



# 税制のグリーン化と固定資産税

中央大学総合政策学部教授 横山 彰

## はじめに

おはようございます。ただいまご紹介を賜りました中央大学の横山です。今日、45分という短い時間でございますが、税制のグリーン化と固定資産税ということでお話をさせていただいて、今日の研究大会のキックオフを務めさせていただきます。私の話は非常に大づかみの話ですので、細かい話はやはり分科会あるいは専門家の話も聞く必要があるなということをご理解いただけたらと思います。

私は総合政策学部という学部には所属しておりますが、よく学生の親御さんに何を勉強する学部なのかと言われる。そのときに、法学部は法律を学ぶ学部ですと、経済学部は経済学を学ぶ学部ですということと同じように、総合政策学部は総合的に政策を学ぶ学部です、と私は説明しています。そして、政策とは何か、総合とは何かについて説明していきます。

今日のテーマは「税制のグリーン化と固定資産税」です。グリーン化については、民主党政権が、温暖化問題に対する鳩山前総理の国際舞台でのスタンス、あるいは日本のあり方、そういうものを示してきております。これまでも税制として温暖化対策税をどのように導入するかということが、いろいろな機関で、あるいは長い時間をかけて議論されてきております。

地方税のグリーン化もかなり重要なテーマになってきています。ご案内のように森林環境税、産廃税、あるいは自動車税のグリーン化等々、こうしたところで現実に税制と環境対策との両立というか、そういうことがまさに総合ということで、どうやって財源すなわち税収を調達するという目的と、環境に資するという目的の2

つを調和させるかが重要になってきています。

固定資産税については、皆様もご案内のように土壤汚染がある土地、あるいはアスベストの問題がある建物をどう評価するのかがかなり重要な問題になってきています。そして、現状ではどうなのか、諸外国とりわけアメリカではどのような対応がなされているのかを参考にしながら、税制のグリーン化という大きな流れの中でどう考えていったらよいのかについて、今日、お話をさせていただこうと思っております。

## 1. 税制のグリーン化

まず、そもそも税制のグリーン化とは何かということで、お手元の資料でいきますと資料1 (P.9) です。これは、新しい環境税を入れるだけではなくて、既存の税をうまく環境に親和性のあるような税制に変えていくということです。望ましい姿に近づく第一歩として、理想の姿まっさらなキャンバスに絵を描くのではなく、既に絵が描かれているところを修正していく、そういうようなものが税制のグリーン化です。新たにそこに絵を描き加えるように、新税を入れることもあろうかと思いますが、既存の税制をうまく環境親和性を持つような税に変えていくことが、広い意味での税制のグリーン化だにご理解いただけたらと思います。

そして、環境税と言われているのは、これはまた少し詳しくお話しさせていただきますが、どのように概念規定したらいいのかといったときに、広く言えば、環境問題を解決するための税といえます。その解決の仕方として、後ほど詳しく見ますが、インセンティブを与えて環境汚染活動を縮減させるようなことを目的とする

税もあれば、森林環境税のように住民税の超過課税をして、財源を調達して、それを環境保全対策の公共支出、あるいは政府支出として充てることによって環境に資する場合があります。

それから、これは固定資産税でかなりやられていること、あるいは法人税でもやられていることですが、環境配慮をした事柄について税負担の軽減をする。租税特別措置とよく言われますけれども、tax expenditures というか税制を通じた補助金政策みたいな形でインセンティブを与える、こういうものも広い意味での環境税になる。環境問題を解決するための税制というような意味合いで、広く見るとそれが環境税という理解になるのでしょう。

そもそも環境問題を解決するといったときに、環境問題は何で起こるのかというと、人間が生きていくためにさまざまな経済活動を行うことで、自然環境を悪化させるからです。そのことによって、はね返りで、私たちの生活にマイナスの影響をもたらす問題なのです。経済学を勉強された方は、お決まりの言葉で言えば外部不経済、あるいは負の外部性の問題として理解できます。パレート最適にはなりません。資源の効率的な配分が市場に任せておくとうまく達成できませんということですね。それでピグー税、あるいはポーモル・オーツ税というような税が思考されてきています。

また、潜在的環境税についてもよく言われています。これは、例えばガソリン税のように、もともと環境対策のために仕組まれた税ではなくて税収を上げるためのもので、いわゆる財源調達ということが目的だったわけですが、その立法の趣旨とは別に、付随的にCO<sub>2</sub>の抑制に寄与しているという税のことを意味します。すなわち、もともとは環境汚染原因の経済活動を意図的に抑制するような税ではなかったのですが、結果として、あるいは副産物として、環境汚染原因の経済活動を実際に抑制している税がある。それを潜在的環境税というのです。

