

Ⅱ. 企業の公的負担

1. 企業課税の概要

(1) 法人税

法人税は国税であり、地方税での法人関連の税や事業免許税などはない。法人税は事業に伴う所得に対して課される。スウェーデン国税庁”Taxes in Sweden 2011”によれば、「2009年の申告ベースで、企業の総利益 3,560 億クローナに対し、870 億クローナの法人税収があった。スウェーデンでは約 3%の企業が利益の 78%を上げている構造にある。」

法人税率は、2008年までの税率は課税所得の 28%であったが、2009年1月から 26.3%へと変更となった。さらに、2013年からは 22.0%に低減される。税率に関しては企業規模や企業の種類による例外規定はない。

①スウェーデンにおける法人税制上の特徴

スウェーデンの法人税には以下のような特徴がある。

- 事業用資産の売却によるキャピタルゲインは課税される。
- 非上場株の売却によるキャピタルゲインに対しては課税されず、一定基準³⁰の上場株の売却益に対しても非課税である。
- 社会保障関係費用の法定雇用主負担分は所得から控除できる。
- スウェーデンにある支店にはスウェーデン企業と同じ税法が適用される。
- 株式の 90%以上を保有している企業間では利益の移転が認められている³¹。
- 株式の評価については、先入れ先出し法（First in First out: FIFO 法）により、取得価額の 97%で評価される。
- 支払利息は、融資が公正な条件で行われていれば全額控除できる。
- グループ企業内の受取配当金、ロイヤリティーは非課税となっている。
- 年間の減価償却額については、機械または設備、無形資産とも同じルールが適用される（残存価額の 30%定率法、または取得価額の 20%定額法である。加速度償却が認められる場合もある。なお、経済的耐用年数が 3 年以内、あるいは取得価額が 300 米ドル未満の少額資産については即時償却が可能。建物については、用途により年間 2~5%の償却が認められている。芸術作品またはそれに類する資産は償却できない。）
- 企業は、償却方法を自由に変更することができる。
- 企業の損失は無期限に繰り越すことができる。
- 過小資本規制は存在しない。

法人税の税収額の推移については、本報告書の P14 に示すとおりである。

³⁰ 持ち株が議決権の 10%以上で、1年以上保有されていることが条件である。

³¹ 連結納税制度を代替する仕組みとして導入されている。

②法人税制上の優遇措置

スウェーデンでは、法人税に限らず、税制上の優遇措置は少ない。ここでは、法人税に係る優遇措置として、「税配分準備金」「3.12 条項ルール」および現在検討されている「研究開発税制」を取り上げる。

a. 税配分準備金 (periodiseringsfond; tax allocation fund)

スウェーデンでは損失を繰り戻す仕組みがないため、税配分準備金が認められている。これは損失を前期に繰り戻して前年の収益と相殺できる仕組みである。

税引き前利益の最大 25%を税配分準備金として積み立て、翌期以降に損失が発生した場合に、これと相殺することができる。税配分準備金に充てられた利益は 6 年以内に所得に転換しなければならず、また税配分準備金の期首残高総額の一定割合に相当するみなし利子所得³²に対しては課税される。

b. 3.12 条項ルール

非上場会社 (closely held companies) の株式保有者について、資本所得と給与所得を選択できるいわゆる所得税法上の「3.12 条項」ルールがある。ただし、どこまで認めるかは常に争点となっている。3.12 条項が非上場企業の株式所有者に有利に働く背景には、給与所得の限界税率が 57%であるのに対して、資本所得の税率が一律 30%³³で低いことがある (二元的所得税)。

「3.12 条項」の縮小は、起業家支援に逆行するという観点もあれば、社会的正義の面から縮小が必要との立場もある。財務省は、本来的には、給与所得か資本所得かのどちらであっても中立な税制であるべきである、と考えているが、中小企業支援に対する政治的要請もあり、そこまでの改正には至っていない。

以下では、3.12 条項を適用した場合、どの程度税率が有利になるかを、例を挙げて説明する。

(1) 例えば、2012 年の税率の基で、事業主の勤労所得 (給料) を支払う前の法人利益が 100 万クローナであるとする。勤労所得が 600,000 クローナとすると、401,100 クローナ以上の部分に対しては高所得者を対象とした国税 (所得税) も課税される (さらに、574,300 クローナ以上の部分については、国税の加算税が課せられる) ので、事業主の税引き後の勤労所得の実質収入は以下のとおりとなる。

