

1990年代前半インドの構造調整と税制改革

山本 盤男

はじめに

9億人を超える人口を擁するインドは、1991年に構造調整プログラム (Structural Adjustment Programmes, SAP) による経済改革、いわゆる経済自由化政策を開始した。そして、インド経済は、表1の示すように1990年代半ばに国内総生産 (GDP) 成長率が6%を越え、持続的成長への転換点に達し、中国に次ぐ巨大市場として世界の注目を集めている。

しかし、経済改革を開始した1991年のインドは、1980年代末からの政治的混乱に加え、同年6月末には外貨準備が2週間分の輸入支払いである11億ドルまで払底した。この国際収支危機は、表1のように卸売物価指数増加率13.6%の高インフレとGDP成長率0.9%の低経済成長という深刻な経済危機であった。この危機のなか同年6月に国民会議派のナラシムハ・ラオ (P.V. Narasimha Rao) 政権が、成立した。ラオ政権は、経済危機の根本的原因をマクロ経済不均衡、とくにGDP比率8.4%に達した持続不可能な中央政府財政赤字と投資の低生産性と認識し、経済開発政策を計画経済からSAPに転換したのである。

マンモーハン・シン (Manmohan Singh) 大蔵大臣は、1991-92年度予算演説で、マクロ経済安定化と財政調整を短期目標とし、中期的には、工業生産の生産性と国際競争力の増大を目的とする市場重視の経済構造改革を目標と

表1 1990年代前半インドの主要経済指標の動向

(単位：%)

年度	1989-90	1990-91	1991-92	1992-93	1993-94	1994-95	1995-96
GDP (百億ルピー)	408.7	477.8	552.0	630.2	723.1	854.1	—
GDP成長率	6.9	5.4	0.9	5.1	5.0	6.3	7.0
農業生産増加率	2.1	3.0	-2.0	4.1	3.6	4.6	0.9
工業生産増加率	8.6	8.3	0.6	2.3	6.0	8.6	12.4
卸売物価指数増加率	9.1	12.1	13.6	7.0	10.8	10.4	4.4
消費者物価指数増加率	6.6	13.6	13.9	6.1	9.9	9.7	8.9
通貨供給 (M3) 増加率	19.4	15.1	19.4	15.7	18.4	22.3	13.0
中央政府財政赤字GDP比率	7.8	8.3	5.9	5.7	7.5	6.1	5.9
輸入 (百万ドル)	21219	24075	19411	21882	23306	28654	36370
輸出 (百万ドル)	16612	18143	17865	18537	22238	26330	31830
経常収支赤字GDP比率	2.0	3.3	0.4	1.8	0.1	0.8	1.6
外国通貨資産 (百万ドル)	3368	2236	5631	6434	15068	20809	17044

(出所) GOI, *Economic Survey 1992-93, 1993-94, 1994-95, 1995-96, 1995-96: An Update* より作成。

(注) 1994-95年度と1995-96年度は暫定値である。

1994-95年度のGDPとGDP成長率は速報値, 1995-96年度は概算値である。

中央政府財政赤字GDP比率の1994-95年度と1995-96年度は, 修正概算である。

1995-96年度の他の事項の数値は, 年度途中までの条件付きである。

した。また、財政政策では、中央政府財政赤字削減とそのため財源調達を可能にする税制改革が課題とされた。そして、「税制改革委員会(Tax Reforms Committee, TRC)」が直接税と間接税の構造調査を目的に1991年8月に設置された。当委員会の報告提出をうけて、1992-93年度から1995-96年度までの4年間にインド独立以来の本格的な税制改革が実行されたのである^(#1)。

この経済開発政策の計画経済からSAPへ転換は、1990年代をインド経済発展の転換期とする重大な政策選択であった。また、この選択は、経済危機に象徴された計画経済体制の崩壊とSAPへの転換を必要とするインド経済の内生的要因に、SAPを推進するIMFと世界銀行の借款に伴う「コンディショナリティ(conditionality)」という外生的制約が結合して実行可能となった^(#2)。

インドのSAPを支援する世界銀行は、インドに関する国別研究(World Bank Country Study, WBCS)において、この税制改革により税制がかなり簡素化・近代化され、税務行政の改善に努力を集中することが可能になったと評価した。そして、経済政策では、公共部門貯蓄の改善と財政赤字の削減

が重要課題とされ、公共部門貯蓄の改善には、中央政府における公企業の積極的な民営化とともに、税務行政の改善、税ネットの拡大と個人所得税の役割の増大を目指す税制改革の継続が課題とされた^(注3)。しかし、インドの経済・財政政策の選択に大きな影響力を持つ世界銀行の税制改革の評価と租税政策の課題には、次のような問題が指摘できる。

第1に、財政赤字削減のため、支出削減の余地を否定して、税制改革を税収増加の視点からのみ検討、評価しており、租税体系と租税構造改革の視点が欠けている。また、主要な税制改革が完了したとの認識に基づき、所得税改革が今後の課題とされた。しかし、税制改革の内容とインド国内での議論を踏まえるならば、最重要課題は、所得税よりも付加価値税 (value added tax, VAT) の導入による消費課税の改革であることが看過されている。VATこそが、SAPにおける税制改革モデルの基幹税であり、この改革課題が第2の問題である。

そこで、本稿の第1の課題は、1990代前半に経済開発政策のSAPへの転換に基づき実行された税制改革の特徴と問題点を明らかにし、SAPの税制改革としての意義を評価することである。第2の課題は、1990年代後半に継続されるべき税制改革の課題を明らかにすることである。

以下のIでは、税制改革の内容を主要税別に整理・検討し、特徴を明らかにする。IIでは、SAPの税制改革モデルを明らかにした後、税制改革をめぐるインド国内での議論を踏まえて、税制改革をTRCの改革案と比較し、SAPの税制改革モデルを基準にその意義と問題点を考察する。次に、税制改革の焦点として注目され、多くの論議を惹起した消費税へのVAT導入問題の主要な論点および改革の方向性をIIIで検討する。まとめとして、改革の税収と税収構造への効果の分析により、税制改革全体を評価し、1990年代後半の税制改革の課題を明らかにする。

(注1) Government of India(GOI), *Budget for 1991-92, Speech of Shri Manmohan Singh(Minister of Finance), 24th July, 1991, Part A*. 1990年代前半の経済改革の経過と結果および評価をめぐる議論については、拙稿(「1990年代前半インドの経済改革」九州産業大学『商経論叢』第36巻第3号, 1995年12月) 参照。税制改革委員会の報告の内

容と特徴および問題点については、拙稿（「1990年代インドの税制改革—『税制改革委員会報告』の分析—」九州産業大学『商経論叢』第36巻第1号，1995年7月）参照。

SAPによる経済改革には、多くの批判が展開されてきたが、パटनाイク等論文は、経済開発政策体制と金融国際化の視点から次のように包括的に批判した（Patnaik, Prabhat and C.P. Chadrsekhar, “Indian Economy under ‘Structural Adjustment’”, *Economic and Political Weekly (EPW)*, Vol.30, No.47, November 25, 1994, pp.3001-3013.）。

①1991年危機は統制主義的（dirigiste）計画経済体制の崩壊でなく、SAP移行は不可欠でなかった。②計画経済体制の内部矛盾と金融国際化の結果が、SAP移行となった。③SAPは目的を達成していないし、インド経済に必要で有効な経済開発政策ではない。④SAPに代わり農業成長を可能とする開発戦略が必要である。

この批判は、1991年の経済開発政策のSAPへの転換を客観的事実と認め、統制主義的計画経済体制の内部矛盾を明確にし、IMFと世界銀行のSAPを金融国際化の結果として捉えている。そして、EPW研究財団論文のような、一面的な計画経済体制の擁護論ではなく、SAPの実行に伴いインド経済に発生した問題点が的確に指摘されており、評価すべき点を含んでいる。しかし、インド経済におけるSAPは、5年間を有効性の評価に十分な期間と考えられ、失敗と判断されたが、金融国際化に対抗する政策プログラム案は、指摘された計画経済体制の内部矛盾を踏まえるならば、有効な政策体系としてSAPの代替案となり得ない内容である。とくに、独立以来の統制主義的体制の下でさえ実行不可能であった土地改革に基づく農業成長の強調は、計画経済体制のイデオロギー的擁護論に陥っている。そして、表1のように経済構造改革の実行により1994-95年度より経済成長率の回復傾向が明らかになっている。インドでの5年間のSAPは、40年間の計画経済体制からの移行であるだけに、目的達成にはなお時間を要するものであり、失敗とする判断は時期尚早である（EPW Research Foundation, “What has gone wrong with the Economic Reforms?”, *EWP*, Vol.29, No.18, April 30, 1994, pp.1049-1053.）。

（注2）GOI, *The Memorandum on Economic Policies for 1991-92/1992-93* (as sent to IMF by the Finance Minister, Dr. Manmohan Singh on August 27, 1991), *Financial Express*, December 16, 1991. 1991年8月にシン大蔵大臣がIMFへ提出した覚書は、IMF借款のコンディショナリティを示すもので、同年12月に公開された。この内容については、拙稿（「1990年代前半インドの経済改革」）で詳論した。また、バス論文は、覚書の成立経過を明らかにした（Busu, Sanjaya, “New Economic Policy and Budget: Efficiency, Equity and Fiscal Stabilisation”, *EPW*, Vol.28, NO.15, April 10, 1993, pp. 713-719.）。

グーハン論文は、世界銀行の南アジアへの貸出政策において、1990年代には経済改革のための構造調整貸出しが重要な課題になったと指摘した（Guhan, S., *The World Banks Lending in South Asia*, Brookings Institution, 1995.）。

セン論文は、計画経済体制から SAP への転換を必要としたインド経済の内生的要因についての的確に分析し、SAP の全面的な市場メカニズムへの信頼も批判した(Sen, Pronab, "Growth Theories and Development Strategies: Lessons from Indian Experience", *EPW*, Vol.26, No.30, July 27, pp. PE62-PE72.)。

(注3) World Bank, *Economic Development in India: Achievements and Challenges*, (A World Bank Country Study, WBCS), World Bank, 1995.この WBCS について、ラオ等論文は、間違った問題の診断による不適切な政策処方箋と批判し、インド政府が、この世界銀行の処方箋を利用して政治的に実行不可能な改革を実行できるが、放漫な財政運営も可能と指摘した(Rao, M. Govinda, R. T. Shand and K. P. Kalirajan, "World Bank on Fiscal Adjustment in India", *EPW*, Vol.30, No.37, September 16, 1995, pp. 2317-2322.)。

I 税制改革の特徴

1 中央政府税制と租税構造

(1) 租税体系

税制改革の対象となった1990-91年度の中央政府の税制は、次のような課税ベース別の租税体系であった^(註1)。

所得課税——所得税，法人税，利子税

消費課税——関税，連邦消費税，支出税

資産課税——富裕税，贈与税

(2) 租税構造

1990-91年度の中央政府の経常収入での税収構成比率は、表2のように74.5%で、1980年代後半よりわずかに高かった。税外収入は、対照的に25.5%で比率が低下した。

1990-91年度の中央政府の税収構成は、表3の示すように、州政府への税収分与前の粗税収では、連邦消費税が42.6%で最大の収入であった。関税が35.9%で、消費課税で約80%を占めた。法人税は9.3%、所得税も9.3%で、所得課税で20%に達しなかった。富裕税は0.4%、贈与税は0.0%で、資産課税は極めて僅かであった。また、粗税収での直接税と間接税の比率は、表4のように1990-91年度に19%と79%であった。中央政府の所得税収の85%と基礎

表2 中央政府経常・資本収入構成の推移

	1985-86年度		1986-87年度		1987-88年度		1988-89年度	
経常収入総額	29178	100.0	34768	100.0	38992	100.0	45740	100.0
I 税収	21140	72.5	24318	69.9	28015	71.8	33751	73.8
A 所得税	3530	12.1	3878	11.2	4046	10.4	5940	13.0
1 個人所得税 (純収入)	665	2.3	717	2.1	598	1.5	1488	3.3
(粗収入)	2511		2878		3187		4237	
2 法人税	2865	9.8	3160	9.1	3433	8.8	4407	9.6
3 利子税	58	0.2	1	0.0	9	0.0	3	0.0
4 支出税	—		—		6	0.0	42	0.1
B 財産・資本取引税	168	0.6	187	0.5	111	0.3	134	0.3
1 遺産税 (純収入)	3	0.0	4	0.0	2	0.0	5	0.0
2 富裕税	153	0.5	174	0.5	101	0.3	122	0.3
3 贈与税	12	0.0	9	0.0	8	0.0	7	0.0
C 物品・サービス税	16945	58.1	19689	56.6	23193	59.5	26848	58.7
1 関税 (純収入)	9526	32.6	11475	33.0	13702	35.1	15805	34.6
2 連邦消費税 (純収入)	7330	25.1	8164	23.5	9423	24.2	10922	23.9
(粗収入)	12956		14470		16426		18841	
3 その他	89	0.3	50	0.1	68	0.2	121	0.3
D 連邦直轄地稅	497	1.7	564	1.6	665	1.7	33751	73.8
II 税外収入	8038	27.5	10450	30.1	10977	28.2	11989	26.2
A 利子収入	4595	15.7	5339	15.4	5745	14.7	6973	15.2
B 配当利潤	515	1.8	507	1.5	604	1.5	475	1.0
C 財政収入	736	2.5	740	2.1	788	2.0	738	1.6
D 一般サービス	645	2.2	738	2.1	845	2.2	990	2.2
E 社会コミュニティーサービス	151	0.5	185	0.5	216	0.6	267	0.6
F 経済サービス	842	2.9	2427	7.0	2194	5.6	1842	4.0
G 外国国際組織の現金贈与	413	1.4	396	1.1	407	1.0	507	1.1
H 援助物資備品	72	0.2	40	0.1	85	0.2	93	0.2
I 連邦直轄地稅外収入	69	0.2	78	0.1	93	0.2	104	0.2
資本収入総額	19315	100.0	18529	100.0	22026	100.0	25673	100.0
1 国内市場借入れ (純収入)	4884	25.3	5531	29.9	5861	26.6	8418	32.8
2 対外貸付け (純収入)	1449	7.5	2019	10.9	3418	15.5	2460	9.6
3 182日/364日大蔵省証券	—		—		—		—	
4 金証券	—		—		—		—	
5 公企業株式の負の投資	—		—		—		—	
6 少額貯蓄	4292	22.2	476	2.6	537	2.4	1270	4.9
7 公的年金基金	76	0.4	135	0.7	278	1.3	360	1.4
8 州年金基金	419	2.2	767	4.1	893	4.1	961	3.7
9 貸付け・前貸しの回収	2773	14.4	3498	18.9	4180	19.0	4597	17.9
10 非政府年金基金特別預金等	1199	6.2	3688	19.9	4381	19.9	6150	24.0
11 ゼロクーポン債等	—		—		—		—	
12 その他	4223	21.9	2415	13.0	2478	11.3	1457	5.7

