

## ドイツの連帯付加税

財政金融課 尾崎 乾介

## はじめに

平成 23 年 3 月 11 日の東日本大震災を受け、4 月 14 日には政府の東日本大震災復興構想会議（以下「復興構想会議」）の初会合が開かれた。その席で五百旗頭 真 議長から、震災の復興のためには全国的な支援と負担が不可欠だとし、復興財源<sup>(1)</sup>として公債発行などとともに震災復興税を検討する方針が表明された<sup>(2)</sup>。その後、政府では財源確保のための税制上の方策について議論が行われている<sup>(3)</sup>。

本稿では、復興支援財源として国民的な税負担を求めている類似の事例として、ドイツの連帯付加税（Solidaritätszuschlag）について紹介する。連帯付加税は東西ドイツ統一にあたり旧東独諸州支援を目的として導入された租税である。連帯付加税は、当初 1991 年 7 月より 1 年間に限り所得税、法人税の税額に対して 7.5% の付加税<sup>(4)</sup>を課税するものであった。その後、1995 年に再び 7.5% の税率で導入され、1998 年からは税率が 5.5% に引き下げられて現在に至っている（表 1 参照）。

表 1 連帯付加税をめぐる動き

1989 年 11 月	ベルリンの壁崩壊
1990 年 10 月	東西両ドイツ国家統一
1991 年 7 月	連帯付加税を 1 年間の時限付で導入（税率 7.5%）
1995 年 1 月	連帯付加税の再導入（税率 7.5%）
1998 年 1 月	連帯付加税の税率を 5.5% へ引下げ

（出典）戸原四郎ほか編『ドイツ経済統一後の 10 年』有斐閣，2003，pp.341-343. 等をもとに筆者作成。

- (1) 震災復興財源としては、予算の歳出見直し、国債発行、増税等が論点となる。復興財源の議論については、小池拓自「東日本大震災と財政運営」『レファレンス』724 号，2011.5，pp.33-47. <<http://www.ndl.go.jp/jp/data/publication/refer/pdf/072403.pdf>>; 同「平成 23 年度第 1 次補正予算と今後の課題—東日本大震災からの復旧予算—」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』711 号，2011.5.24. <<http://www.ndl.go.jp/jp/data/publication/issue/pdf/0711.pdf>> を参照。
- (2) 「震災復興税を盛り 構想会議議長が方針 6 月に 1 次提言」『日本経済新聞』2011.4.15; 「東日本大震災復興構想会議」（第 1 回会合議長提出資料）2011.4.14. <<http://www.cas.go.jp/jp/fukkou/pdf/kousoul/gityou.pdf>>
- (3) 平成 23 年 6 月 24 日に、東日本大震災からの復興の枠組みを定める東日本大震災復興基本法（平成 23 年法律第 76 号）が施行された。同法に基づき総理大臣を本部長とする東日本大震災復興対策本部（以下「復興対策本部」）が設置され、復興構想会議は復興対策本部の下に置かれることとなった。6 月 25 日、復興構想会議は提言を公表し、「国・地方の復興需要が高まる間の臨時増税措置として、基幹税を中心に多角的な検討をすみやかに行い、具体的な措置を講ずるべきである」として、臨時の増税措置の必要性を主張した。ただし、提言の中では具体的な税目には触れられなかった（東日本大震災復興構想会議「復興への提言～悲惨のなかの希望～」2011.6.25. <<http://www.cas.go.jp/jp/fukkou/pdf/kousoul2/teigen.pdf>>）。7 月 29 日には復興対策本部が「東日本大震災からの復興の基本方針」を決定し、同基本方針においても財源確保の方法の一つとして「時限的な税制措置」が盛り込まれた。しかし、税目については「基幹税などを多角的に検討する」とするにとどまり、税制措置の具体的な内容については、8 月以降、税制調査会において検討し、具体的な税目、年度毎の規模等を組み合わせた複数の選択肢を復興対策本部に報告することとする方針を示した（東日本大震災復興対策本部「東日本大震災からの復興の基本方針」2011.7.29. <<http://www.reconstruction.go.jp/topics/doc/20110729houshin.pdf>>）。
- (4) 付加税とは、他の租税の課税標準を課税標準として課される租税や、他の租税の税額を課税標準として課される租税のことをいう（金子宏『租税法（第 16 版）』弘文堂，2011，pp.18-19.）。ドイツの連帯付加税は、このうち後者にあたる。

