



## 課税の公平性について

中村, 一雄

---

**(Citation)**

国民経済雑誌, 167(5):1-14

**(Issue Date)**

1993-05

**(Resource Type)**

departmental bulletin paper

**(Version)**

Version of Record

**(JaLCD0I)**

<https://doi.org/10.24546/00174932>

**(URL)**

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00174932>



# 課税の公平性について

中 村 一 雄

## I はじめに

財政学においては、課税の公平をめぐる基本原理は主として租税原則論の中で取り扱われてきた。今さら言及するまでもなくアダム・スミスの四大原則、アドルフ・ワグナーの九小原則、効率性への配慮を重視する現代財政学の諸論者の見解など、枚挙にいとまがない。

本稿では、国民支出に占める政府部門のウェイトが急増した現代社会において、課税の公平性をどのようにとらえ直すべきか、特にわが国が避けて通れない高齢化社会を間近に控えて、公平性についての視野をもっと幅広くし、単に税制の枠内での技術的な改善だけに留まらず、財政制度全体にわたって長期的な視点に立って公平性を保障できるような制度づくりはできないものかなどについて考察しようとしている。

言うまでもなく、今日では政府の役割は多岐にわたっているから、公平性のみを念頭においた税制を考えることは正しくない。所得の再分配や景気対策にいつでも機動的に利用可能な税制でなければならない。しかし、租税は公共サービスに必要な資金を調達する役割を常に担っている。しかも納税と受益との間に一对一の明確な対応関係をつけ難い点に租税の存在理由が求められている。それだけに、民間財の需要にあたっては、価格が少し高いとわかっているにもかかわらず自己満足をしてすませるのに対し、公共サービスの負担については、受益を過少評価し、負担は他人に転嫁しようとする心理が働き易い。多くの論者が、何を措いても課税の公平性に言及するのは、この点が税制の第一関門であることに外ならない。

## II 租税支払能力説と公平性

量出制入の原則を前提として、特定水準の純粋公共サービスの需要が存在する場合には、このサービスを供給するために必要な財源を調達する方途が決定されなければならない。

定義に従って、純公共財の負担は当該社会の全構成員の責任において支弁されることになるが、税負担の配分については千差万別の見解が生まれる。すべての構成員が均一の受益を得ている場合には、均等負担でよいとする論者がある。これに対して、受益のいかに拘わらず租税支払能力の有無を確認しなければ、必要な経費の総額を調達することは困難になろうという論者もある。議会制民主主義の原理を基調とする社会において、多数決による税法が成立したとしても、その内容が少数の弱者によって負担に耐えられないものであれば、税務行政上の困難を伴い、実行性に欠ける結果となるからである。もしそのまま施行される時には、課税最低限を何らかの形で設けるか、所得再分配の政策配慮によって別途の歳出項目を追加する措置を講ずる必要が発生する。

そこで租税支払能力の大小を何によって測定することができるかという問題が発生する。租税は原則として金銭による納付であるから、一財政年度においてどれほどの稼得力、資産保有高、消費額、取引額などが存在するかによって測定される。また、潜在的な稼得力が認められても、その能力が金銭上の所得に実現されない限り、租税支払能力には結びつけられない。例外として、経済効率上の観点から労働、土地、資本などをノルマの実現のために活性化へ誘導するための課税が行われることはある。

さらに所得についても、種類別に支払能力に差異がないかどうかを吟味しなければならない。經常所得と臨時所得、継続所得と一時所得、個人所得と法人所得など様々な視点から合理的かつ妥当な判断を加えなければならない。

次に、資産を支払能力のメルクマールとして採用する場合には、個々の資産の評価をどのような方法で行うことができるのかについて十分検討しなければ

ならない。変動の激しい資産について、年度末現在の評価でよいのか、年間の平均をとるべきか、選択制度にすることが公正を否定する結果とならないか、など多くの考慮点が存在する。換金の困難な土地の所有権や借地権については、多くの納税者にとって他の所得で納税可能な範囲の負担しか課せられないという限界に突き当たるであろう。この場合には税負担の転嫁の可能性についても検討しなければならない。

相続税の課税物件の評価は、税率が特に高い水準に設定されているので、きめ細かく規定されている。上場株式の評価は、比較的容易であるが、未上場の自社株の承継についてはなお多くの問題点が残っている。確定利付の公社債の評価は、額面価格で行われるが、不動産や株式の評価が時価によることになっていることと不整合である。公社債も上場価格による方がより公平な評価につながると思われる。

