

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	諸外国の租税支出をめぐる動向（資料）
他言語論題 Title in other language	Trends on Tax Expenditures in Foreign Countries
著者 / 所属 Author(s)	佐藤 良 (SATO Ryo) / 国立国会図書館調査及び立法考査局 財政金融課
雑誌名 Journal	レファレンス (The Reference)
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
通号 Number	833
刊行日 Issue Date	2020-06-20
ページ Pages	75-102
ISSN	0034-2912
本文の言語 Language	日本語 (Japanese)
摘要 Abstract	世界各国では、財政の透明性を向上させる観点から、租税支出のリストや減収見込額の報告や、政策効果の評価といった取組が進められている。本稿では、諸外国における租税支出の動向を整理する。

* 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。

諸外国の租税支出をめぐる動向

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 租税支出の概要

- 1 租税支出に関する基本的な情報
- 2 諸外国の租税支出に関する報告制度の概要

II 主要4か国の租税支出をめぐる動向

- 1 米国
- 2 英国
- 3 ドイツ
- 4 フランス

おわりに

キーワード：租税支出、租税特別措置

要 旨

租税支出は、比較的狭い範囲の納税者に対して、基準となる税制と比較して課税の軽減又は繰延べを行う税制上の規定をいう。我が国で同様の措置は租税特別措置と呼称されている。

租税支出は、特定の納税者に課税の軽減又は繰延べという利益を与え、直接支出（歳出予算）である補助金と同様の経済的効果を及ぼす場合も少なくない。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、透明性の低さ等が問題視されてきた。

米国では、租税支出と直接支出とを比較可能にし、租税支出の透明性を向上させるため、租税支出のリストや減収見込額を報告する制度が導入され、世界各国で同様の制度が取り入れられてきた。近年は、世界各国で租税支出の政策効果の評価をめぐる議論が深められるとともに、実践も進められている。本稿では、諸外国における租税支出をめぐる動向を整理するとともに、我が国と諸外国の制度の比較を簡潔に行う。

はじめに

租税支出 (tax expenditures) は、2010 年に経済協力開発機構 (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) が公表した報告書「OECD 諸国の租税支出」によると、「比較的狭い範囲の納税者に対して、基準となる税制 (benchmark tax) と比較して課税の軽減又は繰延べを行う税法、規定又は慣例」と定義される⁽¹⁾。我が国で同様の措置は「租税特別措置」と呼称されている。

租税支出は、一般に、特定の政策目的を実現するための政策手段として用いられる。政府は、租税支出による課税の軽減又は繰延べを通じて、特定の納税者又はその活動に対して経済的インセンティブを与える。これは、政府が税制を通じて行う資源配分 (間接的な財政支援) であり、その結果、政府の税収は減少する。租税支出と同様の目的を有する政策手段として、直接支出 (direct expenditures) の補助金がある。これは、政府が徴収した租税収入等に基づいて行う資源配分 (直接的な財政支援) である。租税支出と補助金の間には形式上の違いはあるものの、受益者への恩恵や財政への影響という点で両者の経済的効果は類似している。しかし、補助金

* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、2020 年 4 月 28 日である。なお、筆者は、「EBPM (証拠に基づく政策形成) の取組と課題 (総合調査)」に関するプロジェクトの一環で、租税支出 (租税特別措置) と EBPM をテーマに、2019 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実施した。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、米国行政管理予算局等である。ヒアリング調査で教示いただいた内容は、米国及び英国の事例紹介等に反映している。総合調査の成果物としては、佐藤良「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編『EBPM (証拠に基づく政策形成) の取組と課題—総合調査報告書—』(調査資料 2019-3) 2020.3, pp.119-138. <https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11460686_po_20190309.pdf?contentNo=1> を参照。

(1) OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries*, 2010, p.12. 当該報告書の抄訳として、中里実ほか「[[資料編] Tax Expenditures in OECD Countries (OECD, 2010) の抄訳」海外住宅・不動産税制研究会編著『欧米 4 か国における政策税制の研究』日本住宅総合センター, 2014, pp.239-304 がある。

は毎年、歳出予算として議会の審議を受けるのに対し、租税支出は税法の改正時にのみ審議が行われ、通常、予算プロセスの範囲外に置かれる。その結果、租税支出は、補助金と比べて相対的に議会による統制が弱く、透明性が低いことが指摘されている⁽²⁾。租税支出は、「裏口」の不透明な資源配分になりやすい点を強調して「隠れた補助金」とも呼ばれる⁽³⁾。

租税支出の概念は、米国で最初に提起された。その目的は、基準となる税制から逸脱した規定によって生じる税収の減少と直接支出とを比較可能にすることにあった。米国では、租税支出が財政に及ぼす影響を明らかにし、政府の資源配分の在り方としての適否の判断に資するために、租税支出のリストや減収見込額を報告する制度が導入された。その後、世界各国で同様の制度を取り入れる動きが広まった。国際通貨基金（International Monetary Fund: IMF）やOECDは、財政の透明性向上を目的とする指針の中で、租税支出による減収見込額の推計等の説明を予算関係文書に含めるように推奨している⁽⁴⁾。さらに、近年では、租税支出の政策効果の評価をめぐる、各国で議論が深められるとともに、実践も進められている。諸外国では少子高齢化による社会保障費の増大と財政赤字の悪化が問題になる中で、税収の減少につながる租税支出への懸念が増しつつある⁽⁵⁾。こうした背景の下、租税支出の報告や評価の重要性も高まっていると言える。

本稿では、租税支出に関する基本的な情報を整理し（第Ⅰ章1）、諸外国における租税支出の報告制度を概観する（第Ⅰ章2）⁽⁶⁾。その後、主要4か国について、より詳細に租税支出の報告及び評価をめぐる動向を整理する（第Ⅱ章）。最後に我が国と諸外国の制度の簡単な比較を行う。

I 租税支出の概要

1 租税支出に関する基本的な情報

租税支出の種類は、その手法に着目すると、課税の軽減措置である①所得控除（課税所得からの控除）、②税額控除（算出税額からの控除）、③軽減税率（通常以下の税率で課税）、④非課税（課税対象からの除外）等、繰延べ措置である⑤特別償却（通常の限度額を超える減価償却を認める措置）等に分けられる⁽⁷⁾。

租税支出のメリットとデメリットを整理すると⁽⁸⁾、メリットとしては、第一に行政機関の手続コストが少なく済むという点が挙げられる。例えば、歳出プログラムで補助金を給付する場合、一般に、事前申請の受付、審査、給付の支払といった歳出プログラムの管理及び運用が必

(2) 例えば、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>> 等。

(3) 同上 第Ⅱ章1(1)及び3(1)で後述するように、米国やドイツでは租税支出が隠れた補助金（見えない補助金）として機能していることへの問題意識から、租税支出のリストや減収見込額を報告する制度が導入された。

(4) International Monetary Fund, *Manual on fiscal transparency*, 2007, pp.64-65。<<https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/101907m.pdf>>; OECD, “OECD Best Practices for Budget Transparency,” 2002, p.12。<<https://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>>

(5) OECD, *op.cit.*(1), pp.3, 14.

(6) 本稿は、基本的に中央政府における租税支出に関する取組を取り上げるが、地方政府のレベルでも同様の取組を行っている国がある。例えば、上村敏之「地方自治体の税負担軽減措置について—アメリカ州政府の租税支出レポートを中心に—」『会計検査研究』55号、2017.3、pp.23-38。<<https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/mag/pdf/j55d03.pdf>> を参照。

(7) OECD, *op.cit.*(1)

(8) 以下のメリット及びデメリットの整理は、OECD, *op.cit.*(1), pp.24-31; 上村 前掲注(2), p.4; 田中秀明「租特透明化等の意義と限界—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。<https://report.jbaudit.go.jp/effort_study_mag/j55d05.pdf> 等を参照した。

要になる。一方、租税支出の場合には、既存の税制を通じ、税負担の軽減又は繰延べという形で便益が提供されるため、追加的に発生する執行コストが少ない。また、租税支出の場合、支援対象となる活動の選択を納税者自身の裁量に委ねることができる利点もある⁽⁹⁾。

一方、租税支出のデメリットには、①特定の納税者に恩恵を与えるため、税制の公平性や中立性を毀損しかねない、②既得権益化して廃止が困難になりやすい、③税制の所得再分配効果を弱める方向に働く（所得控除等の手法が用いられる場合、高い限界税率が適用される高所得者ほど、税負担の軽減額が大きくなる。また、税負担がない又は少ない低所得者層は、租税支出の受益の対象から除外されやすい。）、④税制を複雑化し、脱税や租税回避のリスクを高める、⑤適用者数をコントロールしにくく、減収見込額の見積り（コスト推計）が直接支出よりも困難である、等が挙げられる。

租税支出のコスト推計の手法には、①歳入損失法（revenue forgone approach）、②歳入増加法（revenue gain approach）、③支出等価法（outlay equivalence approach）の3つがある⁽¹⁰⁾。①は、現行税法に基づく税収と租税支出を廃止した場合の税収とを比較して、その差を租税支出の金額とする方法である。納税者の行動変化や他の税制との相互作用は想定しない。具体的には、所得控除の額に限界税率を乗じた額や、税額控除の額をそのまま租税支出の金額とみなす方法が①に該当する。②は、納税者の行動変化等を織り込みつつ、特定の租税支出を廃止した場合に生じる税収の増加額を計測する方法である。②は、①と比較して、財政上の影響をより正確に把握可能であるものの、納税者の経済行動に関する高精度のデータが必要になることから、実施上の困難が大きいとされる。③は、直接支出の補助金によって、租税支出と同額の恩恵を受益者に与えるための所要額を計測する方法である。この方法によれば、補助金との比較が容易になるが、受益者の恩恵を測定するための高精度のデータが必要になる、適用範囲が補助金との代替性を有する租税支出に限定される、といった問題がある。

世界的に見ると、租税支出のコスト推計の方法は、相対的に簡便であるとの理由から、ほとんどの国で歳入損失法が採用されている⁽¹¹⁾。オーストラリアでは、基本的に歳入損失法が採用されているものの、減収規模の大きい上位10件の租税支出については、歳入増加法に基づく推計額も公表されている⁽¹²⁾。米国では、1982年度予算教書から2008年度予算教書まで歳入損失法に加えて、補完的な情報として支出等価法による推計額も公表されていたが、2009年度以降は歳入損失法に一本化されている。

(9) 例えば、事業者の研究開発に対して補助金又は租税支出（研究開発税制）で財政支援を行う場合、前者では行政機関が補助事業の決定に関与するのに対し、後者では優遇対象になる具体的な事業の選別は企業に委ねられる。行政機関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）を踏まえ、租税支出の方が相対的に市場原理との親和性が高いという見方もできる。佐藤良「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編『EBPM（証拠に基づく政策形成）の取組と課題—総合調査報告書—』（調査資料2019-3）2020.3, pp.121, 126. <https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11460686_po_20190309.pdf?contentNo=1>

(10) 以下の説明は、Mark Burton and Kerrie Sadiq, *Tax expenditure management: a critical assessment*, Cambridge University Press, 2013, pp.93-97; 上村 前掲注(2), p.5; 古田美保「租税支出の概念と公会計上の意義—租税支出決算書の作成可能性—」『甲南経営研究』56(1), 2015.7, pp.72-73. <https://konan-u.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=2185&file_id=22&file_no=1> を参照した。

(11) Agustin Redonda and Tom Neubig, “Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies,” *Council on Economic Policies Discussion Note*, 2018/3, 2018.11, p.7. <<https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>>

(12) The Treasury, “Tax Benchmarks and Variations Statement 2019,” 2020.1, pp.2-4, 15-17, 147-150. <https://treasury.gov.au/sites/default/files/2020-01/complete_tbvs_web.pdf>

2 諸外国の租税支出に関する報告制度の概要

諸外国の租税支出に関する報告制度の概要を整理すると、表1のとおりである。

表1 諸外国の租税支出に関する報告制度

国名	根拠法の有無(根拠法)	予算(書)との関係	公表頻度(初公表年)	租税支出の定義	推計の対象期間(注1)	対象税目	分類
オーストラリア	有(1998年予算公正憲章法第12条)	「予算経済及び財政見直し報告書」の一部として作成	毎年(1986、発端年は1981)	特定の納税者又は活動にのみ適用される措置が、標準的な取扱いと異なる場合に生じるもの	t-4 / t+3	(連邦政府) 個人所得税、付加給付税、事業税、個別消費税等	税目別、措置の種類別、機能別
オーストリア	有(2013年連邦予算法第47条)	「補助金報告書」として作成	毎年(1978)	私人又は法人の活動に利益を供与する税制優遇措置を通じた税収の減少	t-2 / t	(全政府) 直接税、間接税	税目別、業種別
ベルギー	有(2003年連邦政府予算及び会計組織法第47条)	歳入予算の附属資料	毎年(1985)	特定の納税者又は活動を優遇するための、標準的な税制から逸脱した措置で、補助金に置換し得るものに起因する税収の損失	t-7 / t-2	(連邦政府) 個人所得税、法人所得税、付加価値税、個別消費税等	税目別、目的・業種別
カナダ	無	予算との直接的な関連はないが、追加的な背景情報を提供	毎年(1979)	基準となる税制に基づき定義(基準となる税制は最も本質的な部分に限定されるため、報告対象となる租税支出の範囲が広い。)	t-6 / t+1	(連邦政府) 個人所得税、法人所得税、財貨サービス税(GST)	税目別、措置の種類別、機能別、政策目標別、受益者別
フィンランド	無ただしEU指令(注2)	予算との直接的な関連はないが、追加的な背景情報を提供	毎年(1988)	標準的な税構造からの逸脱	t-1 / t+1	(全政府) 個人所得税、法人所得税、事業税、付加価値税等	税目別、目的別
フランス	有(1980年予算法第32条)	予算法案附属の「歳入見積り」の一部	毎年(1980)	経済的インセンティブ又は社会的公正のために、税制に設けられている特定の納税者又は取引に対する税負担の軽減措置であって、歳出予算と同様に、国家財政の負担になるもの	t-1 / t+1	(中央政府) 個人所得税、法人所得税、付加価値税、個別消費税等	税目別、措置の種類別、支出類型別
ドイツ	有(1967年経済安定成長促進法第12条)	「補助金報告書」として作成	隔年(1967、発端年は1959)	民間部門の税負担の軽減につながる税制上の特例措置	t-2 / t+1	(連邦政府等) 個人所得税、法人所得税、付加価値税等、連邦税法に規定される全税目	税目別、措置の種類別、目的別、業種別
イタリア	有(2015年9月24日政令第160号第1条)	別個の報告書として作成(歳入予算の添付資料)	毎年(1992)	基準となる税制と比べて、特定の納税者又は活動に対して課税の軽減又は繰延べを行う措置。同種の納税者又は活動に通常適用される税制上の取扱いが、基準として設定される。	t+1 / t+3	(中央・地方政府) 個人・法人関係諸税、付加価値税、個別消費税等	措置の種類別、目的別、業種別

