

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2） —統一評価の改革と16州の評価計画—

野 田 裕 康

はじめに

ドイツ統一後の30年間で、人口構造及び不動産市場は大きく変化した。土地利用政策（いわゆるFプランとBプラン）の多様化や2010年代後半の難民の受け入れ問題等、特に住宅市場の改革が求められるようになり、同時にとりわけ都市圏で上昇傾向にある地価に対する不動産税制の歪みも強く認識され、課税の公平性を求める改革の議論が多くなってきた¹。

2018年4月にドイツ連邦憲法裁判所（BVerfG）は、1973年より施行中の不動産税が基本法の平等原則に反して違憲であると判決し、立法府（ドイツ連邦財務省）へ2019年末までの改革を求めた²。現行不動産税統一評価の査定基準日が旧西独地域で1964年であり、その後1度も評価替えが行われていなかったことから、課税対象である不動産における相互の課税評価と、現実の納税額、そして実際の資産価値とが相対的にも絶対的にも合わなくなってしまったのである。

この判決を受けて連邦政府（連邦財務相）が提案した不動産税改革モデル（以下連邦モデル³）は、税額決定に際する3段階方式は変わらないものの、土地

1 本稿は日本地方財政学会第29大会（2021年6月6日：セクション8）にて報告したものを加筆修正した論文である。

2 複数の訴訟（全て西独）への判決の骨子は、不動産税課税標準が再評価されないことによる課税の不公平に基づいている。BVerfG（2018）: 1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/11, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14, Pressemitteilung Nr. 21/2018 vom 10. April 2018.

3 DS19/11085.

価格を重視する抜本的ともいえる改革であった。しかも、評価確定（新不動産税価額）のパラメーターが従来とは異なり大幅に変更されていることから、連邦モデルはその後多くの税制改革議論を引き起こした。ここでの主要な論点は、評価の変更のみならず、連邦モデルという不動産税法改正案を政治的に議決させるために基本法の変更（解放条項⁴）を行ったこと、住宅開発を促進するために不動産税に超過課税再導入の途を拓いたこと（以後不動産税C⁵）、財政政策上で税収中立を前提としていること、さらに、土地保有課税への本質的な問題として不動産税負担の根拠や税負担の転嫁問題等、様々に議論されることとなった。そして連邦政府は不動産評価の実行可能性を配慮して、再評価基準日（査定基準日）は2022年1月1日とし、改正不動産税法の施行は2025年からとなった。それまでは現不動産税が有効とされたわけであるが、ここにも公平性の問題がまだ残されていることは否めないだろう。

本稿はこのようなドイツ土地保有課税の抜本改革の中で、課税の第1段階としての評価手法の問題を取り上げる。不動産税の変更と改正の実施可能性について、確定された査定基準日に向けた16州の方針と評価に向けた動向を概括し、新しいドイツ不動産税の評価問題を考察する。まず第1章では1964年を評価基準日としてきたドイツ統一評価制度の本質をまとめ、形骸化しているにもかかわらず再評価を行わずに如何に現行課税システムを適用し続け、課税の正当性を維持してきたのかを議論する。

第2章は、現段階で16州において検討・議論中である新しい評価制度の概要をまとめる。新不動産税では、連邦の評価とは異なる州による独自の不動産評価も認められるようになり、このことは地方の課税自主権が強化されたともいえる。第3章では、地方の土地保有課税としての公平性をドイツの公的土地評価制度から導くことの意義を議論する。

1. 土地保有課税と統一評価制度の問題

ドイツにおける経常土地保有課税の正当化は、いわゆる想定収益税（Sollertragsteuer）に基づいていた⁶。ここから土地所有者には、収益の実現未実現に

4 DS19/11084, Art. 72, 105, 125b GG.

5 いわゆる賦課率Cである。DS19/11086.

関わらず特別な負担能力を有するという応能的な有基所得理論が正当化されてきた⁷。その後近代的所得税の台頭により不動産税の根拠は応益原則に基づく応益課税へとシフトする。

今日、不動産税の意義はドイツにおいても地方公共財の地域包括行政サービスに対する税負担とされている。それは土地に対する物税・実体税として位置付けられ、サービスに対する税支払いは最終的に利用する住民に求められてきた⁸。この転嫁問題は今般の改正法案には組み込まれなかったものの、不動産税改革における負担正当性の議論ともなっている⁹。ここでの保有者課税と利用者課税の相克は、不動産税議論だけでなく財産税の役割とも関わってくるであろう。

1964年統一評価額の超長期的適用は、法的な再評価の不履行がもたらす土地相互の課税評価額の不均衡を生じさせただけではない。保有課税の本質として土地資産時価評価の是非、評価手法の変化、そして不動産税自体の正当化（税負担根拠の見直し）、さらには環境課税や開発問題等により直接・間接的に改革を余儀なくされたのである。

1.1 3回目の再評価について

まず1964年1月1日を査定基準日とする統一評価の2回目の再評価後、今日まで定期的再評価が不履行状態であったことに関しては、評価法に基づく不動産統一評価算出システムの複雑性や正確性に起因している。1964年統一評価額の算定後は、評価法通りに再評価を行うならば1970年が次の査定基準日となる

6 Seer, R (2021): S. 1014., Troll/Eisele (2014) 0: S. 19.

7 Mering, OF (1930): S. 335, 野田 (1999): p. 131.

8 なお具体的な考察として、不動産税法33条（改正後は34条）にて賃料減少に対する減免措置が規定されているが、ここでは地方サービスと課税対象（住民数）との利用応益性の根拠や、空き家対策などの住宅政策が議論されねばならないだろう。vgl. §556 BGB., §2Nr1 BetrKV., Löhr, D (2019a): S. 91.

9 例えば政策論争として、統一サービス産業労働組合（Ver. di）やドイツ賃貸人連盟（DMB）、そして一部の政党が転嫁廃止を主張するが、商工会議所（DIHK）や産業連盟（BDI）、手工業中央連盟（ZDH）不動産連盟（ZIA）など主要経済団体は、応益原則に反するとして反対する。野田（2021）： p. 69.

