

# 地方自治体の租税支出レポート

## —自動車環境税制における兵庫県の租税支出を題材として—

大野 桂

### I はじめに

我が国の財政は、国・地方を通じ、高齢化の進展による社会保障関係費の増大に直面している。また、高度経済成長期に整備された社会基盤の老朽化対策など、他の財政需要の増大も必至である。高度経済成長期にあつては、税収の自然増を新規事業に配分すること、すなわち増分の配分が可能であつた。しかし、人口減少社会を迎えて経済が成熟化した現在及び近い将来において、増大していく財政需要を満たすに足る税収自然増を期待することはできず、この財政収支の差は、増税により現世代が、赤字公債により将来世代が負担することになる。一方、新たな行政課題は次々と生じてくる。これらに応ずるために財政支出以外の政策手法はないだろうか、というときに目が向くのが政策税制措置、すなわち減税である。減税は、予算措置が求められるわけではないため、財政負担を生じないようにも思えるが、税収減を伴う以上は、間接的な財政支出であるといえる。また、負担の配分の時代にあつて特定の者を税制面で優遇することは、税負担の公平性の問題も大きい。

減税という政策手法は、我が国はもちろんのこと、諸外国においても「租税支出」(tax expenditure)と呼ばれて広く用いられ、直接的な財政支出の予算書・決算書に当たる「租税支出レポート」による租税支出の公表・報告が行われている。我が国でも、近年、「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」(租特透明化法)により、法人税(国税)における租特適用実態調査結果の国会提出が制度化されているが、地方自治体においては、租税支出レポートの公表はほとんど行われていない。

以上のような問題意識から、本稿では、地方自治体の租税支出の財政的マネジメントの前提となる租税支出レポートに焦点を絞って考察を進める。

第2章では、予算・財政マネジメントと租税支出について考察する。まず、間接的財政支出である租税支出について、予算の目的・手法などの直接的財政支出のマネジメントと

比較することにより、租税支出についても計画、執行、検証全体を「租税支出循環」としてとらえ、PDS サイクルによってマネジメントすべきことを提示する。そして、この租税支出のマネジメントに資するため、一定の情報を備えた租税支出レポートが必要であることを論じ、我が国での租税支出レポート作成・公表の現状を確認する。

第3章では、地方税の統計として現に存在する「課税状況調」から租税支出レポートに資するような情報がどの程度得られるかを試みる。具体的な事例として、自動車環境税制における兵庫県の租税支出「自動車税のグリーン化特例」及び「自動車取得税のエコカー減税」を取り上げて分析するとともに、これらと同目的の直接的財政支出とを合わせた財政総支出についても確認する。そして、第2章で指摘した租税支出レポートとして備えておくべき情報の観点から、課税状況調の租税支出レポートとしての活用可能性及び課題を明らかにする。

第4章では、地方自治体が租税支出レポートを活用する際の課題について今後の方向性を示す。

## II 予算・財政マネジメントと租税支出

### 1 間接的財政支出としての租税支出

租税は、公共サービスを提供するために必要な資金を調達することを本来の機能とし、その制度（税制）は、公平・中立・簡素という租税原則を備えていることが望ましいとされる。しかし、担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、何らかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に税負担を軽減する規定が税制上多数設けられている<sup>1</sup>。これら税制上の特別規定は、政策目的のために、課税の公平と税収の確保がある程度犠牲にして、特定の経済活動・部門・主体に税の減免や繰延べという優遇措置を与えるものであり、諸外国において「租税支出」と呼ばれている<sup>2</sup>。

OECD の報告書では、我が国における租税支出の定義として、「特定の政策上の配慮がなかったとすれば、税負担の公平その他の税制の基本的原則からは認め難いと考えられる

1 金子（2012），p.84.

2 渡瀬（2008），p.8。本稿において、租税特別措置、税負担軽減措置、政策減税などと呼ばれる措置の呼称は、「租税支出」を基本とする。これは、租税特別措置等の用語がいずれも税制面からの呼称であるのに対し、租税支出という用語は、財政面からの呼称であり、減税の財政支出としての側面に着目する本稿にふさわしいためである。また、この租税支出と対比されるべき、補助金をはじめとする直接的な財政支出については「直接支出」と呼称する。

実質的な意味での「特別措置」という税制調査会の政策税制の定義が紹介されている<sup>3</sup>。多くの OECD 諸国では、租税支出の推計及び公表が政府によって行われてきており、指標として活用されている<sup>4</sup>。租税支出の計測方法には、主として歳入損失法、歳入増加法、支出同等法の3つの手法があり、各国の実際の推計では一番目の歳入損失法がとられているが<sup>5</sup>、いずれの方法によっても測定上のあいまいさは避けることはできず、租税支出は、あくまでも「目安」であり、大掴みに「目測」するのに便利という位置づけであることを認識しておく必要があるとされる<sup>6</sup>。いずれにせよ、補助金プログラムと比較して予算審議や運用評価が不十分であるため導入しやすく、運用面でもメリットがあると考えられたために、経済政策等の達成手段として、諸外国と同様、我が国でも租税支出は積極的に活用されてきた<sup>7</sup>。

次は、この租税支出と直接支出である予算の異同を確認する。

## 2 予算循環と「租税支出循環」

予算は、単年度主義の原則に従い毎年度策定されるが、一つの予算が運営される過程（予算過程（budgetary process））は、少なくとも3年度以上の年月を重ねる。この一つの予算の生涯は、予算循環（budget cycle）と呼ばれ、予算の編成（立案及び決定）、予算の執行、決算という三つの過程から構成される<sup>8</sup>。これをマネジメントの観点からみると、予算編成過程は計画（Plan）、予算執行過程は執行（Do）、決算過程は検証（See）ととらえることができ、これらが毎年繰り返すことにより形成される予算循環は、PDS サイクルを形成しているのとらえることができる。

これに対し、歳入、特に租税制度の政策形成の過程である租税過程（tax process）については、予算過程とは異なる循環（cycle）を財政の意思決定プロセスで持つとされながらも、もっぱら政策形成過程をいうものとして理解されている<sup>9</sup>。しかし、租税制度という制度的基盤を活用した租税支出は間接的財政支出であると認識すると、租税支出についても、その計画、執行、検証全体を「租税支出循環」としてとらえ、PDS サイクルによ

3 古田（2011）、p.49。日高（2010）は、我が国の「租税特別措置」は総額3～5兆円程度とされているものの、2006（平成18）年国税収入49兆円に対して租税支出は約17兆円（対GDP比3%程度）であると推計し、オーストラリア（同4.2%）、オランダ（同2.39%）と同水準であるとしている（同、p.59）。

4 予算書の一部として公表している国にアメリカ、イギリス、ドイツなど、予算書とは別に公表している国にオーストラリアやカナダなどがある（日高（2010）、p.55）。

5 3つの計測方法は上村（2008）、p.5。各国の状況は渡瀬（2008）、pp.10-11など。

6 渡瀬（2008）、pp.16-17。

7 古田（2011）、p.49。

8 神野（2007）、p.121。貝塚（2003）、p.43。

9 貝塚（2003）、pp.51-54。

てマネジメントしていく必要があるのではないか、ということが意識される。具体的には、予算編成過程に相当する租税支出の立案決定過程においては財政支出目的に照らした検討がなされているか、予算執行過程に相当する租税支出執行過程においては要件審査等の執行手続きが適切になされているか、決算過程においてはその妥当性、有効性などが検証されているか、などについて、予算循環のマネジメントと比較していく視点が生じてくる。

そこで、租税支出循環についても、予算循環全体をマネジメントする「予算・財政マネジメント」<sup>10</sup>と同様にPDSサイクルによってマネジメントを行うことの課題を考えると、直接支出と租税支出を対照しながら考察を進めていく。

### 3 直接支出と租税支出のマネジメント比較

#### (1) 予算の目的から見た比較

予算の目的としては、「総額についての規律の維持」、「資源配分の効率化」及び「公共サービスの効率的供給」の3つが挙げられるが、これら3つの予算の目的から見た予算編成の問題点として、増分主義、投入統制及び単年度予算の3点が指摘されてきた<sup>11</sup>。

増分主義における問題点は、第一に、税収が減少した場合は増分による優先順位付けが困難となるため、前年度予算の踏襲になりかねず、行政課題の解決のために施策を選択するという視点がなくなるという点である。第二に、仮に増分があったとしても、要求部局による「予算分捕り」では予算配分の根拠が利害関係者の影響力の強弱で決まる点である。次に、投入統制における問題点は、財政当局が成果に目を向けないまま投入資源の配分を行う結果、投入資源配分に係る現場の裁量をなくしてしまい、「権限なきところに結果責任なし」という状況に陥ってしまうことにある。さらに、単年度予算における問題点は、一度開始された事業を止められずに後年度の巨額な事業費を予算化せざるを得なくなるなど、中期的な視点で計画的な財政運営を行うことには限界があることである。

これらの問題点は直接支出を対象としたものであるが、増分主義及び投入統制については、租税支出についても概ね当てはまるといえる。すなわち、増分主義の問題点を租税支出に当てはめると、前年踏襲型で行政課題の解決のために施策を選択する視点がなくなり、「資源配分の効率化」という目的を達成できない、また、利害関係者の影響力の強弱による租税支出の分捕り合戦が行われて「総額についての規律の維持」が失われる、と置き換えられる。同様に、投入統制の問題点を租税支出に当てはめると、租税支出の成果に

10 田中(2003)。

11 稲沢(2012a), p.5, pp.21-26.

目を向けないまま財政資源の投入を続けてしまい、「資源配分の効率化」を達成できない、と置き換えられる。一方、単年度予算の問題点については、租税支出はいったん法・条例が成立すれば、その効力は単年度に限られるものではなく、直接は当てはまらない。ただし、一度開始された租税支出は既得権化して後年度に財政負担をもたらし続けるおそれがあるという意味においては、一度開始された事業を止められない、という単年度予算から生ずる問題点と結果において相通ずるところがある。

## (2) 補助金と租税支出の比較

次に、直接支出における財政援助である補助金<sup>12</sup>と租税支出の比較により租税支出の問題点を検討する。

表1は補助金（直接支出）と租税支出を要件、過程及び効果において比較対照したものである。この表からは、租税支出について次のような問題点を指摘することができる。第一に、租税支出が間接的な財政支出であるにもかかわらず、直接的な財政支出である補助金と異なり、政策体系での位置づけが明確ではなく、また、財政支出として認識されないために、行政評価の対象になりにくいことである。これは、資源配分の効率化を達成するための仕組みが租税支出において準備されていないということの意味する。第二に、租税支出は、いったん制度化されると、その後の適用は分権的な意思決定<sup>13</sup>によるために、直接的な財政支出である補助金と異なり、支出総額をあらかじめ定めることができず、また、その執行状況を管理できないために、支出の上限を制御できないことである。これは、同じ財政支出である補助金と比べて、租税支出は総額について規律の維持を達成する機能が劣るということの意味する。第三に、租税支出は、特定の者の税負担を軽減するという財政支出を行うのに租税制度という制度的基盤を用いるために、租税原則である公平、中立、簡素の全てを損なっていることである。特に所得課税においては、所得が少ない者は少額の、所得が多い者は多額の税負担の軽減を受けることが顕著であり、税負担の軽減を受ける前の税制で想定されている垂直的公平を低下させてしまう。

12 ここでは、国・地方自治体から民間部門に交付する補助金について取り扱う。

13 分権的な意思決定とは、租税支出の適用が個々の納税者の選択により決定されることをいう。これに対し、補助金は、その適用が国・地方自治体の集権的な意思決定により決定される。表1においても同じ。

