

マーリーズ・レビューと 消費税の位置づけ

——税収，所得再分配，労働意欲——

小 林 均

はじめに

我が国は2014年4月から消費税率を8%に引き上げ、その消費への影響、ひいてはアベノミックスの成否との関連で税率アップが議論の対象となっている。一方税率アップに伴い、低所得者対策として現金給付、そして軽減税率の導入という形で議論がなされている。日本では1988年の12月24日、法案が成立し、1989年4月からの消費税導入が決まった。導入以来、2014年ではや25年を経過した。一方、日本の消費税のお手本となった付加価値税 (Value Added Tax, 以下 VAT) が1973年から施行され、2014年で41年の経験を持つ消費税先進国であるイギリスにおいて、マーリーズ (Mirrlees, J.) を中心に VAT を含め税制全般を再検討したものがマーリーズ・レビュー (The Mirrlees Review, 以下『レビュー』) である。

『レビュー』は、二つの著作から成り立っている。支出税を提案したことで有名な1978年の *The Structure and Reform of Direct Taxation Report of a Committee chaired by Professor J. E. Meade* (以下『ミード報告』) の30周年を記念し、『ミード報告』以降のイギリスの税制をレビューする (検討する) ものとして上梓されたのが2010年 *Dimensions of Tax Design* (以下, Mirrlees

[2010]) であり、その税制改革提案として発行されたのが2011年 *Tax by Design* (以下、Mirrlees [2011]) である。以下では、現実の税制改革を意識した Mirrlees [2011] を中心に、消費税と低所得者対策に焦点をあててその内容を明らかにしたい。⁽¹⁾

『レビュー』は、21世紀における開放経済における税制を検討し、イギリスの税制を理想的な形にするために、租税に関する理論と実証を基礎に、可能なかぎり現実的な処方箋を提供しようとしたものである。その中で、VAT における軽減税率およびゼロ税率の是非や VAT に代表される間接税と所得税に代表される直接税を、社会保障の財源、所得再分配の政策手段として、いかに位置づけるかという視点から、イギリスにおける理想の税制を追求している。本稿では、今後の我が国における税制改革、とりわけ消費税における低所得者対策としての軽減税率の是非を巡って、いかなる点が参考になるかを中心に、『レビュー』の内容を明らかにしたい。⁽²⁾

消費税率が8%に上昇し、2014年12月の10%の決定時期を控え、当面の課題として低所得者対策としての軽減税率が議論の俎上にある我が国にとって、先進国共通のテーマである、所得再分配手段としての軽減税率およびゼロ税率や給付つき税額控除制度、それと関連する労働意欲への効果、そして財源として消費税、これらをトータルに検討している『レビュー』は重要な文献と位置付けることができる。⁽³⁾

Mirrlees [2011] は、第2章でいわゆる租税原則、税をデザインする上での基本的な立場を明らかにしている。⁽⁴⁾ 有名な「アダムスミス (Smith, A.

(1) Mirrlees [2010] での消費税の議論は、その基本的な内容は森信 [2009]、内容とともにそれに対応した日本における実証研究が大竹 [2010] によって紹介されている。

(2) 当面の我が国の複数税率への対応や各国の状況は、加藤 [2013] が参考になる。

(3) このテーマについては、小林 [2010] で検討している。

(4) Mirrlees [2011], p. 22.

[1776] ⁽⁵⁾ の4租税原則」に触れ、その現代的な展開として、4つの租税原則を明らかにしている。この租税原則に、『レビュー』の基本的思想が窺える。税制の目的を、所与の所得分配の下、1. 厚生 (welfare) および効率性へのマイナスの効果の最小化、2. 税務行政および遵法の運営上の費用がより少ないこと、3. 分配上の意味とは異なる、公正さ (fairness)、例えば、手続き上のそれ、差別の回避、正当な期待に関する公正さ、4. 透明性、としている。そして目的相互のトレードオフを超えて、税制をデザインする上で助けとなる、操作的なガイドライン、すなわち経験則の存在を指摘している。「中立性」、「簡素」、「安定性」がそれにあたる。税をデザインする経済学 ⁽⁶⁾ のアプローチを行うにあたって、三つの基本的考え方を明らかにしている。税制を一つのシステムとしてみなす必要性、所得再分配における租税・給付体系の持つ中心的役割、システムを判断する場合の里程標としての「中立性」の重要性、の三つである。これに関連して、所得の再分配の価値判断をする場合、これまでの所得のみに着目するのではなくて、税制の厚生への効果を ⁽⁷⁾ 重要視している。したがって第1の租税原則にあるように、⁽⁸⁾ 重損損失あるいは超過負担が、『レビュー』、とりわけ Mirrlees [2011] において重要な役割を果たすことになる。

先進国が抱える問題の一つに、多くの人に最低限の所得保証を実現するにあたって、厳しい財政状況を背景に、いかなる税制、給付体系が望ましいかを探求することが挙げられる。『レビュー』は VAT に多くの財源を求めているイギリスで、⁽⁸⁾ 税率と課税対象を「公平性」、「効率性」という観点から検

(5) Smith [1776], p. 777-778.

(6) Mirrlees [2011], p. 45.

(7) *ibid.* p. 36. この点が先行の消費税改革提案とは異なる中心的な視点である。

(8) 2011年に標準税率を20%に引き上げ、2014年の予算では、政府収入6480億ポンドのうち VAT が1110億ポンド、個別消費税 (excise duty) が470億ポンド、その他が1180億ポンドで、その他の中に印紙税、2014年4月1日から改正された車両税

討している。それは、消費税の税収におけるウェイトが今後高まる我が国にとって貴重な指針をもたらしてくれるとあってよい。さらに、この問題は、所得再分配政策として、直接税と間接税そして社会保障給付体系をいかに構築するか議論と関係してくる。

1. Mirrlees [2011] で検討された VAT の抱える課題

Mirrlees [2011] で、VAT の課題を大きく三つにわけて展開している。第1は、VAT を「効率性」、「公平性」という観点から検討している。第2に、貿易という国際的観点からみた VAT の抱える課題を、税務行政上の観点から検討している。そして第3の課題として、金融サービスへの課税問題を取り扱っている。

VAT 本来の形、つまり税率の一律適用という意味の「均一性」への追求や課税対象からの除外すなわち非課税をなるべく少なくするという意味での課税対象の「包括化」という観点から検討がなされている。

第1の課題は、第6章で展開されている。第6章の結語において、間接税の基本的在り方、つまり税率と課税ベースの在り方について論じている。より「包括的」(broader-based) なかつより「均一性」(uniform) を持つ間接税体系が望ましい、と結論づけている。

第2の課題は、第7章で展開されている。国際的な観点から、間接税を検討している。EU 構成国にとって、1993年から EU が一つの市場になったことが、VAT の運用にとって大きな影響を与えた。どこで課税が行われるかが重要な問題となり、実際には仕向地基準で課税がなされている。つまり、購入される国で課税がなされ、生産がなされる国ではない。しかし、この基

(vehicle excise duties) が含まれている。政府収入に占める割合はそれぞれ、17%、7%、18%である。HM Treasury [2014], Chart 2: Government receipts 2014-15, p. 5.

