

## 論文

## 日本の税収構造の変化について

橋本 恭之

## 要 旨

本稿の目的は、今後の財政健全化の方策を特に税収面で考える際の基礎的な材料を提供するところにある。本稿で得られた主な結果は、以下のようにまとめることができる。

第1に、国税と地方税について、三位一体の改革後の税制である2007年から2020年までの期間についての税収弾性値を比較すると、国税の方が地方税よりも税収弾性値が高くなっていることがわかった。

第2に、三位一体改革後の期間について所得税の税収弾性値を推計したところ、2.9812と非常に高い値になっていることがわかった。この所得税の税収弾性値の上昇は、三位一体改革にともなう所得税の累進度の上昇、給与所得控除の上限引き下げなどによるものだ。この所得税の税収弾性値の上昇が国税の税収弾性値の上昇につながったわけだ。

第3に、2007年から2020年の期間について、法人税の税収関数を、財務省型の法人実効税率と法人所得を説明変数として推計すると、税収弾性値がほぼ1となることがわかった。これは、法人税は所得税ほど自然増収が期待できないことも意味している。

第4に、消費税のマクロ的な負担率は、2020年時点で9.4%となっており、食料品等に軽減税率が導入されたのにもかかわらず、すべての財・サービスに標準税率10%が適用された場合の理論上のマクロ的負担率10%と比べて、それほど大きな差は生じていないことがわかった。これは、軽減税率適用による税収ロスがそれほど大きくないことを意味している。

キーワード：税収、税収弾性値

経済学文献季報分類番号：13-15、5-20、13-23

## 1. はじめに

コロナ以降、日本の財政は急速に悪化している。2020年には国民一人当たり10万円の定額給付金を支給するなど、一般会計歳出決算額は、147兆5,973億円にも膨れ上がった。これらの財政支出の拡大は、コロナという異常事態に対応するためにやむを得ない措置だったとしても、コロナ終息後には財政健全化の必要性がこれまで以上に高まることは間違いない。財政を健全化するためには、歳出を削減するか増税による歳入増加を図るしかない。世界に類

を見ない急速な少子高齢化が進行している日本では、医療や年金など社会保障にかかる費用は現行制度を維持するだけでも増大していく。

これまでの財政健全化の方策は、主として歳出削減を優先的に考えて、消費税率引き上げなどの増税策はできるだけ回避するというものだった<sup>1)</sup>。2001年4月からの小泉政権下では、任期中の消費税率の引き上げに否定的な考え方が打ち出され、歳出削減による財政健全化の方策が採用された。歴代の内閣が消費税率引き上げに及び腰だったなかで、将来の社会保障財源確保のために消費税率引き上げを実施しようとしたのが、(旧)民主党政権下の野田内閣だった。2012年3月に「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する法律案」が提出され、(旧)民主党、自民党、公明党の3党合意による修正を経て、2012年8月に可決成立した。この法律では、消費税率は、2014年4月から8%、2015年10月から10%へ段階的に引き上げられることとされていた。しかし、2015年10月からの10%への消費税率の引き上げは、安倍内閣のもとで経済情勢の悪化を理由に2度に渡って延期され、2019年10月より10%への引き上げが実施されることになった。消費税率の引き上げに対しては、主として景気への悪影響と逆進性という負担の公平性の観点から根強い反対論がある。とりわけロシアによるウクライナ侵攻を契機とした世界的な資源価格の高騰などの現況を踏まえると、いまずぐ再度の消費税率の引き上げが可能となるとも思えない。緊急的なコロナ対策で膨れ上がった歳出を可能な限り削減することは当然だとしても、社会保障費の自然増や安全保障環境の変化に対応した歳出増加なども考慮すると、いずれなんらかの増税手段を検討する必要があるだろう。

税収増加の方策は、消費税率の増税だけが唯一の手段とは限らない。積極財政論者が主張するように、経済が成長していくならば、税制改正を実行することなく、自然増収が期待できることになる。経済成長とともにどの程度の自然増収が期待できるかは、税収弾性値の値がどの程度になるかに依存する。国税の税収弾性値の値は、所得税、法人税、消費税率のそれぞれの構造変化によって変化していく。その意味では、近年における制度改正と税収構造の変化を正確に把握することが重要となる。本稿の目的は、今後の財政健全化の方策を特に税収面で考える際の基礎的な材料を提供するところにある。

本稿の具体的な構成は以下の通りである。第2節では、まず近年における日本の財政構造の変化をみておく。特に2020年以降のコロナ下での財政状況を把握しておくことは、財政健全化の必要性を再認識するのに役立つ。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

---

1) 日本の消費税率引き上げに関する議論の経緯については、森信（2022）が詳しい。

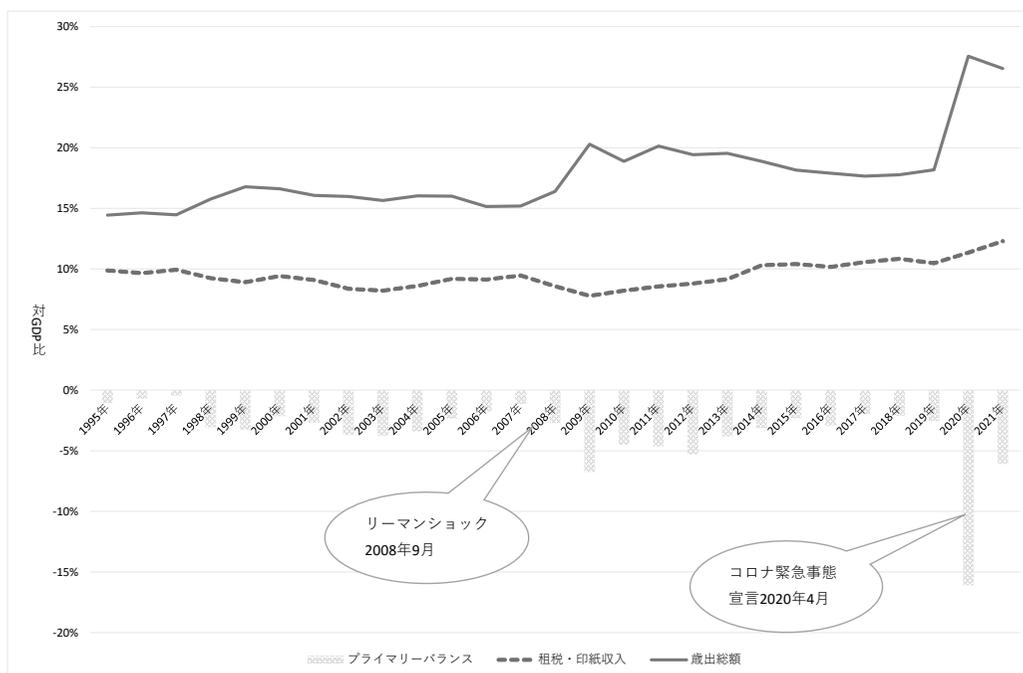
とで、日本の税収構造の変化を捉えることとする。第3節では、税収構造の変化についてみていく。まず、税収構造の変化に関する先行研究を整理したうえで、本稿で採用した分析手法を説明し、国税3税（所得税、消費税、法人税）に関する税収構造の変化を明らかにする。第4節では、本稿で得られた結果をまとめ、今後の課題について言及する。

## 2. 日本の財政構造

この節では、日本の財政構造を財政収支の現状、税収の現状と推移をみることであきらかにする。

### 2.1 財政収支の現状

図1は、対GDP比でみた歳出総額、税収、プライマリーバランスの推移を描いたものである。歳出総額、租税・印紙収入には一般会計決算額のデータを用いて、名目GDPで除し



出所：歳出総額と税収は、財務省ホームページ <https://www.mof.go.jp/policy/budget/reference/statistics/data.htm>（閲覧日2022年8月17日）第20表昭和42年度以降主要経費別分類による一般会計歳出予算現額及び決算額、第4表昭和57年度以降一般会計歳入主要科目別決算より、名目GDP（年度）は2020年度国民経済計算（[https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data\\_list/kakuhou/files/2020/2020\\_kaku\\_top.html](https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data_list/kakuhou/files/2020/2020_kaku_top.html)：閲覧日2022年8月17日）より作成。

備考：2021年のGDPは、「令和4年度の経済見通しと経済財政運営の基本的態度」（2022年1月17日閣議決定）による。

図1 対GDP比でみた歳出総額、税収、プライマリーバランスの推移

ている。プライマリーバランスは、歳入総額から公債金収入を取り除いたものから歳出総額から国債費を取り除いたものを差し引きすることで求めたものだ。

この図からは、プライマリーバランスが大きく悪化しているのは2009年と2020年であることが読み取れる。2009年のプライマリーバランスは、2008年9月に発生したリーマンショックによる急激な景気後退に伴い、2009年の税収が落ち込んだことと、景気対策として歳出総額が膨らんだことに伴い、対GDP比でみてマイナス7%の赤字となっている。2020年は、コロナ対策として最初の緊急事態宣言が発令された年である。この年には、「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策」として国民一人につき10万円の特別定額給付金が交付されている。この定額給付金が2020年の対GDP比でみた歳出総額を前年度の18.2%から27.6%まで跳ね上げる要因となり、対GDP比でみたプライマリーバランスをマイナス16%まで悪化させることになったわけだ。この全国民に支給された特別定額給付金は、単年度限りの措置であったが、2021年にも手厚いコロナ対策が実施されており、対GDP比でみた歳出総額は、26.5%と高い水準を保っており、プライマリーバランスは2020年に比べると改善されたものの、マイナス6%となっている。

