

## 【 寄稿 】

# スウェーデン相続税および贈与税法の廃止

明海大学 不動産学部

専任講師・博士（国際経済法学） 柴 由花

### ■はじめに

相続税、贈与税は、近年、世界的に廃止される傾向が強い<sup>1</sup>。スウェーデンは2004年12月に相続税および贈与税法を廃止した<sup>2</sup>。

相続税の類型には、被相続人の遺産を対象とする遺産課税方式と相続によって取得した財産を対象とする遺産取得者課税方式の相続税とがあり、スウェーデンの相続税、贈与税は、遺産取得者課税方式に属する。遺産取得者課税方式の相続税の課税根拠は、「偶然の理由による富の増加を抑制」すること、すなわち富の再分配と、「所得税の補完」<sup>3</sup>にあるといわれている。そして贈与税は、相続税の補完税としての機能を持っている。

スウェーデンは、1991年の税制改正で二元的所得税を導入しており、相続税、贈与税を所得税との関係から見えていくことは、わが国にとっても意義があるだろう。なぜなら、わが国は、スウェーデンと同様、遺産取得者課税方式の相続税、贈与税を採用しており、さらに、二元的所得税をモデルとする金融所得一体課税による税制改革が検討されているからである<sup>4</sup>。

<sup>1</sup> 相続税廃止の世界的潮流については、首藤重幸ほか『世界における相続税法の現状 日税研論集第56号』（財団法人日本税務研究センター、2004）に詳細である。

<sup>2</sup> Lag om arvsskatt och gåvoskatt (1941:416, 以下AGLという)。相続税および贈与税法は、2005年1月から廃止される予定であったが、2004年12月のバリ島を中心とするTsunamiによる犠牲者が多かったことから前倒しされた。柴 由花「少子高齢化社会における資産課税のあり方—スウェーデンにおける相続税の廃止を例として」明海フロンティア 4号26-29頁(2005)。

<sup>3</sup> 金子宏『租税法 第10版』437頁(弘文堂、2005)。

<sup>4</sup> 税制調査会は、金融所得課税の一体化についての基本的考え方を公表している(平成16年6月金融小委員会報告)。これを踏まえ、「今後とも、金融所得間での課税方式の均衡化、損益通算の範囲拡大を柱とする金融所得課税の一体化の検討を進め、金融所得課税に係る現行の分離課税制度をより簡素で中立的な仕組みにしていく必要がある」としている。税制調査会基礎問題小

本稿は、スウェーデン相続税および贈与税法が廃止された要因を明らかにしようとするものである。まず、二元的所得税導入前のスウェーデンの相続税、贈与税の沿革を所得税の補完と富の再分配の課税根拠の観点から概観する。次に、二元的所得税の導入時、導入以後と相続税が次第に軽減されていった背景について、所得税と資産保有税との関連から考察を行う。さらに、立法過程から、相続税および贈与税法が廃止された要因の分析を行う。最後に、わが国の資産課税のあり方への若干のインプリケーションを得ることとしたい<sup>5</sup>。

## I. 二元的所得税導入前の相続税、贈与税

### 1. 相続および贈与による財産の取得と所得課税

スウェーデンでは、1894年に印紙税法が制定され、相続および贈与による不動産の移転に関して、印紙税が課税されていた。1914年に至り、相続税および贈与税法が整備された。

他方、スウェーデンでは、1810年に所得税法が制定されたが、現行の所得税法の土台となっているのは、1928年の地方所得税法<sup>6</sup>と所得税法(国税)<sup>7</sup>である。

19世紀のスウェーデンでは、他の北欧諸国と同様、相続や贈与による資産の取得は、所得として課税されてい

委員会『個人所得課税に関する論点整理』(平成17年6月21日)。

<sup>5</sup> 2005年9月の現地調査に際してストックホルム大学のPeter Melz教授、Christer Silfverberg教授、財務省のHases Per Sjoblom氏、Cecilia Silfverhjelms氏、ストックホルム市課税課法務部長Gunnar Hedin氏、国会議員課税委員会メンバーPer Erik Granstrom氏、コーディネーターのStocklassa Mizuko Sasaki氏のご協力を得たことに深謝する。

<sup>6</sup> Kommunalskattelagen (1928:370)。

<sup>7</sup> Lagen om statlig inkomstskatt (1928:373)。

たこともあるという<sup>8 9</sup>。

相続や贈与を所得として扱うことは、19世紀後半、ドイツのシャントツ(Shantz)の純所得増加説によって提唱され、その後、ヘイグ(Haig)とサイモンズ(Simons)の包括所得概念へと引き継がれた<sup>10</sup>。スウェーデンでは、Shantzと同僚であったデビットソン(Davidson)によって純所得増加説が提唱された<sup>11</sup>。1928年の地方所得税法、所得税法の導入以後、所得概念が広がり、実現利益に関しても課税されるようになったが、相続と贈与に関して、純所得増加説は考慮されず<sup>12</sup>、1928年の地方所得税法、所得税法の下で、相続や贈与は所得として課税されなかった。同法は、源泉理論、すなわち分類所得税の強い影響の下で制定され<sup>13</sup>、資本の取得は、所得ではないと考えられたからである<sup>14</sup>。そのため、相続と贈与による財産の取得は、非課税所得と明記されている(8 kap .2 § II)<sup>15</sup>。

純所得増加説や包括的所得概念によれば、相続や贈与は所得となるため、所得税との二重課税を排除するために、相続や贈与による資産の取得を非課税所得と明記する必要がある。また、所得分類に雑所得やその他所得といった広義の所得の定義があれば、相続や贈与に関する非課税規定を設ける必要がある<sup>16</sup>。その点、現行のスウェーデンの所得分類に雑所得やその他所得といった所得分類はなく、所得に関する一般的な定義も置かれていな

