

ドイツ営業税改革の現段階

中村良広

はじめに

ドイツの営業税は中世以来の長い歴史的伝統を持つ租税として定着している。第2次大戦後は特に市町村の固有の税源としてその自治の財政的基礎となってきた。しかし、この税はその固有の性格の故に経済・租税制度の近代化の波に洗われながら繰り返し動揺と変貌を遂げてきた。すなわち、営業税は従来市町村サービスに対する企業の応益的負担として、長きに渡って多かれ少なかれ外形標準課税的性格を維持し、市町村に安定した収入をもたらす貴重な財源であり続けた。しかし、まさにこのことが企業の側からは営業税は「収益無関連な」負担をもたらし、ひいては「元本課税」でさえあるという不満と攻撃の種とされてきた。ドイツ統一後、90年代後半に実施された改革によってその外形標準的性格はほとんど払拭され、収益税としての性格を強めたが、それでもなお企業サイドはその負担がドイツ企業の国際競争力を弱めるとして廃止の機会を窺っている。一方、財源不足をかこつ市町村にとっては、長年の「改革」の過程でやせ細った営業税を「再生」し、自主的財政基盤として強化することこそ悲願であった。

21世紀の初頭において営業税に幾度目かの大きな改革の波が押し寄せた。直接の契機は深刻化する市町村財政の赤字であり、この克服に向けて市町村の基幹税たる営業税の改革が浮上したのである。本稿では営業税の歴史的発展とその改革をめぐる各種の構想に留意しながら、今回の営業税改革の経緯と帰結を整理し、それが意味するものについて考察したい。

1. ドイツ営業税概史¹⁾

中世都市を中心にした商工業の発展に伴い、そこにおける事業活動が有力な税源とみなされ

1) 営業税の歴史については、Heni (1991), Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (2005), 伊東 (1995), 中村 (2001), 関野 (2005)などを参照。

るようになり、17世紀以降、邦国の特別課税として、さらには正規課税として営業税が導入され各地に普及していった。営業税は旧来の資産課税から脱皮し、土地、建物、営業に対する特別な収益課税という性格を強めながら、1808年にバイエルン、1810/1820年にプロイセン²⁾、1815年にバーデン、1821年にヴュルテンベルク、そして1827年にはヘッセンと主要な邦国において導入された。

営業税の長い歴史において基本的モデルを形成したのが1891年の蔵相ミクエル (Johannes von Miquel) によるプロイセン税制改革であり、このとき営業税は営業収益および営業資本を課税ベースとする税として確立された。この2年後の1893年には地方税法 (Kommunalabgabengesetz) に基づき営業税はこれまでの邦国税から市町村税へと課税主体が移管された。

王制から共和制へ、そして邦国連合国家から集権的国家への転換を遂行した第一次大戦後のヴァイマル体制下において、営業税は市町村専属の税ではなくなった。すなわち、それを市町村税とするか州税とするかはそれぞれの州の決定に委ねられることとなり、市町村の税源への州の干渉が強められた。また、この時期まで営業税の方式は特にその課税標準、税率ともに地域ごとに様々で、経済界の強い不満の種となった³⁾。

ナチス政権下で行われた大規模な1936年の物税改革によって営業税の統一化が実現された。その課税方式はプロイセン方式に統一されるとともに、課税主体も市町村に一元化された。すなわち、課税ベースは営業収益、営業資本および賃金総額とされ、前2者は全国統一の課税ベースとされ、賃金総額についてはその採用は任意とされた。

第2次大戦後、1949年に制定された基本法では営業税については連邦に競合的立法権が付

2) プロイセンにおける1820年5月30日の改正営業税法は収益状況から見て特別の税を支払う能力がある事業のみに課税を限定した。しかし、居酒屋などのように社会政策的に見てその数が余り多くなるべきではない事業には収益力とは無関係に課税を行った。一方、1810年の営業税法とは異なり自由業は非課税とした。その理由は、「『医師、裁判官その他の学問的教養ある人々の自尊心』が、彼らに『機械的、労働者と同様に課税することによって傷つけられるべきではない』というものであった (Heni (1991), S. 30)。自営事業者への営業税の非課税という今日にまで尾を引く問題の淵源は実にこの時代に遡るのである。Heniの研究は、プロイセンを含めバイエルン、ヴュルテンベルク、バーデンの4邦国それぞれにおける営業税生成期の歴史を紹介していて興味深い。

3) この時期の営業税は次のようにきわめて地域的に多様であった。第1に課税標準は営業収益、営業資本、賃金総額 (テューリンゲンのみは財産価格も) であったが、これらの3要素をそれなりに組み合わせる州もあれば、2要素ないし1要素のみを使用する州もあった。さらに、プロイセンのように営業収益に代えて賃金総額を選択するか否かを市町村に委ねるといった例もあった。第2に、課税標準の基本とされた営業収益については、その算定方法そのものについて州ごとの相違があった。第3に、納税義務者の範囲についても、農林業者、自由業者、営利組合、消費組合等の取り扱いに関して州ごとに異なっていた。1929年12月にライヒ議会に提案された租税統一法は不成立に終わったものの、課税標準および税額計算について大綱法によって全国的統一を図るものであった (中村 (1990) 参照)。

与された。これに基づき 1950 年に統一的営業税法が制定されたが、その後頻繁な改正が続くことになった。大きな転換は以下の 3 回にわたって行われた。

まずは 1969 年の市町村財政改革によって、1970 年から州・連邦に対する営業税納付金の支払いが義務化された。これ以降、市町村にはこの納付金を支払った純額のみが実質的な財源として残された。しかし、これと同時に市町村に対して新たに共同税たる所得税への参与 (14%) が認められ、これが将来にわたって市町村の収入源としてきわめて重要な役割を演じるることになった。

次いで 1980 年には支払賃金総額を課税ベースとする賃金総額税が廃止され、営業税には営業資本税と営業収益税の 2 本柱が残されることになった。賃金総額税は、「収益無関連な」税で、しかも労働集約的企業に負担の重い「職場税」であるとして従来から経済界の風当たりが強く、しかもそれが任意課税であることが課税団体と非課税団体との地域的不均衡をも生み出し、この税に対する批判を増幅させることになった。この賃金総額税の廃止に際しては、代替財源として先に導入された市町村所得税参与の比率が 14% から 15% へと引き上げられた。

市町村所得税参与の引上げは財源措置としてはそれなりに評価しうるものではあったが、これを機に営業税の「収益無関連な」性格の一角が崩されたことは、物税としての営業税にとって大きな打撃であり、将来のいっそうの衰微を予示するものといえた。

3 度目の転機は 1990 年 10 月の東西ドイツの統一を直接の契機として訪れた。すなわち経済活動が著しく停滞した旧東ドイツ地域の振興策の一つとして、この地域に限定して営業資本税の課税が停止された。当初 2 年間の時限付の徴収停止措置として始められた後、この期限の延長が繰り返され、ついに 1998 年度以降には旧西ドイツ地域をも含むドイツ全土でこの税が廃止されることになった。先に廃止された賃金総額税と同じく「収益無関連な」税であり、経済界の不満の強い税であったが、旧東ドイツ地域についてのみ廃止とする不均衡を避けて、この際に全国統一的に廃止することに落ち着いたのである⁴⁾。

営業資本税の廃止による減収に対する代替財源としては 1998 年度以降、市町村売上税参与 (2.2%) が導入され、これ以降市町村は所得税および売上税の 2 つの共同税に参与することになった。しかし、この改正によって営業収益税 1 本にやせ細った営業税はその物税としての性格を基本的に喪失した。なるほど、営業収益税の課税ベースにもなお支払利子の 2 分の 1 が含まれる限りでは外形標準課税的残滓は認められるものの、営業税はこれ以降、基本的に所得課

4) 営業資本税の廃止の経緯とその意義については、Schwartzing (1999)、中村 (1999)、山内 (1999) などを参照。

税にその性格を変えることになったのである。

なお、この後に予測される営業税そのものの廃止を懸念する市町村の意向を受けて、基本法の第 28 条第 2 項の 3 に「自治の保障は財政的自己責任の基礎をも含んでいる。この基礎には市町村が所管する、経済力関連の、税率決定権のある税源も所属している」という規定が加えられた。この条文は、ひとまず営業税の存続を担保する「営業税保障」として機能しているが、基本法それ自体が改正可能な規定である以上、この保障も永久的かつ絶対的なものというわけではない⁵⁾。

実際、2000 年代に入ってから、残された営業収益税の抜本的見直しの議論が起こり、営業税擁護派および批判派の双方からその廃止を含む根本的改革構想が提起された。直接の契機は、営業税を重要な財源とする市町村の財政的困窮にあり、その改革の基本的課題は営業税の充実によってその安定的財源を確保することだったが、営業税批判派は逆にこれを奇貨として営業税そのものの廃止という年来の要求を実現しようとした。双方の思惑と利害が対立する中で、根本的な改革は挫折し、市町村財政危機を緩和するための当面の措置が採られることに落ち着いた。この内容については後述するとおりである。