が、早くも翌年の1965年に評価法改正法でこの査定開始期限を1年延ばしている¹⁰。適正な課税の基盤として均一で取引価格に近い統一評価の法的規範を作り上げようとしたのであるが、1964年評価の膨大な査定作業は遅々として進まず、更に1970年には、予定されていた1970年再評価を法律で可決されたのちに行うと定めて定期更新評価を事実上棚上げ（保留）にしてしまった¹¹。同時に、1964年再評価もこの間のインフレを配慮して一律40%の評価額引き上げを行って漸く1974年より施行されることになったのである¹²。ここに見られる評価の正確性とは、今日の不動産税評価額算定においても、1964年1月1日後に建築された不動産物件も、全て1964年に遡って算出する厳密性に所以するものであり、これが結果的に課税非効率性と膨大な行政コストを引き起こしていることは言うまでもない。

1.2 土地資産の時価評価について

課税標準として土地資産を時価評価することは、既に時価で評価される他の課税資産との合理的統一であるが、1964年統一評価額決定時（最終的には1974年）に取引価格として仮にその時点で全ての課税資産において評価が均衡していたとしても、その後は土地評価がいわば遡及評価法という複雑な時価近似値を導き出している点で、賦課期日からすれば正確性・平等性に欠如する。そしてドイツにおいては、異常な状態を除外した適正な取引価格とは、不動産の場合に都市や地域の開発状態も配慮した行政側の価値判断があり、そこには取引価格（経済学上の市場価格）とは異なる基準があるとされる。いわゆる課税価格（価額）である。

不動産資産に限らないが評価法では統一評価額算定の基礎を通常価格（gemeiner Wert）においており¹³、それはいわば価格面の課税標準として、すな

10 BGBI. I 1965 S. 851 (§2. Abs. 1 Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes).

11 BGBI. I 1970, S. 1118 (Gesetz zur Änderung und Ergänzung bewertungsrechtlicher Vorschriften und des Einkommensteuergesetzes); Seer, R (2021): S. 1017.

12 但し、土地評価に関しては40%引き上げを行ってはいない。

わち時価（取引価格）と考えられよう。ここでは異常な、人的関係を除外した課税目的上の正しい価格と捉えられるため、これをもって「適正な」時価とも言うるだろう。しかし、不動産資産の統一評価については、個別に適用評価可能な通常価格ではなく、時価に近似させようとする（いわば行政判断が介入した）平均価格である点が重要である。

既建築地は収益価格と物件価格に基づいて計算され、賃貸住宅の場合は平均的な収益すなわち賃料より求められる。実際は査定基準日（1964年1月1日時点）の年粗賃料額¹⁴をベースにした収益価格方式で計算し、さらに建物種類（3種）、築年（主に1948年以前の築年で細かく分類）と人口（市町村規模）で補正される¹⁵。このパラメーターいずれもが1964年時点に基づいている限り、賦課時の通常価格（現実）と統一評価額（想定）の乖離が明瞭になってくる。事業用地のように賃料が存在しない場合等は物件価格で計算される。

未建築地は、物件価格として、個別の取引事例に基づいた市場価格（簿価）から統一評価額を導くため、賦課時の通常価格と1964年統一評価額は当初一致するものの、その後の開発等により時価が変動すれば、評価格差が生まれ、投機要因の一つとなる。

1.3 評価手法の変化について

不動産評価手法の変化も、制度的変更とIT技術の進展による技術的変更が行われてきており、これらにより統一評価の定期的再評価の可能性を大きくしている。制度上では、不動産の取引価格（市場価格）決定はドイツ建設法典¹⁶に基づき、土地鑑定委員会の土地及び建物の査定方法として用いる取引価格の定義により算定¹⁷される。また、2010年の不動産評価算定令（ImmoWertV）の制定により、取引価格評価の正確性が高まり、これが実際の売買事例集（Kaufpreissammlung）より導き出される全般的な価格関係として機能するこ

13 §9. BewG.

14 自己利用や混合利用等の場合は通常地域平均賃料で算出する。vgl. §558. Abs. 2. BGB.

15 BewG a.F, Anlage 3, Vervielfältiger.

16 §192, 193, 194, BauGB.

とになった。建設法典第196条に規定された一定区域（ゾーン）の土地平均価格を定めている標準地価（BORIS）¹⁸は、日本の公示地価制度に類似するものであるが（後述）、主に十分なデータ、すなわち売買事例が存在する場合に比較価格方式でゾーンごとに価格が算出されるものの、事例が少ない場合には演繹的な方法で評価が行われる。ドイツの標準地価はいわば過去の取引価格から導き出された拘束力のない土地価格であり、現在の取引価格（市場価格）を意味するものではない。特に、既建築地の取引価格評価は、建築費や築年、賃料、等多くの評価要素を積算する必要があるからである。

この不動産評価算定令も、不動産税改革議論に伴い、取引価格の精度向上や土地データの連邦統一を目的に根本的な改正（ImmoWertA）が行われており、複雑な評価指針を連邦統合させて、各州の法令モデルとし、取引価格評価格差の是正を図っている¹⁹。

また、土地情報のデータベース化も進展している²⁰。まず、土地の基本情報²¹として公的不動産地籍情報システム（ALKIS）が2000年代後半より各州独自に開発が進められ、2015年までに全州での導入が完了している。このシステムにより土地の様々な情報を入力から出力までISOに基づき一元管理ことができ、測量情報の基本データベースとして位置付けられている。

地価情報はまず各州の不動産鑑定委員会により更新される州の標準地価に集約され、ドイツ全土で一般公開している。州の土地鑑定委員会は取引価格及び標準地価の査定、売買事例集の管理、評価に必要なデータの決定を任務とした公的機関であるが、州による価格や評価手法の違いもあることから、連邦での上級土地鑑定委員会が存在する。このようなITの進化と共に、地価のみなら

17 一般に比較価格方式VW-RL（相対価格）、収益価格方式EW-RL（市場価格）、物件価格方式SW-RL（絶対価格）に分類でき、算定される標準地価BRW-RLも併せて計6個の算出指針が作られている。vgl. BMI HP（2021）: Novellierung des Wertermittlungsrechts.

18 BORIS-D（2021）: Bodenrichtwertinformationssystem für Deutschland.

19 BMI（2021）: Referentenentwurf.

20 日本では2009年の土地総合情報システム（国土交通省）に相当する。

21 AFIS（公式定点情報システム）、ATKIS（公的地形地図情報システム）と一体化して、連邦州測量グループ（AdV）が管理運営している。

ず登記データ（地籍・所有者情報）や土壌データ（汚染その他地形情報）も統合されて急速にネットワーク化が進んでいるが、州により情報量やデータ種類にかなり格差があるのが実態である。標準地価情報は全国・一般的な利用に供するよう統合されてきているが、いまだ一部で閲覧できないところもある。

1.4 経常的土地保有課税の正当化

土地資産に関わる課税の本質議論では、現在の統一評価を適用しているのは、不動産税と第二住宅税のみである。営業資本税の廃止や、財産税の廃止（徴収停止）、相続税と不動産取得税の統一評価適用除外により、課税資産の統一評価の意義はなくなっている。

