

諸外国における租税特別措置等の効果検証の制度設計、
実施手法等に係る調査研究に関する報告書

2024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. 本調査の背景と目的.....	3
1-2. 本調査の実施概要.....	3
1-3. 本報告書の構成.....	8
2. 調査対象国における効果検証の仕組み.....	9
2-1. 各国の概要	9
2-2. 現地調査およびオンラインヒアリング対象国.....	14
2-2-1. オランダ.....	14
2-2-2. ドイツ.....	23
2-3. オンラインヒアリング対象国.....	32
2-3-1. イギリス.....	32
2-3-2. スウェーデン.....	38
2-3-3. フランス.....	43
3. 調査対象国における効果検証事例.....	48
3-1. 現地調査およびオンラインヒアリング対象国.....	48
3-1-1. オランダ.....	48
3-1-2. ドイツ.....	59
3-2. オンラインヒアリング対象国.....	69
3-2-1. イギリス.....	69
3-2-2. スウェーデン.....	75
3-2-3. フランス.....	80
4. 本調査で得られた示唆.....	86
4-1. 調査結果を踏まえた我が国への示唆.....	86
4-1-1. 効果検証制度・体制の構築.....	86
4-1-2. データ環境の改善.....	87
4-1-3. 効果検証の実施.....	89
4-1-4. 効果検証結果を政策形成に取り込むための工夫.....	91
4-2. 今後の取組に向けて.....	93
4-2-1. 効果検証制度・体制の構築.....	93

4-2-2. データ環境の改善.....	93
4-2-3. 効果検証の実施.....	94
4-2-4. 効果検証結果を政策形成に取り込むための工夫.....	94

1.はじめに

1－1.本調査の背景と目的

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。

租税特別措置等（租税特別措置等とは、本邦の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」又は「租特」という。また、本調査対象国においては「租税支出（Tax Expenditure）」と呼ばれているが、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」又は「租特」という表現に統一している）の分野におけるEBPMを推進する観点から、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」において、公表されている各種報告書から諸外国が、どのような手法を用いて租税特別措置等の効果検証を実施しているのか調査した。

その結果、効果検証自体の調査設計やその結果については把握することができたが、租税特別措置等の制度そのものを設計する際に、効果を測る上でどのような調査設計が必要であると整理し、どのように制度として組み込むように検討したのか等、文献収集のみでは把握できない事項があった。

そのため、本調査では、今後、我が国において租税特別措置等の効果検証を行う際の参考とするために、公開情報だけでは把握が難しい効果検証を実施するに当たっての工夫した点や、制度として組み込むに当たっての留意点等の実態を、諸外国の政府関係機関等へのオンラインや現地におけるヒアリング調査等を通して把握し、それを踏まえて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、調査対象国としたオランダ、ドイツ、イギリス、スウェーデン、フラン

スの5カ国において、過去に実施された租税特別措置等に関する効果検証事例を1つずつ選定し、我が国において租税特別措置等の効果検証を行う際の参考となる有用な情報を収集することによって、我が国への示唆を整理した。調査対象とした事例は表1-1のとおりである。

表1-1 本調査で対象とした租税特別措置等の効果検証事例

オランダ	Evaluatie innovatiebox 2010-2012 (2015)、2010-2019 (2023) イノベーションボックス税制の効果検証事例
ドイツ	Evaluierung von Steuervergünstigungen (2019) 租税特別措置等の横断的な評価事例
イギリス	Evaluation of the research and development tax relief for small and medium-sized enterprises (2019) R&D tax relief for SMEs の効果検証事例
スウェーデン	Evaluation of the tax incentive for private investors in Sweden (2023) エンジェル投資家税額控除制度の効果検証事例
フランス	Place-based tax exemptions and displacement effects: An evaluation of the Zones Franches Urbaines program (2013) ZFU の効果検証事例

なお、租税特別措置等には、税務申告以外の行政機関の承認を必要とするものと、承認を必要としないものが存在する。行政機関の承認が必要な租特は、適用過程で行政記録情報が蓄積されることによって、承認を必要としない租特と比べて分析に利用できるデータが多い可能性があり、各事例における前提として認識しておくことが望ましいと考えた。これらを区別するため、便宜上、本調査においては、適用前に税務申告に加えて行政機関の承認を必要とする租特を「事前認証あり型」、税務申告のみ必要とする租特を「事前認証なし型」と呼称している。具体的には、オランダのイノベーションボッ

クス税制¹とスウェーデンのエンジェル投資家税額控除制度²が「事前認証あり型」、イギリスの R&D tax relief for SMEs とフランスの ZFU が「事前認証なし型」に該当する³。

調査項目は、表 1-2 のとおり「効果検証の仕組み」と「効果検証事例」の2つに分けて設計した。「効果検証の仕組み」については、租税特別措置等に限らない全般的な仕組みとしての政策立案・政策評価制度や効果検証体制、職員育成を設定した。加えて、効果検証の知見がどのように蓄積・共有されているかという視点で、先行研究のエビデンスを分かりやすく整理した効果検証データベースを、効果検証に有用なデータ等を利活用できる環境がどの程度整備されているかという視点で統計データの利活用状況を設定した。その上で、租税特別措置等に直接的に関係する内容として制度の基礎情報等を調査することとした。

また、「個別事例」については、対象租特の政策に関連した政策全体のパッケージに加え、効果検証の体制等のスキームを設定した。その上で、効果検証手法や当該租特の効果のみを切り出すための工夫などを中心とした事前の仕込み、データの利活用、リサーチデザインにおける工夫、実際の効果検証や分析結果の活用状況について設定した。なお、日本との組織体制の違いや、租特成立の流れ、調査によって実際に収集できた項目や粒度については事例によって異なる点に留意されたい。

表 1-2 調査事項

分類		観点	調査項目
効果検証の仕組み	全般	政策立案・政策評価制度	政策全般に関する前提である、その国（または地域、州）における政策立案・評価制度
		効果検証体制、職員育成	政策の効果検証を行う際の体制や、定量的な分析を実施できる職員の確保・育成状況
		効果検証データベース	過去の類似政策の効果検証に係る先行研究等のエビデンスをアーカイブ・参照できる仕組み
		統計データの利活用	分析に有用な税務データ、公的統計、行政記録情報の利用ルール・仕組み、利用する工夫

¹ 税務申告前にオランダ税務当局に対して申告が必要となる他、イノベーションボックス税制の適用には WBSO（研究開発資金税控除）の申請と研究開発宣言の取得が必要である。

² 制度を適用した投資家は対象のスタートアップから損益計算書を取得し、国税庁に対して所得税申告書にて請求を行う。この時、スタートアップから取得した損益計算書の添付が必要である。

³ ドイツの事例は複数租特の横断的な評価であるため、事前認証の観点での整理は行っていない。

分類		観点	調査項目
	租税特別措置等	制度等の基礎情報	各国の租税特別措置等の特徴、効果検証事例を参考にする際に意識すべき日本との違い
		効果検証の指針	租税特別措置等の効果検証に係る統一的なガイドライン等の整備状況
		効果検証の課題	租税特別措置等の効果検証手法に係る課題
効果検証事例	制度・体制	政策全体のパッケージ	当該租特が属する政策全体のパッケージ（補助金、租税特別措置等、規制等）の状況
		効果検証スキーム	効果検証の実施主体、スキーム、実施頻度、期間、経緯、体制、予算等の基本的な事項
	リサーチデザイン	効果測定指標・論理のつながり	租特等の目的及びその及ぼす影響の範囲、それを踏まえた効果測定指標設定の考え方等
		処置群・対照群の識別	租特適用から処置群・対照群の特定（特に事前認証や実施状況報告義務が無い場合）
		効果検証手法	制度、指標等の前提から、データ収集方法や効果検証手法等をデザインする際の課題・工夫
		租税特別措置等のみの効果	租特以外の関連する補助金による効果等を考慮し、租特の効果のみを切り出すための工夫
		自己選択バイアスの考慮	政策手段が選択的に利用される問題（政策介入以外の企業特性）への対処としての工夫
	効果検証	実施内容、工夫・課題	効果検証内容・結果、過程でのデータセット作成（パネルデータ等）や変数、手法等の工夫
		定性分析との組み合わせ	定量分析だけでなく、定性的な分析も組み合わせ検証している場合、それらの連携状況
		分析の質の担保	分析を実施する際に、その質を担保するための対応
	結果活用	効果検証結果の活用	効果検証の結果について、その後の政策にどのように活用しているか等、その活用状況

調査方法としては、5事例に対する事前調査としてデスクトップ調査実施後、オンラインインタビューを主に2023年11月～12月にかけて実施し、そのうちオランダとドイツの2事例については2024年2月に現地調査を行った。

デスクトップ調査では、調査報告書などの文献レビュー、調査対象国の政府機関のウェブサイトに記載されている情報の収集を行った。そこで十分に把握できなかった情報

を中心に、効果検証の主体である政府機関や評価実施者に対してオンラインヒアリングを実施した。そこで得られた情報・感触に基づき、我が国への示唆として有効な情報が得られる可能性が期待でき、現地調査の受け入れ態勢に問題のなかったオランダとドイツについては現地調査を実施した。具体的には、オランダの事例は、我が国においても今後の重要テーマとなっていくことが想定されるイノベーション領域において、因果推論による高度な手法が用いられている点が特に参考になると判断して選定することとした。ドイツの事例は、多くの租税特別措置等に対して、横断的に評価する仕組みであり、政策評価制度を所管する総務省行政評価局における業務の有用な参考情報になると判断して選定することとした。本調査で実施したオンラインヒアリングの実施対象を表 1-3 に、現地調査の実施対象を表 1-4 に示す。

表 1-3 オンラインヒアリング対象

調査対象国	組織名	役割
オランダ	Dialogic (イノベーション政策、サービスイノベーション戦略課)	評価実施者
	財務省 (租税政策局租税政策、分析課)	政府機関
	経済・気候政策省 (経済政策局)	政府機関
ドイツ	ケルン大学 FiFo 公共経済研究所	評価実施者
	連邦財務省 (租税政策局)	政府機関
イギリス	London Economics	評価実施者
	内閣府 (Evaluation Task Force)	政府機関
スウェーデン ⁴	Swedish Agency for Growth Policy Analysis/ Tillvaxtanlys (成長分析課)	評価実施者・政府機関
フランス ⁵	INSEE	評価実施者

⁴ スウェーデンの事例は評価実施者が政府機関自身であったため、効果検証の仕組みについてもインタビューを実施

⁵ フランスの政府機関へのインタビューは、在日フランス大使館経済公使参事官への質問表の送付を通じて実施

表 1-4 現地調査対象

調査対象国	場所	組織名	役割
オランダ	ユトレヒト	Dialogic (イノベーション政策、サービスイノベーション戦略課)	評価実施者
	ハーグ	財務省 (租税政策局租税政策、分析課)	政府機関
	ハーグ	経済・気候政策省 (経済政策局)	政府機関
ドイツ	ケルン	ケルン大学 FiFo 公共経済研究所	評価実施者
	ベルリン	連邦経済・気候保護省	政府機関

1-3. 本報告書の構成

本報告書は全4章構成とする。

第2章では、調査対象国における効果検証の仕組みの調査結果、第3章では、調査対象国における効果検証事例の調査結果、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。

2. 調査対象国における効果検証の仕組み

2-1. 各国の概要

本調査における対象国では、政策評価体系、効果検証及び人材育成体制、効果検証に係る情報の整理状況（効果検証データベース）、租特の効果検証に活用できる統計データの整備状況、租特の根拠法等がそれぞれ異なっており、日本との違いに着目しつつ、表 2-1 のとおり整理した。

表 2-1 各国の概要

項目	日本	オランダ	ドイツ	イギリス	スウェーデン	フランス
① 政策評価体系	<ul style="list-style-type: none"> ■ 総務省行政評価局が国全体の政策評価制度全体を所管し、各省庁が自ら政策評価を実施 ■ 事前・事後評価：政策評価法、政策評価法施行令、政策評価基本方針（閣議決定）、その下の各省の基本 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 事前評価：省庁間横断の MKBA コアチームのガイドラインに基づき、各省庁が主体となって主に社会的費用便益分析を実施 ■ 事後評価：戦略的評価アジェンダ（SEA）が導入され、複数の予算項目を内包 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 事前評価：内務省のガイドラインに基づき、国家法規監理委員会（NKR）が主体となって実施 ■ 事後評価：補助金ガイドラインに基づき、租特の評価は財務省が主体となって実施。租特以外は各省庁が主体 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 事前評価：Green Book に基づき、各省庁が主体となって主に費用便益分析を実施 ■ 事後評価：Magenta Book に基づき、各省庁による成果達成プランを軸とした業務管理に依拠して実施 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 事前評価：法案作成前にいくつかの重要事項について特別調査官又は委員会が調査 ■ 事後評価：財政政策の枠組みにおいて、財務省又は会計検査院が主体となって予算政策目標がどの程度達成し 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 事前評価：各省庁が主体となって、首相直属の政府事務総局のガイドラインに沿って実施 ■ 事後評価：統一された実施主体・ガイドラインは存在せず、連邦議会及び会計検査院（予算組織法に基づ

項目	日本	オランダ	ドイツ	イギリス	スウェーデン	フランス
	計画（3～5年）、実施計画（1年）等に基づき政策評価を実施	した政策テーマごとに各省庁が主体となって効果検証の計画を策定して実施	となって実施。歳出の見直しのための政策テーマの評価は財務省と各省庁で実施		ているか評価	き)、各省庁、首相直属の独立政策評価機関 France Stratégie が実施
② 効果検証及び人材育成体制	<ul style="list-style-type: none"> ■ 各省庁が政策効果を自ら評価。また、総務省行政評価局では政策の統一性または総合性を確保するための評価等を実施 ■ 総務省行政評価局では政策評価に関する統一研修などの研修を実施 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 租特含め政策を所管する省庁ごとに評価を実施 ■ 租特においては、財務省、関係省庁、学識者、他省庁の部門長で構成された運営委員会が評価を実施 ■ 財務省では、修士号を持つ人材、数学、政治学、経済学などの知見を持った 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 議会により毎年定められる政策テーマに基づき、財務省及び関連省庁で歳入・歳出への影響を検証 ■ 租特においては、財務省が中心となって特定の税の専門家と連携しつつ評価を実施 ■ 経済・気候保護省では定量的な 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 各省庁で、シニアアナリストと政策チームで構成された運営グループを設立して、評価を実施 ■ 官民連携機関 What Works Centres が独立した立場で分析を実施 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 政策の執行機能と評価・分析機能が庁単位で切り分けられており、担当省庁の分析庁が評価を実施 ■ リサーチ経験を持つ人材や Ph.D.を採用しており、研修や部署のローテーションを通じて知見を高めている 	<ul style="list-style-type: none"> ■ France Stratégie（独立政策評価機関）では経済、デジタル開発、社会政策、雇用と4つの部門から政策テーマごとに評価委員会を組成 ■ 各省庁では統計部署や分析部署で定量的な分析が実施できる人材を確保しており、会計検査院では職員に対し

項目	日本	オランダ	ドイツ	イギリス	スウェーデン	フランス
		人材を採用しているほか、効果検証の研修を実施	分析経験がある人材を積極的に採用はしておらず、評価の研修も実施していない			て事後評価に関する研修を提供
③ 効果検証データベース	■総務省のサイトに効果検証の取組に関する情報が掲載	■財務省のサイトで政策評価が一覧化されており、評価の進捗状況、担当省庁、政策領域等から検索可能	■効果検証についてまとめられているサイトは確認できなかった	■省庁によって効果検証結果をサイトで整理している。例えば、教育省の助成金で設立された組織（EEF）は、「Teaching and Learning Toolkit」により、施策の詳細内容や調査結果、より効果的に活用するためのヒントなどを公開	■効果検証についてまとめられているサイトは確認できなかった	■効果検証についてまとめられているサイトは確認できなかった

項目	日本	オランダ	ドイツ	イギリス	スウェーデン	フランス
④ 租特の効果 検証に活用 できる統計 データの整 備状況	<ul style="list-style-type: none"> ■ 財務省は租特透 明化法に基づ き、毎年 1~2 月 頃に適用実態調 査の結果（措置 ごとの適用数、 適用額等）を公 表している ■ 担当省庁が独自 に実施している アンケート調査 や、各種公的統 計調査の二次的 利用によるデー タ取得が可能な 場合もあるが、 取得には一定程 度の時間がかか る ■ 磁気媒体（CD-R 等）でデータを 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 企業レベルのデ ータはオランダ 統計局に集約化 されており、分 析環境が整備さ れているもの の、利用には日 数分の料金がか かる ■ VPN でのデー タのアクセスが可 能 ■ 各措置の適用企 業の情報は財務 省の税務当局で 保有しており、 政府関係者は税 務当局の税務デ ータを調べ、検 証に活用が可能 	<ul style="list-style-type: none"> ■ リサーチデータ センター （RDC）は高等 教育機関又は研 究を委託された 機関にのみミク ロデータを有料 で提供してお り、サイトでア クセス申請が可 能 ■ 租特の適用企業 などの情報は揃 っていない 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 統計局のサイト から研修を受け た認定研究者の み、アクセス申 請が可能 ■ 国家統計局によ り政府の様々な 部門が保有する 行政記録データ が研究者に提供 されており、租 特の適用企業の 情報などが整備 されている ■ VPN でのデー タのアクセスが可 能 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 統計局のサイト からマイクロデ ータのアクセス申 請が行えるが、 申請には約 6 カ 月~12 カ月ほど かかる ■ 統計局のサイト で企業登録簿の データも提供さ れており、国内 のすべての企業 の従業員規模、 売上高、輸出入 先の国のグルー プ等が閲覧可能 ■ データアクセス の専用サイト （MONA）でデ ータのアクセス が可能 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 複数の研究機関 と連携したデー タアクセスセン ター（CASD） から、中央政府 が所有している 雇用、企業、国 務調査、アンケ ートのデータが 取得可能 ■ 統計マイクロデー タの取得には、 Statistical Secrecy Committee （CSS）へ申請 が必要 ■ SD-BOX を繋げ てリモートアク セスが可能

項目	日本	オランダ	ドイツ	イギリス	スウェーデン	フランス
	提供					
⑤ 租特の根拠法等	■税法の本則及び租税特別措置法（地方税法における税負担軽減措置等においては地方税法）	■税法の本則及び別の租税根拠	■税法の本則	■税法の本則及び別の租税根拠	■税法の本則及び別の租税根拠	■一般租税法典

2-2. 現地調査およびオンラインヒアリング対象国

2-2-1. オランダ

(1) 政策立案・評価制度について

オランダにおける政策評価制度については、2018年に改正・適用された政府会計法（Comptabiliteitswet）により、各大臣には政策の有効性や効率性について政策評価を行い、議会に報告することが義務付けられた。政策評価制度は財務省が所管しており、政策評価に関する詳細なルールを設定する権限を有している。政策評価のルールは定期評価調査規程（Regeling periodiek evaluatieonderzoek：以下「RPE」という）として取りまとめられており、直近では2022年にも改訂されている。また、2021年に、政策評価の戦略的な計画として戦略的評価アジェンダ（Strategic Evaluation Agenda：以下「SEA」という）が段階的に開始された。SEAは財務省と各省内の財務部門が所管しており、移行期間を経て、2024年度から当該年度の予算を対象として本格的に実施される予定である。SEAでは、定期報告を含めた政策評価の計画と評価対象の優先順位付けが各省庁にて実施されることとなっている⁶。

予算編成については、新政権の発足時に与党間で締結された連立合意に基づき行われている。それに基づき毎年9月の第3火曜日に政府は次の会計年度の新予算を発表し、各省庁は政策が網羅的に記載された予算書を議会へ提出する。政策評価については基本的に各省庁が自ら政策の事前/事後評価を行っており、予算書や年次報告書に反映させて年度ごとに議会へ報告している。議会は各省庁から提出された予算のレビューと承認、決算のレビューを行う⁷。

事前評価について、オランダでは政策の準備段階として各省庁による社会的費用便益分析（Maatschappelijke Kosten-Batenanalyses: MKBA's）が行われており、省庁間横断のMKBAコアチームが当該分析に係るガイドラインを整備している。また、政府会計法では下院に送られる全ての予算書について「目的」「政策手段」「財政的な影響」「有効性」「効率性」「想定される評価方法」を記載するよう定められている⁸。

事後評価については、2018年の政府会計法の改正前までは各予算項目に対する事後評価は少なくとも7年に一度は実施するよう定められていた。現在では、SEAに基づき、複数の予算項目を内包した政策テーマについて政策実施後4~7年で事後評価及びその報

⁶ オランダ財務省, 'Evaluatiestelsel', <https://www.rijksfinancien.nl/beleidsevaluatie/evaluatiestelsel>. (参照 2024-03-11)

⁷ 総務省, 'オランダにおける租税特別措置等に係る政策評価における政策効果の把握・分析手法等に関する調査研究', https://www.soumu.go.jp/main_content/000239115.pdf. (参照 2024-03-11)

⁸ オランダ財務省, 'Evaluatiestelsel', <https://www.rijksfinancien.nl/beleidsevaluatie/evaluatiestelsel>. (参照 2024-03-11)

告を行うことと定められている。また、評価期間中も期中評価が求められる。期中・事後評価及びその報告については「Handreiking periodieke rapportage」「Handreiking data-analyse voor beleid」等のガイドラインが作成されており、他にも政策担当者向けに、政策評価手法やデータ収集方法の情報や National Academy が提供するビデオ研修などが Toolbox として整備されている⁹。



図 2-1 Toolbox

現在、オランダでは事前/事後評価は SEA の一環として位置づけられている。SEA において評価対象とされているテーマ（以下、「SEA テーマ」という。）は、政策立案者や国会が必要としている情報や世の中のトレンドに基づいて決定されており、SEA によって、より重要な政策分野の費用対効果に対して、よりリソースを割いて評価が実施できるほか、重要な政策分野を改善していくための示唆を得ることも可能となる。2018 年の政府会計法の改正前までは政策分析を行う際は各政策の評価結果に焦点が当てられており、また予算項目に紐づく政策は全てばらばらに評価されなければならなかったことに対し、SEA では対象の政策テーマへ示唆を出すことに焦点を当て、また複数の政策をまとめたテーマごとの評価が実施されている。このことで、他政策と影響し合う政策群の包括的な評価が可能になった。これにより、他政策の影響が強く単独での評価が難し

⁹ 同上

い政策（例えば保育補助など家庭支援の政策）への評価が行いやすくなった¹⁰。

SEAによって、重要な政策分野における費用対効果へより有用な示唆をもたらすことや、政策の有効性や効率性について議会へ説明するためにより有益な知見を与えること、政策改善へ適切な知見を得るための示唆が期待されている（図 2-2）¹¹。また、特に重要な政策分野については部門間政策研究（Interdepartementale beleidsonderzoeken：IBO）を行うためのチームが結成され、既存政策の代替となる政策案が検討される¹²。

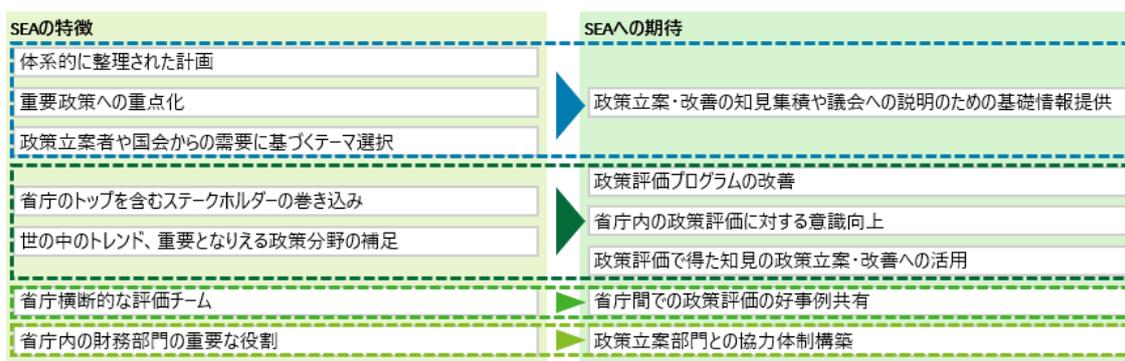


図 2-2 SEA へ期待されているもの

SEA において各テーマは 4～7 年の期間で評価され、最後に定期報告（Periodieke rapportages）として 4～7 年の期間中に実施された政策のモニターや政策評価、事前研究等がまとめられて報告される。SEA の適用期間は 4 年となっているが、評価に要する時間を考慮し、4 年に 2～3 年のタイムラグを加えて 4～7 年としている。ただし 2 年ごとに中間報告が実施されており、年次政策予算プロセスの一部として年次でも評価の実施状況が更新されている。また、評価結果の報告では実施された評価の種類と対象となる政策のフェーズに応じて到達すべき結論を 4 種類に分類している（図 2-3）。「有効性・効率性の条件」とは、例えばプロセス評価や政策のアウトプットやアウトカムを監視することが該当する。「有効性・効率性の条件についての予備的結論」とは、政策に適用された政策理論についての事前研究や政策の中間目標に対する評価、「有効性・効率性の結論及び条件」が最終的な事後評価に相当する。各省庁は毎年、重要な社会的・財政的政策課題についての SEA テーマごとに対象の効果検証名とその種類（事前・期間中・事後）、公表時期、効果検証の詳細、予算条項との関連性（説明責任を果たすため予算項目すべてがカバーされているか確認のため記載）などの情報を記載した一覧を図 2-4

¹⁰ オランダ財務省、現地ヒアリングより

¹¹ 同上

¹² オランダ財務省、‘Evaluatiestelsel’, <https://www.rijksfinancien.nl/beleidsevaluatie/evaluatiestelsel>. (参照 2024-03-11)

