

## **II. 企業の公的負担**

### **1. 企業課税の概要**

#### **(1) 企業が負担する税**

##### **① 国税**

###### **a. 法人税**

株式会社、公開リミテッドパートナーシップ、相互保険組合、協同組合、財団法人、投資信託等が課税対象となり、非営利法人は商業活動を行っていないならば、非課税であり、パートナーシップには構成員に対して個人所得税が課される。企業所得に対し2段階の累進税率を設定しており、20万ユーロ以下に20%、これを超えると25%となっている。外国企業であっても、オランダで事業活動をしている限りは課税対象となる。

法人税には資本参加免税制度、イノベーションボックス制度などの特徴的な制度も整備されている。

###### **b. 付加価値税**

課税事業者は商業活動を行う事業者、輸入業者で、個人業者も含む。

標準税率は21%である。6%の軽減税率が適用されるのは、1968年売上税法（Turnover Tax Act）の表1にリスト化されている（食料、医薬品、水、本・雑誌、新聞、公共交通、ホテル、映画館、博物館、舞台芸術・スポーツイベントの入場料等）。

また、銀行、保険などの特定サービスは免除され、輸入品はCIF価格+関税+物品税に課税されることになっている。

###### **c. 配当源泉税**

資本参加免税制度が適用される場合などを除き、支払配当に対しては15%の源泉税が課されている。

###### **d. 譲渡税**

オランダ国内の不動産を取得する際に課され、不動産の市場価格あるいは売買価格の大きい方の6%を支払う。なお、住宅に関しては2%に軽減される。

###### **e. 物品税**

EU指令の下、アルコール製品、鉱物油、たばこなどに対して物品税が課されている。

###### **f. 特別消費税**

炭酸飲料、果汁・野菜飲料、ミネラルウォーターなどの非アルコール飲料に対して課税される。

### g. 環境税

環境税として以下の課税が実施されている。

#### 1) 水道水税

2014年6月30日までは水道使用量として0.33ユーロ/m<sup>3</sup>が適用され、2014年7月1日以降は以下のように改定される。

水道使用量 (m <sup>3</sup> )	税額(ユーロ/m <sup>3</sup> )
0~300	0.33
301~50,000	0.40
50,001~250,000	0.36
250,001~1,250,000	0.26
1,250,000	0.05

#### 2) 石炭税：14.27ユーロ/1,000kg

#### 3) 廃棄物税（2014年4月1日より）：17ユーロ/1,000kg

#### 4) エネルギー調整税

ガス、電気の消費量に応じて需要家に課税される。

	使用量	税額(ユーロ)
天然ガス	5,000 m <sup>3</sup> 以下	0.1894
	5,000~17 万 m <sup>3</sup>	0.1894
	17 万~100 万 m <sup>3</sup>	0.00446
	100 万~1,000 万 m <sup>3</sup>	0.0163
	1,000 万 m <sup>3</sup> 超	0.0117
電気	1 万 kWh 以下	0.1185
	1 万~5 万 kWh	0.0437
	5 万~1,000 万 kWh	0.0115
	1,000 万 kWh 超	0.0005(企業)
		0.0010(一般家庭)

### h. 自動車特別税

#### 1) 自動車登録税(BPM)

二酸化炭素排出レベル、販売価格、燃料の種類、使用フィルターによって税率が異なる。

2009年1月1日より新しく使用を開始したディーゼルエンジン車の場合二酸化炭素排出量が70g/km以下、他の燃料車の場合88g/km以下であれば、自動車登録税は免除される。

#### 2) 自動車税(MRB)

税率は自動車重量と使用燃料の種類などで異なる。ディーゼルエンジン車の場合二酸化炭素排出量が50g/km以下、他の燃料車の場合50g/km以下であれば、自動車税は2015年までは免除される。

## ②州税

オランダでは、州、地方自治体とも所得を課税標準とした地方税は存在しない。

州が独自に徴収できる財源は、自動車税（自動車のサイズや州によって異なる）に限られる。

### a. 州の自動車税（opcenten）

州の自動車税は国の自動車税に上乗せする形式で課税しており、州議会が決定し、国が承認する形になっている。税率は一定の範囲内で、個々の州が決定している。なお、徴収は国が実施している。

## ③地方税

地方自治体の税収は、9割以上が固定資産税である（その他は、樹木伐採許可税、ごみ・下水道処理税など）。

### a. 地方自治体の固定資産税（onroerende zaakbelasting）

地方自治体が不動産所有者、使用者に課税するもので、税率は地方自治体が一定の基準の範囲内で決定する。固定資産税法は、所有者の税率が、使用者の税率の125%を超えてはならないと規定している。また、居住用建物と非居住用建物の税率も20%以上の差を設けてはならないとしている。ロッテルダム市の2014年の税率は居住用建物の0.1280%、非居住用建物で所有者は0.3186%、使用者は0.2529%としている。

### b. 水管理組合の水利税

水管理組合が水の使用量に対して課税する。

## (2) 企業税制上の特徴

オランダ経済省企業誘致局（NFIA）の資料“Why Invest in Holland?”では、オランダの企業税制の特徴として、以下の優遇措置が挙げられている<sup>33</sup>。

- EU 諸国の中では比較的低い法人税率 25%（課税対象額の最初の 200,000 ユーロまでは 20%）
- 税務当局との話し合いにより税務上の取扱いを事前に確定できる「事前税務裁定制度 (Advance Tax Ruling)」、OECD のガイドラインに沿った移転価格基準、および事前の プライシング協定 (APA : Advance Price Agreement)
- 資本参加免税制度 (Participation Exemption)
- 法人税の実効税率が 5%となる「イノベーションボックス」制度
- 適格な R&D 活動に関する賃金コストに対する税額控除 (WBSO)、R&D 運営コスト、および R&D 資産に対する税額控除 (RDA)
- 環境対策関連投資のための税控除措置 (MIA/Vamil)
- 持続可能エネルギーに関する税額控除プログラム (EIA)
- 税務連結体制度 (Fiscal Unity)（企業グループ内の税務連結により、メンバー企業間で自由な損益の相殺が可能）
- 損失の繰越し 9 年、繰戻し 1 年が可能
- 租税条約ネットワークにより、配当・利子・ロイヤリティーに対する源泉徴収税の軽減（利子・ロイヤリティーは、ほとんどの場合 0%）
- オランダ居住法人が支払う利子・ロイヤリティーには、源泉徴収税なし
- 海外からの赴任者に対する個人所得優遇税制「30%ルーリング」
- 物品輸入時の VAT 繰延べ制度：輸入の時点での VAT 納付不要

ここでは、特に重要と考えられる、アンダーラインを引いた税制措置、および水平的モニタリング (Horizontal Monitoring) について、以下にその概要を記す。

### ①事前税務裁定制度(Advance Tax Ruling)・事前価格合意 (Advance Price Agreement)

事前税務裁定 (ATR) および事前価格合意 (APA) は、外資誘致のために、確実な税務状況を事前に把握できるように創られた制度である。事前価格合意 (APA) は、オランダ居住のグループ会社がグループの国外会社から受け取った、あるいは供給した、サービスまたは物品の価額 (= 移転価格) について、その税務上の妥当性を事前合意するものである。オランダでは、源泉徴収がないことから持ち株会社が多く設立されている。APA では移転価格について事前に企業と税務署の間で合意をして、利益やマージン等を決定するため、企業は課税の不確実性を回避することが可能となる。

<sup>33</sup> いずれも国税上の優遇措置である。

事前税務裁定（ATR）は、資本参加免税の適用可否や利益配分など、国際的な企業組織に特有の税務について、経済取引の前に合意するものである。ATR の第一のメリットは不確かさの回避である。事後的に納税の不備が指摘されると罰金を支払う必要があるが、ATR ではそれを回避する事が可能となる。第二に、事前協議は事後協議よりも手続き的に簡便である。第三に、納税のためのコンプライアンス・コストを引き下げる事が出来る。第四に平等な基準で審査が受けられるようになる。ATR の運用は統一基準に基づいて行われているため、全ての企業に同じ解釈が適用され、公平性が確保される。APA と ATR はそれぞれ別個のものであり、同時に事前審査が行われる訳ではない。