また、不動産税と第二住宅税に同じ統一した評価基準を設定している点も、現在のドイツの課税理論から捉えると問題が残っていく。応益原則に依拠する不動産税の課税標準（物税）と、負担能力に基づく第二住宅税（人税）課税の正当化の議論である²²。両税ともに統一評価に地域通常賃料を算入している点は同じであっても、課税の根拠すなわち生存権に由来する通常の居住に対する負担（応益性）と、いわゆる地方消費税（贅沢税）に対する負担（応能性）との平等性の相違である。言い換えれば、評価法に基づきいわば連邦政府の特定（納税義務）基準から決定される不動産税額と、実現賃料を基に算出する第二住宅税額との相違である。また不動産税違憲判決に伴い、第二住宅税への違憲判決も出てきている²³。

連邦の不動産税制改革²⁴は、このような統一評価の多面的な欠陥を、土地の経済財としての性格を改めて重視し、課税標準に適正な時価評価を導入することで、裁判所の要請である課税公平性を回復しようとした結果である。即ち、政府の改革案は2022年1月1日を基準日に査定された評価額（不動産税価額）を基に、連邦租税算定率²⁵と市町村賦課率を用いた従来の3段階方式を維持し

22 Art. 105Abs. 2a GG.

23 1 BvR 807/12, 1 BvR 2917/13 (2019/07/18), 2 LB 90/18 und 2 LB 92/18 (2019/01/30)

24 Gesetzentwurf, Bundestag DS19/11084, 11085, 11086.

25 これまでの0.35%を0.034%に引き下げる。vgl. §15Abs2a2, GStG n.F.

つつ2025年から賦課徴収するものである。

他方で、評価の公平性（正確性）や査定（行政）コスト、さらには応益課税の本質を重視して州による独自評価と課税も特にCSUの主張も考慮されて解放条項として認め、これにより16州は様々な評価を提案・議決しはじめており、ドイツ不動産税改革は現在混乱を極めていると言えよう。

2. 16州の新評価制度の実態

2.1 連邦モデル

連邦モデルを表明している州は、BE州、BB州、HB州、MV州、NW州、RP州、SH州、ST州、TH州である。この中でMV州は当初NI州の面積立地モデルの影響も受けており、賦課率調整による税収中立を維持する方向で調整中であつたが²⁶、2021年4月に連邦モデルを表明し、5月にはNW州も連邦モデル採用を決定し、純粋な地価評価（建物無）を採用しているBW州と、州独自の賦課率を適用するSL州とSN州を合わせた計12州が土地価格（時価）を評価の中心に置くモデルになった〔表参照〕。

連邦モデルはHB州が2010年にBE州・SH州・NI州・SN州と共同で取引価格に基づいた不動産税を提唱していたことを改革の基礎に置いている²⁷。これは、2006年の相続税違憲判決²⁸を受けたものであつたが、BY州・HE州・BW州共同の面積税案²⁹に対峙するモデルである。

連邦モデルの評価は、2022年から施行される評価法218条～266条（不動産税のための土地所有評価）及び建設法典に基づき、取引価格の査定を収益価格方式から算定する。パラメーターとして土地及び建物面積、建物種類、築年、居住不動産は統計局のマイクロセンサス³⁰から計算された平均純賃料、標準地価（未

26 LandtagMV (2021): dpa-infocom, dpa: 210127-99-195661/2.

27 Hansestadt Bremen (2010): Machbarkeitsstudie, S. 60.

28 BVerfG (2006): 1 BvL 10/02.

29 Arbeitsgruppe der Länder BW, BY und HE (2010): Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip.

30 連邦統計局の約37万世帯81万人の生活水準統計によれば、2019年は平均7.7 €/m²[2015年以降入居者]で、最高額はHH州、最低額はST州である。vgl. Destatis (2019): S. 28.

ドイツ不動産税法改正と新不動産評価について（その2）

表 ドイツ16州の不動産税関連基礎データ

	不動産税収 [2019] (1,000€)	賦課率 州平均 [2019]	土地 単位 (1000戸)	面積 (km ²)	平均居 住面積 (m ² / 1人)	平均住 宅面積 (m ² / 1戸)	鑑定委 員会数 [2021]*	市町 村数 [2021]	不動産税 評価方式 (2021/06現 在)
BB	268,978	409	1,322	29,654	44.4	84.7	16	416	連邦モデル
BE	827,349	810	1,933	891	39.5	73.1	1	1	連邦モデル
BW	1,741,542	391	5,263	35,748	45.9	96.1	384	1,101	修正地価税 モデル
BY	1,807,233	394	6,373	70,542	47.4	97.2	96	2,056	純粋面積税 モデル
HB	204,868	687	358	419	42.4	80.4	2	2	連邦モデル
HE	1,201,392	490	3,025	21,116	46.6	96.4	45	422	面積係数モ デル
HH	472,090	540	946	755	39.6	75.9	1	1	面積立地モ デル
MV	181,669	428	905	23,295	44.1	79.4	8	726	連邦モデル
NI	1,403,252	435	3,973	47,710	50.4	102.1	9	942	面積立地モ デル
NW	3,772,079	577	8,975	34,112	44.9	90.3	77	396	連邦モデル
RP	572,719	403	2,087	19,858	52.9	104.0	12	2,301	連邦モデル
SH	451,360	399	1,478	15,801	47.4	93.4	15	1,106	連邦モデル
SL	149,515	444	515	2,571	53.3	103.8	7	52	連邦モデル +解放条項
SN	503,065	498	2,358	18,450	43.1	75.2	13	419	連邦モデル +解放条項
ST	240,113	420	1,289	20,457	45.9	80.1	1	218	連邦モデル
TH	236,190	435	1,181	16,202	44.2	81.8	9	632	連邦モデル
総計	14,033,414		41,981	357,581			696	10,791	
平均		475			46.2	91.6			

出所：連邦統計局より筆者作成。*：BW州のみ2021年4月の数。

建築地の評価は標準地価のみ)の5種類³¹が課税標準の基礎となり、市町村間の賃料差も住宅手当法及び住宅手当令により6段階に分類して加除される³²。混用地や商業地は主に物件価格方式で評価し、未建築地に対する不動産税C導入も市町村に認めている。土地の粗利益算定は評価法の附則により16州別の純賃料表から求められ、築年区分は5種、建築区分と居住面積区分はそれぞれ3種のパラメーターとなっている³³。このように定められた不動産税価額³⁴は、租税算定率³⁵と市町村賦課率により、最終的な不動産税額が決定する。

2.2 州独自モデル

2.2.1 BW州

2020年11月にBW州は16州で最初に州不動産税法を議決した³⁶。新評価のパラメーターは土地面積と標準地価の2つで、修正地価税モデルと称している。連邦モデルとは異なり建物部分の評価を除外した州独自モデルである³⁷。租税算定率を1.3‰として課税評価額上昇による負担を低減させ、主要居住部分に

31 これまでは住宅用地で約20種類、商業用地では30種類以上のパラメーターにより評価されていた。Vgl. BMF (2019b) : K. 9.

32 賃料水準1 (-2.5%)～賃料水準6以上 (+32.5%) Teil II der Anlage 39 zum BewG.

