

# 欧米主要国等における租税分野に 対する会計検査に関する調査研究

2023年3月23日

## I. 調査の対象と方法

## II. 各国における租税支出等

## III. 各国における租税分野に対する会計検査事例

## IV. 日本への示唆

# I. 調査の対象と方法

---

## 1. 調査対象

### (1) 対象国

アメリカ・イギリス・ドイツ・フランス・オーストリア・スウェーデン・オランダ

### (2) 対象制度

- 各国の租税支出
- 米・英を中心としたタックスギャップ
- 各国の徴収納税制度

※ 米国の租税支出に対する会計検査についての詳細は、以下の報告書も参照されたい。

平成27年度委託調査『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』

[https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/pdf/itaku\\_h28\\_1.pdf](https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/pdf/itaku_h28_1.pdf)

### (3) 上記分野に関する各国における会計検査事例

## 2. 調査方法

- ✓ 公表資料(政府レポート、検査レポート、研究論文)
- ✓ 3か国の会計検査院に対するWebインタビュー(米GAO、独BRH、仏CDC)

## (1) 租税支出 (tax expenditures)

- ハーバード・ロー・スクールのスタンリー・サリー (Stanley S. Surrey) 教授が提唱した概念。
- 何らかの政策目的の実現のために、一定の条件を満たした個人や法人に対する税負担の軽減。
- OECD (2010) 「基準となる租税との関連において、比較的狭い範囲の納税者からの税収を減少させたり繰り延べたりする租税法や規則の定め、あるいは慣行」
- 米国議会予算法の第3条「**租税支出とは、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)、もしくは課税繰延 (deferral) から生じる歳入損失 (revenue losses) を言う**」

## (2) 租税特別措置

- 日本における「租税特別措置」も租税支出の一種。所得税、法人税の本則とは別に創設された租税特別措置法に規定されている特例のうち、税負担に関わるもの (狭義)
- 国税本則の中に存在する類似軽減措置も加えて「租税特別措置」と称する場合あり (広義)
- さらに広義には地方税法に定められた特例措置やそれに類するもののうち税負担に関わるものも含めたりする場合もある。
- 日本の租税特別措置が、主として産業振興を目的としているのに対して、諸外国での租税支出には、産業関連分だけでなく、家計関連分の特別措置が多数含まれている。

## (3) タックスギャップ (tax gap)

- 本来納付すべき税金と実際に納付されている税金との差額のこと。
- 発生要因は、税額算定における単純な計算ミスや、申告書の作成や提出における不注意による誤り、税制に対する法的解釈や脱税、租税回避、犯罪行為等。
- 通常、間接税 (VAT等) のタックスギャップ推計にはトップダウン方式が採用される。
- 直接税 (所得税・法人税等) のタックスギャップにはボトムアップ方式が採用される。
- タックスギャップでは、過少申告、過少納付、無申告等のコンプライアンス違反を計測しており、租税支出による減収分は含まれない。

図表 アメリカ・イギリス以外の調査対象国での付加価値税のタックスギャップ率

国名	ドイツ	フランス	オーストリア	スウェーデン	オランダ
2015年	9.0%	9.5%	8.7%	4.1%	10.1%
2020年	4.8%	8.0%	8.6%	2.0%	2.8%

出典 European Commission, "VAT gap in the EU"

## II. 各国における租税支出等

---



# 1 アメリカ (報告書pp.11-19)

## (1) 租税支出の管理

- 政府と議会による向こう数年間の租税支出項目ごとの減収額推計等
- 財務省租税分析局 (Office of Tax Analysis: OTA) による推計  
⇒ 大統領予算の付属文書である”Analytical Perspectives”
- 両院合同租税委員会 (Joint Committee on Taxation: JCT) ”Estimates of Federal Tax Expenditures”

図表 2023-2032年の租税支出額上位10項目

項目	租税支出額(単位:100万ドル)		
	2022	2023	2023-32
医療保険料・医療費の事業主負担の免除	224,520	237,400	3,366,320
帰属家賃収入の免除	128,950	133,660	1,679,550
確定拠出型雇用主制度	106,710	115,490	1,535,700
キャピタルゲイン(農業、木材、鉄鉱石、石炭を除く)	112,050	118,340	1,492,400
持ち家の住宅ローン利息の損金算入	34,430	35,660	1,006,510
事業税以外の州税および地方税の控除(持ち家以外)	5,750	8,200	977,340
教育、医療以外の慈善寄付金の控除	55,500	58,860	964,810
確定給付型雇用主制度	69,340	69,560	741,850
死亡時のキャピタルゲインのステップアップ基準	46,750	49,240	652,090
住宅売却時のキャピタルゲイン控除	49,200	50,540	647,070

