

## ドイツ地方税制度改革の動向

ドイツにおいて、市町村は、営業税と不動産税を基幹税としている。第二次世界大戦後にドイツ連邦共和国が建国された当初、市町村税収に占める営業税収と不動産税収の割合は、合計すると9割前後であった。しかし1969年には、営業税の一部を共同税に納付する制度が導入され、1980年には営業税の一部である賃金高税が、1998年には同じく営業税の一部である営業資本税が廃止された。また、これに伴い、共同税である所得税および付加価値税の税収の一部が、地方独自税源として市町村に配分されるようになった。これにより、営業税収と不動産税収の市町村税収に占める割合は6割以下となった。

こうした改革は、市町村に税収の安定性や財政格差の縮小をもたらした一方で、物税としての、そして応益課税としての営業税の性質をゆがめるとともに、市町村の税率決定権が及ぶ範囲を狭め、課税自主権を縮小させるものであった。

和光大学経済経営学部教授  
半谷 俊彦

## はじめに

ドイツ連邦共和国建国当初の税制においては、物税である不動産税と営業税が市町村税収の9割前後を占めていた。この2税は、ドイツ税制では物税（Realsteuer）であり、応益原則（Äquivalenzprinzip）に基づく租税であると位置付けられており、市町村が提供する行政サービスの費用を、その受益者に求めるものであるとされている。また、この2税については、市町村に税率決定権が与えられており、提供する行政サービスの水準に合わせて、受益者に求める租税負担の水準を市町村が自ら決定できるシステムとなっている。そうした側面からみれば、当時の市町村税制は、地方自治を支える租税体系として、高く評価することができる。しかしながら、租税収入の偏在性の是正、安定性の確保、経済成長の促進、企業の国際競争力の改善などを目的とした諸々の税制改革を通じ、2019年現在、市町村税制は大きく変わったものとなっている。本稿では、ドイツについて、市町村税制改革が地方自治にどのような影響をもたらしてきたかについて検討する。

## 1 市町村の税源

ドイツは16の州で構成される連邦国家であり、州はそれぞれが独自の憲法を有する共和国である。地方自治体のあり方は、各州の憲法とそれに基づく州法で規定している。広域自治体の形態や名称は州によって異なるが<sup>1</sup>、市町村を基礎自治体としていることはどの州も共通している。租税は、共同税、連邦税、州税、地方税に大分される。共同税は連邦・州・市町村の共同の財源であり、連邦税、州税、地方税は、一義的にはそれぞれ、連邦、州、市町村の財源となる。広域自治体は州からの交付金や市町村からの分担金を財源としており、州または地方自治体が独自に定める地域的消費税・支出税を除き、直接的な税源は有していない。

共同税は、所得税、法人税、付加価値税から構成される。ドイツ連邦共和国の建国当時は、付加価値税（当時は全段階一般売上税<sup>2</sup>）は連邦税、所得税と法人税は州税とされていたが、1955年には所得税と法人税が、1969年には付加価値税が共同税とされた。また、1969年には同時に、地方税である営業税の税収の一部が営業税納付金として連邦と州に支払われ、代わりに、所得税の一部が市町村に配分されることとなった。さらに、営業税の一部である営業資本税が廃止されたことに伴って、1998年以降は、付加価値税の税収

<sup>1</sup> 全ての州で広域自治体として郡（名称は州によって異なる）を設置している。また、多くの州では1970年代に市町村合併を行ったが、これを行わなかった州（旧西独地域のうちニーダーザクセン、ラインラント・プファルツ、シュレスヴィヒ・ホルシュタインの3州と旧東独地域のベルリンを除く5州）では、規模の小さな市町村が多いため、郡と市町村の中間的な広域自治体として市町村小連合（名称は州によって異なる）を設けている。

<sup>2</sup> 全段階一般売上税（Allphasen-Bruttoumsatzsteuer）は、1918年にドイツ帝国で導入された。その後、ワイマール共和国、ドイツ連邦共和国に引き継がれたが、ヨーロッパ共同体の租税ハーモニゼーション政策に基づき、1967年にヨーロッパ型付加価値税へと移行した。1918年から1967年までの全段階一般売上税と1967年以降の付加価値税とは、ドイツ国内では共に、売上税（Umsatzsteuer）と呼称されている。

