

第2章 各国における政策減税措置に関する制度・チェック体制

1. 国際比較

ここでは、調査対象国における政策減税措置に関する制度を概観するべく、2010年にOECDがまとめた各国における租税支出（tax expenditures）についての制度的取組についての報告書をもとに整理する。

(1) 租税支出としての政策減税措置

諸外国においては、政策減税措置の税制上の特別規定は、「租税支出（tax expenditures）」として捉えられているが、その概念は必ずしも統一されていない。例えば、所得控除を租税支出と捉える立場もあれば、その所得控除をあるべき租税として捉え、租税支出に含めない場合もある。このため、近年では、租税制度における各種の免除、控除、特別措置を租税支出の実態として捉えることが多くなっている。

我が国における「租税特別措置」も租税支出の一種である。ただし、我が国の租税特別措置が、主として産業振興を目的としているのに対して、諸外国で租税支出と言う場合、産業関連だけでなく、家計関連分の特別措置も多数含まれている。

したがって、租税支出とは、我が国の租税特別措置よりは広い概念であると言えるが、本報告書中では便宜上、「租税特別措置」と「租税支出」「政策減税」を同義として扱う。

図表 各国における「租税支出」の規模（GDP比・%）

| | カナダ (04) | ドイツ (06) | 韓国 (06) | オランダ (06) | スペイン (08) | 英国 (06) | 米国 (08) |
|-----------------------------------------|-------------|-------------|------------|--------------|--------------|------------|------------|
| 所得税 Incometax | 5.16 | 0.26 | 1.75 | 1.06 | 1.41 | 4.90 | 5.21 |
| 一般減税 General tax relief | 0 | 0 | 0.05 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 低所得者・失業者 Low-income non-work related | 0.02 | 0 | 0.03 | 0 | 0.04 | 0.09 | 0.11 |
| 退職者 Retirement | 1.68 | 0 | 0.02 | 0.06 | 0.17 | 2.32 | 1.02 |
| 雇用 Work related | 0.39 | 0.03 | 0.03 | 0.06 | 0.01 | 0.15 | 0.07 |
| 教育 Education | 0.12 | 0 | 0.12 | 0.06 | 0 | 0 | 0.13 |
| 医療 Health | 0.27 | 0 | 0.29 | 0 | 0 | 0 | 1.05 |
| 住宅 Housing | 0.20 | 0.18 | 0.05 | 0.05 | 0.41 | 1.20 | 1.05 |
| 産業振興 General business incentives | 0.41 | 0 | 0.68 | 0.48 | 0.52 | 0.77 | 0.41 |
| 研究開発 Research & development | 0.24 | 0 | 0.15 | 0.07 | 0.03 | 0.04 | 0.09 |
| 特定産業 Specific industry relief | 0.05 | 0.01 | 0.18 | 0.18 | 0.04 | 0.11 | 0.23 |
| 政府間関係 Intergovernmental relations | 1.55 | 0.03 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0.63 |

| | | | | | | | |
|--------------------------------------|------|------|------|------|------|-------|------|
| 寄付 Charity | 0.21 | 0 | 0.13 | 0.09 | 0.02 | 0.09 | 0.33 |
| その他 Other | 0.02 | 0 | 0.02 | 0.01 | 0.17 | 0.12 | 0.09 |
| 資本所得税 Capital income taxation | 0.62 | 0.04 | 0 | 0 | 0.16 | 3.07 | 0.70 |
| 加速償却 Accelerated depreciation | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1.4 | 0.35 |
| 利益 Interest | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0.02 | 0.01 |
| 配当 Dividends | 0.27 | 0.04 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0.02 |
| キャピタルゲイン Capital gains | 0.35 | 0 | 0 | 0 | 0.16 | 1.65 | 0.33 |
| 給付付き税額控除 Make work pay provisions | 0.01 | 0 | 0.01 | 0.04 | 0.74 | 0.35 | 0.06 |
| 所得税以外 Non-income tax related | 1.16 | 0.45 | 0.72 | 0.90 | 2.25 | 4.47 | 0 |
| 総計 Total | 6.94 | 0.74 | 2.48 | 2.00 | 4.55 | 12.79 | 5.97 |

資料) OECD (2010) , Tax Expenditures in OECD Countries

(2) 諸外国における租税支出の公表・報告の状況

租税支出は、税の減免措置、控除などの特別措置を伴うものであるため、直接支出と同様の効果を持つ「隠れた補助金」として捉えられるが、租税支出は直接支出とは異なり、予算の外（オフ・バジェット）に置かれる場合がある。

そこで各国では、財務省等の税制所管機関が、租税支出を統制する手段として租税支出の公表・報告を課している。

図表 各国が作成・公表している租税支出レポート

| | |
|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 米国 連邦政府 | 行政管理予算庁が毎年まとめる『大統領予算書』の分析的視点 (Analytical Perspective) の1つの章。最新は2011年度版。 http://www.whitehouse.gov/omb/budget/analytical_Perspectives/ |
| 米国 カリフォルニア州 | California Franchise Tax Board が定期的にまとめる『Income Tax Expenditures』。最新は2007年12月。 http://www.ftb.ca.gov/aboutftb/taxExp08.pdf |
| 米国 デラウェア州 | 財務省が2年に1度まとめる『State of Delaware Tax Preference Report』最新は2008年1月。 http://finance.delaware.gov/publications/2007_tax_prefer/2007_report.pdf |
| 英国 | 財務省が毎年まとめる『事前予算レポート』の一部である tax ready reckoner and tax reliefs。 http://www.hm-treasury.gov.uk/d/pbr09_taxreadyreckoner.pdf |
| カナダ | 財務省が毎年まとめる『租税支出及び評価』 (Tax Expenditures and Evaluations)。前半が租税支出レポート。後半が調査報告。 http://www.fin.gc.ca/purl/taxexp-eng.asp |
| 《参考》 ドイツ | 財務省が2年に1度まとめる『連邦政府による補助に関する報告』 (Subventionsbericht der Bundesregierung)。最新は2010年1月公表の第22次報告。 http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_4542/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Finanz_und_Wirtschaftspolitik/Finanzpolitik/Subventionspolitik/0708311a1001.html?_nnn=true |

| | |
|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>《参考》 オランダ</p> | <p>財務省が毎年まとめる『予算書』（Rijksbegroting）。第 5.4 章が租税支出レポート（Overzicht van de belastinguitgaven）。第 5.5 章が事後評価報告（Evaluatie van belastinguitgaven）。最新は 2011 年度版。 http://www.rijksbegroting.nl/2011/voorbereiding/miljoennota</p> |
|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

資料) MURC 作成

次頁には、米国・英国・カナダと我が国における租税支出（租税特別措置）の公表・報告形式を、渡瀬（2008）¹に従って比較して示すこととする。

¹ 渡瀬「租税優遇措置—米国におけるその実態と統制を中心として—」『レファレンス』2008 年 12 月号では、米国・英国・カナダのほか、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、フィンランド、フランス、ドイツ、イタリア、オランダ、スペイン各国における租税支出の公表・報告形式が掲載されている。

図表 諸外国における租税支出の公表・報告形式

| 国名 | 目的 | 法的根拠 | 予算(書)との関係 | 公表機関 | 公表頻度(初公表年) | 定義(注1) | 推計手法 | 対象税目 | 表示方式 |
|-----|--------------|-----------------------|-----------------------------|-------------------|-----------------------|-------------------------------------|----------------------------|----------------------------------------|-------------------------------|
| 米国 | 税制の改革と赤字の削減 | あり(1974年議会予算・執行留保統制法) | 予算書の一部(租税支出予算) | 行政管理予算局議会・合同租税委員会 | 毎年(1967年公表・1969年議会提出) | 基準税(正常税基準と参照税法基準の2種)(注2)への例外規定として定義 | 歳入ロス(現金ベース)、現在価値方式(部分的に限定) | (連邦政府)個人所得税、法人所得税、相続・贈与税、社会保障税 | 予算機能別、減収規模別(所得税)、所得階層別、受益額 |
| 英国 | 税制・予算論議の促進 | なし(支出委員会の勧告。財政安定化規律) | 秋季財政報告付属統計の一部(租税の早見表及び救済措置) | 財務省 | 毎年(1979) | 特定の個人・活動・産物を奨励し、公共支出を代替する優遇措置 | 歳入ロス(発生ベース) | (中央政府)個人所得税、法人所得税、キャピタルゲイン税、国民保険税、VAT他 | 税目別、租税支出内容別 |
| カナダ | 租税支出コストの情報提供 | なし | 予算への追加的背景情報(租税支出及び評価) | 財務省 | 毎年(1979) | 正常税(基準)を厳密に定義(優遇措置の範囲は大) | 歳入ロス(現金ベース) | (連邦政府)個人所得税、法人所得税、財貨サービス税(GST) | 予算機能別(個人所得税)、優遇内容別(法人所得税・GST) |
| 日本 | 予算審議の参考 | なし | 予算委員会提出資料 | 財務省 | 毎年(1958) | 租税特別措置法(本則中の政策税制を含む)による特例 | 歳入ロス(減収額試算) | (中央政府)すべての国税 | 態様別、税目別、企業規模別(法人税) |

資料) 渡瀬義男「租税優遇措置—米国におけるその実態と統制を中心として—」『レファレンス』2008年12月号より抜粋

注1) 租税支出を計測する基となる基準(benchmark, norm)が国によって大幅に異なるため、個々の推計の横断的比較は困難である。

注2) 財務省・行政管理予算庁が参照税法基準、(議会)両院合同租税委員会・議会予算局が正常税基準を用いている。

租税支出レポートの公表・報告形式における我が国と諸外国の比較からは、概ね次の相違点が浮かび上がる²。

- 第一に、日本の目的が「予算審議の参考」という拡散したものであるのに対して、他国では税制改革や財政赤字削減、租税支出削減が目的とされていることである。
- 第二に、英国・カナダ・日本は公表・報告に法的根拠を持たないが、米国をはじめ法的根拠を持つ国が多いことである。例えばスペインでは憲法上の規定を有している。なお、英国では法律に準ずる財政安定化規律（1998年）で義務づけられている。
- 第三に、米国・英国が予算書・財政報告の一部・付属文書として機能しているのに対して、日本はカナダとともにこのような報告形式を取らない少数派であること（日本では、予算審議の参考（予算委員会への提供資料）という位置）である。
- 第四に、日本は公表開始時期こそ最も早かったが、その後も予算審議の参考という位置づけであり、またその範囲も租税特別措置法プラス若干の規定という狭い範囲に留まり続けた、ということである。

（3）租税支出の計測方法

実際の支出額を伴わない租税支出の推計には大きく分けて 3 つの方法があるとされている。

①歳入損失法（revenue forgone approach）

基準となる税制と比較して、課税された状態よりも、どれだけ税収が減ったのかを計測することによって、租税支出の金額を計測する方法。この場合、課税前後において、納税者の経済行動は変化しないと仮定する。例えば、税額控除の金額をそのまま租税支出の金額とする方法である。または、所得控除の金額に直面する限界税率を掛け合わせた金額を租税支出の金額とする方法である。

②歳入増加法（revenue gain approach）

特定の税制を取り除いたとき、どれだけ税収が増えるかを計測することによって、租税支出の金額を計測する方法。この場合、納税者の経済行動の変化も考慮される。この方法には、納税者の経済行動に関する弾力性データが必要になる。例えば、欧州では一般的な付加価値税の食料品に対する軽減税率については、軽減税率がない場合に、どのように納税者が行動するかを考慮して税収の増加を計測する。ただし、このような推計方法は容易ではない。

² この相違点の分類は渡瀬（2008）に拠っている。

③支出等価法 (outlay equivalence approach)

納税者に対して租税支出の便益と同じだけの「仮の」直接支出がいくら必要かを測定することによって租税支出の金額を計測する方法。この方法を適用した租税支出を計測すれば、直接支出との比較が容易となる。

このうち、推計が簡便であるという理由により、多くの国で採用されているのは「歳入損失法」である。米国では、かつては支出等価法による租税支出の推計も行われていたが、計測の困難さから、現在では歳入損失法に一本化されている。

なお、包括的な公表内容においては、米国やカナダでは予算機能別（分野別）に租税支出による歳入損失額、英国でも税目別に租税支出による歳入損失額に留まっており、租税支出の「有効性」や政策手段としての「相当性」まで分析している例はほとんど見られない。

(4) 租税支出の分類

我が国の会計検査院による租税特別措置の分類、OECD ガイドラインにおける租税支出の分類、米国議会調査局における租税支出の分類等から、租税支出の分類と内容、及びその効果を整理すると、次頁のとおりとなる。

大別すれば、租税支出の方式としては、「課税の軽減（税額控除、所得控除、軽減税率）」と「課税の繰延（特別償却、割増償却、準備金等）」に二分される。

図表 租税支出の分類と効果

| 方式 | 日本 ¹ | OECD ガイドライン | 米国議会調査局 (CRS) | 内容 | 効果 |
|------|-----------------|------------------------|----------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| 課税軽減 | 税額控除 | 税額控除 (credit) | 税額控除 (special credit) | 通常の法人税額から一定割合の税額を控除するもの | 税額や課税所得が減免される効果がある。 |
| | 所得控除 | 所得控除 (exemption) | 所得控除 (special exclusion, exemption, deduction) | 所得金額から一定金額を控除するもの | |
| | 税率軽減 | 優遇税率 (rate relief) | 優遇税率 (preferential tax rate) | 通常適用される法人税率を一定の場合に限って軽減するもの | |
| 課税繰延 | 特別償却 | 課税繰延 (tax deferral) | 課税繰延 (tax deferral) | 普通償却額に取得価額の一定割合を加えた額を減価償却費とするもの | 費用の前倒し等による課税の繰延効果がある。 |
| | 割増償却 | | | 普通償却額にその一定割合を割り増した額を減価償却費とするもの | |
| | 準備金 | | | 準備金として積み立てた額を損金に算入するもの | |
| | 引当金 | 引当金 (allowance) | — | 将来の支出や損失に備えるため損金に算入するもの | |
| | 圧縮記帳 | — | — | 固定資産の譲渡金額等を原資として取得した代替資産等について、資産の取得価額から売却益等を控除した額を帳簿価額とし、控除額を損金に算入するもの | |

資料) 会計検査院『平成 14 年度決算報告』、OECD (2004) , “Best Practice Guidelines—Off Budget and Tax Expenditures—”、Congressional Research Service (2008) , “Tax Expenditures -Compendium of Background Material on Individual Provisions-” を基に MURC 作成

注) 会計検査院平成 14 年度決算報告における租税特別措置の手法の分類

2. 各国別整理

ここでは、調査対象国における政策減税措置の PDCA サイクルと、その中での評価・分析活動に焦点を当てて、各国の取組状況を整理する。

(1) 米国 ～行政府・議会双方の諸機関がそれぞれ評価に関与

①政策減税措置の定義

米国議会予算法（Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974）の第3条「定義」における（A）-（3）では、租税支出（tax expenditure）を次のとおり定義している。

図表 米国における租税支出（tax expenditure）の定義

「租税支出」とは、連邦税法の諸条項によって、総所得からの特別な除外（非課税）（special exclusion）、免税（exemption）、控除（deduction）、または、特別な税額控除（special credit）、優遇税率（preferential rate）、もしくは課税繰延（deferral）から生じる歳入損失（revenue losses）を言う。「租税支出予算」とは、これらの租税支出の一覧である。

The term “tax expenditures” means those revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption, or deduction from gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of tax liability; and the term “tax expenditures budget” means an enumeration of such tax expenditures.