## 2.2 税収の現状と推移

表1 国税収入とその内訳

税目	2021年度		2020年度		対前年度		
	税収額（億円）	シェア	税収額（億円）	シェア	増加額（億円）	増加率	
所得税	源泉分	175,332	26.2%	159,976	26.3%	15,356	9.6%
	申告分	38,490	5.7%	31,922	5.2%	6,568	20.6%
	計	213,822	31.9%	191,898	31.6%	21,924	11.4%
法人税	136,428	20.4%	112,346	18.5%	24,082	21.4%	
相続税	27,702	4.1%	23,145	3.8%	4,557	19.7%	
消費税	218,886	32.7%	209,714	34.5%	9,172	4.4%	
酒税	11,321	1.7%	11,336	1.9%	-15	-0.1%	
たばこ税	9,057	1.4%	8,398	1.4%	658	7.8%	
揮発油税	20,762	3.1%	20,582	3.4%	179	0.9%	
石油ガス税	48	0.0%	46	0.0%	2	4.2%	
航空機燃料税	303	0.0%	85	0.0%	218	256.1%	
石油石炭税	6,355	0.9%	6,078	1.0%	278	4.6%	
電源開発促進税	3,162	0.5%	3,110	0.5%	52	1.7%	
自動車重量税	3,876	0.6%	3,985	0.7%	-109	-2.7%	
国際観光旅客税	19	0.0%	10	0.0%	8	80.4%	
関税	8,934	1.3%	8,195	1.3%	739	9.0%	
とん税	94	0.0%	92	0.0%	2	1.9%	
その他	0	0.0%	0	0.0%	0.1	225.0%	
印紙収入	9,608	1.4%	9,195	1.5%	414	4.5%	
一般会計分計	670,379	100%	608,216	100.0%	62,163	10.2%	

出所：財務省『租税及び印紙収入決算額調一覽』（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/reference/account/data.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/account/data.htm)：閲覧日2022年8月22日）より作成。

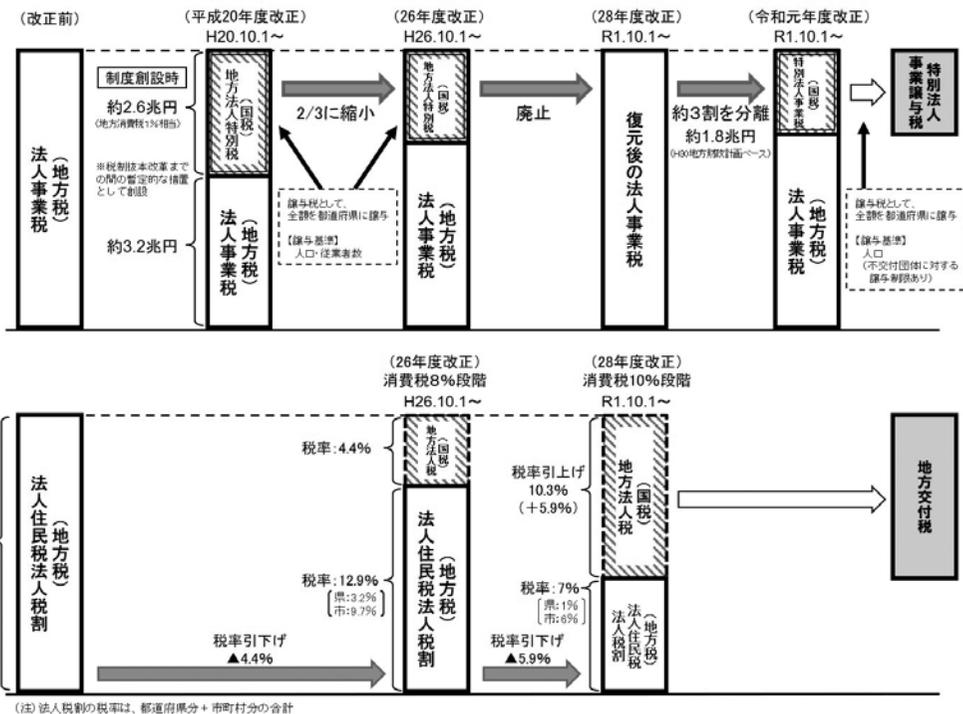
表1は、国税収入とその内訳をまとめたものである。現在利用可能な決算額の最新データは2021年度の数字である。国税収入に占める比率が大きな税としては、消費税、所得税、法人税が挙げられる。2021年度の国税収入に占める比率をみると、消費税が32.7%、所得税が31.9%、法人税が20.4%となっており、この主要3税だけで全体の84.9%を占めている。この表では、2021年度の数字と2020年年度の数字を比較することで対前年度の増加額と増加率も示している。2021年4月にはコロナによる緊急事態宣言が発出され名目GDPは大きく落ち込んだものの、決算税収は2020年度と比較すると約6.2兆円も増加している。この増加額の多くは、所得税と法人税の増収によるものだ。

表2 地方税収入とその内訳

区 分		2020年度		2019年度		対前年度 増加額
		税 額	構成比	税 額	構成比	
道 府 県 税		億円	%	億円	%	億円
道	道 府 県 民 税	55,025	30.0	56,611	31	-1,586
	個人均等割	1,225	0.7	1,211	1	14
	所得割	44,710	24.3	44,231	24	479
	法人均等割	1,528	0.8	1,552	1	-24
	法人税割	3,952	2.2	6,660	4	-2,708
	利子割	325	0.2	303	0	22
	配当割	1,522	0.8	1,670	1	-148
	株式等譲渡所得割	1,763	1.0	984	1	779
	事業税	42,983	23.4	45,966	25	-2,983
	地方消費税	54,238	29.5	47,955	26	6,282
	不動産取得税	3,743	2.0	4,042	2	-299
	道府県たばこ税	1,335	0.7	1,395	1	-61
	ゴルフ場利用税	394	0.2	431	0	-37
	自動車取得税		-	1,039	1	-1
	軽油引取税	9,101	5.0	9,449	5	-347
	自動車税	16,234	8.8	15,881	9	353
	鉱区税	3	0.0	3	0	-0
	法定外普通税	452	0.3	464	0	-12
	道府県固定資産税	94	0.0	80	0	14
	旧法による税	0	0.0	0	0	0
狩猟税	7	0.0	8	0	-0	
法定外目的税	78	0.0	113	0	-35	
道府県税合計	183,687	100.0	183,437	100	250	
市 町 村 税						
市	市 町 村 民 税	102,393	45.6	107,203	47	-4,811
	個人均等割	2,276	1.0	2,251	1	24
	所得割	81,991	36.5	81,000	35	991
	法人均等割	4,361	1.9	4,457	2	-95
	法人税割	13,764	6.1	19,495	9	-5,731
	固定資産税	93,801	41.8	92,860	41	940
	軽自動車税	2,854	1.3	2,692	1	162
	市町村たばこ税	8,171	3.6	8,539	4	-368
	鉱産税	18	0.0	18	0	0
	特別土地保有税	1	0.0	2	0	-1
	法定外普通税	26	0.0	23	0	2
	旧法による税	0	0.0	0	0	0
	入湯税	124	0.0	225	0	-101
	事業所税	3,845	0.0	3,867	0	-22
	都市計画税	13,296	7.7	13,177	8	119
	水利地益税	0	0.0	0	0	0
	法定外目的税	42	0.0	70	0	-28
市町村税合計	228,678	100.0	224,570	100	4,108	
地方税	408,256		412,115		-3,858	

出所：総務省「令和4年度 地方税に関する参考計数資料」より作成。

表2は、2020年度と2019年度の地方税収入決算額とその内訳をまとめたものである。この表からは、地方税の基幹税として、道府県については道府県民税所得割、事業税、地方消費税が挙げられ、それぞれ道府県税に占める比率が2020年度についてみると、道府県民税所得割が24.3%、事業税が23.4%、地方消費税が29.5%を占めていることがわかる。市町村税の基幹税は、市町村民税所得割と固定資産税が挙げられ、2020年度の市町村税に占める比率がそれぞれ36.5%、41.8%となっている。2020年度には対前年度で3,898億円だけ地方税収入が減少しているが、その減少の多くはいわゆる地方法人2税（法人住民税、法人事業税）の減少で説明できる。法人住民税の減少は、平成28年度改正において地方法人税（国税）が創設され、2019年10月に施行されたことを反映したものである。地方法人税は、従来の法人住民税の一部を国税化したものであり、全額が交付税の原資となる。これは東京に集中していた地方法人税の税収を均等化する措置として講じられたものだ。この改正にともない従来の法人住民税の税率は引き下げられたわけだ。法人事業税の税収減少も、地方法人課税の偏在是正を目的とした一連の地方税改正の影響を受けたものだ。

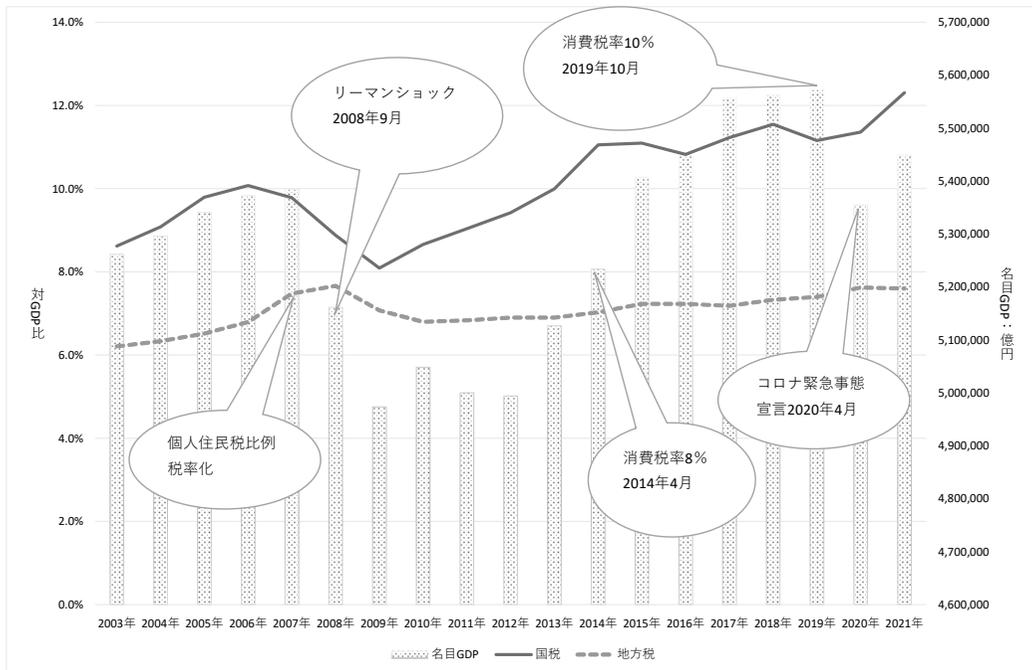


出所：総務省ホームページ [https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/149767\\_06.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/149767_06.html)（閲覧日2022年8月24日）引用。