準が域外間の買い物に関連する多くの非効率や多くの行政上の問題をもたらしている。⁽⁹⁾

第3の課題は、第8章において、金融サービスへの課税問題として検討されている。二つの提案が主に検討の対象となっている。VATの対象とすることに、実際、障害が存在する。他の財と同等の結果にいたる可能性を持ったルートとして、一つは、IMFが提案した、金融活動税（Financial Activities Tax: FAT）である。現在の非課税のもたらす行政上かつ遵法上の負担を除去する利益を忘れるべきでない、としている。別の方法は、銀行の負債への課税、一般的には、コアの株式資本といくつかの他の低リスクの資金の除外である。これもIMFから提案され、金融安定負担金（Financial Stability Contribution: FSC）と呼ばれ、イギリスの政府は「銀行により少ないリスクの資金プロファイルへの移行を刺激することを意図したもの」と述べている。いずれにしても、金融サービスを課税の対象とすることのほうが、新たな税の導入よりも、優先されるべきと判断している。⁽¹⁰⁾

本稿では以下われわれの問題意識とかがわる第1の課題に限定して、『レビュー』の内容を明らかにし、そこから何らかの示唆を求めることにする。

2. 「効率性」と「公平性」から見た VAT

VATは一般的に逆進性が存在するという観点に立って、その対策として、軽減税率と給付つき税額控除が多くの国で採用されている。『レビュー』は後者のほうにその有効性を認めている。

(9) VATにおける輸出のゼロ税率適用と仕向地基準について、前者が後者の必要条件ではないとし、前者が二つの重要な欠陥を持っている、と指摘している。国を超えた生産と流通における収入の累積のつながりが崩れることから起きる問題と国内販売とゼロ税率適用の輸出とのVATにおける対応の違いから起きる問題である。Mirrlees [2010], p. 337.

(10) Mirrlees [2011], p. 214.

第6章で、間接税の課税ベース (base) と構造 (structure) との選択という視点から考察がなされている。第1の考察課題は、課税ベースに関するもので、何に課税すべきかである。財・サービスへの課税として、消費のための購入のタイミングへの課税を支持し、ほかの財・サービスの生産における投入のための購入のタイミングへの課税には反対であり、資産の売買への、例えば、印紙税のような取引税としての利用には反対の立場である。

第2の考察課題は、構造に関するもので、同一の税率が、すべての財・サービスに適用されるべきかどうか、である。イギリスの VAT の税率は、軽減税率およびゼロ税率という標準税率からの乖離が起きている。これを税率の差別化 (differentiation) (以下差率課税と呼ぶ) と表現している。これが「効率性」そして「公平性」という観点から、支持されるかどうかを検討している。

2.1 投入、取引への課税は適切でない

第1の考察課題の結論は、投入、取引への課税は適切でなく、課税ベースとして、財・サービスの消費こそが、適切な課税ベースである、としている。

Mirrlees [2010] ですでに展開された、Diamond-Mirrlees [1971] の生産「効率性」の理論を議論の基礎としている。1 消費者経済での最適課税が導出され、Diamond-Mirrlees 生産「効率性」補助定理として知られているのは、最適商品課税は生産の効率性を攪乱すべきでない、というものである。それが「中間財への非課税と諸企業の一律投入課税」支持の根拠となるのである。⁽¹¹⁾ この定理が成立する要件は非現実的要素を有すると認めつつ、この定理の求めるものが、VAT が中間財に課税する租税より優れている主要な理由となり、EU およびイギリスにおける VAT の改善にとって強い含意を持つ、と

(11) Hindriks and Myles [2013], p. 514.

(12)
している。これを基礎に第2章では、投入、取引、双方への課税を行わないことが適切である、としている。

生産「効率性」の理論に依拠し、税制として、投入への課税を行わない傾向にあるが、最終消費でなくて取引への課税は存在する。印紙税である。

印紙税に代表される取引への課税は、印紙税のその歴史的経緯とは裏腹に、経済的観点からは魅力的でない、としている。それは取引へのいかなる課税も相互互恵的な取引を削ぐことにより期待厚生を減少をもたらすからである。取引への課税とVATとの根本的な違いは、財の消費の前に、一度以上売られると発生する。

2.2 「効率性」, 「公平性」, そして「均一性」

適用税率を一律とする「均一性」支持の根拠が、厚生上の利点、税務行政上等の費用の観点、政策決定に関する公共選択の視点から整理され、リストアップされている。

①消費決定の歪みを避けることができる。②異なる税率から起きる不可避の複雑性と政治上のロビングを避けることができる。③税制の行政上および遵法上の負担を軽減できる。④企業にとって実際上の優位性がある。計算やペーパーワークを軽減する。⑤どの税率を適用するかについての茶番的なプロセスを避けることができる。⑥チョコレート塗したビスケットは課税、チョコレート塗したケーキは非課税という下で、ケーキかビスケットかの認定上の裁判の必要性がなくて済む。⑦均一課税は意思決定の政治を簡便化し、租税政策をロビー活動の圧力と短期の政治的考慮からの脆弱性を減らす。

(12) Mirrlees [2010], p. 284.

2.3 「均一性」反対の論拠としての最適課税論

一方「均一性」反対の立場があり、その論拠は「効率性」の観点からなされる。政府が税収を挙げ、税体系がもたらす全体の死重損失への関心からの議論である。第2章で、最も効率的な税は一括税である、という立場を明らかにしている。しかし実行性は少ない。間接税が課され、価格が上昇し、それによってもたらされる効率性の損失は、価格の上昇が人々の需要に与える大きさに依存する。死重損失は、需要が非弾力的のとき少なく、弾力的な時に大きい。

ここで最適課税論の知見を整理すると、以下の様になる。⁽¹³⁾

問題の設定は、①線形の消費税体系と比例的労働所得税が利用可能②代表的家計の存在③代表的家計の効用の最大化行動④消費者価格は生産者価格に課せられる消費税を加えたもの⑤税収確保の下、代表的家計の効用を高めるように税率（消費税あるいは労働所得税）を決定、というものである。そこで得られる結果は、

(1) 「ラムゼー・ルール」

各財への需要が独立でない、つまり交差弾力性がゼロでないという仮定で導出されたものである。導出された式の一般的な解釈は「死重損失を最小にするには、各財への補償的需要が同一の割合で減少するように各財への税率を決定すべきである」とするもので、「効率性」は差率課税を求めている。

(2) 「逆弾力性ルール」

「ラムゼー・ルール」を、各財の需要の価格弾力性との関係から見たものである。各財への需要が独立の場合、「税率は各財の需要の価格弾力性に逆比例で設定すべき」というものになる。「効率性」は「均一性」を求めず、必需品と呼ばれる、基本的食料品で相対的に価格弾力性が低い財に、より高

