

連邦国家インドにおける消費課税の調和

山本 盤男

目 次

- I はじめに
- II 連邦国家における租税配分
 - 1 多管轄間の租税配分
 - 2 開発途上国における租税配分
 - 3 インドにおける租税配分
- III 消費課税の調和
 - 1 管轄間の消費課税の調和
 - 2 連邦制度での下位 VAT
 - 3 インドの消費課税
 - 4 州際取引課税の調和
- IV 売上税改革の課題

I はじめに

インドでは、1990年代前半に構造調整政策の一環として抜本的な税制改革が実行された。この改革の90年代後半に残された最大の課題は消費課税の付加価値税 (value added tax, VAT) への移行であったが、とくに州政府レベルの売上税改革の進展が遅かった。その理由として次の3点が指摘できる。第1に、主要な消費課税である連邦消費税 (Union Excise Duties)、州売上税 (State Sales Tax) と中央売上税 (Central Sales Tax, CST) の VAT 移行を目指す改革では、憲法の規定する中央政府と州政府の課税権の調整が

不可欠となり、両政府間の合意形成と内容次第では憲法修正が必要なことである。また、連邦制度下で多様な社会経済構造をもつ州政府相互間の合意形成も容易ではなかったし、1950年代以来の中央政府の租税政策への州政府の不信感という背景もあり両政府間の調整は困難な課題であった(注1)。第2に、91~93年の『税制改革委員会 (Tax Reform Committee, TRC) 報告』が勧告した二重 VAT (Dual VAT) 案と CST 改革案の課税メカニズムや形態などが不明確であったため、VAT 導入論者の間で論争が生じたことである。この論争は95年の専門化グループの報告により収束に向かったが、なお州際取引課税である CST 問題が残された (山本 [1997a])。第3に、90年代後半には中央政府レベルで毎年のように政権が交代し、税制改革の実行、とくに州政府の合意形成へのイニシアティブを取るために不可欠な安定的政治基盤を持つ政権が成立しなかったことである(注2)。90年代後半のインドでは3回の総選挙と5回の政権交代があり、中央政府ではインド人民党 (Bharatiya Janata Party, BJP) や国民会議派 (National Congress Party) といった有力政党が議会多数を支配できる状況でなくなり、地域政党を含む連立によってしか政権を維持できなくなった。とくに国民会議派政権の後を継いだ統一戦線 (United Front, UF) 政権は、会議派の閣外支持により支えられるという弱い政権基盤のため、政治的に不安定で税制改革を実行する能力に欠けていた(注3)。

中央政府の消費税改革に進展が見られたのは、BJP 連立政権であるヴァジュパイー (Atal Bihari Vajpayee) 政権の1999-2000年度予算での税制改正である。この予算では、生産性と雇用を促進する間接税改革の着手が主要戦略の1つに位置づけられた。この改革では、単一税率の完全 VAT への移行が中期目標とされ、消費税の税率数の大幅削減による税率構造改革が実行された。そして、2000-2001年度予算では、修正付加価値税 (Modified Value Added Tax, MODVAT) の税額控除対象が全てのインプット 資本財および最終財とたばこへ拡張され、名称も MODVAT から中央付加価値税 (Central Value Added Tax, CENVAT) へ変更された。また、州政府レベルでは1999年11月16日に開催された州首相・大蔵大臣会議は、2000年1月1日までに州売上税の均一最低税率を実施し、2001年4月1日に統合付加価値税体制を導入する

ことに合意した(注4)。90年代前半に改革を実行した会議派政権の崩壊から停滞してきた消費課税改革は、ヴァジュパイー政権の完全 VAT 移行の明確化と連邦政府のイニシアティブによる州政府側の売上税改革の合意を受けて、実現への期待が高まってきたのである(注5)。