図2 地方法人課税偏在是正のための地方税改正の推移

図2は、地方法人課税偏在是正のための地方税改正の推移をまとめたものである。この図をみるとわかるように、2020年度の地方法人2税の減少は、税収の一部を国税化し、法人事

業税についてはその全額を特別法人事業譲与税という形で全額を都道府県に譲与し、法人住民税法人税割については全額を地方交付税の原資化するという改正を反映したものであることがわかる。このような税制改正が地方法人税の税収弾性値に大きな影響を与えることを忘れてはいけない。



出所：総務省「令和4年度地方税に関する参考計数資料」

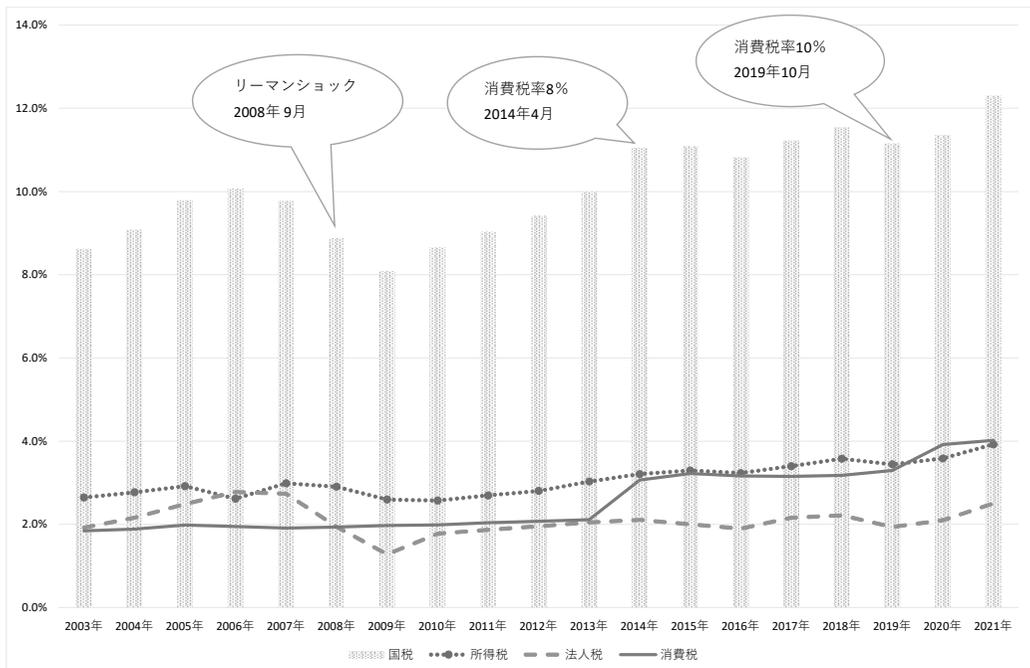
[https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran06\\_r04.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_r04.html)（閲覧日2022年8月22日）より作成。

備考：国税収入は2021年まで決算額、地方税収入は2020年まで決算額、2021年は実績見込み、名目GDPは2020年まで実績、2021年は「令和4年度の経済見通しと経済財政運営の基本的態度」（2022年1月17日閣議決定）による。

図3 国税と地方税の推移

図3は、対GDP比でみた国税と地方税の推移を描いたものである。この図では、当時の経済状況を把握するために名目GDPを縦棒グラフで示している。2003年から2007年にかけては、小泉政権下の景気拡大のなかで、名目GDPが増加していく。名目GDPの増加とともに、国税収入と地方税収入が増加していくが、2007年には対GDP比でみた国税収入が減少し、地方税収入が増加していることがわかる。これは、小泉政権下に実施された三位一体改革の一環として、国税から地方税への税源移譲が実施されたことで説明できる。地方税への税源移譲は、個人住民税の比例税率化によっておこなわれた。名目GDPの値は、2008年から2009年にかけて大きく減少している。これは、リーマンショックによるものだ。国税収入の対GDP比も2008年、2009年に大きく減少している。ところが地方税収入は2008年に増

加し、税収の減少は2009年以降に生じている。これは、個人住民税の課税が前年度の所得を課税標準としているため、名目 GDP の減少の影響を1年遅れで受けるためだ。2010年の名目 GDP は、リーマンショックからの回復を示していたものの、2011年、2012年と再び低下している。これは、2011年3月の東日本大震災によるものだ。2013年以降の景気拡大とともに、対 GDP 比でみた国税収入と地方税収入は上昇していく。ただし、その上昇度合いは、国税収入の方が高くなっていることがわかる。これは、国税の税収弾性値が高くなり、地方税の税収弾性値が低くなっていることを意味する。三位一体改革の税源移譲では、家計の納税先が国から地方へ移譲されただけで、家計にとって税負担は同じとなるように制度設計された。そのため、個人住民税の比例税率化に伴い、国税である所得税の累進度が強化されることになった。つまり、一時的には、国税収入が減少するとしても、長期的にみると、景気の拡大に伴い国税収入のほうが地方税収入よりも自然増収が生じやすい構造に変化したことになる。



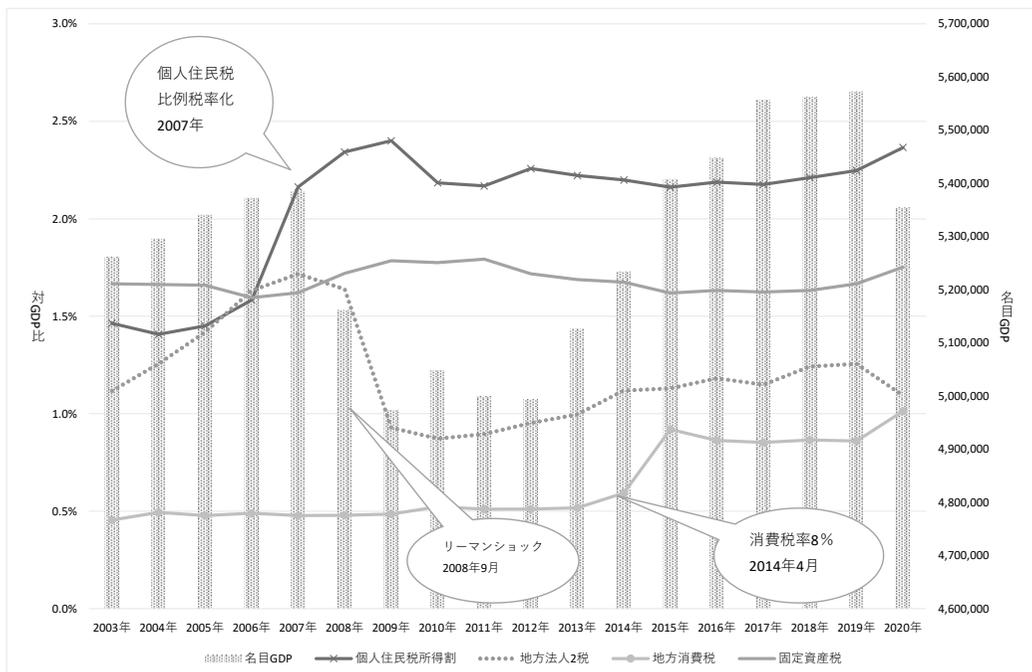
出所：財務省『財政金融統計月報（租税特集）』各年版、財務省『租税及び印紙収入決算額調一覧』（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/reference/account/data.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/account/data.htm)：閲覧日2022年8月22日）、2020年度国民経済計算（[https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data\\_list/kakuhou/files/2020/2020\\_kaku\\_top.html](https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data_list/kakuhou/files/2020/2020_kaku_top.html)：閲覧日2022年8月17日）より作成。

備考：分母に使用した名目 GDP は2003年から2020年は実績、2021年は「令和4年度の経済見通しと経済財政運営の基本的態度」（2022年1月17日閣議決定）による。

図4 対GDP比でみた国税主要3税と国税収入の推移（決算額）

図4は、対GDP比でみた国税主要3税と国税収入の推移を描いたものである。この図で

は、縦棒グラフが国税収入の決算額、折れ線グラフが主要3税である所得税、法人税、消費税の対GDP比の比率を示している。国税主要3税のうち、景気の影響を最も大きく受けているのが法人税である。2008年から2009年のリーマンショックに伴い、国税収入が大きく落ち込んでいるがその大きな要因となったのは法人税であることがわかる。消費税の税収は、主要3税の中では最も安定的であることが読み取れる。対GDP比でみた消費税の比率が大きく上昇しているのは、2014年と2020年であり、それぞれ税率8%、10%への引き上げによるものだ<sup>2)</sup>。消費税の引き上げに対しては、景気への悪影響のために消費税収が増加したとしても、所得税、法人税の税収を減少させることになり、国税収入の増加をもたらさないという主張をする論者もいるが、2014年と2020年の国税収入の決算額は増加していることも読み取れる。



