論　文

所得税の累進度に関する研究※

橋　本　恭　之

要　約

近年、所得格差への関心が高まっている。所得格差是正のために、所得税の累進税率表を見直すべきか否かを検討するため、本稿では、申告所得税における累進度の推移と所得者別の累進度の比較をおこなった。分析の結果としては、少なくとも小泉政権下の再分配効果の低下は、税制のフラット化によるものでなく、景気拡大にともなう、株価上昇などが、分離課税対象の所得の比率を高めたことによる可能性が高いことがわかった。所得者別の分析からは、高所得者がより多く存在するその他の所得者の方が営業所得者よりも再分配効果が小さくなっていることがわかった。これは、営業所得者と比べるとその他所得者の所得に占める分離課税対象となる配当所得、譲渡所得の比率の高さで説明できる。これらの分析結果からは、所得格差是正の手段として検討されている累進税率表の見直しの効果は、それほど期待できないことが示唆される。

キーワード：所得税；累進度；再分配効果
経済学文献季報分類番号：13-11；13-15

1.はじめに

近年、所得格差問題への関心の広まりの中で、政府税制調査会も格差是正への取り組みの必要性を強調してきている。「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（2007年11月）において、政府税制調査会は、「社会保障制度とともに所得再分配を担う存在として、所得税の役割を適切に発揮させていくことは重要な課題である。とりわけ、いわゆる格差問題への意識の高まり等から、所得税の所得再分配機能のあり方が問われている。」としている。さらに、「個人所得課税（所得税・個人住民税）については、これまで累次の税制改正において、勤労意欲、事業意欲を阻害しない観点から、課税最低限の引上げ、税率の引下げやその適用範囲（ブラケット幅）の拡大を通じ、累次の累進緩和が行われてきた。その結果、我が国の

※　本研究は、平成20年度関西大学研修員研修費によっておこなった。

個人所得課税は、全体として、諸外国に比べ負担水準が極めて低くなっており、その財源調達機能や所得再分配機能が低下している。」とも指摘している。

このような問題意識にもとづいて、いま本当に所得税の累進税率表の見直しが必要なのだろうか。確かに、1980年代のイギリスのサッチャー政権、アメリカのレーガン政権の新保守主義の潮流のなかで、世界的に所得税制のフラット化への動きが見られた[1)]。日本でも、中曽根内閣のもとで発案され、竹下内閣のもとで実現した「抜本的税制改革」において、税制のフラット化をめざした所得税の累進税率表の簡素化が実現した。その後も、消費税率の引き上げと所得税の一層のフラット化をめざした「村山税制改革」、所得税の最高税率を50%から40%へ引き下げた1999年の改正などがおこなわれた。ただし、アメリカの税制改革が累進税率表を大幅に簡素化し、よりフラット税に近いものにしたのに対して、近年の日本の所得税の累進税率表の改革は、実効的な限界税率をそれほど低下させるものではなかったという指摘もある。たとえば橋本（1998）は所得階層別の実効限界税率を計測し、「村山税制改革の税率表の改正は結果的に実効限界税率の引き下げをおこなうものでない」と述べている[2)]。本稿の目的のひとつは、抜本的税制改革以降の所得税の改革が累進度をどの程度変化させてきたのかを確認するところにある。

所得税の累進税率表のあり方については、Mirrlees（1971）を始祖とする最適所得税論の研究対象とされてきた。最適所得税の結論は、社会全体の公平性への価値判断に依存して変わってくる。いかなる価値判断を採用するかについては、投票行動を通じた政治過程に委ねられることになる。その場合には、諸外国との比較、累進度の時系列的な動きをみて、総合的に判断されることが望ましい。所得税の累進度の推移をみることは、最適な所得税の累進度を考えるうえでも重要な判断材料を提供することになるわけだ。

所得税の累進度の測定方法については、従来からさまざまな方法が考案されてきた。本稿では、日本の所得税制の累進度の時系列的な動きを測定するにあたって、まず既存の研究で使用されている様々な累進度指標について概観する。それらの指標の特徴と長短をあきらかにしたうえで、最も一般的に使用されている指標である再分配係数を用いて、累進度の推移を計測する。再分配係数を用いた所得税の累進度の計測は、これまでも数多く行われてきている。しかし、その多くは、給与所得のみを対象としている。日本の税法上の所得は10種類に分類されているが、譲渡所得、利子所得、配当所得など、数多くの分離課税の対象となる所得が存在する。これらの資産性の所得は、高所得層に多く分布している。給与所得のみを分析対象とすることは、所得税の持つ再分配効果を正しく把握することにつながらないお

1）当時の世界の税制改革の概要については、橋本・山本（1987）が詳しい。
2）橋本（1998）p.88引用。

それがある。そこで、本稿では、『申告所得税の実態』を利用して、給与所得者以外の申告所得者についても、累進度の推移を計測することにした。

2. 先行研究

2.1　累進度の測定方法について

累進度を測定する前に、累進度の測定方法について整理しておこう。図1は、累進度測定方法の分類をおこなったものだ。累進度の指標は、ローカルな累進度指標とグローバルな累進度指標に大別できる[3)]。

ローカルな累進度指標としては、Musgrave and Thin（1948）が定義した平均税率累進性、税負担累進性、残余所得累進性の各指標が利用されている[4)]。ローカルな累進度指標は、所得階層間の平均税率の違いや、税負担の増加割合と所得の増加割合の違いなどに着目した指標であり、低所得層、中堅所得層、高所得層のそれぞれについて所得税がどの程度の累進度を持っているかをみることができる。

一方、グローバルな累進度指標は、ある年の所得税負担構造全体の累進度を測定するものであり、異時点間の再分配効果の違いを比較することができる。グローバルな累進度指標としては、再分配係数、スーツ指標、カクワニ指標などが存在する。

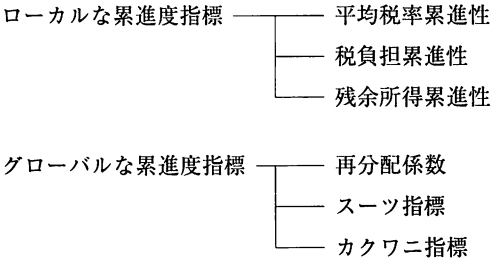


図1　累進度測定方法の分類

再分配係数は、不平等をはかる指標として最も有名なジニ係数を利用したものだ[5)]。ジニ

3）ローカルな累進度指標を山下（1993）は小域的尺度（local index）、構造的累進度と、横田（1987）は局所的累進度と呼んでいる。グローバルな累進尺度を山下（1993）は大域的尺度（global index）、分配的指標、分配的累進度、要約指標と呼んでいる。

4）ローカルな累進尺度については、横田（1987）、藤田（1992）の解説を参照されたい。

5）再分配係数は、平準化係数（equalization coefficient）とも呼ばれている。詳しくは山下（1993）を参照されたい。

係数は、横軸に人数の累積百分布比、縦軸に所得の累積百分布比を採ったときの所得分布を描いたローレンツ曲線と完全に所得が平等となる45度の均等分布線で囲まれた部分の面積となる。具体的には、N人の所得分布 X（$X_1, X_2, \cdots, X_N$）が与えられたとき、

$$\text{ジニ係数} = \frac{1}{2N^2\overline{X}}\sum_{i=1}^{M}\sum_{j=1}^{N}\left|X_i - X_j\right| \qquad \text{ただし} \quad \overline{X} = \frac{\sum_{n=1}^{N} X_n}{N} \tag{1}$$