資料3 (P. 10)、環境配慮の租税特別措置については、先ほどお話しした tax expenditures として、固定資産税はこの部分で非常に手厚

く環境配慮をやっています。そういう意味では、今の固定資産税制そのものが潜在的な環境税として十分認識できるだけの中身を持っているということは、ご理解いただけるかと思います。

さて、環境税の類型ということで分類化してみると、インセンティブ型環境税と財源調達型環境税と、両方合わせた原因者負担型環境税と、3つに類型化できます。課税対象と、それから集めてきた税収の使い道で分類してみると、図1のマトリックスのような形で理解できるでしょう。インセンティブ環境税は温暖化対策税あるいは炭素税ということで理解していただければいいと思うのですが、それはCO<sub>2</sub>の排出なり化石燃料消費について課税をしますが、その税収については一般財源でも構わないということで、炭素税は図1のIIのところに入ります。

それに対して、産廃税みたいなものは原因者負担型環境税で、それは課税対象を産廃というような産業廃棄物の量に対して課税をして集めてきた税収を、産廃の最終処分場の整備等の環境保全対策に充てているようなもの、産廃税が原因者負担型の環境税だということですね。

また、先ほどお話しした森林環境税は、課税対象は環境汚染原因ではなくて、その他ということで、いわゆる住民税の均等割りの部分の超過課税をして集めてきた税収を、環境保全、森林保全に充てていることで、それは財源調達型の環境税になります。このような類型をしてみると、固定資産税はどう位置づけられるのかについては、また後ほど最後に、このマトリックスに戻って整理をしてみたいと思います。

## 2. 固定資産税に係る環境配慮措置

実際に環境配慮を固定資産税でどうやっているのかについては、資料6 (P. 11) でございます。これはもう皆様のほうが私よりもお詳しいかと思いますが、一応整理してみると次のようになっています。まず、償却資産に係る軽減措置が省エネと公害防止用設備についてなされている。それから、林地の固定資産税に係る非課税、そして緑地保全区域内の土地の評価、さら

に生産緑地の農地の課税、このように大体分けられるのではないかと思います。

個別に、もう少し詳しく見ていきますと、省エネ施設の償却資産に係る軽減措置ということで、資料7(P.12)①ですが、緑化施設に対する課税標準の特例で、価格の2分の1と課税標準額を軽減している。資料8(P.12)②が電気自動車の充電設備等に対する課税標準の特例措置で、課税標準を3分の2とすることで、こうした環境に優しい自動車について、それを動かすための設備等について配慮しています。資料9(P.13)③がバイオ燃料製造設備に関する課税標準額の特例措置で、これも2分の1にしています。それから、資料10(P.13)④太陽光の話が出てきます。太陽光は今国の政策でもかなり重要になっています。皆さんもご存じだと思いますが、そこにメモをしておいていただきたいのですが、RPS法、電気事業者による新エネルギー等の利用に関する特別措置法というのが平成14年の法律の第62号ということで、既に2003年4月から実施されています。このRPS法というのはどういうことかという、きれいな、クリーンなエネルギー、太陽光、風力とか、バイオマスとか、新エネルギーと言われていいますが、その新エネルギーの利用を促進するような形で施行されているわけです。

このRPSは、Renewable Portfolio Standardの略です。リニューアブルは、再生可能という、リニューアブル。それから、よく資産選択でポートフォリオセレクションと言いますが、ポートフォリオ、そしてスタンダードのSですね。これは諸外国でも実際になされていますが、日本では、こうした規制コマンド・アンド・コントロールと同時に、固定資産税の方でも太陽光発電設備に関する課税標準の特例措置を設けているわけです。

それから、総務省でも、政権交代後の12月に「緑の分権改革」の中に、RPS法等の話や、さらに買い取り制度みたいなものが言及されています。こういう点で、国のほかの政策、つまり今言ったような規制政策を補完するような形で、固定資産税が活用されていることが分かり

ます。そういう意味では、固定資産税は、省エネ改修住宅についてもそうなのですが、今後どういうふうにやっていくのか。当然に今の政権は租税特別措置、固定資産税に関するものは一杯あるので、それをなるべく減らしていこうということで絞り込みをしているわけですが、そのときに環境配慮の部分は減らせるのかどうか。ここら辺のところ重要になってくると思います。

ただ、軽減措置ばかりしていると税収が上がらない。自動車税のグリーン化も非常に良いのですが、税収中立で導入したのに、軽減ばかりやって重課しないでいると、税収はどんどん減っていく。ということで、財源調達としての税の機能と、環境への配慮をどうやってうまく調和させるのかが今問われているのです。

