

第4節 平成3年度の税制改正

1 政治経済の動向

政府税制調査会は平成2年12月19日に「平成3年度の税制改正に関する答申」を内閣総理大臣に提出した。それを受けて政府は、同年12月24日に「平成3年度税制改正の大綱」を取りまとめ、平成3年1月11日に「平成3年度の税制改正の要綱」を閣議決定している。例年であれば「要綱」の内容が国会で審議され、当該年度の税制改正となるが、平成3年度の場合には、要綱に記載された新しい土地課税（地価税）の創設と租税特別措置の縮小合理化以外にも、閣議における要綱の決定後、国会で可決された消費税の改正及び湾岸戦争の財源措置が税制改正項目となっている。いずれも金額規模が大きいだけでなく、バブル期に生じた土地問題や冷戦終了後の世界平和への日本の貢献の在り方にかかわる質的にも重要な改正であった。消費税導入後の見直しが政治を揺るがしてきたが、それと並行して土地問題と世界貢献の面で税制の在り方が問われていたと言ってよいであろう。

ここでは平成3年度の税制改正の背景として、平成2年から平成3年にかけての政治・経済面の主たる出来事を記し、続いて消費税の見直し、土地課税（地価税）の創設及び湾岸戦争の支援金の財源措置について述べる。

政治面では平成2年2月18日に衆議院の総選挙が行われ、自民党が275議席（追加を含めて286議席）を取り圧勝し、第2次海部内閣が発足した。選挙の様子は、「自民党の安定多数の確保と社会党の大幅な議席増。そのはざまで低落した公明、民社両中道政党と共産党——。90年代幕あけの政治の進路を託す衆院の新分野が決まった。今回の総選挙は、昨年の参院選に続き、衆院でも与野党勢力が逆転するのかどうか、最大の焦点とされていた。この点を考えると、自民党が過半数を大きく突破し、安定多数を獲得したことは、有権者が、いかに政治の安定を強く求めているかを、改めて示したものと言えるだろう」¹⁾ といった新聞報道で示されているように、自民党の安定多数の確保と同時に、野党では社会党の独り勝ちに終わった。こうして海部内閣は衆議院では圧倒的な

力を有することになったが、参議院では単独過半数の議席を得ていないため、案件ごとに公明党や民社党との連合を迫られることになる。

政治動向では、過去数年にわたるリクルート事件は、海部内閣に選挙方式を含む政治改革を突きつけていた。そうした中、平成2年には選挙制度審議会が衆議院における中選挙区制に代わって、小選挙区比例代表並立制を提言した(平成2年4月26日)。これはまた、政治資金改革や政党への公費助成の在り方を伴う大改革であった。海部首相は、その政治生命をかけて政治改革に取り組むことを迫られていた。

経済的には、平成2年度予算で赤字国債からの脱却が成し遂げられた。大蔵大臣の諮問機関である財政制度審議会は、財政再建の次の目標として、国債依存度の更なる引下げ(平成7年度をめどに5%程度まで引き下げること)、税の自然増収を赤字国債の償還に充てることや一般会計の伸び率を国民総生産の名目成長率以下に抑えることなどを目指す提案を行っている。

景況感については、当時主計局長であった保田博が当時の様子を次のように語っている。²⁾「平成2年に入ると株が年初から急に下落傾向になります。株価が下がる。それから、債券価格が下がる。円安になるということで、景気がやや低下傾向になるわけですが、それが非常な好景気に対して、ややあく抜きになったんじゃないかというようなことで、一たん落ちた株、元年末4万円近かったものが平成2年の4、5月には3万円ちょっとにまで下がってありましたけれど、6月ぐらいいは3万2000円にまた反騰するというようなことで、ますます景気に対して経済界は自信を持っておるような状況でありました」。このように財政再建の一步を踏み出すことができ、経済もバブルの余韻が冷めやらずというのが平成2年の経済環境であった。

そうした長期にわたって謳歌してきた好景気の中で、日本政府にとって頭の痛い問題の一つは、構造協議を通じてアメリカからなされた日本経済への執拗な介入であった。この点について、当時事務次官であった小粥正巳は次のように語っている。その後、バブル崩壊後に膨れ上がる公共投資を予見した興味深い内容となっている。³⁾「〔平成〕2年度の特に前半あたりで主計局もかなり巻き込まれて、いろいろ負担になっていた問題に触れておきたいと思います。それはいわゆる日米構造協議でありまして、たしか元年夏ごろから始まっていますが、アメリカがISバランスの議論を手掛りにして、要するに、日本にもつ

と金を使えという要求でした。つまり、日本の対米貿易黒字が大きい。これは国内投資に比べて貯蓄があり過ぎるからだ。従ってその貯蓄をもっと使うべきであり、日本は財政再建とばかり言っているけど、公共事業を大巾に増加せよ、こういう話になりまして、そのうちに日本の税収が好調になるにつれて米側の圧力も極めて強まって来ました。

私の記憶では、私の主計局長の最後の頃、平成2年3月から6月の間に、協議はかなり煮詰まって来まして、当時、橋本大蔵大臣、アメリカはブレイディ財務長官でしたが、この二人の間、そしてダラーラという財務次官補とこちらの内海財務官の間で何回も会談しながら、結論を出すことになった。しかもアメリカ側は国務省を排除して、財務省が主導権をとっているし、日本側もまた大蔵大臣主導で話を進め、外務省にはなるべく情報を遮断するという、そういう格好になっておりました。…（中略）…それで、最終的には、これは企画庁の仕事という形をとったんだと思いますが、新に総額430兆円という10カ年の公共事業計画を作ってそれによって米側の要求に応じて公共投資を伸ばして行くという方針を示さざるをえなくなっていました」。