出典 Office of Tax Analysis (2022) Tax expenditures FY2024より





# 1 アメリカ (報告書pp.11-19)

## (2) タックスギャップ

- 内国歳入庁 (Internal Revenue Service: IRS) による推計
- 過少申告 (Underreporting)、過少納付 (Underpayment)、無申告 (Nonfiling) の順。うち、過少申告が圧倒的に大きい
- 税目別には、個人所得税、雇用(関連)税、法人税の順
- 源泉徴収や、情報申告制度は、コンプライアンス率向上に貢献。

図表 タックスギャップマップ(2014 - 2016) (単位:10億ドル)

	納税されるべき額	正しく納税された額	総タックスギャップ										強制徴収、遅延納付	純タックスギャップ								
			無申告	過少申告 (内訳)											過少納付							
合計	\$3,307	\$2,811	\$39	+										\$398	+	\$59	=	\$496	-	\$68	=	\$428
個人所得税	\$1,740	\$1,383	\$32	+										\$278	+	\$47	=	\$357	-	\$51	=	\$306
				事業所得	非事業所得	税額控除	所得控除	世帯類型	その他の税	誤差脱漏												
法人所得税	\$354	\$313	#	+										\$37	+	\$4	=	\$41	-	\$8	=	\$34
				大企業	中小企業																	
雇用税	\$1,131	\$1,038	\$7	+										\$82	+	\$5	=	\$93	-	\$6	=	\$87
				個人事業税	社会保障税	失業保険税																
固定資産税	\$22	\$17	\$<0.5	+										\$1	+	\$3	=	\$5	-	\$3	=	\$2

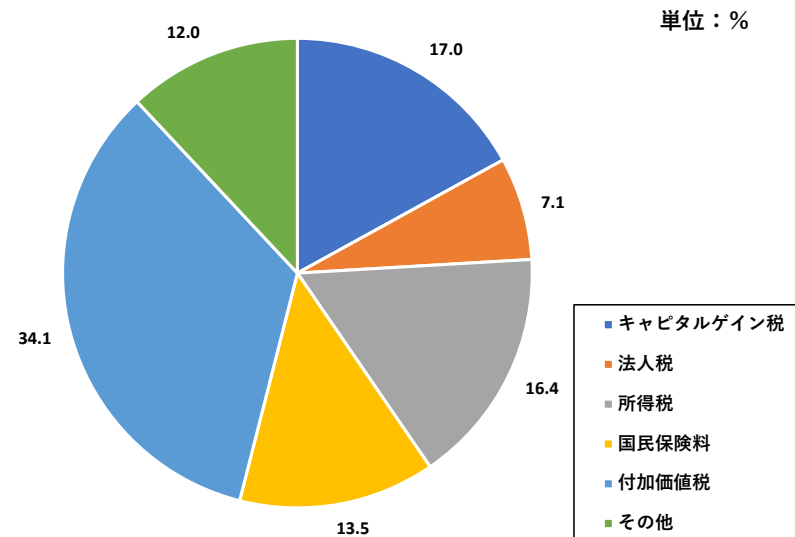
出典 IRS (2022) Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2014–2016



### (1) 租税支出の管理

- 非構造上の減免措置(Non-structural reliefs)が租税支出。個人所得税の基礎控除や法人税の減価償却などは、税制に組み込まれた減免措置(Structural reliefs)扱い。
- 2010年6月“Tax policy making: a new approach”。新設の租税簡素化室(Office of Tax Simplification)は155件の租税減免措置を評価し、47件を廃止勧告(キャメロン政権)。
- 租税減免措置推計は、財務省が議会の要請に従い1979年度に開始。2013年度以降は、租税減免措置統計(Tax relief statistics)として歳入関税庁(HM Revenue & Customs: HMRC)が公表。

図表 イギリスの租税支出の税目別構成比(2019-2020年度)

