

論 文

ドイツ不動産税法改正と新不動産評価について（その1）
—連邦モデルと州モデル—

野 田 裕 康

はじめに

2018年4月10日のドイツ連邦憲法裁判所判決（1BvL 11/14その他）¹により、現行不動産税の課税基準となっている現行の統一評価法の適用は2019年末までとなった。裁判所は現在の不動産税が2002年1月1日²以後ドイツ基本法第3条第1項の平等原則に反するとの判決を下したのである。そして新たな課税標準、すなわち、新しい統一評価制度と新たな不動産税モデルを政府がこの期限までに提示しなければ、2020年以降不動産税自体（新たな税制改革が議決されるまで）徴収できなくなる。他方で、政府が2019年末までに新たな不動産税モデルを提示した場合、現行統一評価法とそれに基づく不動産税法は2024年末まで有効とされた。これを受けて政府は新たな不動産税法と新たな統一評価法を課税標準として提示し、連邦議会及び連邦参議院の議決を経て、新しい不動産税制度を2025年より施行しなければならなくなったのである。

本稿では政府の提示した新たな不動産税法、とりわけ新しい課税標準について財政学・経済学の立場から論述する。ドイツ不動産税の近年の税収は2019年で約140億€（我が国の固定資産税収は2019年度で約9兆円）であり、市町村税収入全体の約14%（我が国は約40%）となっている。ドイツの市町村税収にはいわゆる共有税があるため、我が国の市町村税収と単純に比較はできないが、営業税に次いで重要な基幹税となっている。

ドイツ不動産税の改革モデルは長年議論されており³、この判決によって

1 BVerfG (2018): Pressemitteilung Nr. 21/2018 vom 10. April 2018.

2 本件の憲法異議申し立てを行った告訴人（1 BvR 889/12）の納税義務発生日（連邦憲法裁判所判決文第49節）。

2020年より改革は遂に実現段階に入った。そこで本稿はまず、現行不動産税の実態とこれまでの改革モデルを簡単にサーベイしておく。続いてドイツ連邦憲法裁判所の違憲判決の見解を吟味した後に、ドイツ政府モデル（以下BMFモデル）の分析と2025年新評価制度実施に向けた財政・経済分析により、新たな不動産税課税標準の現状を議論していく。

1. 統一評価の陳腐化と正当性について（現行不動産税の実態）

不動産税の課税根拠となる統一評価の前回の査定は約7年余りを費やしていたが、今回は2019年から約5年間で裁判所の要請に基づく公平な課税標準、すなわち新統一評価に基づく新不動産税制を確立しなければならない。政府の新不動産税法では、現在約3600万筆あるドイツ全不動産を新たに行政が評価替え⁴、すなわち3回目の統一評価を行う必要性が生じたのである。今後、連邦の基準もしくは各州が査定する新統一評価制度に求められているものは、莫大な評価コストに対する経済・行政・納税者の負担削減、査定の公平性、さらには地方にとって税収中立、すなわち、今後も市町村内の賦課率調整により税収は改革前と同じに留める⁵という前提である。このことは新しい評価により市町村内の個々の土地の課税標準、つまり個別の税負担は従来と比べ大きく変化（移動）することになる。具体的に予測されているのが都市にある土地の負担増である。そのために、まず1年目は見積もり、2年目から調整、3年目までは移行期の負担調整期間として税収安定確保、さらには財政調整の配慮というように納税者の負担均衡措置や自治体税収調整まで様々な課題が生じてきている。

1964年にドイツ（旧西ドイツ）は2度目の土地課税資産の統一評価（再評価）を開始し、1974年よりその基準を不動産税評価に用いてきた。旧西ドイツ地域では主に収益価格方式、賃料水準、補整係数により、統一後の旧東ドイツ地域では物件価格方式により、土地・建物（家屋）付属構築物を一体として計算してきた。しかし1990年代以降その評価に対する弊害が表れ始めてきていた。す

3 野田（1999）：p. 162以下、野田（2007）：p. 44以下、野田（2016）：p. 24以下。

4 Mannek, W（2002）：S. 151. 2022年1月1日を不動産税課税標準の評価確定日とし、その後は7年ごとに評価替えを行う。

5 Jarass, LJ / Trautvetter, C（2019）：S. 1755.

ドイツ不動産税法改正と新不動産評価について（その1）

なわちドイツの不動産税課税標準額は本質的に地価を基準としているが、価格調査基準日を1964年時点（旧東ドイツ地域は1935年時点）での評価額から計算⁶するため、その後の不動産価格の実態と乖離してしまい、結果として2019年時点に至っては、不動産税の極端に不公平な課税状況が基本法違反⁷と判決され、2024年末までに改革を余儀なくされたのである。