表1 補助金（直接支出）と租税支出の比較

区分	補助金（直接支出）	租税支出
要件	対象者 ○(予算の範囲内において) 要件に適合する行動をとった者すべてが対象（赤字企業、低所得者も対象） ●要件に適合する行動を行ってから申請し、審査を受けてその支給を受けるまでのタイムラグが発生する	●適合する行動をとっても対象とならないことがある（赤字企業、低所得者など） ○手続きが申告のみの場合は申告納付時に効果が発現する（手続きに申請を要するものについては補助金と同様）
	用途 ●具体的に定められている（用途の制限あり）	○用途の制限なし（適用要件として、事前に設備投資を行うこと等）
過程	立案決定過程 ○予算として立案・審査・決定される ○予算により政策体系の中に位置づけられる ○歳出予算により補助金の総額（上限）を明確にできる	○法・条例として立案・審査・決定される ●予算と形式が異なっており、政策体系での位置づけが明確ではない ●税収は見積りに過ぎず、租税支出の総額（上限）を明確にできない
	執行過程 ●個別審査による集権的な意思決定による（行政の裁量の余地がある） ○支出の執行状況を管理できる	○申告による分権的な意思決定による（手続きに申請を要するものについては補助金と同様） ●支出の執行状況を管理できない
	決算過程 ○政策体系の中で定めた目的により事後評価可能 ○歳出決算として監査・決算審査される	●政策体系での位置づけが不明確で事後評価の対象になりにくい ●歳入決算の一環として監査・決算審査されるが、租税支出は明示されない（財政支出として認識されない）
効果	税財政への効果 ○税ではないので税制を歪めない ●直接支出の規模が大きくなる	●特定の者の税負担を軽減することで公平性を損なうとともに税制が複雑化し、租税原則に反する ○直接支出の規模を小さくできる
	両者に共通の効果 ○直接・間接の財政支出を通じて民間部門の特定の行動を高める誘導を図る ●既得権化する可能性がある	

(備考) 「○」は長所とされる事項、「●」は課題がある事項を表す。

(出所) 日高 (2010), pp.59-60、古田 (2011), pp.49-50、平川・成宮 (2012), pp.32-33及び末永 (2012), p.283をもとに筆者作成。

#### 4 租税支出の財政マネジメントの前提となる租税支出レポート

これまで見てきたところから、租税支出について次のことがいえる。一つには、租税支出過程は、直接支出の予算過程が予算循環とされているのと異なり、租税支出循環として認識されていないためにPDSサイクルを形成していないこと、二つには、租税支出においては、直接支出の予算の目的とされている「総額についての規律の維持」及び「資源配分の効率化」に対する認識が不十分であること、三つには、租税支出は、租税原則である

公平、中立、簡素の全てを損なっていることである。これらの問題は、租税支出が単なる減税とのみ認識され、財政支出としてのマネジメントが不十分であることに起因するものである。以上のことから、財政マネジメントには、その対象に直接支出だけでなく租税支出も含むべきものと理解される。すると、次の段階として、予算循環のように租税支出循環を回す前提としてまず必要なものは何か、直接支出に存在しながら租税支出において抜け落ちているところは何か、という点が問題となる。

直接支出については、予算書を会計年度ごとに作成し、議会の議決を受けた後に支出する。また、決算書を会計年度ごとに作成し、事後評価や議会の議決を経ることとなる。これらの計数の把握をベースとして各事務事業の費用を把握し、それらの効果と照らし合わせることにより行政評価が可能となる。一方、租税支出においては、立案決定時に議会の議決を受けて施行されるが、予算書・決算書が作成されることはない。このため、租税支出が目的とするところのために、どれだけの費用すなわち租税支出を実施する、あるいは実施したのかを把握することは難しい。

租税支出の計画、執行、検証全体を租税支出循環としてとらえると、次のような PDS サイクルによるマネジメントが想定される。まず、租税支出の立案決定過程において、その租税支出によって達成しようとする政策目的の明確化、政策体系への位置づけ、租税支出対象者・額の明確化、租税原則を損なっても租税支出を採用する理由などの評価軸が明らかにされる。その執行の結果、決算過程においては、経済性、効率性、有効性などを判断するための費用情報や対象者属性情報に基づき、事後評価を行うこととなる。これらの情報が明らかになることにより、直接支出との一体的マネジメントも可能となってくる。

この租税支出循環を回そうとすると、どのような属性の者に対し、どの程度の規模（件数・額）の租税支出を行う（った）のか、という情報が求められることになる。すなわち、租税支出を測定し、一覧にまとめる租税支出レポートを作成することがまず必要であり、最初の課題であるといえる。

## 5 租税支出レポートが備えるべき情報

租税支出について、資源配分の効率化、総額についての規律の維持及び租税原則の実現を図るために、その計画、執行、検証全体を租税支出循環としてとらえ、PDS サイクルによってマネジメントしていく場合において、租税支出レポートを用いる場面としては、立案決定過程及び決算過程が想定される。租税支出の立案決定過程において財政支出目的に照らした検討がなされているか、決算過程においてその妥当性、有効性などが検証されているか、といったことを検討するとき、どのような属性の者に対し、どの程度の規模

(件数・額)の租税支出を行う(った)のか、などを租税支出レポートにより知ることができれば、その検討の前提となる費用情報や対象者属性情報が得られることとなる。

これに資するため、租税支出レポートに備えるべき情報として、①当該租税支出の受益者と受益額、②当該租税支出と同目的の直接支出とを合わせた総支出、③階級別件数・額の区分、の3つが考えられる。すなわち、資源配分の効率化を考えるためには、誰にどれだけの受益があるのか、という情報が必要である。総額についての規律を維持するためには、直接支出と租税支出を合わせた総支出に対して財政規律を働かせる必要がある。租税原則(公平・中立・簡素)、特に垂直的公平の原則の実現を図るためには、受益者の階級別件数・額の区分が必要である。

租税支出レポートの形式面では、複数の租税支出レポートの比較可能性が重要である。年度間比較及び団体間比較が容易に行えるよう統一的なレポート形式への配慮が望まれる。

以上、租税支出及び租税支出レポートの意義と課題を考察してきた。次に、国・地方を通じた我が国の租税支出レポートの現状を確認する。

## 6 我が国の租税支出レポートの現状

### (1) 国税

租税支出の立案決定過程においては、財務省が「租税特別措置による減収額試算」や「税制改正による増減収見込額」を国会予算委員会に予算審議の参考として提出しており、原則として租税特別措置法による特例措置について、歳入損失法による減収額のみが試算が公表されている。また、国税庁が「申告所得税標本調査」、「民間給与実態統計調査」及び「会社標本調査」の3つを税収見積もり、税制改正等の基礎資料とする目的で公表しており、主要な政策税制については参照することができる。

租税支出の決算過程においては、2010(平成22)年に「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」(租特透明化法)が制定され、租税特別措置の適用を受ける法人には2011(平成23)年度から法人税確定申告書に「適用額明細書」の添付が義務付けられており、これを集計したものが法人税の租特適用実態の調査結果報告書として国会に提出される。対象税目は法人税のみ、かつ、租税特別措置法に規定された政策税制措置のみと範囲は限定されているが、適用件数・適用総額にとどまらず、業種別・資本金階級別・所得階級別のクロス集計、高額適用額上位10件が公表される。

### (2) 地方税

まず、地方税における租税支出を税制面から整理しておく。地方税における租税支出



は、①地方税法で全国一律に定められた特例措置、②課税免除・不均一課税、③減免、の3つに区分できるが、国の定めによる①と地方独自の②及び③とは分けて考える必要がある<sup>14</sup>。①については、地方自治体が独自に改廃することができないものであるが、既に仕組みとして存在する課税状況調を租税支出レポートとして活用できるよう整備すれば、年度間・他団体比較も可能となり、直接支出と租税支出を併せ見ることによって財政面、政策面での検討をより幅広く行えるようになる。また、「地域決定型地方税制特例措置（わがまち特例）」<sup>15</sup>が拡充される場合には、①についても国任せではなく、地方自治体ごとに異なる割合を定めることが可能となり、財政マネジメントの幅が広がる。②及び③については、それぞれの地方自治体が独自に定めるものであり、改廃も含めて地方自治体が独自にマネジメントできるものである。このことを踏まえて地方税の租税支出レポートの現状を概観していく。

租税支出の立案決定過程においては、総務省が「税制改正による事項別増減収見込額」により当該年度に改正される政策税制の減収額のみを試算を公表している。また、総務省における地方税制の企画立案や地方交付税の基準財政収入額の算定を目的とする「道府県税の課税状況等に関する調」（以下「課税状況調」という。）<sup>16</sup>などの地方税統計資料が公表されており、上記①から③までのあらましを把握することができる。

租税支出の決算過程においては、上記①について、国税と同様、2011（平成23）年度以降の地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告書が国会に提出されることとされた。この報告書は、法人関係地方税については国税の適用実態調査に基づき作成され、その他の地方税については「課税状況調」などの地方税統計資料から作成される。この報告書の特徴は、対象税目が地方税全般で、地方税法附則（国税の租税特別措置法に相当）の政策減税措置だけではなく、地方税法本則（国税の所得税法、法人税法等に相当）の政策減税措置も含むことである。このため、原則として租税特別措置法に規定された措置に限る国税よりも対象が広いといえる。しかし、報告書で公表される項目は適用総額の

14 課税免除及び不均一課税が個々の地方団体の政策目的等のために講じられるものであるのに対し、特例措置は国の政策目的等のために講じられ、結果的に、国が地方団体の課税権を制限するものである（総務省地域の自主性・自立性を高める地方税制度研究会（2012）、p.6）。また、本来国の政策目的による間接支出であるべきものが地方税の減収を通じて行われている場合が存在することが考えられるため、政策的にも重要な意味を持つ（日高（2010）、p.61）。

15 地方税法に規定する政策税制の課税標準の軽減の程度等について、法律で定める上限・下限の範囲内において地方自治体が条例で決定できるようにする仕組み。平成24年度税制改正で固定資産税の課税標準の特例措置2件に初めて導入された。

16 「地方自治法等の規定に基づく地方公共団体の報告に関する総理府令第1条第2項による調製様式及び提出期日について」（昭和28年7月1日付自甲発第295号）に基づき調製されたものをいう（普通交付税に関する省令第18条第2項）。

みである。これは、この報告書作成の基礎となる統計資料において、法人税のような集計を行うためのデータが十分に収集されていないことによるものと考えられる。

一方、上記②及び③については、全国一律の制度ではなく、個々の地方自治体による制度である。このため、課税状況調等において詳しい区分で集計されるわけではなく、租税支出の個々の状況を全国的に見ることはできない。それぞれの地方自治体においても、租税支出レポートの公表はほとんど行われていないが、一部の地方自治体は租税支出レポートの公表に取り組んでいる。名古屋市<sup>17</sup>は、2007（平成19）年度に市税における減免制度の廃止・見直しを行い、名古屋市市税減免条例を制定して2009（平成21）年度から施行した。この見直し後の市税減免実施状況については、減免総額、税目別内訳の円グラフ及び主な減免規定とその減免額をA4版1ページに収めたものが同市webサイトで公表されている。また、大阪市<sup>18</sup>は、2012（平成24）年度に市税の減免措置を通じた財政的支援について支援の目的と減免額（支援額）を再点検し、大阪市市税条例・施行規則の一部を改正して2013（平成25）年1月から施行している。あわせて、市税の軽減措置の見える化として、「軽減措置実施に係る予算要求制度」の創設、予算における軽減措置の政策上の位置づけの明示といった措置を講じている。

### Ⅲ 「課税状況調」による租税支出レポートの試み

#### —自動車環境税制における兵庫県の租税支出を題材として—

国税にあまりなく地方税特有の税制として資産保有課税がある。道府県税としての自動車税、市町村税としての固定資産税が典型例である。地方自治体の租税支出レポートをテーマとする本稿では、このうち自動車税を取り上げることとし、課税状況調により階級段階別の租税支出推計が可能な「グリーン化特例」を租税支出の試算の対象とする。また、このグリーン化特例とともに自動車環境税制の一部を構成している自動車取得税の「エコカー減税」についても租税支出の試算を行う。対象とする地方自治体は、筆者の勤務先である兵庫県とする<sup>19</sup>。

以下、自動車税グリーン化特例、自動車取得税エコカー減税それぞれについて、課税状況調から租税支出を試算し、租税支出レポートに資する情報がどの程度得られるかを見ていく。

17 前田（2010），pp.126-146、名古屋市（2012）による。

18 大阪市（2013）による。

19 兵庫県税の課税状況調については、兵庫県税務課より提供を受けた。

## 1 自動車税のグリーン化特例

### (1) 自動車税のグリーン化特例の概要<sup>20</sup>

自動車税は、自動車に対し、その所有の事実に見出し、その所有者に課するものであるが、固定資産税に代わる財産税的な性格のほか、道路損傷負担金的な性格を持つ。また、一部の自家用車については奢侈税的な面も併せ持っている。

