寄　稿　論　文

イギリス及びスウェーデンの予算過程における租税支出と会計検査院
－付加価値税の租税支出を意識して－

関　口　　智*

（立教大学経済学部・大学院経済学研究科教授）

梗　　概

本稿は，予算過程と租税支出の関連について，イギリスとスウェーデンの中央政府における予算過程を取り上げ，特にこれまでの論考では必ずしも正面から取り上げることのなかった付加価値税の租税支出にも着目している。

両国に共通するのは，財政規律を意識しつつ，予算サイクルの中で歳出統制を行い，財政規律に関連させながら租税支出統制を行っている点にある。歳出面での統制を強めると，その統制を回避する手段として，租税支出を多用する恐れがあるからである。

とは言え，両国の租税支出統制の方向性は，若干異なっている。イギリス政府は，租税支出報告は減税額を明示する手段であるとの志向が強く，歳出とは別の枠組みで統制するとの立場を取っている。これに対してスウェーデン政府は，租税支出報告は国民に受益を示す手段であるとの志向が強く，歳出と一体的に統制するとの立場を取っている。

注目すべきは，イギリスやスウェーデンでは，予算サイクルの中での政府からの租税支出報告が，付加価値税を中心とする消費課税についても包括的に行われ，時には会計検査院による検査等も通じて，可能な限り議会に対し情報提供する試みや議論がなされている点にある。その背景には，所得税に加えて付加価値税をも基幹税とする両国において，付加価値税が軽減税率等によって税収調達力を低めてしまっていること，その一方で国民に対して便益があること等を説明することが意識されていることがある。

日本における従来の租税支出研究は，アメリカ連邦政府での租税支出概念を意識する形でなされてきたこともあり，所得課税に重点を置いて行われてきた。このことは，付加価値税を中心にした消費課税の租税支出という視点が，必ずしも重視されてこなかったことを意味している。2019年10月に予定される付加価値税の軽減税率導入は，日本での租税支出統制による対応策を改めて考える，絶好の機会でもある。

*1972 年埼玉県生まれ。2001 年東京大学大学院経済学研究科博士課程単位取得退学。博士（経済学，東京大学），公認会計士。監査法人太田昭和センチュリー，立教大学経済学部専任講師，准教授，米国カリフォルニア大学サンタバーバラ校客員研究員などを経て，2014 年 4 月より現職。総務省地方財政審議会特別委員，会計検査院特別研究官等を歴任。所属学会は，日本財政学会（理事），日本地方財政学会（常任理事），International Institute of Public Finance など。主な著作に，『現代アメリカ連邦税制－付加価値税なき国家の租税構造』（単著，東京大学出版会，2015 年），『地方財政・公会計制度の国際比較』（編著，日本経済評論社，2016 年）などがある。

はじめに

租税支出（Tax Expenditure）に関する従来の研究は，所得課税に重点をおいて行ってきたと言ってよい[1)]。所得型所得税論（包括的所得税論）を基軸にした租税支出や，消費型所得税論（支出税論）を基軸にした租税支出といった，所得概念の議論もそうである。これは，租税支出の概念が，所得課税中心の租税構造であるアメリカにおいて Surrey（1970, 1973）等によって提唱・形成され，それを起点にして各国で発展してきたことを反映している。

日本におけるこれまでの租税支出研究も，所得課税が中心であった[2)]。その背景には，もう一つの基幹税である消費税が，広範な課税ベースと単一税率を維持してきたことと無縁ではない。ところがそのような状況は，消費税の軽減税率の導入が制度化されることが視野に入っている中で，変化しようとしている。これまで以上に，付加価値税（Value Added Tax: VAT）に関する租税支出の取り扱いについて議論する必要性が高まることが予測されるからである。

そもそも Surrey が租税支出概念を提唱した意図は，それによって減税の程度等を統制すること，同時に予算過程に取り込むことにあった。近年では国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards: IPSAS）においても，政府の決算財務書類やその開示の視点，すなわち決算統制の視点からも，租税支出の取り扱いが言及されるにいたっている[3)]。にもかかわらず，これまでのところ，必ずしも各国の租税支出統制の実態が，予算過程との関連[4)]で明らかにされてきたとは言い難い[5)]。

関口（2017a）では，イギリスとスウェーデンの中央政府に焦点を当て，複数年度予算の枠組みや単年度予算の統制手法やその実態等を明らかにした。また，関口（2016, 2017b）では，両国の所得課税以外の租税支出項目，特に付加価値税の租税支出報告について触れている[6)]。しかし，やはり予算過程との関連で租税支出を取り上げることができていない。

そこで本稿では，これまでの論考では取り上げることのできなかった，予算過程と租税支出の関連について，イギリスとスウェーデンの中央政府を事例に，正面から議論してみたい[7)]。具体的には，イギリス・

---

1) Burton and Sadiq（2013, pp.92-93）も「租税支出報告を行う国は，一般的に個人と所得課税の両者を範囲としている。しかし，消費課税に関する報告は，全ての国でなされているわけではない」としている。

2) 財政学の分野における近年の邦語による論考として，渡瀬（2008），関口（2015），諸富・川勝（2015），『会計検査研究』の特集号「租税支出と評価」所収の上村（2017），佐藤（2017），田中（2017），森信（2017），横山（2017）等を参照されたい。

3) 例えば国際公会計基準（IPSAS）第 23 号では，総額主義の観点から「税収は総額で計上されるべきであり，費用と相殺すべきではない」とする。そのうえで「租税支出は税収に加算されるべきではない」としている。租税支出が，課税する政府の資産・負債，収入又は歳出として計上する要件に該当しないからである（International Public Sector Accounting Standards Board, 2006, para 71-75）。この点に関し，ニュージーランド中央政府は，租税支出計算書（Tax Expenditure Statement）を予算文書の付属資料としており，その中で IPSAS 第 23 号での 3 つの支出分類（直接支出，租税制度を通じた支出，租税支出）の相違も説明している（http://www.treasury.govt.nz/budget/2017/taxexpenditure.html（accessed 2017-12-25））。

4) アメリカの予算過程と租税支出の関連に関する近年の論考として，アメリカの予算過程研究の動向を紹介した渕（2011）や，従来の租税支出論の目的を歳出管理と税制改正の指針とし，アメリカの租税支出と歳出管理との関連を論じた吉村（2011）がある。また，租税法律主義の観点からの最近の興味深い論考として，立法府の権限を財政権，立法権，憲法改正権，その他の権限に分け，議会の財政権の視点から，予算の議決と租税法律の立法との関係を論じた中里（2017）や，立法府，行政府，司法府の権限配分を論じた藤谷（2017）がある。脚注 89）も参照。

5) 租税支出の国際比較研究について，古くは McDaniel and Surrey(ed.)（1985），近年では OECD（2010）等がある。そこでも指摘されているように，租税支出の範囲の相違，個別の租税支出が他の租税支出に与える影響を加味していない等の理由により，一定の制約下での比較とならざるを得ないという状況には，変わりがない。邦語による近年のアメリカ，イギリス，ドイツ，フランスの租税支出の実態については，海外住宅・不動産税制研究会編著（2014）所収の各論文を参照されたい。巻末に OECD（2010）の邦訳も一部掲載されている。

6) 関口（2016）ではイギリスにおける付加価値税の租税支出報告について，関口（2017b）ではスウェーデンにおける付加価値税の租税支出報告について触れている。

7) 近年のイギリスやスウェーデンの租税支出の概要は，英文では OECD（2010）が，邦語ではイギリスについては佐藤（2014）が，スウェーデンについては松田（2016）がある。また，両国の付加価値税の軽減税率については，加藤（2013）がイギリスについて，馬場（2013）がスウェーデンについて論じている。本稿ではこれらの先行研究を踏まえたうえで，特に両国の租税支出と予算過程との関連，そして，付加価値税の租税支出に着目している。

スウェーデンにおける予算過程での租税支出の位置づけ，議会審議のプロセスとの関係，租税支出（特に付加価値税の租税支出）に関する考え方，開示，統制の実態，そして，会計検査院の勧告や政府の見解等を明らかにする。その当面の目的は，消費税（付加価値税）の租税支出に関する議論や予算編成過程における租税支出の位置づけに関し，示唆を得ることにある。

1．イギリスの予算過程における租税減免措置

（1）財政規律（Fiscal Rule）との関連

イギリスでは，マクロ予算編成とミクロ予算編成が連携しており，マクロ予算編成の基礎的数値の検証等を独立の立場で行う，独立財政機関（予算責任庁（Office for Budget Responsibility: OBR））も有している[8]。マクロ予算編成（歳出見直し）では，財政規律[9]の指標を基準に支出統制がなされていく。つまり，マクロ予算編成の中心は，支出統制であり，ミクロ予算編成の支出面でそれが引き継がれる。

とは言え，財政規律に服するという点では予算の歳入面も同様である。OECD（2010）も，イギリスでは財政規律との関係で，支出上限が歳入面をも意識していることを，以下のように述べている[10]。

「イギリス中央政府は，財政規律に適合させるための相殺ステップを経ることなしに，社会保障や他の予算（租税支出を含む）を増加させる政策手段を採用しない，と約束している。」

さらにイギリスの租税支出に関し，OECD（2010）は以下のように述べている[11]。

「予算過程で，既存の租税支出を廃止又は削減するインセンティブが観察されるなら，それは財政規律によるものである。」

（2）イギリス租税減免措置の統制手続[12]

イギリス中央政府では，租税減免措置（Tax Relief）として，①租税支出（Tax expenditures），②構造上の減免（Structural reliefs），③両者の要素を持つ減免（Reliefs with Tax Expenditure and Structural Components）の三つに区分している[13]。①の減免措置は，租税支出を経済的又は社会的目的から特定の納税者，活動又は生産を支援・促進するものであり，②構造上の減免は，租税構造上の一部として取られる軽減措置としている[14]。

イギリス財務省は，租税制度を全般的に監視し，そのような広い役割の一部として租税減免措置を管理

---

8) 詳しくは，関口（2017a）の第一部及びその参考文献を参照されたい。

9) ゴールデンルールやサステナビリティー投資ルールは，1997 年から 2008 年の労働党政権によって利用された財政規律（fiscal rule）である。2016 年 12 月現在の財政規律（fiscal rule）は，（2016 年）秋の財政演説（Autumn Statement（AS））で紹介されたものになっている（イギリス財務省への事後質問に対する回答（2016 年 12 月 10 日））。イギリスの財政規律の詳細については，関口（2017a, 6-7 頁）及びその参考文献を参照されたい。

10) OECD（2010, p.128）.

