

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

林 宜 嗣

I はじめに

政府支出の国民総生産に占める割合が20%以上にものぼり、その活動が多面化している今日、財政活動は国民経済の各方面にも極めて大きい影響を及ぼす。市場によって決定された所得分配も財政活動の種々の経路を通じて事後的に修正される。財政の機能のひとつに公正な所得分配を達成することがある。累進所得税や社会保障給付は、市場で決定された所得分配を修正することが、その直接の目的である。所得税や社会保障の再分配効果がしばしば研究の対象とされてきたのはそのためである。

いうまでもないことだが、所得再分配が財政の唯一の機能ではなく、租税・支出を含めたすべての財政活動が所得再分配に寄与しなければならないということではない。公共財・サービスの提供を主な目的とする資源配分機能は、効率性を基準に遂行されるべきものである。にもかかわらず、本来、所得再分配を目的としない租税であっても、その負担の累進性、逆進性が問題とされることがある。これは、税制全体を通じて、課税の公平性が確保されるべきだという価値判断が存在するからである。

財政は租税とその反対給付である財政支出とから成り立っている。財政活動が公平性の観点から制約を受けるのであれば、租税面だけでなく、どの所得階級が財政支出からどれくらいの便益を受けているかを明らかにし、財政支出面を含めた財政活動全般が、所得分配にどのような影響をもつかが考慮されねばならない。たとえ租税負担が高所得者に重くかかっているとしても、支出の便益が同様に高所得者に大きく及んでいるとすれば、高所得者の実質的な租税負担は軽

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

いと考えることができるからである。要するに、租税面での公平性の基準を支出面にまで拡大し、両者を統合した財政全体の公平性 (fiscal equity) を考慮しなければならないのである。

今回の分析の目的は、租税、支出の両面を含めたネットの所得階級別受益率 (負担率) を計測し、財政活動全般が所得分配に与える影響を明らかにすることである。本稿ではとりあえず租税面に焦点をあて、昭和45年度と52年度について実証分析を試みることにし、支出面およびネットの結果については次の機会に譲りたい。

本稿の構成は以下の通りである。まず第Ⅱ節で本分析の基本的な考え方を述べ、第Ⅲ節では計測結果を示し、そのコメントを行なう。第Ⅳ節では計測の具体的な方法を説明するとともに、第Ⅴ節で、計測を行なううえでの種々の制約について述べる。

Ⅱ 基本的な考え方

1. 計測手順

計測は法人関係諸税加算前と加算後の2段階に分けて行なわれるが、基本的には次の4つの手順をとる。なお、計測は世帯単位で行なうこととする。

- ① 所得階級別に世帯数および所得額を推定する。
- ② すべての租税を家計が直接負担する部分と一次的に企業が負担する部分とに区別したうえで、税目毎に帰着仮説を設定し、特定品目に対する消費支出額、実物資産保有額など、帰着仮説を最も適切に反映すると思われる配賦基準を利用することによって、税額を所得階級間に配賦する。
- ③ 所得階級毎に租税負担率を計算する。
- ④ ①, ②で得られた結果をもとに、課税前後の所得分配のジニ係数を求め、税制全体の再分配効果を計算する。

2. 租税の範囲

財政支出面との統合をはかるため、租税概念はできるかぎり広くとり、

$$T = \text{国税（特別会計分を含む）} + \text{地方税}$$

とする。ただし、相続税・贈与税および所得税のうち退職所得に係る分については対象外とした。統計操作上、これら税額の所得階級別分布を計測しえないことが、その主たる理由であるが、租税の性格上、これらを除外して計測した方が望ましいかもしれない。なお対象税額は、所得税を除いて国税、地方税ともに昭和45年度、52年度決算額である。所得税は昭和45年分、52年分所得に対応する税額とした。¹⁾

3. 所得の概念

租税負担率の分母となる所得をどう定義するかは、最終的な結論を大きく左右する。それは単に、分母の差異によって計測結果を変化させるだけではない。後述するように、本分析で採用した計測方法においては、税額の所得階級間配賦を決定するひとつの大きな要因なのである。所得の概念は、負担率の分母・分子間の整合性を保つために、できるかぎり広くとることが望ましい。そこで本分析では、

$$Y = \text{雇用者所得} + \text{家計財産所得} + \text{個人企業所得} + \text{政府から個人への移転} + \text{間接税} - \text{経常補助金} - \text{社会保険} \cdot \text{その他雇主負担} - \text{帰属家賃} + \text{法人所得}$$

とした。²⁾ただし、法人関係諸税を計測の対象外とする第1段階では、法人所得は除外する。

Ⅲ 租税負担の所得階級別分布（計測結果）

1. 計測結果で利用した用語の解説

まずはじめに、計測結果を示す図で利用されている用語について簡単に説明を加えておく。

- 1) これは、退職所得に係る所得税を除外するための措置である。
- 2) 新 SNA では、帰属家賃は個人企業所得に含まれるが、これを控除したのは、現行所得税制において課税対象とならないからである。

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

法人関係諸税 法人税・法人住民税・事業税・会社臨時特別税（昭和52年度）である。

所得 家計が直接負担する租税で、所得を課税標準とするものである。国税については所得税が、地方税については住民税所得割がこれに該当する。ただし、住民税均等割についてもここに含めることにした。

特定消費 家計が直接負担した部分で、所得階級間への配賦基準として特定品目に対する消費支出額を用いたものであり、酒税・たばこ消費税・物品税などがこれに該当する。

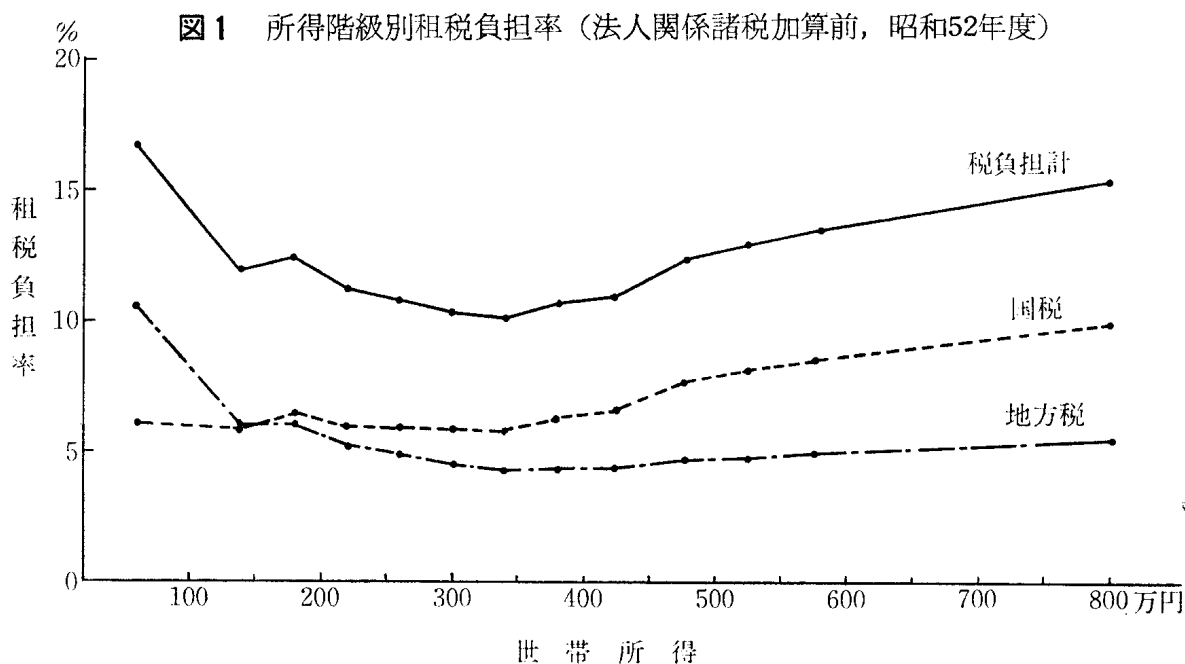
その他 家計が直接負担した部分で、配賦基準として、実物資産保有額などを用いたものであり、固定資産税などがこれに該当する。

