

# 給与所得税累進度の解剖

早見 弘

## I 所得税負担の決定要因

ある所得者  $i$  の所得税負担額  $T_i$  は、その年内に発生した総収入金額  $W_i$  から、必要経費  $C_i$  を引き、さらに所得税法に規定した基礎控除・配偶者控除・扶養控除等の人的控除  $A_i$  や、社会保険料・生命保険料・損害保険料・寄付金控除等の社会政策的控除  $D_i$  を引いた後の課税所得  $Y_i$  に、法定税率  $t_s$  を乗じて決まる。いま配当控除と外国税額控除の2つの税額控除 tax credit を無視するならば、

$$\begin{aligned} T_i &= t_s(W_i - C_i - A_i - D_i) \\ &= t_s \cdot Y_i \end{aligned} \quad (1)$$

となる。ここで法定税率  $t_s$  は均一税率 flat rate ではなく、 $Y_i$  の階層区分、現行では第1表に示したように、15段階にわたる課税所得の増加分に応じて上昇していく超過累進税率となっている。したがって、税率は課税所得  $Y_i$  の関数として

$$t_s = t_s(Y_i) \quad (2)$$

のように書くことができるので、 $T_i$  は税率関数(2)と  $Y_i$  の積としてつぎのように表わせる。

$$T_i = t_s(Y_i) \cdot Y_i \quad (3)$$

そして昭和59年施行いろいろの法定限界税率の範囲を(4)で示すと、

$$0.105 \leq t_s(Y_i) \leq 0.7 \quad (4)$$

給与所得 employment income \* の場合には、年間総収入  $W$  は賃金、俸給、給与、賞与、歳費などの役務の対価として定期的に支払われる所得と、年金契

約または年金受給資格要件を満たした者に支給される年金の合計額から成り、必要経費  $C$  としては給与収入獲得の概算的控除とされている給与所得控除を引いたあとの「給与所得の金額」=  $W - C$  をまず確定し、他の所得を合算した後に、人的控除  $A$  や社会政策的控除  $D$  を適用して  $Y_i$  を求めることになっている。給与所得者についても、必要経費の支出実額を適用せよという主張もあるが、事業所得や不動産所得のように、費用と収益の対応がつきにくいという点、個人の支出慣習にも左右され易いという点もあって、公平な処理のためには給与所得者の支出は経費とは扱われず、所得の処分すなわち消費として処理されてきた。その代わり給与所得者には給与所得控除  $C$  が一率に適用され、人的控除の適用範囲  $A$  と社会保険料  $D$  の推定支払額に応じて、世帯構成別に「課税最低限度額」 $E_h$  ( $h$  は人員,  $h = 1, 2, \dots, n$ ) が計算されている。「免税点」方式とは異なって、課税最低限は個人単位の所得者に一様に適用される  $C$  と  $E_h$  のうち基礎控除以外の世帯構成  $h$  と  $D$  に応じて変わる。この方式は免税点制度のように免税点を越す課税標準ならば、その全てに対して課税されるという制度とは異なる。

したがって、個人  $i$  の所得税額  $T_i$  は、 $W_i$  の大きさ、 $E_h$  の適用状況ならびに法定税率  $t_s(Y_i)$  の 3 つの要件に左右される。このうち課税最低限  $E_h$  と法定税率  $t_s$  は政策変数であるが、年々発生する  $W_i$  は労働市場における賃金決定の諸要因に左右される。税額を計算する場合には所得分布の変動は給与であるとしても、 $W_i$  の分布が上方にシフトすると政策変数が一定のもとでも、 $T_i$  は上昇する。 $W_i$  の変化率  $\Delta W_i / W_i$  よりも  $T_i$  の変化率  $\Delta T_i / T_i$  が大きく、税負担の所得弾力性  $\eta$  が 1 より大となっているのが累進税であり、法定税率  $t_s(Y_i)$  はこのような累進的負担を課するように設定されている。

本稿の目的は以上のようにして決定される  $T_i$  を、「民間給与所得」データにもとづいて、その累進度の変化を課税最低限  $E_h$  にふくまれる ( $C + A + D$ ) の大きさ、税率の変化ならびに給与所得分布の係数  $R$  の変化、この 3 つの要

\* Tax Bureau, Ministry of Finance, *An Outline of Japanese Taxes*, (Government Printing Bureau, 1985) による用語である。

素で説明しようとすることにある。対象期間は昭和45(1970)年から59(1984)年までの15年間にわたる。このうち昭和52年から58年までの7年間は、57年に微少な給与所得控除  $C$  の改訂があったけれども、 $A$ 、 $D$ 、 $t_s(Y_t)$  の政策変数が一定であったという、戦後の所得税制史上稀有な無減税期間であった。このため所得分布の変化が所得税負担の累進度に与えた効果を大よそながら判定できる期間をふくんでいるといえる。また、これまで税制改訂に妨げられて、時系列でみた所得税制の組み込み伸縮性は信頼できないとされてきたが、この期間を対象とすることによって一応の評価を提示できるものと思われる。

筆者はかつて給与所得税の累進度の、所得別・世帯別形態を公表したことがあった。そのときの累進度の計算は、昭和39年と41年の税制のもとで、実態に近いと思われる所得額と世帯層を例証的に選んで、それぞれの税額を求め、平均税率と限界税率(所得の増分を5万円にとった)を計算して弾力性で表わすという手続きをとった。そこで発見された累進度の形態は、同一の世帯構成ならば所得の増大とともに無限大の弾力性  $\eta$  から急速に低下して、 $\eta = 2$  の水準に漸近し、世帯人員の増加とともにこの曲線が右にシフトし、十分に大きな所得水準ではほぼ2に等しい弾力性をもつというものであった。第3図がその形態を示している。<sup>(1)</sup>本稿は旧稿の例証的な所得と世帯構成にもとづく税負担の計算とは異なって観測されたデータにもとづく弾力性の計測と、同じデータによるジニ集中係数の計測にもとづいて、所得税制度の変化が累進度に与えた効果を判定しようと試みた。

