

第5節 平成4年度の税制改正

1 政治経済の動向

(1) 政治状況

政府税制調査会は平成3年12月19日に「平成4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。政府は答申を受け、12月22日に「平成4年度税制改正の大綱」を取りまとめ、平成4年1月10日に「平成4年度税制改正の要綱」を閣議決定している。要綱に基づき税制改正法案が2月5日、国会に提出され、3月18日に衆議院で可決され、その後参議院において3月27日に可決、3月31日に公布、4月1日から施行された。

ここでは、まずこの改正の背景となった平成3年の政治経済の動向について述べる。続いて、政府税制調査会の答申内容を検討し、それを基に実現した税制改正の概要について述べる。

平成3年は政治においても経済においても、バブルの余韻も冷め、その終焉を実感させる多くの出来事があった年であった。政治では、10月に入って政治改革関連法案の審議が紛糾、海部首相が内閣総辞職の決断をし、11月5日に宮澤喜一内閣が発足する。経済では景気経済の減速につれて、バブル時代の証券や銀行の不祥事が表に出てきた。そうした中、財政の厳しさも増し、特例公債の発行を回避するための様々な工夫がなされた。そうした試みの一つとして、年末には国際貢献税の構想が急浮上するが、実現には至らなかった。以下では、税制改正との関連に焦点を当てつつ、こうした動きを追いかけることにする。

消費税創設後にリクルート事件が再燃し、竹下首相が平成元年度予算の成立と引き換えに辞職したが、政治改革が、政権与党である自民党の最大の課題として残った。既に述べてきたように、宇野内閣の時に行われた参議院議員選挙(平成元年7月23日)で自民党が大敗したことによって、参議院では野党議員が過半数を占める事態となり、衆議院と参議院との間でねじれが生じた。そうした中で発足した海部内閣の使命は、政治改革を断行することであった。しかし、結果的にはそれは実らず、続く宮澤内閣の時に改革は実現せず、自民党は政

権を失い、連立政権の時代に移っていく。

このように、平成に入って政治改革をどう進めるかが日本の政治を席捲し、税財政政策もその流れに巻き込まれていった。日本における政治と税・財政の関係は、平成になって以来、これまでに経験したことの無い混迷の中で、言わば手探りの状態で形作られていったと言って良いであろう。そうした様子は、平成2年6月から平成3年6月まで官房長、平成3年6月から平成5年6月まで主計局長を務めた齋藤次郎の次の発言からもうかがうことができる。¹⁾「官房長当時から主計局長の終わりまでを考えてみましても、時代の流れとして、常に問題になったというか、常に念頭にあったのは政治とのかかわり合いであっただろうと思います」。

海部内閣発足以来、選挙制度審議会を中心に政治改革が議論され、改革案が提言された。それを踏まえて、自民党は平成3年6月に「政治改革関連3法案」を党議決定する。ここで、3法案とは、

「① 衆議院への小選挙区比例代表並立制導入を軸とする「公職選挙法改正案」。

② 企業や組合の政治献金の対象を、原則として政党に限る「政治資金規正法改正案」。

③ 政党に対し、国が公的助成を行なう「政党助成法案」。

から成り、「以上のことで、とりわけ小選挙区制度が争点だった」。²⁾ これは、衆議院において、それまでの1選挙区から5名程度の議員が選ばれる中選挙区制から、1選挙区から1名を選出する小選挙区制と比例代表制度を併用する選挙制度改革が政治改革の焦点であることを指している。海部首相は選挙制度改革に向けた思いを次のように述べている。「従来の中選挙区では、同じ党の者が同選挙区で戦うため、政策論争にならず利益誘導や裏取引が生じる。だからこそこの制度を変えない限り、政治改革はただの念仏に終わってしまう。私は、必要最低限の資金で政策を競う、「政党、政策本位」の本来あるべき選挙を実現しようと不退転の決意だった」。³⁾

首相のそうした決意の実現のかかった政治改革関連法案の審議は、衆議院政治改革特別委員会（小此木彦三郎委員長）で行われることになるが、同理事会において審議未了・廃案となる（平成3年9月30日）。これに対しては、自民党内においても政治改革に携わってきた議員から強い反発があった。それを受け小渕恵三幹事長以下、自民党4役らと行われた会議の場で、海部首相が発言し