②政策減税措置のPDCA サイクル

a) 税制改正要望—誰が提案を行うのか

大統領が予算案を2月第一月曜日に議会に提出するのを皮切りに、2月～4月にかけて様々な租税支出が提案されることとなる。近年、米国における租税支出の大半は大統領府に属する各種委員会、または議会（議員）から提案される場合が多く、各省庁から提案されることは少ないとのことである。その理由として、各省庁は省庁自身の予算歳出額に主たる関心があり、自らの権限でコントロールすることができない歳入面（租税支出は歳入減少につながる）については責任を持ちようがないためである。

議会（議員）提案の場合、その多くの発端は、議員が産業界・個人団体等のロビイストから、自らの活動に利する様々な税・補助金、規制等を組み合わせたパッケージプログラムを通して欲しいという要請を受けることから始まる³。政治システム上、租税支出は所得税法で規定されるので、下院歳入委員会（House Ways and Means Committee）と上院財政委員会（Senate Finance Committee）が法案審査の権限を持っている。

後述する両院合同租税委員会（Joint Committee on Taxation：JCT）等の専門スタッフを抱えている議会からの租税提案に対して、数は少ないものの省庁から提案される租税支出提案の場合、各省庁には税制の専門スタッフはいないのでアイデアベースであるものが多く、何をしたいのか、そのためにはどれくらいのコストが必要なのかを含め、提案の洗練度は低い場合が多い。そのため、財務省の租税分析局（Office of Tax Analysis：OTA）の支援が必要になる、と言われている⁴。

このように、近年では、大統領府や議会が租税支出提案をリードし、財務省が技術的な支援を行う構造になっている。

図表 米国における租税支出の提案者

- | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">○ 大統領府の各種委員会○ ロビイストからの要請を受けた議会○ （まれに）各省庁 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

近年、新たな歳出プログラムは常に無駄な歳出だという批判を受けやすく、議会を通すことは難しいが、租税支出は歳出膨張につながらないので議会を通しやすいという意味で、OTAは大統領予算を実現するための手段として、歳出よりも租税支出を好む傾向にある、

³ この結果、最終的に提案される租税法案は、数百に及ぶ条項から構成され、その中に租税支出提案も含まれることになる。租税支出には財政規律が働きにくい、という理由で批判的な立場の人は、この実態をもって租税支出の不透明性を問題視している。なお、租税支出案が単独で提案されることはまれである。

⁴ OTAへのインタビューより。

と言われている⁵。この点について、OTA では、歳出プログラム導入に比べた租税支出導入の事務上の容易さや、租税支出による歳入減少、ひいては歳出抑制は政府の大きさを小さく見せることができるため合意を得やすい⁶、という観点は認めている。ただし、歳出であれ租税支出であれ、財政負担（deficit）であることには変わりはないため、OTA としてはどちらかに特段の選好（preference）を持っているわけではない、としている⁷。

b) 税制改正案の策定プロセス

米国（連邦政府）における予算過程を大別すると、（i）行政府の長である大統領が取りまとめる大統領予算（予算教書）の策定段階と、（ii）議会において大統領予算を基に進められる予算審議、及び予算関連法案の策定段階とに区別される。

<行政府>

大統領予算の策定に際しては、国家経済会議（National Economic Council：NEC）、行政管理予算庁（Office of Management and Budget：OMB）、財務省の三者間での調整が行われる。このうち歳入面の検討にあたっては NEC と財務省の果たす役割が大きく、特に財務省は、大統領予算を有効なものにするべく税制面での調整を行っており、各税制の提案理由・改正理由を、大統領予算と同時に公表されるいわゆる「グリーンブック（歳入関連提案）」で説明している。

なお、大統領予算策定に関わるガイドライン OMB Circular A-11⁸によれば、各省庁によって提案される租税支出は、提案省庁と財務省の OTA との間で協議・相談を行い、提案の根拠や正当性を OTA の見解と合わせて OMB に提出し、OMB の「査定」を受けることが文書上要請されている。

図表 OMB Circular A-11 で定められているプロセス

省庁は、新税の提案、または租税支出を含む・含まないに関わらず既存の税の修正提案を行う場合は、財務省の OTA と相談（consultation）しなければならない。OTA との相談後、その提案が正当であることを説明する理由書を OMB に提出しなければならない。正当性（justification）の理由書には、OTA の見解とともに、以下の諸点を提示すべきである。

- 租税提案によって取り組もうとしている問題の性質と程度
- 補助金が必要な理由

⁵ GAO へのインタビューより。

⁶ これらの諸点をもって、①租税支出は歳出に比べて透明性が低い、②コストが大きくなっていくかどうか分かりにくい、③何年かたたないと効果が分からない、④歳出は見えやすく、議会により歳出膨張に歯止めをかけやすい、として、租税支出に否定的な見解を持つ人も多い。

⁷ OTA へのインタビューより。

⁸ PART 2 の I. General Policies and Requirements 中の Section 33.6 Tax and tax expenditures

- 租税手段によらない代替案
- 租税変更が非租税的手段よりも好ましい理由

これに加え、省庁は、所管プログラム分野での既存の税・租税支出を継続、または再制定するための正当性の理由書を提出する準備を進めるべきである。その理由書には、上記の情報を含める。

一般に、租税支出については、歳出予算や規制政策と同程度の業績評価（performance evaluation）が必要である。租税支出は、しばしば省庁の歳出・規制政策を補完・代替するものであり、租税支出を通じて提供される財源及びインセンティブは実効力を持ち得る。OTA は租税支出に関する租税政策及び租税分析に主たる責任を有しているが、各省庁は、プログラムに影響を与える、またはプログラムと同じ目標を有している租税支出の効果を評価するため、データや手法を発展させるべく、OTA とともに取り組むべきである。省庁は、要請に応じて、問題分析や経済的効果の推計、及び他の情報を提供できるよう準備すべきである。それによって、予算歳出提案に対する既存または租税支出提案の関係を明確で定量的に情報提供することが可能となる。年次業績計画において含めるべき租税支出データの手引きについては Part 6 を参照のこと。

しかし、現地インタビューによれば、そもそも省庁からの租税支出提案が少ないことや、各省庁に税務の専門家が少ないこともあり、各省庁が OTA と相談する機会はほとんどないこと、また、租税支出提案の検討プロセスにおける OMB の関与は実態上存在しないことが明らかになった。すなわち、OMB Circular A-11 で定められている上記のプロセスは、ほぼ機能していないとのことである。先述のとおり、各省庁は、省庁自身が所管する歳出プログラムに関心があり、歳入損失となって表れる租税支出については、責任を持つにも限定的にならざるを得ないからである⁹。

<議会>¹⁰

米国においては、予算編成権は議会にあり、かつ、行政府には法案提出権がない。したがって、具体的な予算関連法案の作成作業は議会が行わなければならない。2月に行政府から議会に提出される大統領予算は、議会における予算審議の出発点に位置づけられるものの、性格上は予算要求・政策提案としてのものであって、その内容自体は法的拘束力を持たない。大統領予算を受け取った議会は、予算関連法案を自らの意思で作成し、遅くとも予算年度が開始される前の9月末までに審議を終える必要がある。しかし実際上は、大

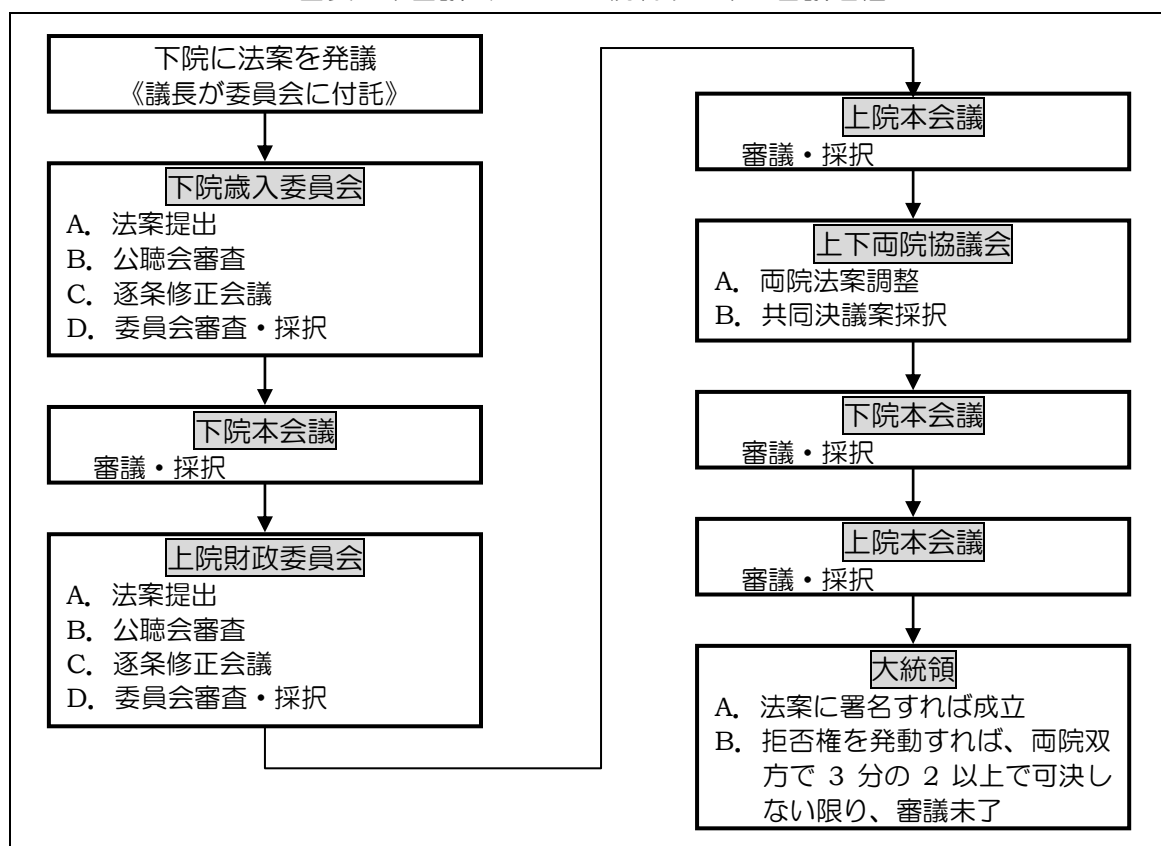
⁹ 歳出プログラムについては、OMB と各省庁との間で相談（コンサルテーション）を行っている。これは、毎年、予算提出前に経るプロセスの中での政策決定上の査定である。

¹⁰ 以下の記述は、主に石村耕治（2007）「アメリカの租税立法過程の研究（上）」『白鷗法学第14巻1号』及び現地インタビュー結果を基に整理している。

統領予算の問題のない部分はそのまま受け入れられ、また、議論の余地がある部分についても法案について大統領が拒否権を行使することができるため、議会と大統領府との交渉により大統領予算の内容を法案にかなり反映させているのが実情である¹¹とのことである。

先述のとおり、米国における租税支出提案は、大統領府と議会によってなされるのが主となっているが、いずれの租税支出提案も「租税改正法案」の形をもって議会へと提出される。同法案は、下院・上院での審議を経て、大統領の署名により遅くとも9月末に成立することとなるが、中でも下院の歳入委員会と上院の財政委員会¹²が重要な役割を担う。憲法により歳入関連法案は下院によって起草されることが定められているため、下院歳入委員会は上院財政委員会よりも若干上位の位置づけにある。さらに、下院内の規則・慣行により、下院歳入委員会による法律起草を本会議で修正することは、上院財政委員会による法案起草を本会議で修正することよりもかなり困難である。

図表 米国議会における税制改正案の審議過程



資料) 石村耕治 (2007) 「アメリカの租税立法過程の研究 (上)」 『白鷗法学』 第 14 巻 1 号

¹¹ 石村耕治 (2007) 「アメリカの租税立法過程の研究 (上)」 『白鷗法学』 第 14 巻 1 号、及び外務省ウェブページ。 http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/usa/keizai/eco_tusho/us_2012.html

¹² 双方を総称して租税策定委員会 (tax-writing committee) とも言う。

c) 評価・見直し

1) 全体整理

租税支出にかかる評価は、評価時点を軸にすると、(i) 事前 (Ex-ante) での評価・分析と、(ii) 事後 (Ex-post) での評価・分析に分けられる。またさらに、評価の対象を軸にすると、(iii) 全体的な租税支出の評価・分析と、(iv) 個別の租税支出の評価・分析の2つの考え方に分けられる。

