The University of Osaka
Institutional Knowledge Archive

Title	日本の税収構造について
Author(s)	橋本, 恭之; 呉, 善充
Citation	大阪大学経済学. 2009, 59(3), p. 55-75
Version Type	VoR
URL	https://doi.org/10.18910/26569
rights	
Note	

The University of Osaka Institutional Knowledge Archive : OUKA

https://ir.library.osaka-u.ac.jp/

The University of Osaka

日本の税収構造について*

橋本恭之†・呉　善充‡

1. はじめに

財務省の発表によると，2008年度の税収は，当初予算の53兆5,540億円から大幅に減少し，補正後では46兆4,290億円となったという。このような当初予算の税収額と決算額の大きな乖離は，2008年９月のリーマンショック以降に深刻化した世界同時不況による落ち込みが原因と考えられる。このような税収落ち込みの一方で，麻生内閣は，景気対策３段ロケットと名付けた，３次にわたる補正予算を矢継ぎ早に打ち出している。この経済対策の財源は，いわゆる埋蔵金の取り崩しと赤字国債の増発で調達される。

麻生内閣が打ち出した経済対策は，赤字財政による典型的なケインズ政策である。ケインズ政策では，不況において増発した赤字公債は，景気回復後の増税によって償還されることになる。しかし，景気回復後の増税政策は，国民にとって不人気な政策であり，過去の財政再建策では，歳出削減と自然増収という名の実質増税策が採られてきた。所得税は，累進税率構造を持つために，名目所得が増加すると，実質税負担が増大してしまうという特徴を持つ。このため，所得税では物価上昇に伴い，物価調整減税をおこなわない限りにおいて，自然増収という名の実質増税がおこなわれることになるわけだ。

今回の一連の経済対策後に必要となる財政健全化策においても，これまでと同様に歳出削減と自然増収に期待できるのであろうか。歳出削減策については，急速に進行しつつある少子高齢化のなかで，一層の削減には限界が見えてきた。今後の財政運営を考えるうえでは，景気回復時には，どの程度の自然増収が見込めるのかを把握しておくことが重要となる。歳出削減に限度があり，自然増収ではプライマリーバランスの改善が見込まれないならば，消費税率の引き上げなどの増税策を採らざるをえないからだ。

本稿の目的は，この自然増収を含む将来税収が今後どのように見込まれるかをあきらかにするための基礎的な材料を提供することである。具体的には，まず，国税と地方税の主な税目についての税収の推移をみる。これらの税収の推移と制度改正の推移をみることは，将来の税収予測にも役立つ。次に，バブル崩壊前とバブル崩壊後の期間について，税収関数を推計することで，日本の税収構造の変化を捉えることとする。最後に，この税収構造の変化を吟味することで，将来の税収動向について概観することにしたい。

2. 国税収入の推移

表１は，2007年度の決算額における国税収入の内訳を示したものである。国税収入に占める比率は，所得税が32.3％，法人税が29.6％，消費税が20.6％となっており，これらの税だけで

* 本稿は，経済産業研究所「社会経済構造の変化と税制改革」プロジェクト（代表：岩本康志ファカルティフェロー／東京大学大学院経済学研究科教授）の研究成果の一部を大幅に加筆・修正したものである。

† 関西大学経済学部教授，経済産業研究所ファカルティフェロー

‡ 関西社会経済研究所研究員

全体の82.5％を占めている[1]。所得税，法人税，消費税以外の税目のなかで，税収構成比の大きなものは揮発油税（4.2％），酒税（3.1％），相続税（3.0％），印紙収入（2.4％），たばこ税（1.9％）となっている。これらのうち，比較的税収規模の大きいものだけをとりあげて税収の推移をみていこう[2]。

図１は，給与所得，事業所得，利子所得，申告分（その他）の所得種類別にみた所得税収の推移が描かれている。ただし，申告分（その他）には，不動産所得，総合譲渡所得，一時所得，雑所得，山林所得，退職所得，分離短期譲渡所得，分離長期譲渡所得，株式等の譲渡所得が含まれている。税収が最も多いのは，給与所得であり，申告分（その他），利子所得がそれに続いている。

給与所得税収の動きは，所得税収全体の動きとほぼ同様に，バブル期までの上昇トレンドとバブル崩壊後の下降トレンドがみられる。ただし，1997年には，前年の11兆8,368億円から13兆1,539億円へと１兆3,171億円だけ税収が回復している。これは，1995年，1996年の景気対策としての定率減税により，一時的に景気回復の兆しが見られたことによるものである。その後，1998年以降は，1997年11月の山一証券破綻など平成不況の深刻化により，再び税収は低下していく。利子所得税の税収は，2000年と2001年に，急激に上昇している。これは，バブル期に金融引き締め策として，高金利政策がとられたときの郵便局の定額貯金が10年の満期を迎えて，大量に解約されたことを反映したものである。

配当所得，事業所得の税収に関しては，給与所得税の税収規模のスケールで考えると，ほぼ横ばいとなっていることがわかる。事業所得と配当所得の税収の動きは，給与所得税の税収規模を基準としたスケールでは読み取れない。この図からは，所得税の税収の推計に際しては，源泉所得税収における，給与所得税収の動きが最も重要視されるべきことがわかる。

次に，法人税の税収の推移についてみていこう。図２は，法人税の税収の動きと名目経済成長率の動きを描いたものである。法人税の税収も，全体的な税収の動きと同様に，バブル期までの上昇トレンドがみられる。この間の法人税制の主な改正をまとめたものが表２である。1981年の法人税率の基本税率は留保分が40％から42％へ，配当分が30％から32％へ引き上げられている。1984年には，基本税率は留保分が43.3％，配当分が33.3％へ引き上げられている。しかし，1987年には，留保分は42％，配当分は32％に引下げられた。

1982年の法人税の税収は，前年の８兆8,225億円から９兆1,346億円へと増加している。この間の名目経済成長率は，５％から４％へと減速しているが，法人税率の引き上げが経済成長率の鈍化による法人税収の落ち込みを相殺した

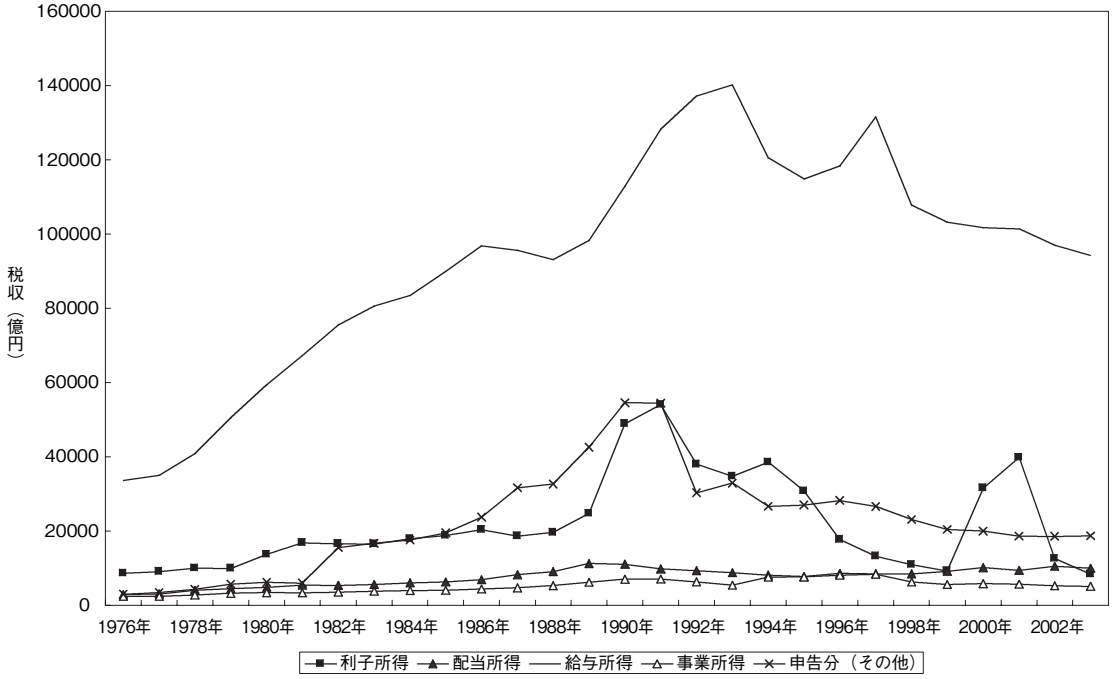
表１　国税収入とその内訳（2007 年）

税目		シェア	税収（億円）
所得税	源泉分	26.0%	129,285
	申告分	6.3%	31,515
	計	32.3%	160,800
法人税		29.6%	147,444
相続税		3.0%	15,026
消費税		20.6%	102,719
酒税		3.1%	15,242
たばこ税		1.9%	9,253
揮発油税		4.2%	21,105
石油ガス税		0.0%	137
航空機燃料税		0.2%	880
石油石炭税		1.0%	5,129
電源開発促進税		0.7%	3,522
自動車重量税		1.5%	7,399
関税		1.9%	9,410
とん税		0.0%	96
その他		0.0%	3
印紙収入		2.4%	12,018
租税収入		100.0%	498,164
一般会計分計			510,182

