

ドイツ不動産税改革の動向 (1)

—租税法に係る財産評価の法理論の一端—

手塚 貴 大

- 1 検討の視角—不動産税の概要も含めて—
 - (1) 本稿における検討事項
 - (2) 不動産税の性質と仕組み
- 2 財産評価の態様—財産評価法の概要—
 - (1) 財産評価法について
 - (2) 財産評価法による財産評価の概要
 - (3) 評価替えの困難性に係る根拠
- 3 不動産税改革の動向
 - (1) 2017 年不動産税改革 (案)
 - (2) 2019 年不動産税改革 (以上本号)
- 4 結語—若干の検討—
 - (1) 不動産税制改正の評価
 - (2) 不動産税制改正の示唆

1 検討の視角—不動産税の概要も含めて—

(1) 本稿における検討事項

本稿は近時ドイツにおいて実施された不動産税制の改正(Grundsteuerreform)に関する内容を大まかに把握しつつ、それに対して租税法の観点から若干の検討とそれに基づく評価を行うものである。とりわけ着目すべきは、不動産税の課税に際して問題となる財産評価の方法である。ドイツにおける不動産税に係る財産評価は 1964 年 / 1935 年の財産評価に基づいており、それによる課税がなされている。そこで、かかる状況のもと如何なる課税が行われているのか、さらにドイツにおいて議論され、さらには実施されようとして

いる改革論の動向については理論的にも、実際的にも大変興味深いものがある。加えて、かような財産評価はドイツにおいては法律に基づき行われているという点もその特徴として付言できよう。

不動産税は概ねわが国の固定資産税に相当すると言いうる。ところが、そのありようについてはわが国とは異なる箇所がいくつかある。そこで、本稿では近時のドイツにおける不動産税改革の動向を把握し、そこから財産評価の法理論に係る理論的示唆を得るべく、若干の検討を行うものである。また、筆者は別稿において、ドイツの財産評価制度に関する検討を行ったことがあるが⁽¹⁾、本稿はそれに係る補遺としての性質をも有するし、さらには、他日の検討の準備作業でもある。

なお、新しい不動産税制は財産評価法の改正に伴い、2025年から適用され(不動産税法案36条)、それまでに新しい評価作業が行われることになる。したがって、本稿では現行制度を前提に、新しい財産評価法と不動産税法に係る記述を法案の内容に基づいてそれに付け加える形で論述を行うこととする⁽²⁾。また、本稿では文末に部分的であり、かつ省略されたものではあるが、読者の理解に資するために関連する資料を付した。本文中で掲載資料について適宜言及しているので、参照していただければ幸いである。

(2) 不動産税の性質と仕組み

(1) 手塚貴大「日本における財産評価法制定の可能性—ドイツ財産評価法の検討を踏まえて—」日税研論集68号251頁以下。

(2) 政府草案がある。Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrecht. 本稿では右政府草案を検討素材とし、以下、原則として、Entwurfと引用する。なお、財務省による当初草案については、Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRG) がある。当初草案の分析には、Scheffler, Wolfram / Johanna Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, Berlin / Köln 2019. がある。

1 不動産税の性質

ここで不動産税の性質についてドイツにおいて標準的教科書において論じられるところに触れておく。

1 に、不動産税は、伝統的には、標準収益税 (Sollertragsteuer) であるとされている⁽³⁾。これは、当該財産を所有することによって得られる収益について課税がなされるということである⁽⁴⁾。ここで“標準”収益に対する租税である点が重要であって、要するに実収益ではなく、一定の公式に従い計測されるところの収益に対する課税がなされるという論理構成がそこにある。後にも述べるが、こうした不動産税に対する性質決定が、後に見る財産評価の方法の構造にも影響していると推察可能である。

とはいえ、以上の標準収益税としての不動産税の正当化は目下のところ困難であるとの見方もある。何故なら、不動産に対する課税は所得を担税力として課税することが困難であった際に展開されたものだからであって、目下のところ、それが可能であるために財産から産み出される標準収益を観念して課税することは必ずしも十分な正当化根拠にはならないとされている⁽⁵⁾。

以上を踏まえて、2 に、こうした租税の賦課徴収が正当化される論理として、応益原則 (Äquivalenzprinzip) による正当化が議論されることがある⁽⁶⁾。この応益原則による正当化に係る議論として留意すべきは、財産評価法による評価額に係る適正性に問題があるために、税負担の程度をこの原則によっ

(3) Seer, Roman, in: Tipke, Klaus / Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht 23. Aufl., Köln 2018, § 16 Rz. 1; Troll, Max / Dirk Eisele, Grundsteuergesetz, München 2014, S. 18.

(4) Entwurf (Fn. 2), S. 90.

(5) 例えば、Schulemann, Olaf, Refom der Grundsteuer: Handlungsbedarf und Reformoptionen, Berlin 2011, S. 10f.