いことから、あえて非課税所得と明記する必要はない。そもそも分類所得税の下では、相続や贈与による所得はいかなる所得分類にも属しないので、所得税法に非課税規定を設ける必要はない。したがって、スウェーデンにおける相続や贈与に関する非課税所得規定は、相続税、贈与税が廃止されるまでは、財産税と所得税との二重課税を排除するためにあったとも考えられる。

なお、スウェーデンでは、相続時、贈与時にみなし譲渡所得課税はされず、相続人、受贈者は、相続時、贈与時の時価により資産を取得したものとみなされ、被相続人、贈与者の資産保有時のキャピタル・ゲインについては、課税されない。

スウェーデンの相続税および贈与税法、所得税法の沿革からして、分類所得税の下で、相続税は必ずしも、所得税を補完する機能を持ち合わせていなかったといえる。

## 2. 相続税と富の再分配—1941年の相続税の改正

相続税および贈与税法は1941年に改正された。その際、富の再分配が課税根拠として持ち込まれた<sup>17</sup>。エルンスト・ビーグフォッシュ(Ernst Wigforss)が、1920年代に、相続税の課税根拠は、相続権の差により生じる財産の違いに対する「税の調整」であるとし、国が完全もしくは部分的に大きな格差の原因となっている財産を没収することによって、財産の平均化をもたらすべきであるとした。エルンストの財務大臣就任によって、相続税および贈与税法に富の再分配の課税根拠が強く導入されたのである。

## 3. 二元的所得税導入前の相続税—資本への重課と相続税の軽減

1970年代、スウェーデンの所得税の最高税率は83%にも達し、脱税や経済的非効率に結びついていると指摘されていた。所得税の限界税率の上昇によって、同族会社は、納税が困難になるといった問題があった。そこで、小規模の企業の世代交代を容易にするために、相続税の評価減に関する特例が導入された。

しかし、資本への課税を緩和するために相続税を軽減した結果、相続税の税収全体に占める割合は低下し、相続税の富の再分配という課税根拠は実質的に後退したといえる(表1参照)。

<sup>8</sup> Frederik Zimmer, *The Development of the Concept of Income in Nordic Income Tax Law*, *Scandinavian Studies in Law*, Volume 44, at 397 (2003).

<sup>9</sup> *Inkomstskatt*, at 8.

<sup>10</sup> ノルウェーでは、1904年王立委員会で相続に所得課税することが検討されたが、それはShantzの影響が明らかであるとされている。Zimmer, *supra* note 8, at 398.

<sup>11</sup> Davidsonの純所得増加説については、以下を参照。Davidson, D., *Om beskattningsnormen vid inkomstskatten* (1889).

<sup>12</sup> Leif Muten, *The Development of Capital Income Taxation in Sweden 1928–2002*, *Scandinavian Studies in Law*, Volume 44, at 260 (2003).

<sup>13</sup> Christer Silfverberg, *Gåvobeskattningen I Nordiskt Perspektiv*, at 83 (1992).

<sup>14</sup> Seven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona, Peter Melz, Christer Silverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok I skatterätt*, vol 1, at 70 (2005) [hereinafter, *Inkomstskatt*].

<sup>15</sup> *Inkomstskattelag* (1999:1229, 以下IIとする。). 1999年、地方所得税法と所得税法は統合され、現行の所得税法となった。スウェーデンの所得税については、以下を参照。Peter Melz, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, at 101–113 (Hugh J. Ault et al., 2nd ed, 2004). *Inkomstskatt*, at 23–65.

<sup>16</sup> Lee Burns and Richard Krever, *Individual Tax, Tax Law Design and Drafting*, at 527 (Victor Thuronyi ed, 2002).

<sup>17</sup> *SOU* 2004. 66, at 80 (2004).

(表 1 : 相続税および贈与税の税収に占める割合 : スウェーデン)

単位 : 百万 SEK

	相続税および贈与税	税収全体	割合(%)
1965	155	40,003	0.39
1970	249	69,287	0.36
1975	335	131,973	0.25
1980	545	259,216	0.21
1985	1,114	433,474	0.26
1990	1,433	755,953	0.19
1995	1,388	859,254	0.16
2000	2,549	1,183,622	0.22
2002	2,975	1,178,092	0.25
2003	2,490	1,233,025	0.24

(表 2 : 相続税および贈与税の税収に占める割合 : 日本)

単位 : 10 億円

	相続税および贈与税	税収全体	割合(%)
1965	44	6,172	0.71
1970	139	14,833	0.94
1975	310	31,915	0.97
1980	441	62,442	0.71
1985	1,061	89,594	1.18
1990	1,918	130,827	1.47
1995	2,690	133,278	2.02
2000	1,782	136,075	1.31
2002	1,453	128,162	1.13
2003	1,443	126,908	1.14

OECD Revenue Statistics 1965-2004 より作成

## II. 二元的所得税の導入と相続税の軽減

### 1. 二元的所得税の理念

1970年代以降、スウェーデンでは、総合所得課税と高い超過累進税率の下で、利子控除、損益通算、優遇税制を援用した租税裁定が行なわれ、さらにインフレによって、借入れの税引き実質利率がマイナスとなる状況であった。その結果、税制が金融貯蓄より借入れによる実物貯蓄（住宅購入）を促進し、個人段階の資本所得税収がマイナスとなり、しかも、その負の資本所得税収が

上位の所得階層に集中した、といわれている<sup>18</sup>。

そこで、スウェーデンは、1991年に利子所得・配当所得・譲渡所得・不動産所得などの資本所得に一律で低率の分離課税を行い、勤労所得に累進課税を適用する二元的所得税を導入した。二元的所得税とは、所得税法における所得分類の簡素化を意味する。1991年の税制改正で、所得分類は、農林業所得、不動産所得、事業所得、給与所得、臨時所得、資本所得の6種類から、勤労所得、事業所得、資本所得の3種類とされた。

勤労所得と事業所得は、総合課税され、地方税と国税

<sup>18</sup> 馬場義久「スウェーデンの二元的所得税—その到達点と日本への教訓—」証券税制研究会編『二元的所得税の論点と課題』4 - 5頁（日本証券経済研究所、2004）。