そもそもこれまで、統一評価法に基づく不動産税が地価に基づいているという判断も、今日では成り立たなくなっている。50年以上前の価額を基準としている限り、賦課時にいかに修正計算を厳格（巧妙）にしても、現時点の価額とは一致できないだろう⁸。通常の経済財として土地の価値が取引価格（市場価格、売買価格等）という経済学的な市場価値基準で導き出されるならば、その価値基準判定の根拠が収益価格方式（主に旧西ドイツ地域の建物付き不動産）であろうと、物件価格方式（主に建物のない不動産及び旧東ドイツの不動産）であろうと、制度上（理論上）は賦課期日（統一に土地評価を行った調査日ではない）の経済単位評価基準で税額が算出されるべきである。2020年現在も統一評価額の算定において賃料水準（通常賃料）を1964年時点に遡及して計算していることの非現実性は、課税公平性の限度を超えたものとなっている。

更に、ドイツでは不動産税の課税根拠として財政学上の応益原則を前提としている。このことは不動産利用者の受ける公共サービスと税負担との対価性を課税根拠としている。わが国では、同時に物税として資産の所有に対する担税力も課税標準とし、適正な時価が課税時の評価基準⁹となっている。

ここで議論されるべきは、公共サービスの計測性、不動産の利用形態による課税根拠判定、そして応益原則という税負担の正当性、などが挙げられよう。

6 ドイツマルクで金額表示された統一評価は100DMを切り捨てて公式レート（1 € = 1.95583DM）で換算され、さらに1 € 以下も切り捨てて評価額が決定し、所有者に通知される（§ 30 BewG）。

7 但し東ドイツの不動産税については違憲判決の対象となっていない。

8 例えば旧東ドイツの場合、1952年の不動産税施行令第29条において租税算定率だけでなく、用いられている住民区分（～2.5万人～100万人～）と統一価格軽減設定基準額（3万DM）が現在でも適用されている（§ 29 GrStDV）。BGBl. I 1952 S. 79, 1952/01/29。

9 自治省税務局1981, P. 442。

まず、地方公共財としてのサービスの計測性は、提供する市町村の供給コストで測ることが一般的である。財の性格から非効率性は無視せざるを得ないが、無償性に代わるものとして応益性が土地保有課税の課税根拠となり、これに係る土地評価などの行政コストも課税簡素化へのマイナス要因として存在する。本論では土地課税と市町村サービスとの計量分析は行わないが、一般論としての応益課税根拠を前提としていきたい。すなわち不動産税も物税としての性格から税額が算出されなければならない。

次に、不動産の利用形態と課税根拠の問題は、地方財政としての伝統的課税正当化や都市計画、地域政策、住宅政策などから議論される。これらは概ね人的サービスを対象としており、不動産税や固定資産税では特別な控除として調整される。しかし、この特例もまた土地保有課税の正当化を曖昧にしている。地方公共サービスの享受は通常土地利用者となる¹⁰が、土地利用者が納税義務者とは限らないため、経済学上で家賃転嫁¹¹の問題も残っている。

最後に、税負担の正当性は物税としての応益原則が前提にあるにもかかわらず、負担者（納税義務者）という人税的性格が免税や控除という形で現れ、さらに地域間のサービスの相対性も介入することで、財政調整や統一評価に対する地域間相違、すなわち自治体の賦課率格差により土地保有課税の本質を歪めてしまっている。

2. 改革モデルの収斂（これまでの改革モデル）

現在の不動産税に適用される統一評価¹²は、1925年に由来する評価法に基づき収益価格方式（§ 76 Abs. 1 BewG）と物件価格方式（§ 76 Abs. 2 BewG）により算定¹³される。収益価格方式は年粗賃料・建設費・地価・その他から算出し、物件価格方式は地価・建物価格・その他から1958年価格を基準として算

