

カナダにおける課税調和・課税協調

—連邦・州間の所得税の課税調整—

目次

1. はじめに
2. 連邦制度諸国における政府間の課税調整制度
3. 第1次大戦と連邦一州間の所得税の課税競合
4. 第2次大戦時の租税停止協定の成立と戦後への継承
5. 結びにかえて

小泉 和重

1. はじめに

本論文は、共同研究「連邦制度国家内の課税調和・課税協調に関する国際比較」¹⁾の一環として、カナダを対象に課税調和・課税協調の研究を行うものである。課税調和・課税協調と言えば、国際課税の問題がすぐに想起されるであろう。例えば、国際的な二重課税の発生と調整、タックス・ヘイブン税制、移転価格税制に見られる国際的な課税回避と捕捉、EU統合と加盟国間における消費税、法人税の課税ベース、税率の調和といった問題が浮かぼう。しかし、こうした問題は国際課税に特有の問題ではない。連邦制度諸国でも、州間の水平的な租税関係において同様な問題が発生していたのである。

もっとも、連邦制度国家の場合、国際社会と異なり中央政府が存在するため、州間の租税関係は、連邦政府の手で調整される。調整制度としては、1) 課税否認・課税制限 (tax denial, tax restriction): 連邦政府が州政府に対して課

税否認ないし課税制限を行う（オーストラリアの1942年の統一所得課税）、2）税収分与（tax sharing）：連邦政府と州政府が同一税源を共有し配分する（ドイツの共同税）、3）所得控除・税額控除（tax deductibility, tax credit）：連邦政府が州政府の税を所得控除ないし税額控除する（アメリカの連邦所得税の所得控除方式）、4）ピギーバック（piggy-backing）：連邦政府の課税ベースと州政府のそれを一致させることを条件に連邦が州税を代行徴収する（カナダの租税徴収協定）がある。これらの手段は、連邦－州政府間の二重課税の抑制、つまり垂直的な課税調整制度として導入されたわけであるが、同時に、州間の水平的な課税調和・課税協調制度としても機能しているのである。課税制限・課税否認、税収分与は、事実上、州政府の課税ベース・税率設定権を制限することを意味する。税額控除・所得控除は、州間の税率格差を緩和し、州間移動のインセンティブを抑制する。ピギーバックは州に税率設定権を保障しつつ、州間の課税ベースを統合させ、州税制の調和を達成させることになる。

このように、連邦制度諸国の課税調和・課税協調を検討する際には、まずは垂直的な課税調整制度の機能と役割について分析せねばならないのである。よって、本稿では、カナダにおける垂直的な課税調整制度を研究対象とする。その際、特に主眼を課税調整制度の歴史的な形成過程に定めることにしたい。それは、カナダでは、第2次大戦期の租税停止協定、戦後の租税レンタル協定、租税分与協定、租税徴収協定と課税調整制度が幾度か変更してきたという理由だけではない。この形成過程の中にこそ、他の連邦制度と異なるカナダ型の課税調和・課税協調の特徴を見出すことができるからである。

2. 連邦制度諸国における政府間の課税調整制度

本論に入る前に、オーストラリア、ドイツ、アメリカといった連邦制度諸国とカナダの政府間の税源配分と課税調整制度がどのように異なるか確認しておくことにする。

オーストラリア

表1でみるように、オーストラリアでは所得課税（個人所得税、会社税から構成）と財・サービスに対する税（内国消費税、売上税から構成）は連邦政府に排他的に配分され、州・地方政府はこのタックス・フィールド（tax field）から排除されている。州政府は、財・サービスに対する税（自動車税、免許税等から構成）と資産税を税源とし、地方政府は資産税（マニユシパル・レイト）のみを税源としている。税源調達力の優れた所得税と売上税が連邦レベルに据え置かれているため、連邦政府への税源集中度（連邦税収に占める総税収の割合は76.2%）は他の連邦制度国家と比べ極めて高くなっている。

この税源配分の構造が形成された原因は、政府間における課税調整の特徴に起因する²⁾。オーストラリアでは、連邦結成以降、州政府は憲法によって内国消費税への課税を禁じられている。また、所得税への課税は憲法で禁じられていないものの、1942年の統一所得課税以降、事実上、連邦政府が所得課税を優先的に先取り（preempt）しているのである。

表1 連邦制度諸国の税源配分の割合

(単位：%)

	所得	社会保障	給与	資産	財・サービス	国際取引	その他	合計
オーストラリア								
連邦	72.3	-	1.5	0.0	22.2	3.9	-	100.0(76.2)
州	-	-	-	30.1	44.7	-	25.2	100.0(19.8)
地方	-	-	-	100.0	-	-	-	100.0(4.0)
カナダ								
連邦	56.0	20.7	-	-	20.0	3.2	-	100.0(51.0)
州	42.8	15.0	-	5.3	36.9	-	-	100.0(38.4)
地方	-	-	-	84.9	1.5	-	13.6	100.0(10.6)
ドイツ								
連邦	16.0	49.4	-	0.0	26.1	-	-	100.0(72.7)
州	59.3	-	-	6.4	34.3	-	-	100.0(20.6)
地方	86.7	-	-	12.4	0.0	-	-	100.0(6.8)
アメリカ								
連邦	55.5	37.5	-	1.1	4.2	1.7	-	100.0(65.2)
州	37.5	0.3	-	3.81	55.6	-	27.9	100.0(21.0)
地方	5.6	-	-	75.4	18.8	-	-	100.0(13.8)

注) 1) 所得とは、所得・利潤・キャピタルゲインへの課税、社会保障とは、社会保障分担金、給与とは、給与もしくは労働に対する税、資産とは資産への税、財・サービスとは、財サービスに対する内国税、国際貿易とは、国際貿易と取引に関する税を示す。

2) 合計の欄の括弧は、各段階の政府に配分された財源の割合を示す。連邦政府の税源には社会保障分担金を含むものとする。

3) カナダは92年度の数値、残りは93年度の数値。

出所) IMF, *Government Finance Statistics Yearbook*, Vol.X, 1995 により作成。

一方、州が主要税源へのアクセスが拒絶されているため、州歳入に占める税収の割合は低い。91年度の場合、州歳入に占める税収の割合は34%に過ぎない。この歳入ギャップは、州歳入の42%を占める連邦政府からの財政トランスファーにより補填されている。財政トランスファーとし、垂直的かつ水平的な財政調整機能を備えた財政援助補助金 (financial assistance grant) が交付されている。このような事実から、Bird は、オーストラリアは、連邦制度諸国の中で、財政的に最も集権化された連邦制国家の1つであると位置づけている³⁾。

ドイツ

ドイツでは、連邦政府に所得課税 (個人所得税、法人税)、社会保障分担金、財・サービスに対する税 (付加価値税としての売上税から構成) が割当てられている。州政府には、所得課税 (個人所得税、法人税)、財・サービスに対する税 (売上税) が、地方政府には、所得課税、資産課税がそれぞれ割り当てられている。便宜上、社会保障分担金を、連邦税源に含めたため、連邦への税源の集中が高くなっている。所得税は、連邦、州、地方の3政府で税源重複が生じ、売上税は、連邦と州の2政府間で税源重複が生じている。

