

## 第4章 歳入（税収）の現状分析と短期的・中期的展望

第4章では、「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」（平成18年7月7日閣議決定）（以下「骨太の方針2006」という。）で示された「歳出・歳入一体改革」のうち、歳入改革について概観することとする。

歳入改革は、平成23(2011)年度の国・地方のプライマリーバランスの黒字化目標達成のため、歳出改革で対応できなかった残余额への対応とされたが、増税等の具体的な方策は明示されない。こうした中、足元の大幅な税収増加によって自然増収だけでも目標は達成されるとの意見も聞かれるようになった。

そこで、本章では、バブル崩壊後、税収が伸び悩んだ要因と足元増収の要因を検証し、23年度のプライマリーバランス黒字化目標を視野において、税目ごとに税収を展望する。あわせて、少子高齢社会の進展など社会構造変化に伴って、税制も構造的な問題に直面する中、中長期的な視点から、今後の税制論議を整理する。

### 4-1 歳出・歳入一体改革における歳入改革の位置付け

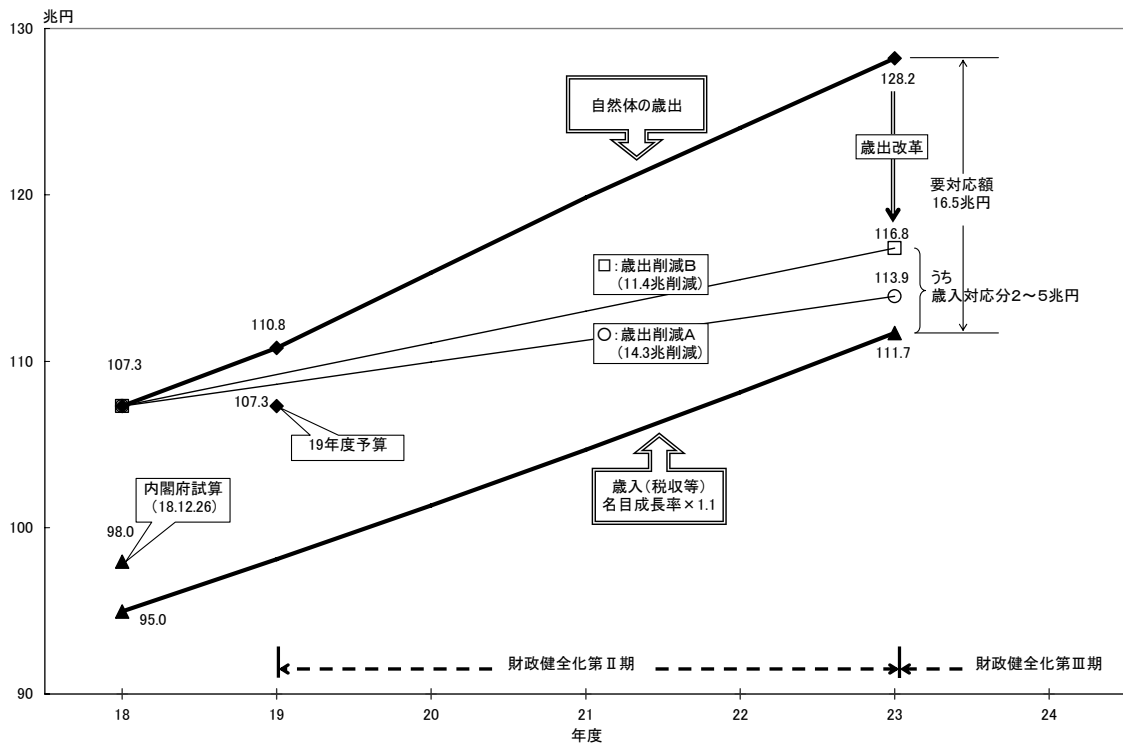
#### 4-1-1 残余部分の対応とされた歳入改革

歳出・歳入一体改革の取組を政府の方針として打ち出した「骨太の方針2006」においては、平成23年度の国・地方のプライマリーバランス黒字化のため、歳出改革を行った上で、それだけでは賄えなかった残余分について、歳入改革で対応するとされた。しかし、その歳入改革の具体的な方策については明らかにされず、結論は先送りされている。本格的な税制改革論議は、19年秋以降に開始されることになっている。

まず、歳入（税収）面を中心に、歳出・歳入一体改革の内容について確認をする（図表4-1）。平成18年度に国・地方合計（SNAベース）<sup>1</sup>で107.3兆円の歳出は、改革を行わずに自然体で進行すると23年度には128.2兆円となることが見込まれている。他方、税収は、18年度の95.0兆円から23年度には111.7兆円になるとされている。この歳出と歳入の差額が23年度におけるプライマリーバランス黒字化のために必要となる要対応額（16.5兆円程度）とされている。骨太の方針2006では、これを歳出改革で14.3～11.4兆円程度削減し、残余の2～5兆円程度を歳入改革（増税）で対応するとしている。

<sup>1</sup> SNA（国民経済計算）ベースでの国・地方には、国の一般会計、地方の普通会計の一部のほか、国や地方の特別会計の一部も含まれている。具体的には、第1章参照。

図表 4-1 歳出・歳入一体改革の概要（イメージ）



(注1) 各数値は、「骨太の方針 2006」及び 18 年 12 月の内閣府試算で公表されている数値及び記述をもとに作成した。グラフは数値を単純に結んだものである（19 年度予算における基礎年金国庫負担割合の引上げを考慮した）。

(注2) 各数値は、国・地方合計（SNAベース）である。

(注3) 歳入の内訳は、骨太の方針 2006 は、95.0 兆円のうち、国の一般会計 47.9 兆円、地方の普通会計 35.8 兆円。内閣府試算では、98.0 兆円のうち、国 50.5 兆円、地方 36.2 兆円。なお、差額は SNA において国・地方に分類される特別会計に直入される収入等である。（出所）「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2006」（18.7.7）、内閣府「財政健全化の中期目標及び平成 19 年度予算案との関係について」（18.12.26）等から作成

しかし、この要対応額は、あくまで歳出・歳入とも、ある一定の仮定に基づいて計算された値である。このため、将来の経済・社会動向次第で、プライマリーバランスの黒字化のため必要な対応額は、大きくも小さくもなり得るものであることには注意が必要である。特に、税収は、比較的裁量がきく歳出とは違って、基本的に、民間活動が中心となる経済情勢に依存するという性格であることから、今後の経済状況次第で大きく変わってくる可能性が高い。このため、税収の先行きは非常に不確実である<sup>2</sup>。

<sup>2</sup> 1 年という短期間でみても、政府の税収見積り（予算）と実際の税収額（決算）との間には上方にも下方にも金額の乖離が観察されており、税収の見通しを正確に行うことは極めて難しい（北浦ほか(2007)）。

この税収の見通しについて、「骨太の方針 2006」では、

「名目成長率 3% × 税収弾性値<sup>3</sup>1.1」

という前提の下で計算したとされている。この方法は、将来の税収見通しを予想する方法として、一般的に用いられる計算方法の一つであるが、課題も多いことに気を付けなければならない。例えば、①名目成長率次第で税収の見通しが大きく変わるという点、②税収弾性値は必ずしも安定的ではないという点などがあるからである。政府は、名目成長率については、「堅実な前提」<sup>4</sup>として「3%」という数値を置いたとしているが、平成 14 年 1 月からの今次の景気回復局面において、いまだ名目成長率 3% という数字が実現されていないことには気を付けなければならないだろう<sup>5</sup>。

なお、18 年 12 月末には、内閣府から、新たな情報（足元の増収と 19 年度予算）を織り込んで再評価した要対応額（試算）が公表された<sup>6</sup>。これによると、自然体から比較して、3.5 兆円程度の歳出削減となったとするほか、歳入（税収）面では、足元の 3 兆円の増収によって、前提となる税収の発射台が高くなり、23 年度には当初より 3.5 兆円の増収が見込まれるとした（前掲図表 4-1）。ただし、名目成長率は 3% が維持された。足元の税収増だけで、要対応額は 13 兆円に縮減されることになったのである。

#### 4-1-2 「進路と戦略」における税収見通し

「骨太の方針 2006」では、名目成長率を 5 年間 3% で一定として置いたが、その後公表された「日本経済の進路と戦略」（平成 19 年 1 月 25 日閣議決定）（以下「進路と戦略」という。）の参考資料として公表された内閣府参考試算（以下「参考試算」という。）では、「骨太の方針 2006」の歳出削減額（▲14.3 兆円～▲11.4 兆円）を所与とした上で、計量モデル<sup>7</sup>を用いて税収<sup>8</sup>を推計している。

<sup>3</sup> 税収弾性値については、補論 4-1 参照。

<sup>4</sup> 「骨太の方針 2006」において、財政健全化を考える前提として、過度の楽観・悲観でもない堅実な水準として 3% としている。

<sup>5</sup> 名目成長率は、実質成長率とインフレ率からなるという恒等式に従えば、経済が安定した状態の中で、名目成長率が高くあるためには、実質成長率とインフレ率のいずれもが高くある必要がある。特に、インフレ率については、いまだデフレ脱却宣言が出されていないほか、先行きの物価上昇の見通しについても緩やかと見る向きが多いことには、注意が必要である。

<sup>6</sup> 内閣府「財政健全化の中期的目標及び平成 19 年度予算案との関係について」（平成 18 年 12 月 26 日）

<sup>7</sup> 通常、計量モデルでは、政府の支出（歳出）の削減によって GDP が押し下げられると、その影響は所得等の減少等を介して税収に跳ね返るなど、経済・財政等の相互関連性が考慮されることになる。

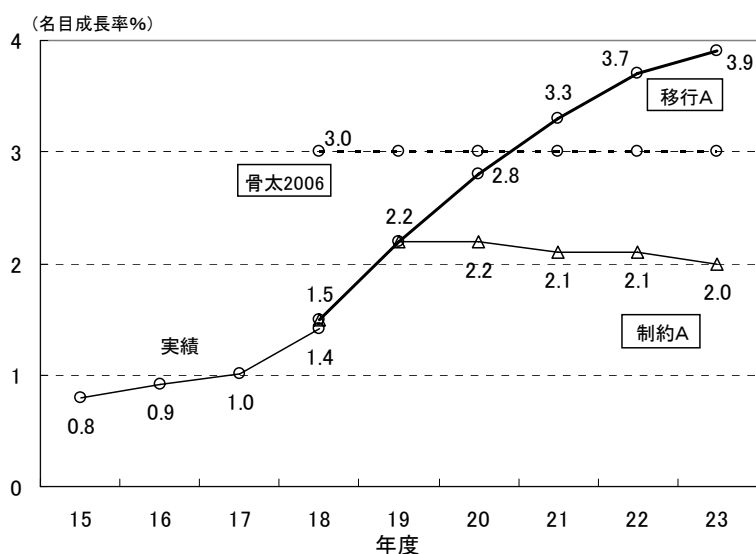
なお、参考試算では、経済環境の不確実性を考慮して、4 ケース<sup>9</sup>が想定され、ケースごとに税収の試算値が公表されている。

はじめに、ケースごとの名目成長率の見通し<sup>10</sup>を確認すると、「骨太の方針2006」では5年間一律に3%の名目成長を前提としていたが、参考試算では計量モデルで推計の結果、次のとおりとなった(図表4-2)。まず、歳出削減が徹底され、高成長が実現されるという「移行A」ケースでは、23年度までに3.9%という高成長を遂げる一方、歳出削減は徹底されるものの経済成長が進展しない「制約A」ケースでは、2%程度の成長にとどまっている。なお、足元の18

年度の名目成長率(実績)は1.4%となり、政府見通し(1.5%)がほぼ達成されたが、今次回復局面においてまだ観測されない19年度見通しの2%に向けて引き続き上昇していくかについては注視する必要があるだろう。

こうした経済成長見通しのもとで、参考試算では、先行き

図表4-2 名目成長率の見通し



(出所) 内閣府「国民経済計算」、「日本経済の進路と戦略」内閣府参考試算、「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」から作成

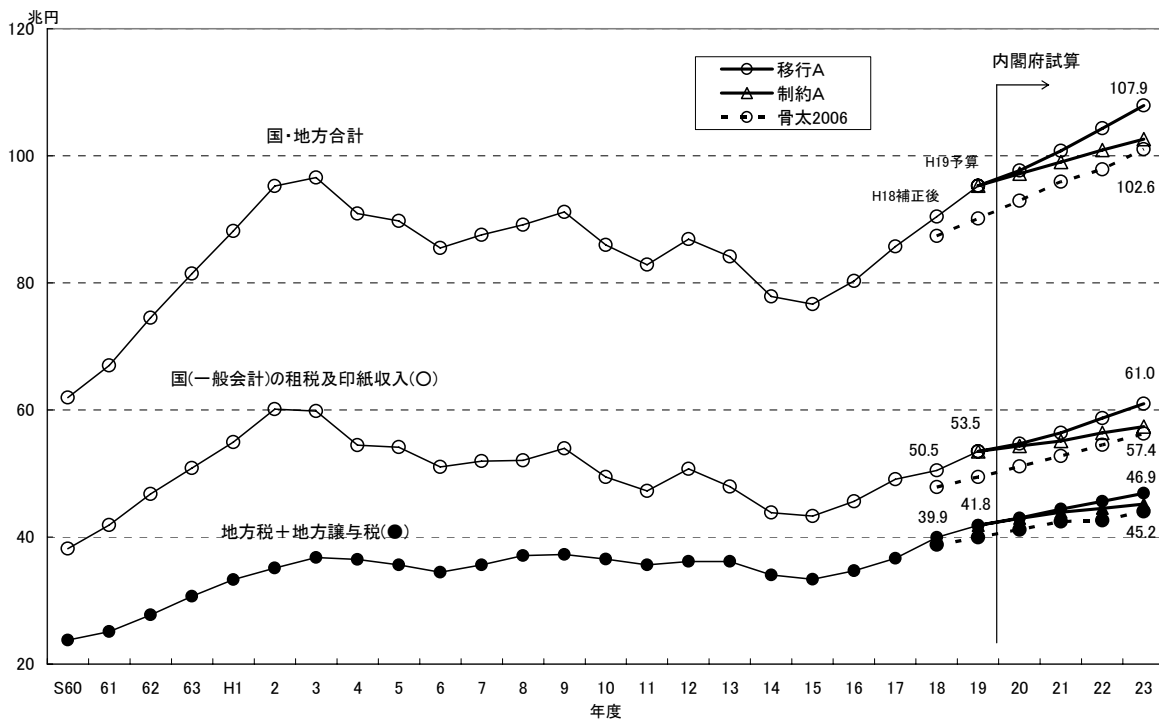
<sup>8</sup> 「進路と戦略」の内閣府参考試算で公表されている税収額は、国の一般会計と地方の普通会計となっている。SNAベースで示されていた「骨太の方針2006」と比較すると、「進路と戦略」の方が対象とする範囲は狭くなるので、金額もその分小さくなる。このため、両者を比較する際には、注意が必要である。

<sup>9</sup> 「進路と戦略」に基づき潜在成長率を高めるための政策が実行される場合に期待される「新成長経済移行シナリオ(移行シナリオ)」と、そうした政策効果が十分に発現されず、かつ外的な経済環境も厳しい場合の「成長制約シナリオ(制約シナリオ)」の2つのシナリオを想定するとともに、これに「骨太の方針2006」別表で示された歳出改革を踏まえ、歳出削減額の上限(▲14.3兆円)の考え方に対応するケースを「歳出削減ケースA」、下限(▲11.3兆円)の考え方に対応するケースを「歳出削減ケースB」として、それぞれを組み合わせている。なお、本稿では、ケースAに絞ってみることにするが、ケースBは、ケースAに比べて歳出削減額が小さいのでGDPに与える影響も小さく、税収も高めに出ると認識しておくとおおむね当てはまるだろう。

<sup>10</sup> 18年度、19年度の数值は、「平成19年度の経済見通しと経済財政運営の基本的態度」(いわゆる政府経済見通し)における見通し値を前提としている。

の税収について、図表 4-3 のように推移している。これによると、移行 A、制約 A のいずれのケースにおいても、税収は伸び続け、足元 95.3 兆円（19 年度予算）の国・地方の税収は、23 年度には、移行 A ケースで 107.9 兆円、制約 A ケースで 102.6 兆円になるとされた。これは、税収のピークであったバブル期の 2 年度の 95.2 兆円、3 年度の 96.6 兆円を凌駕している。また、両ケースとも「骨太の方針 2006」時点で試算された税収見通しをも上回る結果となっている<sup>11</sup>。

図表 4-3 「進路と戦略」内閣府参考試算における税収の見通し



(注1) 「移行A」は、「進路と戦略」内閣府参考試算における移行シナリオと歳出削減ケースAの組合せ、「制約A」は、同様に制約シナリオと歳出削減ケースAの組合せ。

(注2) 「骨太2006」は、「進路と戦略」と平仄を合わせるため、SNAベースである「骨太の方針2006」の税収の見通しから、国の一般会計と地方の普通会計を取り出して、「骨太の方針2006」の記述等を基に計算し直したもの。18年12月の内閣府試算による税収増の調整は行っていない。

(注3) 国・地方合計は、国(一般会計)の租税及印紙収入と地方税+地方譲与税の合計。

(注4) 17年度まで決算。18年度は補正後。19年度は当初予算。20年度以降は「進路と戦略」内閣府参考試算に示される値(なお、地方譲与税を19年度横ばいで足し合わせている)。

(出所) 「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2006」(18.7.7)、内閣府「財政健全化の中期的目標及び平成19年度予算案との関係について」(18.12.26)、「日本経済の進路と戦略」内閣府参考試算等から作成

<sup>11</sup> 「骨太の方針 2006」のケースとの比較においては、SNAベースから、「進路と戦略」のベース(国の一般会計+地方の普通会計)に調整を行った。

これら将来の税収増加を受けて、国・地方のプライマリーバランスの見通しも大きく好転している。参考試算における23(2011)年度の国・地方のプライマリーバランス黒字化目標の見通しについては、高成長を実現する移行Aのケースだけが、自然増収だけで(増税がなくても)、黒字化の目標を達成することができることとされた<sup>12</sup>。しかし、目標を達成する移行Aと達成しない制約Aの明暗を分けたのは、税収の基礎となる経済成長率の違いにほかならない<sup>13</sup>。結局、「進路と戦略」内閣府参考試算における将来の税収の見通しも、経済成長をどのように見積もるのかということに集約されることになる。

#### 4-1-3 変わってきた政府の税収見通し

23年度の国・地方のプライマリーバランスの黒字化のため、2～5兆円の増税が必要とされた18年7月の「骨太の方針2006」の議論から、自然増収だけでも黒字化が達成できる可能性があるとした19年1月の「進路と戦略」まで、わずか半年の間で、税収の見通しは大きく変わった。この背景には、足元の税収が大幅に増大していることや、「いざなぎ景気」を超えたとされる戦後最長の景気回復局面にあることなど、税収にとって明るい話題が続いていることがある。足元の大幅増収で、今後の税収の発射台が高くなったことは、国・地方のプライマリーバランスの黒字化目標の達成にとって良い材料である。

