	

<sup>32)</sup> Douglas(1985), p.5 参照。

<sup>33)</sup> Douglas(1984),p.1429 参照。

	⇒ 3 段階： 15～48%)				業、観光業 に対する加 速度償却制 度の廃止 ・石油産業 および鉱業 に対する優 遇措置廃止	10%) ・たばこ税 の税率引き 上げ ・自動車税 の税率引き 下げ決定	
1987 年度		生命保険料 控除および 社会保険料 控除の完全 廃止		・インピュ テーション 方式導入 ・年金基金、生命保 険会社等へ の課税導入			総選挙で労 働党勝利 (8月)
1988 年度	税率構造の 簡素化(3 段階：15～ 48% ⇒ 2 段階：24% および 33%)		最低家計所 得保障制度 の導入	・法人税率 引下げ(48 ⇒28%)			ロジャー・ ダグラス、 財務大臣を 辞任(11 月)

(出所) Dickson & Wilkinson(1989)、Douglas(1985)、Douglas(1987)、Prebble(1987)、Sandford(1993)、Stephens(1987)を参考に作成。

## (1) 個人所得課税

所得税の見直しにあたり政府により意識された目標として、(a) 公平な制度とすること、(b) GST の導入による低中所得者への影響を完全に補償すること、(c) 家庭の事情を考慮すること、(d) 限界所得税率を引き下げること、(e) 所得税率と法人税率をできるだけ統一すること、(f) 納税を簡素化すること、の6点が掲げられた<sup>34)</sup>。

以上に関連する措置として、所得税に関しては、税率構造の簡素化および租税特別措置の見直し(後述)が実施された。所得税率は1986年10月以降、表5で示されるとおり、5段階(20.0%～66%)から3段階(15.0%～48.0%)へ変更された。また、1986年には、もっぱら租税回避を抑制する目的で、法人税率およびFRINGE・ベネフィット税率が所得税の最高税率と同水準(48%)に揃えられた。さらに、GSTの導入に伴い各種の給付制度の見直し(後述)も実施された。

## (2) 給付制度

表12は、労働党政権発足時における、主な給付制度の概要を示したものである。給付制度は、所得維持給付(income maintenance benefits)、追加支援(supplementary assistance)、その他(other provision for assistances)の3種類に大別されていた。

所得維持給付は、特定の理由のために所得が不十分な人々を支援するための給付で、家事専従手当(domestic purposes benefit)、傷病者手当(invalids' benefit)、疾病手当(sickness benefit)、失業手当(unemployment benefit)、寡婦手当(widows' benefit)、老齢年金(national

<sup>34)</sup> Douglas(1985a), pp.12-13 参照。

superannuation) などから構成されていた。追加支援は、所得維持給付を補足するための追加的な給付で、特別給付 (special benefit)、死亡後支払い給付 (payment-after-death benefit)、身体障害者手当 (disability allowances)、宿泊手当 (accommodation benefit) が含まれていた。その他は、特別に費用がかかる人々を支援するための給付で、家族手当 (family benefit)、家族養護給付 (family care)、特別家族養護給付 (special family care)、孤児給付 (orphans' benefit)、障害児手当 (handicapped child's allowance)、育児補助 (childcare subsidy) がその中身であった。

給付制度は、所得税とともに所得再分配の手段である。1985年8月の議会演説においてロジャー・ダグラスは次のように述べている。「家族に対する支援は、我々のプログラムの中の極めて重要な部分である。存続し繁栄を望むいかなる社会も、十分に子供の世話をし、養育しなければならない。このことは、税と給付により、家庭環境を考慮した経済的援助を与え、過度の経済的負担なくして子供を育てることを可能にすべきことを意味する。我々が継承した制度は、数人の子供を抱える低中所得階層の要求を十分に満たさなかった。政府は、これらの集団に対する支援をさらに改善する予定である」<sup>35)</sup>。

さらに、「GSTを導入する我々の決定は、個人所得税と給付制度の改革の鍵を提供しており、公平な社会およびより良い経済のために役立つであろう」<sup>36)</sup>と述べており、GSTの導入に伴い、所得税の改革に加えて低中所得層世帯を対象とする以下のような給付制度の見直しも実施された<sup>37)</sup>。

第一に、GST導入に対する補償として、所得制限のあるすべての給付、老齢年金および退役軍人年金の給付水準の引き上げが決定された。

第二に、子供補助 (child supplement)、主たる所得者に対する税額控除 (principal income earner rebate) の額が引き上げられた。子供補助は、1972年に導入された子供の養育費用を補助するための手当であり、家族手当 (脚注4) 参照) に追加して支給される。主たる所得者に対する税額控除は、年間所得が一定水準以下の独身者、夫婦 (事実婚を含む) における主たる所得者に対する税額控除である。

第三に、1984年度の予算で家族養護給付の導入が決定された。これは、扶養する子供がいる低中所得層の勤労者、および家族手当の支払われる子供を持つ自営業者に対する給付であった。1986年度には、家族養護給付、家族税額控除 (family rebate)、主たる所得者に対する税額控除、子供補助が統合され、新たに家族扶助制度 (family support) が誕生した。家族税額控除は家族手当を受給する子供が一人以上いる所得税の納税者を対象としており、支給額は子供の数に関係なく一定であった。主たる所得者に対する税額控除は、家族税額控除との重複適用は認められなかった。家族扶助制度では、支給に際して子供の数が考慮

---

<sup>35)</sup> Douglas(1985), p.12 参照。

<sup>36)</sup> Douglas(1985), p.12 参照。

<sup>37)</sup> 以下は、Department of Social Welfare (1985)、Douglas(1984)、Douglas(1985a)、Douglas(1987)、New Zealand Welfare Expert Advisory Group (2018)参照。

