

# 地方自治体の税負担軽減措置について

## —アメリカ州政府の租税支出レポートを中心に—

上村 敏之\*

(関西学院大学経済学部教授)

### 1. はじめに

財政政策において、租税支出（租税歳出と呼ばれることもある）という政策手段がある<sup>1)</sup>。日本の租税支出は、主に租税特別措置ないし税負担軽減措置として知られている。国だけでなく地方自治体においても多くの租税支出が採用されているが、国レベルはともかく、地方自治体の租税支出に対する関心度は低い<sup>2)</sup>。

一般的に政策担当者はまず、ある政策目的を設定する。その次に、その政策目的を達成するため、直接支出である補助金がよいのか、規制がよいのか、といった政策手段を検討する。このとき、政策手段のひとつとして浮上するのが、租税支出である。政府の直接支出と同じように、租税支出もまた、特定の政策目的のために実施される。

補助金に代表される直接支出に関しては、毎年、どのぐらいの金額をどのような政策に対して支出するかをリスト化することで予算が作成される。予算は議会での議決を受けて、国民ないし住民に公開されている。議会による民主主義的な手続きを経ているのが、予算に計上された直接支出である。このことは、国でも地方自治体でも同様である。

一方、租税支出が特定の政策目的をもつことは、直接支出と同じであるが、租税支出の金額は予算には計上されない。租税支出は税負担軽減措置であるがゆえに、予算に登場しない「隠れた補助金」である。そのため、議会での民主主義的な手続きを経ることが困難となる。

特にアメリカでは、予算の統制の外に租税支出が位置することが問題視されてきた。個々の租税支出について、どのぐらいの税収ロスがあり、どのぐらいの便益があるのかについて、国民ないし住民への情報提供がなければ、租税支出は統制できない。政策担当者にとっても、租税支出の情報があれば、特定の

\* 1972年生まれ。1999年関西学院大学大学院経済学研究科博士課程後期課程単位取得退学、2000年博士（経済学）取得、2000年東洋大学経済学部専任講師、03年同助教授（後に准教授）、08年関西学院大学経済学部准教授、09年より同教授。主な著書に『公的年金と財源の経済学』（日本経済出版社、単著、2009年）、『税と社会保障負担の経済分析』（日本経済評論社、共著、2015年）などがある。

<sup>1)</sup> もともとはハーバード・ロー・スクールのスタンリー・サリー教授が提唱した概念である。Surrey (1973) を参照。本稿では、租税支出の定義については深入りせず、租税特別措置などの税負担軽減措置を広く租税支出としてとらえておく。

<sup>2)</sup> 大阪市の取り組みは例外的であり、本稿で後に紹介する。

政策目的に貢献しているかどうかについて、租税支出を評価することができない。

そこで注目されるのが租税支出レポート（または租税支出予算）である。アメリカをはじめとした先進国では、租税支出に該当する税負担軽減措置をリスト化し、そのリストにもとづいて税収ロスを推計した租税支出レポートを作成、公表している<sup>3)</sup>。よくデザインされた租税支出レポートでは、租税支出がどのような経済効果をもたらしているか、同じ政策目的をもつ直接支出との比較や、所得再分配効果の分析もなされることがある。

多くの先進国で、租税支出レポートが公表されている背景には、財政の透明性の重視がある。アメリカでは、地方自治体のレベルでも、租税支出レポートが公表されている。アメリカ州政府による租税支出レポートは、行政内部の資料というよりも、住民が理解できるような書きぶりになっているものも多く、その意味では納税者への説明責任も重視されている。さらに、租税支出レポートが、予算編成プロセスに組み込まれているケースもある。

翻って日本では、租税特別措置の減収額試算は、国税も地方税も部分的には提示されているものの、地方自治体ごとに、税負担軽減措置を示した租税支出レポートは作成されていない<sup>4)</sup>。地方自治体のレベルでも租税支出レポートが公開されているアメリカと、そうでない日本では、租税支出に対する財政の透明性や説明責任についての認識に大きな差があるように思える。

以上の問題意識により本稿では、地方自治体の税負担軽減措置について、アメリカ州政府による租税支出レポートを中心に検討する。本稿の構成は以下の通りである。2 節では、租税支出の政策的課題をまとめる。3 節では、アメリカの州政府による租税支出レポートの実態を紹介する。4 節では、政府税制調査会の答申における地方税の非課税軽減措置の扱いを検証する。5 節では、独自に市税の減免措置に対応している大阪市の事例を紹介する。最後の6 節では、本稿の内容を振り返り、地方自治体の税負担軽減措置に関する政策的なインプリケーションをまとめてむすびとする。

## 2. 租税支出の政策的課題

本節では、租税支出の政策的課題について検討する。

家計も企業も、より少ない税負担を好むのは当然である。そのため、何らかの利害団体が、特定の政策目的のために租税支出を作ること、政府に要望することがある<sup>5)</sup>。省庁に所属する官僚にとっても、官僚機構内部における当該省庁の権限の強化につながるために、租税支出が積極的に好まれやすい。

政策担当者にとっても、租税支出は便利な政策手段である。政策目的の達成のために、税負担軽減措置を受ける対象者を限定できる。また、租税支出は「隠れた補助金」ではあるが、補助金のような直接支出ではないので、見かけ上は、歳出を増やすことにはならない。「隠れた補助金」の方が、歳出規模を抑制できる。しかしながら、租税支出も「隠れた補助金」であることには変わらず、歳入が減収となることには留意しなければならない。

日本における租税支出の一例は租税特別措置である。租税特別措置もまた、租税支出と同様に、何らか

<sup>3)</sup> アメリカの租税支出レポートについては、渡瀬 (2008)、上村・青木 (2009)、三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社 (2016)などを参照。

<sup>4)</sup> たとえば経済産業省『産業税制ハンドブック』に租税特別措置の減収額試算が掲載されてきた。また、2010年に成立した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、国税については「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」、地方税については「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2013年から公表されている。

<sup>5)</sup> 様々な利害団体が提案している税制改正要望には、その業界にとって有利な租税特別措置を求める要望が並んでいる状況を確認することができる。

の政策目的のためになされる税負担の軽減措置である。立岡（2014）の整理によれば、租税特別措置には、①租税特別措置法が定める国税における特例措置の部分、②国税の本則のなかでも特例措置に該当する部分、③地方税法に定める特例措置の部分がある。なお、2010年に成立した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）では、①の部分は租税特別措置、③の部分は地方税における税負担軽減措置等とする定義づけが行われた。

租税特別措置法の存在により①の部分は確定できるが、②の部分の範囲は曖昧になりがちである。また、国税に関する①の部分に連動して、地方税に関する③の部分が自動的に決まってくるが、地方税には国税に連動しない部分も少なからず存在する。地方自治体の条例によって軽減措置が独自に適用されているケースはその典型である。