が課される。国税は一定の所得以上の場合にのみ、課税される。勤労所得には、まず、概ね31%の税率で地方税が課され(地方税の税率は、地方によるが、平均して31%である。)、次に、課税所得が、24.5万SEKを超えると、20%の国税が課される。さらに、課税所得が、38.9万SEKを超えると追加で5%の国税が付加される。

資本所得には、国税だけが、30%の比例税率で課され、給与所得や事業所得に比べ、累進税率は適用されない。

二元的所得税では、勤労所得が収調機能と再分配機能を有するが、資本所得にそれらの機能は期待されていない。資本所得課税において、実効性が重視され、租税回避誘引の少ない税制のためにさまざまな資本収益を均一の税率で課税することと、比例税率で課税することとされている。

二元的所得税は、勤労所得重課・資本所得軽課という点では生涯支出税論・最適所得税論の理論的成果を受け継いでいると評価されている<sup>19</sup>。そこで、支出税と最適課税論における相続と贈与の課税上の取扱いを見ておく。

## 2. ロディン(Lodin)の支出税構想における相続・贈与の扱い

1972年に政府税制委員会が設置され、税制改正の抜本的見直しでロディンに委託された。

ロディンは、個人の消費支出を課税ベースとして、担税力に応じて累進的に課税する支出税を構想した<sup>20</sup>。ロディンの支出税構想は、遺贈、贈与を支出税の課税ベースに含むことが作業仮説(working hypothesis)とされている点で他の支出税論者とは異なることに留意する必要がある<sup>21</sup>。なぜなら、支出税の下では、被相続人が生前受けた貯蓄や投資の控除は、死亡によって相続人に引き継がれるので、課税は将来に繰り延べられるだけである。したがって、支出税における相続、贈与の扱いについては、フィッシャー(Fisher)は、遺贈は、所得税とは切り離して、遺産税や相続税で課税されるべきであると考<sup>22</sup>、フィッシャー以後の消費型所得税の支持

者も、相続税を所得課税とは分離して課税しようとする傾向が強く、カルドア(Kaldor)<sup>23</sup>、アンドリュース(Andrews)<sup>24</sup>、『ミード(Meade)報告書』<sup>25</sup>、『ブルー・プリント』<sup>26</sup>は相続税を所得税とは別建てで課税する方法を勧告している。

ロディンも、支出税の課税ベースに含むと、消費されるまでの間は貯蓄として課税が繰延べられることから、分配上の配慮から相続税を課すことを検討している。

しかし、ロディンは、支出税の下では、消費を通じて相続財産が効用化される際に必ず課税されるのであるから、企業や経済活動に投資された資産に、よりリベラルな相続税課税が可能になるとしている。経済活動に関わる資産について相続税の負担が軽減されれば、事業承継が容易になると同時に、相続人が事業から所得を稼得した際に実効的な課税を維持することが確実になるとしている<sup>27</sup>。

なお、贈与によって租税回避が行なわれることを防止するために、家財を除くすべての貯蓄の贈与は課税ベースに算入すべきであるとしている。もともと、相続と同様、消費されるまでは課税が延期される<sup>28</sup>。

---

Income Taxation: A Proposal for Reform, at 11 (1942). フィッシャーの課税ベースの特徴は消費された所得(income spent)、すなわち消費の目的で使用された所得であり、未配当の利益や生産目的でなされた投資は、貯蓄された所得として除外される。そのことから支出税はキャッシュ・フロー税とも言われる。キャッシュ・フローは課税年度において納税者がすべての源泉から受け取った所得から、同年度において所得の源泉のために支払った金額を差し引き、さらに法定の控除を差し引いた金額である。個人が受け取るキャッシュ・フローは、給与(賃金、給与、専門的報酬、手数料を含む。(A))と資産から得られる所得とに分かれる。資産から得られる所得は、投資等(B)とキャッシュ・バランス(C)から得られるキャッシュ・フローに分かれる。フィッシャーは遺贈に関しては、現金の遺贈を所得に含め、遺贈を再投資した場合は控除され、現金で保有された場合も控除されるとしていた。すなわち、フィッシャーは相続財産の受領は課税ベースとなるが、貯蓄に回れば課税されないと考えていた。しかし、フィッシャーは遺贈について、所得税とは切り離して、遺産税や相続税で課税されるべきであると考えていた。

<sup>23</sup> Nicholas Kaldor, AN EXPENDITURE TAX, at 101 (1955). 邦訳については時子山常三郎監訳『総合消費税』(東洋経済新報社, 1963)を参照。

<sup>24</sup> Andrews, A Consumption -Type or Cash Flow Personal Income Tax, 87 HARV. L. R. 1162 (1974).

<sup>25</sup> Report of a Committee chaired by Professor J. E. Meade, the Structure and Reform of Direct Taxation at 184 (1978).

<sup>26</sup> David F. Bradford and the U. S. Treasury Tax Policy Staff, Blueprints for Basic Tax Reform at 122-125 (2nd ed, 1984).

<sup>27</sup> Lodin, *supra*, note 21, at 94-95.

<sup>28</sup> Lodin, *supra*, note 21, at 99.

