

東京都主税局委託調査

ドイツ企業税制改革の地方税財政への影響調査 報告書

平成 31 年 3 月 29 日



三菱UFJリサーチ&コンサルティング
Mitsubishi UFJ Research and Consulting

■はじめにー調査の背景と目的ー

ドイツの2008年企業税制改革法案は、1年半に渡る政治的議論を経て、2008年1月1日に施行された。この改革の狙いは、基本的には、名目税率引き下げにより企業立地に係る税制面でのドイツの競争力を回復させ、併せて課税ベースを拡大し租税収入の確保を目指すというものであった。背景には、従前のドイツの法人実効税率が国際的に最高水準にあり、企業競争上のボトルネックと認識されていたことと、一方で、高い実効税率の割に、国際的に見て低い企業利潤課税の税収規模が問題視されていたということがある。法人税だけでなく、市町村税である営業税まで取り込んだ抜本的な企業税制改革である。

2016年、この税制改革から10年を経ずして、ドイツの財政黒字は237億ユーロと1990年の統一以降の最高額を記録した（連邦政府77億ユーロ、州・地方政府78億ユーロ、社会保障基金82億ユーロ）。同年には、ドイツは前年首位だった中国を抜き、世界最大の経常黒字国にもなっている。2007年以降、世界的な金融危機やヨーロッパの財政危機の影響で、各国の財政状況が軒並み悪化する中でも、ドイツは速やかな改善を見せ、2014年には財政黒字に転換した。その後も、国家財政の健全性はEU加盟国の中でも際立っている。

直近でも、ショルツ財務相は、連邦・地方政府の予想を上回る最新の税収見通しを発表（2018年5月9日）するなど、好調なドイツ経済を基盤に税収の伸びが続いている。1999年の単一通貨ユーロ導入の影響や、2003年にシュレーダー前首相の下で打ち出された経済構造改革「アジェンダ2010」（ドイツの競争力強化を狙った労働市場・社会保障・税制の一体改革）等の効果が現れていると考えられる。

こうした好調な経済の下で、2008年の企業税制改革が、過去10年間でドイツの地方税財政にどのような影響を及ぼしたのか、どの程度地方税収の増加や地方財政の再建に寄与したのか検証する。具体的には、特にドイツ市町村の基幹税目である営業税の改革による影響を中心に、企業利潤に対する名目税率の引き下げと課税ベースの拡大が、ドイツの地方税財政に与えたインパクトを調査、分析することなどにより、その効果を検証する。

なお、グローバル化の中での法人税制再構築のトレンドは、法人実効税率の引き下げと課税ベースの拡大であり、外形標準課税の拡大は必ずしも国際的なトレンドとはいえない。日本、ドイツ、イタリアの地方法人課税には外形標準的要素が加味されているが、ドイツ、イタリアでは、累次の税制改革により外形標準的要素が弱められてきた。

しかしドイツにおいては、直近の主要な企業税制改革である2008年の営業税改革の中で、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になるなど、外形標準部分が拡大されており、その後の経済財政状況も非常に好調である。

こうしたことから、平成 28 年度税制改正で法人事業税の外形標準課税（付加価値割、資本割）を 8 分の 5 に拡大した日本の地方法人課税の今後のあり方を検討する上で参考になると考えられるため、調査国としてドイツを選択したものである。

本調査研究の成果が、アメリカ連邦法人税の引き下げなど法人実効税率に係る国際的な環境変化の中で、東京都として、今後の地方財源の確保と国全体の経済活性化を両立する具体的方策を検討していく際の一助となれば幸いである。

平成 31 年 3 月

三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社

■調査の方法

本調査では、2008年ドイツ企業税制改革に係る文献調査のほか、国内での有識者ヒアリング、ドイツ現地でのインタビュー、統計による分析を実施した。

<国内有識者ヒアリング>

年月日	訪問先
2018年12月26日(水)	和光大学 経済経営学部 半谷 俊彦 教授

<現地インタビュー調査実施日>

年月日	訪問先
2019年1月14日(月)	CES ifo (ドイツを代表する非営利経済研究機関の一つ)
2019年1月14日(月)	Stiftung Marktwirtschaft (市場経済財団)
2019年1月15日(火)	Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI: ドイツ産業連盟)
2019年1月15日(火)	Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK: ドイツ商工会議所)
2019年1月16日(水)	Bundesministerium der Finanzen (BMF: 連邦財務省)
2019年1月16日(水)	Land Brandenburg, Ministerium der Finanzen (ブランデンブルク州財務省)
2019年1月17日(木)	Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat (バイエルン州財務省)
2019年1月18日(金)	Gemeinde Grünwald (バイエルン州グリュンバルト市)

< 目次 >

I. 基本的事項	1
I. ドイツ連邦制の概要	1
(1) 連邦制の仕組み	1
(2) 連邦政府の権限	3
(3) 州政府の権限	5
(4) 連邦と州政府の共同事務	6
(5) 地方自治体の権限	7
(6) 基本的データ	9
(7) 経済の概況	11
(8) 財政状況	15
(9) 政府間の財政関係	39
II. 2008年企業税制改革前の営業税改革をめぐる動き	49
(1) 営業税の概要	49
(2) 営業税改革の経緯	53
(3) 2008年企業税制改革に向けた各団体の意見・要望	55
III. 2008年企業税制改革の内容	63
(1) 目的	63
(2) 財源	63
(3) 改革の内容	67
IV. 2008年企業税制改革の評価	69
(1) 定量的評価(財政に与えた影響)	69
(2) 定性的評価	72
(3) 我が国への示唆	73

I. 基本的事項¹

I. ドイツ連邦制の概要

(1) 連邦制の仕組み

ドイツ連邦共和国の行政機関は連邦、州、郡、市町村の4層で構成され、連邦、州が国家機能を担う。州はそれぞれが主権を持ち、州憲法を制定し、行政、司法、立法の3権を保持している。州は13の広域州と3つの都市州で構成され、ドイツ統一とともに90年に5州が追加された。また、都市州にはベルリン、ブレーメン、ハンブルクがある。

連邦は憲法としてドイツ基本法を定め、連邦政府と州政府の権限や、郡や市町村に対する根拠は基本法によって与えられる。連邦レベルの立法府は2院制を採用し、連邦議会と連邦参議院で構成されている。連邦議会は普通選挙によって選出されるのに対し、連邦参議院は69人の州政府議員により構成される。各州は人口規模に合わせて3票から6票の投票権を持っており、各州は連邦参議院を通じて、連邦の立法と行政に関与する仕組みとなっている。

州においても3権が分立しており、立法権を州議会が担っている。ドイツの州議会は1院制であり、議院内閣制を採用している。州議会は州首相を選任し、州首相が組織した内閣を承認する。従って、州議会は州の立法機関であるが、州政府の選任、監視も重要な任務となっている。

行政権は州内閣に付与され、内閣は首相と各省大臣によって構成される。州憲法は大臣や省の数を規定しておらず、首相の権限で決定することができる。但し、ブレーメン都市州では首相とともに大臣も議会が選任している。

州政府の役割は州の政策を決定し、その運営管理を行うことである。首相が政策方針を示し、担当大臣がその所管の業務を運営する。州政府の決定は閣議における多数決で行われ、結論がまとまらない場合首相が最終決定を行うことになっている。なお、首相に州議会に対する解散権はない。

州政府は地方自治制度を所管しており、制度設計は州に権限がある。しかしながら、いずれの広域州もドイツ基本法に根拠がある郡と市町村を置き、2層制の地方自治制度を採用している。また、人口4～8万人以上の市町村になると、郡と市町村の機能を併せ持つ郡独立市が設置され、この地域では1層制の地方自治制度となる。これら州ごとの郡や市

¹ 本節は、三菱UFJリサーチ&コンサルティング(2014)「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のあり方に関する調査」(東京都主税局委託調査)をベースに、最新の情報にアップデートしている。

町村数は州の制度を反映して、まちまちであるが 2009 年時点の機関数は以下の表の通りである。また、ドイツ基本法では複数の市町村が組織する市町村連合に対しても自治権を認めており、地方自治制度はこれらの機関によって形成されている。

郡は、ドイツ基本法 28 条第 2 項によって地方自治を保障された自治体としての性格を具備する一方、州の下部機関としての性格も有している。郡は通常議決機関としての郡議会と、合議制の執行機関である郡理事会、郡長によって構成されている。普通選挙で選任される郡議会が最高機関であり、議会が選ぶ理事に郡長を加えた理事会が執行機関の役割を果たす。郡長は 2 つの広域州を除き、住民による選挙で選任されている。

図表 1 州別地方政府の構成(2017 年)

	郡等			市町村
	郡	郡独立市	合計	
バーデン・ヴュルテンベルク	35	9	44	1,101
バイエルン	71	25	96	2,056
ベルリン	-	1	1	1
ブランデンブルク	14	4	18	417
ブレーメン	-	2	2	2
ハンブルク	-	1	1	1
ヘッセン	21	5	26	426
メクレンブルク・フォアポンメルン	6	2	8	753
ニーダーザクセン	37	8	45	945
ノ르트ライン・ヴェストファーレン	31	22	53	396
ラインラント・プファルツ	24	12	36	2,305
ザールラント	6	-	6	52
ザクセン	10	3	13	422
ザクセン・アンハルト	11	3	14	218
シュレスヴィヒ・ホルシュタイン	11	4	15	1,110
チューリンゲン	17	6	23	849
合計	294	107	401	11,054

注：都市州では区を設置しており、郡等、市町村には当該都市州のみが計上されている。
なお、ブレーメン州のみ 2 つの都市で都市州を形成している。

資料：連邦統計庁「Statistisches Jahrbuch 2018」

市町村は、ドイツ統一以前の歴史的背景から州による違いが大きかったが、1990 年以降市町村長の公選制が広く制度化されていった。これによって現在では多くの広域州の市町村制度は、市町村長と市町村議会の議長が兼任か、否かで 2 分されるようになっており、それぞれの制度を採用している州は以下の通りである。これ以外の制度としてはヘッセン州が採用している参事会制(Unechte Magistratsverfassung)がある。これは 2 元代表制に加え、市町村長と議会が選任する参事によって参事会が形成され、これが執行機関となる形式である。但し、零細な市町村では公選首長制が導入されていない場合もある。

図表 2 市町村長と議長との関係

兼任	バーデン・ヴュルテンベルク、バイエルン、ベルリン、ブレーメン、ハンブルク、ノルトライン・ヴェストファーレン、ラインラント・プファルツ、ザールラント、ザクセン、チューリンゲン
分任	ブランデンブルク、メクレンブルク・フォアポンメルン、ニーダーザクセン、ザクセン・アンハルト、シュレスヴィヒ・ホルシュタイン

資料：自治体国際化協会「ドイツの地方自治（概要版）」より作成

(2) 連邦政府の権限

ドイツ基本法第 30 条では国家の権能の行使、国家の任務の遂行は、特段の定めがない限り、州の権限に属すると規定している。基本法では州に対して連邦に付与されている分野以外の立法権を与えるかたちになっているが、実際にはほとんどの分野に特段の定めが設けられている。しかも、基本法第 31 条は連邦法が州法に優先すると規定しているため、特段の定めがあれば、連邦に事実上立法権が与えられることになる。

従来、連邦の権限は専属的立法権、競合的立法権、大綱的立法権、原則的立法権の 4 つに分類されて説明されてきた。2006 年に連邦制度改革が実施され、大綱的立法権が廃止されている。大綱的立法権とは、全国一律の整備水準を確保する必要がある分野について連邦法によって一定の規定を示し、州がこれに従って立法化する必要があった。大綱的立法権の廃止に伴って、これは専属的立法権と競合的立法権に吸収されている。これによって連邦の権限は 3 つに分類されるが、その具体的な内容は以下の表の通りである。

図表 3 連邦の権限（その 1）

専属的立法権（Ausschließliche Gesetzgebung des Bundes）
○外交、防衛及び民間人保護
○連邦における国籍
○人の移動の自由、旅券制度、移住及び犯罪人引渡し
○通貨、紙幣・硬貨制度、度量衡及び標準時制
○関税分野及び通商分野での統一、通商・海運条約、商品流通の自由、外国との商品及び支払手段の流通、税関・国境警備
○航空交通
○全て又は半分以上が連邦の所有になっている鉄道（連邦鉄道）の交通、連邦鉄道の鉄道の建設、維持及び運営、これらの鉄道の利用に対する対価の徴収
○郵便制度及び電気通信
○連邦及び連邦公法人に勤務する者の権利関係
○営業上の権利保護、著作権及び出版権
○次の事項に関する連邦と州との協力 <ul style="list-style-type: none"> ・刑事警察
○自由で民主的な基本秩序、連邦又は州の存立及び安全の擁護（憲法擁護） <ul style="list-style-type: none"> ・暴力又は暴力を目的とする準備行為によって、ドイツ連邦共和国の対外的利益を危殆に瀕さしめる連邦領域内における活動に対する防護

- ・連邦刑事警察庁の設置及び国際的な犯罪対策
- 連邦目的のための統計
- 関税及び専売制度
- 外国への文化財の流出防止
- 国際テロリズムの脅威の除去
- 武器爆発物法、傷痍軍人・戦死者遺族援護
- 平和目的の核エネルギーの製造・利用等の分野
- ※連邦政府にしか決めることのできない事項が含まれる

資料：森下昌浩『ドイツにおける国と地方の役割分担』財務省、自治体国際化協会「ドイツの地方自治（概要版）」より作成

図表 4 連邦の権限（その2）

競合的立法権（Konkurrierende Gesetzgebung）
<ul style="list-style-type: none"> ○民法、刑法及び刑の執行、裁判所の組織、裁判手続、弁護士制度、公証人制度及び法律相談 ○出生、死亡及び婚姻の登録 ○結社及び集会に関する法律 ○外国人の滞在及び居住に関する法律 ○武器及び爆発物に関する法律 ○難民及び国外追放者に関する事項 ○公的社会扶助 ○戦争損害及び補償 ○戦傷者及び戦争遺族の援護、従前の戦争捕虜の生活支援 ○戦没者の墓地、戦争又は圧制のその他の犠牲者の墓地 ○経済関係法規（鉱業、工業、エネルギー産業、手工業、貿易、商業、銀行及び証券取引制度、私法上の保険制度） ○平和目的の原子力エネルギーの生産及び利用、この目的に資する施設の建設及び運営、原子力エネルギーの発生又は電離放射線によって生じる危険に対する防護、放射性物質の処理 ○労働関係法規、企業経営組織、職業安全及び職業紹介、社会保険及び失業保険 ○職業教育補助に関する規定及び学術研究の助成 ○基本法第 73 条〔専属的立法権〕及び第 74 条〔競合的立法権〕の所管分野に関係を有する場合における公用収用に関する法律 ○土地、天然資源及び生産手段を、公有又はその他の公企業体の形態に移すこと ○経済的に優越な地位の濫用の防止 ○農林産物生産の促進、食品安全、農林産物の輸出入、遠洋・沿岸漁業、沿岸保護 ○不動産取引、不動産関係法規（開発分担金法を除く）、農地賃貸借制度、住宅制度、定住制度及び家産制度 ○公衆の危険があり、かつ伝染する人間及び家畜の病気に対する措置、医師及びその他の医療業及び医療補助業に対する許可、医薬品、麻酔剤及び毒薬の取引 ○病院経営の確保及び診療報酬の規定 ○食料品、嗜好品、生活必需品、飼料及び農林業用種苗の流通の安全、植物の病害虫に対する保護並びに動物保護 ○遠洋・沿岸海運及び航路標識、内航海運、気象通報サービス、海洋航路、一般交通に供する内陸水路 ○道路交通、自動車交通制度、遠距離交通に供する高速道路の建設及び維持、自動車による公道の利用に対する料金の徴収及び配分 ○山岳鉄道を除く、連邦鉄道以外の鉄路 ○塵芥処理、空気の清浄維持及び騒音の防止 ○国家〔賠償〕責任 ○人間に施される人工授精、遺伝情報の研究及び人為的改変、器官及び組織の移植のための規定

- 基本法第 73 条第 8 号 2 によって連邦が専属的立法権を有していない場合において、公法上の職務関係及び職務忠実義務関係にある公務員の俸給及び年金その他の給付
 - 関税又は専売以外の租税であって、税収の全部又は一部が連邦に帰属する場合
 - 基本法第 74 a 条 3 に特別の定めのある場合を除いて、州、市町村及びその他の公法人の公務員の権利関係
 - 狩猟制度、自然保護及び景観保護
- ※連邦が決めても州が決めてもいい事項が含まれるが現実的には連邦政府が決めているものが多い。

原則的立法権 (Grundsatzgesetzgebung)

基本法第 109 条第 3 項は、「連邦は、連邦内の経済全体の均衡の観点から、連邦参議院の同意を必要とする財政法並びに景気に応じた財政及び多年にわたる財政計画のための財政にかかる諸原則を連邦法で定めることができる」としている。

資料：森下昌浩『ドイツにおける国と地方の役割分担』財務省、自治体国際化協会「ドイツの地方自治（概要版）」より作成

(3) 州政府の権限

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。しかしながら、連邦の領域が広範なために基本法第 70 条第 1 項が規定する州の専属的立法権は、ほとんど以下の分野に限定されている。

- 教育及び文化行政
- 地方自治行政
- 警察行政（連邦国境警備隊、連邦刑事庁及び連邦憲法擁護庁関係を除く）
- 地域的消費税及び奢侈税（連邦法の規律する税と同種のものでない限りにおいて州が立法権を有する）の租税管理
- 刑の執行
- 閉店時間法、見本市・展覧会・市場
- 耕地整理・土地区画整理等の分野

