

令和4年度

諸外国における租税特別措置等の効果検証に係る

調査研究の請負

調査報告書

令和5年3月

デロイト トーマツ コンサルティング合同会社

目次

1. はじめに	3
1-1. 本調査の背景・目的.....	3
1-2. 本調査の実施概要.....	3
1-3. 本報告書の構成.....	4
2. 租税特別措置等の把握及び整理	7
2-1. 我が国と諸外国との比較.....	7
2-1-1. 各国の概要	7
2-1-2. 租税特別措置等の概要	13
2-2. 我が国と諸外国における各国別の詳細.....	29
2-2-1. 日本.....	29
2-2-2. アメリカ.....	33
2-2-3. イギリス.....	36
2-2-4. フランス.....	39
2-2-5. ドイツ.....	41
2-2-6. オランダ.....	44
3. 効果検証手法の把握及び整理.....	48
3-1. 効果検証制度・体制の構築.....	48
3-1-1. 戦略（政府全体の政策評価に関する取組）	48
3-1-2. ヒト（人的資源）	49
3-1-3. モノ（データの利活用可能性と品質）	52
3-1-4. カネ（政策評価のため必要な財源）	53
3-2. 効果検証手法の選択.....	54
3-2-1. 評価計画の策定.....	54
3-2-2. データの整理.....	55
3-2-3. 効果検証手法の比較.....	56
3-3. 効果検証の実施事例.....	59
3-3-1. 全体的な租税特別措置等の評価事例【ドイツ】	60
3-3-2. 個別的な租税特別措置等の効果検証事例.....	62
3-4. 効果検証結果を政策形成に取り込むための工夫.....	80

3-4-1. 「行動変容を促す EAST 原則」の概要	80
3-4-2. 調査対象国における取組内容	81
4. 本調査で得られた示唆	84
4-1. 次年度以降の取組に係る提言	84
4-1-1. 効果検証制度・体制の構築	84
4-1-2. 効果検証手法の選択	86
4-1-3. 効果検証の実施	87
4-1-4. 効果検証結果を政策形成に取り込むための工夫	87

本調査研究（以下、「本調査」という。）は、公表資料等、既存の文献から把握できる情報を整理したものである。

1.はじめに

1－1.本調査の背景・目的

我が国の経済社会構造が急速に変化する中、限られた資源を有効に活用し、国民により信頼される行政を展開するためには、各府省が、統計等データを積極的に利用して、エビデンスに基づく政策立案（Evidence-Based Policy Making。以下

「EBPM」という。）を推進する必要がある。EBPMを政府全体で推進していくためには、各府省において政策の目的と手段の因果関係を明確にし、エビデンスに基づく政策効果の把握・分析を行う取組を進めることが重要となる。上記取組を効果的に進めていくために、総務省行政評価局では、エビデンスの活用手法や課題について各府省と共有し、各府省におけるEBPMの実践を後押ししている。

本調査では、各府省が行う租税特別措置等（租税特別措置等とは、国税における租税特別措置及び地方税における税負担軽減措置等を指す。以下「租税特別措置等」という。）に関する政策評価の質の向上に向けた知見を得ることを目的に、諸外国における租税特別措置等の効果検証の取組状況を把握し、我が国への示唆を整理した。

1－2.本調査の実施概要

本調査では、まず「2 租税特別措置等の把握及び整理」として、日本及び調査対象5か国（アメリカ、イギリス、フランス、ドイツ、オランダ。以下「調査対象国」という。）における租税特別措置等を比較するため、各国の「社会状況」、「租税制度」、「法人税」及び「租税特別措置等」の4つの内容を調査・整理した。4つの内容整理に際しては、既存の文献（外国語文献、各国政府機関のウェブサイト含む。以下同じ。）を基に情報を収集し、日本における租税特別措置等との相違点を示した。

また、「3 効果検証手法の把握及び整理」及び「4 本調査で得られた示唆」においては、調査対象国における租税特別措置の効果検証の取組状況について、既存の文献を基に情報を収集し、効果検証プロセスにおける4つの観点（「効果検証制度・体制の構築」「効果検証手法の選択」「効果検証の実施」「効果検証結果を政策形成に取り込むための工夫」）において、有効な取組を整理した。加えて、これらの調査を踏まえ、各調査の調査結果を整理するとともに、それらに基づいて導かれる今

後の取組に向けた示唆について取りまとめた。

1－3. 本報告書の構成

本報告書は全4章構成とする。

前項のとおり、第2章では、日本及び調査対象国の租税特別措置等の調査結果、第3章では、調査対象国における租税特別措置等の効果検証の取組状況の調査結果、最後に第4章では、本調査全体を通して得られた示唆について取りまとめた。

表 1-1 略語一覧

略称	国及び正式名称	和訳
AgNL	オランダ：NL Agency	NL エージェンシー
AMT	アメリカ：Alternative Minimum Tax	代替ミニマム税
BMF	ドイツ：Bundesministerium der Finanzen	連邦財務省
BZSt	ドイツ：Bundeszentralamt für Steuern	連邦中央税務庁
CBS	オランダ：Centraal Bureau voor de Statistiek	オランダ統計局
CBO	アメリカ：Congressional Budget Office	連邦議会予算局
CGI	フランス：Code Général des Impôts	租税一般法典
CET	フランス：Contribution économique territoriale	国土経済拠出金
DGFîP	フランス：Direction Générale des Finances Publiques	公共財政総局
DSN	フランス：Déclaration sociale nominative	給与に関する情報システム
EC	EUROPEAN COMMISSION	欧州委員会
EZ	オランダ：Ministerie van Economische Zaken	オランダ経済省
HMRC	イギリス：HM Revenue & Customs	歳入関税庁
IRC	アメリカ：Internal Revenue Code	内国歳入法
IRS	アメリカ：Internal Revenue Service	内国歳入庁
MESRI	フランス：Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche	フランスの高等教育・研究・イノベーション省
MOF	日本：Ministry of Finance	財務省
NAO	イギリス：National Audit Office	会計検査院
NTA	日本：National Tax Agency	国税庁
OMB	アメリカ：Office of Management and Budget	行政管理予算局
OTA	アメリカ：Office of Tax. Analysis, Department of the Treasury	財務省租税分析局
SME	Small and Medium-sized Enterprise	中小企業
SR	イギリス：Spending Review	歳出見直し

略称	国及び正式名称	和訳
VAT	Value Added Tax	付加価値税
WEO	The World Economic Outlook	世界経済見通し

2. 租税特別措置等の把握及び整理

本章では、日本及び調査対象国における租税特別措置等を調査し、6か国の比較表を概観して、我が国との相違点を指摘した。2-1では、租税制度の基礎となる調査対象国の基本情報及び租税特別措置等の概要を、2-2では、「社会状況」、「租税制度」、「法人税」¹及び「租税特別措置等」の4つの内容につき各国別に整理した。

2-1. 我が国と諸外国との比較

2-1-1. 各国の概要

租税特別措置等の前提となる租税制度に関する理解を目的として、我が国及び諸外国の基本情報及び議会制度等を整理し、各国の概要を把握することにした。

表 2-1 基本情報及び議会制度等²

国名	基本情報及び議会制度等	
日本	国名	日本
	面積	37万8,000平方キロメートル
	人口	1億2,463万人（2023年2月1日時点、概算値）
	首都	東京
	言語	日本語
	通貨	円
	首都人口	1,403万人（2023年2月1日時点、推測値）
	法人数 ³	大企業 11,086 中小企業 2,803,190
	政体	議員内閣制 首相：岸田文雄
	議会制度	二院制（衆議院と参議院）
	会計年度の決算期	3月

¹ 本調査の背景には行政機関が行う政策の評価に関する法律（平成十三年法律第八十六号）があるため、主に法令上事前評価の義務付け対象範囲となっている法人税関連の所得課税（法人税、法人住民税及び法人事業税）及び租税特別措置等に、調査対象範囲の焦点を当てた。

² 日本貿易振興機構. “国・地域別に見る”. J-FILE. <https://www.jetro.go.jp/world/>, (参照 2023-03-23)

³ OECD.Stat (<https://stats.oecd.org/>) のデータによる。同データでは中小企業の定義を「従業員数 250 人未満の企業」としている。

国名	基本情報及び議会制度等	
	予算等の日程	各省庁から財務省への概算要求書の提出（8月）、予算案の閣議決定（12月）、国会審議を経て予算が成立（3月）
アメリカ	国名	アメリカ合衆国（The United States of America）
	面積	983万3,517平方キロメートル（日本の26倍。うち河川など68万5,924平方キロメートル）
	人口	3億3,189万3,745人（2021年7月1日時点、推計値）
	首都	ワシントンD.C.
	言語	英語
	通貨	USD
	首都人口	67万50人（2021年7月1日時点、推計値）
	法人数	大企業26,144 中小企業4,215,610
	政体	大統領制 元首：ジョセフ・ロビネット・バイデン・ジュニア Joseph Robinette BIDEN, Jr.
	議会制度	二院制（上院と下院）
	会計年度の決算期	9月
	予算等の日程	各連邦政府機関は予算要求を作成し、ホワイトハウスの行政管理予算局（Office of Management and Budget：OBM）に提出（～前年9月）、大統領が予算教書を議会に提出（2月）、議会での審議を経て歳出予算法が成立（9月） ⁴
イギリス	国名	グレート・ブリテンおよび北アイルランド連合王国（United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland）
	面積	24万2,741平方キロメートル（日本の約64%）
	人口	6,708万人（2020年、推計値、出所：英国国民統計局）
	首都	ロンドン
	言語	英語
	通貨	GBP
	首都人口	900万人（2020年、推計値、出所：同上）
	法人数	大企業6,958 中小企業2,214,860
	政体	立憲君主制 元首：チャールズ三世（Charles III）

⁴ 萩原真由美. “米英独仏の補正予算制度”. Issue Brief No.904. 国立国会図書館. 2016.

https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_9914192_po_0904.pdf?contentNo=1.

国名	基本情報及び議会制度等	
	議会制度	二院制（上院（House of Lords）と下院（House of Commons））
	会計年度の決算期	3月
	予算等の日程	政府が「歳出見直し（Spending Review：SR）」を踏まえた議定費歳出予算案を議会に提出（4月）、議会での審議を経て議定費歳出予算案が成立（7月） ⁵
フランス	国名	フランス共和国（French Republic）
	面積	63万2,734平方キロメートル（日本の約1.7倍）
	人口	6,781万3,396人（2022年1月、暫定値、出所：INSEE（フランス国立統計経済研究所））
	首都	パリ
	言語	フランス語
	通貨	EUR
	首都人口	218万人（2018年、出所：同上）
	法人数	大企業4,882 中小企業3,043,850
	政体	共和制 元首：エマニュエル・マクロン大統領（Emmanuel MACRON）
	議会制度	二院制（元老院・上院と国民議会・下院）
	会計年度の決算期	12月
予算等の日程	政府が予算案を議会に提出（10月）、議会の審議を経て予算案が成立（12月） ⁶	
ドイツ	国名	ドイツ連邦共和国（Federal Republic of Germany）
	面積	35万7,588平方キロメートル（日本の約95%）
	人口	8,322万人（2021年9月末（推定値）、出所：ドイツ連邦統計局）
	首都	ベルリン
	言語	ドイツ語
	通貨	EUR
	首都人口	366万人（2020年末（推定値））
	法人数	大企業10,861 中小企業2,464,010

⁵ 同上

⁶ 同上

国名	基本情報及び議会制度等	
	政体	連邦共和制 元首：フランク＝ヴァルター・シュタインマイアー (Frank-Walter Steinmeier)
	議会制度	二院制 (連邦参議院・上院と連邦議会・下院)
	会計年度の決算期	12月
	予算等の日程	政府が予算案と予算法案を議会に提出 (8月)、議会での審議を経て予算法が成立 (12月) ⁷
オランダ	国名	オランダ王国 (Kingdom of the Netherlands)
	面積	4万 1,543 平方キロメートル (日本の約 9 分の 1)
	人口	1,748 万人 (2021 年、出所：オランダ中央統計局)
	首都	アムステルダム
	言語	オランダ語
	通貨	EUR
	首都人口	87 万人 (2021 年)
	法人数	大企業 1,852 中小企業 1,350,900
	政体	立憲君主制 元首：ウィレム・アレキサンダー国王 (H.M. King Willem-Alexander)
	議会制度	二院制 (上院と下院)
	会計年度の決算期	12月
	予算等の日程	予算案・当初予算覚書を議会に提出 (9月)、議会での審議を経て予算が成立 (12月) ⁸

⁷ 同上

⁸ Government of the Netherlands. "Budget process". <https://www.government.nl/topics/budget-day/budget-process>, (参照 2023-03-23)

表 2-2 財政及び税収関連情報⁹⁾¹⁰⁾¹¹⁾¹²⁾

国名	名目 GDP (2021 年)	歳入 (2021 年)	税 収 (2021 年、日本のみ 2020 年)	法人税 (2021 年、日本のみ 2020 年)	税収に占める法人税の割合	租税特別措置等の適用額又は減収額等 ¹³⁾	歳出 (2021 年)
日本	549,379 Billion JPY (約 549 兆円)	209,428 Billion JPY (約 209 兆円)	177,308 Billion JPY (約 177 兆円)	20,745 Billion JPY (約 21 兆円)	11.7%	10.8 兆円 (国税) 2.4 兆円 (地方税)	243,490 Billion JPY (約 243 兆円)
アメリカ	23,315 Billion USD (約 3,030 兆円)	7,664 Billion USD (約 996 兆円)	6,112 Billion USD (約 795 兆円)	369 Billion USD (約 48 兆円)	6.0%	1,416 Billion USD (約 184 兆円)	10,477 Billion USD (約 1,362 兆円)
イギリス	2,270 Billion GBP (約 360 兆円)	919 Billion GBP (約 146 兆円)	775 Billion GBP (約 123 兆円)	61 Billion GBP (約 10 兆円)	7.9%	178 Billion GBP (約 28 兆円)	1,103 Billion GBP (約 175 兆円)
フランス	2,500 Billion EUR (約 350 兆円)	1,313 Billion EUR (P) (約 183 兆円)	1,129 Billion EUR (約 158 兆円)	63 Billion EUR (約 9 兆円)	5.6%	89 Billion EUR (約 13 兆円)	1,476 Billion EUR (P) (約 206 兆円)

⁹⁾ OECD 資料等より作成。歳入額・歳出額は OECD の国民経済計算 (SNA) の基準による数値。なお、各国政府の HP 情報で確認できた予算額は次のとおり：日本は約 114 兆円 (2023 年度)、アメリカは 5,792\$ Billion (約 752 兆円：2023 年度)、イギリスは 1,182 £ Billion (約 187 兆円：2022 年度)、フランスは 682€ Billion (約 95 兆円：2023 年度)、ドイツは 1,875€ Billion (約 262 兆円：2022 年度)、オランダは 418€ Billion (約 58 兆円：2022 年度)

¹⁰⁾ 円貨換算には、1 ドル=130 円、1 ポンド=159 円、1 ユーロ=140 円を使用した。以下同じ。日本銀行。”基準外国為替相場及び裁定外国為替相場 (令和 5 年 3 月中において適用) ”。

https://www.boj.or.jp/about/services/tame/tame_rate/kijun/kiju2303.htm, (参照 2023-03-23)。

¹¹⁾ (P)は Provisional value を示す。

¹²⁾ Billion 未満切り捨て。

¹³⁾ 日本においては「適用額」という用語が使用されているが、海外報告書では「減収額」に相当する用語が使用されている。

ドイツ	3,601 Billion EUR (P) (約 504 兆円)	1,711 Billion EUR (P) (約 239 兆円)	1,423 Billion EUR (約 199 兆円)	84 Billion EUR (約 12 兆円)	5.9%	24 Billion EUR (約 3 兆円)	1,845 Billion EUR (P) (約 258 兆円)
オランダ	856 Billion EUR (P) (約 119 兆円)	376 Billion EUR (P) (約 52 兆円)	340 Billion EUR (約 48 兆 円)	33 Billion EUR (約 5 兆円)	9.8%	111 Billion EUR (約 16 兆円)	399 Billion EUR (P) (約 55 兆円)

2-1-2. 租税特別措置等の概要

各国の租税特別措置等の概要を調査した。その際に、各国行政機関等が公表している租税特別措置等の適用実態報告書等及び効果検証事例で対象としている各国の租税特別措置等を整理した。その上で、日本における租税特別措置等との相違点を以下にとりまとめた。

まず、租税特別措置等の法的根拠と定義については、後述の表 2-3 から、次の相違点があることが分かる。

- 租税特別措置等の法的根拠は、2つに分類されるように見受けられる。一つは、税法の本則（例、法人税法）のみに規定されている場合で、もう一つは、本則だけでなく、別の租税根拠がある場合である。前者は、アメリカ、フランス、ドイツであり、後者は、日本、イギリス、オランダである。
- 租税特別措置等の定義には、課税の軽減や繰延等を要因とした歳入の減少が含まれており、本調査対象国においては「租税支出（Tax Expenditure）」¹⁴と呼ばれている。ただし、本報告書では、便宜上、各国の租税支出についても租税特別措置等という表現に統一している（出典等からの抜粋箇所を除く）。

次に、租税特別措置等の適用実態については、後述の表 2-4 から、次の相違点があることが分かる。

- 日本を除く 5 か国では、1 機関が適用実態を把握しており、我が国のみ、2 機関（国税は財務省、地方税は総務省）が適用実態を把握している。
- 租税特別措置等の適用実態報告書では、①税務上の効果ごと、②政策分野ごと、③税目ごとの 3 つの視点から、措置が分類されている。
- 租税特別措置等の適用実態報告書で、地方税における税負担軽減等の適用状況について開示しているのは、日本とフランスのみである。

なお、次章以降で取り上げる租税特別措置等の効果検証事例では、上記の中央又は連邦政府で公表されている適用実態報告書等に含まれていない州政府等の租税特別措置等が含まれるため、表 2-5 にて各租税特別措置等の概要を示した。

¹⁴日本の租税特別措置等も租税支出の一種とされ、主に税負担の軽減措置を指している。この租税特別措置と租税支出の研究は、次の参考文献が詳しい。立岡健二郎. 租税特別措置の実態把握を試みる. 機関誌「税研」221号. 2022. Vol.37. No.5. p.36-37 及び三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング株式会社. アメリカにおける租税支出に対する会計検査に関する調査研究. 会計検査院. 2016. p. 1-245. https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/pdf/itaku_h28_1.pdf, (参照 2023-03-23) .

表 2-3 租税特別措置等の法的根拠及び定義

国名	租税特別措置等の法的根拠	租税特別措置等の定義
日本	税法の本則及び租税特別措置法（地方税における税負担軽減措置等においては地方税法）	租税特別措置法第1条にて、「この法律は、当分の間、所得税、法人税、～（中略）～、印紙税その他の内国税を軽減し、若しくは免除し、若しくは還付し、又はこれらの税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算、申告書の提出期限若しくは徴収につき、所得税法、法人税法、～（中略）～の特例を設けることについて規定するものとする」と定義している。 ¹⁵
アメリカ	内国歳入法（IRC）	1974年議会予算法にて、租税特別措置等を「連邦税法の規定する総所得からの特別な除外（非課税）、免税、控除、または、特別な税額控除、優遇税率、もしくは課税繰延から生じる歳入損失」と定義している。
イギリス	税法の本則及び別の租税根拠 ¹⁶	会計検査院（NAO）のレポート「Tax management of tax expenditures」が、詳しく説明している。イギリスの減税措置を構造上の減税（structural tax reliefs）と非構造上の減税（Non-structural tax reliefs）に分類し、後者が「租税支出」として言及されるものであるとしたうえで、「経済的又は社会的な目的を達成すべく、政府が特定のグループ、活動、製品に働きかけるために使用する税金の軽減措置」と定義している。
フランス	一般租税法典	予算局は予算関連文書として、“ÉVALUATIONS DES VOIES ET MOYENS Tome II”を発行し租税特別措置等の状況を報告している。同報告書内では、「その実施によって国の歳入が失われ、納税者にとっては、基準、すなわちフランス税法の一般原則を適用した場合と比較して税負担が軽減さ

¹⁵ 地方税においても、税負担軽減措置等があり、地方税法にて「道府県民税、事業税、市町村民税、固定資産税その他の地方税を軽減し、若しくは免除し、若しくは還付する措置又はこれらの税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算、申告書の提出期限若しくは徴収につき設けられた特例で、この法律の規定により規定されたものをいう。」と定められている。

¹⁶ 例えば、Capital Allowance act 2001 に規定する「Annual Investment Allowance」が存在する。

		れる立法または規制条項」と規定している。
ドイツ	税法の本則	連邦財務省は、2021年の第28回補助金報告書において、租税特別措置等の定義を「歳入の減少をもたらす特別な税金の免除」と定義しており、しばしば租税支出（Tax Expenditure）として言及されるものとしている。
オランダ	税法の本則及び別の租税根拠 ¹⁷	1987年に財務省によるレポート「Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en de loonbelasting, Den Haag: Staatsuitgeverij」で「法律の定めに従って行われる税収の喪失や税収の先送りをもたらす『政府による支出』と考えられ、税法により企図された租税制度とは一線を画すもの」と定義された。

表 2-4 租税特別措置等に係る適用実態調査の概要

国名	適用実態の出所	租税特別措置等を整理するための分類軸	租税特別措置等の件数（内：地方税）	適用件数の開示	租税特別措置等による適用額又は減収額等 ¹⁸
日本	<ul style="list-style-type: none"> ■ 財務省（2023）「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」 ■ 総務省（2023）「地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告 	税務上の効果ごと （法人税率の特例、 税額控除、特別償 却、準備金） 税目ごと（法人税、 法人事業税、固定資	租税特別措置 81件（0件） 地方税における租税 負担軽減措置等 243件（243件）	開示あり	租税特別措置 10.8兆円（国 税） 地方税における 税負担軽減措置 等

¹⁷ 例えば、「Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen」に規定する「WBSO」が存在する。

¹⁸ 日本においては「適用額」という用語が使用されているが、海外報告書では「減収額」に相当する用語が使用されている。

国名	適用実態の出所	租税特別措置等を整理するための分類軸	租税特別措置等の件数（内：地方税）	適用件数の開示	租税特別措置等による適用額又は減収額等 ¹⁸
	書」	産税等)			2.4 兆円（地方税）
アメリカ	OTA (2021) "Tax-Expenditures-FY2023"	政策分野ごと（エネルギー、農業、社会保障等）	165 件（0 件）	開示無し	1,416 Billion USD (約 184 兆円)
イギリス	HMRC (2023) "Estimated cost of non-structural tax reliefs (January 2023)"	税目ごと（法人税、所得税、相続税、VAT等）	275 件（0 件）	開示無し	178 Billion GBP (約 28 兆円)
フランス	République française ¹⁹ (2022) Evaluations des voies et moyens - tome 2 ²⁰	税目ごと（地方税、法人税、付加価値税等）、税務上の効果ごと（税控除、減税等）、政策分野ごと（障害者支援、農業部門支援等）	465 件（46 件）	開示あり	89 Billion EUR (約 13 兆円) ²¹

¹⁹ フランスにおける適用実態調査報告書は予算関係資料の添付資料として位置づけられており、予算局により公表されている

²⁰ 付属文書を含む。

²¹ この内数として、地方税は 1,036 Million EUR（約 0.15 兆円）の減収と見積もられている。

国名	適用実態の出所	租税特別措置等を整理するための分類軸	租税特別措置等の件数（内：地方税）	適用件数の開示	租税特別措置等による適用額又は減収額等 ¹⁸
ドイツ	BMF Referat L C 3 (Öffentlichkeitsarbeit) (2021) ”28. Subventionsbericht des Bundes”	政策分野ごと（商業 経済、輸送、住宅・ 都市開発等）、税目 ごと（所得税および 法人税、自動車税 等）	106 件（0 件）	開示あり	24 Billion EUR (約 3 兆円)
オランダ	Tweede Kamer der Staten- Generaal（下院）（2021） “Nota over de toestand van 's rijks financiën”	税目、政策分野、税 務上の効果が混在	104 件（0 件）	開示なし	111 Billion EUR (約 16 兆円)

表 2-5 効果検証事例で対象とする租税特別措置等を含む一覧

国名	租税特別措置等の名称	政策目的等	租税特別措置等の適用対象と想定される者	税務上の効果	要件等 ²²
アメリカ	Research Activities Tax Credit (アイオワ州) ²³	研究開発支出の増加とそれに伴うイノベーション・経済成長	研究開発を行った事業者	適格費用の 6.5%を所得税から税額控除	<ul style="list-style-type: none"> ■ 内国歳入法 (IRC) 41 条に規定する研究開発税制が適用されていること ■ アイオワ州内で発生した費用であること ■ 事前承認：不要 (High Quality Jobs Program の追加控除を適用する場合は証明書が必要) ■ 実施状況報告：不要 (High Quality Jobs Program の追加控除を適用した場合には、報告が必要)
	High Quality	雇用の創出・維持	雇用の維持	■ 適格投資額の一定割合 (1	■ 質の高い雇創出・維持する

²² 事前承認とは課税特例 (租税優遇措置等) の適用前に行政機関の承認を必要とするもので、実施状況報告とはその適用後に受益者側から行政機関 (政策実施者) へ「実施状況」の報告を義務付けるものである。実施状況報告には、実施した設備投資の金額や税額控除・特別償却費用等の測定指標に係る実績データが含まれることが多く、実施者にとっては効果検証に必要なデータを直接的に入手できるメリットがあると想定される。

²³ "Research Activities Tax Credit Program Evaluation Study". Iowa Department of Revenue. <https://tax.iowa.gov/sites/default/files/2022-01/Research%20Activities%20Tax%20Credit%20Evaluation%20Study%202021.pdf>, (参照 2023-03-24).