このように消費課税改革の障害となってきた中央-州政府間および州政府相互間の調整と合意、税制改革の実行主体については、解決の方向性が明らかになったといえる。しかし、二重 VAT 制度での州政府レベルの売上税から移行する州 VAT での税制の調和または協調の形態と CST 改革の内容がなお明確になっていない。そこで、本論の課題は、多管轄または連邦制度での租税配分と VAT 制度での国境税調整方法に関する理論展開と欧州連合(EU)などの経験を踏まえて、連邦国家インドでの租税配分と包括的 VAT 制度、なかでも州政府レベルでの CST を含む理論的に適切で実行可能な VAT 制度を税制の調和の視点から明らかにすることである。なお、VAT 移行を目指す州政府レベルでの売上税改革の90年代の具体的な経過を検討し、その改革を州政府財政および租税構造に関して評価する課題は、別稿で果たす予定である。

本論が対象とするインドのような連邦国家での中央と州政府との2段階管轄における消費課税改革は、税制の調和の視点から既に別稿で検討した意味で重要な意義をもっている。それは、EUの成立により地域連合の延長線上で連邦国家を捉え、連邦国家、とくに先進国のアメリカとカナダ、開発途上国のブラジルなどの税制が地域経済統合に不可欠な税制の調和の視点から分析されるようになったことである。そして、こうした先例の理論的分析に基づく連邦国家インドでの消費課税の調和に関する本論のような研究の意義は、インド財政・税制研究のみに止まらない。巨大な人口と多様な文化や社会構造をもつ開発途上国インドでの税制の調和の理論的に適切で実行可能な形態と方法の究明は、東南アジア諸国連合(ASEAN)での税制の調和のパスペクティブにおいて貴重な教訓を提供できるであろう。ASEANでは1992年の「アセアン自由貿易地域(AFTA)」の合意により域内共通関税の形成が目指されてきたが、1997年の経済危機を契機に地域経済統合の重要性が高まった。この統合の基礎となる共同市場の形成には、経済制度なかでも税制の調和な

いし協調が不可欠であり、消費課税の調和がアジェンダの優先課題となるのである。(山本 [1998, 2000a, 2000b])。

経済統合の促進が期待される VAT 制度の研究は、共同市場形成のため共通税制として VAT を発展させてきた EU (EC) に関して豊富で貴重な研究成果の蓄積がある。なかでも、テイト (Alan A. Tait) とクノッセン (Sjibren Cnossen) の研究はその中心であり、国際比較研究の面でも注目すべき成果である(注6)。また、連邦国家における VAT に関する研究では、ポダー (Satya N. Poddar) 論文が連邦政府と州政府の導入可能な VAT 形態の基本的選択肢を提示しており、貴重な研究である(注7)。開発途上国税制の研究をリードしてきたバード (Richard M. Bird) の最近の研究は、本論で詳論する多管轄間での租税配分と下位レベル政府での VAT 形態に関して注目すべき提案をしている(注8)。また、開発途上国の租税政策に関しては IMF を中心とする研究が注目される。なかでもタンチ (Vito Tanzi) らの研究は、開発途上国での国内消費税分野の問題が VAT による累積課税の取引高税の単なる代替ではなく、VAT の適切なデザインと消費税の課税範囲であると指摘し、インドに関しても検討すべき課題を提示している(注9)。さらに、開発途上国財政研究での新しい傾向は、先進国財政研究と比べ軽視されがちであった地方分権化の研究であり、この基本的な研究視点は、本論でも重視されることになる (Ahmad [1997], Bird and Vaillancourt [1998])。インドの消費課税改革に関する税制の調和の視点からの研究は、1990年代の税制改革以来、プロヒット (Mahesh C. Purohit) などインド国内の専門家のみならずイギリスのバージス、ハウズとスターン (Robin Burgess Stephen Howes and Nicholas Stern) などの貴重な研究がある。とくに消費課税改革に関しては、バグチ (Amaresh Bagchi) の研究はグローバルな視野で VAT 研究の発展を踏まえたもので、インドで指導的役割を果たしており、本論で詳論されることになる。

本論は次のように考察を展開する。II では、多管轄間の租税配分に関するマスグレーブの提案とこれを開発途上国の視点から批判したバードの提案の理論的な検討の後、インドの現行税制に基づくバグチの租税配分提案を考察し、租税配分での問題が包括的 VAT 制度の確立であることを確認する。III で