消費については、消費の背後に存在する所得を想定して課税すべきであるとする見解がかつては有力であったが、最近では負担の逆進性が認められることから、消費財・サービスの需要に伴う公共財利用に対する受益者負担として解釈されるケースが多い。従って必ずしも租税支払能力のメルクマールであるとは言いきれない。ただ、付加価値税の場合でゼロ税率から高税率までの複数税率制を採用しているケースについては後者の解釈も許されるであろう。

最後に、取引高ないし売上高の大小による課税は、税種としては合理性に欠けるものではあるが、赤字法人の存在と地方公共財の利用との関係において採用の余地を残している。例えば、わが国の消費税収入の一部は地方に還元されているが、その多くは地方交付税交付金の財源に組み込まれるので、交付団体への一般補助金としての役割は果たすものの、経済活動に伴う公共財の活発な利用に対する対価は、赤字法人が十分に支払っているとは言えない。

(1)課税の公平性との関係において、特に注目しなければならないのは課税物件の捕捉の難易である。土地や建物のように課税台帳が完備している場合は税

の遁脱が困難であるが、臨時所得（一時所得、雑所得など）においては特に把握がむづかしい。そこで源泉徴収制度を設けて一定税率での租税の前払いを強制しているが、総合所得課税の建て前からは申告納税に結びついて初めて公平性が保たれることになる。

同様に、利子所得や配当所得について源泉分離課税や源泉分離選択課税制度が設けられている。課税の公平性を貫くならば、この種の所得もすべて総合課税の枠内にとり込むべきものであると考えられるが、これを厳密に実行すると正直者が馬鹿をみる結果にもなりかねないし、強行すれば税務職員と支払側の納税協力社員の数が倍増される必要がある。

ここにもすべての所得について平等な取扱いをなし得ない限界が存在している。

土地の譲渡益課税に比して、有価証券のそれは大きな相違を示している。キャピタル・ゲインの非課税は、勤労者の所得や消費支出に対する課税が大衆化するにつれて批判的となってきた。しかし、有価証券の取引回数と譲渡益の把握は、過去の経験に基づいて極めて困難であることが判明している。従って、わが国ではこの批判に応えるために便法として、みなし利益課税の方法を採用している。すなわち、株式等の譲渡があった場合に、その代金総額の5%相当額の利益があったものとして課税している。同額の取引があっても取得価額の違った人々の間では、水平的公平性を維持できない。さらに納税者の選択によって20%の税率による源泉分離課税ですませることができるから、他の所得者との間で垂直的公平を保障することもできない。納税者番号制度の導入によって、把握困難なすべての所得について、かなりの程度まで正確なデータが税務当局に入手可能となる日を待つしかない。

消費税は、消費者が必要とする財またはサービスを入手する時点において相応の税負担をしなければならない仕組みになっているから、税の遁脱は困難である。消費者の支払税額が業者を通じて完全に納税されているかどうかの問題は残されている。インボイス方式の採用と限界控除制度などの縮減によって不

公平性を順次除去する必要がある。

(2)次に税率構造が重要な要素である。諸般の事情に従って分離課税の存在も止むなしという現状を前提にすれば、分離課税の適用税率が一つの基準となる。資産所得に適用される税率は、最下位の勤労所得階層のそれよりも高い水準が妥当である。しかし、資産所得は勤労者においても入手する可能性が高いので源泉分離課税の税率は、さほど高水準にはできない。

所得階層で最頻値を示す納税者については、その社会の標準的な生活水準にあるものと判断されるので、生計費の調査に従って公共料金などすべての支出と必要な貯蓄を控除して租税公課として支払うべき金額を算定したうえで税率水準を確定するのがよい。国の税収としては、この所得階層の納税額が柱とならざるを得ないから、慎重に決定すべきである。あとは歳出予算の規模に照らして必要な財源を高所得層に割当てればよい。勿論、個人所得と法人所得のいずれに負担を重くするかは、国際資本移動の可能性、人材の流出予想などを加味して決定するしかない。

また、大法人と中・小法人との間に税率格差を設ける必要があるが、その際個人企業の税負担とのバランスをも考慮し、徒らに企業形態の変更や地域移動を発生させないことも重要である。