なお、特定企業の誘致のために、ATR や APA を用いて個別に税制面で優遇するという事は行われておらず、主たる目的は課税に関する予測可能性の向上にある。

## ②資本参加免税制度（Participation Exemption）

### <資本参加免税制度の主な特徴>

資本参加免税とは、一定の要件を満たす所有株式・持分から生じた配当、譲渡益等の所得について法人税を免除する税制であり、1969 年の法人所得税法（Corporate Income Tax Act）のもっとも重要な規定のひとつである。資本参加免税制度のバックグラウンドにあるのは、法人所得に対する課税は1度に限られるべきだという考え方であり、他企業への参加（Participation）から得られる所得が免税される。参加しているかどうかは、原則として5%以上の出資をしているか否かで判定されるが、株式保有がポートフォリオ投資でない<sup>34</sup>とみなされた場合、5%以上の出資という要件がなくても資本参加免税は適用可能である。またポートフォリオ投資を目的とした株式保有である、と判断された場合でも、次の条件に当てはまれば資本参加免税を適用することが可能である。

- 受動的な持株自体が、税率 10%以上の課税対象である場合
- 子会社の総資産のうち、課税率 10%未満のポートフォリオ投資の占める割合が 50%未満である場合

この税制は、オランダ持株会社を通じて各国に投資することにより税金コストを軽減し、特に EU 内での投資資金効率を高めるのに有用である。オランダに欧州本社が多数設立されるための主たる役割を果たしている。

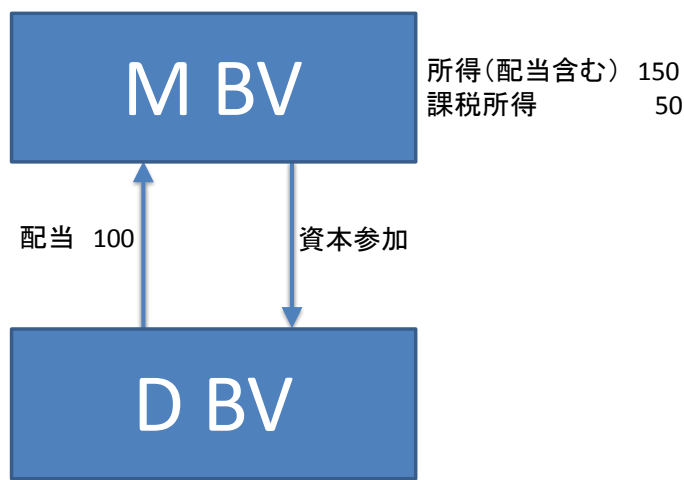
資本参加免税制度の例示を行ったのが図表 II-1 である。M BV は親会社（Mother BV（有限会社））であり、D BV は子会社（Daughter BV）である。M BV は D BV の株式の 5%以上を保有しているため、資本参加免税の適用対象となる。M BV の所得は、D BV からの配当も含めて 150 となるが、D BV からの配当は、法人税から全額免除されるため、課税所

<sup>34</sup> 通常の資産運用による運用益獲得を目的とした株式保有でない限り（動機テスト：motive test）、ポートフォリオ投資とはみなされない。動機テストは数々のオランダ判例に基づいており、フレキシブルな基準となっている。

得は 50 のみとなる。

キャピタルゲインおよびキャピタルロスについても資本参加免税は適用される。例えば、親会社の子会社の株式を簿価で 100 保有しており、それを 150 で売却した場合、キャピタルゲインである 50 は免税となる。一方、75 で売却した場合、25 のキャピタルロスが発生した場合は、逆にそれを損失として計上することが出来なくなる（キャピタルゲインは課税されなくてすむ一方、適格な清算損失以外のロスは控除することができない）。

図表 II-1 資本参加免税の例示



### ③税務連結体制度 (Fiscal Unity)

95%の議決権または利益の権利を持っている場合、相互の要求に基づいて、複数の企業を単一の課税主体とみなす制度が、税務連結体制度 (Fiscal Unity) である。税務連結体制度を用いる利点は、損益をグループ内で相殺することが出来る点である。損失がある企業と利益がある企業がグループ内に混在している場合、それらを単一の納税者とみなすことで、損益を相殺することが出来、グループ全体で利益がある場合にのみ課税される。それ以外にも、企業にとってはコンプライアンスコストを抑制できる事や、グループ内取引を可視化しなくて済むことも利点となる。後者については、償却資産の移転について課税される事はないし、移転価格も適用されない。また、資本参加免税は要件は 5%以上の出資が求められるが、単体の企業でその条件を満たさなくても、グループとしては条件を満たしている場合、資本参加免税の適用対象となる可能性がある。こうした連結納税制度は他国でも導入されているが、オランダの特徴は、カバーしている範囲が幅広い事である。

例えば自動車メーカーの場合、関連会社として部品の販売を行っている会社があり、その企業が他の関連会社に部品を販売した場合、グループ内で利益が相殺されるためそこで発生した所得は課税対象とならない。グループ全体で単一の納税主体とみなされるため、課税対象は最終的な利益のみとなる。また、移転価格に関する文書等を準備する必要もないため、その分の事務負担も軽減される。

#### ④イノベーションボックス制度

イノベーションボックス制度は、R&Dを促進することを目的として導入された制度である。イノベーションボックス制度を利用するためには、当該案件について適用の申請を行い、それが自社開発のR&D<sup>35</sup>であることを証明するステートメントを、経済省から発行してもらう必要がある（WBSO認定）。オランダの法人税率は25%だが、WBSO認定を受けた無形資産によって生まれた純利益については、実効税率が5%の軽減税率となる。

法人税の申告書上では、イノベーションボックスに割り当てられた利益の80%を免税とするという形で適用される。つまり、課税対象額の残り20%に対して標準法人税率25%を乗じ、実効税率5%が得られる。また無形資産の開発にかかった経費や損失は、標準法人税率25%の課税対象額から控除可能であるため、イノベーションボックスは、開発経費や損失を差し引いた後に適用となる。2010年から、イノベーションボックスに割り当て可能な対象金額の上限はなくなったが、その利益が適格な無形資産によって得られたものであることを証明する必要がある。そのため、オランダ税務当局は事前同意（Advance Tax Ruling）を勧めている。

図表 II-2 イノベーションボックス適用計算例

単位：ユーロ

計算例：「イノベーション B.V. 社」—イノベーションボックス利用のモデルケース		
前年度までにかかった、無形資産の開発費用	500,000	25%課税の対象額から全額控除可能
初年度 年間損失(申告収入総額のうち認定された額) <sup>1</sup>	200,000	25%課税の対象額から全額控除可能
税率25%の課税対象額から控除できる総額(その後の納税申告に使用できる「基礎控除持ち分」となる)	700,000	
2年目 年間利益 <sup>1</sup>	300,000	全額25%で課税
「持ち分」残高	400,000	
3年目 年間利益 <sup>1</sup>	500,000	
	そのうち:	
	400,000	25%で課税分 <sup>2</sup>
	100,000	5%で課税分
4年目 年間利益	700,000	全額5%で課税

実効税率の計算:		
無形資産によって得られた純利益総額 <sup>3</sup> A	800,000	
総納税額 <sup>4</sup> B	40,000	
実効税率 B ÷ A	5%	

1 総収入額(損失または利益)のうち、イノベーションボックスに割り当て可能であるとして、事前にオランダ税務当局と同意した額(例えば総額の80%)

2 ここで税率25%での課税対象総額が700,000(=300,000 + 400,000)となり、先に認められた控除額700,000と同額になる

3 -500,000 - 200,000 + 300,000 + 500,000 + 700,000

4 100,000 × 5% + 700,000 × 5%

(資料) NFIA

<sup>35</sup> 他社(者)によって開発された無形資産でも、オランダ納税企業の責任負担のもとに開発されたものや、他の既存の特許をもとにしたものであっても、さらに自社で開発していれば、イノベーションボックスの対象となる。なお英国のпатентボックス税制は、取得した知的財産から生まれる収益についても対象となるが、現地ヒアリングによると、オランダ政府は英国のпатентボックスについては、解釈の幅が広すぎると考えている。

なお現地調査によると、オランダに進出している日本企業で、イノベーションボックス制度を利用しているのは僅かである。これはイノベーションボックス制度の活用によって、日本のタックスヘイブンに該当し、日本に利益を戻さなければならないことを恐れているためである。

#### ⑤研究開発税制

WBSO プログラムによる技術的・科学的研究、新技術を用いた製品または生産プロセスの開発、新技術を用いたソフトウェアの開発などについては、研究開発税制（税額控除）が適用される。

R&D 控除は、賃金税および社会保険料の控除という形をとる。2014 年の場合、原則として、1 暦年当たりの R&D 要員に関する賃金源泉徴収税企業納付総額のうち、最初の 200,000 ユーロまでは 38%、それを超える部分は 14%を控除する。