出所：総務省「令和4年度地方税に関する参考計数資料」第10表地方税の税目別収入額及びその割合の推移、第23表主要経済指標の推移（[https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran06\\_r04.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_r04.html)：閲覧日2022年8月22日）より作成。

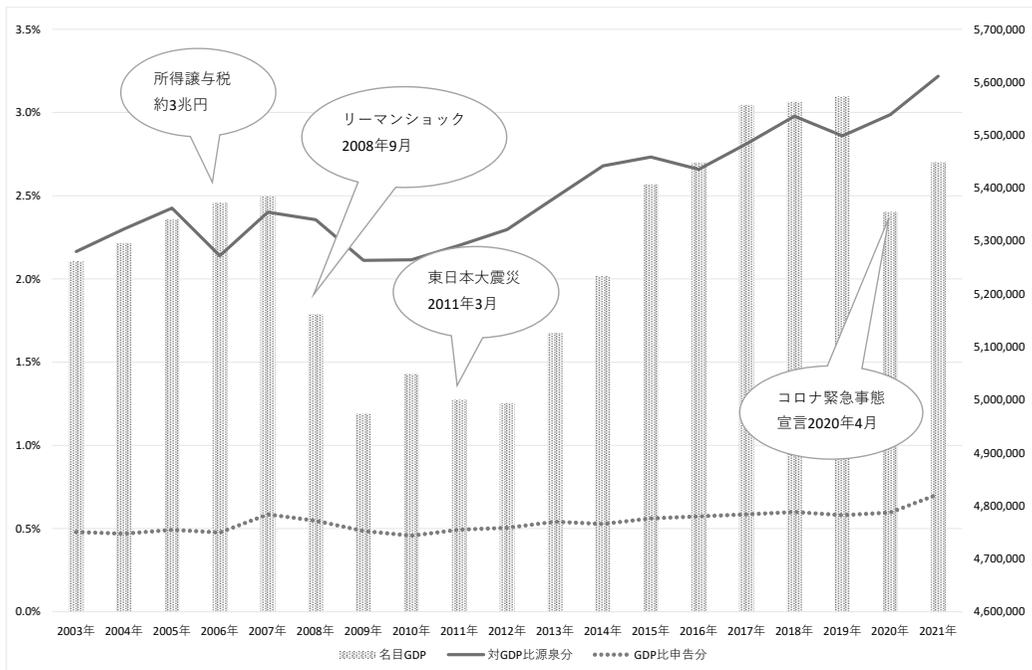
備考：分母に使用した名目GDPは2003年から2020年は実績、2021年は「令和4年度の経済見通しと経済財政運営の基本的態度」（2022年1月17日閣議決定）による。

図5 地方税の基幹税の推移

図5は、地方税の基幹税の推移を対GDPで示したものだ。この図では、景気による影響

2) 消費税の税率10%への引き上げは、年度の途中である2019年10月に実施されたため2019年の税収増加にはほとんど寄与していない。

をみるために、縦棒グラフで名目 GDP の金額を重ね合わせて描いている。地方税の基幹税としては、個人住民税の所得割、法人事業税と法人住民税からなる地方法人税 2 税、地方消費税、固定資産税の税収の動きを見ている。地方消費税の動きは、図 4 でみた国税である消費税と同じ傾向となっている。地方消費税は、国税収入の一部を地方に振り向けるものであるから当然の動きである。国税と同様に、地方法人 2 税も名目 GDP の変動に合わせて、大きく上下していることがわかる。個人住民税の所得割の比率は、2004年から2006年にかけて、ゆるやかに上昇し、2007年に多く上昇している。これは図 3 で説明したように、三位一体改革による税源移譲の影響だ。リーマンショックによる名目 GDP の大幅な低下に伴い、個人住民税所得割の割合は、一旦大きく低下するものの、その後は、景気の回復にともないゆるやかに上昇している。2020年には、新型コロナウイルスの発生にともない名目 GDP が大幅に減少しているが、地方税の基幹税のうち2020年に減少しているのは地方法人 2 税のみである。



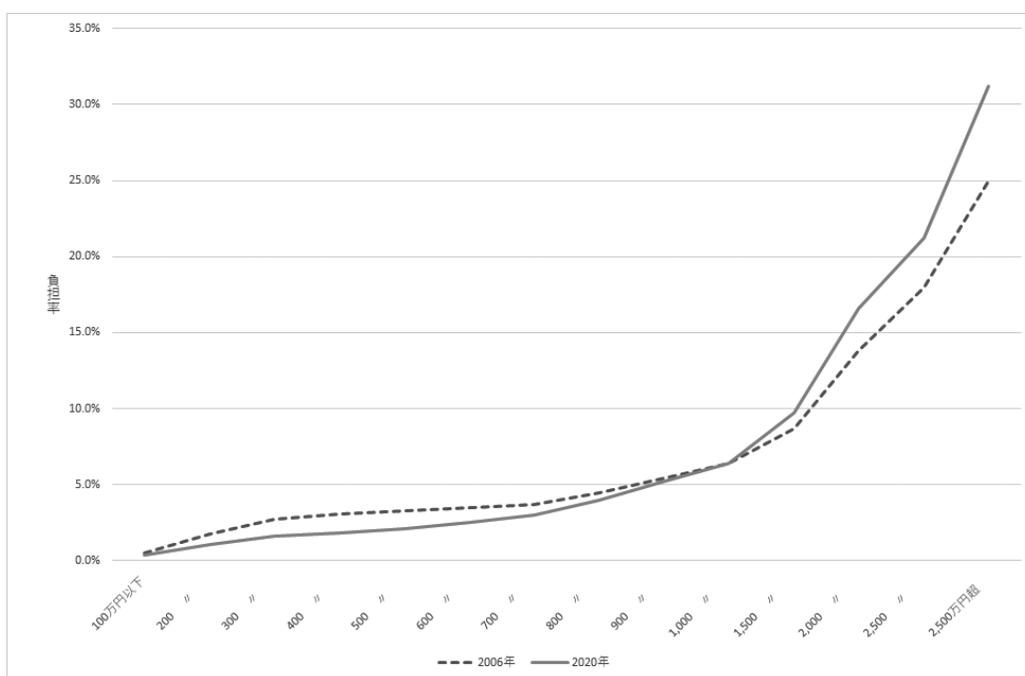
出所：税収のデータは、『租税及び印紙収入決算額調一覧』（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/reference/account/data.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/account/data.htm)；閲覧日2022年8月22日）、総務省「令和4年度地方税に関する参考計数資料」第23表主要経済指標の推移（[https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran06\\_r04.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_r04.html)；閲覧日2022年8月22日）より作成。

備考：分母に使用した名目 GDP は2003年から2020年は実績、2021年は「令和4年度の経済見通しと経済財政運営の基本的態度」（2022年1月17日閣議決定）による。

図 6 対 GDP 比でみた所得税源泉分と申告分の推移

図 6 は、国税である所得税の源泉分と申告分の対 GDP 比での動きを描いたものである。

日本で申告納税をおこなっている人は、医療費控除や寄付金控除をうけるために確定申告をおこなっている給与所得者の一部や自営業等など一部の人たちである。源泉分の税収の多くは給与所得者の源泉徴収分であり、利子所得、配当所得、譲渡所得などの金融所得の源泉徴収分も含まれている。源泉分の比率は、名目 GDP の上昇にもかかわらず2006年に低下している。これは三位一体改革の税源移譲として2006年に約3兆円規模で所得譲与税の形でおこなわれたためである<sup>3)</sup>。源泉分の比率は、リーマンショックにともなう名目 GDP の減少により一旦低下するものの、その後は景気の回復にともない順調の上昇していく。2020年にはコロナの緊急事態宣言に伴い、名目 GDP 比が大きく減少しているにもかかわらず、源泉分の税収への影響は見られない。これは、コロナに対する政府の景気対策としての雇用対策助成金が個人所得を支えたためと考えられる。対 GDP 比でみた申告分の税収比率については、ほぼ横ばいで推移しており、源泉分のような名目 GDP への影響はあまり見られない。



出所：国税庁『民間給与実態統計調査』各年版より作成。

図7 給与所得税の構造変化

図7は、給与所得税の構造変化を描いたものである。この図は、国税庁『民間給与実態統計調査』に掲載されている調査結果報告の「第21表給与階級別の給与所得者数、給与総額及び税額」を利用して作成したものだ。給与階級別の給与総額を給与所得者数で除することで

3) 2006年には、2007年からの比例税率化に伴う税率表の改正を先取りする形で、所得税税収の一部を地方に譲与税の形で振り向けられた。

階級別の平均給与額を求め、給与階級別の税額を給与所得者数で除することで平均税額を求め、平均税額を平均給与額で除して階級別に負担率を求めた。2006年と2020年を比較している理由は、2006年が三位一体改革に伴う個人住民税の比例税率化とそれに伴う国税である所得税の税率表の改正が行われる直前の年であり、2020年が利用可能な最新年次の年であるからだ。この図からは平均給与収入が900万円以下の階級では、三位一体改革前よりも所得税の負担率は軽減されており、1,000万円超の階級では所得税の負担率が増加していることがわかる。このような変化は三位一体改革では個人の国税と地方税を合計した負担率を変化させないように、個人住民税の10%での比例税率化による地方税の負担増加が生じる低所得から中間所得層については国税である所得税は減税され、比例税率化に伴い地方税の減税が生じる高所得層については国税である所得税が増税されたことで説明できる。さらに、高所得層の税負担率の増加は、近年における給与所得控除の上限見直し等にもなう増税の影響も含まれている。

