

所得税の税収調達能力と税制改正の影響

——税収弾性値を用いた検証——

林 亮輔

(関西学院大学大学院経済学研究科博士課程後期課程2年)

目 次

- I 問題の視点
 - II 所得税改正と税収調達能力
 - 1. 給与所得税に生じた構造変化
 - 2. 税収調達能力に影響する要因～外生的要因と制度的要因～
 - 3. 税制改正と税収調達能力
 - III 税収弾性値の推計モデル
 - 1. 個別弾性値の推計モデル
 - 2. 集計弾性値の推計モデル
 - IV 税収弾性値の計測
 - 1. 推計モデルの特定化
 - 2. 税収の給与収入弾性値の算出
 - 3. 税収調達能力の変動要因分析
 - V まとめ
-

I 問題の視点

所得税は戦後わが国の税制において、一貫して税収の多くを占める基幹税としての地位を保ってきた。しかし、国税収入額が最大であった91年度に26兆7,493億円に上った所得税収入額は、06年度には16兆5,071億円へと約38.3%減少した。この値は国税全体の減少率14.4%を大きく上回っている。その結果、国税総額に占める所得税の割合は91年度の42.3%から06年度には30.5%にまで低下した。

こうした状況を背景に、政府税制調査会は『個人所得課税に関する論点整理』（2005年6月）において、「個人所得課税は、個々の納税者の稼働能力に応じた負担を求め得る税として、これまでのわが国税制の中で極めて重要な役割を果たしてきた。しかしながら累次の減税により、諸控除の拡充のほか、税率の引下げやブラケットの拡大が行われた結果、わが国の個人所得課税については相当の負担軽減が行われてきた。国際比較で見ても、その財源調達機能が顕著に低下してきている。」と指摘した。しかし、この指摘に関して十分な検証はなされていない。しかも、税の本源的機能は「政府活動に必要な財源の調達」であるにもかかわらず、わが国では税収調達という面に焦点を当てた研究は少ない¹⁾。

本稿は、源泉所得税の65.7%（9兆8,702億円、07年度）を占める給与所得税に焦点を当て、その税収調達能力を検証しようとするものである。とくに、税率や控除に関する制度改正が所得税の税収調達能力にどのように影響したかを分析することを通して、税収調達という側面から所得税のあり方を検討することを目的としている。

本稿の構成は以下の通りである。第Ⅱ節では、税収という視点から所得税をマクロ的に概観するとともに、過去の制度改正（税率と控除の改正）が給与所得税の税収調達能力にどのような影響を及ぼしたかを検証する。

第Ⅲ節では、給与所得税の税収調達能力を税収弾性値によってとらえ、弾性値を推計するためのモデル化を行う。所得税のモデル化については、Hutton and Lambert (1980) (1982)、Creedy and Gemmell (1982) (2006)、Johnson and Lambert (1989)、Giles and Hall (1998) などで試みられており、本稿もこれらの先行研究を参考とするが、結果的にモデルの形は大きく異なるものとなった。その理由は、第1に、わが国には給与所得控除のような給与収入にリンクした所得控除があるなど、税制の違いが存在すること、第2に、本稿の目的は過去の税制改正の効果を検証することであるため、実証分析が可能なようにモデルをシンプル化したことにある。第Ⅳ節では、前節で導かれたモデルを用いて給与所得税の税収調達能力を検証し、その変化の要因を探る。

分析に入る前に、税収弾性値によって税収調達能力を判断することの意味を簡単に述べておこう。税収弾性値を指標とした税収調達能力とは、税収の絶対額の大小ではなく、むしろ経済が成長したときに税収がどの程度増加するかを意味する。したがって、「税収弾性値が大きいほど税収調達能力が大きい」とみなすことになるが、この点に関して、「税収弾性値が大きいと、景気が低迷し経済が減退するとき税収の減少幅は大きくなる。したがって、消費税のように安定的な税収が確保できる税制こそが重要であり、所得税も税収弾性値が小さい方が望ましい」という反論が出るかもしれない。

しかし、税制は所得税、消費税、法人税、相続税など、さまざまな特性を持った複数の租税から構成されており、担税力に応じて課税する所得税には、着実な経済成長を前提とした「伸張性」が期待され、消費税のように「安定性」を重視した税と相互に補完しながら税収を調達していくべきである²⁾。本稿ではこうした認識の下、弾性値を税収調達能力の指標としている。

II 所得税改正と税収調達能力

1. 給与所得税に生じた構造変化

(1) 高度経済成長と所得税

所得税の税収調達能力が低下していると言われる背景には、所得税収の伸び悩み（減少）があると考えられる。そこで、源泉所得税のうち給与所得にかかる分（以下、給与所得税とする）の動向を図1によって長期的に見てみよう。ただし、90年代後半以降には景気対策としての特別減税等が行われていることから、減税がなかったと想定したケースについてもあわせて示した³⁾。

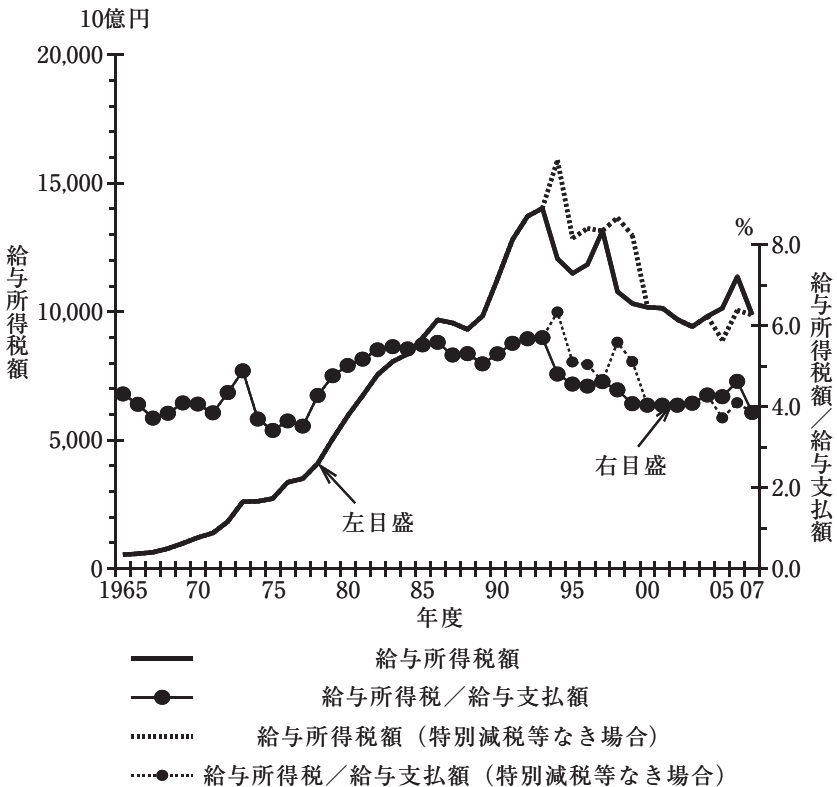
図には示していないが、50年代後半には、高度経済成長にともなう増収を背景に所得税減税が行われた。所得税は累進税率構造を持っていることから、所得や物価の上昇にともなって自動的に適用税率が高くなるという性質をもつためである。60年代後半に入っても、毎年のように減税が実施され⁴⁾、その結果、給与所得税の給与総額に対する割合は、変動しつつも4%前後の水準を維持することができた。

しかし、70年代に入ると、わが国の経済もドル・ショック、石油危機によって停滞に転じ、景気対策としての所得税減税が実施されるようになる。その影響もあって、70年代後半にはわが国の財政は悪化し、間接税の増税、法人税率の引上げなどが実施された。また、実現には至らなかったものの、国民に広く薄く課税する一般消費税の導入が議論されたのもこの時期である。こうした増税基調の中で、84年に改正が実施されるまで、所得税に関しては大きな改正は行われなかった。

80年代後半に入ると、高齢化や国際化といった社会経済情勢の変化に適合した税制の構築が求められるようになり、シャウプの税制改革以来と称される抜本的な税制改革が実施された。所得税に関しては、87年9月に

は、累進税率構造の緩和（10.5～70%の15段階を10.5～60%の12段階に改正）、配偶者特別控除の創設等が、88年12月には税率構造の簡素化（10～50%の5段階に）、人的控除の引上げといった大規模な減税が実施され、税収は減少した。しかし、その後のバブル経済の影響もあって、90年代初頭まで給与所得税は増加を続けることになる。

