

所得税改革と累進度の推移

02M3052 岸本 崇史

はじめに

第 1 章 累進課税と累進度

- 1.1 累進課税の必要性和課税の累進性に関する議論
- 1.2 累進度の定義と累進性に影響を与える要因
- 1.3 累進度の計測に用いる様々な指標
 - ・ 構造的累進度指標
 - ・ 分配的累進度指標

第 2 章 わが国の累進度の計測

- 2.1 構造的累進度指標による実証分析
- 2.2 分配的累進度指標による実証分析
- 2.3 実証分析から得られた所得税制の現状

第 3 章 現行所得税制の見直し

- 3.1 課税最低限を構成する各種控除制度の見直し
- 3.2 限界税率表の見直し

むすび

はじめに

わが国の所得税制は、1949 年のシャウプ勧告以来、度重なる改革が行われてきた。社会や経済が変化すれば、その変化に税制も対応していかなければならないからである¹⁾。例えば、1987 年頃まで毎年のように行われていたインフレに応じた物価調整減税、1987 年の竹下内閣による抜本的税制改革の消費税導入に応じた減税、1996 年の村山内閣による中堅サラリーマンの重税感を緩和するための累進性の緩和、1994 年から 1997 年にかけての村山内閣による景気回復を目的とした減税などがある。

高度経済成長期以降、1980 年代後半のバブル経済崩壊までの好景気の場合や、バブル経済崩壊以降の不景気でありながらも深刻化していない段階であるならば、これまでのように減税や累進性の緩和を行っても税収が落ち込むこともないであろう。しかし、現在、わが国の財政は、1980 年代後半のバブル経済崩壊以降の長期的な不況や、急速に加速している少子・高齢化問題などの大きな問題をかかえている²⁾。長期的な不況は納税者である国民の所得を減少させ、少子・高齢化は労働力人口を減少させるので、その結果所得税の減収につながる。わが国における所得税は、国税収入の約 3 分の 1 を占める基幹税であることから、所得税収の減少はわが国の財政において深刻な問題といえよう³⁾。

所得税改革には、納税者である国民の所得分布も大きく影響してくる。所得税制は財政機能の 1 つである所得再分配効果を担っているからである。所得分布がフラットに近い状態であるなら所得再分配効果は弱くてもよい。例えば、

1) シャウプ勧告とは、経済の安定、長期的・安定的な税制、均衡のとれた公平な税制、地方自治確立のための地方財政の強化、強力な執行体制の整備など、国税・地方税を通じた税制や税務行政全般にわたる勧告書で、今日のわが国における税制の基礎となったものである。

2) 国立社会保障・人口問題研究所の人口推計では、2006 年をピークに人口が減少に転じるとしている。

3) わが国の国税収入に占める所得税収の割合は、1980 年代後半のバブル経済による法人税収の増加、1989 年の消費税の導入、1997 年の消費税率の引き上げなどにより相対的に減少したものの、依然として国税収入の約 3 分の 1 を占めるものであり、我が国の基幹税であるといえるだろう。将来的には消費税率を 2 桁まで引き上げて、基幹税を所得税との 2 本立てにするという意見もある。

すべての国民の所得が等しければ所得再分配の必要性はない。わが国では、高度成長期以降、低所得階層の水準が底上げされ、高水準化してきた。これまでのように所得分布が高水準で平等化しているのであれば、再分配効果が弱まったとしても大きな問題にはならないであろう。しかし、現在、所得分布が二分化しつつある⁴⁾。所得分布が二分化しているのであるならば、所得課税の累進性を高めることによって再分配効果を強化し、課税の公平性を確保する必要がある。

わが国の所得税制は、所得が上昇するにつれ、税負担率（税負担額／収入）も上昇するという累進性をもった税率、つまり累進税率構造になっている。では、どれだけ多く稼げば、どれほどの税負担をしているのか。その程度を表すのが累進度である。

累進度を決定する要因あるいは影響を及ぼす要因には、税制の構造的要因と所得分布の分配的要因とがある。構造的要因とは、課税最低限と累進税率表である。分配的要因とは課税前の所得分布である。納税額は収入に対して直ちに税率表を当てはめて算出するのではなく、税法に従い、収入から課税最低限を差し引いてから税率表に当てはめて算出される⁵⁾。課税最低限は、最低限必要と思われる生活費に対しては課税しないというもので、さまざまな事情に応じて控除制度を適用し決定される。控除制度には例えば、収入を得るためにかかった費用を控除する給与所得控除や、配偶者や扶養親族などを有する納税者の生活費の増加を考慮し控除する配偶者控除や扶養控除などがある⁶⁾。これら諸控除によって構成される課税最低限と累進税率表によって累進度は決定されて

4) 国税庁の「税務統計からみた民間給与の実態（1979～2003年の各年版）」の「給与階級別の納税者・非納税者」を見ると、1998年以降、300万円以下の所得者と1500万円超の所得者が増加し、300万円超1500万円以下の所得者が減少している。このことから、所得分布が低所得者と高所得者に二分化しつつあるといえよう。

5) 本稿で用いる課税最低限は財務省で用いられているものを指す。財務省では控除制度の1つである給与所得控除を含め課税最低限としている。これに対して給与所得控除の性質（詳細は第3章で説明する）から課税最低限に含めるべきではないという反対意見や、給与所得控除を課税最低限に含めることによって課税最低限を課題表示しているという批判もある。

6) 給与所得控除は給与所得に対し適用される控除である。給与所得に対しては給与所得控除と特定支出控除の選択が認められている。控除制度にはその他に配偶者特別控除、特定扶養控除、老年者控除などがあり、これらは一般的に人的控除と呼ばれている。詳しくは第3章で説明する。

いる。

分配的要因である課税前の所得分布が累進度に与える影響は、先にも述べたように、所得分布の状況によって求められる累進度が異なってくるからである。そこで、本稿ではこれまでの税制が、これら 3 つの要因に対し、どのように対応してきたのかを、累進度を計測することによって、実証的に明らかにする。

累進度を計測するという方法を用いたのは、税率構造の累進性や所得再分配効果、各所得層の不平等度に対する影響をみることができるからである。税率構造による累進度の計測には、1979 年から 2003 年までの所得税法に則してもとめた納税額を利用する。累進度には課税前の所得分布も強く影響してくることから、所得分布を考慮するために、税率構造だけではなく、実際の統計データを用いての計測も行う。

実際のデータを用いた累進度の計測では、再分配効果や不平等度を各年度全体での計測、税制改革前後の所得階級別での計測を行う。計測結果から、わが国の所得税制の現状を把握し、今後のあるべき税制を検討していく。平成 15 年度の税制改正で配偶者特別控除が実質的に廃止になったように、現行所得税制の控除制度には再検討すべき点が存在することから、各種控除制度の創設趣旨あるいは存在意義をいま一度見直す必要がある。また、控除制度の見直しとともに限界税率表も再検討していく。

本稿の構成は以下の通りである。第 1 章で、累進度の計測を行う前に、まず、累進度を定義する。累進度を定義するにあたり、累進課税の必要性についてこれまで行われてきた累進課税に関する議論をもとに説明を行う。また、累進度の計測による実証分析で用いる様々な指標の説明を行う。第 2 章では、第 1 章で紹介した累進度の指標を用いて、これまで行われてきた税制改革の影響を実証分析していく。実証分析ではこれまでの税制を振り返り、税率構造による累進度の計測や、時系列での不平等度及び再分配効果の比較、また、税法に大きな変化のあった改革の前後での累進度の計測を行う。第 3 章では第 2 章の結果をふまえ、現行税制の問題点を明らかにしていく。特に累進度の決定要因である課税最低限、課税最低限を構成する控除制度及び限界税率表について見直し、今後のあるべき所得税制を検討していく。最後に本稿の分析からの結果をまとめることにする。

第 1 章 累進課税と累進度

わが国の所得税制は累進税率構造になっている。今日、所得に応じ累進的に課税させることは一般に受け入れられているが、なぜ累進課税が必要なのか。また、累進性の程度を示す累進度はどのように決定されるのか。そこで、1.1 では、これまで行われてきた課税の累進性に関する議論をふまえ累進課税の必要性について説明する。1.2 では累進度の定義と、累進度に影響を及ぼす要因を明らかにする。1.3 では実証分析で用いる累進度の計測に関する様々な指標を紹介する。

1.1 累進課税の必要性和累進性に関する議論

累進課税は多くの国々で、今日一般的に用いられているが、なぜ累進課税が必要なのであろうか。また、課税の累進性はどの程度が望ましいのであろうか。租税では古くから「公平・中立・簡素」という租税原則を基本としてきた。租税の公平性については「水平的公平」と「垂直的公平」の 2 つの考え方がある。

水平的公平とは経済力の等しい人々に等しい税負担を要求するものであり、垂直的公平とは経済力の異なる人々に異なる税負担を要求するものである。税制では経済力を所得でとらえているので、水平的公平では同じ所得の者は同じ税負担をし、垂直的公平ではより高い所得の者がより高い税負担をすることになる。所得に対する累進的な課税は、垂直的公平を確保する必要なのである。では、課税の累進性はどの程度が望ましいのであろうか。

課税の累進性はどの程度が望ましいかという議論は、税負担配分をいかに中立的に行うかというものである。税負担配分については「応益原則」と「応能原則」という 2 つの議論がある。「応益原則」とは、公共サービスから受ける受益の大きさに応じて租税負担をすべきという、租税の負担を受益面から見たものである。「応能原則」とは、個人の稼得能力に応じて租税負担をすべきという、租税の負担を能力面から見たものである。「応益原則」は Petty(1677)や Smith(1904)によって示された考え方である。Petty や Smith は、公共サービスによる受益の大きさを資産や収入でとらえ、その資産や収入に応じて比例的に税

負担をするべきだと主張した⁷⁾。つまり、Petty や Smith は課税の累進性を比例的な税負担によって確保しようとした。

Mill(1921)は、公共サービスは国民に対し公平に供給されるべきものであるため、課税が受益の大きさに応じて行われることは公平ではない、と根本的に応益原則を批判した。Mill は「応能原則」の立場から、課税による個人の犠牲を均等化させることが公平な課税であると主張し、「均等犠牲説」を説いた⁸⁾。均等犠牲説というのは、課税によって犠牲になる効用を均等化するというものである。Mill の均等犠牲説は Cohen-Stuart(1889)及び Edgeworth(1925)によって、「均等絶対犠牲」、「均等比例犠牲」、「均等限界犠牲」の三つの形に展開された。

均等絶対犠牲は犠牲の大きさの絶対量を均等化、均等比例犠牲は課税前所得から得られる効用に占める犠牲の割合を均等化するものである。均等限界犠牲は総犠牲の最小化を図ることから「最小総犠牲」とも呼ばれている。均等犠牲説における課税の累進性の結論は、効率性を考慮していないため、限界税率 100%という非現実的なものであった。

効率性を考慮した課税の累進性についての議論では、今日行われている「最

7) 「応益原則」は Petty(1677)や Smith(1904)によって示された考え方である。Petty(1677)は Sir William Petty, “A Treatise of Taxes and Contridutions,” 1677, The Economic Writings of Sir William Petty, ed. C. H. Hall, Cambridge University Press, London, 1899, (大内兵衛、松川七郎 邦訳) chap.15, p.91.で『人々が公共に費用を、単に彼らが公共の安寧に浴する分け前と利害に応じて、すなわち彼らの持つ財産や富に応じて、負担すべきであるということは、すべての人によって一般に認められている。』とした。Smith(1904)は Adam Smith, The Wealth of Nations, ed. E. Cannan, G. P. Putnam's Sons, New York, 1904, vol. II, p.310. (大内兵衛訳(1943)『国富論(四)』p.276.)で『各国の臣民は、そのおのおのの能力にできるだけ比例的に、いいかえれば彼らがそれぞれの国家の保護のもとに獲得する収入に比例し、政府を維持するために貢献すべきものである。』とした。両者とも応益原則の立場ではあるが、受益の大きさを資産や収入で示そうとしていることから、応能原則を示唆しているようにも見える。

8) Mill(1921)は J.S. Mill, Principles of Political Economy, 1848, p. 804. (末永茂樹訳『経済学原論(五)』p.28.)で、『政府は、もろもろの人あるいは階級の政府に対する要請の強さについて、これらの人あるいは階級のあいだに差別を立ててはならないものであるが、それと同じように政府が彼らに対して要求する犠牲のすべて、できうるかぎり、すべての人々に対して同一の負担を与えるようにしなければならない。…したがって、課税の平等ということは、犠牲の平等を意味する』としている。