(6) 前叙の標準収益税を以てする正当化との関係については、参照、Hey, Johanna, Die Zukunft der Besteuerung von Vermögen aus rechtlicher Perspektive, in: Hey, Johanna / Ralf Maiterth / Henriette Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, Berlin 2012, S. 77ff.

て正当化することは困難であるということである⁽⁷⁾。換言すれば、応益原則は負担の根拠として援用しうるに過ぎないというのである。加えて、仮に、住民が地方政府から一定の受益を受けるとして⁽⁸⁾、それは、当該受益に係る対価としての料金等によりカバーできない部分も含むのであり⁽⁹⁾、そうした部分について不動産税負担を通じて（おそらくはすのすべてではないにせよ）カバーすべきであるというのである⁽¹⁰⁾。

この立場の言説のみに着目し、そこから言えることは、やや強引な立論かもしれないが、応益原則を通じて、不動産税に係る負担の根拠としての正当化に成功していることは前提とするとしても、不動産税負担についてゲマインデにある程度の裁量の余地を開くことであろう。すなわち、地方政府からの受益と不動産税負担とが一对一の対応関係を維持すべきであり、それが故に不動産税も正当化されるとなれば、税負担は予めかかる受益を上限として設定されることになる。しかし、そうではないとすれば、受益に対応する負担という性格はまったく失われることはないにせよ、逆に、それに厳格に拘束されるわけでもないかもしれない。以上の推論には、とりわけ直後に述べる不動産税の政策税制化との関係で異論は当然ありうる⁽¹¹⁾。しかし、この議論を突き詰めると、不動産税負担を租税立法者が税収の必要性との兼ね合い

(7) Seer, in:Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.3), § 16 Rz.3. これは、評価額が適正ではないために、ゲマインデによる提供されるインフラとの相応関係が見出しえないという意味と考えられる。

(8) Scheffler, Wolfram, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, Berlin 2018, S.30ff. によると、応益原則については、不動産行政のための行政コストを不動産税収でカバーすると構成すれば、コストの計測が必要となるためかように解釈すべきでなく、本文中のように住民の受益をカバーするものと解釈すべきとする。

(9) Seer, in:Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.3), § 16 Rz.2.

(10) Seer, in:Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.3), § 16 Rz.2. 異説として、参照、Schmitz, Thorsten, Die Gemeindefinanzreform:Interkommunaler Steuerwettbewerb und der betriebliche Standortentscheidungsprozess, Frankfurt am Main 2004, S.113.

(11) Schulemann, Reform der Grundsteuer (Fn.5), S.15f.

で上下させることができ、さらには、不動産税の中に政策税制を組み込むこと、さらにはそれ全体として再構成する途も開かれるかもしれない。後に触れる不動産税改革においてはかような方向に租税政策の舵取りを行ったと評価しうる。

2 不動産税の仕組み

次に不動産税の課税の仕組みを見ておこう。その骨格部分としては、評価額（統一価額 (Einheitswert)）× 指数 (Steuermesszahl) × 調整率 (Hebesatz) ということになり、財産評価の問題が表出するのは、評価額としての統一価額の計測である。そして、財産評価の規律は、(後に概要を示す) 財産評価法 (Bewertungsgesetz) による。次に、指数は、評価額のうちどの程度が課税ベースに組み込まれるかを決定する要素であり⁽¹²⁾、調整率が実質的には税率の機能を持つことになる。そして、指数は法律 (財産に応じて異なる)、調整率⁽¹³⁾はゲマインデの条例 (Satzung) で規定されることになる。

さらに、不動産税の種類について触れておこう。不動産税については、農林業不動産に課税される A 型不動産税、そして、その他の不動産に課される B 型不動産税がある。加えて、B 型不動産税は建物なし不動産 (unbebaute Grundstück)、建物有り不動産 (bebaute Grundstück) に課される。建物有り不動産は複数の類型があり (75 条 1 項)、賃貸居住用 (1 号)、事業用 (2 号)、混合用 (3 号)、一家族用 (4 号)、二家族用 (5 号)、その他用 (6 号) という識別があり、それぞれに財産評価の方法が規定されている。なお、税収比で見ると B 型の課税が圧倒的である⁽¹⁴⁾。

(12) Scheffler, Leitlinien (Fn.8), S.48.

(13) Schmitz, Gemeindefinanzreform (Fn.10), S.117 によると、B 型不動産税の調整率の平均 (2000 年) は 445% である。なお、当該箇所によると、1975 年の平均調整率は 268% であるとされる。

(14) 例えば、Scheffler, Leitlinien (Fn.8), S.12.; Troll / Eisele, Grundsteuergesetz (Fn.3), S.476ff.