11) ここでは OECD（2010, p.128）の「ゴールデンルール」との文言を「財政規律」に改めている。

12) National Audit Office（2014a）.

13) イギリスでは中央政府のみが租税支出を算定し，地方政府は算定していない（OECD, 2010, p.126）。スウェーデンでも中央政府のみが租税支出を算定し，地方政府は算定しないが，中央政府の租税支出が，地方政府の租税支出に影響を与えるとしている（OECD, 2010, p.121）。

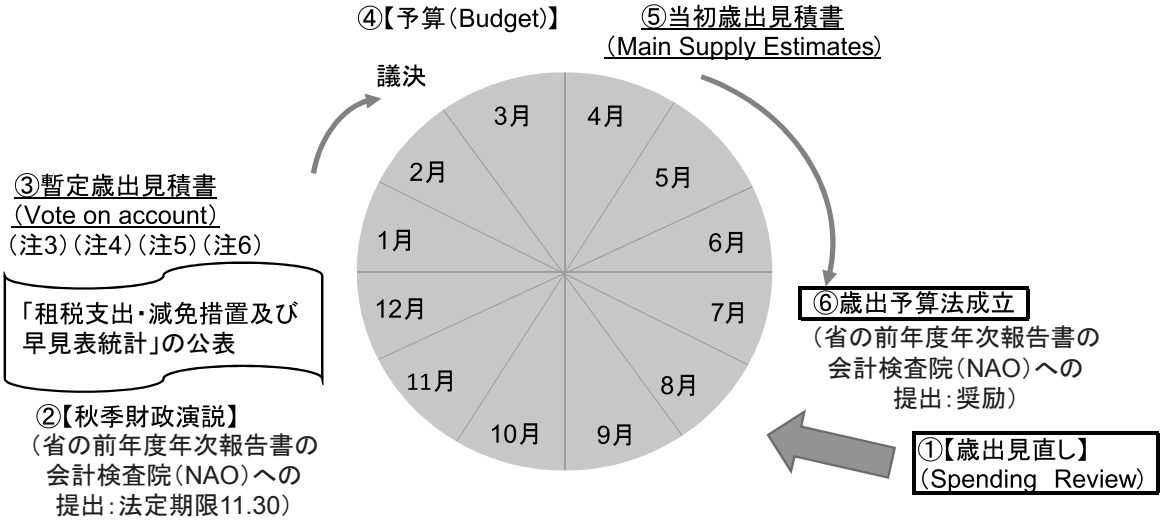
14) HM Revenue and Customs（2015, p.2）. 租税支出の概念は統一されているものではなく，各国で必ずしも同じではない。次節で取り扱うスウェーデンの租税支出との関連からすれば，イギリスの租税減免措置を広義の租税支出として使用することも可能であるが，本稿では正確性を期すべく，イギリスの記述の際には，原文に即して①②③の用語を可能な限りそのまま使用する。

するとの立場を取っている[15]。つまり，租税減免措置は，明確に租税制度の一部を構成しているとの考え方である[16]。

イギリスでは租税減免措置の政策設計を主導する責任は財務省にあり，租税減免措置の実施を管理する責任が内国歳入関税庁にある。特に内国歳入関税庁は，これらの租税減免措置が効率的に執行されており，議会によって意図された目的に従っているということを確認する責任を有している[17]。

そのため，租税減免措置は他の租税手段と同様に財務省によって立案される。各予算案のために，詳細なコスト見積もりが，次の 5 年間の租税収入に関する変化の影響を予測することを目的に行われている。これらの数値は，【図 1】にある「予算書（Budget）」とともに公表される。

【図 1】イギリスの次年度予算編成プロセス（会計年度：4 月～翌 3 月）



注1:矢印は議会での予算審議期間。
注2:【　】は，財務省が公表する（予算（Budget）は議会の決議あり）。直前に予算責任庁（OBR）の見通しが公表されている。
注3:同時に，当年度の補正歳出見積書（Supplementary Estimates）も提出・議決。
注4:やや遅れて，前年度の歳出超過書（Statement of Excesses）を提出・議決。
注5:前年度の決算書に関する財務検査報告書を，会計検査院（NAO）から財務省への提出（期限1.15：国防省は1.31）。
注6:前年度の決算書（検査済み）の財務省から議会への提出（期限1.31：国防省は3.15）。
（資料）関口（2017a）に加筆して作成。

これらの予測を立案する際に，内国歳入関税庁は，租税減免措置の利用水準や法令が遵守されない可能性について見積もる。これらの仮定は，予算責任庁（OBR）によって査定される[18]。

その後の租税の審議プロセスについて，イギリス財務省は以下のように述べている[19]。

---

[15] HM Treasury（2015, p.43）.
[16] House of Commons, Committee of Public Accounts（2015, p.5）.
[17] House of Commons, Committee of Public Accounts（2015, p.5）.
[18] National Audit Office（2014a, p.37）. 内国歳入関税庁と財務省も，予算責任庁の創設が租税の予測と租税収入に対してより一層の透明性を提供している，と会計検査院に回答している（同上）。従来は財務省が経済予測を作成し，会計検査院が予算の重要な前提を検証する仕組みとなっていた。しかし，予算責任庁の設立に伴い，これらの仕組みを定めた 1975 年産業法上及び 1998 年財政法上の関連規定は削除されている（河島 , 2011, 2 頁）。
[19] イギリス財務省への事後質問に対する回答（2016 年 12 月 10 日）。CIPFA（2012, pp.28-29）も，イギリスにおける予算プロセスと租税の審議プロセスの関係について「予算とは，立法上の用語（legislative terms）では，主として租税に関連している。現在の租税の改正提案は，予算演説のあとの単独動議（single motion）の通過，財政法案（Finance Bill）の通過を通じて，実施される」と説明している。

「予算書（Budget）が提出された直後に公表される，財政法案（Finance Bill）の一部として，租税法の改正案は公表される。議会での承認過程は，それぞれの条項が議論される下院全体又は特別に組織された法案委員会（Specially-formed Bill Committee）のいずれかの委員会を含んでいる。委員会の審議は公開されており，それぞれの法案は投票がなされ，7 月頃に成立する。」

近年，イギリス財務省は租税法を改正する際には，政策と法案が適切に査定されるための十分な時間が必要であると考えてきたと言う[20]。確かにこの点に着目すると，2010 年以降の改正には，租税政策の議会等での審議過程の改革が含まれている。

2010 年に，政府は新規の租税減免措置を創設する時の政策循環を，7 か月から 18 か月に延長した。それは，協議（consultation）や代替案の事前評価（options appraisal）や法案の起草（drafting legislation）に，より多くの機会を提供するためであった[21]。また，2011 年には，従来の「租税影響評価（Tax Impact Assessments）」に替えて，「租税情報・影響ノート（Tax Information and Impact Notes: TIINs）」を導入した[22]。この「租税情報・影響ノート」は，租税政策の変更（新規の租税減免措置を含む）の合理性，規定される影響，政府の租税手段の監視や評価に関する意図等について，明示している[23]。これらの改革は，間接的に新規の租税減免措置を導入する時の検証過程にもなっている。

イギリスの租税減免措置に関し，既存の租税減免措置と直接的に関連しているという点で，指摘すべきは，【図 1】にもある「租税支出・減免及び早見表統計（Tax expenditures, reliefs and ready reckoners statistics）」の存在である[24]。

「租税支出・減免及び早見表統計」は，内国歳入関税庁が，毎年，自身のウエブサイトで，約 180 の既存の租税減免措置に関連する国庫（exchequer）のコストに関する年次データとして，情報公開している[25]。内国歳入関税庁があえてそれを公表しているのは，透明性を提供し，租税減免措置のコストに対する外部監視を可能にするためである。多くの場合，これらのデータは，議員にとって租税減免措置のコストに関する唯一の利用可能な情報源になっている[26]。

2015 年 12 月に政府から提出された「租税支出・減免及び早見表統計」をもとにすれば，そこで 2012/13 年度から 2014/15 年度までの実績額と 2015/16 年度の予測見積額が記載されており，これらの数値が 2016/17 年度の『予算書』等の予測に踏襲されていることになる。

（3）イギリス租税支出報告の内容

イギリスでは付加価値税や所得税等の国税に関する租税減免措置を，税目別かつ項目別に金額を開示している。租税支出額の測定は，歳入損失法によっており，租税支出によって納税者の行動や経済活動が変化しないことを仮定している。また，租税支出のコスト推計には，予算支出に発生主義を採用しているの

---

[20] HM Treasury（2014, p.12）.

[21] National Audit Office（2014b, p.37）. 内国歳入関税庁は，より長期の協議期間になったことにより，技術的問題が法案審議期間ではなく，協議期間で解決されることになったので，法案修正が少なくなった，と会計検査院に回答している（同上）。

[22] National Audit Office（2014a, p.37）. このノートには，租税影響評価に存在していた，選択案の鑑定（options appraisal）又は租税回避のようなリスクの財務上の影響の定量化が，含まれていない（同上）。

[23] HM Treasury（2014, p.12）.

[24] 財務省は，より多くの時限条項（sunset clause）を利用し，租税支出を継続の必要性が高いかどうかの確認のために，より多くの施行後の評価（evaluation）を行うことも提案した（National Audit Office, 2014a, p.37）。

[25] HM Treasury（2014, p.12）.

[26] National Audit Office（2014b, p.9）.

