

わが国所得税課税ベースのマクロ推計

森信 茂樹^{*1}

前川 聡子^{*2}

要 約

わが国所得税の残された課題は、課税ベースの見直しである。最高税率が引下げられるなど近時税率面での改正は行われてきたものの、課税ベースについてはいまだ本格的な議論が行われてきたとは言い難い状況にある。そこでわれわれは、1980年度以降のわが国所得税の課税ベースの大きさを国民所得統計と税務統計を使って計測し、その時系列的な変化を見ていくことにより、課税ベースの問題点をさぐることにした。

これまでのわが国の課税ベースの計測は、「クロヨン」と呼ばれる業種間の所得捕捉の格差を調べるために行われることがほとんどであった。それに対して本稿の分析は、課税ベースの規模が全体としてどのくらいなのかを、国民経済計算（SNA）のデータと税務統計のデータの整合性を調整しながらマクロレベルで計測したことに特徴がある。さらに本稿の特徴として挙げることができるのは、課税ベースの大きさを左右する要因として社会保障と所得控除を取り上げ、社会保障の拠出・給付の規模ならびに各所得控除の規模と課税ベースとの関係にも言及したという点である。

分析の結果わかったことは、課税ベースの時系列的な変化の特徴として、近年になるにつれて、課税ベースの規模（家計部門の受取りに対する比率）が縮小してきたということである。1980年代前半は、課税ベースの規模はほぼ40%前後であったのが、1980年代後半から1990年代前半になると34%～37%に低下し、1990年代後半は約33%にまで縮小している。このような課税ベース縮小の背景にあるのは、「課税対象とならない社会保障」と「所得控除」の拡大である。その内訳を見ていくと次の3つのことが分かった。

第1は社会保障について、給付の伸びが著しく増大し、課税ベースに影響を与えたことが指摘できる。1990年代に入りゴールドプラン等の策定による高齢者への福祉の充実が図られた結果、公的年金給付をはじめとした社会保障給付の伸びは、1990年代の家計部門の受取りの伸びの3～4倍にもなっている。とりわけ公的年金給付は公的年金等控除によってほぼ全額が非課税となっているため、このような給付の規模拡大は最終的な課税ベースの規模を縮小させる大きな要因となっている。

第2は人的控除についてである。人的控除である扶養控除や配偶者控除、配偶者特別控除は縮小傾向にあることが明らかとなった。この背景には、少子化や女性の社会進出の進展が考えられる。

第3は給与所得控除についてである。人的控除が縮小傾向にあるのとは対照的に、給与所得控除は1994年以降徐々に拡大する傾向にある。この背景には、景気の低迷で所得が伸

* 1 大阪大学法学部教授

* 2 大阪経済大学経済学部専任講師

び悩んでいることに加えて、累退的な給与所得控除の控除額算定方法、さらには女性の社会進出の進展による影響等があると考えられる。

第2と第3の点は課税ベースを拡大する要因となっている。

このように、いろいろな要因が課税ベースに影響を与えているが、社会保障関係の要因を考慮しつつ将来に渡って試算してみると、今後の高齢化の一層の進展の中で、課税ベースはますます縮小し、「所得税制度の融解」とも言うべき事態をまねきかねない状況にあることがわかった。

以上の分析結果をもとにした今後の政策的インプリケーションは次の3点である。

1. 公的年金等控除の見直し

高齢化社会を迎え、公的年金等控除を現行の高水準にすえおくことは、年金給付の拡大が確実に見込まれる中で、課税ベースを一層縮小させることになるだけでなく、「世代間の不公平」、「世代内の不公平」さらにライフサイクルを通じた税負担の平準化という点からも問題を生じさせる。従って本控除は縮減の方向で早急に見直す必要がある。

2. 給与所得控除の見直し

現行の給与所得控除には、サラリーマンの勤務における経費的な部分に加えて、「他の所得との調整」という要素が加味されて、過大なものとなっている。これを縮小の方向で見直すことは、米国型の実額控除、自主申告への道を開くことにもつながる。

3. 課税最低限引上げという方法による減税の見直し

88年度、94年度の大規模な減税は、消費税とセットで行われたため、それへの政治的配慮から課税最低限の引き上げに配慮をしたものとなっており、そのことが課税ベースの縮小につながってきた。今後の消費税率の見直しにおいて、このような課税最低限の引上げによる減税をあわせ行うことには慎重にならなければならない。

I. わが国所得税の現状

わが国所得税は、平成11年度改正で、最高税率が国税・地方税合わせて50%に引き下げられた事を含めて4兆4500円の大規模な減税が行われた¹⁾。これに関し政府税制調査会の平成11年度改正に関する答申は、この所得税改正を「恒久的な減税」と位置付けつつ、「最高税率の引き下げは、本来、諸控除等課税ベースや資産性所得課税の見なおし、納税者番号制度の検討な

どの抜本的改革の一環として実施すべきものと考えますが、現在の景気状況を考えれば、課税ベースの見直しなどは今後の課題と位置付けられます。」と記している。また、平成12年7月の中期答申「わが国税制の現状と課題」においても、「恒久的な減税は、…景気への配慮から負担軽減となる措置のみを実施したもの…課税ベースなどの見直しは今後の検討課題として残

¹⁾ 平成11年度税制改正では、所得税、法人税、相続税を合わせると6兆8970億円、国税と地方税の全てを合計すると9兆3610億円にものぼる減税となっている。

されました。」と記述している。つまり、大幅な減税後のわが国所得税制の最大の検討課題として、課税ベースの見直しを位置付けているのである。

また課税最低限をみると、アメリカが254.1万円、イギリスが121.1万円、日本が384.2万円であり、わが国が飛びぬけて高い水準になっていることがわかる。このような実態を受けて、所得税改革をめぐる議論でも課税最低限の水準の高さおよびそれを左右する各種所得控除制度のあり方が焦点となっている。

課税ベース、あるいはそれを形成する各種控除の見直しが重要な理由としては、同一の所得に対しては、同一の税負担を課すべき、といういわゆる水平的公平性の確保に求められる。同時に、課税ベースを広くすることは、同一の税収を前提とすると、税率を引き下げることが可能になるわけで、限界税率の低下は、勤労意欲に良い影響をもたらす等いわゆるサプライサイドの政策効果が期待できるのである。

このように、今後重要な検討課題となっているにもかかわらず、わが国の課税ベースの問題点等について分析した研究はほとんど行われてこなかった²⁾。課税所得を推計した代表的な研究として貝塚（1973）、石（1981）があるが、これはクロヨンと呼ばれる所得源泉の違いによる所得把握の格差を検証するための分析であり、所得控除の水準をとらえるためのものではなかった³⁾。また課税ベースと類似した概念である課税最低限の比較については、財務省による計算が出されている。これは国際比較をすることによって課税最低限の構成要素である各種控

除の検討を行う取っ掛かりとなるものの、これ自体はモデルケースを想定して計算されたものであるため、所得控除や課税所得の全体の規模を把握するものとはいえず、検討の視点は限られたものになる。

そこで本稿では、所得控除の規模および所得税の課税所得の規模をマクロレベルで把握するとともに、それらの規模がこれまでどのような変遷をしてきたのかを時系列で見ていくことで、わが国所得税課税ベースの問題点を抉り出してみたい⁴⁾。具体的には1980（昭和55）年から1997（平成9）年までの期間について、国民経済計算における家計部門の受け取りをベースに、そこに占める所得控除の大きさと課税所得の規模を税務統計のデータ等を使って推計した。

以下の構成は次の通りである。第Ⅱ節では、これまでの所得税税制変遷について所得控除額を中心に整理し、制度上での所得控除額の推移を把握する。それを踏まえた上で、データから得られる所得控除および課税ベースの実態を明らかにする。第Ⅲ節では推計に利用したデータと推計方法を説明し、推定結果を第Ⅳ節で示すとともに、その結果を考察する。最後の第Ⅴ節では、今回の分析結果をまとめるとともに今後の課題を整理してむすびとする。

²⁾ アメリカでは課税ベースの規模をマクロレベル（税務統計およびSNA統計）で計測した分析も行われている。（Slemrod and Bakija（1996）、Park（1996, 1998）参照）