図表 米国における租税支出の評価・分析の取組

| | | (iii) 全体評価 | (iv) 個別評価 | 備考 |
|--------------|------|----------------|-----------------------------------------|----------------------------------------------------|
| (i) 事前評価 | 行政機関 | OTA | | 歳入損失額推計 (現在価値換算含む) |
| | 議 会 | JCT | | 歳入損失額推計、所得分配分析 |
| (ii) 事後評価 | 行政機関 | — | OTA、各省庁 (アドホック) | 2010 年 GPRA 近代化法の成立により、今後 OMB が全体評価を導入することが期待されている |
| | 議 会 | CRS (概説書作成) | ①ヒアリング ②財務省や GAO へ実施要請 (アドホック) | — |

2) 事前評価・分析

ア) 行政機関による評価・分析

すべての租税支出提案 (大統領府提案、議会提案、省庁提案) に対して必ず実施されるのは、財務省の OTA による予算機能別の歳入推計である。この推計結果は OMB へと報告され、大統領予算の付属文書として毎年 OMB が発行している Analytical Perspective の中で、新規・既存の租税支出リストとともに、向こう 5 年間でそれぞれの租税支出による歳入損失額という形で公表される【詳細後述】。

イ) 議会による評価・分析

なお、議会においても、両院合同租税委員会 (Joint Committee on Taxation : JCT) が、(i) 議会提案の租税支出に関する歳入推計を行うとともに、(ii) OTA と同様に新規・既存の租税支出リストの作成とそれぞれの歳入損失額の推計結果を公表している。

なお、いずれの評価・分析も、あくまで歳入損失額の推計が主たる目的であり、個別の租税支出の歳入損失額と、租税支出全体がもたらすが歳入損失額の推計はなされるものの、それぞれがもたらす効果等には触れられていない【詳細後述】。

り) 現状の問題点 ～現地インタビューでの指摘

現状では、租税支出と歳出プログラムの双方について、各省庁では十分にコーディネートできているわけではない。そこで、昨年 12 月、歳出や歳出以外のプログラムをより良く利用して政府目標を達成すべきである、という GPRA 近代化法（GPRA Modernization Act of 2010）が成立した。

GPRA 近代化法がその趣旨に則って適切に運用されるのであれば、PDCA プロセス全体では、租税支出や歳出プログラムのコンサルテーションやコーディネーションがより適切に実施される必要がある。そのため、会計検査院（Government Accountability Office : GAO）では、特に OMB に対して、予算策定における本来の役割をもっと果たすべきである、という意見を持っているようである¹³。OMB では、現状、各省庁の歳出案を査定しているが、この改善意見は、租税支出と歳出を合わせた予算全体の観点からの査定をすべきである、というものである。

3) 事後評価・分析

前述の事前評価・分析については、財務省の OTA 及び JCT が、主に歳入損失額の推計という形で体系的に取り組んでいることを確認したが、事後評価・分析については、いずれかの機関においてシステムティックに実施されているわけではなく、あくまでアドホックな取組である。また、いずれの取組においても、費用便益分析まで実施されている例はまれである。

ア) 行政機関による評価・分析

まず、行政機関による“全体評価”については、歳出プログラムにおける評価制度、取組実態等を踏まえると OMB が主たる役割を果たしているかのように考えられるが、実際のところ、これまでの間、OMB が租税支出プログラムの評価を主導しようとする動きは見られていない。例えば、ブッシュ前政権下、プログラム単位の統一的な政策評価制度として『プログラム評価・格付けツール（Program Assessment Rating Tool : PART）』が OMB によって導入されたが、そのほとんどが歳出プログラムばかりに適用されており、租税支出プログラムで評価対象となったのはわずか 2 本に過ぎなかった（GAO 調べ）。

2010 年の GPRA 近代化法の成立により、今後は各省庁の政策目標を達成する上で、歳出プログラムと租税支出プログラムをうまくコーディネートする必要が出てくるため、租税支出プログラムが、既存の歳出プログラムとうまく整合性が取れているかどうかを分析することが求められる。そこで OMB に対しては、租税支出を評価するシステム、主要政策分野において歳出プログラムも租税支出プログラムも併せて評価できるような基準を作

¹³ GAO インタビューより。

成すべきだという意見が存在する¹⁴。なお、租税支出の評価・分析には、後述するデータの入手方法さえ改善されれば、基本的には他の歳出プログラムの評価と同様に、一般的な政策評価ガイドラインに基づく評価アプローチが使える、との意見が寄せられた¹⁵。

次に、行政機関による“個別評価”については、制度的な評価実施要請があるわけではなく、現状では、財務省の OTA や各省庁が自発的かつアドホックに実施している【詳細後述】。

1) 議会による評価・分析

議会では、関心のあるごく限られた個別の租税支出についてのみ、事後的な監視を行っているというのが現状であり、租税支出を組織だって評価・分析しているわけではない。

議会の監視活動の 1 つとして公式なものとしてはヒアリングプロセスがあげられる。例えば、エネルギー関係の租税支出の失効期限が到来し、これを延長するかどうかを議論する際に、議会でヒアリングが開催され、財務省、関係省庁、環境団体、該当ビジネス団体等の利害関係者からの意見陳述を得る。またこの際、JCT は議員からの要請に応じてデータ分析結果を提出する場合もあるとのことである。

また、議会から財務省や GAO に対して、個別・特定の租税支出についての事後評価・分析を要請する場合もある。このうち GAO の行う評価は、どちらかと言えば租税支出の効果と言うよりも、租税支出プログラムを運用していく上での効率性（Administrative Efficiency）に着目した分析になっている【詳細後述】。

2) 現状の問題点 ～現地インタビューでの指摘

租税支出を評価・分析する上で、評価スタッフの数が不足していることは、各機関とも共通の課題であるが、この他、以下の課題が指摘されている。

■納税データアクセスに関する課題

租税支出の個別評価・分析のためには、データの利用可能性が最大の問題となる。歳出データは大学の研究者や民間の研究機関でも入手できるが、租税支出データは、個人のプライバシーや企業の機密事項が絡んでくるため、アクセスできる機関・人は限定されている¹⁶。利用目的を限定し、目的外利用や情報漏洩に対する罰則規定を設けることによって、省庁、議会、研究者の誰が分析を行う場合でも、同じ情報にアクセスできることが必要である、という意見は多い¹⁷。

■申告書フォームに関する課題

¹⁴ GAO へのインタビューより。ただし、OMB はこの意見には反対している。

¹⁵ GAO へのインタビューより。

¹⁶ GAO、JCT、OTA は、利用目的を限定した上で、納税申告データにアクセスすることが可能となっている。

¹⁷ CRS へのインタビューより。

現在の納税申告書の書式では、租税支出は一括して総額を記入することになっているので、納税申告者が当該租税支出における加速度償却と他の償却をそれぞれの程度活用したのかを把握することができない構造となっている¹⁸。したがって、租税支出の評価を厳密に行うためには、これらを分けて記載できるよう、申告書のフォームを改訂することが望まれている。ただし、そうすると納税申告者の事務負担は増えることになる。

■有効性の視点に関する課題

納税申告書へのアクセスが可能となり、租税支出を利用した人数、租税支出利用額を把握できたとしたならば、租税支出の有効性を検証すべく、次の2つの視点からの評価が重要になってくるであろう。しかし、いずれも実施には何らかの困難を伴うし、実際にここまで評価・分析を行っている事例（特にii）のケース）は極めてまれである。

- i) 租税支出プログラムの方が効果的なのか、歳出プログラムの方が効果的なのか。
- ii) 租税支出あり（with）の場合と租税支出なし（without）の場合を比較し、ありの場合、どの程度人々の行動変化を引き起こしたか（with-without分析）。

上記 i) の視点で実施された評価例としては、「慈善団体への寄付についての税額控除」の評価がある。結論としては、税額控除に拠って人々の行動を寄付活動へ向かわせたり、寄付金を増額させたりするよりも、直接支出で慈善団体に補助金を交付する方が効果は大きい、というものだった。

¹⁸ この点、カリフォルニア州の納税申告書（個人所得税）では、個々の租税支出については2つまで個別に記入することができるフォームとなっており、3つ目以降をまとめて記入する形式となっている。なお、法人税所得税については、日本と同様に別表に記入する形式である（カリフォルニア州税務局へのインタビューより）。

③政策減税措置の評価・分析の取組

ここでは、租税支出の PDCA に関わる下記の主要プレーヤーの役割と、それぞれが実施している租税支出の評価・分析の取組について整理する。

- | |
|--------------------|
| a) 財務省租税分析局 (OTA) |
| b) 両院合同租税委員会 (JCT) |
| c) 会計検査院 (GAO) |
| d) 議会調査局 (CRS) |
| e) その他 |

a) 財務省租税分析局 (Department of Treasury, Office of Tax Analysis : OTA) ¹⁹

<組織概要>

行政府によって主要な租税政策が変更される場合、財務省が中心的役割を果たす。財務長官の下で、継続的租税政策を形成するとともに、主たる分析を実施する責任主体は、租税政策担当次官補 (Assistant secretary for tax policy) である。担当次官補の下には、租税政策担当副次官補と租税分析担当副次官補の 2 人が存在する。OTA のディレクターは後者 (租税分析担当副次官補) であり、財務省内の租税分析に関する主たる責務を果たす。JCT と同様に、税収見積、分配効果分析、租税支出レポートの作成を実施している。OTA には、約 40 名のエコノミストが在籍している。

<事前評価・分析>

OTA で行われる租税支出の評価・分析は、各種のモデルやデータを用いて、歳入損失額の推計を行うことと、それにより誰が (減税の) 便益を受けるのか等を把握する所得分配分析が中心である。ただし OMB を通じて公表する Analytical Perspective の中では、所得分配の分析結果については公表されていない【詳細は、後述 b) JCT の“事前評価・分析における OTA と JCT の視点の相違”で記述】。

<事後評価・分析>

OTA で行われる調査研究活動の一環として、租税支出の評価・分析結果の一部がワーキングペーパーや学術誌でアドホックに発表されている。この評価・分析のためのガイドラインは特に存在しないとのことである。これらの調査研究結果を公表する主な目的は、財務省としての関心を世間に示すとともに、このような分野に関心のある学生をリクルートするためでもあるとのことである。

¹⁹ David R. Burton (2002) ,”Reforming the Federal Tax Policy Process,” Policy Analysis No. 463 より。

図表 OTA によるワーキングペーパーの例

- July 2008 3: Treasury's Panel Model for Tax Analysis
- July 2008 2: Income shifting from Transfer Pricing: Further Evidence from Tax Return Data
- July 2008 1: Debt and the Profitability of Foreign-Controlled Domestic Corporations in US
- Dec 2007 101: A Review of the Evidence on the Incidence of the Corporate Income Tax
- Nov 2007 100: The Federal Gift Tax: History, Law, and Economics
- May 2007 99: Income Mobility In The U.S.: Evidence From Income Tax Returns For 1987 and 1996
- May 2007 98: Corporate Response to Accelerated Tax Depreciation: Bonus Depreciation for Tax Years 2002-2004
- Oct 2006 97: Measuring a Company's Foreign Tax Credit Position
- Sep 2006 81 (revised) : Revenue Effects of Major Tax Bills
- Nov 2005 96: The Behavioral Response Of Wealth Accumulation To Estate Taxation: Time Series Evidence
- Jun 2005 95: Basic Facts On Charitable Giving
- Jun 2005 94: The Effect of the 2001 Recession and Recent Tax Changes on the Corporate Alternative Minimum Tax
- Jun 2005 93: The Corporate Alternative Minimum Tax, Aggregate Historical Trends
- March 2005 92: Estate Taxes and Charitable Bequests: Evidence from Two Tax Regimes
- Dec 2004 91: Information, the Introduction of Roths, and IRA Participation
- Dec 2004 90: Optimal Tax Enforcement: A Review of the Literature and Practical Implications
- July 2003 81: Revenue Effects of Major Tax Bills (revised)
- March 2003 89: Recent Trends in Stock Options
- August 2001 88: Regional Differences in the Utilization of the Mortgage Interest Deduction
- June 2000 87: Who Pays the Individual AMT?
- May 2000 86: Choosing Between Gifts and Bequests: How Taxes Affect the Timing of Wealth Transfers/等

資料) <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Pages/otapapers-index.aspx>

b) 両院合同租税委員会 (Joint Committee on Taxation : JCT) ²⁰

<組織概要>

両院合同租税委員会 (JCT) は、上院財政委員会 (Senate Finance Committee) と下院歳入委員会 (House Ways and Means Committee) からそれぞれ 5 名 (与党から 3 名、野党から 2 名) ずつの計 10 名で構成される超党派の委員会である。その役割は、基本的には議員の立法提案活動の支援を行うという立場であり、提案の意図に対する情報提供、法案の最終取りまとめ段階 (Mark-up) での現行法との関連性の説明、予算への影響の推計、今後の見通し等についての情報提供を主たる業務としている。さらに 1974 年予算法は、JCT に対して、上院・下院によって検討されるすべての租税法についての公式な税収見積額 (租税支出レポート) を作成・提示することを要請した。

²⁰ JCT へのインタビュー、及び David R. Burton (2002) ,” Reforming the Federal Tax Policy Process,” Policy Analysis No. 463 により作成。

これらの活動を遂行すべく、JCT は 40 人の専門家スタッフを擁しており、18 名のエコノミスト、20 名の弁護士、2 名の公認会計士で構成され、上院財政委員会や下院歳入委員会でのヒアリングのために、提案されている租税要求案の背景情報・データ、関連法規、経済分析の結果、租税提案が行動変化をもたらすことを前提にした分析（Behavioral Effect）、租税支出の便益の及び範囲等の情報提供を行う。また必要に応じて、議会証言者からの意見聴取等も行う。JCT のスタッフは少なくとも 3 つの点で重要な役割を果たしている。