され、家族に対する支援が強化された。

第四に、1988 年度には特別家族養護給付が見直され、最低家計所得保障制度 (guaranteed minimum family income) が導入された。同制度は、家族手当および家族扶養制度を補足するものであった。

<表 12> 労働党政権発足時における主たる給付制度

	目的	種類	概要	特徴
所得維持給付	特定の理由のために所得が不十分な人々を支援するための給付	家事専従手当	夫の支援が全くないか不十分な子供のいる女性、未婚で子供を持つ女性に対する給付	所得制限あり
		傷病者手当	盲目もしくは病気や事故等で労働能力が著しく制限される 15 歳以上の者に対する給付	
		疾病手当	病気もしくは事故で所得のない 15 歳以上の者に対する給付	
		失業手当	16 歳以上の失業者に対する給付	
		寡婦手当	扶養する子供を持つ寡夫、扶養する子供はいないが 50 歳以上の寡夫に対する給付	
		老齢年金	ニュージーランドに居住する 60 歳以上の人々に対する年金給付	
		退役軍人年金	退役後に身体障害者になった者、もしくは遺族に対する年金	所得制限なし
追加支援	所得維持給付を補足するため追加的に給付されるもの	特別給付	所得維持給付の受給者もしくは所得が最低所得に満たない低所得者を対象とするセーフティネットとしての給付	特別給付、死亡後支払い給付、宿泊手当に関しては、所得制限に加えて資産制限あり
		死亡後支払い給付	寡婦または寡夫および彼ら(彼女ら)に扶養される子供に対する給付	
		身体障害者手当	低所得者を対象とした長期の疾病もしくは身体障害により発生する費用を賄うための給付	
		宿泊手当	宿泊費用を支援するための給付	
その他	特別に費用がかかる人々を支援するための給付	家族手当	16 歳以下 (所得のない学生の場合は 18 歳まで) の子供のいる	所得制限なし

			世帯に対する給付	
		家族養護給付	扶養する子供を抱える低中所得層の勤労者、および家族手当の支払われる子供を持つ自営業者に対する給付	所得制限あり
		特別家族養護給付	家族養護給付の対象となる家計のうち特に低所得の家計に対する追加的給付	所得制限あり
		孤児給付	16歳以下の孤児の面倒を見る保護者に対する給付	所得制限あり
		障害児手当	重度の肉体的精神的障害を持つ子供の世話をする者に対する給付	所得制限なし
		保育補助金	低所得家計および特別に経済的負担を緩和する必要のある家計を対象として、就学前の保育費用を補助するための給付	所得制限あり

(出所) Department of Social Welfare (1985), chap.3、片岡 (1999)、小松 (1999) を参考に作成。

### (3) 企業所得課税

企業所得課税に関しては、第一に、1988年度にインピュテーション方式が導入された<sup>38)</sup>。インピュテーション方式では、法人税は株主が受け取る配当に対する所得税の前払いとしてとらえられ、株主の受取配当と法人税額を株主の所得として加算する。それをベースに算出された所得税額から法人段階で源泉課税された税額を控除したものが、配当に対する税負担となる。

表 13 はインピュテーション方式の概要を示したものである。株主は法人税課税後の所得をすべて配当として受け取ると仮定する。ケース 1 は法人税率 (48%) と所得税率の最高税率 (30%) が異なる場合、ケース 2 は法人税率 (48%) と所得税の最高税率 (48%) が同じである場合を想定している。二重課税の調整の行われな古典方式の下では、実効税率 (63.6% or 68.8%) は株主の限界所得税率 (30% or 48%) を上回るが、インピュテーション方式においては、実効税率は株主の限界所得税率と等しくなる。ケース 2 の場合は、配当に対する税負担はゼロとなり、実質、二重課税の調整は不要となる。また、実効税率は法人税率とも等しくなる。

インピュテーション方式の導入に対しては、以下のような効果が期待された。

<sup>38)</sup> インピュテーション方式を採用する際に検討すべき事柄の一つに、非居住株主 (non-resident shareholders) の扱いがある。非居住株主も対象とすると税収の損失が拡大することから、非居住株主に関しては、インピュテーション方式を適用せず法人税率を軽減することとされた (Douglas(1987), p.15)。また、McCaw 委員会報告では、対象を居住株主 (resident shareholders) に限定し、受取配当の 20% 程度 (最低所得税率に等しい) を還付する受取配当税額控除方式の採用を提言している (McCaw(1982), p.183)。

- ①超過税負担による垂直的不公平が是正される。
- ②実効税率が株主の限界所得税率に等しくなるため、企業組織形態の選択に対しても中立的になる。
- ③企業合併や乗っ取りの誘因が低下し、少数の企業への資本集中の可能性が低下する。
- ④投資家の立場から見ると、配当所得に対する税率と利子所得に対する税率が等しくなる。したがって、企業にとって株式発行による資金調達誘因が高まり、資金調達行動に対する歪みが小さくなる。
- ⑤新興企業による株式発行が促進され、投資と雇用の増加につながる。
- ⑥前述のように、完全子会社への資産売却により発生する資本利潤や資本剰余金などを原資とする配当に関しては所得税が非課税であるが、インピュテーション方式が適用されることにより、これらを原資として配当を行う誘因が低下する。このことを表 13 で見ると、ケース 2 では、収益利潤 (revenue profits) を原資とする配当は、実効税率が法人税率と等しいから、実質、資本利潤や資本剰余金を原資とする配当と同じく所得税は非課税となる。ケース 1 の場合においても、法人税額が控除されるため、古典方式の場合と比較して、収益利潤を原資とする配当を行う誘因が上昇する。