³⁾ 日本では、課税ベースの推計は主として業種間の税負担格差を実証するために行われたものが多い。貝塚（1973）・石（1981）以外では、奥野他（1990）、本間他（1984）等がある。

⁴⁾ 我々はこれまで、日米の課税ベースについて、国民所得統計と税務統計当を丹念につき合わせながら、比較を行ってきた。この結果、「課税ベース(課税所得)」の「家計部門の受け取り」に対する割合は、わが国が29.5%であるのに対し、米国は、53.2%である事が判明した。これは、わが国の課税ベースが米国のほぼ半分程度しかないことを示している（森信・前川（2000））。

Ⅱ．個人所得税制の概要とその変遷

統計データに基づく所得税の課税ベースおよび所得控除の規模を把握する前に、まず所得税制の概要を整理するとともに、これまでの所得税制の変遷とその中での上での所得控除の推移をみておこう。所得税制のしくみを整理しておくことによって、今回の課税所得のマクロ推計と現実の所得税制との関係を明確にすることができる。今回の推計は単年度でなく時系列でも行っているため、推計結果を時系列で考察するためには、所得税制の変遷を把握しておくことも必要である。

まず日本における個人所得税の概要である。一口に「所得」といっても、日本の税法では、所得をその源泉によって10種類に分けている。表1はその10種類の「所得」についてまとめたものである。例えば、サラリーマンが稼得する給料は給与所得、自営業の収入は事業所得、株式の売買による所得は譲渡所得として課税されることになる。

これら10種類の「所得」は、それぞれの「収入」から「必要経費」などを除いたものとして計算されるが、これらの「所得」がそのまま課税対象となるのではない。ここからさらに基礎控除や配偶者控除、扶養控除等の所得控除が行われた額が「課税所得」として課税の対象となる。表2はこのような「収入」と「所得」、「所得」と「課税所得」との関係を10種類の「所得」についてまとめたものである。課税ベースや所得控除の規模を推計するという我々の作業は、課税対象となる「収入」（国民経済計算での『家計部門の受取り』）に対して「課税所得」や「所得控除」がどの程度の大きさになるのかを推計することである。

表2からも明らかなように、最終的な課税ベースである「課税所得」の大きさを左右するのは、課税対象となる「収入」から控除する「所

得控除」の大きさとなる。「所得控除」には、①「必要経費」の性格を持つ控除、②人に関する控除（「人的控除」）と③「その他の控除」の大きく3つの種類がある。1番目の「必要経費」の性格を持つ控除としては、給与所得控除、公的年金所得控除がある。2番目の人に関する控除は、基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除、扶養控除、老年控除、障害者控除等がある。3番目の「その他の控除」は、社会保険料控除、医療費控除、生命保険料控除、損害保険料控除、寄附金控除、雑損控除等がある。

なお、近年、わが国の所得税租税特別措置による減収額の最大項目として住宅取得控除があるが、これらの税額控除は所得控除ではないため、課税ベースの分析の対象にしていない。

これらの所得控除のうち給与所得控除、基礎控除、配偶者控除、扶養控除については、これまでの税制改正で何度も改正を重ねてきた。その変遷をまとめたのが表3である。この表から明らかなように、どの所得控除もその控除額が徐々に引き上げられてきているのが分かる。所得控除額の変更に注目すると、特に大きな改正が行われたのは1984（昭和59）年、1989（平成元）年、1995（平成7）年である。1984（昭和59）年は給与所得控除の最低控除額が50万円から57万円と一度に7万円も増額されている。また、基礎控除、配偶者控除、扶養控除はそれぞれ3万円ずつ増額されている。

1989（平成元）年の改正については、それまで配偶者控除の半額であった配偶者特別控除額が配偶者控除と同額になったのが最大の改正点であるが、その他にも、給与所得控除は最低控除額が57万円から65万円に8万円増額、基礎控除、扶養控除、配偶者控除はそれぞれ2万円ずつ増額されている。さらにこの年の改正で、16歳以上23歳未満の扶養親族についての控除であ

表1 税法上の所得について

給与所得	給与収入（俸給，給料，賃金，歳費，賞与等）－給与所得控除
事業所得	事業収入（農，漁，製造，卸売，小売，サービス他）－必要経費
利子所得	公社債の利子，預貯金の利子，貸付信託・金銭信託の利子，公社債投資信託収益の分配
配当所得	法人から受ける利益の配当 ・法人からの剰余金の分配 － 元本取得に要した負債の利子 ・法人からの基金利息 ・公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配
不動産所得	不動産，不動産上に存する権利等の貸付による収入－必要経費
譲渡所得	・長期：保有期間5年を越える資産の譲渡による所得 資産の譲渡による収入－（取得費＋譲渡費用）－50万 ・短期：保有期間5年以下の資産 資産の譲渡による収入－（取得費＋譲渡費用）－特別控除（50万）
退職所得	（退職手当，一時恩給等退職により一時に受ける収入－退職所得控除）×1/2
山林所得	山林の伐採，譲渡による収入－必要経費－特別控除（最高50万）
一時所得	利子，配当，不動産，事業，給与，退職，山林，譲渡以外の収入で一時的なもの － その収入を得るための支出－特別控除（最高50万） ＊ただし，上記金額×1/2が総所得金額に算入される。
雑所得	利子，配当，不動産，事業，給与，退職，山林，譲渡，一時以外のもの ・公的年金－公的年金等控除 ・工業所有権・著作権の使用料－必要経費

る特定扶養控除が創設され，扶養控除に10万円割増した45万円の控除が認められた。なお，この年の4月から消費税が3%の税率で導入されている。

1994（平成6）年11月の税制改革では，基礎控除，扶養控除，配偶者控除がそれぞれ3万円ずつ増額され，それに応じて扶養控除の割増控除として設けられている特定扶養控除や老人扶養控除も3万円ずつ増えている。これも1997（平成9）年4月からの消費税率5%への引上げとセットで決められた減税である。

参考までに，これら一連の税制改正による増減収額をまとめたのが表4である。ここには，1980年以降の主な改正である1984（昭和59）年度，1988・89（昭和63・平成元）年度，1994（平成6）年度，1999（平成11）年度，2000（平成12）年度の改正による増減収額についてまとめている。この表からもわかるように，減収額

としては税率改正による減収額が最も大きく，その次に所得控除の改正による減収額となっている。さらに近年の大きな特徴として指摘できるのは，1994（平成6）年度の特別減税や1999（平成11）年度以降の定率減税による減収額が本来の税制改正による増減収額よりも大きくなっているということである。

わが国所得税課税ベースのマクロ推計

表2 課税対象となる収入と税法上の所得との関係

課税対象収入	必要経費等の控除	税法上の所得	人的控除 その他の控除	課税方法および 適用税率（国税）
給与収入	－給与所得控除	給与所得	・基礎 ・扶養 ・扶養割増 ・配偶者 ・配偶者特別 ・障害者 ・老年者 ・寡婦（夫） ・勤労学生	超過累進税率による総合課税
事業収入	－必要経費	事業所得		330万円 以下 10%
不動産総収入	－必要経費	不動産所得		330万円 超 20%
雑収入（使用料等）	－必要経費	雑所得		900 30%
年金収入	－公的年金控除	雑所得		1800 37%
配当収入	－負債利子	配当所得		(20%の源泉徴収) *源泉分離選択あり
資産譲渡収入	－取得費－譲渡費用 －特別控除	譲渡所得		*一部分離課税
一時的な収入	－収入を得るための 支出－特別控除 *控除後1/2	一時所得		
退職手当等収入	－退職所得控除 *控除後1/2	退職所得		分離課税
山林からの収入	－必要経費－特別控除	山林所得		5分5乗方式による分離課税
利子収入		利子所得		源泉分離課税15%