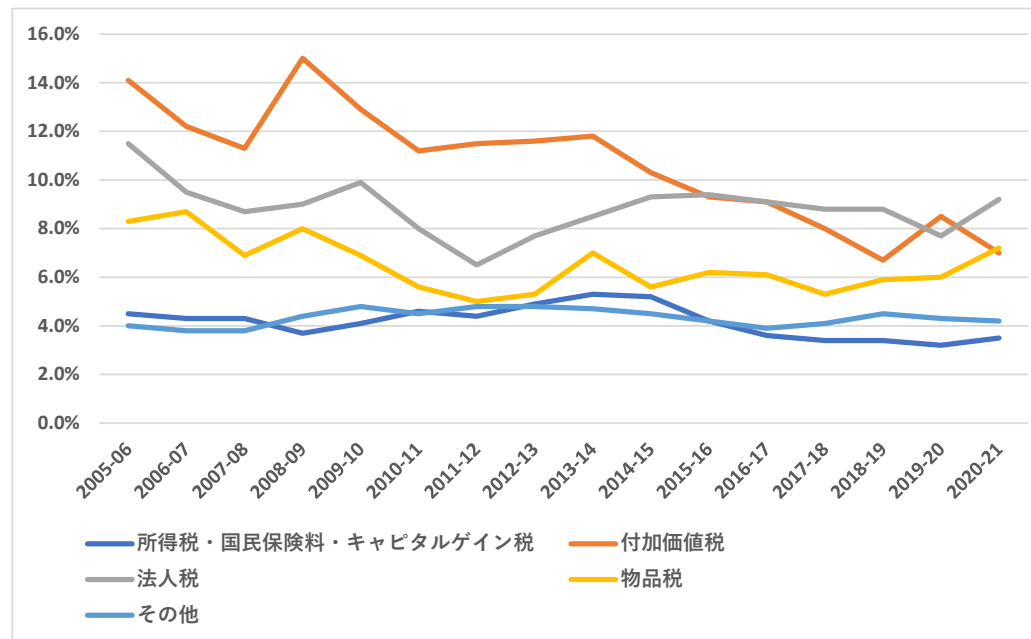




### (2) タックスギャップ

- 2009年測定から開始。対象は、所得税、国民保険料、キャピタルゲイン税、付加価値税、物品税、法人税等24税。
- 2020-2021年度のタックスギャップ比率は5.1%。長期的には低下傾向。
- 所得税・国民保険料・キャピタルゲイン税が全タックスギャップ額の39.3%。続いて付加価値税が28.0%、法人税が17.4%の順。納税者の中では、中小企業が全体の48.3%。
- 源泉徴収では、タックスギャップ割合は概ね1%前後で安定。申告納税で12~23%。

図表 税種別タックスギャップ割合の推移



出典 Measuring tax gaps 2022 edition

## ■租税支出の管理

- 租税支出は、補助金等の政府支出と同列に扱われており、2年毎に連邦政府予算案とともに、概要報告書を議会に提出。
- 租税支出を含む補助金政策は、「補助金政策ガイドライン(Subventionspolitische Leitlinien)」に従い、①必要性・有効性・連邦政府の政策との適合性等の評価と、②定期的な見直し。
- 連邦財務省は、租税支出について、①予算編成プロセスの一部となっていない、②推計とならざるを得ない、③超過負担を生む、④共同税について連邦・州・地方自治体が税収配分式に応じて資金提供するため管理が煩雑等の理由により、政府支出よりも劣後していると判断。
- 同様の目的達成上、政府支出に転換可能ならば政府支出への転換が望ましい、としている。

図表 ドイツの租税支出額上位10項目

順位	根拠法	租税支出の内容	租税支出額(単位:百万€)	
			合計	うち連邦政府
1	相続税・贈与税法	贈与や相続により事業や会社の株式を取得した場合の税制優遇措置	5,100	-
2	所得税法	シフトボーナス(休日・深夜勤務が避けられない業態における割増賃金の減免)	3,355	1,426
3	VAT法	レストランやケータリングサービス(ドリンク販売を除く)のVAT税率引き下げ	3,085	1,629
4	VAT法	文化関連サービスの付加価値税減免(本や新聞等に対するVATの軽減)	3,010	1,590
5	所得税法	リノベーション費用に対する軽減税率	2,090	888
6	研究開発促進税法	研究開発に対する税制上の優遇措置	2,085	1,003
7	VAT法	公共交通機関・鉄道による旅客輸送に対する軽減税率	1,925	1,017
8	電力義務法	特定のケースにおける製造業の税の減免	1,500	1,500
9	エネルギー義務法	発電に係るエネルギー削減義務に係る減免	1,465	1,465
10	VAT法	宿泊施設の軽減税率	1,360	718