のような形式で議会へ提出しなければならない¹³。

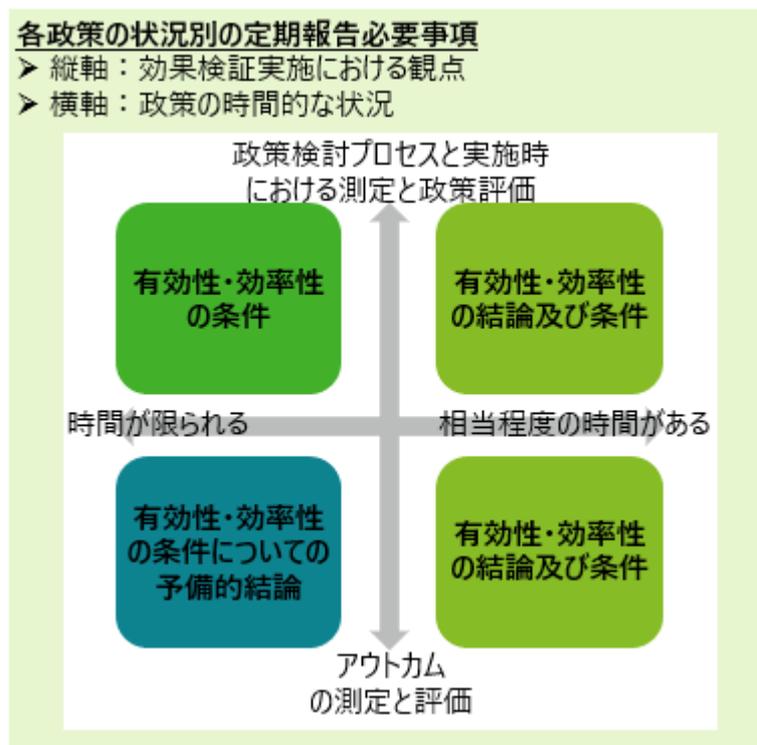


図 2-3 定期報告における分類

SEAテーマ	効果検証名	効果検証の種類	期限	詳細説明	予算項目
[Theme 1]	[Title A]	[Type]	[Year]	[Text]	[Article]
	[Title B]	[Type]	[Year]	[Text]	[Article]

図 2-4 SEAに基づく議会への提出内容

本調査の主眼である租特（Tax expenditure）について、オランダでは「具体的な政策目標があること」「受益者への税控除であること」の2つの条件を満たすものと定義している。ただし、税の免除が制度によって特別に実施されているものなのか、それとも制度自体の性質なのか判断することが難しく、租特を定義することは困難である。なお、国によって租特の定義が異なるためドイツや他の OECD 諸国と比べてオランダの租特は割合が高い（GDP の約 15%）。現状 100 本以上の政策が租特の条件を満たしており、財政

¹³ オランダ財務省、現地ヒアリングより

への影響は 1,500 億ユーロ（約 24 兆円）で税収の約 25%にあたるため、租特は SEA の中で評価が行われる対象となっている。租特については財務省と関係省庁が共同で責任を負うが、税制全体と予算を所管している財務省の方がより責任が大きい。なお、租特の中でも、複数の政策分野を横断するものや財政へ大きな影響をもたらすものは財務省が主導している。また、財務省の中には SEA を所管する The Inspectorate of the Budget や各省庁に対して総合的な助言を行い政策評価のプロセス全体を監督する The general advisor of the minister、租特のシステム・評価を所管する The tax policy and analysis unit が存在する。なお後述のイノベーションボックス税制への効果検証は SEA の一環として実施されており、The tax policy and analysis unit の所管である¹⁴。

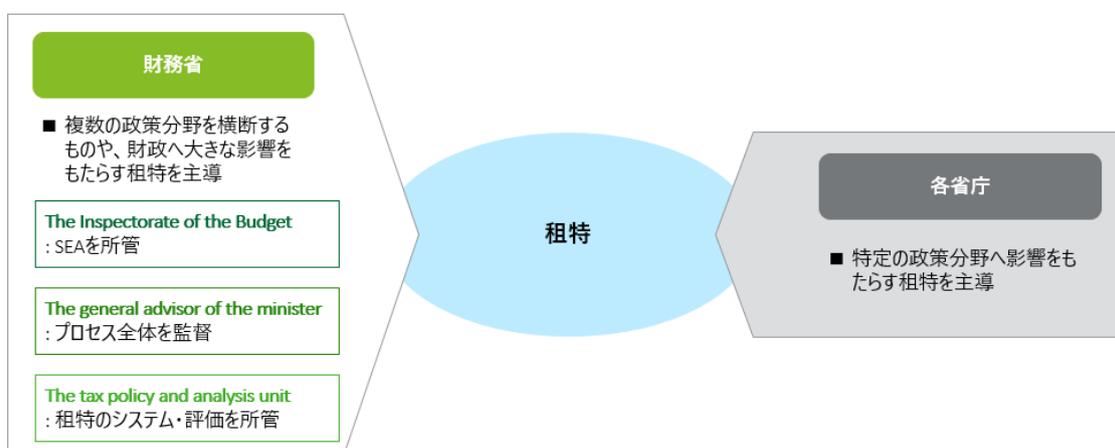


図 2-5 租特の政策評価に対する責任の構図

租特を新たに導入する際は RPE に基づく評価フレームワークである租特評価（Tax Expenditure Assessment:以下「TE Assessment」という）（表 2-2）を満たす必要があり、また全ての租特は RPE のガイドラインに基づいて定期的に事後評価されている。なお、RPE2022 では、この定期的な事後評価において各政策が効果的かつ効率的か、TE Assessment を満たすかを確認するよう求めている。租特の評価は各省庁が外部の機関へ発注することもできるが、省庁内で行うこともできる。省庁内で評価を行う場合、独立性が保証されていることが重要であり、対象政策の担当省庁から独立した委員長、独立した学識者、財務省、関係省庁から構成される評価委員会にて評価の質を担保している¹⁵。委員長は通常、評価される政策へ関与していない省庁の部門長が選ばれ、委員会内

¹⁴ オランダ財務省、現地ヒアリングより

¹⁵ 同上

での意見が割れた場合は委員長が最終判断を行う¹⁶。

表 2-2 TE Assessment の項目

TE Assessment Framework	
Q1	政策課題は明確か
Q2	政策目標は明確に宣言されているか
Q3	財政的な介入が必要である理由が証明できるか
Q4	直接的な補助ではなく間接的な補助が望ましい理由は証明できるか
Q5	直接的な補助ではなく租特が望ましい理由は証明できるか
Q6	評価手法は十分確立されているか
Q7	サンセット条項 ¹⁷ は適用されるか

効果検証の結果、租特に対してネガティブな評価結果が出た場合、原則廃止又は改善されるよう RPE で定められている。また、透明性の確保のため、結果は議会に送られて誰もが参照することができる。図 2-6 では 2001 年～2023 年に新たに導入された租特と廃止された租特の件数を年ごとにプロットしているが、実際近年は新たに導入された租特よりも廃止された租特の方が多い¹⁸。

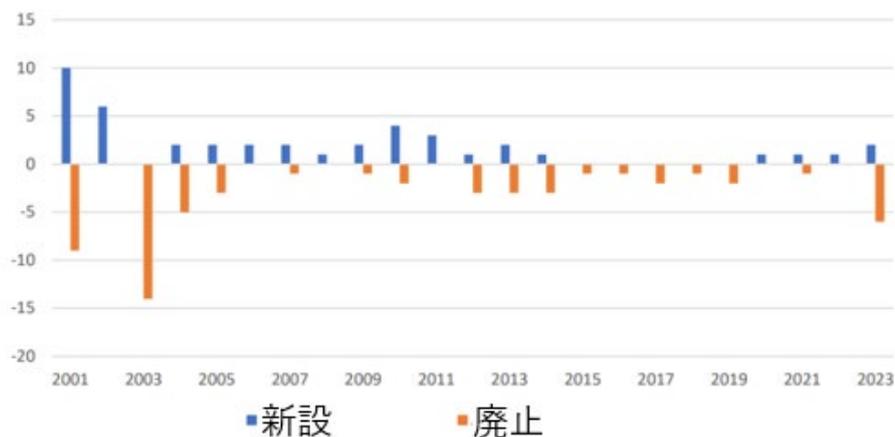


図 2-6 2001 年以降新設・廃止された租特の数

¹⁶ オランダ経済・気候政策省, 現地ヒアリングより

¹⁷ 規制について一定期間でその必要性について見直しを行うことを定めた条項

¹⁸ オランダ財務省, 現地ヒアリングより

(2) 効果検証の体制

前節で述べた効果検証の体制図を図 2-7 で図示した。

今回ヒアリングを行った経済・気候政策省では、資金提供を行っている Central Economic Bureau へ政策評価を委託することもある¹⁹。会計検査院は各省庁に対して監査業務や評価業務、調査研究を実施し、各政策のパフォーマンス評価を行っている²⁰。

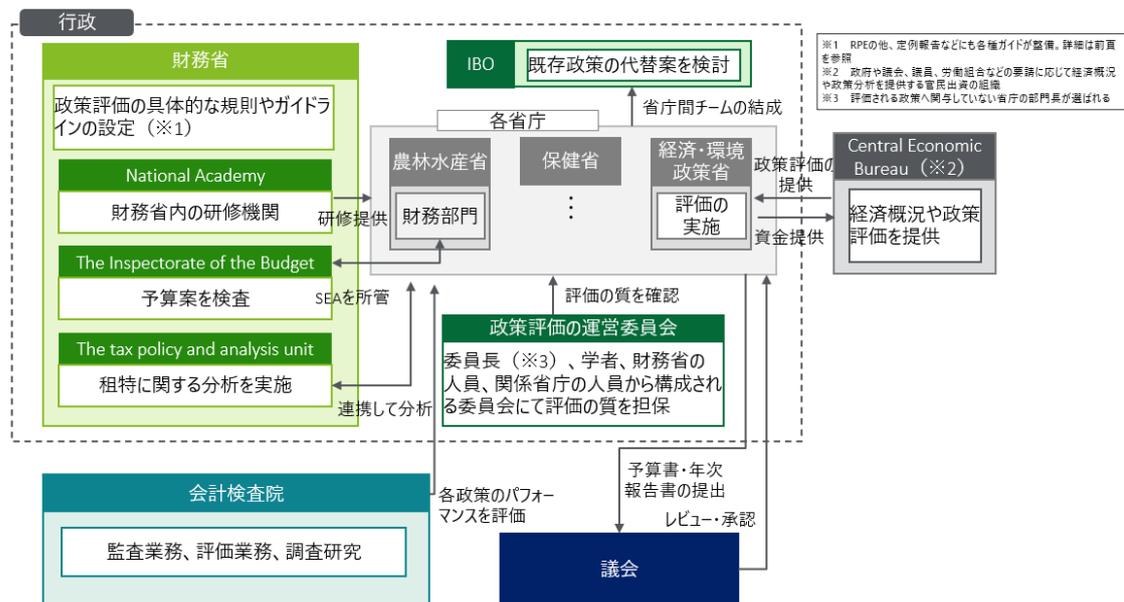


図 2-7 効果検証体制（オランダ）

出所）オランダ財務省, 'Evaluatiestelsel'、オランダ会計検査院, 'What we do'、オランダ経済・気候政策省へのヒアリング結果を基にデロイトにて作成

効果検証にかかる人材確保・育成については、例えば財務省の一部局 the tax policy and analysis unit では修士号を持つ人材を多く採用しており、数学・政治学・経済学など様々なバックグラウンドを持つスペシャリストが多く存在しているが、スペシャリストとジェネラリストの両方を雇うことによって、アイデアの発案や情報交換を行う際のダイバーシティを意識している²¹。また、オランダ政府内にはエコノミストが揃っている部署

¹⁹ オランダ経済・気候政策省, 現地ヒアリングより

²⁰ オランダ会計検査院, 'What we do', <https://english.rekenkamer.nl/about-the-netherlands-court-of-audit/what-we-do/performance-audit>. (参照 2024-03-11)

²¹ オランダ財務省, 現地ヒアリングより

も存在しており、例えば財務省の中には約 200 人のエコノミストが在籍している²²。また、財務省の研修機関である National Academy は、経済、会計監査、法律、税制改正プロセスのシミュレーション、マネジメントに関する研修を各省庁向けに提供しており、その中には政策評価のコースも存在する²³。

(3) 効果検証データベース

オランダ政府は多くの政策について政策評価を実施しているが、これらはオランダ財務省のサイトに一覧で掲載されている。また、政策評価の結果だけでなく、進行中・中断した評価についてもその結果が確認できる。政策評価結果は担当省庁や政策領域（財政と国際、開発協力、学校等）、進捗状況（発表済、完了、進行中、中断、延期のいずれか）等から検索することができ、一覧には政策名や担当省庁、担当領域、進捗状況、評価の目的（定期報告、IBO、政策の見直し等）、完了予定時期等が記載されている。また各政策の詳細ページへ遷移すると、評価の進捗状況に関する詳細情報や実際のレポートを確認することもできる²⁴。

フィルター:							
担当省庁	政策領域	政策目的	政策名	進捗状況	完了予定時期		
Choose department	Select item	Choose type of research	Search title	Choose status	Choose year	Reset	
政策名	担当省庁	政策名	テーマ	政策目的	進捗状況	完了 予定時期	
Primary school	Primary school			Policy review	Postponed	tbd	
Secondary education	Primary school			Policy review	Postponed	tbd	
High-quality services from one government	Government services and information society			Periodic reporting	Announced	tbd	
Policy review Export credit insurance, guarantees and investment insurance				Periodic reporting	Postponed	tbd	
Feminist foreign policy	Foreign Affairs, Foreign Trade and Development Cooperation			Periodic reporting	Announced	2030	
Sustainability	Finance and National Debt	Financial markets, Public-private sector financing activities, (1 more...)		Periodic reporting	Announced	2030	
Making the tax system more sustainable	Finance and National Debt	Taxes		Periodic reporting	Announced	2030	
Tax regulations	Finance and National Debt	Taxes		Periodic reporting	Announced	2030	
Fishes	Agriculture, Nature and Food Quality	Nature, fisheries and area-oriented work, implementation and supervision		Periodic reporting	Announced	2030	
Evaluations of revision in regulatory framework (including Energy Act and Heat Act)	Economic Affairs and Climate	An efficient energy supply and mitigation of climate change		Periodic reporting	Announced	2029	

1 2 3 4 5 6 7 8 9 ...

Next one → Last →

図 2-8 政策評価の一覧ページ

²² オランダ経済・気候政策省, 現地ヒアリングより

²³ オランダ財務省, 現地ヒアリングより

²⁴ オランダ財務省, 'Ingepland en uitgevoerd onderzoek', <https://www.rijksfinancien.nl/beleidsevaluatie/onderzoek>. (参照 2024-03-11)

(4) 統計データの利活用

オランダでは業務データ (Administrative data) が利用可能である。例えば、政府関係者は財務省の一部である税務当局が保有している業務データを調べることができる。2015年のイノベーションボックス税制の効果検証においても、評価実施者は租特適用企業のリストを財務省から入手している。また、企業レベルのデータについては、オランダ統計局のマイクロデータへアクセスすることで入手が可能である。データを扱うためには特別な承認が必要である。また、オランダ統計局がまとめたデータへのアクセスには日数分の料金 (通常合計で 5,000~10,000 ユーロ (80 万~160 万円)) を支払う必要がある²⁵。

統計データの整備について、経済・気候政策省がオランダ統計局に協力し統計データの集約・共有を可能としたことでマイクロデータが飛躍的に提供しやすくなった。また、欧州委員会の規則に準拠して、統計の 7~8 割は EU 域内で統一されており、収集データはルクセンブルグの欧州連合統計局に送付することが義務付けられている²⁶点も統計データの充実に寄与している。

データへのアクセスについて、統計マイクロデータのページへはオランダ統計局のトップページ下部から直接アクセスできる。ただしヨーロッパのプライバシー規定などにより、統計マイクロデータを取得するには一定の要件を満たす必要があり、民間企業が政府機関からの委託でアクセスを求める場合は、リサーチクエストを提供する必要がある。許可が下りると統計局と 2 年間の包括契約が結ばれ、データ環境 (仮想専用通信網) へリモートにてアクセスできるが、利用前にデータ使用のための倫理規定を確認する必要がある²⁷。そのほか、プロジェクトリクエストにて許可された利用者のみが閲覧でき、同じ機関に所属していてもアクセス権がない者は閲覧できない^{28,29}。

なお、公的機関や政府から委託を受けた民間企業の場合、オランダ統計局に追加で必要な統計マイクロデータの集計の依頼が可能である³⁰。

²⁵ Dialogic, 現地ヒアリングより

²⁶ 同上

²⁷ 同上

²⁸ 同上

²⁹ 今回ヒアリングを行った民間シンクタンク Dialogic では 30~40 名の研究者が在籍しているが、統計局のリモート環境にアクセスできるのは 5~6 名に限られている。

³⁰ オランダ統計局, 'Microdata: Conducting your own research', <https://www.cbs.nl/en-gb/our-services/customised-services-microdata/additional-statistical-research>. (参照 2024-03-11)

(5) 租特の基礎情報

オランダの租税体系は、国税を中心としており³¹、地方税は自動車税・固定資産税等ごく一部に限られる。税制立案機関は財務省で、税務執行機関は国税・関税執行局である。

法人税については、納税義務者は、有限会社、株式会社、協同組合、相互保険会社、特定の公共企業等である。課税標準は、課税所得から繰越損失等を控除して算出される。法定税率及び実効税率は、共に 25.8%である。課税期間は、事業年度であり、これは通常暦年である。申告期限は原則として翌年の 6 月 1 日で、納付期限は通知後 6 週間以内である。課税方式は、賦課課税方式が採られている³²。

租税特別措置等については、法的根拠は、税法の本則及び別の租税根拠である。租特の定義は、「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」とされている。適用実態は、下院（Tweede Kamer der Staten-Generaal）で公表されている。

2-2-2. ドイツ

(1) 政策立案・評価制度について

ドイツでは、2000年に改定された連邦省共通事務規制（Joint Rules of Procedure of the Federal Ministries：GGO）によって、各省庁の政策立案プロセスがルール化されており、事前評価が義務付けられている。事前評価では、立案しようとする政策案に関して、政策の見直し及び効果検証を実施する予定の有無、また実施する場合はその実施時期を明示する必要がある³³。

事前評価は、2006年に連邦首相府に設立された国家法規監理委員会（National Regulatory Control Council: NKR）³⁴が主体となり、各担当省庁と連携して実施しており、実施手順は内務省が策定する事前評価に関するガイドライン（Arbeitshilfe zur Gesetzesfolgenabschätzung）表 2-3 に基づいている³⁵。

³¹ 代表的な例として、所得税[Wet inkomstenbelasting 2001]、賃金税[Wet op de loonbelasting 1964]、法人税[Wet op de vennootschapsbelasting 1969]が挙げられる。

³² 同上

³³ BMI “Joint Rules of Procedures” Joint Rules of Procedure of the Federal Ministries (GGO) (bund.de)

³⁴ NKR は事前評価が主たる業務である

³⁵ BMI “Arbeitshilfe zur Gesetzesfolgenabschätzung”

https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/downloads/DE/veroeffentlichungen/themen/verfassung/arbeitshilfe-gesetzesfolgenabschaetzung.pdf?__blob=publicationFile&v=4

主な評価項目として、政策による経済、環境、サステナビリティ、社会的な影響、歳入及び歳出への影響、行政機関における行政手続コストがある。特に、ドイツ国内産業（特に中小企業）への影響、消費者への影響については詳細な説明が必要であり、消費者への影響は連邦食糧・農業省と連携しながら整理している。

表 2-3 事前評価ガイドライン

Arbeitshilfe zur Gesetzesfolgenabschätzung の評価ステップ	
Step 1	政策分野の分析
Step 2	政策目的の明確化
Step 3	政策代替案の作成
Step 4	政策代替案と比較して分析（経済・環境・社会的な影響、サステナビリティへの影響、実行可能性、効率性などについて分析）
Step 5	調査結果のまとめ

事前評価は議会における予算案の協議の際にも実施されている。予算は、予算法（Haushaltsgesetz）において定められており、予算案は連邦財務省（以下、単に「財務省」という）によって作成され、7月ごろに内閣の閣議決定が行われた後、8月ごろに議会提出され、審議を経て12月までに次年度の予算が承認される。議会などで予算案が協議される際には、外部モニタリングとして連邦会計検査院（BRH）がコスト面での事前評価を実施し、予算案や政策に関する提言をしている³⁶³⁷。

事後評価は、予算法ですべての政策の評価が義務付けられているわけではないが、毎年政策テーマごとの歳出の見直し（Spending Review）を実施している。当該評価は議会が政策テーマを決定しており、評価の実施主体は財務省及び政策テーマに関与している各担当省庁である。また、評価を実施する職員は、各担当省庁の事務次官で形成された歳出評価の運営委員会（Spending Committee。ワーキンググループ）が選定する。ワーキンググループは、表 2-4 を基に財務省職員がグループ長として評価を主体的に実施している。

³⁶ 調査及び立法考査局財政金融課「米英独仏の補正予算制度」、https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_9914192_po_0904.pdf?contentNo=1

³⁷ 成田憲彦「ドイツ予算過程」<https://surugadai.repo.nii.ac.jp/record/2022/files/Hikaku.23.111.pdf>

表 2-4 歳出評価基準

歳出評価基準
政策の目的
目的の達成度合い（効率性）
効率的に達成できているか（費用対効果）

また、政策テーマに関する事後評価（Spending Review）とは別に、租特以外の事後評価は主に各担当省庁で実施されている。一方で、租特の事後評価は財務省が管轄しており、2年に1度、財務省が自ら租特や助成金の歳入及び歳出への影響に関する補助金レポート（Subsidy Report）を作成し、議会に提出している。なお、2015年1月28日連邦内閣決議により定められた租特及び助成金に関する補助金ガイドライン（Subsidy Guideline）では、表 2-5 の通り、租特の目標達成度合い、効率性、透明性、サステナビリティに関する定期的な評価などについて言及している。サステナビリティに関する評価とは、持続可能性戦略に基づき各テーマ（例：貧困、健康、気候変動など）に与える影響について評価するものである。なお、補助金ガイドラインは、様々な政治的な局面に対応する方法について一般的な助言を行う性質のものであるため、具体的・詳細な内容にはなっていない。一方で、補助金ガイドラインに基づいて評価を、実施することが義務付けられているものではない³⁸。

表 2-5 補助金ガイドラインの事後評価に関する記述の一部

補助金ガイドラインの事後評価に関する記述の一部
目標は評価がされやすいように設定すべきである
成長、分配、競争、環境に対する影響を考慮し、Subsidy Report で政策のサステナビリティについて言及すべきである
政策の目標達成、効率性、透明性の観点から定期的に事後評価を行うべきである
既存の租特は助成金又は財政への負担がより最小限に抑えられる措置に置き換えることを目的として見直されるべきである

³⁸ BMF “29th Subsidy Report” <https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/29-subventionsbericht-2217644#:~:text=Das%20Bundeskabinett%20hat%20am%2030,Zeitraum%202021%20bis%202024%20dar.>、ドイツ財務省、FIFO 研究者、ヒアリングより

租特評価の活用においては、ドイツでは税制改正の正式なタイムライン及びプロセスが存在しないため、既存の租特を廃止・見直すことは難しく、租特の評価の活用が難しい。また、租特は各担当省庁の予算に入らないことから、租特を廃止・見直すメリットが各担当省庁になく、再設計や廃止が他の政策に比べてより難しい。このため、補助金ガイドラインでは、表 2-6 の通り、新たに経済的支援策を導入する場合、補助金の導入（租特の導入含む）について言及しており、租特よりも助成金を優先すべきであり、適用期限を設けるべきと定めている。租特の廃止が難しいことから、ドイツでは古い租特が多く、目的が適切に整理されていないケースが多い。

表 2-6 補助金ガイドラインの租特の導入に関する記述の一部

補助金ガイドラインの補助金導入に関する記述の一部
新たな補助金は、他の施策と比較して最適な手段であり、費用対効果の観点からも効率的である場合にのみ導入される
基本的には助成金という形で政策は導入されるべきである
新しい経済的支援策は適用期間を設けるべきである

また、補助金レポートでは租特の定義が整理されており、「歳入の減少をもたらす企業や特定の業種に有利な税金の免除」と定められている。他の国と比較しても、ドイツにおける租特の定義は非常に狭義であることが課題とされている。例えば、オランダでは VAT（付加価値税）は租特と見なされているが、ドイツでは租特と分類されていない³⁹。

（２）効果検証の体制

ドイツにおける事前評価は NKR が主体となって各担当省庁と連携しつつ実施しており、租特以外の事後評価は各省庁の効果検証の専門部署が主体で実施されている。租特の事後評価及び毎年実施する政策テーマごとの歳出の見直し（Spending Review）については、財務省が主体となって実施しており、租特の事後評価については補助金レポートで結果が取りまとめられている。補助金レポートを取りまとめる際には、租特を担当している省庁の税に関する専門家と連携している。また、取りまとめられた補助金レポートは、各担当省庁を交えて議論した後、会計検査院（BRH）や議会に提出される。会計