総合消費税が税収の一つの柱に選ばれる税体系を採用している社会は別として、所得課税が税収の大きな部分を構成している社会においては、一般消費税の税率水準を論じることは極めてむづかしい。実際には、消費税が新規に導入されることによって代替された旧税の税収を維持確保できる程度の税率を設定している。

消費者が需要する財やサービスの供給に必要とされる公共財のコストを応分に負担するのが良い、とされる論者もあるが、このコストの算定はそもそも不可能であるし、ある程度判明してもこの基準で税率設定をすることは税務行政上の実行性を伴わない。従って、複数税率の設定はもっぱら所得階層別の支払

能力の視点から行われる。

このように理論的に確立した議論がしにくい場合には、とかく国庫収入中心主義の論理が政治的に利用され、必要以上に税率の引上げが行われ易い。将来の雨の日の公共サービスの財源として可能な限りゆとりを持たせておくことが将来世代に対する親心であろう。

(3)各種控除の設定も課税の公平性を左右する重要な要素である。

国民経済において、政府部門のウェイトが相対的に低い社会では国民の租税負担も軽く、大衆課税化への誘因も少ない。しかし、戦費の調達、戦後の財政処理、経済の復興、義務教育の拡充、社会資本の充実など国および地方公共団体に与えられた役割が拡大するにつれて、これに必要な財源の調達手段として勤労所得への課税が用いられるようになった。大衆課税によって納税義務者の数が急増するに伴って、課税最低限をどの水準に設定するのが妥当であるかという論議が活発になる。

独身者であっても、最低生活費として支払を要する部分は、課税の対象にすることができない。この考え方が、個人所得税の基礎控除という形で具体化する。同様に妻帯者の場合には配偶者控除が、扶養親族については扶養控除が設けられる。これらの基本的な人的控除の積み上げによって、課税最低限の骨格ができあがる。給与所得者の場合には、他の所得者との権衡上給与所得控除が上積みされるだけの相違がある。

物価の上昇と税の自然増収を背景にして、一方ではこれらの基本控除の水準が引上げられ、他方では障害者控除、勤労学生控除、寡婦控除、老年者控除などの弱者対策が盛り込まれ、公平性を高めるうえで大いに貢献してきた。しかし他方では、課税最低限以下の所得者について、控除水準の引上げの恩恵を与えることができないという問題が残っている。特に生活扶助基準に該当しない弱者対策を負の所得税の中にとり込む形で課税の公平性を幅広く実現しようとする考え方がある。そのためには、何を措いてもすべての国民の所得形態と所

得金額が把握される必要があり、分離課税制度の存在理由の一つが崩されていく結果にもなる。国民各層のすべての取引と所得がガラス張りになることは、ある意味では良いことではあるが、国民総背番号制に反対する人々の論拠と合わせて利害得失を十分に検討しなければならない。

極言するならば、いかなる社会においてもすべての経済活動が白日の下に暴されるならば、課税問題の大部分は解決されてしまうものと思われる。その代償として、活動意欲が損われる可能性を秘めているとも言えよう。

### III 租税利益説と公平性

予算の歳出項目の中には、純粋の公共サービスでないものもある。国民一人一人について直接なされるサービスは、その受益者が明確であるから差し当たり負担候補者として特定することができる。問題は当該候補者に負担させるべきものであるかどうかの判断である。福祉関係の経費については、その全部または一部について受益者とは別の担税者を見出すことが必要となる。また、義務教育関係の経費についても直接の受益者は明確であるが、本人負担とすることはできないから、世帯主の負担によって肩替りするしかない。現時点において就労児童・生徒がいなくても前払い・後払いの負担として解釈することも可能である。しかし、授業料として納付するわけではないから、課税最低限以下の世帯からは徴収されない。いわゆる出世払いの形となっている。手数料として徴収される住民票などの場合ですら、年金所得者の生存証明の際には無料である。

このように受益者が特定できる場合ですら、支払能力原則で課税されることが公平であると認めざるを得ないケースが存在している。私立学校に通学させる親の立場からは、二重払いを強いられているとの批判も聞かれる。

揮発油税、石油ガス税、自動車重量税などのいわゆる自動車関係税は、道路財源としての目的税であると理解されている。道路の建設と維持管理の費用がこれによって賄われるから総体として受益者負担の形をとって課税の公平性を