租税特別措置は租税支出に含まれる概念だが、アメリカの租税支出の概念から見れば、日本の租税特別措置の範囲は狭い。アメリカでも、租税支出には様々な解釈があるが、実態としては、税額控除、所得控除、免税、ゼロ税率、軽減税率、課税の繰延べといった、税法に規定されている税負担軽減措置が該当する<sup>6)</sup>。

租税支出は、公平、中立、簡素といった租税原則からの逸脱であることが最大の問題点である。租税支出は、租税原則から逸脱することにより、以下に掲げる政策的な課題があると考えられる。

第一に、租税支出は「隠れた補助金」である。したがって本来は、補助金によって達成される政策効果と、租税支出による政策効果を比較し、租税支出による政策効果の方が高くなければ、租税支出を採用する根拠はない。ここでの政策効果とは、その政策目的に沿った形で租税支出によってなされる、家計や企業へのインセンティブや所得再分配への影響である。しかしながら、租税支出と補助金を比較するような政策評価はほとんど行われることがない。

特に租税支出は、租税支出がない場合に、税を負担している家計や企業だけが恩恵を受ける特徴がある。たとえば課税最低限以下の所得のため、税を負担していない家計には、租税支出の恩恵は及ばない。とりわけ、ある租税支出が所得再分配を目的とする場合、その租税支出は低所得者へ恩恵をもたらすことができない。

第二に、租税支出の存在により、その分の税収が減っていることを認識する必要がある。政府が公共サービスを行うには、一定の税収が必要であるが、租税支出による減収により、納税をしている家計や企業の負担が、その分だけ増えていることに留意すべきである。それゆえに、租税支出による税収ロスの試算と公表は重要になる。

この場合、租税支出で優遇されている家計や企業と、租税支出のために負担が増えている家計や企業がいることになる。その公共サービスが純粋公共財で、個々の家計や企業に対する受益に差がなければ、租税支出の存在で負担に差がもちこまれ、租税支出の対象者と対象でない者の間の受益と負担が公平ではなくなる。

第三に、租税支出は税制を複雑化することに加えて、既得権化することで見直しが困難になる。いったん認められた租税支出を廃止することは容易ではない。また、租税支出を評価することも容易ではない。たとえば日本では、会計検査院が租税特別措置等についての検査を実施しているが、毎年、すべての租税特別措置を網羅するような体制はとられていない。

第四に、租税支出の利用は、対象となる家計や企業が自由に決めることができ、家計や企業の意志決定

<sup>6)</sup> たとえばBrooks（2016）などを参照。

にもとづき、「隠れた補助金」を提供できる。一方、補助金などの直接支出は予算に計上されることから、議会の議決などの意志決定を経て執行されるが、租税支出は予算に計上されず、民主主義的なコントロールが及びにくい。

以上のような背景から、多くの国々では租税支出の数と規模の抑制に関心をもってきた。増殖する租税支出をいかにコントロールするかは、財政運営においては、重要な論点になっている。多くの先進国では、租税支出レポートの公開によって、少なくとも情報を公開し、租税支出をコントロールしようと試みている。

税負担軽減措置のリストを作成し、それらを租税支出として認識し、税収ロスを推計した租税支出レポートを公開することで財政の透明性を高め、租税支出を統制する動きだが、それが地方自治体のレベルでも実施しているのがアメリカである<sup>7)</sup>。次節では、アメリカ州政府の租税支出レポートの発行状況について述べる<sup>8)</sup>。

### 3. アメリカ州政府の租税支出レポートの公開状況

アメリカでは、連邦政府に限らず地方政府においても、租税支出レポートを発行し、住民に公開している。そこで本稿では、2016年4月から5月にかけて、Web上から入手できるアメリカ州政府の租税支出レポートを調査し、その入手を試みた。その結果が表1である<sup>9)</sup>。

租税支出レポートがWeb上から入手できるかどうかは、アクセス可能性として大切な意味をもっている。また、定期的に公開されているかどうか、最新のデータが提供されているかどうか、これらも財政の透明性において重要である。

50州のうち、租税支出レポートをWeb上から入手できたのが47州であった。アラバマ州、サウスダコタ州、ワイオミング州の3州については入手できなかった。Leachman, Grundman and Johnson (2011)によれば、アラバマ州、サウスダコタ州、ワイオミング州では、租税支出レポートが作成されていないとされている。

また、フロリダ州、アイダホ州、モンタナ州、ペンシルバニア州、テネシー州、ユタ州については、予算や租税に関する資料のなかのひとつの項目として、租税支出が扱われており、独立した租税支出レポートは存在しない。とはいえ、予算書のなかのひとつの項目として、実質的に租税支出が扱われていることから、表1では租税支出レポートが存在しているものとして扱っている。

表1には、Web上から入手可能な租税支出レポートの発行年を示している。ほとんどの州政府が近年に発行しているが、なかには発行が滞っている州政府もある。毎年、発行している州政府が多いが、2年おき、3年おきの州政府もみられる。定期的に発行されておらず、不定期となっている州政府も散見される。

本稿と同様にアメリカ州政府の租税支出レポートの発行状況を調査した Levitis, Johnson and Koulish

<sup>7)</sup> 税収ロスの計算は、納税申告書などのマイクロデータをもとに、主に歳入損失法が用いられる。歳入損失法は、次の3つの仮定をもとにして、税収ロスを推計する。仮定1) 特定の租税支出の除去は、経済主体の行動に影響を与えない。仮定2) それぞれの租税支出は独立しており、依存しない。仮定3) 特定の租税支出の除去が、マクロ経済に影響を与えない。

<sup>8)</sup> アメリカでは、予算による税収見積もりと租税支出による税収ロスを同時に推計しており、租税支出だけが特別に推計されるわけではなく、予算の作成プロセスに租税支出の推計が組み込まれていると考えるべきである。

<sup>9)</sup> 入手先のURLは参考文献に記載している。なお、カナダとオーストラリアの州政府についても、租税支出レポートの存在をWeb上から確認した。カナダには10州があるが、うち7州について確認できた。ニューファンドランド・ラブラドール州、オンタリオ州、ケベック州は租税支出レポートを公開しており、アルバータ州、ブリティッシュコロンビア州、マニトバ州、ノバスコシア州は、予算書に租税支出の項目がある。オーストラリアには6州があるが、うち3州について確認できた。クイーンズランド州は租税支出レポートを公表しており、ニューサウスウェールズ州とタスマニア州については、予算書に租税支出の項目がある。