出所）財務省『平成 19 年度租税及び印紙収入決算額調』より作成。

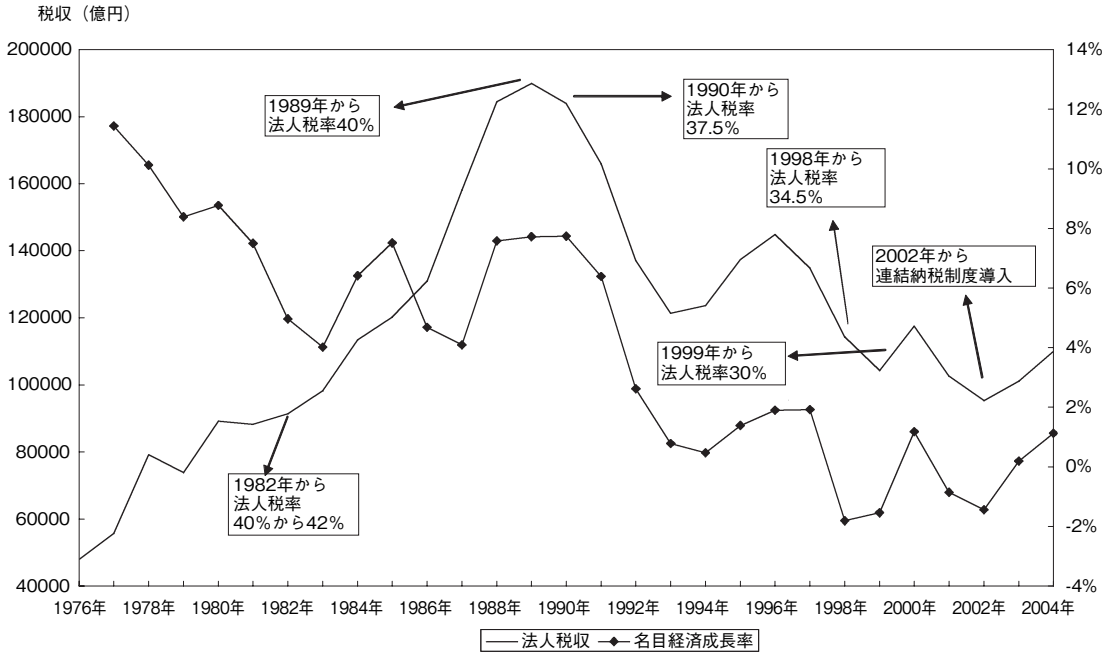
[1] この表の消費税収には，地方消費税分は含まれていない。

[2] 以下で紹介したもの以外の税収の推移とその解説については，橋本・呉（2008）を参照されたい。



出所）『国税庁統計年報書』長期時系列データより作成。

図１　所得種類別（給与所得，事業所得，利子所得，配当所得，申告分（その他））税収の推移



出所）『日本統計年鑑（総務省）』，『財政金融統計月報（租税特集）』各年版より作成。

図２　法人税収と名目経済成長率の推移

ことになる。1989年の税収は，18兆4,381億円から18兆9,933億円へと増加している。これは，税率の引き下げを経済成長に伴う法人税の税収増加が相殺したことによるものだ。1990年からは法人税の税率は37.5％になった。これは，単なる税率引き下げではなく，留保部分に40％，配当部分に35％で課税されていたものを，基本税率を37.5％へ統一したものである。これは，抜本的税制改正の際に，留保部分に対して減税，配当部分については増税となるように，基本税率を設定することで，法人税の減税規模を圧縮しようとしたことによるものだ。

バブル崩壊前の期間において，法人税の税収の動きと名目成長率の動きに関する相関は，ほとんどみられない。バブル崩壊後の期間については，見かけ上は，名目経済成長率とほぼ同様の動きをしている。ただし，この間には1998年に法人税の基本税率34.5％への引き下げ，1999年からの法人税率30％への引き下げ，2002年から連結納税制度の導入などの税制改正がおこなわれている。したがって，バブル崩壊後の税収は，名目経済成長率の動きだけでなく，これらの税制改正による影響も受けていることに留意が必要である。

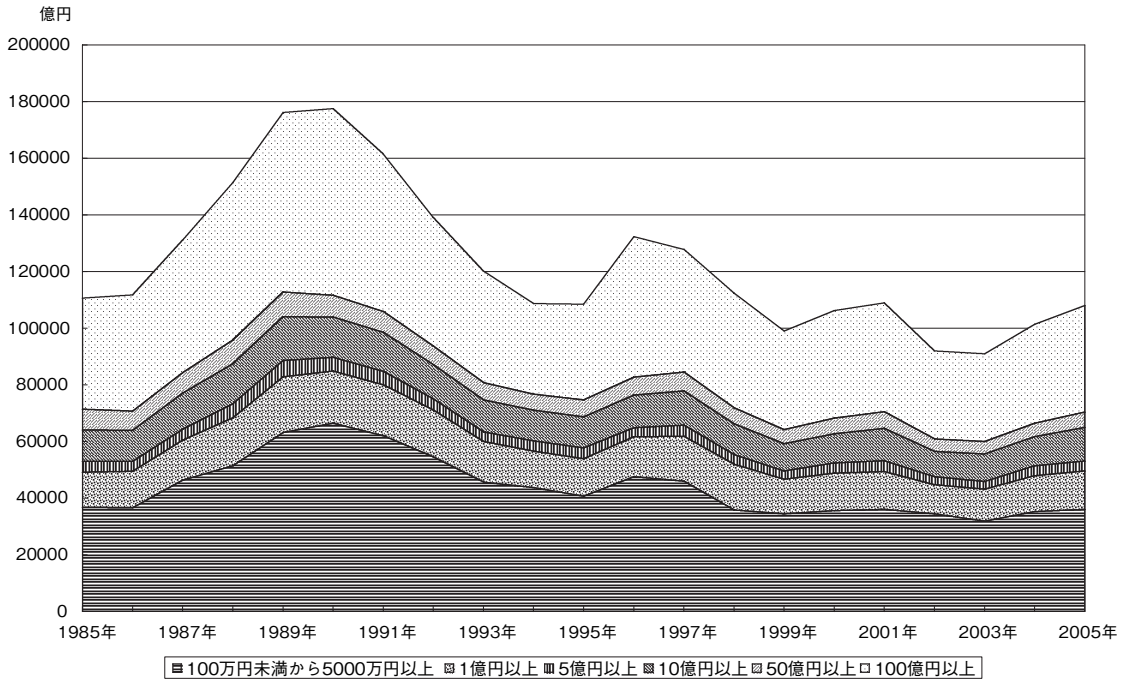
図３は，資本金階級別法人税収額の積み上げグラフの推移を描いたものである。この図からは，法人税収全体の動きと，資本金階級別法人税の税収の動きは，ほぼ連動していることがわかる。法人税は，一部の軽減税率適用の企業を除けば，同じ税率で比例的に課税されている。したがって，法人税収の動き自体は，資本金階級間での違いをもたらさないことになる。

次に消費税の税収の推移についてみていこう。図４は，民間最終消費支出と消費税収の推移を描いたものである。消費税は1989年４月に税率３％で導入された。1989年から1990年にかけての消費税収の伸びは，初年度においては，１月から３月までの税収がなかったことと，民間最終消費支出の伸びによるものである。その後の消費税収は，民間最終消費支出の伸びに応じてゆるやかに増加している。この間の消費税の税制改正については，表３にまとめている。

1991年改正では，中小企業に対する特例措置として設定されていた簡易課税制度の適用上限が５億円から４億円に引き下げられ，限界控除制度の適用上限が6,000万円か5,000万円に引き

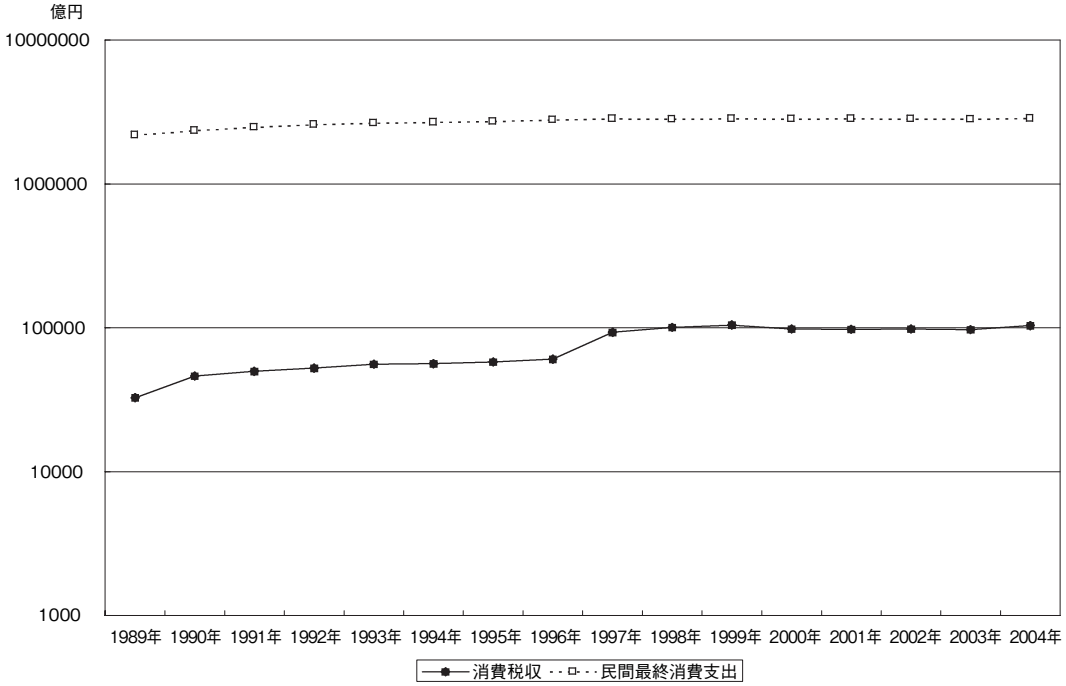
表２　法人税制の主な変遷

	基本税率	減価償却他
1975年	留保分　40％　配当分　30％	
1981年	留保分　42％　配当分　32％	
1984年	留保分　43.3％　配当分　33.3％	
1986年		法人の欠損金の繰越控除制度一部廃止
1987年	留保分　42％　配当分　32％	欠損金の繰戻し・還付・繰越控除の復活
1989年	留保分　40％　配当分　35％	受取配当益金不算入割合の圧縮（90％へ）
1990年	基本税率を37.5％に統一	受取配当益金不算入割合の圧縮（80％へ）
1992年		法人特別税の創設（1994年まで）
1998年	34.5％	
1999年	30％	
2002年		退職給与引当金の廃止，受取配当等の益金不算入制度の見直し，連結納税制度の創設 旧特別修繕引当金制度の廃止
2004年		欠損金の繰越期間の延長，連結付加税の廃止
2006年		交際費等の損金不参入制度の見直し 同族会社の留保金課税制度の見直し IT促進税制の廃止
2007年		減価償却制度の見直し