しかし、足元でこれほどまでに好調な税収は、息切れすることなく今後も伸び続けるのか、また、その税収の基盤となる経済は、既に「いざなぎ景気」越えを果たしているが、参考試算の示すような姿、つまり、今後も成長が続き、かつ高成長が実現されるのかなど、不確実な要素が多い。特に、経済成長については、参考試算において名目経済成長率4%という数値を掲げているが、経済は民間主体の活動であり、政府がコントロールして達成できるという性格のものではない。政府における本格的な税制論議は19年秋から開始されるとされるが、その際には、楽観的な税収見通しで、税制の本格的な議論が先送りされたり、足元の増収を期待して、歳出を拡大したり、安易な減税を導入したりすることだけはあってはならないだろう。

<sup>12</sup> 詳細は、鈴木克洋「鍵となる高成長の確保と歳出削減の徹底」『経済のプリズム第36号』(平成19年2月)

<sup>13</sup> 「進路と戦略」内閣府参考試算では、事後的に算出される税収弾性値は、「1.1」となっている。

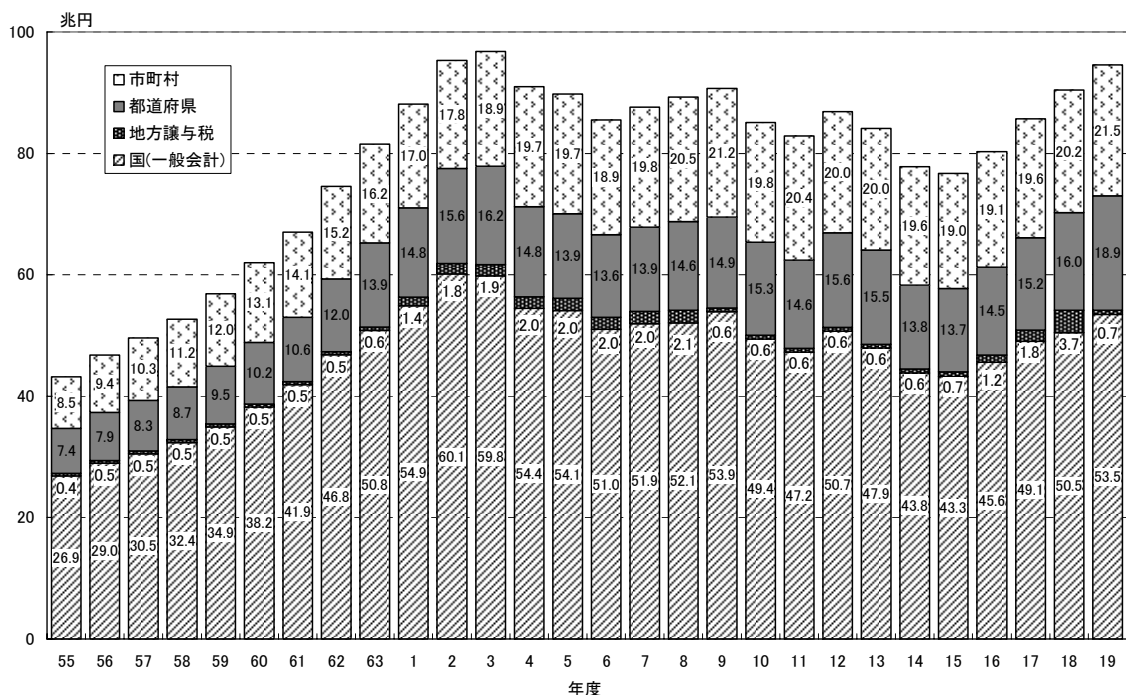
## 4-2 我が国の税制・税収の現状

本節では、国と地方の税収について、過去からの推移を見るとともに、足元の税収構造を概観することとする。

### 4-2-1 近年の国・地方の税収動向

図表 4-4 は、昭和 55 年度からの国（一般会計の租税及び印紙収入）と地方（都道府県・市町村の税収。地方譲与税を含む。）の税収額の推移を見たものである。

図表 4-4 国（一般会計）と地方の税収の推移



(注1) 国は、一般会計における租税及び印紙収入。17年度まで決算、18年度は補正後、19年度は当初予算。

(注2) 地方は、都道府県及び市町村における地方税収と地方譲与税。17年度まで決算、18年度は実績見込み、19年度は地方財政計画。なお、18年度実績見込みの都道府県と市町村の内訳が不明なため、18年度の地方財政計画の比率で便宜按分した。

(出所) 各年度予算書、各年度決算書、地方財政計画、総務省「地方税に関する参考計数資料」

まず、税収全体に占める国と地方の割合についてみると、平成 19 年度予算ベースで、国と地方の税源配分は、国 54.2 兆円：地方 42.6 兆円＝約 3：2 となっている。ただし、最終支出ベースでは、国と地方は 2：3 と逆転することになる（国の歳出純計 61.2 兆円、地方の歳出純計 89.4 兆円）。こうした受益と負担の関係の希薄化は、国・地方とも歳出増に歯止めが利きにくい結果を招くと

指摘されている点である。この比率は、近年、わずかながら改善されてきてはいるが、大枠は維持されたままである。19年度から、国から地方へ約3兆円の税源移譲がされたが、この税源配分を大幅に変えるほどの影響はなかった。

税収の推移を見ると、昭和55年度から平成3年度に向けて税収は急上昇している。しかし、3年度の国・地方合計の96.8兆円の税収をピークとして（国（一般会計税収）単体では2年度の60.1兆円がピーク）、それ以後は、若干の上下の変動を繰り返しながらも減少傾向にあった。ようやく15年度に底を打ってから（国43.3兆円、地方33.4兆円、合計76.7兆円）、足元19年度（予算ベース）にかけて、再び上昇傾向を示している。3年度のピーク時と15年度とでは、約20兆円もの税収の差が生じている。

また、国、地方の主体別に税収の動向を見ると、3年度までは、国（一般会計）、都道府県、市町村のいずれにおいても増収傾向にあったが、それ以降については、それぞれの動向に違いが出てくる。国と都道府県については、税収の振幅が大きく、上下の振動もほとんど同じ方向で動いている。その一方、市町村の税収は、おおむね20兆円前後で比較的安定的に推移している。この理由として、各主体における課税ベースの違いによるところが大きいと考えられる。

なお、地方譲与税は、本来国税として徴収したものの一部又は全部を国の一般会計を通さずに（一般会計の税収として計上せずに）、直接地方へ分配する（交付税及び譲与税配付金特別会計に直入する）ものである（分与税方式<sup>14</sup>）。地方譲与税には、地方道路譲与税など継続的に定められている税もあるが、平成元年度から8年度までの消費譲与税、16～18年度の所得譲与税など、一時的に設けられることがある。

#### 4-2-2 国・地方の税収構造

次に、国・地方の各主体における税収構造（19年度予算ベース）を見たのが、図表4-5である。ここでは、個人や企業の所得に課せられる「所得課税」、消費に対して課せられる「消費課税」、資産所有に対して課せられる「資産課税等」

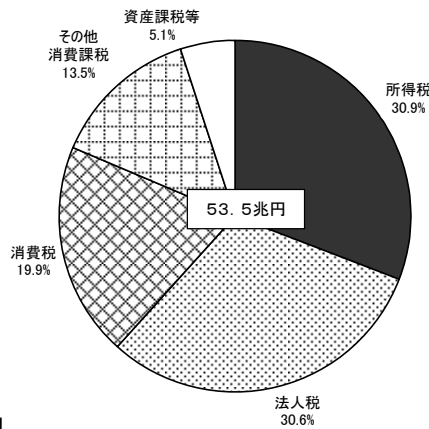
<sup>14</sup> 地方税については国税との関係から、次の3つの形態に分類される（出井ほか(2006)）。

- ・独立税（国税とは全く別の課税標準に課税する税）
- ・付加税（国税と同じ課税標準に課税する税）
- ・共通税（同一租税収入を国と地方が分け合う税）
  - ※共通税はさらに次の3方式に分類される。
    - ・共同税方式（共同に課税）
    - ・分賦税方式（地方が課税し、その一部又は全部を国へ分配）
    - ・分与税方式（国が課税し、その一部又は全部を地方へ分配）

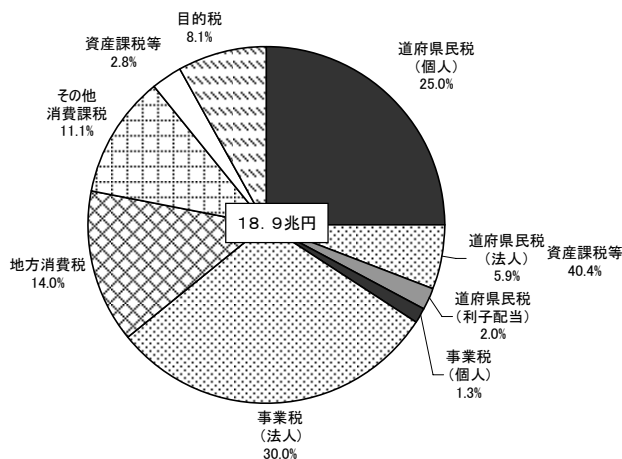


図表 4-5 国と地方の税収構造（19 年度予算ベース）

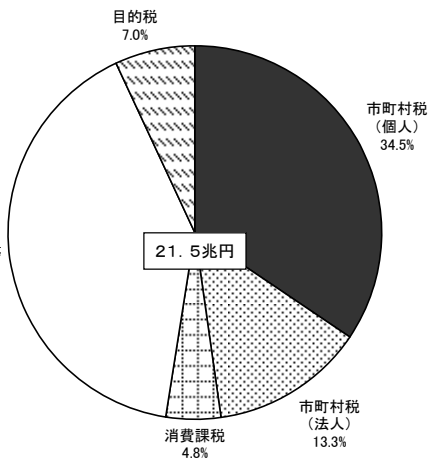
【国（一般会計）】



【都道府県】



【市町村】



- (注1) 所得課税、消費課税、資産課税等の区分は、OECD歳入統計の区分による。
- (注2) 国（一般会計）での「その他消費課税」は、酒税、たばこ税、揮発油税、石油ガス税、航空機燃料税、石油石炭税、電源開発促進税、自動車重量税、関税、とん税、「資産課税等」は、相続税、印紙収入、その他。
- (注3) 都道府県での「その他消費課税」は、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、「資産課税等」は、不動産取得税、道府県固定資産税、その他、「目的税」は、狩猟税、自動車取引税、軽油引取税、法定外目的税。
- (注4) 市町村での「消費課税」は、軽自動車税、市町村たばこ税、鉱産税、「資産課税等」は、固定資産税、特別土地保有税、その他。「目的税」は、入湯税（消費課税）、事業所税、都市計画税、水利地益税（資産課税等）、法定外目的税。
- (注5) 各税目の金額については、図表 4-6 に掲げた。
- (出所) 19 年度予算書、19 年度地方財政計画

の3分類とした。

国（一般会計）は、所得税（30.9%）と法人税（30.6%）といった所得課税が約6割強、消費税（19.9%）を含む消費課税が約1/3を占めており、「所得」と「消費」を中心とした税収配分となっている（資産課税等である相続税や印紙収入は5%程度）。

都道府県については、道府県民税（32.9%）と事業税（31.3%）といった所得課税が約6割強、地方消費税（14.0%）などの消費課税が約1/4（なお、都道府県の目的税（8.1%）は消費課税が中心であり、これを加えると約1/3）を占めており、国と同様に、「所得」と「消費」を中心とした税収配分となっている（資産課税等は3%程度）。ただし、都道府県は、国とは違って、所得課税における法人関係の税収の比率が高くなっている。国では、個人に対する所得税と法人企業に対する法人税が、ほぼ同じ割合であるのに対して、都道府県では、法人関係の税収のウェイトが高い<sup>15</sup>。

一方、市町村については、所得課税（市町村民税）が約5割弱、固定資産税を中心とする資産課税等が約4割（なお、市町村の目的税（7.0%）のうち6.9%は資産課税等であり、これを加えると約5割弱）を占めており、「所得」と「資産」を中心とした税収配分となっている（消費課税は5%程度）<sup>16</sup>。

こうした課税対象の違いは、先述のとおり、それぞれの税収動向に大きな影響を与えることになる。所得課税は、所得を課税ベースとするため、景気に伴って変動する個人所得や企業所得の影響を直接的に受けやすくなる。所得課税に6割程度依存する国と都道府県の税収が上下に振幅している理由は、この点にあると考えられる。一方、消費課税や資産課税は、比較的安定的に推移するため、資産課税に5割程度依存する市町村の税収は、20兆円前後で安定的に推移していると考えられる。

---

<sup>15</sup> 19年度の税源移譲で個人課税の割合は増加した。それ以前は、法人の割合はより高く、道府県民税と事業税の合計における個人と法人の割合は、17年度は1：2程度だった。

なお、この道府県民税と事業税のそれぞれにおける法人課税分と市町村民税の法人課税分をあわせて、「法人2税」と呼ばれる。

<sup>16</sup> 19年度の税源移譲で所得課税の割合が増加した。それ以前は、資産課税のウェイトは5割を超えていた。

図表 4-6 国と地方の税収構造 (17~19 年度)

(単位：億円、%)

	17決算	18当初	19当初
<b>国税</b>	<b>522,905</b>	<b>509,243</b>	<b>550,953</b>
<b>一般会計</b>	<b>490,654</b>	<b>458,780</b>	<b>534,670</b>
所得税	155,859 (31.8)	127,880 (27.9)	165,450 (30.9)
法人税	132,736 (27.1)	130,580 (28.5)	163,590 (30.6)
相続税	15,657 (3.2)	13,800 (3.0)	15,030 (2.8)
(地価税)			
(10年度改正で当分の間課税停止)	-	-	-
消費税	105,834 (21.6)	105,380 (23.0)	106,450 (19.9)
酒税	15,853 (3.2)	15,720 (3.4)	14,950 (2.8)
たばこ税	8,867 (1.8)	9,400 (2.0)	9,260 (1.7)
揮発油税	21,676 (4.4)	21,560 (4.7)	21,350 (4.0)
石油ガス税	142 (0.0)	140 (0.0)	140 (0.0)
航空機燃料税	886 (0.2)	870 (0.2)	930 (0.2)
石油石炭税	4,931 (1.0)	4,760 (1.0)	5,330 (1.0)
電源開発促進税	-	-	3,460 (0.6)
自動車重量税	7,574 (1.5)	7,370 (1.6)	7,160 (1.3)
関税	8,857 (1.8)	9,060 (2.0)	9,290 (1.7)
とん税	91 (0.0)	90 (0.0)	90 (0.0)
印紙収入	11,688 (2.4)	12,170 (2.7)	12,190 (2.3)
<b>特別会計</b>	<b>13,775</b>	<b>13,175</b>	<b>9,237</b>
原油等関税	446 (3.2)	5 (0.0)	-
電源開発促進税	3,592 (26.1)	3,540 (26.9)	-
揮発油税	7,408 (53.8)	7,393 (56.1)	7,099 (76.9)
たばこ特別税	2,329 (16.9)	2,237 (17.0)	2,138 (23.1)
<b>地方譲与税(交付税及び譲与税配付金特別会計)</b>	<b>18,475</b>	<b>37,288</b>	<b>7,046</b>
所得譲与税 (都道府県及び市町村)	11,159 (60.4)	30,094 (80.7)	-
地方道路譲与税 (都道府県及び市町村)	3,112 (16.8)	3,098 (8.3)	3,044 (43.2)
石油ガス譲与税 (都道府県及び政令指定市)	142 (0.8)	140 (0.4)	140 (2.0)
航空機燃料譲与税 (空港関係都道府県及び空港関係市町村)	161 (0.9)	158 (0.4)	169 (2.4)
自動車重量譲与税 (都道府県及び市町村)	3,787 (20.5)	3,685 (9.9)	3,580 (50.8)
特別とん譲与税 (開港所在市町村)	114 (0.6)	113 (0.3)	113 (1.6)
<b>地方税</b>	<b>348,044</b>	<b>348,983</b>	<b>403,728</b>
<b>道府県税</b>	<b>152,269</b>	<b>154,308</b>	<b>188,524</b>
<b>普通税</b>	<b>136,796 (89.8)</b>	<b>138,921 (90.0)</b>	<b>173,287 (91.9)</b>
道府県民税	35,854 (23.5)	35,973 (23.3)	62,028 (32.9)
事業税	49,142 (32.3)	50,593 (32.8)	58,881 (31.2)
地方消費税	25,512 (16.8)	26,343 (17.1)	26,275 (13.9)
不動産取得税	4,767 (3.1)	4,828 (3.1)	5,145 (2.7)
道府県たばこ税	2,752 (1.8)	2,848 (1.8)	2,807 (1.5)
ゴルフ場利用税	620 (0.4)	583 (0.4)	562 (0.3)
自動車税	17,528 (11.5)	17,659 (11.4)	17,477 (9.3)
鉱区税	4 (0.0)	4 (0.0)	4 (0.0)
固定資産税(特例分)	164 (0.1)	90 (0.1)	108 (0.1)
<b>目的税</b>	<b>15,473 (10.2)</b>	<b>15,387 (10.0)</b>	<b>15,237 (8.1)</b>
自動車取得税	4,528 (3.0)	4,742 (3.1)	4,855 (2.6)
軽油引取税	10,859 (7.1)	10,620 (6.9)	10,360 (5.5)
狩猟税	25 (0.0)	25 (0.0)	22 (0.0)
<b>市町村税</b>	<b>195,775</b>	<b>194,675</b>	<b>215,204</b>
<b>普通税</b>	<b>180,216 (92.1)</b>	<b>179,687 (92.3)</b>	<b>200,111 (93.0)</b>
市町村民税	81,555 (41.7)	84,333 (43.3)	102,996 (47.9)
固定資産税	88,621 (45.3)	84,991 (43.7)	86,825 (40.3)
軽自動車税	1,515 (0.8)	1,573 (0.8)	1,636 (0.8)
市町村たばこ税	8,453 (4.3)	8,750 (4.5)	8,618 (4.0)
鉱産税	16 (0.0)	15 (0.0)	15 (0.0)
特別土地保有税	43 (0.0)	25 (0.0)	21 (0.0)
<b>目的税</b>	<b>15,559 (7.9)</b>	<b>14,988 (7.7)</b>	<b>15,093 (7.0)</b>
入湯税	244 (0.1)	270 (0.1)	247 (0.1)
事業所税	2,970 (1.5)	2,994 (1.5)	3,026 (1.4)
都市計画税	12,330 (6.3)	11,723 (6.0)	11,820 (5.5)
水利地益税	1 (0.0)	1 (0.0)	0 (0.0)

(注1) 出井ほか(2006)をベースに最新の数字を掲げた。

(注2) 17年度は決算ベース、18年度及び19年度は当初予算ベース。

(出所) 各年度決算書、各年度予算書、各年度地方財政計画

### 4-2-3 国と地方、地方と地方の財政関係

以上のように、国・地方別に税収の動向を見てきたが、税収の受入者が必ずしも全額を自らの政策実行のために使用できるとは限らない。この点は、第3章でも述べたが、改めて概観する。

まず、国と地方との関係で見ると、国税として一般会計に入ってきた税収であっても、実際には、その税収の一部は、国の歳出という形で支出され、地方の歳入として組み入れられることになる。先述のとおり、国と地方の税源配分は3：2である一方、最終支出ベースでは、国と地方は2：3と逆転することになる。この地方税収と地方の歳出の金額のギャップの背後には、当然国から地方へ財源の流れが存在する(図表 4-7)。その流れの一つが、地方交付税である。地方交付税制度では、国税の税目ごとに地方交付税に組み入れるべき比率が定められている。この地方交付税組入れ分は、国(一般会計)の政策経費の財源として直接使用することはできず、地方の財源の均衡化を図るため、財源が不足している地方公共団体(都道府県、市町村)に対して分配されることになる<sup>17</sup>。19年度予算では、一般会計税収53.5兆円のうち、約27.3%の14.6兆円が地方交付税交付金として支出され、交付税及び譲与税配付金特別会計を経て、地方へ分配される(15.2兆円<sup>18</sup>)。つまり、形式的には国の税収として一般会計に計上されたとしても、実質的には、地方の税収と見ることもできよう。