(13) Mirrlees [2011], p.155. n.10. 井堀 [1996], 53-62頁, Hindriks and Myles [2013], p. 509-523. 参照。

い税率を課すことを求める。

(3) 「均一税率」

「ラムゼー・ルール」において、各消費者のレジヤーの価格に関する補償需要の弾力性が等しければ（暗黙の分離可能性）、均一税率が望ましい。これは労働所得税率のみが望ましい状況と同値となる。

(4) 「コレット・ヘイグ命題」

この命題の描く経済は、レジヤーを含む3つの財からなり、レジヤーは課税されない状況で、税率一定の下で、等しい比例課税からの変更、つまりある財の限界増税を他の財の限界的減税を行った場合を検討している。「労働所得と総支出を関連付ける予算制約があるので、財の需要価格弾力性の条件と労働と余暇の選択を関連付けることができる。すべての財がレジヤーと等しく代替的であるならば、「均一性」が効率的となる。そうではない場合、レジヤーとより補完的な財が、より高率な負担をすることで効率的となる」⁽¹⁴⁾が命題の内容である。

(5) 「公平性」を考慮した拡張「ラムゼー・ルール」: 「ラムゼー・ルール」の世界に「公平性」の視点を入れ拡張されたものである。拡張は、消費者が複数で、それぞれの効用関数が異なる、という仮定の下に導出される。結果は「効率性」基準のみから求められる税率に比べ、低所得者が消費する財への税率をより低いものにすべきというものである。

2.4 「均一性」反対の論拠としての「公平性」

上記最適課税論とその拡張の議論とは別に、実際は、差率課税すなわち「均一税率」からの乖離は、「公平性」の観点からなされる、としている。食料品、ガソリンという日々の支出の多くを構成する財に対して、「公平性」

(14) Corlett and Hague [1953]

(fairness) を促進する手段として、ゼロ税率や軽減税率が支持される。この「公平性」(fairness) への関心こそが「均一税率」からの乖離の主要な根拠となっているのが現実である、と判断している。

複数税率(差率課税)を支持する三つの「平等主義的」(egalitarian) な議論が挙げられている。一つは、貧困層がその所得の多くをある財の支出に費やす。二つ目は、その財は「生活のための基本」になるので、低い税率を適用すべきとする。第三は、所得とは別に、支出パターンが、人々のニーズ特有なものがある。

一つ目の問題は、累進的所得税や社会保障給付が機能していれば、それで十分対応できる、としている。しかし所得税で再分配を行う場合、高賃金な人はより少なく働いて低賃金の人と同じ所得を得るという行動も可能である。この場合、「労働との非分離性」が存在し、つまりある財への選好が労働とレジャーとの選択あるいは稼働能力と関連するならば、課税は財の選択に歪みを与えることになる。例えば、政府が能力のある所得の多い人から、そうでない人への再分配をする場合、その程度はおのずと限界がある。なぜならば、高賃金の人より少なく働いて、再分配の恩恵を受けようとする。高賃金の人には、そうでない人に比べより少なく働く(レジャーを多くとる)という問題が発生する。いわゆる誘因両立性の制約問題である。そこで、高賃金の人が多くレジャーを取らないように、レジャーと補完的な財に課税がなされることになる。これは死重損失をもたらすので、そうした課税には限界がある。したがってある程度のレジャー補完的な財に対する高い税率、逆に労働補完的な財には低い税率、ということが正当化される。レストランでの食事や演劇のようにその消費により時間を費やす財はよりレジャー時間を必要とする。こうした財に高い税率を課すことは、レジャー課税であり、そうした財の消費をする人により長く働き、より少なくレジャーを取るよう促すことになる。「一般的には、レジャーと関連する財にはより重く、労働と関

連する財にはより軽く課税することで、再分配体系が不可避的にもたらす労働意欲の喪失を部分的に相殺できることになる。⁽¹⁵⁾」

この議論と関連で、子育て（労働時間中）に他の財より少なく課税することが、税体系のほか部分からもたらされる労働意欲の喪失を相殺できることになろう、と判断している。これはある種の公共交通にも適用されるし、労働の時間やその成果を増すような財、薬への補助は正当化される。

二つ目は、例として、食料品や家庭用燃料が挙げられている。第三は、障がい者の使用する車両に対する VAT や車両税における非課税措置があげられる。

2.5 最適課税論の検討

2.3 における「効率性」基準である最適課税論に対して、理論、実証の観点からの検討も『レビュー』でなされている。Mirrlees [2010] で、差率課税すなわち軽減税率の適用の根拠として、所得再分配目的と「効率性」基準である最適課税論の知見とに大別している。⁽¹⁶⁾ 前者に関しては、まず政府が軽減税率ではない他の手段を用いて所得再分配目的を達成できる、という立場から始まる。第1に、人々の所得は、一生のうちで変動するので、低所得者が永遠に低所得者とは限らない、第2に VAT の逆進性対策として、所得税、税額控除、貧困者向けの給付があり、仮に食料品に VAT を導入しても、かなりの部分が所得税の標準税率の切下げや課税最低限の引き上げによって導入後の負担の相殺が可能、としている。

したがって差率課税の潜在的根拠は、主として「効率性」基準による、としている。しかし「逆弾力性ルール」の適用には慎重である。つまり、相対的に高い税率をかけても需要の減少は小さくなく、行動の歪みも小さくなく、

(15) Mirrlees [2011], p. 158.

(16) Mirrlees [2010], p. 284-285.

一方で頑健な税源をもたらす、というロジックは「危険なミスリーディングである」として⁽¹⁷⁾している。

その理由として次の二つの点を挙げている。

第1に、「逆弾力性ルール」は、ある商品への増税が他の商品への需要、したがって関連する歪み、税収へのそれぞれの効果を見逃している、というものである。もしすべての交差弾力性がゼロでないならば、低い価格弾力性を持った財への増税は、そこからの税収を増やすが、全体の税収を減らし、より少ないというよりもむしろより多くの歪みをもたらすかもしれない、としている。

これは「逆弾力性ルール」が「ラムゼイ・ルール」の限定版という理解があれば、特別の理由としてあげる必要はない、と考えられる。

第2は、Atkinson-Stiglitz [1976] により明らかにされた、現代間接課税理論の中心的洞察である、最適直間比率に基づく議論である。⁽¹⁸⁾労働供給への影響方法が重要な要因である。一般的原理として、レジャー（公式の労働市場において使用されない時間）と最も補完的な（もっとも代替的でない）財に重課すべきである、というものである。

逆に言うと、すべての商品がレジャーと等しく補完的ならば、これは「弱分離可能性」と呼ばれる条件であるが、すべての財は同じ（比例）税率が課されるべきとなる。つまり「均一性」の根拠を与えるものとなる。

「逆弾力性ルール」は「ラムゼイ・ルール」の特殊なケースであり、さらに特殊なケース、つまり労働所得が課税されない（そしてすべての個人が同一）場合に適用されるもの、としている。ある財の価格が上昇し、その財

(17) *ibid.* p. 285.