国名	根拠法の有無(根拠法)	予算(書)との関係	公表頻度(初公表年)	租税支出の定義	推計の対象期間(注1)	対象税目	分類
オランダ	無 ただしEU指令(注2)	予算の一部(「租税計画及び予算覚書」)	毎年(1987)	税法の主要な構成要素ではない規定に由来する、税収の減少又は繰延べを通じた政府支出(税収の減少につながる税制上の措置一般(租税支出を含む。))が報告の対象とされる。	t-5 / t	(中央政府) 全ての税目(社会保険料は除く。)	税目別、措置の種類別、目的別
スペイン	有(1978年憲法第134条第2項)	予算の一部	毎年(1979)	政府税収に影響を与える税制優遇措置。税制の基本的構造から逸脱し、特定の集団又は活動を対象とする等の特徴を有する。	t-1 / t	(中央政府) 個人所得税、法人所得税、付加価値税、個別消費税、社会保険料等	税目別、措置の種類別、支出類型別
スウェーデン	有(2011年予算法第10章第4条)	春季経済政策案及び予算案の一部	毎年(1996)	基準となる税制と比べて、特定の納税者を対象に課税を軽減すること	t-1 / t+2	(中央政府) 個人所得税、法人所得税、付加価値税、個別消費税、社会保険料等	税目別、措置の種類別、目的・業種別
英国	無(支出委員会の勧告)	予算との直接的な関連はないが、追加的な背景情報を提供	毎年(1979、発端年は1976)	経済的又は社会的な目標のために、特定の個人、活動又は製品の支援を目的として税負担を減免する措置	t-5 / t	(中央政府) 個人所得税、法人所得税、付加価値税、キャピタルゲイン税、国民保険料等	税目別、措置の種類別
米国(注3)	有(1974年議会予算・執行留保統制法)	予算関係文書の一部	毎年(1968)	特別な控除、非課税、繰延べ等の連邦税法の規定による歳入の損失	t-2 / t+8	(連邦政府) 基本的に個人所得税、法人所得税に限定	税目別、機能別
日本(注4)	有(2010年租特透明化法(注5))	予算との直接的な関連はないが、追加的な背景情報を提供	毎年(2013)	当分の間、内国税の軽減等を行う特例規定(注6)	t-4 / t-2	(中央政府) 法人所得税	業種別、資本金階級別、所得階級別

※報告対象は、我が国では租税特別措置の適用実績、それ以外では、租税支出のリスト及び減収見込額である。

(注1) tは報告年、スラッシュ(/)の前後は推計の対象期間(始期/終期)をそれぞれ意味する。

(注2) 該当する国内法は見られないが、「加盟国の予算枠組みの要件に関する2011年11月8日の理事会指令」(2011/85/EU)第14条第2項は、加盟国に租税支出の情報公開を求めている。

(注3) 「推計の対象期間」及び「分類」の欄は、財務省租税政策局によるリストの内容を示す。

(注4) 我が国でも、法定された制度ではないものの、租税特別措置のリスト及び減収見込額を示した資料が国会審議の参考資料として毎年提出されている(初回の作成年:1956年、推計の対象年:t、対象税目:(中央政府)個人所得税、法人所得税、個別消費税等、分類:税目別)。

(注5) 「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)

(注6) 租税特別措置法(昭和32年法律第26号)の定義による。

(出典) Agustin Redonda and Tom Neubig, "Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies," *Council on Economic Policies Discussion Note*, 2018/3, 2018.11. <<https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>>; European Commission, "Report on Public Finances in EMU 2018," 2019.1, pp.15-16. <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/economy-finance/ip095_en.pdf>; OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries*, 2010; OECD, *Tax expenditures: recent experiences*, 1996; 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, pp.10-11. <https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_999634_po_069501.pdf?contentNo=1>; 吉牟田勲「租税特別措置縮減の方法としての租税支出制度の研究」『税法学』412号, 1985.4, pp.30-40; 各国の法令及び租税支出に関する報告書等を基に筆者作成。

多くの国では、租税支出のリスト及び減収見込額を報告する制度が国内法で規定されている。中でもスペインは憲法に法的根拠を有する。国内法に法的根拠を持たない国には、カナダ、フィンランド、オランダ及び英国がある。フィンランド及びオランダは、国内法に法的根拠を有しないが、両国が加盟する EU は、理事会指令で加盟国に対して租税支出の歳入への影響に関する詳細な情報の公表を求めている⁽¹³⁾。我が国では、「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」という。)で法人税関係の租税特別措置(政策税制)⁽¹⁴⁾の適用実績(適用件数、適用額等)を国会に報告する制度が法定されている⁽¹⁵⁾。諸外国の制度では、租税支出による減収見込額の報告が中心であるのに対し、我が国の当該制度では、租税特別措置の適用額を報告対象にするという違いがある⁽¹⁶⁾。なお、我が国でも、法定された制度ではないものの、租税特別措置の減収見込額を示した資料が国会審議の参考資料として毎年提出されている⁽¹⁷⁾。

租税支出の報告は、予算書や予算関係文書の一部として位置付けられることが多い。公表頻度は、ドイツが隔年であるが、それ以外の国は毎年である。

租税支出の定義は、「基準となる税制」から逸脱した規定を租税支出と位置付ける国が多い。どの規定が基準の一部であり、反対にどの規定が基準からの逸脱であるかは、直ちに判然としないことが多く、租税支出の判定には困難が伴うと指摘されている⁽¹⁸⁾。基準となる税制については、「税率構造、会計慣行、義務的支払の控除可能性、税務執行を簡素化する規定及び国際的な課税上の義務を含む」との定義も見られる⁽¹⁹⁾が、その具体的な範囲は、国又はリストの作成

(13) 「加盟国の予算枠組みの要件に関する 2011 年 11 月 8 日の理事会指令」(2011/85/EU) 第 14 条第 2 項。同指令は、2010 年の欧州債務危機を受けて、EU 加盟国の財政ガバナンスを強化する枠組みの 1 つとして制定された(加藤浩「EU における財政ガバナンス」『外国の立法』No.263, 2015.3, pp.33-44. <https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_9111087_po_02630004.pdf?contentNo=1> を参照)。加盟国の租税支出の報告状況は、各年の経済通貨同盟(EMU) 財政レポートにまとめて公表される(例えば、European Commission, “Report on Public Finances in EMU Economic and Financial Affairs 2018,” 2019.1, pp.15-16. <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/economy-finance/ip095_en.pdf>)。租税支出は、税収の減少につながり、財政上のリスク要因の 1 つになることから、欧州委員会は、欧州債務危機後、租税支出に着目したレポートを複数公表している。例えば、加盟 27 各国における社会政策目的の租税支出が及ぼす財政や公平上の影響について、EUROMOD(税制及び社会保障制度が家計所得や労働インセンティブに及ぼす影響について加盟国間で横断的に分析するためのマイクロシミュレーションモデル)を用いて定量的に分析したレポートがある(Salvador Barrios et al., “The fiscal and equity impact of social tax expenditures in the EU,” *Euromod working paper series*, EM20/19, 2019.11. <<https://www.euromod.ac.uk/sites/default/files/working-papers/em20-19.pdf>>)。なお、租税支出は、各国の主権の下、各国税法で規定されるものであるため、租税支出に対する EU レベルでの取組は限定的であるという(欧州議会調査局及び欧州委員会へのインタビュー調査による)。

(14) 租税特別措置の類型は、①特定の政策目的のために税負担の軽減を図るものと、②租税回避の防止措置や手続上の特例措置に大別され、前者を「政策税制」という。

(15) ちなみに、所得税については、法定された制度ではないが、申告書のサンプル調査に基づいて毎年作成される「申告所得税標本調査」等に、一部の租税特別措置の実績推計値(件数、控除額等)が掲載されている(例えば、「第 10 表 租税特別措置法関連項目(参考)」国税庁長官官房企画課『平成 30 年分申告所得税標本調査—調査結果報告—税務統計から見た申告所得税の実態—』2020.3, p.88. <<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/shinkokuhoyohon2018/pdf/h30.pdf>>)。

(16) 租税特別措置が税額控除の場合、適用額を減収見込額とほぼイコールのものとして捉えることが可能であるが、所得控除や軽減税率の場合、適用額は措置の適用対象となる課税所得の額を意味するため、減収見込額とは一致しない。諸外国における租税支出の適用実績の公表について、例えば、米国では毎年作成される税務統計に一部の租税支出の実績推計値(件数、控除額、損金算入額等)が掲載されている(“SOI Tax Stats: Individual Income Tax Returns Publication 1304 (Complete Report).” IRS website <<https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-individual-income-tax-returns-publication-1304-complete-report>>)。

(17) 具体的には、財務省が国会に提出する「参議院予算委員会要求資料」に掲載されている(田中 前掲注(8), pp.63-70.)。

(18) OECD, *op.cit.*(1), pp.12, 15-19.

(19) OECD, *Tax expenditures: recent experiences*, 1996, p.9.

者ごとに異なる。我が国では、租税特別措置は、狭義には租税特別措置法（昭和 32 年法律第 26 号）で規定される措置を指すものの、広義には本則における同様の規定を含むと解されている⁽²⁰⁾。租税特別措置は、租税特別措置法で、当分の間、内国税の軽減等を行う特例規定と定義されている（同法第 1 条）⁽²¹⁾。前述の OECD が公表した報告書は、我が国における租税特別措置の定義について、「基準」を明確にせずに特例規定を設定する方法と説明している⁽²²⁾。

対象税目について、米国は連邦の所得課税（個人所得税及び法人所得税）に限定している⁽²³⁾。後述するように、米国では所得課税を中心に租税支出の議論が展開されてきた。それ以外の国では、付加価値税や財貨サービス税⁽²⁴⁾も対象とする国が多く（カナダ、ドイツ、フランス、英国等）、租税支出の報告に社会保険料の特例措置を含む国もある（スペイン、スウェーデン、英国等）。

II 主要 4 か国の租税支出をめぐる動向

1 米国

(1) 報告制度の経緯等

米国では、税制上の例外措置が公平性を損ね、課税ベースを侵食するとの懸念や批判が、1950 年代にはすでに広がっていた⁽²⁵⁾。租税支出の概念を初めて体系的に論理構成し、議会による統制強化の必要性を主張したのは、スタンレー・サリー（Stanley S. Surrey）ハーバード大学教授であった。1967 年当時、財務次官補（租税政策担当）を務めていたサリー教授は、同年 11 月の講演で、所得課税に関する現行税法（内国歳入法典）の規定には、①適切な課税所得を算定するための条項と、②特定の納税者又はその活動を支援するために①から逸脱し、「隠れた補助金」として機能する条項が存在することを指摘した。その上で、②を「租税支出」と呼称し、その網羅的なリストを作成して予算に計上することを提言した⁽²⁶⁾。こうした背景には、a) 租税支出と直接支出である補助金とを比較可能にすることで、議会がより合理的に租税支出を統制できるようになる、b) 租税支出の大半は、公平性、経済的効率性、執行の簡素さの問題点を

⁽²⁰⁾ 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。

⁽²¹⁾ なお、政府税制調査会は、租税特別措置について「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（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—』2002.11、p.8。内閣府ウェブサイト <<https://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/minutes/2002/1120/item5.pdf>>）。この定義は、より一般的な租税特別措置の定義として引き合いに出されることが多い。

⁽²²⁾ OECD, *op.cit.*(1), p.16。

⁽²³⁾ 原則的には、その他の税目も報告制度の対象から除外されていないが、実際には、1990 年代の一時期に遺産税及び贈与税が報告対象に含まれた以外は、所得課税のみが報告対象とされてきた（*ibid.*, p.132.）。

⁽²⁴⁾ いずれも我が国の消費税に相当する。

⁽²⁵⁾ 以下の経緯に関する記述は、藤谷武史「アメリカ 主要先進国における政策税制の研究」海外住宅・不動産税制研究会編著 前掲注(1)、pp.71-89; 石村耕治『アメリカ連邦税財政法の構造』法律文化社、1995、pp.14-53; 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、pp.9-17。<https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_999634_po_069501.pdf?contentNo=1>; Harry A. Shannon III, “The tax expenditure concept in the United States and Germany: a comparison,” *Tax Notes*, 33(2), 1986.5, p.203; 畠山武道「租税特別措置とその統制—日米比較—」『租税法研究』18号、1990.10、pp.1-29 等を参照した。

⁽²⁶⁾ United States Department of the Treasury, “Annual report of the Secretary of the Treasury on the state of the finances for the fiscal year ended June 30, 1968,” 1969, pp.322-326. FRASER website <https://fraser.stlouisfed.org/files/docs/publications/treasar/AR_TREASURY_1968.pdf> なお、サリー教授による租税支出に関する代表的な著作として、Stanley S. Surrey, *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*, Harvard University Press, 1973; Stanley S. Surrey and Paul R. McDaniel, *Tax expenditures*, Harvard University Press, 1985 がある。

抱えており、これを除去することで、より望ましい税制の実現につなげる、といった意図があったとされる⁽²⁷⁾。

サリー教授の提言を受けて、財務省は、専門家の支援の下で租税支出予算の作成に着手し、「1968年度財務長官年次報告」の中で体系的な一覧表を公表し、1969年1月に議会に提出した⁽²⁸⁾。財務省は「1970年度財務長官年次報告」でも同様の一覧表を公表した⁽²⁹⁾。1971年には、1971年歳入法を審議する両院協議会で、租税支出に関するデータを下院歳入委員会及び上院財政委員会に毎年提出することが合意された⁽³⁰⁾。これを受けて、1972年に両院合同内国歳入租税委員会（Joint Committee on Internal Revenue Taxation. 1976年に両院合同租税委員会（Joint Committee on Taxation: JCT）に改称）は、財務省租税政策局（Office of Tax Analysis: OTA）と共同で1967～1971年にわたる租税支出の推計額を公表した⁽³¹⁾。こうした中、1974年議会予算及び執行留保統制法（以下、「1974年議会予算法」という。）⁽³²⁾が制定され、行政府と立法府の双方で租税支出の情報提供を行う現行制度が整備された⁽³³⁾。

現在の情報提供の枠組みは、次のとおりである。すなわち、行政府の側では、OTAが租税支出のリストの作成及び減収見込額の推計を行い、それを行政管理予算局（Office of Management and Budget: OMB）が予算教書の「分析的展望（Analytical Perspectives）」に掲載する⁽³⁴⁾。立法府の側では、JCTが租税支出のリストの作成及び減収見込額の推計を行い、公表する⁽³⁵⁾。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の情報に基づいて、税収全体の見通しを提示し、租税支出の動向を説明する⁽³⁶⁾。また、連邦議会図書館議会調査局（Congressional Research Service: CRS）も、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隔年で作成する⁽³⁷⁾。

(27) 藤谷 前掲注(25), pp.71-72.