国名	租税特別措置等の名称	政策目的等	租税特別措置等の適用対象と想定される者	税務上の効果	要件等 ²²
	Jobs Program (アイオワ州) ²⁴	持	持・創出を行う事業者	<p>～10%) を所得税から税額控除</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Research Activities Credit (RAC²⁵)の追加税額控除 ■ 投資に関して納付した売上・使用税又は所得税の還付 ■ 固定資産税の免除 等 	<p>こと</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 従業員に対し、基準額以上の賃金を払い、一定の福利厚生を提供すること 等 ■ 事前承認：必要 (Iowa Economic Development Authority による証明書を添付する必要がある) ■ 実施状況報告：必要 (6 か月ごとに進捗を調査される)
	Business Equipment Tax Reimbursement (メイン州) ²⁶	<ul style="list-style-type: none"> ■ 事業用不動産の所有コストの削減 ■ 設備投資の増加 	メイン州で設備投資を行う事業者	適格資産に係る固定資産税の払い戻し	<ul style="list-style-type: none"> ■ メイン州内に所在する資産であること ■ 特定の時期以降に供用された資産であること

²⁴ "Iowa's High Quality Jobs Program Tax Credits Program Evaluation Study". Iowa Department of Revenue. 2021, <https://tax.iowa.gov/sites/default/files/2022-01/High%20Quality%20Jobs%20Program%20122021.pdf>, (参照 2023-03-23).

²⁵ Iowa Department of Revenue. "Research Activities Credit (RAC)". <https://tax.iowa.gov/research-activities-credit>, (参照 2023-03-23).

²⁶ "2022 Business Equipment Tax Reimbursement". Maine Revenue Services Property Tax Division. https://www.maine.gov/revenue/sites/maine.gov/revenue/files/inline-files/2022_betr_book.pdf, (参照 2023-03-23).

国名	租税特別措置等の名称	政策目的等	租税特別措置等の適用対象と想定される者	税務上の効果	要件等 ²²
					<ul style="list-style-type: none"> ■ 当該資産に係る固定資産税を納付していること等 ■ 事前承認：不明²⁷ ■ 実施状況報告：不明
	Business Equipment Tax Exemption (メイン州) ²⁸	<ul style="list-style-type: none"> ■ 事業用不動産の所有コストの削減 ■ 設備投資の増加 	メイン州で設備投資を行う事業者	適格資産に係る固定資産税の免除	<ul style="list-style-type: none"> ■ 2008年以降に初めて課税対象となった資産であること ■ ビジネス目的の有形減価償却資産であること等 ■ 事前承認：不明 ■ 実施状況報告：不明
	The One Maryland Economic Development	設備投資と雇用創出の促進	メイン州の経済的に困難な地域で設備投資を	設備投資額・創出雇用数に応じた所得税の税額控除	<ul style="list-style-type: none"> ■ 優先資金調達エリアに所在していること ■ 税額控除を書面で請求していること

²⁷ 事前承認又は実施状況報告の有無について、本調査時点において公開情報のみからでは明らかではない。

²⁸ "MAINE REVENUE SERVICES PROPERTY TAX DIVISION BULLETIN NO.28". Maine Revenue Service. <https://www.maine.gov/revenue/sites/maine.gov.revenue/files/inline-files/bull28.pdf>, (参照2023-03-23).

国名	租税特別措置等の名称	政策目的等	租税特別措置等の適用対象と想定される者	税務上の効果	要件等 ²²
	Tax Credit (メイン州) ²⁹		行う事業者		<ul style="list-style-type: none"> ■ 適格事業体として認定を受けていること ■ 雇用を一定程度創出していること ■ 一定額以上の費用 等 ■ 事前承認：必要 (Commerce of Department による仮証明・最終証明が必要) ■ 実施状況報告：必要 (毎年)
	Aerospace Tax Preferences (ワシントン州) ³⁰	<ul style="list-style-type: none"> ■ 航空産業にかかるコストの削減 ■ ワシントン 	航空宇宙製品を製造、開発、修理する企業	■ 総収入税 ³¹ の軽減税率	<ul style="list-style-type: none"> ■ 航空宇宙製品等を製造すること等 ■ 事前承認：不要 ■ 実施状況報告：必要 (Annual Tax

²⁹ Maryland Department of Commerce. "One Maryland Tax Credit". <https://commerce.maryland.gov/fund/programs-for-businesses/one-maryland-tax-credit>, (参照 2023-03-23).

³⁰ Washington Joint Legislative Audit and Review Committee. "PRELIMINARY REPORT: 2019 TAX PREFERENCE PERFORMANCE REVIEWS Aerospace Tax Preferences". 2019-08-21. https://leg.wa.gov/jlarc/taxReports/2019/Aerospace/p_a/default.html. (参照 2023-03-23).

³¹ 企業の総収入に対して課される法人税。ワシントン州での名称は「Business & Occupation Tax」である。

国名	租税特別措置等の名称	政策目的等	租税特別措置等の適用対象と想定される者	税務上の効果	要件等 ²²
		<p>の航空産業のプレゼンス維持</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 良好な賃金の維持 			Perforamance Report)
				<ul style="list-style-type: none"> ■ 総収入税の税額控除（開発費用） 	<ul style="list-style-type: none"> ■ ワシントン州で航空宇宙製品の研究、設計、エンジニアリングを行うこと ■ 事前承認：不要 ■ 実施状況報告：必要（Annual Tax Perforamance Report）
				<ul style="list-style-type: none"> ■ 総収入税の税額控除（固定資産税・賃借権物品税³²） 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 専ら航空宇宙製品の製造の用に供する施設に係る固定資産税・賃借権物品税を納付したこと ■ 事前承認：不要 ■ 実施状況報告：必要（Annual Tax

³² Leasehold Excise Tax、公有財産を民間団体が賃借する場合に課される税。

国名	租税特別措置等の名称	政策目的等	租税特別措置等の適用対象と想定される者	税務上の効果	要件等 ²²
					Performance Report)
				<ul style="list-style-type: none"> ■ 売上・使用税³³の免除 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 航空宇宙製品の製造に関する施設の新築・増築すること等 ■ 事前承認：必要 ■ 実施状況報告：必要（Annual Tax Performance Report）
イギリス	R&D tax relief for SMEs ³⁴	中小企業における研究開発の促進	研究開発を行った、従業員が500人未満で、売上高が100万ユーロ未満又は総資産が86万ユーロ未満の	<ul style="list-style-type: none"> ■ 適格費用の230%の所得控除 ■ （欠損法人の場合）上記の所得控除額か、所得控除前税引き前利益の少ないほうの14.5%の還付請求 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 従業員が500人未満 ■ 売上高が100万ユーロ未満又は総資産が86万ユーロ未満 ■ 適格な研究開発費用を計上し、請求すること ■ 事前承認：不要（事前保証を受けることは可能） ■ 実施状況報告：不明

³³ 商品の販売やサービスの提供に対して課される税。

³⁴ UK.Gov. "Research and Development tax relief for small and medium-sized enterprises". 2022-08-05. <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-tax-relief-for-small-and-medium-sized-enterprises>,(参照 2023-03-23).

国名	租税特別措置等の名称	政策目的等	租税特別措置等の適用対象と想定される者	税務上の効果	要件等 ²²
			中小企業		
	R&D expenditure credit (RDEC ³⁵)	研究開発の促進	研究開発を行った法人（大企業・中小企業ともに申請可）	適格研究開発費の13%の税額控除	<p>適格な研究開発費用を計上し、請求すること</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 事前承認：不要 ■ 実施状況報告：不明
フランス	Innovation tax credit(CII) ³⁶	中小企業の新商品開発促進	従業員が250人未満で、売上高が5,000万ユーロ未満又は総資産が4,300万ユーロ未満の工業、商業、	適格イノベーション費用の一定割合の税額控除	<ul style="list-style-type: none"> ■ 中小企業の定義を満たすこと ■ 適格イノベーション費用を計上し、請求すること ■ 事前承認：不要（ただし事前保証を受けることが可能） ■ 実施状況報告：不明

³⁵ UK.Gov. "Claim Research and Development (R&D) expenditure credit". 2022-08-05. <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-tax-relief-for-large-companies>,(参照 2023-03-23).

³⁶ KPMG 税理士法人. 海外主要国の研究開発税制等にかかる実態調査. 経済産業省. 2021, p.11, https://www.meti.go.jp/meti_lib/report/2020FY/000338.pdf, (参照 2023-03-23).

国名	租税特別措置等の名称	政策目的等	租税特別措置等の適用対象と想定される者	税務上の効果	要件等 ²²
			工芸、農業を営む中小企業		
	Research Tax Credit(CIR) ³⁷	研究開発の促進	研究開発を行った商業、工芸、農業を営む法人	適格研究開発費の一定割合の税額控除	<p>適格研究開発費を計上し、請求すること</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 事前承認：不要（ただし事前保証を受けることが可能） ■ 実施状況報告：不明
	ZFU program ³⁸	ZFU ³⁹ におけるビジネスの促進	ZFU で事業を営む、従業員が 50 人以下等の要件を満たす	法人税の免除	<ul style="list-style-type: none"> ■ 適格事業を行うこと ■ ZFU 内に所在すること ■ 50 人以下の従業員 ■ 従業員の 50%以上が常勤職員他

³⁷ KPMG 税理士法人. 海外主要国の研究開発税制等にかかる実態調査. 経済産業省. 2021, p.11, https://www.meti.go.jp/medi_lib/report/2020FY/000338.pdf. (参照 2023-03-23).

³⁸ Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique. "Zones franches urbaines, quelles opportunités pour les entreprises ?", <https://www.economie.gouv.fr/entreprises/zones-franches-urbaines-zfu-te-avantages-impots#:~:text=Zones%20franches%20urbaines%20territoires%20entrepreneurs,centaine%20sur%20le%20territoire%20fran%C3%A7ais.>, (参照 2023-03-23).

³⁹ 免税都市圏 (Zone Franche Urbaine)。1 万人以上の住民がおり、失業率が高いなどの理由で不利地域と認められるものが指定される。

国名	租税特別措置等の名称	政策目的等	租税特別措置等の適用対象と想定される者	税務上の効果	要件等 ²²
			中小企業		<ul style="list-style-type: none"> ■ 事前承認：不要（ただし事前確認をすることが可能。また、従業員を雇用する際は事前に申告が必要） ■ 実施状況報告：必要（毎年）
ドイツ	German Bonus Depreciation ⁴⁰	東西ドイツの経済的格差の解消	東ドイツの事業者	50%の特別償却（のちに40%）	<p>旧東ドイツの特定都市圏で投資を行うこと</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 事前承認：不要（確定申告で足るとの記載あり） ■ 実施状況報告：不明⁴¹
オランダ	WBSO (R&D tax credit scheme) ⁴²	<ul style="list-style-type: none"> ■ 研究開発活動の促進 ■ 研究開発に係るビジネス 	研究開発を行った事業者	<ul style="list-style-type: none"> ■ 法人の場合は一定割合の賃金税⁴³の税額控除 ■ 自営業者の場合は所得税の税額控除 	<p>適格研究開発費の証明を受けていること</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 事前承認：必要

⁴⁰ Sebastian Eichfelder. "Tax Incentives and Business Investment: Evidence from German Bonus Depreciation". SSRN. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2457846, (参照 2023-03-27).

⁴¹ 1998年までに行われた投資を対象とするものであるため、詳細な条件が確認できなかった。

⁴² "税制とインセンティブ 2021". NFIA. https://investinholland.com/wp-content/uploads/2021/04/Incentives_Taxes_2021_JP.pdf, (参照 2023-03-23).

⁴³ 従業員が雇用者から源泉徴収される税で、個人所得税の前払いの性質を持つ。

国名	租税特別措置等の名称	政策目的等	租税特別措置等の適用対象と想定される者	税務上の効果	要件等 ²²
		ス環境の改善			<ul style="list-style-type: none"> ■ 実施状況報告：必要（実際に要した研究開発費用を報告し、確定申告を修正する必要がある）
	Innovatiebox ⁴⁴	ビジネス環境とイノベーションの活性化	WBSO の認定を受けた事業者	当該無形資産から生じた一定額未満の利益に対する軽減税率（9%）	<ul style="list-style-type: none"> ■ 対象無形資産が R&D 認定を受けること ■ （大企業の場合）加えて、特許等を有すること ■ 事前承認：必要（WBSO の取得が前提となるため） ■ 実施状況報告：不明
	Energy Investment Allowance	エネルギー効率の高い事業用資産の市場導入の	省エネ設備に投資する企業、また	関連する支出の 45.5%の所得控除	<ul style="list-style-type: none"> ■ Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO⁴⁶)のエネルギーリストに記載されている投資であ

⁴⁴ ”税制とインセンティブ 2021”. NFIA. https://investinholland.com/wp-content/uploads/2021/04/Incentives_Taxes_2021_JP.pdf, (参照 2023-03-23).

⁴⁶ Netherlands Enterprise Agency. “Netherlands Enterprise Agency”. <https://business.gov.nl/partners/netherlands-enterprise-agency/>, (参照 2023-03-23).

国名	租税特別措置等の名称	政策目的等	租税特別措置等の適用対象と想定される者	税務上の効果	要件等 ²²
	(EIA ⁴⁵)	促進	は持続可能エネルギーを活用する企業		<p>ること</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 新たな固定資産に投資し、3か月以内に申請されていること ■ 投資交付金を控除していること等 ■ 事前承認：必要（投資後3か月以内に企業庁へ申請） ■ 実施状況報告：不明

⁴⁵ Netherlands Enterprise Agency. “Energy Investment Allowance (EIA)”. Energy Investment Allowance (EIA) | Business.gov.nl, (参照 2023-03-23).

2-2. 我が国と諸外国における各国別の詳細

2-2-1. 日本

(1) 日本の社会状況

我が国の総人口は、国立社会保障・人口問題研究所によると、2050年には1億人程度まで減少し、生産年齢人口の減少による労働力の不足、国内需要の減少による経済規模の縮小など様々な社会的・経済的課題の深刻化が懸念されている。

そこで、岸田内閣は、持続可能な経済社会の実現に向け、「新しい資本主義」を提唱（2021年）した。「デジタル」「気候変動」「経済安全保障」「科学技術・イノベーション」の分野に官民の投資を集め、社会課題の解決を図るとともに成長のドライバーとし、稼いだ原資を分配する「成長」と「分配」の好循環を図ろうとしている。

なお、2023年1月時点における足元の景気は、日本銀行によると、資源高や消費者物価（除く生鮮食品）の前年比が3%台後半となっているものの、新型コロナウイルス感染症抑制と経済活動の両立が進み、企業収益も全体として高水準で推移している⁴⁷。

(2) 日本の租税制度

我が国の租税体系は、課税主体が国にある「国税」と地方公共団体（都道府県・市町村）にある「地方税」から成る。さらに、課税対象の違いにより、「所得課税」、「資産課税」、「消費課税」に分類できる⁴⁸。国税は、所得税、法人税、相続税、消費税等が存在し、概して税目ごとに税法が存在する。一方、地方税は、固定資産税、道府県民税、市町村税等が存在するが、国税とは異なり、地方税法という単一の法令を課税の根拠としている。さらに、地方公共団体の賦課徴収の定めをするには条例によらなければならないとされているほか、条例により法定外税を創設することができるなど、地方公共団体の課税自主権がある程度保障されている⁴⁹。

我が国の税収構成の特徴として、他国と比較して、広く国民が負担する所得税や

⁴⁷ "経済・物価情勢の展望（2023年1月）". 日本銀行. <https://www.boj.or.jp/mopo/outlook/gor2301b.pdf>, (参照 2023-03-23).

⁴⁸ そのほか税金の負担者に着目した「直接税」と「間接税」、税金の用途に着目した「目的税」と「普通税」などの分類もある。

⁴⁹ 総務省. "地方税の意義と役割". https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/150790_02.html, (参照 2023-03-23).

消費税の占める割合が小さく法人税の占める割合が大きいこと、また、他国が法人所得課税を地方税としてはほとんど導入していないのと比べ、我が国においては地方税においても法人所得課税が一定割合を占めることがあげられる。

なお、日本における財政・租税政策の立案機関は財務省が担っており、税務行政の執行は、国税庁が担っている。

近年の動向については、消費税のインボイス制度が2023年10月から開始される。また、防衛費の増額に対応するため、法人税・所得税・たばこ税の増税を予定している。施行時期は令和6年以降の適切な時期とされている⁵⁰。

(3) 日本の法人税

法人税とは、法人の事業活動により得られる所得に対して課される税金であり、法人税法により、納税義務者、課税所得等の範囲、税額の計算方法、申告、納付及び還付の手続き、並びにその納税義務を適正に果たすために必要な事項が定められている。

納税義務者は、内国法人・外国法人である。内国法人とは国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいい、外国法人とは内国法人以外の法人をいう。さらに、内国法人には、普通法人、協同組合等、公益法人等及び人格のない社団等があり、それぞれの法人の性格に応じ法人税の課税所得の範囲が定められている。

課税標準は、課税所得である。課税所得は、その事業年度の益金から損金を差し引くことで求められ、法人の会計上の利益に対し、法人税法で特別に規定した「別段の定め」により申告調整を加えて算出する⁵¹。

課税期間は、法人の定款等で定める事業年度である。ただし、事業年度が1年を超える場合は、当該期間をその開始の日以後1年ごとに区分した各期間をいう⁵²。

税率は、普通法人については23.2%だが、中小企業者等に対する税負担を軽減することを目的に、資本金1億円以下の法人等については、所得金額のうち年800万円以下の金額に対しては15%としている。

税額は、課税所得に税率を乗じることで計算する。

⁵⁰ “令和5年度税制改正の大綱”。総務省. 2022. https://www.soumu.go.jp/main_content/000853546.pdf, (参照 2023-03-23).

⁵¹ 税務大学校. "法人税法（令和4年度版）". 税務大学校講本. p.26, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/houjin/pdf/all.pdf>, (参照 2023-03-23).

⁵² 法人税法第十三条：<https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=340AC0000000034>

課税方式は、申告納税方式による。

申告期限は、原則として各事業年度終了の日の翌日から2か月以内である。納付期限も、申告期限と同様である。なお、事業年度が6か月を超える法人は、事業年度開始の日以後6か月分について、6か月を経過した日から2か月以内に中間申告書を提出する必要がある。

(4) 日本の租税特別措置等

租税特別措置等⁵³は、特定の政策の実現を目的として、税負担の公平・中立・簡素という税制の基本理念の例外措置として期間を限定して設けられているもので、「租税特別措置法（昭和32年制定）」にて法人税に限らず様々な税目の特例が定められている。これは、その税務上の効果から大きく3つに分類⁵⁴できる。1つ目は税額控除や所得控除により法人税を軽減するもの、2つ目は法人税の課税の繰延を行うもの（普通償却額を超えて償却を行う特別償却、資産の取得価額の圧縮を認める圧縮記帳等）、3つ目は課税の適正化を通じ増収効果をもつもの（交際費課税制度、移転価格税制等）、である。図2-1に法人税と租税特別措置等のイメージを示す⁵⁵。

なお、地方税においても、税負担軽減措置等があり、地方税法⁵⁶にて「道府県民税、事業税、市町村民税、固定資産税その他の地方税を軽減し、若しくは免除し、若しくは還付する措置又はこれらの税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算、申告書の提出期限若しくは徴収につき設けられた特例で、この法律の規定（地方団体の条例により税負担を軽減し又は加重することができる旨の規定、地方団体の長に提出する書類の提出期限の特例を定める規定、税負担を不当に減少させる行為の防止に関する規定その他の政令で定める規定を除く。）により規定されたものをいう。」と様々な特例が定められている。

⁵³ 金子宏著. 租税法. 第23版, 弘文堂, 2021, 93p.において、「租税特別措置というのは、～（中略）～、なんらかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とする措置のこと」と定義づけられている。

⁵⁴ 占部裕典. 政策税制の展開と限界, 慈学社出版, 2018, 33p.にてより多様な視点から分類が説明されている。

⁵⁵ 財務省.“法人課税に関する基本的な資料”. https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c01.htm, (参照 2023-03-23).本ウェブサイトを基にデロイト作成。

⁵⁶ 地方税法第757条第1項. <https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=325AC0000000226>

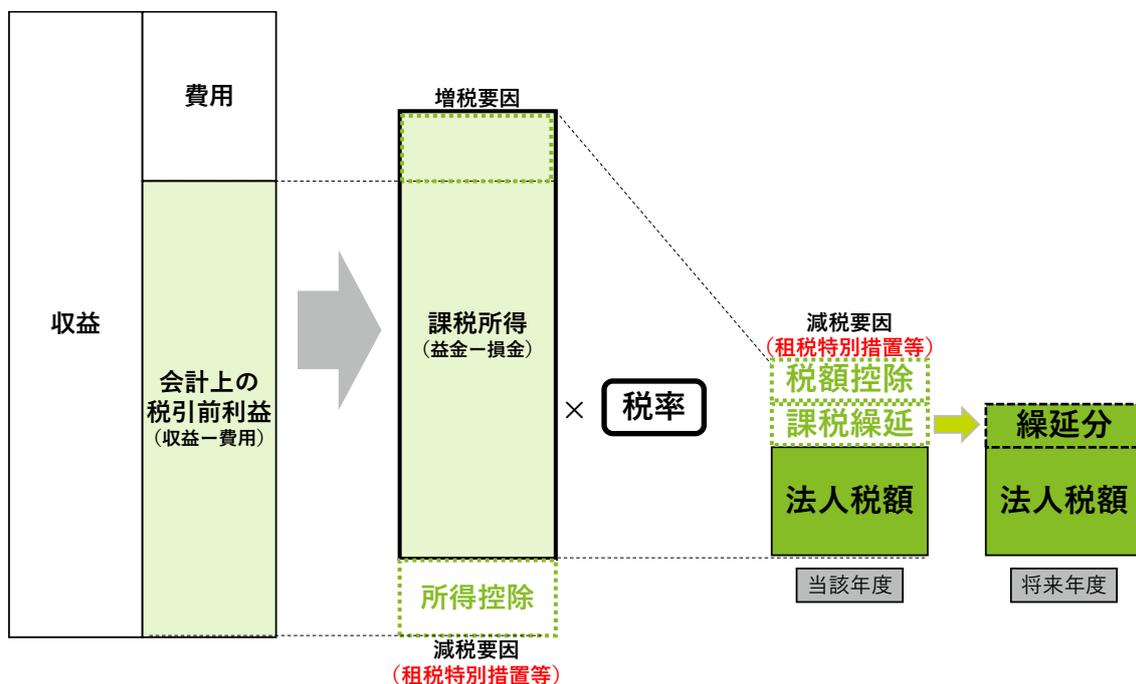


図 2-1 法人税と租税特別措置等のイメージ

租税特別措置等に関し、その適用の状況の透明化を図るとともに、適宜適切な見直しを推進するため、平成 22 年度税制改正において、「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律（租特透明化法）」が制定された。この法律に基づき、会計年度ごとに租税特別措置の適用実態調査を行い、その報告書が翌年の通常国会に提出されている。また、同時期に、「地方税における税負担軽減措置等の適用状況に関する報告書⁵⁷⁾」も通常国会に提出されている。

なお、令和 5 年度の税制改正では、法人課税については、社会課題を成長のエンジンへと転換するために不可欠なイノベーションの促進につなげるため、研究開発税制や投資促進税制などの延長・見直しが図られ、また、人材の活用・育成を実現するため、人への投資を後押しする税制も盛り込まれた⁵⁸⁾。

⁵⁷⁾ 地方税法第 758 条第 2 項. <https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=325AC0000000226>

⁵⁸⁾ 財務省. 令和 5 年度税制改正 (案) のポイント. 2023, https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeiseian23/zeiseian05_all.pdf, (参照 2023-03-23).

