

二元的所得税における税負担の累進性

——スウェーデンを素材として——

松 田 有 加

1 はじめに

本研究では、二元的所得税における税負担の累進性について、スウェーデンを素材として検討したい。

二元的所得税とは、個人の所得を、資本所得と勤労所得とに分けて分離課税し、資本所得には比較的低率の比例税率を適用し、勤労所得には累進税率を適用する税体系をいう。資本所得には、主に、利子、配当、キャピタル・ゲインや不動産所得などが含まれる。なお、法人税率は、資本所得に対する比例税率と等しく設定される。また、勤労所得には、給与等が含まれる。

この二元的所得税は、第1に、日本における「金融課税一元化」との関連において、第2に、さらなるグローバリゼーションの深化への税制上の対応という観点から考えて、極めて重要なものである。

現在、日本では「金融課税一元化」が盛んに議論されている。従来、日本では、総合課税を基本としながら、事実上金融所得に対して分離課税が多用されてきた。また、金融所得の課税が複雑であること、および、金融所得間の課税上の取り扱いが異なることから生じる非効率が問題視されている。そこで、金融課税を一元化することにより、金融所得間の課税上の取り扱いを等しくすることによって、コンプライアンスを容易にし、また、効率が高まると考えられる。二元的所得税は、分離課税および金融課税の一元化を理論的に肯定することにより、昨今の「金融課税一元化」を後押ししているのである。

二元的所得税では、相対的に移動が容易な

資本所得に軽課し、相対的に移動が難しい勤労所得に重課する。グローバリゼーションが深化し、資本所得への課税をどうするか盛んに議論されている今日において、二元的所得税は、グローバリゼーションへの1つの対応の仕方を示した税制だということができる。日本における、グローバリゼーションへ対応した税制を考える上で、二元的所得税について考察を進めることは不可欠の作業である。

本研究では、とくに二元的所得税の税負担の累進性について検討することとしたい。二元的所得税のように、資本所得を軽課し、勤労所得を重課した場合、「金持ち優遇」になるのではないかと懸念されるからである。垂直的公平は課税の基本原則の1つであり、また、これは、再分配機能を考える上でも重要である。再分配機能は、政府の果たすべき基幹的な機能であり、この点について考察を加えることは極めて重要である。なお、スウェーデンを取り上げる理由は、スウェーデンでは、1991年に二元的所得税が導入され、既に10年以上が経過しており、二元的所得税の税負担の累進性について考察するのに適当であると考えたからである。

以下、第2節では、二元的所得税の概要および理論について、第3節では、税負担の累進性について分析を加え、第4節でまとめをしたい。

2 二元的所得税の概要および理論¹⁾

2.1 スウェーデンの二元的所得税の概要

本節では、スウェーデンの二元的所得税の

概要について説明する。

まず、課税ベースについてみると、個人の所得を、配当やキャピタル・ゲインなどの資本所得と、給与などの勤労所得とに分けて、分離課税する。次に税率についてであるが、資本所得には、30%の比例税率で課税している。なお、法人所得についても、資本所得と同様、30%の比例税率で課税している。他方、勤労所得の最低税率は、資本所得とほぼ同じ31%となっており、2003年においては、課税勤労所得が301,000クローネを超える部分については50%の税率で、また、勤労所得が447,200クローネを超える部分については55%の税率で累進的な課税が行われている。

2.2 二元的所得税の理論

本節の2.2.1および2.2.2において、二元的所得税はどのような理論に基づいたものなのか明らかにしたい。具体的には、2.2.1では、なぜ資本所得は低率の比例税なのか、そして、2.2.2では、なぜ勤労所得は高率の累進税なのかという観点からみていく。その後2.2.3では、2.2.1および2.2.2で述べた理論について考察を加えたい。

2.2.1 なぜ資本所得は低率の比例税なのか

資本所得に、低率の比例税が課される理論的根拠として以下の7点が挙げられる。

第1に、二元的所得税は、消費と所得獲得とに関して、異なった時間プロファイルを持つ人々の間での水平的公平、すなわち、生涯所得でみたときの水平的公平に資する。図表1には、消費のタイミングが異なる個人Aと個人Bの税負担の相違について、具体的に示している。図表1に示したように、個人Aと個人Bの2期間の賃金所得は同額であるとする。ただし、個人Aは第1期の所得を全額そ