州の専属的立法権はかなり限定されているが、それでも州が立法権を行使できる範囲は連邦法が対象とする分野においても存在してきた。例えば、連邦の競合的立法権の領域には、ドイツ基本法第 72 条第 1 項により連邦が立法を行わない限りにおいて州が立法することは可能となっている。また、連邦の専属的立法権の領域においても連邦法によって明文で授権されていれば州の立法も可能である。

(4) 連邦と州政府の共同事務

州の事務であっても社会全体にとって重要であり、生活環境の改善に連邦の協力が必要な場合には、連邦は協力するものとされている。これは1969年のドイツ基本法改正により、第91a条、第91b条、第104b条が追加され、連邦と州が協力する共同の任務が規定されたことによる。これによって共同事務が創設されることになるが、2006年の連邦制度改革によって従来共同事務とされてきた高等教育機関に関する事務が廃止され、現在以下の2つが共同事務となっている。

○地域経済構造の改善

地域経済構造改善法において、その共同事務の対象範囲は営業及び企業の設立、拡張、転換、合理化に関する助成、インフラの整備とされている。

○農業構造及び沿岸保護の改善

農業構造・沿岸保護改善法において、その共同事務の対象範囲は耕地整理等の農林業の構造改善、農業用水事業、農林漁業に関する市場構造改善並びに北海及びバルト海の海岸線保護とされている。

連邦参議院の同意を得た上で、共同事務の詳細は連邦法によって定められることになる。この中で共同事務の実施に関する一般原則が明記され、また基本計画策定などの手続きや担当部局が定められていく。但し、基本計画の策定にあたってはそれが実施される州の同意が必要とされている。

地域経済構造の改善に関して連邦は各州の経費の半分を負担し、農業構造及び沿岸保護の改善においては最低半分を負担することになっている。

(5) 地方自治体の権限

①郡の権限及び所掌事務

郡に関してドイツ基本法第 28 条は「州、郡、市町村において住民は普通、直接、自由、平等かつ秘匿性のある選挙によって選ばれた代表議会を有していなければならない」としている。これ以外に郡に関する規定はないため、その具体的な機能については個別の連邦法や州法令等によって定められている。郡の事務は一般に自治事務と委任事務に大別され、自治事務はさらに任意的自治事務と義務的自治事務に分割される。このうち、郡独自の事務は任意的自治事務であり、委任事務、義務的自治事務は連邦法や州法に基づいて郡が執行する事務である。

ドイツにおける郡は、住民から直接選挙で選ばれる独自の郡議会と郡長を有するが、独自の財源はなく、郡に所属する市町村税収の一部や州からの補助金をその財源としている。

郡の所掌事務としては、法定受託事務として実施される社会扶助（生活保護）、高齢者保護、児童青少年保護があり、これらは特に郡の重要な役割となっている。その他、道路整備、医療機関の運営、救助センターの建設、住民に金融サービスや信用供与を行うための貯蓄金庫の設置などを行っている。また、小規模な市町村の事務の支援や代行も郡の役割となっている。

②市町村事務

市町村事務は、州憲法や各州の定める法令によりその内容が左右されるため一様ではない。一般的には委任事務、指示による義務的事務、自治事務の 3 種類に分類できる。

1) 委任事務

市町村は連邦法または州法令の委任による事務（国家的事務）を行うが、この場合、市町村は州の下級行政庁となる。この場合実施に際して連邦あるいは州の法令に従い、その監督を受けることになる。

具体的には、パスポート・身分証明書の発行、国勢調査、ヨーロッパ・連邦・州議会選挙、就学児童の登録、保健所・家畜衛生所の運営管理、教育費助成金の交付等の事務がある。

2) 指示による義務的事務

連邦、州の指示に基づいて一定の範囲内で市町村が実施する事務のことである。与えられた範囲内であれば、市町村の裁量はあるが、州に対して監督権も存在する。

この事務も州によって違いがあるが、一般的には道路交通の監視、建築許可、営業許可、住民登録、住宅建設等の事務がある。

3) 自治事務

市町村は連邦法、州法に違反しない範囲において、自治事務を実施することができる。

自治事務には任意のものと義務的なものがある。これは州が市町村に義務付けている機能が存在するため、こうした事務については義務的自治事務として市町村が実施しなければならない。任意的自治事務の実施は市町村の判断に委ねられているが、市町村が優先して行う必要のある義務的事務の実施に対して支障がある場合には原則的に実施できないとされている。

義務的自治事務としては、上下水道、廃水処理、廃棄物処理、都市計画、小中学校建設および運営管理、消防事務、道路建設・管理、保健、幼稚園の確保、市町村選挙の実施などである。

任意的自治事務には、例えば社会福祉施設の設置管理、公営交通、公営企業経営、文化・余暇・スポーツ施設の設置管理、企業誘致、病院設置管理などである。

(6) 基本的データ

以下では、ドイツ連邦、及びバイエルン州、ベルリン州、ザクセン州、ミュンヘン市、ベルリン市、ドレスデン市の基本データ、財政データを取り上げる。

バイエルン州は、日本における東京都と同様に、ドイツ各州の中で最も経済力が強い州であり、ミュンヘン市はその州都＝中心都市であることから取り上げることとした。ベルリン市は日本における東京都と同様に、ドイツの首都であると同時に最大の都市でもあることや、都市州としてベルリン市単独で州を構成しているため、取り上げることとした。ザクセン州は、旧西独に比べて経済的に立ち遅れている旧東独の州として、また、ドレスデン市はその州都であるため取り上げることとした。

なお、ドイツでは、大都市からの企業誘致をめざし、周辺の市では、後述する営業税（本報告書 p.49）の乗率設定が大都市よりも顕著に低く、歳入・税収構成が異っていることから、バイエルン州ミュンヘン市近郊のダッハウ市の財政データも取り上げることとした²。

①人口及び面積

本調査の対象地域である、ドイツ連邦、バイエルン州、ベルリン州（都市州）、ザクセン州の3州、ミュンヘン、ドレスデンの2都市（ベルリンは都市州であるため、州と都市が同一）の人口と面積は以下のとおりである。

ドイツの16州のうち人口が1,000万人を超える州は3州あるが、このうちバイエルン州はノルトライン＝ヴェストファーレン州に次ぐ人口（約1,300万人）を擁している。ザクセン州の人口は約400万人であり、ベルリン州は約350万人となっている。

図表 5 調査対象地域の人口と面積

(2016年12月31日現在、
ただしドレスデンについては2017年現在)

		人口（人）	面積（km ² ）
連邦		82,521,653	357,386
州	バイエルン	12,930,751	70,550
	ベルリン	3,574,830	891
	ザクセン	4,081,783	18,449
市	ミュンヘン	1,542,860	311
	ドレスデン	562,827	328

資料：Statistische Ämter des Bundes und der Länder

² 現地調査では、ミュンヘン市に隣接するグリュンバルト(Grünwald)市に対してインタビューを行った。

②主要産業

連邦および各州の就業者数が上位（連邦は上位 5 つ、州は 3 つ）の産業を抽出し比較を行った。

連邦全体では、就業者数がもっとも多いのは「公務、教育、保健衛生」で、次いで「商業、運輸業、宿泊・飲食業」「製造業」となっている。本調査の対象州であるバイエルン州およびザクセン州では連邦と同じ順位となっている。一方、ベルリン州では、「公務、教育、保健衛生」および「商業、運輸業、宿泊・飲食業」に次いで多いのは、「専門サービス業等」となっている。

図表 6 州別主要産業の概要

		主要業種	就業者数 (千人)
連邦		1 公務、教育、保健衛生	10,462
		2 商業、運輸業、宿泊・飲食業	9,856
		3 製造業	7,512
		4 専門サービス業等	5,757
		5 その他サービス	2,961
州	バイエルン	1 公務、教育、保健衛生	1,626
		2 商業、運輸業、宿泊・飲食業	1,614
		3 製造業	1,508
	ベルリン	1 公務、教育、保健衛生	550
		2 商業、運輸業、宿泊・飲食業	396
		3 専門サービス業等	322
	ザクセン	1 公務、教育、保健衛生	503
		2 商業、運輸業、宿泊・飲食業	434
		3 製造業	351
主要都市	ミュンヘン	1 -	-
		2 -	-
		3 -	-
	ドレスデン	1 -	-
		2 -	-
		3 -	-

注： 2016 年値、ミュンヘンおよびドレスデンの値は同じ産業レベルでは非公表

資料： OECD Statistics

(7) 経済の概況

① 域内総生産

連邦では、名目国内総生産は 2008 年以降ほぼ順調に増加しており、2017 年には 3.3 兆ユーロとなっている。

本調査の対象州では、バイエルン州の域内総生産額がもっとも大きく、5,940 億ユーロ、次いでベルリンの 1,360 億ユーロ、ザクセンの 1,210 億ユーロと続いている。

図表 7 域内総生産の推移

(単位：10億ユーロ)

		2008	2011	2014	2017
連邦		2,561.74	2,703.12	2,938.59	3,277.34
州	バイエルン	436.93	480.47	529.61	594.45
	ベルリン	99.30	108.14	117.82	136.61
	ザクセン	93.98	99.51	109.10	121.74
主要都市	ミュンヘン	81.17	87.09	99.87	-
	ドレスデン	15.49	-	-	-

注： ミュンヘンについては 2017 年、ドレスデンについては 2011 年以降のデータが公表されていない。

資料： Statistische Ämter der Länder

②人口一人当たり域内総生産

連邦では、人口一人当たり国内総生産も、2008年以降ほぼ順調に増加しており、2017年には39,715ユーロ/人となっている。

調査対象州では、バイエルン州は全国の水準を上回って推移しており、ベルリン州は全国とほぼ同水準に近づいてきている。一方ザクセン州の一人当たり域内総生産は29,825ユーロ/人であり、全国の75%程度の水準にとどまっている。

主要都市では、ミュンヘンの人口一人当たり域内総生産額は大きいですが、ドレスデン（2008年現在）は全国平均を下回っている。

図表 8 人口一人当たり域内総生産（名目）の推移

（単位：ユーロ/人）

		2008	2011	2014	2017
連邦		31,043	32,756	35,610	39,715
州	バイエルン	33,790	37,157	40,957	45,972
	ベルリン	27,778	30,251	32,957	38,216
	ザクセン	23,024	24,379	26,728	29,825
市	ミュンヘン	52,609	56,444	64,731	-
	ドレスデン	27,522	-	-	-

注：ミュンヘンについては2017年、ドレスデンについては2011年以降のデータが公表されていない。

資料：Statistische Ämter der Länder

③人口一人当たり国民総所得

連邦では、人口一人当たり国民総所得（GNI）は 2008 年以降順調に推移しており、2017 年には 40,550 ユーロ／人に達している。

図表 9 人口一人当たり国民所得の推移

(単位：ユーロ／人)

	2008	2011	2014	2017
連邦	31,343	33,583	36,307	40,550

注 州・都市については、国民所得データは公表されていない。

資料： Statistisches Bundesamt

④消費者物価指数

連邦では、2008 年以降、消費者物価指数は上昇傾向であり、2017 年の消費者物価指数は 2008 年比で 10 ポイント以上の増加となっている。

バイエルン州、ベルリン州、ザクセン州についてみると、ベルリン州の伸び幅がやや大きいものの、基本的に連邦と同様の上昇傾向にある。

図表 10 消費者物価指数の推移

		2008	2011	2014	2017	備考 (基準年)
連邦		98.6	102.1	106.6	109.3	2010=100
州	バイエルン	98.4	102.1	106.6	109.4	2010=100
	ベルリン	98.5	102.3	107.8	110	2010=100
	ザクセン	99.2	102.2	106.6	109	2010=100
市	ミュンヘン	-	-	-	-	
	ドレスデン	-	-	-	-	

注： 調査対象都市では、消費者物価指数は公表されていない。

資料： Statistisches Bundesamt, Information und Technik Nordrhein-Westfalen

⑤失業率

連邦全体での失業率は、2008 年以降ほぼ一貫して失業率は低下しており、2017 年には 5.7%となっている。

調査対象州でもおおむね連邦と同様の推移を見せているが、バイエルンは失業率が全国レベルよりもかなり低く、2017 年時点で 3.2%となっている。一方でベルリンは全国平均よりもかなり高く、9.0%となっている。

都市については、ドレスデンの失業率は非公表年が多いが、2011 年時点では連邦よりも高い傾向にある。ミュンヘンは連邦よりもやや低い水準にある。

図表 11 失業率の推移

		(年間平均、単位：%)			
		2008	2011	2014	2017
連邦		7.8%	7.1%	6.7%	5.7%
州	バイエルン	4.2%	3.8%	3.8%	3.2%
	ベルリン	13.9%	13.3%	11.1%	9.0%
	ザクセン	12.8%	11.6%	8.8%	6.7%
市	ミュンヘン	5.4%	5.1%	5.2%	4.2%
	ドレスデン	-	10%	-	-

資料：Statistische Ämter der Länder

(8) 財政状況

① 連邦政府

a 歳入

2008年度から2017年度にかけての10年間で、連邦の歳入総額は2,705億ユーロから3,304億ユーロへと約22%増加している。この間、税収は約33%の伸びを示し、歳入の伸び率を大きく上回り、2017年度の歳入総額に占める税収割合は、約96%となっている。

なお、2008年企業税制改革後、歳入・税収とも増加の大半は、リーマンショックによる経済危機からの回復傾向が表れ始めた2011年度以降のものである。

図表 12 ドイツ連邦政府の歳入の内訳と推移

単位：百万ユーロ

	2008	2011	2014	2017
歳入総額	270,476	278,520	295,147	330,401
税収合計	239,232	257,057	279,766	318,367
共同税(連邦分)	193,533	196,907	222,376	252,630
連邦税	86,302	99,133	101,804	99,934
各種控除	-40,603	-38,983	-44,414	-34,197
州への補充交付金	-14,850	-12,110	-10,681	-9,229
その他州への交付金	-6,675	-6,980	-7,299	-8,348
EUへの拠出金	-19,078	-19,893	-26,434	-16,620
その他の歳入	31,236	30,454	24,374	21,018
経済活動からの収入	4,568	4,971	6,913	3,868
利子収入	737	483	237	344
補助金収入	10,472	10,356	5,804	5,741
その他の収入	6,310	8,259	8,007	8,874
資本収入	9,149	6,385	3,413	2,191

注：個々の合計と歳入総額が整合しない年度があるが、原典資料の値をそのまま使用した。

資料) 連邦財務省"Finanzbericht 2017"、"Finanzbericht 2019"

b 税収

2008年度から2017年度にかけての10年間で、連邦の税収額は2,798億ユーロから3,526億ユーロへと約26%増加している（金額は、いずれも各種控除前の数値）。

税収のうち、最も大きな部分を占めるのは、共同税（後述。本報告書 p.39）であり、2017年度の場合、税収全体の約72%を占める。共同税の中では、「売上税」、「賃金税」の順に大きく、2017年度はこの2税で共同税の74%を占める。「法人税」が共同税に占める割合は、2008年度の3.0%から1.3%へと低下している。

一方、連邦税の中では「エネルギー税」が最大の税収項目となっており、2017年度では、次いで「連帯付加税」（後述。本報告書 p.49 脚注参照）の順となっている。

図表 13 ドイツ連邦政府の税収の内訳と推移

単位：百万ユーロ

	2008	2011	2014	2017
税収	279,835	296,040	324,180	352,564
共同税	193,533	196,907	222,376	252,630
賃金税	60,310	59,475	71,420	83,121
査定による所得税	13,899	13,599	19,385	25,256
査定によらない収益税	8,305	9,068	8,712	10,451
利子所得税・キャピタルゲイン税	7,943	7,817	10,022	14,629
法人税	5,922	3,529	3,437	3,227
売上税	95,806	101,899	107,796	104,776
営業税納付金	1,348	1,520	1,603	1,941
連邦税	86,302	99,133	101,804	99,934
保険税	10,478	10,755	12,046	13,269
たばこ税	13,574	14,414	14,612	14,399
コーヒー税	1,008	1,028	1,016	1,057
酒税	2,129	2,151	2,061	2,096
発砲ワイン税	457	470	426	385
エネルギー税	39,248	40,036	39,758	41,022
電気税	6,261	7,247	6,638	6,944
核燃料税	0	922	708	-7,262
航空税	0	905	990	1,121
連帯付加税	13,146	12,781	15,047	17,953
その他	1	8,424	8,502	8,950

資料) 連邦財務省"Finanzbericht 2017"、"Finanzbericht 2019"

c 歳出

2008 年度から 2017 年度にかけての 10 年間で、連邦の歳出総額は 2,823 億ユーロから 3,254 億ユーロへと約 15%増加している。

最大の歳出項目は「社会保障・戦後補償」であり、歳出全体の 52%を占めている（2017 年度）。この 10 年間では、「交通・通信」が 89%、「教育・科学・研究・文化」が 71%、「一般公共サービス」が 53%の伸び率を示している。また、歳出規模は小さいものの、「健康・環境・スポーツ・レクリエーション」も 118%の伸び率を示している。

図表 14 ドイツ連邦政府の歳出の内訳と推移

単位：百万ユーロ

	2008	2011	2014	2017
歳出総額	282,308	296,228	295,486	325,380
一般公共サービス	50,394	54,407	69,720	77,006
教育・科学・研究・文化	13,437	16,086	18,822	22,984
社会保障・戦後補償	140,439	155,255	148,783	168,801
健康・環境・スポーツ・レクリエーション	1,058	1,335	1,889	2,303
住宅・コミュニティサービス	1,607	2,033	2,010	2,923
食料・農林業	1,050	1,111	862	1,068
エネルギー水供給・商業・サービス	4,727	4,545	4,076	4,195
交通・通信	11,231	11,645	15,993	21,228
企業・不動産・特別資産	16,991	15,986	0	0
一般財政・経済	41,684	34,152	33,718	30,532