一般消費 企業が一次的に負担する部分であり、配賦基準として世帯の消費支出総額を用いている。

2. 所得階級別租税負担率の現状

(1) 国税と地方税

法人関係諸税加算前の租税負担の現状を、昭和52年度についてみたものが図

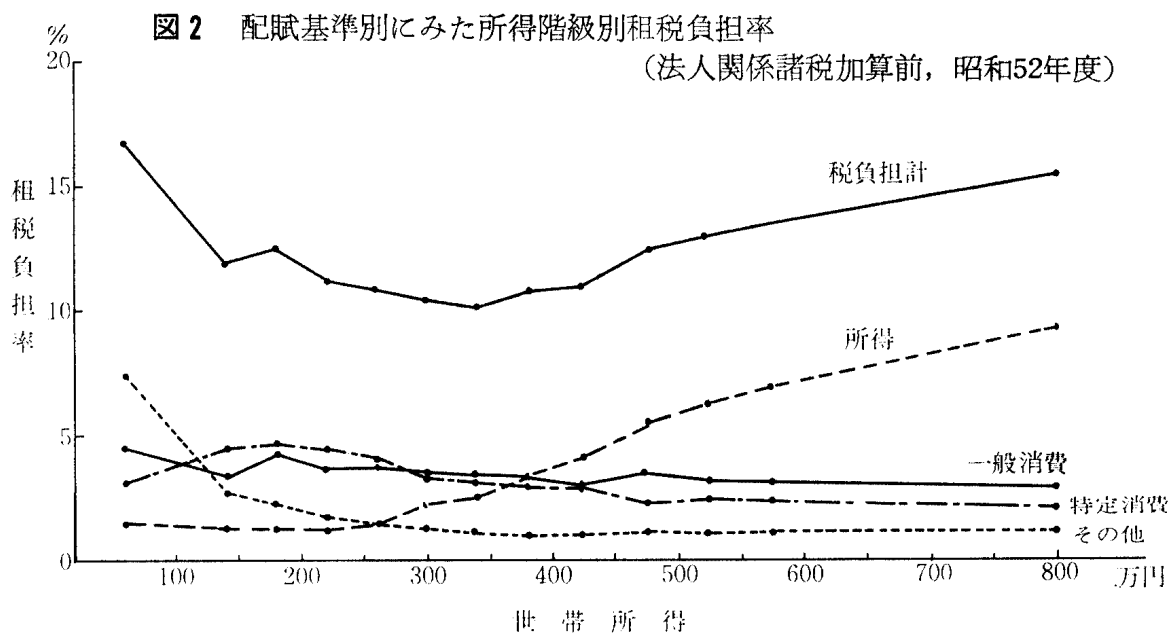


所得階級別租税負担分布に関する実証分析

1) である。国税，地方税を含めた税込総額の負担率をみると，320～360万円の所得階級を転換点として比較的顕著なU字型を見出すことができる¹⁾。これを国税と地方税とに区分して検討すると，興味ある特徴を見出すことができる。国税は320～360万円の所得階級までは比例的，それ以上は累進的な負担率を示している。これに対し地方税は，320～360万円の所得階級までは逆進的で，それよりも上位の所得階級ではゆるやかに累進的となっている。地方税が応益税的な性格をもつとすれば，このような負担率の形状をとることは容易に予想しうる。国税，地方税の全世帯についての平均租税負担率は，それぞれ7.97%，4.97%と，国税が地方税を大きく上回っているが，低い所得階級では両者の租税負担率はかなり接近しており，低所得階級においては地方税の負担が相対的に重くなっている。これらを総合すると，税込総額の負担率のうち低い所得階級では地方税負担率の特徴をそのまま反映し，320～360万円よりも上位の所得階級では国税の負担率の特徴をそのまま反映していることが分る。

(2) 配賦基準別租税負担率

U字型租税負担率をもたらした要因を，図2の配賦基準別租税負担率によっ



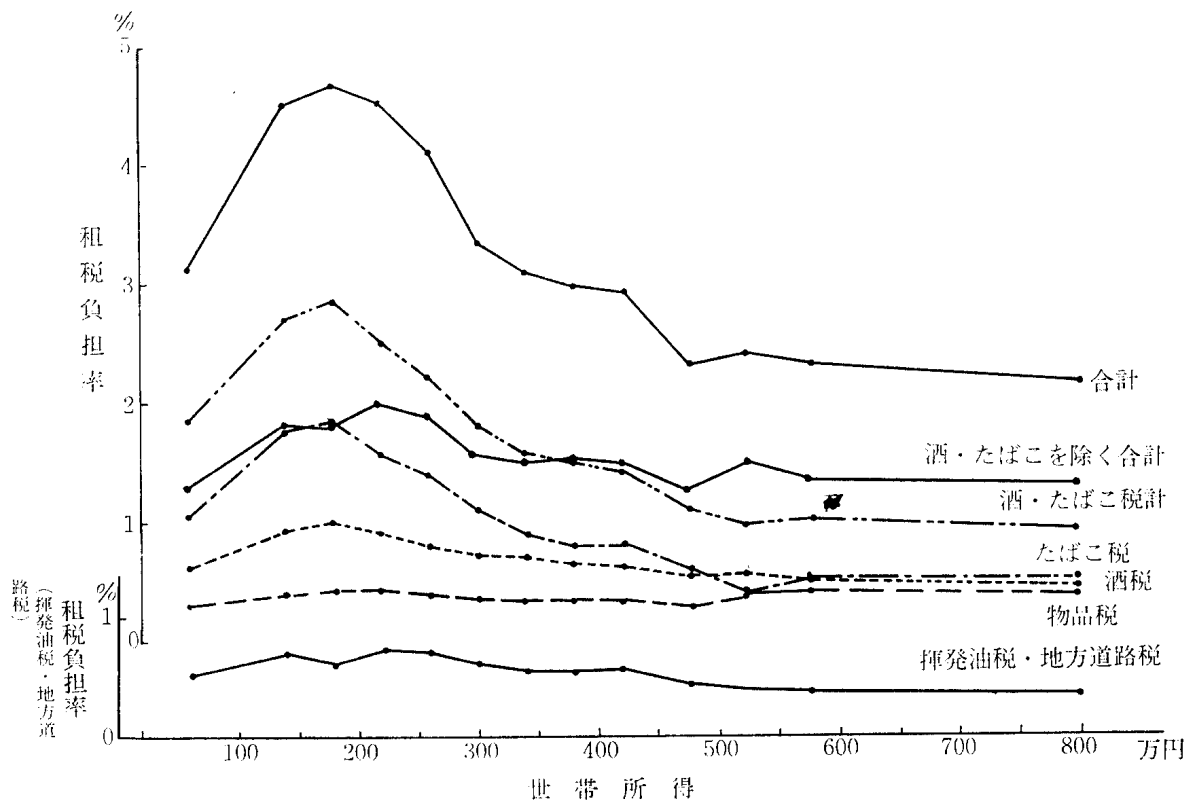
1) 所得階級別租税負担率を図示するために，各所得階級の中央値と租税負担率とを対応させた。なお最高所得階級（600万円以上）については，その平均世帯所得を用いた。

