

# フィンランドにおける二元的所得税体系の再分配効果 — 地方所得税に注目して —

野村 容 康

## 1. はじめに

本稿の目的は、Statistics Finland（フィンランド統計局）の所得階層別集計データを利用して、フィンランドにおける二元的所得税の再分配効果を、同税体系を構成する要素である地方所得税に注目しながら検証することである。

周知のとおり、二元的所得税とは、個人の所得を勤労所得と資本所得に切り離して、前者のみに累進課税を適用する一種の分離課税体系であり、とりわけ1990年代初頭にスウェーデン、ノルウェー、フィンランドといった北欧三国で、従来の総合所得税に代えて相次いで導入されたことで知られる。二元的所得税については、その重要な制度的特徴である、資本所得への低率比例課税により、これまで特に経済効率性の面から高く評価されてきているものの（Boadway(2004), Sørensen(2005), 馬場(2007)など）、他方で、所得分配への効果や垂直的公平性の観点からの評価は、論者によって異なり必ずしも一様でない<sup>1)</sup>。

そうしたなか、野村(2014)は、フィンランドを事例として、1980年代後半以降の同国における所得税による再分配効果の変化とその要因について分析した。その結果、二元的所得税の再分配効果は、2000年代に入って低下傾向にあるが、必ずしもそれは資本所得税それ自体の効果や所得税全体の累進性の低下に起因するものではなく、勤労所得税の引下げを通じた所得課税水準の大幅な低下によるものであることが明らかとなった。

しかしながら、以上の結果は、あくまでも国税所得税のみの効果であり、そこには地方所得税の要因が含まれていない。これは、そもそも税の再分配機能を担当するのは、住民の移動が生じにくい中央政府であるべきとする、伝統的な財政連邦主義の考え方に基づく（Oates(1972)、Musgrave(1983)、Musgrave and Musgrave(1989)など）。そこでは、

超過累進税率を備えた、国税としての個人所得税や相続税等に、税の再分配機能が重点的に委ねられることになる。

とはいえ、勤労所得を課税対象とするフィンランドの地方所得税は、スウェーデンやノルウェーにおけるのと同様に、勤労所得税収全体の太宗を占めており、二元所得税体系の主要な要素として機能している。実際、フィンランドの勤労所得税全体に占める地方所得税の比重は、1993年の62%から2010年の75%まで上昇傾向にあり、直接税全体に占める地方所得税の比重も同期間において50%から62%へと高まっている<sup>2)</sup>。したがって、このような勤労所得税としての地方所得税を現実の北欧型二元的所得税体系の重要な構成要素と位置付けるならば、同体系の再分配効果についても地方所得税を組み込んだ形で接近していく必要がある。

そこで、本稿では、野村(2014)を補完する立場から、フィンランドの勤労所得税に地方所得税を加えることで所得税体系全体の再分配効果を改めて推計するとともに、その中から地方所得税の効果を抽出することにより、現実の二元的所得税体系において地方税が再分配面で果たしてきた役割について検討することにした。

## 2. 分析の枠組み

### (1) 使用データ

フィンランドの所得税の再分配効果の推計にあたっては、Statistics FinlandのIncome Distribution Surveyに基づくサンプルデータからの所得階層別集計データを利用する。また、事業所得のうちの勤労所得と資本所得の内訳についてはFinnish Tax Administrationの税務データを用いた。

分析の対象期間は、Statistics Finlandが公表するデータの開始年である1987年から、基本的な二元

的所得税の体系が維持されていた2011年までである<sup>3)</sup>。

## (2) 所得概念

本稿で分析の対象とする所得概念は、Statistics Finland の定義に基づき、以下のように設定する。

(Statistics Finland の定義)

- ・要素所得＝勤労所得＋事業所得＋経常資本所得  
(キャピタル・ゲインを除く)
- ・グロス所得＝要素所得＋社会保障給付
- ・ネット所得＝グロス所得－租税・社会保険料

(本分析での定義)

- ・経済的総所得＝勤労所得＋事業所得＋資本所得  
(資本所得＝利子＋配当＋地代・家賃＋キャピタル・ゲイン＋帰属家賃＋その他)
- ・受取総所得＝経済的総所得＋社会保障給付
- ・国税控除後所得＝受取総所得－国税所得税
- ・所得税控除後所得＝受取総所得－国税所得税－地方所得税
- ・可処分所得＝受取総所得－国税所得税－地方所得税－社会保険料

すなわち、Statistics Finland によると、家計の受け取る所得（要素所得）にはキャピタル・ゲインが含まれていないが、本分析では、Statistics Finland による要素所得にキャピタル・ゲインを加えたものを market income とみなして、これを「経済的総所得」と定義する。以下で、課税や社会保障による所得分配の変化を見る場合には、この「経済的総所得」を基準とした。

次に、所得税の再分配効果については、「経済的総所得」に社会保障給付を加算した「受取総所得」と、これから国税の所得税を差し引いた「国税控除後所得」、さらには「国税控除後所得」から地方所得税を差し引いた「所得税控除後所得」との各々の比較によって推計する。つまり、「受取総所得」の不平等度が「所得税控除後所得」においてどの程度緩和されたかによって所得課税全体の再分配効果を測りながら、同時に「所得税控除後所得」と「国税控除後所得」とを比較することで、地方所得税の効果を抽出しようというわけである。課税前所得を「受取