2-2-2. アメリカ

(1) アメリカの社会状況

アメリカの主要産業は、工業（全般）、農林業（小麦、トウモロコシ、大豆、木材他）、金融・保険・不動産業、サービス業等である。同国は深刻な経済格差を抱えており、連邦議会予算局（CBO）のレポートによれば、上位1%の富裕層世帯が全体の3分の1の富を占めている一方で、下位50%の世帯は全体の2%のみを占めている⁵⁹。コロナショック時には他国と比べて特に多くの雇用を失ったが、失業率がコロナ禍前の水準に戻る一方で、2021年以降、人手不足の状況が続いており、財・サービスの供給制約要因の一つとなっている⁶⁰。

また、同国の経済は、大規模な財政措置による需要喚起等により、コロナショックによる景気低迷を脱し、急速な経済回復を見せてきたものの、一方で、サプライチェーンの混乱や人手不足、資源・エネルギー価格の高騰等に伴うインフレの高進が、アメリカ経済における最優先課題となっている。

このような状況のもと、バイデン大統領は、2022年3月に公表した2023年度の予算教書において、経済成長や安全保障のための投資の実行とともに、その財源として法人税率の引上げ等を提案し、コロナ禍による経済への影響等を踏まえた巨額財政出動を打ち出すと同時に、財政赤字の削減策や財源確保策としての税制改正への意欲を示した。そして、2022年8月に、米国史上最大のエネルギー安全保障・気候変動対策や、税制改革、処方箋薬価改革等を盛り込んだ「インフレ抑制法（Inflation Reduction Act of 2022）」が成立した。

(2) アメリカの租税制度

アメリカの租税体系は、「連邦税」、「州税」及び「地方税」で構成されている。連邦政府が課す租税を「連邦税」といい、我が国における国税に相当する。このほか、各州、そして群や市などの地方団体も独自に各種の租税を課しており、それぞれ「州税」、「地方税」という。

連邦税のうち「関税（外国から輸入される一定の物に対して課される租税）」を除くものを「内国税」といい、内国税を規定する法律は「内国歳入法（IRC）」として法

⁵⁹ “Trends in the Distribution of Family Wealth, 1989 to 2019”. <https://www.cbo.gov/publication/57598>, (参照 2023-03-30)

⁶⁰ 経済産業省. "第2節 米国経済の動向". 令和4年版通商白書. <https://www.meti.go.jp/report/tsuhaku2022/pdf/01-02-02.pdf>, (参照 2023-03-23).

典化され、各種所得税の規定はもとより、遺産税や贈与税、社会保障税等のあらゆる内国税の規定が含まれている。また、IRCにおいては、同じ租税につき納税者の別に関わりなく、原則として同じ税法の同じ部分が共通して適用される仕組みになっている。したがって、所得課税についての規定では、一般に個人の納税者に適用される個人所得税を基礎に、法人等の法人所得税については、個人所得税と異なる取扱いが適用される部分についてのみ、それを特に規定している点が特徴的である。州税は、州が定めた州法を根拠として課税される。なお、アメリカの税制は財務省が管轄しており、財務省の外局である内国歳入庁が連邦税に関する執行、徴収を司る。

(3) アメリカの法人税⁶¹

前述のとおり、IRCにおいては、連邦所得税の課税について、個人と法人とを明確に区別しておらず、法人に適用される項目の多くが個人にも適用される。

納税義務者は、内国法人及び外国法人である。内国法人（米国の州法に準拠して設立された法人）は、例外はあるが（S法人⁶²、信託、適格投資会社等一部の法人は、法人税が課されないか又は非常に低い税率が適用される）、すべて法人税の対象とされる。外国法人については、アメリカ国内の恒久的施設に帰属する営業上の所得等が対象となる。

課税標準は、課税所得である。課税所得は、その事業年度の益金（Gross income）から損金（Deduction）及び損失（Loss）を差し引くことで求められる。

課税期間は、事業年度である。事業年度は、暦年または会計年度（12月以外の各月末に終了する年度）に基づく、12か月からなる。

税率は、一律21%である。以前は原則として課税所得の金額に応じて高い税率が適用される超過累進税率を採用していたが、2017年12月にトランプ大統領が署名した税制改革法案（Tax Cuts And Jobs Act）により、2018年1月1日より一律21%となった。

税額は、各事業年度に得た課税所得（Taxable income）に、法人税率を乗じることで計算する。

課税方式は、申告納税方式である。

⁶¹ 伊藤公哉. アメリカ連邦税法. 第8版, 中央経済社, 2021, 772p.

⁶² S法人（S corporation）とは、内国歳入法（IRC）上で一定の要件を満たした小規模会社のこと。これに対して、一般の株式会社をIRC上では、普通法人（C corporation）という。

申告期限は、原則として課税年度終了後4か月目の15日だが、自動延長を利用することで6か月間提出期限の延長を受けることができる。ただし、6月30日に終了する会計課税年度を用いている法人は、経過措置として、2025年まで、提出期限は課税年度終了後3か月目の15日のままとされ、7か月間の自動延長を利用することができる。納付期限は、申告期限の原則と同様である。なお、法人は、当該年度の予定納税の対象となる税の税額が500ドル（約65,000円）以上ある場合、法定年間支払額の25%相当額を予定納税（4分割前払い）することが必要である。

なお、アメリカでは「代替ミニマム税（AMT）」が導入されている。AMTは、OECDが主導する国際課税ルールの見直しを意識して創設されたもので、課税所得ではなく会計上の利益に対して課税される。適用対象は直近3事業年度の平均調整後会計利益が10億ドル（約1,300億円）を超える企業等である⁶³。

（4）アメリカの租税特別措置等

アメリカでは、1974年議会予算法にて、租税特別措置等を「連邦税法の規定する総所得からの特別な除外（非課税）、免税、控除、または、特別な税額控除、優遇税率、もしくは課税繰延から生じる歳入損失」と定義している。また、各租税特別措置等は内国歳入法（IRC）を根拠法令としている。

この租税特別措置等は、米国会計検査院(GAO)及び議会調査局（CRS）により調査・評価が行われ、また、OTAにより租税特別措置等による歳入損失額が公表されている。

2021年のOTAによる「Tax-Expenditures-FY2023」では、同国の租税特別措置等の件数は165件で、減収額は約184兆円と報告されている。

法人関連税制の最近の動向としては、上述したインフレ抑制法（Inflation Reduction Act of 2022）において、エネルギー安全保障や気候変動対策に10年間で総額4,370億ドル（約57兆円）規模の歳出が盛り込まれており、その中には、クリーンエネルギー活用や省エネ投資に係る税額控除が多数入っている。また、研究開発税制においては、その導入時から計算方法の変化はあるものの、基本的な制度は変わっておらず、近年はソフトウェア開発やシステム関連のIT企業の利用が増えてき

⁶³ "税制改正～米国 Inflation Reduction Act による日本企業への影響～". デロイト トーマツ 税理士法人。
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/jp/Documents/tax/it/jp-global-tax-update-us-22november2022.pdf>, (参照 2023-03-23).

ている⁶⁴。

2-2-3. イギリス

(1) イギリスの社会状況

イギリスでは、エネルギー価格の高騰などによる記録的なインフレが進行しているが、賃上げはそれに追いついておらず、家計にとって苦しい状況にある。イギリスではかねてから貧困が社会問題となっていたが、インフレにより低所得者の生活苦が深刻化している。

2022年9月に誕生したトラス政権は、前述の全国的な生活苦等を受け、450億ポンド（約7.2兆円）規模の減税措置を発表した。しかし、発表直後の金融市場の混乱等を受け、政策の多くを撤回、のちに辞任した⁶⁵。その後誕生したスナク政権は、翻って所得税の最高税率の適用対象拡大やエネルギー価格の高騰で利益を得ている企業に対する課税強化等の増税案を推進している。

経済面では、IMFは2023年世界経済見通し（WEO）の中で、イギリスのGDPは0.6%縮小し、G7の中で唯一マイナス成長するとの見方を示した。財政・金融政策の引き締めや高いエネルギー小売価格が家計を圧迫しているためとしている⁶⁶。

(2) イギリスの租税制度

イギリスの租税体系は、国税を中心としており、地方行政は歳入援助交付金に大きく依存している。国税は所得税、法人税、キャピタルゲイン税などが存在し、おおむね税目ごとに税法が存在する。一方、地方税はビジネス・レイツやカウンスル・タックス（日本の固定資産税に相当）などが存在し、「1992年地方財政法（Local Government Finance Act 1992）」を根拠として地方自治体により課税される⁶⁷。他国との比較では、租税条約の締結国が多いこと（2021年ではOECD内1位）、消費税・固定資産税の税率が高いことが特徴として挙げられる。

⁶⁴ 政府税制調査会. "政府税制調査会海外調査報告（米国）". <https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/4zen14kai3.pdf>, (参照 2023-03-23).

⁶⁵ 田中理. "英トラス政権、嵐の船出". 株式会社第一生命経済研究所. 2022-9-26. <https://www.dlri.co.jp/report/macro/205321.html>, (参照 2023-03-23).

⁶⁶ IMF. "世界経済見通し (WEO) 2023 年 1 月 改訂見通し". 2023-01-28.

<https://www.imf.org/ja/Publications/WEO/Issues/2023/01/31/world-economic-outlook-update-january-2023>. (参照 2023-03-23).

⁶⁷ "Local Government Finance Act 1992". Legislation.gov.uk. <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1992/14/contents>, (参照 2023-03-23).

同国の税制は財務省（HM Treasury）及び歳入関税庁（HMRC）が集権的に管轄している。財務省は税制に責任を持ち、健全な財政政策の下、持続的な税制の設計等を行う。また、財務省の主計官は税制の有効性を検討し、エビデンスに基づいた助言を大臣に提供する義務を負う。歳入関税庁は、税制の運営・維持や実際の徴収を担当する。大臣はこれらの省庁からのフィードバックを受け、議会に対する説明責任を負う。

直近の改正としては、2023年4月から法人税率が現行の19%から25%に引き上げられる。ただし、年間利益が5万ポンド（約800万円）以下の企業に対しては従前どおり19%の税率を適用し、年間利益が5万ポンド（約800万円）超25万ポンド（約4,000万円）未満の企業に対しては25%未満の軽減税率を適用する予定である⁶⁸。増税に至った理由として、コロナ対策による財政の悪化が挙げられているが、その中でも法人増税が選択された背景としては、与党が2019年12月の総選挙において所得税・VATの据え置きを約束したことにありと指摘されている⁶⁹。

（3）イギリスの法人税

イギリスの法人税は、法人税法⁷⁰を根拠として課税される。

納税義務者は、英国の居住法人であり、英国設立法人又は管理支配の地が英国である法人が居住法人となる。法人⁷¹とは、共同体又はパートナーシップ、地方公共団体を除く人格のない社団、クラブや社団等の有限会社等をいう。

課税標準は、当該年度の課税所得（Profits Chargeable To Corporation Tax）である。課税所得は、日本の法人税法とは異なり、所得の性質により所得を分類し、当該所得区分に応じて個別に課税所得を計算する。所得の種類は法人税法上、「事業所得」、「不動産所得」、「営業外金融所得」、「無形資産所得」、「雑所得」、「キャピタルゲイン」等に分類される。

課税期間は、原則として会計年度と同一である。ただし、12か月を超えることは許されない。

法人税率は、2023年3月現在では一律で19%である。ただし、上述のとおり引き上げが予定されている。

⁶⁸ 日本貿易振興機構. "税制（英国）". 2022-08-17. https://www.jetro.go.jp/world/europe/uk/invest_04.html, (参照 2023-03-23).

⁶⁹ 伊藤さゆり. "英国の法人税引き上げを巡る3つの疑問". ニッセイ基礎研究所. 2021-03-30. <https://www.nli-research.co.jp/report/detail/id=67343?site=nli>, (参照 2023-03-23).

⁷⁰ Corporation Tax Act 2009、Corporation Tax Act 2010等の複数法令が根拠とされる。

⁷¹ 酒井翔子. 現代英国税制. 税務経理協会, 2018, 44p.

法人税額は、課税所得に法人税率を乗じて算出する。

課税方法は、申告納税方式による。

申告期限は、課税年度の末日から 12 か月以内である。納付期限は、課税年度の末日から 9 か月と 1 日以内である。また、一定の大企業は分割納付を行う必要がある。

(4) イギリスの租税特別措置等

イギリスにおける租税特別措置等の定義については、会計検査院 (NAO) のレポート「Tax management of tax expenditures」が詳しい。同レポートでは、イギリスの減税措置を構造上の減税 (Structural tax reliefs) と非構造上の減税 (Non-structural tax reliefs) に分類し、後者が「租税支出」として言及されるものであるとしたうえで、「経済的又は社会的な目的を達成すべく、政府が特定のグループ、活動、製品に働きかけるために使用する税金の軽減措置」と定義している⁷²。

上述のとおり、イギリスの税制は財務省と歳入関税庁が管轄しており、租税特別措置等も同様にこれらの省庁が管轄する。2010 年には財務大臣に対する独立した助言機関として租税簡素化室 (Office of Tax Simplification) が発足し、減税措置のレビューを行ってきたが、2023 年から同室は廃止され、代わりに財務省・歳入関税庁が税簡素化に対する義務を負うことになる。

イギリスは比較的租税特別措置等に積極的である。前述の会計検査院のレポートでは、IMF が掲載した 2016 年の各国租税特別措置等の対 GDP 比データを引用したうえで、同国の租税特別措置等は他国に比べ高い点を指摘し、財務省・歳入関税庁の監督責任が試されるとしている。

2023 年の歳入関税庁による「Estimated cost of non-structural tax relief (January 2023)」では、同国の租税特別措置等の件数は 275 件で、減収額は約 28 兆円と報告されている。

直近の租税特別措置等の変更としては、2021 年に時限措置として導入された特別償却制度の終了が挙げられる。同制度は新規の機械設備等の購入を行った場合、初年度における特別償却を可能とするもので、コロナ禍における企業投資を促すため

⁷² National Audit Office. "The management of tax expenditures". 2020-02-14. <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/02/The-management-of-tax-expenditure.pdf>. (参照 2023-03-23).

として導入されたものであるが、2023年3月31日をもって終了する⁷³。

2-2-4. フランス

(1) フランスの社会状況

フランスでは、総人口は増加傾向である一方で出生率は減少傾向にあり、主要各国と同様に少子高齢化の傾向が見られる。移民に関しては、絶対数及び人口に占める割合ともに増加している。政府は、高度外国人材は積極的に受け入れ、それ以外の移民に対しては受け入れ厳格化の方針をとっている。

現大統領はエマニュエル・マクロン（第五共和政第8代大統領）であり、2期目に突入している。マクロン政権は、2018年予算において富裕税の改組や炭素税の引き上げ等の政策を盛り込んでいたが、「黄色いベスト運動（mouvement 'Gilets jaunes'⁷⁴）」をはじめとする世論の反発を受けて訂正、撤回を行った。また、新型コロナウイルスの影響を受けて、改革・成長路線を減速させ、経済・社会活動の正常化に注力している。

経済は概して内需主導で、緩やかな成長が特徴である。一方、慢性的な雇用問題を抱える⁷⁵。租税・社会保障負担率の高さや、各種規制の強さもフランス経済の特徴である。直近の経済状況は、2022年の前年比実質GDP成長率が2.6%、2023年は0.3%の予測であり、エネルギー価格高騰の影響などにより景気減速が見通される⁷⁶。

(2) フランスの租税制度

フランスの租税体系は、国税と地方税から成り、主な国税としては、法人所得税（impôt sur les sociétés）、個人所得税（impôt sur le revenu）、付加価値税（taxe sur la Valeur ajoutée）等が挙げられ、主な地方税として国土経済拠出金（CET）、住居税（taxe d'habitation）および不動産税（taxe foncière）等がある。上記の各税目は、租税一般法典（CGI）に規定されている。なお、フランスにおける財政・租税政策の立案機関は経

⁷³ "Claim capital allowances". UK.GOV. <https://www.gov.uk/capital-allowances/temporary-first-year-allowances>, (参照 2023-03-23).

⁷⁴ 税制改正への反発に端を発した反政府デモ。2018年11月17日に行われて以降、断続的に発生していた。

⁷⁵ 2022年第1四半期の失業率は7.3%（フランス国立統計経済研究所、マイヨット島を除く全土）

⁷⁶ ジェトロ, "フランス中銀、2023年の実質GDP成長率を0.3%と予測(フランス)| ビジネス短信 —ジェトロの海外ニュース - ジェトロ". 2022-12-26. <https://www.jetro.go.jp/biznews/2022/12/d25efff1cb3664a8.html>, (参照 2023-03-23).

済・財務省が担っており、税務行政の執行は経済・財務省の内部部局である公共財政総局が担っている。

2018年11月17日以降、フランス全土で燃料価格の高騰や燃料税引き上げに反対するデモである黄色いベスト運動が行われた。また、外資企業誘致や企業の成長を活性化するために、2018年より段階的に法人税率の引き下げを開始しており、2022年以降は25%まで低減された⁷⁷。

(3) フランスの法人税

フランスの法人税は、一般租税法典(CGI)に規定されており、概要は次のとおりである。

納税義務者は、次のとおりである。自動的に義務を負う者は、公開有限責任会社、株式有限責任組合、パートナーシップの税制を選択していない有限責任会社である。また、任意の課税をされる者は、一般的なパートナーシップ、民法上のパートナーシップ、リミテッド・パートナーシップ、ジョイント・ベンチャー、自然人を唯一の構成員とする有限責任会社、有限責任農業保有者、公益団体、専門的非商業会社、保健協力団体および社会・医療協力団体、専門職間の外来診療会社である⁷⁸。

課税標準は、法人の課税所得である。法人税が課される所得は、フランス国内で運営される事業において生じた利益及び二重課税に関する租税条約によりフランスへの課税が定められているもののみを考慮に入れて決定する⁷⁹。

課税期間は、原則として会計年度に等しい。ただし、会計期間が12か月を超えるときは、12か月間の利益に基づいて計算する。

税率は、25%である。ただし、利益が一定以下の中小企業に対しては、軽減税率の15%が適用される。

税額は、課税標準に税率を乗じて得た額である。

課税方式は、申告納税方式である。

申告期限は、会計年度が暦年どおりであれば翌年の5月1日で、それ以外であれば会計年度終了後3か月以内である。納付は四半期ごとに行われる。

⁷⁷ ジェトロ"法人税率を段階的に25%まで引き下げ(フランス)|ビジネス短信—ジェトロの海外ニュース—ジェトロ", 2017-9-22. <https://www.jetro.go.jp/biznews/2017/09/65c64af5e94834f9.html>, (参照 2023-03-23).

⁷⁸ 租税一般税法典 206 条：(Code général des impôts https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_1c/LEGIARTI000045765504)

⁷⁹ 租税一般税法典 209 条：(Code général des impôts https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_1c/LEGIARTI000042909650)

(4) フランスの租税特別措置等

フランスにおいては、一般租税法典内の各条文において租税特別措置等が規定されている。予算局は、予算関連文書として“ÉVALUATIONS DES VOIES ET MOYENS Tome II”を発行し、租税特別措置等の状況を報告している。同報告書内では、「その実施によって国の歳入が失われ、納税者にとっては、基準、すなわちフランス税法の一般原則を適用した場合と比較して税負担が軽減される立法または規制条項」と規定されており、確定申告やその他のデータを用いて各措置による支出額を計算している。

2022年の予算局による「ÉVALUATIONS DES VOIES ET MOYENS -Tome2」では、国税にあつては租税特別措置等の件数が419件で、適用額が約13兆円、地方税にあつてはそれぞれ46件、約0.15兆円と報告されている。

直近では、マクロン大統領が公約において、テレビ受信税の廃止、相続減税、企業減税など、年150億ユーロ（約2.1兆円）相当の減税を掲げていた。この点、テレビ受信税は2022年内において実際に廃止された。また、企業減税についても、2023年財政法において国土経済拠出金（CET）の軽減やエネルギー転換への優遇税制が盛り込まれている。

2-2-5. ドイツ

(1) ドイツの社会状況

ドイツでは、他の先進諸国と同様、人口減少が主要な社会課題となっている。ドイツ連邦統計局（Statistisches Bundesamt）は、同国の積極的な移民受け入れにより、2022年には労働人口が東西再統一以降最多となったものの、中長期的には労働人口の減少が予想されるとしている⁸⁰。

シュルツ首相は、2021年12月15日の議会演説の中で、ドイツは「移民国」であるとし、移民の市民権獲得要件を緩和するとした。また、ドイツはデジタルインフラの面でトップに返り咲く必要があるとし、将来のテクノロジーへの投資を行うとしている。これらの資金調達に関連して、財政支出の見直しと脱税の取り締まりを

⁸⁰ 日本貿易振興機構. "2022年のドイツの就業者数は1990年の再統一以降で最多、失業率は低下". 2023-01-12. <https://www.jetro.go.jp/biznews/2023/01/a4993d01d87ba169.html>. (参照 2023-03-23).