(出所) RBI, *Report on Currency and Finance, Vol. II*. 各年度版より作成。

(註) 1993-94年度は修正概算, 1994-95年度は予算の数値である。

収入分類はRBI『通貨金融報告』1993-94年度版に拠っている。

各年度の右の数詞は構成比率を示す。

(単位：千万ルピー，%)

1989-90年度		1990-91年度		1991-92年度		1992-93年度		1993-94年度		1994-95年度	
54614	100.0	57650	100.0	69100	100.0	77573	100.0	80712	100.0	91221	100.0
38349	70.2	42978	74.5	50069	72.5	54044	69.7	54473	67.5	62742	68.8
5890	10.8	6666	11.6	9930	14.4	11596	14.9	13319	16.5	16454	18.0
1082	2.0	1250	2.2	1627	2.4	1831	2.4	1729	2.1	2720	3.0
5004		5371		6731		7888		9500		10925	
4729	8.7	5335	9.3	7853	11.4	8899	11.5	10500	13.0	12480	13.7
4	0.0	-1	-0.0	305	0.4	715	0.9	900	1.1	1044	1.1
75	0.1	82	0.1	145	0.2	151	0.2	190	0.2	210	0.2
191	0.3	237	0.4	318	0.5	478	0.6	121	0.1	131	0.1
4	0.0	3	0.0	3	0.0	1	0.0	1	0.0	1	0.0
179	0.3	231	0.4	307	0.4	468	0.6	115	0.1	125	0.1
8	0.0	3	0.0	8	0.0	9	0.0	5	0.0	5	0.0
31348	57.4	35020	60.7	38651	55.9	40526	52.2	40023	49.6	45971	50.4
18036	33.0	20644	35.8	22257	32.2	23776	30.6	22500	27.9	25200	27.6
13096	24.0	14100	24.5	16017	23.2	16367	21.1	17277	21.4	20511	22.5
22406		24514		28110		30832		31750		36700	
216	0.4	276	0.5	377	0.5	383	0.5	246	0.3	260	0.3
920	1.7	1055	1.8	1170	1.7	1444	1.9	1010	1.3	186	0.2
16265	29.8	14672	25.5	19031	27.5	23529	30.3	26239	32.5	28479	31.2
8466	15.5	8730	15.1	10933	15.8	12488	16.1	14537	18.0	15978	17.5
715	1.3	774	1.3	1058	1.5	2492	3.2	2737	3.4	2793	3.1
841	1.5	569	1.0	518	0.7	1406	1.8	1243	1.5	1237	1.4
1099	2.0	1325	2.3	1556	2.3	2180	2.8	2215	2.7	2494	2.7
301	0.6	361	0.6	429	0.6	495	0.6	575	0.7	577	0.6
3958	7.2	2179	3.8	3407	4.9	3294	4.2	3432	4.3	3843	4.2
665	1.2	529	0.9	913	1.3	880	1.1	1157	1.4	1285	1.4
89	0.2	56	0.1	35	0.1	40	0.1	143	0.2	80	0.1
131	0.2	149	0.1	182	0.1	254	0.1	200	0.2	192	0.1
30020	100.0	38997	100.0	38528	100.0	36178	100.0	58646	100.0	59615	100.0
7404	24.7	8001	20.5	7510	19.5	3676	10.2	3700	6.3	3700	6.2
2595	8.6	3181	8.2	5421	14.1	5319	14.7	3837	6.5	4279	7.2
-		304	0.8	2909	7.6	4791	13.2	12000	20.5	120000	20.1
-		-		-		-		375	0.6	1225	2.1
-		-		3038	7.9	1961	5.4	2500	4.3	2500	4.2
7958	26.5	8309	21.3	5654	14.7	4373	12.1	4430	7.6	4090	6.9
617	2.1	781	2.0	972	2.5	1341	3.7	1550	2.6	1880	3.2
1116	3.7	1221	3.1	1286	3.3	1611	4.5	1700	2.9	1800	3.0
4980	16.6	5712	14.6	6021	15.6	6356	17.6	6655	11.3	6700	11.2
7970	26.5	7716	19.8	6670	17.3	7144	19.7	8090	13.8	8100	13.6
-		-		-		-		13992	23.9	11000	18.5
-2620	-8.7	3772	9.7	-953	-2.5	-394	-1.1	-183	-0.3	841	1.4

表3 中央政府の税収構成 (単位：千万ルピー，%)

	1989-90年度		1990-91年度		1991-92年度		1992-93年度		1993-94年度		1994-95年度		1995-96年度	
		100.0		100.0		100.0		100.0		100.0		100.0		100.0
粗税収	51636	100.0	57576	100.0	67361	100.0	74637	100.0	75744	100.0	89831	100.0	103762	100.0
I 純税収	38349	74.3	42978	74.6	50069	74.3	54044	72.4	53449	70.6	64988	72.3	74374	71.7
1 法人税	4729	9.2	5335	9.3	7853	11.7	8899	11.9	10060	13.3	13250	14.7	15500	14.9
2 個人所得税(G) (N)	5010	9.7	5371	9.3	6731	10.0	7888	10.6	9115	12.0	11000	12.2	13500	13.0
3 利子税	1088	2.1	1250	2.2	1627	2.4	1831	2.4	1346	1.7	2440	2.7	3766	3.6
4 支出税	75	0.1	82	0.1	305	0.4	716	0.9	728	0.9	1000	1.1	1000	1.0
5 関税	18036	34.9	20644	35.9	22257	33.0	23776	31.9	22193	29.3	26450	29.4	29500	28.4
6 連邦消費税(G) (N)	22406	43.4	24514	42.6	28110	41.7	30832	41.3	31697	41.8	36900	41.1	42780	41.2
7 遺産税	4	0.0	3	0.0	3	0.0	1	0.0	1	0.0	1	0.0	1	0.0
8 富裕税	179	0.3	231	0.4	307	0.5	468	0.6	154	0.2	80	0.1	90	0.1
9 贈与税	8	0.0	3	0.0	8	0.0	9	0.0	5	0.0	14	0.0	10	0.0
10 その他税	220	0.4	276	0.5	522	0.8	382	0.5	365	0.5	400	0.4	405	0.4
11 連邦直轄地税	969	1.9	1118	1.9	1265	1.9	1515	2.0	1198	1.6	191	0.2	201	0.2
12 サービス税	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	375	0.4	600	0.6
II 州への分配	13232	25.6	14535	25.2	17197	25.5	20522	27.5	22242	29.4	24843	27.7	29388	28.3
1 所得税	3922	7.6	4121	7.2	5104	7.6	6057	8.1	7769	10.3	8560	9.5	9734	9.4
2 連邦消費税	9610	18.6	10414	18.1	12093	18.0	14465	19.4	14473	19.1	16283	18.1	19654	18.9

(出所) GOI, *Receipts Budget 1995-96*, p.62.より作成。

(註) 1993-94年度は決算(暫定), 1994-95年度は修正概算, 1995-96年度は予算の値である。各年度の中央は租税収比率, 右は純税収比率を示す。
(G)は租税収, (N)は純税収を示す。

表4 中央政府税収の構成比率とGDP比率

(単位：%)

年 度	1990-91	1991-92	1992-93	1993-94	1994-95	1995-96
構成比率						
直接税	19.1	22.6	24.3	26.8	28.4	29.2
所得税	9.3	10.0	10.6	12.0	12.2	13.0
法人税	9.3	11.7	11.9	13.3	14.7	14.9
間接税	78.9	75.5	73.7	71.6	71.4	70.6
関 税	35.9	33.0	31.9	29.3	29.4	18.4
消費税	42.6	41.7	41.3	41.8	41.1	41.2
GDP比率						
直接税	2.1	2.5	2.6	2.5	2.7	2.9
所得税	1.0	1.1	1.1	1.1	1.2	1.3
法人税	1.0	1.3	1.3	1.3	1.4	1.5
間接税	8.5	8.3	7.8	6.8	6.8	7.0
関 税	3.9	3.6	3.4	2.8	2.8	2.8
消費税	4.6	4.6	4.0	4.4	3.9	4.1
粗 税 収	10.8	10.9	10.6	9.5	9.5	9.9

(出所) GOI, *Economic Survey 1995-96*. p. 28.より作成。

(註) 1994-95年度は修正概算, 1995-96年度は予算の数値である。

表5 所得税税率表(個人・ヒンドゥ未分割家族)の改正

(単位：ルピー、%)

1990-91年度改正		1992-93年度改正		1994-95年度改正	
課税所得	税率	課税所得	税率	課税所得	税率
22,000まで	0	28,000まで	0	35,000まで	0
22,001-3万	20	28,000-5万	20	35,001-6万	20
30,001-5万	30	50,001-10万	30	60,001-12万	30
50,001-10万	40	10万超	40	12万超	40
10万超	50				

(出所) GOI, *Memorandum Explaining the Provisions in the Finance Bill, 1992-93, 1994-95*.より作成。

表6 法人税税率表の改正

(単位：%)

1990-91年度改正		1991-92年度改正		1994-95年度改正	
課税区分	税率	課税区分	税率	課税区分	税率
国内会社		国内会社		国内会社	40
公開会社	40	公開会社	45		
非公開会社	50	非公開会社	50		
外国会社	65	外国会社	65	外国会社	55

(出所) GOI, *Memorandum Explaining the Provisions in the Finance Bill, 1991, 1994*.より作成。

消費税収の45%が州政府に分与された。中央政府の粗税収の25%が分与された後の純税収では、関税が48%で最大となり、消費税が32.8%で、両税で80%を超えた。法人税は12.4%、所得税は2.9%で、両税で15%となった。

このように中央政府税収は、消費税と関税の消費課税に大きく依存した租税構造であった。中央政府税制は、消費課税を基幹税、所得課税を補完税とし、資産課税がわずかな租税体系であった。

2 税制改革の展開

税制改革は、1992-93年度から1995-96年度に実行された。以下では、1991-92年度から1995-96年度までの税制改正の内容を検討し、主要税の改革の特徴を考察する^(注2)。

(1) 所得税

1991-92年度：税率構造を変更をせず、税収確保と投資促進などの改正が行なわれた。

1992-93年度：税制改革委員会 (TRC) の中間報告による税率構造改革が行われた。

①所得税の免税点を2万2,000ルピーから2万8,000ルピーへ引き上げ、表5のように税率20%、30%と40%の3課税ブラケットとする。②10万ルピー超の所得に12%の加重税を適用する。③ループホールを塞ぐため親と未成年者の所得を合算する。④パートナーシップを均一税率40%で課税し、パートナーの所得課税を廃止する。⑤配当、銀行預金利子等の控除と、銀行定期預金利子と手数料支払いの源泉徴収を廃止する。⑥年売上高50万ルピー以下の小売商へ、簡単な申告書の提出と年税額1,400ルピーの推定課税制度 (Presumptive Tax System) を適用する。免税点の引上げにより年売上高30万ルピー以下を免除する。⑦長期キャピタル・ゲインに関して、資産コストをインフレ調整し、個人とヒンドゥー未分割家族の場合は20%、会社などの場合は40%、その他は30%で課税する。⑧インド証券取引委員会により承認された公共部門と民間部門の全ての投資信託基金を所得税免除とする。

1993-94年度：①10万ルピー超の所得への12%加重税を1年継続するが、給与所得控除を1万2,000ルピーから1万5,000ルピーへ、勤労女性の所得控除を1万5,000ルピーから1万8,000ルピーに引き上げる。②推定課税制度を小規模

道路輸送業者に拡張する。

1994-95年度：①免税点を3万5,000ルピーに引上げ，表5のように課税ブラケットを変更し，12%の加重税を廃止する。②推定課税制度は，免税点引上げに伴い，みなし所得を3万7,000ルピーから4万2,000ルピーに引き上げて継続する。③株式，インド投資信託その他指定投資信託の12カ月以上の保有を長期資産とみなす。

1995-96年度：①免税点の4万ルピーへの引上げ。②指定金融資産の配当と利子所得への控除を1万ルピーから1万3,000ルピーへ引き上げる。③源泉徴収が，銀行定期預金利子（1万ルピー以上，非法人の場合は10%，法人の場合は20%プラス加重税），専門サービスと技術サービスの料金（2万ルピー以上，10%），指定投資信託もしくはインド投資信託（1万ルピー以上，国内会社の場合20%，個人とヒンドゥー未分割家族の場合15%），契約者への支払い（2万ルピー以上，主契約の場合2%，副契約の場合1%）に拡張される。④税務調査により発見された隠匿所得を60%の均一税率で課税する制度を導入する。

(2) 法人税

1991-92年度：①表6のように公開会社の税率を40%から45%へ，非公開会社を45%から50%へ引き上げ，7万5,000ルピー以上の所得への15%の加重税は継続する。②商業会社と工業会社の法人税区分を廃止する。③ソフトウェアと処理済鉱物の輸出利潤へ優遇措置を拡大する。④1987年度制定の機械とプラントの減価償却率を33.33%から25%へ引き下げる。⑤インド工業開発銀行の完全免税を廃止する。