<sup>19</sup>同上、8頁。

<sup>20</sup>Sven-Olof Lodin, Progressiv utgiftsskatt-ett alternativ? (1976). 政府税制委員会は、1977年、それをもとにした最終報告書(SOU 1977 :91)を公表した。

<sup>21</sup> Sven-Olof Lodin, Progressive Expenditure Tax-an Alternative? (1978). なお、Lodin報告に関しては、横山幸永「所得税と支出税(1)~(7)」経済学季報48巻2号1-24頁、48巻2号1-24頁、49巻2号1-34頁(1999)、49巻3・4号147-170頁、50巻1号1-22頁(2000)、51巻2号109-129頁(2002)、52巻1・2号47-83頁(2002)を参照。

<sup>22</sup> Irving Fisher and Herbert W. Fisher, Constructive

### 3. 最適課税論における相続・贈与の扱い

最適課税論では、相続税、遺産税は富の再分配を主たる目的としてではなく、効率性に関するインプリケーションから、どのような状況において遺産税、相続税が再分配上の目的を達成するために用いることが可能か、という観点から考察される。遺産税、相続税が効率性のロスを生じさせることがなければ、これらを再分配のために用いても問題はないとして、効率性に関する含意を再分配に関する含意に読み直される。相続税（遺産税）は労働や貯蓄のインセンティブに効果を与えず、むしろ租税回避を助長するので、社会的コストがかかるので廃止すべきだとされる。将来の遺贈に対して高い税率の相続税（遺産税）が課税されるならば、生前に多く消費し、あまり働かず、貯蓄もせず、租税回避をしようとするので、経済的に悪影響を及ぼすのみならず、税金にも影響を及ぼすという。社会的なコストの観点からすると相続税（遺産税）は効率的な税とは言えないことになる。最適課税論の立場からは、相続税（遺産税）は生前の消費と遺贈との選択および余暇と遺贈を歪めるので、公平と効率のバランスから最適な課税方法が模索されることになる。相続税（遺産税）についても最適な税率で課税することが検討されることになるが<sup>29</sup>、必ずしも相続税を所得税の課税ベースに含めて考慮する必要はない<sup>30</sup>。

### 4. 二元的所得税の導入と相続税の軽減—1991年の税制改正

二元的所得税は、資本所得に軽減することから、相続税を所得税の補完税と位置付け、相続税を強化する方策

<sup>29</sup> 「消費としての遺産動機が存在する下で、遺産税が課される場合の最適課税体系の考察では、消費税、労働所得税、資本所得税、遺産税の税率が、すべての消費（余暇、および、遺産を含む）の補償需要を同一の比率で減少するように設定することを最適とする条件が導出された。この導出された最適課税体系が満たすべき条件は、個人の需要の価格反応度に応じて税率を設定するということから、どちらかと言えば、すべての税率が異なる分類課税を指示し、消費と遺産に同率で課税するような支出税体系や労働所得と資本所得に同率で課税するような包括的所得税体系を最適な課税体系として支持する可能性はきわめて小さい」と分析するものに、宮川敏治「遺産と最適課税」関西学院経済学研究26号211-212頁（1995）。

<sup>30</sup> Kaplowは、贈与に所得課税するという議論は、社会的厚生に影響を与えるものではないとし、所得の定義に無償受贈を含めるかどうかは、言葉の使用法としてはともかく、個人の行動や個人の幸福（well-being）に対する課税の効果に関して、何ら情報を与えるものではないとする。Louis Kaplow, A Framework for Assessing Estate and Gift Taxation, in Rethinking Estate and Gift Taxation, at 191 (William G. Gale ed. 2001)。

も考えられるが、スウェーデンでは、二元的所得税の導入によって相続税は強化されなかった。むしろ、1991年の二元的所得税の導入と同時に相続税は軽減された。

相続税は、3種類の親疎別グループによって、異なる基礎控除、税率が適用されるのであるが、このうち、カテゴリーIに属する配偶者および同居者に対する基礎控除が28万クローネに引き上げられると同時に、最高税率は60%から30%に引き下げられた。また、カテゴリーIIの税率は65%から30%に引き下げられた。

こうした1991年の税制改正における相続税の軽減に、Lodinの支出税構想における相続、贈与の扱いや最適課税論がどの程度影響を与えたかは明らかではない。相続税は、国際課税の観点および資本所得の税率の引き下げに合わせて改正されたといわれている<sup>31</sup>。

### Ⅲ. 二元的所得税の導入以後の小規模住宅にかかる税負担の増加と相続税の段階的引下げ

#### 1. 二元的所得税導入と不動産税による資本所得の補完

1991年の税制改正において資本所得の軽減を補完したのは、相続税ではなく、小規模住宅に対する不動産税であった<sup>32</sup> <sup>33</sup>。

スウェーデンの財産税（Egendoms skatter）には、相続税、贈与税のほか不動産税（fastighetsskatten）、富裕税（förmögenhetsskatten）があるが、いずれも国税である。相続税、贈与税、不動産税、富裕税の課税評価はともに同じ評価額であり、不動産の評価は、公正市場価格の75%とされている。

1991年の税制改正では、利子所得、配当所得、譲渡所得、不動産所得が資本所得として勤労所得から分離される一方、帰属所得課税が廃止された<sup>34</sup>。それは、税務執行上の理由からであるが、帰属家賃課税の代替として、不動産税の税率が0.47%から1.5%へと引き上げられた。不動産税は、居住用財産、土地・建物、工業用不動産（ただし、事業用の土地、建物は含まない。）に課税される。居住用財産への課税は、住宅投資からの帰属所得

<sup>31</sup> SOU 2003:3, at 26 (2003)。

<sup>32</sup> Peter Melz, Comprehensive Income Taxation of Personal Dwellings—the Swedish Experience, Scandinavian Studies in Law, Volume 44, at 247–258 (2003)。

<sup>33</sup> SOU 2003:36 at 25 (2003)。

<sup>34</sup> Leif Muten, Dual Income Taxation: Swedish Experience, Towards A Dual Income Tax?, at 10 (Leif Muten, Peter B. Sorensen, Kåre P. Hagen ed, 1996)。

への課税または、資本所得課税の一部であると考えられている。不動産税の課税評価は、市場価格の75%であり、税額は、評価額に1%の税率を乗じて求める（複数世帯の居住用財産の場合は0.5%）。個人の居住用財産にかかる利子は控除が可能である。

富裕税は、所得税の補完税として、150万SEK以上の評価額に1%の税率で課税される。課税物件にはあらゆる資産が原則として含まれるが、直接事業へ投資された資本や非上場企業を通じて投資された資本は非課税とされているため、もっぱら不動産に課税されている<sup>35</sup>。

