

Ⅱ．企業の公的負担

1．企業課税の概要

ドイツにおける、共同税、連邦税、州税、市町村税の税目と税収は図表の通りである。2012 年度をみると、全体で 6,000 億ユーロのうち、共同税が 71.0%、連邦税が 16.6%、州税が 2.4%、市町村税が 9.2%、関税が 0.7%となっている。共同税でもっとも規模が大きいのが、賃金税であり、次いで売上税、輸入付加価値税、査定による所得税となっている。連邦税で最も多いのがエネルギー税であり、次いでたばこ税、連帯付加税、保険税と続いている。州税については、最も規模が多いのは、不動産取得税であり、次いで、相続税、競馬・宝くじ税と続いている。市町村税については、営業税が大半を占めており、それ以外では不動産税 B が税収の 5 分の 1 程度を占めている。

本調査研究では、図表の 1 列目の「調査対象」項目で○をつけている税目を、企業が負担する税として調査を行いたい。調査対象として選択している税目は、納税義務者が企業である税のうち、全税収に占める割合が 1%を超える税目である（財産税は全税収に占める割合が 1%未満だが、調査対象に加えている）。

図表 共同税・連邦税・州税・市町村税の項目と税収額の推移

調査対象	税目	(ドイツ語)	2012			概要
			100万ユーロ	増加率(%)	割合(%)	
	共同税	I. Gemeinschaftl. Steuern				
○	貸金税	Lohnsteuer	149,065	6.7	24.8	給与所得者に対する所得税。源泉徴収される。
○	査定による所得税	Veranl. Einkommensteuer	37,262	16.5	6.2	個人事業所得や賃貸収入等に対して課される税。前年度の税額査定に基づく納税。
○	査定によらない収益税	Nicht veranl. Steuern v. Ertrag	20,059	10.6	3.3	資本所得に対して課される税。
○	源泉徴収税	Abgeltungssteuer	8,234	2.7	1.4	利子に対する課税。
○	法人税	Körperschaftsteuer	16,934	8.3	2.8	企業の収益に対して課される税。
○	売上に課される税	Steuern vom Umsatz	194,635	2.4	32.4	
○	うち売上税	davon: Umsatzsteuer	142,439	2.5	23.7	国内における財・サービス提供に対する課税。課税主体は事業者で、食料品等には軽減税率が適用されている。
○	うち輸入付加価値税	Einfuhrumsatzsteuer	52,196	2.2	8.7	輸入品に対する売上税。
	共同税計	Gemeinschaftl. Steuern insgesamt	426,190	5.6	71.0	
	連邦税	II. Bundessteuern				
○	エネルギー税	Energiesteuer	39,305	-1.8	6.6	ガソリン、ガスなどのエネルギーに課される環境税。納税義務者は倉庫所有者やガス生産者等。課税標準は物量単位。
	たばこ税	Tabaksteuer	14,143	-1.9	2.4	たばこ製品全般に課される税。
	蒸留酒税	Branntweinsteuer	2,121	-1.3	0.4	関税表によって指定されたエチルアルコール製品およびその他アルコール飲料に対して課税。納税義務者は製造者もしくは輸入者。
	アルコールポップ税	Alkopopsteuer	2	22.9	0.0	アルコール度数の高い酒と、炭酸飲料をミックスした飲料に課される税。
	発砲ワイン税	Schaumweinsteuer	450	-1.0	0.1	関税表によって指定された発砲ワインに対する課税。
	中間生産物税	Zwischenerzeugnissteuer	14	-8.7	0.0	アルコール度数が1.25%~22%のアルコールに課される税。納税義務者は製造者もしくは輸入者。
	コーヒー税	Kaffeesteuer	1,054	2.5	0.2	コーヒー豆等の製造・輸入に対して課される税。
○	保険税	Versicherungsteuer	11,138	3.6	1.9	保険会社が受け取った保険料に対して課される税。
○	電気税	Stromsteuer	6,973	-3.8	1.2	電力に対して課される環境税。再生可能エネルギーは非課税。納税義務者は電力供給者または自家発電者。
○	自動車税	Kraftfahrzeugsteuer	8,443	0.2	1.4	道路交通網整備のために、自動車及びオートバイの保有に対して課される税。納税義務者は保有者。
	航空税	Luftverkehrssteuer	948	4.8	0.2	財政改革の一環として2010年に導入された環境対策税。ドイツ国内から主パツする旅客便に対して課税。航空会社が納税義務者。
	核燃料税	Kernbrennstoffsteuer	1,577	70.9	0.3	原子力発電所の運転期間延長のために導入された税。
○	連帯付加税	Solidaritätszuschlag	13,624	6.6	2.3	東独支援のために導入された税であり、所得税額および法人税額に付加される。
	輸入課税	pausch. Einfuhrabgaben	2	2.6	0.0	
	その他連邦税	sonstige Bundessteuern	0	0.0	0.0	
	連邦税計	Bundessteuern insgesamt	99,794	0.7	16.6	
	州税	III. Ländersteuern				
○	財産税	Vermögensteuer	-1	.	0.0	国内の個人および法人の純資産に対して課される税。
	相続税	Erbschaftsteuer	4,305	1.4	0.7	相続財産に課される税。
○	不動産取得税	Grundwerbsteuer	7,389	16.1	1.2	ドイツ国内で不動産を取得した時に課される税。
	競馬・宝くじ税	Rennwett- und Lotteriesteuer	1,432	0.8	0.2	競馬主催者に対して課される税。
	消防税	Feuerschutzsteuer	380	4.1	0.1	消防体制強化のために、火災保険料に対して課される税。
	ビール税	Biersteuer	697	-0.8	0.1	ビールに対して課される税。納税義務者は製造者または輸入者。
	州税計	Ländersteuern insgesamt	14,201	8.4	2.4	
	市町村税	IV. Gemeindesteuern				
○	営業税	Gewerbesteuer (100 v.H.)	42,345	4.8	7.1	営業収益に対して課される税。
○	不動産税A	Grundsteuer A	375	2.0	0.1	農業及び林業に供されている不動産に係る税。
○	不動産税B	Grundsteuer B	11,642	3.0	1.9	上記以外の民間部門の土地・建物に係る税。
	その他市町村税	Sonstige Gemeindesteuern	1,037	17.0	0.2	
	市町村税計	Gemeindesteuern insgesamt	55,398	4.6	9.2	
	関税	V. Zölle				
	関税	Zölle (100 v.H.)	4,462	-2.4	0.7	
	合計	Steuereinnahmen insgesamt	600,046	4.7	100.0	

(出所) Finanzbericht 2014

(1) 企業所得課税

①企業所得課税の概要

ドイツの企業所得課税は、連邦税の法人税と市町村税の営業税に分けられる。前述の通り、ドイツの事業形態は資本会社、人的会社、個人事業主に大別する事が出来る。営業税については事業形態に関わらず課税対象となるが、国税の法人税が課税されるのは資本会社のみであり、人的会社や個人事業主に対しては所得税が課税される事となる。またこれらに加えて、連帯付加税が課されている。

図表 課税措置の構図

	株式 会社 AG	有限 会社 GmbH	有限 責任 事業 会社 UG	株式 合資 会社 KGaA	合名 会社 OHG	合資 会社 KG	民法上 の組合 GbR	個人 事業主
形態	資本会社			人的会社				
国税	法人所得に対する 法人税			個々の出資者に対する 所得税				所得税
地方税	営業税			営業税				営業税

注) 年間売上額が 25 万ユーロ、利益が 2 万 5,000 ユーロを超えると、合名会社として商業登記を行う必要がある。

資料：ドイツ貿易・投資振興機関 (GTAI) などを参考に作成

②資本会社

前述の通り、資本会社の所得に対しては、連邦税の法人税 (Korperschaftsteuer)、市町村税の営業税 (Gewerbsteuer)、連邦税の連帯付加税 (Solidaritatzuschlag) に分ける事が出来る。

法人税率は 15% であり、課税標準は当期利益をベースに計算された課税所得となる。

連帯付加税は旧東ドイツ支援を目的として創設された税である。もともとは、1997 年 7 月からの 1 年間について、個人所得税と法人税の付加税として税率 7.5% で徴収されていた。1993 年および 1994 年は徴収されなかったが、1995 年から再び徴収され、1998 年以降、税率は現行の法人税額の 5.5% に引き下げられている。

営業税は、ドイツの市町村 (Gemeinde) の主要な財源のひとつである。1997 年までは、営業税は営業資産税と営業収益税の 2 種類に分かれていたが、1998 年に前者が廃止され、後者のみとなっている。営業税は本来的には市町村税だが、1970 年以降、税収の一部が連邦政府や州政府に配分されている。営業税の課税標準は、法人税の課税所得に加算及び減

算されて算出され、それは営業収益と呼ばれている。営業収益に加算される項目としては、債務利息の 25%、動産の支払いリース料・賃借料の 5%、不動産の賃借料の 5%、ライセンス料の 6.25%等である。営業税の課税標準は全国一律の基準が用いられている。

営業税額は、営業収益（営業税上の課税所得）に基準税率と乗率を乗じた額になる。基準税率は 3.5%（個人事業主等に対しては軽減税率が適用）だが、乗率は市町村が裁量で決定するものとなっている。2003 年までは、乗率を自由に設定することができ、乗率 0%（＝営業税率 0%）の自治体も存在した。しかし 2003 年に最低乗率は 200%に設定され、これを下回る乗率の設定はできなくなった。営業税の乗率の平均は 400%である。