10 資産価値等に影響を与えるという意味では土地保有者も該当することになるであろう。

11 SPDは従来の不動産税（賃貸借契約に記載されている限り [BGB, BetrKV]) 賃借人負担を禁止することを提案している。

12 Halaczinsky, R (1990): S. 2453. ff.

13 Lemmer, J (2016): S. 2.

出し、評価法の統一課税評価目的により、土地の評価は通常価格¹⁴を基準として、不動産税の課税標準に用いられてきた。通常価格は1964年1月1日を査定日とした2回目の統一評価実施時点で、いわば可能な限り取引価格へ均衡させる目標価格（想定価値）として機能していたのである。このように擬制的な価額評価に基づいたドイツ不動産税は、その後の高度経済成長期を経てもコストの関係で再評価をおこなうことができず、そのことが次第に名目上の時価評価（通常価格）と実態（取引価格）との乖離が顕著になってきたのである。このことは言うなれば、不動産税課税標準に、相対価値としての取引価格判定を諦め、絶対価値としての行政（判定）価格の継続を優先させたことになろう。その結果、地方の基幹税としての財源確保の視点から、各自治体が賦課率のコントロールにより課税の公平性を地方レベルで凌いできたのである。そしてその制度疲労が露見し始めていた1995年より、再評価の動きやその後の様々な不動産税改革の議論が出されることになったが、ほとんど実現に至ることなく失敗に終わったか、もしくは代替案に転嫁（変化）されてきたのである。

このように長年議論が行われてきた不動産税の様々な改革モデルは、2010年代後半に至り、税額算定の基礎（課税標準）として面積を中心とする南モデル（応益モデル）、地価を中心とする北モデル（取引価格モデル）、そしてこの2つの折衷モデルである統合モデル（THモデル）、に集約してきていた¹⁵。つまり、課税対象としての不動産を、経済財としての市場取引価格を根拠に税額算出する旧北モデル（以下WAM）と、いわば外形標準である（利用）面積を根拠に税額算定する旧南モデル（以下WUM）の2軸に集約されたことになる。加えて、建物課税の有無も物件価格もしくは延床面積の2軸に分けることができよう。しかしながら、課税標準算出としてこれらは完全に独立したものではなく、依然としてそれぞれにいわば価格（質）と面積（量）というパラメーター評価が混合する折衷要因も随所に残されている。

2016年6月の州財務相会議（以下FMK）では、BY州とHH州以外がWAMモデルで合意され、同時に税込中立という年間不動産税収入（約140億€）の

14 §9BewG：通常価格は取引価格・市場価格（建設法典§194）と同義とされている。

15 野田（2016）：p. 27以下。

固定化（納税者負担増の回避）も約束された。ただし、新しい評価の新不動産税への導入は2027年¹⁶を想定していた。また、同年9月にFMK（HE州とNI州）が再び提案した別のWAMモデルでは、課税標準のために統一評価に規定されている通常価格算出を諦め、築年や建物種類など土地と建物の投資財としての性質を重視したコスト価格モデルとして提唱¹⁷し、連邦参議院の議決を得た。このアイデアは既存の標準地価システム（BORIS）と、実際の建設費により課税標準を取引価格に近似させようとするモデルであった。ただしこのモデルは1964年の第2回再評価と同様に、賦課時の適正な時価としての取引価格まで算出するモデルではない¹⁸。メリットは簡素化のため農業不動産評価の一括類型化や、課税公平性のための評価正確性を目標としていたところにあった。しかし、そもそも建物への投下費用が市場価格に反映されるとは限らず、評価の恣意性や行政コストなど批判点¹⁹も多く、例えばLöhrはコスト価格モデルと、より簡素な地価モデルを事例比較した結果²⁰から、このモデルは物税としての負担能力に適うものではないと指摘しており、また、その後の実現可能性モデルからも外れていくようになった。

3. ドイツ連邦憲法裁判所の見解

統一評価決定通知書に対する不服審査などに基づく一連の不動産税裁判は、2018年4月10日のドイツ連邦憲法裁判所判決²¹により、その根本原因であった統一評価の欠陥が確定となった。判決の骨子は以下である。

1. 立法者は、税負担を把握し経済財として現実を正しく反映している限りにおいて、課税標準の選択と評価規則（を設計する）余地を有している。
2. コスト問題により現実的な評価ができないからといって、非現実な評価を適用することは正当化できない。

16 FMK (2016): S. 3.

17 Schäfer, T (2016): S. 5, Jarass, LJ/ Trautvetter, C (2019): S. 1751.

18 過去の統一評価から現在の取引価格を算出することはできないからである。

19 Sprengnetter, HO (2018): S. 4.

20 Löhr, D (2016): S. 16.

21 BVerfG (2018): Leitsätze.

3. 評価法に定めた定期評価替えの停止がその後の価格の歪みにより必然的に不平等をもたらしているため、2002年以降の不動産税法は、再評価の回避や個別負担調整や実現可能性を考慮したとしても正当化できない。