1992-93年度：法人税に関する TRC 報告が未提出なため，税率構造は変更されなかった。

1993-94年度：TRC 報告による法人税改革は次年度に延期され，次の改正が行なわれた。

①後進州・連邦直轄地における新規工業企業，発電と発電・配電の新規企業，ソフトウェアおよび電子ハードウェア技術パークの新規企業を完全免除とする5年間のタックス・ホリデー（tax holiday）を導入する。②ソフトウェアの輸出所得を3年間免税する。③外国機関投資家の株式の所得を20%，

株式移転による長期キャピタル・ゲインを10%、短期キャピタル・ゲインを30%の優遇税率で課税する。

1994-95年度：次の税率構造改革が実行された。

①公開会社と非公開会社の区分を廃止し、表6のように国内会社の税率を所得税最高限界税率と同一の40%、外国会社を55%に引き下げ、国内会社への15%加重税は継続する。②見積所得方式 (Estimated Income Method) を総収入400万ルピー以下の建築土木事業者 (利益率8%) とトラック10台以下の所有者 (月1台当たり利益2,500ルピー) の所得に導入する。③後進州以外の州の後進県の新規工業企業、後進州の新規の大工業企業に5年間のタックス・ホリデーを適用する。④ソフトウェアの輸出所得への免税を1年延長する。⑤国内会社の長期キャピタル・ゲインの税率を30%に引き下げる。⑥非居住の非法人もしくは会社の投資所得に20%均一税率で課税する。

1995-96年度：①道路、橋梁、空港、港湾や都市高速鉄道輸送などインフラを建設・維持・運営する企業に5年間のタックス・ホリデーを与える。②インフラ開発への長期金融の所得に40%控除を認める。③ベンチャー・キャピタル基金もしくは会社の配当と長期キャピタル・ゲインを免税する。④ソフトウェア輸出所得の100%控除を無期限に延長する。

(3) 利子税

1991-92年度：銀行など金融機関の利子所得への利子税を税率3%で再賦課する。

1992-93年度：銀行業務を行っている協同組合を免除する。

(4) 富裕税

1992-93年度：TRC 勧告により、1957年富裕税法による課税を、金融資産を免除し、個人、ヒンドゥー未分割家族と会社の150万ルピー以上の純資産に税率1%とする。

1993-94年度：流通在庫である都市の土地を同目的の住宅や自動車と同様に取得後3年間免除し、納税者の1戸の住宅の免除を復活する。

1994-95年度：流通在庫の都市の土地の取得後の免除期間を5年間に延長する。

(5) 贈与税

1991-92年度：非居住インド人の投資促進のため、債券の親類への贈与と取得後3年の免除条件を廃止する。

1993-94年度：TRC 勧告により基礎免税額を2万ルピーから3万ルピーへ、親類の扶養家族への結婚時贈与の免除額を1万ルピーから3万ルピーへ引き上げる。

1994-95年度：親類の扶養家族への結婚時贈与の免除額を10万ルピーへ引き上げる。

(6) 関税

1991-92年度：①基礎関税に補助関税を加えた最高従価税率を150%に引き下げる。②前年度従価20%引き上げられた補助関税の10%引下げ。③指定プロジェクトと一般機械の輸入税を85%から80%へ、構成部分を65%（もしくは70%）から5%引き下げる。④技術向上制度の50%優遇税率適用の機械品目リストの拡張。

1992-93年度：TRC 勧告による税率構造改革が開始された。

①基礎関税に補助関税を加えた輸入税の最高従価税率を110%へ引き下げる。②プロジェクトと一般機械の輸入税率を80%から60%へ、電子工業、石炭や石油精製、発電などの資本財も引き下げる。③補助関税の税率数を4つに削減する。④化学工業関連の原料とアスベスト繊維の輸入税率を引き下げる。⑤皮革製品、鉄鉱石と未研磨花崗岩に輸出税を賦課する。

1993-94年度：①補助関税を基礎関税に統合する。②最高輸入税率を85%へ引き下げる。③プロジェクトと一般機械の輸入税率を35%へ、構成部分を25%へ、電子工業、石炭と石油精製、発電などの資本財も引き下げる。④金属類および原料と化学工業原料の輸入税率を引き下げる。⑤工具、部品と付属品の輸入税率を3つ（40%、60%、80%）に合理化する。⑥鉄鉱石と未研磨花崗岩の輸出税を免除する。

1994-95年度：①最高輸入税率を65%へ引き下げる。②プロジェクト、一般機械と部品の輸入税率を25%へ、機械工具を35%と45%へ、化学品、鋼、非鉄金属と原料、電子工業と電気通信関連を引き下げる。③石油関連輸入税率を合理化する。

1995-96年度：①最高輸入税率を50%へ引き下げる。②資本財や構成部品、

機械工具の輸入税率を25%へ引き下げ、化学品、鉄と鋼、非鉄金属および原料、電子工業関連を引き下げる。③皮革製品への輸出税を廃止する。

(7) 消費税

1991-92年度：①加工農産物を免税する。②修正付加価値税 (Modified Value Added Tax, MODVAT) を炭酸水に再度、人造繊維と単繊維に新規に適用する。③特別消費税の税率を基礎消費税の5%から10%へ引き上げる。④自由貿易地帯の輸出指向企業が生産の一部を輸入税の50%の消費税賦課により国内市場へ転換するのを認める。⑤たばこ、冷蔵庫、エアコン、自動車、オーディオとカラーテレビなどと自由販売砂糖の消費税を引き上げる。

1992-93年度：消費税構造の合理化および必要な救済と、関税率改革による減収補填のための特別消費税率の引上げなどの増税が行なわれた。

1993-94年度：構造改革が開始された。

①基礎消費税へ特別消費税を統合する。②コーヒーや茶の免除と大衆消費財の税率を引き下げる。③資本財と器具を均一税率10%、自動車、テレビ、冷蔵庫、エアコン、プラスチック樹脂、化粧品、合成繊維の税率を引き下げる。④金属の税率構造を合理化する。⑤小規模単位免除制度の登録限度を年決済額75万ルピーから100万ルピーへ引き上げ、年決済額300万ルピーまで免除、300万ルピーから500万ルピーまで普通税率マイナス10% (最低5%)、500万ルピーから750万ルピーまで普通税率マイナス5% (最低5%)、750万ルピー超を普通税率とする。⑥小規模単位への MODVAT の概算控除 (最高5%) を廃止する。

1994-95年度：① MODVAT 適用を資本財、石油製品と紡糸へ拡張する。②石油製品、綿と人造繊維を従価税率へ転換する。③繊維と紡糸、金属 (アルミニウムを除く)、薬品、紙、化粧品の税率構造を簡素化する。④小規模単位の登録と非登録の区分を廃止する。⑤電話料金、生命保険以外の保険料と株式仲買の手数料を5%で課税する。⑥課税額決定に必要な価格リストを廃止する。

1995-96年度：①食用油、自転車、灯油レンジ、パンや香辛料などの大衆消費財を免除し、プラスチック、金属、資本財や一般消費財の税率を引き下げる。②小規模単位の優遇税率適用限度を取引高2千万ルピーから3千万ル

ピーへ引き上げる。③課税額決定に必要な分類リストを廃止する。④MODVAT適用を刻みたばこ，工業用織物，羊毛織物，発電用低硫黄重油などへ拡張する。⑤たばこ，セメント，タイヤの税率を引き上げる。

(8) 支出税

1991-92年度：一人1日400ルピー以上の宿泊料金のホテルでの支出を税率20%で課税しているが，エアコン付きレストランでの支出を15%で課税する。

1992-93年度：ホテルの課税宿泊料金基準を1,200ルピーに引き上げ，エアコン付きレストランでの支出への課税を廃止する。

1994-95年度：税率を10%へ引き下げる。

3 税制改革の特徴

(1) 所得税

1992-93年度からの所得税改革では，免税点の大幅引上げ，最高限界税率の引下げと課税ブラケット数の削減による税率構造のフラット化と，推定課税制度の導入および源泉徴収制度の適用拡張による税収確保の強化が，特徴であった。しかし，その他では，投資促進のため，長期キャピタル・ゲインの控除引上げと合理化のみ実行された。

(2) 法人税

TRC 勧告より1年遅れて1994-95年度から実行された法人税改革は，所得税最高限界税率への税率引下げと税率構造の簡素化が特徴であった。また，課税ベース拡大のため TRC が所得税改革として提案した小規模企業への見積所得方式が，適用限度を引き上げて法人税として導入されたことも特徴であった。

そして，この法人税改正では，改革に先行して実施された新規工業企業やインフラ企業へのタックス・ホリデー，ソフトウェアなど輸出企業の免税，外国投資の優遇など SAP による産業政策と投資促進政策に関連する措置が，顕著であった。

(3) 資産課税

富裕税と贈与税の改革は，TRC 勧告に沿って実施された。富裕税では，TRC 勧告以上に免除が拡大されており，課税ベース縮小が富裕税改革の特徴である。

(4) 関税

1992-93年度からの関税改革は、最高輸入税率の大幅引下げ、税率数削減、基礎関税と補助関税の統合による税率構造の簡素化と合理化が特徴であった。そして、最高輸入税率引下げは、TRC 勧告の1997-98年度目標より早く1995-96年度に達成された。これは、TRC 報告提出以前の1991-92年度からの税率引下げ開始が示すように、SAP の産業政策と貿易政策の関連から関税改革の積極的な推進が必要なためであった。

(5) 消費税

関税改革による減収補填のため実行が遅らされ、1993-94年度に開始された消費税改革では、次の特徴を指摘できる。

①税率引下げ、基礎消費税への特別消費税の統合と小規模単位免除制度の再編成などによる税率構造の簡素化と合理化。②従量税率から従価税率への転換と一部サービスへの消費税賦課による税収確保。③ MODVAT の石油製品、紡糸および一部の織物、たばこと資本財への適用拡張。④価格リストと分類リストの廃止による手続きの簡素化。

(注1) 1961年所得税法は、個人（およびヒンドゥ未分割家族）と法人の所得を対象としている。所得税は、個人およびヒンドゥ未分割家族を対象とする、いわゆる個人所得税である。利子税は、1974-75年度から銀行の貸出し利子収入へ賦課されたが、1978-79年度に廃止、1980-81年度に再導入、1985-86年度に廃止された。連邦消費税は、1944年中央消費税塩税法に基づく基礎消費税とその加重税である特別消費税からなる中央消費税と、売上税に代わる付加消費税、織物への付加消費税と指定物品へのセス (cesses) などを含む消費税全体を示す。また、中央売上税が、州際取引きに税率4%で賦課され、州政府に税務行政が委任され、税収も譲与される。支出税 (expenditure tax) は、カルドア (Nicholas Kaldor) やアンドリュース (William D. Andrews) の提案した消費を課税ベースとする個人直接税の「支出税」ではなく、1987年支出税法による高級ホテルでの支出への賦課である。そして、税収統計で表示された遺産税は、1985年に廃止された。

(注2) GOI, *Budget Speech of Minister of Finance, Part B, Memorandum Explaining the Provisions in the Finance Bill*. (1990-91年度から1995-96年度)。税制改正は、各年度予算とともに財政法案により一括提案される。

II 税制改革の評価と問題点

1 構造調整プログラムの税制改革モデル

以上の特徴を持った税制改革は、SAPの持続的経済成長を目指す構造調整政策として実施された。構造調整政策の租税政策では、税収の所得弾力性増大のため租税構造の改革が必要とされ、その目的は、課税ベースの拡大、免除の削減による中立性と行政に容易な税制の簡素化であった。そして、IMFと世界銀行は、SAPを必要とする開発途上国に最適な税構造モデルはなく、ケース・バイ・ケースを基本としているが、1980年代の開発途上国での経験から個別税制のモデルを提案している。そこで、これら提案から、次のような税制改革モデルが、構成できる^(註1)。

(1) 税体系

① VATを基幹税とし、奢侈税と消費税、輸入税、個人所得税と法人税を補完税とする。

②課税ベースは、税収を依存する広い国内消費ベースを中心に所得ベースにより補完される。資産ベースは含まれない。

(2) 財・サービス課税

① VAT：前段階税額控除法と仕向地原則を採用する包括的な消費型VAT。10%から20%の範囲で、7%以上の単一税率。製造段階VATでは10%以上の税率。課税ベースにサービスを含むが、金融サービスにはゼロ税率を適用する。課税救済にはゼロ税率を適用する。小規模企業には選択的課税登録を適用、農民は免除する。包括的VATの導入が不可能な場合、小売段階前VATが有効である。導入には2年程度の期間が必要である。

②奢侈税と消費税：所得弾力的な財への3または4の税率で課税する。

③関税：輸入税の量的制限による保護。税率数および分散の削減と税率引下げ。消費財とインプットとを区分する。輸出税は廃止する。

(3) 所得課税

①個人所得税：最高限界税率の30%から50%までへの引下げ。高い免税点の設定と累進税率構造の導入。賃金および利子所得への源泉徴収制度を利用し、課税困難グループへ推定課税を導入する。10%から15%の国境徴収税を

導入する。

②法人税：個人所得税の最高限界税率に等しい単一税率。投資と利潤への優遇措置を削減する。セクター間と期間での効率性を改善する。個人所得税との統合は行政的に困難である。

(4) 税務行政

①税務行政改革の重視：VATの効果的实施には、コンピュータ化を含む税務行政の強化が必要である。

(5) 税制改革成功の決定要因として、改革の実行主体で国内権力を掌握する「提案所有者」と税制への国民の信頼性が重要である。

2 税制改革の評価と問題点

(1) 世界銀行の評価

前記の世界銀行の国別研究(WBCS)は、次のように税制改革を評価した^(注2)。

①所得税：推定課税制度の導入による課税範囲の拡張と税率合理化。②法人税：税率の40%への統一。③関税率の引下げ^(注3)。④消費税：VAT移行のためMODVATの適用範囲の製造業部門といくつかのサービスへの拡張、従価税率から従量税率への転換、税率数の削減、インボイスでの価額決定による簡素化。⑤税務行政：広範なコンピュータ化の開始。⑥法人税収は、1990-91年度のGDP比率1.0%から1994-95年度に1.5%へ増加したが、所得税収は、1.0%から1.2%への増加に止まった。⑦免除削減により税収の浮揚性(buoyancy, 税収増加率のGDP増加率に対する比率)が、消費税では0.9から1.0、関税では0.8から1.0、法人税では1.0から1.2へ高まった。⑧税制はかなり簡素化・近代化され、税務行政改善に努力を集中することが可能になった。