各年度における最大控除額は、1 企業あたり 14 百万ユーロである。

ただし、新規事業、いわゆる「テクノ・スターター」のための R&D 控除は、1 暦年当たり R&D 賃金源泉徴収税企業納付総額のうち、最初の 200,000 ユーロまでは 50%が控除され、それ以上の部分は 14%の控除、最大控除額として 1 企業あたり 14 百万ユーロまで認められている。

OECD(2012), ‘Science, Technology and Industry Outlook 2012’ によると、オランダの研究開発税制は、製造業だけでなく、サービスをベースとしたソフトウェア開発にも適用を拡張されている。

#### ⑥個人所得税における「30%ルーリング」

本措置（30%ルーリング）は、個人所得税を対象としているが、オランダの企業が海外から専門的技術的人材を採用することに資することから、企業優遇税制として、ここで取り上げることとする。

雇用主は、総報酬額の 30%までを個人所得税法上非課税手当として支給することができる。これはオランダにおいてグローバル人材を確保する上での有用なツールとなっている。

○適用対象となる報酬には、ボーナスやストック・オプションなどの臨時あるいは変動給付金等を含むが、退職金、年金は含まない。

○雇用主は、当該赴任者が、オランダ労働市場では見つけられない、もしくは見つけにくい、特殊な技能や知識を持っていることを立証でき、次の最低課税賃金レベルを満たしていることが制度適用の要件となる。

－最低グロス所得 50,000 ユーロ（一般要件）

－最低グロス所得 38,007 ユーロ（30 歳未満の修士 MSc、博士 PhD の場合）

－最低グロス所得要件なし（科学者、研究者の場合）

○当該赴任者は、オランダ国外で雇用された従業員であること。



- 雇用主は、オランダの賃金税源泉徴収義務者であること。
- この非課税手当は最長 8 年間（96 カ月間）適用することができるが、開始から 5 年経過した時点で、税務当局から雇用主に対して、当該の赴任者が継続して適用条件を満たしていることを証明するよう要請がある。

図表 II-3 30%ルーリングの適用例

単位：ユーロ

	30% ルーリング適用の場合	30% ルーリング適用がない場合
税引き前所得	100,000	100,000
30%ルーリングによる非課税分	30,000	
課税所得(A)	70,000	100,000
最初の€19,645 までに対して - 所得税 37%と社会保険料	7,268	7,268
次の €19,645 ~ €33,363 に対して - 所得税 42%と社会保険料	5,761	5,761
次の €33,363 ~ €55,991 に対して - 所得税 42%	9,503	9,503
次の €55,991 を越えた分に対して - 所得税 52%	7,285	22,885
税金と社会保険料の支払合計(B)	29,817	45,417
純所得(=A-B)	70,183	54,583

(資料) NFIA

【参考】オランダにおける個人所得税

2001年以降、3つの課税所得に対して課税される。

1) ボックス1 課税所得

給与、年金、事業収入、住宅所有を対象に課税される。2014年時点で以下のような4段階の累進課税が採用されている。

図表 II-4 所得階層別税率

単位：ユーロ、%

以上	以下	税率
	19,645	5.10
19,646	33,363	10.85
33,364	55,991	42.00
55,992		52.00

ただし、最初の2段階の税率区分のうち、65歳未満の場合31.15%、65歳以上の場合13.25%が一般老齢年金、特別医療保険、遺族年金に対する社会保険料となる。

2) ボックス2 課税所得

発行済み株式の5%以上を所有する場合にこれから発生する配当、譲渡益に対して課税される。関連する株式譲渡損失や利子等の費用を控除できる。2014年の時点の税率は2段階の累進税率が設定されており、25万ユーロ以下が22%、これを超えると25%となっている。

3) ボックス3 課税所得

銀行預金残高、投資目的の不動産、上記以外の株式など個人の資産を対象に、年間平均純資産額の4%を課税所得とする。ただし、負債等の控除や基礎控除も認められている。税率は30%の固定税率が採用されている。

⑦水平的モニタリング (Horizontal Monitoring)

オランダでは2005年より水平的モニタリング制度が導入されている。水平的モニタリング (Horizontal Monitoring) に対して、伝統的なモニタリングは垂直的モニタリング (Vertical Monitoring) と呼ばれるが、伝統的な方法では、企業活動を過去に遡ってチェックするのが基本となる。納税者は税務署に対して納税申告書を提出し、その後に申告書の正確性について税務調査を受ける。こうした税務調査は、税務状況の不確実性が高まるとともに、税務調査に時間を要するため、過去の納税について不透明な状態が長期間にわたって続く可能性がある。例えば金融業の納税について、水平的モニタリングの導入前は、納税課、金融検査課、大企業のタックスアドバイザー等が、数年前の取引について審査を

行っていた。これだけ時間が経過してしまうと正確な事実関係を把握することは非常に難しくなる。

一方水平的モニタリングは、企業と税務当局との間の相互の信頼や理解、および透明性を基礎とした税務監督形態である。水平的モニタリングでは、企業が有するタックス・コントロール・フレームワーク（税務リスク管理のための内部統制の枠組み）を税務コンプライアンスの向上に利用している。この制度は、企業の税務に関する内部統制の仕組みを信頼することで成り立っている制度であるため、この制度を利用するにあたって、企業は税務署とコンプライアンス契約を締結し、自社の内部統制の有効性を示す事と、相互の情報交換が義務付けられている。内部統制システムでは、全ての利益が報告されている必要があり、それらの情報について税務当局がいつでも照合できる事が求められる（ただし、実態として税務当局がそうした情報を照合することは多くない）。

水平的モニタリングの利点の第一は、税務状況について迅速に把握をする事が可能になる点である。伝統的な垂直的モニタリングの場合、経済活動の事後に税務調査を受けることになるが、水平的モニタリングの場合、事後的な税務調査の不確実性を低減させる事が出来る。第二の利点は、行政負担・費用の削減である。世界中で、税の仕組みが複雑になっており、制度をアグレッシブに乱用する企業もある中で、その対策として、世界中で課税ルールを厳格化しており、その結果、徴税に伴う行政負担が大きくなっている。水平的モニタリングは、徴税に伴う行政負担を軽減する効果がある。

その一方で、水平的モニタリングの適用を受けるためには、厳格な内部統制システムの整備が必要となるため、適用対象が大企業に偏り、中小企業の適用が難しいという課題もある。ただし政府は、中小企業も水平的モニタリングを活用できるようにしていく方針である。またオランダでは、企業と税務当局の関係性がそもそも水平的であるため、中小企業であっても、税務当局と接触が容易である。

なお水平的モニタリングでは、全ての税目を対象とすることが一般的であるが、その自信がない企業は、ペイロール・タックス（賃金税）等のみを対象とすることも可能である。例えば個人の所得税について、対象となる被用者が頻繁に海外に駐在するような職員であるため、税の申告も頻繁に行う必要がある。水平的モニタリングを適用しないと、職員が海外に駐在するたびに個別に対応する必要があり、かつタックス・リターンがどのような状況になっているか分からなくなる。そのため、所得税についてだけ水平的モニタリングを適用しているケースもある。賃金税の水平的モニタリングは、比較的簡素なプロセスで適用可能であり、10名以上の駐在員がいる場合には、利用できることになっている。

### (3) 企業を対象とした租税支出<sup>36</sup>

#### ① 企業を対象とした租税支出の全体像

企業に対する税制上の優遇策として、各種租税制度の軽減、免除、控除などの特別措置が各国で行われており、これらは租税支出 (tax expenditure) と総称される<sup>37</sup>。租税支出は「隠れた補助金」「隠れた歳出」と呼ばれることもある。

オランダでは「租税措置 (オランダ語で *belastinguitgaven*)」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」と定義されている。つまり、「租税上の優遇をもたらす一種の補助金」「税収の減少又は税収の繰り延べという形式による政府の支出」とも表現でき、オランダにおける租税措置は、政策実行の手段として、助成金などによる特典の付与よりも、一般的に用いられてきた。

以下ではまず、オランダの租税支出の状況を見る前に、各国の租税支出の対 GDP 比の国際比較を通してオランダの特徴を押さえることとする。

OECD (2010) によれば、オランダの租税支出の対 GDP 比は 2%程度となっている。これは、他の諸外国に比べても低い水準である。特に欧米諸国では、ドイツが 0.7%であることを除き、カナダが約 7.0%、スペインが約 4.6%、アメリカが約 6.0%、イギリスが約 12.8%に達しているのに比較すると、オランダは低い水準にとどまっている。したがって、統計上、オランダでは、租税支出を用いた企業支援策は他国に比較すると、あまり行われていない、ということになる。