また、地方と地方の関係でも、税収の入口と実質上の財源使用者に違いが見られる。例えば、地方消費税は、都道府県の税収として都道府県に計上されるが、(都道府県間で清算が行われた後の)金額の1/2は、市町村に対して消費税交付金として分配されている。市町村にとっては、形式上は税目以外の歳入であるが、実質上は税収と捉えることもできるだろう。

なお、歳出・歳入一体改革においては、国・地方合計のプライマリーバランスの黒字化目標を掲げており、本来であれば、歳入については、こうした関係を加味して検討する必要があるだろう。しかし、この場合、国と地方、地方と地方の歳入・歳出関係をすべて連結して見る必要が生じることになる。その議論の過程では、国と地方の役割分担など行政の仕組みの在り方など、遠大なテーマとなってくる。また、地方財政計画などで示されている地方税収は、47都道府

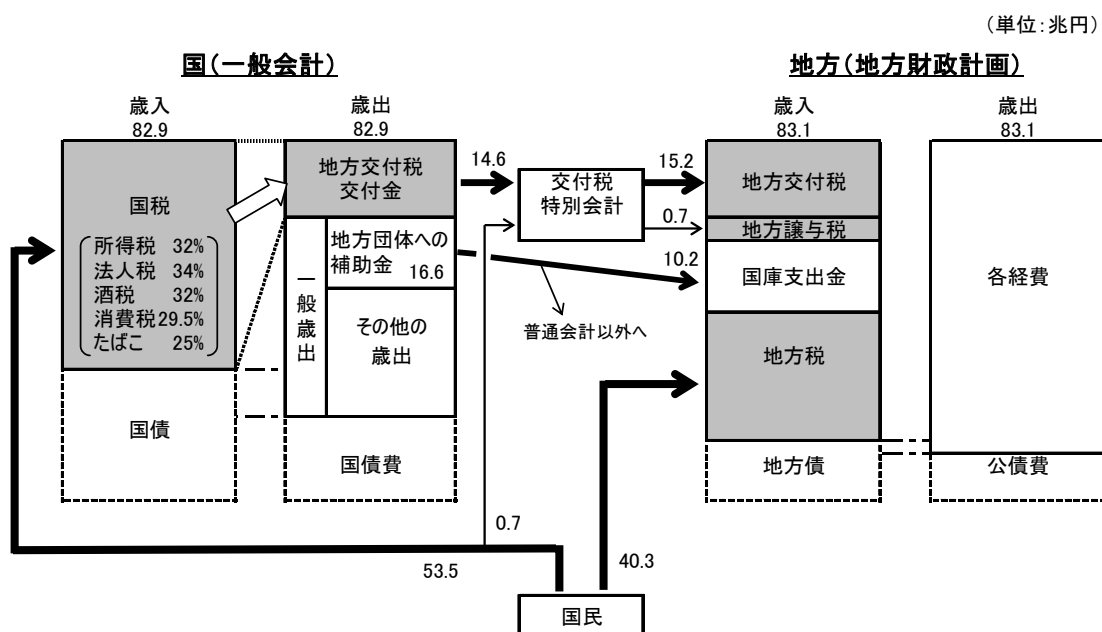
<sup>17</sup> 交付税の交付を受けている団体は交付団体、受けない団体は不交付団体と呼ばれている。18年度では、不交付団体は、都道府県で2団体(東京都、愛知県)、市町村では1,820団体のうち169団体(さいたま市、千葉市、川崎市、名古屋市など)になっている。

<sup>18</sup> 地財計画における地方への分配額と一般会計歳出ベースとの差は、交付税特会における繰越金等で賄われる。

県、1,820市町村(18年度)の集計されたマクロベースの金額である。当然、それぞれの地方公共団体ごとに、地方税収の動向や地方交付税の受入れの動向は異なっており、マクロレベルで一律に地方税収の検証をしても、実体を捉えることは難しい。

以下では、国(一般会計)税収に絞って検証することとする。なお、地方税については、課税ベースの対象が国税と似通っていることから、傾向として捉えるならば、国(一般会計)における税収動向に近いものになると考えられるだろう。

図表 4-7 国と地方の財政関係(イメージ図)



(注1) 主要な資金の流れを示したため、一部省略している。

(注2) 国税括弧内の数字は、地方交付税交付金に組み入れると定められた税目別の比率。

(出所) 19年度予算書、19年度地方財政計画をもとに作成

### 4-3 バブル以降の税収低迷と足元の増収の検証

本節では、国の税収、その中でも、一般会計の税収を対象を絞って<sup>19</sup>、景気や名目GDPをベンチマークとして、税収の動向を検証する。さらに、近年の税収に影響を与えたと考えられる税制改正の内容について整理する。

#### 4-3-1 税収と名目GDPの関係

図表4-8は、国の一般会計の租税及び印紙収入について、名目GDPと比較したものである。一般会計税収のピークであった2年度を100としている。

先述のとおり、国の一般会計税収の約6割を占める所得税と法人税の課税対象は、個人所得（雇用者報酬）や企業所得（企業利益）である。これらの所得は、当然のことながら、景気拡大局面では増大、下降局面では逆に減少するように、景気に連動して変動をする。税収は、この所得（名目額）に対して一定の税率を乗じることで算定される。このため、税収も、景気に連動して推移することとなり、言い換えれば、名目GDPとは安定的な関係になるはずと考えられる<sup>20</sup>。近年の税収減少の要因として、バブル崩壊後の「失われた15年」の景気低迷による名目GDPの伸び悩みが挙げられるのは、こうした考え方が背景にあるからである。

しかし、図表4-8の左図を見ると、必ずしも税収は名目GDPと安定的な関係を保っているとは言えない。特に、バブル経済の崩壊以降はその関係性は大きく崩れている。伸び悩みが指摘される名目GDPであっても、2年度以降も、一時的な伸び悩みやマイナス成長が見られるものの、非常に緩やかながらもトレンドとしては上昇していることがわかる。これに対して、税収は、小幅な振幅<sup>21</sup>を繰り返しながらも徐々に低下しており、名目GDPと税収が次第に乖離するようになっている。この傾向は15年度まで続くことになる。このため、グラフは、いわゆる「鰐口」の形状となっている。こうした税収と名目GDPの乖離は、景気の低迷以外の要因が、税収押下げの一因となっていたためと考えられる。結論から先に言えば、6年度以降に数々実施された大幅な特別減税や税制改革が、景気の伸び悩みとともに、税収下押しの要因となっていた可能性が少なくないと考えられる。

<sup>19</sup> 国の税収には、一般会計税収のほか、地方譲与税や特別会計の税収（特定目的財源）も含まれることになるが、本節では、一般会計の税収に焦点を絞った。

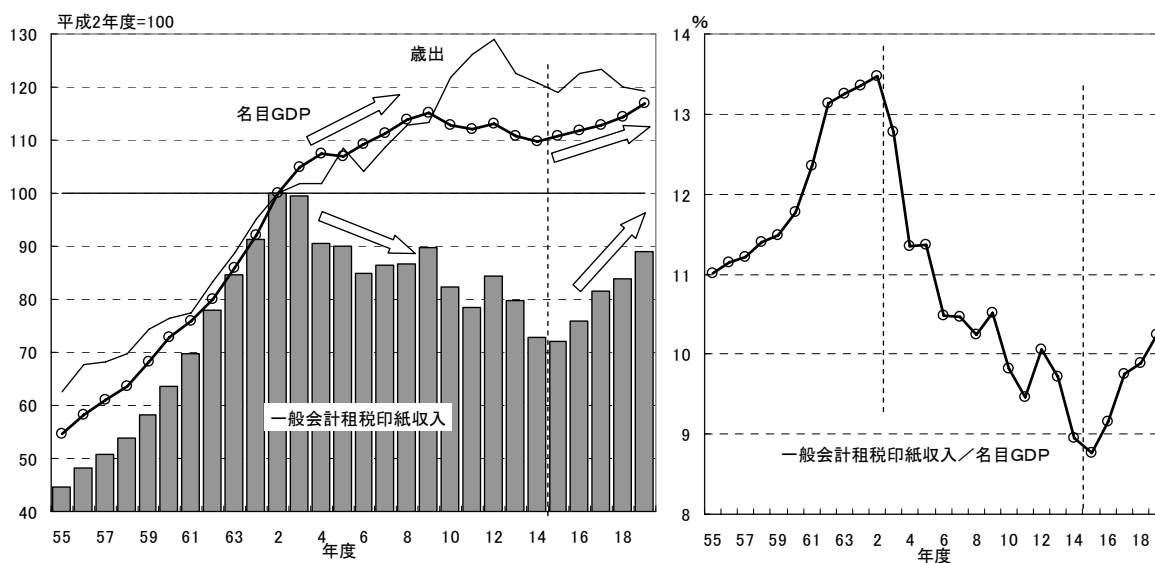
<sup>20</sup> 税収弾性値の基礎ともなっている考え方である。

<sup>21</sup> 9年度の山は消費税の税率改定（3%→5%）の影響、12年度の山はバブル期に貯金された高利率の郵便貯金の満期到来に伴う利子所得税の増加の影響がある。

しかし、15年度以降は、こうした状況は一転する。名目GDPから乖離をしていた税収は増勢に転じ、その後は一貫して急激な増収傾向にある。名目GDPは今次景気回復局面の始期である14年度からは緩やかに増加を続けているが、税収の改善度はそれ以上のペースである。実際に、名目GDPに対する税収比率（図表4-8右図）からもこうした傾向が確認できる。2年度と15年度で何かしらの構造変化があったと見る事ができるだろう。

ただし、税収を水準で見ると、バブル以降の税収落ち込みの影響は大きい。15年度以降、急激な増収を続けてはいるが、足元の19年度（当初予算ベース）の税収においても、ピークであった2年度（60.1兆円）の89%程度（19年度における国から地方への3兆円の税源移譲を調整しても94%程度）の水準（53.5兆円、税源移譲額を足し戻しても56.5兆円）までしか回復していない。今後、足元の税収の増勢は、どれだけの速さで、どこまで続くのかが、プライマリーバランス改善の鍵を握ってくることになる。

図表4-8 国（一般会計）の税収と名目GDPの関係



(注1) いずれも2年度を100とした。

(注2) 税収（租税及び印紙収入）、歳出とも国の一般会計ベース。

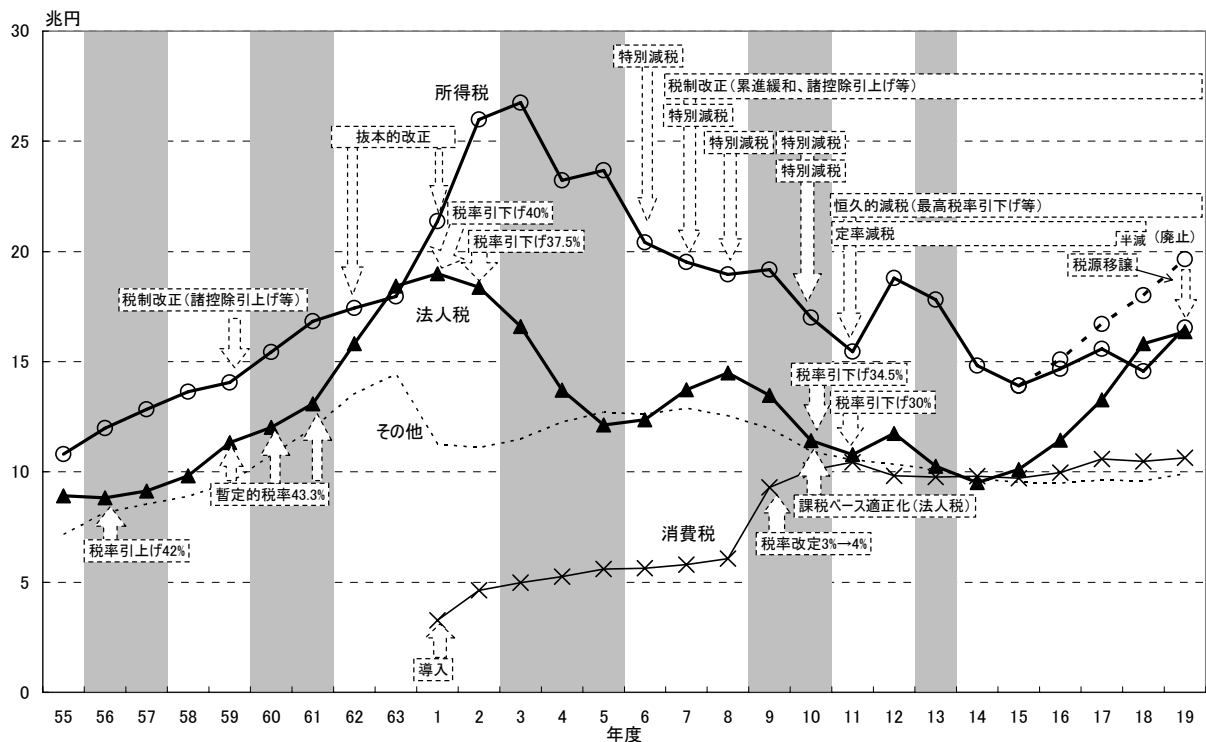
(注3) 税収及び歳出は、17年度まで決算。18年度は補正後。19年度は当初予算。名目GDPの19年度は政府経済見通し。

(出所) 各年度決算書、予算書、内閣府「国民経済計算」から作成

### 4-3-2 税目別の動向（概観）

以上は、国（一般会計） 税収全体の動向であったが、税目別にその動向を確認する。国（一般会計）の税収の約8割を占め基幹税となっている、所得税（3割）、法人税（3割）、消費税（2割）と、その他に分類して推移を追ったのが、図表4-9である。税収の推移のベンチマークとなるように、景気循環と主な税制改正についても掲載した。

図表4-9 国（一般会計）の税目別の推移



(注1) 17年度まで決算。18年度は補正後。19年度は当初予算。  
 (注2) 点線は、所得譲与税を加えた場合（19年度は地方への税源移譲による国税の減収分を足し戻した）。  
 (注3) シャドーは、景気後退期。  
 (出所) 各年度決算書、予算書等から作成

全体を概観すると、所得課税である所得税、法人税は、景気変動にあわせるように税収が振幅している。消費税は、景気循環と大きな関係性は見られず、税率改正で大きく変動する以外は、安定して推移していることがわかる。

各税目別に見ると、まず、所得税は、昭和62年からのいわゆる「バブル景気」と歩みを同じくして、急激に増加するなど景気に連動してきたが、3年度（26.7兆円）をピークとして、以降は景気回復期であっても低下し続けている。これは、この時期に行われた相次ぐ大型の特別減税によって税収が回復しなかった



という影響が考えられる。なお、12、13年度の一時的な所得税の増収は、郵便貯金(10年満期定額貯金)の満期到来による利子所得税という特殊要因であり<sup>22</sup>、この影響を除けば所得税収はトレンドとして低下していると見ることができる。14年度以降の今後の景気回復局面においても、見た目では緩やかな増収にとどまっており、大きく改善する姿を見せていない。

ただし、この税額には、「三位一体改革」に伴う地方譲与税(16年度(0.4兆円)、17年度(1.1兆円)、18年度(3.0兆円))と、国から地方への税源移譲分(19年度(約3兆円))が算入されていない。仮に、これらを足し戻した場合には(図表4-9中の点線)、今後の景気回復局面において、大幅な増収を果たしていた可能性がある。この理由として、景気回復もさることながら、定率減税(約2.6兆円)の縮小(18年度)・廃止(19年度)という影響が大きいことが考えられる。こうした、定率減税廃止による増収効果は、三位一体改革に係る地方への税源移譲が実施されたため、所得税の税収額上には現れないが、同時に歳出面で地方に対する補助金が減らされていることを勘案すれば、財政にとってはプラスに働くことになる。この点は、今後の所得税収を見る上で注意する必要がある。

次に、法人税は、景気変動との連動が顕著であり、景気回復期には増収し、景気後退期には減収するという循環を描いている。平成元年度のピーク時の税収(約19兆円)は、バブル崩壊による景気後退で急激に落ち込み、その後の景気回復期においても増収幅は小さいままで、全体としては振幅を繰り返しながら低下トレンドを見せた。この結果、法人税収は、14年度には、消費税収も下回る水準まで落ち込んでいる(法人税9.5兆円、消費税9.8兆円)。しかし、その後は一転して増収が続いている。所得税とは違って、大型減税の影響の剥落といった影響は見られないことから、景気回復が法人税収の追い風となっていることが考えられるだろう。

最後に、消費税は、景気とはほとんど関係なく、税率の変更を要因として増収が見られる以外、比較的安定的に推移している。消費税は、平成元年に創設され(税率3%。ただし、消費税収のうち20%が消費譲与税として地方へ配分されていた<sup>23</sup>)、9年度の税率改正(3%→4%<sup>24</sup>)と消費譲与税の廃止による

---

<sup>22</sup> 郵便貯金利子は、バブル経済期を除いて、通常0.3~0.6兆円程度で推移しているが、12年度は約2.6兆円、13年度は3.5兆円に達した(国税庁統計年報ベース)。

<sup>23</sup> 消費譲与税は、消費税創設時に同時に創設され、消費税収のうちの20%を地方に配分するという地方譲与税の一種である。地方譲与税は、国税であるが、一般会計の税収とはならない。単純に計算して一般会計の消費税の実質税率は2.4%(=3%×80%)となる。つまり、消費税率は3%であっても、一般会計には2.4%分の税収しか計上されなかったことになる。

<sup>24</sup> 地方消費税1%をあわせて5%となる。

税収増（税率改正分 2.6 兆円、譲与税廃止分 1.5 兆円）によって、それ以降は、10 兆円前後で推移している。

なお、税目別の詳細は、4-4 節で検証することとしたい。

### 4-3-3 過去の税制改正の経緯

本節では、税収落ち込みの要因と考えられる税制改革を概観する。図表 4-10 は、60 年以降の主な税制改革をまとめたものである。このうち大規模な改正は 3 回あり、それぞれ区切って概要を見ることとする。

#### (1) 昭和 62、63 年の抜本的税制改正－消費税創設と所得税・法人税の減税－

近年の税制改正論議は、この 62 年 9 月と 63 年 12 月の税制改正から始まったともされ、シャープ勧告<sup>25</sup>による税制改正以来の抜本的改正と称せられている。この改正では、公正・中立・簡素を基本理念とし<sup>26</sup>、現在の経済社会に適合し、高齢化社会や国際化など将来を展望した税制の確立等を目的として、所得・消費・資産等の間でバランスのとれた税体系を構築するとされた。具体的には、消費税（3%）が創設されるとともに（各種間接税の整理を含めて 2.0 兆円の純増）、所得税では、家計の税負担の累増感に対処するため、税率構造の簡素化（62 年度に 15 段階〈10.5%～70%〉から 12 段階〈10.5%～60%〉へ、さらに平成元年度に 5 段階〈10～50%〉へ）や人的控除の引上げ等が行われたほか（所得税 3.9 兆円の減税<sup>27</sup>。住民税を含めると 5.5 兆円の減税）、法人税率の段階的引下げ（42%→平成元年度 40%→2 年度 37.5%）などが行われた。

