

論文

ドイツ不動産税課税標準の分析

野田 裕 康

概要

1964年（東ドイツは1935年）の統一評価額に基づく土地課税評価基準を現在も適用しているドイツの不動産税は、ドイツ統一を契機にその課税標準たる統一評価制度自体の是非を巡る改革議論が白熱していた。この論争は2015年現在までにおいて主要な代替モデルにより論点が集約されており、2016年には新たな不動産税モデル草案の公表に向けて準備が進行している段階にある。しかしながら、土地保有課税の本質論から市町村税としての政治論争まで、多様な見解が現在もなお不動産税改革の実現を拒んでいる部分が残されている。よってドイツ不動産税の抜本改革の実現には、統一評価改革という連邦政府の主導によるものではなく、連邦参議院に議決が求められる限りで、地方税制度・地方財政上の問題として、自治体の資産課税の在り方を客観化したうえで合憲的な改革を実践する必要がある。

JEL : H20, H71

Keyword : ドイツ, 税制改革, 不動産税評価

1. はじめに

現在のドイツにおける資産課税改革議論、すなわち、財産税再導入、相続税における事業承継税制の縮小、そして不動産税における統一評価の改革、の中で議論が熟しているものの実際の抜本改革に結びついていないものが不動産税の改革である。1995年6月¹、2006年11月²、そして2014年12月³にドイツ連邦憲

1 BVerfG (1995): 2 BvR 552/91, BStBl. 1995 II s. 671.

2 BVerfG (2006): 1 BvL 10/02, BStBl. 2007 II s. 192.

法裁判所が下した相続税制に対する3度の違憲判決は、不動産税における統一評価の改革問題にも大きな影響を与えている。そもそも1995年の違憲判決はドイツ統一評価法における土地評価基準が他の資産との評価格差が大きいため平等原則に反するとされたものであり、その後の不動産課税評価基準の積極的な改革議論へと結びついている。しかしながらドイツ資産課税として近年の所得格差拡大に見られる再分配議論が大きな展開を見せているのに対して、不動産税の改革はこれまで実際の抜本改革実現に結びついていなかった。2010年6月の連邦財政裁判所（以下BFH）による見解⁴でも、2006年末までドイツ統一評価法に基づく現行不動産税は適法であるとの判決を下している。

しかしこのことはその後の不動産税に違憲の疑い⁵があることを含意するものであり、その原因である統一評価の改革実現可能性はこの判決を契機に一段階高まったと言えよう。本稿では、まず改革モデルを比較検討して論点を整理し、現行の不動産税の制度的疲労、改革モデルの理論的衝突、自治体間及び、州・連邦間の合意形成の問題をまとめ、最終的に最も現実的な税制改革モデルを導き出すことにある。図1は1990年代の不動産税の課税の流れであるが、租税算定率は本質的に2015年現在と全く変わっているものではない。よって地方（市町村）の課税高権たる賦課率（事実上の不動産税率）のみが唯一の税収調整（操作）手段と言えるが⁶、連邦による統一評価決定、すなわち課税開始段階である土地資産評価の調整（操作）も、最終税額に影響を与えるものであり、このような課税標準の決定方法と評価手法の帰属問題こそ改革可能性への重要な尺度となる。

2. 不動産税改革論の経緯

1964年時点の課税標準に基づくドイツ不動産税の改革議論は、東西ドイツ統一後の景気拡大とその後の後退により加速されたと言える⁷。まず、1998年の

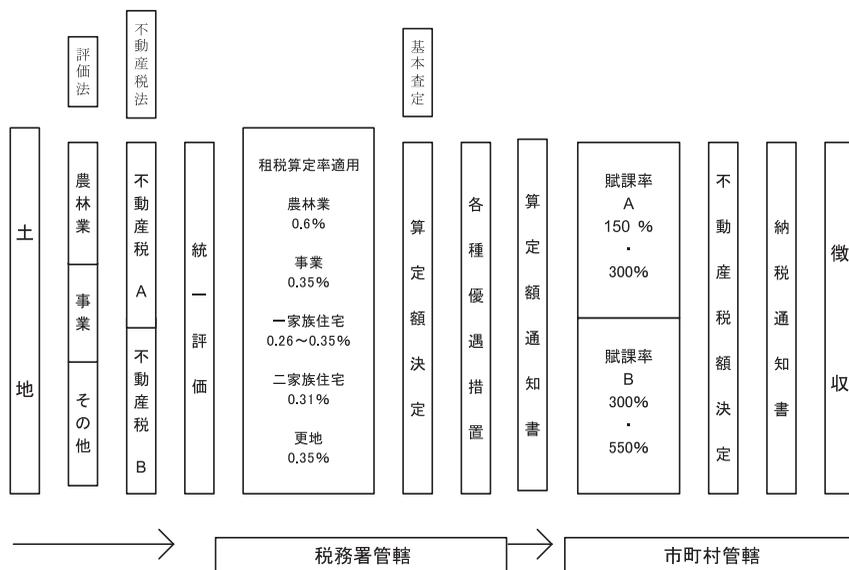
3 BVerfG (2014): 1 BvL 21/12, BStBl. 2015 II s. 50.