ただし、オランダの租税支出の内訳をみると、特に産業振興支援、研究開発支援、特定産業支援の対 GDP 比割合は、他国と比較しても、やや高い水準にある。

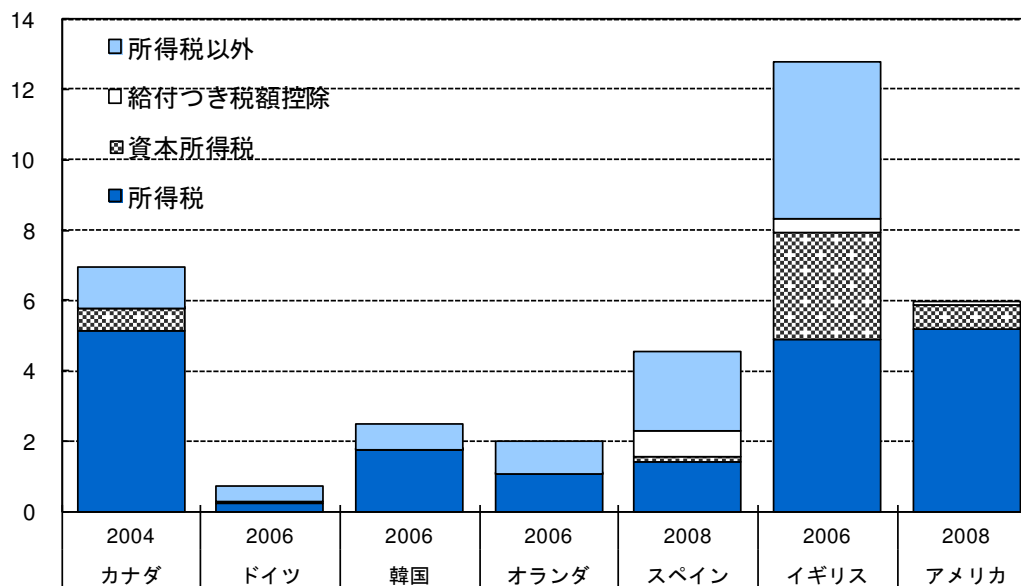
---

<sup>36</sup> 本節は、OECD (2010) "Tax Expenditures in OECD Countries"、総務省行政評価局 (2013) 「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」を参照している。

<sup>37</sup> 我が国の「租税特別措置」は租税支出の一種と位置付けられるが、我が国の租税特別措置が主として企業対象となっているのに対して、諸外国の租税支出は家計対象分も広く含まれており、我が国の租税特別措置よりも広い概念となっている。本報告書では、便宜上、「租税支出」と「租税特別措置」、「政策減税」を同義として扱う。なお、近年は、IMFのマニュアルやOECDのガイドラインが公表されており、今後、租税支出の定義が収斂していくことも考えられる。

図表 II-5 租税支出の国際比較

(租税支出対GDP比：%)



	カナダ 2004	ドイツ 2006	韓国 2006	オランダ 2006	スペイン 2008	イギリス 2006	アメリカ 2008
所得税 (Income Tax)	5.16	0.26	1.75	1.06	1.41	4.90	5.21
一般減税 (General Tax Relief)	0.00	0.00	0.05	0.00	0.00	0.00	0.00
低所得・失業者 (Low-Income Non-Work Related)	0.02	0.00	0.03	0.00	0.04	0.09	0.11
退職者 (Retirement)	1.68	0.00	0.02	0.06	0.17	2.32	1.02
雇用 (Work Related)	0.39	0.03	0.03	0.06	0.01	0.15	0.07
教育 (Education)	0.12	0.00	0.12	0.06	0.00	0.00	0.13
医療 (Health)	0.27	0.00	0.29	0.00	0.00	0.00	1.05
住宅 (Housing)	0.20	0.18	0.05	0.05	0.41	1.20	1.05
産業振興 (General Business Incentives)	0.41	0.00	0.68	0.48	0.52	0.77	0.41
研究開発 (R&D)	0.24	0.00	0.15	0.07	0.03	0.04	0.09
特定産業 (Specific Industry Relief)	0.05	0.01	0.18	0.18	0.04	0.11	0.23
政府間関係 (Intergovernmental Relations)	1.55	0.03	0.00	0.00	0.00	0.00	0.63
寄付 (Charity)	0.21	0.00	0.13	0.09	0.02	0.09	0.33
その他 (Other)	0.02	0.00	0.02	0.01	0.17	0.12	0.09
資本所得税 (Capital Income Taxation)	0.62	0.04	0.00	0.00	0.16	3.07	0.70
加速償却 (Accelerated Depreciation)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.40	0.35
金利 (Interest)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.02	0.01
配当 (Dividends)	0.27	0.04	0.00	0.00	0.00	0.00	0.02
キャピタルゲイン (Capital Gains)	0.35	0.00	0.00	0.00	0.16	1.65	0.33
給付つき税額控除 (Make Work Pay Provisions)	0.01	0.00	0.01	0.04	0.74	0.35	0.06
所得税以外 (Non-Income Tax Related)	1.16	0.45	0.72	0.90	2.25	4.47	0.00
合計 (Total)	6.94	0.74	2.48	2.00	4.55	12.79	5.97

出所：OECD (2010) Tax Expenditures in OECD Countries

注：本表での「所得税」には、個人所得税だけでなく法人所得税も含まれている。

②オランダの租税支出

1) 租税措置としての租税支出

オランダでは、1990年代中盤以降、急速に租税支出が増加してきた。具体的には、企業進出や雇用拡大の促進、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、輸出手段の進歩などを政策目的に据え、国民や法人に租税面から経済的インセンティブを与えるものである。

2009年度から2013年度まで過去5年間の租税措置の規模（減収額）を示したものが、以下の図表II-6である。オランダは法人及び個人事業主向けの租税措置を拡大し続けており、2013年度は140億ユーロ近い規模となっている。

図表II-6 2008年から2013年における法人及び個人事業種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）<sup>38</sup>

租税措置の種類	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2013 円換算 (百万円)
<b>直接税</b> (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	4,794	5,052	4,731	5,134	676,045
(内訳)							
ビジネス全般に関する措置	2,233	2,605	2,480	2,699	2,702	2,758	363,173
投資全般に関する措置	408	576	660	687	598	907	119,434
環境及び省エネ関連の投資	198	197	299	260	244	285	37,529
雇用主向けの措置	818	1,149	1,350	1,406	1,217	1,179	155,251
<b>間接税</b> (付加価値税、エネルギー税、物品税、自動車税等)	5,277	6,650	6,834	7,219	7,978	8,661	1,140,480
(内訳)							
エネルギー税に関する措置	177	112	117	171	111	142	18,699
廃棄物税に関する措置	—	—	20	20	—	—	—
付加価値税 - 税率の引下げ	3,659	3,429	3,582	3,756	3,686	4,392	578,339
付加価値税 - 免税措置	493	485	492	512	511	557	73,346
付加価値税 - 特別措置	121	121	133	150	140	143	18,830
物品税に関する措置	407	1,933	2,018	2,087	2,885	2,704	356,063
自動車取得税に関する措置	33	54	79	73	65	66	8,691
自動車保有税に関する措置	154	208	264	321	447	518	68,210
流通税に関する措置	233	308	129	129	133	138	18,172
<b>合計</b>	<b>8,934</b>	<b>11,177</b>	<b>11,628</b>	<b>12,271</b>	<b>12,709</b>	<b>13,795</b>	<b>1,816,526</b>

出所：オランダ財務省（詳細は脚注参照、以下同様）

<sup>38</sup> オランダ政府による年間予算情報より作成。各年のデータ出所は以下の通り。

また、為替レートは、2013年年間平均レート（TTM）131.68円/ユーロを使用。

2009年：http://www.rijksbegroting.nl/2011/voorbereiding/miljoenennota,kst148338\_15.html

2010年：http://www.rijksbegroting.nl/2012/voorbereiding/miljoenennota,kst160028\_14.html

2011年：http://www.rijksbegroting.nl/2013/voorbereiding/miljoenennota,kst173802\_14.html

2012,13年：http://www.rijksbegroting.nl/2014/voorbereiding/miljoenennota,kst186728\_14.html

これを、直接税、間接税別に内訳を示したものが以下の図表 II-7 および図表 II-8 である。直接税では個人事業主向け、および研究開発促進（WBSO）等が大きく、間接税では交通産業や労働集約型サービスに対する付加価値の税率軽減が目立つ。