同じように、固定資産税についてもそういうことが言える。環境配慮でどんどんと課税ベースが浸食されると、本当にそれで大丈夫なのかというようなお話にもなるわけですね。それからまた、こうした軽減措置というやり方でいいのかという問題もあります。tax expendituresと言われて、税制を通じた補助金政策ですから。そうではなくて、direct expendituresのほうが望ましいという議論が今から少なくとも50年ぐらい前から議論されていまして、こうした租税特別措置すなわち租税支出よりも、direct expendituresとして、政府が税収を集めておいて、直接に歳出で経費ということで補助金を出したほうが透明化が図れるのではないかと議論も、学会ではなされています。

そういう点で、今後こうした固定資産税に関する環境配慮をどうするのかについては、税収との絡みもあります。それから、環境の配慮のこのバランスをどうやってとっていくのかが重要になってくるのだらうと申し上げておきたいと思います。

資料13(P.15)では、森林の多面的機能を増進するために、保安林に関するものについては固定資産税が非課税とされています。それから、特別緑地保全地区内の土地の評価に関して、都市の緑地法第12条第1項に規定する特別緑地保

全区域内の山林の評価と宅地等の評価、これはまさに皆様のご専門の領域だろうと思いますが、そこに宅地等の評価については補正をする。それから、山林については2分の1相当ということで土地の評価を環境配慮していますね。

生産緑地についても、宅地並み課税ではなくて一般農地として課税しています。今までのお話は、くどいようですが、現行の固定資産税の環境配慮の租税特別措置なり軽減措置だったわけですね。次に、そうした良い面の部分ではなくて、実際に汚染された資産をどう評価したらいいのかということで、土壤汚染土地の固定資産税評価のお話に移りたいと思います。

### 3. 土壤汚染土地の固定資産税評価

これについては、資料16(P.16)です。土壤汚染対策法がご案内のように平成14年に制定され、それに付随して固定資産税評価基準が検討されました。土壤汚染の存在でどういうことが市場価値の減価として考えられるかということ、3つあるだろうと言われていています。第1は、汚染物質の除去等に伴う浄化・改善の費用が発生する。だから、普通の汚染されていない土地に比べて、この浄化費用だけ減価してもいいのではないかという点です。

それから、第2は、土地の利用の一部制約による、全部の土地が使えずに汚染されている土地については利用ができない、あるいは、従前の汚染されていない土地のように十分な利用ができない場合には、その部分については市場価値を減価してもいいのではないかという点です。

そして、第3は、ここがかなり重要で、汚染に対する stigma というか、こういうものがあるとよく言われます。人々の心理的な意識の中に、汚染された土地だという嫌悪感がある。例えば、今いろいろと新聞で取り沙汰されている中央卸売市場の豊洲移転について、都議会も割れているようです。都知事がどういうご判断をするのか。都知事はもともと豊洲移転に賛成ということで動いてきていますが、そういうときに、実際にどういふようなことが起こるのか。

回復して、土壤を改善したとしても、人々のこの stigma、そういうものをどうやって払拭できるのだろうかということが、その移転については当然配慮されることになるでしょう。都民のお考え、あるいは都議のお考え、そういうことの中でまさに総合的な政策判断が問われてくるということですね。

不動産鑑定評価基準では、こういうことで減価は想定できると言っているのですが、実際に減価しているのかということ、これは皆様のほうがお詳しいと思うのですが、なかなか減価されていない。そのときに1つの手がかりになるのが、今日のこの大会の主催者である資産評価システム研究センターの報告書で、これを少し見てみましょう。それは2006年に出された報告書です。そこで言われているのは、次の通りです。①の浄化費用を減価要因とすることは適当でない。それから、③の stigma ということを減価要因とすることは、客観的に測定できないから困難である。そうすると、②の土地利用一部制約による減価、そういうものについては認めてもいいのではないかと。ただし、相当厳しい限定をつけて運用すべきだと言われているのです。

評価額としては、今そこにあるような標準的土地利用に基づく評価額に利用が制約されている減価率を引いて、利用できる割合を掛けたものを土壤の汚染土地の評価方法の基本式として示しています。実際にはどうやっているのかということ、土壤汚染の対策後にも汚染を完全に除去できずに、実際に地価が下落しているときには、課税主体である各市町村の判断で所要の補正を行って補正額を算定するという事になっている。そうすると、実際に減価がなされているのかということ、ほとんどの市町村では、こうした情報も十分整っているとは言いがたい状況のもとで補正はなかなか難しいというのが実態なのだろうということです。

それでは、アメリカの状況はどうか見てみましょう。土壤汚染の土地については、ブラウンフィールドという言葉が言われます。それは、土壤汚染の存在、あるいはその懸念から、その

土地が本来有する潜在的な価値よりも著しく低い用途、あるいは未利用になっている土地であると定義づけられています。実際にそうした汚染の存在、あるいはその懸念から利用が制限されている土地がブラウンフィールドと言われているものです。このブラウンフィールドについては、スーパーファンド法等の動きの中でずっとなされてきておまして、そこに書かれているようなさまざまな法律の対応のもとで今もなされています。