この政府間の税源重複を調整しているのが、共同税である⁴⁾。共同税とは、個人所得税、法人税、売上税、営業税納付金について、州政府が主、連邦政府が従たる役割で租税徴収を行い、財源を連邦、州、市町村で共有する方式である。94年の3税の配分比率は、個人所得税が、連邦42.5% : 州42.5% : 地方15%、法人税が、連邦50% : 州50%、売上税が、連邦63% : 州37%である。この配分比率は、個人所得税、法人税については基本法で固定され改定は容易でない。売上税は、基本法により弾力的に改定することが定められており、連邦政府と州政府の政治的な交渉により決定されてきている。70年から95年までの3税の改定の推移を見ると、所得税は70年 (配分比率は、連邦43% : 州43% : 市町村14%) と80年 (配分比率は、連邦42.5% : 州42.5% : 市町村15%) に2度の改定を、法人税は70年に1度 (配分比率は、連邦50% : 州50%) の改定を行っただけであるが、売上税はその間、11度の改定を経験しているのである。

共同税は、連邦、州、市町村の垂直的な税源保障機能だけでなく、州間の水平的な財政調整の機能も備えている。これは、共同税を構成する売上税の部分で行われている。連邦に割り当てられる売上税の一部（1.5%）は、財政力の弱体州に交付される連邦補充交付金の財源を構成している。州に割り当てられる売上税の部分は、その75%は、住民数を基準に州間に配分されよう仕組まれている。このため、一人当たりの消費額が高い富裕州から消費額が低い貧困州に付加価値税収が再配分されることになっている。また、残りの25%は、売上税補充部分と呼ばれており、租税調達力の弱体州、すなわち州固有税（財産税、相続税、自動車税等）プラス共同税3税（所得税、法人税、営業税市町村納付金）の住民1人当たりの金額が州平均の92%に満たない州に対して優先的に配分されようになっているのである。

アメリカ

アメリカでは、連邦政府に所得課税（個人所得税、法人税）、社会保障分担金が割り当てられている。州政府には財・サービスに対する税（小売売上税）、所得課税（個人所得税、法人税）が、地方政府には資産課税（財産税）がそれぞれ割り当てられている。一見すると連邦政府に所得税、州政府に小売売上税、地方政府に財産税と税源分離（tax separation）されているようであるが、連邦、州政府間で所得税、法人税について税源重複生じている。この税源重複を調整しているのが、所得控除制度である⁵⁾。

所得控除制度とは、標準控除方式（standard deduction）に替え実額控除方式（itemized deduction）を選択する納税者（itemizer）に対して、連邦所得税の調整後総所得（adjusted gross income）から、州、地方税（個人所得税、不動産、動産に対する財産税）の所得控除を認める制度である。その効果として、連邦所得税と州・地方所得税の結合税率の引き下げだけでなく、州・地方間の租税競争の緩和、州・地方公共サービスの租税価格（tax price）の引き下げなどの効果が指摘されている。

実額控除中の租税公課の要件は、内国歳入法164条に規定されている。それは、1) 納税者の所得もしくは財産に対して課された税であること、2) 所得

控除が申請されている課税年度において納税者が支払ったかないしは負担したかの税であることとされている。この要件を満たしたからと言っても全ての税が控除されるわけではない。現在、控除対象の税目は、州、地方の個人所得税、財産税のみである。

控除対象税目の範囲については、時代ごとの連邦政府の租税政策を反映している。そもそも租税公課の所得控除制度は、1861年の連邦所得税法の中にも既に認められており、当時は連邦、州、地方の3政府の税が控除対象であった。これは、初期の所得税法の中に「税引き後所得こそ担税力 (taxpaying ability) の正しい尺度」であるという観念が暗黙のうちに内包されていたためである。この控除規定は、憲法修正第16条の承認によって再導入された1913年の連邦所得税の中にも継承された。しかし、その後、控除対象税目は一貫して縮小の傾向を辿る。1917年には第1次世界大戦の戦時増税を目的に連邦所得税、利潤税が控除から外され、43年には連邦内国消費税が控除対象から外された。戦後では、64年に州税であるタバコとアルコール飲料、自動車と運転免許に対する州、地方税、ガソリン税を除く他の州と地方の特別消費税が対象から外された。78年にはガソリン税に対する所得控除が連邦政府の省エネルギー政策と対立するといった理由から廃止されたのである。最近では、包括的な課税ベースへの拡大と税率のフラット化を目指した86年税制改革法において、州、地方の小売上税に対する所得控除が廃止されることになったのである。

カナダ

カナダでは、連邦政府に所得課税（個人所得税、法人税）、社会保障分担金、財・サービスに対する税（付加価値税から構成）が割り当てられている。州政府（province）には所得課税（個人所得税、法人税）、財・サービスに対する税（小売上税・付加価値税から構成）が、地方政府には、専ら資産税が割り当てられている。所得課税を連邦政府に排他的に割り当てていたオーストラリアと異なり、連邦政府と州政府の間で税源の重複が見られている。財・サービスに対する税は、連邦政府、州政府ともに課税ベースの広い消費税が導入されており、連邦政府は、91年から財・サービス税（good and service

tax、GST) という名称の前段階控除型の付加価値税を実施している。州政府では、5州で小売売上税を、3州が連邦と共同して付加価値税を、1州が独自に付加価値税を導入している。

カナダの特徴⁶⁾は、連邦政府と州政府の間で垂直的な税源の重複が生じていることと、州政府の課税権が強力であるため、課税ベースや税率の設定が全州で統一されていないことにある。この複雑な租税制度を調整しているのが、租税徴収協定 (Tax Collection Agreement) である。租税徴収協定とは、協定に参加する州政府は連邦政府の課税ベースの定義を受け入れ、州間共通の租税配分方式に合意することを条件に、連邦政府は、州政府に替わって租税の代行徴収 (piggy backing) を行うという制度である。その際、連邦政府は州政府が裁量的に税率を設定できるように、連邦税額の一定割合を減額 (tax abatement) して、州政府に課税の余地 (tax room) — 「租税ポイント」を残すようにしている。州個人所得税の租税ポイントは52%である。州法人税の租税ポイントは、10%である。

個人所得税は、9州が租税徴収協定に合意し、ケベック州1州が独自に課税ベース、税率を設定し、税務行政を行っている。表2に示すように、協定合意州は、連邦税額 (基本連邦税 (basic federal tax)) の上に、各州が自由に設

表2 州所得税の概要 (1999年)

(単位:ドル、%)

	基本税率	付 加 税 率				均一税率	
		最低税率	ブラケット	最高税率	ブラケット	均一税率	課税ベース
ブリティッシュ・コロンビア	49.5	30	5,300	26	8,660	0.5 2 2	課税所得 純所得 純所得
アルバータ	44	8	3,500				
サスカチュワン	49	10		15	4,000		
マニトバ	51	2					
オンタリオ	42.75	20	4,058	33	5,218		
ケベック							
ニュー・ブラウンズウィック	61	8	13,500				
ノヴァ・スコシア	57.5	10	10,000				
プリンス・エドワード島	59.5	10	5,200				
ニューファンドランド	69	10	7,900				
ユーコン	50	5	6,000				
ノースウエスタン	45						

注) ケベック州は租税徴収協定に参加していない。

出所) <http://www.kpmg.ca/tax/>.