たとされる「重大な決意」が自民党内で波紋を広げ、海部首相は次期自民党総裁選の出馬の断念と、総辞職の選択を余儀なくされた（10月5日）。こうして海部首相の下での政治改革は実らず、その実現は次の総理大臣となった宮澤喜一に委ねられた。

平成3年の政治の場では、政治改革のほかに、バブル後の証券や金融の不幸事が大きな問題となった。中堅商社「イトマン」の絵画、不動産にまつわる疑惑が新聞などでも大きく取り上げられた。その背後には、イトマン経営陣への銀行からの膨大な融資があったことも疑惑を更に深いものとした。そうした事実の究明を目的として、衆議院の証券・金融特別委員会では、「中堅商社イトマンの主力銀行である住友銀行、料亭の女性経営者個人に、系列ノンバンク2社を含めピーク時には2400億円を融資していた日本興業銀行、支店幹部が取引先と共謀して架空預金証書などでノンバンクから2700億円を引き出させていた富士銀行の各頭取」⁴⁾を参考人として招致し、バブルの時代の銀行融資の実態について説明を求めている。

しかし、平成3年においてバブル時代の金融界の不幸事として国民を最も驚かせたのは、6月に発覚した証券業界の損失補填であった。すなわち、野村証券や日興証券がバブル崩壊によって被った大口投資家の損失を値下がりした債券等を買戻すことによって補填していたという事実である。バブル崩壊によって損失を被った多くの個人投資家にとっては、大いに不満の残る出来事であり、証券市場にとっては個人投資家の信用を損なう結果となった。その後、両証券会社の社長はその責任をとって辞任したが、山一証券をはじめそのほかの証券会社でも損失補填の発覚が続いた。昭和63年9月期から平成3年3月期までの間に損失補填にかかわった証券会社は21社、787件、補填総額は2164億円にも達していると推定されている。⁵⁾ こうした事態の改善のために、平成3年10月には、通達行政を改めて、改正「証券取引法」が成立し、損失補填を行った証券会社、顧客双方に罰金規定を設けること、補填した利益は没収すること、一任勘定取引の禁止などが法律で定められた。

（2）経済と財政状況

景気は平成3年度に入って減速の度合いを増していった。国内総生産（GDP）の実質成長率をみると、平成2年度の6.2%に対して、平成3年度は2.3%となり、

その後の景気判断によれば平成3年初めから下降局面に入っていた。その後も国内総生産の実質成長率は、平成4年度0.7%、平成5年度マイナス0.5%、平成6年度1.5%と推移し、平成7年度に入って2.7%となっている。平成3年度に入ってから経済の落ち込みの結果、それまでバブルの影響で膨らんでいた税収は一気に落ち込み、税収の決算額は当初予算で見込んでいた額を大きく割り込むことになる。この税収見込み違いによる不足額は、平成3年度で2兆円、平成4年度で8.1兆円、平成5年度において7.2兆円となり、その後平成6年度で2.6兆円、平成7年度で1.8兆円と減少し、平成8年度は0.7兆円と当初予算時と決算後の税収はほぼ均衡する。

このようにバブルで膨らんだ税収が実体経済を反映した水準に落ち込んでいく中で、特例公債の発行に訴えることなく、不足する財源にどう対処するかが税務当局に突き付けられた課題となっていった。この点について、当時の財政状況の認識を踏まえて主税局長であった濱本英輔は次のように語っている。⁶⁾「この年〔赤字国債脱却を実現した平成2年度〕を頂点にいたしまして税収は下り坂に向かうことになりました。平成3年度には前年度税収を割る事態になりました。これから後、しばらくずっと税収が前年を割る事態が続くことになります。平成4年度、5年度予算、ともにそうでございますけれども、減額補正後に、なお大幅な歳入不足を生ずる異例な事態となりまして、税収の弾性値も、たしか4年度がマイナス5.5、5年度が同じくマイナス1.4という空前の数値になりました。長い間、並々ならぬ財政再建努力、税体系の見直しの論議を積み重ねてきた後でございます、ちょうど平成2年度に15年ぶりで特例公債の脱却を果たしたまさにその直後に空前の減収をぶつけられるという状況でございました。私どもとしましては、せっかく成就した財政均衡を何とか維持したいと思い入れておりました」。