わが国所得税課税ベースのマクロ推計

表 3 所得税（所得控除・税率表）の推移

	給与所得 控除	基礎控除	配偶者 控除	配偶者 特別控 除	扶養控除	老人扶 養控除	特定扶 養控除	税率区分	最低税率 適用所得
1980年 (昭和55)	最低控除 50万円 ＋定率控 除（収入 に応じて 控除率通 減）	29万円	29万円		29万円	35万円		19段階 (10%～ 75%)	60万円
1981年 (昭和56)									
1982年 (昭和57)									
1983年 (昭和58)		30万円	30万円		30万円	36万円			
1984年 (昭和59)	最低控除 額57万円 ＋定率控 除	33万円	33万円		33万円	39万円		15段階 (10.5% ～70%)	50万円
1985年 (昭和60)									
1986年 (昭和61)									
1987年 (昭和62)		38万円	11.25 万円					12段階 (10.5% ～60%)	150万円
1988年 (昭和63)		33万円	16.5万 円					6段階 (10%～ 60%)	300万円
1989年 (平成元)	最低控除 額65万円 ＋定率控 除	35万円	35万円	35万円	35万円	45万円	45万円	5段階 (10%～ 50%)	300万円
1990年 (平成2)									
1991年 (平成3)									
1992年 (平成4)									
1993年 (平成5)							50万円		
1994年 (平成6)									
1995年 (平成7)		38万円	38万円	38万円	38万円	48万円	53万円	5段階 (10%～ 50%)	330万円
1996年 (平成8)									
1997年 (平成9)									
1998年 (平成10)							58万円		
1999年 (平成11)							63万円	4段階 (10%～ 37%)	330万円
2000年 (平成12)									

表4 所得税（国税）に関する税制改正による増減収額

単位：億円

年度	増減収額				
		諸控除	税率	その他	備考
1984（昭和59）	－ 7,560	－7,630	＋ 180	－ 110	
1988（昭和63）	－23,310	－9,710	－13,190	－ 410	
1994（平成6）11月	－38,000	－7,940	－16,300	－13,760	その他 ＝総合経済対策 による特別減税
1999（平成11）	－31,950	－2,850	－ 2,640	－26,460	その他 ＝恒久的減税 （定率減税分）
2000（平成12）	＋ 2,030	＋2,030	－	－	

（注）

- ・1988（昭和63）年度の増減収額には、1989年度の所得控除の改正による増減収額が含まれている。また、1994（平成6）年度の増減収額にも、1997（平成5）年以降適用の税制改正による減収額が含まれている。
- ・2000（平成12）年度の増収は、年少扶養控除（16歳未満）の廃止による。
- ・2000（平成12）年度の定率減税分については、定率減税が行われない場合と比べると、26,460億円分の減収となる。

Ⅲ．課税ベースのマクロ推計の方法

以上のように、所得控除額は幾度もの改正を経て拡大されてきた。果たしてこのような所得控除額の変更は、最終的な課税ベースである課税所得の大きさをどのように変えてきたのだろうか。また各種の所得控除はそれぞれどの程度の規模になっているのだろうか。この点を明らかにするため、本稿では、所得控除や課税所得の大きさについてマクロ統計（国民経済計算・税務統計等）を利用しながら年度ごとに推計した。分析対象とした期間は、1980年から1997年である。本節では、まず推計に利用したデータ

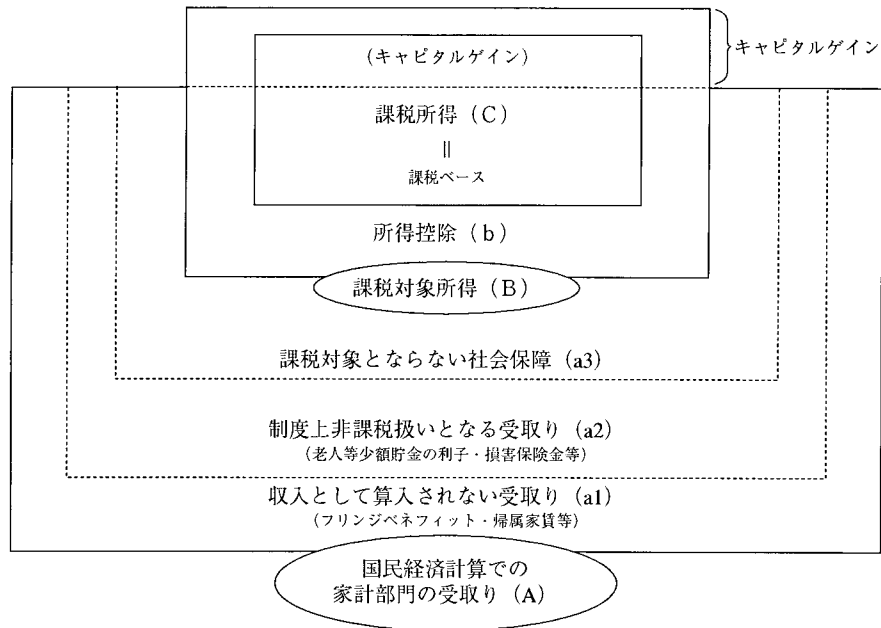
と推計方法について説明しよう。

分析対象となる税制が個人所得であることから、国民経済計算（SNA）における『家計部門の受取り』をマクロレベルでの推計の基本的なデータとした⁵⁾。『家計部門の受取り』の構成は、『雇用者所得』、『営業余剰』、『財産所得』（利子、配当、賃貸料）、『損害保険金』、『社会保障給付』、『社会扶助金』、『無基金雇用者福祉給付』、『その他の経常移転』となっている⁶⁾。これを先述した税法上の10の所得（表1）と対応させるならば、譲渡所得を除く9種類の所得の

⁵⁾ 国民経済計算(SNA)統計のしくみやデータの詳細については、『国民経済計算年報』（各年番）巻末の説明の他に、白川・井野（1994）、中村（1999）参照。

⁶⁾ 以下、『 』は国民経済計算に掲載されているデータ項目名であることを表し、「 」は本研究で設定した推計項目名であることを表す。

図1 マクロベースで見た家計部門の受取りと課税所得（課税ベース）との関係



合計と対応していると捉えることができる。なお、譲渡所得が除かれるのは、国民経済計算の『家計部門の受取り』にはキャピタルゲインが含まれないためである。

マクロレベルでの課税ベースの大きさは、この『家計部門の受取り』から様々な非課税分や所得控除を除くことによって推計されることになる。図1は、国民経済計算の『家計部門の受取り』と非課税扱いとなる項目、課税対象とならない項目、所得控除等の関係を示したものである。したがって、課税ベースのマクロ推計の具体的な手順としては、図1に示されている「個人の収入として算入されない受け取り（a1）」、「制度上非課税扱いとなる受け取り（a2）」、「課税対象とならない社会保障（a3）」、「所得控除（b）」をそれぞれ推計し、それらを『家計部門の受取り』から除いていくことになる。以下、（a1）から（b）それぞれの控除項目についての推計方法を説明していこう。

(1) 「個人の収入として算入されないもの（a1）」の推計

この「個人の収入として算入されないもの」では、SNA統計上は家計部門の受け取りに

入っているものの、所得税上は課税ベースに入らない部分や具体的な数値として把握が困難なもの、実際には個人が受け取っていない収入等を考慮した。具体的には、帰属家賃が該当する。

帰属家賃のデータとしては、家計部門の『持ち家の営業余剰』を、所得税上算入されない帰属家賃として算出した。なお本来ならば、統計上は金銭評価されて『家計部門の受取り』の中に反映されている現物給付等のフリッジ・ベネフィットも考慮する必要がある。しかしながら、その部分だけを抽出することが困難なため、今回の推計では明示的に取り扱うことができなかった。なお、後述するように、推計に際しては、帰属家賃を除いた受取り（A-a1）をベースにした。これは、帰属家賃に対して実際には課税することができないことを考慮したためである。

(2) 「非課税扱いとして収入に加算されないもの（a2）」の推計

この項目に対応するものとしては、具体的には、「その他の移転」、「その他非課税扱い分」を考えた。「その他非課税扱い分」としては、「老人等の少額貯蓄利子」、「老人等の郵便貯蓄

