◆書　評◆

関野満夫『現代ドイツ税制改革論』税務経理協会，2014年

玉　岡　雅　之（神戸大学）

はじめに

『現代ドイツ税制改革論』は筆者が2009年から2014年まで発表した論文をもとにドイツにおける税制改革の議論をまとめたものであり，現代のドイツにおける所得税制から環境税制までの主要な税制を幅広く取り上げた全部で7章からなる研究書である．以下第1節では，書物の内容を筆者の説明をもとに紹介する．第2節では20世紀，21世紀の税制改革をめぐる学界の議論と実際の動きについての評者の補足を簡単に行う形で．本書に対するコメントに代えることにする．

第1節　本書の内容

最初に断っておくが，本書はStefan Bachなどのドイツの財政学者の論文に掲げられた図表，計算結果などを筆者が紹介するスタイルをとっており，筆者自身が原データをあたったり，それをもとに計算したりしているのではない．この意味で税制改革「論」であり，ドイツで行われている税制改革論議をもっぱら紹介する形になっている．

第1章「所得税改革と所得再分配－税制改革2000の検討を中心に－」では，1998年から2005年にかけて行われた税制改革2000の所得税改革に関する部分を取り上げている．同改革では最高税率のみならず最低税率も徐々に引き下げ，基礎控除額も増やす減税策を実施している．税率のフラット化を伴う減税策は「中立」「簡素」を旨とする昨今の先進諸国の税制改革の流れに沿ったもので，この流れがドイツにおいてもう一方の租税原則である「公平」性をどう阻害しているかという問題意識から，各所得階層別の税制改革前後の税負担の変化やジニ係数などの再分配係数の変化を見る限り，高所得層を相対的に優遇するような改革であったことを明らかにしている．

第2章「所得税のフラットタックス構想－キルヒホーフ案の検討を中心に－」では，2005年にP. キルヒホーフがCDU・CSUの要請を受けて発表したフラットタックス構想について検討している．同構想の主要な内容は①25％の均一税率化，②各種所得控除を廃止し，基礎控除のみにする，③法人税率も所得税率と同じ25％にする，となっており，構想を実施すると税収中立的な改革になるとしている．ところが，ベルリン経済研究所のBachなどの検討によると，改革によって税収は中立ではなく減少すること，高所得層ほど所得税負担軽減効果が強くなり，ジニ係数で見た所得分配は悪化することが分かり，選挙の結果，CDU・CSUが勝利に終わったとは言えず，構想自体が改革の舞台から消え去ったことが明らかにされている．

第3章「売上税（付加価値税）の現状と改革案－軽減税率の機能と廃止案の検討を中心に－」では，old VATとも呼ばれる典型的な標準税率と軽減税率の組み合わせによって運営されているドイツ付加価値税制における所得階層別の付加価値税負担の実態とPeffekovenによる軽減税率廃止論を紹介し，軽減税率廃止によって逆進性が強まることを確認している．

第4章「2008年企業税制改革－グローバル化と企業課税－」では，「高い企業税率」と「低い企業税収」として特徴づけられるドイツ企業税制が，近年の企業活動のグローバ

ル化とそれを捉えることができない旧態依然とした仕組みによってますます課税漏れを起こしていることを指摘している．そしてグローバル化に対応することを目指した2008年企業税制改革が営業税の控除廃止などによる増収要因はあるものの法人税率の25％から15％への引き下げによる減収要因が上回って全体として減税となっていることを示し，連邦財務省と自治体のこの改革に対する評価を紹介している．

第5章「企業税制と営業税問題－グローバル化と地方企業課税－」では，ドイツ地方企業課税の基幹である営業税をめぐる議論を紹介している．ドイツの名目企業税率の高さは国税ではなく，地方企業課税，なかんずく営業税の影響が大きいことから，グローバル化に対応して税負担を下げる方向と地方自治の観点から地方税の充実とを目指す様々な観点から営業税の改革案が提出されてきた．本章では市場経済財団の『租税政策プログラム』とベルテルスマン財団の企業税制改革案を対比し，地方自治体ならびにドイツ都市会議による評価を述べながら，2008年改革が経済界と自治体に受け入れられていった経緯に触れている．

第6章「富裕税（純資産課税）の動向と再導入論」においては，1996年度まで課税されていた財産税の歴史を概観し，並行して1980年代，90年代，2000年代のドイツの所得・資産格差について検証している．この間，所得・資産両方で見て格差は拡大してきており，このことが背景になってBach und Beznoskaの2012年の財産税の再導入論や同年の同盟90／緑の党（連邦議会議員団）による財産課徴金構想が出てきたことを紹介している．