すなわち裁判所は評価替えの行政コストと税額との関連性を否定し、評価法に定めた6年毎の評価替えを怠ってきた結果、今日では不動産税課税標準と課税対象の取引価格との重大な乖離をもたらしていることが基本法第3条第1項の平等原則に反すると判断したのである。ただし、違憲判決の対象とされたのは、建物のある不動産で、旧西ドイツに限定しており、農業用不動産全般と、旧東ドイツの不動産は規範統制の対象から外されている。それらには、評価法に特別な規定²²があり独立した基本法評価が求められているからである。この点は、例えばベルリンで顕著となっている統一後の東西ドイツの平等取り扱い問題や、建物のない土地の評価において不動産税Cの再導入問題と併せて議論する必要がある。また、判決によれば統一価格の不公平性は、個別の税負担格差に起因するものであるとし、統一評価と取引価格との具体的な相互関係については言及していない。つまりわが国の固定資産税のように公示地価の70%を目安とする、というような判断を明示していないのである。このことは立法者に多くの改革可能性を残すものとなってしまっている。

違憲判決を受けた政府は、裁判所の要請に適うよう以下の論点を解消させた合憲的な抜本的税制改革を約20か月という短い期間の中で最終決定を下さねばならなかった。その結果が、基本法の改正²³、不動産税法及び統一評価法の改正²⁴、そして開発終了地の不動産市場流動化のための税法改革法創設²⁵として2019年末に提示されたのである。このBMFモデルに対する政治的・学術的論争は2019年以降、ドイツ不動産税制抜本的改革の焦点ともいえるものである。次章では、議決された政府案の改革内容を検討していく。

22 BewG § 33~62, 及び, § 125ff.

23 BT Drucks. 19/11084 § 72 Abs. 3 GG競合的立法権, § 105 Abs. 2 GG立法権, § 125b Abs. 3 GG州課税標準

24 BT Drucks. 19/11085不動産税改革政府草案

25 BT Drucks. 19/11086不動産税C導入

4. 連邦政府の見解 (BMFモデル分析)

4.1 新統一評価について [Drucksache 19/11084]

基本法の改正は、政治的背景の結果である。基本法では、連邦は同等の生活条件確立と全体利益にかかわる法的・経済的統一の維持に連邦法の規制が必要とされる範囲内で立法権を有しているが、立法権を行使しなかった範囲で州も立法権を有するとされている。この法律の条文に新たに不動産税を加え、各州は独自の不動産税モデルにより評価を行うことができるようになった。これまで市町村に賦課率決定権を与える規定のみであった基本法に、州独自の土地評価(課税標準の)決定を認めることができるという解放条項(Öffnungsklausel)に不動産税を追加(第72条第3項第1号の7)して、州の不動産税徴収権限を強めたのである。

また、基本的な税額算定方式は、評価(土地所有価格)×租税算定率(連邦統一)×賦課率(市町村)と変わらないものの、租税算定率は大幅に引き下げ(例えば0.34%を0.034%へ)、支援の必要な社会住宅などはさらに25%の控除も予定している。

連邦財務省によれば、土地の価格を重視した新しい土地評価制度を各州が独自に導入した結果、不動産税課税標準が上昇しても、市町村の賦課率を下げる²⁶ことで、納税者の負担を均衡させることができ、税収中立に資するとの見解である。しかしながら、州内や市町村内での税負担は再評価によりリセットされ、いわゆる勝ち組(減税)と負け組(増税)の格差が明瞭になってしまうであろう。また、新規評価方法に基づいた個々の課税評価額決定を2024年末までに行う必要がある。約3,600万筆を適正に評価するには、基本法第13条の住居の不可侵への特例規定等も検討することとなろう。評価に際する市町村や州財政当局への調整も同様である。

基本法の改正により、連邦法であった評価法及び評価規則は一部廃止などにより州法に替わる。これまで連邦で統一して評価替えを行ってきた不動産税課税評価基準は、各州の評価替えになることから、実現可能性について、厳正評価や簡素評価など多くの議論が判決後に各州で起こってきている。

26 Hentze, T (2019): S. 2.

また、結果として州ごとに不動産税の算定基礎が異なることは、単純に行政コスト増の問題や、この改革で簡素化を標榜する連邦にとって州への徴税負担転嫁が指摘されよう。さらに、本来は特定州（BY州）を想定した解放条項が他の州へも追隨して独自の課税標準設定になることも連邦としては配慮する必要があり、その場合には、州を跨ぐ不動産税の計算や、州間の徴収権²⁷の問題が生じることも懸念され、そのために州間財政調整制度の修正も必要になってくるであろう。また、この解放条項は連邦法（新不動産税法）よりも簡素化に貢献できる場合のみ認めるべき²⁸、という指摘も残っている。