(18) Mirrlees [2010], p. 286. 井堀 [1996] において「もし非線形の所得税と個別消費税が利用可能な場合、について弱い意味で分離可能であるならば、最適な間接税体系は均一税になる。間接税は所得税の完全代替が可能になる」と紹介されている。67頁参照

の需要にほとんど影響を与えないことなく、他の財の需要に全く影響を与えない場合、当該の財へのより重い課税は、より多く働くことのみによって支払われる総支出の増加を意味し、当該の財は広い意味でレジャーの補完財に違いない、としている。「基本的に重要な事は、労働供給との関連であって、当該の財の価格弾力性ではない」としている。⁽¹⁹⁾

2.6 相反する議論の調整・統一

以上の相対立する議論をいかに調整するかが重要になってくる。『レビュー』での消費税に関する検討で、我々が最も関心を持ちかつ有用と思われる部分である。VAT、所得税の税体系と給付体系をいかに所得再分配体系として構築するかを、理論的かつ現実的側面から整理している部分であるからである。

政府が収入目的をもち、各財の需要の価格弾力性が異なる場合、「効率性」はより高い税率をより低い価格弾力性を持った財に課すことで達成される。

一方「公平性」の観点からは、再分配のための直接的な課税・給付体系が存在しないとき、貧困者の予算の大部分を占める財に低い税率を課すことが支持される。しかし有効な累進的直接税・給付体系が存在すれば、この体系が再分配でより多くの役割を果たすことができると考えている。この場合、差率課税は、その財の購入が何らかの努力 (effort) を示すものである場合のみ、より再分配を可能にする、と考えている。すなわち労働に補完的な財に対して、より低い課税がより効果的な再分配を可能にする、としている。

一般的に、以上の異なっているものの多くを実行するのは困難、と考えている。「差率課税と所得税による公平性と税収の確保という目標は、均一の間接税と累進的所得税の体系に置き換えることによってより効率的に達成で

(19) *ibid.* p. 287.

きる」⁽²⁰⁾としている。

「所得税における累進制度が再分配を達成し、間接税での差率課税のないことが財の選択の歪みを防ぎ、所得税と間接税双方が税収を挙げることを助ける」⁽²¹⁾としている。

差率課税は、人々が「個別の項目」にどれだけ支出するかを基礎に、再分配を行う。もし最も支払い能力のある人から最もそうでない人への再分配を望むならば、人々の「総支出」あるいは稼ぎ、所得、富に基づいてよりの確に再分配することが可能、としている。

「公平性」の視点は、租税・給付の体系が存在しない時には強力だが、実際はそうではない。「公平性」の視点で根拠となるのは、水平的公平の観点からの「均一性」のみとしている。

さらに様々な「効率性」を理由にした差率課税から得られる可能な利益を、単一税率 (single rate) の「簡便さ」という観点からの利益が凌駕する、と⁽²²⁾している。

2.7 「均一性」からの乖離とスピルオーバー

「均一性」からの乖離が許されるものとして、環境へ悪影響をもたらすものへの課税とアルコールとタバコへの課税を挙げている。イギリスおよび多くの国では、アルコール、タバコ、自動車燃料に対して標準税率を適用し、さらに付加課税がなされている。付加課税は個別消費税 (excise duty) で、購入単位ごとの課税で、価値への比例課税ではなく、全体でかなりの税収を⁽²³⁾あげている。この付加課税という「均一性」からの乖離に対する説得的な根

(20) Mirrlees [2011], p. 161.

(21) *ibid.* p. 161

(22) Mirrlees [2011], p. 166.

(23) 2010-11年で、燃料課税で270億ポンド以上、タバコ課税で90億ポンド以上、アルコール課税95億ポンド以上の税収である。Mirrlees [2011], p. 163.

マリーズ・レビューと消費税の位置づけ

拠として、これらの財の消費がもつスピルオーバーの費用と便益を挙げている。ガソリンへのより高い課税は、ガソリン消費が環境に有害だからである。こうした課税の基本原理は簡単であるものの、実際その大きさに基づく課税は難しい、としている。

ガソリンへのより高率の課税は、マイナスの効果を軽減するというための課税であり、つまり外部性からの議論である。一方アルコール、タバコへの課税は、内部性、その消費が自己に対してマイナスであることのほうが重要である、としている。高税率のアルコール、とくにタバコのそれへの支持の根拠は、行動上のものである。それは内部性効果に基づくものとしている。この点に関して、『レビュー』は行動経済学の知見に触れている。それは、人生の異なる時点での選択において、矛盾する選択を行う、ということである。ただし、これに基づくタバコへの政策的含意は簡単ではない、としている。

アルコール、タバコの議論と同じ議論が適用されるのが、脂っこい食物に対してである。ただし、より複雑で、主に、太る、有害、それらの定義が難しい、としている。不健康とされる財には標準税率が適用され、それ以外の財にはゼロ税率が適用されている。標準税率が適用されているのが、アイスクリーム、ビスケット、ポテトチップス、ゼロ税率が適用されているのが、ケーキ、トルティーヤチップス (tortilla chips)、チョコレートクッキーである。

2.8 Mirrlees [2010] における基本的立場

イギリスの VAT 及びその検討を考察するにあたって、改めて二つのこと
の理解が不可欠である。一つが VAT の特徴で、一つが EU ルールである。
Mirrlees [2010] で、VAT の特徴を次のように表している。⁽²⁴⁾

第 1 に、年間売上高一定基準以上の登録された企業による財およびサービ

スの販売に、それが私的消費か他の企業へのものかは問わず課税する。第2に、インボイス-クレジット書式が採用され、各販売で産出 VAT から投入 VAT を差し引き、ネットの納税をする。この方式が行われれば、中間財販売への課税からネットの税収は発生せず、VAT の最終課税ベースは（登録企業とは異なり）最終消費ということになる。第3に、ゼロ税率の意味するところは、売り手がその販売にゼロの税率を課しても、投入支払 VAT に対して控除（credit）する権利があり、その結果 VAT は残らないということである。第4に、輸出にはゼロ税率で、輸入品すべてに VAT が課税される、第5に、非課税（exemption）の意味は、販売が VAT の対象にならないが、ゼロ税率とは対照的に、投入支払 VAT に対して取り戻す（reclaim）権利がない。⁽²⁵⁾つまり中間財の VAT の還付は受けられない。

もう一つ考慮しなければならないのは EU ルールである。それは、標準税率を15%以上にすると、軽減税率の適用は二つまでで、税率は最低でも5%というものである。その軽減税率適用が認められるのが電気、天然ガス、地域暖房の利用である。⁽²⁶⁾イギリスの場合、かなりの差率課税がなされ、ゼロ税率の適用が広範で、例として多くの食料品、子供の衣服、住居用住宅が挙げられ、5%の軽減税率が家庭用電気、家庭用燃料、避妊薬、省力用製品、子供用カーシート等に適用されている。そして、この差率課税によってゼロ税率で290億ポンド、軽減税率で30億ポンド、さらに非課税で120億ポンドの税収を失っているという認識に立っている。⁽²⁷⁾この認識は、改革への大きな理由の

(24) Mirrlees [2010], p. 291-292.

