

## スウェーデンにおける租税支出

松田有加

Yuka Matsuda

滋賀大学 経済学部 / 准教授

## I はじめに

スウェーデンは、社会保障の充実した普遍的福祉国家として知られている。他方、アメリカのように、「見える」社会保障は西欧諸国に比べて充実していないが、「見えにくい」租税支出を利用した「隠れた福祉国家」として発展している国も存在する<sup>1)</sup>。ゆえに、ある国の福祉国家の全体像を明らかにするためには、「見える福祉国家」と「隠れた福祉国家」の両面から分析することが求められる。そこで、「見える福祉国家」であるスウェーデンにおいても、租税支出による「隠れた福祉国家」について検討することが不可欠であろう。したがって、本稿では、スウェーデンの租税支出について考察し、スウェーデンにおける「隠れた福祉国家」の状況について検討したい。

スウェーデンでは1996年以降、毎年、予算書の付録として租税支出は報告されてきたが、2008年から税制委員会より租税支出の明細に関する報告書が公表されるように変更された。この変更により、予算編成にとって租税支出をより有効なものにするとともに、1991年改革の基本原則からの逸脱が国民により明らかにされることとなった。スウェーデンでは、現在においても1991年改革の基本原則の1つであった画一的課税 (enhetlig beskattning) が尊重されており、画一的課税からの逸脱を明らかにすること自体に価値が認められているのである。なお、本稿では、データの制約から、主として2000年以降を分析対象としている。

## II 租税支出の目的・定義・計算方法

### 2.1 租税支出の目的

スウェーデンにおいて、租税支出の目的は2つ挙げられる。その第1のそして最大の目的は、政府

<sup>1)</sup>片桐[2012]では、アメリカにおける租税支出を分析して、アメリカでは「隠れた福祉国家」がより発展していると述べている。

の歳出面を通じた支援と完全にあるいは部分的に同じような機能を持つ、政府の歳入面を通じてなされる企業と家計への支援を明らかにすることにある。これにより租税支出の見直しが行われる。そして、その第2の目的は、税法における画一的課税の程度を明らかにすることにある。先に述べた通り、スウェーデン税制においては画一的課税を1つの原則としており、課税にあたって税は画一的で例外なく課されるべきものであると考えられていることから、この点について明らかにすることが重視されている。

## 2.2 租税支出の定義

租税支出は、税法ごとに設けられた基準、いわゆるベンチマークからの逸脱として捉えられている。かかるベンチマークは、所得税、勤労所得への間接税<sup>2)</sup>、付加価値税、物品税の4種類に分けられる。

まず、所得税のベンチマークでは、所得を、一定の課税期間における消費支出と純資産の変化分との合計としており、シャンツ＝ヘイグ＝サイモンズ所得概念が採用されている。したがって、キャピタルゲインとキャピタルロスについては、その実現時ではなく、その発生時に計上する発生主義がベンチマークとされる。また、帰属家賃および公的移転給付は所得と考えられている。なお、勤労所得へ適用される税率と資本所得へ適用される税率の相違、および、勤労所得における累進的な税率については、租税支出に含まれない。これは、一部のグループの税負担を軽減しない一般的な税制だからである。これと同様の理由により、基礎控除や勤労所得税額控除なども租税支出として計上されていない。

勤労所得への間接税のベンチマークは、行われた労働のために支払われる全ての報酬に、雇用

主負担の社会保障負担、あるいは、自営業者の社会保障負担、被用者の一般年金負担ないし特別賃金税を課されるべきだというものである。

付加価値税のベンチマークは、財およびサービスの全ての売上が、標準税率25%で課税されるべきだというものである。また、国際的取引については、仕向地原則がベンチマークとされる。

物品税のうちエネルギー税のベンチマークは、すべてのエネルギー消費が課税されるべきだというものである。ただし、電力や燃料などエネルギー源によって異なる税率を課すことは、ベンチマークに合致しているとされている。また、物品税のうち炭素税のベンチマークは、二酸化炭素の排出量に応じて課税されるというものである。なお、2003年に物品税のベンチマークは変更され、総税収の1%を超過する相対的に大きな課税ベースを持つ税のみが租税支出に関する報告書に含まれるように限定された。

これらのベンチマークからの逸脱として租税支出は算定される。したがって、租税支出は、特定のグループ等における税負担が、ベンチマークよりも軽減されていることを意味している。これとは逆に、特定のグループ等における税負担が、ベンチマークよりも重い場合には、負の租税支出(skattesanktioner)<sup>3)</sup>が生じていることとなる。具体的には、原子炉での熱効果への特別税などが負の租税支出に該当する。

## 2.3 租税支出の計算方法

租税支出の計算方法は、OECD[2010]で説明されているが、スウェーデンでは、歳入損失法と支出同等法とが用いられている。歳入損失法はベンチマークに基づいて徴収される税収と比べて、どれだけ税収が減少したかを単純に推計する方法である。したがって、歳入損失法では、税制の変