- i) 議員・報告者が依存することとなる租税法案の所得分配効果に関する分析を実施
- ii) 上院・下院の租税策定委員会に提出される法案の起草案を下書き
- iii) 租税法案の要約書を作成、租税法案が議会で審議される段階において JCT スタッフ長がその口頭説明。

こうした文章・口頭での説明が、議会において租税法案を理解する上での主たる情報源となっている。

<事前評価・分析>

JCT で行われる租税支出の評価・分析は、歳入損失額の推計と所得分配効果の分析が中心となり、何人が租税支出提案の便益（減税）をどの程度享受することになるのかを分析している。ただし JCT では、議員からの要請に基づく分析は行ったとしても、その結果を踏まえて議員に対し勧告・提言を行うことは一切ないとのことである。このような租税支出提案に関する議員からの分析の要請は年間で 8 千件程度あるとのことである。

なお JCT としては、かつて租税支出提案の分析に関する方法論をまとめようとしたこともあるが、公表できるレベルまではいかなかったとのことである。

<事前評価・分析における OTA と JCT の視点の相違>

前述のとおり、行政府内の租税政策当局たる財務省 OTA と、議会内の租税政策担当たる JCT は、いずれもそれぞれの立場から租税支出に関する歳入損失額の推計を中心とした歳入分析を行っているが、両者の分析には大きく分けて 3 つの違いがある。1 点目は、使用する経済モデル・推計方法・推計時点の相違、2 点目は今後の経済の見通しに関する相違、3 点目は租税提案の機能の解釈による相違である。OTA と JCT とでの解釈が大きく異なる場合があり、かつての歳入分析において 30~40 億ドルもの差がついたこともあるとのことである。

図表 OTA による租税支出の予算機能別歳入損失額分析例

Table 17-2. ESTIMATES OF TAX EXPENDITURES FOR THE CORPORATE AND INDIVIDUAL INCOME TAXES FOR FISCAL YEARS 2010-2016—Continued
(In millions of dollars)

| | Corporations | | | | | | | Individuals | | | | | | | 2012-16 |
|----------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|
| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | |
| Natural resources and environment: | | | | | | | | | | | | | | | |
| 34 Expensing of exploration and development costs, nonfuel minerals | 110 | 110 | 120 | 130 | 130 | 140 | 140 | 660 | 0 | 0 | 10 | 10 | 10 | 10 | 50 |
| 35 Excess of percentage over cost depletion, nonfuel minerals | 720 | 740 | 720 | 690 | 700 | 720 | 730 | 3,560 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 250 |
| 36 Exclusion of interest on bonds for water, sewage, and hazardous waste facilities .. | 150 | 130 | 180 | 220 | 230 | 230 | 240 | 1,100 | 310 | 330 | 370 | 430 | 480 | 520 | 2,350 |
| 37 Capital gains treatment of certain timber income | | | | | | | | | 50 | 50 | 50 | 60 | 60 | 80 | 340 |
| 38 Expensing of multiperiod timber growing costs | 150 | 180 | 180 | 190 | 200 | 210 | 190 | 970 | 80 | 110 | 110 | 110 | 110 | 120 | 570 |
| 39 Tax incentives for preservation of historic structures | 300 | 300 | 310 | 310 | 320 | 330 | 330 | 1,600 | 90 | 90 | 90 | 100 | 100 | 100 | 490 |
| 40 Exclusion of gain or loss on sale or exchange of certain brownfield sites | 50 | 40 | 30 | 20 | 10 | 0 | 0 | 60 | 20 | 20 | 10 | 10 | 0 | 0 | 20 |
| 41 Industrial CO2 capture and sequestration tax credit | 20 | 30 | 30 | 40 | 80 | 130 | 170 | 450 | | | | | | | |
| 42 Deduction for endangered species recovery expenditures | 10 | 20 | 20 | 20 | 30 | 30 | 40 | 140 | 10 | 10 | 10 | 10 | 20 | 20 | 80 |
| Agriculture: | | | | | | | | | | | | | | | |
| 43 Expensing of certain capital outlays | 0 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 50 | 70 | 70 | 90 | 100 | 120 | 130 | 560 |
| 44 Expensing of certain multiperiod production costs | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 50 | 130 | 140 | 140 | 160 | 170 | 170 | 810 |
| 45 Treatment of loans forgiven for solvent farmers | | | | | | | | | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 100 |
| 46 Capital gains treatment of certain income .. | | | | | | | | | 490 | 500 | 520 | 560 | 630 | 780 | 3,440 |
| 47 Income averaging for farmers | | | | | | | | | 90 | 90 | 90 | 90 | 90 | 100 | 470 |
| 48 Deferral of gain on sale of farm refiners .. | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 100 | | | | | | | |
| 49 Expensing of reforestation expenditures | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | 50 | 40 | 60 | 70 | 70 | 70 | 80 | 370 |
| Commerce and housing: | | | | | | | | | | | | | | | |
| 50 Financial institutions and insurance: Exemption of credit union income | 1,270 | 1,240 | 1,310 | 1,470 | 1,600 | 1,710 | 1,830 | 7,920 | | | | | | | |
| 51 Exclusion of interest on life insurance savings | 1,500 | 1,570 | 1,650 | 1,740 | 1,840 | 1,940 | 2,050 | 9,220 | 18,410 | 19,640 | 21,010 | 22,480 | 23,960 | 25,440 | 119,840 |
| 52 Special alternative tax on small property and casualty insurance companies .. | 40 | 40 | 40 | 40 | 40 | 40 | 40 | 200 | | | | | | | |

資料) OMB, “Fiscal Year 2012 Analytical Perspectives”

図表 JCT による租税支出の予算機能別歳入損失額分析例

Table 1.—Tax Expenditure Estimates By Budget Function, Fiscal Years 2010–2014¹—Continued
(Billions of Dollars)

| Function | Corporations | | | | | Individuals | | | | | Total 2010–14 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------|------|------|------|-------------|------|------|------|------|---------------|
| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | |
| Solar (limited to facilities placed in service before 1/1/06) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | | | | | | 0.1 |
| Small irrigation power | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | | | | | | 0.1 |
| Municipal solid waste | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | | | | | | 0.1 |
| Open-loop biomass | 0.4 | 0.3 | 0.3 | 0.3 | 0.2 | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | 1.6 |
| Credits for investments in clean coal facilities | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | | | | | | 0.9 |
| Coal production credits: | | | | | | | | | | | |
| Refined coal | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | | | | | | 0.1 |
| Indian coal | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | | | | | | 0.1 |
| Credit for the production of energy-efficient appliances | 0.2 | 0.1 | | | | | | | | | 0.3 |
| Credits for alternative technology vehicles: | | | | | | | | | | | |
| Hybrid vehicles | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | 1.0 |
| Other alternative fuel vehicles .. | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | 0.1 |
| Credit for clean-fuel vehicle refueling property | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | 0.2 |
| Residential energy efficient property credit | | | | | | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.2 | 0.9 |
| New energy efficient home credit | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | | | | | | 0.1 |
| Credit for certain alternative motor vehicles that do not meet existing criteria of a qualified plug-in electric drive motor vehicle | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | 0.2 |
| Credit for investment in advanced energy property | 0.4 | 0.3 | 0.2 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | (3) | (3) | (3) | 1.5 |
| Exclusion of interest on State and local government qualified private activity bonds for energy production facilities | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | (3) | 0.3 |

資料) JCT, “Estimates of Federal Tax Expenditures Fiscal Years 2010–2014”

OTA が OMB を通じて公表する Analytical Perspective では、いくつかの租税支出提案について、将来にわたる歳入損失額を現在価値換算した値も公表している。

図表 OTA による租税支出の予算機能別歳入損失額の現在価値換算例

Table 17-4. PRESENT VALUE OF SELECTED TAX EXPENDITURES FOR ACTIVITY IN CALENDAR YEAR 2010
(In millions of dollars)

| Provision | 2010 Present Value of Revenue Loss |
|-------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|
| 5 Deferral of income from controlled foreign corporations (normal tax method) | 23,260 |
| 7 Expensing of research and experimentation expenditures (normal tax method) | 2,840 |
| 21 Credit for holding clean renewable energy bonds | 320 |
| 9 Expensing of exploration and development costs - fuels | 220 |
| 34 Expensing of exploration and development costs - nonfuels | 40 |
| 38 Expensing of multiperiod timber growing costs | 120 |
| 44 Expensing of certain multiperiod production costs - agriculture | 220 |
| 43 Expensing of certain capital outlays - agriculture | 150 |
| 49 Expensing of reforestation expenditures | 20 |
| 51 Deferral of income on life insurance and annuity contracts | 19,180 |
| 65 Accelerated depreciation on rental housing | 6,570 |
| 76 Accelerated depreciation of buildings other than rental | -13,500 |
| 77 Accelerated depreciation of machinery and equipment | 15,230 |
| 78 Expensing of certain small investments (normal tax method) | -40 |
| 107 Credit for holders of zone academy bonds | 170 |
| 64 Credit for low-income housing investments | 5,900 |
| 104 Deferral for state prepaid tuition plans | 8,500 |
| 148 Exclusion of pension contributions - employer plans | 73,830 |
| 149 Exclusion of 401(k) contributions | 134,000 |
| 150 Exclusion of IRA contributions and earnings | 3,800 |
| 150 Exclusion of Roth earnings and distributions | 11,300 |
| 150 Exclusion of non-deductible IRA earnings | 510 |
| 152 Exclusion of contributions and earnings for Keogh plans | 5,710 |
| 170 Exclusion of interest on public-purpose bonds | 19,600 |
| Exclusion of interest on non-public purpose bonds | 6,690 |
| 173 Deferral of interest on U.S. savings bonds | 260 |

資料) OMB, “Fiscal Year 2012 Analytical Perspectives”

他方、OTA の分析では、所得分配についての分析結果は公表されていない²¹⁾のに対して、JCT では租税支出提案の所得分配上の影響として、いくつかの租税支出提案についての所得階層別の利用者数・歳入損失額を受益分布として示している。

図表 JCT による租税支出の所得分配上への影響分析例

Table 3.—Distribution by Income Class of Selected Individual Tax Expenditure Items, at 2009 Rates and 2009 Income Levels¹
(Money amounts in millions of dollars, returns in thousands)

| Income Class ² | Medical Deduction | | Real Estate Tax Deduction | |
|------------------------------|-------------------|----------------|---------------------------|-----------------|
| | Returns | Amount | Returns | Amount |
| Below \$10,000 | 225 | | 1 | |
| \$10,000 to \$20,000 | 525 | \$32 | 175 | \$20 |
| \$20,000 to \$30,000 | 999 | 165 | 787 | 145 |
| \$30,000 to \$40,000 | 1,343 | 330 | 1,753 | 367 |
| \$40,000 to \$50,000 | 1,556 | 617 | 2,769 | 707 |
| \$50,000 to \$75,000 | 3,125 | 2,129 | 7,768 | 2,932 |
| \$75,000 to \$100,000 | 1,807 | 1,942 | 7,100 | 3,318 |
| \$100,000 to \$200,000 | 1,504 | 3,062 | 11,041 | 9,583 |
| \$200,000 and over | 128 | 1,057 | 2,130 | 4,181 |
| Total | 11,212 | \$9,335 | 33,525 | \$21,253 |

Footnotes appear at the end of the table.

資料) JCT, “Estimates of Federal Tax Expenditures Fiscal Years 2010-2014”

²¹ OTA 内部では、歳入損失額に加え所得分配上の影響分析も実施しているとのことであるが、これは公表されていない。

租税支出は、企業であれ個人であれ、納税者（すなわち高所得者）でなければ恩恵を受けることができない、すなわち所得分位の高い層ほど減税額が大きくなるという性質を持っている。租税支出の検討プロセスの中で、OTA、JCT とも歳入損失額の推計とともに所得分配分析を実施しているのはこのためである。租税支出の所得分配効果については、特に米国議会が関心を寄せている。

図表 租税支出提案の事前評価・分析の内容

| 機関 | | 歳入損失額推計 | 所得分配分析 | その他 |
|------|-----|---------|--------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| 行政機関 | OTA | ○ | ×（非公表） | <ul style="list-style-type: none"> ・今後 5 年の歳入損失推計 ・現在価値換算あり。 |
| 議会 | JCT | ○ | ○ | <ul style="list-style-type: none"> ・今後 5 年の歳入損失推計 |

c) 会計検査院（Government Accountability Office：GAO）²²

<組織概要>

前述のとおり、議会において既存の租税支出の延長等を検討する場合、下院歳入委員会や上院財政委員会でヒアリングを開催する他に、財務省や GAO に評価・分析を要請することによって、コンプライアンス上の問題が生じていないかどうかを調査する。

GAO には、租税分野を担当するスタッフとして平均約 60 名が存在し、うち、25～30 名が租税支出に関する調査を担当している。このスタッフ数は、議会から要請される調査数に応じて多少上下するとのことである。

<事後評価・分析>

GAO が実施する租税支出に関する調査は、議会からの要請に基づくもの、もしくは法律等により GAO のレビューが義務づけられているものであり、年間 3～5 件程度、1 件当たり 9 か月～1 年の期間をかけて実施している。最近では、下院歳入委員会・上院財政委員会以外の議会委員会から、特定の租税支出が歳出プログラム全体の目標にどのような影響を及ぼすのかという調査研究を依頼されることも増えているとのことである。

評価の視点は、議会からの要請によってケースバイケースであり、租税支出のコンプライアンス状況、政策目的の達成状況、より有効に機能させるための方策等、様々である。また、租税支出のアウトプットデータを集めることだけを要請されることもあれば、アウトカムに関する計量経済分析が要請される場合もある。いずれのケースにおいても、特定の租税支出について、その目的は何か、調査の方法論としてはどのようなデータが必要か、という点は検討されることとなり、評価設計を行った後、評価・分析のために用いる納税