## ■租税支出の管理

- 毎年の予算案の付属資料「歳入見積」第2巻で、総額、新設、廃止等の包括情報を掲載。
- 租税支出の大きさを、政策目的別、税目別、前年度予算案からの変化別、規模別、新設・廃止別、対総税収比等によって把握。
- 2018－2022年度財政計画法では、総税収に占める割合の上限率(2022年度は25%)を設定。
- 2023－2027年度財政計画法では、上限率に代え、租税支出に4年間の時限措置を設定。①期限到来時に行う評価の改善、②目的を十分達成できていない租税支出の廃止を容易化、③導入されると既得権化しやすい租税支出を抑制すること等を目的
- 2019年9月、経済・財務省租税政策局内に統計分析室を設置し、租税支出の定量化を強化

図表 フランスの主な租税支出 (単位:百万ユーロ)

順位	租税支出番号	租税支出内容	2023年の租税支出額
1	110246	在宅ワーカーを雇用した場合の税額控除	7,950
2	200302	研究開発費の税額控除	7,061
3	730213	2年以上前に完成した住宅で、第278条の0の2Aの規定により5.5%の付加価値税率が適用されるエネルギー改修工事を除く、改良、改造、取付け、維持工事の場合、10%の付加価値税率	4,540
4	120401	年金(扶養手当を含む)、退職金額の10%控除	4,420
5	730221	商業用ケータリング(施設内での消費および即時消費のための持ち帰り販売)の場合、10%の付加価値税率	4,180
6	320119	海運会社の船舶のトン数による課税対象の決定	3,810
7	710103	グアドループ、マルティニーク、レユニオン(海外領土地域)における税率(標準税率:8.5%、割引税率:2.1%)	3,500
8	120108	利益分配、インセンティブ制度、マッチング拠出、キャピタルゲイン分配、従業員貯蓄制度、集団または強制的企業退職貯蓄制度に関連して支払われる金額の免除	2,060
9	730223	2年以上前に完成した住宅のエネルギー品質改善工事およびそれと不可分の関係にある関連工事について、5.5%の付加価値税率	2,000
10	120146	1月1日以降、時間外労働および追加労働に支払われる報酬について、一定の条件と限度額のもとで所得税免除	1,867
11	120202	家族手当、障害者手当または遺児年金、認定チャイルドマインダー(少人数保育専門職)を雇用した場合の家族手当、家庭児童手当、2004年1月1日以降の若年者養育手当の免除	1,820
12	110201	寄付金の減税	1,745
計			44,953



## ■ 租税支出の管理

### ① オーストリア

- 補助金等の政府支出と同列に扱われている。
- 租税支出全体の概況、項目毎の受益者や財政的な影響等について連邦政府予算案とともに補助金報告書を議会に提出。

### ② スウェーデン

- 2005年度以降、政府レポート「租税支出の会計処理」を毎年、議会に提出。租税支出は、27の政策分野に分かれ整理。税種別・政策目的別にも分類。
- 租税支出の明細は、予算案の歳出付属資料にも記載される。

### ③ オランダ

- 予算覚書附属書の第9章「税制」と第10章「税制の解説」が租税支出レポートにあたる。
- 2018年以降の附属書では、直接的に「租税支出」を表す単語ではなく「税制のコスト」という表現が使用されている。一定以上のコスト(500万ユーロ以上)がかかる税制全てを、附属書に掲載・推計するようになっている。

## 6 調査対象国の租税支出の大きさ

### アメリカ

年度	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
歳入損失額 (兆ドル)	1.18	1.19	1.27	1.29	1.36	1.55	1.60	1.51	1.46	1.37
対GDP比：%	7.62	7.36	7.54	7.37	7.47	8.28	8.20	7.33	6.81	6.55
対税収比：%	79.62	75.15	71.66	67.36	66.68	76.14	69.95	76.37	71.03	-

### イギリス

年度	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
歳入損失額 (10億ポンド)	-	-	115.84	131.12	138.33	156.01	153.06	164.84	166.21	171.74
対GDP比：%	-	-	6.51	7.04	7.21	7.82	7.40	7.70	7.49	8.13
対税収比：%	-	-	26.68	28.71	29.14	31.55	29.83	31.04	30.38	-

### ドイツ

年度	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
歳入損失額 (10億ユーロ)	26.45	26.88	27.41	27.65	27.52	27.83	28.60	29.35	29.96	28.59
対GDP比：%	0.98	0.98	0.98	0.94	0.91	0.89	0.88	0.87	0.87	0.86
対税収比：%	8.65	8.50	8.46	8.28	8.01	7.93	7.86	7.68	7.64	-

### フランス

年度	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
歳入損失額 (10億ユーロ)	69.90	69.97	67.58	75.70	82.87	83.43	91.18	96.52	97.12	-
対GDP比：%	3.40	3.35	3.19	3.52	3.77	3.73	3.97	4.09	4.00	-
対税収比：%	20.86	20.04	18.41	20.64	22.20	21.98	22.65	23.79	23.92	-