図表1 包括的所得税の下での「前期」支出者と「後期」支出者の取扱い

	個人A		個人B	
	第1期	第2期	第1期	第2期
(1) 賃金所得	2000	2000	2000	2000
(2) 利子所得	0	0	0	100
(3) 税額： (1)+(2)の50%	1000	1000	1000	1050
(4) 貯蓄	0	0	1000	—
(5) 消費 (1)+(2)−(3)−(4)	1000	1000	0	2050
総税額の 現在価値*	1952.4		2000	

(注) *第1期の税額と第2期の税額の割引価値の合計として計算されている。課税前利子率は10%、所得税率は50%、割引率は課税後利子率と等しい5%として仮定されている。

(出所) Sørensen ed. [1998] 7ページ (ソレンセン編著、馬場義久監訳 [2001] 7ページ。)

の期のうちに消費し、個人Bはそれを貯蓄するとする。このとき、2期間を通して見ると、包括的所得税によれば、貯蓄した個人Bの方が、個人Aに比べ、より多くの税負担を負うこととなる。これは、生涯所得でみた場合、水平的公平を害していると言えよう。他方、二元的所得税では包括的所得税よりも資本所得の税率が低いので、生涯所得でみたときの水平的公平を確保するのに役立つ。

第2に、最適課税論から資本所得への低率課税は支持される。最適課税論は、需要の価格弾力性の高いものに低い税率を課し、需要の価格弾力性の低いものに高い税率を課すことによって、効率を高めようというものである。資本所得は相対的に需要の価格弾力性が高いと考えられるため、これに低い税率で課税することは、効率を高めるであろう。

第3に、あらゆる資本所得に対し、比例税率で課税することにより、資本所得間の歪み

1) 本節の記述は、Cnossen ed. [2000]、Sørensen ed. [1998] (ソレンセン編著 [2001])、および馬場義久教授の一連の業績を参照している。

を減じ、租税裁定の機会を減らし、もって、租税の中立性を改善する。なぜなら、資本所得間で税負担が異なると、その相違を利用して税負担を軽減しようと租税裁定インセンティブが高まるであろうし、また、包括的所得税においては、資本所得へも高率で課税されるので、さらに租税裁定インセンティブは高まると考えられるからである。

第4に、包括的所得税では、人的資本投資よりも、金融投資および実物資本投資を不利に扱う傾向がある。したがって、二元的所得税の下で、資本所得を、勤労所得よりも低率で課税することは、公平に適用されるものである。さらに、資本所得への低率課税は、金融投資および実物資本投資が、人的資本投資に比べ不利に扱われるという投資間の歪みを是正し、効率を高める。

第5に、資本所得への低率課税は、包括的所得税に比べ、「ロックイン効果」を和らげる。

第6に、資本所得への低率課税は、本来課税されるべきでないインフレーションによって発生するゲインへの課税を緩和する。

第7に、資本所得への低率課税によって、民間貯蓄を促進し、効率を高める。

2.2.2 なぜ勤労所得は高率の累進税なのか

勤労所得に対し、高率の累進税が課される理論的根拠として、以下の4点が挙げられる。

第1に、勤労所得の最高限界税率を、資本所得への低い比例税率と同率に設定することへの賛成は多いが、所得再分配を考えると、これを実施することは難しい。また、勤労所得税率と資本所得税率とを等しくしたとき、税收確保という観点から勤労所得税率を下げることはできないといった事情で、経済的に望ましい税率引き下げが妨げられるのは好ましくない。他方、特別措置等を通じて、実効資本所得税率を調整することは、単一の法定

税率のもつ行政上および中立性の利点を喪失してしまう。それゆえ、資本所得と勤労所得の分離課税は有効である。資本所得は、国際的資本移動へ対応でき、勤労所得を、歳出を賄うことのできる税率に上げることができる。

第2に、勤労所得への累進税率は、勤労所得の低所得者の税負担を減じることができる。これは、未熟練労働者の労働インセンティブを高める。

第3に、人的資本およびそれより発生する勤労所得は、物的資産や金融資産より不公平である。なぜなら、天賦の人的資本の相違が、勤労所得レベルの相違をもたらすからである。したがって、高所得者に高い税率を課することは不公平でない。