²² GAO へのインタビューにより作成

申告データを内国歳入庁から入手し、そのデータ・クリーンアップに相応の時間を要することとなる。一般的傾向として、GAO が行う租税支出の評価・分析では、租税支出の費用と便益とを比較するということよりは、個々の租税支出プログラムをよりよく運用していくという効率性（Administrative Efficiency）に着目した分析を行い、全体的にプログラムを是正・再構築していくことが重要だ、との立場をとっている²³。

なお GAO では、租税支出の評価・分析は、基本的には一般的な他の歳出プログラムの評価・分析と同じアプローチが適用できると考えており、租税支出プログラムに特化した評価・分析用のガイドラインは作成していないとのことである。

図表 GAO による評価・分析の例

■ 税制の運営面に着目した事例²⁴

研究開発税額控除において、制度導入当初、租税支出プログラムが無ければできないような研究開発を促進する意図により開始したが、調査の結果、企業は租税支出プログラムが無くとも研究開発を実施する意図を持っており、租税支出が windfall（棚ぼた or 追い風）として利用されていることがわかった。ただし、企業サイドにとっては、申請書類のしるじや、保存すべき書類が膨大なので、事務手続上の負担感は大きかったので、GAO としては手続面を簡素化すべきである、という勧告を行った。

■ 租税支出プログラムと歳出プログラムとの連携に着目した事例²⁵

エタノールに対する税額控除の調査を行った結果、再生可能エネルギー利用政策の一環として実施されている歳出プログラムとの重複があり、年間 57 億ドルの歳入損失につながっているため、当該エタノール税額控除は不要である、という勧告を行った。

■ GAO による勧告の成果

GAO の調査結果を受け入れ、制度改善を行った上で継続が認められた租税支出の例としては、勤労所得税額控除（Advance Earned Income Tax Credit：AEITC）²⁶がある。

GAO の調査結果を受け入れ、廃止になった租税支出の例としては、米国領土内における経済開発に関する税額控除（通称 936 Tax credit）²⁷があり、これは租税支出よりも補助金（直接支出）の方が有効である、という評価・分析結果であった。

資料）GAO へのインタビューに基づき作成

²³ GAO へのインタビューより。

²⁴ Tax Policy: The Research Tax Credit's Design and Administration Can Be Improved. GAO-10-136, November 6, 2009. <http://www.gao.gov/products/GAO-10-136>

²⁵ Biofuels: Potential Effects and Challenges of Required Increases in Production and Use. GAO-09-446, August 25, 2009, <http://www.gao.gov/products/GAO-09-446>

²⁶ Advance Earned Income Tax Credit: Low Use and Small Dollars Paid Impede IRS's Efforts to Reduce High Noncompliance, GAO-07-1110, August 10, 2007, <http://www.gao.gov/new.items/d071110.pdf>

²⁷ Tax Policy: Puerto Rico and the Section 936 Tax Credit, GAO/GGD-93-109, June 8, 1993, <http://archive.gao.gov/t2pbat5/149536.pdf>

d) 議会調査局 (Congressional Research Service : CRS) ²⁸

米国議会図書館の一部局である CRS は 5 つのリサーチ部門からなる。政府財政リサーチ部門 (Government and Finance Division) には、10~15 名のセクションが 5 つ存在し、そのうちの Government Finance and Taxation Section には 10 名の税制担当スタッフがいて、対議会・議員・同スタッフ向けの租税支出に関する情報提供・分析業務を行っている。前述の JCT がエコノミスト、弁護士、会計士を擁しつつ、主に租税支出の損失額推計や分配効果分析を行い、情報提供を行っているのに対して、CRS ではさらに幅広い情報提供を行っている。例えば CRS では、JCT が作成する租税支出リストに基づき、2 年に 1 度の頻度で、租税支出の概説書 (Compendium) を作成・公表している。この中では、個々の租税支出について a. 目的、b. 分配上の効果、c. インパクト、d. 合理性、e. 評価、f. 参考文献リスト (学界やシンクタンク等が実施した定量分析レポート等も含む) を提供している。ただし、いずれも定性的記述に留まっている。

e) その他の機関による評価

上記の行政機関や議会 (GAO・CRS を含む) での評価とは別に、学界やシンクタンク等での租税支出の評価・分析事例もあるが、多くは助成金等を活用した研究であり、総合的な評価・分析とはなっていない。政府から民間シンクタンクへの委託調査も時折あるが、いずれのケースにおいても、租税支出によって、歳入損失額を上回る便益があったかどうかまでを示している文献例は、ほとんど存在しない²⁹。

地方政府における租税支出の評価・分析としては、ワシントン州の会計検査院におけるレビューのポイントがグッドプラクティスとして紹介されることがある。ワシントン州でのレビューのポイント³⁰は、個人や産業の所得階層、政策目的、租税支出が目的達成に貢献したと言える証拠及びその程度、意図せざる便益、租税支出を終了した場合の負の影響、修正の可能性、財政への影響、租税支出を終了した場合の所得分配への影響、他の類似租税提案の考慮等を記述することとなっている。同州では、明確に「効果が無い」ことが示されない限り租税支出の「延長」が認められている。

²⁸ CRS へのインタビューにより作成

²⁹ Urban-Brookings Tax Policy Center へのインタビューより。

³⁰ Carl Davis (2009) , “Judging Tax Expenditures” <http://www.ctj.org/pdf/judgingtep1109.pdf>

(2) 英国 ～租税政策改革により、財務省・歳入関税庁による新たな評価が導入

2010年6月、政権交代直後に公表されたキャメロン新政権の緊急予算案とともに、財務省・歳入関税庁は「租税政策の立案—新しいアプローチ³¹⁾」と題する文書を発表し、英国政府における租税政策に関する大規模な制度改革を行うことを公表、実際に、政策立案や評価に関する改革に着手してきている。2011年3月に公表された2011年度予算では、こうした制度改革を受けて様々な新しい取組が講じられている。

以下、制度改革前の状況と、今般の制度改革の概要について整理する。

①政策減税措置の定義

英国では、いわゆる『減税措置 (tax relief)』をいくつかのカテゴリーに分類してきたが、その定義は曖昧なものであった。

- 予算措置の代替手段、もしくは予算措置との連続性・関連性を有する類似手段のものを「租税支出 (tax expenditure)」と表現している。この中には、住宅売却時のキャピタルゲインにかかる税免除や、雇用者から提供される赴任費用の8,000ポンドまでの所得控除等が含まれる。
- 税システムの一部として統合・内包されていたり、税手続・遵守上の簡素化措置として見なされたりする減税措置については「構造的 (減税) 措置 (structural reliefs)」と表現している。この中には、個人所得税に関する基礎控除や、配当金への二重課税控除等が含まれる。
- しかし、英国政府自身、上記の2つのカテゴリーの明確な区別は困難であるとしており、またその双方を構成要素とする「租税減免 (tax concession)」のカテゴリーも存在している。この中には、年齢に関する税額控除 (age-related allowances) や、児童手当・障害者生活費手当の税額控除 (tax exemptions for child benefits and disability living allowances) 等が含まれる。

現地でのインタビューによれば、英国の減税措置は租税法典に基づき展開されているものの、改訂に次ぐ改訂を重ねてきたため、その全体像があまりにも複雑となり、財務省・歳入関税庁の担当者や、民間の税専門家も、英国に存在する減税措置を全体として完璧に理解することは困難であったとされる。

このような状況を受けて、2010年5月の政権交代以降、財務大臣に対する独立した助言機関 (現政権下での時限組織) として2010年7月に発足した租税簡素化室 (Office of Tax Simplification : OTS) は、英国の租税システムにおけるすべての『減税措置 (tax relief)』をリスト化する作業に着手、同年11月8日に全部で1,042件となるリストを

³¹⁾ HM Treasury (2010) , Tax policy making: a new approach

公開している。OTS 担当者へのインタビューによれば、これは英国政府として初の試みであるとのことである。

図表 英国 OTS による減税措置の定義

- A **specific deduction** set out in legislation from taxable income or profits - for example, specific deductions from trading or employment income.
- An **allowance** or a tax-free amount of income or gains – for example, the personal allowance for income tax or the inheritance tax threshold.
- An **exemption** from the scope of tax – for example, cars are not subject to capital gains tax.
- A **reduction** in tax due – for example double taxation relief.
- A **tax credit** – for example research and development tax credits for small or medium companies.
- **Zero rates** – for example talking books for the blind
- **Reduced rates** – for example on domestic fuel and power.

資料) OTS ウェブページ (http://www.hm-treasury.gov.uk/ots_taxreliefsreview_approach.htm)

図表 英国における減税措置 (tax relief) の数

| 租税・関税 | 減税措置の数 |
|------------------------------------------------------------------------|--------------|
| Aggregates Levy | 27 |
| Air Passenger Duty | 10 |
| Bank Payroll Tax | 2 |
| Capital Gains Tax | 44 |
| Capital Gains Tax & Corporation Tax | 33 |
| Climate Change Levy | 14 |
| Corporation Tax | 104 |
| Customs Duty | 10 |
| Excise Taxes | 7 |
| Gambling Duty | 12 |
| Hydrocarbon Oils Duty | 13 |
| Income Tax | 225 |
| Income Tax & Capital Gains Tax | 6 |
| Income Tax & Capital Gains Tax & Inheritance Tax | 1 |
| Income Tax & Corporation Tax | 89 |
| Income Tax & Corporation Tax & Capital Gains Tax | 4 |
| Income Tax & Corporation Tax & Capital Gains Tax & Stamp Duty Land Tax | 2 |
| Income Tax & National Insurance Contributions | 73 |
| Inheritance Tax | 89 |
| Insurance Premium Tax | 11 |
| Landfill Tax | 9 |
| National Insurance Contributions | 73 |
| Petroleum Revenue Tax | 12 |
| Stamp Duty | 45 |
| Stamp Duty Land Tax | 43 |
| Stamp Duty Reserve Tax | 17 |
| Stamp Duty Reserve Tax & Stamp Duty | 12 |
| Value Added Tax | 55 |
| 総 計 | 1,042 |

資料) OTS ウェブページ (http://www.hm-treasury.gov.uk/d/ots_taxreliefs_list_081110.xls)

②政策減税措置のPDCAサイクル³²

英国における租税政策（tax policy）のPDCAは、その全般にわたり財務省（HM Treasury）と歳入関税庁（HM Revenue and Custom）が中央集権的に管理・管轄しており、特に税制（改正）の政策立案機能は財務大臣の専管事項とされている。財務省内では、我が国の財務省主税局に相当する予算・租税・福祉局（Budget, Tax and Welfare : BTW）がその政策立案業務を担っている。他方、現地でのインタビューによれば、租税政策のPDCAサイクルにおいて、政策実施官庁が主導したり、主体的に関与したりするケースはほとんど存在しないとのことである。

現在、キャメロン政権下で行われている租税政策改革は、これまで不透明であった租税政策のPDCAサイクルの透明性を高め、国民に対する説明責任を果たしていくことを主たる目的として、様々な新しい取組が講じられている。

a) 税制改正要望—誰が提案を行うのか

英国では、財務大臣によって毎年度³³の予算案が前年3月に発表（予算演説。パジェット・レポート）され、議会での審議へと委ねられるが、その際に併せて新たな減税措置等を含む税制改正案が提出される。しかし、ここまでに至る財務省内での一連の予算編成過程は基本的に非公開³⁴とされており、税制改正案は財務省以外の他省庁や与党に事前相談なく決定され、財務大臣の予算演説で明らかにされるまで厳格に秘密にされてきた。

現地でのインタビューによれば、通常、新たな減税措置に関する最初の提案は、経済団体や業界団体等によるロビイング活動、マスコミ・シンクタンク等の提言等を通じて、措置に対する要望が政治家に寄せられるとのことである。この段階では、減税措置の概要と、措置を講じることの目的や期待される効果（投資が増える、競争力が向上する等）が定性的に語られる程度であり、あくまでアイディアの域を超えないとのことであるが、財務大臣としては、こうした要望・アイディアを勘案しながら、新たな減税措置の必要性を検討しているはずである、とのことである。

経済団体や業界団体等からの要望を受けて、新たな減税措置を講じることが本格的に検討されるとなると、財務大臣から財務省の担当部局に対して、(i) どのような措置を講じることが可能か、(ii) 措置を講じることによる影響がどのようなものになるのか、等の分析・提言がそれぞれ要請されるとのことである。現地でのインタビューによれば、(i) の例として、新たに導入しようとする減税措置と既存の政策との間で齟齬が生じないかの確

³² ここでの記述は、鎌倉治子（2007）「英国歳入関税庁の発足」『レファレンス』2007年7月、松浦茂（2008）「イギリス及びフランスの予算・決算制度」『レファレンス』2008年5月、及び現地でのインタビュー結果を基に整理している。

³³ 英国の予算年度は、4月～翌年3月。

³⁴ 1997年より、ブレア政権下での予算編成過程の透明性向上の一環として、次年度の予算編成方針を示し、国民的な議論を喚起することを目的とした「ブレ・パジェット・レポート」を、予算案の3か月前に公表することが義務づけられており、毎年秋頃に公表されるようになっている。

認や、減税措置の導入方法に関する政策オプションの提示等が要請されるとのことであり、この過程で、それぞれの政策分野を所掌する政策実施官庁に対して、財務省から意見照会がなされる場合があるとのことである。また、(ii)の例として、新たな減税措置の導入に伴う、ア) 税収減規模、イ) 影響を受けるセクターや行動誘因内容の特定、ウ) 経済成長や雇用に与える影響等のポテンシャル把握、エ) 税逃れのリスク等の分析・提言が要請されるとのことである。財務省では、こうした分析を行うための経済マクロモデルを有しており、新たな減税措置を講じることによる影響を多面的に分析しているとのことである。

しかし、これらの分析結果の詳細は外部からは把握することができず、唯一公表されるのは、毎年春のバジェット・レポートの中で、措置毎の税収減の列挙（下図表）と、これら個々の税制措置が「総体」として経済成長に与える影響の言及がなされるのみであった。