適課税論」がある。「均等限界犠牲」が総議性の最小化を図るのに対し、最適課税論は総効用の最大化を図ることから、この2つの議論は同じ考え方といえる。

最適課税論は、Ramsey(1927)の消費税体系における「逆弾力性命題」いわゆる「ラムゼー・ルール」に始まる。「ラムゼー・ルール」は需要の価格に対する弾力性の高い財(奢侈品)に軽課し、需要の価格に対する弾力性の低い財(必需品)に重課すれば、最適な課税が達成可能であるというものである。この一見すると非常識的な発想は、あまりにも独創的であったため、長い間放置されていた。その後、最適課税論は、Mirrlees(1971)により「最適所得税論」として発展してきた。Mirrlees は最適所得税論の結論として、最適な税率構造は均一税率と課税最低限から構成される線型所得税率、つまりフラット・レート・タックス(Flat Rate Tax)に近似することができるとした。この結論もまた、それまで所得再分配には累進税率が必要であるとしてきたという常識から逸脱したものであった。

Tuomala(1984)は、稼得能力に上限と下限がある場合の最適非線形所得税の理論分析において、具体的に最適なS字型の税率表を導いた。このように、最適所得税論によって具体的な税率表は導かれているが、直ちに現実の税制に当てはめることはできない。なぜなら、最適所得税論の結論は、税制が所得税のみであるという仮定のうえでのものであり、現実には複数の税制が混在しているからである。

1.2 累進性の定義と累進性に影響を与える要因

本章の1.3において累進度の計測に用いる指標を紹介するために、ここでは累進度とは何か、累進度は何によって決まるのかを説明する。

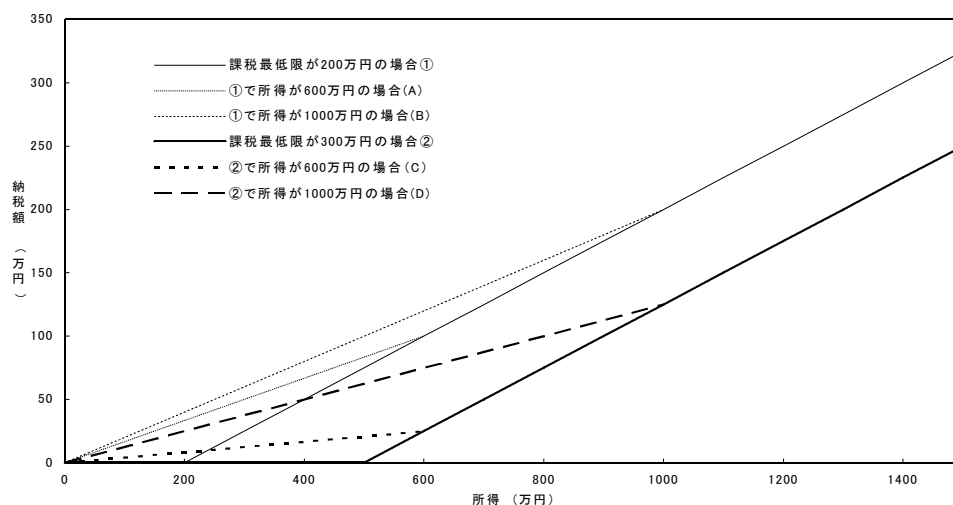
累進度とは、どれほど多く稼げば、どれほど多くの税負担をするのかという累進性の程度を表している。累進度の一般的な定義は、限界税率と平均税率の比較によって表される。限界税率とは税法上の限界税率、つまり課税所得にか

かる税率である⁹⁾。平均税率とは収入に占める納税額の割合である。累進性は、限界税率が平均税率よりも大きければ累進的、等しければ比例的、小さければ逆進的になる。税負担を納税額ととらえるとこの定義に従わなくても、累進性は確保されるが、本稿で取り扱う累進度は、この一般的な定義に従い、以下の議論を進める¹⁰⁾。次に累進度に影響を与える要因をみていく。

所得税の累進度に影響を与える要因は、構造的なものと分配的なものがある。構造的な要因とは、所得税法自体によるもので、課税最低限と税率表の組み合わせから累進度が決定される。分配的な要因とは、課税前の所得分布によるものである。まず構造的な要因がどのように累進性に影響を及ぼしているかをみてみよう。

所得税制は、課税所得に対し累進税率表を適用することから、構造的な要因として税率表が累進度に影響することはいうまでもない。課税最低限が累進度に影響する要因となっていることを、例を用いて説明すると次のようになる。

図 1



9) 課税所得とは、収入から諸控除を指し引いて算出されたものである。課税所得の具体的な算出方法は本稿の p. で述べる。

10) 租税の累進性を、より多くの所得を稼ぐ人はより多くの税負担をするという定義にとどめると、本稿の定義に従わなくても累進課税は達成される。税負担を納税額ととらえると、1.1 で紹介した最適課税論の結論のように、限界税率が 0 % まで逡減するような税率表であったとしても納税額は所得の上昇とともに増加し、累進的といえるからである。

いま、限界税率が一律 25 %のフラット税制であるとする。限界税率を一律に保ち、課税最低限が 200 万円と 500 万円の場合の累進性の違いをみてみると図 1 のようになる。図 1 で、①は課税最低限が 200 万円の場合を表している。②は課税最低限が 500 万円の場合を表している。また、①と②で所得が 600 万円の納税者の平均税率はそれぞれ(A)、(C)である。1000 万円の納税者の平均税率はそれぞれ(B)、(D)である。①の(A)と(B)、②の(C)と(D)の傾きを比較すると、②の方が変化は大きい。このことから②の累進性が強いことがわかる。つまり、限界税率表に変化がない場合には、課税最低限の大きい方が累進性を増すことになる。以上のことから、課税最低限が累進性に影響を及ぼすことがわかった。では、次に分配的な要因である課税前の所得分布についてみてみよう。

課税前の所得分布が、累進性に対してどのように影響するのかをみていく。所得税は財政の三大機能の 1 つである所得再分配効果を担っており、所得再分配効果は、税率構造的な要因による累進度によって決定されるのであるが、そのうえに、課税前の所得分布も強く影響してくる。構造的な要因が累進性をもっていたとしても、課税前の所得分布が完全に平等であるなら、再分配効果の必要性はなく、実効的な累進性も生じない。また、最高税率が、例えば 80 %というような高いものであっても、適用される所得者がいなければ、少なくとも最高税率部分において限界税率表は意味をなさなくなる。

1.3 累進度の計測に用いる様々な指標

前節で定義したように、累進度は限界税率と平均税率との関係によって表される。限界税率が平均税率よりも大きければ累進的、等しければ比例的、小さければ逆進的となる。しかしこの定義だけではどれだけ累進的か、あるいは逆進的であるかはわからない。そのため累進度を計測する様々な指標が用いられている。税率構造の累進度を測定する指標は大きく分けて次の 2 つに分けられる。1 つは局所的累進度指標 (local progressivity index)、いま 1 つは広域的累進

度指標（global progressivity index）である¹¹⁾。前者は、所得の再分配を考慮せずに税率表の一部分の累進度を測定する指標であるため、構造的累進度指標（structural tax progressivity index）とも呼ばれている。後者は所得の再分配を考慮して累進度を測定する指標であるため、分配的累進度指標（distributional tax progressivity index）とも呼ばれている。以下では、これらの指標の定義を明確にする¹²⁾。

構造的累進度指標

ここで紹介する構造的累進度指標は、所得税制の構造的要因による、所得の異なった者の間での累進度を計測する指標である。例えば、所得が 100 万円の者と 150 万円の者との間での累進度の値と、所得が 150 万円の者と 200 万円の者との間での累進度の値とを比較することで、どの所得階層の累進度が大きいかなどを示すことができる。

構造的累進度指標で有用な指標は「平均税率累進度（Average Rate Progression；ARP）」、「税負担累進度（Tax Liability Progression；TLP）」、「残余所得累進度（Residual Income Progression；RIP）」の 3 つがあげられる¹³⁾。

1 つ目の平均税率累進度は、所得が上昇したときの平均税率の変化率によって累進度がどの程度かを調べる指標である。つまり、平均税率累進度は所得が 1 円増加したときに、平均実効税率が何%上昇するかをみることができる。平均

11) Musgrave,R.a. and P.B.Musgrave(1984)によって示された指標である。

12) 同上

13) Musgrave and Thin(1948)によって示された指標である。Musgrave and Thin(1948)では、ここで実際の計測に使用する指標として紹介していない限界税率累進度（Marginal rate progression）を含め 4 つの指標が示されている。限界税率累進度は

$$MRP = \frac{(T_2 - T_1)/(Y_2 - Y_1) - (T_1 - T_0)/(Y_1 - Y_0)}{Y_2 - Y_1} \quad \text{または、} \quad MRP = \frac{dT_1/dY_1 - dT_0/dY_0}{dY_1}$$

で表される。ただし、 MRP は限界税率累進度の値を表し、 $MRP > 0$ のとき累進的、 $MRP = 0$ のとき比例的、 $MRP < 0$ のとき逆進的であることを示す。

限界税率累進度は、限界税率が通減していったとしても平均税率は増大する場合も考えられ、実際の計測には不向きである。また、後に R.A.Musgrave and P.B.Musgrave(1980)の中でも限界税率累進度が省かれているので、本稿の計測には用いない。

税率累進度は次式で定義する。

$$ARP = \frac{T_1/Y_1 - T_0/Y_0}{Y_1 - Y_0} \quad \text{または、} \quad ARP = \frac{d(T/Y)}{dY} \quad (1)$$

ただし、 ARP は平均税率累進度の値、 Y は所得、 T は税負担額を表しており、所得 Y_0 の時の税負担額を T_0 、所得 Y_1 の時の税負担額を T_1 とする。また、 Y_1 は Y_0 より大きいとする。平均税率累進度は $ARP > 0$ のとき累進的、 $ARP = 0$ のとき比例的、 $ARP < 0$ のとき逆進的であることを示す。

2つ目の税負担累進度は、税負担額の総計の変化をもとに求められ、所得の変化率に対する税負担の変化率の割合で示され、税負担の所得に対する弾力性を示している。つまり、給与収入が1%上昇したときに、税負担が何%上昇するかを見ることができる。税負担累進度は次式で定義する。

$$TLP = \frac{T_1 - T_0}{T_0} \cdot \frac{Y_0}{Y_1 - Y_0} \quad \text{または、} \quad TLP = \frac{dT}{dY} \cdot \frac{Y}{T} \quad (2)$$

ただし、 TLP は税負担累進度の値を表している。税負担累進度は $TLP > 1$ のとき累進的、 $TLP = 1$ のとき比例的、 $TLP < 1$ のとき逆進的であることを示す。

最後の残余所得累進度は、課税前所得の変化率に対する課税後所得の変化の割合、言い換えると税引き後所得の税引き前所得に対する弾力性で示される。つまり、給与収入が1%上昇したときに、税引き後所得が何%上昇するかを見ることができる。税負担累進度は次式で定義する。

$$RIP = \frac{(Y_1 - T_1) - (Y_0 - T_0)}{Y_0 - T_0} \cdot \frac{Y_0}{Y_1 - Y_0} \quad \text{または、} \quad RIP = \frac{d(Y - T)}{dY} \cdot \frac{Y}{Y - T} \quad (3)$$

ただし、 RIP は残余所得累進度の値を表している。残余所得累進度は $RIP < 1$ のとき累進的、 $RIP = 1$ のとき比例的、 $RIP > 1$ のとき逆進的であることを示す。

上述の ARP と TLP の関係を式で表すと、(4)式のようになる。

$$ARP = (TLP - 1) \frac{Y}{T/Y} \quad (4)$$

(4)式から、 TLP が1より大きければ ARP は0より大きくなるので累進的、 TLP が1より小さければ ARP は0より小さくなるので逆進的であることがわかる。つまり、 ARP によって累進度が強まる場合には、 TLP によっても累進度が強まることわかる。

次に TLP と RIP の関係を式で表すと、(5)式のようになる。

$$RIP = \frac{1 - TLP \cdot T/Y}{1 - T/Y} \quad (5)$$

(5)式から、 TLP が1より大きければ RIP は1より小さくなり累進的、 TLP が1より小さければ RIP は1より大きくなり逆進的であることがわかる。つまり、 TLP によって累進度が強まる場合には、 RIP によっても累進度が強まることわかる。