表3は、近年における所得税改正をまとめたものである。2012（平成24）年度改正では、給与所得控除に上限が設定されることになった。具体的には給与収入1,500万円が上限となり、上限に達すると給与所得控除は245万円となる。2013（平成25）年度改正では、課税所得4,000万円超の最高税率が45%に引き上げられた。ただし、この最高税率引き上げの対象となる課税所得4,000万円超の給与所得者はほとんどいない。2014（平成26）年度改正では、給与所得控除の上限額が適用される給与収入1,500万円（控除額245万円）を、2016（平成28）年分は1,200万円（控除額230万円）に、2017年（平成29年分）以後は1,000万円（控除額220万円）に引き下げられることになった。2017（平成29）年度改正では、配偶者控除・配偶者特別控除の改正が実施された。具体的には、2018（平成30）年分から給与収入1,120万円超から配偶者控除を段階的に削減し、1,220万円超で配偶者控除はゼロにするというものだ。2018（平成30）年度改正では、①給与所得控除・公的年金等控除から基礎控除への振替、②給与所得控除の適正化③公的年金等控除の適正化④基礎控除の適正化（消失控除導入）がおこなわれることになった。これらの改正が適用されるのは2020年分の所得税からである。①は、給与所得控除及び公的年金等控除の控除額を一律10万円引き下げ、基礎控除の控除額を10万円引き上げもののだが、サラリーマン世帯については増減税なしとなる。②は、給与収入が850万円を超える場合の控除額を195万円に引き下げるものの、子育て等に配慮する観点から、23歳未満の扶養親族や特別障害者である扶養親族等を有する者等に負担増が生じないよう措置を講じるというものだ<sup>4)</sup>。この改正は、給与収入850万円以上の所得階層で

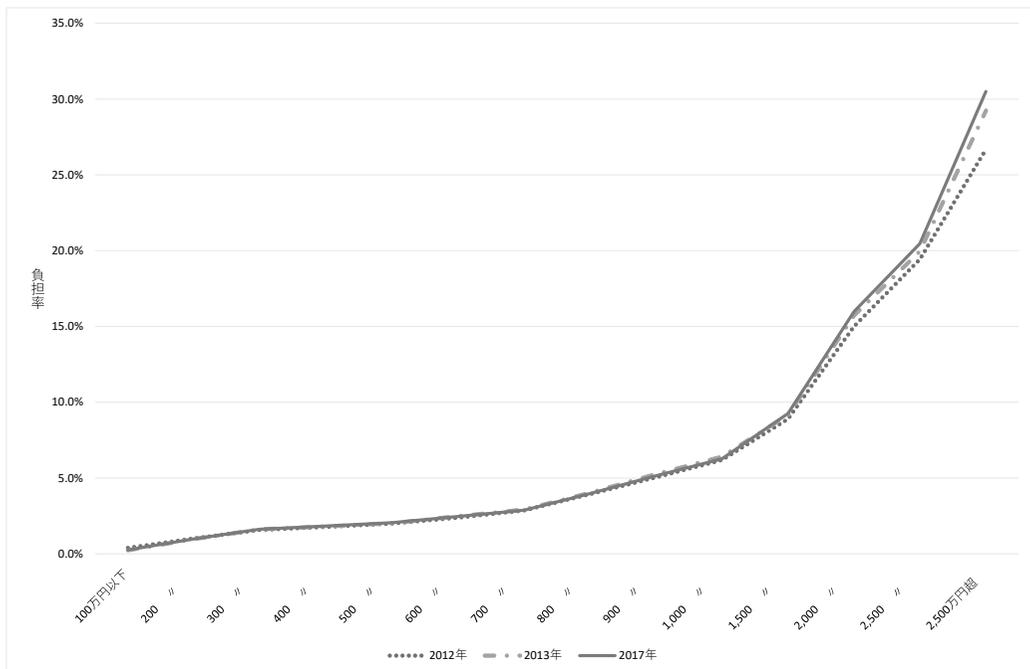
4) 子育て世帯への配慮としては、給与収入1,000万円超の給与所得控除の金額は220万円から210万円まで引き下げられるものの、国税、地方税の基礎控除が同額だけ引き上げられることになる。

ありかつ、子育て世帯以外の所得税の増税につながる<sup>5)</sup>。③は、公的年金等収入が1,000万円を超える場合の控除額に195.5万円の上限を設定するものだ。④は、合計所得金額2,400万円超で控除額が逡減を開始し、2,500万円超で基礎控除をゼロとするものだ。

表3 近年における所得税改正

改正年度	概要
2012年度改正 (2013年分から適用)	給与所得控除に上限設定の見直し 給与収入1,500万円上限 控除額245万円
2013年度改正 (2015年分から適用)	所得税について課税所得4,000万円超45%
2014年度改正	給与所得控除の上限引き下げ 2016年分から給与収入1,200万円上限 控除額230万円 2017年分から給与収入1,000万円上限 控除額220万円
2017年度改正 (2018年分から適用)	配偶者控除・配偶者特別控除の改正 高所得層の配偶者控除を年収に応じて段階的に削減
2018年度改正 (2020年分から適用)	①給与所得控除・公的年金等控除から基礎控除への振替 ②給与所得控除の適正化③公的年金等控除の適正化 ④基礎控除の適正化（消失控除導入）

出所：筆者作成。



出所：国税庁『民間給与実態統計調査』各年版より作成。

図8 給与所得控除見直しの影響

5) 子育て世帯以外は、基礎控除が10万円引き上げられるものの、給与収入850万円超からは、給与所得控除が220万円から195万円に25万円引き下げられるために、差し引き15万円の課税所得の増加を生じることになる。

表3で示した近年における所得税改正の影響について給与所得控除見直しの影響について見るために、2012年、2014年度改正に伴う給与所得控除見直しの影響を見るために2012年、2013年、2017年の階級別の所得税負担率を描いたものが図8である。この図からは、給与所得控除の見直しの影響は高所得層のみが受けており、上限額の引き下げが確実に高所得層の所得税負担率を引き上げてきたことが読み取れる。このような給与所得控除の見直しは、所得税の累進度を引き上げて、所得税収の税収弾性値を引き上げる要因となる。

### 3. 税収構造の変化

この節では、日本の近年における税収構造の変化をあきらかにする。なお、本稿では主として国税に収入に占める比率が高い3つの税目、所得税、消費税、法人税について分析対象とすることにした。

#### 3.1 先行研究

まず、税収構造の分析についての先行研究を紹介する<sup>6)</sup>。税収構造の変化についての先行研究は、税収変動要因の分析、税収関数の推計に関するものに大別できる。

##### (1) 税収変動要因の研究

税収の変動要因に関する研究には、石（1976）、今永・鈴木（1973）、林（1996）、林（1997）、加藤（2002）が存在する。石（1976）は、税収の将来推計に使用される税収弾性値について検討し、法人税の所得弾力性の低さは、不況期のマイナスの値で好況期のプラスの値が相殺されてしまうためと指摘している。この相殺を考慮して、将来推計に過去の税収弾性値を使用する場合には、プラスの期間のみ使用するないし、ダミー変数で処理する必要があるとしている。今永・鈴木（1973）は、税目別税収とGNPの伸び率の間の相関から租税収入が経済活動にどのくらいのタイムラグをもつかを検証した。彼らは、当初予算の税収とGNPの当初見通しの相関式にGNPの実績値を代入し、GNPの予測が実績と一致していた場合の税収見込み額を推計し、当初予算での税収額を比較して税収予測誤差を推計した。林（1996）は、財務省の試算している「税制改正による増減税収額」を利用し、GDPと法人税の関係を検証した。その結果、法人所得の変動要因として、財産所得の変動などが考えられるとした。林（1997）は、事業税の変動要因を分析し、「雇用者所得が景気動向と関係なく比較的安定的に推移するために、景気後退期には営業余剰が雇用者所得に圧迫されて減

6) この節の記述は、橋本・呉（2008）の一部を加筆修正したものである。

少]、「法人所得をさらに不安定にする要因がある。財産所得の受け払い（支払額－受取額）である。」と述べている<sup>7)</sup>。加藤（2002）は、林（1996）と同様の手法で景気変動と税収の関係进行分析している。これらの先行研究からは、単純に過去の税収弾性値の平均値で将来予測をおこなうことには問題があることが示唆される。

## （2）租税関数の推計の研究

日本の税収関数について包括的に研究したものには、市川・林（1973）、橋本・呉（2008）橋本・呉（2009）、齊藤（1989）などが存在する。このうち、齊藤（1989）は、税収関数ではなく、税額関数を推計しているものの、納税者分布等を考慮すれば税収の推計にも利用することができる。それ以外の既存研究は、法人税、所得税など一部の税目に限定して税収関数の推計をおこなっている。これには、井上・小西（1993）、大田・吉田（2001）などが存在する。それぞれの先行研究の手法をまとめると以下のように説明できる。