第4に、人的資本という純資産に対しては、課税されない。ゆえに、勤労所得へより高い税率で課税することが支持される。

2.2.3 二元的所得税の理論の考察

本節では、2.2.1および2.2.2で述べた二元的所得税の理論について考察を加えたい。

まず、2.2.1で述べた第1の点についてみると、水平的公平をどのような期間で考えるか、また、利子所得を経済力の増加と考えて課税するか否かについて、異論もあろう。次に、2.2.1で述べた第2の点について、最適課税論に基づいた税率設定は、公平を害するおそれがあるし、また、2.2.1で述べた第4の点については、人的資本投資にかかる費用の課税上の控除は完全ではなく、また、増加した稼働能力が短期に集中して高い所得を生み出す場合、それには高い限界税率が適用されることから、人的資本投資が優遇されているとはいえない。²⁾ また、人的資本投資からの著しいプラスの外部効果がないという仮定の下で議論されているが、これを考慮すると、資本所得への低率課税の根拠はいまいになる。³⁾ さら

2) 鶴田 [2003] 128-129ページ参照。

に、2.2.1で述べた第6の点についてであるが、キャピタル・ゲインについては、その発生時ではなく、実現時まで課税の延期がなされており、税制上優遇されていることから、累進課税しないという公平上の根拠はむしろ脆弱である。⁴⁾

続いて、2.2.2で述べた第1の点より、資本所得と勤労所得の分離課税は、理論に基づいたものというより、むしろ、現実の要請に応えたものであるといえよう。また、2.2.2で述べた第2の点から、熟練労働者にとっては、その労働インセンティブを阻害されるであろう。また、2.2.2で述べた第3の点について、人的資本は、天賦の部分ばかりではなく、本人の努力によって形成される部分もあることから、人的資本より発生する勤労所得に重課することは、人的資本の形成を阻害するおそれがある。最後に第4の点について、人的資本の外部効果を考えると、勤労所得の高率で累進課税することに対し、疑問も生じてくる。

以上における二元的所得税の理論についての考察から、二元的所得税は、一貫した租税理論に基づいたものではなく、むしろ、グローバリゼーションの深化、および、スウェーデンにおいて資本所得税収がマイナスとなっていたという現実に対し、税制上対応を図ったものであると考えられる。

すなわち、グローバリゼーションの深化により、国際的な資本の移動性が高まったことから、これに対応するため、勤労所得と資本所得とを分離課税し、資本所得に対し低率で課税する二元的所得税が必要とされた。

また、包括的所得税の下では、資本所得は勤労所得と合算して、高率で課税されたため、租税回避インセンティブが大きかった。事実、図表2に示したように、スウェーデンでは、二元的所得税導入以前、個人段階の資本所得

図表2 所得階層別個人資本所得税の課税ベースと負担率（1982年）

所得分位	課税ベース (SEK)	税／租所得 (%)
1	1,710	4.5
2	3,189	3
3	670	0.5
4	−902	−0.4
5	−4,220	−2.1
6	−4,165	−1.7
7	251	0.2
8	−3,089	−0.9
9	−6,880	−2.2
10	−10,413	−1.7
全体	−2,352	−0.9

（出所）証券税制研究会 [2004] 8 ページ。

税収がマイナスになっており、租税回避行為が比較的広範に行われていたと推測される。

理論的には、資本所得への低率課税および勤労所得への高率課税は、所得に占める資本所得の割合が高い高所得層の税負担をより軽減すると予測されることから、垂直的公平を損うおそれもある。しかしながら、資本所得税収がマイナスという状況の下で、資本所得を低率で課税することは、包括的所得税に比べ、租税回避を減少させ、その結果、垂直的公平を改善すると考えられる。そこで、二元的所得税が導入されたと考える。

3 税負担の累進性に関する分析

本節では、二元的所得税の導入によって、スウェーデンにおける税負担の累進性がどのように変化したか分析していきたい。

3) Sørensen ed. [1998] 16 ページ（ソレンセン編著 [2001] 17–18 ページ）参照。

4) Sørensen ed. [1998] 13 ページ（ソレンセン編著 [2001] 15 ページ）参照。

図表 3 課税勤労所得階層別税額（18歳以上）（2001年）

課税勤労所得 (千 SEK)	人数 (千人)	課税勤労所得合計額 (10億 SEK)	勤労税収 (10億 SEK)	資本税収 (10億 SEK)
0	253	0	0.0	1.4
－ 100	1,530	85	14.1	5.3
100－ 200	2,507	384	111.3	7.0
200－ 300	1,885	455	145.6	3.7
300－ 400	517	176	62.6	2.1
400－ 500	177	78	30.7	1.4
500－ 1,000	157	100	43.6	3.1
1,000－	20	34	17.2	5.2
合 計	7,045	1,311	425.1	29.1