＜表 13＞ インピュテーション方式の概要

	ケース 1 (法人税率 48% : 所得税率 30%)		ケース 2 (法人税率 48% : 所得税率 48%)	
	古典方式	インピュテーション方式	古典方式	インピュテーション方式
法人段階				
法人所得	100	100	100	100
法人税(a)	48	48	48	48
支払配当	52	52	52	52
株主段階				
受取配当	52	52	52	52
受取配当 + 法人税	—	100 (=52+48)	—	100 (=52+48)
所得税(b)	15.6	30	20.8	48
インピュテーション 税額控除	—	48	—	48
配当に対する税負担	15.6	—18 (=30-48)	20.8	0 (=48-48)
純配当	36.4 (=52-15.6)	70 (=52-(-18))	31.2 (=52-20.8)	52 (=52-0)
実効税率	63.6% (=(48+15.6)/ 100) × 100)	30% (=(48-18)/100 × 100)	68.8% (=(48+20.8)/ 100) × 100)	48% (=(48+0)/100) × 100)

(出所) 篠原 (2012) 図表 5-9 を加筆修正。

第二に、法人税率の変更が行われた (表 5)。1985 年度には、インピュテーション方式導入の準備段階として、法人税率と所得税の最高税率を揃える目的で 45% から 48% へ引き上げられたが、逆に、1988 年度には 48% から 28% へ引き下げられた。これは、ニュー

ジーランドへの企業投資の促進、タックスヘイブンを利用した租税回避の抑制などを狙いとした措置であった。

第三に、1984年度にはフリンジ・ベネフィット税が導入された<sup>39)</sup>。同税は、従業員に提供される現物給付（e.g. 車、低利融資、社宅）の価値に対して、企業段階で課税された。税率は当初45%であったが、1985年度の法人税率引き上げと同時に48%へ変更された。企業段階での課税が決定された背景には、管理が容易であることに加え、現物給付から現金給付への転換を促す狙いがあった。

#### （４）租税特別措置

##### ①個人所得課税

1984年度には、生命保険料控除（新規契約の場合）、個人年金（一時金タイプのもの）および企業年金（事業主拠出のない一時金タイプのもの）の新規契約における社会保険料控除が廃止され、1987年度にはそれ以外の生命保険料控除および社会保険料控除もすべて廃止された。また、1987年度には年金基金や生命保険会社の運用益に課税されることとなった<sup>40)</sup>。さらに、1984年度には初めて住宅を取得する場合の住宅ローン利子税額控除も廃止された。

##### ②企業所得課税

輸出業者に対する措置としては、輸出実績促進税制（EPTI: Export Performance Taxation Incentive）を1987年4月までに段階的に廃止することが1984年8月に公表された。輸出実績促進税制は輸出促進プログラムの中の輸出実績改善に含まれ、為替益を稼いだ業者に対して為替益の一定割合の税額控除もしくは現金還付を行う措置であった<sup>41)</sup>。

資本コストの低下に関連する措置として、1986年度には、石油産業および鉱業への優遇措置が廃止された。減価償却に関わるものとして、1985年度には畜産における開発費用の即時償却の段階的廃止、1986年度には製造設備費に関する初年度での即時償却および農業・漁業・観光業に対する加速度償却制度の廃止が決定された。

家畜に関しては、畜産物の生産および輸出を増加させる観点から、以前の制度では畜産経営者が引退もしくは死亡するまで家畜の取引により得る利益は非課税であったが、評価システムの改正により、家畜取引による利益に課税されることとなった<sup>42)</sup>。

---

<sup>39)</sup> フリンジベネフィット税のより詳細な内容は、大浦（1995），第I部第8章を参照のこと。

<sup>40)</sup> ニュージーランドの私的年金課税（企業年金および個人年金）は、1987年12月の政府声明以降、EET（拠出時非課税、運用時非課税、給付時課税）からTTE（拠出時課税、運用時課税、給付時非課税）へと段階的に制度変更が実施され、1990年4月以降はTTEに完全に移行した。詳細は、篠原（2016b）参照。

<sup>41)</sup> OECD(1983), p.49 参照。

<sup>42)</sup> Douglas (1985b), p.9066 参照。

## (5) 消費課税

### ①一般消費税

消費課税に関する最大の変化は、1986年10月に卸売売上税に代えて GST が導入されたことである。表 14 で示されるとおり、GST はインボイス方式による付加価値税で、単一税率（10%）および非課税の対象が限定され課税ベースの広いことが特徴である。GST の名称の由来は、GST の方が付加価値税（Value Added Tax）よりも税の中身を正確に表現していること、当時政府は輸出業者に対して「付加価値をつけろ（add value）」と要求しており、付加価値税の付加価値（value added）という表現はまぎらわしいと判断されたからであった<sup>43)</sup>。

<表 14> GST の概要

課税取引	・ニュージーランドにおける登録事業者による財・サービスの譲渡 ・財の輸入
税率	10%
累積課税の排除方法	前段階税額控除方式（インボイス方式）
非課税	・金融サービス（ゼロ税率のものを除く） ・寄付を受けた財・サービスの非営利団体による譲渡 ・住宅の家賃、居住用土地の地代 ・取引が行われる前5年間利用されていた住宅の譲渡 ・貴金属の譲渡（ゼロ税率のものを除く）
ゼロ税率	・財の輸出 ・金融サービス ・精製業者による販売業者への貴金属の譲渡 ・旅客・貨物輸送（海外→NZ、NZ→海外） ・知的財産権の譲渡 等
中小事業者の扱い	年間売上高が 24,000NZ\$ 未満の事業者は免税。

（出所） Butterworth of New Zealand LTD (1986) より作成。

GST は 1984 年 11 月の財務大臣の予算演説において、1986 年 4 月より導入予定であることが示されたが、1985 年 8 月には財務大臣の議会演説で 1986 年 10 月への延期が示された。いずれにしても 2 年の短期間で導入にこぎつけたわけであるが、この点に関してダグラス・ロジャースは次のように述べている。「GST の導入のタイミングは問題であった。IMF は付加価値税に関しては 4 年間の段階的導入を提言していたが、ニュージーランドの議会は任期 3 年であり、導入に 4 年かけることは無理であった。したがって、期間を短縮して 2 年以内に導入することを決定した」<sup>44)</sup>。

