

オランダにおける租税特別措置等に係る
政策評価における政策効果の
把握・分析手法等に関する調査研究

—報告書—

平成 25 年 3 月

総務省行政評価局

目次

1.	イントロダクション	1
1.1.	はじめに	1
1.2.	調査の背景・目的	1
1.3.	調査の実施方法	2
1.4.	オランダ現地調査の概要	2
1.4.1.	机上調査とケーススタディ	2
1.4.2.	インタビュー	3
2.	オランダにおける租税措置の概要	5
2.1.	オランダの租税措置の背景	5
2.1.1.	オランダの概要	5
2.1.2.	租税制度と租税措置の歴史	7
2.1.3.	租税措置の概要	9
2.2.	オランダの政策評価制度	19
2.2.1.	背景	19
2.2.2.	政策評価制度等の概要	19
2.2.3.	事前評価及び事後評価の概要	22
2.3.	租税措置の政策評価	38
2.3.1.	租税措置の評価手続に係るフレームワーク	38
2.3.2.	租税措置の評価に係る実施体制等個別事項	40
2.3.3.	租税措置の評価手続に関する会計検査院の提言	41
2.4.	実施状況	43
2.4.1.	租税措置の事後評価の実施状況	43
2.4.2.	租税措置の事後評価結果	44
3.	オランダの評価手法についての詳細分析	49
3.1.	実務で用いられている評価手法	49
3.1.1.	事前評価及び事後評価	49
3.1.2.	定量的評価及び定性的評価	50
3.2.	評価プロセス	54
3.2.1.	三段階のプロセス	54
3.2.2.	評価活動に係る費用	57

3.2.3. 評価活動のフォローアップ	57
<hr/>	
3.3. ケーススタディ	60
3.3.1. 研究開発活動促進のための給与所得税に対する減税措置の事後評価（2012年）	62
3.3.2. 海上輸送業に係る租税措置の事後評価（2007年）	70
3.3.3. 研究開発を行った場合の特別控除の事前評価（2010年）	76
3.3.4. 個人事業主支援に係る租税措置の事後評価（2005年）	83
3.3.5. エネルギー効率の高い投資を促進する減税措置の事後評価（2007年）	91
3.3.6. 教育訓練に係る給与所得税の税額控除の事後評価及び事前評価（2012年）	98
3.3.7. 農業向け免税措置の事後評価（2007年）	104
<hr/>	
添付資料	
A. 参考資料リスト	112
B. アンケート・インタビューにおける質問例	116

1. イントロダクション

1.1. はじめに

本報告書は、オランダにおける租税措置に関する評価制度について実際に行われている慣行等をまとめたものである。租税措置（オランダ語で *belastinguitgaven*）とは、税収の減少又は税収の繰延べという形式による政府の支出と定義され、「給与所得税に対する減税措置に関する法律」等の他の法律、又は現行の税法の中での規定の追加により設けられる措置である¹。

オランダでは、政策を実行するための手段としては、助成金による特典付与よりも租税措置の方が一般的である。租税措置の中には、直近の 2012 年に新たに導入されたものもあれば、何十年も継続して実施されているものもある。長年継続されている租税措置に対しては、これまでに複数回の評価が行われている。

本報告書では、オランダの法人及び個人事業主（自営業の形態で新規事業を行う個人）に対して講じられている租税措置を調査対象とし、個人や非営利団体に対する租税措置は調査対象外とする。また、評価活動については、事前評価、事後評価及び議会等が行う政策に対するレビューを本報告書の記述対象とする。

なお、本報告書は、租税措置の要求省である経済省を始めとした政府機関へのヒアリングや一般に公開されている情報に基づいて作成されており、調査委託先である税理士法人プライスウォーターハウスクーパーズ（以下「税理士法人 PwC」という。）による判断や監査意見を含んだものではない。

1.2. 調査の背景・目的

平成 22 年度税制改正大綱において、日本における租税特別措置の在り方については「その多くが特定の者の税負担を軽減することなどにより産業政策等の特定の政策目的の実現に向けて経済活動を誘導する手段となっています。他方、こうした租税特別措置は、『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。」との考え方が示された。この考え方に対して、租税特別措置の実態は「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」されるとの指摘がなされている。そこで、租税特別措置を抜本的に見直すことが必要であり、その実現に向けては租税特別措置の適用実績を明らかにして「政策評価を厳格に行う」との方針が示された。この方針を受け、平成 22 年 5 月に「行政機関が行う政策の評価に関する法律施行令」「政策評価に関する基本方針」の改正及び「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」の策定が行われ、これらに基づき各府省は国税の租税特別措置のうち税負担軽減措置及び地方税における税負担軽減措置（以下「租税特別措置等」という。）に係る政策評価を実施している。

各府省は「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」等に基づき政策評価書を作成し、総務省行政評価局は、各府省が実施した租税特別措置等に関する政策評価が一定水準に達しているかどうかの点検を実施しているが、租税特別措置等による税収減を是認するような有効性（費用対効果）の分析・説明についての手法の積み上げを課題として認識している。

そこで、租税特別措置等に係る政策評価に関する評価・分析手法の更なる向上を図るため、1999 年、オランダ財務省（以下「財務省」という。）がオランダ議会（以下「議会」という。）に提出したレポー

¹ オランダ財務省による 2003 年における年間予算資料（*Miljoenennota 2003*）より。

トを契機に構築された政策評価制度に基づく租税措置の評価プログラムを先行事例として着目し、本調査を実施するに至った。

1.3. 調査の実施方法

本調査は、総務省行政評価局から、税理士法人 PwC に調査業務を委託することにより実施された。

本調査においては、下記の手順により、先行事例としてオランダの政策評価プログラムを幅広い角度から検証するとともに、我が国の租税特別措置等に係る政策評価プログラムと比較分析を行った。

- ① オランダにおける租税措置及びそれらに係る政策評価の概要について、文献情報、公開情報及び関係者に対するヒアリングを行い、情報収集を行う。
- ② オランダにおける租税措置に係る政策評価の個別事例（ケーススタディ）について、上記①と同様の手法により、情報収集を行う。

なお、本調査においては、学術的な研究成果の検証よりも、オランダにて実際に行われている租税特別措置の評価業務の実態調査を主眼とするため、上記②の個別事例の情報収集を重点的に行った。

1.4. オランダ現地調査の概要

オランダ現地における調査業務は、調査委託先である税理士法人 PwC の属するグローバルネットワークであるプライスウォーターハウスクーパースのオランダにおけるメンバーファーム（以下「PwC オランダ」という。）のメンバーにより行われた。ここでは、現地調査のアプローチと情報収集の方法について記述する。

情報収集は2012年12月17日から2013年3月11日の期間に、下記の方法により実施された。

- 机上調査により文献等に基づく調査分析を実施
- 調査対象機関に対する5回のインタビューの実施
- 調査項目を統一した共通テンプレートを使ったケーススタディの分析の実施

1.4.1. 机上調査とケーススタディ

机上調査は、本調査の前半に実施した。2012年12月17日から2013年1月31日の期間に、一般に公表されている文献等に基づき、租税措置等の評価手法、評価に関する規則や基準等の調査を行った。これらの文献に基づく調査により得られた情報は、本報告書の主に第三章に記述されている。

文献による調査と並行して、2006年から2012年の期間にオランダ政府又は政府からの委託先により実施された研究開発活動促進のための給与所得税に対する減税措置等代表的な三つの租税措置についてケーススタディを行った。これらのケーススタディは、入手可能な様々な情報を用いて実施した。なお、ケーススタディにて活用した文献等は各ケーススタディの表中に注記している。

その後、オランダの調査チームは2月1日から3月13日の間に更に四つのケーススタディを追加的に行った。なお、ケーススタディの対象となる租税措置は、下記の基準によって選定された。

- 法人及び個人事業主向けの租税措置を対象とすること。
- 新規、又は延長等様々なタイミングにおける評価を対象とすること。

- 定量的分析を行っている評価を中心に実施している租税措置を対象とすること。
- 評価担当省庁以外の機関から評価等を受けた租税措置を対象とすること。

また、本報告書では、第二章にて紹介した評価のガイドライン等や第三章のケーススタディの検出事項に基づいて、オランダにおける評価方法や評価プロセスについてより詳細な分析結果を記述している（3.1及び3.2を参照）。

なお、分析の際に使用した文献等については、添付資料 A に一覧を付している。また、添付資料 B として、租税措置の評価の際に実施されたインタビューやアンケートにおいて使用される質問事項の例を掲載している。

1.4.2. インタビュー

本調査において、以下の調査対象機関に対する 5 回のインタビューを実施した。インタビューは、調査初期段階におけるインタビュー（調査インタビュー）と、机上調査等により得られた情報を確認するために行ったインタビュー（確認インタビュー）の 2 種類を実施している。インタビューは対面方式ないしは電話回答によって実施している。

- オランダ内務・王室省（Ministry of the Interior and Kingdom Relations。以下「内務・王室省」という。）
- オランダ経済省（Ministry of Economic Affairs。以下「経済省」という。）（2 回のインタビューを実施）
- オランダ会計検査院（The Dutch Court of Auditors。以下「会計検査院」という。）
- オランダ政府内部監査局（Internal Audit Service of the Dutch Government。）

2. オランダにおける租税措置の概要

本章では、オランダにおける法人及び個人事業主を対象とした租税措置とその評価について、その概要として、租税措置についての歴史、租税措置の効果測定を行う評価システムの発展の経緯、最新のオランダでの租税措置の評価の動向について言及する。

2.1. オランダの租税措置の背景

2.1.1. オランダの概要

はじめに、調査対象としたオランダについて、国家としての概要を次表のとおりを示す（国としての規模を比較するため日本についても併記する）。

表1 オランダの概要及び日本との比較

国名	オランダ	日本
面積 *1	37,354 km ²	377,955 km ²
人口 *1	16,693 千人	127,799 千人
首都	アムステルダム	東京
公用語	オランダ語	日本語
通貨	ユーロ	円
GDP	6,019 億ユーロ *2 (約 66 兆 8,891 億円)	475 兆 8,679 億円 *3
歳入	2,293 億ユーロ *4 (約 25 兆 4,821 億円)	147 兆 5,275 億円 *5
歳出	2,547 億ユーロ *4 (約 28 兆 3,048 億円)	195 兆 1,464 億円 *5
税収	1,320 億ユーロ *4 (約 14 兆 6,691 億円)	78 兆 9,376 億円 *6

*1 総務省統計局「日本の統計」より。面積・人口ともに 2011 年の数値。

*2 オランダ統計局のデータより。2011 年の名目 GDP。

為替レートは 2011 年の年間平均レート (TTM) 111.13 円/ユーロを使用。

*3 内閣府「国民経済計算 (GDP 統計)」より。2012 年の名目 GDP。

*4 オランダ政府の公表情報より²。2011 年の金額。

為替レートは 2011 年の年間平均レート (TTM) 111.13 円/ユーロを使用。

*5 IMF データベースより。2012 年の金額。

*6 総務省資料「国税・地方税の税収内訳 (平成 24 年度予算・地方財政計画額)」より。2012 年度のコロ額 (地方税含む)。

歴史的に、租税による収入は、オランダにとって、ガス開発や官民共同経営による事業収入と共に、重要なものとなっていった。

参考として、2010 年及び 2011 年のオランダ政府予算の概要を表 2 に示す。歳入には、直接税及び間接税に加えて、2 種類の社会保障拠出金及びガス開発による収入が含まれている。社会保障拠出金

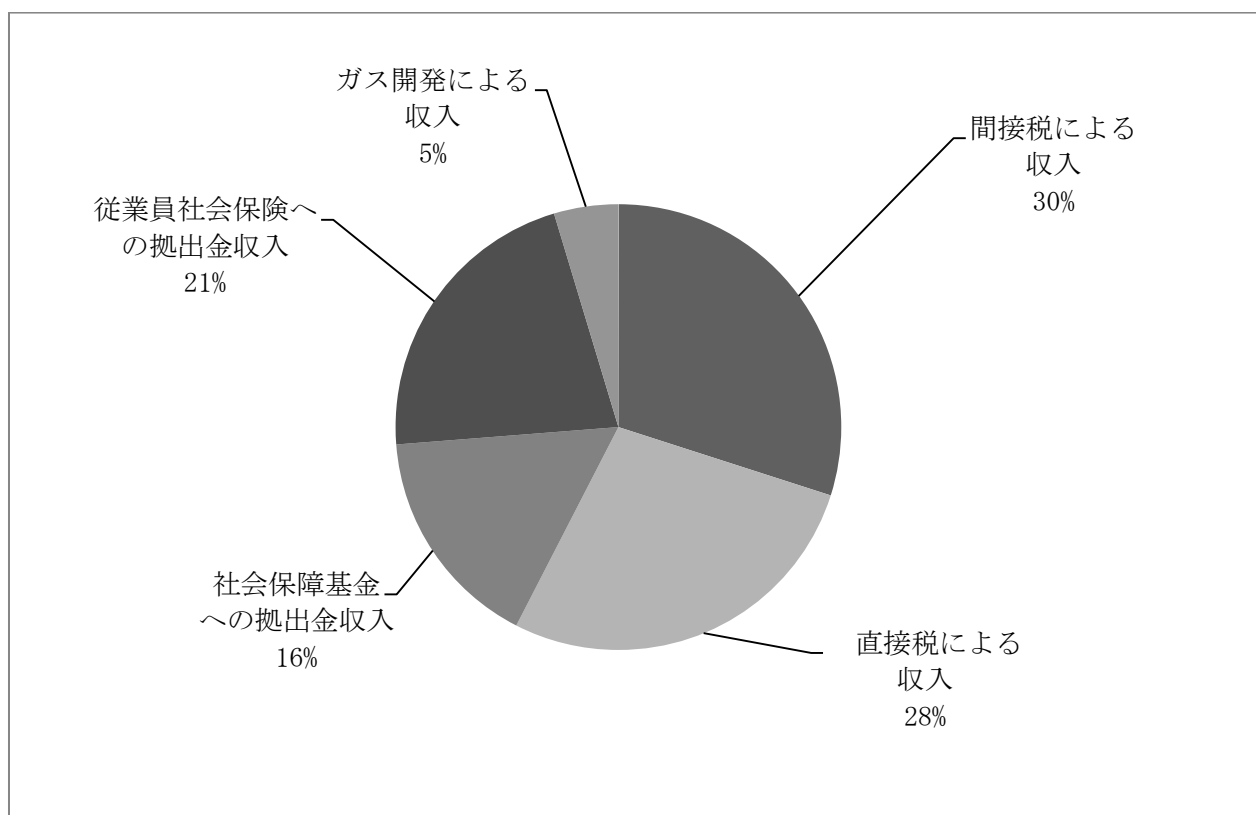
² <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/overheidsfinancien/inkomsten-en-uitgaven>

のうちの一つは、収入を得ているすべての国民に対して課される社会保障基金への拠出金である。この拠出金は、65歳以上の国民に対する年金や特定医療費に対する保険、遺族給付金等の原資となるものである。もう一つは、従業員に対する社会保険の拠出金である。また、オランダ政府は、オランダ国内で採取されるガスの収入から一定額を徴収している。表2における歳出は各省庁の支出額の合計額である（図1は2011年の歳入の内訳を示したものである。）。

表2 オランダ政府の2010年及び2011年における歳入及び歳出（億ユーロ）³

歳入及び歳出	2010年	2011年
歳入総額	2,199	2,293
間接税による収入	683	687
直接税による収入	631	633
社会保障基金への拠出金収入	353	371
従業員社会保険への拠出金収入	450	495
ガス開発による収入	82	107
歳出合計	2,376	2,547
収支	-177	-254

図1 オランダ政府の歳入の内訳（2011年）



³ 参考 URL <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/overheidsfinancien/inkomsten-en-uitgaven>

2.1.2. 租税制度と租税措置の歴史

ここでは、オランダの租税制度と政策立案における租税措置の役割について説明する。

2.1.2.1. オランダの租税制度

オランダでの租税制度の歴史は 1813 年のオランダ王国の建国まで遡る。この時代においてオランダ政府は国内において均一的な課税制度を整備しようとしていた。

1914 年以降、オランダ政府は所得に対する課税を行っている。20 世紀後半には、更にいくつかの税金が導入され、その中でも付加価値税や法人（及び個人事業主）向けの税目は、ビジネスに対して課される税目として重要な位置を占めている。現在、様々な税目による税収がある中で、売上に対する租税と所得に対する租税で、すべての税収の 70%を占めるに至っている。法人からの税収はオランダ政府にとって三番目に大きな税収で、全体の 15%を占めている。

なお、オランダにおける税務事務は、日本と同様に財務省の所管であり、財務省の部局である税・関税執行局（Tax and Customs Administration。以下「税務当局」という。）が実務を執り行っている。また、経済省の一部門であるオランダ執行局（NL Agency。以下「NL エージェンシー⁴」という。）が一部の助成金や租税措置に関する申請内容やプロジェクト提案書をチェックする役割を有している。

2.1.2.2. 租税措置の歴史

現在に至るまでの数十年の間、オランダにおける租税措置は、オランダ政府にとって収益源としてだけでなく、政策目的の達成のための手段でもあった。

この政策目的の達成とは、例えば雇用や起業の促進、法人による研究開発促進、公衆衛生の向上、環境やエネルギー分野の開発、輸送手段の進歩といったものである。租税措置は国民や法人にとって自らの行動を変化させるインセンティブを与えるものである⁵。これらのインセンティブを有効に働かせるために、オランダでは歴史的には次の 2 種類のインセンティブを区別して政策立案が行われてきた。

- － ポジティブな経済的インセンティブ（Positive fiscal incentive）：利用に伴うコストや消費額を低減させることで、所定の行動を促進させるためのインセンティブ（個人事業主への税額控除、省エネカーへの自動車税の減免など）
- － ネガティブな経済的インセンティブ（Negative fiscal incentive）：利用に伴うコストや消費額を増加させることで、望ましくない行動への意欲を減退させるためのインセンティブ（タバコ税など）

1990 年代中盤において、ポジティブな経済的インセンティブが急速にオランダにおいて増加した⁶。

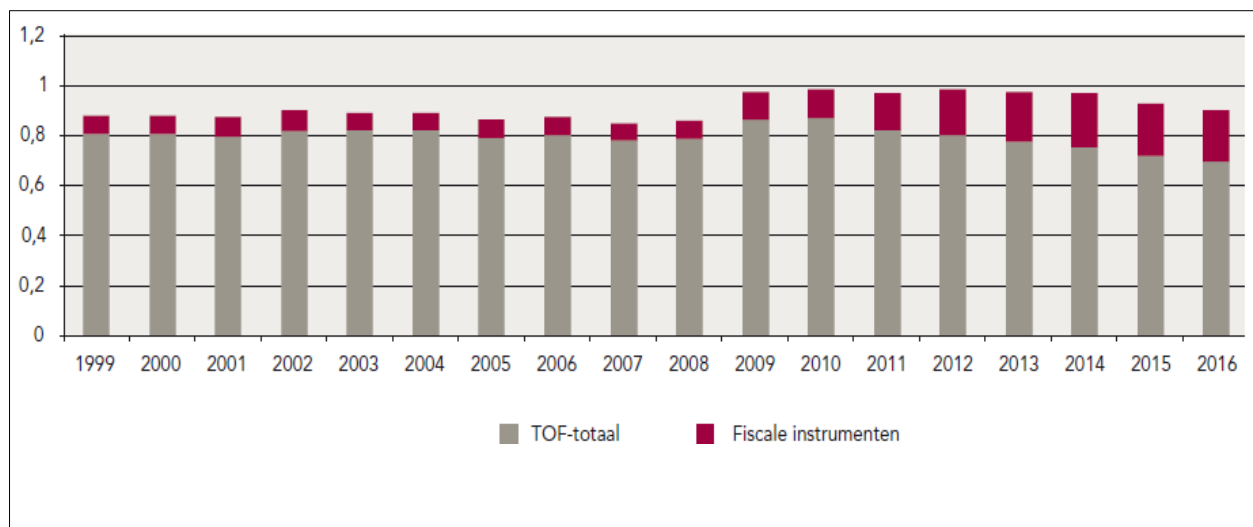
オランダ政府が行った研究開発支出に関する最近の研究によると、租税措置によって研究開発を促進させる傾向が顕著となっている。次図のとおり、オランダ政府が投じる研究開発分野における予算は、ここ数年、GDP 比約 1%（2011 年で約 60 億ユーロ）で推移しているが、これに占める租税措置の割合は近年増加の傾向にあり、このトレンドは今後も続くと予想される。

⁴ NL エージェンシーとは、経済省の一部門で、各種行政手続の執行を行う機関である。一部の租税措置では、NL エージェンシーが租税措置の適用申請及び適用対象となるプロジェクトの提案書の確認を行う。

⁵ この点に関する国際比較の情報については、OECD が 1984 年に公表した「Tax expenditures, A review of the issues and country, practises, OECD Committee on Fiscal Affairs」及び OECD が 1996 年に公表した「Tax expenditures : Recent experiences, OECD Committee on Fiscal Affairs」を参照のこと。

⁶ 参考 URL: <http://vorige.nrc.nl/redactie/Economie/Nieuws/2000/11/09/03.html>

図2 研究開発分野における年間予算及び租税措置の割合（GDP 比率）⁷



過去において、租税措置全体として 100 を超える措置が実施されてきた（ちなみに 1999 年には 55 の租税措置であった⁸）。これらの措置は、新政権誕生の際の政策目標を達成するために設けられ、新政権の政策を国民に広く知らしめるために利用されることも多かった。租税措置は政策目標達成のためだけでなく、次のような目的で利用されることもあった。

- － 租税措置は、オランダへの法人誘致を促進するため経済的な魅力となること
- － 租税措置は、一時的な助成金や補助金、貸付金などに比べて、既存の枠組みにおいて当局にとって実行しやすいものであること。

一方、オランダの会計検査院、租税措置にはデメリットもあると強調している⁹。注意すべき租税措置として、次の点を挙げている。

- － 租税が本来持つべき機能を停止させ、租税制度を不明瞭でコントロールしづらくするような租税措置
- － 租税に関する法規や実務を複雑にし、政府や税務当局、税務担当官の負担を増加させるような租税措置
- － ヨーロッパにおける国家支援規制（state aid rules。公正な競争を図るため、国による特定の法人等に対する支援を規制するルール）に準拠しないリスクをもたらす租税措置
- － 過去に芳しくない評価を受けたことのある租税措置（会計検査院の公表資料¹⁰によると、租税措置の効果に対する評価レベルは近年向上しているとのこと）

⁷ ラテナウ研究所（Rathenau Institute）が 2012 年に公表した「Feiten en cijfers: Overzicht Totale Onderzoek Financiering (TOF) 2010-2016」より

(http://www.rathenau.nl/uploads/tx_tferathenau/TOF_2010_2016_rathenau.pdf)。2013 年から 2016 年は予想に基づく数値。

⁸ 会計検査院が 1999 年に公表した資料「Belastingen als beleidsinstrument」より。

⁹ 会計検査院の 1999 年の資料「Ibid」より。

¹⁰ 会計検査院が 2008 年に公表した資料「Belastingen als beleidsinstrument; Terugblik 2008（政策手段としての租税；2008 年レビュー）」及び会計検査院が 2010 年に公表した資料「Inzicht in fiscale stimuleringsmaatregelen, specifieke uitkeringen en subsidies（租税特別措置、特別優遇措置及び助成金に関する洞察）」より。

2.1.3. 租税措置の概要

ここでは、金融政策の手法や租税措置について、その一般的な特質を具体的に記述する。本調査においては、オランダに所在する法人を対象とした租税措置及び個人事業主に対する租税措置を調査対象としているが、その調査対象とすべき租税措置及びその特性について定義を行う。

2.1.3.1. 政策目的達成のための政策手段

オランダ政府は景気を刺激するためなど、特定の政策目的を達成するために様々な財政的な政策手段を設けている。これらの政策手段はオランダ政府にとって、景気を誘導するため、又は政策目的を達成するために非常に重要な手段であるといえる。

これらの政策手段は、次の三つに分けられる¹¹（なお、政策目的を達するための手段として「規制」を設けることも該当するが、財政的な政策手段でないため、次の三つに含めない）。

- － 補助金：個人や法人、その他の諸機関等による特別な活動に対して政府が拠出するもの
- － 特別交付税：地方自治体等が所定の政策目標を達成できるように政府が拠出するもの
- － 租税措置：国民や法人、その他の諸機関等が適用できる税制上の優遇措置や減免措置

2.1.3.2. オランダにおける租税措置の定義

財務省の定義¹²によると、「「租税措置」とは、法律の定めに従って行われる税収の喪失や税収の先送りをもたらす「政府による支出」と考えられ、税法により企図された租税制度とは一線を画すものである」とされている。つまり、租税措置は、租税上の優遇をもたらす一種の「助成金」であるとされている。

一方、日本の租税特別措置には明確な定義は存在しないものの、平成22年税制改正大綱において「租税特別措置には様々なものがありますが、その多くが特定の者の税負担を軽減することなどにより産業政策等の特定の政策目的の実現に向けて経済活動を誘導する手段」と述べられている。

2.1.3.3. 調査対象租税措置の概要

租税措置は、法人及び個人事業主向けの租税措置と個人向けの租税措置に大きく分類される。本調査は、オランダにおける法人に対する租税措置（法人税、給与所得税、間接税等）及び個人事業主に対する租税措置（所得税、間接税等）を調査対象とする。

なお、個人向けの租税措置を分類すると、①従業員に対するもの、②資本支出から生ずる所得を減税する租税措置、③個人に対するその他の減税措置、に分けられる。①の例としては、従業員の財形貯蓄制度に対する免税措置や省エネ自動車のリース上の恩典などがある。②の例としては、個人による環境対応型のファンドに対する投資に関する免税措置やオランダ国内の歴史的建築物に対する減税措置などがある。③は上記二つにカバーされていないものであり、教育に対する減税や寄付金に対する減税などが含まれている。個人に対する租税措置の予算は2012年において30億ユーロにのぼり、その数は27である。

表3は、オランダの年間予算（年間減収額）に係る情報として公表されているもので、今回、調査対象とした法人及び個人事業主向けの租税措置を直接税、間接税の種類別に、また、表4、5は表3

¹¹ 会計検査院の2010年の資料「Inzicht in fiscale stimuleringsmaatregelen, specifieke uitkeringen en subsidies」より。

¹² 財務省の1987年の資料「Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en de loonbelasting, Den Haag: Staatsuitgeverij」より。

の内容を直接税、間接税に分け、個別租税措置の個々の内容を記載したものである。なお、年間予算（年間減収額）とは、議会で提出される予算書に記載されるもので、歳入の算出にあたり、本租税措置を実施することによって予定される年間の減収額をいい、実際に発生した減収額とは異なる。加えて、オランダでは、地方自治体は中央政府からの交付税を受けているため、住宅保有者に対する税金等のごく一部を除いて、基本的に地方税は存在しない。そのため、租税措置はすべて国税に関するものである（表3の租税措置もすべて国税に関するものである）。

2012年において、オランダ政府は法人及び個人事業主向けの租税措置として65種類の措置を実施し、その規模は125億ユーロ超であった。なお、2008年から2012年の期間においてオランダ政府は五つの租税措置を新たに導入しているが、そのうち二つは既に廃止している。また、2008年以前に導入されたものについてもこの間に二つ廃止となっており、結果として62の租税措置が延長されていた。一方、同期間において、租税措置の金額的な規模は増加しており、また租税措置の金額的規模がGDPに占める割合も増加している。GDPに占める租税措置の金額の割合は2008年の1.49%から2011年に2.04%まで上昇している。

表3 2008年から2012年における法人及び個人事業主を対象とした直接税及び間接税による租税措置の年間予算（年間減収額）（百万ユーロ）¹³

租税措置の種類	2008 ¹⁴	2009 ¹⁵	2010 ¹⁶	2011 ¹⁷	2012 ¹⁸	2012 円換算※ (百万円)
直接税 (給与所得課税、法人所得課税、 キャピタルゲイン課税)	3,657	4,527	4,808	5,052	5,125	561,751
(内訳)						
ビジネス全般に関する措置	2,233	2,605	2,480	2,699	2,769	303,510
投資全般に関する措置	408	576	652	687	708	77,603
環境及び省エネ関連の投資	198	197	464	260	285	31,238
雇用主向けの措置	818	1,149	1,212	1,406	1,363	149,398
間接税 (付加価値税、エネルギー税、物 品税、自動車税等)	5,277	6,650	7,530	7,219	7,443	815,827
(内訳)						
エネルギー税に関する措置	177	112	146	191	153	16,770
付加価値税 - 税率の引下げ	3,659	3,429	3,884	3,756	3,882	425,506
付加価値税 - 免税措置	493	485	503	512	532	58,312
付加価値税 - 特別措置	121	121	124	150	154	16,879
物品税に関する措置	407	1,933	2,217	2,087	2,072	227,111
自動車取得税に関する措置	33	54	58	73	74	8,111
自動車保有税に関する措置	154	208	247	321	446	48,886
EU 域内を通行する重貨物車に 対する措置 (Eurovignet と呼 ばれる課税制度)	0	0	0	0	0	0
流通税に関する措置	233	308	351	129	130	14,249
合計	8,934	11,177	12,338	12,271	12,568	1,377,578
合計対 GDP 比率	1.49%	1.95%	2.09%	2.03%	NA ¹⁹	-
法人及び個人事業主を対象とした 租税措置の数	64	64	64	65	65	-
(参考) 個人を対象とした租税措 置の年間予算	2,755	3,185	3,216	3,536	3,026	331,679
(参考) 個人を対象とした租税措 置の数	30	29	29	29	27	-
(参考) 法人、個人事業主及び個 人を対象とした租税措置の年間予 算合計	11,689	14,362	15,554	15,807	15,594	1,709,258

※ 為替レートは2012年の年間平均レート (TTM) 109.61 円/ユーロを使用。

¹³ オランダ政府による年間予算に関する情報より作成（年間予算に関する情報については下記 URL 参照）。個別の租税措置について小数点以下を処理しているため、合計と合わない場合がある。

¹⁴ http://www.rijksbegroting.nl/2010/voorbereiding/miljoenennota,kst132844_43.html

¹⁵ http://www.rijksbegroting.nl/2011/voorbereiding/miljoenennota,kst148338_15.html

¹⁶ http://www.rijksbegroting.nl/2013/voorbereiding/miljoenennota,kst173802_14.html

¹⁷ 前述の脚注 15 参照。

¹⁸ 前述の脚注 15 参照。

¹⁹ 2012 年の GDP 数値については本報告書作成時点では公表されていない。

表4 法人及び個人事業主を対象とした直接税による租税措置の年間予算（年間減収額）内訳（百万ユーロ）²⁰

租税措置の種類	2008	2009	2010	2011	2012
ビジネスの負担軽減を図るための措置	2,839	3,378	3,596	3,646	3,762
ビジネス全般に関する措置	2,233	2,605	2,480	2,699	2,769
個人事業主向けの減税措置	1,300	1,475	1,366	1,666	1,763
個人事業主向けの追加減税措置	67	95	93	101	102
開業時の労働力不足に関する減税措置	13	2	2	1	1
年金積立に関する個人事業主向けの減税措置（FOR）	222	224	221	60	52
個人事業主の配偶者に係る税額措置	11	9	8	8	8
事業閉鎖に関する減税措置	15	14	14	17	17
清算時所得の課税の繰り延べ措置	143	185	193	204	214
事業承継に関する優遇措置	150	150	185	189	193
大口株主に対する課税の繰り延べ措置	38	89	90	92	92
農業分野における所得税の免除措置	274	362	308	361	327
投資全般に関する措置	408	576	652	687	708
少額投資に関する減税措置	323	267	332	369	356
新規事業開始時における設備の任意償却措置	9	8	8	8	8
船舶に関する任意償却措置	3	3	3	4	4
船舶業の所得に対する優遇措置	71	73	81	81	82
新規事業開始時における研究開発に関する減税措置	2	3	8	6	8
法人の投資資産に関する任意償却措置	-	222	220	219	-
研究開発を行った場合の特別控除（RDA）	-	-	-	-	250
環境及び省エネ関連の投資	198	197	464	260	285
環境配慮型の資産に関する任意償却措置（VAMIL）	23	35	44	36	24
エネルギー効率の高い投資を促進する減税措置（EIA）	116	88	298	144	151
環境配慮型の資産に関する減税措置（MIA）	50	65	113	71	101
林業に関する減税措置	1	1	1	1	1
森林及び自然環境保護に関する減税措置	8	8	8	8	8
人件費負担の軽減を図るための措置	818	1,149	1,212	1,406	1,363
雇用主向けの措置	818	1,149	1,212	1,406	1,363
教育訓練に関する給与所得税の減税措置	291	348	420	389	395
海上輸送業に関する人件費の減税措置	82	100	100	102	104

²⁰ 表4及び表5ともに、オランダ政府による年間予算に関する情報より作成。個別の租税措置について小数点以下を処理しているため、合計と合わない場合がある。また、「-」は、その年に租税措置が実施されていないことであり、「0」は、租税措置は実施されているが年間予算額が百万ユーロ未満であることを意味している。なお、上記の表には、最近導入された「Innovation Box」と呼ばれるイノベーション分野における租税措置は含まれていない。

租税措置の種類	2008	2009	2010	2011	2012
研究開発活動促進のための給与所得税に対する減税措置（WBSO）	445	701	692	915	864
合計	3,657	4,527	4,808	5,052	5,125

表5 法人及び個人事業主を対象とした間接税による租税措置の年間予算（年間減収額）内訳（百万ユーロ）

租税措置の種類	2008	2009	2010	2011	2012
エネルギー税に関する措置	177	112	146	191	153
温室を使った農業に対する関税の軽減措置	166	86	92	134	114
教会建築に対する税額還付措置	5	6	7	7	7
非営利事業に対する税額還付措置	6	20	27	22	23
エネルギーの大口利用者に対する免税措置	-	-	-	8	8
既設のごみ埋立地を浄化した場合の廃棄物税の優遇措置	-	-	20	20	-
付加価値税 - 税率の引下げ	3,659	3,429	3,884	3,756	3,882
書籍、雑誌、新聞に関する税率引下げ	537	483	570	476	499
図書館、博物館に関する税率引下げ	107	107	120	105	110
見本市、遊園地、スポーツの試合及びスポーツ施設に関する税率引下げ	120	127	121	112	116
サーカス、映画、劇場、コンサートに関する税率引下げ	130	144	154	74	120
園芸に関する税率引下げ	196	192	189	205	208
労働集約型サービスに関する税率引下げ	395	360	481	580	470
公共交通機関等の旅客用輸送手段に関する税率引下げ	707	656	753	769	831
キャンプ場等の宿泊施設に関する税率引下げ	243	221	254	230	243
外食産業及び食事の仕出し業（ケータリング）に関する税率引下げ	1,224	1,139	1,241	1,205	1,283
付加価値税 - 免税措置	493	485	503	512	532
スポーツクラブに対する免税措置	66	65	69	67	71
郵便事業に対する免税措置	202	199	207	202	203
労働組合、雇用主団体、政治パーティー、教会に対する免税措置	96	98	102	108	114
資金の調達活動に対する免税措置	129	123	125	136	144
付加価値税 - 特別措置	121	121	124	150	154
新規事業に取り組む中小法人向けの特別措置	89	95	98	110	113
農業向けの特別措置	32	26	27	40	41

租税措置の種類	2008	2009	2010	2011	2012
物品税に関する措置	407	1,933	2,217	2,087	2,072
零細ビール製造会社に対する税率引下げ	1	1	1	1	1
製油所に対する免税措置	42	-	-	-	-
共同利用海域における免税措置	110	802	890	918	853
飛行機に対する免税措置	133	922	1,086	958	990
トラクターや車両運搬具に対する特別税率	120	208	241	210	228
自動車取得税に関する措置	33	54	58	73	74
救急車への税金還付措置	0	4	4	2	2
タクシーへの税金還付措置	33	50	54	70	71
ユーロ6の規制をクリアしたディーゼル車への優遇措置	-	-	-	1	1
自動車保有税に関する措置	154	208	247	321	446
液化天然ガスを使用する公共バスに対する免税措置	0	0	0	0	0
25年又は30年以上使用している自動車に対する免税措置	102	141	147	158	198
タクシーに対する免税措置	42	46	52	50	52
清掃事業に対する免税措置	1	1	1	1	1
道路建設業に対する免税措置	0	0	0	0	0
救急車に対する免税措置	2	2	2	2	2
エネルギー効率の高い自動車に対する免税措置	5	16	43	108	190
その他の免税措置	2	2	2	2	3
EU域内を通行する重貨物車に対する措置 (Eurovignet と呼ばれる課税制度)	0	0	0	0	0
国際運送業に対する税金還付制度	0	0	0	0	0
流通税に関する措置	233	308	351	129	130
親族内での会社持分の譲渡に対する流通税の免税措置	21	19	18	16	15
都市構造再編に関する免税措置	8	28	28	4	3
土地開発に関する免税措置	1	1	1	1	2
農業用地管理機関 (Institute for the Management of Agricultural Grounds) に対する免税措置	12	21	11	7	11
記念碑等に対する免税措置	39	128	-	-	-
文化振興地区における免税措置	150	106	288	97	94
未開拓地に関する免税措置	2	4	4	4	5
合計	5,277	6,650	7,530	7,219	7,443

