

# 国立国会図書館 調査及び立法考査局

Research and Legislative Reference Bureau  
National Diet Library

論題 Title	第7章 租税特別措置と EBPM—研究開発税制を中心に—
他言語論題 Title in other language	Chapter 7, Tax Expenditures and EBPM: Focusing on R&D Tax Incentives
著者 / 所属 Author(s)	佐藤 良 (SATO Ryo) / 財政金融課
書名 Title of Book	EBPM (証拠に基づく政策形成) の取組と課題 総合調査報告書 (Evidence-Based Policymaking: Current Status and Issues)
シリーズ Series	調査資料 2019-3 (Research Materials 2019-3)
編集 Editor	国立国会図書館 調査及び立法考査局
発行 Publisher	国立国会図書館
刊行日 Issue Date	2020-03-17
ページ Pages	119-138
ISBN	978-4-87582-857-0
本文の言語 Language	日本語 (Japanese)
キーワード keywords	租税特別措置、租税支出、研究開発税制、EBPM、政策評価
摘要 Abstract	本稿では、租税特別措置の政策評価制度について現状や課題を整理するとともに、研究開発税制について現状の政策評価制度の結果を踏まえつつ、EBPM の観点から評価する際の論点を整理する。

\* この記事は、調査及び立法考査局内において、国政審議に係る有用性、記述の中立性、客観性及び正確性、論旨の明晰（めいせき）性等の観点からの審査を経たものです。

\* 本文中の意見にわたる部分は、筆者の個人的見解です。

# 第7章 租税特別措置と EBPM

## —研究開発税制を中心に—

国立国会図書館 調査及び立法考査局  
財政金融課 佐藤 良

### 目 次

はじめに

- I 租特の政策評価—EBPM の観点を踏まえて—
  - 1 租特の基本的な性格
  - 2 租特の政策評価
- II 研究開発税制の政策評価—EBPM の観点を踏まえて—
  - 1 研究開発税制の概要等
  - 2 研究開発税制の政策評価
  - 3 研究開発税制と EBPM
- III 米国及び英国における租税支出の評価制度
  - 1 米国の事例
  - 2 英国の事例

おわりに

キーワード：租税特別措置、租税支出、研究開発税制、EBPM、政策評価

## はじめに

本稿では、証拠に基づく政策形成（Evidence-Based Policymaking: EBPM）の個別事例として租税特別措置（租特）を取り上げる。租特の定義は諸説あり、必ずしも統一されていない<sup>(1)</sup>。例えば、政府税制調査会<sup>(2)</sup>は、「特定の政策目的を実現するための政策手段の一つであるが、「公平・中立・簡素」という租税原則に反する例外措置」と定義する<sup>(3)</sup>。租特は、特定の納税者に対して課税の軽減という利益を与え、直接支出（歳出予算）である補助金と同様の経済的効果を有する場合が少なくない。一方、歳出予算とは異なり、通常の予算プロセスの外に置かれることから、透明性が低いこと等が問題視されてきた。こうした問題意識の下、我が国では、租特に関する適用実績の報告制度及び政策評価制度が整備されてきた。

本稿では、まず、租特の基本的な性格を確認するとともに、租特の政策評価をめぐる経緯や課題を整理する（Ⅰ）。次に、租特のうち研究開発税制に着目し、EBPMの観点からの政策評価の在り方を考察する（Ⅱ）。研究開発税制は、企業の研究開発投資に対して法人税負担を一定程度軽減する措置をいい、我が国の法人税制の中では減収規模が最大の租特である。最後に、諸外国における参考事例を紹介する（Ⅲ）。

## I 租特の政策評価—EBPMの観点を踏まえて—

### 1 租特の基本的な性格

前述のとおり、租特の定義は諸説あり、識者によっては、租税優遇措置（課税の軽減措置又は繰延べ措置）のみならず、租税重課措置も含めて租特として整理する場合がある<sup>(4)</sup>。また、租特は狭義には租税特別措置法（昭和32年法律第26号）に規定される措置を指すものの、広義には所得税法（昭和40年法律第33号）や法人税法（昭和40年法律第34号）等の本則における同様の規定を含むと解されている<sup>(5)</sup>。租特の種類は、a) 特定の政策目的のために税負担の軽減を図るもの（政策税制）と、b) 租税回避の防止措置や手続上の特例措置に大別される。I-2 (2)

\* 本稿は令和元年12月27日までの情報を基にしている。インターネット情報への最終アクセス日も同日である。なお、本稿の執筆に当たっては、令和元年9月23日から10月15日まで、ベルギー、英国及び米国でヒアリング調査を行い、多くの御教示を頂いた。訪問機関は、欧州議会調査局、欧州委員会、英国下院図書館、英国会計検査院、英国租税簡素化室、米国連邦議会図書館議会調査局、米国両院合同租税委員会、米国連邦議会予算局、米国会計検査院、米国財務省、米国行政管理予算庁等である。その成果は、Ⅱ-3の論点整理やⅢの事例紹介に反映している。

- (1) 末永英男編著『「租税特別措置」の総合分析—租税法、租税論、会計学の視点から—』中央経済社、2012、pp.1-6；渡瀬義男「租税優遇措置—米国におけるその実態と統制を中心として—」『レファレンス』695号、2008.12、p.8。<[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_999634\\_po\\_069501.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_999634_po_069501.pdf?contentNo=1)>
- (2) 内閣総理大臣の諮問に応じて租税制度に関する基本的事項を調査審議することを目的として設置され、有識者で構成される機関。組織名は「税制調査会」であるが、与党等に設置される同一名称の組織と区別するため、本稿では「政府税制調査会」と称する。昭和21年から昭和36年までは、臨時かつ時限的な検討体として設置され、昭和37年8月以降、常設の機関として設置されている。
- (3) 税制調査会『平成15年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—』2002、p.8。国立国会図書館インターネット資料収集保存事業ウェブサイト<<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11152999/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/141119.pdf>>
- (4) 租税優遇措置及び租税重課措置の双方を租特と定義する例として、金子宏『租税法 第23版』弘文堂、2019、pp.93-94等がある。一方、和田八束『租税特別措置—歴史と構造—』有斐閣、1992、p.6は、租税優遇措置のみを租特と定義している。
- (5) 末永 前掲注(1)なお、地方税における同様の例外措置は「税負担軽減措置等」と呼称される。以下、本文中における租特は基本的に国税のみを指すこととし、税負担軽減措置等の取扱いは、別途、脚注で補足説明する。

で後述するように、租特の適用実績の報告制度や政策評価制度で対象になるのは、租税特別措置法に規定される政策税制である。また、租特の手法に着目すると、課税の軽減措置には、税額控除、所得控除、軽減税率等、繰延べ措置には、特別償却、圧縮記帳等がある。諸外国では、一般に租特と同様の措置が「租税支出」(tax expenditures) と呼称される<sup>(6)</sup>。

租特は、直接支出である補助金と同一の経済的効果を有する 경우가少なくない。しかし、租特は、通常の予算の範囲外に置かれ、補助金に比べて、国会や財政当局による統制が弱く、透明性が低いと指摘されている<sup>(7)</sup>。こうした特性から、租特は「隠れた補助金」とも呼ばれる。また、租特をめぐっては、特定の納税者に利益を与えるため、税制の公平性や中立性を毀損しかねない、既得権益化して廃止が困難になりやすい、税収の減少につながる、といったデメリットが指摘されている<sup>(8)</sup>。一方、租特のメリットとしては、行政による選別や関与が少なく、手続が簡素である、という点がある<sup>(9)</sup>。すなわち、補助金では行政が補助事業の決定に関与し、手続コストが大きいのに対し、企業向けの租特では優遇対象になる事業の選別は企業に委ねられ、手続コストが少なく済む。また、行政よりも当事者である企業が、経済効率性の高い事業に関して多くの情報を有すること(情報の非対称性)から、租特は市場原理との親和性が高いとされている。

## 2 租特の政策評価

### (1) 租特をめぐる経緯

我が国では、シャープ勧告<sup>(10)</sup>に基づく昭和25年度税制改正で大部分の租特が一旦廃止されたものの、昭和26年度税制改正以降は、資本蓄積の促進などの経済政策の手段として、租特の拡充が進められてきた<sup>(11)</sup>。次第に、租特の弊害も表面化し、昭和30年以降、政府税制調査会では、租特の整理合理化の必要性が度々取り上げられ、各年度の税制改正で見直しが進められてきた。しかし、租特の適用実績や政策効果を検証する仕組みは長らく存在しなかった。

民主党(当時)連立政権は、「平成22年度税制改正大綱」(平成21年12月22日閣議決定)で租特の抜本的な見直しを進めるとともに、租特(政策税制)の適用実態を明らかにし、その効果を検証可能にする仕組みを整備する方針を示した<sup>(12)</sup>。こうした方針の下、「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」(平成22年法律第8号。以下「租特透明化法」)が制定されたほか、「行政機関が行う政策の評価に関する法律」(平成13年法律第86号。以下「政策評価法」)の枠組みに基づく租特の政策評価制度が整備された(I-2(2)で後述)。

自由民主党及び公明党への再度の政権交代後、平成25年度税制改正では政策税制の拡充が図られたが、その後は、法人税率の引下げと課税ベースの拡大(租特の縮小・廃止等)に焦点が

(6) 租税支出は、税制上の例外措置について直接支出と同様に予算編成プロセスに組み込み、しかるべき統制を受けさせることを企図して導入された概念である点には留意が必要である(渡瀬 前掲注(1), pp.9-16.)。

(7) 上村敏之「所得税における租税支出の推計—財政の透明性の観点から—」『会計検査研究』38号, 2008.9, pp.1-2. <<https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/mag/pdf/j38d02.pdf>> 租特は租税法に規定され、国会の関与はあるものの、改正時のみ国会で審議され、単年度主義を原則として毎年審査される予算とは異なる。

(8) 田中秀明「租特透明化法等の意義と限界—租税特別措置の透明性はどこまで高まったのか—」『会計検査研究』55号, 2017.3, p.57. <[http://report.jbaudit.go.jp/effort\\_study\\_mag/j55d05.pdf](http://report.jbaudit.go.jp/effort_study_mag/j55d05.pdf)>

(9) 例えば、同上; 上村 前掲注(7), p.4等を参照。

(10) 連合国最高司令官総司令部(GHQ)の要請で昭和24年来日したコロンビア大学のカール・シャープ(Carl Shoup)博士らによる日本税制使節団の報告書及びそれに基づきGHQから我が国の政府に出された指令を指す。

(11) 以下の説明は、金子 前掲注(4), pp.62-66; 和田 前掲注(4), pp.25-70; 田中 前掲注(8), p.59を参照した。

(12) 「平成22年度税制改正大綱—納税者主権の確立へ向けて—」2009.12.22, pp.9-10, 83-84, 89-95. 首相官邸ウェブサイト <<https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2009/1222zeiseitaikou.pdf>>