今後どうなるかは置いて、実際に今は2002年の法律が生きている。ブラウンフィールド連邦パートナーシップ・アクション・アジェンダということで、連邦と州、州とそれぞれのカウンティとなり、その州の中の地方政府との関係でさまざまな形でパートナーシップを組んでやっています。そのときの主な手法は、損金算入と補助金です。つまり、大体ほとんどの州は補助金政策をとっている。このブラウンフィールドを浄化していくインセンティブとして補助金という手法を使っているのです。

#### 4. ミネソタ州の汚染税

これに対して、私が知る限りあまりないと思うのですが、アメリカのミネソタ州は課税をするわけです。今話題のCO<sub>2</sub>排出についても、税でいくのか、補助金でいくのか、排出量取引でいくのか、コマンド・アンド・コントロールでいくのかという政策手段の選択が重要な問題に成ります。税でいくか補助金でいくかというのは、餉でいくのか鞭でいくのかという違いになります。先ほど来お話ししています租税特別措置というのは餉の部分ですね。そうではなくて、重課なり課税というのは鞭の部分です。この餉と鞭をどうやってミクスチャーしていくのかということが重要になってくると思います。

自動車税のグリーン化の場合には、本来は環境に優しいクリーンなエンジン、あるいは車体については軽課する一方で、重課するものもありますよということで、税収をニュートラルにして、両方で政策実施をしようとしているわけ

です。

ところが、人々や納税者の心理からして、政治的な受容というか政治的なフィージビリティを考えると、どうしても補助金政策に偏ってしまう。現実の政策決定の中では、そうなっているということですね。

それに対して、ミネソタ州の汚染税というのは、鞭のやり方を行っている。それは今から15年以上前から施行されています。どういうことをやっているのかというと、以下の通りです。まず市場価値については、汚染された土地について正しく評価しましょうと。そうすると、汚染されていない土地に比べて評価が下がりますから、財産税 (property tax) の減収が起こります。そこで、減収分をそのままにしないで、それを課税ベースにする、あるいはそれを課税の対象にすることで、汚染価値に対して実質的に課税する。そこに書かれている汚染価値とは何かというと、汚染による市場価値下落分を汚染価値と言っています。それを課税ベースにして税をかける、というような考え方になります。

ただし、そのときに下落分が1万ドル未満のときは非課税、免税にしています。また個人の資産については、汚染税は適用しないということになっている。では、具体的に汚染資産に関する市場価値評価の算定ということで、これは皆さんのご専門の領域だろうと思うのですが、汚染の存在と無関係な資産の市場価値をまず評価する。それから、汚染による価値損失評価を減じて、財産税による資産評価価値を算定するということですね。

そして、今度、2番目として、資料23(P. 20)ですけれども、汚染資産に関する純課税能力、実際にキャパシティーというのは能力と訳していいのか、容量でそのままキャパシティーと言ったほうがいいのかもかもしれませんが、一応能力ということにしておきます。汚染純課税能力というのは、そこに書かれているような市場価値の合計純課税能力から財産税の純課税能力を引いたものです。それは、資料23の3行目の右辺の第1項は、汚染のない資産市場価値に対する

財産税の算定税額です。それから、引くほうは、汚染された資産市場価値に対する財産税の算定税額です。

そうすると、その差額が汚染されたことによる財産税の減収分が、この汚染純課税能力というものということです。これを課税ベースにして、税率を掛けていく。税率は100、50、25、12.5の4つの税率が適用されますということで、その税率については先に行って恐縮ですが、資料28(P. 22)を見ていただきたいのですが、この組み合わせです。

もう一度確認します。課税ベースは、汚染によって生じた財産税の減収分です。それ掛ける税率で、そのときに責任義務主体すなわちこの土地の管理について責任義務を負う主体であるにもかかわらず、浄化実施計画のない人については100%税をかけます。すなわち普通の汚染のない土地の評価と同じだけの税負担をしてくださいということですね。

それに対して、州が承認したような浄化実施計画があれば、それは50%でいいですよということです。責任義務主体でない人が所有者の場合には、そういう計画を持っている場合には、一番安くて12.5、なければ25%というような構造になっている。詳しくは、資料24~27(P. 20~22)のところに書かれていますので、少しお読みいただきたいと思います。このミネソタ州では、どういうふうはこの汚染税を執行しているのか、そして税収配分はどうなっているのかということが資料29(P. 23)に書かれております。

資料29をご覧くださいなのですが、税務執行は、財産税と同じような形で、コンプライアンスコストがさほどかからない形でなされている。税収の配分についても、計画がある場合とない場合で配分の仕方が違ってきます。計画がない場合には、汚染税は、先ほど言ったように、上のマトリックスを見ていただければわかるように、100%か25%の税率で徴収され、その税収はすべて地方の課税区に配分される。そういう計画がある場合には、右側の50か12.5%の税率で徴収されて、税収の5%はカウンティ、