(出所) RSV [2003] 49 ページ。

初めに、個人勤労税収および個人資本税収の概要を見ておきたい。図表 3 には、2001 年における、個人課税勤労所得階層別の人数、課税勤労所得合計額、勤労税収および資本税収が示されている。図表 3 において、資本税収は、いずれの所得階層でもプラスになっている。他方、図表 2 に示されるように、1982 年時点では、半数の階層において、資本税収がマイナスになっていたことから、二元的所得税導入後、租税回避インセンティブが減少し、垂直的公平の改善につながったと考えられる。また、合計を見ると、勤労税収は 4,251 億クローネ、資本税収は 291 億クローネとなっており、資本税収に比べ、勤労税収が約 14 倍あり、勤労税収が多いことがわかる。したがって、理論的には資本所得への低率比例課税は、高所得層の税負担を減じ、税負担の累進性を損うと考えられるが、スウェーデンの現状を鑑みると、勤労課税において累進性が十分確保されれば、勤労課税と資本課税合わせて考慮したときにも累進的な税負担になるかもしれない。この点については後述したい。

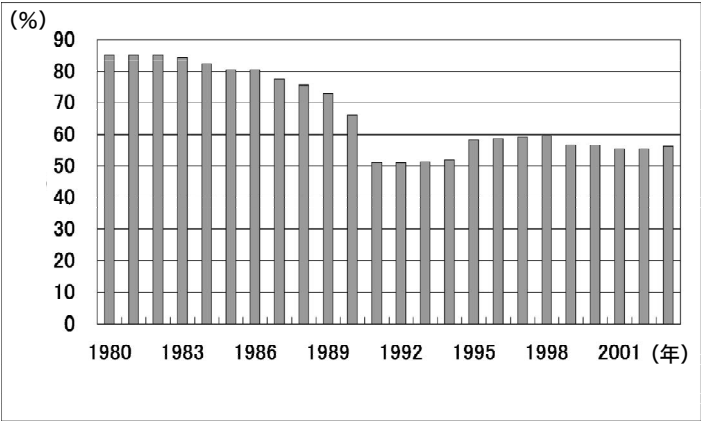
次に、税負担の累進性を見るために、図表 4 に最高限界所得税率を示している。図表 4

より、1991 年の二元的所得税導入後、明らかに最高限界所得税率は低下していることが見て取れる。ゆえに、最高限界所得税率で見ると、税負担の累進性は低下していると言えよう。しかしながら、最高限界所得税率は、限界での税負担を示しているにすぎないことから、限界における税負担だけでなく、平均的な税負担を考察するために、負担率、すなわち、課税所得に占める税収の比率を、所得階層別に図表 5 および図表 6 に示した。

図表 5 より、1980 年において、所得分位ごとに、勤労税収を勤労所得で除して求められる試算税額と、勤労税収に資本税収を加えたものを勤労所得で除して求められる最終税額のいずれで見ても、所得階層が上位にいくほど負担は重くなっている。したがって、税負担は累進的であったことがわかる。しかし、試算税額と最終税額とを比較すると、第 1 十分位を除く全ての分位において、後者の方が前者よりも低くなっている。したがって、二元的所得税導入前の 1980 年においては、資本所得課税によって、累進度が減じられていたことがわかる。

また、図表 6 より、2001 年における、勤労

図表 4 最高限界所得税率



(出所) RSV [2003] 176 ページ。

図表 5 勤労所得分位別の平均勤労所得および平均税額 (1980年)