注：個々の合計と歳入総額が整合しない年度があるが、原典資料の値をそのまま使用した。

資料) 連邦財務省"Finanzbericht 2017"、"Finanzbericht 2019"

② 州政府

a 歳入³

ア. バイエルン州

バイエルン州の歳入額は、2008年度から2016年度にかけ、411億ユーロから580億ユーロへと41%増加した。特に2011年度以降の増加率が大きい。この間、「租税・公課」収入は38%伸び、2016年度の歳入額のうち、「租税・公課」が占める割合は79%となっている。

図表 15 バイエルン州における歳入の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2016
租税・公課	33,368	33,671	39,709	45,900
行政収入・元利償還等	3,424	3,011	5,015	3,288
交付金・補助金(投資を除く)	3,082	5,286	5,868	6,478
借入金・投資のための交付金・補助金・金融収入	1,228	2,689	3,063	2,298
合計	41,102	44,657	53,655	57,963

資料) バイエルン州"Haushaltsrechnung des Freistaats Bayern"

³ データの制約により、ベルリン州のみ2008年度に代え、2009年度の歳入額を示す。

イ. ベルリン州

ベルリン州の歳入額は、2009年度から2016年度にかけ、187億ユーロから256億ユーロへと37%増加したが、この間、「税金」は97億ユーロから148億ユーロへと52%増加した。特に2011年度以降の増加率が大きい。2016年度の場合、歳入総額に占める「税金」割合は、58%に達している。

図表 16 ベルリン州における歳入の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2009	2011	2014	2016
税金	9,726	10,859	13,149	14,790
移転財源受取	7,605	7,367	8,203	8,901
手数料、罰金、その他収入	1,407	1,524	1,557	1,952
歳入合計	18,738	19,750	22,909	25,643

注：税金は、州税、市町村税、共同税の合計額。ベルリンは都市州であるため、ベルリン州の歳入額＝ベルリン市の歳入額、となる

資料) FitchRatings "State of Berlin Full Rating Report"

ウ. ザクセン州

ザクセン州の歳入額は、2008年度から2016年度にかけて、174億ユーロから177億ユーロへと微増状態である。この間、「租税・公課」は92億ユーロから116億ユーロへと25%増加したが、バイエルン州やベルリン州での伸び率を大きく下回っている。

2016年度の歳入額のうち、「租税・公課」が占める割合は65%程度であり、3州の中では、バイエルン州とベルリン州の間に位置する。

図表 17 ザクセン州における歳入の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2016
租税・公課	9,243	8,985	10,239	11,589
行政収入・元利償還等	597	531	447	478
交付金・補助金(投資を除く)	6,077	5,331	5,140	4,849
借入金・投資のための交付金・補助金・金融収入	1,513	1,973	2,155	811
合計	17,429	16,819	17,981	17,727

資料) ザクセン州"Haushalts- und Vermögensrechnung"

b 税収

ア. バイエルン州

バイエルン州の税収額は、2008年度から2016年度にかけ、334億ユーロから459億ユーロへと38%伸びている。この間に「州税」自体はわずかに減少しており、州全体での税収の伸びは「共同税と営業税納付金」の43%の伸びに支えられた。

「共同税と営業税納付金」の中では「賃金税」、「売上税」の占める割合が大きく、この2税で2016年度の「共同税と営業税納付金」の63%を占めている。「共同税と営業税納付金」のうち「法人税」は、この間128%の伸びを示し、「共同税と営業税納付金」に占める割合は、4.5%から7.2%へと増加している。

一方、「州税」の中では、「不動産取得税」と「相続税」の占める割合が大きく、2016年度の場合、それぞれ45%と43%となっている。

図表 18 バイエルン州における税収の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2016
税 収	33,368	33,671	39,709	45,900
共同税と営業税納付金	29,242	31,171	36,409	41,860
賃金税	11,443	11,149	13,664	15,255
査定による所得税	2,884	2,842	4,150	4,984
査定によらない収益税	1,745	1,907	1,952	2,527
法人税	1,318	2,006	2,473	2,999
売上税	7,123	8,406	9,223	10,927
輸入品売上税	2,612	3,036	2,980	3,251
営業税納付金	1,073	1,064	1,254	1,336
利子所得源泉徴収税	1,044	762	713	581
州 税	4,052	2,448	3,251	3,990
財産税	-4	-2	-1	0
相続税	1,088	847	1,357	1,723
不動産取得税	1,015	1,178	1,425	1,779
自動車税	1,523	0	0	0
馬券売り場税・競馬税・スポーツ賭博税・宝くじ税	218	206	244	260
消防税	53	67	71	73
ビール税	159	152	155	155
租税類似課徴金	73	52	50	50

資料) バイエルン州"Haushaltsrechnung des Freistaats Bayern"

イ. ベルリン州

ベルリンは都市州であるが、税収については州分と市分を分割してデータを把握することができるため、ここでは州分の税収を対象に取り上げる。

ベルリン州の税収額は2008年度から2016年度にかけ、77億ユーロから107億ユーロへと38%の伸びを示し、これはバイエルン州と同じである。

「共同税と営業税納付金」はこの間34%の伸びを示し、税収に占める「共同税と営業税納付金」の割合は、2016年度の場合、85%となっている。2016年度の「共同税と営業税納付金」の内訳は、「賃金税」が34%、「売上税」が32%であり、この2税で「共同税と営業税納付金」の65%を占める。「法人税」の占める割合は5.6%程度である。

ベルリン州の場合、税収全体に占める割合は1割強程度あるものの、「州税」の伸びが大きく、この間に73%伸びている。「州税」の中では「不動産取得税」の占める割合が最も大きく、2016年度の場合、69%を占めている。

図表 19 ベルリン州における税収の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2016
税 収	7,711	7,708	9,417	10,659
共同税と営業税納付金	6,794	6,974	8,326	9,072
賃金税	1,954	2,093	2,810	3,058
査定による所得税	476	562	721	965
査定によらない収益税	229	241	255	250
法人税	315	335	470	509
売上税	2,787	2,666	2,937	2,909
輸入品売上税	819	960	923	1,206
営業税納付金(州)	0	0	76	77
利子・収益源泉徴収税	215	118	133	98
州 税	917	734	1,091	1,587
財産税	-0	-0	0	0
相続税	131	173	212	402
不動産取得税	501	485	796	1,099
自動車税	208	0	0	0
競馬・宝くじ税	51	50	55	57
ビール税	17	14	15	14
消防税	9	13	13	15

注：ベルリンは都市州であるが、税収については、州税分、市町村税分を分けて把握することができる。ここでは、州税および州に配分される共同税分を切り出して表示している。

資料) FitchRatings "State of Berlin Full Rating Report"

ウ. ザクセン州

ザクセン州の税収額は、2008年度の93億ユーロから2016年度の116億ユーロへと24%伸びたが、バイエルン州やベルリン州の伸びに比べると10%以上下回っている。

「共同税と営業税納付金」はこの間に31%増加し、税収に占める「共同税と営業税納付金」は、2016年度の場合96%に達している。

「共同税と営業税納付金」については、バイエルン州やベルリン州と異なり、「売上税」の占める割合だけで68%を占める半面、「賃金税」の占める割合は22%に留まっている。この間の伸び率としては、「査定による所得税」が7倍近く伸び突出しているが、それ以外の税収は30%程度の伸びとなっている。

一方、「州税」額は、2008年度から半減しており、「州税」の税収全体に占める割合も9%から4%へと大きく低下している。「州税」の中では他州と同様に「不動産取得税」の占める割合が最も大きく、2016年度の場合「州税」の60%を占めている。

図表 20 ザクセン州における税収の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2016
税 収	9,343	8,985	10,239	11,589
共同税と営業税納付金	8,462	8,614	9,790	11,087
賃金税	1,667	1,721	2,149	2,442
査定による所得税	81	178	377	550
査定によらない収益税	112	112	117	149
法人税	240	155	197	333
売上税	6,226	6,313	6,822	7,501
営業税納付金	58	76	68	68
利子・収益源泉徴収税	77	58	60	44
州 税	860	350	425	475
相続税	25	23	32	36
不動産取得税	301	188	246	286
馬券売り場税・スポーツ賭博税・宝くじ税等	54	51	63	68
消防税	13	18	17	20
ビール税	73	69	68	65
その他	395	-0	0	0
租税類似課徴金	21	22	24	26

資料) ザクセン州"Haushalts- und Vermögensrechnung"

c 歳出⁴

ア. バイエルン州

2008 年度から 2016 年度にかけて、バイエルン州の歳出は 441 億ユーロから 582 億ユーロへと 32%増加している。この間に最も大きく伸びたのは「教育・科学」で 78%、「その他管理費」の 69%、「交付金・補助金(投資を除く)」が 64%であった。これに対して、「その他投資支出」、「債務償還費」はそれぞれ 36%、15%減少している。

2016 年度における最大の歳出項目は「交付金・補助金 (投資を除く)」であり、歳出全体の 41%、次いで「人件費」が 36% 「その他投資支出」が 7%の順となっている。

図表 21 バイエルン州における歳出の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2016
歳 出	44,095	44,556	53,418	58,164
人件費	15,825	17,442	19,804	20,984
主要行政費	3,303	3,711	3,908	4,640
教育・科学	662	996	1,099	1,179
公安・秩序維持	237	248	340	351
法的保護	481	475	658	698
その他管理費	932	819	861	1,572
債務償還費	989	1,173	950	840
交付金・補助金(投資を除く)	14,500	16,367	21,162	23,838
建設支出	1,085	1,364	1,297	1,407
その他投資支出	6,516	4,019	4,020	4,189
特別財政支出	2,866	1,653	3,227	3,106

資料) バイエルン州"Haushaltsrechnung des Freistaats Bayern"

⁴ データの制約により、ベルリン州のみ 2008 年度に代え、2009 年度の歳出を記している。

イ. ベルリン州

ベルリン州の歳出は、2009年度の213億ユーロから2016年度の268億ユーロへと26%増加している。バイエルン州などと比べると低いですが、これには統計年度の違いも影響している⁵。ベルリン州の場合、同期間に歳入が37%増加し、2016年度には256億ユーロとなったが、依然歳出が超過している。このため、ベルリン州の歳出の低い伸びは財政均衡に配慮した結果と考えられる。

歳出の内訳では「資本移転」がこの間に181%伸び、「行政支出」も49%増加している。これに対して、「特別財政支出」、「債務償還」が大幅に減少している。

2016年度の場合、最大の歳出項目は「人件費」であり、歳出全体の29%、次いで「特別財政支出」が28%「行政支出」が28%の順となっている。

図表 22 ベルリン州における歳出の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2009	2011	2014	2016
歳出	21,283	22,768	24,217	26,827
人件費	6,282	6,607	7,207	7,807
行政支出	4,805	5,141	5,977	7,153
債務償還	2,233	2,226	1,759	1,385
交付金・補助金(財政支援を除く)	5,491	5,870	6,290	6,755
財政支援	605	459	274	118
資本支出	390	383	300	341
資本移転	807	927	856	2,271
融資その他	425	297	302	317
特別財政支出	8,586	8,300	9,200	7,553
その他	-8,342	-7,441	-7,948	-6,873

注：ベルリンは都市州であるため、ベルリン州の歳出額＝ベルリン市の歳出額、となる
資料) FitchRatings "State of Berlin Full Rating Report"

⁵ ベルリン州は2009年度からの伸び。バイエルン州は2008年度からの伸び。

ウ. ザクセン州

ザクセン州の歳出は、2008年度の167億ユーロから2016年度の179億へと7%の増加にとどまっている。総額の伸びを超えたのは「土地・施設管理費」、「交付金・補助金(投資を除く)」であり、それぞれ38%、29%の伸び率であった。これに対して、「機器・設備・その他整備」、「建設支出」、「その他投資支出」、「特別財政支出」は、この間20%以上減少している。

2016年度の歳出の内訳としては、「交付金・補助金(投資を除く)」が歳出全体の51%の割合を占め、次いで「人件費」が24%、「その他投資支出」が12%の順となっている。

図表 23 ザクセン州における歳出の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2016
歳 出	16,691	16,502	17,390	17,886
人件費	3,987	3,648	3,904	4,257
主要行政費	1,325	1,033	1,023	1,210
機器・設備・その他整備	75	43	45	51
土地・施設管理	135	151	170	186
専門サービス・裁判費用	153	147	161	167
債務償還費	482	337	262	190
交付金・補助金(投資を除く)	7,069	8,087	8,628	9,146
建設支出	738	749	730	574
その他投資支出	2,940	2,254	2,372	2,209
特別財政支出	633	732	734	490

資料) ザクセン州"Haushalts- und Vermögensrechnung"

③ 市町村政府

a 歳入

ア-1. ミュンヘン市

ミュンヘン市の歳入額は、2008年度から2017年度に64億ユーロから69億ユーロへと増加しているが、8%の伸びに留まっている。ミュンヘン市では2008年度から2011年度にかけて歳入が減少したが、その後増勢に転じている。この間、税収が43%増加した一方で、その他⁶が大幅に減少している。

歳入に占める「税収」割合は、2017年度の場合54%、次いで「その他」が22%、「その他行政収入」が11%、「資産売却他」が6%の順となっている。

図表 24 ミュンヘン市（バイエルン州）における歳入の内訳と推移

（単位：百万ユーロ）

	2008	2011	2014	2017
歳入計	6,382.3	6,011.4	6,348.8	6,874.2
税収	2,598.7	2,888.7	3,423.4	3,709.3
経常補助金・交付金	256.3	327.7	375.8	338.0
その他行政収入	741.8	1,503.5	900.9	730.0
投資補助金	91.8	103.1	74.9	76.8
借入金・地方債	0.0	0.0	0.0	75.0
資産売却他	295.2	193.5	447.4	426.1
その他	2,398.5	994.9	1,126.3	1,519.0

資料) バイエルン州"Gemeindefinanzen und Realsteuervergleich in Bayern"

⁶ 統計上「その他」の内訳は、明示されていない。

ア-2. ダッハウ市

ダッハウ市の歳入額は、2008年度の1.1億ユーロが2017年度には1.4億ユーロに、31%の増加を示した。ダッハウ市はミュンヘン市近郊に位置し、ミュンヘン市同様に2011年度にかけ、歳入が減少したが、それ以降回復し2014年度には2008年度を20%以上上回る水準に達した。

歳入の内訳として、この間の「税金」の伸びは20%程度にとどまる一方、「経常補助金・交付金」が200%以上増加している。

歳入に占める「税金」割合は、2017年度の場合43%となっている。次いで「その他」が37%、「経常補助金・交付金」が9%の順となっている。

図表 25 ダッハウ市（バイエルン州ミュンヘン市の近郊都市）における歳入の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2017
歳入計	111.0	92.8	136.1	144.9
税金	51.0	46.0	54.5	62.6
経常補助金・交付金	4.3	6.1	7.4	13.1
その他行政収入	8.8	9.8	10.4	10.7
投資補助金	0.8	2.3	2.9	2.9
借入金・地方債	0.0	0.0	0.0	0.0
資産売却他	0.5	0.9	1.9	2.1
その他	45.5	27.7	59.0	53.5

資料) バイエルン州"Gemeindefinanzen und Realsteuervergleich in Bayern"

イ. ベルリン市

ベルリン市の歳入額は、2009年度から2016年度にかけ、187億ユーロから256億ユーロへと37%増加した。ベルリン市ではミュンヘン市などで見られた2011年度の落ち込みはないが、2011年度以降の増加率が大きくなっていることはミュンヘン市と同様の傾向である。

この間、税収は97億ユーロから148億ユーロへと52%増加している。2016年度の歳入額のうち、「税収」が占める割合は58%となっており、「移転財源受取」の占める割合が35%と比較的高くなっている。

図表 26 ベルリン市（ベルリン州）における歳入の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2009	2011	2014	2016
歳入計	18,737.6	19,750.3	22,909.3	25,642.8
税収	9,726.0	10,859.4	13,149.3	14,789.5
移転財源受取	7,604.7	7,366.9	8,203.0	8,901.1
手数料、罰金、その他収入	1,406.9	1,524.0	1,557.0	1,952.2

注：税収は、州税、市町村税、共同税の合計額。ベルリンは都市州であるため、ベルリン市の歳入額＝ベルリン州の歳入額、となる

資料) FitchRatings "State of Berlin Full Rating Report"

ウ. ドレスデン市

ドレスデン市の場合、歳入の内訳が 2008 年度と他の年度で異なるため 2008 年度を別途整理した。ただし、歳入総額は比較可能であり、これを見ると、2008 年度の 11 億ユーロが 2017 年度には 18 億ユーロへ、64%増加していたことが分かる。ドレスデン市はミュンヘン市等と異なり、2011 年度にかけての歳入の減少がなく、この間一貫して拡大している。

2011 年度と 2017 年度を比較すると、歳入の総額が 36%増加したのに対し、「その他の収入」、「事業収入」、「租税公課」の伸びがこれを上回り、それぞれ 67%、50%、42%の伸びを示した。他方、「金融収入」は 50%以上減少している。