総所得」としたのは、フィンランドでは原則として個人の社会保障給付も所得税の課税対象となるからである。

## (3) 再分配効果の推計方法

### ①カクワニ係数

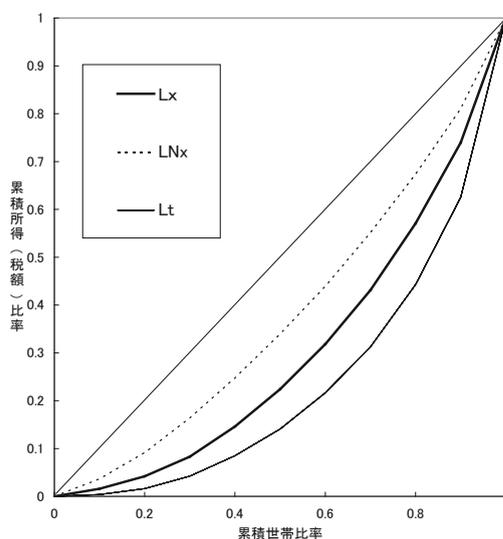
税制の累進度を測定する尺度として、(1)式で定義されるカクワニ係数を用いる (Kakwani(1977))。

$$\Pi^K = 2 \int_0^1 [L_x(p) - L_t(p)] dp = C_t - G_x \quad (1)$$

( $L_x$  : 課税前所得のローレンツ曲線、 $L_t$  : 税額の集中度曲線、 $G_x$  : 課税前所得のジニ係数、 $C_t$  : 税額の集中度係数)

カクワニ係数は、図1において、課税前所得のローレンツ曲線と税額の集中度曲線で囲まれる面積の2倍、すなわち税額の集中度係数から課税前所得のジニ係数を引いた値となる。

図1 所得（税額）の集中度曲線



### ②レイノルズ・スモレンスキー係数

税制等の再分配効果を推定する尺度として、(2)式で定義されるレイノルズ・スモレンスキー (RS) 係数を用いる。これは、図1において、課税前所得の集中度曲線と課税後所得（あるいは再分配後所得）の集中度曲線で囲まれる面積の2倍となることから、課税前所得のジニ係数と、課税後所得（あるいは再分配後所得）の集中度係数との差として求められる (Reynolds and Smolensky(1977))。

$$\Pi^{RS} = 2 \int_0^1 [L_x^N(p) - L_x(p)] dp = G_x - C_x^N \quad (2)$$

$L_x^N$ : 課税後所得の集中度曲線

$C_x^N$ : 課税後所得の集中度係数

このとき、Kakwani (1986) で示されるように、カクワニ係数と RS 係数との間には、(3)式の関係が成立する。

$$\Pi^{RS} = \frac{g}{1-g} \Pi^K \quad (3)$$

$g$  = 平均税率 = 税額 / 課税前所得

したがって、税制等の再分配効果を表す RS 係数は、当該税制の課税水準と累進度（カクワニ係数）という2つの要素によって決定されることになる。

さらに、同じ課税標準に対して異なった複数の税が課せられる場合（たとえば、フィンランドの所得税のように同じ個人所得に対して国税と地方税の2つの税制が適用される場合）、RS 係数は以下のように表すことができる（Lambert(2001)）。

$$\Pi^{RS} = \frac{g_1 * \Pi^{K1} + g_2 * \Pi^{K2}}{1 - g_1 - g_2} \quad (4)$$

$g_i$ :  $i$  種類の税制の平均税率

$\Pi^{Ki}$ :  $i$  種類の税制のカクワニ係数

これにより、税制全体の再分配効果は、異なる種類の税における、それぞれの課税レベル（ $g_i$ ）と累進度（ $\Pi^{Ki}$ ）に分解して把握することも可能となる。

### ③二元的所得税の効果の要因分解

前述のとおり、二元的所得税は、勤労所得と資本所得を分離し、それぞれの所得に対して別個の課税方式を適用するシステムであるため、2つの所得の構成割合によって所得税全体の経済的效果は異なってくる。そこで、Kristjansson(2010) は、各所得の構成割合や個別所得税の再分配効果がどのように所得税全体の再分配効果を決定しているかを把握する手法として、以下の推計モデルを提案した。

まず課税前所得のジニ係数ならびに課税後所得の

集中度係数は、各所得要素の集中度係数の加重和として表される。

$$G_x = \alpha_L C_L + \alpha_K C_K \quad (5)$$

$$C_x^N = \alpha_L^N C_L^N + \alpha_K^N C_K^N \quad (6)$$

$C_L$ : 課税前勤労所得の集中度係数

$C_K$ : 課税前資本所得の集中度係数

$C_L^N$ : 課税後勤労所得の集中度係数

$C_K^N$ : 課税後資本所得の集中度係数

$\alpha_L$  = 勤労所得 / 課税前所得

$\alpha_K$  = 資本所得 / 課税前所得

次に、これら(5)式と(6)式を、(2)式に代入し、整理することで(7)式を得る。

$$\Pi^{RS} = [\alpha_L C_L - \alpha_L^N C_L^N] + [\alpha_K C_K - \alpha_K^N C_K^N] \quad (7)$$

ここで、 $\alpha_L^N = \alpha_L + \varepsilon_L$ 、 $\alpha_K^N = \alpha_K + \varepsilon_K$  となるような  $\varepsilon_L$ 、 $\varepsilon_K$  ( $\varepsilon_L + \varepsilon_K = 0$ ) を置くと、(7)式は以下のようなようになる。

$$\Pi^{RS} = \alpha_L [C_L - C_L^N] + \alpha_K [C_K - C_K^N] - [\varepsilon_L C_L^N + \varepsilon_K C_K^N] \quad (8)$$

または

$$\Pi^{RS} = \alpha_L \Pi_L^{RS} + \alpha_K \Pi_K^{RS} - [\varepsilon_L C_L^N + \varepsilon_K C_K^N] \quad (9)$$

さらに、(9)式に(3)式をあてはめれば、以下のようなようになる。

$$\Pi^{RS} = \alpha_L \frac{g_L}{1-g_L} \Pi_L^K + \alpha_K \frac{g_K}{1-g_K} \Pi_K^K - [\varepsilon_L C_L^N + \varepsilon_K C_K^N] \quad (10)$$

$g_L$  = 勤労所得税の平均実効税率（勤労所得税額 / 勤労所得）

$g_K$  = 資本所得税の平均実効税率（資本所得税額 / 資本所得）

(10)式から、二元的所得税全体の再分配効果は、①国税と地方税を含む勤労所得税による直接効果、②国税としての資本所得税による直接効果、③勤労所得と資本所得の分布の相対的關係による間接効果、の3つの要因に分解することができる。併せて、①の国税と地方税を含む勤労所得税の効果は、(4)式により、国税と地方税それぞれの課税レベルと累進度に分けて把握することができる。