WBCSは、改革の特徴との比較からも、改革の要点を個別には適切に評価している。しかし、所得税と税務行政を除き、税制の簡素化・近代化と税収調達を目指した税制改革が完了したと認識しており、既に指摘した問題点がある。以下では、インドでの改革をめぐる議論を踏まえて、主要税の改革をTRC改革案と比較・検討し、SAPの税制改革モデルを基準にSAPの税制改革として評価して、問題点を明らかにする。

(2) 所得税

所得税改革は、税率引下げを伴う税率構造のフラット化、推定課税制度の導入と源泉徴収制度の拡張などの点で、SAPの税制改革として評価できる。また、税率構造フラット化は、1980年代後半の所得税改革を発展させた。しかし、TRC勧告と比較して、次の課題が実行されなかった。

①簡素化のための各種インセンティブの整理。②FRINGE・ベネフィット課税の合理化。③経費控除の整理。④非農業者の農業所得課税。

これらの課題は、1980年代後半の改革以来の課題であり、TRC改革案の問題点でもあった税収の所得弾力性と公平性を高めるために不可欠な課税ベースの拡大が、不十分な改革であったことを示している^(注4)。

そして、導入された推定課税制度をラジャラマン (Indira Rajaraman) 論文は、次のように批判した^(注5)。

①この制度は、免税点引上げに応じて税額が引き上げられなかったため、推定課税の要素のない、税ネット外の課税所得限度内の者への簡易課税の任意な選択肢となった。②この制度の納税者は、予測の100万人に対して20万人(1993-94年度)に止まった。③問題は、選択者数の少なさではなく、実施の基礎である照会リストの欠如であり、簡易課税制度もしくは通常の自己申告の選択による納税を義務化すべきである。

この推定課税制度の改善とともに、課税ベース拡大のための諸控除の合理化の実行可能性は、税務行政の改善に依存している。今後の所得税改革では、税務行政改革が、WBCSの指摘したように重要な課題となった。

(3) 法人税

法人税改革では、SAPの税制改革モデルと一致する所得税の最高限界税率への税率引下げと税率構造の簡素化が評価できる点である。

しかし、この改革では、従来の各種の優遇措置が整理・統合されなかった。これに加えて、SAPの産業政策と投資促進政策に関連する多数の優遇措置が実施された。そこで、これら優遇措置は、産業政策と投資促進政策に一致する投資と輸出促進の目的に限定して整理・統合される必要がある。

この投資および輸出促進目的以外のインセンティブが廃止されなかった点を問題としたバグチ論文は、このインセンティブを利用して、配当しながら

課税を逃れている「無税会社」の土地や建物を課税ベースとする粗固定資産税である「最小税 (minimum tax)」の賦課を提案した^(注6)。

この無税法人への外形標準による最小税案は、1990年代前半の工業生産の回復とサービス部門の拡大傾向において、公平性とともにも税収確保の点でも重要性を増した^(注7)。

(4) 資産課税

資産課税改革での富裕税の課税ベース縮小と贈与税の免税拡大は、相続税廃止の場合 (1985年) と同様に、少ない税収が主な理由であった。この資産課税ベースの縮小は、資産課税を含まない SAP の税制改革モデルへの接近であり、評価されるべきである。

しかし、インド税制での所得税重視と対照的な資産課税の軽視は、税収の少なさとの悪循環に陥っている。今後は、持続的経済成長により所得格差とともに資産格差が拡大し、ブラック・エコノミーも拡大すると予測される。資産課税は、課税ベース間のバランスと垂直的公平に果たす役割の視点から、課税ベース拡大の方向で再検討される必要がある。

(5) 関税

関税改革での大幅な税率引下げと税率構造の簡素化および合理化は、SAP の産業政策と貿易政策として実行された側面が強いが、SAP の税制改革での VAT 導入に次ぐ重要な課題の実現であり、積極的に評価できる。

しかし、TRC 勧告との比較では、税率数削減による簡素化、公示による税率変更の廃止と免除財への最低輸入税の賦課が実行されなかった。これらに加え、消費財に最高の輸入税率を適用する税率構造は、輸入自由化と国内消費財生産者の過度の保護という視点から再検討される必要がある。そして、TRC 報告と同様に相殺関税は、存続されており、今後の検討課題である。

(6) 消費税

消費税改革では、消費税の税率構造の簡素化と合理化、従価税率への転換と一部サービス課税による税収調達は、評価できる点である。また、SAP の税制改革の主要課題である VAT 移行に関しては、MODVAT の適用が石油製品、資本財、紡糸とたばこへ拡張された。この MODVAT の適用拡張は、大きな税収ロスとなる実施順位のため非効率との批判もあるが、VAT 移行

の方針を明確に示した点で評価されるべきである^(注8)。

しかし、この改革では、TRC 勧告と比べて、消費税では、税率数の削減による簡素化、消費税賦課の拡張、免除公示の廃止が実行されなかった。そして、VAT 移行に関しては、TRC 勧告の要点である MODAVT の卸売段階への拡張と中央売上税改革が実行されていない。

(7) まとめ

以上のように、1990年代前半の税制改革は、TRC 報告の主要な改革案がかなりの程度実行され、抜本的税制改革となった。そして、この改革は、インドの中央政府税制を SAP の税制改革モデルの租税体系に接近させた点で、SAP の税制改革として評価できる。

しかし、SAP の税制改革モデルの基幹税である VAT 導入による消費税改革では、MODVAT 適用の拡張は実行されたが、VAT 移行が順調ではなく遅れた。この要因として、次の2点が指摘できる^(注9)。第1に、中央消費税と州売上税を転換する二重 VAT 案と中央売上税改革案が、中央政府と州政府との課税権に関する合意形成という困難な政策調整を必要とするためである。第2に、TRC の VAT 導入案が、インド内外の VAT 支持論者の中で VAT 導入形態をめぐる議論を惹起したことからも明らかなように、州政府との合意形成に必要で十分な内容を伴っていなかったためである。そこで、この VAT 導入問題を次節で詳論する。

(注1) Gills, Malcolm, Carl S. Shoup and Gerardo P. Sicat eds., *Value Added Taxation in developing Countries*, 1990, IMF. World Bank, *Lessons of Tax Reform*, 1991, World Bank. Kalilzadeh-Shirazi, Javad and Anwar Shar eds., *Tax Policy in Developing Countries*, 1991, World Bank. Davis, Jaffrey M. ed., *Macroeconomic Adjustment: Policy Instruments and Issues*, 1992, IMF. IMF, *Structural Adjustment and Macroeconomic Policy Issues*, 1992, IMF. Tanzi, Vito, "The IMF and Tax Reform", in Amaresh Bagchi and Nicholas Stern eds., *Tax Policy and Planning in Developing Countries*, Oxford University Press, Delhi, 1994, pp. 445-468. 構造調整プログラムにおける税制改革の位置づけと特徴を考察した拙稿(「構造調整プログラムと税制改革」九州産業大学『商経論叢』第36巻第2号, 1995年10月)では、税制改革モデルを導出していなかった。本稿では、この考察結果に基づき導出したモデルを示した。

(注2) World Bank, *Economic Development in India: Achievements and Challenges*,

(*A World Bank Country Study*), World Bank.

(注3) *Ibid.* WBCS は、関税率引下げを税制改革ではなく貿易政策として評価した。

(注4) Bagchi, Amaresh, “Strengthening Direct Taxes: Some Suggestions”, *EPW*, Vol.30, No.7-8, February 18-25, 1995, pp. 380-384. TRC 委員であったバグチの論文は、次のように所得税改革を評価した。納税者数増加を目指した推定課税制度は、成功とは言えず、免除や控除も存続し、フリンジ・ベネフィットも課税されていないが、推定課税制度は、税務行政の改善により存続し、脱税機会の最小化の有効な装置としての源泉徴収は、拡張されるべきである。

(注5) Rajaraman, Indira, “Presumptive Direct Taxation: Lessons from Experience in Developing Countries”, *EWP*, Vol.30, No.18, May 6-13, 1995, pp.1103-1124.

(注6) (注4) に同じ。「無税」会社の課税については、1987-88年度に無税会社に帳簿利益の30%で課税する「最小法人税 (minimum corporate tax)」が導入されたが、1990-91年度に廃止された。(RBI, *Report on Currency and Finance 1986-87, 1989-90, Volume I.*)

(注7) 利子税は、TRC の廃止勧告にもかかわらず継続されたが、税収確保のみが理由であり、所得税もしくは法人税との二重課税になっており、早期の廃止が必要である。

(注8) Purohit, Mahesh C., “Tax Reforms for Textile Sector”, *EPW*, Vol.30, No.21, May 27, 1995, pp.1255-1259. プロヒット論文は、消費税改革での従価税率への転換と税率数の削減を評価した。しかし、TRC 勧告に比較して、大きな税収ロスとなる資本財と石油製品への MODVAT 拡張が不当に性急であるのと対照的に、優先されるべき織物部門への拡張が紡糸のみで遅いと批判した。

(注9) Chelliah, Raja J., “Agenda for Comprehensive Tax Reform”, *The Indian Economic Journal*, Vol.41, No.3, 1994, pp.38-55. TRC 委員長であったチェリアの論文は、1994年2月の時点で、次のような今後の税制改革課題を指摘した。① MODVAT を中央政府の製造段階の包括的 VAT に転換した後、大部分のサービスに拡張する。② 州売上税を財への VAT に転換した後、電力、道路および水路による財と乗客の輸送に拡張する。③ 州際売上税をゼロ税率移出方式か、委託貨物税とともに税率を1%に引き下げ、税収を定式により分配するかのどちらかにする。④ 輸入税の税率数を3もしくは4に削減する。⑤ 中央政府に非農業所得と農業所得に統合所得税の課税権を与える。農業所得からの税収は、州に分配される。

この論文は、税率構造改革がほぼ完了したとの認識に基づき、消費税と州売上税の VAT 移行と中央売上税改革を今後の優先課題とした。しかし、TRC 案とは異なる VAT 導入形態の提案は、TRC 委員長であったチェリアが TRC 案を実行不可能と認識していたことを示した。

Ⅲ 付加価値税導入問題の展開

本節では、TRCのVAT導入案に対して、連邦制度でのVAT導入形態と州際取引課税である中央売上税の改革に関して展開された議論の論点と改革の方向性を考察する^(註1)。

1 TRC報告のVAT導入案

(1) 改革の基本方針

生産と消費に中立的な財とサービスに課税するVATへの移行。

(2) 長期目標

中央消費税、州売上税その他間接税を代替する中央VAT。

(3) 中期目標

中央消費税と州売上税を転換する中央卸売段階VATと州VATとの二重VAT。

(4) 中央売上税改革

中央売上税の存続と中央決済制度による州政府間の税収分配調整。

2 VAT導入形態の選択

連邦制度でのVAT導入の基本問題である州政府レベルで導入可能なVAT形態の基本的選択肢を提示したのは、カナダ大蔵省のポダー(Satya N. Poddar)の論文であった。この論文は、次のような内容で、インドでの選択にも影響を及ぼした^(註2)。

VAT形態の選択のため、次の4つの導入条件が提示された。

①州際管理もしくは課税調整を必要としない。②州は、社会的、経済的優先事項と財政需要のため税率設定の柔軟性を持つ。③経済活動の立地選定を歪めない。④納税協力と税務行政のため規則は、相対的に簡素で過度の行政的裁量を必要としない。

そして、国際貿易は仕向地原則で課税され、このVATは、消費型で、ほとんどの財とサービスに均一税率で、消費者への最終販売まで全段階で課税されるとの仮定の下で、以下の課税形態が検証された^(註3)。

(1) 国VAT

このVATは、全国で均一課税され、財の州際移動に課税調整を必要とせ

表7 国・州共通 VAT の課税の仕組み

税のタイプ	A州の製造業者(販売価格=100)		B州の卸売業者(販売価格=150)		C州の小売業者(販売価格=300)		最終税配分
	インプット税	アウトプット税	インプット税	アウトプット税	インプット税	アウトプット税	
国(税率4%)	0	4	-4	6	-6	12	12
A州(税率3%)	0	0	-	0	-	0	0
B州(税率8%)	-	8	-8	0	-	0	0
C州(税率6%)	-	0	-	9	-9	18	18

(出所) Poddar, Satya N. "Option for a VAT at the State Level," in Gills, Malcolm, et al. eds. *Value Added Taxation in Developing countries*, p.110.より作成。

ず、税収は定式に基づき州政府間に分与される。これは、州政府の VAT 参加に技術的、法律的に最も簡素であるが、州政府の財政自治権の欠如が主要な欠点で、政治的に実行不可能であろう。

(2) 原産地原則に基づく VAT

この VAT では、州内に居住する事業者による全ての販売に課税され、インプット税控除が認められる。これは、仕向地原則の VAT とは州政府間の税収分配に相違がある。

(a)均一税率 VAT：全ての州で均一税率の VAT は、仕向地原則の VAT では存在しないか重要ではない財の評価と税収分配など行政的および納税協力の問題が発生する。

(b)変動税率 VAT：州間で異なる税率の VAT は、均一税率 VAT に発生する問題に加え、生産の立地選定へ影響し、税額計算での歪みを発生させる。前段階取引高控除法での税額計算は、生産と消費のパターンに影響を及ぼす。

(3) 仕向地原則に基づく VAT：(a)均一税率 VAT；(b)変動税率 VAT。

この VAT は、州政府に税率設定の自治権を認めるが、行政と執行に州際調整を必要とする。原産地州の課税を州際販売で救済するため、ゼロ税率州際販売と決済機構が必要になる。ゼロ税率州際販売では、販売業者は販売への税を徴収せず、インプットへの税の完全控除に適格である。決済機構では、州際販売は移出州で課税され、移入州は、購入業者にインプット税完全控除を認め、購入業者は他州での課税について還付請求できる。決済機構は、こ

