

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4) —財政調整と不動産税C—

野 田 裕 康

はじめに

ドイツ不動産税は賦課課税であるにもかかわらず、今回の抜本的改革において再評価に際する申告を義務付けており、これは納税義務者（不動産所有者）への直接的な納税コスト上昇をもたらしている¹。また、不動産税C再導入（超過課税）は個人所有者に対する不公平性が拭い去れておらず、転嫁の議論も残されている。さらに税収中立を標榜していても、新しい財政調整制度の下で不動産税収の見積りや配分方法などに多くの見解が残り、結果として、不動産税改革はより複雑になってしまったともいえよう。

新しい不動産税法に基づく徴税施行は2025年から始まる。本論では「ドイツ不動産税法改正と新不動産評価について」（その4）として、課税評価分析以外でドイツ不動産税改革に起因する財政問題の中から、特に税収動向予測に関連した新しい財政調整制度と不動産税C再導入の2点について論考していく。

1. 財政調整における不動産税の税収算定

1.1. 財政調整制度の改革

第二次世界大戦後の連邦基本法により確立されたドイツの財政調整制度は、その後1990年のドイツ統一に伴う30年間の復興調整段階を経て、これまでの財政調整制度は2020年より新たな財政調整制度に生まれかわった。

新たな財政調整制度を概括すると、以前に4段階とされていたものが3段階になり、いわゆる拠出州と受領州という直接的な狭義の州間財政調整が廃止さ

1 2022年10月時点で申告率は約20%となっており、リントナー連邦財務相は期限の3か月間延長を公表した。Vgl. H&G RW HP.

れ、従来の第三段階の水平的財政調整では、売上税の配分による財政力調整（FKA）として、人口に基づく割り当てを行うことになった。単純化すれば各州はこれまで財政力算定数（FKM）と調整額算定数（AMZ）の対比で調整されてきた。新たな財政調整制度では不動産税課税標準の独立化によって税収の統一的客観化ができなくなってしまった。このことは不動産税において税収力から財政力への評価基準をより強めたものになってしまったといえよう。また、連邦補充交付金の負担部分も増額され、結果として連邦政府による垂直的な再分配機能が高まった（中央集権的な）制度ともなっている（表1参照）。

特に地方の主要財源たる不動産税の評価改革による税収変動は、マクロ的な税収中立を謳ってはいるものの、現実の市町村財政調整レベルにおいて大きな変革を引き起こしてしまっている。税収中立の要請は元来課税権のある市町村内中立を想定していると思われるが、それが州レベルでの中立に転嫁した場合、財政調整問題はより複雑化するであろう。

1.2. 擬制的税収統計

市町村財政調整段階では、財政力の計算は基準交付金（Schlüsselzuweisungen）の根拠となるものである。市町村の応益性を測る重要な財政指標が物税である。但し、ドイツでは実際に納められる物税収入額（力）をもって計算される市町村の財政力・経済力を直接比較することはできない。基本法に定められた賦課率自主権²の存在である。ここで物税³からの税収は、所得税や売上税などからの実際の徴収額ではなく、平準化されたいわゆる税力算定数（Steuerkraftmesszahl）が集計上標準値となる。同様にして人口一人当たりで平準化された需要算定数（Bedarfsmesszahl）との差額が基準交付金となる。このような物税収入の擬制的な標準化（Normierung）の根本理由は、市町村により賦課率（税率）が異なっていることによる。つまり、課税権を持つ市町村内においてのみ物税賦課率平準化により財政需要を把握することができるという解釈であろう。

ドイツ基本法で保障されている自治保障⁴がある限り、賦課率の行政（州レ

2 §106. Abs. 6 GG.

3 §3. Abs. 2 AO.