4.2 不動産税法改正 [Drucksache 19/11085]

2019年12月に政府が公表した新しい不動産税法²⁹のパラメーターは、土地面積と標準地価に加えて建物種類、建物面積、築年、総家賃も課税標準に組み込んだものであり、基本構造としてはWAMモデルを基礎におき、これまでの不動産税法及び統一評価法を踏襲（改正継続）する3段階方式も維持継続するものとなった。

BY州（CSU）とIfoが主張する土地面積を課税標準とするWUMモデルは、多くの州で賛成された取引価格に基づくWAMモデルに対して少数派であったが、基本法に解放条項を導入することで与党としての議決を得ることができたのである。この解放条項は州の課税自主権の強化に繋がる大きな地方財政の改革であるが、それ故に財政調整³⁰の問題も無視できなくなってくる。

BMFモデルでは、この財政調整について新不動産税実施後2027年までは賦課率を適切に調整させて税収中立を保証し、2028年から2029年までは財政調整の財政力調整期間（33%と67%）とし、2030年からの新財政調整完全実施を予定している³¹。しかし、WUMを主張しているFuest et al（2018）³²の報告書によれば、WUMとWAMには、財政調整を試算した結果HE州を除き、受領州もしくは拠出州となるケースに相反する関係が見られるとしている。また、Hentze（2019）³³の試算では特に旧東ドイツ州の限界負担が倍増することを指

27 Jarass, LJ/ Trautvetter, C (2019): S. 1759.

28 Kirchhof, G (2019) : 連邦議会財政委員会公聴会発言

29 GrStRefG, BT Drucks. 19/11085, BGBI 2019IS. 1794, BT Drucks. 19/13453.

摘している。

新不動産税法ではさらに、州は議会で議決された場合に連邦の新不動産税法とは異なる算定方法で課税徴収することができる州独自評価に基づく州不動産税法が新たな徴収可能性として加わることとなった。この条項を適用するのは当初WUMモデルを主張しているBY州だけであったが、その後BW州も地価モデルを修正した課税標準により州独自課税に加わり³⁴、BW州は2020年11月に他の州に先駆けて地価モデル(WAM)による評価採用を議決³⁵しており、連邦モデルをそのまま採用しようとしているHB州、BE州、SH州と必ずしも同じ方向にあるというものではない。このように、現時点(2021/01)において各州の評価の方向性は不確実な部分が多く、連邦モデルにせよ、州独自モデルにせよ不動産税課税標準に向けた土地評価を実行するまでには、依然として多くの議論と時間を要するものとなっている。

30 2020年より財政調整制度が改正され、州の財政力算定に自治体租税力は75% (2019年までは約2/3) が計算される。Deutscher Bundestag (2019): S. 7, なお2019年での拠出州は、BY・BW・HH・HE・NWである。[BE (ベルリン), HB (ブレーメン), SH (シュレースヴィヒ・ホルシュタイン), SN (ザクセン), BY (バイエルン), BW (バーデン・ヴュルテンベルク), HH (ハンブルク), HE (ヘッセン), NI (ニーダーザクセン), SL (ザールラント), RP (ラインラント・プファルツ), NW (ノルトライン・ヴェストファーレン), TH (チューリンゲン), MV (メクレンブルク・フォアポンメルン), BB (ブランデンブルク), ST (ザクセン・アンハルト)。]

31 BT Drucks. 19/11085, S148.

32 Fuest, C et al (2018): S. 28.

33 Hentze, T (2019): S. 2.

34 Haufe News (2020.09.01): HH州, SN州, HE州も解放条項を用いた独自課税を検討している。

35 Haufe News (2020.12.08): Kabinettsbeschluss: Grundsteuer in Bayern ist durchgewunken

4.3 開発終了地の不動産市場流動化のための税法改革法創設 [Drucksache 19/11086]