の一部が市町村に配分されている。

税目の分類上で市町村税とされるのは、営業税、不動産税、地域的消費税・支出税のみであるが<sup>3</sup>、1969年および1998年の改革以降は、所得税と付加価値税からの配分も市町村の固有財源となっている。その意味で、市町村の税源は、営業税納付金控除後の営業税収、不動産税収、所得税収の市町村分、付加価値税収の市町村分、地域的消費税・支出税の税収で構成されているといえる。

## 2 各税の変遷とその影響

### (1) 不動産税

不動産税はドイツで最も古くからある租税の一つであり、ドイツ連邦共和国建国当初から市町村の独自財源とされている。不動産税 A と不動産税 B で構成されており、不動産税 A では農業用資産の評価額、不動産税 B ではその他の不動産の評価額を課税標準としている。これは不動産や農業用資産からはその評価額の一定割合に相当する収益が生じるものと考え、これに課税しようとするものであり、そのことから不動産税は、予定収益課税 (Sollertragsteuer) であるとされている<sup>4</sup>。また、不動産や農業用資産の所有を課税要件とする物税であり、市町村が提供する行政サービスに対応する応益課税であると考えられている。税率決定権が市町村にあり、市町村は、行政サービスを提供する水準に応じて税率を決定することができる。その点で、地方自治を支える租税として高く評価できる。

現在に至るまで制度に大きな変更はないが、課税標準である不動産の評価額は陳腐化が進んでおり、それによって生じる応益性の低下が問題とされている。不動産税における資産の評価は、統一評価法に基づいて行われることになっているが、実際に評価が行われたのは、第二次世界大戦前の1935年と、1964年の2回だけである。現在では、旧西独地域では1964年の、旧東独地域では1935年の評価額が使用されている。ドイツの多くの地域では古い街並みがそのまま維持されてるが、それ以上に、多くの地域で都市再整備や工業用地や商業地域の開発が行われており、評価された当初と現在では、地域間や個々の不動産の間において、不動産価値に相対的な変化が生じているはずである。そのため、個々の不動産所有者の間の負担配分は、予定収益に応じた負担配分からかけ離れたものとなっていると考えられる。

### (2) 営業税

営業税は第二次世界大戦前から引き継がれたものであり、ドイツ連邦共和国建国以来、市町村の基幹税である。当初は、営業収益税、営業資本税、賃金高税で構成されていた。

<sup>3</sup> ドイツでは、州法や市町村条例で独自に地域的消費税・支出税 (örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer) を導入することが認められている。これには、犬税、娯楽税、狩猟税などが挙げられる。

<sup>4</sup> Tipke, T. und Lang, J., "Steuerrecht", Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2002, S.544参照。

それぞれ、収益額（利潤と支払利子や支払賃借料の一部の合計額）、総資産額（純資産と負債の一部の合計額）、支払報酬総額を課税標準としている。3税の課税標準に3税それぞれに定められている全国一律の課税係数（Steuermesszahl）を乗じ、それを合算したものに各市町村が定める税率（Hebesatz）を乗じて得られる金額が営業税の税額となる。営業収益税と営業資本税は、全ての市町村に課税が義務付けられていたが、賃金高税については、一定の条件の下で、課税するか否かの権限が市町村に与えられていた。

地方財政の安定化を目的とした1969年の税制改正により、1970年からは、営業税収の一部が営業税納付金として連邦と州に納付され<sup>5</sup>、代わりに共同税である所得税について、その税収の14%が市町村に配分されることとされた。

1980年には、賃金高税が廃止された。一部の市町村においてのみ課税されていることが、市町村間の財政力格差の拡大につながっているということも廃止する根拠の一つに挙げられていたが、主たる理由は、雇用コストを削減することによって、雇用を促進することにあった。またこの年には同時に、所得税の市町村への配分が、税収の14%から15%に引き上げられた。

1993年には、中小企業に対する負担軽減措置として、営業収益税において、人的企業（個人事業者、合名会社、合資会社など）に対して累進課税が導入された。それまで課税係数は5%に固定されていたが、人的企業にかぎっては、収益額に応じて1%から5%まで段階的に増大する形に改められたのである。また、基礎控除も大幅に拡大された。ヨーロッパでは1993年に市場統合が行われたため、当時のドイツは企業立地としての条件を改善する必要に迫られており、この改革は、そのための政策の一環として行われたものである。