### 3. 推計結果

#### (1) 所得課税による再分配効果の推移 (1987~2011年)

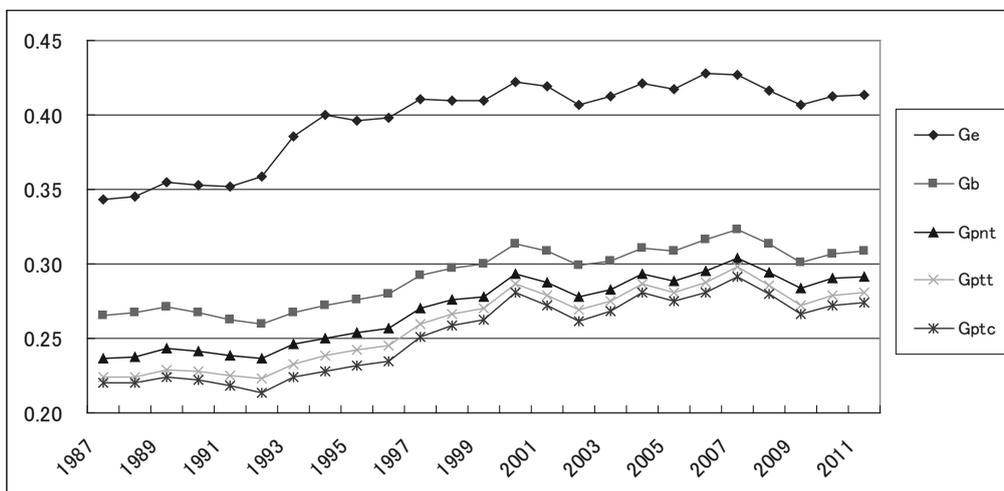
##### ①所得指標の集中度係数

図2は、先に定義した5つの所得指標（経済的総所得、受取総所得、国税控除後所得、所得税控除後所得、可処分所得）のジニ係数（集中度係数）を推

計した結果を示している。

市場所得に相当する経済的総所得の係数については、1990年代前半に目立って上昇しているが、1997年に0.4を超えた後は上昇と下降を繰り返しながら0.40~0.43程度で推移している。再分配後所得である他の4つの所得指標についても、おおよそ同様なトレンドに従いながら、全期間を通して上昇傾向で推移している。

図2. 各所得指標の集中度係数の推移



(注) Ge：経済的総所得、Gb：受取総所得、Gpnt：国税控除後所得、Gpntt：所得税控除後所得、Gpntc：可処分所得。

##### ②社会保障給付と所得課税等による再分配効果

これら5つの所得指標に関するジニ係数（集中度係数）間の差（RS係数）を求めることによって、各財政手段を通じた再分配効果の規模を把握することができる。図3は、経済的総所得と可処分所得との差である財政全体のRS係数を、社会保障給付、国税所得、地方所得税、社会保険料の効果に分けて示したものである。

図3から、①1990年代前半に所得格差が拡大した局面においては、財政の再分配機能が併せて高まっていること、②その際、各財政手段の中では社会保障給付の効果の増大によって格差の是正が図られたこと、③1994年をピークに財政の再分配機能は低下傾向にあるが、これもまた社会保障による効果の弱化によってもたらされていること、などが見て取れる。

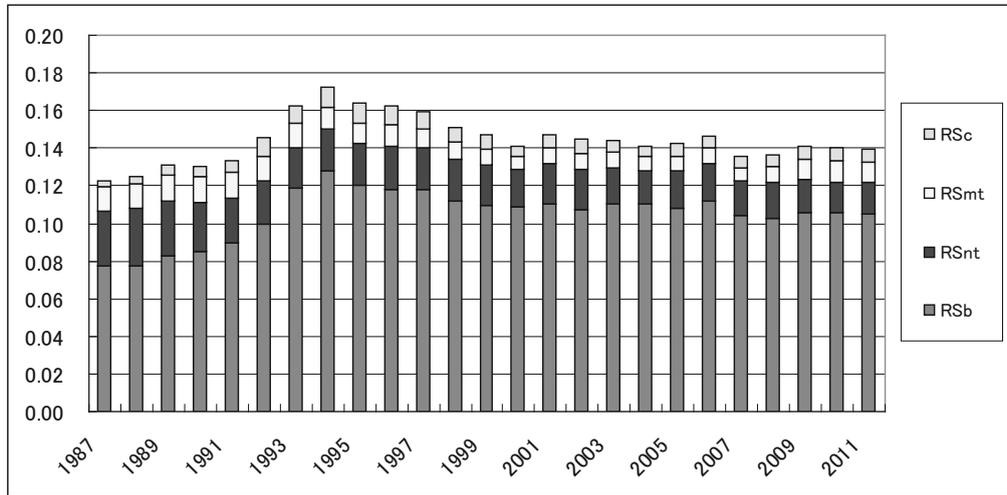
これら全体の再分配効果の中では、分析の対象期

間において社会保障給付が62~77%の比重を占めており、過半の所得再分配が歳出面から実現されている。これに対して、歳入面の効果は38~23%であり、全期間を通じて国税所得税、地方所得税、社会保険料の順で効果が大きくなっている。たとえば、2011年では、それぞれ12%、8%、5%の構成比であった。

##### ③所得課税による再分配効果

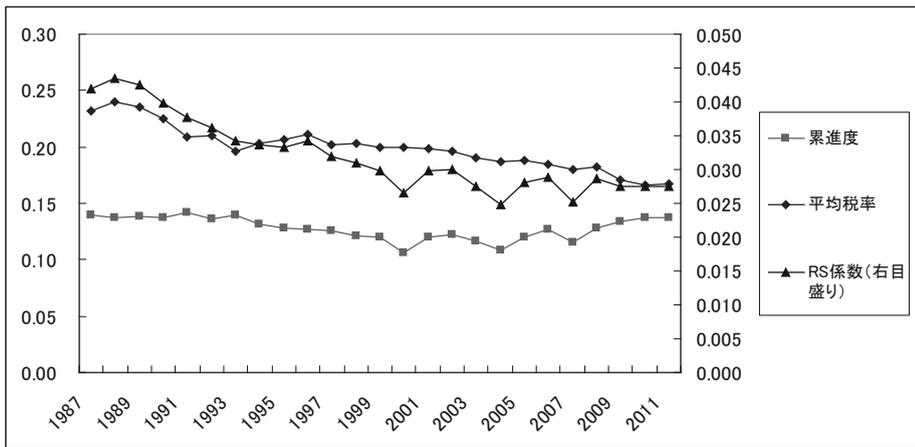
図4は、図3の数値をもとに(4)式を推計することにより、国税と地方税を合わせた個人所得税全体の再分配効果（RS係数）をその累進度（カクワニ係数）と平均税率とともに示したものである。これによると、対象期間を通じて、所得税の再分配効果が低下傾向にあるなかで、その累進度はあまり変化していない一方で、平均税率が顕著に落ち込んできている。