2. 現行営業税制度の概要

営業税改革問題の焦点が何処にあるのか。その点を明確にするための前提として、現行営業税制の要点を以下にまとめておこう⁶⁾。

(1) 税額の計算

営業税の税額の計算は、以下の算式に従って行われる。

営業収益 (減算・加算) × 租税指数 = 租税測定値

租税測定値 × 賦課率 = 営業税額

各事業年度の所得税法ないし法人税法に基づく営業収益について営業税法による加算・減

5) その上、後述の BDI/VCI モデルの提案において主張されているように、利潤課税としての所得税・法人税付加税が「経済力関連」で、「市町村の税率決定権」という要件を満たしているので、基本法第 28 条第 2 項の 3 の改正は不要であるとすれば、この条項自体が実は十分な「営業税保障」ではなかったということになる。

6) 以下の説明は基本的に現行の営業税法による。解説としては Wüstenhöfer (2005) が平易かつ明快である。

算がなされ、営業税課税ベースとしての営業収益 (Gewerbeertrag) が算出される。この営業収益に租税指数 (Steuermesszahl) が乗じられ、租税測定値 (Steuermessbetrag) が算出される。租税指数は自然人、人的企業および特定の法人については営業収益額に応じて 1% から 5% までの累進化 (Staffelung) が行われる。その他の企業については通常 5% の定率が適用される。

なお、自然人、人的会社などについて営業収益から 24,500 ユーロが控除されるため、納税義務者はこれを超える収益を上げる自然人、人的会社もしくは資本会社に限定される。

算出された租税測定値に各市町村が決定する賦課率 (Hebesatz) を乗じれば納税すべき営業税額が得られる。賦課率の決定は市町村の自主性に任されているが、多くの場合 300% から 450% の間に分布している。したがって、通常のいわゆる税率は連邦で統一的に決定される租税指数と、市町村が独自に決定する賦課率の積である。例えば、租税指数 5%、賦課率 400% であれば、いわゆる税率は 20% となる。

各市町村は賦課率を独自に決定しうるし、実際、団体ごとにその水準は多様であるのでここに課税自主権が発揮されているといえる。しかし、この課税自主権が各団体ごとにまったく任意に決定可能かという点、制度上はそうではあるが、現実には自治体間に一種の租税競争があり、特に企業立地上の配慮は不可欠で、類似する規模や機能ないし近隣同士の団体は相互に賦課率を見比べながら決定するため、同一水準に落ち着く傾向があるといわれている⁷⁾。

(2) 税額の市町村間分割

複数の事業所 (Betriebsstätte) がいくつかの市町村において保有されているときや単一の事業所が複数の市町村をまたいで広がっているとき、または単一の事業所がある課税期間内にある市町村から別の市町村に移転された場合には関係市町村間における税収の分割が問題となる。

税収の分割に際しては、一定の分割基準に従って事業所所在市町村間に租税測定値が分割される。分割基準は基本的にそれぞれの事業所で支払われた労賃である。但し、商品小売業の場合には労賃と事業収入がそれぞれ 2 分の 1 のウエイトで分割基準となる。しかし、この原則的な分割基準が事業の実態に照らして不適切である場合には別の分割基準の採用も可能である。一例として風力発電施設が挙げられる。この場合、通常施設の所在市町村では労賃は支払われていないので、労賃による分割は不適切である。したがって、この場合には労賃と施設の価額がそれぞれ 2 分の 1 のウエイトで分割基準となる⁸⁾。

7) Schwarting (1999), S. 116.

8) Wüstenhöfer (2005), S. 143 にこの例が紹介されている。

(3) 賦課率の決定

賦課率の決定は市町村の専管事項であり、従来基本的に制限はなかった。しかし、後述のように改正法によって「営業税オアシス」を防止する目的で現在では最低賦課率 200% が制限として加わった（営業税法第 16 条第 4 項の 2）。また、州の決定に基づき不動産税と連結することもありうる。これにより不動産所有者との利害の連結をもたらし、営業税賦課率の引上げに制限がかかると考えられる。

なお、営業税賦課率の操作による企業誘致は常に可能であるが、特定の企業を対象にする不均一課税を行うことは出来ない。なぜなら、営業税法第 16 条第 2 項の 4 には、「賦課率は市町村内に所在するすべての企業に対して等しくなければならない」という規定が置かれているからである。

(4) 営業税納付金

1970 年以降、営業税納付金制度の実施により営業税は市町村税でありながら税収の一部を連邦・州に納付することを義務付けられているため、一種の共同税の性格を帯びることになった。市町村にとっては納付金支払い後の純額のみが自由に処分しうる財源である。

営業税納付金の納付額は以下の計算式によって得られる。

$$\text{納付金額} = \text{地域の営業税収} \div \text{地域の賦課率} \times \text{乗率}$$

「地域の営業税収 ÷ 地域の賦課率」によって当該団体の「租税測定値総額」が算出される。これに全国統一的に定められた乗率 (Vervielfältiger)、例えば 50% を乗じれば当該団体の納付金額が算出される。

ところで、この地域の営業税収は以下の算式によって得られる。

$$\text{地域の営業税収} = \text{租税測定値総額} \times \text{賦課率}$$

したがって、納付金を控除したあと当該団体に残る営業税純額は次の算式によって得られる。

$$\begin{aligned} \text{地域の営業税純額} &= \text{租税測定値総額} \times \text{賦課率} - \text{租税測定値総額} \times \text{乗率} \\ &= \text{租税測定値総額} \times (\text{賦課率} - \text{乗率}) \end{aligned}$$

この場合、租税測定値総額は、全国統一の方式で定められた営業収益と租税指数とによって決定される。地域が独自に決定しうるのは賦課率のみである。そこで、賦課率を例えば 300% にすれば、租税測定値総額に乗率 50% を乗じた金額は営業税納付金として納付されるため、

租税測定値総額の 250 % が当該団体の財源たる営業税純額として残る。したがって、市町村が営業税純額を増加させる方策としては、まずは自主課税権を行使して賦課率を引き上げることが考えられるが、しかしながら上述の通り現実的にはその可能性は無制限ではありえない。そこで、仮に賦課率を所与とすれば、市町村の営業税純額は納付金の乗率の高低によって左右される。したがって、市町村にとってはできるだけこの営業税納付金の乗率を抑制し、自己の財源をより多く確保することが切実な関心事となるのである。

3. 営業税をめぐる諸問題⁹⁾

(1) 批判派からの問題提起

ドイツ営業税は何よりもその負担者としての経済界の利害を背景に、種々の批判にさらされてきた。営業税改革においては、この批判にどのように応え、より優れた代替案を対置し得るかが問題の焦点となる。そこでここではそれら批判派による問題提起の主要なものを整理しておく。

営業資本税および賃金総額税は、「収益無関連な (ertragsunabhängig)」税であるので、資本元本への課税という性格を持っている。

すなわち、営業税は戦前以来、営業収益税、営業資本税、賃金総額税という 3 つの要素によって構成される税であったが、それらのうち「外形標準課税」といえる 2 つの構成部分が常に激しい批判の矢面に立たされてきた。

営業税が物税 (Realsteuer) という位置づけを与えられたのはなによりもその「収益無関連な」税としての性格と表裏の関係にあったが、納税者の側からすればその負担が高まるにつれて再生産を阻害しかねない「外形標準課税」は、「資本元本への課税」として強い不満の原因となった。

営業収益税は、既に所得税、法人税が課税された企業利潤に対する追加的負担である。

すなわち、「収益無関連な」要素も問題であるが、所得課税に当たる営業収益税は、すでに連邦・州あるいは市町村の共同税である法人税や所得税と課税ベースが重複している。そして、企業の税負担の約 3 分の 1 が営業税によって占められているが、諸外国ではこうした税を持たない国も多数あるため、それだけドイツ企業の国際競争力を弱めることになるし、それゆえに

9) 営業税をめぐる賛否双方からの問題提起に関する整理は、Schwartz (1999), S. 112-116 による。

また、ドイツ国内への企業の立地をも阻害する。

営業税は企業形態の選択に影響を及ぼす企業形態に対して非中立的な税である。

すなわち、営業税において資本会社と人的会社とでは取り扱いに違いがあり、この税制上の仕組みの有利・不利が企業形態の選択に影響を与えている。

例えば、資本会社の場合、企業家ないし家族従業者への報酬は経費として控除されるのに対して、人的会社にはそれがない。一方、人的会社の営業収益には控除がある上、累進税率が適用されるので、収益額が小さい場合には低負担となり有利である。

1980年度に賃金総額税が廃止され、1998年度には営業資本税も廃止されたにもかかわらず、営業税はなお「物税」といいうるのか。事実上、法人税や所得税と同種の税となったとすれば「同種課税の禁止」(Gleichartigkeitsverbot)に抵触するのではないか。

この批判は、実質的に と同一の事態を捉えているが、 が負担の量的側面を問題にしているのに対して、この の批判は負担の軽重よりも「二重課税の禁止」という原則的・質的側面を問題にしているのである。

営業税は自由業や農林業には課税されていないので、平等原則に反し、憲法(基本法)上疑義がある。

この最後の論点は、営業税の現実を批判するものではあるが、営業税の存在そのものを否定する論拠とは必ずしもいえず、場合によっては課税ベースを拡大し、営業税のいっそうの充実を旨とす論拠にもなりうる。