## II 年末調整、乙欄適用者、租税関数および累進度

(1) 使用したデータは、国税庁総務課編『税務統計から見た民間給与の実態』である。このデータは国家公務員、地方公務員、公社職員ならびに日給で雇用されている労務者を除いた「民間企業」(産業別分類は現在10大産業になっている)に勤務する、いわゆるサラリーマンを対象とする源泉徴収所得税の統計

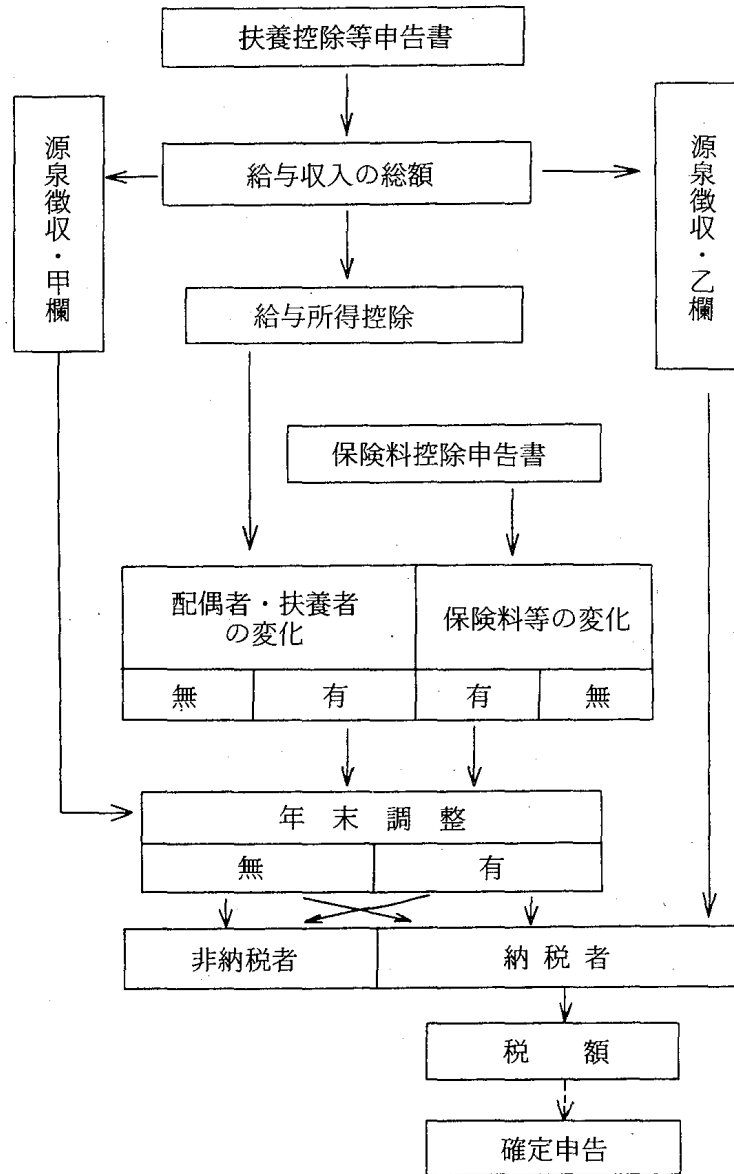
(1) 拙稿「給与所得税の累進度(その2)」『商学討究』第18巻第3号(1968年2月)。

である。所得の年間支給額  $W$  を対象とするため、「一年を通じて勤務した給与所得者」に限定して取扱う。その人員は昭和45年の、2,424万人から、59年の3,531万人へ、年平均増加率2.72%で着実に増加している。53年から男女別の人員と給与額等の数値も掲載され（女性参加率は32.4%から34.6%に上昇してきている）、労働統計、賃金統計としても参照水準を高めているように見える。

税務統計はどの統計でも税務行政手続きに従って分類・整理されている。民給データも例外ではなく、サラリーマンの源泉徴収、年末調整などの税務処理に応じて計数がまとめられている。われわれにとって日常的になっている徴税事務ではあるが、一応その経過をフロー・チャートで示しめよう。第1図がそれである。給与等の支払者（源泉徴収義務者）は、給与所得者が前年末に提出した「扶養控除等申告書」にもとづいて、月々または半月ごとの給与の支払い、または数か月ごとの賞与の支払いにあたっては、社会保険料を除いた給与残額に配偶者ならびに扶養親族の数に応じてセットされている「源泉徴収税額表」にしたがって税を徴収し、徴収した月の翌月10日までに所管の税務署に納付する。これは通常甲欄といわれる主たる給与を受ける場合であり、給与所得者の殆どがこのケースである。給与所得者には2か所以上から給与をうけ、その従たる給与について（扶養控除等申告書はその支払者を通じて税務署に提出することができるが）源泉徴収される人がいる。これを乙欄適用者といい、民給データは支払企業を中心にこれを1人として計算している。したがって乙欄適用者の人員については二重計算あるいは三重計算されていることになる。集計された所得階層別データには、この乙欄適用者の人員、所得、税額がそのまま合計されているので、人員重複分ならびに所得等の処理については、後に述べる。