図3. 社会保障と所得課税等による再分配効果の内訳



(注) Rsc : 社会保険料の効果、RSmt : 地方所得税の効果、RSnt : 国税所得税の効果、RSb : 社会保障給付の効果

図4. 個人所得税全体の再分配効果



再分配効果の低下は、二元的所得税が導入される1993年以前から生じているが、90年代後半以降においても引き続き下降トレンドを辿っている。こうした結果は、国税所得税のみの効果を推定した野村(2004)と基本的には変わらない<sup>4)</sup>。

#### ④ 国税所得税と地方所得税

以上の所得課税の再分配効果を国税と地方税に分けて、同様の分解を行った結果が表1である。まず所得税の再分配効果への国と地方の寄与度を見よ

う。国税では1987年の0.034から2011年の0.019まで、この間一貫して低下傾向にあるのに対して、地方税については、同じ最初と最後の年でともに0.008と、途中で多少の変動があるものの、比較的安定的に推移している。国税の累進度と平均税率を見ると、前者がとりわけ2000年代に入ってから上昇している反面、後者は同じ期間に大きく低下している。

表 1. 国税所得税と地方所得税の再分配効果

	RS 係数	国 税				地 方 税			
		カクワニ	平均税率	寄与度	寄与率	カクワニ	平均税率	寄与度	寄与率
1987	0.042	0.242	0.106	0.034	0.801	0.051	0.125	0.008	0.199
1988	0.043	0.236	0.114	0.035	0.815	0.048	0.126	0.008	0.185
1989	0.043	0.231	0.110	0.033	0.781	0.057	0.125	0.009	0.219
1990	0.040	0.235	0.101	0.030	0.767	0.058	0.124	0.009	0.233
1991	0.038	0.250	0.087	0.027	0.729	0.066	0.122	0.010	0.271
1992	0.036	0.244	0.086	0.027	0.736	0.061	0.124	0.010	0.264
1993	0.034	0.256	0.077	0.024	0.717	0.065	0.119	0.010	0.283
1994	0.034	0.258	0.078	0.025	0.754	0.053	0.124	0.008	0.246
1995	0.033	0.249	0.081	0.025	0.767	0.049	0.125	0.008	0.233
1996	0.034	0.243	0.086	0.026	0.775	0.048	0.125	0.008	0.225
1997	0.032	0.250	0.081	0.025	0.796	0.043	0.121	0.007	0.204
1998	0.031	0.242	0.082	0.025	0.807	0.039	0.121	0.006	0.193
1999	0.030	0.243	0.081	0.025	0.821	0.036	0.119	0.005	0.179
2000	0.026	0.226	0.082	0.023	0.869	0.024	0.117	0.003	0.131
2001	0.030	0.251	0.077	0.024	0.811	0.037	0.121	0.006	0.189
2002	0.030	0.257	0.075	0.024	0.802	0.039	0.121	0.006	0.198
2003	0.027	0.252	0.070	0.022	0.796	0.038	0.120	0.006	0.204
2004	0.025	0.237	0.069	0.020	0.811	0.032	0.118	0.005	0.189
2005	0.028	0.261	0.072	0.023	0.827	0.034	0.117	0.005	0.173
2006	0.029	0.287	0.067	0.023	0.813	0.037	0.118	0.005	0.187
2007	0.025	0.291	0.061	0.022	0.855	0.025	0.119	0.004	0.145
2008	0.029	0.309	0.060	0.024	0.822	0.033	0.123	0.005	0.178
2009	0.028	0.345	0.049	0.020	0.718	0.055	0.121	0.008	0.282
2010	0.027	0.339	0.046	0.019	0.686	0.060	0.120	0.009	0.314
2011	0.028	0.341	0.047	0.019	0.695	0.058	0.121	0.008	0.305

これらにより、全体としての所得課税の再分配効果の後退は、もっぱら国税の課税レベルの低下に起因することが推定される。その結果、再分配効果への国税の寄与率は、この四半世紀の間に、8割から7割まで低下する一方で、地方税のそれは2割から3割へ高まることになった。ただし、こうした再分配効果の国から地方へのシフトの過半は、二元的所得税が導入される直前の1990年前後に生じている。こうした変化は、この時期における国税と地方税の平均税率の動きから、ほぼ国税の減税によるものであったことがわかる。

## (2) 二元的所得税の再分配効果(1993～2011年)

### ① 地方税を含む二元的所得税の効果

では、1993年に導入された二元的所得税体系の下で、勤労所得税と資本所得税は所得課税の再分配機能に、どのような効果を及ぼしたのだろうか。表2は、野村(2014)より、国税のみの二元的所得税の再分配効果(3年ごと)を抜粋したものである。これらと対比するために、表3および図5は、先の(10)式を、地方所得税を含めて推計した結果を示している(表は3年ごと、図は全期間)。いずれのケースでも資本所得税の効果が同じとなっているが、これは、先述のとおり地方所得税が勤労所得のみを課税対象としているからである。