(2) 擁護派からの問題提起

営業税批判派からの上述の問題提起に対して、現行の営業税のいっそうの発展・拡充を図る観点からなされている以下のような問題提起も営業税の実態を知る上で参考になる。

営業税からの税収はもともと一部の企業に集中する傾向があった。例えば、1991年時点で納税義務者の5%が営業税総額の77%を納めている。1998年の営業資本税の廃止により、赤字の資本会社は納税しないし、人的企業もその収益が免税点以下であったり、低い税率が適用される低収益であったりすることが多く、結果として、営業税の納税はさらに少数の高収益を上げる企業に集中することになった。その結果、こうした企業やそれが属する産業部門の企業行動(特にその立地行動)や収益状況に市町村の収入が強く左右され、不安定化することになった。

こうして営業税負担が特定の大企業に集中したため、市町村とその地域の企業全体との「連携」(Klammer)が弱まった。その結果、営業税における応益原則の後退や「感受性」

(Fühlbarkeit) の希薄化がもたらされた。この場合、「感受性」とは、営業税の負担の変化が経済界に敏感に知覚されることを指しているが、納税者が一部の企業に限定されるために、多くの企業にとって営業税は「他人事」になってしまうということである。

しかも、営業税賦課率の決定は市町村の専管事項であるが、その決定の現実には地方自治を体现することにはならず、むしろ少数の大企業の動向に配慮しながら行われるため、賦課率は類似団体においてはほぼ同一水準に収斂している。

州によって行われる市町村財政調整において市町村の租税力の測定に際しては現実の営業税収ではなく、架空の(多くの州では州平均の)賦課率に基づく税収が基準として算定される。そのため賦課率を平均以下に引き下げるとは当該市町村にとって調整対象とならない減収を生むことになり、實際上、そうした減税には抑制的にならざるを得ない。

さらに、郡所属市町村の場合には郡納付金の算定基礎にもこの架空の賦課率が適用されるため、賦課率を平均以下へ引下げれば現実の税収に比して割高な納付金を負担することになり、この面からも賦課率引き下げには追加的な抑止力が働くことになる。

こうして、建前としては市町村の自主的な賦課率決定権にも、現実的にはある種の制約が課されているのである。

4. 営業税改革論の諸類型

いずれにせよ営業税は種々の問題を含むため、賛否両論の立場から営業税の改革論議が提起されてきた。批判派は当然その廃止を唱えつつ代替財源を提案し、擁護派は現行営業税を起点にその拡充を提案している。営業税を廃止する場合には、市町村に対してそれに代わる有力な財源をどのように準備するかが工夫のしどころである。一方、現行営業税の拡充を目指す場合には、その「物税」としての独自の性格を明確化して他の税との棲み分けを図ることが税の安定化につながることになる。そうした改革論の代表的な類型を以下にまとめておこう¹⁰⁾。

地方付加価値税案(大蔵省学術顧問団の提案, 1982年)

地方税制の構想に当たっては、市町村が税率決定権を持ち、かつそれが地域の生産と結びついた税の存在がきわめて重要である。現行の営業税は、税率(市町村では賦課率)決定権については積極的に評価しうるが、地域の欲求への連結、普遍性、安定性、伸張性、競争中立性などの点では欠陥がある。しかし、共同税としての売上税への参与による代替は自治を大幅に弱

10) 営業税改革論について ~ は主として Karrenberg/Münstermann (1999), S. 170-171 による。

体化させるので問題である。

望ましい新税としては、2.5～3.0%の税率で、市町村が税率決定権を持つ価値創造税（所得型付加価値税）が構想される。付加価値税の課税ベースは、利益、賃金、家賃、地代、利子であり、納税者は政府部門も含む付加価値生産を行うすべての経済単位である。

この地方付加価値税は、加算型（所得型）の付加価値税であり、現行の消費型付加価値税である売上税とは別種のものとして構想されている。この税は、売上税とは異なり転嫁が困難で事業者負担の性格が強いものと理解されており、当然ながら経済団体はこの税は「収益無関連な」負担をもたらし、「超賃金総額税」ともいべきものであると批判した。

共同税による代替案（財政・租税研究所の提案，1983年）

この提案は営業税の全面廃止を主張している。市町村のための代替財源としては現行の共同税である売上税を3%増税したうえで、市町村売上税参与（参与比率16%）を導入する。こうして市町村は所得税に加えて売上税においても共同税の課税に参与する。しかし、市町村独自の税率決定権はない。なお、市町村間における税額の配分は地域に所在する企業資産と支払い賃金を基準に実施する。

この提案は、営業税改革論というより廃止論であるが、その代替財源として売上税への参与を提案していることが注目される。また、その配分基準に関して現行の売上税の州間配分は基本的に人口によっているのに対して、市町村売上税参与は営業税の代替財源という性格を反映して企業の経済活動を反映するものとなっていること、しかも、それが企業の収益ではなく、支払い賃金や企業資産といった「収益無関連な」、「外形標準」的要素によっている点は、安定的財源を求める市町村の事情を汲んだものとなっている。

営業税「再生」案（ドイツ都市会議の提案，1986年）

非課税となる納税義務者の範囲を最小限に限定し、原則として営業税法にいうすべての企業家および企業を納税義務者とする。課税ベースは利益、賃金、家賃、地代、利子であり、市町村が独自の賦課率決定権を有する。課税ベースごとに異なる租税測定値（全国統一）を適用し、利益に比べて賃金、家賃、地代、利子の租税測定値は大幅に低くする。

これは、課税ベースを「収益無関連な」要素にまで拡張しながらも、収益と「収益無関連な」部分とを区別し、後者の負担を軽減することを認めている点が独特であるが、この地方付加価値税構想に近く、その一変種ともいえる。

所得税・法人税付加税による代替案（全国ドイツ工業連盟・化学工業連盟 [BDI/VCI] の提案，2001年）¹¹⁾

営業税および市町村所得税参与を廃止し、代替財源として所得税，法人税に対する市町村の

ドイツ営業税改革の現段階

付加税を導入する。市町村はこの付加税に関する自由な税率決定権を持つ。税率は比例税率である。また、立法当局は市町村売上税参与の比率を引き上げて市町村間の付加税率格差を緩和することもできる。なお、徴税は州税務署がこれを行い、給与所得税については企業所在地の税務署が徴収し、税収を従業員の居住地の税務署に引き渡す。

市町村の所得税・法人税付加税の導入の結果、営業税の下では狭く限定されている納税義務者がすべての市民に拡大されることにより、市町村における民主主義原則が再度機能し始める。すなわち、すべての支払い能力ある市民が自らの必要の充足のために負担する義務を負い、税負担は市民が政治的に承認する水準に決定される。

この制度改革に伴い基本法第 106 条第 5 項および第 6 項の改正が必要である。第 5 項は市町村所得税参与に第 6 項は営業税に係る規定である。なお、市町村による所得税・法人税付加税はより広範なベースの利潤課税を意味するので、基本法第 28 条第 2 項の 3 の改正は不要である。

21 世紀の新たな環境の下で市町村税制改革の目玉として経済界から出されたこの提案は、個人および企業を含む幅広い所得課税に市町村自治の財源的基礎を求めるものである。この提案は、何よりも広く給与所得をも含む個人所得課税を企業課税としての営業税の代替財源としている点に特色がある。すなわち、税収中立とすれば企業負担の軽減と住民一般への負担のシフトが発生するのである。

現代化された営業税 (市町村中央団体全国連合の提案, 2003 年)¹²⁾

課税ベースの拡大が行われる。そのためにすべての利子が営業収益に算入され、さらにすべての家賃、地代およびリース料が算入される。また人的企業においても譲渡所得が営業収益に算入される。従来 24,500 ユーロであった控除額が 25,000 ユーロに引上げられ、営業収益が 50,000 ユーロになるまでに漸減し消滅する。租税指数の累進率は廃止され一律化される。その半面で租税指数が引き下げられ、人的企業と資本金会社向けの租税指数が区別される。

また、自営的事業者の納税義務者への組み込みが営業税改革の不可欠の要素として実行される。

注目されるのは、市町村団体の提案でありながらかつての営業税「再生」案にあったような、支払い賃金の課税ベースへの組み込みをもはや放棄していることである。これに関して提案は、賃金総額税および営業資本税の再導入は行わないと明確に断っている。これらの再導入は弊害

11) Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. und Verband der Chemischen Industrie e. V. (Hrsg.) (2001), S. 18-25.

12) Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (2003).