れら全ての還付請求の整理統合と州別の純債務および債権を確定する。しかし、両方法ともに消費者への州際販売には適合しないし、適切に機能しない。

ゼロ税率州際販売 VAT は、小売売上税と類似の方法で機能可能であるが、決済機構付き VAT は州政府間の合意を必要とし、これは、中央政府の介入ないし指導なしには可能でない。

(4) 国・州共通 VAT

以上の VAT は、州政府のみの課税を仮定しているが、包括的消費税は、一般的に中央政府により賦課されており、個別州には徴税技術の知識もなく、行政コストも税収に引き合わず、脱税を管理できない。そこで、唯一の可能な選択は、国・州共通税の一部として賦課する VAT である。これは、全国で均一税率で賦課される国税と州で異なる税率で賦課される州税から構成される。課税の仕組みは、表 7 が示すとおりである。

販売業者は、均一税率の国税と移入州の税率で各州税を計算する。販売業者は、中央政府と各州政府に区分したアウトプットとインプットを VAT 納税期末に申告する。その VAT 総額は、全販売額の税額から全インプットの税額を控除したもので、中央徴税機関に送金される。申告されたアウトプット税とインプット税は、中央徴税機関により政府勘定の貸方と借方に記入される。

この VAT には、次の特徴がある。①販売インボイスは、中央政府と移入州の 2 つの税額を表示する。②販売業者は移入州の税を徴収し、キャッシュ・フローでの利益も不利益も発生しない。③全州政府がこの制度に参加する必要はなく、不参加州はゼロ税率を適用される。④消費者への全ての販売は、仕向地原則で課税可能である。

このように国・州共通 VAT は、州政府別の税より簡素で、財政自治権と経済的中立性を満足し、全ての州において均一な課税ベースを必然的に伴う。TRC の中期案である二重 VAT の原型は、このポダー論文の国・州共通 VAT と考えられる。この国・州共通 VAT では、表 7 のように連邦政府と州政府は、共通の課税ベースで全取引段階の付加価値に課税でき、累積課税が排除できる。しかし、連邦国家インドでは、中央政府と州政府の課税権区分に基づき中央消費税、州売上税と中央売上税が課税されており、これら 3 税

をこの共通 VAT に直接移行することは困難である。したがって、この課税の仕組みを基礎に税収分配を含め中央政府と州政府の受入可能で、運用可能な課税の仕組みの設計が必要となる。TRC の二重 VAT 案は、この条件をクリアする課税の仕組みの設計が十分ではなかった。そこで、インドにおける VAT 導入形態に関する議論は、TRC 二重 VAT 案の原型であるこの国・州共通 VAT を基礎モデルとする展開になった。

3 VAT 導入形態の提案

インド国内では、連邦制度での中央政府と州政府との課税権区分による実行可能性、とくに州政府の受入可能な導入形態と税収分配を重視する視点から、完全州 VAT と、TRC 案とは異なる二重 VAT が提案された。

(1) 完全州 VAT 案

消費課税専門家であるプロヒットの論文は、次のように完全州 VAT を提案した^(註4)。

連邦制度での物品課税の構造改革は、次の4つの連邦制約をクリアする必要がある。

①中央政府と州政府との課税権分割による同一課税ベースへの重層的課税権。②消費税と売上税が中央政府と州政府の総税収で占める財政的重要性。③中央政府が総税収の66.5%、州政府が33.5%という税収分配での州政府の中央政府依存の増大。④中央売上税の売上税収全体の15%への増加。

これら制約のクリアには、短期では、税率構造簡素化のための税率数削減、税構造の透明性を高める総税負担引下げと売上税改革、中期では、VAT 採用と課税ベース拡張による改革が必要である。そこで、次の4形態の VAT が検討された。

(a)中央 VAT (TRC 長期案)

(b)二重 VAT (TRC 中期案)

(c)中央 VAT と州 VAT：消費税と売上税を代替する中央 VAT と州 VAT にする。州 VAT の税率は、州により異なる。

(d)完全州 VAT：消費税は、VAT 適用外の少数の物品に制限される。州は完全州 VAT を賦課する。VAT 運用では、行政的便宜のため中央政府と州政府の課税権区分が継続され、中央政府は製造段階 VAT を賦課し、税収を

徴収に基づき州政府へ分配し、税控除が連続される。

そこで、中期改革では、完全州 VAT が中央製造段階 VAT と州 VAT を運用上区分して、課税権区分を存続するため憲法修正を必要とせず、政治的に実現可能とされた。そして、この完全州 VAT は、消費税と売上税による累積課税、管理不可能な税負担や垂直的統合などの弊害を解決可能な経済的に合理的な VAT 導入形態として提案された。

この完全州 VAT は、単一 VAT 形態で、TRC 長期案の中央 VAT と対照的形態であり、合理的で簡素な仕組みの VAT である。しかし、これは、州政府の受入可能性を高めるため、中央政府に譲歩を求めており、中央 VAT 案とは反対に中央政府の受入れが困難と予測される。

(2) 二重 VAT 案

財政連邦主義に基づく州政府課税権擁護の立場からグルムールティ (S. Gurumurti) 論文は、TRC とは異なる次の二重 VAT 形態を提案した^(#5)。

TRC の中央 VAT 案は、州政府が自治権の一部である課税権を放棄しないし、売上税に対する VAT の優位性を州政府に納得させることも極めて難しい故に、導入困難である。TRC 中期案の中央卸売段階 VAT は、製造段階の過小評価問題を解決できないし、州政府の売上課税権の侵害になる。また、プロヒット論文の完全州 VAT 案も政治的に受入不可能である。

そこで、税率の統一性と調和 (harmonization) が達成される限り、州売上税を中央 VAT に転換する必要はない。中央政府と州政府の現行課税区分の維持を基本とし、累積的取引高税である州売上税を代替する純粋な州 VAT と製造段階までの MODVAT による中央 VAT の二重 VAT が、提案された。この二重 VAT では、州売上税を代替する州 VAT により必要な税控除が得られ、中央政府レベルで支払われた税の州政府での控除は、州税収の損失となるが、消費税収の州政府間の再分配制度との結合により解決できる^(#6)。

この中央製造段階 VAT と州 VAT の二重 VAT 案では、現行の州売上税の移行する製造段階から小売段階までの州 VAT が、いわゆる VAT となる。この基本 VAT である州 VAT の税控除連鎖に中央製造段階 VAT の税控除が連続される。これは、プロヒット論文の完全州 VAT 案とは、州売上税から移行する州 VAT が基本 VAT となる点で同一であるが、中央政府の消費税

課税権を基礎とする中央製造段階 VAT を認める点で異なっている。そして、これは、TRC 中期案とは二重 VAT という形態では同一であるが、連邦制度での中央政府と州政府の課税区分の現状維持を基本要件として、中央 VAT は、卸売段階でなく製造段階までである点で異なる。

グルムールティ論文の二重 VAT 案は、州 VAT を基本に中央製造段階 VAT を加えた形態であり、州政府側からの提案の特徴をよく示した^(#7)。そして、この二重 VAT 案は、ポダー論文の国・州共通 VAT とは、中央 VAT が製造段階までに限定される点で異なるが、共通 VAT を基本にインドの課税権区分を考慮して設計された課税の仕組みと捉えることができる。しかし、中央製造段階 VAT と州 VAT との税控除連鎖の仕組みと運用方法は、中央税収の再分配制度とともに、十分には明確にされておらず、州政府レベルの税務行政上の問題とともに、問題が残された。

4 州際取引課税改革の提案

州際取引課税である中央売上税の TRC 改革案に対して、完全州 VAT を提案するプロヒット論文は、仕向地原則に基づき、移出州の課税を移入州で相殺する中央(連邦) VAT による中央売上税の代替と、税収の州への分配を提案した。二重 VAT を提案するグルムールティ論文は、EC の連邦 VAT をモデルに中央売上税の連邦 VAT への転換と税収の中央政府と州政府間での分配を提案した。しかし、これらの中央売上税廃止と中央(連邦) VAT への転換の提案も、仕組みが十分に明確にされていない。

この州際取引課税の税収調整問題を最も詳細に検討したのは、イギリスのスターン(N. Stern)等の論文で、次のような内容であった^(#8)。

インドで実行可能な VAT 形態は、TRC 中期案の二重 VAT とされた。そして、二重 VAT では、州政府が税収を保持し、税率が州政府により異なるため、中央 VAT と州 VAT との間と州際取引課税の調整が問題となる。そこで、次の3つの調整方法が検討された。

- (a)修正ゼロ税率移出 VAT
- (b)ゼロ税率移入 VAT
- (c)州際移転付きゼロ税率移入 VAT

各調整方法と税収分配の仕組みは次のとおりであり、表8のように整理で

表 8 州際取引課税の調整方法と税収分配

	(a)修正ゼロ税率移出VAT	(b)ゼロ税率移入VAT	(c)州際移転付きゼロ税率移入VAT
調整方法	$tx = 0, tm = t2, r = t2$	$tx = t1, tm = 0, r = tx$ $tx > 0, tm = 0, r = tx$ (tx : 中央決定の上限税率)	(b)と同一 州際移転制度 = 手形交換所方式
税収分配	修正仕向地 VAT [VAT 登録業者] $tx = 0, tm = t2 = r$ 仕向地 VAT [非登録業者] $tx = t1, tm = 0$ 原産地 VAT	原産地 VAT	[移出州が VAT 登録業者に移出への税を移転 (払戻し)] 修正仕向地 VAT [非登録業者に移出への税を移転 (払戻し)] 仕向地 VAT
備考	EC 導入の制度	ブラジルの制度	EC の長期目標

(出所) Burgess, Robin, Stephen Howes and Nicholas Stern, *The Reform of Indirect Taxes in India*. 1993. より作成。

(註) [記号の意味]

tx : 移出業者の支払う税率 tm : 移入業者の支払う税率

r : 移入業者の請求可能な払戻し

$t1$: 移出州の税率 $t2$: 移入州の税率

[税収分配方法の意味]

仕向地 VAT: 移出州政府に税収はなく、移入州政府に純税収

原産地 VAT: 移出州政府に粗税収、もし可能ならば移出州政府からの払戻し

きる。

①全ての調整方法で、VAT 非登録事業者への移出は、中央政府が設定する税率で移出州により課税される。②(a)では、VAT 登録移入業者への移出は、ゼロ税率で、移入は、移入州により選択された税率により課税され払い戻される。③(b)では、VAT 登録事業者への移出は、VAT 非登録事業者への移出と同一の固定税率で移出州により課税される。移入は、無税であるが、移出業者により支払われた税は、移入業者が登録事業者であれば、移入州から移入業者に払戻し可能である。④(c)では、(b)に手形交換所方式の州際移転、すなわち決済制度が加わり、払戻しは、移出州の責任になる。

以上の仕組みから、(a)は、実施に最も簡素であるが、脱税潜在力が大きい。(b)は、州政府間の租税の競合 (tax competition) が問題になる。(c)は、(b)よ

表9 消費税と売上税の名目税率と実効税率

(単位：%)

物 品	売 上 税		消 費 税		売上税・消費税	
	名目税率	実効税率	名目税率	実効税率	名目税率	実効税率
米	2.26	3.51	0.00	1.01	2.26	4.53
小麦	2.60	4.12	0.00	1.24	2.60	5.36
豆類	2.74	3.75	0.00	0.58	2.74	4.34
その他食料・飲料等	8.66	10.74	11.15	12.92	19.81	23.66
綿	5.10	7.28	0.00	1.74	5.10	9.02
石炭等	4.32	6.82	0.07	3.73	4.40	10.55
原油・天然ガス	5.57	6.29	1.46	3.01	7.03	9.30
鉄鉱石	0.00	1.37	0.00	2.14	0.00	3.50
綿織物	2.36	4.94	1.14	3.60	3.51	8.54
毛織物	5.66	7.77	0.50	3.00	6.16	10.77
絹・合成繊維	0.00	1.92	8.90	14.91	8.90	16.84
ジュート・麻等織物	0.00	1.98	1.27	3.49	1.27	5.47
紙・紙製品	3.98	7.41	3.66	5.34	7.64	12.75
皮革・皮革製品	11.14	14.39	1.14	2.44	12.28	16.83
石油製品	9.82	13.20	8.40	11.85	18.22	25.05
肥料	2.94	7.90	0.11	7.83	3.05	15.73
鉄・鋼	4.39	7.46	5.11	6.67	9.50	14.13
トラクター等	10.20	14.38	2.02	3.36	12.22	17.74
電気機械	11.30	13.98	7.46	8.54	18.76	22.52
通信設備	11.75	14.77	3.96	4.74	15.72	19.51
電子設備	13.10	16.23	21.97	22.56	35.07	38.79
自動車	9.89	13.45	14.71	15.95	24.60	29.40

(出所) NIPFP, *Reform of Domestic Taxes in India: Issues and Options*, 1995, p.11.より作成した

(註) 売上税の名目税率は、1992—93年度の16州の名目税率の単純平均税率である。

消費税の名目税率は、1989—90年度の総産出に対する税収の比率である。

実効税率は、インプットへの税を含み、1989—90年度の投入・産出表から算出された。

売上税・消費税の名目税率は、加算ではなく、売上税が消費税を含む価格に賦課されると仮定された。

り租税の競合が削減されるが、決済制度の運用可能性が問題になる。税収分配では、(a)と(c)が仕向地ないし修正仕向地原則により消費州に、(b)が原産地原則により生産州に有利になる。

そこで、実施の容易さ、租税の競合への効果、実行可能性と、望ましい州

政府間の税収分配という選択基準から、(a)修正ゼロ税率移出 VAT が多くの長所を持つと結論された^(註9)。

5 国立財政政策研究所の研究報告

連邦国家インドの VAT 導入は、実行困難な TRC 案とは異なる上記の諸提案が行なわれ、問題となった。そこで、実行可能な VAT 導入案を必要とした政府は、中央政府と州政府間で合意可能な VAT 制度の設計を目的に、国内取引税改革の総合的研究を国立財政政策研究所 (National Institute of Public Finance and Policy, NIPFP) へ委嘱した^(註10)。