### オーストリア

年度	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
歳入損失額 (10億ユーロ)	13.01	13.93	13.88	14.06	14.63	14.82	14.92	15.54	17.23	17.37
対GDP比：%	4.20	4.37	4.28	4.22	4.25	4.14	4.04	4.03	4.33	4.63
対税収比：%	15.15	15.49	14.89	14.67	14.56	14.91	14.54	14.39	15.39	-

### スウェーデン

年度	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
歳入損失額 (10億クローナ)	187.39	197.16	202.04	207.40	206.70	188.49	207.07	200.15	227.90	249.23
対GDP比：%	5.03	5.27	5.29	5.19	4.85	4.27	4.48	4.15	4.54	5.03
対税収比：%	22.88	24.55	24.50	24.22	21.87	18.25	19.10	17.93	20.22	-

### オランダ

年度	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
歳入損失額 (10億ユーロ)	15.81	15.81	18.85	95.57	97.15	100.81	104.14	107.58	107.48	113.16
対GDP比：%	2.43	2.42	2.85	14.23	14.08	14.23	14.11	13.90	13.27	14.20
対税収比：%	12.05	12.50	14.49	69.06	66.47	64.97	61.11	60.29	55.04	-

出典：CEP 租税支出国別データベース

- ✓ 抑制的なドイツ
- ✓ 積極利用のオランダ
- ✓ 対税収比率の大きいアメリカ
- ✓ フランス、オーストリア、スウェーデンは、対GDP比、対税収比とも同じ程度の規模感
- ✓ イギリスは欧州大陸国よりもやや高めに利用

# III. 各国における租税分野に対する会計検査事例

---





# 1 アメリカ (報告書pp.89-116)

## (1) 租税支出に対する検査

- 2012年に「租税支出の評価基準ガイドライン(※)」を策定。目的達成度合い、他の政策と比較した場合の優位性、公平性・公正性、透明性・簡索性・管理のしやすさ、他の政策との関連性、予算に対する影響等の観点から、毎年多数の検査を実施
  - ※ GAO(2012), 'Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions'(GAO-13-167SP)
- 租税支出全体の検査(※)として、確実に歳入減に繋がることや、社会的・経済的目標の達成の手段となりうるものの、成果が不透明なケースがある、とも指摘。
  - ※ GAO(2016)Tax Expenditures: Opportunities Exist to Use Budgeting and Agency Performance Processes to Increase Oversight (租税支出: 予算編成と各省庁の業務プロセスを使用して監視を増やす機会が存在する)(GAO-16-622)
- 租税支出は、毎年の予算編成プロセスで個別に議論される対象ではないため、租税支出にもっと注意を払い、定期的に評価を行うことで、政策目標に対する効果の検証、費用対効果を把握した上での他の政策との比較ができるようにするべきだと主張。
- 定期的な評価を可能とするために、行政管理予算局(Office of Management and Budget: OMB)と財務省が租税支出のパフォーマンスを評価するフレームワークを開発すること、各租税支出の政策目標の明確化のため、OMBが財務省と協議しながら各省庁と協力することを提案。



## (2) タックスギャップに対する検査

- ハイリスクリストの一つに「税法の執行(Enforcement of Tax Laws)」があり、その構成要素の一つとして、「タックスギャップに対する取組(Addressing the Tax Gap)」を位置づけ。
- ハイリスクリストに挙げて検査する理由：
  - ①コンプライアンス違反の納税者からの税収を回収し、政府資金調達に役立つ、
  - ②それ以上に、納税者に対して、他の人は公正に負担を行っているという信頼感を与え、自発的なコンプライアンスを促進する
- IRSに対しては、①税務コンプライアンスの長期的な目標や行動計画の設定、②第三者から報告データ(情報申告)を使用した税務調査の高度化、③ITシステムへの投資、④IRSの人的リソースの増強のための分析・計画策定などを勧告。
- 議会には、第三者報告(情報申告)の拡大や、IRSへの権限付与、納税申告書の作成代行者の要件などの立法化を勧告。
  - ※ 例えば、GAO(2017), Tax Gap: IRS Needs Specific Goals and Strategies for Improving Compliance (タックスギャップ:IRSには、コンプライアンスを改善するための特定の目標と戦略が必要) (GAO-18-39)など



