

租税透明化法等の意義と限界

ー租税特別措置の透明性はどこまで高まったのかー

田 中 秀 明*

(明治大学公共政策大学院教授)

1. はじめに

研究開発の促進や産業振興など、特定の政策目的を達成するための様々な税制上の措置については、一般に「租税支出」(tax expenditure)と呼ばれ、手続きが簡単、行政による選別や関与が少ないなどのメリットが指摘される一方、歳出と比べて透明性が低い、国会や財政当局等による統制が弱い、隠れた補助金になっている、特定の者に利益を与えるため不公平である、既得権益化しやすく廃止が難しい、税収が減少する、など様々な問題が指摘されてきた¹⁾。

そもそも租税支出については、定義や範囲がそれほど明確ではない。例えば、経済協力開発機構(OECD)の報告書では、「ベンチマークとなる税の原則と比べて比較的に限定された納税者からの税収を減少させたり繰り延べたりする税法・規則・慣行による措置 (provisions of tax law, regulation, or practice that reduce or defer revenues for a comparatively narrow population of taxpayers relative to benchmark tax)」と定義されており、広範囲である²⁾。また、OECD 諸国は、それぞれの定義を使っている³⁾。米国は、議会予算法 (Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974) において、租税支出 (tax expenditures) とは、「連邦税法の諸条項によって、総所得からの特別な除外 (非課税) (special exclusion)、免税 (exemption)、控除 (deduction)、または、特別な税額控除 (special credit)、優遇税率 (preferential rate)、若しくは課税繰

* 1985 年旧大蔵省入省。旧厚生省、外務省、内閣府、オーストラリア国立大学、一橋大学などを経て、2012 年 4 月より現職。ロンドン・スクール・オブ・エコノミクス修士、政策研究大学院大学博士。

¹⁾ 例えば、OECD (2010) は、租税支出の利点として、①規模や範囲についての執行上の経済性、②不正や乱用の可能性が限定的、③納税者の選択が適度に広い、④所得や納税の正しい把握、その問題として、①不公平、②効果の把握が難しい、③仕組みが複雑、④歳入の減少、⑤定義や範囲が曖昧などを指摘している。また、Tyson (2014, p.3) は、租税支出の問題として、①平等という目的追求の観点からは効果的ではない、歳出の方が少ないコストで同じ目的を達成しうる、②非効率であり的確に対象を絞れない、③政治的なロビーイングに対して脆弱である、を挙げる。三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング (2016) は、租税支出、歳出プログラム及び規制についてのメリット・デメリットを比較している。

²⁾ 該当する報告書は OECD (2010, p.12) であるが、これは OECD のスタッフの発表 (Anderson 2008) からの引用である。和訳の「ベンチマークとなる税の原則」は、一般には税の「本則」と捉えられるが、そもそも何が本則なのかについては、本文の次のパラグラフにあるとおり議論がある。例えば、アメリカでは、本則と捉え方については、①「正常税基準」(‘normal tax baseline’) と②「参照税法基準」(‘reference tax law baseline’) があり、詳細は、渡邉 (2008, 15-16 頁) を参照されたい。

³⁾ 租税支出の租税法上の定義については末永 (2012) が、OECD 主要国の定義については三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング (2016) が詳しく整理している。

延べ (deferral) から生じる歳入損失 (revenue losses)」(Section 3(3))と定義している。

これらの税制上の措置は我が国にも同様に存在しており、一般には、「租税特別措置」(以下「租特」という)と呼ばれている。ただし、租特には、租税に関する特別な措置という一般的な意味と「租税特別措置法」(昭和32年法律第26号、以下「租税法」という)に基づく措置という意味がある⁴⁾。例えば、医療控除や障害者控除などは租税法ではなく、所得税法の本則に規定されているが、税負担を軽減する措置であり、一般的な意味での租特である。これは、何を税制の本則と捉えて、何を例外的な特別の措置と捉えるかの違いである。法律上は、そのように区別しても、両者はいずれも租特、あるいは租税支出として扱うべきであろう。

租特は我々の身近な生活にも及んでおり、様々な種類があるが、冒頭に述べたような問題が特に指摘されてきたのが企業向けの租特である。それは、数や減収額という観点で、租税法に規定される特別措置の中心となっているからである。企業向け租特について特に指摘されてきたことは、税収を損なうにもかかわらず、その効果が十分に検証されていないという問題である。また、特定の業種を支援する租特があり、それは例外的な措置として導入されたにもかかわらず、事実上、恒久化・既得権益化していることも指摘されてきた⁵⁾。租特によって利益を得ている企業や団体が廃止や縮小に抵抗し、政治的なロビーイングを行っているからである⁶⁾。財務省の資料でも、「租税特別措置は、『公平・透明・納得』の原則から見れば、税負担の公平の原則の例外であり、これが正当化されるためには、その適用の実態や効果が透明で分かりやすく、納税者が納得できるものでなくてはなりません。しかし、現状では、適用実態がはっきりしないものや、適用件数が非常に少ないもの、導入から相当期間が経過し役割を終えているもの、特定の業界や一部の企業のみが恩恵を受けていると思われるものが散見される」(財務省, 2010, 645 頁)と説明されている。

租特の問題は常に指摘されてきたにもかかわらず、なかなかその実態は十分に明らかにされてこなかった。アメリカなどと比べても透明性は低かった⁷⁾。こうした中で、租特の透明性を高めるため、民主党政権(2009～12年)が導入したのが「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)である。同法は、「租税特別措置の適用実態を明らかにし、その効果を検証できる仕組み」(財務省, 2010, 645 頁)として導入された。また、これに併せて、政策評価法(「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))に基づき、府省は租特等について事前・事後の政策評価を行うことが義務付けられ、租特等に関する政策評価が制度化された。会計検査院は従来から租特に関する検査を行っていたが、最近「租税特別措置法に基づいて、特定の企業の税負担を軽減することなどにより、国による特定の政策目的を実現するための特別の政策手段及び東日本大震災の被害者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律に基づいて設けられた、東日本大震災に対する税制上の対応措置」(会計検査院, 2015, 1 頁)について包括的な検査を実施している。

租特透明化法は従来になかった法律に基づく措置を義務付けるものであり、画期的な取組みと評価できる。同法に基づく報告書が2011～14年度の4ヶ年分発表され、政策評価法に基づく資料も2011～16年度

⁴⁾ 更に、「東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律」(平成23年法律第29号)にも、税制上の例外的な措置が規定されており、租税法の租特と同じように整理すべきである。

⁵⁾ 立岡(2014)は、租特透明化法に基づく「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」を分析し、2011年度において、総数85の租特のうち、40が企業支援であり、その25は特定業種等支援(保険・医療・鉱物資源・農業など)であるとしている。また、近藤(2009)は、経過年数別に法人税関係租税特別措置(2009年4月1日時点)を整理し、30年以上が2項目、35年以上が4項目、40年以上が9項目、45年以上が5項目、50年以上が3項目あると指摘している(5頁)。

⁶⁾ 本稿では、租特の政治的な意思決定過程について詳しく論じる余裕はないが、それについては、國枝(2004)を参照。

⁷⁾ アメリカにおける租税支出については、渡瀬(2008)を参照。

の6ヶ年分発表されているが、果たして、租特はどの程度透明化されたのであろうか。国民は租特の実態を十分把握することができるのか、これまで指摘されてきた問題はどの程度解決されたのか。租特透明化法や政策評価が対象とする租特は租特法に基づく措置に限定されており、本稿では、これらの租特を中心に、租特の透明化の現状を分析し、同法の意義と限界を明らかにする。

本稿のテーマは財政の透明性であるが、それは、近年の予算制度改革においてキーワードになっている。政策の立案・形成・実施についての透明性が“good governance”の重要な要素になっているからである⁸⁾。透明性といっても、財政に関わる情報を単に公表すればよいことを意味しているわけではない。Kopits and Craig (1998)は、財政の透明性とは、「政府の構造や機能、財政政策の意図、公会計、予測などについて、広く一般に対する公開性 (openness)」(1 頁)であり、「選挙民や金融市場が政府の財政状態や政府活動の真のコスト—現在及び将来への経済社会的影響を含め—を正確に評価できるようにするため、政府活動に係る信頼ある、包括的な、時宜にかなった、理解可能な、国際的に比較可能な情報に容易にアクセスできることを含む」(1 頁)と定義する⁹⁾。本稿でも、透明性の定義は、これらに倣うが、特に、租特の仕組みやコスト・効果に関する情報が国民に理解できるような形で提供されているかという点を重視する。

本稿の構成は以下のとおりである。次の第2章では、租特透明化法、政策評価法に基づく租特の評価、租特に係る会計検査など、関係する制度の経緯や仕組みについて整理する。第3章では、そうした仕組みによって租特がどの程度透明化しているのか、その実態を分析する。第4章では、透明性について、歳出と租特を比較し、租特の透明化についての課題を抽出する。最後の第5章で、結論をまとめる。

2. これまでの経緯

(1) 民主党政権以前

現在の租特法は、1946年に制定された「租税特別措置法」(昭和21年法律第15号)¹⁰⁾が、シャープ勧告に基づく税制改革を受けて、1957年に全文改正されて誕生したものである¹¹⁾。戦後急増した租特は、1960年代後半以降、その整理・合理化が進められた。近藤(2009)は、財務省の資料に基づき租特による減収額の国税収入に対する割合を分析しており、それによると、その割合は1960年代半ばの約8%から徐々に減少し、1980年前半には2%を切る最低の水準になり、その後、1998年頃まではほぼ2%前後で横ばいだったが、それ以降、増大し、2003年頃には7%に達している。