(25) *ibid.* p. 293. VAT 採用の主たる理由として、輸出入の取り扱いが同じ土俵で執行されることを保障する透明性を挙げている。控除と還付が途切れなく、良き機能する VAT は、課税が消費者への最終販売のみになされ、それが生産効率性の維持につながり、理論的な優越性とも矛盾しない、とも指摘している。しかし、VAT のこの控除と還付のメカニズムが詐欺への機会をもたらす問題点も指摘しており、有効な課税方法かどうかは、エンピリカルな事柄と、判断している。*ibid.* p. 296

(26) *ibid.* p. 297.

一つである。

食料品、子供の衣服へのゼロ税率の適用の根拠が極めて弱い、と20年以上も認識されてきたとし、理論・実証の両面の発展がそれを確証している、とも述べている。

軽減税率に関しては、その根拠は明確でなく、元々の目的が「家庭用燃料貧乏」(fuel poverty)を緩和するものである限り、年金受給者への付加的冬季控除のような手段が対象者に適切な救済を提供している、⁽²⁸⁾としている。

Mirrlees [2010] で、軽減税率を廃止し、それに代わる低所得者対策をいかにすべきかという改革のパッケージが描かれている。それは、住宅と現行の非課税を除くすべての商品に標準税率17.5%を適用し、軽減税率及びゼロ税率を廃止し、全ての所得支持、所得関連求職者控除、税額控除、そして関連住宅手当およびカウンシル税優遇措置上限をそれぞれ15%増やす、という⁽²⁹⁾ものである。このパッケージにより、230億ポンドの増収になり、差率課税の廃止に伴う補償的所得給付の増加による費用は、120億ポンドで済む。つまり、その差額は、より再分配に使用できる財源となる、としている。

改革の効果を表したものが、図1 (Figure 4.1) と図2 (Figure 4.2) である。図1は所得階層ごとのVAT改革のみの変化を表し、図2はVAT改革

(27) *ibid.* p. 298-299. これに関連して、軽減税率、ゼロ税率の標準税率からの乖離や非課税等もたらす税収不足を計測する指標として、VRRが使用される。2008年以前はCompliance Efficiency Ratio、VAT実際の税収と税法から得られる理論的税収との比率が使用されていたが、これを含むより包括的なVRRが2009年から使用されている。VRRは、VAT Revenue Ratioの頭文字で、実際のVAT税収÷潜在的VAT税収、で表される。潜在的VAT税収＝潜在的課税ベース×標準税率である。最新のデータは、潜在的課税ベースを国民経済計算の最終消費支出から実際のVAT税収を引いたものを使用している。2009年でイギリスは0.47、日本は5%税率で0.67である。ニュージーランドは0.98で、限られた非課税とゼロ税率の限定使用がその理由とされている。OECD [2012], Table 4.1, pp. 113.

(28) *ibid.* p. 300.

(29) *ibid.* p. 301.

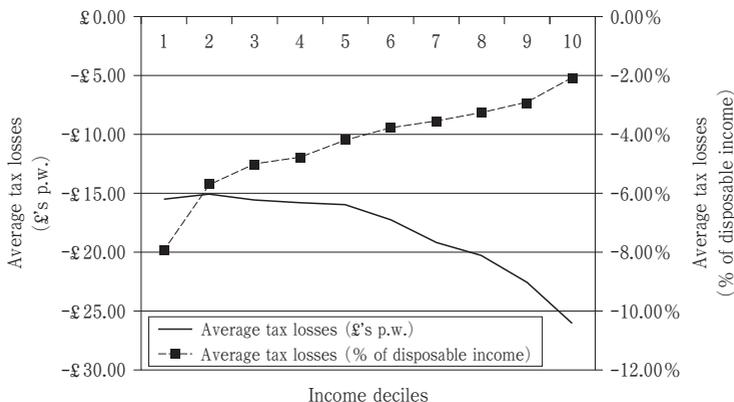


図1 (Figure 4.1, Mirrlees [2010])

に対応した補償の手段がなされた場合の所得階層ごとの変化を表している。所得再分配の要素が色濃く描かれている。

図1から次のことがわかる。差率課税の廃止により、高所得層が廃止の対象となる財に低所得層より多く支出しているがゆえに、金銭的損失は大きい(図の実線に対応)。しかしながら廃止に伴うVATの支払いの増加の可処分所得に対する比率は、低所得者層のほうが廃止の対象となる財にその所得の多くを支出しているので大きくなる(図の破線に対応)。

図2からは、資力調査つきの給付や税額控除の額の15%上昇で、第1分位の最低所得階層より第2分位の所得階層が恩恵を受けるが、平均で第3分位の所得階層までが改革のプラスの恩恵を受けていることがわかる。

ただし、児童税額控除の恩恵を受ける家計とそうでない家計が存在するわけで、世帯ごとのタイプによってこの改革パッケージの影響は異なるとし、さらに改革による労働への影響は考慮されていない、としている。⁽³⁰⁾労働への

(30) *ibid.* p. 302-303.

マリーズ・レビューと消費税の位置づけ

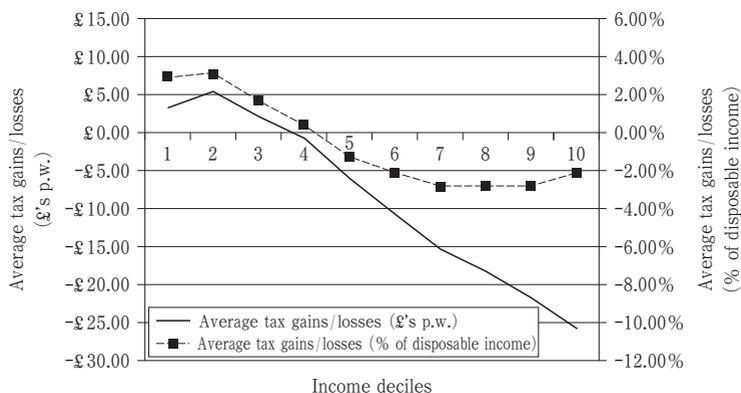


図 2 (Figure 4.2, Mirrlees [2010])

影響を考慮した試算は、Mirrlees [2011] で行われている。

Mirrlees [2010] において、すでに差率課税について、理論、実証そして行政費用、さらに複数税率の目的達成度の低さ、という観点から、否定的な総括を⁽³¹⁾している。

理論上は、政府がかなり洗練された再分配手段を駆使出来るとき、商品課税の効率的税収策への潜在的貢献は限定的としている。特定な財・サービスへのとりわけ高率な課税を行う根拠はある。しかしそれは外部性が存在する場合のみである。理論的には、すでにふれた「弱分離可能性」条件が成立する、すなわち商品需要のパターンが労働市場の状況から独立であるならば、差率商品課税は不必要である。

しかし、「弱分離可能性」条件はエンピリカルな分析で棄却されており、適切な差率課税が、課税による総体的な歪みのコストの軽減をもたらすことになる。20に分類された商品のレジヤーとの補完性の推測の結果、商品はレ

(31) *ibid.* p. 351.