続けて濱本は、税収とバブル経済との関連について次のように語っている。「確かに平成2年に赤字国債ゼロという地点に達したわけですが、その後、景気が下降する、バブルの要素で均衡しているんだと、その均衡を指して言う人が多かったわけですが、バブルの要素がはげ落ちていったときに、なおぎりぎり財政のバランスを見届けたいという思いが強くなりました」。

このように平成4年度税制改正に当たって財源をどのようにして確保するかが、税務当局にとって最大の課題となった。そこで平成3年度末に期限の来る、

湾岸戦争の財源確保のために臨時に導入された法人臨時特別税や6%に据え置かれたままの普通自動車税の特例に目が向かうことになった。その様子を濱本は次のように語っている。「法人臨時特別税は、当然、廃止だと言われますが、それは廃止します。しかし、改めて控除額も異なった法人特別税をお願いしたい。それから、乗用車も6%を3%にとおっしゃるんですが、それはわかりますが、その中間の4.5にしてもらえないですか」ということで、期限が到来する措置につきまして、一たんは、形式的にはこれを打ち切りまして、実質的には負担減を図りながら新たな増収措置をお願いすることにいたしました。…(中略)…平成4年度も大変だけれども、5年度はもっと大変だろうと思えたものですから、今までの法人特別税に変わる新しい法人特別税を設定しまして、1年ではなく今回は2年の措置としてお願いしたい。…(中略)…そうお願いして回ったわけですが、一体、おまえらはどこまでやれば気が済むのかと大変なおしかりを受けました、でも、最後には何とかこれをのんでいただくことができました」。

〔注〕

- 1) 齋藤次郎・元主計局長口述記録。
- 2) 海部俊樹『政治とカネ 海部俊樹回顧録』（平成22年、新潮社）143ページ。
- 3) 同上 143ページ。
- 4) 『読売新聞』平成3年8月31日朝刊。
- 5) 『読売新聞』平成3年10月4日朝刊。
- 6) 濱本英輔・元主税局長口述記録。濱本の主税局長としての在任期間は、平成3年6月から平成5年6月までであった。

2 国際貢献税創設の背景

平成3年度税制改正に向けて、財源確保が大きな問題となっていたことを述べた。それと関係して、平成4年度予算編成も山場に差しかった平成3年12月11日になって国際貢献税の創設案が浮上した。『読売新聞』はこの案について次のように伝えている。¹⁾「政府は11日、わが国が国際社会の中で積極的な国際貢献活動を行うための財源として、平成4年度に「国際貢献税」を創設する方針を固めた。これは同日、自民党四役と小沢一郎元幹事長の会談で、党側

が「新たな国際貢献策」を政府に指示したことを受けたもの」。

続けて、「『貢献税』の仕組みは、(1) 現在、政府・党の税制調査会で検討されている新たな法人臨時特別税など増税措置の増収分を国際貢献財源にあてる (2) これで1兆円強の財源を確保し、そのうち約5000億円を「国際貢献資金（仮称）」としてプールし難民援助など緊急国際貢献活動に備える (3) 約5000億円を経済協力など来年度予算の国際貢献関連施策に活用する——などとする方向で検討が進んでいる」と報じている。

『読売新聞』は更に財源の詳細について触れ、最後は「新たな法人臨時特別税の導入と自動車の消費税率の延長は、すでに財源不足対策として党税調で来年度税制改正大綱に盛り込む方向になっている。しかし、石油臨時特別税やたばこ税の引き上げには党内は慎重論が大勢を占めている。また、法人税や石油税などの特定の税目を対象にした「貢献税」の創設に対しては、経済界などから「そうした趣旨で財源を求めるなら、広く国民全体が負担するべきだ」との反発も必至で、創設までなお、う余曲折が予想される」と結んでいる。

