

# カナダの個人所得税における還付型税額控除

池上 岳彦

## 1. はじめに

個人所得税は、個人の租税負担能力（以下、担税力）に応じて賦課される租税であり、現在税制の中軸をなす。所得とは、収入から必要経費を差し引いたものである。個人が得るさまざまな所得を総合して総所得が算定され、それに対して累進税率が適用される。

ただし、個人もしくは世帯としての最低生活費を保障するために、基礎的な人的控除のほか、生活上やむを得ざる事情により発生した費用に対する配慮として医療費控除、雑損控除等が行われる。また、特定の種類の行為を促進するために、補助金的な意味で税制上の措置が行われることがある。これらの措置としては、所得控除と税額控除のどちらか、もしくは両方の手段がとられる<sup>1)</sup>。さらに、1つの所得に同種の租税が多重に賦課されるのを回避するために、税額控除が行われることもある<sup>2)</sup>。

税額控除は、税額控除額が本来の納税額を上回った場合、差額を還付するものと還付しないものに分けられる。とくに前者は、社会政策的な意味を含む給付（家計補助金）の意味で設けられることがある。本稿では、カナダにおいて社会保障給付の手段、そのなかでも児童扶養支援策、雇用促進策、消費型付加価値税の逆進性対策等の目的で導入されている還付型税額控除（refundable tax credit）について検討したい。

## 2. 児童扶養支援

### (1) 児童扶養支援における還付型税額控除

カナダにおいて、児童扶養支援は第一義的には州の所管事項である。連邦は、州・準州に「カナダ社会移転」（Canada Social Transfer. 以下、CST）という事実上用途自由のブロック補助金を交付するなかで、保育・幼児教育などに対する財源保障の意味をも含めている。

---

1) この論点は別稿で論じたい。さしあたり、本稿5 - (1) 及び脚注39), 40) の文献を参照せよ。

2) 法人所得税と個人所得税の二重課税を一部調整する配当控除、外国における活動から発生した所得に対する二重課税を回避する外国税額控除などが、これにあたる。

また、連邦が所得税制などを通じて行う児童扶養支援策も多様である<sup>3)</sup>。第1は、個人所得税における扶養控除である。1918年に児童扶養控除が導入され、第2次大戦中を除いて所得控除の形で運営されていたが、1988年に他の人的控除とともに非還付型税額控除 (non-refundable tax credit) に転換された。その税額控除制度は1993年にいったん廃止されたものの、2007年に税額控除として再び導入された。2009年の所得に対する課税については、18歳未満の扶養家族1人当たり313.35カナダドル (以下、ドル) の税額控除を受けられる。これによる2009年度の個人所得税の減収は7億6,500万ドルと推計されている<sup>4)</sup>。しかし、これは非還付型税額控除なので、個人所得税を納めていない低所得者には効果が及ばない。

なお、子を保育所に預ける、幼児教育プログラムに参加させる等の費用に対する支援策もある。具体的には、それらの保育費について、保護者1人家庭の場合は保護者本人が、保護者2人家庭の場合は原則として2人のうち純所得が低い方が、保育費控除 (Child Care Expense Deduction) を所得控除の形で申請することができる。控除の限度額は7歳未満の子については7,000ドル、7~16歳の子について4,000ドルであり、また控除額が勤労所得等の3分の2を超えることは認められない。2008課税年についてみると、120万2,000件の控除が申告され、38億4,469万ドルの所得控除が認められたが、申告件数のうち74.6%は女性による申告であった<sup>5)</sup>。これによる2008年度の個人所得税の減収は7億6,500万ドルと推計されている<sup>6)</sup>。

第2は、児童手当の給付である。1944年に創設された「家族手当」(Family Allowances [FA]) は、所得の多寡を問わない普遍主義的な給付であったが、1989年には高所得世帯への給付減額措置が導入され、1993年には制度自体が廃止された。ところが、2006年、連邦は「普遍的保育手当」(Universal Child Care Benefit [UCCB]) を導入した。これは6歳未満の子をもつ親に子1人当たり月額100ドルを給付する制度であり、所得制限は付されていない。また、受給額に対しては個人所得税が課される。

第3は、個人所得税の還付型税額控除の形をとる給付である。1979年、連邦は「児童税額控除」(Child Tax Credit [CTC]) を導入した。その時点では、非還付型の児童税額控除、家族手当および還付型の児童税額控除の三者が併存したことになる。しかし、上で述べたとおり1993年には前二者が廃止され、CTCも「カナダ児童税給付」(Canada Child Tax Benefit [CCTB]) に改組された<sup>7)</sup>。連邦は、CCTBが子をもつ貧困世帯の減少、低所得世帯の所得増

3) 尾澤 (2008) 及び池上 (2006) 36~38ページを参照せよ。

4) Department of Finance Canada (2009) pp.15 22 による。

5) Canada Revenue Agency, *Income Statistics Final Statistics, 2010 Edition [2008 Tax Year]* (Ottawa: Canada Revenue Agency, 2010) Basic Table 8 による。なお、申告により適用申請された子の数は180万1,000人であった。

6) Department of Finance Canada (2009) pp.15 22 による。

7) 池上 (2006) 37~38ページを参照せよ。なお、山下 (2007) 22ページも CCTB を紹介している。

表1 カナダ児童税給付の「基礎給付」[2010年7月～2011年6月。1世帯当たり年額(カナダドル)]

子の数	最高給付額	所得制限
1人	1,348ドル	所得が40,970ドルを超える分の2%減額(所得108,370ドル以上は給付額ゼロ)
2人	2,696ドル	所得が40,970ドルを超える分の4%減額(所得108,370ドル以上は給付額ゼロ)
3人	4,138ドル	所得が40,970ドルを超える分の4%減額(所得144,420ドル以上は給付額ゼロ)
4人	5,580ドル	所得が40,970ドルを超える分の4%減額(所得180,470ドル以上は給付額ゼロ)
5人	7,022ドル	所得が40,970ドルを超える分の4%減額(所得216,520ドル以上は給付額ゼロ)

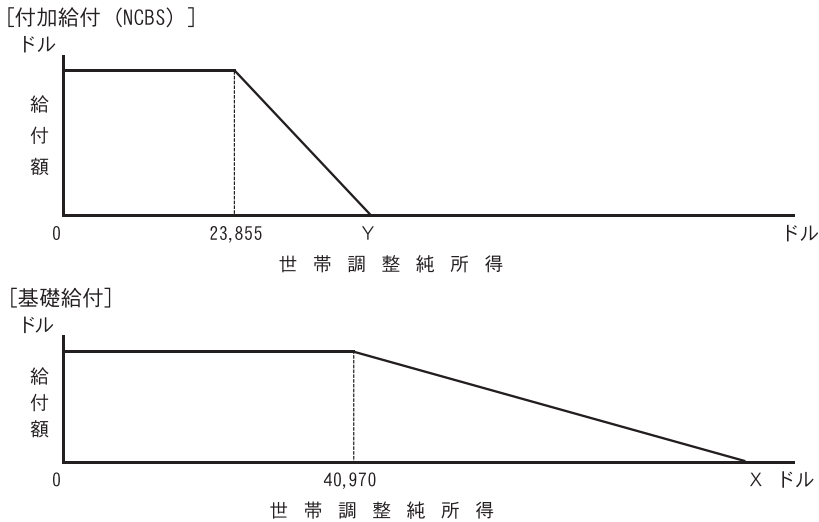
注：1) 「基礎給付」の最高給付額は、子1人当たり1,348ドル。ただし、3人目以上の子1人につき94ドルが加算される。

2) 所得制限の基準となる「所得」は「世帯調整純所得」(2009年分)。その定義は本文参照。

3) 子6人以上をもつ世帯については、記述を省略した。

資料：Canada Revenue Agency, *Canada Child Benefits (Including related federal, provincial and territorial programs)* (For the period from July 2010 to June 2011) (Ottawa: Canada Revenue Agency, 2010) p. 12 の記述及び Canada Revenue Agency, “CCTB Calculation Sheet - July 2010 to June 2011,” (<http://www.cra-arc.gc.ca/bnfts/cctb/cctb09byelc-eng.html> [2010年11月9日参照]) により作成。

図1 カナダ児童税給付のしくみ [2010年7月～2011年6月。(カナダドル)]



注：1) 基礎給付及び付加給付の最高給付額、減額率及び給付額がゼロになる世帯調整純所得額 (X及びY) の数値については、表1及び表2を参照せよ。

資料：筆者作成。

加等、所得再分配に大きく貢献したと評価している<sup>8)</sup>。

CCTBは、所得制限が付された還付型の児童税額控除であり、その現金給付部分は非課税所得となる。対象となる子は18歳未満であり、税額控除=給付の金額(以下、給付額)は世帯構成により異なる。たとえば、子1人をもつ世帯についてみると、表1及び図1に示したよう

8) Department of Finance Canada (2002) pp. 39 58 による。

表2 カナダ児童税給付の「付加給付」[2010年7月～2011年6月。1世帯当たり年額(カナダドル)]

子の数	最高給付額	所得制限
1人	2,088ドル	所得が23,855ドルを超える分の12.2%減額(所得40,970ドル以上は給付額ゼロ)
2人	3,936ドル	所得が23,855ドルを超える分の23.0%減額(所得40,968ドル以上は給付額ゼロ)
3人	5,694ドル	所得が23,855ドルを超える分の33.3%減額(所得40,954ドル以上は給付額ゼロ)
4人	7,452ドル	所得が23,855ドルを超える分の33.3%減額(所得46,234ドル以上は給付額ゼロ)
5人	9,210ドル	所得が23,855ドルを超える分の33.3%減額(所得51,513ドル以上は給付額ゼロ)

注：1) 「付加給付」の最高給付額は、1人目の子は2,088ドル、2人目の子は1,848ドル、3人目以上の子は1人につき1,758ドル。

2) 所得制限の基準となる「所得」は「世帯調整純所得」(2009年分)。

3) 子6人以上をもつ世帯については、記述を省略した。

資料：Canada Revenue Agency, *Canada Child Benefits (Including related federal, provincial and territorial programs)* (For the period from July 2010 to June 2011) (Ottawa: Canada Revenue Agency, 2010) pp. 12 13 の記述及び Canada Revenue Agency, “CCTB Calculation Sheet - July 2010 to June 2011,” (<http://www.cra-arc.gc.ca/bnfts/cctb/cctb09byclc-eng.html> [2010年11月9日参照]) により作成。