卸売売上税は、GST の導入に向けて、1984 年度にはいくつかの品目（コンピューター、音声・映像記録、録音テープ、化粧品等）に関して税率の引き下げが実施され、1986 年 3 月には GST 導入と同時に廃止されることが決定された。さらに、1986 年 4 月以降、3 種類の税率（30%、40%、50%）が 20%に引き下げられた。

<sup>43)</sup> Douglas & Callen (1987), p.209 参照。

<sup>44)</sup> Douglas & Callen (1987), pp.209-210 参照。

## ②個別消費税

個別消費税に関しては、GST の導入に伴い、フィルム賃借税、宝くじ税、海外出国税、国内航空旅行税の廃止が決定された。その他の税に関しては存続されるが、競馬税については、税率が引き下げられて存続することとされた。

酒類およびたばこに係る税に関しては、1984 年度予算において、その税率が引き上げられた。たばこに関しては、1986 年度予算においても税率が引き上げられた。

自動車に係る税については、1984 年度予算において自動車登録税の税率が引き上げられた。しかしながら、1985 年 8 月の「税制および給付の改革 1985」においては、「自動車が他の財よりも高く課税されるべき特別な理由はなく、政府としては歳入および経済状況が許す限り、自動車に対する特別な課税は段階的に減らしていく」とされた<sup>45)</sup>。1986 年 3 月には、自動車（排気量 1,350cc 未満）に対する卸売売上税の税率が 33% から 30% に引き下げられ、自動車に対する税率が 30% に統一された。さらに、1986 年度予算において、1986 年 10 月より 30% から 25% へ、1987 年 7 月には 20% へ、そして 1988 年 7 月には 15% へ引き下げることが決定された<sup>46)</sup>。

以上の結果、図 5 で示されるとおり、1990 年には一般消費税の割合が上昇し、個別消費税の割合は低下した。また、個別消費税の内訳を見ると、自動車の構成比が低下した（図 6）。

## IV. 消費課税改革の議論

卸売売上税に代えて導入が議論されたものとして、拡大卸売売上税、小売売上税、取引高税、付加価値税などがある。以下では、McCaw(1982)、New Zealand Department of Finance(1984)、Scott & Davis(1985)、Office of the GST Launch Co-ordinator(1985)の議論を中心に紹介しよう。

### 1. McCaw(1982)

McCaw(1982)は、合理化・拡大卸売売上税 (Rationalised and Extended WST)、合理化・拡大卸売売上税および選択的サービス税、小売売上税、付加価値税、卸売売上税 (国) および小売売上税 (地方)、取引高税の 5 種類の選択肢を比較検討し、短期的には特定のサービスに対する課税とともに現行の卸売売上税の合理化および拡大を行うことが望ましいが、より多くの税収を調達するためには、付加価値税の導入を検討すべきであると結論づけて

---

<sup>45)</sup> Douglas, Hon. R. O. (1985a), p.11 参照。

<sup>46)</sup> Dickson & Wilkinson (1989), p.235 参照。

いる。各税に関する検討内容は下記のとおりである。

### (1) 合理化・拡大卸売売上税

合理化・拡大卸売売上税とは、当時の卸売売上税に対して、税率構造の簡素化、非課税取引の縮小および目的の明確化、類似の財に対する同一税率の適用、製造業者が直接小売業者や消費者に製品を販売する場合における財の評価基準の明確化、などの修正を加えて制度の合理化および拡大を図るものである。

合理化・拡大卸売売上税の検討に際しマッコー委員会が問題とするのは、事業者により購入される最終財の扱いである。取引される製品が卸売業者により中間財として利用される場合は非課税であるが、最終財として消費される場合（e.g. オフィス機器、文房具、燃料）は課税対象となり、二重課税が発生する。最終財は販売される段階で課税され、最終財・サービスが購入される段階では、税額が含まれた価格に対してさらに課税されるからである。マッコー委員会は、最終財を課税ベースから除外すると税収への影響が大きいこと、および最終財を除外するならば最終サービスも同様の扱いをする必要があること等を考慮しながらも、最終財を課税ベースに含めることは望ましくないとしている。税収への影響は非課税取引の見直しにより、企業により消費される最終サービスの扱いは、選択的サービス税の課税ベースから除外することにより対応可能であると考えられている。

制度の拡大を図る点に関しては、ニュージーランドではほとんどの製造業者および卸売業者が登録事業者となっており、非課税取引の縮小により制度を拡大しても、それにより消費財と中間財の区別に必要な負担が増えなければ、税務行政費用はさほど変化しないとしている。

マッコー委員会は、合理化・拡大卸売売上税の長所および短所を表 15 のようにまとめている。

<表 15> 合理化・拡大卸売売上税の長所および短所

長所	短所
<ul style="list-style-type: none"> <li>・過去 48 年間に渡り実施されてきており、製造業者および卸売業者に理解されている。</li> <li>・さまざまな税率を設定できるとともに、低い徴収費用で多くの税収を確保できる。</li> <li>・実業界の大きな混乱を招くことなく実施できる。</li> <li>・徴税費が低い。</li> <li>・租税回避の証拠がほとんどない。</li> <li>・拡大は迅速に実施可能である。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・低い税率もしくは適度な税率で多くの税収を確保するには、企業により消費される最終財に課税する必要がある。</li> <li>・消費者にとって税額がわかりにくい。</li> <li>・マージンの設定をどのように行うかにより、最終価格に対する税の効果が不明確になる。</li> <li>・課税された財の在庫を抱える小売業者のキャッシュポジションに影響を与える。</li> <li>・垂直的統合によって税負担を軽減する誘因を事業者に、与える。</li> </ul>