の方が大きいし、営業資本税についてはその廃止は代替財源としての売上税参与によって補償を受けており、この税の再現はもはや問題にならないとしている¹³⁾。

5. 市町村財政の構造的危機と営業税問題

(1) 市町村財政の現状と営業税

ドイツ統一後の市町村財政はしばしば深刻な財政危機に陥っている。東西ドイツ統一の負担が直接・間接に及んだことがその1つの原因である。すなわち、ドイツ統一後の経過期間中、1994年度までは州間財政調整が東西別建てで行われ、それに代わる新諸州(旧東ドイツ地域)支援のシステムとしてドイツ統一基金が設置されたが、この財源の多くは起債に依存し、その元利償還費を旧諸州(旧西ドイツ地域)の市町村も州と共に負担したからである。

さらに、2000年4月の米国におけるネット・パブル崩壊が欧州にも及んだときドイツもその例外ではありえず、一時好転していた景気は再び深刻な不振に陥った。不況による税収の停滞・減少が市町村財政を直撃した。400万人台からついには500万人を超えるに至った大量失業とその長期化に伴い、失業扶助費・社会的扶助費が増大し、その一端を担う市町村の財政が更に窮迫の度を深めた。

図1によれば市町村・市町村連合の財政収支(経常会計・資本金会計)は1998年には好転し、黒字を計上したが、景況の悪化により2001年度以降は赤字に転落し、2003年度には85億ユーロと最悪を記録した。これらの「赤字」は起債によって補填されるが、この起債には厳しい制約が課されているため、起債への依存が高まるにつれて市町村の財政運営は困難にならざるを得ない。

この収支状況を新・旧両諸州に分け観察したのが図2である。両諸州の経済規模に大きな差があるので、両者の収支尻の規模にも大きな差があるのは当然である。この点を踏まえてこの図を見ると、経済的停滞が続く新諸州はもともと赤字基調にあったが、90年代末には好転し、2000年度にはなんとか黒字に転換した。しかし、2001年度以降には再び赤字に転換しその傾

13) かつて地方付加価値税論に近い営業税の「再生」を掲げていた市町村団体における認識の変化は極めて興味深いので、以下にその文章を引用する。

「本提案は意識的に賃金総額税ないし営業資本税の再導入を放棄している。疑いもなくそれらの廃止の結果、営業税は今日かつてより小さな収入しかもたらさなくなった。しかし、全体としてそうした再生にはマイナスの方が大きい。さらに、都市及び町村は営業資本税の廃止に対しては売上税への参与によって補償を得たのであり、その補償は市町村からみてもはや何の問題もないものである」(Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (2003), S. 2)

ドイツ営業税改革の現段階

図1 市町村(連合)の財政収支

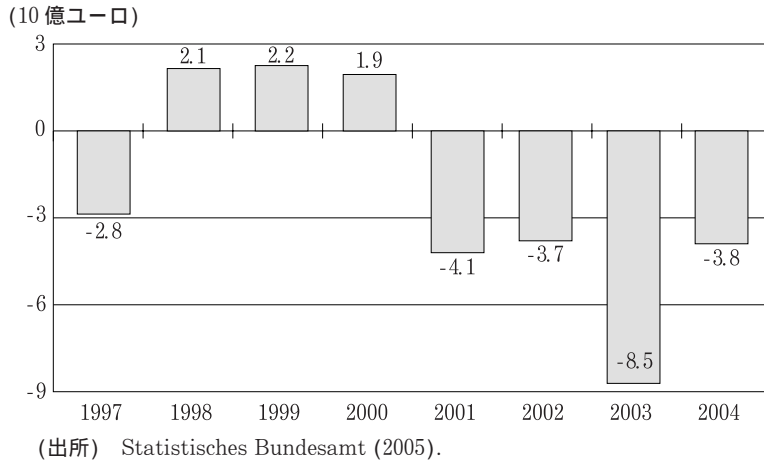
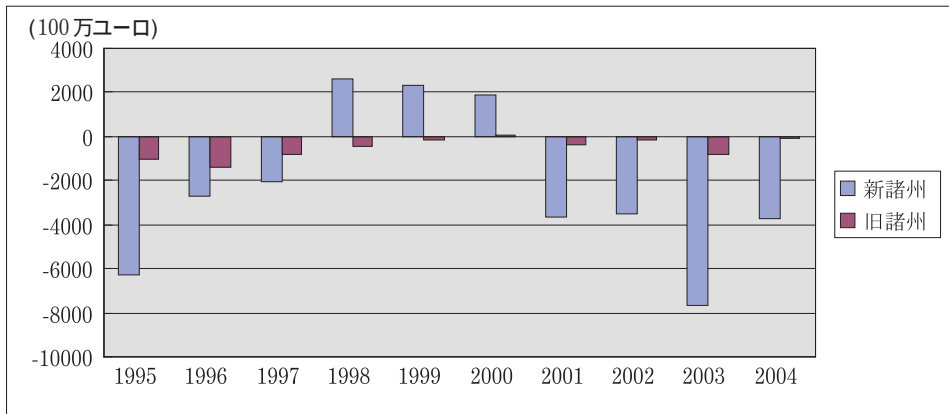


図2 新・旧諸州両市町村(連合)の財政収支

| | 100万ユーロ | | | | | | | | | |
|-----|---------|--------|--------|-------|-------|-------|--------|--------|--------|--------|
| | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
| 新諸州 | -6,273 | -2,675 | -2,040 | 2,607 | 2,354 | 1,890 | -3,684 | -3,481 | -7,686 | -3,736 |
| 旧諸州 | -1,055 | -1,365 | -797 | -458 | -184 | 44 | -408 | -187 | -781 | -79 |



向が続いている。これに対して、旧諸州では90年代後半における財政収支の好転はいち早く起こり、1998年度には黒字に転換した。しかし、ここでも2001年度には景気悪化の影響が如実に現れ2003年度を底に深刻な財政赤字に見舞われた。

表 1 市町村 (市町村連合) の経常会計歳入

| 歳入項目 | 旧 | | | | | | | |
|------------|-------|-------|------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | 1996 | | 1997 | | 1998 | | 1999 | |
| | 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 |
| 租税及び租税類似収入 | 40.8 | 40.5 | 41.3 | 41.7 | 44.7 | 43.5 | 46.8 | 44.5 |
| 州 交 付 金 | 27.4 | 27.2 | 26.8 | 27.0 | 27.3 | 26.6 | 27.9 | 26.5 |
| 料 金 | 16.5 | 16.3 | 15.8 | 15.9 | 15.3 | 14.9 | 15.0 | 14.3 |
| そ の 他 収 入 | 16.1 | 16.0 | 15.3 | 15.4 | 15.4 | 15.0 | 15.4 | 14.7 |
| 合 計 | 100.7 | 100.0 | 99.1 | 100.0 | 102.6 | 100.0 | 105.0 | 100.0 |
| 歳入項目 | 新 | | | | | | | |
| | 1996 | | 1997 | | 1998 | | 1999 | |
| | 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 |
| 租税及び租税類似収入 | 3.3 | 15.0 | 3.5 | 17.2 | 4.0 | 19.7 | 4.2 | 20.8 |
| 州 交 付 金 | 12.1 | 54.8 | 11.1 | 55.0 | 10.8 | 53.8 | 10.8 | 53.2 |
| 料 金 | 2.6 | 11.7 | 2.4 | 11.8 | 2.3 | 11.3 | 2.2 | 11.0 |
| そ の 他 収 入 | 4.1 | 18.6 | 3.3 | 16.1 | 3.1 | 15.2 | 3.0 | 15.0 |
| 合 計 | 22.0 | 100.0 | 20.2 | 100.0 | 20.1 | 100.0 | 20.3 | 100.0 |

(出所) Bundesministerium der Finanzen (2005).

このような市町村 (市町村連合を含む) の財政の基礎をなす税収の役割とその動向を確認するために、まずは表 1 を見てみよう。

旧諸州の歳入 (経常会計) はその 4 割以上が税収によって構成されている。好況がピークに達した 2000 年度には 478 億ユーロ (構成比 44.4%) を記録したが、2003 年度には 427 億ユーロ (41.7%) へと 51 億ユーロの減収となった。それとともに、一時増加するかに見えた州交付金も、同じ時期に 292 億ユーロから 278 億ユーロへと減少した。その結果、その他収入で若干の増収はあったものの、全体では 1,077 億ユーロから 1,024 億ユーロへと 53 億ユーロの減収となった。

一方、経済基盤が脆弱な新諸州の税収が歳入 (経常会計) に占める割合は 90 年代には 2 割を切っていたが、1999 年度にようやく 2 割の水準に到達した。しかし、その後の景況の転換によって、2001 年度および 2002 年度には税額が減少した。とはいえ、もともとその比重が低いいため、税収減が市町村財政に及ぼす影響は旧諸州に比べれば相対的に小さい。歳入の中で最大の役割を果たしているのは州交付金で、その比重は一貫して 5 割を超えている。

すなわち、旧諸州の歳入の中心は租税収入であり、新諸州のそれは州交付金である。新・旧両州においてこのように税収の果たす役割には大きな差異があることを確認した上で、次にこの税収における営業税の位置づけを確認しておこう。

ドイツ営業税改革の現段階

の推移 (1996 年度 ~ 2004 年度)

(単位: 10 億ユーロ, %)

| 諸 州 | | | | | | | | | |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 2000 | | 2001 | | 2002 | | 2003 | | 2004 | |
| 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 |
| 47.8 | 44.4 | 45.1 | 42.9 | 43.5 | 41.1 | 42.7 | 41.7 | 46.6 | 43.6 |
| 29.2 | 27.1 | 28.9 | 27.4 | 29.4 | 27.8 | 27.8 | 27.2 | 28.9 | 27.1 |
| 14.9 | 13.9 | 14.6 | 13.8 | 14.1 | 13.3 | 14.2 | 13.8 | 14.1 | 13.2 |
| 15.8 | 14.6 | 16.7 | 15.9 | 18.9 | 17.8 | 17.7 | 17.3 | 17.3 | 16.2 |
| 107.7 | 100.0 | 105.3 | 100.0 | 105.9 | 100.0 | 102.4 | 100.0 | 106.9 | 100.0 |
| 諸 州 | | | | | | | | | |
| 2000 | | 2001 | | 2002 | | 2003 | | 2004 | |
| 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 | 実 額 | 構成比 |
| 4.2 | 20.7 | 4.0 | 20.0 | 4.0 | 19.9 | 4.1 | 20.4 | 4.6 | 22.4 |
| 11.0 | 54.2 | 10.9 | 54.7 | 11.2 | 55.2 | 11.1 | 55.4 | 10.8 | 52.9 |
| 2.2 | 10.7 | 2.1 | 10.6 | 2.1 | 10.2 | 2.1 | 10.2 | 2.0 | 10.0 |
| 3.0 | 14.5 | 2.9 | 14.8 | 3.0 | 14.7 | 2.8 | 14.0 | 3.0 | 14.6 |
| 20.4 | 100.0 | 19.9 | 100.0 | 20.3 | 100.0 | 20.1 | 100.0 | 20.3 | 100.0 |