図1 給与所得税の動向



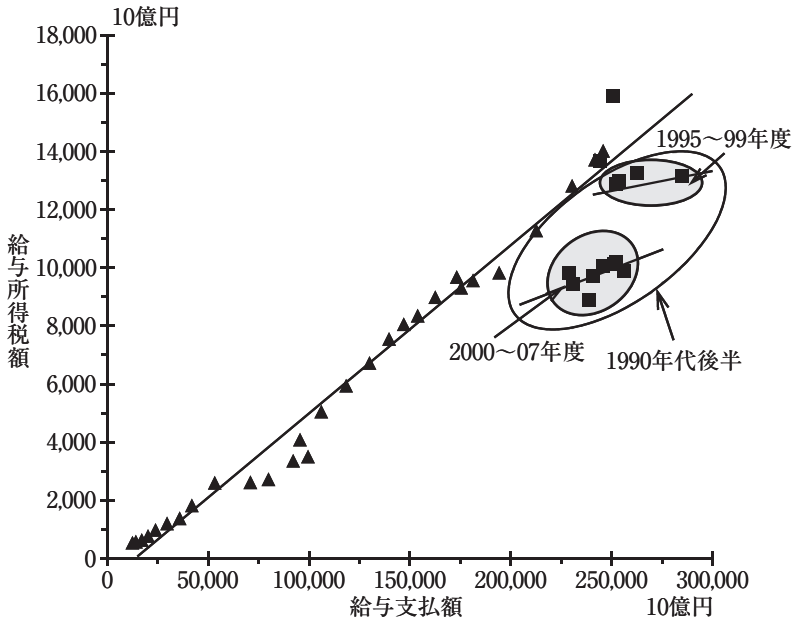
資料) 国税庁『国税庁統計年報書』、財務総主税局『税制主要参考資料集』より作成。

(2) 1990年代の後半に生じた構造変化

バブル経済が崩壊すると、わが国の経済は長い不況に突入し、給与所得

税の課税ベースである給与支払額は頭打ちとなる。このことは給与所得税の伸びを停滞させるが、実際の税収は停滞どころか減少している。90年代後半以降に生じた給与所得税の減少をより詳細に分析するために、65年度から07年度までの給与支払額（横軸）と給与所得税額（縦軸）の関係を図2で示した。ただし、給与所得税額は景気対策による減税がなかったと仮定した場合のものである。

図2 給与支払額と給与所得税の関係



注1) 給与所得税額は特別減税等なき場合。

2) 07年度の給与所得税の減少は税源移譲の影響による。

資料) 図1に同じ。

94年度には、給与支払額25兆8,010億円に対して給与所得税額は15兆8,990億円（特別減税等がなかったとした場合）であったが、01年度にはほぼ同額の給与支払額（25兆2,610億円）があったにもかかわらず、給与

所得税額は10兆1,370億円に減少している。

ここで着目したいのは、税収規模よりもむしろ、給与収入と給与所得税額との関係である。65年度から94年度の期間においては、給与支払額と給与所得税との間には一定の安定的な関係があり、給与収入が10%増加すると、給与所得税は11.4%増加するという関係を見いだすことができる⁵⁾。しかし、95年度以降は、明らかにこの安定的な傾向が崩れ、とくに2000年度以降は給与収入の変動に対する税収の反応が鈍くなっている。90年代後半以降の給与所得税額の減少は、給与支払額が頭打ちになったことだけでは説明がつかず、給与収入額と給与所得税との関係に構造的な変化が起こるような制度改正が実施されたことを予想させるのである。以下では、この点について検証する。

2. 税収調達能力に影響する要因～外生的要因と制度的要因～

給与所得税額は、給与支払額から各種所得控除を差し引いた課税標準に税率を適用して求められる。したがって、所得税の税収調達能力という点において重要なのは、控除制度、税率といった制度的要因である。控除の引き上げは課税標準を縮小させるし、税率の引き下げは税収をダイレクトに減少させるからである。表1に80年度以降の所得税の主要な制度改正を示した。人的控除、給与所得控除、税率に関する改正が数次にわたって実施されている。改正の大半は減税であり、増税は、2000年代に入ってから配偶者特別控除上乘せ分の廃止（04年）、老年者控除の廃止等、一部にとどまっている。80年代に入ってから所得税改正による純減税累計額は6兆6,200億円に達する⁶⁾。

表1 1980年以降の主要な所得税改正

	人的控除	給与所得控除	税率
1980		給与所得控除改正 (増)	
1984	基礎控除等人的控除の引上げ (減)	給与所得控除改正 (減)	税率表改正 (増)
1987	配偶者特別控除創設 (減)		税率表改正 (減)
1988			税率表改正 (減)
1989	基礎控除等人的控除の引上げ (減)	給与所得控除改正 (減)	税率表改正 (減)
1993	特定扶養控除の引上げ (減)		
1995	基礎控除等人的控除の引上げ (減)	給与所得控除改正 (減)	税率表改正 (減)
1998	特定扶養控除の引上げ等 (減)		
1999	特定扶養控除の引上げ等 (減)		税率表改正 (減)
2000	年少扶養親族控除 (99年創設) 廃止 (増)		
2004	配偶者控除上乘せ部分の廃止 (増)		
	老年者控除の廃止 (増)		
2007			税率表改正

注1) () 内の増は増税、減は減税を表す。

2) 増減税は制度改正による予算ベースでの増減収額で判断した。

3) 2007年の税率表改正は税源移譲によるものであり、国と地方合計では税収中立。

資料) 財務省主税局『税制主要参考資料集』より作成。

わが国の所得税における所得控除制度は、給与収入とリンクして決定されるものと、定額で決定されるものとに区分される。前者には給与所得控除、社会保険料控除が、後者には基礎控除・配偶者控除・扶養控除といった人的控除が含まれる⁷⁾。

過去の所得税改正において数次にわたって控除額が引き上げられてきたが、控除額の引き上げは納税者全員に及び、各納税者の限界税率を乗じた分だけ所得税収を減少させる。高度経済成長期における人的控除の引き上げは、給与水準の上昇による税の自然増収を抑える物価調整減税の性格を持っていたが、低成長時代に入った現在では、人的控除の引上げという制度改正が所得税の税収調達能力を弱めている可能性は大きい。

控除と並んで所得税の税収調達能力に影響を与える制度的要因は税率である。後に詳述するが、高度経済成長期以降における税率構造の改正は、

税率の引き下げとフラット化の歴史であった。これらの改正も税収調達能力を減じている可能性がある。

所得控除および税率の改正といった制度的要因が所得税の税収調達能力を左右するが、給与収入の分布も税収に大きく影響する。課税最低限や累進税率構造が存在するため、給与収入の増加がどの所得階層で生じるかによって給与収入の伸びに対する税収の伸びの反応は異なるからである。

所得分布は給与支払総額と同様、所得税の税収調達能力に影響する要因としては外生的なものではあるが、税率構造という制度的要因と関わりながら税収調達能力を左右することになるため、所得税の税収調達能力の分析においては重要な意味を持つ。第IV節では所得分布の変化が税収にどのように影響するかをとりあげている。

3. 税制改正と税収調達能力

(1) 税率改正の影響

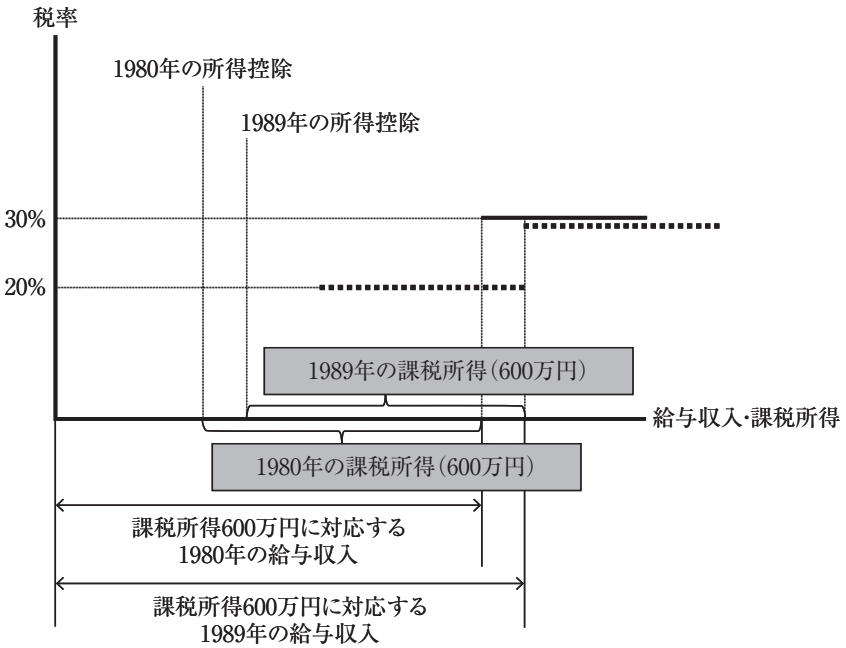
税制改正では課税される所得金額（以下は課税所得とする）に対する税率が超過累進税率という形で示される。しかし、80年度、89年度の600万円超の課税所得に適用される税率はともに30%であるが、これによって税負担を比較することはできない。というのも、所得控除の水準が両年度で異なるからである⁸⁾。