推進すると言及した。一方で、2022年、2023年における環境保護やデジタル化への投資に対する特別償却制度や、スタートアップ企業の税環境の改善も検討しているとした⁸¹。

経済面では、ドイツの主要経済研究所「Ifo 経済研究所」は、ドイツの2023年における実質 GDP 成長率をマイナス 0.1%と予想した。同所は、ドイツ経済がおかれている状況について、①エネルギー供給の制約、②原材料・部品などの供給難、③労働者不足の3点を挙げ、これらの要因から需要に見合うだけの生産・サービス提供ができておらず、生産者価格も上昇していると分析している⁸²。

(2) ドイツの租税制度

ドイツの租税体系は、その収益権の帰属に応じて共有税・連邦税・州税・市町村税に分類することができる⁸³。共有税とは、連邦と州が収益権を共有する税のことで、最終的には連邦・州・市町村にその税収が配分される。共有税はドイツの税収の大半を占めている。税務行政については、連邦政府、州政府及び市町村で分担されており、その多くは各州の税務署において課税・徴収が行われる。

連邦税・地方税ともに個別の根拠法令が存在しており、連邦税については法人税法（Körperschaftsteuergesetz）、所得税法（Einkommensteuergesetz）等の連邦法、州税については相続贈与税法（Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz）、ビール税法（Biersteuergesetz）等の連邦法、市町村税については不動産税法（Grundsteuergesetz）等の連邦法や犬税の徴収に関する法律（Satzung für die Erhebung der Hundesteuer）のような州法⁸⁴が存在する。また、これらの法令に加え、租税に関する手続き規定を定めた租税通則法（Abgabenordnung）が存在している。各法には施行令が存在するほか、税務当局による通達も公表されている。さらに、これらの規定の細部の解釈にあたっては、連邦税務裁判所の判例も重要である⁸⁵。なお、ドイツにおける財政・租税政策の立案機関は連邦財務省が担っており、税務行政の執行はドイツ連邦中央税務庁が担っている。

⁸¹ Die Bundesregierung. Regierungserklärung von Bundeskanzler Olaf Scholz. 2021-12-15. <https://www.bundesregierung.de/breg-de/service/bulletin/regierungserklaerung-von-bundeskanzler-olaf-scholz-1992008>, (参照 2023-03-23).

⁸² Ifo INSTITUTE. “ifo Economic Forecast Winter 2022: Inflation and Recession”. 2022-12-14. <https://www.ifo.de/en/facts/2022-12-14/ifo-economic-forecast-winter-2022-inflation-and-recession>, (参照 2023-03-23).

⁸³ Statistisches Bundesamt. Kassenmäßige Steuer-einnahmen des Bundes, der Länder und der Gemeinden nach Steuerarten. 2022-05-06. <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Tabellen/steuerhaushalt-kassenmaessige-steuereinnahmen-vor-steuerverteilung.html>, (参照 2023-03-23).

⁸⁴ 市町村レベルで課される地域的個別税のみ。

⁸⁵ デロイト トーマツ税理士法人編. 欧州主要国の税法. 第3版. 中央経済社. 2017.

近年の主要な改正としては、「法人税法の近代化に関する法律（2021年12月31日施行）」が挙げられる。同法の施行により、パートナーシップが法人としての課税を選択できるようになった⁸⁶。

（3）ドイツの法人税

ドイツの法人税は、法人税法を根拠として課税される。法人税は共有税であり、連邦政府と州政府等が税収を共有している。

納税義務者は、株式会社、有限会社、株式合資会社等ドイツ法に基づいて設立された法人や欧州会社等である。

課税標準は、課税所得である。課税所得は、法人税法第8条に規定する益金から、第24条、25条に定める損金を控除した額をいう。

課税期間は、原則として暦年であり、暦年と異なる会計年度は税務署による承認があった場合のみ有効である。

税率は、一律15%であり、わが国の中小企業者に対する特例のような制度は存在しない。

税額は、各事業年度の課税所得に一定の税率を乗じて計算する。

課税方式は、賦課決定方式による。

申告期限は、翌年の7月31日である。納付期限は、納税通知書の受領後1か月以内である。納税義務者は必要事項を記入した納税申告書を税務署に提出し、税額が決定されると納税通知書が交付される。また、四半期ごとに予定納税をする必要があり、予定納税額は前年度の税額をベースに通知される。予定納税額の精算は納税通知書の交付後による納付により行われる。

（4）ドイツの租税特別措置等

連邦財務省は、租税特別措置等の定義を「歳入の減少をもたらす特別な税金の免除」と定義しており、しばしば租税支出として言及されるものとしている⁸⁷。ドイツ

⁸⁶ Deutscher Bundestag. “Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts”. <https://dip.bundestag.de/vorgang/gesetz-zur-modernisierung-des-k%C3%B6rperschaftsteuerrechts/275937>, (参照 2023-03-23).

⁸⁷ “28. Subventionsbericht des Bundes”. Bundesministerium der Finanzen. 2021-10-29. https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/28-subventionsbericht.pdf, (参照 2023-03-23).

には租税特別措置法に相当する税法はなく、主として税法ごとに租税特別措置等が規定されている。

ドイツは、一般に租税特別措置等に消極的であるとされる。連邦財務省は、租税特別措置等を含む財政援助は長期的には有害な結果をもたらすものであり、政府は常に市場ベースでの措置に代替できないか検討すべきとしている。また、2015年に閣議決定された「補助金政策ガイドライン」においては、既存の租税特別措置等も補助金等の措置への転換を検討するとしている。その理由について、連邦財務省による2021年の「第28回連邦補助金報告書」では、減税措置は補助金と比べ、①支出額の制限がしにくい、②すぐに定着し租税特別措置等としてみなされなくなる点を指摘している⁸⁸。

直近の租税特別措置等をめぐる動向としては、環境保護やデジタル化への投資に対する特別償却制度が挙げられる。上述のとおりショルツ首相は2022年度・2023年度で施行するとしていた。また連立与党の自由民主党は、法人税を引き下げ、代わりにVATの軽減税率を廃止することを求めている。

2-2-6. オランダ

(1) オランダの社会状況

オランダの産業は、専門サービス業、卸売・小売業、製造業等が大きなウェイトを占めている。同国における労働環境の最大の特徴は、パートタイム労働者の割合が非常に高いことである。1982年のワッセナー合意において、フルタイムとパートタイムの同一待遇が法定された結果、パートタイム労働者が増加し、2021年では労働者の36%がパートタイム労働者となった⁸⁹。

政府は、2023年税制改正大綱において、雇用税額控除を引き上げることで低所得者を支援し、代わりに法人・自営業者に対する課税を強化することとしている⁹⁰。

2022年の同国経済は、上半期において強い成長率を示したが、下半期には著しく減速した。その要因についてEUは、インフレの発生による家計の購買力の低下や、

⁸⁸ 同上。

⁸⁹ OECD. "Part-time employment rate". <https://data.oecd.org/emp/part-time-employment-rate.htm>, (参照 2023-03-23).

⁹⁰ Government of the Netherlands. "Tax Plan 2023: a better balance between tax on labour and tax on wealth". 2022-09-20. <https://www.government.nl/latest/news/2022/09/20/tax-plan-2023-a-better-balance-between-tax-on-labour-and-tax-on-wealth>. (参照 2023-03-23).

金融引き締め、労働力不足や不確実性の上昇による企業投資の圧迫を挙げている⁹¹。

(2) オランダの租税制度

オランダの租税体系は、国税を中心にしており、地方税は自動車税・固定資産税等のごく一部のみ存在している。主要な租税は法人所得税、個人所得税及び VAT が挙げられる。キャピタルゲイン税は存在しないが、特定のキャピタルゲインには法人所得税、個人所得税が課税される⁹²。国税は、おおむね税目ごとに税法が存在する。地方税は、州法 (Provinciewet)・市町村法 (Gemeentewet) の中に根拠条文が存在する。

税務に関する業務は、財務省 (Ministerie van Financien) が所管し、課税・徴収等の実務は、財務省の部局である国税・関税執行局 (Belastingdienst) が行う。同局は補助金や関税も所管していたが、2020 年以降はそれぞれ独立した部局が担当している。

同国では、2021 年向け税制改正において当時の法人税率 25% を 21.7% に引き下げるとしていたが撤回され、2022 年向け税制改正においては 25.8% に引き上げられた。2023 年向け税制改正では、39.5 万ユーロまでの課税所得に対する法人税の軽減税率 (後述) を引き上げ、適用対象所得も 20 万ユーロまで引き下げる旨の記載がある⁹³。

(3) オランダの法人税

オランダの法人税は、法人税法を根拠に課税される。

納税義務者は、NV (株式会社)、BV (有限会社)、協同組合、相互保険会社、特定の公共企業等である。

課税標準は、課税所得から繰越損失を控除した金額である。課税所得は、課税年度全体の税務上益金から法人税法第 4 章に規定する損金を控除した金額である。損金として認められる費用は「事業目的のために要した費用」とされているが、寄付

⁹¹ European Commission. "Economic forecast for Netherlands". 2023-02-13. https://economy-finance.ec.europa.eu/economic-surveillance-eu-economies/netherlands/economic-forecast-netherlands_en. (参照 2023-03-23).

⁹² デロイト トーマツ税理士法人編. 欧州主要国の税法. 第 3 版. 中央経済社. 2017.

⁹³ Government of the Netherlands. "Tax Plan 2023: a better balance between tax on labour and tax on wealth". 2022-09-20. <https://www.government.nl/latest/news/2022/09/20/tax-plan-2023-a-better-balance-between-tax-on-labour-and-tax-on-wealth>. (参照 2023-03-23).

金・交際費・為替差損益等の費用については一部損金不算入の規定がある。⁹⁴

課税期間は、事業年度であり、通常暦年である。会社の約款に定め、かつ、会社が適正に帳簿を作成する場合には、暦年以外の12か月間も認められる。

税率は、20万ユーロ（約2,800万円）以下の課税所得にあつては19%、39.5万ユーロ（約5,530万円）超にあつては25.8%が適用される。

税額は、課税標準に税率を乗じて得た額である。

課税方式は、賦課決定方式による。前年度の所得に基づいて暫定査定（*voorlopige aanslag*）が通知され、通知に基づいて中間納付をしなければならない。事業年度終了後、確定申告書が提出されると、同申告に基づき税額の計算が行われ、査定書（*definitive aanslag*）が発行される。

申告期限は、原則翌年の6月1日で、納付期限は税務調査官の査定通知から6週間以内である。

（4）オランダの租税特別措置等

オランダにおける租税特別措置等については、1987年に財務省によるレポート「Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en de loonbelasting, Den Haag: Staatsuitgeverij」で「法律の定めに従って行われる税収の喪失や税収の先送りをもたらす『政府による支出』と考えられ、税法により企図された租税制度とは一線を画すもの」と定義⁹⁵されて以降、財務省や会計検査院においてこの定義が踏襲されている。例えば、2017年の当初予算覚書においてもこの定義が明確に記載されている⁹⁶。租税特別措置等に関する独自の法律は存在せず、所得税法や法人税法の一項目として組み込まれるか、別個の法律により創設される。

オランダは、租税特別措置等に積極的である。租税特別措置等に積極的な理由としては、同国が従前から魅力的な企業立地の創出に取り組んできたことが挙げられる。会計検査院は、1999年の調査において、租税特別措置等は①魅力的なビジネス環境が整備できること、②補助金とは異なり税務当局という既存の組織で運用でき

⁹⁴ デロイト トーマツ税理士法人。「令和3年度「進出先国税制等に係る情報提供オンラインセミナー」各国・地域の税制概要とホットトピックス オランダ」。経済産業省。
https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisoizei/itaxseminar2021/15_netherlands.pdf, (参照 2023-03-30).

⁹⁵ Ministerie van Financien. “Onderzoek fiscale regelingen”. Open Overheid. <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-3cb72b4499b2bb07b86106b2fa051acc13765b6d/pdf>, (参照 2023-03-28)

⁹⁶ Ministerie van Financien. “Lijst van gebruikte termen en hun betekenis”.
<https://www.rijksfinancien.nl/miljoenennota/2017/d17e6878>, (参照 2023-03-23).

ることから、行政により重宝されてきたとしている⁹⁷。2023年3月現在においても、同国企業誘致局は、海外向けに企業誘致サイト（Invest in Holland）を開設しており、同サイトの中でオランダの税制におけるインセンティブの豊富さをアピールしている。

2021年の財務省による「Nota over de toestand van 's Rijks Financiën」では、租税特別措置等の件数は104件、減収額は約16兆円と報告されている。

租税特別措置等をめぐる直近の動向としては、2023年向け税制改正において、いわゆる「30%ルーリング」の改正が盛り込まれていることが挙げられる。「30%ルーリング」は、外国人就労者に対して最大30%の所得控除を認める制度だが、給与基準の上限を設けることが提案されている⁹⁸。

⁹⁷ Rekenkamer. “Belastingen als beleidsinstrument”. 1999-3-18. https://www.eerstekamer.nl/behandeling/19990318/_belastingen_als_beleidsinstrument/document3/f=/vjbqhpw1r3gq.pdf. (参照 2023-03-23).

⁹⁸ Netherlands Enterprise Agency. “30% ruling for highly skilled migrants limited”. <https://business.gov.nl/amendment/30-ruling-highly-skilled-migrants-limited/>, (参照 2023-03-23).

3. 効果検証手法の把握及び整理

本調査では、調査対象国における租税特別措置等の効果検証の取組状況を把握した。諸外国においては、租税特別措置等の効果検証が進んでいる国もあるため、そのような取組状況を把握することによって、我が国における租税特別措置等の効果検証に対する示唆を得ることが期待できる。この点に関して、本章では、調査対象国における租税特別措置等の効果検証の取組内容を4つの観点（「①効果検証制度・体制の構築」「②効果検証手法の選択」「③効果検証の実施」「④効果検証結果を政策形成に取り込むための工夫」）で整理した。4つの観点は図3-1に示すとおり、効果検証プロセスにおけるサイクル（循環）の関係となっている。



図 3-1 効果検証に係る4つの観点

3-1. 効果検証制度・体制の構築

租税特別措置等の効果検証の取組を推進していく上で、調査対象国における効果検証制度・体制がどのように構築されているか、「戦略（政府全体の政策評価に関する取組）」、「ヒト（人的資源）」、「モノ（データの利活用可能性と品質）」、及び「カネ（政策評価のため必要な財源）」の分類軸で整理した内容を以下に示す。

3-1-1. 戦略（政府全体の政策評価に関する取組）

本節では、各国政府が政策評価にどのように取り組んでいるかを政府の効果検証

戦略として整理する。租税特別措置等の政策評価については、調査対象国において様々な取組がなされており、定期的な評価が義務化されているケースがある。ドイツでは、租税特別措置等を含む補助金に関する報告書を年2回のペースで公表するだけでなく、租税特別措置等に対して少なくとも10年に1回の評価が義務化されており、2009年と2019年にそれぞれ租税特別措置等の詳細な評価を外部委託して実施している（「3-3-1」参照）。同様に、オランダでは、4～7年ごとに租税特別措置等の評価を実施することが義務付けられており、政策評価制度に基づき、租税特別措置等の事後評価結果がオランダ財務省HPで公表され、議会にも報告されている。

また、アメリカでは、国全体として租税特別措置等に関する統一的な評価制度や評価事例は確認できなかったものの、各州において、租税特別措置等の効果検証に関する政策評価法が制定されており、定期的なレビューサイクル（例：アイオワ州では5年に1回、ワシントン州では10年に1回）が設定されている。

3-1-2. ヒト（人的資源）

調査対象国における租税特別措置等の効果検証事例について、その実施主体に着目したところ、行政機関（所管の研究所など含む）の場合と、外部機関（独立の調査機関、大学の研究者など）の場合の2つに大別されることを確認できた。それぞれの場合における特徴を以下に示す。

まず、政策の立案や実施に深く関わっている行政機関が効果検証実施主体である場合、効果検証に必要なデータや情報にアクセスしやすいといった利点があるものの、アンケート調査などの質的分析や回帰分析、さらにマクロ経済モデルを用いた乗数効果の推計など、統計的な因果推論に基づかない分析・評価を実施している傾向にある。例えばアメリカでは、上述のとおり、各州において租税特別措置等の効果検証を行っているが、表3-1に示すように、その多くはマクロ経済モデルを用いた効果検証である。また、イギリスにおいても、HMRCが実施主体となって研究開発税制の効果検証を複数実施しているが、いずれも回帰分析による評価が主である。一方、フランスでは先進的な取組として、フランス財務省に所属する国立研究所であるINSEE（フランス国立統計経済研究所）が差の差分析（DID）を活用した地域投資税制の効果検証を実施している事例（「3-3-2.（2）1」参照）があり、行政機関内の研究機関が行政データを活用して、エビデンスレベルの高い分析手法を採用しているケースを確認できた。

表 3-1 アメリカ各州における租税特別措置等の主な評価事例

州	文献（公表年）	評価の実施主体	主な評価方法
Florida	Florida Economic Development Program Evaluations– Year 8（2021）	Office of Program Policy Analysis and Government Accountability	▶ 企業に対するアンケート調査
Indiana	2021 INDIANA TAX INCENTIVE REVIEW（2021）	Office of Fiscal and Management Analysis	▶ 費用便益分析
Maine	TAX EXPENDITURE REVIEW FINAL REPORT（2020）	Office of Program Evaluation & Government Accountability of the Maine State Legislature	▶ マクロ経済モデル（REMIのマクロ経済政策分析ツールIによる雇用やGDP等へのインパクト推計）
Maryland	Evaluation of the One Maryland Economic Development Tax Credit（2021）	Department of Legislative Services Office of Policy Analysis	▶ マクロ経済モデル（REMIのマクロ経済政策分析ツールIによる雇用やGDP等へのインパクト推計）
Minnesota	Minnesota Research Tax Credit（2017）	Office of the Legislative Auditor	▶ 経済モデル（The Pew Charitable Trustsが開発、雇用や収入の変化を推計）
Iowa	Research Activities Tax Credit Tax Credits Program Evaluation Study、Iowa’s High Quality Jobs Program Tax Credits Program Evaluation Study（2021）	Iowa Department of Revenue	▶ 重回帰分析、差の差分析
Mississippi	THE ANNUAL TAX EXPENDITURE REPORT（2020）	University Research Center Mississippi Institutions of Higher Learning Jackson, Mississippi	▶ 歳入局が保有する税務データを用いて、租税支出額を推定
Nebraska	Nebraska Advantage Research and Development Act Performance on Selected Metrics（2017）	Nebraska Advantage Research and Development Act Performance on Selected Metrics	▶ 記述統計分析（全国比較等）

州	文献（公表年）	評価の実施主体	主な評価方法
Okrahoma	Tax incentive evaluation report（2021）	Incentive Evaluation Commission	▶ 乗数モデル （IMPLAN (IMpact Analysis for PLANning)）
Washington	2019 TAX PREFERENCE PERFORMANCE（2020）	Washington Joint Legislative Audit and Review Committee	▶ マクロ経済モデル （REMIのマクロ経済政策分析ツールIによる雇用やGDP等へのインパクト推計）

次に、客観的な立場である外部機関が効果検証実施主体である場合、行政機関と外部機関が密に連携する、つまり行政機関が租税特別措置等の分析・評価を外部委託して、単独での実施が困難な分析・評価を実施しているケースが多い。例えばオランダでは、経済・気候政策省と財務省が研究機関の Dialogic や国連大学とマーストリヒト大学の研究機関である UNU-MERIT に研究開発税制の効果検証を外部委託して実施している事例（「3-3-2.（1）1」参照）があり、本事例ではオランダ統計局が保有するデータを用いて、差の差分析を活用した効果検証を実施している。また、ドイツ連邦財務省が4つの研究機関に委託し、全33の租税特別措置に対して詳細な評価を実施している（「3-3-1」参照）。これらの分析・評価を行政機関単独で実施するのは、人的リソース等の制約から困難と考えられる。

さらに、特徴的な事例として、フランス財務省が公表した研究開発税制改革の評価に関する報告書⁹⁹がある。本報告書では、研究開発税制が民間研究開発支出に及ぼす影響を複数の研究（文献）によるシステムティックレビューの形で取りまとめている。このようなシステムティックレビューを行うためには、同質の研究が複数必要であり、そうした研究が行われるためには各府省が保有しているデータの利用が不可欠であることを考えると、データの公開に向けた行政の積極的な取組が背景にあったものと推察できる。

⁹⁹ Rédigé par DG Trésor • Publié le. Assessment of the 2008 Reform of the Research Tax Credit. <https://www.tresor.economie.gouv.fr/Articles/2021/09/29/assessment-of-the-2008-reform-of-the-research-tax-credit>, (参照 2023-03-27).

3-1-3. モノ（データの利活用可能性と品質）

政策の効果検証を行うためには、効果検証に資する十分なデータを整備し、政策評価の実務担当者が利用可能な体制を整備する必要がある。政策の効果検証を行う際に、特に重要となるデータは、政策目標のアウトカムを測定するためのデータと政策介入としてのアクティビティを把握するためのデータである。

租税特別措置等の効果検証を実施する場合、政策目標のアウトカムを測定するためのデータとしては、企業の業績に関するデータや企業活動に関するデータが整備されている企業マイクロデータが必要である。例えば、企業の業績については企業の売上や利益等のデータ、企業活動については企業の雇用者数や研究開発活動等のデータが想定される。また、政策介入のアクティビティを把握するためのデータとしては、租税特別措置等の適用状況に関するデータが整備されている必要がある。例えば、特定の租税特別措置等の適用有無や適用金額等のデータが想定される。

効果検証に当たっては、アウトカムを測定するためのデータとアクティビティを測定するためのデータとが企業レベルで接続可能な状態で、政策評価の実務担当者（外部機関も含む）に提供されている必要がある。本調査においては、上記のデータが効果検証に活用されている場合、具体的にどのようなデータが効果検証に利用されているか確認を行い、提供スキームや整備状況を深堀調査した。

イギリスでは、研究開発費控除の効果検証において、HMRC が企業から受領している法人税申告書（CT600）を利用している。研究開発費控除の適用を受けた企業は、適用スキームと適用対象の金額（研究開発支出）を HMRC に申告することで、税額控除の適用を受けることができる。法人税申告書（CT600）は、研究開発支出に関するデータを中心に取得が可能のため、アウトカムを測定するためのデータやアクティビティを測定するためのデータの両方で利用されている。

フランスでは、イノベーション・クレジット等の研究開発関連の租税特別措置等の効果検証において、MESRI と DGFIP が保有している Gecir データベースと INSEE（フランス国立統計経済研究所）が保有する企業マイクロデータ Fare が利用されている。Gecir データベースは、イノベーション・クレジット適用対象企業の CIR 宣言（適用実績報告）に記載されている情報が全て記録されており、適用企業と非適用企業の識別や適用実績に関するデータが取得可能であるため、アウトカムを測定するためのデータとして利用が可能である。また、Fare は、財務報告書や年次部門別調査（ESA）から得られた情報を基に作成された企業ごとの年次データである。Fare には、企業の総売上高、売上高、売上総利益、投資、投資有価証券など、企業の売上高と損益に関するデータが含まれており、アウトカムを測定するためのデータと

して利用が可能である。

オランダでは、WBSO や RDA、イノベーション・ボックス等の研究開発関連の租税特別措置等の効果検証において、オランダ統計局が保有する CBS 企業マイクロデータとオランダ企業庁が保有する WBSO データが利用されている。CBS 企業マイクロデータは、企業の基本属性や企業の業績に関するデータが企業単位で整備されているため、アウトカムを測定するためのデータとして利用が可能である。また、WBSO データでは企業の研究開発活動に関するデータや研究開発関連の租税特別措置等の適用状況に関するデータが取得可能なため、アウトカムを測定するためのデータやアクティビティを測定するためのデータの両方で利用されている。CBS 企業マイクロデータと WBSO データは商工会議所番号で接続が可能である。

なお、諸外国の効果検証事例において利用されているデータベースの提供スキームに関する情報の取得も試みたが、該当する情報が得られなかった。一方で、イギリスの法人税申告書 (CT600) やオランダの CBS 企業マイクロデータと WBSO データについては、大学研究者や外部機関による効果検証事例であることから、完全なオープンデータにはなっていないものの、二次利用等の提供スキームが整備されていると推察される。

3-1-4. カネ（政策評価のため必要な財源）

調査対象国における租税特別措置等の評価に関連した定常的な予算を確認することはできなかったが、租税特別措置等の評価に関する外部委託費として、イギリスでは特定の租税特別措置等の評価について 6 万～29 万ユーロ以下（840 万円～4,060 万円以下）、ドイツでは幅広い租税特別措置等の評価について 30 万ユーロ以下（約 4,200 万円以下）であることが確認できた¹⁰⁰。これらの外部委託費は、定常的な予算であるかどうかを確認できていないが、いずれも単発（一度きり）の予算と考えられる。

なお、調査対象国においては、継続的な評価を実施するために必要な財源確保の方法として、納税者の理解を得るための取組と解釈できる事例を確認できた。当該取組内容の詳細は、「3-4 効果検証結果を政策形成に取り込むための工夫」を参照されたい。

¹⁰⁰ International Monetary Fund. How to Evaluate Tax Expenditures. <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/HowToNotes/2022/English/HTNEA2022005.ashx>, (参照 2023-03-27).

