

3. ドイツ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に関する考察

(1) ドイツにおける企業をサポートする行政サービスの特徴

ドイツ基本法では、連邦が立法する範囲以外は州が立法できることになっているが、州の専属的立法権はかなり制限されている。同じ連邦制を敷くアメリカと比べ、州の権限が限定的という点では、連邦の優位性が際立っている。

税制に関しても、連邦、州、市町村はそれぞれ徴税権を有しているが、連邦税・州税のほとんどは連邦法によって定められ、市町村についても主要税は連邦法によって規定されている。法人税や所得税、付加価値税は、連邦・州・市町村の共同税となっているため、税制で企業支援を行う場合、必然的に連邦が主導権を握る、ということになる。州レベルで企業誘致のために用いることのできる独自の優遇税制は、基本的には存在しない。むしろ、営業税を有している市町村の方が、営業税率を引き下げることによって企業誘致を進めやすいと言える。特に、旧東ドイツの都市や、大都市近郊の市町村では、営業税率を下げて企業誘致を進めようという意図が見えることは、本報告書「II.1.」でも確認できる。

なお、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。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（本報告書「II.1.(2)」）。

これに対して、連邦・州レベルとも、企業支援策は、本報告書「III.」で見たように、インフラの整備や補助金、助成金、情報提供、ビジネスパートナーの紹介という形態をとることが多い。

(2) 個別の企業支援策・企業負担の特徴と企業側の評価

①環境税の導入と社会保険料負担の軽減による二重の配当

ドイツでは、1999年の社会民主党（SPD）と緑の党の連立政権時のシュレーダー首相の下で、環境税が導入された。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。この背景には、1990年代のドイツでは、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。

そこで、環境税を導入して環境負荷の低減を図る一方で、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ことを目指したのである。このような環境負荷の低減を雇用促進と結び付けるシステムは「二重の配当」と呼ばれている。

ただし、それでも環境税導入に対しては産業界の抵抗は激しく、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ため、環境税導入に際しては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。

②2008年法人税改革による税率引き下げと課税ベースの拡大

2000年までの法人税改革によってドイツの法人税率は大きく引き下げられてきたが、それでも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年の改革では営業税と法人税をあわせた実効税率を30%以下に抑え、ドイツの立地競争力を高め、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。この結果、法人税率は15%に引き下げられ、営業税の基準税率が5%から3.5%に引き下げられた。

この法人税改革については、ドイツの法人実効税率はEUの中でも中位レベルとなるなど、民間の企業団体からは評価する声が上がっている。学術的な分析でも、2008年の法人税改革は、国内資本企業の設備投資を増加させ、利益の国外移転防止効果を持った、とする研究例も存在する。

ただし、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は、これ以上の法人税改革は難しいという連邦政府の見解もあり、今後、他国との法人税引き下げ競争がどのような方向で進んでいくかは注目される場所である。

③社会保険料における企業負担の抑制

社会保険料の事業主負担については、EU全体でも同様の事が言えるが、ドイツでも一般政府負担が徐々に増加する一方で、社会保険料の事業主負担を抑制してきている。2011年の医療保険制度改革も、雇用主の医療保険料負担を抑え、被用者負担を増やす方向で改革された。それによって、健康維持コストと企業業績の連結をある程度切り離されたため、ドイツ経営者団体連盟（BDA）は良い結果になったと考えている。

労働組合は、こうした流れに反論しているが、労働組合としても、使用者の負担が増すことで雇用が抑制されることを恐れているため、近年では、雇用主に対しては、社会保障費の負担増を求めめるのではなく、最低賃金制度の導入を求めている。

被用者負担抑制の流れは、CDU/CSU（キリスト教民主同盟／キリスト教社会同盟）の右寄りの政権によって加速した。他方、SPD（社会民主党）は、社会保障の使用者負担を増やそうと考えていることから、今後は、メルケル大連立政権の中でせめぎ合いが続いていくものと考えられる。