歳入に占める「租税公課」の割合は、2017 年度の場合 40%となっている。次いで「補助金・交付金」が 35%、「その他収入」が 11%の順となっている。

図表 27 ドレスデン市（ザクセン州）における歳入の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008		2011	2014	2017
歳入計	1,083	歳入計	1,306	1,403	1,781
税収	434	租税公課	501	506	717
経常補助金・交付金	330	補助金・交付金	463	513	623
投資収入	83	公共料金収入	93	100	108
投資補助金・交付金	17	事業収入	28	29	42
行政収入	93	金融収入	13	9	5
その他財政収入	72	その他の収入	113	134	188
その他	55	特別収入	95	112	98

資料) ドレスデン市 "Doppelhaushalt"、"Haushaltsplan"

b 税収

ア-1. ミュンヘン市

ミュンヘン市の税収額は、2008年度から2017年度にかけ、29億ユーロから41億ユーロへと40%伸びている。税収では、歳入で見られた2011年度の落ち込みが存在せず、「共同税(所得税分)」を除き、2011年度も増加傾向を示していた。

2008年度から2017年度にかけての税収内訳の伸び率を見ると、「共同税(売上税分)」が78%、「共同税(所得税分)」が52%、「営業税」が36%の増加となっている。これに対して、「第2住居税」、「不動産税(A+B)」の伸びは低く、12%、18%に留まっている。

2017年度における税収のうち最も大きいのは「営業税」であり、税収合計の57%を占め、次いで「共同税(所得税分)」が29%を占めている。

図表 28 ミュンヘン市（バイエルン州）における税収の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2017
税収合計	2,900.6	3,112.4	3,753.4	4,071.2
営業税	1,721.9	1,924.1	2,329.0	2,338.4
不動産税(A+B)	269.6	300.7	314.6	318.3
共同税(所得税分)	777.5	739.7	956.6	1,185.1
共同税(売上税分)	123.7	134.8	144.6	219.6
犬税	2.1	2.8	3.0	3.3
第2住居税	5.8	6.2	5.5	6.5

資料) ミュンヘン市ウェブサイト

ア-2 ダッハウ市

ダッハウ市の税収額は、2008年度から2017年度にかけ、0.5億ユーロから0.8億ユーロへと64%伸びている。ダッハウ市の税収でも、歳入に見られた2011年度の落ち込みは存在せず、この間は増加傾向を維持している。

この間の税収内訳の伸び率は、「その他の税及び経常補助金・交付金」が168%の伸びを示しており、これに続いて「営業税」が55%増加している。

2017年度における税収のうち最も大きいのは「共同税（所得税分）」であり、税収合計の43%を占め、次いで「営業税」が31%、「その他の税及び経常補助金・交付金」が19%の順となっている。ダッハウ市では本報告書 p.52 の図表 46 に見られるように、営業税の乗率を低めに設定していることから、ミュンヘン市やベルリン市、ドレスデン市等と比べ、税収に占める営業税の割合が小さくなっている。

図表 29 ダッハウ市（バイエルン州ミュンヘン市の近郊都市）における税収の内訳と推移
(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2017
税収等合計	49.1	56.4	67.2	80.5
営業税	16.0	21.0	24.4	24.8
不動産税B	4.7	4.8	5.1	5.2
共同税(所得税分)	22.6	23.0	28.7	34.9
その他の税及び経常補助金・交付金	5.8	7.6	9.0	15.6

資料)ダッハウ市 " Jahresbericht der Großen Kreisstadt Dachau", "Rechenschaftsbericht"

イ. ベルリン市

ベルリン市の税収額は、2008年度から2017年度にかけ、29億ユーロから44億ユーロへと49%伸びている。これはベルリン州の税収が77億ユーロから107億ユーロに38%増加したのと比べ、増加割合において市税収が州税収を上回っていることを示している。

ベルリン市の税収の内訳では、市町村税としての「営業税」、共同税としての「賃金税・所得税」と「売上税」は、税額に占める割合が高い上に、この間の伸び率は50%を超えており、これらの税収がベルリン市の税収の伸びを支えてきたことが分かる。

2017年度における税収のうち最も大きいのは市町村税の「営業税」であり、税収合計の45%を占め、次いで共同税の「賃金税・所得税」が31%、市町村税の「不動産税」が18%の順となっている。

図表 30 ベルリン市（ベルリン州）における税収の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2017
税収合計	2,941.4	3,124.8	3,710.1	4,370.4
市町村税				
不動産税	718.2	761.1	776.9	804.8
営業税	1,168.6	1,244.7	1,534.4	1,948.5
営業税納付金	-36.9	-44.8	-130.2	-173.9
娯楽税	9.1	28.7	39.9	43.4
犬税	10.5	10.6	10.7	11.5
第2住居税	2.3	2.7	3.0	3.3
宿泊税	0.0	0.0	29.2	46.3
共同税の市町村配分				
売上税	153.2	152.7	163.8	234.8
賃金税・所得税	857.8	937.0	1,246.1	1,420.2
利子・収益源泉徴収税	58.6	32.1	36.4	31.5

注：ベルリンは都市州であるが、税収については、州税分、市町村税分を分けて把握することができる。ここでは、市町村および市に配分される共同税分を切り出して表示している。

資料) ベルリン州ウェブサイト

ウ. ドレスデン市

ドレスデン市の税収額は、2008年度から2017年度にかけ、4.3億ユーロから7.2億ユーロへと65%伸びている。ドレスデン市の税収では、歳入に見られた2011年度の落ち込みは存在せず、この時期は増加傾向を維持している。

税収の内訳では、この間、市町村税の「営業税」が58%、「共同税(所得税)」が68%の伸びを示している。

2017年度における税収のうち最も大きいのは市町村税の「営業税」であり、租税公課総額の49%を占め、次いで「共同税(所得税)」が25%、市町村税の「不動産税(A+B)」が11%の順となっている。

図表 31 ドレスデン市（ザクセン州）における税収の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2017
租税公課総額	434.4	501.3	506.1	716.8
租税公課	299.8	364.4	331.8	494.7
不動産税(A+B)	74.8	76.3	76.9	79.2
営業税	223.3	236.9	207.6	352.4
その他市町村税	1.7	21.7	4.2	5.2
娯楽税	...	19.8	2.1	2.7
犬税	...	1.3	1.4	1.4
第2住居税	...	0.7	0.7	1.0
宿泊税	...	0.0	0.0	9.5
その他料金収入等	-	29.4	43.1	57.9
共同税(所得税)	106.2	107.0	143.4	178.2
共同税(売上税)	28.4	29.9	31.0	43.9

資料) ドレスデン市 "Doppelhaushalt"、"Haushaltsplan"

c. 歳出

ア-1. ミュンヘン市

ミュンヘン市の歳出額は、2008年度の68億ユーロから2017年度の67億ユーロへと横ばいとなっている。2011年度にかけて歳入が大きく減少したが、歳出でも同様の傾向が看取でき、現在は回復過程にあると言える。2008年度から2017年度にかけ、歳入は7%増加し、歳出は横ばいであるため、この結果、2008年度は歳出超過であったものが、2017年度は歳入が歳出を上回ることとなった。

歳出の内訳では、「基本的な管理運営費」と「建設事業費」がそれぞれ106%、63%と高い伸びを示す一方で、「その他⁷⁾」が大きく減少している。

2017年度における歳出のうち最も大きいのは「その他」の37%であり、次いで「人件費」が30%、「基本的な管理運営費」が19%の順となっている。

図表 32 ミュンヘン市（バイエルン州）における歳出の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2017
歳出	6,833.2	5,781.3	5,639.6	6,707.0
人件費	1,434.2	1,556.4	1,717.7	2,043.1
基本的な管理運営費	615.6	813.6	1,004.5	1,267.0
経常補助金	316.3	391.0	411.1	514.2
建設事業費	275.3	425.8	396.3	407.7
その他	4,191.7	2,594.5	2,110.0	2,475.0

資料) バイエルン州"Gemeindefinanzen und Realsteuervergleich in Bayern"

⁷⁾ 統計上「その他」の内訳は、明示されていない。

ア-2 ダッハウ市

ダッハウ市の歳出額は、2008年度の1.0億から2017年度の1.2億ユーロへと22%増加した。ダッハウ市では2011年度にかけ歳入が落ち込んだが、歳出も同様の傾向が明確に存在している。

歳出の内訳では、「人件費」と「建設事業費」がそれぞれ44%、38%と高い伸びを示した一方で、「その他」、「経常補助金」の伸びが低くなっている。

2017年度における歳出のうち最も大きいのは「その他」の39%であり、次いで「経常補助金」が20%、「人件費」が19%の順となっている。

図表 33 ダッハウ市（バイエルン州ミュンヘン市の近郊都市）における歳出の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2008	2011	2014	2017
歳出	95.9	68.8	107.8	116.6
人件費	15.8	17.5	20.0	22.7
基本的な管理運営費	12.5	13.7	14.0	15.9
経常補助金	20.1	18.7	21.6	23.6
建設事業費	6.3	9.7	12.8	8.7
その他	41.1	9.2	39.5	45.7

資料) バイエルン州"Gemeindefinanzen und Realsteuervergleich in Bayern"

イ. ベルリン市

ベルリン市の歳出額は2009年度の213億ユーロが2016年度には268億ユーロへと、この間に26%伸びており、ミュンヘン市に比べると高いが、ドレスデン市よりも低くなっている。

ベルリン市の場合、同期間に歳入が37%増加し、2016年度には256億ユーロとなったが、依然として歳出が上回っている。ただし、この間にその差額は大幅に縮小しており、ベルリン市の歳出の低い伸びは財政均衡を配慮した結果と考えられる。

歳出の内訳では、この間、「資本移転」がこの間に181%伸び、「行政支出」も49%増加している。これに対して、「債務償還」や「特別財政支出」が大幅に減少している。

2016年度の場合、最大の歳出項目は「人件費」であり、歳出全体の29%、次いで「特別財政支出」が28%「行政支出」が28%の順となっている。

図表 34 ベルリン市（ベルリン州）における歳出の内訳と推移

（単位：百万ユーロ）

	2009	2011	2014	2016
歳出	21,283.3	22,768.3	24,217.0	26,826.7
人件費	6,281.8	6,607.0	7,206.9	7,807.1
行政支出	4,805.0	5,140.8	5,976.7	7,152.8
債務償還	2,233.4	2,225.5	1,759.0	1,384.5
交付金・補助金（財政支援を除く）	5,491.0	5,870.4	6,289.6	6,755.2
財政支援	605.1	458.9	274.0	118.2
資本支出	389.7	383.2	300.3	340.5
資本移転	807.4	927.4	856.0	2,271.2
融資その他	425.4	296.8	302.4	317.2
特別財政支出	8,586.3	8,299.7	9,199.6	7,552.9
その他	-8,341.8	-7,441.4	-7,947.5	-6,872.9

注：ベルリンは都市州であるため、ベルリン市の歳出額＝ベルリン州の歳出額、となる

資料) ベルリン州ウェブサイト

ウ. ドレスデン市

ドレスデン市の歳出額は、2008年度から2017年度にかけて、12億ユーロから16億ユーロへと48%の大幅な増加を示している。

ドレスデン市の歳出の内訳を2011年度以降で見ると、歳出総額の伸びが38%に対して、「特別資産譲渡・償却費用」、「資本・サービス支出」が、それぞれ81%、57%伸びており、歳出総額の伸びを上回っている。他方、「特別財政支出」は30%程度の減少となっている。

2017年度の場合、最大の歳出項目は「特別資産譲渡・償却費用」であり、歳出全体の39%、次いで「人件費」が24%「その他の経常経費」が16%の順となっている。

図表 35 ドレスデン市（ザクセン州）における歳出の内訳と推移

(単位：百万ユーロ)

	2009	2011	2014	2017
歳出	1,083.4	1,161.6	1,311.2	1,604.2
建設支出	178.5	320.6	332.9	388.0
管理運営費	310.5	128.8	155.7	202.2
社会給付	76.9	343.6	446.1	620.3
その他給付・補助金	168.1	241.3	239.4	258.8
人件費	280.7	30.2	27.5	20.9
その他	68.7	97.1	109.7	114.2

資料) ドレスデン市 "Doppelhaushalt"、"Haushaltsplan"

(9) 政府間の財政関係

①租税制度における財政関係

連邦、州、市町村はそれぞれ徴税権を有しているが、連邦と州はほとんど連邦法によって、市町村については主要な税が連邦法に従っている。

1) 連邦税・州税・市町村税

ドイツの租税制度の特徴はその立法権限の多くが連邦政府に付与されていることと、連邦、州、市町村が共通に徴収する共同税が存在することである。ドイツ基本法第 105 条第 2 a 項では「地域的消費税及び奢侈税 (örtliche Verbrauchs- und Aufwandsteuern)」に関する立法権限を州に与えているが、連邦法で規定された税と同種でない限度、範囲内でといった条件があるため、その行使は制限されている。このため、税率など州税制の多くは州がその変更を自由に行うことはできない。ただし、州税に関する連邦法は連邦参議院の議決を必要とするため、州政府は連邦参議院を通じて連邦法に関与することができる。

ドイツの地方自治体には郡と市町村があるが、郡はほとんど独自の財源を持っていないため、州法の規定も市町村税が中心となる。州法では市町村の地域的消費税及び奢侈税として飲料税、犬税などを導入し、市町村はこれらに関して州から委譲された権限として条例を定めることができる⁸。加えて、ドイツ基本法第 28 条第 2 項第 3 号は市町村に営業税など一部の税目に関して税率制定権 (Hebesatzrecht) を認めており、市町村はこれらの税目に関して自ら税率を設定している。

2) 共同税

ドイツの租税制度は、行政府によって適切な税を配分する税目の分離制度とは異なり、税源や徴収権限の区分が税連帯制度として機能している。この仕組みは共同税において特徴的であり、この税はドイツ基本法第 105 条第 3 項、第 5 項、第 5 a 項を根拠に、その徴収が予め決められた比率で連邦、州、市町村に配分される。現在共同税としては、所得税、法人税、売上税がある。

ドイツ基本法では、第 106 条第 3 項によって所得税、法人税、売上税については連邦と州に配分し、同条第 5 項によって所得税と売上税については市町村に配分するとしている。これら 2017 年度の共同税の配分比率は以下の通りである。

⁸ ただし、これらの徴収は市町村の徴収の数%を占めているに過ぎない。

図表 36 共同税の政府間配分(2017 年度)

		連邦	州	市町村
所得税	源泉徴収・申告納税	42.5%	42.5%	15%
	資産所得源泉徴収	44.0%	44.0%	12%
法人税		50.0%	50.0%	—
売上税	2015	52.3%	45.5%	2.2%
	2016	49.4%	48.3%	2.2%
	2017	50.6%	46.7%	2.7%

資料：Bundesministerium der Finanzen, “ Bund/Länder-Finanzbeziehungen auf der Grundlage der Finanzverfassung Ausgabe 2017”

配分比率については、所得税と法人税が市町村の取り分を除き連邦と州で半分ずつ、市町村の取り分は連邦参議院の同意を得て連邦法によって定めるとしている。また、売上税については、連邦と州の配分比率、市町村への配分は連邦参議院の同意を得て連邦法で定めることになっている。さらに基本法第 105 条第 4 項には、「連邦と州の財政収支の関係が著しく変化したときはその配分率を改めて定めることができる」と規定されている。このため、売上税の税収配分によって、連邦と州、市町村の財源配分を柔軟に調整している。売上税の持つ財政調整機能については改めて以下で示す。

共同税の州と市町村への配分は次の方法によって行われる。まず、所得税は原則納税者の居住地によって配分され、法人税については原則営業所所在の州に対し、営業所の従業員の給与支給総額に応じて配分される。また、売上税については財政調整部分を除き、人口で比例配分されている。

②財政調整制度の概要

ドイツでは政府間の財政関係として財政調整制度が存在している。これはドイツ基本法第 107 条第 2 項を根拠としたもので、財政力の強い州から弱い州に財源を移転する水平的財政調整制度と連邦と州、州と市町村における垂直的財政調整制度の 2 種類が整備されている。純粋な財政調整は財政力格差を調整することだが、財政調整制度は前記の水平的財政調整配分と垂直的財政調整配分に加え、狭義の州間財政調整連邦補充交付金の併せて下記 4 段間で運営されている。これにより各州の財政力の格差を小さくすることを目的としている。このうち、連邦政府と州政府、州政府間の財政調整制度の規模を 2016 年度決算で見たのが次の図表 37 である。

図表 37 連邦と州における調整財源の規模(2016年度)

財政調整制度		金額(百万€)
売上税の州配分の25%を上限(2段階目)	水平	8,315
州間財政調整(3段階目)	水平	10,620
連邦補充交付金(4段階目)	垂直	9,856
一般連邦補充交付金		4,267
特別需要連邦財政補充交付金		5,589
旧東ドイツの州に対する交付金		4,295
失業手当及び社会給付に対する交付金		777
相対的に高い行政費用に対する交付金		517

資料：Bundesministerium der Finanzen, “Bund/Länder-Finanzbeziehungen auf der Grundlage der Finanzverfassung Ausgabe 2017”

1)財政調整配分機能

○垂直的配分による調整(第106条)

第1段階として税収は連邦と州の間で配分される。たばこ税や電力税、保険税などは連邦税として連邦の収入になり、相続税やビール税、カジノ税などは州税として州の税収になる。ほかにも市町村税として営業税(法人税に相当する地方税)や不動産税があり、営業税の収入からの一部(約14%)は連邦及び州に割り当てられる。

○水平的配分による調整(第107条第1項)

第2段階として州に帰属する税(州税・共同税の州帰属分)が16州に配分される。その際、納付地収入原則の例外として共同税である賃金税、法人税及び売上税が挙げられそれぞれ以下の様に州へ配分される。