#### (2) 平成 6 年の税制改革－消費税増税と所得税減税－

次の大規模な税制改正は、6 年 11 月の税制改革である。人口の高齢化が足元

<sup>25</sup> シャープ勧告は、昭和 24 年、連合国軍最高司令官によって派遣されたシャープ使節団によって作成された日本の税制の全面的改革案のことである。シャープ勧告の理念は、恒久的、安定的な税制を確立し、直接税を中心に据えた近代的な税制を構築することであった。その勧告案は、昭和 24 年、25 年の税制改革で、そのほとんどが実現され、現在まで日本の税制に大きな影響を与えているとされる（宮内(2006)の記述を基に作成）。

<sup>26</sup> 租税原則には、アダム・スミスの 4 原則（公平、明確、便宜、最小徴税費）、ワグナーの 4 大原則 9 原則（十分性、弾力性、税源選択、税種選択、普遍性、公平性、明確性、便宜性、最小徴税費）、マスグレイブの 7 条件（十分性、公平、中立（効率性）、経済の安定と成長、明確費用最小）があるが、このうち、62、63 年度改正では、公正、中立、簡素の 3 原則を改革のよりどころとした。以後の税制改革においてもこの 3 原則を中心に論議が行われている。なお、最近では、中立にかえて、活力を原則とするという意見もある。

<sup>27</sup> 予算年度は 4 月から翌年 3 月までであるが、所得税は 1～12 月の所得が課税ベースとなる。このため、導入年度とそれ以降は増減収額が異なることがある。このとき、導入された年度を初年度とし、それ以降は平年度として区別している。本章では断りのない限り平年ベースとしている。

図表 4-10 60年代以降の主な税制改正・特別減税

年度	所得税	法人税	消費税	その他
昭和62		税率引下げ 43.3%→42%		
	(62年9月改正) 税率構造緩和 15→12段階 配偶者特別控除創設等 利子課税見直し(マル優等の廃止等)			
63	(63年12月改正) 税率構造簡素化 12→5段階 人的控除の引上げ等 株式譲渡益の原則課税化	(63年12月改正) 税率引下げ 42%→37.5%	(63年12月改正) 消費税創設 3% 消費譲与税創設 税込×20%	(63年12月改正) 相続税減税(税率緩和等) 間接税の整理合理化 有価証券取引税率引下げ
平成3	土地譲渡益課税の強化	法人臨時特別税創設(1年間) 土地譲渡益課税の強化	非課税の拡大 簡易課税制度の改正等 石油臨時特別税(1年間)	地価税創設
4		みなし法人課税制度の廃止 法人特別税(2年間)		土地の相続税評価の適正化と負担調整
6	平成6年分特別減税	使途秘匿金に対する課税		相続税減税(税率緩和等) 酒税率見直し(しょうちゅう等)
	(6年11月改正) 税率構造緩和 諸控除の引上げ等 平成7年分特別減税		(6年11月改正) 税率引上げ 3%→4% 地方消費税創設 4%×25% 消費譲与税廃止 事業者免税点制度見直し等 ※いずれも9年4月実施	
8	平成8年分特別減税	土地譲渡益課税の軽減		有価証券取引税率の引下げ等
9				酒税率見直し(しょうちゅう等)
10	平成10年分特別減税	税率引下げ 37.5%→34.5% 課税ベース見直し(引当金の縮小等) 土地譲渡益課税の軽減		たばこ特別税の創設 有価証券取引税率引下げ等 地価税の廃止
11	税率構造簡素化 5→4段階 最高税率引下げ 50%→37% 定率減税 土地譲渡益課税の軽減	税率引下げ 34.5%→30%	<福祉目的化> ※予算総則上の措置	有価証券取引税・取引所税廃止
13		企業組織再編成に係る税制整備		贈与税基礎控除引上げ
14	利子課税見直し(老人マル優の改組)	連結納税制度導入 課税ベース見直し (退職給与引当金の廃止等)		
15	課税ベース見直し(配特控除の一部廃止)		中小事業者の特例措置見直し 総額表示の義務付け	相続時精算課税制度創設 相続税・贈与税税率構造見直し 酒税率の見直し(酒類間格差縮小) たばこ税率引上げ
16	公的年金控除・高齢者控除見直し 土地譲渡益課税の見直し	欠損金繰越期間延長(5→7年)		
17	定率減税の縮減 ※平成18年分から			
18	定率減税の廃止 ※平成19年分から 最高税率(37%)の本則化 税源移譲に伴う措置(累進構造の変更等)	税率の特例(30%)の本則化		酒税の見直しと酒類間格差縮小 たばこ税率引上げ
19		減価償却制度の見直し 三角合併解禁に係る税制整備		

(出所) 各種資料から作成

から急速に加速・進展し、所得水準の上昇で中堅所得者層を中心に税負担が累増しているとして、所得税において諸控除引上げにより課税最低限を引き上げるとともに、税率ブラケットごとに適用される課税所得額も引き上げられ、累進構造が緩和された（7年分から実施。所得税 2.4 兆円の減税。住民税を含めると 3.5 兆円の減税）。さらに、歳出面の諸措置を安定的に維持させるために、消費税制において、中小企業の特例措置を縮小するとともに、税率を 3% から 4% に引き上げることとなった（9年4月実施。併せて、消費譲与税に替わり地方消費税（1%<sup>28</sup>）が創設された）。同時に、特別減税が実施され、6年度には 3.8 兆（住民税を含めると 5.5 兆円）の特別減税が、7年度はこの金額から上記所得税改正に係る制度減税額分 2.4 兆円（同 3.5 兆円）を除いた 1.4 兆円（同 2.0 兆円）の特別減税が行われた。これらの特別減税は、当面の経済状況を勘案して、9年4月からの消費税に先行して実施された。さらに、この特別減税については、景気先行きの不安から、8年度も延長されて実施された（1.4 兆円（同 2.0 兆円））。

9年度は特別減税の実施はなかった<sup>29</sup>が、9年秋以降に起きた山一証券、北海道拓殖銀行破綻を契機とした金融不安による本格的な景気低迷を受けて、10年度に 1.4 兆円（同 2.0 兆円）、さらに追加で 1.4 兆円（同 2.0 兆円）の合計 2.8 兆円（同 4.0 兆円）の大型の特別減税が行われた。

一方、法人税は 10 年度税制改正において抜本的に見直しが行われ、税率が 37.5% から 34.5% に引き下げられる（1.38～1.44 兆円の減収。地方の法人 2 税を含めると 1.86～1.93 兆円の減収）とともに、引当金の縮小など課税ベースの適正化（1.12～1.23 兆円の増収。地方の法人 2 税を含めると 1.46～1.59 兆円の増収）が行われ、法人税収額としては、ほぼ中立性が保たれている<sup>30</sup>。

### (3) 平成 11 年度税制改正－所得税と法人税の恒久的な減税－

11 年度には、個人所得課税及び法人課税の在り方についての抜本的な見直しを行うまでの措置として、恒久的な減税が実施された。まず、所得税においては、最高税率の引下げ（所得税 50% + 住民税 15% = 計 65% → 37% + 13% = 50%）と税率構造の簡素化（5 段階〈10%～50%〉から 4 段階〈10%～37%〉へ。0.26 兆円の減税）のほか、定率減税（2.6 兆円の減税。住民税を含めると 3.0 兆円の減税）

<sup>28</sup> 地方消費税の税率は、消費税率の 25% とされていることから、消費税率 4% × 25% で 1% 相当となる。

<sup>29</sup> 9 年度では特別減税は実施されなかったが、10 年度初回の特別減税の実施により、実際は、9 年度に所得税で 0.98 兆円（住民税を含めると 1.6 兆円）の減税となっている。

<sup>30</sup> 増減収額は、名目経済成長が 1.75% の場合と 3.5% の場合の両ケースについて公表された。

が導入された。また、法人税については、企業活動の活性化や外国の負担水準との均衡の観点から、10年に引き続き税率の引下げが行われた（34.5%から30%へ。1.5兆円の減税。地方の法人2税を含めると2.0兆円の減税）。

なお、この定率減税については、17年度改正で、18年分は従来の半分に縮減され、19年分からは廃止された。その一方、恒久的減税として引き下げられた所得税の最高税率37%と法人税率30%は、定率減税が廃止されたのとは違って、18年度税制改正で、それらの特例税率が、そのまま本則の税率となった。

このほか、16年度税制改正では、法人税において繰越欠損金の繰越期間を5年から7年に延長（後述）が行われたほか、所得税関係では、いわゆる「三位一体改革」のため、所得贈与税の創設とその後の増額（16年度0.4兆円、17年度1.1兆円、18年度約3兆円）が行われ<sup>31</sup>、18年度改正で恒久的な措置として所得税から住民税への税源移譲が行われた（19年分から。約3兆円分）。この地方への税源移譲に伴って、所得税の税率構造は、4段階<10%~37%>から6段階<5%~40%>に変更された<sup>32</sup>。

#### 4-3-4 過去の税制改正による税収への影響

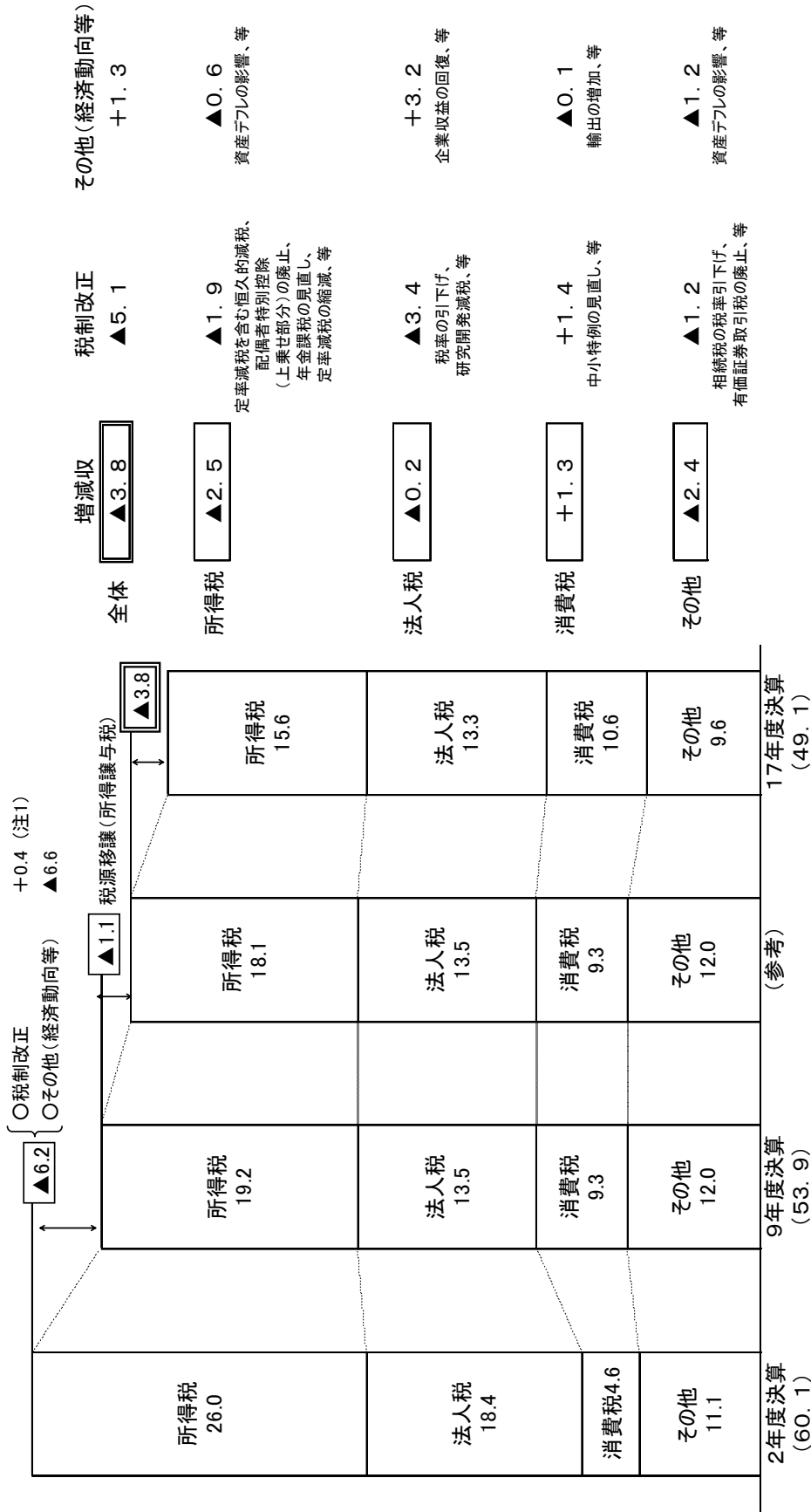
こうした税制改正による税収額への影響はどの程度であっただろうか。政府税制調査会の資料によると（図表4-11）、9年度と17年度の比較として（いずれも決算額）、税制改正によって5.1兆円（税源移譲を含めると6.2兆円）の減収があったとしている。ここに経済動向等の増収要因1.3兆円を加えても、最終的に3.8兆円の減収となったとしている。税目別に見ると（▲はマイナス）、所得税では、税制改正要因▲1.9兆円、経済動向等の要因▲0.6兆円、計▲2.5兆円。法人税では、税制改正要因▲3.4兆円、経済動向等の要因+3.2兆円、計▲0.2兆円。消費税が、税制改正要因+1.4兆円、経済動向等の要因▲0.1兆円、計+1.3兆円。その他は、相続税改正、有価証券取引税の廃止等の税制改正▲1.2兆円、経済動向等の要因で▲1.2兆円、計▲2.4兆円となっている。

なお、18年度以降を展望すると、19年の定率減税の廃止による増収要因と地方への税源移譲による減収要因（両者でほぼ相殺）のほかに税収に大きな影響を与えるような制度的な要因は今のところ存在しない。今後は、税収は、景気動向に連動して増減することとなるだろう。

<sup>31</sup> これによって一般会計の所得税収入にとっては同額の減収要因となる。

<sup>32</sup> 税源移譲において、住民税における累進構造が10%の単一税率（市町村6%、都道府県4%）となることにより、個々の納税者の負担合計額をこれまでと同じようにするよう所得の累進構造が設計された。

図表4-11 中期的な税収減（9年度→17年度）とその主な要因について



(注1) 平成3～9年度における主な税制改正としては、平成6年度の特別減税(▲3.8兆円)、平成9年度の消費税率引上げ等(+2.6兆円)、消費譲与税の廃止(+1.5兆円)がある。  
 (注2) 17年度の一般会計分及び所得税は、所得譲与税による税源移譲(▲1.1兆円)控除後の計数である。  
 (注3) 計数は、原則として四捨五入によっているので、端数においては合計とは合致しないものがある。  
 (出所) 政府税制調査会資料

#### 4-4 財政健全化第Ⅱ期における税収展望

4-3節では、国の一般会計税収の動向について、全体と各税目別に概観したところであるが、本節では、さらに詳細に税目を見ることとしたい。特に、各税目の制度の概要、税制改正による影響、足元の増収の要因等を概観することとし、「骨太の方針 2006」に掲げられた財政健全化の第Ⅱ期における国・地方のプライマリーバランスの黒字化目標が実現可能か否かという視点を念頭に、23(2011)年度までの短期における税収の先行きについて、展望することとする。

##### 4-4-1 所得税の動向

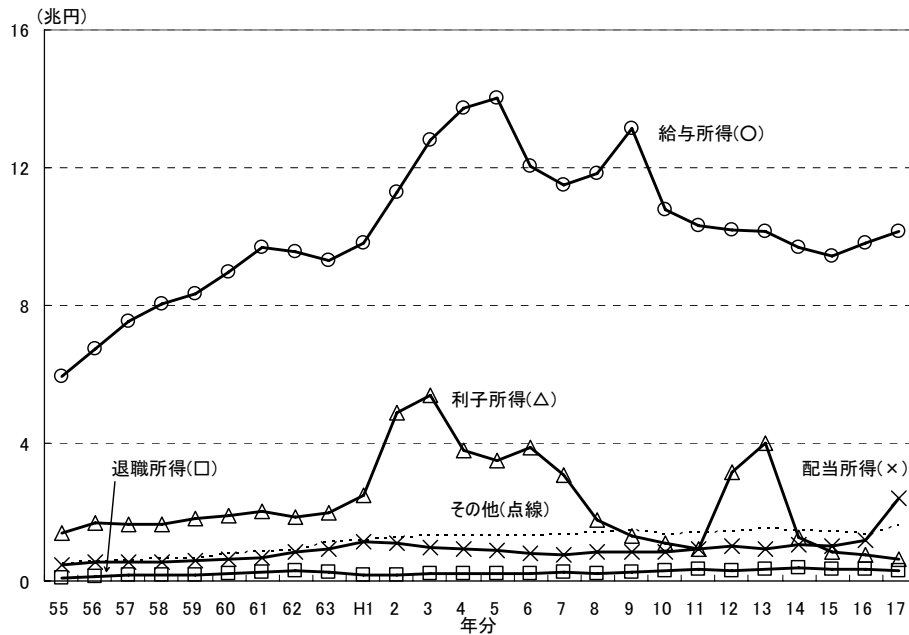
所得税は、国の一般会計税収のうち3割を占める基幹税となっている。ただし、先述のとおり、3年度のピーク以降、税収の伸び悩みが続いている。本節では、その要因を中心にすることとする。

##### (1) 所得税の基本的な仕組み

所得税は、原則として、個人の所得に対して課される租税である。個人に帰属する所得をすべて合算し、所得の額つまり担税力に応じて、課税するという総合課税を原則としている。ただし、所得の性質、把握体制の整備状況等を踏まえて、所得の種類によっては分離課税が組み合わされている。また、課税単位は、個人単位となっており、世帯所得の合算ではなく所得を得ている個人に対して賦課される。

所得税の対象とする所得は、給与、退職金、公的年金、利子・配当、不動産所得、事業所得、譲渡所得等となっており、それぞれの所得に応じて算出方法が規定されている。また、所得税は申告納税制度を原則としているが、徴税上の便宜等から、源泉徴収制度が併設されている。源泉徴収制度は、対象となる所得発生段階で、その支払源泉で所得の支払いをする者（源泉徴収義務者）が所得税を徴収し国に納付するものであり、一方、申告納税制度は納税者が自主的に所得金額を計算して申告納付するものである。源泉徴収制度による税（源泉徴収税）は、所得税収の約8割を占めており、その源泉徴収税のうち、7割以上は、給与所得にかかるものとなっている。源泉徴収税の内訳を見ると、給与所得に次いで、預貯金からの利子所得、株式などの配当所得の順となっている（図表 4-12）。利子所得からの源泉徴収税額は、バブル期には5兆円を超える税収を確保したものの、日銀の超低金利政策の影響によって近年は低迷している（12、13年度は郵貯満期の影響）。一方、配当所得からの徴収額は、近年の企業の配当性向の高まりで、急増していることが分かる。