なお、ドイツ経営者団体連盟も、社会保障負担の増加をこの先ずっと被用者だけに負わせることはできないと認識している。被用者負担を増やせば、賃金の上昇圧力になるからである。そこで、ドイツ経営者団体連盟は、例えば年金については、公的給付を抑制し個人の資本に基づく老後保障（リースター年金、リユールップ年金）の普及を訴えるなど、今後は、企業／個人年金が公的年金を補う方向になるものと考えられる。

なお、年金、医療、介護については、連邦レベルでの制度であるため、これらの改革によって、州政府や地方政府への財政的影響は出ていない。

④助成金プログラムによる誘導

ドイツでは、研究開発分野などでは、歳出プログラムは存在しても優遇税制措置は存在しない。この理由として、政府が研究開発を支援するのであれば、企業がどういった研究開発をやるのかを把握しておくべきである、という考え方が背景にある。税制措置であれば、国の意向が介在しないため中立的な研究開発支援が出来るという意見もあるが、他方、例えばゲノムや肝細胞といった生命倫理に抵触する可能性のある研究については、政府が研究開発支援をすべきなのかどうかを把握出来るようにしておいた方が良い、と考えているようである。税制では、こうした分野への研究開発を排除する事が出来ず、また、税務当局では研究開発の内容にまでは踏み込まず、その支援の是非の判断を行うことができないためである。

2013 年度で見ると、連邦政府の補助金の 54%は産業向けとなっている。産業向け補助金は若干の増加傾向にあるが、それはエネルギー集約的企業に対して、エネルギー価格上昇を補填するための補助金を支出しているためである。

(3) 行政による企業支援策と企業の立地選択

このような行政による企業支援策に対して、現地インタビュー調査では、ドイツの企業が立地選択の際に重視する要素を、企業団体や行政に尋ねた。最大公約数としては、「総合的な要素を考慮して立地を決める」という回答だが、特に重視する要素として共通して挙げられていたのは、

- 道路網に代表されるインフラの整備状況（ブロードバンド・インターネット網を含む）
 - 既存の産業集積（パートナーを組むことのできる企業、大学、研究機関等の集積）
 - 専門的技術人材の存在（職業学校と企業の連携によるデュアルシステムの存在）
- であった。

また、近年重要性が増している要素として、

- 子育て世帯が働きやすくなるよう、保育所や教育・文化施設等の生活環境の整備が挙げられていた。

他方、企業優遇税制や直接的な企業助成は EU 指令との整合性を取らなければならないため、行政サイドとしては積極的に採用しづらい状況があり、企業サイドからも、立地選択理由として、これらの措置に期待する声はあまり聞かれなかった。

ただし、これをもって、企業立地に企業優遇税制が重要でない、というわけではなさそうである。本報告書「II.1.」で確認できるとおり、大都市近郊の市町村では、営業税率を下げることによって企業誘致を進めようとしている。また、2008 年の法人税制改革は、企業には好意的に受け止められている。企業優遇税制は、企業が立地を選定する際の直接

的な決定要因とはならないものの、企業負担に対する行政サイドの姿勢・メッセージを表す間接的な立地要因として機能している、と言えよう。

(4) 企業にとっての公的負担感

ドイツにおける企業支援策として、税、社会保障、助成金の特徴を見てきたが、他方で、現地インタビュー調査からは、企業が行政サービスに求めている内容として、「子育て支援策」の充実と、行政事務手続き（ビューロクラシー）の削減が挙げられていた。

現在のドイツの女性就労率は70%に達しており、企業レベルではフレキシブルな労働モデルが必要とされるが、その前提となるべき保育所の整備などの公的サポートが不足している、との声が多く挙げられた。特に、旧西ドイツでは「男性は外で仕事をし、女性は子どもができた家庭に入る」という伝統的意識が残っているため、この面での施策対応が遅れている、とのことである。特に大企業では、自衛策として公的保育所に対して資金支援を行う代わりに、従業員の子どもを優先的に受け入れてもらえるようにする取り組みも見られるようである。