出所）『国税庁統計年報書』長期時系列データより作成。

図３　資本金階級別の法人税税収の推移

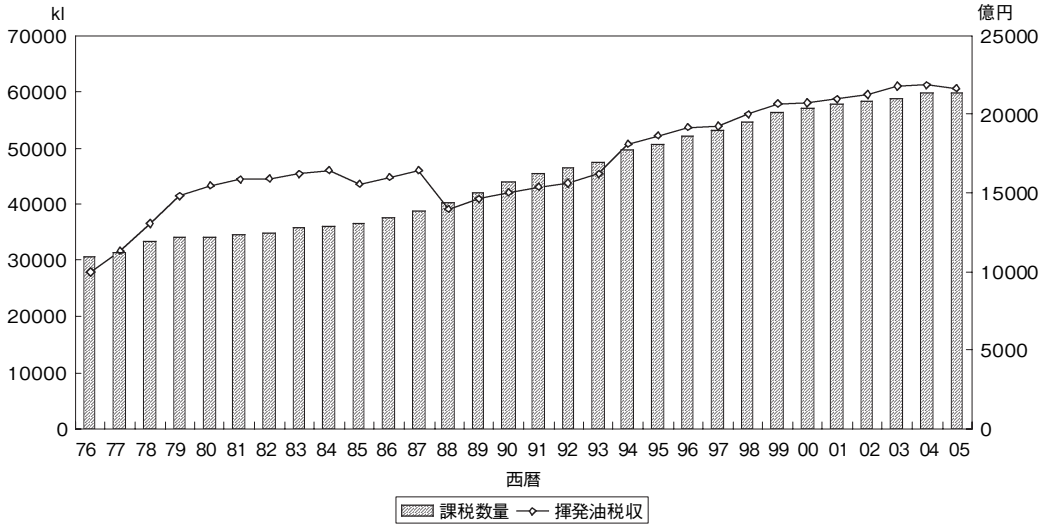


出所）『国民経済計算年報』,『国税庁統計年報書』各年版より作成。

図４　消費税収と民間最終消費支出の推移

表３　消費税改正の推移

	税　率	免税点適用上限	簡易課税適用上限	みなし仕入れ率	限界控除上限適用	仕入税額控　除
1989年	３％	3,000万円	５億円	90％，80％の２段階	6,000万円	帳簿方式
1991年	同上	同上	４億円	90％，80％，70％，60％の４段階	5,000万円	同上
1997年	５％（地方税１％）	同上	２億円	90％，80％，70％，60％，50％の５段階	廃止	請求書等保存方式
2003年	同上	1,000万円	5,000万円	同上		同上



出所）『国税庁統計年報書』各年版より作成。

図５　揮発油税収の推移

下げられた。これは消費税の増収につながるが，消費税収をみるかぎりこれらの改正による効果はそれほど大きくなかったことがわかる。1997年に消費税収が大幅に増加したのは，1997年４月から消費税率が５％に引き上げられたためである[3]。1997年には，中小企業への優遇措置である簡易課税制度の上限が５億円から２億円へ引き下げられ，限界控除制度についても廃止された。これらの改正も消費税収を増加させることにつながる。

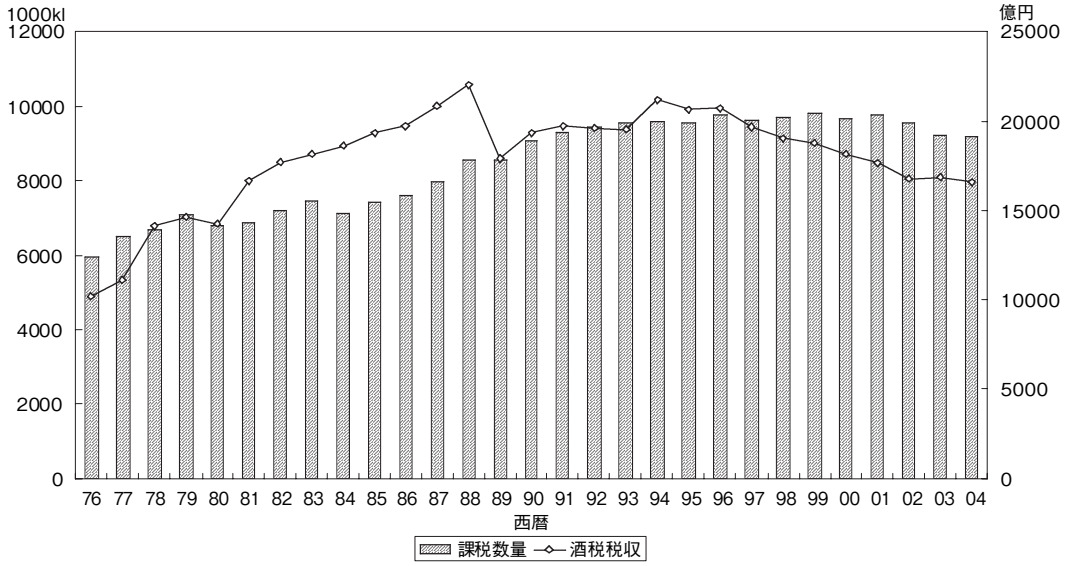
なお，消費税の導入時の1989年と税率引き上げ時の1997年の税収は１月から３月までの税収が含まれていないことにより，同じ税率の他の年よりも税収が低くなっている。

図５は，揮発油税収の推移を描いたものである。2008年現在，揮発油税は，揮発油（ガソリン）を課税ベースとする従量税である。揮発油税収は1976年以降，1987年まではほぼ右上がりに伸びている。1988年には，前年の１兆6,479億円から１兆3,945億円と大きく減少している。これは石油価格の大幅な下落によるものである[4]。その後，揮発油税は，2005年にわたるまでほぼ上昇トレンドがみられる。

図６は，酒税の税収の推移を描いたものであ

[3] 消費税法では，消費税の国税分の税率は４％と規定されている。税率１％相当分は地方消費税に充当されている。

[4] 大幅な石油価格の下落による税収の落ち込みを防ぐために石油税（2003年10月以降は石油石炭税）は1988年以降，従価税から従量税に変更されている。



出所）『国税庁統計年報書』各年版より作成。

図６　酒税の税収の推移

る。酒税は，2008年現在，発泡性酒類（酒，その他の発泡性酒類），醸造酒類（清酒，果実酒，その他の醸造酒），蒸留酒類（続式蒸留しょうちゅう，単式蒸留しょうちゅう，ウイスキー，ブランデー，原料用アルコール，スピリッツ），混成酒類（合成清酒，みりん，甘味果実酒，リキュール，粉末酒雑酒）の種類別に１*kl*あたりの税額が決められている従量税である。蒸留酒，混成酒類は，アルコール度数に応じた加算額も設定されている。

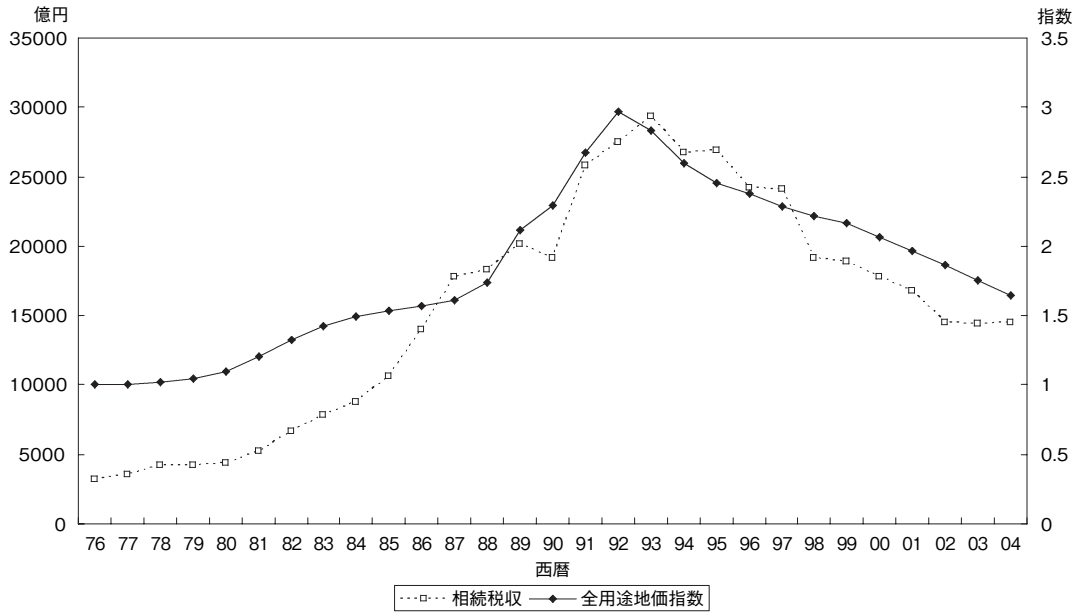
図６からは，1976年以降1988年まではほぼ上昇トレンドにあったことが読み取れる。この間の酒税の税制改革としては，1981年に増税が実施されている[5]。これは，財政再建のための増税であった。1981年の税制改革前後において酒の販売量は横ばいとなっている。その後，1989年に酒税の税収は，前年の２兆2,021億円から１兆7,861億円へと大きく減少している。これは，酒税制度が大幅に簡素化されたことによるものである[6]。その後1990年から1993年までは，ほぼ横ばいとなっているが，1994年に酒税の増税により税収が２兆1,127億円まで増加した後は，一貫して下降トレンドがみられる[7]。近年の下降トレンドは，税率の低い雑酒が大幅に販売を伸ばしていることが原因だと考えられる。

図７は，相続税収の推移を描いたものである。この図の相続税収には，贈与税の税収額も含まれている。1976年以降の税収は，1989年までは，ほぼ一貫して増加している。1990年には，前年の２兆177億円から１兆9,180億円へと一旦減少するが，1991年には２兆5,830億円へと急増し