そのため、ドイツにおける法人税の平均値は約 30%となる。ただし、乗率は自治体によって大きく異なっており、最低乗率（200%）の地域では、法人税率は 23%弱にまで低下する。企業誘致を目的として、地方部ほど乗率を低くしている自治体が多く、逆に都市部の乗率は高い傾向がある。実際、地域の人口規模と営業税乗率の関係をみると、おおむね人口規模の大きな地域ほど営業税乗率が高くなっていることが見て取れる。乗率はかなりの幅があり、人口 2 万人以上の地域では、275%～520%まで分布している。

図表 ドイツの法人税率・課税標準

税目	税率	課税標準
法人税	15%	当期利益をベースに算定された課税所得
営業税	基準税率: 3.5% × 乗率(※)	営業税上の課税所得
連帯付加税	5.5%	法人税額

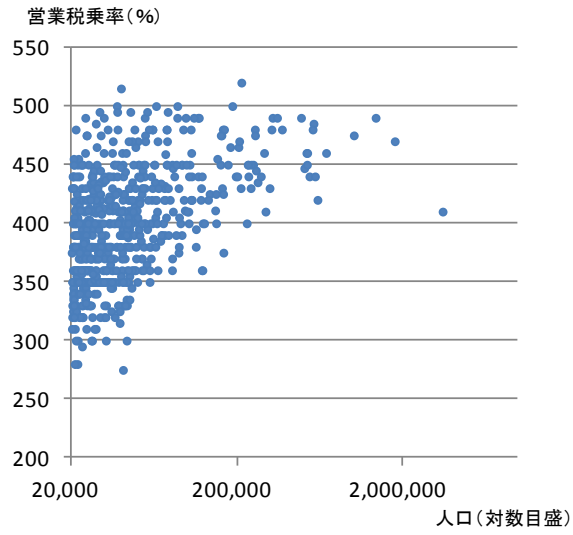
(※) 乗率は自治体自らの裁量で決定するものであり、最低乗率は 200%となっている。乗率の平均値は 400%程度。

(出所) 三菱東京 UFJ 銀行「投資ガイドブック ドイツ」

図表 ドイツの法人税額の計算例

<u><法人税額の計算例></u>		
課税所得	100	
法人税	$100 \times 15\%$	= 15
営業税	$100 \times 3.5\% \times 400\%$	= 14
連帯付加税	$15 \times 5.5\%$	= 0.83
法人税額合計		= 29.83(%)
(※) 営業利益＝法人税上の課税所得＝営業税上の課税所得を仮定。		

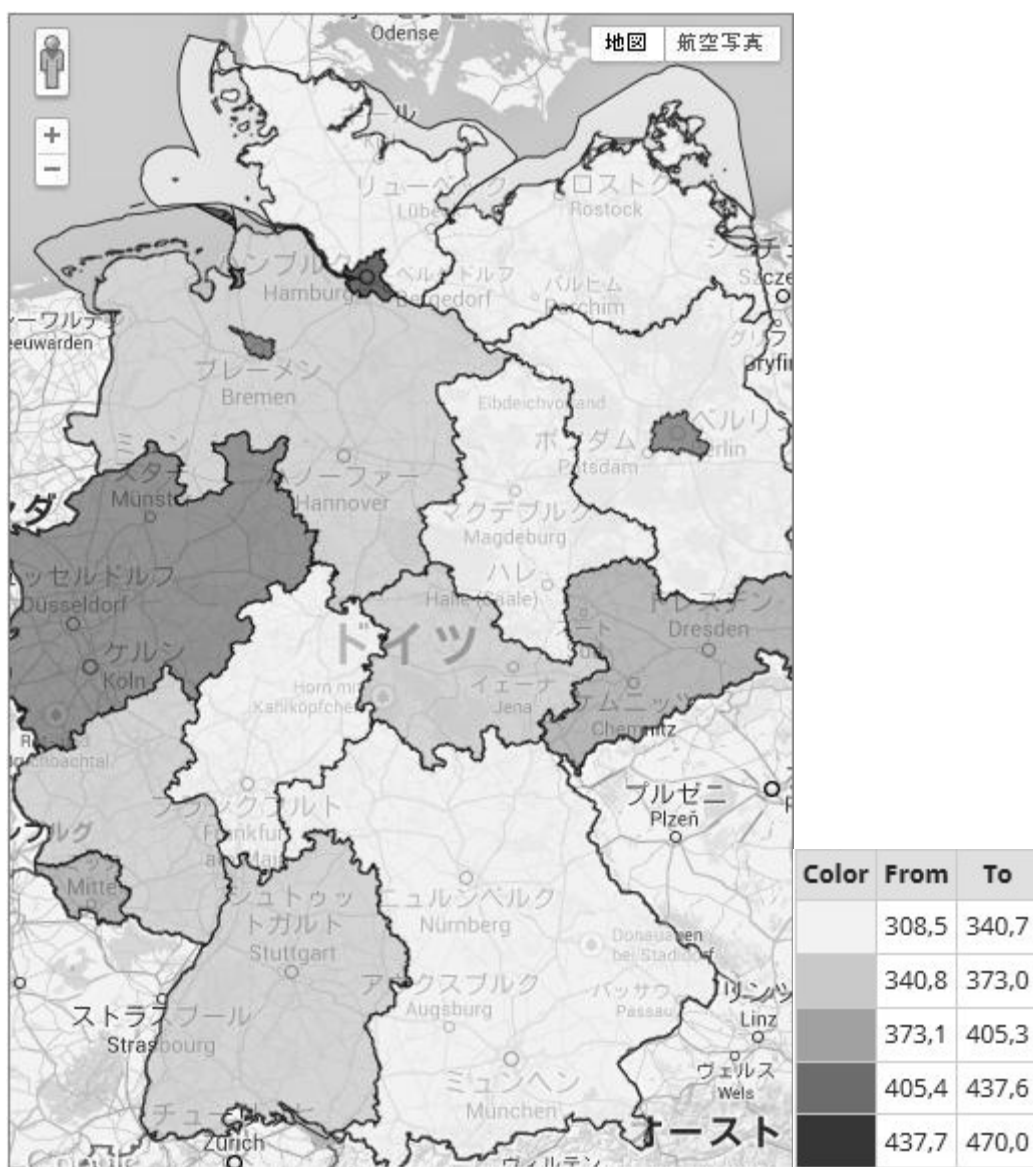
図表 人口規模と営業税乗率



(出所) ドイツ商工会議所 (DIHK) ホームページ
(注) 人口 2 万人以上の地域のみ抽出

州ごとの営業税乗率の平均値をマッピングすると、全体的には旧西ドイツ圏の州で営業税乗率が高く、旧東ドイツ圏の州で低い傾向がある事が分かる。また、ベルリンやハンブルグ、ブレーメンなど、都市州では営業税乗率が高く設定されている傾向も確認できる。

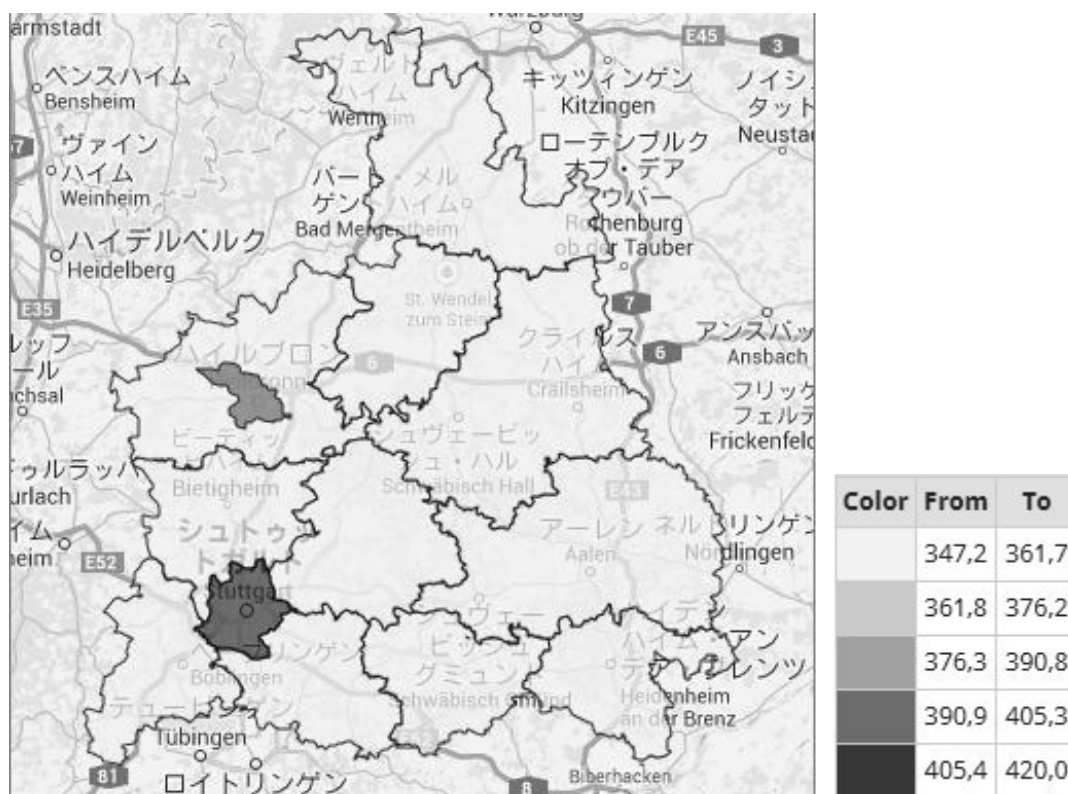
図表 州ごとの平均営業税乗率 (2012年)