ドイツにおけるビューロクラシーの負担感については、2008年時点のやや古いデータであるが、OECDのIndicators of Product Market Regulation (PMR)が参考になる。これによれば、総合的な規制水準は年々改善されつつあるものの、米国や同じ欧州内の英国に比べて高いことが示されており、フランスよりも低いものの、スウェーデンとはほぼ同水準となっている。

しかし、個別に見ると、行政手続規制（administrative regulation）が米国や英国、フランス、スウェーデンの各国よりも高くなっており、本調査でのインタビュー結果を裏づけている、と言える。

図表 OECD 諸国における製品市場規制指標

	Product market regulation			Administrative regulation			Domestic economic regulation		
	1998	2003	2008	1998	2003	2008	1998	2003	2008
Australia	1.58	1.15	1.23	1.23	1.05	0.91	2.44	1.74	1.92
Austria	2.25	1.69	1.38	1.68	1.67	1.06	3.60	2.40	1.81
Belgium	2.13	1.53	1.37	2.34	1.91	1.31	3.12	2.33	2.24
Canada	1.28	1.14	0.96	1.04	0.81	0.67	1.86	1.78	1.57
Chile	-	-	1.57	-	-	1.79	-	-	2.23
Czech Republic	2.93	1.91	1.56	2.48	2.37	1.67	3.06	2.37	2.06
Denmark	1.52	1.12	0.99	1.34	1.21	0.81	2.56	1.51	1.52
Estonia	-	-	1.24	-	-	1.36	-	-	1.84
Finland	2.01	1.24	1.12	2.65	1.24	1.30	2.65	1.94	1.66
France	2.45	1.68	1.39	3.04	1.50	1.15	3.52	2.72	2.26
Germany	2.00	1.53	1.27	2.51	1.87	1.26	2.76	2.00	1.78
Greece	2.91	2.50	2.30	2.44	2.45	2.00	4.25	3.48	3.18
Hungary	2.17	1.78	1.23	1.65	1.50	1.70	3.20	2.65	1.84
Iceland	1.78	1.29	1.03	2.20	1.93	1.76	2.24	1.64	1.40
Ireland	1.59	1.30	0.86	1.54	1.25	1.26	2.55	2.07	1.17
Israel	-	-	2.55	-	-	2.32	-	-	3.22
Italy	2.53	1.75	1.32	2.64	1.43	0.83	3.79	2.71	2.08
Japan	2.22	1.43	1.14	2.94	0.88	0.93	3.10	2.50	1.70
Korea	2.41	1.84	1.48	2.98	1.65	0.79	2.51	2.20	1.95
Luxembourg	-	1.40	1.49	-	1.46	1.67	-	2.18	2.26
Mexico	2.39	2.01	1.62	2.98	1.67	1.92	2.81	2.62	2.19
Netherlands	1.59	1.30	0.90	2.12	1.98	0.68	2.28	1.71	1.56
New Zealand	1.37	1.15	1.27	1.60	1.50	1.83	1.59	1.51	1.58
Norway	1.83	1.39	1.15	1.50	0.97	0.90	2.81	2.12	1.82
Poland	3.86	2.78	2.20	3.91	3.64	2.62	3.77	3.13	2.81
Portugal	2.18	1.58	1.35	2.05	1.49	0.86	3.41	2.45	2.36
Slovak Republic	-	1.81	1.54	-	2.02	1.75	-	1.90	1.45
Slovenia	-	-	1.38	-	-	0.90	-	-	2.25
Spain	2.47	1.61	0.96	2.57	1.68	1.17	3.15	2.38	1.50
Sweden	1.86	1.42	1.24	2.22	1.11	0.93	2.48	2.26	1.92
Switzerland	2.41	1.67	1.12	2.71	2.30	1.05	2.75	2.18	1.88
Turkey	3.25	2.43	2.17	3.58	3.05	2.93	4.51	3.36	3.01
United Kingdom	1.01	0.77	0.79	1.31	0.86	0.85	1.58	1.23	1.26
United States	1.28	1.06	0.84	1.56	1.10	0.59	1.92	1.69	1.58
Brazil	-	-	1.98	-	-	2.16	-	-	2.31
China	-	-	3.30	-	-	2.92	-	-	4.03
India	-	-	2.84	-	-	3.23	-	-	2.97
Indonesia	-	-	2.73	-	-	0.90	-	-	4.17
Russia	-	-	3.03	-	-	1.66	-	-	3.60
South Africa	-	-	2.38	-	-	2.06	-	-	2.86