二 財産評価の態様—財産評価法の概要—

(1) 財産評価法について

既に述べたが、ドイツにおいては租税法における財産評価については、いわば一般法として財産評価法が制定されている⁽¹⁵⁾。またかかる作業において従前は統一価額 (Einheitswert) による課税が規定されていた。この統一価額により、不動産税、相続・贈与税、財産税といった税目の課税を行うに際しては、統一的な財産評価のルールに基づいてそれを行うとされていたが、後に、破綻することとなった。そもそも統一価額については定期的な評価替えが予定されていたが、事務負担等が根拠となって評価替え作業が実施できず、法律に基づく評価額は現在価額とは大きく異なるものとなった。さらには、理論上の問題として、財産評価の作業については複数の税目について同一価額での評価を行うことは必ずしも合理的なものではなく、要するに、特定の財産について唯一の価額は存在しえない、各税目に応じて評価額は異なるという立場が主張されるようになった。さらに言えば、特定の財産について評価を行うに際して重要なことは、その評価方法の合理性であって、そうした方法による評価作業の結果は正当化可能であると考えられる。

財産税の課税停止、相続税の評価方法の変更等があつて、目下のところ統一価額の適用があるのは不動産税である。ところが、統一価額に係る前叙の評価替えの問題は解決が先送りされ、その結果、不動産税に係る財産評価の改革案がいくつか提示された。それらの核心を簡潔に述べるとするならば、不動産の規模に応じた評価であつて、簡素化された評価方法である。これによれば、土地、家屋の面積が判明すれば、それに一単位当たり付された価額乗じることにより簡単に評価額は判明する。こうした簡素化された評価方

(15) ここでの叙述 (1) は、注 (1) の拙稿に負う。

法には後に触れるような問題点も付着するが、ともかく複雑かつ負担を伴う評価作業は実施不要にはなる。加えて、不動産税を環境税化するという提案もある。これは、土地に対する環境負担の軽重に着目し、課税を行うものであり、不動産税の評価問題を回避しつつ、環境税としての不動産税の課税可能性を正当化するものである⁽¹⁶⁾。

ともかく、以上のように統一価額に基づく財産評価の作業には前叙の問題が付着し、それを克服する営為がドイツにおいては繰り返されてきた。その最新動向が今次の不動産税改革である。

(2) 財産評価法による財産評価の概要

以下に、財産評価に係る現行法の概要を示す。

1 農林業不動産

農林業不動産については、収益価額 (Ertragswert) が評価額とされる (法 36 条 1 項)。収益価額は収益力 (通常の、客観的に獲得可能な純収益⁽¹⁷⁾) に基づき計算される (法 36 条 2 項)。そうした収益価額は純収益の 18 倍となる (同)。これは収益率を約 5.5% ($1 \div 18 \doteq 0.055$) と想定したものである⁽¹⁸⁾。林業用地を除くと、比較方式 (Vergleichende verfahren) を用いる (法 37 条 1

(16) こうした評価については、例えば、Hey, Zukunft (Fn.6), S.83. なお、所論は、取引価額の評価は評価替えの停止に比べて価額の幅という問題を持つとする。この点につき、さらには、Lang, Joachim, Podiumsdiskussion zur Kommunalsteuerreform, in; Wieland, Joachim (Hrsg.), Kommunalsteuern und -abgaben, Köln 2012, S.347f.; Bier, Bernd-Peter, in; Wieland, a.a.O., S.349. また、価額の幅については、参照、Ralf, Maiterth / Henriette Houben, Vermögensbesteuerung aus ökonomischer Sicht, in; Hey / Maiterth / Houben, Zukunft (Fn.6), S.132ff.

(17) Stephany, Margit, in: Kreutziger, Stefan / Margit Schaffner / Ralf Stephany, Bewertungsgesetz: kommentar, München 2018, § 36 Rz.4.

(18) Stephany, in: Kreutziger / Schaffner / Stephany, Bewertungsgesetz (Fn.17), § 36 Rz.8.

項)。これは、比準地 (Bewertungsstützpunkte) を選定し⁽¹⁹⁾、比較数 (Vergleichszahlen) を決定し⁽²⁰⁾、比較数に土地の用途ごとに法律上決められている比較数一定単位当たりの金額を乗じ (法 40 条 1 項、2 項)⁽²¹⁾、純収益を決定する。比準地ではない土地については、個々の土地の比較数を比準地に照らして決定するものである (法 39 条 1 項)⁽²²⁾。土地の形状等が収益力に影響を与える場合には加算また減算がなされうる (法 41 条)。

2 その他の不動産

いわゆる建物なし不動産 (土地) については、土地基準価額 (Bodenrichtwert) × 面積により評価する (72 条)。そして、建物有り不動産 (建物部分) については、収益価額方式 (Ertragswertverfahren) が原則的評価方法であり、法 75 条 1 項 1 号～5 号に挙げられる不動産に適用される。この収益価額方式の骨格は、年間粗額賃料 (Jahresrohmiete)⁽²³⁾ × 乗数 (Vervielfältiger, Anlage 3 等参照。築年時、所在する地域の人口数、建物の構造に応じて異なる) というものである。不動産の自己利用、不使用、対価を取らない貸出等⁽²⁴⁾ とい