当時主計局長であった保田博もアメリカの要求について、次のように語っている。⁴⁾「要するに、ISバランス論にのっとったような議論でありますけれども、日本の貯蓄超過体質を治してくれ。そうしなければ日本の経常収支の黒字は減らない。そういう論拠。これに対しては随分いろいろ理論的に抵抗もしたわけですが、結局、10カ年間の公共投資の規模を決めようという話になりました」。

このようにマクロ経済調整、すなわち内需拡大を理由にアメリカから公共投資の大幅な拡大を迫られ、そのための大規模な計画が作られていった。アメリカはその一方、貿易面でも日本側の不平等なビジネス慣行の是正や市場開放を迫ってきた。こうしたアメリカからの圧力はその後次第に所得税減税への要求となっていくが、その予兆を感じさせる動きが平成2年ごろには既にあったと言えることができる。

〔注〕

- 1) 『読売新聞』平成2年2月20日朝刊。
- 2) 保田博・元主計局長口述記録。
- 3) 小粥正巳・元事務次官口述記録。

- 4) 保田博・元主計局長口述記録。

2 消費税の見直し

(1) 見直しの過程

平成2年度の税制改正において述べたように、平成元年9月28日に野党4会派から提出された消費税廃止法案は参議院で可決されたが、同年12月16日に衆議院において審議未了・廃案となった。続いて、平成2年2月18日の衆議院議員総選挙後の国会では、野党4会派から提出された消費税廃止法案が衆議院で否決される一方、政府提出の消費税見直し法案は衆議院を通過したものの、参議院では審議未了・廃案となった。

こうした中、消費税を巡る政治の場は、国会に設けられた「税制問題等に関する両院合同協議会」に移された。会長には自民党の小沢一郎が選出され、幹事は自民党、社会党、公明党、共産党及び民社党の国会議員から構成されていた。平成2年6月26日から12月11日まで数多くの協議会や専門者会議が開催された。12月6日には「消費税の見直しについての考え方」（座長案）が提出されたが、益税関連については政党間で問題意識を共有したものの、逆進性問題については意見の一致に至らなかった。そのため、平成3年度の予算編成までに意見集約を行うことはできず、協議は継続した。その後、平成3年4月25日になって上記座長案を基本とした「消費税に関する緊急措置についての考え方」に沿って議員立法によって、改正を実現することが合意された。この合意に基づき、5月1日に「消費税法の一部を改正する法律案」が発議され、5月7日に衆議院、5月8日に参議院において全会一致によって可決された（「消費税法の一部を改正する法律」）。¹⁾

(2) 政府税制調査会における議論

平成2年度の税制改正において既に述べたように、消費税の施行後、政府税制調査会においてもその実施状況や仕組みの在り方について検討が行われていた。まず、平成元年11月に「実施状況フォローアップ小委員会中間報告」をまとめている。²⁾ この報告は、導入前に懸念された① 物価の状況、② 転嫁の状況、③ 個人消費の動向、④ 事業者の事務負担の状況、⑤ 申告・納付等の状況の

いずれにおいても、おおむね当初政府の見込んでいた範囲内で順調に推移していると述べている。そして、「消費税の必要性、基本的仕組み、実施状況の評価等からすれば、消費税の創設は極めて正しい選択であり、その見直しは、一層の定着を図る観点から、この新税を、現実の社会経済情勢や国民心理により適合させるためのものと位置づけられる」としている。

そうした見直しのポイントとして、

- ① 事業者免税点制度、簡易課税制度、限界控除制度
- ② 帳簿方式
- ③ 非課税取引
- ④ 表示方法
- ⑤ 税収の使途

を挙げている。³⁾

それを受けて、政府税制調査会は、平成2年10月に「消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置に関する基本的考え方—実施状況フォローアップ小委員会報告—」をまとめている。時期的には、消費税の申告・納付が一巡した機会に中小事業者へのアンケート調査などを行い、報告が取りまとめられている。上述した消費税見直し法案の形成の過程でもこのフォローアップ小委員会の行った調査結果が重要な役割を果たしている。以下では、消費税における中小事業者向けの特例措置に関するこの報告の内容について述べる。

報告は、「指摘されている問題点は、① 簡易課税制度のみなし仕入率、② 簡易課税制度の適用上限、③ 事業者免税点の水準、④ 限界控除制度のあり方、の4つに整理されるところであり」として、この4点について検討を行っている。

第1点の簡易課税制度のみなし仕入率については、卸売業90%、その他80%としていた仕組みに対して、「納税事務の簡素化という観点からの選択だけではなく、実際の仕入率とみなし仕入率との比較を念頭に置いて税負担上有利と思われる方を選択しているという面も否定できないものと考えられる」と指摘している。その上で、「簡易課税制度におけるみなし仕入率の適用区分や水準については、制度の公平性を重視する観点から見直しを行い、実態に即したものとすることが適当であると考えられる」としている。

第2点の簡易課税制度の適用上限とは、事業者の事務負担に対して配慮する

という観点から5億円の売上までみなし仕入率による納税を認める制度である。この点について報告は、「制度の定着や納税事務の習熟の度合に応じてできるだけ多くの事業者に対して本則計算を求めていくことが本来の姿であると考えられる」とし、「簡易課税制度の適用上限については、制度の公平性を重視する観点から、引下げによって影響を受ける事業者の範囲及びその実態等を考慮しつつ、現行の5億円という水準を引き下げることが適当であると考え」と述べている。