残りの95%が州に配分される。そして、州に配分された税収は、州の浄化補助金財源に充てられるというようなやり方ですね。

このやり方は、まさに先ほどの環境税の類型でみてみますと、資料4(P. 10)のところで見ていただきたいんですが、汚染原因を課税対象に、汚染があるから減収額が出るということで、そこに課税して集めてきた税収を環境保全に充てているという点で、まさに原因者負担型の環境税の1種ということになります。

結局、このミネソタ州の汚染税というのは、汚染の存在で資産の市場価値が下落したことに伴う財産税の減収分を、その資産所有者が責任義務主体か否か、承認された計画があるかないかで、100%、50%、25%、12.5%だけ取り戻す措置になります。減収額が見込まれるのは、汚染し浄化しない人が悪いと考えられています。その分、財産税の税収が減ったのは所有者に責任があるのだから、それについては負担してくださいと言う意味です。そういうことが嫌であれば、ちゃんと元の、普通の市場価値まで汚染を除去するような計画をしてくださいと求めている。実際に計画が実施され浄化された場合には、この税はかけられない。ミネソタ州は、こういうような仕組みを、財産税を補完するような形で汚染税として入れているということです。

## おわりに

おわりにということで、以上述べてきたことから何が言えるのか考えてみましょう。今実際に我が国の固定資産税に係る環境配慮措置というのは、くどいようですが、鮎の部分つまり優遇措置で行われている。それから、土壤汚染土地でアスベスト家屋などのようなものの固定資産税評価については、不動産鑑定評価では減価が予想されているのですが、実際にはほとんど減価されない。必要であれば所要の補正を行うということで評価額を算定しているのですけれども、それは税収減になります。

こうした減価補正をすることは、固定資産税本来の適正な時価を評価する上で重要であるが、

汚染のない正常資産に比べて、汚染資産が軽課されますので、環境汚染対策としてのバッドに課税する環境税の考え方にそぐわないと同時に、固定資産税の減収につながる。そこで、こうした減価補正をせずに、汚染資産でも正常な資産として課税し続けることが現実的な税務執行対応になっている。したがって、我が国では各市町村が汚染資産について積極的な減価補正を行っていないというのが実態なのではないかと考えられます。これは事実かどうか分かりませんが、私の見る限りそういうふうに言えるのではないかと。

この現状について、どう考えたらいいのかというと、我が国では、汚染資産に対する環境税としての課税措置について、すなわち鞭の部分の工夫が全くなされていないと言えるのです。それに対して1つ参考になるのが、今ご紹介したミネソタ州の汚染税だと思います。こうした汚染税は、我が国の今後の汚染資産に関する固定資産税のあり方について有益な示唆を与えるのではないのでしょうか。

最後に、資料34(P.25)でございますが、課税によって汚染の浄化を促進するようなインセンティブを与える工夫として、環境整備計画税

というものを構想してもいいのではないかといいことを申し上げたい。そして、汚染された資産については適正な評価をできるような情報を集める。あるいは、今のIT社会のもとで、そうした土地について、追跡ができるようなことをしておく。それが今後、いろいろな意味で必要になってくるのではないかと。そういうことが整えば、課税環境が変わってきますので、そうした減価、汚染による減収額を課税ベースにするような環境保全計画税といったような任意税も、都市計画税とともに固定資産税を核とした税制のグリーン化として位置づけられるのではないかといいことを、申し上げたいと思います。

今日お話ししたことは、もう既に皆様方、ご案内かもしれませんが、資産評価システム研究センターの『資産評価情報』の通巻176号に同じタイトルで書かせていただいております。今年の5月に出された冊子でございますが、詳しくは参考文献や何かはそこをご覧いただければ、少しご興味があれば原典に当たっていただければ、お役に立てばなと思っております。

少し時間を超過しましたが、私のお話は以上にさせていただきたいと思っております。ご静聴どうもありがとうございました。



## 1. 税制のグリーン化

---

環境税を新たに導入することだけではなく、潜在的環境税に着目しつつ現行税制全体を環境保全の観点から洗い直して、環境にマイナスの影響を及ぼすような租税法上の規定や租税特別措置を除去したり、潜在的環境税を改変し環境汚染原因の経済活動をより抑制するような環境税に変えたりする税制改革

出所: 横山彰「地方税制のグリーン化」『地方税』第48巻第12号、7頁、(財)地方財務協会、1997

## 環境税とは

---

環境問題を解決するための税

## 環境問題とは

---

人間の経済活動が自然環境を悪化させることで人間の社会にマイナスの影響を及ぼす問題で、経済学では外部不経済つまり負の外部性の問題として理解される。

## 潜在的環境税とは

環境汚染原因の経済活動を意図的に抑制する環境税はないが、環境汚染原因の経済活動を付随的に抑制する税

## 環境配慮の租税特別措置

環境汚染抑制設備等に係る租税特別措置⇒税制を通じた補助金で「租税支出 (tax expenditures)」といわれ、環境政策の「経済的手段」では税ではなく補助金