(2009)によれば、2008年時点で租税支出レポートを発行していない州政府は、アラバマ州、アラスカ州、ジョージア州、インディアナ州、ネバダ州、ニュージャージー州、ニューメキシコ州、サウスダコタ州、ワイオミング州の10州であった。その後、同様の調査を行った Leachman, Grundman and Johnson (2011)では、アラバマ州、アラスカ州、インディアナ州、ネバダ州、ニューメキシコ州、サウスダコタ州、ワイオミング州の7州が、2010年時点で租税支出レポートを発行していないことが指摘されている。

表1 アメリカ州政府における租税支出レポートの公開状況

州政府	Web 上から入手可能なレポートの発行年	最新号のタイトル	最新号のページ数
アラバマ州	注1)	注1)	注1)
アラスカ州	2014,2016	Alaska Indirect Expenditure Report	209
アリゾナ州	2002~2015	The Revenue Impact of Arizona's Tax Expenditure	114
アーカンソー州	2015	Business Incentives and Tax Credits Program Costs	41
カリフォルニア州	2002~2015	California Income Tax Expenditure	95
コロラド州	2001,2012,2014	Tax Profile & Expenditure Report	115
コネチカット州	2009,2010,2012,2016	Connecticut Tax Expenditure Report	217
デラウェア州	2007,2009,2011,2013,2015	Tax Preference Report	91
コロンビア特別区	2010,2012,2014	Tax Expenditure Report	336
フロリダ州	2000~2016	Florida Tax Handbook 注3)	324
ジョージア州	2010,2012,2013,2014	Georgia Tax Expenditure Report	158
ハワイ州	2002~2007,2013~2015	Tax Credits Claimed by Hawaii Taxpayers	47
アイダホ州	2010~2014	General Fund Revenue Book 注3)	111
イリノイ州	2001~2015	Tax Expenditure Report	58
インディアナ州	2010,2013	Indiana Tax Expenditure Study: Individual Income Tax Deduction, Exemptions and Credits	74
アイオワ州	2001,2009	Iowa Tax Expenditure	96
カンサス州	2010~2015	Tax Expenditure Report	27
ケンタッキー州	2007,2009,2011,2014,2015	Tax Expenditure Analysis	158
ルイジアナ州	2011~2014	Tax Exemption Budget	406
メイン州	2009~2013	Maine State Tax Expenditure Report	220
メリーランド州	2013,2015	Maryland Tax Expenditures Report	92
マサチューセッツ州	1999~2015	Tax Expenditure Budget	107
ミシガン州	2009~2014	Executive Budget Appendix on Tax Credits, Deductions, and Exemptions	93
ミネソタ州	2004,2006,2008,2010,2012,2014,2016	Tax Expenditure Budget	218
ミシシッピ州	1997~2016	The Annual Tax Expenditure Report	78
ミズーリ州	2010~2016	Tax Credit Accountability Report	11
モンタナ州	2000,2002,2004,2006,2008,2010,2012,2014	Biennial Report 注3)	394
ネブラスカ州	2010,2012,2014,2015	Interim Tax Expenditure Report	7
ネバダ州	2015	Tax Expenditure Report	262
ニューハンプシャー州	2006~2015	Tax Expenditure and Potential Liability Report	18
ニュージャージー州	2010~2016	Tax Expenditure Report	216
ニューメキシコ州	2012~2015	New Mexico Tax Expenditure Report	261
ニューヨーク州	2010,2014~2016	Annual Report on New York State Tax Expenditures	248
ノースカロライナ州	2005,2007,2009,2011,2013,2015	North Carolina Biennial Tax Expenditure Report	135
オハイオ州	2005~2015	Tax Expenditure Report	51
オクラホマ州	2006~2015	Tax Expenditure Report	96
オレゴン州	1998~2015	Tax Expenditure Report	435
ペンシルバニア州	2016	Pennsylvania Executive Budget 注3)	975
ロードアイランド州	1989~2012	Tax Expenditure Report	399
サウスカロライナ州	2008 注2)	Sales & Use Tax Expenditures	119
サウスダコタ州	注1)	注1)	注1)
テネシー州	2003~2014	The Budget 注3)	542
テキサス州	2011,2013,2015	Tax Exemptions and Tax Incidence	75
ユタ州	1995~2015	Utah State Tax Commission Annual Report 注3)	81
バーモント州	2015	Vermont Tax Expenditures	91

バージニア州	2007~2011	Virginia Retail Sales and Use Tax Expenditure Study	60
ワシントン州	2000,2004,2008,2012	Tax Exemption Study	261
ウェストバージニア州	2006~2015	West Virginia Tax Expenditure Study	149
ウィスコンシン州	2007,2009,2011,2013,2015	Summary of Tax Exemption Devices	112
ワイオミング州	注1)	注1)	注1)

注1) アラバマ州, サウスダコタ州, ワイオミング州に租税支出レポートは存在しない。

注2) サウスカロライナ州については, FY2012-2013の売上税に関する租税支出に関する表の存在も確認されている ([http://rfa.sc.gov/files/Sales\\_Tax\\_Exemptions\\_-\\_FY2012-13.pdf](http://rfa.sc.gov/files/Sales_Tax_Exemptions_-_FY2012-13.pdf) (accessed 2016-10-27))。

注3) フロリダ州, アイダホ州, モンタナ州, ペンシルバニア州, テネシー州, ユタ州については, 租税や予算に関する資料のなかのひとつの項目に租税支出が扱われている。

本稿の調査で入手できなかったのは, アラバマ州, サウスダコタ州, ワイオミング州の3州であり, 2016年時点で租税支出レポートを公開していない州政府は, 残り3州である。租税支出レポートを公開する州政府は増えており, アメリカでは州政府による租税支出レポートの公開が徐々に浸透していることが分かる。

表1には, 入手できた租税支出レポートのうち, 最新号のタイトルとページ数も示している。一概にページ数が多ければよいということではないが, ページ数の多さは, 租税支出レポートへの州政府の態度を表現するものだと考えられる。ページ数の多い租税支出レポートは, 一般住民が読むことを意識して平易な言葉や表現で書かれていることが多く, 租税支出の状況を伝えることが, 住民への説明責任だという認識をもっていることが分かる。

最大のページ数はレイジアナ州の406ページ, 続いてロードアイランド州の399ページであり, 最少のページ数はネブラスカ州の7ページである<sup>10)</sup>。これだけページ数に差があるとなれば, その内容にも大きな差がある。

実際, 租税支出レポートの内容は, 州政府によって大きく異なる。租税支出レポートは, 包括的な内容である必要がある。アメリカの州政府がもつ代表的な州税には, 売上税・使用税, 個人所得税, 法人所得税, 財産税があるが, 租税支出レポートは, すべての州税を網羅することが望ましい。

しかしながら, アメリカの州政府が租税支出レポートを公開しているとしても, すべての州税の情報が網羅されているわけではない。そこで, Web上で入手した最新の租税支出レポートを用いて, どの州税の租税支出について, 税収ロスが報告されているかについて調べることで, 情報公開の程度を測ることにした。その結果が表2である。