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

て検討することができる。所得基準に係る租税の負担率がおおむね累進的となっているのに対し、それ以外の基準を用いた租税の負担率は、全般的に低い所得階級で逆進的、所得階級をあげるにつれて比例的になるという特徴を示している。なお、所得基準の租税負担率が200～240万円よりも下位の所得階級で比例に近い逆進性を示しているのは、所得が低いほど世帯人員の少ない世帯が多いことに起因すると考えられる。以上の配賦基準別租税負担率から明らかなように、税収総額のU字型は、低所得階級における特定消費基準およびその他基準に係る租税の逆進性と、所得基準に係る租税の累進性を総合した結果生じたものである。

ここで、特定消費基準とその他基準の低所得階級での逆進性をもたらした要因を検討しよう。その他の基準に係る税額のうち70%強が固定資産税である。低所得階級には無業者世帯が多いが、老齢、退職等の理由で所得水準は低いものの、持家率が高く、それゆえ固定資産税の負担が大きくなっているものと

図3 特定消費基準に係る主要税目の所得階級別租税負担率（昭和52年度）

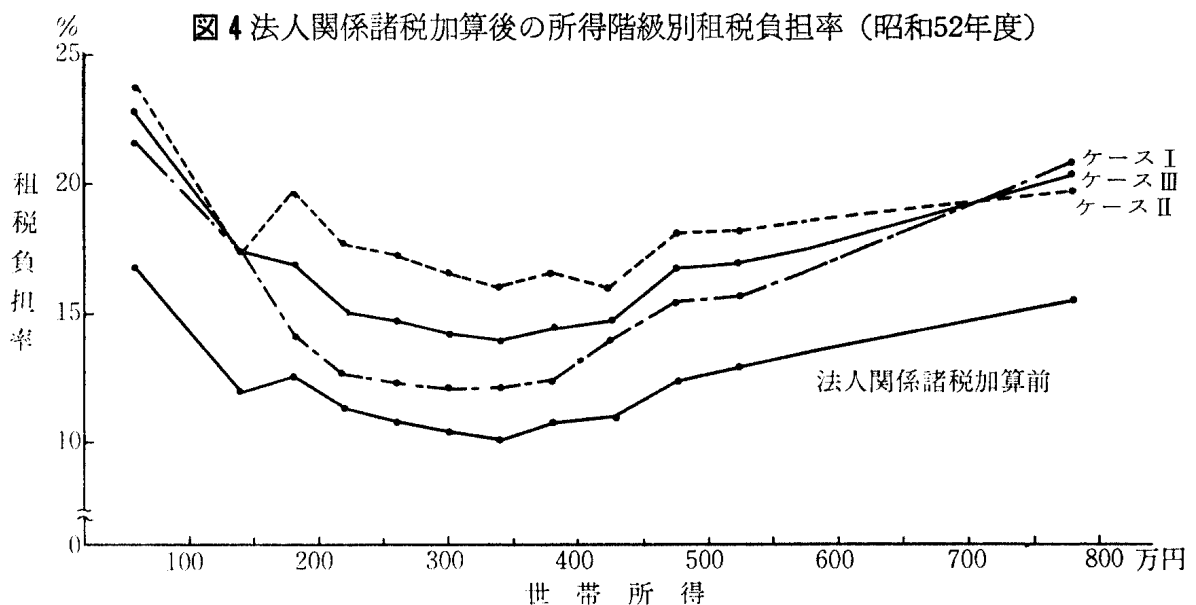


所得階級別租税負担分布に関する実証分析

考えることができる。図3は特定消費基準に係る租税のうち、主要なものを取りあげ、その負担率をみたものである。これら4税目で特定消費基準全体の80%弱を占めている。たばこ税(専売納付金および道府県・市町村たばこ消費税)は160~200万円より下位の所得階級では累進的となっているが、それより上位の所得階級では極めて大きな逆進性を示している。酒税についても、たばこ税と比べるとゆるやかではあるが、160~200万円の所得階級をピークに明確な逆進性を示している。揮発油税・地方道路税も、低所得階級における自動車の普及を反映して、ゆるやかな逆進となっている。物品税はおおむね比例的な負担率であると考えてよい。要するに、特定消費基準に係る租税の低所得階級で見られる逆進性は、酒・たばこといった嗜好品課税によってもたらされたものである。特定消費基準に係る税収総額に占める酒税・たばこ税のウエイトが高いこと、需要の所得弾力性が小さいという嗜好品の特質を考えれば、当然の帰結といえよう。

(3) 法人関係諸税加算後の租税負担率

法人関係諸税の帰着仮説として、株主全額負担(ケースⅠ)、消費全額負担(ケースⅡ)、 $\frac{1}{2}$ 株主 $\frac{1}{2}$ 消費(ケースⅢ)の3つのケースを想定し、計測を行なったものが図4である。帰着仮説によって、加算する税額および所得額に差がある



所得階級別租税負担分布に関する実証分析

ため、加算後の平均租税負担率は異なったものとなる（加算の方法についてはIV節で説明する）。税額の加算が最大で、しかも負担率の分母となる所得の加算が最小であるケースⅢの平均租税負担率が18.01%と最も高く、次いでケースⅢが17.31%、所得加算が最大で、税額加算が最小であるケースⅠが16.63%と最低の負担率である。

法人関係諸税加算前に320～360万円の所得階級から始まった租税負担率の累進性は、ケースⅠの場合には、1階級下がって280～320万円の所得階級から始まっており、しかも累進性は強化されている。これはケースⅠが、上位の所得階級に比較的集中している株式保有額を基準に法人関係諸税を配賦した結果である。しかし低所得階級においても、加算前に比べて租税負担率がかなり上昇しており、その結果、U字型の特徴を一層うきださせることになった。これは先の固定資産税の場合と同様、低所得階級における高齢者が、比較的多くの金融資産を保有していることに原因があると推測される。