市川・林（1973）では、説明変数には、課税ベースに関する変数、税率等の税制に関する変数を主として採用している。たとえば、法人税については、法人所得、支払い配当、法人一般税率、法人配当軽減税率、法人配当軽減ダミー、法人延納ダミー、全国銀行貸付平均金利、法人在庫品評価調整を説明変数として採用している。所得税については、所得税率、所得控除額、雇用者所得、個人事業主所得を説明変数として採用している。ただし、所得税率はマクロ的な平均税率でなく、累進税率を考慮するため税率関数を利用している。税率関数は1955年の課税所得と課税所得の伸び率を使用している。個人住民税については、免税点、税率、個人事業主所得、雇用者所得を採用し、税率は、所得税と同様に1955年の課税所得を120万円とおき、課税所得を毎年1.06で増大させた場合の課税所得に対する市町村民税率を使用している。齊藤（1989）は、所得税の税額関数を推計するにあたって、課税ベースである課税所得と、所得税法上に規定されている各種所得控除などを説明変数として採用している。つまり、税額関数は、需要関数の推計などと異なり、制度的に確定している関数であることを考慮し、できるだけ税法に沿った形の税額関数を推計しようとしているのである。井上・小西（1993）は、国税と地方税の法人関係諸税の租税関数を推計している。説明変数には、名目GNP、実効税率、黒字法人割合、ダミー変数を使用している。実効税率は「税制改正による増減収額」を用いて、実効税率の前年度からの変化を、税制改正による増減収額／（改正法による税収見込み－税制改正による増減収額）と定義し、初期時点を1として、毎年の変化率を累積してかけることで推計している。大田・吉田（2001）は、構造的財政赤字推計のため法人税収、所得税収、間接税収の税収関数を推計している。法人税収の説明変数には、輸入エネルギー量、

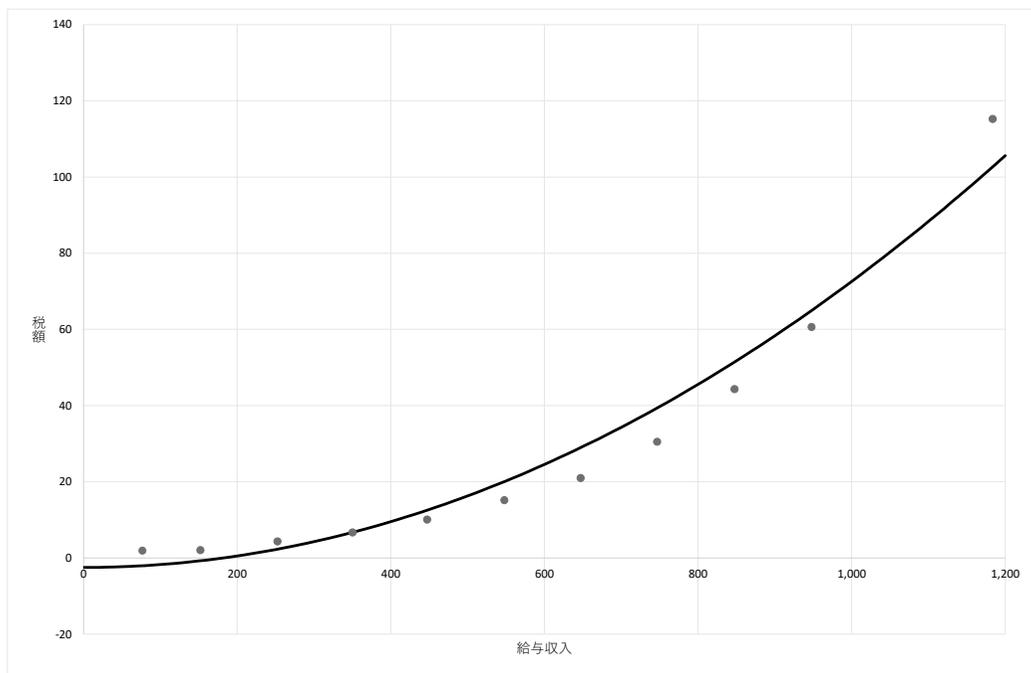
---

7) 林（1997）p.14引用。

法人所得（在庫評価調整後の配当控除前民間法人企業所得に在庫調整額を足したもの）、ダミー変数を使用している。このように、市川・林（1973）、齊藤（1989）では、税法に規定されている税制変数を説明変数として採用しているのに対して、それ以外の研究では、税制改正による影響を税率、減価償却制度などの税率構造でなく、ダミー変数で処理するものが多い。

### 3.2 分析の手法

本稿の分析手法は、所得税と法人税については橋本・呉（2008）を踏襲したものとす。橋本・呉（2008）は、国税、地方税の税収弾性値と国税収入に占める比率の高い所得税、法人税、消費税についての税収関数を推計している。所得税の税収関数の説明変数には、所得変数としての給与総額に加えて、所得税の累進税率構造をあらわす変数としての累進尺度と定率減税などが実施された年についてのダミー変数を使用している。



出所：国税庁『民間給与実態統計調査』2020年から筆者推計。

図9 2020年の給与収入階級別の税負担と租税関数

租税関数を推計する際に利用したデータは、図7を作成した際に利用した給与収入階級別の「給与総額」「税額」「給与所得者数」である。給与総額と税額は、給与所得者数で除することで給与所得者一人当たりの税額と給与収入を求めている。この税額と給与収入に当てはめる関数には（1）式で示される2次関数を採用した<sup>8)</sup>。

8) 所得税の租税関数については、本稿で使用した2次関数以外にもさまざまな関数が利用されている。詳しくは、橋本・鈴木（2012）p.114～p.118を参照されたい。

$$\text{税額} = \alpha + \beta \text{給与収入}^2 \quad (1)$$

本稿では、この租税関数の $\beta$ の値を累進尺度として、後述する所得税の税収関数の説明変数として利用することにした。この租税関数は、非線形の関数であるためあらかじめ給与収入のデータを2乗することで回帰分析をおこなう。また、各給与収入階級の給与所得者数は、中間所得層に分厚い分布となっていることを考慮して、給与所得者数をウェイトとした重み付き最小2乗法を適用した。2020年のデータに関する推計結果は以下のようにまとめることができる。

$$\text{税額} = -2.4790 + 0.000075 \text{給与収入}^2 \quad \text{Adjusted R-squared: } 0.9862$$

(-0.914) (30.530)

ただし、括弧内の数値はt値であり、Adjusted R-squaredは自由度修正済み決定係数である。図9は、このようにして推計された2020年の租税関数と2020年の給与収入と税額の散布図を重ね合わせて描いたものだ。この図の傾きが急になるほど累進度が急になるわけだ。

表4 所得税関数の累進尺度

	累進尺度
2007年	0.0000671
2008年	0.0000670
2009年	0.0000695
2010年	0.0000680
2011年	0.0000690
2012年	0.0000717
2013年	0.0000717
2014年	0.0000746
2015年	0.0000748
2016年	0.0000762
2017年	0.0000758
2018年	0.0000707
2019年	0.0000727
2020年	0.0000751

出所：国税庁『民間給与実態統計調査』各年版から筆者推計。

表4は、(1)式の租税関数の $\beta$ の値を2007年から2020年まで推計したものである。この表によると2007年から2011年の値と2012年以降の値を比べると2012年以降の方が高くなっていることがわかる。2007年から2011年までの税率表は同じであるのに対して、表3で示した

ように2012年以降は、最高税率の引き上げや給与所得控除の上限設定に伴い累進度が強化されたことを反映している。このような所得税制改正の影響に加えて、この表の累進尺度は、近年におけるふるさと納税制度の利用者増加に伴う、高所得層の節税行動などにも影響を受けている<sup>9)</sup>。

消費税の税収関数には、消費税の課税ベースとして民間最終消費支出と住宅投資の合計額、消費税率という説明変数が採用されている<sup>10)</sup>。橋本・呉（2008）は、消費税の税収関数についての推計結果について、課税ベースに対する税収弾性値が1を大きく超えており、そのままでは税収の将来予測には利用できないと指摘している<sup>11)</sup>。そこで、本稿では消費税収の構造変化をみるために、消費税のマクロ的な負担率の推移を推計することにした。負担率を計算する際の分母には民間最終消費支出と住宅投資を、分子には消費税収の決算額を用いることにした。

橋本・呉（2008）では、法人税の税収関数の説明変数として、財務省型の実効税率、法人所得が採用されている。本稿でも、財務省型の実効税率と法人所得を説明変数として採用することにした。

### 3.3 税収弾性値の推計

税収構造をはかる指標としては、GDP に対する税収弾性値が利用されてきた。税収弾性値は、

$$\text{税収弾性値} = \frac{\text{税収の変化率}}{\text{GDP の変化率}}$$

で毎年値を求めることができる。この税収弾性値をまとめたものが表5である。

表5では、国税、所得税、法人税、消費税、名目GDPの変化率とそれぞれについての税収弾性値を掲載している。税収弾性値の値は、各年の税収の変化率を名目GDPの変化率で除することで求めたものだ。この表で2008年9月のリーマンショック、2011年の東日本大震

9) ふるさと納税制度が所得再分配効果に与える影響については、橋本（2022）を参照されたい。

10) 消費税は住宅の建物部分にも課税されるため、民間消費支出に加えて住宅投資も課税ベースになると考えられる。中村（1999）によると、SNAの住宅投資は、まず、『建設統計月報（国土交通省）』より得られる民間住宅投資と公的住宅投資の工事予定金額を進捗転換によって推計が行われる。得られた推計値から公的住宅投資を除いた値が民間住宅投資になる。『建設統計月報』では居住専用と居住産業併用住宅の値が得られる。居住産業併用住宅の7割が住宅とみなされ、3割は民間企業設備投資に加えられる。

11) 橋本・呉（2008）は、本来消費税は比例税であるため課税ベースに対する弾性値は1とあるとしたうえで、計測期間における免税点、簡易課税制度などの見直しを説明変数として考慮することが困難であることを指摘している。詳しくは橋本・呉（2008）p.50からp.51を参照されたい。

災など対外的な要因で GDP が大きく減少した年や、2014年4月からの消費税率の8%の引き上げなど税制改正が行われた年に税収弾性値が大きな値を示していることがわかる。

実は、構造的な値を知るためには、比較的税制が固定されていた期間の GDP と税収の関係から最小自乗法を適用して推計するほうが適している。このような推計をおこなった研究には、橋本・鈴木（2012）がある。そこでは、バブル崩壊前の1976年から1991年と崩壊後の1992年から2007年までの期間について税収弾性値を推計している。本稿では、2007年以降の税収構造の変化についてみていくことにする。