第3点の事業者免税点とは、零細事業者の納税に係る事務処理能力や徴税コスト等の面から、基準期間における課税売上高が3000万円までの事業者については納税義務を免除する制度である。この点については、制度の理解・習熟や税務執行体制の整備が進むのに伴い、より多くの事業者に課税事業者としての対応を求めていくことが適当であるとし、3000万円の免税点の引下げについて検討する余地があるものと考えられるとしている。以上を基に、「事業者免税点の引下げについては、零細事業者の消費税に対する理解・習熟の度合を見極めつつ、今後、上述の転嫁の実現可能性、事務処理能力、及び税務執行上の問題といった諸点について検討した上で判断することが適当であると考え」としている。

第4点の限界控除制度とは、課税対象の事業者であっても売上高が6000万円未満である場合には、消費税負担を減らし、売上高が6000万円になったところで消費税を全額納付する仕組みである。この仕組みは制度導入に当たって中小零細事業者にかかる納税事務コストの補填という性格を持ったものであり、「制度の導入後に継続して発生するコストは導入時に比べて小さく、かつ、制度の習熟に伴って逓減するものであることから、この制度については、当面、制度を縮減する方向で検討することが適当であると考え」としている。

以上に加えてその他の点として、「帳簿方式」の在り方についても検討が行われて、次のような見直しの方向が示されている。すなわち、「基本的には、消費税の定着とともに将来は税額別記の書類による方法にしていくことが望ましいが、この問題は、企業の売上げ・仕入れに係る伝票処理の実態や在庫管理等の経営管理の実態等、我が国の企業取引の実状に深く関連する問題であることから、事業者の納税事務負担の程度等をも十分踏まえつつ慎重に判断する必要があると考え」としている。

この政府税制調査会の報告が出されたのは平成2年10月である。しかし、この報告結果も踏まえて議論を行っていた「税制問題等に関する両院合同協議会」では、上述のとおり、消費税導入時に講じられた中小事業者に関するこうした特例措置の見直しの方向については合意が見られたが、逆進性対策について合意に達することができなかった。合意が形成され改正が成立したのは、「平成3年度税制改正の要綱」が決定された後の平成3年5月であった。そこで実現した改正内容は次のとおりである。⁴⁾

改正は中小事業者向け諸措置と非課税範囲の見直しから成っている。中小事業者の部分では、簡易課税の適用限度額が5億円から4億円に引き下げられた。みなし仕入率は、卸売業90%、その他80%の2区分から90%（卸売業）、80%（小売業）、70%（農業、林業、漁業、鉱業、製造業等）、60%（運輸、通信、飲食、不動産業等）の4区分に拡張された。限界控除は、適用上限が6000万円から5000万円に引き下げられた。

非課税範囲の見直しでは、自民党が主張していた飲食料などへの低税率の適用は見送られ、下記の生活の基本に係る消費が非課税となった。すなわち、住宅の貸付け、教育に係る入学金や施設整備費など、教科書、出産に係る費用、墓地・埋葬費、身体障害者の使用のために供される物品、「社会福祉事業法」（昭和26年法律第45号）で規定されたサービスである。中小事業者の諸措置と非課税範囲の見直しは、ともに平成3年10月1日以降から適用されることとされた。

〔注〕

- 1) 消費税の見直しの過程については、尾原榮夫「消費税法の一部を改正する法律について」（『ファイナンス』平成3年7月号）15-25ページ及び当時の新聞報道などによった。
- 2) 税制調査会「実施状況フォローアップ小委員会中間報告」（平成元年11月）4-12ページ。
- 3) 税制調査会「消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置に関する基本的考え方」（平成2年10月）1-8ページ。
- 4) 『改正税法のすべて』（平成2年版）374-384ページ。

3 土地対策税制—地価税の創設

(1) 土地を巡る政策の形成

貿易収支赤字と財政赤字の「双子の赤字」に悩むアメリカの救済を目的に、円高・ドル安を誘導した先進5か国蔵相会議におけるプラザ合意（昭和60年）の後、急激な円高是正のために日本では低金利政策が講じられたが、その中で地価が高騰し、いわゆる「バブル」が発生した。これに対して政府は、「土地基本法」（平成元年12月14日成立、22日公布・施行）をもって地価対策に当たった。

この法律は、当時土地成金が続出する中で、生涯かかっても一戸建ての夢がかなわないのではないかという庶民の鬱積した不満を背景として生まれたものであった。その第1条は「この法律は、土地についての基本理念を定め、…（中略）…適正な土地利用の確保を図りつつ正常な需給関係と適正な地価の形成を図るための土地対策を総合的に推進し、もって国民生活の安定向上と国民経済の健全な発展に寄与することを目的とする」として、バブルによる法外な地価対策をその目的に掲げた。第2条では「土地については、公共の福祉を優先させるものとする」とし、第3条では「土地はその所在する地域の自然的、社会的、経済的及び文化的諸条件に応じて適正に利用されるべきもの」であると同時に、「適正かつ合理的な土地利用を図るため策定された土地利用に関する計画に従って利用される」べきものであるとしている。そして第4条では「土地は、投機的取引の対象とされてはならない」と明記している。

その上で、第5条では「価値の増加に伴う利益に応じた適切な負担」として、土地税制の見直しとも深く関わる次の規定を行っている。すなわち、「土地の価値がその所在する地域における第2条に規定する社会的経済的条件の変化により増加する場合には、その土地に関する権利を有する者に対し、その価値の増加に伴う利益に応じて適切な負担が求められるものとする」。