2.1.3.4. 租税措置の政策目的別割合

様々な政策目標を達成するため多種多様な租税措置が設けられている。図3は租税措置が実行される政策分野別の予算の概要である。

一つ目は、各産業セクターに向けた租税措置であり、これは最も大きい割合を占めている。この分野は、特定のセクターの活動を促進するために設けられたもので、造船業向けのものや、文化振興目的のもの、公共輸送機関や教育、農業等を対象としたものが有名である。

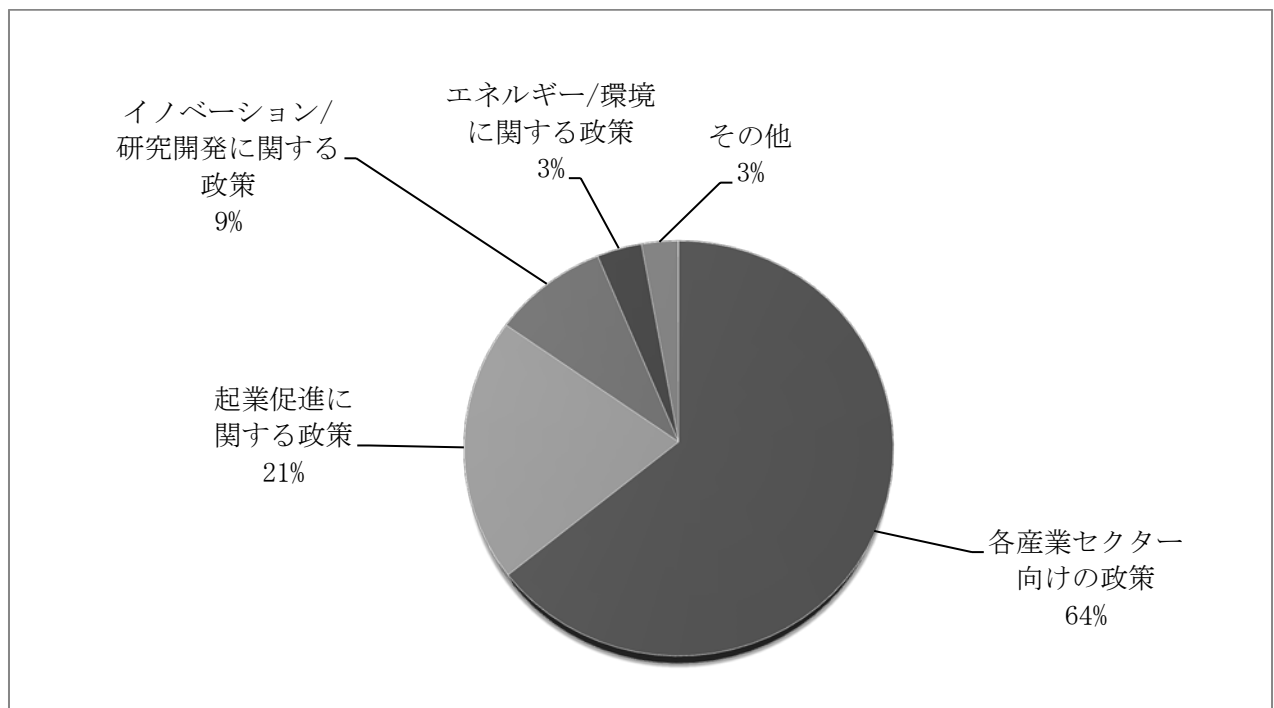
二つ目は、起業の促進を図るために設けられた租税措置である。これは、例えば新しいビジネスのスタートや、起業のためのビジネスの移転、起業家のリタイアを促進するといった租税措置である。一般に、これらの租税措置は、所得税（法人を使わずに起業家自身で事業を行っている場合）又は法人税（法人を使って事業が行われている場合）を通じて実施されることになる。

三つ目は、イノベーションに関する政策分野である。この租税措置は、研究開発に関する投資や研究開発に従事する人材育成等を促進する目的で設けられている。

四つ目は、環境とエネルギーに関する政策分野である。この分野の租税措置は、法人による環境負荷物質の排出量を減少させ、法人のエネルギー活動をより効率的なものにするために設けられている。

上記のほか、最も割合が小さいのは一般的な投資を促進させるための租税措置である。この租税措置により、イノベーションに関連する投資でなくても、一般的な会社の資産に投資する際にも税制上の優遇を受けられることとなる。

図3 租税措置の政策目的別割合（2012年）

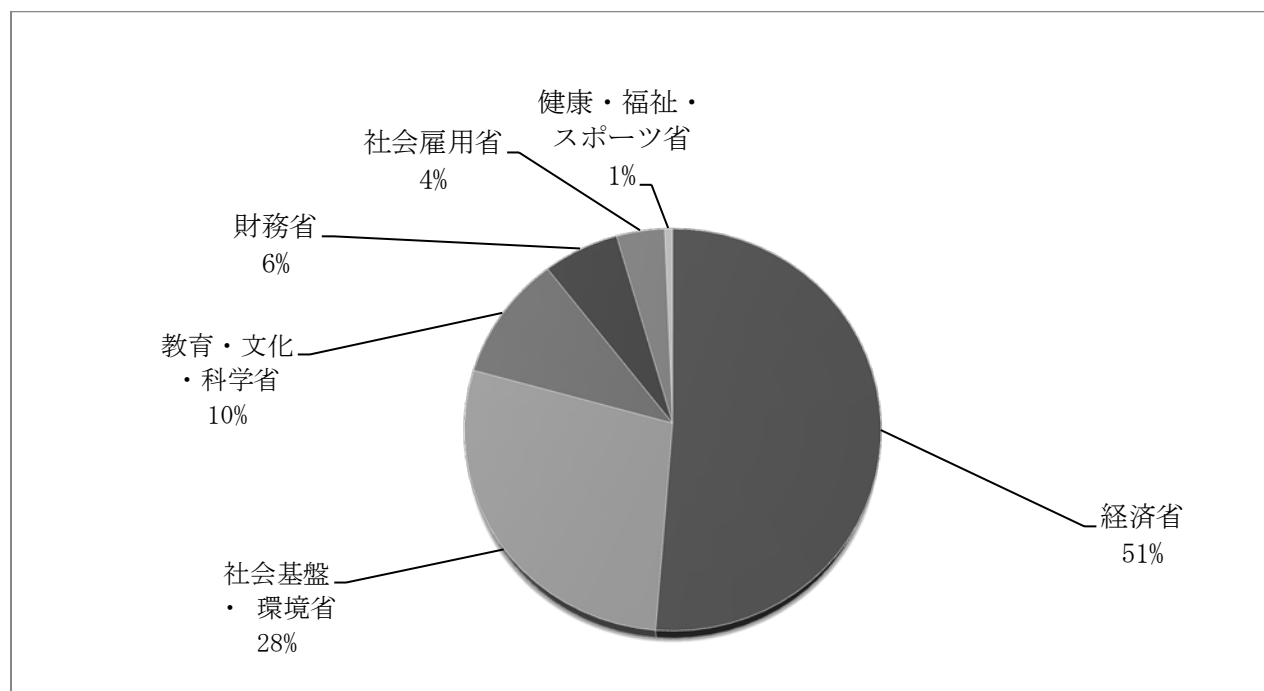


2.1.3.5. 省庁別の割合等

2012年、オランダ政府は最新の情報に基づき、各省庁による租税措置の状況に関するレポートを公表している。租税措置における政策を省庁別に年間予算（年間減収額）で分けた割合は図4のとおり

りである。なお、複数の省庁が共同で所管している租税措置については、主たる担当省庁の所管として扱っている。

図4 租税措置全体に占める省庁別政策の割合（年間予算（年間減収額）ベース；2012年）



（参考）オランダの省庁及び所管事務

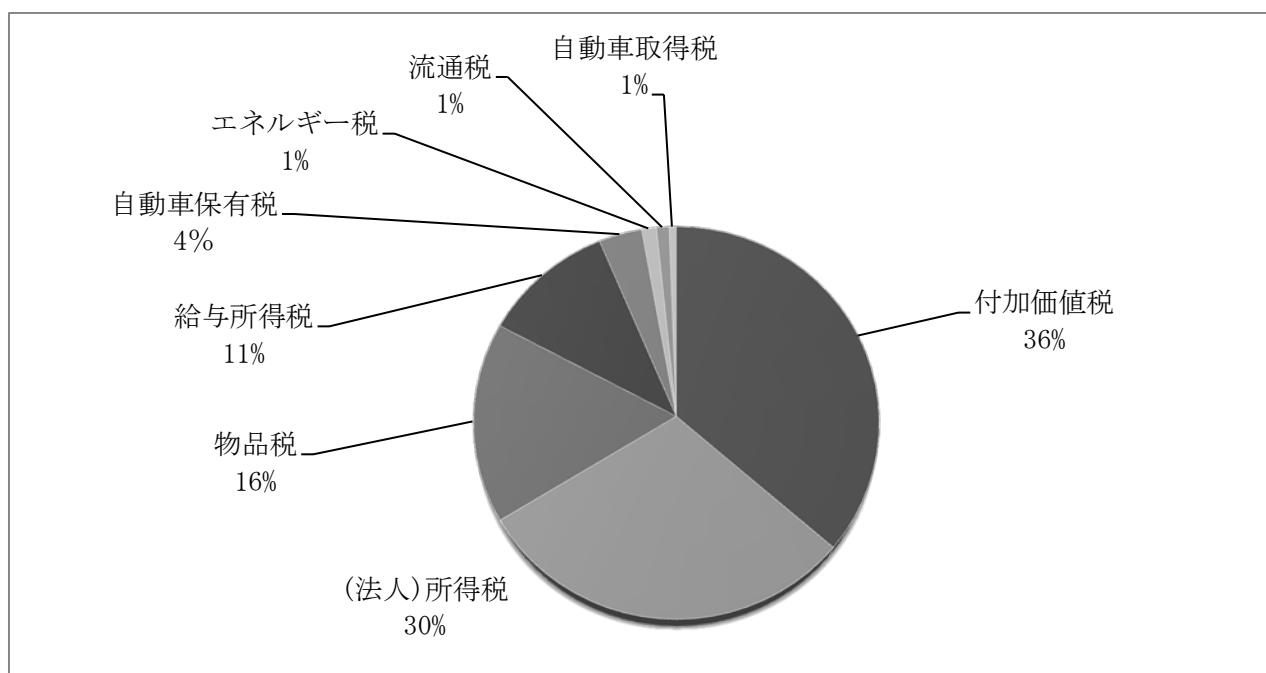
- 経済省（Ministry of Economic Affairs）：経済産業、貿易、農業、観光等を所管
- 防衛省（Ministry of Defense）：国防を所管
- 教育・文化・科学省（Ministry of Education, Culture and Science）：教育、文化、科学、研究等を所管
- 財務省（Ministry of Finance）：財政、税務等を所管
- 外務省（Ministry of Foreign Affairs）：外交問題、欧州における協力関係、国際開発協力等を所管
- 総務省（Ministry of General Affairs）：政策、企画、情報管理等を所管
- 健康・福祉・スポーツ省（Ministry of Health, Welfare and Sport）：健康、福祉、スポーツ等を所管
- 社会基盤・環境省（Ministry of Infrastructure and the Environment）：交通、航空、国土開発等を所管
- 法務省（Ministry of Security and Justice）：法令、公衆安全等を所管
- 社会雇用省（Ministry of Social Affairs and Employment）：社会問題、雇用、労使問題等を所管
- 内務・王室省（Ministry of the Interior and Kingdom Relations）：公共サービス、オランダ王国構成国間の関係等を所管

2.1.3.6. 税目別割合

租税措置は、個人、法人又は個人事業主等から徴収する既存の税の枠組みを通じて行われ、対象者にインセンティブを与えるものである。本調査の対象範囲として、法人のための租税措置と個人事業主のための租税措置のみを考慮することは前述のとおりである。オランダ政府の2012年予算によると、法人等に対する租税措置65件の中で24件（37%）については直接税を使って実施されており、残りの41件（63%）の租税措置は間接税によって実施されている。直接税のカテゴリーには法人所得税と給与所得税がある。24種類の租税措置のうち、21種類は法人所得税を通して実行されており、3種類は従業員の所得税額控除として実行されている。間接税のカテゴリーでは、エネルギー税で4種類の租税措置、付加価値税で15種類、物品税で4種類、自動車取得税で3種類、自動車保有税で9種類、流通税で6種類がそれぞれ実行されている。

なお、税目別の年間予算額の割合は図5のとおりである。

図5 租税措置全体に占める税目別の割合（年間予算（年間減収額）ベース；2012年）



2.1.3.7. 租税措置の実施形態

租税措置の申請手続、また適用に係る実施形態は、租税措置ごとに異なっている。具体的には、その適用される時期、適用するための要件、更に承認を行う政府機関等が異なっており、これらに基づき次のように三つのパターンに分類することができる。

【シンプルパターン：税務申告時にて適用を申請する場合】

いくつかの租税措置は、納税者及び税務当局にとって比較的事務管理上の負担が軽いシンプルな手順によって実施される。この手順において、納税者が所定の要件を満たした場合には、その対象となる税目（法人税や給与所得税等）の税務申告書の提出によって租税措置の適用が可能となる。この手順の場合、納税者はその申請について管理上の仕組みを設けることが求められる。また、税務申告における見解と当局と一致しない場合には、納税者はオランダの行政法に基づいて申立てを行うことができる。

【中間パターン：税務当局による事前承認が必要となる場合】

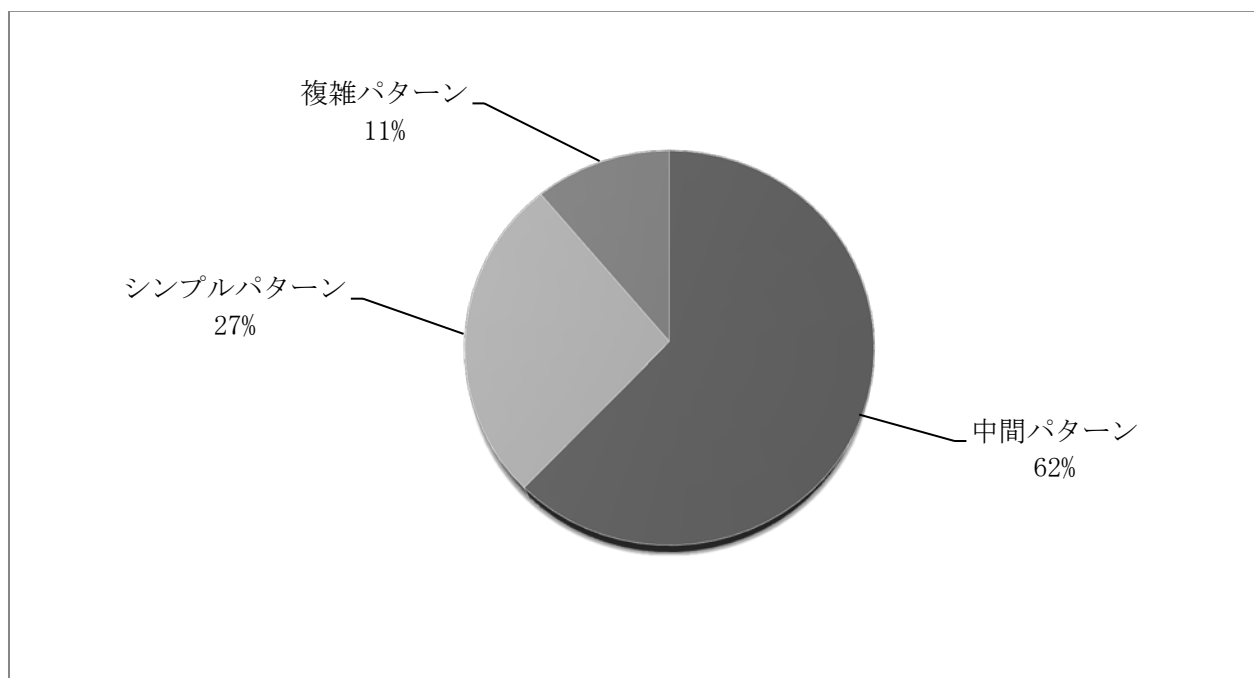
実施される租税措置の中で最も多いのがこの中間パターンのものである。これは事前承認が必要となるものであり、このパターンを採用する租税措置としては様々な種類のものがある。事前承認にあたっては、法令の要件に適合しているかどうかチェックされる。このパターンにおいて、各租税措置の実施は、税務当局によって行われる。このパターンでは通常、納税者は、その租税措置の適用による影響を把握できるような管理上の仕組みを設けることが求められる。また、事前承認の結果に同意できない場合や、税務申告における見解が当局と一致しない場合に、納税者は申立てを行うことができる。

【複雑パターン：税務当局以外の機関からの事前承認が必要となる場合】

非常に少ないが、前述の二つの手順に比べてより複雑な手続によって実施される租税措置もある。このパターンの特色は、租税措置の適用にあたっては税務当局と異なる行政機関への手続が必要という点である。どの行政機関が関与するかは各租税措置によって異なる。行政機関は、各租税措置を適用しようとする利用者が要件を満たしているかという点を判定する。当該判定を行うにあたっては特別な知識が必要となり、監査的な業務が必要となるケースもあるため、租税措置本体を実行する機関とは分離されている。納税者の事業年度開始時までには、その判定を行う行政機関は、その納税者が租税措置の適用要件を満たすかどうかを判定する。その後、事業年度終了時に、納税者は税務申告を行うことで当該判定に基づき租税措置を適用することになる。適用可能な事前判定を経していない場合には、税務当局はその納税者における租税措置の適用を否認することができる。このケースのほとんどの場合において、納税者は、その租税措置の適用による影響を把握できるような管理上の仕組みを設けることが求められる。また、事前承認の結果に同意できない場合や、税務申告における見解が当局と一致しない場合に、納税者は申立てを行うことができる。

次の図は、前述の三つのパターンを年間予算（年間減収額）ベースでその割合を表したものである。中間パターンが租税措置の中で最も大きな割合になっている。それにシンプルパターン、複雑パターンと続いている。

図6 租税措置全体に占める実施形態別割合（年間予算（年間減収額）ベース；2012年）



2.2. オランダの政策評価制度

2.2.1. 背景

オランダにおける政策評価は 1990 年代になってから本格的に取り組まれるようになった。現在の評価システムは、財務省がオランダ議会（以下「議会」という。）に提出した 1999 年のレポート「Van beleidsverantwoording tot beleidsbegroting²¹」（題訳「政策に基づく予算編成から説明責任に基づく予算編成へ」。以下「VBTB」という。）の中で出された提言を起源としている。

このレポートでは、政策予算は、コストがいくらになるかという点だけでなく、政府の政策目標をも考慮に入れて策定されるべきであるとの提言がなされている。この点について、各省庁が、毎年、議会に提出することになっている予算書²²に政策目標を明記することとなっていること、また、各省庁が年次報告書²³において各政策の目標が達成されたかどうかを記述することになっており、議会がその政策効果をレビューすることで対応している²⁴。なお、財務省は 2004 年に、VBTB による提言の実行状況及び各省庁における VBTB の適用状況についてまとめたレポートを公表している²⁵。

VBTB がもたらした別の要素としては、政策の効率性が向上したことが挙げられる。VBTB を反映し、財務省が策定した「Regulation on Performance Data and Evaluation Studies Central Government」（題訳「中央政府の業績指標及び評価手法規則」。以下「RPE」という。）において、各省庁は政策の効果を定期的に評価することになっており、意図された効果（政策目標）だけでなく意図されなかった影響（良い面、悪い面の両面で）を考慮するようになったためである。

2.2.2. 政策評価制度等の概要

ここでは、オランダにおける租税措置を含む政策の策定プロセス及び政策評価制度について説明する。

2.2.2.1. 予算制定、政策及び租税措置の関係

オランダでの予算制定は、新政権を担う政党間による連立合意（Coalition Agreement）に基づいて行われる。この合意は新政権の発足時に締結され、その政権が終わるまで最長で 4 年間継続される。この連立合意においては、政権が持続されている期間（最長で 4 年間）における歳入と歳出が明記される。連立合意は正式な法律ではないため、そこで示される歳入と歳出の金額は、拘束力のない歳入の下限と歳出の上限として用いられる。歳入の下限は、マクロ経済の変動要因に起因する歳入の変動よりも、政策の転換によって影響を受ける。そのような状況においては、構造的な減税措置と新たな租税措置の導入を同時に行うことは抑制されることとなる。連立合意は特に租税措置だけをターゲットとしたものではないが、連立合意における歳入の金額を決める際には、新たな構造的な減税措置や租税措置の財源を手当てするために既存の租税措置の廃止や縮小が検討される²⁶。

会計年度が始まる前の 9 月の第 3 火曜日に、政権は「Miljoenennota」と呼ばれる年間の新予算を発表し、各省庁は議会に予算書を提出する。予算書には、政策が網羅的に記載された上、租税措置に

²¹ 参考 URL <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-26573-2.pdf>

²² 予算書とは、各省が予算要求にあたって作成するもので、毎年、9 月第 3 火曜日に、議会の下院に提出される。予算項目と一般的政策目標、実施目標は一致しており、個々の目標値、政策手段等を記載することとされている。

²³ 年次報告書とは、各省が予算の実行状況を明確に示すために作成するもので、翌年の 5 月第 3 火曜日までに、議会の下院に提出される。各省は前年の予算に対して、目標ごとの達成状況、実績を報告することとされている。

²⁴ 「Eindrapport VBTB-evaluatie: Lessen uit de praktijk」（VBTB の評価に関する最終レポート）及び「Interdepartementaal Overlegorgaan Financieel Economische Zaken」（2004 年）より。

²⁵ 「Interdepartementaal Overlegorgaan Financieel Economische Zaken (2004) , Eindrapport VBTB-evaluatie: Lessen uit de praktijk」（VBTB による評価の最終報告書）。

²⁶ OECD の 2010 年の資料「Tax expenditures in OECD Countries」より。

関する詳細な方針も含まれており、その透明性を高めるべく、1999 年以降の年間予算案の中に租税措置に関する記載が独立した章として開示されている²⁷。

新しい租税措置の創設や既存の租税措置に関する変更は法律によって行われ、例えば「給与所得税に対する減税措置に関する法律」等他の法律、又は所得税など従来の法律の中に新たな項目として組み込まれることが多い。このプロセスは、議会の通過が必要という法律作成の通常の手続に従うことになる。

2.2.2.2. 政策評価制度

オランダでは、政策評価制度を財務省が所管している。

財務省は、政策評価に関する詳細なルールを設定する権限を有しており、そのルールは 2002 年に RPE として取りまとめられた。RPE は 2006 年と 2012 年に改訂されている²⁸。RPE は、政策評価における「効果」や「効率性」といった用語の定義を行うとともに、その効果や効率性を正確に測定するための政策評価の方法について定めたガイドラインが策定されている。

オランダにおける政策評価は、事前評価と事後評価の二種類に分類される。事前評価とは新規に政策を開始する前に実施するものであり、その結果は省庁から出される政策要望に含まれることとなる。事後評価は政策実施後に行われるもので、少なくとも 7 年に一度は実施され、その評価結果は公表され、ほとんどの場合、予算書や年次報告書に記載されることにより議会に報告される（詳細は後述）。なお、RPE では、特定の政策手段（租税措置を含む）の評価に加えて、各省庁の予算に含まれている政策目標のすべてについて、議会における政策のレビューが行われるべきとされている。

議会による政策のレビューは、個別の政策目標を実現するための個々の政策手段について行われた評価結果に基づき行われ、その政策の効果に関するハイレベル・アセスメントをも含んでいる。例えば、政策として法人の研究開発費を増加させようとした場合、その政策のレビューは、研究開発費に関する租税措置の評価結果だけでなく、特許に関する法的問題や、法人に対する研究開発の助言（政府のヘルプデスクからのもの等）、大学との共同開発への補助金について等、多岐にわたる要素を対象として行われるべきとされている。個々の政策手段がその上位にある大きな政策目標にどの程度貢献しているか、という点を検証するために、個々の政策評価に関する情報を集合させるという意味では、この政策のレビューは非常に有用であると考えられる。

なお、本調査研究において、ほとんどの政策のレビューではその政策の効果について適切な言及がなされておらず、中には政策効果について全く言及されていないものも確認された²⁹。

2.2.2.3. 政策評価の関係機関及び流れ

政策評価は、議会、行政機関等が関与し、各々が役割と責任を有している。政策評価に関する機関とその役割は表 6 のとおりである。

²⁷ S. J. C. Hemels による「Zonsondergang en horizon. Verantwoording van belastinguitgaven in Nederland, nu en straks, Weekblad voor Fiscaal Recht vol 6919 issue 1081」（2011 年）の P. 1081-P. 1087 より。

²⁸ RPE の最新版については次の URL を参照 <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2012-18352.html>
また、RPE の 2006 年改訂版は次の URL を参照 <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/richtlijnen/2007/11/19/regeling-periodiek-evaluatieonderzoek-en-beleidsinformatie-2006-als-informatief-document.html>

²⁹ 会計検査院の 2012 年の資料「Effectiviteitsonderzoek bij de rijksoverheid」（中央政府の有効性）より。

表6 政策評価に関与する機関とその役割についての概要

機関	役割と責任
議会	<ul style="list-style-type: none"> ● 年度ごとに政府の予算をレビューし、承認する。 ● 年度ごとの政府の決算について年次報告書に基づいてレビューを行う。 ● 政府の法案をレビュー、承認、修正する（大半の租税措置もここに含まれる）。 ● 新規法案を策定する権限を有する。
各政策領域（policy domain）に関与・責任のある大臣	<ul style="list-style-type: none"> ● 政府を代表して新法案や修正法案を提案できる。 ● 各政策領域における政策手段についての定期的な評価に責任を負う。ただし、<u>租税措置に関する評価は財務大臣との共同責任となる。</u> ● 各政策領域における主要な政策目標について評価する責任を持つ。この評価は、ほとんどの場合議会に対する予算書、年次報告書に組み込まれる。政府予算における条項として組み込まれる。 ● 議会や会計検査院に対して評価結果を提供する責任がある（一部、例外あり³⁰）。
財務大臣	<ul style="list-style-type: none"> ● 政策評価に関する具体的な規制やガイドラインを設定する権限を持つ。 ● <u>租税措置に関する評価について、各省庁の大臣とともに共同責任を負う。</u> ● 議会や会計検査院に対して、政府予算や年次予算に関する情報を提供する責任を負う。
会計検査院	<ul style="list-style-type: none"> ● 会計検査院が実施する監査業務、評価業務及び調査研究に関する計画を、会計検査院が自ら決定する（政府や議会から独立しており自己の裁量で行動する。ただし、会計検査院の行う調査研究は政府や議会からのリクエストに基づき実施する）。 ● 評価業務に関するガイドラインや、透明性確保のためのガイドラインの実施状況について調査研究を行う。 ● 調査研究結果に基づき政府に対して提言を行い、その提言のフォローアップ状況についてモニタリングを行う。

政策の評価については、各政策領域の担当大臣が責任を負うこととなっている。租税措置の評価については、各政策領域の担当大臣に加えて、財務大臣も共同して責任を負うこととなっている。なお、会計検査院は各省庁が実施する評価のタイミングにおいて直接関わることはないが、事後的に評価活動自体に対して外部から調査研究を行い提言等実施しており、本表に含めた。

なお、政策評価制度とは別に、オランダの情報公開法（Accountability Law）第20条及び第21条を根拠として、オランダ政府の閣僚は、政策自体の効果（政策目標がどの程度まで達成されたか）及び効率性（目標を達成するためのコスト）について責任を負うだけでなく、政策を実行する際の管理面においてもその効果と効率性の責任を負うものとされており、更に政府の閣僚は自らが責任を負う政策について、定期的に効果と効率性を調査し、会計検査院に調査結果を知らせることになっている。

³⁰ この例外とは、評価において特定の個人が批判されている場合や公共安全の観点から公開すべきでない場合等が該当する。ただ、この例外に該当するケースは非常にまれであるため、ほとんどの場合で評価結果は議会や会計検査院に提供されている。

2.2.3. 事前評価及び事後評価の概要

オランダにおける政策評価は、事前評価と事後評価に大別される。それぞれの定義は次のとおりである。

- 事前評価：新規政策要望が出された場合に、その政策手段（租税措置を含む）の必要性及び有効性等に関して実施する評価
- 事後評価：既設の政策及び政策手段（租税措置を含む）に対して、その効果等に関して実施する評価

2.2.3.1. 事前評価

2.2.3.1.1. 事前評価マニュアルに基づく事前評価

オランダでは、事前評価に関して財務省のマニュアルに評価手続が定められている。

事前評価は、通常、政策策定の段階で行われる。財務省は、2003年に事前評価手続に関するマニュアル³¹（Manual for ex-ante evaluation studies。以下「事前評価マニュアル」という。）を公表し、事前評価の実施手続等を定めている。この事前評価マニュアルでは、政策策定の過程を5段階に分類している³²。

1. 問題分析
2. 代替アプローチの模索
3. 効果測定
4. 代替案の評価
5. 最終結論のレポートイング

第3段階の効果測定においては、所定の方法論を用いることが求められている。財務省の事前評価マニュアルでは、事前評価に関する方法論を調査分析的な方法論とそれ以外のものの二つのカテゴリーに区別している。

まず一つ目のカテゴリーである調査分析的な方法論は、費用対便益分析（cost-benefit analysis “CBA”）、費用対効果分析（cost-effective analysis “CEA”）、複数基準分析（multi-criteria analysis “MCA”）、環境への影響評価（environment impact assessment “EIA”）、ビジネス効果評価（business effects assessment “BEA”）、リーガルテスト、実施部局によるの政策調査、その他の調査研究などである。

二つ目のカテゴリーはチェックリストや、マニュアル、クイックスキャン、実施テストなどといったものである。

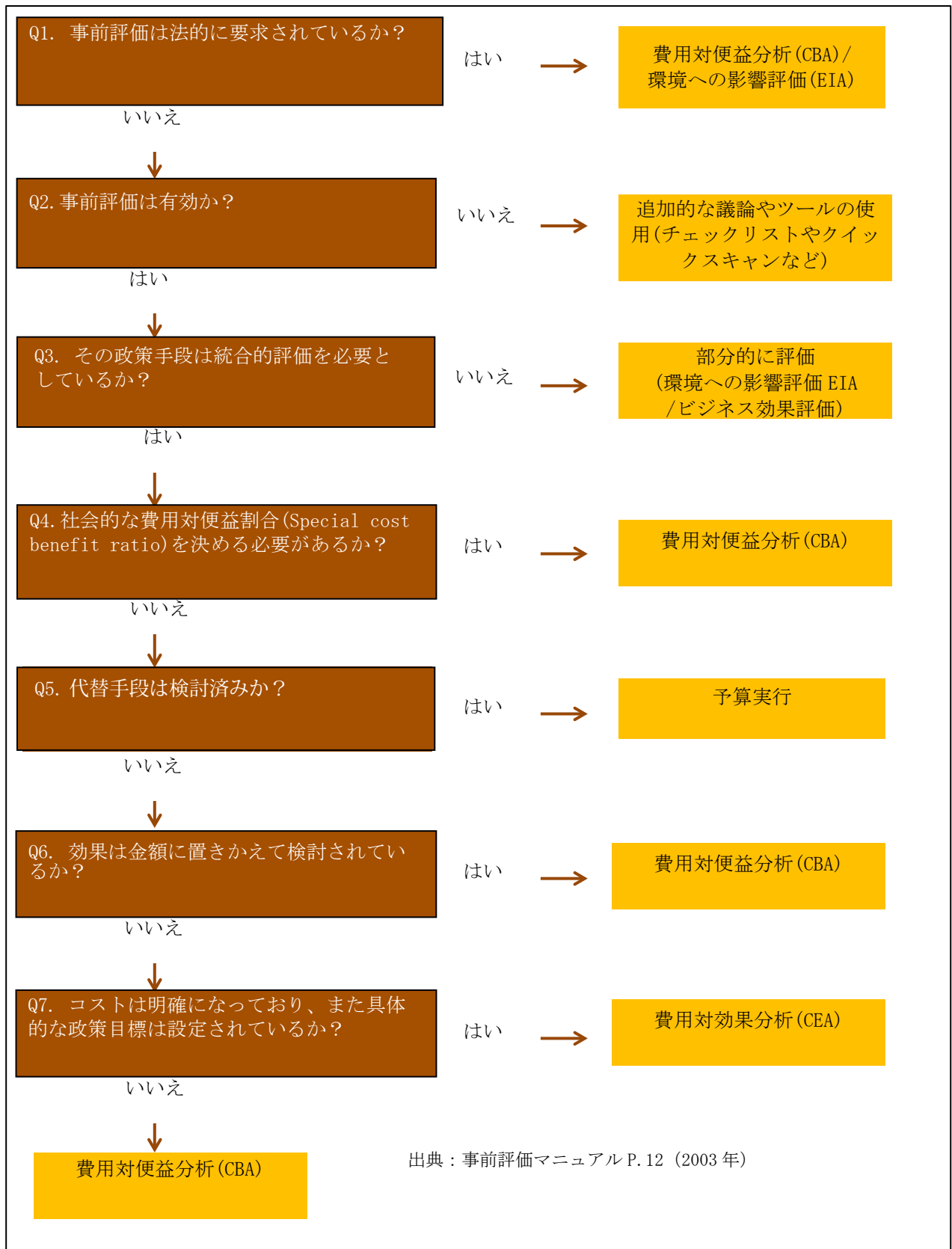
³¹ 参考 URL <http://www.beleidsevaluatie.info/wp-content/uploads/2011/08/Handreiking-evaluatieonderzoek-ex-ante.pdf>

³² 財務省が2003年に公表した事前評価手続に関するマニュアル（Handreiking evaluatieonderzoek ex ante）の P.10 より。

また、分析作業ではコンピュータープログラムが利用されており、事前評価マニュアルの記載によると、このプログラムは、2000年にアムステルダム自由大学（The Free University of Amsterdam）が開発したものであるとしている。これは元々「BOSDA」と呼ばれるオランダ語のプログラムだったが、今では「DEFINITE」という名前で英語版が利用可能となっている（「DEFINITE」の「decisions on a finite set of alternatives」の略とのことである）。当該プログラムは、事前評価マニュアルに従って事前評価業務を行う際に、利用者をサポートするものとされている。

事前評価を行う際にどの手法を用いるかについては、事前評価マニュアルにおいて次のフローチャートが示されている。

図7 事前評価を行う際のフローチャート



当該事前評価マニュアルは、政策立案プログラムに加え、雇用及び公安に関するプログラム、法律・補助金・租税措置等の立案業務、高速道路や道路建設等のインフラ整備プロジェクト等にも応用されている。

なお、この事前評価マニュアルによると、事前評価においては 2002 年に制定された RPE に基づいて次の二つの点が要求されている³³。

1. 省庁は、新たな租税措置等の政策手段を導入する際、事前評価を行うかどうかを必ず検討しなくてはならない。
2. 事前評価を実施するかどうかの判断及び当該判断をするに至った議論は政策に関する書類に記録として残さなくてはならない。

省庁が新たな政策を要望する際には、その政策の透明性を担保するために、①事前評価を行う必要があること、又は、②行わない場合はその理由を説明すること、という 2 点を明確にすべき、と財務省は考えていたようである。しかしながら、上記の二つの規定は 2006 年に RPE が改正されたときに削除されている。これは、その当時、事前評価がほとんど行われず、また行われた事前評価は RPE が意図していたものとはかけ離れていたことが原因とされている³⁴。なお、1998 年及び 2002 年の会計検査院による調査結果では、事前評価が政策評価立案者にとって馴染みがなく、また、その技法が複雑で利用しにくかったことから、事前評価が十分に実施されていないと結論付けられており、その後の状況についても、RPE に基づく事前評価マニュアルが策定されたが、前述のとおり、当初あった事項が削除されていること、事前評価の公表もほとんどないことから、その他の法律上の要請に基づくものを含めて、事前評価は実施されていないことはないが、その実施状況は十分ではないのではないかと予想される。

ちなみに、2002 年制定時の RPE は事前評価と事後評価の両方について規定していたが、2006 年に RPE が改正されたときに事前評価に関する規定が削除され、2012 年に改正された現行の RPE2012 においても事前評価については規定しておらず、現在の RPE は主に事後評価を対象としたものとなっている。

2.2.3.1.2. その他の評価手法・手続

財務省による事前評価マニュアルに基づく評価手続に加えて、新たな政策に関する要望が出された場合、法律上の手続等に基づいて個別に評価手法・手続が求められていることが認められた。これらの評価手法・手続は特定の状況下のみで義務付けられているが、法律で義務付けられていない場合でも評価を実施することが推奨される。表 7 は種々の評価手法・手続、その主な内容、そしてそれらが新規の租税措置の導入の際に必要なかどうかを示したものである。

表 7 オランダ政府により実施される評価手法・手続の種類

評価手法・手続	評価の内容及びその実行に際して責任を負う省庁	租税措置に係る事前評価との関係
妥当性テスト	政策に関する理論付けは妥当かどうか、科学的な根拠はあるのかどうか評価する。 (担当省庁：新政策を導入する各省庁)	強制されていない。

³³ 財務省が 2003 年に公表した事前評価手続に関するマニュアル (Handreiking evaluatieonderzoek ex ante) の P. 10 より。