年末に近づきその年の最後の給与の支払いにあたって、年間給与総収入  $W$  が確定すると、提出済みの扶養控除申告書に記載された扶養者に変化がなく、また年末近くに提出を求められる「保険料控除申告書」にチェック・オフされた社会保険料以外の社会保険料（例えば国民年金保険料）や財形年金保険料、生命保険料、損害保険料、小規模企業共済等掛金がなければ、年末調整を受け

第1図 源泉徴収と年末調整



ずに納税者か非納税者が確定する。一方，上記2つの申告書に異同があれば，その事実と制限内の金額に応じた人的控除  $A_i$ ，保険料控除  $D_i$  を行って求めた税額と，既納の税額との間に過不足があれば，年末調整を受けて納税者または非納税者に分かれる。<sup>(2)</sup>

民給データは以上までの経過に沿って人員，支払給与，賞与および税額を掲載している。これ以降は「確定申告」に移行して，雑損，医療費等の諸控除が

(2) 『民間給与の実態』では年末調整の有・無と納税者・非納税者の製表は昭和53年分からで，それ以前は集計し直さなくてはならない。

行われたり、乙欄適用をうけた従たる給与を申告して年間の税額を確定することになる。

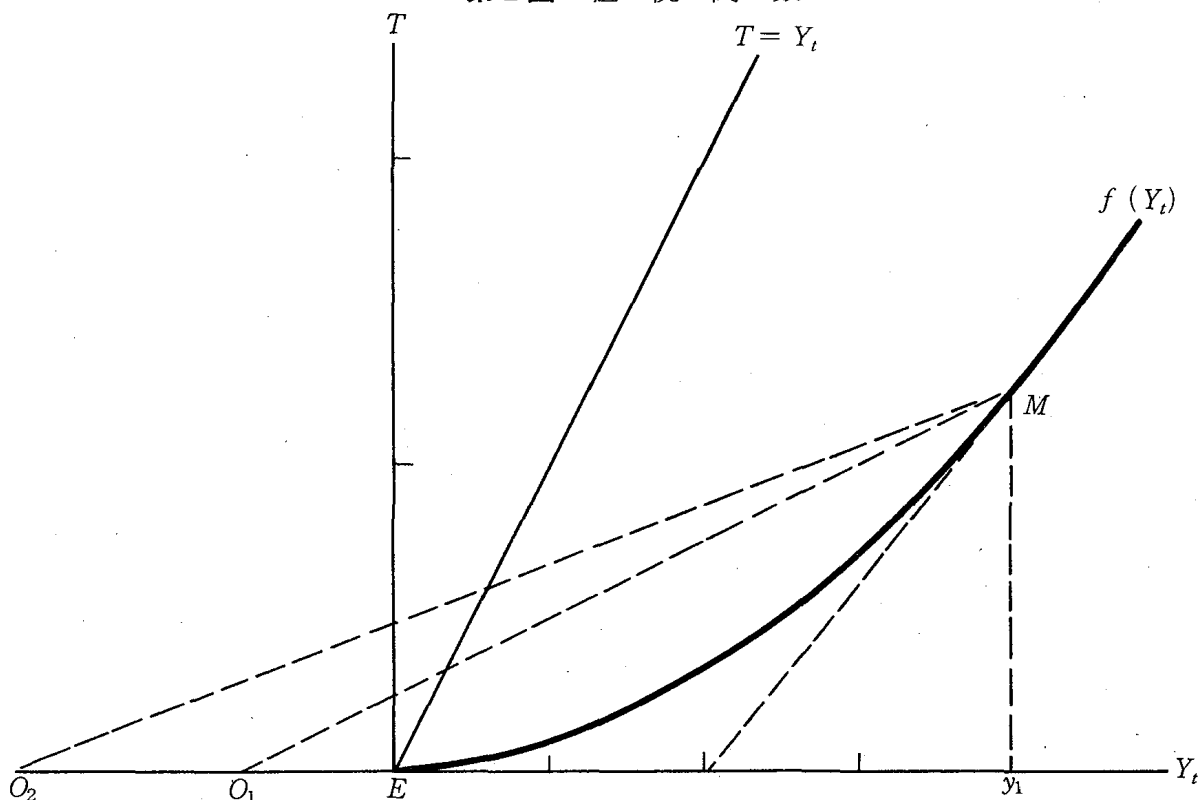
(2) 年末調整の有無までの経過で、調整を要するのは、上述の乙欄適用者である。乙欄適用者には昭和50年分までは、納税者と非納税者の区分がある。その後は納税者のみである。この人員は対象期間にわたって、全給与所得者の1.31%ないし2.01%の範囲にあり、乙欄のうち納税者が全納税者に占める比重は1.57%ないし2.22%とやや高くなっている。全体からみると小さなウエイトかもしれないが、その人員は最低所得階層に約40.5%から56.4%の割合が集中し、納税者ならびに全給与所得者の最低所得層の人員のウエイトを高めている。この重複分を除去するため、納税者からも、また全体の所得者からも、乙欄人員をそれぞれ差引いて人員を定めた。しかし、乙欄適用者が受けとった所得は、主たる給与と合計されて一人の所得者の年総収入の一部になるはずであるが、乙欄適用者の所得は給与合計の1.03%~1.29%の範囲であり、しかも所得階層別の分布は上位4階層になると8.0%ないし3.5%にウエイトを下げるが、下方から8階層までにはほぼ10%前後の均等な比率で分布している。このように全体に占めるウエイトも小さいうえ、その分布も特定階層の比率を歪めるほどの特性をもっていないと考えられるので、所得の階層別金額については調整しなかった。この点は税額についても同じく扱った。乙欄適用者の重複を除いたことによって、以下に示す弾力性の精度が高まったこと、ならびに所得分布のメジャーとして使ったジニ集中係数  $R$  が小さいレベル、すなわち平等化を示すことになったことが特徴である。