ドイツ不動産税法改正と新不動産評価について（その4）

表1 州別人口一人当たり税収と財政調整の推移（単位：€）〔暫定値〕

	2018						2019						2020						2021									
	税収 (調整 前)		水平的 調整		補充 交付 金		税収 (調整 前)		水平的 調整		補充 交付 金		税収 (調整 前)		水平的 調整		補充 交付 金		税収 (調整 前)		水平的 調整		補充 交付 金		税収 (調整 後)			
	(1)	(2)	(3)	(1)+(2)+(3)	(1)	(2)	(3)	(1)	(2)	(3)	(1)+(2)+(3)	(1)	(2)	(3)	(1)	(2)	(3)	(1)+(2)+(3)	(1)	(2)	(3)	(1)+(2)+(3)	(1)	(2)	(3)	(1)+(2)+(3)		
NW	4.778	-62	29	4.745	4.947	-82	30	4.894	4.733	-35	0	4.698	5.304	11	0	5.315	4.733	-35	0	4.698	5.304	11	0	5.315	4.733	-35	0	4.698
BY	5.897	-711	0	5.186	6.039	-700	0	5.340	5.686	-592	0	5.094	6.505	-687	0	5.818	5.686	-592	0	5.094	6.505	-687	0	5.818	5.686	-592	0	5.094
BW	5.543	-478	0	5.065	5.597	-408	0	5.189	5.256	-331	0	4.925	5.962	-361	0	5.600	5.256	-331	0	4.925	5.962	-361	0	5.600	5.256	-331	0	4.925
NI	4.438	192	56	4.687	4.595	194	53	4.842	4.364	184	85	4.633	4.919	238	110	5.267	4.364	184	85	4.633	4.919	238	110	5.267	4.364	184	85	4.633
HE	5.508	-458	0	5.050	5.717	-492	0	5.225	5.378	-402	0	4.975	6.324	-566	0	5.758	5.378	-402	0	4.975	6.324	-566	0	5.758	5.378	-402	0	4.975
SN	3.487	935	347	4.769	3.639	933	302	4.875	3.513	666	444	4.623	3.938	797	525	5.260	3.513	666	444	4.623	3.938	797	525	5.260	3.513	666	444	4.623
RP	4.540	100	67	4.707	4.797	41	52	4.890	4.524	82	59	4.665	5.447	-70	12	5.389	4.524	82	59	4.665	5.447	-70	12	5.389	4.524	82	59	4.665
ST	3.387	1.044	393	4.824	3.528	1.061	341	4.930	3.418	740	505	4.663	3.784	911	599	5.293	3.418	740	505	4.663	3.784	911	599	5.293	3.418	740	505	4.663
SH	4.549	114	63	4.725	4.720	97	61	4.879	4.588	59	44	4.692	5.172	109	69	5.349	4.588	59	44	4.692	5.172	109	69	5.349	4.588	59	44	4.692
TU	3.376	1.025	383	4.784	3.516	1.047	331	4.894	3.390	741	521	4.653	3.809	879	597	5.285	3.390	741	521	4.653	3.809	879	597	5.285	3.390	741	521	4.653
BB	3.915	629	320	4.864	4.064	623	280	4.967	3.926	451	267	4.644	4.430	541	309	5.280	3.926	451	267	4.644	4.430	541	309	5.280	3.926	451	267	4.644
MV	3.412	1.025	398	4.834	3.548	1.048	348	4.944	3.455	731	523	4.709	3.968	823	537	5.328	3.455	731	523	4.709	3.968	823	537	5.328	3.455	731	523	4.709
SL	4.034	494	155	4.682	4.090	599	152	4.840	3.955	417	281	4.653	4.424	523	328	5.275	3.955	417	281	4.653	4.424	523	328	5.275	3.955	417	281	4.653
BE	4.629	1.068	546	6.243	4.919	997	502	6.419	4.677	943	448	6.068	5.501	983	464	6.948	4.677	943	448	6.068	5.501	983	464	6.948	4.677	943	448	6.068
HH	6.840	-245	0	6.595	7.108	-253	0	6.855	6.539	-93	0	6.446	7.453	-125	0	7.329	6.539	-93	0	6.446	7.453	-125	0	7.329	6.539	-93	0	6.446
HB	4.645	1.179	442	6.266	4.749	1.249	455	6.453	4.558	1.047	570	6.175	5.101	1.233	655	6.989	4.558	1.047	570	6.175	5.101	1.233	655	6.989	4.558	1.047	570	6.175
計	4.898	229	101	5.000	5.057	225	91	5.149	4.800	178	107	4.907	5.472	206	119	5.591	4.800	178	107	4.907	5.472	206	119	5.591	4.800	178	107	4.907

出所：Finanzbericht2023, S.183～185.

ベルの統計) 的平準化には慎重な対応⁴が求められるべきである。単純化すれば、各市町村の各年度の財政上の個別事情、即ち賦課率の決定が不可侵である以上、実際の税収と硬直的な平準化に基づく擬制的な税収との間には把握できない乖離が生まれてしまうであろう。

物税収入の大宗を占める営業税では、このような市町村間の賦課率格差の及ぼす税収操作は伝統的な課税競争として知られており、2004年の200%という最低税率の導入はその後憲法上の議論⁵に繋がってしまったが、不動産税でこの問題は地方財政理論では有名な「ヤードスティック競争」として議論されてきている。つまりドイツ地方財政において不動産税額決定は、これまで家賃シュピーゲルが物差しとなり、結果として平準化に近い影響を賦課率決定に与えてしまっていたといえよう。

市町村財政調整において市町村の税力決定に用いられるものが平準化賦課率である。この名目上の擬制的な賦課率が実際の税収の代わりに市町村税力判断として用いられることは、本来の賦課率自主性が損なわれることになる。その結果地方財政の余地は個別市町村が賦課率上昇させる局面で高い基準交付金を通じて逡減することが指摘されている⁷。

物税力の比較として公式統計の中で用いられている平準化賦課率は州により擬制税率 (fiktiver Hebesätze) とも呼ばれており、不動産税Aで180%、不動産税Bで210%、営業税では250%が用いられ、この数値は1970年以降、固定されたままである⁸。市町村の多様な賦課率や短期変動を除外して長期的な税能力を統計上で判定するためと考えられるこの擬制税率は、その結果としての(架空の)擬制的税収(物税力)が、年々上昇する賦課率に基づく実際の税収を下回ることを容認していた。市町村の物税力はいわばその団体の経済力自体

4 §28. Abs. 2 GG.