に、CCTBの中心となる「基礎給付」(Basic Benefit)は、2010年現在、年額1,348ドルである。給付額は、「世帯調整純所得」(Adjusted Family Net Income)40,970ドルを超える額の2%ずつ削減され、世帯調整純所得108,370ドル以上になると給付額はゼロになる。子2人をもつ世帯の場合、基礎給付は2倍の2,696ドルとなるが、2人以上の子がいる世帯への給付額は世帯調整純所得40,970ドルを超える額の4%ずつ削減されるので、子1人世帯と同じく世帯調整純所得108,370ドル以上になると給付額はゼロになる。また、3人目以上の子には1人94ドルが上乘せ給付されるため、給付額ゼロになる世帯調整純所得額は子1人当たり36,050ドルずつ増えていく。すなわち基礎給付は、中・高所得世帯もある程度の給付を受ける。

1997年、連邦と州・準州は「全国児童給付」(National Child Benefit [NCB])制度の創設で合意した<sup>9)</sup>。これをうけて1998年、連邦は、CCTBについて、低所得世帯向けの「付加給付」(National Child Benefit Supplement [NCBS])を導入した。たとえば、子1人をもつ世帯のNCBSは、2010年現在、年額2,088ドルであるが、世帯調整純所得23,855ドルを超える額の12.2%ずつ給付額が減少し、世帯調整純所得40,970ドル以上になると給付額はゼロになる。2人目の子に対する給付は年額1,848ドルだが、子2人をもつ世帯については世帯調整純所得23,855ドルを超える額の23%ずつ給付額が減少するため、子1人をもつ世帯とほぼ同じく世帯調整純所得40,968ドル以上になると給付額はゼロになる。3人目以上の子に対する最高給付額はそれぞれ年額1,758ドルであるが、子3人以上をもつ世帯については世帯調整純所得23,855ドルを超える額の33.3%ずつ給付額が減少する。そのため、子3人をもつ世帯についてもほぼ同じく世帯調整純所得40,954ドル以上になると給付額はゼロになる。ただし、給付額がゼロに

9) 税制及びサービス給付における独自性をとくに重視するケベック州は、NCBに参加していない。

なる世帯調整純所得は子4人ならば46,234ドルとなり、そこからは子が1人増えるたびに5,279ドルずつ増えていく。その内容を整理したのが表2及び図1である。

さらに、障害をもつ18歳未満の子のいる世帯については、「障害児童給付」(Child Disability Benefit [CDB])があり、年額2,470ドルが給付される。NCBS給付額がゼロになる世帯調整純所得を超えると、該当児童1人の世帯は超過額の2%、2人以上の世帯は超過額の4%、それぞれ給付が減額される。

所得制限が付された還付型税額控除を考える際に重要なのは、所得の指標となる「世帯純所得」(Family Net Income)である。世帯純所得は、本人と配偶者(実質的配偶者も含む)の純所得(Net Income)を合計したものであり、純所得とは「総所得」から「控除」を差し引いたものである<sup>10)</sup>。「総所得」とは、給与所得、社会保障給付(公的年金、社会扶助、雇用保険、労災給付等)、金融所得(配当、利子、キャピタルゲイン(ただし半額)等)、事業所得、不動産所得、私的年金等を合計したものであり、総合所得に近い。また「控除」されるのは、公的年金保険料、私的年金積立金、児童扶養費、障害者控除、転居費、養育費、労働組合費、専門家団体会費、投資関連費、特定事業投資損失、鉱業投資費、雇用関連特定経費、聖職者住居費、一定の手数料、過去の所得や社会保障給付の返還分等であるが、いずれも制限すなわち控除限度額が設定されている。

ただし、社会政策的な意図を有する還付型税額控除の場合、子育て支援等を重視する視点に基づき、世帯純所得からUCCB及び「障害者貯蓄登録制度」(Registered Disability Savings Plan [RDSP])からの所得を差し引いた世帯調整純所得が所得の指標として用いられているのである。

## (2) CCTBの適用実績

連邦による2009年度の児童向け給付は123億4,000万ドルであるが、そのうち税額控除=還付すなわちCCTBは97億5,300万ドルであり、これは連邦総支出の3.6%にあたる。また、これは5年前の2004年度86億8,700万ドルと比較して12.3%増加しており、さらにCCTBはUCCBの25億9,361万ドルを大きく上回る<sup>11)</sup>。

CCTBの適用実績を、より詳しく検討してみたい。表3に掲げたのは、資料が入手可能な2003年7月~2004年6月の適用状況である。この年度は、2002課税年の状況に基づき、基礎給付は子1人1,169ドルとされたが、3人目以上の子には82ドル、7歳未満の子には232ドルの上乗せ給付があった。ただし、世帯調整純所得33,487ドルを超える額について、子1人の世帯では2.5%ずつ給付が削減され、子2人以上の世帯では4%ずつ給付が削減された。また、NCBS

10) 「課税所得」の場合、さらに控除が行われる。

11) Receiver General for Canada, *Public Accounts of Canada 2009 2010, Volume II* (Ottawa: Public Works and Government Services Canada, 2010) pp. 1.3, 1.10, 1.16 による。

表3 カナダ児童税給付の所得階層別適用状況 [2003年7月~2004年6月]

世帯純所得	適用を受ける 子の数 (千人) A	適用を受ける 世帯数 (千世帯) B	総給付額 (百万カナ ダドル) C	適用世 帯当 たりの子 の数(人) A / B	子1人当 たり平均 給付額 (カナダドル) C / A	1世帯当 たり平均 給付額 (カナダドル) C / B
33,487ドル未満	2,448	1,399	5,558	1.75	2,271	3,972
33,487ドル以上 40,000ドル未満	405	232	466	1.74	1,152	2,006
40,000ドル以上 50,000ドル未満	608	345	583	1.76	959	1,691
50,000ドル以上 60,000ドル未満	578	326	426	1.77	737	1,306
60,000ドル以上 70,000ドル未満	522	294	268	1.77	515	912
70,000ドル以上 80,000ドル未満	366	197	121	1.86	329	613
80,000ドル以上 90,000ドル未満	108	43	39	2.53	360	911
90,000ドル以上100,000ドル未満	59	18	16	3.20	274	878
100,000ドル以上	35	10	8	3.65	221	809
合計	5,129	2,865	7,485	1.79	1,459	2,613

注：1) CCTBの基礎給付とNCBSの給付額及び所得制限の内容については、本文2-(2)を参照せよ。

資料：Canada Customs and Revenue Agency, *Income Statistics-Final Statistics, 2004 Edition (2002 Tax Year)*, (Ottawa: Canada Customs and Revenue Agency, 2004) Part V, により作成。

は、1人目の子1,463ドル、2人目の子1,254ドル、3人目以上の子1,176ドルであった。ただし、世帯調整純所得33,487ドルを超える額について、子1人世帯は12.2%、子2人世帯は22.7%、子3人以上の世帯は32.6%ずつ、それぞれ給付額が削減された<sup>12)</sup>。

表3に示したように、CCTBの適用を受ける世帯の半数以上が世帯純所得40,000ドル未満であり、その階層が総給付額の8割を受け取っていた。所得制限が付されているため、子1人当たり給付額、1世帯当たり給付額とも所得が増えるにしたがって減少しており、CCTBが児童扶養支援とともに所得再分配の役割を有していたことが示されている。ただし、世帯純所得80,000ドル以上であっても、子が3人以上いれば給付を受けることができた。

### (3) 「税額控除 = 現金給付」をめぐる連邦と州・準州の関係

NCBの一環としてのNCBSの導入は、それまで州が行っていた低所得世帯の児童向け給付にとって代わる意味もあった。すなわち、州はNCBSの金額の範囲内で児童のいる低所得世帯への社会扶助を減額し、それによる財源を当該世帯への新たな給付や保育・医療補助サービスに充当することとされたのである。これは、連邦は現金給付、州はサービス給付、という分担が明確化する方向を示すものであるが、州によっては社会扶助減額分を新規サービス給付な

12) Treff and Perry (2003) pp. 9: 8 9を参照せよ。

どに活用しない例もあった<sup>13)</sup>。

ただし、多くの州は現在も、子育て支援を目的とする還付型税額控除を行っている。そのうちカナダ歳入庁 (Canada Revenue Agency) が事務を執行しているのは、アルバータ州、ブリティッシュ・コロンビア州、ニュー・ブランズウィック州、ニューファンドランド・アンド・ラブラドル州、ノヴァ・スコシア州、オンタリオ州、ノースウェスト準州、ヌナウト準州及びユーコン準州であり、その内容を整理したのが表4である。いずれも定額給付だが、世帯所得が一定水準を超えると給付額は減少する。給付額も、またそれが減少しはじめる所得額も州ごとに異なる。さらに、子の数が増えた場合に下の子に対する給付額が増える州と減る州とに分かれている。そして、その他の州も児童扶養支援を目的とする独自の給付を行っている<sup>14)</sup>。

なお、アルバータ州については、CCTBの基礎給付についても、連邦と州の合意のうえ、児童の年齢により給付額に差をつける独自の制度がとられている<sup>15)</sup>。

このように、児童扶養支援を第一義的には州の所管事項とするカナダでは、全国的制度についても州ごとの独自性が認められるのである。

### 3. 低所得労働者の支援

#### (1) 労働問題に関する憲法上の権限配分

カナダにおいては、労使関係は基本的に州の所管事項であり、失業も第一次大戦以前は個人の問題だと考えられてきた。しかし、1920年代以降は州・地方財政における失業者救済、労働訓練の支出が増大し、とくに世界大恐慌は州・地方財政の財政危機を招いた。

連邦は、1935年に失業保険・労働条件改善等を含む資本主義への連邦政府介入を強化する方針を掲げた。ところが、その関連法は当時の憲法にあたる英領北アメリカ法 (British North America Act [BNA 法]) に違反するとの判決が、BNA 法解釈の最高権限を持っていたイギリス枢密院司法委員会によって下された<sup>16)</sup>。その後、ローウェル=シロワ報告をうけて、1940年にはBNA 法が改正され、失業保険は連邦の所管となった<sup>17)</sup>。現在の憲法解釈では、財政支出等を通じた所得保障プログラムは、連邦・州双方が憲法上の権限をもつ、とされている<sup>18)</sup>。

---

13) Lightman (2003) pp. 155 158 を参照せよ。

14) ただし、本稿ではそれらに詳しくふれない。Treff and Ort (2009) pp. 8: 8 10 を参照せよ。

15) 2010年7月～2011年6月については、「基礎給付」のうち他州で年額1,348ドルとされている部分が、アルバータ州では7歳未満1,236ドル、7～11歳1,320ドル、12～15歳1,476ドル、16～17歳1,564ドルとされている。