(28) United States Department of the Treasury, *op.cit.*(26), pp.326-340.

(29) United States Department of the Treasury, “Annual report of the Secretary of the Treasury on the state of the finances for the fiscal year ended June 30, 1970,” 1970, pp.306-308. FRASER website <https://fraser.stlouisfed.org/files/docs/publications/treasar/AR_TREASURY_1970.pdf> ただし、この報告書では「租税支出」でなく、「租税補助金（tax aids）」として説明されている。

(30) なお、1967年9月にジョンソン（Lyndon B. Johnson）大統領が個人所得税及び法人所得税に対する10%の付加税の導入を議会に勧告したところ、議会が歳出削減を先に求めたことを契機に、議会の側で税制上の例外措置を通じた財政支出（隠れた補助金）への問題意識が醸成されたと指摘されている（石村 前掲注(25), pp.17-19.）。

(31) “Estimates of Federal Tax Expenditures, Committee on Ways and Means, Prepared by the staffs of the Treasury Department and Joint Committee on Internal Revenue Taxation,” JCS-28-72, 1972.10.4. Joint Committee on Taxation website <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4457>> JCTは、1972年以降も毎年、租税支出の推計額を公表している。

(32) Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974 (P.L.93-344)

(33) 1974年議会予算法は、財務省と議会予算局に対して、毎年、租税支出の詳細なリストを公表するように規定している。立法府の側では、1974年議会予算法の制定前からJCTが租税支出予算の作成を行ってきた経緯があることから、後述のとおり、JCTが租税支出予算の作成の実作業を行い、議会予算局がこれを参照する形が採られている。Joint Committee on Taxation, “Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2019-2023,” JCX-55-19, 2019.12.18, p.2. <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=5238>>

(34) Office of Management and Budget, *Analytical Perspectives: Budget of the U.S. Government: Fiscal Year 2021, 2020*, pp.147-198. <<https://www.govinfo.gov/content/pkg/BUDGET-2021-PER/pdf/BUDGET-2021-PER.pdf>>

(35) Joint Committee on Taxation, *op.cit.*(33)

(36) Congressional Budget Office, *The Budget and Economic Outlook: 2020 to 2030*, 2020.1, pp.27-28. <<https://www.cbo.gov/system/files/2020-01/56020-CBO-Outlook.pdf>>

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

(2) 租税支出の定義をめぐる議論及び変遷

租税支出は、1974年議会予算法で「連邦税法の規定する総所得からの特別の除外、免除若しくは控除又は特別の税額控除、特別の税率若しくは課税繰延べによって生じる歳入の損失」、租税支出予算は、「先に定義された租税支出の一覧」とそれぞれ規定される（同法第3条(3)）⁽³⁸⁾。同法は、どのような措置が「特別」であり、租税支出に該当するかを判定するための具体的な基準を明示しておらず、租税支出か否かの判定は、リストの作成機関に一任されている⁽³⁹⁾。租税支出の判定基準の在り方をめぐっては、同法の制定後も、以下で見ると、識者の間で様々な議論が交わされ、リストの作成機関で議論を受けた見直しが実施されてきた。

(i) 行政府の報告制度

(a) 標準税基準の採用

租税支出のリストが初めて公表されたのは「1968年度財務長官年次報告」であり、同報告書で財務省が採用した判定基準は、ヘイグ＝サイモンズの包括的所得概念⁽⁴⁰⁾を基本としつつも、一般的理解として広く受容される所得税制を踏まえて、これを修正するというものであった⁽⁴¹⁾。この判定基準は、その後も継続的に使用され、後に「標準税基準 (normal tax baseline)」と呼称されるようになる⁽⁴²⁾。その詳細は、次のとおりである。まず、ヘイグ＝サイモンズの包括的所得概念では、所得は一定期間における消費及び純資産増減の和（所得＝消費＋純資産増減）と定式化される。理論上、その課税ベースには、①勤労所得、②資産所得（利子、配当、実現されたキャピタルゲイン等）のみならず、③未実現のキャピタルゲイン、④帰属所得（持家の帰属家賃等）⁽⁴³⁾等が含まれる。しかし、③や④への課税は、現実の税務行政では実施が困難とされ、通常は課税対象外として取り扱われる。標準税基準でも、こうした取扱いは一般的理解として広く受容される所得税制の一部に位置付けられ、租税支出には含まれない。また、人的控除、税率構造、夫婦世帯の合算分割課税も、担税力を測定するための所得税の基本的構造の一部に位置付けられ、標準税基準における租税支出には含まれない。このように、理論から導出される明確な基準ではなく、一般的理解による修正を経た「標準的な税制」を規範にすることは、その後、識者の間で大きな議論を呼ぶことになった。

その1つが、ボリス・ビトカー (Boris I. Bittker) イェール大学教授による批判である。同教授

⁽³⁸⁾ 以下の定義をめぐる議論の記述は、藤谷 前掲注⁽²⁵⁾, pp.71-78; 藤谷武史「ファイナンスアカデミー 米国の租税支出分析 (Tax Expenditure Analysis) の動向と示唆」『ファイナンス』40(8), 2004.11, pp.45-52を主に参照した。

⁽³⁹⁾ 石村 前掲注⁽²⁵⁾, p.24.

⁽⁴⁰⁾ 反復的・継続的に生ずる利得（給与・利子・地代等）のみならず、一時的・偶発的・恩恵的利得（キャピタルゲインや受贈益等）も、包括的に所得を構成するとの考え方をいう。これに対し、反復的・継続的に生ずる利得のみが所得を構成するとの考え方を「制限的所得概念」という。

⁽⁴¹⁾ United States Department of the Treasury, *op.cit.*(26), pp.326-330; Surrey, *op.cit.*(26), pp.6-14. なお、標準税基準の考え方は、サリー教授が提案したものと説明されることが多い（例えば、畠山 前掲注⁽²⁵⁾, p.13等）が、Surrey, *idem*は「1968年度財務長官年次報告」の判定基準を引用して注釈を加える形を採っていることから、本文中の記述はこれに即したものとした。包括的所得概念に基づく所得税は、「包括的所得税」と呼称される。

⁽⁴²⁾ 予算教書を確認する限り、「標準税基準」という用語の初出は1985年度予算教書の附属資料（特別分析）である。同資料では、標準税基準と参照税法基準（後述）の体系的な整理が行われた（Office of Management and Budget, *Special Analyses Budget of the United States Government FY1985*, 1984.2, p.G-1. FRASER website <<https://fraser.stlouisfed.org/title/126/item/3683>>）。

⁽⁴³⁾ 帰属所得は、自己の財産の使用若しくは占有から生じる利益又は自己若しくは家族のために行う役務提供（自家労働）によって生まれる利益をいう。帰属家賃は、自己所有の住居に居住することによる利益を金銭換算したものをいう。岩崎政明・平野嘉秋編『税法用語辞典 9訂版』大蔵財務協会, 2016, p.170.

は、何を「標準」に位置付けるかの線引きには、それを認定する者の恣意的な判断が介在せざるを得ず、政治的なバイアスを持ち込むことになる」と指摘した⁽⁴⁴⁾。それ以外にも「消費型所得概念」の観点からの議論もあった。消費型所得概念は、所得から貯蓄を除いた消費のみを所得税の課税ベースとする考え方である⁽⁴⁵⁾。包括的所得概念の下では、稼得された所得に一旦課税した後、貯蓄（＝税引き後所得－消費）が生み出す所得（利子所得等）に再び課税することから、消費に比べて貯蓄が課税上不利に扱われる。消費型所得概念の下では、消費の時点で一度のみ課税されることから⁽⁴⁶⁾、貯蓄への課税上の不利は生じない。そのため、消費型所得概念は、資本蓄積に対する阻害要因の少ない課税ベースとして、1970年代以降、学会を中心に世界的に支持が広がっていた⁽⁴⁷⁾。租税支出の判定基準として包括的所得概念を用いる場合には、貯蓄が生み出す所得を非課税にする取扱いは租税支出に当たるが、消費型所得概念を用いる場合には、この取扱いは標準的な税制の一部であり、むしろ課税することが「負の租税支出（negative tax expenditures）」又は「租税重課措置（tax penalty）」に当たることになる。包括的所得概念の有力な代替案として消費型所得概念が存在し、唯一の規範と言える所得税制が特定できない中で、「租税支出の分析は、高度に政治的な領域において価値中立的な分析であるかのような錯覚を生み出している」との批判もなされた⁽⁴⁸⁾。

(b) レーガン政権下での参照税法基準の採用

共和党のレーガン（Ronald Reagan）政権下では、1983年度予算教書から、標準税基準と並行して「参照税法基準（reference tax law baseline）」が新たに採用された⁽⁴⁹⁾。これは、租税支出の判定基準として、①対象となる規定を特別とみなすことが可能な一般的なルールが存在すること、及び②内国歳入庁以外の行政省庁が歳出予算によって執行する歳出プログラムと同様の政策目標のために、一部の納税者又は取引に適用される特別な規定であること、の2つを要件と

(44) Boris I. Bittker, "Accounting for Federal "Tax Subsidies" in the National Budget," *National Tax Journal*, 22(2), 1969.6, pp.244-261; 藤谷 前掲注25), pp.73-74. ちなみに、ビトカー教授は、網羅的な租税支出のリスト作成 (full accounting) を理論的に不可能と論じつつも、リスト作成の意義そのものは、政策決定にとって重要な情報になること等を理由に否定していない (Bittker, *idem*, pp.260-261.). なお、ビトカー教授は、同論文に先立って、包括的所得概念に対する批判論を展開していた (Boris I. Bittker, "A 'Comprehensive Tax Base' as a Goal of Income Tax Reform," *Harvard Law Review*, 80(5), 1967.3, pp.925-985.).

(45) 以下の消費型所得概念の説明は、神野直彦「所得概念論」金子宏編著『所得税の理論と課題 2訂版』（21世紀を支える税制の論理 第2巻）税務経理協会、2001、pp.32-34; 諸富徹「現代の租税論をめぐって」宮本憲一ほか編『現代租税の理論と思想』有斐閣、2014、pp.6-8を参照した。消費型所得概念に基づく所得税は、「支出税」と呼称される。

(46) 具体的な実施方法としては、a) キャッシュ・フロー型（資金流入合計額から消費を除く資金流出合計額を控除した残額を課税ベースとする方式）、b) 収益非課税型（資金流入時に課税しておき、資産から生じる収益を非課税にする方式）の2通りがある（増井良啓『租税法入門』有斐閣、2014、pp.158-161.）。

(47) 支出税は学会における支持にとどまっており、税務執行上の困難から実際に支出税を採用する国は見られない。インド及びスリランカでは、キャッシュ・フロー型の支出税が、1960年前後に不完全な形で実施されたが、税務執行上の困難を理由に短期間で廃止された。先進国では包括的所得税に代わって支出税が導入された事実はないとされる。石弘光『国家と財政—ある経済学者の回想—』東洋経済新報社、2014、pp.79-80等を参照。

(48) Douglas A. Kahn and Jeffrey S. Lehman, "Tax Expenditure Budgets: A Critical View," *Tax Notes*, March 30, 1992, pp.1661-1665. <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2495&context=articles>>

(49) 1983年度予算教書の附属資料では、所得税の構造上の主要な特徴を示す「参照税規定（reference tax provisions）」との比較によって、特定の政策目的を有する「特別な規定」を識別するとの考え方が示され、個別規定の分析の中で「参照税法（reference tax laws）」の語が使用された（Office of Management and Budget, *Special Analysis G Tax Expenditures: The Budget of the United States Government, 1983*, 1982.2, pp.3-4. FRASER website <<https://fraser.stlouisfed.org/title/126/item/3681>>）。その後、1985年度予算教書の附属資料の中で、1983年度予算教書から参照税法基準に基づき、リストの作成が開始されたとの整理が改めて示された（Office of Management and Budget, *op.cit.*(42), pp.G-5-G-6.）。