(出所) McCaw(1982), pp.209-210。

## (2) 合理化・拡大卸売売上税および選択的サービス税

卸売売上税はもっぱら財を課税対象としており、サービスに対する課税は不十分である。そこで、卸売売上税を合理化・拡大した上で、サービスに対する課税を卸売売上税とは別個に設けようというものである。

マッコー委員会報告は、サービス課税の対象として、家計により消費されるサービスとして、公共サービス、宿泊・飲食、クリーニング、入場料を、企業により消費されるサービスとして、広告、清掃、テレックス・電報を想定している。ただし、課税対象として企業により消費されるサービスは除外し、サービス消費の約8割を占める家計に消費されるものに限定すべきであるとする<sup>47)</sup>。その理由として、企業により消費されるサービスを含めても、納税者が増加する割には多くの税収を見込めないこと、企業により消費されるサービスには、財とサービスの両方の要素を含むものがあり (e.g. 改修・修繕)、財の要素とサービスの要素を区分するために税務行政費用の増加を招くことが挙げられている。

## (3) 小売売上税および付加価値税

小売売上税は単段階税、付加価値税は多段階税であるが、両者の課税ベースは同じである。課税事業者として登録される事業者は、いずれの税においても製造業者、卸売業者、小売業者である。小売売上税で製造業者および卸売業者も課税事業者として登録させるのは、そうしないと、製造業者および卸売業者が直接消費者に販売することにより税を逃れることが可能となるからである。登録業者間での取引は非課税、登録業者と登録業者でない消費者間での取引は課税となる<sup>48)</sup>。

小売売上税および付加価値税の導入を検討した結果は、以下のとおりである。

① サービス課税を実施するために小売売上税および付加価値税を導入する必要はなく、選択的サービス税で代替可能である。1980年度において小売売上税の課税ベースは10,400百万NZドル、そのうち1,570百万NZ\$がサービスであると推計されるが、このうちの730百万NZ\$ (46.5%)はガス、電気、宿泊、入場料等であり、これらに関しては選択的サービス税で課税できる。

② 小売売上税と付加価値税を比較すると、付加価値税の方が優れている。インボイス方式の付加価値税では、取引事業者間でのクロス・チェックにより、租税回避防止機能が働くのに対し、小売売上税にはそのような機能は期待できないからである。小売売上税では税率が高くなると租税回避の誘因が高まり、税収確保の面で問題が生ずる。諸外国の経験を参考にすると、租税回避を抑制するには税率を10%以下に抑制する必要がある、新たに小売売上税を導入するコストに見合った税収が得られない。

---

<sup>47)</sup> マッコー委員会では、サービス課税の課税ベースは1980年度において1,902百万NZ\$で、そのうち家計消費が1,575百万NZ\$ (82.8%)、企業消費が327百万NZ\$ (17.2%)であると推計されている (McCaw (1982), p.220)

<sup>48)</sup> 以上、神野 (2007), 103~104頁参照。

#### (4) 卸売売上税（国）および小売売上税（地方）

当時カナダで採用されていた、卸売売上税を国で課し、小売売上税を地方レベルで課税する制度についても検討された。しかしながら、そのような制度に対しては、納税者の混乱を招き、実施するためには税務行政スタッフの増員が必要で、導入までに時間がかかるという理由で反対している。

#### (5) 取引高税

取引高税では、税の上に税が課される（tax on tax）累積課税方式が採用されている。したがって、①生産・流通段階での垂直的統合を促進し、垂直的統合の困難な中小企業を不利にする、②最終価格に占める税額の計算が困難で国境税調製が容易ではない、などの問題点を抱えている。さらに、③近年の動向としてヨーロッパ諸国や南米諸国では取引高税を廃止している。以上を考慮すると、取引高税の導入は望ましくないとしている。

## 2. New Zealand Department of Finance(1984)

卸売売上税の後継として、取引高税、付加価値税（前段階税額控除方式）、小売売上税に言及している。取引高税に関しては、税が累積すること、垂直的統合を促進し中小企業を不利にすること、資本財の即時控除が認められないから資本集約的産業を不利に扱い投資および貯蓄を阻害すること、などの問題点を指摘している。付加価値税（前段階税額控除方式）については、特定の財・サービスに対する選択的課税にはなじまないが、課税ベースが包括的で効率的であるとする。小売売上税に関しては、付加価値税（前段階税額控除方式）と課税ベースが同じであり類似の特性を有するが、税率が高くなると租税回避が生じやすいとしている。

付加価値税（前段階税額控除方式）と小売売上税の選択をめぐる議論は、徴税费と税込調達能力を中心に展開される。まず徴税费については、前者が後者を上回るとする。付加価値税（前段階税額控除方式）の方が小売売上税よりも若干、納税義務者が多いと考えられるからである。他方、財源調達能力に関しては、付加価値税（前段階税額控除方式）の方が小売売上税よりも高いとしている。

同様の特性を有するが財源調達能力の異なる税について有意義な比較を行うためには、調達される税込の活用（なぜ追加的な税込が必要とされるか）に関して確固たる説明が必要であると述べる。そして、ニュージーランドでは以下の4点に関して追加的な税込に対する緊急の需要があるとする。

- (1) 低所得の家計と個人に対する所得補償を強化すること。
- (2) 個人所得税の平均税率の上昇を食い止め、限界所得税率を引き下げる改革を実施すること。
- (3) 現行の卸売売上税の適用範囲を縮小すること。