個別の租特の新設・拡充・延長等については、省庁が税制改正の要望書を財務省に提出することから始まり、毎年の税制改正において検討される。自民党政権においては、最終的に党税制調査会で決定された

⁸⁾ Edwards(2002, p.52)は、業績を向上させるグッド・ガバナンスの要素として、アカウンタビリティ、透明性、参加、取引関係のマネジメント、効率性と公正性があるとする。Hood (2001, pp.700-701)は、「透明性は民主主義のガバナンスと政府部門の改革の両面における議論の中心テーマとなっている。なぜなら、情報への開放的なアクセスと秘密の除去は、腐敗の防止と公的なアカウンタビリティの促進に不可欠な要素であるからである」と述べる。

⁹⁾ 近年、国際機関が財政に関する透明性の向上に積極的になっている。国際通貨基金 (IMF) は、1998年4月、「財政の透明性に関する優良慣行規定」(The Code of Good Practices in Fiscal Transparency)を発表している。ここでは、財政の透明性を、「国民へ政府の組織・機能、財政政策の意図、公的部門の会計、財政見通しが公開されていること」(IMF, 2001, p.6)と定義する。OECDも透明性の基準「予算の透明性についての最優良慣行」(Best Practices for Budget Transparency) (OECD, 2002)を発表しており、ここでは、透明性とは、「政策の意図、立案、実施について公開されていることであり、良好な統治 (good governance) の最も重要な鍵」(p.7)であり、予算の透明性とは、「予算に関する全ての情報を時宜にかなったかつシステムティックな方法で開示すること」(p.7)と定義する。

¹⁰⁾ 同法の前身は、「臨時租税措置法」(昭和13年法律第52号)である。

¹¹⁾ 金子(2015, 61頁)は、「シャープ勧告は、特別措置に対してきびしい態度をとり、シャープ税制においては少数の特別措置が例外的に残されたにすぎないが、昭和26年以降、各種の特別措置が次々に導入された」と述べ、こうした租特をまとめるために、租特法が1957年に全面改正された。

後¹²⁾、政府税制改正大綱としてまとめられ、関係法律の改正が国会で審議される。現に適用されている租特全般についての情報は、財務省が旧大蔵省時代から毎年参議院予算委員会に提出していた。それは、租特による減収額の累年比較、予算年度に係る主要な租特の減収見積り額及び積算根拠を示すものである¹³⁾。この他、政府税制調査会において、租特についての情報が適宜出されていた。

会計検査院は、従来より、特定の租特の適用状況及び検証状況を検査していた。例えば、「中小企業等が取得又は賃借して事業の用に供した一定の設備又は機械等を対象として、その取得価額又は賃借料の一定額を法人税額から控除するもの」(2001年度決算検査報告)¹⁴⁾、「肉用牛売却所得の課税の特例及び農地等についての相続税の納税猶予の特例」(2004年度決算検査報告)¹⁵⁾などである。

(2) 民主党政権

民主党政権は2009年9月に誕生したが、政権発足前から租特透明化への試みは始まっていた。2008年3月、第169回国会に、「租税特別措置の整理及び合理化を推進するための適用実態調査及び正当性の検証等に関する法律案」が参議院から民主党議員の発議により提出され、同年5月に参議院で可決された。その後衆議院に回されたものの、審議未了に終わった。また、2009年3月、第171回国会に、同名の法律案が議員立法で参議院に提出され、4月に参議院で可決されたものの、衆議院では再び審議未了に終わった。

同法案の趣旨説明では、①租税特別措置は、実質的には補助金と同様のものであることから、新設、継続に当たっては、対象者が明確であること、効果や必要性が明白であることなど透明性の確保が必要となる、②民主党は関係各省庁にヒアリングをしたが、誰がどの程度利用しているのか、どの企業がどのような恩典を受けているのか所管する財務省ですら全くわからない現状にある、③民主党は、租税特別措置について、その適用実態を明らかにする仕組みを整備し、各措置について、既に役割が終わったものか、引き続き継続すべきものかなどを国会で具体的に検証し、その整理合理化を推進し、もって納税者が納得できる公平で透明性の高い税制を確立するため、本法律案を提出した、としている¹⁶⁾。また、同法案は、租特透明化を具体的に進めるための手段として、①財務省等による適用実態調査、②会計検査院による検査、③行政機関による政策評価を通じた政策への反映の3つを規定している。

2009年秋から、政権交代に伴う税制改革の動きが始まり、「平成22年度税制改正大綱一納税者主権の確立に向けて」(2009年12月)において、①租特のゼロベースから見直しと②租特透明化法の制定が決定された。前者については、この見直しのための「ふるい」として、「租税特別措置の見直しに関する基本方針」

¹²⁾ 従来、自民党税制調査会には、「インナー」と呼ばれる長老議員(山中貞則など)がいて、彼らが毎年の税制改正の実権を握っていたが、2009年に誕生した民主党政権は、党税制調査会及び政府税制調査会を廃止し、新たに政治家を構成員とする政府税制調査会を設置した。2012年の自民党の政権復帰に伴い、従来の党税調と政府税調の2本立ての仕組みに戻ったが、長老議員の死去や引退と官邸主導の政治運営などから、党税調の権限は弱まっている。例えば、2016年度税制改正を巡って、当初、党税調は消費税の軽減税率の導入に反対していたが、連立政権のパートナーである公明党との関係を重視する官邸の指示で導入を受け入れざるを得なくなった。

¹³⁾ 以下、「参議院予算委員会要求資料」と呼ぶが、同資料には、租税法に規定する租特だけではなく、所得税の各種控除見込額なども記載されている。同資料は、新年度予算審議の参考情報として、予算委員会が関係省庁に提出を要求するものであり、その一部に租特関係の情報が記載されている。委員会の要求資料は、広い意味での国政調査権に基づくものであり、国会議員は閲覧することができる。要求資料は、原則として、公開情報として扱われているものの、ホームページなどで一般に公開されていないので、関係者から入手する必要がある。

¹⁴⁾ 検査の結果は次のとおり。大阪・熊本国税局及び佐沼税務署等17税務署において、適用対象法人に該当しない法人が制度の適用を受けていたものが26法人(30件)あり、これらの法人について控除額が約2,600万円過大に算出されたため、法人税額が約2,500万円徴収不足となっていた。

¹⁵⁾ 検査の結果は次のとおり。農林水産省は17年度税制改正要望時に肉用牛の特例の延長の要望書を提出しており、この要望書では、他の政策の効果と区分して評価することは困難であるとして、肉用牛の特例のみについての効果の分析を行っていないなどの課題が見受けられた。そして財務省は提出を受けたこの農林水産省の検証による要望書などに基づいて検証を行っていた。政策評価については、肉用牛の特例、納税猶予の特例を政策評価体系上の政策手段としておらず、検証を行っていなかった。

¹⁶⁾ 第169回国会参議院財政金融委員会会議録第4号12頁(2008年4月8日)。

と「地方税における税負担軽減措置等の見直しに関する基本方針」¹⁷⁾が策定され、租特のうち産業政策等の特定の政策目的により税負担の軽減等を行う「政策税制措置」（国税で241項目、地方税で286項目）の全てを「ふるい」にかけて、2010年度税制改正から始まる今後4年間で抜本的に見直すこととされた。後者については、租特の適用実態を明らかにし、その効果を検証できる仕組みとして、2010年の通常国会において租特透明化法の制定を目指すこととされた¹⁸⁾。

①租特透明化法に基づく適用実態調査

租特透明化法は、2010年3月に成立した。同法は、その目的として、「租税特別措置に関し、適用の実態を把握するための調査及びその結果の国会への報告等の措置を定めることにより、適用の状況の透明化を図るとともに、適宜、適切な見直しを推進し、もって国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立に寄与することを目的とする」（第1条）を規定する。同法が定める具体的な措置は、次の3つである。

- ・適用額明細書に記載されている事項の集計等による適用件数、適用額その他の事項を把握する適用実態調査
- ・適用実態調査により明らかとなった適用件数、適用額その他の事項等その結果の国会への報告
- ・適用実態調査により得た適用状況に関する情報の各特例措置に関係する各府省への提供

租特透明化法の対象となる租税特別措置は、内国税の負担を軽減することなどにより、特定の行政目的を実現させるために租税特別措置法に規定されている措置又は特例（税額控除、特別償却等）であり、交際費の損金不算入制度といった通常法人税の負担を増加させるものなどは除外されている¹⁹⁾。このように、租特透明化法の対象が限定されたことについて、財務省（2010、647頁）は、「このような租税特別措置は、公平性といった租税の原則に対する例外として、継続的にその実態を明らかにし、経済社会の変化に応じ絶えず見直しを行う必要があることから、租特透明化法の対象とされているものです」と説明する。ただし、上記の説明は正確ではない。租特透明化法の核心は適用実態調査とそれに基づく報告書であるが、適用実態調査の対象は、法人税関係の特別措置に限定されているからである。これは、「租税特別措置法第3章の規定によるもの（透明化法2①二）のうち、税額又は所得の金額を減少させる規定等」（財務省、2010、

¹⁷⁾ 基本方針は以下のとおり。①既存の政策税制措置のうち、期限の定めのある措置については、その期限到来時に廃止する（サンセット）。ただし、別添の「指針」に照らして合理性、有効性及び相当性のすべてが明確に認められる措置に限り、その内容の厳格な絞込みを前提に、原則として3年以下の期限を付して存続させることを検討する。②既存の政策税制措置のうち、期限の定めのない措置については、関連する措置を見直す場合等の適時に、別添の「指針」に照らして、その適用状況や政策評価等を踏まえて存続の必要性を判断し、存続させる場合は、内容の厳格な見直しを行う。③政策税制措置を新設又は拡充する場合に、スクラップ・アンド・ビルドを基本とし、その費用対効果の見直しと検証可能性に留意しつつ、別添の「指針」を踏まえてその緊要性を厳格に判断し、原則として、3年以下の期限を付すものとする。