まず、賃金税は事業者が所在する州に一旦納付されるが、最終的には被用者が所属する州に帰属する。法人税は複数の州に事業所を有する法人の場合、本社が所在する州に一旦納付されるが、最終的には各事業所が被用者に払った賃金額に応じて当該事業所が所在する州に帰属する。売上税は、納付地収入原則の例外として、まずその25%を上限に、売上税を除いた1人当たりの税収が16州平均を下回る州に対して、下回る程度に応じて優先的に配分される(売上税による事前調整)⁹。これには平均を下回る額の一定割合を配分する方法が取られる。具体的には、人口一人当たりの税収が州平均の97%未満である州の場合には州平均との差額の95%が補てんされ、州平均の97%以上100%未満である州の場合には州平均との差額の60%が補てんされる。次に残額が人口比に応じて各州に配分される(売上税による最終的配分)。これによって州間の財政調整が行われている。

なお、ドイツ基本法105条第4項では、経済状況から連邦と州の収支状況に変化が生じたり、連邦法により州が担う事務量に変化が生じたりした場合、売上税の配分比率を連邦

⁹ 2016年に州に配分された売上税の総額は1,049億ユーロで、財政調整に使用されたのは全体の7.9%である(83.15億ユーロ)。

と州の間で変更することができる」と規定している¹⁰。こうした措置によって連邦と州の財源配分を修正することで、売上税は財政調整機能を担っている。

2) 州間の財政調整制度(水平的調整) (改正前第 107 条第 2 項第 1 文及び第 2 文)

第 3 段階として、税収配分の州間の格差是正のため狭義の州間財政調整が行われる。

州間の財政調整制度では各州の財政力と財政需要を比較し財政力が財政需要を上回る州から下回る州に対して財政調整金が支払われる。具体的には、1 人当たり税収¹¹が連邦の平均を上回る州が平均から上回る額に応じて調整負担金を拠出する。これに対して、平均を下回る州はその規模に応じて調整交付金を受け取り、各州の財政力の均てん化を図っている。ここで財政力とは州の税収に当該州内の市町村の税収の 64%を加えた額である。ただし、ある州の人口一人当たりの税収の前年比伸び率が 16 州平均の伸び率を上回る場合には平均を超えて増えた税収の 12%を税収として計上しなくて良い。財政需要とは 16 州平均の一人当たり財政力に当該州の人口を乗じた額である。ただし、このとき各州の財政需要に占める財政力の割合による順位が変わらないように行う¹²。この制度はドイツ基本法第 107 条第 2 項を根拠としているが、同項では市町村も考慮した財政調整を求めている。このため、税収評価では州税だけでなく、市町村税も考慮した財政調整が行われている。

以上は原則であり、以下の 2 つの例外がある。

- ① 16 州のうち 1 つの大都市のみで州として扱われる 3 つの都市州 (Stadsstaat、ベルリン州、ブレーメン州、ハンブルク州) については隣接する州の住民に対してもサービスを提供しているなどの特殊事情を考慮し、人口に 135%の係数をかけて財政需要を算出する。
- ② 旧東ドイツの 3 州 (ブランデンブルク州、メクレンブルク・フォアポメルン州、チューーリングゲン州) については人口密度が低く、他の州よりも行政費用を要するとして人口に 102%~105%の係数をかけて財政需要を算出する。

第 3 段階目における州間財政調整は、財政需要に占める財政力の割合 (財政力/財政需要) に応じて、以下の図表 38 のとおり行われる。

¹⁰ 連邦財務省の資料では市町村に対する配分が比較的安定しているのに対し、連邦と州政府の配分比率は頻繁に修正されている。

¹¹ 単純な人口を使用しているのではなく、都市地域や過疎地域に対しては補正人口を使用している。

¹² 財政需要とは 16 州平均の一人当たり財政力に当該州の人口を乗じた額である。

図表 38 第3段階目の州間財政調整における財政力格差の調整

財政力	財政力／財政需要	受領額（+）、拠出額（-） （（財政需要－財政力）に対する割合）
弱	80%未満	+75%
	80～93%	+70～75%
	93%以上 100%未満	+44～70%
強	100%超～107%	-44%～-70%
	107%～120%	-70～-75%
	120%超	-75%

（資料）渡辺富久子（2018）「ドイツにおける財政調整制度の改革－州間財政調整の縮小と連邦交付金の拡大－」『外国の立法』第278号

2017年時点で財源を拠出している州は全16州のうち4州である。バイエルン州が全体の52.6%の5,887百万ユーロを拠出しており、ヘッセン、バーデン・ヴュルテンベルク、ハンブルクの順で資金供給を行っている。これに対して、ベルリンが4,233百万ユーロを受け取っており、旧東ドイツ地域の州を中心に配分されている。

図表 39 州間財政調整（州間の水平的財政調整）における拠出・受領額の推移

単位：百万ユーロ（マイナスは拠出、プラスは受領）

州名	2005年度	2006年度	2007年度	2008年度	2009年度	2010年度	2011年度	2012年度	2013年度	2014年度	2015年度	2016年度	2017年度
ノルトライン・ヴェストファーレン	-490	-132	-38	54	-59	354	240	435	691	899	1,025	1,107	1,243
バイエルン	-2,234	-2,093	-2,311	-2,923	-3,354	-3,511	-3,621	-3,797	-4,307	-4,856	-5,468	-5,821	-5,887
バーデン・ヴュルテンベルク	-2,235	-2,057	-2,316	-2,499	-1,488	-1,709	-1,813	-2,765	-2,415	-2,357	-2,324	-2,538	-2,779
ニーダザクセン	363	240	318	317	110	259	209	178	107	278	420	681	696
ヘッセン	-1,606	-2,418	-2,885	-2,470	-1,902	-1,752	-1,799	-1,304	-1,702	-1,756	-1,730	-2,261	-2,480
ラインラント・プファルツ	294	346	343	374	293	267	246	256	242	289	351	388	392
シュレスヴィッヒ・ホルシュタイン	146	124	136	177	169	101	119	134	168	173	249	226	239
ザールラント	113	115	125	116	93	89	120	94	137	144	153	174	198
ハンブルク	-383	-623	-368	-371	-45	-66	-92	-25	88	-56	-115	65	-40
ブレーメン	366	417	471	505	433	445	518	521	588	604	627	694	692
ベルリン	2,456	2,709	2,900	3,140	2,877	2,900	2,999	3,224	3,328	3,491	3,622	3,919	4,233
ザクセン	1,020	1,078	1,165	1,158	910	854	922	961	995	1,035	1,030	1,089	1,184
ザクセン・アンハルト	587	590	627	627	514	497	544	550	559	586	601	645	539
チューリンゲン	581	617	644	637	497	472	531	542	543	553	585	598	641
ブランデンブルク	588	611	675	621	501	401	443	543	518	510	498	543	607
メクレンブルク・フォアポンメルン	433	475	513	538	450	399	433	453	461	463	476	493	523
全国	±6,948	±7,322	±7,917	±8,263	±6,848	±7,039	±7,324	±7,891	±8,424	±9,025	±9,636	±10,620	±11,186

注) 2016、2017年度は推計値

資料) ドイツ連邦財務省”Finanzbericht 2019”

3) 連邦補充交付金制度(垂直的調整) (改正前第 107 条第 2 項第 3 文)

第 4 段階としての連邦補充交付金 (Bundesergänzungszuweisungen) は、売上税の事前水平的調整と州間の水平的調整を実施した後、依然財源が十分に確保できない州に対して連邦から交付される交付金である。この交付金は連邦から州に交付されることから垂直的調整と呼ばれている。

この財政調整制度には一般連邦補充交付金 (allgemeine Bundesergänzungszuweisungen) と特別需要連邦補充交付金 (Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen) がある。いずれもその用途を拘束されない。一般連邦補充交付金は州間の水平的調整が終わった段階で財政力/財政需要が 99.5%を下回る州に対してその差額の 77.5%を交付して補てんするものである。一方で特別需要連邦補充交付金はすべての州ではなく、一部の州にとって特別に不利益な状況であって第 1~3 段階の財政調整において考慮されていないものを補うものである。具体的には以下の 3 つが挙げられる。ただし、このうち①については 2019 年までの時限措置として制度化されたものであり、交付額は年々遞減する。

- ① 東西ドイツ分断に起因するインフラ整備の延滞を回復するために必要な旧東ドイツ諸州の負担を補うもの。(ベルリン州を含む旧東ドイツ諸州対象)
- ② 構造的に失業率が高いがゆえに必要な給付の負担を補うもの。(ベルリン州を除く旧東ドイツ諸州対象)
- ③ 州の規模が比較的小さいため割高となる政治的運営費用を補うもの。(10 州¹³)

一般連邦補充交付金は交付金全体の 4 割を占めるが、水平的財政調整を実施しても依然平均的な税収を確保できない州に対して配分されていく。この交付金によって平均以下のすべての州で、平均から不足する額の 99.5%が補てんされるように配分されている。

交付金のうち、最も大きな割合を占めるのが特別需要連邦補充交付金の中の旧東ドイツ地域の州に支払われる交付金であり、これが 2016 年時点で 4,295 百万ユーロあり、全体の 43.6%に上っている。

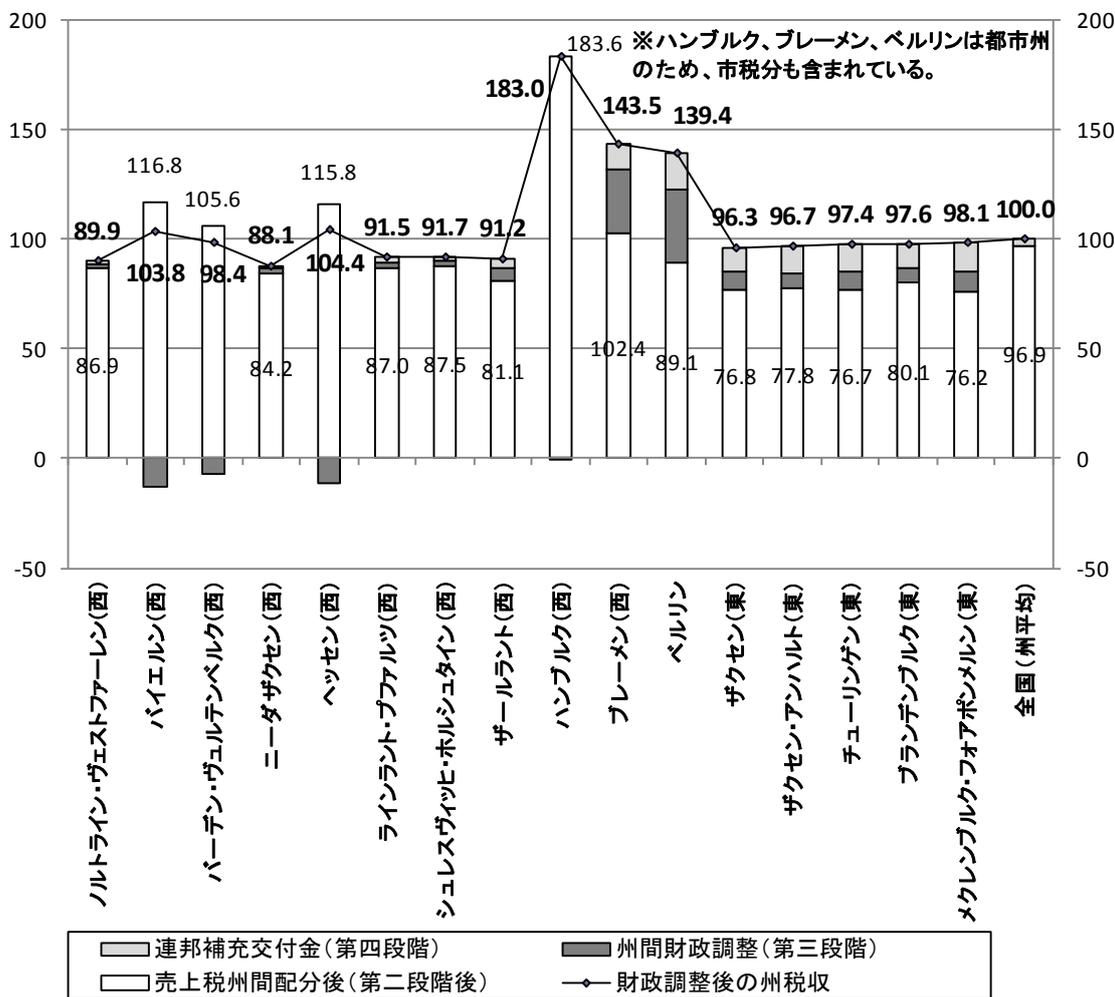
以上の財政調整制度の結果、州別・人口一人当たり税収規模 (指数) は、売上税の州間配分後 (第二段階終了後) には、旧東独メクレンブルク・フォアポメルン州の 76.2 から旧西独バイエルン州の 116.8 までの開きがあったが、州間の水平的財政調整 (第三段階) および連邦からの補充交付金交付 (第四段階) を経て、最終的には、旧西独ノルトライン・ヴェストファーレン州の 89.9 からヘッセン州の 104.4 まで縮小している¹⁴。

¹³ ベルリン州、ブランデンブルク州、ブレーメン州、メクレンブルク・フォアポメルン州、ラインラント・プファルツ州、ザールラント州、ザクセン州、ザクセン・アンハルト州、シュレスヴィヒ・ホルシュタイン州、チューリンゲン州 (財政調整法第 11 条第 4 項)

¹⁴ 都市州のハンブルク、ブレーメン、ベルリンを除く。これら 3 州は都市州であるため、人口一人当たり税収には、州税だけでなく市税も含まれるため、他の諸州に比べて大きな値となる。

図表 40 財政調整による州別・人口一人当たり税収規模（指数）

（財政調整後の州平均＝100）



資料) 連邦財務省"Finanzbericht 2019"を基に、三菱UFJリサーチ&コンサルティング作成

4) 財政調整制度の改革—州間の水平的財政調整制度の廃止（2020年度に予定）—

現行のドイツの財政調整制度の下では、特に、第三段階の州間財政調整については、財政力の強い州は、常に拠出側に回るため、強い負担感を抱いており、税収を確保しようとするインセンティブを阻害する、と考えていた。他方で、旧東独州はいまだに十分な財政力を備えるほどには経済成長をしておらず、諸州間での連帯を求めざるを得ない状況であった。

2020年以降、州は借入れをしない状態で財政収支を均衡させる義務を負うことになるため、現行の財政調整制度が2019年末で失効するのに際して、新たな財政調整制度の枠組みが求められていた。

連邦政府と州政府の財政調整制度に関する交渉は2016年に決着し、2020年度以降、州政府は連邦政府から97億ユーロの追加財政支援を受け取ることとなる。連邦政府が支払う

財政支援の60%は税収の伸びや割り当てに依存するが、その額は毎年拡大し、2030年には130億ユーロに拡大すると想定されている。2020年から2030年に州政府が連邦政府から受け取る追加財政支援の総額は1,400億ユーロに上る。

主たる変更点は、以下のとおりである。

1. 垂直的配分に関する変更点（改正財政調整法第1条）

売上税の連邦と州の間の配分において州への帰属分が年間に約40億2千万ユーロ増えることとなった。このうち26億ユーロは定額だが、14億2千万ユーロは税収に依存して増減する。

2. 水平的配分に関する変更点（第107条第2項第2文～第4文）

売上税による事前調整がなくなり、16州全体に帰属する売上税はその全額が各州の人口比に応じて配分されることになった。ただし、改正財政調整法第10条から、財政力の強い州に対しては「財政力—財政需要」の63%分の減額が行われ、財政力の弱い州に対しては「財政需要—財政力」の63%分の増額が行われることから財政力格差の適度な調整は図られている。また、改正財政調整法第8条第3項から、財政力を算出する際、改正前は市町村の税収の64%が考慮されていたが改正後は75%が考慮される。

3. 州間の財政調整制度について（第107条）

従来の第3段階目の財政調整に相当する、狭義の州間財政調整は廃止される。これに伴い州間で融通しあう額が減る分、垂直的配分による州への帰属分が増額し、連邦からの各種交付金が拡充される。

4. 連邦補充交付金制度に関する変更点

(ア) 一般連邦補充交付金に関する変更点（改正財政調整法第11条第2項）

一般連邦補充交付金は売上税の州間配分が終わった段階で財政力/財政需要が99.75%を下回る州に対して差額の80%を補てんするように変更される。（変更前は99.5%を下回る州に対して差額の77.5%。）