(出所) fact fish, Trade Tax Atlas <http://www.factfish.com/trade-tax-atlas>

シュツットガルト周辺の営業税乗率をマッピングしても、シュツットガルトの営業税率が高く、その周辺市町村の乗率が低い事が確認できる。シュツットガルトの営業税乗率は420%だが、39の市町村で構成されるシュツットガルト北部の Ludwigsburg 地区の平均営業税乗率は361%、31市町村で構成されるシュツットガルト東部の Rems-Murr-Kreis 地区は347.2%、44市町村で構成される南部の Esslingen 地区は357.4%、26市町村で構成される西部の Böblingen 地区は357.4%となっている。

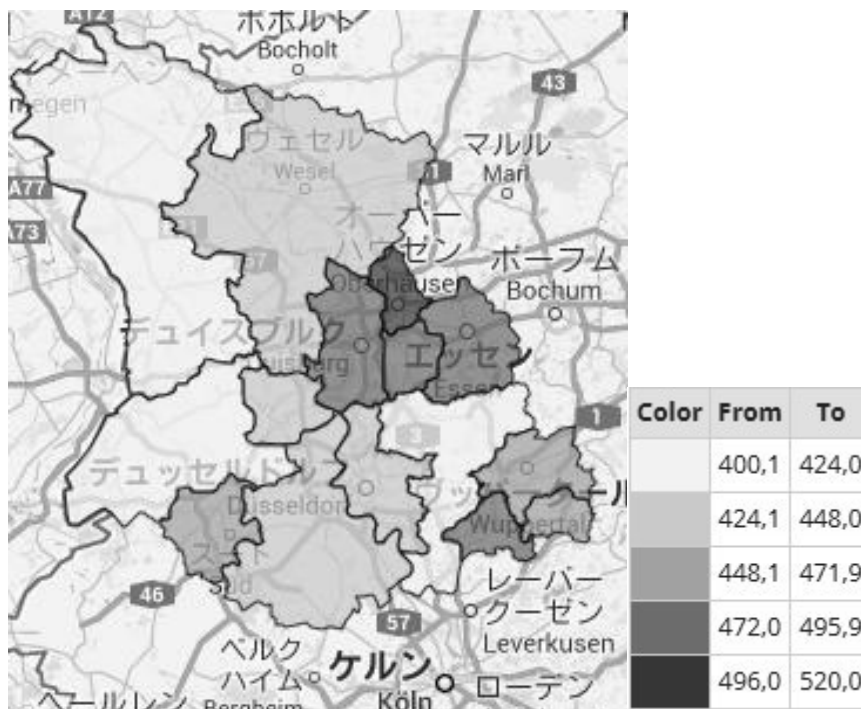
図表 シュツットガルト周辺の営業税乗率（2012年）



(出所) fact fish Trade Tax Atlas <http://www.factfish.com/trade-tax-atlas>

デュッセルドルフ周辺の趣は、シュツットガルトとはやや異なっている。デュッセルドルフの営業税乗率は 440%だが、その周辺地域も 400~440%程度の地域が多く、シュツットガルトほどは中心地と周辺市町村間の営業税乗率格差は生まれていない事が分かる。

図表 デュッセルドルフ周辺の営業税乗率（2012 年）



(出所) fact fish Trade Tax Atlas <http://www.factfish.com/trade-tax-atlas>

③人的会社・個人事業主

人的会社・個人事業主に対しては、連邦税の法人税は課されず、その代わりに出資者に対して所得税が課される。具体的には、課税対象となる収入額を会社全体として算出した上で、出資額に応じて出資に分配された額に対して所得税が課される。所得税率は累進的であり、年収が 55,881 ユーロを超える場合は、最高税率 42%が課される。所得税に対しても 5.5%の連帯付加税が加算される。

また、人的会社は営業税の課税標準額の 3.8 倍までを所得税額から控除する事が出来る。営業税の乗率の平均値は 400%程度だが、仮に立地している市町村の営業税乗率が 380%以下であれば、営業税が全て所得税額から控除される事になるため、営業税負担は事実上相殺される。

④企業所得課税改革の変遷と2008年法人税改革¹³

ドイツの国税法人税率は、1977年以降、留保利益に対する法人税率が56%で、配当に対する法人税率が36%で維持されてきたが、1993年のヨーロッパ市場統合に向けて法人税の改革が行われてきた。ドイツは企業負担の重い国であったため、市場統合による空洞化を食い止めるため、1990年に留保利益に対する法人税率が50%へ引き下げられた（配当に対する法人税率は維持）。1993年にはさらなる減税が行われ、留保利益に対する法人税率が45%へ、配当に対する法人税率が30%へそれぞれ引き下げられた。

ヨーロッパの統合が進むにつれて、企業の立地環境改善のプレッシャーが高まる中で、1999年にはさらに大規模な減税が行われ、留保利益に対する法人税率が40%に引き下げられた。さらに2000年には、1999年に定められた減税スケジュールが上書きされ、さらなる減税が行われた。配当利益の2分の1だけが総所得に算入される事になったことに加えて、2001年からは留保利益に対する法人税率と配当に対する法人税率が共に25%に設定された。

2000年までの改革によってドイツの国税法人税率は大きく引き下げられてきたが、地方法人税である営業税を加味すると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つが掲げられている¹⁴。

【2008年の法人税改革の目的】

- ①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
- ②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
- ③市町村税収の安定化と課税の透明性を向上させる
- ④個人資産の資本所得課税改革

2008年の法人税改革では、営業税と法人税の合計の負担を30%以下に抑える事が目指された。具体的には、国税の法人税率が15%に引き下げられると共に、営業税の基準税率が5%から3.5%に引き下げられた¹⁵。法人税率の引き下げと共に、課税ベースの拡大がなされている。具体的には、法人税・所得税・営業税の算定において、営業税負担額を費用として計上できなくなった。また、支払利子と減価償却費の費用算入に制限が加えられた。

¹³ ここでの記述は半谷（2009）「ドイツにおける税制改革の潮流」千葉商科大学『View & Vision』、関野満夫（2009）「ドイツの2008年企業税制改革」中央大学『経済学論纂』、関野（2005）『現代ドイツ地方税改革論』日本経済評論社、財務省『財政金融統計月報』を参照している。

¹⁴ Bundesministerium der Finanzen（2007）Die Unternehmenssteuerreform 2008 in Deutschland

¹⁵ なお、所得税が課税される人的会社については、2008年の法人税改革以前は、営業税課税標準の1.8倍が所得税額から控除されていたが、改革以後は3.8倍が控除される事になった。その結果、多くの人的企業にとって、営業税負担額の全額が所得税から控除される事になった。

具体的には、費用への算入限度額が支払利子の 30%までに制限される（ただし 100 万ユーロまでの純支払利子額は全額所得控除される）と共に、漸減的減価償却制度が廃止された。具体的には、従来は動産の減価償却については定率法（漸減的減価償却）の採用が認められていたが、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。

さらに、営業税算定における利潤加算要素にも変更が加えられている。かつては資本会社の法人税の課税標準、もしくは人的会社の所得税の課税標準に対して、長期債務利子の 50%が営業税の課税標準に加えられていた。しかし 2008 年改革以降は、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っている。

以上の改革による純減収規模は 50.2 億ユーロと算定されている。なお、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。法人税率の引き下げによって 300 億ユーロの減収となるため、不足分の 250 億ユーロを課税標準の拡大によってファイナンスする必要があったとの事である。

図表 国税法人税率の推移

	留保利益に対する 法人税率	配当利益に対する 法人税率
1977年	56%	36%
1990年	50%	
1993年	45%	30%
1999年	40%	
2001年	25%	
2008年	15%	

(出所) 半谷俊彦 (2009) 「ドイツにおける税制改革の潮流」 千葉商科大学『View & Vision』より作成

⑤営業税改革の変遷¹⁶

ドイツの営業税については、1960年代に地方税負担の不均衡の拡大等を受けて、問題が顕在化してきた。1964年3月に連邦財務相による財政改革委員会（トレーガー委員会）が立ち上がり、1966年1月に最終勧告（トレーガー勧告）を提出した。財政改革委員会では市町村財政改革も主要な課題として取り上げられている。トレーガー勧告では、営業収益税¹⁷の欠陥として以下を指摘している。

【トレーガー勧告で指摘されている営業収益税の欠陥】

- ①所得への追加負担が重くなっている
- ②少数の納税者に負担が集中している
- ③税収の景気感応度が強い
- ④地方自治体ごとの課税力格差が大きい
- ⑤営業税率や地方公共サービスの差が企業の競争条件に悪影響を与える
- ⑥近代国家において同種の税を持つ国は少ない

トレーガー勧告における市町村財政改革の主要な点は以下の通りである。

【トレーガー勧告における市町村財政改革の主要な点】

- ①営業収益税を廃止し、営業資本税と賃金額税を修正した上で全市町村に拡大する

¹⁶ ここでの記述は半谷 (2009) 「ドイツにおける税制改革の潮流」 千葉商科大学『View & Vision』、関野満夫 (2009) 「ドイツの2008年企業税制改革」 中央大学『経済学論纂』、関野 (2005) 『現代ドイツ地方税改革論』 日本経済評論社、財務省『財政金融統計月報』を参照している。

¹⁷ 1966年当時の営業税の課税標準は、営業収益と営業資本金の2つに分かれており、前者を課税標準とする営業税は営業収益税と呼ばれていた。また州政府の許可があれば支払賃金額を課税標準とすることもできた（営業賃金額税）。