また、上述の指針（「政策税制措置の見直しの指針（「6つのテスト」）」）は次のとおり。(1)背景にある政策に今日的な「合理性」が認められるか：①法律に規定されるなど、所管官庁の政策体系の中で優先度や緊要性の高いものとして明確に位置付けられているか。②当初の政策目標が既に達成されていないか。(2)政策目的に向けた手段としての「有効性」が認められるか：③適用数が想定外に僅少であったり、想定外に特定の者に偏っていないか。④政策評価法に基づく所管官庁の事後評価等において、税収減を是認するような有効性（費用対効果）が客観的に確認されているか。(3)補助金等の政策手段と比して「相当性」が認められるか：⑤同様の政策目的に係る他の支援措置や義務付け等がある場合に、適切かつ明確に役割分担がなされているか。⑥適用実態などからみて、その政策目的を達成するための政策手段としての確度であり、かつ、課税の公平原則に照らし、国民の納得できる必要最小限の特例措置となっているか。

¹⁸⁾ 地方税における税負担軽減措置等についても、その適用実態の透明化を図るとともに、適宜、適切な見直しを推進するため、地方税法において所要の措置を講じるとされた。

¹⁹⁾ 租特透明化法における租税特別措置とは、内国税を軽減し、若しくは免除し、若しくは還付する措置又は内国税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算、申告書の提出期限若しくは徴収につき設けられた内国税に関する法律の特例で、租税特別措置法の規定により規定されたものである（租特透明化法第2条第1項第一号）。ただし、適用実態調査の目的に馴染まないものとして、税務署長に提出する書類の提出期限の特例を定める規定、税負担を不当に減少させる行為の防止に関する規定等を除くこととされており（同法第2条第1項第一号）、具体的には、租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律施行令第1条に租税特別措置法の条番号などが規定されている。

647 頁)である²⁰⁾。法人税関係の租特には、直接控除として税額控除・所得控除・税率の軽減・非課税、課税の繰延べとして特別償却(割増償却)・準備金等・引当金・圧縮記帳がある(会計検査院, 2015, 6 頁)。

国会への報告については、財務大臣は、毎会計年度、適用実態調査を実施した租税特別措置について、次の事項を記載した報告書(以下「適用実態報告書」と言う)を作成することとされている(租特透明化法第5条第1項)。

- ・ 特別措置ごとの適用者数及び適用総額
- ・ 調査対象特別措置ごとの高額適用額
- ・ 調査対象特別措置ごとの業種別、資本金階級別若しくは所得階級別又はこれらを組み合わせた区分別の適用法人数及び適用総額

この適用実態報告書は、その作成した会計年度に開会される常会に提出することが常例となっており、2013 年 3 月に第 183 国会へ提出された「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」(2011 年度分を対象)以降 2016 年まで 4 ヶ年分が作成されている。

②政策評価法に基づく評価

2010 年度税制改正大綱を受けて、「行政機関が行う政策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、租特も政策評価の義務付けの対象となった。ただし、全ての租特が対象となるわけではなく、以下が政策評価の対象である。

・ 事前評価

法人税、法人住民税、法人事業税について、租特等の新設、拡充又は延長を行おうとする際には、事前評価を行わなければならない(評価法施行令第3条第7・8号)。上記以外の税目についての租特の新設、拡充又は延長を行おうとする際には、積極的かつ自主的に事前評価を行うよう努める(「政策評価に関する基本方針」(2005 年 12 月 16 日閣議決定) I-4-キ)。

・ 事後評価

法人税、法人住民税、法人事業税についての租特等に係る政策については、各省が定める政策評価の基本計画において、必ず事後評価の対象として明記する(基本方針 I-5-カ)。上記以外の税目についての租特等に係る政策については、積極的かつ自主的に事後評価の対象とするよう努める(基本方針 I-5-カ)。

租特透明化法と同様に、税負担を加重する措置や手続きの特例などについては、政策評価の義務付けも努力義務もない。

また、租特に係る政策評価を行うための指針として「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」(2010 年 5 月 28 日、政策評価各府省連絡会議了承)が策定された。同ガイドラインでは、事前評価の内容として、

²⁰⁾ 租特透明化法第3条第1項において、適用額明細書の提出を、「法人税関係特別措置(税額又は所得の金額を減少させる規定その他の政令で定める規定によるものに限る)」の適用を受ける法人に限定している。

- ・租特の必要性等（実現しようとする政策目的，達成しようとする目標）
- ・租特等の有効性等（租特等の適用数，減収額，効果を予測・把握するとともに，税収減を是認するような効果が見込まれるかを説明，減収額等の定量的データについては算定根拠を示す，租特等により実現しようとする政策目的がどのように達成されるかを把握）
- ・租特等の相当性（政策目的の実現の手段として，補助金など様々なものがある中で，租特等の手段をとることが必要であり，適切であるかを説明，他の支援措置との明確な役割分担があるかを説明）

を記載することとされている。事後評価についても，ほぼ同じ内容の評価を行うこととされており，3 年から 5 年に 1 回のサイクルで評価を行うことが原則となっている。

総務省行政評価局は，各府省が実施した政策評価の結果を対象として，その客観性・厳格性について点検を実施することとされ，点検結果については，毎年度の税制改正作業に関連して，提供することになっている。2010 年から「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果」が毎年 10 月ごろに公表されており，これまで，6 ヶ年分（2011 年度税制改正以降が対象）が作成されている。

各府省は，政策評価法に基づく検証の他，各年度の税制改正要望を行うに当たり，財務省に要望書を提出することとされ，その要望書において，新設・拡充・延長を必要とする理由，合理性・有効性・相当性，これまでの租特の適用実績と効果などを説明することになっている。

③会計検査院による決算検査

法人税に係る租特については，2002 年度決算検査報告に続いて，2014 年度決算検査報告においても，包括的に実施状況を検査しており，会計検査院（2015）が公表されている。そこでは，検査の着眼点として，租特等の適用状況，関係省庁及び財務省による租特の検証状況が挙げられている（検査結果については次章参照）。検査に当たっては，適用実態報告書を分析する他，計算証明規則などに基づく，全 524 税務署からの国税収納整理資金徴収額計算書の証拠書類として提出された e-Tax データによる法人税確定申告書などを分析している。前後するが，2010 年度決算検査報告においては，中小企業者に適用する租特の適用状況について検査が行われている²¹⁾。

こうした取組みは，2012 年 12 月に政権に復帰した自公政権においても引き継がれており，例えば，2014 年 6 月，政府税制調査会「法人税の改革について」において，3 つの基準に沿って，租特をゼロベースで見直しを行うこととされている²²⁾。

3. 租特透明化の現状

（1）租特の項目数と金額

租特の透明化においてまず重要な点は数や金額などの全体像である。租特透明化法によって改善された点もあるが，全体として整合的なデータが開示されているとは言い難い。

²¹⁾ 主な検査結果は，大企業の平均所得金額を超える多額の所得を得ていて財務状況がぜい弱とは認められない中小企業者が，中小企業者に適用される租特を受けている事態があること，であった。

²²⁾ 3 つの基準とは次のとおり。基準 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。基準 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政策手段としての効果を最大限に発揮させるとともに，定期的に検証を行う。基準 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。例えば，不特定多数の適用を想定しながら，上位 10 社の適用が 8 割超の場合や適用が 10 件未満の場合は，必要性や効果の検証を徹底する。

租特の項目数については、財務省等の資料に、時系列で比較できるようなものは存在しない。毎年改正された租特法の項目を1つ1つ数えることはできるが、重複するもの、同じ目的を持つ措置で特別控除と特別償却の両方の措置があるもの、廃止されても経過措置で残っているものなどがあり、その数え方は単純ではなく、当局による統一した公開された基準はない。税制改正大綱などには租特の項目数が記載されることがある。例えば、民主党政権が租特の整理合理化・透明化を規定した「平成22年税制改革大綱」(2009年12月22日)においては、「租税特別措置のうち、産業政策等の特定の政策目的により税負担の軽減等を行う『政策税制措置』は、現在、国税で241項目、地方税で286項目ありますが、これらの全てを『ふるい』にかけて、平成22年度税制改正から始まる今後4年間で抜本的に見直します」(p.9)となっている。会計検査院は、租特法に基づく租特の全体の項目数は、2014年4月1日現在で385項目(重複を除くと322項目)、所得税関係151項目(うち40項目は法人税関係と共通)、法人税関係116項目(うち23項目は所得税関係と共通)、相続税関係27項目、地価税関係17項目、登録免許税関係26項目、間接税43項目、その他5項目と整理している(会計検査院、2015、2頁)。また、会計検査院は、震災特例の租特も調べており、全体の項目数は、2014年4月1日現在で81項目(重複13項目を除くと68項目)、所得税関係27項目、法人税関係21項目、相続税関係11項目、登録免許税関係10項目、印紙税関係6項目、その他6項目と整理している(会計検査院、2015、5頁)。

租特透明化法に基づく資料にも租特の項目数の記載はないが、適用実態調査が対象とする法人税の軽減に係る租特については、関係の資料から数えることが可能である²³⁾。それを整理したのが表1である。更に、時系列で見ると(表2)、法人税の軽減に係る租特の項目数は、2011年度の88から2013年度にかけて増えたものの、その後は減少し、2016年度には88になっている。同項目数は、毎年度の税制改正で統廃合があるものの、足元では、それほど大きな変動はない。