³⁴ 財務省の 2006 年の資料「Nota van toelichting Regeling periodiek evaluatieonderzoek en beleidsinformatie 2006 (RPE2006 の説明メモランダム) の P. 10 より。

評価手法・手続	評価の内容及びその実行に際して責任を負う省庁	租税措置に係る事前評価との関係
効果に関するレポート	租税措置により得られる効果の方向性、規模及び租税措置の利害関係者等に関する情報を提供する。 (担当省庁：新政策を導入する各省庁)	強制されていない。
IAK 総合評価フレームワーク (<i>Integraal Afwegingskader</i> ; IAK ³⁵)	IAK は七つの質問からなり、その評価活動は新たに政策要望を行う省庁によってなされる。 七つの質問は下記のとおりである ³⁶ 。 Phase I : 問題解析 1. なぜ新たにその政策を要望するのか。 2. 関係している利害関係者は誰か。 3. 何が問題になっているのか。 4. 目標は何か。 5. 政府の干渉を正当化する理由は何か。 Phase II : 政策手段の選択 6. どの手段が最善か (正当性、効率性、実行可能性の観点から)。 Phase III : 影響の評価 7. 国民、ビジネス、政府及び環境に対してどのような影響があるか。 (担当省庁：新たな政策要望を出す各省庁)	<u>強制される。</u> 2011 年にオランダ政府は、新たな政策要望を出す際には、IAK の七つの質問に対する回答を付記することを決定した。 なお、要望を出す各省庁は、IAK への回答を準備するにあたり、必ずしも省庁自らがその作業を行うことを義務付けられているわけではない。
法律面からのテスト “Legal test” (<i>Wetgevingtoets</i>)	法律面からのテストは新法律の成立、又は重大な法改正がある場合に求められる。法律面からのテストは下記の内容からなる (しかしこれらに限定されない) ³⁷ 。 <ul style="list-style-type: none"> ● オランダ憲法への準拠性 ● 法の適合性 ● 法文の明瞭性 ● 期待される効果 (担当省庁：法務省 (Ministry of Security and Justice))	新規の租税措置の成立には、法の承認が必要となるため、 <u>ほとんど場合必要となる。</u>

³⁵ 参考 URL <http://afweging.kc-wetgeving.nl>

³⁶ 参考 URL <http://afweging.kc-wetgeving.nl>

³⁷ 参考 URL <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/wetgeving/kwaliteit-wetten-en-regels>

評価手法・手続	評価の内容及びその実行に際して責任を負う省庁	租税措置に係る事前評価との関係
<p>実行可能性・法的強制力のテスト</p> <p>“Implementation and Enforcement test”</p> <p>(<i>Uitvoerings-en handhavingstests</i>)</p>	<p>実行可能性と法的強制力のテスト、またビジネス及び環境への効果のテストを実施するもの。</p> <p>(担当省庁：租税措置の評価に取り入れている省庁)</p>	<p>強制されない。</p> <p>2003年に行われた実行可能性・法的強制力のテストに対する評価によると、五つの省庁のうち三つの省庁は当該テストを各自の評価基準に取り入れている。残りの二つの省庁では、当該テストの利用は任意としている。</p> <p>また、実行に際して責任を負う省庁は、どの政策要望に対してテストを行うか選択することができる。</p>
<p>国策評議会による評価</p> <p>“Assessment by Council of State”</p> <p>(<i>Raad van State</i>)</p>	<p>国策評議会の助言局 (The Department of Advice of the Council of State) が政策の要望に対して評価を行うもの。なお、評価には、次の三つの要素を盛り込んだ評価フレームを用いている³⁸。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 政策分析テスト (policy-analytic test) : <ul style="list-style-type: none"> ○ 何が問題か。 ○ 政策要望の中でどのように問題は指摘されているか。 ○ 政策要望を実行することは妥当か。 ● 適法性テスト (legal test) : <ul style="list-style-type: none"> ○ 政策要望は、上位の法律 (憲法やオランダが結ぶ国際的な条約等で、明文及び非明文の両方を含む) と適合するか。 ○ 政策要望は現状の法に何らかの付加価値をもたらすものか。既存の法律と相反しないか。 ● 立法適合性テスト (legislative test) : <ul style="list-style-type: none"> ○ 政策要望の条文は、立法技術上、満たすべき基準と適合するか。 <p>(担当省庁：なし)</p> <p>国策評議会 (the Council of State) はオランダ国策評議委員会 (the Dutch High Councils of State) の一機関であり、省庁による評価とは別に行われる。</p>	<p>新規の租税措置の成立には、法の承認が必要となるため、<u>ほとんど場合必要となる</u>。</p>

³⁸ 参考 URL <http://www.raadvanstate.nl/publicaties/brochures/pdf/download.asp?file=Brochure%20Advisering-5.pdf&name=Wetgevingsadviseur.pdf>

評価手法・手続	評価の内容及びその実行に際して責任を負う省庁	租税措置に係る事前評価との関係
Actal による評価 Assessment by the Dutch Advisory Board on Regulatory Burden (Actal)	Actal (オランダ国規制助言機構 (the Dutch Advisory Board on Regulatory Burden)) は独立した外部の助言機関であり、法人や国民、又は医療・教育・公安・福祉の現場で働く労働者に課せられた法規制による負担をいかにして最小化するか、という点について政府や議会に助言する立場である。Actal は、社会の各場面から発せられる危険信号を感知し、それに基づいて意見表明を行っている。オランダにおける法規制による負担を軽減するために、Actal は新たな方法の研究を続けている。Actal は、法規制による負担という観点から、政策要望の評価を行う ³⁹ 。 (担当省庁：なし)	強制されていない。 Actal が行うアドバイスは、社会からの要請に基づいて行われ、どのようなテーマでアドバイスを行うかは Actal 自身で選択する ⁴⁰ 。 また、Actal のアドバイスは法的拘束力を有さない。
SCBA 分析 Societal Cost-Benefit Analysis (MKBA)	SCBA 分析は政府の介入による社会的損失（負の影響）及び社会的利益（ポジティブな影響）を図る一般的な技法である。これはオランダ独自のものではなく、また租税措置に限ったものではない。EU の法律がオランダにおいて適用される結果として、政策要望が出された場合、SCBA 分析の実施が必要となることがある。 (担当省庁：新政策を導入しようとする省庁)	強制されていない。
複数基準分析 (MCA)	政策立案者は予想される政策の効果に重み付けを行い、その効果と政策に伴うコストのバランスを検証する。期待される効果を金額換算できない場合等で SCBA 分析が適用できない場合に、この複数基準分析が行われる。 (担当省庁：新政策を導入しようとする省庁)	強制されていない。
影響評価（計画評価）	政策により得られる効果の規模を評価する。 (担当省庁：新政策を導入しようとする省庁)	強制されていない。
シナリオ研究	政策に関連する機関が直面するであろう問題や課題、機会等について想定されるシナリオを検討する。 (担当省庁：新政策を導入しようとする省庁)	強制されていない。

財務省による事前評価マニュアルに基づく事前評価と平行し、新たな政策要望に対するレビュー作業の一環として、オランダ政府の様々な機関による表 7 に示した各種の評価が行われている。ただ、これらのすべての評価が、新たな租税措置の導入に際して必要とされるものではない。そのような点から、財務省による事前評価マニュアルに基づく事前評価及びその他の評価手法・手続については、ガイドライン等が整備されている事後評価に比べて、画一的なものとはなっていない。

³⁹ 参考 URL <http://www.actal.nl/english/about-actal>

⁴⁰ 参考 URL <http://www.actal.nl/over-actal/missie>

また、財務省による事前評価マニュアルに基づく事前評価及び表 7 に挙げた評価手法・手続は通常は外部の第三者は関係させずに政府内部の関係者によって行われており、評価の内容が書面にまとめられ公開されることもほとんどない。また、後述する RPE に基づく事後評価は法的にオランダの会計検査院や議会を通さなければいけないが、財務省による事前評価マニュアルに基づく事前評価及びその他の評価手法・手続についてその点は求められておらず、会計検査院はこれまで、事前評価について大規模な調査研究を行うことができなかったということであった。

2.2.3.2. 事後評価

事前評価の手続とは反対に、各省庁の政策に対する事後評価の手続は 1999 年における VBTB（前述 2.2.1 参照）の提言以降、体系が整備され実施されてきた。具体的には 2002 年に財務省により RPE が策定され、2003 年には事後評価手続に関するマニュアルが策定されている（2.2.3.2.2. 参照）。

2.2.3.2.1. RPE に基づく事後評価

RPE は政策手段の有効性及び効率性の評価を要求している。また、RPE は、同じ政策目標を持つ複数の政策がある場合、各政策に対する評価を取りまとめて行うハイレベル・アセスメントについても言及している。評価に求める主な要件は次のとおりである。

- 評価活動には最低でも一人の独立したエキスパートを関わらせなくてはならない。独立したエキスパートは評価に関する自身の見解を有する者で、公正な判断ができると期待される者である（ただし、政策における責任を負うことはない）。独立したエキスパートの評価手法は記録として残さなくてはならない。
- 評価活動によっては適切な評価手法が異なる場合もあるため、独立したエキスパートが用いる評価手法に関して特段ルールは設けられていない。なお、独立したエキスパートは評価活動の初期段階からの関与が求められている。
- 事後評価は定期的に行われることとなっており（最低でも 7 年に一度）、政府予算に盛り込まれている政策はすべてこの事後評価の対象となる。政府の予算書又は年次報告書では、どの政策がその年の評価の対象となったのかを示さなくてはならない。
 - － 担当省庁は、事後評価を議会に提出する。
 - － 独立したエキスパートが政策の評価の質を判断する。エキスパートが下した判断は、判断に至った説明を添えて議会に提出される。
 - － 事後評価では、エキスパートの適任条件がより厳しくなる。エキスパートは一部の例外を除き、省庁の職員であってはならない（エキスパートが政府の検査サービス局又は監査サービス局の職員である場合は、この限りではない。実態としては、シンクタンク等の外部アドバイザーに委託されているケースが多い。）。
- 事後評価では次の質問への回答が求められる。
 - － 政策のどの条項が事後評価の対象か。
 - － なぜその政策を始めなくてはならなかったのか。またその理由はまだ有効か。
 - － 政府にとっての責任は何であったのか。
 - － 利用された政策手法はどのようなものであったか。それらはどのように関係してくるのか。
 - － 政策上、どのようなコストがかかるか（サードパーティーへの費用等を含む）。
 - － そのコストは合理性を有するか。

- 事後評価対象の政策に対して、どの評価手続が実施されたか。どのようにして評価手続は実施されたか。また、なぜ当該アプローチが選択されたのか。評価結果のレポートをどこで手に入れることができるのか。
 - 政策のうち、どの要素がまだ評価手続を経ていないか。将来実行可能となる政策の有効性及び効率性に関する評価を説明せよ。
 - 政策の有効性と効率性に関する評価結果は、どの程度まで変更が許容されるか。
 - 政策にはどのような影響があるか。正又は負の副次的影響があったか。
 - 政策はどの程度有効か。
 - 政策はどの程度効率的か。
- 個別の評価では次の対応が必要となる。
 - 評価に適合するため、政策の発案段階から適切な準備がなされなくてはならない。これらの準備には下記が含まれる（ただしこれらに限定されるものではない）。
 - 評価可能な目標の設定
 - 政策が開始される前の現状のデータの収集
 - 政策により見込まれる期待効果
 - 事後評価の目標は、その政策がどの程度目標達成に貢献したかを評価すること、また政策により生じた正又は負の副次的影響を評価することにある。これは事実上、政策と社会的成果との因果関係を明らかにすることである。政策に関連しない外的要因が社会的成果に影響を与えている場合、評価において修正を加えなくてはならない。この修正が必要となる場合、事後評価は複雑なものとなる。社会的成果のうち政策によりもたらされた部分を限定する作業は評価活動の中で最も重要な要素であるため、必ず評価レポートにおいて記録として残しておかなくてはならない。
 - 評価の手法は有効なものである必要があり、また信頼できるものでなくてはならない。評価においては、対象となる政策を実施していなかった場合を想定し、政策を実行した現状との比較を行うのが理想的である。それができない場合には、類似する政策を実行している他国の状況と比較や、独立したエキスパートへのインタビューを実施するなど、代替的な方法をとることとなる。政策の有効性の評価は、複数の情報ソースを総合的に勘案することによってなされる。
 - 政策が効率的なものかどうかは、その政策による効果とコストとの関係により判断される。効率性を評価するためには、まずは政策の効果を明確にする必要がある。効率性の判断に際しては、他の代替可能な政策における費用対効果と比較をする必要がある（同様の効果をもっと低コストで実現できないか。同じくらのコストでもっと大きな効果が得られないか等）。租税措置は、政策実施におけるコストの一要素であると考えられる。
 - 一般管理法（General Administrative Law Act：行政上の決定に関する手続等を定めた法律）の下では、助成金は、法律で特段の定めがない場合は、少なくとも5年に一度は評価を受けなくてはならない、と定めており、RPEでも助成金に関してこの一般管理法への準拠を求めている。

2.2.3.2.2. 事後評価手続に関するマニュアル及びガイドライン

2003年に財務省による事後評価手続に関するマニュアル⁴¹（Manual for ex-post evaluation studies。以下「事後評価マニュアル」という。）が策定の上公表され、この中で事後評価に関する

⁴¹ 参考URL <http://www.beleidsevaluatie.info/wp-content/uploads/2011/08/Ministerie-van-Financien-2003-Handreiking-evaluatieonderzoek-ex-post.pdf>

ガイドラインが示されている。これは法的拘束力を有さないが、政策を立案し実行していく際の手助けとなるものとして機能している。

事後評価に関するガイドラインの主な内容は次のとおりである。なお、ここでは、前述の RPE に基づく要求事項に追加される項目について記述する。

- 政策評価の主な役割は既存の政策に対するフィードバックを提供することである。このフィードバックは既存の政策を廃止する際又は新たな政策を実行する際の参考情報となる。
- 有効性の判断に関する質問は二つの質問に分けられる。一つは「政策目標はどの程度達成されたか」という質問であり、もう一つは「政策及び政策手段によりもたらされた結果は、政策目標の達成にどの程度貢献したか」という質問である。
- 効率性の判断に関する質問も二つの質問に分けられる。一つは「政策自体はどの程度効率的か」という質問であり、もう一つは「政策はどの程度効率的に実行されているか」という質問である。
- RPE で指摘されている政策評価結果の有効性及び信頼性に加えて、事後評価マニュアルはその利用可能性も重要視している。すなわち評価結果が政策の改善に役立つものかどうかという点である。評価結果を政策立案者にとって有用なものにするためには、次の要素が考慮されるべきである。
 - － 情報の有用性 (informative content) : 評価結果に何か新しい有用な情報があるか。
 - － 認識性 (recognition) : 評価結果は、政策立案者がその政策領域に関して有している考え方 (フレームワーク) と適合するものであるか。
 - － 実現可能性 (applicability) : 評価結果に基づく提言は実践的なものであるか。
 - － 脅威性 (threat) : 政策立案者や政治家、政策の実施機関等にとって、評価結果はどの程度不利な状況を招くか (ポジティブなフィードバックとネガティブなフィードバックの両面がなされて初めて、政策の改善は可能となる。)
 - － 入手可能性 (accessibility) : レポートは多種多様な利用者にとって理解しやすいよう、専門用語を控えて記載されているか。
- 外部の評価者を利用 (推奨) する理由としては次の三つが挙げられる。
 - － 処理能力の限界 (capacity) : 評価目的のために分析用のデータを収集するには時間がかかるため。
 - － 専門性 (expertise) : 評価活動は複雑な手続であり、専門的なスキルを要するものであるため。また、特定の分野に高い専門性を有する外部評価者も存在するため。
 - － 客観性 (objectivity) : 外部の評価者は政策の立案と実行に責任を負わず、RPE でいう独立したエキスパートに適合するため。
- 効果測定の手続は、主に次の四つのケースに分けられる。
 - － 政策の導入後のみ、効果を測定するケース (この場合、実証的な効果測定を行うことができない)
 - － 政策の導入前と導入後に効果を測定するケース (この場合、その効果に対して政策自体がどの程度貢献しているかを更に分析することとなる)
 - － 政策を実行した場合と実行しなかった場合 (想定) の効果を測定するケース (この場合、実行しなかった場合の想定ケースとして適切なモデルを用いる必要がある)
 - － 政策を実行した場合の実行前と実行後に効果を測定し、また政策を実行しなかった場合 (想定) の効果も測定するケース (このケースの場合のみ、総合的な実証に基づく効果測定が可能となる)

2.2.3.3. その他参考情報

2.2.3.3.1. ワーキングパーティーによる定量的評価方法に関する最終レポート

2012年11月に「効果研究のためのワーキングパーティー（Working Party on Effective Studies）」の最終レポートが公表された⁴²。当該ワーキングパーティーは、経済省、統計局、オランダ経済政策分析局（以下「経済政策分析局」という。）、会計検査院、ユトレヒト大学、アムステルダム大学、SEO 経済研究所⁴³等、様々な機関の専門家で構成されている組織である。彼らの主な役割は、経済政策の効果測定に活用できるような定量的評価手法についての構造化された概略を策定することである。その評価手法は、社会的・マクロ経済的な効果ではなく、政策によりもたらされる直接的な効果を図るためのものである。

最終レポートでは次の事項を主な結論として挙げている。

1. 最も適切な評価アプローチは、「実証研究手法」（experimental study design）であると考えられる。すなわち、政策措置を受けた法人集団と、その法人集団と類似するが政策措置を受けていない法人集団とを比較する方法である。しかしながら、このような社会的実験のために、一部の集団のみを対象とした政策措置を設けることは不可能である。そのため、このような研究のために「自然実験」（natural experiment）といった方法がとられる。この方法は類似する二つの法人集団に対して、政策措置を講じる際に順序・基準を設けるものである。例えば、助成金を受ける際の申請に対して助成金の必要性を勘案し順序付けを行い、助成金の支給対象となる法人集団で最もスコアが低いものと、助成金の支給対象から除かれた法人集団で最もスコアが高いものとの比較を行う。この場合、片方の法人集団に政策措置を講じた後の二つの法人集団のアウトプットの特徴（output characteristic）を比較することにより、政策だけの効果を抜き出すことができる。

政策措置の適用を申請するという行為自体は評価者の知り得ない法人内の事情に起因するため、単純に申請した法人と、申請しなかった法人を比較することは上記の「実証研究手法」には該当しないということに注意が必要である。すなわち優秀な経営幹部を擁し所定の手続きを行い政策措置の適用を受けた法人と、そのような経営幹部がおらず政策措置の適用を受けなかった法人を比較しても、それらの法人の成果の差は政策措置の有無によるものというよりは、経営幹部の手腕の差であると考えられる。自然実験は多くの場合、評価者の創意工夫の能力に委ねられるため、実際に政策の評価活動ではあまり利用されていないとワーキングパーティーは結論付けている。

2. サーベイによる手法（Survey methods）も政策措置の適用を受けている法人と受けていない法人を抽出する際、同様のリスクがあると考えられる。サーベイにおける回答にバイアスがかかる可能性があり、また回答が恣意的なものとなる可能性がある（社会的に正しい回答をしようとする傾向等）。このため、結果が歪められてしまい、政策措置の評価結果として有用性が失われてしまう場合がある。しかしながら、サーベイを行うことにより、政策措置が法人内で実際どのように機能しているかの情報を得ることがある。サーベイによる評価は、そのみで政策措置の有効性を結論付けることはできないが、「実証研究手法」と共に利用され得る方法であるといえる。
3. ワーキングパーティーは、経済省からの依頼に基づき、「定量的評価手法」（quantitative evaluation designs）を策定した。これには下記の手法が含まれている。

⁴² 2012年に公表された「Eindrapport Expertwerkgroep Effectmeting」（参考 URL <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2012/11/23/durf-te-meten-eindrapport-expertwerkgroep-effectmeting.html>）。

⁴³ SEO Economic Research（民間の経済コンサルタント会社）（参考 URL <http://www.seo.nl/en/home/>）。

- a. 傾向スコアマッチング法 (propensity score matching)
 - b. 最大値付近の不連続性分析 (discontinuity around a maximum)
 - c. 調査結果に基づく回帰分析 (regression analysis based on survey results)
 - d. 差分の差分分析法 (difference-in-difference analysis)
 - e. 回帰分析結果の不連続性に対する考察と社会的実験の併用 (social experiments combined with regression discontinuity)
4. ワーキングパーティーは経済省の依頼に基づき、研究開発活動促進のための給与所得税に対する減税措置 (WBSO) の評価結果を、既存の定量的分析を行った評価の例として取り上げてコメントしている。そのコメントの主な内容として、評価に用いられた計量経済学モデルには限界があるという点を挙げている。具体的には、研究開発に係る給与所得税に対する減税措置 (WBSO) のようなオランダのほとんどの法人が適用を受けている租税措置に関しては、適用を受けていない法人がまれであるため比較対象がなく、実証的な検証が困難であるということである。
5. 最終的にワーキングパーティーは次の提言をしている。
- a. 政策措置の発案段階で政策発案者は、明確な政策セオリー (政策措置とその実施後に期待される影響との関連性についての論理的な説明) 及びその定量的な評価方法を用意すること。
 - b. 例えば、政策措置の適用を受ける法人をランダムに選出し、パイロットテストを行う、といった社会的実験を含んだ評価方法が望まれること。
 - c. 政策発案者はより多くのデータを評価の際に利用できるような用意をすること。そのためには、政府が持つデータベースを連結させる方法や、助成金や租税措置の申請書に記載された情報の収集とモニタリングを行う方法、サーベイへの参加者へ特典を付与する方法等が挙げられる。
 - d. 共通の政策上の目標を有する政策措置は、まとめて全体として評価すること。

ワーキングパーティーはその最終レポートにおける結論及び提言が特定の政策措置にのみ利用できるものとは明記していない。また、最終レポートにおける例示として様々な政策手段が挙げられている (政府から民間への貸付、政府と民間の協定、PPP、地方自治体による商業促進策、研究開発分野における租税措置、等)。この点をかんがみると、ワーキングパーティーの結論と提言は一般的に定量的分析による評価が必要となるすべての事後評価に利用できると思われる。

2.2.3.3.2. 会計検査院による提言

2011 年、会計検査院は「助成金」の事後評価に関する提言を二つの公表資料において示している⁴⁴。2003 年及び 2008 年に租税措置についても助成金と同様の評価手続を行うよう会計検査院は提言しているが、そのことを拡大解釈すると、2011 年の助成金の評価に関する提言は、租税措置の評価にも適合すると考えられる。このことは公表資料に特段明示されていないが、会計検査院は 2011 年の提言の中で「会計検査院の提言は、助成金に関する評価手続だけでなく、それ以外の評価手続についても影響を与える」としており、租税措置の事後評価についても、利用可能であることが示唆されている⁴⁵。

⁴⁴ 会計検査院の 2011 年の資料「Handreiking effectevaluaties subsidies (助成金の有効性評価のためのマニュアル)」 (http://www.rekenkamer.nl/Publicaties/Handreikingen/Handreiking_effectevaluaties_subsidies) 及び会計検査院の 2011 年の資料「Leren van subsidie-evaluaties (助成金評価の研究)」

(http://www.rekenkamer.nl/Publicaties/Onderzoeksrapporten/Introducties/2011/10/Leren_van_subsidie_evaluaties) より。

⁴⁵ 会計検査院の 2011 年の資料「Handreiking effectevaluaties subsidies (助成金の有効性評価のためのマニュアル)」より。

助成金の評価手続に関する提言の中で、会計検査院は次の対応を助成金の政策担当者に求めており⁴⁶、租税措置の事後評価にも適用できると思われる。

⁴⁶ 会計検査院の2011年の資料「Handreiking effectevaluaties subsidies（助成金の有効性評価のためのマニュアル）」より。

表 8 助成金の効果測定に対する会計検査院からの提言

評価プロセス	提言
Step 1 - 適切な評価体制の整備	<ul style="list-style-type: none"> ● 新たな助成金の創設： <ul style="list-style-type: none"> ○ 計画的に新たな助成金を創設する場合、適切に有効性の評価が行える。 ● 政策セオリーと目標の明確化 <ul style="list-style-type: none"> ○ 問題解析を行う。 ○ 助成金の支出が、期待する変化をどのようにもたらし、その期待される変化が社会に何をもたらすのかを明確にする（本表において、これを「政策セオリー」という。）。 ○ できる限り明確な、また測定可能な目標を考案する。 ○ 助成金の支出により生じる変化及び最終的な影響、両方に対して明確な目標を考案する。 ○ 可能な場合は、価値基準目標（Target Value）を設定する。 ○ 目標と政策セオリーを明文化する。公文書やアクセス容易なデジタルファイルが望ましい。 ● 評価活動とモニタリングの計画 <ul style="list-style-type: none"> ○ 助成金の創設時に、評価に関する計画を策定する。なお助成金支出の効果が発現した時点で評価活動を行うことに留意する。 ○ その助成金は単独で評価するべきか、あるいは他の政策手段と一緒に評価するべきか否かの判断をする。 ○ 評価する際に必要となるデータの一覧表を作成する。必要に応じて、それらのデータを利用できるモニタリングシステムを構築する。 ○ 助成金支出後の効果を把握するため、助成金支出前の状況に関する基礎調査を行っておく。 ○ 試験的な評価アプローチを適用する余地があるか、経験豊かな評価の専門家に質問する（助成金の支給対象にならないグループと、助成金の支給対象となるグループに発現する効果とを比較検証する）。 ○ 評価を行う予定日を定めておく。

評価プロセス	提言
Step 2 - 評価活動の準備と実施	<ul style="list-style-type: none"> ● 評価の専門家を関与させる。 ● 外部の評価者のサポートを受けるかどうか検討する。外部評価者を使う場合には下記の点に留意する。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 実績のある（評価の質が良い）評価者を選定する。 ○ 評価活動の準備から実施に至るまで、外部評価者と一緒に行う。 ○ 評価レポートのコンテンツについて合意を行う。評価レポートには、何が測定されたか、どのようにして測定されたか、測定値はどのようにして分析されたか、そして分析結果からどのように結論が導かれたかが記載されてなくてはならない。 ○ 評価レポート及び結論をレビューする。 ● 評価のエンドユーザー（政策立案にあたる公務員や議会メンバー等）にとっての利用可能性を確保する。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 評価結果が将来何に用いられるのか、また、その利用の際にどのデータが必要となるのかを考慮する。 ○ 助成金の有効性の程度の説明を用意しておく。 ● 助成金の目標を検討する。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 助成金支出の目標及び政策セオリーをレビューし、それらが評価活動に利用できる程度の明瞭性を有しているかどうかを確認する。もし、利用できない場合、目標及び政策ポリシーを再設定できるかどうか調べる。 ○ 評価範囲を明確にする（どの目標が評価の対象となるのか、等）。 ● 評価の測定基準の質を確保する。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 妥当性：その測定基準が、測定対象となるものを適切に表すものかどうかを考慮する。 ○ 信頼性：複数の異なる評価基準及び評価方法を用い、また比較して有効性を判定する。またどの評価方法を用いたのか記録しておく。 ○ 因果関係：外部の評価者や評価の専門家と一緒にあって、助成金の支出とその影響の因果関係を検討する。同時に、採用した手法では評価できないことについても認識しておく。 ● 結論の質を確保する。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 助成金の効果に関して明瞭な結論が導かれているか、確認する。 ○ 妥当かつ信頼性の高い検出事項等により結論をサポートする。 ○ 結論に判断が含まれる場合、その判断基準を用意する。 ○ 評価活動の実施においては、独立性が最大限確保されるようにする。
Step 3 - 評価結果の利用	<ul style="list-style-type: none"> ● アカウンタビリティの一環として評価結果を活用する <ul style="list-style-type: none"> ○ 議会に評価レポートを提出する。 ○ 評価結果に対して大臣から質問があった場合に備えて、助成金の効果に対する結論は証拠に裏打ちされたものであることを確認しておく。あるいは、助成金の効果が認められなかった場合にはそのことを明確にしてお

評価プロセス	提言
	<p>く。</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 評価結果を要約する。その際、要約内容に偏りが出ないように留意する。 ○ 1) 評価による検出事項と判断、2) 大臣からの意見や返答、とを明確に区別する。 <ul style="list-style-type: none"> ● 評価結果を政策研究のために利用する場合： <ul style="list-style-type: none"> ○ 評価作業中に生じた検討事項を政策担当の当局内で議論する。 ○ 評価レポートに関心がある者（政策担当の公務員以外の）と評価レポートを共有し、議論の場を設ける。 ○ 根拠が確かでない結論に基づいて助成金制度に改正を加える。 ○ 助成金が無意味であることを示す兆候があれば検討する（例えば、助成金を支給することで促進しようとする活動を既に行っている者に対しても、助成金が支給されてしまっている等。）。

2.2.3.3.3. 内務・王室省のレポート

2012年、内務・王室省は、新たな政策の立案及び既存の政策の改善を行う際の評価に関するレポートを公表した⁴⁷。当該レポートでは下記の点が述べられている。

1. 評価により得られた便益や提言を政策の立案サイクルに組み込むことが重要であること。
2. 評価を行うにあたり、政策立案者の視点から見た知見や提言が重要であること。
3. 新政策の検討や既存の政策の改善を行う場合、これまでに得られた評価結果を活用することが重要であること。

このレポートでは、政策立案者がより良い政策を策定するためには「評価」というツールを最大限活用することが重要であるとしており、そのためには自らの政策領域において評価を行うことでもたらされる便益や要求事項について認識すべきだとしている。また、政策立案にあたって、データ不足、予算や時間の制約等により十分な効果検証ができない場合に、これまでに行われた評価が実践的なツールとして機能するとしている。加えて、当該レポートでは、政策立案者が新政策を立案する際にその後の評価手順を検討しておくことで、評価業務を行う上でのデータ不足等の制約を回避できるとしている。

このように、当該レポートでは特段新たな要求事項を述べているわけではないが、政策立案者が評価業務を行う際の助言やアプローチ方法を提供している。

⁴⁷ 内務・王室省が2012年に公表したレポート「Evaluatie als fundering voor beleid（政策の基礎として評価）」より（参考URL www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/rapporten/2012/06/01/evaluatie-als-fundering-van-beleid/evaluatie-als-fundering-voor-het-beleid.pdf）。

2.3. 租税措置の政策評価

2.3.1. 租税措置の評価手続に係るフレームワーク

租税措置における政策評価は「2.2. オランダの政策評価制度」で説明した政策評価制度に基づき実施されており、導入の場合は事前評価を、継続の場合は事後評価を実施することとなる。

2001年、財務省はオランダ国家予算に関する説明書の一部として、租税措置の評価手続に関するフレームワークの導入を発表した⁴⁸。このフレームワークは、租税措置の導入又は延長に際して、その実行可能性及び適切性を図るチェックリストとして機能するものである。租税措置を導入又は延長する際には、フレームワークの確認項目をすべて満たす必要があり、かつ十分な議論がなされてなくてはならない。また、既存の租税措置が下記の六つの確認項目を満たせなくなった場合、その租税措置は廃止されるべきとされている。

⁴⁸ 当該フレームワークの2013年版は次のURLにて公開されている
([http://rbv.minfin.nl/2013/modellen/overig/4-55-toetsingskader-belastinguitgaven.](http://rbv.minfin.nl/2013/modellen/overig/4-55-toetsingskader-belastinguitgaven))。

租税措置の評価手続に係るフレームワーク

1. 明確な問題提起がなされているか。

政府に問題解決を委ねるのがなぜ最善の方法であるのか、マーケットや社会により提供される問題解決策ではなぜ十分でないのか、という点が事前に議論されなくてはならない（例えば、政府は他の機関よりも情報を有しているため、その問題解決を効果的に行うことができる等）。

問題の内容が述べられており、その問題に対して責任を負う省庁の政策領域を挙げなくてはならない。また、なぜ当該省庁が責任を負うかを説明しなくてはならない。
2. 政策の目標は明確か。

政策の目標は「SMART 基準」に則って考案されなくてはならない。つまり、政策の目標は明確であり (Specific)、測定可能であり (Measurable)、達成可能であり (Achievable)、現実的であり (Realistic)、また時間依存性 (Time-dependent) という要件を満たす必要がある。この SMART に基づく基準は、政策の有効性の判断の基礎となるよう、定量性・定性性を有さなくてはならない。
3. なぜ経済的な介入が必要か、という点について説明できるか。

政府は政策手法として経済的な介入（例：租税措置）及び非経済的な介入（例：法律による規制、キャンペーン、公務員によるサポート等）のどちらかを選択できる。

そのため、どちらの政策手段を希望するにしても、なぜ一方の政策手段の方が、もう一方の政策手段より優れているか説明しなくてはならない。また、下記の事項にも答えなくてはならない。

 - a. なぜ非経済的な政策手段の方が有効でないか、説明できるか。
 - b. 経済的な手法にかかるコストは非経済的な手法のコストとどのように比較されるのか。
 - c. 経済的な手法を用いることで、社会のどのような反応を期待しているのか。またどのようにして経済的な手法はその反応を引き起こそうとしているのか。
4. なぜ恩典付与が課税強化よりも好ましいかを説明できるか。

経済的な手法を採用する場合、課税強化か恩典付与かを選択することができる。つまり、望ましい行動に対して租税措置により恩典を与えることの方が、望ましくない行動に対して課税することよりもなぜ効果的なのかを明確にすべきである。この点は、調査研究結果や説得力のある情報等の証拠によってサポートされる必要がある。
5. なぜ租税（軽減）措置の方が助成金の交付よりも好ましいかを説明できるか。

下記の基準については最低限検討する必要がある。また、できるだけ定量的に検討しなくてはならない。

 - a. 特別措置の対象者が将来的に増加する度合い
 - b. 実現可能性 (Feasibility)、可制御性 (Controllability)、執行可能性 (Enforceability)
 - c. 費用対効果
 - d. 平易性 (Simplicity)
 - e. 既存の租税制度との適合性
 - f. 予算の可制御性
6. 租税措置に関する適切な評価活動を実施できる状況にあるか。
 - a. 評価活動においてキーとなる要素は何か。
 - b. どの判定基準及び評価手法を用いるのか。
 - c. 評価活動はどの程度の頻度で行われる予定なのか（少なくとも5年に一度が必要となる。）。

2.3.2. 租税措置の評価に係る実施体制等個別事項

これまで、オランダの政策評価に係る歴史、根拠及び制度の概要等について記載してきたが、ここでは、租税措置に係る評価にスポットを当て、改めて実施体制等個々の事項について整理する。

2.3.2.1. 評価実施体制及び外部委託の状況

租税措置に関する評価については、各省庁の大臣とともに財務大臣が責任を負うこととされており、租税措置を要望した担当省庁及び財務省が評価の責任を負う。

また、評価作業は、担当省庁の職員のみで実施するのではなく、外部の専門家であるエキスパートを加えたり、又は評価作業自体を外部の民間機関等に委託する場合がある。外部に委託する理由として、①情報収集等職員だけでは処理能力に限界があること、②評価作業は専門的なスキルが求められること、③客観性が求められることが挙げられている。後述のケーススタディの事例においても、民間機関等に外部委託している実態が多く認められた。

2.3.2.2. 評価実施のタイミング

租税措置に係る事前評価は、新規に政策を検討する際、その政策目標の実現に租税措置が有効であると証明するために、政策要望の提出に先立ち実施する。なお、事前評価に係る評価レポートは政策要望と併せて担当省庁（又はまれに担当省庁を通さずに国会議員）から議会に提出される。議会では、提出された政策要望が議題に盛り込まれ討議が行われる。討議の中で政策要望の内容に変更が加えられることもある。

租税措置に係る事後評価は、その租税措置が実施されたあと、会計検査院の提言に基づき少なくとも5年に一度実施することとされ、そのタイミングは担当省庁が提案する。事後評価に係る評価レポートは、評価業務が終了すると公表される。担当省庁は評価結果に対する省庁としての見解を考え、評価に基づき租税措置に加えるべき改正点があればその改正点の提案を行う。この省庁の見解と改正点の提案は議会に評価レポートと共に提出される。なお、評価結果が担当省庁の予算書や年次報告書に記載されるかどうかはケースバイケースであり、担当省庁の判断による。

なお、オランダの租税措置は、日本と異なり、期限をあらかじめ定めた時限措置として設けられるのではないため、期限が切れるタイミングに併せて、評価を実施することはない。このため、事後評価で得られた結果に基づいて、租税措置の延長、内容変更（実施条件の変更等）、廃止の可能性を検討することとなる。

なお、事後評価は財務省が定めたRPEに基づき義務化されているが、事前評価についてはRPEでは義務化はなされていない。ただし、特定の状況下では事前の評価手続が義務付けられる場合もある（2.2.3.1.2の「その他の評価手段・手続」がそれらに該当する。）。

2.3.2.3. 評価対象

税目及び減収額などにより、評価対象から除外されることはない。

継続中の租税措置であって、税率を変更するなど、増税、減税に関係なく内容を見直す場合及び租税措置を廃止する場合、これらに際して特別な評価が行われることはない。担当省庁は定期的に事後評価を行い、その評価結果を参考に議会において租税措置の内容変更や廃止が検討される。