図3の横軸には課税所得と給与収入が、縦軸には税率がとられている。80年度と89年度では所得控除額が異なるため、課税所得が同じ600万円であっても、給与収入ベースでは差が生まれる。つまり、給与ベースで見た場合には、30%の税率が適用される給与収入は89年度の方が高くなるのである。そのため、80年度から89年度にかけて給与収入の伸びがなければ、89年には600万円の給与収入は前の段階の低い税率（89年度は20%）が適用されることになる。つまり減税になるのである。

加えて、給与収入自体が変化している可能性もある⁹⁾。平均的な給与水

準が変化している場合、単純に課税所得実額を用いて税負担の重さの年度間比較を行うことはできない。この点は、給与ベースであっても同様であり、例えば、経済成長によって全体的な給与水準が上昇した中で、給与が上がらなかった人の給与は相対的に低下することになる。

図3 課税所得・給与収入と税率



本稿では、給与収入ベースで税率の年度間比較を行うために、①税率表の課税所得から各超過累進税率が適用される給与収入を逆算し、②給与収入を各年度の平均値に対する指数で表す、という方法を用いた¹⁰⁾。90年代後半以降に実施された税率改正時の超過累進税率表を給与収入（相対値）で示したものが図4である。

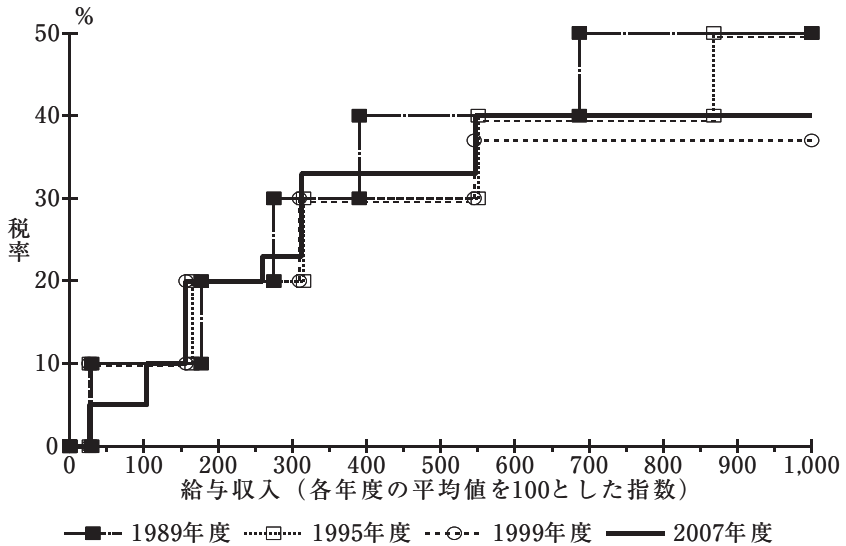
89年度と比較すると、95年度改正以降の税率には次のような構造変化が見られる。

第1に、平均年収の3倍以上の中高所得層において税率が引き下げられた。

第2に、中高所得層において収入ブラケットの幅が拡大された。

第3に、その結果、中高所得層での税率がフラット化された。

図4 給与収入ベースでの税率表の推移



1989年度		1995年度		1999年度		2007年度	
給与収入	税率	給与収入	税率	給与収入	税率	給与収入	税率
30以上	0	27以下	0	26以下	0	27以下	0
30超177以下	10	27超165以下	10	26超157以下	10	27超104以下	5
177超275以下	20	165超315以下	20	157超310以下	20	104超157以下	10
275超390以下	30	315超551以下	30	310超545以下	30	157超260以下	20
390超687以下	40	551超868以下	40	545超	37	260超313以下	23
687超	50	868超	50			313超547以下	33
						547超	40

第4に、税源移譲にともなう07年度の税率改正は、所得税の累進構造を

強めた。

たしかに、表2に示したように、74年度に存在した10%～75%、19段階という極端な累進税率構造は、70年代、80年代の改正によって簡素化され、最高税率は引き下げられていった。しかし、74年度において75%の最高税率が適用される8,000万円超という課税所得は、給与収入ベースでは約9,000万円となり、当時の平均年収（129万円）の70倍という超高所得層である。また、89年度に廃止された60%の税率が適用される課税所得5,000万円超も、89年度の給与収入ベースに換算すると約6,100万円、平均年収（372万円）の約16倍となる。つまり、80年代に実施された所得税率の引下げは、適用される給与所得者がきわめて少数の階層でのものであり、所得税収にほとんど影響を与えないものであった。

それに比べて、95年度、99年度の税率改正は、税率構造の簡素化・フラット化が進む中で、80年代の改正に比べると適用対象者が多い階層にも税率引下げの効果が及ぶものであった。所得税収の多くが中高所得層から得られている実態を踏まえるなら、90年代後半の税率改正は所得税の税収調達能力を弱めたと考えられる。このことは、マクロベースで給与収入総額と給与所得税総額との関係が90年代後半に変化したという検証結果とも一致する。

表2 1970年代、80年代の高所得層適用税率表

1974		1984		1987		1989	
10～75%		10.5～70%		10.5～60%		10～50%	
19段階		15段階		12段階		5段階	
課税所得	税率	課税所得	税率	課税所得	税率	課税所得	税率
1,500万円超	50	1,500万円超	50	1,500万円超	50	1,000万円超	40
2,000 〃	55	2,000 〃	55	3,000 〃	55	2,000 〃	50
3,000 〃	60	3,000 〃	60	5,000 〃	60		
4,000 〃	65	5,000 〃	65				
6,000 〃	70	8,000 〃	75				
8,000 〃	75						

(2) 所得控除改正の影響

(2-1) 給与所得控除

給与所得税の課税標準に大きな影響を及ぼす要因の一つである給与所得控除は、給与収入に応じて概算で算定される収入リンク型控除である。こうした算定方法に関して政府税制調査会は、『個人所得課税に関する論点整理』において、「そもそも給与所得も事業所得も、勤労を通じた経常的所得であるとの点では差異はない。こうした雇用形態の多様化等の状況も踏まえれば、雇用関係の有無だけをもって給与所得者と個人事業者を比較し、その置かれた立場の強弱を一律に論ずることは難しくなりつつある。すなわち、給与所得者であることを理由として、所得の計算にあたって特別の斟酌を行う必要性は乏しくなっているといえよう。」とし、「被用者特有の事情を画一的にとらえて一律の控除を行うという現行の仕組みを見直し、事業所得にかかる必要経費の取扱いの見直しとあわせて、給与所得者の控除や申告のあり方についても、経費が適切に反映されるような柔軟な仕組みを構築していくべきである。」¹¹⁾という問題提起を行った。

この背景には、現行の給与所得控除の金額が必要経費に比べて大きすぎるのではないかと、という認識も存在する。給与所得控除の水準が適正かどうかについては本稿の研究課題ではないが、実態として、現行制度では給与収入が500万円の場合、給与所得控除の額は154万円（給与収入の30.8%）、給与収入が1,000万円の場合には220万円（同22%）となる。また、マクロベースでは、08年度予算ベースで給与所得控除総額の給与総額に占める割合は28.5%に達し¹²⁾、所得税の税収調達能力に影響していることは否定できない。

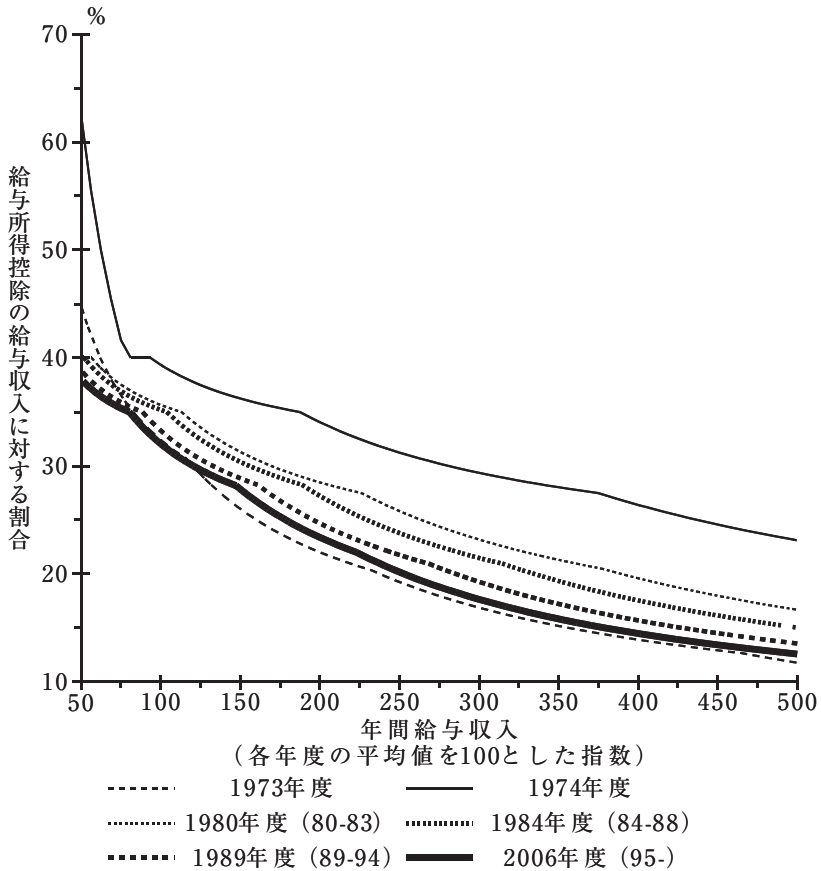
しかし、給与所得控除が給与収入において高い割合を示していることは事実だとしても、73年度、74年度、84年度、89年度、95年度と実施されてきた給与所得控除の拡充が給与所得税の税収調達能力を弱めたかどうかは検証が必要である。