定した付加税率 (tax on tax) を課している。税率は、44~69%と州間で異なる。また、その税額に対して、各州が付加税を課している。マニトバ州、サスカチュワン州、アルバータ州では純所得か課税所得に対して均一税を課している。アルバータ州では、連邦税額に対する44.0%の基本州税率、基本州税額が3,500ドルを超過する場合の8%の付加税、課税所得への均一税の3本の税率で課税している。個人所得税の課税州(還付州)は、当該課税年度の12月31日に納税者が居住している州とされる。

法人税については、7州が租税徴収協定に合意し、オンタリオ、アルバータ、ケベックの3州が協定から離れて、独自に課税ベース、税率を設定し、税務行政を行っている。表3に示すように、協定合意州は、連邦が定義した課税所得の上に、2.5%~17%の税率(製造加工業税率の場合)で付加税率 (tax on income) を課している。法人所得の課税州間の配賦は、恒久的な施設 (P. E)

表3 州法人税の概要(1999年)

(単位: %)

	その他の法人		CCPCs	
	製造・加工所得	その他の所得	製造・加工所得	その他の所得
連邦税率	22.12	29.12	13.12	13.12
ブリティッシュ・コロンビア	16.5	16.5	8.5	8.5
アルバータ	14.5	15.5	6	6
サスカチュワン	17	17	8	8
マニトバ	17	17	9	9
オンタリオ	13.5	15.5	8.5	8.5
ケベック	9.2	9.2	9.2	9.2
ニュー・ブラウンズウィック	17	17	7	7
ノヴァ・スコシア	16	16	5	5
プリンス・エドワード島	7.5	16	7.5	7.5
ニューファンドランド	5	5	14	5
ユーコン	2.5	15	2.5	6
ノースウエスタン	14	14	5	5

注) CCPCs (Canadian controlled private corporation: カナダ人支配の非公開会社) は、カナダにおける居住者である法人であり、かつ、直接又は間接に非居住者及び公開会社に支配されていない法人。カナダ化政策の一環で、小事業軽減税率が適用。

出所) <http://www.kpmg.ca/tax/>.

をもつ州に対して、粗収益と給与の2要素方式によって配賦している。

消費税については、連邦政府は7%の付加価値税を導入している。州政府はブリティッシュ・コロンビア州、サスカチュワン州、マニトバ州、オンタリオ州（以上の3州は課税ベースに連邦のGSTを含まない）、プリンス・エドワード島州（課税ベースにGSTを含む）が小売売上税を課税している。ニューファンドランド州、ノヴァ・スコシア州、ニュー・ブランズウィック州は97年より連邦と共同で税率15%（7%が連邦税率、8%が州税率）の調和売上税（Harmonized Sales Tax, HST）という名称の付加価値税を課税している。HSTは、連邦に税率、課税ベースの決定、税務行政が委任されるため、州の課税権限は大きく損なわれることになる。ケベック州はGSTと別に独自にケベック売上税（Quebec Sales Tax）という付加価値税を実施している。QSTは税率7.5%で課税ベースにGSTを含むため、結合税率は、15.025%になる。課税ベースは、中間財の扱いを例外とすれば大幅に調和している。税務行政は、州がGSTとQSTの徴収を行い連邦に分与している。連邦は州間取引の際に、税務行政に関与する。ケベック州内業者がゼロ税率で移出を行う際に、取引を行う州外業者の存在をクロス・チェックすることで、州税務行政を支援している⁷⁾。

このように、連邦制度国家と言っても、政府間税源配分と課税調整制度は多様に構築されているのである。オーストラリアでは連邦政府が所得課税、一般消費税といったタックス・フィールドから州政府を排除する、課税否認を行っている。ドイツでは共同税を通じて政府間で税源共有を行い、垂直的な税源保障と水平的な財政調整を同時に達成している。アメリカでは、所得控除制度を通じて、連邦、州所得税の税源重複を緩和している。カナダでは、連邦政府による租税徴収協定という代行徴収制度を通じて、連邦と州の税源重複の調整と州間の課税ベースの調整を行なっているのである。何故、こうした制度の多様性が生じたのであろうか。次に、カナダを対象に、課税調整制度の成立過程を見ていくことにする。

3. 第1次大戦と連邦一州間の所得税の課税競合⁸⁾

州所得税の成立

カナダにおける連邦一州間の課税調整はどのような歴史的な背景の下で形成されてきたのであろうか。所得税に焦点を当て、その歴史的沿革を見ていくことにしよう。

カナダにおける所得税の導入は、州政府が連邦政府に先立つ⁹⁾。1876年にブリティッシュ・コロンビア州がカナダで始めて所得税を導入したのである。これ自体は驚くべきことではない。英領北アメリカ法 (British North America Act) では連邦は間接税、州は直接税をタックス・フィールドとすべしと、憲法で税源分離が規定されていたからである¹⁰⁾。導入当初の所得税の課税対象は1000ドル以上の所得を稼得する個人で、税率は1.25%から1.75%の軽度の累進税率であった。その後、1901年には税率の累進化が行われ、次のような税率区分となった。

クラスA：1000ドル以上から1万ドルまでの課税所得。5000ドルまでの課税所得には税率1.5%、5000ドルを超える課税所得については税率2.5%。

クラスB：1万ドル超から2万ドルまでの課税所得。税率3%。

クラスC：2万ドル超から4万ドルまでの課税所得。税率3.5%。

クラスD：4万ドル超の課税所得。税率4%。

税率の改定はその後も行われ、それに伴い所得税の増収も見られた。税収は1899年は1万ドル程度であったが、1909年度は19万1,000ドルへと増大した。しかし、同年の州歳入に占める所得税の割合はわずか3%程度で、土地税 (land tax) 261万8,189ドル (歳入の29.5%)、木材免許税 (timber royalty and licenses) 223万4,099ドル (25.2%)、連邦補助金 (payments from dominion) 52万2,077ドル (5.9%)、登録税 (registry fees)、40万8,826ドル (4.6%) などが州の主要な収入源であった。

ブリティッシュ・コロンビア州に次いで1894年にプリンス・エドワード島州が所得税を導入している。導入時の税率は1%の比例税であった。税収もブリ

ティッシュ・コロンビア州同様、低く歳入に占める割合は、2.8%（1909年）であった。

第1次大戦と連邦所得税の導入

連邦所得税は如何なる契機を以って導入されたのであろうか。それは、カナダの第1次世界大戦の参戦を端に発している。1914年イギリスは、ドイツとオーストリア、ハンガリー帝国に宣戦布告したが、英連邦に属する自治領カナダも同時に参戦することになった。カナダは戦時体制に突入することに伴い戦費は急激に拡大した。表4に示すように1914年度の戦費は6,075万ドルであったが、ピーク時の18年度には4億4,651万ドルにも上った。また、14年から20年までの累計額で16億8,740万ドルとなった。もっとも、これらの戦費には、戦後の後年度負担となる戦時公債に対する元利払い、傷痍軍人年金、遺族年金は含まれていない。公債の元利払い費を含めると累計額は20億ドルを超え、傷痍軍人年金、遺族年金の毎年度の支払額は3,048万ドルに相当すると予想された。

巨額な戦費を連邦政府はどのように調達していったのであろうか。参戦当時の1914年度の特別戦争予算では、増税はコーヒー、砂糖、酒のような物品に対する関税の引き上げと酒・タバコに対する内国消費税に限定されていた。残り

表4 第1次大戦期のカナダの戦費 (単位：1,000ドル)

年度	軍事・防衛費	その他の関連経費	合計
1914	53,177	7,574	60,751
15	160,433	5,764	166,197
16	298,291	8,198	306,489
17	316,670	27,167	343,837
18	377,120	69,399	446,519
19	323,361	23,252	346,613
20	16,230	768	16,998
合計	1,545,282	142,122	1,687,404

注) 戦時公債費及び傷痍軍人年金・遺族年金は含まれない。

出所) Dominion Bureau of Statistics, *Canada Year Book*, 1921, pp.798-9

はイギリスに対する外債発行に依存したのである。直接税をタックス・フィールドにもたない連邦政府にとっては当然の措置であった。しかし、1915年度に戦費が前年の6億ドルから16億6,197万ドルに2倍以上に跳ね上がった時に状況は一変した。関税の引き上げといくつかの新税（鉄道、蒸気船のチケット、電信、海外電報、生命保険会社の保険料収入、投資信託会社の粗所得への課税）では対応不能に陥った。しかも、イギリスの外債引き受けは、1915年の夏に、イギリスの戦費調達上の理由から応じられないことが通告されていたのであった。