### (1) 租税支出に対する検査

- 特に、キャメロン政権以降は、財務省やHMRCが適切で厳格な統制でもって租税支出システム全体を管理しているかどうかという観点で検査を実施
- 個別の租税支出については、減収額の評価、目的に沿った使い方がなされているかどうかという観点から、評価・モニタリング体制、濫用される場合のリスクに対する対応方法についての検査を実施。
- 検査レポート「The management of tax expenditures (租税支出の管理)」(HC 46T) において、財務省とHMRCは、租税支出の監視を強化し、費用対効果を積極的に検討することにより、NAO勧告に応えてきたことを評価する一方、費用対効果の取決めを明確にし、租税支出の評価と公表を改善することを期待している。
- なお、2020年6月には、新たにインサイトチーム(ナレッジ・ハブ)も設置され、財務検査・VfM検査の双方を支援している。



## (2) タックスギャップに対する検査

- NAOと決算委員会は、HMRCのタックスギャップの取組に対する改善事項として、
  - ①HMRCが、税収に対するリスクや、使用するリソース、様々なコンプライアンス活動のコストとリターンについて考慮する必要があること
  - ②HMRCのサービスの質が税務コンプライアンスに影響を与える可能性があること、
  - ③HMRCがタックスギャップを縮小させるための目標設定を行う必要があること等の要改善事項を指摘。
  
- 2020年「Tackling the tax gap (タックスギャップへの取組)」(HC372) では、
  - ①タックスギャップの推計の不確実性を下げるために、多くの部分を確立した方法論に基づいて行うよう努力する必要があること。
  - ②納税者・違反行為別にターゲットを当てるアプローチは成功しているが、タックスギャップに影響を与える要因ごとにもパフォーマンス指標を策定する必要があること
  - ③納税者の行動を変えるためのアプローチを開発することで、現在の取組を補完し、費用対効果を高める余地があると勧告。



## (1) 租税支出に対する検査

- BRHへのインタビューの結果からは、租税支出は、
  - ①立法者が設定した目的・目標を達成することが難しく、ボリュームも大きいことから、適切な管理がなされておらず、費用対効果が明らかではないこと、
  - ②効果が小さい場合でも、いったん導入された租税支出、変更・廃止が難しいこと、  
等が指摘された。
  
- 「研究開発税制」に対する検査は、頻繁に実施されている。
  
- 財務省が2年ごとに作成する補助金報告書についての検査では、特別な租税支出に関しては、前回報告書からの変更点、評価の変化を検査している。
  
- BRHの検査では、効果検証は行っておらず、法律の合目的性を確認している。



### (1) 租税支出に対する検査

- 毎年度、決算法案に添付される資料として、CDCによる「前年度予算における租税支出に関する報告書」がある。近年の租税支出額の推移や増減の傾向のほか、
  - ①多数の租税支出が存在するが、少数の租税支出で総額の大半を占めていること
  - ②租税支出が税収を低下させていること
  - ③上限額や定量化が不十分であること
  - ④租税支出の管理が不十分あること
  - ⑤租税支出の評価は稀であること、目的との間の関連性が不十分であること等が記述されている。
  
- CDCでは、個別の租税支出に対する検査も実施。
  
- CDCの連携機関である義務的負担金評議会(CPO)でも、租税支出の評価を実施。
  - ①CDCは、主として現時点からみた政策運営の合規性・合法性を検査
  - ②CPOは、将来展望を見越した政策評価的な観点から、有効性や合目的性を重視した評価



## ■ 租税支出に対する検査

### ① オーストリア

- 法人税や所得税に関する個別租税支出に対する検査レポート「グループ税制を中心とした法人税法における優遇措置の透明性: フォローアップ検査」や「税金の滞納の取消し」をめぐる税務行政の効率化と慎重な税收確保との間のコンフリクトの問題等、コンプライアンスの観点からの検査が多い

### ② スウェーデン

- ① 租税支出の報告は、明確な基準に基づいているか
  - ② 歳出補助金と同様に、予算編成過程で見直すことができるよう計上されているか
- といった観点からの検査を実施

### ③ オランダ

- ARは、2020年の財務省と国債に対する説明責任調査において、租税措置が多く、かつ安易に使用されていると報告。また、租税措置しか手段としていない場合や、他の手段よりも租税措置が好ましい場合に限り、租税措置を用いるべきだとしている。
- また、2022年9月「歳入に関する会計検査院の検査からの共通する示唆」を議会に対して送付。政策手段として租税措置を使用することに批判的。財務省に関するアカウンタビリティ調査2021で「政府は租税措置の急増を抑えるのが賢明である」と結論付けた。