表2にあるように, 売上税・使用税は7州, 個人所得税は9州, 法人所得税は6州, 財産税は15州において, 税収ロスが示されていない。また, ネブラスカ州, サウスカロライナ州, バージニア州では売上税・使用税のみ, ニューハンプシャー州では法人所得税のみ, 税収ロスが示されており, 他の州税については報告がなされていない。すべての州税を網羅している州政府は, Web上から入手できた47州のうち21州に留まっている。

さらに表2の右端には, 租税支出レポートに, 税収ロスの見積もり(将来推計)が示されているかどうかについても, ○か×で表示している。税収ロスの見積もりが重要なのは, 租税支出レポートを予算と同等に見ているかどうかの一定の基準になるからである。予算において, 直接支出である歳出は, 当然ながら見積もりである。これと同じように, 「隠れた補助金」である租税支出についても, 見積もりを示すことで, 通常予算と同様に扱おうとする意図をうかがうことができる。

<sup>10)</sup> 表1ではペンシルバニア州が975ページで最大だが, これは予算の資料の全体のページ数となっている。また, サウスカロライナ州のFY2012-2013の売上税に関する租税支出の表は3ページに留まっている。

表2 アメリカ州政府における租税支出レポートの情報公開の程度

州	売上税・使用税	個人所得税	法人所得税	財産税	見積もり
アラバマ州	—	—	—	—	—
アラスカ州	○	×	○	○	×
アリゾナ州	○	○	○	○	×
アーカンソー州	○	○	○	×	×
カリフォルニア州	○	○	○	○	○
コロラド州	○	○	○	○	×
コネチカット州	○	○	○	○	○
デラウェア州	×	○	○	×	○
コロンビア特別区	○	○	○	○	○
フロリダ州	○	○	○	○	○
ジョージア州	○	○	○	○	○
ハワイ州	×	○	○	×	×
アイダホ州	○	○	○	○	○
イリノイ州	○	○	○	○	×
インディアナ州	×	○	×	○	×
アイオワ州	○	○	○	×	×
カンサス州	○	○	○	○	×
ケンタッキー州	○	○	○	○	○
ルイジアナ州	○	○	○	×	○
メイン州	○	○	○	○	○
メリーランド州	○	○	○	○	○
マサチューセッツ州	○	○	○	×	○
ミシガン州	○	○	○	○	○
ミネソタ州	○	○	○	○	○
ミシシッピ州	○	○	○	×	○
ミズーリ州	×	○	○	×	×
モンタナ州	○	○	○	○	×
ネブラスカ州	○	×	×	×	×
ネバダ州	○	×	×	○	×
ニューハンプシャー州	×	×	○	×	○
ニュージャージー州	○	○	○	○	○
ニューメキシコ州	×	○	○	○	×
ニューヨーク州	○	○	○	○	○
ノースカロライナ州	○	○	○	○	○
オハイオ州	○	○	○	×	○
オクラホマ州	○	○	○	×	×
オレゴン州	×	○	○	○	○
ペンシルバニア州	○	○	○	×	○
ロードアイランド州	○	○	○	○	×
サウスカロライナ州	○	×	×	×	×
サウスダコタ州	—	—	—	—	—
テネシー州	○	×	○	×	○
テキサス州	○	×	○	○	○
ユタ州	○	×	×	○	×
バーモント州	○	○	○	○	○
バージニア州	○	×	×	×	○
ワシントン州	○	×	×	○	○
ウェストバージニア州	○	○	○	○	×
ウィスコンシン州	○	○	○	○	×
ワイオミング州	—	—	—	—	—

注) 売上税・使用税は sales and use tax (または sales tax)、個人所得税は personal income tax (または individual income tax)、法人所得税は corporate income tax (または business tax)、財産税は property tax を、それぞれの州政府の租税支出レポートにおいて検索し、税収ロスが示されている場合は○、検索してもヒットしない場合は×として判断している。

表2では、○については税収ロスの見積もりが示されている租税支出レポートであり、×は過去の税収ロスの報告に留まっているものである。47州のうち、27州の租税支出レポートで税収ロスの見積もりが示されているが、すべての州政府の租税支出レポートにおいて、見積もりが示されているわけではない。

以上のように、租税支出レポートの先進国であるアメリカでは、ほとんどの州政府が租税支出レポートを公表していることが分かったが、その内容には濃淡がある。この結果、アメリカ州政府の租税支出レポートを横断的に分析することは困難であり、この点は課題である。とはいえ、いまだに租税支出レポートが作成されていない日本の地方自治体の現状を考えれば、アメリカの州政府は財政の透明性の観点から一歩も二歩も前に進んでいるといえよう。

#### 4. 政府税制調査会の答申と租特透明化法にみる地方税の税負担軽減措置の扱い

アメリカでは州政府においても租税支出レポートが公開されることで、州税における租税支出をコントロールしようとしている。一方、日本の地方自治体には、アメリカの租税支出レポートに相当するレポートは存在しない。それでは日本では、どのようにして地方税の税負担軽減措置をコントロールしてきたのだろうか。

国税の租税特別措置については、政府税制調査会の答申が、熱心に抑制しようとしてきた経緯がある。そこで本節では、これまでの政府税制調査会の答申が、地方税の税負担軽減措置をどのように扱ってきたのかを読み解く作業を行う。その後、現在の租特透明化法における地方税の税負担軽減措置の扱いについても検討する。

国税の租税特別措置については、第二次世界大戦の終戦間もない臨時税制調査会（1951）において、すでに整理の必要性の問題提起がなされている。その問題意識の概要をまとめると、次の通りである。

税制は、十分な歳入を能率的にもたらし、国民経済の発展を阻害せず、負担が公平にならなければならない。これらの要請に合致するように、税制を構築する必要があるが、経済政策的要請のために、種々の特別措置が存在している。これが租税特別措置であるが、あまりに多くの特別措置が存在することは、公平性と簡素性を阻害することになる。

半世紀以上も前の1951年において、すでに租税特別措置は問題視されていた。臨時税制調査会（1951）は、(1) 政策目的に租税特別措置と直接支出のどちらが望ましいかを検討すべき、(2) 租税特別措置の公平性について検討すべき、(3) 財源のねん出のためにも租税特別措置の整理が必要、(4) 租税特別措置が税制を複雑化させ、執行を不円滑にしているのではないかと、(5) 適用期限が切れる租税特別措置は再検討すべき、といった5つの論点を提示している。現在の租税特別措置が抱える論点とほとんど変わっていない。