移った。その過程で、政府税制調査会が公表した「法人税の改革について」（平成26年6月）は、租特透明化法による適用実態調査の結果等を踏まえつつ、3つの基準<sup>(13)</sup>に基づき、租特を抜本的に見直すことを掲げた<sup>(14)</sup>。平成27年度及び平成28年度税制改正では、法人税率の引下げの代替財源を確保するため、研究開発税制（I-1で後述）など一部の租特が縮小された。

租特をめぐるのは、直近の「経済財政運営と改革の基本方針2019」（令和元年6月21日閣議決定）で「毎年度、適用状況や政策効果を見極めながら必要な見直しを行う」との方針が掲げられている<sup>(15)</sup>。また、政府税制調査会による中期答申「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」（令和元年9月）でも、経済社会構造の変化に応じて、毎年度、期限が到来した租特を中心にゼロベースで見直しを行うことが重要であるとし、その際には、政府全体のEBPMの取組を踏まえつつ、適用実態調査の結果や客観的なデータによる効果検証などを活用すべきであるとしている<sup>(16)</sup>。租特の整理合理化や政策効果の評価は、今日的な課題であり続けている。

## (2) 租特を検証する仕組みの現状

前述のとおり、租特を検証する主な仕組みには、①租特透明化法に基づく適用実績の報告制度と②政策評価法等に基づく政策評価制度がある<sup>(17)</sup>。

①租特透明化法は、対象とする租特を租税特別措置法に規定する政策税制と定義した上で、法人税関係の政策税制について、a) 企業が法人税申告書を提出する際に、適用を受ける措置に関して適用額明細書を提出すること、b) 財務省がこの情報を基に、毎会計年度、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」（以下「適用報告書」）を作成し、国会に報告すること等を規定している（対象となる租特の範囲は、表1を参照）<sup>(18)</sup>。適用報告書には、調査対象の政策税制について、適用件数、適用法人数、適用総額、業種別等ごとの適用状況、上位10社の適用額等が記載される。租特透明化法は平成22年4月に施行され、現在、平成23年度分から平成29年度分まで7年度分の適用報告書が公表されている。

②政策評価制度では、民主党連立政権の発足後、租特透明化法の対象である法人税関係の政

(13) 具体的には、①期限の定めのある政策税制は、原則、期限到来時に廃止する、②期限の定めのない政策税制は期限を設定するとともに、対象の重点化などの見直しを行う、③利用実態が特定の企業に集中している政策税制や適用者数が極端に少ない政策税制は、廃止を含めた抜本的な見直しを行う、である。同様の基準は、例えば、「平成22年度税制改正大綱—納税者主権の確立へ向けて—」同上、pp.89-90でも取り上げられている。

(14) 税制調査会「法人税の改革について」2014.6, pp.3-4. 内閣府ウェブサイト <<https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen10kai7.pdf>>

(15) 「経済財政運営と改革の基本方針2019—「令和」新時代：「Society 5.0」への挑戦—」（令和元年6月21日閣議決定）pp.71-72. 内閣府ウェブサイト <[https://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/kaigi/cabinet/2019/2019\\_basicpolicies\\_ja.pdf](https://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/kaigi/cabinet/2019/2019_basicpolicies_ja.pdf)>

(16) 税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」2019.9, p.15. 内閣府ウェブサイト <[https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai\\_2.pdf](https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai_2.pdf)>

(17) 以下の記述は、田中 前掲注(8), pp.61-63; 会計検査院「会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書「租税特別措置（法人税関係）の適用状況等について」」2015.10, pp.9-17. <[http://www.dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_10226148\\_po\\_271008\\_zenbun\\_01.pdf?contentNo=1](http://www.dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10226148_po_271008_zenbun_01.pdf?contentNo=1)>を参照した。租特を検証する仕組みには、そのほかに、会計検査院による決算検査（会計検査院法（昭和22年法律第73号）第30条の2の規定に基づき随時実施されるもの）がある。なお、「行政事業レビュー」、「政策評価」、「新経済・財政再生計画」の3つが「EBPM 三本の矢」と位置付けられる（本報告書の小池拓自・落美都里「我が国におけるEBPMの取組」I-4）が、租特が対象になるのは主に政策評価である。

(18) 地方税における同様の報告書として、地方税法（昭和25年法律第226号）第758条第2項の規定に基づく「地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告書」がある。同報告書は、①地方税独自の税負担軽減措置等（既存調書に基づき集計）、②法人税（国税）の租特に連動して影響を受ける地方税の税負担軽減措置等（適用報告書に基づき推計）の2つで構成される。法人税（国税）の適用報告書とは異なり、法人に適用額明細書の提出を義務付けていない点や固定資産税など幅広い税目を対象とする点に特徴がある。

策税制等<sup>(19)</sup>について、関係省庁による事前評価<sup>(20)</sup>及び事後評価<sup>(21)</sup>を義務付ける政策評価制度が整備され、平成22年度以降、毎年度、その結果が公表されている。具体的な政策評価の内容等を示した指針として、「租税特別措置等に係る政策評価の実施に関するガイドライン」(以下「ガイドライン」)が定められている<sup>(22)</sup>。ガイドラインは、政策評価の実施に当たって、客観的なデータを可能な限り明らかにし、租特の内容等を分析して、租特をめぐる議論で有効に活用することが重要と述べている。その上で、事前評価では、関係省庁が各年度の税制改正要望で法人税関係の政策税制等について新設、拡充又は延長を要望する際に事前評価を実施すること、及び総務省行政評価局が各省庁による評価内容を点検し、その結果を毎年度の税制改正作業に適時提供すること等を規定している。評価の観点としては、a) 必要性等(実現しようとする政策目的等)、b) 有効性等(適用実績、減収額、政策の直接的効果・波及効果の把握等)、c) 相当性(補助金や規制等の政策手段の中で租特を選択する妥当性)の3つが掲げられている。また、ガイドラインは、事後評価について、関係省庁が原則3～5年に1回実施することを規定している。その評価の観点は、事前評価とほぼ同じである。なお、税制改正作業においても、関係省庁は要望書に施策の必要性、有効性、相当性について検討結果を記述し、財務省は要望書等に基づき、租特の効果等を検証することになっている<sup>(23)</sup>。

租特の政策評価制度では、平成29年度から、政府全体のEBPMの取組を踏まえて、租特の「達

表1 適用実績の報告制度及び政策評価制度で対象となる租特の範囲

租特の区分		適用実績の報告制度 (租特透明化法)	政策評価制度(政策評価法等)	
			事前評価	事後評価
政策税制 (租税優遇措置)	法人税関係 <sup>(注1)</sup>	対象	法令上の義務付け対象	基本方針 <sup>(注2)</sup> に基づく義務付け対象
	その他の税目	対象外	基本方針 <sup>(注2)</sup> に基づく努力義務の対象	基本方針 <sup>(注2)</sup> に基づく努力義務の対象
租税重課措置		対象外	政策評価の義務付けも努力義務も課されていない	
手続上の特例措置等				

(注1) 租特透明化法では、法人税(国税)関係の政策税制のみが対象になるが、政策評価制度では、これに加えて、地方税の法人住民税及び法人事業税の税負担軽減措置等も対象になる。

(注2) 「政策評価に関する基本方針」(平成17年12月16日閣議決定)をいう。

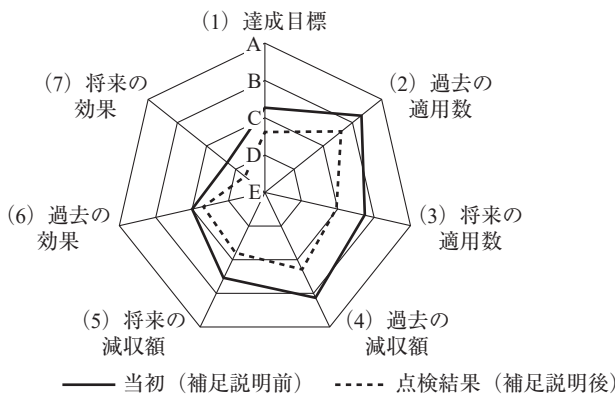
(出典) 会計検査院「会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書「租税特別措置(法人税関係)の適用状況等について」」2015.10, p.11. <[http://www.dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_10226148\\_po\\_271008\\_zenbun\\_01.pdf?contentNo=1](http://www.dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10226148_po_271008_zenbun_01.pdf?contentNo=1)>等を基に筆者作成。

- (19) 政策評価制度は、法人税関係の政策税制に加え、地方税の法人住民税及び法人事業税の税負担軽減措置等にも適用される。
- (20) 政策評価法第9条は、国民生活や社会経済に相当程度の影響を及ぼし、又は効果を発揮するまでに多額の費用を要し、かつ、評価の手法が開発されている政策のうち政令で定めるものについては、行政機関に事前評価を義務付けている。平成22年5月に「行政機関が行う政策の評価に関する法律施行令」(平成13年政令第323号)が改正され、法人税関係の政策税制等について事前評価の実施が義務付けられた。
- (21) 政策評価法第8条は、一定の政策について行政機関の定める政策評価に関する基本計画等に基づき、事後評価を行政機関に義務付けている。平成22年5月25日の閣議決定で「政策評価に関する基本方針」(平成17年12月16日閣議決定)が一部変更され、法人税関係の政策税制等が事後評価の対象とされた。
- (22) 「租税特別措置等に係る政策評価の実施に関するガイドライン」(平成22年5月22日政策評価各府省連絡会議了承、平成25年8月5日一部改正)総務省ウェブサイト<[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000067742.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000067742.pdf)>
- (23) 会計検査院 前掲注(17), p.12の記述に基づく。なお、税制改正作業に各府省の政策評価の結果を活用する方針は、財務省「政策評価に関する基本計画」(平成30年3月30日策定、平成31年3月28日一部改正) pp.3, 10. 財務省ウェブサイト<[https://www.mof.go.jp/about\\_mof/policy\\_evaluation/basic\\_plan/fy2018-2022/kihonkeikaku.pdf](https://www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/basic_plan/fy2018-2022/kihonkeikaku.pdf)>に示されている。

成目標」「適用数」「減収額」「効果」の各項目が、客観的なデータや証拠に基づき分析・説明されているか否かという観点から、点検が実施されている。しかし、こうした取組が蓄積されているものの、十分な成果が出ているとは言い難い状況にある。直近の令和元年度の点検結果では、各省庁の補足説明<sup>(24)</sup>によって「適用数」及び「減収額」については、分析・説明の内容の改善が図られたものの、「達成目標」の設定及び「効果」の分析・説明については、説明責任が十分に果たされていない状況にあると指摘されている<sup>(25)</sup>。平成22年度に租特の政策評価制度が開始されて以降、毎年度の評価結果において、有効性（効果等）の分析・説明が不十分であるとの指摘がなされており<sup>(26)</sup>、有効性の観点からの評価に課題が残る状況が続いている。