この NIPFP 研究は、VAT 専門家であるカナダのポダーとオランダのクノッセン (Sijbren Cnossen) を顧問に行なわれ、次のような内容の研究報告が提出された^(註11)。

(1) VAT 形態

現行の消費税と売上税による累積課税は、表9の示すような状態であった。また、州では、売上税以外に、税収調達のため売上税への加重税、付加売上税もしくは取引高税が賦課されている。これらが、深刻な問題を発生させていると認識された^(註12)。

そこで、国内取引税改革の主目的は、税制の中立性と透明性である。この目的達成に適うのが VAT である。そして、インドでの VAT 形態は、均一税率もしくは2または3の税率の消費型で、税収への不当なリスクなしに小規模事業者を除外し、インボイスで運用され、仕向地原則に基づくことが必要とされた。

VAT は、国 VAT、州 VAT と二重 VAT に分類される。これらで、中央政府と州政府との協定により消費課税ベースを分配する二重 VAT が導入可能であり、次の3形態がある。

(a) 共通 VAT：中央政府と州政府が同一の課税ベースを持ち、州政府が指定幅内で税率を決定可能。

(b) 中央卸売段階 VAT・州 VAT：TRC 中期案。

(c) 独立二重 VAT：中央製造段階 VAT と州 VAT を両政府が独自に課税し、中央 VAT の州 VAT での払戻しは不可。

そこで、中央政府が消費税を、州政府（連邦直轄地を含む）が売上税を憲

表10 中央VATと州VATの税収中立条件での税率推計 (1992-93年度)
(単位：千万ルピー，%)

VATタイプ (登録限度額)	総税収	課税ベース		税率	
		財	財・サービス	財	財・サービス
中央VAT					
(a) 50万ルピー	28070	312268	345939	9.0	8.1
(b) 100万ルピー	28070	308375	342047	9.1	8.2
(c) 300万ルピー	28070	302153	335825	9.3	8.4
州VAT					
(a) 50万ルピー	26034	312268	345939	8.3	7.5
(b) 100万ルピー	26034	308375	342047	8.4	7.6
(c) 300万ルピー	26034	302153	335825	8.6	7.8

(出所) NIPFP, *Reform of Domestic Trade Taxes in India: Issues and Options*, 1994, p. 120.より作成。

表12 VAT導入案の形態と課税ベースおよび税控除連鎖

	VAT形態		課税ベース		
			製造段階	卸売段階	小売段階
(1)TRC長期案	中央VAT	中央VAT	+	+	+
		州VAT			
(2)TRC中期案	二重VAT	中央VAT	+	+	
		州VAT	+	+	+
(3)プロヒット案	完全州VAT	中央VAT			
		州VAT	+	+	+
(4)グルムールティ案	二重VAT	中央VAT	+		
		州VAT	+	+	+
(5)NIPFP案	独立二重VAT	中央VAT	+		
		州VAT	+	+	+
(6)ポダー案	国・州共通VAT	中央VAT	+	+	+
		州VAT	+	+	+

(註) 課税ベースの+は、課税範囲を示す。

課税ベース間の仕切りのない場合は、税控除の連鎖を意味する。

表11 主要州の税収中立条件での州VAT税率推計 (1992-93年度, 登録限度額50万ルピー)

(単位: 千万ルピー, %)

州	財・サービス			純消費支出額			州税額	消費支出課税額			VAT 税収額	VAT税率						
	消費支出額			Aタイプ	Bタイプ	Cタイプ		Aタイプ	Bタイプ	Cタイプ		Aタイプ	Bタイプ	Cタイプ				
[高所得州]																		
マハラシュトラ	53501	58611	55855	57993	4428	54183	51427	53565	5182	10.6	11.2	10.7						
グジャラート	20270	20394	19616	20220	1462	18932	18154	18758	1876	11.0	11.5	11.1						
ハリヤナ	12664	11416	11471	11428	520	10895	10951	10908	767	7.8	7.8	7.8						
パンジャブ	18184	16326	16019	16257	600	15726	15419	15657	817	5.8	5.9	5.8						
[中所得州]																		
アンドラプラデシュ	41233	31756	31532	31705	18989	29858	29634	29807	2184	8.1	8.2	8.1						
カルナタカ	24003	20800	20244	20675	1827	18973	18418	18849	2162	12.7	13.0	12.7						
ケララ	19207	21076	21013	21061	1166	19909	19846	19895	1276	7.1	7.1	7.1						
西ベンガル	41521	32703	32396	32634	1664	31039	30732	30970	2079	7.4	7.5	7.5						
タミルナド	36574	33353	32045	33060	2672	30681	29373	30388	3035	11.0	11.5	11.1						
[低所得州]																		
ビハール	41054	22283	24527	22786	913	21370	23614	21873	1217	6.3	5.7	6.2						
マディアプラデシュ	31109	23331	23698	23414	1028	22303	22669	22385	1248	6.2	6.1	6.2						
オリッサ	16045	8842	9702	9034	469	8373	9233	8566	587	7.8	7.1	7.6						
ウッタールプラデシュ	74861	48695	50587	49119	2208	46487	48379	46912	2349	5.6	5.4	5.6						
ラジャスターン	29437	19488	19844	19568	989	18499	18855	18579	1055	6.3	6.2	6.3						
[特別州]																		
アッサム	9936	5119	5735	5257	290	4829	5445	4967	370	8.5	7.5	8.3						
15州	472899	374696	374696	374696	22133	352562	352562	352562	26203	8.3	8.3	8.3						
全州	506321	401068	401068	401068	26034	375034	375034	375034	26325	7.7	7.7	7.7						

(出所) NIPFP, *Reform of Domestic Trade Taxes in India: Issues and Options*, 1994, p. 121. より作成。

(註) 純消費支出額のAタイプでは, 最も都市化したマハラシュトラ州での最終消費に対する自家生産もしくは免除生産物の比率を10%, 最も都市化していないアッサム州の比率を60%と仮定している。他の州の比率は, 都市化の程度により異なる。同様に, Bタイプでは, 20%と60%, Cタイプでは, 10%と50%が仮定されている。

課税額は, 純消費支出から州税額を差し引いた額の90%を仮定している。

VAT税収額は, VATにより代替されるべき売上税(中央売上税を含む)と売上税に代わる消費税の税収額を示す。

法の枠内で VAT 制度に移行でき、良好な法的、行政的構造により執行を改善できるのは(c)の独立課税型二重 VAT 制度であると結論された。

(2) 独立二重 VAT への転換方法

中央 MODVAT は、次のように包括的な製造段階 VAT に転換される。

①課税ベースは、全ての生産、製造もしくは輸入された財と少数の選択されたサービスに拡大される。②登録製造業者および生産者のインプット税を完全即時控除する。③多くて3税率(10%, 15%, 20%), 最終的に均一税率へ合理化する。④消費税が選択的奢侈品と負の外部性を持つ財へ賦課される。

州売上税は、次のように州 VAT に転換される。

①課税ベースは、全ての財とこの販売に統合されるサービスへ拡大される。②全ての原料と部品、耐久財、再販売財、生産用機械と備品のインプット税を控除する(石油、たばことアルコールなどを VAT 適用外とし、最高20%の税率で課税)。③税率構造を指定幅内の2もしくは3の税率へ転換する(未加工食料品を免税、必需財の税率を4%から5%, その他全ての財を12%から14%)。④基礎免除と未加工食糧を除き免除を削減し、他の優遇措置を廃止する。⑤登録事業者への州際販売と委託貨物移転へゼロ税率を適用する。⑥非登録事業者への州際販売へ課税する。⑦税務行政をコンピュータ化により近代化・簡素化する。

州 VAT 制度では、仕向地原則に基づき登録事業者間の州際販売をゼロ税率とする、いわゆる修正ゼロ税率移出方式が採用され、悪用防止のため移入業者の前納制度により運用される。そして、暫定的には、移出州が移入州の払戻税率で州際販売へ課税し、プール協定により税収分配する制度が可能と提案された。

(3) 税率推計

この VAT が現行制度の税収を確保するに必要な税率が、表10のように推計された。

中央 VAT では、登録限度額が50万ルピーの場合(所得税の推定課税制度の適用限度額)、税率は、財のみを課税ベースとする場合に9.0%で、財・サービスを課税ベースとする場合に8.1%となる。この推計結果は、登録限度額が300万ルピーでも、中央政府税収は、予定された20%までの3税率でなく、均

一税率10%でも十分であることを示した。同様に、州 VAT の税率は、同一の条件で8.3%と7.5%と推計された。

また、主要15州について、登録限度額50万ルピーで現行税収の中立条件での、消費支出ベースによる州 VAT の税率が表11のように推計された。

結果は、消費支出に占める課税財の比率と VAT により代替されるべき税収により異なるが、Aタイプの場合、最低の税率は、パンジャブ州の5.8%、最高はカルナタカ州の12.7%で、全州平均は7.7%である。

税収中立条件での両税率推計は、州 VAT の税率が上記の標準税率12%から14%であれば、大きな税収ロスなしに実行可能であることを示した。

(4) 独立二重 VAT の特徴

この独立二重 VAT 制度と既に検討した各 VAT 導入案における課税ベースと税控除連鎖は、表12のようにまとめることができる。

独立二重 VAT 案は、課税ベースでは、二重 VAT 形態として類似の TRC の二重 VAT 案とは、中央 VAT が製造段階までという点で異なる。グルムールティ論文の二重 VAT 案とは、中央 VAT の課税ベースは同一である。しかし、累積課税排除の点では、インプット税の累積は排除されるが、中央 VAT と州 VAT の独立課税による税控除連鎖の切断によって、中央 VAT への州 VAT による累積課税が発生することになり、相違がある。この独立二重 VAT 案は、累積課税排除の仕組みでは、税控除連鎖が切断する点で、ポダー論文の国・州共通 VAT 案に近いグルムールティ論文の二重 VAT 案よりも、TRC の二重 VAT 案に近い税である。

したがって、この独立二重 VAT 案は、2つの VAT の現行課税権区分を継続する課税ベースと税控除連鎖の切断により、憲法修正を必要とせず、消費税と売上税からの転換が容易で、中央政府と州政府の受入可能性と実行可能性を重視した形態である点に特徴がある。また、税収中立条件での税率推計は、両 VAT ともに提案の税率で現行税収を調達できることを示しており、とくに州政府の受入可能性を高めている。こうした特徴は、この二重 VAT 案が、連邦国家カナダでの VAT 設計の経験がある顧問ポダーの直接的影響の下で、インド国内で展開された議論を踏まえ、作成された VAT 形態であることを示した。

表13 州政府の経常収入構成

	1985-86年度		1989-90年度		1990-91年度		1991-92年度		1992-93年度		1993-94年度		1994-95年度		
	千 ル ピー	%	千 ル ピー	%	千 ル ピー	%	千 ル ピー	%	千 ル ピー	%	千 ル ピー	%	千 ル ピー	%	
総経常収入	33424.1	100	56534.8	100	66466.8	100	80535.7	100	91091.1	100	103103.8	100	116391.2	100	
I 税収	21810.9	65.3	39092.5	69.1	44586.3	67.1	52603.9	65.3	60448.4	66.4	67504.4	65.5	77443.3	66.5	
A 州税	14551.0	43.5	25995.1	46.0	30344.8	45.7	35756.0	44.4	39868.3	43.8	45082.7	43.7	53391.0	45.9	
1 所得税	271.7	0.8	452.6	0.8	633.7	1.0	2.1	644.8	0.8	1.8	602.3	0.7	1.5	791.5	0.7
a 農業所得税	127.0	0.4	92.6	0.2	198.0	0.3	0.7	202.2	0.3	0.6	111.2	0.1	0.3	165.3	0.1
b 専門職等の税	144.7	0.4	360.0	0.6	435.7	0.7	1.4	442.6	0.5	1.2	527.5	0.5	1.2	626.2	0.5
2 資産・資本取引税	1212.4	3.6	2553.7	4.5	2741.6	4.1	9.0	3313.7	4.1	9.3	3625.8	4.0	9.1	5203.2	4.5
a 印紙・登録税	852.7	2.6	1844.8	3.3	2112.3	3.2	7.0	2653.9	3.3	7.4	2978.1	3.3	7.5	3996.4	3.4
b 地租	352.8	1.1	690.3	1.2	607.3	0.9	2.0	635.9	0.8	1.8	616.7	0.7	1.5	1101.6	0.9
c 都市不動産税	6.9	0.0	18.6	0.0	22.0	0.0	0.1	23.9	0.0	0.1	31.0	0.0	0.1	105.2	0.1
3 物品・サービス税	13066.9	39.1	22988.8	40.7	26969.5	40.6	88.9	31797.5	39.5	88.9	35640.2	39.1	89.4	47396.3	40.7
a 売上税	8428.6	25.2	15060.1	26.6	17667.0	26.6	58.2	21064.1	26.2	58.6	27011.9	26.2	59.9	32266.3	27.7
b 州消費税	2051.7	6.1	3864.4	6.8	4795.2	7.2	15.8	5438.8	6.8	15.2	6264.8	6.9	15.7	7445.5	6.4
c 自動車税	826.4	2.5	1414.8	2.5	1566.3	2.4	5.2	1837.1	2.3	5.1	2194.4	2.4	5.5	2870.2	2.5
d 乗客・貨物税	552.4	1.7	905.2	1.6	1061.8	1.6	3.5	1135.6	1.4	3.2	1278.4	1.4	3.2	1583.7	1.5
e 電気税	632.6	1.9	1084.0	1.9	1184.9	1.8	3.9	1596.1	2.0	4.5	1747.9	1.9	4.4	2078.3	1.8
f 娯楽税	308.1	0.9	341.8	0.6	412.1	0.6	1.4	348.8	0.4	1.0	463.6	0.5	1.2	547.1	0.5
g その他税	267.1	0.8	318.5	0.6	282.2	0.4	0.9	377.0	0.5	1.1	342.1	0.4	0.9	524.5	0.5
B 中央税収の州分与	7259.9	21.7	13097.4	23.2	14241.5	21.4		16847.9	20.9	20580.1	22.6	22421.7	21.7	24052.3	20.7
a 所得税	1763.5	5.3	3938.4	7.0	3989.0	6.0		4985.0	6.2	6181.9	6.8	7773.9	7.5	7493.7	6.4
b 連邦消費税	5477.5	16.4	9159.0	16.2	10252.5	15.4		11862.9	14.7	14398.2	15.8	14647.8	14.2	16558.6	14.2
II 税外収入	11613.2	34.7	17442.3	30.9	21880.5	32.9		27931.8	34.7	30642.7	33.6	35599.4	34.5	38947.9	33.5
A 中央補助金	6322.6	18.9	8505.4	15.0	12643.3	19.0		15225.7	18.9	17758.8	19.5	21125.4	20.5	22594.4	19.4
B 州税外収入	5290.6	15.8	8936.9	15.8	9237.2	13.9		12706.1	15.8	12883.9	14.1	14474.0	14.0	16353.5	14.1