3 - 2. 効果検証手法の選択

政策の実務担当者にとって、政策を評価する時にどのように仮説や指標を設定すれば良いか、検証に当たってどのようなデータや効果検証手法を選択すれば良いか、といった点は大きな悩みになると思われる。諸外国では、政策の実務担当者が政策評価を行う時に参考にできるように、政策評価ガイドラインを定めている。中でも代表的な政策評価ガイドラインが、イギリスのグリーン・ブック（The Green Book）¹⁰¹やマゼンタ・ブック（The Magenta Book）¹⁰²である。特に、マゼンタ・ブックは、2011年に財務省によって策定されたガイドラインであり、事後評価（インパクト評価）の手法が詳細に記載されている。マゼンタ・ブックにおける事後評価の手引きは、租税特別措置等の効果検証を実施する際にも役立つ内容となっている。また、その他の国では、オランダの経済省（EZ）が2012年に政策評価のためのガイドライン（DURF TE METEN）¹⁰³を発行している。DURF TE METENは、EZが招集した専門家ワーキンググループが、具体的な6つの政策に対する効果検証手法に関する検討を行い、その結果を取りまとめたものである。政策テーマとしては、研究開発関連の政策が中心となっている。また、ECにおいても、2014年に補助金等の制度に関する政策評価の方法論を取りまとめたガイドライン（Common methodology for State aid evaluation）¹⁰⁴が発行されている。

本調査では、上記の3つのガイドラインの内容を確認し、「評価計画の策定」、「データの収集」、「効果検証手法の比較」という観点で特徴を整理した。

3 - 2 - 1. 評価計画の策定

政策を評価する上では、政策と効果の仮説を明確化するとともに、政策目標に照らした適切な指標を設定する必要がある。

オランダの DURF TE METEN では、研究開発費控除（RDA）等の研究開発税制に関する効果検証手法が具体的に検討されている。研究開発税制がもたらす効果を一次効果（追加的な研究開発）、二次効果（革新性）、三次効果（業績）の3段階で定義している。その上で、具体的な評価デザインの検討範囲は1次効果（追加的な研

¹⁰¹ HM Treasury, 'The Green Book: Appraisal and Evaluation in Central Government' <https://www.gov.uk/government/publications/the-green-book-appraisal-and-evaluation-in-central-government/the-green-book-2020#the-overarching-policy-framework>, (参照 2023-03-28).

¹⁰² HM Treasury, 'Magenta Book: Central Government guidance on evaluation' https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/879438/HMT_Magenta_Book.pdf, (参照 2023-03-28).

¹⁰³ Ministerie van Economische Zaken, 'DURF TE METEN' <https://www.cpb.nl/sites/default/files/durf-te-meten-eindrapport-expertwerkgroep-effectmeting.pdf>, (参照 2023-03-28).

¹⁰⁴ EUROPEAN COMMISSION, 'Common methodology for State aid evaluation' https://ec.europa.eu/competition/state_aid/modernisation/state_aid_evaluation_methodology_en.pdf, (参照 2023-03-28).

究開発)としている。その理由は、中長期的(マクロ的)な政策目標に対する施策の効果、具体的には総雇用の増加や経済成長などの二次的・三次的な効果を特定の施策だけによる効果とすることは困難なためである。一次効果(追加的な研究開発)については、例えば、研究開発費やWBSO時間数を指標として設定している。DURF TE METENは、2012年以降の研究開発税制関連の効果検証で積極的に参照されており、「3-3-2」で取り上げるイノベーション・ボックスの効果検証事例においても参照していることが明記されていた。

ECのCommon methodology for State aid evaluationでは、政策評価の実務担当者が評価計画を策定する際に、参考にできるような指標リストを掲載している。実際には、政策の目的や評価の目的に応じた適切な指標を設定する必要があるものの、政策評価の実務担当者目線では、自身が担当する政策の効果を検証するために、どのような指標を設定すべきであるか悩んだ際に、本事例のような指標リストが参考になると思われる。例えば、研究開発・イノベーション支援に関する政策については、追加的な研究開発活動を捉える指標として、研究開発への追加支出、新規研究者の採用人数、新規特許登録件数、新規市場開拓を支援した企業数等の指標を提案している。

3-2-2. データの整理

効果を検証する際には、指標を測定するために利用可能なデータを把握する必要がある。政策介入に関するデータの正確な収集・処理は、評価の質を確保するために極めて重要である。各ガイドラインにおいても、効果検証に利用可能なデータ収集に関して、いくつかの提案がなされている。

オランダのDURF TE METENでは、各種政策の効果検証手法で設定された指標を測定するための利用可能なデータが提案されている。例えば、研究開発費控除(RDA)の効果検証手法では、検証する指標として研究開発費やWBSO時間数が設定されている。これらの指標は、AgNLが保有しているWBSO/RDAデータや、オランダ統計局が保有しているCBSの企業マイクロデータから取得することができ、この2つのデータは企業レベルで接続することができる。

ECのCommon methodology for State aid evaluationでは、インパクト評価を実施するためには、適切なマイクロデータへのアクセスが極めて重要であり、特に、処置群と対照群の両方の指標を把握する必要があるとされている。また、アウトカムや政策への参加の意思決定に影響を与える可能性のある要因について、可能な限り多くの

データを準備する必要があるとされている。これらのデータは、処置群と対照群の間における差異をコントロールするために使用される。例えば、企業レベルでは、地域、企業規模、人口規模、使用する生産投入物等のデータを取得して、処置群と対照群の間における差異をコントロールすることを提案している。

3-2-3. 効果検証手法の比較

政策の効果検証手法としては、ランダム化比較試験（RCT）や準実験デザイン（差の差分析や回帰不連続デザイン等）、回帰分析、アンケート調査等、様々な手法があり、政策評価の実務担当者は、各手法のメリット・デメリットを正しく理解した上で、適切な手法を選択する必要がある。本調査では、主要な効果検証手法として、ランダム化比較試験や準実験デザイン、回帰分析、アンケート調査に関して、各ガイドラインにおける整理を確認した。各手法のメリット・デメリットは、表3-2のとおりである。

全てのガイドラインに共通的に記載されている点として、因果関係を検証するためには、自己選択バイアスへの対処が必要とされている。実証的な政策評価における大きな問題は、補助金や租税特別措置等といった政策手段がしばしば選択的に利用されるため、ある介入を受けた企業は介入を受けなかった企業と異なる特性を持っている可能性がある。この場合、企業グループ間で異なる結果が見られたときに、それが介入によるものなのか異なる特性に由来するものなのかを識別することは困難である。

このような自己選択バイアスへの対処として有力な手法がランダム化比較試験や準実験デザインである。まず、ランダム化比較試験とは、政策と効果の因果関係を検証する手法の中で、システマティックレビューを除き、もっともエビデンスレベルの高い手法である。具体的にはくじ引きや乱数表等によって、分析対象者を政策対象者と非対象者という2群にランダムに振り分け、政策実施後における対象者と非対象者の結果を比較する。以上のように政策を実施すると、自己選択バイアスが生じないので、政策実施後に両群の間で観測される差は、介入の結果と考えることができる。各ガイドラインにおいても、ランダム化比較試験は、自己選択バイアスを最も少なくする方法として、非常に有効な手法であるとされている。一方で、ECのCommon methodology for State aid evaluationで記載されているように、ランダム化比較試験は、介入対象者（受益者）を選択するという点に対して倫理的な観点から批判されることがある。また、イギリスのマゼンタ・ブックにおいても、政策対

象範囲を広げた場合にもランダム化比較試験が有効であるという保証はなく、外的妥当性の問題が生じる可能性があることを指摘している。

次に、ランダム化比較試験とともに自己選択バイアスに対処できる有力な手法が準実験デザインである。準実験デザインは、企業が活動する環境の外生的な変化を利用し、実験に近い状況を見出すことを目的としている。準実験デザインの中でも回帰不連続デザインは、ランダム化比較試験が実施できない場合に、有力な手法であるとされている。回帰不連続デザインは、外生的に決定された閾値周辺における企業はほぼ同質であるという仮定を置くことで、局所的な因果効果を検証することができる点の特徴である。一方で、各ガイドラインでも指摘されており、閾値から離れているサンプルは回帰不連続デザインの結論が適用されない可能性があること、閾値前後で十分なサンプルサイズが確保されていない場合、推定結果の信頼性が落ちることが懸念される。

また、同じく準実験デザインに該当する差の差分析も、ランダム化比較試験が実施できない場合に、有力な手法の1つであると考えられている。差の差分析は、回帰不連続デザインのように局所的なサンプルにおける政策効果ではなく、介入に参加した企業全体の政策効果を検証することができる点の特徴である。一方で、各ガイドラインにおいて、介入のタイミングが明確である必要があること、処置群と対照群の介入前のトレンドが類似している必要があることが指摘されている。

回帰分析は、オランダの DURE TE METEN において、ランダム化比較試験や準実験デザインに代替する手段として紹介されている。介入した企業と介入していない企業の識別が可能であれば、処置変数をダミー変数として、アウトカムとの相関関係を分析することが可能である。ただし、このような分析は、自己選択バイアスを回避することが困難であるため、処置変数と結果変数の因果関係を検証することができない。もっとも、企業単位のパネルデータであれば、企業特性等の時間不変の要因をコントロールすることは可能である。

最後に、アンケート調査は、イギリスのマゼンタ・ブックやオランダの DURE TE METEN においても、大規模なデータ収集が可能な場合、企業特性等の必要なデータをアドホックに取得することができることから有効な手段であるとされている。一方で、回答の正確さや、信頼性を担保するだけの回答数の確保が必要であるとされる。また、回答率の高いグループと低いグループの違いが存在することで、分析結果にバイアスが生じる可能性があることをデメリットとして挙げている。

表 3-2 効果検証手法のメリット・デメリット

効果検証手法		メリット	デメリット
ランダム化比較試験 (RCT)		政策効果をバイアスなく検証することができる	ランダム化比較試験は、介入対象者（受益者）を選択することに対して倫理的な観点から批判される可能性がある
準実験デザイン	回帰不連続デザイン	外生的に決定された閾値周辺における企業は同質であるという仮定を置くことで、局所的な因果効果を検証することができる	<ul style="list-style-type: none"> ■ 閾値から離れているサンプルは回帰不連続デザインの結論が適用されない可能性がある ■ 閾値前後で十分なサンプルサイズが確保されていない場合は、推定結果の信頼性が落ちる
	差の差分分析	介入に参加した企業全体の政策効果を検証することができる	<ul style="list-style-type: none"> ■ 介入のタイミングが明確である必要がある ■ 処置群と対照群の介入前のトレンドが類似している必要がある
回帰分析		介入した企業と介入していない企業の識別が可能であれば、処置変数をダミー変数として、結果変数との相関関係を分析することができる	自己選択バイアスを回避することが困難であるため、処置変数と結果変数の因果関係を検証することができない
(分析の前段階としての) アンケート調査		大規模なデータ収集が可能であれば、企業特性等の必要なデータをアドホックに取得することができることから有効な手段	<ul style="list-style-type: none"> ■ 回答の正確さや、信頼性を担保するだけの回答数の確保が必要である ■ 回答率の高いグループと低いグループの違いが存在することで、結果のバイアスに繋がる

3-3. 効果検証の実施事例

本調査において確認できた調査対象国における租税特別措置等の効果検証事例の一覧を図 3-2 に示す。本報告書では、これらの事例の中から注視すべき事例（トピック）として、表 3-3 に示す事例を取り上げ、その具体的な実施内容を記載する。

下線部の事例に関する具体的な内容を本書に記載

		実施主体	
アプローチ		行政機関（所管の研究所など含む）	外部機関
エビデンスレベルが低い ↑ ↓ エビデンスレベルが高い	定性的な分析（アンケート、共通フレームワークの活用）	-	<ul style="list-style-type: none"> ■ R&D tax relief for SMEs【英】 ■ EIA(エネルギー投資税制)【蘭】 ■ 幅広い租税特別措置【独】
	回帰分析	<ul style="list-style-type: none"> ■ RAC(研究活動費税控除)【米】 ■ Research and Development Tax Credit(研究開発税制)、RDEC(研究開発費控除制度)【英】 	<ul style="list-style-type: none"> ■ R&D tax relief for SMEs(中小企業向けの研究開発減税)【英】 ■ WBSO(研究開発税制)【蘭】 ■ corporate tax reform(法人税改革)【独】
	DID (PSM + DID含む) ※	<ul style="list-style-type: none"> ■ HQJ program(高品質雇用プログラム)【米】 	<ul style="list-style-type: none"> ■ ZFU program(地域投資減税)【仏】 ■ Innovation tax credit(イノベーション税額控除)【仏】 ■ German Bonus Depreciation(ボーナス償却制度)【独】 ■ innovatiebox(研究開発税制)【蘭】
	システマティックレビュー	<ul style="list-style-type: none"> ■ CIR(研究開発費税額控除)【仏】 	-
※PSM (Propensity Score Matching：傾向スコアマッチング)、DID (Difference in Differences：差の差分分析)		⋮	⋮
	マクロ経済モデル分析	<ul style="list-style-type: none"> ■ Business Equipment Tax Reimbursement(設備投資税制)、Business Equipment Tax Exemption(設備投資税制)、the One Maryland tax credit Program(設備投資税制 + 雇用促進税制)、Aerospace Tax Preferences(航空宇宙産業における租税特別措置)【米】 	-

図 3-2 調査対象国における租税特別措置等の効果検証事例

表 3-3 本書で取り上げる効果検証事例と主な記載内容

見出し	効果検証対象（国名）	主な記載内容
3-3-1	幅広い租税特別措置等（ドイツ）	▶ 共通的な評価スキーム
3-3-2.(1) 1)	innovatiebox（オランダ）	▶ 効果検証手法の概要
3-3-2.(1) 2)	R&D tax relief for SMEs（イギリス）	▶ 制度スキームのユーザビリティ調査の概要
3-3-2.(2) 1)	ZFU program（フランス）	▶ 効果検証手法の概要
3-3-2.(3) 1)	EIA（オランダ）	▶ 対照群の設定方法
3-3-2.(4) 1)	HQJ program（アメリカ）	▶ 効果検証手法の概要

3-3-1. 全体的な租税特別措置等の評価事例【ドイツ】

a. 概要

ドイツ連邦財務省は、4つの研究機関に委託し、全33の租税特別措置等に対して、共通的な評価スキームを活用し総合評価を実施している¹⁰⁵。評価に際しては、5つの評価項目（①目的との関連性、②効果（有効性）、③持続可能性、④手段的適合性、⑤透明性とモニタリング）に従って、定量的なスコアを算出し、各措置の評価を実施している。評価の結果、23の措置が合格基準に当たり、10の措置については改善の余地があることが示されている。本評価は2017年から2019年にかけて実施されたものであり、2019年に報告書が公表されている。

b. 評価対象の租税特別措置等

本評価では、ドイツ国内の租税特別措置等を対象としている。具体的には、気候保護や労働参加率の上昇、文化遺産や史跡の保護、農業の振興などの多様な政策目的を持つ租税特別措置等であり、エネルギー・電力税や自動車税、所得税といった税目に対する減免措置である。評価対象の租税特別措置等の減税総額は、約74億ユーロ（2018年。約10兆円）である。

c. 評価の実施主体

本評価は、ドイツ連邦財務省からの委託によって、ケルン大学 FiFo 公共経済研究所、ライプニッツ欧州経済研究センター（ZEW）、Ifo 研究所及びフラウンホーファー応用情報技術研究所（FIT）の4つの研究機関が共同実施したものである。

d. 評価方法

本評価における5つの評価項目と評価基準は、表3-4のとおり。評価項目ごとに図3-3に示す5段階の定量的なスコアを使用した上で、5つのスコアを均等に重み付けした合計スコアが算出されている¹⁰⁶。合計スコアが Good（0.75）以上であれば「良好」、Sufficient（0.50）であれば「十分」、Weak（0.25）以下であれば「不十分」とされている。なお、評価項目のうち、①目的との関連性と②効果（有効性）については、他の評価項目よりも重視し、ノックアウト基準¹⁰⁷として定義されている。

¹⁰⁵ FiFo Institute for Public Economics, University of Cologne. Evaluierung von Steuervergünstigungen. https://www.ifo.de/DocDL/FiFo-Bericht%2028-D%20BMF-fe10-16_StV-Eval_D.pdf, (参照 2023-03-27).

¹⁰⁶ FiFo Institute for Public Economics, University of Cologne. Evaluation of Tax Expenditures in Germany. <https://portal.tcu.gov.br/data/files/83/52/47/2F/267257100EE63057E18818A8/Painel%201%20-%20Michael%20Thone.pdf>, (参照 2023-03-27).

¹⁰⁷ ノックアウト基準とは、当該評価項目のスコアよりも合計スコアが高くないことを示している。

なお、本取組は個別の租税特別措置等の効果検証ではなく、評価スキームを活用した評価事例である。

表 3-4 評価項目と評価基準

評価項目	評価基準
① 目的との関連性	▶ 目的に対して、当該政策は経済的・社会的正当化の観点から適切であるか。
② 効果（有効性）	▶ 当該政策は、目的の達成に対して認識できるほどの貢献をしているか ¹⁰⁸ 。
③ 持続可能性	▶ 当該政策は、ドイツの持続可能性戦略に基づく各テーマ（例：貧困、健康、気候変動など）に影響を与えるか。
④ 手段の適合性	▶ 当該政策は、目的を達成するために最良の手段であるか。
⑤ 透明性とモニタリング	▶ 当該政策の内容は、一般に公開されているか。また、（第3者による）モニタリングが可能な状態であるか。

	Insufficient 不足	0,00	Not acceptable in any way	どのような形であれ、許容されるものではない
	Weak 弱い	0,25	Findings remain noticeably behind the expected; there is an urgent need for adaptation	期待される結果を著しく下回っており、見直しが急務である
	Sufficient 十分な	0,50	Alike school grade "C", i.e. lowest passing grade.	合格水準である
	Good 良い	0,75	Good enough. No urgent need for improvement. But certainly room for improvement.	即座に改善する必要がないほど良好である。一方で、まだ改善の余地がある
	Excellent エクセレント	1,00	Nothing can be improved here (details at most).	改善すべき点はない

図 3-3 評価スコア

（出典：ケルン大学 FiFo 公共経済研究所「Evaluation of Tax Expenditures in Germany」）

e. 評価結果

総合評価の結果、図 3-4 のとおり、33 の租税特別措置等のうち、6 の措置等が「良好」、17 の措置等が「十分」とされ、合格基準に当たるとされた。一方で、10

¹⁰⁸ 「可能な限り効果の因果関係を明らかにすることが重要である」と記されているが、「不可能な場合は、経済理論や他の経済的研究から得られる」とし、当該政策の効果検証までを求めているわけではない。

の措置等が「不十分」とされている。なお、各措置等の評価結果は参考資料（巻末）をご参照いただきたい。

Tabelle 4: Die Evaluierungen in der zusammengefassten Bewertungsübersicht

Kriterium	Score				
	Exzellente ausgezeichnet	Gut gut	Ausreichend ausreichend	Schwach schwach	Ungenügend ungenügend
目的との関連性 Relevanz	6	14	12	1	0
効果（有効性） Wirkungen	1	6	17	9	0
持続可能性 Nachhaltigkeit	2	5	20	5	1
手段的適合性 Instrumentelle Eignung	2	14	8	8	1
透明性とモニタリング Transparenz und Monitoring	0	14	17	1	1
総合評価 Gesamtbewertung	0	6	17	10	0

図 3-4 総合評価結果の概要

（出典：ケルン大学 FiFo 公共経済研究所「Evaluation of Tax Expenditures in Germany」）

3-3-2. 個別的な租税特別措置等の効果検証事例

（1）研究開発税制の効果検証

1) イノベーション・ボックス（innovatiebox）【オランダ】

a.概要

経済・気候政策省とオランダ財務省は、2010～2012年の期間における innovatiebox（以下、「イノベーション・ボックス」という。）の効果検証を実施し、共同で検証結果を議会に報告している。本検証は、研究機関の Dialogic や国連大学とマーストリヒト大学の研究機関である UNU-MERIT が実施したものである。本検証では、机上調査やインタビュー、オンライン調査、ラウンドテーブル・ミーティング、記述統計分析、計量分析といった様々なアプローチによって、イノベーション・ボックスの効果検証が実施されている。特に計量分析では、主に差の差分分析（複数期間モデル）が分析手法として用いられている。検証の結果、イノベーション・ボックスは研究開発に要した時間数を有意に増加させていることから、企業の研究開発活動を促進していることが明らかになっている。

b.租税特別措置等の内容

イノベーション・ボックスは、革新的な企業による研究開発の促進や、オランダにおける革新的なビジネス環境の強化を目的とした法人所得税の税制措置である。この制度では、WBSOで認定された無形資産から生じた一定額未満の利益に対して、条件付きで軽減税率（9%）が適用される。（p27「表 2-5」参照）

イノベーション・ボックスの予算額は、2008年の5,200万ユーロ（約74億円）から2012年の6億9,700万ユーロ（約1,000億円）へと急激に増加している。また、イノベーション・ボックスを利用した企業数についても、2007年の60企業から2013年の1,956企業へと大幅に増加している。

c.効果検証の実施主体

本検証は、オランダ財務省からの委託によって、研究機関のDialogicや国連大学とマーストリヒト大学の研究機関であるUNU-MERITが実施したものである。

d.データの把握方法及び分析手法

本検証では、「イノベーション・ボックスがオランダのイノベーション行動やビジネス環境の活性化にどの程度効果的・効率的に寄与しているかを明らかにする」という主要な研究目的が設定されており、研究目的を達成するため、様々なアプローチによって検証が行われている。1つ目のアプローチは、机上調査である。イノベーション・ボックスの設計と運用に関する知見を得るため、既存の資料（特に、法人所得税法、イノベーション・ボックスの詳細な説明がなされた資料（2014年9月1日税務当局決定）、国会資料、税務当局および外部関係者からの各種資料など）を中心に調査を行っている。2つ目のアプローチは、インタビューである。インタビューでは、机上調査による客観的事実に基づく情報に加え、より主観的な事柄（期待、意見、態度など）について関係者に質問を行うことで情報を取得している。本検証では、15回（計27名に対して）のインタビューが実施されている。インタビューは、財務省、経済省、税務署、イノベーション・ボックスの利用者、外部の税理士である。3つ目のアプローチは、イノベーション・ボックスの利用状況を把握するための企業を対象としたオンライン調査である。4つ目のアプローチは、ラウンドテーブル・ミーティングである。イノベーション・ボックスを利用している2つの団体と制度の有効性や効率性に関する自由な議論を行っている。5つ目のアプローチは、CBSの企業マイクロデータ等の既存統計・行政記録情報を活用した記述統計