2) スウェーデンでは、社会保険料の雇用主負担について、被用者が支払うべき保険料を雇用主が代わりに支払っているという意味を込めて、勤労所得への間接税と位置づけている。藤岡[2016]297ページ参照。

3) 本稿では、五嶋[2006]および片桐[2012]を参照して負の租税支出と呼ぶ。

更によって生じ得る個人や法人の行動の変化を考慮していない。例えば、資本所得課税が強化された場合、他国へのキャピタルフライトを増加する可能性については租税支出の推計においては考慮外なのである。また、炭素税など外部不経済を内部化することによって市場の失敗を是正する効果がある税について、当該効果については考慮されていない。支出同等法は、租税支出の受益者が受け取る租税支出と同等の課税可能な直接支出額を推計する方法である。当該方法に拠れば、直接支出と租税支出とを直接比較考量することができる。ただし、いずれの方法に拠ったとしても、あくまでも租税支出は推計にすぎず、結果の解釈にあたっては注意が必要である。

租税支出は、財政収支に影響するか否かで大きく2つに分けられている。多くの租税支出は減税となり、財政収支に影響を及ぼす。しかしながら、財政収支に影響を及ぼさない租税支出も若干ある。具体的に言えば、児童手当や年金受給者の住宅手当である。これらは免税とされることから、当該免税分が租税支出とされる。また、移転給付に課税されるものについても、その課税分だけ給付額が増額されるため、税収増と支出増とが同額となり、財政収支が一致するから財政収支に影響を及ぼさないと説明されている。当該移転給付については、その支出増が租税支出とされる。

財政収支に影響する租税支出は、「2013年租税支出に関する報告」<sup>4)</sup>より、原則として歳入損失法による租税支出額のみが公表されている。これ以前は歳入損失法と支出同等法が併記されていた。財政収支に影響しない租税支出は、支出同等法による推計のみが公表されている。

### III 租税支出の現状と特徴

#### 3.1 租税支出の規模

スウェーデンにおける租税支出の総額は、2015年度には1,712.5億クローナであったと推計されている。また、2016年度には1,503.5億クローナの租税支出額が見込まれ、第1表の合計に示されているように、総税収の8%に相当すると予想されている。ただし、この数値は、税収見込額に占める租税支出推計額の割合であるため、経済状況等によっては、今後数値が大きく変わる可能性がある点には注意が必要である。

下に示した第1表における勤労への直接税は、勤労所得課税における租税支出を表している。また、勤労への間接税は、勤労所得に係る社会保障負担における租税支出を表している。減税には、主として、RUT (Rengöring, Underhåll, Tvätt) 労働に対する税額控除とROT (Renovering,

第1表 各税収に占める各租税支出の割合(2016年)

財政収支に影響する租税支出 租税支出	(%)
勤労への直接税	1
勤労への間接税	2
資本所得課税	45
法人税	3
付加価値税	16
物品税	28
減税	1
雇用主の税勘定の貸方	0
負の租税支出	
勤労への間接税	3
資本所得課税	13
物品税	3
合計	8

(注) 財政収支に影響しない租税支出はその性質上含まれていない。

(出所) Regeringens Skrivelse 2015/16:98 Redovisning av Skatteutgifter 2016, Tabell 1.2, p.16 より筆者作成。

4) Regeringens skrivelse 2012/13:98, Redovisning av skatteutgifter 2013.

Ombyggnad, Tillbyggnad) 労働に対する税額控除が含まれている。RUT労働は、自分たちが住んでいるかあるいはセカンドハウスとして利用している住居等における主要な家事労働であり、ROT労働は、住宅の修理、メンテナンス、改造などの労働である。雇用主の税勘定の貸方には、例えば、新規就業者を雇用した雇用主に与えられる減税分を、当該雇用主の税勘定の貸方に記入することにより、減税を認めるものなどがあつた。ただし、この雇用主の税勘定の貸方は、2016年度から国家予算へ計上されることとなり、第1表ではゼロとなっている。

次に、2016年度の各税収に占める各租税支出の割合について具体的に考察しよう。資本所得課税の当該割合が45%と最も高く、資本所得税収の45%に当たる金額の租税支出があることを意味しており、資本所得課税においては租税支出が相対的に大きいことがわかる。この資本所得課税の後を、物品税28%そして付加価値税16%が続いている。しかしながら、勤労への直接税、勤労への間接税、法人税に関しては、それぞれ1%、2%、3%と低い割合となっており、これらの税に関しては租税支出が非常に限定的であることがわかる。また、負の租税支出に関しては、資本所得課税の当該割合が他と比べて大きく13%となっている。

なお、勤労への直接税に関しては、勤労所得税額控除について注意を払うことが必要であろう。当該税額控除は、中・低所得者の税負担を軽減することで就労インセンティブを高めて、失業率を下げることを目的としたもので、2007年に導入された。先に述べた通り、スウェーデンでは当該税額控除は租税支出に含まれていない<sup>5)</sup>。しかしながら、2013年における当該税額控除は857.95億クローナで、同年の総税収の5.3%、GDPの2.28%に上っている。また、2013年度における租税支出