図表 2011年予算（バジェット・レポート）における措置毎の税収減の記載

| | Head | £ million | | | | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-----------|---------|---------|---------|---------|
| | | 2011-12 | 2012-13 | 2013-14 | 2014-15 | 2015-16 |
| Growth and Enterprise | | | | | | |
| 1 Corporation tax: decrease main rate to 26% in 2011-12, 25% in 2012-13, 24% in 2013-14 and 23% from 2014-15 | Tax | -425 | -810 | -910 | -1,000 | -1,075 |
| 2 Corporation tax: interim improvements to Controlled Foreign Company rules | Tax | -55 | -15 | -25 | -25 | -25 |
| 3 Corporation tax: taxation of foreign branches reform | Tax | 0 | -30 | -70 | -80 | -80 |
| 4 Corporation tax: corporate capital gains simplification | Tax | +5 | -5 | -15 | -35 | -55 |
| 5 Corporation tax: full reform to Controlled Foreign Company rules | Tax | 0 | -210 | -540 | -770 | -840 |
| 6 Bank Levy: increase first year effective rate to 0.075% and rate to 0.078% from January 2012 | Tax | +630 | +285 | +100 | +105 | +100 |
| 7 Enterprise Investment Scheme and Venture Capital Trusts: reform | Tax | 0 | -105 | -115 | -110 | -120 |
| 8 R&D tax credits: increase SME rate to 200% from 2011-12 and to 225% from 2012-13 | Spend | -20 | -75 | -105 | -105 | - |
| 9 Capital allowances: extension of short life assets limit | Tax | -10 | -40 | -70 | -100 | -170 |
| 10 Capital allowances: extension of business premises renovation allowance | Tax | 0 | -5 | -30 | -25 | -30 |
| 11 Business rates: Enterprise Zones | Tax | 0 | -20 | -40 | -65 | -80 |
| 12 Business rates: one-year extension of relief for small business from October 2011 | Tax | -190 | -185 | +5 | 0 | 0 |
| 13 Capital gains tax: increase Entrepreneurs' relief lifetime limit to £10 million | Tax | 0 | -50 | -70 | -90 | -100 |
| 14 Science facilities: additional investment | Spend | -100 | 0 | 0 | 0 | - |
| Housing and Employment | | | | | | |
| 15 Stamp Duty Land Tax: bulk purchasing | Tax | -70 | -90 | -120 | -130 | -150 |

2010年6月に公表された「租税政策の立案—新しいアプローチ」では、こうした状況を改め、新たな減税措置の意図・目的・影響を事前に明らかにし、議会や国民への説明責任を果たすべく、新たな減税措置の導入に伴う収支減規模の試算（tax policy costing）や、もたらされる影響の事前分析等を一体的に記載した『租税情報・影響ノート（Tax Information and Impact Note：TIIN）』を作成・公表することを政府（具体的には財務省及び歳入関税庁）に要請した。

これを受けて、2010年12月には、2011年度予算（2011年3月に公表）を補完する文書として、「2011年財政法の立法ドラフトの概観」³⁵が財務省・歳入関税庁の連名で公開されている【詳細後述】。

b) 税制改正案の策定プロセス

<政府部内>

前述のとおり、英国における税制改正案は、政策実施官庁主導ではなく租税政策当局である財務省（予算・租税・福祉局）自身によって策定される。したがって、財務省が策定した租税改正案を対象とした、政府部内でのいわゆる査定機能は存在しない。

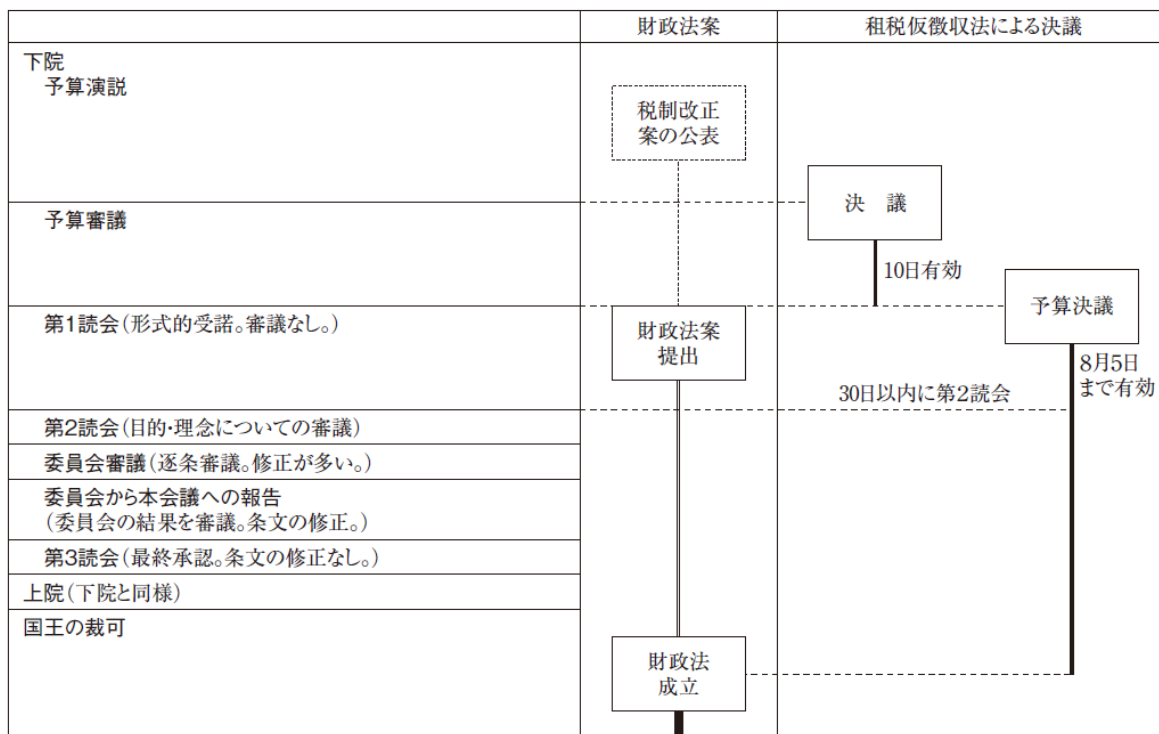
その後、2010年5月の政権交代を機として、経済・財政見通しを作成し、予算案・税制改正案が実現した場合の経済への影響等を評価する「予算責任局（Office for Budget Responsibility：OBR）」が、財務省内の第三者機関として新たに設立されることとなった。この予算責任局が、業務の一環として、政府（財務省）が公表する予算上に示される政策手段のコスト算出結果について査定することとなり、新たな減税措置毎の収支減規模の試算（tax policy costing）結果を査定（scrutiny）し、承認（certification）する役割を果たすこととなるとのことであるが、現時点でその詳細は確認できなかった。

<議会>

財務大臣による3月の予算演説で明らかにされた税制改正案（政府案）は、速やかに財政法案（Finance Bill）としてまとめられ、下院へと提出される。同法案は、下院・上院での審議を経て、最終的には国王の裁可をもって7月頃に成立することとなる。

³⁵ HM Treasury & HM Revenue and Customs (2010), Overview of draft legislation for Finance Bill 2011

図表 英国議会における税制改正案の審議過程



資料) 鎌倉治子(2007)「英国歳入関税庁の発足」『レファレンス』2007年7月

c) 評価・見直し

英国における税制改正案の評価・見直しに関する公式な取組を列挙すると、以下のとおりである。

最近に至るまで、政府としての公式な形で実施・公表されていた評価・見直しの活動は、iii) 歳入関税庁による調査研究レポートのみであり、税制改正案の検討過程において行われてきた財務省による個別措置毎の分析作業等は外部からは伺い知ることができなかった。しかし、2010年6月に公表された「租税政策の立案—新しいアプローチ」に基づき、新たに、i) や ii) の評価・見直しが公式かつシステムティックに取り組み、かつ公表されるようになってきている【詳細後述】。

図表 英国における租税支出の評価・見直し

<事前評価>

i) 租税情報・影響ノート (Tax Information and Impact Note : TIIN)

→財務省・歳入関税庁の連名による、税制改正案（個別・新規の減税措置）についての事前評価。すべての新規措置が評価対象としている。

<事後評価>

ii) 減税措置レビュー (Review of Tax Relief)

→財務省内に独立機関として新たに設けられた「租税簡素化室 (Office on Tax Simplification)」による、個別・既存の減税措置についての事後評価。一部の既存措置を、一定の基準に基づき選定して評価対象としている。

iii) 歳入関税庁による調査研究レポート

→租税政策に関するリサーチプロジェクトの一部として、個別・既存の減税措置についての事後評価が取り込まれる場合。アドホックに行われている。

③政策減税措置の評価・分析の取組

a) 租税情報・影響ノート (Tax Information and Impact Note : TIIN)

前述のとおり、2010年6月に公表された「租税政策の立案—新しいアプローチ」に基づき、新たに取り組まれることとなった、新規の減税措置の事前評価の取組であり、新たな減税措置の導入に伴う税収減規模の試算や、もたらされる影響の事前分析結果が、個々の措置毎に記載される。2010年12月にはじめて公表された「2011年財政法の立法ドラフトの概観」報告書では、2011年財政法により導入される予定である39の新たな減税措置についてのTIINが公表、その後、2011年3月に2011年度予算とともに公表された正式版「税法・税率の概観」報告書では、いくつかの措置が追加され46のTIINが公表されている。

図表 2011年財政法により導入予定の減税措置一覧

個人税 (Personal Taxes) 10 制度

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| Enterprise Investment Schemes and Venture Capital Trusts | Introduction of Junior ISAs |
| Approved Mileage Allowance Payments | Income Tax Personal Allowances for Those Aged Under 65 for 2012-13 |
| Entrepreneurs' Relief: Increase in the Lifetime Limit | CPI Indexation of National Insurance Contribution Rates, Limits and Thresholds |
| Reduced Childcare Relief for Higher Rate Taxpayers | CPI Indexation: Annual ISA Subscription Limit |
| Subsistence Allowances paid to Experts Seconded to European Union Bodies Located in the UK | CPI Indexation: Capital Gains Tax Annual Exempt Amount |

法人税 (Corporate Taxes) 11 制度

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
| Corporation Tax Main Rate | Bank Levy |
| Capital Allowances: Short Life Asset | UCITS IV: Management Company Passport |
| Enhanced Capital Allowances (ECA) Scheme for Energy-Saving Technologies 【TIIN 事例を後述】 | Tax Treatment of Specified Investments |
| Research & Development Tax Credits for SMEs | Interim CFC Reform |
| Oil and Gas Taxation: Supplementary Charge | Taxation of Foreign Branches |
| Oil and Gas: Intangible Fixed Assets | |

寄付税制 (Charities and Charitable Giving) 2 制度

| | |
|-------------------------|-----------|
| Gift Aid Benefit Limits | SA Donate |
|-------------------------|-----------|

間接税 (Indirect Taxes) 10 制度

| | |
|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| Tobacco Products: Rates of Duty | Aggregates Levy Rate |
| Fuel Duty Rates | Stamp Duty Land Tax: Reform of Rules for Bulk Purchases |
| Carbon Price Floor | VAT: Low Value Consignment Relief |
| Climate Change Levy Exemption: Certain Forms of Transport | Climate Change Levy: Reform of Climate Change Agreements |
| Climate Change Levy Exemption: Recycling Processes | Duty on High and Lower Strength Beers |

税逃れ対策 (Anti Avoidance Measures) 5 制度

| | |
|------------------------------------------------|------------------------|
| Preventing Avoidance: Sale of Lessor Companies | Disguised Remuneration |
|------------------------------------------------|------------------------|

| | |
|---------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| Preventing Avoidance: Stamp Duty Land Tax | Loan Relationship and Derivative Contracts (Disregard) Regulations |
| Preventing Avoidance: Corporate Gains Degrouping Charge | |

税行政 (Tax Administration) 8 制度

| | |
|------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| Provisional Collection of Taxes Act (1968) : Amendments to Section 1 | Millennium Gift Aid: Repeal of Redundant Relief |
| Mutual Assistance Recovery Directive | Payroll Giving Supplement: Repeal of Redundant Relief |
| The Taxation of Index-Linked Gilt-Edged Securities | National Savings Bank Ordinary Account Interest: Repeal of Redundant Relief |
| Charities: Transitional Relief on Distributions: Repeal of Redundant Reliefs | Stamp Duty: Repeal of Redundant Reliefs and Exemptions |

具体的には、個々の措置について、以下の項目からの評価・分析がなされている。全体を概観すると、1 事案あたりの記述は A4 で 3~5 頁程度であり、一部には定量的な分析事例も散見されるが、多くは定性的記述にとどまっている。なお、租税情報・影響ノートの形式・記述内容の是非を検討するに際しては、かねてより規制政策分野で導入されてきた影響評価 (Impact Assessment) の形式が参考にされていると報告されており、今後、内容・質を向上させるとの旨が、報告書に記載されている。

図表 「租税情報・影響ノート」の構成

| 項目 | 内容 |
|------------------------------------------------------|--------------------------------------|
| 税制措置名 | — |
| 誰が影響を受けるか? <i>Who is likely to be affected?</i> | 措置案の対象者を記載 |
| 税制措置の概要 <i>General description of the measure</i> | 措置案の内容を記載 |
| 政策目的 <i>Policy objective</i> | 措置案の目的を記載 |
| 税制措置の背景 <i>Background to this measure</i> | 措置案導入の背景となる事実を記載 |
| 提案内容の詳細 <i>Detailed proposal</i> | |
| — 導入日 <i>Operative date</i> | 効力の発生する日付を記載 |
| — 現行法 <i>Current law</i> | 現行法令上での課税ベースを記載 |
| — 改正内容案 <i>Proposed revisions</i> | 減税内容を記載 |
| 影響の要約 <i>Summary of impacts</i> | |
| — 税収減規模 <i>Exchequer impact</i> | 向こう 5 か年の減税総額を記載 |
| — 経済的影響 <i>Economic impact</i> | 事案によって、定量的に記載されているものも散見されるが、多くは定性的記述 |
| — 個人・家計に与える影響 | |

| | |
|----------------------------------------------------------------|-------------------|
| <i>Impact on individuals and households</i> | |
| －公平性影響 <i>Equalities impacts</i> | |
| －産業界に与える影響 <i>Impact on business including third sector</i> | |
| －公的部門に与える影響 <i>Impact on public sector</i> | |
| －その他の影響 <i>Other impacts</i> | |
| モニタリング・評価 <i>Monitoring and evaluation</i> | 将来的な見通しを記載 |
| 連絡先 <i>Further advice</i> | 歳入関税庁の担当者名・連絡先を記載 |