「土地基本法」の制定と並行して土地対策関係閣僚会議は「今後の土地対策の重点実施方針」（平成元年12月21日）をとりまとめ、「土地税制の総合的な見直し」を指示している。¹⁾ そこでは、「土地の取得、保有、譲渡等の各段階における適切な課税のあり方について、総合的な見直しを行うこととし、税制調査会の検討を踏まえつつ、平成2年度中に成案を得て所要の法律案の提出を図る」としている。

土地を巡るこうした国会や政府の動きの中で、政府税制調査会も土地税制の在り方に関する審議を本格化していった。すなわち、平成2年4月6日に土地税制小委員会（委員長・石弘光一橋大学教授）を設置し、同年10月に「土地税制のあり方についての基本答申」を行っている。

（２） 地価税創設に至る検討過程

地価上昇は、高度成長期のように人々の強い住宅需要という実需を背景としていたり、上記バブル時代のように金融緩和を背景とした投機的色彩の濃いものであったり、その発生原因は一様ではない。欧米では、住宅ローンが所得税において控除できることから、住宅ローンによる住宅取得が地価上昇の原因の一つとされてきた。特に、インフレが昂進する中で、物価上昇率が上乘せされた名目金利が控除されることによる税負担の大幅な軽減が、地価を引き上げる有力な理由の一つとなっている。

しかし、日本では住宅ローンの所得控除が認められていないこともあり、地価対策としての税制の役割は、国土開発、土地利用規制や金融政策などの土地を巡るその他の施策の補完的なものであるという認識が強かった。しかし、「土地基本法」の成立によって、土地問題が社会問題への対応という性格を明確にする中で、新たな土地税制が形成されていった。具体的には、平成3年4月24日に「地価税法」が成立、5月2日に公布された（法律第69号）。その後、平成3年1月1日を基準として平成4年1月1日から実施の運びとなった。しかし、地価税の発足と同時にバブル崩壊が始まり、平成10年に凍結された。ここでは、バブル時期の地価対策とその中で地価税の成立から凍結に至る過程を、当時の主税局長であった尾崎護の口述記録を基に追っていくことにする。

尾崎は、バブル時代の土地問題を振り返って、次のように述べている。²⁾「〔平成〕元年の暮れに土地基本法というものができました。それまでの間、土地の値段が非常に高騰いたしまして、普通のサラリーマンは東京、大阪、主として東京ですけれども、家を持つということはほとんど不可能であると。2時間ぐらいの通勤時間はみんな、覚悟しなくちゃいけないという状況になってきて、この地価の問題というのは経済問題というよりか、当時は社会問題であったわけですね。非常に世の中に不公平感を生んでいる。土地を持たない人たちの怨嗟の声が渦巻いている。都心においては地上げと称する、金で横っ面を

引っぱたいて、さらには暴力的なことまでして、土地の買上げが行われているというような状況でした」。

尾崎はバブル期の土地問題は単なる地価高騰という視点で捉えるべきではなく、日本全体を巻き込んだ社会問題であることを指摘した上、土地対策税制を「こういう世の中に渦巻く不公平感、土地を持っていない人の嘆き、そういうものに対して政策として何か応えなくてはいけない。そういう気持ちでやったわけですね」と述べている。

しかし、地価対策として税制をどのようにして構築していくかについては、当初税制は様々な対策を補完するものであるという認識から始まった。そこに「土地基本法」が成立し、一方、本来の土地保有税である固定資産税の強化が進まない中で、地価税が形成されていく。この過程について尾崎は、「3度目〔1960年代と1970年代の地価上昇のこと〕の地価上昇でありましたので、主税局としては、過去2回の経験からいって、税だけで地価対策をやる、土地対策をやるというのは無理であるという主張を強くしました。税で何とかしろ、特別措置で何とかしろという声が非常に強くて、若干、所得税で、譲渡所得税の見直しなどはしましたが、基本的には税でやれることはたかが知れている。そうじゃなくて、土地のように極めて基本的な財についての対策というのは、やっぱり総合的にみんなやらないとできませんと。もっとはっきりとした方針を立ててやらないと、税で若干の特別措置を設けたりなんかしてやっても、それはいわば政治家にとって、こういうことをやりましたというエクスキューズにはなっても、ほんとうの効果は持たない。そういう気がしていたわけであり。これは主税局の中はほとんど、そういう意見でありましたし、村山大蔵大臣などは、そういう趣旨で国会でご答弁なさっております」。

これが土地税制に対する主税局の伝統的な考え方であったが、「土地基本法」の成立によって少しずつ軌道修正がなされていった。「土地基本法」に言及しつつ、尾崎は「その法律の第2章に、土地に対する基本的施策というのがありまして、いろいろな施策が羅列されているわけですが、その第15条で、適正な税制上の措置を講ずるということがはっきりと書かれております。これは全会一致で成立した法律ですから、税はやらないなんて、うそぶいているわけにはいかなくなりまして、そして橋本大蔵大臣にご相談して、やっぱりやらなくちゃいけませんね、という相談をしました。そして、税制調査会の中に土地問