図表 II-7 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）

租税措置の種類	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>ビジネスの負担軽減を図るための措置</b>	<b>2,839</b>	<b>3,378</b>	<b>3,444</b>	<b>3,646</b>	<b>3,514</b>	<b>3,955</b>
<b>ビジネス全般に関する措置</b>	<b>2,233</b>	<b>2,605</b>	<b>2,486</b>	<b>2,699</b>	<b>2,702</b>	<b>2,758</b>
個人事業主向けの減税措置	1,300	1,475	1,469	1,666	1,654	1,706
個人事業主向けの追加減税措置	67	95	95	101	104	108
開業時の労働力不足に関する減税措置	13	2	2	1	2	2
年金積立に関する個人事業主向けの減税措置 (FOR)	222	224	75	60	58	57
個人事業主の配偶者に係る税額措置	11	9	8	8	9	8
事業閉鎖に関する減税措置	15	14	14	17	19	19
清算時所得の課税の繰り延べ措置	143	185	196	204	214	214
事業承継に関する優遇措置	150	150	185	189	193	197
大口株主に対する課税の繰り延べ措置	38	89	90	92	92	94
農業分野における所得税の免除措置	274	362	352	361	357	353
<b>投資全般に関する措置</b>	<b>408</b>	<b>576</b>	<b>660</b>	<b>687</b>	<b>598</b>	<b>907</b>
少額投資に関する減税措置	323	267	343	369	366	371
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	8
船舶に関する任意償却措置	3	3	3	4	4	4
船舶業の所得に対する優遇措置	71	73	81	81	82	84
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	4	6	8	8
法人の投資資産に関する任意償却措置	-	222	221	219	-	57
研究開発を行った場合の特別控除(RDA)	-	-	-	-	130	375
<b>環境及び省エネ関連の投資</b>	<b>198</b>	<b>197</b>	<b>299</b>	<b>260</b>	<b>244</b>	<b>285</b>
環境配慮型の資産に関する任意償却措置 (VAMIL)	23	35	52	36	33	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	115	144	96	151
環境配慮型の資産に関する減税措置 (MIA)	50	65	123	71	76	101
林業に関する減税措置	1	1	1	1	31	1
森林及び自然環境保護に関する減税措置	8	8	8	8	8	8
<b>人件費負担の軽減を図るための措置</b>	<b>818</b>	<b>1,149</b>	<b>1,350</b>	<b>1,406</b>	<b>1,217</b>	<b>1,179</b>
<b>雇用主向けの措置</b>	<b>818</b>	<b>1,149</b>	<b>1,350</b>	<b>1,406</b>	<b>1,217</b>	<b>1,179</b>
教育訓練に関する給与所得税の減税措置	291	348	377	389	382	383
海上輸送業に関する人件費の減税措置	82	100	105	102	106	106
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	868	915	729	690
<b>合計</b>	<b>3,657</b>	<b>4,527</b>	<b>4,794</b>	<b>5,052</b>	<b>4,731</b>	<b>5,134</b>

出所：オランダ財務省

図表 11-8 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	2013
<b>エネルギー税に関する措置</b>	<b>177</b>	<b>112</b>	<b>117</b>	<b>171</b>	<b>111</b>	<b>142</b>
温室を使った農業に対する関税の軽減措置	166	86	83	134	68	94
教会建築に対する税額還付措置	5	6	7	7	7	8
非営利事業に対する税額還付措置	6	20	19	22	28	34
エネルギーの大口利用者に対する免税措置	-	-	8	8	8	7
<b>廃棄物税に関する措置</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
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	-	-
<b>付加価値税 - 税率の引下げ</b>	<b>3,659</b>	<b>3,429</b>	<b>3,582</b>	<b>3,756</b>	<b>3,686</b>	<b>4,392</b>
書籍、雑誌、新聞に関する税率引下げ	537	483	477	476	463	515
図書館、博物館に関する税率引下げ	107	107	115	105	111	124
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	131	112	122	143
サーカス、映画、劇場、コンサートに関する税率引下げ	130	144	147	74	125	180
園芸に関する税率引下げ	196	192	206	205	203	222
労働集約型サービスに関する税率引下げ	395	360	468	580	379	618
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	681	769	840	960
キャンプ場等の宿泊施設に関する税率引下げ	243	221	223	230	236	260
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	1,134	1,205	1,207	1,371
<b>付加価値税 - 免税措置</b>	<b>493</b>	<b>485</b>	<b>492</b>	<b>512</b>	<b>511</b>	<b>557</b>
スポーツクラブに対する免税措置	66	65	66	67	73	79
郵便事業に対する免税措置	202	199	207	202	169	177
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	98	108	119	133
資金の調達活動に対する免税措置	129	123	121	136	150	167
<b>付加価値税 - 特別措置</b>	<b>121</b>	<b>121</b>	<b>133</b>	<b>150</b>	<b>140</b>	<b>143</b>
新規事業に取り組む中小法人向けの特別措置	89	95	100	110	120	123
農業向けの特別措置	32	26	33	40	20	19
<b>物品税に関する措置</b>	<b>407</b>	<b>1,933</b>	<b>2,018</b>	<b>2,087</b>	<b>2,885</b>	<b>2,704</b>
零細ビール製造会社に対する税率引下げ	1	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	878	918	832	798
飛行機に対する免税措置	133	922	917	958	1839	1,905
トラクターや車両運搬具に対する特別税率	120	208	222	210	213	-
<b>自動車取得税に関する措置</b>	<b>33</b>	<b>54</b>	<b>79</b>	<b>73</b>	<b>65</b>	<b>66</b>
救急車への税金還付措置	0	4	2	2	3	2
タクシーへの税金還付措置	33	50	65	70	61	63
低燃費車への拡張優遇措置	-	-	12	-	-	-
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	1
<b>自動車保有税に関する措置</b>	<b>154</b>	<b>208</b>	<b>264</b>	<b>321</b>	<b>447</b>	<b>518</b>
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	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	153	158	198	207
タクシーに対する免税措置	42	46	52	50	52	54
清掃事業に対する免税措置	1	1	1	1	1	1
道路建設業に対する免税措置	0	0	0	0	0	0
救急車に対する免税措置	2	2	2	2	2	3
エネルギー効率の高い自動車に対する免税措置	5	16	53	108	190	250
その他の免税措置	2	2	2	2	3	3
<b>EU域内を運行する重貨物車に対する措置（Euroignetと呼ばれる課税制度）</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
国際運送業に対する税金還付制度	0	0	0	0	0	0
<b>流通税に関する措置</b>	<b>233</b>	<b>308</b>	<b>129</b>	<b>129</b>	<b>133</b>	<b>138</b>
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	16	16	15	16
都市構造再編に関する免税措置	8	28	15	4	0	2
土地開発に関する免税措置	1	1	1	1	1	1

出所：オランダ財務省

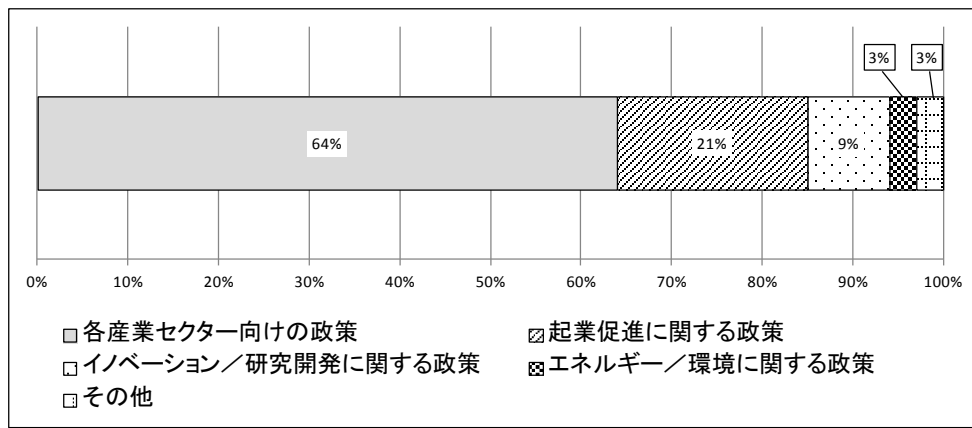


## 2) 租税措置の内訳

オランダにおける租税措置を政策目的別、税目別の割合を示すと以下の図表 II-9 および図表 II-10 のとおりである。

特徴としては、第一に各産業セクター向けの政策向けの租税措置が 6 割以上と最も大きな割合を占めている点、第二に起業促進に関する政策対象の租税措置が 2 番目に多い点を指摘できる。特に第二の点からは、新たなビジネスのスタート、企業移転等を積極的に促進するオランダ政府の姿勢が窺うことができる。