こうした中、連邦は新たなタックス・フィールドの開拓を余儀なくされた。そこで、1916年には超過利潤税を、1917年には所得戦争税法（income war tax act）の下で所得税・法人税を導入したのであった。所得税の内容は、未婚者、扶養児童のいない寡婦（夫）に対しては、2,000ドルを超える所得に、それ以外の個人には3000ドルを超える所得に4%の税率で課税する。また、2%（最低ブラケット：6,000ドルから1万ドルまで）から25%（最高ブラケット；10万ドルを超える所得）までの付加税を課すというものであった。翌18年には、課税強化され未婚者、扶養児童のいない寡婦（夫）に対しては、免税点は1,000ドルに、その他の個人に対しては2,000ドルに引き下げられた（16歳未満の児童1人に付き200ドルの所得控除が与えられた）。また、付加税率も引き上げられ、100万ドル以上の所得に50%の税率が課された。その後も19、20年と税率の引き上げが行われ、最高所得層への課税強化が進んだ。

このように、所得税は戦費調達財源として導入されたが、所得税の戦時予算に対する貢献度は必ずしも高いものではなかった。表5に示すように、1917年に導入された所得税が収入として計上されたのは、終戦の1918年度であった。しかも、18年度の所得税収入は2,026万ドルで全税収（2億2,369万ドル）の4.0%過ぎなかった。戦時にあっても基幹税収は、関税（全税収の63.0%）であり、内国税・関税といった間接税中心の税体系は揺らぐことはなかったのである。しかも、戦時期に、税収だけで賄えたのは、非軍事費の部分のみであり、軍事費の大半は戦時公債で担われたのであった¹¹⁾。

表5 第1次大戦期の連邦税収 (単位：1,000ドル)

年度	関税	内国消費税	所得税	超過・利潤税	銀行・保険・信託税
14	75,941	21,577	—	—	—
15	98,649	23,964	—	—	—
16	134,043	26,471	—	12,506	1,736
17	144,172	29,395	—	21,271	1,881
18	147,169	42,230	9,349	32,970	1,969
19	168,796	58,285	20,262	44,145	2,083
20	163,266	115,991	46,381	40,841	2,359

出所) J.S. Prentice, "Canadian Federal Finance", *Bulletin of the Departments of History and Political and Economics Science in Queen's University*, No.55, 1928, p.18.

連邦所得税の拡大と州所得税との競合

戦後は連邦所得税の減税が進み、実業界では30年代には所得税は廃止されると予測された。この見通しを一転させたのが29年の大恐慌であった。アメリカ経済との依存関係の強いカナダ経済も大恐慌に巻き込まれた。国内総生産は、29年から33年までに42%減少した。失業率は同時期に4.2%から26.6%に上昇した。31年の連邦財政赤字は1億5,100万ドル—同年の連邦税収のほぼ50%に匹敵—に上った。関税、内国消費税は大きく落ち込んだため、32年に所得税・法人税の増税が行われた。一方、30年代に州レベルでも所得税の導入が進んだ。20年代は、23年にマニトバ州が所得税を導入しただけであったが、30年代に入ると、サスカチュワン州(32年)、オンタリオ州(36年)、ケベック州(39年)が相次いで所得税を導入したのであった。第2次大戦前に、9州中7州が所得税を導入したのである。

こうした連邦における所得税の強化と州における所得税の普及は、連邦、州間に課税権の競合と調和の問題を生じさせることとなった。もっとも、課税の競合がもたらす弊害が認識されたのはもう少し早く1927年の連邦—州会議(Dominion - Provincial Conference)の場であった。当会議では、所得税の課税競合が議題とされた。ブリティッシュ・コロンビア州は、連邦政府が所得税を放棄し、州に移譲すべきことを提案し、マニトバ州は、税務行政の重複

を防ぐために、連邦所得税に州が付加税を課すことを提案している。連邦は、一旦、税体系の中に組み込んだ所得税を容易に廃止できないとして、大蔵大臣が連邦は所得税を清算する立場をとらないと宣言した。

また、仮に連邦所得税を廃止しても、すべての州には利益をもたらさないと指摘した。その理由は、1) 沿海州（ノヴァ・スコシア州、ニュー・ブラウンズウィック州、ニューファンドランド州）、草原州（アルバータ州、マニトバ州、サスカチュワン州）は農業・採取産業が中心で所得税の税収調達力は低い、2) 州の税務行政能力は低く、所得税の徴収事務は不効率であるためであるとされた。

27年の会議では具体的な成果はなかったが、35年の連邦一州会議の小委員会では、連邦とオンタリオ州の間で、所得税徴収に関わる協定が締結された。この協定では、オンタリオ州に所得税に関わる権限のすべてを留保されることを確認したが、税務行政の簡素化を目的に、徴収事務の連邦への移譲、課税ベースの定義の統一化、納税申告書の一元化が行われた。これに類した協定は他州にも波及し、37年にマニトバ州、プリンス・エドワード島州、39年にはケベック州で協定が結ばれた。このように、現在見られる租税徴収協定の原型は、30年代の、連邦とオンタリオ州を始めとした3州の間で締結された税務行政協定に見ることができるのである。

一方、オーストラリア（1942年の統一所得課税導入まで）、アメリカで取られていた調整手段であった所得控除方式は、カナダでは十分機能していなかった。それは、4州（オンタリオ州、プリンス・エドワード島州、マニトバ州、サスカチュワン州）の所得税法では連邦所得税を所得控除項目としていたが、連邦所得税法では州所得税額を所得控除項目として認めていなかったためであった。

大恐慌と政府間財政関係の再編

ところで、連邦一州間の税務行政協定が、現在の租税徴収協定に単純に繋がるわけではなかった。恐慌の最中であって、カナダの政府間財政関係は綻びを見せ、リニューアルが緊喫の課題となった。この目的で、1937年に Rowell-

Sirois 委員会の名で有名な連邦一州間関係王立委員会（the Royal Commission on Dominion - Provincial Relations）が開催された。

従来、カナダでは、失業者、困窮者の救済は英領北アメリカ法では州政府の責任とされ、その実施団体として地方政府が活動していた。このため、恐慌に伴う失業者、貧困者の急増¹²⁾と地方政府の主要財源である財産税収入の低下は、地方財政及びその後見人たる州財政を圧迫した。表6に示すように、失業救済事業の増大が州・地方財政の恒常的な財政赤字にストレートに反映したことがわかる。赤字額は30年1,300万ドル（全州・地方総歳入額の2.6%）から34年の9,600万ドル（19.8%）に達したのである。30年代中盤以降の連邦補助金の拡大により縮小しているものの、州・地方財政の赤字の解消には及んでいなかった。州、地方財政の破綻に対して、連邦補助金が十分機能しなかった理由として、委員会報告では、「補助金政策は、州（それが抱える地方）が、立憲的には、失業救済に対して責任をもつべきことで、州内で可能な限り多くの失業救済費の負担を負うべきだとする前提に立脚していた」¹³⁾ためであると述べている。この憲法上の事務配分の問題に加え、失業救済事業が州、地方政府の責任とされた背景には、それが困窮者への救貧行政としてしか理解されなかったためであった。恐慌に伴い発生した大量失業とこれに対処する景気政策として認識されなかったことが、積極的な連邦政府の財政出動を妨げたのである。

委員会報告では、「恐慌の間、カナダの失業救済事業は、整合的でもないし、

表6 州・地方政府の失業救済事業費の負担

（単位：100万ドル）

	1930	1931	1932	1933	1934	1935	1936	1937
(1)州・地方政府の総収入	492	479	480	479	484	508	530	558
(2)州・地方政府総支出（失業救済費除く）	491	492	490	479	482	485	483	514
(3)失業救済費に利用可能な財源(1)-(2)	1	-13	-10		2	23	47	44
(4)州・地方政府の失業救済費	17	92	92	90	139	111	134	152
(5)州・地方政府の歳入欠陥(3)-(4)	-16	-105	-102	-90	-139	-111	-87	-108
(6)連邦失業救済費の負担分	3	34	34	28	43	41	52	55
(7)州・地方政府の赤字額(5)-(6)	-13	-71	-68	-62	-96	-70	-35	-53

出所) Donald V. Smiley, ed, *The Rowell-Sirois Report, The Carleton Library No.5*, Macmillan Company of Canada Limited, 1963, p.175.