図1 租特に係る政策評価の点検結果（令和元年度）の概要

補足説明の前後における分析・説明状況の比較



分類（A～E）の考え方

分類	分析・説明があるか	定量化されているか	算定根拠等が十分に説明されているか	十分な分析・説明があるか※
A	あり	あり	あり	あり
B	あり	あり	あり	なし
C	あり	あり	なし	
D	あり	なし		
E	なし			

※ 外部要因を考慮した措置の直接的効果の分析等

※ 評価書ごとに、各項目に図表2の分類に応じた点数（A：4点、B：3点、C：2点、D：1点、E：0点）を付し、その合計を評価書の数（38件）で除すことにより作成

（出典）「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果（令和元年度）」2019.11, p.2. 総務省ウェブサイト <[https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000653870.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000653870.pdf)>

### (3) 租特を検証する仕組みをめぐる課題

①適用実績の報告制度及び②政策評価制度の仕組みが整備されたことは「大きな前進」と評価される<sup>(27)</sup>一方、以下のとおり、様々な課題がある。

①の適用報告書は、原データの羅列であり、租特の見直しに必要な観点からのデータ集計や分析がほとんど行われていないと指摘されている<sup>(28)</sup>。また、租特の項目数と金額について、全体として総合的なデータが開示されているとは言い難いとの指摘もある<sup>(29)</sup>。租特の項目数

(24) 租特の政策評価制度における点検のプロセスは、次のとおりである。総務省行政評価局は、政策評価の客観的かつ厳格な実施を担保するための評価（客観性担保評価）活動の一環として、所管省庁が作成した事前評価書の内容を点検し、指摘事項を所管省庁に送付する。所管省庁はこれに補足説明を行う。総務省行政評価局は、補足説明を踏まえた最終的な点検結果を公表する。点検結果の報告書には、点検シート（各省庁の事前評価書を基に総務省行政評価局が作成）、点検結果表、事前評価書等が掲載される。

(25) 「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果（令和元年度）」2019.11, p.2. 総務省ウェブサイト <[https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000653870.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000653870.pdf)>

(26) 「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果（概要）」2010.10.21, p.1. 総務省ウェブサイト <[https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000084949.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000084949.pdf)>

(27) 田中 前掲注(8), p.75.

(28) 立岡健二郎「租税特別措置の実態と分析—法人税関連租特による減収額は国・地方で最大1.2兆円—」『JRIレビュー』4(14), 2014, pp.74-76, 79. <<https://www.jri.co.jp/MediaLibrary/file/report/jrireview/pdf/7303.pdf>>

(29) 田中 前掲注(8), pp.63-70; 田中秀明「（経済教室）租税特別措置、透明化道半ば 国会の関与、歳出と同等に」『日本経済新聞』2017.4.11.



については、時系列で比較可能なデータが公表されていない。租特に関する金額については、適用額と減収（見込）額の2種類があり、法人税関係の政策税制に関する適用額は適用報告書に、減収（見込）額は財務省が国会に提出する「参議院予算委員会要求資料」（以下「要求資料」）<sup>(30)</sup>にそれぞれ掲載されている。租特が所得控除や特別償却の形式を採る場合、必ずしも租特の適用額は減収額を意味しないことから、租特の財政への影響を把握する上で、減収額も重要な情報である。しかし、現状では、a) 法人税関係の政策税制の適用額（実績額）と当初予算案に基づく減収見込額はそれぞれ別の資料に掲載され、一体的に把握できない<sup>(31)</sup>、b) 適用報告書（法人税関係の政策税制のみ）と要求資料（法人税関係以外の租特も含む。）で対象範囲が異なるため、全体像が把握しにくい、等の問題点が指摘されている<sup>(32)</sup>。

②政策評価制度については、税制改正で創設、拡充、延長が行われた租特を政策評価（事前評価）の結果と突き合わせると、政策評価で分析・説明が不十分と判定される場合でも税制改正で創設等が認められる場合が少なくないとの指摘がなされている<sup>(33)</sup>。

## II 研究開発税制の政策評価—EBPMの観点を踏まえて—

### 1 研究開発税制の概要等

研究開発税制は、主に企業の研究開発投資を対象として、その法人税負担を一定程度軽減する措置である<sup>(34)</sup>。同税制は、我が国を含む世界各国で、民間部門の研究開発を促進するための政策手段として広く用いられている。

#### (1) 政府による研究開発支援が正当化される理論的根拠

企業が研究開発を実施し、その成果が新たな知識や技術として結実すると、研究開発の便益は情報の流通や技術者の移動を通じて他企業にも広く及ぶ。これは経済学で「スピルオーバー効果」（正の外部性の1つ）と呼ばれる<sup>(35)</sup>。研究開発の成果がスピルオーバーする結果、研究開発の実施企業はその費用を負担する一方、他企業は対価を支払うことなく、その便益を享受し得るといった問題が生じる。また、研究開発には正の外部性が伴うものの、企業が研究開発の活動（投資）水準を決定する際にはそれを考慮しないので、研究開発の供給は社会的な最適水準と比べて過少になる。研究開発に伴う、結果の不確実性、リスクの大きさ、資金調達の高コスト

(30) なお、要求資料には、かつて、所得税、法人税その他の税目について、当初予算案に基づく減収見込額の試算が掲載されていたが、適用実績の報告制度の導入に伴い、法人税関係の政策税制については適用報告書に基づく減収額の実績推計、所得税その他の税目に関係する租特については減収見込額の試算が、それぞれ掲載されるようになった（田中 前掲注(8), pp.63-70.）。

(31) 要求資料は、インターネットで公表されておらず、一般に入手しにくいとも指摘されている（田中 同上）。

(32) 田中 同上

(33) 田中 同上 なお、政策評価の結果が税制改正で反映された個別事例も見られる。平成31年度税制改正では、政策評価の結果を活用し、「公害防止用設備に係る特別償却制度」及び「雨水貯留利用施設に係る割増償却制度」を期限とともに廃止したと紹介されている（「平成31年度予算編成等における政策評価の活用状況」（第65回財務省政策評価懇談会 資料3）2019.3.12, pp.6-7. 財務省ウェブサイト <[https://www.mof.go.jp/about\\_mof/councils/policy\\_evaluation/proceedings/material/65hyoukakon3.pdf](https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/policy_evaluation/proceedings/material/65hyoukakon3.pdf)>）。

(34) 研究開発税制をめぐる税制上の理論的整理は、瀬古雄祐「研究開発税制に関する論点」『レファレンス』798号, 2017.7, pp.23-45. <[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_10379267\\_po\\_079802.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10379267_po_079802.pdf?contentNo=1)>に詳しい。

(35) 以下の記述は、John Leach, *A Course in Public Economics*, Cambridge University Press, 2003, pp.171-175; 佐藤主光「法人課税の租税特別措置—実態と経済的帰結—」『会計検査研究』55号, 2017.3, pp.41-42. <[http://report.jbaudit.go.jp/effort\\_study\\_mag/j55d04.pdf](http://report.jbaudit.go.jp/effort_study_mag/j55d04.pdf)>; 折原正訓「R&D税制の効果—国内外における研究のサーベイ—」『ファイナンス』50(1), 2014.4, pp.91-92. <[https://www.mof.go.jp/pri/research/special\\_report/f01\\_2014\\_01.pdf](https://www.mof.go.jp/pri/research/special_report/f01_2014_01.pdf)>等を参考にした。



といった問題も、過少供給の要因になり得る。研究開発の過少供給は「市場の失敗」に相当することから、これを是正し、社会的に最適な資源配分を実現するために、政府による介入が正当化される<sup>(36)</sup>。

政府が企業の研究開発を促進する方法には、租特（研究開発税制等）<sup>(37)</sup>と補助金による財政支援があるほか<sup>(38)</sup>、特許制度による方法（政策の種類としては規制）もある。特許制度は、研究開発で創出された知識について一定期間、開発者に対して特許権（独占的利用権）を認め、研究開発にかかった費用よりも多くの便益を得られるようにすることで、研究開発の促進を図る制度である。

各方法の優劣をめぐっては様々な議論がある<sup>(39)</sup>。研究開発税制と研究開発に対する補助金について、メリット・デメリットを整理すると、表2のとおりである（両方式の政策効果の比較は、Ⅱ-3（3）で後述）。特許制度については、開発者に特許権を付与すると、開発者の便益を増加させる一方、独占による非効率性（価格の過度な上昇等）や知識の利用制限などの外部不経済を発生させ、経済厚生を低下させる可能性がある。こうした点から、研究開発税制は特許制度の問題を補正し得る方法であるとして、その意義を認める見方がある<sup>(40)</sup>。

表2 研究開発税制と研究開発に対する補助金に関するメリット・デメリットの比較

	メリット	デメリット
研究開発税制 (間接的支援)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・資源配分に係る行政コストが少ない。</li> <li>・分野や業種に中立的な支援が可能。</li> <li>・民間部門に最も生産的な投資方法の決定を委ねることができる。</li> <li>・優遇対象の選定をめぐる「政府の失敗」を回避できる。</li> <li>・全事業が優遇対象になり得るため、民間部門のレントシーキング（利権獲得のためのロビーイング等の活動）を少なくできる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・財政上の統制をとりにくい。</li> <li>・事業がもたらす便益によらず、全事業が支援対象になり得るため、死荷重（超過負担）が大きくなりやすい。</li> <li>・企業が他の活動の名目を研究開発に置き換えるリスクがある。</li> <li>・企業が私的便益の高い事業を優先するおそれがある。</li> </ul>
研究開発に対する補助金 (直接的支援)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・財政上の統制をとりやすい。</li> <li>・リスクの高い事業を促進できる、又は政策目的により適合した事業を支援できる。</li> <li>・支援対象事業を社会的便益や私的便益を勘案しつつ裁量的に決定できる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・資源配分に係る行政コストが高い。</li> <li>・行政の制約上、大量の申請を処理できない。</li> <li>・企業が支援対象外となった事業を実施しなくなるおそれがある。</li> <li>・優遇対象の選定をめぐる「政府の失敗」が発生し得る。</li> <li>・民間部門のレントシーキングを惹起しやすい。</li> </ul>

（出典）Adão Carvalho, “Why are tax incentives increasingly used to promote private R&D?” CEFAGE-UE Working Paper 2011/04, p.15. <[https://econpapers.repec.org/RePEc:cfe:wpcefa:2011\\_04](https://econpapers.repec.org/RePEc:cfe:wpcefa:2011_04)> を基に筆者作成。

<sup>(36)</sup> Leach, *ibid*, pp.171-175.