利子」,「財形貯蓄利子」,「損害保険金」を考慮した。

各項目について利用したデータは次の通りである。「その他の移転」については『その他の経常移転』をそのまま利用した。ここには、仕送りや贈与等対価を伴わない金銭の移転が含まれることになる。「その他非課税扱い分」のうち「老人等の少額貯蓄利子」,「老人等の郵便貯蓄利子」については、国税庁『国税庁統計年報書』の源泉所得税統計に掲載されている「老人等非課税・財形貯蓄非課税分支払額」,「その他非課税分支払額」を利用した。「損害保険金」は、『国民経済計算』で家計部門の受取りとして計上されている『損害保険金』の値をそのまま利用した。

(3) 「課税対象とならない社会保障（a3）」の推計

「課税対象とならない社会保障（a3）」として考慮したのは、「社会保障雇主負担」,「社会保障給付」,「社会扶助金」,「社会保険料」,「医療費」である。「社会保障給付」については、「公的年金」と「それ以外」に分けて推計した。「社会保険料」についても「公的年金保険料」と「その他の保険料」に分けて推計した。

具体的な推計方法と利用データについて説明しよう。まず社会保障の雇主負担部分については、国民経済計算上の項目『社会保障雇主負担』と『無基金雇用者福祉給付』の合計とした。『無基金雇用者福祉給付』とは、国民経済計算での説明によると、「社会保障基金、金融機関（信託、保険）、共済制度などの外部機関を利用せず、また自己で基金を設けることもせず、雇主が雇用者に支払う福祉的な給付」となっている。この説明を考慮して本稿では、『無基金雇用者福祉給付』を社会保障雇主負担に含めて

計算した。

「社会保障給付」についても、基本的には『家計部門の受取り』に計上されている『社会保障給付』データを利用した。ただし、このデータは「年金」と「それ以外」に分かれていない。そのため、この分類については、『国民経済計算』付表9『一般政府から家計への移転の明細表（社会保障関係）』に掲載されている社会保障給付の内訳を利用した。具体的には、付表9にあげられている項目のうち、年金関係の項目とそれ以外の項目に分類し、年金給付に係する項目を集計した数値を「公的年金」、それ以外の項目の集計値を「それ以外」とした⁷⁾。「社会扶助金」については、国民経済計算の『社会扶助金』の数値をそのまま利用した。

「社会保険料」と「医療費」については、税務統計に掲載されている平均の「社会保険料控除額」,「医療費控除額」を基にマクロ推計した。「社会保険料」については、『税務統計から見た民間給与の実態』および『税務統計から見た申告所得の実態』に掲載されている納税者1人あたりの平均的な社会保険料控除額をもとに、マクロレベルでの雇用者数と事業者数に適用して雇用者および事業者全体での控除額を算出した。「医療費」については、平均的な医療費控除額が『税務統計から見た申告所得の実態』にのみ掲載されていたため、その平均値を利用して雇用者・事業者全体の「医療費控除額」を算出した⁸⁾。

「社会保険料」には「公的年金保険料」や「健康保険料」等が含まれる。しかしながら税務統計にはそれらの保険料の合計額が「社会保険料控除」として記載されており、その内訳は分からない。そこで「社会保険料控除」を「公的年金保険料」とそれ以外の社会保険料とを分けるため、次のような処理を行った。すなわち総務

⁷⁾ 年金関係項目として集計したのは、「厚生年金」,「国民年金」,「船員保険」のうち「年金給付」,「共済組合」のうち「長期」,それに「年金基金」である。

⁸⁾ この平均値は医療費控除適用者についての平均控除額である。そのため、この平均値で推計したマクロの「医療費控除額」は過大推計になっている可能性がある。

庁『家計調査』より全国勤労者世帯月平均社会保険料支払のうち公的年金支払額が占める割合を計算し、その割合を「社会保険料控除額」に適用して「公的年金保険料」を推計した。

(4) 「所得控除 (b)」の推定

「課税所得 (C)」を得るには、さらに税法上設けられている各種の所得控除（「所得控除」(b)）を除く必要がある。ここではそれらの控除項目の推計について説明しよう。

前節で説明した所得控除の中で、既に社会保障に関する控除は推計したので、ここで推計する必要があるのは、必要経費としての性格をもつ給与所得控除と人に関する控除、その他の控

除のうち「雑損控除」,「生命保険料控除」,「損害保険料控除」である。人に関する控除として今回の計算で考慮したのは、「基礎控除」,「配偶者控除」,「配偶者特別控除」,「一般扶養控除」,「特定扶養控除」,「老人扶養控除」である。これらの項目も、(a 3)における「社会保険料控除」等の推計と同様、税務統計から算出した各項目の一人当たりの控除額に雇用者数・事業者数を乗じることでマクロ推計した。

以上の4つの推計段階を経て初めて、実質的な課税ベースである「課税所得 (C)」が算出されることになる。すなわち「課税所得 (C)」=『家計部門の受取り』-a1-a2-a3-bとなる。

IV. 推計結果

それでは、推計結果をみていこう。結果を整理すると図2のようになる。ここでは課税ベースや控除の規模が家計部門の受取りに対して相対的にどの程度の大きさであるのかを明らかにするのが目的であるため、各項目について、具体的な額ではなく家計部門の受取に占める割合(%)を示している。ただしここでの家計部門の受取りからは、帰属家賃(a1)は除かれている。帰属家賃を除いたのは、現実として帰属家賃を課税対象とすることが不可能であることを考慮したためである。この図2をもとに時系列的な課税所得(C)の変化と、その要因となる所得控除(b)や社会保障(a3)の規模の変化についてみていこう。

(1) 課税所得 (C) の時系列的な変化

まず、課税所得の時系列的な変化の特徴をみると、その規模の水準によって大きく3つの期間に分けて考えることができる。第1の期間は1980(昭和55)年度~1987(昭和62)年度まで、第2の期間は1988(昭和63)年度~1994(平成6)年度まで、第3の期間は1995(平成

7)年度以降である。

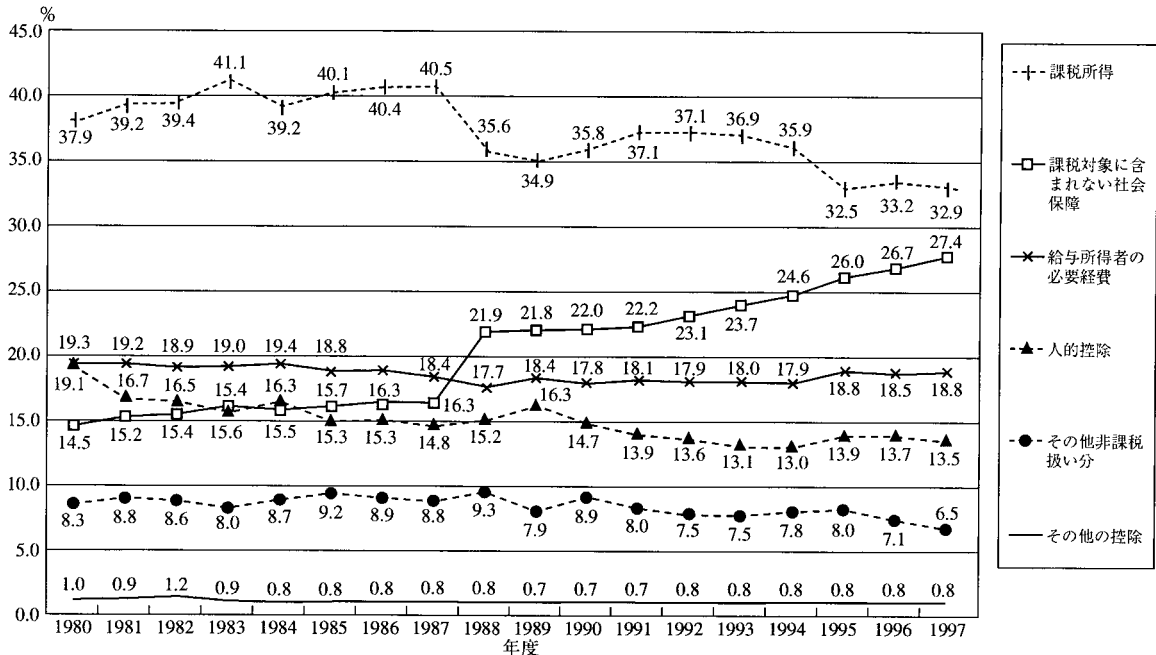
各期間の平均的な課税ベースの水準を比較すると、第1期間から第2期間、第2期間から第3期間へと期間を経るにつれて、課税所得の規模が縮小していることが分かる。具体的には、第1の期間である1980年代前半は、課税所得はほぼ40%前後の規模であったのが、1980年代後半から1990年代前半になると34%~37%に低下し、さらに1990年代後半は約33%にまで縮小している。このような課税所得の変化の背景について以下検討する。