4 BFH (2010): Az. II R 12/09.

5 BFH (2010): Az. II R 60/08

6 2014年で見ると人口5万人以上の市町村において不動産税Aの賦課率は平均291%、不動産税Bは549%である。Andrae, K (2015): s. 37.

ドイツ不動産税課税標準の分析



〈図1〉不動産税の税額算定（1998年）

出所：野田（1998）：p. 253.

日本不動産学会平成10年度秋季全国大会報告⁸において議論した改革案は、大まかに統一評価改革と土地価格外評価（面積基準）に分類できた。そして、不動産税の改革可能性は非常に大きいとの結論に至っていたが、しかしながらその後も土地資産時価評価の法律問題や、不動産税収規模の財政妥当性などの慎重な議論が現実的な改革への障害となってしまった。

その後、2007年の日本不動産学会平成19年度秋季全国大会報告⁹では、面積利用税、土地価格税、そしてこの2つの統合型税、の3類型に区分して検討を試みた。2000年以降の環境税を意識したドイツ不動産税改革の新機軸は、環境先進国として一定の理解を得ることになったが、面積のみといういわば斬新な外形標準課税には、土地資産課税の本質論から財政政策上懐疑的な箇所も多く、課税公平性、徴税簡索性や環境評価の困難性まで具体的に解消する議論には及

7 野田（1996）：p. 25.

8 野田（1999）：p. 158.

9 野田（2007）：p. 44.

ばず、実現には至らなかった。

2015年現在、ドイツで検討されている改革モデルも、課税理論上では本質的にこれまでと異なるものではない。すなわち、土地部分と建物部分それぞれを価格もしくは面積で評価する4類型に加えて建物部分を全く評価外とする計5類型である(図2参照)。

2015年5月にGöttingen大学で開催された税制の簡素化・租税回避・税制改革セミナー「不動産税：改革の必要性、開始、影響」においても、不動産税改革は応益モデル(以下南モデル)、取引価格モデル(以下北モデル)、THモデル(以下統合モデル)の3類型に集約された議論を行っていた¹⁰。

これら改革モデルに見られる根本的な相違は、課税の公平性(適法性)、徴税コストの簡素化(財政政策)、改革実現可能性(政治・行政過程)という不動産税改革の主要目的に基づいていることから生ずるものであり、いわば税負

		土地課税	
		面積評価	価格評価
建物課税	非課税	面積利用税 環遊者	土地価格税C (標準地価) 旧モデルD
	面積評価	南モデルA	統合モデルB
	価格評価	モデル無	北モデル (取引価格)

〈図2〉ドイツ不動産税改革モデル類型
出所：Henger/Schaefer (2015): s. 5より作成

10 Scheffler, W/Nehls, D (2015): PPT. Nr. 3. 以下本論ではTH (チューリンゲン), RP (ラインラント・プファルツ), BY (バイエルン), BW (バーデン・ヴュルテンベルク), HE (ヘッセン), HB (プレーメン), BE (ベルリン), SH (シュレースヴィッヒ・ホルシュタイン), NI (ニーダーザクセン), SN (ザクセン), NW (ノルトライン・ウエストファーレン) と略す。

担の主要因、すなわち課税標準の抜本的評価改革が議論の中心にある。従って第2段階たる税率（租税算定率・賦課率）問題は副次的であり、改革の結果として想定される納税者の負担額、および収税効果などの議論は改革モデルの選択により異なるため本来は一律に比較することはできない。しかしながら税制改革とは結果的に、最終帰着（現実の納税額）による負担分析がなされなければ、財政理論上で政策評価が困難になるといういわばトレードオフにあることから、評価段階と租税政策段階は表裏一体として考察するべきであろう。特に賦課率による最終税額の決定は不動産税が地方の主要財源であることから、評価の絶対的公平性と地方財政理論に基づく応益性ととのバランスはより慎重な議論が必要になるべきである。

