

租税特別措置（所得税関係）の適用状況等についての報告書  
（要旨）

平成28年12月

会計検査院

## 1 検査の背景

### (1) 租税特別措置の趣旨及び租税特別措置を取り巻く状況

租税特別措置（以下「特別措置」という。）は、租税特別措置法（昭和32年法律第26号）に基づき、特定の個人や企業の税負担を軽減することなどにより、国による特定の政策目的を実現するための特別な政策手段であるとされ、「公平・中立・簡素」という税制の基本原則の例外措置として設けられている。平成22年度税制改正大綱では、特別措置をゼロベースから見直して、整理合理化を進めることが必要とされた。見直しに際しては、適用実態等からみて国民の納得できる必要最小限の措置となっているかなどといった指針に照らして実施することとされている。

これを受けて、租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律（平成22年法律第8号）が平成22年4月から施行された。これにより、税負担を軽減する法人税関係の特別措置に関して、適用実態調査及びその結果の国会への報告等の措置が定められた。また、税負担の軽減、加重等を図る所得税関係の特別措置（以下「所得税関係特別措置」という。）等に関しては、財務大臣は適用実態を調査する必要があると認めるときはその必要の限度において、税務署長に提出される調書等を利用することなどができることとされているが、これまで同法に基づく適用実態調査を実施したことはない。

### (2) 関係省庁及び財務省における特別措置の検証

22年5月に、一定の要件を満たす法人税関係特別措置（以下「法人税軽減措置」という。）について、政策評価の実施が義務付けられることとなった。一方、所得税関係特別措置のうち、特定の行政目的の実現のために税負担の軽減又は繰延べを行うもの（以下「所得税軽減措置」という。）については、事前評価及び事後評価の実施は義務付けられていないものの、政策評価に関する基本方針等に基づき、新設又は内容の拡充若しくは期限の延長等の際に、積極的かつ自主的に事前評価を実施するよう努め、また、事後評価の対象とするよう努めるものとされた。そして、租税特別措置等に係る政策評価の実施に関するガイドラインによれば、関係省庁は、適用数や適用額、減収額等を把握することに努めるなどとされている。

関係省庁は、このほかに、各年度の税制改正要望の際に財務省に提出する要望書において、施策の必要性、手段としての有効性等の点から検証を行うこととなっている。また、財務省は、関係省庁から提出を受けた要望書等に基づいて、特別措置の効果等の検証を行うこととなっている。

## 2 検査の状況

会計検査院は、①所得税関係特別措置の適用状況はどのようになっているか、②関係省庁及び財務省における所得税軽減措置に係る検証はどのようになっているか、③減収見込額が多額に上っている所得税軽減措置について、国民の納得できる必要最小限のものとなっているかなどの指針等に照らして検証が適切に行われているかなどに着眼して検査した。

### (1) 所得税関係特別措置の適用状況の概況

26年分において適用される所得税関係特別措置は121措置となっていた。そして、121措置のうち、源泉徴収方式に係る所得税関係特別措置のように納税者が源泉徴収義務者に対して明細書等を提出することなどにより適用を受けるなどして、会計検査院が会計実地検査等で提出を受けた確定申告書等を基に適用状況を把握することが困難な所得税関係特別措置は60措置となっていた。また、適用始期から28年4月1日までの期間が10年を超えるものは90措置、このうち適用期限の定めのないものは53措置となっていた。

### (2) 関係省庁及び財務省における所得税軽減措置に係る検証状況及び適用実績の把握状況の概況

関係省庁では、政策評価や税制改正要望の際の検証は、所得税軽減措置109措置ごとに個別に実施しているわけではなく、関係省庁が所管している政策等の単位別に実施しており、その件数は296件となっていた。これらを対象として、関係省庁における政策評価の実施状況等をみたところ、政策評価の実施に努めるものとされた22年度から27年度までの間に、政策評価及び税制改正要望の際の検証のいずれも行っていないものは80件、このうち法人税軽減措置と共通性のない所得税軽減措置に関するものが19件あった。これらはいずれも適用始期から28年4月1日までの期間が10年を超えるもので、政策等の単位を租税特別措置法第2章所得税法の特例に規定されている条文に対応させると14措置となっていた。

また、政策評価又は税制改正要望の際の検証のいずれかが行われた実績のある216件のうち適用実績を把握等していなかったものは、法人税軽減措置と共通する所得税軽減措置では154件のうち63件、法人税軽減措置と共通性のない所得税軽減措置では62件のうち24件となっていた。一方、法人税軽減措置と共通性のない所得税軽減措置につ