5 Thöne, M/Hummel, CA/Rauch, A (2015): S. 106.

6 2 BvR 2185/04, 2 BvR 2189/ 04 (2010/01/27). 市町村賦課率自主権は営業税を完全に放棄するまでの絶対的権限を要求するものではないとして最終的には合憲と判決された。Vgl. Rechtslupe (2010), Mindesthebesatz bei der Gewerbesteuer. (2022/12/16参照)

7 Thöne, M/Hummel, CA/Rauch, A (2015): S. 109.

8 Destatis, (2022): Realsteuervergleich 2021, Qualitätsbericht, S. 9.

を反映するものといえるが、それが固定された数字であれば、統一評価制度と同様に、1970年以降調整がなされていないことによる行政当局の恣意性が前提となり、この統計のもたらす影響は長期的には応益原則に基づく課税公平性と乖離してしまうであろう。

市町村の財政力は、州平均物税率に対応し、同時に極端な税率設定に対する抑止力としての機能を有している擬制的な税率を用いて算出される⁹。いわば税収確保インセンティブ強化のために、異なる税率による税収の不均衡を州（及び連邦の）の財政調整レベルにおいて均一にすべく税率を圧縮させているのである。不動産税そして営業税におけるこういった標準化は、賦課率決定権を根拠とした市内市町村間のノンパラメトリックな税収と、均一なローカルサービスとを調整するパラメーターの役割を有しているといえよう。

最終的に市町村の財政力はこのような財政調整の結果象徴されるその団体のあるべき税能力とみなされ、2020年からの財政調整でも州間の財政力格差の調整は維持されている。しかしながら、財政調整段階でこの擬制税率を今後も適用し続けることには公平性の観点から問題も残されていた。今般の不動産税改革に伴って、新たな州解放条項が適用できることになり、これまで物税平準化を根拠とした連邦統一基準での比較に税収基礎額¹⁰(Grundbetrag),そしてこれに基づく物税力比較と市町村税収力の算出が困難になった。この結果2025年より不動産税Bのみ租税算定額に用いる税収基礎額、及び、加重平均賦課率¹¹(gewogener Durchschnittshebesatz),物税調達力¹²(Realsteueraufbringungskraft)の比較算出は行われないこととなったのである。

一方で、財政力算出において市町村共同税収参与割合の64%から75%への増加や鉱産税算入割合の減少などは、計算上の微修正に留まり財政調整の本質構造は従来と大きな変更がないとの指摘もある¹³。2020年における州および市町村税収に占める不動産税の割合は4%であり、売上税（31%）や給与所得税

9 Meffert, H/Müller, W (2011): S. 126.

10 (実税収×100)/賦課率

11 (実税収合計×100)/税収基礎額

12 (税収基礎額×加重平均賦課率)/税収基礎額合計

13 Heinemann, AW (2021): S. 7.

(30%)と比べると連邦や州の財政調整規模全体としての財政的な役割は小さい。しかしながら財政調整の財源としての物税のこのような擬制収入システムは、州間の負担割合に大きな影響を与えてしまっている。

1.3. RP州の賦課率引き上げについて

そこで具体的な事例として、2021年の州間財政調整の結果初めて拠出州になったRP州について簡単に考察してみたい。RP州では財政調整において不動産税よりも圧倒的に多くの税収をもたらしている営業税に関して、州内に本社を置くBioNTech社の存在が極めて大きく、ワクチンメーカーとして多額の利益を生み出した結果、急激な税収増によって1950年の財政調整以降初めての拠出州となった。これまでRP州は財政強力州であるBY州等より財政支援を受けてきていたのである¹⁴。RP州では一時的なブームに終わらせないためにも物税の平準化賦課率を、2023年より不動産税Bは365%から465%へ、営業税は365%から380%へ、そして、人口一人当たりの税力算定数も1,189€から1,807€へと大幅な引き上げを検討している¹⁵。特に不動産税Bの平準化税率は引き上げ幅が2020年時点の連邦平均(462%)を上回っており、納税義務者への急激な負担増が政治的にも懸念されてきている。

他方で2022年8月のEY社の報告書¹⁶では不動産税賦課率(税率)ゼロの市町村が16団体あり、そのうち7団体がRP州内の市町村である。

新しい不動産税法では州の独自課税も認めることになったため、基本法の改正¹⁷も行われている。財源の拠出州であったBY州、HE州、BW州は、いずれも不動産税新評価において解放条項を適用して連邦モデルによる評価手法から逸脱している州でもある。

14 2020年では約3.3億€の受領州であったが、2021年には約1.6億€の拠出州となった。

15 DSI/4111 (2022): Landestag RP-Vorabdruck-, S. 150.

16 Ernst & Young GmbH (2022): Grundsteuerhebesätze in Deutschland 2005 bis 2021, S. 11.

17 §72. Abs. 3, §105. Abs. 2, §125b. Abs. 3. GG.