国際貢献税は『読売新聞』の記している懸念のとおり、実現には至らなかった。マスコミの反応も厳しく、『日本経済新聞』は「美名に隠れた安易な増税に反対する」と題された社説の中で、「幅広い論を国民の前ではむろん、党内でもつくさないまま、にわか財源対策を強引に恒久財源に置き換えていこうというのは、日本の政策決定過程がいかに不透明かを内外にさらけ出すようなものだ²⁾」と断じている。

こうした批判の中で国際貢献税の構想は実現しなかった。しかし、この新税をどうとらえるかは、単にその拙速さを批判することだけでは終わらないと思われる。それは、バブル崩壊後、特例公債の発行を食い止めつつ、失速する経済の中で財源措置をどのように行っていくのかという困難な課題に背を向けることはできないからである。バブル崩壊後、今日に至るまでずっと日本の経済・財政政策が抱え続ける大きな課題の一端が、あたかも氷山の一角のようにこの時点で水面から現れたというべきであろう。

こうした観点に立って、以下では国際貢献税の構想に至る政策的背景について、当時主計局長であった齋藤次郎の口述から探っていくことにする。³⁾ 齋藤は、「実際は実現しなかった構想なものですから、あまり世上传わっておりませんし、資料も残っておりません。私は、この構想に関わった一員として、こ

のことにについて少しお話しておく義務があるかと思います」と断ったのち、その背景として次の3点を指摘している。

「第一は、湾岸戦争の反省から、国際貢献について体系的に対策を考えていなくてはならないのではないかという機運がこの時期に盛り上がっていたことです。そのためには、恒常的に財源を確保しておいた方が良いのではないかという発想です。

第二に、湾岸戦争の時の臨時的増税措置が期限切れを迎えるという事情です。この時の増税措置を何らかの形で国際貢献のために継続すべきではないかという考え方です。

第三は、4年度予算について、どうしても2兆円程度の財源不足が見込まれる。そのためには臨時の増税措置を継続するのが望ましいが、そのためには、単なる財源不足ということではなく、新しい政策目的を打ち立てなくてはならないのではないかという考え方です」。

このように背景説明を行った後、齋藤は、「この原案を作るには、石油、自動車の税を含む以上、その所管官庁である通産省の協力なしには不可能であったわけですが、棚橋次官、山本産政局長、内藤官房長の全面的な協力を得たわけです。これらの方々とはい、濱本主税局長も交えて何回も議論したのですが、彼等がバランス上どうしてもたばこ、ビールの増税が必要だと主張したのです」と述べ、国際貢献税にたばこ、ビール増税が含まれたいきさつを説明している。

続けて、「今、考えてみますと、この構想にたばこ、ビールの増税を入れたのがこの構想が実現しなかった大きな要因になったと思います。宮澤総理が、世論の動向を考えられたのでしょうか、たばこ、ビールの増税を含むことに強く拒否反応を示されたのです。この構想には、当時の羽田大蔵大臣、渡部通産大臣、党側では小沢幹事長が賛成、梶山静六、浜田幸一さんなどが絶対反対、党三役は様子見という構図であったと思います。結局、決め手になったのは、金丸副総裁の意向でした。金丸さんは、最初、当時の国際貢献に対する流れのなかで、この案に乗り気であったのですが、宮澤総理の感触なども踏まえられたのでしょうか、最後は反対に回られたのです。そのようなことでこの構想は実現しなかったのですが、通産省と密接な協力関係が築けたこと、財源不足を補填する法人特別税の創設などが割合スムーズに行えたことなどが、副産物と

しての収穫であったかとも思っています」と述べている。

その後、経済は更に失速し、内外から所得税減税を求める声が大きくなっていく。その中で、財政当局は国債の乱発を避けるために財源確保を図っていく。その試みの一つが、自民党が政権を失い連立政権として細川内閣が成立した後、に登場する国民福祉税であるが、その前身を感じさせる出来事の一つが国際貢献税であったと言えるであろう。