²³⁾ 具体的には、国税庁が作成する「租特透明化法の制定に伴う適用額明細書の記載の手引き」(各年度)とその記載に必要な区分番号を示す「区分番号一覧表」(各年度)、財務省が作成する適用実態報告書である。これは、経過措置として残っているものも含まれており、同じ目的の措置で特別控除と特別償却の両方の措置があるものは1つに数えている。

表 1 租特透明化法の適用実態調査対象の法人関係租特一覧（2015 年度）

番 号	租 特 の 名 称	創設年度	種 類
1	中小企業者等の法人税率の特例	2009	税率軽減
2	試験研究を行った場合の法人税額の特別控除	1967	税額控除
3	エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却・税額控除	2011	税額控除・特別償却
4	中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却・税額控除	1998	税額控除・特別償却
5	沖縄の観光地形成促進地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除	2012	税額控除
6	沖縄の情報通信産業振興地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除	2002	税額控除
7	沖縄の産業高度化・事業革新促進地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除	2012	税額控除
8	沖縄の国際物流拠点産業集積地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除	2012	税額控除
9	沖縄の経済金融活性化特別地区において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除	2014	税額控除
10	沖縄の特定地域において工業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除	2012	税額控除
11	国家戦略特別区域において機械等を取得した場合の特別償却・税額控除	2014	税額控除・特別償却
12	国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の特別償却・税額控除	2011	税額控除・特別償却
13	地方活力向上地域において特定建物等を取得した場合の特別償却・税額控除	2015	税額控除・特別償却
14	雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除	2011	税額控除
15	国内の設備投資額が増加した場合の機械等の特別償却・税額控除	2013	特別償却・税額控除
16	特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却・税額控除	2013	特別償却・税額控除
17	雇用者給与等支給額が増加した場合の法人税額の特別控除	2013	税額控除
18	生産性向上設備等を取得した場合の特別償却・特別控除	2014	特別償却・税額控除
19	公害防止用設備の特別償却	1967	特別償却
20	船舶の特別償却	1951	特別償却
21	耐震基準適合建物等の特別償却	2014	特別償却
22	関西文化学術研究都市の文化学術研究地区における文化学術研究施設の特別償却	1987	特別償却
23	共同利用施設の特別償却	1980	特別償却
24	特定農産加工品生産設備等の特別償却	2012	特別償却
25	特定信頼性向上設備等の特別償却	2013	特別償却
26	特定地域における工業用機械等の特別償却	1970	特別償却
27	沖縄の産業高度化・事業革新促進地域において工業用機械等を取得した場合の特別償却	2012	特別償却
28	沖縄の国際物流拠点産業集積地域において工業用機械等を取得した場合の特別償却	2012	特別償却
29	沖縄の経済金融活性化特別地区において工業用機械等を取得した場合の特別償却	2014	特別償却
30	沖縄の離島地域における旅館業用建物等の特別償却	1997	特別償却
31	特定地域における産業振興機械等の割増償却	1970	特別償却
32	医療用機器等の特別償却	1979	特別償却
33	障害者を雇用する場合の機械等の割増償却	1973	特別償却
34	支援事業所取引金額が増加した場合の三年以内取得資産の割増償却	2008	特別償却
35	次世代育成支援対策に係る基準適合認定を受けた場合の次世代育成支援対策資産の割増償却	2011	特別償却
36	サービス付き高齢者向け賃貸住宅の割増償却	2001	特別償却
37	特定都市再生建築物等の割増償却(特定再開発建築物等の割増償却)	1969	特別償却
38	倉庫用建物等の割増償却	1974	特別償却
39	特別償却不足額がある場合の償却限度額の計算の特例	1967	特別償却
40	準備金方式による特別償却(特別償却準備金積立不足額)	1967	特別償却
41	海外投資等損失準備金	1964	準備金
42	新事業開拓事業者投資損失準備金	2014	準備金
43	特定事業再編投資損失準備金	2014	準備金
44	金属鉱業等鉱害防止準備金	1974	準備金
45	特定災害防止準備金	1998	準備金
46	新幹線鉄道大規模改修準備金	2002	準備金
47	使用済燃料再処理準備金	2005	準備金
48	原子力発電施設解体準備金	2005	準備金
49	保険会社等の異常危険準備金	1953	準備金
50	原子力保険又は地震保険に係る異常危険準備金	1961・66	準備金
51	関西国際空港用地整備準備金	1984	準備金

52	中部国際空港整備準備金	1998	準備金
53	特定船舶に係る特別修繕準備金	1998	準備金
54	中小企業等の貸倒引当金の特例	1966	引当金
55	探鉱準備金又は海外探鉱準備金	1965	準備金
56	新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除	1965	所得控除
57	対外船舶運航事業を営む法人の日本船舶による収入金額の課税の特例	2008	所得控除
58	沖縄の情報通信産業特別地区における認定法人の所得の特別控除	2002	所得控除
59	沖縄の国際物流拠点産業集積地域における認定法人の所得の特別控除	2012	所得控除
60	沖縄の経済金融活性化特別地区における認定法人の所得の特別控除	2014	所得控除
61	国際戦略総合特別区域における指定特定事業法人の課税の特例	2011	所得控除
62	農業経営基盤強化準備金	2007	準備金
63	農用地等を取得した場合の課税の特例	2007	圧縮記帳
64	収用等に伴い代替資産を取得した場合等の課税の特例	1951	圧縮記帳
65	換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例	1951	圧縮記帳
66	収用換地等の場合の所得の特別控除	1963	所得控除
67	特定土地区画整理事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除	1969	所得控除
68	特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除	1961	所得控除
69	農地保有の合理化のために農地等を譲渡した場合の所得の特別控除	1974	所得控除
70	特定の長期所有土地等の所得の特別控除	2009	所得控除
71	特定の資産の買換えの場合等の課税の特例	1970	圧縮記帳
72	特定の交換分合により土地等を取得した場合の課税の特例	1981	圧縮記帳
73	大規模な住宅地造成事業の施行区域内にある土地等の造成のための交換等の場合等の課税の特例	1983	圧縮記帳
74	特定普通財産とその隣接する土地等の交換の場合の課税の特例	2006	圧縮記帳
75	平成二十一年及び平成二十二年に土地等の先行取得をした場合の課税の特例	2009	圧縮記帳
76	技術研究組合の所得の計算の特例	1961	圧縮記帳
77	特定の基金に対する負担金等の損金算入の特例	1975	準備金
78	認定特定非営利活動法人に対する寄附金の損金算入等の特例	2001	所得控除
79	社会保険診療報酬の所得の計算の特例	1954	所得控除
80	特定の医療法人の法人税率の特例	1964	税率軽減
81	農業生産法人の肉用牛の売却に係る所得の課税の特例	1967	所得控除
82	転廃業助成金等に係る課税の特例	1971	圧縮記帳
83	中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例	2003	特別償却
84	特定株式投資信託の収益の分配に係る受取配当等の益金不算入の特例	1995	所得控除
85	損害保険会社の受取配当等の益金不算入の特例	2002	所得控除
86	保険会社の受取配当等の益金不算入の特例	2015	所得控除
87	特定目的会社に係る課税の特例	1998	所得控除
88	投資法人に係る課税の特例	1998	所得控除
89	特定目的信託に係る受託法人の課税の特例	2000	所得控除
90	特定投資信託に係る受託法人の課税の特例	2000	所得控除

(出所) 国税庁「平成27年4月1日以後終了事業年度に使用する区分番号一覧表」、会計検査院(2015)等に基づき作成

表 2 租税特別措置の項目数・減収額等の推移

(単位：億円)

年度	法人関係 租特の項目数	租特の 減収 見込額	うち 所得税 関係	うち その他 関係	うち 法人税 関係	うち 大法人	うち 中小 法人	法人税 関係 租特減収 実績	法人税 関係 租特 適用額	うち 税率 特例	うち 税額 控除	うち 特別 償却	うち 準備金 等
2008	—	75,110	15,400	46,020	13,690	9,330	4,360	NA	NA	NA	NA	NA	NA
2009	93	73,510	15,820	46,310	11,380	6,680	4,700	NA	NA	NA	NA	NA	NA
2010	88	69,277	14,217	45,901	9,159	5,993	3,166	NA	NA	NA	NA	NA	NA
2011	88	70,257	13,878	44,775	11,604	7,882	3,722	9,049	45,314	24,028	3,577	4,244	13,465
2012	93	68,937	14,598	44,664	9,675	6,126	3,549	10,003	44,043	25,573	4,203	5,167	9,100
2013	95	NA	13,680	43,140	NA	NA	NA	14,805	53,277	27,678	7,152	9,948	8,499
2014	94	NA	15,350	42,620	NA	NA	NA	20,587	71,345	29,841	10,751	18,576	12,177
2015	90	NA	20,250	43,500	NA	NA	NA	—	—	—	—	—	—
2016	88	NA	22,770	45,810	NA	NA	NA	—	—	—	—	—	—

- (出所) 1. 項目数は国税庁「区分番号一覧表」, 「政府税制改正大綱」(閣議決定) など。
 2. 減収見込額及び法人税関係租特減収実績は財務省「参議院予算委員会要求資料」(各年度),
 3. 適用額は財務省「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)

- (注) 1. 減収見込額は増収分を差し引いたネットの計数ではない。
 2. 租特適用額は税率特例など4つの適用額の単純合計。
 3. 2014年度の法人税関係租特減収実績には、内訳(研究開発6,746億円, 設備投資5,468億円, 中小企業2,271億円, 雇用拡大2,568億円)が記載されている。