十分に計画されたものでもなかった。その状況下で最大の福祉を促進することも各政府の財政的な立場を保護することも失敗したご都合主義的な政策であった」¹⁴⁾と批判し、政府間の財政負担の見直しと連邦補助金の再編を勧告したのである。Rowell-Sirois 委員会の提示した政府間財政関係の勧告は次の通りであった。1) 連邦政府は州政府が抱える純債務額を肩代わりする、2) 連邦政府は失業救済費の全額を負担する、3) 既存の州への補助金を廃止し、州が教育、福祉といった国民必須のサービスの供給を保障できうるような財政調整補助金 (national adjustment grants) の形態に転換する、4) こうした政府間の経費負担関係の見直しは、州が所得税、法人税、遺産税を放棄することを条件とするが示された。

委員会では、州の所得税の放棄について、次のような根拠を示した。1) 州間の税率格差は、州住民間の税負担の不公平を生じさせる、2) 州間で所得税の税収調達力が大きく異なり、所得税の採用はすべての州に利益とならない、3) 州 (連邦) の税率、免税項目などの変更は連邦 (州) の所得税収入も変動させ、財政の不確実性を高める、4) 所得税を所得再分配の用具とする場合、連邦政府の手元におくべきである、5) 個々の州で実施されている所得税の廃止は、カナダの所得税に関する国際租税条約の締結の可能性を高めるとされた。

4. 第2次大戦時の租税停止協定の成立と戦後への継承

租税停止協定の成立

Rowell-Sirois 委員会が首相に以上の勧告を提出したのは、1940年である。カナダが第2次世界大戦に参戦した翌年である。カナダの参戦は、イギリスのドイツへの宣戦布告に伴う。戦費は急激に拡大し、1940年度には総支出額は7億7,800万ドルに達した。政府は財源調達を目的に、所得税、法人税、超過利潤税といった直接税に依拠した増税を行った。39年度には、個人所得税の一律20%の引き上げ、全事業に対する超過利潤税の課税、法人税の3%引き上げが行われた。40年には、所得税の再引き上げと課税最低限の引き下げ、未婚者の給与・賃金所得に2%、独身者に3%の国防税が新たに課され、翌41年には国

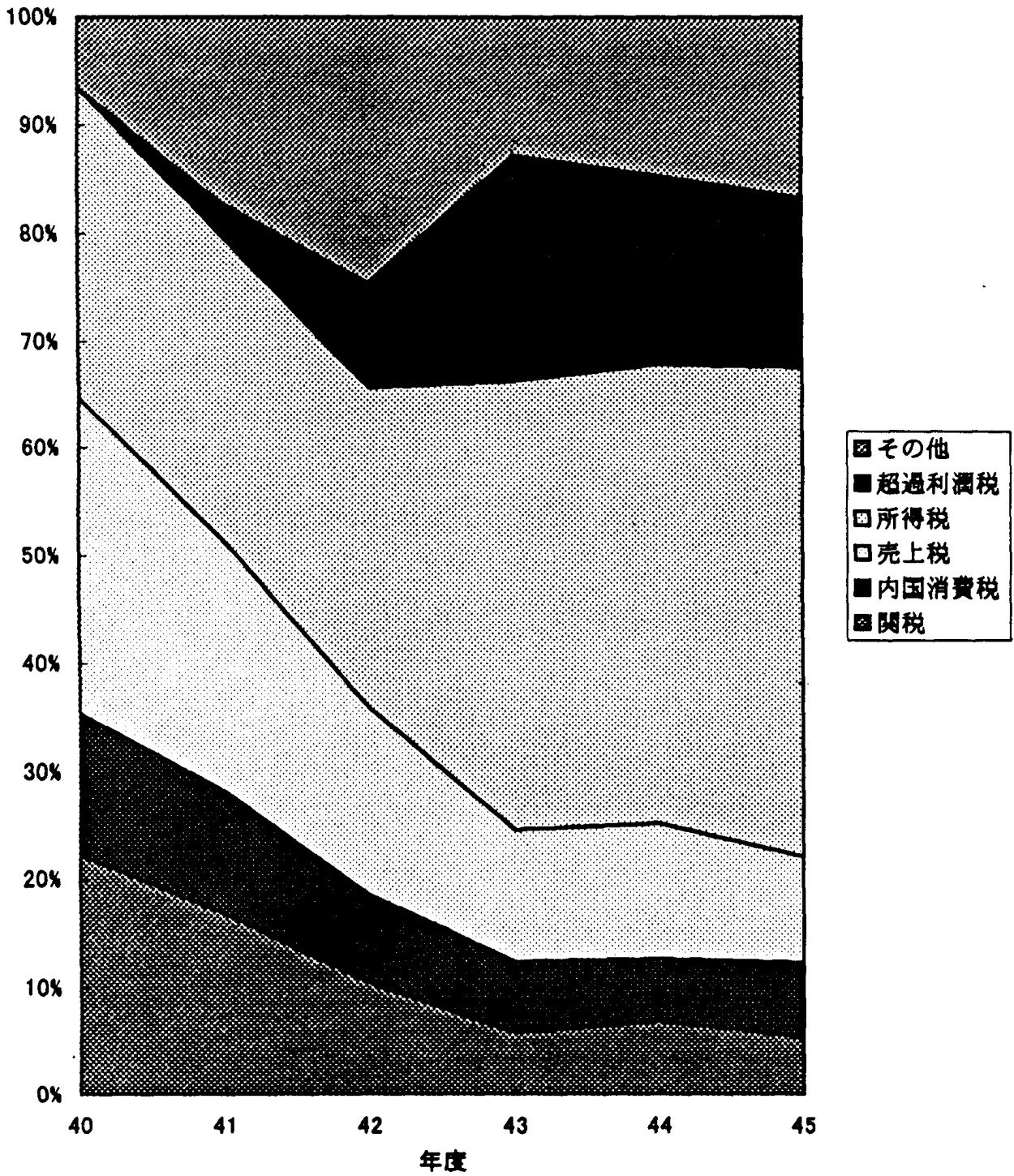
防税の5%（独身者7%）の引き上げが行われた。さらに、43年度より国防税は所得税に統合されることになり、所得税率は大幅に引きあがった。

第2次大戦期の税体系の変化を見たのが、図1である。40年の関税、内国消費税、売上税の合計の総税収に占める割合は、40年度は64.7%を占めたが、45年度には22.1%にまで低下している。逆に、同期の所得税、超過利潤税の合計は、28.7%から61.2%に上昇している。特に、所得税の割合は、28.7%から46.3%に上昇し、売上税に替わり第1の税源となっている。第2次大戦を境に、税体系は間接税体系から直接税にドラスティックにシフトしたのであった。