所得分位	勤労所得	勤労所得から 試算した税額	資本所得分を加 味した最終税額	税額／勤労所得 (%)	
				試算税額	最終税額
1	2,936	362	561	12.1	18.8
2	22,725	5,971	5,937	25.8	25.6
3	36,104	10,378	10,052	28.2	27.4
4	46,827	14,643	14,015	30.7	29.3
5	56,335	18,389	17,596	31.9	30.6
6	62,554	21,100	20,038	33.0	31.3
7	68,744	24,540	22,906	34.5	32.2
8	74,901	28,213	25,656	36.3	33.0
9	85,518	35,531	31,265	39.8	35.0
10	130,579	71,599	57,361	52.6	42.1
平均	58,722	23,078	20,543	38.1	33.9

(注) 勤労所得および税額の単位はクローネ。

(出所) Agell, J. and M. Persson [1998] 33 ページ。

税収のみの負担率、および、勤労税収と資本
 税収とを合算した負担率のいずれを見ても、
 1980年と同様に、所得階層が上位にいくほど
 負担率は高くなっている。そして、全ての所得
 階層において、勤労税収のみの負担率より
 も、勤労税収と資本税収とを合算した負担率
 の方が、高くなっている。このことから、2001

年においては、資本所得課税は、1980年とは
 異なり、累進度を高める方向に作用している
 ことがわかる。したがって、二元所得税にお
 ける資本所得への低率課税は、累進度を高め、
 垂直的公平に適うものであると言えよう。

図表 5 および図表 6 では、勤労所得に占め
 る勤労税収などを示している。しかしながら、

図表 6 課税勤労所得階層別の負担率（分母：勤労所得）（2001年）

課税勤労所得 (千 SEK)	勤労税収／勤労所得合計	(勤労税収＋資本税収)／勤労所得合計
0	—	—
－ 100	16.59	22.82
100－ 200	28.98	30.81
200－ 300	32.00	32.81
300－ 400	35.57	36.76
400－ 500	39.36	41.15
500－ 1,000	43.60	46.70
1,000－	50.59	65.88
合 計	32.43	34.65

(出所) RSV [2003] 49 ページより筆者作成。

これには少々問題が存在する。通常、高所得層ほどその所得に占める資本所得の比率は高くなると予測される。したがって、図表 5 および図表 6 のように、分母に勤労所得を用いると、高所得層においては負担率が実際よりも高く表示されと考えられる。そこで、分母を勤労所得だけでなく、資本所得も加えて負担率を算定することが必要であろう。

そこで、図表 7 には、2001 年における（勤労税収＋資本税収）を（勤労所得＋資本所得）で除した負担率を示している。⁵⁾ 図表 7 より、（勤労所得＋資本所得）を分母にした負担率で見ても、二元的所得税の下では、累進的な税負担になっていることが明らかにされている。

次に、図表 7 に示されたスウェーデンにおける税負担の累進度を、日本におけるそれと比較するため、1990 年と少し前のデータにはなるが、図表 8 に日本の所得階層別の所得税負担を示した。⁶⁾

図表 7 と図表 8 を比較すると、スウェーデ

図表 7 課税勤労所得階層別の負担率
（分母：勤労所得＋資本所得）
（2001 年）

課税勤労所得 (千 SEK)	(勤労税収＋資本税収)／ (勤労所得＋資本所得) (%)
0	30.00
－ 100	18.90
100－ 200	29.04
200－ 300	31.95
300－ 400	35.36
400－ 500	38.83
500－ 1,000	42.33
1,000－	43.64
合 計	32.26