表 2. 二元的所得税の再分配効果（国税のみ）

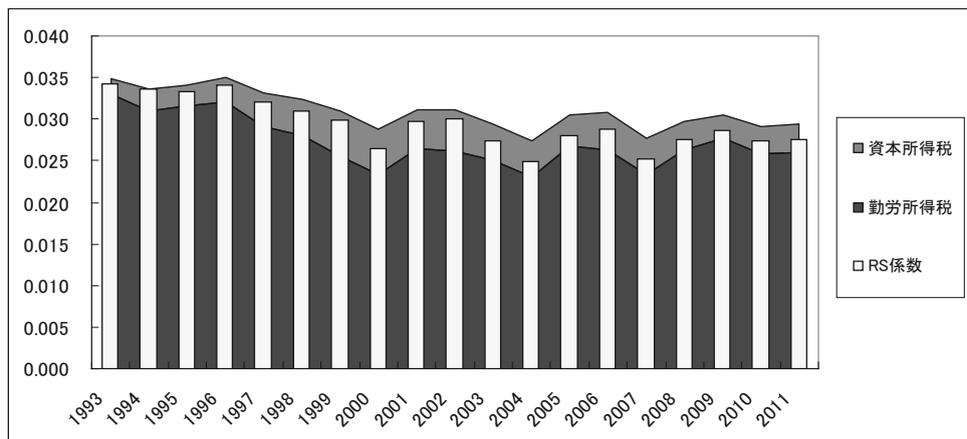
	1993	1996	1999	2002	2005	2008	2011
再分配効果	0.0213	0.0228	0.0213	0.0209	0.0203	0.0197	0.0167
直接効果	0.0214	0.0228	0.0210	0.0206	0.0200	0.0190	0.0162
勤労所得税	0.0196	0.0198	0.0155	0.0157	0.0163	0.0156	0.0126
累進度	0.2533	0.2362	0.2194	0.2385	0.2549	0.3115	0.3489
平均実効税率	0.0851	0.0935	0.0821	0.0757	0.0752	0.0578	0.0426
所得シェア	0.9084	0.8981	0.8596	0.8676	0.8515	0.8671	0.8505
資本所得税	0.0018	0.0030	0.0056	0.0049	0.0037	0.0034	0.0035
累進度	0.2938	0.2970	0.3171	0.3124	0.2763	0.2451	0.2687
平均実効税率	0.0666	0.0981	0.1250	0.1195	0.0909	0.1051	0.0876
所得シェア	0.0916	0.1019	0.1404	0.1324	0.1485	0.1329	0.1495
間接効果	0.0000	0.0000	-0.0003	-0.0003	-0.0002	-0.0007	-0.0006
勤労所得要因	-0.0003	0.0001	0.0012	0.0012	0.0005	0.0014	0.0015
資本所得要因	0.0004	-0.0001	-0.0015	-0.0015	-0.0007	-0.0020	-0.0020

（出所）野村(2014), 86頁。

表 3. 二元的所得税の再分配効果（地方税を含む）

	1993	1996	1999	2002	2005	2008	2011
再分配効果	0.0342	0.0341	0.0298	0.0300	0.0280	0.0276	0.0276
直接効果	0.0349	0.0351	0.0310	0.0311	0.0305	0.0297	0.0295
勤労所得税	0.0331	0.0321	0.0255	0.0262	0.0267	0.0263	0.0260
累進度	0.1372	0.1230	0.1090	0.1135	0.1202	0.1240	0.1363
平均実効税率	0.2652	0.2906	0.2718	0.2658	0.2610	0.2443	0.2240
所得シェア	0.9084	0.8981	0.8596	0.8676	0.8515	0.8671	0.8505
資本所得税	0.0018	0.0030	0.0056	0.0049	0.0037	0.0034	0.0035
累進度	0.2938	0.2970	0.3171	0.3124	0.2763	0.2451	0.2687
平均実効税率	0.0666	0.0981	0.1250	0.1195	0.0909	0.1051	0.0876
所得シェア	0.0916	0.1019	0.1404	0.1324	0.1485	0.1329	0.1495
間接効果	0.0007	0.0009	0.0012	0.0011	0.0024	0.0021	0.0019
勤労所得要因	-0.0035	-0.0038	-0.0040	-0.0038	-0.0050	-0.0038	-0.0041
資本所得要因	0.0042	0.0047	0.0052	0.0049	0.0074	0.0059	0.0060

図 5 二元的所得税の再分配効果（地方税を含む）

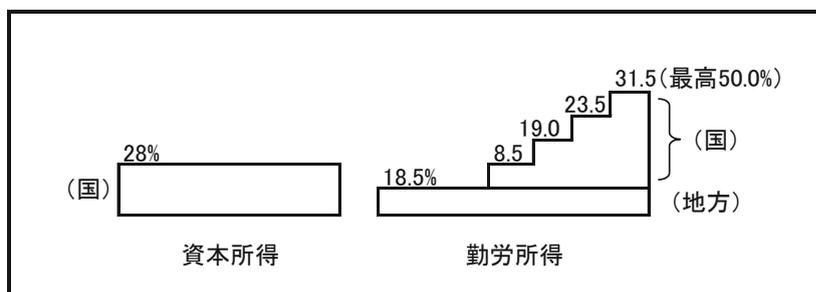


たとえば2008年においては、図6に示されるように、国の資本所得税は28%であるのに対して、勤労所得に対しては、各自治体で16~21%（平均で18.5%）の地方所得税が課されるとともに、国税として8.5~31.5%の4段階の累進税率が適用される。このため、勤労所得については、国税と地方税を合わせると最低18.5~最高50.0%の5段階の累進税率が適用されることになる。以上のような国の勤労所得税と資本所得税、ならびに地方所得税の

税率構造の推移をすべての期間について示したのが表4である。

国税の勤労所得税については、1993年以降、一般的な税率水準が低下するなかで、とりわけ比較的低所得層における税率構造のフラット化を通じて減税が実施されてきたことが窺える。逆に、地方所得税については、全期間を通じて平均的な税率水準が上昇傾向にある。他方、資本所得税の税率は、1996年以降、28~29%と安定している。