以上のことから、平均税率累進度、税負担累進度及び残余所得累進度のいずれの指標を用いても、同じデータを用いた場合には累進的、比例的あるいは逆進的という評価は同じであることがいえる。では、次に分配的累進度指標をみていく。

分配的累進度指標

分配的累進度指標は、所得分布全体の不平等度や再分配効果を計測する指標と、所得分布をいくつかの所得階層に分解し、各所得階層の不平等度や再分配効果を計測する指標である。所得分布を分解し、計測を行うのは、所得分布全体の計測だけでは判断することのできない不平等度や累進度が存在するためである。いま、所得分布全体では不平等度が低下し、平等化しているとしよう。この場合、所得分布を分解し、部分的に見た場合に、低所得階層では平等化し、高所得階層では不平等化しているというようなことが起こり得るだろう。そのため、本稿では所得分布全体からみた指標と、所得分布を部分的に見た指標の両方を用いる。まず所得分布全体から見る指標からみていこう。

所得分布全体の不平等度を計測するのに最も多く用いられている指標としては、ジニ係数がある。ジニ係数は Gini,(1912)によって提案された尺度で、次式で定義される。

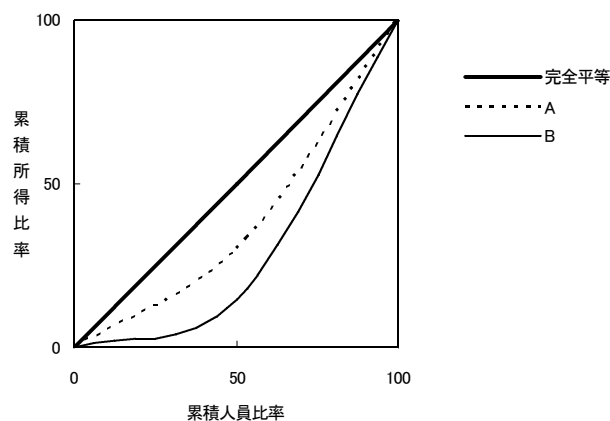
$$G(x) = \frac{1}{2n^2\mu} \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n |x_i - x_j| \quad (6)$$

ただし、 G はジニ係数の値を表し、 μ は平均所得を表している。 x_i 、 x_j はそれぞれ所得を表し、 x_j は x_i より大きいものとする。 G は 0 以上 1 以下の値をとり、 $G=0$ のとき完全平等、 $G=1$ のとき完全不平等を表す。ジニ係数はローレンツ曲線との関係で有名である。ローレンツ曲線は縦軸を累積所得比率、横軸を累積人員比率で表した曲線である。ジニ係数はローレンツ曲線を用いて、

$$\text{ジニ係数} = \frac{\text{ローレンツ曲線と45度線で囲まれた面積}}{\text{縦軸と横軸と45度線で囲まれた三角形の面積}} \quad (7)$$

と表すことができる。図 2 の場合、曲線 A で表される分布の方が曲線 B で表される分布よりも面積が小さいので、曲線 A の方がより平等であることがいえる。

図 2 ジニ係数とローレンツ曲線

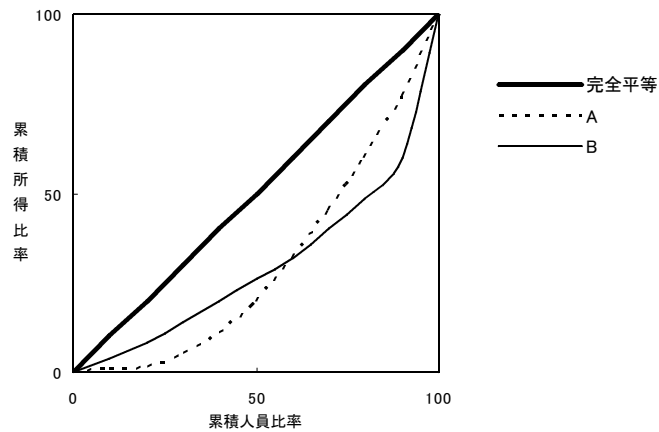


また、課税前のジニ係数と課税後のジニ係数を用いて再分配係数を計測することができる。再分配係数は課税による再分配効果の強さを表すもので、次式で定義される。

$$\text{再分配係数} = \frac{G_b - G_a}{G_b} \quad (8)$$

ただし、 G_b は課税前のジニ係数、 G_a は課税後のジニ係数を表しており、再分配係数が大きければ再分配効果の大きいことを表す。

図3 ローレンツ曲線が交差するケース



ジニ係数及び再分配係数は全体的な再分配効果を評価する場合に有用であるが、気をつけなければならない点がある。ローレンツ曲線が交差する場合である。図3の2つのローレンツ曲線A、Bは、それぞれ45度線で囲まれた面積が同じになるように描いてある。ここで仮に曲線Aを課税前、曲線Bを課税後の所得分布とすると、計測されるジニ係数は同一の値を示し、課税前も課税後も不平等度は変化していないことになる。しかし表を見て明らかなように、所得の分布は所得階級ごとに異なっており、全体的には低所得者から高所得者への再分配が行われている。図3のようにローレンツ曲線が交差し、ジニ係数による不平等度が同一である場合には、課税前と課税後の不平等度を判断することはできない。そこで、所得分布をいくつかの所得階層に分解し、部分的な不平等度を計測することが必要となってくる。所得階層別に不平等度を分解し計測するために、本稿ではタイル尺度を用いる¹⁴⁾。次にそのタイル尺度をみていく。

ジニ係数では、先に述べたように所得階級別には不平等度が異なっても全体の不平等度は同じという結果が出る場合がある。そのため所得階級別にも不平等度を計測する必要がある。所得階級別に分解して不平等度を計測するのに有用な指標としてタイル尺度があげられる。タイル尺度はTheil(1967)によ

14) ジニ係数を用いても、所得分布を所得階級別に分解することはできるが、ジニ係数による分解よりもタイル尺度による分解の方が容易であるため、本稿ではタイル尺度を用いる。

って提案された尺度で、課税前の所得分布の不平等度や課税による所得再分配後の不平等度を計測できる。この点は先に紹介したジニ係数と同じであるが、タイル尺度は所得階級ごとに分解して不平等度を計測することができる。所得分布全体のタイル尺度は次式で定義される。

$$T(x) = \sum_{i=1}^n x_i \log n x_i \quad (9)$$

ただし、 T はタイル尺度を表し、 T は 0 以上 1 以下の値をとる。 x_i は第 i 階級の所得シェアを表している。タイル尺度は $T=0$ のとき完全平等、 $T=1$ のとき完全不平等を表す。次に所得分布を部分的にみるためにタイル尺度を分解する。所得分布 $x = (x_1, \dots, x_h, x_{h+1}, \dots, x_n)$ を、2 つのグループ $x_L = (x_1, \dots, x_h)$ と $x_H = (x_{h+1}, \dots, x_n)$ に分解する場合、全体のタイル尺度、 L グループ及び H グループのタイル尺度は、(10)(11)式で定義することができる。

$$T^h(x_L) = \sum_{i=1}^h \frac{x_i}{W_L} \log \frac{x_i}{W_L} \quad (10)$$

$$T^{n-h}(x_H) = \sum_{i=h+1}^n \frac{x_i}{W_H} \log \frac{x_i}{W_H} \quad (11)$$

ただし、 W_L は L グループの所得の合計の、全体の所得に占める割合、 W_H は H グループの所得の合計の、全体の所得に占める割合を表している。式で表すと、

$$W_L = \frac{\sum_{i=1}^h x_i}{\sum_{i=1}^n x_i}, \quad W_H = \frac{\sum_{i=h+1}^n x_i}{\sum_{i=1}^n x_i} \quad (12)$$

と(12)式のようになる。各グループの所得の合計が全体の所得に占める割合は、言い換えると各グループの総所得におけるウェイトを表している。グループ間のタイル尺度は、

$$T^n(L, H) = \log n + W_L \log \frac{W_L}{h} + W_H \log \frac{W_H}{(n-h)} \quad (13)$$

と表すことができる。また、

$$T^n(x) = W_L T^h(x_L) + W_H T^{n-h}(x_H) + T^n(L, H) \quad (14)$$

と(14)式のように、全体の所得分配におけるタイル尺度を、それぞれの所得シェアによってウェイトを付けたグループ内のタイル尺度と、グループ間のタイル尺度とに分解することができる。

第2章 所得税制の累進度の計測

この章では、わが国の近年宅 20 年間における所得税制の累進度を実際のデータを各種用いて計測する。計測には、前節で紹介した構造的累進度指標と分配的累進度指標を用いる。まず構造的累進度指標の計測からみていくことにしよう。

2.1 構造的累進度指標による累進度の計測

構造的累進度指標では、税率構造による累進度と、実際の統計データによる累進度を、1979 年から 2003 年まで計測する。税率構造による累進度の計測には、1979 年から 2003 年までの所得税法に則してもとめた納税額を利用する。実際の統計データによる累進度の計測には、『税務統計から見た民間給与の実態（国税庁）』の各年度版における「給与所得階級別の納税者・非納税者」を用いる。

税率構造による累進度の計測では、納税額の算出にあたって、納税者の収入は給与収入だけで、家族構成は夫婦と子供が 2 人の 4 人家族、いわゆる標準的家計であると仮定している¹⁵⁾。所得税の納税額の算出方法は以下の通りである。

① 粗収入から課税標準算出のための控除を差し引き、所得税の課税対象となる税法上の所得を算出する。② 税法上の所得から所得控除を差し引き、税率表の対象である課税所得を算出する。③ 課税所得に税率表を適用して算出された税額に調整を加える為に算出税額から税額控除を差し引き、納税額を算出する。この流れを式で表すと、以下のようになる。

15) わが国の所得税法では、シャープ勧告以来、包括的所得税を基礎としている。他の所得として利子所得、配当所得、事業所得、不動産所得、退職所得、譲渡所得、山林所得、一時所得、雑所得があり、これらの所得の合計から各種控除を差し引いたものが納税者の所得とされる。本稿で所得を給与収入だけと仮定したのは、給与所得者の場合、源泉徴収方式により収入の捕捉率が高く、統計データも豊富であったためである。標準的家計という仮定については、今日の家族構成では夫婦子供 1 人という世帯や単身者世帯の増加という点から、標準的とはいえないという批判もある。本稿では課税最低限を構成する人的控除についても考察していくため、標準的家計という仮定をおいた。

$$\textcircled{1} \quad \text{粗収入} - (\text{課税標準算出のための控除}) = \boxed{\text{税法上の所得}}$$

$$\textcircled{2} \quad \boxed{\text{税法上の所得}} - (\text{所得控除}) = \boxed{\text{課税所得}}$$

$$\textcircled{3} \quad \boxed{\text{課税所得}} \text{に税率表を適用し算出された税額} - (\text{税額控除}) = \text{納付税額}$$

構造的累進指標による計測では、納税者の収入が給与収入だけで標準的家計という仮定をおいているので、①では、給与収入から給与所得控除を差し引いて、税法上の所得を算出する¹⁶⁾。次に②では、①で算出した所得から所得控除を差し引いて、課税所得を算出する。標準的家計であることから、所得控除には基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除、扶養控除、社会保険料控除を用いる（以下ではこれらの所得控除を人的控除とする）¹⁷⁾。最後に、②で算出した課税所得に限界税率表をあてはめ納税額を算出する。給与収入のみという仮定から、③の計算での税額控除はないものとする¹⁸⁾。また、本稿の仮定のもとで納税額を算出するにあたって、1979年から2003年までの各年度の税制を適用する。1979年から2003年までの所得税制の変遷は表1の通りである。

表1からわかるように1979年から2003年の税制改革うち、特に大きな改革といえるのが、1984年の中曽根内閣による税制改革、1988年の竹下内閣による税制改革、1999年の小渕内閣による税制改革である。図4は各税制改革による租税関数をグラフ化したものである。では、各改革について詳しくみていこう¹⁹⁾。

16) 給与収入以外の所得では、その所得に応じて控除がある。例えば、事業所得や不動産所得では、その所得を得るために必要とされる経費を控除することができる。

17) 配偶者特別控除は1987年に創設されたので、1987年以降の各年度において適用する。社会保険料控除は、支払った保険料の全額が控除されるため実際の額を当てはめることがここではできない。そのため、国税庁が課税最低限等の算出の際用いている、社会保険料控除の概算方法を用いる。また、所得控除には他にも医療費控除や損害保険料控除、高齢者控除、勤労学生控除がある。