16) 1920～30年代における州・地方財政の状況については、池上 (2008b) 38～49ページを参照されたい。

17) ローウェル=シロワ報告の策定及びその後の制度改革の経緯については、池上 (2009b) を参照されたい。

18) Hogg (2007) Volume 1, pp. 903 905 を参照せよ。

表4 カナダ歳入庁が事務を取り扱っている州・準州の児童扶養支援給付の概要  
 [2010年7月～2011年6月。1世帯当たり年額(カナダドル)]

州・準州	名称	内容
アルバータ州	アルバータ勤労家族税額控除 (Alberta Family Employment Tax Credit)	1人目の子696ドル, 2人目の子633ドル, 3人目の子380ドル, 4人目の子127ドルを給付。ただし最高給付額は, 1,836ドルもしくは勤労所得(2,760ドルを超える場合)の8%のうち低い方を限度とする。また給付は, 世帯調整純所得が33,974ドルを超える分の4%減額する。
ブリティッシュ・コロンビア州	ブリティッシュ・コロンビア家族手当 (BC Family Bonus)	「基礎家族手当」は, 世帯調整純所得と子の数に基づいて給付(子1人当たり最高額は1,332ドル)。またそれに付加される「勤労所得給付」は, 1人目の子101ドル, 2人目の子85ドル, 3人目以上の子1人につき144ドル。ただし付加は, 勤労所得が3,750ドルを超えると減額され, 10,000ドル以上では給付されない。また世帯調整純所得が21,480ドルを超える場合も減額する。
ニュー・ブランズウィック州	ニュー・ブランズウィック児童税給付 (New Brunswick Child Tax Benefit)	「基礎給付」は子1人当たり250ドルであるが, 世帯調整純所得が20,000ドルを超えると減額される。また勤労所得が3,750ドルを超える世帯には「勤労所得付加給付」があり, 勤労所得10,000ドルに達すると1世帯当たり250ドル(最高額)が給付されるが, 20,921ドルを超えると減額され, 25,921ドル以上では給付されない。
ニューファンドランド・アンド・ラブラドル州	ニューファンドランド・アンド・ラブラドル児童給付 (Newfoundland and Labrador Child Benefit)	「児童給付」は, 1人目の子337ドル, 2人目の子358ドル, 3人目の子384ドル, 4人目以上の子1人につき412ドル。ただし, 世帯調整純所得が17,397ドルを超えると, 給付は減額される。また, 1歳未満の子がいるとともに世帯調整純所得の要件を満たす場合, 月額60ドルの「母子滋養付加給付」を給付する。
ノヴァ・スコシア州	ノヴァ・スコシア児童給付 (Nova Scotia Child Benefit)	「児童給付」は, 1人目の子445ドル, 2人目の子645ドル, 3人目以上の子1人につき720ドル。ただし, 世帯調整純所得が18,000ドルを超えると給付は減額され, 23,000ドル以上では給付されない。
オンタリオ州	オンタリオ児童給付 (Ontario Child Benefit)	「児童給付」は, 子1人につき1,100ドル。ただし, 世帯調整純所得が20,000ドルを超えると給付は減額される。
ノースウェスト準州	ノースウェスト準州児童給付 (Northwest Territories Child Benefit)	「児童給付」は, 子1人につき330ドル。また, 勤労所得3,750ドルを超える世帯には, 子1人をもつ世帯275ドル, 子2人以上をもつ世帯350ドルの「勤労者付加給付」があるが, それは世帯調整純所得が20,921ドルを超えると減額される。
ヌナヴト準州	ヌナヴト児童給付 (Nunavut Child Benefit)	「児童給付」は, 子1人につき330ドル。また, 勤労所得3,750ドルを超える世帯には, 子1人をもつ世帯275ドル, 子2人以上をもつ世帯350ドルの「勤労者付加給付」があるが, それは世帯調整純所得が20,921ドルを超えると減額される。
ユーコン準州	ユーコン児童給付 (Yukon Child Benefit)	「児童給付」は, 子1人につき690ドル。ただし, 世帯調整純所得が30,000ドルを超えると給付は減額される。

注: 1) 給付額算定の対象となる「子」としては, ほとんどの場合18歳未満の者が想定されている。

2) 本表では, カナダ歳入庁が事務を取り扱っていない州のプログラムについては記述していない。

資料: Canada Revenue Agency, *Canada Child Benefits (Including related federal, provincial and territorial programs)* (For the period from July 2010 to June 2011) (Ottawa: Canada Revenue Agency, 2010) pp. 17-22 及びブリティッシュ・コロンビア州ウェブサイト ([http://www.sbr.gov.bc.ca/individuals/Income\\_Taxes/FamilyBonus/family\\_bonus.htm](http://www.sbr.gov.bc.ca/individuals/Income_Taxes/FamilyBonus/family_bonus.htm) [2010年11月9日参照]) により作成。

実際, 連邦はそれぞれの州・準州との間で個別に協定を結び, 州・準州が連邦の補助金を受けて, あるいは連邦と共同で, 就労支援プログラムを展開している<sup>19)</sup>。

19) Treff and Ort (2009) pp. 14: 6-7.



## (2) 還付型税額控除としての勤労所得税給付

2007年、連邦は低所得労働者向けの支援策の一環として「勤労所得税給付」(Work Income Tax Benefit [WITB])を導入した<sup>20)</sup>。これは、勤労所得が一定額以上の者について、世帯調整純所得が一定額以下であれば所得税額控除を行い、控除額が納税額より多ければ差額を給付する還付型税額控除である。これは、公的扶助を受けていた貧困者が職について勤労所得を得た場合、公的扶助を受けられなくなって所得増が相殺されるために就労意欲が削がれる「貧困の罠」を回避するための制度として設けられた<sup>21)</sup>。

WITBの規模は、導入された2007年度は4億5,500万ドルであったが、世界経済危機への対策の一環として2009年度予算において制度が大幅に拡充されており、2009年度の規模は10億7,500万ドルと推計されている<sup>22)</sup>。

ただし、WITBも全国一律の制度ではない。2010年現在、アルバータ州、ブリティッシュ・コロンビア州、ヌナヴト準州及びケベック州を除く7州・2準州では、図2に示したように、単身者の場合、勤労所得が年額3,000ドルを超える額の25%が税額控除つまり給付される。勤労所得が6,700ドルに達してからは、給付額は925ドルで横ばいとなる。さらに、世帯調整純所得が10,500ドルを超えるとその超過額の15%ずつ給付額が削減され、世帯調整純所得16,667ドル以上では給付額がゼロになる。

またこれらの州では、家族世帯者の場合、勤労所得が年額3,000ドル超で、かつ世帯調整純所得25,700ドル未満のものについて最高1,680ドルが、それぞれ税額控除つまり給付される。より具体的にみると、勤労所得が3,000ドルを超える額の25%が給付される。ただし上限額は単身者の場合とは異なり、勤労所得が9,720ドルに達したところで給付額は1,680ドルで横ばいとなる。さらに、世帯調整純所得が14,500ドルを超えるとその超過額の15%ずつ給付額が削減され、世帯調整純所得25,700ドル以上では給付額がゼロになる。

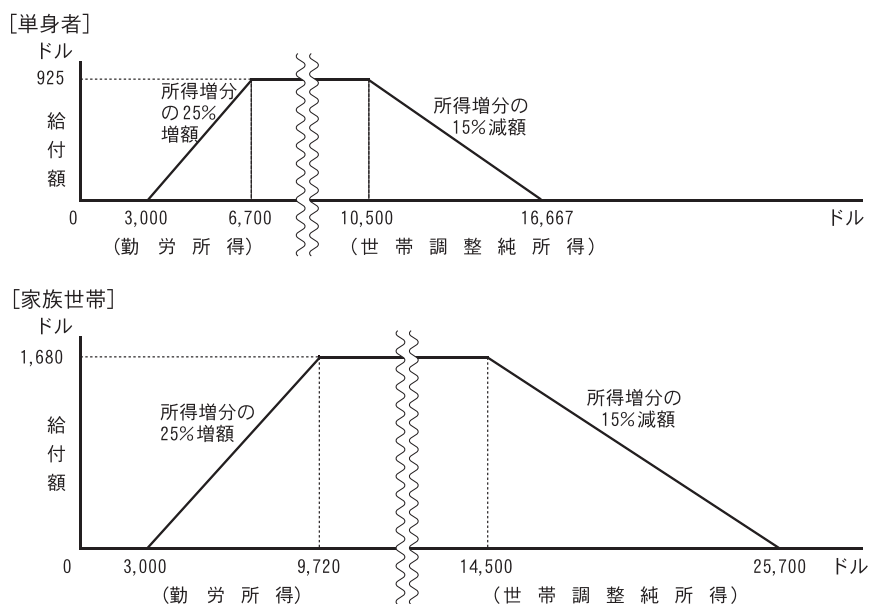
これに対して、アルバータ州、ブリティッシュ・コロンビア州、ヌナヴト準州及びケベック州は、表5に示したとおり、単身者・家族世帯者とも、最高給付額、給付を開始する勤労所得額、給付の増額率、給付減額を開始する世帯調整純所得額及び給付の減額率について、それぞれ独自の数値を設定している。とくにケベック州の場合、家族世帯者がさらに配偶者と子の有無によって区分されている。低所得者の勤労意欲を促進する内容であること、連邦の政府支出を増加させないこと、受給者に最小限の給付額を保障すること及び連邦プログラム全体との整

20) 基本的な WITB に加えて、障害をもつ低所得労働者については「勤労所得税障害者付加給付」(WITB Disability Supplement)がある。2010年現在、その最高給付額(年額)は、ブリティッシュ・コロンビア州では515ドル、ヌナヴト準州では290ドル、ケベック州では480ドル、その他の州・準州では462.5ドルである。ただし、それについて、本稿では詳しくはふれない。

21) Department of Finance Canada (2007) pp. 78-83 を参照せよ。

22) Government of Canada (2010) p. 39, Department of Finance Canada (2009) pp. 15-22 による。

図2 勤労所得税給付のしくみ [2010年(カナダドル)]



注：1) ニュー・ブランズウィック州，ニューファンドランド・アンド・ラブラドル州，ノヴァ・スコシア州，マニトバ州，オンタリオ州，プリンス・エドワード・アイランド州，サスカチュワン州，ノースウェスト準州及びユーコン準州に適用される数値（2010年11月現在示されている年額）を示した。その他の州・準州については，表5を参照せよ。

資料：筆者作成。

合性がとれていることなどを条件として，各州が，最高給付額を変更する，あるいは給付対象となる所得水準を変更する，という独自性が認められているのである<sup>23)</sup>。

また，WITBの給付開始を判断する基準は勤労所得であるが，給付減額の基準は世帯調整純所得である。これは勤労所得以外の所得が多い世帯が給付対象となることを回避するためである。

WITBは，労働者一般に適用される「雇用保険」(Employment Insurance)とは異なり，低所得労働者への経済援助であるとともに，その勤労促進をはかる政策といえる。アメリカの「勤労所得税額控除」(Earned Income Tax Credit)も同様の性格をもっている。ただしWITBは，連邦制度それ自体のなかで各州の独自性を広く認めている点で，「大きな州政府」<sup>24)</sup>をもつカナダの制度としての特色が表れている。

23) Department of Finance Canada (2007) pp. 80-81.