# IV. 日本への示唆

---



# 1 租税支出に対する検査

## (1) 租税支出全体に対する検査

➤ いずれの国においても、検査レポートでは、概ね、歳出プログラムと比べた時の

- 1) 議会からの統制の弱さ      2) 透明性・モニタリング体制の不備
- 3) 歳出プログラムの代わりに租税支出を選択する理由が不十分      4) 財政へ与える影響推計についての不明瞭さ
- 5) 租税支出の見直し・濫用の抑制策の欠如      6) 管理運用のコストが不明瞭
- 7) 政策目的に対する効果分析の不十分さ(コストを上回る効果の提示が不十分)      8) 制度運用の改善策の提示が不十分

等が指摘され、これらを是正するための勧告が行われている。

国	検査対象	検査レポート	本報告書掲載
アメリカ	租税支出全体	Tax Expenditures: Opportunities Exist to Use Budgeting and Agency Performance Processes to Increase Oversight (GAO-16-622) 2016年 租税支出: 予算編成と各省庁の業務プロセスを使用して監視を増やす機会が存在する	第2章第1節(4)事例1
イギリス	租税支出全体	The management of tax expenditures (HC 46) 2020年 租税支出の管理	第2章第2節(4)事例2
ドイツ	租税支出レポート	28.Subventionsbericht der Bundesregierung - Evaluierung von Steuervergünstigungen 2022年 第28回連邦政府補助金報告書- 租税支出の評価	第2章第3節(4)事例1
フランス	租税支出全体	Les dépenses fiscales: Note d'analyse de l'exécution budgétaire 2021 2021年度予算における租税支出に関する報告書	第1章第4節(2)イ(イ)
オーストリア※	—	—	—
スウェーデン	租税支出レポート	Regeringens skatteutgiftsredovisning – som riksdagen vill ha den? (RiR 2017:12) 2017年 政府の租税支出報告書-国会の望むところか	第2章第6節(4)事例1
オランダ	租税支出全体	Allowances and credits in the tax system 2019年 税制における所得控除と税額控除	参考資料編1 7.のNo.4

※オーストリアについては、租税支出レポート(Förderungsbericht: 補助金報告書)の存在は確認できるが、租税支出全体の管理、または租税支出レポートに対する検査レポートは確認できなかった。

# 1 租税支出に対する検査

## (2) 個別の租税支出に対する検査

国	対象租税支出	検査レポート	本報告書掲載
アメリカ	雇用関連税(所得税や社会保障関連税)	COVID-19: IRS Implemented Tax Relief for Employers Quickly, but Could Strengthen Its Compliance Efforts (GAO-22-104280) 2022年 COVID-19: IRSは雇用主のために税控除を迅速に実装したが、コンプライアンスの取り組みを強化する可能性がある	第2章第1節(4)事例3
イギリス	石油・ガス設備廃棄費用に対する租税減免措置	Oil and gas in the UK – offshore decommissioning (HC 1870) 2019年 イギリスの石油とガス: 洋上設備の廃棄措置	第2章第2節(4)事例1
ドイツ	研究開発手当の非課税措置	Mangelnde Zielgenauigkeit der steuerlichen Forschungszulage 2021年 研究開発手当の対象設定が不十分である  Steuerfreiheit der steuerlichen Forschungszulage fraglich 2021年 研究開発手当の非課税措置に係る疑問	第2章第3節(4)事例2  第2章第3節(4)事例3
フランス	住宅関連租税支出	La gestion des dépenses fiscales en faveur du logement 2019年 住宅向け租税支出の管理	第2章第4節(5)事例2
オーストリア	法人税 (グループ税制)	Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung【Bericht】 グループ税制を中心とした法人税法における優遇措置の透明性	第2章第5節(4)事例2
スウェーデン※	—	—	—
オランダ	自動車税	Vehicle taxes as a policy instrument 2019年 政策手段としての自動車税	第2章第7節(4)事例1

※スウェーデンについては、個別租税支出の検査レポートを解説事例としては取り上げていない。スウェーデンの個別租税支出の事例については、参考資料1の「6.」を参照されたい。

# 1 租税支出に対する検査

## (2) 個別の租税支出に対する検査(続き)

➤ GAO(2012)による「租税支出の評価基準ガイドライン」は、網羅的であり、現在も利用されている。

(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

- ① 租税支出の意図した目的は何か
- ② 租税支出の意図した目的を達成するに当たり、その成果をモニタリングするための業績指標は確立されているか
- ③ 租税支出は、意図した目的の達成に成功するか