するものである⁽⁵⁰⁾。参照税法基準を用いる場合、租税支出は、一般的理解を踏まえて修正された包括的所得概念ではなく、現行税法と照合することで特定される。標準税基準で租税支出とみなされ、参照税法基準で租税支出とみなされない規定には、①加速度減価償却制度（設備投資の減価償却を加速化する制度）、②タックスヘイブン対策税制、③中小法人の軽減税率、④研究者の所得の一部非課税措置、⑤公的扶助給付の非課税措置等が挙げられる⁽⁵¹⁾。

この見直しは、レーガン政権下で1981年8月に1981年経済再建租税法⁽⁵²⁾が制定されたことを契機に実施された。レーガン政権は、発足後の1981年2月、スタグフレーションの進行に対応し、米国経済を再活性化することを目的として、①歳出増加の大幅な抑制、②大幅な減税、③政府の規制緩和、④安定的な金融政策を4本柱とする「経済再生計画」を発表した⁽⁵³⁾。②の背景には、減税が労働や資本の供給を促進し、国内経済を活性化させる結果、税収はかえって増加するという「サプライサイド経済学（供給重視の経済学）」の考え方があった。

経済再生計画を踏まえて制定された1981年経済再建租税法には、大幅な減税策として、個人所得税の税率引下げのほか、法人所得税への加速度減価償却制度の導入等が盛り込まれた⁽⁵⁴⁾。同制度は、1970年代の高インフレを通じて、設備投資の減価償却額の実質的な価値が低下し、法人所得税の実質的な負担が増加していたことを踏まえて、投資インセンティブの回復と経済成長の促進を目的とするものであった。加速度減価償却制度は、従前の標準税基準によれば租税支出に位置付けられるが、景気対策と同時に財政赤字の削減も求められる中で、政権の重要政策が「支出」に位置付けられることは、政治的にマイナスであった。そのため、レーガン政権下の財務省は、租税支出の判定基準を変更することで不都合な結果を回避しようとしたと指摘されている⁽⁵⁵⁾。

(c) ブッシュ政権下での見直しとそれ以降の動向

共和党のブッシュ（子）（George W. Bush）政権下でも、租税支出の判定基準の見直しが実施された。2002年度予算教書の分析的展望は、租税支出の分析に当たって、恣意的に設定される課税ベースの範囲が広すぎるため、租税支出の分析的な価値には疑問があると指摘した上で、将来的に見直しを行う方針を示した⁽⁵⁶⁾。2003年度予算教書の分析的展望では、見直しの方針として、①基準となる所得概念を包括的所得概念とより整合性のあるものとする、②負の租税支出を推計対象に含める、③消費型所得概念を基準とした新たな租税支出のリストを①と並行して作成する、の3点が掲げられた⁽⁵⁷⁾。2004～2009年度予算教書の分析的展望では、従来の基

⁽⁵⁰⁾ Office of Management and Budget, *Special Analyses Budget of the United States Government FY1985*, *ibid.*, p.G-5.

⁽⁵¹⁾ 畠山 前掲注⁽²⁵⁾, p.14.

⁽⁵²⁾ Economic Recovery Tax Act of 1981 (P.L.97-34)

⁽⁵³⁾ 近藤誠「レーガノミックスによる双子の赤字と対外経済摩擦」小峰隆夫編『日本経済の記録—第2次石油危機への対応からバブル崩壊まで—』内閣府経済社会総合研究所, 2011, pp.34-41. <http://www.esri.go.jp/jp/prj/sbubble/history/history_01/analysis_01_01_03.pdf> 等を参照した。

⁽⁵⁴⁾ その後、レーガン政権は、1982年課税公平・財政責任法及び1984年財政赤字削減法で1981年経済再建租税法の方向性を軌道修正し、増税を実施したほか、1986年税制改正法では、中長期的な経済成長を促進するため、税収中立を前提として個人所得税及び法人所得税の税率の引下げと課税ベースの拡大を実施した（岩崎薫里「Studies レーガン税制再考—日本の税制改革への示唆—」『Japan Research Review』12(7), 2002.7, pp.71-103.）。

⁽⁵⁵⁾ 藤谷 前掲注⁽²⁵⁾, pp.75-76.

⁽⁵⁶⁾ Office of Management and Budget, *Analytical Perspectives: Budget of the United States Government: Fiscal Year 2002*, 2001, p.61. govinfo website <<https://www.govinfo.gov/content/pkg/BUDGET-2002-PER/pdf/BUDGET-2002-PER.pdf>>

⁽⁵⁷⁾ Office of Management and Budget, *Analytical Perspectives: Budget of the United States Government: Fiscal Year 2003*, 2002, pp.96-97. *ibid.* <<https://www.govinfo.gov/content/pkg/BUDGET-2003-PER/pdf/BUDGET-2003-PER.pdf>>

準に基づく租税支出のリストに加えて、①～③の方針に基づき整理したリスト等が附録として掲載された⁽⁵⁸⁾。藤谷武史東京大学教授は、この見直しについて、包括的所得概念と消費型所得概念を併用することで、前者に準拠した標準的な税制のみが唯一の規範でないことを示したとの評価が可能と述べている⁽⁵⁹⁾。その後、①～③の方針に基づく整理を示した附録は、民主党のオバマ (Barack Obama) 政権下で策定された 2010 年度予算教書以降、特段の説明なく公表が取りやめられていたが、共和党のトランプ (Donald Trump) 政権下で策定された 2020 年度予算教書以降は復活している⁽⁶⁰⁾。

(ii) 立法府の報告制度

JCT は、租税支出の判定基準として、「標準税基準」のみを長らく使用してきたが、2008 年に租税支出の識別及び分類に係る基準について抜本的な見直しを掲げた報告書を公表した(以下、「2008 年報告書」という。)⁽⁶¹⁾。その背景には、前述のとおり、標準税基準に対して多くの批判が寄せられ、誰もが合意できる「標準」の設定が困難である中で、租税支出の分析が有効かつ中立的な手法として機能しなくなっている、との問題意識があった。

JCT は、2008 年報告書において、租税支出のリストについて政策立案者が議論に用いる際の有用性を改善し、一層の中立性を確保することを目的として、新たな手法の導入を提案した。具体的には、従来の租税支出は、①租税補助金 (Tax Subsidies)、②税制に起因する構造的歪み (Tax-Induced Structural Distortions)、という 2 類型に整理される。

①は、現行税法上で特定される一般原則と意図的に整合しないものとして制定され、一般原則と比較して税収の減少をもたらす規定と定義される⁽⁶²⁾。これは、参照税法基準に対応するもので、仮想上の標準的な税制ではなく、現行税法との比較によって、租税補助金に該当する規定が特定される。①には、a) 租税移転 (Tax Transfers)、b) 社会的支出 (Social Spending)、c) 事業創出支出 (Business Synthetic Spending) の 3 つの下位区分が設けられる。a) は、納税義務の有無にかかわらず行われる支払であり、給付付き税額控除のうち給付に関する部分が含ま

58) 具体的には、従来の基準に基づく租税支出のうち、減収見込額が上位 30 位の措置について、①及び③の基準で整理した場合にそれぞれ租税支出に該当するか否か等を整理した表のほか、将来的にコスト推計に追加する可能性があるものとして、持家の帰属家賃 (①の基準によれば租税支出に含まれる。) と法人利益に対する個人所得税及び法人所得税の二重課税 (②に該当する。) の減収見込額が掲載された (Office of Management and Budget, *Analytical Perspectives: Budget of the United States Government: Fiscal Year 2004*, 2003, pp.130-140. *ibid.* <<https://www.govinfo.gov/content/pkg/BUDGET-2004-PER/pdf/BUDGET-2004-PER.pdf>>)。なお、ブッシュ (子) 政権 (2 期目) では、イラク戦争等の影響で実施されなかったが、2005 年 11 月に大統領税制改革諮問委員会が、抜本的な税制改革案として、①簡素な所得税制案 (課税ベース拡大及び税率引下げ)、②成長及び投資税制案 (所得税の課税ベースを所得から消費に移行) の 2 案を提案した。共和党政権の租税政策の本質には、連邦税制の「所得課税から消費課税へのシフト」があると指摘されている (森信茂樹「米国における租税歳出の定義を巡る議論とわが国税制へのインプリケーション」『会計検査研究』55 号, 2017.3, pp.17-18. <https://report.jbaudit.go.jp/effort_study_mag/j55d02.pdf>)。

59) 藤谷『ファイナンス』前掲注38, p.47.

60) 各年度の予算教書を参照 (“Budget of the United States Government.” govinfo website <<https://www.govinfo.gov/app/collection/budget>>)。

61) Joint Committee on Taxation, “A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis,” JCX-37-08, 2008.5.12. <<http://www.jct.gov/x-37-08.pdf>> 以下の記述は、吉村政穂「予算審議過程における租税移転 (Tax Transfers) 把握の試み—租税歳出予算の新たな枠組み—」『フィナンシャル・レビュー』103 号, 2011.1, pp.125-134. <https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11173217_po_r103_08.pdf?contentNo=1> を主に参照した。

62) Joint Committee on Taxation, *ibid.*, p.39.

れる⁽⁶³⁾。b) は、事業所得の稼得に関係しない租税補助金又は労働供給に係る租税補助金であり、医療費の項目別控除等が含まれる。c) は、事業所得又は投資所得の稼得を直接的に支援する租税補助金(労働供給に係るものを除く。)であり、研究開発税額控除等が含まれる。これらの下位区分は、税制の公平性、効率性、執行の簡素さの観点から、政策決定者が各規定の合理性を判断しやすいように設定されるものであり、網羅的かつ相互排他的な区分としては考えられていない⁽⁶⁴⁾。

①のように現行税法の一般原則を基準にするだけでは、経済効率性の問題を抱える規定が見過ごされる可能性が生じる。そのため、現行税法の構造的要素として位置付けられるものの、納税者の意思決定に影響を及ぼし、経済効率上のコストを生じさせている規定を区分することを目的として、②の類型が設けられている⁽⁶⁵⁾。例えば、法人所得税における負債と株式の取扱いの違い⁽⁶⁶⁾等が、②に該当する。そのほか、従来、租税支出として扱われてきた規定で、①及び②に該当しないものは、継続性を確保する観点から「歴史的継続性(Historical Continuity)」の類型としてリストに掲載される。

JCTは、「2008-2012年度連邦租税支出推計」(2008年10月公表)に上述の見直しを実施したリストを掲載した⁽⁶⁷⁾。しかし、「2009-2013年度連邦租税支出推計」(2010年1月公表)では、租税支出の判定基準は、従前の「標準税基準」に戻された⁽⁶⁸⁾。その理由として、①租税補助金に対応する参照税法基準と標準税基準に基づくリストには、結果として大きな違いがないこと、②標準税基準のリストの方がより包括的であること、③歴史的な継続性を確保する必要があること、の3点が挙げられている⁽⁶⁹⁾。

(iii) 小括

以上、租税支出の報告制度における判定基準の変遷を見てきたが、租税支出の分析は、当初期待されていたように、租税支出と直接支出(補助金)を比較可能にし、前者から後者への転換を促してきただろうか。JCTの2008年報告書は、この問いに対して否定的な見方を示している⁽⁷⁰⁾。その理由として、①税法と歳出予算は、別の委員会で議論され、議会で異なる制定過程を経るため、租税支出を補助金で代替する議論にならなかったこと、②多くの場合、租税支出と補助金は類似の分配効果を有するものの、受益者に利益を提供する仕組みが大きく異なるため、代替手段として考えるのは困難であったこと、等を挙げている。

一方、租税支出の分析は、判定基準をめぐる紆余曲折があったものの、連邦税財政制度を分

⁽⁶³⁾ 給付付き税額控除のうち、給付以外の部分は、b) 社会的支出に分類される。なお、税額控除の給付部分は、予算上、義務的経費として扱われる(Congressional Budget Office, *op.cit.*(36), p.27.)。

⁽⁶⁴⁾ Joint Committee on Taxation, *op.cit.*(61), pp.43-48; 吉村 前掲注(61), p.132。

⁽⁶⁵⁾ Joint Committee on Taxation, *ibid.*, p.41。

⁽⁶⁶⁾ 通常の場合、法人所得税では負債(debt)の利子を課税ベースから控除する一方、株式(equity)の配当を課税ベースから控除しないため、株式よりも負債による資金調達を優遇するという歪みが存在するとされる。

⁽⁶⁷⁾ Joint Committee on Taxation, “Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2008-2012,” JCS-2-08, 2008.10.31. <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=1192>>

⁽⁶⁸⁾ Joint Committee on Taxation, “Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2009-2013,” JCS-1-10, 2010.1.11. <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3642>>

⁽⁶⁹⁾ *ibid.*, pp.4-5。それ以外にも、2008年報告書の策定とその後の見直しは、当時、両院合同租税委員会の首席補佐官を務めたエドワード・クラインバード(Edward D. Kleinbard)氏が主導したものの、2009年に首席補佐官が交代したことで、見直しの継続に向けた機運が失われたという(JCTへのヒアリング調査による)。

⁽⁷⁰⁾ Joint Committee on Taxation, *op.cit.*(61), p.4。

析するための手法として定着しているのも事実である。特に行政府では、ブッシュ（子）政権下で一時、租税支出の分析に対する懐疑的な見方が示されたが、これを廃止するのではなく、再構成する方向性が採られた。こうした背景について、藤谷教授は、租税支出の分析が本質的な曖昧さという問題を伴うものの、連邦税財政制度を分析する者にとって経済的視点と法的視点を融合した観点から多くの示唆を提供するものであること、そして、実際にこの領域における理解の深化に貢献してきたことを指摘している⁽⁷¹⁾。