<sup>(37)</sup> 研究開発に対する税制優遇措置には、①研究開発の実施段階で適用される研究開発税制と、②研究開発で創出された無形資産（特許権等）の活用段階で適用される「パテントボックス税制」（無形資産から生じる所得に通常の法人税率を下回る軽減税率を適用）がある。②は、我が国で未導入であることから、本文中では説明を割愛している。なお、②の効果をめぐる代表的な実証研究では、研究開発投資の多い上位2,000社（39か国）の2000～2012年のデータを用いて、同税制には特許権を税制優遇の実施国に引き付ける強力な効果があり、多くの場合、多国籍企業に対して特許権の帰属地を変更するよう誘因付ける一方、現地の研究開発投資を増加させ、開発者の移動を促進する効果は見られない、との結果が示されている（Annette Alstadsæter et al., “Patent boxes design, patents location, and local R&D,” *Economic Policy*, 33(93), 2018.1, pp.134-135, 166-167. <<https://doi.org/10.1093/epolic/eix021>>）。

<sup>(38)</sup> 財政支援の1類型として政府系金融機関等による研究開発を行う中小企業に対する低利融資制度も挙げられる。

<sup>(39)</sup> 神山弘行「研究開発と税制—模倣の促進からイノベーションの促進へ—」『租税法研究』46号, 2018.7, pp.1-21.

<sup>(40)</sup> Pamela Palazzi, “Taxation and Innovation,” *OECD Taxation Working Papers*, No.9, pp.9-10. <<http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0sf1336-en>>

## (2) 研究開発税制の種類

研究開発税制の種類は、一般に、「総額方式」（研究開発投資の総額に基づく控除）と「増加額方式」（研究開発投資の増加分に基づく控除）に大別される。総額方式のメリットは、計算方法が比較的簡素であり、課税当局及び納税者の双方にとって税務コストが少なく済む、企業の投資判断に対して中立的である（反対に、増加額方式は企業に毎年の投資額を操作させる誘因を与え、投資判断にゆがみをもたらす可能性がある）といった点である<sup>(41)</sup>。一方、総額方式のデメリットは、制度が存在しない場合でも企業が実施したと考えられる研究開発投資にも控除の恩恵（棚ぼた的利益（windfall））を与える、その結果、措置に伴う減収額の規模が増加額方式と比べて相対的に大きくなるといった点である。増加額方式のメリット・デメリットは、その逆である。近年では、多くの国が総額方式を採用する傾向にあるとされている<sup>(42)</sup>。

## (3) 我が国における研究開発税制の概要及び経緯

我が国の研究開発税制は、法人税関係の租特の中では、減収額の規模が最大の租特である<sup>(43)</sup>。令和元年度現在の同税制は、研究開発に要する経費（試験研究費）の支出に対する①総額型と②オープンイノベーション型の税額控除で構成されている<sup>(44)</sup>。①は、試験研究費総額に対する税額控除<sup>(45)</sup>に、高水準の研究開発投資を行う企業への控除率の上乗せ<sup>(46)</sup>を組み合わせた措置である<sup>(47)</sup>。総額方式を基本としつつ、増加額方式も加味する形が採られている。②は、大学や研究開発型ベンチャー等との共同・委託研究等の試験研究費に対する税額控除<sup>(48)</sup>である。

我が国の研究開発税制の経緯を簡単に振り返ると<sup>(49)</sup>、昭和42年度税制改正で民間企業の「技術開発を一層助長し、国際競争力の強化に資する」<sup>(50)</sup>ことを目的として、①増加試験研究費税額控除制度（増加額方式）が導入された。平成15年度税制改正では、これに加えて、②試験研究費の総額に係る税額控除制度（総額方式）が創設され、両制度の選択適用が認められた。そ

(41) James Alt et al., “The Political Economy of Tax Policy,” James Mirrlees et al., eds., *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees review*, Oxford University Press, 2010, pp. 1251 - 1252; European Commission, “R&D tax incentives: How to make them most effective?” 2017.9, p.12. <<https://rio.jrc.ec.europa.eu/en/library/rd-tax-incentives-how-make-them-most-effective>>

(42) European Commission, “A Study on R&D Tax Incentives: Final report,” Taxation Papers: Working Paper, N. 52-2014), 2014, p.20. <[https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/28-taxud-study\\_on\\_rnd\\_tax\\_incentives\\_-\\_2014.pdf](https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/28-taxud-study_on_rnd_tax_incentives_-_2014.pdf)> なお、総額方式と増加額方式の効果を検証した実証研究では、両者とも研究開発投資の増加に正の効果を有することが示されているものの、両方式の効率性（effectiveness）の間に統計的に有意な違いは見られないと指摘されている（*idem*, p.21.）。

(43) 税制調査会 前掲注(14), p.4; 会計検査院 前掲注(17), pp.23-25, 37.

(44) 我が国の研究開発税制は、租税特別措置法第42条の4（試験研究を行った場合の法人税額の特別控除）に規定される。研究開発に要する経費（試験研究費）は「製品の製造若しくは技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究のために要する費用又は対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究として政令で定めるもののために要する費用で、政令で定めるもの」と定義される（租税特別措置法第42条の4第8項第1号）。

(45) 試験研究費の総額の6%を基準に、増減に応じて14%までの控除が認められる（税額控除の上限は法人税額の25%）。

(46) 試験研究費が平均売上金額の10%超である場合、控除率を最大1.1倍に割り増す措置（令和2年度末までの限定的措置）。割増部分の税額控除の上限は、法人税額の10%である。

(47) ベンチャー企業の場合は、法人税額の40%まで控除可。中小企業の場合は、総額型の代わりに中小企業技術基盤強化税制を適用できる。中小企業技術基盤強化税制では、控除率は12~17%とされ、試験研究費が平均売上金額の8%超である場合に割増措置が適用される（控除の上限は、総額型と同じ）。

(48) 控除率は20~30%、税額控除の上限は法人税額の10%である。

(49) 以下の記述は、総務省行政評価局「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果—説明責任の向上に向けて—」2018.11, p.369. <[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000581837.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000581837.pdf)>; 瀬古 前掲注(34), pp.26-28等を参照した。

(50) 税制調査会「長期税制のあり方についての中間答申 税制簡素化についての第一次答申 昭和42年度税制改正大綱についての答申 昭和42年度の税制改正に関する答申」1967.2, p.70. <[https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4202\\_s42zeiseikaiseihoka.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf)>

の背景には、厳しい経済情勢の下、研究開発の効率化・合理化が進められる中、研究開発支出が増加した場合に控除を認める従前の制度が有効に機能しなくなっているとの問題意識があった<sup>(51)</sup>。また、法人税の「税率引下げが見送られる中、政策の重点分野への集中投入を図る」目的もあった<sup>(52)</sup>。平成18年度税制改正では①が②に統合され、「総額型（本体部分）」に「増加型（試験研究費増加分に対する控除）」が上乘せされた。平成20年度税制改正では、増加型に加えて「高水準型（試験研究費のうち平均売上金額の10%超に対する控除）」が設けられ、「総額型」と「増加型又は高水準型」で税額控除額を別枠で計算する仕組みとされた。

政府税制調査会が平成26年6月に公表した「法人税の改革について」（I-2（1）参照）は、平成15年度税制改正で総額型が導入された経緯を踏まえ、法人税率の引下げの代替財源を検討するに当たり、研究開発税制を大幅に縮減し、研究開発投資の増加に対してインセンティブを与える仕組み（増加額方式）に転換するよう求めた<sup>(53)</sup>。しかし、平成27年度税制改正では、総額型の控除上限を引き下げ、制度の縮減を行ったものの（1140億円の増収）、総額型を基本とする制度は維持された。平成29年度税制改正では増加型、平成31年度税制改正では高水準型がそれぞれ廃止され、総額型に増加・高水準のインセンティブを組み込む現行制度に見直された（研究開発税制の適用額の推移は表3を参照）。

表3 研究開発税制の適用額の推移

（単位：億円）

年度	平成23 (2011)	24 (2012)	25 (2013)	26 (2014)	27 (2015)	28 (2016)	29 (2017)
研究開発税制（試験研究を行った場合の法人税額の特別控除）	3,395	3,952	6,240	6,746	6,158	5,926	6,660
(1) 試験研究費の総額に係る税額控除（総額型）	2,848	3,017	4,796	5,281	4,848	4,939	6,102
(2) 中小企業技術基盤強化税制	224	212	241	274	267	260	297
(3) 特別試験研究費に係る税額控除（オープンイノベーション型）	0	1	2	3	39	42	81
(4) ①試験研究費の増加額に係る税額控除（増加型）	116	173	306	1,035	928	640	141
②平均売上金額の10%を越える試験研究費の額に係る税額控除（高水準型）	116	93	110	55	60	45	39
(5) 繰越税額控除限度超過額に係る税額控除	85	440	773	92	11	-	-
(6) 繰越中小企業者等税額控除限度超過額に係る税額控除	6	16	11	5	5	-	-

（注1）研究開発税制は税額控除の方式を採るため、適用額は減収額にほぼ一致すると考えられる。

（注2）（5）及び（6）の平成28年度及び平成29年度の欄は、制度の廃止によって該当する額がないことを意味する。

（出典）財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」各年度版を基に筆者作成。

## 2 研究開発税制の政策評価

### (1) 概要

研究開発税制は、制度の拡充・延長が要望されず、事前評価が行われなかった平成27年度

(51) 税制調査会 前掲注(3), p.7.

(52) 税制調査会 前掲注(14), p.4.