世帯の消費支出総額を基準に法人関係諸税を全額配賦したケースⅡでは、消費性向が所得階級を上がるにつれて低下するため逆進的な要素を加算したことになり、低所得階級での負担率の大幅な上昇と、高所得階級での累進性の緩和が見出される。法人関係諸税の $\frac{1}{2}$ を消費支出総額で $\frac{1}{2}$ を株式保有額で配賦したケースⅢの所得階級別租税負担率は、ケースⅠとケースⅡのほぼ中間となり、加算前の特徴をほとんどそのまま反映した形となっている。

このように法人関係諸税の税収総額に占める割合が大きいため、帰着仮説の設定のしかたによって最終的な結果がかなり左右されるのである。過去の研究でも、複数のケースを想定し、計測が試みられてきた¹⁾。しかしどの仮説が現実の帰着を反映しているかを判断することに意義があるとは思えない。むしろ、

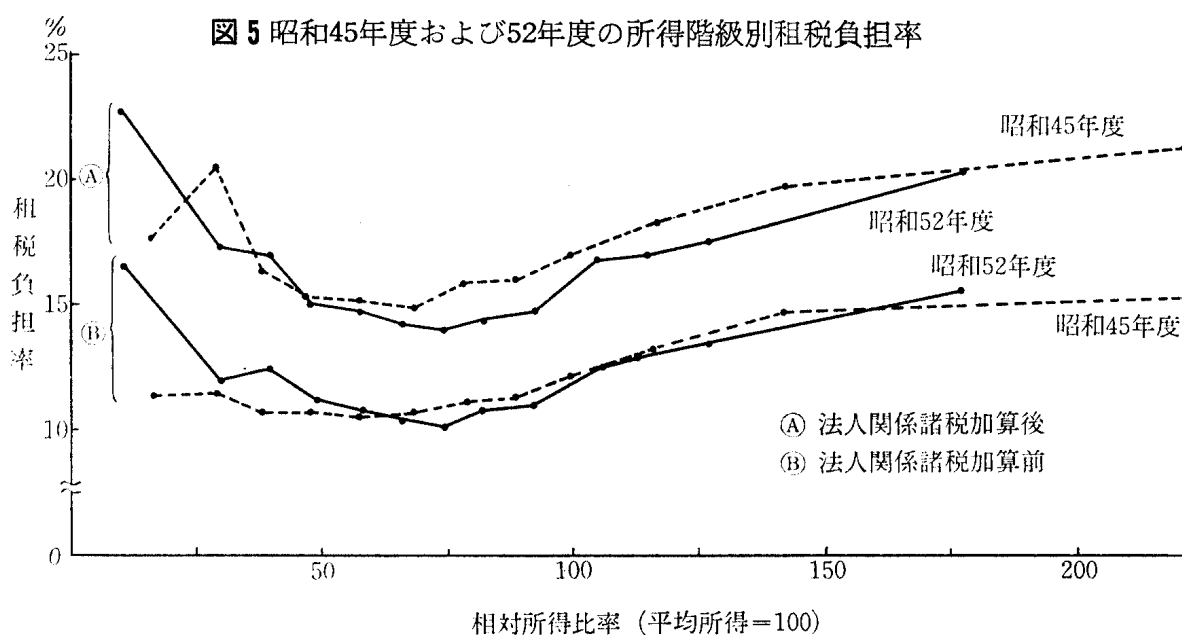
- 1) たとえば最近の研究をみると、石 弘光『租税政策の効果』東洋経済 昭和54年、第4章では標準的ケースとして40%消費者60%株主を想定し、さらに選択的ケースとして全額株主負担、全額消費負担の2つが用いられている。R. A. Musgrave and P. B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, 3rd ed. McGraw-Hill 1980 では $\frac{1}{2}$ 消費、 $\frac{1}{2}$ 株主負担とし、配賦基準に消費支出額と資本所得を用いている。また、P. A. Pechman and B. A. Okner, *Who Bears the Tax Burden*, Brookings

法人関係諸税を含めた所得階級別租税負担率がとりうるひとつの範囲と考えた方がよい。

3. 所得階級別租税負担率の変化

所得階級別租税負担率を異年度間で比較することによって、税制全体が所得分配に及ぼす影響がどのように変化してきたかを知ることができる。石 弘光教授は1968年度と1974年度を比較し、1974年度には特殊事情があるものの、1968年度にみられたU字型がほとんど消滅していることを導かれた¹⁾。またペックマン=オークナーも、アメリカにおいてU字型が消滅したことを指摘している²⁾。

図5は、昭和45年度と52年度について所得階級別租税負担率を比較したものである。両年度間で所得水準が異なるため、それぞれの年度について、全世帯



(注) 法人関係諸税はケースⅢ (1/2 株主, 1/2 消費) による。

Institution, 1974では、(i) 全額を配当, (ii) 全額を財産所得, (iii) 1/2 配当, 1/2 財産所得, (iv) 1/2 配当, 1/4 消費, 1/4 賃金, (v) 1/2 財産所得, 1/2 消費という5つのケースが想定された。

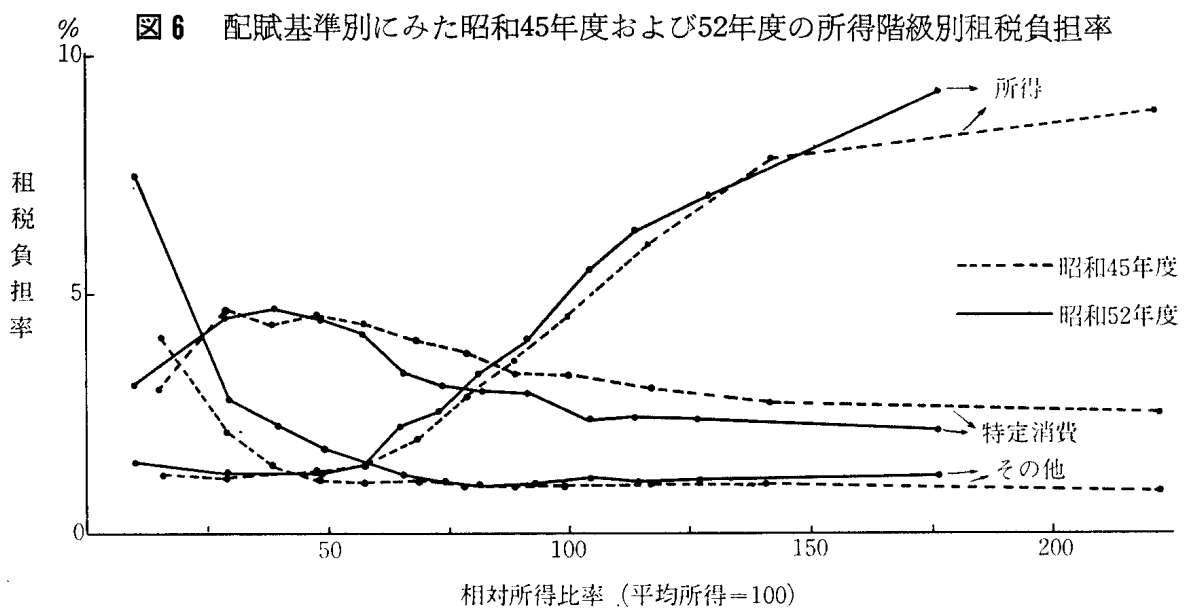
1) 石 弘光, 前掲書 170~171頁。

2) J. A. Pechman and B. A. Okner, *op. cit.*, p. 50.