が1,666.9億クローナであることから、当該税額控除は、租税支出の50%を超える規模となっている。さらに、当該税額控除は再分配機能を有しており、福祉国家を分析するにあたって重要である。しかし、本稿では、スウェーデンにおける租税支出のベンチマークを尊重し、当該税額控除に関しては、二元的所得税における再分配機能の問題として検討すべきと位置づけ、取り扱わないこととしたい。

また、これまで当該税額控除は、勤労所得が増加するとともに税額控除額も増加していき、一定の勤労所得を超えると定額であったが、この定額部分について2016年より一定の勤労所得を超えると徐々に税額控除額が減少するよう改正された。そのため、今後はその規模は縮小するものと予想される。

### 3.2 租税支出のGDP比と構成比

租税支出はどのように推移してきたのだろうか。第2表には、2000年以降の租税支出および負の租税支出のGDP比を、第3表にはそれらの構成比を示している。資本所得課税の変動が大きいいため、第3表の租税支出および負の租税支出の構成比はこれに大きく左右されている。具体的に言えば、世界的金融危機に見舞われていた2008年では、資本所得課税がマイナスとなったため、付加価値税と物品税の構成比が50%近くになり、前年と比較しておおよそ倍になっている。しかし、2009年には、これらはそれぞれ20.97%、18.96%へ半分以下に急落している。しかしながら、GDP比で同時期における付加価値税と物品税を見ると、構成比で見たときのような急激な変化は見られない。したがって構成比により、租税支出および負の租税支出を検討することは、ミスリーディングとなるおそれが高いと言えよう。そこで、本稿では基本的にGDP比に基づいて考察を進める。

5) 租税支出のベンチマークは国ごとに異なっており、アメリカでは勤労所得税額控除は租税支出に含まれている。片桐[2012]参照。

第2表 租税支出および負の租税支出のGDP比(%)

年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
財政収支に影響する租税支出																
租税支出																
勤労への直接税	0.32	0.32	0.31	0.32	0.31	0.32	0.34	0.23	0.22	0.20	0.17	0.19	0.20	0.18	0.18	0.17
勤労への間接税	0.25	0.25	0.26	0.26	0.23	0.22	0.23	0.22	0.32	0.49	0.47	0.53	0.55	0.57	0.61	0.48
資本所得課税	1.96	1.85	0.60	2.08	1.86	-0.51	0.92	2.48	-0.06	3.44	2.41	1.29	1.19	1.12	1.24	1.08
法人税	0.40	0.34	0.33	0.31	0.29	0.13	0.14	0.14	0.15	0.09	0.19	0.08	0.08	0.12	0.11	0.06
付加価値税	1.08	1.12	1.19	1.28	1.26	1.23	1.25	1.31	1.23	1.34	1.34	1.31	1.58	1.60	1.48	1.48
物品税	1.39	1.49	1.57	1.79	1.33	1.41	1.26	1.24	1.22	1.21	1.07	0.98	0.98	0.95	0.90	0.85
減税	0.05	0.07	0.21	0.39 <sup>(注1)</sup>	0.17	0.20	0.11	0.03	0.02	0.25	0.41	0.43	0.46	0.46	0.52	0.55
雇主の税勘定の貸方					0.33	0.58	0.51	0.22	0.14	0.12	0.15	0.17	0.21	0.20	0.20	0.20
負の租税支出																
勤労への間接税					-1.47	-0.41	-0.36	-0.32	-0.35	-0.34	-0.30	-0.30	-0.31	-0.32	-0.37	-0.34
資本所得課税	-0.41	-0.39	-0.39	-0.35	-0.26	-0.25	-0.30	-0.29	-0.29	-0.31	-0.27	-0.30	-0.30	-0.34	-0.34	-0.33
物品税				-0.07	-0.07	-0.06	-0.10	-0.10	-0.12	-0.10	-0.13	-0.12	-0.11	-0.11	-0.10	-0.11
合計	5.04	5.05	4.07	6.02	3.98	2.87	4.00	5.16	2.47	6.37	5.51	4.25	4.52	4.42	4.43	4.10
財政収支に影響しない租税支出	1.70	1.71	1.77	1.17	1.13	1.15	1.11	1.04	1.02	1.02	0.97	0.93	0.96	0.94	0.84	0.85

(注1) 2003年の減税の数値は、減税と雇主の税勘定の貸方とを合わせた数値である。

(注2) 表中の空欄は該当する租税支出および負の租税支出が存在しなかったことを表している。

(出所) Regeringens Proposition各年版、Regeringens Skrivelse各年版、Statistiska Centralbyrån(SCB)より筆者作成。

2015年において財政収支に影響する租税支出と負の租税支出の合計はGDPの4.1%となっている。なお、第2表には財政収支に影響しない租税支出がどのような規模で実施されているのかわからなくなるため、その合計がGDPに占める割合を示した。ただし、先に述べた通り、財政収支に影響する租税支出とそうでない租税支出とは計算方法が異なること、財政収支に影響しない租税支出は財政収支に影響しないことには注意が必要である。この財政収支に影響しない租税支出は2002年以降減少傾向にあることがわかる。