74年度改正においては、給与所得控除の拡充が行われると同時に、それまで存在した控除限度額が廃止された。その結果、給与収入が大きくなればなるほど、給与収入に対する控除額の割合は小さくなっていくが、控除の絶対額は増加し、累進税率構造によって税収を減少させることになる。

給与所得控除制度が税収調達能力に及ぼす影響の大きさは給与収入に占める割合を見ることによって知ることができる。ここでも、各年度の平均年間給与収入を用いて各給与収入階級を指数化し異年度間比較を行う。73年度から07年度（95年度から継続）までの給与所得控除の割合の推移が図5に示されている。74年度には、①最低控除額16万円が50万円に増額、②控除率の大幅な引き上げ、③控除限度額の廃止という改正が行われたために、すべての給与階級にわたって給与所得控除の割合は高まった。しかしその後は、給与所得控除の割合は低下し、07年度には73年度の水準にまで下がっている。

この背景には、最低控除額は引き上げられてはいるが、「控除率」と「適用される給与収入区分」がほぼ据え置きとなっていることから¹³⁾、経済成長にともなう名目給与水準の上昇によって、給与所得控除の割合が低くなってきたことがある。つまり、横軸に給与収入を平均給与収入によって相対化したものを用いていることから、同じ給与収入であっても名目給与は上昇しているために給与所得控除の割合が低くなったのである。このような給与所得控除割合の低下は、所得税の税収調達能力にプラスに影響する可能性がある。

図5 所得階層別に見た給与所得控除の推移

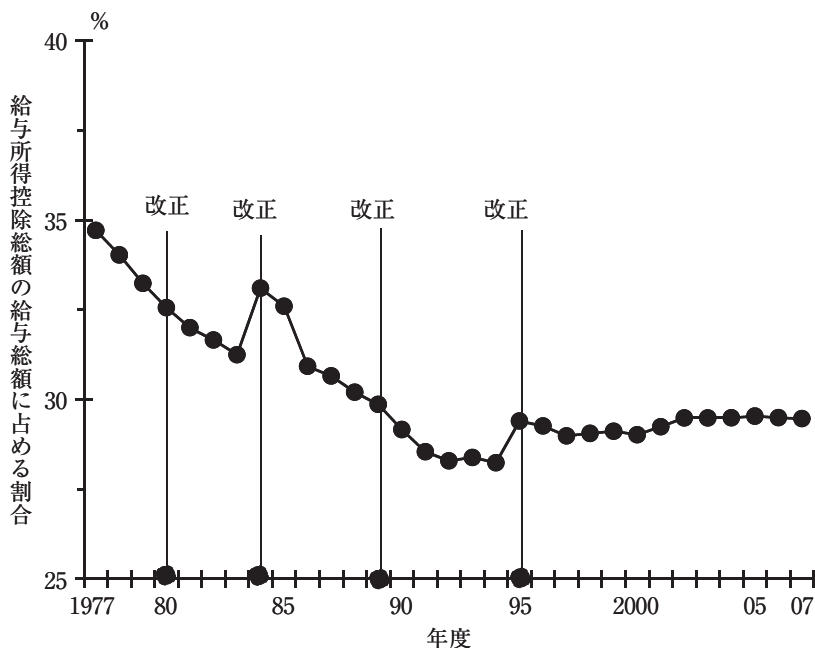


資料)「給与所得控除表」より作成。

マクロベースで給与総額に占める給与所得控除総額の割合の推移を示したのが図6である。80年代から90年代前半にかけて、制度改正時に割合は一時的に上昇するが、上述の通り給与水準の上昇によってマクロベースで見た給与所得控除の割合は低下している¹⁴⁾。ところが90年代の後半に入ると、給与の伸びが頭打ちになることと、制度改正が行われていないことによって、給与所得控除の割合は30%弱で推移している。

このように、給与所得税の課税ベースを通じて税収に大きな影響を及ぼすと考えられる給与所得控除であるが、①大きな制度改革が行われなかったこと、②90年代前半までは給与水準の上昇が見られたことから、所得税の税収調達能力を損なうことはなかったと結論づけることができる。

図6 マクロベースで見た給与所得控除の動向



資料) 国税庁『税務統計から見た民間給与の実態』より作成。

(2-2) 人的控除と社会保険料控除

給与所得控除は給与収入とリンクしていることから、給与水準の上昇による税負担の自然増をある程度抑える効果は発揮する。これに対して、基礎控除・配偶者控除・扶養控除といった定額で設定される人的控除は、給与水準の上昇とリンクして増加することはないため、政策的に引き上げな

ければ税負担は自然に増加する。

いま、 w を給与収入、 d を人的控除、 t を所得税率（簡単化のために比例税を想定）とすると、税負担 T は、

$$T = (w - d) \times t \quad \dots (1)$$

である。給与が g の割合だけ上昇したとすると、新たな税収 T' は、

$$T' = \{(1 + g)w - d\} \times t \quad \dots (2)$$

となり、税収の増加率は、

$$\begin{aligned} (T' - T) / T &= [\{(1 + g)w - d\} \times t - (w - d) \times t] / \{(w - d) \times t\} \quad \dots (3) \\ &= g \{w / (w - d)\} \end{aligned}$$

となる。

$w / (w - d) > 1$ であるので、

$$(T' - T) / T > g \quad \dots (4)$$

となり、税負担の伸び率は給与収入の伸び率よりも大きくなる。

つまり、人的控除と所得税の税収調達能力との関係は、

人的控除の引上げ率 > 給与収入の伸び率……税収調達能力減退

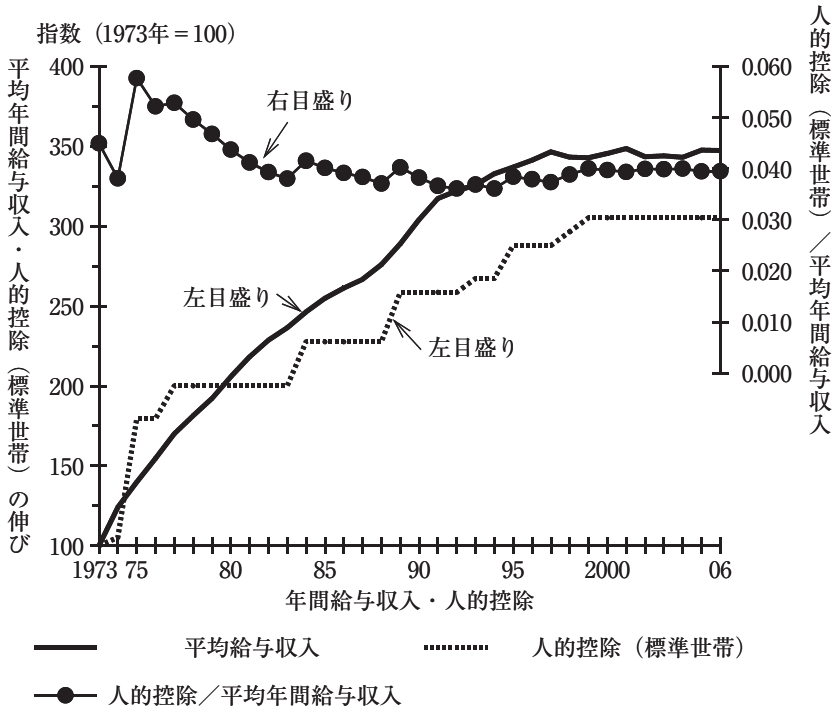
人的控除の引上げ率 = 給与収入の伸び率……税収調達能力不変

人的控除の引上げ率 < 給与収入の伸び率……税収調達能力強化

である。

過去の人的控除の改正が所得税の税収調達能力にどのように影響してきたかは、平均給与収入の伸びと人的控除の伸びとを比較することによって検証できる。図7は、勤労者の平均年間給与収入と、夫婦子2人（うち1人は特定扶養控除適用）の人的控除（基礎控除・配偶者控除・扶養控除）の伸びを、73年度を100として示したものである。あわせて、人的控除の平均年間給与収入に対する割合を示した。人的控除は改正によって引き上げられてきてはいるが、平均給与収入の伸びを下回っている。つまり、人的控除は所得税の税収調達能力を減退させてはいないのである。