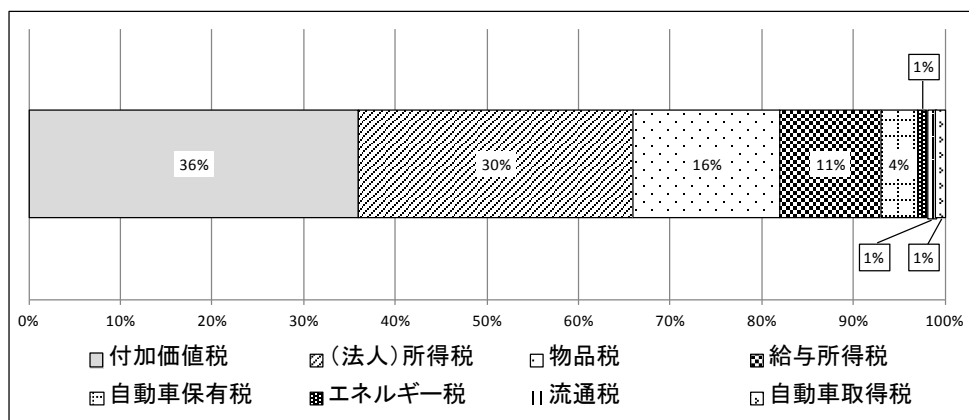
図表 II-9 租税措置の政策目的別割合 (2012 年度)



出所：総務省行政評価局 (2013) 「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」

租税措置の税目別割合では、付加価値税が 36%と最も多く占めており、それに続いて、法人所得税が全体の 3 割を占めている。

図表 II-10 租税措置全体に占める税目別割合 (2012 年度)



出所：総務省行政評価局 (2013) 「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」

### ③租税措置の評価

#### 1) オランダの政策評価制度の概要

オランダでは、1990年代以降、財務省の所管により、政策評価が本格的に取り組まれてきた。詳細な政策評価に関する規定は財務省が設定する権限を有し、RPE（「Regulation on Performance Data and Evaluation Studies central Government」）としてその規定はまとめられている。RPEでは、政策評価をする上での、「効果」や「効率性」といった用語の定義を行い、さらに、その効果や効率性の正確な測定方法を定めたガイドラインが策定されている。

またオランダは、事前評価と事後評価の2種類の政策評価制度を敷いている。事前評価は新規政策要望が提出された際に、その政策手段（租税措置を含む）の必要性及び有効性等に対して行われる。一方の事後評価は、政策（租税措置を含む）実施後、その効果等に関して、少なくとも7年に1度行われ、評価結果は公表される。

政策評価は、各政策領域の担当大臣が責任を負うことになっているが、租税措置の評価は、財務大臣も共同で責任を負うことになっている。

#### 2) 租税措置の政策評価

租税措置に関する政策評価も、他の政策評価と同様、上記で示した政策評価制度に基づき、事前評価と事後評価が行われる。

租税措置の評価では、租税措置によって、どれだけの財源が失われ、どの企業または個人に租税支出が行われ、どのような効果があるのを検討し、その支出後の検証までのプロセスを行う。

こうした租税措置の政策評価に関して、オランダ政府・財務省は、2001年租税措置の新規導入・延長の際、その実行可能性と適切性を測るチェックリストとして位置づけられるフレームワークを公表し、以下、6つの確認項目が設定された。租税措置の新規導入・延長にあたって、この6項目を満たせなかった場合、租税措置の新規導入・延長は認められないこととなっている。

- |  |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"><li>1. 明確な問題提起がなされているか<ul style="list-style-type: none"><li>- 市場や市民団体などではなく、政府にしか問題解決はできないのか</li></ul></li><li>2. 政策の目的は明確か<ul style="list-style-type: none"><li>- 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）、時間依存性（Time-dependent）という「SMART基準」を満たすか</li></ul></li><li>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<ul style="list-style-type: none"><li>- 非経済的な介入（法律による規制など）ではなく、なぜ経済的な介入が必要か</li></ul></li><li>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</li></ol> |
|--|

- 経済的な介入でも、なぜ課税強化ではなく恩典付与が必要か
- 5. なぜ租税（軽減）措置の方が助成金の交付より好ましいか説明できるか
- 特別措置の対象者が将来的に増加する度合い、実現可能性、可制御性、執行可能性、費用対効果、平易性、既存の租税制度との適合性、予算の可制御性について、（できるだけ定量的に）検討できているか
- 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
- 評価活動において鍵となる要素は何か、どの判定基準及び評価手法を用いるのか、評価活動はどの程度の頻度で行われる予定かについての説明

しかし、オランダには、こうした厳格な事前・事後評価制度が敷かれている反面、税務事項について事前に税務当局の見解を得る機会（事前税務裁定：Advance Tax Ruling）があり、企業の設立、及び投資を行う上で、有利な場所としてオランダが挙げられてきた理由の1つとなっている。

#### ④租税措置の評価事例

##### 1) 評価事例の概要

以下では、租税措置に対する評価事例として2つの事例を紹介する。前述したように、オランダでは政策評価として事前評価・事後評価がそれぞれ行われることとなっているが、以下では、事後評価のみを行っている事例を取り上げた。

実際、事前評価と事後評価の混合評価を行っている例もあるが、特に定量データを租税措置導入前に収集することが難しいことなどが理由となり、前述した、政策の新規導入・延長の際の6つのチェック項目や、それに含まれるSMART基準の策定などを行わずに租税措置が導入され、結果的に一定の留保をおいた上で、事後評価のみを実施している例が少なくない。その他にも、様々な留保をおきながら評価作業を行っている状況がうかがわれ、評価手法が確立されていない側面も垣間みられた。

さらに、事前評価と事後評価では、実施主体と情報開示の状況も異なっている。多くの事前評価はオランダ政府内部で実施され、関連情報は未公表である場合が多い。その一方で、事後評価の場合、政府からの委託を受けた外部機関が実施することが多く、関連情報についても、比較的容易にインターネットや出版物などで入手が可能となっている。

実際の事後評価の作業は、評価実施機関に加え、担当省庁他部門職員や有識者らによって構成される評価委員会によっても進められる。そこでは主に評価の妥当性の検証が行われる。

また、事後評価を行う時間的間隔として、少なくとも7年に1回の実施が定められているが、実際は約5年に1回程度の間隔で実施されることが多いようである。

評価作業の最後には、評価レポートが最終成果物として作成され、議会に提出される。この評価レポートには、主な項目として、評価対象とした租税措置の概要、目的、評価実

施機関、評価方法、主要評価指標、当該租税措置の成果や有効性・効率性の評価結果などが盛り込まれる。

以下では、研究開発促進のための給与所得税に対する減税措置（WBSO）と、エネルギー効率の高い投資を促進する減税措置（EIA）の事後評価について取り上げる。

## 2) 租税措置の評価事例

### a. 研究開発促進のための給与所得税に対する減税措置（WBSO）の事後評価（2012年）<sup>39</sup>

◆ 本租税措置について	
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>WBSO 減税による技術的・科学的研究、新技術を用いた製品や生産プロセスの開発など研究開発活動の従事者の賃金税と社会保険料が控除される仕組みで、1994年から実施している</li> <li>2010年は、研究開発要員に対する賃金源泉徴収税企業納付総額のうち、最初の22万ユーロまでは50%、それ以上の部分は14%の控除がなされ、最大控除額として140万ユーロまで認められている。また、新規事業のための研究開発については、最初の22万ユーロまで64%の控除が認められている<sup>40</sup></li> <li>個人事業主向けの減税措置は、年間500時間以上研究開発に従事していることを条件に、所得税について12,031ユーロの定額控除が認められている（新規事業の場合は、追加で6,017の控除が認められる）</li> </ul>
目的	<ul style="list-style-type: none"> <li>民間の研究開発費が増加すること</li> <li>ビジネス拠点の立地としてオランダの魅力が向上すること</li> <li>法人の流動性促進及び研究開発に係る人材の保持のための法人の流動性が向上することと、自国の研究開発力を保持すること</li> </ul>
発案機関	経済省及び財務省
実施機関と主な役割	<ul style="list-style-type: none"> <li>NLエージェンシー<sup>41</sup> <ul style="list-style-type: none"> <li>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、租税措置の適用範囲について、全額適用／部分的適用／適用なしの判断などを行う</li> </ul> </li> <li>税務当局           <ul style="list-style-type: none"> <li>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のチェックを行う</li> </ul> </li> </ul>

<sup>39</sup> 本事例は本文・脚注を含め、EIMによる評価レポート（EIM（2012）*Evaluatie WBSO 2006-2010: Effecten, doelgroepbereikbaar en uitvoering.*）及び、総務省行政評価局（2013）「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」を参照している。