2015年においてGDP比が最も大きいのは、付加価値税で1.48%となっている。次いで資本所得課税1.08%、物品税0.85%となっている。他方、法人税は0.06%、そして勤労への直接税は0.17%と少ない。

2000年以降の変動について見ると、第1に勤労への間接税は、2008年以降上昇傾向が見られるが、2015年には減少に転じている。第2に、資本所得課税は変動が大きく、2005年と2008年にマイナスとなっている。第3に、付加価値税は2000年以降おおよそ増加傾向にあり、2012年の上昇幅は他年に比べて大きくなっている。第4に、減税は2009年以降増加傾向を示している。第5に、財政収支に影響する租税支出の合計は資本所得課税の影響を大きく受けて、2008年で最低の2.47%、次いで2005年に2.87%となっており、資本所得課税が最も高い2009年に、合計も最高の6.37%となっている。

こうした変動が生じた要因は何か。要因の1つとして政権交代による政策転換があると考えられる。スウェーデンでは長年、社会民主党が政権を保持し

第3表 租税支出および負の租税支出の構成比(%)

年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
財政収支に影響する租税支出																
租税支出																
勤労への直接税	6.29	6.36	7.64	5.29	7.86	11.08	8.47	4.43	9.06	3.18	3.05	4.38	4.47	4.12	3.99	4.04
勤労への間接税	4.94	4.87	6.34	4.33	5.80	7.57	5.71	4.21	12.81	7.66	8.51	12.42	12.11	12.78	13.87	11.83
資本所得課税	38.98	36.67	14.64	34.54	46.62	-17.65	22.92	47.96	-2.29	53.91	43.80	30.33	26.25	25.33	27.90	26.44
法人税	7.87	6.70	7.99	5.21	7.31	4.60	3.46	2.78	6.12	1.34	3.39	1.97	1.87	2.78	2.41	1.58
付加価値税	21.46	22.22	29.36	21.32	31.66	42.97	31.37	25.28	49.79	20.97	24.29	30.83	34.89	36.09	33.33	36.08
物品税	27.56	29.47	38.50	29.78	33.41	49.21	31.60	24.02	49.19	18.96	19.34	22.96	21.68	21.41	20.39	20.83
減税	1.01	1.43	5.09	6.49 <sup>(注1)</sup>	4.28	7.12	2.83	0.62	0.76	3.85	7.53	10.00	10.12	10.42	11.75	13.35
雇用主の税勘定の貸方					8.20	20.19	12.70	4.32	5.47	1.85	2.73	3.97	4.72	4.53	4.61	4.76
負の租税支出																
勤労への間接税					-37.01	-14.35	-9.06	-6.12	-14.29	-5.32	-5.52	-7.03	-6.89	-7.29	-8.27	-8.26
資本所得課税	-8.12	-7.73	-9.55	-5.81	-6.49	-8.60	-7.42	-5.59	-11.82	-4.78	-4.81	-7.09	-6.73	-7.72	-7.76	-8.07
物品税				-1.14	-1.64	-2.15	-2.58	-1.90	-4.81	-1.62	-2.30	-2.75	-2.48	-2.46	-2.23	-2.58
合計	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

(注1) 2003年の減税の数値は、減税と雇用主の税勘定の貸方とを合わせた数値である。

(注2) 表中の空欄は、該当する租税支出および負の租税支出が存在しなかったことを表している。

(出所) Regeringens Proposition 各年版、Regeringens Skrivelse 各年版より筆者作成。

てきたが、2006年10月から中道右派4党連立による競争力を重視する政権が成立した。しかしながら、失業率の高止まりや教育水準の低下から当該政権に対する国民の不満が高まり、2014年10月に再び社会民主党へ政権が戻っている<sup>6)</sup>。

中道右派連立政権において、2007年から25歳以下の者のために雇用主の負担する社会保障負担の軽減が導入されたことから、勤労への間接税が同時期に増加していると考えられる。第4表にも示されているように、当該租税支出は、2015年において4番目に大きな租税支出項目で、131.6億クローナと推計されている。なお、当該租税支出は、2015年から段階的に縮小され、2016年6月以後は23歳以下の者に限定されている。そのため、2015年から勤労への間接税は減少に転じたと考えられる。なお、若年者の失業対策として、現在の社会民主党政権では、こうした社会保障負担の軽減

減よりも、職業訓練の充実による対策を重視している。

また、減税の2009年以降の増加傾向についても政権交代の影響が伺える。RUT労働に対する税額控除は2007年7月から、ROT労働に対する税額控除は2008年12月から、起業を促進し雇用を創出することを目的として導入された。特に、第4表に示されているように、ROT労働への税額控除は2015年において2番目に大きく191.2億クローナと推計されている。スウェーデンでは暦年で財政収支等が計上されているので、2009年から減税が増加したと考えられる。しかしながら、社会民主党政権下ではこれらの税額控除の効果へ疑問が呈され、ROT労働に対する税額控除については、当該労働費用の50%まで認められていた税額控除が、2016年1月1日以降は当該労働費用の30%までしか認められないなど縮小された。また、