(3) 租税支出の現状

OTA 及び JCT による租税支出のリストについて、その概要を比較すると、改めて表 2 のとおりである。

表 2 OTA 及び JCT による租税支出のリスト比較

項目	OTA（財務省租税政策局）	JCT（両院合同租税委員会）
判定基準	標準税基準及び参照税法基準 ^(注1)	標準税基準
推計の対象期間 ^(注2)	t-2 / t+8	t / t+4
減収見込額の推計方法	歳入損失法（一定の繰延べ措置等については、現在価値による推計）	歳入損失法
掲載対象外となる減収見込額の閾値（対象期間中の各年）	500 万ドル未満	5000 万ドル未満
租税支出の数 ^(注3)	165	177
所得階級別の所得分配への影響	評価なし	評価あり（全体の効果及び主な措置の効果）

(注 1) 消費型所得概念に基づく整理を示した附録も掲載されている。

(注 2) t は報告年、スラッシュ (/) の前後は推計の対象期間（始期 / 終期）をそれぞれ意味する。

(注 3) OTA の数は各措置に割り振られた項番の最終番号、JCT の数はリスト上の措置数（細区分を除く。）の単純合計による。OTA のリストでは複数の措置として計上されているものが、JCT のリストでは 1 つに統合されている場合や、その逆の場合もあり、計上される措置は 1 対 1 で対応していない。

(出典) Office of Management and Budget, *Analytical Perspectives: Budget of the U.S. Government: Fiscal Year 2021*, 2020.2.10, pp.147-198. <<https://www.govinfo.gov/content/pkg/BUDGET-2021-PER/pdf/BUDGET-2021-PER.pdf>>; Joint Committee on Taxation, “Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2019-2023,” JCX-55-19, 2019.12.18. <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=5238>>

両者のリストには、判定基準、推計の対象期間等に違いがある⁽⁷²⁾。減収見込額の推計方法は、いずれも歳入損失法（第 I 章 1 を参照）を基本とするが、JCT は当該措置の廃止時に納税者が別の利用可能な措置を適用することを前提にするのに対し、OTA は別の措置の適用を前提にしない。また、大きな違いとして、JCT は、租税支出の所得分配への影響を明らかにするために、所得階級別の税負担軽減額等を公表する一方、OTA は同様の情報を公表していない⁽⁷³⁾。租税支出の範囲について、JCT は現金主義会計（cash accounting）の使用を租税支出とみなすのに対し、OTA はこれを租税支出とみなさない、等の違いもある。

(71) 藤谷『ファイナンス』前掲注(38), p.50.

(72) OTA と JCT のリストの違いについては、Joint Committee on Taxation, *op.cit.*(33), pp.10-12 を参照した。

(73) OTA 内部で租税支出の所得分配への影響分析を実施しているが、公表はしていないという（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, p.24. <http://www.soumu.go.jp/main_content/000119225.pdf>）。

CBOがJCTの租税支出のリストを基に示した推計によると、2020年における租税支出の合計額は1.8兆ドル超であり、対名目GDP(22.1兆ドル)比で8%程度、対連邦歳入総額(3.6兆ドル)比で50%程度と見込まれている⁽⁷⁴⁾。2020年の義務的経費は2.9兆ドル、裁量的経費は1.4兆ドルであり、これらの直接支出と比較しても租税支出の規模は大きい。なお、クリストファー・ハワード(Christopher Howard)ウィリアム・アンド・メアリー大学教授は、社会政策目的の租税支出が果たしている役割の大きさに着目して、米国を「隠れた福祉国家(hidden welfare state)」と呼称している⁽⁷⁵⁾。

(4) ガバナンス

米国では、義務的経費の増加又は歳入減(租税支出の新設又は拡充を含む。)は、同一年度内に他の義務的経費の削減又は増税によって相殺しなければならないとする「ペイ・アズ・ユー・ゴー原則」⁽⁷⁶⁾が存在する。仮に歳出削減又は増税による相殺が行われない場合、義務的経費は一律削減される。同原則は、歳出プログラムの新設又は拡充による歳出増を相殺するために、既存の租税支出を廃止又は縮小するインセンティブを生み出しているとの見方がある⁽⁷⁷⁾。一方、同原則は、財政赤字の増加抑制を目的にするものであり、歳出増又は歳入減の見合いの財源が確保される限り、租税支出の総量を抑制するものではない⁽⁷⁸⁾。実際に、歳出プログラムの新設又は拡充が相対的に困難である中、租税支出が政策実現の手段として議会から次善の策として認識されていること等を背景に、租税支出に対する財政統制は効きにくい状況にあると指摘されている⁽⁷⁹⁾。

(5) 評価の取組

租税支出の政策効果の評価に関しては、近年、関連する複数の立法措置が講じられている⁽⁸⁰⁾。例えば、連邦政府の業績評価の枠組みを定めた「2010年政府業績成果現代化法」⁽⁸¹⁾は、省庁横断的優先目標(Cross-Agency Priority Goals: CAPGs)の一部として、所管官庁に租税支出の業績

⁽⁷⁴⁾ Congressional Budget Office, *op.cit.*(36), pp.7, 28. JCTの租税支出のリストは、個人所得税及び法人所得税に限定されるが、所得税の租税支出は課税ベースを同じくする給与税にも影響することから、CBOの推計では、給与税の影響額も考慮されている(*idem*, p.28.)。一般に、歳入損失法に基づく租税支出の推計では、納税者の行動変化や他の租税支出との相互作用が考慮されないことから、その合計額は、正確な指標というよりは、示唆的な指標として理解するのが適切であると指摘されている(OECD, *op.cit.*(1), pp.151-153.)。本稿では、各国の租税支出の規模を比較する際の参考情報として、各種資料に記載された租税支出の合計額を紹介している。

⁽⁷⁵⁾ Christopher Howard, *The hidden welfare state: tax expenditures and social policy in the United States*, Princeton University Press, 1997, p.3. 1995年現在、福祉政策関連の租税支出の総額は歳入損失法ベースで3463億ドル、支出等価法ベースで4379億ドル、福祉政策関連の直接支出の総額は8960億ドルである(*idem*, p.26.)。

⁽⁷⁶⁾ ブッシュ(父)(George H. W. Bush)政権時に1990年包括財政調整法(Omnibus Budget Reconciliation Act of 1990 (P.L.101-508))で法制化され、以後、クリントン(William Clinton)政権時に更新及び延長が繰り返された。ブッシュ(子)政権の2002年に期限切れになったが、オバマ政権時に2010年ペイ・アズ・ユー・ゴー法(Statutory Pay-As-You-Go Act of 2010 (P.L.111-139))として復活した(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, p.59. <https://report.jbaudit.go.jp/effort_study/itaku_h28_1.pdf>)。

⁽⁷⁷⁾ OECD, *op.cit.*(1), p.136.

⁽⁷⁸⁾ Edward D. Kleinbard, "Tax Expenditure Framework Legislation," *USC CLEO Research Paper*, No.C10-1, 2010.4.6, p.7.

⁽⁷⁹⁾ 三菱UFJリサーチ & コンサルティング株式会社 前掲注(76); Joint Committee on Taxation, *op.cit.*(61)

⁽⁸⁰⁾ なお、租税支出の評価の類型を①措置の新設又は変更前に実施する「事前評価」と②新設又は変更後に実施する「事後評価」に大別し、租税支出の報告制度(リストの作成及び減収見込額の推計)を前者に位置付ける見方もある(総務省行政評価局 前掲注(73), pp.16-27; 三菱UFJリサーチ & コンサルティング株式会社 同上, pp.70-71.)。

を評価することを求めている。しかし、その実施例は限定的とされる⁽⁸²⁾。CAPGsの運用をめぐっては、会計検査院（Government Accountability Office: GAO）も、租税支出の政策目標の達成状況に関する検証や、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なされていないと指摘している⁽⁸³⁾。GAOの指摘への返答として、OMBは2019年度予算教書の分析的展望に「租税支出の効率性を評価するための枠組み」と題する文書を掲載している⁽⁸⁴⁾。しかし、同文書は抽象的な評価の論点を提示するのみであり、「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⁽⁸⁵⁾。

また、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年根拠に基づく政策形成の基盤法」⁽⁸⁶⁾が成立した⁽⁸⁷⁾。米国は、証拠に基づく政策形成（Evidence-Based Policymaking: EBPM）の分野で先進的な国の1つとみなされている⁽⁸⁸⁾。しかし、OTA、OMB及びGAOへのヒアリング調査によると、同法の適用対象は歳出プログラムが中心であり、租税支出への適用は検討段階にあるとのことである。現状では、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という。

このように、租税支出の政策効果の評価に関しては、関連する立法措置は講じられているものの、租税支出への適用は限定的であり、租税支出の政策効果を網羅的かつ体系的に評価するための制度は見られない⁽⁸⁹⁾。しかし、現行制度下でも、客観的なデータ（広義のエビデンス）に基づくアドホックな租税支出の評価や分析は、複数の機関で実施されている。例えば、OTAは、調査研究活動の一環として、租税支出の評価や分析結果をまとめた報告書を適時公表している⁽⁹⁰⁾。JCTは、内国歳入庁が保有する確定申告データへのアクセス権限を有し、連邦議員か

81) GPRA Modernization Act of 2010 (P.L.111-352) 同法と前身の「1993年政府業績成果法（Government Performance and Results Act of 1993 (P.L.103-62)）」の背景、経緯、運用等については、新日本有限責任監査法人「『アメリカの政府業績成果現代化法（GPRAMA）等の運用から見た我が国の政策評価の実施及び会計検査』に関する調査研究」（平成26年度会計検査院委託業務報告書）2015.2. <https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/pdf/itaku_h27_1.pdf> に詳しい。

82) 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>

83) 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>>

84) Office of Management and Budget, *Analytical Perspectives: Budget of the U.S. Government: Fiscal Year 2019*, pp.193-194. <<https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2018/02/spec-fy2019.pdf>> なお、同様の趣旨の文章は、2020～2021年度予算教書の分析的展望にも掲載されている。

85) Harris et al., *op.cit.*(82), pp.2-3.

86) Foundations for Evidence-Based Policymaking Act of 2018 (P.L.115-435)

87) 廣瀬淳子「立法情報【アメリカ】2018年根拠に基づく政策形成基盤法」『外国の立法』No.279-2, 2019.5, pp.2-3. <https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11281063_po_02790201.pdf?contentNo=1>

88) 米国及び英国におけるEBPMの事例については、小池拓自「海外におけるEBPMの先行事例」国立国会図書館調査及び立法考査局編 前掲注(9) <https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11460682_po_20190305.pdf?contentNo=1> を参照。

89) Harris et al., *op.cit.*(82); 総務省行政評価局 前掲注(73), pp.16-27; 三菱UFJリサーチ & コンサルティング株式会社 前掲注(76), pp.70-71.

90) 総務省行政評価局 同上, pp.20-21. 例えば、研究試験税額控除（Research and Experimentation Credit）の政策効果を分析した報告書が公表されている（U.S. Department of the Treasury, Office of Tax Analysis, “Research and Experimentation (R&E) Credit,” 2016.10.12. <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/Documents/RE-Credit.pdf>>）。

らの依頼に基づき、租税支出に関するデータ分析を年間 8,000 件程度、実施している⁽⁹¹⁾。また、GAO は、2012 年 11 月に租税支出の評価の基準や観点を示した文書を公表しているほか⁽⁹²⁾、毎年数件程度、租税支出に関する総合的な評価（プログラム評価）を実施している⁽⁹³⁾。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⁽⁹⁴⁾。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と指摘した上で、期限到来時に廃止、縮小、維持等の複数の選択肢を勧告した。その結果、VEETC は、2011 年の期限到来時に廃止された。なお、GAO による勧告の実施率（2019 年度）は全体で 77% である⁽⁹⁵⁾が、GAO へのヒアリング調査によると、租税支出に係る勧告の実施率は必ずしも高くないという⁽⁹⁶⁾。

2 英国

(1) 報告制度の経緯等

英国⁽⁹⁷⁾では、1976 年に一部の非課税措置及び減免措置（いわゆる租税支出）を対象とするコスト推計が初めて公表された⁽⁹⁸⁾。これは、税務当局が下院支出委員会（Expenditure Committee）⁽⁹⁹⁾の要求に応じて提出したものであった。財務省は、1978 年 2 月に同委員会に提出した覚書の中で、租税支出に該当する措置の選択や分類には恣意性が伴うこと等を指摘し、定期的かつ包括的な租税支出の報告制度の導入には消極的な姿勢を示していた⁽¹⁰⁰⁾。しかし、同年 6 月に下院支出委員会が、今後の政府支出計画書に租税支出に関する情報を掲載するように勧告したことを受けて、1979 年に財務省は「1979-80 年度から 1982-83 年度の政府支出計画書」の中で、租税支出のコスト推計に相当する「直接税の非課税措置及び減免措置（Direct tax

(91) JCT へのヒアリング調査；総務省行政評価局 前掲注(73), p.22 による。

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

(93) 三菱 UFJ リサーチ & コンサルティング株式会社 前掲注(76), p.77.