## 2. 不動産価額の高騰と財産税専門家委員会による課税価格の軽減案

1991年から1996年にかけて下落傾向にあった不動産価額は、1997年から上昇に転じ、2002年には、1981年の3.3倍に上昇した。不動産価額の上昇に伴い、小規模住宅（1世帯もしくは2世帯の家族の居住用不動産。週末用別荘を含む。）の所有者の税負担が増えた。とりわけ、所得が低く、地価の高い地域に住む世帯にとっては、不動産価額の高騰によって、不動産税、富裕税の負担が増加した。そのために、2001年から、恒久的住居に対する軽減措置が導入され、不動産税、富裕税の合計額が、原則的に世帯収入の最高5%に限定された<sup>36</sup>。

他方、2002年6月に財産税専門家委員会が設置され、小規模居住用財産等に関する不動産税、富裕税、相続税および贈与税について調査が行われた。なお、財産税専門家委員会は、2002年から2004年までに3つの報告書を作成しており、最初と最後の2つの報告書が相続税、贈与税に関するものである。

## 3. 配偶者および同居者に対する相続税の廃止—生存配偶者の相続権の強化

財産税専門家委員会は、最初の答申（SOU 2003:3）で、配偶者および同居者に対する相続税の廃止に関する提案を行い<sup>37</sup>、この提案に基づいた改正は、2004年1月

から施行された。

配偶者および同居者に対する相続税は、1987年の家族法の改正の際に、一度軽減が行なわれている。家族法が改正される前は、被相続人に子供や孫（推定法定相続人）がいた場合、配偶者には、相続権がなかった。1987年の家族法の改正を通じて、共通の子供がいる場合、配偶者に対する相続権が導入され、配偶者の状況が強化された<sup>38</sup>。家族法専門家委員会は、相続税の非課税の基礎控除を、納税なしで被相続人が残した財産を維持するレベルまで引き上げるよう、相続税法を改正すべきであると提案したが、1988年から、被相続人の配偶者または同居者の持分に対する基礎控除が20万クローナに引き上げられるにとどまった。同時に、同居者への相続に関する規定は、配偶者への相続と同じ方法で課税されることされた<sup>39 40</sup>。

---

en och sänkt arvsskatt, SOU 2003:3, at 34(2003). A GL § 28.

<sup>38</sup> 「これまでのスウェーデン相続法の規定によれば、配偶者の一方が死亡した場合、死亡した配偶者にbrostarvinge（複数ではbrostarvingar）と呼ばれる第一順位相続人（子）がいる場合、生存配偶者は死亡した配偶者を相続する権利をみとめられていなかったが、今回の法改正によって死亡した配偶者に子がいる場合であっても、その子が生存配偶者との間に生まれた子、つまり共通の子である場合、生存配偶者が先ず死亡した配偶者の全財産を取得し、生存配偶者が死亡したときにはじめて共通子は、第一順位相続人として後で死亡した生存配偶者の遺産相続を行う権利がみとめられるに至った。但し、先に死亡した配偶者に生存配偶者以外の者との間に生まれた子（単独子）がいる場合、その子が遺産相続の請求を行った場合、死亡した配偶者の遺産はこれまで通り、その者によって相続されることになる。」「今回の法改正によって共通子に優先して生存配偶者に全面的に生存配偶者相続権をみとめるに至った理由として、生存配偶者の保護があげられている。つまり今日、死亡した配偶者の遺産をもって子の生活を維持させる必要がなくなったということと同時に、年老いた両親の一方が死亡したとき、直ちに子に対して親の財産を清算させる権利をみとめることは、生存配偶者の生活権をおびやかすことになるということがあげられているが、しかしまたその反対に、生存配偶者の相続権を拡大することについて、富の固定化をもたらす、経済の活性化を阻害することになるという反論もある」。菱木昭八朗「スウェーデン改正相続法における生存配偶者の相続権」専修法学論集48号5頁（1988）。

<sup>39</sup> Egendomsskatter - Dämpningsregel för fastighetsskatten och sänkt arvsskatt, SOU 2003:3, at 23-24 (2003).

<sup>40</sup> Id, at 25. スウェーデンでは、内縁関係でも財産分割が認められている。「内縁夫婦財産関係法によって財産分割の対象とされる財産は、内縁夫婦の共用財産である。ここに共用財産とは、内縁夫婦の双方、もしくはそのいずれかの一方の名義によって取得されている財産で、且つ、内縁夫婦が一緒に使用することを目的として取得した住宅＝共用住宅、家財道具＝共用家財のことをいう。「内縁夫婦の共用を目的として取得されている財産であってもそれが余暇利用を目的として取得されている財産は財産分割の対象とならない（サンボ・ラーゲン第4条）。例えば、別荘、ヨットといったものはたとえ、内縁夫婦によって共同利用されていても財産分割の対象とならない。また、婚

<sup>35</sup> スウェーデンの富裕税に関しては、Christer Silverberg, The Swedish Net wealth Tax—Main Features and Problems, Scandinavia n Studies in Law, Volume 44, at 367-374 (2003).