題小委員会というものを設けることになったわけであります」と述べ、税調の場を通じて土地課税の検討が開始されたことを明らかにしている。

その検討過程で浮かび上がってくるのは、土地保有への課税である国税による地価税と地方税である固定資産税との重複という問題であった。地価高騰は、普通のサラリーマンが家を買えないという社会問題にまで発展している中で、そもそもこういう状態になるまで固定資産税の見直しを図ってこなかったことが問題であるという視点と、いざ、国税として地価税が実現に向けて検討の俎上に上がると地方税への配慮を求める視点とが交差していった。この点について、尾崎は、「ところが、その中に〔税調・土地問題小委員会〕—まあ、名前は申しませんが—学者の方が1人おられまして、その方が、要するに主税局は、この地価税を国税でやることを最初からねらっていて、その準備をしていたということを盛んにおっしゃっておられるんですけども、勉強をしたいがために招いたわけでありまして、そういう誤解を招いてしまった。実は率直に申しまして、当初はあまり国税でやるという気持ちはなかったんですよ。当時の税調の答申なんかを見ましても、何となく土地の話は、特に保有課税は地方税でやるんだらうという雰囲気が、お読みになってみるとよくわかりますけれども、出ているわけでありまして、私も多分そういうことになるんだらうなど。…（中略）…保有課税もほんとうに国でやるのかなと。そこは何の確信も持っていなかったし、別段、それをねらったというわけでもない。…（中略）…とにかく勉強だけはしておきませんと話になりませんので、勉強をしたわけであります」と述べ、土地課税の検討の始めから、土地課税を巡る国と地方の関係の難しさを指摘している。

この国と地方の調整の必要性・重要性は、検討の過程で一層明らかとなっていった。その様子を伝えるものとして、尾崎は次のような土地税制小委員会の一コマを紹介している。大阪市と東京都からの意見聴取の後、「おそらく税調の委員が一番カチンときたのは、そのヒアリングの後、質問に入ったところで、どちらだったか、東京都だったか、大阪市だったか、ちょっと覚えておりませんけれども、要するに土地保有課税、固定資産税とか、特別土地保有税とか、そういうのは地方固有の税なんで、国の政策のためにそういうものを利用するというのは困ると。そういう原理原則論で反対したんですね。おそらく、これから先生方がこぞって、みんな、どっちかといったら自治省のほうを向いてい

た目が主税局のほうを向くようになってきて、国税としての土地保有税という話に急速になりだしたわけです。…(中略)…譲渡の段階、取得の段階、保有の段階でそれぞれで負担のあり方を考え直すのだと言っているときに、保有のところはやり手がないというわけにもいきませんので、さあ、これはほんとうに国が考えなくちゃいかんのかなということになってきたわけです」。

尾崎は続けて、下記のように述べ、土地課税を巡る国と地方の調整の困難さを指摘している。「それで、ちょっと地方との関係を申し上げておきますと、それじゃ、国税でいくかという話になって動き出したところから、今度は、自治省は税調の席で意見を特別に言いませんで、だんまりを決め込んでいたんですけれども、税調の場外で、「シャープ勧告以来、土地の保有課税は地方の固有の財源である」という財源論が出てきまして、それで知事さんたちが集まって、いろいろ運動していく。固定資産税は市町村税ですから、何で知事さんなのかというのは私もよくわからないのですけれども、非常に知事さんたちが動いたんですね。そこは妙なんですけれども、要するに財源論、一種の権限意識といえますか、そういうものに突き動かされたんだろうと思います」。

そして、国税である地価税によって土地保有税を強化しようという検討に入ると、今度は固定資産税も強化するという動きとなり、土地課税を巡る国と地方の調子がますます困難となっていった。その様子を尾崎は次のように述べている。「ところで、固定資産税についての一つの問題点として、土地の評価が非常におかしいということがありました。東京都にいたっては、ほんとうに信じられないほど低い評価額になっていて、実態との乖離が著し過ぎて、したがって、地価の高いところに土地を持っている人はものすごく有利なことになっている。ほかの資産を持つよりか、土地という資産を持つことが一番有利であるという状態をつくり出している。そういう議論が盛んに行われて、固定資産税の評価額を変えることができないのかというのが、先ほど申しましたように、東京都と大阪市に対して出た質問の一つなんですけれども、それはなかなか難しいということでした。税調でそういう回答であったのが、突如、地方側から評価額を時価の7割に引き上げるという驚天動地の意見が出てきたりしまして、何が何だかわからないということになってきたわけなんです。結果的に、税制調査会も固定資産税の評価額は引き上げるべきだと言っていたものですから、引き上げますよと言われて、今さら、何だとも言えない。それはそれ

で結構であるということで、国の土地保有税と並んで、固定資産税の評価額の引き上げというのが行われることになってしまったわけなんですね。それが随分、土地をお持ちの方々、特に都心については非常に評価額が低かったものですから、そういう方々の負担感を高めた」。

社会問題として出発した土地問題への税による対策は、国税としての地価税の創設と固定資産税強化という、結果的に国と地方の間の調整が十分に図られないままの決着となった。その中で、国の方は「土地基本法」を税制に反映させるという視点から、土地投機の規制を反映させるものとされた。この点は尾崎によれば、「穴だらけでして、それがけしからんといって随分しかられました。税というのは薄く広くがいいんで、こんな地価税みたいに抜け穴だらけの税をつくったのはけしからんといって随分しかられましたけれども、消費税の説明のときに、…（中略）…薄く広くを広めてしまったものですから、今度は地価税のときに、逆に抜け穴だらけだといってしかられたことになってしまった。それは、この地価税というものの性質、性格、目的を考えてみたときに、それでよかったんだと今も私は思っています」のとおりであり、地価税の目的は限定的であった。