現在の代替モデルは主に2000年の州財務相会議（以下FMK）での不動産税改革議論以後、様々な州政府を代表とする改革作業グループの見解が前面に出ている点で、いわば改革実現へのステージが一段階上がってきていると言える。さらに州の改革論争と同時に、BFHは2014年10月の判決によりドイツ連邦裁判所へ現行不動産税の審査を要請¹¹していることから、ドイツ不動産税の改革はその実現がかなり具体化されてきたと言えるであろう。次節ではこれら3モデルを比較分析する。

2.1 南モデル（応益モデル）

1995年の統一評価違憲判決を受けて、不動産税と統一評価の関連性を遮断するモデルがBY州による面積評価基準である。いわゆる応益モデルと称されるこの改革案は、課税標準を価格基準ではなく物理的基準として簡素な面積に依拠することを提案し、大幅な徴税コスト削減と行政簡素化に貢献できるとしている。

BY州は1998年のFMKに基づく不動産税改革作業グループの設置を受けて、2000年に初めて面積基準による不動産税改革案をモデルA（旧面積税）として提案した。BY州は2004年にもRP州と合同で専門分類案として公表したが議論が先に進まず、その後、州財務相会議での作業グループの変更などにより、再度2010年にBY州を中心に、BW州、HE州による「応益原則に基づく簡素な不

11 BFH (2014): II R 16/13, BStBl. 2014, II s. 957.

動産税の要点」が新たにまとめられた¹²。

南モデルの特徴は地方税の応益的役割を重視し、同時に住宅政策や農林業政策を優遇することを目標に、極めてドラスティックな評価を提唱している点にある。すなわち不動産税をこれまでの負担能力に依拠した収益課税を廃して、いわば外形標準たる土地面積・延床面積を課税標準にした応益課税に代替するモデルであり、現行制度に比べて簡素化及びコスト削減に明瞭な利点を持つものである。

実際には面積を基準にした評価乗数値と利用形態を基にした調整値(応益値)により税額を決定する。税額計算のために必要な土地データは、ほぼ開発が終了し利用可能になっている公的不動産地籍情報システム(ALKIS)を利用する¹³。南モデルではこの連邦統一的な平面データを面積判定評価に用いており、まず、未建築地、既建築地に区別したうえで、建物のある部分を平米あたり0.02€, 0.2€, 0.4€という3種の利用形態別の調整値により計算する¹⁴。利用形態の設定はDIN規格と評価法により導き出している。すなわち以下の計算式となる。

○ 未建築地

$$\text{不動産税課税標準} = \text{土地面積}(\text{m}^2) \times 0.02(\text{€}) \times \text{賦課率}^{15}$$

○ 既建築地

$$\begin{aligned} \text{不動産税課税標準} &= \text{未建築土地面積}(\text{m}^2) \times 0.02(\text{€}) \text{ [非居住目的部分]} \\ &+ \text{建物面積}(\text{m}^2) \times \text{階数} \times 0.2(\text{€}) \times \text{居住割合} / \text{総利用面積} \\ &+ \text{建物面積}(\text{m}^2) \times \text{階数} \times 0.4(\text{€}) \times \text{非居住割合} / \text{総利用面積} \\ &\times \text{賦課率} \end{aligned}$$

12 Bayern et al. (2004) u. (2011).

13 Amtliche Liegenschaftskataster Informationssystem.

14 階数は3階まで5m区分、4階は19m以下、5階は22m以下、22m以上は3m区分となる。

15 不動産税Bの2014年連邦平均値(全ドイツで約11,000自治体の賦課率の平均)は441%である。Vgl. SB (2015): s. 44.

ドイツ不動産税課税標準の分析



〈図3〉ALKIS事例（SN州）

出所：SN州測量局HP（Geobasisinformation und Vermessung, sachsen.de）

現行の不動産税Aについて農林事業用地は非課税とするが、農林事業用・農林事業居住用建物は、通常不動産税Bとは別の賦課率を設定している。また、評価法という連邦による介入を改め、評価、決定、徴収のすべてを地方に移管することも目指している。

このように南モデルは不動産税の課税根拠を応益原則にもとめ、土地評価を不動産の利用面積という外形標準により決定する改革である。これにより全体の90%が自動的に算定更新できるとしている。

2.2 北モデル（取引価格モデル）

取引価格モデルと称されるこの改革案は、徴税簡素化を目標として取引価格に基づく不動産税を提唱したものである。このモデルは1995年以後FMKで多くの州の支持を得て、2000年に連邦財務省に提出され、その後ドイツ連邦憲法