2. 不動産税C

2.1. ドイツの土地増価プロセス

不動産税Cとは開発終了地（建築熟成地）でありながら建物のない土地（更地・空地）に対する賦課率の超過課税のことである¹⁸。いうまでもなく土地という経済単位は、現状のいわば外形的な面積や立地だけでなく、開発経緯や様々な規制など将来の行政（計画）事情もその土地の価格や建設に影響を与えている。ここで重要となるのが開発終了地の更地・空地の定義であり、不動産税法では、立地、形態、面積、その他現在の状態、公法上の規定から直ちに建築可能なものを指すとされている¹⁹。評価法で定義される建物のある土地以外でも、道路や緑地などは当然ながら課税対象とはならない。当該土地所有者の不動産税通知書にはこのような規定が明記されておらず、市町村が開発状態の公示により毎年決定する。よって地域の開発計画自体が税収に直接影響を与えることになろう（2.4. 参照）。

そこで簡潔に土地制度をまとめておくと、ドイツでは一つの土地区域について、Fプラン、Bプラン、土壤汚染履歴（地籍）、所有者義務、登記簿（所有法的関係）、間取り、現況図によって厳格にデータ区分されている。開発終了地とは、大まかにいって日本の都市開発整備（行為）と宅地造成（区画形質の変更）が終了した土地²⁰に類似する概念である。なお、筆とは日本で登記簿への登記単位であり、固定資産税での土地評価（地積）は地目（利用面での現況による分類）とされて、その場所の歴史の変遷（地租改正）が影響を与えている。ドイツでも同様に区域（Gemarkung）という古い集落的境界概念²¹があり、これはその後不動産台帳（Liegenschaftskataster）に引き継がれ、現在の土地登記簿にもその名称が記載されているが、いわゆる行政単位（自治体境界線）や土地利用計画とは異なり、慣例的な面積単位の名称になっている。行政上の境界線などは長期的に変更されるが、歴史的な名称（境界石）は変更されないか

18 §25 Abs. 5 GrStG, 野田 (2021): p. 67.

19 Grootens (hrsg.) (2022): S. 179.

20 都市計画法第4条12号

21 BdSt Hessen, Kilp, J氏とのヒアリングより（2022年11月30日実施）

らであろう。よって、区域という境界線自体は旧制度の名残であり、法的効力のある境界標識²² (Grenzabmarkung) とは厳密に区別されている。

元来土地課税目的で作成された不動産台帳は、日本の固定資産税台帳に類似しているシステムである。例えばBY州で1898年の登記簿制度の導入²³等によりドイツではその後、土地情報制度の信憑性が高まり、現況の土地の位置や境界を確定するようになった。近年の電子データの普及は測量の正確性も加わりさらに土地課税情報の統一化がほぼ完了している。他方で各地の都市開発状態は多様であり、土地データの更新などは昨今の人員不足などにより、各年で全てを行政的に把握している段階にはない。したがって不動産税徴収を簡略化・効率化するためには、まず土地に対するすべての情報、即ち登記・地籍・測量のデータベースを一元化しておくことが求められている。LANGUSTE²⁴は2014年より新たに開発が進められてきている土地データの統合システムの一つであり、政府は2022年の評価基準日にこれを基に評価額を査定することを予定していた。連邦と州の税務当局が共同で使用できる新しい行政ソフトKONSENS²⁵の一つであるLANGUSTEは、しかしながら2019年当初よりこのデータバンクの利用が間に合わない指摘されており、人員不足などにより2023年初現在においても完成利用に至ってはいない。

登記簿の区分 I において区域は不動産台帳の位置識別を用いて土地 (Grundstück) と称している。しかし一般通称である土地の中にさらに、路面画地 (Flur) と区画 (Flurstück) なる名称区分 (登記簿区分Ⅲ) があり、この区画が日本の筆に類似すると考えられよう。つまり、区域、路面画地、区画は同じ概念とみなすことができ、区域は測量時にも利用されている概念である。また、この不動産台帳は公的不動産地籍情報システム (ALKIS) に集約され、標準地価システム (BORIS) の作成に用いられてきた。しかしながら、

22 §919 BGB.

23 Merk, B (2012): Über 100 Jahre Grundbuch.

24 不動産—土地データバンクの略称、州の土地データ情報の交換も目的としているが、未だ全16州で整備導入するには至っていない。

25 税務行政新ソフト開発調整の略称、税務署でのIT化と一般向けサービス向上のためのいわゆるDX化と同義であり、電子申告制度 (ELSTER) などが該当する。

BORISはより経済単位としての性質を強くしたシステムであり、路面画地番号、区画番号、建物番号、道路名のみが記載されている。つまり、BORISからは地理的・法的情報は導くことができず、それだけに当局は登記簿、ALKIS、BORISなどを統合して税務行政（納税番号や文書番号）で一元化した一度限り（所有者変更などを除く）のデータベースLANGUSTEの利用に期待しているのである。