②営業収益税廃止分は、市町村所得税の導入によって補填する

営業収益税の廃止に伴って、営業資本税・賃金額税の拡充が提案されているが、これは資本税と賃金額税の課税標準が安定的であるためである。

トレーガー勧告の後に市町村税に関する活発な議論が行われ、1969年7月に市町村財政改革法が成立した。市町村財政改革法では、①所得税収の14%を市町村財源として保証し配分する、②市町村はその営業税収の約40%を連邦・州へ納付する、ことが盛り込まれた。

さらに、1979年に租税改革法が施行された。租税改革法では、①1980年度からの営業賃金額税の廃止と、②減収補填措置として、所得税市町村参与の比率の引き上げ（14%→15%）と営業税納付金算定の租税基準額の引き下げ、③営業税の課税最低限の引き上げ、が盛り込まれた。

こうした改革に伴って、営業税は景気感応度がさらに高い税制になったため、市町村からは営業税の改革が提案されるようになった。1986年に市町村から提案された税制改革法草案では、支払賃金総額を営業税算定の加算項目として復活する事が提案されており、かつての営業税に近い形が想定されていた。その一方で、経済界からは営業税の廃止が求められてきた。営業税改革は紆余曲折を経て、1997年に連邦議会と参議院の調停委員会で合意され、①1998年1月より営業資本税を廃止し、②減収対策として売上税収入の2.2%を市町村に配分する事が決定した。1997年の営業税改革によって、営業税の課税標準から外形標準的な要素がなくなり、利益に対する税のみとなった。また、営業税率の決定は市町村が自律的に行えるのに対して、売上税や所得税の税率決定権は市町村にはないため、市町村による自律的な財政運営の余地が小さくなった。

図表 法人税改革の推移

	国税法人税	営業税
1969年		営業税収の一部が営業税納付金として連邦・州に分与、補充財源として所得税収の市町村参与が開始 (1969年・市町村財政改革法)
1980年		営業賃金額税が廃止 (1979年・租税改革法)
1990年	1990年に留保利益に対する法人税率が50%へ引き下げ	
1993年	留保利益に対する法人税率が45%、配当に対する法人税率が30%へそれぞれ引き下げ	
1998年		営業資本税が廃止され、売上税の市町村参与が開始
1999年	留保利益に対する法人税率が40%に引き下げ	
2001年	留保利益および配当に対する法人税率が共に25%に	
2004年		営業税納付金が削減され、営業税収における市町村配分が増加
2008年	法人税率が15%に引き下げ	営業税率の基準税率を5%から3.5%に引き下げ

(出所) 関野満夫(2005)『現代ドイツ地方税改革論』日本経済評論社、半谷俊彦(2009)「ドイツにおける税制改革の潮流」千葉商科大学『View & Vision』等より作成。

⑥法人税に対する各機関の認識・スタンス

法人税に対する各機関(連邦政府、州政府、市政府、民間)の認識やスタンスを整理すると以下のような点が指摘できる。

第一が、魅力的な立地拠点を実現するための2008年法人税改革である。2008年法人税改革は法人実効税率の引き下げによって立地拠点としてのドイツの魅力を高める事が大きな眼目だった。また、課税ベースの拡大によって利益の国外移転を防止する事や、営業税の課税ベースの拡大によって市町村財政の安定化を図ることも目的とされていた。この点は、現地ヒアリングの際に連邦政府、州政府、民間企業団体等から言及のあった点である。

第二が、2008年法人税改革の評価である。民間の企業団体からは2008年法人税改革を

評価する声が上がっている。改革によって、ドイツの法人実効税率は EU の中でも中位レベルとなっている。一部の州政府からも、法人税改革が正しい措置だったとの評価がなされている。その一方で、ドイツのインフラやビジネスサポート政策を維持するためにも、これ以上の法人税改革は難しいというのが連邦政府の意見である。

第三が、営業税のあり方についてである。営業税改革の変遷で前述したとおり、営業税は収益税としての色彩を強くしてきた。都市部では、営業税の収益税化によって、市町村間の課税競争や不均衡を誘発されかねない事に対して、懸念が示されている。そのため、2008 年の法人税改革によって営業税の物税的性格が強まった事に対しては、都市部から肯定的な意見が表明されている。その一方で、企業誘致の観点からは、営業税負担の抑制が効果的な政策として指摘されている。

図表 法人税に関する各機関の認識・スタンス

連邦政府	州政府	市政府	民間
<ul style="list-style-type: none"> ・2008年の法人税引き下げで300億ユーロの減収となるが、用意された財源は50億ユーロのみだったため、固定資産の償却の方法の変更や、税金の支払いの猶予を認めなくする事等によって、財源をファイナンスした。(経済技術省) ・海外直接投資の誘致促進や二重課税防止について努力を続けている。(経済技術省) ・企業優遇税制は特に行っていない。2008年法人税改革の際に課税ベースを拡大したため、そうした優遇税制も縮減した。(経済技術省) ・国のサイズの見ても法人税率をこれ以上上げる事は出来ない。(経済技術省) ・2008年法人税改革は、ドイツの企業のビジネス環境の改善が目的。(財務省) 	<ul style="list-style-type: none"> ・州政府が企業誘致のために租税政策を用いることは不可能。(BW州財務経済省・NRW州財務省) ・税制と産業政策を一体的に運用すると、EUから競争法違反を指摘されるケースがあるため、分離をして運用している。(BW州財務経済省) ・2008年の法人税改革の目的は、会社形態によらずニュートラルな課税を行う事と、利益の国外移転の防止だった。(BW州財務経済省) ・タックスプランニングに対しては、個別の税務当局だけで対応する事は難しい。(BW州財務経済省) ・2008年の法人税改革は、法人税率の引き下げと課税ベース拡大によって、ドイツの立地魅力を高めた意味で正しい措置だった。法人税率の引き下げによって州の収入は減ったが、利益の国外逃避が減った。(NRW州財務省) 	<ul style="list-style-type: none"> ・現在の営業税は事業部分のみの課税となっているが、営業税はかつては一種の賃貸料として導入されており、事業税のみの現在の形態は都市からみると誤り。現在の形態だと市町村の競争や不均衡が生まれてしまう。(都市会議) ・営業税があることによって、各都市の企業に対する姿勢を示す事が出来るため、廃止すべきという議論は間違い。(都市会議) ・不動産税は、用いられている土地の価格評価が古く、違憲かどうか争われている。(都市会議) ・2008年の法人税改革の目的のひとつは、安定した要素を課税ベースに取り込む事によって、市町村が安定財源を確保できるようにする事だった。(デュッセルドルフ市) 	<ul style="list-style-type: none"> ・ドイツ企業が国際的に競争できるレベルに公的負担を抑制してほしい。(IHKシュツットガルト) ・2008年法人税改革は評価している。(IHKシュツットガルト) ・2008年の法人税改革で、EU全体の中でも中位レベルのまずまずの負担水準となった。(BDA)

⑦2008年法人税改革の評価に関する研究

2008年法人税改革については、学術的な研究も行われている。

Radulescu and Stimmelmayer (2010) は動学的な CGE (応用一般均衡) モデルを構築し、2008年法人税改革の影響を評価している。分析の結果、改革によって課税ベースが拡大した結果、逆に企業の限界実効税率は上昇したことを指摘している。

Finke et al. (2013) は、企業のマイクロシミュレーションモデルを用いて、2008年改革の評価を行っている。2008年改革では、課税ベースの拡大によって支払利子と減価償却費の費用算入が制限されているが、2008年はリーマンショック後で企業の借入需要が高まった時期であったため、景気に対しては順循環的な(景気の悪化を拡大させる)効果を持っていたとしている。また、税収に対する影響も分析しており、改革によって単年度では減少させる効果を持っていたが、長期的にみると、税収に対してはほぼ中立的だとしている。

Brandestetter and Jacob (2013) は、企業レベルのマイクロデータを用いて、2008年法人税改革が設備投資に与えた影響を分析している。分析の結果、法人税改革は国内資本企業の設備投資を増加させた事を確認しており、改革の目的のひとつだった、利益の国外移転防止効果を確認している。

図表 2008年法人税改革を評価に関する研究例

	概要	分析結果
Radulescu and Stimmelmayer (2010) ¹⁸	動学的なCGE（応用一般均衡）モデルを用いて、2008年法人税改革の影響を評価。	2008年法人税改革は、企業の限界実効税率を逆に引き上げる効果を持っていた。
Finke et al. (2013) ¹⁹	企業のマイクロシミュレーションモデルを用いて、2008年法人税改革の影響を評価。	2008年は景気後退期で外部からの資金調達需要が高まっていて時期だったため、課税ベースの拡大は、景気に対して順循環的な影響を与えた。特に悪影響を受けたのは、収益性が低く、債務比率が高く、資本集約的な企業だった。改革によって税収が約20%低下したが、長期ではほぼ税収中立的な影響だった。
Brandestetter and Jacob (2013) ²⁰	企業レベルのマイクロデータを用いて、2008年法人税改革が設備投資に与えた影響を分析。	2008年法人税改革は、外資系企業に比べると、国内資本企業の設備投資を増加させる効果を有していた。

(2) 企業優遇税制

① 企業優遇税制の全体像

租税支出の対GDP比を国際比較からみると、ドイツの租税支出の対GDP比は0.7%程度である。一方で、カナダは7.0%、韓国は2.5%、オランダは2.0%、スペインは4.6%、イギリスは12.8%、アメリカは6.0%となっており、ドイツの租税支出は国際的に見て最も低い水準にある事が分かる。つまりドイツでは、政策手段としての租税特別措置や優遇税制はあまり行われていない事が分かる。