(4) 政府の財政赤字を恒久的に削減すること。

### 3. Scott & Davis(1985)

Scott & Davis (1985)は、拡大卸売売上税、小売売上税、付加価値税の3種類を、公平性、効率性（中立性）、明瞭性、簡素性の観点から比較検討し、表16で示されるように、付加価値税の優位性を主張する。なお、ここで拡大卸売売上税（Extended Wholesale Sales Tax）とは、改革前の卸売売上税に、①非課税取引の数を減らす、②サービスを課税対象とする、③税率構造を簡素化する、などの修正を加えた税のことである。また、効率性は、消費者選択（さまざまな財・サービスの選択、国産品と輸入品の選択）、生産と流通の方法に関する事業者選択、所得と余暇の選択から成る。さらに、明瞭性（visibility）とは、納税者にとって税額が明らかなことを意味する。以下、各税に関する検討内容を見よう。

<表 16> 拡大卸売売上税および小売売上税の付加価値税との比較

	拡大卸売売上税	小売売上税
公平性		
水平的公平性	劣る	同等 (equivalent)
垂直的公平性	同様 (similar)	同等
効率性 (中立性)	劣る	やや劣る
明瞭性	劣る	やや劣る
簡素性		
税務行政費用	低い	同様 (低税率の場合低く、税率が 7%以上の場合高い)
納税協力費用	低い	やや低い

(出所) Scott & Davis(1985), p.29。

#### (1) 付加価値税

##### ①公平性

単一税率で非課税取引が存在しない場合、および税が完全に消費者に転嫁されるならば、水平的公平は満たされるが、垂直的公平は満たされない。しかしながら、もし所得の概念を生涯でとらえるならば、税負担は所得に対して比例的である。

##### ②効率性

単一税率で非課税取引が存在しない場合、および税が消費者に完全転嫁されるならば、消費者選択に関して中立的である。ただし、所得と余暇の選択に関しては、労働供給が賃金率の変化に対して非弾力的ならば代替効果が発生せず中立的となる。

##### ③明瞭性

付加価値税では、最終価格に  $\frac{\text{税率}}{(1+\text{税率})}$  をかければ税額が計算されるが、免税事業者が介在すると税額は不透明になる。

#### ④簡索性

付加価値税は多段階課税のため納税義務者が多い。国税局（IRD：Internal Revenue Department）は、課税事業者の仕入れと販売の記録を確認する必要があるため、税務行政費用は大きい。ただし、インボイス方式による付加価値税は、取引企業間でのクロスチェック機能が働き、租税回避防止の点で優れている。税率が高くなると租税回避の誘因が高まると考えられるが、クロス・チェック機能により税務当局の負担は減少すると考えられる。

付加価値税は、小規模事業者にとっては納税協力費用が大きい。しかしながら、納税協力に伴う利益も発生する。付加価値税に導入に伴い経理システムの整備が要求されるため、そのことが長期的にはプラスとなるほか、短期的には、申告・納付までの間、税を運用して利子を稼ぐことができ、キャッシュフロー利益を得ることができる。

### （２）拡大卸売売上税

#### ①公平性

卸売段階で課税されると、製造業者から直接製品を購入できる小売業者を、卸売業者から購入する小売業者と比較して相対的に有利にする。消費者に直接販売する製造業者は製造小売業者として登録され、その販売価格に対して課税されるが、卸売業者の販売価格は製造業者の販売価格よりも高く、それに対して課税されることにより、小売価格が相対的に高くなるからである。このような小売業者間での不公平を緩和するには、課税の際に製造小売業者の販売価格を想定卸売価値（notional wholesale value）として調整することが必要となる。小売業者で製造を行い販売する業者の場合には、小売業者も登録事業者にして卸売価値の設定を行う必要がある。

卸売売上税はサービスを課税対象に含めない場合、逆進性の程度が大きくないが、サービスを課税対象に含めると、他の選択肢と同程度に逆進的になると考えられる。

#### ②効率性

単一税率でないこと、非課税取引が存在することにより消費者選択に中立でない。同類の製品であっても生産流通過程が異なると、仮に税率が同じであっても最終価格の中の税額が異なるため、消費者選択に干渉する。

また、流通過程において卸売段階の付加価値が小売段階のそれを上回るような財は、そうでない財と比較して税負担が重くなるため、消費者選択を歪める。このような財に関しては、生産・流通段階での垂直的統合による付加価値の操作により税負担の軽減が可能と

なり、事業者選択にも干渉する。

事業者により購入される最終財への課税は、税額を価格へ転嫁することにより回収可能であるが、転嫁が困難な場合には事業者が負担することになる。このことは、転嫁が容易な企業をそうでない企業と比較して有利にする。

### ③明瞭性

消費者にとって小売価格に占める税額の割合を計算することは困難である。

### ④簡索性

卸売売上税は納税義務者の数が少なく、課税事業者は会計処理に必要な十分なデータを保有している。拡大卸売売上税により納税義務者の数が増え税務行政費用は増加することが予想されるが、税率構造の簡素化により徴税費は低下すると考えられる。

## (3) 小売売上税

### ①公平性

公平性に関しては、付加価値税の場合と同様の議論があてはまる。

### ②効率性

単一税率、非課税取引が存在しないこと、消費者への完全転嫁、労働供給が非弾力的であることを前提とすると、理論的には付加価値税と同様の議論が成立する。しかしながら、表 15 で示されるように、付加価値税と比較して効率性の面では「やや劣る」とされるが、その理由は明確でない。

### ③明瞭性

小売段階において単一税率で課税されるため、消費者にとって税額は明瞭である。しかしながら、小売業者により中間財の購入が行われるならば、中間財に係る税が最終価格に含まれることになり、最終価格の中の税額が不透明になる。

### ④簡索性

小売売上税は、付加価値税と比較して、納税義務者の数が少ないこと、事業者に保存が求められるのは販売の記録のみであることに注目すれば、付加価値税よりも税務行政費用は低下する可能性がある。

しかしながら、(a)小売業者の数は製造業者および卸売業者と比較してかなり多いこと、(b)消費者に直接販売する製造業者や卸売業者は、納税義務者とせざるを得ないこと、(c)事業目的での取引（転売、中間財の取引）に対して非課税とするためには、製造業者や卸売業者も登録業者とする必要があることなどを考慮すると、納税義務者の数は付加価値税