と定義される[6]。このジニ係数の課税前後の変化率を求めたものが再分配係数である。すなわち、

再分配係数 =（課税前のジニ係数－課税後のジニ係数）／課税前ジニ係数

となる。不平等度の指標には、ジニ係数以外にもタイル尺度、アトキンソン係数などが存在する[7]。しかし、豊田（1987）は、ジニ係数は、「再分配効果と税の累進度とが直接に結びつく。少なくとも再分配効果の計測に関する限り、ジニ係数は他の不平等係数より優れている」と指摘している[8]。再分配係数は、不平等の変化率をみたものであるが、林（1986）は、「分配状況と所得税制の双方に変化がある場合の異時点間の累進度の比較には、課税前と課税後の不平等度の絶対的な変化をみる指標が最も適切である。」と述べている[9]。

スーツ指標は、税負担の集中度で累進度を評価しようとするものだ。Suits（1977）は、ローレンツ曲線を算出するときに利用されているグラフとよく似た発想のグラフを使用している。スーツ指標では、ジニ係数と違い、横軸には所得の累積百分比が採られ、縦軸には税負担の累積百分比が採られる。ローレンツ曲線に相当する曲線と45度線の間の面積がスーツ指標の値となる。仮にその曲線が45度線と完全に一致するならば、比例税となり、スーツ指標の値はゼロを示す。累進税であるならば、その曲線は45度線よりも下方に位置することになる[10]。

カクワニ指標は、スーツ指標と同様に、税負担の集中度で累進度を測定するものだ[11]。カクワニ指標は、

カクワニ指標 =C －課税前ジニ係数　　(2)

6）ジニ係数の詳細な説明については、豊田（1987）を参照されたい。

7）アトキンソン係数、ジニ係数の両者で再分配効果を計測した研究には林（1986）が存在する。タイル尺度を用いて、再分配効果を計測したものには、橋本・上村（1997）が存在する。

8）豊田（1987）p.170引用。

9）林（1986）p.125引用。

10）スーツ指標については、Suits（1977）、藤田（1992）を参照されたい。

11）カクワニ指標については、Kakwani（1977a）、横田（1987）、伊多波（1983）、吉田（1983a）を参照されたい。

と定義される。ここで、Cは税負担の集中度を表す係数である。これは、ローレンツ曲線を導出するときの縦軸の所得の累積百分比のかわりに、税額の累積百分比におきかえ、ジニ係数に相当する部分の面積を税負担の集中度として示すものだ。カクワニ指標は、比例税の場合にはゼロとなり、累進度が高いほどプラスの大きな値を示すことになる。

再分配係数、スーツ係数、カクワニ指標は、いずれも税率表の構造だけでなく、所得分配状況によって、異なる累進度の値を示すことになる。仮に、名目所得が上昇し、最高税率が適用される人員が増加した場合には、税率表は不変でも累進度は上昇するわけだ。

上記のような不平等尺度や税負担の集中度を利用した指標以外の累進性をはかる尺度としては、租税関数の弾力性を利用した研究が存在する[12]。このタイプで、よく使われる関数は

$$T = \alpha Y^{\beta} \tag{3}$$

である。ここでTは税額、Yは所得、α、βは租税関数のパラメータである。βの値が1のときは、この関数は原点を通る傾きαの直線となる。このときは、税額は所得に対して比例的に増加するので、比例税を想定していることとなる。租税関数を推計する際には、(3)式の両辺を対数変換した

$$\ln T = \ln \alpha + \beta \ln Y \tag{4}$$

が使用されている。この式のβが租税関数の所得弾力性となる[13]。

このタイプの租税関数は、原点をかならず通る関数となっている。しかし、現実の所得税制は、課税最低限をもつため、租税関数は原点を通らず、横軸とはプラスの値で接することになる。

図2は、平成19年の『家計調査年報＜家計収支編＞』の第3表年間収入五分位・十分位階級別1世帯当たり1か月の収入と支出（総世帯のうち勤労者世帯）の年間収入階級別の「世帯主収入」を所得とし、「勤労所得税」を税額としたときの散布図を描いたものである。ここで、所得、税額とも年額、万円単位に変換している。この図では、所得と税額の関係は、所得が上昇するにつれて加速度的に税額が上昇していることがわかる。また、この図では、租税関数は横軸に対してプラスの値で交わる可能性が高いことも示している。

---

12) 租税関数を推計した累進度の場合には、法定税率表にもとづき、税法にしたがい仮想的な数値例で租税関数を推計する方法と、税務統計や『家計調査年報』などを用いて、実際に支払われた税額と所得の関係から租税関数を推計する方法がある。前者では税率表そのものの効果を、後者では所得分配の変化の効果を総合した効果をみることができる。

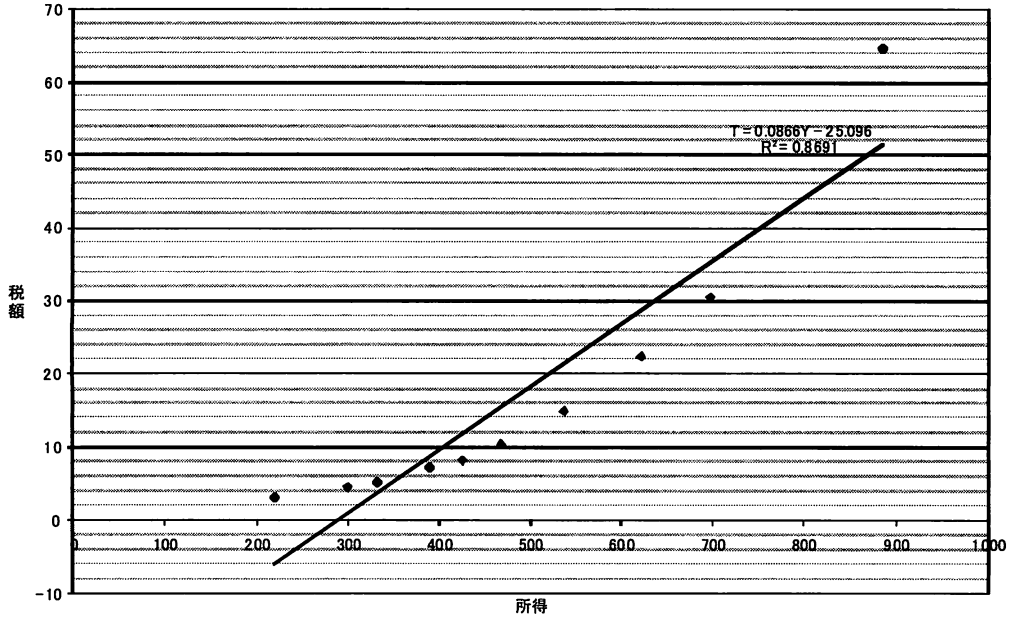
13) このタイプの租税関数を利用した研究には早見（1987）、下野・布施（1998）が存在する。