次に、租特に係る金額について分析する。金額に関しては、適用額と減収額の2つがある。租特透明化法に基づく適用実態報告書には、適用件数、適用法人数、そして適用額が記載されているが、このうち適用額は租特の軽減による減収額と同じとは限らない²⁴⁾。例えば、税額控除については、適用額が減収額となるが、軽減税率については、適用額(所得金額)に軽減税率分を乗じて減収額を算出する²⁵⁾。租特による税収の減収額の推計については、従来、財務省が政府予算案の国会審議の参考資料として作成する参議院予算委員会要求資料に記載されていた。これらを整理したのが表2である。この資料に記載されている減収額は、新年度予算案に基づく「見込額」であり、実績ではない。また、法人税に係る租特だけではなく、所得税やその他の税目に係る租特による減収額も記載されている。

租特透明化法に基づく適用実態報告書に記載されている適用額は、法人が申告の際に提出する適用額明細書に基づくものであり、実績値である。租特はその種類によりその性質が異なるが、適用実態報告書に記載されている適用額を単純に合計した金額を見ると(表2)、2014年度は、民主党政権最後の予算である2012年度と比べて、約1.6倍になっている。最近の参議院予算委員会要求資料には、租特透明化法に基づく情報から推計した減収額の実績値が記載されており、2014年度は2.1兆円で、これは2012年度の2.1倍になっている²⁶⁾。これは、安倍政権の成長戦略に租特が盛り込まれた結果であり、日本経済新聞(2016年2月20日)は、「自動車関連を中心に、製造業による研究開発に絡んだ減税が膨らんだ」からと伝えている。

租特の全体の規模を測るのが減収額であるが、現状では、透明性の観点から次のような問題がある。

①法人税関係租特について、当初予算における減収見込額とその実績額が一覧的に比較できない。前者に

²⁴⁾ 租特透明化法において「適用額」とは、「各法人税関係特別措置の適用を受けた法人がその適用を受けたことにより増加し、又は減少した税額、所得の金額その他の財務省令で定める金額をいう」(同法第2条第1項第7号)であり、租特透明化法施行規則第2条において、租特1つ1つについて、適用額の算出方法が記載されている。

²⁵⁾ 財務省が毎年の通常国会に提出する参議院予算委員会要求資料において、租特のタイプ別に減収見込み額の推計方法が記載されている。

²⁶⁾ 立岡(2014)は、適用実態報告書に基づき租特による減収額を推計しており、これによると、2011年度の減収額は14,700億円と推計されている(地方税に係るものは4,600億円)。財務省の推計では、9,049億円であり、かなり開きがある。

については、従来、参議院予算委員会資料において所得税に係る租特などと一緒に示されていたが、租特透明化法の導入により、当該資料には記載されなくなった。ただし、同資料には、法人税関係租特の減収額（実績推計）は記載されるようになった。実態がわかりにくいので改めて整理すると、租特透明化法に基づき公表されているのは、法人税関係租特の「適用額」（実績値）であり、減収額ではない。減収額については、従来、予算時における見込額が公表されていたが、租特透明化法導入に伴って、見込額が公表されなくなり、適用額に基づいた実績推計が公表されるようになった。確かに、減収額の見込と実績は、正確性が異なるので、歳出のように比較できるものではない。しかしながら、租特は要件に合致すれば適用が認められることから、適用についての当初の想定と実績が異なるのは自然であり、重要なことは、両者がどの程度相違しているかを検証することである。両者があれば、どの程度活用されている租特なのかを分析することができる。

②参議院予算委員会要求資料に記載されている租特の対象（所得税・法人税・その他）と租特透明化法による適用実態報告書の租特の対象（法人税関係のみ）が大きく異なるため、全体像がつかみにくくなっている。租特による適用額や減収額を正確に推計するためには、申告書などに基づく情報が必要であり、そうした情報の提供を納税者に求めることは負担となるので、租特透明化法では、その対象を法人税関係の租特（例外あり）に限定したと考えられるが、参議院予算委員会要求資料では、所得税関係等の租特の減収見込額を示しており、その実績についても、一定の仮定を置くなどにより推計すべきである。法人税関係租特以外でも、石油化学製品の製造のために消費される揮発油の免税等（2016年度減収見込み額 34,380 億円）、引取りに係る特定石炭の免税（同 1,000 億円）など、減収額が大きいものがあるからである。

そもそも、参議院予算委員会要求資料は、ホームページなどから一般的に入手しにくいという問題もある。

（2）政策評価による検証

租特は、簡素・中立・公平といった課税原則を歪めるものであるが、それが許容されるのは政策目的の実現のための手法だからである。問題は、それが効率的かつ効果的かである。政策目的の手段としては、税制の他にも、歳出（補助金）、規制、投融资などがあり、それらと比べて税制が優れていなければ、租特を活用する意味が乏しい。また、租特は税収減となることから、それを上回る金銭的な効果、例えば、投資増による生産拡大やそれによる税収増などがなければならぬ。こうした観点から、租特に係る政策評価が導入され、各府省は、毎年の税制改正要望に関して、租特の合理性・有効性・相当性などを説明することになっている²⁷⁾。更に、総務省行政評価局は、各府省が実施した政策評価の結果を点検しており、その報告書として「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果」が公表されている。このように租特に係る政策評価が制度化されたことは前進であるが、問題は、毎年の税制改正の意思決定過程に、政策評価の結果が反映されているかどうかである。例えば、評価結果に問題がある租特について、新設・拡充・延長などが認められたのか、認められなかったのかである。

そこで、毎年の税制改正で新設等が認められた租特が、総務省の点検結果ではどのように評価されてい

²⁷⁾ アメリカにおいては、会計検査院が租税支出を評価するための基準（GAO, 2012）を作成しており、それは、①租税支出の目的は何か、また、その目的は達成されているか、②租税支出の目的が達成されていたとしても、当該租税支出は優れた政策といえるか、③租税支出は連邦政府の他のプログラムとどのように関連しているか、④租税支出の効果はどのようなものか（財務省などの推計で把握されていない効果はあるか、租税支出の歳出減を抑制するオプションはあるかなど）、⑤租税支出評価はどのように実施されているか、である。

たのかを分析する。関心は、点検結果で合理性等が認められた租特ほど、税制改正で認められたかどうかである。点検結果の報告書は2010年から6ヶ年分が作成されており、2011年度から2016年度税制改正を対象として点検している。

最初に、総務省による点検結果を概観する。例えば、2016年度税制改正に関する点検（総務省 2015）によれば、有効性を点検する対象となった105件の租税特別措置のうち、当初から分析・説明の内容が一定水準に達した評価書は12件（11.4%）、各行政機関からの補足説明を踏まえた結果、分析・説明の内容が一定水準に達した評価書は20件（19.0%）であった一方、それぞれの点検項目に着目すると、各行政機関からの補足説明を踏まえてもなお分析・説明に不十分な点が残るものは、「達成目標」44件、「適用数・減収額等」61件、「効果・達成目標の実現状況」75件となっており、特に「効果・達成目標の実現状況」について、多くの評価書において分析・説明の内容に不十分な点があった（5頁）。

次に、これらの点検結果と実際の税制改正を比較する。具体的な分析の方法は、次のとおりである。各年度の政府税制改正大綱で新設・拡充・延長等が認められた法人税に係る租特を1つ1つリストアップし、当該租特の点検結果を調べる²⁸⁾。税制改正作業は、「政策税制措置の見直しの指針」、具体的には「6つのテスト」（詳細は注17を参照）によって検証されることとされており、総務省による点検作業もこれに基づいて行われる²⁹⁾。つまり、税制改正において認められた租特がどの程度6つのテストをクリアーしているのか、問題があったのかを調べる。その結果をまとめたのが表3である。限られた情報からではあるが、特に、合理性等の説明が十分だった租特が創設・拡充されているとはいえない。また、税収減の是認効果についての説明が全体的に不十分であるにもかかわらず（先の総務省の点検結果による指摘と同じ）、創設等が認められている。

²⁸⁾ 政府税制改正大綱に記載されている租特が、各省庁の税制改正の要望書・総務省の点検結果の報告書に記載されている租特と常に一致するわけではないので、特定できたもののみ整理している。

²⁹⁾ 総務省行政評価局（2010、5頁）は、「税制改正作業は、6つのテストに示される、①背景にある政策の今日的な「合理性」、②政策目的に向けた手段としての「有効性」、③補助金等他の政策手段と比した「相当性」について検証が行われることから、これらに係る分析・説明が十分なものとなっているかを中心に全体的な点検結果をとりまとめた」と整理している。