勤労所得 (事業主が自由に決定出来る)	600,000
社会保険料事業者負担 31.42% × 600,000	- 188,520
所得税 32% (地方税) 600,000×32%	-192,000
国税 (600,000-401,100) ×20%	- 39,780
国税 (600,000-574,300) ×5%	- 1,285
事業主にとっての勤労所得の実質収入	178,415

³² みなし利子所得は、前年の 11 月 30 日時点の政府貸付金利の 72 パーセントに累積税配分準備金の期首残高を掛けて算出する。

³³ スウェーデン企業連盟からは、「資本所得税率 30%は国際的に見れば高い水準にある」との指摘があった。

したがって、
 企業にとっての person fee (事業主勤労所得) は $600,000 + 188,520 = 788,520$ である。
 一方、事業主本人には勤労所得として手元に 178,415 が残る。
 法人課税対象利益は、person fee 支払前利益から person fee 総額を差し引いてよいから

法人利益	1,000,000
person fee	- 788,520
person fee 支払後法人利益	211,480

2012 年の法人税率 26.3% を乗じ、法人税額は $211,480 \times 26.3\% = 55,619$ クローナとなる。
 法人税支払後の利益 ($211,480 - 55,619 = 155,861$) を全額配当金に回すと、事業主は資本所得税 (税率 30%) を支払う義務が生じる。

すると、事業主に課税される資本所得税は $30\% \times 155,861 = 46,758$ となる。

事業主にとっての税負担総額 (社会保険料事業主負担、勤労所得税、法人税、資本所得税の負担総額) は、 $188,520 + 192,000 + 39,780 + 1,285 + 55,619 + 46,758 = 523,462$ となる。

つまり、事業主にとってネットで見えた税負担率は約 52.3% である。

したがって、事業主は $1,000,000 - 523,462 = 476,538$ クローナを受けとることになる。

(2) 税負担を軽減する為に意図的に勤労所得を低くして 200,000 クローナにすると

勤労所得	200,000
社会保険料事業者負担 $31.42\% \times 200,000$	- 62,840
所得税 32% (地方税)	- 74,072
国税	0 (401,100 以下なので)
事業主にとっての勤労所得の実質収入	63,088

企業にとっての person fee は $200,000 + 62,840 = 262,840$ となる。

すると、法人利益は利益から person fee (税込み) を差し引けばよいから

法人利益	1,000,000
person fee	- 262,840
person fee 支払後法人利益	737,160

法人税は率 26.3% を乗じ、法人税納額は $737,160 \times 26.3\% = 193,873$

法人税支払後の利益を全て配当金に回すと、事業主には $737,160 - 193,873 = 543,287$ の配当金が入るが、資本所得税として 30% が課税されるので、資本所得税は $30\% \times 543,287 = 162,986$ となる。

事業主にとっての税負担総額 (社会保険料事業主負担、勤労所得税、法人税、資本所得税の負担総額) は、 $62,840 + 74,072 + 193,873 + 162,986 = 493,771$ となる。

つまり、事業主にとってネットで見えた税負担率は、約 49.4% となる (上記 (1) の場合よりも税負担率は低下している)。

したがって、事業主は $1,000,000 - 493,771 = 506,229$ クローナを受けとることになる。

所得税法の 3.12 条項により、勤労所得 (高額の場合、国税が加わるので累進課税となる) を少なくし、利益を出来るだけ配当金に回し税率の低い資本所得課税を適用することによって、税負担を軽減できる。3.12 条項では、この乱用を防止することも記されているが、通常は事業主の勤労所得 (給料) を支払う前の法人利益は 100 万クローナ以上なるケースが多いため、税負担の格差は更に大きくなる。