保っている。

さらに、国の3大経費の1つの地方交付税交付金について考えてみよう。その財源は、国税の所得税、法人税、酒税、消費税、たばこ税に求められている。地方団体が受けた交付金は、一般財源として用途が特定されてはいないから、受益と負担との関係を明確に論じることが不可能である。大半の財源は、支払能力原則によって徴収されたものであるが、地方団体の用途がそれとの見合いで適切であるのかどうかは一概には言えない。なおいっそう悪いことには、地方団体ごとの財政力指数に対応して、交付される交付金が歳出予算の規模に占める割合は大小さまざまであるから、どの歳出の見合いであるべきかを論ずること自体が無意味であると言える。従って、受益と負担との対応関係を明らかにする方法によって課税の公平性を判断することは、かなり限られた歳出項目についてのみ可能であって、一般的には相当の努力をしても客観的に多数の賛同をうることは困難であろう。

また、水道料金と同時に徴収される下水道料金について見ても、汚水の処理に必要とされるすべての経費を使用者が負担しているとは言えないケースが多く存在している。経費のかなりの部分が国の補助金や低利融資によって賄われ、経常経費についてさえ、雨水処理費との按分比率の操作によって軽減されて、一般財源で充当されてしまう結果となっている。

#### IV 租税政策と公平性

各種の所得控除や税額控除の中には、必ずしも公平性の確保ないし増強のために設けられたものばかりではない。企業活動に伴う人的・物的損失を補てんするために様々な保険が利用されるが、その保険料は原則として事業収入から経費で落とすことができる。個人の給与所得者が、まさかの事態に備えて生命保険や損害保険に加入する場合に、支払保険料が所得控除の対象として認められるのはバランス上当然のことと言えよう。ただその控除額に上限が設けられるのは、高所得者から多額の保険料控除を認めると個人所得者の間で公平性の

原則を侵害しかねないという配慮が働いているものと考えられる。個人年金保険についても同様である。

これに対して、社会保険料控除については保険料の全額の所得控除が認められている。医療費については更にその上に200万円までの医療費控除がある。任意保険である国民年金基金についても保険料の所得控除が認められ、サラリーマンの二階建年金の保険料との間でバランスをとろうとしている。これらの年金給付は、受領時に雑所得として課税されるから、年金受領金額に対応して税負担が重くも軽くもなるという形で公平性を保っている。

個人の持家取得を促進するための住宅減税は、創設の当初から税額控除の方法を採用してきた。しかし、その算定のベースは最初の10年間に3回も変わっている。昭和43年度に創設された時点では、住宅の取得を目的とした住宅貯蓄契約を金融機関と締結した場合に、最高1万円を限度として年間貯蓄額の4%の税額控除を認めるものであった。4年後の昭和47年度には、実際に住宅を取得した場合にのみ当該取得価額の1%を税額控除する方向に変更された。この場合の控除の最高限度は2万円であった。昭和53年度からは、住宅ローン契約を金融機関等と締結して住宅を取得した場合に限って、年末の借入金残高の一定率を税額控除する方向に変更された。

このように住宅減税の方針が十分に固まらない間に、思いつきによって政策減税が行われると、その間隙をぬって悪意でなくても節税を試みる納税者が現われる。最初の4年間に住宅貯蓄を実行し、次の6年間のいずれかの時点で住宅を取得した人は、二重の恩恵にあずかることができる。また、最初の4年間に住宅貯蓄を実行して減税の恩恵を受け、その後住宅を取得しなくても何の罰則もなく、単に貯蓄奨励のための利子補給金を与えたのと同じ効果をもったに過ぎないケースも数多く認められている。政策減税は本来公平性を犠牲にすることによって政策目的を達成しようとするものではあるが、上記の事例のように十分な政策効果が現われないままに、徒らに課税の不公平のみを助長するようなことがあってはならない。

最近の政策課税の代表は、何と言っても地価税である。地価の異常なまでの高騰が、個人のマイホームの取得を一生涯断念せざるを得なくさせた。株式は所有しなくても生活に事欠かないが、転勤続きのサラリーマンが最後の安住の地を見つけ出すことが不可能となれば事は重大である。元凶は金融政策が無策であったことによるが、後始末は融資規制と租税政策とが分担している。これまでの地価高騰時における対応は、譲渡所得課税の枠内において行われてきたが、今回はそのうえに新税の導入が必要と認められただけに重症と言わざるを得ない。