と同様に，発生主義会計を採用している[27]。

イギリスの租税支出報告で興味深いのは，「租税支出・減免及び早見表統計」が，主要税目ごとに3か年の実績値に基づく見積値を公表したうえで，当執行年度の予測見積額を開示している点にある[28]。【表1】は2015年12月に公表された「租税支出・減免及び早見表統計」について，付加価値税はその詳細を，その他の税目は合計額にして作成したものである。そこでも2015/16年度が「前年度の現実データ（previous year's actual data）」に基づく予測額であり，それ以前の2012/13年度，2013/14年度，2014/15年度は基本的に現実データに基づく推計値となっている[29]。

【表1】イギリス中央政府の租税減免措置（2015年12月時点）　（単位：百万ポンド）

	2012/13	2013/14	2014/15	2015/16（予測）
個人所得税	112,585	120,965	124,900	128,260
付加価値税	74,200	78,550	86,280	87,800
租税支出（Tax Expenditures）	42,200	43,350	49,380	50,100
ゼロ税率の適用	36,950	38,400	44,300	44,900
食料品	15,800	16,600	16,800	17,400
居住用建物の建築	7,450	7,200	11,900	11,400
国内旅客運送	3,850	4,200	4,600	4,750
国際旅客運送	300	300	350	350
書籍・新聞・雑誌	1,650	1,550	1,650	1,700
子供服	1,700	1,750	1,850	1,950
上下水道	2,100	2,100	2,200	2,300
薬及び処方箋代	2,800	3,150	3,300	3,400
慈善の役務提供	250	300	300	300
船舶・飛行機	400	400	450	450
障がい者用乗り物等	650	850	900	900
軽減税率の適用	5,150	4,850	4,950	5,100
家庭用燃料・電力	4,950	4,550	4,650	4,800
居住用建物への転換とリノベーション	200	300	300	300
省エネ原料への軽減税率	100	100	130	100
構造上の減免（Structural Reliefs）	16,100	16,250	16,350	16,550
還付額	16,100	16,250	16,350	16,550
非事業の購入で生じた北アイルランド政府機関の付加価値税	400	400	400	400
非事業の購入で生じた地方政府機関の付加価値税	9,500	9,750	9,800	9,900
外注サービスで生じた中央政府，医療機関，NHSトラストの付加価値税	6,200	6,100	6,150	6,250
両者の性質	15,900	18,950	20,550	21,150
非課税の適用（Exemption）	15,900	18,950	20,550	21,150
居住用建物の賃貸	4,100	4,150	4,450	4,600
商業用資産の提供	500	400	200	200
教育	2,500	3,600	3,850	3,950
医療サービス	2,800	2,800	3,100	3,200
郵便サービス	200	200	150	150
墓と葬儀	200	250	250	250
金融・保険	2,650	4,250	5,150	5,300
賭博・ゲーム・宝くじ	1,600	1,800	1,850	1,900
免税点以下の小規模事業者	1,350	1,500	1,550	1,600
法人税	4,050	4,395	3,700	3,440
所得税と法人税	20,700	26,700	28,100	25,400
キャピタルゲイン税	14,860	19,005	23,095	24,765
国民保険拠出金	67,530	68,510	70,985	72,030

注1：各項目の単純合計した値を算定している。
注2：付加価値税以外の税目も，内訳の項目が開示されているが，ここでは総額のみ示している。
注3：NHSトラスト（NHS信託）とは，国営医療サービス（National Health Service）事業において，医療機関を運営する国の独立行政法人である。
（資料）HM Revenue and Customs（2015b, Table1.5）を加工して作成。

本稿で着目する付加価値税の租税支出について，その算定方法を確認してみよう[30]。まず，課税対象と

[27] OECD（2010, p.126）.
[28] これらのデータは見積もりであり，課税年度終了3か月前の年度終了時の予測（forecasts）としては，最初に公表されている（National Audit Office, 2014b, p.9）。
[29] 租税支出はコスト見積額（cost estimates）である。しかし，過年度は各年度の現実データに基づく見積値である。最新年度は「前年度の現実データ（previous year's actual data）」に基づく見積額として，「予測又は計画額（forecasts or projections）」と表現している（HM Revenue and Customs, 2015, p.1）。
[30] HM Revenue and Customs（2015, table1.5, note20-23）.

なる消費は，EC 第 6 次指令で強制又は認められたもの，指令の特例であるものに関連している。また，コスト見積もりに際して基準となる税率は，当該期間において採用された付加価値税の実際の標準税率である。例えば，軽減税率の対象となる消費についてのコストは，付加価値税の標準税率と軽減税率 5%の間の差異として算定している。つまり，仮想的な税制ではなく，実定法を基準にしている。

付加価値税の租税減免措置の規模について確認してみると，2015/16 年度の付加価値税の租税減免措置の単純合計は約 878 億ポンド（うち租税支出 501.0 億ポンド，構造上の減免 165.5 億ポンド，両者の性質 211.5 億ポンド）である[31]。これは，もう一つの基幹税である所得税の租税減免措置の単純合計額 1,282.6 億ポンドに次ぐ二番目の規模となっている。

また，2015/16 年度予算の付加価値税の税収約 1,143 億ポンドに占める付加価値税の租税減免措置の割合を算出してみると 76.8%（うち租税支出 43.8%，構造上の減免 14.5%，両者の性質 18.5%）である。租税支出の単純合計額をもとにした数値であることに留意したとしても，イギリスの租税減免措置の現状に関し，その一端を把握できる[32]。

さらに付加価値税の租税減免措置の内訳を確認してみると，最も規模の大きい項目は「食料品」174 億ポンドであり，次いで「居住用建物の建築」114 億ポンドとなっており，これらはゼロ税率の対象となっている「租税支出」に分類されている。これに対して「居住用建物の賃貸」46 億ポンドは非課税項目であり，「租税支出と構造上の減免の両者の性質」を有する項目に分類されている。つまり，「租税支出」の項目にあるゼロ税率と「租税支出と構造上の減免の両者の性質」の項目にある非課税項目との区分について，必ずしも明確なものがあるとは言えないこともわかる。さらに，日本の消費税の議論での一つとなってきた免税事業者への減免についても「免税点以下の小規模事業者」16 億ポンドと明示している[33]。

（4）イギリス租税支出報告の課題：会計検査院の指摘

以上のような形で開示される，イギリスにおける租税支出報告の課題はどのようなものか。租税減免措置に関するイギリス会計検査院の指摘，議会での議論，そして政府による回答等を検証する形で，確認しておこう。

イギリス中央政府の予算統制プロセスの最終段階は，基本的には「会計検査院の検査報告→下院決算委員会の検討→政府（財務省）による回答」という流れになっている[34]。会計検査院によって租税減免措置の検査が行われる場合にも，【表 2】のように，同様の統制プロセスを経ていることが確認できる。

【表2】租税減免措置（Tax Reliefs）に関するイギリス会計検査院勧告と政府見解までの審議過程

	会計検査院・業績検査報告	
	租税減免措置	租税減免措置の効率的管理
	「財務省及び内国歳入関税庁（exchequer departments）」検査報告	「内国歳入関税庁」検査報告
会計検査院：検査報告書公表日	2014年3月26日	2014年11月19日
下院決算委員会：公聴会開催日	2014年4月17日	2015年1月14日
下院決算委員会：正式報告（Formal Minutes）	2014年6月9日	2015年3月26日
政府/財務省：議会への回答（Treasury Minutes）	2014年9月11日	2015年7月16日

（資料）National Audit Office (2014a,b),House of Commons, Committee of Public Accounts (2014,2015),HM Treasury (2014,2015)より作成。

[31] 家計・企業の行動変化がないと仮定して算出したものの合計額であること等により，この合計額が直ちに歳入減の金額となるわけではない点には留意が必要となる。

[32] 後に確認するように，スウェーデン中央政府における付加価値税の租税支出が当該税収に占める比率は 17%（2016 年）とされている。このことからも，各国の租税支出の定義や算定方法に相違があることをうかがい知ることができる。

[33] 少なくともこのような状況からは，租税支出を一度導入するとその規模と項目が増大する可能性があること，ゼロ税率と非課税の区分も困難になる可能性があること，小規模事業者の益税に関する議論も他の項目とともに議論が可能であること等がわかる。

[34] 関口（2017a）。

具体的なプロセスは，以下の通りである。まず，会計検査院による租税減免措置の検査では，「財務省と内国歳入関税庁が，租税支出が目的に従っているかを評価し，その結果を議会に報告しているか」，つまり，政府によって議会にとって有用な情報提供がなされているのかが，重視されている[35)]。

次に，会計検査院の検査報告を受けて開催される下院決算委員会では，会計検査院の報告を踏まえた部分に加えて，決算委員会独自の部分が付加されて議論される。そして，決算委員会の報告書の結論や勧告に対して，政府 / 財務省による議会への回答がなされる。

ここでは，会計検査院の報告書とそれを受けた下院決算委員会の報告書，そして政府 / 財務省による議会への回答である『財務省覚書（Treasury Minutes）』から興味深い議論を，いくつか取り上げてみたい。

①　政府内でのより一層の責任の明確化

一つ目は，租税減免措置に関する政府内部での責任の所在についてである。この点に関し会計検査院報告は，「会計検査院は，租税減免措置と租税支出の執行に対する財務省と内国歳入関税庁の責任に関して明確な見解を持つことが，透明性とアカウンタビリティを手助けする，と考えている[36)]」と指摘している。

それを受けた下院決算委員会も，委員会報告書の結論において「租税減免措置に対する透明性とアカウンタビリティが欠如しており，租税減免措置を統制し，導入以降をフォローする適切な制度がない[37)]」と同様の指摘をしている。

これに対して財務省覚書では，「財務省と内国歳入関税庁の会計担当官の両者の間には，租税に対するアカウンタビリティに明確な線引きがある[38)]」こと，「既に内国歳入関税庁は，租税減免措置のコストに関する査定（assessment），監視（monitor），評価（evaluation）のための重要なプログラムを有しており，それには租税減免措置が濫用されておらず，租税回避禁止規定が効率的であるとの確認も含んでいる[39)]」として，現在の運用状況の正当性を主張している。

②　財政法案を通じた議会での承認過程について

二つ目は，租税減免措置の議会での承認過程についてである。この点に関し下院決算委員会報告では，「財政法案を通じた議会の承認は，租税減免措置が意図の通りに機能しているという確証を持つには，十分に強固な方法とは言えない[40)]」と指摘している。この批判は，会計検査院報告に記述がないが，決算委員会での議論を意識しつつ，決算委員会があえて報告書の中に書き込んだものである。

これに対して財務省覚書では，「租税と支出は異なる形で取り扱われるべきであると議会が決定しており，租税と支出に対して異なる手続きを適用[41)]」していること，「租税減免措置は特定の政策目的を追求するために利用することもできるが，全ての租税減免措置は，政府の提案と議会により承認された租税負担配分に関する政策選択を，反映している[42)]」ことを述べ，現在の議会での審議プロセスの正当性を主張

---

35) National Audit Office（2015a, p.13）. National Audit Office（2015b, p.5, p.14）. 三菱 UFJ リサーチ & コンサルティング（2016, 15 頁）は，「イギリス会計検査院では，特にキャメロン政権発足後は，租税支出の導入や修正に際して，財務省や国税庁が適切で厳格な統制でもって，①租税支出システム全体を管理しているかどうか，②個別の租税支出を取り上げ，減収額の評価，目的に従った使い方がなされているかどうかを評価するモニタリング体制，濫用されるリスクに対する対応方法について，一連の検査をしている。なお，租税支出について，Value for Money 的な観点からの検査は実施していない」としている。

36) National Audit Office（2014a, p.35）.