図表 4-12 課税対象別の源泉所得税額の推移

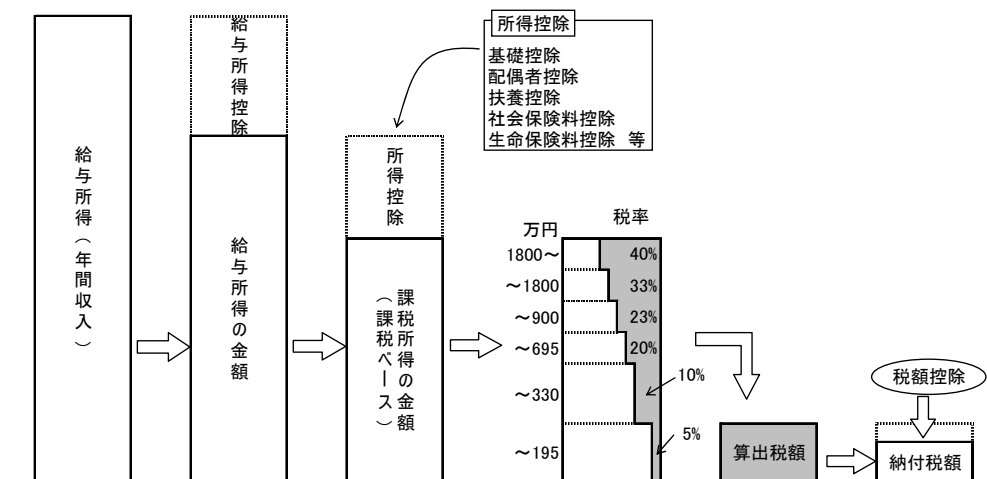


(注1) 金額は2月～翌年1月の計数。

(注2) その他は、上場株式等の譲渡所得等、報酬・料金等所得、非居住者等所得。

(出所) 国税庁「国税庁統計年報」

図表 4-13 所得税の基本的な仕組み（給与所得者の場合）



(出所) 政府税制調査会資料を基に作成

これらの所得に対して、所得税は、次の仕組みに沿って課税されることになる。最もシェアの高い給与所得の場合についてみると（図表 4-13）、給与所得（年間収入）のうち、最低 65 万円の給与所得控除がされた残額が「給与所得」とされ、ここから人的控除（基礎控除、配偶者控除、扶養控除等）のほか、各



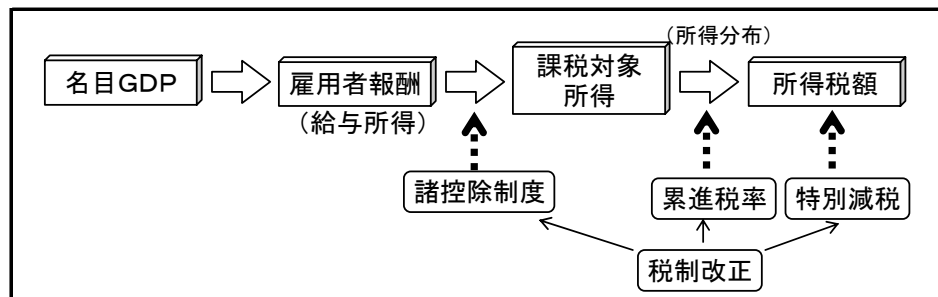
種控除（社会保険料控除、生命保険料控除等）が差し引かれ、課税ベースとなる課税所得金額が計算される。この課税所得に対し、その金額に応じた超過累進税率が適用され、算出税額が求められる。なお、特別減税は、算出税額に対して税額控除によって行われることとなっている。特別減税には、定率減税と定額減税があり、前者は、算出税額に一定比率を乗じた額を税額控除するもので、後者は一定額を控除するというものである。6年、7年、8年の特別減税と11年の恒久的減税は、定率減税（6年度は20%で最高200万円、7、8年度は15%で最高5万円、11年度は定率20%で最高25万円）、10年の特別減税（2回）は定額減税（本人3.8万円、扶養1.9万円）となっていた。

なお、税額控除制度については、こうした経済対策減税としてではなく、低所得者に対する子育て支援<sup>33</sup>として導入することが国際的な潮流となっており、我が国においても少子化対策として議論されている。

## (2) 所得税収の増減要因

ここでは所得税収の中で最もシェアの高い給与所得を例にとって見ることにする（図表4-14）。

図表4-14 所得税収（給与所得）の増減要因（イメージ）



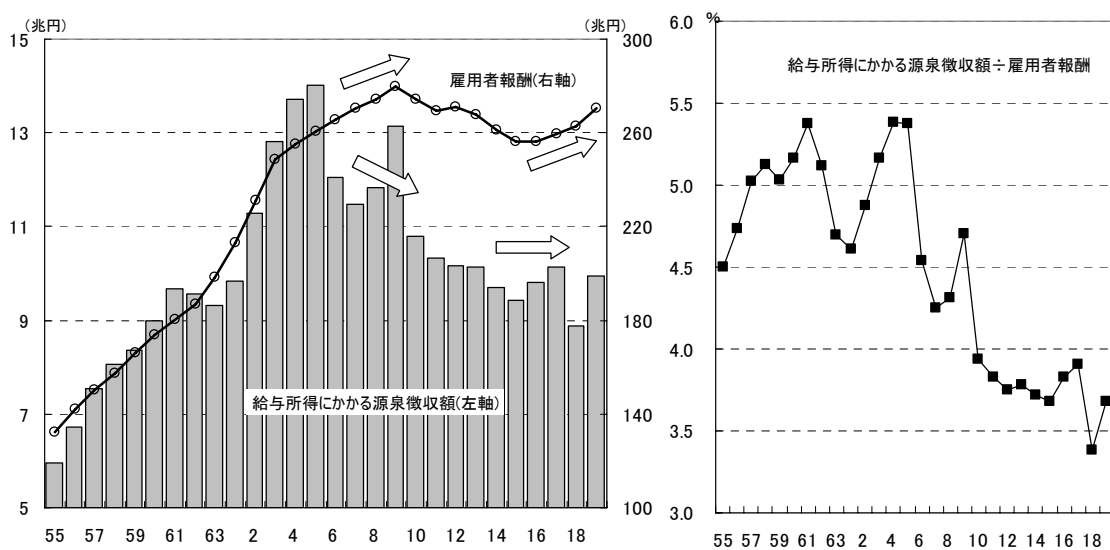
給与所得（雇用者報酬）は、当然のことながら景気に連動する。給料は、景気拡大局面では増え、下降局面では減る。所得税制度では、この給与所得から、諸控除が控除され、所得に対して適用税率が掛けられる。そのため、税制に大幅な改正がなく、所得分布構造に大きな変更がなければ、基本的には、所得税

<sup>33</sup> 米英では、扶養する児童1名に対して一定額の税額控除を与え、所得額が増加すると控除額が減少し、一定の額に達すると廃止される仕組みとなっている。この制度は、対象を特定できるほか、所得控除と違って課税ベースを浸食することがないため累進機能を高める効果がある。労働所得と直接リンクすることで就労効果の拡大も期待ができるとされる。ただし、税額が税額控除額を下回った場合や非納税者であった場合には、負担軽減効果が薄い（もしくは及ばない）ため、制度として機能させるため、社会保障給付と税の一体的運用が必要となるとされる。

収は、給与所得の総額に連動した動きになると考えられる<sup>34</sup>。

図表 4-15 は、雇用者報酬（SNAベース）と給与所得に対する源泉徴収税額  
 の関係をみたものである。左図からは、両者にはおおむね平成5年まで安定し  
 た関係があったことが観察できるが、6年に急に乖離が生じる。つまり、雇用  
 者報酬は引き続き増加しているのに対して、税収は急激に落ち込んだ。税収は  
 9年にいったん回復するが、その後は、雇用者報酬の減少と連動して税収も伸  
 び悩みが続いている。15年からは雇用者報酬は増加に転じるが、税収は引き  
 続き横ばいを維持している。この状況について、図表 4-15 の右図の雇用者報酬に  
 対する所得税額の比率から確認すると、昭和55年から平成5年までの比率の平  
 均は約5.0%であったが、6年に一段低下し（4.5%程度）、10年にもう一段低  
 下している（4%以下で推移）。それぞれの時点で何らかの構造変化があった可  
 能性が高いことを示している。

図表 4-15 雇用者報酬と給与所得に対する源泉徴収税額の関係



(注1) 雇用者報酬は名目年度。源泉徴収額は、国税庁統計年報ベースのため、2月から翌年1月の金額。

(注2) 18、19年度の源泉徴収額は、各年度の「租税及び印紙収入予算の説明」の見積額とした。このため、国税庁統計のデータと対象期間が異なる。

(注3) 19年度の雇用者報酬は、政府経済見通し。

(出所) 内閣府「国民経済計算」、国税庁「国税庁統計年報」、財務省「租税及び印紙収入予算の説明」を基に作成

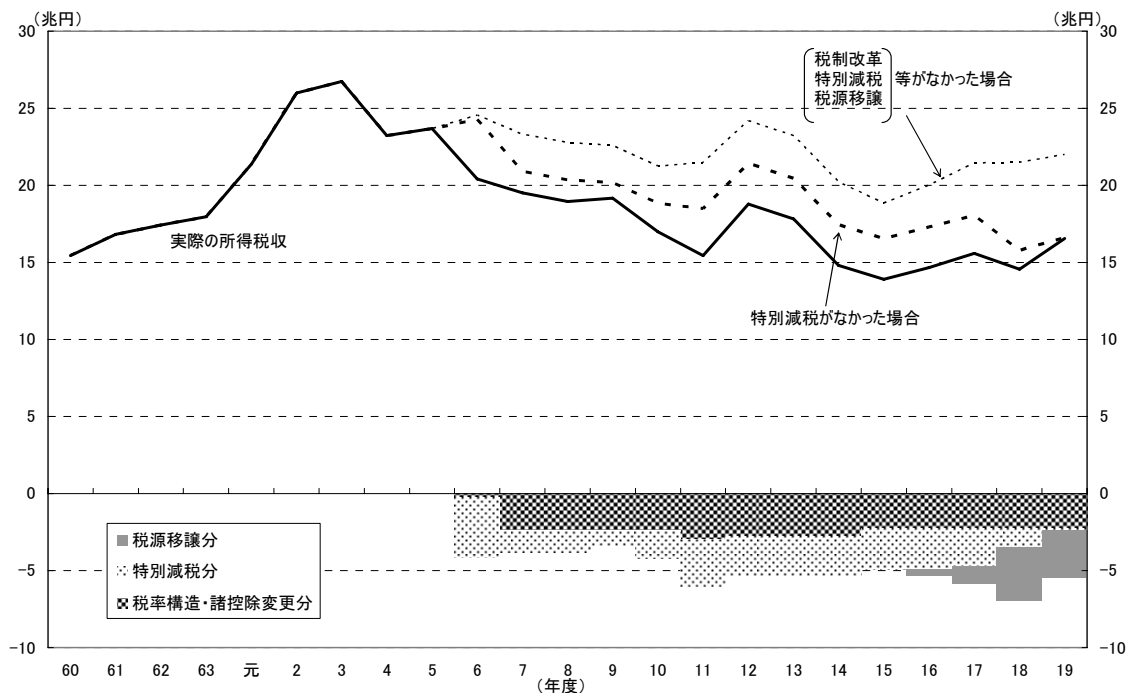
<sup>34</sup> ミクロレベルの納税者で見ると家族構成や就業状況といった要素の影響を受けるので給与額からはこの関係は一概に導けないが、マクロ総体で見ればおおむね妥当する。後述するが、実際に平成5年度頃までは安定した関係が観察できる（図表 4-14）。

この構造変化の要因については、主に次の2つの要因が考えられる。第一に、経済対策として相次ぎ実施されてきた大型の特別減税(11年度の定率減税含む)による納付税額押下げによる影響であり、第二に、消費税の創設・増税と同時に実施されてきた制度減税(中堅所得者層の税負担の累増感に配慮した課税最低限引上げと累進緩和等)によって構造的な変化が生じたという影響である。

### (3) 特別減税・定率減税の影響

所得税に対する減税額について、6年度から積み上げたのが、図表4-16である。図表中のシャドー部分が、実施されてきた各年度の減税額を積み上げた額になる。7年度から実施された制度減税による減収要因の上に、特別減税による減収額が上乘せされている。特別減税については、6年度から年度ごとに実施されてきたものであるが、11年度の定率減税の導入と合わせると、結果として、6年度から18年度まで13年間、継続して特別減税による税収の減収要因が存在していたことになる。

図表4-16 所得税における特別減税・税制改革の影響



- (注1) シャドー部分が6年度以降の減税額の積上額。なお、配偶者特別控除の縮減等による増税も反映させている。
- (注2) 減税額については、各年度税制改正要綱に記載されている減収額を以後一定として積み上げたものである。
- (注3) グラフの太点線は、注2記載の方法に基づく特別減税額を実際の所得税収に足し戻したものの。細点線は、特別減税だけでなく、すべての減税額を足し戻したものである。
- (出所) 各年度決算書、予算書、租税及び印紙収入予算の説明から作成

19年度に定率減税は廃止され、こうした大型の特別減税による税収下押し要因はなくなり、所得税収の水準は戻ることになる。ただし、先述のとおり、それと入れ替わりで「三位一体改革」における地方への税源移譲によって、一般会計税収は数字上では伸びていない<sup>35</sup>。これらの減収要因を単純に実際の税収に足し戻した場合には、図表4-16中の点線のグラフとなる<sup>36</sup>。実際の税収と比較すると、6年度以降の所得税額は、制度減税、特別減税をあわせて、毎年度4～7兆円程度の減収要因が存在していた可能性が考えられる。

#### (4) 制度減税の影響

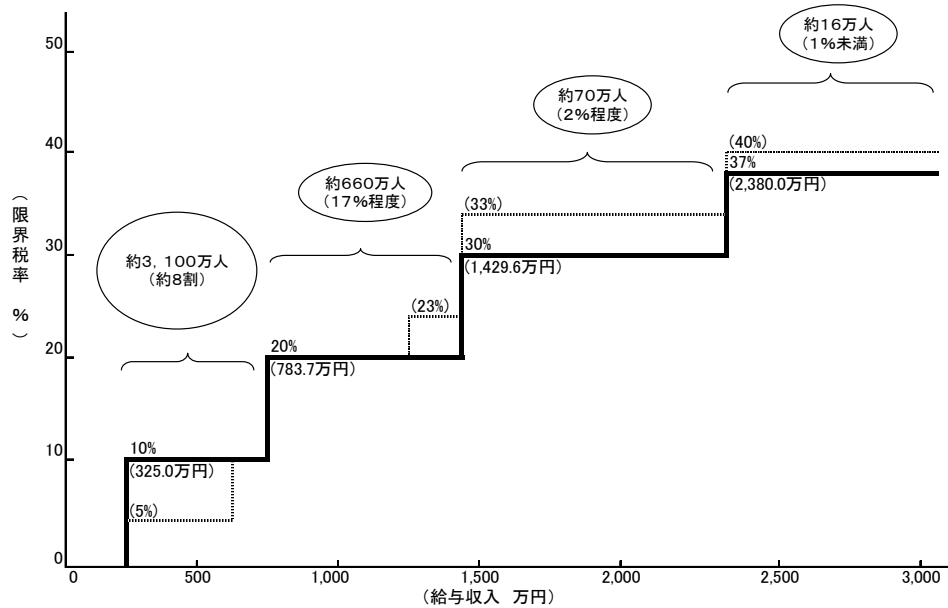
平成6年度の税制改革で、中堅所得層における税負担の累増感解消のために行われた累進緩和と課税最低限の引上げは、税収にも影響していると考えられる。この改正では、累進度が緩和されたほか、諸控除額を引き上げることによって課税最低限が上がった。これによって、主要国との比較において、税負担水準が極めて低く（「狭く薄い」）、基幹税として本来果たすべき財源調達や所得再分配などの機能を喪失しかねない状況にあるとされる。政府税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」（平成14年8月）においても、所得税の基幹税としての機能回復が求められているところである。

図表4-17の所得税の税率ブラケットごとの適用人数が一つの証左となろう。最も低い10%のブラケットが約8割の納税者に適用されており、超過累進税率のフラット化という現状が観察できる。そもそも所得税は、超過累進税率を採用するため、本来であれば、景気の回復とともに、税収弾性値は1以上になることが期待される。しかし、諸控除額が過度に大きいと、給与所得（年間収入）が増加しても、容易に一段階上のブラケットの適用にならない一方、給与所得（年間収入）が減少した場合、簡単に課税最低限を下回って税収が上がらなくなるという可能性も考えられる。雇用者報酬と給与所得に対する源泉徴収税額の関係に構造変化が見られたのは、こうした所得税の「空洞化」が一つの要因となっていた可能性が指摘できよう。

<sup>35</sup> ただし、三位一体改革において、税源移譲3兆円分に対し、国から地方への補助金4.7兆円が減額されている。

<sup>36</sup> 減税額については、各年度税制改正要綱に記載されている減収額を以後一定として積み上げたものである。このため、経済に連動していないので、過大もしくは過小に推計されている可能性があることから、幅を持って解釈する必要がある。

図表 4-17 所得税の税率ブラケットごとの適用人数



- (注1) 税率ブラケットごとの適用人数は、「民間給与の実態(17年)」より、1年間を通じて勤務した納税者に係る給与収入別の人員分布から扶養人員数等を考慮して推計。
- (注2) 各税率が適用される給与収入は参考として夫婦2人の場合を示した。
- (注3) 点線は、19年分から適用されるブラケットを表す。
- (出所) 財務省資料を一部加筆

### (5) 所得税収（給与所得課税）の展望

以上のように、所得税収は、特別減税による減収要因は剥落したものの、地方への税源移譲の減収要因によって相殺されることとなった。また、適用ブラケットの実質的な空洞化によって、わずかな雇用者報酬の改善では所得税収が大幅に増収に向かうことはそれほど期待できない。所得税収の先行きについては、課税ベースの基盤となる雇用者報酬が、今後どの程度拡大していくか、によるところが大きい。足元では、企業業績の好調さが続いているが、企業経営者は、雇用者の給与増額に対しては、引き続き慎重な姿勢を崩していないとされる。また、近年、比較的所得の少ないパートの比率の上昇で、雇用者報酬が総体で増加しても、税収が増加しないという要因も存在するだろう。所得税収の先行きについては、非常に緩やかな雇用者報酬の増加に伴って、ゆっくりと上昇していく程度と見るのが、悲観的でも楽観的でもない見方であると考えられる。

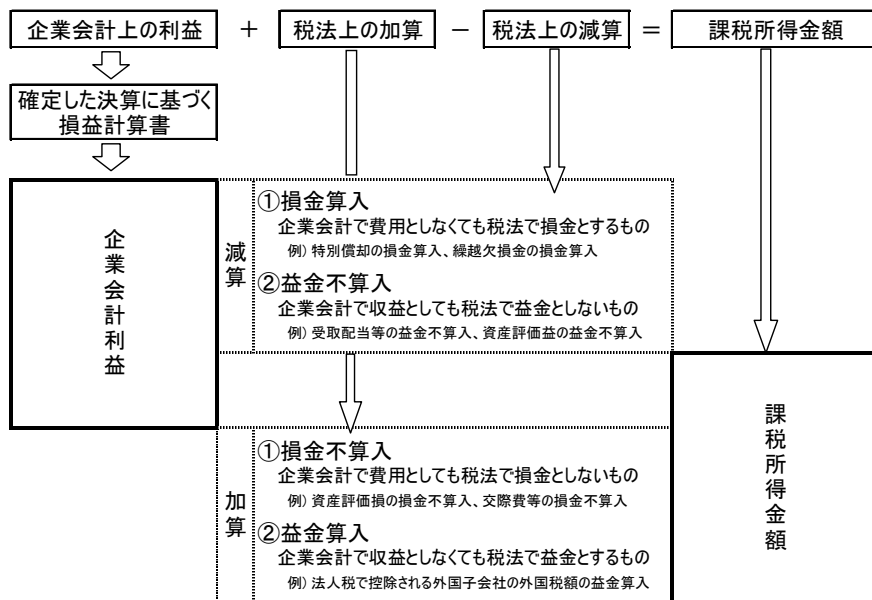
#### 4-4-2 法人税の動向

法人税収は、国の一般会計税収のうち3割を占め、所得税と並んで基幹税となっている。先述のとおり、14年度を底に、法人税収は急激に増加している。本節では、その要因を中心に見ることとしたい。