(19) 比準地に係る比較数の決定は評価委員会 (Bewertungsbeirat) が提案し、法規命令で制定される (法 39 条 1 項)。また、地域ごとに補足をなすために、鑑定委員会 (Gutachterausschuß) が比較数を公表することもある (同 2 項)。なお、評価委員会はドイツ財務省に置かれ (法 63 条 1 項)、財務省職員、農業省職員および一定数の利害関係者で構成される (法 64 条 1 項、2 項)。本稿では詳細は略するが、鑑定委員会については、法 67 条を参照。

(20) 連邦内の農業に利用される土地について課税のための統一的な評価の基礎を作ることを目的とするそうした土地計測法 (Bodenschätzungsgesetz) に基づき (右の目的について、土地計測法 1 条を参照)、収益指数 (Ertragsmesszahl) が計算され (同法 9 条)、この収益指数が比較数に換算される。この点、参照、Stepahny, in: Kreutziger / Schaffner / Stephany, Bewertungsgesetz (Fn.17), § 38 Rz.2. また、Erste Verordnung zur Durchführung des § 39 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes vom 30. August 1967 (BGBl. I S. 937, 1184).

(21) 農地、ワインの生産土地、園芸用地といった用途ごとにそれぞれ金額が異なる。

(22) Wiegand, Steffen, in: Rössler, Rudolf / Max Troll, Bewertungsgesetz: Kommentar, München 2019, § 37 Rz.5f., § 39 Rz.3ff.

たこの年間粗額賃料が適用されない場合には、通常賃料 (Übliche Miete) が同種・類似の不動産との比較または (1平方メートル当たりの) 賃料を基に推計される⁽²⁵⁾。加えて、法82条において建物の状況に応じて一定の加算・減算がなされる⁽²⁶⁾。そして、この評価方法が適用されない場合には、物的価額方式 (Sachwertverfahren) が、75条1項6号に挙げられる不動産に適用されるのである。この評価方法は、端的には、土地価額、建物価額、外部施設 (Außenlage) 価額の合計額を以て評価額とするものである (これを基準額 = Ausgangswert という)。これを分解すると、土地の評価については、前叙の建物なし不動産と同様であり、建物については、建物体積⁽²⁷⁾ × 1単位当たりの平均価格 (Raummeterpreise)⁽²⁸⁾ (建物通常建築価額 (Gebäudenormalherstellungswert)) - (経年減価 (86条) + 損耗減価 (87条))⁽²⁹⁾ + (-) 一定の加算 (88条1項、2項) または減算 (88条1項、3項)⁽³⁰⁾ という仕組みがある。経験上基準額 (すなわち共通価額) は物的価額 (Sachwert)

(23) Schaffner, in:Kreutziger / Schaffner / Stephany, Bewertungsgesetz (Fn.17), § 79 Rz.1ff. によると、年間評額賃料については、次のようになる。これは不動産の利用につき賃借人が契約に基づき賃借人に一年間に支払うそうした全体対価 (Gesamtentgelt) であり、その中には駐車場料、何がしかの施設・器具等の賃借料不動産税、水道料金、ごみ処理料等も含まれる。

(24) Schaffner, in:Kreutziger / Schaffner / Stephany, Bewertungsgesetz (Fn.17), § 79 Rz.13.

(25) Schaffner, in:Kreutziger / Schaffner / Stephany, Bewertungsgesetz (Fn.17), § 79 Rz.15ff.

(26) Halaczinsky, in:Rössler / Troll, Bewertungsgesetz (Fn.22), § 82 Rz.6ff. 該当箇所によると、騒音、煤煙、臭気等に基づき減算がなされる。

(27) これは、専門規範である DIN277 により計算する。Schaffner, in:Kreutziger / Schaffner / Stephany, Bewertungsgesetz (Fn.17), § 85 Rz.4.

(28) 平均価格については、Anlage 14 (文末の資料2) に規定がある。また、参照、詳細については、Schaffner, in:Kreutziger / Schaffner / Stephany, Bewertungsgesetz (Fn.17), § 79 Rz.5ff.

(29) この損耗減価は、建物通常建築価額の計算、経年減価の実施の際に考慮されないそうした損耗を対象としており (法87条)、除去可能な損耗に基づくものとされる。参照、Schaffner, in:Kreutziger / Schaffner / Stephany, Bewertungsgesetz (Fn.17), § 87 Rz.1.