(イ) 特別需要連邦交付金に関する変更点（第107条第2項第6文）

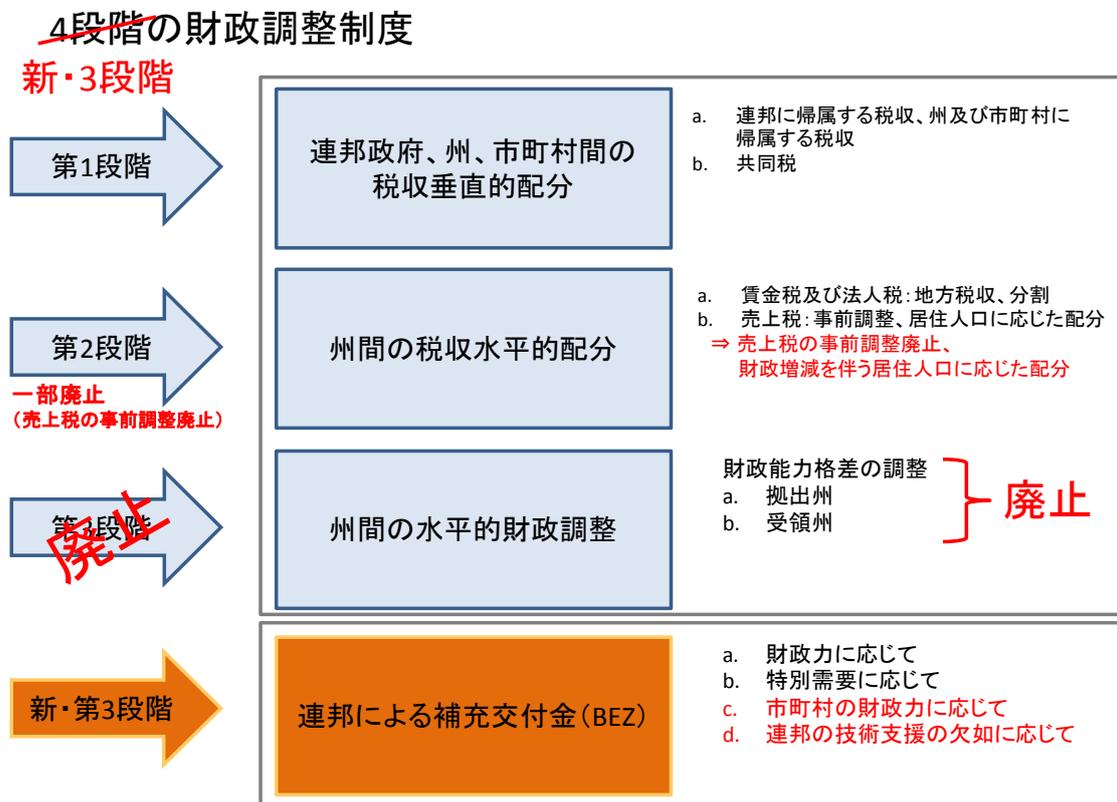
旧東ドイツのための特別需要交付金は廃止され、代わりに税収の少ない市区町村を有する財政力の低い州に対する連邦補充交付金や研究助成のためのものが創設される。

他にも2011年～2019年、財政赤字が大きく連邦から財政強化支援（Konsolidierungshilfe）を全体で8億ユーロ受領している5州（ベルリン州、ブレーメン州、ザールラント州、ザクセン・アンハルト州、シュレスヴィヒ・ホルシュタイン州）のうち、ザールラント州およびブレーメン州の2州は引き続き2020年以降も毎年4億ユーロずつ財政再建支援（Sanierungshilfe）を連邦から受け取る。

この結果、連邦政府と州政府の財政調整制度は4段階から3段階となる。売上税の事前配分は廃止され、財政力の強い州に負担を強いる州間のいかなる支払いも実施されない。代わりに、州の売上税の配分は財政力に応じて実施される。結果的にこのような合意が成立したのは、すべての州にとって不利益が生じないように、財政力の強い州の負担を減らし、財政力の弱い州の財政状況が現状より悪くならないよう、連邦政府の財政支援が増加するためである。

なお、本制度改革については、州政府の自治能力を弱体化させるので、州の政策担当者が州の財政の将来に責任を持てるようにするためのより適切な方法は、州政府の課税の自主性を高めることである、という批判が起こっている¹⁵。

図表 41 2020 年度以降の財政調整制度



(資料) ブランデンブルク州財務省提供資料を基に加筆して作成

¹⁵ 例えば、ドイツ経済研究所 (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung : DIW) (2017), " Die Abschaffung des Länderfinanzausgleichs- Was der neue Finanzkraftausgleich für Bund und Länder bedeutet- "

II. 2008 年企業税制改革前の営業税改革をめぐる動き

(1) 営業税の概要

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。

ドイツでは法人（株式会社 AG、有限会社 GmbH など）の所得に対し、連邦税の法人税（Körperschaftsteuer）、市町村税の営業税（Gewerbesteuer）、連邦税の連帯付加税¹⁶（Solidaritätszuschlag）が課される。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。

市町村税の営業税は、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。全市町村の営業税の乗率を単純平均すると 360% 程度、加重平均では 400% 程度となる。

そのため、ドイツにおける法人税の平均値は約 30% となる（次頁の図表 43 参照）。ただし、営業税の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、地方部や、大都市周辺の小都市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、250%～580% まで分布している。

¹⁶ 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（課税対象所得の 0.825%）。

図表 42 ドイツの法人税率・課税標準

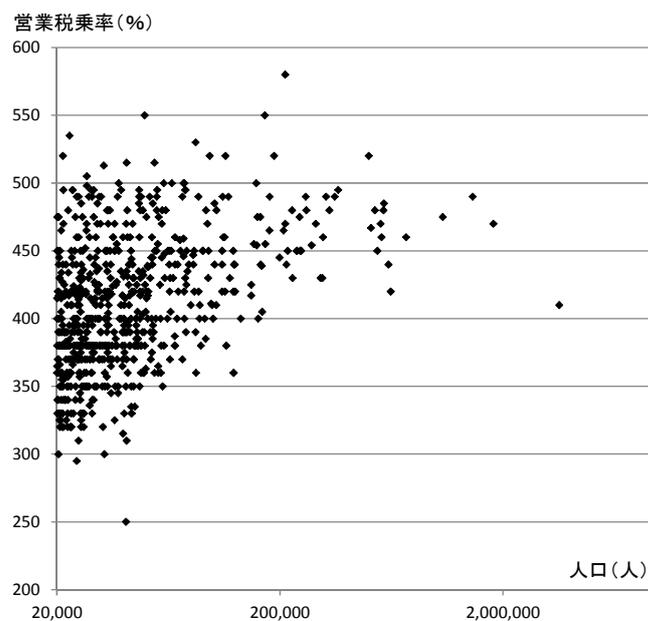
税目	税率	課税標準
法人税	15%	当期利益をベースに算定された課税所得
営業税	基準税率:3.5% × 乗率(※)	営業税上の課税所得
連帯付加税	5.5%	法人税額

(※) 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。全市町村の乗率の加重平均値は400%強程度、単純平均値は360%程度。
(出所) 三菱東京UFJ銀行「投資ガイドブック ドイツ」

図表 43 ドイツの法人税額の計算例

<法人税額の計算例>		
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。		

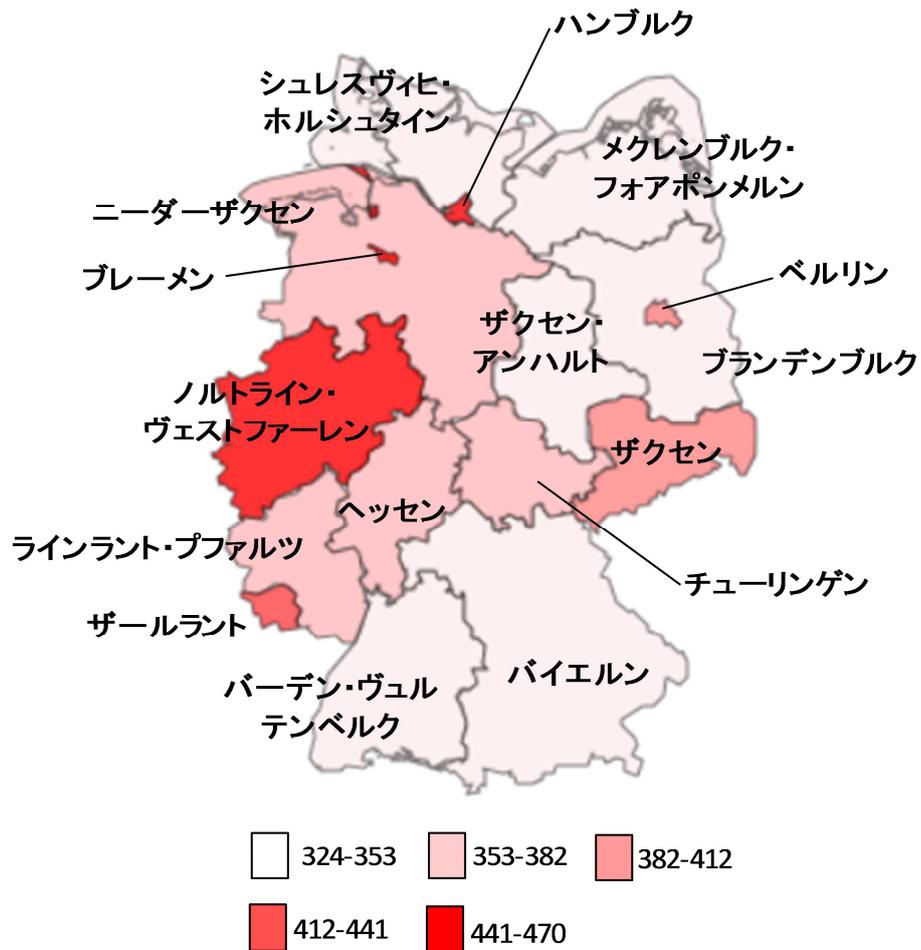
図表 44 人口規模と営業税乗率



(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 45 州ごとの平均営業税乗率 (2017 年)

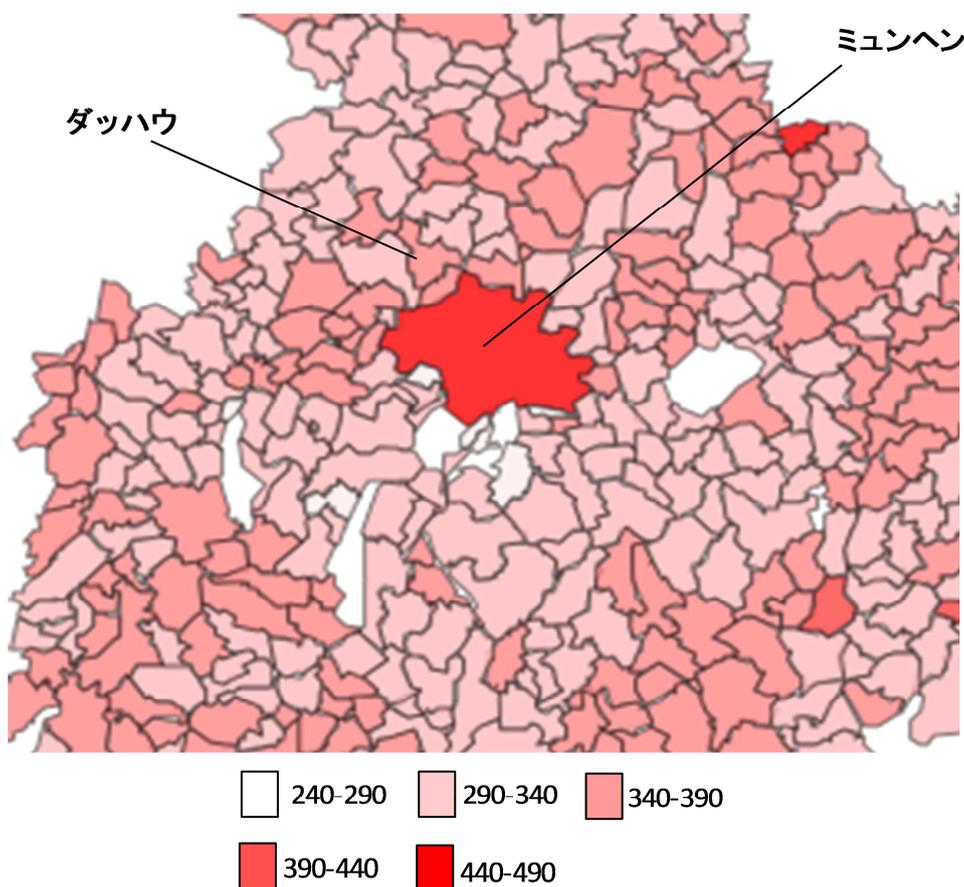


(出所) fact fish, Trade Tax Atlas <http://www.factfish.com/trade-tax-atlas>

旧西独のバイエルン州ミュンヘン市周辺の営業税乗率を見ると、ミュンヘン市（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。ミュンヘン市人口約146万人）の営業税乗率は490%だが、その北西近郊に位置するダッハウ市（人口約4.7万人）の乗率は350%、ミュンヘン市南部に隣接するGrünwald市（人口約1.2万人）の乗率は240%に留まっている。

また、ミュンヘン市北東部の258市町村で構成されるLower Bavaria地区の平均営業税乗率は348.7%（290%～475%の範囲）、ミュンヘン市西部の340市町村で構成されるSwabia地区の平均営業税乗率は327.6%（230%～470%の範囲）となっている。

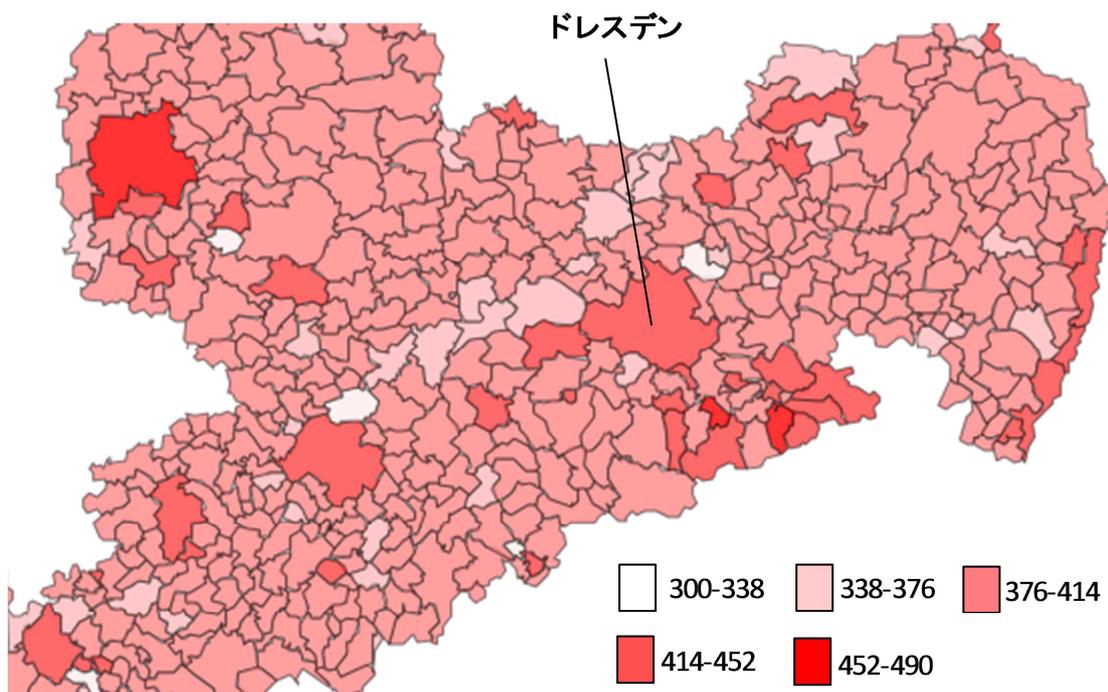
図表 46 ミュンヘン市周辺の営業税乗率（2017年）



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

旧東独のザクセン州ドレスデン市周辺の市町村の営業税率は、ミュンヘン市およびその周辺とは様相が異なっている。ドレスデン市（人口約 54 万人）の営業税率は 450%だが、その周辺市町村は、ドレスデン市ほど営業税率は高くないものの、400%前後の市町村が多く、中心地と周辺市町村間の営業税率格差は、それほど大きくはない事が分かる。

図表 47 ドレスデン市周辺の営業税率 (2017 年)



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

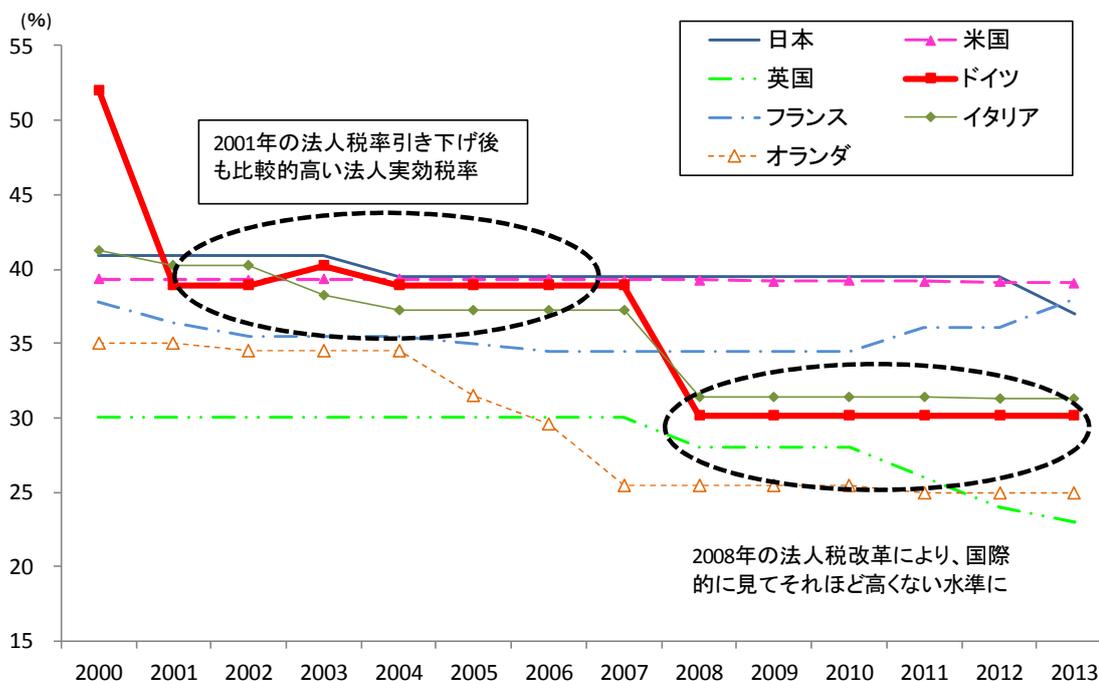
(2) 営業税率改革の経緯

1980 年代以降、グローバル化の進展と新自由主義的イデオロギーの浸透を背景として、OECD 主要諸国において法人税率の引き下げが行われてきた。特に、1990 年代以降には、東欧諸国・ロシア・中国なども資本主義的市場経済に参入するようになり、グローバルな租税競争が繰り広げられるようになった。ドイツにおいても、1993 年、1999 年、2001 年に国税法人税率の大幅な引き下げが行われ、法人実効税率（法人税・営業税等の企業利潤に対する税率）は 1982 年の 62%から 2001 年の 38.7%へと大きく引き下げられた。しかしながら、2001 年以降についても他の欧州諸国と比較して高い水準にあった。