<sup>40</sup> なお、2013年以降は、研究開発要員に対する賃金源泉徴収税企業納付総額のうち、最初の20万ユーロまで38%（新規事業の場合は50%）、それを超える部分は14%の控除がなされ、最大控除額として140万ユーロまで認められている。

<sup>41</sup> 経済省の一部門で、各種行政手続の執行を行う機関。

◆ 事後評価について	
実施機関	EIM（政策調査を専門とする民間機関）
評価方法	・ 評価作業は、主に定量的分析（計量経済分析）と、これらを補完する定性的分析により実施している
使用するデータ	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 分析に際して主として、一般的な法人データ、生産統計、財務調達の統計データなどオランダ統計局提供のデータ、研究開発及び技術革新についての調査結果や欧州全域の技術革新に関する調査結果、EIM が有する中小法人における研究開発活動のデータなどを使用している</li> <li>・ 研究開発分野の最新動向把握のために、民間の研究開発費に対する租税措置の有効性に関する国内外の研究機関等による文献等の調査も実施している</li> </ul>
WBSO による成果の主要評価指標	<p>一次的効果：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>二次的効果：WBSO 減税を受ける法人で技術革新が促進され、さらに WBSO 適用部門から他部門へ知識の流入という波及効果がみられること</p> <p>三次的効果：WBSO 減税によって企業の業績が上がること、具体的には労働者 1 人あたりの名目付加価値が上がること</p>
評価結果	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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／適用していないグループで比較する方法が望ましいが、本租税措置の適用企業数は大幅に増加している<sup>42</sup>関係で、非適用グループを比較対象として設計した分析が難しい。その結果、外的要因に基づく影響を排除できず、租税措置の有効性について結論は出すことができなかったとされている</li> <li>・ 事前に SMART 基準による定量的な政策目標が定められていなかったため、政策目標の達成の有無に関する結論は得られていない</li> </ul> <p>上記の留保を示した上で、評価レポートでは、本租税措置の効果として以下が指摘されている</p> <p>一次的効果：WBSO 減税 1 ユーロにあたり、追加の研究開発費は 1.55-1.99 ユーロと見積もられている。最も可能性の高い推計値は 1.77 ユーロであり、民間の研究開発費は約 0.77 ユーロ増加したこととなる</p> <p>二次的効果：技術革新への効果として、WBSO減税の適応を受けてい</p>

<sup>42</sup> 12,000 企業（2006 年）から、15,000 企業（2010 年）へと増加している。また、研究開発に携わる従業員を 10 人以上抱える企業のうち平均 85%の企業が WBSO 減税の適用を受けている（2009 年）。

	<p>る平均的な法人の総売上に占める新製品や新サービスの売上の割合が 8.2%から 8.6%に増加した<sup>43</sup></p> <p>三次的効果：WBSO 減税控除が 1%増加することによって、労働者 1 人あたりの名目付加価値の増加は、0.13-0.17%の間と見積もられる</p>
WBSO によるその他の影響	<ul style="list-style-type: none"> <li>WBSO 減税が敷かれていることで、多くの企業により、オランダは研究開発活動における魅力的な事業環境だと考えられている。</li> <li>WBSO を利用している法人同士での協力関係の構築という効果もみられた</li> <li>特に自営業や中小法人において、WBSO 減税によって、研究開発に関する知識の収集など、積極的な動きが促進される副作用があった</li> </ul>

b. 持続可能エネルギー関連の税額控除（EIA）の事後評価（2007 年）<sup>44</sup>

◆ 本租税措置について	
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>対象とされた資産、または省エネルギー効果のある代替技術へ投資を行った場合、法人所得税または個人所得税の課税所得から、最大で投資額の 44%が控除される仕組みで、1997 年から実施している</li> <li>EIA の適用可能な投資を行った事業年度が赤字の場合、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 年間繰り越しが可能であり、繰り戻しも個人所得税で 3 年間、法人所得税で 1 年間認められる</li> </ul>
目的	<ul style="list-style-type: none"> <li>将来に向けたエネルギー効率が向上すること</li> <li>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が増加すること</li> </ul>
発案機関	経済省及び財務省
実施機関と主な役割	<ul style="list-style-type: none"> <li>NL エージェンシー <ul style="list-style-type: none"> <li>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、租税措置の適用範囲について、全額適用／部分的適用／適用なしの判断などを行う</li> </ul> </li> <li>税務当局 <ul style="list-style-type: none"> <li>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のチェックを行う</li> </ul> </li> </ul>

<sup>43</sup> 計量経済学では、WBSO 税額控除が 1%増加した場合、法人の総売上のうち、新製品や新サービスの占める割合が 0.19%から 0.26%に増加すると試算されている。

<sup>44</sup> 本事例は本文・脚注を含め、SEO 経済研究所による評価レポート（SEO Economic Research (2007) *Ex-post evaluatie Energie Investeringsaftrek.*）及び、総務省行政評価局（2013）「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」を参照している。

◆ 事後評価について	
実施機関	SEO 経済研究所（民間の経済コンサルティング会社）
評価方法	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 定量的分析による評価をメインとするが、利用可能なデータが限られていることや、他の政策手段、フリーライダー<sup>45</sup>などの影響を排除するために、補完的に定性的分析を実施している<sup>46</sup></li> </ul>
使用するデータ	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 分析に際して、オランダ統計局や農業経済研究所から、生産統計など産業分野に関するデータや、エネルギー分野に関するデータを収集している。しかし当初の予定通りには十分なデータ収集はできず、利用可能なデータ数は限られている</li> <li>・ 定量データの不足を補うために、経産省、NL エージェンシー、税務当局及び EIA に申請した 14 団体に対するインタビュー調査、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く定性的分析も実施している</li> </ul>
EIA による成果の主要評価指標	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ EIAによる年間エネルギー節約効果が主要評価指標であり、エネルギー節約効果はテラジュール<sup>47</sup>という単位で表わされる</li> <li>・ EIA適用対象リスト<sup>48</sup>に挙げられている 8 つのエネルギー技術<sup>49</sup>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 ユーロあたりの節約エネルギー数が指標とされ、メガジュール<sup>50</sup>という単位で表わされる</li> </ul>
評価結果	<p>以下の理由より、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"> <li>・ 省エネルギー技術への投資額また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未設定である</li> <li>・ EIA・他のエネルギー使用量削減のため政策及び EU の排出権取引制度（ETS）の相互作用を考慮した、個々の政策の独立した効果の測定は不可能に近い</li> <li>・ EIA が対象とする省エネルギー投資と商業上のエネルギー使用の減少</li> </ul>

<sup>45</sup> 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だろうと予想される EIA 適用者はフリーライダーと呼ばれている。本租税措置におけるフリーライダーは、全体の 33-60%を占めていると見積もられている。

<sup>46</sup> 租税措置適用者に対する質問項目として、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、などが挙げられている。

<sup>47</sup> テラは 10 の 12 乗のことで、ジュールは熱量の単位を意味する。

<sup>48</sup> EIA 適用対象となるリスト（De Energielijst）は以下のウェブサイトです。

<http://www.rvo.nl/subsidies-regelingen/de-energielijst>

<sup>49</sup> 8 つのエネルギーの技術はそれぞれ、低放射ガラス、エネルギー（太陽光）パネル、2 メガワット未満のコジェネレーション（熱電併給）、2 メガワット以上のコジェネレーション（熱電併給）、風力、熱利用とバイオマス燃焼、既存の機器や作業過程における省エネルギーのための技術設備である。

<sup>50</sup> メガは 10 の 6 乗のことで、ジュールは熱量の単位を意味する。

	<p>量との関係を分析するために必要となるデータが不十分である</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 事前にSMART基準による定量的な政策目標を策定していないため<sup>51</sup>、予め設定された目標と比較検討し、評価を行うことは難しい</li> </ul> <p>上記の留保を示した上で、評価レポートでは、本租税措置の効果として以下が指摘されている</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ フリーライダーの影響を補正した EIA による年間節約効果（2005年）は、3,230～10,352 テラジュールと見積もられる</li> <li>・ EIA適用法人におけるEIA減税額 1 ユーロあたりの節約エネルギー数は 8 つのエネルギー技術の各々で異なり、EIA適用 1 ユーロあたり 59～6,569 メガジュールと見積もられる<sup>52</sup></li> </ul>
EIA によるその他の影響	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ エネルギーの使用は短期的には社会全体に対して負の影響を及ぼすが、エネルギー効率を向上させる技術が開発され、EIA によりその利用が促進されることを通して、長期的にはエネルギーコストを減少させることになると指摘されている</li> </ul>