と比して低いものであるため⁽³¹⁾、一定の修正 (Wertzahl) をかけ、減額する (法 90 条)。

そして、外部施設については、外部施設⁽³²⁾に係る一定単位あたりの価額あるいは高さという方法で評価がなされる (法 89 条)⁽³³⁾。

なお、不動産税には、収益の一定以上の減少が見込まれる場合の減免制度があり、これは不動産税法 33 条に規定がある⁽³⁴⁾。

(3) 評価替えの困難性に係る根拠

わが国では評価替え作業が定期的に行われているにも拘わらず、ドイツ租税実務において評価替え作業が滞った理由は何処にあるのか。筆者が文献を管見した限りでは、しばしば (人的・時間的) 事務負担の問題に触れられる⁽³⁵⁾。さらには戦争もその一因であったとされる⁽³⁶⁾。戦争はともかく、事務負担については、評価作業にはかような負担は何処においても生じるとも考えられ、評価作業を長期間断念する事由とは言い難いとも考えられる。そこで資料か

(30) Schaffner, in: Kreutziger / Schaffner / Stephany, Bewertungsgesetz (Fn.17), § 79 Rz.4ff. によると、例えば、減算については、家屋が空港、ごみ処理場、原子力発電所、刑務所が近い場合等が考えられる。

(31) Schaffner, in: Kreutziger / Schaffner / Stephany, Bewertungsgesetz (Fn.17), § 90 Rz.1. さらには、Halaczinsky, in: Rössler / Troll, Bewertungsgesetz (Fn.3), § 90 Rz.2.

(32) これには、建物、事業施設 (Betriebsvorrichtungen) に該当しないあらゆる施設 (Anlage) および建築物 (Bauwerke) が含まれる。特に、注 (33) の Anlage においては、外部施設として評価の対象となるものが挙げられる。参照、Halaczinsky, in: Rössler / Troll, Bewertungsgesetz (Fn.22), § 89 Rz.1.

(33) Anlage 17 (zu Abschnitt 45) Durchschnittspreise 1958, umgerechnet auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964, für einzelne Außenanlagen. (文末の資料 3)

(34) 詳細は、Troll / Eisele, Grundsteuergesetz (Fn.3), S.476ff.

(35) Schaffner, in: Kreutziger / Schaffner / Stephany, Bewertungsgesetz (Fn.17), § 21 Rz.2.

(36) Halaczinsky, Raymond, Einführung, in: Rössler / Troll, Bewertungsgesetz (Fn.22), S.3.

ら推察するにすぎないのではあるが、以下の理由を挙げることができるかもしれない。1 に、財産評価のあり方として、評価数の強調がなされていること⁽³⁷⁾、(私人の住居に係る) 人権との関係への言及があること⁽³⁸⁾ からすると、おそらくは個別の不動産について厳密な評価が必要であると考えられたのではないか。したがって、その都度綿密な実地調査が必要であるとされ、人的・時間的に到底担いえない事務負担が発生したという理屈である。そこで、実際の税負担は主として調整率を適切に設定することを通じて現代化されてきたという事情も生じた。2 に、評価方法の改正による税負担の変化が生じ、場合によってはそれに対する政治的拒否反応があることを租税立法者が畏れたとも考えられる。本稿でも後に触れる(連邦憲法裁判所の判断が契機となった) 今次の不動産税改革においては税取中立が企図された点⁽³⁹⁾ からしてもこの事情は着目しうるものであろう⁽⁴⁰⁾。このことに付言すれば、このような租税立法者を外的に契機づける事情がなければ、税制改正は容易には進展しないということでもあろう。

3 不動産税改革の動向

ここで近年に実行が企図された不動産税改革について検討する。

(1) 2017 年不動産税改革 (案)

(37) Grundsteuerreform -vefassungsfest, einfach und sozialgerecht, Monatsbericht des BMF Juli 2019, S.10. 学説では、Hey, Zukunft (Fn.6), S.83.

(38) 基本法 13 条に係る財産評価法 29 条 2 項。

(39) Grundsteuerreform -vefassungsfest, einfach und sozialgerecht, Monatsbericht des BMF Juli 2019, S.11.

(40) なお、Hey, Zukunft (Fn.6), S.80ff は、連邦憲法裁判所は、従前不動産税について違憲判断を行ってこなかったことを、租税立法者による税制改革が進まない理由とする。

