

III. 2008 年企業税制改革の内容

(1) 目的

2008 年に法人税改革が実施される前、ドイツの法人の税負担率は約 38%であり、他のヨーロッパ諸国と比較しても非常に高い水準にあった。そこで、2008 年の改革では、名目税率の引き下げによってドイツの立地競争力を高めると共に、課税ベースを拡大することで税収を確保することが意図された。2008 年の法人税改革では、目的として以下の 4 つが掲げられていた。

- ドイツの企業立地の魅力を高め、企業の租税操作に対抗する。
- 資本金会社・人的会社等の企業形態の違いによる負担の中立性を確保する。
- 市町村税収の安定化と課税の透明性を向上させる。
- 個人資産の資本所得課税改革。

(2) 財源

ドイツでは、2005 年の社会民主党、キリスト教民主／社会同盟による大連立政権発足後、法人税改革を含む一連の税制抜本改革が行われた。2005 年以前のドイツは、マーストリヒト条約における財政赤字基準を超過しており、税収増等による財政再建が喫緊の課題とされていたため、付加価値税率（標準税率）の引き上げ、所得税の最高税率の引き上げがなされた²⁰。

法人税改革にあたっては、企業立地の魅力を高める観点から、法人税の枠内での税収中立を図るのではなく、一定の財源が用意されていた²¹。2008 年の法人税改革により、連邦政府は 26.6 億ユーロの減収、州政府は 23.7 億ユーロの減収、市町村は 0.1 億ユーロの増収と試算されている。

図表 56 2008 年法人税改革による各主体への影響額

	完成年度(Volle Jahreswirkung)の影響	各年の影響(Kassenjahr)				
		2008	2009	2010	2011	2012
合計	▲ 5,015	▲ 6,470	▲ 6,725	▲ 6,805	▲ 5,270	▲ 3,550
連邦政府	▲ 2,659	▲ 2,814	▲ 3,191	▲ 3,316	▲ 2,738	▲ 2,070
州	▲ 2,366	▲ 2,805	▲ 3,005	▲ 3,005	▲ 2,440	▲ 1,801
市町村	10	▲ 851	▲ 529	▲ 484	▲ 92	321

(注1)「完成年度の影響」とは、景気変動等による影響を除去した12か月間の影響を示す

(注2)影響には、法人税、営業税、連帯付加税のみならず、所得税等への影響も含んでいる

単位:100万ユーロ

(出所) Entwurf eines Unternehmensteuereformgesetzes 2008

²⁰ 付加価値税率（標準税率）の引き上げによって 229.5 億ユーロ、所得税率の最高税率の引き上げによって 13.0 億ユーロの増収額が見込まれた。

²¹ 連邦経済技術省やノルトライン・ヴェストファーレン州財務省へのヒアリングによると、2008 年法人税改革で純減収額として用意された財源は約 50 億ユーロが上限だった。

図表 57 2008年法人税改革による主な改革項目

減税項目 (税率引下げ等)	法人税率引下げ	法人税率を25%から15%へ引下げ ※法人実効税率30%以下への引下げが目的
	営業税基準税率引下げ	営業税基準税率を5%から3.5%へ引下げ ※法人実効税率30%以下への引下げが目的
	所得税での営業税算入率引上げ	所得税での営業税算入率を1.8%から3.8%へ引上げ
	営業税での長期債務利子50%の 利潤加算廃止	営業税について長期債務利子50%の利潤加算を廃止 ※ただし、長短問わず25%が損金不算入に
増税項目 (課税ベース拡大等)	所得税、法人税、営業税での営業 税控除廃止	従来は法人税・営業税の課税ベースから営業税額が控除されていたが、廃止 ※税の簡素化が目的
	国内課税客体確保 による追加的増収	リース料、ロイヤリティ支払額等に係る課税
	法人税、所得税での支払利子制限 の導入 30%	年間100万ユーロを超える支払利子について、その30%を損金不算入に。
	漸減的減価償却制度の廃止	減価償却に関し、定率法が廃止され、定額法に一歩化
	営業税での新規利潤加算要素 の導入	長期・短期を問わず債務利子の25%、動産の支払いリース料・賃借料の5%、不動産の賃借料 の12.5%、ライセンス料の6.25%等が営業税の課税標準の加算項目となり、外形標準が拡大
	資本所得における源泉課税の導入	資本所得において、源泉課税を導入
	少額経済財における即時償却の廃 止	即時償却可能資産の範囲について、取得価額410ユーロ以下から150ユーロ以下に縮小