資本所得税のみで見ても、ドイツでは配当に関する租税支出が存在するのみであり、企業支援策としても政策減税はほとんど利用されていない事が分かる。

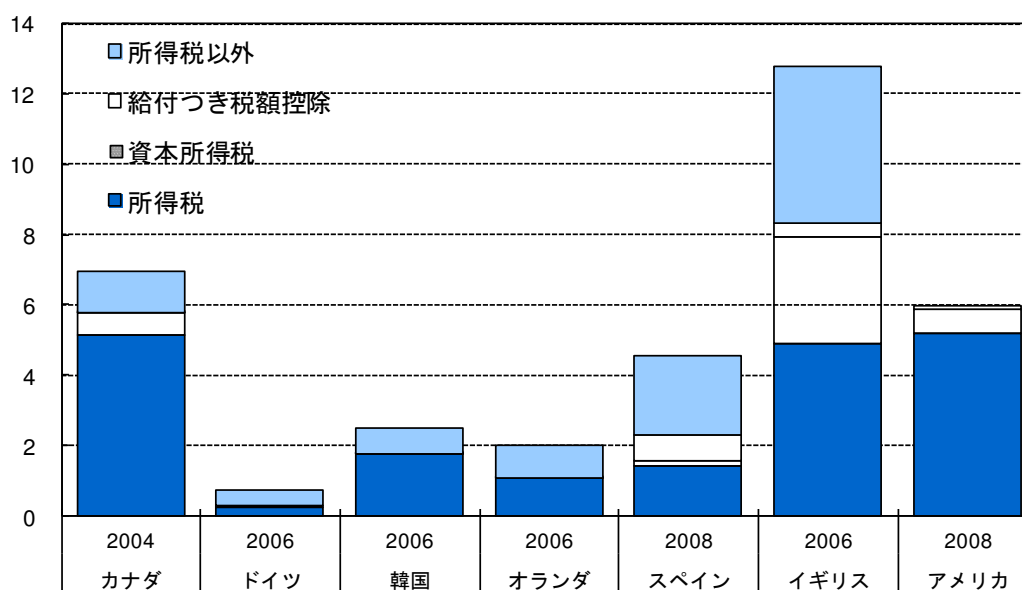
¹⁸ Radulescu and Stimmelmayer (2010) "The impact of the 2008 German corporate tax reform: A dynamic CGE analysis" *Economic Modelling*

¹⁹ Katharina, Heckemeyer, Reister, and Spengel (2013) "Impact of Tax-Rate Cut cum Base-Broadening Reforms on Heterogeneous Firms: Learning from the German Tax Reform of 2008" *FinanzArchiv*

²⁰ Brandestetter and Jacob (2013) "Do Corporate Tax Cuts Increase Investments?"

図表 租税支出の国際比較

(租税支出対GDP比:%)



(出所) OECD (2010) Tax Expenditures in OECD Countries

図表 租税支出の国際比較 (詳細)

	カナダ	ドイツ	韓国	オランダ	スペイン	イギリス	アメリカ
	2004	2006	2006	2006	2008	2006	2008
所得税 (Income Tax)	5.16	0.26	1.75	1.06	1.41	4.90	5.21
一般減税 (General Tax Relief)	0.00	0.00	0.05	0.00	0.00	0.00	0.00
低所得・失業者 (Low-Income Non-Work Related)	0.02	0.00	0.03	0.00	0.04	0.09	0.11
退職者 (Retirement)	1.68	0.00	0.02	0.06	0.17	2.32	1.02
雇用 (Work Related)	0.39	0.03	0.03	0.06	0.01	0.15	0.07
教育 (Education)	0.12	0.00	0.12	0.06	0.00	0.00	0.13
医療 (Health)	0.27	0.00	0.29	0.00	0.00	0.00	1.05
住宅 (Housing)	0.20	0.18	0.05	0.05	0.41	1.20	1.05
産業振興 (General Business Incentives)	0.41	0.00	0.68	0.48	0.52	0.77	0.41
研究開発 (R&D)	0.24	0.00	0.15	0.07	0.03	0.04	0.09
特定産業 (Specific Industry Relief)	0.05	0.01	0.18	0.18	0.04	0.11	0.23
政府間関係 (Intergovernmental Relations)	1.55	0.03	0.00	0.00	0.00	0.00	0.63
寄付 (Charity)	0.21	0.00	0.13	0.09	0.02	0.09	0.33
その他 (Other)	0.02	0.00	0.02	0.01	0.17	0.12	0.09
資本所得税 (Capital Income Taxation)	0.62	0.04	0.00	0.00	0.16	3.07	0.70
加速償却 (Accelerated Depreciation)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.40	0.35
金利 (Interest)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.02	0.01
配当 (Dividends)	0.27	0.04	0.00	0.00	0.00	0.00	0.02
キャピタルゲイン (Capital Gains)	0.35	0.00	0.00	0.00	0.16	1.65	0.33
給付つき税額控除 (Make Work Pay Provisions)	0.01	0.00	0.01	0.04	0.74	0.35	0.06
所得税以外 (Non-Income Tax Related)	1.16	0.45	0.72	0.90	2.25	4.47	0.00
合計 (Total)	6.94	0.74	2.48	2.00	4.55	12.79	5.97

(出所) OECD (2010) Tax Expenditures in OECD Countries

連邦財務省は、2年に一度、連邦政府の補助金および政策減税についてレポートを取りまとめている²¹。政策減税は連邦政府全体で15億ユーロ程度と大きくはないが、その内訳は産業向けのもので半分強を占めている。なお、補助金および政策減税の規模は、近年ほぼ一定で推移している。

なお、前述の通りドイツでは、連邦、州、市町村はそれぞれ徴税権を有しているが、ほとんどの税は連邦法によって定められている。そのため、租税支出についても連邦が主導権を握っていると考えられる。現地インタビューでも「州政府が企業誘致のために租税政策を求める事は不可能」（バーデン・ヴュルテンベルク州財務経済省）や「州独自の企業優遇税制は存在しない。税の立法権は連邦にあり、州は立法権がない」（ノルトライン・ヴェストファーレン州財務省）というコメントがあり、州レベルでの租税支出レポートも作成されていないものと考えられる。

図表 連邦政府の補助金・政策減税の内訳（2014年、単位：百万ユーロ）

		補助金	減税	合計
食品・農業・消費者保護	Food, agriculture and consumer protection	636	540	1,176
産業	Trade and industry	3,461	8,313	11,774
鉱業	Mining	1,290	-	1,290
エネルギー効率・再生可能エネルギー	Energy efficiency and renewable energy	945	-	945
技術・イノベーション補助金	Technology and innovation subsidies	521	-	521
特定産業支援	Assistance for specific economic sectors	24	-	24
地域構造対策	Regional structural measures	398	155	553
その他	Other measures	283	8,158	8,441
運輸	Transport	561	2,062	2,623
住宅	Housing	1,337	135	1,472
貯蓄・投資インセンティブ	Savings and investment incentives	300	624	924
その他	Miscellaneous financial assistance and tax benefits	-	3,867	3,867
合計	Total	6,295	15,541	21,836

（出所）Federal Ministry of Finance, 24th Subsidy Report of the Federal Government

政策減税を減税規模上位10項目について整理したものが次の表である。上位10項目の2014年の連邦レベルでの減税規模は108.1億ユーロであり、同年の全体の減税規模155.4億ユーロの約70%を占めている。

もっとも大きな減税項目は、文化関連サービスの付加価値税減免であり、ドイツ全体における減税規模は36.3億ユーロに達する。これは本や新聞等の文化関連サービスについて、付加価値税の減免を行う措置である。次いで大きな減税項目はシフトボーナスであり、減税規模は26.3億ユーロである。

それ以降の項目で多いのが電力コストの軽減措置である。ドイツ経営者団体連盟（BDA）へのヒアリングでも指摘されていた事だが、ドイツでは原子力発電所を全廃し、

²¹ Subventionsbericht der Bundesregierung

再生可能エネルギーに転換する事が決まっている。そのため、電力価格がかなり上昇してきているが、エネルギー集約型産業に対しては、電力コストの減免措置が行われている。次表でも、政策減税による電力コストの軽減措置が数多く盛り込まれている事が分かる。

化石燃料に対する補助の約 65%は租税支出、とりわけ環境税の減免がさまざまな形で措置されており²²、製造業の場合、環境税の税率は本則税率の 75%程度に軽減されている²³。こうした環境税の還付措置は 2012 年末で失効する予定だったが、2012 年末の法改正によって 2022 年まで延長される事となった²⁴。次表で示されている通り、さまざまな形で環境税の減免が行われているため、企業が負担する環境税率はエネルギーの種類や、ユーザーの属性、租税支出の目的等によって異なっている。しかしながら、そうした減免措置は外部不経済の水準と対応したものとはなっていない。そのため OECD (2012) は、エネルギー効率化や環境負担の軽減と整合的な形に租税支出を改めることと、将来的な廃止を求めている²⁵。環境税に関する租税支出は、EU からも「隠れた補助金」ではないかとの異議が申し立てられているが、仮にこの異議が認められると、ドイツのエネルギー集約型産業に対して大きな影響を及ぼすものと考えられる²⁶。

なお前述の通り、漸減的減価償却制度や少額資産の即時償却等の優遇税制は、2008 年法人税改革の際に縮減されている。

²² OECD (2012) "OECD Economic Surveys Germany February 2012"