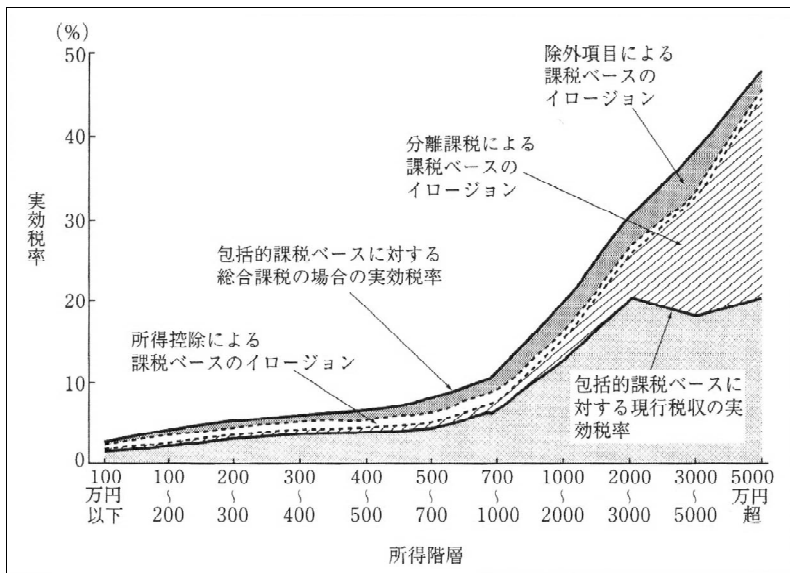
(出所) RSV [2003] 49 ページより筆者作成。

ンでは、高所得層まで税負担が上昇しているのに対し、日本では、2,000～3,000 万円の所得のところで税負担は最も重くなり、これを

5) 資本所得についてはデータが得られなかったため、資本税収を資本所得税率の 0.3 で除して資本所得とした。

6) データの制約上、図表 7 では勤労所得の階層別データであるが、図表 8 では総所得の階層別データとなっている。

図表 8 日本の所得階層別所得税負担



(出所) 重森暁、鶴田廣巳、植田和弘編 [2003] 242 ページ。

超える高所得層においては、むしろ税負担が軽減されている。すなわち、スウェーデンよりも、日本において累進度は損なわれていることが明らかにされている。

以上より、スウェーデンでは、二元的所得税の導入後、その導入以前よりも、資本所得課税が税負担の累進度を高める方向へ改革されたことが示された。また、日本における税負担の累進度に比べ、二元的所得税を採用しているスウェーデンでは高所得層においても税負担が累進的であることがわかった。

4 おわりに

本研究では、二元的所得税における税負担の累進性について、スウェーデンを素材として検討してきた。第3節における分析によって、スウェーデンでは、二元的所得税の導入前に比べ、その導入後には、税負担の累進度が高められたことが明らかにされた。したがって、二元的所得税は、その導入前に比べれば、「金持ち優遇」にはなっていないと考えられ

る。すなわち、スウェーデンにおいて二元的所得税の導入は、垂直的公平に適うものであり、再分配機能から考えても妥当なものであったと言えよう。

また、スウェーデンにおける二元的所得税の下では、日本と比べ、高所得層においても税負担が累進的であるという点で、優れたものであった。このことから、スウェーデンの二元的所得税は、「金持ち優遇」にはなっておらず、垂直的公平に適うものであった。

さらに、二元的所得税を、グローバリゼーションという側面から見ると、資本所得への低率課税によりグローバリゼーションに対応しつつ、国内的にも税負担の累進度を高めたという点で、大いに評価できよう。

ただし、日本への二元的所得税の導入には注意が必要である。なぜなら、二元的所得税ならば常に「金持ち優遇」にならないというわけではないと考えられるからである。スウェーデンで成功したからといって、そのまま日本へ導入しても、社会的および経済的背景が異なれば、結果も違うはずである。した

がって日本の現状、より具体的には、資本税収の状況や、勤労税収と資本税収の比率、あるいは、租税回避インセンティブの相違等を考慮し、加えて、注意深く税率を設定することが必要であろう。