図7 人的控除水準の推移



注1) 平均年間給与と収入は男子労働者の決まって支給される現金給与月額×12である。

2) 人的控除は夫婦子2人(うち1人は特定扶養)。

資料) 厚生労働省『賃金構造基本統計調査報告』より作成。

社会保険料控除は給与収入とリンクして決定され、控除額は給与収入にほぼ比例的であることから、給与水準の上昇による税負担の自然増をある程度抑えることができる。言い換えるなら、社会保険料控除は所得税の税収調達能力には中立的なのである。しかし、高齢化の影響によって社会保険料率は上昇傾向にあるため¹⁵⁾、課税標準を縮減し、所得税収を減少させる。ただし、年金の標準報酬月額には上限が設けられているため、税収調達能力への影響を検証する際には、慎重な判断が必要である。

Ⅲ 税収弾性値の推計モデル

前節において所得税制度の変化が所得税の税収調達能力に及ぼした影響を、税制改正をトレースしながら検証してきた。本節では、税率構造や控除といった制度的要因を組み込んだ税収弾性値の推計モデルを構築する。その際、税収弾性値は各給与所得者の個別弾性値と、全給与所得者を集計した弾性値に区分される。ここでは前者を「個別弾性値」、後者を「集計弾性値」と呼ぶことにしよう。

1. 個別弾性値の推計モデル

(1) 課税所得ベースの税収弾性値の問題点

いま、所得税収を T 、課税所得を y とする。所得税は累進税率構造を持つことから、税収関数を、

$$T = \alpha y^\beta \quad \dots (5)$$

と仮定する。両辺の対数をとると、

$$\ln(T) = \ln \alpha + \beta \ln(y) \quad \dots (6)$$

となる。ここで (6) 式を y で微分すると、

$$\frac{1}{T} \frac{dT}{dy} = \beta \frac{1}{y}$$

$$\frac{y}{T} \frac{dT}{dy} = \beta \quad \dots (7)$$

となり、税収関数の β が弾性値である。

所得や税収を集計した時系列データを用いて税収弾性値を求める際の問題は、税収に税制改正による増減が含まれてしまうことである。そこで、ある特定年度の税制の税収弾性値を求める一般的な方法は、所得と税収の

所得階層別クロス・セクション・データから、(6)式を用いて回帰分析によって β を推計するというものである¹⁶⁾。

この方法を用いる際に注意しなければならない点は、「全所得階層を通じて税収弾性値が一定」という前提を置いていることである。しかし、この前提が許されるのは y を課税所得としてとらえている場合に限られる。このときには、税収弾性値 β に影響を与える要因は、税率構造（①税率水準、②各税率が適応されるブラケット幅）だけである。

しかし、所得税の税収調達能力を分析する場合には、課税所得ではなく、むしろ給与収入と税収との関係を見なくてはならない。その理由には以下の3つがあげられる。

第1に、「所得税負担 = (給与収入 - 給与所得控除 - 社会保険料控除 - 基礎控除 - 配偶者控除 - 配偶者特別控除 - 扶養控除) × 税率」であり、諸控除の水準が変化すると課税所得が変化し、税負担に影響を及ぼすからである。過去の所得税改正を見ると、税率のみならず、所得控除の改正もきわめて重要であった。課税所得弾性値ではこれら改正の影響を考慮することができない。

第2に、給与所得控除や社会保険料控除は給与収入にリンクして決定されるため、税収弾性値は給与収入の大きさに左右されるからである。

第3に、税負担の課税所得弾性値は全所得階層について一定であるが、税負担の給与収入弾性値は、所得控除が給与収入にリンクしない場合でも給与収入の違いによって各納税者間で異なった値をとるからである。

とくにわが国の所得税のように、給与収入額と所得控除とがリンクしている場合には、弾性値の推計にはさらに慎重な取り扱いが必要となる。

(2) 給与収入ベースの税収弾性値

所得税の税収調達能力を検証するためには、所得控除の変更といった制度改正要因を組み込んだ税収弾性値を推計する必要があることから、以下では、給与収入ベースでの弾性値を求める簡単なモデルを作成する。

給与収入を w_i 、所得控除を x_i とすると、税額 T_i は、

$$T_i = \alpha (w_i - x_i)^\beta \quad \dots (8)$$

となる。添え字の i は各給与所得者を表している。 β は税収の課税所得弾性値であるから、全階層を通じて一定である。

所得控除は、①給与所得控除、社会保険料控除といった給与収入にリンクしたものと、②基礎控除・配偶者控除・扶養控除のように定額で決められるものがある。そこで、給与収入にリンクする控除 a_i を、

$$a_i = bw_i^c \quad \dots (9)$$

と特定化し、定額で設定される控除を d_i とすると、税額 T_i は、

$$T_i = \alpha (w_i - bw_i^c - d_i)^\beta \quad \dots (10)$$

となる。両辺の対数をとって、 w_i で微分すると、

$$\frac{1}{T_i} \frac{dT_i}{dw_i} = \beta \frac{1}{w_i - bw_i^c - d_i} (1 - bcw_i^{c-1})$$

となり、両辺に w_i を乗じると、

$$\begin{aligned} \frac{w_i}{T_i} \frac{dT_i}{dw_i} &= w_i \beta \frac{1}{w_i \left(1 - bw_i^{c-1} - \frac{d_i}{w_i} \right)} \left(1 - bcw_i^{c-1} \right) \\ &= \beta \frac{\left(1 - \frac{bcw_i^c}{w_i} \right)}{\left(1 - \frac{bw_i^c}{w_i} - \frac{d_i}{w_i} \right)} \quad \dots (11) \end{aligned}$$

ただし、 $\left(1 - \frac{bw_i^c}{w_i} - \frac{d_i}{w_i} \right) > 0$

が得られる。

したがって、①税収の課税所得弾性値 β 、②給与収入リンク型所得控除関数のパラメーター b 、 c 、③定額の所得控除 d_i の値が求めれば、各納税者の給与収入 w_i に関しての給与所得税弾性値を求めることができる。

上式から、「他の変数が一定である限り」、税収の課税所得弾性値 β が上昇すれば、また定額で決定される控除 d_i が大きくなれば弾性値は大きくなることがわかる。給与収入リンク型控除関数のパラメータ b の引上げ、つまり控除水準の引上げは、 c が通常 1 より小さいことから、弾性値を大きくする。

2. 集計弾性値の推計モデル

税収調達能力という点では、個別弾性値とともに給与所得者全体の弾性値（集計弾性値）も重要であるが、ここでは所得分布状況が影響を及ぼすことになる。この点は以下のように示すことができる。

いま、 y_1, \dots, y_n という n 人の給与所得者が存在するとする。総所得 Y は、

$$Y = \sum_{i=1}^n y_i \quad \dots (12)$$

であり、所得税総額 T_Y は、

$$T_Y = \sum_{i=1}^n T(y_i) \quad \dots (13)$$

となる、ここで税収総額を y_i で全微分すると、

$$dT_Y = \sum_{i=1}^n \frac{\partial T(y_i)}{\partial y_i} dy_i$$

であり、したがって、集計弾性値は、

$$\begin{aligned} \frac{dT_Y}{T_Y} \frac{Y}{dY} &= \sum_{i=1}^n \left\{ \frac{\partial T(y_i)}{T(y_i)} \frac{y_i}{\partial y_i} \right\} \left\{ \frac{dy_i}{y_i} \frac{Y}{dY} \right\} \left\{ \frac{T(y_i)}{T_Y} \right\} \\ &= \sum_{i=1}^n \left(\eta_{T_y, y_i} \right) \left(\eta_{y_i, Y} \right) \left\{ \frac{T(y_i)}{T_Y} \right\} \quad \dots (14) \end{aligned}$$

となる。ただし、 η_{T_y, y_i} は各給与所得者の給与収入に関する税収弾性値、 $\eta_{y_i, Y}$ は各給与所得者の給与収入の給与総額に関する弾性値である。後者は社会全体の給与収入額の増加率に対して各給与所得者の給与収入が何パーセント増加するかを示している。この弾性値が1であれば、社会全体の給与収入総額の増加率と各給与所得者の収入の伸び率が等しいということになる¹⁷⁾。 $T(y_i)/T_Y$ は各給与所得者の税負担の税負担総額に占める割合である。

集計弾性値は、経済が成長することによって給与収入総額が増加するとき、給与所得税がどの程度増加するかを表すことになるが、それを算出するために、①各給与所得者の税収弾性値、②各給与所得者の給与の給与総額弾性値、③各給与所得者の所得税の所得税総額に占める割合に関する情報が必要である。

②が給与所得者によって異なるとしよう。社会全体として給与収入が増加したとしても、その増加が課税最低限に満たない給与所得者に集中しているという極端なケースを想定すると、給与収入増加後も依然としてその人たちが課税最低限以下にとどまったなら、給与収入が増加しても所得税は増加しない。つまり、集計弾性値はゼロとなる。逆に、税率の高い高所得層の給与収入額が大きく増加するなら、集計弾性値の値は大きくなる。このように、各給与所得者毎の給与収入の伸び率が重要なのである。