(3) 給与所得にかかる税負担  $T_i$  は、年総収入  $W_i$  とその分布  $R$ 、課税最低限  $E_h$ 、および税率  $t_s(Y_i)$  の3つに左右されるが、このうち定式化が難しいのが  $E_h$  である。前述のように、 $E_h = C_i + A_i + D_i$  であるが給与所得控除  $C_i$  と人的控除  $A_i$  のうち基礎控除はすべての所得者に共通するが、その他の人的控除や社会保険料や生命保険料等からなる  $D_i$  はどのような分布を示すか、また

制度の改正によってどのように変化するかを、一般的に示すことは難しい。もちろん、課税最低限  $E_h$  の水準を暦年別に一覧表で示すのは租税統計がよく使っている方法である。しかし、個人単位の所得者が年々どのような控除額を適用して個々の税額を決めているかを、納税者・非納税者の世帯規模に応じて体系的に示すことは、なんらかの方法があるであろうが、本稿では開拓していない。世帯規模別と所得規模別の  $E_h$  の分布は、 $W_i$  との相対的大きさによって課税所得  $Y_i$  の大小に反映する。そしてこの相対的關係は平均税率  $T_i / W_i$  の分母  $W_i$  の原点をどこに定めるかにかかっている。いま図によってこのことを示そう。

租税関数  $T = f(Y_i)$  を示したのが第2図である。ただし縦軸  $T$  の目盛を横軸  $Y_i$  の2倍にとって、関数の形を強調してある。直線  $T = Y_i$  の勾配は1で限界税率100%を示すから、現行の税率では第1表のように  $Y_i \geq 8,000$  万円ならば、0.7の勾配で一定である。8,000万円にいたるまでは15の屈折をもつ折れ線になる。いま  $Y_i$  が  $y_1$  であれば税額は  $My_1$  で限界税率は  $M$  点における接

第2図 租 税 関 数



※ 縦軸の目盛は、横軸の2倍にしてある。

第1表 所得税の一般の税率

税率	昭和 / 年			税率	昭和 / 年
	45	46	49		
10 %	万円以下 30	万円以下 40	万円以下 60	10.5 %	万円以下 50
12	万円以上 30	万円以上 40	万円以上 60	12	万円以上 50
14	60	80	120	14	120
16	90	120	180	17	200
18	120	160	240	21	300
21	150	200	300	25	400
24	200	260	400	30	600
27	250	320	500	35	800
30	300	380	600	40	1,000
34	350	440	700	45	1,200
38	400	500	800	50	1,500
42	500	600	1,000	55	2,000
46	600	700	1,200	60	3,000
50	800	900	1,500	65	5,000
55	1,000	1,200	2,000	70	8,000
60	2,000	2,000	3,000		
65	4,000	4,000	4,000		
70	6,000	6,000	6,000		
75	8,000	8,000	8,000		

線の勾配  $MRT$  である。この納税者が  $O_1y_1$  の  $W_1$  を得ていたら、平均税率は  $My_1 / O_1y_1 = ART$  である。しかし  $W$  が大きく  $O_2y_1$  の  $W_2$  であっても、 $O_2E$  までの所得控除  $E_h$  が大であれば、 $ART$  は  $My_1 / O_2y_1$  で、 $W_1$  より平均税率は小さくなる。したがって弾力性  $\eta = MRT / ART$  は大きい  $W_2$  で小さく、小さな  $W_1$  で大きくなる。旧稿で示したのはこのことであった。すなわち、同一世帯ならば  $W$  が大になると、弾力性  $\eta$  は低下する。

(4) すでに言及したように、累進度  $\eta$  を税負担の所得弾力性 liability progression で計測する。<sup>(3)</sup> また対象期間について、累進的租税関数とは独立のメ

(3) 文献 [1] および [10] を参照。



ジャーである実効累進度 effective progression（課税前所得分布と可処分所得分布のジニ係数の変化率）と対照させる試みも行った。

各年の税負担の所得弾力性  $\eta$  は、所得階層別の一人あたり平均税額  $t_j$  と平均所得  $w_j$  を対数線型式とし、加重最小 2 乗を用いて計算した。すなわち、

$$\ln t_j = \ln \alpha + \eta \ln w_j + e_j \quad (5)$$

$$j = 1, 2, \dots, 12. \quad (47, 49 \text{ 年は } 11 \text{ まで})$$

この場合、各項目の値は標本世帯全体の平均値なので、モデルの誤差  $e_j$  もその項目内の平均値を表わしている。このときの誤差項の分散は第  $j$  階層の標本数を  $N_j$  とすると、 $1/N_j$  に比例する。 $N_j$  の大きさによって不均一分散となるのは、所得分布の非対称性が対数をとっても正規型にならないことが多いことにもとづく。加重回帰を用いたのはこの理由による。<sup>(4)</sup> さらに  $\eta$  は各年 2 つのデータを区分して計算した。