1998年には、営業資本税も廃止された。ドイツ再統一以来、旧東独地域においては、営業資本税の徴収が時限立法によって見送られていた。これは、旧東独地域における経済成長促進政策の一環として行われたものであるが、時限立法の期限が過ぎても、依然として、旧東独地域は、営業資本税の課税を開始できるような経済状況ではなかった。また、旧西独地域においても、企業立地としての条件をさらに改善する必要に迫られていたため、廃止に踏み切ったものである。営業資本税の廃止に伴い、その税源を補償するため、共同税である付加価値税の一部が市町村に配分されるようになった。

2008年に行われた企業税制改革では、1993年に導入された人的企業への累進課税が廃止され、単一の課税係数による比例課税に戻された。同時に、課税係数が5%から3.5%へと引き下げられた。また、営業税は従来、課税対象となる利益を算出する際に損金として扱われていたが、これが廃止された。この年の企業税制改革は、EU諸国の中で飛びぬけて高い企業の税負担を抑制し、ヨーロッパ統一市場におけるドイツ企業の競争力を引き上げることを目的としたものであった。

---

<sup>5</sup> 営業税納付金の仕組みと納付率の詳細については、半谷俊彦「ドイツ地方財政に見る税源交換の事例」『地方税』地方財務協会、2013年、第64巻第11号、p.2～p.10を参照されたい。

ドイツの税体系において、営業税は不動産税と同様、物税とみなされており、応益原則に則って課税されているものと解されている<sup>6</sup>。即ち、営業税は、市町村が企業に提供した公共サービスにかかる費用の一部を、企業に負担させるために課されるものである。より多くの生産活動を行う企業が市町村の公共サービスからより多くの恩恵を受けると考えられることから、営業税の課税標準は、企業の活動規模を反映するものであるべきであるされている。

生産要素を資本と労働であるとするならば、総資産額と被雇用者数は、企業による生産活動への「投入」の大きさを表すものといえる。他方、収益額と支払報酬総額は合計するとおよそ付加価値額となる。付加価値は企業が生産活動によって生み出したものであり、その金額は「産出」の側面から生産活動の大きさを示したものである。支払報酬総額は投入した労働への対価であり、収益額は投入した資本への対価である。その意味で、支払報酬総額は産出面から労働投入の大きさを、収益額は同じく産出面から資本投入の大きさを示すものであると考えられる。これらの関係は図表1のようにまとめることができる<sup>7</sup>。

図表1：生産活動規模を表す指標

	投入面からみた 生産活動規模の指標	産出面からみた 生産活動規模の指標
資本	総資産額	収益額
労働	被雇用者数	支払報酬総額

※筆者作成。

営業資本税、営業収益税、賃金高税の課税標準はそれぞれ総資産額、収益額、支払報酬総額であるので、ドイツ連邦共和国建国当初の営業税は、生産活動規模をあらゆる指標のうち、労働の投入量は除外されているものの、それ以外の3つの指標を使って、投入面と産出面から生産活動の規模を総合的に捉え、これを課税標準としていたものであり、応益原則に基づく租税として高く評価できるものであった。

しかしながら、賃金高税と営業資本税が廃止され、営業税が営業収益税のみで構成されるようになったことによって、営業税の課税標準は収益額だけとなってしまった。総資産は投入面から生産活動を捉えるものであるから、市場での生産物の売れ行きに影響を受けない。また、報酬もあらかじめ決められた金額が支払われるのであるから、支払報酬総額も、短期的には市場動向から受ける影響は小さい。これに対して、収益額は、直接的に市場での成果に左右される。つまり、多くの資本を投入して大規模な生産活動を行ったとしても、産出物が市場で受け入れられなければ収益額は大きくならない。営業収益税の課税標準である収益には支払利子や支払賃借料の一部が含まれるので、利潤や事業所得と同一ではないが、賃金高税と営業資本税が廃止されたのちの営業税は、応能課税に近い租税に

<sup>6</sup> Tipke, T. und Lang, J., "Steuerrecht", Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2002, S.476参照。

<sup>7</sup> Littmann, K. 1980, Überblick über die Ertragsteuern, in: N. Andel und H. Haller (Hrsg.), "Handbuch der Finanzwissenschaft Band II", Tübingen, S.574参照。

なったといえる。

また、2008年からは比例課税に戻されたものの、人的企業には1998年に累進課税が導入された。これも、営業税を応益課税から応能課税へ、物税から人税へと変質させる改変であったといえる。