連邦財務省は、高い法人実効税率が、ドイツ企業の国際競争力の低下とドイツ企業による海外への課税所得の移転に繋がっていることを指摘している。2008 年の企業税制改

革の背景としては、まず、世界的な法人税引き下げ競争の中で、比較的高い水準であったドイツの法人実効税率を引き下げることが挙げられる。

図表 48 主要国の法人実効税率の推移



(出典) OECD

また、ドイツにおいては、企業課税に関し、法人税、所得税、営業税の関係が入り組んでおり、租税体系として問題があった。ドイツでは、資本会社の利潤には法人税と営業税が、人的企業の利潤には所得税と営業税が課税される。加えて人的起業の場合には営業税は一括して所得税の租税債務に算入され、税額控除される。そのため、全体としては様々な租税が不透明な共同作用を果たしてしまう。

これらの問題意識を踏まえて 2008 年企業税制改革では、目的として以下の 4 点が挙げられた。

- ① 直接投資に関してドイツの企業立地の魅力を高め、同時に企業の租税操作に対抗すること
- ② 資本会社・人的企業など企業形態のちがいによる負担の中立性
- ③ 市町村税収の安定化、ならびに課税の透明性の向上、財政資金の流れの簡素化
- ④ 個人資産の資本所得課税の改革

営業税に関しては、1980年の営業賃金額税の廃止、1998年の営業資本税の廃止により、外形標準要素がなくなり、地方財政の不安定化につながった。2008年の営業税改革においては、基準税率の引き下げとともに、営業税課税ベースにおける外形標準拡大による地方財政の安定化が図られた。

1998年の営業税に係る改革に関しては、営業資本税の廃止による減収に対応するため、売上税の2.2%を市町村に配分することとなった。営業資本税と異なり、市町村は売上税の税率決定権を持たないことから、自律的な財政運営の余地が小さくなった。

	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	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	営業税基準税率を5%から3.5%に引き下げ

(3) 2008年企業税制改革に向けた各団体の意見・要望

営業税改革については、課税者たる自治体サイドと納税者たる企業・経済界サイドの利害・主張が対立してきた。自治体サイドは課税ベースの事業付加価値額への拡大(=外形標準化)を求めてきたが、経済界サイドは営業税率引き下げ・廃止、課税ベースの縮小を主張してきた。

ア 経済界の主張

経済界は、企業税率の引き下げ、課税ベースの縮小を主張してきた。また、営業税に関しても税率の引き下げあるいは将来的には廃止を主張してきた。経済界としては、法人税収の枠内での税収中立ではなく、法人税負担そのものの軽減を目指していた。

(7) 企業税制全体の改革に対する主張

グローバル化が進む中でのドイツの企業税制に関し、ドイツ産業連盟¹⁷は2006年に「ド

¹⁷ 100,000を超えるドイツ企業を代表する経済団体

イツにおける企業の租税負担」という文書を公表している。この中での主張は図表 49 に示すが、税率引き下げの必要性和課税ベース拡大に係る問題点の指摘がなされるとともに、法人税率引き下げ等がドイツ経済にとって有益であることを示していた。

図表 49 ドイツ産業連盟 「ドイツにおける企業の租税負担」の内容

- ドイツ経済の発展のためには、企業の負担軽減が必要。
- 税率引き下げが望ましい。ただし、課税ベース拡大による税率引き下げ効果の相殺は望ましくない。
- 課税ベース拡大の余地はすでに残っていない。
- 「租税ダンピング」の批判に対して反論。①税率引き下げにより税収増をもたらす、②各国が雇用と成長のために租税システムを巡る競争をすることは決して租税ダンピングではない
- 法人税等の税率引き下げはドイツ経済にプラス。
- ドイツ企業のグローバル化がドイツの課税ベースを縮小させているという議論に懐疑的。

(出典) 関野満夫「現代ドイツ税制改革論」、BDI “Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deuthland”

(イ) 営業税改革に対する主張

経済界においては、企業活力を強化する観点から、課税ベースの拡大に対して懸念を示すと共に、営業税率の引き下げ、将来的な営業税の廃止を主張していた。

ドイツ産業連盟は 2001 年に営業税改革案を公表しているが、この中では、①営業税と所得税市町村分与の廃止、②代償財源として各市町村は所得税・法人税にそれぞれ自由に付加税を課すこと、③企業の名目実効税率は 38%で変化させないことを提案していた。

イ 自治体の主張

自治体においては、営業税は税率操作権を伴う自治的財源であり、応益原則・等価原則に適う企業税であるという立場から、課税ベースを事業付加価値額などへ拡大することを主張してきた。こうした立場から、ドイツ都市会議等の自治体団体¹⁸が税制改革に対する主張を行っていた。自治体は、法人税収の枠内における税収中立を図りつつ、自治体財源の安定化と税率操作権による自治権の維持を主張していた。

¹⁸ ドイツの自治体団体としては、すべての特別市と比較的規模の大きい市町村から構成されるドイツ都市会議、郡に所属する市町村から構成されるドイツ市町村連盟、郡から構成されるドイツ郡会議が挙げられる。これらの組織は、連邦政府や連邦議会などの連邦諸機関、州や EU に対して構成員たる自治体の利益を表明するほか、情報提供や情報交換の場としての役割を担っている。

(7) 企業税制全体の改革に対する主張

企業税制全体の改革に対する認識としては、ドイツ連邦財務省が企業税制改革案形成のために行なった意見集約プロセスの中で、2006年4月に発表された声明が参考となる。当該声明はドイツ都市会議、ドイツ市町村同盟の共同声明であり、大小を問わずあらゆる市町村の意見を示すものであった。

この中で主張は図表 50 に示すが、税率引き下げの必要性と課税ベース拡大に係る問題点の指摘がなされるとともに、法人税率引き下げ等がドイツ経済にとって有益であることを示している。

税率引き下げと課税ベース拡大によって企業課税分野で税収中立を図ること、市町村の財政自治は維持されるべきであることが挙げられる。

図表 50 ドイツ都市会議・ドイツ市町村同盟の共同声明の内容

- 名目税率引き下げは必要だが、企業課税分野で税収中立を図るべきである。
- 税率操作権を備えた経済力関連地方税は市町村税基盤として保持すべきである。
- 営業税について、①税率操作権を骨抜きにすること、②住民所得課税の税率操作権と交換すること、③市町村税に変えて連邦、州からの交付金に置き換えること(交付金の配分方式が企業や市町村経済力に応じたものであっても不可)、④企業資金調達に対する税制中立性の制限、④自己資本への利子控除による課税ベースの縮小は受け入れられない。
- 課税ベースの拡大(特に企業資金調達への税制中立をもたらす拡大)、納税義務者の拡大、は望ましい。

(出典) 関野満夫「現代ドイツ税制改革論」

(4) 営業税改革に対する主張

営業税改革に対するドイツ都市会議の主張としては、「市町村税改革に対する都市の要求」が挙げられる。この中では、①都市の租税収入が安定的に発展することが自明であること、②経済とその主要立地場所である都市との財政面での結合の環を弱めないこと、③経済関連市町村税での税率操作権を通じて、都市にとって不可欠の財政可動性の余地を際限なく保証すること、を主張していた。すなわち、都市における税収確保、市町村税としての財政自治の確保を求めている。

図表 51 営業税に対する企業・自治体の意見

	企業	自治体
営業税率	引き下げ/廃止	引き下げを容認
課税ベース拡大	反対	拡大し、外形的要素を高めるべき
企業税収内での税収中立	不要	必要
自治体の財政自治	—(特に意見無し)	必要

ウ シンクタンクからの提案

(7) 市場経済財団¹⁹「租税政策プログラム」

市場経済財団は2006年1月に同財団の「税法典」委員会による『租税政策プログラム』を公表した。

a 内容

「税法典」委員会は、ドイツの企業課税の現状として、①税率が法人税、営業税、連帯付加税合計で39%にも達しており、ドイツの国際競争力を失わせていること、②税率のみならず特殊な租税構造（営業税の存在、所得税も企業税の性格を持っていること）も課題であること、を強調してきた。そこで、『租税政策プログラム』においては、①企業税制改革、②地方財政の新秩序(4つの方策)、③新しい所得税法、の3つの内容からなる抜本的な租税改革案を提示していた。

企業税制改革については、企業の法的形態での中立性をもち、企業利潤への課税を国際的に競争可能な税率水準に低下させるように統一企業税を導入することを提案している。統一企業税は、課税客体・課税ベースが統一されており、望ましい税率水準として25%であるが、困難な政府財政事情を考慮すると30%までが現実性のある水準であるとされる。新しい企業課税の下では、連邦・州税の一般企業税(19~22%)と、市町村税の地方企業税(6~8%)から構成されることが想定されて、地方企業税率については市町村が上記範囲で独自に決定可能としていた。また、営業税については廃止を提案していた。

地方財政の新秩序に関しては、憲法に規定された地方自治行政の保障と安定化のために、①不動産税(不動産要素への課税)、②住民税(居住要素への課税)、③地方企業税、④賃金税への市町村参与(経済要素への課税)を地方財政の柱とすることを提案している。

このうち、不動産税については2006年時点の制度と大きな変化はない。住民税については、現行の所得税市町村参与(15%分)を廃止し、各市町村が独自に住民所得に課税する

¹⁹ 1982年に経済学者のWolfram Engels氏と起業家のLudwig Eckes氏を中心となって設立された財団である。経済界の主張に近いとされる。

地方所得税を新たに導入しようとするものであり、所得税法で規定される住民の課税所得に各市町村が設定する比例税率で課税されるものが想定されている(収入中立を仮定すれば平均3~4%の水準)。また、現行の営業税を廃止し、その代替財源として地方企業税及び賃金への市町村参与を導入しようとしている。

こうした提案の背景となる考え方は図表 52 に示すとおりである。

図表 52 市場経済財団「租税政策プログラム」における提案の背景となる考え方

- 自治体財政に対して安定的な財政収入を確保するとともに、企業の国際的競争可能性を保証する。
- 地方税の応益原則を強調。不動産所有者・住民・地域経済という自治体公共サービス利用者の3グループに対して、適切に課税すべき。
- 営業税は経済関連税として適当ではない。その理由は、①営業税は本来は企業の客観的経済力を捕捉すべきだがそうになっていない、②課税対象が縮小し大企業が負担する税となっている、③自治体税収は本来安定的であるべきだが景気変動を受けやすい、という点。
- 憲法で保障された地方自治行政の観点からは、不動産・住民・地域経済のそれぞれに対して税率操作できることが望ましい。ただし、所得税と売上税への市町村参与には税率操作権がない。

(出典) 関野満夫「現代ドイツ税制改革論」、Stiftung Marktwirtschaft “Kommission „Steuergesetzbuch“ Steuerpolitisches Programm”

b 評価

同提案では、現行の営業税と所得税市町村参与を廃止し、その代替財源として住民税、賃金税という個人所得税と地方企業税という法人利潤課税を導入しようというものである。このことから、自治体サイドは、①営業税の税率操作権が失われること、②企業負担を市民等に転嫁するものであることから、批判的な態度を取っていた。

一方、企業サイドとしては、税率引き下げと課税ベース縮小が主張されており、考え方が近いものであると評価されていた。

【関係者へのインタビュー結果】

- ・ ①企業と自治体の関係が薄れてしまう、②自治体は財源時調達のために乗率を自分で決めるという自治権を重要視している、という点から市場経済財団の提案に対して反対した。(州政府)
- ・ 2008年企業税制改革前の各種提案のうち、当団体立場に最も近いものは市場経済財団の案である。(経済団体)

(イ) ベルテルスマン財団「営業税から地方経済税へ ―ベルテルスマン財団の改革コンセプト―」

a 内容

ベルテルスマン財団が 2007 年に発表した「営業税から地方経済税へ ―ベルテルスマン財団の改革コンセプト―」においては、市場経済財団の改革案を強く意識し、その批判の上で営業税改革案を主張していた。前提として、①ドイツ税制が複雑な体系となっていること、②ドイツの企業租税負担が表面上も実行上も高すぎることを、からドイツ企業税制に対して改革の圧力がかかっているとしている。また、市町村財政の面から見ると、現行の営業税はもっぱら企業利潤課税となっていることから、税収の景気変動制が大きいこと、納税義務者の範囲が自治体公共サービスから利益を得ている全ての経済事業者に及ぶのではなく不公平な負担になっていることなどが問題であるとしている。

市場経済財団の改革案に対する批判は図表 53 の通りであるが、租税体系の複雑さ、応益原則・景気中立性といった地方税の特性に係る課題、自治体間の格差、地方の財政自治と言った面から課題を指摘している。

図表 53 ベルテルスマン財団から市場経済財団の改革案への批判

- 経済関連税(営業税)の代わりにより小さい収益税(地方企業税)と賃金税交付的な参与に置き換えても租税体系の顕著さは高まらない。自治体への賃金税交付は、納税者にとって目に見えない。
- 地方企業税はもっぱら利潤依存型であり、等価交換的な貢献にならない(応益原則は当てはまらない)。また、景気変動を受けやすい。
- 自治体間の配分効果について、中心都市と周辺部で効果が異なり、中心都市にとっては配分損失になる。
- 営業税(税率操作可)の相当部分を賃金税(税率操作不可)に置き換えることは、自治体の財政自治からも課題。

(出典) 関野満夫「現代ドイツ税制改革論」、Bertelsmann Stiftung “Von der Gewerbesteuer zur kommunalen Wirtschaftssteuer”

こうした批判を受け、「営業税から地方経済税へ ―ベルテルスマン財団の改革コンセプト―」においては地方経済税の導入を提案している。当提案においては、営業税の代替として、すべての経済活動を課税対象とし、課税ベースに収益だけでなく実物投資資本、賃金を含む地方経済税を導入することを提案している。当該地方経済税について、市町村の税率決定権を保障するとしている。また、地方経済税については、損金算入を廃止し、租税体系を透明化することとしている。なお、地方経済税の税率水準を一層引き下げる手段として、不動産税の増税もオプションとして提起している。

こうした措置により、これらの効果として、税率の明確な低下、ドイツ企業課税の国

際競争可能性の改善、自治体財政運営の持続可能性が可能となることが期待される。

b 評価

同改革案に対しては、ドイツ都市会議は好意的に受け入れ、内容についても高く評価している。特に、図表 54 に示す点について高く評価している。

図表 54 ドイツ都市会議からベルテルスマン財団の改革案への評価

以下の点について、特に評価している

- 経済関連の市町村税について、課税ベースを利潤のみでなく、実物投資資本や賃金額を含んでいること。安定収入につながる。
- 当該地域のすべての経済活動を地方企業課税に結びつけたこと。
- 営業税の損金算入廃止により、営業税負担の透明性が増す。

(出典) 関野満夫「現代ドイツ税制改革論」

(ウ) 市場経済財団の改革案とベルテルスマン財団の改革案の比較

市場経済財団の改革案とベルテルスマン財団の改革案の比較は、図表 55 の通りであるが、両者が考えるドイツの企業課税全般に係る問題意識、営業税に係る課題は共通している部分が多い。ただし、自治体税収の安定化を図る手段として、市場経済財団は現行の営業税収の一部を賃金税に係る市町村参与に置き換えることを提案しているのに対し、ベルテルスマン財団は、企業課税に係る外形要素の拡大を提案していることが大きく異なる。

2008 年の実際の改革においては、税率引き下げと外形要素の拡大が図られており、ベルテルスマン財団の提案に近いものとなっている。

図表 55 市場経済財団の改革案とベルテルスマン財団の改革案の比較

	市場経済財団「租税政策プログラム」	ベルテルスマン財団「営業税から地方経済税へ —ベルテルスマン財団の改革コンセプト—」
ドイツの企業課税全般に係る問題意識	<ul style="list-style-type: none"> ・ 税負担率が国際的に見て非常に高く、ドイツの国際競争力を低下させている ・ ドイツの租税体系が複雑なものとなっている 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 税負担率が国際的に見て非常に高く、ドイツの国際競争力を低下させている ・ ドイツの租税体系が複雑なものとなっている
営業税に係る課題	<ul style="list-style-type: none"> ・ <u>営業税は本来は企業の客観的経済力を捕捉すべきだがそう</u> 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 自治体税収は本来安定的であるべきだが営業税収は景気変

	<p><u>なっていない</u></p> <ul style="list-style-type: none"> 課税対象が縮小し大企業が負担する税となっている 自治体税収は本来安定的であるべきだが営業税収は景気変動を受けやすい 	<p>動を受けやすい</p> <ul style="list-style-type: none"> 納税義務者が限定されており不公平
税負担率に係る提案	<ul style="list-style-type: none"> 営業税を廃止し、<u>地方企業税及び賃金税への市町村参与を導入</u> ⇒税負担率を軽減 	<ul style="list-style-type: none"> 営業税を廃止し、<u>地方経済税を導入（オプションとして不動産税の増税）</u> ⇒税負担率を軽減
自治体財政の安定化に係る提案	<ul style="list-style-type: none"> <u>賃金税に対する自治体の関与を確保することにより</u>、自治体財政を安定化 	<ul style="list-style-type: none"> <u>地方経済税において外形的要素を拡大することにより</u>、自治体財政を安定化