表5は、第1期間から第2期間、第2期間から第3期間の間の最終的な課税ベースである「課税所得」の変化分、その変化に対応する控除分の変化分と控除の内訳をまとめたものである。この表に示されているように、「課税所得」の割合の低下は、控除項目である課税対象にならない社会保障(a3)、その他非課税扱い分(a2)、所得控除(b)の上昇と対応していることが分かる。この表に基づきながら、各期間の間の変化について詳しく見ていく。

まず、第1の期間から第2の期間への変化に

わが国所得税課税ベースのマクロ推計

図2 家計部門の受取りに占める課税所得・諸控除の割合(%)



(注) 家計部門の受取りとは、帰属家賃を除いた受取りである(以下、同様)。

(参考: 1983年と1997年の控除項目と課税所得の変化)

	課税ベースに含まれない社会保障	人的控除	給与所得者の必要経費等	その他の控除	非課税扱い	控除分の変化(計)	課税所得
1983 (昭和58)	0.2	-1.1	0.1	-0.3	-0.6	-1.7	1.7
1997 (平成9)	0.7	-0.2	0.3	0.0	-0.6	0.3	-0.3

表5 1988年,1995年の課税ベースの変化(前年度比)

単位: %

	課税所得(C)	控除分の変化計(a2+a3+b)	課税対象にならない社会保障(a3)	その他非課税扱い(a2)	所得控除(b)
第1期間→第2期間(1987→1988)	-3.9	3.9	5.3	0.5	-2.0
第2期間→第3期間(1994→1995)	-3.3	3.3	1.4	0.2	1.7

ついてみると、1987(昭和62)年度には39.5%の規模の課税所得が、1988(昭和63)年度を境に35.6%まで一年で3.9ポイントも下がっている。この大きな課税所得の縮小要因である控除分の変化のうち、最も大きな変化を示しているのは、同年度に創設された公的年金控除である。この控除制度によって、公的年金給付は実質的

には非課税になってしまっている。このため、課税対象に含まれない社会保障(a3)は1987(昭和62)年度には16.6%であったのが、1988(昭和63)年度には21.9%と約5.3ポイント上昇しているのである。

この他の特徴としては、所得控除(b)の割合が2ポイント減少していることがある。つま

り、所得控除（b）については、課税所得を拡大させる方向に働いている。この要因の一つには、配偶者特別控除の創設に伴い配偶者控除額が38万円から33万円に減額された影響がある。また、1987年から1988年にかけての家計部門の受取り全体が5.2%上昇しているのに対して、所得控除額の伸び率は1.5%に過ぎないことも、所得控除の割合が低下している要因である。言い換えれば、所得の伸びが大きいために、所得控除の相対的な大きさは低下したのである。

次に、第2の期間から第3の期間への変化についてみてみよう。1994（平成6）年度には35.9%あった課税所得は1995（平成7）年度には32.5%へと3.3ポイント低下し、それ以降も課税所得はほぼ33%の水準になっている。この変化に対応する控除分の変化のうち最も大きいものは、表5にあるように、所得控除（b）の変化分（1.7ポイント）である。所得控除（b）以外の変化分は、課税対象とならない社会保障（a3）が1.4ポイントの上昇、その他非課税扱いが0.2ポイントの上昇となっている。

所得控除（b）が上昇している背景には、1995年度の税制改正で基礎控除、配偶者控除、扶養控除等の人的控除額が引き上げられたことがある。表3にもまとめているように、1995（平成7）年度の税制改正で人的控除額はそれぞれ3万円ずつ引き上げられている。

人的控除の引上げは、1995（平成7）年度以前にも度々行われている。その中で1997（平成5）年度と控除の引上げ額が同じ3万円であった改正として、例えば1984（昭和59）年度の税制改正がある。ところが控除の引上げ額が同じでも、1995（平成7）年の課税所得の水準は前年度と比べて3.4ポイントの低下であるのに対して、1984（昭和59）年度は前年度から1.9ポイント下がっただけであった。

このような所得控除額変更の影響の違いは、家計部門の受取りの成長率が異なるためであると考えられる。1984（昭和59）年度の家計部門の受取りは、前年度比4.8%の伸びとなっているのに対して、1995（平成7）年度の家計部門

の受取りは、折からの景気低迷で対前年度比1.7%にしか過ぎなかった。つまり所得が大幅に増えたときの控除と、所得が伸び悩んでいるときの控除とでは、同じ3万円の控除引き上げであっても、その相対的な大きさは、所得が伸び悩んでいる時の控除の方が課税ベースを縮小させる影響が大きいのである。

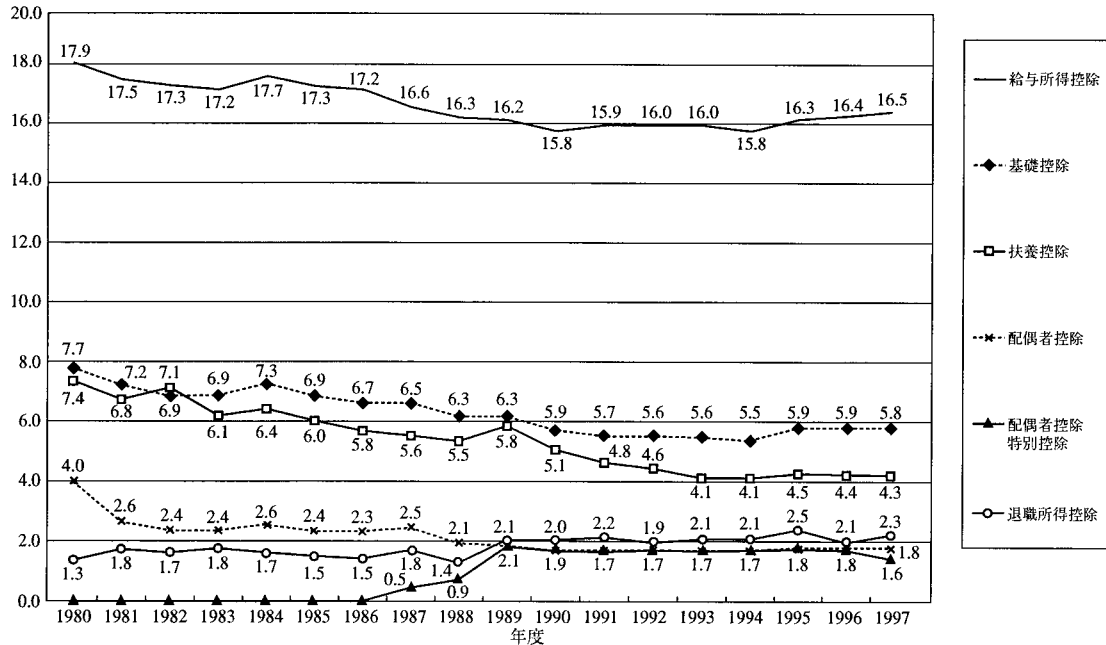
期間ごとの変化以外の時系列的な特徴としては、1989（平成元）年の税制改正で所得控除額が引き上げられているにもかかわらず1990（平成2）年から1992（平成4）年にかけては課税所得の規模が拡大したことが指摘できる。この時期の課税所得の拡大は、所得控除の水準が1989（平成元）年の税制改正での設定以降据え置かれていたのに対して、家計部門の受取りはバブル崩壊直前の好景気を受けて大きく伸びていたためであると考えられる。1990（平成2）年度の家計部門の受取りは前年度比8.7%、1991（平成3）年度は前年度比6.6%の伸び率になっている。したがって、この間は実質的には経済成長による自然増税が生じていたと言えるだろう。