図表 「租税情報・影響ノート」の評価事例

| |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>■税制措置名 省エネルギー技術に対する資本強化税額控除（ECA）スキーム</p> <p>■誰が影響を受けるか？／Who is likely to be affected? エネルギーを効率的に使う指定された設備や機器を購入する事業者。</p> <p>■税制措置の概要／General description of the measure 今回の措置は、省エネ ECA スキームによってカバーされる技術・製品のリストを更新するものである。省エネ ECA スキームは、事業者によって広く使用されており、かつ今後より良いエネルギー効率のものの使用が奨励されるべき機器・設備をその対象としている。認められた機器・設備に対する投資の全額を、その投資がなされた期間の課税利益から控除することにより、事業者のキャッシュフローを改善するものである。</p> <p>■政策目的／Policy objective 省エネ ECA スキームは、エネルギー効率のよい機器・設備への投資のインセンティブを高めることにより、事業者によるエネルギーの消費を減らすことを目的としている。これによって二酸化炭素排出量を減らし、英国の二酸化炭素削減義務の達成を促進することができる。</p> <p>■税制措置の背景／Background to this measure 2001 年にこのスキームが導入されてから、最もエネルギー効率の良い製品のみが指定されることを保障するため、このスキームによってカバーされる技術・製品のリストは毎年更新されている。スキームによって認められる技術・製品の検討に際しては、エネルギー・気候変動省（DECC）からの助言・協議に基づいている。</p> <p>■提案内容の詳細／Detailed proposal <導入日／Operative date> 2011 年夏の議会休会期間前、財務省令により指定される日以降、有効となる。 <現行法／Current law> 事業者による機器・設備への資本投資は、通常「資本控除」という方法に基づき税免除の対象となり、年間資本投資額の 20%を差引残高とする。 このスキームは、特定の省エネ技術・製品に対する資本投資を 100%控除するものとなり、該当する技術・製品はエネルギー技術基準リストにおいて公表されている。 <改正内容案／Proposed revisions> 今年度は、省エネ ECA スキームに認められる技術・製品リストにエネルギー効率性の良いハンドドライヤーを追加する。さらに、自動監視・追跡装置の基準も修正される可能性がある。いつ新しいリストが有効となるのかに関する情報は、ECA のホームページ上で公開される。</p> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

■影響の要約／Summary of impacts

| 税込減規模 (百万£) | 2011-2年 | 2012-3年 | 2013-4年 | 2014-5年 | 2015-6年 |
|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|---------|---------|
| | わずか | わずか | わずか | わずか | わずか |
| 経済的影響 | この措置は、全体としては英国経済に大きな影響を及ぼすとは思われない。ECA スキームは、多くの事業者が使用するエネルギー消費量の多い技術・製品で、かつよりエネルギー効率のよい技術があるが価格差等の理由によりあまり採用されていない技術・製品を対象とすべく慎重に選んでいる。その目的は、エネルギーがより効率的に使用され、全体の二酸化炭素排出量が削減されることを確実にすることである。技術革新と市場成長が著しい分野において、このスキームの目的が維持されるためには、スキームによって認められる技術・製品を毎年見直されなければならない。 | | | | |
| 個人・家庭に与える影響 | このスキームで認められる機器・設備の修正は、家計には影響しない。特定の限られた状況では個人従業員が資本控除を求めることはありうるが、ECAを請求することはないだろう。 | | | | |
| 公平性影響 | このスキームは事業者を対象としている。今年の修正についてのエネルギー・気候変動省（DECC）との協議の結果、歳入税関庁としてはいずれの団体の平等性に関しても特定の影響が生じるものではないと判断している。 | | | | |
| 産業界に与える影響 | <p>今回の改正により影響を受ける製品の購入を考えている事業者にとって、今回の改正が、彼らが求める資本控除にどのような違いをもたらすのかを理解するための、1回限りの遵守費用がかかるだろう。事業運営上の負担等の持続的影響はわずかであろうと思われる。</p> <p>このスキームは、当該スキームに該当する事業支出のみに適用される。大多数の事業者にとって、この変更は何も影響を及ぼさないだろう。なぜなら機器・設備にかかる支出の大部分は、別の年間支出控除制度（AIA）による全額控除の対象となりうるからである。2012年にはAIAの限度額が25,000ポンドに引き下げられるが、全体の95%の事業者はAIAの権利を行使することにより機器・設備への投資支出についての税額控除を受ける意思を有している。したがって、今回の変更は産業界にほとんど影響を与えないだろう。</p> | | | | |
| 公的部門に与える影響 | なし。今回の変更は歳入税関庁の業務処理、あるいは遵守のための対策費用を増額する必要はない。 | | | | |
| その他の影響 | <p>この措置はどのような規模の事業者に対しても適用されるが、実際にはAIAの水準を超えるような機器・設備への支出のある事業者にのみ影響を与えることとなる。結果として、中小企業への影響は非常に限定的であると思われる。大多数の中小企業の年間資本支出は25,000ポンドより少ないからだ。しかし、もし小さな事業者がAIAではなくECAスキームによってコストをまかなうと決めた場合には、他の事業と同様に、ECAホームページからこのスキームによって認められた製品を探し、請求しなければならない。</p> <p>新たな技術・製品の追加に際して、委員会に通知したが、そもそも省エネスキームは通知義務はない。市場競争に関しては比較的小さな影響が生じるかもしれない。というのもいくつかの市場では、今回の変更によって他よりも大きな影響を受ける製品を製造・販売している事業があるからである。</p> | | | | |

■モニタリング・評価／Monitoring and evaluation

省エネスキームで認められる技術・製品のリストは、それが有効であることを保証するため毎年見直される。また認定基準の文言は、それが有効であることを保証するため供給者とともに議論が行われる。

■連絡先／Further advice

この変更に関する問い合わせは、Nick Williams 020-7147-2541 まで（Email: nicholas.williams@hmrc.gsi.gov.uk）。

b) 減税措置レビュー (Review of Tax Relief)

2010年5月の政権交代以降、財務大臣に対する独立した助言機関（現政権下での時限組織）として2010年7月に租税簡素化室（Office of Tax Simplification：OTS）が発足した。英国における租税制度——法律・政策——を簡素化するために、財務省とは別の独立した立場で、既存の減税措置について継続するべきかどうかを判断するレビューを実施する機関として設立された。現地インタビューによれば、チェアマン、ディレクター、3人のフルタイム公務員、4人のパートタイム民間人（会計事務所等から出向）が在籍しているとのことである。

2010年12月にはその中間報告が、2011年3月には最終報告が公表されている。最終報告においてレビューの対象となった減税措置は計155件である。前述のとおり、OTSは英国における減税措置の全リストを作成、11月時点で計1,042件の減税措置が存在する旨を公表している。減税措置レビューの対象を選定した基準は以下のとおりである。

図表 「減税措置レビュー」の対象選定基準

- 長期にわたって導入されている減税措置であるため、時間の経過により政策の合理性が失われつつある措置。
- 便益をうける納税者が少数であり、租税システム全体においてゆがみを生じさせる恐れのある措置。
- 適用実績が少ない措置。
- 適用実績は多いが、産業界や歳入関税庁（租税当局）にとって複雑である措置。

1事案あたりA4で1～2頁の簡単な記述である。結果的に、継続54件、より詳細な検討が必要37件、廃止47件、簡素化17件との結論を得ている。この結果はあくまで財務大臣に対する提言という形でまとめられており、これを受けて財務大臣が次年度の予算に反映するかどうかの判断を行うこととなるとのことである。

レビューを行う際の「5つの基準」は以下のとおりである。現地でのインタビューによれば、この5つの基準のうち重点とされたのが「1. 政策の合理性」「3. 適用実績」「4. コスト」に関する基準である。一方、「2. 廃止によるインパクト」「5. 納税者の行動に与えるインパクト」については、十分に対応仕切れていないとの反省も寄せられた。

図表 「減税措置レビュー」の構成

1. 導入時に想定された減税措置の政策合理性（policy rationale）は未だに有効か、政策目的を達成する上で、他に想定される政府の介入手段に比べて減税措置は最適なものであるか。
現時点における減税措置の政策合理性に対する評価

2. 減税措置や税額控除措置を変更もしくは廃止した際に生じるインパクト
3. 納税者による措置の適用実績、認知状況
4. 制度の複雑さ、申請時の遵守・手続費用、行政費用
5. 減税措置の存在が納税者の行動に与えるインパクト

実際のレビュー作業は OTS のスタッフと、有識者により構成される会議体での議論を通じて行われたとのことであるが、その際、財務省・歳入関税庁からの情報提供の他、納税者、利害関係団体、その他の税専門家（民間企業や個人のタックスアドバイザー）等からの情報を得た上で、特に「実態面」の情報収集に注力したとのことである。

図表 「減税措置レビュー」の事例

土地浄化控除対策費控除（Land remediation relief）

2009 年法人税法（Corporation Tax Act）の第 14 部に含まれているこの控除は、2001 年 4 月 1 日以降に終わる会計期に導入され、2009 年に延長された。

この控除は、企業が汚染された状態で第三者から受け取った土地を、浄化するのにかかったと認められる支出（資本 capital と収入 revenue の両方）に関する法人税の控除である。控除額は、定められた条件を満たせば、認定された支出額の 100%控除と、さらにその 50%追加控除が認められる。

土地が汚染されていると認められるのは、産業活動の結果として「妥当な害」を起こす、あるいは起こしうる汚染（すなわち、土地・建物の使われ方に影響を及ぼすような、人体や動物の健康への重大な悪影響、あるいは土地・建物の損害）がある場合である。2009 年には、生産的な使い方がなされておらず、建物等構造物が撤去されない限り生産的な使い方をすることができないような土地をも対象とするよう拡大された。

土地浄化を推進するための 50%の追加控除に加え、赤字企業であっても土地浄化控除に帰することができる損失の一部を、政府からの税額控除（現金支払）と引き換えにすることができると。その税控除の上限額は、その会計期の認定された土地浄化損失額の 16%相当額である。

■この政策の理論的根拠はまだ有効か？ それを達成しているか？ 廃止した場合の影響は？

この政策のもともとの理論的根拠は、開発者の控除を強化することで、土地取引市場の機能低下に対処することであった。これは、以前の産業利用によって汚染され、何もしなければ今後も使われないう土地、あるいは汚染物質を除去するのにあまりに多くの費用がかかる遺棄物があり、長期遺棄地となってしまう土地を再利用するためである。

この措置は、政策目標の達成という点では失敗だったのではないかという懸念がある。土地取引市場の機能低下が見られるとされていたが、これはすべての場合にあてはまるわけではな

かった。というのも、土地浄化作業は、税額控除の存在に関わりなく実施されていたであろうし、また「不適切な場所」にあるがために、未開発・未着手のままの場所もある。

我々の経験からすると、開発のために土地を入手すると、普通は敷地の準備の一環として浄化作業の要素が含まれる。これはいずれにしても行われるので、税額控除は常に作業に影響を与えるわけではなく、多くの場合、いずれにせよ行われたであろう作業に対する特別手当と考えられている、ということは明らかである。

■納税者による適用実績・認知状況

当該制度は特定の部門を対象としたものではなく、2007～8年に1,190件の請求があった（歳入関税庁データ）。

■制度の複雑さ、申請時の遵守・手続費用、行政費用

減収額は2007～8年は約4,000万ポンドであった（歳入関税庁推計）。

2009年の制度変更は、企業が通常は計画の過程の一部として行う作業と控除とを調整することによって、運営上の負担を最小限に抑えるように設計したものである。これらの変更によって法律は単純化された、との企業意見を受けた。しかし、支援する前に、もとの産業利用者によって生じた本物の荒廃のみが請求可能である（それによって「汚染者が支払う」ということを保証し、控除の乱用を防ぐ）ということを保証する必要があるため、結果として複雑さが生じる。

■まとめ

政策の理論的根拠はまだ有効であり、請求の作業も複雑ではない。しかし、当該措置は納税者の行動を刺激するものではなく、費用対効果も小さい。税額控除の有無に関わらず行われたであろう作業に対して、請求がなされている。したがって、この控除の廃止を提言する。

この措置を見直している間に、税制の中にいくつもの異なる控除比率があることが明らかになった。例えば、当該制度では6%だが、研究開発控除では14%、強化資本控除（ECA）では19%である。これはタックスアドバイザーや納税者の間で混乱の原因となるので、最適な比率がないか再検討し、比率をそろえる方向へ向けた配慮があってもいい。

c) 歳入関税庁による調査研究レポート

歳入関税庁では、毎年、研究開発減税や投資減税等、特定分野の減税措置についての調査研究をリサーチプロジェクトとして実施、そのレポートを公開している。現地でのインタビューによれば、これまでに 120 件程度のレポートが作成され、そのうち 2000 年以降の 108 件のレポートが、歳入関税庁ウェブページ³⁶で公開されている。このうち、一部のレポートにおいて、既存の減税措置に関する有効性等の観点からの評価が行われている。

リサーチプロジェクトの推進主体は、社会科学、経済学、OR、統計学の専門家からなる学際的グループを組成して分析に当たっているとされ、庁としての「証拠に基づく政策」形成の支援、政策実施効果の評価を行っているとしている。実際の分析は、外部の教育研究機関やシンクタンクに委託する形で実施されている。