[5] たとえば清酒特級は１*kl*あたり41万100円であったものが改革後では50万9,300円となっている。

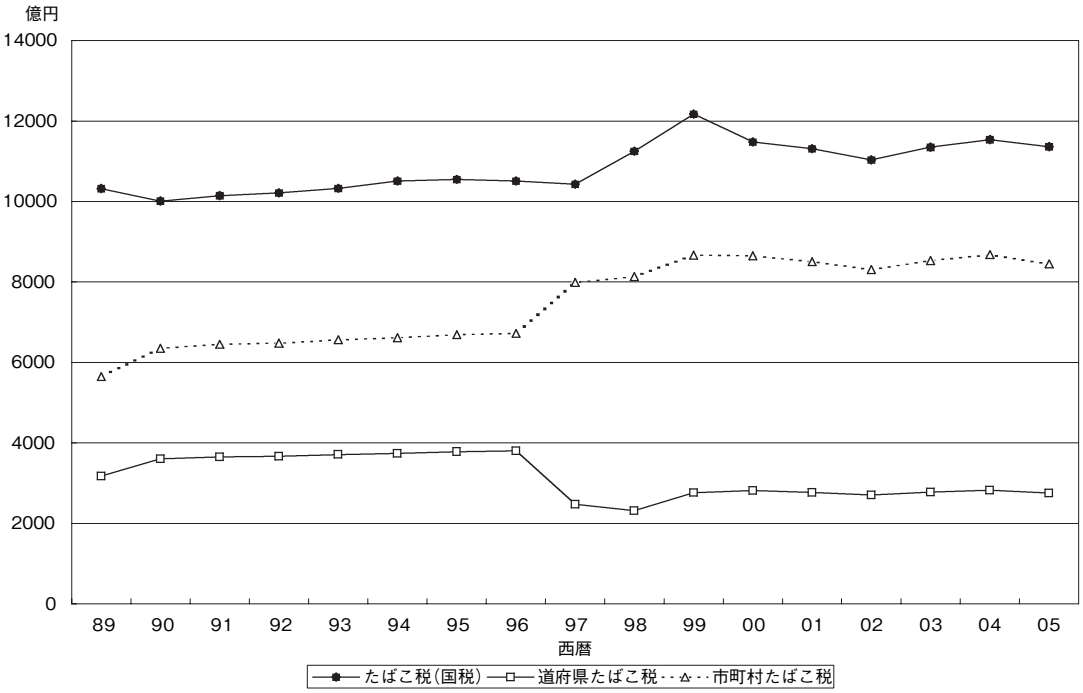
[6] 酒税は，1989年に大きな改正が実施される以前は，従量税と従価税の併用であり，また現行税制よりもさらに細かく酒類ごとに設定されていた。たとえば，清酒の特級については１*kl*について57万600円課税される従量税と移出価格または引き取り価格の1.5を乗じて課税される従価税の併用となっていた。ウイスキーは税制改革前は特級，１級，２級とに分けられ従量税率も違っていたが，級別課税制度の廃止に伴い，１*kl*につき98万2,300円に統一された。

[7] 1994年度改正により，1994年５月１日よりビールと発泡酒の税率が１*kl*あたり20万8,400円から22万2,000円へ引き上げられるなど，平年度ベースで1,340億円の増税が実施された。



出所）『国税庁統計年報書』各年版より作成。

図７　相続税収の推移



出所）『国税庁統計年報書』各年版より作成。

図８　たばこ税の税収の推移

ている。1991年の税収の急増は，地価の上昇によって説明できる。その後，1992年，1993年と税収は増加しているが，1994年から減少に転じ，2004年までは下降トレンドがみられる。これは，バブル崩壊による地価の下落にともない，土地の相続税評価額が減少したことでほぼ説明できる。近年の相続税収の下降トレンドは，相続税の減税も影響している。この間の相続税の減税としては，1991年に基礎控除等の課税最低限が4,000万円＋800万円×法定相続人に引き上げられ，1992年に4,800万円＋950万円×法定相続人へ，1994年以降では5,000万円＋1,000万円×法定相続人へと引き上げられることで相続税の減税が実施されてきた。

図８は，たばこ税の税収の推移を描いたものである。たばこ税は，従量税であり，2008年現在の税率は，たばことして代表的な紙巻たばこを例にとると，1,000本につき3,552円が課税されている。またたばこ特別税として同様に紙巻たばこを例にとると，1,000本につき820円が課税されている。なお，たばこには，国税だけでなく地方税として1,000本につき4,372円が課税されている。たばこ税の税収は，1985年以降1987年までは，わずかに上昇し，その後1989年までは減少し，1990年からは増加に転じる。1998年には，たばこ特別税の創設に伴う増税の影響が見られる。たばこ特別税は，日本国有鉄道清算事業団（旧国鉄）及び国有林野事業特別会計の負債を補うために創設されたものである。2003年の税収増加は，2002年度改正により2003年５月１日より，１本あたり0.82円（国・地方合計）引き上げられたことによる影響である。

3. 地方税収入の推移

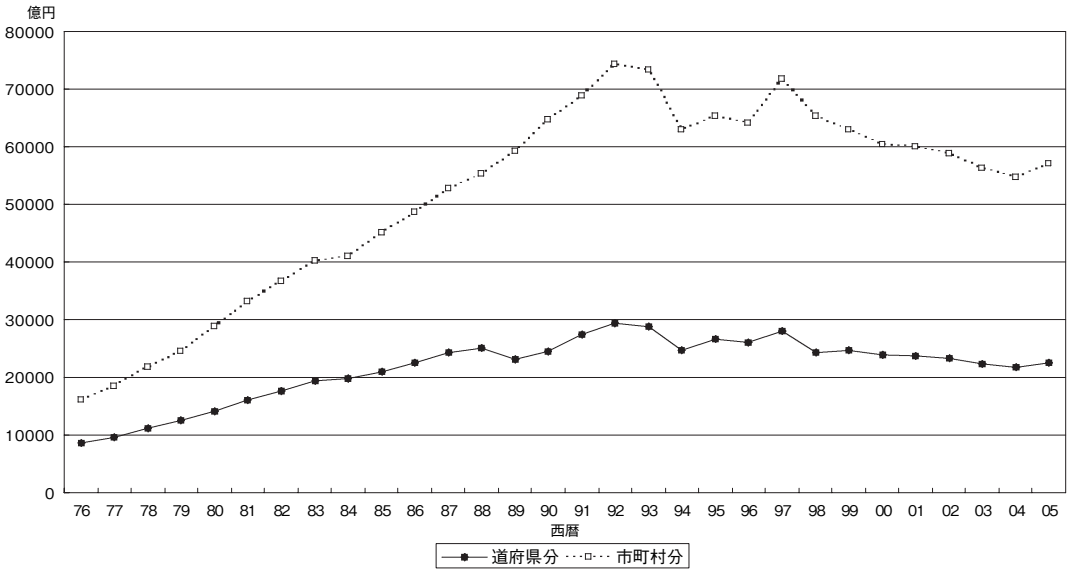
国税収入と同様に，地方税収入についても個別の税収の動きを確認しておこう。地方税収入は，道府県分と市町村分に区分できる。道府県の地方税の内訳は，道府県民税，事業税，地方

表４　地方税収入の内訳（2008 年度予算見込み額）

			（億円）	シェア
道府県税	Ⅰ普通税			
	1道府県民税		63569	33.7%
		ア個人均等割	597	0.3%
		イ所得割	47666	25.3%
		ウ法人均等割	1419	0.8%
		エ法人税割	9551	5.1%
		オ利子割	2307	1.2%
		カ配当割	1103	0.6%
		キ株式等譲渡所得割	926	0.5%
	2事業税		60399	32.1%
		ア個人	2135	1.1%
		イ法人	58264	30.9%
	3地方消費税		25155	13.3%
	4不動産取得税		4783	2.5%
	5道府県たばこ（消費）税		2710	1.4%
	6ゴルフ場利用（入場・娯楽施設利用）税		565	0.3%
	7自動車税		17148	9.1%
	8鉱区税		4	0.0%
	9固定資産税（特例）		125	0.1%
	道府県普通税合計		174458	92.6%
	Ⅱ目的税			0.0%
	1自動車取得税		4049	2.1%
	2軽油引取税		9914	5.3%
	3狩猟税		23	0.0%
	道府県目的税		13986	7.4%
	合計			
	Ⅲ道府県税合計		188444	100.0%

			（億円）	シェア
市町村税	Ⅰ普通税			
	1市町村民税		101885	47.1%
		ア個人均等割	1786	0.8%
		イ所得割	71791	33.2%
		ウ法人均等割	4009	1.9%
		エ法人税割	24299	11.2%
	2固定資産税		88862	41.1%
		ア土地	33895	15.7%
		イ家屋	36977	17.1%
		ウ償却資産	17085	7.9%
		エ交付金	905	0.4%
		オ納付金	-	-
	3軽自動車税		1690	0.8%
	4市町村たばこ税		8321	3.8%
	5鉱産税		18	0.0%
	6特別土地保有税		15	0.0%
	市町村普通税合計		200791	92.8%
	Ⅱ目的税			0.0%
	1入湯税		259	0.1%
	2事業所税		3190	1.5%
	3都市計画税		12049	5.6%
	市町村目的税合計		15498	7.2%
	Ⅲ市町村税計		216289	100.0%

出所）『平成 20 年度地方財政計画（総務省）』より作成。



出所）『財政金融統計月報（租税特集）』各年版より作成。

図９　道府県・市町村個人住民税の推移

消費税，不動産取得税，道府県たばこ税，ゴルフ場利用税，特別地方消費税，自動車税，鉱区税，狩猟免許税，固定資産税（特例）などがある[8]。道府県民税は，個人分，法人分，利子割，配当割，株式譲渡所得割が存在する。