(94) United States Government Accountability Office, “Potential Effects and Challenges of Required Increases in Production and Use,” GAO-09-446, 2009.8.25. <<https://www.gao.gov/assets/160/157718.pdf>>

(95) United States Government Accountability Office, “Performance and Accountability Report, Fiscal Year 2019,” GAO-20-1SP, 2019.11, pp.34-35. <<https://www.gao.gov/assets/710/702715.pdf>>

(96) 例えば、GAO は、研究試験税額控除について、控除額の大部分が、適用企業の棚ぼた的利益（windfall）になっているとして、控除対象となる研究試験費の算定方法の見直しを勧告しているが、当該勧告は実施されていない（United States Government Accountability Office, “The Research Tax Credit’s Design and Administration Can Be Improved,” GAO-10-136, 2009.11. <<https://www.gao.gov/assets/300/298173.pdf>>）。

(97) 英国の制度全般に関する記述は、佐藤和男「英国における政策税制—租税減免措置（Tax Relief）を中心として—」海外住宅・不動産税制研究会編著 前掲注(1), pp.9-56; 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. <https://report.jbaudit.go.jp/effort_study_mag/j58d02.pdf>; 総務省行政評価局 前掲注(73), pp.28-43 等を参照した。

(98) “Fourth report from the Expenditure Committee together with the minutes of evidence and appendix taken before the General Sub-Committee. The White Paper “Public Expenditure to 1979-80” (Cmnd 6393),” Session 1975-76, HC299, 1976.3.25, p.69. 以下の経緯に関する記述は、Margaret Wilkinson, “Tax Expenditure and Public Expenditure in the UK,” *Journal of Social Policy*, 15(1), p.24; Surrey and McDaniel, *op.cit.*(26), pp.179-180; OECD, *op.cit.*(19), p.97 等による。

(99) 1979 年に省別特別委員会が設置されるまで存在した委員会。現在は、財務省等を所管する省別特別委員会として「財務委員会（Treasury Committee）」が設置されている（1979～1995 年までは「財務及び公務委員会（Treasury and Civil Service Committee）」）。“Thirty years of departmental select committees,” 2009.6.25. UK Parliament website <<https://www.parliament.uk/business/news/2009/06/30-years-of-departmental-select-committees/>>; “Role of the Committee.” *idem*. <<https://committees.parliament.uk/committee/158/treasury-committee/role/>>

(100) House of Commons, Expenditure Committee (General Sub-Committee), “Minutes of evidence. Memoranda on the control of public expenditure, Session 1977-78,” 196 (Memoranda), 1978.2.1, pp.4-6.

allowances and reliefs)」を公表した⁽¹⁰¹⁾。それ以降、政府に対して租税支出の報告を義務付ける法令は制定されていないものの⁽¹⁰²⁾、税務当局は、慣例で毎年度、一定の租税支出についてコスト推計を公表している⁽¹⁰³⁾。推計の対象になるのは、個人所得税、法人所得税、付加価値税、キャピタルゲイン税、相続税、国民保険料等である。さらに、税制改正の対象となる措置については、予算演説の際に公表される予算関係文書「財政説明書（Financial Statement and Budget Report）」⁽¹⁰⁴⁾でも、改正に伴うコスト推計が示されている⁽¹⁰⁵⁾。後述するとおり、近年は、コスト推計の範囲拡充や税制改正時の提供情報の充実といった見直しが進められている。

ここで用語を整理しておくとして、近年の英国の政府文書等では、税制上の例外措置一般を示す語として、主に「租税減免措置（tax reliefs）」が用いられている。租税減免措置は、①租税支出（tax expenditures）、②構造上の減免措置（structural reliefs）、③両者の要素を有する減免措置（reliefs with tax expenditure and structural components）の3つから成ると整理される⁽¹⁰⁶⁾。①は、経済的又は社会的な目標のために、特定の個人、活動又は製品の支援を目的として税負担を減免する措置である。同措置は、直接支出と同様の経済効果を有することから、直接支出と代替可能とされる。また、①は、非構造上の減免措置（non-structural reliefs）とも呼ばれる。具体的には、主たる住居の譲渡益に対する非課税措置や付加価値税のゼロ税率等が①に該当する。②は、税制の基本構造の一部である措置又は税務上の手続を簡素化するための措置であり、基礎控除や配当控除等が該当する。③は、①又は②と明確に区分しにくい措置であり、年齢に関係する税額控除や児童手当・障害者生活手当の非課税措置等が該当する。以下では、正確を期すため、これらの用語を用いて説明する。

(2) キャメロン政権下における制度改革

保守党・自由民主党連立のキャメロン（David Cameron）政権の発足後、2010年6月に財務省

⁽¹⁰¹⁾ “The Government’s Expenditure Plans 1979-80 to 1982-83,” Cmnd 7439, 1979.1, pp.24-26. 1978年に英国の著名な研究機関である財政研究所（Institute for Fiscal Studies）が『英国の租税支出』と題する図書（J. R. M. Willis and P. J. W. Hardwick, *Tax Expenditures in the United Kingdom*, Heinemann Educational Books for the Institute for Fiscal Studies, 1978.）を刊行したことも、財務省がコスト推計を公表した契機の1つになったとされる。同書では、英国の個人所得税における租税支出の一覧が掲載されたほか、予算プロセスで直接支出と同様に租税支出も精査の対象にする事の重要性が説かれた。その概要は、佐藤 前掲注⁽⁹⁷⁾, pp.34-39に詳しい。

⁽¹⁰²⁾ OECD, *op.cit.*(1), p.127.

⁽¹⁰³⁾ HM Treasury, “Treasury Minutes: Government responses on the Sixty First report (Session 2013-14) and the First to the Seventh reports from the Committee of Public Accounts: Session 2014-15,” Cm 8938, 2014.9, p.12. <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/352859/43057_Cm_8938_accessible.pdf> なお、公表先の資料には変遷が見られ、1989年までは「政府支出計画書」、1990～1992年には「秋期財政演説の統計補足（Statistical Supplement to the Autumn Statement）」の中で租税支出のコスト推計が示されていたが、1993年以降は、「税制早見表及び租税減免措置（Tax Ready Reckoner and Tax Reliefs）」と題する文書として公表が開始された。2010年以降は複数の名称で公表されており、直近の2019年10月には「租税減免措置のコスト推計（Estimated Costs of Tax Reliefs）」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>）。

⁽¹⁰⁴⁾ 財政説明書の位置付けを含め、英国の予算制度全般については、松浦茂「イギリス及びフランスの予算・決算制度」『レファレンス』688号, 2008.5, pp.111-119. <https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_999664_po_068806.pdf?contentNo=1> を、予算演説から財政法成立に至るプロセスについては、鎌倉治子「英国歳入関税庁の発足—税務行政の一元化と租税政策の立案・実施の分離—」『レファレンス』678号, 2007.7, pp.68-70. <https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_999733_po_067804.pdf?contentNo=1> をそれぞれ参照。

⁽¹⁰⁵⁾ OECD, *op.cit.*(1), p.127; KAI Data Policy & Coordination and HM Revenue & Customs, “Estimated Costs of Tax Reliefs: Annual Estimates,” 2018.1.23, pp.3-4. <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/737595/Dec17_Reliefs_Bulletin_Final.pdf>

⁽¹⁰⁶⁾ OECD, *ibid.*, pp.125-126.

及び歳入関税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs: HMRC) は、「租税政策の立案—新しいアプローチ」を公表し、租税政策の大規模な改革を実施する方針を示した⁽¹⁰⁷⁾。すなわち、政府債務の削減が喫緊の課題である中、適切な租税政策を実行する重要性が一層高まっているとして、租税政策の予見性、安定性及び簡素性を向上させるための新たなアプローチを導入するとした。具体的には、①租税政策の決定プロセスの見直し、②税制改正時の影響分析の改善、③租税簡素化室 (Office of Tax Simplification: OTS) の創設、④租税減免措置を創設する際の新たな枠組みの開発等が掲げられた。

その後、多くの改革が順次実行に移された。①については、2010年に租税減免措置の新設時の政策サイクルが7か月から18か月に延長された⁽¹⁰⁸⁾。これは、協議 (consultation)、代替案の事前評価 (options appraisal) 及び法案の起草 (drafting legislation) により多くの時間をかけることが目的であった。

②については、2011年財政法案から、政策決定の透明性の向上を目的として、従来の「租税影響評価 (Tax Impact Assessments)」に代えて、税制改正項目 (租税減免措置を含む。) ごとに、政策目的、減収見込額、影響分析等を一体的に説明する「租税情報・影響ノート (Tax Information and Impact Notes: TIINs)」が導入された。TIINs に対しては、税制改正項目の政策目的に関する情報の増加につながったという積極的な評価がある一方、税務コストの分析方法等の点で品質の低下が見られるとの指摘もある⁽¹⁰⁹⁾。また、TIINs に記載される影響分析は、導入から現在に至るまで、その多くが定性的な記述にとどまっている⁽¹¹⁰⁾。

③をめぐるのは、2010年7月に独立機関として設置された OTS⁽¹¹¹⁾ が、税制の簡素化を目的として、租税減免措置のリスト化とレビューの実施に着手した。このような取組は、英国で初めての試みであったとされる⁽¹¹²⁾。2011年3月に公表された最終報告書では、租税減免措置の全リスト (1,042件) とともに、租税減免措置のレビュー結果が掲載された⁽¹¹³⁾。レビューは、一定の基準⁽¹¹⁴⁾によって選定した155件を対象に、①政策目的や政策手段の合理性、②措置の変更又は廃止に伴う影響、③制度の利用実績及び認知度、④措置の適用に係る税務コスト、⑤納税

(107) HM Treasury and HM Revenue & Custom, “Tax policy making: a new approach,” 2010.6, pp.3, 15-16. <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130102201052/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/junebudget_tax_policy_making.pdf>

(108) National Audit Office, “The exchequer departments: Tax reliefs,” Session 2013-14, HC1256, 2014.4.7, p.37. <<https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2014/03/Tax-reliefs.pdf>> なお、①の一環として、2017年から例年春に行われてきた予算演説の時期が秋に移された (“The new Budget timetable and the tax policy making process,” 2017.12.6. GOV.UK website <<https://www.gov.uk/government/publications/the-new-budget-timetable-and-the-tax-policy-making-process/the-new-budget-timetable-and-the-tax-policy-making-process>>).

(109) Jill Rutter et al., “Better Budgets: Making tax policy better,” 2017.1.16, p.33. Institute for Government website <https://www.instituteforgovernment.org.uk/sites/default/files/publications/Better_Budgets_report_WEB.pdf>

(110) 2011年財政法案の TIINs について、この点を指摘したものとして、総務省行政評価局 前掲注(73), p.36. 直近の TIINs でもこの傾向に変わりはないと見られる (“Tax information and impact notes.” GOV.UK website <<https://www.gov.uk/government/collections/tax-information-and-impact-notes-tiins>>).

(111) 当初、設置期間は5年であったが、2016年財政法 (Finance Act 2016 (c.24)) で恒久的な独立機関とされた。

(112) Office of Tax Simplification, “Review of Tax Reliefs: Final report,” 2011.3, p.3. <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/198570/ots_review_tax_reliefs_final_report.pdf> なお、英国では、度重なる改正の結果、税法が複雑化しており、2000年代には税法を書き換えて、平易化するプロジェクトが実施された (“Tax Law Rewrite Project.” The National Archives website <<https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140206160137/http://www.hmrc.gov.uk/rewrite/index.htm>>). 同プロジェクトの終了を受けて、税法の書換えの次なる課題として、税制そのものの簡素化を実現すべく、OTSが設置されたという (望月爾「税法の平易化から税制の簡素化へ」三木義一先生古稀記念論文集編集委員会編『現代税法と納税者の権利』法律文化社、2020, pp.341-354.)。

(113) Office of Tax Simplification, *ibid*.

(114) 具体的には、①国際的な協定に基づくもの、②構造上の減免措置、③税務当局で協議中のもの、④付加価値税に係る例外措置、が対象外とされた。

者の行動に与える影響等の観点から実施された。その結果、継続（54件）、検討の詳細化（37件）、廃止（47件）、簡素化（17件）がそれぞれ勧告された。勧告の結果は、財務大臣に提示されたものの、租税減免措置の廃止又は縮小は、納税者にとって増税を意味する不人気政策であることから、現在に至るまで、減収規模の小さい租税減免措置を除けば、その実施に進展は見られないという⁽¹¹⁵⁾。

(3) 会計検査院等による指摘

英国の中央政府では、予算執行後に、①会計検査院（National Audit Office: NAO）の検査報告、②下院決算委員会の決算審査、③政府（財務省）の回答という流れで、予算統制のプロセスが進められる。租税減免措置も同様の段階を踏む⁽¹¹⁶⁾。租税減免措置の見直しの機運が高まる中で、NAOは、租税減免措置の検査を強化しており、下院決算委員会とともに、財務省及びHMRC⁽¹¹⁷⁾に対して繰り返し、その管理方法の改善を求めている⁽¹¹⁸⁾。例えば、NAOは2014年11月の検査報告書で、財務省及びHMRCが租税減免措置を適切に管理するための枠組み又は基本指針を有していない等と指摘し、租税減免措置の管理方法の見直しを勧告した⁽¹¹⁹⁾。NAOは2016年7月の検査報告書でも、HMRCは租税減免措置を管理するために内部ガイドラインを策定したものの、強制力のある指針であることが職員の間で理解されていないこと等を指摘した⁽¹²⁰⁾。また、下院決算委員会は、2018年11月に公表した「2017年度HMRC活動実績」で、HMRCは多数の租税減免措置が「費用に見合う価値（Value For Money: VFM）」を有するか否かを把握していないとの結論を示した⁽¹²¹⁾。

NAOは、直近の2020年2月の検査報告書で、財務省及びHMRCがNAOの勧告を受けて租税支出の監視を強化するなど、一定の取組を進めていることに言及しつつも、様々な課題を指摘している⁽¹²²⁾。例えば、①財務省は租税支出の設計時に評価をどのように、また何を契機に実施するのか十分な検討を行っていない、②HMRCは租税支出による減収見込額の推計値と実績値の比較をしておらず、幾つかの措置では実績値が推計値（予測値）を大幅に上回っている、③2015年以降、HMRCが公式に評価を実施したのは15件の租税支出のみであり、租税支出の一部しか評価を実施していない、④財務省が租税支出に関するVFMの説明責任を有する点が公文書で明確に規定されていない、等である。これを踏まえて、財務省に対しては、①租税支出の設計及び管理のための汎用性の高い枠組みを構築すること、②様々な種類の租税支出の

⁽¹¹⁵⁾ OTSへのヒアリング調査による。なお、OTSが行った勧告の実施状況（2015年3月現在）は、Office of Tax Simplification, “OTS simplification recommendations: summary at March 2015.” GOV.UK website <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/417798/OTS_List_of_Recommendations.pdf> にまとめられている。

⁽¹¹⁶⁾ 関口 前掲注(97), p.17.