24) 池上 (2008a) 143ページ。

表5 勤労所得税給付の最高給付額及び所得制限の基準 [2010課税年]

(単位：カナダドル，%)

世帯構成	居住している州	最高給付額	給付が開始される勤労所得	給付の増額率	最高給付額に達する勤労所得	給付減額が始まる世帯調整純所得	給付の減額率	給付額ゼロになる世帯調整純所得	
単身者	ニュー・ブランズウィック州，ニューファンドランド・アンド・ラブラドル州，ノヴァ・スコシア州，マニトバ州，オンタリオ州，プリンス・エドワード・アイランド州，サスカチュワン州，ノースウェスト準州，ユーコン準州	925	3,000	(25%)	6,700	10,500	(15%)	16,667	
	アルバータ州	1,010	2,760	(20%)	7,810	11,000	(15%)	17,733	
	ブリティッシュ・コロンビア州	1,150	4,750	(21%)	10,266	11,500	(17%)	18,265	
	ヌナヴト準州	580	6,000	(5%)	17,600	20,000	(4%)	34,500	
	ケベック州	1,552.67	2,400	(20.5%)	9,974	10,610.64	(20%)	18,373.99	
家族世帯	ニュー・ブランズウィック州，ニューファンドランド・アンド・ラブラドル州，ノヴァ・スコシア州，マニトバ州，オンタリオ州，プリンス・エドワード・アイランド州，サスカチュワン州，ノースウェスト準州，ユーコン準州	1,680	3,000	(25%)	9,720	14,500	(15%)	25,700	
	アルバータ州	1,515	2,760	(20%)	10,335	15,000	(15%)	25,100	
	ブリティッシュ・コロンビア州	1,825	4,750	(21%)	13,440	15,500	(17%)	26,235	
	ヌナヴト準州	1,160	6,000	(10%)	17,600	25,500	(8%)	40,000	
	ケベック州	夫婦のみ	2,401.37	3,600	(20.5%)	15,314	16,291.49	(20%)	28,298.34
		親1人と子	908.88	2,400	(12%)	9,974	10,610.64	(20%)	15,155.04
		夫婦と子	937.12	3,600	(8%)	15,314	16,291.49	(20%)	20,977.09

注：1) 給付開始を判断する基準は「勤労所得」であるが、給付減額の基準は「世帯調整純所得」である。

資料：Canada Revenue Agency, *Working Income Tax Benefit* (Ottawa: Canada Revenue Agency, 2010) pp. 8, 10, 及び Canada Revenue Agency, “Working Income Tax Benefit (WITB) Calculation Sheets: 2010 Tax Year,” ([http://www.cra-arc.gc.ca/bnfts/wtb/clcltn\\_sht-eng.html](http://www.cra-arc.gc.ca/bnfts/wtb/clcltn_sht-eng.html) [2010年11月11日参照]) から算出して作成。

#### 4. 消費型付加価値税の逆進性対策

##### (1) カナダにおける一般売上税

カナダでは、1991年、連邦が一般売上税に係る抜本的改革として、それまでの製造者売上税を廃止し、それに代えて“Goods and Services Tax” (GST) というインボイス方式をとる税率7%の消費型付加価値税を導入した。1990年代末から2000年代中盤までみられた連邦財政収支の黒字基調を反映して、GSTの税率は2006年に6%へ、さらに2008年には5%へと引き

下げられて、現在に至っている。

これに対して、州・準州はそれぞれ一般売上税に関して独自の政策をとっている。

5州が、GSTと課税ベースを「調和」させた付加価値税である「調和型売上税」(Harmonized Sales Tax [HST])を賦課している。そのうちニューファンドランド・アンド・ラブラドル州、ノヴァ・スコシア州、ニュー・ブランズウィック州及びオンタリオ州は州税率を8%、プリティッシュ・コロンビア州は州税率を7%としている。HSTについては、カナダ歳入庁が徴収事務を行っている。

ケベック州は、GST込みの価格に独自の付加価値税(税率7.5%)を賦課している。

プリンス・エドワード・アイランド州は、GST込みの価格に小売売上税(税率10%)を賦課している<sup>25)</sup>。

マニトバ州及びサスカチュワン州は、GST抜きの価格に小売売上税(税率はマニトバ州7%、サスカチュワン州5%)を賦課している。

アルバータ州、ユーコン準州、ノースウェスト準州及びヌナヴト準州は、一般売上税を賦課していない。

このように、課税ベース・税率とも多様な一般売上税が併存しているのである<sup>26)</sup>。

## (2) 取引対象・主体によって異なる課税方式を用いる逆進性対策

一般的に、低所得者は高所得者と比較して消費性向が高い。そのため、比例税率をとる一般売上税は所得に対して逆進性をもつ。本稿では、消費型付加価値税であるGST(及びHST)がもつ逆進性への対策としてとられる還付型税額控除について検討するが、それに先立ち、商取引の対象・主体によって異なる課税方式を用いた逆進性対策にふれておく。

### (a) ゼロ税率

GSTにおいて、基礎的食料品、農水産物、処方箋付き医薬品、医療機器等は、輸出取引と同様に、ゼロ税率財(Zero-Rated Goods)とされる。その対象となる財の売上に係る仕入れについては、仕入税額控除を行うことができるため、それらの財は関係事業者等に負担を負わせることなく、本体価格のみで消費者に販売される。生活必需品をゼロ税率とすれば、それはGSTのもつ逆進性のある程度緩和するといわれる。基礎的食料品のゼロ税率によるGSTの負担軽減は、2009年度には31億7,500万ドルと推計されている<sup>27)</sup>。

なお、州・準州政府による財・サービスの購入は、すべてゼロ税率とされる。それは、カナダの1867年憲法第125条が「カナダもしくは州に属する土地もしくは財産は課税されない」と

25) GSTに課される州税を名目税率に加えた場合、同州における州税の実効税率は10.5%となる。

26) 制度は、2010年10月現在のものである。なお、カナダにおける連邦・州を通じた一般売上税の歴史については、池上(2009a)29~41ページを参照されたい。

27) Department of Finance Canada(2009)pp.29-30による。

規定しているからである<sup>28)</sup>。州・準州が行う公共サービスは国民生活に必要な不可欠であるから、それを享受する国民の負担は軽減されることになる。

#### (b) 非課税

GST において、家賃、医療・歯科サービス、金融、福祉、公営交通、教育、中古住宅譲渡等は、非課税財 (Exempt Goods) とされる。それらは、金融等を除けば、生活必需品あるいは社会政策的にみて消費を妨げるべきでない財・サービスである。ただし、ゼロ税率取引とは異なり、その対象となる財の売上に係る仕入れについて、仕入税額控除を行うことはできない。そのため、事業者はそこに含まれる前段階までの税額を自ら負担するか、もしくは本体価格に上乗せして消費者に販売することになる。後者の場合、消費者の負担軽減割合はゼロ税率と比較して低いといえる。

なお、免税事業者 (免税点は30,000ドル) による販売も、非課税と同様の効果をもつ。

#### (c) 還付制度

GST の逆進性を緩和する政策の一環として、地方政府・公益事業など公益性の高い特定の団体が財・サービスを購入した際に支払った税について、その全部もしくは一部を還付する政策 (GST Rebates) がとられている。それにより、それらの取引主体は低い税率を適用されたことになり、そのサービスを利用する国民の負担が軽減されることになる。

具体的には、市町村については、還付率100%であり、実効税率はゼロとなる。大学については、還付率67%であり、実効税率は1.65%となる。学校については、還付率68%であり、実効税率は1.6%となる。病院については、還付率83%であり、実効税率は0.85%となる。認定を受けた NPO については、還付率50%であり、実効税率は2.5%となる。連邦は、学校、大学、図書館及び慈善団体が購入した書籍については、GST を還付する。

#### (d) 評価

特定の財・サービスにゼロ税率もしくは軽減税率を適用する制度、あるいは特定の取引主体を対象とする還付制度は、生活必需品・日用品、公共性の強い団体等を対象とするので、広く国民一般に利益があるように見える。しかし、これらの制度については、多くの論点がある。

第1に、ゼロ税率もしくは軽減税率は、財・サービス同士の間の相対価格を変更する。生活必需品についても、消費量が固定されているわけではなく、人によって消費に対する欲求も異なる。そのため、他の財・サービス消費との間で選択の余地がある限り、税率の変化は消費者の行動に対してさまざまな影響を及ぼす、という意味で非中立的である。また、それにより消費者の選択に多様な変化がみられる場合には、同程度の金額の消費を行うものに対して同額の租税負担を求めることができなくなる。

なお、州・準州や市町村が行う公共サービスのなかには、もちろん住民にとって選択の余地

---

28) Hogg (2007) Volume 1, p. 884 を参照せよ。

なく共同消費するサービス（治安、防災、道路、環境、衛生等）や、生存権を保障するために必要不可欠なサービス（医療、福祉、義務教育等）もある。しかし、選択的なサービス（スポーツ・文化施設、交通機関等）や特定産業の振興策といった場合、GSTが軽減されていることがその政策対象分野をより優遇することにもつながる。

州・準州政府による購入をゼロ税率としているのは上述の理由によるが、市町村への還付率は従来57.14%だったものが、2004年に100%還付へと大幅に拡充された。その背景には、1990年代に連邦・州が財政再建のために市町村への補助金を大幅に削減するとともに市町村への事務移管を進めたために、社会資本整備の遅延やサービス悪化が生じた、という事情があった。連邦は1997年以来財政黒字を続けたため、その「配当」の一環として、また地球環境対策の一部として公共交通機関、上下水道、エネルギー、廃棄物処理等の社会資本整備を支援するために、GSTの100%還付を実行したのである<sup>29)</sup>。