分析である。記述統計分析に当たっては、CBSの企業マイクロデータ（企業規模などの企業属性に関するデータ）や、税務関税庁の法人税データ、オランダ企業庁のWBSOデータ（企業のイノベーションに関するデータ）、法人レジストリー（ABR）、コミュニティ・イノベーション・サーベイ（CIS）等の関連データを接続することで、データセットが作成された。6つ目のアプローチは、計量分析である。イノベーション・ボックスが企業の研究開発およびイノベーション行動に及ぼす効果を測定するために、CBSの企業マイクロデータや、WBSOデータを活用して、差の差分析（複数期間モデル）による検証が実施されている。

本報告書では、特に因果関係を定量的に検証した事例として、計量分析における手法を詳細に取り上げたい。本検証は、「イノベーション・ボックスを利用している企業の方が、利用していない企業よりもイノベーション行動が増加している」という仮説を設定している。データについては、CBSの企業マイクロデータとWBSOデータを中心に使用している。WBSOデータは、企業ユニットレベル（BE）と企業グループレベル（OG）のデータが格納されている。また、分析対象とする全期間（2008年～2013年）でデータが入手可能な企業のみを含むデータセット（バランスパネル）を使用していることを強調している。効果検証に使用したデータの関係性は、図3-5のとおりであり、CBSの企業マイクロデータとWBSOデータは商工会議所番号をキーとして接続が可能である。

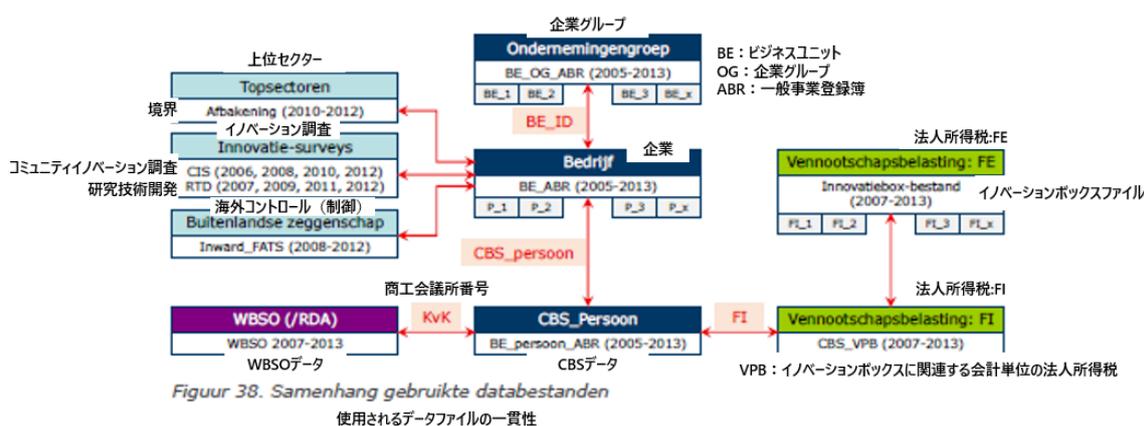


図 3-5 効果検証に使用したデータ

分析手法については、主に差の差分析（複数期間モデル）による検証が実施されている。差の差分析（2期間モデル）では、効果が発現する時間的なラグを考慮することができないため、複数期間モデルがより適切とされている。また、本検証で

は、イノベーションに関する変数が「内生的」である¹⁰⁹という問題点を指摘している。こうした内生性の問題に対して、企業がイノベーション・ボックスを初めて利用した年によってサンプルを区別し、対処することを検討している。つまり、イノベーション・ボックスの導入直後に制度の利用を開始した企業は、既に革新的な特性を持つ企業であり、研究開発が増加することがイノベーション・ボックスを利用した結果ではない可能性があるという点を考慮している。分析モデルでは、企業のイノベーション行動に関する指標である「WBSO時間数（研究開発に要した時間数）」を目的変数としている。

e.分析結果

主な分析結果のイメージは、図 3-6 のとおり。左表は、差の差分分析の推定結果を示している。右表は、左表の推定結果をグラフ化したものである。左表では、一列目に本措置を初めて利用した年、二列目に効果を測りたい年、三列目にイノベーション・ボックスの効果を示している。ここで、イノベーション・ボックスの効果とは、イノベーション・ボックスを利用した企業と利用していない企業の WBSO 時間数の差を表している。例えば、2008 年にイノベーション・ボックスを初めて利用した企業と利用していない企業を比較すると、2008 年～2011 年までは統計的に有意な差が確認できないが、2012 年以降は統計的に有意な差が認められる。その差は 2013 年で最も大きくなり、イノベーション・ボックスを利用した企業の方が利用していない企業に比べて 20%ほど WBSO 時間数が多いことが分かる。この結果は、右図においても確認できる。右図は、縦軸が年間 WBSO 時間数、横軸が年を表している。また、青線が本措置の適用企業、緑線が非適用企業を表している。初めて本措置を利用した年がいずれのケースであっても、適用後に青線が緑線を上回る傾向にあることから、イノベーション・ボックスを利用した企業の方が利用していない企業に比べて WBSO 時間数が増加していることが分かる。更に、その差は時間が経過するごとに大きくなり、2013 年で最大となることが分かった。以上の検証結果から、本措置を利用することで、企業の研究開発活動が促進されていることが分かった。

本検証では、効果検証手法として差の差分分析が採用されているが、効果が発現する時間的なラグを考慮した複数期間モデルになっており、効果が発現するタイミングや効果が最大化するタイミングを捉えることが可能となっている。また、単純に適用企業と非適用企業を比較するだけでは、適用企業がもともと研究開発活動に積

¹⁰⁹ 「内生的」とは、アウトカムと処置変数の両方に影響する第三の要因があることを意味する。

極的な企業であった場合の自己選択バイアスを回避できない。そこで、自己選択バイアスへの対処方法として、企業が初めて本措置を利用した年（2008年～2013年）によって、サンプルを分けて推定している。利用開始が早い企業は、元々研究開発活動に積極的な企業である可能性が高く、逆に遅い企業は消極的な企業である可能性が高いため、サンプルを分けて分析を行うことで、そうした研究開発に対する企業の意欲の違いをコントロールすることができる。このような効果検証手法は、我が国において類似の研究開発関連の租税特別措置等を検証する際にも参考になると考えられる。

一方で、本検証の報告書では、分析の留意点として、初めて本措置を利用した年のみをコントロールすることで完全に自己選択バイアスを回避できているわけではなく、効果が過大評価されている可能性は否定できないとされている。また、効果検証に使用した WBSO データについても、研究開発活動に関する指標で利用可能な変数が少なく、WBSO 時間数が唯一複数期間に渡って利用可能な変数と記載されている。



図 3-6 イノベーション・ボックスが WBSO 時間数に与える効果

2) R&D tax relief for SMEs (中小企業向けの研究開発税制)【イギリス】

a.概要

HMRC は、R&D tax relief for SMEs (中小企業向けの研究開発税制) の効果検証を実施し、その効果検証結果を取りまとめた報告書¹¹⁰を公表している。本検証は、コンサルティング会社の London Economics とリサーチ会社の OMB Research が共同実施したものである。本検証では、本措置の政策効果検証に加えて、制度スキームのユーザビリティに関する調査・分析が実施されている。その結果、本措置の運用面において、手続きが複雑であるとの課題や、利用者への周知不足などの課題が明らかにされている。

b.租税特別措置等の内容

R&D tax relief for SMEs は、中小企業の研究開発を促進することを目的とした税制である。本措置は、中小企業における研究開発に係る費用の 230%の所得控除等が適用される。(p23「表 2-5」参照)

適用額は、約 18 億ポンド (2015-16 年。約 29 億円)。適用件数は、36,165 社 (2015-16 年)。

c.効果検証の実施主体

本検証は、HMRC からの委託によって、コンサルティング会社の London Economics とリサーチ会社の OMB Research が共同実施したものである。

d.データの把握方法及び分析手法

本報告書では、特に制度スキームのユーザビリティに関する調査事例として、その調査手法を詳細に取り上げたい。本検証では、申請企業 (800 名) と非申請企業 (400 名) に対してアンケート調査 (定量評価) が実施されている。表 3-5 に、主なアンケート内容を示す。

表 3-5 主なインタビュー内容

インタビューイ	インタビュー内容
非申請企業	(制度スキームの認知度)

¹¹⁰ HMRC. Evaluation of the Research and Development Tax Relief for Small and Medium-sized Enterprises. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/935191/HMRC_Research_Report_598_R-and-D_tax_relief_for_SMEs.pdf, (参照 2023-03-27)

インタビューイ	インタビュー内容
	▶ 本措置を認知しているか。 ✓（認知している場合）仕組みについても把握しているか。 ✓（認知していない場合）他の公的研究開発支援制度を認知しているか。
申請企業	（制度スキームの機能） ▶ 申請手続きのしやすさについて（「簡単」or「どちらでもない」or「難しい」）。 ✓（「難しい」と回答した場合）その理由は何か。 ▶ 申請手続きにおいて、外部のサポートを利用しているか。 ✓（外部のサポートを利用している場合）外部のサポートの種類は何か。

e.分析結果

制度スキームのユーザビリティに関する分析結果は、表 3-6 のとおり。申請者の 73%がこの制度の申請プロセスを難しいとは感じていない一方で、84%の申請者が申請に関するサポートを受けていることを確認できた。この結果から解釈できることとして、サポートを受けていない申請者は、より申請プロセスを難しいと感じていると考えられる。つまり、これらの調査結果から、申請プロセスの円滑化における改善の必要性が示されている。

なお、本検証の報告書では、分析の留意点やデータの制約等に関する記載は確認できなかった。

表 3-6 制度スキームのユーザビリティに関する分析結果

内容	分析結果																																				
認知度	<p>▶ 約半数（49%）は本措置のスキームを認知しており、22%はその仕組みについても把握している</p> <div data-bbox="461 479 1283 1032" style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 10px 0;"> <p style="text-align: center;">非請求者のスキームに対する認知度</p> <p style="text-align: center;">Figure 18 Non-claimants' awareness of the scheme</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">知っており、仕組みも理解している Yes, have heard of the scheme and have a good understanding of it</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 30%; text-align: right;">22%</td> </tr> <tr> <td>知っているが、仕組みはあまり理解していない Yes, have heard of the scheme but don't know much about it</td> <td></td> <td style="text-align: right;">27%</td> </tr> <tr> <td>知らない No, not aware of the scheme</td> <td></td> <td style="text-align: right;">51%</td> </tr> </table> <p style="font-size: small;">Note: Number of respondents (weighted) = 400. Source: London Economics' analysis of quantitative survey data</p> </div> <p>▶ 認知していない51%については、他の公的研究開発支援制度についてもあまり認知していない</p> <div data-bbox="397 1178 1307 1630" style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 10px 0;"> <p style="text-align: center;">他の公的研究開発支援制度に関する非請求者の認知度</p> <p style="text-align: center;">Table 17 Non-claimants' awareness of other public R&D support schemes</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">他の公的研究開発支援制度の認知度</th> <th style="text-align: center;">知っている</th> <th style="text-align: center;">知らない</th> </tr> <tr> <th style="text-align: left;">Awareness of other public R&D support schemes</th> <th style="text-align: center;">Non-claimants who are Aware of scheme</th> <th style="text-align: center;">Non-claimants who are Not aware of scheme</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Innovate UK innovation loans</td> <td style="text-align: center;">25%</td> <td style="text-align: center;">9%</td> </tr> <tr> <td>Horizon 2020 R&D funding</td> <td style="text-align: center;">17%</td> <td style="text-align: center;">7%</td> </tr> <tr> <td>Industrial Strategy Challenge Fund (ISCF)</td> <td style="text-align: center;">11%</td> <td style="text-align: center;">1%</td> </tr> <tr> <td>Global Challenges Research Fund (GCRF)</td> <td style="text-align: center;">8%</td> <td style="text-align: center;">1%</td> </tr> <tr> <td>Newton Fund</td> <td style="text-align: center;">6%</td> <td style="text-align: center;">1%</td> </tr> <tr> <td>Small Business Research Initiative (SBRI)</td> <td style="text-align: center;">22%</td> <td style="text-align: center;">8%</td> </tr> <tr> <td>EUREKA Eurostars funding</td> <td style="text-align: center;">8%</td> <td style="text-align: center;">6%</td> </tr> </tbody> </table> <p style="font-size: small;">Note: Number of respondents (weighted) = 400. Source: London Economics' analysis of quantitative survey data</p> </div>	知っており、仕組みも理解している Yes, have heard of the scheme and have a good understanding of it		22%	知っているが、仕組みはあまり理解していない Yes, have heard of the scheme but don't know much about it		27%	知らない No, not aware of the scheme		51%	他の公的研究開発支援制度の認知度	知っている	知らない	Awareness of other public R&D support schemes	Non-claimants who are Aware of scheme	Non-claimants who are Not aware of scheme	Innovate UK innovation loans	25%	9%	Horizon 2020 R&D funding	17%	7%	Industrial Strategy Challenge Fund (ISCF)	11%	1%	Global Challenges Research Fund (GCRF)	8%	1%	Newton Fund	6%	1%	Small Business Research Initiative (SBRI)	22%	8%	EUREKA Eurostars funding	8%	6%
知っており、仕組みも理解している Yes, have heard of the scheme and have a good understanding of it		22%																																			
知っているが、仕組みはあまり理解していない Yes, have heard of the scheme but don't know much about it		27%																																			
知らない No, not aware of the scheme		51%																																			
他の公的研究開発支援制度の認知度	知っている	知らない																																			
Awareness of other public R&D support schemes	Non-claimants who are Aware of scheme	Non-claimants who are Not aware of scheme																																			
Innovate UK innovation loans	25%	9%																																			
Horizon 2020 R&D funding	17%	7%																																			
Industrial Strategy Challenge Fund (ISCF)	11%	1%																																			
Global Challenges Research Fund (GCRF)	8%	1%																																			
Newton Fund	6%	1%																																			
Small Business Research Initiative (SBRI)	22%	8%																																			
EUREKA Eurostars funding	8%	6%																																			

内容	分析結果								
機能	<p>➤ 申請者の半数以上（55%）が申請手続きは「簡単」と回答し、18%が「難しい」と回答している</p> <div data-bbox="536 427 1201 1162" style="border: 1px solid black; padding: 10px; text-align: center;"> <p>申請の容易さ</p> <p>Figure 19 Claimants' ease of applying for the scheme</p> <table border="1" style="margin: 0 auto;"> <thead> <tr> <th>Category</th> <th>Percentage</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>簡単 (Easy)</td> <td>55%</td> </tr> <tr> <td>いづれでもない (Neither easy nor difficult)</td> <td>27%</td> </tr> <tr> <td>難しい (Difficult)</td> <td>18%</td> </tr> </tbody> </table> <p>Note: Total number of respondents (weighted) = 764 (96%). 36 respondents answered 'Don't know' and are excluded. Results refer to the most recent financial year in which qualifying R&D was undertaken. Source: London Economics' analysis of quantitative survey data</p> </div> <p>➤ 申請手続きを「難しい」と回答した申請者は、その理由として、「申請時にプロジェクトが研究開発であるかどうかを特定すること（33%）」、「申請する際に何をすべきかを理解すること（31%）」、「対象となる支出を特定すること（25%）」などが難しいとしている</p>	Category	Percentage	簡単 (Easy)	55%	いづれでもない (Neither easy nor difficult)	27%	難しい (Difficult)	18%
Category	Percentage								
簡単 (Easy)	55%								
いづれでもない (Neither easy nor difficult)	27%								
難しい (Difficult)	18%								

内容	分析結果																														
	<p style="text-align: center;">申請者が手続きを「難しい」と感じた理由</p> <p style="text-align: center;">Figure 20 Claimants' reasons for finding the scheme application process 'difficult'</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>理由</th> <th>割合</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>研究開発であるかどうかを特定すること Identifying whether a project is R&D</td> <td>33%</td> </tr> <tr> <td>何をすべきかを理解すること Understanding what you had to do</td> <td>31%</td> </tr> <tr> <td>対象となる支出を特定すること Identifying qualifying expenditure</td> <td>25%</td> </tr> <tr> <td>情報を記録すること Recording information</td> <td>20%</td> </tr> <tr> <td>管理者（当局など）と対応すること Generally working through the admin</td> <td>19%</td> </tr> <tr> <td>時間や労力を割くこと Finding the time and/or capacity</td> <td>17%</td> </tr> <tr> <td>その他 Something else</td> <td>20%</td> </tr> </tbody> </table> <p><small>Number of respondents (weighted) = 136 (18%). 'Something else' included reasons such as the difficulty of finding appropriate third-party support and a lack of guidance or support from HMRC. Results refer to the most recent financial year in which qualifying R&D was undertaken. Source: London Economics' analysis of quantitative survey data</small></p> <p>➤ 本措置の申請手続きでは、約84%が外部のサポートを利用しており、約半数（49%）は会計士を、34%は研究開発税制に関する専門家を利用している</p> <p style="text-align: center;">申請手続きに利用した外部支援の種類</p> <p style="text-align: center;">Figure 21 Type of external support used to complete the application process</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>外部支援の種類</th> <th>割合</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>会計士 Accountant</td> <td>49%</td> </tr> <tr> <td>研究開発税制に関する専門家 R&D tax relief specialist</td> <td>34%</td> </tr> <tr> <td>コンサルタント Consultant</td> <td>10%</td> </tr> <tr> <td>税アドバイザー Tax advisor</td> <td>7%</td> </tr> <tr> <td>ビジネス上のメンター/パートナー Business mentors/partners</td> <td>1%</td> </tr> <tr> <td>その他 Other</td> <td>6%</td> </tr> </tbody> </table> <p><small>Note: Total respondents (weighted) = 670. 121 did not use any external support and 9 answered 'Don't know'. Respondents may have provided multiple answers. Other types of support included auditors and accountancy firms. Results refer to the most recent financial year in which qualifying R&D was undertaken. Source: London Economics' analysis of quantitative survey data</small></p>	理由	割合	研究開発であるかどうかを特定すること Identifying whether a project is R&D	33%	何をすべきかを理解すること Understanding what you had to do	31%	対象となる支出を特定すること Identifying qualifying expenditure	25%	情報を記録すること Recording information	20%	管理者（当局など）と対応すること Generally working through the admin	19%	時間や労力を割くこと Finding the time and/or capacity	17%	その他 Something else	20%	外部支援の種類	割合	会計士 Accountant	49%	研究開発税制に関する専門家 R&D tax relief specialist	34%	コンサルタント Consultant	10%	税アドバイザー Tax advisor	7%	ビジネス上のメンター/パートナー Business mentors/partners	1%	その他 Other	6%
理由	割合																														
研究開発であるかどうかを特定すること Identifying whether a project is R&D	33%																														
何をすべきかを理解すること Understanding what you had to do	31%																														
対象となる支出を特定すること Identifying qualifying expenditure	25%																														
情報を記録すること Recording information	20%																														
管理者（当局など）と対応すること Generally working through the admin	19%																														
時間や労力を割くこと Finding the time and/or capacity	17%																														
その他 Something else	20%																														
外部支援の種類	割合																														
会計士 Accountant	49%																														
研究開発税制に関する専門家 R&D tax relief specialist	34%																														
コンサルタント Consultant	10%																														
税アドバイザー Tax advisor	7%																														
ビジネス上のメンター/パートナー Business mentors/partners	1%																														
その他 Other	6%																														

(2) 地域投資税制の効果検証

1) ZFU program (地域投資税制)【フランス】

a.概要

INSEE (フランス国立統計経済研究所) は、「Zones Franches Urbaines (以下「ZFU」という。)」と呼ばれる地域投資税制が ZFU 適用地域の企業における雇用などの経済活用に与える影響について効果検証を実施している¹¹¹。本検証で使用された主なデータは、INSEE が保有する企業の社会保障に関する年次申告データと企業の所在地情報等を含むデータである。効果検証に当たり、ZFU 適用地域の企業と非適用地域の企業で傾向スコア (共変量) を算出し、類似性のある処置群と対照群を設定した上で、差の差分析が実施されている。検証の結果、ZFU 適用地域における事業創出と雇用面において有意な効果が認められたが、本措置による近隣地域への負の波及効果も有意に認められた。

b.租税特別措置等の内容

ZFU program は、ZFU 適用地域における企業の設立や移転の促進を図ることを目的とした税制である。本措置では、ZFU 適用地域の従業員数が 50 人以下の企業において法人税免除等が適用される¹¹²。(p25「表 2-5」参照)

c.効果検証の実施主体

本検証は、フランス財務省に所属している国立研究所の INSEE が実施した。

d.データの把握方法及び分析手法

ZFU の適用は、1997 年 (第 1 次)、2004 年 (第 2 次)、2006 年 (第 3 次) の 3 回に分けて実施された。第 1 次では最も困窮した 44 の ZFU 適用地域とやや困窮度が低い 416 の「Zones de Redynamisation Urbaine (以下「ZRU」という。)」の地域が示され、第 2 次では ZRU から 41 の新しい ZFU 適用地域が示された。本検証では、第 2 次の選定に焦点を当て、新たな ZFU 適用地域 (処置群) とそうではない ZRU 地域 (対照群) の比較をするために、主に 3 つのデータが使用されている。

1 つ目は、フランス国内の企業が提出する社会保障に関する年次申告書に基づくデータ (DADS) であり、各企業の会計情報や支払税額などの情報が含まれている。

¹¹¹ Givord, Pauline, Roland Rathelot, and Patrick Sillard. "Place-based tax exemptions and displacement effects: An evaluation of the Zones Franches Urbaines program." *Regional Science and Urban Economics* 43.1 (2013): 151-163.

¹¹² 本措置の予算額や適用件数等について、本調査では確認できなかった。

2つ目は、フランス国内の企業に関するデータ（SIRENE directory）であり、企業の所在地などの登録情報が含まれている。

3つ目は、国勢調査データ（1999年時点）であり、調査対象地域の社会・人口動態に関する情報が含まれている。いずれも、INSEEが管理しているデータである¹¹³。これらのデータを基に、2002年から2007年の間、所在地情報を含めた企業レベルのパネルデータを作成し、分析に利用している。

本検証では、ZFUの効果を把握するため、傾向スコアマッチングと差の差分析を組み合わせている。傾向スコア（共変量）を求める際には、主に当該地域のZFU適用地域までの地理的距離、人口、失業率、青少年（25歳未満）比率、中退者比率、財政的ポテンシャルといった指標が活用されている。本検証では、傾向スコアマッチングによる推定を行った上で、2003年から2007年までの各年におけるZFUの影響効果を測定している。

e.分析結果

ZFUが新規事業と雇用に与える影響に関する分析結果は、図3-7のとおり。新規事業については、ZFUによって2004年から2007年の間に5～8%ポイント増加している。雇用については、全体としてプラス傾向にあり、2007年においては12%ポイント増加している。

¹¹³ DADSに含まれるデータのうち、財務記録の一部は税務署から提供されているデータである。

Table 4 ZFUへの移行が企業株式とビジネス人口に与える影響
Impact of the transition to ZFU on stock of companies and business demography.