37) House of Commons, Committee of Public Accounts（2014, p.9）.

38) HM Treasury（2014, p.12）.

39) HM Treasury（2014, p.12）.

40) House of Commons, Committee of Public Accounts（2014, p.5）.

41) HM Treasury（2014, p.12）.

42) HM Treasury（2014, pp.11-12）.

している。

特に以下のような形で，議会での租税（含む租税減免措置）の審議過程の仕組みについて，強調している点は，興味深い。

「議会による精査（scrutiny）は，税務執行に関しては「決算委員会」によって，また基本的な政策と設計に関しては「財務特別委員会」によって，行われている。全体として議会は，財政法案を通じて，租税減免措置の設計を議論し，修正提案を行う機会を毎年有しており，議会は租税減免措置が施行される前に，全ての租税減免措置を承認しなければならない[43]。」

③　予測値更新のタイミング

三つ目は，租税減免措置の予測値更新のタイミングについてである。この点に関し会計検査院報告は，「内国歳入関税庁が，財務省と共同する形で，b. 重要な租税減免措置に関するコストと効率性に関するデータを公表すること，c. 予測値に対して実際のコスト（actual cost）を追跡すること[44]」を勧告している。

それを受けた下院決算委員会も，委員会報告書の勧告において，「内国歳入関税庁は，見積コストに基づく租税減免措置の予測値（forecasts）と現実のコストに基づくものとの差異の監視を，規則的にすべきである。実際コストが見積もりを相当超過した場合には，租税減免措置が意図通りに機能しており，租税回避のためにターゲットとされていないという積極的な証拠を探すべきである[45]」として，会計検査院とほぼ同様の勧告をしている。

先に示した【図 1】にもある通り，12 月に内国歳入関税庁が公表する「租税支出･減免及び早見表統計」は，議員にとって租税減免措置のコストに関する唯一の利用可能な情報源である。にもかかわらず，このデータは見積もりであり，その見積もりも「特に暫定的であり，誤差の範囲が広い」との警告を付加しているような状況を意識した勧告である。

この下院決算委員会の勧告に対し，財務省覚書では「委員会の勧告に同意し，2015 年 12 月に公表するデータから実施することを目標にする」としつつ，以下のような形で，その範囲を限定している[46]。

「省は，利用可能な現実データ（actual data）に基づいたコスト見積額（cost estimates）を示すことが役立つことに同意し，重要な変更に関する注記を提供する。・・・

省は，差し支えなければ，現実データ（actual data）と予測値（forecasts）を比較することが役に立つことにも同意する。しかし，政策変更の効果とその他の基礎的経済変数又は行動の効果とを分離することは，一定の確実性をもって行うことが不可能である。・・・

省は租税制度を全般的に監視し，そのような広い役割の一部として租税減免措置を管理する。」

④　租税減免措置が行動変化をもたらしたのかに関する評価

四つ目は，租税減免措置が企業・家計の行動に与える影響についてである。この点に関し会計検査院報告は，「内国歳入関税庁が，財務省と共同する形で，d. 行動上の支援を体系的に分析するために，試験調

---

43) HM Treasury（2014, p.12）.
44) National Audit Office（2014b, p.16）.
45) House of Commons, Committee of Public Accounts（2015, p.6）.
46) HM Treasury（2015, p.43）.

査（pilot test）を実施し，そのパターンとリスクを特定し，探求すること，e. 議会に対して，大きなリスクを発生させる可能性のある租税減免措置のコストと影響を，毎年報告すること」と勧告している。

それを受けた下院決算委員会も，委員会報告書の勧告において，「租税減免措置の目的が，納税者の行動に影響を与えることである場合，租税減免措置が設計された影響を達成しており，費用効率的な方法で行われているかどうかについて，内国歳入関税庁が規則的に評価し，報告すべきである[47]」として，会計検査院とほぼ同様の勧告をしている。

この下院決算委員会の勧告に対し，財務省覚書は「委員会の勧告に同意しない」として，全件評価が困難であるとの立場から，以下のような理由を述べている[48]。

「政策立案を含んで，全ての租税減免措置の行動目的を日常的に評価する（evaluate）ことは，実行可能ではない。たいていの場合は，監視する（monitor）ほうが，より費用効率的であり，租税減免措置の使用が意図した目的に従っているかを審査する（review）には，適時な過程である。監視は，租税減免措置の利用が，それ単独ではなく，租税制度の関連領域という広い文脈で評価することも可能にする。そうは言っても，省は租税政策の立案に関する情報提供のために，内部的な評価作業を準備し，相当な数の分析を行っている。」

⑤　歳出・歳入を一体的に議論すべきか？

五つ目は，租税減免措置を歳出と一体的に議論すべきかについてである。この点に関し下院決算委員会報告は，「租税支出はしばしば支出プログラムの代替措置であるが，同じようなものとして管理・評価されていない[49]」と指摘している。

この批判は，会計検査院報告に記述がないが，決算委員会での議論を意識しつつ，決算委員会があえて報告書の中に書き込んだものである。そのため，その指摘の意味を二つの批判内容から考えてみたい。

1）下院決算委員会の批判

一つ目の批判は，「支出プログラムは省に「公共資金の管理（Managing Public Money）」のルールの遵守を要求するが，内国歳入関税庁や財務省は，租税支出の管理のためには，類似のルールの遵守が要求されていない[50]」としている部分である。

これは，支出担当官庁は「公共資金の管理」規定に従っているが，歳入担当官庁は，それに従っているわけではないとの批判である。

二つ目の批判は，決算委員会が「内国歳入関税庁は，どの租税減免措置（Tax reliefs）が，租税支出（Tax expenditures）の範疇に入るのかを，明確にしていない。支出プログラムと異なり，多くの租税支出は明確な目的がなく導入されており，十分に評価されていない[51]」としている部分である。

これは，支出プログラムに際しては，その目的が設定されるのに，租税支出についてはそのようになっていないとの批判である。

本稿の視点からは，決算委員会報告書において「内国歳入関税庁は，租税支出の範疇で，付加価値税（VAT）

---

47) House of Commons, Committee of Public Accounts（2015, p.7）.
48) HM Treasury（2015, p.43-44）.
49) House of Commons, Committee of Public Accounts（2014, p.5）.
50) House of Commons, Committee of Public Accounts（2014, p.5）.
51) House of Commons, Committee of Public Accounts（2014, p.5）.

のゼロ税率と軽減税率を含めている。しかし，省は租税支出に明確な定義がないことを認識している。・・・租税支出の定義の明確さの欠如は，目的の決定と租税支出の効率性の検証を困難にしている[52]」との指摘が，より興味深い。

決算委員会は，付加価値税の軽減税率が租税支出になっているからにはその目的があるはずであるが，租税支出の定義自体が明確とは言えないため，目的も不明確になっており，その結果として目的に対する評価もできていない，と批判している。

2）財務省覚書での反論

このような決算委員会による批判に対する財務省覚書は，どのようなものであったのか。結論から先取りすれば，上記二つの批判に対して反論し，その正当性を主張している。

前者（一つ目）の批判に対して財務省覚書は，「財務省と内国歳入関税庁の会計担当官の両者の間には，租税に対するアカウンタビリティに明確な線引きがあり，「公的資金の管理」の 3 章に規定されている[53]」として，歳入官庁も支出担当官庁と同様の規定に従っていると反論している。

特に興味深いのは，後者（二つ目の批判）に対する財務省覚書での反論である。まず，財務省覚書は「租税減免措置の存在は，租税の帰着に関する議会の判断を反映しており，多くの租税減免措置は，特定活動に課税しない，又は，租税制度上の累進性を高めるという判断を反映している。そのため，支出プログラムのように，特定の目的を全ての租税減免措置に当てはめようとすることは，誤解を招く[54]」とする。

さらに，財務省覚書は「このような措置が反映しているのは，租税減免措置は国庫（exchequer）にとって歳入損失であり，公共支出のような資源の消費ではない，という事実である。租税減免措置と公共支出は時には類似の経済効果をもたらすが，これらは根本的に異なっている。租税減免措置の国庫のコストは，実物資源の消費ではない。租税は非政府部門から政府部門への単なる資源の移転に過ぎず，租税減免措置は資源の移転の削減である。対照的に，公共支出（移転的支出を除く）は実物資源の消費であり，支出プログラムに転換された労働や財は，その他の目的に利用することができない[55]」とする。

以上を指摘したうえで財務省覚書は「政府は，租税支出は租税減免措置であり，それ以外のなにものでもない，と考えている[56]」とまで言い切る形で，反論している。

3）会計検査院と下院決算委員会

このような政府 / 財務省の反論に対して，会計検査院は検査報告書『租税減免措置の効率的管理（The effective management of tax reliefs）』において，「会計検査院は，租税と支出の区別は認識しているが，それが租税減免措置の厳格な評価，又は租税減免措置の目的ー測定可能な場合ーが達成されているか否かについての議会への報告，に関する省の責任を放棄するものではない，と認識している[57]」とし，そのうえで「財務省と内国歳入関税庁は，租税減免措置がその目的を達成しているかに関して，評価していない，あるいは，議会に対して報告していない[58]」と指摘する。

つまり，会計検査院は，租税減免措置そのものについて説明責任を果たすよう求めたと言える。

これを受けて，決算委員会は，再度，決算委員会独自の論点として歳出と一体的にとらえるような租税減免措置の問題として取り上げ，前回は結論として明示したにすぎなかった当該論点を，今回は勧告に格

---

52) House of Commons, Committee of Public Accounts（2014, p.9）.
53) HM Treasury（2014, p.12）.
54) HM Treasury（2014, pp.11-12）.
55) HM Treasury（2014, p.12）.
56) HM Treasury（2014, p.12）.
57) National Audit Office（2014b, p.14）.
58) National Audit Office（2014b, p.14）.