本条項の適用をどの程度まで認めるかは、常に政治的な争点となっている。

c. 研究開発税制

現在のスウェーデンでは、研究開発投資費用は、所得税法第 16 章 9 条の特別規定により、所得からの控除が認められている。しかし、日本や米国等 OECD 諸国で一般的となっている税額控除が認められているわけではない。また、所得控除の運用自体も、以前よりも制限的になりつつある。このような背景もあってか、本調査における現地インタビュー調査では、企業は研究開発費用の所得控除の堅持を強く求めていた。また、財務省自身も研究開発費用の所得控除を堅持することを明言していた。所得税法第 16 章 9 条の特別規定に示される現行の研究開発費用の所得控除制度の内容は次のとおりである。

- ・主たる事業活動や事業運営にとって重要なあるいは重要と考えられる研究開発支出は、所得から控除できる。
- ・これには、研究開発に関する情報収集に要する費用も含まれる。
- ・年間の減価償却によって控除される資産を調達する費用についても、上記の条件に即していれば、この規定は適用できる。

なお、スウェーデン統計局では、研究開発費について、OECD での定義と整合の取れた費用を挙げている。すなわち、研究開発活動とは、科学的知識やアイデアを用いて、新たな素材、製品、プロセス、システム、サービスまたは既存のそれらのものに対する大きな改善を生み出すための活動のことである。そのための研究開発費は、以下の 3 つのグループに分けられる。

- ・新素材や研究部門に従事するスタッフの給与・報酬等に関する直接支出
- ・研究開発に帰せられる活動を運営するための間接的支出
- ・研究開発活動で用いられる固定資産の純償却額

現状、これらに該当する費用について、企業は所得控除することが可能となっている³⁴。

ところで、研究開発には外部性 (externality) が存在するため、何らかの研究開発刺激策が無ければ、企業の研究開発投資が過少になってしまう可能性がある。そこで、政府により任命された 6 名の学識者等から構成される法人税制委員会 (Corporate Taxation Committee) は、2012 年 9 月、以下の内容を含む新たな研究開発税制を導入すべきことを盛り込んだ中間報告書³⁵を財務大臣に対して提出した。

- ・研究開発に従事する雇用者への法定社会保険料事業主負担分を 10%軽減する。
- ・一コンサルにつき、ひと月あたりの上限額は 23 万クローナとする。

³⁴ 実際の運用上では、解釈に幅がある。

³⁵ <http://regeringen.se/sb/d/15680/a/200173>

- ・軽減額は、年金保険料の事業主負担分を下回ってはならない。
- ・26歳以下の研究開発従業員には適用されない³⁶。
- ・2014年1月1日からの施行とする。

＜本研究開発税制が適用される活動の範囲＞

- ・システマティックに新知識を獲得するための研究
- ・財・サービスの新製品、生産プロセスの開発に大幅な寄与する活動
- ・事業目的にかなう営利活動であり、企業活動の核心的なものであること
- ・経営、事務管理、ITサポート、その他の支援機能は研究開発とは見なされない
- ・継続的な保守サービス、企業の一般的な活動は研究開発とはみなされない

＜対象となる研究開発従業員の範囲＞

- ・対象となる研究員が少なくとも月の3/4を研究開発活動にあて、勤務時間1時間につき最低15分を研究活動に従事していること

法人税制委員会が社会保険料事業主負担の軽減を選択した理由は、企業が赤字か黒字かには関係なく、全ての企業が社会保険料事業主負担を拠出しているからである。

なお、法人税制委員会に拠れば、本税制を利用するのは約2,500社、歳入減予測は年間7億9,000万クローナであると試算されている。また、財源としては、税配分準備金の見なし利子所得計算に計算されている利子率³⁷を、政府貸付金利の72%から100%へと改めることによって調達できる、とされている。

財務省では、この中間報告書の提言内容の検討を進めることとしている。

③法人税制の今後の動向

2013年より法人税率は22%に引き下げられる。財務省へのインタビュー調査によれば、今後もEUのトレンドに従いつつ、EU内の平均を若干下回るレベルに設定していきたい、とのことである。

財務省では、1991年の税制改革以降、税制改革の方針は課税ベースを拡大し税率を下げるというものであり、課税の公平性の確保を目指している。今回の法人税率低減の財源には、支払利子控除を削減することで対応する予定である。

現地インタビュー調査によれば、この方針については、スウェーデン企業連盟も賛意を示している。

³⁶ 26歳以下の若年雇用を促進するため、別途、国庫負担により、社会保険料の事業主負担が半額（年金保険料以外が4分の1の負担に減額）になる制度が導入されているため、と考えられる。