³⁹ 同上

検査院は議会の予算委員会と連携して、提出されたレポートについて財務省に勧告している。⁴⁰

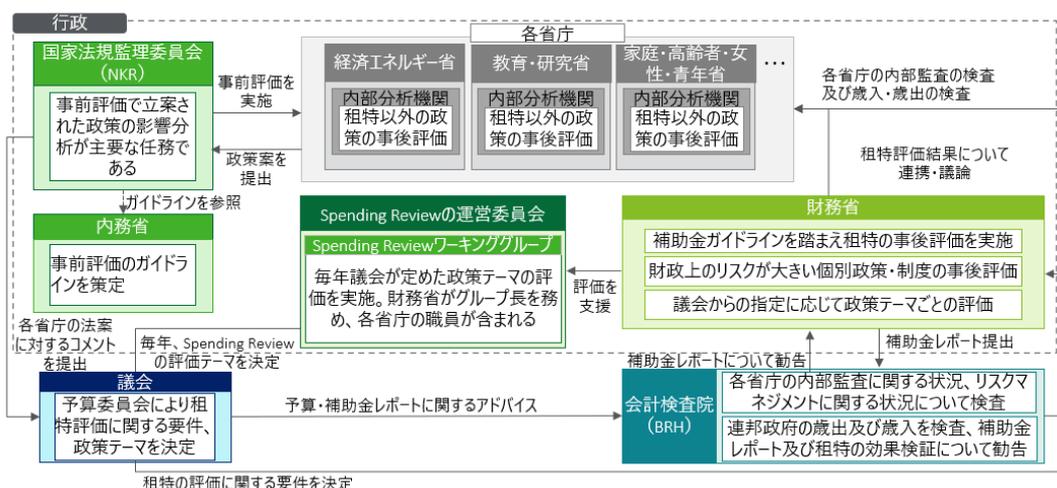


図 2-9 ドイツの効果検証体制

出所：ドイツ財務省、ドイツ経済・気候保護省、BMI “Joint Rules of Procedures”を基にデロイトにて作成

なお、ドイツ経済・気候保護省では、特別に定量的な分析経験がある人材の採用などは行っておらず、効果検証に関する研修も実施していない。特別なニーズがある場合は、職員の中に適切な人材がいるか、都度確認を行っている。⁴¹

表 2-7 ドイツ政策評価実施主体

政策	政策評価分類	財務省	NKR	各省庁
租特	事前評価		○	
	事後評価	○		
それ以外	事前評価		○	
	事後評価			○

⁴⁰ 同上

⁴¹ ドイツ経済・気候保護省、ヒアリングより

(3) 統計データの利活用

ドイツには、リサーチデータセンター（RDC）という研究目的での利用に係る統計マイクロデータの提供を行っている機関があり、連邦統計局が調査・収集する統計データと、連邦州が調査・収集する統計データをまとめている。また、リサーチデータセンターの提供する統計マイクロデータは、オンライン及び現地利用でアクセスできるようになっている。ただし、リサーチデータセンターのデータは連邦統計法（Federal Statistics Law：BStatG）に基づき、高等教育機関又は研究を委託されたその他の機関にのみデータ利用が限定されている。⁴²

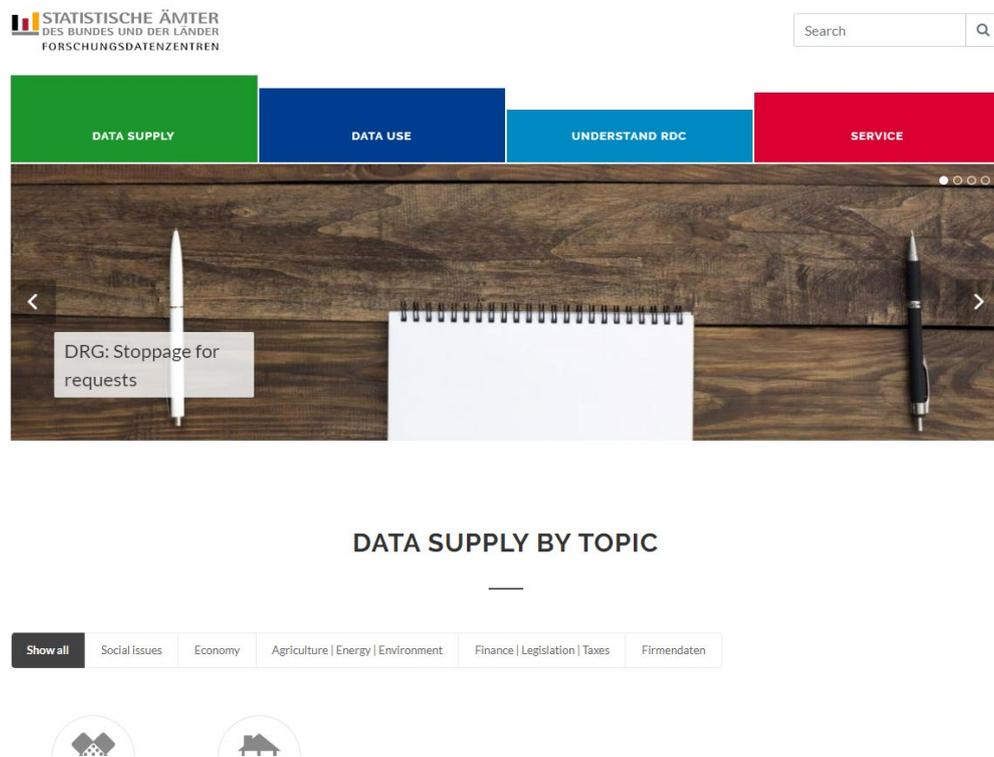


図 2-10 リサーチデータセンターのサイト

出所：Research Data Centre (forschungsdatenzentrum.de)

統計マイクロデータの利用を希望する者は、紙又はオンラインでの申請が必須であり、研究機関の住所、データを使用するすべてのユーザー、プロジェクトの概要、分析手法、必要とするデータ及び年度、データへのアクセス方法、連携している研究機関、データの活用方法について情報提供が必須である。認可されると、1年分の各統計マイクロ

⁴² Research Data Centre Research Data Centre (forschungsdatenzentrum.de) (参照 2024-3-12)

データのアクセスに4万円（250ユーロ）の費用が発生し、データは3年間使用できる。一方で、博士論文や修士論文のためにデータを使用する場合などは、アクセス費用の割引を行っている。⁴³

User charge

The use of official German microdata is charged. The amount that is charged depends on the number of statistics used, the number of survey years, and the number of ways of data access.

The standard supply of the RDC includes all statistics that are already centralised at the time of the application. Here you find more information on the RDC's data supply.

The page [All data](#) shows which datasets are currently part of the RDC standard supply. The following charge is set for data from the standard supply:

データ使用金額
USER CHARGE
STANDARD SUPPLY

€250
250ユーロ

Per statistic,
survey year and
way of access
Duration of use max. 3 years

Examples

図 2-11 ミクロデータへのアクセス費用

出所: [Research Data Centre \(forschungsdatenzentrum.de\)](https://www.forschungsdatenzentrum.de)

DATA SUPPLY
DATA USE
UNDERSTAND RDC
SERVICE

Access to microdata

The Research Data Centres provide different possibilities for the access to official microdata. They differ on-site- and off-site ways of access.

The ways of access presented below differ in terms of the [anonymity](#) of the usable data and in the way the data is provided. Data access is tied to certain conditions. You find further information in the [terms of use](#). To use microdata, you have to know how to use one of the statistical analysis programs offered by the RDC (SAS, SPSS or partly R). To use the on-site ways of access, you have to work syntax-based.

On-site use: 現地利用方法

Safe centre

There are PC workplaces for guest researchers in all locations of both Research Data Centres (safe centre). These can be used by researchers to analyse microdata inside the safe premises of the statistical offices. As the data is already protected through the regulation of data access and the equipment of the pc workplace, the microdata at the safe centre can be provided factually or formally [anonymised](#) - depending on the sensitivity of the data.

The PC workplaces at which microdata can be analysed are equipped with the common statistical programs (SPSS, SAS, Stata and partly R). A separate PC workplace with internet connection is available for e-mail communication and internet searches. Several visits of a safe centre can take place within the scope of one project. Appointments have to be made in advance with the supervising RDC.

For the use of a safe centre it is required that all users are able to write program code in at least one analysis program offered at the RDC. The structure of the program code list defined in the [sample program code](#).

Off-site use: リモートでの利用方法

Scientific Use Files

Scientific Use Files (SUF) are standardised datasets which are generated by the Research Data Centres for popular statistics. Because of the factual [anonymization](#) of the microdata, they may be used outside the safe premises of the statistical offices. Compared to the on-site ways of access, SUF offer a lower potential for analyses. However, they are designed in a way that makes them suitable for a large part of scientific projects.

SUF are offered for the analysis programs SAS, SPSS and Stata or are provided with the according input routines. They may only be used within the scientific institution that requested the data.

Due to legal restrictions, SUF may only be used by researchers who are employed by a research institution that is registered and located in Germany. The use of Scientific Use Files may only take place in Germany. Researchers from foreign institutions are asked to use remote execution or to work at a safe centre.

Public Use Files

図 2-12 ミクロデータへのアクセス方法

出所: [Research Data Centre \(forschungsdatenzentrum.de\)](https://www.forschungsdatenzentrum.de)

⁴³ 同上

統計マイクロデータの利用について、ヒアリングを行った評価実施者からは、税務データの研究目的の使用が課題とされている。評価実施者によると所得税のマイクロデータ、収入、消費、世帯に関するマイクロデータは揃っているが、特定の租特の適用有無に関するデータは揃っていないという課題がある。また、助成金においては、受益者は取得及び用途まで記録する必要があり、補助金のデータは揃っているが、租特の適用企業に関する情報は揃っていない。こうした課題に対応するため、財務省では税務データのアクセスに関する対応を検討しているところであり、税務データへのアクセス改善に向けて、財務省、税金に関する研究者を集めて意見交換を行う税務研究ネットワーク

(Network for Empirical Tax Research : NeSt) を設立し、2023年に本格的にキックオフした⁴⁴。2022年7月にはデータの保護、研究目的での活用について意見交換が実施された。2023年7月に本格的にNeStが開始し、初会合が実施された。初会合では、政府機関・研究者含め200名が参加し、他のデータセンターからの学び、税務データの活用、データのニーズ、税法について議論が行われた。年に1度の頻度で会合を開いており、2024年7月に次の会合が予定されている。財務省によるとNeStは設立されてまだ日が浅いため、今後、具体的にどのような活動を行っていくかは検討中である⁴⁵。



図 2-13 NeSt ワークショップ

出所：Bundesfinanzministerium - Netzwerk empirische Steuerforschung

⁴⁴ Deutscher Bundestag, “Drucksache 19/31668”, <https://dserver.bundestag.de/btd/19/316/1931668.pdf>

⁴⁵ BMF, “Netzwerk empirische Steuerforschung” Bundesfinanzministerium - Netzwerk empirische Steuerforschung (参照 2024-03-12)、ドイツ財務省、ヒアリングより

(4) 租特の基礎情報

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・市町村税に分類される⁴⁶。税制立案機関は財務省（BMF）で、税務執行機関は連邦中央税務庁（BZSt）である。

共有税に分類される法人税については、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である。課税標準は、法人税法第8条に規定する益金から、第24条・第25条に定める損金を控除して算出される。法定税率は15%で、実効税率は29.83%である。課税期間は、原則として暦年である。申告には、賦課課税方式の税額の算定の基礎となる情報（収益、費用等）に関する情報を提供する必要があり、申告期限は翌年の7月31日で、納付期限は納税通知書の受領後1カ月以内である。課税方式は、賦課課税方式が採られている⁴⁷。租特の法的根拠は、税法の本則である。租税支出の定義は、「歳入の減少をもたらす特別な税金の免除」とされている。租特の適用実態については、財務省（BMF）が自ら把握を行い補助金レポートに報告を行っている。

⁴⁶ 代表的な例として、給与税[Einkommensteuergesetz]・所得税[Einkommensteuergesetz]・キャピタルゲイン税[Einkommensteuergesetz]・法人税[Körperschaftsteuergesetz]（共有税）、関税[Zollkodex der Union]（連邦税）、相続・贈与税[Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz]・ビール税[Biersteuergesetz]（地方税）が挙げられる。

⁴⁷ 同上

2-3. オンラインヒアリング対象国

2-3-1. イギリス

(1) 政策立案・評価制度について

イギリスでは、日本の政策評価法に相当する基本法は制定されていない。イギリスにおける特徴は、政府（財務省）による歳出見直し（Spending Review: SR）と各省庁による成果達成プラン（Outcome Delivery Plans: ODP）を軸とした業務管理（Performance Management）型の政策運営体制にある。この枠組みでは、成果達成プラン（ODP）で設定された優先目標について省庁ごとにモニタリングとその報告が実施され、歳出見直し（SR）に反映される。政府（財務省）は歳出見直し（SR）を踏まえた議定費歳出予算案を4月に議会へ提出し、議会での審議を経て最終的に7月に議定費歳出予算案が成立する⁴⁸。

また各省庁に設置されている常任委員会（Select Committees）においても、省庁は政策に関するエビデンスを示す必要がある。常任委員会は超党派的な目線で政府を監視する機関である。同委員会は政府の支出、施策、行政に関する幅広い調査を実施し、調査結果は各府省に報告（勧告）される。政府は通常、委員会の勧告に60日以内に回答する必要があり、回答結果によっては追加調査が実施される場合もある⁴⁹。さらに政府の支出の適正性を検査する独立した議会組織のNAO（会計検査院）も政策評価の質を評価、発表し、エビデンスの質を監視している⁵⁰。

各府省が予算要求のために実施する事前評価については、財務省が予算査定に用いるための制度や様式を整備しており、因果関係を示す「エビデンス」というよりは費用便益分析の結果等の広義の「エビデンス」が主に活用されている。事前評価の実施にあたっては、財務省が政策手法ごとに事前評価方法を示したガイドブック「Green Book」を発行しており、各省庁はこれに基づいて評価を実施している⁵¹。

例えば、Green Bookにおいて、「規制」や「予算執行」等あらゆる種類の政策について事前評価と事後評価のあり方が記載されているが、「規制」を設ける際には、内容や様式が規定されている「Impact Assessment」という評価の実施が求められる。これらは各省庁に設置されているBetter Regulation Unitやビジネス貿易省の部門であるBetter

⁴⁸ イギリス財務省, 'The government's planning and performance framework', <https://www.gov.uk/government/publications/planning-and-performance-framework/the-governments-planning-and-performance-framework>.(参照 2024-02-28)

⁴⁹ 同上

⁵⁰ 同上

⁵¹ 内山融・小林庸平・田口壮輔・小池孝英 (2018) 「英国におけるエビデンスに基づく政策形成と日本への示唆 - エビデンスの「需要」と「供給」に着目した分析 -」 経済産業研究所 Policy Discussion Paper

Regulation Executive 等により点検される。また、各府省が行う「予算執行」は、戦略、経済、商業、財務、管理の側面から検討される「Business Case」の策定が義務付けられている。検討される対象は施策レベルと事業レベルに分類され、策定手順は財務省のガイドラインで別途規定されている⁵²。

事後評価は、政策立案を担当する各府省および技術的な観点から政策を評価するアナリストが政策のプロセス、インパクト、経済性等を事後的に評価する目的で実施される。事後評価は事前評価と異なり、すべての施策では実施されず、因果関係を測定するインパクト評価などの「エビデンス」を整備することも制度化されてはいない。しかし、事後評価を強化する方向性は示されており、財務省がインパクト評価を重視した内容のガイドラインである「Magenta Book」を発行している⁵³。

Magenta Book では「規制」の評価は事前評価と同様に「Impact Assessment」制度における評価が規定されているが、そこで定義されている評価には指標のモニタリング等も含まれ、因果関係の「エビデンス」を示すことは義務付けられていない。また、「予算執行」については明確な制度はなく、説明責任として ODP で設定した業績指標をモニタリングして実績を公表するにとどまっている。ただし、SR や議会で指摘を受けた際の対応として、特定の重要政策に関しては各省庁が独自に評価を行っている⁵⁴。

(2) 効果検証の体制

イギリスでは政府内に専門家集団が存在しており、その中で3万人規模の分析専門家を抱えている。政府経済サービス（Government Economic Service）と呼ばれる専門家集団は、政策の効果検証に精通した政府エコノミストらで構成されており、政府エコノミストは各省の中で主に事前評価を、場合によっては事後評価も実施する。また、各省のエコノミストの代表は首席エコノミストと呼ばれ、各省の首席エコノミストからなる評議会によって政府経済サービス全体の戦略が決定されており、各省庁が従うべき政策上のガイドラインもこの評議会決定されている⁵⁵。

政府内のリソースを用いて分析を行うか、あるいは外部へ委託するかは省庁によって異なり、効果検証の実施方法に統一の基準はない。ただし、省庁内で分析を行う場合は独立性を保つため、政策の実施者と分析者を分けている。分析を外部へ委託する場合は、基本的に競争入札を経て委託先を選定するが、分析の品質を担保するため委託元の省庁が具体的な基準や期待値を設けている。また、各分析に対して運営グループ

⁵² 同上

⁵³ 同上

⁵⁴ 同上

⁵⁵ 同上

(Steering Group) や委員会が設立され、分析のレビューが実施されることも多い。運営グループ・委員会は省庁内のシニアアナリストと政策チームで構成されることが多いが、大学など研究機関からのレビュー者が含まれることもある⁵⁶。

また、イギリスでは官民連携機関である What Works Centres が EBPM 推進に資するエビデンスの中立性や信頼性を担保している。What Works Centres は政府から資金提供を受けている機関であるが、分析方法等に関して各省庁の意向や政治的な理由を排除して独立的な分析を行うことを最重要視している。また、分析トピックそのものについても、政府が重視している分野やトピック以外であっても分析の必要があると自分たちで判断したものについて分析を実施している⁵⁷。

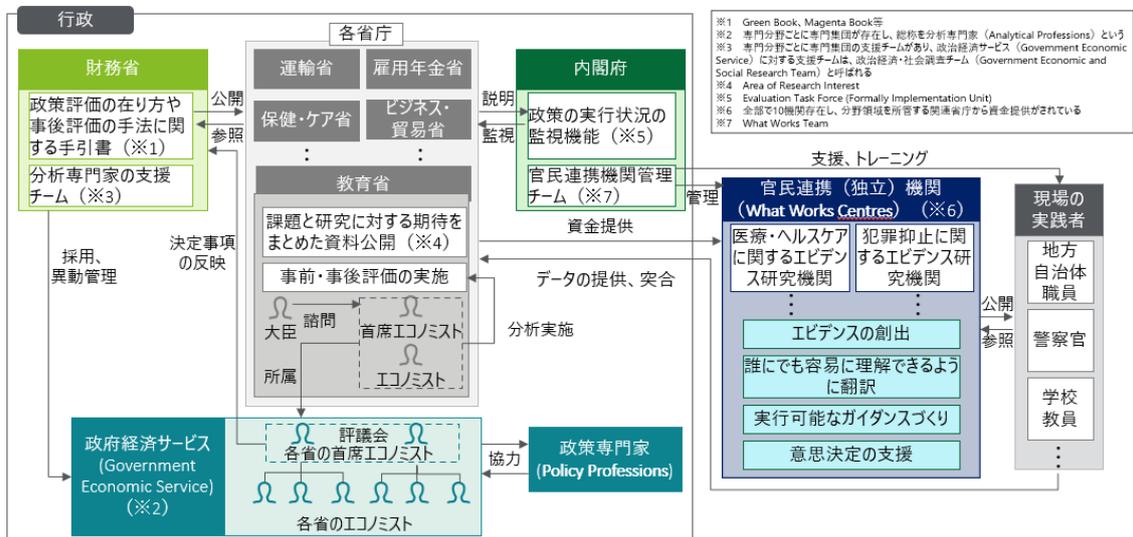


図 2-14 効果検証体制（イギリス）

出所) 内山融・小林庸平・田口壮輔・小池孝英 (2018) 「英国におけるエビデンスに基づく政策形成と日本への示唆 - エビデンスの「需要」と「供給」に着目した分析 -」 経済産業研究所 Policy Discussion Paper、イギリス ETF へのヒアリング結果を基にデロイトにて作成

(3) 効果検証データベース

イギリスでは、効果検証の実施だけに留まらず、効果検証にかかる研究成果の整理・公開も行われている。例えば教育省の助成金で設立された組織 Education Endowment Foundation (EEF) は、「Teaching and Learning Toolkit」というツールで教育施策に関する研究成果（エビデンス）をもとに施策のコストやインパクトを数値化し、実務者・政治

⁵⁶ イギリス ETF (Evaluation Task Force) ,オンラインヒアリングより

⁵⁷ 同上

家の施策導入判断や教員の教育実践をサポートしている。

このツールキットでは実施費用・エビデンスの強さ・インパクトの3軸で各教育施策を評価・比較しており、各教育施策を選択すると、更にその施策の詳細内容や調査結果、より効果的に活用するためのヒントなどが記載されている⁵⁸。



図 2-15 Teaching and Learning Toolkit の画面

(4) 統計マイクロデータの利活用

イギリス統計局（Office for National Statistics: ONS）のトップページから、「Secure Research Service」を選択すると、分析に利用できるデータに関する問い合わせや申請の

⁵⁸ EEF, 'Teaching and Learning Toolkit', <https://educationendowmentfoundation.org.uk/education-evidence/teaching-learning-toolkit>. (参照：2024-02-28)

情報が整理されたページへと遷移する。申請できるマイクロデータは「online metadata catalogue」として一覧化されている⁵⁹。



図 2-16 Secure Reserch Service の画面

⁵⁹ イギリス統計局, 'Secure research Service', <https://www.ons.gov.uk/aboutus/whatwedo/statistics/requestingstatistics/secureresearchservice>. (参照 : 2024-02-28)

イギリス統計局はマイクロデータの安全な保管・運用のため「安全のための5つのフレームワーク」を定めている。具体的には、①人材：研修を受けた認定研究者のみ使用可能であること、②プロジェクト：公共利益をもたらす倫理的な研究であると認められたプロジェクトへ使用されること、③設定：統計局が指定する通信技術システムを使用したりモート環境でのみアクセス可能であること、④データ：使用するデータが匿名化されていること、⑤出力：出力結果からデータ主体が特定できないことをレビューを通じて確認することの5つを満たした場合のみ、マイクロデータを利用することができる⁶⁰。

また、近年ではイングランド、ウェールズ、北アイルランド、スコットランドおよび国家統計局による安全なデータ利活用のためのパートナーシップである Administrative Data Research UK (ADR UK) が創設され、政府の様々な部門が保有する行政記録データを結合し、研究者への提供を行っている。ADR UK では研究テーマや地域、データの種類などからイギリス国内に存在する行政記録データを検索でき、利用したいデータについてはホームページから ADR UK への直接の問い合わせやデータアクセスが可能である⁶¹。



図 2-17 Administrative Data Research UK での検索結果イメージ

⁶⁰ 同上

⁶¹ ADR UK, 'ADR UK data Catalogue', <https://datacatalogue.adruk.org/browser/search?include=dataset::datastandard::terminology::dataclass::dataelement>. (参照：2024-02-28)

(5) 租税特別措置等の基礎情報

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⁶²。税制立案機関は財務省（HM Treasury）で、税務執行機関は歳入関税庁（HMRC）である。

法人税の納税義務者は、主に有限会社等⁶³である。課税標準は、性質によって区分された所得の合計額から一定の経費を差し引いて算出される。法定税率及び実効税率は、共に25%である。課税期間は、原則として会計年度と同一の12か月間である。申告期限は課税年度の末日から12か月以内で、納付期限は課税年度の末日から9か月と1日以内⁶⁴である。課税方式は、申告納税方式が採られている⁶⁵。

租税特別措置等の法的根拠は、税法の本則及び別の租税根拠である。租税特別措置等の定義は、「経済的また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」とされている。適用実態は、歳入関税庁（HMRC）が報告している。

2-3-2. スウェーデン

(1) 政策立案・評価制度について

スウェーデンでは、財政政策の枠組み（fiscal policy framework）として予算案の設計方法やプロセスが整理されている。各省庁の予算案は財務省主導で調整されているが、財務省以外の省庁は各担当分野において予算案に必要な資料を準備し、春の財政政策法案、秋の予算案、予算の修正を経て国会にて予算が決定される⁶⁶。

財政政策の枠組みにおいて、外部モニタリングとして財政政策審議会（Swedish Fiscal Policy Council）や会計検査院（National Audit Office）による政策評価が組み込まれている。財政政策審議会は、主に大学教員等の経済学有識者からなる6名の理事と、エコノミスト等経済学の知見を有する5名の事務局スタッフから構成される財務省管轄の組織であり、政府によって策定された予算政策目標をどの程度達成しているか、財政政策が長期的に持続可能であるかを分析するほか、国民の経済政策議論の活性化に対する働き

⁶² 例えば所得税[Income Tax Act 2007]・法人税[Corporation Tax Act 2009,2010]（国税）、カウンシル税[Local Government Finance Act 1992]、ビジネス・レイツ[Local Government Finance Act 1988]（地方税）が存在する。

⁶³ イギリス政府, 'Corporation Tax', <https://www.gov.uk/corporation-tax>. (参照 2023-12-7)

⁶⁴ ただし、大企業（Large company/ Very large company）にあたる企業は、当該年度における法人税額を見積もり、期中から4回の分割納付を行う必要がある。

⁶⁵ 同上

⁶⁶ Government Offices of Sweden, 'The budget process', <https://www.government.se/government-of-sweden/ministry-of-finance/central-government-budget/the-budget-process-and-the-fiscal-policy-framework/>. (参照：2024-01-29)

かけも行っている⁶⁷。会計検査院は政府の業務を監査する機関であり、会計検査院が作成・提出する業績監査報告書については、政府は受け取ってから4カ月以内に国会へ講じる措置を提出しなければならない。他にも、スウェーデン国家財政管理局（Swedish National Financial Management Authority）や国立経済研究所（National Institute of Economic Research）はマクロ経済と公共部門への融資について独自に評価し、財政政策に関する勧告を公表する⁶⁸。

法案を提出する前にいくつかの重要事項については委員会または特別調査官が分析テーマごとに任命され、調査結果は報告書として公開される（The State's Public Investigations: SOU）⁶⁹。SOUは政府の公式報告であり、政府の指示に従って委員会または特別調査官が調査を行う⁷⁰。調査期間は最長1年である⁷¹。特に、新たな法律や法改正の基礎を提供することを目的とした調査については、政府により最高裁判所の現役または元裁判官や地方裁判所の裁判長等が特別調査官に任命されることがある⁷²。特別調査官は調査作業を主導し、調査結果に対する責任を負う⁷³。調査が完了すると、政府においてさらなる対応を行う必要があるかを判断のうえ、必要な場合は報告書を関係当局および利害関係者に送付し、調査結果についての意見を募集する。この間、個人を含むすべての関係者が提案に対するコメントを提出することができる。その後、各省庁の担当部署が回答をとりまとめ、法案を作成する⁷⁴。例えば、法務省では近年EU指令に合わせて採択された消費者政策についてどのような憲法改正が必要かをSOUにて調査している。なお、SOUは各省庁で暫定的に設立することができる⁷⁵。