裁判所による2006年の相続税違憲判決を受けて、HB州を中心に、BE州、SH州、NI州、SN州の5州の作業グループによる「実現可能な改革案」として2010年に最終的にまとめられた。

北モデルでは建設法典および評価法に基づく取引価格を法的規範として、負担能力原則に依拠した不動産税課税標準の設定を目指している。すなわち、現行の統一評価データに多様な不動産市場データを統合して比較・修正要素として評価に加え、課税当局によるデータベース化により、毎年度の税額決定を簡素化、省コスト化を想定する。その評価は土地鑑定委員会による実際の不動産取引事例をデータベース化した売買事例集を基に算出しているが、ここでの取引価格の決定は、建設法典に言う土地鑑定人による評価ではなく¹⁶、ドイツ全体で約3,500万筆存在する不動産税課税標準の決定を目的とした評価、すなわち、税務行政執行のための評価単位である通常価格を基準としている。よって、未建築地は標準地価をベースとし、地域に十分なデータがない場合には比較・一括価格方式によって地域外からのデータも援用して、可能な限り客観的な課税標準の設定を目指している。また農林事業に対しては、基本的に土地のみを課税対象とし、建物がある事業用地は居住用と事業用に分類したうえで税額計算される。

実際には、まず土地の一般的な評価をドイツ全土に整備された標準地価情報システム（BORIS）から3区分に分けて導き出し¹⁷、建物価格は連邦基準面積と5類型により算定し、これらを統合した最終的な不動産税価格が課税標準となる。すなわち以下の計算式となる。

○ 未建築地

不動産税課税標準 = 土地面積 (m²) × 標準地価 × 不動産税算定率 × 賦課率

○ 既建築地（個別建築住居）[第1グループ]

不動産税課税標準 = 利用（居住）面積 (m²) × 比較要因 × 不動産税算定率

16 §192 BauGB.

17 Bodenrichtwertinformationssystem. 標準地価は建設法典 (§196 BauGB) に基づきドイツ全州で導入されている最も標準的な公的評価基準であり、ネットにより個別閲覧可能（例えばNI州では5 €/15分）。

×賦課率

- 既建築地（利回による標準土地、及びその他事業利用土地）〔第2及び第3グループ〕

$$\text{不動産税課税標準} = \text{年市場賃料} \times \text{粗収益要因} \times \text{不動産税算定率} \times \text{賦課率}$$

このモデルでは従って必要な土地データを整備・更新しておくことが極めて重要である。各不動産の立地状況や土地面積、居住面積のみにとどまらず、納税者情報（所有者）、建築年、建物類型などが全ドイツで統一的に公的に整備されて初めて、公平・簡素の目的が達成されることになろう。税務署が保有する土地データには2010年時点で未だ電子化されていないものも多いが、ALKISを基礎データとして、さらに各州レベルでの土地情報の電算整備も不可欠であり、TH州のAUTBEG（土地所有自動評価）などの評価ソフトの開発や、さらに民間不動産市場情報も、開発状況や売買事例によりデータ更新を補完する必要がある。

よって、北モデルでは不動産税評価基準を相続税の土地課税ベースと同じく取引価格という市場価格にすべく現在の統一評価を修正する改革である。例えばNI州の土地鑑定委員会（GAG）ではIPK¹⁸システム（比較方式による不動産市場価格計算モデル）を用いて、ネットによる不動産価格の計算を自動的に参照することが可能であり、BORIS.NIと連携して個別の取引価格の情報を得ることができる。

2.3 統合モデル（THモデル）

2004年のBY/RP州の専門分類案の失敗を受けて、FMKで再度TH州を中心に練り直したモデルが統合モデル（旧Bモデル・修正専門分類案）であり、土地評価は価格基準で、建物評価は面積基準により課税ベースを設定する改革案である。

「建物価格独立統合モデル」と称しているようにこのモデルは、土地評価に関して標準地価を用いた課税が応益原則に適うとして、インフラ整備や立地などと税負担の均衡を配慮しているが、他方で建物は経済活動の結果であり、課

18 Immobilien-Preis-Kalkulator, (<https://www.boris.niedersachsen.de/boris/ipk>)



〈図4〉BORIS事例（上HE州，下BE州）

出所：HE州とBE州HPのBORISシステムにより中心市街地をキャプチャーしたもの¹⁹。

19 HE州（2015）：Geoportal Hessen（<http://www.geoportal.hessen.de/portal/karten.html?WMC=39>），BE州（2015）：Bodenrichtwerte 01.01.2015（<http://fbinter.stadt-berlin.de/boris/>）2015/11/07