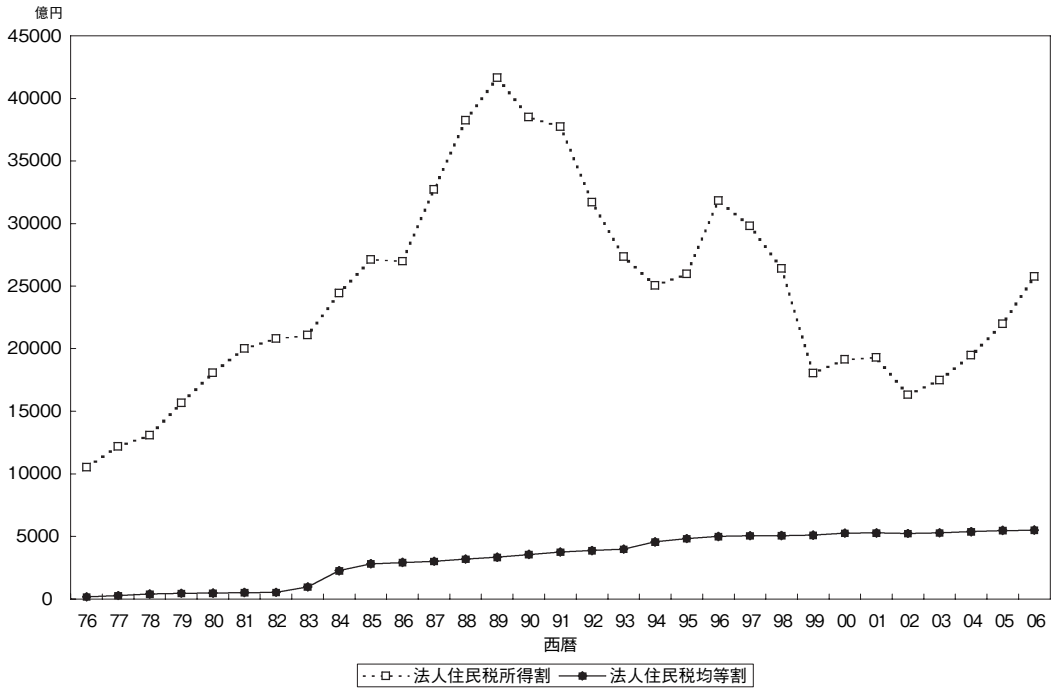
表４は，2008年地方財政計画における地方税の税収内訳の構成比を示したものである。この表によると，道府県税のなかで税収比率の高いのが，道府県民税（個人，法人），事業税，地方消費税である。このうち地方消費税は，国税の消費税率の１％相当分となっている。

以下では，国税と同様に比較的税収規模の大きな税目についての推移をみていこう。図９は，道府県・市町村の個人住民税税収の推移を描いたものである。なお，均等割の税収は除いている。道府県・市町村では，市町村分の方が税収が大きくなっている。道府県住民税と市町村住民税は，税率水準だけが異なっており，課税所得は共通であるため税収の動き自体は，同じとなる。グラフからは，バブル崩壊までの右上がりのトレンドと崩壊後の右下がりのトレンドが見られる。しかし，バブル崩壊後の税収の落ち込みは，国税である所得税ほど大きくない。これは，国税ほど税率表の累進性が高くなかったためである。このため，税収の所得弾性値が低く，不況期の税収の落ち込みも小さくなっている。2007年からは，三位一体改革にともなう個人住民税の比例税率化が実施されている。これにより将来推計においては，税収の所得弾性値は一層低下することに留意する必要があることを忘れてはならない。

図10は，道府県・市町村住民税の法人税割，均等割の税収の推移を描いたものである。法人税割は，国税の法人税の税収を課税ベースとする比例税，均等割は，資本金階級毎の定額税である。2008年現在の法人税割の標準税率は，都道府県が５％，市町村が12.3％であり，均等割の標準税率は，都道府県が２万円から80万円，市町村が５万円から300万円となっている[9]。法人税割の税収の推移は，課税ベースが国税の

[8] 固定資産税は市町村税であるが，大規模償却資産については特例として道府県の税収となる。

[9] 大阪府のように，均等割に超過課税をおこなっている地方団体もある。



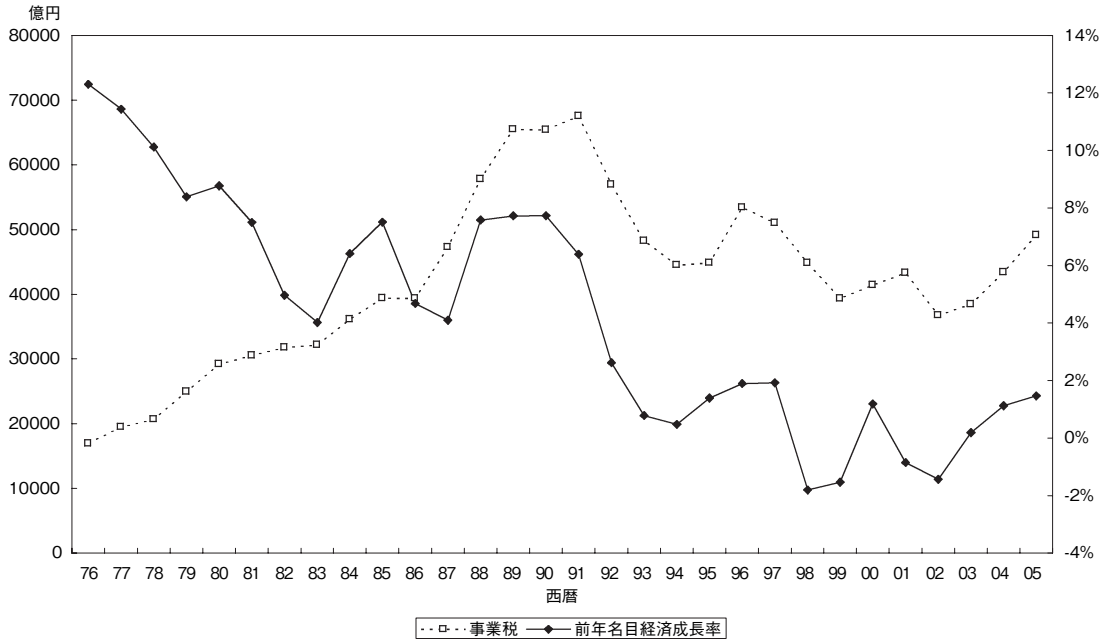
出所）『地方税に関する参考計数資料（総務省）』より作成。

図 10　道府県・市町村法人住民税の推移

法人税であるため，国税と同じ動きとなっている。この間に，法人税割の税率は，1981年に道府県分5.2%，市町村分12.1%から道府県分５%，市町村分12.3%へと改正されている。法人税均等割の税収は，1976年以降，1983年まで徐々に増加し，1984年に前年の953億円から2,255億円へと増大する。その後は2005年に至るまで増加幅は少ないものの増大傾向が見られる。この間の法人税均等割は，1984年に資本金・従業者数別の標準税率が8,000円から80万円の区分であったものが４万円から300万円の区分に大幅に増額された。1994年では従業者数別の標準税率が一律に１万円増額されるという改正がおこなわれている。

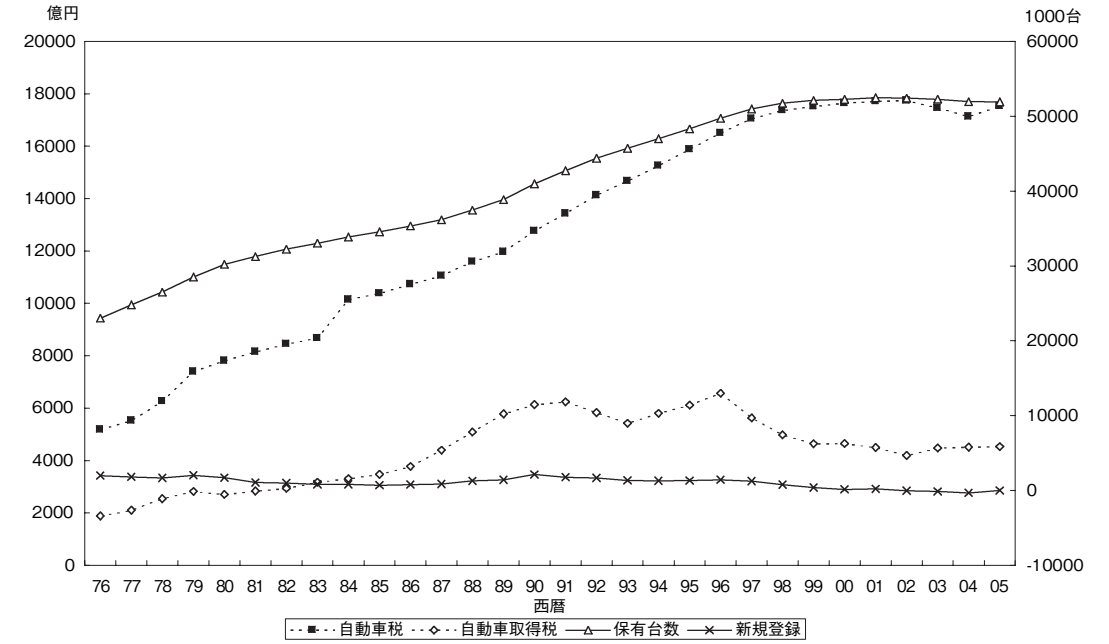
図11は，事業税の税収の推移を描いたものである。事業税の税収についてもバブル崩壊前の右上がりのトレンドとバブル崩壊後の右下がりのトレンドがみられる。事業税はこれまで法人所得を課税ベースとしてきたため，法人税と同様に景気変動に伴う，法人所得の変動に大きく左右されてきたわけだ。しかし，2006年からは事業税の一部に外形標準化が導入された。課税ベースの一部に付加価値基準が採用されたことにより，景気による変動を受けにくい構造へと変化することになった。

図12は，自動車取得税，自動車税の税収の推移を描いたものである。自動車取得税は，自動車の取得の際にかかる従価税である。税率は３%であるが，2003年４月１日から2008年３月31日までについては自家用車が５%，営業用及び軽自動車が３%で課税される。自動車税は，自動車の保有者に毎年かかる税であり，車種によって税額が異なる。2008年現在，自家用乗用車（1,000cc超1,500cc以下）については，年額34,500円となっている。このグラフからは保有台数の頭打ちが2000年以降に見られるのと連動して自動車税の税収が推移していることがわかる。また自動車取得税については経済成長が高