## 2. 環境税の類型

図1. 課税対象と税収使途による分類

		財源調達型環境税	
		環境保全	その他
課税対象	環境汚染原因	原因者負担型環境税 I	II
	その他	III	IV

インセンティブ型環境税

出所：横山彰「エネルギー税と環境税」『環境税：実態と仕組み』（石弘光編、47-62頁、東洋経済新報社、1993年12月）加筆修正

### インセンティブ型環境税

環境への負荷を増大させる経済活動を意図的に抑制するための租税であり、その税収の用途は問題にならない。⇒**本来の環境税**

### 財源調達型環境税

環境保全対策の財源を調達するための租税であり、その課税対象は問題にならない。

### 原因者負担型環境税

環境汚染原因を課税対象として、その税収を当該汚染活動に関する環境保全対策の財源とするための税で、インセンティブ型環境税でかつ財源調達型環境税である。

## 3. 固定資産税に係る環境配慮措置

- (1) 省エネ施設の償却資産に係る軽減措置
- (2) 公害防止用設備の償却資産に係る軽減措置
- (3) 林地の固定資産税に関する非課税
- (4) 特別緑地保全地区内の土地の評価
- (5) 生産緑地地区の区域内の農地の課税

## (1) 省エネ施設の償却資産に係る軽減措置

### ①緑化施設に対する課税標準の特例措置

都市緑地法に規定する認定計画に従って整備された緑化施設に対する固定資産税の課税標準額を、最初の5年度分につき価格の1/2(特定建築物の緑化施設は1/3)とする。

特例期限は、平成23年3月31日までに新設されたもの。

### ②電気自動車の充電設備等に対する課税標準の特例措置

電気を動力源とする自動車に充電若しくは水素充てんするための設備、又は専ら可燃性天然ガスを内燃機関の燃料として用いる自動車に可燃性天然ガスを充てんするための設備で、新たに取得されたものに対する固定資産税の課税標準額を、最初の3年度分につき価格の2/3とする。特例期限は、平成23年3月31日までに取得されたもの。

### ③バイオ燃料製造設備に対する課税標準額の特例措置

農林漁業有機物資源のバイオ燃料の原材料としての利用の促進に関する法律に規定するバイオ燃料製造業者が同法に規定する認定生産製造連携事業計画に従って実施する生産製造連携事業により新設した一定の機械その他の設備に対する固定資産税の課税標準額を、最初の3年度分につき価格の1/2とする。  
特例期限は、平成24年3月31日までに新設されたもの。

### ④太陽光発電設備に対する課税標準の特例措置

政府の補助(新エネルギー等事業者支援対策費に係る補助)を受けて取得された太陽光発電設備に対する固定資産税の課税標準額を、最初の3年度分につき価格の2/3とする。  
特例期限は、平成23年3月31日までに取得されたもの。

## ⑤省エネ改修住宅に対する減額措置

平成20年1月1日以前から所在する住宅又は区分所有に係る家屋の専有部分のうち、人の居住の用に供する部分において外壁、窓等を通しての熱の損失の防止に資する一定の改修工事が行われたものについて、改修工事終了後3月以内に市町村に申告書の提出がされた場合の固定資産税額を、最初の1年度分につき1/3減額とする。  
特例期限は、平成25年3月31日までに改修されたもの。

## (2)公害防止用設備の償却資産に係る 課税標準の軽減措置

---

特例措置について適用期限を平成24年3月31日取得分まで延長

- ①汚水又は廃液処理施設(特例率を1/6から1/3に縮減)
- ②指定物質排出抑制施設(特例率1/3のまま)
- ③ごみ処理施設及び一般廃棄物の最終処分場(特例率1/2のまま)
- ④廃ポリ塩化ビフェニル等処理施設(特例率1/3のまま)
- ⑤廃石綿等溶融施設(特例率を1/6から1/3に縮減)
- ⑥下水道除害施設(特例率を2/3から3/4に縮減)
- ⑦土壤汚染除去施設(特例率1/3のまま)

### (3) 林地の固定資産税に関する非課税

---

固定資産税法348条2により

保安林に係る土地(森林の保健機能の増進に関する特別措置法第2条第2項第2号に規定する施設の用に供する土地で政令で定めたものを除く)については固定資産税が非課税とされている。