以下では、現行の連帯付加税の概要、これまでの経緯を示し、復興財源としての論点を簡単にまとめる<sup>(5)</sup>。

## I 連帯付加税の概要

連帯付加税は、1991年にドイツ統一の財源を調達する等のために導入された連邦税である。連帯付加税の税収は、連邦政府の歳入として計上される<sup>(6)</sup>。

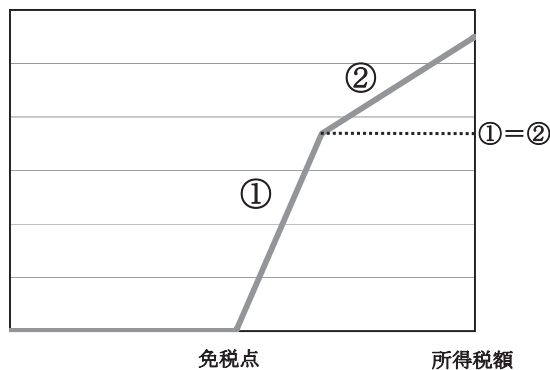
現在、1995年連帯付加税法に基づいて課税が行われている。連帯付加税の税額は、所得税、法人税の税額<sup>(7)</sup>に対して5.5%の税率を適用した額である。ただし、所得税額への免税点があるため、所得税額が一定の水準に満たない低所得者に対して配慮がなされている。また、税額を課税標準とする付加税であるため、所得税の累進性が保たれている<sup>(8)</sup>。

免税点は、単身者が972ユーロ（約11万6600

円）、夫婦が1,944ユーロ（約23万3300円）であり、所得税額（年額）が免税点を超えない限り、連帯付加税は課税されない。所得税額が免税点を超えた場合でも負担緩和措置があり、連帯付加税の額が免税点と所得税額との差額に20%を乗じた額を超えない仕組みになっている（図1参照）。所得税額が免税点を超えたならば、連帯付加税は、所得税額と免税点との差額に対して税率20%で課税され、所得税額に連帯付加税の税率（5.5%）を乗じた額に等しくなるまで逡増する（図1の①部分）。所得税額と免税点との差額に20%を乗じた額が、所得税額に連帯付加税の税率（5.5%）を乗じた額を超える時、すなわち、所得税額（年額）が、単身者は約1,340ユーロ（約16万800円）、夫婦は約2,681ユーロ（約32万1700円）を超える時には、所得税額に5.5%を乗じた額が連帯付加税の税額となる（図1の②部分）。分離課税である資本所得への所得税に対しては、免税点は適用されない。

図1 連帯付加税額のイメージ

連帯付加税額



$$\text{①の連帯付加税額} = (\text{所得税額} - \text{免税点}) \times 20\%$$

$$\text{②の連帯付加税額} = \text{所得税額} \times \text{連帯付加税率}$$

（出典）筆者作成

(5) 本稿の連帯付加税の記述のうち注記のないものについては、文末に掲げた参考文献（特に、関連法律及び『財政金融統計月報』（各年租税特集号））を参照した。また、本稿では、現地通貨建ての金額には参考までに円換算の金額を付記したが、すべて1ユーロ=120円、1マルク=80円で計算した。

(6) ドイツ連邦共和国基本法第106条第1項第6号。

(7) 賃金給与税、配当源泉税、利子源泉税等の（査定）税額を含む。

(8) 所得税は、高所得者ほど適用される税率（限界税率）が高いため、所得が増えるにしたがって所得に占める所得税負担が大きくなるという累進性を有する。連帯付加税は、こうして計算された所得税額を課税標準とするため、所得税と同様に、高所得者ほど負担が大きくなる。

連帯付加税の徴収事務は連邦政府の委任を受けた州政府によって行われている<sup>(9)</sup>。近年の連帯付加税による税収等は表2のとおりである。

## II 連帯付加税の導入とこれまでの経緯

連帯付加税の導入とこれまでの経緯を、1991年の1年限りの課税と1995年以降とに分けて記述する。

### 1 1991年の連帯付加税

ドイツは1990年に東西統一を成し遂げた。統一に伴う財政負担の増加について、政府は当初増税によらず、歳出の大幅な削減によって対処するとしていた。しかし、その後、旧東独諸州の財政状況が悪化し、また、湾岸戦争支援などの支出が必要になったことから、政府は増税