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

の平均所得を100とし、各所得階級毎の平均所得を指数化したものが横軸に測られている。法人関係諸税加算前¹⁾をみると、昭和45年度にはおおむね比例的であった低所得階級において、昭和52年度には逆進性が見出される。そして、平均所得前後の所得水準の租税負担率が低下していることもあって、その後所得階級が上がるにつれて生じる累進性は、昭和52年度の方が大きくなっている。その結果、昭和45年度には見出されなかったU字型が、52年度には顕著に現われることになった。U字型が消滅する傾向にあるという先の分析とは全く逆の結果である。法人関係諸税加算後については、昭和45年度にもU字型が見出せるが、法人関係諸税加算前の傾向を反映して、52年度にはそれがさらに顕著になっている。

このような結果をもたらした要因を検討するために、図6に配賦基準別租税負担率を示した。所得基準に係る租税の負担率は、両年度ともおおむね類似した形状を示している。しかし詳細に観察してみると、昭和52年度の方が、ほとんどの所得水準において負担率が高くなっており、累進性もわずかではあるが強化されている。所得税・住民税所得割に関して、昭和45年以降数次に及ぶ税



1) 平均所得は法人関係諸税加算前で昭和45年度1,914千円、52年度4,558千円である。なお、法人関係所得加算後についても、横軸には加算前の相対所得比率を用いた。

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

制改正によって、減税措置が講じられた。かりに、これらの措置によってインフレ調整が完全になされたとしても、社会全体の実質所得水準の上昇によって租税負担率が上昇し、累進性が強化されたものと考えられる。

特定消費基準に係る租税については、酒・たばこといった嗜好品課税の割合が高いことから、所得水準の高い昭和52年度において租税負担率が低下すると予想される。事実、図6をみても平均所得の50%よりも上位の所得水準において、昭和52年度の租税負担率が45年度のそれを下回っている。しかし、平均所得の50%よりも下位の所得水準では、形状・水準ともに類似した租税負担率である。これは、低所得階級における消費の多様化が進み、自動車関係諸税、物品税等の負担率が上昇した結果、嗜好品課税の負担率の低下を相殺してしまったものと推測できる。

その他基準に係る租税をみると、低所得水準において負担率が大きく上昇しているとともに、逆進性も強化されている。この結果をもたらした最大の原因は固定資産税にあると思われる。土地に関しては昭和48年度、51年度の基準年度に評価替えが実施された結果、課税標準が上昇し、負担増が生じた。もっとも、宅地については負担調整措置が講じられてはいるが、それでも毎年、負担は増加する。こうして生じた固定資産税の負担増が、低所得階級に対して相対的に大きな影響を及ぼしたのである。さらに低所得階級での持家志向にともなう持家率の上昇も固定資産税の負担増をもたらした重大な要因と考えられる。

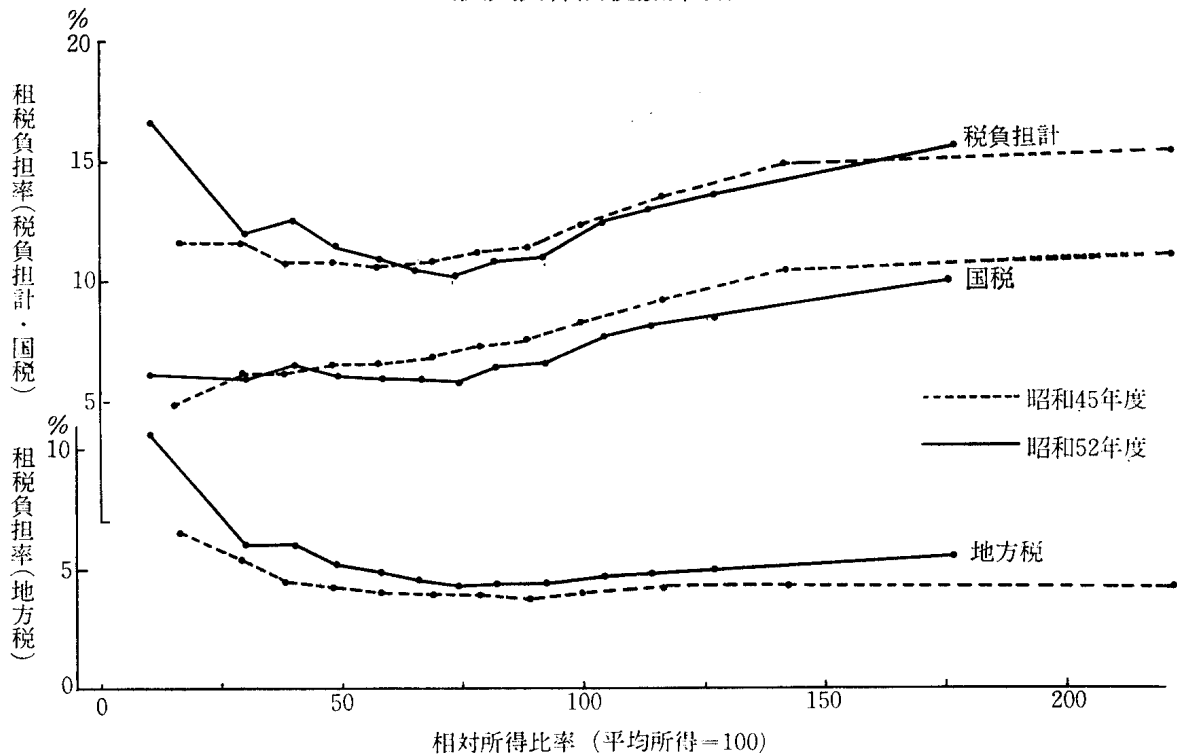
図7では、国、地方別の所得階級別租税負担率が比較されている。国税に焦点をあてると、平均所得の50%よりも下位の所得水準では、昭和45年度、52年度の両年度の負担率がほぼ同じ水準にあるか、もしくは52年度の方が高くなっているのに対し、それよりも上位の所得水準では、52年度の負担率が低くなっている。国税は、先の特定消費基準に係る租税の特徴をそのまま反映したものである。