まず、近年の不動産税改革案について触れるべきは、Entwurf eines ... Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes (BT-Drucks. 18/10753) である。この財産評価法の改正の背後にある考え方として、財産評価のありようとしてコスト価額 (Kostenwert) に着目し、それに基づく課税を行うというものがあつた。これは、いわば不動産への投資費用 (Investitionsaufwand) に基づく財産評価を行うということである。この評価方法に基づく価額については、現実の価額 (wirkliche Wert) に適合する (BVerfG- Beschluss vom 10. Februar 1976, 1 BvL 8/73, BVerfGE 41, 269 (280)) というものがある。これは、必ずしも明確ではないが、「評価された価額は、その基礎を実際の規模に持ち、そしてそれに基づき評価対象について関係に適った差異化を許す」というので⁽⁴¹⁾、投資費用が当該財産の価額を示すというものであろう⁽⁴²⁾。そして、それが担税力を示すと言うことである⁽⁴³⁾。この法案においては、建物なし土地については、面積 × 土地基準価額 (2017 年法案 233 条)⁽⁴⁴⁾、そして、建物有り不動産 (建物部分) については、一定単位当たりの概算建築費 × 面積 (2017 年法案 236 条 1 項、4 項) という公式を通じて評価作業を行うことが規定されていた⁽⁴⁵⁾。そして、特に、建物部分については、評価時点の新しい工法により同種の利用法を予定する新築建物を建築しようとした時点の価額を評価額とするという考え方が採用されていた。これはコスト価額を反映すると考えられたのであろう。

特に、建物部分の評価方法に着目すると、端的には、建物の規模に応じて容易に評価額の計測が可能となるように思われ、これは従前の評価作業に係る批判に応えるものであろう。ところが、これについては次のような問題点

(41) BT-Drucks. 18 / 10753, S.37

(42) BT-Drucks. 18 / 10753, S.36

(43) BT-Drucks. 18 / 10753, S.36

(44) BT-Drucks. 18 / 10753, S.38.

(45) BT-Drucks. 18 / 10753, S.38.

が指摘されていた。すなわち、評価額が性質上、取引価額と同視し難く、取引価額を上回る傾向がみられるということである⁽⁴⁶⁾。この結果、その税負担が過重となりうるということである。この点、取引価額に基づく課税という前提と整合性が確保できないという理論的側面からの問題点に加え、財産課税に係る税負担の問題に付着する納税資金（フロー）の確保可能性という実際上の問題点も想定されているとも思われる。この点、後に見るように、税収中立という観点が強調されれば、評価額自体はともかく、調整率、乗率の設定を通じて税負担を過重としないという選択肢を併せて改革を実行することがありえないのか否かという問題点を提起できるかもしれない。とはいえ、財産課税は財産の価額に基づくものである点に着目すれば、財産評価が適正に行われぬ以上、改革案としては不十分であるという評価はありえよう。

この法案は、後に審議未了で、廃案となった。

(2) 2019 年不動産税改革

1 改革までの動向

2019 年不動産税改革についてまず触れるべきは、連邦憲法裁判所判決 (BVerfG-Urt. v. 10. 04. 2018) であり⁽⁴⁷⁾、それによれば、過去の、評価替えを実施していない統一価額に基づく課税は、同一の財産について異なる評価額が付されることに繋がっており⁽⁴⁸⁾、統一価額に基づく課税が違憲であるとき

(46) Hey, Johanna, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und der Entwicklung der Grundsteuerhebesätze vor dem Hintergrund des Entwurfs eines zweiten Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 22. 7. 2016 und der geplanten Länderautonomie zur Festsetzung eigener Grundsteuermesszahlen, 2017, S.10.

(47) 例えば、BFH-Urt. 30. 6. 2010, II R 60 / 08、BFH-Urt. 30. 6. 2010, II R 12 / 09 等のように評価替えの不実施に基づく評価額に憲法違反の可能性を指摘するものもある。

れるのである。そこで、同判断によれば、2019年12月31日までに新しい制度設計が必要であるとされており、その上で、評価作業には時間が必要であるために(約3600万の不動産について新たに評価が必要であるとされる)⁽⁴⁹⁾、新たな実際の課税は2025年から開始されるということになった。

そのために、種々の政治調整がなされ、その帰結が、Olaf Scholz 財務大臣による基本方針の表明(Eckpunkte für die Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts)であり、これに沿った法案が構築されている。

そして、不動産税改革の視点について言及することとしたい。財務省の提示する評価方式の視点として、価額依存型モデル(wertabhängige Modell。略して“WAM”)または価額独立型モデル(wertunabhängige Modell。略して“WUM”)の評価がある。前者は、当該財産の価額に依存してなされる評価方式(WAM)⁽⁵⁰⁾、後者は、それに依存しないでなされる評価方式(WUM)⁽⁵¹⁾である。この点、特に後者については、財産の価額ではなく、面積、規模等に着眼してなされる評価であると言える。そして、両者の比較がなされるのであるが、後者の価額独立型の問題点について言及がある。それによると、不動産の価値が評価に反映されないことになり、例えば、土地を単純に面積

(48) この点、Grundsteuerreform -verfassungsfest, einfach und sozialgerecht, Monatsbericht des BMF Juli 2019, S.8f. また、評価の不平等一般について、参照、Entwurf (Fn.2), S.87. さらには、Hey, Zukunft (Fn.6), S.83では、必ずしも明確ではないが、税負担が低い不動産税の場合には、租税法上の評価額(Steuerwerte)が取引価額(Verkehrswert)にある程度近い(“Annäherungswert” これについては、Hey, a.a.O., S.48) のであれば評価の適正性が問われないという可能性に言及がある。さらに、Schmitz, Gemeindefinanzreform (Fn.10), S.114f. によると、低評価があらゆる財産に妥当し、異なる財産間の不平等な扱いがない場合には、憲法上問題が生じないとする。

(49) Entwurf (Fn.2), S.3.