³⁷ 本報告書P68「a. 税配分準備金」の項を参照。

(2) 固定資産税

固定資産に関する税については、国に徴収される固定資産税 (property tax) と地方に徴収される資産使用料 (property charge) ³⁸がある。

固定資産税は、住宅以外の資産に課されており、税率は、資産の種類により異なり、商業用不動産の場合、評価額の 1.0%、工業用不動産は評価額の 0.5%である。これ以外にも発電施設に対しても固定資産税が課されており、スウェーデンの主力である水力発電施設には 2.2%の税率、新たな再生可能エネルギーである風力発電施設では 0.2%の税率が適用されている。

なお、評価額は市場価額の 75%である。2009 年の評価額、税収入額は以下の通りである。

図表 固定資産税関連の評価額、税収額

	Tax base		Standard Revenue
	SEK billion	tax rate in %	SEK million
Private homes (one- or two-family dwellings) - local fee/state tax	1 624	..	12 243
Apartment buildings - local fee/state tax	699	..	2 761
Commercial property	589	1.0	5 865
Industrial property	308	0.5	1 537
Electricity-producing power plants (hydro/wind)	135	2.2/0.2	2 896
Total	3 354		25 302

資料) Swedish Tax Agency, 'Taxes in Sweden 2011'

³⁸ 資産使用料は、小規模の住宅に課されており、その額は指標に応じて毎年決定される。地方の資産使用料は 2008 年に住宅に対する固定資産税が廃止されたことに伴って、これを移譲するかたちで導入された。資産使用料は評価額の 0.75%を超えないことと定められている。

(3) 付加価値税

付加価値税は、ほとんどの商品やサービスに課されており、税率は25%、12%、6%の3種類がある。12%の税率が課されるのは食品やホテル料金、キャンプ料金などで、交通機関、新聞、書籍、雑誌、商業スポーツイベントや文化イベントの入場料、スキーリフト料金には6%の税率が適用される。付加価値税が課されないのは、医療（歯科を含む）、社会サービス、特定タイプの教育、銀行・金融サービス、保険サービス等である。

また、燃料、エネルギー、アルコール、たばこ等には、付加価値税以外に物品税等が課せられる。

税収額の推移については、本報告書のP14に示すとおりである。

税率	適用品目
25%	一般の商品・サービス
12%	食品やホテル料金、キャンプ料金
6%	交通機関、新聞、書籍、雑誌、商業スポーツイベントや文化イベントの入場料、スキーリフト料金
0% (免税)	医療（歯科を含む）、社会サービス、特定タイプの教育、銀行・金融サービス、保険サービス等

図表 付加価値税収

	2009, SEK billion	% of gross payments
VAT payments received by customs	49	10%
VAT payments received by tax authorities	444	89%
VAT reported in annual income tax returns	6	1%
Total	499	100%
VAT-refunded by the tax authorities	193	39%
Net VAT revenue	306	61%

資料) Swedish Tax Agency, 'Taxes in Sweden 2011'

中小企業であっても、売上が一定以下であっても、付加価値税の免税点は存在しない。したがって、益税は存在しない。

ただし、年間の課税標準額が4,000万クローナ以下の企業については、付加価値税の申告時期については、毎月ごとではなく3ヶ月ごとに延ばすことができる³⁹。

スウェーデン国税庁に拠れば、「この他に中小企業を優遇する税制はない。」とのことである。

³⁹ 4,000万クローナ超の企業は、毎月申告しなければならない。

(4) エネルギー関連税

①課税の背景・目的

- ・直接税減税と間接税強化という税制改革の一環として導入された。
- ・炭素税は温暖化対策を目的に導入されている。
- ・電力消費税は電力消費の抑制を目的に導入された。