33 附則では5.03€/m²(2家族住宅・100m²超・48年以前建築:ST州)から9.49€/m²(集合住宅・60m²以下・01年後建築:BY州)までが記載されている。

34 §220 BewG.

35 改正法では、これまでの統一評価法に基づく連邦賦課率0.35%を新評価に伴う価格上昇緩和措置として0.034%として負担を約1/10縮小することとしていたが、その後2021年7月に公布された不動産税改革導入法では連邦統計局の賃料統計更新に伴い、更に0.031%へ引き下げている。同時に粗利益算定のパラメーター(上記注釈32.33)も、賃料水準は7段階(-20%～+40%)へと増やし、州別賃料表も最低額(ST州)は5.03€/m²から4.13€/m²へ、そして最高額(BY州)は、9.49€/m²から14.56€/m²へとすべて再修正されている。GrStRefUG (2021/07/16) BGBl I 2021, S. 2931.

36 Gesetzentwurf, Landtag von Baden-Württemberg, DS16/8907, LGrStG BW.

37 §218～§263 BewGの注釈にはBW州法が記載されている。

対する30%控除により住宅支援も行い、何よりも連邦モデルに依然として指摘されている評価の複雑性を配慮し、ドラスティックな課税簡素化をメリットとする。一方で修正地価税は560万筆以上の新評価を標準地価から導き出すシステムの妥当性の問題や、住宅地不足対策としての開発済未建築地課税と連邦の提唱する不動産税C³⁸との効果検証も必要になってくる。

この土地価格（時価）だけを不動産税評価の基礎に置くBW州の修正地価モデルは、簡素ではあるものの、様々な不動産を単純化する課税上の弊害も指摘されている。例えば基本法の平等原則に反する³⁹、建物の立地が今後価格に反映され財産税導入に等しい⁴⁰、納税通知書への訴訟支援⁴¹などである。ここでの議論は、建物課税を免除することによる所有者と賃貸人との間の実質負担軽減を明瞭にしておかなければならないであろう。また、建物非課税による未建築地への投資効果も議論する必要がある。Büttner/Zimmermannは建物がなければ利用が把握できず、転嫁による所有者課税は政治的リスクがあり、賦課率で制限すべきと主張する⁴²。

他方で、時価評価を支持する見解は多方面にわたって展開されている。BW州財務省は標準地価の合憲性は事前に多くの専門家により明らかであり裁判所の要請を満たすと反論し、Ver. di, NABU（自然保護団体）、IW Köln研究所、IG BAU（建設・農業・環境産業労組）、Mieterbund（賃借人協会）、BDA（建築家協会）などが時価評価による不動産保有課税の本質論を様々に主張している。例えばLöhr, D（2019）は課税根拠としての応益性の根拠において、既建築地と未建築地の負担相違をインフラに対する利用応益性と費用応益性の議論から面積課税の問題点を整理し時価課税の正当性を論じている⁴³。Hey, J

38 2016年にBW州は再導入を議論していたが、CDUの反対により挫折している。

39 正確性の異なる「標準」的な地価を修正せずに通常価格として適用するのは平等原則・負担能力原則に反し正当化できない。Vgl. Kirchhof, G（2020）: s. 2601.

40 Rülke, HU（2020）: [https://fdp-dvp-fraktion.de/gruen-schwarze-grundsteuer-reform-ist-vermoegenssteuer-durch-die-hintertuer/]

41 StN. DE（2020）: Steuerzahlerbund: Gesetz zur Grundsteuer verstößt gegen Verfassung, stuttgarter-nachrichten. de, 2020/11/01.

42 Büttner, T/Zimmermann, H（2020）: S. 5.

43 Löhr, D（2019b）: S. 12.

(2019) も、標準地価に基づく地価税モデルを推奨し、高負担が想定される都市部では負担調整が必要と指摘する⁴⁴。

2.2.2 BY州

2020年12月に議決された州草案は、不動産税の課税標準に地価から税額評価することを放棄し、簡素な面積を課税標準に置いている⁴⁵。いわゆる応益数 (Äquivalenzzahl) として、土地の面積に対しては $0.04\text{€}/\text{m}^2$ 、建物の面積 (居住部分と利用部分) に対しては $0.5\text{€}/\text{m}^2$ と定め、自己利用住宅建物はさらに30%控除 (いわゆる州租税算定率) し、最後に市町村賦課率が適用されて税額決定する。この面積課税方式は何よりも課税簡素化、行政コスト削減に大きなメリットを持つ。地籍や登記などの土地の公的情報 (例えばALKIS) は既に整備されているため、変更のない限り査定や更新コストも現状に比べて大幅に低下できるからである。草案では530万筆の時価評価コスト7年総額負担を650万€と見積もり、面積評価の採用によってそれらが不要になり、ITの進展で電子申告 (ELSTER) も簡素化可能としている。

ifoのFuest, C (2018) らは、賦課率の固定もしくは変更の2事例を前提に、住宅種 (戸建・集合住宅) と自治体人口からモデル計算した結果、応益モデルに基づく面積評価課税が、取引価格 (連邦モデル) や地価モデル (建物無視) と比べて税負担が少ないことを実証している⁴⁶。さらに、ZIA⁴⁷、BY州経済連盟 (vbw)⁴⁸、納税者連盟 (BdSt)⁴⁹、住宅土地協会 (H & G)、住宅不動産企業連合 (GdW) など面積評価課税を支持する団体も多い。

他方で、地価という土地資産の有する収益性と市場価値を除外したいわば外形課税である面積評価に対する批判もまた大きい。Löffler/Siegloch (2021) の計量分析では、利子率・家計所得・家賃・住宅価格・労働量・公共財サービ

44 Hey, J (2019): S. 4.

45 BayGrStG (2020) p. 4, Art. 3.

46 Fuest, C et al (2018): S. 26.

47 Kirchhof, G (2020a): S. 46.

48 Brossardt, B (2021): S. 14.

49 Warneke, M (2018): S. 6.

スなど多くのツールから精緻なモデル計算を試みて、最終的な結論として現状の不動産税が特に低所得層の賃貸住宅において負担が大きく、これを再分配するためには、課税標準の指標として地価評価に基づく連邦モデルが適切であると結論づけるに至っている⁵⁰。Henger, R (2020) は、モデル分析の結果として、過度の一括化は平等課税原則の代替にはならず、さらに不動産税Cの見送りについても批判している⁵¹。

この超過課税再導入の是非については、とりわけHH州など都市部で地価上昇局面にあるドイツにおいて、住宅需要の高まりを受けて不動産市場の活性化が求められており、SPD⁵²やDIWのBach, S (2018)⁵³が実施を支持している一方で、BY州経済連盟⁵⁴は、開発可能性の少ない地域の配慮や、財源調達問題は開発促進（インセンティブ）と投機抑制（超過負担）を区別すべきとみる。また今後のBY州の政治変容（面積課税の実現可能性と負担問題）も不動産税制改革の議論に影響を及ぼすであろう⁵⁵。

2.2.3 HE州

HE州は2010年よりBY州・BW州と合同で応益原則を重視した面積モデルを提案⁵⁶しており、現時点でも面積・係数モデルを計画し、不動産税Cの導入も予定している。面積・係数モデルはBY州の面積モデルに係数、即ち、標準地価に基づくゾーン価値（3種）と平均地価、土地面積、建物利用面積（居住・非居住）の3つをパラメーターとして評価の簡素化を目指している⁵⁷。さらに立地も利用とサービスの応益性を重視し、単純な面積モデルよりも負担の均衡

50 さらに累進税率の採用も提案している。vgl. Löffler/Siegloch (2021): S. 4.