投機目的による土地の取得を断念させ、未利用地を放出させるためには、土地の保有が割に合わないことをドラスチックに実感させる必要があったことは否定できない。かなりの荒療治ともいえる地価税法案に対しては、国民各層からの賛否両論が沸き上がったが、地価の高騰が全国的に波及していく現実を前にして賛成派が勝利をおさめた。

しかし、この税法が実際にどのような経済効果をもたらすかについて十分な分析も行われないうまに施行された。地価の騰貴に直接関係しない企業も、事業の性質上土地の単価の高い場所で営業せざるを得なかったり、広い面積の用地を利用せざるを得なかったり、その他止むを得ない事情があっても、すべて例外なく地価税の課税対象の中に巻き込まれたと言ってもよい。

その結果、企業利益に占める地価税額の比率は千差万別となり、コストとして転嫁し切れない業種も出ている。都心の百貨店の場合には、税負担が重く、これまで無料配達によって消費者に好感がもたれてきたサービスを有料に切り替えた経緯もある。この種の顧客への転嫁が、売上げにどの程度影響を与えるかは暫く様子を見なければならない。

鉄道などいづれ運賃の改正時に利用者への転嫁を考えざるを得ないであろう。また製造業については、地価のより低い地域への移転を考慮することになるケースも現われるであろうし、不動産業では賃料の引上げ交渉の時機をうかがうであろうが、その意味でも地価税がいつまで実施されるのかについて早急

に検討しなければ無用の混乱を引き起こすことになる。

地価税のような政策課税は、必要に応じて活用すべきものであって、これを国庫収入目的で温存させることは、経済活動に対する中立性を阻害することであり、公平性をも大きく侵害する結果となる。政策目的が達成された時点で速やかに廃止し、必要に応じて再び発動できる手段として保留しておくべきものであると考える。

かつては租税特別措置法に基づく政策減税について、その役割がすめば速やかに整理合理化を図るべきことが主張された。現在では不況の下で税の自然減収が予想されるような客観情勢であるから、少しでも国庫収入に結びつく税種は手放したくないのが本音であろう。しかも折角課税台帳を整えた矢先の廃止には踏み切り難い未練があらう。しかし、敢えてこの段階で廃止することが、冷え切った景気を回復させて、しかも国内要因によるコスト・プッシュに起因する物価上昇を最低限度に留める良策であらう。

以上述べてきたように、政策税制は本来課税の公平性や中立性を犠牲とすることによって、政策目的を達成しようとしている。従って、当該政策目的がその社会にとって避け難いほどの重要性を持つ場合には、目的達成の手段としての租税政策ないし財政政策は許容される。しかし、別の政策手段が工夫されるか、その使命が終った場合には、再び公平性と中立性の回復に努力すべきものである。

## V 世代を越える公平性

これまでは課税の公平性のある財政年度の経費の負担を中心にして考察してきた。しかし、現実には過去の公共事業の財源を建設国債に依存したために、毎年度賦払方式で償還しなければならない負担が残されている。

公共事業からの受益が存在する限り、それに見合う負担を年々支払い続けることは至極当然のことであって、利用時支払いの原則に叶っている。しかし資本が投下された公共事業はいつか耐用年数が満了するから、それまでには元利

合計額の完済がなされていなければならない。今日のわが国のように利払いはなされていても元本の償還がおくれがちであると、いつか建設国債が赤字国債に変質してしまう危険性がある。その負担は将来の世代が何らの受益もなく元利ともに背負うことになる。

仮にその見合いの資産がすべて用地であったとしても、年々その用地の地代を払い続けることになる。年々新しい公共工事が行われる度に、新規の負担が加重されるから税負担も同じ歩調で増大しなければならない。現在でも約20%の公債費支出があるから、景気対策のために税収の伸び率以上の公共事業の伸びが予算に計上されると他の経常経費を大きく圧迫することになる。