##### (1) 法人税の基本的な仕組み

法人税は、法人の企業活動により得られる所得に対して課される税である。所得税では所得の種類ごとに算出方法が規定されるのに対して、法人税では法人利益はすべて法人の所得とされる。法人の所得の算定方法については、商法や会計基準にのっとって計算された企業利益を前提とし、税法上の調整が行われ、課税所得が決まる(図表4-18)。企業所得の相当な部分は、企業会計の慣行に委ねる形となっている。また、所得税は暦年を基準とするが、法人税では法人の定款に定められる営業年度を基準とし、税率については、所得税が超過累進税率であるのに対して、原則として単一税率である。資本金1億円超の普通法人については30%、中小法人(ただし、800万円の所得金額まで)や公益法人等については、軽減税率22%が適用される。

図表 4-18 法人税法における課税所得の計算方法



(出所) 国税庁税務大学校「税大講本」に加筆

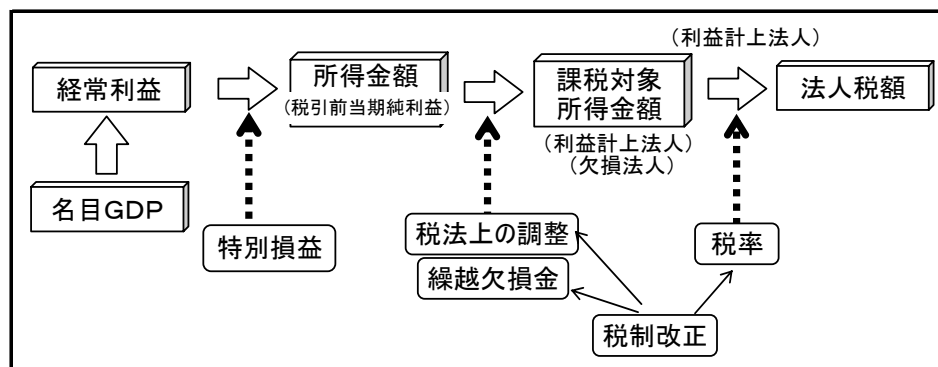
##### (2) 法人税収の増減要因

このように法人税は、企業利益を課税の対象とするため、企業業績に連動して動くことになる。景気が拡大すると企業の売上(営業収益)が増加し、ここか

ら人件費・物件費等の費用を差し引いたものが経常利益である。この経常利益から固定資産等の売却損益や有価証券・不動産等の評価損益など非経常的な損益である特別損益を差し引かれて税引前当期純利益となる。こうして算出された企業会計上の利益から、先述の税法上の調整が行われて課税所得が算出される。こうして算出された課税所得のうち、利益が生じた法人の所得に対してのみ単一税率が乗じられ、法人税額となる（図表 4-19）。

なお、このように、企業会計上の利益と税法上の所得に差異が生じる理由としては、企業会計と税法の目的の違いがあるとされている。企業会計上の利益は、主として企業の財産状態及び経営成績を正しく認識し、配当可能な財源を表示する目的で計算されるのに対して、法人税法上の所得は、課税の公平、適正な税負担のための調整等を目的として計算される。このため、両者の間にその目的の違いに応じて必然的に差異が生じることになる。

図表 4-19 法人税収の増減要因（イメージ）



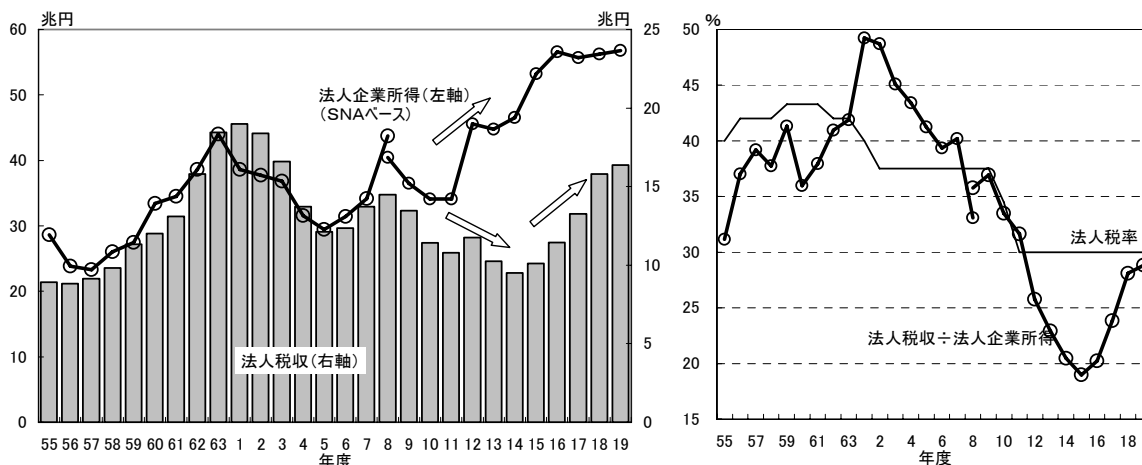
法人企業所得<sup>37</sup>と法人税収の関係をみると（図表 4-20 左図）、過去においてはほぼ同様の動きを見せているが、平成 10 年度を転機として、急激な乖離が見られるようになる。法人税収は低下を続ける一方、法人企業所得は急上昇をしている。ただし、法人税収も 14 年度には底を打ち、逆に、それ以降は急上昇を続けている。

これらの税収額と法人企業所得の関係をみるために、両者の比率をみたのが、図表 4-20 の右図である。企業所得に対して単一税率が乗じて算出されるために、法人税率に沿った動きをすると考えられるが、必ずしもそうとはなっていない。10 年度を前後してみると、以前では、平成元年度、2 年度のバブル期には法人税率を超える 50% 弱の比率になってはいるものの、おおむね法人税率に沿って

<sup>37</sup> 図表 4-20 では、SNA ベースの分配所得受払後法人企業所得としたが、これは企業会計上の経常利益に相当するものである。

いと言えよう。一方、10年度以降について見ると、10年度の法人税率引下げ、11年度の法人税率引下げと期を同じくして低下している。この点から税制改革による法人税率の引下げによる影響も考えられるところであるが、その後も、比率の低下は収まらず、15年度には20%を切る水準まで落ち込んだ。その後は、急激に法人税率の近傍の水準まで回復している。

図表 4-20 法人企業所得と法人税収額の関係



- (注1) 法人企業所得は、民間企業法人と公的企業の分配所得受払後の企業所得。基準改定のため、平成8年度に断層が生じている。
  - (注2) 法人税収額は、18年度は補正後、19年度は当初予算。
  - (注3) 18、19年度の法人企業所得については、政府経済見通しの企業所得の金額から、直近の割合で個人企業所得分を控除した。
- (出所) 各年度予算書、決算書、内閣府「国民経済計算」

こうした両者の乖離の要因としては、前掲図表 4-19 中の  $\square \rightarrow$  の関係が不安定になったことが考えられる。主に次の2つの点が挙げられるだろう。第一に、経常利益と課税ベースの計算の基礎となる企業所得金額の関係に変化があった可能性がある点である。両者の差には、特別損益が影響していると考えられる。第二に、企業所得金額と実際の課税ベース金額に差異が生じていた可能性がある。ここには、繰越欠損金という税法上の制度の影響が考えられる。

### (3) 特別損益

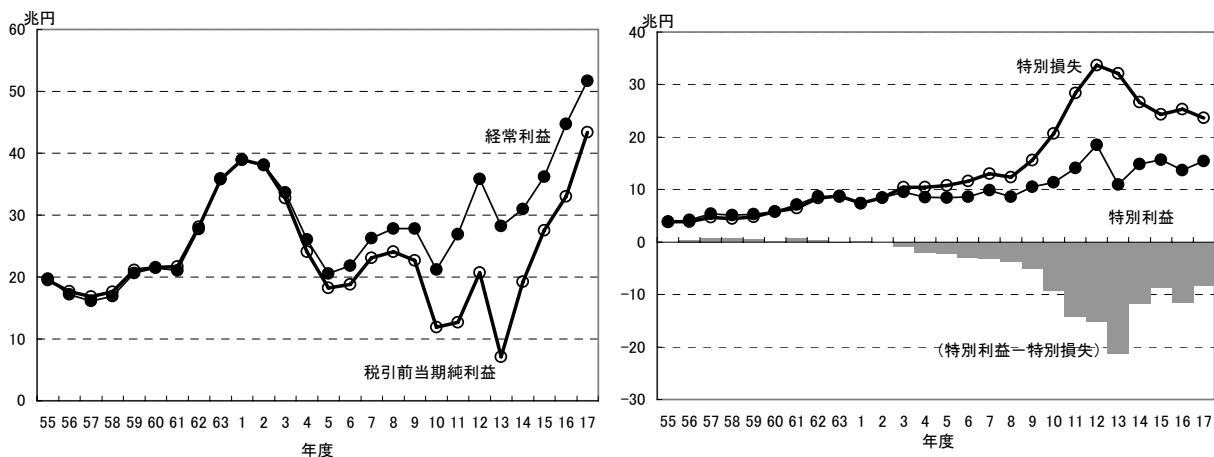
経常利益の額と税引前当期純利益の額の推移を見ると(図表 4-21 左図)、過去は、ほぼ同一であった。両者に差異が生じてきたのは、平成3年度以降であり、以後拡大を続けている。経常利益に対し、税引前当期純利益が下振れしている。13年度における20兆円超の差を最大とし、10兆円前後の下振れを続けている。

両者の差は、特別損益であり、特別損益がマイナスの場合、税引前当期純利



益を押し下げることになる。特別損益の状況を見ると（図表 4-21 右図）、バブル崩壊後から特別損益がマイナス幅を拡大し始め、10年の金融危機後に急増し、13年度が最大となってから、以後10兆円前後で横ばいとなっている。特別損失の内訳は具体的には不明であるが、バブル期に企業が購入した不動産や長期保有の株式の売却損（実現損）や評価損によるものが大きいと考えられている。ただし、保有資産の評価損益については、税法上の調整において、原則として益金にも損金にも算入されない（評価益は益金不算入、評価損は損金不算入）。

図表 4-21 経常利益と特別損益の状況



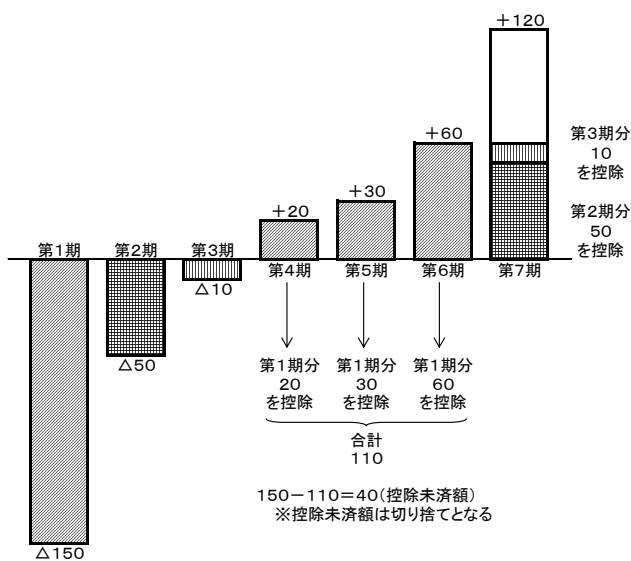
（出所）財務省「法人企業統計年報」

#### (4) 繰越欠損金

法人税は、前期以前に生じた欠損金額について、当期の利益金額と通算できるといふ繰越欠損金の制度がある。法人税の税額は、事業年ごとに区切って行うこととしているため、原則として事業年度ごとに課税をし、前期以前に生じた欠損金は認められないことになるが、法人は継続して事業を営んでおり、この原則を貫くと、税負担が過重になることが考えられる。このため繰越欠損金という例外の制度が設けられている。

繰越欠損金は、ある事業年

図表 4-22 繰越欠損金の仕組み

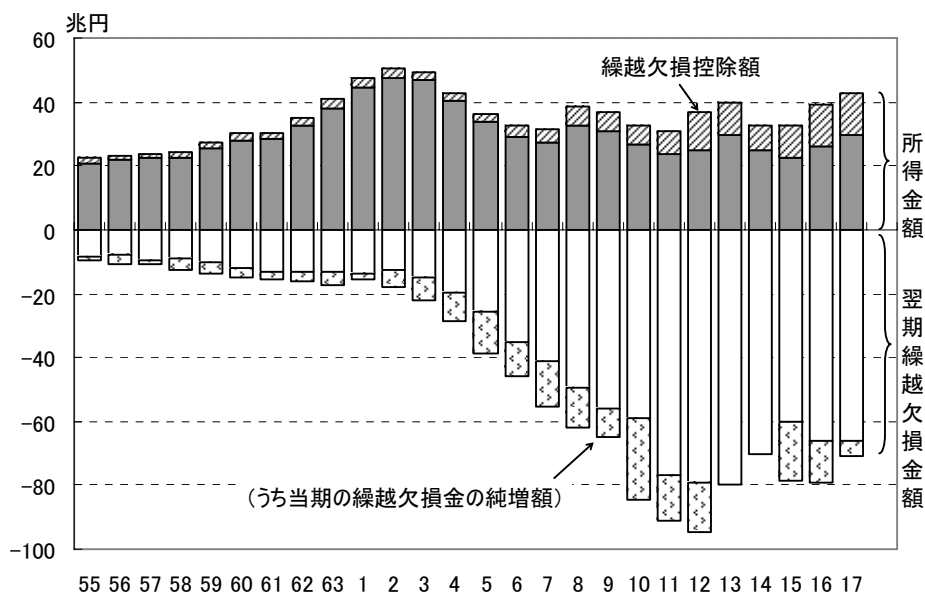


（出所）税務大学校「税大講本」から作成

度に欠損金が生じた場合、翌期以降の利益金額から相殺することができる。第1期の欠損金は、図表4-22の場合、第4～6期で控除され、第4～6期は法人税の支払いは生じない。ただし、欠損金を繰り延べることができる期間は、7年とされ、それ以降は欠損金の控除をすることができない（図表4-22の場合、第1期の欠損金のうち40は控除未済で切り捨て）。なお、この繰越期間については、従来5年であったが、平成16年度税制改正で7年に延長され、13年4月1日以後に開始した事業年度において生じた欠損金額から適用されている。

そこで、繰越欠損金の状況を見ると（図表4-23）、バブル期を挟んで傾向が異なっている。バブル以前は、繰越欠損金の当期控除分と当期増加分が1～2兆円とほぼ均衡しており、翌期繰越欠損金は、おおむね15兆円前後で推移していた。しかし、バブル崩壊後は、新たに発生した当期欠損金が每期10～30兆円と巨額に上り、当期控除分も10兆円前後で取り崩されているものの、その残差は翌期の繰越欠損金として積み上がっている。繰越欠損金の累増傾向は、13年以降、収まっているものの、残高は一進一退を続けている。足元の17年の残高は70.6兆円と巨額である状態には変わりないが、足元の好調な企業利益の継続によって、18、19年と急速に解消している可能性がある。

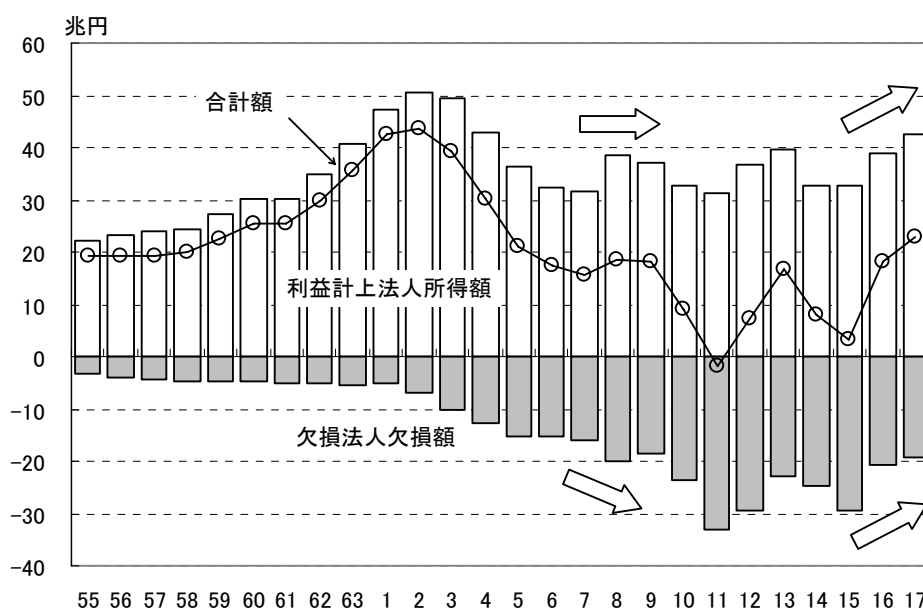
図表4-23 法人所得金額と繰越欠損金の推移



- (注1) 各年分は隔年の2月1日から翌年の1月31日までの間に終了した事業年度を対象としている。
- (注2) 所得金額は、利益計上法人の所得金額。
- (注3) 繰越欠損金控除未済額の減少分は当期分の繰越欠損金の増加額から控除されている。
- (出所) 国税庁「税務統計から見た法人企業の実態」

また、利益計上法人の所得金額を見ると（図表 4-24）、平成 2 年のピークには約 50 兆円となったが、バブルの崩壊とともに減少し、7 年には 32 兆円まで落ち込んだ。その後は、景気にあわせるように、多少の上下の振幅を繰り返しながらも、大きく所得を落とすこともなく、所得額（黒字）が計上されている。15 年以降は、欠損法人の欠損額の減少とともに企業所得は増えており、17 年には、42.5 兆円となり 4 年以降 13 年ぶりに 40 兆円台を回復している。18、19 年は、好調な企業収益を背景に、この傾向は継続していると考えられ、先行きの法人企業所得については、さらに上昇していく可能性が高いであろう。

図表 4-24 利益計上法人、欠損法人別の所得金額



(注 1) 各年分は隔年の 2 月 1 日から翌年の 1 月 31 日までの間に終了した事業年度を対象としている。

(注 2) 利益計上法人所得額は、図表 4-23 の所得金額と同じものである。

(出所) 国税庁「税務統計から見た法人企業の実態」

ただし、前掲図表 4-23 で見たように、企業所得が改善していても、繰越欠損金の控除によって、実際の課税ベースとなる所得額は、幾分抑えられることになる。17 年の繰越欠損控除額は 13 兆円となっており、法人所得額が 42.5 兆円にもかかわらず、実際の課税所得は約 30 兆円を割っている（29.5 兆円＝42.5－13 兆円）。単純計算であるが、この控除額 13 兆円によって、法人税収は 4 兆円程度（＝13 兆円×30%）下押しされていることになる。