②課税対象と税率

- ・エネルギー関連税は「エネルギー税」と「環境税」を含む概念である。
- ・エネルギー税には燃料に課税される「一般エネルギー税」と電力に課税される「電力消費税」に分けられる。環境税としては「炭素税」と「硫黄税」がある。
- ・炭素税は 1991 年に導入された際、一般エネルギー税の税率は 50%引き下げられた。その後、炭素税が徐々に税率を引き上げられていく一方で、一般エネルギー税は引き下げられてきており、炭素税が一般エネルギー税を代替するかたちになっている。
- ・モーター駆動・暖房以外の燃料使用、電車による消費、航空機による消費、電力生産における使用、冶金過程での使用にはエネルギー関連税の免税措置がある。
- ・エネルギー関連税の課税対象、税率等は以下の通りである。

図表 エネルギー関連税（燃料課税）

	単位	エネルギー税 一般エネルギー税	環境税		
			炭素税	硫黄税	合計税率
燃料					
暖房用燃料(<0.05% sulphur)	SEK/m3	797	3,017	—	3,814
重油(<0.4% sulphur)	SEK/m3	797	3,017	108	3,922
石炭(0.5% sulphur)	SEK/t	605	2,625	150	3,380
LPG	SEK/t	1,024	3,174	—	4,198
天然ガス	SEK/1000m3	880	2,259	—	3,139
トールオイル	SEK/m3	3,814	—	—	3,814
ピート(水分量45%) (0.3% sulphur)	SEK/t	—	—	50	50
交通用燃料					
無鉛ガソリン(environmental class 1)	SEK/l	3.06	2.44	—	5.50
軽油(environmental class 1)	SEK/l	1.52	3.02	—	4.54
天然ガス・メタンガス	SEK/m3	—	1.58	—	1.58

注1：環境クラスとは、無鉛ガソリンには 2002 年 11 月 15 日から、ディーゼルオイルには 1991 年から適用されている環境負荷による分類方法である。スウェーデン国内で販売されるガソリンは全てが、ディーゼルオイルは 98%が、環境負荷の小さいクラス 1 に属している。

注2：エネルギー関連税以外に付加価値税が 25%課税される。

出所：Energy in Sweden 2011

図表 エネルギー関連税（電力消費税）

	単位	エネルギー税	環境税		
		電力消費税	炭素税	硫黄税	合計税率
スウェーデン北部地域	öre/kWh	18.7	—	—	18.7
他の地域	öre/kWh	28.3	—	—	28.3
生産用消費	öre/kWh	0.5	—	—	0.5

注1：貨幣単位は100öre=1SEKである。

注2：エネルギー関連税以外に付加価値税が25%課税される。

出所：Energy in Sweden 2011

③税の納付者（納税義務者）

- ・一般エネルギー税及び環境税の納税義務者は、燃料の製造業者・加工業者、燃料在庫の保管業者、メタンの販売業者である。さらにメタンを使用することを意図し、かつ民間の保税倉庫として承認されている区域を利用している仕入業者も納税義務を負っている。この他、受託業者、他のEU加盟国から燃料を取得し、輸送する業者も対象となっている。
- ・電力消費税の納税義務者は、営利目的とした発電業者、自ら発電し又は他者が発電した課税対象の電力を営利的に供給する業者、販売または消費する者である。

④税収の推移

- ・エネルギー関連税は、一般財源に組み入れられ、所得税減税の減収分等に活用されている。税収の推移は以下のとおりである。

図表 エネルギー関連税の税収推移

単位：百万 SEK

	2007	2008	2009	2010*	2011*
一般エネルギー税	19,457	19,590	20,224	20,146	20,414
炭素税	25,127	25,770	26,084	27,334	25,369
硫黄税	56	58	39	48	28
電力消費税	19,812	19,732	20,720	21,061	20,227
合計	64,452	65,150	67,067	68,589	66,038

注：*は確定値ではない。

資料) スウェーデン統計局, "Total environmental taxes in Sweden 1993-2010"

(5) 原子炉の熱出力に対するエネルギー税

①課税の背景・目的

歳入の確保を目的に 1984 年に導入された。

②課税対象と税率

- ・課税対象は原子炉であり、課税標準は許可された最大熱出力となっている。
- ・税率は、許可された最大熱出力 1MW 当たり 5,514SEK/月となっている。
- ・原子炉が継続して 90 日以上稼働停止する場合には、その 90 日を超過した日数分、熱出力 1MW 毎に 181SEK/月の減税が行われる。