表3 税制改正で創設等が決定された租税特別措置に係る政策評価

年 度	租特に係る政策評価 の点検結果の項目数		税制改正大綱にお ける租特改正項目		左記のうち 評価実施 項目	分析が 一定水準	合理性		有効性		相当性	
							政策目的 の根拠	目標の 達成状況	僅少・ 偏り	税収減の 是認効果	必要・ 適切性	他の支援との 役割分担
2012年度改正	評価総数	165	総数	28	20							
	事前評価	140	創設	4	4		※3	※1		●4	※2	※2
	事後評価	25	拡充	8	6		※4	※3	※1 ●3	※2 ●6	※4	※1
			延長	9	8			※1	※4 ●2	※1 ●7	※2	※1
			縮減・見直し	4	2			●1	※1 ●1	※1 ●1	●2	※1
			廃止	3	0							
2013年度改正	評価総数	163	総数	38	19							
	事前評価	133	創設	5	1					●1	※1	
	事後評価	30	拡充	17	13	☆3	※2	※7 ●5	※7 ●5	※3 ●10	※2 ●3	※2
			延長	9	5	☆1	※1	※3	※2 ●1	※1 ●4	※1	※1
			縮減・見直し	5			※2	※3 ●1	※1 ●3	●4	●1	
			廃止	2				●1	※1	●1		
2014年度改正	評価総数	224	総数	66	35							
	事前評価	196	創設	7	4					●4	※1 ●1	※2
	事後評価	28	拡充	18	12	☆1	※2	※3 ●4	※7 ●3	※1 ●9	※1 ●1	※2
			延長	30	12	☆1	※4	※6 ●2	※7 ●1	●11	※5 ●3	※4
			縮減・見直し	10	6	☆1	※3	※3	※5	※1 ●5	※2 ●1	※4
			廃止	1	1							
2015年度改正	評価総数	144	総数	39	19							
	事前評価	137	創設	2	1					●1		
	事後評価	7	拡充	14	5	☆2	※1	※1	※1 ●1	※1 ●3	※2	※3
			延長	10	10	☆1	※3	※8	※4 ●3	※1 ●9	※1	※2
			縮減・見直し	8	3		※1	※1 ●1	●2	●3		※1
			廃止	5	0							

(出所)「政府税制改正大綱」(閣議決定)、総務省「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果」に基づき作成

(注)記号の意味は次のとおり。☆:分析・説明が一定水準に達している。●:補足説明後も分析・説明に課題があるもの。
※:点検過程における各行政機関からの補足説明により課題が解消したもの。記号の後の数字は件数である。

租特の効果进行分析・把握することの難しさは日本だけの問題ではない。例えば、主要な租特として、研究開発税制があるが、その優遇措置によって、どのくらい投資が増えたのか、政府による支援がなかった場合と比べて業績がどうだったのかを正確に分析することは簡単ではないからである³⁰⁾。本稿では、租特の効果の分析方法について詳細を述べることはできないが、三菱UFJリサーチ&コンサルティング(2011)は、アメリカ・イギリス・カナダなどにおける租特の政策効果分析を整理しており、次のように述べている。

「個々の政策減税措置の有効性の検証は、諸外国における取組でも、統一・共通の定量的評価手法が確立されているわけではなく、個別・単独の調査研究プロジェクトの中で、様々な方法により試行錯誤的に取り組まれているという状況である。ただし、我が国の租税特別措置等に関する政策評価の中でも重要視している『直接的・波及的效果』を検証する際の基本的な枠組・考え方として、前述で紹介した欧州委員会における研究開発税制の評価ガイドラインは大いに参考になるものと考え。すなわち、以下の図のとおり、投入→結果→納税者の行動という効果の各段階において、どのような変化(追加・増分)が生じるかを確認・整理する作業であると位置づけることが可能ではないだろうか。その上で、同じく我が国で重要視している『税収減を是認するような効果』を検証する際には、これら効果の追加・増分(額)と、前述の租税支出額(減収額)とを比較することとなる。」(101頁)

³⁰⁾ 研究者による分析はあり、例えば、Caiumi(2011)は、イタリアにおける企業投資に対する地域的な税制の優遇措置を分析している。

先述の総務省の点検結果の報告書では、「今後の税制改正作業において、分析・説明の内容が不十分であると指摘した評価書については、更なる検証が必要であるとともに、分析・説明の内容が一定水準に達している評価書についても、必要に応じて更なる分析・説明が期待される。また、現時点において租税特別措置等の直接的な効果を把握することが困難で、事後検証の方法をあらかじめ明らかにしている評価書については、次回評価時に当該方法によりその効果を分析することが求められる」（総務省、2015、9頁）と指摘されているが、政府全体で、租特の効果等を推計するためには、そのノウハウを蓄積し、「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」などにおいて、租特の種類に応じたいくつかの複数の手法を提示する必要がある。

（3）会計検査院による検査

租特透明化法導入以後に会計検査院が租特について包括的な検査を行ったのが会計検査院（2015）である。これは、①法人税関係の租特の適用状況と②関係省庁及び財務省による租特の検証状況の2つを検査しており、後者は、上述の租特透明化法と政策評価に基づく租特の検証に係る³¹⁾。後者の検査結果のポイントは次のとおりである（会計検査院（2015）を適宜要約）。

①適用実態調査情報及び適用実態報告書の活用状況

2013年度又は2014年度に政策評価を行った租特のうち、実態調査情報等を活用していたものは62件、活用されていなかったものは95件であった。活用していなかった理由は、実態調査情報等には租特の条文を単位とした適用額が記載されており、政策評価の単位とは整合的でないなどであった。

②減収額と減収見込額との階差がある調査対象租特の検証状況

2012・13年度の適用実態報告書から、税率の軽減に係る減収額及び税額控除に係る減収額を会計検査院が試算し、この減収額と事前評価書等における各省庁が試算した減収見込額を比較すると、両者に大きな乖離があった。例えば、研究開発税制について、関係省庁による2012年度の減収見込額は2,591億円であるが、会計検査院による減収額は3,494億円であった。このような乖離についての分析や検討の結果が2014年度の以前評価書や2015年度の税制改正の要望書において説明されていない。

③適用実態等からみて必要最小限の措置となっているという点での検証状況

2014・15両年度の税制改正の際に拡充などの要望を行った調査対象特別措置のうち、税制改正要望の際に実態調査情報等の活用が可能であった17項目について、検証状況をみると、関係省庁は、16項目について必要最小限の措置となっているかの検証を行ったとしていた。しかし、拡充しようとする措置の内容が適用実態等からみて拡充後もなお必要最小限であるとする説明が必ずしも十分されていないものがあり、必要最小限の措置となっているかについての検証は不十分であった。

④2014年4月1日現在で創設後20年以上経過した調査対象租特の検証状況

対象となる租特は48項目あるが、そのうち期限の定めのないものが18項目ある。これらの租特につい

³¹⁾ 前者の概要（震災関係の租特を除く）は次のとおり。①財務省が適用実態報告書を基に試算した減収額は、23年度9,049億円、24年度10,003億円、25年度14,805億円と年々増加しており、各年度ともに、研究開発税制と中小企業法人等の法人税率の特例の2つが、減収額の約半分を占めている。②研究開発税制の業種別適用額（23～25年度の3ヶ年合計）については、化学工業（全体の24.2%）、輸送用機械器具製造業（同21.6%）が上位になっている。

ては、2010～14 年度までに事後評価等が行われているが、いずれも引き続き必要な措置であるとしている。期限の定めのある租特は 30 項目あるが、そのうち特別償却に関する租特は 11 項目あり、そのうち 9 項目については、2011 年度以後の税制改正の結果、縮減等要件の見直しが行われているものの、要望の段階では延長となっていた。また、この 30 項目のうち 2011・12 年度適用実態報告書において、適用法人数が 10 法人未満（適用の対象となる法人数が 20 法人以下のものは除く）は 6 項目となっている。

会計検査院の検査は、租特の評価の仕組みが十分に機能していないことを示した前節の分析を裏付けている。

4. 透明性等についての歳出と租特の比較

租特については、歳出と同じ政策目的を持ち、その効果も類似しているにもかかわらず、歳出予算と比べて財政当局、国会や会計検査院等による統制が弱いことが指摘されてきた³²⁾。歳出についても、効果の乏しい補助金が多いなど問題が指摘されているが、少なくともその金額は正式な予算書類において明らかにされている。他方、租特の適用状況や実績についての網羅的な情報は、参議院予算委員会要求資料において一部提供されていたものの、これまで政府の公式な書類には記載されていなかった。租特はあくまでも税法に規定されるものであり、その合理性等は税法の国会審議において検討されるべきものとされてきた。諸外国でも租税支出についての情報は必ずしも十分に提供されているわけではないが、アメリカなどの国においては、租税支出は予算制度上正式な位置づけが与えられ、予算書類に情報記載されている。それでは、租特透明化法や租特に係る政策評価の導入などにより、租特は、歳出との比較で、どの程度透明性が向上したのか。これに答えるのが本章の目的である。

最初に、諸外国における租税支出の予算における取扱いを簡単に整理しておく³³⁾。第 1 に、毎年度の正式な予算書類（予算本体や附属文書）に租税支出に関する情報（項目や減収見込額）が含まれているかどうかが重要である。渡瀬（2008）によると、OECD 主要 13 か国において、ほとんどの国（オーストリア、ベルギー、フィンランド、フランス、オランダ、スペイン、イギリス、アメリカ）で予算（書）の一部ないし附属文書として公表しており、このような公表方法を採らないのは、オーストラリア、カナダ、イタリア、日本で、これらは少数派であるとしている。オーストラリアとカナダは、予算とは別の資料として、租税支出報告書が作成されており、ドイツは補助金報告の一部に租税支出に関する情報が含まれている（渡瀬，2008，表 1）。

次にアメリカでの租税支出への取組みについて整理する³⁴⁾。予算書類に関しては、毎年、行政管理予算局（Office of Management and Budget: OMB）が作成する大統領予算の附属文書（Analytical Perspectives）の中に、新規・既存の租税支出のリストと向こう 5 年間の個別の租税支出による歳入減収額が記載されている。減収額の推計は、財務省租税分析局（Office of Tax Analysis, Department of the Treasury: OTA）が行っている。租税支出の効果の測定や評価については、政府業績成果現代化法（Government Performance and Results Modernization Act: GPRAMA）が、各政府機関に対してそれぞれのミッションと目的を達成するた

³²⁾ 例えば、福浦（2012, 96 頁）は、租特と補助金の制度的枠組みの相違として、①補助金等は歳出予算による国会統制にあるのに対し租特はないにもかかわらず②補助金は単年度による給付行政なので統制機能は厳格、他方で租特は数年に及ぶことになり、てん末の補足も難しい、時限立法であるのに恒常化し既得権益化しやすい等を挙げている。