2010年以降の住宅需要の増加に伴い、未建築の土地に対する投機を抑制する必要が高まってきた。そこで政府（SPD）は不動産税改革の一環として開発が終了している未建築地へ2025年より不動産税Cを再び導入（いわゆる超過課税）し、これにより地域の土地流動性を高め、供給不足にある住宅問題に貢献できる³⁶ことを期待している。そもそも不動産税Cは1961年から2年間同じ目的で徴収していたが、結果として企業や富裕層にとって投機の機会を拡大したことになり、期待した成果が出なかったため3年後に廃止された経緯がある。よって、政府の開発流動化に対する効果を前回同様に疑問視³⁷する見解も多い。しかし財務省³⁸によれば、今回の再導入は都市近郊地域の住宅不足とそれに伴う地価高騰に対する賦課率大幅引き上げによって、各市町村の建設計画に基づく住宅開発が未建築地の流動化を促すことができるとしている。

ここで不動産税Cの効果を考察する場合、その対象となる土地の所有形態と投機動向が重要となるであろう。個人（富裕層の動向）と法人（不動産企業の動向）により、開発終了後の都市計画との調和に不動産税Cの存在が障害となることは避けねばならないからである。

住宅用不動産（一般の更地）は、独立した土地鑑定委員会が査定したBodenrichtwert（標準地価）により評価され、建物がある土地は賃料などの収益価格で評価されることになる。一方、事業用不動産については、住宅用不動産とは異なり賃料の統計が無いため、収益価格方式ではなく物件価格方式を用いている。これは建築費、建物種類、標準地価で計算される。営業収益は事業用不動産統一評価額の1.2%に減額され、その後140%を計算して営業税との二重課税を防いでいるのである。

36 BT Drucks. 19/15636, S. 1ff.

37 ZIA (2018): S. 3.

38 BMF (2019): FAQ. 7.

5. 政治と経済の見解

5.1 政府草案と他政党案

Die Linke (DS19/7980)³⁹は、自治体の財源維持と賃料軽減を目的とした社会公正的な改革を提唱している。そして不動産税Bに関しては取引価格を課税標準とし、現状の連邦賦課率権の継続と、宅地開発済で未建築の土地に対する1%賦課率の設定(不動産税C導入)を主張する。AfD (DS19/11125)⁴⁰は、原則として現状の不動産税廃止を提唱し、市町村の財源保障として新たに所得税への賦課率権付与、もしくは営業税賦課率引き上げを主張する。FDP (DS19/11144)⁴¹は、簡素性を重視した応益モデルを支持しており、標準地価や賃料という価格を基礎とする政府案による評価は税収中立も当初だけで、将来に税負担は上昇すると指摘している。他方で、Bündnis90/Die Grünenは、Die Linke同様に賃借人の負担軽減を提案しているが、政府案には同調する見解となっている。

5.2 経済団体の意見表明

ベルリンのDIW⁴²は、WUMモデルがもたらす人頭税的な負担(地方不動産の不利性と都市部の有利性)が自治体課税の財政・経済的機能を弱め、簡素すぎる税は適度な負担の公平に合わないとして、WAMモデルやさらには土地課税としての地価税までを実現可能性として取り上げるなど、原則政府草案に賛同している。他方でZIA⁴³は、新評価手法についてミュンヘンのIfoと同様に応益モデルを支持し、標準地価のような価格に依存する評価がIfoの試算した評価コスト175億€の負担となることを強調しており、さらに不動産税Cにも反

39 DB Dokumente (2019): Cezanne, J 「政府案は賃借人の負担軽減にならずBY州の有利になる」

40 DB Dokumente (2019): Glaser, A 「古びた服(評価)を再利用しようとしている」

41 DB Dokumente (2019): Toncar, F 「3500万件の申告に約7000人の職員が必要になる」

42 Bach, S (2019): GSt. Reform: „Entdeckungswettbewerb“ um das beste Konzept, DIW Nr. 43, S. 802.

43 ZIA (2019): S. 5.

対している。

Ver. di⁴⁴は解放条項導入には高額不動産への優遇であるとして反対し、導入する場合は連邦が統一した不動産税規則に基づいた上で州間財政調整制度を導入すべきと主張する。他方で、不動産税Cには賛成しており、これまで経費として認めていた賃借人への税負担転嫁の削除にも賛成している。

ドイツの主要商業経済団体はDIHK, BDI, ZDH, 銀行協会その他連名⁴⁵で、ALKIS（公的不動産地籍情報システム）を用いることにより面積評価が追加コスト少なくして評価でき、裁判所の要請にも適うとしてWUMモデルを支持するが、不動産税Cは、現下の経済状況では今後に備えた投資の必要性から土地を確保しておくことが必要であり、財政目的で増税することは投資抑制や倒産リスクが高まるとして反対の立場を取っている。また、賃借人への税負担転嫁の削除は応益原則に反し、住宅市場に発生する様々な歪みを回避することができなくなることから反対の表明をしている。