第2に、ゼロ税率、非課税、還付制度等、特定の財・サービスや取引主体に優遇措置を適用すれば、税収は減少する。GSTについてみると、2009年度のゼロ税率適用による減収見込み31億7,500万ドルだけでも、決算におけるGST収入317億6,300万ドル<sup>30)</sup>の10.0%に当たる。これらによる減少分を補うためには、GSTの税率引き上げ、その他の税目に係る増税、もしくは他の施策に係る経費縮減が必要になる。

第3に、どの財・サービス及び取引主体を優遇するか、裁量の余地が大きい。もちろん財政民主主義の下で、それらは法令で規定される。しかし、何が生活必需品なのか、人によって評価は異なる。たとえば、基礎的食料品はゼロ税率であるが、スナック類、炭酸飲料、酒類、自動販売機販売品、ケータリング食料品等は課税される。また、飲食店における食事及びファーストフード店における店内飲食可能な程度の食料品も課税される。

第4に、ゼロ税率もしくは非課税を適用される財・サービスについては、取引の数量・金額が制限されているわけではない。したがって、高所得者もそれらの購入額に応じて軽減措置の適用を受ける。負担軽減の絶対額については、むしろ高所得者のほうが大きいケースも出てくるので、逆進性が緩和される度合いは低くなる。

このように、取引対象・主体によって異なる課税方式を用いる逆進性対策には限界がある。

### （3）還付型税額控除を用いる逆進性対策

ここで考えられるのが、還付型税額控除を用いる逆進性対策である。カナダでは、カーター報告でもその検討が行われていたが<sup>31)</sup>、制度が導入されたのは、製造者売上税が賦課されてい

29) 池上 (2008a) 158ページを参照されたい。

30) Receiver General for Canada, *Public Accounts of Canada 2009 2010* (Ottawa: Public Works and Government Services Canada, 2010), Volume 1, p. 3.5 による。なお、これは、連邦政府による納付額及びGST控除額を控除する前の金額である。

31) 池上 (2009a) 34～35ページを参照されたい。

表6 GST控除の金額 [2010年7月～2011年6月]

世帯構成	人数		GST控除額の変化 [1世帯当たり年額 (カナダドル)]			
	大人	子	[世帯調整純所得 (カナダドル)] (税額控除は所得増分の5%減額)			
単身者	1人	0人	250ドル	所得増分の2%増額	381ドル	減額 (所得40,126ドル以上は控除額ゼロ)
1人親世帯	1人	1人	631ドル		減額 (所得45,126ドル以上は控除額ゼロ)	
		2人	762ドル		減額 (所得47,746ドル以上は控除額ゼロ)	
		3人	893ドル		減額 (所得50,366ドル以上は控除額ゼロ)	
		4人	1,024ドル		減額 (所得52,986ドル以上は控除額ゼロ)	
		5人	1,155ドル		減額 (所得55,606ドル以上は控除額ゼロ)	
夫婦世帯	2人	0人	500ドル		減額 (所得42,506ドル以上は控除額ゼロ)	
		1人	631ドル		減額 (所得45,126ドル以上は控除額ゼロ)	
		2人	762ドル		減額 (所得47,746ドル以上は控除額ゼロ)	
		3人	893ドル		減額 (所得50,366ドル以上は控除額ゼロ)	
		4人	1,024ドル		減額 (所得52,986ドル以上は控除額ゼロ)	
		5人	1,155ドル		減額 (所得55,606ドル以上は控除額ゼロ)	

注：1) 所得制限の基準となる「所得」は「世帯調整純所得」(2009年分)。

2) 子6人以上をもつ世帯については、記述を省略した。

資料：Canada Revenue Agency, *GST/HST Credit (including related provincial credits and benefits)* (For the period from July 2010 to June 2011) (Ottawa: Canada Revenue Agency, 2010) pp. 10 12により作成。

た1986年度の予算で、売上税額控除 (Sales Tax Credit) が設けられたのが始まりである。その後、1991年のGST導入に伴い、GST控除と改称された<sup>32)</sup>。

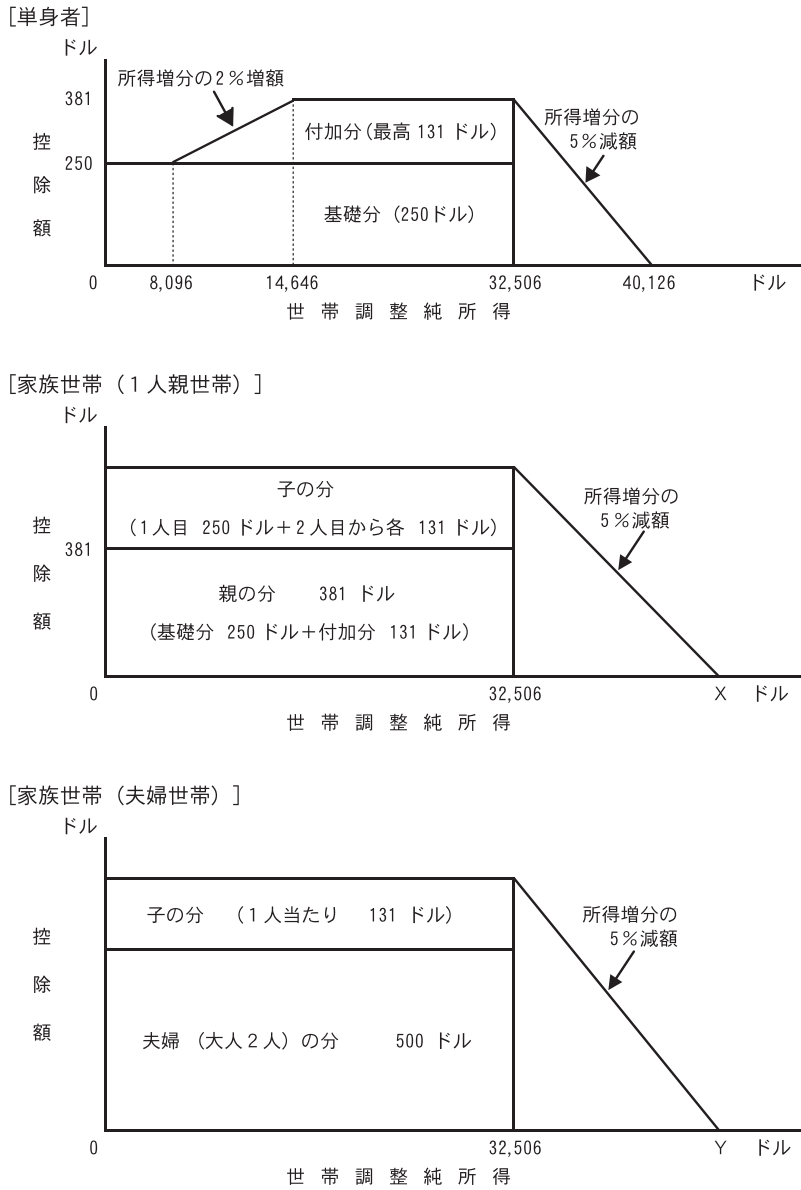
#### (a) GST控除の内容

GST控除の内容を示したのが表6及び図3である。GST控除は、個人所得税の中で、GST負担を軽減する目的で、税額控除を行うものである。これは世帯単位の制度であり、適用希望者が申告する形をとる。2010年(同年7月～翌年6月)の1年間における基本額は、大人(19歳以上)250ドル、子(18歳以下)131ドルである。なお、19歳以上の単身者が親と同居している場合も、その人は独立した単身者世帯として取り扱われる。

GST控除には所得制限が付されている。2010年についてみると、前年すなわち2009年の世

32) HSTに参加している州の場合、「HST控除」(HST Credit)と呼ばれるため、連邦政府の文書では「GST/HST控除」(GST/HST Credit)と記されることがあるが、本稿では「GST控除」を用いる。なお、筆者は2009年におけるGST控除の内容を簡潔に紹介・検討したことがある(池上(2010))。また、金子(2008)、西中(2005)、片山(1995)66～68ページ、谷川(2004)191～220ページも、GST控除の概要を紹介している。

図3 GST 控除のしくみ [2010年7月～2011年6月 (カナダドル)]



注：1) 連邦と州が「調和型売上税」(Harmonized Sales Tax) の協定を結んでいる場合、「HST 控除」(HST Credit) と呼ばれるが、本図では、全国共通部分である連邦税のみを取り扱うので、GST 控除と記す。  
資料：筆者作成。

帯調整純所得が32,506ドルを超えていた場合、その超過額に5%を乗じた額だけ税額控除が減額される。税額控除額がゼロになる所得水準(図3のX、Y)は、表6に示した通り、世帯構成によって異なるが、ほとんどの場合、世帯調整純所得が40,000～50,000ドル台である。その



表7 GST 税収の推移

(単位：百万カナダドル，%)

年度	総税収	控除		純税収
		連邦政府納付分	GST 控除	
2001	29,553 (100.0)	1,278 (4.3)	2,983 (10.1)	25,292 (85.6)
2002	32,481 (100.0)	1,151 (3.5)	3,082 (9.5)	28,248 (87.0)
2003	32,492 (100.0)	1,043 (3.2)	3,163 (9.7)	28,286 (87.1)
2004	34,231 (100.0)	1,163 (3.4)	3,310 (9.7)	29,758 (86.9)
2005	37,610 (100.0)	1,189 (3.2)	3,401 (9.0)	33,020 (87.8)
2006	35,897 (100.0)	1,137 (3.2)	3,464 (9.6)	31,296 (87.2)
2007	34,559 (100.0)	1,129 (3.3)	3,510 (10.2)	29,920 (86.6)
2008	30,444 (100.0)	1,136 (3.7)	3,568 (11.7)	25,740 (84.5)
2009	31,763 (100.0)	1,147 (3.6)	3,669 (11.6)	26,947 (84.8)

注：1) 本表の「総税収」には、ゼロ税率、非課税、還付制度による減収分は含まれない。

資料：Receiver General for Canada, *Public Accounts of Canada* (Ottawa: Public Works and Government Services Canada, 各年度版), Volume 1, Section 3, Table 3.3 により作成。