税ベースに含めるべきは資産価格ではなく、利用価格であるとする。

具体的には、北モデルによる土地価格評価と南モデルによる建物面積評価の統合により、標準地価と建物利用分類、そして土地データが基準となるが、建物評価には南モデルとは異なり、新たに法定調整価格を用いて算定を市町村に移譲する方式である。これにより結果的に州の租税算定率計算が不要となり、連邦の統一評価決定も存在しなくなることから、大幅なコスト削減につながると思われる。このような税額算定の簡素化はさらに申告納税方式も想定している。すなわち以下の計算式となる。

○ 未建築地

$$\text{不動産税課税標準} = \text{土地面積}(\text{m}^2) \times \text{標準地価} \times 0.0005 \times \text{賦課率}$$

○ 既建築地

$$\begin{aligned} \text{不動産税課税標準} &= \text{土地面積}(\text{m}^2) \times \text{標準地価} \times 0.0005 \\ &+ \text{総面積} \times 0.2(\text{€}) \times \text{居住割合} / \text{総利用面積} \\ &+ \text{総面積} \times 0.4(\text{€}) \times \text{非居住割合} / \text{総利用面積} \\ &\times \text{賦課率} \end{aligned}$$

農林業用地については、居住用地に比べ高い評価コストや農業における収益課税の限界、公的な部分賃借地の存在などから現行の不動産税A自体を廃止することを主張し、第2案として軽減した標準地価の適用を提案している。

2.4 その他の改革モデル

その他の改革案には、まず分析のマトリックスとしていわば第4象限たる土地面積建物価格税が想定できるが、これまで提案されていない。他方で、建物非課税タイプの改革案として標準地価を基準にした純粋土地価格税（旧統合モデルC）があり、土地のみを課税標準とするモデルは行政コスト上に大きなメリットを有し、ドイツ都市研究所（Difu）やケルン経済研究所（IW-Köln）が代表的である²⁰。また2000年に連邦財務省より土地価格建物面積税として提案された改革案も建物価格評価を放棄したモデル（旧モデルD）であり、その後

20 Lehmbruck, M/Coulmas, D (2001): s. 167, Henger, R/Schaefer, T (2015): s. 26.

の統合モデルにも影響を与え、市場経済財団も支持している²¹。ただし、2010年の連邦財務省の提案では土地価格の評価を市場賃貸価格に均衡させ、不動産税Aも別に対応させるべきとしている。また、NW州は相続贈与税評価と連携したユニバーサルモデル(取引価格モデル)を主張し、THモデルと同様に連邦と州の課税通知システムを廃止した市町村の独自性を提案していた。

以上、ドイツの不動産税改革モデルを概観してきたが、いずれも議論の中心が課税標準の設定にあり、統一評価に基づく課税がもはや現実的でないことを認識できよう。以下ではこれらの改革モデルを総合分析する。

3. 比較分析

3.1 評価段階

現行不動産税の制度疲労は第一に評価法依存の弊害、すなわち一筆あたり約128€とされる評価コストの高さにある。このため州税務署による租税算定率の策定を廃止する南モデルとTHモデルは行政負担軽減につながっていると言え、面積基準による南モデルの課税標準は更新コストも低く、時価評価を目指す北モデルよりも明白に利点を持つ。しかし、定期的な取引価格調査が不可欠な北モデルはコスト増が懸念されている一方で、当初の全評価コストを18億€、年間更新コストは2.2億€(すなわち一筆あたり約6€)と見積もっており、全体の約8割が既存のデータで対応可能であることから、隔年や4年毎の評価実施によりコスト削減は十分なメリットを有すると見ている²²。なお、南モデルや統合モデルは具体的なコスト試算を明示してはいない。

第二に、異なる税の課税標準を統合する目的を有していた統一評価システムと評価法は、今日では、租税・財政理論の変化に伴い当初の意図が薄れ、公平性や現実性に乏しいものと指摘できる。よって地方土地保有税の本質を問うならば、南モデルは環境政策も配慮した利用課税、北モデルは経済価値への資産課税となり、いずれにせよトレードオフの関係になる。

21 なお、土地の舗装等による環境保護を目的とした面積利用税も主張されているが、評価コストが莫大になるため不動産税制改革実現可能性の議論からは外されている。Vgl. Bizer, K/Lang, J (1998): s. 56.