と比較して大きく違わないと考えられる。

また、税率が高くなると租税回避の誘因が高まるが、付加価値税のようにクロス・チェック機能が働かないため、税務当局の負担は増える。さらに、明瞭性を高めるために中間財を課税ベースから除外すると、財によっては生産財か消費財かの判断が難しく、租税回避を誘発するため、税務当局の負担が増えることになる。

#### 4. Office of the GST Launch Co-ordinator(1985)

Office of the GST Launch Co-ordinator (1985)は、選択肢として小売上税と付加価値税を比較し、付加価値税の方が望ましいとしている。

その理由として挙げられているのは、以下のような事柄である。

第一に、小売上税は最終財・サービスの販売に対して小売段階で課税されるが、単純に小売業者に対する課税として運用できない。小売業者のみに課税するならば、輸入業者、製造業者、および卸売業者が直接消費者に販売することにより税を逃れることができるからである。小売上税では一般に、輸入業者、製造業者および卸売業者も登録業者に加える必要がある。

第二に、取引される財・サービスが事業者により最終財・サービスとして消費される場合 (e.g. オフィス機器、文房具、燃料、清掃サービス、専門性の高い法律・会計サービス) は課税対象となり、二重課税が発生する。最終財・サービスは販売される段階で課税され、最終財・サービスが購入される段階では、税額が含まれた価格に対してさらに課税されるからである。これにより、輸出事業者を不利にすると考えられる。

第三に、製造業者および卸売業者が直接消費者に販売することによる租税回避を防ぐためには、製造業者および卸売業者も登録業者とする必要があり、税務行政費用は付加価値税と比較して必ずしも低くない。

#### おわりに

本稿の内容を要約すると、以下のようになる。

(1) 1980年代の税制改革前におけるニュージーランドの租税体系の動向を眺めると、所得課税への依存度が高まり、消費課税および資産課税の割合は低下している。所得課税の割合の上昇は、もっぱら個人所得課税の割合の上昇によるもので、法人所得課税の割合は低下している。また、改革前の税制を国際比較の観点から眺めると、租税負担全体は重くないが給与所得者の支払う所得税負担が重いこと、および個人所得税への依存度が高いことが特徴として指摘されていた。

(2) 改革前の経済状況の特徴として、財政赤字の悪化、債務残高および利払費の増大、

持続的な経常収支赤字、失業率の増加などが指摘できる。ロジャーノミクスと呼ばれる労働党政権下の経済政策では、このような経済状況の悪化は政府による過度の市場介入に原因があると考えられ、市場介入主義政策から市場重視の市場主義経済へと政策転換が図られた。

(3) 改革前の税制は、過度に個人所得税に依存することにより、公平性および効率性の観点から多くの問題点を抱えていた。個人所得税は、キャピタル・ゲインやフリンジ・ベネフィットが非課税なこと、各種の租税特別措置の存在により課税ベースが狭く、不公平を発生させていた。また、きつい累進税率構造の下でインフレにより租税負担が増加する財政障害の現象が生じ、低中所得階層の負担増加を招く一方、高所得者による租税回避や脱税を促進した。

(4) 法人税に関しては、資本利潤の扱い、配当の二重課税、支払利子と配当の扱い、インフレ、租税特別措置などによってもたらされる不公平および効率性の阻害が問題とされていた。

(5) 改革前の消費課税の中心は、1933年に導入された卸売売上税であるが、同税は非課税品目が多く、サービス課税が不十分であった。また、税率構造も複雑で、効率性および簡素性の観点から問題が生じていた。個別消費税の課税対象は、自動車、たばこ、酒類が中心であるが、課税品目により、個別消費税および卸売売上税の両方、もしくはどちらか一方が課税されており、消費課税制度が複雑になっていた。

(6) ロジャーノミクスでは、税制改革の長期的目標として、公平性、経済効率性、簡素性が掲げられ、さまざまな制度改正が実現された。個人所得課税に関しては、税率構造の簡素化および租税特別措置の見直しが行われ、それとともに給付制度も再検討された。企業所得課税については、インピュテーション方式の導入、法人税率の変更、フリンジ・ベネフィット税の新設、租税特別措置の見直しが実施された。消費課税においては、卸売売上税の廃止および GST の導入、および一部の個別消費税の廃止が決定された。

(7) 消費課税の改革においては、卸売売上税の代替として、拡大卸売売上税、小売売上税、取引高税、付加価値税などが検討された。

以上、本稿ではニュージーランドにおける GST 導入の背景を探るために、①税制改革前の租税構造の推移および国際的視点からの特徴、②税制改革の背景にある当時の経済状況および改革前の税制の問題点、③労働党政権での税制改革の意義および改革の概要、④消費課税改革に関する諸議論に注目し、論点を整理した。

GST の導入は、ロジャーノミクスの経済改革の一環として実施された税制改革の目玉であった。個人所得税に依存した税制によって発生する不公平や効率性の低下の是正、卸売売上税の抱える問題点の解決、財政赤字削減といった事柄に対応するために導入された。税制改革とセットで給付制度の見直しも実施されたが、これは単に GST の逆進性を緩和する手段としてではなく、低中所得階層の子育てを経済支援することが目的であった。今後の課題として、GST の制度設計を巡る議論および GST 導入による経済効果の考察があ