自動車税の税率は、自動車の種別や排気量等ごとに設定されているが、同一の自動車にあっても、営業用自動車の税率は自家用自動車の税率よりも低く設定されている。

2001（平成13）年に自動車税のグリーン化特例が創設され、税収中立を前提として、排出ガス及び燃費性能の優れた環境負荷の小さい自動車は税率を概ね13%～50%軽課し、新車新規登録からディーゼル車は11年、ガソリン車は13年を経過した環境負荷の大きい自動車は税率を概ね10%重課する特例措置が講じられた。その後、概ね2年ごとに自動車の環境性能向上に伴う軽課対象車の見直しが行われている。

### (2) 全体的な適用状況

兵庫県及び全国における自動車税のグリーン化特例の全体的な適用状況については表2のとおりである。この表から何が読み取れるであろうか。

まず、兵庫県の軽課台数を見てみる。2003（平成15）年度から2011（同23）年度までの平均でみると、対象台数は92千台、課税台数に占める比率は5.1%となっている。また、2004（平成16）年度をピークにとり、軽課の適用される台数が減少していったが、2010（平成22）年度から再び増加傾向にあることが読み取れる。この間、課税台数は一貫して緩やかな減少傾向にあることから、軽課基準である排出ガス基準の見直しによって適用台数が増減していると考えて差し支えないであろう。軽課額の変動についても、軽課台数と同様の傾向を読み取ることができる。そして、1台当たり軽課額をみると、2004（平成16）年度以降はほぼ同等の水準であるが、2010（平成22）年度以降は上昇傾向にあるものと読み取れる。1台当たり調定額はほぼ横ばいであることから、1台当たりの税額が大きな軽課対象車が増加しているのではないかと推定されるが、この表からはそれを確かめることはできない。

兵庫県の重課台数に目を移してみる。2003（平成15）年度から2011（同23）年度までの平均でみると、対象台数は171千台、課税台数に占める比率は9.6%となっている。こちらは軽課と異なり一貫して台数が増加しており、2003（平成15）年度には課税対象車の7.0%

20 総務省自動車関係税制に関する研究会（2010）による。

が重課対象であったが、2011（平成23）年度には12.3%が重課対象となっている。そして、重課額の変動についても、重課台数と同様の傾向を読み取ることができる。一方、1台当たり重課額に大きな変動はない。重課基準は、軽課基準と異なり、新車新規登録からの年

表2 自動車税グリーン化特例の適用状況（兵庫県・全国）

（兵庫県）

（単位：千台、百万円（ただし、1台当たりの額は千円））

年度	課税			軽課					重課					重軽課差額	
	課税台数 (a)	賦課期日現在 調定額 (b)	1台当たり 調定額 (b)/(a)	軽課 台数 (c)	軽課台 数比率 (c)/(a)	軽課額 (d)	軽課額 比率 (d)/(b)	1台当たり 軽課額 (d)/(c)	重課 台数 (e)	重課台 数比率 (e)/(a)	重課額 (f)	重課額 比率 (f)/(b)	1台当たり 重課額 (f)/(e)	重課額- 軽課額 (f)-(d)	重軽課差 額比率 (g)/(b)
H15	1,902	71,104	37	158	8.3%	1,605	2.3%	10	134	7.0%	435	0.6%	3	-1,170	-1.6%
H16	1,891	69,728	37	185	9.8%	2,765	4.0%	15	154	8.1%	522	0.7%	3	-2,243	-3.2%
H17	1,816	68,573	38	73	4.0%	920	1.3%	13	151	8.3%	529	0.8%	4	-391	-0.6%
H18	1,812	67,793	37	89	4.9%	1,361	2.0%	15	157	8.7%	565	0.8%	4	-796	-1.2%
H19	1,790	67,704	38	56	3.1%	726	1.1%	13	166	9.3%	601	0.9%	4	-125	-0.2%
H20	1,765	66,615	38	64	3.6%	892	1.3%	14	178	10.1%	644	1.0%	4	-248	-0.4%
H21	1,732	65,676	38	46	2.7%	631	1.0%	14	190	11.0%	697	1.1%	4	66	0.1%
H22	1,716	64,237	37	90	5.2%	1,402	2.2%	16	200	11.7%	741	1.2%	4	-661	-1.0%
H23	1,699	63,635	37	71	4.2%	1,302	2.0%	18	209	12.3%	778	1.2%	4	-524	-0.8%
平均	1,791	67,229	37	92	5.1%	1,289	1.9%	14	171	9.6%	612	0.9%	4	-677	-1.0%

（出所）各年度「道府県税の課税状況等に関する調」第51表（兵庫県）から筆者作成。

（備考）自動車税グリーン化特例適用初年度である平成14年度「道府県税の課税状況等に関する調」は、重軽課の内訳（50%、25%、13%軽課など）の表示がないなど平成15年度以降と様式が異なっていることから、試算の対象には含めなかった。以下の表についても同じ。

（全国）

（単位：千台、百万円（ただし、1台当たりの額は千円））

年度	課税			軽課					重課					重軽課差額	
	課税台数 (a)	賦課期日現在 調定額 (b)	1台当たり 調定額 (b)/(a)	軽課 台数 (c)	軽課台 数比率 (c)/(a)	軽課額 (d)	軽課額 比率 (d)/(b)	1台当たり 軽課額 (d)/(c)	重課 台数 (e)	重課台 数比率 (e)/(a)	重課額 (f)	重課額 比率 (f)/(b)	1台当たり 重課額 (f)/(e)	重課額- 軽課額 (f)-(d)	重軽課差 額比率 (g)/(b)
H15	48,958	1,778,787	36	2,240	4.6%	45,200	2.5%	20	3,990	8.1%	11,800	0.7%	3	-33,400	-1.9%
H16	48,405	1,741,656	36	2,190	4.5%	65,000	3.7%	30	4,630	9.6%	14,500	0.8%	3	-50,500	-2.9%
H17	48,090	1,774,475	37	1,780	3.7%	22,100	1.2%	12	5,040	10.5%	16,400	0.9%	3	-5,700	-0.3%
H18	47,617	1,750,971	37	2,210	4.6%	33,500	1.9%	15	5,330	11.2%	17,800	1.0%	3	-15,700	-0.9%
H19	46,978	1,744,491	37	1,370	2.9%	17,900	1.0%	13	5,650	12.0%	19,000	1.1%	3	1,100	0.1%
H20	46,206	1,710,696	37	1,580	3.4%	22,400	1.3%	14	5,960	12.9%	20,300	1.2%	3	-2,100	-0.1%
H21	45,158	1,676,461	37	1,140	2.5%	15,600	0.9%	14	6,410	14.2%	21,700	1.3%	3	6,100	0.4%
H22	44,572	1,632,373	37	2,143	4.8%	33,615	2.1%	16	6,641	14.9%	27,964	1.7%	4	-5,651	-0.3%
平均	46,998	1,726,239	37	1,832	3.9%	31,914	1.8%	17	5,456	11.7%	18,683	1.1%	3	-13,231	-0.8%

（出所）平成15年度ないし同21年度の重軽課台数（単位：万台）・額（単位：億円）については自動車関係税制に関する研究会（2010年総務省）第2回資料1から、その他は各年度「道府県税の課税状況等に関する調」第51表（総務省）から筆者作成。本稿執筆時点において、平成23年度「道府県税の課税状況等に関する調」は公表されていない。

（備考）平成21年度重軽課額について筆者が同年度「道府県税の課税状況等に関する調」第51表から試算した額は、軽課15,348百万円、重課21,989百万円であり、総務省（2010）の軽課15,600百万円、重課21,700百万円とは1%余り乖離が生じている。筆者の試算は、「道府県税の課税状況等に関する調」第51表に従い、賦課期日現在重軽課台数に1台当たり重軽課額を乗じて試算しているため、賦課期日後の異動を反映できない。ただし、総務省（2010）は試算方法を明らかにしておらず、乖離の原因は明確ではない。

数をその基準としていることから、重課対象車の属性の変動は軽課対象車よりも小さいことが読み取れる。

上で見た重課と軽課の差はどのようなになっているであろうか。2003（平成15）年度から2011（同23）年度までの平均でみると、重軽課差額は677百万円、これが賦課期日現在調定額に占める比率は1.0%となっている。このことは、グリーン化特例は、年間677百万円、自動車税込1%分の減収を兵庫県の財政にもたらしていることを意味する。

次に、兵庫県の状況を全国と比較してみるとどのようなことが読み取れるであろうか。兵庫県と全国を比較して目を引くのが、1台当たり軽課額の違いである。2003（平成15）年度及び2004（同16）年度において、兵庫県の1台当たり軽課額は10ないし15千円であるのに対し、全国の1台当たり軽課額は20ないし30千円と2倍となっている。2003（平成15）年度及び2004（同16）年度は対象台数・軽課額ともに大きいですが、これは、グリーン化特例創設時は新車新規登録の翌年度から2年間軽課が適用されることとされていたこと、そして、特例創設時の想定以上に軽課対象車が普及したことによるものであり、2003（平成15）年度新規登録車以降は適用要件が厳格化の方向で見直されている<sup>21</sup>。しかし、当時の兵庫県においては、全国の傾向と比べ、税額の高い軽課対象自動車がそれほど普及しなかったことが見て取れる。

表2では、全体的な課税台数・調定額及び重軽課台数・額・比率の状況を概観した。ここからは、兵庫県のグリーン化特例の詳細を見ていきたい。

### **(3) 用途別（営業用・自家用）適用状況**

表3は、表2を用途別（営業用・自家用）で分けたものである。この表からは何が読み取れるであろうか。2003（平成15）年度から2011（同23）年度までの平均値を確認する。

まず、表2で見た課税台数・調定額との比率を営業用自動車が全課税台数・調定額に占める比率は台数で3.6%、調定額で2.7%であり、自家用自動車が全課税台数・調定額に占める比率は台数で96.4%、調定額で97.3%となっている。同様にして軽課台数・額の比率を見てみると、営業用自動車が全課税台数・調定額に占める比率はほとんど0%であり、軽課の対象はほぼ自家用自動車で占められているといえる。一方、重課台数・額の比率を見てみると、営業用自動車が全課税台数・調定額に占める比率は台数で3.7%、調定額で2.1%、自家用自動車が全課税台数・調定額に占める比率は台数で96.3%、調定額で97.9%となっており、営業用自動車は課税台数・調定額において占める割合よりも多くが重課の対象となっていたが、その比率は年々低下していること、そして、この比率低下の原因は

21 総務省自動車関係税制に関する研究会（2010），p.17.