Variables	Years				
	2003	2004	2005	2006	2007
Stock (Δ Log) 事業所数 Number of establishments	0.01 (0.02)	0.05*** (0.02)	0.07*** (0.03)	0.06** (0.02)	0.05** (0.02)
Amongst companies eligible already present in 2002	-0.00 (0.03)	0.05 (0.04)	0.01 (0.04)	-0.04 (0.04)	-0.03 (0.05)
...with less than 3 employees in 2002	-0.04 (0.04)	0.10 (0.07)	0.07 (0.06)	0.02 (0.05)	0.02 (0.08)
...with more than 4 employees in 2002	0.04 (0.04)	0.03 (0.04)	-0.05 (0.05)	-0.06 (0.06)	-0.04 (0.07)
Amongst companies eligible already present in 2002					
Δ Bankruptcies (for 1000 companies)	0.21 (1.77)	0.30 (2.27)	1.28 (2.33)	-2.45 (1.81)	-0.28 (1.32)
Flow (relatively to the previous stock)					
Δ Births and transfers	0.00 (0.02)	0.06*** (0.02)	0.06* (0.03)	0.08*** (0.02)	0.05** (0.02)
Δ Births	0.01 (0.02)	0.04*** (0.02)	0.04* (0.03)	0.05*** (0.02)	0.01 (0.02)
Δ Transfers	-0.00 (0.01)	0.02*** (0.01)	0.02* (0.01)	0.03*** (0.01)	0.04*** (0.01)

Note: All results featured herewith correspond to the preferred specification of propensity-score matching, applied to time differentiated variables. The standard deviation of the estimator is in brackets, estimated by block bootstraps in areas. Three (respectively two, one) stars indicate a 1% significance (respectively 5%, 10%).

Table 5 ZFUへの移行が雇用に与える影響
Impact of the transition to ZFU on employment (log).

Variables	Years				
	2003	2004	2005	2006	2007
All companies 雇用 Δ Employment	-0.01 (0.05)	0.04 (0.04)	0.06 (0.05)	0.04 (0.08)	0.12** (0.06)
Δ Hours	-0.01 (0.04)	0.03 (0.04)	0.08 (0.05)	-0.00 (0.08)	0.12** (0.06)
Amongst companies eligible already present in 2002					
Δ Employment	-0.02 (0.04)	-0.03 (0.05)	-0.06 (0.05)	0.09 (0.08)	0.00 (0.06)
Δ Hours	0.00 (0.04)	-0.05 (0.05)	-0.07 (0.05)	0.09 (0.08)	-0.02 (0.08)
...with less than 3 employees in 2002					
Δ Employment	-0.00 (0.06)	-0.08 (0.07)	0.06 (0.09)	0.09 (0.08)	0.12* (0.06)
Δ Hours	0.02 (0.06)	-0.10* (0.05)	0.03 (0.07)	0.14*** (0.05)	0.02 (0.06)
...with more than 4 employees in 2002					
Δ Employment	-0.05 (0.04)	0.01 (0.05)	-0.05 (0.06)	0.09 (0.08)	0.04 (0.04)
Δ Hours	-0.03 (0.04)	-0.00 (0.05)	-0.08 (0.07)	0.07 (0.09)	0.07 (0.05)

Note: All results featured herewith correspond to the preferred specification of propensity-score matching, applied to time differentiated variables. The standard deviation of the estimator is in brackets, estimated by block bootstraps in areas. Three (respectively two, one) stars indicate a 1% significance (respectively 5%, 10%).

図 3-7 ZFU が新規事業と雇用に与える影響に関する分析結果

また、ZFUの周辺エリアへの波及効果を検証したところ、事業所数については、図 3-8 のとおり、2004 年から 2007 年の間に 2～9%ポイント減少していることが明らかになっている。

なお、本検証の報告書では、分析の留意点やデータの制約等に関する記載は確認できなかった。

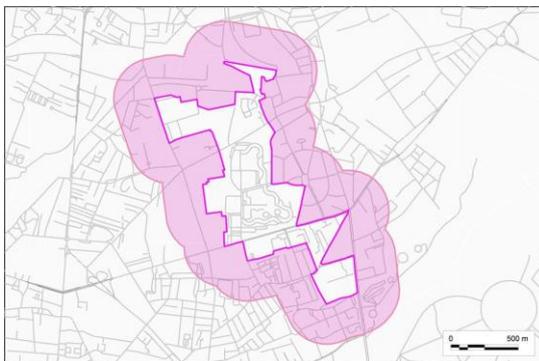


Table 8 ZFUによる周辺エリア（左記ピンクエリア）への影響
Impact of the ZFU program on a ring around the treated area.

Variables	Years				
	2003	2004	2005	2006	2007
事業所数					
Number of establishments	0.01 (0.03)	-0.05** (0.02)	-0.02 (0.02)	-0.09*** (0.04)	-0.08* (0.05)
雇用 Δ Employment	0.03 (0.06)	-0.07 (0.06)	0.02 (0.06)	-0.08 (0.07)	-0.04 (0.06)
労働時間数 Δ Hours	0.05 (0.06)	-0.10* (0.05)	0.01 (0.05)	-0.05 (0.07)	-0.07 (0.10)
Flow (relatively to the previous stock)					
Δ New establishments 新規事業所	-0.05 (0.06)	-0.05 (0.04)	-0.03* (0.02)	-0.07** (0.03)	-0.17 (0.13)
Δ Births 設立	-0.06 (0.06)	-0.04 (0.04)	-0.01 (0.02)	-0.01 (0.02)	-0.06 (0.04)
Δ Transfers 移転	0.01 (0.00)	-0.01 (0.01)	-0.02* (0.01)	-0.06*** (0.02)	-0.12 (0.09)

Note: All results featured herewith correspond to a Gaussian kernel matching method, applied to time differentiated variables. The standard deviation of the estimator is in brackets, estimated by block bootstraps in areas. Three (respectively two, one) stars indicate a 1% significance (respectively 5%, 10%).

図 3-8 ZFU の周辺エリアに与える影響に関する分析結果

(3) エネルギー投資税制の効果検証

1) EIA (エネルギー投資税制)【オランダ】

a.概要

経済・気候政策省とオランダ財務省は、2012～2018年の期間におけるEIA(エネルギー投資税制)の効果検証を実施し、検証結果を議会に報告している。本検証は、コンサルティング会社のCE Delftが実施したものである。本検証で使用された主なデータは、エネルギー節約量に関するRVOデータと、EIAを適用した企業に対する意識調査である。効果検証に当たり、EIAの適用企業に対して意識調査や投資回収期間の確認を行うことで、「EIAが適用されなくてもエネルギー効率の高い技術への投資を行ったはずの企業」(＝フリーライダー)を特定し、比較グループとしている。そして、エネルギー節約量のうち、比較グループが寄与する分を差し引いた値を正味の効果として示している。

b.租税特別措置等の内容

EIAは、一般的に使用されている事業用資産よりもエネルギー効率の高い革新的な事業用資産の市場導入を促進することにより、企業における省エネルギーの実現を目的とした税制である。エネルギーリスト¹¹⁴の一般的な節約基準を満たす事業用資産への投資がEIAの対象となる。企業は、本措置を利用することで、関連する支出の45.5%の所得控除の適用を受けることができる(p27「表2-5」参照)。評価期間中(2017年を除く)、合計42億ユーロ(5,880億円)のエネルギー効率の高い資産への投資がEIAによって支援された。

c.効果検証の実施主体

本検証は、経済・気候政策省とオランダ財務省からの委託によって、コンサルティング会社のCE Delftが実施したものである。

¹¹⁴ EIAの対象となる事業用資産が記載されたリスト

d. データの把握方法及び分析手法

本検証では、EIA の有効性を評価するため、様々なアプローチによって検証が行われている。1つ目のアプローチは、机上調査である。机上調査は、投資家やエネルギー効率の高い技術を提供するサプライヤーが技術開発を行う動機やボトルネックに関する文献や EIA の政策理論（エネルギー効率の高い投資に対する制度が意図する効果）を把握することを目的として実施された。2つ目のアプローチは、データ分析である。評価期間における申請書のデータを活用して、データセットを作成して記述統計分析を実施している。3つ目のアプローチは、アンケート調査である。アンケート調査は、需要側（投資を行う企業）と供給側（技術を提供するサプライヤー）の両方に実施している。

本検証は、EIA による効果を1次効果（エネルギーリスト上の資産への投資による追加的なエネルギーの節約）と2次効果（資産の開発・刷新）に区別している。本報告書では、特に1次効果（エネルギーリスト上の資産への投資による追加的なエネルギーの節約）を定量的に検証した事例として、アンケート調査における手法を詳細に取り上げたい。

1次効果（エネルギーリスト上の資産への投資による追加的なエネルギーの節約）を定量的に検証する上で、「フリーライダー」の存在を考慮する必要があるとしている。補助金等の助成がなくても、同じ時期に行われたであろう省エネ技術への投資は、補助による直接的な結果と考えるべきではなく、このような投資を行う投資家は、「フリーライダー」と呼ばれる。本検証では、施策の有効性は、「フリーライダー」による影響を調整した上で初めて判断できると指摘している。つまり、「フリーライダー」の割合が高ければ高いほど、本措置の有効性は低くなるため、分析結果の解釈に注意が必要とされる。需要側（投資を行う企業）に対して実施したアンケートの項目例は、表 3-7 のとおりである。特に、「フリーライダー」を特定するために使用したアンケート項目は、No.1～No.4 である。具体的な調査方法としては、調査対象者をグループ A と B に半数ずつ分けた。半数のグループ A には、No.1～No.7 の項目に該当する番号を択一で選択させている。回答結果から、No.4 の回答率を「フリーライダー」の下限值、No.1～No.4 の回答率の合計をフリーライダーの上限値と定義している。次に、残りの半数であるグループ B に対しては、同じ No.1～No.7 の質問を5件法（「とてもそう思う」、「そう思う」、「どちらでもない」、「あまりそう思わない」、「思わない」）で回答させた。グループ B では、No.4 の回答結果を用いて、「とてもそう思う」だけの回答率を「フリーライダー」の下限值、「とてもそう思う」「そう思う」の回答率の合計を「フリーライダー」の上限値と定義した。

以上の2つのグループに対する回答結果によって算出された「フリーライダー」の下限値の最小値と、上限値の最大値を、本検証における「フリーライダー」の最終的な下限値と上限値とすることで、「フリーライダー」が貢献していると推定されるエネルギー節約量を算出している。なお、本検証は、エネルギー節約量に関するRVOデータと、需要側（投資を行う企業）に対して実施したアンケート調査結果を組み合わせることで行われたものである。

表 3-7 アンケート項目の例

No	質問項目
1	EIA がなくても、同じ資産に投資が行われたが、その投資額は少なかっただろう
2	EIA がなくても、同じ資産に後日、投資が行われたはずである
3	EIA がなくても、同じ資産に、同じ時期に投資していた
4	EIA がなければ、同じような新しい資産に投資していたが、既存の資産よりも効果的であった
5	EIA がなければ、別の資産に、別の時期に投資していただろう
6	EIA がなければ、別の資産に、同じ時期に投資していただろう
7	EIA がなければ、投資はまったく行われなかっただろう

e.分析結果

まず、アンケート調査等の結果を基に、全申請件数に占める「フリーライダー」の割合を算出している。算出結果は、図 3-9 のとおり。グループ A とグループ B の下限値と上限値を比較して、最小値と最大値を採用して、最終的な「フリーライダー」の下限値と上限値を定義している。最終的には、全申請数のうち 30～69% を「フリーライダー」と定義している。次に、「フリーライダー」の割合を考慮したエネルギー節約量の算出を行っている。エネルギー節約量の算出結果は、図 3-10 のとおり。全申請者の 2012 年～2017 年におけるグロスのエネルギー節約量が 38,000TJ 程度であるのに対して、「フリーライダー」を考慮して正味のエネルギー節約量を計算した場合、下限値 12,000 (38,000TJ の 69% を除く) ～上限値 27,000TJ (38,000TJ の 30% を除く) の節約効果があると推定している。

なお、本検証の報告書では、分析の留意点やデータの制約等に関する記載は確認できなかった。

	下限値 Ondergrens	上限値 Bovengrens	中間値 Middenwaarde
グループA	46%	69%	57,5%
グループB	30%	52%	41,0%
最終的なフリーライダーの割合	30%	69%	49,5%

図 3-9 「フリーライダー」の定義

グロス及び正味の年間エネルギー節約量（2012～2017年）
Tabel 18 - Jaarlijkse bruto en netto energiebesparing, 2012-2017, TJ

Jaar	グロス Bruto	正味 Netto	
	年間累積量（単位：TJ） Besparingen TJ (finaal)	下限（69%のフリーライダー） Ondergrens (69% free riders)	上限（30%のフリーライダー） Bovengrens (30% free riders)
2012	5.438	1.686	3.807
2013	5.573	1.728	3.901
2014	6.116	1.896	4.281
2015	8.640	2.678	6.048
2016	10.821	3.355	7.575
2017*	1.742	540	1.219
Totaal	38.329	11.882	26.831

* 2017 betreft de beoordeelde aanvragen tot en met 22 augustus.

図 3-10 EIA が企業のエネルギー節約量に与える効果

（４）雇用に関連する税制の効果検証

1) High Quality Job Program（高品質雇用プログラム）【アメリカ：アイオワ州】

a.概要

アイオワ州では、Department of Revenue（以下、「歳入庁」という。）のエコノミストが主体となり租税特別措置等の評価を実施している。また、評価結果はアイオワ州の歳入庁が公開している。租税特別措置等のレビューサイクルは5年に1回である。本検証では、傾向スコアマッチングと差の差分析を組み合わせ、High Quality Job Program（以下、「高品質雇用プログラム」という。）の評価が実施されている。評価では、高品質雇用プログラムを実施しているアイオワ州の郡と、類似する実施していない他の郡（他州を含む）が比較されている。データは、国勢調査局のCounty Business Pattern（年次で公開されている地方経済関連データ）から郡の人口

統計や経済変数を取得して利用している。

b. 租税特別措置等の内容

高品質雇用プログラムは、企業のプロジェクトによって創出された雇用に直接関連する新規の適格投資に対して、適格投資額の一定割合（1～10%）を所得税から税額控除するものである。適格投資とは、土地、既存の建物や構造物の購入価格、敷地の準備、不動産の改良、建物の建設、長期リース費用など、不動産への資本投資と定義されている（p19「表 2-5」参照）。適用金額は、2017年から2021年にかけては、1億500万ドル（約130億円）が上限とされている。適用件数としては、2011年から2021年にかけて、1,062件のプロジェクトが支援対象となった。

c. 効果検証の実施主体

本検証は、歳入庁のエコノミストが主体となって実施している。

d. データの把握方法及び分析手法

本検証では、アイオワ州で高品質雇用プログラムが存在しなかった場合に、アイオワ州の郡における雇用がどのようになっていたかを明らかにするため、高品質雇用プログラムを実施しているアイオワ州の郡と、アイオワ州以外の州における類似の郡を比較している。分析手法としては、差の差分分析が採用されている。ただし、郡同士の比較においては、プログラムへの参加と雇用の両方に影響する交絡要因が存在するため、高品質雇用プログラムを実施している郡と人口動態や経済的特性（雇用者数や事業所数等）が類似している郡を傾向スコアによってマッチングしている。傾向スコアの推定には、郡内の総雇用者数、事業所数、年間給与額、郡内総雇用者数に占める製造業雇用の割合、平均年間賃金等の変数を用いている。差の差分分析では、雇用者数を目的変数として高品質雇用プログラムの効果が検証されている。

e. 分析結果

推定結果は、図 3-11 のとおり。差の差分分析の効果を示す事後ダミーと介入ダミーの交差項（HQJeffect）の係数は、0.68 で統計的に有意である。これは、上記の手法によって推定された傾向スコアが類似している高品質雇用プログラムを実施しているアイオワ州の郡と高品質雇用プログラムを実施していないアイオワ州以外の郡を比較した時に、高品質雇用プログラムを実施しているアイオワ州の郡の方が、雇用者数が 68%多いことを示している。以上の結果から、高品質雇用プログラムが雇

用の増加に寄与していることが明らかとなった。

なお、本検証の報告書では、分析の留意点やデータの制約等に関する記載は確認できなかった。

Table 11. Estimation of Impacts of the HQJ Program on Industry Employment

Parameters	Estimates	Standard Error	t Value	P-Value	
Intercept	-0.38	0.25	-1.5	0.128	切片
Time	-0.48	0.30	-1.6	0.108	事後ダミー
Group	0.33*	0.20	1.7	0.100	介入ダミー
HQJeffect	0.68**	0.31	2.2	0.032	事後ダミー×介入ダミー
W	0.56***	0.01	37.4	<.0001	労働者一人当たりの平均賃金
S	-0.21	0.25	-0.9	0.393	全事業所に占める小規模事業所の割合
U	0.69***	0.15	4.6	<.0001	都市ダミー

* indicates p-value less than 10%

** indicates p-value less than 5%

*** indicates p-value less than 1%

図 3-11 高品質雇用プログラムが雇用者数に与える効果

3-4. 効果検証結果を政策形成に取り込むための工夫

調査対象国においては、「3-1-1 戦略（政府全体の政策評価に関する取組）」にも記載したとおり、効果検証結果を政策資料として議会への報告などに活用していることが確認できた。また、より国民へ向けた取組を実施している事例についても確認できた。本報告書では、そのような効果検証結果を政策形成に取り込むための工夫として、調査対象国における取組内容を「行動変容を促す EAST 原則」に基づいて整理した。

3-4-1. 「行動変容を促す EAST 原則」の概要

本報告書で取り上げる「行動変容を促す EAST 原則」の概要を以下に示す。

「行動変容を促す EAST 原則」とは、イギリスの登録慈善団体 Nesta¹¹⁵の一組織で

¹¹⁵ <https://www.nesta.org.uk/>

ある Behavioural Insights Team¹¹⁶が、政策立案者や実務家に対して提唱した、行動変容を促すためのフレームワークである。本フレームワークは、Easy、Attractive、Social、Timely の4つの原則で構成されるものであり、各原則の概要を表 3-8 に示す。

表 3-8 「行動変容を促す EAST 原則」の概要

原則	概要
Easy (簡単に)	▶ 一般的に人は見出しや画像に注目し、詳細な文章は無視することが多いため、情報を国民に伝える際には、国民側の労力を軽減することが重要である。そこで、 <u>メッセージは分かりやすく単純化する</u> などの工夫をする
Attractive (魅力的に)	▶ 国民の興味・注意を引かせるために、 <u>画像や色などを使用する</u> などの工夫をする
Social (社会的に)	▶ より広い行動変容を促すために（社会的な） <u>ネットワークを活用し、情報が国民に提供される仕組み</u> などの工夫をする
Timely (タイムリーに)	▶ 同じ対応でも時期によってその有効性は大きく異なるため、 <u>適切なタイミングでレビューを実施する</u> などの工夫をする

3-4-2. 調査対象国における取組内容

効果検証結果の示し方については、調査対象国において様々な取組がなされており、「行動変容を促す EAST 原則」を満たしているケースがある。ドイツでは、幅広い租税特別措置等の評価を実施（「3-3-1 全体的な租税特別措置等の評価事例」参照）しているが、本事例においては評価結果をスコア化し、スコアの可視化を円グラフで表現している。本事例の評価結果の概要を図 3-12 に示す。評価結果の詳細な記述も併せて本文中に記載されていることはもちろん、このように分かりやすく可視化することは、「行動変容を促す EAST 原則」の「Easy（簡単に）、Attractive（魅力的に）」の原則と整合的であることから、国民の注目を集め、租税特別措置等やその効果検証に対する理解度を促進するのに役立っていると考えられる。

¹¹⁶ <https://www.bi.team/>

Tabelle 4: Die Evaluierungen in der zusammengefassten Bewertungsübersicht

Kriterium	Score	Score				
		エクセレント ausgezeichnet	良好 gut	十分 ausreichend	不十分 schwach	不足 ungenügend
目的との関連性 Relevanz	6	14	12	1	0	
効果（有効性） Wirkungen	1	6	17	9	0	
持続可能性 Nachhaltigkeit	2	5	20	5	1	
手段的適合性 Instrumentelle Eignung	2	14	8	8	1	
透明性とモニタリング Transparenz und Monitoring	0	14	17	1	1	
総合評価 Gesamtbewertung	0	6	17	10	0	

図 3-1 2 ドイツの事例における評価結果の概要

また、イギリスでは研究開発税制の効果検証事例（「3-3-2.（1）2）R&D tax relief for SMEs」参照）があるが、本事例では企業への直接的影響（研究開発支出）といったミクロ的な効果だけではなく、地域への影響（地域の研究開発）といったマクロ的な効果についても示している。本事例の効果検証結果の抜粋は図 3-1 3 のとおり。

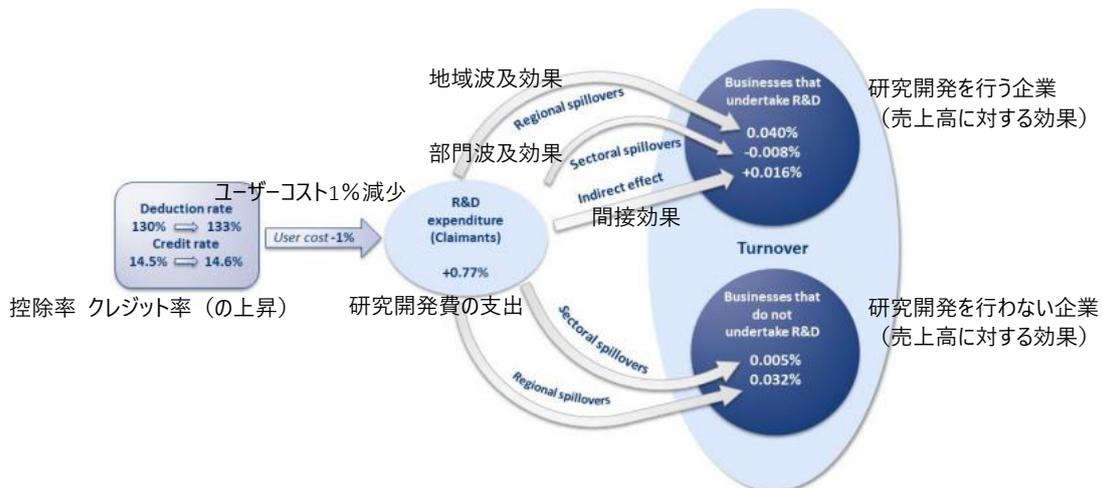


図 3-1 3 イギリスにおける研究開発税制の効果検証結果（抜粋）

企業への直接的影響といった検証結果も重要であるが、地域への影響という市民の関心を引きやすい政策効果を示すことで、「Attractive（魅力的に）」に検証結果を

示すことに成功していると言える。イギリスにおいて、このような取組を実施している背景には、イギリス財務省が策定したグリーン・ブック（The Green Book）¹¹⁷で示されている ROAMEF サイクルにおいて、事後評価に対するフィードバックが位置付けられているためだと考えられる。「行動変容を促す EAST 原則」と ROAMEF サイクルの対応関係については図 3-1 4 のとおり。