³³⁾ 各国の租税支出に関する制度的な仕組みは、OECD (2010) を参照。

³⁴⁾ アメリカにおける租税支出については、三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング（2011, 16）、吉村（2011）、渡瀬（2008）などを参考にしている。

めに、租税支出の検討と評価を行うことを求めている。また、アメリカにおいては、会計検査院（GAO）が租税支出の分析や評価などに積極的に取り組んでおり、具体的には、租税支出に関する会計検査のガイドライン（GAO2012）の作成、個別の租税支出についての検査（効率性や効果の分析を含む）である³⁵⁾。また、アメリカでは、会計検査院以外にも、財務省租税分析局（Department of Treasury, Office of Tax Analysis:OTA）、両院合同租税委員会（Joint Committee on Taxation:JCT）、議会調査局（Congressional Research Service:CRS）といった関係機関が租税支出に関する分析を行っている。このように、アメリカではこれまで租税支出に関して様々な取組みが行われてきたものの、実効性のある租税支出予算を構築するという意味では、未だ問題を抱えている。それは、歳出と税制は議会の別の委員会で審議され立法化されるため両者を統合した検討や議論が難しいこと、歳出を増やすことが難しい中で政治的に租税支出が選好されることなどからである（JCT2008）。

次に、アメリカなどでの取組みを念頭に置きながら、租特透明化法等の導入以降、歳出と租特の取扱いがどのようになっているかを比較する。概算要求等予算編成過程に応じて、それを比較したのが表4である。

表4 予算過程における歳出と租税特別措置の比較

各 過 程	歳 出	租 税 特 別 措 置
概算要求・調整	・概算要求についての指針（閣議了解）で主要経費別に要求の上限・ルールを規定	・税制改正についての指針は特に作成されていない（骨太の方針等において、個別の政策分野に関して税制の見直し・活用に関する記述はある）
	・各省は概算要求書を提出、概算要求書・概要等を公表 ・財務省のHPから各省の要求関係資料を入手可能	・各省は税制改正要望事項（様式あり）を提出・公表 ・財務省のHPから各省の要望関係資料を入手可能
	・各省は要求に当たり「政策評価調書」を作成 ・財務省による予算調整（党との調整あり）	・各省は法人に係る租特の新設・拡充・延長を決定しようとする場合は、事前評価を実施する必要 ・総務省が各省の租特の政策評価を点検し公表 ・財務省による調整はあるが、党税調が実質的な決定の場
政府予算案	・財務省及び各省が政府予算案の内容を公表 ・要求と最終決定の比較はない	・党及び政府が「税制改正大綱」を公表 ・各省が税制改正の内容を公表 ・要求と最終決定の比較はない
国会審議	・一般会計等の予算書が国会提出 ・財務省が「予算及び財政投融资計画の説明」を提出 ・目標等の政策評価情報は予算関係資料としては作成されていない ・衆参の予算委員会で審議	・一般会計等の予算書には租特についての記述はない ・「租税及び印紙収入予算の説明」が提出されるが、租特の内容についての記述はない ・参議院予算委員会要求資料において、主要な租特（所得税その他）の減収額等が公表 ・租特の新設等は衆財務金融委員会等で審議
決算・事後検証	・各省及び総務省による政策評価法に基づく評価 ・財務書類等の年次報告書（政策と予算の対比表含む） ・各省の行政事業レビューによる評価（全ての事務事業についてレビューシートを作成、外部有識者による点検、支出先上位10社のリスとの公表） ・一般会計等の決算書が国会提出 ・会計検査院の決算検査	・各省及び総務省による政策評価法に基づく評価 ・法人税の軽減措置に係る租特の実績については租特透明化法による適用実態報告書が作成（高額適用者の社名は非公表） ・会計検査院の決算検査（ただし、租特について毎年行われているわけではなく、歳出に比べると検査の対象は限定的）

（出所）2016年度予算編成過程を参考に作成

第1に、概算要求時であるが、歳出については概算要求についての指針（閣議了解）があり租特にはないこと、租特については党税調が実質的な調整の場となっていることを除けば、両者の間にそれほど大きな

³⁵⁾ 三菱UFJリサーチ&コンサルティング（2016）によると、GAOのウェブサイトのうち、報告書・レポートを、「租税支出（tax expenditures）」に相当する語句を含む検査レポートの本数を数えたところ、2010～15年の間、毎年700から850本程度だったという。

な相違はない。新設等の租特の要望については、各省の評価について総務省が点検・公表するようになっており、透明化という観点では前進している。

第2に、政府予算案決定時であるが、歳出・租特ともに概要しか公表されないのが、両者に大きな相違はない。

第3に、国会審議であるが、これについては両者で大きな相違がある。歳出については、予算書などにおいて、網羅的に情報が提供されるが、租特については、主なもののみが正式な予算書類ではない参議院予算委員会要求資料において情報提供されているだけである。租特透明化法が導入されてからは、法人税に係る租特の減収見込額は記載されなくなっており、透明化という観点では、同法が導入されたにもかかわらず後退している。なお、諸外国では、歳出に関して、新年度予算の正式な書類として政策評価情報が議会に提出されているが、日本では、そうした書類はない。歳出によって政府が何を達成するかという情報は、予算の国会審議に当たり当然に必要な情報である³⁶⁾。

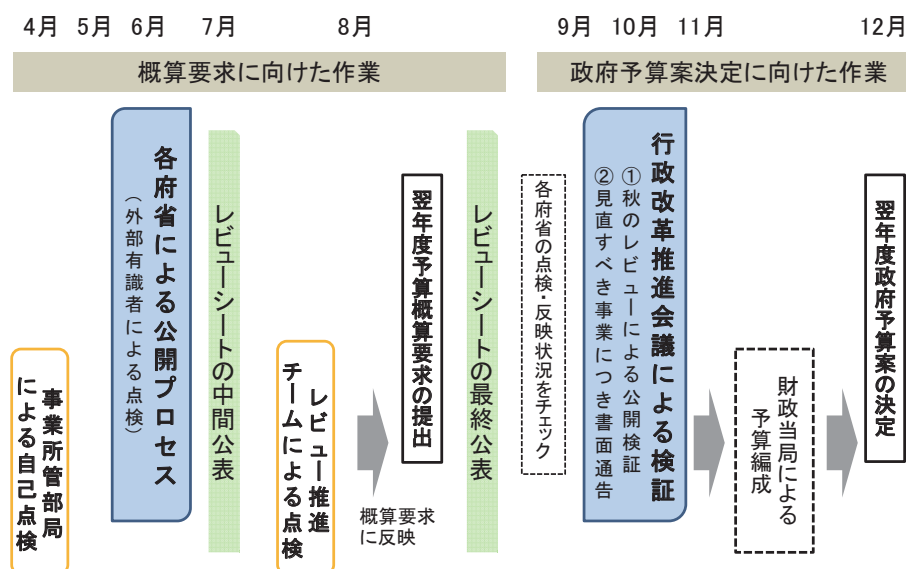
第4に、決算・事後検証についてである。歳出については、政策評価法（2001年）の制定、民主党政権における事業仕分けやその後の行政事業レビューの導入などを経て、様々な情報が提供されるようになっている。予算書そのものについても、歳出の単位である「項」と政策体系の関係がわかるように、その構造についての改革が決算書の見直しと併せて行われている³⁷⁾。租特についても、租特透明化法によって、より多くの情報が提供されるようになったが、歳出との比較では、2つの大きな相違がある。第1に、歳出については、概算要求前から、行政事業レビューが行われ、外部有識者による点検などを含めて、歳出をスクリーニングする仕組み（図）になっているが、租特にはそうした仕組みはない。ただし、それがどの程度有効な取組みであるか、つまり効果の乏しい事業を精査できるのかについては疑問があり、改善の余地がある。第2に、補助金については、それを受ける法人名が公表されているが、租特については、公表されていない³⁸⁾。行政事業レビューシートには、目標や実績などに加え、「支出先上位10社リスト」が示めされ、どの法人がどのくらい補助金を受けているかが公開されている。他方、租税特別措置については、総務省によって各所管省庁に提出が求められている「租税特別措置等に係る政策評価書」には、そうした記載はない。財務省の適用実態報告書においては、法人税関係租税特別措置別に、高額適用者の法人コードと適用額（上位10社）が公表されているが、社名は表示されていない。

³⁶⁾ こうした問題については、田中・藤野（2011）が詳しく分析している。

³⁷⁾ 2008年度予算からであり、詳細は田中・藤野（2011）を参照。

³⁸⁾ 民主党政権を取る前に参議院に提出された租特透明化法案の審議に当たり、租特の適用を受ける会社名の公表を巡って、政府参考人（経済産業省石黒憲彦審議官）は、「租税特別措置につきまして、その適用に関する情報の収集及びその効果の検証を行うことは意義があることと考えております。他方、個別の租税特別措置の適用状況の個別企業別の公表というのは、主要国では実施されておりません。私どもの平成20年の調査では、英米独仏、中国、韓国、台湾、シンガポールにおいては、個別企業名の公表も減税額の公表もしておりません。我が国において、我が国のみが個別企業別の公表を行いますと、個別企業の研究開発投資、IT投資の投資額等につきまして、必ずしも財務諸表で開示されていないものも含めて国内外の企業が知るところとなるわけでございます。国際競争にさらされている我が国企業にとって不利となるおそれがあるといった懸念があるかと存じます。また、企業の適用実績のみ公表するのは、平成18年度に所得税、法人税等の公示制度が廃止されているということも逆行するおそれがあるかと存じます。」（第171回国会参議院財政金融委員会会議録第16号15頁（2009年4月23日））と答弁している。ただし、上記の説明では、補助金については法人名は公表できても、租特についてはできない理由は示されていない。