現地でのインタビューによれば、歳入関税庁の年間調査予算は 200 万ポンドであり、1 つのリサーチプロジェクトに投じられる予算は 8~10 万ポンドとのことである。

図表 歳入関税庁による調査研究レポート（評価・分析の事例）

| タイトル | 要約 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| No. 107 - An evaluation of research and development tax credits | 2000 年 4 月以降、HMRC が実施してきた R&D 税制に関する一連の評価により明らかになった事項を要約した報告 ※第 3 章 2【事例 03】で紹介 |
| No. 101 - Qualitative research into businesses' R&D decision making processes | 産業界における R&D の意思決定過程に対する英国政府支援が果たしてきた役割を明らかにするとともに、減税措置と補助金の 2 つの支援策による効果を明らかにする |
| No. 91 - Gift Aid donor research: Exploring options for reforming higher-rate relief. A report for HM Revenue and Customs and HM Treasury | 財務省の委託を受け、非営利・慈善団体に対するドネーションへの税制優遇措置による効果を第三者評価。ワーウィック大学・ブリストル大学が実施。 ※第 3 章 2【事例 07】で紹介 |
| No. 86 - Triggers and barriers to the take-up of Working Tax Credit among those without dependent children | 就労要件はあるが有子要件のない勤労税額控除に関する第三者評価。申請者・非申請者に対する定性的インタビュー調査を実施。2 群の間に顕著な差が見受けられ、制度のさらなる展開のために障害となっている事項を除去する戦略を提案。 |
| No. 54 - Evaluation of Enhanced Capital Allowance (ECA) for energy saving technologies | 環境・食糧・地方自治省、財務省と共同で行った調査。省エネ技術に関する資本税額控除の効果について、産業界にとってのインセンティブにつながったのかを主に分析。 ※第 3 章 2【事例 09】で紹介 |

³⁶ <http://www.hmrc.gov.uk/research/reports.htm>

| タイトル | 要 約 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| No. 44 - Study of the impact of the Enterprise Investment Scheme (EIS) and Venture Capital Trusts (VCTs) on company performance | <p>企業投資スキーム・ベンチャーキャピタルトラストスキームを受けた企業に対する影響を計量経済学的に分析。1994～2005年のパネルデータを用いて分析。</p> <p>※第3章2【事例10】で事例を紹介</p> |

(3) カナダ ～財務省に権限が一極集中、研究プロジェクトとしての評価

①政策減税措置の定義

カナダ連邦政府においては、租税支出（Tax Expenditures）を「基準となる租税水準からの逸脱（deviations from a benchmark tax system）」と定義している。

②政策減税措置の PDCA サイクル

カナダにおける租税政策の PDCA は、前述の英国における PDCA と類似すると言われている。カナダでは、我が国の財務省主税局に相当する財務省租税政策局（Department of Finance Canada, Tax Policy Branch）が、予算編成プロセスを通じて租税政策に関する所掌を独占的・中央集権的に行っている。現地インタビューによれば、財務省は基本的に秘密主義であり、予算編成における意思決定プロセスを極力開示しようとはせず、毎年 3 月の政府予算案（税制改正案を含む）発表日までは徹底的に秘密主義を貫く方針であるとのことである。

それに対する政策実施官庁の立場は、財務省に対して新たな税制要望を行うこともあるが、基本的に税制の新設・改廃に関する決定権はすべて財務省にあり、意見を述べる程度の関与しかなしえないとのことである。この点、現地インタビューにおいては、税制（租税支出）における政策実施官庁の関与は、通常の予算措置（直接支出）において政策実施官庁が主体的に提案・関与をし、そのために自ら評価・分析に取り組むインセンティブが存在する状況とは大きく異なっている、とのコメントを得た。

a) 税制改正要望－誰が提案を行うのか

租税政策の立案は、財務大臣及び財務省の管轄事項となる。Good（2007）³⁷によれば、財務省内において租税政策立案に責任を有するコミュニティは、大臣、副大臣、担当副大臣補、租税政策局に属する総括局長、同シニア及びミドルマネージャーがそれにあたると説明している。すなわち、租税政策局を中心として、租税システムにおける主要な技術的・政策的課題を特定し、予算編成の中で租税政策の変更を提案するとともに、仮に技術的欠陥があったり経済的に賢明ではない提案が生じた場合には自らそれを排除し、直接的には副大臣補に対して、最終的には大臣に対して、予算編成時の助言機能を有しているとされている。

1970 年代後半にはせいぜい 25 人規模に過ぎなかった財務省内の租税政策担当部門は、予算・租税政策改定に際してのコンサルテーションが制度化されたことを受け、新たに副

³⁷ David A. Good（2007）, The Politics of Public Money: Spenders, Guardians, Priority Setters and Financial Watchdogs inside the Canadian Government

大臣補を長とするコンサルテーション・コミュニケーション局が設立されると同時に租税政策局（かつては租税政策・立法局）として大幅に拡充されることとなった。1990 年代初頭には 120 人規模、さらに 2000 年代には 150 人規模にまで拡大される等、財務省内の組織ヒエラルキーにおいて確固たる地位を確保・強化されてきた。

租税政策局は、2 人の総括局長（ジェネラルダイレクター）によって統括されており、1 人は税制改正に係る立法手続の観点から、もう 1 人は租税政策を予算編成上の観点から、それぞれ所掌している。この役職は伝統的に財務省キャリアによって占められてきた。財務省の担当副大臣補と 2 人の総括局長は、ある特定の政策領域に関して調査を行うタスクフォースやプロジェクトグループを定期的に設立・開催している。

1970 年代から存在する現在の租税政策局は、専門分化への対応により、かねてからライン組織とスタッフ組織とに分かれている。個人税、売上税（かつては商品税）、法人税をそれぞれ担当するライン組織（課）が、予算編成上、租税政策の検討や租税法の改定案に伴う経済的インパクト等を分析する責務を有している。さらにそれぞれの課は、租税体系の個々の要素を扱ういくつかの専門係に分かれている。

また租税政策局内のスタッフ組織としては、(i) 省庁横断的租税政策・評価研究課では、主に連邦政府の措置を伴う地方税法の改定や先住民族自治政府の緊急対策に関連する租税問題について扱うとともに、種々の調査研究・評価分析活動を通じて、大臣に対する助言機能を果たしているとされ、(ii) 租税立法課 (Tax Legislation Division) は、法律改定に伴う文言修正、法的環境の変化への適用・対応、政策決定を制定法の正確な法的文言にあわせることの責務を司法省租税法律課とともに有している。

図表 財務省租税政策局の組織構成

- | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">▪ 個人税課 (Personal Income Tax Division)▪ 売上税課 (Sales Tax Division)▪ 法人税課 (Business Income Tax Division)▪ 省庁横断的租税政策・評価研究課 (Intergovernmental Tax Policy, Evaluation and Research Division)▪ 租税立法課 (Tax Legislation Division) |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

b) 税制改正案の策定プロセス

<政府部内>

前述のとおり、カナダにおける税制改正案は、政策実施官庁主導ではなく租税政策当局である財務省（租税政策局）自身によって策定される。したがって、財務省が策定した租税改正案を対象とした、政府部内でのいわゆる査定機能は存在しない。

<議会>

英国と同様、財務大臣による 3 月の予算演説で明らかにされた税制改正案（政府案）は下院へと提出され、下院での審議を経て 6~7 月頃に成立することとなる。現地でのインタビューによれば、下院における議論の中心は、税制改正が経済に与える要因や、誰にどのような影響が生じるのか等の観点からの総論と、政治的な駆け引きが主とされ、多くの場合、政府予算案はほぼ原案のまま可決されるとのことである。

c) 評価・見直し

予算編成プロセスにおいて、新規の税制措置案件については、(i) 減収規模、(ii) 経済効果、(iii) どのセクターが便益を受けるのか等を、財務省において整理・分析することであるが、財務省が毎年作成している租税支出レポートで明示的に公表されるのは、個々の措置別の減収規模のみであって、経済効果や便益を受けるセクターについては記載されないか、極めて簡潔（数行程度）かつ定性的に表現されるかのいずれかであるとのことである。

図表 2010 年租税支出レポートにおける措置毎の税収減の記載

| | Estimates ¹ | | | Projections ¹ | | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|-------|-------|--------------------------|-------|-------|
| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
| | (\$ millions) | | | | | |
| Charitable Donations and Political Contributions | | | | | | |
| Charitable Donations Tax Credit (excluding donations of assets subject to a reduced inclusion rate for capital gains) ² | 2,165 | 2,325 | 2,345 | 2,270 | 2,105 | 2,150 |
| Donations of publicly listed securities ³ | | | | | | |
| Charitable Donations Tax Credit | 68 | 125 | 165 | 90 | 100 | 105 |
| Reduced inclusion rate for capital gains | 10 | 37 | 50 | 27 | 30 | 30 |
| Total tax expenditure | 78 | 160 | 215 | 115 | 130 | 135 |
| Donations of ecologically sensitive land ³ | | | | | | |
| Charitable Donations Tax Credit | 3 | 4 | 6 | 9 | 8 | 6 |
| Reduced inclusion rate for capital gains | S | S | S | 3 | 3 | S |
| Total tax expenditure | 4 | 5 | 8 | 11 | 11 | 7 |
| Donations of cultural property ³ | | | | | | |
| Charitable Donations Tax Credit | 22 | 28 | 22 | 21 | 19 | 19 |
| Non-taxation of capital gains | 7 | 9 | 7 | 7 | 6 | 6 |
| Total tax expenditure | 29 | 37 | 30 | 27 | 25 | 25 |
| Political Contribution Tax Credit ⁴ | 26 | 24 | 20 | 32 | 20 | 21 |
| Culture | | | | | | |
| Assistance for artists | S | S | S | S | S | S |

なお、この租税支出レポートは 2 部構成になっており、第 1 部では前述のとおり、既存・新規の税制措置についての減収規模がリストアップされるが、第 2 部では税制措置に関する特定テーマについて、アドホックな評価分析を報告している。租税支出レポートで扱う評価は、個々の税制措置についての評価というよりは、法人税・所得税等のくくりで、主に経済効果に焦点を当てた分析が主流である。例えば、直近の 2009 年度版では「研究開発投資減税の国際比較」、2007 年度版は「法人税と投資額」がテーマとなっている。

図表 カナダ財務省による評価・分析事例

| 年度 | 分析テーマ |
|--------|-----------------------------------------------------|
| 2005 年 | 法人投資に関する限界実効税率－方法論とカナダ・米国における推計－ |
| 2006 年 | 法人投資に関する税－製造業における実効税率の国際比較－ |
| | 高等教育への投資：所得税システムへのインパクト ※第 3 章 2【事例 06】で紹介 |
| 2007 年 | 法人税と投資：2001～2004 年の法人税減税による効果 ※第 3 章 2【事例 05】で紹介 |
| 2008 年 | カナダの法人税率の設定に関する考察 |
| 2009 年 | 研究開発投資減税の国際比較 |

資料) カナダ財務省ウェブページ (<http://www.fin.gc.ca/purl/taxexp-eng.asp>)

3. まとめ

本調査研究を通じて、諸外国（米・英・カナダ）における政策減税措置の PDCA サイクルを概観しつつ、その文脈で求められる政策減税措置の評価・分析の取組の実態を整理した。その結果、諸外国では必ずしも我が国と同様・類似の制度が導入されているわけではないということを確認した。我が国と諸外国の制度上の相違点としては、以下の各点があげられる。

■政策減税措置の PDCA サイクル

- 財務省が自ら政策減税措置の提案を行う形（英国・カナダ）か、政策減税措置の提案を行う主体——大統領府・議会——に対し財務省が技術的支援を行う形（米国）であり、我が国のように政策減税措置の提案を政策実施官庁が行うわけではなく、むしろ政策減税措置の PDCA における政策実施官庁の関与は限定的であること。
- 政府部内において政策減税措置の「査定」を受けるという概念がないこと。むしろその機能は議会（審議）に委ねられていること。

※米国において、OMB Circular A-11 が規定する OMB の「査定」は、制度としては存在するが実態は有名無実化していることが明らかになった。

■政策減税措置の評価・分析の取組

- 我が国のように、政策実施官庁が新規・既存の政策減税措置のすべてについてシステムティックに評価・分析を実施する等の制度的要請が存在しないこと。

※英国において、2010 年の政権交代以降システムティックな評価・分析が新たに導入されたことを確認【後述】。

- 我が国のように、政策減税措置の評価結果の客観性について点検する制度はないこと。
- 租税政策当局である財務省等が実施する政策減税措置の評価・分析では、まずは租税支出（減税）額の把握に力点が置かれており、政策減税措置の有効性等の検証はほぼ取り組まれていないこと。
- ただし上記とは別途、租税政策当局である財務省や税務当局である国税庁等では、調査研究活動の一環として、アドホック的ではあるが政策減税措置の評価・分析に取り組んでおり、かつその結果を公表していること。そこでは、政策減税措置の有効性等に焦点を当てた定量的検証も比較的多数取り組まれていること【後述】。

我が国と同様、政権交代以降新たに政策減税措置に関する評価制度を導入した英国の下記の取組は、（必ずしも我が国の制度と一致するものではないが）参考としうる部分がある。今回の現地調査では、3月の予算公表時期と重なった関係で、租税情報・影響ノートの導入を主導した財務省及び歳入関税庁担当者のインタビューへの協力が得られず、十分な情報収集ができなかったが、今後、我が国と同様、実務経験を積んでいくことが予想され、当該者との意見交換を継続していくことが望ましいと考える。

- (i) 租税情報・影響ノート（TIIN）
 - ・すべての新規措置を評価対象とする事前評価制度。
 - ・実施主体は租税当局かつ提案主体たる財務省・歳入関税庁自身による自己評価。これに対する査定・チェックは存在しない。
- (ii) 財務省租税簡素化室（OTS：第三者機関）による減税措置レビュー
 - ・一定の基準でスクリーニングされた既存措置を評価対象とする事後評価制度。
 - ・実施主体は第三者機関による第三者評価。