(出典) 関野満夫「現代ドイツ税制改革論」等をもとに三菱UFJリサーチ&コンサルティング作成

(注) 下線は両者の意見が異なるもの

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。

IV. 2008 年企業税制改革の評価

(1) 定量的評価(財政に与えた影響)

連邦財務省は 2008 年企業税制改革が財政に与えた影響についての分析結果を公表していない。企業サイドは、今後更なる企業税制改革を進める上で、2008 年企業税制改革の評価がないことを問題視している。なお、連邦財務省へのヒアリングでは、内部では効果検証を行っており、事前の推計と大きく変わった訳ではないとしている。

【関係者へのインタビュー結果】

- ・ 事後的な効果検証も実施しているが結果は公表していない。ただし、税制改正全体の効果、各項目の効果ともに事前推計値とそれほど大きな変化はないものと思料。
(連邦財務省)
- ・ 2008 年税制改正後に金融危機が発生したため、定量分析が難しい状況。(シンクタンク)
- ・ 2008 年企業税制改革に係る財務省の公式な評価がないことを問題視しており、「評価すべき」との声を上げていきたい。今後更なる企業税制改革が必要であるが、その前提として 2008 年税制改革の評価は必要。(経済団体)

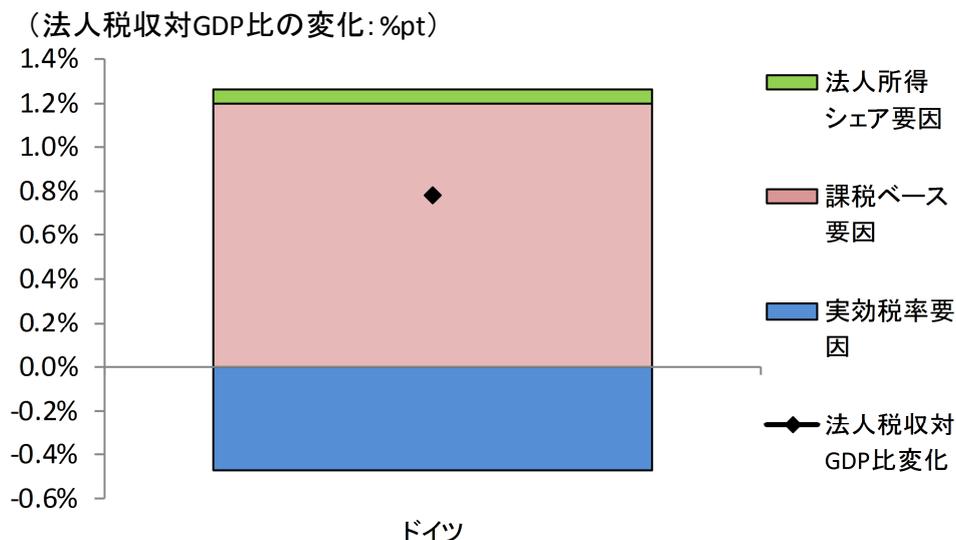
ア 税収変化の要因分解

ここでは、ドイツにおける 2008 年企業税制改革による税収変化の要因を見るために、改革前の 2004 年度から改革後直近の 2017 年度までの法人税収対 GDP 比の変化を、①実効税率要因、②課税ベース要因、③法人所得シェア要因(≒法人成り要因)の 3 つに分解した。これらを示したものが次頁の図表 60 である。

その結果、この間、法人税収の対 GDP は 0.8%pt 増大したが、実効税率要因は-0.5%pt の寄与度であった。これに対して、課税ベース要因は 1.2%pt、法人所得シェア要因は 0.1%pt の寄与度であった。

この間のドイツの企業税制改革による法人税収の対 GDP 比の変化要因として、課税ベースの拡大はプラスに作用し、実効税率の引き下げはマイナスに作用していたことが分かる。

図表 60 法人税収対 GDP 比変化の要因分解（2004 年度～2017 年度）



(注)

法人税収/GDP=法人実効税率×(法人課税所得/法人営業余剰)×(法人営業余剰/GDP)

を対数変換し、寄与度分解を行った。対数変換後の右辺第1項が「実効税率要因」、第2項が課税ベース要因、第3項が法人所得シェア要因である。法人課税所得は、法人税収を実効税率で割ることによって算出している。また、各項の合計が、2004年度から2017年度の法人税収対GDP比の変化分に一致するように、調整している。

(資料) OECD: National Accounts, Tax Database, Revenue Statistics より作成。

なお、法人所得シェア要因も、法人税収の対GDP比の上昇に寄与している。OECDによる国民経済計算統計によれば、ドイツでは「法人営業余剰/GDP」の比率は、2004年度の22.6%から2017年度には25.3%へと上昇している。他方、「家計営業余剰/GDP」の比率は、2004年度の13.4%から2017年度には12.0%へ低下している。この間の企業税制改革は、個人所得から法人所得への転換（すなわち、法人成り）を促した可能性があることが示唆される。

因みに「法人部門の被雇用者所得/GDP」の比率は、2004年度の36.7%から2017年度には36.5%へと、ほぼ不変である。

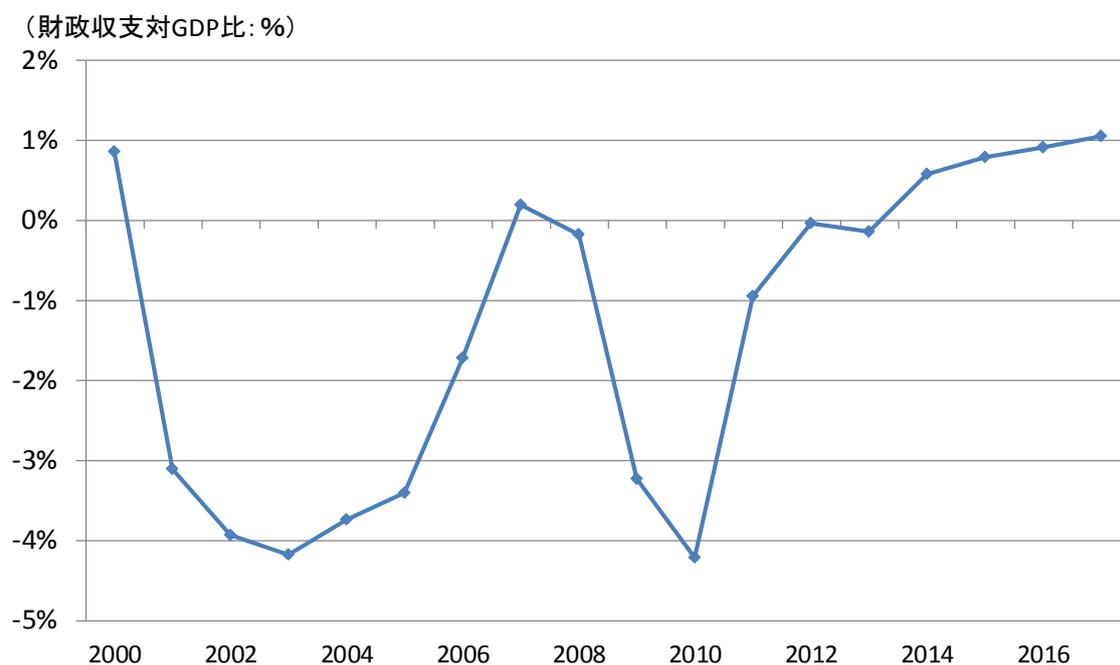
なお、ドイツのみを対象とした分析ではないが、Piotrowska and Vanborren(2008)²³では、EU諸国の法人税率の引き下げによってもEU諸国の法人税収の対GDP比にほとんど変化がないのは、法人成りが主たる要因である、と分析している。

²³ J. Piotrowska and W. Vanborren(2008), “The corporate income tax-rate-revenue paradox: Evidence in the EU”

イ 税制改革の財政収支への影響

ここでは2008年に行われた税制改革が財政収支に与えた影響を定量的に分析する。ドイツの一般政府の財政収支を示したものが図表61である。税制改革後、リーマンショックによっていったん財政収支は大きく悪化するが、2011年以降は徐々に改善し、2014年以降は財政収支が黒字化していることが分かる。

図表 61 財政収支の推移（対 GDP 比）



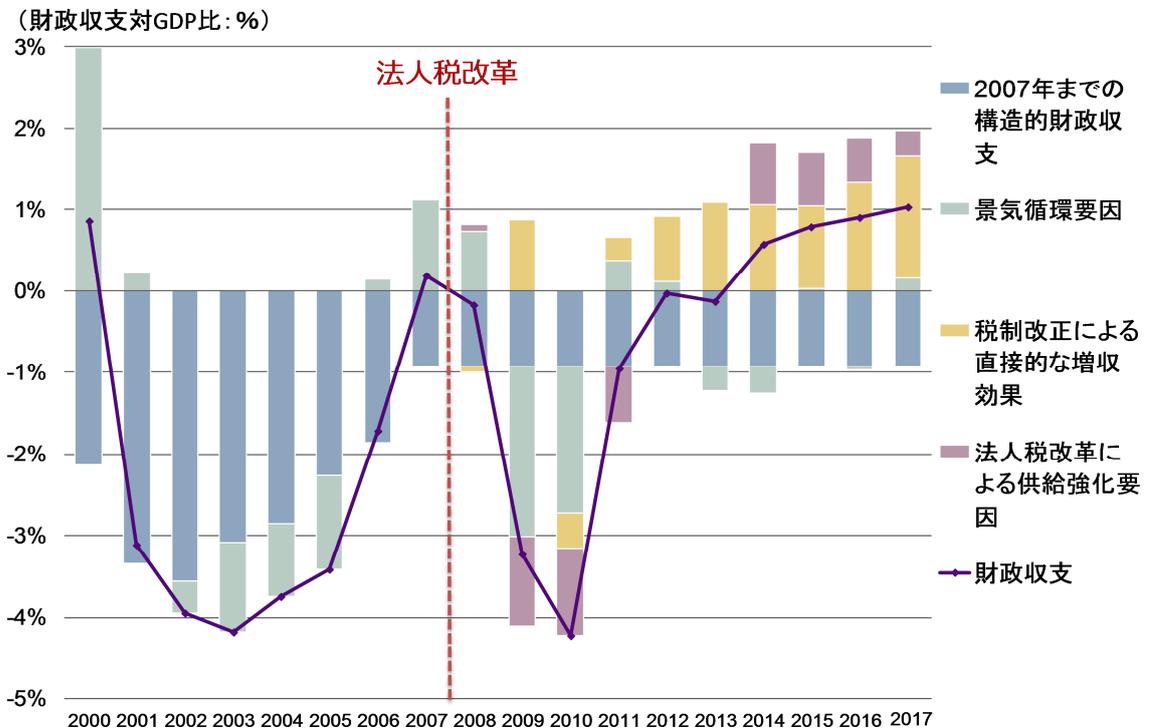
(出所) IMF “World Economic Outlook”

しかしながらこうした財政収支の改善を、すべて税制改革の効果だとみなすことはできない。なぜなら財政収支の改善には、①景気循環要因、②税制改革による供給強化要因、③税制改正による直接的な増収効果要因の3つが混在しているからである。このうち、①景気循環要因については、「循環的財政収支＝景気変動による財政収支の変動」に位置付けることが可能となる。一方で、②税制改革による供給強化要因と③税制改正による直接的な増収効果要因については、「構造的財政収支＝景気変動以外の要因による財政収支の変動」に位置付けることができる。IMF (International Monetary Fund) では、各国財政収支を循環的収支および構造的収支に分けて推計を行っており、前者は①を、後者は②と③の合計となる。③については、「歳入/GDP」は経済全体における平均負担率を表すと考えられる。そこで2008年以降における「歳入/GDP」の上昇に起因する歳入増を、③税制改正による直接的な増収効果とみなして推計を行う。構造的財政収支から③を差し引けば、②を算出す

ることができる。

財政収支の要因分解結果を示したものが図表 62 である。図表 62 をみると税制改革以降、リーマンショックの影響によって財政収支が大きく悪化しているが、その大半は景気循環要因であることが分かる。しかし景気循環による財政収支の赤字は徐々に小さくなっており、直近ではほぼゼロになっている。一方で、法人税改革による供給強化要因は、2014 年以降では財政収支を対 GDP 比で平均 0.6%ほどプラスに改善させる効果を有している。また、税制改正による直接的な増収効果は、2011 年以降財政収支をプラスに改善させており、足元では対 GDP 比で 1.5%程度の効果を有していることが分かる。

図表 62 財政収支の要因分解（対 GDP 比）



(2) 定性的評価

ア ドイツの企業立地の魅力向上

企業サイド、自治体サイドの双方とも、2008 年の企業税制改革はドイツの企業立地の魅力向上につながったものと評価している。ただし、企業サイドからは、税率引き下げと併せて行われた課税ベースの拡大、特に外形要素の拡大は企業負担の増加に繋がり、望ましいものではないと考えている。また、企業サイドとしては、2008 年以降、各国の法人税率引き下げ競争は更に激化しており、更なる改革の必要性があるものと考えている。

【経済界へのインタビュー結果】

- ・ 法人税率が引き下げられたことは評価しており、ドイツの法人税率は国際的に見て中程度となった。**(経済団体)**
- ・ 2008年改革によりドイツ企業の状況は良くなったが、その後の国際的な状況変化等により更なる改革(=減税)が必要。**(経済団体)**
- ・ 法人税率が25%から15%へ下がったことは特にポジティブな評価だが、課税ベースが拡大されたことについてはネガティブな評価。**(経済団体)**

イ 自治体財政の安定化

2008年企業税制改革によって外形要素が拡大されたが、それによって市町村財政の安定化につながったと自治体サイドは評価している。2008年企業税制改革直後にリーマンショックが発生し、自治体の営業税収も大きく落ち込んだが、仮に改革がなされていなければこの落ち込みは更に大きなものであったと考えられている。

【自治体へのインタビュー結果】

- ・ 市町村財政の安定化に関しては、実績値を見る限り効果があった。**(州政府)**
- ・ 営業税改革による外形部分の拡大は、市町村財政の安定化につながっており、成功と言える。**(州政府)**
- ・ もし2008年企業税制改革がなければ、2010年の営業税収の落ち込みは更に大きなものとなっていただろう。**(市町村)**

(3) 我が国への示唆

ドイツにおける2008年企業税制改革については、政府・企業の双方から、「企業がドイツに立地することの魅力を高めた。ドイツの競争力強化につながった。」という点では、ほぼ一致している。ただし、その根拠として、定量的な分析がなされているわけではない。連邦財務省では、事後的な検証を行ってはいるものの推計結果は非公表であり、方法論的にも、各改革項目別の増減収額の推計は、他の要因に変化が生じないことを前提としたマイクロシミュレーションに依っている。

2008年に発生したリーマンショックの影響により一時的に経済、税収とも落ち込んだものの、その後の力強い経済回復により、ドイツのGDP、法人税収が2008年企業税制改革前を上回り、さらに増大傾向にあることを、現地調査で訪問した各機関とも、2008年企業税制改革の評価の根拠としていた。ただし、この回復が景気変動という循環的要因によるものなのか、企業税制改革により供給面が強化された構造的要因によるものなのかは、明確

ではない。

限られたデータにより試みた本章での推計結果によれば、2008年企業税制改革により引き下げられた法人実効税率は、法人税収の対GDP比にはマイナスに寄与するが、課税ベースの拡大や、法人所得シェアの向上は、法人税率引き下げのマイナスの効果を補って余りあることが示されている。また、対GDP比で見た財政収支の要因分解においても、「法人税改革による供給強化要因」は、足元では財政収支をプラスに改善する効果も示されている。

これらを考慮に入れると、ドイツの2008年の企業税制改革は、これまでのところ、企業サイドにとっても財政面にとってもプラスに作用した、とすることができる。ただし、この企業税制改革は、法人税率の引き下げによる税収へのマイナスの影響を埋め合わせるために、課税ベースの拡大を行っており、必ずしも法人の税負担の減少だけを意味しているわけではない。特に、課税ベースの拡大における外形要素の拡大については、企業の負担感・抵抗感が強く、我が国でも今後の企業税制改革を行っていくうえでの懸念材料になることが想定される。

なお、2008年の企業税制改革から10年が経過した現在、近隣諸国での法人税率の引き下げ競争がさらに進展したことにより、ドイツの企業サイドでは、再び企業税制改革（法人税率の引き下げ）を求める声が強くなっている。企業サイドとしては、法人減税による政府税収の落ち込みをカバーする提案が必要なことも理解しており、例えば、市場経済財団やドイツ産業連盟では「営業税の廃止と、代替財源として所得税での配分率の引き上げ」等の提案を行ったことがある。

ただし、ドイツの市町村では、租税負担と行政サービスの水準の組み合わせを提示し、企業誘致を図ろうとする考えが強い。そのため、単に歳入（税収）を確保できれば良い、という考え方を持っておらず、課税自主権（営業税における乗率の決定権）の確保を通じた地方自治を模索する傾向が強い。この点は、我が国の地方政府、市町村が財源保障を求めがちである点とは、様相を異にする。地方自治を可能にする地方税財政制度、そしてその制度下で競争を通じた企業誘致活動が行われている点は、我が国にとっても参考になるのではないかと。