いて適用実績を把握等しているものは27件あり、全数調査を実施したり、サンプル調査等を基に試算して推計等を行ったりしていた。

財務省は、要望内容の審査やヒアリングを行うなどして税制改正要望事項を査定していた。そして、所得税軽減措置について税制改正の提案をしているものもあった。

(3) 減収見込額が多額に上っている所得税軽減措置の適用状況及び検証状況

ア 申告不要配当特例等（措置法第8条の4及び第8条の5）は、上場会社から支払を受ける配当等を有する納税者について、各年分の所得税の計算上、これを除外して総所得金額を計算して確定申告することができるとするなどの措置である。ただし、大口株主等は、事業参加的側面が強いことから、これは適用できないこととなっている。この大口株主等の要件は、会社法（平成17年法律第86号）における、少数株主権（議決権の3%以上を有することなど。）の制度との整合性等の観点から、発行済株式総数等の3%以上の株式等を有する者とされている。しかし、自己株式等には議決権がないことから、発行済株式総数からこれを控除して議決権の割合を計算すると、議決権の3%以上を有していることなどから少数株主権を行使できる者である一方で、発行済株式総数の3%以上を有していないため申告不要配当特例等を適用して納税することができる者が見受けられた。このような者のうち、会計検査院に証拠書類として提出された、25、26両年分の確定申告書等により申告納税額を確認できた納税者延べ48人について、申告不要配当特例等の適用状況をみたところ、適用を受けた受取配当の額は計81億余円であり、これについて申告不要配当特例等を適用せずに、所得税法の規定に基づき総合課税により確定申告をして配当控除等を受けると仮定した場合の各人の申告納税額を試算すると、申告納税額は計21億5753万余円となり、差引き20億2696万余円の開差が生ずることになる。

申告不要配当特例等について、関係省庁は、22年度から27年度までの間の税制改正要望の際に検証を行ったとしていた。また、実施が義務付けられていないことなどを理由に政策評価を実施していなかった。財務省は、申告不要配当特例等に係る23年度税制改正要望の際に、会社法の制度に合わせて大口株主等の基準を引き下げるよう提案しており、平成23年度税制改正において、大口株主等の要件は発行済株式総数又は総額の3%以上を有する者に引き下げられた。

イ 年金控除特例（措置法第41条の15の3）は、標準的な年金以下の年金のみで暮らす高齢者世帯に十分な配慮を行うことを目的として、年齢が65歳以上の納税者を対象に、

公的年金等からの控除額を上乗せする措置である。これを適用している納税者延べ9,512人について24から26年分までの確定申告書により、その適用状況等について見たところ、課税総所得金額の階層区分別の当該控除額の平均値を基に年金控除特例を適用した控除額の部分に対応する所得税額を試算すると、課税総所得金額が1800万円を超える階層区分では1人当たり93,000円となるのに対して、195万円以下の階層区分では1人当たり12,200円となっていた。また、総所得金額に占める雑所得の金額の割合は、課税総所得金額が195万円以下の階層区分の納税者では54.2%となっているのに比べ、課税総所得金額が1800万円を超える階層区分では2.0%となっていて、高額な階層区分になるほど同割合が低くなる傾向となっているが、他の階層区分の納税者と同様に年金控除特例を適用している状況となっていた。

このような状況の中、関係省庁は、制度が創設された16年度税制改正要望の際に、新設に係る要望書を提出して検証を行ったとしているが、適用期限の定めのないものであることなどから、その後は要望書を提出していなかった。また、実施が義務付けられておらず、対象の把握が困難であることなどもあり、政策評価を実施していなかった。財務省は、制度の創設以後、関係省庁から税制改正要望に係る要望書が提出されていないため、税制改正要望の際の検証を行っていなかった。

上記のように、関係省庁において、必要最小限のものとなっているかなどの指針等に照らして検証が必ずしも十分になされていないと思料される状況となっていた。

### 3 所見

特別措置は、「公平・中立・簡素」という税制の基本原則の例外措置として設けられているものであり、その効果を不断に検証して真に必要なものに限定すべきであるとされている。

所得税関係特別措置について、政策評価や適用実態調査の実施は義務付けられておらず、適用実績の把握が困難な場合もあるものの、所得税軽減措置に係る減収見込額が多額に上っていることを踏まえて、前記のような申告不要配当特例等及び年金控除特例についての検証の状況を念頭に置きつつ、関係省庁において、引き続き適用実績の把握等に努めるなどして、指針等に照らして政策評価や税制改正要望の際の検証を行い、政策の企画立案作業に活用するとともに、所得税軽減措置の透明性を向上させ、その適用に当たって国民に対する説明責任を果たしていくことが望まれる。

また、財務省において、所得税軽減措置について、今後とも十分に検証していくことが望まれる。

会計検査院としては、今後とも所得税関係特別措置の適用状況並びに関係省庁及び財務省による検証状況について、引き続き注視していくこととする。