〔注〕

- 1) 『読売新聞』平成3年12月12日朝刊。
- 2) 『日本経済新聞』平成3年12月15日朝刊。
- 3) 齋藤次郎・元主計局長口述記録。

3 平成4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4年度の税制改正に関する答申」を平成3年12月19日に宮澤内閣総理大臣に提出している。既に述べてきたように、改正に当たって重要な検討課題となったのは、大幅な税収の落ち込みの中で、「税制を含め歳入歳出両面を通じてどのように対処するか」であった。以下が、その基本的考え方である。¹⁾

基本的考え方

(1) 平成4年度税制改正の検討課題

税制の基本的あり方については、先般の抜本的税制改革及び昨年の土地税制改革により全般的な見直しが行われたところであり、平成4年度の税制改正に当たって、当調査会は、土地税制改革の一環として昨年問題提起した土地の相続税評価の適正化に伴う相続税の負担調整の検討を行った。また、固定資産税の土地評価の均衡化・適正化を次回評価替えにおいて推進する場合における負担調整の基本的方向について検討を行った。さらに、不断の検討課題である課税の適正・公平確保の問題を検討した。平成4年度においても一つの大きな検討課題とされたのは、財政事情の深刻化に対し税制としてどのように対応すべきかという点であった。

(2) 深刻な財政事情とこれに対する対応のあり方

(深刻な財政事情)

現下の税収動向をみると、株式・土地取引の低迷、企業収益の減少等近年大幅な税収増をもたらした経済的諸要因が流れを変えてきたことから、平成3年度には、当初予算額に比べ約2.8兆円の減収が見込まれている。平成4年度税収についても、その基礎となる平成3年度の大幅な減収をうけ、引き続き極めて厳しい状況となるものと考えられる。

我が国財政については、平成3年度末に約170兆円に達する公債残高を抱え、そこから生ずる巨額の利払費等により、国債費が歳出予算の約2割を超えて他の政策的経費を圧迫する等、依然として構造的な厳しさが続いている。平成4年度の財政事情についても、前述のように平成3年度税収の大幅な減少もあって、極めて厳しい状況になるものと見込まれる。

(平成4年度における対応のあり方)

平成4年度の予算編成、税制改正過程で直面する大幅な歳入歳出ギャップに対して、税制を含め歳入歳出両面を通じてどのように対処すべきかについて検討した。厳しい財政事情の下で、まず歳出を厳しく抑制することが必要であり、このため政府に対し、制度、施策の見直しにより歳出の徹底した節減合理化を図るよう強く要望したい。

他方、歳入面においても、税外収入を極力確保するよう努める必要がある。また、平成4年度の財政状況等を考えれば、建設公債については最大限その発行額を増加させることもやむを得ないとする。

以上のような各般の努力を払うとしてもなお解消し得ない歳入歳出ギャップに対してどのように対応するかが問題となる。この点について、安易に増税を考えるべきでなく、むしろ短期間の赤字公債の発行を検討してはどうかとの意見もあったが、赤字公債は社会資本という形で後世に資産を残さず、利払費等の負担だけを残すことになるという問題があり、また、我が国において、昭和50年度補正予算で赤字公債を発行して以来、赤字公債の発行を回避するのに15年という年月と並々ならぬ努力を要したことを想起する必要がある。今後の高齢化の進展等の社会経済情勢の変化に財政が弾力的に対応していくためには、後世に多大な負担を残さず、公債残高が累増しないような財政体質を作り上げることが中期的な財政運営の課題であり、二度と赤字公債を発行しないことを基本とすべきであるとする。

したがって、平成4年度の厳しい財政事情を考慮すれば、歳出の徹底した節減合理化、税外収入の確保、さらにやむを得ない措置としての建設公債発

行額の増加等の歳入歳出両面にわたる様々な努力を前提として、税制面においても極力税収を確保するため何らかの対応策を講じざるを得ないとする。

この場合、先般の税制改革において税制全般にわたる見直しが行われたばかりであること、税収の大幅な落込みは、株式・土地取引の極端な低迷等に見られるように一時的な要因によるところもあると考えられること等を考慮すれば、一般的な増税は慎重に考えるべきであり、平成4年度において税制上講ずべき措置は、税収動向の急激な変化に対処するための臨時的対応策として考える必要がある。