2.3.2.4. 評価実施期間

担当省庁が個別租税措置の評価時期を議会に提案し、これを議会が決定することとなっており、決定された評価時期に併せて、担当省庁は評価に必要な期間を投じて評価することとなる。事後評価については、通常、租税措置開始後の複数年のデータに基づき評価することとなり、1年以上かけて評価分析することもある。

2.3.2.5. 評価事項

前述のとおり、財務省は、「租税措置の評価手続に係るフレームワーク」を示しており、担当省庁はこれに沿って評価することとされている。なお、税目によって、また、年間減収額の大きさ等によって評価内容は変わることはない。ただ、租税措置を評価する際のアプローチは、その対象となる租税措置の内容、租税措置の政策分野、租税措置の対象者等によって異なる。また、評価レポートの様式が定型化されているわけではないため、評価者によって評価レポートの内容が異なっている点があるが、評価レポートの構成は概ね似たものとなっている。

2.3.2.6. 評価に係る費用(予算確保の状況)

各省庁が評価作業を外務委託する場合、自ら予算要求し、必要な予算を確保することとなる。外部委託した金額については、ケーススタディにおいては、1件当たり、30,000ユーロから250,000ユーロを要していた。なお、外部委託に係るコストは、各省庁が予算要求を行い、すべての省庁分を財務省で取りまとめてその優先順位等を検討し、最終的に議会で決議されることになっているとのことであった。

2.3.2.7. お手盛り評価の防止策

評価においては、エキスパート（公平な判断ができると期待される者）を関わらせることとされており、一部の例外（検査サービス局又は監査サービス局の場合）を除き、担当省庁の職員が就くことはできないこととなっている。また、この者の評価手法は記録として残すこととされており、以上のような対応を取ることで、担当省庁によるお手盛り評価にならないような工夫がなされている。

なお、オランダでは租税措置の評価において担当省庁と財務省が共同責任を負うが、これが必ずしもお手盛り評価の防止に貢献しているとはいえない。財務省は課税を行う省庁として租税措置の実施を許可する立場である。その租税措置の評価が確実に行われているかどうかを確認する意味で共同責任を負っている。財務省は租税措置について豊富な知見を有しているため、外部機関等による評価結果が客観性を持っているかどうかを確認することはできるが、財務省がそのような確認に責任を負うことは明確にされていない。

2.3.2.8. 評価の質の確保及び評価に係る点検の状況

評価作業に外部のエキスパートを関わらせること、また、評価委員会が租税措置の専門家や政策の専門家、又は評価分析手法の専門家等によって構成され、評価作業に補助的に関与し、評価活動の妥当性を検証することによって評価の質の確保を図る仕組みとなっている。予算書の提出までの間に評価の内容を外部機関が点検するスキームは存在しない。

なお、点検とは別となるが、会計検査院が公表資料等に基づき、事後的に租税措置に関する調査研究を行った上、提言を行い、その提言のフォローアップ状況についてモニタリングを行っている。

2.3.3. 租税措置の評価手続に関する会計検査院の提言

助成金の交付に関しては、一般管理法（Dutch General Administrative Law Act）において監督官庁による年次報告書の発行が求められており、また助成金の交付が法令に基づくものである場合、特段の定めがある場合を除き、助成金の有効性と影響について5年に一度報告書を発行することとされている。

一方、租税措置は一般管理法において助成金として取り扱われていないため、これらの規定を租税措置に適用することはない。しかしながら、2003年に会計検査院は租税措置に対しても助成金の交付と同じ規制に基づき評価が行われるよう提言している⁴⁹。ここでいう規制には各租税措置の有効性

⁴⁹ 会計検査院の2003年の資料「Tussen beleid en uitvoering: lessen uit recent onderzoek van de Algemene Rekenkamer（政策とその実行：会計検査院の最新研究からの教訓）より。

に関する定期的な事後評価が含まれている（会計検査院は、一般管理法に基づく助成金の規制と同様に、5年に一度の頻度で行うよう提言している。）。この提言は当時の財務省の承認を得ており、前述の租税措置導入時の評価手続に係るフレームワークにも盛り込まれている。

2008年、会計検査院は、租税措置に対して助成金と同様の評価手続を実施すること及び説明責任を負わせることを再び結論付けている⁵⁰。なお、2010年に出された会計検査院の資料によると、2010年時点において、租税措置の30%が過去5年間に評価を受けていなかったと結論付けた。なお、2010年の租税措置による税収の減少額合計は125億ユーロに及んでおり、2010年の政府の助成金支出高60.6億ユーロを上回っていた⁵¹。

⁵⁰ 会計検査院の2008年の資料「Belastingen als beleidsinstrument; Terugblik 2008（政策手段としての租税；2008年レビュー）」より。

⁵¹ 会計検査院の2010年の資料「Inzicht in fiscale stimuleringsmaatregelen, specifieke uitkeringen en subsidies（租税措置、特別優遇措置及び助成金に関する洞察）」より。

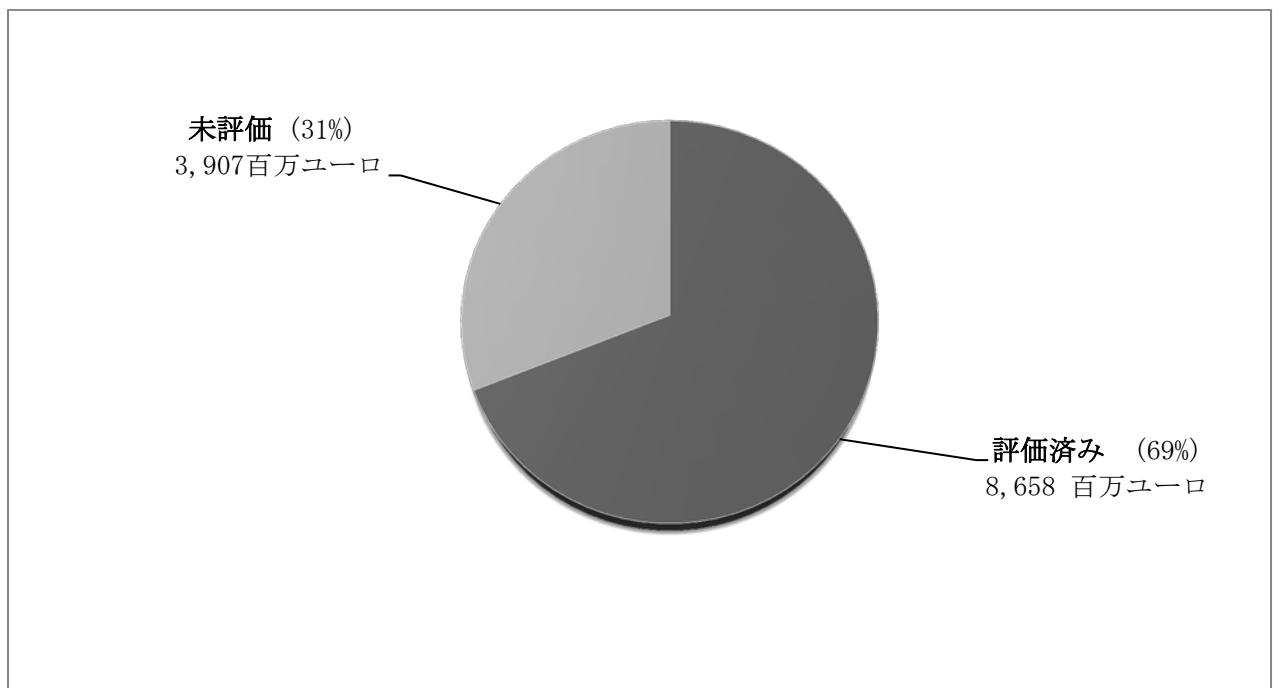
2.4. 実施状況

2.4.1. 租税措置の事後評価の実施状況

ここでは、2.2.3.2. で記述した租税措置の事後評価の実施状況について記述する（なお、事前評価については通常、政府内部の関係者によって行われ、その内容が書面にまとめられ公開されることはほとんどないため、その実施状況の把握は難しいのが現状である。）。

2012 年に実施された租税措置のうち、既に評価済みのものが 2012 年の予算書に記載されている。予算書によると、65 の租税措置のうち 43 の措置について、これまでに事後評価が行われている。この 43 の措置は 2012 年の租税措置全体の予算額の 69%を占めている。図 8 は租税措置の予算に占める評価済みの措置と未評価の措置の金額の割合を示す図である。

図 8 租税措置の事後評価の実施状況（年間予算（年間減収額）ベース；2012 年）



前述のとおり、会計検査院は、2010 年時点において、少なくとも 5 年に一度評価すべきと提言しているにもかかわらず、租税措置の 30%が過去 5 年間に評価を受けていなかったと指摘していた。2012 年時点においても、すべての租税措置の評価が 5 年以内に実施されている状況にはないが、今後は「租税措置は少なくとも 5 年に一度は評価しなくてはならない」という会計検査院の提言に基づく財務省の方針に沿って実施されていくと考えられる。

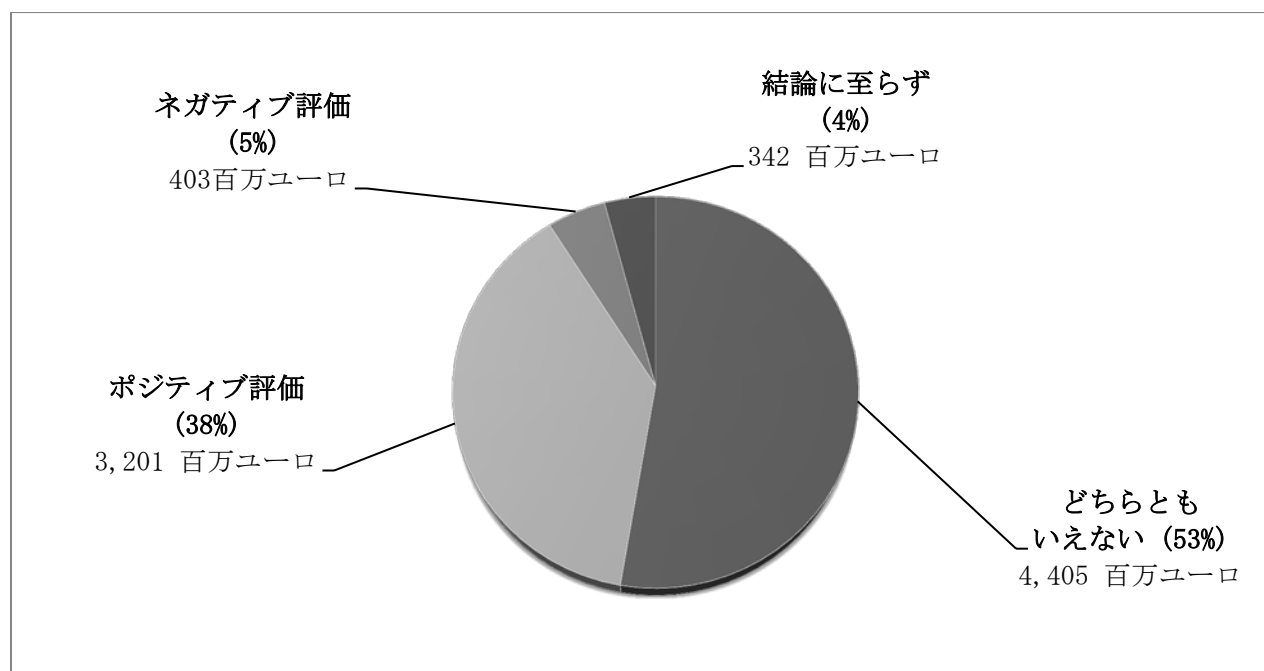
2.4.2. 租税措置の事後評価結果

ここでは租税措置の事後評価の結果の傾向について説明する。会計検査院は 2010 年に各省庁が実施した租税措置の評価について調査レポート⁵²を作成しており、担当省庁が行った評価結果を次の四つの基準により区分している。

- 最新の評価に基づけば効果があると認められる租税措置（ポジティブ評価）
- 最新の評価に基づけば効果が認められないと評価される租税措置（ネガティブ評価）
- 最新の評価に基づいても効果が不明瞭である租税措置。すなわち、評価をしてもなお効果があるか否か不明瞭と考えられるもの（どちらともいえない）
- 最新の評価に基づいても効果について結論を導き出せない租税措置（結論に至らず）

図 9 は、会計検査院が 2010 年に作成したレポートにおいて 2009 年度までに実施された租税措置を上記基準で評価しているが、そのうち 2012 年の予算書に掲載されている租税措置について、評価結果別に年間予算（年間減収額）を合計したものについて、改めて割合で示したものである。

図 9 会計検査院の評価結果別の割合（2012 年金額ベース）



⁵² 会計検査院の 2010 年の資料「Inzicht in fiscale stimuleringsmaatregelen, specifieke uitkeringen en subsidies」より。なお、ここでは本調査の対象である法人及び個人事業主向けの租税措置のみについて分析しており、個人向けの租税措置は分析対象外としている。

2012年に予算書に記載された65の租税措置の評価の実施状況は次表のとおりである。

表9 法人及び個人事業主を対象とした直接税に係る租税措置の事後評価の実施状況⁵³ (百万ユーロ)

租税措置の種類	租税措置の金額規模(2012)	評価実施状況	評価結果 ⁵⁴	評価実施時期
ビジネスの負担軽減を図るための措置	3,762			
ビジネス全般に関する措置				
個人事業主向けの減税措置	1,763	済	ポジティブ	2005
個人事業主向けの追加減税措置	102	済	どちらともいえない	2005
開業時の労働力不足に関する減税措置	1	未		
年金積立に関する個人事業主向けの減税措置 (FOR)	52	済	ポジティブ	2005
個人事業主の配偶者に係る税額控除	8	済	ネガティブ	2005
事業閉鎖に関する減税措置	17	済	ポジティブ	2005
清算時所得の課税の繰り延べ措置	214	未		
事業承継に関する優遇措置	193	未		
大口株主に対する課税の繰り延べ措置	92	未		
農業分野における所得税の免除措置	327	済	どちらともいえない	2008
投資全般に関する措置				
少額投資に関する減税措置	356	済	どちらともいえない	2005
新規事業開始時における設備の任意償却措置	8	済	どちらともいえない	2005
船舶に関する任意償却措置	4	済	どちらともいえない	2007
船舶業の所得に対する優遇措置	82	済	どちらともいえない	2008
新規事業開始時における研究開発に関する減税措置	8	済	ポジティブ	2006
企業の投資資産に関する任意償却措置	—	済	— ⁵⁵	2010
研究開発を行った場合の特別控除 (RDA)	250	未		
環境及び省エネ関連の投資				
環境配慮型の資産に関する任意償却措置 (VAMIL)	24	済	ポジティブ	2007
エネルギー効率の高い投資を促進する減税措置 (EIA)	151	済	どちらともいえない	2007
環境配慮型の資産に関する減税措置 (MIA)	101	済	ポジティブ	2007
林業に関する減税措置	1	済	結論に至らず	2005

⁵³ オランダ政府による年間予算に関する資料(2012年)より。個別の租税措置について小数点以下を処理しているため、合計と合わない場合がある。

⁵⁴ 租税措置の有効性に関する評価結果については、2010年に行われた会計検査院によるメタ評価によって検証されている。

⁵⁵ 当該租税措置は2010年以降に評価されているため、会計検査院の2010年の調査レポートには含まれていない。そのため、評価結果に対する検証は行われていないため、本表では「—」としている。

租税措置の種類	租税措置の金額規模(2012)	評価実施状況	評価結果 ⁵⁴	評価実施時期
森林及び自然環境保護に関する減税措置	8	未		
人件費負担の軽減を図るための措置	1,363			
雇用主向けの措置				
教育訓練に関する給与所得税の減税措置	395	済	ネガティブ	2006
海上輸送業に関する人件費の減税措置	104	済	どちらともいえない	2007
研究開発活動促進のための給与所得税に対する減税措置 (WBSO)	864	済	ポジティブ	2006
合計	5,125			

表 10 法人及び個人事業主を対象とした間接税に係る租税措置の事後評価の実施状況⁵⁶ (百万ユーロ)

租税措置の種類	租税措置の金額規模(2012)	評価実施状況	評価結果 ⁵⁷	評価実施時期
エネルギー税に関する措置	153			
温室を使った農業に対する関税の軽減措置	114	未		
教会建築に対する税額還付措置	7	済	結論に至らず	2005
非営利事業に対する税額還付措置	23	済	結論に至らず	2006
エネルギーの大口利用者に対する免税措置	8	未		
既設のゴミ埋め立て地を浄化した場合の廃棄物税の優遇措置	-	未		
付加価値税 - 税率の引下げ	3,882			
書籍、雑誌、新聞に関する税率引下げ	499	済	どちらともいえない	2008
図書館、博物館に関する税率引下げ	110	済	どちらともいえない	2008
見本市、遊園地、スポーツの試合及びスポーツ施設に関する税率引下げ	116	済		2008
サーカス、映画、劇場、コンサートに関する税率引下げ	120	済	どちらともいえない	2008
園芸に関する税率引下げ	208	済	ポジティブ	2008
労働集約型サービスに関する税率引下げ	470	済	どちらともいえない	2003
公共交通機関等の旅客用輸送手段に関する税率引下げ	831	未		
キャンプ場等の宿泊施設に関する税率引下げ	243	未		
外食産業及び食事の仕出し業 (ケータリン	1,283	未		

⁵⁶ オランダ政府による年間予算に関する資料 (2012 年) より。個別の租税措置について小数点以下を処理しているため、合計と合わない場合がある。

⁵⁷ 租税措置の有効性に関する評価結果については、2010 年に行われた会計検査院によるメタ評価によって検証されている。

租税措置の種類	租税措置の 金額規模 (2012)	評価実 施状況	評価結果 ⁵⁷	評価 実施 時期
グ)に関する税率引下げ				
付加価値税 - 免税措置	532			
スポーツクラブに対する免税措置	71	未		
郵便事業に対する免税措置	203	未		
労働組合、雇用主団体、政治パーティー、教会に対する免税措置	114	未		
資金の調達活動に対する免税措置	144	未		
付加価値税 - 特別措置	154			
新規事業に取り組む中小法人向けの特別措置	113	未		
農業向けの特別措置	41	済	ポジティブ	2008
物品税に関する措置	2,072			
零細ビール製造会社に対する税率引下げ	1	済	どちらともいえない	2008
共同利用海域における免税措置	853	済	どちらともいえない	2008
飛行機に対する免税措置	990	済	どちらともいえない	2008
トラクターや車両運搬具に対する特別税率	228	済	どちらともいえない	2008
自動車取得税に関する措置	74			
救急車への税金還付措置	2	済	結論に至らず	2006
タクシーへの税金還付措置	71	済	ポジティブ	2006
ユーロ6の規制をクリアしたディーゼル車への優遇措置	1	済	- ⁵⁸	2011
自動車保有税に関する措置	446			
液化天然ガスを使用する公共バスに対する免税措置	0	済	ネガティブ	2006
25年又は30年以上使用している自動車に対する免税措置	198	済	結論に至らず	2007
タクシーに対する免税措置	52	済	ポジティブ	2006
清掃事業に対する免税措置	1	済	結論に至らず	2006
道路建設業に対する免税措置	0	済	結論に至らず	2006
救急車に対する免税措置	2	済	結論に至らず	2006
エネルギー効率の高い自動車に対する免税措置	190	済	- ⁵⁹	2011
その他の免税措置	3	済	結論に至らず	2006

⁵⁸ 当該租税措置は2010年以降に評価されているため、会計検査院の2010年の調査レポートには含まれていない。そのため、評価結果に対する検証は行われていないため、本表では「-」としている。

⁵⁹ 当該租税措置は2010年以降に評価されているため、会計検査院の2010年の調査レポートには含まれていない。そのため、評価結果に対する検証は行われていないため、本表では「-」としている。

租税措置の種類	租税措置の 金額規模 (2012)	評価実 施状況	評価結果 ⁵⁷	評価 実施 時期
EU域内を通行する重貨物車に対する課税 (Eurovignet と呼ばれる課税制度)	0			
国際運送業に対する税金還付制度	0	未		
流通税に関する措置	130			
親族内での会社持分の譲渡に対する流通税の 免税措置	15	未		
都市構造再編に関する免税措置	3	未		
土地開発に関する免税措置	2	未		
農業用地管理機関 (Institute for the Management of Agricultural Grounds) に対 する免税措置	11	済	結論に至らず	2008
記念碑等に対する免税措置	-	済	ネガティブ	2008
文化振興地区における免税措置	94	済	結論に至らず	2008
未開拓地に関する免税措置	5	未		
合計	7,443			

3. オランダの評価手法についての詳細分析

本章では、3.3 で紹介する七つのケーススタディから得られた情報等に基づき、第二章で紹介されたオランダにおける租税措置の評価制度のより詳細な分析を行い、利用されている評価手法の概要と調査により得られた見解について言及する。

3.1. 実務で用いられている評価手法

ここでは七つの租税措置に対するケーススタディにより得られた評価手法として、タイミング的な観点から、まず、「事前評価」及び「事後評価」に区分し、続いて技術的な観点から「定性的分析」及び「定量的分析」の二つに区分している。なお、オランダの評価実務に関する情報をできる限り抽出できるようにケーススタディの対象は偏りが生じないように選出しているが、七つの事例しか取り上げていないため、オランダの評価実務全体についての説明ではなく、ケーススタディから得られた実務上の傾向に焦点を当てている。

3.1.1. 事前評価及び事後評価

ケーススタディでは直近の7年間で実施されたものとして、2012年に実施された研究開発を行った場合の特別控除（RDA）に対する事前評価1件、事後評価5件、また2012年に実施された教育訓練に係る給与所得税の税額控除に対する事前及び事後評価の混合評価1件の合計7件を取り上げている。事前及び事後評価の混合評価では事後評価が主な割合を占めるが、事前評価の要素も反映させている。具体的には、租税措置の利用者やその他の利害関係者に対するインタビューにより、事前評価的な将来に対する提言を盛り込んでおり、この混合評価は、過去のみを評価の対象としているわけではないため、事前評価及び事後評価とは別の手法として整理した。

ケーススタディにて取り上げた事後評価は、以前実施された評価活動から4年から6年が経過して実施しているものである。評価活動の時期は2.3.3で挙げられている会計検査院の提言と適合している。提言されている経過期間に従わない場合は合理的な理由が要求される可能性があるとしており、エネルギー効率の高い投資を促進する減税措置（EIA）の評価では、データが不十分であったこと及びその他の租税措置の想定外の影響により、評価手続の遅延が報告されており、評価を完全に行うために、評価者は当初予定していた分析時間を超過して作業を行っていた。結果として、評価活動には1年を要し、直近の評価から6年後に完了していた。

なお、ケーススタディとして取り上げていない租税措置であるが、この評価サイクルに沿った評価活動を行っていないものが、4件認められた。それらは租税措置の導入後、一度も評価手続を受けていないものであり、これらの租税措置は、「清算時所得にかかる税金の納付期限の延長」、「事業承継の融通措置」、「法人の大株主の課税繰延べ」、「身体障害者の雇用開始時の税額控除」であり、財務省によると⁶⁰、これらの租税措置に関するデータが不足していることから、評価を実施することができていないとのことであった。

ケーススタディに関する情報収集の際、事後評価に関する情報は公表されており、事前評価に関する情報と異なり、インターネットや出版物からすぐに入手可能であった。一方、事前評価については、そのほとんどがオランダ政府の内部者が担当しており、事前評価の検出事項は通常は公表されていないようである。また、研究開発を行った場合の特別控除（RDA）のケーススタディで得た情報による

⁶⁰ 財務省の2010年の資料「Kamerbrief Evaluatie Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten（議会への書簡：事業承継のための税制優遇措置の評価）」より（<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2010/11/15/evaluatie-bedrijfsopvolgingsregelingen.html>）。

と、事前評価手続に関するガイドラインは公表されていないようである。この事前評価は法的に要求されていたものではなく、また評価を行った経済政策分析局は研究開発を行った場合の特別控除（RDA）に関する評価レポートにおいて、租税措置の導入前に評価を行うのは、次のとおり、不可能と結論付けている。そのため、経済省はその有効性を評価するために、妥当性テストを実施している。

経済政策分析局の評価における実証研究の成果によると、イノベーション活動を促進させるためには政府の介入が不可欠であると主張している。例えば、実証研究では、研究開発分野における租税措置がもたらす社会的利益は、個々の法人の利益の総和を上回ることを示している。しかしながら、租税措置によりイノベーションを促進させ、その結果として GDP が増加したという両者の関係性を定量的に立証することは不可能であるとし、その結果、経済政策分析局は事前評価を定量的分析ではなく、定性的分析で行う選択をしている。

一方、研究開発を行った場合の特別控除（RDA）の事前評価では、政策の準備段階において、考慮された費用対効果分析及び租税措置利用者の管理上の負担の評価においては、定量的な手法が一部用いられているほかには、定量的な分析は行われていなかった。このような事実から、事前評価において利用される評価手法は、データの利用可能性に左右されると結論付けることができる。

研究開発を行った場合の特別控除（RDA）のケースでは、評価のための十分なデータがなく、また租税措置と社会的利益との関係性の間に多くの変化と不確実性が存するため、事前評価はデータに基づく評価というよりは妥当性の確認という形で行われた。なお、このケースで最も重要となった情報ソースは学術文献及び 2007 年に行われた研究開発に係る給与所得税に対する減税措置（WBS0）の事後評価結果である。なお、研究開発に係る給与所得税に対する減税措置（WBS0）は研究開発を行った場合の特別控除（RDA）と共通点の多い租税措置となっている。

事前評価及び事後評価は前述の事前評価及び事後評価マニュアル、ガイドラインで分析を求められている典型的な質問に沿って行う仕組みとなっている。事後評価においては、租税措置の有効性、効率性及び好ましくない副次的効果についても評価を行うことになる。有効性の評価においては、租税措置の実施によって政策の策定者によって定められた政策目標がどの程度達成されたか、という点について検証を行う。効率性の評価においては、政策目標の達成のためにどのくらいコストがかかっているか、という点の検証を行う。また、可能であれば、評価者は効率性の割合を算出している（例えば、減税額 1 ユーロ当たりの追加の研究開発費の金額や、租税措置の恩典を受けた法人の実習生の数等）。これらに加えて、租税措置の利用者にとって行政上の負担が生じているか、という点と、税務当局及びその他の行政機関にとって実行コストはどのくらいか、という点についても評価している。なお、これら租税措置に伴うコストは、補助金等によるコストと比較すると低いものとなっている状況が認められた⁶¹。

3.1.2. 定量的評価及び定性的評価

本報告書では七つのケーススタディを取り上げているが、すべての事例でその影響の評価の際に定量的分析及び定性的分析を用いていることが認められた。定量的分析と定性的分析はどの程度評価活動において用いられているかは、事例ごとに異なっている。三つの事例では、評価者は主に定性的分析を用いており、他の三つの事例では、評価者は主に定量的分析を用いていた。そして残りの一つの事例において、評価者は定性的分析と定量的分析を同程度用いていた。

⁶¹ これは、オランダにおける租税措置と助成金に関する多数の政策評価の結果に基づいている。助成金と異なり、租税措置の実施にあたっては現金支出は必要なく、また手続面でも負担は少ない。また、助成金に比べて、租税措置はその対象となる法人が多いので、かかった実施コストを適用法人数で按分した場合、1社当たりの実施コストは低くなる。

3.1.2.1. 定量的分析

租税措置の有効性及び影響把握に関しては、定量的な分析の手段として回帰分析を用いたり、経済モデルを用いた分析を実施していることが認められた。

3.1.2.1.1. 定量的分析の実態及び課題等

① データの活用

分析手法の選択は評価に利用するデータの利用可能性及び評価の複雑性に大きく依存しており、定量的分析を行うために、情報を様々な機関から収集している事例が認められた。

研究開発に係る人件費に対する減税措置（WBS0）及びエネルギー効率の高い投資を促進する減税措置（EIA）等の評価活動においては、租税措置の有効性を定量的分析によりできる限り説明しようとしており、評価者は統計局の運営するデータベースや税務当局が有している租税措置の利用者に関して収集しているデータを利用していることが認められた。また、ほかの事例では外部委託を受けた評価者が有している情報を用いて、分析に活用していることが認められた。

一方、活用できる情報が不足した場合の対応として、そのデータ不足を克服した興味深い例として2007年に実施された農業向けの優遇措置の評価が認められた。具体的には、評価者は租税措置の影響を分析する際のデータを入手できなかったが、結果として評価者は経済モデルを用いて、仮説に基づきオランダ国内の異なる地域に対する租税措置の影響のシミュレーションを行い、経済モデルでは、租税措置が土地の流動性や土地の価格にどのような影響を与えるかのシナリオを提示していた。

② 評価グループの設定

定量的分析にて租税措置の効果を測定する場合、租税措置を適用しているグループと適用しないグループを設定し比較する方法が採られるが、このグループ設定をどのように行うかが難しいという課題がある。また、実務上、租税措置によりもたらされた効果の検証においては、関連する要素が非常に多く、そのことが有効性の評価を難しくしている。

具体的に研究開発に係る人件費に対する減税措置（WBS0）の評価活動においては、統計局の各種統計データやNL エージェンシーが有する租税措置の利用者情報等、広範なデータベースが利用することができたが、評価者は租税措置の有効性について結論が出ることができなかった。評価レポートによると本租税措置は大多数の法人に利用されていたため、非適用グループを構築して評価のための状況を作り出すことができなかったとしており、その結果、外的要因に基づく影響を排除することができなかったとしている。

一方、評価者は本租税措置が民間の研究開発費の増加に貢献し、また全体として起業のイノベーション活動にポジティブな影響を与えていると結論付けていたが、民間の研究開発費の増加は評価者の経済モデル分析に基づいて見積もられ、比較対象となる目標値や達成基準は用意されておらず、そのため、本租税措置の評価結果が精度が高いものであるかどうかは評価レポートに記載されていなかった。

③ 時系列データの活用

ケーススタディにおいて検出された方法として、定量的分析を時系列データに基づいて行う方法が認められた。この方法は2007年の海上輸送業に係る租税措置の事後評価で利用されていた。

この評価手続で用いられた回帰分析は1987年から2005年にかけての時系列データに基づいて行われ、租税措置導入前の1987年から1995年のデータと租税措置導入後のデータとの比較により分析が行われていた。なお、評価レポートでは、この分析において、他国における海上輸送業の同様の租税措置の適用状況を考慮しなかったため、結果的にオランダの租税措置による純粋な影響のみを分離して把握できていなかったとしていた。

また、ケーススタディのうち二つの事例（海上輸送業に係る租税措置及び個人事業主支援に係る租税措置）では、評価者は回帰分析手法を採用していた。評価者は時系列データに対して回帰分析（最小二乗法⁶²）を行っていた。具体的には租税措置適用前の期間における評価指標及び適用後の期間における評価指標について回帰分析を適用し、回帰分析に用いるデータは統計局のデータベースから入手していることが認められた。

④ 他の政策手段等の影響排除

他の政策手段やフリーライダー（3.3.5 で詳述）といったものの影響を排除するために、定量的分析による評価を定性的な調査で補完していることが認められた。

租税措置の有効性を外的要因から排除して把握する方法として、具体的には租税措置の利用者に対する質問をインタビューやアンケートに盛り込み、その結果を利用して定量的分析の結果を補完していた。質問の内容としては、①もし租税措置が実施されていなかったら異なる行動をとっていたか。②もし租税措置が実施されていなかったらどのような行動をとっていたか。③もし将来租税措置が廃止されたらどうするか、というものが挙げられている。なお、この方法の潜在的な問題として、上記の質問をした場合、租税措置の利用者は、現状租税措置を利用しその恩恵を受けているのであるから、租税措置の重要性を誇張するような偏った回答が返ってくるおそれがあるという点が挙げられ、これを考慮する必要があるとしてもものが認められた。

なお、この定性的な調査は租税措置自体の効果を抽出したり、予期せぬ利用方法を確認したりするために、租税措置の利用者やその他の利害関係者に対する電話調査やインタビューから成ることが多く、評価者が利用した質問の例として添付資料 B にいくつか例示している。

3.1.2.2. 定性的分析

研究開発に関する減税措置（RDA）とインターンシップを行った法人への減税措置（WVA）の事前評価では、評価者は定性的分析を主に用いていた。

具体的に研究開発に関する減税措置（RDA）の事例では、一方で政策措置によりイノベーションを促進させ、もう一方で結果として GDP を増加させるという関係性を定量的に立証することは不可能であったため、評価者であった経済政策分析局は事前評価を定量的分析ではなく、次のような、定性的分析で行う選択をしていた。

- 租税措置を利用している（又は利用が見込まれる）法人及び団体、税務コンサルタント協会等へのインタビュー
- 学術書による調査

また、2012 年のインターンシップを行った法人への減税措置（WVA）の事例では、評価者は租税措置の有効性及び効率性を向上させるために事前評価を実施しており、この目的のため、評価者は定性的な調査を実施していた。具体的には、評価者は会計事務所や政策立案者といった利害関係者に、租税措置を改善するための提案を求めており、この調査により得られた結果は、評価結果に基づく提言に反映されていた。

3.1.2.3. その他

ケーススタディにおいて、評価者はアンケート、インタビュー又はそれら両方を利用していることが認められた。四つの事後評価では、租税措置の利用者に対する電話アンケートにて情報を入手していた。他の事例では、評価に関する情報は専門家や政策立案者との詳細なインタビューにより入手していた。

⁶² 一つの量について、多数の観測値から最も確からしい値を求めるのに、その値はそれぞれの観測値との誤差の 2 乗の和を最小にするもので求められる、という原理を使う方法。

それぞれの租税措置に関する評価レポートでは採用された情報収集の手法が記載されているが、なぜ他の方法ではなくその方法を採用したかという理由は記されていない。専門家や租税措置の利用者に対する詳細なインタビューでは、まず、租税措置の現状確認を行い、その後に有効性に関する見解を聴取するというアプローチが採られていた。また、インタビューで入手したデータは電話アンケートの質問項目を作る際に利用されていた。

3.2. 評価プロセス

ここでは、後述する 3.3 のケーススタディの結果に基づき、オランダにおける評価プロセスを説明する。

3.2.1. 三段階のプロセス

通常、評価のプロセスは三つの段階に区分され、①評価活動の計画段階、②評価活動の実施段階、③評価活動における検出事項の報告と租税措置の改善のための提案段階、に分けられる。

以下では、③評価活動における検出事項の報告と租税措置の改善のための提案段階に着目するとともに、三つの段階に関係する個別機関についても言及する。なお、②評価活動の実施段階では、3.1 で紹介した手法を用いて評価が行われることとなる。

3.2.1.1. 評価活動の計画及び評価者の選定

評価活動の計画段階では、租税措置の責任者である担当省庁の政策立案者は評価活動の「評価要綱 (Terms of Reference)」の草案を作成する。評価要綱には、評価活動の目標、政策立案者が知りたい情報を得るための質問項目、評価活動の実施に充てられる時間、評価者が入手可能な情報源、評価活動にて採用される評価手法が記載される。評価要綱の草案は、基本的に財務省と担当省庁が共同で作成することとなるが、評価活動が政府内部者のみで実施されるか、あるいは外部の評価者を用いるかどうかにかかわらず作成される（事後評価が政府内部者のみで実施されることはほとんどないが事前評価に関しては、通常、内部者のみで実施される。）。

政府機関以外の外部の評価者に委託して評価活動を実施する場合は、評価者選定手続は評価要綱に沿って行われる。EU の勧告 (2004/17/EG⁶³ 及び 2004/18/EG⁶⁴) によると、2012 年から 2013 年にかけて政府が外部委託する政策研究及び評価活動に関して、130,000 ユーロ以上の案件についてはその手続を公開しなくてはならないと定めている。ここでいう手続の公開とは、評価要綱をウェブサイトにて公表し、政策研究及び評価活動へ入札を希望する者に対して平等に知らせるというものである。一方、評価活動の対価が 130,000 ユーロ未満である場合、担当省庁は手続の公開義務が免除され、候補となる法人に直接コンタクトを取ることである。オランダのほとんどの省庁では、所定の基準額（概ね 25,000 ユーロから 30,000 ユーロ）を超える対価を支払う研究には、最低でも 3 社以上が入札することを条件とするガイドラインを設けている。3.2.2 で述べるように評価活動のコストが概ね 30,000～250,000 ユーロであることををかんがみると、外部者に委託している評価業務のすべてが 3 社以上の競争入札の対象となる。担当省庁が委託先を選定する際には、評価活動の提案内容の質と入札金額が選定要素となっている。

オランダでは多くの法人や機関が評価活動を行うための資質を備えている。3.3 で報告されているケーススタディで租税措置の評価手続を実施した外部の評価者は次のとおりである。

- Ecorys（民間の経済コンサルティング会社）
- EIM（政策調査に特化した民間のリサーチ会社）
- エラスムス大学
- 農業経済研究所（ワーゲニンゲン大学リサーチセンターによって運営されている）
- PwC オランダ（民間の会計系コンサルティング会社）

⁶³ EU の勧告 2004/17/EG は次の URL にて公開されている。

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004L0017:EN:HTML>

⁶⁴ EU の勧告 2004/18/EG は次の URL にて公開されている。

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004L0018:EN:HTML>

- Regioplan（地方レベルの政策調査に特化した民間のリサーチ会社）
- SEO 経済研究所（民間の経済コンサルタント会社）
- SEOR（エラスムス大学の研究部門）
- UNU-MERIT（マーストリヒト大学の研究部門）