地方税については、全ての所得水準において昭和52年度の租税負担率が45年度のそれを上回っており、しかも、低所得水準での逆進性が強化している。こ

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

の第1の原因は、上で述べた固定資産税の負担増である。第2の原因は、昭和48年度における特別土地保有税の創設と、昭和50年度における事業所税の創設にある。本分析ではこれらの租税を企業負担分とみなし、消費支出総額を基準

図7 国・地方別にみた昭和45年度および52年度の租税負担率
(法人関係諸税加算前)



に所得階級間に配賦したため、両者は逆進税の要素をもつことになる。

以上の分析結果を要約すると、昭和45年度から52年度にかけて、①所得基準に係る租税の累進性の強化、②平均所得の50%よりも上位の所得水準における、特定消費基準に係る租税負担率の低下、③固定資産税の負担増を原因とした、その他基準に係る租税の低所得水準における負担率の上昇と逆進性の強化、④特別土地保有税および事業所税の創設による地方税の逆進性の強化、という4つの要因によって、租税負担率のU字型パターンが顕在化したものと考えられる。

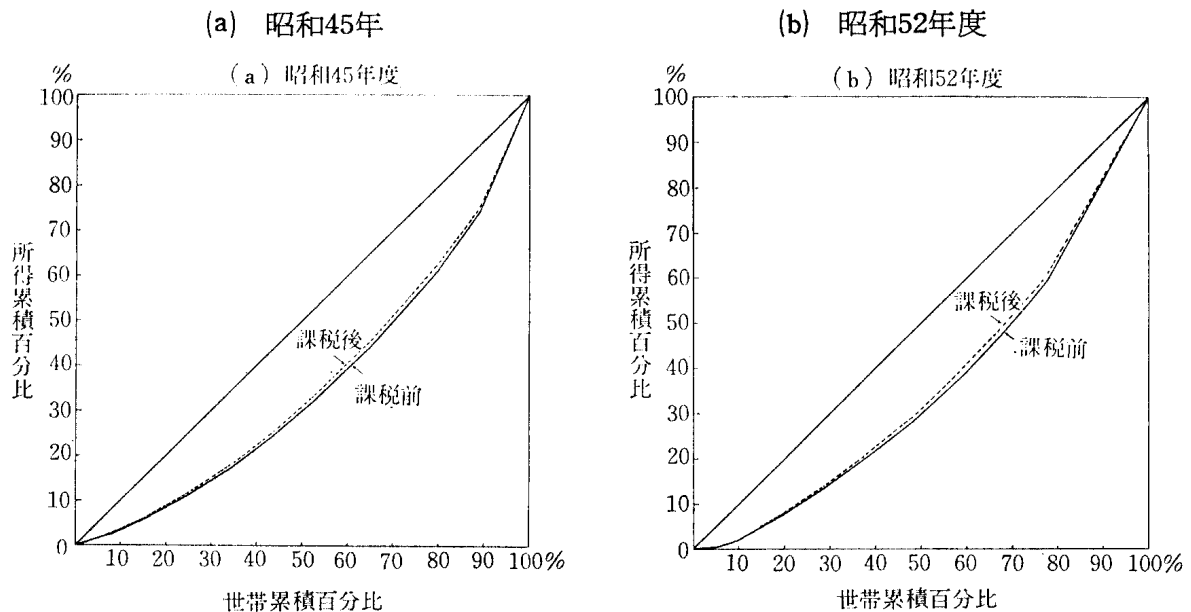
4. 税制の所得再分配効果

税制全体がもつ所得再分配効果を検討しよう。昭和45年度および52年度にお

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

ける課税前後のローレンツ曲線が図8に描かれている。昭和45年度では、課税前後の曲線に差を認めることができる。税制が所得分配を平等化する方向に作用したのである。これに対し昭和52年度では、税制は所得分配の平等化に寄与しているといえるものの、低所得階級では課税前後の曲線が重なっており、再

図8 課税前後のローレンツ曲線



分配効果がほとんど作用していないことが分る。¹⁾これは既に明らかにしたように、低所得階級において租税負担率の逆進性があらわれた結果である。

税制がもつ再分配効果をより明確にするために、表1に課税前後の所得分配のジニ係数と、そこから導かれる再分配係数を示しておいた。税制全体は兩年度ともに平等化の方向への再分配効果をもつが、昭和52年度においてその効果は増大している。国税は再分配効果をもつが、地方税はほとんど無視しうるほどの効果しかもたない。しかし昭和45年度と52年度を比較すると、国税の再分配効果は減少しているのに対し、地方税のそれは増大している。配賦基準別に再分配係数をみると、所得基準に係る租税はかなりの再分配効果をもっており、昭和52年度には効果は増大している。これは所得階級別租税負担率の分析結果

1) 極めて小さな変化であるため図示しえなかったが、正確には最も低い所得階級において、わずかに不平等化の現象がみられる。

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

と一致する。これに対して特定基準およびその他基準に係る租税はマイナスの再分配係数をとっており，所得分配を不平等化することになる。

表1 ジニ係数と再分配係数

	昭和45年度			昭和52年度		
	課税前 Rb	課税後 Ra	再分配 係数 ϕ	課税前 Rb	課税後 Ra	再分配 係数 ϕ
法人関係諸税を含む 税収総額	0.2915	0.2781	4.60	0.2808	0.2669	4.95
法人関係諸税を除く 税収総額	0.2781	0.2675	3.81	0.2705	0.2595	4.07
国税	0.2781	0.2683	3.52	0.2705	0.2615	3.33
地方税	0.2781	0.2777	0.14	0.2705	0.2692	0.48
所得基準に係る税	0.2781	0.2631	5.39	0.2705	0.2549	5.77
特定消費基準に係る税	0.2781	0.2815	-1.22	0.2705	0.2735	-1.11
その他基準に係る税	0.2781	0.2785	-0.14	0.2705	0.2712	-0.26

(注) $\phi = \frac{Rb - Ra}{Rb}$

- 法人関係諸税の加算はケースⅢ（ $\frac{1}{2}$ 株主， $\frac{1}{2}$ 消費）による。
- 法人関係諸税を除く場合は，法人所得加算前所得をもとに計算した。

要するにわが国の税制は，所得基準に係る租税の比較的大きな再分配効果が，特定消費基準およびその他の基準に係る租税のマイナスの再分配効果によって弱められながらも，全体として，所得分配を平等化させる方向に作用し，昭和45年度と52年度を比較する限り，その効果は増大しているといえよう。

IV 計測方法

1. 法人関係諸税を含まない場合

(1) 所得階級別世帯数および所得分布の推定

全世帯を対象とした所得階級別世帯数および所得分布の統計資料は存在しない。したがって入手しうる既存の統計資料を積み上げることによって，これを推定せざるを得ないが，それでもなお資料不足は否定できない。しかも統計資料によって階級区分が異なるし，所得の概念も異なる。そのため，かなり思い切った仮定と，統計操作を行なわねばならなかった。推定方法の概要は以下の

通りである。

① 全世帯を世帯業態別に雇用者世帯，自営業者世帯，農業者世帯，無業者世帯に区分し，それぞれの所得階級別世帯数・所得分布表を作成する。統計資料としては、『家計調査年報』総理府，『農家生計費統計』農林省等を用いた。