表3 自動車税グリーン化特例の適用状況（兵庫県：用途別）

(単位：千台、百万円（ただし、1台当たりの額は千円）)

用途	年度	課税					軽課					重課				
		課税台数 (a)	全課税台 数比率 (a)/表2(a)	賦課期日 現在調定額 (b)	全調定額 比率 (b)/表2(b)	1台当たり 調定額 (b)/(a)	軽課 台数 (c)	全軽課台 数比率 (c)/表2(c)	軽課額 (d)	全軽課額 比率 (d)/表2(d)	1台当たり 軽課額 (d)/(c)	重課 台数 (e)	全重課台 数比率 (e)/表2(e)	重課額 (f)	全重課額 比率 (f)/表2(f)	1台当たり 重課額 (f)/(e)
営業用	H15	63	3.3%	1,719	2.4%	27	0	0.1%	1	0.1%	5	7	5.2%	13	3.1%	2
	H16	64	3.4%	1,751	2.5%	27	0	0.1%	1	0.0%	5	7	4.8%	14	2.7%	2
	H17	65	3.6%	1,772	2.6%	27	0	0.1%	0	0.0%	5	6	4.3%	12	2.3%	2
	H18	66	3.6%	1,818	2.7%	28	0	0.1%	0	0.0%	5	6	3.7%	11	2.0%	2
	H19	66	3.7%	1,847	2.7%	28	0	0.1%	0	0.1%	6	6	3.4%	11	1.9%	2
	H20	66	3.8%	1,865	2.8%	28	0	0.1%	0	0.1%	5	6	3.5%	12	1.9%	2
	H21	65	3.8%	1,862	2.8%	28	0	0.2%	1	0.1%	6	6	3.0%	11	1.6%	2
	H22	64	3.7%	1,823	2.8%	28	0	0.0%	0	0.0%	5	6	2.8%	11	1.5%	2
	H23	64	3.7%	1,828	2.9%	29	0	0.1%	0	0.0%	5	6	2.9%	12	1.5%	2
	平均	65	3.6%	1,809	2.7%	28	0	0.1%	0	0.0%	5	6	3.7%	12	2.1%	2
自家用	H15	1,839	96.7%	69,385	97.6%	38	158	99.9%	1,604	99.9%	10	127	94.8%	422	96.9%	3
	H16	1,827	96.6%	67,977	97.5%	37	185	99.9%	2,764	100.0%	15	147	95.2%	508	97.3%	3
	H17	1,751	96.4%	66,801	97.4%	38	73	99.9%	920	100.0%	13	144	95.7%	517	97.7%	4
	H18	1,747	96.4%	65,974	97.3%	38	89	99.9%	1,361	100.0%	15	151	96.3%	554	98.0%	4
	H19	1,724	96.3%	65,858	97.3%	38	56	99.9%	726	99.9%	13	160	96.6%	590	98.1%	4
	H20	1,699	96.2%	64,749	97.2%	38	64	99.9%	891	99.9%	14	171	96.5%	632	98.1%	4
	H21	1,667	96.2%	63,813	97.2%	38	46	99.8%	631	99.9%	14	184	97.0%	686	98.4%	4
	H22	1,652	96.3%	62,414	97.2%	38	90	100.0%	1,402	100.0%	16	194	97.2%	730	98.5%	4
	H23	1,636	96.3%	61,808	97.1%	38	70	99.9%	1,302	100.0%	18	203	97.1%	766	98.5%	4
	平均	1,727	96.4%	65,420	97.3%	38	92	99.9%	1,289	100.0%	14	165	96.3%	601	97.9%	4

(出所) 各年度「道府県税の課税状況等に関する調」第51表（兵庫県）から筆者作成。

重課対象自家用自動車の増加にあることが分かる。

以上のことから、営業用自動車においては軽課対象となるような環境性能の高い車の普及は進んでいないこと、重課対象となる新車新規登録から11ないし13年を超えている車の数はほぼ一定していることが分かる。また、自家用自動車においては新車新規登録から11ないし13年を超えている車が増加してきていること、すなわち高経年車の増加はもっぱら乗用車で生じているということがいえる。

#### (4) 自動車種類別（乗用車・トラック）適用状況

表4は、表2を自動車種類別（乗用車・トラック）で分けたものである。この表からは何が読み取れるであろうか。これも2003（平成15）年度から2011（同23）年度までの平均値で確認していく。

まず、表2で見た課税台数・調定額との比率について、乗用車が全課税台数・調定額に占める比率は台数で86.0%、調定額で92.6%であり、トラックが全課税台数・調定額に占める比率は台数で11.8%、調定額で5.9%となっている。同様にして軽課台数・額の比率

表4 自動車税グリーン化特例の適用状況（兵庫県：自動車種類別）

（単位：千台、百万円（ただし、1台当たりの額は千円））

種類	年度	課税					軽課					重課					
		課税台数(a)	全課税台数比率(a)/表2(a)	賦課期日現在調定額(b)	全調定額比率(b)/表2(b)	1台当たり調定額(b)/(a)	軽課台数(c)	全軽課台数比率(c)/表2(c)	軽課額(d)	全軽課額比率(d)/表2(d)	1台当たり軽課額(d)/(c)	重課台数(e)	全重課台数比率(e)/表2(e)	重課額(f)	全重課額比率(f)/表2(f)	1台当たり重課額(f)/(e)	
乗用車	H15	1,618	85.1%	65,536	92.2%	41	154	97.2%	1,582	98.6%	10	83	61.7%	343	78.8%	4	
	H16	1,616	85.5%	64,340	92.3%	40	179	96.6%	2,719	98.3%	15	101	65.8%	427	81.8%	4	
	H17	1,553	85.5%	63,375	92.4%	41	70	95.4%	908	98.6%	13	105	69.4%	445	84.2%	4	
	H18	1,557	85.9%	62,714	92.5%	40	85	96.1%	1,348	99.0%	16	113	71.9%	485	85.8%	4	
	H19	1,541	86.1%	62,706	92.6%	41	55	99.0%	723	99.6%	13	120	72.6%	518	86.2%	4	
	H20	1,522	86.2%	61,711	92.6%	41	62	97.6%	882	99.0%	14	129	72.6%	555	86.2%	4	
	H21	1,497	86.4%	60,889	92.7%	41	45	98.2%	625	99.0%	14	141	74.2%	608	87.3%	4	
	H22	1,488	86.7%	59,621	92.8%	40	88	98.6%	1,392	99.3%	16	151	75.8%	654	88.3%	4	
	H23	1,476	86.9%	59,091	92.9%	40	69	98.5%	1,294	99.3%	19	160	76.6%	690	88.8%	4	
	平均	1,541	86.0%	62,220	92.6%	41	90	97.5%	1,275	99.0%	14	123	71.2%	525	85.3%	4	
	トラック	H15	241	12.7%	4,279	6.0%	18	4	2.8%	22	1.4%	5	44	32.6%	68	15.6%	2
		H16	232	12.3%	4,147	5.9%	18	6	3.4%	46	1.7%	7	44	28.9%	69	13.2%	2
		H17	223	12.3%	4,056	5.9%	18	3	4.5%	12	1.3%	4	39	25.6%	59	11.2%	2
H18		216	11.9%	3,986	5.9%	18	3	3.8%	13	1.0%	4	37	23.5%	57	10.1%	2	
H19		211	11.8%	3,942	5.8%	19	1	0.9%	3	0.4%	5	38	23.1%	60	9.9%	2	
H20		206	11.7%	3,897	5.8%	19	1	2.3%	9	1.0%	6	41	23.2%	64	10.0%	2	
H21		200	11.5%	3,813	5.8%	19	1	1.7%	6	0.9%	8	41	21.8%	64	9.1%	2	
H22		193	11.2%	3,677	5.7%	19	1	1.4%	10	0.7%	8	41	20.3%	62	8.3%	2	
H23		188	11.1%	3,626	5.7%	19	1	1.5%	8	0.6%	8	41	19.6%	62	7.9%	2	
平均		212	11.8%	3,936	5.9%	19	2	2.5%	14	1.0%	6	41	24.3%	63	10.6%	2	

（出所）各年度「道府県税の課税状況等に関する調」第51表（兵庫県）から筆者作成。

を見てみると、乗用車が全課税台数・調定額に占める比率は台数で97.5%、調定額で99.0%、トラックが全課税台数・調定額に占める比率は台数で2.5%、調定額で1.0%となっており、軽課の対象はほぼ乗用車で占められているといえる。一方、重課台数・額の比率を見てみると、乗用車が全課税台数・調定額に占める比率は台数で71.2%、調定額で85.3%、トラックが全課税台数・調定額に占める比率は台数で24.3%、調定額で10.6%となっており、トラックは課税台数・調定額において占める割合の約2倍が重課の対象となっていること、その比率は年々低下していること、そして、この比率低下の原因は重課対象乗用車の増加にあることが分かる。

以上のことから、トラックにおいては軽課対象となるような環境性能の高い車が普及していない（あるいは環境性能の高い車の開発が進んでいない）こと、乗用車においては新車新規登録から11ないし13年を超えている車が増加してきていること、すなわち、表3と表4を合わせれば、高経年車の増加はもっぱら自家用乗用車で生じているということがいえる。

表5 自動車税グリーン化特例の適用状況（兵庫県：排気量別（乗用車））

(単位：千台、百万円（ただし、1台当たりの額は千円）)

種類	年度	課税					軽課					重課				
		課税台数(a)	全課税台数比率(a)/表2(a)	賦課期日現在測定額(b)	全測定額比率(b)/表2(b)	1台当たり測定額(b)/(a)	軽課台数(c)	全軽課台数比率(c)/表2(c)	軽課額(d)	全軽課額比率(d)/表2(d)	1台当たり軽課額(d)/(c)	重課台数(e)	全重課台数比率(e)/表2(e)	重課額(f)	全重課額比率(f)/表2(f)	1台当たり重課額(f)/(e)
1,500cc以下	H15	434	22.8%	14,000	19.7%	32	77	48.4%	821	51.2%	11	14	10.2%	45	10.4%	3
	H16	453	23.9%	13,993	20.1%	31	100	54.1%	1,480	53.5%	15	17	10.8%	55	10.6%	3
	H17	454	25.0%	15,055	22.0%	33	35	47.3%	457	49.6%	13	18	11.9%	60	11.3%	3
	H18	472	26.0%	15,472	22.8%	33	43	48.0%	654	48.1%	15	20	12.7%	66	11.7%	3
	H19	482	26.9%	16,117	23.8%	33	30	53.7%	375	51.6%	13	22	13.0%	72	11.9%	3
	H20	490	27.8%	16,312	24.5%	33	35	54.3%	469	52.6%	13	23	13.2%	78	12.1%	3
	H21	500	28.8%	16,804	25.6%	34	27	58.9%	322	51.0%	12	27	14.0%	89	12.8%	3
	H22	514	29.9%	17,029	26.5%	33	43	47.6%	591	42.2%	14	28	14.0%	93	12.6%	3
	H23	525	30.9%	17,451	27.4%	33	34	47.9%	566	43.4%	17	30	14.3%	100	12.8%	3
	平均	480	26.9%	15,804	23.6%	33	47	51.1%	637	49.2%	14	22	12.7%	73	11.8%	3
1,500cc超 2,000cc以下	H15	675	35.5%	26,051	36.6%	39	51	32.0%	507	31.6%	10	47	35.1%	183	42.0%	4
	H16	654	34.6%	25,063	35.9%	38	49	26.3%	710	25.7%	15	53	34.5%	207	39.7%	4
	H17	613	33.8%	23,938	34.9%	39	19	25.6%	183	19.8%	10	51	33.5%	197	37.2%	4
	H18	598	33.0%	23,156	34.2%	39	27	30.0%	373	27.4%	14	51	32.4%	198	35.0%	4
	H19	579	32.3%	22,574	33.3%	39	15	26.5%	205	28.2%	14	52	31.2%	201	33.5%	4
	H20	561	31.8%	21,825	32.8%	39	18	27.5%	260	29.2%	15	54	30.2%	208	32.3%	4
	H21	539	31.1%	21,075	32.1%	39	10	21.8%	162	25.7%	16	56	29.4%	218	31.2%	4
	H22	530	30.9%	20,334	31.7%	38	32	36.2%	556	39.6%	17	60	30.3%	235	31.7%	4
	H23	522	30.7%	20,087	31.6%	38	27	38.5%	528	40.6%	19	63	30.3%	240	31.6%	4
	平均	586	32.6%	22,678	33.7%	39	28	29.4%	387	29.8%	14	54	31.9%	210	34.9%	4
2,000cc超 2,500cc以下	H15	279	14.7%	12,426	17.5%	45	20	12.7%	180	11.2%	9	10	7.1%	43	9.8%	4
	H16	283	15.0%	12,439	17.8%	44	22	12.0%	367	13.3%	16	15	9.8%	68	13.0%	4
	H17	274	15.1%	12,187	17.8%	45	13	17.2%	193	20.9%	15	16	10.8%	73	13.8%	4
	H18	273	15.1%	12,117	17.9%	44	13	14.3%	242	17.8%	19	18	11.3%	80	14.1%	4
	H19	273	15.2%	12,247	18.1%	45	9	15.3%	109	15.0%	13	20	12.3%	92	15.3%	4
	H20	270	15.3%	12,139	18.2%	45	8	13.2%	116	13.0%	14	23	12.9%	103	16.0%	4
	H21	265	15.3%	11,922	18.2%	45	7	14.7%	109	17.3%	16	26	13.7%	117	16.8%	4
	H22	260	15.1%	11,610	18.1%	45	12	13.3%	207	14.8%	17	29	14.4%	129	17.5%	4
	H23	254	14.9%	11,381	17.9%	45	8	11.1%	175	13.5%	22	31	14.7%	139	17.8%	4
	平均	270	15.1%	12,052	17.9%	45	12	13.7%	189	15.2%	16	21	11.9%	94	14.9%	4
2,500cc超	H15	230	12.1%	13,059	18.4%	57	7	4.1%	74	4.6%	11	12	9.3%	72	16.6%	6
	H16	226	12.0%	12,845	18.4%	57	8	4.2%	162	5.9%	20	17	10.8%	97	18.5%	6
	H17	212	11.7%	12,195	17.8%	58	4	5.4%	76	8.2%	19	20	13.2%	116	21.8%	6
	H18	215	11.8%	11,969	17.7%	56	3	3.8%	78	5.7%	26	24	15.6%	141	25.0%	6
	H19	208	11.6%	11,767	17.4%	57	2	3.5%	35	4.8%	18	27	16.1%	153	25.5%	6
	H20	201	11.4%	11,434	17.2%	57	2	2.6%	37	4.2%	19	29	16.3%	166	25.7%	6
	H21	193	11.1%	11,089	16.9%	57	1	2.8%	32	5.0%	32	32	17.1%	185	26.5%	6
	H22	184	10.7%	10,648	16.6%	58	1	1.6%	38	2.7%	38	34	17.2%	197	26.6%	6
	H23	175	10.3%	10,173	16.0%	58	1	1.1%	24	1.9%	24	36	17.3%	206	26.5%	6
	平均	205	11.4%	11,687	17.4%	57	3	3.2%	62	4.8%	23	26	14.8%	148	23.6%	6