SOUについては政府のWebサイト上で一覧として確認することができる。このサイトでは調査のミッションや結果が簡潔に記載されており、より詳細な内容についてはSOUのWebサイトで別途確認することができる。また、調査中のものについてはSOUのWebサイト上で調査終了予定日や特別調査官の名前を確認することができる。SOUの調査の例として、研究開発を優遇する税制の調査や法人による非営利企業活動への贈与に

⁶⁷ The Swedish Fiscal Policy Council, 'The set-up of the council', <https://web-archiv.oe.cd.org/2012-06-14/87463-49778630.pdf>. (参照：2024-03-21)

⁶⁸ Government Offices of Sweden, 'About the Swedish fiscal policy framework', <https://www.government.se/government-of-sweden/ministry-of-finance/central-government-budget/the-fiscal-policy-framework/>. (参照：2024-01-29)

⁶⁹ Government Offices of Sweden, 'Statens offentliga utredningar', <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/statens-offentliga-utredningar/>. (参照：2024-01-29)

⁷⁰ SVAREN, 'Vem skriver en SOU?', <https://svaren.nu/vad-ar-sou/>. (参照：2024-03-21)

⁷¹ DOMARBLOGGEN, 'Direktiven – utredningens manual', <https://www.domarbloggen.se/statliga-utredningar-och-att-jobba-som-utredningssekreterare/>. (参照：2024-03-21)

⁷² DOMARBLOGGEN, 'En utredning kan tillsättas när det behövs beslutsunderlag för en ny lag', <https://www.domarbloggen.se/statliga-utredningar-och-att-jobba-som-utredningssekreterare/>. (参照：2024-03-21)

⁷³ DOMARBLOGGEN, 'Hur går utredningsarbetet till?', <https://www.domarbloggen.se/statliga-utredningar-och-att-jobba-som-utredningssekreterare/>. (参照：2024-03-21)

⁷⁴ S3 – Lagstiftningsprocessen – 20/2-2020 – T1 Juristprogrammet, 'Uppgift 1', <https://www.studocu.com/sv/document/uppsala-universitet/juristprogrammet/s3-lagstiftningsprocessen-202-2020-t1-juristprogrammet/22140622>. (参照：2024-03-21)

⁷⁵ 成長政策分析庁、オンラインヒアリングより

対する税制上の優遇措置の調査などがある。

また、会計検査院が2003年に設立され、議会の決定を基に政策や政府業務の効率性を約1年かけて調査し、報告書を政府へ提出している。会計検査院が実施した調査の例として、滞在許可取り消し制度の見直しや、国家交通インフラ計画の評価が挙げられる⁷⁶。

(2) 効果検証の体制

スウェーデンでは、各省の中で政策の執行機能と評価・分析機能が庁（Agency）単位で切り分けられており、政策の効果検証は主に各省内の分析庁が実施している。例えば、後述の個別事例においては経済・気候変動省の成長政策分析庁が効果検証の実施者である。また、分析庁は他庁とコラボレーションを行うこともあり、例えば成長政策分析庁は、同省内の経済地域成長庁と共同でエネルギー庁に対し、実証プラットフォーム「Smart city Sweden」の評価を実施している⁷⁷。

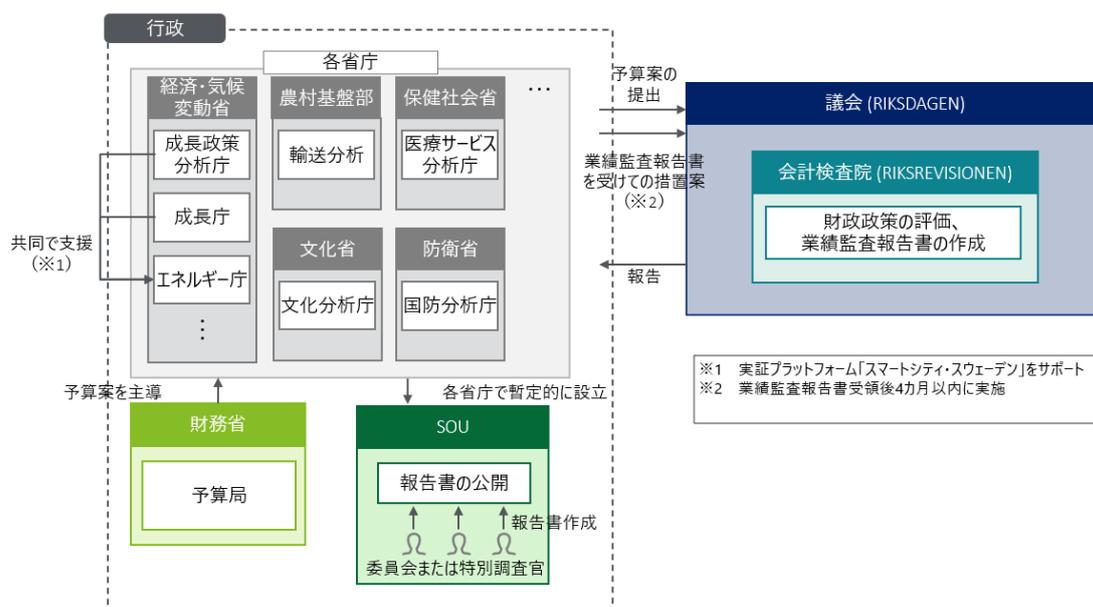


図 2-18 効果検証体制

分析人材の採用・育成について、成長政策分析庁ではリサーチ経験を持つ人材や Ph.D.の積極的な採用を進めている。また、分析庁内に限らず経済・気候変動省でも

⁷⁶ Riksrevisionen, 'Riksrevisionens rapportering', <https://www.riksrevisionen.se/rapporter.html>. (参照 2024-01-29)

⁷⁷ 成長政策分析庁, 'Regeringsuppdrag', <https://www.tillvaxtanalys.se/om-oss/regeringsuppdrag.html>. (参照 2024-01-29)

⁷⁸ コラボレーション相手の大半は経済・気候変動省であるが、財務省や教育省などとも連携することがある。

Master や Ph.D.を持つ人材の採用に取り組んでおり、分析方法の知見を持った人材が増えている。また、分析人材は入庁後も研修や部署のローテーションを通じて知見を高めている⁷⁹。

(3) 統計マイクロデータの利活用

スウェーデンでは、統計局のサイトから直接統計マイクロデータの利用申請を行うことができる。統計マイクロデータの利用に関して、研究計画書や使用するデータ項目リストの他、一部のデータについては倫理審査の承認も必要であり、申請には政府機関で約6ヵ月、外部の研究機関で9~12ヵ月を要するなど取得のハードルが高い。そのためデータ取得の負担軽減のため、例えば成長政策分析庁では取得した統計マイクロデータの一部について予め庁内で保有している。申請許可後はオンラインシステム MONA 上で閲覧・分析ができるようになる⁸⁰。



図 2-19 MONA ホーム画面

また、スウェーデン統計局のサイトからはマイクロデータだけでなく、企業登録簿 (Statistic Business Register: SBR) の利用申請も可能である。SBR にはスウェーデン内の

⁷⁹ 成長政策分析庁, オンラインヒアリングより

⁸⁰ Statistics Sweden, 'Ordering data and statistics', <https://www.scb.se/en/services/ordering-data-and-statistics/>. (参照 2024-01-29)

全ての企業が登録されており、企業リストを注文・購入すると実際の企業名や住所、従業員規模、売上高、輸出入先の国のグループなども閲覧可能となっている。また、これらの情報はマーケティング活動などに利用することもできる⁸¹。

表 2-8 SBR で取得可能な変数 (例)

取得可能な変数
会社名または自然人/個人事業主/個人事業主の名前
自然人/個人事業主/個人事業主の会社 (事業名)
住所
郵便番号
国内ダイヤル番号 + 電話番号
地域(01-70)、市区町村コードによる地域区分
従業員数に基づく規模クラス
創業日
同社がスウェーデンで登録した現地ユニットの数
自然人・個人事業主・個人事業主の登録法人数
企業固有の ID 番号または社会保障番号
会社の売上高 (インターバル)
輸出入商品回転期間
事業所が輸出入を行った国のグループ

(4) 租税特別措置等の基礎情報⁸²

スウェーデンの租税体系⁸³は、国税・地方税から構成されている。税制立案機関は財務省で、税務執行機関は国税庁である。

法人税については、納税義務者は株式会社等である。課税標準は、会計上の利益に税

⁸¹ 同上

⁸² デロイト トーマツ コンサルティング合同会社. “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”. 総務省. https://www.soumu.go.jp/main_content/000880973.pdf (参照 2023-12-7).

⁸³ 代表的な税として付加価値税[Mervärdesskattelag]、所得税[Inkomstskattelag] (国税)、コミューン税[Kommunalskattelag] (地方税) が挙げられる。

務調整 (Skattemässiga justeringar) を行って算出される。法定税率および実効税率は、共に 20.6% である。課税期間は、事業年度である。申告期限は決算月によって 4 つに分類されており、納付期限は通知後 90 日以内である。また、毎月の分割払いによる予納が行われる。課税方式は、申告納税方式が採られている⁸⁴。

租税特別措置等について、法的根拠は税法の本則及び別の租税根拠であり、定義は、「基準またはベンチマークと比較した、特定のグループ・カテゴリーにおける納税者の税負担の軽減」とされている。適用実態は、政府が「租税支出の会計処理 (Redovisning av skatteutgifter)」レポートを毎年議会に提出することで管理されている。

2-3-3. フランス

(1) 政策立案・評価制度について

フランスにおける年度予算は予算法 (loi de finances) で定められており、予算案は毎年 10 月の第 1 火曜日までに議会に提出され、12 月 31 日までに議決される⁸⁵。政策評価に連動した予算編成はフランスでは実施されていないものの、予算の執行状況とその効果を把握するため、2001 年に予算組織法 (loi organique relative aux lois de finances) が制定され、組織別・費用別ではなく政策目的ごとに設定された指標の達成度合いを測定し、事後評価を行っている⁸⁶。2008 年の憲法改正 (47 条 3 項) によって、会計検査院 (Cour des Comptes) の協力の下、事後評価の任務は議会にあると定められた。それにより、議会の要請又は会計検査院の独自の判断によって事後評価が行われている。また、2023 年度予算からは効率性を重視した事後評価が毎年必須となった。これらは各省庁で実施されており、2023 年度には 12 件の事後評価が行われている。財政的な事後評価は財務省や会計検査院 (Cour des Comptes) によって実施されており、議会や政府に報告されている⁸⁷。

また、議会、会計検査院、行政府から独立した France Stratégie (独立政策評価機関)、各省庁等と複数の機関によって事後評価が行われている。その中でも、2013 年に設立された France Stratégie は事後評価の中心的な存在になりつつあり、議会の要請がなくとも

⁸⁴ 同上

⁸⁵ La plateforme des finances publiques, “les lois de finances”, https://www.budget.gouv.fr/reperes/budget/dossiers/les_lois_de_finances (参照: 2024-03-01)

⁸⁶ 農林水産省, 「フランスにおける新しい予算制度と業績評価の実施」, https://www.maff.go.jp/primaff/about/center/hokoku/attach/pdf/200701_hk123_01.pdf

⁸⁷ Rapport au Parlement, “Évaluation de la qualité de l’action publique”, Évaluation de la qualité de l’action publique - Rapport au Parlement (budget.gouv.fr)

France Stratégie の独自の判断により事後評価が実施されることもある⁸⁸。なお、事後評価に関する統一されたガイドラインは定められていない。例えば、会計検査院は最高会計検査機関国際組織（INTOSAI）のガイドラインに沿って実施している⁸⁹。

事前評価については、2009年に制定された組織法（loi organique）により、各省庁ですべての政策を対象にした事前評価が必須となった。事前評価は主に政府内（各省庁の統計部署、国立研究所（INSEE））で実施されているが、民間企業に外部委託することもある⁹⁰。

事前評価のガイドラインは首相直属の政府事務総局（General Secretariat）が定めており、「海外の政策との比較」「政策の必要性」「目的」「既存の欧州及びフランスの法律との整合性」「財政・経済への影響」「地方政府への影響」「社会への影響」「環境への影響」「適用期間の適正」に関する評価が必須とされている⁹¹。

（2）効果検証体制、職員育成

フランスでは、財政的な評価は財務省や会計検査院が行っており、政策立案に係る事前評価は各省庁が実施している。政策の事後評価は主に France Stratégie、会計検査院、政府系研究機関、各省庁が実施している⁹²。

事後評価の中心的な存在である France Stratégie は、経済、デジタル開発、社会政策、雇用と4つの部門から構成されており、政策テーマごとに評価委員会が組成されている⁹³。例えば、公共イノベーション政策評価委員会は R&D 税額控除の評価、イノベーション支援の効果測定を行っている。一方で、フランス・リランス計画評価委員会は復興計画のマクロ経済や気候の影響評価、生産税制削減の効果測定を行っている⁹⁴。

⁸⁸ 在日フランス大使館への問い合わせより

⁸⁹ 同上

⁹⁰ 同上

⁹¹ SECRETARIAT GENERAL DU GOUVERNEMENT, “Mémento pratique : Comment rédiger une étude d’impact ?”, [memento_comment_rediger_l_ei_vf.pdf](#) (legifrance.gouv.fr)

⁹² 同上

⁹³ France Stratégie, “À propos de France Stratégie”, À propos de France Stratégie | France Stratégie (strategie.gouv.fr)（参照：2024-03-01）

⁹⁴ 同上

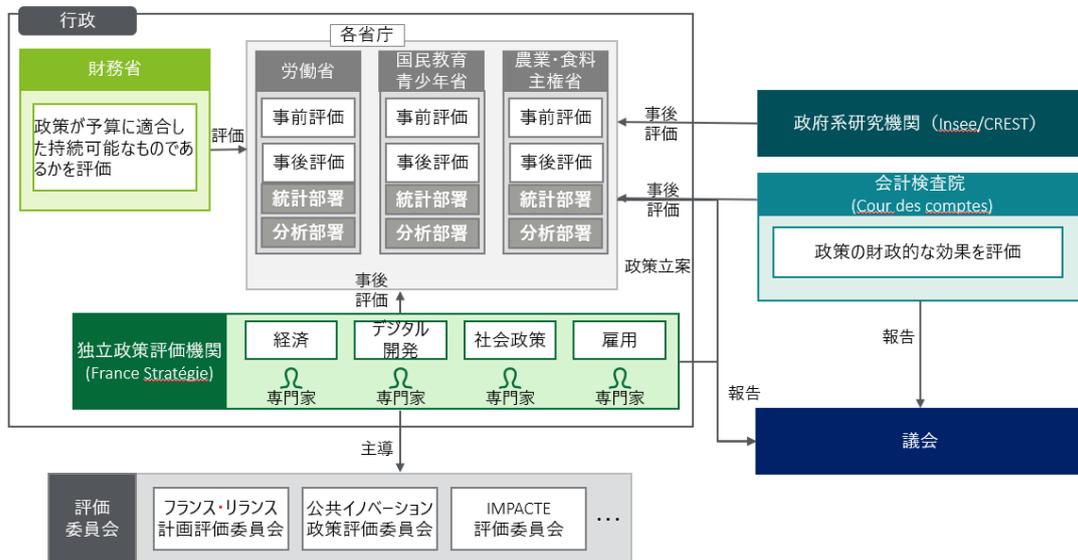


図 2-20 フランス効果検証の体制

出所) France Stratégie ウェブサイト、在日フランス大使館への問い合わせ結果を基にデロイトにて作成

分析人材の採用・育成について、各省庁の統計部署や分析部署で定量的な分析が実施できる人材を確保している。また、会計検査院では職員に対して事後評価に関する研修を実施している⁹⁵。

(3) 統計マイクロデータの利活用

フランスでは、INSEE、CNRS（国立科学研究センター）、Institut Polytechnique de Paris（パリ工業大学）、HEC Paris（パリ経営大学院）、Groupe des Écoles Nationales d'Économie et de Statistique（国立統計経済行政学院）と連携しているデータアクセスセンターCASDが存在する。CASDではフランスの中央政府、国立研究所などが所有している雇用、企業、国務調査、アンケートのデータが取得可能であり、図 2-21 のとおり、アクセス可能な統計マイクロデータは Web サイトで一覧化されている⁹⁶。また、図 2-22 のとおり、CASDの統計マイクロデータを用いて行われた研究が Web サイトで公開されている⁹⁷。

⁹⁵ 同上

⁹⁶ CASD, “Data used at CASD”, <https://www.casd.eu/en/data-used-at-casd/>（参照：2024-03-01）

⁹⁷ CASD, “Hosted projects”, <https://www.casd.eu/en/projects-hosted-at-casd/>（参照：2024-03-01）

Data used at CASD

Search:

テーマ データ データ詳細 データセット 情報元 申請機関

Themes	Families	Series	Datasets			Producer	Authorisation
Filter...	Filter...					Filter...	Filter...
Characteristics of enterprises	Annual Statistics of Companies	FARE : Annual structural statistics of companies from the ESANE scheme FARE contains accounting information from tax returns aligned with information from the Annual Sectoral Survey.	376	125	2021, 2020, 2019, 2018, 2017, 2016, 2015, 2014,	Insee Ministry of Finance (DGFIP)	Statistical Confidentiality Committee
Employment – Labour force	Annual Declaration of Social Data	BTS-Postes : All employees databases - job position data The All Employees Databases - Job Position Data describe the job, individual characteristics of the employee, and certain information on the employer derived from the Registry of Companies and Establishments.	363	157	2021, 2020 - 1_12ème, 2020, 2019 - 1_12ème,	Insee	Statistical Confidentiality Committee
Characteristics of enterprises	Annual Statistics of Companies	FICUS : Annual structural statistics of companies from the SUSE scheme Data in the Annual Structural Statistics of Companies of the SUSE Scheme is derived from tax returns obtained from the tax authorities and reorganised by INSEE, and contains income statement and balance sheet.	335	117	2007, 2006, 2005, 2004, 2003, 2002, 2001, 2000,	Insee Ministry of Finance (DGFIP)	Statistical Confidentiality Committee
Characteristics of enterprises	Annual Statistics of Companies	CEP : Outlines of profiled enterprises The Outline of Profiled Enterprises consists of identifying, among the groups, those companies which are relevant for economic analysis.	234	76	2022, 2021, 2020, 2019, 2018, 2017, 2016, 2015,	Insee	Statistical Confidentiality Committee

図 2-21 CASD Data used at CASD

出所) CASD ウェブサイト



図 2-22 CASD Hosted Projects

出所) CASD ウェブサイト

統計マイクロデータの取得には統計データの秘密保持を管轄している Statistical Secrecy Committee (CSS) への申請が必要であり、申請に当たっては分析に関与する研究者全員の情報、使用するすべてのデータ、プロジェクトの詳細情報を提供する必要がある。申請が通った際は、指紋登録を行い、その後リモートアクセス用の端末である SD-BOX が研究者に送られる。パソコンを端末とつなげれば、指紋認証を経て、欧州のどこからでもデータにアクセスすることが可能となる⁹⁸。

(4) 租税特別措置等の基礎情報

フランスの租税体系は、国税と地方税で構成されている⁹⁹。税制立案機関は経済・財務・産業・デジタル主権省で、税務執行機関は公共財政総局 (DGFIP) である。

法人税における納税義務者は、公開有限責任会社、株式有限責任組合、パートナーシップ等である。課税標準は、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を考慮に入れて算出される。法定税率・実効税率は、共に 25% である。課税期間は、会計年度の 12 か月間である。申告期限及び納付期限は、会計年度が暦年通りであれば共に翌年の 5 月 1 日であるが、それ以外の場合は会計年度終了後 3 か月以内である。課税方式は、申告納税方式が採られている。

租税特別措置等の法的根拠は、一般租税法典である。その定義は、「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」とされている。適用実態は、予算局が報告している¹⁰⁰。

⁹⁸CASD, “Authorization Procedure”, <https://www.casd.eu/en/your-project/procedures-dhabilitation/> (参照: 2024-03-01)

⁹⁹ 代表的な税として個人所得税・法人税・付加価値税[Code général des impôts] (国税)、固定資産税、住宅税、国土経済拠出金 (CET) [Code général des impôts] (地方税) が挙げられる。

¹⁰⁰ デロイト トーマツ コンサルティング合同会社. “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”. 総務省. https://www.soumu.go.jp/main_content/000880973.pdf, (参照 2023-12-7).

3. 調査対象国における効果検証事例

3-1. 現地調査およびオンラインヒアリング対象国

3-1-1. オランダ

オランダにおける租特評価の個別事例として、2015年11月及び2023年2月に公開されたイノベーションボックス税制に対する効果検証を対象に調査した¹⁰¹¹⁰²。これは財務省と経済・気候政策省が共同で実施したものであり、2015年の調査については民間研究機関の Dialogic が、2023年の調査については Dialogic とアムステルダム大学によって創設され今は独立した民間研究機関である SEO が共同で受託調査した。

(1) 制度概要

本事例は、イノベーションボックス税制の効果を検証している。イノベーションボックス税制は、起業家による革新的な研究を奨励することを目的とし2007年に導入され、一定の知的財産から得られる所得に対して9%と通常よりも低い税率を適用する租税特別措置等である。WBSO¹⁰³を活用したプロジェクトで生まれた特許権や、ソフトウェアの著作権等の知的財産等適格IP¹⁰⁴のライセンス所得、譲渡所得、製品の組み込み所得から計算される制度対象所得に対して、通常課される25.8%の法人税率の代わりに9%の実効税率が適用される制度である。適用要件としては、WBSOで定められている申告を行うことが必要である。なお、大規模納税者¹⁰⁵の場合には、WBSO申請を行った研究開発プロジェクトによって対象となる知的財産が取得されること¹⁰⁶が必要である¹⁰⁷。

イノベーションボックス税制を適用するためには、税務申告前に税務当局等への事前承認申請を行う必要がある。具体的には、まず、WBSOを適用した企業が研究開発を自社が行った証明として、オランダ企業庁に対して研究開発宣言の取得申請を行う。なお、大規模納税者の場合には、追加的に特許の取得が必要であり、例えば、特許の場合には特許庁へ申請を行うことになる。そして、オランダ企業庁による研究開発宣言の発行

¹⁰¹Dialogic, 'Evaluatie innovatiebox 2010-2012'

¹⁰²Dialogic・SEO, 'EVALUATIE VAN DE INNOVATIEBOX 2010-2019'

¹⁰³ 研究者の人件費の一部を税額控除する制度

¹⁰⁴ IPは、Intellectual Propertyの略であり、適格IPは税法上規定された税額控除を算定する基礎として認められた知的財産を指す

¹⁰⁵ 5年間のグループ総売上高250,000,000ユーロ（約400億円）超又は5年間の適格無形資産から得られる総給付総額が37,500,000ユーロ（約60億円）以上の企業

¹⁰⁶ 特許権（又は特許を出願していること）、植物品種権（又は植物品種権を申請していること）、新しい生物学的植物保護製品の開発、ソフトウェア、医薬品の販売承認、技術革新を保護するための登録実用新案、オランダ特許庁による補足保護証明書など

¹⁰⁷<https://www.meti.go.jp/press/2023/07/20230731002/20230731002-1.pdf>,

<https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2021D31833>などを基にデロイトにて作成

を受けた後、適用希望者はオランダ税務当局にイノベーションボックス税制の申請を行い、最終的にはオランダ税務当局の申請ポータルを介して法人税申告書に記載・申告する¹⁰⁸。なお、イノベーションボックス税制の申請時に多数の知財が製品に組み込まれる場合はピールオフ方式¹⁰⁹を採用することもできるが、その際は事前に税務当局との合意が必要である¹¹⁰。

イノベーションボックス税制は、イノベーション促進政策の一環として実施されている。オランダ政府は、2019年にオランダの長期成長戦略（Groei­strategie voor Nederland op de lange termijn）において、同国の6つの成長領域の一つとして「研究とイノベーションのエコシステムの強化」を設定しており、複数の補助金、租税特別措置等、金融支援措置等によって企業のイノベーションを奨励している。図3-1は、イノベーション促進政策全体のパッケージを整理したものである。本政策パッケージにおいて、イノベーションボックス税制は収益化段階における租税特別措置等に該当し、前述のWBSOは研究開発段階での租税特別措置等に該当する¹¹¹。



図 3-1 イノベーション促進政策における個別政策の位置づけ（オランダ）

（2）分析の前提

イノベーションボックス税制の効果検証は財務省の予算で実施されたが、政策は経

¹⁰⁸ 会計士や税理士のサービスを利用して申告書を提出することも可能

¹⁰⁹ 納税者の利払前・税引前利益（EBIT）を起点として、そのうち、知財由来の所得と認められる比率を乗じて得られた適格 EBIT を算出し、さらに、マーケティング由来の利益相当分及び生産効率由来の利益相当分を控除した上で、これに納税者の利益に対する知財の貢献度合いを示す一定の割合を乗じることで、制度対象所得を計算する方法

¹¹⁰ <https://business.gov.nl/running-your-business/business-taxes/filing-your-tax-returns/how-to-use-the-innovation-box/>,

<https://www.rijksfinancien.nl/belastingplan-memorie-van-toelichting/2017/d17e1783>,