さらに、2008年からは、税務会計における営業税の損金算入が廃止された。営業税を物税であり応益課税であるとするれば、企業からみれば営業税は、公共サービスへの対価として市町村に支払っているものであり、市場で原材料を購入した場合と同様、費用として認められるべきである。損金算入の廃止は、応益課税の原則や物税としての性質に反するものである。

以上のように、1980年、1993年、1998年、2008年の改変により、営業税の物税および応益課税としての性質は著しく棄損された。これにより、市町村が、提供した行政サービスにかかる費用の一部を、市町村内で活動する企業から応分に徴収するという機能は、十分に果たされなくなったといえよう。

### (3) 所得税

所得税はもともと州税であったが、1955年の税制改正で共同税となり、連邦と州との共同税とされた。その後、1969年の税制改正で、市町村が営業税収の一部を連邦と州に支払う営業税納付金制度が導入されたことに伴い、市町村にも税収の14%が配分されることとなった。さらに、1980年に賃金高税が廃止された際には、市町村に配分される割合が15%へと引き上げられた。また、資産所得に対する源泉徴収制度 (Kapitalertragsteuer) が整備されてからは、資産所得源泉徴収分の12%がこれに加えられた。

市町村間の配分は、各市町村の所得税収総額の比率に応じて行われる。但し、各住民の所得税額は、課税所得額8,000 DM (単身世帯の場合。夫婦世帯の場合は16,000 DM) に対応する所得税額を上限とすることとされた (制度導入当初)。つまり、課税所得が上限に満たない場合には実際の所得税額が、上限を超える場合には上限に対応する所得税額がその住民の所得税額とされ、それを全住民について合計した金額を、その市町村の所得税収総額とみなすのである。この上限には度々変更が加えられており、2012年からは単身世帯が35,000ユーロ、夫婦世帯が70,000ユーロとなっている。この方法によれば、実際の所得税収総額に応じて配分する場合に比べ、配分比率は市町村内の家計数に応じて均されたものになり、住民一人当たり税収の市町村間格差は小さく抑えられる。

1969年の税制改正は、いわば営業税と所得税の税源交換であるといえるが、これには、景気の影響を大きく受ける営業税と比較的安定性の高い所得税とを交換することによって、市町村財政の安定を図るという市町村税源の質的改善と、営業税納付金を上回る所得税収を配付することによって市町村の税源を拡充するという量的改善という2つの目的が

あったといわれている<sup>8</sup>。また、営業税は、もとより課税標準が農山村に少なく都市に多く存するが、1960年代においては、全税収の77%が全納税義務者の5%によって納められており、その遍在性は極端に大きいものとなっていた<sup>9</sup>。この税源交換が市町村間における税源偏在の是正に果たした役割は大きい。

他方で、税源交換にはマイナス面もある。市町村は不動産税と営業税については完全な税率決定権を有しているが、所得税については税率の決定に全く関与することができない。図表2は市町村の税収構成を示したものである。税源交換が行われるまで、市町村の税収のほとんどは不動産税と営業税で占められていたが、税源交換後は、税収の40%前後が、市町村が税率決定権を有さない所得税によって占められている。この税源交換によって、市町村の課税自主権は大きく棄損されたといえる。

図表2：市町村の税収構成

	不動産税	営業税	所得税	付加価値税	その他
1950年	43%	46%	—	—	10%
1960年	17%	77%	—	—	6%
1970年	15%	42%	39%	—	5%
1980年	11%	42%	43%	—	3%
1990年	12%	44%	43%	—	1%
2000年	15%	38%	40%	5%	1%
2010年	16%	42%	35%	5%	1%
2017年	13%	41%	38%	6%	1%

※1980年までの営業税には賃金高税を含む。

※1970年からの営業税は営業納付金納付後の金額。

※所得税および売上税は市町村へ配分された金額。

※Bundesministerium der Finanzen, "Finanzbericht 2017", August 2016, S. 300 - S.327より筆者作成。

#### (4) 付加価値税

##### ア 連邦・州・市町村への配分

付加価値税（1967年までは全段階一般売上税）はもともと連邦税であったが、1967年に共同税となり、連邦と州との共同財源とされた。さらに、営業税の一部である営業資本税が廃止されたことに伴い、1998年からは、市町村へも配分されるようになった。連邦、州、市町村への配分比率は、連邦基本法第106条に示された基本原則に基づき、連邦法である財政調整法によって定められており、必要に応じて変更される。