(出所) 各年度「道府県税の課税状況等に関する調」第51表（兵庫県）から筆者作成。



### (5) 排気量別（乗用車）適用状況

表4において、自動車の種類別で見ると乗用車が大半を占めていること、特に軽課の対象はほぼ乗用車で占められていることを見た。そこで、この乗用車を階級別、すなわち排気量別に区分したのが表5である。この表からは何が読み取れるであろうか。これも2003（平成15）年度から2011（同23）年度までの平均値で確認していく。

まず、表2の課税台数・調定額との比率は、1500cc以下では台数で26.9%、調定額で23.6%、1500cc超2000cc以下では台数で32.6%、調定額で33.7%、2000cc超2500cc以下では台数で15.1%、調定額で17.9%、2500cc超では台数で11.4%、調定額で17.4%となっている。そして、全体的に排気量の小さい乗用車が増加し、排気量の大きい乗用車が減少する傾向がみられる。

同様にして軽課台数・額の比率を見てみると、1500cc以下では台数で51.1%、調定額で49.2%、1500cc超2000cc以下では台数で29.4%、調定額で29.8%、2000cc超2500cc以下では台数で13.7%、調定額で15.2%、2500cc超では台数で3.2%、調定額で1.8%となっており、2000cc以下の乗用車が全軽課台数・額の8割を占めている。また、2010（平成22）年度以降、1500cc超2000cc以下で軽課適用台数・軽課額・1台当たり軽課額ともに増加がみられるが、これは、この排気量で販売される新車に50%軽課対象車が増えたことなどによるものと推測される。

一方、重課台数・額の比率を見てみると、1500cc以下では台数で12.7%、調定額で11.8%、1500cc超2000cc以下では台数で31.9%、調定額で34.9%、2000cc超2500cc以下では台数で11.9%、調定額で14.9%、2500cc超では台数で14.8%、調定額で23.6%となっており、軽課対象よりも大きな排気量の高経年車が重課の対象となっていること、特に排気量の大きな重課対象乗用車が増加していることが読み取れる。つまり、全体として、排気量の大きな高経年車への重課を原資として排気量の小さな新車への軽課を行っていることが見て取れる。

### (6) 小括

以上、自動車税のグリーン化特例における租税支出について、課税状況調を用いた試算・分析を行った。ここで得られたことをまとめておくと、次のとおりである。

まず、2003（平成15）年度から2011（同23）年度の全体的な適用状況（表2）については次のことがいえる。第一に、軽課について、台数・額ともに2004（平成16）年度をピークとして減少しているが、2010（平成22）年度から1台当たり軽課額も含めて増加傾向にあり、1台当たりの税額が大きな軽課対象車が増加している可能性があること、第二に、

重課について、台数・額ともに一貫して増加傾向にあること、第三に、グリーン化特例適用初期の頃の兵庫県では、全国での普及度合い比べると税額が高い軽課対象自動車の普及が低調であったこと、第四に、グリーン化特例は、平均して年間677百万円、自動車税込1%分の減収を兵庫県の財政にもたらしていることである。

また、より詳細に用途別（営業用・自家用）（表3）及び自動車種類別（乗用車・トラック）（表4）をあわせて見ると、第一に、軽課の対象はほぼ自家用乗用車に限られること、第二に、重課対象となる高経年車の増加はもっぱら自家用乗用車で生じていることがいえる。また、第三に、表3から営業用自動車においては軽課対象となるような環境性能の高い車の普及は進んでいないこと、第四に、表4からトラックにおいては軽課対象となるような環境性能の高い車が普及していない（あるいは環境性能の高い車の開発が進んでいない）ことがいえる。

さらに、軽課対象のほとんどを占める乗用車の階級別、すなわち排気量別に区分した排気量別（乗用車）（表5）から次のことがいえる。第一に、自動車全体について、排気量の小さい乗用車が増加し、排気量の大きい乗用車が減少する傾向が見られること、第二に、軽課について、2000cc以下の乗用車が全軽課台数・額の8割を占め、2010（平成22）年度以降、1500cc超2000cc以下の新車販売で50%軽課対象車が増加していること、第三に、重課について、排気量の大きな重課対象乗用車が増加していること、第四に、全体としてみれば、排気量の大きな高経年車への重課を原資として排気量の小さな新車への軽課を行っているとして取れることである。

## 2 自動車取得税のエコカー減税

### (1) 自動車取得税のエコカー減税の概要<sup>22</sup>

自動車取得税は、自動車（大型特殊自動車、小型特殊自動車、二輪の小型自動車及び二輪の軽自動車を除く。）の取得に対し、その取得の事実に見出し、その取得者に対して課する流通税である。著しい自動車の増加と道路整備の必要性との関連、自動車による道路使用と道路整備の密接な受益関係に着目し、自動車の取得者に取得の際の担税力に応じて負担を求めため、1968（昭和43）年に地方道路財源として創設された。1974（昭和49）年には、地方道路財源の充実を図るため、資源節約、消費抑制といった社会的要素も踏まえ、軽自動車以外の自家用自動車の税率が3%から5%に引き上げられた（暫定税率として10年ごとに延長）。

2009（平成21）年には、道路特定財源の一般財源化等方針に従い、目的税から普通税に

22 総務省自動車関係税制に関する研究会（2010）による。

改めて用途制限を廃止するとともに、自動車の買換え・購入需要を促進して低炭素社会の実現を目指すため、環境性能の優れた新車の取得について3年間の時限的軽減措置（通称「エコカー減税」）を講ずることとされた。翌2010（平成22）年には、10年間の暫定税率は廃止するものの、当分の間、従来の税率水準を維持することとされた。

なお、自由民主党及び公明党は、2015（平成27）年10月に予定されている消費税（地方消費税を含む。）10%の時点で自動車取得税を廃止する方針を示している<sup>23</sup>。

今から検討を加える課税状況調における軽減額は、エコカー減税の適用がないものとした場合に適用される税率からの軽減額とされているため、自家用自動車については当分の間の税率である5%からの軽減額が集計されていることになる<sup>24</sup>。これは、自家用自動車について、当分の間税率5%を租税支出の基準となる税率と設定していることを意味する。ここでは、課税状況調から租税支出を試算し、租税支出レポートに資するような情報がどの程度得られるかを見ていくという立場から、基準となるべき税率の議論に立ち入らず、課税状況調の設定をそのまま受け入れて検討を進める。

## （2）全体的な適用状況

兵庫県における自動車取得税のエコカー減税の全体的な適用状況については表6のとおりである。この表から何が読み取れるであろうか。

2009（平成21）年度から2011（同23）年度までの間、エコカー減税適用前の台数・税額ともほぼ横ばい傾向であるが、エコカー減税による軽減台数は61.7%から78.2%へ、軽減額は43.4%から58.6%へ年々増大している。中でも営業用自動車の軽減台数・額が2011（平成23）年度に跳ね上がっているのがいっそう軽減額を押し上げている。この軽減額の増大を受け、エコカー減税適用後の税額は適用前税額の56.6%から41.4%へと減少している。この3か年度を平均すると、エコカー減税は、年間8,370百万円、自動車取得税収50.9%分の減収を兵庫県財政にもたらしており、同税の財源調達機能は大きく損なわれている。

表6では、全体的な課税台数・調定額及び重軽課台数・額・比率の状況を概観した。ここからは、より詳細を見ていきたい。

23 自由民主党・公明党（2013）、p.6。

24 地方税法附則第12条の2の3第2項及び第3項において、「第119条（筆者注：税率を3%と規定）及び前項（筆者注：自家用自動車の税率を当分の間5%と規定）の規定にかかわらず、当該取得についてこの項（筆者注：エコカー減税）の規定の適用がないものとした場合に適用されるべき同条又は前項に定める率」から軽減するとされている。

表6 自動車取得税エコカー減税の適用状況(兵庫県:用途・年度別)

(単位:千台、百万円(ただし、1台当たりの額は千円))

用途	年度	エコカー減税適用前			エコカー減税					エコカー減税適用後				
		適用前 台数 (a)	適用前 税額 (b)	1台当たり 税額 (b)/(a)	軽減 台数 (c)	軽減台数 比率 (c)/(a)	軽減額 (d)	軽減額 比率 (d)/(b)	1台当たり 軽減額 (d)/(c)	適用後 台数 (e)	適用後台 数比率 (e)/(a)	適用後 税額 (f)	適用後税 額比率 (f)/(b)	1台当たり 税額 (f)/(e)
営業用	H21	5	669	144	1	20.6%	149	22.3%	155	5	98.6%	520	77.7%	113
	H22	5	637	137	1	16.3%	172	27.0%	227	5	98.1%	465	73.0%	102
	H23	4	781	185	2	47.7%	459	58.8%	228	4	97.6%	321	41.2%	78
	平均	5	696	155	1	28.2%	260	36.0%	203	5	98.1%	435	64.0%	98
自家用	H21	204	16,417	80	128	62.6%	7,275	44.3%	57	186	90.8%	9,143	55.7%	49
	H22	190	15,216	80	140	73.8%	7,852	51.6%	56	171	89.9%	7,364	48.4%	43
	H23	190	15,696	83	150	78.9%	9,204	58.6%	62	165	87.0%	6,492	41.4%	39
	平均	195	15,776	81	139	71.8%	8,110	51.5%	58	174	89.3%	7,666	48.5%	44
計	H21	209	17,086	82	129	61.7%	7,424	43.4%	58	190	91.0%	9,663	56.6%	51
	H22	195	15,853	81	141	72.5%	8,024	50.6%	57	176	90.1%	7,829	49.4%	45
	H23	194	16,476	85	152	78.2%	9,663	58.6%	64	169	87.2%	6,814	41.4%	40
	平均	199	16,472	83	141	70.8%	8,370	50.9%	60	178	89.5%	8,102	49.1%	45

(出所) 各年度「道府県税の課税状況等に関する調」第96表(兵庫県)から筆者作成。

第96表は附表扱いで全国の様子が公表されていないため、表2と異なり兵庫県と全国の様子の比較は行っていない。

### (3) 自動車種類別(乗用車・トラック)適用状況

表7は、表6を自動車種類別(乗用車・トラック)で分けたものである。この表からは何が読み取れるであろうか。2009(平成21)年度から2011(同23)年度までの平均値で確認していく。

まず、エコカー減税適用前の課税台数・調定額と全体の台数・額(表6)との比率は、自動車・乗用車では台数で62.3%、調定額で78.9%、自動車・トラックでは台数で4.7%、調定額で7.1%、軽自動車・四輪乗用車では台数で24.4%、調定額で9.0%、軽自動車・四輪トラックでは台数で7.6%、調定額で2.3%となっており、3年間で大きな比率の変動は見られない。これらのうち、エコカー減税の軽減対象となった台数・額を見ると、自動車・乗用車では台数で78.7%、調定額で54.8%、自動車・トラックでは台数で46.7%、調定額で34.9%、軽自動車・四輪乗用車では台数で77.2%、調定額で47.4%、軽自動車・四輪トラックでは台数で4.9%、調定額で2.9%となっており、かつ、全種類においてこの3年間で軽減対象・額ともに大きく増加している。これを1台当たり軽減額でみると、自動車・乗用車では73千円、自動車・トラックでは93千円、軽自動車・四輪乗用車では19千円、軽自動車・四輪トラックでは14千円となっており、特に自動車においてエコカー取得のインセンティブが用意されているといえる。そして、エコカー減税適用後の税額は、適用前の税額と比較して自動車・乗用車では45.2%、自動車・トラックでは65.1%、軽自動車・四