(2) 人的控除の変化について

以上より明らかになったことは、「課税対象とならない社会保障（a3）」の規模と人的控除に代表される「所得控除（b）」の水準が課税所得の規模に大きな影響を与えているということである。ただし、一口に所得控除や社会保障といってもこれらはさらに細かな項目に分かれていることに注意しなければならない。具体的には、所得控除は基礎控除や配偶者控除、扶養控除に、社会保障は大きく拠出と給付に分けることができ、さらに拠出・給付は公的年金給付や社会保険料等に分けることができる。

果たして所得控除や社会保障の内訳はどのような動きをしてきたのだろうか。以下では所得控除と社会保障の構成要素の変化をみていこう。それによって、課税所得の規模に対する所得控除や社会保障の影響をさらに細かく調べることができる。

図3 所得控除の規模の推移（家計部門の受取りに占める割合）



各種の所得控除の規模の推移を示したのが図3である。この図から、所得控除の中で規模が最も大きいのは給与所得控除であり、次に大きいのは基礎控除、3番目に大きいのは扶養控除であることが分かる。

給与所得控除の変化については、課税所得（C）の時系列的な変化と同様に、3つの期間に分けて考えることができる。第1は1989（平成元）年度まで、第2は1994（平成6）年度まで、第3は1995（平成7）年度以降である。

1989（平成元）年度までの給与所得控除は、その家計部門の受取りに占める割合が一貫して減少している⁹⁾。この減少傾向は、給与所得控除の算定基準が1984（昭和59）年度の改正を除いては大きな引上げが行われず維持されていたのに対して、経済的な所得水準は上昇していたためであると考えられる。

給与所得控除の水準は、1989（平成元）年度に57万円から65万円に引き上げられた後は、引

上げは行われていない。ところが、図3にも示されているように給与所得控除額の相対的な規模は、1990年度から1994年度にかけて安定していたものの、1994年度以降は上昇傾向にある。この背景には、景気の低迷で所得が伸び悩んでいることに加えて、給与所得控除の控除額算定方法の影響、女性の社会進出の進展等による影響があると考えられる。

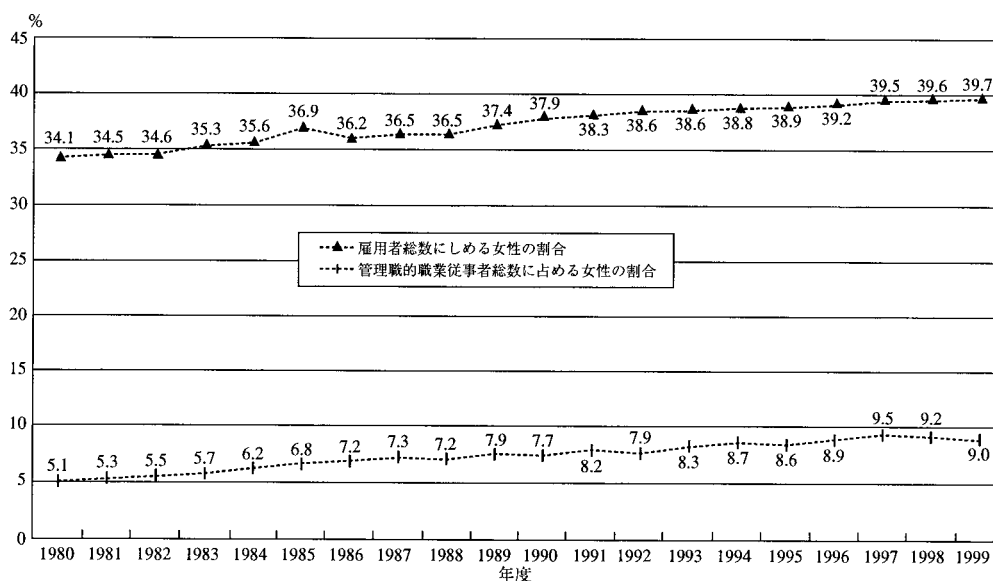
現行の給与所得控除の計算は、基本的には給与収入の額に応じて40%～5%の割合で計算されるが、その控除率は収入が高くなるにつれて低くなるという累退的な構造になっている¹⁰⁾。つまり、収入の低い方が、控除割合が高くなるしくみになっているのである。そのため、所得が伸び悩む状況では控除割合が大きくなるのである。

例えば、給与額が100万円以下の階層の場合、その階層の平均給与額約75万円に対して給与所得控除額は65万円であり、その控除割合（給与

⁹⁾ 1984（昭和59）年度に一度上昇するが、これはその年度の最低控除額引上げ（50万円→57万円）の影響と考えられる。

¹⁰⁾ 給与収入180万円までは40%、360万円までは30%、660万円までは20%、1000万円までは10%、1000万円を超える金額は5%の控除率となっている。

図4 雇用者総数に占める女性の割合等の推移



(出所) 税制調査会資料（基小16-3，2000（平成12）年5月19日）

控除額／給与額）は86.6％となる。それに対して、給与額が900万円超1000万以下の階層の場合、その平均給与額948万円に対する給与所得控除適用額は215万円となり、その控除割合は22.7％となる¹¹⁾。このため、景気の低迷等で所得水準の低い層が増えると、家計部門全体の収入に占める給与所得控除の割合も上昇するのである。

女性の社会進出は、図4にあるように年々増加している。この影響は、給与所得控除適用者を増加させることを通じて、給与所得控除の割合を上昇させている要因の一つになっていると言えるだろう。ただしこの場合、後述するように扶養控除、配偶者控除、配偶者特別控除の適用からは外れるため、これら3つの所得控除の割合は縮小している。

次にその他の控除である基礎控除や扶養控除、配偶者控除についてみてみよう。これらはいずれも長期的にみると縮小する傾向にあることが示されているが、その中でも特に縮小傾向が大きいのが扶養控除である。給与所得控除は約18％から約16％、基礎控除は約7％から約6％の縮小であるのに対して、扶養控除は約7％か

ら約4％と規模にして半分近くも縮小していることになる。さらに、配偶者控除についても扶養控除と同様に縮小する傾向が現れていることが分かる。具体的には1980（昭和55）年度には4％あった配偶者控除は、1997（平成9）年度には1.8％にまで縮小している。

扶養控除、配偶者控除ともに控除額は税制改正の度に引き上げられている。それにも関わらずその規模が縮小傾向にあるのは、どちらの控除についても、その適用割合が低下しているためである。この傾向は図5に示されている。図5は、納税者数に対する扶養控除、配偶者控除、配偶者特別控除の適用者数の比率を示したものである。

まず扶養控除についてみると、図5から明らかのように、扶養控除の適用者の比率はこの約20年間の間に大きく減少している。とりわけ1987年以降の減少は著しい。1987（昭和62）年には納税者数に対して83.5％の規模であった扶養控除適用者比率は1997（昭和9）年度には63.7％と20ポイント近く減少している。この背景としては、少子化による子どもの減少による影響と女性の社会進出による扶養家族の減少が