#### (5) 法人税収の展望

以上のことから、今後の法人税収の動向については、次のように考えられる

だろう。今後も好調な企業収益が続いていけば、企業所得も増加し、それを元手に巨額の繰越欠損金が順次取り崩されていくことになる。当初は、この繰越欠損控除が、法人税収の下押し要因となるものの、繰越欠損金残高がある水準に達し、控除すべき欠損金がなくなれば、法人税収は急速に改善する可能性がある。言い換えれば、過去の赤字（繰越欠損金）を現在の利益（企業所得）で清算（繰越欠損控除）している途中であるが、清算が終われば（繰越欠損金が自然な状態になれば）、企業の本来の実力である利益に税率がかけられることになり、法人税率の変更がなければ、法人税収は増加すると考えられる。

単純に計算すると、17年の繰越欠損金約71兆円（全額が繰越控除期間7年で、かつ新規増分がない場合）が、今後5年間で過去の水準の15兆円に戻るとすれば、当初5年間は毎年11兆円（＝（71兆円－15兆円）／5年）だけ課税所得を減少させる。しかし、5年後の23年には、これら巨額の控除がなくなる、つまり11兆円の所得が新たに発生するのと同じ状態となる。これによって、23年度以降も、法人税、法人事業税、住民税の合計で4兆円程度増加する可能性があるという試算もある<sup>38</sup>。

#### 4-4-3 消費税の動向

消費税は、国の一般会計税収のうち2割を占める税目である。消費税収は、安定的に推移していることは先述したとおりである。本節では、消費税について概観する。

##### (1) 消費税の基本的な仕組み

消費税は、消費一般に対して広く公平に負担を求めるため、

- ① 原則としてすべての財・サービスの国内における販売、提供などを課税対象とし、
- ② 生産、流通、販売の全段階において事業者を納税義務者とし、その売上げに対して課税し、
- ③ 税の累進を排除するため、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除し、その差引き分を納税する(式(\*))

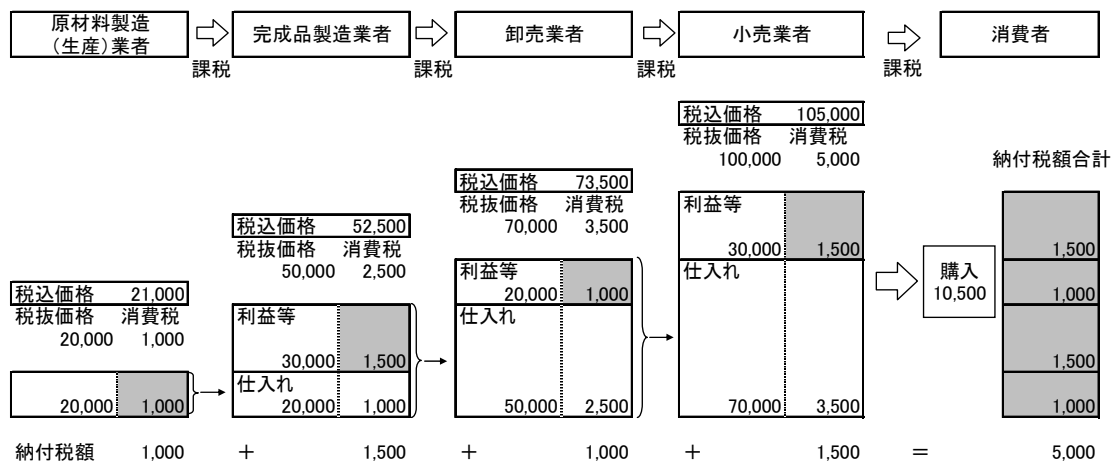
$$\text{消費税の納付税額} = \text{課税売上高} \times \text{税率} - \text{仕入税額} \quad \dots (*)$$

という、多段階累積排除型の税構造になっている（図表4-25）。税率は、平成元年4月の創設時には3%（うち税収の20%は消費譲与税として地方へ配分）、

9年4月の改正で4%に引き上げられた。なお、地方消費税の税率は消費税額の25%(消費税率換算で1%相当)とされていることから、消費税と地方消費税を合わせた税率は5%となる。

なお、消費税は原則として国内において取引される財・サービスに対して課税されるものであるが、その中には消費に負担を求める税としての性格から見て課税の対象にすることになじまないものや、社会政策的な配慮から課税することが適当でないものがあり、これらの取引は、「非課税」取引として消費税を課税しないこととなっている。例えば、土地の譲渡・賃貸、金融・保険、医療、教育、福祉、住宅家賃などがある。また、消費税が免除される「免税」もあり、例えば、輸出して外国で消費されるものや国際通信、国際輸送など輸出類似の取引については、消費税が免除される。

図表 4-25 消費税の仕組み

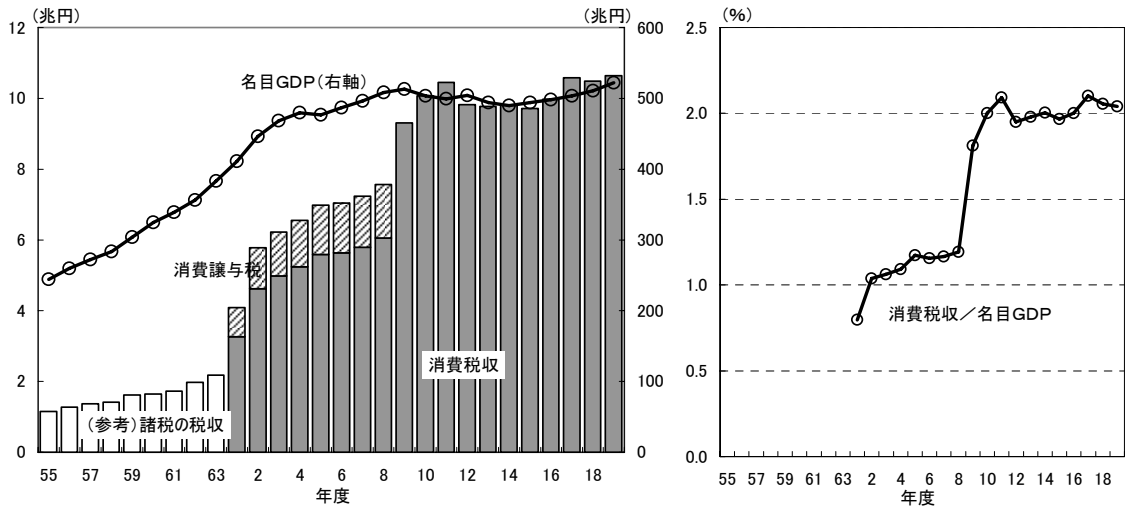


(出所) 政府税制調査会資料をもとに作成

消費税は、このように国内におけるすべての財・サービスの販売、提供などを課税対象としていることから、経済規模の動向と税率によって税収水準が決まってくると考えられる。そこで、消費税の税収動向を見ると(図表 4-26)、名目GDPに沿って、安定的な推移をたどっていることがわかる。平成元年の導入以降、名目GDPの緩やかな増加にあわせて増加しており、9年の消費税率引き上げ及び消費譲与税の廃止によって、税収は一段階上昇し、以降は10兆円前後で、やはり名目GDPに沿って安定的に推移している。なお、消費税1%の引き上げで、おおむね2.4~2.5兆円程度の増収効果があるとされている。

38 原田ほか(2007)

図表 4-26 名目GDPと消費税収額の関係



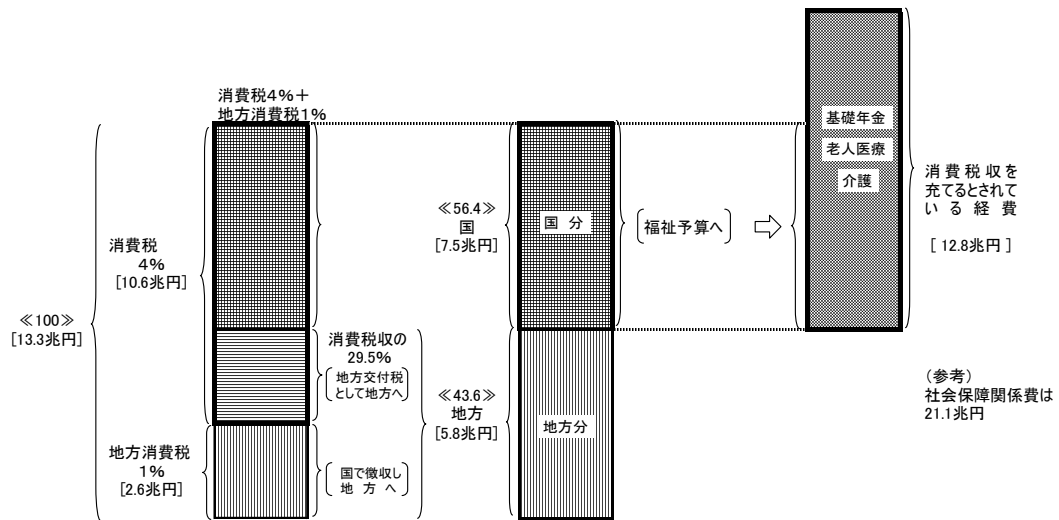
(注1) 消費税収額は、17年度まで決算、18年度は補正後、19年度は予算。

(注2) 参考の諸税の税収は、消費税創設に伴って廃止された物品税、トランプ類税、砂糖諸費税、入場税、通行税の合計。

(注3) 右図の消費税収には消費譲与税は含まない。

(出所) 各年度予算書、決算書、内閣府「国民経済計算」

図表 4-27 消費税の使途



(注) 平成19年度予算ベース

(出所) 財務省資料

なお、消費税については、11年度から予算総則において、その収入が充てられる経費の範囲が規定されている(図表4-27)。ただし、4%の消費税収のうち、地方交付税分29.5%が差し引かれた残分(7.5兆円)だけが対象となる(なお、地方交付税として分配される分の使途は規定されていない)。使途の範囲は、

基礎年金、老人医療、介護に限定されているが、充てられる消費税収は、実際の経費（12.8兆円）の6割程度（ $58.6\% = 7.5/12.8$ ）しか充たしていない（19年度予算ベース）。さらに、21年度までに基礎年金国庫負担割合は1/2まで徐々に引き上げられることになっており（19年度現在の負担割合は約36.5%）、1/2の引上げまで2兆円強の財源が必要とされている。この財源については、19年度を目途に、所要の安定した財源を確保する税制の抜本的改革を行うこととされている<sup>39</sup>。

## (2) 消費税収の展望

消費税は、今後も、基本的には、名目GDPの動きに沿って安定的に推移すると考えられる。名目GDPも足元では緩やかな上昇にとどまっており、現在の税率であれば、引き続き10兆円前後の水準で推移すると考えられるだろう。

### 4-4-4 短期の税収展望とプライマリーバランス黒字化目標

以上のように、国の一般会計税収の動向について、基幹3税（所得税、法人税、消費税）別に、23（2011）年度までの財政健全化第Ⅱ期という短期的な期間を念頭に、税収の先行きを展望した。

所得税は、給与課税を中心に検討したが、定率減税の廃止で税収水準の回復が期待されるものの、地方への税源移譲で相殺され、税収の見た目では大幅な上昇は見られない。ただし、歳出面では相応額以上の削減が行われており、これも含めて考えれば、定率減税廃止による下押し要因の剥落は、国の財政にとってはプラスの効果があったといえる<sup>40</sup>。今後については、この水準を起点に所得税収は推移することになるが、所得税の課税対象となる雇用者報酬は、景気の好調さに比べ、近年の雇用環境から急激に上昇することは見込めない。このため、所得税収は緩やかに上昇していく程度と考えられる。また、消費税も、税率の引上げ等がなければ、大幅な変動もなく、名目GDPの規模に沿って推移すると考えられる。

法人税は、好調な企業収益が続く一方、不良債権処理などバブルの後始末が一巡し、特別損失による税引前当期純利益の下押し圧力が緩和したとされている。これにより、課税ベースとなる法人所得金額は増加傾向にあり、これに伴

<sup>39</sup> 国民年金法等の一部を改正する法律（平成16年法律第104号）（いわゆる年金制度改正法）附則第16条

<sup>40</sup> 定率減税の廃止によって、地方でも税収は回復することになる（約0.9兆円程度）。

って法人税収も増加している<sup>41</sup>。ただし、引き続き、この所得金額で繰越欠損金が処理されており、本来であれば得られたであろう税収の水準（＝利益×税率）からは目減りした状態となっている。今後、この繰越欠損金が減っていくならば、仮に企業の利益が横ばい、場合によっては景気が悪化し始め企業利益が減少傾向にあったとしても、企業所得金額から控除するものがなくなるので、法人税収が急増するという局面があることは十分に考えられる。

このように、短期の税収動向としては、足元の経済基調が今後も引き続き維持され、また、大幅な税制改革が行われなければ、引き続き、所得税収の緩やかな増加、消費税の安定的な推移、法人税の大幅な増収が展望できるだろう。さらに、地方税収も基調としては国の税収動向に近いことで、歳入面から見ても、第Ⅱ期の目標である23（2011）年度の国・地方合計のプライマリーバランス黒字化に向けて大きく前進していくものと考えられる。

現在、国の一般会計のプライマリーバランスは、約4.4兆円（19年度予算）の赤字となっているが、この金額は、先述のとおり、おおむね17年度における繰越欠損金控除による法人税収押し下げ分に相当する。また、21年度までに基礎年金国庫負担割合1/2への引上げ分として必要とされる2兆円強についても、税収の増勢基調に変化がないならば、十分に視野に入ると考えられる。こうした状況を踏まえて、自然増収だけでも（増税をし

図表 4-28 国と地方のプライマリーバランス額

（単位：兆円）

	SNAベース			国の 一般会計	地方財政 計画
	中央政府 (国)	地方政府 (地方)	中央+地方		
2	8.5	4.0	12.5	7.0	1.4
3	9.0	2.3	11.3	8.8	1.5
4	-0.9	-1.7	-2.6	5.1	2.3
5	-6.8	-3.6	-10.4	-2.5	1.7
6	-10.5	-4.9	-15.5	-3.1	0.0
7	-11.8	-7.6	-19.4	-8.4	-2.0
8	-10.7	-7.8	-18.5	-5.7	-2.3
9	-8.5	-6.5	-14.9	-2.5	-0.7
10	-44.0 (-17.0)	-7.2	-51.2	-16.3	1.4
11	-27.2	-2.9	-30.1	-17.2	2.1
12	-23.8	0.5	-23.2	-11.6	3.1
13	-22.1	0.3	-21.8	-14.2	3.0
14	-26.3	-1.8	-28.0	-19.4	3.0
15	-26.5	-1.9	-28.4	-19.8	0.9
16	-20.9	0.4	-20.5	-18.0	1.7
17	-25.2 (-17.2)	2.7	-22.5	-12.5	3.2
18	-	-	-	-8.6	4.4
19	-	-	-	-4.4	5.4

（注1）中央政府の括弧は、国鉄清算事業団、国有林野事業特別会計（10年度）、道路関係四公団（17年度）の一般会計への債務継承等を除去した場合の試算値。

（注2）18年度は補正、19年度は当初予算。

（出所）財務省資料等から作成

<sup>41</sup> 地方においても、法人税額の増加によって、法人住民税（＝法人税額×20.7%）も増加することになる。



なくても) この目標達成は可能であるといった意見も多く聞かれるようになってきている<sup>42</sup>。

しかし、一時的にプライマリーバランスを改善したとしても、足元の自然増収の主役である法人税収は、23年度以降も安定的に推移するという保証はない。近年の法人税収の急激な増勢は、あくまでバブル崩壊による過去の損失処理がようやく終了することを意味しているにすぎない。逆に言えば、今後、景気低迷で企業収益が落ち込めば、繰越欠損金は再び増加し、その処理に数年間が費やされ、法人税収は低迷を続ける可能性があるからである。

#### 4-5 社会構造変化に直面する我が国における税制の中期的課題

このように、所得税、法人税とも改善を示しており、歳入面から見て23年度のプライマリーバランス黒字化に向けては、大きく前進していることが確認できる。しかし、法人税を中心とした足元の税収の増勢は、先述のとおり、財政健全化第Ⅲ期(2010年代初頭～2010年代半ば)以降においても、必ずしも安定的に推移するとは限らないことについては注意が必要である。

現在、我が国は少子高齢化やグローバル化等の大きな社会構造変化に直面しつつある<sup>43</sup>。こうした社会構造変化は、ゆっくりと、かつ着実に進行するものであり、短期的には税収を変動させるような要因とはならないが、長期的には税収基盤そのものに影響を及ぼすことになる。本節では、社会構造変化のうち、少子高齢化とグローバル化を取り上げ、税制の中期的課題について整理する。

##### 4-5-1 少子高齢化の進展と人口減少社会の到来

社会構造変化のうち、少子・高齢化社会は、既に「人口減少・超高齢社会」へ突入し、この先10年間のうちには、人口構造、就業構造など大規模な社会構造の変化が起きるようになる(図表4-29)。労働者数は、10年で大幅に減少する一方、年金受給者は急増することになることが予想される。

これに伴い所得税においては、その税収の大宗を占める給与所得からの税収が減少することになる。逆に、今後増大する年金からの税収は、給与所得と比較して課税最低限が高い<sup>44</sup>ため、現行制度のままならば、年金受給者の増加ほ

<sup>42</sup> たとえば、原田ほか(2007)。

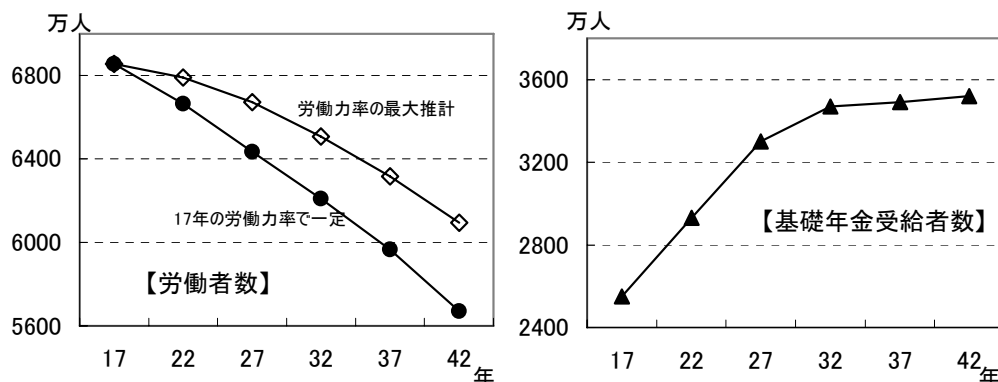
<sup>43</sup> 政府税制調査会基礎問題小委員会において、社会の構造変化について、「わが国経済社会の構造変化の「実像」について」(16年6月)において、「10のキー・ファクト(鍵となる事実)」としてまとめられている。

<sup>44</sup> 例えば、夫婦のみの世帯で見たとき、勤労者世帯の課税最低限は156.6万円(=給与控除65+社会保険料控除15.6+基礎控除38+配偶者控除38)に対して、年金受給世帯の課税最低限は

どに増収を期待することができない。この時、基幹税たる所得税の税収確保のため、給与所得に対する課税のみを強化することは、勤労世帯に対してのみ過度な負担を与えかねない<sup>45</sup>。

所得税においては、先述の「空洞化」を解消し、本来果たすべき所得再分配機能の回復を図るとともに、直面する社会構造変化を見据えた制度設計が求められる。つまり、今後ますます少なくなる貴重な資源の中から、特定の人に偏らず、幅広く、それぞれの負担能力に応じて負担するという、いわば「みんなで支える」という方向性が求められることになるだろう。