51 Henger, R (2020): S. 52.

52 SPD (2020): S. 43.

53 地価の要素がないと自治体はサービスによる地価上昇に関与しなくなり、税制・経済政策面で不利になる。vgl. Bach, S (2018): S. 7.

54 Rüdhardt, B (2019): S. 2.

55 緑の党のTim Pargentは修正地価税モデルにすべきと批判し、C導入も支持する。

56 Arbeitsgruppe der Länder BW, BY und HE (2010).

57 Hessisches Ministerium der Finanzen (2020): Flächen-Faktor-Verfahren, 2020/04.

を図っている。早くから独自課税を提唱していたHE州であるが、BY州の面積中心モデル (FDP) とするか、立地面積だけでなく建物利用もパラメーターに加える面積・係数モデル (CDU/Grüne) とするかについては政治的に未だ決定に至っていない。

2.2.4 NI州

BY州・HE州のモデルを参考にしているNI州は、HH州と同様の面積立地モデルを計画しているが、実質的にはHE州の面積・係数モデルと同じと考えられる⁵⁸。立地の変数は加算減算数で7種以内、建物面積の変数は10種～20種が予定される。ある自治体 (Oldenburg) の立地変数が5種類 (0.8～1.2) ならば単純に負担格差が1.5倍となり、標準地価に基づく実際の負担格差 (場合により20倍以上) よりも大幅に平準化できるが、地価に応益価格が反映されているという見解からは立地により過大と過少の評価になり、建物面積のみの変数は逆進的な負担をもたらすという指摘がある⁵⁹。

2.2.5 SN州

SN州は連邦モデルに近い。連邦の改正評価法 (2022) の租税算定率は0.31%へ引き下げているが、SN州の草案では連邦モデルのこの数値を用いず、独自に未建築地及び既建築地の宅地は0.36%、商業地は0.72%へ変更し、2021年2月の州議会で議決された⁶⁰。租税算定率変更の根拠は、賦課率を特に今後大きく変更させなくても税収中立を保つことができるためとしている。SN州財務相は全体で3,600件のモデル比較から州全体の中立性を主張するが、個々の負担格差も無視できないだろう⁶¹。評価のパラメーターは、住宅地では立地・土地面積・標準地価・居住面積・建物種類・築年・地域賃料の7種とし、収益

58 NI Landestag (2021): Drucksache 18/8560, S. 2.

59 Kriese, U (2020): NWZ Gastbeitrag, 2020/05/11.

60 SächsGrStMG (2021) [<https://www.revosax.sachsen.de/vorschrift/19022>]

61 住民数別 (6種) と住宅別 (5種) からの分析結果は、住民数に関わらず一世帯住宅や商業不動産の負担が重く、集合住宅の負担が軽い結果になっている。vgl. MDR. de (2020): Modellrechnungen mit dem sächsischen Gesetzentwurf zur Grundsteuerreform [<https://www.mdr.de/nachrichten/sachsen/gesetzentwurf-grundsteuer-modellrechnung-100.html>]

価格方式で計算される。商業用地では立地・土地面積・標準地価・建物種類・建物総面積・築年の6種で物件価格方式を用いる。これらは概ね連邦モデルに近いものである。しかしそのままモデルをSN州に適用すると30%の負担増となるため、州独自モデルとして租税算定率を引き上げて州全体で負担均衡させたことになる。また新評価のための雇用創出にも貢献すると見ている。一方で連邦モデルの欠点とされる都市部の負担増についてはSN州のモデルでも解決できておらず、もともと平均賦課率が高い州であり、また、東独内でも税負担が大きい州であるため、SN州の独自モデル採用は連邦モデルと比べて企業の競争力がさらに弱まることが懸念されている⁶²。VSW（SN州経済連盟）も租税算定率の連邦モデルからの（特に商業地）引き上げに関して特定不動産への不利益になり、改革の目的が達成されていないとして反対している⁶³。

2.2.6 SL州

SL州は当初は連邦モデル採用を計画していたが、その後SN州のモデルを参考にして、租税算定率のみ独自に設定する方向へ修正している⁶⁴。よって今後は解放条項の適用が必要となってくる。州財務省によれば、300の事例分析から連邦モデルではSL州の商業地が住宅地に比べ有利になりすぎるため⁶⁵、そのままでは結果的に州の税収減となる。これを調整する機能が賦課率となるが、SL州は近年（2015年～2019年）にほとんどの自治体（92.3%）で賦課率を引き上げている⁶⁶。そのため連邦の租税算定率を適用できなかったと考えられよう。また独自の変数として居住目的（住宅地）と非居住目的（商業地）の2種に分け、商業地（負担増）と住宅地（負担減）を均衡させるよう調整も行っている。

62 Küpperbusch, K (2021): Grundsteuerreform in Sachsen, IHK Chemnitz, Nr. 4984132.

63 VSW (2020): Stellungnahme, S. 3. (Drs. 7/4095→04/08)

64 Gabriel, M/Jacob, Y (2020): Mitteilung vom 17.12.2020.

65 住宅地は8%, 商業地は52%である。vgl. Böffel, J (2020): SR. DE. Nachrichten, 17. 12. 2020.

66 州の平均は37.8%である。vgl. Lorentz, B (2020): S. 10.