このように、連邦が所得税に大きく依存できるようになった背景には、1941年の連邦と州政府間で合意された連邦一州間租税停止協定（Tax Suspension Agreement）があった。同協定によって州が所得税徴収から撤退し、連邦政府は没収税率に気にすることなく、自由に税率を設定できるようになったためである。もっとも、この協定が合意に至るまでには、州からの強力な抵抗もあった。

表7は、40年度の連邦、州所得税を合算した負担額（扶養家族のいない婚姻家庭）を州別に比較したものである。ノヴァ・スコシア州、ニュー・ブランズウィック州は、州所得税を導入していないため、他州と比較し著しく負担額が低い。10万ドルの課税所得層の負担額を見ると、ノヴァ・スコシア州で5万1,520ドルであるのに対し、サスカチュワン州では7万7,232ドルとなる。これは、税負担の格差といった問題だけで終わらない。連邦政府は、サスカチュワン州のように、既に没収税率的な負担を強いている所得税採用州—20万ドルの所得階層の負担額は18万3,977ドル—に対して、それ以上の税率の引き上げを求めることが不能となるため、連邦の軍事費調達力に制約を課すことも意味する。

こうした状況の中、連邦は Rowell-Sirois 委員会の勧告—州所得税の廃止—を州に要請することになった。41年1月14日の連邦一州会議の開会式で、Mackenzie King 首相は「委員会の勧告の採用は、わが国を最大の戦争努力の達成、と同時に、戦後再建の健全な基礎の構築という政策を遂行させる立場に置くために必要である」¹⁵⁾と宣言した。これに対して、会議初日、多くの州



出所) 各年度版の *Canada Year Book* より作成。

図1 連邦税体系の変化

表7 州別の連邦・州所得税の負担格差

(単位：ドル)

課税所得	1,500	3,000	5,000	10,000	20,000	30,000
ノヴァ・スコシア ¹⁾	30	195	555	2,170	6,530	11,200
ブリティッシュ・コロンビア	35	225	655	2,675	8,895	15,375
アルバータ	30	230	670	2,660	8,555	15,900
サスカチュワン	30	237	668	2,658	8,546	15,443
マニトバ ²⁾	45	252	678	2,533	7,583	13,230
オンタリオ ²⁾	30	208	604	2,336	7,031	12,175
ケベック ³⁾	30	229	714	2,860	8,676	14,910
プリンス・エドワード島 ²⁾	33	227	654	2,475	7,413	12,652

課税所得	50,000	75,000	10,000	15,000	20,000
ノヴァ・スコシア	21,610	36,065	51,520	84,475	119,430
ブリティッシュ・コロンビア	30,605	52,060	74,515	121,470	170,425
アルバータ	32,310	54,265	77,220	125,175	175,130
サスカチュワン	30,937	52,929	77,232	129,597	183,977
マニトバ	25,980	43,298	61,587	100,168	140,711
オンタリオ	23,722	39,562	56,382	92,044	129,680
ケベック	28,824	48,163	68,424	107,770	149,516
プリンス・エドワード島	24,424	39,984	56,443	91,203	127,762

注) 1) ノヴァ・スコシア、ニュー・ブランズウィック州は共に、州所得税非採用。同一の負担構造であるので、ニュー・ブランズウィック州は省略。

2) 州所得税法に連邦所得税を控除項目とするように規定している。

3) ケベック州の所得税についてのみ、地方所得税（モントリオール市）も含む。

出所) J.L. Ralston, *Budget Speech*, June 24, 1940, Ottawa, p.17.

は否定的ないし消極的な立場を取った。オンタリオ州は、委員会報告は、戦時を想定した報告書でないことを、ブリティッシュ・コロンビア州は、戦後まで継続的な問題として先延ばしすることを、さらに、アルバータ州は、軋轢と誤謬というリスクを犯して、このような係争中の問題を論じることは最大級に愚かなことであるという意見を表明した。また、ケベック州、ノヴァ・スコシア州、ニュー・ブラウンズウィック州は、委員会の勧告には同意しないという立場を取ったものの、議論を行うこと自体は否定しないとした。

一方、マニトバ州は委員会の勧告に合意する立場を取り、プリンス・エドワード島州とサスカチュワン州もこれに同調した。Bracken 州首相（マニトバ州）は、「戦争努力の不可欠な役割として、連邦政府は選ぶことなく、直接

税の分野に、可能な限り最大の規模の侵攻をしなくてはならない。この規模は、あらゆる州の直接税源をかなりの程度、枯渇させるに違い。Rowell-Sirois 報告を執行するにしろしないにしろ、直接税への侵攻をしなくてはならないのである」¹⁶⁾と連邦の立場を擁護した。そして、各州は、直接税を留保しつつも直接税源から零細な税収しか確保しないか、自発的に直接税を清算するかのどちらかの決定を行うべきと述べた。

会議2日目(1月15日)には、連邦政府のLisley大蔵大臣から、財政事情に関する演説が行われ、Rowell-Sirois委員会の勧告の執行が不可欠な理由が説明された。そして勧告が執行に移されることが失敗した場合、連邦政府は、州政府に対して以下の手段を取らざるをえないとした。それは、1)州税率に対する侵害、2)連邦から州へ補助されている失業救済費の40%の削減、3)州満期債の償還を助成する連邦からの貸付の停止、4)ガソリン割当制の実施(結果的に、州ガソリン税の減収)である。この演説の直後、オンタリオ州は会議からの退場を決め、アルバータ州、ブリティッシュ・コロンビア州も同様な立場を取った。マニトバ州は仲裁に動いたものの、連邦-州会議は2日目にして閉会となった¹⁷⁾。

連邦-州間の課税権の配分問題は、未解決のままとなったが、カナダ戦時財政の緊急性はそれを良しとしなかった。41年4月29日、大蔵大臣の予算演説で、厳しい態度が取られた。連邦の法人税率と所得税率を州税の存在を考慮せず、引き上げるとした(超過利潤税を含む法人税率を40%に、個人所得税率を最低税率5%から最高税率85%の幅にした)。これと同時に、大蔵大臣は、州が一時的に所得税を放棄することの見返りに、連邦より財源補填補助金(compensatory grant)を交付すると提案した。補助金の交付金額は、1)40年12月31日に最も近い会計年度における各州の所得税額(租税オプション)、2)同会計年度において州が支払った公債費から徴収した遺産税額を控除した金額(公債オプション)のどちらかとされた。また、どちらの場合でも、州が必要な場合には、連邦政府から財政ニーズ補助金が交付されるとした。州にとっては、連邦の税率引き上げは、事実上、州所得税の課税余地を失わせるため、この提案を受け入れざるを得なかった。

41年の終わりに、すべての州は、連邦一州間租税停止協定に調印した。内容は、各州は暦年の41年から戦争終結後の1年間を租税停止協定の締結期間とし、その期間においては納税者が稼得した所得に対して所得税を課税することを停止するというものであった。一方、表8に整理するように、財源補填補助金の交付は、プリンス・エドワード島州、ノヴァ・スコシア州、ニュー・ブランズウィック州、サスカチュワン州が公債オプションを選択し、ケベック州、オンタリオ州、マニトバ州、ブリティッシュ・コロンビア州は租税オプションを選択した。また、プリンス・エドワード島州、ノヴァ・スコシア州、ニュー・ブランズウィック州、サスカチュワン州、マニトバ州の5州は財政ニーズ補助金の交付を受けることになった。補助金交付額の多い州は、富裕州で、租税オプションを採用したケベック州、オンタリオ州であった。