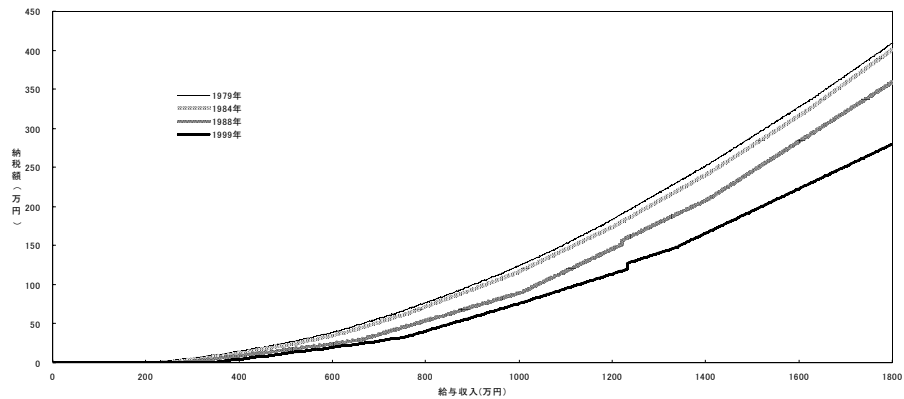
18) 税額控除には配当控除、外国税額控除、住宅取得等特別控除、政党等寄付金特別控除がある。

19) 計測では1979年から2003年までのすべての税制において納税額を算出した。計測結果から特に大きな変化があった年度が、これら3つの税制改革の行われた年度であったため、本稿では上述の3つの年度に注目した。

表 1 税制改革の変遷

1979				1980～1982				1983				
給 与 所 得 控 除	最低控除額		50 万円	最低控除額		50 万円		同左				
			控除率			控除率						
	150 万円以下	—	40 %	150 万円以下	—	40 %						
	150 万円超	300 万円以下	—	30 %	150 万円超	300 万円以下	—					30 %
	300 万円超	600 万円以下	—	20 %	300 万円超	600 万円以下	—					20 %
	600 万円超	—	10 %	600 万円超	1000 万円以下	—	10 %					
				1000 万円超	—	5 %						
所 得 控 除	基礎控除		29 万円	同左				基礎控除		30 万円		
	配偶者控除		29 万円					配偶者控除		30 万円		
	扶養控除		29 万円					扶養控除		30 万円		
限 界 税 率 表	課税所得（19段階）		限界税率	同左				同左				
	60 万円以下		—									10 %
	60 万円超	120 万円以下	—									12 %
	120 万円超	180 万円以下	—									14 %
	⋮	⋮	⋮									
	4000 万円超	6000 万円以下	—									65 %
	6000 万円超	8000 万円以下	—	70 %								
	8000 万円超	—	75 %									
1984～1986				1987				1988				
給 与 所 得 控 除	最低控除額		57 万円	同左				同左				
			控除率									
	165 万円以下	—	40 %									
	165 万円超	330 万円以下	—									30 %
	330 万円超	600 万円以下	—									20 %
	600 万円超	1000 万円以下	—									10 %
	1000 万円超	—	5 %									
所 得 控 除	基礎控除		33 万円	基礎控除		33 万円	基礎控除		33 万円			
	配偶者控除		33 万円	配偶者控除		38 万円	配偶者控除		33 万円			
	扶養控除		33 万円	配偶者控除特別控除		12 万円	配偶者控除特別控除		17 万円			
				扶養控除		33 万円	扶養控除		33 万円			
限 界 税 率 表	課税所得（15段階）		限界税率	課税所得（12段階）		限界税率	課税所得（6段階）		限界税率			
	50 万円以下		—	11 %	150 万円以下		—	11 %	300 万円以下		—	10 %
	50 万円超	120 万円以下	—	12 %	150 万円超	200 万円以下	—	12 %	300 万円超	600 万円以下	—	20 %
	120 万円超	200 万円以下	—	14 %	200 万円超	300 万円以下	—	16 %	600 万円超	1000 万円以下	—	30 %
	⋮	⋮	⋮		⋮	⋮	⋮		1000 万円超	2000 万円以下	—	40 %
	3000 万円超	5000 万円以下	—	60 %	1500 万円超	3000 万円以下	—	50 %	2000 万円超	5000 万円以下	—	50 %
	5000 万円超	8000 万円以下	—	65 %	3000 万円超	5000 万円以下	—	55 %	5000 万円超	—	60 %	
	8000 万円超	—	70 %	5000 万円超	—	60 %						
1989～1994				1995～1998				1999～2003				
給 与 所 得 控 除	最低控除額		65 万円	最低控除額		65 万円		同左				
			控除率			控除率						
	165 万円以下	—	40 %	180 万円以下	—	40 %						
	165 万円超	330 万円以下	—	30 %	180 万円超	360 万円以下	—					30 %
	330 万円超	600 万円以下	—	20 %	360 万円超	660 万円以下	—					20 %
	600 万円超	1000 万円以下	—	10 %	660 万円超	1000 万円以下	—					10 %
	1000 万円超	—	5 %	1000 万円超	—	5 %						
所 得 控 除	基礎控除		35 万円	基礎控除		38 万円	同左					
	配偶者控除		35 万円	配偶者控除		38 万円						
	配偶者控除特別控除		35 万円	配偶者控除特別控除		38 万円						
	扶養控除		35 万円	扶養控除		38 万円						
限 界 税 率 表	課税所得（6段階）		限界税率	課税所得（5段階）		限界税率	課税所得（4段階）		限界税率			
	300 万円以下		—	10 %	330 万円以下		—	10 %	330 万円以下		—	10 %
	300 万円超	600 万円以下	—	20 %	330 万円超	900 万円以下	—	20 %	330 万円超	900 万円以下	—	20 %
	600 万円超	1000 万円以下	—	30 %	900 万円超	1800 万円以下	—	30 %	900 万円超	1800 万円以下	—	30 %
	1000 万円超	2000 万円以下	—	40 %	1800 万円超	3000 万円以下	—	40 %	1800 万円超	—	37 %	
	2000 万円超	—	50 %	3000 万円超	—	50 %						

図 4 各年度の租税関数



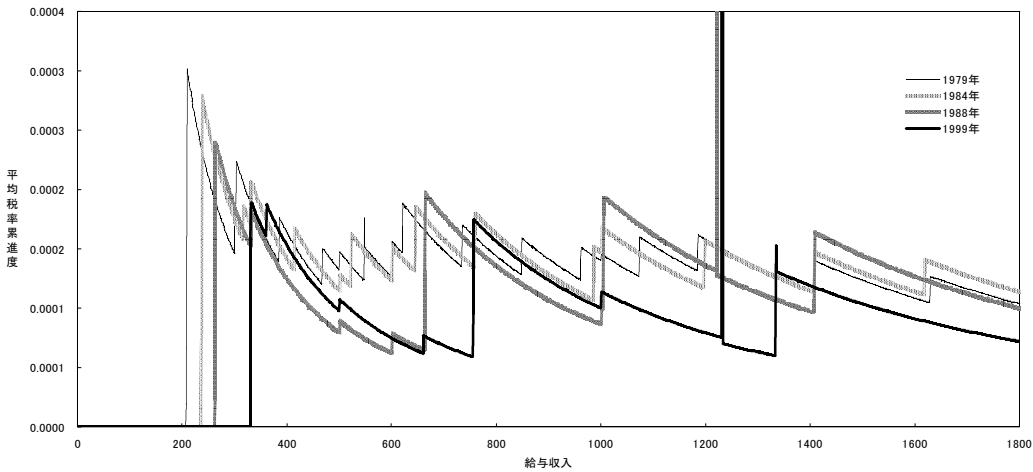
1984 年の中曽根内閣による税制改革で、給与所得控除では最低控除額が 50 万円から 57 万円に引上げられ、所得区分が 5 段階に縮小された。また、所得区分の縮小にともない、最高控除率が適用される給与所得が 150 万円から 165 万円に引上げられた。所得控除では人的控除が 30 万円から 33 万円まで引上げられた。限界税率表は所得区分が 19 段階から 15 段階に縮小され、最高税率が 75 %から 70 %に引き下げられている。最低税率が 10 %から 11 %になり、適用される課税所得が 60 万円から 50 万円に引き下げられた。1988 年の竹下内閣による税制改革、いわゆる抜本的税制改革では、給与所得控除に変更はなかったが、人的控除において配偶者特別控除が創設された。限界税率表では、所得区分を 12 段階から 6 段階へと大幅に縮小し、最高税率も 70 %から 60 %に引下げられた。また、限界税率表の所得区分縮小にともない最低税率が適用される課税所得が 300 万円まで引上げられた。1999 年の小渕内閣による税制改革では、限界税率表の所得区分を 4 段階まで縮小し、最高税率を 37 %まで引下げられた²⁰⁾。これらの 3 つの改革は他年度の改革に比べ、特に大きな変化があったものだといえる。そこで本稿では以上 3 つの改革について注目した。では、具体的に各年度の累進度をみていく。

まず、税率構造による累進度の計測を平均税率累進度、税負担累進度、残余所得累進度によって行う。図 5、図 6、図 7 はそれぞれ平均税率累進度、税負担累進度、残余所得累進度による計測結果を示している。1.3 で示したように、

20) 給与所得控除及び人的控除については、1999 年以前の改革によってそれぞれ引上げられている。

平均税率累進度は、所得が 1 円増加したときに平均実効税率が何%上昇するかを見ることができる。税負担累進度は、給与収入が 1 % 上昇したときに税負担が何%上昇するか見ることができる。残余所得累進度は、給与収入が 1 % 上昇したときに税引き後所得が何%上昇するかを見ることができる。

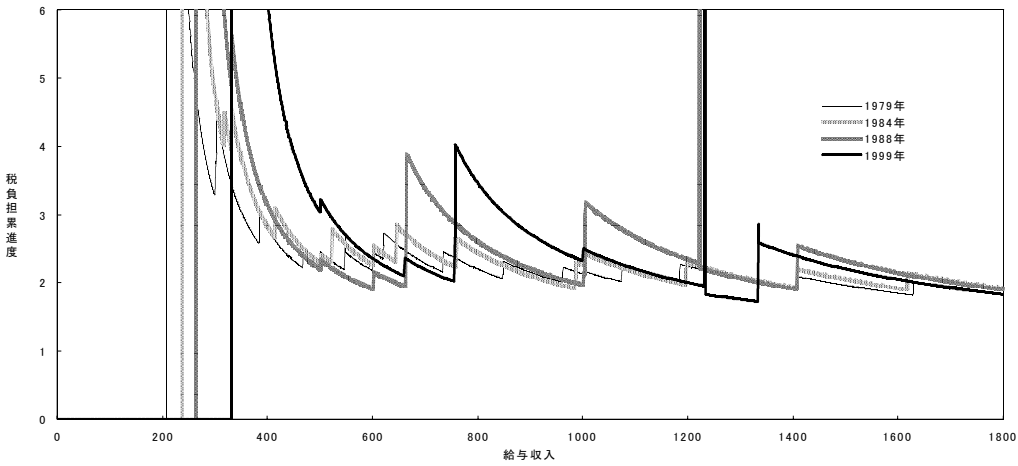
図 5 税率構造による平均税率累進度の計測結果



ARP > 0 : 累進的 ARP = 0 : 比例的 ARP < 0 : 逆進的

※ 給与収入 1200 万円辺りの測度は非常に大きいく、正確に図示すると、他の測度の動きが読みとりにくいため、ここでは省略している。

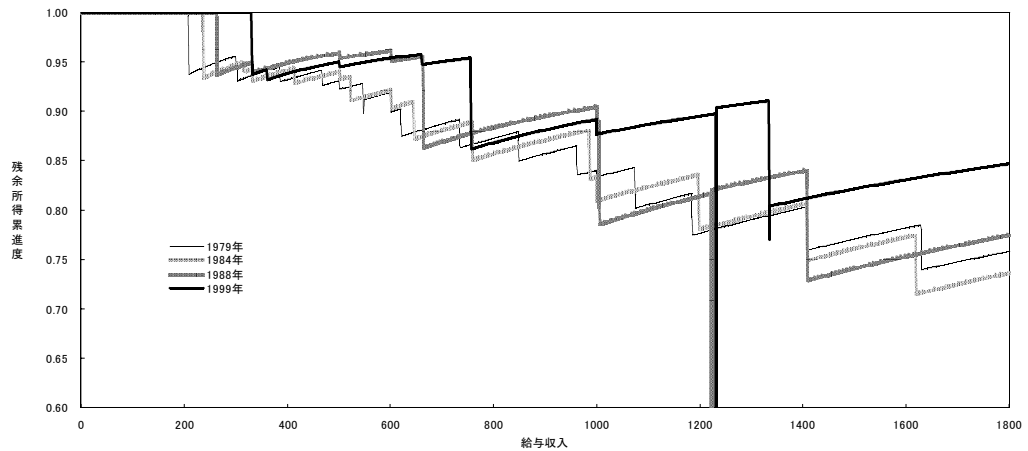
図 6 税率構造による税負担累進度による計測結果



TLP > 1 : 累進的 TLP = 1 : 比例的 TLP < 1 : 逆進的

※ 給与収入 200 万円から 300 万円及び 1200 万円辺りの測度は非常に大きいく、正確に図示すると、他の測度の動きが読みとりにくいため、ここでは省略している。