6) 厚生労働省[2016]参照。

第4表 支出額上位の租税支出(2015年)

財政収支に影響する租税支出	租 税 支出額 (10億Kr)	租税分野	GDP比	租税支出合計 に占める割合	歳出分野
1 食料への付加価値税軽減税率	26.83	付加価値税	0.64%	15.67%	所得保障(家庭・児童)
2 ROT労働への税額控除	19.12	減税	0.46%	11.16%	労働市場
3 持家の帰属家賃	13.22	資本所得課税	0.32%	7.72%	住宅
4 26歳以下の者の社会保障負担(雇用主負担)の軽減	13.16	勤労への間接税	0.31%	7.68%	労働市場
5 生産活動に使用される電力へのエネルギー税減税	12.26	物品税	0.29%	7.16%	産業
6 レストランとケータリングへの付加価値税軽減税率	9.16	付加価値税	0.22%	5.35%	産業
7 自動車ディーゼル燃料へのエネルギー税減税	8.08	物品税	0.19%	4.72%	交通・通信
8 協同組合住宅の帰属家賃	7.54	資本所得課税	0.18%	4.40%	住宅
8 持家・協同組合住宅の売却時のキャピタルゲイン減税	7.54	資本所得課税	0.18%	4.40%	住宅
10 年金基金運用益への軽減税率	7.51	資本所得課税	0.18%	4.39%	所得保障(老齢)
10項目の合計	124.42		2.98%	72.65%	
財政収支に影響しない租税支出					
1 児童手当	16.29				
2 年金受給者等への住宅手当	5.35				
3 教育支援	4.03				

(出所) Riksdagstryck, Regeringens Skrivelse 2015/16:98. Statistiska Centralbyrån (SCB)

RUT労働に対する税額控除についても、年間1人当たり5万クローナを上限としていたが、2016年1月1日以降はその上限は年間1人当たり25,000クローナへ引き下げられた。ゆえに、2016年以降、減税は減少傾向に転じると予想される。

次に、付加価値税についてであるが、2012年から食料への軽減税率における食料の範囲が拡大されたことと、レストランとケータリングサービスへ軽減税率が導入されたことが2012年の上昇幅が大きい要因と考えられる。食料へは付加価値税の標準税率25%に替えて軽減税率12%が適用されてきており、これについては2000年以降変更さ

れていない。しかし、2012年より食料の範囲が拡大され、従来ビールは全て標準税率を適用されていたが、アルコール度数3.5%未満のビールについては軽減税率が適用されるなど、軽減税率の適用範囲が拡大された。また、2012年より、レストランとケータリングサービスには12%の軽減税率が新たに導入された。当該租税支出は、第4表に示されているように、2015年において6番目に大きく91.6億クローナと推計されている。

さらに、資本所得課税の変動要因について考察しよう。2005年には、「資本所得課税ベース(Schablonmässigt underlag för avkastningsskatt)」

にかかる租税支出のマイナスが大きく、資本所得課税全体としてもマイナスとなった。当該租税支出は、年金基金の運用益、換言すれば年金基金にかかる資本所得課税ベースが、年金基金に国債金利を掛けて算出されることから、生じるものである。具体的には、国債金利が実質収益率よりも低いときには租税支出が生じ、その逆のときには負の租税支出が生じることになる<sup>7)</sup>。

2008年の資本所得課税のマイナスは、「株式等の価値変化 (Värdförändring på aktier m. m.)」という租税支出がマイナスであったことと「持家と協同組合住宅の価値変化 (Värdförändring på eget hem och bostadsrätt)」が急減したことが大きく影響している。前者は、株式等のキャピタルゲインが実現されたときに、資本所得税率30%ではなく、22%の軽減税率が適用されることにより生じる租税支出である。2008年の世界金融危機により、ストックホルム30というスウェーデンの代表的な株価指数もこの時期急速に低下していることから、当該租税支出がマイナスとなったと考えられる。また、後者については、従来は実現されるまで持家と協同組合住宅にかかるキャピタルゲインは課税されず、課税が繰り延べられたが、2008年から繰り延べより生じる利益へ1.67%で課税されるよう変更された。この改正により、課税繰り延べの利益という租税支出は大幅に減少した。

### 3.3 租税支出の特徴

前節では、2000年以降の租税支出の変動要因について考察した。続いて本節では、より具体的に租税支出の内容について触れ、スウェーデンにおける租税支出の特徴について述べたい。そこで、第4表には、2015年における財政収支に影響する租税支出から10大項目を、そして、財政収支に影響しない租税支出から3大項目を示した。10大項

目の合計は、租税支出合計の7割を超えることから、第4表によりスウェーデンにおける租税支出の概要を明らかにしたい。

財政収支に影響する租税支出のうち最も大きいのは、付加価値税における食料への軽減税率で268.3億クローナである。付加価値税については、これと第6位のレストランとケータリングサービスへの軽減税率91.6億クローナがあることから、租税支出合計の約21%を占めており、第2表の2015年における付加価値税のGDP比が最も高くなることに頷ける。また、これら2つの租税支出だけで、付加価値税にかかる租税支出の60%弱を占めている。