海上輸送業に係る租税措置の事後評価においてモニタリング情報を収集した二つの法人は次のとおりである。

- Deloitte Consulting（民間の会計系コンサルティング会社）
- Policy Research Corporation（政策調査に特化した民間のリサーチ会社）

以上より、租税措置の評価活動における外部評価者は、次の四つの業種に区分される。

- 会計系コンサルティング会社
- 経済コンサルティング会社
- 政策調査に特化したリサーチ会社
- 大学等の研究機関

3.2.1.2. 評価活動の実施及びデータの収集

評価活動の実施に際しては担当省庁や評価者以外にも様々な関係者が関与する。事後評価はしばしば評価委員会によって進められる。評価委員会は、租税措置の専門家や政策の専門家、又は評価分析手法の専門家等によって構成される機関であり、評価活動に補助的に関与し、評価活動の妥当性を検証している⁶⁵。

ケーススタディで把握した評価委員会には次のようなメンバーが含まれていた。

- 担当省庁
- 財務省
- 租税措置の立案及び実施に関与したその他の省庁
- 租税措置の実施機関（税務当局を含む）
- 経済政策分析局
- 特定分野の専門知識を有する学術研究者
- オランダ産業雇用主連合、オランダ王立中小企業団体等、利害関係を有する機関

通常、評価委員会は、評価者や担当省庁と評価期間中に数回程度会議を実施されている。評価委員会が評価要綱の草案作成に関与することもある。会議は通常、次の段階で実施されている⁶⁶。

⁶⁵ RPE が規定する「独立したエキスパート」（2.2.3.2.1 参照）は、通常は外部の評価者（法人・個人含む）であり、評価委員会はこの「独立したエキスパート」とは別に設置される。通常、評価委員会のメンバーに対して、報酬は払われない（交通費等、実際に発生した経費は支払われる）。多くの場合、評価委員会のメンバーには、担当省庁内の他部門の職員、財務省やその他の省庁の職員が任命される（評価に専門性を有するエキスパートを自ら抱えている省庁もあり、そのようなエキスパートが評価委員会のメンバーに任命される。）。

⁶⁶ 評価活動の規模が大きい場合には、3度以上会議が開かれることがある。

- 評価活動の事前会議：この会議で評価のアプローチ及び評価活動の計画に関する詳細について合意がなされる。
- 評価活動の中間会議：この会議では評価者によって、中間時点までの検出事項が報告され、評価委員会との議論が行われる。
- 評価活動の最終会議：この会議では最終報告書のドラフトについて評価委員会と議論がされる。

その他の関係者としては、評価活動においてデータを提供する機関が挙げられる。各ケーススタディにおいては、次の機関から情報提供を受け、その情報を有効性等の分析に利用していた。

- 税務当局（租税措置の利用状況等のデータを提供する）
- NL エージェンシー
- 統計局（法人データ、各種統計データ等を提供する）
- 経済政策分析局（経済政策等のデータを提供する）
- 外部の評価者（他の評価事例や研究にて集められたデータを提供する）
- 租税措置の評価に関する報告書を公表した機関（政府から依頼されて報告書を作成した機関とそうでない機関がある）
- 租税措置の利用者及び（又は）利用者を代表する法人団体（評価者からのインタビュー又はアンケートを通じて租税措置の適用実態に関する情報を提供する）

なお、公的機関及び民間機関のどちらも評価活動に協力することを強制されているわけではないが、これまでの PwC オランダの評価者としての経験と今回のケーススタディでの情報に基づくと、民間機関より公的機関の方がアンケート等に協力的であるといえる。また、民間機関がアンケート等に協力するのは、それらが短時間で終わるような場合のみである。

3.2.1.3. 評価結果の報告

評価活動の最終段階では、評価者により評価レポートのドラフトが作成され、通常、評価者、担当省庁及び評価委員会との間で緊密な議論が行われる。評価レポートには一般的に次の内容が含まれる。

- 評価対象となる租税措置の内容、その租税措置の目標、成果
- 評価手続にて用いられた評価方法、評価の材料となる情報、アプローチ
- 評価の検出事項及び租税措置の有効性・効率性・想定外の影響に関する評価の結論。また評価の結論から導かれる租税措置の改善策の提言等
- 評価チームのメンバーの名前、省庁を代表して評価活動に関与した者及び評価委員会のメンバーの名前⁶⁷

⁶⁷ インタビュー及びアンケートの回答者の名前は基本的には報告書に記載されない。これは、回答者の匿名性を確保し、評価者に対して自由に回答してもらうための配慮である。

評価レポートが完成し、担当省庁の承認が下りれば、評価者はそのサービスに対する報酬を受け取り、担当省庁は評価活動にて作り出された成果物（知的財産）に対する所有権を獲得する。その後、担当省庁は評価結果に対する省庁としての見解を考え、評価に基づき租税措置に加えるべき改正点があればその改正点の提案を行う。通常、この省庁の見解と改正点の提案は議会に評価レポートと共に提出される⁶⁸。

3.2.2. 評価活動に係る費用

政府機関以外の外部の評価者を利用しなかった評価手続に係るコストは公表されていない。

公表されている情報及び PwC オランダの評価者としての事後評価を行った経験に基づき考えると、政府から外部評価者に評価活動を委託した場合のコストは通常は 30,000 ユーロから 250,000 ユーロ程度であると考えられ、ケーススタディからも判断できるが、予算の差は評価の範囲の差として顕著に表れる。

効果の事前評価及び SCBA 分析（政府の介入による社会的損失（負の影響）及び社会的利益（ポジティブな影響）を図る一般的な技法）を用いた評価に要するコストは、平均的に高い傾向にある。なぜならこれらの評価活動は、通常社会的影響が限定的であることが見込まれる政策措置に対して実施されることはないからである。外部評価者による評価を行うような政策は予算規模が大きい傾向があるため、確認したところ、その政策や租税措置に対する事前評価についても予算が比較的大きくなり、評価コストは通常は 75,000 ユーロから 250,000 ユーロとなっていた。

なお、外部から調達した研究評価に係るコストが評価活動全体のコストとなる訳ではない。なぜなら、ここでのコストには省庁の人間が外部の評価者に評価活動の依頼をしたり、指示をしたりする時間における担当省庁の職員の人件費が含まれていないためである。

3.2.3. 評価活動のフォローアップ

本報告書において紹介されているケーススタディでは、各租税措置の評価結果に対して政策立案者が様々な対応策を講じていることが認められた。

以下では、評価結果の内容と改善策の提言、それらに対する担当省庁による評価及び担当省庁の評価に基づく租税措置の改正の有無についてのまとめを述べていく。

3.2.3.1. ケーススタディにおける租税措置の有効性に係る評価結果の結論及び提案

本報告書のケーススタディのうち、租税措置の有効性という点について結論が出されているものは限られており、担当省庁は多くのケースで租税措置の有効性を評価すべく、様々な分析を行っているが、非常に苦労している状況が認められた。この点は、会計検査院が 1999 年、2003 年、2008 年、2010 年及び 2012 年に行った分析の結論及び効果研究のためのワーキングパーティーが 2012 年に公表した提言とも合致していた。

七つのケーススタディにおいて、全部で 14 件の租税措置が評価されていた。そのうち 13 件は事後評価であったが、会計検査院が 2010 年に事後的に行った各租税措置の有効性に関する評価結果は次のとおりとなっている。

⁶⁸ 全体の 95%以上の評価結果はこの手続へ進んでいる。議会に評価レポートを提出しない理由としては、守秘義務上の問題がある場合かマイナスの評価結果が出ている場合等と考えられる。これらの理由は租税措置の評価ではまず生じないため、3.3 で取り上げられている評価レポートのすべてが議会に提出されている。

- 3.3.4. の個人事業主支援に係る 6 件の租税措置のうちの 2 件のみが租税措置の有効性に関して明確にポジティブな結論を下されている。残りの 11 件の事後評価が行われた租税措置ではポジティブな結論は下されておらず、次のような評価結果となっていた。
 - － 1 件の租税措置に関しては（起業時における任意償却（3.3.4））、適切な有効性分析を行うために利用する情報は全く得られなかった。
 - － 5 件の租税措置に関しては（海上輸送業に係る租税措置（3.3.2.）3 件、エネルギー効率の高い投資を促進する減税措置（EIA）（3.3.5.）、教育訓練に係る給与所得課税の税額控除（3.3.6.））、定性的分析が実施されたが、外部からの影響の排除することができなかった。
 - － 2 件の租税措置に関しては（個人事業主の配偶者に係る税額控除（3.3.4.）、農業向け免税措置（3.3.7.））、その有効性に対する結論はネガティブなものであった。
 - － 1 件の租税措置に関しては（起業時における個人事業主向けの追加税額控除（3.3.4.））、その有効性を定量的に評価できたが、結論にはポジティブなものとネガティブなものが混ざっていた。
 - － 1 件の租税措置に関しては（個人事業主の年金貯蓄に伴う税額控除（3.3.4.））、その影響は定量的に評価できたが、非常に小さい影響であり、重要性が見いだされなかった。
 - － 1 件の租税措置に関しては（研究開発活動促進のための給与所得税に対する減税措置（WBSO）（3.3.1.））、その影響は定量的に評価できたが、評価した影響の比較対象となる定量的な政策目標が定められていなかった。そのため政策目標の達成の有無に関する結論は得られなかった。
- 利用者に適用された租税措置のうち、本来の目的から外れた利用が半分を超えた租税措置も認められた。例えば、研究開発活動促進のための給与所得税に対する減税措置（WBSO）に関して、想定外の利用⁶⁹は全体の 55%にまで及んだと見積もられていた。エネルギー効率の高い投資を促進する減税措置（EIA）に関しては⁷⁰、想定外の利用は全体の 33%から 60%の間であると見積もられていた。また、教育訓練に係る給与課税の税額控除に関しては想定外の利用が占める割合は報告されていないが、5 種類の想定外の利用について取り上げていた。

事前評価が行われた研究開発を行った場合の特別控除（RDA）については、ポジティブな効果が期待されており、想定外のネガティブな影響は見込まれていないとされていた。

外部等に委託した評価結果を受け、評価担当省庁は評価を取りまとめている。評価結果の反映状況は次のとおりである。

- ほとんどのケースにおいて、租税措置の廃止や継続に関する提言はなされていなかった。その代わりに、租税措置の特定の要素に着目して、その租税措置を改善するような提案がなされていた。また、租税措置の影響に関する知見を深めるために更なる研究が必要であるとの提言もなされていた。
- 個人事業主の配偶者に係る税額控除（3.3.4.）のケースのみ、評価者は当該租税措置を廃止するべきだと提案していた。

⁶⁹ ケーススタディの 3.3.1 で示されている WBSO の事後評価では WBSO が実施されていなくても研究開発に係る給与として支出していただろうと思われる割合はデッドウェイトロス（deadweight loss）と呼ばれている。

⁷⁰ ケーススタディの 3.3.5 で示されている EIA の事後評価では、EIA が実施されていなくても同様の投資をしていたらと予想される EIA の利用者はフリーライダー（free riders）と呼ばれている。

3.2.3.2. 評価の結論及び提案に対する政府の反応

すべての事後評価結果及び事前評価結果のうち主要なものは、評価結果を取りまとめた担当省庁から議会に提出される。

ケーススタディにおける議会への提出状況は次のとおりである。

- 4 件の租税措置に関して（事前評価のみ実施されている研究開発を行った場合の特別控除（RDA）も含む）、担当省庁は租税措置に変更を加えることなく継続させると報告した。
- 6 件の租税措置に関して担当省庁は調査を継続すると報告した。継続調査を待っている間は、それらの租税措置は変更が加えられることなく継続することとなった。
- 1 件の租税措置に関して（個人事業主の配偶者に係る税額控除（3.3.4.））、担当省庁は、外部委託した評価者の提案のとおり当該租税措置を廃止すると報告した。
- 2 件の租税措置に関して、担当省庁は租税措置の実施について変更を加えると報告した。
- 2 件の租税措置に関して、担当省庁は次回の評価活動が容易になるように変更を加えると報告した。一方、租税措置の機能それ自体については変更を加えないと報告していた。

以上のとおり、ケーススタディで取り上げている租税措置の多くは変更が加えられずに継続されていることが分かった。興味深いことに、評価された租税措置の3分の1以上が、担当省庁からより詳細な調査が提案されていた。これは評価結果が省庁の期待にこたえきれなかったこと及び今回の評価結果により新たな疑問・課題が省庁側で挙がったことを示していると考えられる。

3.2.3.3. 租税措置に関する政府の対応

今回の調査研究において入手できた情報によると、ほとんど租税措置について、担当省庁が報告した内容は議会の審議を経て、実際に実施されているようであったが、一部については議会の審議を受け廃止、削減等の対応がなされていた⁷¹。

具体的には、教育訓練に係る給与所得課税の税額控除（3.3.6.）については、2012年秋に政府が予算削減を決定したため、2014年1月1日に廃止される予定となっていた。次に、オランダ政府は個人事業主向けの税額控除、起業時における個人事業主向けの追加税額控除及び個人事業主の配偶者に係る税額控除（3.3.4.）の予算も2015年に削減する決定をしていた。最後に、研究開発活動促進のための給与所得税に対する減税措置（WBSO）に実際に加えられた変更点が、担当省庁は報告したものと議会で審議した結果が異なるものであったという点が認められた。具体的には、担当省庁は個別法人に適用される減税額の上限金額の変更（14百万ユーロから12百万ユーロ）及び42%の控除が可能となる基準値の増加（110,000ユーロから150,000ユーロ）を議会に対して提案したが、議会の審議の結果、減税額の上限金額は14百万ユーロに据え置きとなり、一方、減税率は42%から38%に引き下げられるとともに38%の控除が可能となる基準値は200,000ユーロに変更されていた。

⁷¹ 2012年に終了した評価手続に関しては、まだ政府のフォローアップが終わっていないため、入手できている情報は限られている。

3.3. ケーススタディ

ここでは、本調査にて行った七つのケーススタディについて詳述する。なお、次表に挙げられているケーススタディのうち、最後から二つ（海上輸送業に係る租税措置及び個人事業主支援に係る租税措置）は複数の租税措置が含まれており、またこれらは同時に評価されている点に留意していただきたい。

ケーススタディは次の基準によって選定した。

- 法人及び個人事業主向けの租税措置を対象とすること。
- 新規、又は延長等様々なタイミングにおける評価を対象とすること。
- 定量的分析を行っている評価を中心に実施している租税措置を対象とすること。
- 評価担当省庁以外の機関から評価等を受けた租税措置を対象とすること。

各ケーススタディは、各租税措置に対する最新の評価活動を対象としており、本報告書作成時において入手可能であった情報に基づいている。

表 11 ケーススタディの概要

租税措置の名称	評価時期	政策の領域	事前/事後 評価	評価方法	評価者の名称
研究開発活動促進のための給与所得税に対する減税措置	2012年	イノベーション/研究開発	事後評価	主に定量的分析	EIM（外部委託者）
海上輸送業に係る租税措置	2007年	各産業セクター向け（海上輸送業）	事後評価	両方	社会基盤・環境省及び財務省（政府） / Ecorys（外部委託者）
研究開発を行った場合の特別控除	2010年	イノベーション/研究開発	事前評価	主に定性的分析	経済省（政府）
個人事業主支援に係る租税措置	2005年	起業促進に関する政策	事後評価	主に定量的分析	EIM（外部委託者）
エネルギー効率の高い投資を促進する減税措置	2007年	エネルギー/環境	事後評価	主に定量的分析	SEO 経済研究所（外部委託者）
教育訓練に係る給与所得税の税額控除	2012年	その他	事前及び事後評価	主に定性的分析	Regioplan（外部委託者）
農業向け免税措置	2007年	各産業セクター向け（農業）	事後評価	主に定性的分析	農業経済研究所（外部委託者）

3.3.1. 以降の各表は、ケーススタディごとのデータを収集し、取りまとめたものである。またケーススタディ中の情報に関して出典を各表の最後に記載している。なお、「収集した情報」の列にお

ける斜字による記載は、調査研究を行った PwC オランダにおけるこれまでのオランダ政府から受注した評価作業における経験則からの見解であり、特定の情報源に基づくものではない。

3.3.1. 研究開発活動促進のための給与所得税に対する減税措置の事後評価 (2012年)

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
租税措置の概要		
1.1 租税措置の名称	研究開発活動促進のための給与所得税に対する減税措置 (Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Volksverzekeringen, Onderdeel Speur- en Ontwikkelingswerk, 以下、本表では「WBSO」という。)	A
1.2 政策の目的	1. 民間の研究開発費を増加させること。 2. ビジネス拠点の立地としてオランダの魅力を向上させること。 3. 法人の流動性促進及び研究開発に関わる人材の保持のため法人の流動性を高め、自国の研究開発力を保持すること (2009年から2011年の経済危機時の対策として発令された)。	B
1.3 租税措置の概要	WBSOは給与所得に対する課税を軽減することで、研究開発活動に従事する社員にかかる人件費を減少させることをねらいとする。 2012年においては、実際に発生した給与のうち法人当たり110,000ユーロについて42%の控除があり、残りの部分については14%の控除が認められており、最大で14百万ユーロの減税効果が見込まれている (なお、2010年は、220,000ユーロ部分について50%の控除、残りについては18%の控除が認められていた)。個人事業主向けの減税措置は、所得税について12,310ユーロの定額控除が認められるが (新たに起業した場合には追加で6,517ユーロの控除が可能)、その場合、年間500時間の研究開発に従事している必要がある。	B
1.4 租税措置の対象者	法律により給与所得税の課税を受けるすべての会社が対象であり、また独立して事業を行っている個人事業主でも、研究開発に多くの時間を費やしていれば対象となる。	B
1.5 政策の領域 (2.1.3.4.の図3にて示した政策の領域の分類)	イノベーション/研究開発	A
1.6 租税措置の期間	1994年以降、現在も継続中。	A
1.7 指標となる租税措置の予算の最高額及び最低額	年間予算は864百万ユーロである (2012年)。	C
1.8 租税措置の適用状況	1994年から2010年までの16年間で249,700のプロジェクトに適用された。また、ここ数年で大きな伸びを示している (適用数は2006年には15,900だったが、2010年には31,500に伸びている)。	A, p. 43
1.9 租税措置利用者の平均的な予算額、またその最高額及び最低額	適用されるプロジェクトの平均予算額: WBSOの新規利用者で84,457ユーロ、既存の利用者で325,160ユーロ プロジェクトの最小予算: 決められていない プロジェクトの最大予算: 決められていない	A, p. 53

ケーススタディ 項目	収集した情報	情報 ソース
租税措置の実施と管理		
2.1 担当省庁等	<p>政策発案機関：経済省及び財務省 実施機関：NL エージェンシー※及び税務当局</p> <p>※ NL エージェンシーとは、経済省の一部門で、各種行政手続の執行を行う機関である。</p> <p>(http://www.agentschapnl.nl/en, http://www.agentschapnl.nl/programmas-regelingen/wbso-research-and-development-rd-tax-credit) (http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/personeel_en_loon/loonheffingen_berekenen/afdrachtverminderingen/afdrachtvermindering_speur_en_ontwikkelingswerk/afdrachtvermindering_speur_en_ontwikkelingswerk)</p>	A
2.2 実施機関の 主な役割 （「実施機関」 とは当該租税措 置を執行する機 関をいう。）	<p>NL エージェンシー：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 応募者からの申請書及びプロジェクトに関する提案書の確認を行う。 2. 租税措置の適用範囲について、全額適用／部分的適用／適用なし、のいずれに該当するかを決定をする。 3. 租税措置の適用が認められた法人に対して簡単な審査と訪問をする。 4. 必要に応じて、簡単な審査による決定の修正を行い、又は罰金を課す⁷²。 5. 不服申立てがあればその内容のレビューや決定を行う。 <p>税務当局：税務申告書において減税額は適切に計算されているか及び適用決定の内容に適合しているかをチェックする。</p>	A, p. 101
2.3 申請手続 （2.1.3.7 の 3 パターンに基づく申請 手続に基づく分類）	<p>複雑パターン</p> <p>税務当局以外の他の機関からの法的な事前承認が必要である（このケースの場合 NL エージェンシーである）。</p>	A
2.4 政策の実施 状況に対する監 視手続	<p>WBSO の申請書及び事前承認に関する情報のモニタリングを行う。同時に NL エージェンシーや税務当局における租税措置の実施コスト、一般的な法人に関する情報や研究開発費・イノベーション・生産性・資金調達など統計局によって 2006 年から 2010 年に収集されたデータのモニタリングを行う。また、外部委託を受けた評価者は、中小法人のどの範囲までを WBSO の対象とするか、という点を判断するため、自ら有するデータベースを活用している。</p> <p>これらのデータは一般には一部しか公表されていない。しかしな</p>	A

⁷² 2010 年に罰金の対象となったのは次のケースである。

- ・申請書に記載したプロジェクトと実際に行われたプロジェクトが一致していない場合
- ・プロジェクトにおける研究開発に要した時間数が不正確である等、プロジェクトの管理が不十分である場合
- ・研究開発に要した時間を報告しなかった場合
- ・研究開発に関するプロジェクトを実施しなかった場合

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	がら、WBSO 適用者や予算などの統計データは毎年 NL エージェンシーが発行しているレポートである「FOCUS op speur-en ontwikkelingswerk」（題訳「研究開発活動へのフォーカス」）で公表されている。	
評価アプローチ及び評価手法		
3.1 評価実施の時期	事後評価は5年ごとに行われている。2001年から2005年を対象とした評価は2007年3月に公表された。 直近の評価は2011年の9月に開始された。当該評価のレポートは半年後2012年の2月に公表された。	A, D
3.2 担当省庁及び評価者	担当省庁：経済省及び財務省 評価者：EIM（政策調査を専門とする民間機関。前回の評価も担当している。）	A
3.3 評価作業のアプローチ	<ul style="list-style-type: none"> ● 主に定量的分析による評価手法を用いており、これを定性的分析による手法で補完している。 ● 研究開発分野の最新動向を把握するために、民間の研究開発費に対する租税措置の有効性について記述した国内外の研究機関等による文献等による調査している。 ● 定量的データの計量経済分析⁷³の実施。 <p>次のデータが分析で使用されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 一般的な法人データ、生産統計や財務調達の統計データなど（統計局から提供されるもの⁷⁴） ■ 研究開発及び技術革新についての調査結果（RTD 調査と呼ばれる）や欧州全域のイノベーション調査結果⁷⁵など統計局が保有する調査結果 ■ EIM が有する中小法人における研究開発活動のデータベース ■ NL エージェンシーや税務当局から提供された WBSO 利用者のデータ（WBSO 適用対象となるプロジェクトの実施期間の長短や従業員の賃金水準の大小、属する産業分野、適用される税制度、法人グループ等） <p>当該モデルにより、下記の点の分析が行われた。</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 1 ユーロ当たりの WBSO 減税による研究開発関連の件数への直接的な効果 ■ WBSO が、売上総額に占める新製品や新サービスの割合に及ぼす二次的な影響 ■ WBSO が、法人の生産性に及ぼす三次的な影響 ■ 評価対象期間において、WBSO の控除率等を変更した場合の影響 	A

⁷³ 評価者が使用している計量経済モデルについては、評価レポートの添付書類に詳述されている。その詳細については本報告書では割愛する。

⁷⁴ 統計局は、一部の政策研究者が研究活動を行う際に、政策統計センターにおいて詳細データ（個々の企業単位で集計されたもの）を提供している。この施設の詳細は次の URL に紹介されている。 <http://www.cbs.nl/nl-NL/menu/informatie/beleid/zelf-onderzoeken/default.htm>

⁷⁵ これらの調査により集められたデータに関する説明は次の URL にて公開されている。 <http://www.cbs.nl/nl-NL/menu/methoden/dataverzameling/research-development.htm> と <http://www.cbs.nl/NR/rdonlyres/59261054-5B72-4439-AC04-15A8744C3CF3/0/rtdmicrodata.pdf>

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ デッドウェイトロス (deadweight loss) ⁷⁶ (WBSO による減税措置が、研究開発に係る人件費の増加に影響を与えていない割合。つまり、民間の研究開発に係る人件費のうち、WBSO がなくても発生するのはどのくらいの割合かということ。) ▪ オランダにおける WBSO が賃金水準に与える影響 ▪ WBSO がもたらす置き換え効果 (WBSO による研究開発に関する人件費の増加は、人件費以外の研究開発への投資を減少させているか) ▪ WBSO がもたらす外的な影響 (予想していないもの) <ul style="list-style-type: none"> ● 行政側の負担 ⁷⁷ 及び実行コストの分析が実施された (NL エージェンシー及び税務当局により提供された情報及び EIM による WBSO の利用者に対する電話調査の結果に基づく分析)。 ● WBSO の利用に対する大法人の姿勢を理解するために、五つの大法人に対して詳細なインタビューを実施した。インタビューの対象となる法人は、NL エージェンシーから提供された情報に基づいて選出されている。 	
3.4 租税措置の成果に関する KPI (主要評価指標)	<p><u>一次的効果</u>：WBSO 減税を受けた金額と同じ額だけ研究開発費を増やす法人が増加すること。</p> <p><u>二次的効果</u>：WBSO 減税を受ける法人にてイノベーションが促進され、WBSO 利用者から他の法人へ知識の流入という効果がみられることになること。</p> <p><u>三次的効果</u>：WBSO 減税によってビジネス上のパフォーマンスが向上すること。</p> <p><u>その他認識できたもの</u>：WBSO 利用者から、WBSO は法人内の研究開発活動の促進に貢献している、と評価を受けること。</p>	A
3.5 評価活動における租税措置対象者の関与方法	租税措置を申請した者は電話調査の対象となるが、どのように調査されており、全体として何社が参加しているかはレポートされていない。なお、五つの大法人は詳細なインタビューを受けている。	A
3.6 租税措置の有効性評価及びその影響把握に際して用いられたアプローチ	<p>評価レポートによると、WBSO は、適用対象となる法人集団における大多数の法人に利用されている。そのため、租税措置の適用の有無による効果の違いを実証的に検証するための比較グループを設けるのは難しく、また、WBSO 以外の外的要因を除いて分析することも難しい。</p> <p>ただ、WBSO は民間の研究開発活動における人件費の増加に寄与</p>	A

⁷⁶ これは、WBSO という制度がなかったとしても発生したであろう研究開発にかかる人件費の割合を意味し、WBSO の申請者によって報告された金額に基づいている。

⁷⁷ 商業分野における行政上の負担についての定義や測定方法については、2008年に発行されたガイドラインに記載されており、当該 WBSO の評価において行政上の負担を検討する際に利用されている。当該ガイドラインは次の URL で閲覧可能である。 <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2008/06/16/meten-is-weten-ii.html>

ケーススタディ 項目	収集した情報	情報 ソース
	<p>し、また、法人のイノベーション分野での活動に対して良い影響を与えている、と評価者は結論付けている。</p> <p>評価レポートでは、WBSOの有効性についてこれ以上の明確な結論は述べられていない。民間の研究開発分野における人件費の増加額は、計量経済モデルに基づいて見積もられているが、当該租税措置による効果として目標とすべき数値や基準は設けられていない。そのため、WBSOによりもたらされた結果が十分なものであったかどうかについては、評価レポートの中では結論は出されていない。</p>	
<p>3.7 評価手法及び評価結果に対する会計検査院/他の評価研究機関の評価</p>	<p>【会計検査院】 オランダにおけるイノベーション政策に関する2011年の調査レポートにおいて、会計検査院は、イノベーション政策に関する政策手段に対する評価が、有効性についての評価を含んでいるかどうか、について調査を行った。その結果、会計検査院の調査レポートによると、2003年から2010年に行われた政策評価、2007年にEIMにより行われたWBSOの評価等は、有効性の評価まで適切に行われているとのことであったが、会計検査院は、WBSOの有効性の評価を完璧に行うためには、オランダにおける研究開発支出の増加額の合計とWBSOとの関係を明らかにすべき、と調査レポートの中で指摘している。</p> <p>EIMが2012年に作成した評価レポートに添付されている方法論に関する資料によると、評価のアプローチはその後特に変更されていない、と記載されている。そのため、会計検査院が指摘した点は、2012年に実施された評価についても当てはまることになる。</p> <p>【効果研究のためのワーキングパーティー】 効果研究のためのワーキングパーティーが2012年11月に最終報告書を公表している。この報告書によると、当該ワーキングパーティーは、経済省の依頼に基づき、直近のWBSOの評価内容をケーススタディとして用いている。</p> <p>WBSOの効果を測定するために用いられた計量経済モデルについて、ワーキングパーティーは技術的な結論として下記のように述べている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● t-1の期間において法人にて生じた給与の合計額を変数とした線形関数は、tの期間における給与合計額と助成割合との相互効果を補正するものとしては説明が限定的である。 ● WBSOが効果的な法人では研究開発活動の増加が認められ、WBSOの控除率の基準額である220,000ユーロを超過し、低い平均控除率となってしまう。これを補正しなければならないため、定数によってモデルを補正しているが、この定数は期間にわたって一定であると仮定されている。 ● このモデルの仮説として、研究開発に対する賃金コストの「変化」よりも賃金コストの「金額」を見ている。法人は成長するにつれて成長率が下がるため、賃金総額の成長のうちどの部分がWBSOによってもたらされたかということを分析するときの障害となる。 	<p>A, E, F</p>

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	<p>ワーキングパーティーは、評価者による評価結果の解釈について下記のように結論付けている。この評価レポートの結論において、研究開発に従事する従業員の供給は弾力的であるとされているが、実際は短期的には弾力的とはなっていない。これは KPI の一次効果に疑念を生じさせ、更に二次的効果、三次的効果についても同様の疑念が生じることとなる。</p> <p>ワーキングパーティーは、評価結果における次の二つの点についてコメントを述べている。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 計量経済モデルにおける各種テストのうち評価レポートに記載されていないものがあり、また、軽微なエラーもいくつか見受けられるため、この評価結果は評価者がいっているほど正確でない可能性がある。 2. この評価アプローチは、計量経済モデルの操作変数の制限により、WBSO とその成果との関連性が確立されていない。 	
3.8 評価活動に要した費用	<p>評価に関する入札による最大許容予算は 250,000 ユーロである。入札結果によると、応札者の入札価格は 155,000 ユーロから 175,000 ユーロの範囲とのことである。</p>	G
評価結果及び結論		
4.1 政策目的の達成状況	<p>次の理由により、政策の目的がどの程度達成されたかは明らかでにされていない。</p> <ul style="list-style-type: none"> • まず、政策目標が評価レポートには明記されていない。評価結果に対する経済省の回答によると、WBSO は民間の研究開発費の増加に貢献したと述べられている。しかし、SMART 基準 (2.3.1 参照) による政策目標や KPI の一次的効果に対する目標値の設定などについては言及されていない (下記 4.2 参照)。 • 評価レポートでは、採用されている計量経済モデルによる評価結果には不確実性が含まれていると明記している。この不確実性は、効果研究のためのワーキングパーティーによる批判的な評価コメントにより、更に増大したといえる (2.2.3.3.1 参照)。 	A, B, E
4.2 租税措置の主な成果	<p>KPI の一次的効果の平均値は、WBSO 減税 1 ユーロに対して追加の研究開発費は 1.77 ユーロであった。つまり、民間の研究開発費が 0.77 ユーロ増加したことになる。</p>	A
4.3 租税措置の成果の重要性	<p>WBSO 減税額が 1%増加するのに対して、ビジネスのパフォーマンス効果 (KPI の三次的効果) の増加は 0.13%-0.17%の間と見積もられる。</p> <p>WBSO 減税によるイノベーション効果 (KPI の二次的効果) として、WBSO の適用を受けている平均的な法人の総売上に占める新製品や新サービスによる売上の割合が従来の 8.2%から 8.6%に増加したことが挙げられている。ただし、この評価レポートには、当該結果がオランダ全体のイノベーションレートがどのように増加したかについては詳述されていなかった。</p>	A
4.4 租税措置に起因する予期せぬ負の影響	<p>報告されていない。</p>	

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
4.5 租税措置の主な強み	<p>2010年において15,000以上の法人がWBSO減税を利用しており、この租税措置は、オランダにおいて最もよく知られ利用されている租税措置といえる。この数字はここ数年大変な勢いで増加している。</p> <p>また、WBSOの実施コストは比較的低い。つまりWBSO控除額1ユーロ当たり、0.02ユーロしかかかっていない。</p>	A
4.6 租税措置の主な弱み	<p>評価レポートは、平均的なデッドウェイトロス (deadweight loss) を55%と推定した。大法人においてはこの平均は65%にもものぼり、中小法人においては平均で31%である。評価レポートでは、オランダの補助金全体においてこの比率は例外的な比率ではない。</p>	A
4.7 租税措置により創出された社会的好機	<p>評価レポートでは、多くのWBSO減税を受けている中小法人は、WBSOがなかったら研究開発を行っていないだろうと述べている。すなわちこれらの法人においてはWBSOの存在が研究開発投資を促しているといえる。</p>	A
4.8 租税措置に対する外的脅威	<p>報告されていない。</p>	
事後評価活動のフォローアップ（議会での審議状況）		
5.1 評価レポートの議会への提出	<p>提出されている。</p>	B
5.2 評価結果に対する担当省庁の見解（延長及び改正の内容）	<p>経済省は議会に次のように通知した。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 個別法人に対するWBSOの減税額の上限を14百万ユーロから12百万ユーロへと減少させる。 2. 賃金コストのうち42%の控除が可能となる基準値を110,000ユーロから150,000ユーロに増加させ、租税措置の効果の拡大を図る。 3. 最大42%の減税について、その効果を最大化するために技術的な調整を施す。それ以上の税率にしても効果が薄いと考えられている。 	B
5.3 担当省庁による修正（議会での審議結果）	<p>次の変更は2013年から実施されている。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 減税の「上限」は14百万ユーロのままである。 2. 最も高い減税率が適用されるのは200,000ユーロまでとなった。 3. 減税率は42%から38%へ引き下げられた（新たに事業を開始した個人事業主向けのものは60%から50%へと引き下げられた）。 4. その他二つの調整が行われた。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 研究開発スタッフに対して支払われる時間給については、1ユーロ未満は切り上げられることとなった。前年は5ユーロ未満切り上げであった。 ○ WBSO減税を受けるすべての法人に対して、実際の研究開発に費やした時間を報告する義務が課せられた。以前は、実際の研究開発時間が申請書に記載した研究開発時間の90%未満である場合にのみ課せられていた。 	H

ケーススタディ 項目	収集した情報	情報 ソース
情報ソース		
A	EIM (2012 年) Evaluatie WBSO 2006-2010: Effecten, doelgroepbereik en uitvoering and EIM (2012) Evaluatie WBSO 2006-2010: Bijlagenrapport.	
B	Ministerie van Economische Zaken (2012 年) Reactie WBSO Evaluatie	
C	Ministerie van Financiën (2012 年) Rijksbegroting 2012	
D	EIM and UNU-MERIT (2007 年) Evaluatie WBSO 2001-2005: Effecten, doelgroepbereik en uitvoering	
E	Werkgroep effectmeting (2012 年) Durf te meten: Eindrapport Expertwerkgroep Effectmeting	
F	Algemene Rekenkamer (2011 年) Innovatiebeleid	
G	Public procurement documents for the Evaluation of the WBSO 2006-2010	
H	Agentschap NL (2012 年) Wijzigingen in the WBSO voor 2013. http://www.agentschapnl.nl/actueel/nieuws/wijzigingen-de-wbso-voor-2013	

3.3.2. 海上輸送業に係る租税措置の事後評価 (2007年)

ケーススタディ 項目	収集した情報	情報 ソース
租税措置の概要		
1.1 租税措置の 名称	海上輸送業に係る租税措置 (Fiscale maatregelen in het zeescheepvaartbeleid)	A
1.2 政策の目的	<ol style="list-style-type: none"> 1. オランダにおける海上輸送業を発展させること。 2. オランダにおける海上輸送業の付加価値を向上させること。 3. 海上輸送業での雇用を増加させること。 (1996年より、海上安全や環境保護に配慮すると同時に、海上輸送業の国際的競争力を高めるために発令された)	A
1.3 租税措置の 概要	海上輸送業に係る租税措置は下記の三つからなる。 <ul style="list-style-type: none"> ● 重量規制特典：重量基準を満たした船舶の所有者はその有する船舶の評価額が軽減される（定額になる）。 ● 給与課税に係る特別控除：船舶を有する法人はその給与課税額の40%を控除できる。 ● 船舶に係る任意償却法：重量規制特典の適用を受けない船舶の所有者はその有する船舶を通常より短期で償却できる。 	A
1.4 租税措置の 対象者	海上輸送業を行う者（船舶を有し、その船舶で輸送業を行う者）	A
1.5 政策の領域 (2.1.3.4.の図 3にて示した政 策の領域の分 類)	各産業セクター向け（海上輸送業）	A
1.6 租税措置の 期間	1996年以降、現在も継続中。	A
1.7 指標となる 租税措置の予算 の最高額及び最 低額	<ul style="list-style-type: none"> ● 評価レポートによると、2006年の重量規制特典に起因する租税収入の減少額は、80百万ユーロであった。 ● 評価レポートによると、2006年の給与課税に係る特別控除に起因する租税収入の減少は、82百万ユーロであった。 ● 船舶に係る任意償却法の予算に関しては言及されていない。 会計検査院はこれらの租税措置の2010年における合計予算額を152百万ユーロと見積もっている。	A, B
1.8 租税措置の 適用状況	当該租税措置の適用者数は報告されていないが、下記の点がレポートされている。 <ul style="list-style-type: none"> ● 重量規制特典：適格者のうち86%が当該特別措置を利用している。 ● 給与課税に係る特別控除：適格者のうち96%が当該特別措置を利用している。 ● 船舶に係る任意償却法：適格者のうち10%が当該特別措置を利用している。 	C