2.2.7 HH州

21年3月に議決された草案では居住（面積）立地モデルを計画している⁶⁷。評価のパラメーターは土地面積，居住又は利用面積，立地とし，応益数はBY州と同様⁶⁸土地面積に0.04€/m²，建物面積（居住部分と利用部分）に0.5€/m²と定め，立地は2種に分ける。立地は，標準地価・緑地・人口密度・騒音などの9指標よりHH州条例に基づき道路ブロックごとに定めた居住立地区分（17年基準）から決定されている⁶⁹。この立地及び社会住宅などの特例措置は租税算定率面で減額され，不動産税C導入（課税対象は2024年までに公表）も予定している。これらにより特に連邦モデルで予想される地価上昇率の大きな都市部の負担増を抑えることができるとしている。ただ，不動産税Cの土地投機抑制効果については反対する意見もある。

2.3 NW州

16州最大人口を有しているNW州は，最後まで評価モデルの決定が遅れていた州である。当初は不動産税自体の徴収是非や面積モデルの可能性など，2020年11月の州議会議事録でも検討段階にあった⁷⁰。その遅延理由としてはコロナ感染症の影響だけでなく，NW州は不動産税収も16州最大で，賦課率が高い市町村も多いからである。例えばNW州平均の賦課率は2020年で547%（ドイツ平均は384%）あり⁷¹，最高税率自治体もドイツ全体の6割以上をこの州が占めている。結果として不動産税負担も他州に比べ大きくなっているのである。NW州の評価方法決定は，税収最大州であるだけに内外の財政に影響を及ぼす可能性が大きく，そのため他州の動向を参考に慎重に議論せざるを得なかったが，2021年5月に漸く連邦モデルを全面採用することを決定した⁷²。

67 HmbGrStG (2021): DS22/3583.

68 データ情報もBY州方式を採用し，その結果BY州と同じく別荘所有者に有利との指摘もある。HB2021/03/17.

69 作成された立地区分（19年更新）は公的な目録ではないが，賃貸価格決定の基礎となっている。vgl. WSB (2020): S. 7.

70 再評価に要する人員については2019年より100名ずつ新規配置している。vgl. Landtag NW (2020): DS17/11805, S. 2.

71 Schneider, M (2021): S. 3.

3. 不動産税評価の公平性について

これまでのところドイツ全16州で価格を評価の基礎に置くモデルは12州、そのなかで租税算定率のみ州独自に変更するモデルが2州、そして4州が面積を評価の基礎に置いた新しい不動産税評価手法の導入を予定している。解放条項を適用する7州は議決済が2州、草案段階が2州、方針決定段階が3州という内訳である。

連邦モデルでは、評価手法の中心が収益価格方式に基づいていること、及び、標準地価から個別の土地単位に対して2022年1月1日時点を査定基準日に算定することから、地価を重視したいわばこれまでの統一評価手法を踏襲した形となっている⁷³。しかし、収益価格方式及び標準地価の適用は、厳密には取引価格に基づくいわゆる「適正な時価」、すなわち市場価格と同一の方向性を有しているわけではない。

まず、収益価格方式は平均純賃料統計をベースにしており、混用不動産や商業不動産には正確な家賃データが存在しないため、物件価格方式を用いることになる。

次に、標準地価は、土地面積、地形（土壌性質）、立地、植樹状況、開発整備状況、用途区別、などのパラメーターから公的機関である土地鑑定委員会によって標準化された地域の基準価格であり、日本の公示地価（1969年地価公示法）に相当する制度である。しかし、厳密には公示地価とは一致しない。公示地価が市場価格を適切に反映させた目安（正常価格）として、課税評価（路線価）の算定に用いられているのに対し、標準地価は以下の点で区別が必要である。

第一に、標準地価は調査主体（評価機関）が各州である。したがって土地取引時のいわゆる売買事例調査⁷⁴は各州の土地鑑定委員会が行っている。特にBW州には2019年まで900以上の自治体レベルでの土地鑑定委員会が設置され、それらのデータは州中央鑑定委員会により集約している⁷⁵。一方で、ST州（及

72 FM NRW (2021): Bundesmodell gilt für Nordrhein-Westfalen, (<https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/grundsteuer>)

73 正式なフォーマットは2021年6月公表とされている。vgl. KPMG (2021)

74 日本では土地取引状況調査票〔国土交通省〕に相当する。

びBE州／HH州)の土地鑑定委員会は1つのみで州中央機関(ZG)もしくは州上級機関(OGA)が存在しない。このことは州による標準地価の精度格差を示すものとなっていよう。第二に、標準地価はすべての地域を包括して評価する制度であり、土地利用政策で定められた未開発地域や農林業用地・私的緑地も含めている。日本の公示地価のように国が定めた「公示区域」のみの評価とは異なる。第三に、標準地価はゾーン(Richtwertzone)内の平均立地価格⁷⁶を算出するものであり、日本の土地鑑定委員会が選定する特定不動産(標準地)の個別価格を示すものではない。そしてゾーンの選定方法も州により格差がみられている。

このようにドイツの標準地価は、公的評価制度としての包括性や地域評価格差の存在など、日本の公示地価とは細部で異なる制度になっている。またそもそも標準地価は過去の取引価格から導出していることから基準日の市場価格評価へ近似させることは前提としていない。しかし今日、ドイツ全土ではほぼ整備されてきた標準地価の参考価格としての役割は大きく、1996年より相続税における未建築地への必要評価として標準地価の適用が開始されている⁷⁷。ここでは不動産税の課税評価基準としての、すなわち税額算出段階の第一局面である不動産税価額(評価額)自体の相対的独立性を議論しておかなければならないだろう。また、物税としての面積基準に基づくならば、人税としての住民数基準(人口密度)も同様に応益性判断の根拠となり得るだろう。現在まで複数の文献・不動産関連サイトで、連邦と州(確定及び予定)モデル比較に基づく主に一世帯住宅と集合住宅の税負担事例分析が見られているが、モデル別の納税割合は様々で必ずしも一致しているわけではない。そもそも評価、即ち住宅種類や築年などのパラメーターを単純化し、税率を固定した参考例であることから正確な負担比較は不可能であろう。評価段階の相違だけで税負担を考察する

75 2020年にかかなりの委員会統合が進められ、その結果2021年4月現在で384まで整理されてきた。vgl. LGL (2021) [<https://www.zgg-bw.de/Aktuelles/>]

76 §196 Abs. 1 Satz 1 BauGB. ただし平均値である以上、ゾーン内部の立地や面積により、鑑定委員会の公表する調整数により個々の不動産には加算と減算がなされる。

77 1997年より不動産取得税でも適用されている。vgl. §179 BewG.