ドイツでは農地を除き、ステータスとして宅地外土地（耕地）、開発予定地（建築期待地）、開発途中地（建築未熟地）、開発終了地の順で宅地開発が行われ²⁶、地価も同順に上昇していく。開発予定地は主体的開発予定地と客体的開発予定地に分けられ、前者はFプランが策定されていない地域であるが、近隣での開発状況から可能と判断していると考えられる。よってこの段階では土地利用の権利と義務が生じていないことになっている。つまり開発予定地は具体的なBプランに計画されていない限りで将来リスクのある土地と判断されることになる。なぜならばFプランで開発が予定に留まっている限り、その後開発取り消しがあり得るからである。よって開発予定地は銀行融資がなされず、投資家の投機行為がメインとなっている。

他方でBプランは開発が義務付けられていることから、開発途中地では設計など残された要件を満たせば直ちに開発をすることができる土地とみなされている。しかしながら、残された要件が具体的に明記されていないこともある。なお、Bプランでは開発途中地と開発終了地は区別しておらず、共に建築可能な開発終了地とみなされる。そして開発終了地のみが建築準備終了して工事に取り掛かることのできる土地とみなされるのである。

ボンツェークの階段²⁷として知られているこのような土地政策における開発に伴う価格上昇プロセスは、ドイツにおける地価決定メカニズムの独特な性質を表している。土地利用可能性、住民の移住と地域開発可能性、土地所有関係性、公共交通構築、そしてそれらに伴う賦課可能性（不動産税B）が、最終段階としての開発終了地における住宅建設によって土地価格決定に結び付くのである。ここにおいて行政の介入（開発計画）が見込まれていない開発予定地は、

26 §3 Abs.2~4 ImmoWertV.

27 Brake, D (2004): S. 106., Benjamin, D (2018): S. 270.

自治体や不動産会社などによるいわば長期的な先行開発であり、開発開始までの期間が不明であることが多い。したがってこれらのステータス（順序）を逸脱した売買は、損害賠償請求される場合もある。例えば開発予定地として土地を保有している個人が開発終了地として売却する場合などである。そしてこのような開発予定の不確実性を利用した土地売買は、投機行為として個人の参入は少なく、不動産会社やファンド会社が行うことが多く、特に近年のドイツ住宅需要の逼迫は地価上昇の根本要因となってしまう。このような背景から連邦政府は不動産市場流通化のための税法改革法案を創設し、2025年からの開発終了地に対する超過課税を認めたのである。

2.2. 1960年不動産税C

そもそもドイツにおいて開発に伴う土地投機への利益課税は第二次世界大戦以前の帝国建設法より構想されており、1950年に起草された建設法典案²⁸では土地増価分の80%を自治体開発費の補填（計画価値調整負担金）として徴収できるというものであった。その後80%という数字は政治的に50%へ低減²⁹されたものの、1960年の連邦建設法典に盛り込むことができず、その代替として保有課税である不動産税において、新たに開発促進を課税目的とした建築用地税（Baulandsteuer）、即ち不動産税Cを導入するに至ったのである。

導入の根拠は投機による地価上昇を抑え、建設用地不足を解消することであり³⁰、そのために連邦建設法第172条、及び改正不動産税法第12条で租税算定率Cを規定し³¹、開発終了地で建物のない土地に対して期間通増的に超過課税することとなった。高税率負担を回避するには所有者が住宅を建設するか土地を売却するかしかなかったのである。特に大都市であるHE州やBY州で最高

28 編者（Wilhelm Dittus/Ludwig Wambsganz）の一人の名前を冠して「ディットウス法」と称されている。Vgl. Junker, T (2010): S. 31.

29 Thiel, F (2018): S. 50.

30 Deutscher Bundestag (2017): S. 5.

31 当時建物のない土地の租税算定率は0.5%であったが、不動産税Cでは最初の2年を2%、その後の2年を2.5%、5年後から3%とされた（§12a Abs. 2 GrStG a.F.）。

1000%という賦課率の設定による高負担の影響も踏まえると、不動産税C自体がいわば取用の性質を帯びているものであったが、実際には零細な個人所有者のみが富裕層や不動産会社へ売却するに留まり、高度成長当時のインフレ局面ではむしろ政策目的とは逆に建築景気が過熱しすぎて、地価高騰を期待した投機ブームを導いてしまったのである。さらに開発終了地の認定や評価においても行政（市町村や税務署）の裁量が大きく、開発を必要とする未整備地を市町村が依然として多く所有していたことも、正常な住宅供給推進に貢献できなかった。

当時の議会議事録³²でも不動産税Cの効果は賛否両論が見られており、導入がいわば政治的な苦肉の策であったことが伺える。つまり、社会的要請が背景にあったとしても、インフレ局面での性急な開発促進は投機という市場の混乱を招くことになってしまったのである。最終的な税負担は不動産価格に転嫁されることとなり、建築費の上昇は個人所有者の建築計画を遅らせる方向へと導いた。このような想定外の結果として1964年の不動産税C単独廃止（1963年1月1日遡及廃止）は、裁判所の判決によるものではなく、議会から出てきたことにより最終的に立法府自身が決定したことも指摘しておきたい。そしてその教訓は不動産税課税標準の再評価として1964年1月1日を基準日とする2度目の統一評価策定開始に繋がったとも言えるであろう。