(53) 同上 そのほか、対象となる試験研究費について、人件費、減価償却費や外部委託費などの算入を制限している諸外国の例も参考としつつ、対象の重点化を図ることも求めている。



及び平成29年度を除き、平成22年度以降、毎年度、政策評価（事前評価）が行われている。

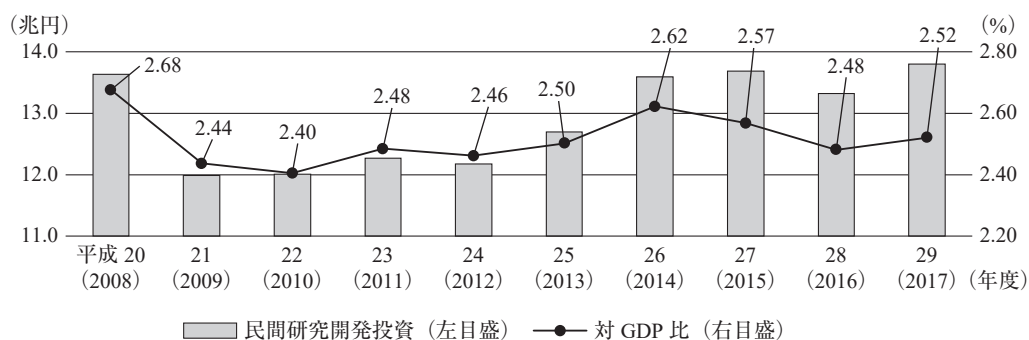
研究開発税制の事前評価書では、研究開発税制の政策目的及び達成目標（アウトカム目標）<sup>(54)</sup>として、政策評価の開始以降、一貫して、科学技術基本計画や成長戦略の目標（以下「全体目標」）（図2を参照）がそのまま用いられている。直近の令和元年度の事前評価書には、政策目標及びアウトカム目標として、民間企業の研究開発投資を2020年度頃までに対国内総生産（GDP）比3%にすることが掲げられている<sup>(55)</sup>（民間研究開発投資額と対GDP比の推移は、図3を参照）。

図2 事前評価書における政策目的及びアウトカム目標の推移

平成22年度	平成23年度	平成24年度	平成25年度	平成26年度	平成28年度	平成30年度	令和元年度
【政策目的】2020年度までに官民合わせた研究開発投資をGDP比4%以上。							
【達成目標】民間研究開発投資の対GDP比率を主要先進諸国の中で最高水準に維持。							
			【政策目的・達成目標】民間研究開発投資を今後3年以内に対GDP比で世界第1位に復活することを旨とする。数値水準としては対GDP比3%以上。				
					【政策目的】民間研究開発投資の維持や拡大による我が国企業の競争力強化。具体的には、民間研究開発投資を2020年度頃までに対GDP比3%。		
						【達成目標】民間研究開発投資を2020年度頃までに対GDP比3%。	

（出典）総務省行政評価局「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果」各年度版を基に筆者作成。

図3 民間研究開発投資額と対GDP比の推移



（注）GDPは、内閣府「平成29年度国民経済計算年次推計」（平成30年12月10日公表）による。

（出典）総務省「平成30年科学技術研究調査 結果の概要」2018.12.14, p.3. 総務省統計局ウェブサイト <[https://www.stat.go.jp/data/kagaku/kekka/kekkgai/pdf/30ke\\_gai.pdf](https://www.stat.go.jp/data/kagaku/kekka/kekkgai/pdf/30ke_gai.pdf)> を基に筆者作成。

## (2) 評価結果の概要

研究開発税制の政策評価について、平成22年度の点検結果は、「有効性」及び「相当性」に関する説明・分析が不十分との評価であったが、平成23～26年度の点検結果は、全体に対して最低限必要な要素の説明が行われているとの評価であった<sup>(56)</sup>。その後、租特全体でなく個別項目ごとに評価する方式に変更され、平成28年度、平成30年度及び令和元年度の点検結果は、「過去の効果」や「将来の効果」等の分析・説明が不十分との評価になっている（令和元年度の点検結果は表5を参照）。

<sup>(54)</sup> 事前評価書では「達成目標」と称されるが、本稿ではロジックモデル（本報告書の小池拓自・落美都里「我が国におけるEBPMの取組」Ⅲ-1参照）の「アウトカム目標」と同義と扱う。

<sup>(55)</sup> 総務省行政評価局「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果—説明責任を果たしていくために—」2019.11, pp.230-236. 総務省ウェブサイト <[https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000653892.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000653892.pdf)>

<sup>(56)</sup> 総務省行政評価局「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果」各年度版を参照。

表5 令和元年度政策評価における研究開発税制の点検結果

制度名	達成目標	過去の適用数	将来の適用数	過去の減収額	将来の減収額	過去の効果	将来の効果
研究開発税制（試験研究を行った法人税額等の特別控除の延長及び拡充）	C	A	A	A	C	C	D

(注) 表中の記号は、A が一定の分析・説明が行われているもの、C が定量的なデータによって分析・説明されているが、その算定根拠等が不足しているもの、D が定性的な説明がなされているが、定量化が不十分なものを、それぞれ意味する。

(出典) 総務省行政評価局「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果—説明責任を果たしていくために—」2019.11, pp.10, 12. 総務省ウェブサイト <[https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000653892.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000653892.pdf)> を基に筆者作成。

令和元年度の事前評価書及び点検時の補足説明は、研究開発税制が目標達成に対して、どのように寄与すると見込まれるのか、定量的な予測（推計値）を示していない<sup>(57)</sup>。その結果、将来の効果に対する評価が特に低くなっている。また、将来の減収額の算定根拠が明らかにされていない等の問題点も指摘されている。

### 3 研究開発税制と EBPM

租特の政策評価では、政府全体の EBPM の取組を踏まえて、平成 29 年度から客観的なデータや証拠に基づく点検が実施されている。研究開発税制に対する令和元年度政策評価は、前述のとおり、達成目標、減収額及び効果の各項目で分析・説明が不十分との評価結果が下されており、研究開発税制について EBPM の観点からの政策評価を進めるためには、まずは指摘されている課題への対応が求められよう。その上で、以下では、EBPM の観点からの政策評価を一層推進するためには、どのような論点があるのかを整理する。

#### (1) 欧州委員会の専門家グループが提示する枠組み

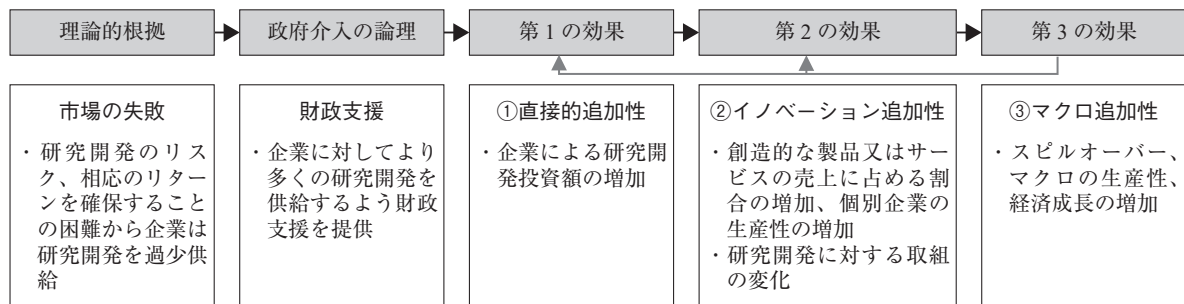
研究開発税制の政策効果を評価する上で参考になるのが、欧州委員会（European Commission）における同税制の評価に関する専門家グループが提示する枠組みである<sup>(58)</sup>。当該枠組みは、市場の失敗を理論的根拠として、政府による介入、すなわち、研究開発税制による財政支援が行われると整理する。その上で、その政策効果を検証するためには、①直接的追加性、②イノベーション追加性、③マクロ追加性の3つの効果を段階的に捉える必要があるとしている（図4参照）。

①直接的追加性では、制度がない場合と比較して制度の適用企業が追加的に研究開発投資を増加させたか、②イノベーション追加性では、当該制度が適用企業におけるイノベーションの成果を増加させ、その企業に行動変化を促したか、③マクロ追加性では、社会全体の経済厚生を改善させたか、をそれぞれ検証する。多くの実証研究では、①の効果測定に焦点が当てられており、②及び③の観点からの実証研究は①に比べると少ない。その背景には、研究開発投資

<sup>(57)</sup> 総務省行政評価局 前掲注(55), pp.230-236. 令和元年度政策評価の補足説明は、研究開発税制が研究開発投資の増加に寄与することのエビデンスとして、後述する英国歳入関税庁の職員による実証研究（2015年）の結果に言及している（同, p.232.）。なお、平成28年度及び平成30年度政策評価の事前評価書及び補足説明は、同エビデンスとして、後述するブリティッシュ・コロンビア大学の笠原博幸教授らの実証研究（2011年）の結果を援用している（例えば、総務省行政評価局「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果—説明責任の向上に向けて—」2018.11, pp.364-379. <[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000581837.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000581837.pdf)>）。

<sup>(58)</sup> Expert Group on R&D Tax Incentives Evaluation, *Comparing Practices in R&D Tax Incentives Evaluation: Final Report*, European Commission, 2008.10.31.

図4 研究開発税制の効果検証の枠組み



(出典) Expert Group on R&D Tax Incentives Evaluation, *Comparing Practices in R&D Tax Incentives Evaluation: Final Report*, European Commission, 2008.10.31, p.15 を基に筆者作成。

の支出後、研究開発の成果が具現化するまでに時間を要することや、期待されたイノベーションが具現化するか、商業的に成功するか、本質的に結果が不確実であることから、一定期間内の効果測定が困難な側面があるという点が指摘されている<sup>(59)</sup>。

①直接的追加性の観点からの実証研究には、研究開発税制は、一定程度、研究開発投資の増加に効果を有すると結論付けるものが多いという<sup>(60)</sup>。これらの研究で採られる主な手法は、研究開発投資に係るユーザーコスト<sup>(61)</sup>の変化によって、企業がどれだけ研究開発投資を変化させるか（ユーザーコストに対する研究開発投資の弾力性）を見るというものである。例えば、英国歳入関税庁（Her Majesty's Revenue and Customs: HMRC）の職員による実証研究（2015年）は、確定申告データに基づき、弾力性を推計した上で、逸失税収1ポンド当たり、研究開発投資は1.53～2.35ポンド増加する結果になったとしている<sup>(62)</sup>。

我が国の研究開発税制についても、①の観点から、その効果を分析した実証研究は複数存在する。例えば、ブリティッシュ・コロンビア大学経済学部の笠原博幸教授らの実証研究（2011年）は、平成15年度税制改正（総額型の導入）が企業の研究開発投資に及ぼした影響について、当該改正前後の企業活動基本調査の個票に基づくパネルデータを用いて分析し、控除率が1%上昇すると、企業の研究開発投資は約2%増加するとの結果を示している<sup>(63)</sup>。

研究開発税制が研究開発投資に及ぼす影響について、長期にわたって複数国を対象に分析した実証研究として、著名なものにスタンフォード大学経済学部のニコラス・ブルーム（Nicholas

(59) European Commission, *op.cit.*(41)

(60) European Commission, *op.cit.*(42), p.20.