参考文献

- Agell, J. and P. Edin [1990] “Marginal Taxes and the Asset Portfolios of Swedish Households”, *Scand. J. of Economics*, 92 (1), pp. 47–64.
- Agell, J., L. Berg and P. Edin [1995] “The Swedish Boom to Bust Cycle: Tax Reform, Consumption and Asset Structure”, *Swedish Economic Policy Review*, 2, pp. 271–314.
- Agell, J., P. Englund and J. Sodersten [1996] “Tax Reform of the Century—The Swedish Experiment”, *National Tax Journal*, Vol. XLIV, No. 4, pp. 643–664.
- Agell, J. and M. Persson [1998] “Tax Arbitrage and Labor Supply”, *NBER Working Paper*, 6708.
- 馬場義久 [1999a] 「Dual Income Tax (二元的所得税) 論と金融所得課税のあり方」『正協レポート』第3巻、第4号、6–16ページ。
- [1999b] 「The Dual Income Tax (二元的所得税) について」『証券レビュー』39巻12号、1–29ページ。
- [2001] 「スウェーデンの個人資産所得税制」『租税研究』615巻、118–126ページ。
- [2002a] 「スウェーデンの租税政策」『証券レビュー』42巻7号、1–28ページ。
- [2002b] 「二元的所得税とは何か」『税研』103号、16–24ページ。
- [2002c] 「スウェーデンの二元的所得税」『租税研究』637巻、123–138ページ。
- Cnossen, S. ed. [2000] *Taxing Capital Income in the European Union—Issues and Options for Reform*, Oxford University Press.
- 藤岡純一 [1992] 『現代の税制改革——世界的展開とスウェーデン・アメリカ』法律文化社。
- [2001] 『スウェーデンの財政』有斐閣選書。
- 石弘光 [1999] 「二元的所得税論について」『経済研究所年報』第2号、5–32ページ。
- 北野弘久 [2004a] 「『公正・公平な税』の確立 第1回」『旬刊国税解説速報』、Vol. 44、第1637号、6–9ページ。
- [2004b] 「『公正・公平な税』の確立 第2回」『旬刊国税解説速報』、Vol. 44、第1643号、6–7ページ。
- RSV [1998] *Tax Statistical Yearbook of Sweden 1998*.
- RSV [2003] *Tax Statistical Yearbook of Sweden 2003*.
- 証券税制研究会編 [2004] 『二元的所得税の論点と課題』財団法人 日本証券経済研究所。
- 武石鉄昭 [2003] 「二元的所得税への批判的検討と今後の方向性」『税制研究』43巻、29–37ページ。
- 森信茂樹 [2001] 「証券税制を考える」『税研』17巻2号、10–17ページ。
- [2002a] 「『日本型二元的所得税』の提案と課題」『税理』Vol. 45、No. 6、2–9ページ。
- [2002b] 「『二元的所得税』議論の示唆するもの」『経済セミナー』9月号、16–26ページ。
- [2002c] 「二元的所得税とわが国への政策的インプリケーション」『フィナンシャル・レビュー』第65号、38–56ページ。
- [2003] 「日本型二元的所得税論に対する批判と検討」『国際税制研究』No. 11、79–89ページ。
- [2004] 「勤労所得と資本所得を別個の税体系として構想する」『金融財政事情』2004. 4. 12、16–21ページ。
- 内閣府政策統括官 [2002] 「海外諸国における抜本的税制改革の事例について」政策効果分析レポート No. 14。
- 日本の資本市場と証券税制研究会編 [2000] 『資産所得課税の理論と実際』日本証券経済研究所。
- 日本租税理論学会編 [1993] 『キャピタルゲイン課税』谷沢書房。
- 野村容康 [2001] 「金融所得税制の抜本的改革に向けて」『資本市場』No. 192、42–51ページ。
- [2002] 「ノルウェー二元的所得税の実際」『証券レビュー』42巻2号、49–68ページ。
- 岡沢憲英・奥島孝康編 [1994] 『スウェーデンの経済——福祉国家の政治経済学』早稲田大学出版部。
- 佐藤光夫 [2002] 「二元的所得税とは何か」『International Taxation』Vol. 22、No. 7、10–16ページ。
- 重森暁・鶴田廣巳・植田和弘編 [2003] 『Basic 現代財政学』有斐閣ブックス。
- 総務省統計局 <http://www.stat.go.jp/data> 2004年11月11日。
- [1999] 『平成11年全国消費実態調査報告 第7巻 資料編 その1 家計の解説(分析票)』財団法人 日本統計協会。
- Sørensen, P. B. ed. [1998] *Tax Policy in the Nordic*

- Countries*, Macmillan Press Ltd (ソレンセン編著、馬場義久監訳 [2001]『北欧諸国の租税政策』財団法人 日本証券経済研究所)。
- 鶴田廣巳 [2003]「サステイナビリティと税制改革 (上)」関西大学商学論集、第48巻、第5号、111-132ページ。
- [2004a]「サステイナビリティと税制改革 (下)」関西大学商学論集、第48巻、第6号、67-86ページ。
- [2004b]「イギリスにおける法人税改革とインテグレーション(上)」関西大学商学論集、第49巻、第1号、69-86ページ。
- [2004c]「イギリスにおける法人税改革とインテグレーション(下)」関西大学商学論集、第49巻、第2号、59-72ページ。
- 横尾美紀 [2004]「二元的所得税」『税制研究』46巻、60-73ページ。