<https://www.meti.go.jp/press/2023/07/20230731002/20230731002-1.pdf>等を基にデロイトにて作成

¹¹¹ Tax_Brochure_2023_Japanese.pdf (investinholland.com)等のオランダ政府資料を基にデロイトにて作成

済・気候政策省の管轄のため、財務省と経済・気候政策省が連携しながら推進された。なお、本節の分析に関する期間や体制、予算は2023年の調査に関する情報である。

2023年の調査に関する検証は約1年かかっている。政府側はまず委員会を設置し、約3～4か月かけて検証内容の整理を行った。財務省は内部で評価アプローチを、経済・気候政策省は効果検証のアウトラインと知りたい結果をそれぞれ整理した。次に入札を行い、2～3か月かけて委託先の選定を行った。この時、想定されるリサーチデザインやリサーチクエスションなどは既に入札説明書に記載されており、入札者は省庁に対して1～2回質問できた。委託先の決定後、約8か月かけて分析が実施され、最終的には11～12月に議会へ結果が提出された。イノベーションボックス税制は大規模なものであり、かつデータ処理が困難であったため分析に非常に時間がかかったが、簡易な評価であれば通常4～5か月での検証となる¹¹²。

効果検証体制は、財務省及び経済・気候政策省からそれぞれ3人と評価実施者7人で計13人の体制で実施されている。評価実施者については、Dialogicは4人、SEOは3人が担当した。財務省は計量経済学のバックグラウンドを持つ人材、Tax policy and analysis unitの担当者、Strategic analysis unitの担当者の3人、経済・気候政策省からは定量分析担当者、イノベーションボックス税制担当者、税制担当者の3人が本分析に関与した。評価の運営グループは独立した委員長・学者と財務省や関係省庁の職員から構成されており、独立性が保証されている¹¹³。なお、評価とは別に、税務コンサルタントに税制の確認やインセンティブについての意見をもらうなど、専門家とのセッションも行われている。

予算は約160,000ユーロ（約2,560万円）で設定された。EUの入札制限基準金額を下回る価格を設定する必要があり、通常130,000～160,000ユーロで設定している¹¹⁴。

（3）分析設計と工夫

イノベーションボックス税制は、企業が研究開発を行う際にイノベーションを推進するために必要なリソースが確保できるよう設計された税制措置である。本措置によってオランダのビジネス環境を刺激し、イノベーションを更に促進することが期待される。よって、本事例ではイノベーションボックス税制による研究開発への影響とビジネス環境への影響に焦点を当てている。

¹¹² オランダ財務省、オランダ経済・気候政策省、Dialogic, 現地ヒアリングより

¹¹³ 同上

¹¹⁴ オランダ財務省, 現地ヒアリングより

本事例において、定量分析のアウトカム指標は入札説明書にて省庁から事前に提示されているが、評価実施者の意見を踏まえて変更されることもある¹¹⁵。2015年の検証では研究開発に要した時間数をアウトカム指標としているが、これは分析に利用した税務当局で把握しているWBSO適用企業のデータ（以下、「WBSOデータ」という。）として、時間数は登録必須であるのに対し、例えば研究開発費用や人件費は登録不要であり利用できなかったためである。一方で、2023年の検証では研究開発費用や人件費等の登録が必須となったことで、より多くの指標へのアクセスが可能となっており、研究開発の時間数だけでなく研究開発費用、研究開発人件費、イノベーションによる売上、周辺企業の研究開発活動への波及効果等がアウトカム指標として設定された。なお、経済・気候政策省は、特にイノベーションボックス税制が周囲のビジネス環境へ与える波及効果に注目し、波及効果に関する分析を望んでいた¹¹⁶。

2015年・2023年の検証は共に定量分析として差の差分析を、定性分析としてアンケート調査を基にしたデータ集計やインタビュー調査を行っている。

定量分析（差の差分析）については、2015年・2023年の分析ともにWBSOデータを利用し、WBSO及びイノベーションボックス税制も利用した企業を処置群、WBSOを利用したがイノベーションボックス税制は利用していない企業を対照群とした。なお、2017年の改正により、イノベーションボックス税制の利用にはWBSOの利用が必須となっていることから、2023年の分析ではイノベーションボックス税制の適用企業は全てWBSOを利用しており、イノベーションボックス税制とWBSOとの影響の切り分けを行うために対照群もWBSOを利用した企業を選択している。一方で、2015年の分析については、イノベーションボックス税制の適用企業を把握するためにWBSOデータを使用しているが、当時はWBSOの利用は必須ではなく任意となっている。そのため、2015年については、2023年と異なり、WBSOを利用せずイノベーションボックス税制を適用した企業が一定存在し、それらの企業が処置群に含まれていない可能性がある。

また、他政策の影響を切り分けるため、利用可能なデータを使用した傾向スコアマッチングを実施した（例：利益、従業員数、設立年数、ターンオーバー¹¹⁷）。更に自己選択バイアス¹¹⁸への対処方法として、初めて本措置を利用した年によって、サンプルを分けて推定している。

定量分析について、2023年の分析では、特にデータ整理や作成に時間を要している。

¹¹⁵ Dialogic, 現地ヒアリングより

¹¹⁶ オランダ経済・気候政策省, 現地ヒアリングより

¹¹⁷ 企業が特定の期間に販売から得た収益の総額

¹¹⁸ ここでは、もともと研究開発活動に積極的であった企業が、イノベーションボックス税制創設の初期段階で利用しやすいことを意味している

企業については支援を受けること、倒産や合併が起こること、会社形態が異なることが原因で、家計や個人のデータとは異なり、企業データは階層が存在しており複雑になっている。そのためデータを取得するためには、集計前のデータにアクセスし、そこから必要なデータを評価実施者が自ら組み立てる必要がありそこに工数を要した。統計局で組み立てているデータはあるものの、集計で用いている階層の構造が本プロジェクトには適さなかったため使用しなかった。

定性分析について、2015年・2023年ともにインタビュー調査及びアンケート調査を実施し、定量分析では把握できないイノベーションボックス税制の有効性や効率性を確認している。アンケート調査については、イノベーションボックス税制を利用した企業だけでなく、利用していない企業に対しても調査を実施しており、2015年・2023年ともにイノベーションボックス税制を利用した企業2,000社とWBSOのみ利用している企業2,000社を対象とした。2015年の回答率は18%（711社）、2023年の回答率は11%（437社）と、直近の調査で回答率が低下しているが、これは財務省が企業のメールアドレスを把握することが困難であり、オンラインではなく郵送によるアンケート実施となったためと思われる。なお、アンケート調査の実施は研究機関や統計局へ依頼する 경우가多いが、2023年の事例では、多数の企業に対して郵送でのアンケートを行うことから、プライバシーを考慮して財務省から送付した¹¹⁹。また、回答の内訳はイノベーションボックス税制利用企業が215社、非利用企業は222社となっている。アンケート調査では研究開発の状況やイノベーションボックス税制利用による研究開発への影響や、WBSO等の施策と比較した際のイノベーションボックス税制の影響度、申請上の負担、（利用しない企業に対して）イノベーションボックス税制を利用しない理由等が記載されている。

インタビュー調査では、2015年の分析では財務省、経済・気候政策省、税務当局、会計事務所、イノベーションボックス税制の利用者に対してイノベーションボックス税制への期待や意見を尋ねている。2023年の分析ではインタビュー相手や内容を更に充実化させ、財務省、税務当局、オランダ経済政策分析局（CBP）オランダ産業雇用者連盟、OECD、会計事務所、イノベーションボックス税制利用企業などに対してイノベーションボックス税制の効果、効率性、イノベーションボックス税制政策への関与などを尋ねた。また、2015年・2023年とも複数の利用企業との協議会も設け、イノベーションボックス税制の効率性と有効性について質問を行っている。

¹¹⁹ オランダ財務省、現地ヒアリングより

(4) 分析結果の活用

2015年の分析結果では、イノベーションボックス税制適用企業は研究開発の時間数が増加していることが確認された。図 3-2 における左から 3 列目の推定結果は、本措置を利用した企業と利用していない企業の研究開発の時間数の差を表しているが、初めて本措置を利用した年に関わらず、2012 年以降は有意な差が認められる。その差は 2013 年で最も大きく、本措置を利用した企業の方が利用していない企業に比べて研究開発の時間数が多い。(例えば、2008 年に利用開始した企業は、利用していない企業に比べ、20%程高い)。更に、図 3-3 のグラフは推定結果をグラフ化したものである。縦軸が年間で費やした研究開発の時間数、横軸が年を表す。初めて本措置を利用した年に関わらず、適用後に青線（適用企業）が緑線（非適用企業）を上回ることから、利用した企業の方が利用していない企業に比べて研究開発の時間数が増加していることが分かる。

初めて利用した年	効果を測る年	推定結果
Generatie gebruikers	Jaar	
2008	2008	0.021 (0.055)
2008	2009	-0.002 (0.064)
2008	2010	0.002 (0.069)
2008	2011	0.052 (0.067)
2008	2012	0.118 (0.070 [*])
2008	2013	0.203 (0.075 ^{***})
2009	2009	0.112 (0.049 ^{**})
2009	2010	0.065 (0.055)
2009	2011	0.092 (0.067)
2009	2012	0.161 (0.067 ^{**})
2009	2013	0.179 (0.080 ^{**})
2010	2010	0.022 (0.032)
2010	2011	0.061 (0.038)
2010	2012	0.135 (0.042 ^{***})
2010	2013	0.208 (0.050 ^{***})
2011	2011	-0.000 (0.032)
2011	2012	0.063 (0.037 [*])
2011	2013	0.153 (0.039 ^{***})
2012	2012	0.121 (0.045 ^{***})
2012	2013	0.246 (0.051 ^{***})
2013	2013	0.137 (0.053 ^{***})

***は1%水準、**は5%水準、*は10%水準で統計的に有意であることを表す
括弧内は標準偏差を表す

図 3-2 差の差分析による推定結果 (2015 年)

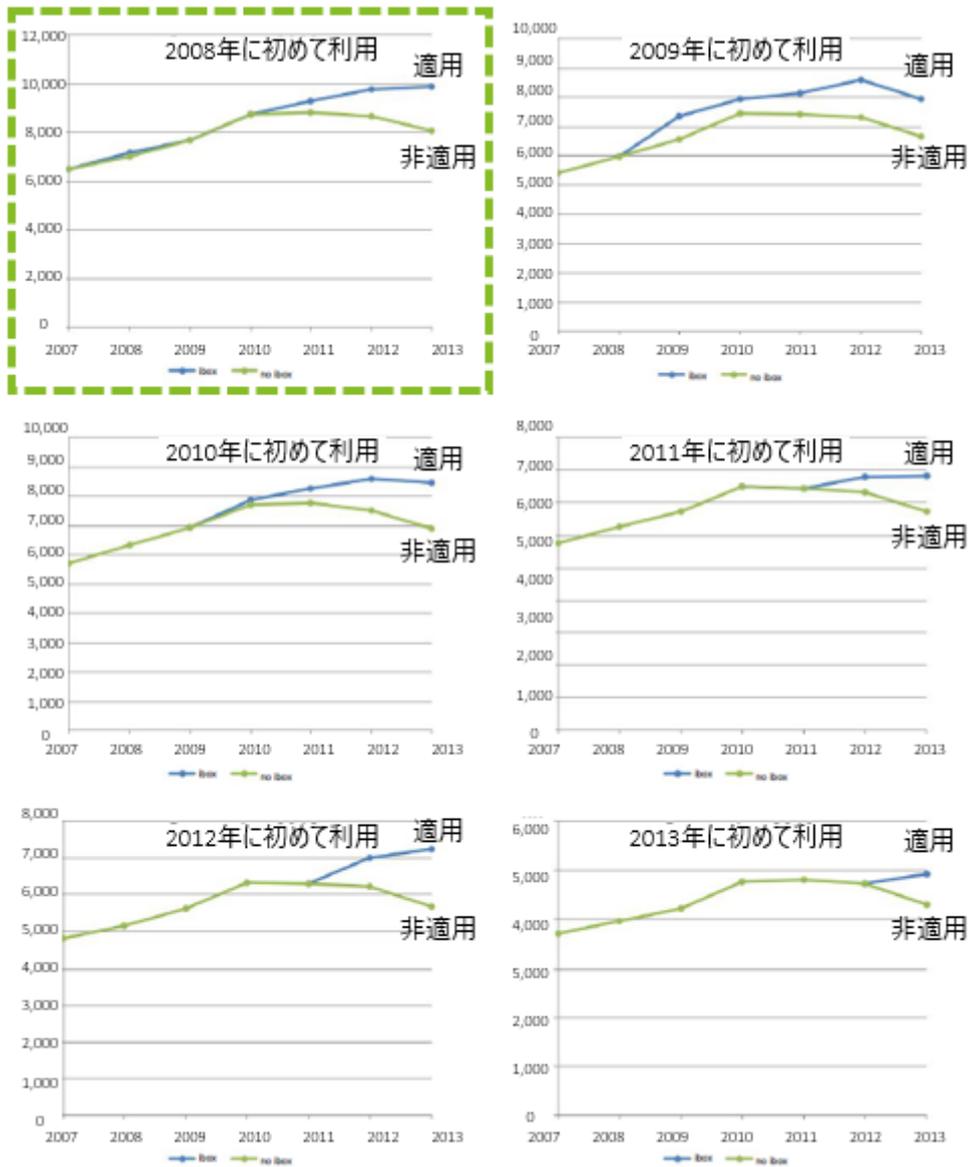


図 3-3 差の差分分析による推定結果のグラフ (2015年)

また、定性分析においてはイノベーションボックス税制の利用者が高い満足度を示しており (図 3-4)、イノベーションボックス税制の利用によって研究開発やイノベーションへの投資が押し上げられていることも確認された。一方で制度の複雑さが課題として挙げられた。

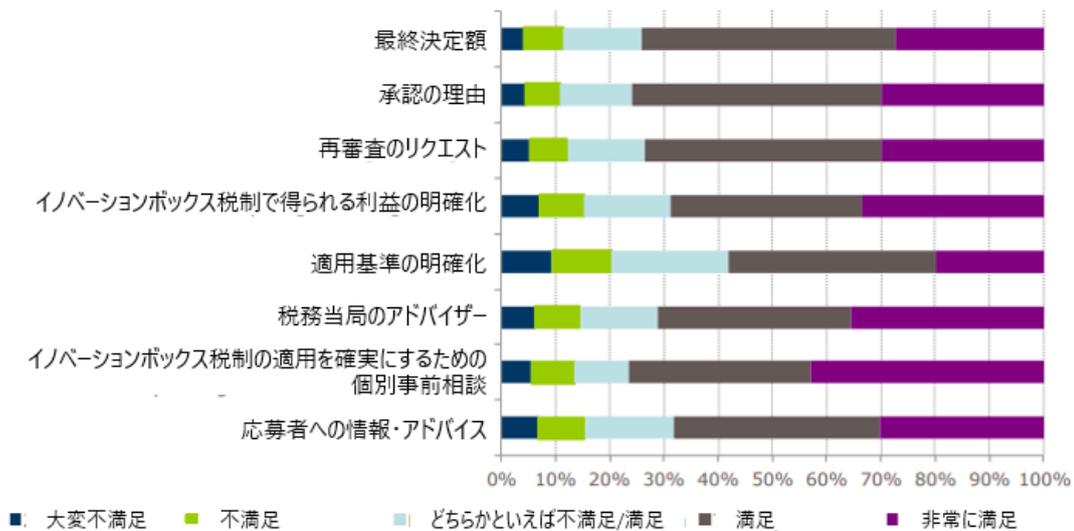


図 3-4 アンケート結果「イノベーションボックス税制に対する満足度」(2015年)

次に、2023年の分析では、2012年から2019年の期間における差の差分析を行っている。分析結果では、研究開発自体への効果は認められたものの、企業の立地選択や周囲の企業への波及効果には影響が見られないなど、イノベーションボックス税制のイノベーションへの影響は限定的と示されている。図 3-5 はイノベーションボックス税制の利用企業の研究開発費用への効果と、近隣にイノベーションボックス税制を利用している企業が存在することによる波及効果を推定したものであるが、イノベーションボックス税制が適用企業の研究開発費用へ正の効果（対照群と比較して約 11~17%）を与えることは確認されたものの、周囲のイノベーションボックス税制利用企業数（もしくは利用企業が存在するかのダミー変数）による影響は確認できず、波及効果については有意な影響が確認されていない。なお、対照群として「WBSO 継続ユーザ」と「WBSO ユーザ」の二種類が設定されているが、検証期間を通して WBSO を利用していたユーザを「WBSO 継続ユーザ」、WBSO 継続ユーザの他、期間中一度でも WBSO を利用したユーザを含めた対照群を「WBSO ユーザ」として定義している。

	対照群			
	WBSOの継続ユーザ Continuous WBSO users		WBSOのユーザ WBSO users	
	(1)	(2)	(3)	(4)
Innovation box effect イノベーションボックスの効果	0,1137*** (0,0213)	0,1146*** (0,0212)	0,1670*** (0,0142)	0,1688*** (0,0149)
Innovation box spillover effect (number of users in proximity) 波及効果 (周辺のユーザ数)	0,0003 (0,0007)		0,0010 (0,0007)	
Innovation box spillover effect (dummy for proximity use) 波及効果 (周辺のユーザダミー)		-0,0257 (0,0211)		-0,0121 (0,0145)
Control variables	Nee	Nee	Nee	Nee
Observations (N)	51.735	51.735	128.450	128.450
R-squared (Adj. R2)	0,87018	0,87018	0,80949	0,80946
Estimated additional R2	***	***	***	***

図 3-5 差の差分析による推定結果（2023 年）

また、インタビューやアンケートを基にした定性分析の結果、イノベーションボックス税制の利用者は依然として高い満足度を示していた。一方で、前段の記述統計分析では特に中小企業のイノベーションボックス税制利用企業が減少していることが示されており（図 3-6）、その理由としてイノベーションボックス税制を利用していない企業へのアンケート調査からは事務の負担感が得られる控除額の恩恵に見合わないことが示された（図 3-7）。また、イノベーションボックスを利用した企業においても全体の約 39%は労力が大きいと回答している（図 3-8）。

Figure 5.2 イノベーションボックス利用企業の推移

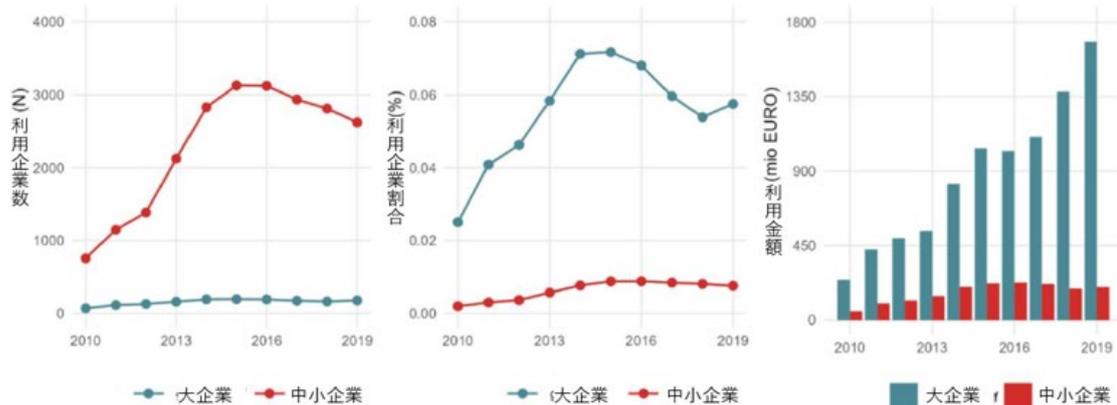


図 3-6 記述統計分析結果「イノベーション利用企業数・割合の推移」（2023 年）

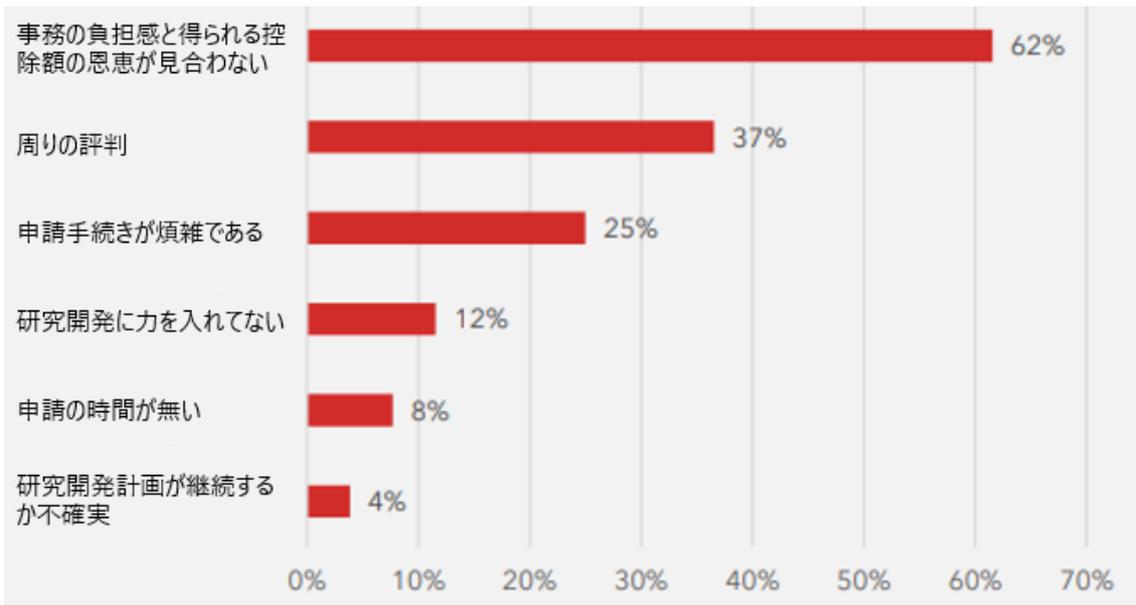


図 3-7 アンケート結果「イノベーションボックス税制を利用しない理由」(2023年)

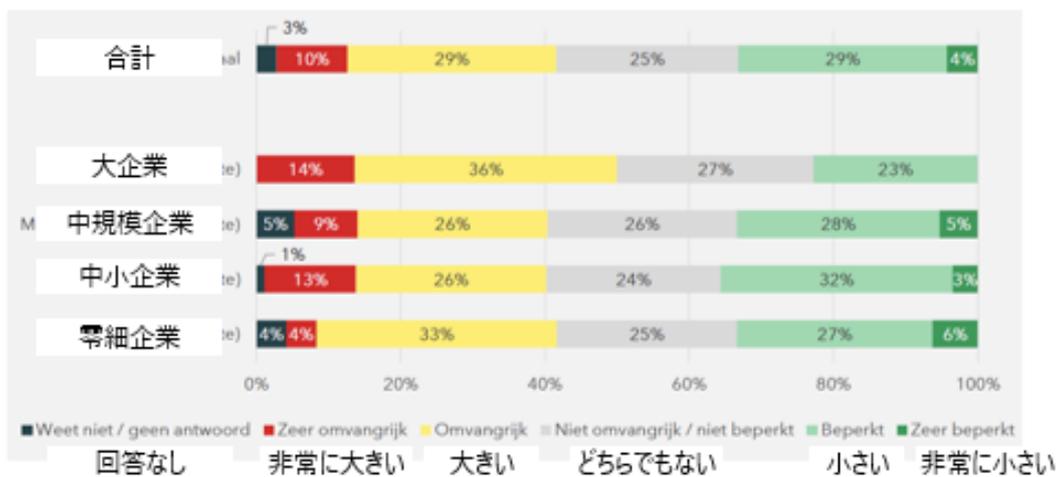


図 3-8 アンケート結果「イノベーションボックス税制を使う労力」(2023年)

この結果を受けて、財務省は波及効果などいくつかの新規観点が増えたことは認識しつつも 2015 年と大きく変わる結果は無かったと結論付けている¹²⁰。一方で、経済・気候政策省は「波及効果はなかった」という結論に対して、WBSO データに存在するものだけを研究開発費用として分析していることから、効果が実際よりも低く出ているのではないかと考えていた¹²¹。また、「イノベーションボックス税制が外国の企業からより

¹²⁰ オランダ財務省、現地ヒアリングより

¹²¹ オランダ経済・気候政策省、現地ヒアリングより

多く活用されている」という結果が出ており、経済・気候政策省はその影響についても確認したいと考えていたが、時間や予算の都合により深掘りができなかった¹²²。

オランダの租特は、法律上、評価結果に関して一部でもネガティブな評価が確認された政策については改善が必要となる。改善が必要な政策については関連省庁と財務省で改善に必要な要素を検討し、ネガティブな評価が付いていても続けるべきと判断した場合は議会や内閣への説明が必要となる¹²³。イノベーションボックス税制についても2015年の評価を受け、大規模納税者と小規模納税者の適用基準の分離やWBSOの義務付け、控除額の段階的な引き上げ等いくつかの政策変更が行われた。2023年の結果については、財務省では、特に事務の負担感と得られる控除額の恩恵が見合わないことから、イノベーションボックス税制の利用企業が減っていることに注目しており、評価結果に基づいた政策改善に向けた勧告を検討している最中である¹²⁴。

(5) 日本への示唆

処置群・対照群の設定について、まず本事例ではWBSOの事前申請制度を活用し、業務データで処置群を特定している。そのため、処置群のサンプルサイズが十分に存在しており、またアウトカムに有効な研究開発に要する時間や研究開発支出の変数も全ての処置群について偏りなく取得できている。また、対照群についてもWBSOのデータを利用しているため、処置群と同様の変数が取得可能である。処置群・対照群ともにWBSOを利用している企業を対象としており、WBSOの効果を打ち消し合うことでWBSOの効果を政策効果から除去することができている。

また、本事例では制度の必要性や利点、課題点等についてはアンケート調査やインタビューといった定性的な情報を活用し、評価を行っている。アンケート調査では、イノベーションボックス税制を利用した企業だけでなく、イノベーションボックス税制を利用していない企業に対しても調査を行い、イノベーションボックス税制の利点や欠点を明らかにしている（ただしどちらもWBSOを利用している企業に対して調査が実施された）。なお、2023年の効果検証では、個々の企業のメールアドレスが把握困難だったため郵送でのアンケート送付となっており、2015年と比較して回答率が低下している。このことから、電子メールなどでのアンケート送付を行うこと、また、予め回答率が低いことを見越してサンプルサイズを決定する（本検証では合計4,000件送付している）ことが望ましい。