(注) 数値が大きい方が、規制水準が高いことを示している。
 (資料) OECD, 'Indicators of Product Market Regulation (PMR)'

【製品市場規制指標の算出方法】

それぞれの規制水準は、ウェイト付けをして階層化された下位の規制要素の指標の合成値となって表される。

例えば、2008年度版の総合的な製品市場規制指標（Indicators of Product Market Regulation）は、産業部門規制（ウェイト0.29）、起業障壁（ウェイト0.30）、貿易・投資障壁（ウェイト0.41）という3つの中位レベルの規制要素から構成され、各中位レベルの規制要素は、さらに下層の規制要素から構成されている。中位レベルの規制要素である「起業障壁」を例にとれば、規制面での行政的不透明度（ウェイト0.48）、起業のための行政事務負担（ウェイト0.30）、競争障壁（ウェイト0.22）の3要素を構成するさらに下位指標の合成値として算出される。最下層レベルの規制要素は18要素から構成されており、ボトムアップ型のアプローチにより、それぞれのウェイトに従って、上位レベルの要素に統合されていく。

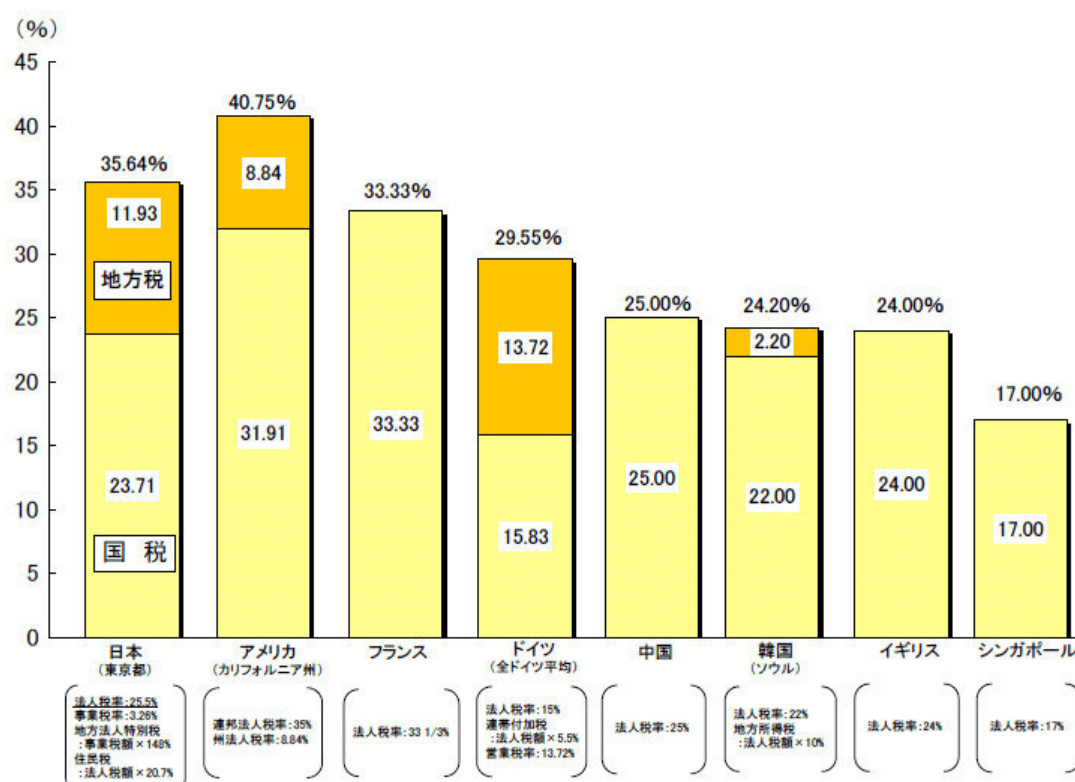
なお、各規制要素の質的水準は、OECDメンバー諸国へのアンケート結果⁷¹によって、0から6までの数値に変換（0に近いほど規制水準が緩く、6に近いほど規制水準が重い）された上で上位レベルの要素に統合されている。