22 Bremen (2010): s. 58.

こういった硬直的評価の及ぼす課税標準の歪みは、密度（評価対象範囲）の再（新）設定や統一評価制度自体の転換などにおいて地域政策、社会政策、地方財政政策、さらには価値理論的衝突が不可避となり、最終的には実行可能性を基準とした政治判断となる。どの改革モデルも既存のデータ（統一評価額）にIT化された種々の土地・地形情報を付加して更新・統合・新規作成し、土地課税評価の正確性と、とりわけ市町村の行政負担軽減を主張しているが²³、その政策目的から比較対象に相違が見られ、結果としてコスト分析にも客観性が見られていない。国の設定した統一評価を基準に税額計算している現行の不動産税に代わる新しい評価コストに関し、南モデルと統合モデルは州や市町村が負担を負うことになろう。

また、評価コスト削減のレベルは、種々の課税データベースの更新コストに依存することになり、初期設備負担と既存公的情報の移行導入コストが比較されるべきであるが、土地データ量に対する人件費の問題もあり、開発の進捗度が不透明であることから、長期的な試算が求められよう。

さらに、不動産種別による評価格差及び納税者間の負担転移も配慮する必要がある。〈表1〉よりドイツでは全体の約5割が一世帯戸建及び所有住宅であるが、地域（州）により土地の種別、すなわち、地理的特性や農業地域、産業地域などの経済的立地特性による不動産自体の偏りが見られることから、3モデルの試算でも評価に幅が見られる。例えば、南モデルは全ドイツ面積の約37%を占めており、面積の大きなBY州は農林事業地だけで約32万筆ある。一世帯住宅の試算では南モデルが75件から計算しているのに対して、統合モデルは10件であり、売買事例も例外的である。また、事業用地と農林事業用地は5割程度の調査捕捉率であり今後のデータ整備が不可欠となっている。

他方で北モデルによればNI州で2008年に82,700件の不動産取引があり、比較価格方式に基づく取引価格の設定にも十分なデータがあると主張している。そのため北モデルでは具体的な不動産区分による評価の試算を提示していない。IPKシステムにより算出された課税標準価格と実際の売買価格にはほとんど誤

23 土地データの整備不足は特に東ドイツにおいて顕著であるが、それ以外にも登記簿などの文書から電算化（データベース化）やソフト開発（例えばTH州のAUTBEGモジュール）も完備される必要がある。

〈表1〉全ドイツ不動産数の内訳

不動産区分	戸数 [単位：百万戸]
未建築地	2.9
未建築農林用地	3.1
一世帯戸建及び所有住宅	17.6
二世帯戸建	2.9
多世帯住宅及び賃貸住宅	2.6
混合利用地	1.0
事業用地	1.5
その他建物	2.2
農林事業用地	1.4
合 計	35.2

出所：Bremen (2010): s. 25.

差が少ないという理由からである²⁴。

3.2 租税政策段階

まず、税収中立を前提とする場合、異なる評価基準を最終税負担額で操作可能な変数（財政政策）は現行で租税算定率と賦課率がある。南モデルと統合モデルは租税算定率も想定していないため、賦課率のみで均衡させなければならない。つぎに、100億€超の税収規模²⁵を持つ不動産税の抜本的改革は、税財政システム自体も大きな変更をもたらす。さらに、既に統一評価適用を放棄した州税たる相続贈与税（約40億€）及び不動産取得税（約80億€）における課税標準評価の変更も影響を与えるであろう。

次に、どのモデルでも期待されている新しい不動産税制度はこれまでの評価法（連邦）、租税算定率（州）、の2層を改革するものであり、他方で地方の課税自主権たる賦課率は、今後も不動産税負担の最終調整として重要な役割を持つことに変わりはない。よって、州政府の機能と役割が焦点になる。すなわち

24 Nehls, D/Scheffler, W (2015): s. 34.

25 2014年の不動産税収は約129億€である。

ドイツ不動産税課税標準の分析

南モデルでは州の独自性強化を提唱し、北モデルではむしろドイツ全体を意識した不動産市場の経済効果を重視する。この相違は結果的に課税理論分析に影響を与えるが、地方財政上では財源確保と評価・徴収といった実現可能性が判断根拠となるであろう。具体的には評価法の廃止による移行期の課税特例、BORISのみならず他の公的土地データも含めた土地情報の整備²⁶、土地鑑定委員会などの機関配置²⁷、さらに納税負担コスト比較は、実践的な改革へつながるであろう。