るが、これらは別稿に委ねることとする。

<参考文献>

- Ashton, T. & Susan, St. J. (1985), *Insights into Excises : A Focus on Alcohol, Tobacco and Motor Fuel Taxation*, Victoria University Press for the Institute of Policy Studies.
- Bollard, A. (1992), *New Zealand Economic Reforms, 1984-1991*, International Center for Economic Growth.
- Brash, D.T. & Thompson, G. (1978), *Taxation Reform: A discussion paper prepared for the New Zealand Planning Council*, New Zealand Planning Council.
- Butterworth of New Zealand LTD. (1986) , *The Consolidated Goods and Services Tax Act 1985 (incorporating the Goods and Services Tax Amendment Act 1986)*.
- Dalziel, P. & Lattimore, R. (1996), *The New Zealand Macroeconomy: A Briefing on the Reforms*, Oxford University Press (青山則雄・岡田良徳監訳 (1998) , 『ニュージーランド・マクロ経済論 - 改革の成果と評価 -』 梓出版社) .
- Department of Social Welfare (1985), *Benefits, Taxes and the 1985 Budget : A discussion document*, National government publication.
- Dickson, I. (1989), “Taxation”, Walker, S. (ed.) , *Rogernomics*, New Zealand Centre for Independent Studies.
- Dickson, I. & Wilkinson, B. (1989), “Chronology of Major Tax Reform and Fiscal Policy Announcements and Measures, July 1984-July 1988”, Walker, S. (ed.) , *Rogernomics*, New Zealand Centre for Independent Studies.
- Douglas, Hon. R. O. (1984), “Financial Statement”, *Parliamentary Debates*, Vol.458, pp.1412-1437, House of Representatives.
- Douglas, Hon. R. O. (1985a), *Statement on Taxation and Benefit Reform 1985*, Government Printer.
- Douglas, Hon. R. O. (1985b), “Economic Statement”, *Parliamentary Debates*, Vol.468, pp.9080-9091, House of Representatives.
- Douglas, Hon. R. O. (1987), “Incentives for Employment – Taxation and Other Measures”, in *Government Economic Statement*, Government Printer, Wellington.
- Douglas, Hon. R. O. & Callen, L. (1987), *Roger Douglas : Toward Prosperity*, David Bateman.
- McCaw, P. M. et al. (1982), *Report of the Task Force on Tax Reform*, National government publication.
- New Zealand Department of Finance (1984), *Goods and Services Tax: a booklet explaining measures announced in the 1984 budget*, Government Printer.
- New Zealand Welfare Expert Advisory Group (2018), *A brief history of family support payments in New Zealand: background paper*, National government publication.
- OECD (1976;1977;1979;1980;1982;1983;1985;1987;1989), *Economic Surveys New Zealand*, OECD Publishing.
- OECD (2000), *Revenue Statistics 1965-1999*, OECD Publishing.
- OECD (2020), *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing
- Office of the GST Launch Co-ordinator (1985), *GST the key to lower income tax*, Government Printer.
- Prebble, J. (1987), “Tax reform in New Zealand”, *Economic Papers*, Vol.6, No.1, The Economic Society of Australia, pp.61-96.
- Ross, L. N. et al. (1967), *Taxation in New Zealand*, Government printer.

- Sandford, C. (1993), "New Zealand", in *Successful Tax Reform : Lessons from an Analysis of Tax Reform in Six Countries*, Fiscal Publications, pp.53-77.
- Scott, C. D. & Davis, H. (1985), *The Gist of GST*, Victoria University Press for the Institute of Policy Studies.
- Stephens, R. J. (1987), "Tax Reform in New Zealand", *Australian Tax Forum*, Vol.4, No.3, pp.327-346.
- Stephens, R.J. (1993), "Radical Tax Reform in New Zealand", *Fiscal studies*, Vol.14, No.3, pp.45-63.
- The Treasury (1984), *Economic management*, Office of Minister of Finance, Wellington, NZ.
- Toder, E. & Himes, S. (1992), "Tax Reform in New Zealand", *Tax notes International*, Vol.1, No.1, pp.347-358.
- 大浦一郎 (1995), 「第 I 部 ニュージーランドの財政－1980 年代労働党政権下の行財政改革を中心として」, 大宮僕一・大浦一郎『ニュージーランドの財政金融政策』世界書院, 7～109 頁。
- 片岡 直 (1999), 「年金・生活給付」小松隆二・塩野谷祐一編『先進諸国の社会保障 2 ニュージーランド オーストラリア』東京大学出版会, 第 5 章。
- 小松隆二 (1999), 「児童福祉」小松隆二・塩野谷祐一編『先進諸国の社会保障 2 ニュージーランド オーストラリア』東京大学出版会, 第 9 章。
- 篠原正博 (2012), 「ニュージーランドの資本所得課税改革」証券税制研究会編『証券税制改革の論点』公益財団法人日本証券経済研究所, 第 5 章。
- 篠原正博 (2016a), 「資産格差と資産課税－ニュージーランドの議論－」片桐正俊・御船 洋・横山 彰編著『格差対応財政の新展開』中央大学出版部, 第 7 章。
- 篠原正博 (2016b), 「長寿リスクと企業年金税制－ニュージーランドの議論－」証券税制研究会編『リスクと税制』公益財団法人日本証券経済研究所, 第 6 章。
- 神野直彦 (2007), 『財政学 改訂版』有斐閣。
- 藤田 晴 (1992), 『所得税の基礎理論』中央経済社。
- 松岡博幸 (1999a), 「ニュージーランドの税制改革」『福井工業大学紀要』第 29 号, 29～38 頁。
- 松岡博幸 (1999b), 「ニュージーランドの経済構造改革と税制」綱 辰幸・藤原碩宣・江川雅史・大浦一郎・平井源治編著『現代財政の研究』中央大学出版部, 91～110 頁。
- 宮尾龍蔵 (2001), 「ニュージーランド」『「経済の発展・衰退・再生に関する研究会」報告書』財務省財務総合政策研究所, 第 8 章。
- 渡辺智之「ニュージーランド税制改革における消費課税－GST の導入から引上げに関する考察」『税務弘報』2011 年 7 月号、104～111 頁。