図 7 税率構造による残余所得累進度による計測結果



$RIP < 1$: 累進的 $RIP = 1$: 比例的 $RIP > 1$: 逆進的

※ 給与収入 1200 万円辺りの測度は非常に小さく、正確に図示すると、他の測度の動きが読みとりにくいいため、ここでは省略している。

図 5、図 6、図 7 のいずれの指標をみるにしても、共通して以下の点に留意しなければならない。まず、給与収入 200 万円から 400 万円の辺りで急激に累進度が増加しているのは、それ以下の所得階層は課税最低限以下の給与収入なので非課税となっているためである。また、1987 年以降、1000 万円の辺りで急激に累進度が増加しているのは、配偶者特別控除は給与収入が 1000 万円以下の納税者に適用される控除で、1000 万円を超過する納税者について適用が打ち切られているためである²¹⁾。各図においてにグラフに波があるのは、限界税率表の所得区分によって適応限界税率が異なっているからである。では、図 5、図 6、図 7 をそれぞれ見てみよう。

図 5 から平均税率累進度を各年度においてみると、配偶者特別控除の打ち切りや限界税率表の所得区分による波があるものの、全体的に所得が上昇するにつれ累進度が弱まっていることから、税率構造の累進性は減退していることがわかる。図 5 から平均税率累進度を時系列で比較すると、給与収入 0 円から 500 万円辺りの所得階層では、課税最低限の違いを除くと、どの年度も同じ

21) 配偶者特別控除が創設された 1987 年では、総所得金額が 800 万円以下の納税者を控除対象としていた。1988 年以降では、総所得金額が 1000 万円以下となっている。

ような累進度である。給与収入 500 万円から 650 万円辺りの所得階層では 1988 年以降、累進度が低下している。給与収入 650 万円から 750 万円辺りの所得階層では 1999 年が最も低くなっている。給与収入 750 万円から 1000 万円辺りの所得階層では再び、どの年度も同じような累進度となっているが、1000 万円辺りを超えると、ほとんどの所得階層で 1999 年の累進度が最も低くなっている。

図 6 の税負担累進度を各年度においてみると、平均税率累進度と同様に、税率構造の累進性は減退していることがわかる。図 6 から税負担累進度を時系列で比較すると、給与収入 0 円から 500 万円辺りの所得階層では、1999 年の累進度が最も高くなっている。給与収入 500 万円から 650 万円辺りの所得階層では各年度とも同じような累進度になっている。1988 年以降、累進度が低下している。給与収入 650 万円から 1000 万円辺りの所得階層では、1979 年と 1984 年は同様の値をとっていて、1988 年と 1999 年は所得区分の違いにより、1988 年は 650 万円辺り、1999 年は 750 万円辺りの累進度が最も高くなっている。給与収入 1000 万円辺りを超える所得階層では、ほとんどの所得階層で 1988 年の累進度が最も高く、1200 万円辺りを超える所得階層では 1999 年が最も低くなっている。

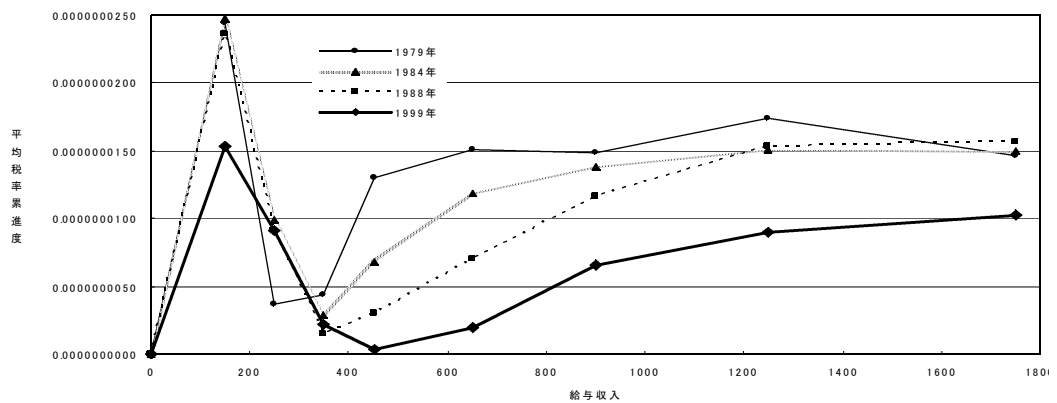
図 7 の残余所得累進度を各年度においてみると、平均税率累進度や税負担累進度とは全く異なり、所得の上昇とともに累進度も上昇している。図 7 から残余所得累進度を時系列で比較と、給与収入 0 円から 500 万円辺りの所得階層では、各年度とも同じような累進度である。給与収入 500 万円から 750 万円辺りの所得階層では 1979 年と 1984 年は同じような値をとっていて、1988 年と 1999 年は所得区分の違いにより、1988 年は 650 万円辺り、1999 年は 750 万円辺りまで低い累進度を保っている。給与収入 750 万円から 1000 万円辺りの所得階層では各年度とも同じような累進度である。給与収入 1000 万円辺りを超えると、ほとんどの所得階層で 1999 年の累進度が最も低くなっている。

以上 3 つの指標によって税率構造による累進度をみてきた。各指標による計測結果から共通しているいえるのは、ほとんどの所得階層において 1999 年の累進度が最も低くなっているということである。次に実際の統計データによる累進度をみていくことにしよう。

実際の統計データによる累進度の計測を、平均税率累進度、税負担累進度、残余所得累進度によって行う。実際の統計データには『税務統計から見た民間給与の実態（国税庁）』の各年度版における「給与所得階級別の納税者・非納税者」を用いた。

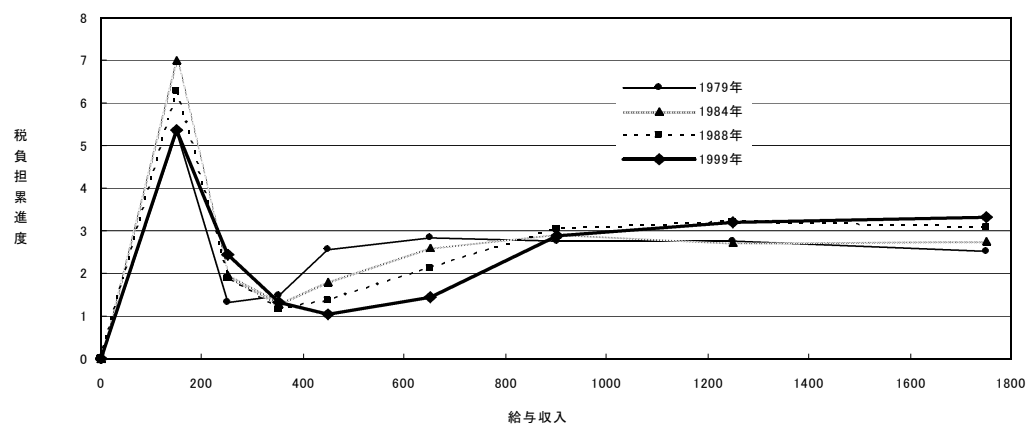
図 8、図 9、図 10 はそれぞれ平均税率累進度、税負担累進度、残余所得累進度による計測結果を示している。各図とも、給与収入 200 万円辺りの累進度が高いのは、税率構造による場合と同様に、非課税者と課税対象者を比較したためである。では図 8、図 9、図 10 をそれぞれみていこう。

図 8 実際の統計データによる平均税率累進度による計測結果



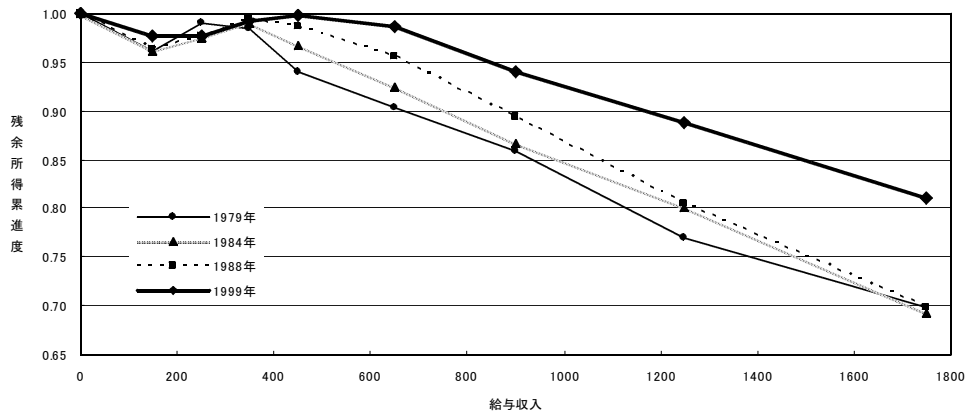
ARP > 0 : 累進的 ARP = 0 : 比例的 ARP < 0 : 逆進的

図 9 実際の統計データによる税負担累進度による計測結果



TLP > 1 : 累進的 TLP = 1 : 比例的 TLP < 1 : 逆進的

図 10 実際の統計データによる残余所得累進度による計測結果



RIP < 1 : 累進的 RIP = 1 : 比例的 RIP > 1 : 逆進的

図 8 から平均税率累進度を時系列で比較すると、給与収入 250 万円では 1979 年が最も低くなっている。給与収入が 350 万円を超えると年々累進度の上昇が緩やかになっている。特に、1979 年では給与収入 350 万円から 450 万円まで、1984 年では 350 万円から 650 万円まで累進度は急激に上昇しているが、1988 年と 1999 年は緩やかに上昇している。また、ほとんどの所得階層において年々、累進度が低下していったことがわかる。

図 9 から税負担累進度を時系列で比較すると、給与収入 650 万円以下では平均税率累進度と同じような結果となっている。給与収入 650 万円以上の部分では、平均税率累進度とは異なり、累進度は年々上昇していった。最後に、図 10 から残余所得累進度をみると、平均税率累進度とほぼ同じ動きになっている。

以上 3 つの指標を用いて行った実際のデータによる累進度の計測結果は、給与収入 1250 万円以下では税率構造から見た場合と同様に、累進度は年々低下し、1999 年の累進度が最も低くなっていることがわかった。ただし、税負担累進度では、給与収入 1250 万円以上では 1999 年の累進度が最も高くなっている。

構造的累進度指標によって、税率構造からみた累進度と実際の統計データからみた累進度を計測した結果、所得税制の累進度は年々低下していることが実証された。所得税の累進度を低下させるということは、所得税の機能の 1 つで

ある所得再分配効果を弱めることにつながる。所得再分配効果が弱まっているも、課税前の所得分布が平等であるなら問題はない。逆に課税前の所得分布が不平等であるなら、累進度を高め所得再分配効果を強めるべきである。次節では、所得再分配効果をみるために所得分布を考慮した分配的累進度指標を用いて累進度の計測を行っていくことにしよう。

2.2 分配的累進度指標による計測結果

前節では構造的要因から累進度をみた。累進度に影響を与える要因は構造的要因だけではなく、分配的要因である所得分布もある。そこで、本節では 1.3 で紹介した、分配的要因を考慮した指標を用いて所得分布全体からみた累進度と、所得分布を分解し所得階級別にみた累進度をみていく。まず、分配的累進度指標を用いて所得分布全体の累進度をみていこう。