は、EUでのVATにおける国境税調整方法と連邦制度での二重VATにおける2つの下位VAT提案を比較分析した後、インドでの消費課税の特徴を踏まえた州際取引課税の調和に関するバグチの改革提案を評価する。IVは、インドでの売上税改革の経過を整理した後、改革の課題を明らかにする。

(注1) 中央政府と州政府との間の租税配分に関する独立以来の経過と州政府側の不信感に関しては、多くの研究者が指摘している。バグチ論文は、州際取引が原産地原則により課税されることになった経過を1953～54年の「税制調査委員会」の勧告を中心に整理している (Bagchi [1996])。

(注2) 税制改革を実行可能とする条件については、世界銀行の経験から実行主体である「提案所有者」の重要性が指摘されている (WB [1991], 山本 [1997])。

(注3) インドの1990年代後半の政治状況はめまぐるしく変化した。1996年4月から5月に実施された第11回連邦下院議員選挙 (総選挙) の結果、国民会議派に替わりインド人民党 (BJP) が第1党になったが、多数派工作に失敗したため、第3勢力であるジャナタ・ダル (Janata Dal) を中心とする国民戦線 (National Front) と共産党を中心とする左派戦線 (Left Front) が地域政党とともに統一戦線 (UF) を形成して、6月にデヴェ・ゴウダ (H.D. Deve Gowda) を首相とする政権が成立した。その後97年4月に会議派が閣外支持を撤回したため、外相グジュラル (Inder Kumar Gujral) を首相とする政権が成立した。このグジュラル政権は、会議派がラジーブ・ガンディー暗殺に絡まる問題から支持を撤回したため97年12月に崩壊した。98年2月から3月に第12回総選挙が実施され、第1党のBJPと12政党との連立政権がヴァジュパイーを首相に成立した。しかし、このBJP連立政権も99年4月の全インド・アンナ・ドラヴィダ進歩連盟 (AIADMK) の離脱により総辞職に追い込まれた。99年9月から10月に第13回総選挙が実施され結果、BJPを中心とする全国民主同盟 (National Democratic Alliance, NDA) の連立政権がヴァジュパイーを首相に成立した。

UF政権の大蔵大臣チダンバラ (P. Chidambaram) は、構造調整プログラム (SAP) による経済改革を継続し、税制では所得税と法人税の税率引下げを中心とする改正を行ったが、90年代前半の税制改革の残された課題である消費税についてはVAT移行を明らかにしたのみで、改革には着手できなかった (山本 [1999])。

(注4) 1999年11月16日に開催の州首相・大蔵大臣会議の決定の内容は次の点である (ET [1999-11-16], FE [1999-11-17])。

州間の売上税の税率戦争を終了させるため、2000年1月1日までに売上税の均一最低税率を実施し、売上税に基づくインセンティブを段階的に廃止すること、2001年4月1日に統合付加価値税体制を導入することが合意された。また、これらの決定と中央売上税の合理化をモニターする州大蔵大臣常任委員会の設置も合意された。売上税

- の4つの均一最低税率は、0、4、8と12%で、2つの特別均一税率は1%（金・銀塊、金・銀製品、宝石）と20%（酒類、糖蜜、麻薬）である。2001年4月までの14ヵ月間はVAT実施のための準備、職員の訓練、コンピュータ化と広報に利用される。
- (注5) 売上税改革の経過については、次を参照（M.Govinda Rao [1999-11-11: ET], Ashok K.Lahiri [2000-2-22: ET]）。
- (注6) テイトの研究ではTait [1988], クノッセンの研究ではCnossen [1990a, 1990b, 1998]を参照した。クノッセンは、[1998]において1997年時点でアジアとオセアニア地域で17カ国をVAT採用国と認めているが、インドは含まれていない。MODVATは拡大消費税でVATに類似の税額控除を特徴としていると捉えられている。また、ほとんどの州が製造者売上税および小売売上税を賦課しているが、マハラシュトラ州のみが完全VATを導入した唯一の州と指摘している。
- (注7) ポダー論文（Poddar [1990]）の内容については拙書を参照（山本 [1997]）。
- (注8) バードは、ニューベリーとスターン（David Newbery and Nicholas Stern [1987]）とともに開発途上国税制の指導的研究者で、本論で詳論する論文（Bird [1999]）の他に多数の研究がある（Bird [1990]）。
- (注9) タンチとジー論文（Tanzi and Zee [2000]）は、開発途上国が効果的で効率的な租税制度を確立するさいに直面する問題として、①一定の税の賦課・徴収を困難とする経済構造、②限定的な税務行政能力、③基礎的データの不足または低質さ、④先進国よりも合理的な租税政策を受け入れにくい政治体制、を指摘している。そして、開発途上国で採用されたVATに関して、税額控除がインボイス・メカニズムにより実施されているが、不完全な適用のため実質的な累積課税が残っていることと、2つ以上の税率採用のため公平問題を処理する行政コストが先進国よりも高くなっていることを問題としている。また、消費税の特徴は、広い生産物への不適當な適用範囲であり、狭い課税ベースから相対的に低い行政コストでの収入発生能力を持つ消費税制度が望ましいとしている。