② 所得階級区分を，租税の所得階級間配賦基準を作成するうえで最も利用度の高い『家計調査年報』のものに統一する。

③ ①から世帯業態別所得総額を求めたうえ，それらをさらに，統計資料間の所得概念の相違を考慮しながら，所得種類（雇用者所得，自営業者所得，農業所得，財産所得，移転所得）に配分する。その際，基礎資料として『国民生活実態調査報告』を利用した。こうして，本分析で用いる所得概念に対応した推計所得額が得られる。ところがこの金額は本分析で用いた所得金額をかなり下回っている。昭和52年度では，雇用者所得7兆6千億円，自営業者所得3兆8千億円，農業所得8千億円，財産所得13兆6千億円，移転所得16兆円，間接税10兆3千億円の不足である。

④ この不足分を②で得られた所得階級区分統一後の所得分布に加算しなければならない。雇用者所得過少分は雇用者世帯に所得階級別雇用者所得に応じて，自営業者所得過少分は自営業者世帯に所得階級別世帯所得分布¹⁾に応じて，農業所得過少分は農業者世帯に所得階級別農業所得分布に応じて加算した。財産所得過少分は，全世帯に所得階級別預貯金および株式分布に応じて，移転所得過少分は全世帯に所得階級別移転所得分布に応じて加算した。間接税については，全世帯に所得階級別消費支出総額に応じて配賦した。

⑤ こうして，全世帯について所得補完後の所得階級別世帯数・所得分布が得られるが，所得補完の結果，各所得階級の平均所得額が所得階級区分の上限を上回るため，世帯数および合計所得額を階級間移動させなければならない。

(2) 帰着仮説の設定と対象税額の配賦基準別内訳

1) 資料の制約上，自営業者所得過少分を所得階級別自営業者所得に応じて加算することができなかった。

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

税額を所得階級間に配賦するにあたっては、税目毎に帰着仮説を設定しなければならない。そのためにはまず、すべての租税を家計が直接負担する部分と、

表2 配賦基準別税目と対象税額（法人関係諸税を除く）

(a) 昭和45年度

(単位：百万円)

配 賦 基 準	国 税		地 方 税	
	税 目	対象税額	税 目	対象税額
所 得	所 得 税	2,435,918	住 民 税	696,862
特 定 消 費		1,363,572		453,608
酒 類 消 費 額	酒 税	477,999		
砂 糖 消 費 額	砂 糖 消 費 税	41,088		
ガ ソ リ ン 費	揮 発 油 税・ 地 方 道 路 税	320,430		
自 動 車 等 関 係 費			自 動 車 税・ 軽 自 動 車 税	89,585
タ ク シ ー 代	石 油 ガ ス 税	6,117		
物 品 税 課 税 品 目	物 品 税	239,007		
消 費 額			娯 楽 施 設 利 用 税 ・ 狩 猟 免 許 税・ 入 猟 税・入 湯 税	22,333
教 養 娯 楽 費	ト ラ ン プ 類 税	614		
電 車・汽 車 賃	通 行 税	6,106		
映 画・ス ポ ー ツ 観 覧 料	入 場 税	11,494		
た ば こ 消 費 額	専 売 納 付 金	260,717	道 府 県・市 町 村 た ば こ 消 費 税	230,759
電 気 ガ ス 代			電 気 ガ ス 税	37,370
外 食 費			料 理 飲 食 等 消 費 税	36,127
自 動 車 購 入 額			自 動 車 取 得 税	37,434
そ の 他		62,850		478,430
実 物 資 産 保 有 額	印 紙 収 入	54,679	不 動 産 取 得 税・固 定 資 産 税・都 市 計 画 税・水 利 地 益 税	478,430
株 式 保 有 額	有 価 証 券 取 引 税	8,171		
一 般 消 費		1,202,317		732,970
消 費 支 出 総 額	企 業 負 担 分	1,202,317	企 業 負 担 分	732,970
合 計		5,064,657		2,361,870

一次的に企業が負担する部分とに区分することが必要である。ほとんどの租税は、家計負担分と企業負担分とから成っている。償却資産に課される固定資産税や営業用自動車に課される自動車関係税など、企業が一次的に負担する税額

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

については生産コストとみなし、生産物価格の上昇という形で家計に全額転嫁されるものとみなす。そして、所得階級間には世帯の消費支出総額を基準に配

(b) 昭和52年度

(単位：百万円)

配賦基準	国 税		地 方 税	
	税 目	対象税額	税 目	対象税額
所得	所得 税	6,596,893	住 民 税	2,798,194
特定消費		2,952,062		1,164,054
酒類消費額	酒 税	865,094		
砂糖消費額	砂糖消費税	45,746		
ガソリン費	揮発油税・ 地方道路税	728,608		
自動車等関係費	自動車重量税	157,494	自 動 車 税・ 軽自動車税	278,480
タクシー代	石油ガス税	7,294		
航空運賃	航空機燃料税	9,859		
物品税課税品目 消費額	物 品 税	569,366		
教養娯楽費	トランプ類税	543	娯楽施設利用税・ 狩猟免許税・ 入猟税・入湯税	53,434
電車・汽車賃	通 行 税	21,415		
映画・スポーツ 観 覧 料	入 場 税	3,657		
たばこ消費額	専売納付金	535,176	道府県・市町村 たばこ消費税	549,097
電気代	電源開発促進税	7,810	電 気 税	80,121
ガス代			ガ ス 税	6,836
外食費			料理飲食等消費税	93,147
自動車購入額			自動車取得税	102,937
愛がん動物			犬 税	2
その他		220,977		1,662,466
実物資産保有額	印 紙 収 入	172,008	不動産取得税・固 定資産税・都市計 画税・水利地益税	1,662,466
株式保有額	有価証券取引税	48,969		
一般消費		2,770,015		2,190,212
消費支出総額	企業負担分	2,770,015	企業負担分	2,190,212
合 計		12,539,947		7,814,926

賦する。

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

家計が直接負担する部分については、税目別に帰着仮説したうえ、それぞれの帰着仮説を適切に反映すると思われる配賦基準を選択する。表2は、昭和45年度、52年度の配賦基準別税目と対象税額を示したものである。

税額を家計負担分と企業負担分とに配分するにあたっては、税務統計に適当な資料が存在しないために、関係省庁調べなどの基礎資料から推定せざるを得ない場合がある。自動車関係税を例にとると、『陸運統計要覧』運輸省の「販売先業種別販売台数の推移」から、乗用者の家庭用と業務用の比率をとり、税務統計から乗用者課税分を企業分と家計分に配分するとともに、バス、トラック等についてはすべて企業負担分とするのである。