ことは適正とは言えない。

さらにClaus, Kらの研究では、EU諸国（27か国）の不動産関連税制比較の結果、土地評価に関しては価格を中心に置いている国が多く、旧東欧諸国（7か国）のみ面積評価（一部または全体）を行っている⁷⁸。これは土地保有課税として、土地のみ課税、建物のみ課税、土地・建物双方課税の3区分に分類した調査である。また、必ずしも本稿で考察している宅地と事業用地のみに該当するドイツ不動産税Bと同類とは言えない広義⁷⁹の不動産関連税制全般の比較結果であり、評価手法のみならず、控除額、再評価サイクル、3区分の不動産分類、更には税収の帰属や税名称まで多種多様な不動産関連税制⁸⁰が存在している。ドイツ不動産税もまた価格を評価のベースに置いてはいるものの、EU内でも突出して古い基準日を用いていること、今後（2025年）は価格以外の面積要素を用いた不動産税が一部の州で予定されていることから、不統一な課税標準に対する地方税の在り方が議論されてくるであろう⁸¹。

おわりに

2010年に連邦財務省学術顧問団は不動産税改革に対して課税評価基準には賃貸価格が望ましく、価格課税に代替する純粋面積税は不適切と表明していた⁸²。2019年の意見表明では価格だけでなく利用も配慮して、土地面積と標準地価、及び居住利用面積と建設費指数の併用を提案している。建設費指数は連邦統計局のデータ⁸³を用い、指数化することで地価上昇に対応できる⁸⁴とみている。上

78 Claus, K et. al (2016): S. 54ff.

79 Troll, M/Eisele, D (2021): S. 693.

80 例えば国外不動産への課税や公共用地への課税などEU諸国総計56種の税がある。

81 他方で、日本の固定資産税の問題については、例えば資産評価政策学会2021年度総会シンポジウム「固定資産税評価、不動産鑑定はどこまで必要か」（2021年6月29日）において、実際の鑑定評価問題（いわゆる随意契約）のみならず、路線価（相続税 [国] と固定資産税 [地方]）、評価手法（時価評価額 [経済学] と課税評価額 [財政学]）、家屋の評価と課税の意義、更には所有者不明土地問題など、必ずしも日本の土地保有課税に対する評価手法・課税徴収に公平性・合理性・安定性が認められているものではないことが指摘されている。

82 BMF (2010): Stellungnahme, S. 6.

物に対する物件価格を課税評価基準に組み込む根拠は、標準地価額上昇に伴う面積課税の意義を配慮したからである⁸⁵。課税評価の対象が価額であろうと面積であろうと、(数)量で把握することには変わりはない。評価パラメーターの数は簡素化に反比例するものである。課税評価情報の複雑化は最終的な納税者にも影響する。さらに、裁判所の求める税の負担根拠が現実に正しい関係から導かれるべきものである以上、評価面ではなく税率面を経た後の負担面で課税公平判断すべきである。その意味で、ドイツ不動産税の評価問題は土地建物の課税評価段階だけで正当性、すなわち負担の公平性を判断することはできないだろう。財政的に重要であるのは評価面内部の公平性ではなく、個々の評価制度の実現可能性と行政コストであろう。

ドイツの不動産税収は他の先進諸国やOECDと比べても税収比割合が小さい。

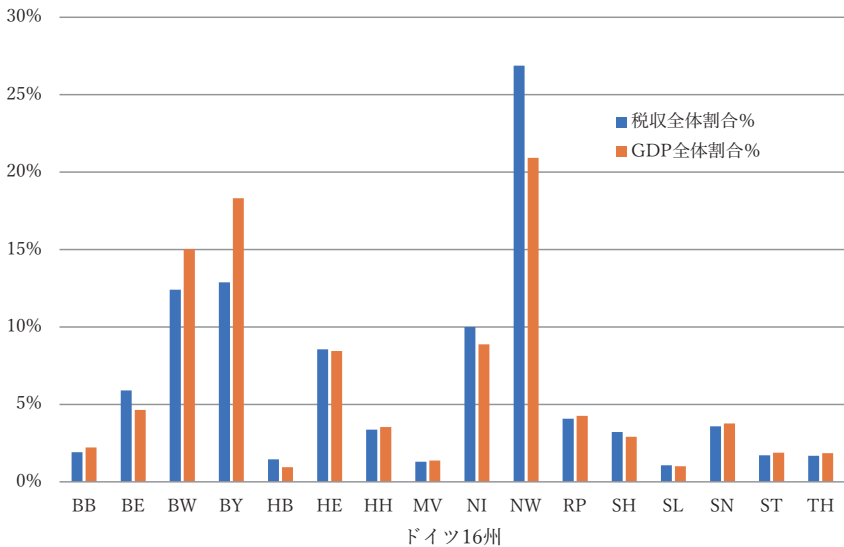


図 不動産税収とGDPの16州別割合

出所：連邦統計局州別国民経済計算[<https://www.statistikportal.de/de/vgrdl>]より筆者作成。

83 Destatis (2020): Bautätigkeit und Wohnungen 2019.

84 Büttner, T/Zimmermann, H (2020): S. 5.

85 BMF (2019a): Stellungnahme, S. 2.

また、州別の税収比率とGDP比を見ても、必ずしも相関関係にはない〔図参照〕。例えばNW州納税者はBY州納税者より約50%多く不動産税を負担していることになる。さらに、ドイツは市町村税収に占める不動産税の割合もEU内で下位⁸⁶にある。このことはドイツ内においても、不動産税改革にとって評価・行政コストの点から、税制改革上のブレーキと見なされる傾向もある。しかしながら市町村にとって税収減少は非現実となることから政治的に税収中立が改革の前提になっていると考えられる。ここでの税収中立を、現行税収の維持による望ましい財源調達手段（財政負担基準）と捉えて、市町村が賦課率調整を導くことの意義を検討する必要があるだろう。Fuest, C (2019) は連邦政府の財政委員会で「経済発展と税の関係から税収中立を標榜するのは無意味である」と発言している⁸⁷。現下のドイツ土地保有課税の改革論点を単純化するならば、評価の正当性を賦課率で調整する意義を財政学的にも税法的にも議論していかなければならない。つまり望ましい税収の根拠を評価段階に求め、税率調整ではなく課税標準調整により財政負担に対する住民合意を得る手段の問題となってしまうことを議論する必要があるように思われる。

本論ではドイツ不動産税改革における課税標準としての不動産評価問題のみに焦点を当てて16州の評価手法の議論を行った。しかしながら抜本的な不動産税制改革の議論としては評価だけでなく、財政学的な税収分析（税収中立）、不動産市場における税負担帰属（転嫁）、そして経済政策上の開発課税（不動産税C）、さらには税法上の議論（解放条項）がそれぞれ多方面から議論されており、それだけ今回の改革動向はこれらの論点に対してより詳細な考察や分析が必要となっている。

《参考文献》

- ・ Arbeitsgruppe der Länder BW, BY und HE (2010): Eckpunkte für eine verein-

86 26か国平均25.8%に対してドイツは14.6%である。vgl. Claus, K et. al (2016): S. 37.