(2) 租税支出の目的が達成されたとして、当該租税支出は優れた政策と言えるか

- ① 租税支出は社会全体としての効率性の向上という形の純便益を生み出しているか
- ② 租税支出は公正・公平か
- ③ 租税支出は簡素で透明で管理しやすいか

(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

- ① 租税支出は、設定されている政府機関間の優先目標に貢献するか
- ② 租税支出は他の連邦政府の取り組みと一致したり、重複したりしていないか
- ③ 租税支出は他の連邦政府の活動と調整されているか
- ④ 租税支出の代替策が、意図した目的をより効率的に達成できないか

(4) 租税支出の連邦予算に対する影響はどのようなものか

- ① 財務省やJCTの租税支出の推計で把握されていない影響はあるか
- ② 租税支出の歳入損失を抑制するオプションはあるか

(5) 租税支出の評価はどのように管理されるべきか

- ① どの機関が租税支出を評価すべきか
- ② いつ租税支出は評価されるべきか
- ③ 租税支出を評価するためにはいかなるデータが必要か

GAO(2012), 'Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions' (GAO-13-167SP)

# 1 租税支出に対する検査

## (3) 日本との比較

- 日本では、主に有効性や合規性等の観点から、確定申告書や対象機関の関係書類に基づく実地検査を実施
  - ⇒ 特例の適用状況、対象機関における検証状況等、政策評価が行われているかなどの検証
- 調査対象国での検査の視点は、租税支出のコンプライアンス状況、政策目的達成状況、有効に機能させるための方策等、様々。
  - ⇒ 租税支出の効果よりも、個々の租税支出を運用していく上での効率性に着目している例が多い。
  - ⇒ 歳出プログラムと合わせ、政府プログラム全体を是正・再構築することの重要性を指摘するものが多い。
- 日本においては、個々の租税の特種の有効性や合規性についての検査は実施されているが、歳出プログラムと合わせ、政府プログラム全体を再構築する観点から弱い傾向があるのではないかと懸念。
  - ✓ CDCでは、租税優遇措置の検査を補助金等の一般歳出の検査と同時に実施し、両者の効果を比較
  - ✓ BRHでは、例えば、研究開発税制優遇措置について、法制度上、将来の研究開発に活用され、イノベーションと成長に与える効果をもたらす仕組みになっているかなどの面から検査を実施
  - ✓ GAOでは、租税支出と他のプログラムとの重複を見直したり、支援対象に対する助成形態を補助金に転換できないか検討したりなどして、全体プログラムの中で評価
- 政策評価の適切な実施と合わせて、PDCAサイクル全体の枠組みの中で、特に、租税優遇措置の予算措置の在り方など、予算統制を適切に行うよう改善を促す検査の方向性もありうるのではないかと懸念。

## 2 タックスギャップに対する検査

### (1) アメリカ・イギリスにおけるタックスギャップに関する検査の特徴

- アメリカ、イギリスのタックスギャップの公表においては、以下の諸点が取り上げられている。
  - 1) 税目別のタックスギャップ推計
  - 2) 納税者別のタックスギャップ推計
  - 3) コンプライアンス違反別のタックスギャップ推計
  - 4) 上記相互のクロス集計によるタックスギャップ推計(例: 税目別・コンプライアンス違反別のタックスギャップ推計等)
  - 5) それぞれの推計に用いたデータと推計方法の公表
  - 6) 納税者の行動に影響を与える要因の特定(例: 第三者からの情報提供(情報申告)や源泉徴収の促進、税務の簡素化等)
- GAOやNAOが共通で指摘・勧告している事項としては、以下の諸点が挙げられる。
  - 1) 納税者の自主的コンプライアンスを改善するための定量的目標を確立し、コンプライアンス戦略を文書化すること
  - 2) タックスギャップ推計の不確実性を低下させるため、より確立された方法論に基づいて推計を行うこと
  - 3) 納税者グループ別、コンプライアンス違反別にターゲットを絞って、それぞれの行動を変え得る費用対効果の高い方法を模索すること

国	検査レポート	本報告書掲載
アメリカ	Tax Gap: IRS Needs Specific Goals and Strategies for Improving Compliance (GAO-18-39) 2017年 タックスギャップ: IRSには、コンプライアンスを改善するための特定の目標と戦略が必要	第2章第1節(4)事例2
イギリス	Tackling the tax gap (HC 372) 2020年 タックスギャップへの取組	第2章第2節(4)事例3

⇒ 上記は、我が国の会計検査院がタックスギャップの取組に対して検査を行う際にも当てはまる指摘・勧告ではないか。