に踏み切ることとした。1991年6月21日に増税策が盛り込まれた「連帯法」が成立した。この連帯法のなかで決定したのが1年限りの連帯付加税創設である。連帯法では、その他、鉱油税、保険税、たばこ税の税率引き上げも行われた(表3参照)。

このときの連帯付加税は、1991年7月1日から1992年6月30日までの1年に限り、所得税、法人税の税額に対して7.5%の付加税を課すものであった<sup>(10)</sup>。

その際、旧東独地域の住民への負担軽減策として、1991年税制改正法において、旧東独地域に住所または職場を有する納税者を対象とした所得税の税額控除が設けられた。税額控除の額は、単身者で年600マルク(4万8000円)、夫婦で年1,200マルク(9万6000円)であった。

表2 連帯付加税による税収の推移

年	税収 (100万ユーロ)	(参考)税収 (10億円)	税収のGDP比 (%)	総税収に占める割合 (%)
2000	12,020	1,442.4	0.58	1.39
2001	11,050	1,326.0	0.52	1.30
2002	10,310	1,237.2	0.48	1.21
2003	10,270	1,232.4	0.47	1.19
2004	9,990	1,198.8	0.45	1.16
2005	10,320	1,238.4	0.46	1.18
2006	11,410	1,369.2	0.49	1.25
2007	12,460	1,495.2	0.51	1.30
2008	13,050	1,566.0	0.52	1.32

(出典) "Solidarity surcharge," *Taxes in Europe*. 欧州委員会データベース <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxinv/getcontents.do?mode=normal&kw1=solidarity%20surcharge&kw2=-&kw3=-&year=2010&coll=DE+-+Solidarity+surcharge](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/getcontents.do?mode=normal&kw1=solidarity%20surcharge&kw2=-&kw3=-&year=2010&coll=DE+-+Solidarity+surcharge)>

表3 連帯法による増税措置

①	連帯付加税の時限付導入 (1991年7月～1992年6月までの1年限り)
②	鉱油税の税率引き上げ (1991年7月～) ・有鉛ガソリン 67ペニヒ/ℓ → 92ペニヒ/ℓ ・無鉛ガソリン 60ペニヒ/ℓ → 82ペニヒ/ℓ ・ディーゼル油 44.15ペニヒ/ℓ → 54.15ペニヒ/ℓ ・軽質重油 5.66ペニヒ/ℓ → 8.00ペニヒ/ℓ ・天然ガス 2.6ペニヒ/ℓ → 3.6ペニヒ/ℓ
③	保険税の税率を7%から10%に引き上げ (1991年7月～)
④	たばこ税の税率を1本当たり1ペニヒ引き上げ (1992年3月～)

(注) 1ペニヒは1/100マルクであった。

(出典) 國枝繁樹「諸外国における最近の税制改正の動向」『財政金融統計月報』481号, 1992.5, p.7. をもとに筆者作成。

(9) ドイツ連邦共和国基本法第108条第2項、第3項。なお、ドイツでは所得税、法人税の徴収事務も連邦政府の委任を受けた州政府によって行われる。

(10) 実際には1991年(年度)分と1992年(年度)分の税額に、それぞれ3.75%の付加税が課される形であった。

## 2 1995年以降の連帯付加税

その後、旧東独地域の復興は思うように進展せず、政府の財政赤字が増大する中で、1992年9月以降、ヘルムート・コール首相（当時／キリスト教民主同盟）の提唱で、連邦、州、与党、野党、財界、労働界が参加して、旧東独地域への支援策及びその財源等について「連帯協約」という形で合意を形成すべく協議が行われた<sup>(11)</sup>。1993年1月21日、政府・連立与党（キリスト教民主／社会同盟、自由民主党）は、連帯協約の財政面のたたき台となる「連邦緊縮計画」に合意をした。この連邦緊縮計画の中で、増税策として、財産税、保険税の増税とあわせて連帯付加税の再導入が決まった（表4参照）。連邦緊縮計画は、閣議決定後もなお連邦、州及び与野党間で意見の対立があったものの、同年5月28日に1993年度補正予算と同時に成立し<sup>(12)</sup>、続いて、6月23日に連邦緊縮計画実施法が成立した。