すなわち、

(1)  $\eta$  : 納税者・非納税者のすべてをふくむ人員（乙欄適用者を除く）、所得および（納税者の）税額から求めた弾力性。

(2)  $\eta_t$  : 納税者（乙欄適用者を除く）のみの弾力性。

第 2 表はその結果を示してある。また第 3 表には、

(3)  $R_0$  : 上記(1)に対応する納税者・非納税者の税込所得の階層別分布から求めたジニ係数。

(4)  $R_t$  : 上記(2)に対応する納税者のみの税込所得のジニ係数。

(5)  $R_t^d$  : 同じく納税者のみに限った税引所得のジニ係数。

所得分布のメジャーとしてジニ係数を用いたのは、実効累進度がこのメジャーによって定義されていることもあるが、比率と比率の比較であるから測定単位に左右されないで、長期的変化を比較することができる、という利点による。しかしローレンツ曲線の交差があってもジニ係数は同一という結果を生ずるので、解釈にあたって警戒しなくてはならないことはほとよりの事であ

(4) T. H. ウォナコット & R. J. ウォナコット（国府田恒夫・田中一盛共訳）『計量経済学序説』培風館（1975年）、第 6 章。

る。(5)

第2表 税負担累進度

( ) 内は t 値

昭和 / 年	$\eta$	$\eta_t$	$\eta - \eta_t$	回 帰 誤 差	
				$\eta$	$\eta_t$
45	2.1390 (13.121)	1.8402 (14.446)	.2988	6.729	4.786
46	2.0745 (11.828)	1.7721 (15.229)	.3024	6.055	3.333
47	1.9888 (21.321)	1.7955 (17.711)	.1933	3.288	3.048
48	1.9564 (27.197)	1.7871 (24.403)	.1693	1.769	1.560
49	1.8814 (17.356)	1.5921 (14.890)	.2893	1.990	1.589
50	1.9427 (12.932)	1.5345 (12.419)	.4082	2.619	1.714
51	1.8371 (13.873)	1.5249 (13.457)	.3122	1.727	1.219
52	1.8620 (13.605)	1.5465 (13.529)	.3155	1.773	1.219
53	1.8209 (15.383)	1.5280 (15.231)	.2929	1.259	.884
54	1.8113 (16.735)	1.5598 (16.448)	.2515	1.020	.746
55	1.8101 (18.187)	1.5749 (18.089)	.2352	.847	.620
56	1.8001 (19.245)	1.5877 (19.368)	.2124	.729	.540
57	1.8114 (19.571)	1.5950 (21.038)	.2164	.715	.495
58	1.8620 (19.147)	1.6149 (22.690)	.2471	.734	.447
59	1.9117 (17.356)	1.6273 (21.115)	.2844	.759	.454

(5) 文献 [4] を参照。

第3表 ジニ集中係数と実効累進度

(%)

昭和/年	$R_0$ (1)	$R_t$ (2)	$R_t^d$ (3)	$r$ (4)	$r_t$ (5)	$\frac{(5)}{(4)}$ (6)
45	31.298	29.442	28.035	10.426	4.780	(45.9)
46	30.964	28.748	27.448	11.354	4.520	(39.8)
47	30.834	29.015	27.573	10.576	4.972	(47.0)
48	30.883	29.090	27.441	11.146	5.667	(50.8)
49	29.979	27.155	26.183	12.662	3.577	(28.3)
50	29.462	26.915	26.069	11.519	3.144	(27.3)
51	29.585	27.247	26.301	11.101	3.473	(31.3)
52	29.595	27.338	26.354	10.949	3.597	(32.9)
53	30.023	27.738	26.683	11.125	3.802	(34.2)
54	30.452	28.155	26.934	11.553	4.404	(38.1)
55	30.902	28.442	27.121	12.234	4.642	(37.9)
56	31.166	28.792	27.398	12.089	4.840	(40.0)
57	31.264	28.788	27.368	12.462	4.933	(39.6)
58	32.079	29.337	27.882	13.084	4.961	(37.9)
59	32.174	29.299	27.843	13.461	4.969	(36.9)