共同税となった当初は、単純な比率によって連邦と州の間の配分が決められていたが、1996年以降は、連邦法の変更によって連邦、州、市町村の任務に変化が生じるたびに、連邦と州の間の比率による配分を行う前後に、連邦、州、市町村への配分を調整する手続

<sup>8</sup> Bundesministerium der Finanzen, "Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer in der Gemeindefinanzreform", Januar 2019 (www.bundesfinanzministerium.de), S.3参照。

<sup>9</sup> Bundesministerium der Finanzen, "Die Entwicklung der Gewerbesteuerumlage seit der Gemeindefinanzreform 1969", Januar 2019 (www.bundesfinanzministerium.de), S.8参照。

きが加えられるようになった。現在は、第1に連邦へ税収の一定割合を配分し<sup>10</sup>、第2にその残額の一部を市町村に配分、第3にさらにその残額を単純な比率によって連邦と州で分け合ったのち、第4に連邦への配分を増額または減額し、それに相当する分だけ州への配分を減額または増額するという手続きになっている。

市町村への配分は（上記手続きの第2段階）1998年の配分開始以来、税収から連邦へ一定割合を配分した残額の2.2%とされてきたが、2015年以降はこれに一定額が加算されるようになった。その金額は、2015年および2016年は5億ユーロ、2017年は15億ユーロ、2018年は27億6千万ユーロ、2019年は34億ユーロとなっている<sup>11</sup>。

税収から連邦へ一定割合を配分した残額の2.2%は廃止された営業資本税の税収を補償するためのものであるが、2015年から行われている一定額の加算は、2013年11月にCDU/CSU・SPDが連立政権を樹立する際に結んだ連立協定で示した、市町村の財政負担を年に50億ユーロ軽減するという政策に沿って行われているものである<sup>12</sup>。つまり、付加価値税の市町村への配分は、営業資本税の廃止に伴う税収の減少を補償するために開始されたが、2015年以降は、主に社会保障分野で増大する市町村の負担を軽減するという目的も加味されたものに変質したといえる。

## イ 市町村間の配分

市町村に配分された付加価値税収を各市町村へ配分する方法は2008年までと2009年以降とで大きく変わっている<sup>13</sup>。

市町村への配分が開始されたのは1998年であるが、当初は、営業資本税の税収に見合った配分を可能にする統計が存在しなかったため、暫定的な配分基準が用いられた。市町村に配分された付加価値税収はまず、85：15の割合で旧西独地域分と旧東独地域分に分け

---

<sup>10</sup> この段階で連邦に配分される金額は、2009年以降、税収の4.45%と、それを差引いた残額の5.05%とを合計したものである。

<sup>11</sup> 2018年12月19日に改定された財政調整法 ("Gesetz über Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern vom 20. Dezember 2001 [BGBl. I S.3955, 3956], das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 19. Dezember 2018 [BGBl. I S.2696] geändert worden ist") による。

<sup>12</sup> 市町村の財政負担を50億ユーロ軽減するという政策は、2013年11月27日にCDU/CSU・SPDが結んだ連立協定 (Der Koalitionsvertrag der 18. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages zwischen der Christlich Demokratischen Union Deutschlands (CDU), der Christlich-Sozialen Union in Bayern (CSU) und der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands (SPD): „Deutschlands Zukunft gestalten“) の第3章 (3. Solide Finanzen) に示されている。これに基づいて立案され、2016年12月1日に成立した連邦法 (Gesetz zur Beteiligung des Bundes an den Kosten der Integration und zur weiteren Entlastung von Ländern und Kommunen vom 1. Dezember 2016 [BGBl. I S.2755]) により、50億ユーロの負担軽減は、2019年度から、州への付加価値税の配分を10億ユーロ増額すること、市町村への付加価値税の配分を24億ユーロ増額すること、連邦が社会保障における住居費および光熱費の給付を16億ユーロ負担することを通じて行われることになった。その後、2018年12月17日に成立した連邦法 (Gesetzes zur fortgesetzten Beteiligung des Bundes an den Integrationskosten der Länder und Kommunen und zur Regelung der Folgen der Abfinanzierung des Fonds „Deutsche Einheit“ vom 17. Dezember 2018 [BGBl. I S.2522]) により、2019年度の市町村への付加価値税の配分は10億ユーロ引き上げられて34億ユーロとなった。