結論として、イマージング市場を持つ開発途上国における健全で効果的な租税政策形成では、次の3つの問題への対応が課題になるとしている。①グローバルな経済統合により必要となる外国貿易税の国内税による代替がともなう外国投資家による移転価格を利用する利益転換および/または小額の資本化による利益持ち出しという問題。②外国投資を誘引する競合のため一般的な租税インセンティブの範囲を拡大する誘惑およびその圧力の高まりと根本的な税制改革の無視：租税インセンティブの有効性。③個人所得税は総税収にほとんど寄与してこなかったが、個人所得課税にグローバル所得概念を適用することを困難とする状況における金融所得への適切な課税。

II 連邦国家における租税配分

1 多管轄間の租税配分

多管轄間の租税配分に関しては、別稿で検討したマスグレーブ夫妻 (Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave) の研究が理論的基礎を提供している (山本 [2000])。マスグレーブは、中央と中間 (州) と地方の3管轄レベル間での租税配分について、効率性を基準に次のような6原則を提唱している (Musgrave [1983, 1993])。

①中間と、とくに低レベル管轄では、管轄間の移動性の低い課税ベースに課税すべきである。②累進税率の個人税は、グローバル課税ベースを最も効率的に実施できる管轄により利用されるべきである。再分配目的を保障するために設計された累進課税は、本来中央レベルとすべきである。④安定化政策の目的に適切な税は中央レベルとすべきで、低レベル管轄の税は循環的に収入安定的であるべきである。⑤下位 (subnational) 管轄間で非常に不均等に分配されている課税ベースは、中央レベルで利用されるべきである。⑥利益税 (benefit taxes) と利用者課徴金 (user charges) は、全レベルで適切である。

この配分原則に公平の基準を考慮した3管轄レベル間の租税配分は、表1のように整理できる。

表1 マスグレーブの多管轄間の租税配分

| |
|---|
| <p>中央レベル</p> <p>統合所得税：下位管轄税は税額控除もしくは所得控除される。</p> <p>支出税</p> <p>天然資源税，利用者課徴金</p> |
| <p>中間 (州) レベル</p> <p>居住者所得税・非居住者所得税：中央税は、通常、無視される。</p> <p>絶対法人税 (源泉地ベース税かフラット税率の物税)</p> <p>仕向地タイプ生産物税：十分な課税根拠がない。小売売上税が支持されている。</p> <p>天然資源税，利用者課徴金</p> |
| <p>地方レベル</p> <p>財産税：中央での富の課税と区別</p> <p>給与税：非居住者所得へのフラット税率の物税</p> <p>利用者課徴金</p> |

(注) 各税への注記は、公平の基準により考慮すべき点である。

2 開発途上国における租税配分

(1) 租税配分原則の再検討

マスメグの3管轄レベル間の租税配分提案は、基本的に先進国財政を基礎とするものである。その先進国と開発途上国の財政は、グローバル化と地方分権化の結合により構造的転換を迫られており、多管轄間の租税配分も再検討を必要としている。とくに多段階政府構造における地方分権化による下位政府の重要性増大と対照的な財政不均衡の拡大を重視し、開発途上国(および社会主義経済から資本主義経済への移行国)に適用可能な租税配分を多様なVATの発展に着目して検討しているのが、開発途上国の財政と税制の専門家であるR.M. バードの論文である(Bird [1999])。