最後に逸話的であるが、地価税の税率決定の背景について、尾崎は次のように語っている。「0.5%という話が、当時、塩川正十郎・自民党税調会長が外部に話したりなんかいたしまして、一方、学者の方々、石さんやなんかは、政府税制調査会は税率を言ったことはないんですけれども、何となく1%ということのを頭において話しておられた。塩川さんは、そういうのをもとにして、自民党らしく、それを半分に値切って、0.5と言っておられたんですが、主税局の中では、0.5はきついんじゃないかと実は話したりしていたんですね。それで結局、最終段階になりまして、通産省の希望やら、あるいは自民党内の意見であるやら、そういうものをいろいろ勘案しまして、小沢幹事長だったと思いますけれども、小沢幹事長が0.3%で根回しをして、0.3%で決まった。私は文句を言わずに、それを飲んじゃったものですから、また随分、腰抜けだと言われましたけれども、実は0.3%でも、かなりそれなりの効果、相当の効果が出る税だと思っていたわけです」。

以上、尾崎の口述記録を通じて、地価税提案に至る政府税制調査会の審議の過程について述べた。政府税制調査会の土地課税に関する答申内容をほぼ踏襲

したものであるが、³⁾ 答申では国税としての土地に係る新税の議論としては、① 低未利用地課税、② 含み益課税、③ 一般的な土地保有課税の3タイプが検討対象となった。このうち、低未利用地課税はどの土地が未利用地であるかの認定が困難であること、含み益課税は土地取得の時期や期間によって負担が大きく異なり、公平性あるいは中立性の観点から難点があることが指摘されている。それに対して、新たな土地保有課税としての一般的な土地保有課税は、土地保有に対する負担の公平性や土地の資産としての有利性縮減の観点から適していること、及び保有コストを考慮した土地の有効利用を促進するから望ましいとされた。

また、土地課税では保有税と並んで土地の値上がり分への譲渡益課税の在り方が問題となった。それは、保有税とは違って譲渡益課税は土地所有者の選択に委ねられた税で、所有者が土地を売って、キャピタルゲインが実現した時に課される税のため、譲渡益課税の強化は土地取引を阻害することになりかねないからである。しかし、政府税制調査会の答申は、この点について「土地譲渡益に対する課税の強化は土地供給の妨げになるのではないかと指摘については、これが投資対象としての土地の有利性を縮減する効果を持つことに加え、保有課税の見直しが土地の有効利用促進に資すると考えられることから、そのような懸念はあたらないと考える。また、総合的土地政策の促進により将来の地価上昇期待を抑えることが重要であることを指摘しておきたい」と述べ、「土地基本法」の考え方に沿った議論展開を行っている。

相続税は、土地に関しては取得課税としての性格を持っている。土地課税の見直しの一環として、相続税については、まず、その評価の時点をできるだけ課税時点に近づけるべきだとしている。すなわち、それまで前年7月1日における地価に基づいて相続税評価額を定めていたが、それを当年1月1日に合わせるべきだとしている。また、土地公示価格の70%を目途としてきた相続税評価額については、「ある程度引き上げていく必要があると考える」と述べられている。そして、「以上のような考え方で土地の相続税評価の適正化を図る場合には、実質的な相続税負担の増加を伴うことになるので、課税最低限の引上げや税率の区分の幅の拡大等による負担軽減を行う必要がある」としている。

〔注〕

- 1) 税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成3年3月）51ページ。
- 2) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 3) 税制調査会「土地税制のあり方についての基本答申」（平成2年10月）15-32ページ。

4 湾岸戦争支援のための財源調達

平成2年8月2日にイラクがクウェートに侵入し、湾岸戦争が勃発した。冷戦の終焉後、不安定となった世界における日本の国際貢献の在り方が問われる事態になり、政治的には自衛隊の海外派遣の是非が問われ、「国際平和協力法」を巡って国会は紛糾した（平成2年11月8日廃案）。一方、財源面での協力では日本はアメリカからの要請に応える形で、平成2年9月21日に10億ドルの支援を予備費から行った。続いて、平成2年度補正予算（第1号）として、「国連平和協力法」の成立を待って10億ドル拠出し、更に補正予算（第2号）として90億ドルを拠出した。その後更に、円安で目減りしたドル払いの約束額を実現するために予備費から5億ドルの追加の支払いを行った。

こうした湾岸戦争への支援に当たって、当時主税局長であった尾崎護の以下の回想にあるように、税だけではなく、歳出カットと組み合わせた取組みの必要性が論じられていた。¹⁾「この話が出てまいりましたときに、官房から主税局にお話がありまして、大蔵大臣〔橋本龍太郎〕が、これは税でやれと言っている。ついては主税局で増税を考えろと。臨時立法で、一定期間、このための特別の増税をやれと。こういうお話でした。ところが、私は消費税の関係などで野党を回って歩いておりましたから、野党の様子から見て、この湾岸問題が起きましてからは、税の話なんかは、どこへ行っても、すぐに湾岸問題の話になっちゃうという感じがありましたけれども、歳出カットでやれという声が非常に強かったんですね。公明党を中心としてですね。私は絶対に、税だけでやったらうまくいかないと思いました。それで、何回も何回も、大臣はそうおっしゃっているかもしれないけれども、これは税だけでやるのは無理であると。野党の主張している歳出カットというものに格好をつけてやらないと、国会でえらい騒ぎになる可能性があると思うということを申し上げました」。

続いて、尾崎は「それで、何回も会議を開いて検討しました。最終的に保田

主計局長が私に「尾崎、おまえ、どうしてもだめか」と言うものですから、「どうしてもだめです」と答えましたら、「それじゃわかった」と言って、予算修正をしてくれたんですね。これで国会はすうっと行っちゃったんです」と述べ、歳出カットと並行してはじめて湾岸平和支援のための増税が進められていったと述べている。