終章第7章「環境税制改革」では，1999年から実施された環境税制改革（導入）について，環境問題の改善と環境税増収を財源とする公的年金保険料の引き下げの「二重の配当」政策の帰趨をまとめている．特に環境税負担の増加による逆進性は，年金保険料引き下げによって家計全体として相当程度緩和されているが，保険料引き下げの程度が職種によって異なっているので，同じ所得階層であっても改革による恩恵の程度が異なっていることが明らかにされている．また改革が環境問題の改善に一定程度寄与したものの継続的な改善にはほど遠いことと，当然ながら産業別の税負担構造に影響を与えること，ならびに家計の税負担構造に歪みをもたらし続けることから，さらなる改革が必要であるとの議論があることを紹介している．

第2節　21世紀の税制改革を目指して

すでに21世紀に入って15年目に突入した．ドイツの税制も21世紀になって大きな変貌をとげたことが本書から分かるが，21世紀の税制改革に触れる前に20世紀の税制改革の流れを簡単に振り返ってみたいと思う．

アメリカで所得税制が導入されて100年余りが経過したが，1960年代までは所得税は基幹税の位置を各国で占め続け，理論的なバックボーンとして包括的所得税の概念があった．所得税と合い並ぶように法人（所得）税も直接税の両横綱の役割を果たし，所得税と法人税の関係をめぐって両者をどう調和させるかが税制改革の議論の中心になった．シャウプ勧告しかり，ヨーロッパ（当時EC）を中心とする統合（integration）の制度しかりである．

1970年代に入って支出税のルネサンスが興り（宮本憲一，鶴田廣巳，諸富徹編著「現代租税の理論と思想」2014年，有斐閣を参照のこと），学界で流行が起こりかけたが，1985年の米国財務省報告の流れを受けた所得税の課税ベースの拡大を伴ったフラット税率化によって所得税が復権を遂げたと思われた（Sijbren Cnossen and Richard M. Bird (eds.) (1990), The Personal Income Tax: Phoenix from the Ashes, Emerald Group Publishing）矢先に税制が思わぬ方向に向かい始める．金融資本が世界中を駆け巡る「グローバル化」の現象が，課税ベースの侵食をはじめとして税制を食いものにし始めた．より税率の低い国・地方に資本が流れることにより，法人税収の確保よりも資本が逃げない

ように自国の税率を各国は下げ始め，かつては理論の話であり，一国の地方間の話であった租税競争が国境をまたいで起こるようになった．金融経済が実物経済をこれまでにないほどに蹂躙し，20世紀の税制の特徴であった税制があるべき姿に経済活動を導くという形から，経済活動が税制を逆にコントロールするといういびつな形に変容した．「公平・中立・簡素」がいつの間にか租税原則とされてしまったが，特定の「生産要素」を優遇して中立性の確保を断念するばかりか，その結果個人間の税負担の公平性もないがしろにし，「失わしめた20年」を出現させたのは当然の帰結であろう．

このような大きな文脈の中でドイツの税制改革も捉えることができるであろう．本書の問題意識である「グローバル化」がいかにドイツの税制を変容させていったかは所得税，法人税，付加価値税の動きを見ても分かる．格差を生じさせてしまった付けを税制の中で解消しようと試みるも付加価値税の軽減税率をめぐる議論一つを見ても分かるように，格差の根本療法ではなく，対処療法にとどまっている．評者はかつて法人税を題材に財政学の租税理論がいかに現実の税制に反映されたかを検証したことがある（玉岡雅之「法人課税の動向について－理論と現実の交錯－」，租税研究 2010年11月号）が，税制改革をめぐる議論がいかに現実の財政・経済に左右されるかの証左を本書の各章に垣間見ることができる．

BEPSをめぐる議論に見られるように各国の税当局は再び税制が経済をコントロールする動きに転じ始めている．言い換えれば理論と現実の格闘が新たな形で起こったということになるが，財政の政治の場面でどのような方向に議論が収束していくのかは予断が許さない．政治にも左右される税制改革の行方，なかんずく21世紀に対応した「グローバル税制」の構築は容易なことではないが，財政赤字を減らし絶好調のドイツ経済をもたらす一因ともなったドイツ税制改革に日本を始めとした各国は学ぶことが大いにあるに違いない．本書はそのための思考の糧として最良の書であることは間違いがないので，一人でも多くの読者の目に触れてグローバル税制のスケッチを考えてもらえることを切に望むところである．