(3) 税額の所得階級間配賦

① 所得税・住民税

全世帯ないしは世帯業態別にみた世帯所得階級別所得税分布に関する統計資料は存在しない。『税務統計から見た民間給与の実態』国税庁、『税務統計から見た申告所得税の実態』国税庁があるが、これらは世帯ではなく納税者を単位としていること、『申告所得税の実態』では非課税者が対象外となっているといった問題があり、利用は困難である。そこで本分析では、所得税を『家計調査年報』の所得階級別勤労所得税を基準に配賦するという方法を用いた。

そのために、所得補完による世帯数・合計所得の階級間移動を行なう前の所得階級別世帯数（所得階級区分統一後）を、『家計調査年報』の所得階級別平均勤労所得税額に乘じ、百分比に直したうえ、現実の所得税額を所得階級間に配賦する。こうして求めた所得階級別所得税負担額は、所得補完による世帯数・合計所得の所得階級間移動にともなって移動させねばならない。税額の階級間移動については、移動させた所得額に応じて新階級に移動させることとする。

住民税個人分の所得階級別課税状況についても、国税所得税と同様、統計資料に制約があるため、『家計調査年報』を用いて計測することにした。『家計調査年報』では、住民税・固定資産税・自動車税などが「他の税」として一括計

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

上されているが、その内訳の大部分は住民税と判断されるからである。¹⁾

所得階級別平均他の税額に所得補完・階級間移動前の所得階級別世帯数分布を乗じ、百分比に直したうえで、住民税個人分（均等割および所得割）を所得階級間に配賦する。このうち均等割分は、世帯数に応じて各所得階級間に分布していると考え、所得階級別住民税負担額（均等割および所得割）からこれを控除する。こうして、住民税所得割の所得階級別分布が得られる。次に、所得割分については、所得補完にともなって移動した合計所得額に応じて、均等割分については移動した世帯数に応じて、税額を新所得階級に移動させる。

② その他の租税

所得税および住民税以外の租税については、税目毎に設定した配賦基準の所得階級別分布状況に応じて配賦することができる。配賦基準の所得階級別分布は、主に『家計調査年報』を用いて推定した。しかし所得補完によって世帯数および合計所得を階級間移動させたため『家計調査年報』の所得階級別分布をそのまま利用することはできない。そこで本分析では、累積比率読取り方法（消費支出額を例にとると、両統計において所得累積百分比と消費支出累積百分比の対応関係は同じとする方法）を利用した。

2. 法人関係諸税加算の場合

法人税、法人住民税、事業税といった法人関係諸税加算後の所得階級別租税負担分布を計測するためには、法人関係諸税の帰着仮説を設定するとともに、租税負担率の分母となる課税前所得に、法人所得のうち個人に帰属する部分を加算する必要がある。法人所得および税額の加算は、次の取扱いによることとした。

① 法人税の転嫁・帰着については、理論的にも実証的にも定説が存在しないのが現状である。そこで本分析では、株主全額負担、消費全額負担、 $\frac{1}{2}$ 株主 $\frac{1}{2}$ 消費負担という3つのケースを想定し、法人関係諸税の加算と所得階級

1) 経済企画庁総合計画局編『所得・資産分配の実態と問題点』（所得分配に関する研究会報告、委員長馬場啓之助）昭和50年7月、128頁。

所得階級別租税負担分布に関する実証分析

間配賦を行なうこととした。

② 株主負担分については株式保有額を基準に、消費負担分については消費支出総額を基準に所得階級間に配賦する。

③ 法人留保は株主に帰属する所得とする。¹⁾

④ ケースⅠあるいはケースⅢのように、株主負担の法人税（会社臨時特別税を含む）、法人住民税がある場合には、これを株主に帰属する所得とみなす。

⑤ 株主に帰属する所得は株式保有額に応じて所得階級間に配賦する。

⑥ 株主に帰属する所得および税額については、世帯株主に帰属する部分のみを対象とする。『株式分布状況調査』全国証券取引所の「株式の所有者別分布状況」から、生命保険会社、政府・地方団体などが保有する、世帯帰属と考え難い株式を求め、これを除いた世帯帰属の株式比率をもって、調整比率とした。

なお、表3は、法人関係諸税の帰着仮説別にみた対象所得および税額を示したものである。

表3 法人関係諸税帰着仮説別対象所得・税額

	対象金額	世帯株主 比率調整後 対象金額	ケースⅠ 株主全額負担	ケースⅡ 消費者 全額負担	ケースⅢ 株主 $\frac{1}{2}$ ・消費 $\frac{1}{2}$
法人所得金額					
留保	Y_1	$Y_4 = \alpha Y_1$	$Y_4 + Y_5 + Y_6$	Y_4	$Y_4 + \frac{Y_5 + Y_6}{2}$
法人税	Y_2	$Y_5 = \alpha Y_2$			
法人住民税	Y_3	$Y_6 = \alpha Y_3$			
法人関係諸税	$\begin{cases} T_1 \text{ 個人} \\ T_2 \text{ 法人} \end{cases}$	$\begin{cases} T_1 \text{ 個人} \\ T_3 = \alpha T_2 \text{ 法人} \end{cases}$	$T_1 + T_3$	$T_1 + T_2$	株主 $\frac{T_1 + T_3}{2}$
法人税					消費 $\frac{T_1 + T_2}{2}$
法人住民税					
事業税	$\begin{cases} \text{個人 } T_1 \\ \text{法人} \end{cases}$	個人 T_1			

α は世帯株主調整比率である。

1) 法人留保額は『税務統計から見た法人企業の実態』国税庁による。

⑦ 本分析では、法人所得加算後においても加算前所得による階級区分を用い、法人関係諸税加算前の所得階級別所得および租税負担分布に、法人所得および法人関係諸税をそのまま加算する方法をとった。したがって、法人所得加算後の平均所得が所得階級の上限を上回る可能性がある。しかしこの方法を用いたのは、法人所得は家計の実収入ではなく、法人関係諸税の帰着仮説の設定のしかたによって変動する帰属所得であるため、法人所得加算後所得を用いて階級区分し、世帯数および所得額を階級間移動させることに重要な意味を認めなかったためである。

V 計測上の制約

租税の存在が労働や貯蓄のインセンティブに影響を及ぼすなど、様々な経済効果をもつことが、理論的に明らかにされている。しかも、これらは同時にマクロ経済効果をもひきおこす。あらゆる経済効果は所得分配にいわゆる二次的な効果を与えることになる。その意味から、本分析を租税の分配効果の観点からとらえるとすれば、それは一次的效果をみているにすぎない。二次的效果を含めた租税の分配効果を計測するためには、租税が全く存在しない場合の所得分配と課税後の所得分配とを比較する必要がある。しかし、所得階級別租税負担分布を計測するという今回の実証分析の性格からすれば、この二次的效果は対象から除外する方が望ましいといえよう。

計測上の制約は主に技術面に存在する。第1に、各種のマクロデータを加工し、それらを組合せるという方法では、かなり大胆な作業を行なわざるを得ない。第2に、統計資料の制約上、最高所得階級が極めて低いところで区切られているため（昭和45年度で300万円以上、52年度で600万円以上）、所得階級別租税負担率の明確な傾向を見出しにくい。