⁷¹ 2013年用アンケートは、以下のURLに示されている。
<http://www.oecd.org/eco/reform/PMR-Questionnaire-2013.pdf>

(5) ドイツにおける企業の公的負担水準

ドイツでは、本報告書「I.2.(3)」で見たとおり、企業形態として人的会社の占める割合が高く、個人事業主も多いことから、税収額上も法人税よりも「査定による個人所得税」が大きい（本報告書「I.2.(4)」）。法人所得課税の実効税率の国際比較で見ると、ドイツは米国、日本、フランスよりは低いが、イギリスよりは高いという結果となっている。また、ドイツの特徴としては、実効税率に占める地方税（営業税）の割合が高いことが挙げられる。

図表 法人所得課税の実効税率の国際比較（2013年1月現在）



(注)

- 上記の実効税率は、法人所得に対する租税負担の一部が損金算入されることを調整した上で、それぞれの税率を合計したものである。
- 日本の地方税には、地方法人特別税（都道府県により国税として徴収され、一旦国庫に払い込まれた後に、地方法人特別譲与税として都道府県に譲与される）を含む。また、法人事業税及び地方法人特別税については、外形標準課税の対象となる資本金1億円超の法人に適用される税率を用いている。なお、このほか、付加価値割及び資本割が課される。上記に加えて、平成24年度以降の3年間は法人税額の10%の復興特別法人税が課される。
- アメリカでは、州税に加えて、一部の市で市法人税が課される場合があり、例えばニューヨーク市では連邦税・州税（7.1%、付加税 [税額の17%]）・市税（8.85%）を合わせた実効税率は45.67%となる。また、一部の州では、法人所得課税が課されない場合もあり、例えばネバダ州では実効税率は連邦法人税率の35%となる。
- イギリスにおける2013年4月からの法人税率は23%である。また、2014年4月より

21%、2015年4月より20%に引き下げることが検討されている。

5. フランスでは、別途法人利益社会税（法人税額の3.3%）が課され、法人利益社会税を含めた実効税率は34.43%となる（ただし、法人利益社会税の算定においては、法人税額から76.3万ユーロの控除が行われるが、前記実効税率の計算にあたり当該控除は勘案されていない）。さらに、別途、売上高2.5億ユーロ超の企業に対する法人税付加税（法人税額の5%）を2012年より導入している（2年間の時限措置）。なお、法人所得課税のほか、国土経済税（地方税）等が課される。
6. ドイツの法人税は連邦と州の共有税（50:50）、連帯付加税は連邦税である。なお、営業税は市町村税であり、営業収益の3.5%に対し、市町村ごとに異なる賦課率を乗じて税額が算出される。本資料では、連邦統計庁の発表内容に従い、賦課率392%（2011年の全ドイツ平均値）に基づいた場合の計数を表示している。
7. 中国の法人税は中央政府と地方政府の共有税（原則として60:40）である。
8. 韓国の地方税においては、上記の地方所得税のほかに資本金額及び従業員数に応じた住民税（均等割）等が課される。