2.3. 2025年不動産税C

こういった過去の失敗から、2度目の不動産税C導入³³にも批判的見解が多い。ZIAはBY州が導入を見送った点に対して肯定的に評価しており、住宅供給促進には不動産税ではなく、建築承認期間（通常3年）の短縮や建築基準法の改正により対応すべきと表明している³⁴。HE州のIHKは代替として家賃ブ

32 Deutscher Bundestag (1963): S. 2996ff.

33 2022年12月時点で不動産税C導入を検討している州はHH州（§5 HmbGrStG）、HE州（§13 HGrStG）、BW州（§50a BW LGrStG）、NI州（§7 Abs.3 GrStG）である。賦課率による超過課税の割合は最大5倍程度の負担が予測されているものの、各自治体が実際に2025年の新不動産税を施行するまでは未だ検討段階にある。

レーキの撤廃を提案している³⁵。また1960年不動産税Cでは建築後に賦課率の遡及適用が2年間、即ち不動産税Bの租税算定率0.5%で払い戻し可能あったが、2025年不動産税Cではこういった点が現在認められていないことも、導入の際のプレーキとなり得るであろう。

更に指摘しておくべきは、1960年不動産税Cは租税算定率の超過課税であったが、2025年不動産税Cでは市町村賦課率の超過課税を原則としている点である。そもそも連邦モデルを採用していない州は解放条項で独自の租税算定率を適用することができる。以前の統一評価に基づく連邦租税算定率は一律0.35%であったのに対して、2025年不動産税改正で例えばBW州は州租税算定率を0.13%に設定している³⁶。つまり、1960年不動産税Cが連邦レベルでの開発課税を目的としていたのに対して、2025年不動産税Cは市町村レベルでの開発課税と読み替えることができる。そして市町村による税率操作可能性が強まったことは、連邦統一的な都市開発（住宅政策）が困難になってきたことも意味していよう。開発終了地で建物のない土地の流動性を高めるという連邦政府の目的³⁷、具体的には例えば約150万戸の住宅創出³⁸などと、市町村の権限である「開発終了」の判定や開発終了地（区域）の認定、更には地域の住宅需要動向や合憲的な税負担範囲の規定など、との間に見られる目的不一致は法律論争にも展開する恐れがある。例え所有者変更があっても、相続によるものであれば多少の負担増（1世帯住宅で年間数百€程度）ならば、売却や建築などの流動性にはつながらないとの指摘³⁹もある。前回の失敗が、流動性に貢献したのが個人所有土地のみであったことを踏まえば、そもそも地域の土地所有者の流動性はそれほど期待できず、むしろ投資家や不動産業者などによる開発終了地の投機防止に向けた制度構築・開発認定人件費などのコスト増大が超過課税以上に

34 ZIA (2019): S. 16.

35 Zahlten, U (2020): Hessen plant ein eigenes Modell für die Grundsteuer, IHK Darmstadt, (2022/12/31参照)

36 更に居住利用の場合は30%減免され0.091%となる。Vgl. §40 Abs.3 BW LGrStG.

37 §25 Abs. 5 Satz 1 GrStG.

38 Koalitionsvertrag (2018): S. 109.

39 BdSt Rheinland-Pfalz (2021): Baulandsteuer? Ungeheuer wirkungslos, (2023/1/1参照)

市町村財政の負担となる懸念も残っている。さらに開発課税である以上、市町村はFプランやBプランなど詳細な地域の計画を再策定する必要もあり、現在策定中の土地再評価の結果も重要な役割を演じていよう。こういった背景から現在、2025年不動産税Cの導入を具体的に超過税率（賦課率）まで明示している市町村は少ないのである。

2.4. 不動産税C導入予定の先駆的事例（オスナブリュック市）

不動産税Cに関して連邦モデルをそのまま適用しているNI州オスナブリュック市は、2016年より建築用地台帳を作成しておりそこからの計算によると、この税の徴収対象となりうる空地・更地は市内に3,954件であった⁴⁰。市で675件あるBプラン（建設法典第30条）に基づいた空地・更地が3,709件、連邦法（建設法典第34条）に基づく空地・更地は245件と見積もられている。これらの土地所有者は企業も含め約3,250人おり、複数物件所有や共同所有物件の詳細は未調査で、さらにはまだ統計に含まれていない都心部商業空地、いわゆる道路に接していない土地（バックヤード）、環境規則⁴¹、立地規定なども加える必要があり、不動産税C対象地の正確な調査にはより多くの人件費がかかってくるであろう。例えば将来世代に備えた庭（未利用地）などは家計による長期的住宅設計に基づくものであり1960年不動産税Cとは異なり、いわば投機目的でなく相続目的としての不動産税C減免の可能性⁴²も政治的に求められてくるであろう。

このように開発地課税の前提（課税標準）となる都市開発局面では、地域の住宅需要や有効利用のための高密度化（Nachverdichtung）など開発認定と不可欠な要素があり、それらを手作業で処理すべき部分も多いことから、税収見積もりを行う以前に都市開発に伴う行政コストの分析が課題になっている。

40 Guss, M (2022): Knapp 4.000 potentielle Baulücken wären in Osnabrück von der Grundsteuer C betroffen 2022/06/23掲載, (2022/12/19参照)

41 例えば気候保護プログラム2030における風力発電施設など。Vgl. DS 19/14338 (2019): S. 10.