¹¹⁾ 国税庁『平成9年分税務統計から見た民間給与の実態』より。

図5 人的控除適用者比率の推移（納税者数に対する比率）

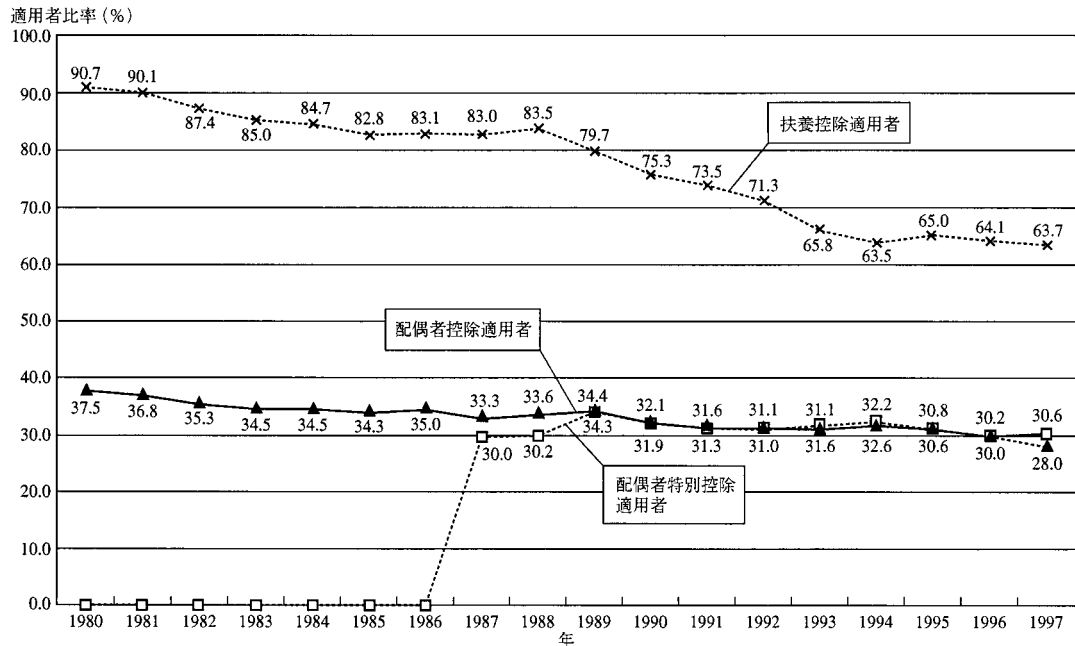
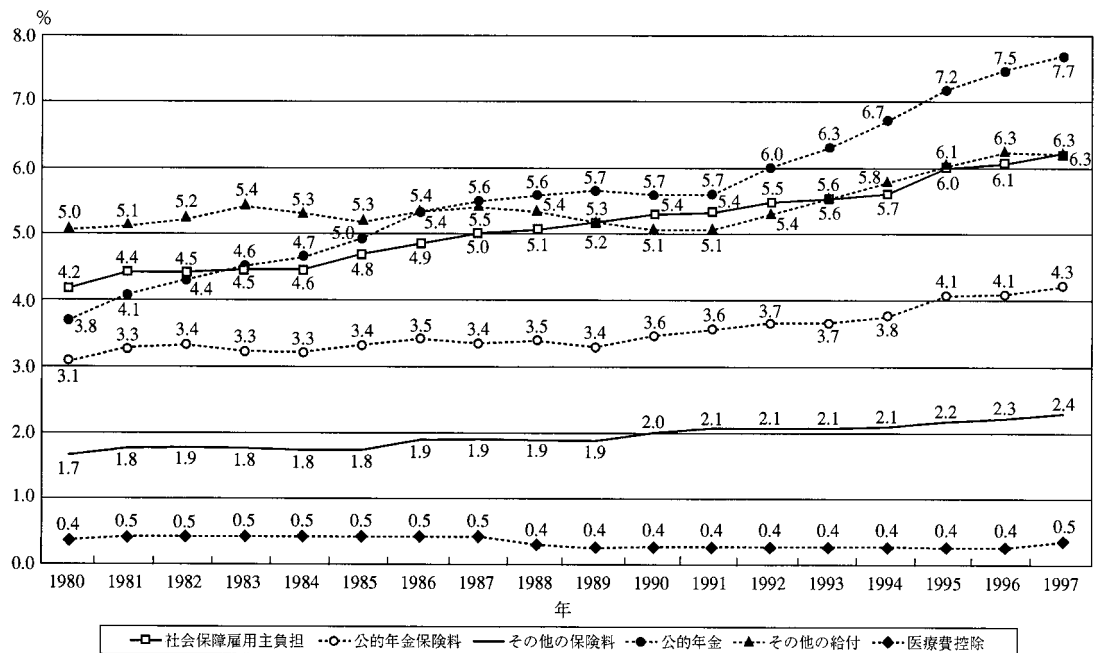


図6 社会保障の拠出と給付の推移（家計部門の受取りに占める割合）



大きいと考えられる。

次に配偶者控除についてみてみよう。配偶者控除の適用者の比率も、長期的には低下する傾向にあることが図5に示されている。1980年度には37.5%であった比率も、1997（平成9）年度には30.6%にまで低下した。また配偶者控除

も1994（平成6）年度以降若干の低下傾向にある。これは、女性の社会進出が進んできたことにより、配偶者控除・配偶者特別控除の適用を受けないケースが増えてきているためである¹²⁾。

(3) 社会保障の変化

最後に社会保障関係の項目の動きをみてみよう。図6は課税対象とならない社会保障の拠出と給付の推移を示したものである。この図から、医療費控除を除く各項目が長期的には拡大する傾向にあることが分かる。その中でも著しい伸びを示しているのは、1990（平成2）年以降の公的年金給付およびその他の給付である。公的年金給付の家計部門の受取に占める割合は、1990（平成2）年に5.7%であったのが1997（平成9）年度には7.7%にまで拡大している。またその他の給付については、1990（平成2）年は5.6%だったのが1997（平成9）年には6.3%となっている。

このような社会保障給付の規模拡大には、1990年代の社会保障改革の動きが反映されている。特に1990年以降の給付割合の急上昇の背景には、1989（平成元）年12月に決定された厚生年金・国民年金制度の改正および「高齢者保健福祉推進十か年戦略」（高齢者福祉十か年ゴールドプラン）の策定による給付拡大がある。例えば、この年の年金制度改正の内容をみると、基礎年金、老齢厚生年金共に給付額が引き上げられた。基礎年金給付額（月額）は52,267円（昭和63年度）から55,500円に、厚生年金の標準的給付額（月額）は185,125円（昭和63年度）から195,492円にそれぞれ引き上げられている。さらに1989（平成元）年度の改正では、完全物価スライド制度も導入されている。

高齢化に対応した1990年代の社会保障給付は家計部門の受取りに比べて非常に大きな伸びとなっている。表6は家計部門の受取りの伸び率と社会保障給付の伸び率をまとめたものである。この表からも明らかなように、1980年代後半の好景気における社会保障給付の伸び率は、家計部門の受取りの伸び率に対して約1倍～2倍程度であった。ところが1990年代以降の社会保障

給付は、景気低迷による家計部門の受取りの低成長に対して3倍～4倍の伸び率になっているのである。

以上のような制度改正による規模の拡大と、経済成長に対する相対的な伸び率の上昇によって、社会保障給付（公的年金給付・その他の給付）の家計部門の受取に占める割合は1990年代に入って急速に上昇し、1990年代後半の課税ベースの縮小に大きな影響を与えた。

今後の高齢化の進展をふまえると、このような傾向はますます顕著になると考えられる。社会構造のあり方について考えると有識者会議報告書「21世紀に向けての社会保障」（平成12年10月）によると、2000年度、2005年度、2010年度、2025年度の社会保障負担（国民所得比）は、それぞれ14.5%、16%、17.5%、21.5%と増加していくことと予測されている。また、年金給付額は、2000年度予算ベースでは41兆円であるが、2005年度には53兆円、2010年度には67兆円、2025年度には99兆円になり、国民所得に対する割合も、それぞれ11%、12%、13.5%、15%と年々着実に増加すると試算されている。

この試算をもとに課税ベースの計算を行うと、課税対象に含まれない社会保障（負担と給付を合わせたもの）の家計部門の受取に対する割合は、2000年度27.8%、2005年度31.1%、2010年度34.6%、2025年度42.2%となる。その他の要因を一定とすると、課税ベースの割合は、2000年度30.4%、2005年度26.9%、2010年度23.5%、2025年度15.8%となる。¹³⁾このことは、わが国所得税の課税ベースが、社会保障関係、とりわけ年金について、積立時と給付時非課税という制度のもとで、今後20数年間に渡って大幅に縮小する結果、我が国の所得税は「融解」するとしても表現すべき現状になっていくことを意味している。

¹²⁾ ただしこの場合、配偶者控除・配偶者特別控除の適用を受けないものの、先述したように給与所得控除等其他の所得控除の適用を受けていることには注意しておく必要がある。