表 2 によれば、営業税納付金を控除した後の営業税 (純額) は、旧諸州の税収において 3 割強から 4 割の比重を占め、4 割強の水準を推移する市町村所得税参与に次ぐ市町村の基幹税となっている。表中、1998 年度には市町村売上税参与が新規に加わっているが、これは営業資本税廃止に対する代替措置である。

一方、表 3 によって新諸州についてみると、90 年代後半以降、営業税の比重が上がる傾向が見られるが、これはこの地域における経済復興を反映したものといえる。1995 年度には市町村所得税参与が税収の過半を占めていたのに対して、1997 年度には営業税 (純額) が市町村所得税参与を上回り、これ以降旧諸州とは異なり営業税は第 1 位の基幹税となっている。無論そうはいつでも人口 1 人当たりで見れば、2000 年度においても新諸州の営業税収 (110 ユーロ) は旧諸州の営業税収 (285 ユーロ) の 4 割にも達せず、両地域の経済格差は歴然としている。

(2) 営業税改革の試みとその経緯¹⁴⁾

2000 年度を境にする景況の急転の中で、市町村財政の赤字拡大が深刻な問題となったが、

14) 今回の営業税改革の経緯については、主として Bundesministerium der Finanzen (2003), (2004b) による。

表2 市町村(市町村)の各種税の動向(旧諸州)

| 項 目 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
|-----------------|-------|-------|-------|------|------|-------|--------|-------|-------|-------|
| 収入額(10億ユーロ) | | | | | | | | | | |
| 租税収入(純額) | 40.2 | 40.8 | 41.3 | 44.7 | 46.8 | 47.8 | 45.1 | 43.5 | 42.7 | 46.6 |
| うち所得税参与 | 19.3 | 18.0 | 17.3 | 18.5 | 19.2 | 20.2 | 19.4 | 19.2 | 18.7 | 17.5 |
| 売上税参与 | | | | 2.0 | 2.2 | 2.3 | 2.2 | 2.2 | 2.2 | 2.2 |
| 営業税純額 | 14.7 | 16.1 | 17.1 | 17.1 | 18.0 | 17.8 | 15.8 | 14.4 | 13.7 | 18.7 |
| 不動産税 | 5.6 | 5.9 | 6.2 | 6.5 | 6.7 | 6.9 | 7.0 | 7.2 | 7.5 | 7.7 |
| 対前年度増減率(%) | | | | | | | | | | |
| 租税収入(純額) | - 3.0 | 1.3 | 1.4 | 8.1 | 4.7 | 2.2 | - 5.5 | - 3.5 | - 2.0 | 9.3 |
| うち所得税参与 | - 0.9 | - 6.8 | - 4.0 | 6.9 | 3.8 | 5.3 | - 4.1 | - 1.0 | - 2.4 | - 6.6 |
| 売上税参与 | | | | | 11.4 | 1.5 | - 1.3 | - 0.6 | - 0.7 | 0.1 |
| 営業税純額 | 9.1 | 9.2 | 6.4 | 0.0 | 5.3 | - 0.9 | - 11.1 | - 9.1 | - 4.5 | 36.0 |
| 不動産税 | 7.6 | 5.4 | 5.2 | 4.5 | 3.7 | 2.5 | 2.6 | 1.9 | 4.1 | 3.0 |
| 人口1人当たり収入額(ユーロ) | | | | | | | | | | |
| 租税収入(純額) | 663 | 659 | 665 | 718 | 750 | 764 | 719 | 691 | 675 | 737 |
| うち所得税参与 | 314 | 291 | 278 | 297 | 308 | 323 | 309 | 305 | 297 | 277 |
| 売上税参与 | | | | 32 | 36 | 36 | 36 | 35 | 35 | 35 |
| 営業税純額 | 239 | 260 | 275 | 275 | 289 | 285 | 252 | 228 | 218 | 296 |
| 不動産税 | 90 | 95 | 99 | 104 | 107 | 110 | 112 | 114 | 118 | 122 |
| 対税収(純額)構成比(%) | | | | | | | | | | |
| 所 得 税 参 与 | 48.0 | 44.2 | 41.8 | 41.4 | 41.0 | 42.3 | 42.9 | 44.1 | 43.9 | 37.5 |
| 売 上 税 参 与 | | | | 4.5 | 48.0 | 4.7 | 4.9 | 5.1 | 5.2 | 4.7 |
| 営 業 税 純 額 | 36.6 | 39.4 | 41.3 | 38.3 | 38.5 | 37.3 | 35.1 | 33.1 | 32.2 | 40.1 |
| 不 動 産 税 | 13.8 | 14.4 | 14.9 | 14.5 | 14.3 | 14.3 | 15.6 | 16.5 | 17.5 | 16.5 |

(出所) Bundesministerium der Finanzen (2005).

その原因は単に循環的なものではなく、構造的な問題が表面化したものであり、事態を根本的に打開するための市町村財政改革が必要であるとの認識が高まった。そこで、2002年3月27日の連邦政府の閣議決定に基づいて、歳入・歳出両面に関する市町村財政の構造的諸問題を検討するための市町村財政改革委員会が設置された。同年5月23日に初会合が開かれた委員会には、連邦、州、市町村中央団体、経済界、労働組合の代表者が参加した。市町村財政の抜本的見直しは、1969年以来、30年余を経た久々の試みであった。

この委員会の課題は歳入・歳出両面における市町村財政の構造的問題の解明とその解決策の提示にあった。歳出面では失業救済のための国家的移転支出と社会的扶助の並存がますます非効率的になっていることが問題であった。一方、歳入面では伝統的市町村税収の中心をなす営業税の欠陥が顕在化し、市町村財政の自主的運営を支えきれなくなっていた。

ドイツ営業税改革の現段階

表3 市町村(市町村)の各種税の動向(新諸州)

| 項 目 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
|-----------------|-------|-------|-------|------|------|-------|-------|------|------|------|
| 収入額(10億ユーロ) | | | | | | | | | | |
| 租税収入(純額) | 3.8 | 3.3 | 3.5 | 4.0 | 4.2 | 4.2 | 4.0 | 4.0 | 4.1 | 4.6 |
| うち所得税参与 | 2.2 | 1.3 | 1.2 | 1.1 | 1.3 | 1.1 | 1.1 | 1.1 | 1.1 | 1.1 |
| 売上税参与 | | | | 0.3 | 0.4 | 0.4 | 0.4 | 0.4 | 0.4 | 0.4 |
| 営業税純額 | 0.9 | 1.0 | 1.3 | 1.5 | 1.4 | 1.5 | 1.4 | 1.4 | 1.4 | 1.9 |
| 不動産税 | 0.7 | 0.8 | 0.9 | 1.0 | 1.0 | 1.1 | 1.1 | 1.1 | 1.1 | 1.2 |
| 対前年度増減率(%) | | | | | | | | | | |
| 租税収入(純額) | 14.7 | -14.4 | 5.7 | 13.9 | 6.3 | 0.3 | -5.5 | 1.4 | 1.5 | 11.3 |
| うち所得税参与 | 28.8 | -40.0 | -11.9 | -2.4 | 16.7 | -13.3 | -6.5 | 4.0 | -2.2 | -1.2 |
| 売上税参与 | | | | | 12.3 | 9.2 | -3.0 | -2.1 | 0.8 | -0.7 |
| 営業税純額 | -12.3 | 17.4 | 32.3 | 7.9 | -3.0 | 8.5 | -11.8 | 0.9 | 2.9 | 33.0 |
| 不動産税 | 19.7 | 15.8 | 7.9 | 7.2 | 6.2 | 2.7 | 2.3 | 2.0 | 3.9 | 1.3 |
| 人口1人当たり収入額(ユーロ) | | | | | | | | | | |
| 租税収入(純額) | 271 | 232 | 246 | 281 | 301 | 303 | 289 | 296 | 302 | 339 |
| うち所得税参与 | 155 | 93 | 82 | 81 | 95 | 83 | 78 | 82 | 81 | 80 |
| 売上税参与 | | | | 24 | 27 | 29 | 29 | 28 | 29 | 29 |
| 営業税純額 | 61 | 72 | 96 | 104 | 101 | 110 | 98 | 100 | 104 | 139 |
| 不動産税 | 51 | 59 | 64 | 69 | 74 | 76 | 78 | 81 | 84 | 86 |
| 対税収(純額)構成比(%) | | | | | | | | | | |
| 所 得 税 参 与 | 57.3 | 40.2 | 33.5 | 28.7 | 31.5 | 27.3 | 27.0 | 27.7 | 26.7 | 23.7 |
| 売 上 税 参 与 | | | | 8.4 | 8.9 | 9.7 | 9.9 | 9.6 | 9.5 | 8.5 |
| 営 業 税 純 額 | 22.6 | 31.0 | 38.8 | 36.8 | 33.6 | 36.4 | 33.9 | 33.8 | 34.2 | 40.9 |
| 不 動 産 税 | 18.8 | 25.5 | 26.0 | 24.5 | 24.5 | 25.1 | 27.1 | 27.3 | 27.9 | 25.4 |

(出所) Bundesministerium der Finanzen (2005).