(出所) RBI, Report on Currency and Finance 1993-94. Volume II : Statistical Statements, 1994, p.166. より作成。

(註) 1993-94年度は修正概算, 1994-95年度は予算の値である。各年度の中央は経常収入比率, 右は州税収比率を示す。

そして、州際取引課税改革の論点であった中央売上税の存続か廃止かの問題と州政府間の税収分配調整方式については、TRC 案とは異なる中央売上税廃止と仕向地原則に基づく修正ゼロ税率移出方式が提案された。この調整方式は、前記のスターン等論文の研究成果に依拠したものであり、独立二重 VAT 案における州 VAT に適合し、実行可能な方式である。

6 今後の課題

NIPFP 研究報告は、税制改革の主要課題であった連邦国家インドでの VAT 導入と州際取引課税改革に関して、州政府との政策調整に耐える改革案を中央政府に提示した。そして、この独立二重 VAT 案は、VAT 導入形態をめぐる議論を大筋で決着させた^(註13)。

そこで、VAT 導入形態の選択問題では、中央政府による税制改革のイニシアティブの下で、この独立二重 VAT 案を軸とする州政府の政治的選択が現実的な課題となった。そして、独立二重 VAT 導入を前提に、州際取引課税改革では、移出（生産）州と移入（消費）州との税収分配の仕向地原則による調整を基礎に、中央売上税廃止の修正ゼロ税率移出方式と中央売上税存続の中央決済制度付きゼロ税率移入方式との段階的实施を含めた選択が、州政府レベルでの検討課題になったのである。

今後の税制改革の中心となる州政府財政の経常収入構成では、表13の示すように州税収が45%前後であるが、中央税収（消費税・所得税）の州分与と中央補助金の合計が40%超であった。また、州税収の構成では、売上税（中央売上税を含む）が全体の60%を占めた。こうした州税収での売上税の重要性は、VAT 導入問題が州政府財政にとっていかに重要な課題であるかを示している。そして、中央税収の州分与および中央補助金による州政府財政の中央政府依存の現状は、中央政府レベルでの構造調整プログラムの実施により、売上税改革のみならず州政府レベルでの中央依存の財政構造の改革を必須としたのである。

中央政府のイニシアティブにより1994年5月に開催された州大蔵大臣会議は、同年7月に VAT 導入を含む税制改革を調査する「州大蔵大臣委員会」を設置した。この委員会の主要な検討事項は、NIPFP 研究報告であった。これは、州売上税への VAT 導入が州政府の現実的な重要課題になったことと、

NIPFP 研究報告の提案を軸に VAT 導入形態の選択が検討されることを示した^(注14)。1990年代後半インドの VAT 導入問題は、その中心が中央政府レベルから州政府レベルへ移行し、租税論上の VAT 形態の議論段階から政治的選択による実行段階に入ったのである。

こうした独立二重 VAT 案は、連邦国家インドに適合的な VAT 形態、いわゆるインド型 VAT となったのである^(注15)

(注1) TRC の VAT 導入案については、拙稿 (「1990年代インドの税制改革—『税制改革委員会報告』の分析—) を参照。VAT 導入には、ムケルジー等論文のように、税収確保の視点から VAT の累積課税排除の意味を理解しない反対論もあった (Mukerji, V. and V. Pandit and K. Sundaram, “Restructuring the Tax System in India: A Reappraisal of Key Issues”, *EPW*, Vol.30, No.26, July 1, 1995, pp.1581-1587.)。

(注2) Poddar, Satya N., “Option for a VAT at the State Level”, in Gills, Malcom, et al. eds., *Value Added Taxation in Developing Countries*.

(注3) ポダー論文は、州レベルでの一般売上税の選択肢として小売売上税を含めて検討しているが、本稿では VAT に限定した。

(注4) Purohit, Mahesh C., *Principles and Practices of Value Added Tax: Lessons for Developing Countries*, Gayatri Publications, Delhi, “Adoption of Value Added Tax in India; Problem and Prospects”, *EPW*, Vol.28, No.10, March 6, 1993, pp. 309-404, “VAT: Ease It in, gently”, *The Economic Times (ET)*, June 1, 1993, “VAT: The Four Options”, *ET*, July 22, 1993. プロヒット論文は、当初の5つの VAT 導入選択肢から4つに統合し、結論も1993年7月の ET 論文で、完全州 VAT が合理的解決策とした。

(注5) Gurumurti, S., “Value Added Tax and Fiscal Federalism: A Possible Model for VAT in a Federal Economy”, *EPW*, Vol.28, No.22, May 29, 1993, pp.1108-1120, “VAT: Shaping a model for India- I, II”, *ET*, August 5, 6, 1993.

(注6) タミルナド州政府のグルムールティの論文は、州政府に売上税でのインプット税控除を十分に保証させるため、中央政府の総税収の33.33%に比率を固定する方式にし、所得税の加重税を12%を限度に賦課する権限を州政府に委任することを提案した。これは、州政府側の VAT 導入問題の関心が現行課税権の維持と収入の安定的確保であることを示した。

(注7) Murty, M. N., “Value Added Tax in a Federalism: Commodity Tax Reform in India”, *EPW*, Vol.30, No.11, March 18, 1995, pp.579-584. ムールティ論文は、グルムールティ論文と同様の二重 VAT を提案した。しかし、州際取引課税の調整は、製造段階

には州税がなく、卸売段階と小売段階のみが州際取引に関係しており、仕向地原則によるゼロ税率調整の必要はないと結論した。

(注8) Stern, Nicholas and Robin Burgess, *A VAT in India: Problems and Options*, Suntory-Toyota International Centre for Economics and Related Disciplines, London School of Economics, London, 1992. Stern, Nicholas and Robin Burgess and Stephen Howes, *The Reform of Indirect Taxes in India*, Suntory-Toyota International Centre for Economics and Related Disciplines, 1993. スターン等の1992年論文と1993年論文の内容はかなり重複しており、本稿では両論文を一体としたが、次の相違もあった。

1992年論文は、4つのVAT選択肢を提示した。①間接税調査委員会提案(製造段階までの中央VATと州の小売売上税)。②TRC長期案。③TRC中期案。④ポダー案。また、どのVAT選択肢でも、たばこ、アルコールや燃料など少数の税控除されない高収入消費税による補完が合理的と指摘された。

1993年論文では、①中央VAT、②州VATと③中央と州の二重VATが検討された。そして、TRCの中央VAT案を政治的に実施困難とし、インドで憲法修正の必要ない現行制度内の中期のVAT導入目標をTRC中期案の二重VATとした。しかし、この二重VATは長期目標としては適切ではなく、単一課税主体のVATで、中央消費税、州売上税と垂直的税収分配の廃止とを結合する州VATを長期目標とした。

(注9) スターン等論文は、重要な財源である関税が中央政府管理下におかれ、輸入税が州VATに対して還付可能とされると同時に、州VATが輸出税に還付可能とされること、当面は、中央売上税の即時廃止よりも税率4%の2%への引下げが現実的な方法と指摘した。

(注10) GOI, *Speech of Shri Manmohan Singh (Minister of Finance) presenting Central Governments Budget for 1993-94, Part-B*.

(注11) National Institute of Public Finance and Policy (NIPFP), *Reform of Domestic Trade Taxes in India: Issues and Options, Report of a Study Team*, 1994, NIPFP. この研究報告は、1994年4月に提出された。また、この研究チームは、所長バグチをリーダーに、プロヒットを含む6名で構成された。主要な報告草案は、カナダでのVATデザインの経験のあるポダーの協力を得てバグチにより作成された。

(注12) NIPFP研究は、国内取引税が次のような問題を発生させていると指摘した。

①産出増加と厚生へのロス。②工業と取引きでの非効率性と高コスト。③輸出への妨害。④国内の自由な取引きとインド連邦の共通市場の成長への障害。⑤管轄権間の衝突。⑥納税協力と執行の高コスト。

(注13) NIPFP研究は、中央政府と州政府の提案パッケージ合意を条件に、織物、砂糖とたばこへの州売上税に代わる付加消費税の課税権を州政府に戻すことを提案した。

州政府側の見解と見なされるティマイア論文は、独立二重VAT案を支持するが、州際取引きへの仕向地原則に基づく修正ゼロ税率移出方式による調整が、州政府には全く受

入不可能と批判した。そして、中央売上税を2%に税率を引下げて継続し、中央決済制度による生産州と消費州への税収再分配が提案された。また、州VATが消費税の州分配比率増加により導入可能になるとし、第10次財政委員会での検討を提案した。

ティマイア論文は、これまでの中央政府と州政府間の税収分配で州課税権が侵害されてきたとの認識から、大蔵省が進める税制改革が極めて中央集権的と批判し、州政府側から中央政府の意図の一面を正確に指摘した (Timmeria, G., "VAT and States Fiscal Autonomy", *ET*, January 31, 1995, "VAT & Tenth Finance Commission", *ET*, July 6, 1995.)。

こうした州政府側の見解に対して、NIPFP研究のリーダーであったバグチの論文は、州政府側の改革の遅れの原因をVATの不十分な理解による税収や州自治権を失うという懸念にあり、中央売上税の存続要求を政治的には得策かもしれないが、VAT原則とは相容れないと批判した (Bagchi, Amaresh, "VAT & States: Misconceived Fears", *ET*, February 8, 1995.)。

このようにVAT導入問題、とくに導入形態についての議論はほぼ決着したが、州際取引課税の調整問題では、税収確保を重視する州政府側の中央売上税存続要求が争点になった。

(注14) 州VAT問題に関して、1994年7月5日の大蔵大臣会議の決議により主要な州大蔵大臣、大蔵省財政顧問チェリアとプロヒットの13名をメンバーとし、VAT導入を含む税制改革の全ての側面を検討する「州大蔵大臣委員会」が設置された (GOI, *Resolution, Part I, Section 1 of the Gazette of India, Extraordinary*, dated the 5th July, 1994. NIPFP, *op.cit.*)。

次が主要な調査委嘱事項である。① NIPFP報告と委託貨物税賦課を含むその他の報告の検討。② 中央政府と州政府との財政権分配と一致する統合的で十分に調整された効率的な間接課税制度の展開。③ 州政府と連邦直轄地により導入されるべきVATの望ましさ、実行可能性と可能な設計の検討。④ VATを導入する時間的枠組みの提案。

各州政府は、以上の経過を踏まえ、1995年から売上税改革を検討し始めた。そして、マハラシュトラ州は、詳細は不明であるが、1995年10月1日から州VATを導入すると発表した (Jha, Sikha and P. V. Srinivasan, *Comparative Tax Structure in Four Indian States: Implications for Reform*, Indira Gandhi Institute of Development Research, 1995.)。

(注15) Longo, Carlos, "The VAT in Brazil", in Gills, Malcolm, et al. eds., *Value Added Taxation in Developing Countries*, pp.121-128. Purohit, Mahesh C., *Principles and Practices of Value Added Tax: Lessons for Developing Countries*, Gayatri Publications, 1993. インドと同様に開発途上国で連邦国家のブラジルは、EC諸国のVA移行前の1965年の税制改革により1967年からVATを導入した。

このブラジル型VATは、連邦VATが連邦卸売税を、州VATが州取引高税を代替し

た二重 VAT であった。連邦 VAT は、選択された製造財に 4% から 365% の異なる税率で、前段階税額控除法により賦課された。1980年代後半の税収の60%は、たばこ、アルコール飲料と自動車からであった。州 VAT は、生産段階から小売段階まで前段階税額控除法で賦課され、資本財控除の消費型に近い VAT であった。課税ベースでは、サービス部門と連邦消費税が賦課される燃料、電気、鉱物などが除外された。州内販売の税率は17%、州際販売の税率は12%で、州際販売は、原産地原則により移入州の税率に対して相殺され、移入州は、州内販売の州際販売の税率差を適用した。州 VAT の課税ベースは、1988年の税制改革で廃止された連邦消費税の課税物品に拡大された。