意味で、GST 控除は低・中所得世帯を対象とする制度といえる。とくに GST 控除額が個人所得税納付額を上回る、もしくは低所得もしくは貧困世帯の場合、差額は還付される。

単身世帯については、世帯調整純所得が8,096ドルを超えた分の2%，最高131ドルを付加控除として加算する措置がとられている。これは勤労促進の要素をもつ点で WITB と類似しているが、このしくみは GST 控除の形になった当初からとられてきたものである。なお、1人親世帯についても同様の措置がとられていたが、1999年からは付加控除分が世帯調整純所得ゼロの世帯から満額（2010年の場合、131ドル）控除されている。これに、1人親世帯の1人目の子だけについて控除額を大人と同額（2010年の場合、250ドル）とする措置を加えることにより、表6に示したように、1人親世帯と夫婦世帯は子の数が同じであれば控除額も同一になる。その意味では、1人親世帯の事情に配慮する姿勢がみられるともいえる。

#### (b) GST 控除の推移と適用実績

GST の総税収は、表7に示した通り、2001年度の295億5,300万ドルから2005年の376億1,000万ドルへ27.3%増加した。ところが、2度にわたる税率引き下げと世界経済危機のために、2009年度は317億6,300万ドルへと2005年度からみて15.5%減少している。これに対して、連邦政府自身の財・サービス購入に係る GST は年間11億ドル前後で大きな変動はない。また、GST 控除は控除額の引き上げに伴って30億ドル台を漸増し、2009年度は36億6,900万ドルとなった。それが GST 総税収に占める割合は2005年度まで低下したが、その後は総税収の減少ともあいまって上昇し、2009年度は11.6%となっている。

GST 控除の適用実績を、より詳しく検討したい。表8は、CCTB と同じく、資料が入手可能な2003年7月～2004年6月の適用状況である。この年は、2002年の世帯構成及び世帯調整純所得に基づき、控除額は大人216ドル、子114ドルとされた。世帯調整純所得が28,193ドルを超

表8 GST控除の適用件数と1件当たり金額 [2003年7月～2004年6月]

[世帯構成別]

世帯構成	人数		適用件数 (千件)	1件当たり金額 (平均。カナダドル)
	大人	子		
単身者	1人	0人	7,240	227
1人親世帯	1人	1人	262	614
		2人	82	728
		3人以上	28	896
夫婦世帯	2人	0人	1,055	380
		1人	273	464
		2人	291	537
		3人以上	185	686
合計			9,417	325

[所得階層別]

世帯純所得	適用件数 (千件)				1件当たり金額 (平均。カナダドル)			
	単身者	1人親 世帯	夫婦 世帯	合計	単身者	1人親 世帯	夫婦 世帯	合計
無所得もしくはマイナス	743	9	11	762	122	714	525	135
5,000ドル未満	856	47	87	990	224	707	551	276
5,000ドル以上10,000ドル未満	1,370	72	97	1,539	251	698	521	289
10,000ドル以上15,000ドル未満	1,484	80	179	1,743	327	702	534	366
15,000ドル以上20,000ドル未満	1,063	53	238	1,354	341	696	524	387
20,000ドル以上25,000ドル未満	742	39	365	1,145	343	688	496	403
25,000ドル以上30,000ドル未満	642	31	365	1,038	328	666	483	392
30,000ドル以上35,000ドル未満	330	24	351	704	188	470	295	251
35,000ドル以上	12	17	111	141	152	230	224	219
合計	7,240	373	1,804	9,417	227	660	449	325
うち 35,000ドル未満	7,228	356	1,692	9,276	227	681	464	327

資料：Canada Customs and Revenue Agency, *Income Statistics - Final Statistics, 2004 Edition (2002 Tax Year)*, (Ottawa: Canada Customs and Revenue Agency, 2004) Part V により算出して作成。

えていた場合、その超過額の5%税額控除が減額された。単身者については、調整純所得が7,022ドルを超えた分の2%、最高114ドルを付加控除された。

この年、GST控除の適用件数は941万7,000件であり、この年の個人所得税申告総数2,285万4,000件（うち課税のある申告は1,552万件）の41.2%にあたる。GST控除適用件数の76.9%に

表9 カナダ歳入庁が事務を取り扱う州の一般売上税負担軽減策としての税額控除  
[2010年7月～2011年6月]

州	名称	内容
ニューファンドランド・アンド・ラブラドル州	ニューファンドランド・アンド・ラブラドルHST控除 (Newfoundland and Labrador Harmonized Sales Tax Credit)	19歳以上40ドル、19歳未満60ドルのHST控除を行う。ただし、世帯調整純所得が15,000ドルを超えると、超過額の5%、控除が減額される。
ノヴァ・スコシア州	ノヴァ・スコシア生活支援税額控除 (Nova Scotia Affordable Living Tax Credit)	1世帯(単身、夫婦とも)当たり240ドル及び子(19歳未満)1人当たり57ドルの生活支援税額控除を行う。これは、HSTの負担を緩和する意味を含んでいる。ただし、世帯調整純所得が30,000ドルを超えると、超過額の5%、控除が減額される。
オンタリオ州	オンタリオ売上税額控除 (Ontario Sales Tax Credit)	家族構成員1人当たり260ドルの売上税額控除を行う。ただし、単身者では世帯調整純所得が20,000ドルを超えると、家族世帯では世帯調整純所得が25,000ドルを超えると、それぞれ超過額の4%、控除が減額される。
ブリティッシュ・コロンビア州	ブリティッシュ・コロンビアHST控除 (BC HST Credit)	家族構成員1人当たり230ドルのHST控除を行う。ただし、単身者では世帯調整純所得が20,000ドルを超えると、家族世帯では世帯調整純所得が25,000ドルを超えると、それぞれ超過額の4%、控除が減額される。
サスカチュワン州	サスカチュワン低所得税額控除 (Saskatchewan Low-Income Tax Credit)	大人1人当たり223ドル(1世帯2人まで)、子1人当たり87ドル(1世帯2人まで)1世帯当たり最高620ドルの税額控除を行う。ただし、世帯調整純所得が29,204ドルを超えると控除が減額され、純所得60,104ドル以上の世帯は控除額ゼロとなる。

注：1) 本表では、カナダ歳入庁が事務を取り扱っていない州のプログラムについては記述していない。また、カナダ歳入庁が事務を取り扱っているプログラムのなかでも、消費税負担軽減を直接の目的としないもの(BC Low Income Climate Action Tax Credit, Newfoundland and Labrador Seniors' Benefit)については記述していない。

資料：Canada Revenue Agency, *GST/HST Credit (Including related provincial credits and benefits)* (For the period from July 2010 to June 2011) (Ottawa: Canada Revenue Agency, 2010) pp.13 16 により作成。

あたる724万件は単身者であったが、そのうち65歳未満のものが578万人、65歳以上のものは146万人であった。また、所得階層別にみると、GST控除の適用を受けた世帯のうち純所得35,000ドル未満層が927万6,000件と全適用世帯の98.5%を占めたが、それは全申告数の40.6%にあたる。また、単身世帯では純所得10,000～30,000ドル層、1人親世帯と夫婦世帯では純所得30,000ドル未満層が、それぞれほぼ満額の控除を受け、とくに1人親世帯は700ドル前後の控除を受けていた。

#### (c) 州レベルの一般売上税負担軽減策としての税額控除

一般売上税を賦課している州のなかにも、それがもつ逆進性の対策として還付型税額控除を行っているケースがある。そのうち、カナダ歳入庁が事務を取り扱っているものを整理したのが表9である。

連邦とHSTの協定を結んでいる5州のうち、ニューファンドランド・アンド・ラブラドル州、ノヴァ・スコシア州、オンタリオ州及びブリティッシュ・コロンビア州の税額控除はカナダ歳入庁が事務を執行しているが、表9に示した通り、それぞれ制度の内容は異なる。また、

カナダ歳入庁が取り扱うのは HST に参加している州の事務だけではない。独自に小売売上税を賦課しているサスカチュワン州の低所得税額控除もカナダ歳入庁が事務を執行しているが、これも一般売上税負担軽減という性格を含んでいる。

(d) GST 控除の評価

還付型税額控除を用いて消費型付加価値税の逆進性対策を行うことをどのように評価すべきか。論点を整理してみたい。

第 1 に、GST 控除は、その名称にかかわらず、GST の内容を直接修正するものではなく、実際には個人所得税制度の一部である。これは消費の内容を問わない現金給付なので、ゼロ税率・非課税等とは異なり、消費者の財・サービス購入に係る選択に介入しない、という意味で中立的である。

第 2 に、GST 控除が実際の消費金額を問わない点については批判もある。すなわち、GST 控除に消費税額控除という性質をもたせるためには、低所得者に生活必需品の購入額を申告させて、その分を還付すべきだ、あるいは個人所得・世帯構成・年齢構成等の指標を使って世帯の年間消費額を推計し、低所得者に限ってその一定割合を控除すべきだ、等の提言もみられたのである<sup>33)</sup>。しかし、所得・世帯構成等から年間消費額を推計しても、やはりそれは推計に過ぎず、厳密な意味での消費税額控除とは異なる。また、低所得者に生活必需品の購入額を申告させて還付手続きを行おうとしても、納税コストがかかり過ぎる。要するに、GST 控除は、世帯構成とその純所得を指標とする低・中所得世帯補助金である。

第 3 に、GST 控除は定額の税額控除ではあるが、世帯調整純所得が一定水準以上になると遞減する形で所得制限が付されるので、対象を低・中所得者に限定することができ、また還付型なので、個人所得税を納めていない低所得者にも恩恵が及ぶ。

ただし、GST 控除額の推移をみると、問題もあることがわかる。表10に示したように、売上税額控除は1987年には大人1人50ドルだったが、控除額は順次引き上げられて<sup>34)</sup>、GST 控除に転換された時点では190ドルになった。物価上昇を考慮に入れても3.1倍に増額されたのである。しかし、控除額等について、1999年までは消費者物価上昇率が3%を超える分だけ増額する、という部分的物価スライド制がとられた。1992年以降、消費者物価指数が対前年3%を超えて上昇したことはない。そのため、大人199ドル、子105ドルの控除額は1992年から1999年まで据え置かれた。それにより、表10に示したとおり、控除額は実質的には「1992年237ドル 1999年214ドル」と9.6%引き下げられて、低所得者対策は後退した。この背景には、1986年に進歩保守党政権が財政再建策として部分的物価スライド制を導入し、財政危機が1990年代前半に深刻化すると、1993年に自由党が政権を握った後も厳しい財政再建を強いられた、という