委員会は2003年7月3日の最終会議でその作業を終えた。委員会は営業税改革について一致した成案を得るには至らなかったが、多数派は都市・市町村が提出するモデルを支持した。この報告に基づいて内閣は同年8月13日に営業税改革法案および失業扶助・社会扶助統合法案を決定した。

両法案は2003年10月17日には連邦議会の第2および第3読会を通過した。しかし、この法案は連邦参議院において抵抗に遭い、2004年12月19日に至ってようやく調停委員会の提案を連邦議会および連邦参議院が承認するに至った。失業扶助・社会扶助統合法案の方はさらにその成立が遅れ、2004年6月30日に調停委員会においてようやく達せられた合意を連邦議会、連邦参議院が承認したのは2004年7月9日のことであった。次節では特に営業税改革に的を絞って検討の経緯と帰結についてまとめたい。

6. 営業税改革の構想とその帰結

(1) 市町村財政改革委員会「市町村税」作業部会の報告¹⁵⁾

市町村財政改革委員会の市町村税作業部会では作業部会メンバーと学識経験者からなる顧問会議から都合 10 種類の改革モデルが提案された。それらは表 4 のように、課税ベースから見て、付加価値指向的なグループ (グループA) と所得指向的なグループ (グループB) とに大別される。

市町村財政改革委員会の市町村税作業部会は、これらの中でも営業税改革に関する主要なモデルとして BDI/VCI モデル (前述の所得税・法人税付加税提案) と市町村中央団体全国連合のモデル (「現代化された営業税」) とを取り上げて検討し、それぞれの特徴と影響について比較した。その場合の評価基準とされたのは以下の 12 項目である。

- 上位法との整合性
- 市町村と経済との利益共同
- 市町村の税率決定権
- 収入上の効果
- 区域団体間の配分効果
- 各種集団の市町村税源への寄与
- 納税義務者たちに対する増・減税効果
- 課税ベースの広さ
- 法的簡素化
- 租税回避行動への傾向
- 行政的可能性
- 産業立地的な質

作業部会はこれらの諸項目について淡々とそれぞれのモデルの評価を行っているが、ほとんどの項目でいずれか一方が決定的に優れているという判定は下していない。例えば、「産業立地的な質」に関しては、経済界の見解として「現代化された営業税」はドイツの国際的な立

15) この内容については Bundesministerium der Finanzen Sekretariat der Arbeitsgruppe ‚Kommunalsteuern‘ (2003) による。また、Zeitgespräch - Reform der Gemeindefinanzen, in: Wirtschaftsdienst 9/2003 は、この連邦政府案が出た段階で市町村財政改革について取り上げた特集で、Junkernheinrich (2003), Fuest/Huber (2003), Oberhauser (2003), Jackmann (2003) の 4 論文が政府案について営業税改革を中心に検討し、その意義と問題、展望などについて論じている。

表 4 主要な営業税改革構想の比較

| 項目 | 1. 納税義務者 | 2. 課税ベース | 3. 徴税 | 4. 収益的措置 | 5. その他 |
|---|--|--|---------------------------|---|---|
| A. 付加価値指向的課税 1. 付加価値税 (財務省芸術顧問 Prof. Oberhauser が支持) | 営利企業, 自営業者, 農業者, 民間家主 | 利益, 支払賃金・利子・地代・家賃 | 市町村の税率決定権 事業所所在市町村への分割 | 利益算定における営業費控除 所得税法第 35 条は改正し維持 海外での算入は言及なし | 全要素の均等負担 控除・累進税率の廃止 |
| 2. 市町村経済税 (Kährtheimz. Weimar, ハッセ州財務相) | 営利企業, 自営業者, 農業者, 経済活動を行う公共部門を含む | 賃金総額, 利益, 実物資本金 | 市町村の税率決定権 市町村への分割 | 営業費控除, 所得税法第 35 条による算入は言及なし | 不動産税改革: 土地面積及び建築法上認められた単位面積に従ったすべての所有者への課税 税率決定権なき公共地に関する調整課税 |
| 3. 市町村付加価値税・所得税 (DIW) | 自営業者を含む企業, 農業者, 住宅業者 | 国内の企業利益及び企業の利子所得 (半分配当を除く), 雇用の主の社会保険負担 (100% 又は 50%) を含む賃金総額, 利益, 利子, 特許料 (50%), 受贈利子を除く), 支払家賃・地代, リリース料, 特許料 (50%) を除く) | 市町村の税率決定権 事業所課税 | 利益算定における控除可能性: 所得税法第 35 条による算入なし 国内収入の制限に伴い海外での算入廃止 | |
| 4. 市町村企業税 (Prof. Jarass) | 企業経営者, 自営業者, 家主 | 利益, 支払利子 (100%, 受贈利子を除く), 支払家賃・地代, リリース料, 特許料 (50%) を除く) | 市町村の税率決定権 事業所所在市町村への分割 | 営業費控除, 改正所得税法第 35 条による算入 海外での算入は言及なし | 高利貸での控除制限及び累進税率廃止 機関関係廃止, 利益通算の制限 非課税収入における営業控除の制限 |
| 5. 営業税の現代化 (市町村中央団体連合) | 企業経営者, 自営業者, 農業者, 借地・借家業者を除く | 利益, 支払利子 (100%) 家賃・地代・リース料: 投資資本の動産の 25%, 不動産の 75%, その他 経済財の 100%, 25,000 ユーロ控除 譲渡益の完全捕捉 | 市町村の税率決定権 事業所所在市町村への分割 | 営業費としての控除可能性 維持 所得税法第 35 条による算入維持 人維持 海外での算入は言及なし | 営業収益 50,000 ユーロまでは個人企業, 所得税補償義務ある人的会社について営業収益 50,000 ユーロに至るまで 25,000 ユーロ引き上げられる控除を廃止, 人的企業及び資本会社に対する単純指数の差別化 機関関係の修正 |
| 6. 営業税の現代化 (ver. di) (4, 5 のモデルに類似) | 企業経営者, 自営業者, 農業者 | 控除額削減, 累進段階削減, ルール・ボール防止による拡大 | 市町村の税率決定権 事業所所在市町村への分割 | モデルでは言及なし | 売上税参与比率引上げ 所得税参与比率の改正 現在価値ベースでの不動産税 |
| B. 所得指向的課税 7. 市町村経済税 (Jochen-Konrad Fromme) | 経済活動により国内で何らかの収益を上げる公共部門, 公益組織を含む法人及び自営業者の収入は特別に検討 | 加算・減算なしの利益・剰余金, 但し重畳用地の不動産税負担は考慮 | 市町村の税率決定権 市町村への分割 | 営業費控除, 半額は改正所得税法第 35 条により算入 国内の収入への制限に伴い 海外での算入廃止 | 人的企業に関し控除と累進税率は従来どおり 市町村所得税参与率は税率決定権つきの住民税に転換可能 |
| 8. 市町村所得税・利潤税 (BDI/ACI) | 何らかの収入を上げる所得者, 法人所得税納税義務者 | 所得税 (引下げ)・法人税 (引上げ)への比例的付加税 | 市町村の税率決定権 市町村への分割 | 営業費控除, 所得税法第 35 条による控除なし 海外での算入は所得税法・法人税法による | 市町村所得税参与は廃止 市町村売上税参与を引上げ 賃金総額と営業資産で配分 |
| 9. 市町村所得税・法人税 (BaSu/KBI, Fuest/Huber) | 配当を除く何らかの収入を得る所得者, 法人税納税義務者 | KBI: 市町村法人税参与の導入, 市町村所得税参与, 法人税参与への比例的付加税 Fuest/Huber: 納税義務者の所得税債務, 利益に関しては比例税率 | 市町村の税率決定権 市町村への分割 | 所得税法第 35 条による営業費控除及び営業税算入を廃止 海外での算入は言及なし | 市町村売上税参与を引上げ 営業税廃止 |
| 10. 統合的 (法形態中立的) 企業税 (Prof. Dr. Schaumborg) | 売上税法の意味での企業 (自営業者, 営利企業, 農業者, [家主]) | 全ての企業家, 共同企業家に認められる企業家賃金控除後企業利益税資本会社のみが適用された法人税制度をすべての企業に拡充利益処分は配当扱い, その他の収入との損益通算不可 | 市町村の税率決定権 市町村への分割が必要) | 所得税法第 35 条による営業費控除及び営業税算入の廃止 海外での算入は言及なし | |

(出所) Bundesministerium der Finanzen Sekretariat der Arbeitsgruppe „Kommunalsteuern“ (2003), S. 35-45 (Anhang) より作成。

地条件を悪化させるというマクロ経済発展鑑定専門委員会やドイツ連邦銀行などの見解を紹介する一方で、このモデルでは課税ベースの拡大によって税率引下げが可能になること、そして税負担はいくつかある立地条件の1つに過ぎず、むしろ市町村財政強化に基づくインフラ整備による立地条件改善を評価すべきであるという市町村中央団体全国連合の見解を紹介するにとどめている。