この課税最低限を持つ租税関数の特徴を最も単純に示した関数としては、線形所得税関数が存在する。すなわち、

$$T=t\ (Y-D)$$
$$=tY-tD \tag{5}$$

となる。ここで、tは限界税率、Dは課税最低限となる。線形所得税関数は、一定の限界税率を持つフラット税であるが、課税最低限を持つために、累進税としての性質は備えている[14)]。

図2には、線形所得税関数を最小2乗法で求めた式と回帰直線も散布図と重ね合わせて描かれている。異なる年次の租税関数における累進度を測るのであればこの租税関数の係数を比較することが最も簡単な方法となる。



出所）『家計調査年報<家計収支編>（平成19年）』総務省統計局より作成。

図2　所得と税額の散布図と線形所得税関数

しかし、線形所得税関数は、課税所得の上昇につれて、適用される限界税率が上昇するという超過累進税率表を的確に表現したものとはいえない。むしろ、(3) 式のタイプの租税関数は、租税関数が原点を通過することを除けば、超過累進税率表をより的確に表現できることになる。図2で示したデータについて、(3) 式のタイプの租税関数を適用すると

14）累進税の定義としての平均税率累進性は、線形所得税関数においても、所得が上昇するにつれて平均税率が上昇することで容易に確認できる。

ln 税額 =-11.0733 +2.20656ln 所得　　Adjusted R-squared = 0.964695　　(6)
　　(-12.8770)（15.7137）

となる。ただし、括弧内の数値は t 値である。この（6）式の推計結果と散布図を重ね合わせたものが図３である。図をみると、線形の租税関数より超過累進税率表を反映した関数となっていることがわかる。ただし、このタイプの関数では、原点を通ることになる。

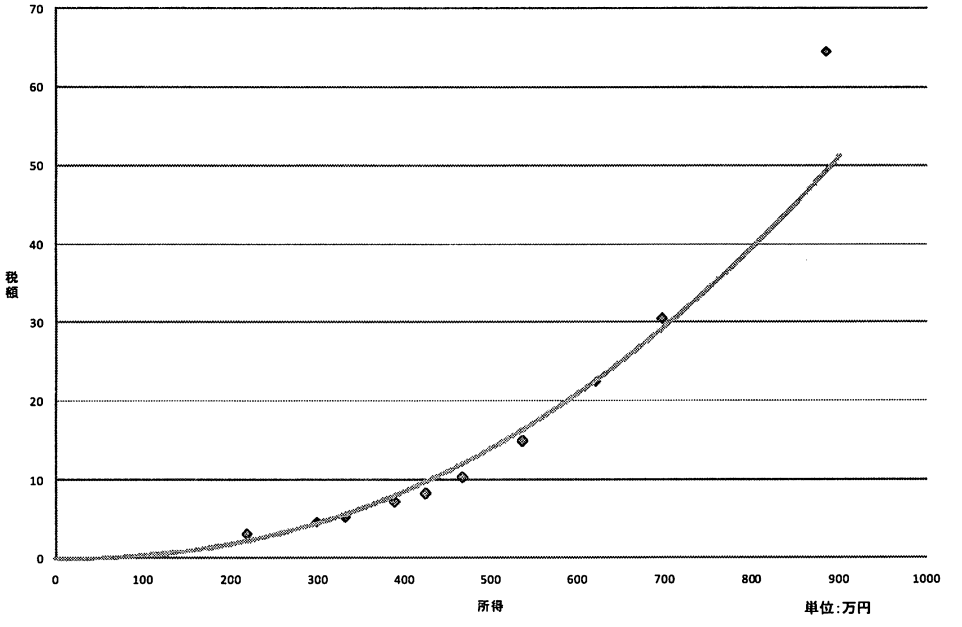


図３　対数関数の租税関数と散布図

課税最低限が存在するタイプの租税関数であり、かつ超過累進税率表の構造を反映した関数として、最もシンプルな関数は、定数項を持つ２次関数である[15)]。そこで、図２のデータに定数項と所得の２自乗を説明変数として最小自乗法を適用したものが次の式である。

税額 = -5.39769+0.0000820222 所得^2　　Adjusted R-squared = .960279　　(7)
　　(-2.79980)　(14.7844)

15）定数項を持つ２次関数の租税関数を推計し、累進度を測定したものとしては橋本・呉(2008b)が存在する。ただし、橋本・呉（2008b）は２次関数の傾きで求めた累進度を反映した係数を、税収関数の説明変数として利用しているのであり、累進度を議論するために使用しているわけではない。

この式の自由度修正済み決定係数は0.960279となっており、(6)式の租税関数と比べても遜色のない適合度を示している。この推計式と図2の散布図を重ね合わせたものが図4である。図4をみると、定数項を考慮することで租税関数が横軸に対してプラスの領域で交わっており、課税最低限が存在することを表現できていることがわかる。所得の2乗だけでなく、所得の2乗と所得の双方を説明変数とする関数形も租税関数としては利用されている。ただし、その場合には推計するパラメータの数が増えることになり、結果の解釈も複雑化する[16)]。

このように、所得税の累進度を測定する方法には、さまざまな方法が考案されている。それぞれの指標には、一長一短があり、どの指標を用いるのがベストなのかを決めることは難しい[17)]。ある特定の年の租税構造について、所得階層ごとに細かく議論するならば、ローカルな累進度指標としての、Musgrave and Thin（1948）が定義した平均税率累進性、税負担累進性、残余所得累進性の各指標が、所得分布の変化を含んだ再分配効果の推移をとらえるならば、グローバルな累進度指標のなかで、再分配効果の計測にも使用されている再分配係数を用いるのがベターな選択であろう。

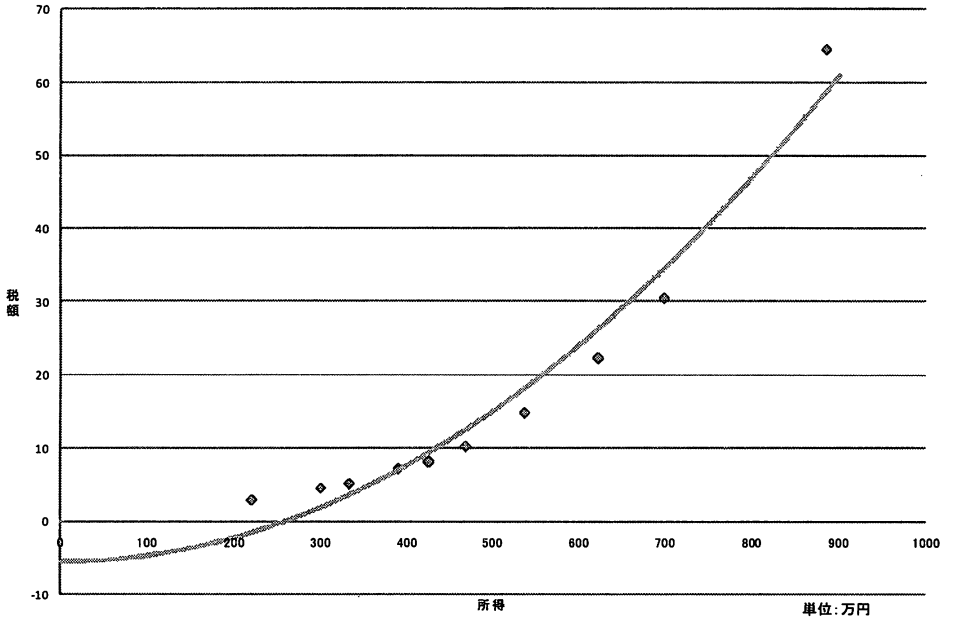


図4　2次関数の租税関数と散布図

16）本稿で紹介した以外の租税関数については、林（1993）、伊多波（1983）が取り扱っている。
17）さまざまな累進尺度の長短を解説した研究には、横田（1987）が存在する。