#### (4) 法人税改革の概要

##### ① 事前税務裁定・事前価格合意の導入（2001年）

2000年代以降の主要な法人税改革の流れを整理したものが図表 II-11 である。

2001年の大きな改革は事前税務裁定（ATR）・事前価格合意（APA）の制度変更である。それ以前の税務裁定制度は、納税者と税務当局との間での個別交渉で合意がなされていたため、他国から制度の不透明性に対する批判が根強かった。

そこでオランダ政府は 2001年に、税務裁定制度を事前税務裁定と事前価格合意の 2 つに再編・整理し、税務裁定の取り扱いの標準化を行った。

<sup>51</sup> 評価者は、SMART 基準ではなく、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している。

<sup>52</sup> 59 メガジュールは低放射ガラスの技術、6,569 メガジュールは熱利用とバイオマス燃焼の技術。



図表 II-11 2000 年代以降の主要な法人税改革の概要

	法人税率の改革		その他の改革
		税率	
2001 年		35.0%	・ 税・移転価格に関する事前確認制度の実務をロッテルダムの専門家チームに標準化（それ以前は地域の税務当局の自主判断に基づいてルーリングの合意をする形で法的拘束力はなかった）し、ATR・APA として再編・整理
2002 年	・ 法人税率の段階的な引き下げ	34.5%	
2005 年		31.5%	
2006 年		29.1%	
2007 年	・ 法人税率を 25.5%に引き下げ ・ 課税ベースを拡大 ・ 一定所得までの軽減税率（20%）の導入	25.5%	・ パテントボックス税制の導入
2010 年			・ 資本参加免税制度の改正、株式保有がポートフォリオ投資に該当しない限り資本参加免税が適用可能に
2011 年	・ 法人税率を 25.5%から 25%に引き下げ	25.0%	・ パテントボックス税制がイノベーションボックス税制に改称、適用税率が 10%から 5%に軽減され、対象となる研究開発活動の範囲が拡充

（出所）現地調査結果、新日本有限責任監査法人編（2011）『オランダ進出ガイド』、石崎靖浩（2010）「オランダの税務行政と税制の概要」、Ernst & Young（2007）“Dutch Corporate Tax Reform 2007”、Tjerkstra（2013）”Corporate Effective Tax Rates and Tax Reform: Evidence from the Netherlands” University of Groningen より作成

## ②2007 年法人税改革

2000 年代半ばには、法人税率が徐々に引き下げられてきたが、大きな改革が 2007 年の法人税改革である。ヨーロッパ諸国で法人税率の引き下げと課税ベースの拡大が進む中で、オランダの法人税改革は遅れ気味だった。そうした中、経済を活性化させるために政府は

2004年に Growth Letter を公表し、その中に法人税改革の必要性を盛り込んだ。それを受けて実施されたのが 2007 年法人税改革である。

2007 年改革の主要項目の第一は、法人税率の引き下げである。それまで 29.1%だった法人税率が 25.5%に引き下げられた。また課税所得 25,000 ユーロまでは 20%、25,000～60,000 ユーロまでは 23.5%の軽減税率が導入された。また配当源泉税率も 25%から 15%へと引き下げられた。第二に、研究開発を促進するためにパテントボックス税制が導入された。自社開発の知的財産から生まれる所得については、10%の法人税率が適用されるようになった。パテントボックス税制の適用上限は、開発費用の 4 倍の所得までと規定された。第三に、損失の繰越し及び繰戻しが制限された。2007 年改革以前は、損失の繰戻しは 3 年に制限される一方で、繰越は無制限に行う事が可能だった。しかし改革以降、繰戻しが 1 年に、繰越しは 9 年に制限された。

2007 年法人税改革が財政に及ぼした影響を整理したものが図表 II-12 である。増収要因として財政へのインパクトが大きいものは、損失の繰越し・繰戻しの制限と、実物資産の減価償却の制限である。課税ベースの拡大による増収要因の合計は 21.15 億ユーロとなっている。一方、減収要因として大きいものは、法人税率の引き下げである。減収要因の合計は 25.40 億ユーロであるため、2007 年改革はネットでは 4.25 億ユーロの減収をもたらしている事になる。

図表 II-12 2007 年法人税改革が財政に及ぼした影響

	100 万€
<b>増収要因合計</b>	<b>2,115</b>
損失の繰越し・繰戻しの制限	720
実物資産の減価償却の制限	915
のれんの最短償却期間を 10 年に延長	110
その他資産の最短償却期間を 5 年に延長	85
その他	285
<b>減収要因合計</b>	<b>2,540</b>
パテントボックス税制の導入	300
低所得企業に対する軽減税率	340
法人税率の 25.5%への引き下げ	1,425
その他	475
<b>財政に対するネットの影響</b>	<b>-425</b>

(出所) Memorie van Toelichting, Kamerstukken II, Vergaderjaar 2005-2006, 30 572, nr. 3

### ③2010年以降の改革

2010年には資本参加免税制度が改正され、ポートフォリオ投資に該当しない限り、税制が適用可能な形となった。

2011年には、法人税率が25%へとさらに引き下げられた。あわせて、パテントボックス税制がイノベーションボックス税制へと改組され、対象となる研究開発活動の範囲が拡充されるとともに、税率が5%へと軽減された。

### (5) EU企業税制との調整

本報告書「IV. その他」の「1. EU主要国における法人税引下げ競争の動向」および「2. 多国籍企業等による租税回避策への対応策」を参照。

### (6) 今後の動向および各機関の認識・スタンス

法人税について、現地調査から得られた各機関の認識・スタンスを整理したものが図表II-13である。事前税務裁定や事前価格合意は、オランダにおける事業活動の不確実性を減じる意味で、多方面から支持されていることが分かる。また資本参加免税についても、企業にとって魅力の高い制度であることが指摘されている。

オランダの法人税改革は、他の先進諸国と同様に、法人税率を引き下げ一方課税ベースを拡大する形で進展してきた。そうした改革について、経済団体連合・中小企業連合会も大きな反発はないと指摘している。しかしながら、法人税は企業が立地を決める上で要素の一つでしかなく、今後さらに法人税率を引き下げていく事は予定されていない。

図表 11-13 法人税に関する各機関の認識・スタンス

政府	企業	監査法人・研究者等
<ul style="list-style-type: none"> <li>・オランダの法人税については、税務連結体制度 (fiscal unitary regime)、損失繰越 (loss carry over facilities)、資本参加免税 (participation exemption) の3つが企業にとって魅力になっている。(財務省)</li> <li>・APA や ATR には、いくつかのメリットがある。不確かさが回避される、罰金を支払わなくてよい、事前協議は事後協議よりも楽である、コンプライアンス・コストがない・下がる、平等な基準で審査される等がメリットである。全ての企業に同じ解釈が適用される。(財務省)</li> <li>・オランダは、租税条約により、開発途上国のタックス・ベースを奪っていると指摘されることがある。しかし、税理士法人に調査を依頼したところ、ベルギー、スイス、英国の租税条約と比べて、決してオランダだけがアグレッシブなことをしているわけではないという結論だった。(財務省)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・オランダの法人税率は比較的に低い。ここ 10 年程度は、課税ベースを広げて、その代わり税率を下げてきた。税優遇はそれに伴って減っている。既に一定の税控除を受けている企業は、そうした優遇を失いたくないと考えるが、この政策が開始されてから 10 年程度経過しており、タックススペースも相当広がっている状況であり、いまさらタックススペースの拡大に対する反発はそれほどない。(経済団体連合・中小企業連合会)</li> <li>・資本参加免税によって子会社から配当が免税となる事と、ATR は立地を決める理由になっている。(JETRO・日本商工会議所)</li> <li>・ATR の役割は、通常は事後的にしか確定しない費用計上等の区分を、プロジェクトの初期段階で把握する事が出来る点であり、事業の見通しが立てやすくなるというメリットがある。(JETRO・日本商工会議所)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・法人所得が 20 万ユーロ以下の場合の軽減税率は、中小企業の活性化に役立っていると思う。法人税率の引き下げとタックススペースの拡大は、他国でも行われている。オランダは、既にそれを実施したという理解である。さらに、法人税率を引き下げるといことは考えていない。税率は企業の投資を決める際のひとつの要素でしかない。(経済政策分析局)</li> <li>・BEPS の対策は難しいと思う。いろいろなタックスヘイブンがある。G20 だけが対策をしても意味がない。他にいろいろと逃げ道がある。(経済政策分析局)</li> <li>・オランダでは、税の様々なことについて、税務当局と接触(相談)でき、政府と企業が水平的な関係を築いている。(Ernst &amp; Young)</li> </ul>