さらに、州間の財政調整の問題もまだ残されている。例えば、財政力のある富裕な市町村が、比較的低い賦課率を設定している場合、財政力の弱い市町村のためにこれまでの低い賦課率を引き上げざるをえない強制力が働くからである。

〈表2〉〈表3〉はドイツ納税者連盟（KBI）およびIW-Kölnによる税額の試算結果である。特にKBIの分析では北モデルが極端な負担増となってしまっている。但し、KBIの試算は、北モデルが具体的なデータを出していないために、租税算定率や算定額を現行の数値で計算しており、この結果に対してさらに補正が必要になることは明らかであることから、他の2モデルとの単純な税額比較をここで考察することができない。また、IW-Kölnの分析では未建築地で南

〈表2〉 3モデルの標準地価別税負担比較²⁸

	租税算定額（税額）	
	標準地価150€	標準地価200€
現行	65€ (325€)	65€ (325€)
南モデル	44€ (220€)	44€ (220€)
統合モデル	88€ (440€)	108€ (540€)
北モデル	783.78€ (3.918.90€)	940.14€ (4.700.70€)

出所：Schulemann (2011): s. 44. より作成

26 GISやRISなど。

27 BW州には約900の鑑定委員会が設置されているのに対しNI州は1つのみである。

28 一世帯戸建例，土地面積：800㎡，住宅面積：140㎡，標準地価：150€/㎡，賦課率500%

〈表3〉 3モデルの不動産種別税負担比較

	賦課率 (%)	租税算定額 (税額)		
		未建築地 ²⁹	一世帯戸建 ³⁰	多世帯住宅 ³¹
現行	420	21.0€ (88€)	75.4€ (317€)	63.0€ (265€)
南モデル	620	12.0€ (74€)	52.0€ (322€)	39.0€ (242€)
統合モデル	440	36.0€ (158€)	76.0€ (334€)	55.0€ (242€)
北モデル	280	36.0€ (101€)	100.0€ (280€)	100.0€ (280€)

出所：Henger/Schaefer (2015): s. 10より作成

モデルのみ負担軽減となるが、北モデルでは一世帯戸建で負担減となる一方で多世帯は負担増となりばらつきが見られている。そこでIW-Kölnは純粋土地価格税の導入を州の改革作業グループで議論に加えるよう主張している³²。

さらに、税収中立は市町村内の均衡が期待されるべきであるが、現実には納税者間の負担転移が顕著になることが予測されている。例えば南モデル、統合モデル共に未建築地の税負担が増大する結果を出しており³³、東西格差や州間格差も考慮するならば、賦課率の調整を用いても税収中立の達成は短期的には難しいであろう。

なお、土地評価や建物評価に価格以外の面積基準を加えることは、地代理論や投資理論まで議論する必要があるが、実際にはそのような改革案は少なく、

29 土地面積：600㎡，標準地価：120€/㎡，取引価格：72,000€，統一評価額：6,000€

30 土地面積：600㎡，総延床面積：600㎡，標準地価：120€/㎡，取引価格：200,000€，統一評価額：29,000€

31 土地面積：800㎡，総延床面積：700㎡，一戸当たり面積：80㎡，標準地価：200€/㎡，住戸数：4戸，一戸当たり取引価格：200,000€，一戸当たり統一評価額：18,000€

32 〈表3〉には示していないが、純粋土地価格税の税額は未建築 (387€)，一世帯 (387€)，多世帯 (215€) である。

33 両モデルとも一世帯・二世帯戸建及び所有住宅は負担減であるが、統合モデルは賃貸住宅も負担増となっていた (ただしサンプル数は7件と少ない)。Vgl. Bayern et al. (2011): s. 16, Thüringen (2011): s. 19.

実践的な議論が中心となっている。さらに、農林業地に対する評価コストの問題は、取引価格との乖離が極端となっており³⁴、どのモデルも農林業地に対する統一評価（不動産税A）は廃止もしくは不動産税Bに統合することで一致している。

4. おわりに

2015年6月のFMKでは殆どの州で北モデル、すなわち取引価格に基づく不動産税改革が支持された。しかしこのことはドイツ不動産税の課税標準が我が国と同じ時価評価基準に変更されたにとらえることは尚早である。なぜならば、改革の目標設定に合憲性があるかぎり、個別評価を用いた最終税額算定まで議論しておかなければ、裁判所の求める実際の課税公平性という要請を満たすことはできないからである。さらにBY州は州による課税決定権の独立を求めているが政治的にその実現は難しいところである。