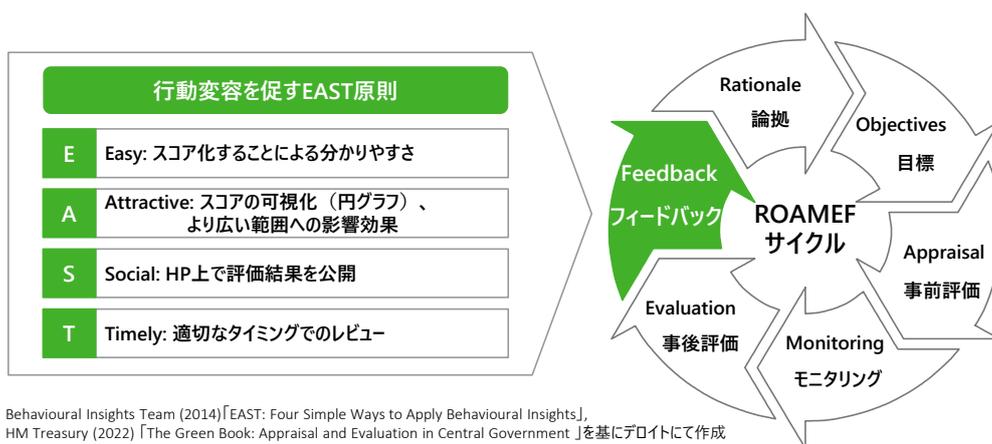


図 3-1 4 「行動変容を促す EAST 原則」と ROAMEF サイクルの関係

加えて、調査対象国における効果検証結果は、HP 上などでも広く公開されており、「行動変容を促す EAST 原則」の「Social（社会的に）」を満たしていると言える。特に、フランスでは公約として「Open Government Action Plan」を掲げ、公共データのオープンデータプラットフォーム（data.gouv.fr）における積極的なデータ公開を推進している。2,200 以上の団体が公開する 35,000 以上のデータセットと 191,682 のリソースを有しており、GDP の 15% を占める公共秩序に関連するデータが標準化されている。1 年間で訪問者数は 32%（270 万人→350 万人）、ページビュー数はほぼ倍増していることから、国民へのアナウンスにも成功していると考えられる。

また、上述（「3-1-1 戦略（政府全体の政策評価に関する取組）」参照）のとおり、ドイツやオランダ、アメリカ各州では適切なタイミングでレビューが実施されており、同原則の「Timely（タイムリーに）」を満たしていると言える。

¹¹⁷ 初版が 1991 年に公表されて以降、定期的に改訂版が公表されており、最新版は 2022 年に公表された第 6 版である。

4. 本調査で得られた示唆

本章では、前章までに得られた示唆を受けて、租税特別措置等の効果検証に関して、我が国において、次年度以降、取り組んでいくことが望ましい内容を示す。

4-1. 次年度以降の取組に係る提言

我が国における租税特別措置等の EBPM を定着させ、租税特別措置等に係る評価の質を向上させていくためには、前章で整理した効果検証プロセスにおける4つの観点（「効果検証制度・体制の構築」「効果検証手法の選択」「効果検証の実施」「効果検証結果を政策形成に取り込むための工夫」）に着目し、行政実務に照らし合わせて検討していくことが有用と考えられる。

4-1-1. 効果検証制度・体制の構築

EBPM の観点からすると、租税特別措置等を含む全ての政策には事前及び事後の効果検証を行うべきであるが、人的資源などの制約を鑑みると実現は困難である。代替的に取りうる選択肢としては、例えば、一定の予算規模以上の政策や政策効果がこれまでに確認されていないような政策については、一定のエビデンスレベル以上の事後的な検証を義務付けることが考えられる。また、過去に政策効果が認められた政策であっても、外部環境の変化等によって政策効果が認められなくなる可能性は否定できない。我が国における租税特別措置等は、評価のサイクルが短く、例えば、 $t+2$ 年度に評価を行う際に、 $t+1$ 年度のデータがそろっていないといったケースがあり得る。その点、ドイツやオランダの事例（「3-1-1 戦略（政府全体の政策評価に関する取組）」）で確認されたように、定期的に政策効果の検証を行う体制を整えることが望ましく、複数年（例：5年）ごとに定期的に評価することで、評価に必要なデータを十分に確保することが期待できる。また、定期的に政策効果の検証を行うことの利点として、租税特別措置等の重複や冗長性を考慮した評価スキームを仕組み化することができ、かつ評価に必要な人的資源や財源を計画的に投入することができる点が挙げられる。効果検証体制の構築に当たっては、効果検証手法の方法論的な一貫性を担保することが重要である。

効果検証体制に関して、ボトルネックとなるのは効果検証を実施する専門的知見や人的資源などの問題であるが、この問題に対しては2つのアプローチがある。1つ目のアプローチは「行政機関（所管の研究所など含む）による比較的实施が容易

な分析・評価」である。エビデンスレベルが低い検証でも問題ない対象（例：一定の予算規模以下の政策や過去に頑健な政策効果が認められている政策など）については、アンケート調査といった質的分析や回帰分析などの比較的簡便な分析・評価を行政で実施することが可能だと考えられる。比較的単純な定性分析や部分的な定量分析であっても、租税特別措置等の効果についてステークホルダーと議論ができる状態にしておくことが望ましい。また、評価能力の構築や必要なデータ収集に十分な相乗効果が期待できる場合が多く、継続的に行政においても分析・評価していくことが重要である。

2つ目のアプローチは「外部機関（独立の調査機関、大学の研究者など）による行政機関単独での実施が困難な分析・評価」である。本アプローチについては、租税特別措置等の分析・評価を外部委託する直接的な方法と、外部機関における自発的な効果検証研究を促す間接的な方法の2種類がある。まず直接的な方法については、外部委託費用などのコスト面の問題はあるが、租税特別措置等の分析対象や評価方法について行政側である程度コントロールしやすく、特定の政策に関する意思決定に参考となるエビデンスを確保することが期待できる。次に間接的な方法について、行政機関が直接的には関与していないことから、分析結果に対するバイアスの除去などの独立性を担保することができる。一方で、外部機関における効果検証を促すためには、租税特別措置等の効果検証に有用な行政データ等を整理・公開するなど、データの外部提供スキームを省庁横断で体系的に取り組んでいく必要がある。例えば、フランス財務省では研究開発税額控除が民間研究開発支出に及ぼす影響を複数文献によるシステムティックレビューで取りまとめているが、その背景には質の高い行政データの提供体制が進んでいることが挙げられ、必ずしも行政機関が主体的に分析・評価を実施せずとも租税特別措置等の効果に関するエビデンスを収集できることが期待できる。なお、行政データの利用可能性を高めるためには、外部機関へのヒアリングや共同研究を通じて、分析に求められるデータやフォーマットの標準化や整備を進めていくことが望ましい。

本来であれば、行政においては簡便な分析だけではなく厳密な分析も実施できる体制構築を行い、あらゆる政策を迅速かつ的確に評価できることが望ましいが、専門的知見や人的資源などの制約から困難であるため、上記2つのアプローチを組み合わせることが現実的な選択肢になりそうである。行政機関と外部機関との連携を進めながら、データの利用可能性や分析能力のレベルに応じて政策評価対象を調整するなど、適切な評価方針や評価分担を慎重に検討していく必要がある。

4-1-2. 効果検証手法の選択

租税特別措置等の効果検証においては、効果検証対象となる租税特別措置等の内容（例：予算規模や受益者数など）に応じた適切なエビデンスレベルの手法選択が必要である。しかし、具体的にどのような手法が適切かを判断するのはそれほど容易ではなく、一定の専門的な知見が要求される。この点、担当者の知見に左右されない効果検証体制を実現するためには、どのような手順で手法を絞り込んでいけばよいかを参照できるガイドラインを整備していくことが有効と考えられる。

ガイドラインに記載する具体的な内容として、「3-2 効果検証手法の選択」において整理したように、「評価計画の策定」と「データの整理」、「効果検証手法の比較」の3つの観点が挙げられる。

まず、「評価計画の策定」については、評価対象となる租税特別措置等の効果の仮説を明確化するとともに、政策目標に照らした適切な指標を設定するなど、租税特別措置等の企画立案段階から評価計画を策定することが望ましいため、ガイドラインに記載すべき内容と考えられる。租税特別措置等の効果検証に当たっては、測定が困難な内容や活動を対象とすることが多い等の理由から、各府省において、測定するアウトカム指標を選定することは難しく、信頼できるアウトカム指標を見つけることができない場合がある。そこで、例えば租税特別措置等の対象が企業の場合は取得特許数や給与所得者の給与額の変化などといったアウトカム指標例を一覧化することで、各府省担当者が選定する際の参考になると考えられる。

次に、「データの整理」については、効果検証に必要なデータの整理を検討しておくことが望ましいため、ガイドラインに記載すべき内容と考えられる。政策介入に関するデータの正確な収集・処理は、評価の質を確保するために極めて重要である。「評価計画の策定」で整理したアウトカム指標のデータ整備方法及び入手方法などに関するガイドラインを基に、各府省担当者が租税特別措置等の企画立案段階から意識的に、データを準備することが期待できる。

最後に「効果検証手法の比較」については、評価対象となる租税特別措置等の特徴やデータの利用可能性を踏まえて、よりエビデンスレベルの高い手法を実施することが望ましいため、ガイドラインに記載すべき内容と考えられる。特に、因果関係を検証するためには自己選択バイアスへの対処が必要であるため、自己選択バイアスへの対処方法をガイドラインに記載することで、政策効果をバイアスなく検証することが期待できる。

したがって、このような内容を含むガイドラインを作成していくことで、各府省

における租税特別措置等の効果検証事例の蓄積が進んでいくと考えられる。

4-1-3. 効果検証の実施

全体的な租税特別措置等の効果検証に関しては、共通的な評価スキームを設けて分野横断（省庁横断）的に租税特別措置等を評価していくことが必要である。ドイツ（「3-3-1 全体的な租税特別措置等の評価事例」参照）では、包括的かつ体系的なアプローチを取っており、租税特別措置等の効果に関する議論の質を向上させることで、有意義な政策の可能性を拡げることが期待できる。

また、研究開発税制や地域投資税制といった個別の租税特別措置等の効果検証に関しては、「4-1-2 効果検証手法の選択」において記載した具体的な分析手続きのガイドラインを作成してそれに従いつつ、個別の事例分析を通じて適宜アップデートしていくことが重要である。加えて、「3-3-2 個別的な租税特別措置等の効果検証事例」の効果検証事例も参考にしつつ、データの利用可能性などの実情を踏まえながら、分析知見と経験を省庁横断で蓄積していくことが望ましい。

さらに、ある特定の租税特別措置等が政策立案者の意図したとおりに運用されているか、または望ましくない副作用が発生していないかなどを把握するために詳細なケーススタディを行うことも重要であり、イギリスの事例（「3-3-2.（1）2） R&D tax relief for SMEs」参照）でみられるように、政策が適切に機能しているかのプロセス評価を実施していくことが望ましい。

4-1-4. 効果検証結果を政策形成に取り込むための工夫

政策の立案に当たっては、政策立案者へのフィードバックが適切に得られるように工夫しておくことが望ましい。政策立案者へのフィードバックを促すためには、「行動変容を促す EAST 原則」に基づいて、効果検証結果を「簡単に（Easy）、魅力的に（Attractive）、社会的に（Social）、タイムリーに（Timely）」示していく必要があると考えられる。

効果検証結果について、ドイツの事例でみられるように、文章を単純化した上で、さらに定性的な評価結果だけでなく定量的なスコアを算出して図表を主とした資料とすることが、政策立案者にとって有用であるほか、制度や政策評価に対する国民の関心や理解を高めるのに有効と考えられる。また、イギリスの事例でみられるように、企業への影響といった効果をそのまま見せるだけでなく、地域経済への

影響など日々の生活と密接に関係する経済効果に変換して見せるといった取組も、政策立案者へのフィードバックとして有効であるほか、国民の興味・関心を喚起する方法としても有効であると考えられる。加えて、効果検証結果をHP上などで広く公開するだけでなく、フランスの事例でみられるように、公共データのオープンデータプラットフォームにおける積極的なデータ公開を推進していくことで、より国民へのアナウンスメント効果が期待できる。さらに、ドイツやオランダ、アメリカ各州の事例でみられるように、必ずしも毎年レビューを実施しているわけではないが、適切なタイミングでレビューを実施することが望ましい。

これらの事例を踏まえ、各府省における効果検証結果の示し方については、文章はより短文化・簡素化し、図表なども適宜挿入しながらより直観的に分かりやすい資料とするなど、「行動変容を促す EAST 原則」に基づいて効果検証結果を示していくことが望ましい。その示し方については、各府省における効果検証結果に留まらず、総務省行政評価局における租税特別措置等の点検結果にも活用できると考えられる。現在、総務省行政評価局においては「社会的に (Social)、タイムリーに (Timely)」の原則は満たしているが、「簡単に (Easy)、魅力的に (Attractive)」の点はまだ改善の余地があると考えられる。具体的には、概要や租税特別措置等に係る政策評価の概況、点検結果の概況における文章はより短文化・簡素化し、図表なども適宜挿入しながらより直観的に分かりやすい資料とすることが望ましい。

以上

參考資料

表 国税及び地方税等の代表的な税目並びに根拠法

国名	国税又は連邦税等	地方税又は州税等
日本	<p>所得税 [所得税法]、法人税 [法人税法]、地方法人税[地方法人税法]、特別法人事業税[特別法人事業税及び特別法人事業譲与税に関する法律]、森林環境税[森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律]、相続税[相続税法]、贈与税[相続税法]、地価税[地価税法]、自動車重量税[自動車重量税法]、消費税[消費税法]、酒税[酒税法]、揮発油税[揮発油税法]、石油ガス税[石油ガス税法]、航空機燃料税[航空機燃料税法]、石油石炭税[石油石炭税法]、たばこ税[たばこ税法]、たばこ特別税[一般会計における債務の承継等に伴い必要な財源の確保に係る特別措置に関する法律]、国際観光旅客税[国際観光旅客税法]、関税[関税法]、地方揮発油税[地方揮発油税法]、電源開発促進税[電源開発促進税法]、復興特別所得税[東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法]、登録免許税[登録免許税法]、印紙税[印紙税法]、とん税[とん税法]、特別とん税[特別とん税法]</p>	<p>都道府県民税、事業税、地方消費税、不動産取得税、道府県たばこ税、ゴルフ場利用税、軽油引取税、自動車税、鉱区税、市町村民税、固定資産税、軽自動車税、市町村たばこ税、鉱産税、特別土地保有税、狩猟税、入湯税、事業所税、都市計画税、水利地益税、共同施設税、宅地開発税、国民健康保険税、法定外普通税、法定外目的税[地方税法]</p>
アメリカ	<p>所得税 (income taxes: 個人・法人) [Internal Revenue Code Subtitle A]、遺産税 (estate taxes) [同 B]、贈与税 (gift tax)[同 B]、給与税 (employment taxes)[同 C]、連邦物品税 (excise taxes) [同 D]等</p>	<p>州所得税 (income tax: 個人・法人)、総収入税 (gross receipt tax) ¹¹⁸、売上税(sales tax)・使用税(use tax)、州物品税(excise tax)、財産税 (property tax) 等 [各州政府毎に定めあり]</p>

¹¹⁸ 法人所得税は所得を課税標準とするのに対し、総収入税は法人の総収入を課税標準とする。一部の州を除き、法人所得税か総収入税のどちらかが課されることとなる。

国名	国税又は連邦税等	地方税又は州税等
イギリス	所得税[Income Tax Act 20007]、法人税[Corporation Tax Act 2009,2010]、キャピタルゲイン税[Taxation of Chargeable Gains Act 1992]、相続税[Inheritance Tax Act 1984]、印紙税[Stamp Act 1891]、VAT[Valued Added Tax Act 1994]、関税[Taxation (Cross-border Trade) Act 2018]等	カウンシル税[Local Government Finance Act 1992]、ビジネス・レイツ[Local Government Finance Act 1988]
フランス	個人所得税、法人税、付加価値税、アルコール・アルコール飲料・たばこ税、登録税・不動産税、富裕不動産税等[Code général des impôts]	固定資産税、住宅税、国土経済拠出金（CET）等[Code général des impôts]
ドイツ	<p>■ 共有税</p> <p>給与税[Einkommensteuergesetz]、所得税[Einkommensteuergesetz]、キャピタルゲイン税[Einkommensteuergesetz]、法人税 [Körperschaftsteuergesetz]、付加価値税 [Umsatzsteuergesetz]等</p> <p>■ 連邦税</p> <p>関税[Zollkodex der Union]、タバコ税[Tabaksteuergesetz]、エネルギー税[Energiesteuergesetz]、保険税[Versicherungsteuergesetz]、自動車税等[Kraftfahrzeugsteuergesetz]等</p>	<p>相続・贈与税[Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz]、ビール税[Biersteuergesetz]、不動産取得税[Grunderwerbsteuergesetz]、営業税[Gewerbesteuergesetz]、不動産税[Grundsteuergesetz]、地域の個別税等</p>
オランダ	所得税[Wet inkomstenbelasting 2001]、賃金税[Wet op de loonbelasting 1964]、法人税[Wet op de	自動車税[Provinciewet 222]、固定資産税[Gemeentewet 220]等

国名	国税又は連邦税等	地方税又は州税等
	vennootschapsbelasting 1969]、相続税[Successiewet 1956]、贈与税[Successiewet 1956]、キャピタルゲイン税[Wet inkomstenbelasting 2001]、付加価値税[Wet op de omzetbelasting 1968]等	

表 財政関連及び税務執行行政等¹¹⁹

国名	財政・租税政策 立案機関	欧州行政機関の データ オープンネス	税務執行機関	税務行政の DX 化等	法人所得税 の電子申告 の利用率
日本	財務省 (MOF)	—	国税庁 (NTA)	令和 2 年 4 月 1 日以後開始する事業 年度(課税期間)から電子申告の義務 化	87.9%
アメリカ	United States Department of the Treasury	—	内国歳入庁 (IRS)	個人の電子申告率は、法人と比べて 高い水準を 保っており、今回のコロ ナ禍により電子申告の利用者が増加	78.8%
イギリス	HM Treasury	25 位 (2020)	歳入関税庁 (HMRC)	税務に関わる情報のやり取りを電子 化する取組み「Making Tax Digital」を推進	99.4%
フランス	Ministère des E'conomie et des Finances	1 位	公共財政総局 (DGFIP)	電子申告が義務化。給与に関する情 報システム (Déclaration sociale nominative : DSN) を構築、DSN の情報を基に、2019 年から源泉徴収 を開始	99.4%
ドイツ	Bundesministerium der Finanzen (BMF)	1 5 位	連邦中央税務庁 (BZSt)	1999 年に電子申告ポータルサイト 「ELSTER」を導入	92.8%

¹¹⁹ OECD 資料等より作成。

国名	財政・租税政策 立案機関	欧州行政機関の データ オープンネス	税務執行機関	税務行政の DX 化等	法人所得税 の電子申告 の利用率
オランダ	Ministerie van Financiën	1 4 位	国税関税執行局 (Belastingdienst)	一部税目については電子申告が義務 化	100.0%

表 法人税の概要¹²⁰

国名	納税義務者	課税標準	法定 税率	実効 税率	課税期間	申告期限	納税期限	課税方式
日本	普通法人、協同組合等、公益法人等、人格のない社団等	事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額	23.2%	29.74%	原則として法人の定款等で定める事業年度	原則、各事業年度終了の日の翌日から2か月以内	申告期限と同様	申告納税方式
アメリカ	米国連邦・州法に準拠して設立された法人	事業年度の益金から損金及び損失を控除した金額	21%	27.98%	原則として1年を超えない任意の期間	課税年度後の4か月目の15日(一般に6か月の提出期限の延長可能。)	課税年度後の4か月目の15日(延長不可)	申告納税方式
イギリス	共同体又はパートナーシップ、地方自治体・地方公共団体を除く人格のない社団、クラブや社団等の有限会社等	その性質により区分された所得の合計額から一定の経費を差引いた金額	19%	19%	原則として会計年度と同一の12か月間	課税年度の末日から12か月以内	課税年度の末日から9か月と1日以内	申告納税方式
フランス	公開有限責任会社、株式有限責任組合、パートナーシップ等	フランス国内で運営される事業において生じた利益及び二重課税に	25%	25%	会計年度の12か月間	会計年度が暦年どおりであれば翌年の5月1日	申告期限と同様	申告納税方式

¹²⁰ OECD 資料等より作成。

国名	納税義務者	課税標準	法定税率	実効税率	課税期間	申告期限	納税期限	課税方式
		関する租税条約によりフランスへの課税が定められているもののみを考慮に入れて決定				それ以外であれば会計年度終了後3か月以内		
ドイツ	株式会社、有限会社、株式合資会社等ドイツ法に基づいて設立された法人	法人税法第 8 条に規定する益金から、第 24 条、25 条に定める損金を控除した額	15%	29.83%	原則として暦年	翌年の 7 月 31 日	納税通知書の受領後 1 か月以内	賦課課税方式
オランダ	有限会社、株式会社、協同組合、相互保険会社、特定の公共企業等	課税年度全体の税務上益金から損金を控除した金額	25.8%	25.8%	事業年度であり、通常暦年	原則翌年の 6 月 1 日	通知から 6 週間以内	賦課課税方式

Nr.	Teilbericht	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung	
Evaluierungsgruppe A: Energie- und Stromsteuer									
21	A	農業用ディーゼル							十分
50	A	受益設備で使用する場合のエネルギー税の優遇措置							良好
53	A	特定のプロセスや手続きに対するエネルギー税の優遇措置							良好
58	A	企業向けエネルギー税制優遇措置 § 54 エネルギー税法							不十分
59	A	エネルギー税制優遇措置（ピーク補償）							十分
62	A	電気税制優遇措置 § 9b 電気税法							不十分
63	A	特定のプロセスや手続きに対する電気料金の優遇措置							良好
64	A	電力税制優遇措置（ピーク補償）							十分
78	A	港湾における荷役のためのエネルギー税制優遇措置							不十分
80	A	エネルギー製品 内航海運							良好
81	A	公共交通機関に対するエネルギー税の優遇措置							不十分
82	A	鉄道輸送のための電気料金の税制優遇措置							不十分

図 ドイツの評価事例における評価結果一覧（1）

Nr.	Teilbericht	Steuervergünstigung						Gesamt- bewertung	
			Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring		
83	A	水上バイク用シヨアパワー供給							不十分
Evaluierungsgruppe B: Kraftfahrzeugsteuer									
19	B	トラクターおよびトレーラーなどの登録対象特殊車両に対する免税措置							不十分
73	B	自動車用トレーラーの税金の不徴収							十分
74	B	重量関連トレーラーのサーチャージを373.24ユーロに引き下げる							十分
75	B	トレーラーの最高税額を373.24ユーロに引き下げる							十分
76	B	全排出ガスクラスの大型貨物車の最高税額を、それぞれ約109ユーロ引き下げる							十分
Evaluierungsgruppe C: Einkommensteuer – Gewerbliche Wirtschaft und Landwirtschaft									
1	C	農家・林家への手当							十分
2	C	上場建物の使用価値に対する税制							不十分
3	C	土地取得時の非課税措置							不十分
4	C	キャピタルゲインに対する引当金							十分
25	C	隠し準備金の振替							十分
26	C	再開発・開発施策の場合の隠し積立金の移転							十分
29	C	事業売却益引当金繰入額							十分
30	C	企業の株式売却益に対する引当金							十分
96	C	事業売却益引当金繰入額							十分
Evaluierungsgruppe D: Einkommensteuer – Wohnungswesen und Städtebau									
85	D	特定の（工場）フラットの賃貸価格の優位性							不十分

図 ドイツの評価事例における評価結果一覧（2）

Nr.	Teilbericht	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung	
86	D	再開発地域の建物に対する控除額の増加							良好
87	D	建物に対する控除額の増加							良好
88	D	(特定地域の)自己居住に使用する 場合の建物に対しての優遇措置							十分
89	D	保護に値する文化財に対する税制 上の優遇措置							十分
Evaluierungsgruppe E: Einkommensteuer – Mitarbeiterkapitalbeteiligung									
93	E	従業員持株会							十分
Legende									
ungenügend schwach ausreichend gut ausgezeichnet									

図 ドイツの評価事例における評価結果一覧（3）