<sup>36</sup> Skattereduktion för fastighetsskatt (2001:96). 2006年からは4%。Budgetpropositionen, For 2006 Vol 1, at 90. この軽減措置は、28万から最高300万クローナの課税評価の不動産に適用され、300万クローナを超えた部分の課税評価のその部分には、適用されない。年収60万クローナまでの世帯は、軽減措置を受けられる。

<sup>37</sup> Egendomsskatter - Dämpningsregel för fastighetsskatt

#### 4. 財産税専門家委員会の最終答申

財産税専門家委員会は、最終答申（SOU 2004:66）で相続税、贈与税の課税価格を50%とする課税価格の軽減措置の導入の改正案を提案した<sup>41</sup>。

しかし、課税価格の軽減措置に関する提案は立法化されず、最終答申の報告書が出された半年後に、結果的に相続税、贈与税が廃止された。

### IV. 相続税・贈与税が廃止された要因

#### 1. 政府による廃止案

政府は、2005年度予算案で、相続税、贈与税の廃止を決定し、政府によって相続税、贈与税の廃止法案が2004年10月に提案された<sup>42</sup>。その後、国会議員による租税委員会で討議された後<sup>43</sup>、国会で議決された。

政府の相続税、贈与税の廃止案は、次のような相続税・贈与税に対する批判を掲げている<sup>44</sup>。

- ① 相続税の不動産の課税評価が高いので、被相続人の配偶者および同居者は相続税の納付が困難であること。
- ② 株式が相続財産である場合、Aリスト（上場）からOリスト（非上場）へ株式を移転させることで、株式に対する課税評価を低くできること。
- ③ 中小企業の事業承継による財産の取得に対する相続税および贈与税についても批判があり、2000年の株式下落以後、株式や有価証券に対する相続税法の改正が要求されていたこと。
- ④ タックスプランニングに対する批判。
- ⑤ 税収に占める割合の低下と執行費用。

以上から、政府案は、相続税と贈与税は公平な税とはいえなくなったため、廃止されるべきであるとしている。

---

姻夫婦の場合と異なって、預金、生命保険、有価証券等も財産分割の対象とならない」。菱木昭八朗「スウェーデンにおける内縁夫婦の財産関係に関する法律について」家庭裁判月報40巻6号12-13頁（1985）。

なお、スウェーデンでは、同性婚も認められている。菱木昭八朗「スウェーデン同性婚法」(Om registrerat partnerskapsagen) ジュリスト1056号137-140頁（1994）。

<sup>41</sup> Egendomsskatter - Reform av arvs- och gåvoskatter, SOU 2004:66, at 23-24 (2004).

<sup>42</sup> Regeringens proposition 2004/05:25.

<sup>43</sup> Skatteutskottets betänkande 2004/05:SkU18.

<sup>44</sup> Regeringens proposition 2004/05:25, at 22.

#### 2. 不動産の承継の問題

既に見てきたように、不動産価額の高騰により、相続税の不動産評価額もまた、上昇したことから、不動産を相続により承継した者の税負担が増大した。

確かに、配偶者および同居者に対する相続税は、既に見たように2004年1月から廃止され、相続税の納付の問題は立法的に手当てされていた。

しかしながら、不動産を相続した者にとって、不動産の課税評価額の上昇は、不動産税と富裕税の負担も増加を意味することから、むしろ不動産保有の税負担が大きかったものと考えられる。

#### 3. 株式評価の問題

スウェーデンの相続税、贈与税に関して、上場株式は、公正市場価値の75%で評価されるが、同族会社の事業承継に際して、相続財産である株式の評価は、公正市場価値の30%で評価される。そこで、相続や贈与に際して、上場株式から非上場株式への転換がなされることが多かった。

#### 4. 中小企業の事業承継の問題

財産税専門家委員会の最終報告書が提出された後、主として経営者関係団体とりわけ、Svensk Näringsliv（スウェーデン貿易産業）、Foretagarnas Riksorganisation（経営者国家組織）、FARおよびfastighetsagarha（不動産所有者連合）が相続税、贈与税を廃止すべきであるとの提案を行った。これらの団体は、中小企業の事業承継の問題から、相続税、贈与税の廃止を支持したようである<sup>45</sup>。

こうした中小企業の事業承継の問題は、そもそも、EC条約が、財、人、資本、サービスの移動につき障害を除去することを目的としていることから、EUで議論されていた。欧州委員会は、相続税、贈与税は中小企業の事業承継に際して障害になると考え、1994年に勧告を出している<sup>46</sup>。勧告は、企業の存続は適切な課税を通じ

---

<sup>45</sup> 中小企業の課税に関してPeter Melz, Mats Tjernberg, Taxation of Small and Medium-Sized Enterprises, European Taxation, at 473-478 (2004, Oct).

<sup>46</sup> 事業承継に関してEUは委員会勧告を出している (EGT L 385, 31. 12. 1994).

Lars-Goran Sund, Beskattning av generationsskiften av familjeägda aktieföretag - Ett pat rättspolitiskt inlägg, 54 Skatte Nytt 304 (2004).

て確保されるべきであるとして、相続税、贈与税は、欧州企業の国際的競争にとって不利に働くので、加盟国に相続税、贈与税の軽減を促している（Commission Recommendation 6条、94/1069/EC）。

2003年の報告書では、EU加盟国の多くが、同族内での事業承継に関して相続税や贈与税を軽減する措置を導入しており、欧州委員会勧告の目標を達成していると指摘している<sup>47</sup>。

## 5. 国際的租税回避の問題

相続税、贈与税は、被相続人、贈与者の住所を基準として課税された。被相続人、贈与者がスウェーデンに居住しているか、スウェーデン市民、もしくはスウェーデン市民と婚姻している者、または相続開始前10年以内にスウェーデンから出国した者であれば、相続や贈与によって財産を取得した者に相続税、贈与税が課された。

その反面、被相続人、贈与者が10年超外国に居住する場合、スウェーデンに帰国しない限り、相続や贈与によって財産を取得した者は相続税、贈与税の納税義務者とはならなかった。また、被相続人、贈与者がスウェーデンに帰国する前に資産を国外に移転させることで、相続税、贈与税を回避することが可能であった。

## 6. 相続税の税収の低下と執行費用の相対的な増加

2004年に相続税および贈与税法が廃止される前に、小規模住宅に対する税負担を軽減するために、相続税の基礎控除の引き上げや配偶者、同居者に対する相続税の廃止といった軽減措置が導入された。その結果、2004年度の相続税、贈与税の租税収入は、26億 SEK で、租税収入全体の0.2%を占めるに過ぎなかった。

相続税、贈与税の租税収入に占める割合が低下した結果、相対的に執行費用の増加につながったと考えられる（政府廃止案によれば、執行費用は、年間約 48 億 SEK に至ると試算されている）。

## V. まとめとわが国へのインプリケーション

<sup>47</sup> Isabelle Richelle, Tax obstacles Concerning the transfer of Non-Incorporated Businesses from One Generation to Another, General Report (Confederation Fiscal Europeenne) at 51 (2003). なお、加盟国の達成に関する報告書として、Transfer of businesses—continuity through a new beginning (2003).