²³ 渡辺富久子 (2013) 「【ドイツ】製造業に対する環境税還付措置とエネルギー効率化」『外国の立法』

²⁴ 渡辺富久子 (2013) 同上

²⁵ OECD (2012) 同上

²⁶ なお、ドイツ経営者団体連盟としては、エネルギー政策の転換は政治的に決定されたものであり、それを覆すのは難しいと考えている。今は、どのようにエネルギー転換を円滑に実現するかに関心が移っている。しかし、現状では、利害の異なる州や市町村を含めた調整ができておらず、経営者団体連盟としては懸念を持っているところである。

図表 政策減税の上位 10 項目（2014 年、単位：百万ユーロ）

	項目	内容	合計	連邦	
1	文化関連サービスの付加価値税減免	Reduced rate of the VAT for cultural and similar services	本や新聞等に対するVATの軽減	3,630	1,937
2	シフトボーナス	Shift bonuses	休日・深夜勤務が避けられない業態における割増賃金の減免	2,625	1,116
3	電力税の軽減	Tax relief for business enterprises most severely affected by electricity duty	特定のケースにおける製造業の税の減免	2,000	2,000
4	発電に対する電力税の軽減	Energy duty relief for electricity generation	2MW以上の発電設備がある場合の税の減免	1,800	1,800
5	リノベーション減税	Reduced tax rate on renovation work	リノベーションや維持等の施工コストに関する税の減免	1,520	646
6	私的年金に対する補助	Subsidy of private pensions through premiums	リースター年金制度	1,150	489
7	公的輸送に対する減税	Reduced tax rate on public transport	公的輸送に対する減税によって、公共交通コストの増加を抑制	1,100	587
8	50MWh以上の電力消費に対する税の減免	Tax relief for business enterprises for electricity consumption in excess of 50MWh for operational purposes	製造業や農林水産業に対する税の減免	1,000	1,000
9	宿泊業における付加価値税の減免	Reduced tax rate on overnight accommodation from 1 Jan 2010	宿泊業の付加価値税を7%に引き下げ	965	515
10	特定プロセスの減税	Reduced rate for specific processes	EU内での競争力を確保するため、電力使用のコストを減免	720	720

(出所) Federal Ministry of Finance, 24th Subsidy Report of the Federal Government

②研究開発税制

前記の OECD のレポートでも示されている通り、ドイツには研究開発に対する税制措置は存在していない。図表は、各国の研究開発税制について整理をしたものだが、日本、アメリカ、イギリスが何らかの形で研究開発投資の優遇税制を措置しているのに対して、ドイツとスウェーデンは研究開発に対する税制措置が講じられていない。ドイツでは、税制上のインセンティブよりも直接助成に重点を置かれている。直接支援に重点を置いた研究開発促進政策については、現地のヒアリングでも確認されている。

図表 各国の研究開発税制

	増加型	総額型＋増加型	損金算入	中小企業への優遇措置	控除限度額
日本		○		○	○
アメリカ	○				○
イギリス		○	○	○	
ドイツ					
スウェーデン					

(出所) OECD Science, Technology and Industry Outlook 2012

(注) OECD のレポートでは、スウェーデンは研究開発税制がない国に分類されているが、三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング (2013) 「スウェーデンにおける企業をサポートする行政サービスと企業の公的負担のあり方に関する調査報告書」 (東京都主税局委託調査) では、研究開発費用が所得から控除可能である事が記載されている。これらの違いは、OECD とスウェーデンにおける研究開発税制の定義の違いであると考えられる。

図表 研究開発税制に関する連邦政府・州政府のスタンス (現地ヒアリングより)

<p>◆連邦経済技術省</p> <ul style="list-style-type: none"> ドイツでは研究開発税制はない。ドイツではそうした間接的な支援ではなく、直接的な支援に重点が置かれている。 <p>◆ノルトライン・ヴェストファーレン州財務省</p> <ul style="list-style-type: none"> 研究開発税制は存在しない。政府が研究開発を支援する際、研究開発の中身を政府が把握しておくべきであるが、税制ではそれが出来ない。

③EU 域内の企業優遇税制に対する考え方

パテントボックス税制²⁷とは、特許権などの特定の知的財産から生じた所得に対する法人税の軽減措置である。知的財産は移動性の高く海外に移転されやすい。そのためパテントボックス税制の導入によって企業が国内において知的財産を保有するインセンティブを高める事がねらいとなっている。ここ 10 年ほどの間に EU の 6 カ国（ベルギー、フランス、ハンガリー、ルクセンブルグ、オランダ、スペイン、イギリス）がパテントボックス税制を導入している。

ドイツでは、特にイギリスのパテントボックス税制に対して批判的な見解を有している。現地ヒアリングによると連邦財務省は、パテントボックス税制が租税競争を誘発しやすい事に懸念を持っている。パテントボックス税制によって税率の低い国に利益を移転することが行われやすくなるが、特にイギリスが導入しようとしているパテントボックス税制は、自国以外で生み出された無形資産からのライセンス料や特許料まで対象に含まれ、企業の利益移転を誘発する事を懸念している。

それ以外の他国の優遇税制に対してドイツが批判しているものとしては、スイスの所得税がある。スイスでは個人所得税の課税率が個別交渉によって決められる。しかしドイツでは個人所得税の課税率が法律で決められており、勝手に個人レベルで決めることは考えられない。

(3) 付加価値税（売上税）・輸入付加価値税²⁸

付加価値税は EU の全加盟国で徴収されており、課税ベースも EU 加盟国でほぼ統一化されている。EU 域内における付加価値税の最低標準税率は 15%と定められている。ドイツの付加価値税率は 19%だが、食料品、水道水、新聞、雑誌等には 7%の軽減税率が適用されている。

ドイツの付加価値税は、従来の売上税を改正する形で 1968 年に導入された。導入時の付加価値税の標準税率は 10%、軽減税率は 5%だった。その後、付加価値税率は徐々に引き上げられ、2007 年より現在の標準税率 19%、軽減税率 7%になっている。

付加価値税の課税対象は、有償のモノの売上とサービス提供である。付加価値税の納税義務者は、営業または職業活動を独立して行う者及び輸入者となっている。納税義務者は、商品・サービスの代金として他の事業者または最終消費者から受け取った付加価値税額を納税する義務がある。

輸入品に対しても同様の付加価値税が課され、輸入付加価値税（売上税）と呼ばれてい

²⁷ パテントボックス税制の概要については、JETRO（2013）「欧州のパテントボックス税制」を参照している。

²⁸ 本節は三菱東京 UFJ 銀行（2011）『投資ガイドブック ドイツ』および池田良一（2010）『ドイツ進出企業の会計・税務・会社法・経営』を参考にしている。

る。

図表 付加価値税の日独比較

	日本	ドイツ
施行	1989年	1968年
納税義務者	資産の譲渡等を行う事業者及び輸入者	営業または職業活動を独立して行う者及び輸入者
標準税率	5%	19%
軽減税率	なし	食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、旅客輸送、宿泊施設等は7%
非課税	土地の譲渡・賃貸、住宅の賃貸、金融・保険、医療、教育、福祉等	不動産取引・賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等

(出所) 財務省

なおサービスについては、サービスが提供された場所において付加価値税が課される事になっているが、2010年から施行されているサービスに関する付加価値税法の規定では、対事業所サービスについて、サービス受益事業者が経済活動の拠点を有している場所をサービス提供場所として規定している。ただしこの規定には以下のような例外がある。

- ・ 不動産関連サービス：当該不動産の所在地がサービス提供場所
- ・ 輸送手段の短期的リース：当該輸送手段がリースされた場所がサービス提供場所
- ・ レストラン等の売上：食事等が供された場所がサービス提供場所
- ・ 旅客輸送サービス：行程（道のり）基準

なお、ドイツの付加価値税にはインボイス制度が導入されており、インボイス記載の税額が控除される形となっている。

図表 付加価値税のインボイス制度の日独比較

国名	ドイツ	《参考》日本 【請求書等保存方式】
仕入税額 控除	インボイス保存が要件 インボイス記載の税額を控除	帳簿及び請求書等の保存が要件 仕入れ等に係る税込価額から一括して割り戻す形（税込価額×4/105）で計算した消費税額を控除
発行資格・ 義務者	事業者 ※ 免税事業者は税額記載不可	請求書等の発行者に制限なし
記載事項	① 年月日 ② 付加価値税登録番号 ③ 供給者の住所・氏名 ④ 発行番号（連続番号） ⑤ 顧客の住所・氏名 ⑥ 財貨・サービスの内容 ⑦ 税抜対価 ⑧ 適用税率・税額 等	【請求書等の記載事項】 ① 年月日 ② 書類の作成者の氏名又は名称 ③ 書類の交付を受ける当該事業者の氏名又は名称 ④ 資産又は役務の内容 ⑤ 税込対価 ※ 税額の記載は任意
免税事業者 からの 仕入れ	インボイスに税額の記載がないため、仕入税額控除できない 免税事業者が税額記載した場合にも、税額控除不可 （当該免税事業者には、記載税額の納付義務あり）	免税事業者が発行した請求書等の場合にも、税額控除を容認

（出所）財務省

（4）環境税（エネルギー税および電力税）²⁹

ドイツは気候変動枠組条約が策定される以前の1990年にはCO₂削減を目的とした省庁横断の取り組みを始めており、政策面で環境問題が重視されてきた。環境税導入の転機は1994年にグリーンピースがベルリン・ドイツ経済研究所に調査委託し、一般的な経済的効果の観点から環境税導入はプラスになるといった調査結果が報告されたことにある。

²⁹ 本節は、環境省「「地球温暖化対策のための税」について」、渡辺富久子（2013）「【ドイツ】製造業に対する環境税還付措置とエネルギー効率化」を参考にしている。