<sup>13</sup> 市町村へ配分された付加価値税収の市町村間への配分については、Bundesministerium der Finanzen, "Die Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der Umsatzsteuer", Februar 2019 (www.bundesfinanzministerium.de) を参照。



られた<sup>14</sup>。これらは、旧西独地域では、総額の70%は営業税収額を基準として、30%は社会保険加入義務を有する被雇用者数を基準として各市町村へ配分された<sup>15</sup>。旧東独地域では、社会保険加入義務を有する被雇用者数について利用可能なデータが未だ存在しなかったため、全額が営業税収額を基準として配分された<sup>16</sup>。

その後、当初から予定されていた暫定配分基準の見直しが行われ、2000年からは新しい暫定配分基準が用いられた。これによって、旧西独地域では、総額の42%は営業税収額を、18%は社会保険加入義務を有する被雇用者数を、40%は平均税率に基づいて修正された過去の営業資本税収額を基準として配分されることとなった<sup>17</sup>。旧東独地域では、総額の70%は営業税収額を、30%は社会保険義務を有する被雇用者数を基準として配分されるようになった<sup>18</sup>。

次いで、継続可能な配分基準を定める抜本的な改定が検討され、2009年から2017年を移行期間として、2018年より全面的に新しい配分基準が適用されることとなった。新しい配分基準では、旧西独地域と旧東独地域との区別なく、市町村に配分された付加価値税収総額の25%が営業税収額を、50%が社会保険加入義務を有する被雇用者数を、25%が社会保険加入義務の対象となる支払報酬総額を基準として配分される<sup>19</sup>。但し、被雇用者数と支払報酬総額には、当該地域における平均税率の全国平均からの偏差によって加重が加えられる。

2009年から2017年までの移行期間については、市町村に配分された付加価値税収の一部には2000年から2008年まで適用されていた旧配分基準を、残りには新配分基準を適用することとし、段階的に新配分基準を適用する割合を増やしていくこととされた。2009年から2011年までは全体の75%に旧配分基準、25%に新配分基準が、2012年から2014年は全体の50%に旧配分基準、50%に新配分基準が、そして2015年から2017年は全体の25%に旧配分基準、75%に新配分基準が適用されることとされた。以上の配分基準の変遷は、図表3のようにまとめられる。

<sup>14</sup> 旧東独諸州では、ドイツ再統一以来、営業資本税の徴収が見送られていたため、補償すべき金額の算定根拠が存在しなかったが、旧東独地域の市町村にも付加価値税収額を配分するため、このような手続きが採用された。

<sup>15</sup> 営業税収額としては、1990年から1996年までの営業税収（営業収益税および営業資本税からの税収）の合計額が使用された。社会保険加入義務を有する被雇用者数としては、1990年から1995年の6月30日において社会保険加入義務を有する被雇用者（公務員を除く）の平均値が用いられた。

<sup>16</sup> 1992年から1996年の営業税収（営業資本税は徴収が見送られていたため、営業収益税からの税収のみ）の合計額。

<sup>17</sup> 営業税収額としては、1990年から1997年の営業税収（営業収益税および営業資本税からの税収）の合計額が用いられた。社会保険加入義務を有する被雇用者数としては、1990年から1998年の6月30日において社会保険加入義務を有する被雇用者（公務員を除く）の平均値が用いられた。営業資本税収額としては、実際の税率による税収額ではなく（市町村は税率決定権を有している）、1995年のデータを基に平均税率を用いて推定した税収額が用いられた。

<sup>18</sup> 営業税収額としては、1992年から1997年までの営業税収（営業収益税からの税収）の合計額が使用された。社会保険加入義務を有する被雇用者数としては、1996年から1998年の6月30日において社会保険加入義務を有する被雇用者（公務員を除く）の平均値が用いられた。

<sup>19</sup> 営業税収額としては、2010年から2015年までの6年間の営業税収（営業収益税からの税収）の合計額が使用される。社会保険加入義務を有する被雇用者数としては、2013年から2015年の3年間について6月30日において社会保険加入義務を有する被雇用者（公務員を除く）の合計額が使用される。社会保険加入義務の対象となる報酬については、2012年から2014年の3年間の報酬（公務員の報酬を除く）の合計額が使用される。これらの数値は3年ごとに更新される。