¹³⁾ 経済成長等の推計上の仮定は有識者会議報告書にしたがった。またこの報告書での予測値を単純に逆算して1997年度の課税ベースを計算すると、本稿の推計値より1.9%大きくなる。この1.9%は、上記報告書での予測と本稿の推計との技術的な差（社会扶助の有無や医療費の予測）とみなした。

表6 家計部門の受取り・社会保障給付の伸び率とその比較

	家計部門の受取り (A・%)	社会保障給付 (B・%)	B/A
1981	7.14	12.20	1.71
1982	5.51	9.76	1.77
1983	4.84	9.19	1.90
1984	5.06	5.60	1.11
1985	5.85	7.08	1.21
1986	3.95	9.65	2.45
1987	3.83	6.15	1.61
1988	5.20	4.82	0.93
1989	6.86	6.37	0.93
1990	8.75	6.07	0.69
1991	6.63	6.63	1.00
1992	1.87	7.74	4.15
1993	1.84	6.40	3.47
1994	1.54	6.66	4.33
1995	1.78	7.50	4.22
1996	1.45	4.89	3.36
1997	1.18	2.66	2.25

V. むすび

これまでの分析によると、わが国所得税は、社会の高齢化の下できわめて小さなものになっていくことが予想される。しかし、所得税には所得再分配機能があり、今後ともわが国の基幹税としての役割が必要であると考ええる。この見地から、わが国所得税課税ベースの検討のポイントを整理してみたい。それはとりもなおさず、所得税の構造改革につながるものである。

まず第1に、社会保障関係の諸控除のあり方を根本的に見直すことである。これは税と社会保障の関係を改めて考え直すことにも通じる。80年以降97年までの課税ベース縮小の最大要因

は、「課税対象にならない社会保障」の割合が急増した事にある。この中身は、社会保険料顧客負担分、社会保険料控除の対象となる「社会保険料」、公的年金等控除の対象となる「公的年金等」で、わが国社会の高齢化の下で一貫して増加してきた。ピーク時の1983年と97年とを比べると、課税ベースは8.2ポイント落ちている（小さくなっている）が、本要因による落ち込みは12ポイントで、人的控除等課税ベースを広げる要因を打ち消して余りあるものである。また、第IV節で試算したように、高齢化の一層の進展はわが国所得税の「融解」とも言うべき

事態を生じかねない。

とりわけ、年金について、社会保険料控除と公的年金等控除のもとで、積立て時、給付時ともに非課税となっていることが、米国のような積立て時課税の国とは異なり、課税ベースを小さくする最大の要因となっている。

別の角度で捉えると、公的年金等控除の結果、受給者の年齢が65才以上で夫婦世帯の公的年金受給者の課税最低限は約340万円、現役の夫婦二人世帯の課税最低限が約220万円となっており、これは、同じ所得でも現役世代と高齢世代との間で税負担が異なるという「世代間の不公平」の問題を惹起している。わが国の年金制度は、現役世代が（本年）支払う社会保険料で年金受給者の（本年の）年金給付がまかなわれる賦課制度となっており、すでに世代間の扶養が行われていることもあわせ考える必要がある。また、「公的年金等控除」が高水準である結果、年金所得以外にも所得のある高齢者の税負担を大層低いものとしており、高齢者の「同一世代内の公平」という見地からも問題を生じさせている。さらには、ライフサイクルを通じた税負担の平準化という観点からも、「公的年金等控除」については早急に縮減の方向で見直して行くことが望ましい。

第2に、給与所得控除である。第IV節で見たように、近時の景気の低迷、所得の伸び悩みは、相対的に給与所得控除額の大きさを目立たせてきた。とりわけ95年以降その傾向が顕著に見うけられる。今後も、所得の急激な伸びは期待できないとすると、現行の給与所得控除制度、並びにその水準は、課税ベースの縮小を防止するという観点からも、見なおす必要がありそうである。

給与所得控除は、資産性所得や事業所得と比べて担税力の小さい給与所得について、何らかの調整が必要という観点から設けられた、わが国独特のものである。抜本改革の中では、給与所得控除は「勤務に伴って支出する費用を概算的に控除することのほか、他の所得との負担の調整を図ることを主眼として設けられている」

と整理された。つまり、給与所得控除には、サラリーマンの勤務における経費的な部分に加えて、「他の所得との調整」という要素が加わっている。しかし、就業者に占めるサラリーマンの割合が八割程度になっている今日、他の所得との負担調整という観点が果たして説得的か疑問なしとしない。いずれにしても、平均で収入金額の三割程度が所得控除されるという現行制度は、見なおしされるべきであろう。

米国では、給与所得者について、自主申告制度の下、必要経費について、概算控除か実額控除の選択を認めている。米国の概算控除の水準は、わが国と比べて大変小さく、その事が結果として約3割の納税者に実額控除を選択させる事につながっている。したがって、わが国でも本制度の縮小は、確定申告を通じて、自らの所得や税額を確定させる、自主申告への道を開くものであると言えよう。

最後に、抜本改革と94年の税制改革時における減税について、「税率の引き下げ」と「諸控除の引き上げ（課税最低限の引き上げ）」という二つの方法の比率を、減収額という観点から見てみよう。「税率引き下げ」による減収額と、「諸控除の引き上げ」による減収額の比率は、88年度（抜本改革）が4対3、94年度が2対1となっており（表4）、相当規模の減収額が諸控除の引き上げに使われている、つまり減税方法として諸控除の引き上げという方法が選択されてきたことがわかる。抜本改革は、中低所得者減税、税制改革は、中堅所得者を中心とした減税と称されているが、他方で、抜本改革、税制改革どちらもが、消費税の導入・引き上げとからむ、いわゆる直間比率の見直しの一環として行われた事と関係がありそうだ。

税制改革時には、所得階層ごとの増減税額が示され、いわゆる損得計算が行われるが、逆進性を持つ消費税に対する政治的配慮から、減税の方法として、中低所得者層へ配慮した課税最低限の引き上げという方法が選択されがちであった。この事が結果として、わが国所得税減税の課税最低限を高くし、その結果課税ベース

の縮小につながってきた一因ではないかと推測される。今後、租税負担の増加について具体的な議論の開始されることが期待されるが、悪化した財政事情の中ではこれまでのような消費税

率の引き上げと所得税減税という組み合わせは、避けるべきである。いずれにしても課税最低限を引き上げる方法での減税は、今後厳に避けるべきである。

参 考 文 献

石弘光 (1981) 「課税所得補足率の業種間格差」『季刊現代経済』第42号, P. 72-83.
奥野正寛・小西秀樹・竹内恵行・照山博司・吉川洋 (1990) 「不公平税制：所得税・住民税の業態間・階層間負担構造」現代経済研究グループ編『日本の政治経済システム』, 日本経済新聞社 p. 75-102.
貝塚啓明 (1973) 「所得税制のタックス・ベース」林健久・貝塚啓明編著『日本の財政』東京大学出版会.
白井一郎・井野靖久 (1994) 『ゼミナール SNA 統計見方・使い方』東洋経済新報社.
中村洋一 (1999) 『SNA 統計入門』日本経済新聞社.
本間正明・井堀利宏・跡田直澄・村山淳喜 (1984) 「所得税負担の業種間格差」『季刊現

代経済』第59号, P. 14-25.
森信茂樹 (2001) 『日本の税制』PHP 新書
森信茂樹・前川聡子 (2000) 「アメリカとの所得税課税ベース比較分析」『税研』Vol. 15, No. 4, P. 73-86.
Park, T.S. (1996) “Relationship Between Personal Income and Adjusted Gross Income”, *Survey of Current Business*, May.
Park, T.S. (1998) “Comparison of BEA Estimates of Personal Income and IRS Estimates of Adjusted Gross Income”, *Survey of Current Business*, November.
Slemrod, J. and J. Bakija (1996) *Taxing ourselves : a citizen's guide to the great debate over taxreform*, Cambridge, MIT Press.

参 考 資 料

経済企画庁『国民経済計算』各年版.
国税庁『国税庁統計年報書』各年版.
国税庁『税務統計から見た民間給与の実態』各年版.
国税庁『税務統計から見た申告所得の実態』各年版.
総務庁『家計調査』各年版.
財務省『財政金融統計月報』(租税特集) 各年版.