ここで、全給与所得者の給与収入額の伸び率が同じであると仮定しよう。この場合、 $\eta_{y_i, Y} = 1$ であるので、

$$\eta_{T_Y, Y} = \sum_{i=1}^n (\eta_{T_Y, y_i}) \left\{ \frac{T(y_i)}{T_Y} \right\} \quad \dots (15)$$

となる。つまり、集計弾性値は各給与所得者の税収弾性値をそれぞれの税収ウェイトで加重平均することで求めることができる。

各年度の集計弾性値を比較することで給与所得税の税収調達能力を検証する場合、各給与所得者の給与収入の伸びの違いを考慮することが必要だとしても、それを予測することは困難であるし、ここでは当該税制の税収調達能力を知りたいのであるから、全給与所得者の給与収入の伸びは等しいと仮定して集計弾性値を求めることは許されるだろう。ただし、この場合でも、各給与所得者の税負担ウェイトに関する情報が必要となる。

給与所得税の税収調達能力が低下する、つまり集計弾性値が小さくなるとすれば、それは、①各給与所得者の税収弾性値の低下、②所得分布状況の変化によって高い税収弾性値を持つ給与所得階層の税負担ウェイトが低下する、という2つの要因によって生じることになる。前者は税制改正の影響（制度的要因）、後者は所得分布の変化という社会経済情勢の変化（外生的要因）である。

以下では、第Ⅱ節で見たように90年代の後半に生じた給与所得税の税収

調達能力の減退を、このモデルを用いて検証する。

IV 税収弾性値の計測

90年代後半以降、わが国においては給与収入と給与所得税額との関係に構造変化が見られることは第Ⅱ節において述べたとおりである。そこで本節では、90年代後半以降、とくに税率改正が行われた89年度、95年度、99年度、07年度に焦点を当て、税制改正が所得税の税収調達能力にどのように影響したかを、税収弾性値の推計によって検証する。

1. 推計モデルの特定化

税収弾性値を推計するためには、税収弾性値の推計モデルである (11) 式を特定化する必要がある。(11) 式は、①所得税の課税所得弾力性 β 、②給与収入リンク型所得控除関数のパラメーター b 、 c 、③定額の所得控除（人的控除） d_i から成り立っていることから、これらのパラメーターを導き出すことによって税収弾性値を推計できる。以下では各パラメーターの算出方法について述べる。

(1) 課税所得弾性値 (β) の推計

税収の課税所得弾性値 β は、税率改正が実施された89、95、99、07年度の課税所得 y_i と、それに税制を適用して得られた税負担 T_i とのクロスセクション・データを用いて、

$$\ln(T_i) = \alpha + \beta \ln(y_i)$$

を回帰分析によって推計した。結果は表3に示されている。 β は税率構造によって決定される累進度でもある。89年度には1.380であった弾性値は、95年度、99年度と税制改正のたびに低下している。07年度には地方への税源移譲にともない税率表の改正が行われた結果、弾性値は1.478にま

で上昇した。

表3 所得税の課税所得弾性値の推計結果

年度	β	adjR ²
1989	1.380 (152.1)	0.992
1995	1.351 (172.5)	0.993
1999	1.304 (198.8)	0.995
2007	1.478 (174.1)	0.993

注) () 内は t 値を表す。

(2) 給与収入リンク型控除パラメーター (b 、 c) の推計

給与収入リンク型控除には給与所得控除や社会保険料控除がある。給与所得控除は、①厚生労働省『賃金構造基本統計調査』の「きまって支給する現金給与月額 (男子)」から89年度、95年度、99年度、07年度の平均年間給与収入を算出し、②各年度の給与に給与所得控除表を適用して算出した¹⁸⁾。社会保険料控除は、【補論1】に示した方法で算出した。保険料率は年々上昇しており、したがって社会保険料控除の給与収入に対する割合は上昇している。

以上の方法によって導き出された給与所得控除額と社会保険料控除を足し合わせることによって、給与収入リンク型控除額 a が求まる。そして、

(9) 式の給与収入リンク型所得控除関数 ($a_i = bw_i^c$) から、

$$\ln(a_i) = b + c \ln(w_i)$$

とし、回帰分析によって b 、 c を推計した。

b 、 c の推計結果は表4に示されている。

表4 給与収入リンク型所得控除関数の推計結果

	<i>b</i>	<i>c</i>	adjR ²
1989	3.661 (30.70)	0.625 (97.36)	0.988
1995	3.733 (31.71)	0.634 (101.46)	0.989
1999	3.700 (33.86)	0.641 (110.49)	0.991
2007	3.455 (34.62)	0.658 (122.56)	0.993

注) () 内は *t* 値を表す。

(3) 人的控除 (*d*) の算出

本稿では、人的控除として配偶者控除、扶養控除、配偶者特別控除、基礎控除を考慮する。算出方法は【補論1】に示したとおりである。なお、配偶者特別控除は、控除額が一定額ではなく、配偶者の所得金額に応じて控除額が決定されることから、配偶者特別控除金額を給与所得者数で割ることによって、1人当たり配偶者特別控除の金額を算出した。以上の4種類の控除を合計することによって人的控除のパラメーター *d_i* が得られる。

2. 税収の給与収入弾性値の算出

本稿では、所得階級ごとの平均給与収入 (*w_i*) を持つ代表的個人が各所得階級に存在すると仮定し、個別弾性値の推計を行った¹⁹⁾。なお、各階級の平均給与収入のデータは、『税務統計から見た民間給与の実態』から1年を通じて勤務した給与所得者の給与総額を給与所得者数で割ることによって求められる²⁰⁾。

前節で求めた(11)式に、給与収入 *w_i* と、上で推計したパラメーター (*β*、*b*、*c*、*d_i*) を代入することによって、各給与所得者の個別弾性値を求めることができる。結果は表5に示されている²¹⁾。給与収入が高い

ほど弾性値は小さくなっている。課税所得ベースでの弾性値は全階層を通じて一定となるが、給与収入ベースでの弾性値は、給与収入リンク型所得控除の存在によって税の出発点（threshold）は給与水準が高いほど大きくなることと、高所得層ほど税率のブラケット幅が大きいためである。階層毎に個別弾性値を時系列で観察すると、200万円以下の階層を除けば、99年度までは年度を追うにつれて低下し、07年度には上昇している。

集計弾性値は、個別弾性値を各階層の税収ウェイトで加重平均することによって求められ、表の最下行に示した。個別弾性値と同様、95年度、99年度にかけて弾性値は小さくなっており、税収調達能力が弱まっているが、07年度には弾性値は大きくなり、税収調達能力の回復が見られる。それではこのような変化をもたらした要因はどこにあるのだろうか。

表5 給与収入弾性値の推計結果

		1989	1995	1999	2007
個別 弾性 値	200万円以下	5.83	8.62	8.81	16.66
	300万円以下	3.11	3.03	2.94	3.65
	400万円以下	2.82	2.58	2.40	2.89
	500万円以下	2.70	2.52	2.24	2.63
	600万円以下	2.50	2.42	2.14	2.47
	700万円以下	2.35	2.31	2.06	2.36
	800万円以下	2.20	2.18	1.98	2.27
	900万円以下	2.08	2.08	1.92	2.17
	1,000万円以下	2.00	1.99	1.86	2.11
	1,500万円以下	1.84	1.83	1.74	1.99
	2,000万円以下	1.66	1.66	1.59	1.83
	2,000万円超	1.56	1.54	1.48	1.68
	集計弾性値		2.34	2.20	2.04

3. 税収調達能力の変動要因分析

(1) 税制改正要因と分布要因

集計弾性値で見た給与所得税全体の税収調達能力は、税制によって決定される個別弾性値を税収ウェイトで加重平均して得られることから、弾性値の変化を①税制改正によって生じた部分と、②所得分布の変化によって生じた部分に要因分解することによって、税収獲得能力の変動要因を検証することが可能となる²²⁾。

表6は、税制改正要因の影響を見るために、税収ウェイトを89年度のものに固定し、それに各年度の税制（ β 、 b 等の税制パラメータ）を適用した集計弾性値と、所得分布の影響を見るために、税制（個別弾性値）を89年度に固定し、それを各年度の所得分布に適用した集計弾性値を示している。左側の欄に示した税制改正の影響を見ると、99年度改正は集計弾性値を小さくし、税収調達能力を弱める方向に作用しているものの、95年度改正は税収調達能力にはほぼ中立的である。一方、右側の欄に示した所得分布の影響は、ほぼ一貫して税収弾性値を小さくしている。このように、90年代後半に生じた所得税の税収調達能力の減退は、税制改正と所得分布を総合した結果だということがわかる。07年度については、所得分布要因は税収調達能力をよわめているが、税制改正は弾性値を大きくする方向に働いたことによって税収調達能力を強化している。

先の表5は個別弾性値の低下の程度は低給与階級に比べて中高給与階級の方が小さいことを示していた。しかし、中高給与所得者層の税収ウェイトは大きいために、個別弾性値の低下が集計弾性値に与える影響は相対的に大きく、逆に、低所得者層の個別弾性値が低下しても、税収ウェイトが小さいために所得税全体の税収調達能力にはそれほど重大な影響を与えないことになる。このように、所得税の税収調達能力を考える際には、税収ウェイトを考慮した税制改正が必要なのである。