第2位にはROT労働への税額控除が入っており、租税支出合計の約11%を占めている。当該租税支出は、2015年における減税にかかる租税支出のうち83.6%を占め、RUT労働への税額控除も合わせると、減税の約98%を占める。

第3位は持家の帰属家賃で、132.2億クローナと推計されている。これは、持家の市場価格に2%を掛けて求められた帰属家賃から、持家に課される地方不動産税を差し引いて計算される。また、第8位は協同組合住宅の帰属家賃が入っており、これも持家と同様の方法で計算される。そして、これら2つの帰属家賃が、資本所得課税にかかる租税支出の約46%を占めている。アメリカでは、実現主義が取られていることから<sup>8)</sup> 帰属家賃は租税支出として計上されておらず、帰属家賃が租税支出とされている点はスウェーデンの租税支出において極めて特徴的な点である。シャンツ=ヘイグ=サイモンズの所得概念を厳格に適用していることがわかる。さらに、資本所得課税にかかる租税支出については、これらの他に、第8位の持家・協同組合住宅の売却時のキャピタルゲイン減税、第10位の年金基金運用益への軽減税率も含まれて

7) 「資本所得課税ベース」は、2004年から2006年まで改正されていない。また、同時期において株価は上昇傾向にあった。したがって、当該租税支出が2005年にマイナスとなった要因を明らかにすることはできなかった。この点については今後の課題としたい。

8) 五嶋[2006]参照。

いる。ここで挙げた4つの資本所得課税にかかる租税支出の合計は、租税支出合計の約21%を占め、存在感を示している。

第4位は26歳以下の者のための雇用主負担の社会保障負担の軽減であり、その租税支出額は131.6億クローナであった。10大項目に含まれる勤労への間接税にかかる租税支出はこれのみで、その租税支出合計に占める割合も7.68%と他の租税分野に比べれば大きくない。勤労への間接税にかかる租税支出のうち、当該租税支出は約85%を占めている。

第5位は、生産活動に使用される電力へのエネルギー税減税で122.6億クローナと推計されている。これは物品税における租税支出に該当し、第7位の自動車ディーゼル燃料へのエネルギー税減税も物品税に分類される。これら2つの租税支出で、租税支出合計の約12%を、また物品税における租税支出の約57%を占めている。

財政収支に影響する租税支出のうち上位10項目について確認してきたが、その中で勤労への直接税と法人税にかかる租税支出は見られなかった。そこで、これらについて少し内容を確認しておきたい。

勤労への直接税にかかる租税支出のうち最も大きいのは、通勤費所得控除で51.6億クローナとなっている。これは、勤労への直接税にかかる租税支出のうち約75%を占めている。なお、スウェーデン独特の税制として取り上げられることの多い外国重要人物のための減税は、外国から優秀な科学者等の専門家を国内へ呼び寄せようという目的で設けられた税制であるが、その2015年における租税支出額は5億クローナで、勤労への直接税にかかる租税支出の中でも7%程度を占めるに止まっている。

法人税にかかる租税支出は、法人不動産のキャピタルゲインが最も多く、2015年において14.3億クローナであった。これは、法人が不動産を売却した時には、そのキャピタルゲインに対して、法人所得税率に特別賃金税率を加えた率ではなく、これよりも低い資本所得税率によって課税されることから生じるものである。当該租税支出は、法人税にかかる租税支出の約53%に当たる。

次いで法人税にかかる租税支出として大きいのは、加速度減価償却で6.9億クローナと推計されており、法人税にかかる租税支出の約25%を占めている。また、税配分準備金は、法人の所得の25%までを基金に繰り入れることができ、6年後にその所得が法人所得に加えられるというものである。したがって、所得が取り置かれることにより、この間課税の繰り延べが生じるが、2005年より取り置かれる所得へ利子課税が行われるようになったことから、法人に関して、かかる課税の繰り延べ分は租税支出に含まれなくなった。ただし、法人以外のパートナーシップや自営業者にかかる課税の繰り延べ分は租税支出として現在も計上されている。

勤労への直接税と法人税にかかる租税支出はいずれにしろ第2表で見たように相対的に少額である。しかも、これまでのところで考察したように、勤労への直接税には再分配的な要素はほとんどなく、また、法人税では特定産業を優遇するような政策的要素は限られている。こうした点も、スウェーデンの租税支出の特徴であろう。

続いて、財政収支に影響しない租税支出についてであるが、児童手当が最も多く162.9億クローナ、その後、年金受給者等への住宅手当、教育支援と続き、それぞれ53.5億クローナ、40.3億クローナと推計されている。財政収支に影響しない租税支出のうち、児童手当が46%、年金受給者等への住