とはいえ、臨時税制調査会（1951）の記述は、国税の租税特別措置を念頭に置かれたものであり、地方税の税負担軽減措置についての言及は見られない。地方税に関する記述は、9年後の税制調査会（1960）まで待つことになる。税制調査会（1960）には、国税の租税特別措置の整理合理化について強調したのちに「また、地方税における特別措置についても、国税と並行して同様の検討が必要である」との言及がある。この一文こそが、税制調査会の答申が地方税の税負担軽減措置について、初めて触れた文章であった。

その後、税制調査会の答申には、毎年のように国税の租税特別措置に関する整理合理化の必要性が強調

されるものの、地方税の税負担軽減措置についての言及は、ほとんど見られない。そのなかで、税制調査会（1964）は問題点を的確に指摘しており、参考になる。

その箇所を全文引用すれば、「地方税における非課税軽減等の措置には、地方税において独自に定められているものと国の租税特別措置がそのまま自動的に地方税に影響して非課税、軽減等の措置が講じられていることとなるものがある。これらの非課税、軽減等の措置は、一般に地方税については特に地域内の負担の公平を図る必要から、できる限りその整理合理化を図るべきであり、特に国の租税特別措置が自動的に地方税に影響することは回避することとすべきである。」とある。

この文章から、地方税には、大きく分けて2種類の税負担軽減措置があることが分かる。すなわち、1)「地方税において独自に定められているもの」、2)「国の租税特別措置がそのまま自動的に地方税に影響して非課税、軽減等の措置が講じられていることとなるもの」である。

1)「地方税において独自に定められているもの」については、地方自治体が条例によって定めることができる。地方税法によれば、地方税の減免措置を講じることができる場合は、大きく2つに分けられる。第一は「天災その他特別な事情のある場合」であり、たとえば、震災、風災害、火災その他の災害により、納税者がその財産について甚大な損失を被った場合である。第二は「貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者」であり、たとえば、生活保護法の規定による保護などの公的扶助を受けている者や、公的扶助に準じた扶助（たとえば社会事業団体による扶助）を受けている者である。第三に「その他特別の事情のある者」であり、天災や貧困とは異なる事情で担税力を喪失した者や、政策的に減免の必要性がある者が該当する。

2)「国の租税特別措置がそのまま自動的に地方税に影響して非課税、軽減等の措置が講じられていることとなるもの」については、国の租税特別措置に連動するものであることから、国が関心をもって対応すべきである。しかしながら、国税の租税特別措置に比べ、地方税の租税特別措置等への政府税制調査会の答申の関心度合いは低いように感じられる<sup>11)</sup>。

2013年より、租特透明化法によって、国税は「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」、地方税は「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」が提示されている。しかしながら、国税に関する前者の対象は産業政策等の特定目的をもつ法人税関係の租税特別措置に限定されており、アメリカで考えられている租税支出から見れば範囲が狭い。また、地方税に関する後者は、日本全体のマクロの税負担軽減措置等を対象としているものの、地方自治体ごとの情報は提供されていない。当然ながら、1)「地方税において独自に定められているもの」は示されていない。

さらに言えば、これら2つの「報告書」は、あくまで「適用実態」または「適用状況」の調査であって、必ずしも税収ロスが試算されているわけではない。租税によっては、適用される所得金額、税額控除額、償却限度額、損金算入額、課税標準などが示されており、尺度の統一がなされていない。また、「報告書」は過去の租税特別措置または税負担軽減措置等の適用実績を示しており、将来の適用がどのようになるかを示しているわけではない。

したがって、租特透明化法による2つの「報告書」は、財政の透明化には寄与しているものの、国民ないし住民への説明責任と予算編成プロセスを意識するアメリカ州政府の租税支出レポートとは、異なる位置にあると考えられる。

<sup>11)</sup> 国税の租税特別措置について、政府税制調査会の答申は毎年かなりの紙面を使って改革の必要性を強調しているが、地方税の税負担軽減措置等については言及がない年の答申も多い。

## 5. 大阪市における市税の減免措置見直し

前述の通り、地方税の税負担軽減措置等には、1)「地方税において独自に定められているもの」があり、この種の税負担軽減措置については、個々の地方自治体が対応する必要がある。アメリカ州政府の租税支出レポートが掲げる理念に近い問題意識をもち、地方税の減免措置について見直しを行ってきた地方自治体に大阪市がある。大阪市の取り組みは、他の地方自治体の参考になると考えられるため、本節にて概要を紹介しよう。

大阪市財政局は、2012年度の市政改革プランにおいて、「隠れた支援や見えにくい支援の排除」を掲げ、「市税及び使用料等の減免措置の見直し」を行うとした。大阪市(2012)の冒頭には問題意識が次のように書かれている。

重要な箇所を引用すれば、「市税の減免措置、特に公益上の必要性から講じられる減免措置は方対を変えた財政支援であり、直接支出である補助金と同じ効果を有していますが、これまでその効果について補助金等と合わせて検証されることはありませんでした。また、予算に組み込まれている補助金等に比べ、予算に組み込まれてない減免措置は、その透明性が低いとの指摘があります。このような状況を受け、市政改革プラン・アクションプラン編においては、「隠れた支援や見えにくい支援の排除」として、「市税及び使用料等の減免措置の見直し」を掲げ、「市税の減免措置及び不動産の使用料や貸付料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)を見える化するとともに、その必要性を再点検し、ゼロベースの見直しを行う」とある。

具体的な取り組みは、「①市税に係る減免措置及び不動産の使用料等の減免措置について、減免(財政的支援)の目的と減免額(支援額)を公表する。②減免(財政的支援)の必要性を再点検するとともに、その効果を検証し、市税の減免については廃止を原則に見直す。不動産の使用料等については減免の廃止や最適化を図る」である。

大阪市が市税の減免措置の目的と減免額を公表する視点は、アメリカ州政府の租税支出レポートと同じ問題意識だと言える。実際、大阪市では、個人市民税、法人市民税、軽自動車税、事業所税、固定資産税・都市計画税の減免措置による減免額(行政コスト)が公開されるようになった。

大阪市では、市税の減免措置の見直しにおける基本的な考え方も提示している。第一にA「天災その他特別な事情のある場合」およびB「貧困により生活のため公私の扶助を受けている場合」については、減免を継続するとした。第二に、C「その他特別な事情がある場合」については、C①「上記A、B以外の事由で客観的にみて担税力を喪失した場合」とC②「公益上の必要があると認められる場合」の2つに分けている。

表3 大阪市の市税の減免理由別の減免額（2011年度 単位：千円）

税目	A 災害減免	B 生活保護等	C① 担税力考慮	C② 公益性	合計
固定資産税・都市計画税	4,508	16,026	81,774	949,669	1,051,977
個人市民税	1,658	18,260	61,104	0	81,022
法人市民税			66,378		66,378
軽自動車税	0			21,809	21,809
事業所税				365,303	365,303
合計	6,166	34,286	209,256	1,336,781	1,586,489