図 行政事業レビューの流れ



(出所) 内閣官房ホームページ「行政事業レビューのスケジュール」に基づき筆者作成

5. 結論

租特透明化法が施行されてから6年余が経過し、同法に基づく適用実態報告書は2011～14年度分が公表されている。また、政策評価法に基づく租特の評価についてもほぼ同様の時間が経過し、総務省による点検結果報告書は2011～2016年度分(税制改正要望に係るもの)が公表されている。これまで租特の実態や効果等を明らかにするための法的な仕組みがなかったことを考えれば、これらの取組みは大きな前進であるが、なお課題が残されている。

第1に、全ての租特(租特法に基づくものに限定するとしても)の項目数や減収額等について、予算案における計数(見込み)と実績を一覧的に見ることができない。租特透明化法の対象は法人税に係るものに限定され(更に例外もある)、適用実態調査に基づく実績値を明らかにするものであり、新年度予算に係るものではない³⁹⁾。

第2に、政策評価法に基づき、府省は租特の事前・事後評価を義務付けられたが(法人税以外の租特については努力義務)、特に租特の有効性(税収減の是認効果等)についての分析や検討が不十分である。これは標準的な分析手法が示されていないことが大きな要因であり、今後、分析手法の開発や蓄積が求められるが、現状では、そうした動きが乏しい。

第3に、租特の透明化については、歳出との相違を踏まえた上で、可能な限り同等の取扱いが求められ

³⁹⁾ アメリカでは、予算年度のみならず、複数年にわたり租税支出の減収額が公表されており、日本でも、中期財政フレームの中でそうした減収額の見積りを公表すべきである。立岡(2014, 86頁)は、「租特には課税のタイミングを遅らせるものなど、目先と将来の減収効果にギャップがあるものが含まれているにもかかわらず、現状、翌年度の増減収額しか公表されていない。税収見通しの透明性が増すことは、わが国の財政再建にとってもプラスになるはずであり、租特の中期的な増減収額を公表すべきである。」と指摘している。

るが⁴⁰⁾、そもそも歳出を含めて、必要な情報の公開や財政ガバナンスの観点からは十分とは言えない。カナダ、オーストラリア、スウェーデンなど多くの OECD 諸国では、政府予算案の正式な関連書類として、政策評価情報（目標・指標・実績等）が議会に提出されているが、日本にはそうした書類はない。政策評価法に基づき府省は政策評価情報を作成・公表しているが、予算案審議に合わせたものになっていない。府省はそれぞれ政策目標を有しており、その達成手段が歳出・投融资・租特・規制などである。当該政策目標の達成に向けて、どのような手段が有効なのか、分析・検討する必要があるが、現在ではそうした一体的に分析する仕組みになっていない。実績のレビューについては、歳出面では行政事業レビューがあるが、その過程に租特なども加えて、政策目標の達成という観点から一体的な分析を行うべきである⁴¹⁾。

もとより、歳出や租特は、民主主義の手続き、すなわち政治過程において決められるものであり、それが合理的な意思決定に基づくとは限らない。むしろ、実態は政治的な利益誘導やロビーイングが大きな影響を与える。こうした現実の政治過程を踏まえ、予算制度改革という視点から 2 点を指摘したい。

第 1 に、政治過程ゆえに透明性を高めることの重要性である。政治過程のバイアスを取り除くためには、事務事業や租特の矛盾を国民に知らしめることが求められる。例えば、東日本大震災の復興費がそれとは直接関係ない事業に使われたことが問題になったが、それは当該事業について行政事業レビューシートが作成されていたからである。ただし、現在のレビューシートの内容は客観性に欠けることが多く、改善の余地がある。

第 2 に、中期財政フレームによる予算制約の明示である。仮に政策評価により正確な情報を産出しても、それにより歳出の金額や租特の規模が決まるわけではない。現実の予算編成においては、施策や事業の優先順位を実質的に決めるのは予算制約である。予算制約が厳しければ、効果の乏しい施策や事業はあきらめざるをえない。その際、政策評価が重要になる。他方、補正予算においてしばしば見られるように、最初に規模が膨らめば、優先度の低い施策や事業が認められる。歳出については、一般会計の当初予算に関して、概算要求基準、いわゆるシーリングが導入されているが⁴²⁾、租特についてはない。財政再建に成功した諸外国では、厳しい中期財政フレームを設定し、「ペイ・アズ・ユー・ゴー（財源確保）」原則が貫かれている。例外の穴を塞ぐためには、当該原則に租税支出も含めるべきである⁴³⁾。OECD 諸国中最も財政再建が求められているのは日本であり、中期の枠組みで歳出や租特を縛る仕組みを導入する必要がある。

⁴⁰⁾ 三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング (2016) は、アメリカにおいても、歳出と租税支出のイコールフィッティングは難しいと指摘している。

⁴¹⁾ アメリカでは、政府業績成果現代化法 (GPRAMA) に基づき、各政府機関は、それぞれのミッションと目的を達成するために、租税支出を含めて業績を評価することになっているが、GAO (2013) は、租税支出の評価は不十分であると指摘している。

⁴²⁾ ただし、一般会計当初予算の全ての歳出がシーリングの対象となっているわけではなく、また補正予算や特別会計も対象外である。なお、安倍政権になり、シーリングは緩んでいる。

⁴³⁾ 1990 年代、アメリカは財政再建に成功したが、その際に導入された財政ルールであるペイ・アズ・ユー・ゴー原則は歳入面も対象としている。ただし、租税支出による減収額の推計はいろいろな前提を置いたものであり、正確性に問題があるので、ルールの厳格な適用は難しいという問題がある。諸外国の財政再建については、田中 (2011) を参照。

参考文献

- 会計検査院 (2015)『租税特別措置（法人税関係）の適用状況等について』, 会計検査院法第 30 条の 2 の規定に基づく報告書。
- 金子宏 (2015)『租税法』(第 20 版), 弘文堂。
- 國枝繁樹 (2004)「税制改革の政治経済学」, 青木昌彦・鶴光太郎編著『日本の財政改革』, 東洋経済新報社。
- 近藤俊之 (2009)「租税特別措置の見直し・透明化に向けた今後の課題」, 『経済のプリズム』 No. 72, 1-12 頁。
- 財務省 (2010)「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律の制定」,
www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/17_P645_687.pdf。
- 末永英男 (2012)『租税特別措置の総合分析』中央経済社。
- 総務省行政評価局 (2010, 11, 12, 13, 14, 15)『税特別措置等に係る政策評価の点検結果』。
- 立岡健二郎 (2014)「租税特別措置の実態と分析」, 『JRI レビュー』, Vol. 14, No. 14, 73-91 頁。
- 田中秀明 (2011)『財政規律と予算制度改革：なぜ日本は財政再建に失敗しているか』日本評論社。
- 田中秀明・藤野雅史 (2011)「財務・会計責任と CFO モデル：公共調達改革に向けて」, 財務省財務総合政策研究所『フィナンシャル・レビュー』(通巻第 104 号), 105-157 頁。
- 福浦幾巳 (2012)「第 4 章租税特別措置・補助金等」, 末永英男編著『租税特別措置の総合分析』, 中央経済社。
- 三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング (2011)『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』, 総務省行政評価局委託調査報告書。
- 三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング (2016)『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。
- 吉村政穂 (2011)「予算審議過程における租税移転 (Tax Transfers) 把握の試みー租税歳出予算の新たな枠組みー」, 『フィナンシャル・レビュー』, 第 103 号, 125-134 頁。
- 渡瀬義男 (2008)「租税優遇措置ー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』, 12 月号, 7-27 頁。
- Anderson, Barry (2008) powerpoint presentation at the Asian Senior Budget Officials meeting, 10-11 January 2008, Bangkok, Thailand, www.oecd.org/dataoecd/40/6/39944419.pdf.
- Caiumi, Antonella (2011) "The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures – A Novel Approach: An Application to the Regional Tax Incentives for Business Investments in Italy", OECD Taxation Working Papers, No. 5.
- Edwards, Meredith (2002) "Public Sector Governance – Future Issues for Australia", Australian Journal of Public Administration, 61(2), pp. 51-61.
- Government Accountability Office (GAO) (2012), Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions, GAO-13-167SP.
- GAO (2013) 'Managing For Results: Executive Branch Should More Fully Implement the GPRA Modernization Act to Address Pressing Governance Challenges', GAO-13-518.
- Hood, Christopher (2001), "Transparency", in Paul Barry Clarke and Joe Foweraker (eds), Encyclopedia of Democratic Thought, Routledge, pp. 700-04.
- International Monetary Fund (IMF) (2001), Manual on Fiscal Transparency.

Joint Committee on Taxation (JCT)(2008) “Reconsideration of Tax Expenditure Analysis”.

Kopits, George and Jon Craig (1998)"Transparency in Government Operations", IMF Occasional Paper No.158.

Organisation for Economic Co-Operation and Development(OECD) (2002), "Best Practice for Budget Transparency",
OECD Journal on Budgeting, 1(3), pp.7-14.

OECD(2010)"Tax Expenditures in OECD Countries".

Tyson, Justin(2014)“Reforming Tax Expenditures in Italy:What, Why, and How?”, IMF Working Paper, WP/14/6.

Villela,Luiz, Andrea Lemgruber, and Michael. Jorrat(2010),“Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for
Implementation”,IDB Working Paper Series, No.IDB-WP-131.