所得分布全体から累進度をみるために、ここではジニ係数を用いて課税前、課税後の不平等度及び再分配係数を計測した。データは構造的累進度指標と同様に『税務統計から見た民間給与の実態（国税庁）』の各年度版における「給与所得階級別の納税者数・非納税者数（一年を通じて勤務した給与所得者）」を用いている。ジニ係数による計測結果を示したのが、図 11 である。

図 11 課税前、課税後のジニ係数及び再分配係数

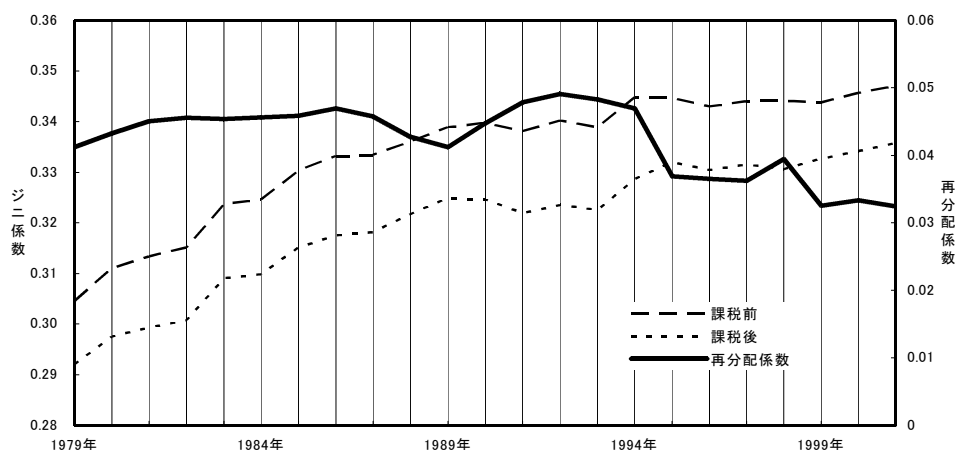


図 11 をみると、課税前の所得分布による不平等度は年々拡大していることがわかる。再分配係数は 1979 年から 1987 年までほぼ変化はない。この間に行

われた税制改革は物価調整を目的とした減税であり、再分配効果に大きな変化は生じていない。つまり、税制改革による累進度への影響は少なかったといえる。1987 年から 1989 年までは再分配係数が低下している。これは抜本的税制改革により累進度が緩和され再分配効果が弱まったといえる。1989 年から 1992 年の間では再分配係数が上昇している。これは物価調整減税を行わなかったことと、インフレにともない自然増税となり、再分配効果が強まったからだといえる。1992 年から 1994 年まで再分配係数が低下しているのは、この間に税制改革が行われなかったためである。1994 年から 1995 年までは再分配係数が急激に低下しているのは、1995 年の税制改革により累進度が緩和されたことで説明できる。1995 年から 2001 年までは再分配係数が 1998 年で一度上昇しているが、その後低下している。1998 年には税制改革の実施により累進度が緩和されているので再分配効果は弱まっている。しかし、課税前のジニ係数による不平等度が上昇していることから、再分配効果が強まったことがわかる。以上が所得分布全体からみた累進度の結果である。では、所得階級別には税制がどのように影響しているのだろうか。累進度の緩和などの税制改革による影響が、所得階級別では異なってくる場合がある。例えば、低所得階級では平等化、高所得階級では不平等化し、その結果として全体的に平等化している、あるいは不平等化しているということが起こり得る。そこで、次に所得階級別にみた累進度をみていこう。

所得階級別の累進度をみるために、ここではタイル尺度を用いて計測する。タイル尺度では給与収入 500 万円以下の給与所得者を低所得階級、500 万円超の給与所得者を高所得階級として、低所得階級と高所得階級の 2 つの階級に分解し、計測する。所得階級の分解では、所得が 500 万円以下の給与所得者を低所得階級、所得 500 万円超の給与所得者を高所得階級とした。計測するのは、構造的累進度指標と同様に、1983 年度の中曽根内閣、1987 年度の竹下内閣、1998 年度の小渕内閣における税制改革が行われた年度である。税制改革の影響を見るために、税制改革前後の年度を、各税制改革の内容を振り返るとともに不平等度を計測していく。

中曽根内閣の行った税制改革による影響をみてみよう。中曽根内閣によって行われた税制改革の特徴は、表 1 にまとめたように、課税最低限の引上げ、限

界税率表の所得区分の縮小、最高税率の引下げである。

表 2 タイル尺度による計測（中曽根内閣による税制改革の影響）

	1983年(改革前)			1984年(改革後)		
	タイル尺度	ウェイト	寄与度	タイル尺度	ウェイト	寄与度
課税前						
低所得階級	0.1015	0.6794	0.0690	0.0970	0.6490	0.0629
高所得階級	0.0498	0.3206	0.0160	0.0528	0.3510	0.0185
所得階層合計			0.0850			0.0815
合計	0.1828		0.1828	0.1838		0.1838
課税後						
低所得階級	0.0982	0.6933	0.0680	0.0938	0.6628	0.0622
高所得階級	0.0309	0.3067	0.0095	0.0333	0.3372	0.0112
所得階層合計			0.0775			0.0734
合計	0.1616		0.1616	0.1622		0.1622

表 2 は中曽根内閣による税制改革が行われた前後の年の不平等度をタイル尺度によって計測した結果である。

課税前の所得分布を改革の前後で見えてみると、全体では 0.1828 から 0.1838 と不平等化している。階級別に見てみると、低所得階級では 0.1015 から 0.0970 と平等化し、高所得階級では 0.0498 から 0.0528 と不平等化していることがわかる。課税後の所得分布を改革の前後で見えてみると、全体では 0.1616 から 0.1622 と不平等化している。階級別に見てみると、低所得階級では 0.0982 から 0.0938 と平等化し、高所得階級では 0.309 から 0.333 と不平等化している。低所得階級の不平等度が縮小されたことから、課税最低限の引き上げと限界税率表の課税区分を縮小したことが低所得階級において影響を及ぼしたことがわかる。課税最低限の引き上げは累進度を上昇させ、不平等度を縮小することからである。限界税率表では最も低い限界税率が 10 %から 11 %に上げられ、課税区分も給与収入 60 万円以下から 50 万円以下にまで引下げられるので、累進度が強まり、不平等度は縮小する。また、1980 年代半ばはバブル経済により、低所得階級が底上げされ所得分布が平等化していることから、低所得階級における平等化は説明できる。高所得階級で不平等度が拡大している要因は、限界税率表の課税区分は縮小に伴い、適用限界税率が低下したことによる累進度の低下であるといえる。また、バブル経済の影響から、高所得階級内での貧富の差が開いたことにより不平等度は拡大する。低所得階級の不平等度が縮小し、高所得階級の不平等度が拡大しているにもかかわらず全体的な不平等度の変化は小さいことから、高所得階級の租税負担が増加し、累進度が強まったことがわかる。次に竹下内閣による税制改革の影響を見ていこう。

竹下内閣によって行われた税制改革の最も大きな特徴は、限界税率表の課税区分を 12 段階から 6 段階に縮小したことである。その他には配偶者控除の引き下げにともなう配偶者特別控除の引き上げが行われた。では竹下内閣の税制改革は所得分配にどのように影響したかをみていくことにしよう。

表 3 タイル尺度による計測（竹下内閣による税制改革の影響）

	1987年(改革前)			1988年(改革後)		
	タイル尺度	ウェイト	寄与度	タイル尺度	ウェイト	寄与度
課税前						
低所得階級	0.0976	0.5735	0.0560	0.0972	0.5296	0.0515
高所得階級	0.0561	0.4265	0.0239	0.0565	0.4704	0.0266
所得階級合計			0.0799			0.0780
合計	0.1933		0.1933	0.1959		0.1959
課税後						
低所得階級	0.0950	0.5874	0.0558	0.0949	0.5419	0.0514
高所得階級	0.0355	0.4126	0.0146	0.0369	0.4581	0.0169
所得階級合計			0.0705			0.0683
合計	0.1703		0.1703	0.1741		0.1741

表 3 は竹下内閣による税制改革が行われた前後の年の不平等度をタイル尺度によって計測した結果である。課税前の所得分布を改革の前後で見えてみると、全体では 0.1933 から 0.1959 と不平等化している。階級別に見てみると、低所得階級では 0.0976 から 0.0972 とわずかに平等化し、高所得階級では 0.0561 から 0.0565 とわずかに不平等化していることがわかる。課税後の所得分布を改革の前後で見えてみると、全体では 0.1703 から 0.1741 と不平等化している。階級別に見てみると、低所得階級では 0.0950 から 0.0949 とわずかに平等化し、高所得階級では 0.0355 から 0.0369 と不平等化している。低所得階級での不平等度がほとんど変化していないことから、低所得階級において竹下内閣の行った税制改革による影響はほとんどなかったことがわかる。高所得階級において課税後の不平等度が拡大しているのは、限界税率表の課税区分が縮小され、累進度が弱まったからである。また、この時期はバブル経済のピークあたり、高所得階級内での貧富の差が拡大したことも要因の 1 つといえる。低所得階級の不平等度はほとんど変化せず、高所得階級の不平等度が拡大し、全体的な不平等度の変化は大きいことから、累進度が緩和は高所得階級に対して大きく影響したといえる。次に小渕内閣の行った税制改革による影響をみてみよう。

小渕内閣によって行われた税制改革の特徴は、限界税率表の税率区分を 5 段階から 4 段階に縮小し、最高税率を 50 % から 37 % に引き下げた点である。では小渕内閣の税制改革は所得分配にどのように影響したかをみていく。

表4 タイル尺度による計測（小渕内閣による税制改革の影響）

	1998年(改革前)			1999年(改革後)		
	タイル尺度	ウェイト	寄与度	タイル尺度	ウェイト	寄与度
課税前						
低所得階級	0.1029	0.3999	0.0411	0.0977	0.4104	0.0401
高所得階級	0.0663	0.6001	0.0398	0.0687	0.5896	0.0405
所得階層合計			0.0809			0.0806
合計	0.2073		0.2073	0.2069		0.2069
課税後						
低所得階級	0.1008	0.4094	0.0413	0.0959	0.4182	0.0401
高所得階級	0.0483	0.5906	0.0285	0.0520	0.5818	0.0303
所得階層合計			0.0698			0.0704
合計	0.1867		0.1867	0.1889		0.1889

表4は小渕内閣による税制改革が行われた前後の年の不平等度をタイル尺度によって計測した結果である。課税前の所得分布を改革の前後で見ると、全体では0.2073から0.2069と平等化している。階級別に見てみると、低所得階級では0.1029から0.0977と平等化し、高所得階級では0.0663から0.0687と不平等化していることがわかる。課税後の所得分布を改革の前後で見ると、全体では0.1867から0.1889と不平等化している。階級別に見てみると、低所得階級では0.1008から0.0959と平等化し、高所得階級では0.0483から0.0520と不平等化している。低所得階級において、課税最低限は据え置かれ、低所得階級で適用される限界税率表にも変化がないことから、課税前の所得分布が影響したことがわかる。高所得階級で不平等度が拡大した要因は、最高税率が引下げられ、適用所得区分も縮小されたことにより累進度が弱まったからだといえる。この結果から小渕内閣による税制改革は低所得階級に対しては大きな影響はなく、高所得階級において不平等度を拡大させるものであったといえよう。

2.3 実証分析から得られた所得税制の問題点

本章では1979年から2003年までの税制を振り返って、税制改革による影響とともに累進度の推移を見てきた。その結果から所得税制は、累進度が低下し、フラット化の傾向があることがわかった。1980年代半ばのように所得分布が全体的に底上げされ、高水準である場合にはフラット税制による累進度の緩和は受け入れられたかもしれない。しかし、所得分布が低所得層とより高い高所得層に二分化しつつある現在では、税率構造的に累進度を高め、再分配効果を強める必要があるだろう。

構造的な累進度を高めるため方法としては、課税最低限を引上げる方法と限

界税率を引上げる方法がある。課税最低限については、国民が広く公平に税負担をすべきという考えから、課税ベースを拡大する、つまり課税最低限を引下げるという意見もある。課税最低限の引き下げは低所得階級にも税負担を求めることになるが、実証分析でも見たように、課税前の所得分布が二分化していることから、課税最低限の引き下げは望ましくない。課税最低限の引き上げの方が、低所得階級の税負担を軽減すると同時に累進度を強めることができるので望ましい。課税最低限が引上げられないのであるなら、少なくとも据え置きであるべきである。税率表については、より高い高所得階級の税負担を強めるために、最高税率の引き上げを検討すべきである。