2.2　日本における主な実証研究

表1　日本における主な累進度測定に関する研究

	分析手法	データ	特徴
早見 (1968)	ローカル指標	昭和 41 年の所得税法	独身世帯、夫婦世帯などを想定し、税率表自体の累進度を計測
吉田 (1983b)	ローカル指標	『税務統計からみた民間給与の実態』昭和 56 年	ローカルな累進尺度間で異なる結果が生じることを指摘
林 (1986)	グローバル指標	『税務統計からみた民間給与の実態』35, 40, 45, 50, 55, 59 年	異時点間の比較には、不平等度の絶対的な変化が適切だと指摘
早見 (1987)	グローバル指標・租税関数の推計	『税務統計からみた民間給与の実態』昭和 45 - 59	乙欄適用者の2重計算の調整　租税関数の弾力性を推計
横田 (1987)	ローカル & グローバル	『税務統計からみた民間給与の実態』1985 年（ローカル）1965 年～ 86 年（グローバル）	所得分布モデルを用いて各累進度指標の特徴を解説
Ishi (1989)	グローバル指標	『税務統計からみた申告所得税の実態』1951 ～ 1986 年	所得種類別の再分配係数の計測
藤田 (1992)	ローカル & グローバル指標	法定税率表、1990 年と 91 年（ローカル）、『民間給与実態調査報告』1975 ～ 90 年（グローバル）	給与所得者について抜本税制改革前後のフラットの影響を計測
山下 (1993)	グローバル指標	『税務統計からみた民間給与の実態』『税務統計からみた申告所得税の実態』1965 ～ 1990 年	給与所得者、申告所得者双方の累進度の推移を計測
林 (1993)	租税関数の推計	1992 年の所得税法	租税関数に『家計調査』の所得分布を適用し、変動係数で再分配効果を計測
下野・布施 (1998)	租税関数の推計	『家計調査年報』1963 ～ 95 年	租税関数の弾力性を計測
林 (1997)	租税関数の推計	『税務統計からみた民間給与の実態』1956 ～ 95 年	Hutton and Lambert (1980) モデルを利用
中村 (2005)	租税関数の推計	『税務統計からみた民間給与の実態』1989 ～ 99 年	Hutton and Lambert (1980) モデルを拡張

2.1 で説明した累進尺度を用いた累進度の測定は、わが国でも数多くおこなわれている。表1は、日本における累進度測定に関する先行研究をまとめたものである。ローカルな累進度指標を用いた研究としては、早見（1968）、吉田（1983b）、藤田（1992）などが存在する。早見（1968）は、昭和 41 年の法定税率表にもとづき、独身世帯、夫婦世帯などを想定し、税率表自体の累進度を計測している。吉田（1983b）は、昭和 56 年分の『税務統計からみた民間給与の実態』を用いて、Musgrave and Thin（1948）の定義したローカルな累進尺度間で同一の所得階層に対して異なる結果が生じることを指摘している。藤田（1992）は、Musgrave and Thin（1948）のローカルな累進度を 1990 年と 1980 年について比較し、「税制改革による税率構造と税負担水準の大幅な変更にもかかわらず、…中略…実効平均税率表の勾配はそれほどフラット化していない」と述べている[18)]。一方、グローバルな累進度指

標を用いた研究には、林（1986）、早見（1987）、横田（1987）、Ishi（1989）、藤田（1992）、山下（1993）、下野・布施（1998）、中村（2005）などが存在する。林（1986）は、昭和35, 40, 45, 50, 55, 59年の各時点の『税務統計からみた民間給与の実態』のデータを用いて、グローバルな累進尺度を測る指標として再分配係数だけでなく、不平等尺度の絶対的な変化なども利用して、指標間で整合的な結果が得られるかどうかも検証している。早見（1987）は、昭和45～59年分の『税務統計からみた民間給与の実態』の1年を通じて勤務した給与所得者のデータを利用して累進度を測定している[19]。その研究では、租税関数の弾力性とジニ係数の変化率による実効累進度の2つの尺度で累進度が測定され、「53年から59年までは、分布の不平等化と累進度の上昇ならびに実効累進度でみた分配修正効果の上昇が観測された」とされている[20]。Ishi（1989）は、1951年から1986年の『税務統計からみた申告所得税の実態』『税務統計からみた民間給与の実態』のデータを用いて再分配係数を用いた再分配効果の計測をおこなっている。その特徴としては、申告所得について事業所得、譲渡所得、農業所得などの所得種類別の効果をみたことが挙げられる。藤田（1992）は、1975～1990年の『民間給与実態調査報告』のデータを利用し、高所得層への税負担の集中度を示すスーツ指標、カクワニ指標を使用した結果、累進度は、「70年代前半にはっきりとした下降傾向を示しているが、その他の時期は比較的安定的」だとしている[21]。山下（1993）は、1965年から1990年にかけて給与所得税と申告所得税の双方の累進度の推移を計測している。給与所得に関しては『税務統計からみた民間給与の実態』の1年を通じて勤務したものすべてを使用し、「1986年から1989年にかけて所得税の負担率が少し低下した。しかし、累進度にはほとんど影響を与えなかった」としている[22]。申告所得税に関しては、『税務統計からみた申告所得税の実態』を用いて、所得者別の分配累進度の推移を計測し、「営業所得の累進度は給与所得税のそれと同様、1974年まで低下し、その後はほぼ一定」「その他事業所得の場合には、1979年まで累進度は低下し、その後は上昇傾向にある」としている[23]。

以上のような不平等尺度を利用した累進度の測定以外の研究としては、租税関数を利用したものがある。林（1993）は、1992年税法にしたがい給与所得税の租税関数を推計し、その関数を『家計調査年報』の所得分布に適用し、課税前後の変動係数で再分配効果を計測し

18）藤田（1992）p.144引用。
19）早見（1987）は、『税務統計からみた民間給与の実態』では、2カ所から給与を受け取る乙欄適用者が統計上2重計算されていることを考慮して、乙欄適用者による人員重複分、所得等の調整をおこなっている。
20）早見（1987）p.54引用。
21）藤田（1992）p.147引用。
22）山下（1993）p.52引用。
23）山下（1993）p.55引用。

ている。下野・布施（1998）は、(4) で示したタイプの租税関数を用いて、給与所得税の累進度を測定している。データとしては、1963年～1995年の『家計調査年報』の勤労者標準世帯における「勤め先収入」と「勤労所得税」を利用している。その結果、給与所得に関しては「βの値はほぼ1を中心に分布」していることから「課税最低限以上の所得階層内でも所得税が比例税に近いので再分配効果はほとんど働かない」と述べている[24]。