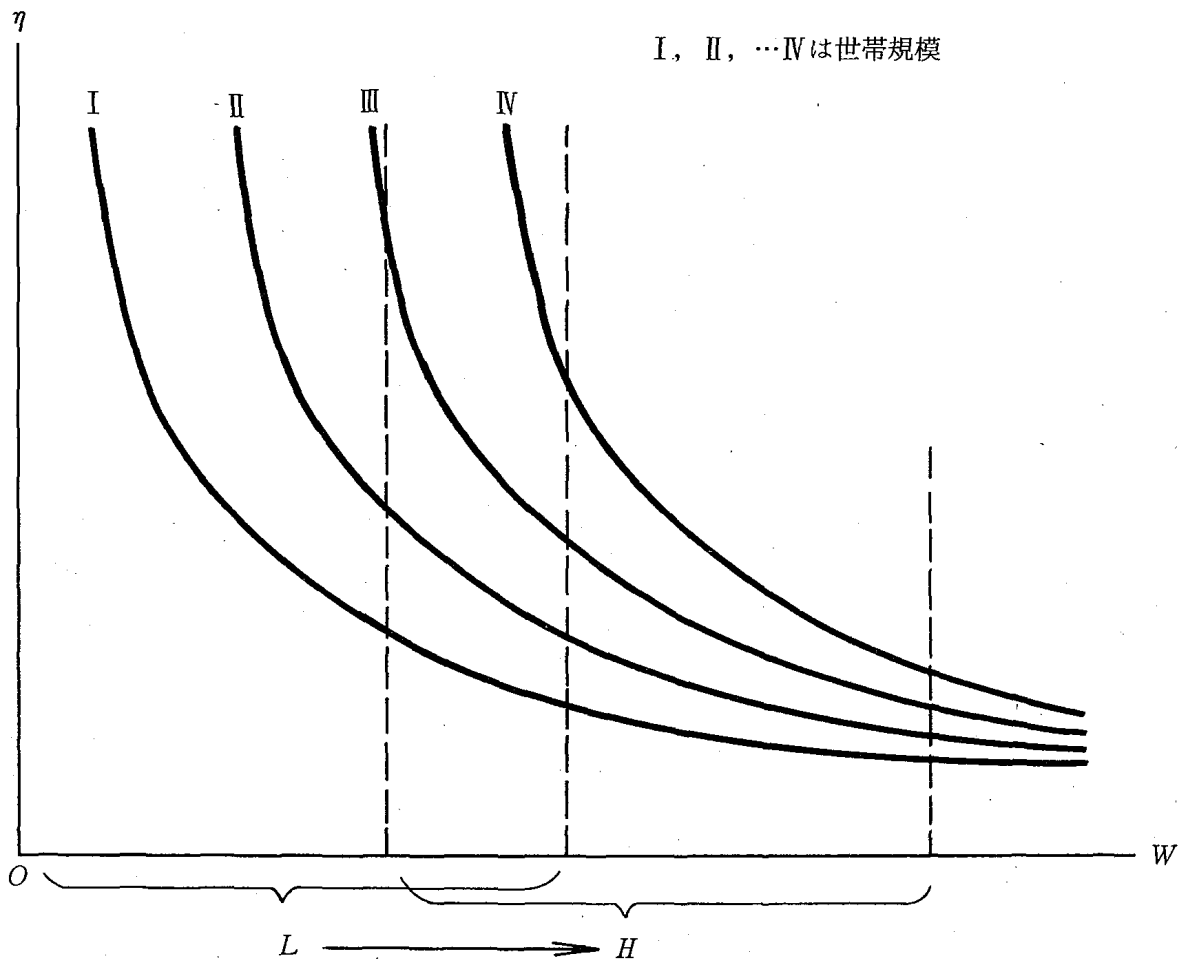
### Ⅲ 累進度の計測結果

各年に施行されている所得税制度が、給与所得者の累進度にどのような効果を与えているかを説明するためには、すでに指摘した総収入  $W$  とその分布  $R$ 、所得控除  $E_h$ 、および税率関数  $t_s(Y_t)$  のそれぞれについて、統計的事実や制度上の情報に頼らなくてはならない。各年の各種の所得控除額については、例えば大蔵省編『財政金融統計月報』租税特集号（毎年）などを参照しなくてはならないが、本稿では必要な限り言及することに止めて、規定額の変遷一覧表は記載しないことにした。<sup>(6)</sup>以下計測結果をまとめる。

(1) いずれの年でも  $\eta > \eta_t$  である。このことはつぎのように説明できる。所得階層別人員は、乙欄適用者を除いても非納税者をふくむ低所得層で大きい、したがって一人あたりの所得と税額は小さい。一人あたりの所得が小であれば、

(6) 文献 [8] の水野教授の展開も参照。

第3図 税負担累進度の形態



い  $\eta$  にあたる所得層が多くなる。一方、納税者のみの人員は低所得層で大きく減じ、一人あたり所得は高くなる。そうすると右側の高い所得層  $H$  に全体がシフトし、低い  $\eta_i$  にあたる人々が多くなる。この事実が背景になって全所得者を対象とするクロスセクションでみた  $\eta$  は、納税者のみの  $\eta_i$  より大になる。

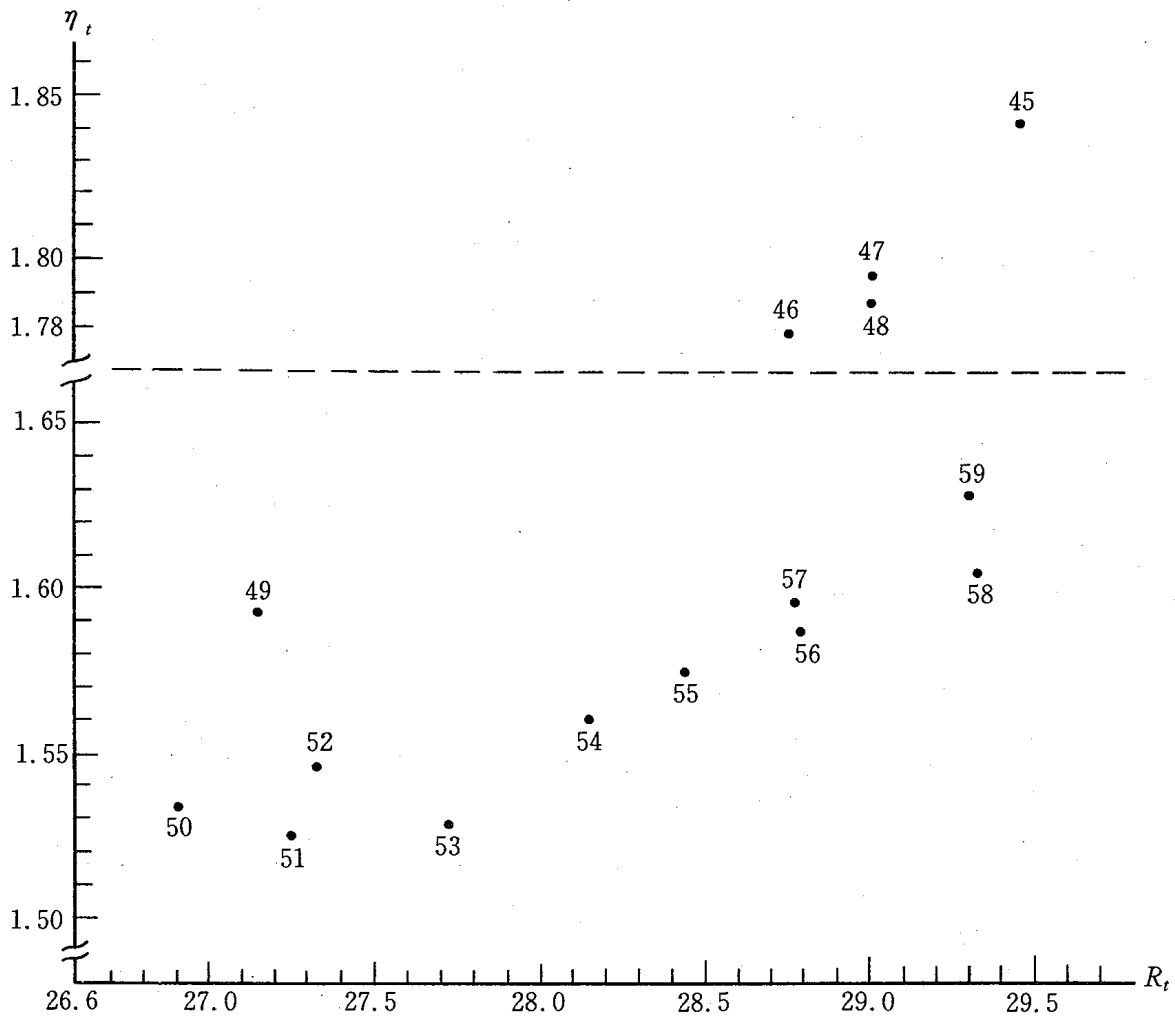
(2) 納税者と非納税者の分かれ道は、 $W_i$  と  $E_i$  との相対的大きさである。この分岐点は、