（資料）財務省ホームページ

なお、政府税調の平成25年12月2日総務省説明資料「一般政府支出及び税収構成の対GDP国際比較」⁷²では、ドイツでは、一般政府支出のうちの地方分のGDP比が10.7%であり、日本の11.0%よりも若干低い半面、地方税収の対GDP比は日本の7.4%よりも高い10.4%となっている。その理由は、地方税における個人所得税収の対GDP比が5.0%と高いため（日本は2.4%）であり、地方税における法人所得課税収の対GDP比は1.1%と、日本の1.3%よりも若干低い水準にある。ただし、ドイツに多い人的会社の出資者は、個人所得税を納めていることから、これを考慮すると、企業負担による地方税収の対GDP比は、ここで表されている数値以上に高いものと考えられる。

本調査では、法人所得課税だけでなく、人的会社や個人事業主が納める「査定による個人所得税」や間接税等も考慮した上で、企業の公的負担割合を推計した（本報告書「II.4」）。企業の公的負担の範囲の捉え方については、以下の2ケースである。

	1) 間接税や負担者が不明確な直接税	2) 個人所得税の源泉徴収	3) 個人事業主や人的会社の出資者が納める個人所得税	4) 社会保険料の事業主負担
ケース1	企業負担分を経済活動規模に応じて按分	企業負担とはみなさない	企業負担とみなす	考慮しない (税収額のみで企業負担分を推計)
ケース2	企業負担分を経済活動規模に応じて按分	企業負担とはみなさない	企業負担とみなす	考慮する (税収+社会保険料に占める企業負担分を推計)

試算の結果、企業の公的負担割合は、ケース1（税収負担のみで推計）の場合は45.6%、ケース2（税収+社会保険料負担で推計）の場合は、50.0%となった⁷³。

⁷² <http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2013/25zen4kai.html>

⁷³ 東京都委託調査（2012年）『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』pp.19-22、および東京都委託調査（2013）『米国における企業をサポートする

ドイツでは、2008年の法人税改革により法人税率は25%から15%へと引き下げられた。他方で、ドイツでは多くの企業が人的会社の形態をとっており、事業所得は出資者に対して（査定による）個人所得税が課税され、個人事業主にも（査定による）個人所得税が課せられる。したがって、「（査定による）個人所得税」をすべて企業負担とみなすこととによって、税収に占める企業負担割合は高めの値として算出される結果となった。

単位：百万ユーロ

	企業負担税額 (連邦税+州税+市 町村税+共同税)	社会保険料 事業主負担額	連邦全体での税収額 (連邦税+州税+市 町村税+共同税)	社会保険料総額	企業負担割合	備考 (算出式)
	a	b	c	d	e	
ケース1	226,736	-	496,967	-	45.6%	a/c
ケース2	226,736	207,100	496,967	371,300	50.0%	(a+b)/(c+d)

2008年の法人税改革によって表面的な法人税率は引き下げられたが、課税ベースの拡大や、市町村における営業税の存在等により、本試算の結果だけからも、ドイツの公的負担割合は、依然として高い水準にある、と言えそうである。また、OECDのIndicators of Product Market Regulation で見たとおり、ドイツは行政事務手続きの煩雑さなど、非金銭的な負担が大きいことも示されている。

今後、右寄りのCDU/CSU（キリスト教民主同盟／キリスト教社会同盟）と左寄りSPD（社会民主党）の大連立政権の下で、税制、規制の両面でどのような企業支援策・企業負担策を打ち出していくかが注目されよう。

行政サービスと企業の公的負担のあり方に関する調査』（pp.126-128）でも同様の推計を行っている。本調査（ドイツ）との対比では、ケース1に相当するのがスウェーデンのケース6、米国のケース1である。また、本調査（ドイツ）のケース2に相当するのがスウェーデンのケース5、米国のケース2である。