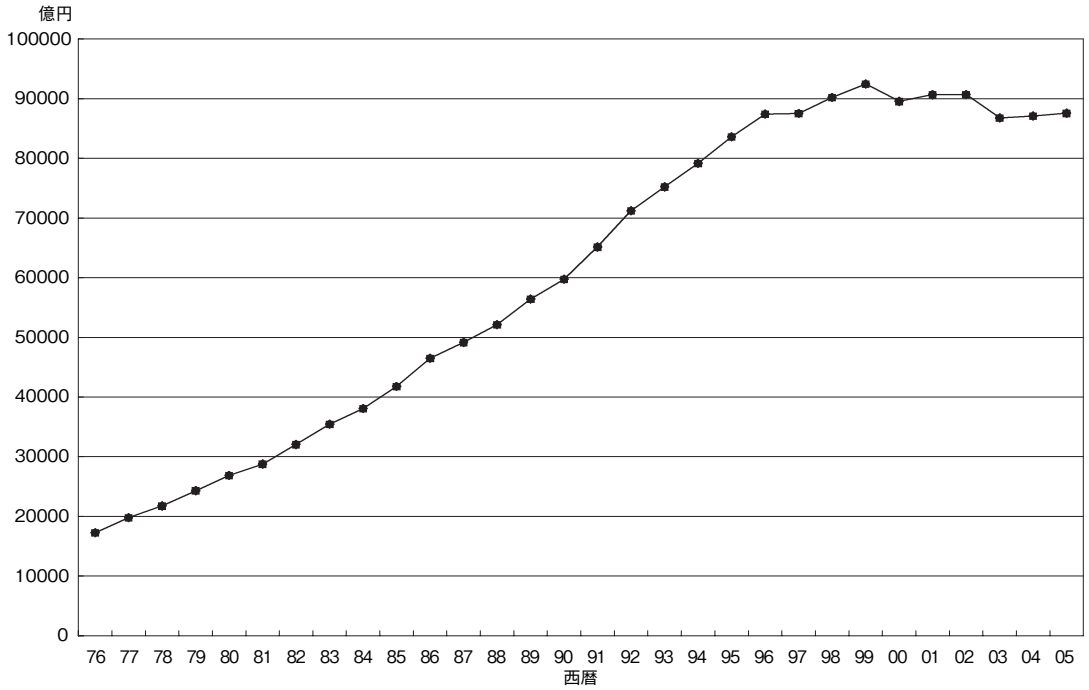
出所）『財政金融統計月報（租税特集）』各年版より作成。

図 11　事業税と前年名目経済成長率の推移



出所）『財政金融統計月報（租税特集）』各年版および『軽三・四輪車および全自動車保有台数の年別月別・車種別推移（（社）全国軽自動車協会連合会）』より作成。

図 12　自動車税・自動車取得税の推移



出所）『財政金融統計月報（租税特集）』各年版より作成。

図 13　固定資産税税収の推移

かった時期は上昇傾向にあることがわかる。

図13は，固定資産税の税収の推移を描いたものである。固定資産税は，土地，建物の実物資産と償却資産に課税される従価税である。2008年現在の税率は，1.4％である。図からは，1976年以降の税収が1999年まではほぼ一貫して上昇してきたが，2003年以降，2005年に至るまでほぼ横ばいとなっていることがわかる。固定資産税は，本来は地価との関連性が高い税目である。しかし，バブル崩壊前の急激な地価上昇の期間には安定的に上昇を続け，バブル崩壊以降の急激な地価下落にもかかわらず税収の落ち込みがみられない。これは，固定資産税の評価額に負担調整措置がとられていることで説明できる。固定資産税の評価額を算定する際には，急激な地価上昇による税負担の増加をさけるために負担調整措置がとられてきた。この負担調整措置が地価上昇と固定資産税の増加との相関を薄める効果を持つ。逆に，地価が下落している期間においては，過去にとられた負担調整措置の影響で，本来の評価額に近づけるために，地価が下落したにもかかわらず固定資産税の評価額が下落しないという現象を生じてきたわけだ。

4．税収構造の変化について

従来，政府の長期的な税収予測においては，税収のGDP弾性値が利用されてきた。2008年のリーマンショックにより深刻化した世界同時不況のなかで，2009年の税収は大幅な減少が見込まれている。一方，日本政府は，大規模な景気対策を実行している。その財源は，赤字国債にもとめられている。このような不況期における赤字公債は，景気回復後の自然増収や，増税によって，償還する必要がある。国民にとって不人気な増税策よりも，過度に期待されがちな政策が自然増収による財政再建策である。小泉内

閣，安倍内閣の財政再建策では，いわゆる成長路線による財政健全化路線が採用され，消費税率の引き上げなどの増税策は封印されてきた。しかし，景気回復後に本当に大幅な自然増収が期待できるのであろうか。税収のGDP弾性値をバブル崩壊前と崩壊後の期間に分けて推計することで，近年の日本の税収構造の変化をあきらかにしよう。

まず，バブル崩壊前の1976年から1991年の期間について国税収入決算額と地方税収入決算額の名目GDPに対する税収弾性値を推計したものが，（1）式と（2）式である[10]。この期間については，GDPに対する相関性が高く，国税の弾性値が1.367，地方税の弾性値が1.316となっており，国税のほうが地方税よりも高くなっている。

バブル崩壊前（1976年－1991年）

$$ln\text{国税収入} = -4.506 + 1.367\,ln\text{GDP} \quad (1)$$
$$(-11.355)\ (43.352)$$
$$\overline{R}^2 = 0.992 \quad D.W. = 1.480$$

$$ln\text{地方税収入} = -4.339 + 1.316\,ln\text{GDP} \quad (2)$$
$$(-12.820)\ (48.907)$$
$$\overline{R}^2 = 0.994 \quad D.W. = 0.667$$

バブル崩壊後（1992年－2007年）

$$ln\text{国税収入} = 9.904 + 0.242\,ln\text{GDP} \quad (3)$$
$$(0.848)\ (0.272)$$
$$\overline{R}^2 = -0.066 \quad D.W. = 0.550$$

$$ln\text{地方税収入} = -12.174 + 1.901\,ln\text{GDP} \quad (4)$$
$$(-2.388)\ (4.892)$$
$$\overline{R}^2 = 0.605 \quad D.W. = 0.834$$

次に，バブル崩壊後の1992年から2007年の期間について，同様の推計をおこなったものが（3）式と（4）式である。この式を見ると，国税，地方税ともにGDPに対する決定係数も低く，国税についてはGDPに関する係数が有意でないなど，名目GDPの動きだけでは，税収の動きをほとんど説明できないことがわかった。これは，この期間には，所得税，法人税の減税が頻繁に行われており，これらの制度改正の影響を無視した単純な推計では，税収の変動を説明できないためである。

そこで，国税収入における主要な税収項目である所得税と法人税について，税率表の改正などを考慮した税収関数をバブル崩壊前，崩壊後の期間に分けて推計することで，税収構造の変化をあきらかにしよう。

所得税の税収は，「申告所得税」と「源泉所得税」に分けられ，源泉所得税がその大部分を占めている。源泉所得税の税収には，給与所得税収，利子・配当所得税収などが含まれるが，その多くは給与所得税の税収である。そこで，税収割合の最も多い，給与所得税の税収関数の推計を試みる。給与所得税の税収関数の説明変数として考えられるのは，給与所得総額，累進税率表で規定されている限界税率に関係する変数である。本稿では，説明変数としての給与所得には，『税務統計からみた民間給与の実態』に掲載されている給与総額を使用した。

次に，いまひとつの説明変数である限界税率については，累進税率表により毎年複数の値が存在するために，そのままでは説明変数として使用することはできない。そこで本稿では，毎年の累進税率表における平均的な累進度を示す尺度を税収関数の説明変数に用いることにした。

この累進度を示す指標としては，各年の所得税法にしたがい，夫婦子供２人の世帯の給与収入が増加したときの給与所得税の税額を計算し，税率表そのものを給与収入と税額の間の関係を示す租税関数に変換することで求めた。これは，すべての所得階層に均等に納税者が分布していた場合の仮想的な租税関数を推計していることになる。関数形については，以下のような２次関数を想定した。

[10] ここで$\overline{R}^2$は，自由度修正済み決定係数，D.W.はダービンワトソン比，（　）内の値はt値である。

所得税額= $\alpha + \beta$ 給与収入[2]　　(5)

である。(5) 式の係数 β が租税関数の累進度を規定する説明変数となる[11]。

表５のデータと所得変数として『税務統計からみた民間給与の実態』に掲載されている「給与総額」のデータを利用して，バブル崩壊前後の源泉給与所得税収の税収関数を推計してみよう[12]。まず，バブル崩壊前の期間について，税収関数を推計したものが，(6) 式である。この式の自由度修正済み決定係数は，0.971となっており，関数のあてはまりも良好であり，累進尺度，給与総額についての t 値も有意となっている。この式の給与総額に関する弾性値は，1.631となっており，所得の伸びに対して，バブル崩壊前の期間については，大きな自然増収が確保できていたことがわかる。

バブル崩壊前（1976年－1991年）

ln（源泉給与所得税収）=1.456ln（累進尺度）
(3.623)
－1.631ln（給与総額）－1.766
(－17.726)　　(－0.673)
$\overline{R}^2$=0.971　D.W.=1.599　　(6)

バブル崩壊後（1992年－2005年）

ln（源泉給与所得税収）=0.971ln（累進尺度）
(5.847)
－1.347ln（給与総額）－0.806
(－4.264)　　(－0.130)
$\overline{R}^2$=0.782　D.W.=1.863　　(7)