さらに、不動産団体であるivd⁴⁶は、市町村が賦課率を下げないならば増税が不可避となることや、連邦が提唱する収益方式による課税標準の決定は、類型化された平均賃料に基づく限り地価の算定に役立たないとみている。GdW⁴⁷は11の都市に所在する25,600戸の賃料標本調査により、平均賃料と支払賃料の差が都市により大きな差があり、課税標準の評価には実際の支払賃料を基本に計算すべきと主張し、不動産税Cは一律に適用するのではなく住宅（開発）が不足している地域限定とすることを要望している。GdWと共に原則として不動産税自体の廃止を求めているHuG⁴⁸は、この税の負担根拠の不明確さや行政コストの大きさから税負担軽減を主張し、新税においても利用者課税を継続し、課税標準は面積評価を支持する。そして不動産税Cに対しては、個人所有の投機目的でない安定性を尊重し、法人のみの導入を提言している。

最後に、BdSt⁴⁹は評価における標準地価の導入が変動の幅（そして評価コス

44 Ver. di (2019): Position GST, S. 4.

45 BDI (2019): Reform der GST, S. 5.

46 ivd (2019): GST. Reform: Alle Entwicklungen im Ü" berrblick

47 GdW (2019): Stellungnahme des GdW, S. 4.

48 H&G (2019): Stellungnahme.

ト) が大きいことから、収益方式や物件方式に基づく連邦モデルに反対して、WUMモデルによる簡素化した評価が支持している。DStV⁵⁰は、解放条項に基づく州独自評価の複雑性はデータ収集やコストに反映してくるため、中心査定基準日(2022年1月1日)以前に財政調整問題を解決しておく必要があると主張し、不動産税Cの導入は税負担が不動産価格(や賃料)に転嫁されるため、不動産市場のコントロール効果はないと指摘している。

表は2020年末時点での16州の評価モデルをまとめたものである。BW州のみ既に州法で独自の不動産税法を可決(2020/11/04)しているが、現行では2021年末(評価基準日は2022/01/01)までに全ドイツ州税務署が評価方式を確定しなければならない。そしてその後2025年からの新税徴収に向けて、3年間で土

表：新不動産税評価方式の州別動向 [2020年12月31日時点⁵¹]

州名	評価方式	連邦型/州独自	パラメーター	問題点
BE, BB, HB (RP, ST, SH, TH)	地価 (BMF/Scholz)	連邦型	標準地価 土地類型 年粗賃料 建物面積 築年	複雑 日本型 費用多
BY	面積	州独自	土地面積×応益係数 建物面積×応益係数	不公平 費用少
BW [議決済]	修正地価	連邦型	土地面積+標準地価 ×算定率	不公平 費用少
HH, NI	面積&立地	州独自	面積+立地	
HE	面積&地価&立地	州独自	未定	
MV, SL, NW, SN	未定			

出所：Klocke, L (2020): BdSt 12/2020, S. 4, Haufe News (2021/01/04), 他より作成

49 BdSt (2019): Vorbemerkungen von Öffentliche Anhörung zu den Gesetzentwürfen.

50 DStV (2019): Stellungnahme S 11/19.

51 例えば、SN州はZIAとBdStで見解が異なり、単純に連邦型と州独自の2分類では区別できないなど、16州での評価手法の多様さから2020年末時点で各州の評価方式の動向は未確定な部分も多く、今後とも各州の評価モデルの確定(議決)分析へ向けた継続調査が不可欠となっている。

地評価額の具体化，行政評価コスト算出，他州・他税との整合性も解決しておく必要がある。未定州を除き連邦型（WAMモデル）を採用している州は2020年12月時点で半分もない。したがって各州の政策議論，特に2021年末までの不動産税評価に向けた州独自の様々な議論は，税法改革や税制改革にとって予断を許さない状態にあると言えよう。

おわりに

2002年以降の不動産税徴収は，評価が公平でないため違憲とされた。新しい評価に時間がかかることは裁判所も十分承知しており，そのため2024年末まで現行不動産税の徴収形態を認めている。その後市町村は2025年1月1日より新たに，解放条項を適用した州法による不動産税徴収をすることもできるようになる。しかし，不動産税における課税の公平性はこれで解決したとは言い切れないであろう。課税の公平性の判断は評価手法の問題だけにとどまらないからである。例えば，分権国家における独自課税への基本法上の公正性根拠を連邦はどのように保障するのか，また地域間の地方税収相違に対してどのような財政調整が正当化できるのか，さらには現下の移行期間（旧税）と，新税後の州ごとの評価相違が引き起こす地価のシフトや地域経済に与える影響など，今回の不動産税抜本改革に伴う国家財政・地方財政，並びに住宅市場がもたらす課題は山積状態にある。とりわけ解放条項の問題は新しい財政調整の在り方としても議論が集中してきている。