これらの先行研究では、税率構造全体の累進度に関心が寄せられてきた。これに対して、累進度の変化を税率要因と控除要因に分解した研究として、Hutton and Lambert（1980）が存在する[25]。Hutton and Lambert（1980）のモデルを利用して、日本の所得税制度における所得控除、累進税率構造と税収の弾力性との関係をあきらかにしたものとして林（1997）が存在する。林（1997）は、1956～95年の『税務統計からみた民間給与の実態』のデータに、Hutton and Lambert（1980）モデルを適用し、日本の所得税の弾力性の決定要因を控除要因と税率構造要因に分解した。その結果、「わが国の所得税制度の弾力性は、主として定額の所得控除によってほぼその大きさが決定されている」としている[26]。中村（2005）は、Hutton and Lambert（1980）モデルを利用し、1989年～99年にかけての日本の給与所得税の累進度の推移を測定した。その結果として、「累進度は時系列でみて低下しているが、それは控除要因の低下の影響が大きい」と指摘している[27]。

3. 累進度の測定

3.1　本稿での測定方法と利用するデータについて

本稿では、累進度を強化すべきか否かを検討するための基礎的な判断材料として、申告所得税の所得者別の累進度の推移を計測する。日本の所得税は、総合課税を原則とするものの、利子・配当の分離課税、譲渡所得の申告分離課税など、総合課税の対象とならない所得が数多く存在し、実態としては所得によって異なる税率を適用する分類所得税となっている。前節でみたように、累進度に関する既存研究の多くは、給与所得の累進度を計測したものとなっている。しかし、譲渡所得、利子配当所得など分離課税の対象となる資産性の所得は高所得層に多く分布しているため、給与所得のみを分析対象とすることは、日本の所得税制の再分配効果を正しく把握することにつながらないわけだ。

24）下野・布施（1998）p.44引用。下野・布施（1998）は（4）式以外の租税関数として、課税最低限を考慮したタイプの租税関数も推計している。

25）Hutton and Lambert（1980）のモデルについては、鞠（1994）が詳しい。

26）林（1997）p.211引用。

27）中村（2005）p.112引用。

そこで、本稿では、『税務統計からみた申告所得税の実態』の1985年から2006年までの各年版の所得者別のデータを利用した。所得者別の分類は、1985年から1989年までと1990年以降で異なっていることに留意する必要がある。1989年から1989年までの所得者の分類は、営業等所得者、農業所得者、その他事業所得者、その他所得者の4つに分類されていた。営業等所得者は、事業所得のうち営業所得の割合が最も高い者、農業所得者は農業所得の割合が高い者、その他事業所得者は、弁護士、医師など営業所得者、農業所得者以外の事業所得者となっていた。一方、1999年以降の分類は、表2に示しているように営業等所得者、農業所得者、その他の所得者の3区分となっている。したがって、1985年から2006年までのすべての期間について、所得者別の推移をみることはできない。それぞれの年における所得者別の累進度の比較、1989年以降の所得者別の累進度の推移ならば計測可能である。全期間についての累進度の測定は、申告納税者全体についてのみおこなうこととする。

表2 『税務統計からみた申告所得税の実態』における所得者の分類

申告納税者	事業所得者 事業所得だけを有する者及び事業所得の金額が他の所得金額より大きい者	営業所得者	事業所得のうち、営業から生ずる所得が最も大きい者をいう（農業所得者を除く）。
		農業所得者	事業所得のうち、農業から生ずる所得が最も大きい者をいう。
	その他所得者		事業所得者以外の者をいう。

出所）平成18年分『税務統計からみた申告所得税の実態』p.4引用。

本稿では、これらのデータについて、再分配係数を計測することで所得者別の累進度を測定する。ただし、再分配係数は、所得分布の影響をも含んだものとなっている。そこで、本稿では1985年から2006年までの累進税率表そのものの持つ累進度の推移と税務統計を利用した累進度の推移を比較することとした。累進税率表そのものの持つ累進度推移には、表3に示したような橋本・呉（2008b）による累進尺度の計測結果を利用した。橋本・呉（2008b）では、累進税率表自体の累進尺度を測定するために、所得分布が均等であった場合の所得と税額の関係を各年の税法にしたがって求め、(7) 式のタイプの租税関数を推計し、その係数を累進尺度として利用している。表3において累進尺度としているのは、(7) 式の2次関数から求めた尺度である。所得税の負担額は、世帯人員に依存して所得控除額が変化するため、世帯構成については、すべての所得階層について夫婦4人の標準世帯であるという仮定が採用されている[28)]。

28）所得控除による税負担への影響を排除し、税率表の効果のみに着目するなら、すべての所得階層が単身者世帯のケースについて推計する方法も考えられる。

表３　税法にもとづく累進尺度の推移

	累進尺度
1985 年	0.000125
1986 年	0.000125
1987 年	0.000122
1988 年	0.000113
1989 年	0.000113
1990 年	0.000113
1991 年	0.000113
1992 年	0.000113
1993 年	0.000113
1994 年	0.000113
1995 年	0.000089
1996 年	0.000089
1997 年	0.000089
1998 年	0.000089
1999 年	0.000089
2000 年	0.000089
2001 年	0.000089
2002 年	0.000089
2003 年	0.000089
2004 年	0.000089
2005 年	0.000089
2006 年	0.000089

出所）橋本・呉（2008b）より一部抜粋

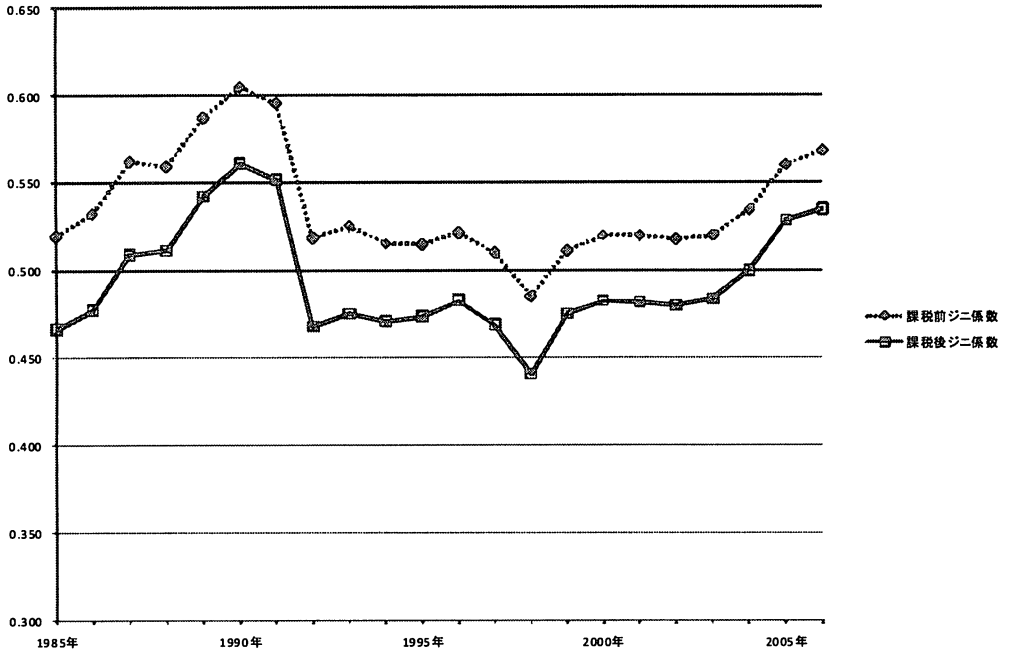
1985 年から 2006 年という期間についてみたのは、消費税導入、所得税・個人住民税減税を柱とする抜本税制改革以前の時期から 2006 年までの累進度の変化をみるためである。この間の累進税率表の推移は表４のようにまとめることができる[29)]。