¹²² 同上

¹²³ オランダ財務省、現地ヒアリングより

¹²⁴ 同上

評価期間については、イノベーションボックス税制の分析は公開されたが、現在は同じ SEA テーマである WBSO の評価が実施されており、SEA テーマは 4～7 年の期間で実施される。このように政策全体の包括的な評価にはある程度の期間が必要である。

最後に、効果検証体制について、財務省、経済・気候政策省、政策実施者（Dialogic・SEO Economics）の 3 者による強固な体制で実施されている。また、省庁側の担当者にもそれぞれ定量分析や計量経済学に精通した人材が配置されており、入札段階から省庁側でリサーチクエスチョンやアウトカムのイメージを持っている。また、評価実施者が出した分析結果やその示唆について、省庁側でのレビューや結果の要因について考察を行っている。なお、省庁によっては定量分析の知見が多く、分析手法についても具体的な指定を行う省庁も存在する。

3-1-2. ドイツ

ドイツにおける租特評価の個別事例として、2017 年から 2019 年に実施された 33 件の租特に対する効果検証を調査した。これは、財務省の委託によりケルン大学 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で実施したものである。

2019 年に実施した 33 件の租特に対する効果検証は省庁横断的な租特評価の第 2 弾であり、2009 年には第 1 弾として 20 件の租特に対して評価を実施している。2009 年の評価においては、20 件の租特のうち、5 件が十分と評価され、10 件に対して改正が必要、残る 5 件に対して廃止されるべきと評価された。なお、法律上効果検証の実施タイミングは定まっていないが、効果検証は国会の任期中に 1 度は実施することを目指している。¹²⁵

（1）制度概要

本事例は、33 件の租特の効果を検証している。対象となった租特は 5 つのグループに分類されている。最も多いのはエネルギー及び電力税（13 件）、次に商業及び農業に関する所得税（9 件）、自動車税（5 件）、住宅及び都市開発に対する所得税（5 件）、最後に従業員持ち株に関する所得税（1 件）となっている。各グループの内訳は下表のとおりである。

¹²⁵ FiFo Institute for Public Economics, University of Cologne 「Evaluierung von Steuervergünstigungen」、¹²⁵ FiFo Institute for Public Economics, University of Cologne 「Evaluation of Tax Expenditures in Germany」https://www.fifo-koeln.org/images/aktuelles/2023/Thoene_ECLAC-Presentation_09112023_v01.pdf

表 3-1 対象租特に係る税目及び名称一覧

	税目	措置名
A	エネルギー税及び電力税	農林業に対する優遇措置
		受益設備で使用する場合のエネルギー税の優遇措置
		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
		企業向けエネルギー税の優遇措置
		エネルギー税の優遇措置（ピーク均等化）
		電力税の優遇措置
		特定のプロセスや手続きに対する電力税の優遇措置
		電力税の優遇措置（ピーク均等化）
		港湾における荷役のためのエネルギー税の優遇措置
		エネルギー製品 内航海運に対する優遇措置
		公共交通機関に対するエネルギー税の優遇措置
		鉄道輸送に対する電力税の優遇措置
B	自動車税	トラクター、トレーラーなどの登録車両に対する優遇措置
		自動車用トレーラーに対する非課税
		トレーラーに対する重量課税の軽減

	税目	措置名
		トレーラーに対する最大税額の減額
		大型商用車の最高税額の減額
C	所得税・商業及び農業	農林業への優遇措置
		指定建築物に対する使用価値課税に対する優遇措置
		土地・土壌からの撤退に対する非課税措置
		キャピタルゲイン関連の優遇措置
		隠れた準備金の移転
		再開発・開発施策の場合の隠れ積立金の移転
		事業売却益に対する引当金
		株式売却益に対する引当金
		事業売却益に対する引当金
D	所得税・住宅及び都市開発	特定の社宅の賃貸価格の優遇
		再開発地域の家屋に対する追加控除額
		指定建築物に対する追加控除額
		自己の居住関連の優遇措置
		保護に値する文化財に対する優遇措置
E	所得税： 従業員持ち株	従業員持ち株会で保有する株式関連の優遇措置

(2) 分析の前提

33件の租特の効果検証には約2年を要している。財務省が設定している通常の効果検証プランは1年であるが、本事例では33件の租特と検証対象が多かったことから通常プランよりも長い期間を要した。財務省内で分析方針を定め、各省庁と調整した後に委託先を選定して、分析が実施された。分析過程において、財務省と委託先の評価実施者の間で中間報告にて適宜検証結果が共有されており、各担当省庁との間でも年2～3回（2年間で5～6回）分析結果を議論しつつ進められた。¹²⁶

表 3-2 財務省の分析プラン

通常のアナリプラン	
財務省におけるアナリ方針の合意	約1か月
各省庁との調整と委託先の選定	約3か月
アナリの実施	約7-8か月

効果検証は、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ており、ケルン大学 FiFo 公共経済研究所が全体のプロジェクト管理の役割をしていた。検証対象の租特はいくつかに分けて4つの研究機関で分担しており、税収損失の定量化はマイクロ税金シミュレーションモデルを開発した FIT がすべて実施した。なお、効果検証を外部機関に委託して実施したのは、財務省が政治的意図を介入させず、独立したアドバイスを求めているためであった。¹²⁷

効果検証体制は、4つの研究機関のスタッフ15人と、FiFo 公共経済研究所では15～20人ほどの学生スタッフで実施された。財務省は税制部門（General Tax Policy Unit）と各租特の専門部署（Concrete Tax Expenditure Group）が関与した。¹²⁸

33租特の効果検証全体の予算は1.6億円以下（100万ユーロ以下）で設定された。通常は、1つの租特を評価する場合800万円（5万ユーロ）から3,200万円（20万ユーロ）の間で設定されることが一般的であるが、件数が多く評価期間が長期におよぶ場合は1.6億円（100万ユーロ）までの間で設定される。¹²⁹

¹²⁶ 財務省、FiFo 研究者、ヒアリングより

¹²⁷ 同上

¹²⁸ 同上

¹²⁹ 同上

(3) 分析設計と工夫

33件の租特の分析は、財務省により2年に1度発行されている助成金と租特の歳入・歳出の影響に関する補助金レポートの質を上げることが目的として実施された。また、ドイツでは古い租特が多く、明確な目的が設定されていない租特が多いことから、目的と関連性についても評価を行っている。2009年の評価では補助金レポートに掲載されている最も租税支出が多い20件の租特が選定され、2019年の評価では、過去10年で1度も分析されていない租特のうち租税支出が大きいものと、その租特と内容が類似しているものを対象とすることとなり、33件の租特が評価対象として選定された。¹³⁰

評価においては、「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」と5つの評価項目を基に実施されている。①②③⑤についてはケルン大学 FiFo 公共経済研究所が設定した評価項目であり、④は財務省から指定された項目である。ヒアリングを行った評価実施者によると、評価項目は2002年に財務省の委託を受け、租特及び助成金に関する評価基準、成果に基づく予算配分、90年代の発展の国際的な事例をまとめた際に今回の評価項目を作成した。今までは個別の租特の評価は実施されてきたものの、横断的な評価の事例はなかったことから、各国の様々な文献や報告書の要素を組み合わせ、評価項目を作り上げている。

評価項目ごとに図3-9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。合計スコアが1.00であれば「エクセレント」(Excellent)、0.75であれば「良好」(Good)、0.50であれば「十分」

(Sufficient)、0.25であれば「不十分」(Weak)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¹³¹として定義されている。評価実施者によると、評価者個人による裁量の余地を小さくするため、研究者間で議論し、スコアを調整することもあった。また、研究者間では評価・分析方法などの論理的な部分について毎週議論を行っていた。¹³²

表 3-3 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。

¹³⁰ 同上

¹³¹ 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。

¹³² 同上

評価項目	評価基準
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 ¹³³ 。
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 手段的適合性	▶ 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、（第三者による）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	どのようなものであれ、許容されるものではない
	Weak 不十分	0,25	Findings remain noticeably behind the expected; there is an urgent need for adaptation	期待される効果を著しく下回っており、見直しが急務である
	Sufficient 十分	0,50	Alike school grade "C", i.e. lowest passing grade.	合格水準である
	Good 良好	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).	改善すべきではない

図 3-9 評価スコア

出所：FiFo Institute for Public Economics, University of Cologne 「Evaluierung von Steuervergünstigungen」

分析手法としては、計量分析が可能であった租特では主に回帰分析を使用して定量分析を行っていたが、データ不足により定性分析で留まっているものもある。評価実施者によると、本来は因果関係を示すような差の差分析などを実施したかったが、データ不足により難しかった。また、分析対象が33件という数の多さから、人手、時間、予算、データに制約があり、租特以外の政策との効果の切り分けを検討できなかった。一方で、一部の租特では他の政策の影響を言及しており、例えば農業税について税金と補助金と同じ方向に作用しているものと、逆方向に作用しているものがあり、効率的ではないと評価している。¹³⁴

（４）分析結果の活用

分析結果では、33件の租特のうち、6件の措置等が「良好」、17件の措置等が「十分」とされ、合格基準を満たすとされた。一方で、10件の措置等が「不十分」とされて

¹³³ 「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。

¹³⁴ 同上

いる。また、評価結果については図 3-10 のとおり、スコアを円グラフ・棒グラフで可視化しており、国民・政策立案者にとってわかりやすくまとめられている。2009 年の分析では、信号機の形を用いて各租特の評価を 3 段階で行っており（評価結果は図 3-11 参照）、単純明快なためメディアの注目を集めた一方で、評価区分の細分化が不十分という問題点があった。このため、政策担当者にとってより参考となるよう、2019 年の分析では、評価項目ごとに円グラフを用いた 5 段階評価とした。¹³⁵

Tabelle 4: Die Evaluierungen in der zusammengefassten Bewertungsübersicht

Score



Kriterium	Exzellente ausgezeichnet	Gut	Ausreichend	Schwach	Unzureichend
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 3-10 2019 年の総合評価結果の概要

出所：FiFo Institute for Public Economics, University of Cologne 「Evaluierung von Steuervergünstigungen」

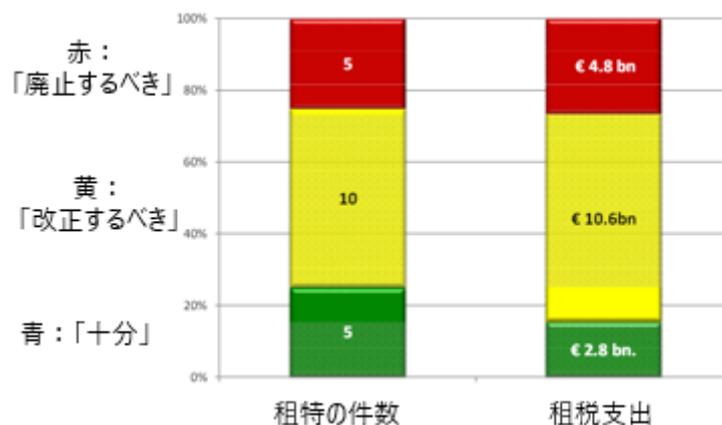


図 3-11 2009 年の評価結果

出所：FiFo Institute for Public Economics, University of Cologne 「Evaluation of Tax Expenditures in Germany」

¹³⁵ 同上

2009年の分析結果の公表時はリーマンショックの影響で、2019年の分析結果の公表時は新型コロナウイルスの影響で、それぞれ経済情勢が後退局面で政府は歳出を増やす必要があったため、租特の見直しには至らなかった。しかし、その後、2023年11月に、最高裁が新型コロナウイルス対策のために確保していた9兆6,000億円（600億ユーロ）の未使用政府予算を次期予算の気候変動対策に転用することは違憲と判断したことを受け、財務省は次期予算を見直し、各省庁に予算削減の検討を求めた。それを契機に、租特についても、33件の分析結果を基に見直しを行い、議会にて、農業部門のディーゼル使用に対する軽減税率政策（グループA「農林業に対する優遇措置」）の3年間の段階的廃止及びトラクター免税（グループB「トラクター、トレーラーなどの登録車両に対する優遇措置」）の廃止が決定された。しかし、トラクターについては、これまで自動車税は課税されたことがなく、普通の車と同様のレートで課税するのか等、今後どのように課税するのが適切かの判断が難しく、また、ロビイストの反対や農業従事者による抗議活動もあって、トラクターの免税の廃止は中止された。そのほか、抗議活動においては、100名以上の農業従事者がトラクターによる抗議活動を行った結果、交通機関が麻痺するといった社会的な影響もあった。¹³⁶



図 3-12 見直しがされた租特の評価結果

出典：FiFo Institute for Public Economics, University of Cologne 「Evaluierung von Steuervergünstigungen」



図 3-13 租特の見直しによる社会的影響

出所：Reuters, 「German farmers protest with tractors against austerity measures」

¹³⁶ Reuters, 「German farmers protest with tractors against austerity measures」, German farmers protest with tractors against austerity measures | Reuters

(5) 日本への示唆

分析結果のまとめにおいては、ドイツでは統計の知識がなくとも評価結果が理解できる形で結果をまとめている。2009年公表の20租特の評価結果では、信号機のように「赤」、「黄」、「青」と評価を分類しており、それが単純明快でメディアの注目を受けた。ただし、メディアの注目は受けたものの、リーマンショックによる経済の後退により、政府は歳出を増やし、分析結果は活用されなかった。評価結果は活用されなかったものの、その時の経済状況によっては、政策評価を踏まえた対応の必要性を世間が認識し、評価が活用されやすくなると考えられるため、我が国においても、単純明快に評価結果をまとめることも効果的である可能性がある。また、2019年公表の33租特の評価結果では、政策立案担当者にとってより参考にしやすいまとめ方として分析結果を円グラフ・棒グラフで整理しており、これらはわかりやすく情報公開する際の参考として活用できるのではないかと考えられる。

他の政策の効果と切り分けた租特の評価においては、人手、時間、予算、データの制約から、十分に切り分けまで考慮した分析は実施できなかったことが、評価実施者へのインタビューを通して把握できた。他の政策の効果を切り分けて分析を行うためには、相当な労力、予算が必要であり、データも整備されている必要がある。本事例では他の政策の効果を切り分けられてはいないものの、ドイツの他の研究機関では各政策の影響ではなく政策テーマで評価を行った事例があり、租特の効果のみを切り分けることが難しい場合は、同じ目的・目標を持った政策テーマの単位で分析を行う方法も考えられる。

租特の評価では、誰が関与して、どの租特をどのような評価軸に沿って実施するかを明確にする必要がある。複数の機関に委託して評価を行った33件の租特の例では、研究機関で話し合いながら進めており、財務省内でも特定の租特についての専門部署が関与しながら評価が実施された。日本でも計量分析や税に関する有識者を関与しながら分析を実施していくことが必要と考えられる。

また、どの租特を評価の対象とするかに関しては、ドイツのように税金を効率的に使用していることを明確にするため、より租税支出が大きい租特を選定して、すべての租特の効果検証を行わずとも、より租税支出が多いものを対象として効率的に効果検証を実施することが考えられる。一方で、ドイツでも33件と、ある程度の対象に絞っているものの、評価には2年の期間と1億円以上の予算が必要とされており、複数の租特の効果検証となると専門家が分析を行っても相当な時間、労力、費用がかかる点は注意すべ

きである。

評価基準に関しては、33件の租特に対して「目的との関連性」「効果（有効性）」「持続可能性」「手段的適合性」「透明性とモニタリング」の5つの評価項目を設けた上で、評価が実施された。そのうち、「目的との関連性」「効果（有効性）」は一般的な視点であるといえる。また、「手段的適合性」も我が国における租税特別措置等に係る政策評価の点検で類似の視点が考慮されており、「透明性とモニタリング」についても我が国では政策評価書の公表の義務づけなどの対応がとられている。一方で、「持続可能性」は、我が国でも重要政策となっている持続可能性に関連する政策テーマにどのような影響を与えるかという視点は、政策評価の有効性を高められる可能性があり、今後における政策評価の設計時には考慮に含める余地がある。

3-2. オンラインヒアリング対象国

3-2-1. イギリス

イギリスにおける租特の効果検証の個別事例として、2020年11月に公開された「Evaluation of the Research and Development Tax Relief for Small and Medium-sized Enterprises」を対象に調査した¹³⁷。これは歳入庁（HMRC）の委託を受けて民間のコンサルティング会社 London Economics とリサーチ会社 OMB Research が共同実施したもので、中小企業向けの研究開発税制を対象としている。なお、当該評価は毎年行われるものではなく、2019年に歳入庁の要請に応じて行われたものである。

(1) 制度概要

本事例は、中小企業向け研究開発税制（R&D tax relief for small and medium-sized enterprises）の効果を検証している。本税制は2000年に創設され、2020年度において42億ポンド（約7,854億円）の適用額実績がある租税特別措置であり、適格研究開発費に186%を乗じた額の所得控除と、所得控除の可能額または所得控除適用後の欠損金額のいずれか少ない金額に10%を乗じた額の税額控除（還付請求）との選択適用を可能とするものである¹³⁸。対象者は、従業員数が500人未満、売上高が1億ユーロ（160億円）¹³⁹未満または総資産が8,600万ユーロ（約138億円）未満の中小企業である¹⁴⁰。ただし、国の援助を750万ユーロ（12億円）よりも多く受けている場合や中小企業減税以外の国からの援助を受けているプロジェクトである場合¹⁴¹、委託先による研究である場合などは除外される¹⁴²。

研究開発税制を適用するためには、歳入庁が定める研究開発の定義を満たす必要がある。本税制を初めて適用する事業者は、歳入庁に事前保証申請をすることで税制の適用が保証される。なお、本税制を初めて適用する事業者や、前回の適用から3年以上経過している事業者は、確定申告前に歳入庁へ事前届出を行わなければならない。また、2023年8月8日以降に本税制を適用する事業者は、事前に適格費用の詳細、プロジェクトの対象となる科学・技術分野、科学・技術の当時のベースライン、プロジェクトにおいて達成しようとした成果、プロジェクトの不確実性とその克服方法、適用する税制等

¹³⁷ London Economics, 'Evaluation of the Research and Development Tax Relief for Small and Medium-sized Enterprises'

¹³⁸ 税額控除については欠損法人に限り適用が可能

¹³⁹ 円貨換算には、1ユーロ=160円、1スウェーデン・クローネ=14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6年3月中において適用）"。

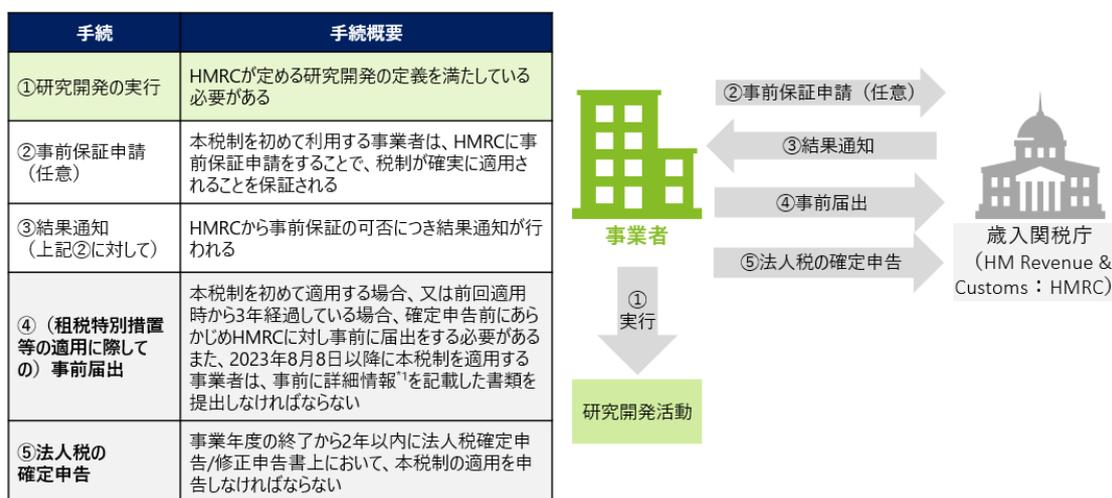
https://www.boj.or.jp/about/services/tame/tame_rate/kijun/kiju2403.htm。

¹⁴⁰ 一定の関係会社がある場合は当該関係会社も含めて要件の判定が必要である。

¹⁴¹ ただし援助を受けていない部分については適用できる可能性がある。

¹⁴² イギリス政府, 'https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-tax-relief-for-small-and-medium-sized-enterprises', <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-tax-relief-for-small-and-medium-sized-enterprises>。(参照 2023-12-7)

の詳細情報を記載した書類を提出する必要がある。その後、事業年度の終了から2年以内に、法人税確定申告/修正申告書上において本税制の適用を申告することで、本税制の適用が可能となる¹⁴³。



¹ 選好費用の詳細、プロジェクトの対象となる科学・技術分野、科学・技術の当時のベースライン、プロジェクトにおいて達成しようとした成果、プロジェクトの不確実性とその克服方法、適用する税制などを記載する必要がある。

図 3-14 租税特別措置の手続きイメージ

本税制は、イノベーション促進政策の一環として実施されている。イギリスでは、企業総数 560 万社のうち中小企業が 99.9%、また雇用者総数 1,670 万人のうち中小企業の雇用者が 61%を占めていることから、中小企業の活性化が経済にとって重要な意義を持つ。したがって、下図に整理したとおり、中小企業を対象とする租税特別措置等、金融支援措置等の支援策を多数実施し、中小企業の活性化を後押ししている。また、研究開発から収益化まで中長期的な支援を行う準備がされていることが特徴的である。例えば、租税特別措置等については、研究開発段階及び特許取得段階においては研究開発税制、事業化準備及び収益化段階においては強化資本手当、UK Freeport、パテントボックスなどが設けられている。また、金融支援措置や補助金等については、研究開発段階及び特許取得段階においては Innovation Funding、事業化準備及び収益化段階においては Start Up Loans などが導入されている¹⁴⁴。

¹⁴³ 同上

¹⁴⁴ 経済産業省産業技術環境局委託調査、令和3年度産業技術調査事業に係る調査報告書、https://www.meti.go.jp/meti_lib/report/2021FY/000385.pdf を基に最新の関連法規や公開情報を確認してデロイトが作成

政策手段 及び その分類等	インセンティブ				ディスインセンティブ
	経済的			非経済的	非/経済的
	補助金	租税特別措置等	金融支援措置	その他制度	規制等
	<ul style="list-style-type: none"> 主に特定開発プロジェクトに対する直接給付 	<ul style="list-style-type: none"> 幅広い事業者支援を目的とした間接給付 	<ul style="list-style-type: none"> 貸付利子の優遇や債務保証による支援 	<ul style="list-style-type: none"> 規制・法律関連手続き等の緩和による支援 	<ul style="list-style-type: none"> 標準化等の規範創設や規制の厳格化
各段階における個別政策事例（一部）					
研究開発 及び 特許取得 段階	<ul style="list-style-type: none"> Innovation funding 	<ul style="list-style-type: none"> 選定された租特 R&D tax relief for SMEs (中小企業向けの研究開発税制) 	<ul style="list-style-type: none"> Innovation Funding 	(特になし)	<ul style="list-style-type: none"> 競争避止義務への規制 (法制化は未了)
事業化準備 及び 収益化 段階	<ul style="list-style-type: none"> Innovation funding 	<ul style="list-style-type: none"> Enhanced Capital Allowance: ECA (強化資本手当) UK Freeport パテントボックス 	<ul style="list-style-type: none"> Start Up Loans 	<ul style="list-style-type: none"> Innovator Founder VISA Digital sandbox 	(特になし)

図 3-15 イノベーション促進政策における個別政策の位置づけ（イギリス）

(2) 分析設計と工夫

本措置の目的は、中小企業の研究開発支出の増加を支援することで、中小企業のイノベーションを促進させることである。また、本措置によって適用企業の生産性向上も期待される。一方で波及効果として同セクター・同エリアの企業との健全な市場競争を阻害してしまう懸念も存在する。

本事例では①直接的な影響、②間接的な影響、③制度の妥当性の3つの側面について分析が実施されている。まず、①直接的な影響として本措置が研究開発支出を増加させるかどうかを検証している。次に、②間接的な影響として研究開発支出の増加がその企業の生産性を向上させているか、また同セクター・同エリアの企業の売上へはどのように影響しているかを確認している。最後に、③制度の妥当性として制度の「比例性」（税額控除率が増加するほど効果も増大するか。より低い控除率では同様の結果が達成できないか）と「適切性」（研究開発支出を増加させる手段として本措置が適切か。他の支援の方が適切ではないか）を判断している。

なお本事例は、欧州連合（EU）の機能に関する条約（TFEU）第107条で定める国家援助規制に適合しているかを判断するため、措置の施行に欧州委員会の承認が必要であることから、欧州委員会の基準を満たすために歳入庁が民間のコンサル会社である London Economics へ発注したものである。そのため、確認したい効果やアウトカム指標については歳入庁が各省の評価実施者へ指定しており、評価実施者は欧州委員会が整理している分析のフレームワークに沿って分析を実施した¹⁴⁵。

¹⁴⁵ London Economics, オンラインヒアリングより

分析手法について、①直接的な影響についてはOLS¹⁴⁶や固定効果モデル¹⁴⁷、Arellano-Bond 推定法¹⁴⁸を、②間接的な影響については生産関数アプローチ¹⁴⁹をそれぞれ用いて推定しており、③制度の妥当性については評価実施者が本措置の申請企業 800 社と非申請企業 400 社にアンケート調査を実施し、その結果を集計している。分析手法の選択理由として、評価実施者は「OLS は統計にあまり知見が無い政治家や官僚にも分析結果が理解されやすいという利点がある¹⁵⁰。」と述べている。

まず、①直接的な影響および②間接的な影響を測定するため、処置群と対照群を設定した。処置群は本措置を適用した企業であり、対照群は傾向スコアマッチングにより処置群と類似した企業を選定している。