### (4) 特別緑地保全地区内の土地の評価

---

都市緑地法第12条第1項に規定する特別緑地保全地区内の山林の評価と宅地等の評価

#### ① 山林の評価

当該土地が特別緑地保全地区として定められていないとした場合の価額の1/2に相当する価額

#### ② 宅地等の評価

当該土地が特別緑地保全地区として定められていないとした場合の価額に、当該土地の総地積に対する樹木の生育している部分の地積の割合に応じて、「画地計算法」の「がけ地補正率表」を適用した場合に得られる補正率を乗じた価額

## (5) 生産緑地地区の区域内的の農地の課税

生産緑地法第3条第1項により定められた生産緑地地区の区域内的の農地は、「公害又は災害の防止、農林漁業と調和した都市環境の保全等良好な生活環境の確保に相当の効用があり」とされるもので、地方税法附則19の2により、市街化区域内的の農地に適用される宅地並み課税の適用から除外され、一般農地として課税される。

## 4. 土壌汚染土地の固定資産税評価

### (1) 不動産鑑定評価

土壌汚染対策法の制定及び平成14年7月の不動産鑑定評価基準改正に伴い、土壌汚染の存在により、

- ①汚染物質の除去等に伴う浄化・改善費用の発生
- ②土地利用の一部制約による市場価値の減価
- ③汚染に対する心理的嫌悪感(stigma)など

による市場価値の減価が想定できるとされている。

## (2)資産評価システム研究センターの 報告書(2006)

---

- ①浄化・改善費用を減価要因とすることは適当でなく、  
③心理的嫌悪感を減価要因とすることは客観的に困難  
であるとし、②土地利用の制約等による減価について  
もかなり限定をつけて、

評価額＝標準的土地利用に基づく評価額×

(100%－土地利用の制約等による減価率)

を土壤汚染土地の評価方式の基本式として示している。

## (3)実際の土壤汚染土地に係る 固定資産税評価

---

土壤汚染の対処後にも汚染を完全に除去でき  
ず地価が下落しているとき、各市町村の判断で、  
「**所要の補正**」を行って評価額を算定している。

## 5. アメリカのブラウンフィールド

### ブラウンフィールド(brownfields)とは

土壌汚染の存在、あるいはその懸念から、本来、その土地が有する潜在的な価値よりも著しく低い用途あるいは未利用となった土地

- ・ 1980年「包括的環境対策・補償・責任法(CERCLA: Comprehensive Environmental Response, Compensation, and Liability Act)」
- ・ 1983年 ニュージャージー州の「環境浄化責任法(ECRA: Environmental Cleanup Responsibility Act)」

- ・ 1986年「スーパーファンド修正および再授權法(SARA: Superfund Amendments and Reauthorization Act)」
- ・ 1995年 スーパーファンドのもとでの連邦環境保護庁(EPA: Environmental Protection Agency)の「ブラウンフィールド・アクション・アジェンダ(Brownfields Action Agenda)」
- ・ 2002年「小規模企業の責任救済及びブラウンフィールドの再活性化に関する法律(Small Business Liability Relief and Brownfields Revitalization Act)」成立  
「ブラウンフィールド連邦パートナーシップ・アクション・アジェンダ(Brownfields Federal Partnership Action Agenda)」実施  
⇒浄化費用の税法上の損金算入、補助金

## 6. ミネソタ州の汚染税

### 汚染税(contamination tax)

- ・1993年に制定され1995年から施行
- ・汚染されている土地などの資産について汚染による市場価値下落に伴う財産税(property tax)の減収額をそのままにせず、汚染による市場価値下落分(汚染のない資産市場価値マイナス汚染のある資産市場価値)を汚染価値(contamination value)として、汚染価値に対して実質的に課税する。
- ・ただし、汚染価値は合理的な汚染浄化実施計画の実施費用見積額以下とし、汚染による市場価値下落分が10,000ドル未満のときの汚染価値はゼロで、個人の資産には汚染税は適用されない。

## 汚染税の算定

### (1) 汚染資産に関する市場価値評価額の算定

まず汚染の存在と無関係な資産の市場価値を評価し、それから汚染による価値損失評価を減じて財産税による市場価値評価(property tax estimated market value)を求め、さらに緑地などの課税延期措置や利用制限による市場価値の減額などの控除額を差し引き、財産税が課される課税市場価値(property tax taxable market value)を算定する。

## (2)汚染資産に関する純課税能力の算定

汚染純課税能力 (contamination net tax capacity)

= 市場価値合計純課税能力 - 財産税純課税能力

市場価値合計純課税能力 (market value total net tax capacity) = 汚染のない資産市場価値に対する財産税の算定税額

財産税純課税能力 (property tax net tax capacity) = 汚染された資産市場価値に対する財産税の算定税額

⇒汚染純課税能力は、汚染の存在による財産税の減収額

## (3) 汚染税額の算定

汚染税額 = 汚染純課税能力 × 汚染税率

汚染税率は、資産所有者の提出する書類によって、責任義務主体であるかどうかと浄化実施計画があるかどうかで、100%、50%、25%、12.5% の4つの税率が適用される。