表5 税収弾性値の推移

	変化率						税収弾性値				
	国税	所得税	法人税	消費税	地方税	GDP	国税	所得税	法人税	消費税	地方税
2004年	6.0%	5.4%	13.1%	2.7%	2.7%	0.6%	9.3	8.4	20.3	4.2	4.1
2005年	8.7%	6.2%	16.0%	6.1%	3.8%	0.8%	10.3	7.4	18.9	7.2	4.5
2006年	3.5%	-9.8%	12.4%	-1.1%	4.9%	0.6%	5.9	-16.7	21.0	-1.9	8.3
2007年	-2.7%	14.4%	-1.2%	-1.8%	10.3%	0.2%	-11.9	63.3	-5.1	-8.0	45.3
2008年	-13.0%	-6.8%	-32.1%	-2.9%	-1.8%	-4.1%	3.1	1.6	7.7	0.7	0.4
2009年	-12.2%	-13.8%	-36.5%	-1.6%	-11.1%	-3.6%	3.3	3.8	10.0	0.4	3.0
2010年	8.6%	0.5%	41.1%	2.3%	-2.5%	1.5%	5.7	0.4	27.2	1.5	-1.6
2011年	3.4%	3.8%	4.3%	1.6%	-0.4%	-1.0%	-3.5	-4.0	-4.5	-1.7	0.4
2012年	4.1%	3.8%	4.4%	1.5%	0.8%	-0.1%	-33.6	-31.1	-35.3	-12.4	-6.9
2013年	8.9%	11.0%	7.5%	4.6%	2.7%	2.7%	3.3	4.1	2.8	1.7	1.0
2014年	12.9%	8.1%	5.1%	48.0%	4.0%	2.1%	6.2	3.9	2.4	22.9	1.9
2015年	3.7%	6.1%	-1.9%	8.7%	6.3%	3.3%	1.1	1.8	-0.6	2.6	1.9
2016年	-1.7%	-1.1%	-4.6%	-1.1%	0.8%	0.8%	-2.2	-1.5	-6.1	-1.5	1.0
2017年	5.8%	7.2%	16.1%	1.7%	1.3%	2.0%	2.9	3.6	8.1	0.8	0.6
2018年	3.0%	5.4%	2.7%	1.0%	2.1%	0.1%	28.2	51.5	25.7	9.1	20.3
2019年	-3.2%	-3.7%	-12.3%	3.8%	1.1%	0.2%	-17.7	-20.3	-68.5	21.1	6.3
2020年	-2.2%	0.1%	4.1%	14.3%	-0.9%	-3.9%	0.6	-0.0	-1.0	-3.6	0.2

出所：所得税、法人税、消費税の税収のデータは、『租税及び印紙収入決算額調一覧』（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/reference/account/data.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/account/data.htm)：閲覧日2022年8月22日）、総務省「令和4年度地方税に関する参考計数資料」第9表国税及び地方税の累年比較第23表主要経済指標の推移（[https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran06\\_r04.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_r04.html)：閲覧日2022年8月22日）より作成。

### （1）国税と地方税

まず、国税と地方税について、三位一体の改革後の税制である2007年から2020年までの期間についての税収弾性値からみていこう。国税、地方税ともに、名目 GDP だけを説明変数として回帰分析をおこなってみた<sup>12)</sup>。国税収入と名目 GDP は、それぞれ対数変換したデー

12) 回帰分析の際には、R 言語を利用した。

タを用いることにした。対数変換をおこなうことで、名目 GDP の係数は弾性値として解釈できることになるからだ。推計結果は、以下のようにまとめることができる。

$$\ln \text{ 国税収入} = -41.4219 + 3.5286 \ln \text{ GDP} \quad \text{Adjusted R-squared: 0.8165 D.W.} = 0.57134$$

(-6.034) (7.957)

$$\ln \text{ 地方税収入} = -11.8392 + 1.5950 \ln \text{ GDP} \quad \text{Adjusted R-squared: 0.798 D.W.} = 0.88802$$

(-3.598) (7.504)

ただし、括弧内の数値は t 値であり、Adjusted R-squared は自由度修正済み決定係数、D.W. はダービンワトソン比である。2007年から2020年の期間は、国税、地方税ともに消費税率の引き上げ、国税である所得税について表3で示したような増税がおこなわれおり、GDPのみを説明変数とした回帰分析では重要な説明変数が欠落していることに留意が必要である。このような留意事項があるものの、GDPの係数で示される税収弾性値の値が国税については3.5286、地方税については1.5950となっており、国税の方が税収弾性値が高い<sup>13)</sup>。橋本・鈴木（2012）は、バブル崩壊前の1976年から1991年の期間については、国税の税収弾性値が1.367、地方税の税収弾性値が1.316だったとしていることと比較すると、特に近年における国税の税収弾性値の上昇が生じていることになる。

## （2）所得税

所得税の税収構造をみるためには、所得税の税収関数を推計することにした。税収関数の説明変数には、表4で示した累進尺度と名目 GDP を採用し、それぞれ対数変換をおこなうことで名目 GDP に対する所得税の税収弾性値を求めることにした。推計期間は、三位一体改革後の2007年から2020年である。この期間の所得税は、前述したように最高税率の引き上げや給与所得控除の見直しなどの増税が実施されたものの、税率表の構造そのものはそれほど変わっていない比較的税制が固定されていた期間となっている。最高税率の引き上げや給与所得控除の見直しなどの所得税の増税は、表4で示した累進尺度の変化として考慮していることになる。

13) 本稿で求めた税収弾性値は、推計期間に消費税と所得税の増税が実施されたため高めの値が推計されている。したがって、この税収弾性値を利用した税収予測はできないことに留意されたい。長期の税収予測をおこなう場合には、現行税制を固定した形でおこなう必要がある。詳しくは橋本・鈴木（2008）を参照されたい。

推計期間 2007年～2020年

$$\text{所得税収} = -27.5650 + 0.6898 \ln \text{累進尺度} + 2.9812 \ln \text{名目 GDP}$$

$$(-4.036) \quad (2.313) \quad (9.336)$$

Adjusted R-squared: 0.9205

D.W. = 1.6817

この推計結果から税収弾性値は2.9812と非常に高い値になっていることがわかる。この所得税の税収弾性値の上昇が国税の税収弾性値の上昇につながったわけだ。

### （3）法人税

法人税の税収構造は、財務省型実効税率と名目 GDP ないし法人所得を説明変数とする税収関数を推計することでみていく。表6は、国税についての財務省型実効税率の推移をまとめたものだ。国税の財務省型実効税率は、基本税率と地方税である事業税の税率から求めることができる<sup>14)</sup>。

表6 法人税の基本税率と実効税率（国税）の推移

	基本税率	事業税税率	財務省型実効税率
2007年	30%	7.2%	27.985%
2008年	30%	7.2%	27.985%
2009年	30%	7.2%	27.985%
2010年	30%	7.2%	27.985%
2011年	30%	7.2%	27.985%
2012年	25.5%	7.2%	23.787%
2013年	25.5%	7.2%	23.787%
2014年	25.5%	7.2%	23.787%
2015年	23.9%	6.0%	22.547%
2016年	23.4%	3.6%	22.587%
2017年	23.2%	3.6%	22.394%
2018年	23.2%	3.6%	22.394%
2019年	23.2%	3.6%	22.394%
2020年	23.2%	3.6%	22.394%

備考：2008年から2018年の事業税の税率には地方法人特別税の税率を含む。2019年以降の事業税税率には、特別法人事業税の税率を含む。

出所：総務省ホームページ（[https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000177271.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000177271.pdf)；閲覧日2022年9月9日）より作成。

14) 国税である法人税の実効税率を求める際に、地方税である事業税の税率が必要となるのは、法人税の課税ベースから事業税率が損金算入されるためである。

この表6の実効税率と名目GDPを説明変数とした法人税の税収関数の推計結果は、以下のようにまとめることができる。

推計期間 2007年から2020年

$$\ln \text{ 法人税税収} = -42.8506 + 0.2732 \ln \text{ 法人税実効税率} + 3.5399 \ln \text{ 名目GDP}$$

$$(-2.173) \quad (0.505) \quad (2.708)$$

Adjusted R-squared: 0.4011

D.W. = 1.4409

ここで、括弧内の数値はt値であり、Adjusted R-squaredは自由度修正済み決定係数、D.W.はダービンワトソン比である。この推計結果をみると決定係数の値も低く、法人税実効税率も有意とはいえないなど良好な推計結果とはいいがたいことがわかる。

そこで、名目GDPにかえて法人所得を説明変数に入れ替えたものが以下の式である。なお、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。

$$\ln \text{ 法人税税収} = 0.5368 + 1.6085 \ln \text{ 法人税実効税率} + 1.0081 \ln \text{ 法人所得}$$

$$(0.289) \quad (3.216) \quad (5.496)$$

Adjusted R-squared: 0.7335

D.W. = 2.1793

この推計結果は、名目GDPを説明変数とした場合の結果よりも、決定係数の値が向上するなど改善されていることがわかる。法人所得の弾性値をみると1.0081となっており、法人税の税収弾性値がほぼ1となっている。法人税は、法人所得に対する比例税となっており、法人税税制が固定されている場合には、税収弾性値は1となるので、当然の結果だとも言えよう<sup>15)</sup>。税収弾性値がほぼ1となっていることは、法人税に関しては所得税ほど自然増収が期待できないことも意味している。

15) 法人税の税収弾性値は理論的には1になるとしても、現実には課税ベースの変更等の影響を大きく受けるため、法人税の税収関数の税収弾性値はかならずしも1とはならないという先行研究も存在する。たとえば橋本・鈴木（2012）を参照されたい。