表５　税務統計より求めた累進度尺度

	累進尺度
1976年	0.000130
1977年	0.000129
1978年	0.000129
1979年	0.000129
1980年	0.000135
1981年	0.000135
1982年	0.000135
1983年	0.000134
1984年	0.000125
1985年	0.000125
1986年	0.000125
1987年	0.000122
1988年	0.000113
1989年	0.000113
1990年	0.000113
1991年	0.000113
1992年	0.000113
1993年	0.000113
1994年	0.000113
1995年	0.000089
1996年	0.000089
1997年	0.000089
1998年	0.000089
1999年	0.000089
2000年	0.000089
2001年	0.000089
2002年	0.000089
2003年	0.000089
2004年	0.000089
2005年	0.000089
2006年	0.000089
2007年	0.000093

次にバブル崩壊後の期間について同様の税収関数を推計したものが (7) 式である。この式では，自由度修正済みの決定係数が0.782と低下している。(7) 式の税収関数のパフォーマンスが低下した理由は，バブル崩壊後の期間に実施された景気対策のための特別減税を考慮していないためである。この間の特別減税の変遷をまとめたものが表６である。1994年には村山税制改革において景気対策のための先行減税として，20％の定率減税が実施された。この定率減税は，上限が200万円と大きく，減税規模としては3.8兆円となっていた。1995年，96年に関

[11] 累進尺度の推計方法としては，税務統計のデータを利用する方法も考えられる。詳しくは，橋本・呉(2008)を参照されたい。

[12] バブル崩壊後の推計期間については，1992年から2006年とした。2007年については，推計時点において，決算額のデータが所得税収全体についてしか入手できなかった。

[13] ただし，1995年からは税率表が改正されたため全体としての減税規模は3.8兆円となっており，1996年の減税規模と総額はそれほどかわらない。

表６　所得税特別減税の推移

実施年	減税の内容	減税規模
1994年	20％の定率減税（上限200万円）	3.8兆円
1995年～96年	15％の定率減税（上限5万円）	1.4兆円（95年）
1998年	本人1.8万円 配偶者・扶養親族1人あたり0.9万円の定額減税	2.8兆円
1999年～2005年	20％の定率減税（上限25万円）	3.0兆円（99年）
2006年	10％の定率減税（上限12.5万円）	0.2兆円

しては，定率減税は15％に，上限は５万円に引き下げられ，減税規模も95年は1.4兆円となった[13]。1998年には，経済成長率がマイナスとなるなかで，景気対策として2.8兆円規模の特別減税が定額減税の形で実施された。1999年から2005年にかけては，定率減税と税率表の改正の双方から構成される減税が実施された[14]。1999年の所得税の減税規模は，総額では3.0兆円（平年度ベース）であった。

このような所得税減税の影響のうち（7）式では，税率表の改正をともなう部分しか考慮できていないわけだ。そこで，定率減税の影響を減税ダミーで処理したものが以下の式である。1999年から2005年の定率減税については同じ仕組みとなっているがその他の期間については，減税率ないし，上限が異なっている。これらの特別減税をすべて別のダミー変数で処理すると，自由度が大幅に低下してしまう。そこで本稿では，特別減税の仕組みの違いで４つの減税ダミーにまとめて推計することとした。

ln（源泉給与所得税収）$=0.614ln$（累進尺度）
（4.305）
$+0.621ln$（給与総額）-0.158（94年減税ダミー）
（3.659）　（－6.826）
-0.057（95年，96年減税ダミー）
（－1.994）
-0.103（98年減税ダミー）
（－2.781）
-0.177（その他減税ダミー）$+10.028$
（－5.205）　（4.103）
$\overline{R}^2=0.981$　D.W.=1.148　（8）

（8）式では，減税ダミーを使用することで，自由度修正済み決定係数が0.981となり，（7）式よりも適合度が高くなっている。この減税ダミーを使用した（8）式と（6）式の所得に対する弾性値を比較すると，バブル崩壊後の期間においては，税収の所得弾力性が大幅に低下したことが読み取れる。これは，バブル崩壊後の税率表が緩和されたことを反映したものであり，表５で示した累進尺度がバブル崩壊後の期間の方が低下していることからも推定できる結果である。

次に法人税の税収関数を推計してみよう。所得税と並ぶ国税の基幹税が法人税である。法人税は，法人所得に対する比例税であるが，1989年以前については，配当分に対しては軽課措置が適用されていた。そこで，1976年から2007年までの法人税の実効税率を求めたものが表７である。この表の実効税率は，法人税の表面税率を利用した財務省型の実効税率である[15]。法人税の税収関数は，以下のように定義した。

ln（法人税収）$=\alpha\, ln$（法人所得）$+\beta\, ln$（法人税率）＋定数

[14] 税率表の改正としては，最高税率の50％から37％への引き下げなどがおこなわれた。

[15] 財務省型の実効税率は，財務省型実効税率＝$\frac{\text{法人税率}}{1+\text{事業税率}}$と定義される。分母に事業税率が加えられるのは，事業税が損金算入されるためである。なお，法人税率は1989年までは留保分と配当分によって異なる税率が課せられていた。財務省型実効税率では，留保所得と配当所得の比率を７対３と仮定して分子の法人税率が与えられることになる。

法人所得のデータについては『国税庁統計年報書』の法人税長期時系列データから法人税課税状況の法定事業年度分について入手した。

まず，(9) 式は，バブル崩壊前の1976年から1991年の期間について税収関数を推計したものである。

$$ln（法人税収）=1.047ln（実効税率）\underset{(1.230)}{} + \underset{(14.238)}{0.940}ln（法人所得）\underset{(-1.412)}{-3.930}$$

$$\overline{R^2}=0.945 \quad D.W.=1.559 \quad (9)$$

次に，バブル崩壊後の1992年から2006年までの期間について推計したものが

$$ln（法人税収）=1.097ln（実効税率）\underset{(5.983)}{} + \underset{(5.774)}{0.083}ln（法人所得）\underset{(9.905)}{+6.873}$$

$$\overline{R^2}=0.793 \quad D.W.=1.658 \quad (10)$$

である[16]。バブル崩壊前の推計結果の法人所得の税収弾性値が0.94であるのに対して，バブル崩壊後の弾性値は0.083と著しく低下している。

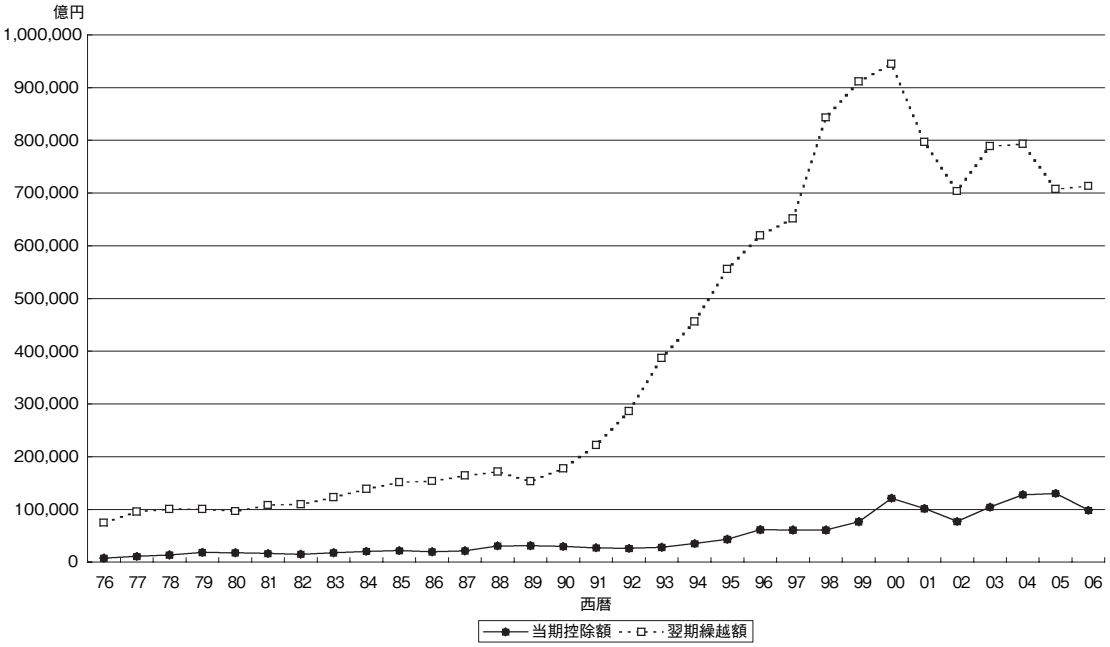
このようなバブル崩壊前後の税収構造の変化はいかなる要因にもとづくものであろうか。まず考えられるのは，税制改正による影響である。法人税率の引き下げ，所得税のフラット化など，主としてバブル崩壊後に実施された税制改正は，税収弾性値を低下させることになる。また法人税に関しては，バブル崩壊後の金融機関の不良債権処理の関係で法人所得が伸びても過去の債務の繰越控除によって税収の伸びが低下してきたものと考えられる。バブル崩壊後の不良債権処理が税収に与える影響についてさらに詳しくみるために，欠損金の当期控除額と翌期繰越額の推移をみたものが図14である。欠損金については青色申告書を提出した事業年度に限って７年間の繰越控除が認められている[17]。当期控除額とは，事業年度での欠損金控除額に相当し，翌期繰越額とは青色申告書を提出した事業年度で繰り越した欠損金控除額である。この図からは1990年代のバブル崩壊以降に翌期繰越額が急激に増加していることが読み取れる。翌期繰越額は，2000年をピークとして低下するものの2005年時点で70兆円と依然として高水準となっていることがわかる。バブル期以降の不