備考) 大阪市 (2012) より引用。

前者のC①「担税力を喪失した場合」については、低所得者や特定非営利法人、公益社団法人・財団法人については、原則的に減免を継続し、その他は廃止または基準の見直しを行っている。後者のC②「公益上の必要があると認められる場合」については、原則的に減免を廃止している。以上のA, B, C①, C②の減免理由に沿って、2011年度の減免額を分類したものが表3である。

したがって、見直しが行われたのがC②「公益上の必要があると認められる場合」である。表3にあるように2011年度実績では1,336,781千円だったのが、2013年度当初は536,605千円、2014年度当初は586,017千円、2015年度当初は562,010千円、2016年度当初は525,361千円のように推移しており、ほぼ半分の規模の減免措置が見直された。

大阪市では、2012年の見直し以後、毎年予算案とともに、市税の減免措置による減免額、そして適用期限が到来する減免措置のリストが、Web上で公開されている。次年度の減免措置の見込額が予算案とともに示されることは、予算編成プロセスを意識していることの現れでもある。さらに大阪市では、減免額の総額のみならず、特に法人については、どの法人がどれだけの減免を受けているかの情報も公開している<sup>12)</sup>。

このような取り組みは、アメリカ州政府による租税支出レポートの公開と、相当の類似性をもっており、他の日本の地方自治体にとっても参考になると考えられる。とはいえ、先進的な大阪市においても、減免措置を政策評価に落とし込むことは課題になっており、今後の発展が期待される。

## 6. むすび

本稿では、アメリカ州政府の租税支出レポートの現状をもとに、日本の地方自治体の税負担軽減措置について検討した。日本の地方税における税負担軽減措置等は、国税の租税特別措置と比較して、国と地方自治体の双方ともに関心が薄かったように思われる。一方、租税支出の概念が最初に提唱されたアメリカでは、ほとんどの州政府において租税支出レポートが作成、公表されており、地方自治体においても、予算の統制の外にある租税支出を統制し、財政の透明性を高めようとする意識が強い。

日本の地方自治体では、アメリカ州政府が公表しているような租税支出レポートは作成されていないが、大阪市のように税の減免措置の状況を公開し、その概念を整理した上で、見直しを行う地方自治体も登場している。租税支出は「隠れた補助金」であることから、直接支出である補助金と同様に評価するべきであることから、大阪市の動きは注目に値しよう。

<sup>12)</sup> 大阪市財政局税務部課税課へのヒアリングによれば、過去の減免措置については、どのような理由で減免がなされたのか、すでに分からなくなっているものもあったという。

当然ながら個々の地方自治体では、1)「地方税において独自に定められているもの」しか、見直しの対象にできない。2)「国の租税特別措置がそのまま自動的に地方税に影響して非課税、軽減等の措置が講じられていることとなるもの」については、国が主導することで、地方自治体ごとに、税負担軽減措置等がどのような状況になっているかについて、情報を公開することが重要である。

アメリカ州政府の租税支出レポートの多くが、住民向けに書かれていることを考えれば、租税支出の適用状況に関する情報提供は、住民目線で行われることが望ましい。現在、国のすべての事業については、行政事業レビューシートが公開されており、国民目線で事業を評価する仕組みが整いつつあり、この実績を租税支出にも応用することが考えられよう<sup>13)</sup>。

たとえば、通常の事業評価における項目と同様に、1) 当該租税支出の政策目的、2) 当該租税支出の制度概要、3) 当該租税支出の減収額の試算（経年変化）、4) 当該租税支出によるアウトカム成果指標、5) 当該租税支出の担当部局による自己評価の内容、6) 当該租税支出に関する行革または財政部局による内部評価の内容、7) 規模の大きな租税支出を受けている法人などの名称とその適用額、といった内容を備え、Web 上で公開することが考えられる。

アメリカ州政府の租税支出レポートは、横断的な分析には耐えられない。日本においては、地方自治体において横断的な分析ができるように、地方自治体の租税支出レポートが、どのような内容を網羅すべきかについて、検討することが必要であろう。

---

<sup>13)</sup> 行政事業レビューシートは、内閣官房行政改革推進本部事務局の Web にて公開されている。

## 参考文献

- 上村敏之・青木孝浩 (2009)『アメリカ連邦政府と地方政府における租税支出レポートの現状と日本財政への適用に関する考察』平成 20 年度海外行政実態調査報告書, 会計検査院。
- 大阪市 (2012)「市税の減免措置の見直しについて」<http://www.city.osaka.lg.jp/zaisei/page/0000173855.html> (2016 年 8 月 16 日参照)。
- 税制調査会 (1960)「当面実施すべき税制改正に関する答申 (税制調査会第一次答申)」。
- 税制調査会 (1964)「今後におけるわが国の社会, 経済の発展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申」。
- 税制調査会 (1967)「長期税制のあり方についての中間答申」。
- 税制調査会 (1968)「長期税制のあり方についての答申」。
- 税制調査会 (1975)「昭和 51 年度の税制改正に関する答申」。
- 税制調査会 (1976)「昭和 52 年度の税制改正に関する答申」。
- 税制調査会 (1977a)「今後の税制のあり方についての答申」。
- 税制調査会 (1977b)「昭和 53 年度の税制改正に関する答申」。
- 税制調査会 (1978)「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」。
- 税制調査会 (1979)「昭和 55 年度の税制改正に関する答申」。
- 税制調査会 (1980)「昭和 56 年度の税制改正に関する答申」。
- 税制調査会 (1981)「昭和 57 年度の税制改正に関する答申」。
- 税制調査会 (1982)「昭和 58 年度の税制改正に関する答申」。
- 税制調査会 (1984a)「昭和 59 年度の税制改正に関する答申」。
- 税制調査会 (1984b)「昭和 60 年度の税制改正に関する答申」。
- 税制調査会 (1985)「昭和 61 年度の税制改正に関する答申」。
- 税制調査会 (1986)「昭和 62 年度の税制改正に関する答申」。
- 税制調査会 (1989)「平成元年度の税制改正に関する答申」。
- 税制調査会 (1991)「平成 4 年度の税制改正に関する答申」。
- 立岡健二郎 (2014)「租税特別措置の実態と分析」『JRI レビュー』No.14, 73-91 頁。
- 三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング株式会社 (2016)「アメリカにおける租税支出に対する会計検査に関する調査研究」平成 27 年度会計検査院委託業務報告書。
- 臨時税制調査会 (1951)「臨時税制調査会答申」。
- 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。
- Bill Haslam, Governor of Tennessee (2014) “The Budget”,  
<https://www.tn.gov/finance/article/fa-budget-publication-2015-2016> (accessed 2016-05-19).
- Board of Economic Advisors, South Carolina Budget and Control Board, the State of South Carolina (2008)  
 “Sales & Use Tax Exemptions,”  
<http://www.scstatehouse.gov/Archives/CitizensInterestPage/TRAC/SalesandUseTaxExemptionSubcommittee/SalesandUseTaxExemptionsFY0809.pdf> (accessed 2016-10-27).
- Brooks, N. (2016)“Policy Forum: The Case against Boutique Tax Credits and Similar Tax Expenditures,” *Canadian Tax Journal* 64(1), pp.65-133.