表４　所得税の累進税率表の変遷

1984 年		1987 年		1988 年		1989 年		1995 年		1999 年	
課税所得	限界税率	課税所得	限界税率	課税所得	限界税率	課税所得	限界税率	課税所得	限界税率	課税所得	限界税率
50 万円以下	10.5%	150 万円以下	10.50%	300 万円以下	10%	300 万円以下	10%	330 万円以下	10%	330 万円以下	10%
120 〃	12	200 〃	12	600 〃	20	600 〃	20	900 〃	20	900 〃	20
200 〃	14	300 〃	16	1000 〃	30	1000 〃	30	1800 〃	30	1800 〃	30
300 〃	17	500 〃	20	2000 〃	40	2000 〃	40	3000 〃	40	1800 万円超	40
400 〃	21	600 〃	25	5000 〃	50	2000 万円超	50	3000 万円超	50		
600 〃	25	800 〃	30	5000 万円超	60						
800 〃	30	1000 〃	35								
1000 〃	35	1200 〃	40								
1200 〃	40	1500 〃	45								
1500 〃	45	3000 〃	50								
2000 〃	50	5000 〃	55								
3000 〃	55	5000 万円超	60								
5000 〃	60										
5000 〃	65										
8000 万円超	70										

29）2007 年からは、三位一体改革に伴う個人住民税の比例税率化に伴う、所得税の税率表の変更が実施されている。

3.2 所得者別の累進度

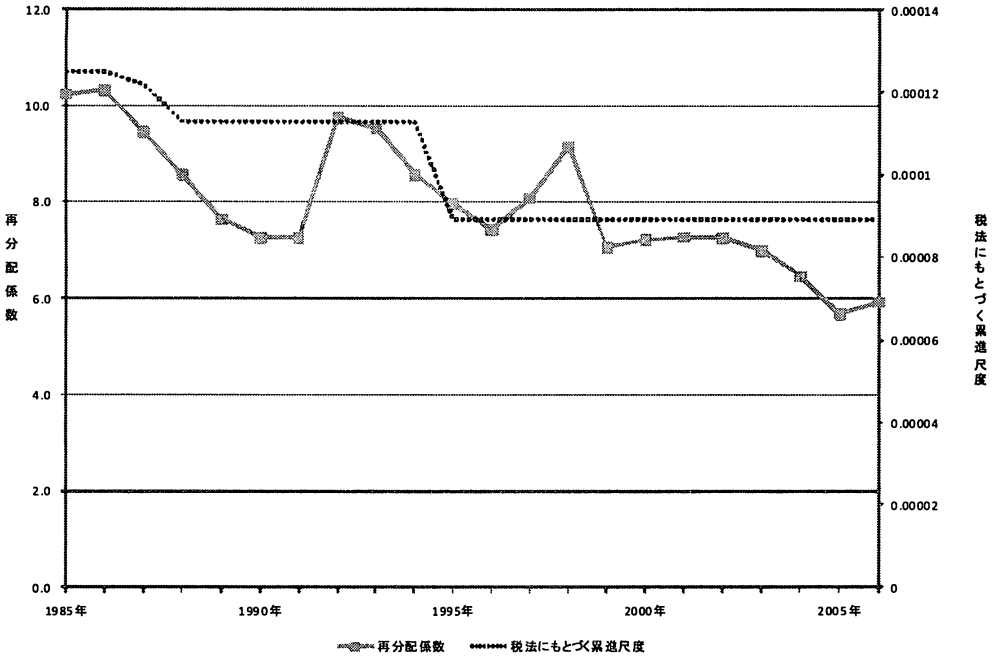


出所）『税務統計からみた申告所得税の実態』各年版より作成。

図5 申告所得税全体の課税前、課税後ジニ係数の推移

それでは、まず申告所得者全体の累進度の推移から見ていこう。図5は、申告所得税全体の課税前、課税後ジニ係数の推移を描いたものである。課税前ジニ係数と課税後ジニ係数の乖離幅が税制による再分配効果の大きさを示すことになる。課税前ジニ係数は、1985年から1990年にかけては、上昇傾向が見られる。これは、バブル期の景気拡大に伴い、課税前の所得格差が拡大してきたことを示している。1991年から2002年にかけては、一転して、ジニ係数の低下傾向が見られる。これは、バブル崩壊後の平成不況の期間に、高所得層の所得低下により、所得格差が縮小したことで説明できる。2003年から2006年までの期間については、再び課税前ジニ係数の上昇傾向が見られる。この近年のジニ係数の上昇傾向が、小泉政権下での所得格差拡大として、マスコミ等で批判されているわけだ。このジニ係数での不平等化も基本的には2003年以降の景気拡大の影響を受けているものと考えられる[30)]。