③税の納付者（納税義務者）

- ・納税義務者は「原子炉を保持し稼働する許可を持つ者」となっている。

④税収の推移

- ・税収は一般財源として利用されている。税収の推移は以下のとおりである。

図表 原子炉の熱出力に対するエネルギー税

単位：百万 SEK

	2007	2008	2009	2010*	2011*
原子力発電税	3,238	3,976	3,395	3,997	3,852

注:*は確定値ではない。

資料) スウェーデン統計局, "Total environmental taxes in Sweden 1993-2010"

(6) 自動車税

①課税の背景・目的

- ・自動車税は1922年に道路の維持管理費を確保するために導入された。
- ・自動車の購入に対しては、1950年代には特別売上税を導入したが、1996年以降段階的に廃止され、購入時の課税は付加価値税のみとなっている。
- ・スウェーデンは1998年にEUに加盟し、EUの税制に合わせて大型車の道路使用税の課税も始めている。

②課税対象と税率

2011年時点で自動車税の対象車両は乗用車が450万台、大型車両が56.7万台、トレーラーが98.9万台となっている。

③納税義務者

登録された自動車の所有者

④税収の推移

税収の推移は以下のとおりである。

図表 自動車税収の推移

単位：百万 SEK

	2007	2008	2009	2010*	2011*
自動車税	10,349	11,308	11,524	11,875	11,229

注：*は確定値ではない。

資料) スウェーデン統計局, "Total environmental taxes in Sweden 1993-2010"

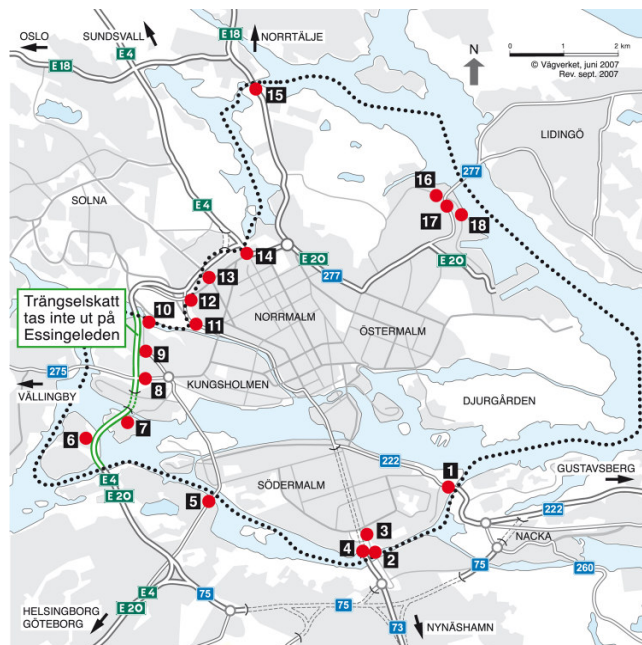
(7) 混雑税

①課税の背景・目的

- ・ストックホルム都心部の交通渋滞の緩和を目的に 2007 年に導入された。

②課税対象と税率

- ・混雑税は平日にストックホルム中心部に設置された 18 箇所の” Control Point” を通過した際に課金される。



出所：Swedish Transport Agency HP

- ・時間帯別の税率は以下の通りである。1日当たりの税額は 60SEK を上限とし、また、緊急車両などの免税車両も設定されている。さらに 2009 年からはグリーンカーに対する免税も実施されている。

時間帯	税率
06.30–06.59	SEK 10
07.00–07.29	SEK 15
07.30–08.29	SEK 20
08.30–08.59	SEK 15
09.00–15.29	SEK 10
15.30–15.59	SEK 15
16.00–17.29	SEK 20
17.30–17.59	SEK 15
18.00–18.29	SEK 10
18.30–06.29	SEK 0

出所：Swedish Transport Agency HP

③税の納付者（納税義務者）

- ・スウェーデンに自動車登録をしている自動車の所有者が納税義務者となる。

④税収の推移

税収の推移は以下のとおりである。

図表 混雑税収の推移

単位：百万 SEK

	2007	2008	2009	2010*	2011*
混雑税	345	687	785	799	801

注：*は確定値ではない。

資料) スウェーデン統計局, ”Total environmental taxes in Sweden 1993-2010”