なお、営業税と法人税の合計の負担を30%以下に抑えるために必要な財源は198.4億ユーロ、資本金会社・人的会社等の企業形態の違いによる負担の中立性確保等その他必要な財源は103.1億ユーロと試算されていたため、用意された財源との差額は課税ベースの拡大によって調整することが必要であった。例えば、営業税の損金算入の廃止によって114.5億ユーロ、定率減価償却制度の廃止によって33.7億ユーロの増収が見込まれていた。

当該影響額の算定は、税務データ等を用いて財務省が推計を行ったものであり、税制項目毎に算定されている。なお、各項目の算定の順序についても定められている。例えば、今改正では税率引き下げと課税ベース拡大の双方が実施されているが、この効果については、まず現状の課税ベースを前提として税率引き下げによる効果を算定し、その後、引き下げられた税率を前提として課税ベース拡大の効果を算定している。なお、税制改正による経済成長への効果は見込まれていない。

図表 58 2008年法人税改革による主な改革項目の影響(完成年度)

項目	完成年度(Volle Jahreswirkung)の影響																備考
	合計					連邦政府				州政府				市町村			
	営業税	所得税	法人税	連帯税		営業税	所得税	法人税	連帯税		営業税	所得税	法人税	営業税	所得税		
2008年主な減収項目																	
法人税率引き下げ 25%→15%	▲ 12,555			▲ 11,900	▲ 655	▲ 6,605			▲ 5,950	▲ 655	▲ 5,950			▲ 5,950			
営業税租税指数の引下げ 5%→3.5%	▲ 7,285	▲ 11,915	+ 3,310	+ 1,080	+ 240	+ 1,696	▲ 491	+ 1,407	+ 540	+ 240	+ 246	▲ 1,701	+ 1,408	+ 540	▲ 9,227	▲ 9,723	+ 496
所得税での営業税算入率引上げ 1.8倍→3.8倍	▲ 5,265		▲ 4,990		▲ 275	▲ 2,396		▲ 2,121		▲ 275	▲ 2,121		▲ 2,121		▲ 748		▲ 748
個人事業主等の事業所得にかかる個人所得税の軽減税率の導入	▲ 4,045		▲ 3,835		▲ 210	▲ 1,840		▲ 1,630		▲ 210	▲ 1,630		▲ 1,630		▲ 575		▲ 575
営業税での長期債務利子50%の利潤加算廃止	▲ 995	▲ 1,365	+ 350		+ 20	+ 113	▲ 56	+ 149		+ 20	▲ 46	▲ 195	+ 149		▲ 1,062	▲ 1,114	+ 52
2008年主な増収項目																	
所得税、法人税、営業税での営業税控除廃止	+ 11,445	+ 4,535	+ 3,535	+ 3,015	+ 360	+ 3,557	+ 187	+ 1,502	+ 1,508	+ 360	+ 3,656	+ 647	+ 1,502	+ 1,507	+ 4,232	+ 3,701	+ 531
国内課税客体確保による追加的増収	+ 3,890	+ 1,800		+ 1,980	+ 110	+ 1,174	+ 74		+ 990	+ 110	+ 1,247	+ 257		+ 990	+ 1,469	+ 1,469	
法人税、所得税での支払利子制限の導入 100万ユーロを超える分の30%	+ 1,475	+ 650	+ 165	+ 615	+ 45	+ 450	+ 27	+ 70	+ 308	+ 45	+ 470	+ 93	+ 70	+ 307	+ 555	+ 530	+ 25
漸減的減価償却制度の廃止	+ 3,365	+ 1,165	+ 805	+ 1,280	+ 115	+ 1,145	+ 48	+ 342	+ 640	+ 115	+ 1,148	+ 166	+ 342	+ 640	+ 1,072	+ 951	+ 121
営業税での新規利潤加算要素の導入	+ 965	+ 1,234	▲ 255		▲ 15	▲ 72	+ 51	▲ 108		▲ 15	+ 68	+ 176	▲ 108		+ 969	+ 1,008	▲ 39
少額経済財における即時償却の廃止	+ 905	+ 305	+ 345	+ 225	+ 30	+ 303	+ 13	+ 147	+ 113	+ 30	+ 303	+ 44	+ 147	+ 112	+ 299	+ 248	+ 51