(61) 研究開発税制や法人税率等の税制、利子率、減価償却を勘案した企業が研究開発投資で負担するコストをいう。

(62) João Sousa and Neil Duncan, "Evaluation of Research and Development Tax Credit," *HMRC Working Paper*, 17, 2015.3, p.4. <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/413629/HMRC\\_WorkingPaper\\_17\\_R\\_D\\_Evaluation\\_Final.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/413629/HMRC_WorkingPaper_17_R_D_Evaluation_Final.pdf)>

(63) Kasahara Hiroyuki et al., "How Much Do R&D Tax Credits Affect R&D Expenditures? Japanese tax credit reform in 2003," RIETI Discussion Paper Series, 11-E-072, 2011.11, pp.1-3. <<https://www.rieti.go.jp/jp/publications/dp/11e072.pdf>> そのほか、科学技術研究調査の個票に基づくパネルデータ（1983～2005年）等を用いて研究開発投資の決定要因を分析し、総額型は研究開発投資ストックの額に対して3%の押し上げ効果を有するとした研究も見られる（元橋一之「日本企業の研究開発資産の蓄積とパフォーマンスに関する実証分析」深尾京司編『マクロ経済と産業構造』（バブル／デフレ期の日本経済と経済政策 1）慶應義塾大学出版会，2009，pp.251-288.）。一方、総額型の適用企業と非適用企業を比較し、適用企業の研究開発費が総額型の導入前後で有意に増加したとは言えないとする研究（大西宏一郎・永田晃也「研究開発優遇税制は企業の研究開発投資を増加させるのか—試験研究費の総額に係る税額控除制度の導入効果分析—」『研究技術計画』24(4)，2009，pp.400-412. <[https://www.jstage.jst.go.jp/article/jsrpm/24/4/24\\_KJ00006814118/\\_pdf/-char/ja](https://www.jstage.jst.go.jp/article/jsrpm/24/4/24_KJ00006814118/_pdf/-char/ja)>) や、企業の外部資金依存度によって研究開発税制の効果に差があると示す研究（細野薫ほか「研究開発税額控除は研究開発投資を促進するか？—資本コストと内部資金を通じた効果の検証—」『RIETI Discussion Paper Series』15-J-030，2015.6. <<https://www.rieti.go.jp/jp/publications/dp/15j030.pdf>>) もある。



Bloom) 教授らによる研究論文(2002年)がある<sup>(64)</sup>。当該論文は、OECD加盟9か国<sup>(65)</sup>における19年間(1979~1997年)のパネルデータ<sup>(66)</sup>に基づき、各国の独自性を含む諸要因を取り除いた上で、研究開発税制等によるユーザーコストの変化が研究開発投資にもたらす効果を推計したところ、ユーザーコストが10%減少すると、長期的には研究開発投資が10%増加する結果になったとしている。

②イノベーション追加性の観点からの実証研究の多くは、イノベーションの指標として、新製品の件数や売上げに占める割合、特許の出願件数を使用する<sup>(67)</sup>。例えば、オランダ経済省が委託調査として実施した実証研究(2002年)では、税制優遇措置の1%増加に対して、適用企業の売上高に占めるイノベーション関連売上高の割合が0.19%ポイント増加する結果になったという<sup>(68)</sup>。また、カナダの研究開発税制について、適用企業ほど製品開発数が増加し、売上げに占める新製品の割合が上昇したとする研究もある<sup>(69)</sup>。同時に、当該研究は、企業競争力を示す一般的な指標(利益率や市場シェア等)には影響が見られないとの結果も示しており、研究開発税制が短期的なプロジェクトの実施を促すにとどまり、企業競争力に影響する長期的なプロジェクトの実施にまでは影響しなかった可能性があるとも指摘している。特許の出願件数に関しては、研究開発税制が正の効果を有するとの研究が複数見られる<sup>(70)</sup>一方、寛容な優遇措置になるほど、特許の質に対しては負の効果を持つとの研究もある<sup>(71)</sup>。我が国では、中小企業の研究開発投資に対して適用される中小企業技術基盤強化税制<sup>(72)</sup>について、約1,200社のパネルデータ(1993~2004年)等を基に、投資水準等から生産性を導出すると、同税制は中小企業の実証研究がある<sup>(73)</sup>。

③マクロ追加性の観点からの検証には、例えば、カナダ財務省に所属するエコノミストが実施した実証研究(2007年)があり、カナダの研究開発税制に対して費用便益分析を行い、純便益を税額控除1カナダドル当たり0.11と推計している<sup>(74)</sup>。ただし、この研究は、部分均衡分析に基づく閉鎖経済の単純化したモデルを採用しており、国境をまたぐ投資や貿易など複数の側面からの影響を捨象しているとも言及している<sup>(75)</sup>。こうした点を踏まえると、この研究で示された分析モデルは、試行的なものであり、その推定結果は頑健でなく、実用段階に至って

(64) Nick Bloom et al., "Do R&D tax credits work? Evidence from a panel of countries 1979 - 1997," *Journal of Public Economics*, 85(1), 2002.7, pp.1-31. その解説は、折原 前掲注(35), pp.93-94を参照。

(65) 具体的には、オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、イタリア、日本、スペイン、英国、米国である。

(66) 研究開発投資に係るデータには、OECDが作成するANBERD(Analytical Business Enterprise Research and Development) データベースが使用されている ("ANBERD database." OECD website <<http://oe.cd/anberd>>).

(67) European Commission, *op.cit.*(41)

(68) Erik Brouwer et al., "WBSO nader beschouwd: Onderzoek naar de effectiviteit van de WBSO: In opdracht van het Ministerie van Economische Zaken, DG Innovatie," 2002. 6, pp. 44 - 45. <<https://www.dialogic.nl/wp-content/uploads/2016/12/2001.046-0205.pdf>> 概要は Expert Group on R&D Tax Incentives Evaluation, *op.cit.*(58), p.25を参照。

(69) Dirk Czarnitzki et al., "Evaluating the Impact of R&D Tax Credits on Innovation: A Microeconomic Study on Canadian Firms," *Research Policy*, 40(2), 2011, p.227.

(70) Christof Ernst and Christoph Spengel, "Taxation, R&D Tax Incentives and Patent Application in Europe," *ZEW Discussion Paper*, No.11-024, 2011, pp.3, 26-27. <<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp11024.pdf>>; Ben Westmore, "R&D, Patenting and Growth: The Role of Public Policy," *OECD Economics Department Working Papers*, No.1047, 2013, p.33. <<https://doi.org/10.1787/5k46h2r4f3-en>>

(71) Christof Ernst et al., "Corporate Taxation and the Quality of Research and Development," *International Tax and Public Finance*, 21(4), 2014, pp.694-719.

(72) 前掲注(47)を参照。

(73) 古賀款久「研究開発優遇税制と生産性」『関西大学経済論集』62(2), 2012.9, pp.153-178. <<http://hdl.handle.net/10112/9721>> 日本経済新聞社は、未上場企業である等の一定の要件を満たす、我が国の企業約5,000社に対して質問票調査を実施し、これに回答した約2,000社に関する企業情報を『日経ベンチャービジネス年鑑(各年度版)』として提供していた。この研究では、同年鑑から約1,200企業の資本金額、企業年齢、売上高、従業員数、利益、設備投資額及び研究開発費の各項目の情報を抽出して使用している。

いないとも考えられる。

## (2) 我が国の政策評価へのインプリケーション

上述の欧州委員会の専門家グループが提示する枠組みを、我が国の研究開発税制の政策評価の現状に照らしてみると、どのような示唆が得られるだろうか。多くの歳出プログラムでは、EBPMの観点から政策を評価する際には「ロジックモデル」を用いている。しかし、研究開発税制を含む租特については、政策評価の事前評価書等を確認する限り、ロジックモデルは明示されていない。そこで、上述の枠組みを踏まえつつ、令和元年度政策評価の事前評価書等に記載されている情報をロジックモデルの形式に整理すると、表6のとおりとなる。

表6 研究開発税制のロジックモデルの整理

ロジックモデルの項目	政策の理論的根拠／政策目的	インプット	アクティビティ	アウトプット	アウトカム		
					短期	最終	
欧州委員会の専門家グループによる枠組み	市場の失敗の是正		—		第1の効果：直接的追加性	第2の効果：イノベーション追加性	第3の効果：マクロ追加性
令和元（2019）年度政策評価の情報	競争力強化研究開発投資を2020年度頃までに対GDP比3%	政策への投入額（減収額） <sup>(注1)</sup>	過去の適用件数適用額	将来の適用件数適用額	研究開発投資を2020年度頃までに対GDP比3%	—	—
平成29（2017）年度実績	—		適用件数11,956件 適用額6660億円 <sup>(注2)</sup>		研究開発投資の対GDP比2.52%	—	—

(注1) 研究開発税制は税額控除の方法を採用するため、減収額と適用額をほぼ同一とみなすことも可能であるが、便宜、上記の整理としている。

(注2) 「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書（第198回国会提出）」2019.2, p.5. 財務省ウェブサイト <[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/reference/stm\\_report/fy2018/gaiyou.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2018/gaiyou.pdf)> の数値による。

(出典) 各種資料を基に筆者作成。

現状の政策評価で、アウトカム目標は研究開発投資の対GDP比と位置付けられている。現状のアウトカム目標の問題としては、まず、全体目標（研究開発投資を2020年度頃までに対GDP比3%）と同じ目標がそのまま用いられている点が挙げられる。全体目標は研究開発を支援するための一連の政策（租特のほか、補助金や環境整備に係る事業を含む。）に対応することを踏まえると、研究開発税制のアウトカム目標は、これとは別に設定すべきであると考えられる。アウトカム目標として研究開発投資の対GDP比を用いる場合、GDPそのものの変動や、研究開発税制の適用対象外の企業による影響、研究開発税制以外の施策の影響などが排除できない点にも留意が必要だろう<sup>(76)</sup>。また、現状の政策目的についても、企業競争力の強化と研究開発投資の増加（2020年度頃までに対GDP比3%）が掲げられているが、スピルオーバー効果を有す

(74) Mark Parsons and Nicholas Phillips, “An Evaluation of the Federal Tax Credit for Scientific Research and Experimental Development,” *Working Paper*, 2007-08, 2007.9, p.24. <[http://publications.gc.ca/collections/collection\\_2008/fin/F21-8-2007-8E.pdf](http://publications.gc.ca/collections/collection_2008/fin/F21-8-2007-8E.pdf)> 費用便益の内訳は、生産者余剰の増加（0.98）と税額控除による社会的コスト（▲1.00）による便益の変化が▲0.02、スピルオーバー効果が0.46、税によるゆがみが▲0.24（研究開発投資の増加に伴う超過負担）、税務コストが▲0.10である（端数調整のため合計は0.11に一致しない）。税額控除1カナダドル当たりの純便益が0.11、税額控除の総額（1年当たり）が29億カナダドルであることを踏まえると、研究開発税制による純便益（1年当たり）は3億カナダドル超であるという（idem）。そのほか、③の観点からの実証研究の事例（公的評価として実施されたもの）については、Expert Group on R&D Tax Incentives Evaluation, *op.cit.*(58), pp.8-11, 16を参照。

(75) Parsons and Phillips, *ibid.*, pp.29-31, 35.