⁽¹¹⁷⁾ 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（同上, p.14.）。

⁽¹¹⁸⁾ 以下の記述は、主にNational Audit Office, “The management of tax expenditures,” Session 2019-20, HC46, 2020.2.14, p.6. <<https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/02/The-management-of-tax-expenditure.pdf>> を参照した。

⁽¹¹⁹⁾ National Audit Office, “The Effective management of tax reliefs,” Session 2014-15, HC785, 2014.11.21. <<https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2014/11/Effective-management-of-tax-reliefs.pdf>>

⁽¹²⁰⁾ National Audit Office, “Report by the Comptroller and Auditor General,” 2016.7, pp.R10-R11. <<https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2016/07/HMRC-Annual-Report-and-Accounts-2015-16.pdf>>

⁽¹²¹⁾ House of Commons, Committee of Public Accounts, “HMRC’s performance in 2017-18. Sixty-Sixth Report of Session 2017-19. Report, together with formal minutes relating to the report,” HC1526, 2018.11.2, p.6. <<https://publications.parliament.uk/pa/cm201719/cmselect/cmpubacc/1526/1526.pdf>>

⁽¹²²⁾ National Audit Office, *op.cit.*(118), pp.8-13.

VFM を評価するための堅牢な方法論を開発すること、③個別の租税支出の設計時に、評価及び見直しの時期や契機を考慮すること、④租税支出の VFM に関する問題点について財務大臣に報告することを職員に明確に義務付けること等、HMRC に対しては、⑤租税支出の評価の範囲を拡大するため、より体系的な方法を開発すること、⑥重要度の高い租税支出の実績値と推計値の乖離を説明できるようにすること、⑦租税支出のコストの変動を検証するために、利用可能な場合には、独立した情報源を活用すること等を勧告している。

独立財政機関である予算責任局 (Office for Budget Responsibility: OBR) も、「財政リスクレポート」(2019 年 7 月)において、政府が租税減免措置のコスト全体を把握しておらず、租税減免措置の効率性を体系的に評価する方法を有していない等と指摘し、租税減免措置が及ぼす財政へのリスクについて警鐘を鳴らしている⁽¹²³⁾。その上で、OBR は、IMF が「英国の財政透明化に関する評価」(2016 年 11 月)で勧告したように⁽¹²⁴⁾、租税支出を統制するためには、租税支出の総量に対して上限を課すことや、コスト推計の報告書に業種及び機能別の分類を設けて情報の充実を図ることが有効であると述べている⁽¹²⁵⁾。

(4) 租税減免措置の現状

2019 年 10 月現在、租税減免措置の総数は 1,190 件、租税支出の総数は 362 件である⁽¹²⁶⁾。このうち、2019 年 10 月に HMRC が公表した減収見込額の見積り (コスト推計) の対象になった租税支出の数は 111 件である。HMRC は、会計検査院からの指摘を受けて、コスト推計の見直しを進めており、2020~2022 年の間に対象範囲を拡充する予定である。

推計対象になった租税支出の減収見込額の総額は、2018 年度に 1550 億ポンド (総税収に占める割合は約 25%) であり、2014 年度と比較して 5% 増加している。租税減免措置の総数で見ても、OTS がリスト化した 2011 年時点の 1,042 件から 148 件増加しており、廃止される租税減免措置よりも多くの措置が新設されている状況にある。

(5) ガバナンス

英国の中央政府で歳出増又は歳入減につながる政策手段 (租税減免措置を含む。) が採られる場合、財政ルール (fiscal rule)⁽¹²⁷⁾ に適合させるために、これを相殺する手順が踏まれる。予算編成過程で既存の租税減免措置を廃止又は削減するインセンティブが観察される場合、その背

⁽¹²³⁾ Office for Budget Responsibility, “Fiscal risks report,” 2019.7, p.95. <https://obr.uk/docs/dlm_uploads/Fiscalrisksreport2019.pdf>

⁽¹²⁴⁾ Brian Olden et al., “United Kingdom: Fiscal Transparency Evaluation,” *IMF Country Report*, No.16/351, 2016.11, p.31. <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2016/cr16351.pdf>>

⁽¹²⁵⁾ Office for Budget Responsibility, *op.cit.*(123), p.110.

⁽¹²⁶⁾ 以下の数値の情報は、National Audit Office, *op.cit.*(118), p.8; HM Revenue & Customs, *op.cit.*(103); HM Revenue & Customs, “2018-19 Annual Report and Accounts,” HC2394, 2019.7.18, p.12. <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/824652/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2018-19_web_.pdf> に基づく。

⁽¹²⁷⁾ 現在の財政ルールは、2011 年予算責任憲章 (Charter for Budget Responsibility) を 2016 年秋季財政演説で改訂したものに基いており、①フロー指標 (構造的経常財政赤字の名目 GDP 比を 2020-21 年度までに 2% 以下に削減する)、②ストック指標 (公的部門の純債務残高の名目 GDP 比を 2020-21 年度までに減少させる (副次的目標))、の 2 つから成る (関口智「イギリス及びスウェーデンの国家財政における予算・公会計制度と会計検査院—マクロ予算編成とミクロ予算編成の視点から—」(平成 28 年度海外行政実態調査報告書) 2017.3, pp.6-7. 会計検査院ウェブサイト <https://report.jbaudit.go.jp/effort_study_mag/2017_sw.pdf>)。

景には財政ルールがあるとの見方がある⁽¹²⁸⁾。一方、英国では、租税支出の総量に対して予算上の統制や目標設定がなされていないとも指摘されている⁽¹²⁹⁾。米国の事例でも見られるように、財政ルールは歳出増又は歳入減の見合いの財源が措置される限り、租税減免措置の総量を抑制する方向に働かないこと、また、実際に租税減免措置全体の件数や減収見込額が増加していることを踏まえると、英国でも財政ルールを通じた租税減免措置に対する統制の効果は大きくないと考えられる。

(6) 評価の取組

租税減免措置の政策効果の評価をめぐることは、前述した NAO の指摘に見られるように、HMRC による評価の実施件数が少ないなど、様々な課題が指摘されている（第 II 章 2 (3) を参照）。なお、英国は、米国と並んで、EBPM の先進国の 1 つとみなされているが、EBPM の取組は歳出プログラムが中心であり、EBPM の観点から租税減免措置を評価する取組はあまり進展がない状況にあるという⁽¹³⁰⁾。

3 ドイツ

(1) 報告制度の経緯等

旧西ドイツ⁽¹³¹⁾では、米国でサリー教授が租税支出の概念を提起する以前から、税制上の例外措置である租税優遇措置（Steuervergünstigung）⁽¹³²⁾と直接支出である補助金との類似性が認識されていた。1959 年には、連邦議会での質疑を受けて、連邦財務省が「見えない補助金」として存在する租税優遇措置のリストと同措置によるコストを示した報告書を提出した⁽¹³³⁾。こうした中、1967 年経済安定成長促進法⁽¹³⁴⁾が制定され、連邦政府は、財政援助（Finanzhilfen、直接支出である補助金）⁽¹³⁵⁾の一覧と併せて、租税優遇措置の一覧及び減収見込額の推計を連邦議会及び連邦参議院に隔年で報告することが義務付けられた（同法第 12 条）。同法に基づいて連邦政府が提出する報告書（補助金報告書（Subventionsbericht））は、直近では 2019 年 11 月に公表されている（第 27 次補助金報告書（対象期間は 2017～2020 年））⁽¹³⁶⁾。第 27 次補助金報告書で

⁽¹²⁸⁾ OECD, *op.cit.*(1), p.128.

⁽¹²⁹⁾ Olden et al., *op.cit.*(124), p.23.

⁽¹³⁰⁾ 財務省が EBPM の観点から政策評価の在り方や実施方法を定めたガイドライン（Green Book 等）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>）。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。

⁽¹³¹⁾ 以下の経緯に関する記述は、Shannon III, *op.cit.*(25), pp.203-204; 谷口勢津夫「西ドイツにおける租税補助金の法的統制」『租税法研究』18 号, 1990.10, pp.31-32; 山田ちづ子「ドイツ政策税制における「租税優遇」制度の現況—その制度的枠組みと評価の視点—」海外住宅・不動産税制研究会編著 前掲注(1), pp.162-194 等を参照した。

⁽¹³²⁾ 以下、ドイツに関する記述では、税制上の例外措置を示す用語として、法律上の名称である「租税優遇措置」を使用する。なお、租税優遇措置と類似の概念として、租税補助金（Steuersubvention）もある。租税優遇措置は特定の納税者に恩恵を与える例外措置一般を広く意味するのに対し、租税補助金は直接支出である補助金と同程度の法的統制を加えることを意図して用いられる場合がある（谷口 同上）。

⁽¹³³⁾ BT-Drucksache 3/1229. <<http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/03/012/0301229.pdf>>

⁽¹³⁴⁾ Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 8. Juni 1967 (BGBl. I S. 582)

⁽¹³⁵⁾ 財政援助と租税優遇措置を合わせたものが「補助金（Subvention）」と総称される。

⁽¹³⁶⁾ Bundesministerium der Finanzen, “27. Subventionsbericht des Bundes: 2017-2020.” <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2020-03-01-Subventionsbericht.pdf?__blob=publicationFile&v=12>

は、租税優遇措置は、民間部門の税負担の軽減につながる税制上の特例措置と定義され、措置ごとに政策目的、適用期限、減収見込額等が掲載されている⁽¹³⁷⁾。対象となる税目は、個人所得税、法人所得税、付加価値税、電気税など、連邦税法で規定される全税目である。第27次補助金報告書では、105の租税優遇措置が採り上げられ、減収見込額は2020年に合計169億ユーロ、総税収に占める割合は5%程度と見込まれている。

(2) ガバナンス

連邦政府が補助金（租税優遇措置を含む。）を新設又は変更する際に準拠すべきガイドラインとして「補助金政策ガイドライン」（2015年1月28日閣議決定）が設けられている⁽¹³⁸⁾。その内容は、①新規の補助金は、他の政策手段と比較して費用対効果が高く、最適な手段とみなされる場合にのみ認められる、②新規の補助金は、時限措置かつ金額の逡減を備えた措置とする、③効率性及び透明性に加えて、政策目標の達成状況の観点から、全ての補助金について定期的に評価を実施する、④既存の租税優遇措置が、どの程度、より財政負担の少ない財政援助その他の手段に代替可能かを検証する、等である。ただし、補助金政策ガイドラインは、連邦政府が果たすべき責務の指針ではあるが、拘束力を有する性質のものではないとされる⁽¹³⁹⁾。実際、第27次補助金報告書によると、②の実施状況は、時限措置を有する租税優遇措置が26件（全体の24.8%）、金額の逡減措置を有するものが2件（全体の1.9%）と低位にとどまっている⁽¹⁴⁰⁾。

(3) 評価の取組

租税優遇措置の政策効果を評価する取組としては、連邦財務省が2007～2009年にケルン大学財政学研究所等に委託して実施した大規模な調査が挙げられる⁽¹⁴¹⁾。具体的には、第21次補助金報告書（2007年）で減収見込額の規模が上位20位である租税優遇措置を対象に、統一的基準に基づいて、政策目的や手法の適正性、措置の有効性、費用対効果等が検証された。評価結果の報告書では、統一的基準に基づく広範な租税優遇措置の評価・分析は、ドイツはもとより、OECD加盟国でも初めての取組であると言及されている⁽¹⁴²⁾。同報告書には、措置ごとに3段階の評価結果（問題なし、要見直し、要廃止）が示され、評価結果の一部は、第23次補助金報告書（2011年）にも反映されている⁽¹⁴³⁾。この取組に対しては、租税優遇措置に関する情報量を大幅に改善し、標準的な評価方法を設定したという利点があった一方で、実際の租税政策の見

⁽¹³⁷⁾ *ibid.*, p.10, Anlage 8.

⁽¹³⁸⁾ *ibid.*, p.11. 補助金政策ガイドラインは、「第20次補助金報告書」（2006年）に掲載されたもの（2006年3月閣議決定）が初出とされる（山田 前掲注⁽³⁾, p.172.）。

⁽¹³⁹⁾ Bundesministerium der Finanzen, *ibid.*, p.11; OECD, *op.cit.*(1), p.90; 山田 同上, p.174.

⁽¹⁴⁰⁾ Bundesministerium der Finanzen, *ibid.*, pp.44-45.