上げする形で，以下のように政府 / 財務省に対して要求している[59]。

「歳出と租税減免措置に関する支出のコストは，年度の省予算を設定する際に，相互に考慮されるべきであり，そうすることで，公共政策の各領域への財政支援の真実な水準が，透明化される。」

4）財務省覚書の再回答

この下院決算委員会の勧告に対し，財務省覚書では，再度「委員会の勧告に同意しない」として，以下のような理由を述べている[60]。

「租税減免措置に関する決算委員会報告に対する，財務省覚書の回答（2014 年 9 月 -Cm8938）にあるように，租税と歳出は根本的に異なっている。租税と歳出に対するアカウンタビリティは異なる系列にあり，それは租税と歳出に対して異なる精査（scrutiny）がアレンジされているのと同様である。このような異なるアレンジは，租税減免措置が国庫（exchequer）に対する歳入損失であり，公共支出のような資源の消費ではない，という事実を反映している。租税減免措置と公共支出は時には類似する経済効果を有するかもしれないが，根本的な相違がある。

それ以上に，租税減免措置による歳入損失の統制を公共支出と同じように実施しようとすることは，租税減免措置による歳入損失が，個人・企業の私的な決定から生じるものであり，政府の統制の範囲外であることを前提にすれば，完全に実行可能性がない。

歴代の政府は租税と支出は質的に異なるものであると考えてきたし，議会は租税と支出を異なる方法で決定してきた。歳出と歳入の明確な区別を維持することが，納税者と議会に対して，より透明性を提供することになる。」

以上のようにイギリス中央政府は，租税減免措置と歳出の間には，①アカウンタビリティ，②審議過程，③経済的性質の相違（資源の消費か，家計・企業の行動により生じるものであるか），④歴史的な政府・議会での取り扱い等の観点から，根本的な違いがあると回答を繰り返し述べ，統制方式も異なるべきとの立場を保持している。

2．スウェーデンの予算過程における租税支出

（1）財政規律との関連

スウェーデンでも，イギリスと同様に，マクロ予算編成とミクロ予算編成が連携しており，マクロ予算編成の基礎的数値の検証等を独立の立場で行う，独立財政機関（財政政策委員会等）を有している[61]。マクロ予算編成（3 か年予算フレーム）では，財政規律の指標を基準に歳出シーリングに基づく支出統制がなされていく。つまり，マクロ予算編成の中心は，支出統制であり，ミクロ予算編成の支出面でそれが引き継がれる。

---

59) House of Commons, Committee of Public Accounts（2015, p.7）.
60) HM Treasury（2015, p.44）.
61) 詳しくは，関口（2017a）の第二部及びその参考文献を参照されたい。

とは言え，財政規律に服するという点では予算の歳入面も同様である。この点に関し，スウェーデンの財務省文書『財政政策の枠組み（Fiscal Policy Framework）』では，余剰目標等の財政規律と歳出シーリングが，必要課税総額の基準にもなっていることを意識して，以下のように述べている[62]。

「歳出シーリングの重要な機能は，余剰目標を達成するための条件を提供することにある。・・・余剰目標とともに，歳出シーリングは租税総額の水準となり，不十分な歳出統制の結果として，税収規模が徐々に増加しなければならなくなるような展開を抑止することを手助けする。」

さらに『財政政策の枠組み』では，租税支出を用いて歳出シーリングを回避する行為に対し，以下のように厳に戒めている[63]。

「通常であれば議決予算の歳出として満たされる国民の受益を，租税支出としてアレンジすることによって，歳出シーリングが回避されるべきではない。」

（2）スウェーデン租税支出の統制手続

スウェーデン中央政府では，租税支出（Skatteutgifter）を統一的な課税という原則からの逸脱，つまり，納税者や課税対象などに例外を設ける場合と定義し，その額を認識している[64]。統一的な課税であれば計上されたはずの歳入が，減税により計上されていない場合には租税支出，統一的な課税であれば計上されていなかった歳入が，増税により計上されている場合には租税制裁と認識している[65]。

スウェーデン財務省は，租税支出報告の目的として，以下のように二つ挙げている[66]。

「租税支出報告の一つの目的は，部分的又は全体的に予算の歳出サイドのサポートと同じように機能している，予算の歳入サイドによる家計と企業に対する間接的なサポートを，明らかにすることである。もう一つの目的は，統一性が租税制度の効率性に貢献すると考えられるので，租税法の統一性の程度を，示すことにある。」

つまり，スウェーデンの租税支出は，歳出との関連が強く意識されている[67]。そのため，スウェーデンの租税支出報告は，議会への情報提供という観点から，以下のようなスケジュールで行われている[68]。

---

62) Ministry of Finance（2010, p.6）.

63) Ministry of Finance（2010, p.6）を意訳。

64) Finansdepartementet（2016, pp.11-15）. 本稿で取り上げるのは, 財政収支に影響を与える租税支出である。松田（2016, 42 頁）によれば，スウェーデンの租税支出は，財政収支に影響を与えるか否かで二つの区分があり，財政収支に影響を与えない租税支出は支出同等法による推計値が公表されている。また，スウェーデンの地方政府は租税支出を見積もっていないが，中央政府レベルの租税支出が，地方政府レベルの税収に影響を与えるとしている（OECD, 2010, p.121）。

65) この整理に従うと，2000 年代の右派中道連立政権期に導入・拡大された勤労税額控除は，あくまでも労働所得に対しては統一的に適用している（効率性のロスがない）ため，租税支出に含まれない（OECD, 2010, p.158）。所得分配の面からみると，この制度によって，勤労者と失業者（移転給付受給者）の間の所得格差が拡大している状況になっているとされるが，こういった税額控除が租税支出としては認識されない。なお，イギリスでは給付付税額控除の機能を歳入と歳出に分割し，租税負担を相殺する部分は租税支出とし，給付部分は歳出としている（OECD, 2010, p.158）。

66) Ministry of Finance（2010, p.41）.

67) スウェーデン会計検査院（Riksrevisionen, 2017, p.18）も「歳入サイドのサポートをすること（= 租税支出報告）が，異なる歳出分野間や同一分野の議決項目間の優先順位付けの活動を容易にするとも考えられた」としている。

68) Riksrevisionen（2017, p.18）.

「毎年 4 月に，政府は議会宛の特別文書（Special letter）の中で，租税支出報告を行っている。この文書は財務省に対して開示され，秋予算と同時に国会に提出される。租税委員会は，当該文書に関する報告書を作成する。租税委員会の報告書では，議会が租税支出報告に対して文書を提出すべきことを，提案している。」

2016 年に提出された租税支出報告について，その審議プロセスを確認してみると，【表 3】の通りとなっている。

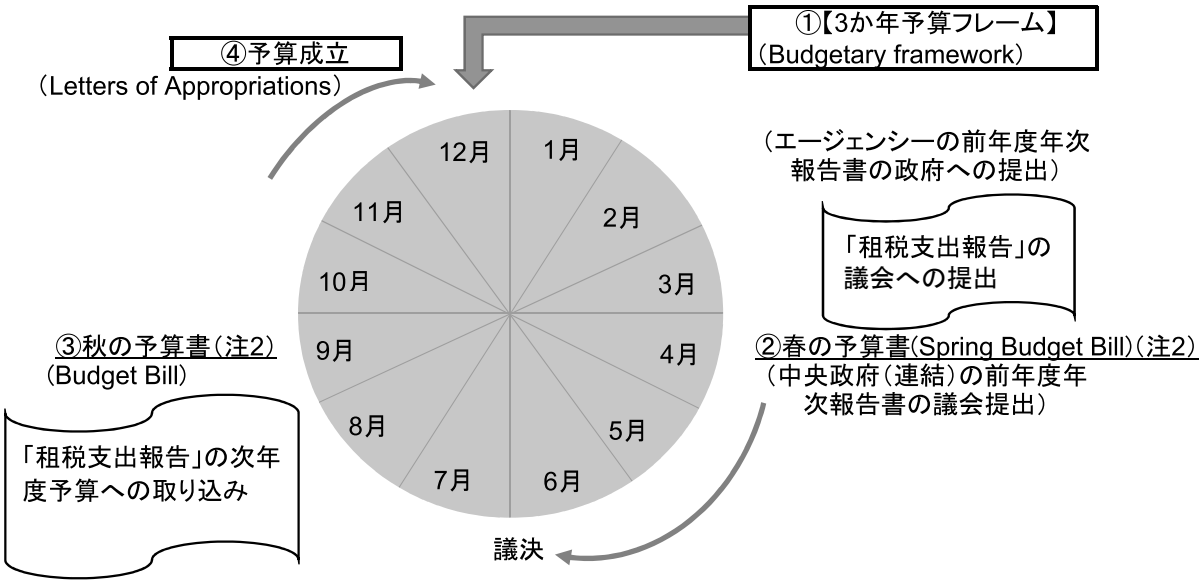
【表 3】2016 年税制改正及び租税支出の審議過程

時期	主体		手続	文書番号
2016年4月7日	政府/財務省	-	提案	2015/16:98
2016年6月9日	-	国会/租税委員会	準備	2015/16（SkU25）
2016年6月21日	-	国会/本会議	審議	
2016年6月21日	-	国会/本会議	決議	2015/16:309