また、税制上の措置を考えるに当たっては、現下の経済動向等を考慮すれば、経済に対する影響をなるべく小さなものと定めるような措置を採用すべきであり、新たな負担増をもたらす措置については十分慎重に検討する必要がある。

今般の税収の大幅な落込みという事態を踏まえ、今後、どのように税収の安定性を高めることができるかという点についても検討すべきであるという意見があった。

なお、平成4年度税制改正に関する審議の最終段階で、政府から国際貢献策について問題が提起された。

変動する世界情勢の下で、国際社会の平和と安定・発展に寄与するため、日本の地位にふさわしい国際貢献を推進していくことは、極めて重要なことと考えられるが、財源問題を含めそのあり方については十分な審議が必要であり、今後、検討していくことが適当である。

(3) 課税の適正・公平の推進

当調査会が繰り返し強調してきたように、税負担の公平確保は、税制に対する納税者の信頼を得るために最も重要な理念の一つである。課税の適正・公平を確保するための不断の努力が必要なのは改めて言うまでもない。

当調査会の累次の答申を踏まえ、従来から課税の適正・公平の確保のため努力が払われてきたところであるが、厳しい税収状況の下、これまで指摘されてきた事項についてさらに検討を加え、課税の適正・公平を一層推進することが要請される。

以上の「基本的考え方」に述べられているように、政府税制調査会の結論は厳しい財政状態にあっても、「二度と赤字公債を発行しないことを基本とすべき」というものであり、「平成4年度の厳しい財政事情を考慮すれば、歳出の

徹底した節減合理化、税外収入の確保、さらにやむを得ない措置としての建設公債発行額の増加等の歳入歳出両面にわたる様々な努力を前提として、税制面においても極力税収を確保するため何らかの対応策を講じざるを得ないと考える」としている。すなわち、平成4年度では赤字公債発行を避けるべく、一定程度の増税を求めるというのがその内容である。

その際、税収の大幅な落込みは、株価や地価下落による「一時的な要因」によるものであるという認識に立って、「一般的な増税は慎重に考えるべきであり、平成4年度において税制上講ずべき措置は、税収動向の急激な変化に対処するための臨時的対応策として考える必要がある」としている。このように、平成3年末の時点では、政府税制調査会はそれ以降の経済の減速、それに伴う税収の大幅な減少について、それがバブル崩壊の予兆であるという危機的認識は持っていなかったように思われる。

改正の具体的方向としては、(1) 相続税の負担調整、(2) 課税の適正・公平の推進、及び(3) 臨時に講ずべき税制上の措置が挙げられている。このうち、(1) 相続税の負担調整は、「平成3年度税制改正の要綱」の備考に記された、「土地の相続税評価については、地価公示価格を基準として評定する考え方に立って、平成4年分の土地の評価から評価時点（前年7月1日時点）を地価公示価格の評価時点（毎年1月1日時点）にあわせるとともに、評価割合を引き上げ、その適正化・均衡化を図る。これに伴う相続税負担の調整等については、平成4年度税制改正において検討する」とされた事項への対応である。

(2) 課税の適正・公平の推進は、① 企業関係の租税特別措置の見直し、② 過少資本税制の導入、③ みなし法人課税制度の廃止に向けた検討、から成っている。このうち、過少資本税制とは、日本に所在する海外子会社がその親会社からの出資に代えて借入れとすることによって、日本における税負担の人為的な軽減を図ることへの対応措置である。

(3) 臨時に講ずべき税制上の措置とは、今年度末に期限が来る措置について、当初の予定どおり失効させつつも、改めて税収確保のための臨時的対応策として、当面の臨時的措置として、失効前の負担と同程度の負担を求めるものである。具体的には、既に述べてきたように法人臨時特別税と普通自動車に係る消費税の特例がこれに当たる。