2021年1月現在，ドイツ政府は2025年の新制度実現に向けて改革時期の真最中であり，さらにこれまで問題になっていない新たな論点にも対応していかなければならない。そして何よりも，本論で考察してきたように，政治背景のみならず，各経済団体や不動産の利用立場（納税者）により，経済効果や不動産市場分析に多くの見解の相違がみられている。それだけ今回の改革は地方にとっても中央にとっても，影響の大きなものとなっているのである。

参考文献

- ・Bach, S (2019): Grundsteuerreform: „Entdeckungswettbewerb“ um das beste Konzept, DIW Nr. 43.

- BDI (2019): Reform der GST, Position der deutschen gewerblichen Wirtschaft zur Reform der GST, BDI Publikation. (<https://bdi.eu/publikation/news/reform-der-grundsteuer/>)
- BdSt (2019): Vorbemerkungen von Öffentliche Anhörung zu den Gesetzentwürfen der Fraktionen CDU/CSU und SPD sowie den Anträgen der Fraktionen AfD, FDP und DIE LINKE. zur Reform der Grundsteuer; BT-Drs. 19/11085, BT-Drs. 19/11086, BT-Drs. 19/11125, BT-Drs. 19/11144 und BT-Drs. 19/7980, 2019/06/25.
- Bundesverfassungsgericht (2018): Leitsätze zum Urteil des Ersten Senats vom 10. April 2018, 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12. (https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2018/04/1s20180410_1bvl001114.html)
- DB Dokumente (2019): Reform der GST auf den Weg gebracht, 13. 09. 2020.
- Deutscher Bundestag (2019): Einzelfragen zur Reform der GST, WD 4-3000-104/19
- DStV (2019): DStV-Stellungnahme an den FA des d. BT/Frau MdB Stark Watzinger.
- FMK (2016): Jahreskonferenz 2016 der Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder in Neuruppin, Mitteilung an die Presse.
- Fuest, C/Immel, L/Meier,V/Neumeier, F (2018): Die GST in Deutschland, ifo 08. 2018.
- GdW (2019): Stellungnahme des GdW, Reform der GST.
- Halaczinsky, R (1990): Die Einheitsbewertung des Grundvermögens, NWR Nr. 41.
- Hentze, T (2019): Finanzausgleich konterkariert Grundsteuerreform, IW-Kurzbericht 59/2019.
- H&G (2019): Stellungnahme.
- ivd (2019): GST. Reform: Alle Entwicklungen im Überblick: (<https://ivd.net/fachthemen/grundsteuer/>)
- Lemmer, J (2016): Grundsteuerreform: Zum Vorschlag der Finanzministerkonferenz, DSt Rundschreiben 6/2016.
- Löhr, D (2016): Die Belastungsverschiebungen im Kostenwertmodell: »Gerecht« ? ifo Schnelldienst 18/2016.
- Öffentliche Anhörung zur geplanten Reform der GST (2019):Deutscher Bundestag, (<https://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/Anhoerungen/705680->

ドイツ不動産税法改正と新不動産評価について（その1）

705680)

- ・ Schäfer, T (2016): Eine Frage der Gerechtigkeit ! ifo Schnelldienst 18/2016.
- ・ Sprengnetter, HO (2018): Reform der GSt, Sprengnetter GmbH.
- ・ Ver. di (2019): Position GSt, Beschluss des Bundesvorstands ver. di-Position zur Reform der GSt, Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft, Berlin 2019. 07. 01.
- ・ Warneke, M (2018): Argumente für eine Einfach-Grundsteuer, DSiKompakt, Nr. 33.
- ・ ZIA (2019): Steuerrechtliche Position des ZIA, Stellungnahme.
- ・ 野田裕康 (1999) : 「ドイツ不動産税の改革可能性」『税務弘報』 47(9)中央経済社
- ・ 野田裕康 (2007) : 「不動産税改革に見る環境コスト負担の検討」『駿河台経済論集』 17(1)駿河台大学経済学部
- ・ 野田裕康 (2016) : 「ドイツ不動産税課税標準の分析」『駿河台経済論集』 25(2)駿河台大学経済経営学部