表7 自動車取得税エコカー減税の適用状況（兵庫県：自動車種類別）

(単位：千台、百万円（ただし、1台当たりの額は千円）)

種類	年度	エコカー減税適用前					エコカー減税					エコカー減税適用後					
		適用前 台数 (a)	全適用前 台数比率 (a)/表6(a)	適用前 税額 (b)	全税額 比率 (b)/表6(b)	1台当たり 税額 (b)/(a)	軽減 台数 (c)	軽減台数 比率 (c)/(a)	軽減額 (d)	軽減額 比率 (d)/(b)	1台当たり 軽減額 (d)/(c)	適用後 台数 (e)	適用後 台数比率 (e)/(a)	適用後 税額 (f)	適用後 税額比率 (f)/(b)	1台当たり 税額 (f)/(e)	
自動車 乗用車	H21	132	63.4%	13,636	79.8%	103	95	71.6%	6,588	48.3%	69	114	85.9%	7,047	51.7%	62	
	H22	121	62.1%	12,548	79.1%	104	97	80.3%	6,945	55.3%	72	102	84.2%	5,603	44.7%	55	
	H23	119	61.3%	12,801	77.7%	108	100	84.3%	7,781	60.8%	78	94	79.4%	5,020	39.2%	53	
	平均	124	62.3%	12,995	78.9%	105	97	78.7%	7,105	54.8%	73	103	83.2%	5,890	45.2%	57	
	自動車 トラック	H21	9	4.4%	1,105	6.5%	120	3	27.3%	230	20.8%	91	9	99.3%	875	79.2%	95
		H22	9	4.8%	1,075	6.8%	114	4	41.3%	302	28.1%	78	9	99.5%	773	71.9%	83
		H23	9	4.9%	1,323	8.0%	141	7	71.5%	738	55.7%	110	9	99.6%	586	44.3%	63
平均		9	4.7%	1,168	7.1%	125	5	46.7%	423	34.9%	93	9	99.4%	745	65.1%	80	
軽自動車	四輪乗用車	H21	50	24.0%	1,503	8.8%	30	31	61.6%	539	35.9%	17	50	99.9%	963	64.1%	19
		H22	47	24.1%	1,435	9.1%	31	39	82.7%	683	47.6%	18	47	99.8%	752	52.4%	16
		H23	49	25.1%	1,497	9.1%	31	42	87.3%	878	58.6%	21	49	99.8%	619	41.4%	13
		平均	49	24.4%	1,478	9.0%	31	37	77.2%	700	47.4%	19	49	99.8%	778	52.6%	16
	四輪トラック	H21	15	7.2%	366	2.1%	24	0	1.4%	2	0.7%	12	15	100.0%	364	99.3%	24
		H22	16	8.0%	384	2.4%	25	1	5.9%	11	2.9%	12	16	100.0%	373	97.1%	24
		H23	15	7.7%	376	2.3%	25	1	7.4%	19	5.1%	17	15	99.5%	357	94.9%	24
平均	15	7.6%	375	2.3%	25	1	4.9%	11	2.9%	14	15	99.8%	365	97.1%	24		

(出所) 各年度「道府県税の課税状況等に関する調」第96表（兵庫県）から筆者作成。

乗用車では52.6%、軽自動車・四輪トラックでは97.1%となっており、特に自動車・乗用車では得べかりし税収の過半が失われている。

(4) エコカー減税適用新車の種類別内訳（動力・省エネ基準別）

表8は、表7のさらに内訳として、エコカー減税が適用される自動車（新車）を動力種類・環境性能別（ガソリン自動車（第1種省エネ車・第2種省エネ車）・ディーゼル自動車・次世代自動車（電気自動車、天然ガス自動車、ハイブリッド自動車等））で分けたものである。この表からは、何が読み取れるであろうか。これも2009（平成21）年度から2011（同23）年度までの平均値を中心に見ていく。

そもそも、動力種類別でガソリン自動車と次世代自動車、自動車種類別で乗用車に適用が偏っており、ディーゼル自動車やトラックでの適用は少数である。そこで、もっぱら軽減対象となっている自動車・乗用車のエコカー減税適用前の全体の台数・税額に占める割合の2009（平成21）年度から2011（同23）年度までの平均値に注目すると、第1種省エネ車が台数で40.7%、軽減額で26.7%、第2種省エネ車が台数で17.2%、軽減額で8.3%、非課税次世代自動車が台数で16.8%、軽減額で19.2%となっており、自動車・乗用車のうち台数で約4分の3がこれら3つのいずれかの適用対象で、エコカー減税適用前の税額の

表8 自動車取得税エコカー減税の適用状況（兵庫県：エコカー減税適用新車の種類別内訳）

（単位：千台、百万円（ただし、1台当たりの額は千円））

種類	年度	第1種省エネ車75%軽減					第2種省エネ車50%軽減					非課税次世代自動車							
		軽減台数 (a)	軽減台数 比率 (a)/表7(a)	軽減額 (b)	軽減額 比率 (b)/表7(b)	1台当たり 軽減額 (b)/(a)	軽減台数 (c)	軽減台数 比率 (c)/表7(a)	軽減額 (d)	軽減額 比率 (d)/表7(b)	1台当たり 軽減額 (d)/(c)	軽減台数 (e)	軽減台数 比率 (e)/表7(a)	軽減額 (f)	軽減額 比率 (f)/表7(b)	1台当たり 軽減額 (f)/(e)			
自動車	乗用車	H21	44	32.9%	2,962	21.7%	68	29	22.0%	1,294	9.5%	44	19	19	14.1%	2,292	2,270	16.8%	123
		H22	53	43.7%	3,578	28.5%	68	20	16.6%	1,050	8.4%	52	19	19	15.8%	2,249	2,147	17.9%	118
		H23	54	45.5%	3,841	30.0%	71	16	13.1%	914	7.1%	59	25	24	20.6%	2,943	2,789	23.0%	120
		平均	50	40.7%	3,460	26.7%	69	22	17.2%	1,086	8.3%	52	21	21	16.8%	2,495	2,402	19.2%	120
	トラック	H21	1	12.7%	57	5.2%	49	0	0.8%	3	0.3%	41	0	0	0.7%	12	9	1.1%	186
		H22	1	11.8%	59	5.5%	53	2	16.4%	60	5.6%	39	0	0	0.5%	8	6	0.7%	157
		H23	1	11.7%	60	4.5%	54	2	21.3%	79	6.0%	40	0	0	0.4%	7	5	0.5%	173
平均	1	12.1%	59	5.1%	52	1	12.8%	47	3.9%	40	0	0	0.6%	9	7	0.8%	172		
軽自動車	四輪乗用車	H21	11	22.1%	254	16.9%	23	18	35.9%	268	17.9%	15	0	0	0.1%	6	0	0.4%	117
		H22	13	28.2%	304	21.2%	23	23	48.5%	354	24.7%	16	0	0	0.2%	10	0	0.7%	103
		H23	29	58.9%	684	45.7%	24	11	22.9%	170	11.4%	15	0	0	0.2%	8	0	0.5%	78
		平均	18	36.4%	414	27.9%	23	17	35.8%	264	18.0%	15	0	0	0.2%	8	0	0.5%	99
	四輪トラック	H21	0	0.6%	1	0.4%	14	0	0.7%	1	0.3%	10	0	0	0.0%	0	0	0.0%	0
H22	0	3.0%	7	1.7%	14	0	2.9%	4	1.1%	10	0	0	0.0%	0	0	0.0%	0		
H23	1	5.4%	12	3.2%	15	0	1.6%	2	0.6%	10	0	0	0.5%	5	0	1.3%	71		
平均	0	3.0%	7	1.8%	14	0	1.7%	2	0.7%	10	0	0	0.2%	2	0	0.4%	24		

種類	年度	ディーゼル車75%軽減					ディーゼル車50%軽減					
		軽減台数 (g)	軽減台数 比率 (g)/表7(a)	軽減額 (h)	軽減額 比率 (h)/表7(b)	1台当たり 軽減額 (h)/(g)	軽減台数 (i)	軽減台数 比率 (i)/表7(a)	軽減額 (j)	軽減額 比率 (j)/表7(b)	1台当たり 軽減額 (j)/(i)	
自動車	乗用車	H21	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0.0%	0	0.0%	0
		H22	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0.0%	0	0.0%	0
		H23	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0.0%	0	0.0%	0
		平均	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0.0%	0	0.0%	0
	トラック	H21	0	0.0%	0	0.0%	0	1	12.7%	157	14.2%	133
		H22	1	7.1%	133	12.4%	198	0	5.0%	42	3.9%	89
		H23	3	32.7%	549	41.5%	179	0	5.0%	42	3.2%	89
平均	1	13.3%	227	17.9%	126	0	7.6%	80	7.1%	104		
軽自動車	四輪乗用車	H21	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0.0%	0	0.0%	0
		H22	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0.0%	0	0.0%	0
		H23	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0.0%	0	0.0%	0
		平均	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0.0%	0	0.0%	0
	四輪トラック	H21	0	0.0%	0	0.0%	0	0	0.0%	0	0.0%	0
H22		0	0.0%	0	0.0%	0	0	0.0%	0	0.0%	0	
H23		0	0.0%	0	0.0%	0	0	0.0%	0	0.0%	0	
平均		0	0.0%	0	0.0%	0	0	0.0%	0	0.0%	0	

（出所）各年度「道府県税の課税状況等に関する調」第96表（兵庫県）から筆者作成。

過半の額の軽減がなされていることが分かる。次に、1台当たり軽減額を見ると、第1種省エネ車（75%軽減）が69千円、第2種省エネ車（50%軽減）が52千円、非課税次世代自動車（100%軽減）が120千円となっており、軽減される割合の違いを考慮しても、非課税

次世代自動車により多くの軽減がなされていることが分かる。

次に、年度ごとの軽減台数の変化に着目すると、2009（平成21）年度に第1種省エネ車44千台、第2種省エネ車29千台、非課税次世代自動車19千台であったものが、2010（平成22）年度には第1種省エネ車53千台、第2種省エネ車20千台、非課税次世代自動車19千台と、第2種省エネ車から第1種省エネ車へと軽減対象車の移行が進んでいることが見て取れる。また、2011（平成23）年度には、第1種省エネ車54千台、第2種省エネ車16千台、非課税次世代自動車25千台となっており、第1種・第2種省エネ車から非課税次世代自動車へと軽減対象車の移行が進んでいることが見て取れる。このことから、この3年間において、自動車購入の対象が環境性能のより高い自動車へと移行してきているといえる。

#### (5) 自動車取得税の取得価額段階別

自動車税グリーン化特例については、表5でみたように、乗用車排気量別により階級別の状況を見ることが可能であった。一方、自動車取得税エコカー減税については、表8のような種類別については細かく分類したものをみることができ、階級別の状況を見ることができない。では、階級別の状況について課税状況調からは何も得られないのかというと、大まかに傾向を把握する程度の情報は得ることができる。自動車取得税については、自動車取得税の軽減状況（エコカー減税）に関する調の別の表において、自動車取得税全体の取得価額段階別に関する調が取りまとめられている。この表には、新車および中古車の取得価額段階別に、台数、取得価額および税額が表示されている（ただし、非課税自動車は除かれ、免税点以下の自動車は台数のみ表示されている）。この取得価額に税率（営業用3%、自家用5%）を乗じて得た額と税額との差額は、非課税（エコカー減税による非課税とそれ以外の規定による非課税）、課税免除、減免及び免税点以下のものとはほぼ同額と考えられる<sup>25</sup>。すでに見たように、エコカー減税は本来の税収を半減させるほどの規模のものであることから、上記差額の大半がエコカー減税による減収額であるとして、エコカー減税のうち、非課税自動車を除く階級別減収額の大まかな傾向を把握する程度には使うことができる。表9は、新車についてこれを試みたものである。