42 Stadtverband Osnabrück HP (2022): Bauland mobilisieren, nicht damit spekulieren, 2022/06/22掲載, (2023/1/3参照)

従って現時点では不動産税C導入の影響まで予測することは時期尚早なのである。また、不動産投機の抑制による経済政策の効果と、住宅需要の充足という政策目標達成度も配慮する必要もある。さらにいえば、建設法を改定するコストよりもC導入による未利用地の活性化の方を現下の連邦政府が優先していると評価することもできよう。他方で例えばBY州は16州で最も簡素な不動産税を標榜しており⁴³、C導入についても州不動産税法で明瞭に適用を否定して⁴⁴、BY州の財源安定性がこの州の独自性を高めていることが伺えよう。

3. 税収中立の問題

オスナブリュック市のHenning, F (SPD)氏は、不動産税Cによる税収増は改革の前提である(不動産税)税収中立目標から外れると述べており⁴⁵、税収も期待すべきことを示唆している。SPDや緑の党など導入支持層は、いわゆる目的税としての投機抑止効果を前面に出しつつも、財政効果もまた少なくないと考えているのであろう。

税収中立とは土地再評価後も不動産税の負担は変わらないようにとする裁判所の要請の一つであり、連邦政府も改革後も税収は一定とすることを前提とした改革モデルになっている。例えば、再評価により翌年の租税算定額が引き上げられても、同時に賦課率を引き下げることで、前年と同一の税収を維持できると立法府はみている。立法府は地方自治体に対して税収中立となるように賦課率の公表を義務付けているからである。しかし、同一市町村内での税収等価⁴⁶であっても、納税者個々の税負担は大きく変更されることになる。近年の平均的な不動産税額である約146億€(2021年)を2025年以降も維持していくことができるのか、そしてそもそも個々の市町村内での税収中立が達成できるのかどうかは、2025年の再評価結果(課税標準の決定)と市町村賦課率にかかっている。

43 BdSt Bayern, Grieshaber, K氏とのヒアリングより(2022年12月1日実施)

44 §5 Abs. 2 BayGrStG.

45 Hinrichs, W (2022): Osnabrück will neue Steuer einführen: Wer Grundsteuer C zahlen muss, 2022/06/07掲載, (2022/12/19参照)

46 DS19/12387 (2019): S. 1.

NI州不動産税法は第7条第1項で不動産税税収中立について規定している。州財務相の要望により実現したこの規定は、透明性の原則を重視し新旧不動産税法の比較により中立的な賦課率を設定するよう市町村に求めた結果である。他の州でも税収中立という目標を掲げてはいるが、いわば努力目標的なスタンスが现阶段では多く見られている。改革による税収算定過程の簡素化などが実際に2024年の賦課率決定時点でどのように実現できるのかは今後の議論になってきているのである。

また、国家財政の視点で考察するならば、不動産税の自治体段階における税力は2割程度であり、州段階では3%に満たない。このことは新しい地方財政調整の枠組みで垂直的に均衡化可能という見解がある⁴⁷。他方で、不動産税収は市町村にとって3番目に重要な財源であるという視点もあり、税収中立によって高負担層と低負担層の格差が明瞭になるならば、再分配議論も高まってくるであろう。

おわりに

本論で考察したドイツ物税システムに固有な擬制的税収と、新財政調整制度における不動産税収の役割は、営業税とは異なり安定税収の確保という視点からは各市町村にとって極めて重要な意義を有している。しかしながら安定税収という土地保有課税の本質は応益性という行政の役割を無視することができないのであるならば、果たして財源の一定性が望ましいのかという議論も必要であろう。1.2.で考察したように行政が望ましいと考える「あるべき」税収入（擬制的税収）と、再評価に基づく「あるべき」税負担（納税義務根拠）とが、現実の税収入額から導き出すことができるのか、また新しい財政調整に際して不動産税税収がどこまで貢献できるのかは、2025年を俟っても解決できそうもない今後の課題となっている。

《参考文献》

- ・ Benjamin, D (2018): Bodenmarkt/Bodenpolitik, ECONSTOR, ZBW.