図表3：付加価値税収の市町村間における配分基準の変遷

	配分基準
1998年～1999年	旧西独：70%は営業税収、30%は被雇用者数 旧東独：営業税収
2000年～2008年	旧西独：42%は営業税収、18%は被雇用者数、40%は営業資本税収 旧東独：70%は営業税収、30%は被雇用者数
2009年～2011年	75%は旧配分基準、25%は新配分基準
2012年～2014年	50%は旧配分基準、50%は新配分基準
2015年～2017年	25%は旧配分基準、75%は新配分基準
2018年以降	25%は営業税収、50%は被雇用者数、25%は支払報酬総額

※旧配分基準：2000年～2008年の配分基準、新配分基準：2018年度以降の配分基準。

※筆者作成。

営業資本税の課税標準は企業の総資産額（純資産額と負債額の一部との合計額）であり、営業収益税の課税標準は企業の収益額（利益と支払利子や支払賃借料の一部との合計額）である。営業資本税が廃止されたのちの営業税収は、営業収益税収に等しいので、収益額に比例するものである。よって、新配分基準は、収益額、被雇用者数、支払報酬総額と言換えることができる。

前述のように、生産要素を資本と労働であるとするならば、総資産額と被雇用者数は、企業による生産活動への「投入」の大きさを表すものといえる。他方、収益額と支払報酬総額は「産出」の側面から生産活動の規模を捉えたものである（前掲図表1参照）。そう考えると、3つの新配分基準である収益額、被雇用者数、支払報酬総額はそれぞれ、産出面から資本の投入を捉えたもの、労働の投入そのものを捉えたもの、産出面から労働の投入を捉えたものであるといえる。これらの指標の間には、それぞれある程度の相関関係があると考えられる。営業資本税収の大きさを推定する指標としては総資産額が最も優れているわけではあるが、統計の制約上、総資産額を使用することが困難なのであれば、生産活動の大きさを表す残りの3つの指標を併せて使用する新配分基準は、次善の策として高く評価できよう。

地方自治の観点から問題であるのは、税率決定権が弱められたことである。営業資本税には営業収益税と共に市町村に税率決定権が与えられていた。1998年から1999年の旧西独地域と2000年から2008年の旧東独地域においては、市町村へ配分された付加価値税収の70%が営業税収を基準に配分されていた。営業税収には当然のことながら税率が反映されている。その意味で市町村の税率決定権は、この期間、まだ比較的高い水準で残されていたと考えられる。しかし新配分基準では、営業税収による配分は全体の25%にしか過ぎず、税率決定権は縮小されたといわざるを得ない。営業税の税率は、社会資本整備への支出が大きい都市や工業地域において高く設定される傾向にあるが、そうした地域では税収が抑制されることになる。

## おわりに

1949年の建国から現在に至るまでの間、市町村の基幹税である不動産税には大きな変更が加えられることがなかった。しかしその間に、課税標準である不動産の評価額が陳腐化したため、市町村が提供する行政サービスの費用負担を受益に応じて求めるという応益原則からは乖離したものと考えられる。

他方、もう一つの基幹税である営業税には、複数回にわたって大きな改正が加えられた。営業税納付金制度を導入し、それに伴って所得税の市町村への配分を導入したこと、そして営業資本税を廃止し、それに伴って付加価値税の市町村への配分を導入したことは、市町村間の税収格差を縮小するとともに、市町村税収の安定性を高めることに貢献した。しかしそれは同時に、市町村の税率決定権が及ぶ範囲を狭め、課税自主権を縮小するものでもあった。

また、賃金高税と営業資本税が廃止されたこと、営業税の税務会計における損金算入が廃止されたことは、営業税の物税・応益課税としての性質を大きく棄損するものであった。

こうしたドイツ地方税の変遷と変容は、税収を十分かつ安定的に確保するという租税本来の目的を果たしつつ、応益課税によって企業や住民の間の個別的な応益性を確保することや、税率決定権などの課税自主権を通じて市町村が提供する行政サービスの水準と受益者が負担する水準との集合的な応益性を確保することの困難さを物語っている。ドイツでは、営業税や不動産税の廃止をも含む市町村税制の抜本的改革がたびたび議論の俎上に載せられるが、市町村税制が当初から大きく変容した現在、応益性と税収確保とのバランスや、自主性と普遍性とのバランスに配慮した見直しが求められる。