図6. フィンランド二元的所得税体系のイメージ



(注)2008年時点。地方所得税率は各市町村の平均(出所)IBRD, *European Taxhandbook 2008* より作成。

表4. フィンランド二元的所得税の税率構造

	勤労所得税の税率構造 (%)						地方所得税率 (%)	資本所得税率 (%)
	7	17	21	27	33	39		
1993	7	17	21	27	33	39	17.2	25
1994	〃	〃	〃	〃	〃	39	17.5	〃
1995	〃	〃	〃	〃	〃	39	17.5	〃
1996	〃	〃	〃	〃	〃	39	17.5	28
1997	6	16	20	26	32	38	17.4	〃
1998	〃	〃	〃	〃	〃	38	17.5	〃
1999	5.5	15.5	19.5	25.5	31.5	38	17.6	〃
2000	5	15	19	25	31	38	17.7	29
2001	14		18	24	30	37	17.7	〃
2002	13		17	23	29	36	17.8	〃
2003	12		16	22	28	35	18.0	〃
2004	11		15	21	27	34	18.1	〃
2005	10.5		15	20.5	26.5	33.5	18.3	28
2006	9.0		14	19.5	25	32.5	18.4	〃
2007	9			19.5	24	32	18.5	〃
2008	8.5			19.0	23.5	31.5	18.5	〃
2009	7			18.0	22	30.5	18.6	〃
2010	6.5			17.5	21.5	30	19.0	〃
2011	〃			〃	〃	〃	19.2	〃

(出所) IBED, *European Taxhandbook* 各年版および Association of Finnish Local and Regional Authorities, *Finnish Local Government* より作成。

ここで、改めて表2と表3を比較すると、地方税を含めた所得課税の再分配効果は、国税のみの場合よりも6～7割程度高い数値を示しており、この点からも地方所得税が二元的所得税の再分配機能に一定の貢献を果たしていることが確認できる。

地方税を含む勤労所得税についても、国税のみの勤労所得税と同様にその再分配効果を低下させているが、その対象期間における減少率は、前者の21%に対して、後者は36%であった。国の勤労所得税による再分配効果の低下を、地方所得税がある程度下支えした状況が窺える<sup>5)</sup>。

資本所得税の効果については、野村(2014)で指摘したとおり、93年から2000年代前半までは寄与度が上昇しており、必ずしも資本所得税それ自体が直接的に全体の再分配効果を引き下げたということとはできない。むしろ96年に従来の25%から28%に税率が引き上げられた局面など、資本所得税が、勤労所得税の効果の低下を一部補うように、その寄与度を高めたケースも認められる<sup>6)</sup>。

とはいえ、二元的所得税全体の再分配効果の大部分(全体を通じて85～95%程度)は、勤労所得税によって達成されており、資本所得税の効果は相対的に僅かを占めるに過ぎない<sup>7)</sup>。このような勤労所得税中心の再分配構造の特徴は、勤労所得税に地

方税を含めることによって、いっそう際立つ結果となった。

## ②国の勤労所得税と地方所得税

最後に、本稿の関心事である地方所得税が、国と地方における再分配機能の役割分担という点から、国税の勤労所得税とどのような関係にあったのかを(4)式の推計結果から確認しておこう(表5および図7)<sup>8)</sup>。

第1に、地方所得税の再分配効果(寄与度)は対象期間を通じて僅かながら上昇しており、勤労所得税全体の効果に対する寄与率は90年代半ばの27%から2011年の43%まで伸張している。

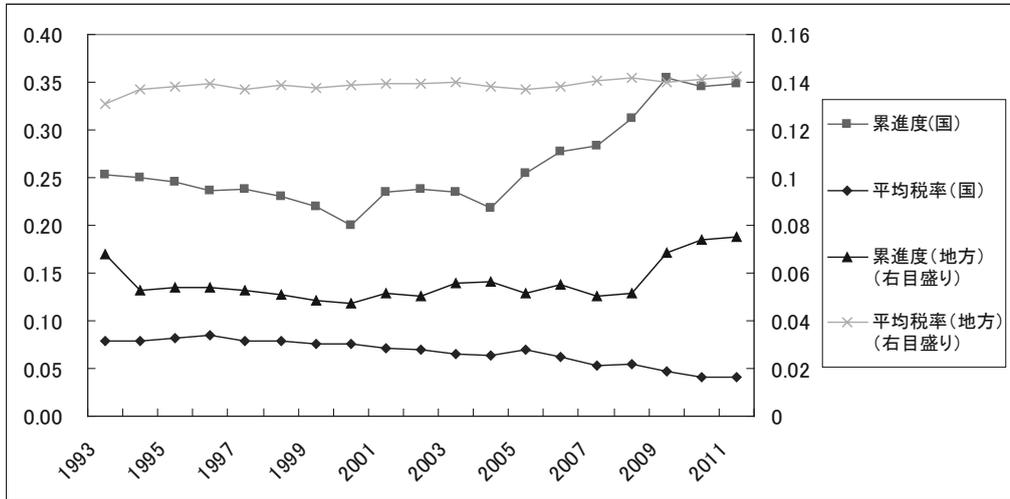
地方所得税の効果が増大した要因について見ると、平均税率が90年代半ば以降緩やかに上昇するとともに、累進度については、とりわけ2000年代に入ってから一定程度の高まりを示している。

第2に、国の勤労所得税については、当該対象期間において、平均税率がほぼ1/2に落ち込んだことで、その再分配効果を大きく後退させた。ただし、2000年代以降についていえば、その累進度は相当程度高まっている(カクワニ係数が2000年の0.2から2011年の0.35まで上昇)。