次に、アウトカム指標について、①直接的な影響については「ユーザーコスト弾力性」（研究開発活動の資金調達コストが変化することによって、研究開発支出がどの程度変化するか）と「追加効果」（制度の利用によって追加された研究開発支出）を、②間接的な影響については翌年の事業売上をそれぞれ設定している。

また、③制度の妥当性について、本事例で実施したアンケート調査では、本措置を適用した企業、研究開発を実施したが措置を適用しなかった企業、研究開発を実施しなかった企業の 3 グループに対して電話調査を行った。本措置を適用した企業については歳入庁から対象企業のリストを提供されており特定が可能であった。研究開発を実施したが措置を適用しなかった企業については研究開発が活発な業種から探し出し、研究開発を実施しなかった企業についてはランダムサンプリングによって抽出した。アンケートの回答率を上げるため、調査前に何度か連絡を行い、歳入庁から手紙を送りアンケートの正当性を示す必要があった¹⁵¹。

（3）分析結果の活用

直接的な影響の分析結果では、ユーザーコストの弾力性にマイナスの効果が出ており、これは本措置の適用で資金の調達コストが引き下げられることで研究開発支出が増加していることを示す。具体的には、図 3-16 に示すように、例えば Arellano-Bond 推定法による推定結果によれば、資金調達コストが 1%減少した際に研究開発費が 0.5～

¹⁴⁶ Ordinary Least Squares（最小二乗法）。多数の観測値との誤差の 2 乗の和を最小にするものを求めることで、最も確からしい値を求める方法

¹⁴⁷ Fixed Effect Model。個体ごとに異なり時間を通じて変化しない固定効果を、重回帰モデルに加えたモデル

¹⁴⁸ 一般化モーメント法 (GMM:generalized method of moments) に基づくダイナミックパネルデータモデルの 1 つ

¹⁴⁹ Production function approach。マクロ集計的な生産関数を労働資本そして社会資本ストックを説明変数とし、統計的に生産関数を推計することで、社会資本ストックが生産性にどれほど寄与するかを計測する方法

¹⁵⁰ OLS は統計学において基本的かつ有名な手法であり、モデルや結果の説明が容易であるためと考えられる

¹⁵¹ London Economics, オンラインヒアリングより

1.04%増加する傾向を示した¹⁵²¹⁵³。また、追加性についてもプラスの効果が確認されており、例えば通常の控除請求を行った者については税収が1ポンド減るごとに研究開発費が0.75~1.28ポンド増加する(図3-17¹⁵⁴)。

	OLS	固定効果モデル	Arellano-Bond推定法
User cost at mean value	Ordinary Least Squares (OLS)	Fixed Effects (FE)	Arellano-Bond (A-B)
下限	-1.03***	-0.11*	-0.50
上限	-1.64***	-0.16***	-1.04**

図3-16 直接的な影響についての分析結果(ユーザーコスト弾力性)

	Arellano-Bond推定法 で推定したユーザーコスト弾 力性の下限値 (-0.5)	Arellano-Bond推定法 で推定したユーザーコスト弾 力性の上限値 (-1.04)
通常の控除請求	0.75	1.28
クレジットの控除請求	0.60	1.00

図3-17 直接的な影響についての分析結果(追加性)

間接的な影響の分析結果では、研究開発支出の増加により、その企業の売上が増加していることが確認されたほか、同地域の売上に対してもポジティブな影響をもたらすことが明らかになった。具体的には、図3-18に示すように、翌年の事業売上について、研究開発支出が1%増加することで実施企業の売上高が0.021%増加した¹⁵⁵¹⁵⁶。一方で、同業種企業の売上は減少しており、本措置が市場の競争を歪める可能性が示唆された。

¹⁵² 図中のアスタリスク「***」、「**」、「*」については、それぞれp値がp<0.01、p<0.05、p<0.1であることを示す。

¹⁵³ 図中の「上限」「下限」とは95%信頼区間の上限と下限を指す

¹⁵⁴ 図中の「通常の控除請求」とは税負担を軽減させるいわゆる控除請求を、「クレジットの控除請求」は欠損法人について適用可能な還付請求を指す。

¹⁵⁵ 図中のアスタリスク「***」、「**」、「*」については、それぞれp値がp<0.01、p<0.05、p<0.1であることを示す。

¹⁵⁶ 研究開発“非実施”による間接的な“影響”は存在しないため、該当欄は「N/A」となっている。

Type of business	間接的な影響 (翌年の事業売上高)		
	Indirect impact	Regional spillovers	Sectoral spillovers
研究開発実施企業	0.021***	0.052***	-0.011*
研究開発非実施企業	N/A	0.042***	0.006***

図 3-18 間接的な影響についての分析結果

制度の妥当性については、比例性と適切性の観点から評価を行った。

まず、比例性（控除額が増加するほど研究開発支出が増加するか）について、図 3-19 に示すように、仮に直近で改正が行われ、控除率が 10%に引き上げられた場合、76%の回答者が、研究開発支出は変更しないと回答しており、直近の改正での税額控除率の引き上げによる研究開発支出への効果は小さいと考えられる。

	控除率10%増加： 研究開発支出を 変更しない	控除率10%増加： 研究開発支出を 増加させる	Total
控除率が10%減少：研究 開発支出を変更しない	71%	13%	85%
控除率が10%減少：研究 開発支出を減少させる	4%	11%	15%
Total	76%	24%	100%

図 3-19 比例性に関するアンケート結果

適切性（目的達成のために本措置が適切か）については、本措置が租特から補助金制度へ制度変更された場合に研究開発支出を変更するかという問いに対し、56%の回答者が補助金制度へ変更されても研究開発支出は変更しないと回答しており、本措置は研究開発支出を促進させるために一定適切な制度であると考えられる。ただし 39%の回答者は補助金制度によって研究開発支出を増やすと回答しており、十分適切な制度とは結論付けられていない。

現在の補助金 利用有無	支出は変えない	支出を増やす	支出を減らす
利用していない	57%	39%	5%
利用している	52%	46%	2%
Total	56%	39%	5%

図 3-20 適切性に関するアンケート結果

(4) 日本への示唆

租特の妥当性（比例性・適切性）については、マイクロデータを用いた高度なアプローチではなく、アンケート調査をベースとした簡単な定量評価をおこなっている。また、アンケート調査は本措置を適用した企業だけでなく、研究開発を実施したが本措置を適用しなかった企業やそもそも研究開発を実施しなかった企業に対しても実施されており、そうすることでより説得力が高いデータソースとなっている。

租特の影響に関する定量分析については、歳入庁から租特を利用した企業のリストを入手し、処置群を特定することによって分析が行われた。このように租特を適用した企業の情報にアクセスできることで、より信頼性の高い分析結果が期待できる

3-2-2. スウェーデン

スウェーデンにおける租特の効果検証の個別事例として、2023年2月に公開された「Evaluation of the tax incentive for private investors in Sweden」を対象に調査した¹⁵⁷。これは経済・気候変動省の成長政策分析庁が実施したものであり、2014年に導入された投資家控除に対する効果検証である。

(1) 制度概要

本事例では、投資家控除（Investeraravdrag）の効果を検証している。本税制は、スタートアップへ投資を行った個人投資家に対し、所得控除の適用を可能とするものである。適用要件は、投資家自身と投資先の企業のそれぞれについて存在しており、投資家

¹⁵⁷ 成長政策分析庁; 'Evaluation of the tax incentive for private investors in Sweden'

にあつては、1) 租税条約によりキャピタルゲインへの課税が免除されないこと、2) 新規株式を現金で取得していること、3) 取得年度末時点で当該株式を保有していることが要件とされており、投資先企業にあつては 1) アクチエボラグ（有限責任会社）その他の企業形態であること、2) 取得年度における社職員の人数が平均して 50 人未満であること、3) 取得年度における純売上高または純資産額が 80,000,000 スウェーデン・クローナ（約 11 億円）以下であること、4) 株式または議決権の 25%以上を公的団体に保有されていないこと、5) 300,000 スウェーデン・クローナ（約 400 万円）以上の給与を支払っていること、6) 創業から 7 年未満であること、7) 経営難に陥っていないことなどが適用要件として定められている。適用要件を満たした投資家は投資額の 50%の所得控除を受けることができるが、控除額は年間 650,000 スウェーデン・クローナ（約 900 万円）が上限である。また、取得年度から 5 年以内に株式を売却した場合は売却年度に控除額の戻し入れが必要となる¹⁵⁸。

投資家控除を適用するには、1) 新株の取得、2) 損益計算書の提出、3) 確定申告の 3 つの手続きが必要である。まず、投資家はスタートアップが発行した新株を現金で取得する。次にスタートアップは当該投資が投資家控除の要件を満たすかを確認し、要件を満たす場合には投資家に対して損益計算書を提出する。最後に投資家は国税庁に対し、損益計算書を添付した所得税申告書にて投資家控除を請求する。なお、1) 新株の取得で取得した株式を取得年度から 5 年以内に売却する場合は、控除を戻し入れる必要がある。この場合、再度スタートアップから損益計算書を取得し、国税庁に申告しなければならない¹⁵⁹。

投資家控除はイノベーション促進政策の一環として実施されている。スウェーデンにおけるイノベーション促進政策は、プロジェクトの投資・イノベーション政策の調査研究・イノベーション環境のための長期投資などを行うイノベーションシステム庁（VINNOVA）が主導している。また、スタートアップの促進はスウェーデン経済・地域成長庁（Tilvaxtverket）が担っている。図 3-21 にてイノベーション促進政策全体のパッケージを整理した¹⁶⁰。

¹⁵⁸ Skatteverket, 'Investeraravdrag', <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/vardepapper/investeraravdrag.4.10cbb69314111c2d94ba38b.html>. (参照 2024-01-29)

¹⁵⁹ 同上

¹⁶⁰ 経済産業省産業技術環境局委託調査, 令和 3 年度産業技術調査事業に係る調査報告書, https://www.meti.go.jp/meti_lib/report/2021FY/000385.pdf を基に最新の関連法規や公開情報を確認して当社が作成

政策手段 及び その分類等	インセンティブ			ディスインセンティブ
	経済的		非経済的	非/経済的
	補助金	租税特別措置等	金融支援措置	その他制度
	<ul style="list-style-type: none"> 主に特定開発プロジェクトに対する直接給付 	<ul style="list-style-type: none"> 事業者や投資家を幅広く支援する措置 	<ul style="list-style-type: none"> 特定のプロジェクトへの融資や債務保証 	<ul style="list-style-type: none"> 産業集積地域の形成
				<ul style="list-style-type: none"> 規制の厳格化

各段階における個別政策事例（一部）

研究開発 及び 特許取得 段階～ 事業化準備 及び 収益化 段階	<ul style="list-style-type: none"> Vinnovaによる助成金 EUによる助成金 	<ul style="list-style-type: none"> 社会保険料の支出控除 専門家の税控除 投資家控除 (Investeraravdrag) <p style="border: 2px solid red; padding: 2px;">選定された租特</p>	<ul style="list-style-type: none"> 欧州投資銀行による融資 	<ul style="list-style-type: none"> IDEONサイエンスパーク 	<ul style="list-style-type: none"> 個人データの研究利用規制* (Långsiktig reglering av forskningsdatabaser)
---	---	---	---	---	---

*規範創設の意味で、スタートアップに個人データの取り扱い注意を促し、健全な市場形成を狙ったもの

図 3-21 イノベーション促進政策における個別政策の位置づけ

(2) 分析設計と工夫

本制度の目的は、機関投資家が投資を行わない小さなスタートアップにおいて、熟練した個人投資家から資金面の援助および経営に関する助言を受けやすくすることで、そのため、本制度によって個人投資家のスタートアップへの投資が活発化することで、スタートアップの資金調達に伴うコストが削減され、株式投資の件数と規模が増加することが期待されていた。また長期的なアウトカムとしてスタートアップの成長による雇用や経済成長への影響も想定されている。

そこで、本分析では売上高や付加価値、固定資産額、雇用者数をアウトカム指標として投資家控除がスタートアップに与える影響を分析している¹⁶¹。アウトカム指標は政策目的とデータ制約の両方を考慮して政策実施者が設定したものである。政策実施者によれば、政策目的として挙げられていた株式投資の数や規模についても影響を確認したかったが、データが存在しなかった。

本分析には差の差分析が用いられている。処置群は、投資家控除の適用要件を満たす投資家から投資を受けたスタートアップとしている。対照群は、まず、投資家控除の適用要件のうち「新株取得」の要件のみ満たさない投資家からの投資を受けたスタートアップを候補とし、次に、他政策による影響を除去するため、Coarsed Exact Matching (CEM：大まかな属性で厳密なマッチングをする方法) を用いて企業規模や企業の特徴

¹⁶¹ 成長政策分析庁へのヒアリングによると、投資への影響についても確認しようとしたがデータが存在しなかったため実施していない。

などが処置群と類似しているスタートアップに絞り込んで設定している。成長政策分析庁へのヒアリングによると類似政策の適用企業は適用条件に合致すれば自動的に税控除される¹⁶²。よって、類似政策に関する適用条件のデータが存在する場合、類似政策の適用企業は分析対象から除外している¹⁶³。

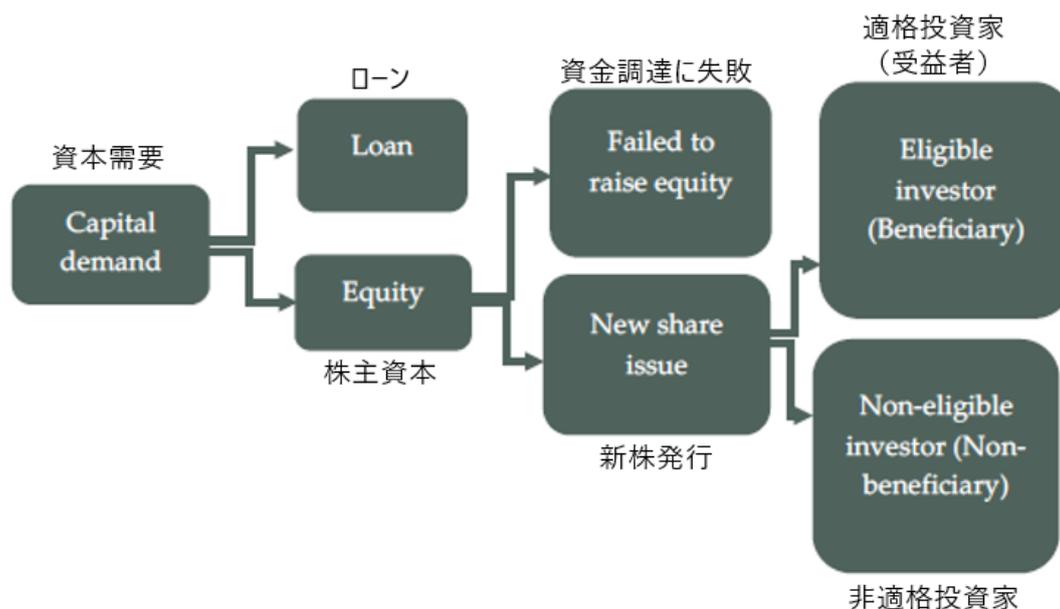


図 3-22 適用要件を用いた処置群・対照群の決定

(3) 分析結果の活用

分析の結果、破線で囲っている政策効果を示す変数「処置群×適用後」を売上高または付加価値額について複数モデル (1) ~ (5) で検証しているが、いずれもマイナスとなっており、処置群の売上高や付加価値額は対照群と比べて小さくなっている (例えばモデル (1) について処置群は対照群と比べ、売上高が 24%低くなっている) (図 3-23)¹⁶⁴。このことは、政策目的に反して、制度を適用した投資家が成長見通しの低い企業に投資していることを示している。また、制度を適用した投資家は平均投資額や経営・業界経験が低い投資家が多く、本来政策のターゲットとして想定されていた、投資先企業へ有益な経営アドバイスを与えられるような経験豊富な投資家ではなかった。

政策評価者は分析結果を踏まえ、投資家控除は富裕層である個人投資家が優遇される

¹⁶² 成長政策分析庁, オンラインヒアリングより

¹⁶³ 同上

¹⁶⁴ 例えばモデル (1) について、処置群は対照群と比べ、売上高が 24%低くなっている。

逆進税制であることから、より成長見通しが高いスタートアップへの投資が活発になるという追加性（Additionality）をもたらすことがこの政策にとって重要であると強調している。ただし、ヒアリングによると、政策の改正には相当の時間が必要であり、本検証以外からも投資家控除に関する問題点が指摘されているものの、未だ改正には至っていない。

Variables	売上高 (log)			付加価値額 (100万クローネ)		従業員数 (人)	
	OLS		Tobit	OLS		OLS	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
処置群x適用後 (政策効果)	-0.240** (0.115)	-0.262** (0.115)	-0.268** (0.128)	-1.447** (0.606)	-1.512** (0.603)	0.003 (0.489)	0.020 (0.488)
処置群ダミー	-0.101 (0.135)	0.206 (0.151)	-0.096 (0.151)	-0.807*** (0.266)	0.081 (0.323)	-0.244 (0.300)	-0.511 (0.353)
適用後ダミー	0.821*** (0.073)	0.826*** (0.073)	0.919*** (0.083)	0.732 (0.525)	0.750 (0.525)	0.471** (0.229)	0.475** (0.230)
ベースラインコントロール	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
外部資金 (Log) の指標を含むか	No	Yes	No	No	Yes	No	Yes
グループ企業かどうかの指標を含むか	No	Yes	No	No	Yes	No	Yes
C 観測数	20,022	20,022	20,022	20,032	20,032	20,032	20,032

図 3-23 分析結果

(4) 日本への示唆

まず、本事例のように租特の適用対象が企業以外（投資家など）であっても、租特の効果が企業へ影響すると考えられる場合は企業のデータを用いて分析を実施できることが示された。つまり適用対象のデータが整備されていなくても、企業のデータが整備されていれば分析できる可能性がある。ただし本事例では対照群として重要な条件である「エンジェル投資家から投資を受けていない企業」が特定できるため、差の差分析が実施可能であった。そのため処置群と対照群が特定できるデータが存在することが必須条件である。

次に、対象租特の効果を切り出すために、具体的に他の政策を活用した企業が把握可能な場合はデータから除外することが望ましい。また、他政策が把握できない場合もマ

マッチング法などを用いて企業規模や特徴が近い企業を対照群として選定することで、他政策を適用する条件が処置群と対照群の間で同一となる。つまり仮に処置群に他政策の影響を受けた企業が存在しても、その類似企業としてマッチングした対照群の企業も同じ政策の影響を受けている可能性が高く、処置群と対照群の間で他政策の影響が一定相殺できていると考えられる。ただし適用企業に対して自動的に税控除される仕組みが類似政策にない場合は、適用資格はあるが租特を利用しない企業が存在するため、適用要件によって他政策の適用有無を判断してデータから除外することは難しい。また、マッチング法を用いても他政策の影響を受けた処置群の企業に対してマッチングした対照群の企業はその政策を適用しておらず他政策の影響が取り除かれない可能性が高くなることに注意が必要である。

3-2-3. フランス

フランスにおける租特評価の個別事例として、2011年7月に公開された「Place-Based Tax Exemptions and Displacement Effects: An Evaluation of the Zones Franches Urbaines Program」を対象に調査した。これはフランスの国立研究所（INSEE）が実施したものであり、フランスで行われた地域投資税制「Zones Franches Urbaines Program（以下 ZFU）」に対する効果検証である。ZFUの対象となる ZFU 地域の選定は1997年の第1弾、2004年の第2弾と複数回に分けて実施された。第1弾では最も困窮した44の ZFU 地域とやや困窮度が低い416の「Zones de Redynamisation Urbaine（以下 ZRU）」の地域が示された。第2弾では人口や失業率等から計算される指数により、ZRU 地域の中から選定された。ZRUは、従業員が150名以下の企業において地方事業税の免税、ZRU 地域の新設の企業において2年間の法人税の免税とその後3年間の減税等が可能な措置であり、地方事業税および法人税に対して優遇がある点が ZFU と共通している。その一方で、建物への固定資産税の免税は ZFU と異なり対象とならない。本事例では第2弾で選定された ZFU 地域に焦点を当てて分析が実施されている¹⁶⁵。

（1）制度概要

本事例は、ZFU の効果を検証している。本措置は、対象地域の活性化と貧困率を低下させることを目的とした免税制度である。対象事業者は、地方事業税の5年間免除（年間10万ユーロ（約1,600万円）まで）、建物の資産税の5年間免除、法人税の5年間免

¹⁶⁵ Givord et al.(2013), “Place-based tax exemptions and displacement effects: An evaluation of the Zones Franches Urbaines program”

除（年間10万ユーロ（約1,600万円）まで）、及び雇用主負担の5年間免除（3年間で累積10万ユーロ（約1,600万円）まで）が受けることができる。

適用要件は、上記の税目毎に次のとおりである。地方事業税は、従業員が50名以下及び売上が1,000万ユーロ（約16億円）未満であること。建物の資産税は、企業が所有するZFU地域内の建物であること。法人税は、従業員が50名以下及び売上が1,000万ユーロ（約16億円）未満であること。そして、雇用主負担は、従業員が50名以下、売上が1,000万ユーロ（約16億円）未満及び3分の1の従業員がZFU地域が所在するZUS地域¹⁶⁶に所在していることである。

本措置を適用するためには、以下の手続きが必要である。

手続き	制度概要
① 前年の労働運動の年次宣言書の提出	免除を適用する会社は、ZFU地域にある各事業所について、前年の労働運動の年次宣言書 ¹⁶⁷ をDreets（経済・雇用・労働・連帯地方局）とUrssaf（社会保障・家族手当保険料徴収組合）に送付する。このプロセスは、毎年4月30日までに行われる必要がある
②採用申告書の提出	雇用契約の発効日から30日以内に企業はDreetsおよびUrssafに採用申告書を提出する必要がある

ZFUは地域投資政策の一環として位置づけられる。フランスにおける地域投資政策は、税制による特定地域への優遇が多数確認される。農村地域に関しては、共通農業政策（CAP：the Common Agricultural Policy）が規定されており、EUの基金や国庫負担金による農村開発プログラムを通して、分権的に各地域により管理されている。国内の各行政においては、各地域がそれぞれの目的に応じて企業誘致の体制を整えている。図3-24にて整理したとおり、地域投資政策については、ZFU以外にも様々な租税特別措置等が設けられている¹⁶⁸。

¹⁶⁶ ZUSは、Zones Urbaines Sensiblesの略で、416のZRU地域が、この750のZUS地域から選定されることになる。このZUS地域はZURやZFU地域と異なり優遇措置の適用は無いが、優先的に経済政策が必要な地域として指定されることになる。

¹⁶⁷ 従業員の分類毎（年齢別、職種別等）の総数を記載する。

¹⁶⁸ European Commission, “European Network for Rural Development”, France | The European Network for Rural Development (ENRD) (europa.eu)、Le ministère de l’Économie et des Finances, “Aides selon la zone géographique”, Aides selon la zone géographique | economie.gouv.fr、bpifrance “Prêt Régional de Revitalisation - Hauts-de-France”, Prêt Régional de Revitalisation - Hauts-de-France (bpifrance.fr)

政策手段 及び その分類等	インセンティブ			ディスインセンティブ	
	経済的		非経済的	非/経済的	
	補助金	租税特別措置等	金融支援措置	その他制度	
	<ul style="list-style-type: none"> 地方の農村部に対して、開発の補助金が用意されている 	<ul style="list-style-type: none"> 多様な地域を対象とした優遇税制が複数規定されている 	<ul style="list-style-type: none"> フランスの公的銀行よりローンが用意されている 		
各段階における個別政策事例（一部）	<p style="text-align: center;">選定された租特</p>				
投資段階	<ul style="list-style-type: none"> 農村開発補助金 	<ul style="list-style-type: none"> QPV（優先的都市居住区） ZFU（都市フリーゾーン） AFR（地域援助地域） BER（活性化すべき雇用地区） ZRD（防衛再編区域） ZRR（農村再生ゾーン） 	<ul style="list-style-type: none"> 地域活性化ローン 	<ul style="list-style-type: none"> 確認できず 	<ul style="list-style-type: none"> 確認できず

図 3-24 地域投資政策における個別政策の位置づけ（フランス）

出所）European Commission, “European Network for Rural Development”、Le ministère de l’Economie et des Finances, “Aides selon la zone géographique”、bpiFrance “Prêt Régional de Revitalisation - Hauts-de-France”を基にデロイトにて作成

（2）分析設計と工夫

本措置の目的は、経済的に困窮している地域の企業を支援することで、その地域を活性化させ、貧困率を低下させることである。また、本措置によって事業所数や雇用者数の増加が期待される。一方で波及効果として ZFU 周辺地域での事業所数や雇用者数が減少してしまう懸念も存在する¹⁶⁹。

本事例では事業所数、雇用・収入、企業の経済状況、周辺地域への波及効果をアウトカム指標とした分析が実施されている。これは政策目的を考慮して評価実施者（国立研究所（INSEE））が設定したものである。評価実施者によれば、政策目的として挙げられた対象地域の住人の雇用についても確認したかったが、各社員の住所が把握できず、実態は確認できなかつたとのことである¹⁷⁰。

本分析では傾向スコアマッチングで対照群を設定し、差の差分析によって ZFU の影響を確認している。傾向スコアマッチングでは、「ZFU 地域からの地理的距離」「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」などの指標を基に第 2 弾 ZFU 地域と類似している ZRU 地域を選定し、当該地域内の企業を対象群として設定している¹⁷¹。

なお、本措置の効果のみを切り分けて分析する工夫として、適用タイミングとエリア

¹⁶⁹ 同上

¹⁷⁰ INSEE 評価実施者へのヒアリング結果

¹⁷¹ 同上

を確認した。これにより、可能な限り、他の政策の影響をコントロールした。評価実施者によれば、本措置では地方政府ではなく連邦政府が直接関与しているため、ZFUの適用タイミングなどの詳細なデータが揃っていたとのことである¹⁷²。

(3) 分析結果の活用

分析の結果、ZFUによる事業所数と雇用者数の増加は確認できたものの、既存企業（ZFUに選定される前から同地域に所在していた企業）の時給と経済的指標への影響は確認できなかった。具体的には、図3-25のとおり、事業所数については、ZFUによって2004年から2007年の間に5~7%ポイント増加しており、雇用者数については、2007年において12%ポイント増加している。また、図3-26のとおり、既存企業の時給と経済的指標においては、2004年の収入以外は統計的優位性が確認できず、既存企業の時給と経済的指標への影響が明確に確認できていない¹⁷³。

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への移行が雇用者数に与える影響
Impact of the transition to ZFU on employment (log).