表6 集計弾性値の変動要因（制度改正要因と分布要因）

税制改正の影響			所得分布変化の影響		
所得分布	税制	集計弾性値	所得分布	税制	集計弾性値
1989	1989	2.337	1989	1989	2.337
1989	1995	2.340	1995	1989	2.217
1989	1999	2.185	1999	1989	2.206
1989	2007	2.700	2007	1989	2.154

(2) 税制改正内容を考慮した要因分析

税収調達能力という視点から見ると、90年代後半以降の制度改正は、95年度はほぼ中立的、99年度改正は弱める方向に、07年度改正は強める方向に作用している。制度改正は、①税率水準や税率ブラケット幅といった税率構造によって決まる税負担の課税所得弾性値（ β ）、②人的控除（ d_i ）、③給与収入リンク型所得控除（水準は b 、給与収入弾性値は c ）を内容としていることから、どの改正が税収獲得能力に影響を及ぼしているかを検証を行うこととする。ここでも、所得分布は89年度に固定し、例えば、税率構造（ β ）の影響を見る場合には、 b と c 、 d_i は89年度の制度に固定するという方法をとった。結果は表7に示されている。

税率構造については、95年度、99年度に集計弾性値を小さくしている。つまり税収調達能力を弱める方向に改正されているのである。これは、第Ⅱ節（1）で示したように、95年度、99年度に高所得層に適用される税率の引下げと税率適用ブラケット幅の拡大というフラット化が実施されたためである。07年度は地方への税源移譲時に税率が、それまでの4段階から6段階（5～40%）に変更され、累進構造が強化されたことによって集計弾性値を大きくしている。

表7 税制改正内容を考慮した集計弾性値への影響

所得分布	税率構造改正の影響		給与収入リンク型 所得控除改正の影響		人的控除改正 の影響	
	1989	1989	2.337	1989	2.337	1989
1989	1995	2.288	1995	2.455	1995	2.446
1989	1999	2.208	1999	2.506	1999	2.465
1989	2007	2.503	2007	2.582	2007	2.465

注) 人的控除については、99年度と07年度の間に変更が行われていない。

給与収入リンク型所得控除の改正は全期間を通じて税収弾性値を大きくし、税収調達能力を強めている。給与所得控除は95年度に拡充された。しかし拡充は、最も高い控除率40%適用の給与収入が「165万円まで（改正前）」から「180万円まで（改正後）」に、30%適用が「300万円まで（改正前）」から「330万円まで（改正後）」に、20%適用が「600万円まで（改正前）」から「660万円（改正後）」に変更されただけで、1,000万円以下の10%、1,000万円超の5%は変更されなかった。このことは、給与所得控除の給与収入に対する割合の低下は低所得層において大きく、高所得層において小さくなり²³⁾、給与所得控除は拡充されたものの、高所得層が相対的に不利に扱われるようになることを意味している。その結果、弾性値が上昇した。

95年度を最後に給与所得控除は改正されていないにもかかわらず、99年度、07年度と、給与収入リンク型所得控除は集計弾性値を大きくし、税収調達能力を高めている。これは、社会保険料率が上昇したにもかかわらず、年金の標準報酬月額に上限が設けられていることから、高所得層において社会保険料率の引上げが課税標準を縮小させる効果が小さく現れ、高所得層の負担が低所得層に比べて相対的に重くなるためであると考えられる。

最後に、人的控除の制度改正が税収調達能力に及ぼした影響を検証しよ

う。給与収入額は世帯主の年齢と相関があると考えられることから、【補論1】に示したように、本稿では収入階級間で控除対象配偶者や扶養者の数が異なることを考慮し、配偶者および扶養者の比率を考慮して人的控除額を算出した。したがって、人的控除の制度改正の影響のみを抽出するために、給与所得者に占める各控除対象者の比率を89年度の値に固定して推計している。

95年度、99年度と集計弾性値は上昇している。99年度から07年にかけては制度改正がないため、集計弾性値は変化しない。集計弾性値が大きくなったのは、95年度に配偶者控除（1人当たり35万円から38万円）、一般扶養控除（同35万円から38万円）、特定扶養控除（同45万円から53万円）、基礎控除（同35万円から38万円）へと引き上げられたこと、99年度に特定扶養控除が引き上げられたこと（同53万円から63万円）による。これは、人的控除の引上げは全所得階層に定額に適用されるため、給与収入に占める定額控除の割合の増加は低所得層ほど大きく、高所得層の負担が相対的に重くなるからだと考えられる。

以上のように、90年代に入ってからのも得税改正は、税率、給与収入リンク型所得控除、人的控除といった要素の改正が複合的に作用しながら、集計弾性値、したがって税収調達能力に影響を及ぼしている。税収調達能力を弾性値でとらえた場合、今後の所得税の税収調達機能を強化するためには、税率構造における累進度を高めるなど、制度改正の影響を考慮しながら制度設計を行っていく必要がある。

V まとめ

所得税の税収調達能力が弱まっているといわれる。しかし、その指摘は所得税の税収がマクロベースで減少していること、税収全体に占める所得税のウェイトが小さくなっていること、近年、数次にわたって所得税減税

が実施されてきたこと、等が背景にあると考えられる。しかし、実際に税収調達能力は弱まっているのか、弱まっているとすれば制度改正に原因があるのか、といった点について検証はほとんど行われていない。また、税制研究においても、税収調達機能に焦点を当てた研究は少ない。

本稿はこうした現状を踏まえて、過去に実施された所得税改正が給与所得税の税収調達能力にどのように影響したかを、とくに給与収入ベースでの税収弾性値を推計することによって明らかにした。得られた主要な結果は以下の通りである。

第1に、95年度を境に、給与支払額と給与所得税の関係に構造変化が見られる。バブル経済崩壊後は給与支払額が頭打ちになったことから給与所得税収は停滞したが、90年代後半以降は税収が減少しており、所得税制それぞれ自体が改正によって税収調達能力を弱めたことを予想させる。

第2に、給与所得控除は拡大されてきたし、基礎控除・配偶者控除・扶養控除といった人的控除も引き上げられてきた。こうした制度改正は税収を減少させたが、一方で税収弾性値から見た税収調達能力を強化している。

第3に、所得税の税収調達能力を弱めた制度要因は税率構造のフラット化であった。70年代から80年代にかけて所得税の最高税率は大きく引き下げられてきたが、引下げの恩恵を受ける対象者は少なく、税収調達能力にはほとんど影響を及ぼさなかった。これに対して、90年代後半に実施された税率改正は、該当者が比較的多い階層からの税率引下げであったことが、給与所得税の税収弾性値を引下げ、税収調達能力を弱めた原因である。

第4に、地方への税源移譲によって所得税の税率は5%から40%の6段階に改正された。その結果、所得税の弾性値は上昇し、税収調達能力を強めている。

第5に、所得税全体の税収弾性値は各給与所得者の弾性値を税収ウエイ

トで加重平均することによって求められるが、所得分布は税収分布を変化させ、所得税の税収調達能力を弱める方向に変化した。

超高齢社会の到来を目前に控え、わが国では年金をはじめとした社会保障財源を安定的に提供する税制として消費税に焦点が当たっている。しかし、所得税についても「伸張性」を発揮する基幹税として、「安定性」重視の消費税と相互補完しながら重要な役割を担うべきである。そのためにも、本稿で明らかにしたように、90年代後半以降、税収調達能力を低下させてきた税率構造を再検討するなど、税収調達能力の視点から見直すことも必要であろう。

【脚 注】

- 1) わが国の税収に関する研究は、例えば石 (1976) (1979) のように、財政手段が持つ経済の自動安定装置 (ビルト・イン・スタビライザー) という視点から税の自然増収を扱うものが多く、林宜嗣 (1997) が所得税の構造を考慮した税収弾性値を分析している程度である。しかし、林の研究も弾性値推計のモデル化が中心であり、過去の税制改正を綿密にトレースしたものではない。
- 2) 所得税の税収弾性値が大きいということは、同時に所得税に期待されている所得再分配機能にも寄与することになる。
- 3) 実施された主な減税は次の通りである。3兆8,430億円 (94年度)、1兆3,760億円 (95年度)、1兆4,050億円 (96年度)、2兆8,750億円 (98年度)、2兆6,460億円 (99年度)。ただし金額は予算ベースである。
- 4) この減税には、実質所得が増加しなくても名目所得の増加によって税率が上昇し、その結果、経済活動が抑制されるというフィスカル・ドラッグ (fiscal drag) を抑えるという意味も存在したと考えられる。
- 5) 65年度から94年度にかけて、給与支払額 T と給与所得税額 W の間には、以下の関係が見られる。ただし、弾性値1.136には税制改正の影響も含まれる。

$$\ln T = -4.614 + 1.136 \times \ln W \quad \text{adjR}^2 = 0.986 \quad () \text{は } t \text{ 値}$$

$$(-16.10) (45.20)$$
- 6) 増減収額は平年度ベースである。控除、税率に区分した増減収額の推移は【付表1】を参照。
- 7) そのほかにも、(特別) 障害者控除、寡婦 (夫) 控除、勤労学生控除のように、通常の人と比較して生活上追加的な費用が必要な人への配慮を行うものの他、雑損控除、医療費控除、生命保険料控除などがあるが、本稿では、このような特定のものに限定して認められ