## 1. スウェーデン相続税および贈与税法が廃止された要因

スウェーデンの相続税および贈与税法が廃止された要因には、配偶者・同居者の相続権の強化、株式の課税評価の問題、中小企業の事業承継の問題、国際的租税回避、執行費用の増大といった要因を挙げることができる。

しかし、最大の要因は、不動産、とりわけ小規模住宅にかかる税負担の上昇であった。スウェーデンでは、分類所得税の下で、相続税は所得税を補完する機能を持っていなかったことから、二元的所得税の導入に伴う資本所得の軽減は、主として、不動産税という資産保有税で補完された<sup>48</sup>。その上、不動産には富裕税が課税されるため、不動産に対する税負担が増加したのである。こうした不動産に対する税負担を緩和する方策として、相続税、贈与税が廃止されたと考えられる。

他方、スウェーデンでは、相続税、贈与税が税収に占める割合は以前から低く、富の再分配というより、富の集中を防ぐ程度の役割しか果たしてなかった。さらに、度重なる相続税の軽減措置の導入により、税収に占める割合はかなり減少していた。したがって、相続税の富の再分配という機能は、あまり重視されてこなかったといえよう。

## 2. わが国へのインプリケーション

### (1) 資産課税と資本所得の補完

遺産取得者課税方式の相続税に関する所得税の補完機能は、所得税の態様によって、その補完する所得が異なる。すなわち、包括的所得概念の下では、遺産取得者課税方式の相続税は、相続や贈与による資産の取得にかかる所得を補完することになる。また、制限的所得概念の下では、スウェーデンのように、相続税が所得税を補完しない場合もありえるが、いわゆる相続人や受遺者の不労所得や一時所得を補完することになる。

わが国では、10種類の所得分類による所得分類を行っているが、雑所得や一時所得により、包括的な所得課税を行うこととしており、相続税は、一時所得を補完する

<sup>48</sup> もっとも、EUの域内統合（スウェーデンは1995年にEUに加盟）の中での租税政策として、移動不可能な課税ベースへのシフトという背景も考慮する必要がある。Kåre P. Hagen, Erik Normann, Peter B. Sørensen, Financing the Nordic Welfare States in an Integrating Europe, Tax Policy in the Nordic countries, at 206-208, (Peter B. Sørensen ed, 1998). 邦訳は、馬場義久監訳『北欧諸国の租税政策』210-212頁（財団法人日本証券経済研究所、2001）を参照。



ものと考えられている。他方、わが国では、富裕税はなく、固定資産税は地方税であることから、資本所得の軽減を資産の保有課税で直接補完することは考えにくい。したがって、二元的所得税をモデルとした金融所得課税の一体化の検討に際して、資産課税を、「所得税の補完税として位置付ける」ことが重要であり、中でも、「相続税の強化をあわせ検討していくことが必要」<sup>49</sup>であるとも言われている。

## (2) 富の再分配を根拠とした相続税課税の限界

さらに、スウェーデンと対照的に、日本では、富の再分配を根拠に、相続税に税収を期待する傾向が強い<sup>50</sup>。わが国の相続税の課税根拠に、富の再分配説的な考え方が強く入ってきたのは、1966年になってからである。その背景には、1965年頃からはじまったわが国の社会保障を重視した政策への転換があり、その政策に合致する課税根拠が相続税にも導入されたと考えられる。現在でも、所得税の最高税率37%に比べ相続税の最高税率は高く設定され<sup>51</sup>、相続税が所得税の課税ベースだけでなく税率をも補完し、富の再分配に貢献すると考えられている<sup>52</sup> <sup>53</sup>。確かに、相続税、贈与税が税収全体に占める割合は、スウェーデンよりわが国の方がはるかに高い(表1、表2参照)。

しかし、世界的に見て、相続税、遺産税の廃止の背景には、税を通じた富の再分配そのものに対する批判がある。また、相続税を廃止する国が増えれば、そうした国に資産を移転することで租税回避が可能となるから、結局、富の再分配を課税根拠として相続税を強化することに限界があるであろう。

## (3) 資産保有課税への移行の可能性

税収として相続税に過度に期待できないとなると、相対的に資産保有税が強化される可能性があるだろう<sup>54</sup>。株式のような資産は、把握が困難である上に移動が容易に可能であるから、不動産のように把握が容易で移動が不可能な資産へ課税がシフトする可能性がある。その場合、不動産の価額の上昇に伴い、資産の保有者の税負担が高くなるといった問題が生じるであろう。とりわけ、高齢化社会では、収入の少ない高齢者の納税が問題となると想定される<sup>55</sup>。

<sup>49</sup> 森信茂樹「二元的所得税と金融税制一元化—残された課題」証券税制研究会編『二元的所得税の論点と課題』254頁(財団法人日本証券経済研究所、2004)。

<sup>50</sup> たとえば、広井良典『定常型社会 新しい「豊かさ」の構想』66頁(岩波書店、2003)。また、阿部教授は、「年金、介護、医療の財源は、現役世代の所得税や消費税、保険料の負担を増やして行うべきではなく、まずは相続税の増徴によるべきである」とされる。阿部泰隆「福祉国家の法的視点(中)」自治研究73巻8号5—8頁(2004)。