- Chris Christie, Governor of New Jersey and Kim Guadagno, Lt. Governor of New Jersey (2016) “Tax Expenditure Report”, <http://www.state.nj.us/treasury/taxation/taxexpenditurereport.shtml> (accessed 2016-04-15).
- Colorado Department of Revenue, the Office of Research and Analysis (2014) “Tax Profile & Expenditure Report”, <https://www.colorado.gov/pacific/revenue/colorado-tax-profile-and-expenditure-reports> (accessed 2016-05-19).
- Department of Administrative and Financial Services, Maine Revenue Services, Office of Tax Policy (2013) “Maine State Tax Expenditure Report 2014-2015”, <http://www.maine.gov/revenue/research/> (accessed 2016-04-28).
- Department of Economic Development, Missouri (2016) “Tax Credit Accountability Report”, <https://www.ded.mo.gov/Ded/TaxCreditReporting.aspx> (accessed 2016-04-15).
- Department of Finance, Division of Revenue, State of Delaware (2015) “Tax Preference Report 2015 Edition”, <http://finance.delaware.gov/publications/taxpref.shtml> (accessed 2016-04-28).
- Department of Revenue, Louisiana (2014) “Tax Exemption Budget 2013-2014”, <http://www.rev.state.la.us/NewsAndPublications/Publications> (accessed 2016-04-28).
- Department of Revenue, Office of Revenue Analysis, State of Rhode Island (2012) “2012 Tax Expenditures Report”, <http://www.tax.ri.gov/reports/taxexpenditure.php> (accessed 2016-05-19).
- Department of Taxation, State of Hawaii (2015) “Tax Credits: Claimed by Hawaii Taxpayers: Tax Year 2013”, [http://tax.hawaii.gov/stats/a5\\_4credits/](http://tax.hawaii.gov/stats/a5_4credits/) (accessed 2016-04-15).
- Division of Executive Budget and Finance, Department of Administration and Division of Research and Policy, Department of Revenue, State of Wisconsin (2015) “Summary of Tax Exemption Devices”, <https://www.revenue.wi.gov/report/t.html> (accessed 2016-04-15).
- Division of the Budget, Department of Taxation and Finance, New York State (2016) “FY 2016 Annual Report on New York State Tax Expenditures”, <https://www1.nyc.gov/site/finance/taxes/annual-report-on-tax-expenditures.page> (accessed 2016-05-19).
- Economic and Statistical Research Bureau, State of California (2015) “California Income Tax Expenditures: Compendium of Individual Provisions: Report for 2012 Tax Year Data”, [https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/plans\\_reports.shtml](https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/plans_reports.shtml) (accessed 2016-05-26).
- Executive Office for Administration and Finance Commonwealth of Massachusetts (2015) “Tax Expenditure Budget Fiscal Year 2016”, <http://www.mass.gov/dor/tax-professionals/news-and-reports/state-budget-documents/tax-expenditure-budget/> (accessed 2016-04-15).
- Financial Services Division, Revenue Research Section, North Carolina Department of Revenue (2015) “North Carolina Biennial Tax Expenditure Report 2015”, <http://www.dornrc.com/publications/biennial.html> (accessed 2016-05-26).
- Fiscal Research Center for the Andrew Young School of Policy Studies at Georgia State University (2014) “Georgia Tax Expenditure Report for FY 2016”, <http://opb.georgia.gov/tax-expenditure-reports> (accessed 2016-04-15).
- Glenn Hegar, Texas Comptroller of Public Accounts (2015) “Tax Exemptions and Tax Incidence”, [http://www.texastransparency.org/State\\_Finance/Budget\\_Finance/Reports/Tax\\_Exemptions\\_and\\_Incidence/](http://www.texastransparency.org/State_Finance/Budget_Finance/Reports/Tax_Exemptions_and_Incidence/) (accessed 2016-04-28).
- Governor and General Assembly by the Department of Budget and Management, Maryland (2015) “Maryland Tax