注：政府による春予算（2016年度補正予算等を扱う）の国会提出は，2016年4月13日である。2017年度予算は秋予算として2016年9月に提出。
（資料）スウェーデン国会HPより作成。

このようなプロセスは，【図 2】のような形で，予算編成プロセスと重ねると，歳出との関連が強く意識されていることが明確になる。

【図 2】スウェーデンの次年度予算編成プロセス（会計年度：1 月～ 12 月）



注1：矢印は議会での予算審議期間。
注2：同時に，当年度の補正予算（Budgetary Amendments）があれば提出・議決。
（資料）関口（2017a）に加筆。

2016 年 4 月に政府から提出された『租税支出報告（2016 年版）』をもとにすれば，そこで 2015 年の実績推計額と 2016 年から 2018 年の予測推計額が記載されており，それらの予測推計値が 2016 年 9 月の 2017 年度向けの秋予算に踏襲されていることになる。

(3) スウェーデン租税支出報告の内容

スウェーデン中央政府では，予算法において「政府は，毎年，議会へ租税支出の報告を提出しなければならない」としている（予算法第 10 章 4 条)。そのためスウェーデン中央政府は，付加価値税や所得税等の個々の租税支出を，文書の中で報告している。

租税支出額の測定は発生主義であり，歳入損失法によっている。また，租税支出の算定方法は，静的なものであり，間接的な効果を考慮していない。つまり，租税法の変化に伴う行動変化を考慮しておらず，それがどの程度他の租税に影響するかも考慮していない[69]。

スウェーデンの租税支出報告の特徴は，議会の予算審議で用いられる 27 の歳出分野に関連させる形で，その報告が行われている点にある。

まず，【表 4】のように，租税支出全体の金額を示したうえで，租税支出の性質を① 27 の歳出分野に関連させることができる租税支出（租税制裁）と②課税技術上の理由による租税支出（租税制裁）として二つに区分し，それぞれの税収比を開示している。

「12　租税支出及び租税制裁（合計)」を確認すると，総税収の 8%が租税支出の規模であること，租税支出の二つの区分のうち，ほとんどが 27 の歳出分野に関連させることができる租税支出に分類されていることがわかる。また，本稿で着目する付加価値税の租税支出が，付加価値税の税収に占める割合は 17%である[70]。

【表 4】スウェーデンの租税支出と租税制裁（対個別税目の収入比：2016年度の予測）　（単位：%）

	27の歳出分野	課税技術上の理由	合計
租税支出			
1. 労働に対する直接税	1	0	1
2. 労働に対する間接税	2	0	2
3. 資本に対する課税	37	7	44
4. 法人所得に対する課税	2	1	3
5. 付加価値税	15	2	17
6. 個別消費税	27	1	28
7. 税額控除等の減税（Skattereduktioner）＊	1	0	1
8. 租税口座の減額(Kreditering på skattekonto)＊	0	0	0
租税制裁			
9. 労働に対する間接税	0	3	3
10. 資本に対する課税	13	0	13
11. 個別消費税	3	0	3
12. 租税支出及び租税制裁（合計）＊	**8**	**0**	**8**

＊は該当項目の税収に占める該当項目の租税支出ではなく，例外的に総税収に占める割合を示している。
（資料）Finansdepartementet（2016,Tabell 1.2).

さらに，同一税目のそれぞれの措置についても，予算編成過程で用いる 27 の歳出分野に対応させる形で，租税支出を分類している点にある。付加価値税の租税支出の規模は，各税目の中で最も大きい。【表 5】

69) Riksrevisionen（2017, p.21）.
70) 脚注 31）を参照されたい。

は，租税支出報告の中から付加価値税に関する租税支出のみを抜き出し，それぞれの措置の規模を示したものである。先に確認したイギリスの租税支出報告では，将来の予測値を 1 年分のみ開示していたが，スウェーデンの租税支出報告では，将来の予測値を 3 か年分も開示している点にも特徴がある。ここに示した 2016 年の租税支出報告では，前年（2015 年）と，当年度以降（2016 年から 2018 年）の 3 か年分が開示されている[71]。これは，マクロ予算の策定が 3 か年の予算フレームで行われることに関連している。

本稿で着目する付加価値税の租税支出について，その算定方法を確認してみよう。付加価値税の租税支出の算定も，その他の税目と同じようにベンチマーク（税法ごとに設けられた基準）を定めて行われている。つまり，仮想的な税制ではなく，実定法を基準にしている。付加価値税のベンチマークは，財・サービスの売り上げの全てが，標準税率の 25%で課税されるべきというものである。また，国際取引のベンチマークは，仕向地原則である[72]。

【表 5】スウェーデンの租税法・歳出分野別の租税支出：付加価値税部分（2016年４月）　（単位：億SEK）

番号	歳出分野		2015	2016（予測）	2017（予測）	2018（予測）
課税対象の例外（仕入税額控除なし）						
H1	UO18：都市計画・住宅供給・建設及び消費者政策	土地及び建物の売却	1.57	1.68	1.74	1.78
H2	UO17：文化・メディア・宗教組織・レジャー	芸術品の売却（年間30万クローナ未満）	-	-	-	-
H3	ST：課税技術上の措置	くじ	4.77	4.99	5.28	5.59
H4	UO18：都市計画・住宅供給・建設及び消費者政策	特定の不動産サービスに関する課税	-	-	-	-
H5	ST：課税技術上の措置	特定の郵便サービスと切手	0.00	0.13	0.20	0.21
課税対象の例外（仕入税額控除あり）						
番号	歳出分野		2015	2016（予測）	2017（予測）	2018（予測）
H6	UO09：保健・医療・福祉	医薬品	2.01	2.06	2.12	2.18
H7	ST：課税技術上の措置	国際的な乗客輸送	0.60	0.61	0.63	0.65
6%，12%の軽減税率（仕入税額控除あり）						
番号	歳出分野		2015	2016（予測）	2017（予測）	2018（予測）
H8	UO22：交通及び通信	乗客輸送	7.24	7.43	7.64	7.84
H9	UO17：文化・メディア・宗教組織・レジャー	新聞・雑誌	1.79	1.89	2.00	2.12
H10	UO17：文化・メディア・宗教組織・レジャー	書籍・冊子	1.32	1.39	1.46	1.54
H11	UO17：文化・メディア・宗教組織・レジャー	入場料のかかる文化的活動	1.92	2.01	1.35	1.43
H12	UO17：文化・メディア・宗教組織・レジャー	商業スポーツ	1.81	1.86	1.91	1.96
H13	UO24：商工業	スキーリフト輸送	0.19	0.20	0.21	0.21
H14	UO17：文化・メディア・宗教組織・レジャー	著作権	0.35	0.35	0.36	0.37
H15	UO17：文化・メディア・宗教組織・レジャー	動物園への入場	0.08	0.08	0.08	0.09
H16	UO12：家族及び子供に対する経済的保護	食料品	26.83	27.77	28.99	30.30
H17	UO24：商工業	レストラン・ケータリング	9.16	9.54	10.07	10.61
H18	UO24：商工業	部屋の賃貸	2.00	2.09	2.20	2.32
H19	UO17：文化・メディア・宗教組織・レジャー	芸術品の売却（年間30万クローナ以上）	0.02	0.02	0.02	0.02
納税義務の例外						
番号	歳出分野		2015	2016（予測）	2017（予測）	2018（予測）
H20	UO17：文化・メディア・宗教組織・レジャー	非営利団体における取引	0.12	0.28	0.29	0.26
仕入税額の控除						
番号	歳出分野		2015	2016（予測）	2017（予測）	2018（予測）
H21	ST：課税技術上の措置	小作権にかかる仕入税額	-	-	-	-

（資料）Finansdepartementet（2016,Tabell 3.2）より作成。

まず，2015 年における租税支出について，その規模を単純合計額であることに留意しながら確認してみると，付加価値税の租税支出が税目の中で最も大きく，次いで資本所得に対する課税が続く。また，付加価値税の租税支出の内訳を確認してみると，最も規模の大きい項目は H16 にある「食料品」26.8 億クローナ（2015 年）であり，次いで H8 にある「乗客輸送」7.2 億クローナとなっており，これらは軽減税率の対象となっている。

[71] Riksrevisionen（2017, pp.19-20）.
[72] Finansdepartementet（2016）.