宅手当が約15%、教育支援が約11%で、この3つで約72%を占めている。社会保障移転給付にかかるベンチマークとしては、これをすべて課税するというものであるが、児童手当、年金受給者等への住宅手当そして教育支援は免税であることから租税支出が生じている。

次に、再分配という観点から検討しよう。10大項目のうち、主として再分配機能を有するのは第1位の付加価値税における食料への軽減税率のみである。付加価値税におけるレストランとケータリングサービスへの軽減税率は、再分配というよりは雇用政策の側面が強いものである。また、ROT労働への税額控除と26歳以下の者の社会保険料負担軽減は主として雇用対策であるし、エネルギー税関連租税支出は環境政策である。資本所得課税にかかる租税支出は、持家などの所有者へ租税負担を軽減していることから、むしろ高所得層を優遇する可能性があり、再分配と相反する。

主として再分配機能を果たすと考えられる付加価値税における食料への軽減税率は、租税支出合計の15.67%を占めており、租税支出の項目の中で最も大きい。主として再分配機能を果たす租税支出はこれに限られることから、再分配に資する租税支出はそれほど大きくはない。また、付加価値税の軽減税率による再分配は、マーリーズレビュー<sup>9)</sup>でも指摘されているように、その有効性に

疑義が呈されているところである。さらに、第2表に示されているように、2015年には租税支出合計がGDPの4.1%で少なくとも大きくはないことを考慮すると、スウェーデンは、「隠れた福祉国家」とは言えないであろう。

### 3.4 歳出分野別の租税支出

これまで、税別に租税支出を検討してきたが、最後に歳出分野別の租税支出を確認するため、第5表に2014年における租税支出の上位5分野を示している。なお、第5表では、その性質上負の租税支出を対象としていない。

最も大きい歳出分野は労働市場で、その構成比は約31%である。労働市場には、主なものとして、ROT労働への税額控除と26歳以下の者の社会保障負担の軽減が含まれていることから、第2位の産業の2倍近い租税支出額となっている。産業には、生産活動に使用される電力へのエネルギー税減税と、レストランとケータリングへの付加価値税軽減税率をはじめ多くの租税支出がここに分類されている。第3位は住宅で、帰属家賃が含まれている。続いて、第4位は家庭・児童への所得保障で、付加価値税における食料への軽減税率がここには分類されている。そして第5位は交通・通信となっている。

第5表 歳出分野別の租税支出(2014年)

歳出分野	金額(10億Kr)	構成比(%)	GDP比(%)	税収比(%)
労働市場	53.70	30.82	1.36	3.23
産業	28.48	16.35	0.72	1.71
住宅	27.31	15.67	0.69	1.64
所得保障(家庭・児童)	25.55	14.66	0.65	1.53
交通・通信	20.80	11.94	0.53	1.25
合計	174.24	100.00	4.43	10.47

(出所) Regeringens Skrivelse 2014/15:98, Statistiska Centralbyrån(SCB)

9) マーリーズレビューとは、Mirrlees, J. et al. [2010]と Mirrlees, J. et al. [2011]をさす。

したがって、歳出分野別に租税支出を考察しても、主として再分配機能を果たす社会保障分野への歳出は必ずしも多いとは言えず、スウェーデンは「隠れた福祉国家」とは考えられないことが確認された。

## IV おわりに

これまでのスウェーデンの租税支出に関する分析により明らかにされたことについてまとめておきたい。

第1に、アメリカでは租税支出に計上されない帰属家賃が、スウェーデンでは租税支出として計上されていることである。日本でも、帰属家賃への課税は一般的に実行不可能と考えられている。にもかかわらず、スウェーデンにおいて帰属家賃が租税支出として計上されているのは、これまでの帰属家賃課税の経験に拠るところが大きいであろう。スウェーデンでは、1991年改革以前に帰属家賃を所得として課税していた。また、1991年改革後には、所得税に代えて国税の不動産税が帰属家賃への課税と位置づけられてきた。なお、2008年に国税の不動産税から地方不動産税へ変更されたことにより、現在では事実上帰属家賃への課税は廃止されている。しかし、こうした帰属家賃課税の伝統が、租税支出への帰属家賃の計上につながっていると考えられる。

第2に、勤労への直接税にかかる租税支出に再分配的要素がほとんど含まれておらず、しかも少額であることである。また、法人税にかかる租税支出において、特定産業を有利に扱うような税制は限られており、また、少額であることである。

第3に、租税支出における再分配機能が相対的に弱く、また、租税支出額も大きくはないことから、スウェーデンは「隠れた福祉国家」とは言えないと

いうことである。この分析結果より、スウェーデンの福祉国家の全体像をより明確なものにすることができた。

しかしながら、本稿では次のような課題が残った。まず、租税支出の便益が、所得階級別に見てどの階級に配分されているのか、あるいは、それがどの産業に配分されているのかなどについて踏み込んだ分析を行うことができなかった。また、本稿では2000年以降のみを対象としており、1991年改革で租税支出がどのように変化したか、あるいは、1990年代において租税支出はどう変化したかなどについては分析できなかった。これらについては今後の課題としたい。