る研究開発の社会的に最適な資源配分の実現など、制度の理論的根拠（Ⅱ-1（1））を踏まえたものとする方が適当であると考えられる。

現状の政策評価は、研究開発投資の量的拡大に着目する点で、おおむね第1の効果（直接的追加性）の検証段階にあると言える。研究開発税制の効果を多面的に捉えるためには、第2の効果（イノベーション追加性）及び第3の効果（マクロ追加性）にも検証の幅を広げる必要があろう。有識者の中には、現行の研究開発税制は、対象となる試験研究の範囲に新技術や新製品の開発だけでなく既存技術の改良等も含むなど、新規性に係る要件の要求水準が低い（<sup>77</sup>）、イノベーションの促進効果が薄く、技術の模倣を促進する制度になっているとの批判が見られる（<sup>78</sup>）。研究開発税制が、スピルオーバー効果を有する研究開発の最適な資源配分を実現するために効率的に機能しているか、非効率な部分（技術の模倣のような問題）が存在するかを検証するためには、第2及び第3の効果の観点から評価する取組が必要になろう（<sup>79</sup>）。

第2及び第3の効果の検証は、上述のとおり、特定の統計上の指標を参照するだけでなく、各種データを用いた一定の実証分析が必要になる。この点を踏まえると、当該検証は、定期的な政策評価の枠組みで実施するよりは、前述のオランダ（2002年）やカナダ（2007年）の事例のように、政府が委託調査や所属職員による調査等の方法によって、より時間をかけた深い分析を行い、その結果を政策評価に反映する方法が適当とも考えられる。

### （3）租特と補助金の比較という観点

現行の租特を対象とする政策評価は、「相当性」（補助金や規制等の政策手段の中で租特を選択する妥当性）の評価を3本柱の1つに位置付けている（Ⅰ-2（2））。相当性の観点から、どのように研究開発税制を評価するかは、重要な論点の1つである。研究開発税制に関する令和元年度政策評価の事前評価書は、政策手段としての定性的な性格の違いに言及することで、租特を選択する妥当性を説明している。すなわち、補助金が「より特定された分野又は研究開発投資段階での成果の獲得を目指す制度」であるのに対し、研究開発税制は「民間活力による研究開発を幅広く促進する制度」であると述べている（<sup>80</sup>）。

研究開発に対して財政支援を行う租特（税制優遇措置）と補助金の間で政策効果を比較したエビデンスとしては、国際通貨基金（International Monetary Fund: IMF）が2016年財政モニターで示した分析結果がある（<sup>81</sup>）。これによると、両者ともに全要素生産性（Total Factor Productivity:

(76) ただし、これらの影響を排して、どれだけ研究開発税制が研究開発投資の増加に寄与したかを把握するためには、統計上の指標を参照するだけでは不十分であり、後述の第2及び第3の効果検証と同様、より時間をかけた深い分析を実施する必要があると考えられる。

(77) 研究開発の新規性に係る要件は、European Commission, *op.cit.*(42), pp.59-60によると、要求水準の高い順に、①世界にとっての新規性、②国にとっての新規性、③製品市場にとっての新規性、④企業にとっての新規性の4つに分けられる。我が国の現行制度は、要求水準の最も低い④に該当すると評価される（*idem*, pp.59, 110.）。

(78) 神山 前掲注(39), pp.10-16.

(79) 研究開発税制を研究開発投資の量的拡大の観点のみならず、生産性向上の観点から評価する必要性については、佐藤 前掲注(35), p.41でも言及されている。

(80) 総務省行政評価局 前掲注(65), p.236. なお、研究開発に対する財政支援全般に目を転じて、政策手段間での比較が十分に行われているとは言い難い状況にある。すなわち、経済産業省が毎年度作成する「技術革新」の「実施施策に係る政策評価の事前分析表」には、その達成手段として、租特（研究開発税制）と補助金（基盤技術研究促進事業、研究開発型スタートアップ支援事業等）が列挙されるものの、一覧が記載されるにとどまっている（「令和元年度実施施策に係る政策評価の事前分析表」経済産業省ウェブサイト <[https://www.meti.go.jp/policy/policy\\_management/seisaku\\_hyoka/2019/pdf/1-3\\_gizyutukakushin.pdf](https://www.meti.go.jp/policy/policy_management/seisaku_hyoka/2019/pdf/1-3_gizyutukakushin.pdf)>）。各補助事業の行政事業レビューでも「国費投入の必要性」として「政策目的の達成手段として必要かつ適切な事業か」を問う項目はあるものの、租特を始めとする他の政策手段との間で、政策手段としての妥当性に言及した説明は見られない。



TFP)<sup>(82)</sup>の成長率に対して正の効果があり、補助金は外部資金依存度が高い企業や情報技術産業に対して、税制優遇措置は高水準の研究開発を行う企業や小規模企業（従業員50人未満）に対して、それぞれ特に高い効果が見られるという。IMFによる分析は、両措置の影響が一様でなく、どちらの手法がイノベーションや生産性に対してより効果があるかを、一般的な観点から結論付けることは困難と述べている。そして、両措置はそれぞれ異なる強みを持つので、相互補完させることが可能としている。現段階では、研究開発に対する補助金と税制優遇措置の選択に関して、それぞれ利点があるので併用するのが適当という以上のエビデンスは示されていないと見られ<sup>(83)</sup>、今後、一層の研究の進展や事例の蓄積を通じて、ベストプラクティスが創出されることが期待される。

### Ⅲ 米国及び英国における租税支出の評価制度

本章では、EBPMの先進国である米国及び英国で租特（租税支出）がどのように評価されているかを紹介する。

#### 1 米国の事例

米国には、行政府と立法府の双方に、租税支出のリストの作成や減収額の推計について情報を提供する仕組みが存在する<sup>(84)</sup>。行政府の側では、財務省の租税政策局（Office of Tax Analysis: OTA）が租税支出のリスト作成及び減収額の推計を行い、それを行政管理予算庁（Office of Management and Budget: OMB）が大統領予算教書の「分析的展望（Analytical Perspectives）」に掲載する<sup>(85)</sup>。立法府の側では、両院合同租税委員会（Joint Committee on Taxation: JCT）が租税支出のリスト作成及び減収額の推計を行い、公表する。加えて、議会予算局（Congressional Budget Office: CBO）は毎年作成する「予算及び経済見通し（Budget and Economic Outlook）」の中でJCTの情報に基づき、税収全体の見通しを提示し、租税支出の動向を説明する<sup>(86)</sup>ほか、連邦議会図書館議会調査局（Congressional Research Service: CRS）も2年に一度、租税支出の政策目的、分配上の効果、影響、合理性、評価、参考文献リストの情報をまとめた資料を作成している<sup>(87)</sup>。

米国には、租税支出の政策効果を全体的かつ体系的に評価する仕組みは見られない<sup>(88)</sup>。2019年1月には、信頼性の高いデータを体系的に収集し、確立された手法によって評価・分

(81) International Monetary Fund, *Fiscal Monitor: Acting Now, Acting Together*, 2016.4, pp.35, 44-46. <<https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2016/12/31/Acting-Now-Acting-Together>>

(82) 労働、資本といった生産要素を全て考慮した上での生産性であり、技術進歩や経済システムの改善などを源泉とする。産出量を労働量・資本量で推計し、これらの要素によって説明できない部分（残差）として算出する。

(83) European Commission, *op.cit.*(4), p.7.

(84) 以下の記述は、ヒアリング調査結果とともに、総務省行政評価局『租税特別措置等に係る政策評価に関する政策効果等の分析手法等に関する調査研究—報告書—』（委託先：三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社）2011.3, pp.11-27. <[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000119225.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000119225.pdf)>; 三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社『アメリカにおける租税支出に対する会計検査に関する調査研究』（平成27年度会計検査院委託業務報告書）2016.2. <[http://report.jbaudit.go.jp/effort\\_study/itaku\\_h28\\_1.pdf](http://report.jbaudit.go.jp/effort_study/itaku_h28_1.pdf)>等による。

(85) 例えば、Office of Management and Budget, *Analytical Perspectives: Budget of the U.S. Government Fiscal Year 2020*, 2019, pp.171-228. <<https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2019/03/spec-fy2020.pdf>>

(86) 例えば、Congressional Budget Office, *The Budget and Economic Outlook: 2019 to 2029*, 2019.1, pp.98-103. <<https://www.cbo.gov/system/files/2019-03/54918-Outlook-3.pdf>>

(87) 例えば、Congressional Research Service, *Tax Expenditures Compendium of Background Material on Individual Provisions*, Committee on the Budget, United States Senate, S. Prt. 118-28, 2018.12. <<https://www.govinfo.gov/content/pkg/CPRT-115SPRT34119/pdf/CPRT-115SPRT34119.pdf>>

析して、効率的な政策形成に役立てること等を目的とする「2018年証拠に基づく政策形成の基盤法」が成立した<sup>(89)</sup>。しかし、OTA、OMB及び会計検査院（Government Accountability Office: GAO）へのヒアリング調査では、同法の租税支出への適用は検討段階にあり、EBPMの観点、特に因果関係が証明された狭義のエビデンスに基づく租税支出の評価は、十分に実施されているとは言い難い状況にある、との声が聞かれた。

一方、現行制度下でも、広義のエビデンスである客観的なデータに基づく分析や評価は、一定程度、実施されている。すなわち、JCTは、内国歳入庁が保有する確定申告データにアクセスする権限を有し、連邦議員からの依頼に基づき、租税支出に関するデータ分析を相当数実施している。また、GAOは毎年数本程度、租税支出に関する検査（プログラム評価）を実施している<sup>(90)</sup>。GAOによる勧告が税制改正に反映された例としては、バイオエタノールに対する連邦ガソリン税の税額控除（Volumetric Ethanol Excise Tax Credit: VEETC）がある<sup>(91)</sup>。GAOは、VEETCが歳出プログラムと重複しており、必ずしもバイオエタノールの利用増加につながっていないことを指摘した上で、VEETCについて時限措置の期限とともに廃止、縮小、維持等の複数の選択肢を勧告した。その結果、2011年にVEETCは期限とともに廃止された。GAOは、研究開発税制に対しても、控除額の半分以上が、適用企業の棚ぼた的利益になっているとして、対象となる研究開発費の算定方法の見直しを勧告しているが、この勧告は実施されていない<sup>(92)</sup>。

## 2 英国の事例

英国では、2010年に保守党・自由民主党連立のキャメロン政権が発足して以降、租税減免措置（tax reliefs）<sup>(93)</sup>をめぐって複数の制度改革が実施された<sup>(94)</sup>。改革の1つは、租税減免措置を新設する際のプロセスの見直しである。具体的には、関係者との事前協議や法案の起草等に