一方、平成3年1月になって予算修正を求められた主計局も、当時の政治状況から修正を飲まざるを得ないという判断に傾いていった。この点を当時主計局長であった保田博は次のように述べている。²⁾ 平成2年1月30日の湾岸戦争の財源対策では、「全額を国民の臨時負担で賄うとなっていた。大変結構なんだけど、これでいけるかどうかというのはなかなか自信が持てない状況になりました。何と言ったって…（中略）…、保革逆転の参議院で法律を通さないといかん。そのためには公明党にどうしても賛成してもらわないと、結局、歳出の補正だけ通って、あるいは臨時の国債のところだけが通って財源手当の部分だけが通らない。修正されて落ちちゃうという危険があるので、何としても、公明党を味方に引き入れなければいかん。民社も当然であるということで、1兆1,900億円を全額税ではなくて、何か公明党、民社党を味方に引き入れられるような財源対策をちょっと講じなければ通らない。要するに、増税を減らせと。国民に汗をかかせるんだから、政府も汗をかけ、こういうことですね。だから、歳出を削減しろ、あるいは税外収入を増やして、そうすることによって増税額を減らせということですよ、一言で言えば」。

実際、尾崎や保田の口述を裏付けるかのように、公明党の市川雄一書記長が「われわれも政党だから、賛否の結果が、統一地方選にどう響くか考える。選挙のためには反対の方が楽だ、という意見も党内にはある」³⁾と語ったという報道もなされている。続いて保田は、「1月30日にそうやって財源大綱が決まった後、すったもんだしたんですけれども、結局、その途中の段階では3000億円は政府が面倒を見る。残りの8900億円は増税でという話もいろいろあったんだけど、5000億円を政府が汗をかけ、残りは増税でという話に結果としてはなってしまうんです」と締めくくっている。⁴⁾

ここで尾崎の口述記録に戻ると、このように財源手当での全体像は決まっていたが、その具体化を巡っては、「この平和財源法も、通産省との間で、政府の内部ではものすごくもめたんです、ほんとうに。しかし、これは結局、後

ほどご説明申し上げますが、法人税に臨時特別税をかける。もう一つは、湾岸の話ですから、石油税に臨時特別税をかける。こういうことにしたわけですね。通産省はまともに影響を受けるわけです。だから、通産省が反対をするのも無理もない。しかし、何となく世の中の雰囲気として、反対ばかりはしていただけないと思ったんだと思うんですね」。

そこで、「石油税や法人税をやるんだったら、たばこ税を増税しろということを通産省が非常に強く言ってきました、それに味方する声も自民党内などにかなりありました。ただ、何となく法人税、石油税と違って、たばこに課税するというのは、まさに通産省が2本を背負うんなら、大蔵省も1本背負えというだけの理屈なんですね。こういうことで増税をやっちゃいかんと思ひまして、これもまた頑張ったんですね。結局、最後、たばこ税は落としました」。

そうした通産省との交渉を通じて結局、「法人税のほうは、これは何をしたのかといいますと、前の事業年度の法人税の税額から300万円引いたものに2.5%の税率で納めるというものでした。石油税のほうは、石油税率の2分の1を上乗せしたんですね。これは相当な上乗せであるわけです。それで平成3年度、4年度が、その臨時の期間であったわけですが、…（中略）…結局、その後、滞納やなんかで遅れたものがあつたりしまして、法人臨時特別税でいいますと、10年度まで税収が入ってきたわけですが、4093億円の税収があつたわけがあります。石油臨時特別税のほうは、3年度から8年度まで収入がありまして、合計で2195億円の税収がありました。合計で6288億円を税で調達したわけがあります。一方、先ほど申しましたように、支出のほうは1兆5070億円ですから、その差額は、要するに一般財源から出ているということになるわけがあります」。⁵⁾

〔注〕

- 1) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 2) 保田博・元主計局長口述記録。
- 3) 『読売新聞』平成3年2月7日朝刊。
- 4) 保田博・元主計局長口述記録。
- 5) 尾崎護・元主税局長口述記録。

5 平成3年度の税制改正に向けた政府税制調査会答申

政府税制調査会は、平成2年12月に海部内閣総理大臣から「先般の税制改革を踏まえ、今後の我が国における社会・経済の進展に即応する租税制度のあり方」について諮問を受けている。その下に当面の課題である平成3年度税制改正についての答申を取りまとめ、平成2年12月19日に提出している。その骨子は以下のとおりである。¹⁾

基本的考え方

先般の税制の抜本的改革は、勤労所得に対する負担を大幅に軽減し、消費に応じ負担を広く薄く求めることにより、従前の税制の抱えていた様々なゆがみを是正するとともに、更に、本格的な高齢化社会の進展や経済社会の一層の国際化に対応する観点から、所得・消費・資産等に対する課税の間で均衡のとれた税体系を構築することを目的として行われたものである。

これにより構築された新しい税制は、主要先進国の税制の基調に沿うとともに、国民の長期的、全体的利益にかなう制度として評価しうるものである。今後、我が国の税制について社会経済の実態に即した見直しを行うに際しても、その趣旨・理念等を十分踏まえていく必要がある。

平成3年度税制改正においては、上記の観点を踏まえ、資産課税の適正化等のために土地税制の見直しを行うとともに、当面の政策的要請に対応する見地から、以下の措置を講ずることが適当である。

答申はこのように、税制の抜本的改革を高く評価した後、続いて平成3年度改正の要となる土地税制の見直しに当たっての方針を明らかにしている。その内容は上述した土地税制についての答申のポイントをまとめたものであるもので、ここでは再述しないが、与党の土地税制見直し案については、次の指摘を行っている。すなわち、「土地保有税（仮称）に関し、税率が低いことに加え、基礎控除の額が高い等、その負担水準が土地の資産としての有利性を縮減する上で不十分ではないかとの強い指摘がなされたところである。一方、個々の納税者に対する負担や実体経済に与える影響等を総合的に考慮すれば、新税の導入当初において、ある程度納税者の負担に配慮することについてやむを得ない面もあろう。いずれにせよ、新たな土地保有税（仮称）は、固定資産税及び特別