表5. 国の勤労所得税と地方所得税の再分配効果

	RS 係数	国の勤労所得税				地方所得税			
		累進度	平均税率	寄与度	寄与率	累進度	平均税率	寄与度	寄与率
1993	0.036	0.253	0.078	0.025	0.691	0.068	0.131	0.011	0.309
1994	0.034	0.250	0.078	0.025	0.729	0.053	0.137	0.009	0.271
1995	0.035	0.245	0.081	0.025	0.728	0.054	0.138	0.010	0.272
1996	0.036	0.236	0.085	0.026	0.729	0.054	0.140	0.010	0.271
1997	0.033	0.238	0.078	0.024	0.721	0.052	0.137	0.009	0.279
1998	0.032	0.230	0.079	0.023	0.720	0.051	0.139	0.009	0.280
1999	0.030	0.219	0.076	0.021	0.714	0.048	0.138	0.008	0.286
2000	0.027	0.200	0.075	0.019	0.697	0.047	0.139	0.008	0.303
2001	0.030	0.235	0.072	0.021	0.703	0.051	0.139	0.009	0.297
2002	0.030	0.238	0.070	0.021	0.704	0.051	0.140	0.009	0.296
2003	0.029	0.235	0.065	0.019	0.663	0.056	0.140	0.010	0.337
2004	0.027	0.218	0.063	0.017	0.639	0.056	0.138	0.010	0.361
2005	0.031	0.255	0.070	0.022	0.716	0.052	0.137	0.009	0.284
2006	0.031	0.278	0.062	0.021	0.691	0.055	0.138	0.010	0.309
2007	0.027	0.283	0.053	0.019	0.679	0.050	0.141	0.009	0.321
2008	0.030	0.312	0.055	0.021	0.700	0.052	0.142	0.009	0.300
2009	0.032	0.355	0.046	0.020	0.631	0.069	0.140	0.012	0.369
2010	0.030	0.345	0.041	0.017	0.576	0.074	0.141	0.013	0.424
2011	0.031	0.349	0.041	0.017	0.571	0.075	0.142	0.013	0.429

図7. 国の勤労所得税と地方所得税の再分配効果



これは、表4に見たように、2000年代の相次ぐ減税が、比較的低所得層における税率構造の刻みの削減と全般的な税率水準の引下げによって負担を高所得層に集中させる形で実施されたからである。だが、累進度上昇によるプラスの効果を、税率引下げによるマイナスの効果がはるかに上回ったことで、国税の再分配効果自体は大幅な低下を余儀なくされたのである。

第3に、こうした結果、勤労所得税全体の再分配効果(RS係数)は、1990年代に国税・地方税双方において寄与度が減少することで弱まったものの、2001年以降においてはほとんど変化していない。これは、国税の再分配効果の低下をちょうど同程度分だけ地方税による効果の上昇が相殺したからである。

表4に示されるように、2000年代においては各自治体の平均的な所得税率はそれまでに比べると大幅に引き上げられている。93年から2000年までの上昇率が2.9%であったのに対して、2001年から2011年までの上昇率は8.5%であった。このことが、地方所得税の課税水準を高め、この間における地方税の累進度を一定程度引き上げることで、結果として国税の減税によって想定される勤労所得税全体の再分配効果の落ち込みを防ぐことになったものと考えられる<sup>9)</sup>。

#### 4. むすび

本稿では、野村(2014)を補完する観点から、Statistics Finlandのデータを用いて、フィンランドにおける二元的所得税体系の再分配機能について、地方所得税の効果に注目して分析を行った。これまでの分析で得られた主たる結果をまとめると以下のとおりである。

第1に、地方税を含めた所得課税全体の再分配効果は、1980年代後半以降、低下傾向にあるが、これはとりわけ国税の勤労所得税の課税水準の大幅な引き下げによってもたらされることになった。

第2に、二元的所得税体系における勤労所得税に地方所得税を含めることで、所得課税全体の再分配効果は6~7割程度上昇することになり、この点でフィンランドの地方所得税は二元的所得税の再分配機能の面において重要な役割を担っていると評価することができる。

第3に、そうした二元的所得税の再分配機能は、その大部分が勤労所得税によって実現されてきており、資本所得税の寄与は相対的に小さい。それら勤労所得税による効果のうち、その3~4割をこれまで地方所得税が果たしてきた。

第4に、2000年代以降において、国の勤労所得税に度重なる減税が実施されたにも関わらず、勤労所得税全体の再分配効果がほとんど変化しなかったのは、この間の地方税による再分配効果の上昇が

国税の再分配効果の低下をちょうど補ったからである。

総じて、以上の結果は、フィンランドのような現実の二元的所得税体系において、再分配機能の面で果たしている地方所得税の政策的意義を示唆すると同時に、中央政府による超過累進課税を過度に重視してきた、従来の税源配分のあり方に対しても再検討を促すものであると考えられる。

<追記>本研究は、平成27年度から助成を受けている日本学術振興会科学研究費補助金（基盤研究(C)：課題番号 15K03523）による研究成果の一部である。

---

(注)

- 1) スウェーデン所得税の再分配効果に関する実証研究としては、Björklund et al. (1995)、馬場 (2004)、Palme (2006)、松田 (2008)などを参照。また、ノルウェー所得税の分配面の効果に関する先行研究については、野村 (2004)、Lambert and Thoresen(2012)を参照。
- 2) Statistics Finland(2012) *The share of municipal tax in direct taxes has grown*, published: 3 February on website ([http://www.stat.fi/til/tvt/2010/tvt\\_2010\\_2012-02-03\\_tie\\_001\\_en.html](http://www.stat.fi/til/tvt/2010/tvt_2010_2012-02-03_tie_001_en.html))を参照。
- 3) フィンランドでは、1993年の税制改革以降、所得税体系においては、長らく、二元的所得税の重要な特徴である、資本所得の分離比例課税が維持されてきたが、2012年からは資本所得に二段階の累進課税（30%と32%）が導入されることになった（Finnish Ministry of Finance ウェブサイトを参照）。
- 4) 野村 (2014), 91-92頁。
- 5) なお、地方税を含んだケースでは、資本所得税と勤労所得税の効果を単純に合計した値がRS係数とはなっていない。これは、表3に示される、勤労所得と資本所得の分布の相対的關係に基づく「間接効果」がマイナスに作用しているからである。というのも、地方税を含むケースでは、国税のみケースとは反対に、勤労所得税の平均

税率が資本所得税のそれよりも高いので、課税前所得比率－課税後所得比率を表した $\varepsilon_L$ は、必ずマイナス（ $\varepsilon_L + \varepsilon_K = 0$ により $\varepsilon_K$ はプラス）となる。また、課税後所得の集中度係数については、 $C_L^N < C_K^N$ である。したがって、(10)式の右辺第3項の括弧内の符号は必ずプラスとなり、間接効果はマイナスに働くことになったのである。