第2次大戦後と租税レンタル協定

租税停止協定は戦争終結後には失効する時限協定であったが、連邦政府としては所得税の排他的利用の継続を望んでいた。1945年の連邦一州再建会議（Dominion - Provincial Conference on Reconstruction）では、戦後の目標として、失業問題と経済成長の維持が掲げられた。会議の冒頭で Macken-

表8 租税停止協定下での連邦補助金 (単位：1,000ドル)

	オプション	補助金交付額	財政ニーズ補助金
プリンス・エドワード島	公債	702	437
ノヴァ・スコシア	公債	2,911	325
ニュー・ブランズウィック	公債	36,500	371
ケベック	租税	20,586	—
オンタリオ	租税	28,964	—
マニトバ	租税	5,655	600
サスカチュワン	公債	5,830	1,500
アルバータ	公債	5,827	—
ブリティッシュ・コロンビア	租税	12,048	—
合計		86,174	3,234

注) 補助金交付額は、財政ニーズ補助金を含んだ金額。

出所) Dominion Subsidies to Provinces, *Reference Book for Dominion - Provincial Conference on Reconstruction*, pp.28 - 9.

zie King 首相は、戦争の恐怖はほぼ無くなり、人類最大の恐怖は失業であると述べた。この目的を遂行するために、連邦は州に対し具体的な計画を提示した。これには、公共投資政策、包括的な社会保障プログラム、失業救済計画に並び、連邦—州間の財政調整スキームの提案が含まれていた。

連邦—州間の財政調整スキームには、連邦政府は、州政府との協定に基づき、完全に排他的に所得税、法人税、遺産税への課税権を保持することが示された。その根拠として、連邦政府は、景気政策の一環として、所得税の税率操作を行い、国民所得水準の向上に寄与できる。しかし、州政府の場合、景気後退期にも税率を引き上げる可能性もあり、景気政策に水を差すリスクがあるとされた。所得税は戦費調達を支えるマネー・マシーンから戦後、国民経済の成長と発展を支える景気政策の用具として役割を代えることで、継続して連邦税たる意義が表明されたのである。もっとも、州は3つの税源を失う見返りに、住民一人当たり12ドルの定額補助金—金額は1941年の州の一人当たり GNP に応じて増減させる—を交付されるとした。

この提案をマニトバ州、サスカチュワン州は賛成したが、他の州はこの会議での即断を避けた。このため会議は延期され、46年4月に再召集されることになった。当会議では、州政府からの圧力で、先に提案された補助金の内容が見直された。すなわち、定額補助金額の増額（住民一人当たり12ドルから15ドル）、人口算定を1941年の現在人口か42年の推定人口の多い方を採用すること、交付基準を人口に加え、過去3年平均の一人当たり GDP とした、である。また、州の状況に応じて特例措置も設けられた。人口減少州であるプリンスエドワード島州に対しては、将来的な交付額の低下が予想されるため、連邦は、最低交付額（200万ドル）を設定することを認めた。ブリティッシュ・コロンビア州に対しては、他州と比較し所得課税を停止することから生じる減収規模が大きいため、補助金の最低交付額を、租税徴収協定の下で維持された州税額の150%とした。

こうした連邦の譲歩に関わらず、当会議では合意に至らなかった。これを受けて、大蔵大臣は47年予算案では、租税停止協定の失効に備え、所得税率の引き下げ、課税最低限の引き上げを提案した。その一方で、連邦はすべての州と

の一般協定の締結を諦め、個々の州ごとに交渉し、5ヵ年の時限協定（47年から51年）という形で締結するように動いた。交渉に際しては、州は連邦から更に良い財政的な条件を引き出すことができた。47年に支出予定の連邦補助金額に加え、1）住民一人当たり（1942年人口ベース）12.75ドルの金額と1940年の所得税と法人税の合計額の50%を加えた金額、もしくは2）住民一人当たり15ドルの金額（42年人口ベース）のいずれかを、州の選択により交付することになった。

これが効を奏した。個々の州との交渉の末、7州が協定に参加することになった。ニュー・ブランズウィック州、マニトバ州、アルバータ州、ブリティッシュ・コロンビア州は1）を選択し、ノヴァ・スコシア州、サスカチュワン州は2）を選択することになった。一方、プリンス・エドワード島は特別措置が取られ、補助金の最低交付額を200万ドルから210万ドルに増額することで合意した。そして、47年7月、連邦政府は下院でこの協定を、連邦－州間租税レンタル協定法（Dominion - Provincial Tax Rental Agreement Act）として提案し、可決したのである。

その他の州の動向であるが、ニューファンドランド州は遅れて49年に協定に参加した。ケベック州、オンタリオ州は租税停止協定後、州所得税を課税する自由を得ることになった。この2州は47年に法人税を導入した。50年には、オンタリオ州は5%の個人所得税の導入を試みたが連邦により拒絶され頓挫したが、ケベック州は54年に所得税を導入した。このことが、52年の租税レンタル協定の終焉と57年の租税分与協定の成立を導いたのであった¹⁸⁾。

結びにかえて

以上、戦前における連邦、州間の課税競合と調和の歴史的な流れを追ってみた。租税レンタル協定以後の流れ、つまり57年の租税分与協定、62年の租税徴収協定に至る経緯の分析については別稿に譲ることにしたい。最後に、これまでの議論の整理をして、結びにかえることにする。

第1に、カナダの課税調和・課税協調の歴史的な展開過程についてである。

カナダの連邦—州間の租税関係は、第1次世界大戦、大恐慌、第2次世界大戦といった歴史的なエポックに直面する度に、大きな転換を迫られてきた。第1次大戦で、連邦はそれまでの憲法によって規定されていた税源分離を止め、所得税のタックス・フィールドに侵攻し、州との課税権の競合を生じさせた。大恐慌では、州・地方政府を基盤とした社会福祉システムが機能不全を起し、連邦を中心とした政府間財政関係の再編が時代の要請となった。

この要請に応えたのが、Rowell-Sirois 委員会報告であった。同報告では、所得税源の連邦への集中と連邦補助金制度の強化が勧告された。この勧告を巡り、連邦—州会議の場でつばぜり合いが演じられたが、第2次大戦への参戦という国家的な緊急性が連邦に強硬手段を取らせる結果となった。戦時に租税停止協定が締結され、州は所得税のタックス・フィールドより撤退を余儀なくされたのである。そして、戦後直後も、失業問題の解消と経済成長という国家目標が掲げられる中、所得税は社会保障制度整備の財源として、また景気政策の用具としての役割が付与され、連邦への集中化が正当化—租税レンタル協定の成立—されたのである。

第2に、同じ連邦制国家オーストラリアでも、同時期に連邦—州間の所得税の課税調和・協調が問題となった点に注目したい。両国とも第1次大戦を契機に連邦が所得税のタックス・フィールドに侵入し、州との課税競合が生じたのである。オーストラリアの場合、連邦所得税の所得控除制度によって、カナダの場合は、連邦政府への徴税の委任と州所得税による所得控除制度によって課税調和・課税協調を図ろうとした。そして、第2次大戦時に、戦費調達のためから、戦時立法として連邦政府は州から所得税を奪取し、課税分離を行ったのである。

相違点は、オーストラリアの場合は連邦法—1942年の統一所得課税に関わる諸法—を以って、強制的に州の所得税を吸収したのに対し、カナダの場合は、連邦—州間の協定に基づき、州の所得課税権を停止した点にある。連邦法と協定という相違した道を取ったことが、その後の両国の政府間財政関係—最も集権的な連邦国家オーストラリアと分権的な連邦国家カナダ—の違いを形成したと言えよう¹⁹⁾。戦後、オーストラリアでは連邦が統一所得課税の継続を通告