33) Boadway and Kitchen (1999) pp. 306-307 を参照せよ。

34) 大人1人当たりの売上税額控除額は「1987年50ドル 1988年70ドル 1989年100ドル 1990年140ドル」と引き上げられた。

表10 GST 控除額の推移

年	大人 (カナダドル)	子 [18歳以下] (カナダドル)	消費者 物価指数	実質額 [2002年基準] (カナダドル)	
				大人	子
1987	50	25	68.5	73	36
1990	140	70	78.4	179	89
1991	190	100	82.8	229	121
1992	199	105	84.0	237	125
1995	199	105	87.6	227	120
1999	199	105	92.9	214	113
2003	216	114	102.8	210	111
2007	237	125	111.5	213	112
2010	250	131	117.4	213	112

- 注：1) GST 導入前の1987年及び1990年は売上税額控除 (Sales Tax Credit) の数値。  
 2) 単身者・1人親は、付加分 (子1人分と同額) が加算される。ただし、単身者は、所得が一定水準を超える場合のみ (1998年までは1人親も同様)。  
 3) 1人親世帯の1人目の子については、金額が大人と同額となる。  
 4) 消費者物価指数 (2002年 = 100) は年平均。ただし、2010年は10月の数値。  
 5) 「控除額」等は、1999年までは消費者物価上昇率が3%を超える分だけ増額することになっていたが、2000年からは完全物価スライド制となった。

資料：Department of Finance Canada, *Tax Expenditures* (Ottawa: Public Works and Government Services Canada, 各年度版), Department of Finance Canada, *The Budget Plan* (Ottawa: Department of Finance Canada, 各年度版), Statistics Canada, "Consumer Price Indexes," ([http://www40.statcan.gc.ca/101/ind01/13\\_3956\\_2178-eng.htm](http://www40.statcan.gc.ca/101/ind01/13_3956_2178-eng.htm)) [2010年11月24日参照] により作成。

事情がある<sup>35)</sup>。財政再建が達成された後、個人・法人を通じた所得課税軽減が打ち出された2000年度予算において、GST 控除についても完全物価スライド制が実施された<sup>36)</sup>。これにより、2000年代に入ると控除額は物価上昇に応じて引き上げられた。しかし、実質的にみると、2010年の控除額は1999年と同水準であり、1992年の控除額と比較して1割少ないという状況は変わっていない。このように、物価スライド制が不完全な形で行われれば、低所得者対策が弱体化することもあり、その影響は現在も残っている。

なお、GST の税率を7%から5%へ段階的に引き下げた際、GST 控除の金額は引き下げられなかった。連邦政府はこれを、年間約11億ドルの低・中所得者向け購買力拡大策であると主張している<sup>37)</sup>。これは実質的には、減税による低・中所得者の購買力拡大を政府が「吸収」しなかった、ということである。

第4に、対象となる所得階層を拡大し、税額控除額を引き上げれば、それだけ純税収は減少する。現状でも GST 控除は GST 総税収の11%を超えており、それを拡大すれば何らかの増

35) 池上 (2006) 32～35ページを参照されたい。

36) Department of Finance Canada (2000) pp. 84-86 による。

37) Government of Canada (2010) p. 39 による。

税もしくは他の施策に係る経費縮減が必要になるのは、ゼロ税率、非課税、還付制度の場合と同様である。

以上のように、還付型税額控除は、消費型付加価値税の逆進性対策として優れている面もあるが、それ自体も問題を抱えていることがわかる。

## 5. 還付型税額控除の評価

では、児童扶養支援策、雇用促進策、消費型付加価値税の逆進性対策等、さまざまな目的で導入されている還付型税額控除<sup>38)</sup>について、全体を通じた評価を試みる。

### (1) 基礎的生活費に配慮する政策としての正当性

カナダでは、1988年以降、個人所得税において、基礎的な人的控除や医療費控除等も含めて、基礎的生活費に対する配慮を税額控除の形で行っている。これは、所得控除に個人所得税の最低税率を適用した額を控除する、というのが基本形である<sup>39)</sup>。基礎的すなわち裁量の余地が乏しい生活費について、税制のなかで支援する政策手段として税額控除を用いることは正当であり、これは垂直的公平すなわち所得再分配の原則にも適合的である<sup>40)</sup>。そのなかでも、基礎的生活費への配慮を生活支援の一環ととらえれば、低・中所得者への減税と現金給付とは連続線上にある。そうだとすれば、所得税を納めていない低所得者にも恩恵が及び還付型税額控除は、とくに効果的である。

### (2) 税額控除額の水準と所得制限 所得再分配と特定行為の促進

基礎的生活費への配慮を低・中所得者への減税及び現金給付に結びつける場合、税額控除額の水準とともに所得制限の有無が論点となる。

38) 現行の連邦所得税制においては、それらの他に、還付可能型医療費付加税額控除 (Refundable Medical Expense Supplement) がある。これは、「1,067ドル」または「『障害者補助控除額』と『世帯医療費のうち2,011ドルまたは個人純所得の3%の少ない方を超える分』の合計額の25%」の少ない方を税額控除 = 給付するものである。この制度は、自分の勤労所得3,116ドル以上の場合のみ適用され、また給付額は、世帯調整純所得が23,633ドルを超える分の5%減額されるため、世帯調整純所得が44,973ドルを超えると給付はゼロになる。この制度は、個人所得税に設けられている非還付型の医療費税額控除にさらに加えて、低所得かつ高額医療費に苦しむ勤労世帯への援助策として行われている。その総額は、2009年度については、1億3,500万ドルと推計されている (Department of Finance Canada (2009) pp. 15 22)。

39) この点については、基礎的生活費は担税力 (ability to pay) に含まれないのだから、限界税率を適用する前に課税所得を決める段階で所得控除 (exemption, deduction) すべきだ、との批判もある (Cloutier and Fortin (1989) pp. 54 62, Rosen, et al. (2008) pp. 360 361)。この点については別稿で検討したい。

40) Hunsley (1989) pp. 76 78, Boadway and Kitchen (1999) pp. 126 141, 161 162, Hogg, Magee and Li (2002) pp. 456 460, Gruber (2010) pp. 547 548等は、この視点に基づく議論である。

もちろんカナダには、普遍主義すなわち所得制限が付されず、かつ保育の形態を問わない児童手当である UCCB のような給付もある。税制そのものが累進性をもっていけば、普遍主義的な定額給付も再分配機能をもつ。しかし、カナダの所得再分配政策を特徴づけるのは、選別主義すなわち所得制限の付された給付及び消失型かつ還付型の税額控除である。本稿で取り上げた CCTB, WITB, GST 控除だけでなく、公的年金の「1 階」部分、すなわち「基礎年金」に当たる「老齢保障給付」(Old Age Security [OAS]) についても、1989年から所得制限が付されている。

所得制限を伴う給付及び消失型の還付型税額控除は、所得再分配の重点化であると同時に、普遍主義から公的扶助への後退ともいえる。その代替案としては、給付を普遍主義的に行うかわりに、給付額を個人所得税の課税対象に含めるという手段があり、そうすれば高所得者向け給付の相当部分を取り戻すことができる。ただしその場合、税率の累進度を相当高くする必要がある。

重要なのは、税額控除もしくは給付の減額が始まる所得水準および減額の程度である。所得制限が厳しくなって制度の適用者が減少すれば、非適用者が国民の多数派となり、その制度自体への支持が弱まる可能性もある。それは普遍主義的な「大きな政府」を避けようとする自由主義推進論と親和的である。逆に所得制限が緩和されれば、普遍主義的な制度に近づく。

また、低・中所得者に対象を絞った施策であることと、特定の行為を促進することとは異なる。所得制限の付いた還付型税額控除は低・中所得者向けの施策であるが、そのうち CCTB 及び家族世帯向け GST 控除は無所得者から満額適用される。それに対して、WITB 及び単身者向け GST 控除の付加分は、一定水準以上の所得がある場合のみの逓増型税額控除という性格を合わせもち、無所得者には適用されない。後者は、アメリカの EITC と同様に、貧困者の勤労促進という性格をもつ。

税額控除額は、制度を拡充するため、もしくは物価上昇に応じて、引き上げられる。しかし、1990年代のように部分的物価スライド制がとられれば<sup>41)</sup>、実質的に税額控除額が目減りして、政策が後退する。さらに、GST 控除を拡充すれば純税収の減少を補うための財源確保が必要になるが、これは他の施策により経費増大もしくは税収減少が生じる場合と同じであり、必ずしも GST の税率引き上げという枠の中で処理する必要はない。

### (3) 所得の総合的捕捉

還付型税額控除における所得制限を考える際に重要なのは、その指標となる世帯調整純所得である。さきに述べたように純所得は「総所得 - 控除」であり、世帯の純所得から UCCB 及

---

41) GST 控除だけでなく、CCTB も1993～1999年は金額が据え置かれた（基礎給付は年額1,020ドルに据え置かれた）。これらが低所得者支援を後退させたことについては、Battle (1998), Battle and Mendelson (1999) を参照せよ。

び RDSP に係る所得を差し引いたのが世帯調整純所得である。とくに重要なことは、「総所得」が給与所得、金融所得、事業所得、不動産所得、社会保障給付、私的年金等を合計した総合所得に近い内容をもつことである。

カナダの所得税制は包括的所得税を原則としており、その前提として「社会保険番号」(Social Insurance Number) が用いられて、個人もしくは世帯単位の所得を総合的に把握することができるようになっている。そのことを前提としてはじめて所得制限が意味をもつといえる。

#### (4) 税務行政の規模

個人もしくは世帯の所得を総合的かつ捕捉漏れのないように把握するには、番号制度だけでなく、もちろん、税務執行体制の充実が不可欠である。そこで最後に、カナダにおける税務行政の規模にふれておく。

カナダ歳入庁は、連邦の国家歳入相 (Minister of National Revenue) の指揮下にあり、連邦税の徴収に係る事務を執行するとともに、連邦と州・準州が個別的に結ぶ租税徴収協定に基づく州税関連事務をも執行している。本稿で取り上げている HST、売上税額控除、児童扶養支援給付はその例であるが、州が賦課する個人所得税及び法人所得税についてもカナダ歳入庁が事務を執行する例が多くみられる<sup>42)</sup>。ただし、州・準州は単に徴税を委託しているだけではなく、理事会メンバー15人のうち11人を州・準州が指名するという形で、運営にも関与している。