まず、この表の中身を見ていく前に、次のような限界を認識しておく必要がある。

この表では152千台の取得価額が対象となっているが、2011（平成23）年度エコカー減税適用前台数は194千台であり（表6）、その差である42千台の取得価額はこの表から知ることができない。42千台の内訳は、前述のとおり非課税、課税免除、減免、免税点以下の

25 実際の税額とは異なり端数処理が織り込まれないためやや大きな数値となるものと思われる。

表9 自動車取得税取得価額段階別状況（兵庫県：平成23年度課税対象新車）

(単位：千台、百万円（ただし、1台当たりの額は千円）)

取得価額段階別	台数 (a)	取得価額 (b)	全て課税と仮定 した場合の税額 (b)×(3%or5%)=(c)	実際の 税額(d)	減収額 (c)-(d)=(e)	減収率 (e)/(c)	1台平均 減収額 (e)/(a)
50万円以下	0 (0.1%)	—	—	—	—	—	—
50万円超100万円以下	30 (19.9%)	25,103 (9.3%)	1,240	463	777 (11.2%)	62.7%	26
100万円超150万円以下	59 (38.9%)	71,037 (26.2%)	3,547	1,104	2,443 (35.2%)	68.9%	41
150万円以下 計	89 (58.8%)	96,140 (35.4%)	4,787	1,567	3,220 (46.4%)	67.3%	36
150万円超200万円以下	19 (12.6%)	33,523 (12.4%)	1,670	686	984 (14.2%)	58.9%	51
200万円超250万円以下	19 (12.2%)	39,731 (14.6%)	1,979	717	1,262 (18.2%)	63.8%	68
150万円超250万円以下 計	38 (24.8%)	73,254 (27.0%)	3,649	1,403	2,246 (32.4%)	61.6%	60
250万円超300万円以下	9 (6.0%)	24,619 (9.1%)	1,223	634	589 (8.5%)	48.1%	65
300万円超	16 (10.5%)	77,309 (28.5%)	3,373	2,494	878 (12.7%)	26.0%	55
250万円超 計	25 (16.4%)	101,928 (37.6%)	4,595	3,129	1,467 (21.2%)	31.9%	59
合計	152 (100.0%)	271,322 (100.0%)	13,031	6,098	6,933 (100.0%)	53.2%	46

(出所) 平成23年度「道府県税の課税状況等に関する調」第58表（兵庫県）から筆者作成。

ものであるが、この約6割の25千台は非課税次世代自動車（乗用車）である（表8）。非課税次世代自動車のほとんどはハイブリッド自動車で占められるが、ハイブリッド自動車は一般に普及価格帯のガソリン自動車より高額であることから、この表の高価額帯は全体として実態よりも過少となっていると推測される。一方、この表は、自動車全体の取得価額段階別というよりは、実質的にはガソリン・ディーゼル自動車の取得価額段階別であるともいえる。

また、表の中身を見ていくに当たっては、低価額帯（150万円以下のもの）、中価額帯（150万円を超え250万円以下のもの）、高価額帯（300万円を超えるもの）の3つの区分で傾向を見ることとする。

まず、台数で低価額帯58.8%、中価額帯24.8%、高価額帯16.4%、取得価額で低価額帯35.4%、中価額帯27.0%、高価額帯37.6%と、低価額帯は台数では全体の約6割を占めるが取得価額では全体の約35%であり、高価額帯は台数では全体の約6分の1であるが取得価額では全体の3分の1を超えるなど、取得価額段階別としての特徴が確かに出たものとなっている。先に見た表8では取得価額別のエコカー減税による軽減台数・額は示されないが、この表9の取得価額帯別減収額を見ると、低価額帯の46.4%及び中価額帯の32.4%は取得価額の比率より高く、逆に高価額帯の21.2%は取得価額の比率よりは低いことから、エコカー減税による減収は、低中価額帯でのエコカー減税の適用によるところが大きいものと推測される。これは、取得価額に単純に税率を乗じて得た額を本来得べきし税



額とした場合のこの額との比率を「減収率」として見たときに、低価額帯67.3%、中価額帯61.6%、高価額帯31.9%と、全体平均53.2%と比べて低中価額帯の減収率が大きく、高価額帯の減収率が小さいことからもうかがえる。また、この減収額を台数で除して1台平均減収額を求めると、低価額帯36千円、中価額帯60千円、高価額帯59千円と中価額帯と高価額帯がほぼ同程度の水準となっていることから、高価額帯でエコカー減税が適用された自動車の1台当たり軽減額は、59千円よりもかなり大きなものであることも推測される。しかし、それらの高価額帯のエコカー減税対象自動車について、どれだけの台数がどれだけの軽減を受けたかを読み取ることはできない。

#### (6) 小括

以上、自動車取得税のエコカー減税における租税支出について、課税状況調を用いた試算・分析を行った。ここで得られたことをまとめておくと、次のとおりである。

まず、2009（平成21）年度から2011（同23）年度までの全体的な適用状況（表6）については次のことがいえる。第一に、エコカー減税適用前の台数・税額ともにほぼ横ばい傾向であるのに対し、エコカー減税による軽減台数・額ともに年々増大していること、第二に、営業用自動車の軽減台数・額が2011（平成23）年度に跳ね上がっていること、第三に、エコカー減税は、平均して年間8,370百万円、自動車取得税収約51%分の減収を兵庫県財政にもたらし、財源調達機能が大きく損なわれていることである。

また、より詳細に自動車種類別（乗用車・トラック）（表7）を見ると、第一に、エコカー減税適用前の台数・額ともに3年間で大きな比率の変動は見られないのに対し、エコカー減税による軽減台数・額は全種類において3年間で大きく増加していること、第二に、1台当たり軽減額で見ると、軽自動車よりも自動車においてエコカー取得のインセンティブが用意されていること、第三に、特に自動車・乗用車では得べかりし税収の過半が失われていることがいえる。

さらに、表7の内訳として、動力・省エネ基準別（表8）を見ると、第一に、動力種類別でガソリン自動車と次世代自動車、自動車種類別で乗用車に適用が偏っていること、第二に、自動車・乗用車のうち4分の3の台数が第1種・第2種省エネ車又は非課税次世代自動車の適用を受け、エコカー減税適用前税額の過半の軽減がなされていること、第三に、非課税次世代自動車により多くの軽減がなされていること、第四に、3年間で自動車購入の対象が環境性能のより高い自動車へと移行してきていることがいえる。

このエコカー減税については、階級別の状況を見ることはできないが、自動車取得税全体の取得価額段階別に関する調を活用して非課税自動車を除く階級別減収額の大まかな傾

向を把握することを試みると（表9）、次のことがいえる。第一に、非課税次世代自動車が含まれているために高価額帯が実態よりも過少となると推測され、実質的にはガソリン・ディーゼル自動車の取得価額段階別であること、第二に、エコカー減税による減収は、低中価額帯での適用によるところが大きいと推測されること、第三に、高価額帯でエコカー減税が適用された自動車の1台当たり軽減額はかなり大きなものであることが推測されるが、どれだけの台数がどれだけ軽減されたかを読み取ることはできないことである。

### 3 低公害車普及促進のための直接支出と合わせた財政総支出

第2章において、直接支出と租税支出を合わせた総支出に対して財政規律を働かせるため、当該租税支出と同様の直接支出とを合わせた総支出を租税支出レポートに備えておくべき情報の1つとして取り上げた。そこで、自動車税のグリーン化特例及び自動車取得税のエコカー減税と同じ目的、すなわち、環境性能の優れた自動車の買換え・購入需要を促進する目的を持つ兵庫県の補助事業を概観すると表10のとおりである。

自動車税のグリーン化特例では、軽課の対象がほぼ自家用乗用車に限られていること、営業用自動車においては軽課対象となるような環境性能の高い車の普及は進んでいないことを指摘した。これを踏まえて表10を見ると、いずれも事業者を対象とした補助事業となっていることから、租税支出による効果が相対的に不十分な部分を補助事業が補完する

表10 平成23年度兵庫県の自動車環境対策にかかる事業者等への支援策（抜粋）

運送事業者への低公害車普及促進補助事業	
補助対象	民間自動車運送事業者、自動車リース事業者及びこれらに補助する市町
補助額	低公害車と一般車の差額の1/3（小規模事業者は1/2）又は市町補助額の1/2（市町の場合）
備考	国（国土交通省）の補助を受けることが要件
H23予算	47,180千円
低公害車導入補助事業	
補助対象	法人及び個人事業者（ただし、関西電力、大阪ガス、自動車製造・販売事業者、公法人、公益法人は除く）に低公害車導入経費の一部を補助
補助額	市町が補助する額の1/2（改造費の1/2または100万円が限度）
備考	各市町が申請窓口（市町が補助事業を実施している場合のみ）
H23予算	8,371千円

（備考）自動車の買換え・購入需要を促進する目的を持つ補助事業のみを抜粋した。

表に掲載した以外にも、自動車NOx・PM法の規制を満足しない現有ディーゼル車等を解体廃車して最新規制適合車等を購入する中小企業者に対する購入資金の低利融資・特別貸与・利子補給制度などがあるが、本表では支出額が明確に把握できる補助事業に限った。

（出所）兵庫県農政環境部（2011a）、同（2011b）から筆者作成。

形になっていることが見て取れる。あわせて、トラックにおいては軽課対象となるような環境性能の高い車が普及していないことを指摘した。これを踏まえて表10を見ると、運送事業者への低公害車普及促進補助事業が行われており、これも租税支出による効果が相対的に不十分な部分を補助事業が補完する形になっていることが見て取れる。

また、自動車税のグリーン化特例は平均して677百万円、税収1%分の減収、自動車取得税のエコカー減税は平均して年間8,370百万円、税収約51%分の減収であることを指摘した。これに対し表10の補助事業は56百万円であり、この3者の合計9,103百万円が環境性能の優れた自動車の買換え・購入需要を促進する目的を持つ兵庫県の財政総支出ということになる<sup>26</sup>。この総支出に占める比率を見ると、自動車税のグリーン化特例約7%、自動車取得税のエコカー減税約92%、補助事業1%未満となり、環境性能の優れた自動車の買換え・購入需要の促進の手段として採用されているのは租税支出で、その足らざるところを直接支出で補完していることがいえる。

以上から、自動車税のグリーン化特例と自動車取得税のエコカー減税を比べると、自動車税のグリーン化特例は重軽課の組み合わせにより純租税支出の減少を図る優れた枠組みであるのに、自動車取得税のエコカー減税は軽課のみ、しかも軽課前税収の過半の租税支出を行う枠組みで、政策手段として過大な租税支出なのではないか、という疑念が生ずる。ただし、先に述べたとおり、課税状況調でのエコカー減税軽減額は、同減税の適用がないものとした場合に適用される税率からの軽減額とされているため、自家用車については当分の間税率5%を基準とした軽減額となっている。自動車取得税は、もともと地方道路財源に充てる目的税として創設されたが、2009（平成21）年に普通税となり、税率水準についても財源調達目的で5%が維持されているが、この移行の際に課税根拠が十分に整理されたとは言いがたい。このような経緯から、自動車取得税はその課税根拠が失われているという強い批判を浴びており、この批判的立場からは、エコカー減税についても、本則税率である3%未満に軽課する部分を租税支出とみるべき、あるいは、全く租税支出とみるべきではない、という主張がなされよう。この点は、過去の経緯が複雑に絡んでおり、租税支出の定義の困難さ、租税支出概念のあいまいさが表れるところである。

#### 4 課税状況調の租税支出レポートとしての可能性及び課題

地方税の統計として現に存在する課税状況調から自動車環境税制における兵庫県の租税支出についてどの程度の情報を得ることができるのかを検討してきたが、この検討結果を踏まえ、第2章において租税支出レポートとして備えておくべきと指摘した、3つの表示

26 本来は、事務費、電算システム経費等の間接経費も考慮すべきではあるが、本稿においては割愛する。

項目及び年度間・他団体比較がどこまで可能であったのかを確認する。

### (1) (制度上の) 受益者・額

課税状況調は、租税支出そのものではなく、租税支出がその制度的基盤としている地方税制の企画立案を主たる用途としているため、租税支出額を集計するのではなく、租税支出後の軽減された税額を集計する。租税支出前の税額と租税支出後の税額が一意に定まる場合には、その差額を租税支出として認識することは可能であり、加工の手間をかければ租税支出レポートに仕立て上げることができる。ただし、税目によってその把握できる情報の態様は異なるものと考えられる。自動車取得税では、その仕組みの制約から1人が何台の自動車を取得しているのかが分からないため、自動車単位での租税支出は把握できても、自動車取得者が受けた租税支出（1台分なのか、複数台分なのか）を把握することはできない。また、法人住民税法人税割や地方消費税といった、国税の税額を課税標準とする税目では、国税において租税支出の受益者・額が認識されない限り、地方税において受益者・額を認識することは困難である。つまり、課税状況調で把握できる可能性が高いのは、地方税において独自に税額計算を行う税目の租税支出であること、また、その把握できる情報の態様は一樣ではないということがいえる。

以上は、租税支出の制度的に想定される受益者・額についてであるが、租税には経済的帰着という問題があり、租税支出においても同様に考慮すべきではあるが、これを課税状況調で明らかにすることはできない。課税状況調による租税支出レポートは、コストレポート（歳入損失一覧）であり、別途、効率性分析などを行うための基礎資料と認識すべきものである<sup>27</sup>。

### (2) 直接支出+租税支出=財政総支出

これまで見てきたように、租税支出が明らかになれば、直接支出と比較したり、財政総支出を算出したりすることができるようになり、直接的な財政支出と間接的な財政支出を含めた総額についての規律は維持されているか、政策手段として租税支出が適切か、あるいは直接支出が適切か、など、財政面、政策面での検討をより幅広く行えるようになる。しかし、租税支出や財政総支出の把握は、これらの検討の基礎となるデータを提供するだけであり、これらに対する回答を単独で用意することはできない。また、直接支出と比べて租税支出は概念のあいまいさが付きまとうため、「目安」、「目測」であるということを認識しておく必要がある。

27 古田 (2011), p.60.