第3章 現行所得税制の見直し

第2章の実証分析で、わが国の課税前の所得分布は不平等化してきているにもかかわらず、所得税制の累進度は年々緩和され、所得再分配効果が低下していることがわかった。所得再分配効果を強めるためには累進度を高める必要がある。そこで、第3章では現行所得税制を見直し、今後のあるべき税制を検討していくことにしよう。

第1章で述べたように累進度の決定要因には構造的要因と分配的要因がある。分配的要因である課税前の所得分布が不平等化しているという現状から、事後的に構造的要因を見直す必要がある。構造的要因とは課税最低限と税率表である。3.1では、課税最低限を構成する各種控除制度について現行所得税制の問題点を明らかにし、検討していくことにしよう。3.2では税率表について検討していく。

3.1 課税最低限を構成する各種控除制度の見直し

所得税制では、所得のうち税負担能力のない部分、つまり生活に必要な費用や所得を得るための経費などについては課税しないという、課税最低限が設けられている。課税最低限は、納税者の諸事情に応じて適用される各種控除制度の積み重ねによって構成されている。控除制度は租税負担の公平な配分を達成するための最も重要な役割をもっている。なぜなら、納税者の世帯によって配偶者、扶養人員、老年者の有無などの諸事情が異なり、それに伴い生活に必要な費用も異なってくるからである。では、現行所得税制における控除制度をみていこう²²⁾。

給与収入から差し引かれる給与所得控除及び特定支出控除についてみていく。給与所得控除は、給与所得は資産所得や事業所得と比べて税負担能力が弱く、給与所得を得るために多少の費用を必要とする、という趣旨から大正2年に創設された。特定支出控除は、所得税法で定めた特定の支出における実額控除を認めることによって、他の所得との不公平感を緩和し、給与所得者の納税

22) 本稿では給与所得者について取り扱う。

意識を高めるという趣旨から昭和 62 年に創設された。

特定支出控除の創設にあたって、きっかけとなる出来事があった。いわゆる「大島訴訟(サラリーマン税金訴訟)」である²³⁾。大島訴訟の論点は次の 2 点から成っている。

①所得税法では、事業所得には実額による必要経費の控除を認めているのに対し、給与所得については実額による経費の控除を認めていないことが不公平である²⁴⁾。仮に給与所得控除が概算による経費控除の性質を持っているとしても、実際の経費の金額が給与所得控除の金額を上回っている場合には、超過分の控除を認めないのは不合理であって、給与所得者に対しても実額の控除を認めるべきである。②給与所得の捕捉率と事業所得等、申告納税にかかる所得の捕捉率との間には格差があり、給与所得者は著しく不利益な取扱いを受けている。原告の主張に対し最高裁では次のような判決が下された。①給与所得控除は給与所得を得るために必要な経費の概算控除という性質を持っているが、給与所得者の必要経費というものは不明確である。また、給与所得者の数が膨大であることなどを考慮し徴税の簡素化するという目的もあり、当時の所得税法における給与所得控除は正当である。②捕捉率格差については、所得税制の欠陥であり、他の所得に関して是正するべきものであって、給与所得者の取り扱いが厳しいというものではない。その結果、原告の訴えは棄却された。しかし、補足意見では、必要経費が実際に給与所得控除額を超えることは十分に考えられることから、給与所得控除制度について検討されるべきだとしている。

23) 大島訴訟とは、同志社大学の大島正教授の訴えが棄却され、また控訴においても棄却され、上告した訴訟のことである。大島教授は昭和 39 年に勤務先の同志社大学の給与と、他の 2 つの大学の非常勤講師の給与とを合わせて 170 万円余りの給与所得があり、そのほか 5 万円余りの雑収入があった。当時から給与所得者でも一定の要件に該当する場合には、確定申告をしなければならなかったが、申告をしなかったため、所轄の税務署長が決定処分ならびに無申告加算税の賦課決定処分をした。その結果、確定税額から源泉徴収税額を差し引いた、残りの 5 万円余りの所得税を納付しなければなくなり、これに対し大島教授は、これらの処分の取消しを求めて京都地裁に出訴した。大島教授の主張は、所得税法における給与所得の課税は、給与所得者に他の所得者、特に事業所得者に比較して不当に重課するものであるから、憲法 14 条 1 項に違反して無効である、従って、この処分や賦課決定処分も違法である、というものである。

24) ここでいう所得税法は昭和39年当時の所得税法である

大島訴訟以来、税制調査会においても給与所得控除の性質の明確化と給与所得における実額控除の導入について議論されてきた。その結果、給与所得控除の性質は「勤務費用の概算控除」と「他の所得との負担調整のための特別控除」とした。実額控除については、給与所得者の不満を解消することや納税意識を向上させることから給与所得控除との選択制という形で導入することとなった。しかし、依然として給与所得控除及び特定支出控除については批判が多い。給与所得控除の勤務費の概算控除という性質については、控除が非常に高い水準であり上限がないという批判がある²⁵⁾。また、大島訴訟の判決にあるように、他の所得における課税ベースの脱漏を認めることは違憲であり、給与所得について斟酌を与えるものではないことから、他の所得との負担調整という性質については正当性がないといえる。これらの批判や大島訴訟での議論をふまえると、給与所得控除については概算控除という性質を重視すると、控除率を引下げる必要がある。特定支出控除については、特定支出の項目が少ないこと、また実額控除の利用者が非常に少ないことが問題視されている。実額控除を選択する給与所得者が少ない要因として、特定支出項目が少ないことと給与所得控除が大きいことがあげられる。そこで、給与所得控除の引下げに伴い、特定支出の項目を増やすことによって給与所得者に実額控除を選択することが望ましい。給与所得者が実額控除を選択することで、納税コストあるいは徴税コストの増加というデメリットはあるが、給与所得について適切な控除を行うことができることともに、給与所得者の納税意識を高めることにつながる。

次に、人的控除についてみていく。人的控除のなかでも特に批判の多い控除制度は、配偶者控除、配偶者特別控除、扶養控除である。ではまず、配偶者控除及び配偶者特別控除についてみていこう。

配偶者控除は、配偶者の所得の稼得に対する貢献や、夫婦共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯との税負担のバランスを考慮して、扶養控除とは別に基礎控除と同額の控除を設けて税制を配慮することが適当であるという趣旨で、昭和 36 年に創

25) 林（2002）の推計では、給与収入に占める経費の割合の適当な値は 10 %としている。また、主要国における給与所得に関する同様の控除では、概算控除は定額であったり限度額が設けられている。

設された²⁶⁾。配偶者特別控除は、納税者本人の所得の稼得に対する配偶者の貢献、事業所得者との不公平感、「パート問題」等を考慮し、主にサラリーマン世帯について、税負担の調整を図る趣旨から、昭和 62 年に創設された²⁷⁾。

これら 2 つの控除について特に批判されるのが、女性の労働に対する非中立性と、共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯での不公平感である²⁸⁾。控除対象配偶者を有する納税者は、配偶者控除と配偶者特別控除を適用することによって、基礎控除や扶養控除と比べると相当大きい控除を受けることができる。例えば、配偶者が働いていたとしても、配偶者本人の最低保障額 65 万円と納税者の配偶者控除 38 万円と合わせて 103 万円までは非課税となる。配偶者を有する納税者の生活費の増加を考慮する必要はあるが、配偶者控除と配偶者特別控除の 2 本立てする必要性はない。平成 15 年度に行われた税制の改正によって、配偶者特別控除は実質的に廃止となり、女性の就労に対する非中立性や、共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯との不公平感が完全に解消されるものではないとしても、幾分か緩和された。しかし、依然として 103 万円までは非課税となっている。少子・高齢化によって労働力人口が減少することからみても、女性の就労は促進すべきである。今後あるべき配偶者を有する納税者に対する控除は、配偶者に所得がある場合、配偶者の所得が上昇するにつれ控除額が減少する消失控除のみを適用すべきである。そうすることによって、配偶者を有する納税者の生活費の増加を考慮することもでき、女性の就労に対する非中立性や共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯での不公平感も解消することができる。

次に扶養控除についてみる。扶養控除は納税者が扶養親族を有する場合に、税負担能力を調整するために設けられている。また、被扶養者の年齢構成によっても生計費は異なることから、昭和 36 年度の税制改革により特定扶養

26) 配偶者控除が創設されるまで、配偶者については一人目の扶養親族として扶養控除が適用されていた。

27) 事業所得者は、青色事業専従者給与の支払による配偶者への所得分与を通じて負担調整を図ることができる。「パート問題」とは、パートで働く主婦の所得が一定額を超える場合に、配偶者控除が適用されなくなることから、かえって世帯全体の税引き後の手取額が減少してしまうという手取りの逆転現象が起こってしまうことである。

28) 配偶者控除及び配偶者特別控除についての批判は藤田晴(1987)、杉井(1996)、遠藤(1997)、大田(1997)、品川(1997)、渡部(2000)等がある。

控除が新たに創設された。

扶養控除及び特定扶養控除については批判が多いのが、割り増し控除等の制度の複雑さである²⁹⁾。扶養控除では、特定扶養控除以外に、70 歳以上の扶養親族を有する場合に適用される老人扶養控除、同居特別障害者である扶養親族に対する控除等の割り増し控除がある。租税原則において税制は簡素であるべきなので、これらの控除を整理する必要がある。例えば、特定扶養控除の適用年齢は 16 歳以上 23 才未満とされているが、18 才未満に縮小するべきである。23 才未満とされているのは、大学に進学し、卒業するまでの年齢がおよそ 23 才であることに起因している。しかし、18 歳以上の者は、病気などの特別な事情がない限り働くことができ、働かずに進学等を選択する場合は、自発的に所得機会を放棄したと考えることができる。また、医療・福祉の発展により健康な老年者が増加していることから、老人扶養控除については適用年齢を引上げるべきである。しかし、特別障害者や働くことのできない老年者を扶養する場合等については、当然ながら税負担の軽減を図るべきであり、控除制度の廃止などを行うことはできない。

これまで、各種控除についてみてきたが、各控除とも縮小あるいは廃止すべきものが多いといえるだろう。しかし、実証分析の結論から得られたように、課税最低限を引下げるとは望ましくない。そこで、各控除の縮小あるいは廃止に伴う課税最低限の低下した部分については、基礎控除を引上げることによって調整することが望ましい。

3.2 税率表の見直し

実証分析でみたように、現在、わが国の所得分布の不平等度は拡大している。不平等度の拡大要因は、低所得層がより低い低所得層へ、高所得層がより高い高所得層へと移行し、所得分布が二分化していることにある。所得税の所得再分配機能によって、所得分布の不平等度を改善するためには課税最低限と税率表による累進度の強化が必要である。しかし、課税最低限は前節でみたように

29) 扶養控除についての批判は木村(1991)、藤田晴れ(1992)、林(1996)、井堀(2000)、藤田(2000)等がある。

引上げることはできず、据え置きとなってしまうことがわかった。そこで、税率表による累進度の強化が必要となってくる。所得分布が二分化していることから、特に高所得階層における限界税率を引上げる必要がある。限界税率の引き上げは、労働意欲の阻害や有能な労働力の流出などの負の要因があると考えられるが、わが国の労働供給は税制に対し非弾力的であることから、これらの問題は生じないであろう。また、米国においても、レーガン政権下で減税による最高税率の引き下げなどを行ったが、後のクリントン政権において最高税率の引き上げを実施していることから、わが国においても限界税率の引き上げを行うことは可能であろう。

むすび

本稿では、これまで行われてきた所得税改革の変遷を振り返るとともに、累進度の推移を様々な指標を用いて実証分析を行い、現行所得税制の見直しをしてきた。その結果、次のことが明らかになった。①わが国の課税前の所得分布は、より低い低所得階層とより高い高所得階層に二分化し、不平等化しているということである。②所得税の累進度は所得税改革によって年々低下しているということである。累進度の低下によって、所得税の担う財政機能の1つである所得再分配機能も低下している。③現行所得税制における各種控除制度では、給与所得控除、配偶者控除、扶養控除等、廃止または縮小すべき控除や、特定支出控除のように控除対象項目の拡大等を行うべき控除があるということである。