た。この報告書は、税収を産業部門では年金保険料の雇用者負担分の引き下げを通じて還元し、民生・家庭部門では一括補助金により還元する政策を前提に検討されていた。

このとき政権の座にあったキリスト教民主同盟は環境税を導入しないことを約束していたが、1998年の選挙に敗北したため政権交代が行われた。新たに社会民主党と緑の党による連立政権が発足し、シュレーダー首相が誕生している。連立政権を組織するに当たり、社会民主党と緑の党は連立政策協定を結び、環境税導入はその一環として1999年4月に「環境税制改革の導入に関する法律（Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform）」に基づき実現している。同法によって、1930年に創設された鉱油税（ガソリン、石油、ディーゼル、暖房油、天然ガス、LPG、灯油等に課されるエネルギー税）の増税と、電力税の新設がなされた。

環境税導入の目的は①燃料・電力に対する課税によりエネルギー消費の節約を促進すること、②環境税により公的年金保険料率を引き下げて労働コストを軽減し、労働市場の状況を改善すること、③風力、太陽光、バイオマスなど再生可能エネルギーへの転換を進めることにあった。環境税としては、上述のとおり、電気税を新設し、動力用、暖房用における鉱油税を引き上げることで実施されている。環境税は1999年以降2003年まで段階的に引き上げられ、税収の90%弱が年金保険料の財源に充てられ、残りが再生可能エネルギーの開発など環境対策に利用されている。

環境税収の大部分は年金財源へ繰り入れられるため、環境税の導入に伴って年金保険料が引き下げられてきた。年金保険料率は1998年には労使あわせて20.3%だったが、2003年には19.5%まで引き下げられている。環境税は導入以降、2003年まで段階的な引上げが行われてきた。1999年から2003年までの環境税と年金保険料の変化は以下の通りである（図表）。

なお、2006年には、鉱油税をエネルギー税に改組して、石炭を課税対象に加える措置がなされている。

図表 環境税の税率及び年金保険料の推移

単位：€

		～99年3月	99年	2000年	2001年	2002年	2003年	環境税の引き上げ分	
電気	セント/kWh	—	1.02	1.28	1.54	1.8	2.05	2.05	
動力	ディーゼル	セント/L	31.7	34.77	37.84	40.91	43.98	47.04	15.34
	ガソリン	セント/L	50.11	53.18	56.25	59.32	62.39	65.45	15.34
暖房	軽油	セント/L	4.09	6.14	6.14	6.14	6.14	6.14	2.05
	重油	セント/kg	1.53	1.53	1.79	1.79	1.79	2.5	0.97
環境税収	ユーロ		43億	88億	118億	143億	186億		
年金保険料率	実数(%)	20.3	19.5	19.3	19.1	19	18.8		
	前年差(%)		0.8	0.2	0.2	0.1	0.2	▲1.5	

注1：99年以降は各年の4月1日時点である。

注2：2003年の税収は見込み額である。また、43億ユーロは約6千億円、186億ユーロは約2兆5千億円である。

注3：年金保険料率以外は環境省資料に基づく。

資料：環境省「ドイツの地球温暖化防止のための税制及びこれに関連する施策」、大阪・神戸ドイツ連邦共和国総領事館「環境技術から市民のくらしまで環境先進国ドイツ」

環境負荷の低減を雇用促進と結び付けるこのシステムは「二重の配当」と呼ばれているが、こうしたシステムを採用した背景に90年代ドイツが直面していた雇用問題があった。ドイツでは給与所得者と企業が負担する年金保険料率が対GDP比で20%を超えており、雇用に対する企業負担が大きく、これが雇用の促進を妨げているといった批判があった。このため、環境税を導入して負担を求める一方で給与所得者と企業の双方が負担する年金保険料を軽減し、これによって企業が雇用を促進できる環境を確保することを目的とした。

しかし、それでも環境税導入に対しては産業界の抵抗は激しく、特にベルリン・ドイツ経済研究所の報告書の中で負担拡大が明確であった鉄鋼や化学などエネルギー集約型産業などからは強い反発があった。このため、環境税導入に際して製造業や農業を中心に様々な減免措置も講じられている。こうした減免措置としては以下のものがある。

図表 企業に対する減免措置

1. 発電用燃料は、環境税制改革に伴う石油税増加分が非課税
2. 年間消費量が50MWhを超える操業用電力は、通常の20%の税率を適用
3. 製造業の暖房用燃料は環境税制改革に伴う石油税の増加分を免除
4. 年間消費量が50MWh以上の農業、林業には軽減税率を適用し、環境税制改革に伴う石油税の増加分が年間1000DEMを超える場合は、その80%を還付
5. エネルギー集約型産業の電力税負担あるいは電力税と環境税制改革に伴う石油税の増加分の合計が企業の雇用保険料総額の1.2倍を超える場合の保険料率の減額
6. エネルギー集約型産業の環境税制改革に伴う増加分が年間1000DEMを超える額の還付

資料：環境省「諸外国における温暖化対策税の概要」

このように徐々に拡大をしてきた環境税だが、現地ヒアリングでは、既に企業等に意識されたものではなくなっている。例えば、ドイツ経営者団体連盟は「エネルギー税の導入時に特に大きな議論があったという記憶はなく、エネルギー税導入による社会保険料負担

の軽減は、そうした措置がとられてからかなり時間が経過したため、常態化している」という印象を述べている。

(5) その他の企業関連税制³⁰

①査定によらない収益税

出資比率 10%未満の配当に関する課税である。

②源泉徴収税（利子源泉税）

（利子）源泉徴収税は 2009 年に導入されたものだが、これは源泉徴収課税を個人の金融資産所得全般に対して一律に導入したものである。申告不要の分離課税であり、25%の所得税率および税額の 5.5%の連帯付加税が課されるため、合計の税率は 26.375%となる。

ただし総合課税の選択も可能であり、資本所得と他の所得を合算して、総合課税の所得税の税率が 25%以下の場合は、申告によって総合課税の税率が適用される。

③保険税

保険税は、保険会社が受領した保険料に対して課される税である。課税対象となる保険は、生命保険・健康保険・失業保険以外の保険である。

④自動車税

自動車税は道路整備のための費用を確保するために、自動車・オートバイの保有に対して課される税であり、納税義務者は自動車・オートバイの所有者である。税率は排出ガス基準に基づいて設定されている。

なお、リーマンショック後に実施された 2008 年の経済対策によって、新車に対する自動車税が 1 年間免税される事となった。さらに、環境負担の少ない自動車（Euro-5 および Euro-6³¹）については、最大 2 年間の免除措置が取られた。自動車税の免税措置は 2010 年 12 月 31 日までだった。なお、免税措置の終了に伴って、州税だった自動車税が連邦税に移行されている。自動車税を連邦税に変更した理由は、移動性資産に対する課税を連邦税に一本化するためである³²。

³⁰ 本節は、財務省「主要国の利子課税の概要」、野田裕康（2011）「ドイツ利子課税の改革と財政効果」『駿河台経済論集』、自治体国際化協会（2003）「ドイツの地方自治」、経済産業省「平成 23 年度 企業の地方税負担等に関する調査」を参照している。

³¹ 自動車に関する排出ガス規制。

³² 内閣府（2009）「政府税制調査会海外調査報告（ドイツ、イギリス、オランダ）」

<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryoku/pdf/sg5kai5-2.pdf>

⑤財産税

財産税は、国内に住所もしくは滞在地を有する個人と、国内に本拠を有する法人に対して、国内外の全資産から負債を控除した純資産に対して課される税であったが、1995年に財産税の違憲判決が出たため、1997年に廃止されている。違憲判決が下された理由は、土地の評価額が過去の価格であり、その他の資産が現在の価格で評価されているにも関わらず、税率が一律である点が問題視されたためである。

かつての財産税は、州税として自動車税に次ぐ規模だった。

⑥不動産取得税

ドイツ国内において不動産を取得したときに課税される税である。課税標準は契約時の不動産価格である。不動産取引において付加価値税は免除されるため、不動産取得税のみが課税される事となる。

不動産取得税は州税であり、税率は3~5%程度である。今回のヒアリング先であったノルトライン・ヴェストファーレン州は、最近、不動産取得税率を5%に引き上げているが、これは州の税収をより多く確保する事が目的だった。

⑦不動産税 A・B

不動産取得税は州税だが、不動産税 A・B は市町村税であり、乗率は市町村が決定する事が出来る。不動産税 A は農業および林業の不動産に対して課される税であり、不動産税 B はその他の民間部門における土地・建物に課される税である。

不動産の評価額は統一価格が用いられている。統一価格は1964年評価法に基づいて算出される。1964年評価法では、事業用の土地・建物、農業用の土地・建物、家庭用の土地・建物、そして更地のそれぞれについて、土地の価格算定法が規定されている。統一価格に対して租税算定率と乗率が掛けられて不動産税額が算出される。

不動産税は市町村の基幹財源であるが、現在の不動産税は違憲かどうか問われている。不動産税は市町村ごとの格差が大きく、市町村によって1~4倍の差があるが、違憲かどうか争われているのは、土地の価格評価の部分である。土地の価格は非常に古い価格(1960年代の評価額)が使われており、旧西側と旧東側でも評価方法が異なっている。