$$(E_i / W_i) \geq 1 \Leftrightarrow Y_i \leq 0, \text{ したがって, } T_i = 0 \quad (6)$$

となる。全所得者の  $\eta$  が、納税者のみの  $\eta_i$  に低下するのは、 $E_h$  すなわち給与所得控除  $C$  や基礎控除、配偶者控除等の人的控除  $A$  と、社会保険料等  $D$  の適用額が作用するからであり、 $(\eta - \eta_i)$  が以上の  $E_h$  による累進度減少効果と

考えられる。この場合、 $W$ の分布の変化も複合的に働くことは否定できない。昭和45年から50年までは全体の所得分布が平等化していることと、 $\eta$ の低下とは分布の変化と無縁ではなかろうが、一般化はサンプルが小さくていえそうもない。この間、45年から48年まで毎年人的控除が1万円ずつ引上げられ、給与所得控除も定額部分の引上げが行われた。この効果が $(\eta - \eta_t)$ の差をつくる。しかし、この引上げが、増大していく所得者のうち非納税者を多くしたかというところではなかった。非納税者の比率は45年の16.7%から48年の9.3%へ低下している。そのため $E_h$ の引上げによる $\eta$ の差は大きくなかった。一方、49年にはインフレ調整のため人的控除額をそれぞれ3万円引上げたうえ、それまで最高額限定方式であった給与所得控除を、50万円の最低保障方式とした。これによって、非納税者比率はいきよに15.3%に増大し、 $\eta$ の差を大きくした。50年には再び人的控除額をさらに2万円ずつ引上げ、非納税者比率は18.3%に大きくなった。50年以降58年まで、人的控除は据置かれ、給与所得控除も57年に最低保障額は50万円に止まったが、600万円以上の所得層に控除をやや拡大した。しかしその $\eta_t$ の低下効果はそれほど大きくはなかった。59年には人的諸控除を3万円ずつ引上げて、それぞれ33万円とし、給与所得控除の最低保障額も57万円に引上げた。このため $\eta$ の差は拡大した。

(3) 税率関数の変化はどのように累進度に作用したであろうか。この効果は所得控除が一定、分布が一定のときに法定税率だけが改訂された場合はっきりするであろうが、法定税率の改訂だけが行われたことはないので観測できない。しかし、49年から58年まで、19段階のブラケット・レートは一定であった。したがって、 $E_h$ 引上げの効果を除いた納税者のみの $\eta_t$ が、一定の税率関数を媒介として所得分布の変化とどのような相関を示すかが問われてよいであろう。 $\eta_t$ と納税者のみの $R_t$ との散布図を書いたのが第4図である。直観的にみて45年から48年までは分布の不平等化と累進度の上昇には正の関係がありそうにみえるが、サンプルが小さく有意差は見出せない。しかし、49年を除いて、50年から59年（この年には税率表が改訂されたが）までは、大よその動向として、 $\eta_t$ と $R_t$ の正の相関が成立しそうにみえる。この間のサンプルについて通常の

第4図  $\eta_t$ と $R_t$ の散布図

最小2乗回帰を行って、つぎのような結果をえた。

昭和50年から59年まで、

$$\eta_t = .4489 + .0397R_t \quad (3.282) \quad (8.196) \quad (7)$$

$$R^2 = .8934, \quad D-W \text{ 比} = 1.9775$$

昭和53年から59年まで、

$$\eta_t = -.0386 + .0566R_t \quad (-.324) \quad (13.635) \quad (8)$$

$$R^2 = .9739, \quad D-W \text{ 比} = 2.8949$$

サンプル・サイズは7個に小さくなるが、検定値からみて、(8)式の結果が良好であるといえよう。すなわち、この間を通じて、納税者のジニ係数1パーセン

ト・ポイントの上昇に応じて、納税者の所得税負担の所得弾力性は0.0566上昇した。

(4) 累進度に与えた  $E_h$  や  $R$ ,  $E_h$  および  $t_s(Y_t)$  の効果は、実効累進度の変化でも計測することができる。第3表の(1), (2), (3)欄は、前節で述べた3系列のジニ係数を示したものである。所得税の再分配効果は、一般に税込所得のジニ係数  $R_b$  と税引所得のジニ係数  $R_a$  の比率  $R_b/R_a \geq 1$  に応じて、累進的、比例的、逆進的と定義される。この  $R_b$ ,  $R_a$  は人員の階層別分布をともに同一のものとして計算することが多い。しかし、所得税制の再分配効果は  $E_h$  の変化によるものと、 $t_s(Y_t)$  の変化によるものに分けられる。そこで、まず(1)欄の  $R_0$  で全員（乙欄適用者を除く）の所得分布を求め、さらに納税者のみの  $R_t$  と納税者の可処分所得についての  $R_t^d$  の3つに分けてみると、