### ①100%の税率

浄化されていないあるいは浄化計画がなく、かつ資産所有者/経営者が責任義務主体、あるいは資産所有者が低い税率適用の要件を満たす書類を資産評価員 (assessor) に提出していないケース

### ②50%の税率

浄化実施計画ないしアスベスト除去計画があり、かつ資産所有者/経営者が汚染責任主体で、なおかつ資産所有者がミネソタ州の汚染管理庁ないし農業省に承認された浄化実施計画(アスベスト以外の汚染の場合)のコピー1部と浄化実施計画による作業の開始時を示す宣誓供述書を資産評価員に提出したケース。

汚染がアスベストの場合、資産所有者は資産評価員に、アスベスト除去計画書のコピー1部と、除去作業完了を確約する免許事業者との契約書か所有者の除去作業遂行免許証かのいずれかのコピー1部を提出しなければならない。

### ③25%の税率

浄化されていないあるいは浄化計画ないしアスベスト除去計画がなく、かつ資産所有者/経営者が責任義務主体でなく、しかも資産所有者が評価年の7月1日まで所有者ないし経営者が責任義務主体でないという汚染管理庁ないし農業省の決定書のコピー1部を資産評価員に提出したケース。

## ④12.5%の税率

浄化実施計画ないしアスベスト除去計画があり、かつ資産所有者/経営者が汚染責任主体でなく、なおかつ資産所有者が汚染管理庁ないし農業省に承認された浄化実施計画(アスベスト以外の汚染の場合)のコピー1部と浄化実施計画による作業の開始時期を示す宣誓供述書を資産評価員に提出し、しかも資産所有者が評価年の7月1日まで所有者ないし経営者が責任義務主体でないという汚染管理庁ないし農業省の決定書のコピー1部を資産評価員に提出したケース。

## 汚染税率

承認された 浄化実施計画 資産所有者/経営者	なし	あり
	責任義務主体である	100%
責任義務主体でない	25%	12.5%

## 汚染税の税務執行と税収配分

汚染税の税務執行は財産税と同じようになされ、汚染が浄化されると汚染税が課されなくなる。汚染税の税収配分は、浄化実施計画ないし除去計画の有無で異なる。浄化実施計画や除去計画がない場合、汚染税は100%か25%の税率で徴収され、その税収はすべて地方課税区に配分される。浄化実施計画や除去計画がある場合には、50%か12.5%の税率で徴収され、税収の5%がカウンティ、残りの95%が州に配分される。州に配分される税収の95%は、州の浄化補助金財源に充てられる。

## 汚染税の意味

結局、ミネソタ州の汚染税は、汚染の存在で資産の市場価値が下落したことに伴う財産税の減収分を、資産所有者が責任義務主体か否かと承認された汚染浄化実施計画の有無に応じて、100%、50%、25%、12.5%だけ取り戻す措置

## 7.おわりに

### 減価補正について

わが国の固定資産税に係る環境配慮措置は、環境配慮資産に対する優遇措置つまり租税支出としてなされている。また、土壌汚染土地だけでなくアスベスト家屋などのような汚染資産に関する固定資産税評価については、不動産鑑定評価では汚染の存在により市場価値の減価が想定できるとされ、各市町村の判断で必要ならば「**所要の補正**」を行い減価して評価額を算定している。

しかし、こうした**減価補正**をすることは、固定資産税本来の適正な時価を評価するうえで重要であるが、汚染のない正常資産に比して汚染資産が軽課されることになるので環境汚染対策として**バッドに課税する環境税**の考え方にそぐわないと同時に、**固定資産税の減収**に繋がる。

したがって、こうした減価補正をせずに汚染資産でも正常資産として課税し続けることが現実的な固定資産税の執行対応となり、わが国では各市町村が汚染資産について積極的な減価補正を行っていない。

この現状は、固定資産税に関連して、わが国では汚染資産に対する環境税としての課税措置について全く検討がなされていないことを意味する。汚染資産の市場価値に対して重課する「税制のグリーン化」として参考になる事例が、アメリカのミネソタ州の汚染税である。

この汚染税は、今後のわが国の汚染資産に関する固定資産税のあり方について有益な示唆を与えている。

## 環境整備計画税

汚染資産については、正常資産よりも低い資産評価を的確に行い、その適正な時価に対して固定資産税を課すとともに、汚染浄化を促進するインセンティブを与えるような新たな任意税を導入することが検討に値する。

汚染浄化も含め市町村の環境改善を行うためのインセンティブと財源調達とを兼ね備えた環境整備計画税といった新税を構想することが望ましい。

この環境整備計画税は、都市計画税とともに固定資産税の両輪となり、固定資産税を核にした税制のグリーン化として位置づけうるのである。