(50) Neuregelung der Grundsteuer (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2018-11-29-Neuregelung-der-Grundsteuer.html)

(51) Neuregelung der Grundsteuer (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2018-11-29-Neuregelung-der-Grundsteuer.html)

に基づき評価すると、高級住宅地にある土地とそうでない地域の土地について、仮に面積が同じであるとする評価額も同じになるという難点が指摘されている⁽⁵²⁾。勿論、この場合、高級住宅地にある土地の一単位当たりの金額を上昇させればよいのであろうが、それでは価額依存型と同じであろうし、価額独立型の根拠としてあるであろう評価作業の簡素化が失われることになろうことは推測ができる。

その上で、概ね以下のような税制改正の指針が示された。1 に、大改正は行わないということである。これは、計画の安定性 (Planungssicherheit) 等への配慮であって、評価方法が大幅に改正されると、課税庁にとっても新たな評価方法が定着するまで時間を要するであろうし、場合によっては課税の実効性が失われたり、税負担が大幅に上昇し、納税義務者の税制改正に対する理解が得られない可能性に対する懸念に基づくものであろう⁽⁵³⁾。2 に、社会的に適正 (sozial gerecht)、簡素 (einfach) な評価の導入である。これは、その内容からして、従前の評価作業の複雑性に対する批判を避け、さらに不動産の価額に基づく評価を行うことによって、不動産の評価額に基づき税負担に垂直的・水平的公平を確保することであろう⁽⁵⁴⁾。3 に、税収中立であり、これも第一の視点と関係しているように思われるが、税制改革の実行可能性を高めるものであろう。要するに、これにより納税義務者に受容されるのである。4 に、地方の独自性の維持であり、後に若干触れるが、いわゆる解放条項 (Öffnungsklausel) の整備に言及されているのである⁽⁵⁵⁾。これは、州に

(52) Neuregelung der Grundsteuer (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2018-11-29-Neuregelung-der-Grundsteuer.html)

(53) Neuregelung der Grundsteuer (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2018-11-29-Neuregelung-der-Grundsteuer.html)

(54) Grundsteuerreform -verfassungsfest, einfach und sozialgerecht, Monatsbericht des BMF Juli 2019, S.13.

(55) Grundsteuerreform -verfassungsfest, einfach und sozialgerecht, Monatsbericht des BMF Juli 2019, S.11.

不動産税に係る独自課税の可能性を承認するものであり、例えば、連邦政府による法整備の結果、それによる課税が現実的与件からして困難であると判断がなされる場合には、実行可能な課税が許されるのである。この問題についても、州政府から税制改正の理解を得るためのものであり、さらには連邦と州との立法管轄権の問題にも連なるものである。すなわち憲法上連邦政府に不動産税改革の実行権限があり、そして、州政府にも独自の課税を行う権限があることを確認するための憲法改正がなされることとされたのである。

2019年11月8日に連邦参議院において可決した。

2 新しい不動産税制の概要—新しい財産評価方法について—

以下に、新しい不動産税制の概要を示すが、最早前叙の統一価額は採用されてはいない。それに代わり、不動産税価額 (Grundsteuerwert) という不動産税課税に係る独自の価額の設定がなされている (評価法案 219 条 1 項)。なお、評価替えは 7 年単位で行われ (評価法案 221 条)、直近の評価替えの時点から 15000 € 超の価額の変化があった場合には、当該変化分の加減算がなされる (評価法案 222 条)。

(1) 農林業に係る財産

これは、表面価額 (Flächenwerte。面積一単位当たりの収益) × 面積を以て純収益 (Reinertrag) が計算され、純収益を 18.6 倍することにより、収益価額 (評価額) が計算される (評価法案 237 条、238 条。その他、Anlage 27 (文末の資料 4)、28 (同資料 5)、29 (同資料 6)、30 (同資料 7)、31 (同資料 8) で規定)。

(2) その他の不動産

不動産の類型としては、居住用不動産 (その内実に、建物なし不動産 (unbebaute Grundstück)、建物有り不動産 (bebaute Grundstück = 建物) がある) と非居住用不動産とがある。

土地の評価については、以下の方法が採用される。BORIS (Bodenrichtwertsystem)⁽⁵⁶⁾ というデータベースシステムを使用して、当該デー

データベースに土地基準価額（評価法案 247 条 1 項）があり、それに当該土地の面積を乗じることに基づく評価がなされる（評価法案 257 条 2 項）。したがって、土地の評価は比較的容易である。