- 6) 資本所得税は定率課税であるにも関わらず、その累進度は、ほとんどの期間で国税の勤労所得税よりも高くなっている。この点について、野村 (2014)は、資本所得に含まれる帰属家賃が非課税であり、かつ帰属家賃そのものの分布が比較的平等であることから、この非課税措置が定額の所得控除と同じように作用することで、その累進課税的性格を強めた可能性を検証している。
- 7) ただし、この数値は間接効果の影響を考慮していない。同様に間接効果を除外すれば、国税のみのケースでは、勤労所得税による効果の比重は70～90%程度であった。
- 8) もちろん、表5に示される国の勤労所得税のカクワニ係数は、表2にある勤労所得税の累進度と同じである。ただし、表5の平均税率が $g_L$ であるのに対して、表2の平均税率は $g_L(1 - g_L)$ という違いがある。同様に、表5の勤労所得税全体のRS係数と、表3にある勤労所得税のRS係数は基本的に同じであり、後者の係数をその所得シェアで除したものが前者の係数に等しくなる。
- 9) 単一国家であるフィンランドでは、2011年時点で、中央政府の他には336の市町村 (municipalities) が存在するのみで、日本の「県」に相当する自治体はない「地方一層制」の行政制度を採用している。各市町村には、地方所得税の税率設定権が保障されているが、その課税標準の算定にあたっては、国税所得税の経費控除が同様に適用され、人的控除も原則として国と共通する。しかし、低所得者に限っての特別控除など自治体独自の控除が適用されるため、地方と国の課税標準は一般に異なっている（たとえば、IBFD *European Tax Handbook 2010*, p.251を参照）。

## (参考文献)

- Björklund, A., M. Palme and I. Svensson (1995) "Tax Reforms and Income Distribution: An Assessment Using Different Income Concepts", *Swedish Economic Policy Review* 2, pp.229-266.
- Boadway, R. (2004) "The dual income tax system: An overview." CESifo Dice Report, 2(3).  
IBFD, *European Tax Handbook*, annual year.
- Kakwani, N.C. (1977), "Measurement of tax progressivity: an international comparison", *The Economic Journal*, vol. 87, No. 345, pp. 71-80.
- Kakwani, N.C.(1986) Analyzing redistribution policies: A study using Australian data, Cambridge University Press.
- Kristjansson, A.S.(2010) "Redistributive effects in a dual income tax system", University of Iceland Working Paper.
- Lambert, P.J.(2001) *The Distribution and Redistribution of Income*, Manchester University Press.
- Lambert, P. J. and T.O. Thoresen (2012) "The inequality effects of a dual income tax system", *The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy*, Vol.12, Issue 1.
- Matikka, T (2014) "Taxable Income Elasticity and the Anatomy of Behavioral Response: Evidence from Finland", *VATT Working Papers* 55.
- Musgrave, R.A.(1983)"Who Should Tax, Where and What?"in C. E. McLure, Jr.(ed), *Tax Assignment in Federal Countries*, Canberra: Centre for Research on Federal Financial Relations, Australian National University.
- Musgrave, R.A. and P.B. Musgrave(1989) *Public Finance in Theory and Practice, 5th Edition*, McGraw-Hill.
- Nomura, H.(2013)"Nordic Dual Income Tax : A Review of Rational and Issues", 『獨協経済』、第93号、pp.45-56.
- Oates, W. (1972) *Fiscal Federalism*, Harcourt Brace Jovanovich (米原淳七郎・岸昌三・長峯純一訳 (1997) 『地方分権の財政理論』 第一法規出版).
- Palme, J. (2006)"Income Distribution in Sweden", *The Japanese Journal of Social Security Policy*, Vol.5, No.1, pp.16-26.
- Reynolds, M. and Smolensky, E. (1977) *Public Expenditures, Taxes, and the Distribution of Income: The United States, 1950, 1961, 1970*. Academic Press.
- Riihelä, Sullström and Suoniemi (2008)"Tax Progressivity and recent evolution of the Finnish income inequality", Working Paper.
- Riihelä, Sullström and Tuomala (2005)"Trends in Top Income Shares In Finland",VATT (Government Institute of Economic Research).
- Shorrocks, A.F.(1982)"Inequality Decomposition by Factor Components", *Econometrica*, Vol.50, No.1.
- Sørensen, P.B. (2005) "Dual Income Tax: Why and How? ",*FinanzArchiv / Public Finance Analysis* 61 .
- Sørensen, P.B. (2007) "The Nordic Dual Income Tax: Principles,Practices, and Relevance for Canada", *Canadian Tax Journal* , vol. 55, no 3, 557 – 602.
- 池上岳彦 (2004) 『分権化と地方財政』、岩波書店。  
北村行伸・宮崎毅 (2013) 『税制改革のミクロ実証分析—家計経済からみた所得税・消費税—』岩波書店。
- 野村容康 (2004) 「ノルウェーの二元的所得税」証券税制研究会編『二元的所得税の論点と課題』日本証券経済研究所、31-63頁。
- 野村容康 (2005) 「北欧三国における資本所得税制と最近の動向」『月刊資本市場』No.234, 資本市場研究会, 41-54頁。
- 野村容康 (2014) 「フィランド二元的所得税の再分配効果」証券税制研究会編『金融税制と租税体系』日本証券経済研究所、67-98頁。
- 馬場義久 (2004) 「スウェーデンの二元的所得税—その到達点と日本への教訓—」証券税制研究会編『二元的所得税の論点と課題』日本証券経済研究所、1-30頁。
- 馬場義久 (2007) 「スウェーデンとノルウェーの金

融所得課税一元化－わが国への教訓－」金融調査研究会『諸外国の税制改革と金融所得課税のあり方』。

松田有加（2008）「スウェーデンにおける1991年改革と再分配機能」『九州国際大学経営経済論集』、第14巻第2・3合併号、75-88頁。

望月正光・野村容康・深江敬志（2010）『所得税の実証分析－基幹税の再生を目指して－』日本経済評論社。

横田信武（1987）「税率構造の累進性」『早稲田商学』323号、135-159頁。