ジャー（有給労働に費やされていないという意味）と補完的で、その消費が間接税により強く阻害される商品として、多くの食料品、家庭燃料、タバコ、子供の衣料、さらには公共交通もリストアップされている。労働との補完財、それはその消費が課税に阻害されることがより少なく、アルコール飲料、外食、自動車燃料、レジャー品目（家庭内の生産に従って、リラックスするための時間の代替物として使用される）⁽³²⁾があげられる。

したがって差率課税は、原理的には、税率がたいていの財の需要を減少させるように設定すべきことを求める。その対象となる財は、適切な意味で、レジャーに対して補完的な財である（ここでレジャーとは、市場労働に費やされない時間である）。この結果、市場労働に対する不可避の歪みは緩和されることになる。エンピリカルな研究を基礎に「レジャー財」（leisure goods）という広いカテゴリの財に他の財・サービスより重く、そして「家計財と家計サービス」（household goods and services）へのより低い課税を⁽³³⁾考えることができる。

しかし、上記の理論および実証双方の限界および不確実性が、政策上の処方箋の確固とした基礎を与えるほどのものでない、としている。「弱分離可能性」からの乖離が確認できるものの、量的には小さい、という事実である。それにより、差別化から得られる利益は大きくない、と判断している。そして差率課税の行政上の費用、遵法上の費用は、いかなる利益にたいしてもウェイトが置かれる必要があり、差率課税は大変費用（増大する還付需要等）が掛かり、さらに現行の多重独立型の個別消費税は問題があり、優遇措置を求めるロビー活動に対してもろい、⁽³⁴⁾としている。

「軽減税率とゼロ税率が、ほかの手段では達成できない目的を達成できて

(32) *ibid.* p. 288-289.

(33) *ibid.* p. 350.

(34) *ibid.* p. 351.

いない。ここで双方を廃止することで、十分な税収を得て、それを税額控除と所得支持に再転換することでたいのより貧しい人々がその改革から利益を得て、110億ポンドの収入が残る。価格水準には緩やかな一度限りの影響を与えるのみである」とし、同じことがゼロ税率適用の住宅建設にも当てはまる、⁽³⁵⁾としている。

以上のことは長い間、食料品と子供用の衣服に対するゼロ税率に対して言われたことである、としている。Mirrlees [2010] では「欠けていたものは、政治的な意志であり」、形を作ることへの第一歩であり、それは現行の税率構造の持つ固有の不公正さについてよりパブリックな理解になるに違いない、⁽³⁶⁾としている。そして『ミード報告』にその租税政策志向において計り知れない影響を受けた、⁽³⁷⁾ニュージーランドにおいて、「均一性」、「包括性」を実現している GST (Goods and Services Tax) を、『ミード報告』以降のイギリスの税制を検討する『レビュー』が推奨している⁽³⁸⁾のである。

3. Mirrlees [2011] における改革案の提示

この部分は Mirrlees [2011] で多くのページが割かれているところである。改革案の内容とその持つ意味を明らかにし、さらに改革をもたらす、とりわけ所得の再分配という極めて現実的かつ政治的な要素をもたらす課題のもつ不可避のテーマについて触れている。理論と実践そして、改革の成功への道を実効的に探っている姿が見える個所でもある。

2. で触れたように Mirrlees [2010] で改革案の試算がなされている。第9章の「VAT ベースの包括化」において、VAT 改革を中心とする税制の改

(35) *ibid.* p. 351.

(36) *ibid.* p. 351.

(37) *ibid.* p. 390.

(38) ニュージーランドは限られた非課税適用とゼロ税率の限定使用で、VVR は0.98である。OECD [2012], Table 4.1, pp. 113.

草案が展開されている。VATが重要かつ良くデザインされた租税とした上で、イギリスにおいてはゼロ税率の適用が異常に拡大されていると判断している。第7章、第8章の議論を基に、VATの課税ベースの拡大と標準税率のより広い適用を支持している。それは、消費者の意思決定における歪みをより少なくすることで、消費者余剰の増加につながるからである。あらゆるゼロ税率と軽減税率を廃止することで、改革前後の裕福度（well off）を変えずに、30億ポンドの収入が残される、と試算している。

ここでは二つの改革パッケージが検討され、パッケージの共通部分は、ゼロ税率および軽減税率から標準税率への移行による課税ベースの拡大である。これにより、生活費の増加がもたらされるが、直接税と給付体系の補償的变化を同時に行うことで、改革全体で労働意欲の減退を防ぎ、広く分配的に中立になるとしている。この分配的中立性とは、異なる所得と支出を持った家計にとって、利益と損失が平均して比較的に穏当になることを意味している。

改革パッケージの前提は、かなり現状を意識したものといえる。基本的に間接税のみの均一税率体系をとらない。アルコール、タバコ、燃料への付加課税はそのままとし、子育てへの税制上の優遇措置は維持し、金融サービスに代表される非課税はそのままとする。

3.1 直接税減税と給付の増加の改革案

イギリスではゼロ税率が適用されているのは食料品、国内旅客輸送、書籍、他の読み物、処方薬等、軽減税率が適用されているのが家庭用燃料及び電力等で、これらを標準税率で課税することを改革の基本としている。直接税減税と給付増により、労働意欲に最小限のマイナスの効果になるようにし、異なる所得と支出を持つ家計にとって利益と損失が平均して比較的に穏当であるという意味で、広く分配的に中立になる、とみている。

VATの課税ベースの拡大は、標準税率17.5%を適用の下、240億ポンドの

マリーズ・レビューと消費税の位置づけ

増収と3.4%の価格上昇をもたらすという試算結果に基づき、同額の直接税減税と給付増で対応するシミュレーションを行っている。その中身は大きく5つに分かれる。⁽³⁹⁾ 1. 税率変化に伴う3.4%の価格上昇のインデックス措置として、全ての所得控除、税率適用区分所得額、給付、税額控除を3.4%増大する、2. それに加えて主な資力調査つき給付を3.4%、基礎国家年金を2%、児童手当を10%、それぞれ増額し、全体でそれぞれ6.9%、5.4%、13.4%増額する、3. 所得税の控除を1000ポンド引上げ、150万人を所得税非課税とする、4. 所得税の基本税率適用区分と国民保険料負担の所得上限を4530ポンド削減する、5. 所得税の基本税率適用分を2ポイント、より高い税率適用分を1.5ポイント引き下げる。

この改革案は、VATの課税ベースの拡大によりもたらされる逆進的効果を薄めるとともに、労働意欲へのマイナスを避けている。VATの課税ベースの拡大による所得効果を補償的な給付で完全に打ち消している、と考えている。

ただし、この種の直接税から間接税への移行のもつ分配上の含意の評価は、簡単ではない、としている。その理由として、

第1に、ある年に累進的になる人と逆進的になる人が出てくるからである。現在の所得より支出が多い状況の人が存在している。学生のように将来の高所得を期待し現在借入している場合や、年金受給者のように過去の稼ぎの蓄積である貯蓄を引き出している人がそれにあたる。

第2に、所得税から消費税への移行は、「古い資本」への予期しない課税となるからである。改革が人々の現にある資産の持つ購買力を減少させるからである。これは大いに効率的である、としている。その税収が人々の新たな活動への阻害とならないからである。しかし、失う人に対しては不公正で

(39) Mirrlees [2011], p. 218.