地方税財政制度の観点からも課題を指摘できる。自動車取得税の税収の約7割は都道府県から市町村交付金として交付されているため、エコカー減税による減収の約7割は実質的に市町村が負担しているとする見方も可能である。さらに、自動車税のグリーン化特例や自動車取得税のエコカー減税は、国が自らの政策を推進する手段として地方税法に規定したものであり、国が全国の地方自治体に減収を強いているとする見方も可能である。このように、国・都道府県・市町村が密接に絡み合っている場合に、租税支出を決定した主体、租税支出を行った主体、実際に負担する主体それぞれにどのように租税支出を振り分けるべきか、というのは地方交付税の問題も絡んで複雑である。同じく、環境性能の高い自動車の購入補助として国が行っている、自動車重量税の時的限的軽減措置（エコカー減税）<sup>28</sup>やエコカー補助金も含めた自動車に対する環境施策全体を評価しようとするときも、国・都道府県・市町村が密接に絡み合っていることに起因する複雑さが生じてくる。

### (3) 階級別件数・額の区分

税負担の公平性を確保する観点からは、租税支出の総額だけではなく、階級別件数・額を見ることが望ましい。自動車税のグリーン化特例で見たように、所得課税だけではなく、資産課税においても、階級段階別を見ることは可能である。ただし、自動車所有者の所得階層と直接結びつけるには、導入が検討されている社会保障・税番号制度（マイナンバー）の統計的利用などの方策を講ずる必要がある<sup>29</sup>。

自動車取得税のエコカー減税においては、エコカー減税に関する統計と自動車取得税全体の取得価額段階別に関する統計がありながら、両者が連携していないことを見た。両者それぞれ統計が可能であるという外見からは、エコカー減税の取得価額段階別に関する統計を作成することはできるように思える。ただ単に統計まとめるだけでなく、租税支出レポートに必要な属性を考慮して集計の仕方を考える必要がある。

また、先にふれたように、国税の税額を課税標準とする税目では、地方税において階級別件数・額の区分を認識することは困難である。

### (4) 比較可能性

本稿では、もっぱら兵庫県という一つの自治体に絞って年度間比較を行ったが、この比較により、いろいろと情報を読み取ることが可能であることが分かった。また、一部は全

28 自動車重量税についても、その税収の一部が自動車重量譲与税として国から市町村に譲与されることから、エコカー減税により自動車重量譲与税は減少する。

29 アメリカの地方政府は、住民の申告書のデータ・ベースをもっており、個々の納税者の申告書データをサンプリングして、租税支出の金額を推計している（上村（2010），p.51）。

国との比較も行い、全国的な動きと兵庫県の動きが必ずしも一致しないことも見た。このように、一時点、一地域だけではなく、複数時点、複数地域を比較することは多くの情報をもたらしてくれる。地方自治体の主要な租税支出である地方税法に基づく租税支出について自治体間比較をするのに、課税状況調の統一的枠組みは有効であり、プラットフォームとして活用可能である。各地方自治体の税務電算システムの改修が必要など実務上の課題も想定されるが、課税状況調に租税支出レポートの機能が付加され、全団体分が公表されるのが望ましい姿であるといえる。

一方、地方自治体が独自に定める課税免除・不均一課税や減免については、課税状況調等では税目単位で総額を比較する程度であり、租税支出の個々の状況について見ることはできない。これは、地方自治体が独自に定めるものであることによる。この場合は、それぞれの地方自治体において租税支出レポートの公表が行われることが比較可能性の向上につながる。

#### IV 地方自治体における租税支出レポート活用の方向性

実際に地方自治体が租税支出レポートを活用するに当たっては課題がいくつか想定されるが、ここでは、次の4つの課題について、今後採るべき方向性を示しておきたい。

一つは租税支出と財源確保との関係である。近年、所得税・住民税の年少扶養控除廃止と「子ども手当」の創設（租税支出から直接支出への振替え）、法人税の課税ベース拡大と税率引下げ（税率引下げ分の財源確保のための租税支出縮減）がそれぞれ一体として実施されている<sup>30</sup>。これは、既存の租税支出の規模が大きいほど経済・社会に組み込まれ、見直し、特に純増税は困難を極めることを示しており、何等の代替措置なしに租税支出を廃止して財源確保ができるとは考えにくい。つまり、租税支出認識の目的は、「資源配分の効率化」の達成が主であって、「総額についての規律の維持」の達成は従たるものとして理解すべきである<sup>31</sup>。

二つは租税支出と租税原則との関係である。財政的政策誘導の手段として租税支出を活用することはあってもよいが、その政策目的を達成するのに租税支出という手段が適切であるということが前提であり、直接支出を伴わないからといって安易に租税支出を頼るべきではない。租税原則、特に税負担の公平性は、税という仕組みの根本であり、租税支出

30 アメリカでは、個人所得税の減税（税率削減）を個人・企業関係の課税ベース拡大で賄おうとした1986年税制改革法がある（渡瀬（2008），p.17）。

31 新規の租税支出を一定程度抑制する方向には働くものと考えられる。

の新設や継続の際は、この規範を損なってもなお実施するに足る経済性、効率性、有効性等が求められるべきである。

三つは租税支出と地方税制との関係である。地方自治体の租税支出の大半を占める地方税法上の政策税制では、立案決定過程（国）と執行過程（地方自治体）が分離しており、個々の地方自治体が租税支出レポートを活用してPDSサイクルを回すことはできない。地方自治体が直接支出だけではなく租税支出についても政策的・財政的な観点からマネジメントしていくために、まずは、地方税法上の政策税制にわがまち特例を全面的に導入すること、さらには、国による政策目的での地方税制利用を統制していくことが望まれる。

四つは租税支出と政策評価との関係である。第3章で見たように、課税状況調による租税支出レポートだけでは政策誘導効果など詳細な分析を行うことはできない。一方、地方自治体にとって、課税状況調を超える詳細なレポートを毎年作成することはその経営資源から見て容易ではない。そこで、課税状況調による租税支出レポートは定期的な健康診断と位置づけ、詳細な分析は中長期単位の精密検査で行う、とすることが考えられる<sup>32</sup>。

### 〈謝辞〉

本稿は、日々の職務に当たる中で筆者のうちに醸成された問題意識に端を発し、その記述は職務の中で身につけた知識にも負っている。あわせて、筆者の属する組織からは課税状況調の提供を受けるなどの協力を得ている。しかしながら、文中の分析及び意見は全て筆者個人によるものであり、また、本稿に含まれ得る過誤は全て筆者個人に帰すべきものであって、筆者の属する組織はこれらと何の関係も有しない。

最後に、本稿は稲沢克祐教授（関西学院大学）とのご縁がなければ存在し得なかった。

以上、記して感謝申し上げます。

### 参考文献

- 稲沢克祐（2012a）「変貌する都市自治体の予算編成」日本都市センター編『自治体の予算編成改革—新たな潮流と手法の効果』第1章、ぎょうせい。
- 稲沢克祐（2012b）『行政評価の導入と活用—予算・決算、総合計画』増補版、イマジン出版。
- 上村敏之（2008）「所得税における租税支出の推計—財政の透明性の観点から」『会計検査研究』第38号，pp.11-24.
- 上村敏之（2010）「地方税における租税特別措置の改革—アメリカ地方政府の租税支出レポートの現状を踏まえて」『産研論集（関西学院大学）』第37号，pp.47-54.

32 地方自治体の行政評価手法について、業績測定型は全身を簡単な指標で測定して標準値との比較を行う定期検診に相当し、プログラム型は精密検査に相当する、と説明される（稲沢（2012b），p.12）。

- 大阪市 (2013) 『市税の減免について見直しを行いました』 (2013年4月13日閲覧)  
<http://www.city.osaka.lg.jp/zaisei/page/0000199201.html>
- 貝塚啓明 (2003) 『財政学』第3版、東京大学出版会。
- 金子宏 (2012) 『租税法』第17版、弘文堂。
- 自由民主党・公明党 (2013) 『平成25年度税制改正大綱』 (2013年1月25日閲覧)  
[http://www.jimin.jp/policy/policy\\_topics/pdf/pdf085\\_1.pdf](http://www.jimin.jp/policy/policy_topics/pdf/pdf085_1.pdf)
- 神野直彦 (2007) 『財政学』改訂版、有斐閣。
- 末永英男編著 (2012) 『「租税特別措置」の総合分析—租税法、租税論、会計学の視点から』総括、中央経済社。
- 総務省自治税務局 『道府県税の課税状況等に関する調』平成15年度から22年度版。
- 総務省自動車関係税制に関する研究会 (2010) 『第2回資料1』 (2013年1月15日閲覧)  
[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000063528.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000063528.pdf)
- 総務省地域の自主性・自立性を高める地方税制度研究会 (2012) 『地域の自主性・自立性を高める地方税制度研究会報告書』 (2013年1月19日閲覧)  
[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000189175.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000189175.pdf)
- 田中秀明 (2003) 「資源配分と予算の戦略的統制」山内弘隆・上山信一編著『パブリックセクターの経済・経営学』第8章、NTT出版。
- 名古屋市 (2012) 『市税の減免制度について』 (2013年1月15日閲覧)  
<http://www.city.nagoya.jp/kurashi/category/25-10-0-0-0-0-0-0-0.html>
- 日高政浩 (2010) 「地方税における租税支出の問題」『産研論集 (関西学院大学)』第37号, pp.55-61.
- 兵庫県税務課 『道府県税の課税状況等に関する調』平成15年度から23年度版。
- 兵庫県農政環境部 (2011a) 『事務概要』平成23年度版。
- 兵庫県農政環境部 (2011b) 『平成23年度兵庫県の自動車環境対策にかかる事業者等への支援策について』 (2013年1月18日閲覧)  
<http://www.kankyo.pref.hyogo.jp/JPN/apr/shien/jidoshashien/23jidousyasien.html>
- 平川茂・成宮哲也 (2012) 『「租税特別措置」と租税論』末永英男編著『「租税特別措置」の総合分析—租税法、租税論、会計学の視点から』第1章、中央経済社。
- 古田美保 (2011) 「法人関連政策税制の効果分析手段としての租税支出レポートの有用性の検討」『甲南経営研究』第51巻3号, pp.47-69.
- 前田高志 (2010) 「課税自主権と地方税の減免」『経済学論究』第64巻3号, pp.113-148.
- 渡瀬義男 (2008) 「租税優遇措置：米国におけるその実態と統制を中心として」『レファレンス』第695号, pp.1-27.