このように考えると、課税の公平性の問題は、世代内における水平的・垂直的公平性とは別に、世代間の公平性を配慮するにはどうすればよいかという形で提起される。

さらに事態を悪くする事情がある。年金の給付は、掛金の価値の変動にかかわらず、物価スライド方式でなされることが約束されている。しかも基礎年金の給付額の3分の1は国の一般財源によって負担されるから、人口の高齢化に伴って国の財政負担は急激に上昇する。国債の増発によって万一インフレーションが発生すると、かつてのように公債価値の目減りによって償還が容易になるどころか、年金基金の価値の目減りと給付額の物価スライド分の増額とによって年金財政はますます苦しくなる。

現状のままでも、将来世代の国民負担率は急激に上昇せざるをえない。従って、せめて租税負担率の上昇だけでも抑制するような財政運営を心がけなければならない。

そのためには、今までのように景気の過熱期の税の自然増収をすべて支出するのではなく、早期に景気を安定させるために公債の償還に充当させる予算上の措置をとらせる義務を政府に課すべきである。このことを予め国会において予算総則に盛り込んでおく。予算単年度制の原則を廃して、景気調節準備金制度が創設されるともっと良いが、そのためには憲法の改正が必要となろう。

しかし、この方法によって世代間の公平性の確保は、かなり改善されると思われる。

今日の不況を回復させる政策手段として多くの論者によって住宅減税や投資減税などが挙げられている。これらの方策は、当面の冷え切った有効需要を少しでも改善させるには役立つと思われる。しかし、長期的には再び振幅の大きな景気の波をくり返さざるを得ない。そして何よりも心配なことは、景気の回復とともに消費者物価が上昇する環境をつくり出し、建設単価、賃金、年金などの連れ高を招くことである。それが日本社会の諸条件の下では、将来世代へ課税を通じて不公平を及ぼす結果となる。

将来世代の税負担をさらに大きくさせるもう一つの要因がある。

地方公共団体においても、法人事業税、法人住民税、住民税利子割など地方独立税収入が大幅に落ち込んだ場合に、歳入確保のために減収補てん債が発行される。また、国税の所得税、法人税、消費税などの交付税財源に不足が認められる場合には、交付税特別会計において借入れをしても交付団体への交付水準の維持に努めようとする。補助事業については、補助率の引下げと起債充当率の引上げとによって当面の資金手当ては可能となるが、将来の元利償還負担が増大する結果になる。

景気対策を目的とした地方単独事業の推進は、当面の有効需要の引上げには効果があるが、長期的にはその後の年々の基準財政需要額の算定の基礎に組み込まれて、財政規模の拡大につながることになる。景気の上昇期に事業の縮減をさせることのない非対称的な政策を地方自治体に求めることは、国の健全な経済政策であるとは言えない。

このほか地方公営企業においても、独立採算制の枠内ですべてのサービスが提供されているとは言えない。中には大幅な赤字決算のつけを棚上げにして、一般財源からの補てんを待っている事業もあり、旧国鉄の民営化に伴って赤字覚悟の路線を実質上引きついだ自治体もある。約26兆円余の旧国鉄の長期債務残高の処理も終わっていない。これらの付けは広く国民全体の潜在的な負担とし

てのしかかっている。

このように現在の財政状況を全体像としてとらえ、その実態を明らかにしていくならば、短期的な視野での課税の公平性の論議がいかにも不十分なものであるかがわかるであろう。

#### 参 考 文 献

- (1) Musgrave, Richard A., *The Theory of Public Finance; a study in public economy*. 1959.
- (2) Musgrave, R. A. and Musgrave, P. B., *Public Finance in Theory and Practice*. 5th ed. 1989.
- (3) Neumark, Fritz, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. 1970.
- (4) Neumark, F., *Die komparative Bedeutung von Geld- und Fiskalpolitik für die Verwirklichung wirtschaftlicher Stabilität*. 1973.
- (5) Neumark, F., *Handbuch der Finanzwissenschaft*. Dritte gänzlich neubearbeitete Auflage unter Mitwirkung von Norbert Andel und Heinz Haller. Bd. 4, Lieferung 41-45, 1983.
- (6) Schmolders, Günter, *Finanzpolitik*. 3 Aufl. 1970.
- (7) Shoup, Carl S., *Public Finance*. 1969.
- (8) Sommerfeld, R. M., Anderson, H. M., Brock, H. R., Madeo, S. A. and Milliron, V. C., *An Introduction to Taxation*. 1989.
- (9) Summers, Lawrence H. (ed.), *Tax Policy and the Economy*. Vol. 1 and Vol. 2, 1987-88.