最後に、改革議論は元来税収中立モデルを前提としており、地方財源に及ぼす影響は当初は少ないものの、他方で課税標準の抜本改革は、必然的に納税者間の負担水準の変位を結果的にもたらすことになる。加えて長期的には、賦課率などの変更による調整が一時的であることも納税者は予測しておかねばならないだろう。とりわけ実現可能性の高い北モデルのような市場価格への接近は、結果として資産価値の上昇が明白であり、地価が高くなる市街地域への増税に対する具体的な負担軽減政策も現実的に配慮しなければ、いずれ課税公平性を巡る裁判に繋がる可能性も高くなるであろう。つまり、現行不動産税では統一評価額が極めて低く設定されているために評価に対する不服訴訟事例は少ないが、今後の抜本的な課税標準の改革により、どのモデルを採用したとしても、納税者の不服事例が増大することが想定されよう。特に、人口5万人以上の市町村において2010年以降賦課率Bの引き上げが顕著となっており、公平性を求めて課税標準の評価システムを変更しても、結果的に納税者間に勝者と敗者が明瞭に存在してしまうこと自体、地方賦課税としての不動産税制改革は失敗とみなされることにもなりかねないであろう。

34 北モデルによると統一評価に対する実際の取引価格は農林業地で0.4%、二世帯戸建では25.51%とされている。Vgl. Bremen (2010): s. 10.

《参考文献》

- *野田裕康 (1996): 「ドイツ不動産価格の評価といわゆる不良債権について」『不動産研究』38(4)日本不動産研究所
- *同上 (1998): 「ドイツの資産課税」一河・吉牟田・田中・米原編『資産政策と資産課税』有斐閣
- *同上 (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
- *同上 (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)
- *同上 (2015): 「ドイツ資産課税の近年の動向について」駿河台経済論集24(2)
- *ALKIS (2015): Amtliches Liegenschaftskatasterinformationssystem, Arbeitsgemeinschaft der Vermessungsverwaltungen der Länder der Bundesrepublik Deutschland, (<http://www.adv-online.de/Adv-Produkte/Liegenschaftskataster/ALKIS/>)
- *ALKIS (2015): Geobasisinformation und Vermessung, Sachsen, (<http://www.landesvermessung.sachsen.de/inhalt/produkte/lika/auszug/lika-f/lika-f.html>)
- *Andrae, K (2015): Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2014-Entwicklung der Hebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2014 gegenüber 2013-, ifst-Schrift Nr. 504, Institut Finanzen und Steuern e.V, Berlin.
- *Bayern et al. (2004): Reform der Grundsteuer, BY, und RP.
- *Bayern et al. (2011): Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, Arbeitsgruppe der Länder BW, BY, HE.
- *Bizer, K/Lang, J (1998): Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen, UBA-Texte 21/00, Umweltbundesamt, Berlin.
- *BORIS. NI (2015): Bodenrichtwerte, Einzelauskunft, (<https://www.boris.niedersachsen.de/boris/login>)
- *Bremen (2010): Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten, Machbarkeitsstudie.
- *Henger, R/Schaefer, T (2015): Mehr Boden für die Grundsteuer -Eine Simulationanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW policy paper, Heft. 32. Köln.
- *Kriese, U (2011): Die Grundsteuer nachhaltig reformieren, NABU Hintergrund, und NABU Position, Naturschutzbund Deutschland e. V.
- *Lehmbruck, M/Coulmas, D (2001): Grundsteuerreform im Praxistest, Difu. Heft.

33.

*Nehls, D/Scheffler, W (2015): Grundsteuerreform, ifst-Schrift Nr. 503.

*Roscher, M (2015): Bewertung des Grundvermögens 2015, 28. Auflage, IDW, Düsseldorf.

*SB (2015): Realsteuervergleich 2014, Fachserie 14 Reihe 10. 1, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden.

*Scheffler, W/Nehls, D (2015): Grundsteuer: Reformbedarf, Reformansätze und reform- auswirkungen, GroKo 2013/17, Göttingen. 28. mai 2015, セミナー配布資料

*Schulemann, O (2011): Reform der Grundsteuer, Handlungsbedarf und Reformoptionen, KBI, Heft 109, Berlin.

*Thüringen (2011): Reform der Grundsteuer, Thüringer Finanzministerium.

*Troll, M/Eisele, D (2014): Grundsteuergesetz, 11. Auflage, Vahlen, München.