1995年1月1日から、再び、所得税、法人税額に対して7.5%の税率で連帯付加税が実施さ

れた。連帯付加税の再導入では、課税の終了時期は設定されなかった。また、このときから低所得者への配慮のため所得税額に対する免税点が設けられた<sup>(13)</sup>。

連帯付加税の再導入には、税金だけをとられ見返りのない旧西独市民の負担感が強く<sup>(14)</sup>、また、連立与党の一翼を担う自由民主党は連帯付加税が「企業経営を圧迫している」として、同税の税率引下げを主張していた<sup>(15)</sup>。1996年4月、連立与党（キリスト教民主／社会同盟、自由民主党）は、「一層の成長と雇用のためのプログラム」を発表し、この中で、連帯付加税の税率を1998年まで段階的に5.5%へと引き下げる案を打ち出した。しかし、この案は1997年度の税制改正には盛り込まれず、法案としては、1998年度／1999年度の税制改正法案<sup>(16)</sup>に盛り込まれ、議会に提出された。ところが、1998年度／1999年度の税制改正法案は、野党が多数を占める連邦参議院（上院）で再三否決され廃案となった。その後も、連立与党の自由民主党が連帯付

表4 連邦緊縮計画による増税措置

①	連帯付加税の再導入（1995年1月～）
②	財産税の増税（1995年1月～） ・税率を0.5%から1.0%に引上げ ※併せて基礎控除を7万マルクから12万マルクに引上げ
③	保険税の税率の引上げ ・税率を10%から12%に引上げ（1993年7月～1994年12月） ・税率を12%から15%に引上げ（1995年1月～）

（出典）岸本浩「諸外国における最近の税制改正の動向」『財政金融統計月報』492号、1993.4、pp.6-7。をもとに筆者作成。

(11) その後、労働界は途中で協議から抜け、財界についても独自の対旧東独支援策を公表した。

(12) 連邦緊縮計画は、①連帯付加税の再導入等による増収、②付加価値税率の配分割合の変更（1995年1月1日施行：連邦：州＝63：37→56：44）、③歳出措置、租税優遇措置の改変による増収、④旧東独の「負の遺産（信託公社及び債務清算基金の負債）」の元利払いを連邦が全額負担、⑤1995年以降旧東独諸州を旧西独諸州と同じく州間財政調整制度の枠組みに組み入れる、などを内容とするものであった（肥後治樹「世界経済の現状と今後の展望」『財政金融統計月報』494号、1993.6、pp.29-30.）。なお、1994年末までは旧東独諸州は州間財政調整制度の対象外とされ、「ドイツ統一基金」により財政補填が行われていた。

(13) このときの所得税額（年額）への免税点は、単身者で1,332マルク（約10万6560円）、夫婦で2,664マルク（約21万3120円）であった。所得税額が免税点を超えた場合、連帯付加税の額は、所得税額に連帯付加税の税率を乗じた額と、免税点と所得税額の差額に20%を乗じた額とで小さい方の額となるという仕組みは、現行制度と同じである（「I 連帯付加税の概要」を参照）。

(14) 「再統一6年目の現実 2 再建へ新税導入 西側住民に負担感」『毎日新聞』（大阪）1996.8.7.

(15) 「コール政権を揺さぶる景気」『毎日新聞』1996.1.23.

(16) 1998年度／1999年度税制改正法案は、「一層の成長と雇用のためのプログラム」の第3段階に位置付けられるもので、課税ベースの拡大と税率の引下げ等を内容とするものであった。

加税率の引下げを強く要求し、個別の法案として連邦議会に提出されることとなった。連帯付加税は連邦税であり、連邦税についての法案は連邦参議院（上院）の同意を必要としないため、与党が多数を占める連邦議会（下院）のみの議決で成立をみた。1998年1月に連帯付加税の税率が7.5%から5.5%へ引き下げられた<sup>(17)</sup>。

なお、連帯付加税の再導入を求めた「第一次連帯協約」は1995年に発効した。2005年には2019年を期限とする「第二次連帯協約」が発効し、引き続き旧東独諸州への財政支援が継続している<sup>(18)</sup>。