⁽¹⁴¹⁾ 調査結果は、「Evaluierung von Steuervergünstigungen I (2007-2009).」 Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln website <<http://www.fifo-koeln.org/index.php/de/projekte/alle-projekte/projekte/evaluierung-von-steuerverguenstigungen-i-2007-2009>> を参照。その概要は、山田 前掲注⁽³⁾, pp.164-165, 192-193 に詳しい。

⁽¹⁴²⁾ Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln et al., “Evaluierung von Steuervergünstigungen. Band 1 Methoden und Ergebnisüberblick. Endfassung (Herbst 2009),” Forschungsauftrag Projektnummer 15/07 des Bundesministeriums der Finanzen, p.3. <http://www.fifo-koeln.org/images/stories/p174_band-i_finalversion.pdf>

⁽¹⁴³⁾ Bundesministerium der Finanzen, “Dreiundzwanzigster Subventionsbericht: Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2009-2012,” 2011, pp.34-36. <[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Them/Subventionsbericht en/Oeffentliche_Finanzen/Subventionspolitik/23-subventionsbericht-der-bundesregierung-anlage1.pdf?__blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Them/Subventionsbericht%20en/Oeffentliche_Finanzen/Subventionspolitik/23-subventionsbericht-der-bundesregierung-anlage1.pdf?__blob=publicationFile&v=3)>

直しには結実しなかったと指摘されている⁽¹⁴⁴⁾。

その後続調査として、連邦財務省は、2017～2019年にかけて、外部評価が未実施であった租税優遇措置(33件)について、ケルン大学財政学研究所等への委託調査を実施した⁽¹⁴⁵⁾。この調査は、①政策目標の妥当性(政策目標の設定は適切か)、②措置の政策効果(政策目標の達成に顕著な効果を有するか)、③持続可能性(持続可能な開発目標(SDGs)に対応した連邦政府のガイドラインに基づき、各措置が持続可能性に対してどのような影響を及ぼすと評価されるか)、④措置の適合性(政策目標の達成に最適な手段であるか)、⑤透明性と監視(定期的かつ定量的な評価が実施され、公表されているか)の5つの観点から評価が行われた。その主な評価結果が反映された第27次補助金報告書では、当該調査は、証拠(エビデンス)に基づく財政政策の推進に寄与するものとされ、連邦政府は、調査結果を受けて、対応の必要性や個別措置の最適化の観点から検討を進めるとしている⁽¹⁴⁶⁾。

租税優遇措置に対する定期的な評価の実施状況は、補助金報告書に情報が集約されており、第27次補助金報告書によると、外部評価を実施済みの租税優遇措置は45件(全体の42.9%)、内部評価を実施済みの租税優遇措置は6件(全体の5.7%)である。定期的な評価を実施済みの租税優遇措置の減収見込額の合計は、租税優遇措置全体の減収見込額の約82%に達する。

なお、他の主要国と同様、ドイツの連邦会計検査院(Bundesrechnungshof)は、租税優遇措置を検査対象としており、年次報告書及び特別報告書でその結果を取り上げている⁽¹⁴⁷⁾。

4 フランス

(1) 報告制度の経緯等

フランス⁽¹⁴⁸⁾では、1960年代に米国で提唱された租税支出の概念が受容され、1979年に租税委員会(Conseil des impôts)⁽¹⁴⁹⁾によって租税支出に関する最初の報告書が公表された⁽¹⁵⁰⁾。1980年予算法⁽¹⁵¹⁾第32条には、政府は、予算法案の附属資料である「歳入見積り(Voies et moyens)」に租税支出に関する情報を毎年掲載するとの規定が置かれ、1980年以降、当該情報が公表されてきた。直近では、2020年予算法案の歳入見積りの第2巻(以下、「2020年資料」という。)に

⁽¹⁴⁴⁾ Michael Thöne, “Evaluation of Tax Expenditures in Germany,” 3rd International Forum on Performance Budgeting, 2014.9.3, p.13. ResearchGate website <https://www.researchgate.net/profile/Michael_Thoene/publication/265411946_Evaluation_of_Tax_Expenditures_in_Germany/links/540dd2c60cf2f2b29a3a3193/Evaluation-of-Tax-Expenditures-in-Germany.pdf>

⁽¹⁴⁵⁾ 調査結果は、Michael Thöne Hrg., “Evaluierung von Steuervergünstigungen,” *FiFo-Berichte*, Nr.28-E, 2019.10. <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/FiFo2019/fifo-bericht28-e_bmf-fe10-16_stv-eval_e.pdf> を参照。

⁽¹⁴⁶⁾ Bundesministerium der Finanzen, *op.cit.*(136), p.66.

⁽¹⁴⁷⁾ 三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社 前掲注(76), p.18.

⁽¹⁴⁸⁾ 以下のフランスに関する記述は、中里実「フランスにおける政策税制と租税支出」海外住宅・不動産税制研究会編著 前掲注(1), pp.200-224等を参照した。なお、フランスの予算法案の附属資料等では、課税上の例外措置を示す用語として「租税支出(dépenses fiscales)」が使用されていることを踏まえ、フランスに関する本文中の記述は、租税支出の用語で統一している。なお、フランスでも、他国と同様、課税上の例外措置について様々な概念が使用されている。例えば、通常の措置から乖離した例外措置を意味する「租税特別措置(régimes fiscaux dérogatoires)」や、合法的に税負担の減免が認められる措置を意味する「租税優遇措置(niches fiscales)」等がある(同, p.205.)。

⁽¹⁴⁹⁾ かつて存在した会計検査院の配下の組織。租税委員会は2005年に公課委員会(Conseil des prélèvements obligatoires)に改組された(“Conseil des prélèvements obligatoires _ Mission.” Cour des comptes website <<https://www.ccomptes.fr/fr/institutions-associees/conseil-des-prelevements-obligatoires-cpo/mission>>.)。

⁽¹⁵⁰⁾ 経緯の記述は、主に、République Française, “Annexe au projet de loi de finances pour 2020: Évaluations des voies et moyens, Tome II Les dépenses fiscales,” pp.7-12. <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance-publique/files/farandole/ressources/2020/pap/pdf/VM_2_2020-W.pdf> による。

⁽¹⁵¹⁾ Loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980

租税支出の総額、新設又は廃止の状況等、租税支出に関する包括的な情報が掲載されている⁽¹⁵²⁾。フランスでは、租税支出に加えて、社会保険料の優遇措置（niches sociales）についても、その減収見込額等の情報が、毎年、社会保障財政法案の附属資料で公表されている⁽¹⁵³⁾。

租税支出は、2020年資料で、経済的インセンティブ又は社会的公正のために、税制に設けられる特定の納税者又は取引に対する税負担の軽減措置であって、歳出予算と同様に、国家財政の負担になるものと定義される⁽¹⁵⁴⁾。対象税目は、個人所得税、法人所得税、富裕税、付加価値税等の全てである。2020年時点での租税支出の数は468に上り、減収見込額の合計は90億ユーロ、総税収（租税支出による逸失税収を含む。以下同様。）に占める租税支出の割合は23.6%と見込まれている⁽¹⁵⁵⁾。

(2) ガバナンス

中期財政計画を定める2018-2022年財政計画法⁽¹⁵⁶⁾第20条は、総税収に占める租税支出の割合について上限を規定している。例えば、2020年の上限は27%に設定されており、上述のとおり、2020年の総税収に占める租税支出の割合（23.6%）はこの上限の範囲内に収まっている。また、同条は、租税支出を新設する場合には、原則として最大4年の時限措置にすると規定している。この規定は、租税支出の更新前に、その妥当性について評価の実施を可能にするものと位置付けられている（同法の附則II.E.4）。

(3) 評価の取組

前述の国々と同様に、フランスでも、租税支出の政策効果の評価をめぐる様々な課題が指摘されている⁽¹⁵⁷⁾。例えば、会計検査院（Cour des comptes）は、2016年予算の租税支出に関する報告書（2017年5月公表）で、①全449件の租税支出のうち、179件の租税支出は1996年以前に設けられており、そのうち37件（減収見込額の合計は約20億ユーロ）は20年以上にわたって改正されていないこと、②小規模な租税支出107件（1年当たりの減収見込額が50万ユーロ以下）の財政コストが定量的に把握されておらず不明であること、③一部の例外を除けば、租税支出の評価が極めて不十分であること、④租税支出と政策目標との関連性が必ずしも明確でないこと、等を指摘した⁽¹⁵⁸⁾。その上で、租税支出に関する包括的な評価の実施等を勧告した。その後、政府は、2019年9月に経済・財務省の租税政策局（Direction de la législation fiscale）に

⁽¹⁵²⁾ République Française, *op.cit.*(150)

⁽¹⁵³⁾ 直近の情報は、2020年社会保障財政法案の附属資料5で公表されている（“PLFSS 2020: Annexe 5 Présentation des mesures d'exonérations de cotisations et contributions et de leur compensation.” Sécurité sociale website <<https://www.securite-sociale.fr/files/live/sites/SSFR/files/medias/PLFSS/2020/PLFSS-2020-ANNEXE%205.pdf>>）。

⁽¹⁵⁴⁾ République Française, *op.cit.*(150), p.7. 同時に、租税支出の識別には、基準となる税制を設定する必要があるが、その定義は容易ではなく、基準となる税制は事実の観察と立法者の意思の事後的な解釈によって見出されると説明されている（*idem*）。

⁽¹⁵⁵⁾ *ibid.*, pp.13-14.

⁽¹⁵⁶⁾ Loi n° 2018-32 du 22 janvier 2018 de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022 財政計画法の位置付けについては、服部有希「フランスの財政ガバナンス—2012年の中期財政計画制度の改正を中心に—」『外国の立法』No.263, 2015.3, pp.61-66. <https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_9111089_po_02630006.pdf?contentNo=1> に詳しい。

⁽¹⁵⁷⁾ 以下の記述は、Valérie Segond, “In France, Evaluating Tax Expenditure Effectiveness Remains a Challenge,” 2017.11.16. Council on Economic Policies website <<https://www.cepweb.org/in-france-evaluating-tax-expenditure-effectiveness-remains-a-challenge/>> 等を参照した。

⁽¹⁵⁸⁾ Cour des comptes, “Les dépenses fiscales: Note d'analyse de l'exécution budgétaire 2016,” pp.17-18. <<https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/EzPublish/NEB-2016-Depenses-fiscales.pdf>>

租税政策の定量的評価や統計的分析を実施する部署を設置し、2020年予算法案の策定時に32件の租税支出を評価する等の取組を進めてきた⁽¹⁵⁹⁾。しかし、会計検査院は、2019年予算の租税支出に関する報告書（2020年4月公表）でも、依然として租税支出の管理や評価に問題があると指摘した上で、①評価に必要な情報を収集するために、新設した所得課税の租税支出について、適用者に申告時の報告を義務付けること、②2022年までに租税支出の有効性及び効率性を評価するための計画を実施すること、③租税支出の政策目標を明確にし、重要度の高い租税支出については業績指標と関連付けることで、予算関係文書を補完すること、④財政計画法による上限の対象となる租税支出の範囲を決定又は変更する際のルールを制定すること、の4点を勧告している⁽¹⁶⁰⁾。なお、会計検査院は、租税支出の評価が十分に実施されていない理由について、①目標設定の不備、②実績把握の遅さ、③措置の適用者数に関するデータの不足、④目標達成状況の測定の不正確さ等、方法論上かつ実際上の困難があることを指摘している⁽¹⁶¹⁾。

おわりに

現在の我が国の租税支出（租税特別措置）を取り巻く状況は、これまでに紹介してきた諸外国の事例と比較すると、どのような位置付けにあるだろうか。我が国では、民主党（当時）を中心とした連立政権の下で策定された「平成22年度税制改正大綱」（平成21年12月22日閣議決定）において、法人税関係の租税特別措置（政策税制）の適用実績を明らかにし、その効果を検証可能にする仕組みを整備する方針が示された⁽¹⁶²⁾。この方針に基づき、租特透明化法（第I章2を参照）が制定され、法人税関係の政策税制について、企業が申告時に提出する情報を基に、財務省が毎会計年度、適用実績に関する報告書を作成し、国会に提出することが義務付けられた。また、租特透明化法に加え、「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）に基づく租税特別措置の政策評価制度も整備された。具体的には、法人税関係の政策税制等について、関係省庁が「事前評価（各年度の税制改正要望で法人税関係の政策税制の新設、拡充又は延長を要望する際の評価）」と「事後評価（定期的な効果検証のために原則3～5年に1回実施する評価）」を実施することとされた。

第I章2で見たとおり、諸外国で法定されている租税支出の報告制度は、減収見込額の推計及び公表が中心である。我が国でも、租税特別措置の減収見込額を計測する必要性や重要性は認識されており、国会審議の参考資料として減収見込額が報告されているが、その報告は法定されていない。一方で、法人税関係の政策税制の適用実績を報告する制度が法定されている。また、租税支出の政策効果を評価する取組については、主要4か国の事例を見ると、ドイツで外部委託による調査が複数回実施された例はあるものの、アドホックな評価が中心であり、我が国の政策評価制度のように網羅的かつ体系的な評価制度を有する国は見られない。この点を

⁽¹⁵⁹⁾ Cour des comptes, “Les dépenses fiscales: Note d’analyse de l’exécution budgétaire 2019,” pp.32-33. <<https://www.ccomptes.fr/system/files/2020-04/NEB-2019-Depenses-fiscales.pdf>> 加えて、租税政策局は、2020～2023年にかけて全ての租税支出を対象に複数年の評価計画を実施するとしている（*idem*, p.46.）。

⁽¹⁶⁰⁾ *ibid.*, pp.4-5, 51-55.

⁽¹⁶¹⁾ Cour des comptes, “L’efficience des dépenses fiscales relatives au développement durable: Communication à la commission des finances du Sénat,” 2016.9, p.3. <<https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/EzPublish/20161108-efficience-depenses-fiscales-developpement-durable.pdf>>; Segond, *op.cit.*⁽¹⁵⁷⁾

⁽¹⁶²⁾ 「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>>

見れば、我が国の租税特別措置の政策評価制度は、他の主要国より一歩先んじていると言える。ただし、我が国の租税特別措置に関する①適用実績の報告制度と②政策評価制度に問題がないわけではない。有識者の中には、①について、原データの羅列であり、租税特別措置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⁽¹⁶³⁾、②について、政策評価で分析・説明が不十分と判定される租税特別措置でも、税制改正で創設、拡充及び延長が認められる場合が少なくない⁽¹⁶⁴⁾、等の指摘が見られる。

前述のとおり、我が国と諸外国の現行制度では、報告の法定化の範囲や政策効果の評価の実施方法をめぐって違いがある。しかし、例えば、上述の②について、英国のOTSによるレビューやドイツの外部委託による調査でも、その結果は必ずしも政策決定に結実していないことに見られるように、共通の課題もある。そもそも、租税支出の不透明性や財政への影響といった問題に対して、その報告及び評価の取組を通じて解決を目指す姿勢は、各国共通である。諸外国の動向や、我が国の租税特別措置の報告及び評価の在り方をめぐって指摘されている課題を踏まえつつ、その一層の改善に向けて、議論が積み重ねられることが期待される。

(さとう りょう)

(163) 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>>

(164) 田中 前掲注(8), pp.63-70. なお、個別事例を見ると、政策評価の結果が税制改正で反映された例はある。例えば、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」や「雨水貯留利用施設に係る割増償却制度」を期限到来時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>)。