<sup>51</sup> 相続税、贈与税の最高税率は平成15年の税制改正によって50%に引き下げられた(相続税法16条、21の7条)。

<sup>52</sup> 「個人所得税を補完し、富の再分配を図るとの相続税の役割を踏まえ、最高税率は引き下げるものの、全体として現行程度の累進が適切である」と説明されている。松田淳「相続税法の改正」柴崎澄哉ほか『平成15年版 改正税法のすべて』501頁(大蔵財務協会、2003)。

<sup>53</sup> 「相続税は、相続を契機とした世代間の財産移転に着目し、資産の再分配を図るといふ他では代替できない固有の機能を有している」。税制調査会『少子・高齢社会における税制のあり方』(平成15年6月)。

<sup>54</sup> 資産保有課税の視点から二元的所得税を考察したものと、篠原正博「資本所得と資産保有課税—租税思想史からのアプローチ」証券税制研究会編『二元的所得税の論点と課題』64—130頁(2004)、同「資本所得と資産保有課税—租税思想史からのアプローチ」日本租税理論学会編『資本所得課税の総合的検討』3—20頁(2005)。

<sup>55</sup> 本稿は、2005年度文部科学省科学研究費補助金(「少子高齢化社会における資産課税のあり方—不動産の有効活用の視点から」萌芽研究 課題番号17653005)により行ったスウェーデンの税制に関する調査に基づく。なお、これまでの住宅政策を見直す上で、少子高齢化への対応に配慮するものに、社会資本整備審議会答申「新たな住宅政策に対応した制度的枠組みについて」8頁(2005)。

## 参考：廃止されたスウェーデンの相続税および贈与税の概要

### 1. 納税義務者

#### (1) 相続税の納税義務者

相続税の納税義務者は、相続や遺贈によって財産を取得した相続人および受遺者である。

宗教団体、科学財団、慈善団体は非課税団体である。

##### ・無制限納税義務者

被相続人がスウェーデンの居住者か、スウェーデンの市民もしくはスウェーデンの市民と婚姻している者、または、死亡前にスウェーデンを出国し10年経過していない者の場合、全世界財産が課税の対象となり、相続により財産を取得した者に課税される。

##### ・制限納税義務者

被相続人が上記以外の場合、スウェーデンに存在する財産についてのみ課税の対象となる。

##### ・生存配偶者等

2004年1月以降、生存配偶者または配偶者と同様の同棲者が取得した相続財産には相続税は課税されない。

#### (2) 贈与税の納税義務者

贈与税の納税義務者は贈与によって財産を取得した受贈者である。

宗教団体、科学財団、慈善団体、地方公共団体は非課税団体である。

##### ・無制限納税義務者

スウェーデンの居住者か、スウェーデンの市民もしくはスウェーデンの市民と婚姻している者、または、死亡前にスウェーデンを出国し10年経過していない者から贈与により財産を取得した者、または法人からの贈与により財産を取得した者の場合、全世界財産が課税の対象となる。

##### ・制限納税義務者

上記以外の受贈者は、スウェーデンに存在する財産の贈与について課税される。

### 2. 課税物件

#### (1) 相続税

##### ・無制限納税義務者の場合

被相続人から相続、遺贈により取得した全世界財産が課税物件である。

##### ・制限納税義務者の場合

以下の課税物件のみに課税される。

- ① スウェーデンに所在する不動産
- ② 被相続人が行う事業にかかる動産でスウェーデンに所在するもの
- ③ ②からのロイヤルティおよび定期的な所得
- ④ スウェーデンの賃貸所有者協会 (tenant-owner association) の賃貸所有権
- ⑤ スウェーデンの株式、共同組合 (co-operative societies)、パートナーシップ、ユニット・トラスト、海運会社の持分

#### (2) 贈与税

##### ・無制限納税義務者の場合

贈与者から贈与により取得したすべての財産が課税物件である。

##### ・制限納税義務者 (贈与者もしくは受益者がスウェーデンの市民) の場合

上記①から⑤に準じる。

課税評価よりも低い価額での売却、交換がなされた場合、課税評価額以下の部分は贈与としてみなされる。

### 3. 基礎控除

#### (1) 相続税

相続税の課税価格の算出に際して、配偶者または同居人以外でカテゴリー I に属する相続人または受遺者の場合、70,000SEK、カテゴリー II および III に属する場合は、21,000SEKの基礎控除の金額が控除される (表3参照)。

#### (2) 贈与税

贈与税の基礎控除は10,000SEK。

贈与税の課税標準は、納税義務者が1年間に贈与によって取得した財産の価額の合計額である。

### 4. 税率

#### (1) 相続税

相続税の税額は、各相続人、受遺者ごとに相続、遺贈によって取得した財産の価額に税率を適用して算出された。課税価格は、相続人または受遺者が相続または遺贈

によって取得した財産の価額からその者の負担に属する被相続人の債務を控除した金額である。

3種類の親疎別グループによって、異なる税率が適用される（表3参照）。

## (2) 贈与税

贈与税の税率は、相続税と同じである。

## 5. 財産評価

相続税と贈与税の財産の評価方法は同じである。

不動産、上場株式は公正市場価格の75%で評価される。

事業用財産、非上場株式は、市場価格の30%で評価される。なお、OTC株式のように定期的に価格が公開される株式やオリストのように非公式なリストにある株式は、公正市場価格の30%で評価される。

(表3：相続税の税率)

カテゴリーⅠ：子、孫、子の配偶者もしくは同居人は、以下の税率が課される。		
課税価格(SEK)	控除額	税率
300,000		10%
300,000超600,000未満	30,000	20%
600,000超	90,000	30%
カテゴリーⅡ：カテゴリーⅠ以外の者、またはカテゴリーⅢ以外の法人は、以下の税率が課される。		
課税価格(SEK)	控除額	税率
70,000		10%
70,000超140,000未満	7,000	20%
140,000超	21,000	30%
カテゴリーⅢ：公共団体、慈善団体は、以下の税率が課される。		
課税価格(SEK)	控除額	税率
90,000		10%
90,000超170,000未満	9,000	20%
170,000超	25,000	30%