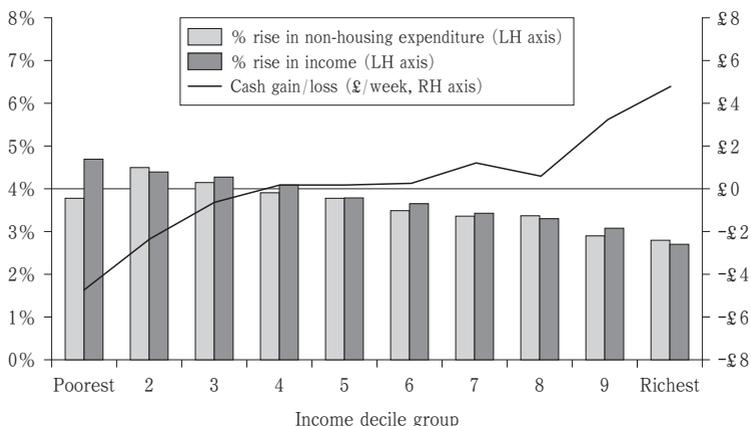


Figure 9.1. Effect of reform by income decile

図3 (Figure 9.1, Mirrlees [2011])

ある。こうした「古い資本」にとって予期しない損失や利益はこの改革案固有の問題ではなく、租税改革の多くの場合直面する課題であるとし、改革そのものの抱える問題を理解している。

この改革におけるもう一つの重要なポイントは、間接税の位置づけである⁽⁴⁰⁾。高い支出を行った人に重い税負担がかかるのが、間接税の本質である、としていることである。支出と所得との相関はあるが、完全ではない、としている。多くの人々にとって、ある年の支出量が、その年の所得よりも、生涯の生活水準のよりよい指標となるであろう、としていることである。この点に、支出税提案をした『ミード報告』の思想が生きているといえる。

図3 (Figure 9.1) は、人口を所得階層別に10分類し、各階層のVATの上昇に伴う支出の増加率を左側の棒グラフで、VATの上昇に対応して取られる税・給付上の補償措置による所得の増加率を右側の棒グラフで、改革によ

(40) *ibid.* p. 219.

マリーズ・レビューと消費税の位置づけ

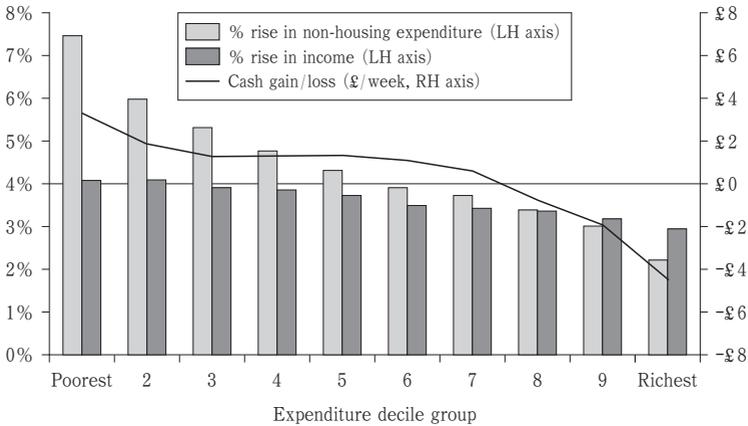


Figure 9.2. Effect of reform by expenditure decile

図 4 (Figure 9.2, Mirrlees [2011])

る1週間あたりの現金の得失を折れ線グラフで表したものである。

間接税が上がることで、それに対する補償的变化がなされても、①二つの低所得階層が現金の損失を被る。つまり決定的に逆進的に見える。しかし②所得の変化率と支出の変化率は、支出より所得が増えている最下層の所得階層を除き、他の所得階層ではほとんど同じである。その意味でこの改革案はやや累進的である。最下層の所得階層がより小さな支出増加率であることは、最下層の所得階層がその上の階層に比べ、ゼロ税率や軽減税率の適用される財への予算配分がより少ないことによると推測している。これは、最低の生活水準にある人がゼロ税率や軽減税率の適用される傾向にあるいわゆる必需品に対して最も多く割くと予想するので、最下層の所得階層が最も低い生活水準にない、というほぼ間違いのない更なる証拠、としている。

図 4 (Figure 9.2) は、人口を支出レベルで10分類し、改革案の影響を見ている。図 3 (Figure 9.1) とは明らかに異なる結果である。最も現金を得たのが最下層の支出階層であり、最も現金を失ったのが最高位の支出階層で

ある。最下層の支出階層の支出の増加率が所得のそれに比べ大変大きい。これを、この最下層の支出階層が所得に比べ低い支出水準であり、改革案の意図するこの所得階層への給付増から利益を多く受けていないことを反映していると、さらに現金タームではより改善されているが、生活費が所得より早く上昇したという意味でこの所得階層は悪化している、と判断している。

3.2 増税と再分配の強化

さらなる追加的な税収を求めて、上記の改革案が「政治的支持」をもたらす相殺的な厚生上のゲインをもたらすと信じない場合に、明確なネットの税収増をもたらす、より再分配的な改革案が企図される、としている。

一つの方法として、課税ベースの拡大と資力調査つきの給付および税額控除における15%増が試算されている。これにより改革の費用として13億ポンドの支出増、収入として課税ベースの拡大化による24億ポンドの税収増という形となる。この改革は、より多くの損失者をもたらす。第1の改革は利益者が損失者を数で上回るのに対して、第2の改革では、3分の1が利益者で、2%は影響がなく、おおよそ3分の2の家計が損失者となる。第1の改革と異なり、より再分配的となる。下位3つの所得階層により多くの現金の利益を与え、最高所得階層現金の損失をもたらすものとなっている。

Mirrlees [2011] ではこの改革案には否定的である。多くの先行研究が見落としてきた、と強調する重要な点がある、⁽⁴¹⁾としている。それは、この改革案の代償として、労働意欲に対して二つのマイナス要因をもたらす点である。VATの拡大によるものと、資力調査における寛容さによるものである。この結果、総体的厚生上のゲインを主張できないことになる。

この研究ノートのサブタイトルに記したように、税収、所得再分配、労働

(41) *ibid.* p.217.