ただ注目されるのは「行政的可能性」で、これについてはBDI/VCIのモデルは行政的には実行可能ではあるが、新たな行政的準備が必要で、現行の営業税より高い行政コストを発生させるほか、準備のためのかなりの時間を必要とし2006年1月1日以前の実施は不可能であるとしている。これは急を要する市町村財政救済策としての営業税改革の提案としては、このモデルはかなり減点されることを暗に示しているといつてよい。

(2) 連邦政府の営業税改革案 — 市町村経済税の提案¹⁶⁾

委員会の審議から得られた認識を基に連邦政府は、地域の経済力に結びつき、市町村の税率決定権を備えた税源をさらに発展させることを決定した。この税は「市町村経済税」(Gemeindegewerbesteuer)と命名されたが、本質的な特徴は所得税法第18条の意味での自営事業者(Selbstständige)の納税義務者としての編入および課税ベースを拡大する諸規定にあった。したがって、「市町村経済税」という名称こそ共通しているが、表4に整理したWeimarやFrommeの提案する「市町村経済税」と同じではない。納税義務者を自営事業者にも拡大する点ではWeimarやFrommeの提案と共通しているが、基本的に従来からの収益課税を継続する点では所得指向型でありながら、支払利子への課税を拡大する点ではやや付加価値指向型の性格も備えている。連邦政府が提案した実質的に課税ベースを拡大する「市町村経済税」の内容は以下のとおりである。

国内の資本会社において、出資者もしくはそれに近い人物に支払われた他人資本の委託に対する利子を市町村税の課税対象となる利益に算入すること。

市町村経済税を営業費として控除することを廃止。

租税指数における累進率の廃止。

営業税収が25,000ユーロから50,000ユーロに増加するに従い人的企業への控除を漸減的に廃止。

自由業者(自営事業者を代表する)、個人企業、人的企業の負担は所得税計算において市町

16) Bundesministerium der Finanzen (2003), S. 50-53.

ドイツ営業税改革の現段階

村経済税(営業税)が経費に算入されることで大部分回避される。しかも、市町村所得税参与の比率は15%であるから、市町村経済税の経費算入による負担軽減は85%が州および連邦によって担われ、市町村への影響は限られている。更にこの軽減効果は所得税への付加税である連帯付加税との関連でも増幅される。結局、自営事業者に対する市町村経済税が負担増となるのは、賦課率400%超の団体であって、これに關係する住民数は全体の約31%である。

従来、営業税においては自由業者を非課税としてきたが、これは例外的な取り扱いであり、納税者の範囲に入れることこそ原則である。この本来の原則に立ち返ることによって営業税は「市町村経済税」と称されることになる。こうした連邦政府の提案は、市町村財政改革委員会の検討を踏まえて、現代化された営業税(市町村中央団体全国連合モデル)や市町村の所得税・法人税への付加税(BDI/VCIモデル)より優れたものとして構想された。

すなわち、その検討結果によれば、市町村中央団体全国連合モデルは次の3つのリスクをはらんでいる。第1に、租税指数を資本会社と人的会社に関して3%と4%と区別しているが、このことは負担軽減のための対策に利用されうる。第2に、課税ベースに利益と共に利子の全額、家賃、地代、リース料を算入することは資本会社の負担を時には12%以上も高めることになり、収益力の弱い企業を危機に追いやることになる。第3に、このような課税ベースの拡大はかなりの二重課税をもたらすことになる。

また、BDI/VCIモデルもまた3つの問題をはらんでいる。第1に、この税は既に存在する都市・周辺地域問題を激化させ、中心都市の財政状況をさらに悪化させ、周辺地域への人口移動を促進する危険性がある。第2に、大きな行政経費および雇用主と税務当局における官僚主義の増大をもたらす恐れがある。第3に、この税の実行のためには膨大な行政的準備が必要なため早くとも2006年度からの実施となる。

なお、現行の市町村売上税参与の比率を2.2%から3.6%へ引き上げられる。この措置によって、早くも2004年にはその効果(19億ユーロ)が現れることが期待される。この措置はすべての市町村の増収をもたらす、その財政システムの安定化に資するものである。

(3) 2003年12月19日の調停委員会勧告¹⁷⁾

上記の連邦政府提案は連邦参議院の同意を得ることができなかった。この結果を受けて進められた両院の調停委員会の作業によってまとめられた、営業税改革に關連する合意事項は以下のようなものであった。

17) Bundesministerium der Finanzen (2004a).

表5のようなスケジュールで営業税納付金が引下げられる。これによって市町村は2004年度には25億ユーロ、2005年度以降には約30億ユーロの負担軽減を受ける。

損失の後年度繰越については100万ユーロまでは全額認められるが、それを超える額については60%に制限される。

従来支払長期利子の2分の1が課税ベースに算入されたが、今後は全額が算入される。

機関会社が機関関係（わが国の連結決算に類似する制度）の開始以前の時期から持っている赤字は、会社の経常的利益と相殺することは出来ない。

2004年以降営業税の最低賦課率が200%に定められ、いわゆる営業税オアシスへの対策が講じられる¹⁸⁾。

しかしながら、政府案にあった営業税の納税義務者に自営事業者をも編入し、営業税を市町

表5 営業税納付金算出のための乗率の推移

(単位: %)

| 年度 | 「通常の」納付金 | | 営業資本税廃止に伴う引上げ | ドイツ統一基金のための引上げ | 連帯協定に伴う引上げ | 納付金合計 | | (参考) 営業税収に対する納付金の割合 | | |
|------|----------|----|---------------|------------------|------------|-------|-----|---------------------|------|------|
| | 連邦 | 州 | | | | 旧諸州 | 新諸州 | 旧諸州 | 新諸州 | 全国 |
| 2003 | 36 | 36 | 36 | 7 | 29 | 114 | 78 | 30.0 | 21.5 | 29.4 |
| 2004 | 20 | 20 | 20 | 7 | 29 | 82 | 46 | 20.5 | 13.4 | 20.0 |
| 2005 | 19 | 19 | 19 | 9 ⁽¹⁾ | 29 | 82 | 44 | 20.4 | 12.6 | 19.7 |
| 2006 | 16 | 16 | 16 | 8 ⁽¹⁾ | 29 | 75 | 38 | 18.5 | 10.8 | 17.9 |
| 2007 | 16 | 16 | 16 | 8 ⁽¹⁾ | 29 | 75 | 38 | 18.5 | 10.7 | 17.8 |

(1) 変更の可能性あり。その場合、それに応じた旧諸州の乗率全体の変更がある。

(2) 営業税納付金 = 営業税収入 ÷ 賦課率 × 乗率

(出所) Bundesministerium der Finanzen (2004a), S.1.

「営業税収に対する納付金の割合」については Karrenberg/Münstermann (2005), S.100 より。

18) 2003年までは市町村に営業税の課税を放棄する自由があった。ところが改正された営業税法には「市町村がより高い賦課率を定めない場合、それは200%となる」(第16条第4項の2)という最低賦課率の規定が加えられ、これが不可能になったため、ブランデンブルク州のある自治体は連邦憲法裁判所に差止請求を行った。この請求は却下されたが、そもそも連邦による最低賦課率の規定が市町村の自治権を侵害しないかどうかについては決定を留保した。今後これについては違憲判決が出る可能性がある。

すなわち、人口640人のピストルフ・フロイデンベルク町は2003年において、全国で4団体だけ存在する営業税賦課率0%の団体の1つであった。この町はかつて企業誘致を目的とするこの政策の結果、賦課率300%によって得られたはずの税収13,600ユーロを失ったが、その反面、誘致企業から利用料金や特別納付金によって15万ユーロの収入を得たという(Die Welt, 16. Februar 2005)。

完全に自由な税率決定権はこのような租税オアシスの出現の可能性を当然に孕むものではあるが、それでも制限のない時代でも賦課率0%の団体がわずか4団体であったこと、そしてまた集積の利益が期待される大都市ほど傾向的に賦課率が高かったことなどを勘案すると、地域間の租税競争による極端な税率低下の弊害を過大に評価すべきではないと思われる。

ドイツ営業税改革の現段階

村経済税に発展させるという構想は、調停委員会では合意を得ることに失敗した。さらに、市町村売上税参与の比率引上げ案も消え去った。

こうして、長期利子の算入割合引上げなど課税ベースの若干の拡大があったとはいえ、営業税改革は本質的構造改革に至ることなく、基本的には営業税納付金の引下げという政府間の税収配分の変更によってさしあたり市町村財政を救済することに落ち着いた。

おわりに

2003年の市町村財政改革はその目玉であった営業税改革については、市町村団体、経済界そして連邦政府いずれの改革プランにも含まれていた納税者層の拡大に失敗し、課税ベースのわずかばかりの拡大を果たしたに過ぎなかった。市町村にとっての主要な成果は営業税納付金の引下げによって自己の利用に供しうる営業税純額を増大させたことであった。

2003年12月19日の調停委員会合意の財政的効果の全体像は表6のとおりである。営業税改革の効果は2004年度から現れ、当初は25.3億ユーロ、翌年以降は30億ユーロ台の効果を発揮することが見込まれた。ちなみに2004年度における改革による増収額はこの年度の営業税収(純額)の約12%に当たり、新諸州全体の営業税収(純額)19億ユーロを上回っている。歳出面で失業扶助・社会扶助統合の効果が現れる2005年度には市町村財政改革の影響額合計は66億ユーロに上ると見込まれており、この金額は2003年度の市町村の財政赤字85億ユーロにはなお及ばないものの、市町村財政の収支改善に大きく寄与することは確実である。実際、図1からも窺われるように市町村財政の収支は2004年度には一定の改善を見せている。これには営業税収(純額)の増加が寄与したことは明らかで、2004年度には前年に比べてその金額は151億ユーロから206億ユーロ(新・旧両諸州合計)へと55億ユーロの増加を記録している。

表6 市町村財政改革の市町村財政への総影響額
(単位：10億ユーロ)

| 諸措置 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
|------------------|--------|------|------|------|
| 営業税改革 | 2.53 | 3.04 | 3.24 | 3.30 |
| 失業扶助・社会扶助の統合 | - | 2.50 | 2.50 | 2.50 |
| 予算付属法 | - 0.82 | 0.93 | 1.10 | 1.27 |
| コッホ・シュタインブリュック発議 | 0.07 | 0.13 | 0.17 | 0.19 |
| 正直な納税の促進 | 0.75 | - | - | - |
| 合計 | 2.53 | 6.60 | 7.01 | 7.26 |

(出所) Bundesministerium der Finanzen (2004a), S. 5.