建物有り不動産については、2つの評価方式がある。まず、収益価額方式（Ertragswertverfahren）であり、これは、土地の評価額および建物の評価額の合計額となる。土地については、土地基準価額 ÷ (1 + 利率)^{残存年数}（評価法案 257 条 1 項、同法案 247 条）の公式により、評価が計算される（Anlage 41（文末の資料 11））。次に、建物については、住宅用は、標準的賃料に基づく評価がなされることとされ、端的には、年間純収益 × 乗数（Vervielfältiger）（評価法案 253 条 2 項。Anlage 37（文末の資料 9））という方法により評価額が計算される。右のうち、まず、年間純収益は、粗収益（Rohertrag。評価法案二五四条）から転嫁不能管理コスト⁽⁵⁷⁾（評価法案 255 条。Anlage 40）を控除することにより計算される（評価法案 253 条 1 項）。右の粗収益は、純賃料（Nettokaltmiete。評価法案 254 条。Anlage 39（文末の資料 10））を基礎に計算されるが、連邦統計庁によるマイクロセンサスから導出することになる⁽⁵⁸⁾。そして、乗数は $\{(1 + \text{利率 (Liegenschaftszinssatz)}^{(59)})^{\text{残存年数}} - 1\} \div \{(1 + \text{利率})^{\text{残存年数}} \times \text{利率}\}$ とされ、利率は建物の種類に応じて異なる（評価法案 256 条 1 項）。残存年数は原則最高 80 年で、最低はその 30%（評価法案 253 条 2 項）である⁽⁶⁰⁾。

また控除の対象となる管理コストについては、類型化がなされている（評

(56) <http://www.gutachterausschuesse-online.de/>（文末の資料 1）

(57) 条文によると、適切なやり方（Bewirtschaftung）および利用にもとで通常生じるであろう年間管理費等であり、おそらくは賃借人等に転嫁できないそうしたものを指そう。

(58) これについては、一定の加算がある。例えば、賃料水準加算（評価法案 254 条、Anlage 39 第 2 部（同 263 条 2 項を根拠とする法規命令））、大都市加算がそれである。

(59) 利率は、1 家族および 2 家族家屋、居住財産権、6 ヶ月以内の賃貸不動産、6 ヶ月超の賃貸不動産につき、それぞれ、2.5%、3.0%、4.0%、4.5%である（評価法案 256 条 1 項）。

価法案 255 条 1 項、2 項)。

加えて、もう一つの方式としては、いわゆる物的価額方式 (Sachwertverfahren) があり、収益価額方式が適用されない不動産について適用されることになり、具体的な評価方式としては、建物客観価額 (Gebudesachwert。評価法案 259 条 1 項) の評価を行うことになるが、これは建物通常建築価額 (Gebäudenormalherstellungswert) を計算し、経年減価 (評価法案 259 条 4 項、Anlage 38) を加味することによる。建物通常建築価額は通常建築価額 (Normalherstellungskosten。Anlage 42 (文末の資料 12)) × 粗面積 (Brutto-Grundfläche) により計算する (評価法案 259 条 2 項)。通常建築価額は連邦統計庁の作業により算定され、主決定時点の三か月前に居住用・非居住用の建物について伝統的な建築方法で新たに建てる際に計算されるそうした価格 (Preisindizes für die Bauwirtschaft。評価法案 259 条 3 項) に基づくものである。粗面積は技術的規範である DIN277-1 (2005-02) により計算する (Anlage 42 I)。

(3) その他の論点

ここでは、まず、C型不動産税 (Grundsteuer C) の創設 (不動産税法案 25 条 5 項) を挙げる。これは、住宅用地の市場への供給促進を政策目的として、住宅建設可能土地に重課するという制度である⁽⁶¹⁾。具体的な制度の形態としては、調整率の引上げを通じて行うことが想定されている。

次に、外部施設の評価である。これは、簡素化の指向が見出されるのであり、

(60) 利率率は、例えば、先の一家族および2家族家屋については、土地の評価額が1㎡あたり500€を超える場合には、超過分100€ごとに0.1%減少する。また、1㎡あたりの評価額が1500€を超える場合、一家族および二家族家屋については、利率率は一律に1.5%である (評価法案 256 条 2 項)。また、先の居住財産権については、土地の評価額が1㎡あたり2000€を超える場合には、超過分100€ごとに利率率は0.1%減少し、1㎡あたりの評価額が3000€を超える場合に、利率率は一律に2%である (同3項)。

(61) Grundsteuerreform -vefassungsfest, einfach und sozialgerecht, Monatsbericht des BMF Juli 2019, S.17.

建物価額の一定割合 (3%) という計算方法が採用されている (評価法案 289 条 1 項、Anlage 42 II)。