以上に加えて、答申は平成3年度改正で導入された地価税の純増収分の使途

についても言及し、「所得課税の減税を検討すべきとの意見もあったが、極めて深刻な状況に陥っている財政事情等を考慮すれば、土地対策等に資するという観点から歳出を通じ国民生活に還元することが現実的には適当である」としている。すなわち、地価税の純増収分は一般財源化するということであるが、この点は相続税改正とは異なっていた。相続税改正については、主税局長であった濱本が語っているように、「これは相続税を増税するとか、そういう意味でやるものではなくて、相続財産の課税対象の評価を適正化するという作業でありますから、そこで浮いた3000億はのどから手が出るほど欲しい3000億でありましたけれども、これは全額返すことにいたしました」²⁾とあるように、評価の適正化で上がった税収は、相続税の税率や課税最低限などの見直しによる減税に全額用いられることになっていた。

〔注〕

- 1) 税制調査会「平成4年度の税制改正に関する答申」（平成3年12月）1-7ページ、大蔵省『財政金融統計月報』『平成4年度予算特集』第480号 36ページ。
- 2) 濱本英輔・元主税局長口述記録。

4 「平成4年度税制改正の要綱」と改正内容¹⁾

以上の政府税制調査会答申を踏まえて、税制改正の要綱は具体的な改正内容を決定している。相続税では、(1)土地の評価割合を地価公示価格水準の8割程度に引き上げる、(2)評価時点を、地価公示価格の評定日である当年の1月1日とする適正化を行うと同時に、次の負担調整（軽減措置）が行われることになった。第1は課税最低限の引上げであり、定額控除が4000万円から4800万円に、法定相続人1人当たり控除額が800万円から950万円に引き上げられた。第2に相続税の税率の適用区分を拡大し、課税相続評価額に課せられる税率の軽減が図られた。第3に小規模宅地等の特例が拡充され、事業用宅地では改正前60%であった減額割合が70%に引き上げられた。同様に、居住用宅地では改正前50%の減額割合が60%に引き上げられた。そのほか、相続税の申告期間の延長や延納・物納制度の改善合理化がなされた。

企業関係租税特別措置の整理合理化については割愛するが、国際課税では過

少資本税制が導入され、法人の海外関連会社からの借入金が原則として自己資本の3倍を超える場合には、超過額に対する支払利子の損金算入を認めないことになった。そのほか、タックス・ヘイブン税制の整備が行われ、海外子会社が租税軽課国に所在するかの判定の厳格化が図られた。

みなし法人課税制度は廃止されることになった。赤字法人の欠損金の繰戻しによる還付（税の払戻し）については、2年間適用を停止することとされた。一方、青色申告特別控除が創設され、正規の簿記の原則による記録を行っている青色申告事業者に対して、新たに所得控除（35万円）が適用されることになった。

当面の財源事情等に対応するための増収措置として、法人特別税の創設と普通乗用自動車に係る消費税の税率の特例が設けられた。法人特別税は400万円を超える法人税に対して、2.5%の税率で平成4年4月1日から2年間課せられることになった。普通乗用自動車に係る消費税の税率の特例は、同じく平成4年4月1日から2年間、4.5%の消費税が課せられることになった。

こうした改正による増減収見込額は以下のとおりである。

表 1-5-1 平成4年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額
（単位：億円）

改 正 事 項	平年度	初年度
1 小規模宅地等に係る相続税の課税の特例の拡充	△390	△190
2 租税特別措置の整理合理化等		
(1) 法人税の欠損金の繰戻還付制度の適用停止	—	500
(2) そ の 他	200	220
計	200	720
3 当面の財政事情等に対応するための増収措置		
(1) 法人特別税の創設	4,100	4,040
(2) 普通乗用自動車に係る消費税の税率の特例	820	800
計	4,920	4,840
合 計	4,730	5,370

（備考） 上記のほか、

1 土地の相続税評価の適正化（2990億円）に伴う相続税等の負担調整は、次のように見込まれる。

 (1) 相続税の課税最低限の引上げ △450億円

 (2) 税率の適用区分の拡大 △2540億円

2 消費税の地方譲与分の増収額は200億円と見込まれる。

（出所）大蔵省『財政金融統計月報』『平成4年度予算特集』第480号 37ページ。

〔注〕

- 1) 黒田東彦「「平成4年度税制改正の要綱」について」（『ファイナンス』平成4年2月号）21-25ページ、大蔵省『財政金融統計月報』「平成4年度予算特集」第480号 36ページ。