(8) 税制優遇措置の評価

ここでは、主として Nordic working group (2010), “Tax Expenditure in the Nordic Countries”、OECD (2010) ” Tax Expenditures in OECD Countries”、総務省 (2011) 「租税特別措置等に係る政策評価に関する政策効果等の分析手法に関する調査研究」に基づいて、スウェーデンにおける (企業課税を含めた) 税制優遇措置の評価の実態について、まとめる。

①諸外国における税制優遇措置の位置づけ

我が国の「租税特別措置」に相当する概念として、諸外国においては、政策減税措置の税制上の特別規定は、「租税支出 (tax expenditures)」として捉えられている。しかし、その概念は必ずしも統一されていない。例えば、所得控除を租税支出と捉える立場もあれば、その所得控除をあるべき租税の姿として捉え、租税支出に含めない場合もある。また、諸外国で租税支出と言う場合、産業関連分だけでなく、家計関連分の特別措置も多数含まれている。

したがって、租税支出とは、我が国の租税特別措置よりは広い概念であるが、便宜上、「租税特別措置」と「租税支出」「政策減税」をほぼ同義として扱うことも多い。

租税支出は、税の減免措置、控除などの特別措置を伴うものであるため、直接支出と同様の効果を持つ「隠れた補助金」として捉えられるが、租税支出は直接支出とは異なり、予算の外 (オフ・バジェット) に置かれる場合がある。そこで各国では、財務省等の税制所管機関が、租税支出を統制する手段として租税支出の公表・報告を課している。

②租税支出の計測方法

実際の支出額を伴わない租税支出の推計には大きく分けて3つの方法があるとされているが、計算が最も簡便と言う理由により、ほとんどの国では「歳入損失法 (revenue forgone approach)」が用いられている。

この方法は、基準となる税制 (benchmark) と比較して、課税された状態よりも、どれだけ税収が減ったのかを計測することによって、租税支出の金額を計測する方法である。この場合、課税前後において、納税者の経済行動は変化しないと仮定する。例えば、税額控除の金額をそのまま租税支出の金額とする方法である。または、所得控除の金額に直面する限界税率を掛け合わせた金額を租税支出の金額とする方法である。

③スウェーデンにおける税制優遇措置の検証

スウェーデンでは、毎年春に国会に提出される財政政策案 (Spring Fiscal Policy Bill) に、租税支出額を試算した付属書が添付される。算出方法は、上記の「歳入損失法」によっており、算出主体は財務省である。この試算値は、同年秋に作成される次年度予算案 (Budget Bill) 提出時に再計算され、再度国会に報告されることになっている。

スウェーデンでは租税支出は主として、a.個人所得税、b.労働所得に関する間接税（社会保険料）、c.付加価値税、d.物品税の4分野に分類されている⁴⁰。なお、個人所得税については、労働所得と資本所得等、所得の種類によって税率が異なるため、貯蓄や利子の支払の扱い等については、さらに統一的な設定が行われている。

ベンチマークについては、例えば、付加価値税では食品や新聞、交通機関にも標準税率25%がかかった場合の総付加価値税収額をベンチマークとし、それと実際の税収額の差分を租税支出額として捉える。同様に、物品税に含まれるエネルギー税については、すべてのエネルギー消費が同率で課税された場合をベンチマークとしている。社会保険料では、個人事業主にとっての社会保険料負担率と被雇用者負担の年金保険料の合計をベンチマークとしている。

スウェーデンでは、2009年には115の租税支出が報告され、租税支出額の規模は、総額250億ユーロ程度であると試算された。これは、総税収額の17%を占めている。うち、大きなものとしては、持ち家の固定資産税（固定資産使用料）が約20億ユーロ、資本所得の租税支出が約17億ユーロ、付加価値税の租税支出が約20億ユーロ、社会保険料とエネルギー税でそれぞれ約14億ユーロ等が挙げられている。この5税⁴¹で租税支出全体の34%の大きさを占めている。

⁴⁰ 法人税上の数少ない優遇措置については、主たる租税支出として捉えられていない。

⁴¹ この5税のうち、企業負担があり得ると考えられるのは社会保険料、エネルギー税、付加価値税である。