意欲はトレードオフの関係にある。「VATの課税ベースの拡大それ自身で、労働意欲、再分配、税収確保の三者間のトレードオフから抜け出すことはできない。」⁽⁴²⁾つまりVATの課税ベースの拡大が、効率性ゲインをもたらし、政府に総体的な厚生を減らすことなく税収をもたらすかもしれないが、効率性ゲインを超えて、貧困者を傷つけることなく、あるいはその労働意欲を弱めることなくあるいは双方をもたらすことなく、ネットの税収を確保するために使用できない、としている。

第9章の結語で、VATの改革を中心とする改革案を概観している。VATの「包括化」(broader-based)、つまり課税ベースの拡大、「均一性」(uniformity)、つまり均一税率への移行を支持する理由として、消費者余剰の増加を挙げている。それは消費者の支出選択の歪みをより少なくすることでもたらされる。一つの改革のパッケージとして、ゼロ税率および軽減税率から標準税率への移行による課税ベースの拡大である。これにより、生活費の増加がもたらされるが、直接税と給付体系の補償的变化を同時にやることで、改革全体で労働意欲の減退を防ぎ、広く分配的に中立となる、と判断している。

しかしこの分配の中立性は、個々の家計レベルでの多数の勝利者と敗者をもたらすことを防ぐことはできない、としている。

より均一的なVAT体系への移行が実行可能でかつ望ましいという事実以上に、二つの重要な結論が第9章の分析から得られる、としている。この点で、Mirrlees [2010] より以上に、改革案提案書としてのMirrlees [2011] の性格上、その改革案の実現に心を砕いている、と判断できる。

一つは、より均一的なVATから労働意欲の悪化につながることから発生するいかなる効率性ゲインを失うことがないならば、いかなる改革も「より

(42) *ibid.* p. 229.

注意深く考察されかつ構築されなければならない。⁽⁴³⁾」

一つは、累進性と再分配の意味を注意深くかつ明確に考察することの重要性である。直接税から間接税への移行は、所得に比して高い支出の家計はある期間失うことを、逆に所得に比して少ない支出の家計はある期間得ることを意味する。そこで家計の厚生が、所得で計測されるならば、逆進的な改革であり、支出で計測されるならば累進的な改革になる。

生涯という観点からみれば、所得＝支出（遺贈、相続等除く）であるので、所得と支出のアンバランスは調整される。1時点ではなく、生涯という視点から、消費税をとらえるのが『レビュー』の重要な視点であり、生涯という観点に立つと、その税負担は定率所得税も消費税も変わらない、という考えに立っている。

Mirrlees [2010] では「欠けていたものは、政治的な意志であり」と言い、ニュージーランドの GST 導入の成功の理由を、その導入は政府と低所得労働者、所得補助受給者との社会的バーゲニングにおいて、所得税と社会保障給付による補償的援助を適用し、子供を持った労働家族にウェイトを置いたところにあった、⁽⁴⁴⁾としている。Mirrlees [2011] では、肝心要のこととして、「イギリスの VAT の注意深くデザインされた改革を行えば、消費者厚生のかなりの改善を解き放つ好機をもたらし」と⁽⁴⁵⁾している。しかし、そのような改革を構想するいかなる政府も、厚生上の利益という目に見えない性質、家計のかなりの少数派が金銭的損失を被るという事実によって悪化される問題の下では、認めるべき功績があれば当然認めてやれ (Give credit where credit is due) ということに有権者が失敗することを恐れる、と結んでいる。

租税改革とは、優れて、政治経済学の世界の事柄である。理論をいかに現

(43) *ibid.* p. 230.

(44) Mirrlees [2010], p. 404.

(45) Mirrlees [2011], p. 230.

マリーズ・レビューと消費税の位置づけ

実の場で議論することが可能かについて、それがきわめて現実の税体系から最小な改革の場合、その有用性は指摘されている。⁽⁴⁶⁾

我が国では社会保障・税一体改革関連法（2012年8月成立）によって税率アップが決定され、当面の低所得者対策は、給付で対応され、のちに軽減税率への適用が考えられている。『レビュー』にあるように、課税と非課税との線引きに関連する問題、ゼロ税率や軽減税率の低所得者対策として有効性への疑問、そして所得再分配政策の在り方、ほとんどすべて我が国が乗り越えるべき課題である。所得再分配政策として、『レビュー』の立場は所得税・給付体系で対応するのが基本であり、その中心的役割を果たす現実的な選択肢として給付つき税額控除制度が位置づけられている。⁽⁴⁷⁾この制度の我が国への導入にはいくつかの乗り越えるべきハードルがあるが、日本の戦後の高度成長において作用した、後発（late comer）の立場を再び我が国の消費税改革において生かす格好の機会にあると考えてよい。それへの助走の段階に来ているとみなすべき、と考える。

参考文献

- 大竹文雄 [2010] 「経済教室 消費税と所得税どう違う」日本経済新聞2010年9月6日
- 井堀利宏 [1996] 『公共経済の理論』有斐閣
- 加藤慶一 [2013] 「消費税の複数税率をめぐる論点—適用対象の画定と減収規模を中心に—」国立国会図書館 ISSUE BRIEF NUMBER 790 (2013.5.23.) 『調査と情報』第790号
- 小林均 [2010] 「所得再分配体系における基本的課題—給付つき税額控除を中心に—」『甲南経済学論集』50巻第1・2・3・4号, 3月.
- 森信茂樹 [2009] 英国のVATとその課題—マリーズ・レビューの議論から」中央大法科大学院教授 (pdf 20090721)
- Atkinson, A. and Stiglitz, J. [1976] “The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation”, *Journal of Public Economics*, 6, 55-75.

(46) 井堀 [1996], 69-71頁, Hindriks and Myles [2013], p. 524-530. 参照

(47) 小林 [2010] 参照

- Corlett, W. and Hague, D. [1953] “Complementarity and the Excess Burden of Taxation”, *Review of Economic Studies*, 21, 21-30.
- Diamond, P. and Mirrlees, J. [1971] “Optimal Taxation and Public Production I; Production Efficiency, II Tax Rules,” *American Economic Review*, 61, 8-27 and 261-78.
- Hindriks, J. and Myles, G. [2013] *Intermediate public economics*. MIT Press.
- HM Treasury [2014] *BUDGET 2014*, march 2014
- Mead, J. [1978] *The Structure and Reform of Direct Taxation: Report of a Committee chaired by Professor J. E. Meade for the Institute for Fiscal Studies*, George Allen & Unwin.
- Mirrlees, J. [2010] *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies.
- [2011] *Tax by Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies.
- OECD [2012] *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and excise rates, trends and administration issues*, OECD Publishing, 2012.
- Smith, A. [1776] *The Wealth of Nations*. Edited by E. Cannan. THE MODERN LIBRARY BOOKS The best of the World’s Best Books NEW YORK.

2014年11月3日脱稿