- る控除は取り扱わない。
- 8) 実際、給与所得控除は84年度と89年度に引き上げられており、基礎控除等の人的控除も引き上げられている。
 - 9) 決まって支給される現金給与の全勤労者の平均値は、1980年には265万3,000円であったが、89年には372万7,000円に上昇している。
 - 10) 具体的な算出方法は【補論1】に記した。
 - 11) 政府税制調査会（2005）、2～3頁。
 - 12) 川上尚貴（2008）、90頁。
 - 13) 給与所得控除表の推移は付表2に示した。
 - 14) 国税庁『税務統計から見た民間給与の実態』の給与階級別給与所得者数、給与総額から階級毎に1人当たり平均給与を求め、各年度の給与所得控除制度を適用して得た給与所得控除額に給与所得者数を乗じ、全階級の給与所得控除総額を給与総額で割り算して求めた。
 - 15) 社会保険料控除の給与収入に対する割合は73年度には3.06%であったが、08年度には11.85%にまで上昇している。
 - 16) 例えば石（1976）ではこの方法が用いられている。
 - 17) 例えば、所得分配をジニ係数で表すなら、給与収入の増加前後でジニ係数の値は変わらず、所得分配状況には変化がないということになる。
 - 18) 推計は各年度の平均年間給与の1/2倍から5倍の所得階層について行った。これは、極端な低収入・高収入を含めて推計することによるバイアスを回避するためである。
 - 19) 各階級内での給与収入の差を考慮するために、対数正規分布を仮定することも試みたが、国税庁『税務統計から見た民間給与の実態』のデータでは対数正規分布の当てはまりが悪く、この方法を採用せざるを得なかった。
 - 20) 1989年度は1200万円以下、2000万円以下、2000万円超という階級があるのに対し、95年度、99年度、07年度は上記の代わりに1500万円以下、2500万円以下、2500万円超という階級がある。したがって、年度間の比較が行えるよう、階級の統合を行った。
 - 21) 平均給与収入が100万円以下の所得階級では、諸控除の合計が給与収入を上回り、税負担はゼロとなるため結果から除いている。
 - 22) 税収ウェイトは所得税が累進構造をとっているかぎり税制の影響を受ける。したがって、すべてが所得分布の変化というわけではないが、税制の変化を除去できないことや、ここで観察した期間は、税率がフラット化した時期であることから、おおむね所得分布の変化ととらえることができよう。
 - 23) このことは、第Ⅱ節3（2）の図5において明らかにされている。

【参考文献】

- Creedy, J. and Gemmell, N. (1982) "The built-in flexibility of progressive income taxes: A simple model," *Public Finance*, 37, pp.362-371.
- Creedy, J. and Gemmell, N. (2006) *Modelling Tax Revenue Growth*, Edward Elgar Publishing Inc.
- Giles C. and Hall J. (1998) "Forecasting the PSBR outside government: the IFS perspective," *Fiscal Studies*, 19, pp.83-100.
- Hutton J. P. and Lambert P. J. (1980) "Evaluating income tax revenue elasticities," *Economic Journal* 90, pp.901-906.
- Hutton J. P. and Lambert P. J. (1982) "Modelling the effects of income growth and discretionary change in the sensitivity of UK tax revenue," *Economic Journal* 92, pp.145-155.
- Johnson, P. and Lambert, P. (1989) "Measuring the revenue responsiveness of income tax revenue to income growth: a review and some UK values," *Fiscal Studies*, pp.1-18.
- 石弘光 (1976) 『財政構造の安定効果』 勁草書房。
- 石弘光 (1979) 『租税政策の効果』 東洋経済新報社。
- 川上尚貴 (2008) 『図説 日本の税制』 財経詳報社。
- 政府税制調査会 (2005) 『個人所得課税に関する論点整理』。
- 政府税制調査会 (1987) 『税制の抜本的見直しについての答申・報告・審議資料総覧』。
- 林宜嗣 (1997) 「所得税制度と税収弾力性」 『総合税制研究』 (納税協会連合会)、第5号、197-212頁。

【資料】

- 国税庁 『税務統計から見た民間給与の実態』
- 財務省主税局 『税制参考資料集』
- 内閣府 『国民経済計算年報』
- 厚生労働省 『賃金構造基本統計調査報告』

【補論1】 課税所得（330万円のケース）から給与と収入の導出方法

① 給与収入を x とすると、給与収入と課税所得の関係は、

$$x - \text{給与所得控除} - \text{社会保険料控除} - \text{基礎控除} - \text{配偶者控除} \\ - \text{配偶者特別控除} - \text{扶養控除} = 330$$

② 給与所得控除

『税務統計から見た民間給与の実態』では、課税所得330万円は給与収入700万円超800万円以下の階級であることから、給与所得控除速算表より、

$$\text{給与所得控除額} = x \times 0.3 + 18 \text{万円}$$

③ 社会保険料控除

保険料率は上昇していることから、異時点間の比較を行う場合、社会保険料率の変化を考慮する必要がある。そこで、社会保険料率を「社会保険料控除総額 ÷ 給与収入総額」（07年は0.1075）として求めた。なお、年金の標準報酬月額の上限を考慮した。

$$\text{社会保険料控除} = x \times 0.1075$$

④ 人的控除

『民間給与の実態』から、700万円超800万円以下の階級は給与所得者数201万2,419人に対して控除対象配偶者数は111万390人であることから、当該階級の配偶者控除は38万円 × (111万390 ÷ 201万2,419) で求めた。扶養控除（一般扶養親族と特定扶養親族は区分）についても同様の方法を用いた。人的控除対象者数が小数值になることはありえないが、あえてこのようにしたのは、給与収入による家族構成の相違を考慮するためである。

⑤ 以上の数値から、給与収入 x を求めると、

$$x - (x \times 0.3 + 18) - x \times 0.1075 - 106 = 330$$

$$x = 701.7$$

となる。このように計算することによって、給与収入換算後の税率率は次のようになる。

課税所得	給与収入	税率 (%)
0	118.9万円以下	0
195万円以下	467.4万円以下	5
195万円超	467.4万円超	10
330万円超	701.7万円超	20
695万円超	1,165.0万円超	23
900万円超	1,400.8万円超	33
1,800万円超	2,452.3万円超	40

【付表1】 税制改正による増減収額の推移

	制度改正による増減収額			特別 減税等		制度改正による増減収額			特別 減税等
	控除	税率				控除	税率		
1980	22				1994				-3,843
1981	-15			-48	1995	-2,424	-794	-1,630	-1,376
1982					1996				-1,405
1983				-150	1997				
1984	-756	-753	18	-10	1998	-65	-65		-2,875
1985	24				1999	-549	-285	-264	-2,646
1986					2000	203	203		
1987	-1,485	-439	-1,044		2001				-1
1988	-2,290	-971	-1,319	-41	2002				
1989	-1			-43	2003	479	479		
1990	-2	-2		-34	2004	240	240		
1991					2005	-1	-1		1,252
1992					2006	-3,105	-3,105		1,306
1993				-65	2007	-2	-2		-8
					累計額	-6,622	-2,390	-4,239	

注1) 2007年度は税源移譲による減収額。

2) 増減収累計額には2007年度分は含まない。

資料) 財務省主税局『税制主要参考資料集』より作成。

【付表2】 給与所得控除の推移

給与収入	控除率	給与収入	控除率
1973年度		1974～79年度	
定額控除	16万円	最低控除額	50万円
150万円以下の部分	20%	150万円以下の部分	40%
300万円以下の部分	10%	300万円以下の部分	30%
600万円以下の部分	5%	600万円以下の部分	20%
控除限度額	76万円	600万円超の部分	10%
1980～83年度		1984～1988年度	
最低控除額	50万円	最低控除額	57万円
150万円以下の部分	40%	165万円以下の部分	40%
300万円以下の部分	30%	330万円以下の部分	30%
600万円以下の部分	20%	600万円以下の部分	20%
1000万円以下の部分	10%	1000万円以下の部分	10%
1000万円超の部分	5%	1000万円超の部分	5%
1989～94年度		1995～年度	
最低控除額	65万円	最低控除額	65万円
165万円以下の部分	40%	180万円以下の部分	40%
330万円以下の部分	30%	360万円以下の部分	30%
600万円以下の部分	20%	660万円以下の部分	20%
1000万円以下の部分	10%	1000万円以下の部分	10%
1000万円超の部分	5%	1000万円超の部分	5%