### Ⅲ 復興財源としての論点

我が国の震災復興の財源としては、歳出の見直し、国債発行、増税といった選択肢が考えられるが、税制上の措置に限ってみても、どの税目とするか、新税とするか既存税に上乗せする付加税とするか、時限的なものか恒久的なものかなど、様々な選択肢が存在する<sup>(19)</sup>。

基幹税である所得税、法人税、消費税を財源の候補とみても表5のような利点や課題がある。所得税、法人税への上乗せ課税（付加税）は、被災者、被災企業を課税の対象外としやすいこ

と、個人、企業の所得に応じて負担が求められることなどに利点があるが、確保できる財源が消費税に比べて限られ、また、経済活力や企業の国際競争力を損ないかねないといった課題もある。

同じ所得税への付加税でも、所得税額を課税標準として一定割合を上乗せする定率増税の場合は、上乗せ課税分も所得税の累進性がそのままになるのに対し、所得税の課税標準に一定の税率を一律に上乗せする方式の場合は、上乗せ課税分は比例税に近くなる。ドイツの連帯付加税はこのうち前者にあたる。

森信茂樹・中央大学法科大学院教授は、増税案の中では、時限的にドイツの連帯付加税のように所得税額、法人税額に付加税を上乗せして負担を求めることを提案している。その理由として、復興資金需要に応じ税率を柔軟に設定できること、仕組みが簡素なので、納税者と税務当局双方のコストが最小となることをあげている<sup>(20)</sup>。

一方、佐藤主光・一橋大学大学院教授は、控除を縮小することにより所得税の課税対象を広げたものを課税ベースとして、低い一律の税率で時限的に課税することを提案している<sup>(21)</sup>。これは、所得税への付加税のうち、課税標準に

表5 復興税の主な候補

	内容	利点	課題
所得税	税額を一定率上乗せする（定率増税）。 1割上げ→1兆円の財源確保に。	・被災者・被災企業を増税の対象外としやすい。 ・所得の多い人・企業ほど多くの負担に。 ・復興需要に応じ税率を柔軟に設計できる。	・経済の活力や、企業の国際競争力を損ないかねない。 ・現役世代に負担が偏りやすい。
	税率を一律に上乗せする。 1%上げ→1兆円規模の税源確保に。		
法人税	税額を一定率上乗せする（定率増税）。 1割上げ→数千億円～1兆円規模の財源に。		
消費税	税率を引き上げる。 1%上げ→2.5兆円の財源確保に。	・多額の財源を確保できる。 ・広く国民に負担を求める。	・被災者を増税の対象外にしづらい。 ・社会保障の安定財源確保に支障が生じるおそれもある。

（出典）「『復興税』財源どこに」『日本経済新聞』2011.4.19.等をもとに筆者作成。

(17) 税率の引下げとあわせて、所得税額（年額）への免税点も引き上げられ、単身者で1,836マルク（約14万6,880円）、夫婦で3,672マルク（約29万3,760円）となった。免税点はその後、ユーロ換算となり現在に至る。

(18) 旧東独諸州への財政支援の枠組み及びその変遷は、武田公子「ドイツ統一後の自治体財政—地域間格差の現状と施策」『金沢大学経済学部論集』28巻2号, 2008.3, pp.199-201. に詳しい。

(19) 前掲注(1)

(20) 森信茂樹「震災復興財源は所得税と法人税の付加税で調達せよ」『エコノミスト』89巻21号, 2011.5.3-10, pp.26-27; 同「経済教室 所得・法人税の時限上乗せ」『日本経済新聞』2011.4.12.