- Expenditure Report Fiscal Year 2016”,  
[http://finances.marylandtaxes.com/Where\\_Your\\_Money\\_Goes/Detailed\\_Tax\\_Expenditure\\_Reports/](http://finances.marylandtaxes.com/Where_Your_Money_Goes/Detailed_Tax_Expenditure_Reports/)(accessed 2016-04-28).
- Idaho Divisions of Financial Management, Executive Office of the Governor (2014) “General Fund Revenue Book: FY 2015 Executive Budget”,  
[https://dfm.idaho.gov/publications/eab/gfrb/GFRB\\_FullDocument\\_Jan2014.pdf](https://dfm.idaho.gov/publications/eab/gfrb/GFRB_FullDocument_Jan2014.pdf) (accessed 2016-04-28).
- Indiana State Budget Agency, Tax and Revenue Division (2013) “Indiana Tax Expenditure Study: Individual Income Tax Deduction, Exemptions and Credits: Tax Years 2007, 2008, and 2009”,  
<http://www.in.gov/itp/2339.htm> (accessed 2016-05-26).
- Iowa Department of Revenue (2009) “Iowa Tax Expenditure 2005”,  
<https://tax.iowa.gov/report/Tax-Expenditures> (accessed 2016-04-15).
- Kansas Department of Revenue, Nick Jordan, Secretary of Revenue (2015) “Tax Expenditure Report: Calendar Year 2014”, <http://www.ksrevenue.org/taxexreports.html> (accessed 2016-04-15).
- Leachman, M, D. Grundman and N. Johnson (2011) *Promoting State Budget Accountability through Tax Expenditure Reporting*, Center on Budget and Policy Priorities.
- Legislative Joint Fiscal Office, Vermont Department of Taxes (2015) “Vermont Tax Expenditures 2015 Biennial Report”, <http://tax.vermont.gov/research-and-reports/reports/tax-expenditure-report> (accessed 2016-05-26).
- Leslie Geissler Munger, Illinois State Comptroller (2015) “Tax Expenditure Report Fiscal Year 2014”,  
<http://illinoiscomptroller.gov/resources/reports/tax-expenditure/> (accessed 2016-04-15).
- Levitis, J., Johnson, N. and Koulish, J. (2009) *Promoting State Budget Accountability through Tax Expenditure Reporting*, Center on Budget and Policy Priorities.
- Minnesota Department of Revenue, Tax Research Division (2016) “Tax Expenditure Budget Fiscal Years 2016-2019”,  
[http://www.revenue.state.mn.us/research\\_stats/Pages/Tax\\_Expenditure\\_Reports.aspx](http://www.revenue.state.mn.us/research_stats/Pages/Tax_Expenditure_Reports.aspx) (accessed 2016-04-15).
- Montana Department of Revenue (2014) “Biennial Report July 1,2012 – June 30, 2014”,  
[http://revenue.mt.gov/home/publications/biennial\\_reports](http://revenue.mt.gov/home/publications/biennial_reports) (accessed 2016-04-28).
- Nebraska Department of Revenue (2015) “2015 Interim Tax Expenditure Report”,  
[http://www.revenue.nebraska.gov/research/tax\\_exp\\_reports.html](http://www.revenue.nebraska.gov/research/tax_exp_reports.html) (accessed 2016-04-18).
- Nevada Department of Taxation (2015) “2013-2014 Tax Expenditure Report”,  
[http://tax.nv.gov/Publications/Tax\\_Expenditure\\_Report/](http://tax.nv.gov/Publications/Tax_Expenditure_Report/)(accessed 2016-05-19).
- New Hampshire Department of Revenue Administration (2015) “Tax Expenditure and Potential Liability Report Fiscal Year 2015”, <http://www.revenue.nh.gov/publications/reports/index.htm> (accessed 2016-05-26).
- New Mexico Taxation and Revenue Department (2015) “New Mexico Tax Expenditure Report”,  
[http://www.tax.newmexico.gov/uploads/PressRelease/e19f5d4c8b014c6d870f8073d673341b/2015\\_Tax\\_Expenditure\\_Report\\_revised.pdf](http://www.tax.newmexico.gov/uploads/PressRelease/e19f5d4c8b014c6d870f8073d673341b/2015_Tax_Expenditure_Report_revised.pdf) (accessed 2016-04-28).
- Office of Economic Research & Analysis, Arizona Department of Revenue (2015) “The Revenue Impact of Arizona’s Tax Expenditures Fiscal Year 2014/2015”, <https://www.azdor.gov/ReportsResearch/TaxExpenditures.aspx> (accessed 2016-05-19).
- Office of Excise Tax Administration, State of Arkansas (2015) “Business Incentives and Tax Credits Program Costs

- through December 31, 2014”,  
<http://www.dfa.arkansas.gov/offices/exciseTax/TaxCredits/Pages/BusinessIncentivesandTaxCreditPrograms.aspx>  
(accessed 2016-04-18).
- Office of Fiscal Analysis, Connecticut General Assembly (2016) “Connecticut Tax Expenditure Report”,  
[http://www.osc.ct.gov/openct/docs/tax\\_expenditure\\_report\\_OFA\\_2016.pdf](http://www.osc.ct.gov/openct/docs/tax_expenditure_report_OFA_2016.pdf) (accessed 2016-04-28).
- Office of Revenue Analysis, District of Columbia (2014) “Tax Expenditure Report”,  
<http://cfo.dc.gov/page/studies> (accessed 2016-04-18).
- Office of State Budget Director, Commonwealth of Kentucky (2015) “Tax Expenditure Analysis: Fiscal Year 2016 - 2018”, <http://osbd.ky.gov/Publications/Pages/Special-Reports.aspx> (accessed 2016-05-26).
- Office of Tax Policy, Policy Development Division, Virginia (2011) “Virginia Retail Sales and Use Tax Expenditure Study”, <http://www.tax.virginia.gov/content/sales-and-use-tax-expenditure-study> (accessed 2016-04-15).
- Office of the Tax Commissioner, Department of Taxation, Ohio (2015) “Tax Expenditure Report: The State of Ohio Executive Budget Fiscal Years 2016-2017”,  
<http://www.tax.ohio.gov/communications/publications.aspx> (accessed 2016-04-15).
- Oklahoma Tax Commission, State of Oklahoma (2015) “Tax Expenditure Report 2013-2014”,  
[https://www.ok.gov/tax/Forms\\_&\\_Publications/Publications/Tax\\_Expenditure/](https://www.ok.gov/tax/Forms_&_Publications/Publications/Tax_Expenditure/) (accessed 2016-04-28).
- Oregon Department of Administrative Services, Chief Financial Office (2015) “2015-2017 Tax Expenditure Report”,  
<https://www.oregon.gov/DOR/programs/gov-research/Pages/research-tax-expenditure.aspx>  
(accessed 2016-04-28).
- Research and Development Division, State Tax Department, West Virginia (2015) “West Virginia Tax Expenditure Study: Expenditures for Business Taxes, Excise Taxes and Property Taxes”,  
<http://tax.wv.gov/ResearchAndGovernment/Research/TaxExpenditureStudy/Pages/TaxExpenditureStudy.aspx>  
(accessed 2016-05-19).
- State of Michigan, Michigan Department of Treasury, Rick Snyder, Governor (2014) “Executive Budget Appendix on Tax Credits, Deductions, and Exemptions Fiscal Year 2015 and 2016”,  
[http://www.michigan.gov/documents/treasury/ExecBudgAppenTaxCreditsDedExempts\\_FY\\_20152016\\_476553\\_7.pdf](http://www.michigan.gov/documents/treasury/ExecBudgAppenTaxCreditsDedExempts_FY_20152016_476553_7.pdf) (accessed 2016-04-18).
- Surrey, S.S. (1973) *Pathways to Tax Reform: the Concept of Tax Expenditure*, Harvard University Press.
- Tim Wolf, Governor of Pennsylvania (2016) “2016-2017 Pennsylvania Executive Budget”,  
<http://www.budget.pa.gov/PublicationsAndReports/CommonwealthBudget/Pages/default.aspx> (accessed 2016-05-26).
- University Research Center, Mississippi Institutions of Higher Learning, Jackson, Mississippi (2016) “The Annual Tax Expenditure Report”, <http://www.mississippi.edu/urc/publications.asp> (accessed 2016-05-19).
- Utah State Tax Commissioners (2015) “Utah State Tax Commission”,  
<http://tax.utah.gov/commission/reports/fy15report.pdf> (accessed 2016-04-28).
- Washington State Department of Revenue (2012) “2012 Tax Exemption Study: A Study of Tax Exemptions, Exclusions, Deductions, Deferrals, Differential Rates and Credits for Major Washington State and Local Taxes”,  
[http://dor.wa.gov/content/aboutus/statisticsandreports/stats\\_ExemptionStudy.aspx](http://dor.wa.gov/content/aboutus/statisticsandreports/stats_ExemptionStudy.aspx) (accessed 2016-04-18).