（高等法院も戦後における継続を合憲とした）し、州の課税権は大きく制約されることになった。一方、カナダでも、連邦が所得税の集中化の継続を望み租税レンタル協定を誕生させたものの、協定の未締結州が、独自の所得税を実施したことで、協定は瓦解することになった。さらに、そのことが、租税分与協定、租税徴収協定といった州に一層広い課税権を保障する改革へと向かわせる契機となったのである²⁰⁾。

（平成10年度 文部省科学研究費補助金基盤研究（B）（1）の交付による研究成果の一部である）

注)

- 1) 「連邦制度国家内の課税調和・課税協調に関する国際比較」は、九州大学経済学部伊東弘文教授を研究代表者とする共同研究（文部省科学研究費補助金基盤研究（B）（1））。
- 2) オーストラリアの特徴については、Shah [1995a] による。統一所得課税の成立過程については、大浦 [1987] を参照されたい。
- 3) オーストラリアの集権性についての指摘は、Bird [1989] による。
- 4) ドイツ共同税については、伊東 [1995] による。
- 5) アメリカの所得控除制度については、小泉 [1996] を参照されたい。
- 6) カナダの租税徴収協定については、Thomas J. Courchene and Stewart, Arthur E [1991], Anwar Shah [1995] による。
- 7) カナダの消費税の租税調和についての議論に、池上 [1998]。カナダ州付加価値税については Bird [1998]、持田 [1998] がある。
- 8) 戦前カナダの所得税の課税調整についての歴史的経緯については、Chiag [1954] に全面的に依拠した。
- 9) 州所得税以前の1851年には、オンタリオ州の自治体が地方所得税を導入していた。本稿は、地方所得税の議論は対象としない。
- 10) 英領北アメリカ法第91条では、連邦と州の権限を列挙していた。連邦については、あらゆる課税方法による金銭の徴収とし、州については、直接税の徴収賦課が規定されていた。19世紀は、関税、消費税は多収性に富む税源で、所得税、法人税は零細な税源であったため、憲法上、連邦の課税権限は強力に保障された（岩崎 [1991]）。
- 11) 1914年度から19年度の6か年度の累積総税収は11億2,100万ドル、税外収入総額

(郵便事業、国有鉄道収入等)は3億4,000万ドル。これに対して、同期間の累積非軍事費総額は11億3,000万ドル、軍事費総額は16億7,000万ドル。

- 12) 1933年までにカナダ人口の15%から25%がなんらかの形で、自治体の行った社会扶助に依存していた(社会保障研究所[1989])。
- 13) Smiley [1963] p.179による。
- 14) Smiley [1963], p.178.
- 15) Chiag [1954], p.161.
- 16) Chiag [1954], p.163.
- 17) この Ilsley の演説について、財政学者の James A. Maxwell は、当時、評価的に見ており、「これは脅しではない。緊急性に迫られての必要である。しかしそう事態が進む前は、連邦はどのようにして戦時下の連邦-州関係の圧力と緊張を最小化させるか検討する目的で会議を開催するチャンスを州に与えていたのである。そのチャンスは不幸にも幾つかの州によって、感謝されなかった」と述べている(Maxwell [1941])。
- 18) 租税分与協定では、各州は連邦の徴収した個人所得税収の10%、法人所得税収の9%、遺産税の50%の税収分与を受ける。もしくは、州はこの3税を独自に課税し、連邦は税収分与の割合だけ、減額(abate)する。2つの選択肢が提示された(Thomas J. Courchene and Stewart [1991])。
- 19) オーストラリアが統一所得課税を継続したことのマイナスの評価として、大浦[1987]は、「州財政の連邦への依存度を高め、弱小州を中心に州の自立心を抑制させてしまった」と述べている。
- 20) Walter W. Heller は両国の課税調整の相違として、政府間関係の調整機関の性格-オーストラリアの首相会議(Premier's Conference)とカナダの連邦-州会議-が反映したとしている。連邦-州会議の調整力の弱さが、オーストラリアのように、戦後直後に、所得税の連邦集中化を困難としたとしている(Walter W. Heller [1941])。連邦制度諸国の課税調整手段と共に政府間の調整機関のあり方も今後の研究課題としたい。

参考文献

- Richard M. Bird, "Tax Harmonization in Federations and Common Markets", in Manfred Neumann Karl W. Roskamp ed., *Public Finance and Performance of Enterprises*, Wayne, 1989.
- "Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution", *International Tax and Public Finance*, 5, 1998.
- Robin W. Boadway and Paul A. R. Hobson, *Intergovernmental fiscal relations*

in Canada, Canadian Tax Foundation, 1993.

Alpha Chung - I Chiag, *Income Taxation in the Federal State: A Study of Jurisdictional Conflict*, U - M - I Dissertation Information, 1954.

Walter W. Heller, "Recent Canada and Australian Experience in Intergovernmental Fiscal Relations", *Proceedings of Thirty - Ninth Annual Conference of National Tax Association*, 1946.

James A. Maxwell, "Recent Developments in Tax Coordination in Canada", *Proceedings of Thirty - Fourth Annual Conference of National Tax Association*, 1941.

Ontario Fair Tax Commission, *Fair Taxation in a Changing World*, University of Toronto Press, 1994.

David B. Perry, "Provincial Variations in Personal Income Tax Collections", *Canadian - Tax - Journal*; 45(2), 1997.

Anwar Shah, "Intergovernmental Fiscal Relations in Australia", in Jayanta Roy, ed., *Macroeconomic Management and Fiscal Decentraization*, Economic Development Institute of The World Bank, 1995 (a)

"Intergovernmental Fiscal Relations in Canada: An Overview", in Jayanta Roy, ed., *Macroeconomic Management and Fiscal Decentraization*, Economic Development Institute of The World Bank, 1995 (b).

Donald V. Smiley, ed, *The Rowell - Sirois Report*, The Carleton Library, No.5, Macmillan Company of Canada Limited, 1963, p.175.

Thomas J. Courchene and Arthur E. Stewart, "Provincial Personal Income Taxation and the Future of the Tax Collection Agreements", McMillan, Melville, ed. *Provincial Public Finances*, Volume2, Canadian Tax Foundation, 1991.

Teresa Ter - Minassian ed, *Fiscal Federalism*, IMF, 1997.

伊東弘文「統一ドイツと財政調整－連邦制財政システムは生き残れるのか－」
『CLAIR REPORT』83号、自治体国際化協会、1995年。

岩崎美紀子『分権と連邦制』ぎょうせい、1998年。

『カナダ現代政治』東京大学出版会、1991年。

池上岳彦「カナダの連邦・州間税源配分と一般売上税改革」『高齢化時代の地方財政』
勁草書房、1998年。

江川雅司「政府の行政事務配分と税源配分に関して－日本とカナダの事例から－」『駿
河台経済論集』第7巻第2号、1998年。

大川政三「カナダ連邦制下における分権化財政」『成城大 経済学研究』第139号、1998

年。

大浦一郎「オーストラリア財政論」文真堂、1987年。

小泉和重「アメリカ政府間租税関係と州税制の多様性—連邦所得税の州・地方税所得控除制度の意義と役割—」『アドミニストレーション』（熊本県立大）第3巻3号、1996年。

社会保障研究所編『カナダの社会保障』東京大学出版会、1995年。

世利洋介「スイスとカナダの政治型財政」『久留米大学 産業経済研究』第33巻第2号、1992年。

持田信樹「付加価値税の政府間配分（未定稿）」第38回地方財政東西合同研究会、1998年。

吉田健正『カナダ 20世紀の歩み』彩流社、1998年。