表７　財務省型の法人税の実効税率（%）

	財務省型実効税率	法定税率		事業税率
		留保分	配当分	
1976年	33.0	40.0	30.0	11.4
1977年	33.0	40.0	30.0	11.4
1978年	33.0	40.0	30.0	11.4
1979年	33.0	40.0	30.0	11.4
1980年	33.0	40.0	30.0	11.4
1981年	34.8	42.0	32.0	11.4
1982年	34.8	42.0	32.0	11.4
1983年	34.8	42.0	32.0	11.4
1984年	36.0	43.3	33.3	11.4
1985年	36.0	43.3	33.3	11.4
1986年	36.0	43.3	33.3	11.4
1987年	34.8	42.0	32.0	11.4
1988年	34.8	42.0	32.0	11.4
1989年	34.8	40.0	35.0	11.4
1990年	33.5	37.5		11.4
1991年	33.5	37.5		11.4
1992年	33.5	37.5		11.4
1993年	33.5	37.5		11.4
1994年	33.5	37.5		11.4
1995年	33.5	37.5		11.4
1996年	33.5	37.5		11.4
1997年	33.5	37.5		11.4
1998年	31.1	34.5		10.3
1999年	27.4	34.5		8.9
2000年	27.4	34.5		8.9
2001年	27.4	30.0		8.9
2002年	27.4	30.0		8.9
2003年	27.4	30.0		8.9
2004年	27.4	30.0		8.9
2005年	27.4	30.0		8.9
2006年	27.4	30.0		8.9
2007年	27.4	30.0		8.9

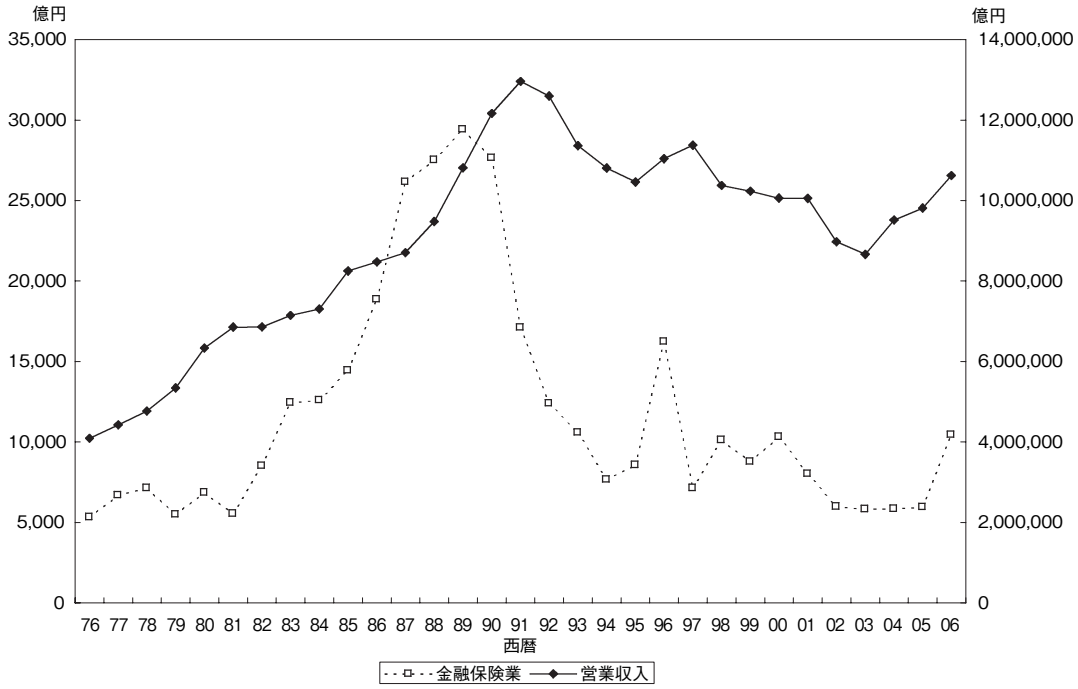
[16] バブル崩壊後の期間を2006年までとしては，2007年についての法人所得のデータが推計時点で入手できなかったためである。

[17] 2004年の改正以前は５年間の繰越控除であった。



出所）『税務統計から見た法人企業の実態』長期時系列データより作成。

図 14　欠損金当期控除額と翌期繰越額の推移



出所）『税務統計から見た民間企業の実態』長期時系列データより作成。

図 15　金融保険業の法人税収と利益計上法人営業収入合計値の推移

良債権処理の過程では，とりわけ不動産業と銀行での納税額の減少が指摘されている。そこで，不動産業と金融保険業の税収の推移だけを取り出してみたものが図15である。この図からは金融保険業についてバブル景気である1986年から1990年に税収が大幅に伸びていることがわかる。バブル崩壊以降ではピーク時である1989年の2.9兆円から2006年時点ではピーク時の３分の１程度である1.04兆円にまで減少している。

以上のような税制改正の影響に加えて，今後の税収弾性値を左右するのが，人口減少による影響である。日本の総人口は，2006年をピークにすでに減少を始めている[18]。人口減少による税収ロスについて研究したOh（2008）は，人口減少によって所得税と住民税の合計で2011年で0.97兆円の減収になるとしている。ただし，所得税や法人税に関しては，生産性の向上により１人あたりのGDPが増加すれば，人口減少による税収ロスを軽減できる可能性もある。

人口減少による税収ロスが直接的な影響を与えるのがたばこ税，酒税，揮発油税，自動車重量税などの税目である。たばこ税については，喫煙率の低下，酒税については，発泡酒，第３のビールなど税率の低い品目のシェア増大，揮発油税，自動車重量税については，若者の自動車離れなども税収の伸びを鈍化させることになる。

5.む す び

本稿で得られた結果をまとめるとともに，今後の税収動向を考えるうえでのポイントを整理しておこう。

税収弾性値の計測結果からは，日本の税収構造は，バブル崩壊前後で変化してきていることがわかった。バブル崩壊後の税収弾性値の低下をもたらした最大の要因は，法人税の税収弾性値の低下であることがわかった。バブル崩壊前の法人税の税収弾性値は，0.940であったのに対して，崩壊後のそれは0.083となっている。このバブル崩壊後の低下をもたらした原因としては，法人税率の引き下げに加えて，損失の繰り越し措置の影響が考えられる。2008年のリーマンショック後の世界同時不況は，トヨタや日立といった日本経済を支えてきた製造業に大幅な営業赤字を発生させた。バブル崩壊後には，主として金融機関と不動産業によって利用されていた損失の繰り越し措置が，製造業にまで広がることで，今後の法人税の税収弾性値はさらに低下することが懸念される。

たばこ税や，酒税など，過去に財政再建策として，増税が繰り返されてきた税目についても今後は，厳しい状況が予測される。たばこ税については，総人口の減少に加えて，喫煙率の低下による税収減少も予想される。酒税については，総人口の減少による酒の消費量の減少に加えて，ビール系飲料における発泡酒，第3のビールへの急激なシフトに伴う，税収減少が予想される。

本稿でみてきたように，所得税，法人税という基幹税の税収弾性値は，近年低下傾向にあり，たばこ税や酒税などの比較的増税しやすい税目に関しても今後の税収調達能力はあまり期待できない。今後は，安定的な財源調達手段としての消費税の重要性が益々高まることになるだろう。消費税への依存度を高めていくならば，益税問題の解決，逆進性の緩和策などが求められることになるだろう。

参考文献

跡田直澄・日高政浩・吉田有里（2000）「企業税制と法人の税負担の国際比較」跡田直澄編『企業税制改革』日本評論社，第１章所収，４－28頁.

[18] 社会保障人口問題研究所『人口統計資料集2009年』によると，出生者数から死亡者数を引いた値は2006年がゼロであり，2007年がマイナス2000人となっている。

市川洋･林英機(1973)『財政の計量経済学―租税･政府支出および社会保障の計量理論―』勁草書房.

今永伸二・鈴木芳夫（1973）「経済予測とくに税収の予測とフィスカルポリシー」藤田晴編 著『財政政策』日本経済新聞社, 第６章所収, 133－197頁.

井上勝雄・小西砂千夫（1993）「景気変動を考慮した法人税の租税関数の計測」『関西学院 経済学論究』第47巻, 第２号, 25－44頁.

呉善充（2007）「国税・地方税収の将来予測 －税収弾性値の検証－」『千里山経済学』第40巻, 第２号, １－14頁.

加藤美穂子（2002）「税の自然増収と財政運営－歳出肥大化の可能性と税収変動要因の解明－」『関西学院経済学研究』第33号, 283－305頁.

北浦修敏・長嶋拓人（2007）「税収動向と税収弾性値に関する分析」, *KIER DISCUSSION PAPER SERIES, Discussion Paper* ,No.0606.

齊藤愼（1989）『政府行動の経済分析』創文社.

橋本恭之・呉善充（2008）『税収の将来推計』, *RIETI Discussion Paper Series* 08-J-033.

林宜嗣（1996）「景気変動と法人税」『総合税制研究』No.4, 179－194頁.

林宜嗣（1997）「所得税制度と税収弾性値」『総合税制研究』No.5, 197－212頁.

吉野直行・羽方康恵（2006）「税の所得弾力性の変化と税収の将来シミュレーション」, *KUMQRP DISCUSSION PAPER SERIES*, DP2006-010.

吉野直行・羽方康恵（2007）「税の所得弾力性の変化とそのマクロ経済への影響に関する実 証分析」日本財政学会編『財政研究』第３巻所収, 184－205頁.

Sunchung, Oh.（2008）, "Estimation of Loss of Tax Revenue due to a Declining Number of Children and an Aging Population"『千里山経済学』第41巻, 第１号第２号合併号, 1－11頁.

A review of the Structure of Japanese tax revenues

Kyoji Hashimoto & Sunchung Oh

This paper intends to give fundamentals to forecasting tax revenues which involves natural revenue growth. We found that the structure of Japanese tax revenues changed between ‘before the bubble economy’ and ‘after the bubble economy’. A crucial factor to down the elasticity of tax revenue is corporation tax. The elasticity of corporation tax revenue is 0.940 at ‘before the bubble economy’ and is 0.083 at ‘after the bubble economy’. It is considered that to lower corporation tax rate and step to carry over a financial loss are factors of the elasticity of corporation tax is on down side. TOYOTA and HITACHI, which are manufacturing industry and have supported Japanese economy, have a big deficit after ‘The Lehman-Shock’ which is world simultaneously economical shock. After the bubble economy, stepping to carry over, that is used by finance company and real estate agent, spread to manufacturing industry. This is worried that the elasticity of corporate tax revenue is still more down.

JEL classification: H11, H24, H25
Keywords: tax revenue, the elasticity of tax revenue