2003年の改革結果をみると、経済団体の営業税廃止論にもかかわらず、営業税はひとまず防衛された。しかし、かつて市町村団体が構想したような営業税の外形標準化によるその「再生」はもはや問題外となったし、政府案にあった納税者の自営事業者への拡大構想さえも挫折した。改革の「成果」により市町村財政の一定の改善が期待されることは事実であるが、それで問題が解消するわけではない¹⁹⁾。

営業税の外形標準化にしろ、営業収益税としての課税ベース・納税義務者の本質的拡大にし、それが実現されれば市町村財政の自立性向上とともに独自の財政再建努力の手がかりとなったはずである。しかしながら、現実には営業税納付金比率の引下げという他律的な要因の操作による市町村財政の救済であり、その自立的基盤強化は達成されなかった。あいまいで不徹底な改革の後に残った欠陥の多い営業税は、今後とも絶えず批判にさらされる²⁰⁾。

営業税問題はドイツ経済の国際的競争力そして国際的立地条件という問題と密接な関連を持っており、グローバリゼーションの進展、そして特殊的にはEU統合のいっそうの拡大・深化に伴い営業税の改革、というよりむしろその廃止論議は今後更に高まる可能性がある。いずれにせよ経済界は一貫して営業税の廃止に向けた動きを続けている。21世紀初頭における営業税改革の好機が逸せられたのち、市町村団体を初めとする営業税擁護陣営は、その存続に向けた困難な防衛戦を余儀なくされることになる。

19) 改革の成果もあって一時的に改善するかに見えた市町村の財政状況であったが、営業税収の好調な増加は一部の経済力の強い団体に偏り、他の団体では2001年度～2003年度の大幅な減収を償うには不足しており、2005年度の市町村財政赤字は55億ユーロにも上り、市町村は学校、幼稚園、道路、公園の整備といった緊急に必要な投資財源を欠くに至り、いくつかの市町村は支払い不能に陥る恐れさえあるという都市・市町村連合会長の見解が報じられている(Die Welt, 29. Dezember 2005; Handelsblatt, 29. Dezember 2005)。

20) 市町村財政改革の決着後、市場経済財団(Stiftung Marktwirtschaft)の市町村財政作業部会は、不動産税改革、市民税(市町村所得税参与の独立税化)、市町村企業税、企業賃金税(賃金総額税)からなる「四支柱モデル」(Vier-Säulen-Modell)を提案し、市町村税改革論議に新たな一石を投じた。営業税改革を焦点とする市町村税改革は市町村財政の窮状と企業の負担軽減要求を背景に今後も活発に論じられることになる。「四支柱モデル」については、Deubel, Ingolf (2006)を参照。

ドイツ営業税改革の現段階

[参考文献]

- Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (2005), Steuern von A bis Z, Bonn
- Ders. (2003), Gemeindefinanzreform, Monatsbericht 09. 2003.
- Ders. (2004a), Ergebnis des Vermittlungsverfahrens: Deutliche Entlastung der Kommunen.
- Ders. (2004b), Kommunal финанzen und Bundespolitik, Monatsbericht 09. 2004.
- Ders. (2005), Finanzbericht 2006, Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen Sekretariat der Arbeitsgruppe ‚Kommunalsteuern‘ (2003), Bericht der Arbeitsgruppe ‚Kommunalsteuern‘ an die Kommission zur Reform der Gemeindefinанzen, Berlin.
- Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. und Verband der Chemischen Industrie e.V. (Hrsg.) (2001), Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, Berlin.
- Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (2003), Vorschlag für eine modernisierte Gewerbesteuer, Köln.
- Deubel, Ingolf (2006), Reform des Gemeindesteuersystems - Zurück zur kommunalen Selbstverwaltung, in: Wirtschaftsdienst 1/2006.
- Fuest, Clemens/Huber, Bernd (2003), Lösungsmöglichkeiten und Probleme bei der Gewerbesteuerreform, in: Wirtschaftsdienst 9/2003.
- Karrenberg, Hanns/Münstermann, Engelbert (2005), Gemeindefinanzbericht 2005 im Detail. Keine Entwarnung trotz gestärkter Gewerbesteuer, in: der städtetag 1/2004.
- Heni, Georg (1991), Historische Analyse und Entwicklungslinien der Gewerbesteuer, Frankfurt am Main.
- Jackmann, Monika (2003), Der Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Reform der Gewerbesteuer, in: Wirtschaftsdienst 9/2003.
- Junkernheinrich, Martin (2003), Gemeindefinanzreform in der Politikverflechtungsfalle, in: Wirtschaftsdienst 9/2003.
- Oberhauser, Alois (2003), Zielgerichtete Reform der Gemeindesteuern durch eine kommunale Wertschöpfungsteuer, in: Wirtschaftsdienst 9/2003.
- Schwarting, Gunnar (1999), Kommunale Steuern. Grundlagen Verfahren Entwicklungstendenzen, Berlin.
- Statistisches Bundesamt. (2005), Rechnungsergebnisse der kommunalen Haushalte, ab 2003 Kassenstatistik.
- Wüstenhöfer, Ulrich (2005), Gewerbesteuer : 6. völlig überarbeitete Auflage, München.
- 伊東弘文 (1995) 『現代ドイツ地方財政論 (増補版)』 文眞堂。
- 関野満夫 (2005) 『現代ドイツ地方税改革論』 日本経済評論社。
- 武田公子 (2004) 「法人事業税の外形課税 — ドイツ営業税改革論議が示唆するもの」, 日本租税理論学会編 『租税原理から税制改革を検証 — 法人事業税・消費税』 法律文化社, 所収。
- 中村良広 (1990) 「ヴァイマル期ドイツ社会民主党の財政調整論」 『経済学論集』 第 32 号, 鹿児島大学法文学部。
- 同 (1999) 「ドイツ市町村売上税参与の導入と地方自治」 『自治総研』 1999 年 12 月号。
- 同 (2001) 「ドイツ市町村税の今日的課題」 『月刊自治研』 2001 年 3 月号。
- 西山由美 (1996) 「ドイツ営業税法の課税標準 営業資本税廃止論をめぐって」 『地方税』 1996 年 8 月号。
- 野田裕康 (1998) 「ドイツの資産課税」, 一河秀洋他編 『資産政策と資産課税』 有斐閣。
- 山内健生 (1999) 『ヨーロッパ統合時代の地方自治』 日本法制学会。

Summary

Present Stage of the Reform of German Business Tax

This paper discusses the problems of German business tax and the meaning of the reform of this tax in recent years. German business tax has its long historical tradition since the Middle Ages. After World War II this tax offered an important source of revenues for local governments. It is expected that business tax offers a stable source of revenues for local governments as benefits-related tax in particular. But business world regards this tax as heavy burden on companies.

The original business tax consisted of three elements, or wage sum tax, business capital tax and business profit tax. However, wage sum tax and business capital tax were abolished in a process of business tax reform repeated after World War II, and only business profit tax survives. Nowadays, business tax bears the characteristics near to income taxation. Under this situation local governments hope business tax reform that brings “revival” of business tax. On the other hand business world demands the reduction, besides, the abolition of business tax.

Various designs for business tax reform are classified in two types, or value-added type and income type. The value-added type guarantees stable source of revenues for local governments, whereas income type respects the ability to pay the tax. The central organization of local governments proposed the reform plan of value-added type by the name of “modernized business tax”. On the other hand, the central organization of business world demanded the abolition of business tax and suggested additional tax to income tax and corporation tax of local government.

On the beginning of 21th century, German federal government started business tax reform. Federal government proposed “local government economy tax” based on various reform designs. According to this plan the self-supporting enterprises which did not have born duty to pay business tax would be incorporated in taxpayers. However, this plan failed to be realized on account of political

ドイツ営業税改革の現段階

resistance. As that compensation transfer of business tax to states and federal government was reduced and share of local governments was increased. In spite of this ad hoc reform for local governments, fundamental reform of German business tax continues to be a future problem unresolved.