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
1.9 租税措置利用者の平均的な予算額、またその最高額及び最低額	評価レポートでは報告されていない。	
租税措置の実施と管理		
2.1 担当省庁等	<p>政策発案機関：社会基盤・環境省及び財務省</p> <p>※ 2010年の新政府発足後、交通・公共事業・水利省と住宅・土地利用計画・環境省が統合され、社会基盤・環境省となった。</p> <p>実施機関：税務当局 (http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/bijzondere_regelingen/zeeschepen_en_afschrijving, http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/personeel_en_loon/loonheffingen_berekenen/afdrachtverminderingen/afdrachtvermindering_zeevaart)</p>	A
2.2 実施機関の主な役割	税務当局は、給与所得税申告書の管理業務の一環として、当該租税措置の給与課税に係る特別控除の申請書の適正性のチェックを行う。同様に任意償却法及び重量規制特典の申請書の適正性についてもチェックを行う。	D
2.3 申請手続 (2.1.3.7の3パターンの申請手続に基づく分類)	シンプルパターン（申告書の提出による申請）	D
2.4 政策の実施状況に対する監視手続	海上輸送業を対象とした政策について、オランダを含む八つの国で一年に一度政策監視のための調査（政策モニター）が実施されている（情報ソースD及びE）。また、その他一年以上のインターバルではあるが、政策のKPI（主要評価指標）へのフィードバックを図るため、定期的に特定の調査が行われている（3.4参照）。	A, E, F
評価アプローチ及び評価手法		
3.1 評価実施の時期	<p>海上輸送業に係る租税措置の評価レポートは2007年8月14日に社会基盤・環境省（当時は交通省）及び財務省から公表されている。なお、その基礎となっているデータと一部の分析は、経済調査機関であるEcorysが2007年1月から4月に行った二つの研究（研究の一部は市場調査会社が下請けしている）、Deloitte Consultingが社会基盤・環境省の依頼で毎年行っている「海運業に関する政策モニタリングレポート（Policy Monitor Ocean Shipping）」の2005年版（2006年12月1日公表）及びオランダ海運ネットワークに特化した民間の政策リサーチ法人であるPolicy Research Corporationが行った研究「オランダ海運業界の経済状況モニター2006（The Netherlands Maritime Cluster, Economic Monitor 2006）」に基づいている。</p> <p>上記二つの省によるこの評価レポートの作成作業及びデータ収集のためのリクエストは2007年1月から8月にかけて行われた。その</p>	A, H

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	<p>前の評価レポートは2003年に公表されており、次の評価レポートは2013年に公表予定である。</p>	
<p>3.2 担当省庁及び評価者</p>	<p>担当省庁：社会基盤・環境省及び財務省 評価者：Ecorys（民間の経済調査機関）</p>	
<p>3.3 評価作業のアプローチ</p>	<p>定量的分析及び定性的分析による評価方法の組合せにより行われた。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 既に公表されている政策文書、Deloitte Consulting が収集したデータ及びEcorysの研究に基づく社会基盤・環境省及び財務省による机上調査。 ● 将来、当該租税措置の利用が見込まれる者への電話調査がEcorys（と再委託先である市場調査会社）によって実施された。当該電話調査では、王立船舶保有者団体の会員名簿を利用しコンタクトがとられ、また質問書の内容は社会基盤・環境省（当時は交通省）とEcorysの共同によって作成された。 ● Ecorysは当該電話調査に関して次の五つの重要な成功要因を挙げている。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 租税措置の対象者（本件では船舶保有者）に関する信憑性の高いデータベースを利用している。 ○ 各法人の担当者の名前を把握している。 ○ 論理的な質問書を用意している。 ○ 調査対象者には事前に調査について信頼のおける発信者から説明をしている（本件においては、王立船舶保有者団体から）。 ○ 電話調査の時間は20分以内に収めている。 ● Ecorysによる定量的分析が行われた。この定量的分析では、Ecorysは海運業に関するモニタリングデータ及び海運業の労働市場のデータ、更に統計局及び経済政策分析局からの経済データに基づき、回帰分析（最小二乗法）を行っている。この回帰分析により、オランダ全般の経済状況との比較を行っている。 	<p>A, C, F</p>
<p>3.4 租税措置の成果に関するKPI（主要評価指標）</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 海上輸送業に対する付加価値 ● 海上輸送業の雇用状況 ● 海運業（海上輸送業を除く）に対する付加価値 ● 海運業（海上輸送業を除く）の雇用状況 ● オランダの輸送用船舶の保有数 	<p>A, F</p>
<p>3.5 評価活動における租税措置対象者の関与方法</p>	<p>特別措置の利用を見込んでいた法人（この租税措置の適格者であった法人）のうち195社に対して、電話調査の申込みを行った。そのうち125社がアンケートの回答に協力した。</p>	<p>C</p>
<p>3.6 租税措置の有効性評価及びその影響把握に際して用いられたアプローチ</p>	<p>Ecorysによる有効性評価には下記2種類のアプローチが用いられた。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 租税措置利用者に対する電話調査では、オランダにおける海上運送業の発展に各租税措置が貢献しているかどうか、またオランダにおける海上運送業の雇用増加に貢献しているかどうかを尋ねられた。加えて、仮に当該租税措置を廃止した場合、他国に船舶を保有する法人が増加するか、またオランダにおける海 	<p>C, F</p>

ケーススタディ 項目	収集した情報	情報 ソース
	<p>上運送業の雇用も減少するかどうか尋ねられた。</p> <ul style="list-style-type: none"> 回帰分析は1987年から2005年にかけての時系列データに基づき実施された。すなわち租税措置が講じられていなかった期間（1987年から1995年）と租税措置実施後の期間の比較検証がなされた。 <p>注：評価レポートでは、評価対象に期間において、他国も同様に自国の海運業の競争力を高めるための租税措置を導入していると指摘している。しかしながら、それら他国の租税措置の影響は評価レポートにおける回帰分析には含まれていない。そのためオランダの海上運送業における現在のポジション（地位）は、オランダの租税措置と他国の租税措置との競争の結果であったと捉えることもできる。また、仮にオランダにおいて当該海上運送業に係る租税措置が実施されていなかった場合、研究期間におけるオランダの海上運送業は著しく落ち込んでいた可能性がある。なお、Ecorys の評価レポートの情報のみではその可能性に関する結論は下せないと考えられる。</p>	
3.7 評価手法及び評価結果に対する会計検査院/他の評価研究機関の評価	海上輸送業に係る租税措置の事後評価活動に関しては、会計検査院又は他の評価研究機関の評価は行われていない。	
3.8 評価活動に要した費用	Ecorys による二つの研究には46,793.66ユーロ（付加価値税込）の費用が発生している。二つの省による分析と評価レポート作成にかかった費用は報告されていない。Deloitte Consulting と Policy Research Corporation が行った研究は評価活動以外の目的が主目的とされるものであったため、その研究にかかった費用は報告されていない。	I
評価結果及び結論		
4.1 政策目的の達成状況	<p>どの程度政策目的が達成されたかに関する明確な結論は評価レポートにおいて明示されていなかったが、評価レポートによると、アンケートの結果において、次のことを明示している。</p> <ol style="list-style-type: none"> 租税措置の利用者は、租税措置は効果的であり、オランダの海上運送業の競争上の地位に貢献していると考えている。また、オランダにおいて運送業に係る雇用を増加させる誘因となっていると考えている。 租税措置の効果は定量的分析では計ることができない。 <p>評価レポートの租税措置の有効性に関する結論は明示されていない。評価レポートの概要では、租税措置の有効性を客観的に判断するのは難しいと述べられている一方、法整備がオランダの海上運送業の発展に寄与しているのは事実であると述べられている。</p>	A
4.2 租税措置の主な成果	租税措置により得られた主な成果について、明確な結論は評価レポートにおいて示されていない。研究によって、成果の評価指標（3.4におけるKPI）の数値が向上していることは明確だが、租税措置とその成果との因果関係は、Ecorys の研究結果からは明らかではない（4.1参照）。	A

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
4.3 租税措置の成果の重要性	評価レポート及び Ecorys の研究によって明らかにされているとおり、海上輸送業界は適用可能な減税措置を積極的に利用している。また、海上運送業は歴史的にもオランダにとって重要な産業であり、オランダ経済においても重要な役割を担っている。	A, C, F
4.4 租税措置に起因する予期せぬ負の影響	報告されていない。	
4.5 租税措置の主な強み	下記の強みが、二つの省庁及び Ecorys から報告されている。 <ul style="list-style-type: none"> ● 当該租税措置は、その利用者にとって、重要かつ効果的なものとして捉えられている。 	A, C, F
4.6 租税措置の主な弱み	<ul style="list-style-type: none"> ● Ecorys の研究によると回答者の 38%が当該租税措置の利用に際し、管理上の負担が「低い」又は「とても低い」と回答している。一方、回答者の 25%は管理上の負担が「高くも低くもない」と回答しており、回答者の 23%は管理上の負担が「高い」又は「とても高い」と回答している。 ● Ecorys の研究により、当該租税措置の利用者の 65%は税務当局の対応に満足しているが、残りの 35%は不満を抱えていることされている。後者の租税措置利用者は税務当局が海上運送業界に関する知識を十分に有さないため、質問対応に時間がかかることや、税務当局との間で租税措置に関する意見の相違がある場合、合意に至るまでに時間がかかることを指摘している。 	A, C, F
4.7 租税措置により創出された社会的好機	報告されていない。	
4.8 租税措置に対する外的脅威	報告されていない。	
事後評価活動のフォローアップ（議会での審議状況）		
5.1 評価レポートの議会への提出	提出されている。	A, I
5.2 評価結果に対する担当省庁の見解（延長及び改正の内容）	<p>社会基盤・環境省及び財務省は議会に対して次のように報告している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 調査報告より、当該租税措置の利用者は、当該租税措置が効果的であると考えていることが見て取れる。また、当該租税措置の利用者は、租税措置の利用に際し、その管理上の負担は「低い」又は「とても低い」と考えている。租税措置の実施に際して著しい障害は確認されなかった。 ● 回帰分析に基づく有効性の立証は困難である。 ● 海上運送業に係る租税措置は、オランダにおける海上運送業者の国際的競争力を支えているということを研究結果は示している。また、評価対象となった租税措置に修正を加えるような事由は生じていない。 	I

ケーススタディ 項目	収集した情報	情報 ソース
5.3 担当省庁による修正 (議会での審議結果)	担当省庁による修正は行われず、そのまま継続している。	I
情報ソース		
A	交通省及び財務省 (2007年) Evaluatie van de fiscale maatregelen in het zeescheepvaartbeleid, including Annexes 1 and 2	
B	会計検査院 (2010年) Inzicht in belastinguitgaven, specifieke uitkeringen en subsidies: Kwantitatieve analyse fiscale regelingen zeescheepvaart, http://www.rekenkamer.nl/Publicaties/Onderzoeksrapporten/Introducties/2010/05/Inzicht_in_belastinguitgaven_specifieke_uitkeringen_en_subsidies/Belastinguitgaven/Evaluaties/Kwantitatieve_analyse_fiscale_regeling_en_zeescheepvaart	
C	Ecorys (2007年) Telefonische enquête reders inzake evaluatie ingezet fiscaal stimuleringspakket zeevaart (Annex 3 to source A above)	
D	Deloitte Consulting (2006年) Beleidsmonitor Zeescheepvaart 2005: Integrale Managementsamenvatting	
E	Deloitte Consulting (2006年) Beleidsmonitor Zeescheepvaart 2005: Fase 4, Fiscale Monitor Zeescheepvaart 2005 (Annex 5 to source A above)	
F	Ecorys (2007年) Kwantitatieve analyse fiscale regelingen zeescheepvaart (Annex 4 to source A above)	
G	Website of the Tax Authority, belastingdienst, www.belastingdienst.nl	
H	Government budget 2013, Rijksbegroting, http://www.rijksbegroting.nl/2013/kamerstukken,2012/9/14/kst812045_4.html	
I	交通省及び財務省 (2007年) Brief van de Staatssecretarissen van Verkeer en Waterstaat en van Financiën, Kamerstuk 31 200 XII, http://www.rijksbegroting.nl/algemeen/gerefererd/1/1/0/kst110553.html	

3.3.3. 研究開発を行った場合の特別控除の事前評価 (2010年)

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
租税措置の概要		
1.1 租税措置の名称	研究開発を行った場合の特別控除 (Research & Development Deduction, 以下、本表では「RDA」という。)	
1.2 政策の目的	イノベーション及び研究開発に対する投資を促進させること。	A
1.3 租税措置の概要	<p>RDAの目的は法人の利益に対する課税(法人所得税)に対する税額控除を講じることにより、研究開発に対する投資を促進させることにある。控除税額は、試験研究に用いられる資材や顕微鏡等の研究開発費(人件費は含まれない)と実験棟や巨額の試作品等の研究開発投資等に一定の割合(RDA割合)を乗ずることによって求められる。RDA割合は2012年には40%であり、2013年は54%と定められている。オランダにおける法人税率は25%であるため、2013年にRDAを利用する法人は研究開発費及び研究開発投資1ユーロごとに純額0.135ユーロの恩恵を受けることになる。</p> <p>RDAに関する予算は5億ユーロと見積もられているが、一年ごとの上限額は定められていない。そのため、予算額を超えてしまった場合には、翌期以降、特別控除の適用を受けられる研究開発費及び研究開発投資の範囲を狭めることによって調整を図っている。</p>	E
1.4 租税措置の対象者	法律により給与所得税の課税を受けるすべての会社を対象であり、また独立して事業を行っている個人事業主でも、研究開発に多くの時間を費やしていれば対象となる。これらの対象者はWBSOの対象者と同一である(3.3.1参照)。	E
1.5 政策の領域(2.1.3.4.の図3にて示した政策の領域の分類)	イノベーション/研究開発	A
1.6 租税措置の期間	2012年以降、現在も継続中。	E
1.7 指標となる租税措置の予算の最高額及び最低額	<p>年間の予算額は5百万ユーロである(2014年)。</p> <p>2012年導入時の予算250百万ユーロに対して2014年の予算は500百万ユーロまで増加しており、年間予算は徐々に増加しているといえる。</p>	A
1.8 租税措置の適用状況	<p>具体的な適用数は明らかではないが、RDAを利用するにはWBSOのプロセスによる申請が必要になるため、RDAを利用する法人及び法人の研究開発プロジェクトの件数はWBSOの適用を受けている法人及びプロジェクト数を超えることはない。</p> <p>WBSOによって支えられているプロジェクトの件数は16年間で249,700件に上り、更に近年においてその数は大幅に伸びている(2006年の15,900件から2010年の31,500件)。政策発案者によると、RDAの恩恵を受けているプロジェクト件数は年間18,000件と見積もられている。</p>	E

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
1.9 租税措置利用者の平均的な予算額、またその最高額及び最低額	プロジェクト当たりの平均的な予算額：報告されておらず、また前もって定められていない。 プロジェクト当たりの予算の最低額：最低額は定められていない。 プロジェクト当たりの予算の最高額：最高額は定められていない。	E
租税措置の実施と管理		
2.1 担当省庁等	政策発案機関：経済省及び財務省 実施機関：NL エージェンシー及び税務当局 (http://www.agentschapnl.nl/en http://www.agentschapnl.nl/programmas-regelingen/wbso-research-and-development-rd-tax-credit) (http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/business)	E
2.2 実施機関の主な役割	NL エージェンシー： 1. 応募者からの申請書及びプロジェクトに関する提案書の確認を行う。 2. 租税措置の適用範囲について、全額適用／部分的適用／適用なし、のいずれに該当するかを決定をする。 3. 租税措置の適用が認められた法人に対して簡単な審査と訪問をする。 4. 必要に応じて、簡単な審査による決定の修正を行い、又は罰金を課す ⁷⁸ 。 5. 不服申立てがあればその内容のレビューや決定を行う。 税務当局：税務申告書において減税額は適切に計算されているか及び適用決定の内容に適合しているかをチェックする。	E
2.3 申請手続 (2.1.3.7 の 3 パターンの申請手続に基づく分類)	複雑パターン 税務当局以外の他の機関からの法的な事前承認が必要である（このケースの場合 NL エージェンシーである）。	E
2.4 政策の実施状況に対する監視手続	政策実施の監視をするには、WBSO のモニタリング活動と連携して、存在し得るデータはできる限り利用することとなる。 WBSO 及び RDA の申請書及び事前承認に関する情報のモニタリングを行う。同時に NL エージェンシーや税務当局における租税措置の実施コスト、一般的な法人に関する情報や研究開発費・イノベーション・生産性・資金調達など統計局によって 2006 年から 2010 年に収集されたデータのモニタリングを行う。また、外部委託を受けた評価者は、中小法人のどの範囲ま	B, D

⁷⁸ 2010 年に罰金の対象となったのは次のケースである。

- ・申請書に記載したプロジェクトと実際に行われたプロジェクトが一致していない場合
- ・プロジェクトにおける研究開発に要した時間数が不正確である等、プロジェクトの管理が不十分である場合
- ・研究開発に要した時間を報告しなかった場合
- ・研究開発に関するプロジェクトを実施しなかった場合

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	<p>でを WBSO 及び RDA の対象とするか、という点を判断するため、自ら有するデータベースを活用している⁷⁹。</p> <p>これらのデータは一般には一部しか公表されていない。しかしながら、WBSO 適用者や予算などの統計データは毎年 NL エージェンシーが発行しているレポートである「FOCUS op speuren ontwikkelingswerk」（題訳「研究開発活動へのフォーカス」）で公表されている。</p> <p>さらに、WBSO 及び RDA は共通の政策対象及び政策目標を有していることから、2016 年に共に事後評価を受けることとなっている。</p>	
評価アプローチ及び評価手法		
3.1 評価実施の時期	<p>この租税措置に関しては、まだ公式の評価レポートは発行されていない。2011 年、中央政府はイノベーションに対する助成金支出を減少させ、代わりその実施コストに対して費用対効果も高い租税措置を実施することにより、法人の費用負担額を減少させることを目指していた。評価実施の準備作業は、経済省、経済政策分析局また財務省によって発行された様々な政策立案に関する文書（租税措置の導入効果を検証するために準備される文書。以下、本表では「政策文書」という。）に記録されている。</p> <p>評価実施の準備及びこれらの政策文書への記録作業は 2011 年中旬から約 6 ヶ月にわたって行われた。</p> <p>本報告書の作成時点では、RDA 制度の基礎的な評価（租税措置導入時点で実施することが予定されている事前評価）はまだ行われていないが、2013 年中に実施されることが予定されている。</p>	A, E
3.2 担当省庁及び評価者	<p>担当省庁：経済省及び財務省 評価者：経済省及び財務省（外部委託なし）</p>	C
3.3 事前評価における評価アプローチ	<p>主に定性的分析による評価を実施している。</p> <p>実証研究に基づくと、法人のイノベーション活動に対して政府が介入することは望ましいことだ、と経済政策分析局は主張している。また、実証研究によると、法人レベルの研究開発費の増大がもたらす社会への利益は、その法人だけの利益を上回るとされている。例えば大学や他法人に対する知識の流入といった効果がある。一方、経済政策分析局によると、イノベーションを促進させる政策措置と研究開発支出の増加及びそれに続く GDP の増加の関係性を定量的に評価することは実証的には困難であると述べている。そのため、経済政策分析局は事前評価の評価アプローチとして定量的分析ではなく、定性的分析による評価方法を用いることにし、定量的分析は実施されていない。</p> <p>よって、政策の事前評価においては、定性的な社会的費用対効果分析を行っており、また、租税措置利用者の管理上の負担の評価も行っている。</p>	A

⁷⁹ RDA の効用を評価する際に重要となるのは、RDA の効用は法人所得税額を減額するときに認識されるということである。そのため、RDA の適用を受けた事業年度、又は 9 年間の繰越期間の間に課税所得が生じている企業が RDA の適格者となる。そのため、モニタリングをする際は RDA の申請対して承認をした企業数のみならず、9 年間にわたり、それらの RDA による税額控除が法人税申告においてどの程度実際に適用されたのかを考慮しなくてはならない。

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
3.4 租税措置の成果に関する KPI (主要評価指標)	<p>基礎評価に用いられる予定の KPI は、次のとおり、RDA の実施において期待される一次から三次までの効果に関する仮説に基づき分類されている。</p> <p><u>一次的効果</u>：RDA を利用している法人の研究開発支出の総計と利用していない法人の研究開発支出の総計を比較した場合、RDA を利用している法人の研究開発支出の方が大きくなるとの効果が見込まれる。</p> <p>また、WBSO を適用している法人が代替的に RDA を適用することも見込まれ、その場合、WBSO の適用対象となる研究開発時間数が減少する。</p> <p><u>二次的効果</u>：RDA は労働生産性の向上、新製品の開発、製造過程の改善、特許権の取得、また法人の成長に対してプラス効果がある。</p> <p><u>三次的効果</u>：RDA の社会的利益はセクター別イノベーションの合計値として測定される個々の利益を上回る。</p> <p><u>管理のための指標</u>：法人の特性（従業員数、資本的資産の額、創業してからの年数等）。</p>	A, B, D
3.5 事前評価における租税措置対象者の関与方法	<p>2011 年後半、租税措置の事前評価の準備が行われている中、租税措置の受益者らが助言を求められた。租税措置の受益者として助言を求められたのは、主に企業団体、個々の法人、税務コンサルタント協会であった。</p> <p>なお、評価活動に関与した租税措置の受益者の数は明らかにされていない。</p>	A
3.6 期待されている有効性の評価に用いられるアプローチ	<p>RDA の期待されている有効性の評価として、まず導入時の 2013 年に基礎的な評価が行われる。また追って、租税措置導入 5 年後となる 2016 年には、導入後 5 年間における RDA の有効性に対する事後評価が実施される予定である。当該フォローアップでは量的側面にも言及することになる。</p> <p>事後評価は、2013 年の基礎的な評価の結果をベースにして実施されることになる。導入時点の基礎的な評価の対象には RDA を申請の有無を問わず大小様々な法人が含まれている（導入時点で入手できる統計データの範囲ではあるが）。導入時に利用できるデータは限定的であるため、RDA の有効性の評価するためデータ収集は継続して行われる。RDA を申請している法人グループと、RDA を申請していない法人グループとの比較は継続的に行われ、2015 年に両者の相違は評価される予定である。</p> <p>RDA の有効性の評価に対する主な仮説は、RDA はその租税措置適用法人全体としての研究開発支出に対してポジティブな影</p>	B

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	<p>響を持っているというものである。なお、この仮説は主に学術書⁸⁰及び研究開発に関する他の租税措置の結果に基づいている。</p> <p>有効性の評価のために、担当省庁はできる限り多くのデータを利用する予定である。導入後のモニタリング目的、また導入時点の基礎的評価のためにも、担当省庁は統計局及びWBSOとRDAの実施機関であるNL エージェンシーからデータを入手する予定である。</p> <p>基礎的評価及び導入後のモニタリングに関して、次のデータが現在得られている。</p> <ul style="list-style-type: none"> 統計局：統計局は、従業員100人以上の法人のほぼすべてについて、その研究開発分野及びイノベーション分野に関するデータを有している。従業員数が10人～100人の法人のうち一部についても、同様のデータを有している。従業員数が10人未満の法人に関するデータは、データベースに含まれていない。 統計局の有するデータは、研究開発やイノベーションに関する政府の政策や、学術的研究をサポートするために実施された調査の際に収集されたものである。 NL エージェンシー：NL エージェンシーはWBSO同様、RDAの実施機関であり、これらの租税措置の申請書（デジタル媒体で提出されるものすべて）を確認する機関である（2.1.2.1参照）。NL エージェンシーは法人ごとの研究開発に係る賃金コストに関する複数年分のデータを有している。また2012年からは同様に研究開発用の設備に係るコストに関する複数年分のデータを有している。WBSO及びRDAの申請書は紙での申請は行われておらず、デジタル媒体でのみ申請を受け付け、運用されている。この結果、NL エージェンシーはすべての申請者に関する情報をデジタル媒体のデータとして有していることとなり柔軟な分析が可能となっている。 <p>WBSOに関しては、上記二つのデータベースのデータは相互に連携している。そのため、担当省庁とNL エージェンシーはRDAに関しても、二つのデータベースのデータを相互に連携させるよう模索している。</p> <p>RDAを申請している法人とRDAを申請していない法人との比較には計量経済学の線形予測モデルと差分の差分分析法</p>	

⁸⁰ ここでの学術書とは次のものである。

・Coe, D.T., E. Helpman en A.W. Hoffmaister (2009年) 「International R&D spillovers and institutions, European Economic Review vol. 53」

・Hall, B.H., J. Mairesse en P. Mohnen (2009年) 「Measuring the returns to R&D, Working Paper 15622, National Bureau of Economic Research」

・Lanser, D. en H.P. van der Wiel (2011年) 「Innovatiebeleid in Nederland: De (on)mogelijkheden van effectmeting. CPB Achtergronddocument, 16 mei 2011」

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	(difference-in-difference Method) を用いるべきだと担当省庁は指摘している。従属変数は、成果指標の年間変動である。独立変数は RDA 申請の有無であり、そして法人の規模や、業種が制御変数となる。	
3.7 評価手法及び評価結果に対する会計検査院/他の評価研究機関の評価	RDA の事前評価活動に関しては、会計検査院又は他の評価研究機関の評価は行われていない。	
3.8 事前評価活動に要した費用	財務省、経済省及び経済政策分析局の省庁職員以外の外部組織は RDA の事前評価活動を行っておらず、外注費がかかっていない。	
事前評価活動の評価結果及び結論		
4.1 どの程度政策目的が達成されると見込まれているか。	報告されていない。	
4.2 租税措置の主な成果	—	
4.3 租税措置の成果の重要性	RDA の主な成果は経済政策分析局により定性的に示されている。経済政策分析局は RDA の実施によりもたらされる社会的利益を事前に定量的に見積もることは不可能だと分析している。また、前政権の政策と比較して、RDA は多くの機会を提供していると経済政策分析局は結論付けている。RDA の実施は、従来のトピックごとの政策ではなく、より包括的なイノベーション政策への転換を意味している。更にいえば、RDA の影響は法人の規模が大きいほど効果的である。経済理論上、イノベーションに対する経済的な刺激策は、より巨額の研究開発支出を促進させ、結果として社会に与えるプラスの影響は個々の法人における効果を上回ることであれば経済政策分析局は分析している。	A
4.4 租税措置に起因する予期せぬ負の影響	RDA の事前評価に関する政策文書では、租税措置に起因する予期せぬ負の影響は報告されていない。	A, C
4.5 租税措置の主な強み	<ul style="list-style-type: none"> ● RDA は研究開発投資を促進させることを目標としている。研究開発投資の促進を目標とする RDA の導入により、既に導入されている研究開発活動促進のための給与所得税に対する減税措置とのバランスを図っている。 ● 政策の実現を租税措置の導入によって図る場合、既に導入されている租税措置（例：WBSO）と同じ実施方法を採用することができるため、費用対効果が比較的高い。 ● 理論上は、法人のイノベーション活動を促進させることは、結果としてその社会的利益が個々の法人の利益を上回るため、好ましいと考えられている。 	A, C
4.6 租税措置の主な弱み	<ul style="list-style-type: none"> ● RDA は、未控除額を申請後 9 年間繰り越すことが可能で、その期間内に所得が生じた場合に控除を適用することが可能である。 ● RDA は法人及び個人事業主のイノベーション活動を促進さ 	A

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	<p>せる既存の租税措置と重複するおそれがある。</p> <p>注：なお、法人及び個人事業主の投資意思決定は税務優遇を考慮しないライン管理者によってなされることがあるため、税額控除措置は法人及び個人事業主の投資意思決定に影響を与えないことがしばしばあると考えられる。</p>	
4.7 租税措置により創出された社会的好機	RDA の実施により、法人は研究開発員の給与以外の研究開発支出に対して経済的な恩典を受けられるようになった。2012 年までは研究開発に係る人件費のみが租税措置の対象となっていた。	A
4.8 租税措置に対する外的脅威	<p>報告されていない。</p> <p>租税措置の利用者の管理上の負担額は 250 ユーロから 500 ユーロ程度である。年間で 18,000 件の申請があるという見積りに基づくと、利用者の管理上の負担額合計は 4.5 百万ユーロから 9 百万ユーロだと考えられる。</p> <p>また、この金額は租税措置による総減税額の 0.9% から 1.8% に値する。</p>	A
事前評価活動のフォローアップ（議会での審議状況）		
5.1 評価レポートの議会への提出	提出されている ⁸¹ 。	E
5.2 評価結果に対する担当省庁の見解（延長及び改正の内容）	評価結果に対する担当省庁の見解は公表されていない。	
5.3 担当省庁による修正（議会での審議結果）	担当省庁による修正は行われていない。	
情報ソース		
A	経済政策分析局（2011 年）CPB Notitie betreft reactie op Research en Development Aftrek	
B	Ministerie van Economische Zaken（2013 年）Working document baseline assessment RDA	
C	Ministerie van Economische Zaken（2012 年）Reactie WBSO Evaluatie	
D	Ministerie van Economische Zaken（2012 年）Durf te meten, eindrapport expertwerkgroep effectmeting	
E	Agentschap NL（2012 年）Research & Development Aftrek, http://www.agentschapnl.nl/nl/node/126272	

⁸¹ 前述のとおり、事前評価に関する公式文書はまだ公表されていない。しかしながら、いくつかの政策文書や意見書は既に議会に提出されている。

3.3.4. 個人事業主支援に係る租税措置の事後評価 (2005年)

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
租税措置の概要		
1.1 租税措置の名称	個人事業主支援に係る租税措置 (Fiscale instrumenten gericht op ondernemerschap)	A
1.2 政策の目的	1. オランダにおける起業を促進させること。 2. オランダにおける起業件数及び彼らのパフォーマンスを増大させること (すなわち、租税措置の恩恵により起業を途中で断念する者が減れば、個人事業主が生み出す収益、利益及び雇用が増大すると考えられる)。	A
1.3 租税措置の概要	個人事業主支援に係る租税措置は下記の六つからなる。 <ul style="list-style-type: none"> 個人事業主向けの税額控除：勤務時間及び利益の達成額に関する基準⁸²を満たした65歳未満の個人事業主は所得税の特別控除を受けることができる。 起業時における個人事業主向けの追加税額控除：過去5年間のうち3年以上において個人事業主向けの税額控除を適用しておらず、また過去5年間以内に起業を行っていない者は上記起業に伴う税額控除額が増額する。 個人事業主の年金貯蓄に伴う税額控除：勤務時間基準を満たす個人事業主で退職時のために企業年金を積み立てている者は、所得税の特別控除を受けることができる。 個人事業主の配偶者に係る税額控除：勤務時間の基準を満たし、またその配偶者が個人事業主の事業を手伝っているものの給与を受け取っていない場合、所得税の特別控除を受けることができる。 少額投資に対する減税措置：総額2,000ユーロ以上286,000ユーロ⁸³未満 (一部例外あり⁸⁴) の投資に対して、所得税又は法人所得税の特別控除を受けることができる。 起業時における任意償却：起業時における投資で286,000ユーロ⁸⁵までの設備は任意償却を行うことができる。 	A
1.4 租税措置の対象者	自営業の個人事業主	A
1.5 政策の領域 (2.1.3.4.の図3にて示した政策の領域の分類)	起業促進	A

⁸² 評価時点では、勤務時間基準は次のように定められていた。1) 個人事業主はそのビジネスにつき、最低年間1,225時間勤務をする。2) そのビジネスで利益を生み出す。3) 個人事業主はその労働時間の50%以上の時間をそのビジネスに費やす。4) パートナースhipによる参画は認められない。評価対象となっている租税措置のほとんどで、この勤務時間基準と同等の勤務時間基準が要求されている。

⁸³ これらの金額基準は2004年時に適用されたもので、2004年は評価手続が行われた期間のうち最も新しい期間である。

⁸⁴ 例外としては、各投資額450ユーロ未満の生産手段、特定の生産手段 (家屋、土地、動物、株式、社債、政府の許可を含む)、起業者個人の所有物から事業用に転用された生産手段、起業者の家族等に対する債務が生じる投資等が挙げられる。

⁸⁵ この金額基準は2004年時に適用されたもので、2004年は評価対象となった期間のうち最も新しい期間である。

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
1.6 租税措置の期間	<ul style="list-style-type: none"> ● 個人事業主向けの税額控除：1971年以降、現在も継続中。またその実施期間中に大幅な改正がなされている。 ● 起業時における個人事業主向けの追加税額控除：1984年以降、現在も継続中。 ● 個人事業主の年金貯蓄に伴う税額控除：1973年以降、現在も継続中。また1998年に大幅な改正がなされている。 ● 個人事業主の配偶者に係る税額控除：1985年から2006年まで。 ● 少額投資に対する減税措置：1990年以降、現在も継続中。また1996年に大幅な改正がなされている。 ● 起業時における任意償却：1996年以降、現在も継続中。 	A
1.7 指標となる租税措置の予算の最高額及び最低額	<ul style="list-style-type: none"> ● 個人事業主向けの税額控除：1,476百万ユーロ（2005年） ● 起業時における個人事業主向けの追加税額控除：88百万ユーロ（2005年） ● 個人事業主の年金貯蓄に伴う税額控除：229百万ユーロ（2005年） ● 個人事業主の配偶者に係る税額控除：19百万ユーロ（2005年） ● 少額投資に対する減税措置：291百万ユーロ（2005年） ● 起業時における任意償却：8百万ユーロ（2005年） 	A
1.8 租税措置の適用状況	<p>具体的な適用数は明らかではないが、下記の点は明らかになっている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 個人事業主向けの税額控除：1998年から2002年にかけて、適用可能者の70-74%が当該租税措置を適用している。 ● 起業時における個人事業主向けの追加税額控除：1998年から2002年にかけて、適用可能者の15-17%が当該租税措置を適用している。 ● 個人事業主の年金貯蓄に伴う税額控除：1996年から2000年にかけて、適用可能者の24-31%が当該租税措置を適用している。 ● 個人事業主の配偶者に係る税額控除：1998年から2002年にかけて、適用可能者の5-8%が当該租税措置を適用している。 ● 少額投資に対する減税措置：1998年から2002年にかけて、適用可能者の30-35%が当該租税措置を適用している。 ● 起業時における任意償却：適用状況に関するデータは得られていない。 	A
1.9 租税措置利用者の平均的な予算額、またその最高額及び最低額	<p>具体的な金額は明らかではないが、下記の点は明らかになっている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 個人事業主向けの税額控除：利用者の年間利益額によるが、利用者当たり利益のうち4,068ユーロから8,366ユーロに対して税金が課されていない（2005年）。 ● 起業時における個人事業主向けの追加税額控除：利益のうち1,941ユーロに税金が課されていない（2004年）。 ● 個人事業主の年金貯蓄に伴う税額控除：利益額の最大12%又は10,799ユーロが年金貯蓄として蓄えられ、税金が課されていない（2004年）。 ● 個人事業主の配偶者に係る税額控除：利用者当たり平均して300ユーロに対して税金が課されていない（2002年）。 ● 少額投資に対する減税措置：投資規模に応じて投資額に所定の 	A

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	<p>割合を乗じた金額について税金が課されないことになる（投資規模によりその割合は25%から3%に減少する）。最高で課税所得141,910ユーロ分の減税がなされた。</p> <ul style="list-style-type: none"> 起業時における任意償却：任意償却できる資産の最高額は286,000ユーロと定められている（2004年）。 	
租税措置の実施と管理		
2.1 担当省庁等	<p>政策発案機関：経済省及び財務省 実施機関：税務当局</p>	B
2.2 実施機関の主な役割	<p>税務当局は租税措置の適用申請が適切に行われているか管理する。</p>	C
2.3 申請手続 (2.1.3.7の3パターン の申請手続に基づく分類)	<p>シンプルパターン（申告書の提出による申請）</p>	C
2.4 政策の実施状況に対する監視手続	<p>税務当局による情報提供による。</p>	A
評価アプローチ及び評価手法		
3.1 評価実施の時期	<p>事後評価は2004年から2005年にかけて実施されている。評価レポートによると、現場調査の一部は2004年の10月から11月にかけて行われており、評価手続は2004年の9月頃から開始されていたと推測される。最終的に評価レポートは2005年8月31日に公表されている。</p> <p>次回の評価手続は2013年に予定されている。</p>	A, B
3.2 担当省庁と評価機関	<p>担当省庁：経済省及び財務省 評価者：EIM（政策調査を専門とする民間機関。）、評価委員会（経済省、財務省、税務当局、農業省（現在は経済省の一部）、レイデン大学等から選出されたメンバーにより構成。）</p> <p>※ 評価委員会は、租税措置の専門家や政策の専門家、又は評価分析手法の専門家等によって構成される機関であり、評価活動に補助的に関与し、評価活動の妥当性を検証する（3.2.1.2.参照）。</p>	A
3.3 評価作業のアプローチ	<p>主に定量的分析による評価方法が用いられた。 下記は用いられた定量的分析の一例である。</p> <ul style="list-style-type: none"> 評価された個々の租税措置に対して独立した回帰分析が行われた。 税務当局からのデータにより租税措置の利用状況を判断し、EIM独自の分析モデル（BRUNETと呼ばれる）によって所得に対するグロスとネットの効果の見積が行われた。 個人事業主に対する電話調査を実施して得たデータから租税措置の適用者と不適用者の相違点を判断した（個人事業主へのコンタクトの際には、EIMが利用している一般的な法人情報データベースを利用した。なお、評価レポートには調査に応じなかった者について、カテゴリー別に未回答の理由の内訳を示して 	A