対して一定の税率を一律に上乘せする方式を変形したものといえる。

所得税、法人税への時限的な増税措置については、利益の発生をずらすことが出来る所得とそうでないものとで不公平であるという指摘や<sup>(22)</sup>、いったん増税措置を講じるとなかなか元に戻せないのではないかという見方もある<sup>(23)</sup>。

おわりに

最後に、ドイツの連帯付加税の事例を今回の震災復興財源の議論の参考とするための留意点になると思われる点をまとめる。

まずドイツでは、東西統一から20年以上を経た現在でも旧東独諸州には連邦政府から多額の財政移転が行われており<sup>(24)</sup>、その財源として連帯付加税は今でも重要な役割を果たしている。ドイツの場合には、財源の必要性が震災復興のような一時的なものでないことに注意が必要である。

また、連帯付加税は所得税、法人税に対する付加税であるが、1991年の時限導入時、1995年の再導入時ともに、規模は大きくないが他の税目の増税策もとられており、所得税、法人税だけに財源を求めるものではなかった。また、

1990年代のドイツでは、所得税、法人税そのものは減税傾向にある一方で<sup>(25)</sup>、その他の基幹税である付加価値税についてみると、旧東独支援財源とするものではないが標準税率が1993年1月(14%→15%)、1998年4月(15%→16%)に相次いで引き上げられている。復興財源として増税を求める場合であっても、特定の税目にだけでなく、税目に応じた負担が問題になるものと思われる。

復興財源としての増税策は、歳出の見直し、国債発行、増税といった選択肢の一つであり、また慎重論もある<sup>(26)</sup>。復興策に必要な歳出の規模や中身、経済状況とあわせた議論が求められる。

#### 参考文献

- ・『主要国の地方税財政制度の概要（イギリス・ドイツ・フランス・アメリカ）』財務省財務総合政策研究所，2001.
- ・自治体国際化協会編『ドイツの地方自治』自治体国際化協会，2003.
- ・トーマツ編『欧州主要国の税法』中央経済社，2002.
- ・『財政金融統計月報』（各年租税特集号）
- ・ *The Tax/Benefit Position of Employees*, Paris:

(21) 総合課税される所得を対象とし、控除は人的控除及び最低限の給与所得控除（65万円）に限定したうえで、5年間、一律1.5%の税率で課税することが想定されている（佐藤主光「復興財源は消費税より時限付きの所得税増税で」『エコノミスト』89巻18号，2011.4.12，pp.34-35.）。

(22) 譲渡益課税は増税期間中に資産の売却を控えることで高い負担を避けることができるが、退職金課税が増税期間中に実現すると重い負担となるといった問題もある（野口悠紀雄「消費税の臨時増税は不公平で経済を攪乱」『週刊ダイヤモンド』99巻26号，2011.7.2，pp.134-135.）。

(23) 1991年に我が国で湾岸戦争支援のために導入された「法人臨時特別税」は1年間の時限立法であったが、その後、「法人特別税」と名前を変えて公債依存度を引き下げるという目的で2年間延長された。この法人臨時特別税は、法人税額から300万円を控除した額に2.5%の付加税を課税するものであり、法人特別税では控除額を400万円に引き上げた上で同じ税率が課税された（湖東京至「復興財源に消費税増税は論外」『税制研究』60号，2011.7，pp.65-71；『平成3年 改正税法のすべて』大蔵財務協会，1991，pp.260-265；『平成4年 改正税法のすべて』大蔵財務協会，1992，pp.298-299.）。

(24) 1995年から2004年までの第一次連帯協約の枠組みによる旧東独諸州に対する財政移転の額は年額平均105億ユーロ（約1兆2600億円）にのぼる。この額は2004年のドイツのGDPのおよそ0.5%（ベルリンを含む旧東独GDPの3%）に相当する。2005年以降の第二次連帯協約の枠組みにおいても、第一次連帯協約の規模を若干下回る規模の財政移転が継続している（武田 前掲注<sup>(18)</sup>，p.201.）。

(25) 林宏昭・永久寿夫編著『世界はこうして財政を立て直した—9カ国の成功事例を徹底研究』PHP研究所，2001，p.76.

(26) 前掲注<sup>(1)</sup>

OECD. (各年度版)

- ・ *Taxing Wages*, Paris: OECD. (各年度版)
- ・ Solidaritätszuschlaggesetz (SolzG) vom 24. Juni 1991 (BGBl. I S.1318)
- ・ Solidaritätszuschlaggesetz 1995 (SolzG 1995) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S.4130), das zuletzt durch Artikel 31 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) geändert worden ist
- ・ Solidaritätszuschlaggesetz 1995 (SolzG 1995) (BGBl. Jg. 1993, I S.975-976)
- ・ Gesetz zur Senkung des Solidaritätszuschlags vom 21. November 1997 (BGBl. I S.2743)

(おざき けんすけ)