### 参考文献

- ◎片桐正俊[2012]「アメリカの租税支出の実態と改革の方向——2000年代ブッシュ政権期を中心に——」『経済学論纂(中央大学)』第52巻第4号、203-237ページ。
- ◎厚生労働省[2016]『2015年 海外情勢報告』。
- ◎五嶋陽子[2006]「アメリカの年金と医療の租税優遇措置」渋谷博史・中浜隆編『アメリカの年金と医療』日本経済評論社、227-269ページ。
- ◎柴由花[2006]「スウェーデン相続税および贈与税の廃止」『土地総合研究』14(2)21-31ページ。
- ◎柴由花[2007]「スウェーデンの富裕税の廃止」『ジュリスト』(1346)、84-89ページ。
- ◎柴由花[2007]「スウェーデン不動産税の段階的廃止案」『明海大学不動産学部論集』(15)、49-62ページ。
- ◎柴由花[2009]「スウェーデンの地方不動産税の創設」『明海大学不動産学部論集』(17)、82-91ページ。
- ◎藤岡純一[1992]『現代の税制改革』法律文化社。
- ◎藤岡純一[2001]『分権型福祉社会スウェーデンの財政』有斐閣選書。
- ◎藤岡純一[2016]『スウェーデンにおける社会的包摂の福祉・財政』中央法規。
- ◎松田有加[2016]「第15章 税制改革——国際的な動向と今後の課題」植田和弘・諸富徹編『テキストブック現代財政学』有斐閣ブックス、243-259ページ。

- ◎丸尾直美・塩野谷祐一編[1999]『先進諸国の社会保障5 スウェーデン』東京大学出版会。
- ◎宮本憲一・鶴田廣巳・諸富徹[2014]『現代租税の理論と思想』有斐閣。
- ◎和田八東[1992]『租税特別措置』有斐閣。
- ◎Jacobsen, M. R. et al. [2010] “Tax Expenditures in the Nordic Countries”, *A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo, June 2009*.
- ◎Mirrlees, J. et al. [2010] *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press.
- ◎Mirrlees, J. et al. [2011] *Tax by Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press.
- ◎OECD[2010] *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD Publishing.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Proposition 2001/02:100 BILAGA2, 2002 års ekonomiska vårproposition.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Proposition 2002/03:100 BILAGA2, 2003 års ekonomiska vårproposition.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Proposition 2003/04:100 BILAGA2, 2004 års ekonomiska vårproposition.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Proposition 2004/05:100 BILAGA2, 2005 års ekonomiska vårproposition.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Proposition 2005/06:100 BILAGA2, 2006 års ekonomiska vårproposition.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Proposition 2006/07:100 BILAGA2, 2007 års ekonomiska vårproposition.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Skrivelse 2007/08:123, *Redovisning av Skatteutgifter 2008*.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Skrivelse 2008/09:183, *Redovisning av Skatteutgifter 2009*.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Skrivelse 2009/10:195, *Redovisning av Skatteutgifter 2010*.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Skrivelse 2010/11:108, *Redovisning av Skatteutgifter 2011*.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Skrivelse 2011/12:136, *Redovisning av Skatteutgifter 2012*.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Skrivelse 2012/13:98, *Redovisning av Skatteutgifter 2013*.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Skrivelse 2013/14:98, *Redovisning av Skatteutgifter 2014*.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Skrivelse 2014/15:98, *Redovisning av Skatteutgifter 2015*.
- ◎Riksdagstryck, Regeringens Skrivelse 2015/16:98, *Redovisning av Skatteutgifter 2016*.
- ◎Skatteverket, *Skatter i Sverige—Skattestatistisk årsbok*, 各年版。
- ◎Statistiska Centralbyrån (SCB) , <http://www.statistikdatabasen.scb.se>.
- ◎Surrey, S. S. [1973] *Pathways to Tax Reform*, Harvard University Press.
- ◎Surrey, S. S. and P. R. McDaniel [1985] *Tax Expenditures*, Harvard University Press.
- ◎Swedish Tax Agency, *Taxes in Sweden*, every year.

## Tax Expenditures in Sweden

Yuka Matsuda

This article aims to clarify the features of tax expenditures in Sweden. Sweden is known as a welfare state. This is true, but the description is lacking. We need to analyze not only the expenditure side of public finance but also the revenue side. From the expenditure side, Sweden has a sufficient social security system with the government playing a role in redistribution, making Sweden a visible welfare state. However, the United States is a hidden welfare state, which means a welfare state from the revenue side of public finance that allows many tax reductions, tax exemptions, and so on. Accordingly, tax expenditures are also subsidies from the government. Thus, on the revenue side, the redistributive function of the government is carried by tax expenditures.

Our analysis revealed several features of tax expenditures in Sweden. First, Sweden estimates the imputed rent, but the United States does not. Second, tax expenditures of earned income are not redistributive. Third, tax expenditures of corporate income are small and have no preference to specific groups. And fourth, we confirmed that Sweden is not a hidden welfare state when its tax expenditures do not have a redistributive function.