(注1)「完成年度の影響」とは、景気変動等による影響を除去した12か月間の影響を示す

(注2)影響には、法人税、営業税、連帯付加税のみならず、所得税等への影響も含んでいる

単位:100万ユーロ

図表 59 2008年法人税改革による各主体・各年度の財政への影響

	完成年度(Volle Jahreswirkung)			2008年			2009年		
	合計	うち税率変更	うち課税ベース変更	合計	うち税率変更	うち課税ベース変更	合計	うち税率変更	うち課税ベース変更
合計	▲ 5,015	▲ 8,395	3,380	▲ 6,470	▲ 7,075	605	▲ 6,725	▲ 8,230	1,505
連邦政府	▲ 2,659	▲ 1,352	▲ 1,307	▲ 2,814	▲ 1,508	▲ 1,306	▲ 3,191	▲ 1,587	▲ 1,604
州	▲ 2,366	▲ 2,048	▲ 318	▲ 2,805	▲ 1,958	▲ 847	▲ 3,005	▲ 2,171	▲ 834
市町村	10	▲ 4,995	5,005	▲ 851	▲ 3,609	2,758	▲ 529	▲ 4,472	3,943

	2010年			2011年			2012年		
	合計	うち税率変更	うち課税ベース変更	合計	うち税率変更	うち課税ベース変更	合計	うち税率変更	うち課税ベース変更
合計	▲ 6,805	▲ 8,455	1,650	▲ 5,270	▲ 8,425	3,155	▲ 3,550	▲ 8,500	4,950
連邦政府	▲ 3,316	▲ 1,420	▲ 1,896	▲ 2,738	▲ 1,247	▲ 1,491	▲ 2,070	▲ 1,172	▲ 898
州	▲ 3,005	▲ 2,100	▲ 905	▲ 2,440	▲ 1,984	▲ 456	▲ 1,801	▲ 1,951	150
市町村	▲ 484	▲ 4,935	4,451	▲ 92	▲ 5,194	5,102	321	▲ 5,377	5,698

(注1)「完成年度の影響」とは、景気変動等による影響を除去した12か月間の影響を示す

(注2)影響には、法人税、営業税、連帯付加税のみならず、所得税等への影響も含んでいる

単位：100万ユーロ

(3) 改革の内容

ア 法人税・営業税率の引き下げ

2008年の法人税改革以前は、法人税率が25%、連帯付加税が5.5%（課税標準は法人税額）、営業税基準税率が5%であり、法人実効税率は38%台後半であった。アメリカや日本と比較するとやや低い水準であったが、イギリス、フランス、オランダなど、企業立地において競合となり得る他の欧州主要国と比較すると相当高い水準にあった²²。

2008年法人税改革は、法人税、営業税を合わせた名目税率を30%以下に引き下げること为目标としており、法人税率を15%に、営業税基準税率を3.5%に引き下げた。これにより、全国平均の法人実効税率は30%をやや下回ることとなった。

イ 営業税の損金算入廃止

従来、法人税・営業税の課税ベースから営業税額が控除されていたが、これが廃止されることになった。これは、複雑な税制を簡素化することが目的であり、法人の税負担は法人税と営業税の名目税率を単純に加算したものに改められた。

ウ 支払利子の損金算入の制限

支払利子については、100万ユーロを超える支払利子について、その30%を損金算入することができなくなった。制限される支払利子としては、国内・国外、長期・短期を問わずあらゆる利子が含まれ、銀行以外の者への支払利子についても含まれる。

支払利子の損金算入の制限の狙いは、課税ベースの拡大による法人税収の増収に加え、支払利子の形態を取ることで、低税率国へ利益を移転することを防ぐことにあった。なお、支払利子について、100万ユーロを下回る部分については全額損金算入の対象であることから、中小企業は当該制限の影響を受けない。

エ 営業税における外形標準部分の拡大

営業税算定において、長期・短期を問わずあらゆる債務利子の25%、動産の支払いリース料・賃借料の5%、不動産の賃借料の12.5%、ライセンス料の6.25%等が営業税の課税標準の加算項目となるなど、外形標準部分が拡大された。

これは、課税ベースの拡大による法人税収の増収に加え、外形標準部分の拡大による

²² OECD TAX Databaseによると、2006年時点の法人実効税率はイギリスが30%、フランスが34.4%、オランダが29.6%となっている。

地方政府の財源の安定化を図ることを目的とするものである。ただし、企業側にとっては負担増となることから、外形標準部分の縮小を求める声もある。

オ その他課税ベースの拡大等

2008年の法人税改革では、必要となる財源の確保のため、それ以外にも種々の課税ベース拡大がなされた。

減価償却制度については、漸減的減価償却制度が廃止された。2005年の課税期間までに購入または製造された資産については、定率法によって、定額法の2倍、最高で20%までの償却率が認められ、2006年および2007年の課税期間においては、最高30%の償却率が認められていた。しかし、2008年の課税期間からは動産・不動産を問わず定額法による減価償却のみが認められるようになった。

また、従来は取得原価が410ユーロ以下の少額資産について、取得年度の即時償却が認められていたが、その範囲が狭められ、150ユーロ以下の資産についてのみ即時償却が認められる形となった。