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	<p>いる⁸⁶。)</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 経済データは、統計局が有するデータ（一般的なもの）を用いている。 ● 租税措置の適用に必要となる手続に関するデータとEIM独自の分析モデル（MISTRALと呼ばれる）によって個々の租税措置に必要となる管理上の負担を測定している。 <p>下記は定性的分析の一例である。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 参考文献による情報と、専門家へのインタビューにより得られる情報により、政策の目標を測定可能な数値に置き換えた。 ● 専門家へのインタビューに加えて、電話インタビューのデータから個人事業主及び個人事業主を支援するアドバイザーが租税措置について理解しているかどうかの判断を行った。 	
3.4 租税措置の成果に関するKPI（主要評価指標）	<ul style="list-style-type: none"> ● 起業促進の度合い ● 実際の起業率 ● 起業後の残存率 ● 利益率 ● 投資比率 <p>EIMの評価レポートによるとこれらの指標は評価目的のために独自に定義されている。</p>	A
3.5 評価活動における租税措置対象者の関与方法	<p>当該租税措置の利用が見込まれる350人が電話インタビューに応じている（業種、規模、年齢等が異なる様々なグループから対象者を抽出しアンケートを実施している）。更にEIMは5人の専門家、5人のタックスコンサルタント、いくつかの分野に特化した科学研究者、利害関係人の代表者及び評価委員会に關与する省庁に対してインタビューを実施している。</p>	A
3.6 効果についての評価の方法と租税措置から独立した効果	<p>EIMによる有効性評価には、下記2種類のアプローチが用いられた。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 租税措置利用者に対する電話調査では、起業促進に各租税措置が貢献しているかどうか、また租税措置利用者が行う投資及び雇用の増加に貢献しているかが尋ねられた。加えて、仮に当該租税措置を廃止した場合、事業を廃止するか、又は人員の削減をどうか尋ねられた。 ● 回帰分析は1986年から2003年にかけての時系列データに基づき実施され、各租税措置の起業の促進度合い、起業率、起業後の残存率、利益率、そして投資比率への影響が見積もられた。評価レポートにおいて、有効性評価の結論に影響を与える外的要因を排除し、租税措置の影響を独立して評価するため、回帰分析において一部操作を行ったことが明らかにされている。なお、回帰分析における操作の詳細及び考慮された外的要因についての詳細についての記載はなかった。 	A

⁸⁶ 評価レポートにおける未回答理由の内訳は、電話番号の誤り、電話番号が現在利用されていない、言語上の問題、会社が清算済、調査への協力拒否、留守番電話による応答、回答なし、回答者が他者と通話中、回答者が評価対象の適格性を満たしていない等であった。

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	<p>起業時における任意償却に関して、その有効性を評価するデータは得られなかったと評価レポートに記されている。個人事業主の年金貯蓄に伴う税額控除に関しては、有効性を裏付ける時系列データが得られなかったため、その有効性に対する結論はアンケートによって得たデータのみに基づいている。</p> <p>EIMは評価レポートにおいて、必要となるデータが一部不足していたため、結論を一部限定したことを明らかにしている。</p>	
3.7 評価手法及び評価結果に対する会計検査院/他の評価研究機関の評価	個人事業主支援に係る租税措置の事後評価活動に関しては、会計検査院又は他の評価研究機関の評価は行われていない。	
3.8 評価活動に要した費用	EIMによる外部委託には82,405ユーロの費用が発生している。二つの担当省庁によると評価活動にその他の費用はかかっていない。	B
評価結果及び結論		
4.1 政策目的の達成状況	<ul style="list-style-type: none"> ● 個人事業主向けの税額控除：当該租税措置は、評価の対象となる各租税措置のうち最大のものであり、起業率、投資比率に対してポジティブな影響がある評価された。しかしながら、当該租税措置の副次的な影響として、この租税措置の利用者の支出を抑制させると評価された。 ● 起業時における個人事業主向けの追加税額控除：この租税措置にはポジティブな影響（起業数、1.5年後の残存率、投資水準等）と負の影響（3.5年後の残存率）があるため、その有効性は不明確である。また、定量的分析及び外部アドバイザーからのフィードバックを行った結果、この租税措置が起業実行への意思決定に影響を与えていないという兆候も認められたため、この租税措置の有効性は不明確といえる。 ● 個人事業主の年金貯蓄に伴う税額控除：この租税措置はオランダの個人事業主の25%に利用されている。しかしながら、利用者の資金繰りへの影響は限定的であるといえる。 ● 個人事業主の配偶者に係る税額控除：定量性分析による評価によると、この租税措置と個人事業主数の増加には負の相関関係があるとされている。 ● 少額投資に対する減税措置：定量性分析による評価によると、この租税措置は起業率の増加及び投資比率にポジティブな影響を与えているとされている。EIMによると、このポジティブな影響はオランダの会計検査院の1998年の研究レポートでも言及されている⁸⁷。 ● 起業時における任意償却：有効性に関する結論を裏付けるデータは得られていない。 	A, D

⁸⁷ 会計検査院による研究「Belastingen als beleidsinstrument」（1998年）

ケーススタディ 項目	収集した情報	情報 ソース
	<ul style="list-style-type: none"> ● EIMの総合的な結論によると、個人事業主向けの税額控除、起業時における個人事業主向けの追加税額控除及び少額投資に対する減税措置は、起業率及び投資比率にポジティブな影響を与えているといえる（ただし、起業時における個人事業主向けの追加税額控除に関しては、結論が一部限定的とされている）。また、これら三つの租税措置は、相互にその有効性を高め合っているといわれている。 ● 個人事業主の配偶者に係る税額控除は明確に負の影響を与えており、また上記三つの租税措置とも負の相関関係を有している。 ● 個人事業主の年金貯蓄に伴う税額控除の効果は明らかではない。なぜなら、この租税措置によりもたらされる恩恵が個人事業主にどのように利用されるか明らかになっていないためである。同じく起業時における任意償却も十分なデータが得られていないことからその有効性を適切に評価できていない。 <p>注：当該租税措置の雇用水準に対する影響はEIMから報告されていない。</p> <p>なお、2008年にEIMは起業促進政策の政策評価を行っている。この政策評価では、租税措置のみならず、個人事業主に対する融資措置、保証付与の措置、助成金措置も評価対象として取り上げられている。</p> <p>この政策評価の結論は、2005年に行われた政策評価の結論から変わるものではなく、更に2005年の政策評価の結論に加えて、租税措置の追加的な影響の評価は困難であると述べている。これは、当該租税措置が施行されてから、既に長い年月が経っており、また近年大幅な改正が行われていないため、当該租税措置が存在しない状況を想定することが容易ではなく、租税措置の影響を評価するための比較対象の設定が難しいことに起因する。</p>	
4.2 租税措置の 主な成果	EIMは起業の促進度合い及び投資水準の向上を通じて、租税措置はオランダ経済の総合的発展に貢献していると結論付けている。	A
4.3 租税措置の 成果の重要性	評価レポートでは特段説明されていない。	A
4.4 租税措置に 起因する予期せ ぬ負の影響	個人事業主の配偶者に係る税額控除の影響を考慮すると、個人事業主にとっては当該租税措置による特別控除を利用するよりも、配偶者に給与を支払う方が好ましいということが推測される。また少数ではあるが、この税額控除が利用できないのであれば、自ら起業をするという配偶者もいると考えられる。	A
4.5 租税措置の 主な強み	<p>租税措置の主な強みとして、次のものがEIMから報告されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 個々の租税措置はさほど重複しておらず、租税措置ごとに個人事業主の投資活動に貢献しているといえる。 ● これらの租税措置は広く知れ渡っており、多くの個人事業主に利用されている。またこれらの租税措置の利用に際して、不 	A

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	<p>正や乱用は報告されていない。</p> <ul style="list-style-type: none"> これらの租税措置の適用にあたっては、繰戻・繰越が認められており、利益を上げなかった事業年度に対する租税措置の効力も利用可能となっている。 租税措置の実施に関して税務当局が負担するコスト及び租税措置を利用する個人事業主の管理上の負担は低いとされている。 	
4.6 租税措置の主な弱み	<ul style="list-style-type: none"> 各租税措置の目標は明確に定められているとはいえない。 個人事業主の配偶者に係る税額控除は逆効果を招いている。 他の租税措置同様、個人事業主向けの税額控除は、個人事業主が満足のいく利益水準に達した時点で、個人事業主の支出を抑制する働きがある。このことは、どの租税措置（たとえその有効性が認められる租税措置であっても）も投資水準の引き上げに完全に貢献することはできないということを意味している。 	A
4.7 租税措置により創出された社会的好機	報告されていない。	
4.8 租税措置に対する外的脅威	報告されていない。	
事後評価活動のフォローアップ（議会での審議状況）		
5.1 評価レポートの議会への提出	提出されている。	A, B
5.2 評価結果に対する担当省庁の見解（延長及び改正の内容）	<p>経済省及び財務省は議会に対して次のように報告している。</p> <ul style="list-style-type: none"> 評価手続の結果、個人事業主の配偶者に係る税額控除を除いたすべての租税措置が起業促進に貢献していると考えられる。ただし、起業時における任意償却の効果の測定は困難である。 個人事業主の配偶者に係る税額控除を除いたすべての租税措置についてEIMの提言に沿った形で継続されることを政府は望んでいる。 個々の租税措置の有効性は、EIMの評価レポートに基づいたものである。 ただし、個人事業主向けの税額控除、起業時における個人事業主向けの追加税額控除及び少額投資に対する減税措置を一つの租税措置に統合すべきとのEIMの提言については、政府は賛成しない。仮に一つの租税措置にまとめた場合には、投資促進のための政策と起業支援のための政策のそれぞれの発展可能性を狭めると政府は考えるからである。 また、起業時における個人事業主向けの追加税額控除を、利益が生じた場合に発生する税金からの減額方式に変えるというEIMの提言には政府は採用しない。なぜなら、この場合、租税措置に係るコストは増加するものの、租税措置の効果自体は改善しないからである。 次回の評価手続のために、より多くのモニタリング情報を収集すべきであるというEIMの提言に対して、政府は政策の実施に係るコスト及び租税措置利用者の管理上の負担を大幅に増加させることなく情報収集を改善する方策を検討すると答えている。 	B

ケーススタディ 項目	収集した情報	情報 ソース
5.3 担当省庁による修正（議会での審議結果）	担当省庁の評価結果に応じた修正は特段行われていない。しかしながら、現在の政権の連立合意において起業に伴う税額控除、起業時における税額控除の拡大及び個人事業主配偶者のための特別控除の予算額が2015年に減少すると見込まれている。	E
情報ソース		
A	EIM (2005年) Ondernemen makkelijker en leuker? Evaluatie zelfstandigenaftrek en enkele andere fiscale instrumenten gericht op ondernemerschap	
B	経済省及び財務省 (2007年) Brief van de Staatssecretaris van Economische Zaken en de Ministervan Financiën, Kamerstuk 29 949 nr. 56, https://zoek.officielebekendmakingen.nl/dossier/29949/kst-29949-56?resultIndex=4&sorttype=1&sortorder=4	
C	Ondernemersaftrek, http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/ondernemersaftrek Pagina niet gevonden, http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/investeringsaftrek/kleinschaligheids-investeringsaftrek Willekeurige afschrijving, http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/willekeurige_afschrijving Oudedagsreserve, http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/ondernemen/bedrijfskosten_en_investeren/kosten_van_uw_onderneming/fiscale_reserves_en_de_ondernemersaftrek/oudedagsreserve	
D	EIM (2008年) Meer en beter ondernemerschap: Beleidsdoorlichting Ondernemerschapsbeleid Ministerie van Economische Zaken 2003-2007	
E	Wat betekent het regeerakkoord voor zzp'ers?, http://www.mkb servicedesk.nl/6806/wat-betekent-regeerakkoord-voor.htm	

3.3.5. エネルギー効率の高い投資を促進する減税措置の事後評価 (2007 年)

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
租税措置の概要		
1.1 租税措置の名称	エネルギー効率の高い投資を促進する減税措置 (Energie Investeringsaftrek, 以下、本表では「EIA」という。)	A
1.2 政策の目的	将来に向けてのエネルギー効率向上や環境への配慮に賛同した法人(中小法人を含む)において、省エネルギー分野や再生可能エネルギー分野への投資を増加させること。 (なお、評者者によると、当該租税措置の政策目的には、投資額の水準や規模が含まれていないとしており、租税措置のフレームワーク(2.3.1参照)に定めるSMART基準に沿っていない。また、評価者は、当該EIAによるエネルギー節約効果をもって評価されるべきと述べている。)	B
1.3 租税措置の概要	EIAは省エネルギー分野及び再生可能エネルギー分野への投資を促進することを目的として創設された租税措置である。当該租税措置の対象となる所定のリスト(Energielijst 2013 ⁸⁸)に掲載されている資産又は省エネルギー効果のある代替技術への投資を行った場合に、法人所得税又は個人所得税の課税所得から、最大で投資額の44%が控除される。 EIAが適用できる投資額の範囲は、2,300ユーロから118百万ユーロであるが、実際に税額から控除できる金額は、EIAを申請した個々の法人の状況を勘案して決定される。 EIAを適用できる投資を行った事業年度が欠損であった場合には、当該控除額は個人所得税では以後6年間、法人所得税では以後9年間繰り越すことができる。また、繰戻しも個人所得税で3年間、法人所得税では1年間認められる。	A, C
1.4 租税措置の対象者	EIAの対象はオランダにおける法人所得税が課される法人で、前述の所定のリストに掲載されている160項目のうちのいずれかに対して投資を行っている法人である。また、リストに掲載されているものと同様以上の省エネルギー効果のある代替技術に対して投資を行った法人も対象となる。	A
1.5 政策の領域(2.1.3.4.の図3にて示した政策の領域の分類)	エネルギー/環境	A
1.6 租税措置の期間	1997年以降、現在も継続中。	A
1.7 指標となる租税措置の予算の最高額及び最低額	年間予算は151百万ユーロ(2012年)	D

⁸⁸ The Energielijst 2013 はNL エージェンシーの次のウェブサイトで見ることが可能である。
<http://www.agentschapnl.nl/content/brochure-energie-investeringsaftrek-eia-energielijst-2013>.

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
1.8 租税措置の適用状況	EIAの申請は、1997年から2005年の9年間で149,022件あり、申請のピークは2000年から2001年であった。この間、年間のEIAの申請金額合計は430百万ユーロから1,398百万ユーロと幅があった。EIAが申請されたもののうち、平均して77.8%が適用承認を受けた。	B
1.9 租税措置利用者の平均的な予算額、またその最高額及び最低額	EIAの申請を行ったプロジェクトの平均的な規模は、2000年は26,900ユーロ、2005年は128,600ユーロであった。 実際の法人の減税額は1997年で44百万ユーロであり、2004年で207百万ユーロであった。2013年において、当該措置による減税額は投資額の41.5%に上るとされている。	B
租税措置の実施と管理		
2.1 担当省庁等	政策発案機関：経済省及び財務省 実施機関：NL エージェンシー及び税務当局	B
2.2 実施機関の主な役割	NL エージェンシー： 1. EIAの申請書とプロジェクトに関する提案書の確認を行う。 2. 租税措置の適用範囲について、全額適用／部分的適用／適用なし、のいずれに該当するかを決定をする。 3. 租税措置の適用が認められた法人に対して簡単な審査と訪問をする。 4. 必要に応じて、簡単な審査による決定の修正を行い、又は罰金を課す。 5. 不服申立てがあればその内容のレビューや決定を行う。 税務当局：税務申告書において減税額は適切に計算されているか及び適用決定の内容に適合しているかをチェックする。	C
2.3 申請手続 (2.1.3.7の3パターンに基づく分類)	複雑パターン 税務当局以外の他の機関からの法的な事前承認が必要である（この場合NL エージェンシーの承認が必要）。	C
2.4 政策の実施状況に対する監視手続	EIAの申請書及び適用決定に関するデータ及びNL エージェンシーや税務当局の租税措置実施コストに関するデータ等が評価に使用されることになる。評価に際しては、長期間に及ぶ経年データとして、過去に行った評価結果も使用されている。 これらのデータは十分に開示されているとはいえない。しかし、EIAの申請に関する統計データや当該措置に対する予算情報は、NL エージェンシーによるEIAに関する年次報告書の中で開示されている。	B
評価アプローチ及び評価手法		
3.1 評価実施の時期	直近の評価は、2006年～2007年（前回の評価（2001年）から5年経過後）に実施された。評価レポートによれば、2001年から2005年を対象とする評価業務は、完了するまでに一年以上を要している。その理由としては、EIA、省エネ促進を目的とする他の政策及び2005年に導入された欧州の排出権取引（ETS）との相互作用が存在していたこと、また、統計局と農業経済機構から限られたデータしか得られなかったこと等が挙げられる。	B, D, E

ケーススタディ 項目	収集した情報	情報 ソース
	次の EIA の評価は現在進行中であり、外部機関（Ecorys）に委託されている。2013 年に完了予定である。	
3.2 担当省庁と 評価機関	担当省庁：経済省及び財務省 評価者：SEO 経済研究所（民間の経済コンサルタント会社）	B
3.3 評価作業の アプローチ	<p>主に定量的分析による評価手法が用いられ、これを定性的分析による評価で補完している。</p> <p>当初、SEO 経済研究所は、様々な業界の電気やガス、熱エネルギーなどの消費量データに基づき計量経済分析を行う予定であった。これらの基となるデータは収集可能と考えていたが、実際は、統計局や農業経済機構からは限られた産業分野に関するデータしか得ることができず、また評価期間全体について網羅されているわけではなかった。そのため、SEO 経済研究所は、EIA とエネルギー消費についての因果関係を分析するための定量的分析を十分に行うことができなかつた。</p> <p>評価レポートでは、NL エージェンシーや税務当局からの大量のデータと前回評価結果を使って、当該租税措置の利用状況が拡大していることが示されている。</p> <p>また、EIA 利用者の調査についてはフリーライダーによる問題もあるため（3.6 に詳述）⁸⁹、より多くの情報が必要とされた。調査対象を選ぶための利用者情報は、NL エージェンシーからのデータを活用している。</p> <p>さらに、SEO 経済研究所は、経済省、NL エージェンシー、税務当局及び 14 の EIA 申請団体から、代表者を選出してインタビューを行った。最後に、担当省庁によるワークショップが行われ、当該政策についての発展状況や実施状況、評価による検出事項や考え得る改善策等について話し合われた。</p> <p>入手可能なデータに基づき、SEO 経済研究所は 2005 年の EIA の適用対象リストにある八つの技術がもたらすエネルギー節約効果について試算した（これらは EIA の対象となる投資額の 75% を占めており、2006 年の EIA 申請者数の 37% はこの八つの技術に関連している）。予想されるエネルギー節約量は、まず個々の技術に対して投資された金額に基づき求められ、その次にフリーライダーの割合を考慮して金額を補正している。このようにして 2005 年の EIA の適用対象リストに関するエネルギー節約量が見積もられている。</p> <p>なお、商業上のエネルギー消費の減少量における EIA の効果は、他のエネルギー節約に関する政策や欧州の排出権取引（ETS）によりもたらされた効果と切り離して論じることはできない、と SEO 経済研究所は述べている。そのため、評価レポートに記述された EIA の効果については、様々な政策による要素が部分的に含まれている可能性があることに留意する必要がある。</p>	B
3.4 租税措置の 成果に関する KPI（主要評価指	EIA における主要評価指標は年間の節約効果である。この EIA によるエネルギー節約効果はテラジュール（注 1）という単位を用いて表される。	B

⁸⁹ この調査は 2005 年の結果のみに基づいており、評価期間全体のものではない。

ケーススタディ 項目	収集した情報	情報 ソース
標)	<p>また、前述の八つの技術を対象とする EIA の効率性については、EIA 適用法人における EIA 減税額 1 ユーロ当たりの節約エネルギー数が指標とされ、メガジュール（注 2）という単位によって表わされる。</p> <p>（注 1） テラは 10 の 12 乗のことで、ジュールは熱量の単位。 （注 2） メガは 10 の 6 乗のことで、ジュールは熱量の単位。</p>	
3.5 評価活動における租税措置対象者の関与方法	EIA の利用者は、利用者調査の対象となる。	B
3.6 効果についての評価の方法と租税措置から独立した効果	<p>当該租税措置の効果については、前述のとおり、定量的分析を行うために利用可能なデータが限られていたため、補完的に EIA の利用者に対する調査、関係団体等へのインタビュー、担当省庁によるワークショップを行い、それらで得られた情報に基づいて定性的分析を行っている。</p> <p>なお、EIA の利用者調査においてはフリーライダー問題というものがある。これは実際に EIA の適用を受けた事業者のうち、EIA の適用を受けていなかったとしても同じようなエネルギー効率性の高い投資を行ったであろう利用者を指している⁹⁰。</p> <p>利用者調査においては、回答者（匿名の回答者）に対して、もし EIA が存在しなかったとしても同じような投資を行ったかどうかという質問がなされた。ただ、回答者は社会的に望ましいと考えられる回答をする傾向があり、また自分がフリーライダーであることをわざわざいわないと推測されるので、この質問への回答は実際の行動よりも好意的なものになっているだろうと SEO 経済研究所は述べている。</p> <p>2005 年の EIA リストに掲載されている八つのエネルギー技術において、自らフリーライダーであると宣言した回答者の割合は 26% から 68% の範囲にあった（回答者の数としては各技術に対して 15 人から 35 人の範囲）。調査サンプル全体の平均的なフリーライダーの割合は 47% であった。</p> <p>この結果は、WBSO で評価を実施した民間機関である EIM による調査や SEO 経済研究所の調査⁹¹により裏付けられている。また、EIA 申請者のうちフリーライダーの割合が実際はどのくらいかを検証するために、2008 年に NL エージェンシーが PwC オランダに調査を委託した。PwC オランダは 50 人に及ぶ EIA 申請者や中間業者（例えばサプライヤーや EIA 技術の提供者、税務や助成金に詳しいコンサルタントや会計士）に対してインタビューを行い、その結果から、EIA</p>	B, F

⁹⁰ WBSO の評価においても同様の問題があり、WBSO ではデッドウェイトロス（deadweight loss）と呼ばれている。

⁹¹ EIM による「Neveneffecten van de EIA」（2007 年）ではフリーライダーの割合は 33% であるとしている（P. 11）。SEO 経済研究所による「Mogelijkheden voor een continue monitoring van de investeringsmotivatie van bedrijven die gebruik maken van de EIA」（2007 年）はフリーライダーの割合を 40% であるとしている（P. 36）。

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	利用者の最大 60%がフリーライダーに分類できるとしている。これは EIM が行った WBS0 に対する直近の評価結果における「デッドウェイトロス (deadweight loss)」と同様の現象である。	
3.7 評価手法及び評価結果に対する会計検査院/他の評価研究機関の評価	EIA に関する事後評価活動に関しては、会計検査院又は他の評価研究機関の評価は行われていない。	
3.8 評価活動に要した費用	評価に関する費用は報告されていない。	G
評価結果及び結論		
4.1 政策目的の達成状況	<p>次の理由により、政策の目的がどの程度達成されたかは明らかにされていない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 省エネルギー技術への投資額又は商業上のエネルギー使用の減少量について目標とすべき数値が設定されていない。 ● EIA、他のエネルギー使用量削減のため政策及び欧州の排出権取引 (ETS) の相互作用を測定することができない。これらの個々の政策による効果を測定するのは不可能に近い。 ● EIA が対象とする省エネ投資と商業上のエネルギー使用の減少量との関係を分析するために必要となるデータが十分ではない。 	B
4.2 租税措置の主な成果	<p>2005 年における EIA による年間の節約効果は 3,230 テラジュールから 10,352.2 テラジュールであったと見積もられている。</p> <p>また、EIA 適用法人における EIA 減税額 1 ユーロ当たりの節約エネルギー数は八つの技術のそれぞれで異なっており、EIA 適用 1 ユーロ当たり 59 メガジュールから 6,569 メガジュールの範囲となっている。</p>	B
4.3 租税措置の成果の重要性	<p>長い目で見れば、エネルギー効率を向上させる技術を採用した法人は、エネルギーコストが減少するため、結果として業績が向上することになる。</p> <p>エネルギーを使用することは社会全体にとって負の影響を及ぼすといえるが、より効率的なエネルギー技術が開発され、EIA によりその利用が促進されることでその負の影響も減少することになる。</p>	B
4.4 租税措置に起因する予期せぬ負の影響	報告されていない。	B
4.5 租税措置の主な強み	<ul style="list-style-type: none"> ● EIA は広く知れ渡っており、比較的利用しやすい措置である。 ● 政府と EIA を適用する法人の双方にとって、EIA の実行に伴う負担は比較的軽い。 ● EIA は、製造業者が新たに開発する代替技術に関しても柔軟性がある。EIA のリストに掲載されている技術と同等のエネルギー節約効果がある技術は EIA 減税の対象とされている。また、製造業者は、自ら開発した新しいエネルギー節約技術を EIA のリストに掲載するよう提案することができる。 ● EIA により省エネが促進されるという直接的な効果だけでな 	B, G

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	く、ビジネス上の意思決定者にとって、まだ認知していない省エネ技術をこの措置によって知ることができるという副次的な効果もある。	
4.6 租税措置の主な弱み	<ul style="list-style-type: none"> ● EIA の政策としての理論付けや目標設定が明確でない。これは、利害関係者にとって EIA とその他の類似した政策手段とを区別しづらいものになっている。より明確な政策の理論付けや目標設定が行われることで、EIA の評価はより容易になると考えられる。 ● EIA に関する予算実行の仕組みが適切なものとはなっていない。その年の予算を使い果たした場合、年の途中で申請が締め切られる可能性があるため、申請を検討する者にとって不確実な面がある。 	B, G
4.7 租税措置により創出された社会的好機	エネルギーを使用することは社会全体にとって負の影響を及ぼすといえるが、より効率的なエネルギー技術が開発され、EIA によりその利用が促進されることでその負の影響も減少することになる。	B
4.8 租税措置に対する外的脅威	報告されていない。	
事後評価活動のフォローアップ（議会での審議状況）		
5.1 評価レポートの議会への提出	提出されている（評価レポートが完成した 18 ヶ月後に提出されている）。	G
5.2 評価結果に対する担当省庁の見解（延長及び改正の内容）	<p>SEO 経済研究所から出された次の提言に対して、経済省は支持を表明した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● EIA に関する明確かつ測定可能な政策としての理論付け等を行う。 ● 商業上のエネルギー利用に関するデータを利用可能な状態にする。 ● 申請プロセスをシステム化することや、実行プロセスの改善作業に利用者を関与させること等、EIA の実行面を改善する。 	G
5.3 担当省庁による修正（議会での審議結果）	EIA の政策理論上の問題や実行方法に関する提言については既に対処済みである。	A, C, G
情報ソース		
A	Energie Investeringsaftrek, http://www.agentschapnl.nl/nl/programmas-regelingen/energie-investeringsaftrek-eia	
B	SEO 経済研究所（2007 年）Ex-post evaluatie Energie Investeringsaftrek (EIA)	
C	NL エージェンシー（2013 年）Energie -investeringsaftrek (eia) - Energielijst 2013	
D	14 Een doelmatige en duurzame energievoorziening, http://www.rijksbegroting.nl/2013/voorbereiding/begroting,kst173862_10.html	
E	Ministerie van Economische Zaken（2001 年）Beleidsreactie evaluatie van de Uitvoeringsregeling Energie-Investeringsaftrek (EIA) en de Subsidierегeling energie-investeringen in de non-profit- en bijzondere sectoren (EINP)	
F	PwC オランダ（2008 年）De motivatie tot energiebesparing: De	

ケーススタディ 項目	収集した情報	情報 ソース
	investeringsmotivatie van aanvragers van de Energie-Investeringsaftrek	
G	Ministerie van Economische Zaken en Ministerie van Financiën (2009年) Evaluatie Energie-investeringsaftrek	

3.3.6. 教育訓練に係る給与所得税の税額控除の事後評価及び事前評価 (2012年)

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
租税措置の概要		
1.1 租税措置の名称	教育訓練に係る給与所得税の税額控除 (Wet Vermindering Afdracht Loonbelasting en Premie Volksverzekeringen, Onderdeel Onderwijs, 以下、本表では「WVA」という。)	A
1.2 政策の目的	修学過程の学生を教育の一環として雇うこと(学生実習)を促進させることにより、法人や機関における実習制度を浸透させること。	A
1.3 租税措置の概要	WVAは給与所得税の税額控除を認めることにより、研究開発に従事する実習生にかかる費用を減額させる租税措置である。給与課税に対する税額控除額は選択可能な八つの実習制度に依拠し、職業教育の研修生を雇う場合は年間最高1,322,000ユーロ、求職者を雇う場合には年間最大3,337,000ユーロとなっている。給与課税の実際の税額控除額は、実習期間、実習生の週間勤務時間、実習制度の各カテゴリー別の基準等、補足的な基準に照らして計算される。	B
1.4 租税措置の対象者	オランダにおける給与所得税の納税対象者となるすべての法人及び自営業者	B
1.5 政策の領域 (2.1.3.4.の図3にて示した政策の領域の分類)	その他(教育)	A
1.6 租税措置の期間	1996年以降、現在も継続中(WVAは2014年に適用期間が終了すると見込まれている。)	A, D
1.7 指標となる租税措置の予算の最高額及び最低額	指標となる1年間の予算は387.4百万ユーロである(2012年)。	C
1.8 租税措置の適用状況	2006年から2011年にかけてWVAは84,036の法人や機関から適用の申請があった。WVAの適用が認められた申請者について2006年は30,488社であったが、2011年には42,250社まで増加した(38.6%増)。	A
1.9 租税措置利用者の平均的な予算額、またその最高額及び最低額	利用者当たりの控除税額の平均額は2006年の6,616ユーロから2011年の9,136ユーロに及ぶ。 プロジェクト当たりの予算の最低額：申請者当たりの最低額は定められていない。 プロジェクト当たりの予算の最高額：申請者当たりの最高額は定められていない。	A
租税措置の実施と管理		
2.1 担当省庁等	政策発案機関：教育・文化・科学省及び財務省 実施機関：税務当局 (http://www.belastingdienst.nl) 及びオランダ教育視察団 (http://www.onderwijsinspectie.nl/english) ⁹²	A

⁹² 税務当局とオランダ教育視察団は申請者のWVAの悪用への対策を協力して考案している。
http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/nieuws/20120603_samenwerking_belastingdienst_en_onderwijsinspectie_over_afdrachtvermindering_onderwijs

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
2.2 実施機関の主な役割	<p>税務当局：税額控除を申請している法人の提出した申告書において、税額控除額が適正に、加えて税務当局の許可どおりに計算されているかを確認する。</p> <p>オランダ教育視察団：申請者が実施している実習制度が教育基準と適合していない可能性がある場合、税額控除の申請が適切に行われているかを確認する。</p>	A
2.3 申請手続 (2.1.3.7 の 3 パターンの申請手続に基づく分類)	<p>中間パターン</p> <p>申請者及び教育機関との間で実習制度に係る契約書の締結が必要となる。その後申請書の提出手続は一般的な申告書提出手続と同様に行われる。</p>	A
2.4 政策の実施状況に対する監視手続	<p>評価で用いられたモニタリングデータには、租税措置の申請書に記載されている産業コードや税務当局の実施費用が含まれている。さらに、評価者は教育・文化・科学省の実習制度の種類に関する定量的分析に利用できるデータも利用している。</p> <p>税務当局は実習制度の八つの異なるカテゴリーごとの申請状況の記録は有していない。</p> <p>なお、上記のデータはすべて公開されているものではない。</p>	A
評価アプローチ及び評価手法		
3.1 評価実施の時期	<p>今回の評価は 2012 年に実施された（前回の評価から 5 年ぶりに行われた。）。前回の評価は 1999 年から 2005 年を評価対象範囲として 2007 年 2 月に公表されている。</p>	A
3.2 担当省庁及び評価者	<p>担当省庁：教育・文化・科学省及び財務省 評価者：Regioplan（政策リサーチに特化している民間のリサーチ会社。）</p> <p>なお、前回の評価は、民間のリサーチ会社である SEOR により行われた。</p>	A
3.3 評価作業のアプローチ	<p>評価は、八つの観点（そのうち四つは事後評価に関するもの）に基づき行われた。</p> <p><u>事後評価の観点：</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ● WVA の利用者はどの程度増加したか。また評価期間における増加した利用者数の分布及び WVA の対象となるセクションごとの分布はどのようになっているか。2006 年から 2011 年にかけての利用者数の増加要因は何か。 ● WVA はどの程度、想定外の目的のために利用されたか。また想定外の利用は WVA の利用者増加にどのような影響を与えたか。 ● WVA はどの程度労働及び教育市場に影響を与えたか。またコストの面で政策の目的達成に関して効率的であったか。更に WVA は政策の目的達成にどの程度貢献したか。 ● 政策の実行はコスト効率が高いか。現在実行されている諸規則等は想定外の利用及び起こりえる悪用に対して十分な対処法を提供しているか。 	A

ケーススタディ 項目	収集した情報	情報 ソース
	<p><u>事前評価の観点</u>：</p> <ul style="list-style-type: none"> • どうしたら WVA の有効性及び効率性は向上するか。 • 将来どうしたら想定外の利用をなくせるか。 • 教育に関する新しい法律の施行後どのような行動的影響が見込まれるか。また新しい法律はどの程度 WVA の有効性及び効率性に影響を与えるか。 • 雇用者が実習生を受け入れる意欲と認定教育機関の実習生の参加に関連して、最新の労働市場の発展は今後どのような影響を与えると見込まれているか。 <p>評価では主に定性的な評価方法が用いられ、一部で定量的な評価方法が用いられた。</p> <p>評価は次の各内容をまとめることによって行われた。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 立法に関する公式文書、WVA の暫定的な改正と WVA に関する過去の規制及び法律の文献レビュー。 • 評価開始時点における状況を把握するために行われた 8 回の予備的インタビュー。なお、これらのインタビューは教育・文化・科学省、税務当局、その他様々な業界の代表者を含む八つの異なる利害関係者に対して行われた。 • WVA の利用状況及び利用者の分析（税務当局及び教育・文化・科学省が提供した情報に基づく）。 • 2011 年に租税措置による税額控除を適用した 30 人に対して行われた詳細なインタビュー。これらのインタビューは利用者の WVA の利用に対する動機をより理解するために行われた。なお、インタビュー対象者の選定に際し、評価者は異なる複数のセクターから偏りのない集団を抽出するように心がけている。選定は税務当局及びインターネット調査により入手したデータに基づき行われている。 • WVA の実施に関連のある 11 の利害関係者に対する詳細なインタビュー。インタビュー対象者には、コンサルタント会社、会計事務所、教育機関及び法人団体が含まれている。 <p>事前評価は、事後評価と同一のインタビューに基づき実施された。評価者はインタビューの回答者に対して、WVA を発展させるために何か提言はあるか、という質問をしている。インタビューの回答者からの提言は評価者の評価レポートに要約された。評価結果は、将来の発展に資する三つの提言としてまとめられた。しかしながら、評価者は、インタビューで得られた提言について、定量的なデータによる裏付けは行っていない。</p>	
3.4 租税措置の 成果に関する KPI（主要評価指 標）	<p><u>第 1 次影響</u>：2006 年から 2011 年にかけてのオランダにおける実習生及び実習制度を導入した法人の増加数</p> <p><u>追加的に確認された影響</u>：法人及び機関における実習制度の普及に対する WVA の貢献度合（WVA の利用者及び利害関係者から定性的な情報として報告されたもの）</p>	A