Variables	Years				
	2003	2004	2005	2006	2007
All companies 雇用者数					
Δ Employment	1.01 (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 3-25 ZFU の事業所数と雇用に与える影響

出所) Givord et al.(2013), "Place-based tax exemptions and displacement effects: An evaluation of the Zones Franches Urbaines program"

¹⁷² 同上

¹⁷³ 同上

ZFUへの移行が2002年にすでに存在した企業の時給と経済的指標に与える影響

Table 6: Impact of the transition to ZFU on wages and accounting indicators, for eligible companies existing in 2002

Variables	Years				
	2003	2004	2005	2006	2007
<i>All eligible companies present in 2002</i>					
Income (log) 収入	0.00 (0.01)	-0.04*** (0.01)	-0.00 (0.01)	-0.02 (0.02)	0.02 (0.02)
Sales (log) 売上高	-0.00 (0.05)	0.01 (0.07)	-0.08 (0.06)	0.07 (0.07)	0.04 (0.07)
Hourly wage (log) 時給	0.00 (0.03)	-0.00 (0.01)	0.01 (0.02)	0.02 (0.02)	0.01 (0.02)
Cash flow / Sales キャッシュフロー/売上高	-0.01 (0.01)	0.01 (0.02)	-0.00 (0.01)	-0.03 (0.03)	0.02 (0.02)
Debt / Sales 負債/売上高	-0.03 (0.03)	-0.02 (0.03)	-0.03 (0.05)	-0.02 (0.03)	0.01 (0.04)
Investment / Sales 投資/売上高	-0.02 (0.03)	0.02 (0.02)	0.01 (0.01)	0.00 (0.01)	-0.03 (0.03)

図 3-26 ZFU の既存企業の時給と経済的指標に与える影響

出所) Givord et al.(2013), "Place-based tax exemptions and displacement effects: An evaluation of the Zones Franches Urbaines program"

波及効果については、図 3-27 のとおり、2004 年から 2007 年の間の事業数は 2~9% ポイント減少しており、ZFU 周辺地域から ZFU 対象地域へ企業が移り、周辺地域にネガティブな影響があったことが明らかとなっている。この結果を受け、対象地域の住人を雇用した場合企業に資金が入る *Emplois Francs* が導入された¹⁷⁴。

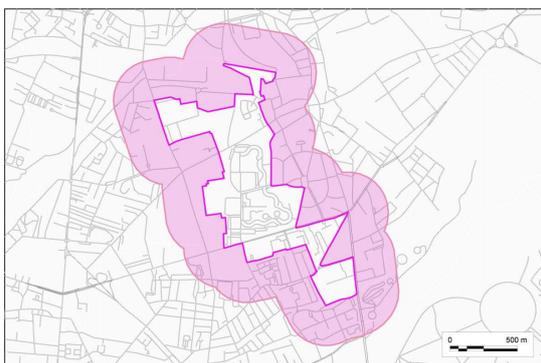


Table 8 ZFUによる周辺エリア（左記ピンクエリア）への影響
Impact of the ZFU program on a ring around the treated area.

Variables	Years				
	2003	2004	2005	2006	2007
事業所数					
Number of establishments	0.01	-0.05**	-0.02	-0.09**	-0.08*
雇用	(0.03)	(0.02)	(0.02)	(0.04)	(0.05)
Δ Employment	0.03	-0.07	0.02	-0.08	-0.04
労働時間数	(0.06)	(0.06)	(0.06)	(0.07)	(0.06)
Δ Hours	0.05	-0.10*	0.01	-0.05	-0.07
	(0.06)	(0.05)	(0.05)	(0.07)	(0.10)
<i>Flow (relatively to the previous stock)</i>					
Δ New establishments	-0.05	-0.05	-0.03*	-0.07**	-0.17
新規事業所	(0.06)	(0.04)	(0.02)	(0.03)	(0.13)
Δ Births	-0.06	-0.04	-0.01	-0.01	-0.06
設立	(0.06)	(0.04)	(0.02)	(0.02)	(0.04)
Δ Transfers	0.01	-0.01	-0.02*	-0.06***	-0.12
移転	(0.00)	(0.01)	(0.01)	(0.02)	(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 3-27 ZFU による周辺エリアへの影響

出所) Givord et al.(2013), “Place-based tax exemptions and displacement effects: An evaluation of the Zones Franches Urbaines program”

(4) 日本への示唆

地域政策の効果検証において、フランスの地域政策である ZFU の効果検証では、ZFU 地域と属性が似た ZRU 地域が存在したことで分析が進めやすかったことを、評価実施者へのヒアリングで確認できた。我が国においても分析に当たって処置群に類似する地域の特定を試みるのが有効である。また、フランスの評価実施者からは、処置群と類似する地域が存在しない場合でも、合成コントロール法で類似の複数地域を 1 つの地域とみなして重みづけすることで処置群と類似した対照群が設定できる可能性が示唆された。日本においても、措置の性質上、処置群に類似する地域が存在しない場合は、合成コントロール法の活用が考えられる。

他の政策の影響を切り分けた分析においては、フランスでは ZFU の適用タイミングに関するデータが整備されていたことから、適用タイミングとエリアを考慮して他の政策の影響をコントロールした分析が可能であった。日本においても、政策の適用タイミングを考慮しつつ、政策の詳細なデータを整備することで、他の政策の影響を切り分けた分析が可能となる可能性がある。

¹⁷⁴ 同上

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、我が国における租税特別措置等の効果検証として、今後、取り組んでいくことが望ましい内容を示す。

4-1. 調査結果を踏まえた我が国への示唆

我が国において租税特別措置等の分野における EBPM を定着させるとともに、租税特別措置等に係る政策評価の質を向上させていくことを目的として、本調査で得られた示唆を「効果検証制度・体制の構築」「データソースの構築」「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」の4点から取りまとめる。

4-1-1. 効果検証制度・体制の構築

制度面においては重点的に検証すべき政策の特定や複数年にわたる効果検証、体制面においては独立性が確保された推進体制等の改善に関する示唆が得られた。

(1) 効果検証の制度

オランダやドイツでは、特に租税支出額の規模の大きさ、内容に基づき重要性が高い政策分野を特定し、複数政策を対象にした評価を行っており、こうした事例が参考になると考えられる。特にオランダにおいては、2021年から政策評価の戦略的な計画として戦略的評価アジェンダ（The Dutch Strategic Evaluation Agenda :SEA）が開始されており、行政機関や国会からの要請のほか、世の中の注目を集める政策などを鑑みた上で特定の政策テーマを設定し、政策評価を計画している。また、SEAの枠組みのもと、相互に影響しあう複数の政策を含む政策群に対して、包括的な評価も行えるようになっている。我が国においても、総務省行政評価局で、政策の統一性または総合性を確保するための横断的な政策評価自体は行われているが、諸外国の取組から学びを得て、重要な政策領域を特定して、相互に影響しあう複数政策を横断的に評価する方向での、更なる取組の改善につなげていくことが考えられる。

また、本調査で把握した個別効果検証事例では、複数年にわたって租税特別措置等の効果検証が実施されている例が確認されている。オランダではSEAの枠組みのもと、政策テーマごとに4~7年ごとの評価期間が設けられており、その中で各政策の効果検証が計画・実施されている。またドイツ財務省のインタビューにおいても、議会任期中（4年）に一度の評価を目指していたが、最終的には2009年の評価から2019年の評価まで

10年の期間が空いたことに関し、効果検証には数年かかることを念頭においているという認識が共有された。タイムリーに効果検証を行うことは重要であるが、同時に効果検証に必要な不可欠なデータを十分に確保するにはデータの蓄積のためのタイムラグが生じることが考慮されるべきである。また、租税特別措置等は短期的な効果だけでなく、長期にわたる効果を検証する必要があると同時に、オランダ、ドイツへのヒアリングにおいて、効果検証の計画と設計から公表までに1年以上を要している事実が確認されている点を踏まえると、十分な分析とそれらの質を確保するためにも複数年にわたる租税特別措置等の効果の検証の推進が望ましいと考えられる。

(2) 効果検証の体制

オランダでは、個別の政策を対象にした効果検証ごとに研究者、財務省、関係省庁から構成される委員会が設置されており、評価実施者は対象とする政策に関する専門的な情報の入手や検証手法、結果について関係省庁と対話をしつつ進められる体制となっている。運営委員会の委員長には、検証対象の政策に直接関わりのない中立的な立場の政府関係者（局長級）が任命されており、独立性が確保されるように設計されている。このように、より質の高い効果検証を実行する際には、専門的な知見や技術、独立性を確保した推進体制が重要である。

また、オランダでは、イノベーションボックス税制に対する効果検証の際、財務省だけでなく、イノベーションボックス税制の政策担当省庁である経済・気候政策省から計量経済学の知見を持つ人材が効果検証の実施メンバーに任命されていた。また、イギリスでは、租税の政策評価を行う歳入庁に経済学の専門家が多数存在しており分析手法に精通している。他にもドイツ、スウェーデンでも各省庁において、定量分析や計量経済学に精通した人材の確保、育成の例が確認されていた。これらは重要性の高い政策テーマを適切に設定すること、効果検証を外部に委託する際には、入札段階においてリサーチクエスチョンやアウトカムなどの仕様を詳細に決定しておくこと、評価実施者による分析手法、結果や示唆のレビューができる人材を配置しておくことが重要であることを示唆しており、日本においても計量経済学を含む定量分析の専門人材を政策評価に携わる各省庁に配置することが望ましいと考えられる。

4-1-2. データ環境の改善

効果検証の質を高めるためには、効果検証に有用なデータの充実、個票データを利用しやすくするためのデータの集約、効率的かつ安心して効果検証ができる環境としてのデータへのアクセスに関する示唆が得られた。

(1) データの充実

オランダのヒアリングにおいて、欧州委員会の規則に準拠して EU 域内における統計の 7~8 割は統一されており、収集データをルクセンブルグにある欧州連合統計局に送付することが義務付けられていることによって、データの充実に貢献していることが認識できた。そのため、データの取得に関する枠組みを整理しておくことも考慮に入れるべきと考えられる。

また、イギリスでは租特の効果検証の主体である歳入庁が自ら把握している業務データを分析へ活用しようとする動きがあり、評価実施者は歳入庁から適用事業者リストを入手することが可能である。なお、スウェーデンでは、租特の適用企業は自動的に税控除されるため、適用データの把握が容易である。このため、特定の政策のみの効果を把握しようとする場合、他の政策の影響を受けた事業者を処置群・対照群から除外することで、他の政策の影響を考慮して分析することが可能であった。このように適用事業者の把握や他の政策の効果との切り分けには、業務データの整備・活用が重要であり、将来的に効果検証を行うためには立案段階で計画、設計しておくことが重要である。

更に、イギリスでは過去の効果検証、先行研究とそれらの結果が集約された検証データベースが整備されており、このような知見に関する情報の充実と蓄積は効果検証の質の推進に資するため、日本においても検討されるべきと考えられる。

(2) データの集約

オランダでは、統計局が全ての統計の個票データを一か所に集約している。これは、統計局が経済・気候政策省と連携して約 10 年の期間をかけて構築したものである。これによって、マイクロデータの提供が飛躍的に改善したとされている。我が国においても、既に e-Stat で集計データを取得でき、総務省統計局のオンサイト施設を利用することによってあらゆる公的統計の個票データにアクセスすることが可能であることから、同様の対応は進められている。ただし、オンサイト施設へ直接出向かなければならない等の不便な点もあり、引き続き利便性向上等を進めることによって、分析に活用できるデータの幅を広げていくことが可能と考えられる。なお、参考とした調査対象国における統計機構は集中型であり、我が国における分散型とは異なることを考慮した対応を検討する必要はある。

(3) データへのアクセス

また、研究目的等で公的統計の個票データ等を利用する場合、オランダ、イギリス、スウェーデンでは特定の人のみが利用できる仮想専用通信網でのリモートアクセスによ

るデータ分析が可能であることがインタビューで確認された。一方で、日本では磁気媒体（CD-R）等で提供され、事前申請書で申告した環境にてインターネット接続が遮断された端末を用いて分析を行うこととなっている。今後、どのようなアクセス手段を取ることができるのか、セキュリティーと利便性を考慮に入れつつ検討を進めることが望ましいと考えられる。

（４） データ構築に関する議論

例えばドイツにおいては、適正な租特の効果検証を行うために必要なデータが十分に把握されていないという課題感から、財務省が有識者を含めたワーキンググループ（NeSt）を開催し、税務データへのアクセス基盤の構築に向けた議論が進められている。議論は、政府関係者のみに留まらず、実際にデータを活用する研究者も含める形で進められている。我が国でも、政府関係者だけでなく、政策の効果検証に関わっている様々な立場のメンバーを含む形で議論を活発に行うことによって、効果検証に必要なデータ構築を進めていくことが期待される。

4－1－3. 効果検証の実施

（１） アウトカム指標や効果検証手法の選択

イギリスの R&D tax relief for SMEs の効果検証事例においては、欧州委員会の規定によって評価実施前からアウトカム指標が設定されており、評価実施者はそれに沿って評価を実施したことを確認した。このように評価実施者の視点によって左右されない指標を事前に設定することは評価に客観性をもたらすものとなり、アウトカム指標の設定方法において検討されるべきと考えられる。また、イギリスの評価実施者は、政府関係者との対話のために、計量経済学・統計学等の深い知見を有していなくても、ある程度はわかりやすい効果検証手法として回帰分析を意図的に選択したとコメントしており、効果検証を円滑に進めるためには、政策担当省庁にとってわかりやすい手法を選択することも重要であることを示唆している。理解のしやすさも、分析手法の選択において検討されることが望ましいと考えられる。オランダのヒアリングでは、評価主体である政府から検証手法に関する指定があったことが分かった。評価主体である政府が設定することにより、検証結果の受け止めが容易になる場合もあり、この点も検討余地はあると考えられる。

(2) 対照群の設定が困難な場合の工夫

フランスにおける ZFU の効果検証では、地域政策の効果検証を実施する際に、特定の地域のみが政策介入の対象地域であったため、似た政策を適用した類似の地域を活用することによって対応した。このような方法は因果推論等の効果検証を実施する上で、処置群と似た属性を持つ対照群を特定することが困難なケースへの示唆となる。また、評価実施者へのインタビューにおいて、類似地域の特定が困難である場合には、複数の地域のデータを加重平均して仮想的な値を推計する合成コントロール法を活用し、効果検証を実施する方法があるとの示唆が得られた。

(3) 類似する租特や政策との効果の切り分け

フランスやスウェーデンの事例では、傾向スコアマッチングや Coarse Exact Matching (CEM: 大まかな属性で厳密なマッチングをする方法) などのマッチング法を用いて、処置群と類似した対照群を設定していることを確認した。効果検証の対象とする租特と類似した目的や要件を持つ他の租特や政策が実施されている場合、それぞれの効果を切り分け、効果検証対象の租特の効果のみを観察する必要性が生じるが、オランダやスウェーデンの評価では効果検証の対象とする租特と類似した目的や機能を持つ他の租特や政策の影響の可能性については処置群と同様とみなし、類似するものを処置群、対象群の両方に入れることで他の政策の影響を受けた確率が均等になるようにして、効果検証対象の租特の効果のみを観察することを試みる方法を取っている。更にスウェーデンでは、他の租特を適用したことが把握できる事業者を効果検証対象から除外している。他租特の影響を除去するためには、マッチング法で類似事業者を選定することが一定有効であることが示唆された。また、他の政策の適用有無が具体的に把握できる場合、適用事業者が一部であればサンプルから除外することも考えられる。一方で、ほかの適用事業者が多数いる場合は、処置群・対照群ともに、その租特の適用事業者に特定して分析を行うことで影響を制御することが望ましい。なお、オランダのイノベーションボックス税制に関する効果検証では、イノベーションボックス税制と似た目的の WBSO の適応を適用した事業者を処置群と対照群両方に設定することによって、処置群は WBSO とイノベーションボックス税制の効果、対象群は WBSO のみの効果が観察できるようにして、イノベーションボックス税制のみの効果の観察を可能にしている。イノベーションボックス税制では、WBSO の適用が必須要件として設けられていることから、処置群と対照群の両方が WBSO を適用している状況となる。

(4) 定性分析の活用

イギリス、オランダでは、定量分析に加えて、定性分析を実施しており、効果検証対

象の租特における有効性と効率性についてはインタビューにて利用者の生の声を拾っている。定量分析のみでは効果が十分に捉えられない場合には、定性分析を実施することも有効であることが確認され、日本における租特の効果検証でも実施されることが望ましい。更に、効果検証でアンケート調査を実施している調査対象国では、バイアスを考慮して、租特の適用事業者だけでなく、非適用事業者も調査対象としており、アンケート調査を実施する際にはこの点に留意すべきである。オランダのイノベーションボックス税制に関する効果検証では、手紙でアンケートを送付していたことから、アンケート対象者にとっては回答に手間がかかる形となっており、回答率も低くなっていた。こうした事例を踏まえ、アンケートを電子媒体で送付する方法や、事前にどのような層（例：税務部、研究開発部門等）にアンケートを回答してもらいたいかを明確にしておくことによって、十分なサンプルサイズを確保するために回答率を上げることに役立つという考え方が、本調査のインタビューにおいて共有された。また、イギリスの R&D tax relief for SMEs に関する効果検証では、アンケート送付前に、歳入庁からアンケート調査対象者にアンケートを実施する旨を連絡した上で、その後実際にアンケートを送付したことで回答率を上げている。政府の正式なアンケートであると示すことも有効であり、アンケートの送付は外部委託者ではなく、政府関係者から行うことで、回答率が上がる傾向があることが評価実施者とのインタビューで分かった。日本においてもアンケート調査を行う際には、回答の手間の簡素化や政府によるアンケートであることを明示するなどの工夫を施すことが望ましいと考えられる。

4-1-4. 効果検証結果を政策形成に取り込むための工夫

政策の効果検証結果は、政策の改善や継続の是非に関する意思決定に活用することで価値を持つものとなる。

(1) 透明性の保持

本調査で実施したインタビュー全般において、効果検証の主体である政府機関、評価実施者ともに透明性に関する重要性の認識が共有された。この点に関しては、我が国においても、各府省が公表している政策評価書を総務省行政評価局が取りまとめるなど、一定程度は実施されており、本調査における全ての調査対象国においても同様に政策評価の結果が公表され、透明性の確保はされているものと考えられる。政策の効果検証結果が政策改善や継続の是非に関する意思決定に反映されるためには、まず、効果検証結果の透明性を確保することが重要であり、調査対象国で普遍的に共有されている結果の公表の重要性を踏まえて、引き続き日本においても検証結果の透明性を堅守する必要がある。

ある。

(2) 理解、活用されやすい表現方法での情報提供

ドイツでは、2009年に実施された20件の租特に関する評価において、信号機の色と評価結果を関連付けた分かりやすい、「赤（廃止すべき）」「黄色（改正すべき）」「青（十分）」に分けた評価を行った。この結果はメディアの注目を受け、それによって政策評価を踏まえた対応の必要性が世間から求められるようになるなど、評価結果が政策の意思決定に活用されやすくなったことがインタビューにおいて分かった。これは一部の専門家しか読み解くことができないような難しい内容でなく、特別な前提知識がなくても理解できる平易な内容とし、メディアや市民が関心を持つための工夫することが望ましいことを示唆している。市民参加という観点からも、専門的な知識を持たない市民にも検証結果は広く共有されるべきである。しかしながら、単純化しすぎた評価結果は政策担当者が参考にするには十分ではなく、ドイツにおける2019年の効果検証の分析結果は円グラフや棒グラフで整理されており、これは政策担当者にとって参考にしやすいまとめ方に行っているという考えもインタビューにおいて共有された。これらを踏まえ、効果検証の結果を広く理解、活用されやすい形で情報提供するためには、評価結果のまとめ方については対象者によって表現方法を使い分けるなど、わかりやすく整理されることが望ましい。一方で、オランダのイノベーションボックス税制の担当省庁のインタビューにおいては省庁側の担当者にもそれぞれ定量分析や計量経済学に精通した人材が配置されており政策評価者が出した分析結果やその示唆について、省庁側でのレビューや結果の要因について考察が行われていることが分かり、租特の所管省庁において、評価結果を受け止められる定量分析や計量経済学の専門家の配置も同時に検討されるべきであると考えられる。

(3) 政策形成に反映されるための仕組み

オランダでは、租税特別措置等の効果検証の結果、十分に効果が出ていないという結果が出た場合には、租特の廃止または租特の改善等の行動が必要であることが予算ルールで定められており、基本的に租特は廃止または見直されることとなっている。実際、近年においては新たに導入された租特よりも廃止された租特の方が多くなっている。このようなルールの設定は、他の調査対象国では確認できない。日本に限らず多くの国において、様々な要因によって制度の見直しは難しいケースが想定されるが、効果検証の結果から得られた示唆を、政策の質を高めるために、政策立案、政策改善時に活用するツールとして定着させることが望ましい。それを踏まえて、十分に効果が出ていないとされる検証結果が導出された場合でも、その結果をどう政策形成に反映させるかの検討

を行うことが必要と考えられる。

4-2. 今後の取組に向けて

本調査を通して、諸外国における租税特別措置等の効果検証の取組を把握し、今後、我が国において取り組むべき内容を整理した。ただし、日本では租特を対象にした評価の取組が確立しているなど、諸外国よりも進んでいる面もある。更に、調査対象国でも租特の効果検証は進んでいる取組がある一方で、まだ道半ばの部分があることも確認できた。そうした点や、我が国と諸外国の背景の違いを意識しつつ、本調査結果を踏まえて、我が国における今後の取組の方向性を検討する必要がある。これまでに「効果検証制度・体制の構築」「データ環境の改善」「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」の4つの観点において示唆を得たが、最後に我が国と調査対象国の背景の違いを鑑み、まずはどのようなことから取り組んでいくことが考えられるかについて整理する。

4-2-1. 効果検証制度・体制の構築

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、政策の効果検証を行うことが重要であるが、効果検証の対象となり得る政策は多岐にわたるため、実際に効果検証を行う際には効果的、かつ効率的な実施制度を検討する必要がある。そのため、我が国においても、政策の優先順位付けや複数政策の包括的な評価等に係る方針を戦略的に検討することが考えられる。その際に、法令等に規定された見直し時期を鑑み、社会的トレンドを基に最も重要な政策を選定し、効果検証の計画を事前に立てることが望ましい。加えて、適切に効果検証や制度改正を進めるためには長い期間を要するため、複数年にわたる租税特別措置等の効果検証を計画的に進めることが考えられる。また、効果検証の計画を踏まえて、質の高い分析を実践するためには、政策の実施主体からの独立性が確保された体制とすることに加え、分析手法に係る専門知見を有する人材を政策評価に携わる各省庁へ配置することが重要である。専門人材の育成には時間を要するが、まずは各省庁の職員向けに定量分析に関する研修から取り組むことが考えられる。

4-2-2. データ環境の改善

効果検証に利用できるデータの充実は不可欠であり、我が国でもデータ整備に取り組む必要がある。調査対象国では、統計データを一つの機関へ集約することによって、デ

ータ利用者にとってアクセスしやすい環境が整備されており、我が国でも同様の取組は進んでいるが、統計機構などの制度面での違いを意識しつつ、更なる利便性向上を図っていくことが望ましい。加えて、我が国におけるデータ環境を更に改善するためには、ドイツのNeStのように、データ利用者と議論して利用者の意見を取り込みながら、データ整備・アクセス面の課題を整理し、それに対する施策に取り組んでいくことも有効と考えられる。

4-2-3. 効果検証の実施

アウトカム指標の設定や効果検証手法の選択において、評価実施者のみでなく、評価主体である政府による関与を、より積極化する方向で検討すべきである。これは評価実施者が誰かによって左右されない評価を確保するだけでなく、評価結果が出た後の政府による受け止めにも有効と考えられる。

また、当該租特のみを切り分けて効果検証するためには、政策立案時に類似した政策の適用を適用条件と定めることで、オランダの事例のように、処置群と対照群の両方に類似した政策を適用した企業を設定することによって、他の類似した政策の効果を打ち消すことが可能となるため、事後評価を見据えて処置群と対照群の両方に含めることができるような適用条件の工夫をしておく価値はある。一方で、既存政策の適用条件の見直しは現実的には難しく、今回ヒアリングを行った欧州の評価実施者のようにマッチング法を用いて類似した処置群及び対照群を設定し、他の政策の影響を受ける確率が同様と評価結果で整理することで、我が国でも他の政策の影響を切り分けた分析が可能となると考えられる。

4-2-4. 効果検証結果を政策形成に取り込むための工夫

効果検証の活用については、オランダのように予算法に政策評価の活用を義務化することが考えられるが、そのような法改正は現実的には困難な可能性が高いと考えられる。そのため、評価結果の活用につなげるためには、国民・メディアにわかりやすく評価結果を公開することが考えられる。ドイツの事例のように、メディアの注目を浴びれば、評価結果の活用について各担当省庁へ圧力がかかることがあり、制度の見直しにつながる事が考えられる。そのため、評価結果については、対象者によって表現方法を使い分け、複数バージョンを用意するなど、対象者によってわかりやすく整理されることが検討されるべきである。