$$(4) \text{欄} \quad r = (R_0 - R_t^d) / R_0 \quad (\%)$$

は  $E_h$  と  $t_s(Y_t)$  の2つが作用した結果、所得分布の修正をもたらした総合効果を表わし、

$$(5) \text{欄} \quad r_t = (R_t - R_t^d) / R_t \quad (\%)$$

は、主に  $t_s(Y_t)$  が作用して修正した所得分布の変化とみることができよう。そして、

(6)欄  $(r_t / r) (\%)$  は総合効果のうち、税率関数が作用した割合とみることができる。この比と100%との差は  $E_h$  の修正効果である。

(5) 以上の区分による第3表の結果でみると、全所得者の所得分布は昭和50年を底として、平等化から不平等化に転じている。納税者のみの税込所得および税引所得についても同様の傾向がみられる。

(6) 所得税の総合的再分配効果は、46, 47年と52年でやや小であったが、全期間ではジニ係数を11%以上修正するものであったといえるし、52年以降は徐々にその効果を高め59年には13.5%程度の修正効果を示している。このうち、主として税率関数による分配修正効果(5)欄は50年を底に次第に上昇し、納税者の所得修正効果は5%近くに上昇した。この点は、(7), (8)式の  $\eta_t$  と  $R_t$  の正の相関と一致する。しかしその効果が総合効果にしめる割合となると、全期間を

通じて、 $E_h$ 一定であった52年～58年間をとっても、安定した係数はえられないようである。この点も(2)で述べた $(\eta - \eta_t)$ による $E_h$ の累進減少効果でも同様であった。

#### IV 要 約

本稿は『民間給与の実態』をデータとして観測された給与所得者の所得税累進度を、クロスセクションの対数線型の加重回帰による弾力性と、ジニ係数の変化率による実効累進度の2通りのメジャーによって、最近の15年間について計測した。その際、原系列から乙欄適用者の人員について2重計算を除去した。

所得税負担は総収入  $W$  とその分布  $R$ 、所得控除  $E_h$ 、および税率関数  $t_s(Y_t)$  によって決まるが、 $E_h$  の引上げによる効果はいずれのメジャーによっても、全体として効果はあるものの、安定した効力を示すにいたらなかった。一方、税率関数の働きは、所得分布が上方にシフトすると弾力性の上昇という働きによって、分配の事後的修正を行うことがある。全期間についてとはいえないが、 $E_h$  と  $t_s(Y_t)$  が不変であった期間のうち、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。このうち59年には  $E_h$  の引上げと、税率表の改訂が行われたが、53年らしいの2つの累進度の傾向から大きく外れることはなかった。

租税関数の原点の位置と曲率は所得と租税、あるいは税引所得と労働供給の選択にあたって重要な働きをもつ。所得水準の上昇と、労働市場への女性参加率上昇は、限界税率の大きさによって、付加的所得かレジャーかの選択に影響をもつようになろう。このような観点からも  $E_h$  のあり方や  $t_s(Y_t)$  の形態は、租税政策の重要課題であり、ともすれば模索的な試行であったように見える減税政策も——租税当局者は納税人員、税負担の分布、徴税費用そして他の所得との公平な処理等を顧慮しているであろうが——コンシステントな政策根拠をもつ必要がある。本稿はこの方向への一つの論考であると考えている。

(1986・9・30)



## 参考文献

- [1] Musgrave, R. A. & T. Thin, "Income Tax Progression, 1929-48," *Journal of Political Economy*, vol. 55 (Dec. 1948), pp. 498-514.
- [2] Seidel, C., E. Topritzhofer & W. Grafendorfer, "An Outline of a Theory of Progressive Individual Income-Tax Functions," *Zeitschrift für Nationalökonomie*, Bd. 30 (1970), pp. 407-29.
- [3] Jakobsson, Ulf, "On the Measurement of the Degree of Progression," *Journal of Public Economics*, vol. 5 (1976), pp. 161-8.
- [4] Formby, J. P., W. J. Smith & D. Sykes, "Intersecting Tax Concentration Curves and the Measurement of Tax Progressivity," *National Tax Journal*, vol. 39 (March 1986), pp. 115-8.
- [5] 市川 洋・林 英機・平井 弘『財政制度モデルの研究』 経済企画庁経済研究所, 研究シリーズ第19号 (1969年6月)。
- [6] 石 弘光『租税政策の効果』 東洋経済新報社 (1979年), 第2章。
- [7] 能勢哲也『財政の計量分析』 創文社 (1982年), 第5章。
- [8] 水野正一「所得税の税率の累進構造と問題点」 『税経通信』 (1983年8月), pp. 74~83。
- [9] 井堀利宏『現代日本財政論』 東洋経済新報社 (1984年), 第6章。
- [10] 早見 弘『財政学』 同文館出版 (1980年), pp. 157~61。