87 Fuest, C (2019): Wortprotokoll der. 50 Sitzung, Finanzausschuss der DB von 11. 09. 2019. S. 12ff.

- fachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip. [https://www.ihk-koeln.de/upload/Grundsteuer_Eckpunkte_10591.pdf]
- Bach, S (2018): Grundsteuerreform: Aufwändige Neubewertung oder pragmatische Alternativen, DIW aktuell Nr. 9, 2018/04.
 - Beck, HJ (2019): Grundsteuerreform: Alle Entwicklungen im Überblick, ivd. (<https://ivd.net/newsroom/grundsteuer/>)
 - BMF (2010): Reform der Grundsteuer, Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen. 2010/10.
 - BMF (2019a): Die Reform der Grundsteuer, Ein Kompromissvorschlag, Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen. 2019/02.
 - BMF (2019b): Die neue Grundsteuer -Fragen und Antworten, Service, FAQ/Glossar.
 - BMI HP (2021): Novellierung des Wertermittlungsrechts. (<https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/gesetzgebungsverfahren/DE/novellierung-des-wertermittlungsrechts.html>)
 - Böffel, J (2020): Saarland bekommt eigenes Grundsteuer-Modell, SR. DE. Nachrichten, 17. 12. 2020.
 - Brossardt, B (2021): Die neue Grundsteuer für Bayern, vbw Position.
 - Büttner, T/Zimmermann, H (2020): Eine Bodenwertsteuer als Grundsteuer? Wirtschaftsdienst, 2020 H. 5. S. 380–383.
 - BVerfG(2006):I BvL 10/02. [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2006/11/ls20061107_1bvl001002.html]
 - BVerfG (2018): Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig, [<https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2018/bvg18-021.html>]
 - Claus, K/Nehls, D/Scheffler, W (2016): Grundsteuern in der Europäischen Union, ifst. 509.
 - Destatis (2019): Aktuelle Ergebnisse der Mikrozensus- Zusatzerhebung zur Wohnsituation, Vortrag für die Herbsttagung des BAK Wohnungsmarktbeobachtung Berlin, 22. November 2019.
 - Destatis (2020): Bautätigkeit und Wohnungen 2019. Fachserie 5 Reihe 1. https://www.destatis.de/DE/Service/Bibliothek/_publikationen-fachserienliste-5.html
 - Fuest, C/Immel, L/Meier, V/Neumeier, F (2018): Reformoptionen für die Grundsteuer B: Eine empirische Analyse der Belastungswirkungen, ifo Schnelldienst

22/2018.

- Gabriel, M/Jacob, Y (2020): Finanzminister Peter Strobel: Öffnungsklausel ermöglicht ausgewogene Lastenverteilung bei Grundsteuerreform, Mitteilung vom 17.12.2020.
- Hansestadt Bremen (2010): Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten, Machbarkeitsstudie der Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen, 2010.
- Hansestadt Hamburg HP (2021): Entwurf eines Hamburgischen Grundsteuergesetzes, von 16. 03. 2021.
- Henger, R (2020): Kommt eine mutlose Grundsteuerreform ? - Simulations- und Wirkungsanalyse verschiedener Reformmodelle, Mannheimer Schriften zu Wohnungswesen, Kreditwirtschaft und Raumplanung, Band 22.
- Hessisches Ministerium der Finanzen (2020): Flächen-Faktor-Verfahren, Eckpunkte zur Neuregelung der Grundsteuer in Hessen, 2020/04.
- Hey, J (2019): Stellungnahme Reform der Grundsteuer, Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss am 11. September 2019.
- Kirchhof, G (2020a): Der Belastungsgrund von Steuern -zum verfassungsrechtlichen Auftrag, die Grundsteuer zu reformieren, DStR 2020 Heft21-22, S. 1073-1152.
- Kirchhof, G (2020b): Bodenwertsteuer und Grundgesetz, DB 49/2020 S. 2601.
- Kriese, U (2020): „Modell hätte große Ungerechtigkeiten zur Folge“ NWZ Gastbeitrag, 2020/05/11.
- Küpperbusch, K (2021): Grundsteuerreform in Sachsen, IHK Chemnitz, Nr. 4984132.
- Landtag MV (2021): Streit um Grundsteuer, dpa-infocom, dpa: 210127-99-195661/2.
- Landtag NW (2020): Antwort, Es ist fünf vor zwölf - Was tut die Landesregierung bei der Grundsteuer ? DS17/11805.
- Löffler, M/Siegloch, S (2021): Welfare Effects of Property Taxation, ZEW Discussion Paper No. 21-026, 2021/03.
- Löhr, D (2019a): Grundsteuerreform: Abschaffung der Umlagefähigkeit ? BB. 3.
- Löhr, D (2019b): Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 11.09.2019, Stellungnahme zum 19/11085, 19/11086, 19/11144.
- Lorentz, B (2020): Entwicklung der kommunalen Realsteuern 2005 bis 2019, Ernst & Young.
- Mering, OF (1930): Das Handbuch der Finanzwissenschaft, Zeitschrift für die ge-

samte Staatswissenschaft/Journal of Institutional and Theoretical Economics, Bd. 89, H2, Mohr Siebeck GmbH & Co. KG

- ・ NI Landestag (2021): Drucksache 18/8560, Kleine Anfrage zur kurzfristigen schriftlichen Beantwortung gemäß §46 Abs. 2 GO LT mit Antwort der Landesregierung.
- ・ Rechtslupe (2018): Grundsteuer - die seit 50 Jahren verschleppte Reform, Praetor Intermedia, [<https://www.rechtslupe.de/steuerrecht/verbrauchssteuern/grundsteuer-jahren-reform-3130415>]
- ・ Rüchardt, B (2019): Die Grundsteuer C - Haken und Ösen, vbw.
- ・ Sachsen-Anhalt HP (2021): Sächsisches Gesetz zur Umsetzung der Grundsteuerreform im Landtag beschlossen, Medienservice, 2021/02 [<https://www.medien-service.sachsen.de/medien/news/246530>]
- ・ Schneider, M (2021): Entwicklung der kommunalen Realsteuern 2005 bis 2020, Ernst & Young GmbH.
- ・ Seer, R (2021): Grund-/Vermögensteuer, in Tipke/Lang, Steuerrecht 24. Aufl. Otoschmidt.
- ・ SPD (2020): Zusammenhalt und Zukunft, BILANZ 2017–2020.
- ・ Troll, M/Eisele, D (2014): Grundsteuergesetz, 11. Aufl, Vahlen.
- ・ Troll, M/Eisele, D (2021): Grundsteuergesetz, 12. Aufl, Vahlen.
- ・ VSW (2020): Stellungnahme der Vereinigung der Sächsischen Wirtschaft e. V. zum Entwurf eines Sächsischen Gesetzes zur Umsetzung der Grundsteuerreform, 26.08.2020.
- ・ Warneke, M (2018): Argumente für eine Einfach-Grundsteuer, Dsi kompakt, Nr. 33.
- ・ WSB (2020): Aktualisierung des Hamburger Wohnlagenverzeichnis 2019, Hans-estadt Hamburg.
- ・ 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
- ・ 同上 (2021): 「ドイツ不動産税法改正と新不動産評価について (その1)」『駿河台経済論集』第30巻第2号