47 Färber, G (2018): S. 165.

- Brake, D (2004): Verfügungsrechte und Raumnutzung, Diss, Uni Dortmund.
- Destatis (2022): Realsteuervergleich 2021, Qualitätsbericht.
- Deutscher Bundestag (1963): 64.Sitzung, Stenografischer Bericht.
- Deutscher Bundestag (2017): Einzelfragen zur Grundsteuer C, Sachstand, WD 4 - 3000 - 022/17.
- DS1/4111 (2022): Landestag RP-Vorabdruck-, S. 150.
- DS19/12387 (2019): Aufkommensneutralität bei der Reform der Grundsteuer, Antwort der Bundesregierung, Deutscher Bundestag.
- DS19/14338 (2019): Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, Deutscher Bundestag.
- Grootens (hrsg.) (2022): Grundsteuergesetz, Bewertungsgesetz Kommentar, 2. Aufl, nwb.
- Färber, G (2018): Eine schnelle und gerechte Grundsteuerreform ist nötig ! WD-Zeitgespräch 2018 No. 3.
- Heinemann, AW (2021): Der neue Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern: erste Ergebnisse und Bewertungen, Wirtschaftsdienst 2021 No. 7.
- Grieshaber, K (2022): Die neue Grundsteuer in Bayern, 2022/12/01配布資料
- Guss, M (2022): Knapp 4.000 potentielle Baulücken wären in Osnabrück von der Grundsteuer C betroffen, Hasepost, 2022/06/23掲載 <<https://www.hasepost.de/knapp-4-000-potentielle-bauluecken-waeren-in-osnabrueck-von-der-grundsteuer-c-betroffen-314323/>> (2022/12/19参照)
- Henger, R (2018): Baulandsteuer und zoniertes Satzungsrecht, UBA TEXTE 25/2018.
- Hinrichs, W (2022): Osnabrück will neue Steuer einführen: Wer Grundsteuer C zahlen muss, NOZ, 2022/06/07掲載 <<https://www.noz.de/lokales/osnabrueck/artikel/neue-grundsteuer-c-in-osnabrueck-wer-zahlen-muesste-42081815>> (2022/12/19参照)
- H&G RW HP: [2022/10/14] >Aktuell>Grundsteuer: Abgabefrist wird um drei Monate verlängert!<<https://www.hausundgrund-verband.de/aktuelles/einzelansicht/grundsteuer-abgabefrist-wird-um-drei-monate-verlaengert-6285/>> (2022/10/16参照)
- Junker, T (2010): Rechtliche Möglichkeiten und Grenzen einer Abschöpfung planungsbedingter Bodenwertsteigerungen durch Gemeinden, Diss, Uni zu Köln.
- Kilp, J (2022): Grundsteuerreform - Vortrag des BdSt Hessen, Veranstaltungen, 2022年11月1日実施, 配布資料

ドイツ不動産税法改正と新不動産評価について（その4）

- ・ Koalitionsvertrag (2018): Ein neuer Aufbruch für Europa Eine neue Dynamik für Deutschland Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 19. Legislaturperiode.
- ・ Meffert, H/Müller, W (2011): Der kommunale Finanzausgleich in Rheinland-Pfalz-Fünftes Landesgesetz zur Änderung des Landesfinanzausgleichsgesetzes, LKRZ 4/2011, S. 126.
- ・ Merk, B (2012): Über 100 Jahre Grundbuch, Bayerisches Staatsministerium der Justiz und für Verbraucherschutz.
- ・ Michael Thöne, M/Hummel, CA/Rauch, A (2015): Kommunalen Finanzausgleich in Bayern, fifo-koeln.
- ・ BdSt Rheinland-Pfalz (2021): Baulandsteuer? Ungeheuer wirkungslos, <https://www.steuerzahler-rheinland-pfalz.de/2021/09/15/baulandsteuer-ungeheuer-wirkungslos/> (2023/1/1参照)
- ・ Rechtslupe HP: [2010/03/04], Mindesthebesatz bei der Gewerbesteuer, Praetor Verlagsgesellschaft mbH, <https://www.rechtslupe.de/steuerrecht/einkommensteuer/gewerbesteuer/mindesthebesatz-bei-der-gewerbesteuer-316905> (2022/12/16参照)
- ・ Scherf, W (2020a): Länderfinanzausgleich 2020 Neue Form - alte Probleme, Finanzwissenschaftliche Arbeitspapiere Nr. 102, Universität Gießen.
- ・ Scherf, W (2020b): Grenzbelastungen im Länderfinanzausgleich, Finanzwissenschaftliche Arbeitspapiere Nr. 103, Universität Gießen.
- ・ Scherf, W (2000): Die Bedeutung der Nivellierungshebesätze im kommunalen Finanzausgleich, R. Lüdeke, W. Steden, W. Scherf (Hrsg.), Wirtschaftswissenschaft im Dienste der Verteilungs-, Geld- und Finanzpolitik, Berlin 2000, 499 ff.
- ・ Statistisches Landesamt RP (2022): Orientierungsdaten zur Haushaltsplanung 2023.
- ・ Thiel, F (2018): Das Bodenrecht in der Bundesrepublik: Alles schon mal debattiert? StadtBauwelt 217, Bauwelt.
- ・ Zahlten, U (2020): Hessen plant ein eigenes Modell für die Grundsteuer, IHK Darmstadt, (2022/12/31参照)
- ・ ZIA (2019): Steuerrechtliche Position des ZIA, Stellungnahme.
- ・ 築瀬範彦 (2012): 「土地区画整理の換地設計における開発利益の扱いに関する一考察」『公益社団法人日本都市計画学会都市計画論文集』 vol. 47 No. 3, p. 1045-1050.
- ・ 野田裕康 (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1号