30) 近年の不平等化の原因としては、高齢化や核家族化なども原因として考えられている。詳しくは、大竹（2005）を参照されたい。



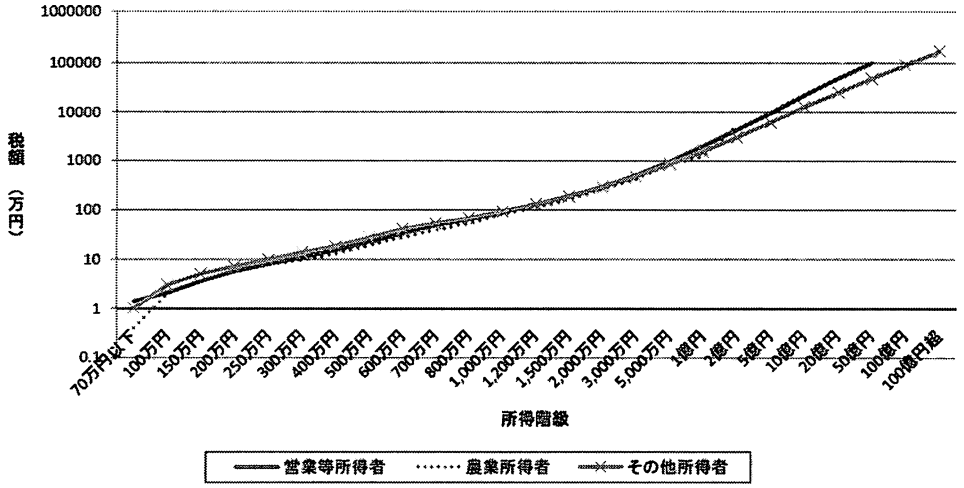
出所）『税務統計からみた申告所得税の実態』各年版より作成。

図６　再分配係数と税法にもとづく累進度の推移

図６は、申告所得者全体について、再分配係数と税法にもとづく累進度の推移を描いたものだ。税法にもとづく累進尺度は、表４に示した1986年から1989年にかけておこなわれた累進税率表の緩和に伴い低下している。その後は1995年の改正に伴い低下しているが、1999年の改正は累進度に影響を与えていない。1999年の改正は、最高税率を50%から40%に引き下げたものだが、50%の最高税率が適用されていた課税所得の区分は、3000万円超であり、適用されていた納税者は、極少数に限られており、申告所得者全体の累進度にほとんど影響を与えなかったことになる。この税率表のフラット化への改正が、再分配効果を低下させたか否かは、税法による累進尺度の動きと再分配係数の動きを比較対照することで検証できる。1986年から1989年への累進税率表の緩和は、再分配係数の低下をもたらしており、フラット化が再分配効果を低下させたといえる。しかし、1989年から1991年にかけての再分配係数の低下は、税率表のフラット化がその原因とは言えない。1995年の改正については、累進税率表の緩和が再分配係数を低下させていることがわかる。1995年の改正では、限界税率の刻み、水準については固定されているが、課税所得の区分が大幅に引き上げられている。特に、30%の適用される課税所得の区分が1000万円から1800万円へ、40%が適用される課税所得の区分が2000万円から3000万円へ引き上げられている。1996年以降については、税法にもとづく累進度は横ばいであるのに対して、再分配係数は低下している。した

がって、この間の再分配効果の低下もフラット化の影響とは言えないことになる。それでは、バブル期と2003年以降の景気拡大期間に見られる再分配効果の低下は、如何なる原因で説明できるのであろうか。景気拡大期間には、名目所得が上昇し、より高い税率区分に押し上げられるブラケット・クリープが発生する。ブラケット・クリープは、適用される限界税率の上昇により累進度強化の方向に働くはずである。しかし、図6の再分配係数は逆に低下している。これは、景気拡大期間における給与所得の累進度強化の効果よりも、利子、配当、譲渡所得などの資産性所得の拡大がもたらす再分配効果低下の効果が上回ることを示唆するものだ。利子所得は、抜本的税制改革以降、原則として20%の一律分離課税が適用されている。配当所得、株式の譲渡所得に関しては、2009年現在、株式投資促進のため10%の申告分離課税となっている[31]。景気拡大期間の株価の上昇は、これらの分離課税の対象となる資産性所得を高所得層に集中的に増大させ、実効的な累進度を低下させることになるわけだ。

次に、所得者別の累進度の比較をおこなう。分析対象とした年は、表4に示した累進税率表の改正の効果をみることができる1985年、1989年、2006年である。1985年は、抜本税制改革前の税率表のもとでの累進度、1989年は抜本税制改革後の税率表のもとでの累進度、2006年は、税務統計で利用可能な最新データのもとでの累進度を測定することができる。



備考）縦軸は対数目盛である。

出所）『平成18年税務統計から見た申告所得税の実態』より作成。

図7　所得者別所得階級別税負担

31）本則でも20%の申告分離課税である。

図7は、2006年の所得者別所得階級別の税負担を描いたものである。所得者別では、その他所得者、営業所得者の方が農業所得者よりも高い所得を得ている人が多い。所得階級1億円超の税負担を見ると、営業所得者の税負担の方がその他所得者の税負担よりも高くなっている。これは、その他所得者の方が、総合課税の対象となる所得が少ないことによるものだと考えられる。逆に、所得階級200万円以下のところでは、その他所得者の税負担額の方が農業所得者、営業所得者よりも高くなる傾向が見られる。低所得層では逆に総合課税の対象となる所得が多い方が税負担が軽くなるからである。

このような所得者別の税負担の違いを再分配効果の違いとして見ているのが、表5である。表5には、所得者別に、課税前、課税後ジニ係数、再分配係数の値が示されている。1985年時点では、所得者別には、営業所得、農業所得に比べると、その他事業所得者、その他所得者の再分配係数は、その他事業所得者が最も高くなっていることがわかる。その他事業所得者には、弁護士、医師などの高所得層の営業所得者が含まれている。これらのその他事業所得者の所得は、総合課税の対象となるため、高い再分配効果を持っていたわけだ。その他事業所得者という分類区分は、1989年までは利用可能である。1989年と1985年のその他事業所得者の再分配係数を比較すると、1989年の方が低くなっていることがわかる。これは、累進税率表緩和による効果で説明できる。

利用可能な最新年次の2006年のデータでは、所得者の区分は、営業所得者、農業所得者、その他所得者の3区分となっている。区分が変更されたため、1985年、1989年との比較ができないため、所得者別の比較のみをおこなうことにしよう。再分配効果が最も高いのは、営業所得者となっている。営業所得者の再分配効果が高いのは、事業所得が総合課税の対象となり、図7でわかるように、農業所得者よりも高所得層に納税者が存在するからだ。農業所得者の再分配係数が低いのは、課税前、課税後ジニ係数の水準が低いことからわかるように、所得格差が小さく、累進税率表の効果が小さくなるためである。営業所得者とその他所得者の比較では、再分配効果は営業所得者の方が大きくなっている。課税前、課税後のジニ係数の水準自体は、その他所得者の方が大きく、その他所得者間の所得格差は大きい。所得格差が大きいにもかかわらず、その他所得者については、累進税率表の持つ再分配効果が発揮されていない。これは、その他所得者の方が、総合課税の対象となる所得の割合が小さいためと考えられる。

表6は、所得者別に所得階級別平均所得の内訳として、配当所得と株式等の譲渡所得を抜き出したものである。平均所得は、各階級別の所得種類別合計所得を人員で割ったものだ。この表をみると、その他所得者と営業所得者について配当所得と株式譲渡所得等の金額を比較すると、すべての所得階級について、その他所得者の方が、配当所得、株式譲渡所得の平

表5　所得者別の再分配効果

	営業所得者			農業所得者			その他事業所得者			その他所得者		
	課税前ジニ係数	課税後ジニ係数	再分配係数	課税前ジニ係数	課税後ジニ係数	再分配係数	課税前ジニ係数	課税後ジニ係数	再分配係数	課税前ジニ係数	課税後ジニ係数	再分配係数
1985年	0.334	0.309	7.4	0.290	0.280	3.7	0.641	0.553	13.7	0.520	0.472	9.2
1989年	0.369	0.341	7.7	0.316	0.304	3.8	0.618	0.547	11.4	0.607	0.566	6.7
2006年	0.503	0.465	7.7	0.361	0.351	2.9				0.577	0.545	5.6

出所）『税務統計から見た申告所得税の実態』各年版より作成。

表6　所得者別の所得階級別平均所得の内訳

単位：万円

	その他所得者		営業所得者	
	配当所得	株式等の譲渡所得等	配当所得	株式等の譲渡所得等
70万円以下	23	56	3	14
100万円　〃	9	71	3	20
150万円　〃	11	82	5	25
200万円　〃	14	85	5	32
250万円　〃	16	88	6	42
300万円　〃	19	101	7	44
400万円　〃	21	118	8	50
500万円　〃	25	139	9	61
600万円　〃	32	160	11	73
700万円　〃	37	177	13	83
800万円　〃	42	203	14	110
1,000万円〃	49	247	14	130
1,200万円〃	63	316	19	147
1,500万円〃	86	419	23	147
2,000万円〃	126	581	26	169
3,000万円　〃	210	864	44	239
5,000万円　〃	388	1,423	91	317
5,000万超円	2,249	14,318	286	744