図表 4-29 労働者数と年金受給者数の将来予測



(注1) 労働者数 =  $\Sigma$  (各年齢階層労働力人口 × 各年齢階層労働力率)。労働力人口は、国立社会保障・人口問題研究所の「将来推計人口」(18年12月推計)、労働力率の最大推計は、労働政策研究・研修機構の「労働力需給の推計」における推計値。

(注2) 基礎年金受給者数は、厚生労働省「16年年金改正制度に基づく財政見通し」による。

(出所) 厚生労働省「16年年金改正制度に基づく財政見通し」、国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口」、労働政策研究・研修機構「労働力需給の推計」

他方、高齢者の増加とともに、年金・医療・介護などの社会保障給付は増大し、政府の歳出に占める社会保障費のシェアがますます拡大することが予想される。さらに、社会保障給付は、おおむね人数によるため、景気動向等により短期的に変動する性格のものではない。そのため、こうした安定的かつ増大する歳出に見合う歳入が必要となる。さらに、人口減少に歯止めを掛けるため、少子化対策の強化が不可避とされ、諸外国と比較して少ないとされる家族関係給付の拡充が求められている。

205.3万円 (= 給与控除120 + 社会保険料控除9.4 + 基礎控除38 + 配偶者控除38) となっている。単純に比較すると年金受給者の方が48.7万円分だけ課税最低限が高い。

<sup>45</sup> ただし、勤労世帯に対しても、現在、過大と指摘されている給与所得控除の引下げなど問題とされる点について改善しなければならないことは言うまでもない。

仮に、こうした歳出と歳入にギャップが生じた場合、その財源は国債に求められやすいが<sup>46</sup>、国債の発行は後世代へつかけを回すだけの結果につながりかねない。このため、社会保障財政の持続可能性を確保するため、安定的かつ十分な財源が必要となる。先述のとおり、消費税収は安定的に推移しており、社会保障給付の財源として注目が集まっている。「骨太の方針 2006」において、政府として初めて消費税の「福祉目的税化の検討」が明示された。消費税の使途は既に予算総則で限定されており、この意味での議論は意味がない。本来の意味での目的税化とは、歳出見合いの財源を調達することであろう。例えば、27年度における社会保障に係る負担のうち、公費負担の見通し額（41兆円<sup>47</sup>）をすべて消費税で調達するとした場合には、消費税率に換算<sup>48</sup>して16%強の税率が必要となる。さらに、少子化対策として、フランスの取組を我が国でも実施するとした場合に必要な少子化関連支出の上積分（6.9兆円<sup>49</sup>）は、3%弱の消費税率の引上げに相当することになる。

ただし、消費税率の引上げに際しては、逆進性の問題<sup>50</sup>のほか、制度的にも解決すべき課題が多い。例えば、逆進性への対応として食料品への軽減税率の導入についての是非<sup>51</sup>、インボイス方式<sup>52</sup>の導入などがある。なお、消費税率の

---

<sup>46</sup> 方法としては、まずは、歳出を減らす、もしくは税収を増やすことが考えられる。しかし、国民からのニーズがある社会保障のサービスを削ることは本末転倒であるほか、増税についても、その都度改正して財源を求めた場合、予見性を不安定にすることで、市場における資源配分を歪めることになる。

<sup>47</sup> 厚生労働省「社会保障の給付と負担の見通し」（平成18年5月）による経済前提Aケース。

<sup>48</sup> 消費税率1%の税収を2.5兆円として機械的に計算。以下の換算において同じ。

<sup>49</sup> 「第2回『子供と家族を応援する日本』重点戦略検討会議基本戦略分科会」（19.4.11）における厚生労働省資料。

<sup>50</sup> 消費税はすべての所得階層に対して同率の税率が課せられるが、一般的に、低所得者層の方が高所得者層に比べ消費性向が高いため、相対的に低所得者層に対する負担が高くなるというもの。ただし、消費税の逆進性の問題を見る際には、家計全体の負担を考慮する必要がある。例えば、高所得世帯であればあるほど累進制のため所得税の負担額が大きくなる一方、低所得世帯では生活扶助等の社会保障給付や各種の免除を受けている場合もあるからである。

<sup>51</sup> 軽減税率の導入のデメリットとしては、軽減税率を適用する「食料品」の定義が難しいこと、納税者・税務当局双方にとってコストがかさむことなどが挙げられる。また、税収の面からは、家計の消費支出の10%程度を占める食料品に軽減税率を適用した場合、税収を確保するためには、一般品目に適用される標準税率を高く設定しなければならないという問題点がある。

なお、逆進性への対応策として、消費税制内ではなく、所得税や社会保障給付で対応する方がよいとする意見もある（森信（2006）、経済同友会（2007）など）。例えば、カナダで採用されている低所得者層への所得税額控除（GST控除）がある。

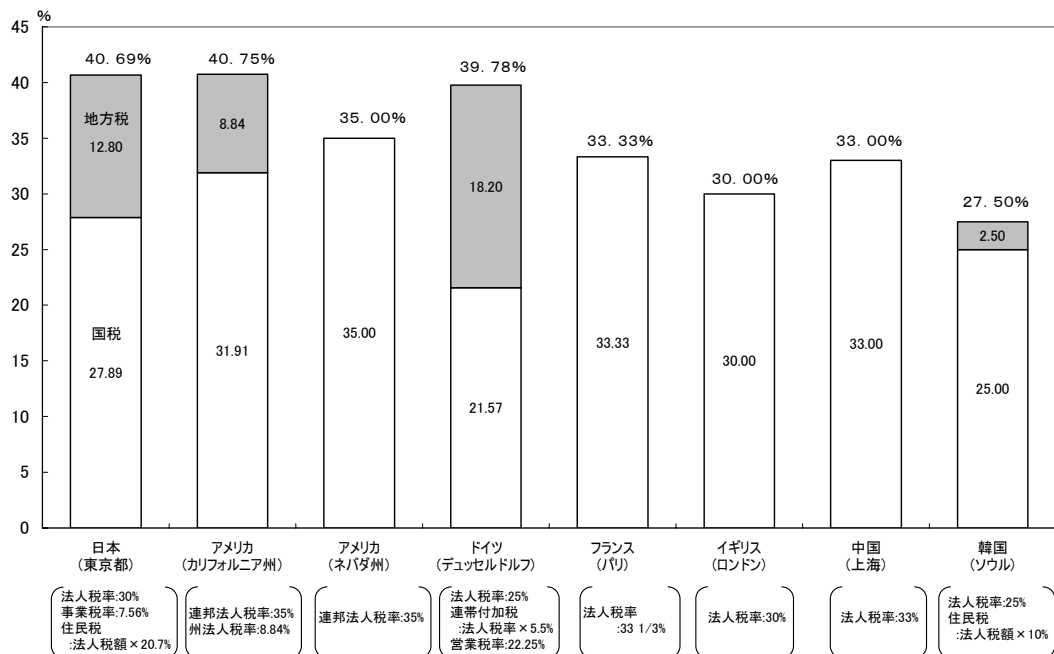
<sup>52</sup> インボイス方式は、仕入税額控除の際に、税額を明記した請求書等の保存を求める制度のこと。現行制度では、取引の相手方が発行した請求書等の保存を求める「請求書等保存方式」となっている。現行方式は、単一税率であれば、仮に仕入れた商品価格に税額の記載がなくても、仕入税額控除の額を計算することが可能であるが、複数税率の場合には、仕入れた商品の価格に含まれる消費税額が分からなくなり、適正かつ円滑な額の計算が困難になる。

引上げは、その分が商品の価格に転嫁されることによって物価を上昇させ、消費に影響を与えることになる。このため、税率の引上げ幅、タイミング、方法についても十分配慮する必要がある<sup>53</sup>。

#### 4-5-2 グローバル化の進行と国際競争の激化

社会構造の変化として、グローバル化の進展がある。現在、世界全体としてグローバル競争が激化しており、各国は進んで企業コスト負担を下げている。こうした中にあり、我が国も法人税率（法人実効税率）の引下げについては、もはや無視できない状態になっている<sup>54</sup>。

図表 4-31 法人所得課税の実効税率の国際比較



(注1) 上記の実効税率は、法人所得に対する租税負担の一部が損金算入されることを調整した上で、それぞれの税率を合計したものである。

(注2) 2007年1月現在

(出所) 財務省資料

図表 4-31 によれば、我が国の実効税率(東京の場合)は 40.69%<sup>55</sup>であり、アメリカ、ドイツと同水準となっているが、その他の欧州やアジア各国、さらに

<sup>53</sup> 消費税率引上げによる、経済・財政への影響については補論 4-2 参照。

<sup>54</sup> 一般的に、グローバル化・ボーダレス化が進展すれば、相対的に租税負担率が高い国から低い国へ資本逃避が生じ、国内産業の空洞化を招きかねないと考えられている。

<sup>55</sup> 実効税率 = {法人税率 + (法人税率 × 住民税率) + 事業税率} ÷ (1 + 事業税率)  
 = {30% + (30% × 20.7%) + 7.56%} ÷ (1 + 7.56%) = 40.69%

は（図表への記載はないが）、OECD全加盟国平均 28.2%（ただし 2006 年 1 月）、EU15 か国平均 29.5%（同）、アジア（NIEs + ASEAN 4 + 中国）平均 27.3%（同）と比較すると、我が国の実効税率の水準が高いことがわかる。なお、高い部類に属していたドイツも 08 年から実効税率が 30%に引き下げられることとなった<sup>56</sup>。我が国においても、これまで法人税率は順次引き下げられてきたが（前掲図表 1-8）、地方税（法人 2 税）を加えると、国際的にはまだ高い水準となっており、今後も実効税率引下げ圧力は続くと考えられるだろう<sup>57</sup>。

その一方で、我が国において法人税の負担者が偏っているという事実もある。我が国は、欠損法人比率が高く、全法人の 7 割が欠損法人となっており、資本金 1 億円以上の法人においても 45%程度の欠損法人が存在している（図表 4-32）。こうした状態は、バブル崩壊後から続いており、その後の景気回復期においても改善することがなかった。欠損法人は課税すべき所得が存在しないため、法人税による負担がない。つまり、全法人の 7 割、1 億円以上の法人でも 5 割が、バブル崩壊以降、法人税を支払っていないことを意味している。また、法人税額の負担者を見ると（図表 4-33）、法人数で 0.8%を占めるにすぎない資本金 1 億円以上の法人が、法人税額の 7 割を負担しているという構図となっている。

こうした欠損法人が多い要因の一つとして、課税ベースが狭いことが挙げられる。この課税ベースの議論で見直しの対象とされるものに、租税特別措置がある。租税特別措置は、特定の政策目的推進のための手段として用いられるが、特定の準備金<sup>58</sup>が所得から控除されるため課税ベースは縮小し、法人税収を侵食することになるほか、市場における効率的な資源配分が歪められ<sup>59</sup>、税制の中立性を阻害することになるという指摘がされている。なお、租税特別措置による減収額は、企業関係のものだけで、19 年度は 61 件、約 1.14 兆円<sup>60</sup>とされている。

---

<sup>56</sup> 同時に課税ベースが拡大され、実効税率引下げによる減収額の 5/6 を補填した。

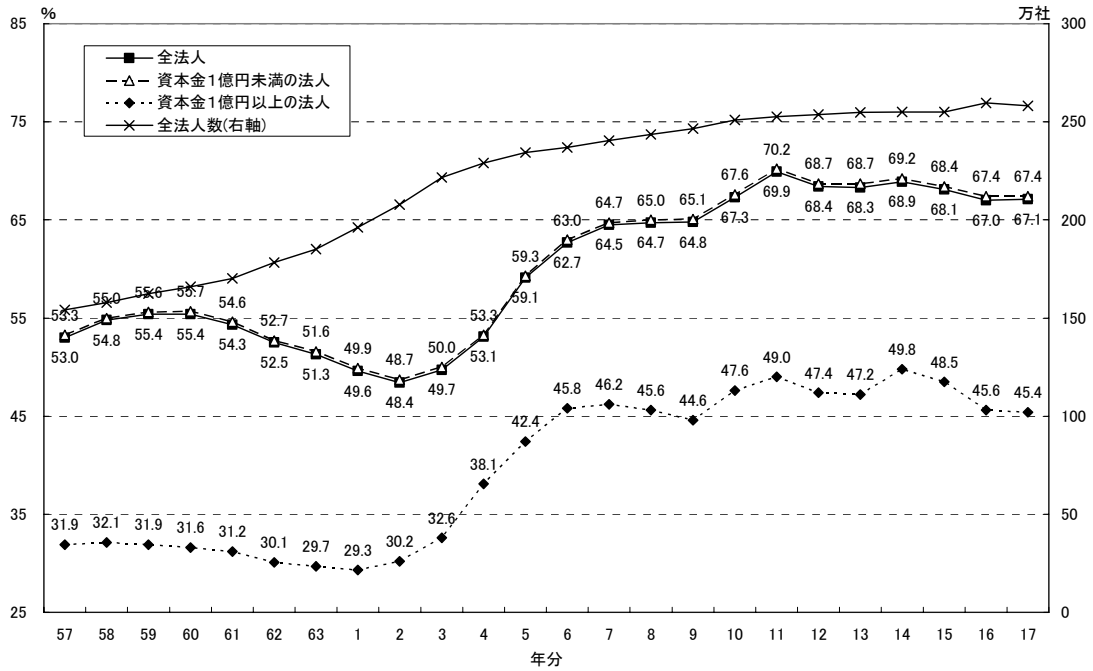
<sup>57</sup> 法人税率引下げの経済・財政への影響については、補論 4-3 参照。

<sup>58</sup> 租税特別措置には、税額控除や損金算入により法人税負担を直接軽減する方法と、特別償却や圧縮記帳など法人税の課税繰延べを行う方法がある。

<sup>59</sup> こうした租税特別措置は、業種・規模によって効果が異なることになり、企業行動に歪みをもたらす可能性がある。

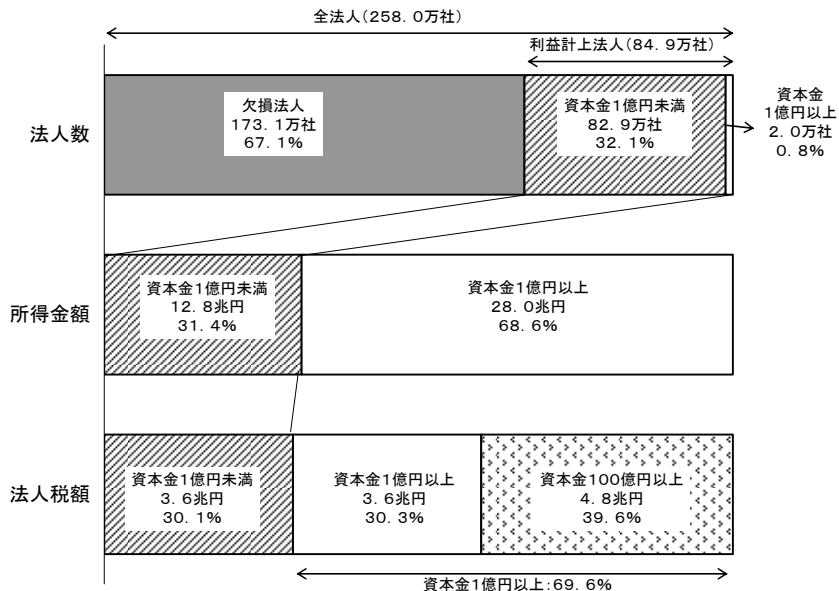
<sup>60</sup> ただし、交際費の課税特例による増収（+2,880 億円）を加えると最終的な減収額は 8,540 億円となる。

図表 4-32 欠損法人の推移



(注1) 国税庁「税務統計から見た法人企業の実態—会社標本調査結果報告—」による。  
 (注2) 2月1日から翌1月31日までの間に終了した事業年度を対象期間とする。  
 (注3) 15~17年分の全法人は連結法人を含むが、資本金別は連結法人を含まない。  
 (出所) 財務省資料から作成

図表 4-33 法人の内訳 (法人数、所得金額、法人税額)



(注1) 連結法人を除く。  
 (注2) 「平成17年分 税務統計から見た法人企業の実態—会社標本調査結果報告—」(平成18年12月国税庁)より作成  
 (出所) 財務省資料

このように、法人税は、グローバル化の更なる進展という社会構造変化の中にあつて、実効税率の引下げ圧力が一層強くなっている。その一方、税収面では、税負担者が偏在している。今次の税収の大幅回復は、法人税が寄与するところが大きいことは、先述のとおりである。法人税を基幹税の一つとして引き続き位置付けていくなれば、グローバル化という社会構造変化を前提とした上で、財源を確保するよう制度設計が求められる。つまり、税率引下げとともに課税ベースを広げるという「広く薄く」という方向性が求められることになる。

なお、実効税率を高めているともされる地方税の法人2税については、一方で地方税収の貴重な財源ともなっている。しかし、法人2税は地方間で税収の偏在が見られるだけでなく<sup>61</sup>、景気動向によっても税収の振幅が大きい。地方自治体は、国民に最も近いところにおける行政サービス供給者であり、歳入の動向にあわせてサービスを増減させることができない。このため、地方自治体等からは、法人2税に替えて、地方間の偏在が少なく<sup>62</sup>、安定的な消費税を地方の財源とすることがふさわしいという意見もあがっている<sup>63</sup>。法人実効税率の引下げは、この議論とも絡まっていくことになる。

#### 4-6 求められる構造変化に対応した税の制度設計

本章では、歳出・歳入一体改革のうち、歳入改革について整理した。足元の好調な景気を背景とした税収の改善を受けて、歳入面から見て、23年度のプライマリーバランス黒字化に向けては、大きく前進していることが確認できた。ただし、税収増の中心は、景気に連動して税収が振幅しやすい法人税であり、必ずしも今後も長期間にわたって増勢を続けていくとは限らない点には注意が必要である。

一方で、我が国は少子高齢化やグローバル化等の大きな構造変化に直面しつつある。こうした社会構造変化は、短期的には税収を変動させるような要因とはならないが、長期的には税収基盤そのものに影響を及ぼすことになる。少子高齢社会では人口減少による税源の減少の一方、社会保障給付の増大による歳出の増大がある。この点では、所得税や消費税など、皆で広く公平に負担する

---

<sup>61</sup> 第3章でも触れたように、法人2税は最大の東京都と最小の長崎県で6.5倍の格差が生じており、地方間の税収格差が大きくなる要因とされている。

<sup>62</sup> 現在の地方消費税（清算後）の地方間格差は2.0倍となっており、法人2税と比較して偏在が小さく、普遍性があるとされている。

<sup>63</sup> ただし、法人2税の税収が大きい東京、愛知、大阪、神奈川の4都府県は、法人2税を消費税に振り替えることについて反対している。

視点が欠かせない。また、グローバル化では、経済成長に必要な資本の海外逃避を防ぐ観点から法人実効税率を引き下げながらも、一部の企業に偏っているという税負担の偏在を解消し財源を確保するという点が重要となる。

このように、今後の歳入改革については、こうしたおおきな社会構造変化に対応し、かつ我が国財政の持続可能性（サステナビリティ）のため、安定的な税収を確保する観点から、議論することが必要となってくる。歳入改革は、短期的な 23 年度のプライマリーバランス黒字化目標とは切り離して検討することが求められる。