さらに，歳出分野との対応関係について確認してみると，H16 にある「食料品」に対する軽減税率は，歳出分野 12（UO12）「家族及び子供に対する経済的保護」に対応し，H8 にある「乗客輸送」に対する軽減税率は，歳出分野 22（UO22）の「交通及び通信」という形になっている。租税政策の目的が 27 の歳出分野に完全に一対一で対応するわけではないが，租税支出の検討の際に予算編成で用いる 27 の歳出分野との整合性を検証しようとする姿勢がうかがえる。

（4）スウェーデン租税支出報告の課題：会計検査院の指摘

以上のような形で開示される，スウェーデンにおける租税支出報告の課題はどのようなものか。ここでは，スウェーデン会計検査院が 2017 年 5 月に公表した報告書，『政府による租税支出報告：議会は何を望んでいるのか？（*Regeringens skatteutgiftsredovisning-som riksdagen vill ha den?*）』を参照する形で，紹介してみたい[73]。

① 既存の租税支出について：歳出分野との関係

既存の「食料品」に対する付加価値税の軽減税率は，予算書において歳出分野 12 の説明において取り上げられている[74]。

しかし，スウェーデン財務省は「例えば，「食料品」に対する付加価値税の軽減税率が示すように，租税支出を異なる歳出分野に配分することは難しい。現在は，「家族及び子供に対する経済的保護（UO12：引用者）」として報告しているが，「商工業（UO24:引用者）」に対する支援としてみることも可能である」と述べている[75]。

これに対して，会計検査院は，「租税支出の調査が示すのは，歳出目標とのリンクが十分ではないということである。租税支出が特定の歳出分野で報告できていない。また，租税支出が成果計算書（Resultatredovisningen）の項目に含まれていない。そのため，歳出分野に関する租税支出報告は，租税支出が歳出目標に貢献しているかどうかに関する情報提供がなされていない[76]」としたうえで，以下のような勧告をしている[77]。

「政府は，歳出分野における租税支出の算定を進化させ，議会によって決定された目標に関連させ，租税支出がどのように活動を進展させたのかについての成果が含まれるように，すべきである。」

② 新規の租税支出について：歳出シーリング

2012 年に新規に導入された「レストラン・ケータリング」に対する付加価値税の軽減税率（【表 5】の H17）に関しては，改正理由を「事業者の財務執行上の負担を軽減し，雇用を拡大するため」とし，予算への影響額の算定，春予算や秋予算での改正表（Reform tabell）の開示が現在でもなされている[78]。

しかし，スウェーデン会計検査院が問題視しているのは，租税支出を新規に導入する際に「歳出シーリング額」の調整がなされていない」こと，「歳出ではなく租税支出を選択したのかに関する「選択理由」

---

[73] Riksrevisionen（2017）. 当該資料を含むスウェーデンの租税支出に関連する資料については，スウェーデン会計検査院へのヒアリングとともに，伊集守直氏（横浜国立大学経済学部教授）にご教示賜った。
[74] Riksrevisionen（2017, p.34）.
[75] Riksrevisionen（2017, p.34）.
[76] Riksrevisionen（2017, p.36）.
[77] Riksrevisionen（2017, p.8）.
[78] Riksrevisionen（2017, p.38, tabell 7）.

についての開示がなされていない」こと，である[79]。

まず，前者の「租税支出を新規に導入する際に「歳出シーリング額」の調整がなされていない」ことに対し，会計検査院は「歳出シーリングの非対称的な調整（asymmetrisk justering av utgiftstaket）」として，批判している[80]。具体的には，租税支出を新規に導入する際には歳出シーリング額を引き下げていないにもかかわらず，租税支出から歳出に移行した場合には，歳出シーリング額を引き上げている場合があるからである。

また，後者の「歳出ではなく租税支出を選択したのかに関する「選択理由」についての開示がなされていないこと」に対し，会計検査院は，以下のような勧告をしている[81]。

「政府は，なぜ予算の歳出項目の支援に代わって，租税法案において租税支出が選択されたのかについて，理由を説明すべきである。」

③　歳出統制との関係（1）：予算額

先に示した【図 2】にもある通り，スウェーデンの租税支出は，歳出との関連が強く意識されている。しかし，このような租税支出の統制プロセスに関して，2016 年 11 月時点でスウェーデン会計検査院は，以下のように述べていた[82]。

「春に租税支出報告のレターが議会（税務委員会）に対して報告される。租税支出報告は議会に送付された時点で公衆に公開される。・・・そのレターに関しては，何らリアクションが取られない。しかし，租税支出の提案は秋の予算案の中に毎年組み込まれ，通常の予算過程の中で財務委員会によって取り扱われ，1 月 1 日の次年度予算の開始前に議会によって決議される。」

この点について，2017 年 5 月の会計検査院報告書では，「歳出分野の付属資料（utgiftsområdesbilagorna）に含まれている租税支出情報は，更新されることなく予算案に再使用されている場合もある。・・・租税支出が簡単に説明され，執行年度の見積額と予算年度の見積額が開示されている。しかし政府は，租税支出に影響を与える提案を含んだ予算案向けに，予測を更新しているとも述べている[83]」とし，租税支出報告での数値が再使用される場合と更新される場合とがあり，そのことが適切に説明されていないことを問題視している。

そのうえで，会計検査院は，更新した予算（予測）についての説明が必要であるとの観点から，以下のように勧告している[84]。

「政府は，既存の租税支出の算定において，過去の予測と関連させて，租税支出の予測の重要な変化に責任を持ち，説明すべきである。」

---

79) Riksrevisionen（2017, pp.39-40）.
80) Riksrevisionen（2017, p.40）．このような批判は，スウェーデンの独立財政機関である財政政策委員会（Finanspolitiska rådet, Fiscal Policy Council）からも出されている（Riksrevisionen, 2017, p.11）。
81) Riksrevisionen（2017, p.8）.
82) スウェーデン会計検査院へのヒアリング（2016 年 9 月 15 日）後のメールでの質問に対する回答（2016 年 11 月 3 日）。
83) Riksrevisionen（2017, p.21）.
84) Riksrevisionen（2017, p.8）.

④　歳出統制との関係（2）：成果

先に指摘したように，予算法では，「政府は，毎年，議会へ租税支出の報告を提出しなければならない」としている（予算法第 10 章第 4 条）としている。

会計検査院は，「政府は，政府予算案において，国の活動において達成された成果の会計報告を，議会が議決した目標金額と比較して，提出しなければならない。当該会計報告は，歳出分野に適合していなければならない」とする予算法第 10 章第 3 条と関連させ，租税支出の成果についても，支出と同様に予算額との比較が必要であると考えている。

具体的には，会計検査院は，「租税支出報告では，歳出分野の番号も示している。租税支出が歳出項目に割り当てられている事実が要求していることは，「租税支出が特定項目の支援のために導入されたものであり，予算の歳出項目での支援と同じものであり，成果計算書（Resultatredovisningen）の表示に含まれるべきであると，政府が推察する」ことである[85]。」とし，そのうえで以下のような勧告をしている[86]。

「政府は，歳出分野における租税支出の算定を進化させ，議会によって決定された目標に関連させ，租税支出がどのように活動を進展させたのかについての成果が含まれるように，すべきである。」

以上のようにスウェーデン中央政府では，議会での予算審議で用いられる 27 の歳出分野と租税支出との関連を示し，それを用いて議論しようとする姿勢は示されている。とは言うものの，現時点では，議会による審議に際し，十分な情報提供ができているとまでは，言い難いようである。

むすびにかえて

本稿ではイギリスとスウェーデンの中央政府を事例に，予算過程と租税支出の関連について論じてきた。両国の共通点は，財政規律を意識しつつ，予算サイクルの中で歳出統制を行い，財政規律に関連させながら租税支出統制を行っている点にある。そのような形で租税支出統制を行うことが意識されるのは，歳出面での統制を強めると，その統制を回避する手段として，租税支出を多用する恐れがあるからである。

とは言え，両国の租税支出統制の方向性は，若干異なると言ってよい。イギリス議会（決算委員会）は，歳入・歳出を一体的に統制すべきとする立場から租税減免措置についても歳出とともに議論すべきとしている。しかしイギリス政府（財務省）は，あくまでも「租税制度を全般的に監視し，そのような広い役割の一部として租税減免措置を管理する[87]」とし，「政府は，租税支出は租税減免措置であり，それ以外のなにものでもない，と考えている[88]」とまで述べている。イギリス政府（財務省）は歳入と歳出は別の形で統制することが望ましく，それは歴代の政権と議会がそのように決めてきたとする立場を貫いている。

これに対しスウェーデンでは，議会のみならず，政府，そして会計検査院も歳入・歳出を一体的に統制すべきとする立場から，租税支出についても歳出とともに議論すべきとしている。そこでは特に，歳出シーリングを逃れるための租税支出の利用を抑制すること，国民に受益の程度を可能な限り明示することが意識されている。

つまり，イギリス政府は，租税支出報告は減税額を明示する手段との志向が強く，歳出とは別の枠組み

---

85) Riksrevisionen（2017, p.21）.
86) Riksrevisionen（2017, p.8）.
87) HM Treasury（2015, p.43）.
88) HM Treasury（2014, p.12）.

での統制を行っているとの立場にある。それに対してスウェーデン政府は，租税支出報告は国民に受益を明示する手段であるとの志向が強く，歳出と一体的に統制するという立場にある[89]。

本稿の視点から注目すべきは，軽減税率を有する付加価値税の租税支出について，議会や会計検査院でも何らかの形で議論されている点である。この点に関し，【表 6】を確認すると，そのような背景もうなずける。

【表 6】付加価値税（VAT）の効率性の要因分解　　（単位：%）

	付加価値税の効率性（C効率性：2006年）				
	（1）×（2）	（1）租税支出関連			（2）税務執行関連
		①×②	税率関連（①）	非課税関連（②）	
イタリア	43	55	74	74	78
イギリス	48	58	79	73	83
フランス	51	55	74	74	93
スウェーデン	56	58	81	71	97
ドイツ	57	63	88	72	90
デンマーク	64	67	100	67	96
カナダ	52	n/a	n/a	n/a	n/a
オーストラリア	57	n/a	n/a	n/a	n/a
日本	72	n/a	n/a	n/a	n/a
ニュージーランド	104	n/a	n/a	n/a	n/a
OECD平均	58	n/a	n/a	n/a	n/a

注1：「租税支出関連」は，C効率性指標と「税務執行関連」を用いて算定。
注2：「税率関連」は「租税支出関連」と「非課税関連」を用いて算定。
注3：元資料はKeen（2013, table1）及びOECD（2008）より作成。
（資料）関口（2016）の表1。

ここで示された付加価値税の効率性（C 効率性）は，標準税率で算出した付加価値税の税収に現実の付加価値税の税収が占める比率を示す，付加価値税収比（VAT Revenue Ratio: VRR）に対して 100 を乗じた値を示している[90]。この数字が 100 に近いほど，現実の付加価値税の税収が標準税率により算定した税額に近いため，非課税措置や複数税率による税収漏れが少なく，税収調達力が高いことを意味している 。

Keen（2013, pp.435-439）は C 効率性をさらに区分して，①税率構造や課税ベース（非課税，小規模事業者の課税免除等）といった租税支出関連項目や，②課税当局の執行能力や納税者の法令遵守の程度といった税務執行関連の要因の影響を受けるものとして，議論をしている[91]。【表 6】は，この議論を参考にしつつ，100 に近いほど望ましい水準となるように加工しなおしたものである。