(88) Benjamin H. Harris et al., “Evaluating Tax Expenditures: Introducing Oversight into Spending through the Tax Code,” 2018.7.10, p.2. Tax Policy Center website <[https://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/publication/155429/evaluating\\_tax\\_expenditures\\_introducing\\_oversight\\_into\\_spending\\_through\\_the\\_tax\\_code\\_-\\_revised.pdf](https://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/publication/155429/evaluating_tax_expenditures_introducing_oversight_into_spending_through_the_tax_code_-_revised.pdf)> なお、「2010年政府業績成果現代化法（GPRA Modernization Act of 2010, P.L.111-352）」は、省庁横断的優先目標（Cross-Agency Priority Goals: CAP Gs）の一部として、関係省庁に租税支出の実績評価を実施することを求めているが、その実施例は限定的であるという（*idem*）。この点に関して、後述のGAOは、租税支出について政策目標の達成状況の検証や、同様の政策目標を持つ歳出プログラムとの費用対効果の比較がほとんど実施されていないと指摘している（United States Government Accountability Office, “Managing For Results: Further Progress Made in Implementing the GPRA Modernization Act, but Additional Actions Needed to Address Pressing Governance Challenges,” GAO-17-775, 2017.9, p.28. <<https://www.gao.gov/assets/690/687508.pdf>>）。これへの返答として、OMBは2019年分析的展望に「租税支出の効率性を評価するための枠組み」と題する文書を公表しているもの（Office of Management and Budget, *Analytical Perspectives: Budget of the U.S. Government Fiscal Year 2019*, 2018, pp.193-194. <<https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2018/02/spec-fy2019.pdf>>）、有意義な評価に向けた具体的な手順は示されていないとの指摘が見られる（Harris et al., *idem*, p.3.）。

(89) Foundations for Evidence-Based Policymaking Act of 2018, P.L.115-435. その概要は、廣瀬淳子「アメリカの2018年証拠に基づく政策形成基盤法」『外国の立法』282号, 2019.12, pp.1-22. <<https://www.ndl.go.jp/jp/diet/publication/legis/pdf/02820001.pdf>>を参照。

(90) 三菱UFJリサーチ & コンサルティング 前掲注84, p.77. なお、GAOへのヒアリング調査によると、歳出プログラムと比べて租税支出の勧告の実施率は必ずしも高くないとのことである。

(91) United States Government Accountability Office, “Biofuels: Potential Effects and Challenges of Required Increases in Production and Use,” GAO-09-446, 2009.8. GAO website <<https://www.gao.gov/assets/160/157718.pdf>>

(92) United States Government Accountability Office, Tax Policy: The Research Tax Credit’s Design and Administration Can Be Improved, GAO-10-136, 2009.11. GAO website <<https://www.gao.gov/assets/300/298173.pdf>>

(93) 英国では、租税支出（tax expenditures）と構造上の減免措置（structural reliefs. 基本構造の一部とみなされる人的控除などをいう。）を包括する概念として、租税減免措置が存在し、租税減免措置の単位で議論がなされている。本稿における英国の記述では、正確性を期すため、租税減免措置の用語をそのまま使用する。

(94) 以下の記述は、ヒアリング調査結果とともに、関口智「イギリス及びスウェーデンの予算過程における租税支出と会計検査院—付加価値税の租税支出を意識して—」『会計検査研究』58号, 2018.9, pp.11-33. <[http://report.jbaudit.go.jp/effort\\_study\\_mag/j58d02.pdf](http://report.jbaudit.go.jp/effort_study_mag/j58d02.pdf)>; 総務省行政評価局 前掲注84, pp.28-43に基づく。

十分な時間をとるために、一連のプロセスにかかる期間を延長するとともに、政策決定の透明性を高めるために、新設する租税減免措置の目的、減収見込額、経済的影響等を一体的に記載した「租税情報・影響ノート」(Tax Information and Impact Notes: TIINs)を導入した。もう1つは、租税減免措置を簡素化する取組である。2010年に独立機関として設置された租税簡素化室(Office of Tax Simplification: OTS)は、租税減免措置の全リスト(1,042件)を公表するとともに、租税減免措置のレビューを実施し、廃止や簡素化等を勧告した<sup>(95)</sup>。ただし、租税減免措置の廃止や縮小は納税者にとって増税となる不人気政策であることから、減収規模の小さい租税減免措置を除くと、勧告の実施は進展していないという<sup>(96)</sup>。

こうした中、会計検査院(National Audit Office: NAO)も租税減免措置に対する検査を強化している。例えば、2014年11月の検査報告書では、①英国歳入関税庁(HMRC)<sup>(97)</sup>は租税減免措置に関するデータを一貫した方法で収集、利用及び公表していない、②HMRCが公表する租税減免措置のコスト情報は推計値のみで、実績値が含まれておらず、議会又は国民に対する情報提供が不十分である、③HMRCが租税減免措置の目標が達成されているか否かを評価しているとの証拠はほとんど見いだせない等と指摘し、財務省及びHMRCに対して租税減免措置の管理方法の見直しを勧告している<sup>(98)</sup>。こうした勧告を受け、HMRCは、租税減免措置のコストに関する情報提供について改善に着手している<sup>(99)</sup>。一方、財務省及びHMRCは、租税減免措置の評価方法の見直しについて、租税減免措置を監視し、評価する必要性を認識し、HMRCの内部評価のプロセスを変更するとしつつも<sup>(100)</sup>、NAOが求める水準での見直し(租税減免措置による企業や家計の行動変化を含む評価の実施等)には慎重な姿勢を示している<sup>(101)</sup>。EBPMの観点から租税減免措置を評価する取組は、上述③の指摘を受けていることから見て取れるように、歳出プログラムとは異なり、あまり進展がない状況にあるという<sup>(102)</sup>。独立財政機関である予算責任庁(Office for Budget Responsibility: OBR)による「財政リスクレポート」(2019年7月)でも、「HMRC自らが評価を実施しているのは、研究開発税制のみである」(II-3(1)で前述)との指摘がなされている<sup>(103)</sup>。

(95) Office of Tax Simplification, “Review of Tax Reliefs: Final report,” 2011. 3. <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/198570/ots\\_review\\_tax\\_reliefs\\_final\\_report.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/198570/ots_review_tax_reliefs_final_report.pdf)>

(96) OTSへのヒアリング調査による。

(97) 財務省は租税支出の政策設計に対して責任を有するのに対し、HMRCは租税支出の実施、特に効率的な執行や立法目的に沿っているかの確認に対して責任を有する(関口 前掲注(94), p.14.)。

(98) National Audit Office, “The Effective Management of Tax Reliefs,” Session 2014-15, HC 785, 2014.11.21. <<https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2014/11/Effective-management-of-tax-reliefs.pdf>> なお、NAOの検査報告書を受けて、決算審査を所管する下院決算委員会も財務省及びHMRCに対して租税支出の管理を見直すよう求める報告書を出している(House of Commons Committee of Public Accounts, “The Effective Management of Tax Reliefs,” Forty-ninth Report of Session 2014 - 15, HC 892, 2015. 3. 26. <<https://publications.parliament.uk/pa/cm/201415/cmselect/cmpubacc/892/892.pdf>>.)。

(99) 政府から議会への回答である「財務省覚書(2019年1月)」によると、HMRCは租税支出の費用対効果(Value for Money)への説明責任をより果たすために、租税支出のコストに対する理解を深めるための新しい方法を2019年4月までに提示するとしている(HM Treasury, “Treasury Minutes: Government Response to the Committee of Public Accounts on the Sixty-Fourth to the Sixty-Eighth Reports from Session 2017-19,” 2019.1, p.11. <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/773903/Treasury\\_Minutes\\_Gov\\_response\\_to\\_the\\_Committee\\_of\\_Public\\_Account\\_Web.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/773903/Treasury_Minutes_Gov_response_to_the_Committee_of_Public_Account_Web.pdf)>.)。こうした中、同年10月に情報の拡充が図られたコスト推計が公表されている(HM Revenue & Customs, “Estimated Costs of Tax Reliefs,” 2019.10.10. <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/837774/191009\\_Bulletin\\_FINAL.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/837774/191009_Bulletin_FINAL.pdf)>.)。

(100) HM Treasury, “Managing Fiscal Risks: Government Response to the 2017 Fiscal Risks Report,” 2018. 7, p.89. <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/725913/Managing\\_Fiscal\\_Risks\\_web.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/725913/Managing_Fiscal_Risks_web.pdf)>

(101) 関口 前掲注(94), pp.17-22.



## おわりに

本稿では、我が国の租特を評価するための枠組みを確認するとともに、法人税で減収額が最大規模の研究開発税制に焦点を当てて、EBPMの観点から評価する際の論点を整理した。欧州委員会の専門家グループによる評価の枠組みを紹介し、現状、我が国の研究開発税制を対象とする政策評価では、その観点が研究開発投資の量的拡大にとどまっているものの、企業のイノベーションやマクロ的な生産性の変化等にも評価の観点を拡大する必要があると指摘した。

米国及び英国でも租特（租税支出）を評価する取組は発展途上にある。租特の評価に伴う困難には、データやリソースの問題に加えて、個別の租特ごとに政策目的や手法が異なり、性質上多様であることから、単一の評価制度を適用しにくい点も指摘されている<sup>(104)</sup>。我が国には、全体的かつシステム的に法人税関係の政策税制について政策効果を評価する制度が存在しており、この点では米国や英国と比べて制度が発達している。しかし、I-2(2)及びⅢ-3(2)で見たとおり、有効性の評価等、多くの課題が指摘される状況にある。現行の評価制度の利点をいかしつつも、本稿で研究開発税制の評価方法を検証したように、個別の租特を1つずつ精査し、その評価方法をどのように改善できるのか、個別の検証を進めていく取組が重要であろう。

(さとう りょう)

<sup>(102)</sup> 財務省はEBPMの観点から政策評価の在り方や実施方法についてガイドライン（Green Book等）を作成しており、同ガイドラインは対象とする政策の1つに税制を位置付けている（HM Treasury, “The Green Book: Central Government Guidance on Appraisal and Evaluation,” 2018, p.1. <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/685903/The\\_Green\\_Book.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/685903/The_Green_Book.pdf)>）。しかし、下院図書館及びNAOへのヒアリング調査によると、EBPMの観点から租税支出を評価する取組は、財務省及びHMRCの内部評価で実施されている可能性はあるものの、公表されている情報から判断する限りでは確認できないという。

<sup>(103)</sup> Office for Budget Responsibility, “Fiscal risks report,” 2019.7, p.101. <[https://obr.uk/docs/dlm\\_uploads/Fiscalrisksreport2019.pdf](https://obr.uk/docs/dlm_uploads/Fiscalrisksreport2019.pdf)>

<sup>(104)</sup> United States Government Accountability Office, “Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions,” GAO-13-167SP, 2012.11.29, p.7. <<https://www.gao.gov/assets/660/650371.pdf>>