ドイツの都市の連合体である都市会議は、営業税の応益税化を求めているが、理論的には不動産税も応益性を持った税であるため、営業税を応益税化するのではなく、不動産税を強化する事によって、市町村税の応益性を高めるという考え方もあり得る。しかしながらドイツ都市会議としては、営業税と不動産税は代替的な税ではなく補完的な税だと考えており、不動産税の強化には反対している。なぜなら、不動産税に重点を置いてしまうと、ソフトウェア会社やコンサルティング会社といった小さな土地面積で事業を行える会社には有利になり、物流会社など大きな土地面積を必要とする会社が不利になるという不公平が生じてしまうからである。また、賃貸物件に対しては、持ち主が不動産税を価格に転嫁

する事が認められているが、仮に不動産税が上がるとそれが自動的に家賃のアップにつながってしまう。しかし不動産税の評価額が現実とかけ離れているため、この部分に注目が集まる事は望ましくないため、ドイツ都市会議としては不動産税を上げない方が良く考えている。

(6) 州・市町村政府に独自の税

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、州独自の企業優遇税制は存在しない。税の立法権は連邦にあり、州は立法権がない。一方で市町村には税の立法権がある。唯一州が権限を持っている税は教会税だが、これは政策的に利用する事は出来ない。ベッド税などの独自の税を設けられるのは市町村だけである。

またデュッセルドルフ市へのヒアリングによると、市町村は独自の市町村税を導入する事も出来るが、それは連邦・州・その他の市町村の税金とバッティングしてはならないという条件が付けられている。例えば、宿泊した時のベッド税を徴収しているところもあるが、デュッセルドルフはメッセ都市なのでそれは出来ない。財源が足りない市町村はいろいろな独自の税を導入している。電波塔に建てる時の課税や、売春宿に対する課税などをやっているところもある。幸いな事に、デュッセルドルフの財政は健全なのでそこまでやる必要がない。

(7) EU 企業税制との調整

1) 間接税におけるハーモナイゼーション

ドイツでは、2008年の企業税改革の中で、金利支出の所得控除上限を導入したが、企業の規模が大きくなりグローバル化が進むと、企業は利益を最大化するめ、タックスプランニングを行うようになる。こうしたタックスプランニングに対しては、個別の税務当局だけで対応する事は難しいため、OECDのイニシアティブにより、たとえば電子商取引について、2015年までに何らかの解決策を出すことになっている。

ライセンスや特許に対する課税も問題になっており、OECDレベルではパテントボックスの協議がなされている。ドイツはパテントボックス税制については消極的なスタンスである一方、イギリスは積極的姿勢を見せている。

一方、EUレベルにおいては、EU指令(Directive)に基づき、各国では国内法での対応が求められる。その結果、間接税(特に売上税)については、EU内でのハーモナイゼーションが進んできている。EUは過去60年くらい、何が売上税の課税対象になるのかを検討してきており、その結果、サービスやモノの課税対象に関してはEU指令で定め、それぞれの税率については各国が設定する形になっている。現在では、EU内ではひとつの指令に基づき20以上の売り上げ税制のシステムが存在し、EUの最高裁判所が、EU指令と各国の規定のチェックを行っている。

2) 法人税におけるハーモナイゼーションの取組み

①EUにおける法人税の統合に向けた試み

EU では古くから共通市場の確立に向けた取組みが実施されており、効率的な市場を形成するために税制の統合なども検討されてきた。例えば 1962 年の *Neumark Report* や 1970 年の *Van den Tempel Report* は法人税の統合を提案したものであった。しかし、税制を統合すると、加盟国の財政主権に著しい制約を加えるため、加盟国のコンセンサスが得られず、こうした提案が導入されることはなかった。

かつての EC は EU に移行し、2004 年には新たに 10 カ国が加盟し、2013 年には 28 カ国にまで拡大している。共通通貨ユーロが導入され、市場統合が進む一方で、欧州の多国籍企業は加盟国ごとに異なる税制によって二重課税やコンプライアンスコストの上昇など EU 拡大によるデメリットも顕在化してきた。

欧州委員会では単一市場におけるこうした問題を取り除くため 2001 年に「税制による障害のない域内市場に向けて (*Towards an Internal Market without tax obstacles*)」を公表し、法人税を統合するビジョンを示している。欧州委員会では法人税を完全に EU に統合する案など複数の案を検討してきたが、加盟国の財政主権を考慮しつつ、企業活動を円滑進める方法として法人税の課税標準を統合する案を中心に検討することとした。こうした検討結果が 2011 年 3 月 16 日に公表された共通連結法人税における課税標準 (*Common Consolidated Corporate Tax Base: CCCTB*) である。この案は、加盟国の税務担当者が 2004 年から 2008 年に掛けて検討したものを、その後欧州委員会が産業界などと協議を重ねてまとめたものである。

②CCCTB の概要

提案されている法人税制では、代表企業が EU 内の連結法人の所得を申告すると、これを一定の方法で加盟国に配分し、それぞれの加盟国が決定した法人税率に基づいて法人税を徴収するというものである。但し、加盟国がこの制度を導入するか否かは加盟国が決定することになっている。

企業のメリットとしては、納税コストが削減できること、EU 域内で損益通算が可能となること、EU 内では企業間取引に移転価格税制が適用されないことなどが指摘されている。

連結法人の利益を加盟国に配分する標準的な方法として、連結法人の売上、労働、資産に応じて利益を 3 等分する案が提示されている。つまり、法人税の課税標準を 3 分の 1 を売上に応じて加盟国に配分し、3 分の 1 を労働、3 分の 1 を資産に応じて配分するのである。さらに労働では給与総額と従業員数で等分するとしている。

③CCCTB に対する今後の検討課題

CCCTB の導入は、EU 閣僚理事会における全会一致の賛成が必要であるが、既に英国が税制の統合に反対する姿勢を取っているため、これが導入される可能性はないと考えられている。また、オランダも次のような理由から CCCTB には反対している。オランダは、提案されている課税標準の配分方法に従うと、国境を超える損益通算の影響からオランダの課税標準は 30%も減少すると述べている。さらにこの方法では人口規模が大きい国に課税標準が配分されるため、ドイツなどの大国に有利で、無形資産や金融資産によるイノベーションに特化したようなオランダには不利であると説明している。このように現在の CCCTB に対しては反対意見もあるが、全加盟国の賛成が得られなくても 9カ国以上が導入を求めた場合、EU 条約第 20 条の規定からその対象国でのみ適用することが可能になる。ドイツやフランスは CCCTB の導入を推進しているため、これらの一部の加盟国で導入が進む可能性はあると考えられている。

(8) 今後の動向

現地調査結果では、2008 年法人税については政府や企業団体等でおおむね好意的な評価がなされていたが、今後の動向については若干の温度差がある。連邦経済技術省や連邦財務省は、ドイツの国のサイズから考えても、信頼性の高いシステムやインフラ、教育レベルを維持するためには、法人税率をこれ以上上げる事は出来ないとしている。連邦財務省としては財政緊縮を目標として掲げており、法人税率を更に下げて税収を減少させる事は建設的なやり方ではないと考えている。

州政府レベルでも、2008 年の法人税改革は、法人税率を引き下げると共に、税制の複雑さが緩和されたため、企業の立地拠点としてのドイツの魅力を高めた意味で正しい措置だったと考えている。しかし他国ではさらなる法人税率の引き下げが行われる中でドイツの税制上の魅力は再び下がってきているため、ノルトライン・ヴェストファーレン州財務省は、新たな措置を講じる必要性があると考えている。バーテン・ビュルテンベルク州財務省は、今後 5～6 年間は行政側にも統合や効率化のプレッシャーがあるため、法人税率を更に引き下げたり、控除を拡大させたり、もしくは 2008 年の法人税改革を逆戻りさせたり、といったことは難しいと考えており、今後 5～6 年間、法人税改革はないと予想している。

シュツットガルト商工会議所は、2008 年の法人税改革により、最終的には税収も増え、雇用も拡大し、国際競争力もアップしたと認識しており、新しい連立政権によって改革が逆方向に行ってしまうのではないと考えている。ドイツ経営者団体連盟も、2008 年の法人税改革で、負担水準が EU 全体の中で中位レベルになったことを評価している。

営業税については、偏在性が高く、安定性が低いため、各政党も営業税改革の必要性は主張している。有力な改革案のひとつが営業税を廃止して、市町村の代替財源を確保する事である。所得税は、市町村に税率決定権はないため、営業税の代わりに所得税を拡大す

ることによって市町村税収の安定化を図る事は、課税自治権の面から難がある。そのため税率決定権のある付加税を所得税に課することが有力な案として提案されており、CDU がこれを支持している。市町村は、景気感応的な営業税の縮小に賛成しているが、それは税率決定権のある代替財源が前提である。³³

一方、都市部の市町村の連合体であるドイツ都市会議は、少し異なった意見を持っている。ドイツ都市会議は営業税の問題点として、第一に、各市町村は企業の業績に関わらず行政サービスを提供しなければならないので、利益を課税ベースとする事は応益的な観点から望ましくない。第二に、利益に対する課税だと、同じ企業活動を行っていたとしても、課税ベースを簡単に動かすことが出来てしまうことを指摘している。しかしながら、都市会議は営業税の廃止には反対しており、営業税があることによって、各都市の企業に対する姿勢を示す事が出来る事をその理由としている。都市会議としては、営業税をより外形標準的な形にすることを求めている。

ドイツ経営者団体連盟は、2008 年法人税改革において課税ベースが拡大された事が、ドイツの設備投資を抑制した可能性を指摘している。ヒアリングを行った担当者の個人的見解と断ったうえで、2008 年の法人税改革の時に加算対象とされた特定の要素を課税対象から外すべきだと述べている。

³³ 本段落は、国内有識者へのヒアリングによる。