イギリスの C 効率性が 48 と低いのは，複数税率，非課税によって租税支出も多いため，執行コストも

---

[89] この点に関し，神野（2007）でも指摘がある一年税主義と永久税主義といった論点がある。脚注 4）の租税法律主義と予算との関連等の近年の研究を含め，留意すべき論点であると考えている。

[90] VRR ＝ VAT 税収 /｛（税込消費 – VAT 税収）×標準税率｝であり，C 効率性は VRR に 100 を乗じたものに等しい。ここに言う消費は，国民経済計算による民間最終消費と政府最終消費のデータのため，実際の付加価値税の課税ベースとの間に差異がある点等には留意する必要がある（OECD, 2008, p.66）。

[91] Keen は C 効率性を，C 効率性＝（1 －税務執行ギャップ）（1 －政策ギャップ）＝（1 －税務執行ギャップ）｛1 －（1 －税率ギャップ）（1 －非課税ギャップ）｝として，要因を分解している。「税務執行ギャップ（Compliance Gap）」は，制度上は原理的に納付されるはずの付加価値税収と，実際の付加価値税収との差異であり，付加価値税の税務執行が完全であればゼロになる。「政策ギャップ（Policy Gap）」は，付加価値税の租税支出を測定する尺度であり，すべての消費に単一税率を適用している場合には，ゼロになる。この概念は，現実の付加価値税収（Actual VAT）とすべての消費に単一税率を適用した税収との差異であり，それらを商品間の法定税率の差異（The rate gap）と非課税による差異（The exemption gap）に区分している。非課税ギャップは，税率ギャップがないとの仮定によって算定し，税率ギャップは非課税ギャップの影響を除いて算定している。税率ギャップは，本来の平均法定税率が標準税率以下である限り，正である。非課税ギャップはどちらもありうる。日本の消費税の制度的特徴を国際比較の視点から浮かび上がらせている論文として，増井（2017）も参照されたい。

高くなっていることが影響している。これに対して，デンマークのC効率性が64と比較的高いのは，非課税関連が多いものの，単一税率を維持しているため，税務執行コストも低くなっていることが影響している。スウェーデンのC効率性は56と，イギリスとデンマークの中間にあるが，軽減税率の程度と税務執行の程度が，影響を与えていることがわかる[92)]。

つまり，イギリスとスウェーデンの両国は，付加価値税の軽減税率等によって，その税収調達力を低めてしまっている。その一方で，そのことを通じて国民に受益を与えているとの情報も必要とされている。その役割の一端を租税支出報告が担っているとも言える。

これに対して，日本のC効率性は72と相対的に高い。これまで継続してきた単一税率等が執行コストを低め，結果として良好なC効率性に影響していると言える。言い換えれば，日本が軽減税率を導入するということは，C効率性の低下を招くことになる。つまり，税収調達力の低下と，それによる国民への受益の姿を説明する必要性が高まることになる。

本稿で確認してきたように，イギリスやスウェーデンでは，政府から租税支出報告がなされ，時には会計検査院による検査等を通じて，可能な限り議会に対し情報提供する試みや議論が繰り返されている。このような形での租税支出統制は，当初の想定通りに完璧に行われているとは言えず，模索を重ねていることも確かである。しかし，一定の限界を抱えながらも，実効性ある仕組みへと改善する営みを繰り返すことがあって初めて，民主主義が機能することになるものと思われる。日本での付加価値税の軽減税率導入は，そのような対応策を改めて考える絶好の機会である。

---

92) ニュージーランドでは広い課税ベースが税務執行コストを低め，結果として高いC効率性となっている。なお，ニュージーランドのC効率性が100を超えることもあるのは，①非課税項目が少なく公共サービスにも課税している等，非常に広範な課税ベースとなっていること（＝VAT税収が大きい），②軽減税率が限定されていること（＝VAT税収が大きい），③潜在的な付加価値税の課税ベースとしている国民経済計算に基づく税込消費に，政府による現実のVAT税額が含まれていないこと（＝税込消費額が小さい）という複合要因にある（OECD, 2014, pp.65-66）。脚注90）も参照。

参考文献

上村敏之（2017）「地方自治体の税負担軽減措置についてーアメリカ州政府の租税支出レポートを中心にー」『会計検査研究』第 55 号，23-38 頁。

海外住宅・不動産税制研究会編著（2014）『欧米 4 か国における政策税制の研究』日本住宅総合センター。

加藤慶一（2013）「消費税の複数税率をめぐる論点ー適用対象の画定と減収規模を中心にー」『調査と情報ー Issue Brief ー』790 号，1-18 頁。

河島太朗（2011）「イギリス　2011 年予算責任及び会計検査法の制定」『外国の立法』7 月号，10-11 頁。

佐藤和男（2014）「英国における政策税制ー租税減免措置（Tax Relief）を中心としてー」海外住宅・不動産税制研究会編著『欧米 4 か国における政策税制の研究』日本住宅総合センター，9-55 頁。

佐藤主光（2017）「法人課税の租税特別措置ー実態と経済的帰結ー」『会計検査研究』第 55 号，39-56 頁。

神野直彦（2007）『財政学（改訂版）』有斐閣。

関口智（2015）『現代アメリカ連邦税制ー付加価値税なき国家の租税構造ー』東京大学出版会。

関口智（2016）「日本の消費税制度における軽減税率ー平成 28 年度税制改正大綱の評価と課題ー」『税研』第 32 巻第 1 号，72-84 頁。

関口智（2017a）『イギリス及びスウェーデンの国家財政における予算・公会計制度と会計検査院ーマクロ予算編成とミクロ予算編成の視点からー』平成 29 年度海外行政実態調査報告書，会計検査院。

関口智（2017b）「税制改正大綱を評価するー財政学の観点からー」『税研』第 33 巻第 1 号，44-54 頁。

田中秀明（2017）「租特透明化法等の意義と限界ー租税特別措置の透明性はどこまで高まったのかー」『会計検査研究』第 55 号，57-78 頁。

中里実・責任編集（2017）『フィナンシャル・レビュー』第 129 号，特集：租税法律主義の総合的検討。

中里実（2017）「議会の財政権ー予算の議決と租税法律の立法ー」『フィナンシャル・レビュー』第 129 号，3-24 頁。

馬場義久（2013）「スウェーデンの消費税ー軽減税率の実際ー」『税研』第 29 巻第 1 号，16-24 頁。

藤谷武史（2017）「論拠としての「租税法律主義」ー 各国比較ー」『フィナンシャル・レビュー』第 129 号，194-217 頁。

渕圭吾（2011）「アメリカ連邦予算過程に関する法学研究の動向」『フィナンシャル・レビュー』第 103 号，174-186 頁。

増井良啓（2017）「日本の消費税はどこへいくかー国際比較からの展望ー」『日税研論集』第 70 号，515-580 頁。

松田有加（2016）「スウェーデンにおける租税支出」『彦根論叢』No.410，40-52 頁。

三菱 UFJ リサーチ & コンサルティング（2016）『アメリカにおける租税支出に対する会計検査に関する調査研究』平成 27 年度会計検査院委託業務報告書，会計検査院。

森信茂樹（2017）「米国における租税歳出の定義を巡る議論とわが国税制へのインプリケーション」『会計検査研究』第 55 号，13-22 頁。

諸富徹・川勝健志（2015）「グローバル経済下における法人税改革と「租税特別措置」ー日米両国の比較分析ー」『経済論叢』第 188 巻第 4 号，19-37 頁。

横山彰（2017）「租税支出の政治的要素と政策的含意」『会計検査研究』第 55 号，5-12 頁。

吉村政穂（2011）「予算審議過程における租税移転（Tax Transfers）把握の試みー租税歳出予算の新たな枠組みー」『フィナンシャル・レビュー』第 103 号，125-134 頁。

渡瀬義男（2008）「租税優遇措置－米国におけるその実態と統制を中心として－」『レファレンス』第 695 号, 7-27 頁。

Burton, Mark and Kerrie Sadiq (2013) *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*, New York, Cambridge University Press.

Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, CIPFA (2012) *Guide to Central Government Finance and Financial management*.

Finansdepartementet (2016) *Redovisning av skatteutgifter 2016*.

HM Revenue and Customs (2015) *Estimated cost of tax reliefs, expenditure, & allowances.*

HM Treasury (2014) *Treasury Minutes - Government responses on the Sixty First report: Session 2013-14 and the First to the Seventh reports from the Committee of Public Accounts: Session 2014-15.*

HM Treasury (2015) *Treasury Minutes - Government responses on the Thirtieth, the Thirty Fifth, the Thirty Seventh, and the Forty First to the Fifty Third reports from the Committee of Public Accounts: Session 2014-15.*

House of Commons, Committee of Public Accounts (2014) *Tax reliefs: Third Report of Session 2014-15.*

House of Commons, Committee of Public Accounts (2015) *The effective management of tax reliefs: Forty-ninth Report of Session 2014-15.*

International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB (2006) *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*, No.23.

Keen, Michael (2013) "The Anatomy of the VAT," *National Tax Journal*,Vol.66, No.2, pp. 423-446.

McDaniel, Paul R. and Stanley S. Surrey (ed.) (1985) *International aspects of tax expenditures : a comparative study*, Boston, Kluwer Law and Taxation.

Ministry of Finance (2010) *The Sweden Fiscal Policy Framework.*

National Audit Office (2014a) *Tax reliefs*, HC1256 Session 2013-14.

National Audit Office (2014b) *The effective management of tax reliefs*, HC785 Session 2014-15.

OECD (2008) *Consumption Tax Trends 2008.*

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

OECD (2014) *Consumption Tax Trends 2014.*

Riksrevisionen (2017) *Regeringens skatteutgiftsredovisning-som riksdagen vill ha den?*

Surrey, S.S. (1970) "Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures,"*Harvard Law Review*, Vol. 83, No.4, pp.705-738（田島裕訳「政府の政策目的の実現のための手段としての租税誘因措置：政府の直接支出との比較」『租税法研究』第 1 号）。

Surrey, S.S. (1973) *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditure*, Cambridge, Harvard University Press.