2008課税年についてみると、カナダの人口は3,332万人であったが、そのうち確定申告者が2,497万人、すなわち74.9%に当たる。また20歳以上に限ってみると、人口2,545万人に対して確定申告者が2,372万人、すなわち93.2%に当たる<sup>43)</sup>。これは、低所得者もしくは無所得者であっても、個人所得税の申告を行わなければ CCTB, WITB, GST 控除等の還付を受けられないからである。これに対して、日本における2008年分の確定申告者は2,369万人であり、これは人口1億2,770万人の18.6%に過ぎない<sup>44)</sup>。また2008年度現在、日本の国税庁職員数は56,216人であるが<sup>45)</sup>、カナダ歳入庁の職員数は39,757人である<sup>46)</sup>。日本の人口はカナダの3.8倍である

42) 個人所得税についてはケベック州を除く9州・3準州の税を、法人所得税についてはケベック州とアルバータ州を除く8州・3準州の税を、それぞれカナダ歳入庁が徴収している。

43) 人口 (2008年7月1日現在の推計人口) は、Statistics Canada, *Annual Demographic Estimates: Canada, Provinces and Territories, 2010* (Ottawa: Statistics Canada, 2010) p. 41, 確定申告者数 (2008課税年) は Canada Revenue Agency, *Income Statistics Final Statistics, 2010 Edition (2008 Tax Year)* (Ottawa: Canada Revenue Agency, 2010) Basic Table 4 による。

44) 確定申告者数は『第134回国税庁統計年報 (平成20年度版)』58ページによる。

45) 『国税庁レポート2008』7ページによる。

46) Canada Revenue Agency, *CRA Annual Report to Parliament 2008 2009*, p. 15 による。



から、人口1人当たりで計算するとカナダの職員数は日本の2.7倍となる。還付型税額控除を持たず、また年末調整で手続きが終わる者も多い日本とカナダでは、税務行政事情が大きく異なることがわかる。

## 6. おわりに

個人所得税における基礎的生活費への配慮を生活支援の一環ととらえれば、低・中所得者への租税負担軽減と現金給付とは連続線上にある。したがって、個人所得税を納めていない低所得者にも恩恵が及ぶ還付型税額控除は効果的な政策手段といえる。

日本においても、還付型税額控除を所得税における社会保障給付及び消費税の逆進性対策に活用したいとの問題提起が行われている<sup>47)</sup>。ただし、本稿で確認したとおり、これらの制度を導入しようとするれば、そこには検討すべき論点が数多くある。

第1に、施策の対象を低・中所得者に絞るために所得制限を付せば、税額控除の減額が始まる所得水準および減額の程度が問題となる。厳しい所得制限を設ければ公的扶助という色彩が濃くなり、制度の適用を受けない者が国民の多数派となって、制度自体への支持が弱まる可能性がある。

第2に、生活支援のみを目的として税額控除を無所得者から満額適用するか、それともWITB及び単身者向けGST控除の付加分のように一定水準以上の所得がある場合のみの逡増型税額控除という部分を作って貧困者の勤労促進という性格をもたせるか、という選択がある。この点は、制度の目的に依存する。

第3に、児童扶養支援、低所得労働者支援、消費税の逆進性軽減といった制度の目的を達成するだけの税額控除の水準を確保できるかが問題となる。また、制度を拡充しようとするれば純税収の減少を補うための財源確保、すなわち他の施策に係る経費削減もしくは何らかの増税が必要になる。なお、完全物価スライド制の実施も課題となる。その点が不十分であれば「隠れた政策後退」が生じる。

第4に、所得の総合的把握が必要不可欠である。カナダと異なり、金融所得等に分離課税を行い、また所得の捕捉率にも問題がある日本では、誰が税額控除の対象となるべき低所得者が不明だからである。そのためには、番号制度の導入、税務執行の強化とともにカナダの「世帯調整純所得」のように各種所得を最大限合算したうえで必要な控除を行い、総合的所得を把握してから所得制限を適用する必要がある。

第5に、還付型税額控除を導入すれば、無所得者も含めて、所得税申告が急増する。税務行政の大幅な拡充が必要になる。仮に2008年時点でカナダと同様に日本の人口の74.9%が確定申

---

47) 「平成22年度税制改正大綱 納税者主権の確立へ向けて」(閣議決定。2009年12月22日) 第3章 - 2 - (1) - , 第3章 - 6は「給付付き税額控除」導入の検討を行うと述べている。

告を行えば、確定申告者は約9,600万人と4倍に増加する。また、カナダ歳入庁の職員数を日本/カナダの人口比に応じて3.8倍すれば、約15万人に達する。税務の電子化等による効率化があるとしても、それが税務行政の拡大をどれだけ抑制するかは不明である。

もちろんこれらは、必要な政策を実施するためのコストともいえる。生活支援対象の確定、制度の水準確保、財源対策、所得の総合的把握、確定申告の大幅増大、それぞれについて評価の分かれる論点が山積しているのである。

#### 参考文献

- Battle, Ken (1998) *No Taxation without Indexation*. Ottawa: Caledon Institute of Social Policy.
- Battle, Ken, and Michael Mendelson (1999) *How to Do a Children's Budget and a Tax Cut Budget in 2000*. Ottawa: Caledon Institute of Social Policy.
- Boadway, Robin W., and Harry M. Kitchen (1999) *Canadian Tax Policy, Third Edition*. Toronto: Canadian Tax Foundation.
- Canada Revenue Agency (2010a) *Canada Child Benefits (Including related federal, provincial and territorial programs)* (For the period from July 2010 to June 2011). Ottawa: Canada Revenue Agency (T4114 (E) Rev. 10).
- Canada Revenue Agency (2010b) *Working Income Tax Benefit*. Ottawa: Canada Revenue Agency (RC4227 (E) Rev. 09).
- Canada Revenue Agency (2010c) *GST/HST Credit (Including related provincial credits and benefits)* (For the period from July 2010 to June 2011). Ottawa: Canada Revenue Agency (RC4210 (E) Rev. 10).
- Cloutier, A. Pierre, and Bernard Fortin (1989) "Converting Exemptions and Deductions into Credits: An Economic Assessment," in Jack M. Mintz and John Whalley (eds.) *The Economic Impacts of Tax Reform*. Toronto: Canadian Tax Foundation, pp. 45-73.
- Department of Finance Canada (1999) *Tax Expenditures 1999*. Ottawa: Public Works and Government Services Canada.
- Department of Finance Canada (2000) *The Budget Plan 2000: Better Finances, Better Lives*. Ottawa: Department of Finance Canada (February 28).
- Department of Finance Canada (2002) *Tax Expenditures and Evaluations 2002*. Ottawa: Public Works and Government Services Canada.
- Department of Finance Canada (2007) *The Budget Plan 2007: Aspire to a Stronger, Safer, Better Canada*. Ottawa: Department of Finance Canada (March 19).

- Department of Finance Canada (2009) *Tax Expenditures and Evaluations 2009*. Ottawa: Public Works and Government Services Canada.
- Government of Canada (2010) *Canada's Economic Action Plan: Year 2 - A Sixth Report to Canadians*. Ottawa: Public Works and Government Services Canada (September 27).
- Gruber, Jonathan (2010) *Public Finance and Public Policy, Third Edition*. New York: Worth Publishers.
- Hogg, Peter W. (2007) *Constitutional Law of Canada, Fifth Edition (2 Volumes)*. Toronto: Thomson/Carswell.
- Hogg, Peter W., Joanne E. Magee, and Jinyan Li (2002) *Principles of Canadian Income Tax Law, Fourth Edition*. Toronto: Thomson/Carswell.
- Hunsley, Terrance (1989) "Comment: Tax Reform and Income Redistribution," in Jack M. Mintz and John Whalley (eds.) *The Economic Impacts of Tax Reform*. Toronto: Canadian Tax Foundation, pp. 74-78.
- Lightman, Ernie (2003) *Social Policy in Canada*. Don Mills: Oxford University Press.
- Rosen, Harvey S., Jean-François Wen, Tracy Snoddon, Bev Dahlby, and Roger S. Smith (2008) *Public Finance in Canada, Third Canadian Edition*. Toronto: McGraw-Hill Ryerson.
- Treff, Karin, and David B. Perry (2003) *Finances of the Nation 2003*. Toronto: Canadian Tax Foundation.
- Treff, Karin, and Deborah Ort (2009) *Finances of the Nation 2009*. Toronto: Canadian Tax Foundation.
- 池上岳彦 (2006) 「カナダにおける社会保障財政の政府間関係 医療財政を中心に」『フィナンシャル・レビュー』第85号 (2006年第6号), 31~57ページ。
- 池上岳彦 (2008a) 「財政連邦主義の変容」新川敏光編『多文化主義社会の福祉国家 カナダの実験』ミネルヴァ書房, 140~163ページ。
- 池上岳彦 (2008b) 「両大戦間期におけるカナダの財政連邦主義」『立教経済学研究』第62巻第1号, 29~56ページ。
- 池上岳彦 (2009a) 「一般売上税をめぐる政府間関係と政策形成過程 日本とカナダの比較分析」神野直彦・池上岳彦編『租税の財政社会学』税務経理協会, 25~67ページ。
- 池上岳彦 (2009b) 「現代カナダ財政連邦主義の原点 ローウェル=シロワ報告をめぐって」『立教経済学研究』第63巻第1号, 29~56ページ。
- 池上岳彦 (2010) 「カナダにおける地方消費税の逆進性に関する検討」『納税者に分かり易い地方税体系の再構築に関する研究会報告書』(財)自治総合センター (3月), 6~13, 25

~ 39ページ (報告書本文及び研究会報告資料 [2009年10月5日])。

尾澤恵 (2008) 「カナダの連邦児童給付制度の展開と日本への示唆」『海外社会保障研究』第163号, 80~97ページ。

片山信子 (1995) 「カナダの GST (財貨サービス税) にみる税制改革と国民の理解」『レファレンス』第45巻第7号 (通巻第534号), 44~90ページ。

金子洋一 (2008) 「カナダの GST 控除の概要」森信茂樹編『給付つき税額控除』中央経済社, 153~172ページ。

谷川喜美江 (2004) 「生活困窮者課税に関する理論的検証」『千葉商大論叢』第42巻第3号, 191~220ページ。

西中隆 (2005) 「カナダ連邦所得税における GST 還付制度について」『地方税』第56巻第10号, 85~90ページ。

山下篤史 (2007) 「所得税による子育て支援 児童税額控除の課題」内閣府経済社会総合研究所 (ESRI Discussion Paper Series, No. 190)。