1980年代後半のバブル経済崩壊以降、わが国では長期の不況が今なお続いている。さらに、少子・高齢化という問題をかかえている。少子・高齢化は労働力人口を減少させ、税収を減少させる。一方、高齢化に伴う社会保障支出の増加によって税収はより多く求められることになる。課税前の所得分布は経済状況に依存するため、税制によって不平等化の傾向を抑制することは困難である。しかし、これらの問題を解決するために、少なくとも所得税制においては累進度を強化し、所得再分配効果を高める必要がある。

累進度を強化する方法としては課税最低限の引き上げと限界税率の引き上げがある。課税最低限については、第3章で議論したように、引上げることが困難であることから、各種控除の縮小あるいは廃止に伴う課税最低限の低下を基礎控除の引き上げによって補うことで、据え置くべきだとした。限界税率表については最高税率を引上げ、より高い高所得階層の税負担をより多く求めるべきだとした。米国においても、レーガン政権下で減税が行われた後に、クリントン政権下で最高税率の引き上げなどの増税を行っていることから、わが国においても増税を実施することは可能であろう。

本稿で行った実証分析は給与所得者に関するものであって、所得税によって課税されるすべての所得者について実証分析をしたものではない。また、あるべき税制の姿として、各種控除制度や税率表の見直しを提案したが、明確な控除額や税率を求めるには至らなかった。しかしながら、わが国の所得税制や所

得分布の不平等などの現状を把握したことは、今後あるべき税制を検討する上で意義のあるものであったと思われる。

参考文献

- 青木昌彦(1979)『分配理論』筑摩書房.
- 跡田直澄・橋本恭之・前川聡子・吉田有里(1999)「日本の所得課税を振り返る」『フィナンシャル・レビュー』大蔵省財政金融研究所.
- 石弘光(1990)『税制のリストラクチャリング』東洋経済新報社.
- 泉徳治(1985)「サラリーマン税金訴訟大法廷判決の概要－最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決－」『ジュリスト』No.837, 6 月 1 号, 有斐閣.
- 井堀利宏(1996)『公共経済の理論』有斐閣.
- 牛嶋正(2001)『財政再建－再生への道－』有斐閣.
- 碓井光明(1985)「大島訴訟大法廷判決の意義と問題点」『ジュリスト』No.837, 6 月 1 号, 有斐閣.
- 遠藤みち(1997)「配偶者控除を考える－高齢社会に向けて所得控除のあり方とともに－」『税経通信』Vol.52, No.8, 税務経理協会.
- 大田弘子(1994)「女性の変化と税制－課税単位をめぐる－」野口悠紀雄編『税制改革の新設計』第 6 章所収, 日本経済新聞社.
- 大田弘子(1997)「女性と税制－配偶者控除等の検証－」『税研』Vol.13, 財団法人日本税務研究センター.
- 大田弘子(2002)『よい増税・悪い増税－納得できる税制を目指して－』東洋経済新報社.
- 岡崎昭(1998)「福祉政策と税制」佐藤博編『現代財政の課題』晃洋書房.
- 岡村忠生(1999)「所得税改革と課税最低限」『税経通信』Vol.54, No.12, 税務経理協会.
- 尾原榮夫(2000)「わが国税制の現状と課題－ 21 世紀に向けた国民の参加と選択－」『租税研究』第 612 号, 財団法人日本租税研究協会.
- 貝塚啓明(1986)「税制の基本的改革の方向 [2] 所得税」『日税研論集』Vol. 3.
- 貝塚啓明・高山憲之(1975)「所得再分配をめぐる諸問題」『財政による所得再分配効果分析』, 統計研究会.
- 金子宏(1996)「21 世紀を支える税制の理論」『所得税の理論と課題 (第 2 巻)』税務経理協会.
- 金子宏(2002)「所得課税のあり方」『租税研究』第 627 号, 社団法人日本租税研

究協会.

金子宏・清水敬次・宮崎直見(1985)「サラリーマン税制と最高裁判決」『ジュリスト』No.837, 6月1号, 有斐閣.

木村稔(1991)「課税最低限の問題と改革方向」『税制研究』No.24, 税制経理研究所.

小西砂千夫(1997)『日本の税制改革—最適課税論によるアプローチ』有斐閣.

坂上克(1998)「所得税の累進税率構造の検討」『経済学年誌』第7号, 帝京大学大学院経済学研究科.

品川芳宣(1997a)「租税理論から見た配偶者控除是非論の検証(上)」『税理』Vol.40, No.5, ぎょうせい.

品川芳宣(1997b)「租税理論から見た配偶者控除是非論の検証(下)」『税理』Vol.40, No.6, ぎょうせい.

下野恵子・布施麻里香(1998)「課税最低限と給与所得税の累進度」『オイコノミカ』第34巻第3・4合併号, 名古屋市立大学経済学会.

杉井静子(1996)「配偶者控除・配偶者特別控除の撤廃提言をどう見るか」『賃金と社会保障』1190, 11月下旬号, 労働旬報社.

田近栄治・古谷泉生(2000)「日本の税制—現状と理論—」『フィナンシャルレビュー』大蔵省財政金融研究所.

谷山治雄(1998)「課税最低限に関する諸問題」『税制研究』No.38, 税制経営研究所.

豊田敬(1987)「税の累進度と所得再分配係数」『経済研究』第38巻第2号, 一橋大学経済研究所編集, 岩波書店.

豊田敬(1991)「租税累進度の計測法」『経営志林』第28巻第4号, 法政大学経営学会.

野口悠紀雄(1994)『税制改革のビジョン』日本経済新聞社.

橋本恭之(1984)「個人所得税の改革と具体的シミュレーション」『税経通信』Vol.49, No.15, 税務経理協会.

橋本恭之(1987)「アメリカの税制改革」橋本徹・山本栄一編『日本型税制改革』第13章所収, 有斐閣.

橋本恭之(1996)「経済のグローバル化と所得税」『経済グローバル化と税制』

第2章, 日本租税研究協会.

橋本恭之(1998a)「税制改革の再分配効果」佐藤博編『現代税制の課題』晃洋書房.

橋本恭之(1998b)『税制改革の応用一般均衡分析』関西大学出版部.

橋本恭之(1999)「直接税中心主義の行方」『税研』Vol.15, No.2, 財団法人日本税務研究センター.

橋本徹(1988)『21世紀を展望した税制改革』税務経理協会.

橋本徹・山本栄一編(1987)『日本型税制改革』有斐閣.

蜂屋勝弘(2001)「課税最低限の水準に関する一考察—税額還付型所得補助制度を視野に入れて—」『Japan Research Review』Vol.11 No.2.

八田達夫(1988)『直接税改革—間接税導入は本当に必要か—』日本経済新聞社.

林宏昭(1986)「所得税の累進度に関する一考察」『関西学院経済学研究』第19号.

林宏昭(1986)「所得税の累進税率構造について」『租税研究』第444号, 財団法人日本租税研究協会.

林宏昭(1993)「税制改革と所得再分配」『総合税制研究』No.2, 財団法人納税協会連合会.

林宏昭(1996)「所得税の控除制度と課税単位のあり方について」『総合税制研究』第4号, 清文社.

林宏昭(2000a)「所得税改革の視点」『総合税制研究』No.8, 清文社.

林宏昭(2000b)「これからの所得税制について」『租税研究』第608号, 財団法人日本租税研究協会.

林宏昭(2002)『どう臨む、財政危機下の税制改革』清文社.

早見弘(1987)「給与所得税累進度の解剖」『商学討究』第37巻第1・2・3合併号, 小樽商科大学.

藤田晴(1972), 『日本財政論』勁草書房.

藤田晴(1987a)「配偶者特別控除の再検討」『税経通信』Vol.42, No.9, 税務経理協会.

藤田晴(1987b)『税制改革—その軌跡と展望—』税務経理協会.

藤田晴(1992)『所得税の基礎理論』中央経済社.

- 藤田利彦(2000)「所得税，法人税をめぐる諸問題について」『租税研究』第 609 号，社団法人日本租税研究協会.
- 本間正明(1982)『租税の経済理論』創文社.
- 本間正明・跡田直澄編(1989)『税制改革の実証分析』東洋経済新報社.
- 本間正明・橋本恭之(1985)「最適課税論」大阪大学財政研究会編『現代財政－理論と政策－』創文社.
- 増井良啓(2000)「個人のボランティア活動と寄付金控除」『税務事例研究』Vol.55, 財団法人日本税務研究センター.
- 松本淳(2000)「高齢者世帯に対する控除制度とその改革案－公的年金等控除と老齢者控除を中心に－」『経済学雑誌』第 101 巻第 3 号，日本評論社.
- 水野正一(1985)「大島訴訟大法廷判決と給与所得控除－財政学の立場から－」『ジュリスト』No.837, 6 月 1 号，有斐閣.
- 宮口定雄(1998)「給与所得控除の意義とその在り方」『税研』Vol.13, 日本税務研究センター.
- 宮島洋(1986)『租税論の展開と日本の税制』日本評論社.
- 宮島洋(1990)「課税ベースと課税方式の選択」『税制改革の潮流』有斐閣.
- 村上雅子(1984)『社会保障の経済学』東洋経済新報社.
- 森信茂樹(2002)「税と社会保障－税額控除制度の活用について－」『租税研究』第 632 号，社団法人日本租税研究協会.
- 山下和久(1993)「所得税の累進度」『経済研究』第 38 巻第 2 号，大阪府立大学経済学部.
- 山下和久(1995a)「所得課税と水平的公平」『経済研究』第 40 巻第 2 号，大阪府立大学経済学部.
- 山下和久(1995b)「給与所得控除について」『経済研究』第 40 巻第 4 号，大阪府立大学経済学部.
- 山田雅俊(1991)『現代の租税理論－最適課税論の展望－』創文社.
- 横田信武(1987)「税率構造の累進度」『早稲田商学』第 323 号，早稲田商学同攻会.
- 吉田和男(2000)『21 世紀のための税制改革－所得税の改革－』財団法人大蔵財務協会.

- 吉田健夫(1999)「累進所得税と所得分配の不平等－中間的不平等概念－」『経済学会雑誌』第30巻第3号, 岡山大学経済学会.
- 和田八束(1990)『日本の税制－総点検と新時代への選択－』有斐閣.
- 渡辺尚史(1999)「配偶者控除の廃止と基礎控除の引き上げ」『経済学論集』第32巻第1・2号,
神戸大学大学院経済学会.
- Atkinson,A.B.(1970) “ On the Measurement, ” *Journal of Economic Theory*, Vol, No.3.
- CCH Tax Law Editors, 1995 *U.S. Master Tax Guide*, CCH.
- Eiji Tajika(2002) “ Distribution of Personal Income Tax in Japan:Evidence from a Eicroeconomic Survey, ”
- Hall,R.E. and A. Rabushka(1985), *The Flat Tax*, Hoover Press.
- Kakwani,N.C.(1976), “ Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison, ” *Economic Journal*, Vol.87, No.1.
- Khetan,C.P.and S.N.Poddar(1976), “ Measurement of Income Tax Progression in a Growing Economy: The Canadian Experience, ” *Canadian Journal of Economics*, Vol.9, No.4.
- Kiefer,D.W.(1984), “ Distributional Tax Progressivity Indexes, ” *National Tax Journal*, Vol.37, No.4.
- Mirrlees, J.A.(1971), “ An Exp1oration in the Theory of Optimal IncomeTaxation, ” *Review of Economic Studies*, 31, 175-208.
- Musgrave,R.A.and T.Thin(1948), “ Income Tax Progression, ” *Journal of Political Economy*, Vol.56.
- Musgrave,R.a. and P.B.Musgrave(1984), *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill.(木下和夫監修、大阪大学財政研究会訳『財政学－理論・制度・政治－』第2巻)
- Pechman,J.A. and B.A.Okner(1980), *Who Bears the Tax Burden?*, Brookings Institution, Washington D.C..
- Pfingsten,A.(1986), *The Measurement of Tax Progression*, Springer-Verlag,Berlin.
- Raynolds,M. and E.Smolensky(1997), “ Post Fisc Distributions of Income in 1950, 1961, and 1970, ” *Public Finance Quarterly*, Vol.5, No.4.

Tuomala,M.(1984), “ On the Optimal Income Taxation: Some further numerical results, ”
Journal of Public Economics, 23, 351-366.

参考資料

『国税庁統計年報書』 国税庁.

『財政金融統計月報 租税特集』 財務総合政策研究所.

『税務統計から見た民間給与の実態』 国税庁.

『DHC コメントール所得税法』 第一法規出版.