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
3.5 評価活動における租税措置対象者の関与方法	租税措置の利用者はインタビューを受けることで評価業務に関与している。ただし、どのようにインタビューが実施されたかは報告されていない。	A
3.6 租税措置の有効性評価及びその影響把握に際して用いられたアプローチ	当該租税措置の評価においては、前述のとおり、利害関係者に対するインタビュー及び租税措置利用者に対するインタビューが実施され、それらにより得られた情報に基づいて、実習制度の普及に対する WVA の影響を分析した。	A
3.7 評価手法及び評価結果に対する会計検査院/他の評価研究機関の評価	WVA の事前評価及び事後評価活動に関しては、会計検査院又は他の評価研究機関の評価は行われていない。	A
3.8 評価活動に要した費用	評価活動に要した費用額は報告されていない。	E
事前評価活動の評価結果及び結論		
4.1 政策目的の達成状況	<p>評価レポートにおいて、当該租税措置の最も重要な目的は実習制度を法人及び機関に普及させることであると述べられている。評価活動の結果、実習制度の認定を受けた法人及び機関の数は 2007 年から 2011 年にかけて増加したことが立証されている。しかしながら、この増加に対する WVA それ自体の影響は把握されていない。詳細なインタビューの結果、欧州社会基金（欧州連合は類似した政策目的に基づき、法人及び機関に助成金を交付している。）が同時期に実施されていたことが分かっている。</p> <p>さらに、評価者はインタビューの結果、租税措置の有効性の純粋な影響は小さいと立証している。この影響を測定するため、評価者は租税措置の利用者に対して、WVA に触発されて実習生枠を学生に提供することを決定したかどうかという質問をしている。回答者の 40%は「WVA の影響を多少受けた」と答えたが、回答者の 38%は「WVA の影響は全く受けなかった」と回答している。</p> <p>また、評価レポートでは、WVA が政策目標に合致しない方法で利用されている件数が増加していることが指摘されている（4.4 参照）。</p>	A, B
4.2 租税措置の主な成果	評価活動の結果、実習制度の認定を受けた法人及び機関の数は 2007 年から 2011 年にかけて増加したことが立証されている。しかしながら、この増加に対する WVA それ自体の影響は把握されていない。	A
4.3 租税措置の成果の重要性	実習制度を導入している法人数の増加が社会にどのような効果をもたらしているか、という点については評価レポートでは報告されていない。	A
4.4 租税措置に起因する予期せぬ負の影響	評価レポートでは、WVA の想定外の利用状況が指摘されている。評価者は五つの種類の想定外の利用方法を確認している。これらの種類は定量的なデータ分析によって裏付けられているわけではない。そのため想定外の利用と 2006 年から 2011 年にかけての WVA の	A

ケーススタディ項目	収集した情報	情報ソース
	<p>利用者の増加との間の関係性は立証できていない。</p> <p>確認されている五つの想定外の利用方法は下記のとおりである。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 実態を伴わない教育プログラムによって WVA が利用されているケースがある。法人における教育プログラムには、教育の質が低いものがある。 2. コンサルティング会社では実習生を事務作業に専念させており、育成に効果があるような業務には従事させていない。 3. 税額控除額を増やすため、実習生に対して、就職希望者として偽って登録するよう要請している。 4. WVA を利用して得た税額控除額を外部教育費用に充当している。 5. 異なる政策目標を有する他の租税措置によるコストを WVA でカバーしている。 	
4.5 租税措置の主な強み	WVA に関する管理上の負担は、租税措置の利用者にとって妥当な水準であり、また租税措置の恩恵と照らし合わせても妥当だと考えられている。	A
4.6 租税措置の主な弱み	<p>評価結果は本租税措置に関して様々な弱みを指摘している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 税務当局及びオランダ教育視察団は本租税措置のモニタリング業務には時間とコストがかかる。 ● 税務当局は申請書のサブカテゴリー別の記録を取っていないため、WVA の有効性を完全に評価することはできない。 ● 評価結果によると、WVA の実施は想定外の利用状況を招いている。 	A
4.7 租税措置により創出された社会的好機	報告されていない。	
4.8 租税措置に対する外的脅威	報告されていない。	
事前評価活動のフォローアップ（議会での審議状況）		
5.1 評価レポートの議会への提出	提出されている。	B
5.2 評価結果に対する担当省庁の見解（延長及び改正の内容）	担当省庁は予算書において、評価結果を受けて、特定の状況下における利用方法を特定し、制度の悪用や誤用を減らすことを目的に財政及び教育に関する法令の見直しが必要だと結論付けている。担当省庁によるとこれらの租税措置の修正は想定外の利用を減らすために必要だと述べている。	B, E
5.3 担当省庁による修正（議会での審議結果）	2012 年末（新政府が成立した後）、政府は、現在施行されている当該租税措置を 2014 年 1 月 1 日以降は廃止することを決定した。そのため、予算書にて提案されていた見直しは実施されなかった。その代わりに財務省は 14 百万ユーロの税収を確保するため税額控除額予算を 3.41%削る決断を行った。	B, E

ケーススタディ 項目	収集した情報	情報 ソース
情報ソース		
A	Regioplan (2012年) Evaluatie van de afdrachtvermindering onderwijs 2006-2011 (“Evaluation of the Reduction of Wage Taxation and Benefits Premiums, Section on Education, 2006-2011”)	
B	Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen (2012年) Reactie WVA Evaluatie (“Response to evaluation of the WVA”)	
C	Ministerie van Financiën (2012年) Rijksbegroting 2012 (“Government budget 2012”)	
F	http://www.antwoordvoorbijden.nl/wetswijziging/afschaffing-afdrachtvermindering-onderwijs	
G	http://www.hrpraktijk.nl/nieuws/nieuws/geen-aanscherping-afdrachtvermindering-onderwijs.815078.lynkx	

3.3.7. 農業向け免税措置の事後評価 (2007年)

ケーススタディ項目	収集された情報	情報ソース
租税措置の概要		
1.1 租税措置の名称	農業向け免税措置 (landbouwvrijstelling)	A
1.2 政策の目的	農地の地主や貸主に税務上の恩典を付与すること。	A, B, C
1.3 租税措置の概要	<p>農業事業者が農地を売却した場合、その売却によって生じた売却益を免税とする租税措置である。農地として使われた土地を適正な時価で売買した場合に適用される。</p> <p>具体的には、従来から「総利益主義」という考え方があり、この考え方に基づいて農業従事者がその事業上で得るすべての便益と損失は課税所得に直結するものとして取り扱われる。農地や農業用の建物は農家にとっての資本であると考えられるので、その価値が変動した場合には課税所得に含まれることとなる。しかしながら、農業向け免税措置 (2001年の所得税法の3.12条に定義されている) を適用すると、農地を売って得た利益は免税扱いとなる。当該農業向け免税措置は、農地として使われた土地を適正な時価で売買した場合に適用され、この時価は土地の売買市場において土地の買い手が支払うであろう価格を基に決定される。</p>	A
1.4 租税措置の対象者	農地の地主や農地の貸し手	A
1.5 政策の領域 (2.1.3.4.の図3にて示した政策の領域の分類)	各産業セクター向け (農業)	A
1.6 租税措置の期間	<p>1941年以降、現在も継続中。</p> <p>1819年に特許法が導入されて以降、農業従事者や農地に対する優遇措置はあったが、農業向け免税措置が導入されたのは1941年に所得税法が制定されたときである。その後、農業向け免税措置には数々の改正が行われた。農業向け免税措置は、農業用途以外に使用されている土地については適用されない。</p> <p>2000年6月27日以降、所得税法は、農業向け免税措置は、農業用途に使用された土地の価値の向上によりもたらされた所得のみを対象とすると明確に規定されている。農地であった土地の使用目的を変更して得た所得等は課税の対象となる。</p>	A, B
1.7 指標となる租税措置の予算の最高額及び最低額	<p>評価レポートによると、農業向け免税措置の予算額は年間117百万ユーロから278百万ユーロとされている。金額の幅が大きいのは予測の前提条件に不確実性があるためである。実際に、過去の予算書においてはこの範囲内で推移している (例えば2007年予算書では176百万ユーロとなっている)。</p>	A
1.8 租税措置の適用状況	評価レポートにおいて当該情報は報告されていない。	A
1.9 租税措置利用者の平均的な予算額、またそ	評価レポートにおいて当該情報は報告されていない。	A

ケーススタディ項目	収集された情報	情報ソース
の最高額及び最低額		
租税措置の実施と管理		
2.1 担当省庁等	政策決定機関：経済省（当時は農業省）及び財務省 実行機関：税務当局	A, B
2.2 実施機関の主な役割	税務当局は当該租税措置の申請が適切になされているかを確認する。	C
2.3 申請手続（2.1.3.7 の3パターンの申請手続に基づく分類）	シンプルパターン（申告書の提出による申請）	C
2.4 政策の実施状況に対する監視手続	税務当局からの情報に基づいて監視する。	A
評価アプローチ及び評価手法		
3.1 評価実施の時期	当該租税措置に対する評価は2007年に実施された。評価の最終報告書は2007年の11月に公表された。 2008年9月26日、評価の最終報告書は経済省（当時は農業省）及び財務省による書簡とともに議会に提出された。	A, B
3.2 担当省庁及び評価者	担当省庁：経済省（当時は農業省）及び財務省 評価者：農業経済研究所（ワーゲニンゲン大学リサーチセンターにより運営されている農業及び経済に関する研究所。）、エラスムス大学、評価委員会（経済省（当時は農業省）、財務省及びエラスムス大学からメンバーが選出された。）	A
3.3 評価作業のアプローチ	<p>当該評価は主に定性的分析による評価手法により行われた。その理由としては、農業向け免税措置の適用状況に関する包括的な定量的分析に利用できるデータがなかったためであり、評価者は農業事業の譲渡や清算及び当該租税措置の適用状況等について仮説を立てて調査を行わざるを得なかった。</p> <p>土地の価格は州によって異なることを考慮した上で、統計データから土地価格のサンプルを抽出した。抽出されたデータに基づき、農業向け免税措置の効果の分析が行われた。</p> <p>なお、農業向け免税措置の適用状況に関するデータが不足しているため、実際の税務申告を基づいた分析は行っていない。</p> <p>評価は、次の三つの領域における質問に基づいて行われた。</p> <p><u>有効性</u>：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● この租税措置の最初の目標は何であり、どのように発展していくのか。その最初の目標はまだ有効か。 ● この租税措置はどの程度利用されているか。又は利用されていないか。その利用状況は租税措置の目標と一致しているか。この措置の予算はいくらか。 ● 農業施設のオーナーや農地の貸し手は、当該租税措置を実行する上で平等に取り扱われているのか。 ● 農業向け免税措置は、農業を起業した者と非農業を起業した者 	A

ケーススタディ項目	収集された情報	情報ソース
	<p>に対して、課税の観点から不公平となっていないか。当該租税措置は現行の租税制度や理念に適合しているか。</p> <p><u>効率性</u>：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 税務当局及び適用者にとって、当該租税措置の実行に伴うコストはどのくらいか。 ● 当該租税措置の目標を達成するために、他に代替手段はあるか。又は、租税措置よりシンプルにすることは可能か。また、そのような代替案は現行の制度の中で実行可能か。その代替手段の管理コストはどのくらいか。 ● 当該租税措置を導入する場合、社会的な議論が巻き起こるか。また、導入を補完する規則や法令はあるか。 <p><u>副次的効果</u>：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 農産向け免税措置において副次的効果はあるか。例えば農業の事業譲渡や農地売買の市場等における影響などはあるか。 <p>評価は主に定性的分析により行っているが、一部で定量的分析による評価手法も採用している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 定性的分析の内容 <ul style="list-style-type: none"> ○ 当該租税措置の歴史について机上調査を行った。 ○ 農地売買の市場の機能性について机上調査を行った。 ○ 当該租税措置の有効性、効率性、副次的効果及び代替手段について5人の専門家によるインタビューを行った。 ● 定量的分析の内容 <ul style="list-style-type: none"> ○ 土地水道管理局からの統計データに基づく分析を実施した。 ○ 租税措置を適用することによる農地の理論上の価格の弾力性を分析するために机上調査を行った。 	
3.4 租税措置の成果に関するKPI（主要評価指標）	<ul style="list-style-type: none"> ● 課税の公平性の原則から見た当該免税措置の正当性（定性的に評価される指標） ● 租税措置と税務当局の管理上の負担（定性的に評価される指標） ● 1年間に当該租税措置の適用が見込まれる金額（ユーロ建） ● 土地の価格、土地の流動性、事業譲渡等に関する副次的効果（定性的に評価される指標） 	A
3.5 評価活動における租税措置対象者の関与方法	<p>当該租税措置の直接的な適用者は評価に関与していない。定性的分析を行うための情報を収集するために、5人の税務の専門家や会計事務所に助言を求めている。これらの専門家は自らの顧客に対して当該租税措置の適用に関するアドバイスを提供していたため、当該租税措置の有効性、効率性、副次的効果及び代替手段について意見を求められた。</p> <p>評価を行うにあたり、当該租税措置の適用者がインタビューや調査に関与していない理由は明確にされていない。当該租税措置はそ</p>	A

ケーススタディ項目	収集された情報	情報ソース
	<p>の内容が高度であるため、税務の専門家や会計士の方が当該租税措置の評価に有用な情報を持っているためと考えられる。</p>	
<p>3.6 租税措置の有効性評価及びその影響把握に際して用いられたアプローチ</p>	<p>農業経済研究所及びエラスムス大学が採用した有効性評価のアプローチは三つの要素から構成される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 評価者は農業向け免税措置を導入するに至った歴史的なきっかけを調査した。評価者は引き続き机上調査を行い、代替的な手段ではなく、当該租税措置が導入された当時の状況等も調査している。なお、この作業は理論的な検証にすぎない。 ● 税務の専門家や会計士といった専門家に対するインタビューを実施し、当該租税措置の有効性、効率性、副次的効果、代替手段について意見を聴取した。 ● 農業向け免税措置を廃止した場合の理論上の効果を測定するために、経済分析を行った。 	A
<p>3.7 評価手法及び評価結果に対する会計検査院/他の評価研究機関の評価</p>	<p>農業向け免税措置の事後評価活動に関しては、会計検査院又は他の評価研究機関の評価は行われていない。</p>	
<p>3.8 評価活動に要した費用</p>	<p>評価活動に要した費用額は報告されていない。</p>	B
<p>評価結果及び結論</p>		
<p>4.1 政策目的の達成状況</p>	<p><u>有効性</u>：</p> <p>「農地の地主や貸主に税務上の恩典を付与する」という政策目的を達成するためには、当該租税措置が課税の公平性の観点から正当なものである必要がある。2001年の所得税法導入以前は、農地のオーナーに対しては当該免税措置が適用されたが、農地のオーナー兼貸し手は投資により得られたリターンに対して課税がなされていた。2001年の1月以降は、農地のオーナー兼貸し手にも当該免税措置が適用されるようになり、農業のオーナーとの間の公平性が確保された。</p> <p>一方、キャピタルゲインは課税対象とするという原則があり、この原則に基づけば農地のキャピタルゲインも課税対象とすべきである。しかし、当該租税措置により農地のキャピタルゲインは免税として扱われるため、キャピタルゲイン課税の原則に反し、また農業以外の事業者との間で課税の公平性が保たれていないと考えられる。</p> <p>上記より、当該租税措置は課税の公平性の観点から正当性を欠くものであるため、政策目的に対する有効性は認められないと評価された。</p> <p><u>効率性</u>：</p> <p>当該農業向け免税措置については、例えば土地の時価の決定方法などの様々な問題点が税務当局を交えて議論されている。そのように様々な問題点が議論されているにもかかわらず、当該租税措置が</p>	A, B

ケーススタディ項目	収集された情報	情報ソース
	<p>廃止されないのは、実行コストと便益の費用対効果が高いためと考えられている。</p> <p>当該租税措置の実行コストとしては、税務手続上のコストが主なものであり、租税措置によりもたらされる潜在的な便益と照らし合わせると限定的なものと考えられる。</p>	
4.2 租税措置の主な成果	<ul style="list-style-type: none"> ● 農業向け免税措置は、農地の土地のとしての価値を低く抑えている。 ● 農地のオーナーと非農業分野における個人事業主は課税の公平性の観点から平等に取り扱われていないといえるが、現在はそのような議論はあまりなされなくなった。 	A, B
4.3 租税措置の成果の重要性	<p>評価レポートでは報告されていない。</p>	A
4.4 租税措置に起因する予期せぬ負の影響	<p>当該租税措置における農地の時価は、買い手が考える価格の最高額と、売り手が考える価格の最低額とを考慮して決定される。農業向け優遇措置は農地の需要と供給の両面に影響を及ぼすことになる。</p> <p>農業向け免税措置が適用されていない状況では、将来的な税負担等が考慮されるため、農業分野における事業譲渡の際の価格は低く設定される可能性がある。これは、将来の税負担が買い手に課されることになるためである。この点から、農業向け免税措置の廃止は、農業を他者に譲渡しようとする農業従事者にとっては不利益となる（農業向け免税措置がある状況の方が、事業譲渡により得られる対価が大きいと予想される）。</p> <p>一方で、新たに農地の所有者となった買い手も同様の不利益を享受することになるため、買い手はもっと収益性の高い事業に農地を転用することを考えるようになると予想される。</p>	A
4.5 租税措置の主な強み	<p>農業経済研究所及びエラスムス大学によって次の強みが報告された。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 租税措置の実施に伴う管理上のコストは、利用者にもたらされる便益と照らし合わせると適切であるといえる。 ● 農業向け免税措置については不服申立て等はほとんどない。 ● 評価者は当該租税措置は費用対効果が高いと結論付けている。 	A
4.6 租税措置の主な弱み	<p>農業経済研究所及びエラスムス大学によって次の弱みが報告された。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 当該租税措置の目標について当該措置が導入されたときのままで更新されていないため、今日の農業を取り巻く環境と一致していない。 ● 当該租税措置と同じような効果が得られる他の租税措置が存在する。例えば、農業に限らず他の産業にも適用される再投資に関する措置など、目指す目標は異なるものの同様の効果が得られると考えられる。 ● 課税の公平性を根拠とした当該租税措置の免税の正当性の主張は、現在の状況に合っていない。 	A

ケーススタディ項目	収集された情報	情報ソース
4.7 租税措置により創出された社会的好機	報告されていない。	
4.8 租税措置に対する外的脅威	報告されていない。	
事後評価活動のフォローアップ（議会での審議状況）		
5.1 評価レポートの議会への提出	提出されている。	A, B
5.2 評価結果に対する担当省庁の見解（延長及び改正の内容）	<p>経済省（当時は農業省）及び財務省は、議会に下記の報告を行った。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 課税の公平性の観点からの免税措置の正当化が実態とそぐわないとする評価者の結論について、政府として更に検証する。 ● 政府は、当該租税措置が有効なものかどうかについても検証する。法人の資金調達や法人の遊休土地の利用等の面から当該租税措置はまだ重要と考えられている。 ● 農業向け免税措置を廃止した場合の土地の売買市場への影響は明らかではない。政府は農業経済研究所に対してより正確な分析を依頼している。 ● 当該租税措置は実態にそぐわず、またその当初の目標を達成するには効果がないと考えられるが、当該租税措置を廃止した場合には管理コストの増加を伴う好ましくない影響が生じる可能性がある。 ● 上記の状況をかながみて、農業向け免税措置は廃止せず、従来どおり継続されることとなった。 	A, B
5.3 担当省庁による修正（議会での審議結果）	担当省庁による修正は行われず、そのまま継続されている。	B
情報ソース		
A	農業経済研究所（2007年）Evaluatie landbouwvrijstelling（農産業所得税額控除の評価）	
B	農業省及び金融庁（2008年）Beleidsvaluatie van enkele fiscale regelingen voor de landbouw（“Policy evaluation of several tax regulations for the agricultural sector”），Kamerstuk 31 272 nr. 1, http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2008/10/01/beleidsvaluaties-van-enkele-fiscale-regelingen-voor-de-landbouw.html	
C	http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/objectieve_vrijstellingen/landbouwvrijstelling	

添 付 資 料

A. 参考資料リスト

A.1. 評価のメタ研究

- オランダ会計検査院 (1999年) 「Belastingen als beleidsinstrument」
- オランダ会計検査院 (2003年) 「Tussen beleid en uitvoering: lessen uit recent onderzoek」
- オランダ会計検査院 (2008年) 「Belastingen als beleidsinstrument; Terugblik 2008」
- オランダ会計検査院 (2010年) 「Inzicht in fiscale stimuleringsmaatregelen, specifieke uitkeringen en subsidies」
- オランダ会計検査院 (2012年) 「Effectiviteitsonderzoek bij de rijksoverheid」
- 効果研究のためのワーキングパーティー (2012年) 「Durf te meten: Eindrapport Expertwerkgroep Effectmeting」

A.2. 評価レポート

- オランダ経済政策分析局 (2011年) 「CPB Notitie betreft reactie op Research en Development Aftrek」
- Deloitte Consulting (2006年) 「Beleidsmonitor Zeescheepvaart 2005: Integrale Managementsamenvatting」
- EIM (2005年) 「Ondernemen makkelijker en leuker? Evaluatie zelfstandigenaftrek en enkele andere fiscale instrumenten gericht op ondernemerschap」
- EIM (2008年) 「Meer en beter ondernemerschap: Beleidsdoorlichting Ondernemerschapsbeleid Ministerie van Economische Zaken 2003-2007」
- EIM (2012年) 「Evaluatie WBSO 2006-2010: Effecten, doelgroepbereik en uitvoering」
「Evaluatie WBSO 2006-2010: Bijlagenrapport」
- EIM と UNU-MERIT (2007年) 「Evaluatie WBSO 2001-2005: Effecten, doelgroepbereik en uitvoering」
- Interdepartementaal Overlegorgaan Financieel Economische Zaken (2004年) 「Eindrapport VBTB-evaluatie: Lessen uit de praktijk (VBTBの評価に関する最終レポート)」
- 農業経済研究所 (2007年) 「Evaluatie landbouwvrijstelling」
- Ministerie van Economische Zaken (2013年) 「Working document baseline assessment RDA」
- Regioplan (2012年) 「Evaluatie van de afdrachtvermindering onderwijs 2006-2011」
- SEO 経済研究所 (2007年) 「Ex-post evaluatie Energie Investeringsaftrek (EIA)」

A.3. ウェブサイト

- <http://www.actal.nl/english/about-actal>
- <http://www.actal.nl/over-actal/missie>
- <http://afweging.kc-wetgeving.nl>
- <http://www.agentschapnl.nl/actueel/nieuws/wijzigingen-de-wbso-voor-2013>

- <http://www.agentschapnl.nl/nl/node/126272>
- <http://www.agentschapnl.nl/nl/programmas-regelingen/energie-investeringsaftrek-eia>
- <http://www.antwoordvoorbedrijven.nl/wetswijziging/afschaffing-afdrachtvermindering-onderwijs>
- http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/objectieve_vrijstellingen/landbouwwrijstelling
- http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/nieuws/20120603_samenwerking_belastingdienst_en_onderwijsinspectie_over_afdrachtvermindering_onderrwijs
- http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/ondernemersaftrek
- http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/investeringsaftrek/kleinschaligheids-investeringsaftrek
- http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/inkomstenbelasting_voor_ondernemers/willekeurige_afschrijving
- http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/ondernemen/bedrijfskosten_en_investeren/kosten_van_uw_onderneming/fiscale_reserves_en_de_ondernemersaftrek/oudedagsreserve
- <http://www.cbs.nl/nl-NL/menu/informatie/beleid/zelf-onderzoeken/default.htm>
- <http://www.hrpraktijk.nl/nieuws/nieuws/geen-aanscherping-afdrachtvermindering-onderwijs.815078.lynkx>
- <http://www.mkbservicedesk.nl/6806/wat-betekent-regeerakkoord-voor.htm>
- <http://www.raadvanstate.nl/publicaties/brochures/pdf/download.asp?file=Brochure%20Advisering-5.pdf&name=Wetgevingsadviseur.pdf>
- http://www.raadvanstate.nl/onze_werkwijze/advisering/toetsingskader
- http://www.rekenkamer.nl/Publicaties/Onderzoeksrapporten/Introducties/2010/05/Inzicht_in_belastinguitgaven_specifieke_uitkeringen_en_subsidies/Belastinguitgaven
- http://www.rijksbegroting.nl/2013/kamerstukken,2012/9/14/kst812045_4.html
- http://www.rijksbegroting.nl/2013/voorbereiding/begroting,kst173862_10.html
- http://www.rijksbegroting.nl/2010/voorbereiding/miljoenennota,kst132844_43.html
- http://www.rijksbegroting.nl/2011/voorbereiding/miljoenennota,kst148338_15.html
- <http://www.rijksbegroting.nl/algemeen/gerefereerd/1/1/0/kst110553.html>
- <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2008/06/16/meten-is-weten-ii.html>
- <http://rbv.minfin.nl/2013/modellen/overig/4-55-toetsingskader-belastinguitgaven>

A.4. 関連書籍

- Van Eijck S.R.A. (2005年) 「Het vermogen te dragen: the ability to pay, Kluwer, Deventer」
- S. J. C. Hemels (2011年) 「Zonsondergang en horizon. Verantwoording van belastinguitgaven in Nederland, nu en straks, Weekblad voor Fiscaal Recht, vol 6919 issue 1081, pp 1081-1087」
- OECD (1984年) 「租税措置:OECD 租税委員会による問題点や国ごとのレビュー」
- OECD (1996年) 「租税措置:最近の動向 OECD 租税委員会」
- OECD (2010年) 「OECD 加盟国内での租税措置 OECD 租税委員会」
- Rathenau Institute (2012年) 「Feiten en cijfers: Overzicht Totale Onderzoek Financiering (TOF) 2010-2016」
http://www.rathenau.nl/uploads/tx_tferathenau/TOF_2010_2016_rathenau.pdf
- Van Soest (2007年) 「Belastingen, Kluwer Deventer, 23^e druk」
- Swanborn P.G. (2007年) 「Evalueren. Het ontwerpen, begeleiden en evalueren van interventies: een methodische basis voor evaluatie-onderzoek, Amsterdam: Boom uitgeverij」

A.5. 規制、ガイドライン等

- 会計検査院 (2011年) 「Handreiking effectevaluaties subsidies」
- 経済省 (1999年) 「Van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording (政策に基づく予算編成から説明責任に基づく予算編成へ)」
- 財務省 (2005年-2012年) 「Rijksbegrotingsvoorschriften 2005-2012」 <http://rbv.minfin.nl>
- 財務省 (2006年) 「Nota van toelichting Regeling periodiek evaluatieonderzoek en beleidsinformatie 2006」
- 財務省 (2011年) 「Handreiking Evaluatieonderzoek ex ante」
- 財務省 (2012年) 「Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek 2012」
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2012-18352.html>
- 内務・王室省 (2012年) 「Evaluatie als fundering voor beleid (政策の基礎となる評価)」
- NL エージェンシー (2013年) 「Energie -investeringsaftrek (eia) - Energielijst 2013」

A.6. その他

- 会計検査院 (2011年) 「Innovatiebeleid」
- 農業省と経済省 (2008年) 「Beleidsvaluatie van enkele fiscale regelingen voor de landbouw, Kamerstuk 31272nr.1」
<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2008/10/01/beleidsvaluaties-van-enkele-fiscale-regelingen-voor-de-landbouw.html>
- 経済省 (2001年) 「Beleidsreactie evaluatie van de Uitvoeringsregeling Energie-Investeringsaftrek (EIA) en de Subsidieregeling energie-investeringen in de non-profit-en bijzondere sectoren (EINP)」
- 経済省 (2012年) 「Reactie WVA Evaluatie」
- 経済省及び財務省 (2007年) 「Brief van de Staatssecretaris van Economische Zaken en de Minister van Financiën, Kamerstuk 29 949 nr. 56」

<https://zoek.officiëlebekendmakingen.nl/dossier/29949/kst-29949-56?resultIndex=4&sorttype=1&sortorder=47>

- 経済省及び財務省（2009年）「Evaluatie Energie-investeringsaftrek」
- 財務省（2003年）「Handreiking evaluatieonderzoek ex ante（事前評価手続に関するマニュアル）」
- 財務省（2012年）「Rijksbegroting 2012」
- 研究開発活動促進のための給与所得税に対する減税措置（WBSO）の評価について一般に入手できる資料（2006年から2010年）
- PwC オランダ（2008年）「De motivatie tot energiebesparing: De investeringsmotivatie van aanvragers van de Energie-Investeringsaftrek」
- （財）農林水産奨励会/農林水産政策情報センター（2003年4月）「オランダ中央政府に係る業績データ及びエバルエーション規則」（解説版）
- （財）農林水産奨励会/農林水産政策情報センター（2003年12月）「オランダにおける政策評価（VBTB）調査報告」

B. アンケート・インタビューにおける質問例

アンケートやインタビューでの質問のサンプルを紹介する。これらの質問は、租税措置を利用している法人の情報を収集するために用いられたものである。この情報収集は電話インタビューやインターネット上のアンケートを通じて行われた。

B.1. 有効性に関する質問例

B.1.1. 研究開発活動促進のための給与所得税対する減税措置(WBSO)に関する質問例(2012年)

以下の問いは租税措置の有効性に関するものです。人件費の減額が貴社に与える影響はどのようなものですか。以下の各回答に対して、はい/いいえ/分からないのいずれかで答えてください。

1. より研究開発を実施するようになった。
2. 研究開発に従事する従業員が増えた。
3. 研究開発に従事する従業員の給与が増加した。
4. 研究開発に関する設備に対する投資額が増加した。
5. 研究開発費が減少した。

この租税措置の利用が貴社に与えた影響で上記以外のものがあれば教えてください。(自由回答)

以下の記述に対する貴社の回答を(1)から(5)の番号によってご回答ください。

(1)全く同意できない (2)同意できない (3)どちらでもない (4)同意できる (5)全く同意できる

1. WBSOにより、租税措置の恩恵なしでは実施できなかったプロジェクトが実施できるようになった。
2. WBSOの適用対象とならないプロジェクトは実施されなくなった。
3. WBSOの結果、研究開発プロジェクトの実行可能性により関心を持つようになった。
4. WBSOの結果、リスクの高い研究開発プロジェクトにも積極的に取り組むようになった。
5. WBSOにより、研究開発プロジェクトの実行スピードが増した。
6. WBSOの結果、その他の租税措置や助成金についても適用を検討するようになった。
7. WBSOの結果、研究開発活動の計画をより適切に作成できるようになった。
8. WBSOの結果、研究開発費を抑制しないようになった。
9. WBSOの結果、自社での研究開発をより行うようになった。
10. WBSOの結果、特定分野の専門家を容易に雇えるようになった。
11. WBSOの結果、研究開発をオランダ国内で行う機会が増えた。
12. WBSOの結果、他の会社や研究機関と共同研究を行うようになった。
13. WBSOの結果、外部から得た知見をより利用するようになった。
14. WBSOの結果、海外に支店の開設を考える際、オランダの魅力は高まった。
15. 政府の経済危機に対する措置の一環としてWBSOの適用範囲が広まったが、このことにより我が社の流動的な状況にポジティブな影響を与えた。
16. 適用範囲の拡大は社員の定着率にポジティブな影響を与えた。
17. WBSOの結果、自社の知見をより他社に譲渡にするようになった。
18. WBSOの結果、委託研究を通じ、基金を集めやすくなった。
19. WBSOの結果、知識開発が容易になった。

人件費の減額が貴社に与える影響はどのようなものですか。以下の各回答に対して、はい/いいえ/分からないのいずれかでご回答ください。

1. より多くの研究開発プロジェクトが実施された。

2. 研究開発に関する設備に対する投資が増えた。
3. 研究開発費が減少した。

上記以外で生じた効果があれば教えてください。（自由回答）

もし WBSO という租税措置がなかったら貴社の研究開発プロジェクトはどのような結果でしたか。

1. 計画どおりの予算の範囲内でプロジェクトは続けられた。
2. プロジェクトの予算は減少するが、続けられた。
3. WBSO の適用要件を満たすために、プロジェクトに修正が加えられた。
4. プロジェクトは廃止される。
5. 分からない/答えたくない。

WBSO の適用申請をした研究開発に係る勤務時間のうち、NL エージェントに否認されて時間の割合はどのくらいですか。また、否認された勤務時間のうち、WBSO の適格性を本来は満たすと考えられるのはどのくらいですか。（自由回答）

WBSO の改善策として何か提案はありますか。（自由回答）

2006 年以來、技術研究のイノベーション活動について WBSO の適用を受けることは可能になりましたが、適用を受けてみましたか。

1. はい
2. いいえ
3. 分からない/答えたくない

2006 年以來、ソフトウェアの開発について WBSO の適用を受けることが可能となりましたが、適用を受けてみましたか。

1. はい
2. いいえ
3. 分からない/答えたくない

もしソフトウェアの開発について WBSO の適用を受けたことがある場合、その結果、ソフトウェア開発分野の研究開発は拡大しましたか。

1. はい
2. いいえ
3. 分からない/答えたくない

B.1.2. 海上輸送業に係る租税措置（2007 年）

なぜこの租税措置を利用したのですか。もし租税措置の適用に関して複数の理由がある場合、優先順位を付けてご回答ください

この租税措置が廃止された場合、貴社が保有している船舶のすべて又は一部を海外に移転させますか。

仮に海外に移転させる場合、どの国に移転させますか。

1996 年以來、租税措置の導入はオランダの海上輸送業の発展に貢献したと考えますか。もし貢献したと考える場合、その理由をご教示ください。

仮に政府が海上輸送業に係る租税措置を廃止した場合、政府は他にどのような方法で同様の目的（付加価値の増大と雇用の拡大）を達成できますか。

B.2. 情報収集を目的とした質問例

B.2.1. 個人事業主支援に係る租税措置 (2005 年)⁹³

仮に租税措置が適用されていない場合、どのような結果になっていましたか。

1. 起業をしていなかった。
2. 起業はしたが、事業を継続することはできなかった。
3. 起業はしたが、租税措置の適用がない状況下では設立時における投資が十分行えないため、これほど早く成長できなかった。
4. 租税措置の適用がある場合と比較して個人所得が少なかった。
5. あなた自身及びあなたの事業に何ら影響は与えなかった。
6. 上記に該当するものはない/分からない/答えたくない。

仮に昨年の可処分所得が 3,000 ユーロ減少したとしたら、下記のどのように費用削減を行いますか。

1. 事業上の投資
2. 事業上の貯蓄
3. 年金
4. 個人的支出
5. 個人的貯蓄
6. 会社の清算
7. 特に意見はない/分からない/答えたくない

総費用削減額を 100%とした場合、以下の各場面における費用削減額は総費用削減額の何%を占めますか。

- | | |
|-----------|-----|
| 1. 事業上の投資 | — % |
| 2. 事業上の貯蓄 | — % |
| 3. 年金 | — % |
| 4. 個人的支出 | — % |
| 5. 個人的貯蓄 | — % |
| 6. 会社の清算 | — % |

仮に昨年の可処分所得が 6,000 ユーロ減少したとしたら、それは上記の質問に対する回答にどのような影響を与えますか。（回答の選択肢は上記の質問と同様とします）

B.2.2. 海上輸送業に係る租税措置 (2007 年)

オランダの海上輸送業における雇用者数を増加させるために、政府はどのような措置を導入すべきでしょうか。

既に実施されている措置に加えて、オランダの海上輸送業における雇用者数を増加させるために、政府は次にどのような措置を導入すべきであるか。

⁹³ 2005 年における起業家支援に係る租税措置に対する評価活動で用いられた電話アンケートの質問書より抜粋。

B.3. 租税措置の効率性及び管理上の負担に関する質問例

B.3.1. 個人事業主支援に係る租税措置 (2005 年)⁹⁴

この租税措置の適用に伴って必要となる管理上の仕組み等について、仮にこの租税措置の適用を受けなかった場合でもその仕組みを導入していましたか。

1. はい
2. いいえ
3. その他回答 (例えば ____)
4. 分からない/答えたくない

B.3.2. 研究開発活動促進のための給与所得税対する減税措置 (WBSO) に関する質問例 (2012 年)

この租税措置の実施に関して、NL エージェンシーの働きをどのように評価しますか。(1 から 10 までの 10 段階評価 (1 が最低、10 が最高) でお答えください)

この租税措置の実施状況を改善するために NL エージェンシーに対して、何か提案事項はありますか。(自由回答)

WBSO の実施に関して以下のいずれかの変更を行わなければならないとしたら、どれを選びますか。

1. 減税割合が小さくなる研究開発活動の範囲を広げるよう定義を見直す。
2. 租税措置の対象金額の上限を高くする代わりに、減税割合を小さくする。
3. 関税上の第一分類に対する減税を大きくし、第二分類に対する減税を小さくする。
4. 上記のいずれでもない。
5. 分からない/答えたくない

WBSO の適用について NL エージェンシーによる調査を受けましたか。

1. はい
2. いいえ
3. 分からない/答えたくない

どのように NL エージェンシーの調査を受けましたか。(自由回答)

B.3.3. 海上輸送業に係る租税措置 (2007 年)

現状の予算の枠組みの中で、利用可能な財政的な手段を効率的に提供するためにどのような方法があるとお考えですか。(自由回答)

あなたの会社において、租税措置の実施により生じる管理上の負担はどの程度ですか。(「大変低い」「低い」「高い」「大変高い」の中から回答してください)

もしその負担が「高い」か「非常に高い」の場合、その理由をお教えてください。(自由回答)

この租税措置に関連する管理上の負担を軽減させる提案はありますか。(自由回答)

⁹⁴ 2012 年における WBSO の評価活動で用いられた質問書 (Questionnaire WBSO evaluation 2012) より抜粋。

B.4. その他(新規租税措置検討に係る協力依頼)

B.4.1. 研究開発活動促進のための給与所得税対する減税措置(WBSO)に関する質問例(2012年)

最後の質問は、財務省において現在検討中の新しい租税措置についてのものです。私どもはこの調査の後、いくつかの追加質問をしようと考えていますが、新しい租税措置についてeメールで最大五つの質問をさせていただいてよろしいでしょうか。

1. はい
2. いいえ