## 3.4 消費税のマクロ的負担率の推移

前述したように、消費税の税収構造の変化については、消費税のマクロ的な負担率の変化を計測することであきらかにする。表7は、消費税のマクロ的な負担率の推移を推計したものである。前述したように消費税の理論上の課税ベースは、家計最終消費支出と民間住宅投資の合計額だと考えられる。この課税ベースに占める消費税収（地方消費税税収を含む）の比率がマクロ的な負担率である。この負担率は、消費税、地方消費税の税法上の税率と簡易課税制度、免税点などの特例措置の影響を受けることになる。消費税は、1989年4月に導入されて、1997年4月より税率が5%に引き上げられ、2014年4月より8%に、2019年10月より10%に引き上げられている<sup>16)</sup>。10%の引き上げに際しては、食料品等に軽減税率8%が適用されることになった。

消費税のマクロ的な負担率は、税率だけではなく免税点の水準にも影響を受けることになる。消費税は2003年改正においては、適用上限が課税売上高3,000万円から1,000万円へ引下げられ、2013年からは、課税売上高が1,000万円を超える事業者は不適用となるなどの中小零細業者に対する特例措置が見直されてきている。

表7 消費税のマクロ的な負担率の推移

(単位：億円)

	民間最終消費支出	民間住宅	税込み課税ベース	消費税収	地方消費税税収	合計税収	税抜き課税ベース	マクロ的な負担率
2003年	2,880,638	231,558	3,112,196	97,128	23,936	121,064	2,991,132	4.0%
2004年	2,898,508	237,730	3,136,238	99,743	26,139	125,882	3,010,356	4.2%
2005年	2,930,951	238,958	3,169,909	105,834	25,512	131,346	3,038,563	4.3%
2006年	2,946,373	242,216	3,188,589	104,633	26,289	130,922	3,057,667	4.3%
2007年	2,964,309	213,921	3,178,230	102,719	25,692	128,411	3,049,819	4.2%
2008年	2,906,949	213,325	3,120,274	99,689	24,741	124,430	2,995,844	4.2%
2009年	2,857,821	165,012	3,022,833	98,075	24,131	122,206	2,900,627	4.2%
2010年	2,861,086	172,397	3,033,483	100,333	26,419	126,752	2,906,731	4.4%
2011年	2,869,401	179,867	3,049,268	101,946	25,503	127,449	2,921,819	4.4%
2012年	2,894,804	186,807	3,081,611	103,504	25,511	129,015	2,952,596	4.4%
2013年	2,987,803	207,775	3,195,578	108,293	26,496	134,789	3,060,789	4.4%
2014年	2,975,181	197,683	3,172,864	160,290	31,064	191,354	2,981,510	6.4%
2015年	2,998,392	203,963	3,202,355	174,263	49,742	224,005	2,978,350	7.5%
2016年	2,983,335	212,511	3,195,846	172,282	47,028	219,310	2,976,536	7.4%
2017年	3,030,077	212,551	3,242,628	175,139	47,353	222,492	3,020,136	7.4%
2018年	3,048,607	205,279	3,253,886	176,809	48,155	224,964	3,028,922	7.4%
2019年	3,036,096	213,971	3,250,067	183,527	47,955	231,482	3,018,585	7.7%
2020年	2,869,404	198,316	3,067,720	209,714	54,238	263,951	2,803,769	9.4%

出所：『租税及び印紙収入決算額調一覧』（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/reference/account/data.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/account/data.htm)：閲覧日2022年8月22日）、総務省「令和4年度地方税に関する参考計数資料」第10表地方税の税目別収入額及びその割合の推移、第23表主要経済指標の推移（[https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran06\\_r04.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_r04.html)：閲覧日2022年8月22日）より作成。

16) 消費税の税収の一部は、導入当初は消費譲与税、1997年からは地方消費税に割り当てられている。1997年時点では消費税の税率は、消費税法上は4%であり、地方消費税の税率は、地方税法で国税である税収の100分の25と規定されている。これは税率1%に相当する。2019年時点では、国税の消費税の税率は7.8%、地方消費税の税率は消費税収の78分の22、税率2.2%相当となっている。

表7をみると消費税の負担率が8%に引き上げられた2014年と2019年に負担率が上昇していることがわかる。ただし、2019年の負担率は、前年の7.4%から7.8%に上昇したのにすぎない。これは2019年の税率引き上げが10月から実施されたためである。したがって消費税率の10%への引き上げの負担率の影響を見るには2018年の数字（7.4%）と2020年の数字（9.4%）を比較すべきだろう。理論上の課税ベースに対する負担率の数字と法定税率との差は、簡易課税制度、免税点制度、さらに2019年以降については軽減税率導入による税収ロスを示すものとしても解釈できる。この差が小さいことは、それだけ税収ロスが小さいことを示している。2019年の負担率9.4%と標準税率10%の差が小さいことは、食料品等の軽減税率の導入は、税収ロスを大幅に拡大することにはつながらなかったことを意味している。これは標準税率と軽減税率の間の差が小さいことに加えて、食料品等に軽減税率を適用したとしても、食料品の輸送コストや包装コストなどには標準税率が適用されることなども原因のひとつとして指摘できるだろう。ただし、食料品等に対する軽減税率の適用がそれほど税収ロスを拡大させるものではないとしても、軽減税率適用の本来の目的である消費税の逆進性緩和策として有効な政策といえるかどうかは別の話であることは留意する必要があるだろう。

#### 4. おわりに

本稿で得られた主な結果は、以下のようにまとめることができる。

第1に、国税と地方税について、三位一体の改革後の税制である2007年から2020年までの期間についての税収弾性値を比較すると、国税の方が地方税よりも税収弾性値が高くなっていることがわかった。

第2に、三位一体改革後の期間について所得税の税収弾性値を推計したところ、2.9812と非常に高い値になっていることがわかった。この所得税の税収弾性値の上昇は、三位一体改革にともなう所得税の累進度の上昇、給与所得控除の上限引き下げなどによるものだ。この所得税の税収弾性値の上昇が国税の税収弾性値の上昇につながったわけだ。

第3に、2007年から2020年の期間について、法人税の税収関数を、財務省型の法人実効税率と法人所得を説明変数として推計すると、税収弾性値がほぼ1となることがわかった。これは、法人税は所得税ほど自然増収が期待できないことも意味している。

第4に、消費税のマクロ的な負担率は、2020年時点で9.4%となっており、食料品等に軽減税率が導入されたのにもかかわらず、すべての財・サービスに標準税率10%が適用された場合の理論上のマクロ的負担率10%と比べて、それほど大きな差は生じていないことがわ

かった。これは、軽減税率適用による税収ロスがそれほど大きくないことを意味している。

本稿の分析結果を踏まえて、今後の財政健全化の方策について私見を述べることで結びとしよう。まず、本稿の推計結果からは、今後日本経済が成長していくならば、これまで以上の自然増収が期待できることになる。この自然増収の多くは所得税によるものであり、名目経済成長に伴う所得税の増収の多くは累進度の強化により高所得層により多くの負担増をもたらすことになる。これは、所得税における再分配強化にもつながり格差是正にも寄与することになる。ただし、所得税には岸田首相が総裁選挙前に強調していた「1億円の壁」の存在は、所得税の累進度の強化だけでは真の富裕層の負担増にはつながらないことも考慮する必要があるだろう<sup>17)</sup>。経済成長の要因は、人口成長と技術革新である。人口減少社会に突入している日本では、楽観的な経済成長予測に基づいて、予算編成をおこなうことはリスクを伴うことにも留意が必要だ。コロナ下で膨れ上がった歳出を見直していくことも忘れてはならないだろう。

#### 参考文献

- ・石弘光（1976）『財政構造の安定効果—ビルトイン・スタビライザーの分析—』勁草書房。
- ・市川洋・林英機・森田青平（1967）「租税関数論」『経済分析』第22号。
- ・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iscalポリシー」藤田晴編著『財政政策』、第6章所収、日本経済新聞社。
- ・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、pp.25-44。
- ・大田弘子・吉田有里（2001）「90年代の財政政策はどこが間違っていたのか」小川一夫・竹中平蔵編著『政策危機と日本経済』第4章所収、日本評論社。
- ・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、pp.1-14。
- ・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、pp.283-305。
- ・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 DISCUSSIONPAPER SERIES, Discussion Paper, No.0606。
- ・齊藤愼（1989）『政府行動の経済分析』創文社。
- ・中村洋一（1999）『SNA 統計入門』日本経済新聞社。
- ・橋本恭之・鈴木善充（2012）『租税政策論』清文社
- ・橋本恭之・呉善充（2008）『税収の将来推計』、RIETI Discussion Paper Series 08-J-033。

---

17) 1億円の壁とは、所得税の所得階層別負担率が1億円を境に低下するというものだ。これは富裕層の所得が累進税率表が適用される給与所得や事業所得でなく、株式の譲渡所得、配当所得など、分離課税のもとで比例税率が適用されることで生じる現象だ。

- ・橋本恭之・呉善充（2009）「日本の税収構造について」『大阪大学経済学』第59巻第3号，pp.55-75.
- ・橋本恭之（2022）「所得再分配とふるさと納税」『関西大学経済論集』第71巻第4号，pp.385-401.
- ・林宜嗣（1996）「景気変動と法人税」『総合税制研究』No.4，pp.179-194.
- ・林宜嗣（1997）「所得税制度と税収弾性値」『総合税制研究』No.5，pp.197-212.
- ・森信茂樹（2022）『日本の消費税—社会保障・税一体改革の経緯と重要資料』中央経済社.
- ・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，pp.184-205.
- ・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，pp.1-11.