出所）『平成18年税務統計から見た申告所得税の実態』より作成。

均額が高くなっていることがわかる。その他所得者の方が、分離課税の対象となる資産性の所得の割合が高いことになる。しかも、その他の所得者の所得階級別の平均所得をみると、配当所得、株式等の譲渡所得ともに、5000万円超での所得額が突出して高くなっていることがわかる。この高所得層への譲渡所得の集中が、税制の再分配効果を低下させているわけだ[32)]。

32）なお、2009年、2010年分については、申告分離の10%の優遇税率は、500万円以下の譲渡所得に限定され、2011年以降については、本則の20%の分離課税となることが決まっている。しかし、仮に20%で課税されるとしても、これらの高額の譲渡所得に対する税負担は総合課税の場合よりも大幅に軽減されていることになる。

4. むすび

本稿では、税務統計を利用して、所得者別に累進度の推計をおこなった。その結果としては、少なくとも小泉政権下の再分配効果の低下は、税制のフラット化によるものでなく、景気拡大にともなう、株価上昇などが、分離課税対象の所得の比率を高めたことによる可能性が高いことがわかった。所得者別の分析からは、高所得者がより多く存在するその他の所得者の方が営業所得者よりも再分配効果が小さくなっていることがわかった。これは、営業所得者と比べるとその他所得者の所得に占める分離課税対象となる配当所得、譲渡所得の比率の高さで説明できる。これらの分析結果からは、所得格差是正の手段として検討されている累進税率表の見直しの効果は、それほど期待できないことが示唆される。

利子配当、譲渡などの資産性の所得については、近年、北欧諸国で採用されている2元的所得税を参考にした「金融所得一体課税」の採用が検討されている。これは、所得を勤労所得と金融所得にそれぞれ集約し、勤労所得については総合課税で累進課税をおこない、金融所得に関しては低率の分離課税を適用する考え方である。これは、総合課税のもとできわめて高い累進課税をおこなっていた北欧諸国において、資本の海外逃避を防ぐために、考え出されたものである。

しかし、本稿の分析結果からは、格差是正という公平性の観点からは、むしろ金融所得を含めた総合課税化が望ましい。ただし、国と地方を合計すると50%となる最高税率の水準をそのままにしながら、総合課税化を実施した場合には、北欧ほどではないとしても、資本の海外逃避の可能性は高まる。また、格差是正の手段としては、累進税率表の強化よりも、むしろ給付付き税額控除の導入など、低所得層の底上げの方が有効だとも考えられる。これらの施策を含めた所得税制全体のあり方については、別の機会に論じることにしたい。

参考文献

・石弘光『租税政策の効果－数量的接近－』東洋経済新報社.
・伊多波良雄（1983）「所得分布関数、租税関数および税の累進度」『経済学論叢』第33巻, 第1号, pp.1-18.
・呉善充（2008）「税制の再分配効果について」KISER Discussion Paper Series No.12.
・大竹文雄（2005）『日本の不平等-格差社会の幻想と未来』日本経済新聞社.
・鞠重鎬（1994）「所得再分配測定指数に関する一考察－累進度指数と財政の所得再分配効果分析のための指数の提言－」『一橋研究』第19巻, 第3号,pp.17-40.
・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号, pp.39-47.

・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, pp.166-170.
・豊田敬（1991）「租税累進度の計測法」『経営志林』第28巻, 第4号, pp.117-126.
・中村悦広（2005）「給与所得税の再分配効果－税率構造要因と控除要因の累進度の計測－」『星陵大論集』第37巻, 第3号, pp.99-113.
・橋本恭之（1998）『税制改革の応用一般均衡分析』関西大学出版部.
・橋本恭之・上村敏之（1997）「税制改革の再分配効果:個票データによる村山税制改革の分析」『関西大学経済論集』第47巻第2号, pp.47-61.
・橋本恭之・呉善充（2008a）「所得税改革の論点」『国際税制研究』第20号, pp.35-44.
・橋本恭之・呉善充（2008b）『税収の将来推計』, RIETI Discussion Paper Series 08-J-033.
・橋本徹・山本栄一編（1987）『日本型税制改革』有斐閣.
・林宏昭（1986）「所得税に関する一考察」『経済学研究』第19号, pp.111-126.
・林正義・別所俊一郎（2003）「累進所得税と厚生変化－公的資金の社会的限界費用の試算－」ESRI discussion Paper Series No.42.
・林宜嗣（1993）「税制改革と所得分配」『総合税制研究』No.2, pp.194-210.
・林宜嗣（1997）「所得税制度と税収弾力性」『総合税制研究』No.5, pp.194-210.
・早見弘（1968）「給与所得税の累進度」『商學討究』第18巻, 第3号, pp.189-208.
・早見弘（1987）「給与所得税累進度の解剖」『商學研究』第37巻, 第1・2・3号, pp.39-55.
・藤田晴（1992）『所得税の基礎理論』中央経済社.
・山下和久（1993）「所得税の累進度」『経済研究』第38巻, 第2号, pp.45-56.
・水野正一（1983）「所得税の税率の累進構造と問題点」『税経通信』第38巻, 第9号, pp74-83.
・横田信武（1987）「税率構造の累進性」『早稲田商学』323号,pp.135-159.
・吉田建夫（1983a）「租税累進度尺度について:展望」『文経論叢 経済学篇』第21巻,第2号, pp.1-22.
・吉田建夫（1983b）「租税累進度の測定について－ローカル型累進度尺度－」『松山商大論集』第34巻, 第4号, pp.27-42.
・Ishi,H.(1989), *The Japanese Tax System,* Oxford University Press.
・Musgrave R.A. and T. Thin(1948),"Income Tax Progression, 1929-48." *Journal of Political Economy,* Vol.55, pp.498-514.
・Hutton,J.P. and Lambert,P.J.(1980),"Evaluating Income Tax Revenue Elasticities", *The Economic Journal*, Vol.90, No360, pp901-906.
・Hutton, J.P. and Lambert, P.J.(1982),"Modelling the Effects of Income Growth and Discretionary Change on the Sensitivity of UK Income Tax Revenue", *The Economic Journal*, Vol.92, No.365, pp145-155.
・Kakuwani, N.C.(1977a),"Measurement Of Tax Progressivity: An International Comparison", *The Economic Journal*, Vol.87, No.345, pp71-80.
・Kakuwani, N.C.(1977b),"Applications of Lorenz Curves in Economic Analysis", *Econometrica,* Vol.45, April, pp719-728.
・Khetan, C.P. and Poddar, S.N.(1976),"Measurement of Income Tax Progression in a Growing Economy: The canadian Experience", *Canadian Journal of Economics,* Vol.9, November, pp.613-629.
・Kiefer,D.W.(1984),"Distributional Tax Progressivity Indexes", *National Tax Journal,* Vol.37 December, pp.497-513.
・Liu,P.(1985),"Lorenz Domination and Global Tax Progressivity", *Canadian Journal of Economics,* Vol.18,May, pp.395-399.
・Mirrlees, J.A.(1971)," An Exploration in the Theory of Optimal IncomeTaxation", *Review of Economic Studies,* 31, pp.175-208.
・Suits, D.B.(1977),"Measurement of Tax Progressivity," *American Economic Review,* 67, pp.747-752.