土地保有税の見直しとあいまって公共的性格を有する資産である土地の保有に対する税負担を引き上げるとともに、土地の保有コストに対する意識を高める上で必要不可欠であり、資産価値（時価）に応じて毎年税負担を求める新税の創設の意義は極めて大きいものとする。答申はこのように述べ、地価税と呼ばれることになる土地保有税の与党案に注文を行っている。

土地税制のほかには消費税の見直しについて記述されているが、国会の与野党合同協議会が政府税制調査会の基本的な考え方を踏まえて、できるだけ早く適切な合意に至ることを求める内容となっている。そのほか、住民税は固定資産税の強化に伴う増収分について、住民税の減税を行うことが適当であるとしている。固定資産税及び都市計画税については、評価替えに伴う負担増に関して「3年を超えた負担調整」を行い、急激な税負担の上昇を避けるべきであるとしている。租税特別措置については、スクラップ・アンド・ビルドの原則の堅持と、一層の整理合理化、簡素化が必要であるとしている。最後に毎年恒例となってしまうが、事業税における社会保険診療報酬に係る租税の特例措置の見直しが適当であるとしている。

〔注〕

- 1) 税制調査会「平成3年度の税制改正に関する答申」（平成2年12月）1-6ページ。

6 「平成3年度税制改正の要綱」と改正内容¹⁾

既に述べたように、平成3年度の税制改正の決定過程は通常とは異なっていた。「平成3年度税制改正の要綱」（平成3年1月11日閣議決定）に記載されているのは、土地税制の見直し、租税特別措置の整理合理化等に限定され、消費税の見直しや湾岸戦争に係る支援財源については含まれていない。これは、平成3年度予算の編成時期までに消費税の見直しに関して合意が形成されていなかったこと、及び湾岸戦争の支援金のうち税財源による部分が決定されていなかったためである。したがって、平成3年度の税制改正は「要綱」部分とその後国会で可決された消費税と湾岸戦争支援に伴う改正部分とから構成されることになる。

各項目の改正内容の詳細は本書の個別税目の箇所に記述されているとおりで

ある。ここでは、各税のこれまでの検討過程の延長として、それぞれがどのように決定ないし見直されたか簡潔に述べる。

土地税制では地価税が創設された。まず、時価は相続税評価額とされた。非課税となる土地は、公共法人、公益法人などが有する土地等、公益的な用途に供される土地等、1000m²までの住宅地等や1m²当たりの価額（更地価額）が3万円以下の土地等とされた。課税価格から基礎控除の金額を差し引いた残額が課税対象となるが、基礎控除は10億円か、1m²当たりの更地価額が3万円を超える場合は3万円に土地等の面積を乗じた金額のいずれか多い金額とされた。税率は0.3%であり、地価税導入初年度である平成4年度は0.2%とされた。

土地関連税制として、個人の土地等の譲渡益課税については、長期譲渡所得に対する税率が特別控除後の譲渡益が4000万円以下の場合、改正前20%の税率を30%に、4000万円超の部分は改正前の税率25%を同じく30%に引き上げることとされた。そのほか、個人の長期譲渡所得に係る軽減税率の特例、特別控除、買換え等の特例について課税の見直しが行われている。また、農地等の相続税の納税猶予の特例については、三大都市圏の特定市の市街化区域内農地については、営農を継続する農家を除いて、相続税の納税猶予の特例の適用が廃止された。

消費税の改正については、既に消費税の見直しの過程において述べたとおり、簡易課税制度・限界控除制度の縮減と非課税範囲の見直しから構成されている。湾岸戦争への支援に係る財源は、増税と平成3年度予算の修正による歳出カットで賄われることとなったが、増税部分は次の2つの部分によることになった。第1は「法人臨時特別税の創設」であり、法人税が課税される法人を対象として、法人税額から300万円を控除した額を課税標準とし、税率は2.5%とされた。第2は「石油臨時特別税の創設」であり、石油税（原油、輸入石油製品、ガス状炭化水素）への上乗せ課税とされ、適用期間は平成3年4月から平成4年3月までの1年間とされた。以上の改正に伴う増減収見込額は下記のとおりである。

表 1-4-1 平成3年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額

「平成3年度税制改正の要綱」に係る増減収見込額

(単位：億円)

改 正 事 項	平年度	初年度
1 租税特別措置の整理合理化等	50	50
2 耐用年数の見直し	△40	△30
計	10	20
3 地価税の創設	(注)	—

(注) 地価税の創設に係る税収額は、平成2年度における土地価格、土地利用状況等を前提とすれば、平年度3～4千億円程度と見込まれる（この計数は、今後異動することがあり得る。）。

消費税法改正による増減収見込額

(単位：億円)

改 正 事 項	平年度	初年度
1 簡易課税制度・限界控除制度の縮減等	2,400	2,000
2 非課税範囲の見直し	△1,600	△600
計	800	1,400

湾岸戦争への支援に係る財源

(単位：億円)

区 分	総 額	平成3年度	平成4年度
1 法人臨時特別税	4,400	4,360	40
2 石油臨時特別税	2,280	2,160	120
計	6,680	6,520	160

(出所)『改正税法のすべて』（平成3年版）19-20ページ。

〔注〕

- 1) 大蔵省『財政金融統計月報』『平成3年度予算特集』第468号 37ページ。