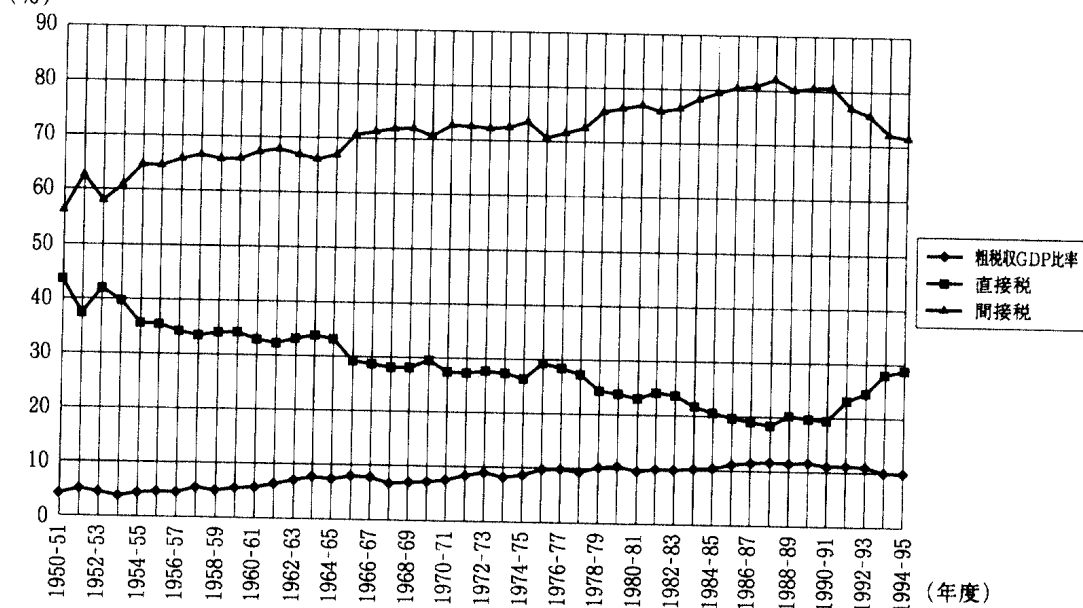
まとめ

1 税制改革の税収効果

大蔵大臣は、1995-96年度予算演説で税制改革を次のように評価した^(注1)。

①直接税では、税率引下げが納税協力を奨励し、所得税と法人税の GDP 比率が1990-91年度の2.1%から1994-95年度に2.8%に増加した。②1994-95年度の工業成長は、関税改革が生産を活性化した結果であり、消費税改革は1994-95年度の税収増加となった。③税制改革は、税務行政の改善とともに税収の浮揚性を確保する租税構造を創出した。

図1 中央政府の粗税収GDP比率と直接税・間接税の構成比率の推移



(出所) GOI, *Indian Public Finance Statistics 1994*, pp. 30-31. より作成。

このように評価された税制改革の税収と租税構造への効果は、以下のようであった。

- (1) 1990年代前半の中央政府経常収入では、前掲の表2が示すように税外収入の増加傾向と対照的に、州分与後の純税収の構成比率は減少した。粗税収は、1993-94年度を除き前年度増加率が10%以上であった。粗税収 GDP 比率は、表4のように1990-91年度の10.8%から1995-96年度の9.9%へ0.9ポイント低下した。
- (2) 直接税の構成比率は、表3より1990-91年度の19.1%から1995-96年度の29.2%へ10.1ポイントも増大した。間接税の構成比率は、対照的に同期間に78.9%から70.6%へ8.3ポイント低下した。この直接税比率の増大は、図1の示す1980年代までのインド独立以来の直接税比率の長期低下傾向を逆転した。直接税 GDP 比率は、2.1%から2.9%へ増加したが、間接税は、8.5%から7.0%へ1.5ポイント低下し、直接税の増加を上回り、粗税収の低下となった。
- (3) 中央政府粗税収の構成比率と GDP 比率では、表3と表4の示す次の変化が見られた。

①税収が最大である連邦消費税は、1991-92年度と1992-93年度には関税改革による減収補填のための増税により、10%前後の前年度増加率となった。税率構造の合理化が開始された1993-94年度の前年度増加率は、2.8%と低いが、MODVATの適用が拡張された1994-95年度には回復した。粗税収構成比率は、1995-96年度の41.2%に僅かに低下したが、純税収は、1992-93年度を除き32%を維持した。しかし、GDP 比率は、1995-96年度の4.1%へ0.5ポイント低下した。この GDP 比率低下は、消費税の税率構造の合理化と税率引下げ、MODVAT適用拡張に伴う税控除増加による減収効果が、従量税率から従価税率への転換と1993-94年度からの工業生産の回復傾向などによる増収効果を上回ったことを示した。これは、VAT移行の遅れた消費税では、税収の所得弾力性増大が税率構造改革のみでは不十分であったことを意味した。

②関税は、1993-94年度のマイナスを含め低い前年度増加率で、粗税収構成比率は、1990-91年度の35.9%から1995-96年度の28.4%へ7.5ポイント低下し、純税収構成比も8.3ポイント低下した。GDP 比率は、1995-96年度の2.8%へ1.1ポイント低下した。これらの低下は、基礎関税(補助関税を含む)の最

高従価税率の大幅引下げ，プロジェクトと資本財の輸入を中心とする税率引下げおよび税率構造の合理化による減収効果を反映した。

③上記2税と対照的な動向を示したのは法人税であった。法人税は，1992-93年度の前年度増加率47%をはじめ増加傾向を示した。粗税収構成比率は，1990-91年度の9.3%から1995-96年度の14.9%へ5.6ポイント増加，純税収も8.4ポイント増加した。GDP比率は，同期間に0.5ポイント増加した。投資と輸出促進のための特別措置と1994-95年度の税率引下げを伴う税率構造改革による減収効果を上回る増加傾向は，1993-94年度からの工業生産の回復による法人利潤の増加が，構造改革による合理化と簡素化によって税収に反映した結果であった。

④所得税でも，粗税収構成比率は，1990-91年度から1995-96年度の期間に3.7ポイント増加し，純税収比率では2.2%ポイントの増加となった。GDP比率は，1995-96年度の1.3%へ0.3ポイント増加した。1992-93年度の税率引下げを伴う税率構造改革と1994-95年度の加重税廃止による減収効果を上回る増加傾向は，工業生産回復による所得増加の構造改革による増収効果とともに源泉徴収制度の拡張による増収を示した。

(4) 租税構造では，法人税と所得税は，粗税収比率とGDP比率において顕著な増加が見られたが，対照的に関税は，低下した。その結果，図1のように直接税比率が大幅に増加した。

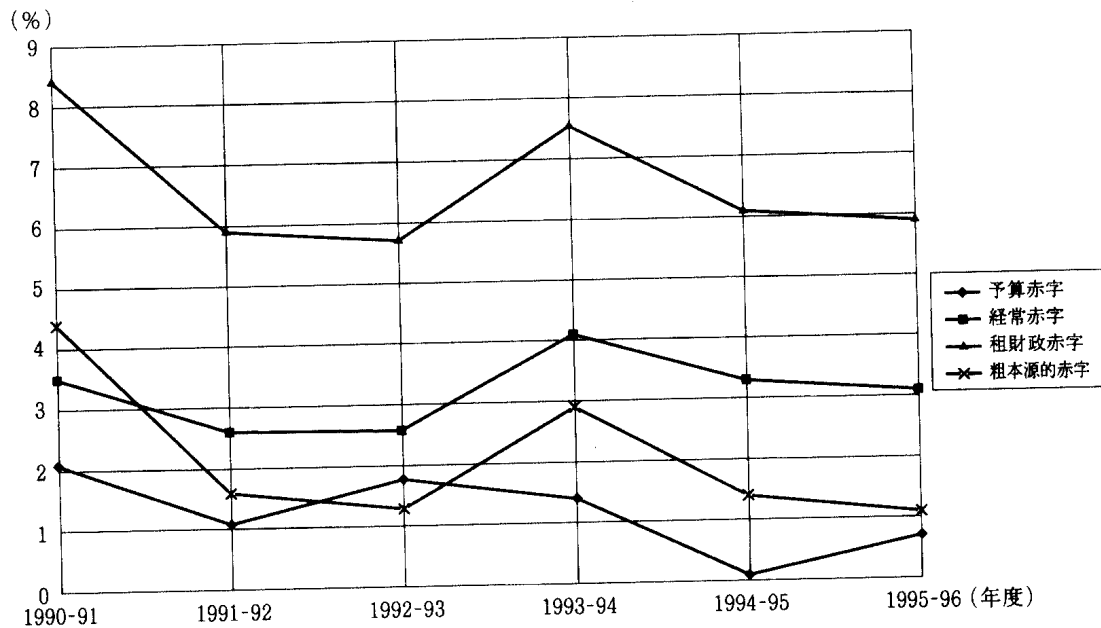
この税収増加について，1995-96年度版『経済白書』は，税率引下げによる浮揚性（税収増加率のGDP増加率に対する比率）の改善と評価した^(註2)。

所得税の平均浮揚性は，1986-87年度から1990-91年度までの1.1から1991-92年度から1995-96年度の1.5へ増加した。法人税は，同期間に0.8から1.7増加した。

したがって，この税収構造での直接税比率の増加は，税収の所得弾力性増大を目指した税制の構造改革の効果を示すと評価できる。しかし，粗税収のGDP比率は，同期間に0.9ポイント低下した。これは，法人税と所得税の増収が関税の減収補填には十分でなかったことと，その補填を期待された消費税のGDP比率低下のためであった^(註3)。

消費税GDP比率の低下は，前記のWBCSの評価が示す税制改革の完了で

図2 中央政府財政赤字（GDP比率）の推移



(出所) GOI, *Economic Survey 1994-95*, p. 15, 1995-96 : *An Update*, p. 11.より作成。

はなく、改革目的がなお実現していないことを示した。中央政府に税制改革の目的である所得弾力的な税収調達力を保障できるのは、法人税でも所得税でも不十分であり、最大の財源であり広い課税ベースを持つ消費税から移行するVATであった。

2 税制改革の意義と課題

1990年代前半に実行された税制改革の成果は、法人税と所得税の所得弾力性増大による増収および租税構造での直接税収比率の長期低下傾向の増加傾向への逆転と関税収入比率の低下という明白な変化に表れている。この税収と租税構造の変化は、SAPの税制改革モデルの租税体系を目指した構造改革による結果であり、SAPの税制改革としての意義を評価できる。

しかし、税制の所得弾力性増大による税収GDP比率の増加という税制改革の最優先課題の達成には、この税収と租税構造への効果もなお十分ではなかった。そして、図2の中央政府の諸財政赤字指標の示すように、SAPの安定化政策の重要課題であった中央政府租財政赤字の削減は、1992-93年度目標GDP比率5%が実現されなかったし、その後1995-96年度修正概算でも5.9%と見積られ、1996-97年度目標3%の実現は、困難な状況であった^(註4)。

そこで、1990年代後半に継続されるべき税制改革では、次の課題が重要となった。

①所得税：所得弾力性と公平性を高めるため、推定課税制度の改善と農業所得を含む課税ベースの拡大。

②法人税：優遇措置の投資と輸出促進の目的に限定した整理・統合。

③関税：税率数の削減による簡素化、消費財に最高税率を適用する税率構造と相殺関税の再検討。

④消費税：税率数の削減による税率構造の簡素化と VAT 移行。

⑤資産課税：課税ベース間のバランスと垂直的公平における役割の視点からの再検討。

⑥税務行政：上記の課題の実行可能性が依存する効率的な税務行政の実現。

こうした課題により実現される中央政府税制は、VAT を基幹税に、輸入税、奢侈・消費税、所得税、法人税と資産課税を補完税とする租税体系となる。また、租税構造は、税制改革前に比べて構成比率の増加する財・サービス課税を中心に、比率の低下する国際取引課税、比率の増加する所得課税と僅かな資産課税となる。この税制は、資産課税を含む点で SAP の税制改革モデルの租税体系および租税構造を修正したインド型税制である。これが、実現可能な望ましい中央政府の税制となる。

そして、1990年代前半の税制改革は、中央政府粗税収の GDP 比率が改革前より低下し、所得弾力性増大による税収 GDP 比率の増加という最優先課題がなお達成できなかった。これは、消費税の GDP 比率低下が主要な理由であった。

したがって、最優先されるべき課題は、望ましい税制の基幹税であり、所得弾力的税制を実現可能とする消費税の包括的 VAT 移行である。この VAT 移行は、TRC の二重 VAT 案が連邦制度での中央政府と州政府との合意形成に必要で十分な内容を伴わなかったため遅れた。そこで、大蔵省委託による国立財政政策研究所の研究報告の独立二重 VAT 案は、連邦制度における中央政府と州政府の課税権区分の維持、明確な課税の仕組みおよび税収分配方式と税収調達の保障により、両政府が受入可能で、実行可能な提案となった。

独立二重 VAT 案により、消費課税の包括的 VAT 移行は、中央政府のイニシアティブの下で、州政府の政治的選択による実行段階に入った。VAT 移行は、1990年代前半の構造改革が十分に達成できなかった最重要課題である所得弾力的な税制を中央と州の両政府において実現可能とした。そして、この独立二重 VAT は、連邦国家インドに適合するインド型 VAT になったのである。

(注1) GOI, *Speech of Shri Manmohan Singh (Minister of Finance) presenting Central Government's Budget for 1995-96, Part-B.*

(注2) GOI, *Economic Survey 1995-96*, 1996.

(注3) Bagchi, Amaresh, "Strengthening Direct Taxes: Some Suggestions", *EPW*, Vol.30, No.7-8, "VAT & States: Misconceived Fears", *ET*, February 8, 1995. バグチ論文は、次のような粗税収 GDP 比率低下の原因を指摘した。①税収 GDP 比率の改革前への回復には直接税の増収だけでは不十分で、消費税の VAT 移行が必要である。②直接税の増加は、TRC 報告の目標である GDP 比率 5% の半分であり、所得税徴収額は、潜在的収入の半分しか把握していない。

(注4) 諸財政赤字概念は、次のような内容である。予算赤字 (budget deficit) = 総支出 - 総収入。経常赤字 (revenue deficit) = 経常支出 - 経常収入。粗財政赤字 (gross fiscal deficit) = (貸付け、純返済を含む総支出) - (経常収入 + 一定の非負債資本収入) = 経常赤字 + 資本支出 + 純貸出し - 公企業株式の負の投資 (disinvestment)。粗本源的赤字 (gross primary deficit) = 粗財政赤字 - 利子支払い。

財政赤字削減は安定化政策の課題であるが、この実現には、構造調整政策である税制改革に加えて、計画経済体制の基礎を形成してきた中央政府と州政府間の財政関係を含む支出政策と予算および財政制度全体の構造改革が必要であることを指摘しておきたい。なお、財政赤字削減問題については、別稿を用意している。

(付記) 本稿は、平成 6 年度～7 年度文部省科学研究費補助金一般研究 (C) (課題番号 06831007) による研究成果である。