表2 バードの多管轄間の租税配分

| | |
|---|--|
| 中央レベル 法人所得税 累進的個人所得税 利用者課徴金 | VAT(インボイス税額控除法, 仕向地原則, 消費タイプ) CVAT(州際販売へ中央賦課, 州はゼロ税率, 購入者へ税額控除) |
| 地域(中間・州)レベル フラット税率個人所得税 (個人所得税と同一課税ベース) 消費税(自動車関連) 利用者課徴金 | 州VAT(州内販売, 同一課税ベースで各州により異なる税率, 仕向地原則) |
| 地方レベル 住宅財産税 利用者課徴金 | BVT(取引高控除法・加算法, 所得タイプ) |

バードの租税配分提案は、表2のようにまとめることができる。この租税配分を表1と比較すると、3点の相違がある。第1に、表2の中央レベルにはVATとCVAT(compensating VAT, 補償付加価値税)が配分されているが、表1で同じ消費課税ベースで対応するのが支出税である(注1)。第2に、表2の地方レベルにはBVT(事業付加価値税, business value tax)が配分されているが、表1で対応するのが法人を納税義務者とする給与税(payroll tax)である。第3に、表2では3管轄レベルに異なる種類のVATが配分されているのに対して、表1では中間レベルの仕向地タイプ生産物税のみである。これらの相違は、グローバル化と地方分権化に対応可能な下位政府の租税体制強化という現代的な政策課題を多様なVAT形態の利用により開発途

上国に適用可能な租税配分の構成によって達成しようとするバードの研究目的から生じている。換言すれば、バードの租税配分は、マスグレーブの先進国を対象に効率性と公平を基準とする租税配分モデルに対する現代的視点からの再構成提案である。この租税配分提案の基礎となる研究は、次のように展開されている。

まず、バードは、下位政府に適切な租税のこれまでの慣例的な選択基準が開発途上国には適切でないと批判し、再考に必要な2つのガイドラインを提示している。

慣例的基準は、前記のマスグレーブの配分原則が示しているように、①相対的に不動的課税ベースへの税、②課税ベースの相対的に公平な配分、③収入の相対的な安定性、である。これは地方政府が主に利用者課徴金と不動産税に依存することを意味する。そして、こうした原則で含意される高度に中央集権化された租税配分は、新しい改善された売上税形態であるVATの興隆により顕著になり、地域政府に適合する重要な自主財源がなくなる結果になった。この規範的な配分基準モデルの仮定は、もはや開発途上国には適切でなくなったのである。そこで、原則を再検討するためのガイドラインは、①租税配分の重要性は支出責任の配分に大きく依存していること、②有意義な租税配分が自主収入を有意義な方法で決定する能力の配分に関連すること、である。このパースペクティブで最も決定的な変数は、名目税率の決定能力により実行される実効税率の管理となる。

そして、開発途上国での租税配分の問題点は、①全政府レベルでの支出と収入との垂直的不均衡、②混乱した制度が行政および納税コストと希少な資源の配分において税の誘因する非効率によるコストを生じていること、である。現在、ほとんどの国では政府間の垂直的および水平的財政均衡は財政移転により維持されているが、財政等価原則 (principle of fiscal equivalence) は、市民が各管轄から受ける利益に対応して各管轄に税を支払うべきことを示している。効率性は、移転が水平的であるべきことを要請しているが、行政的効率性と実行可能性は、等価原則により適切でない場合でさえ課税と支出を要求しており、これが垂直的移転を主に動機づけている。したがって、下位政府が十分な税を利用可能であれば、財政格差を理由とする移転の主張

もなくなる。下位政府の最も富裕な単位は本質的に自給自足であるべきで、一般的な政府間財政移転に十分な論拠はなくなり、地域均等化を理由とする高位政府からの垂直的移転は、外縁的 (inframarginal) であるべきと主張されている。

そこで、下位税の満足すべき基準は原則的に2つである。第1に、それらは最も富裕な下位単位が本質的に財政オートノミーとなるに十分な収入を与えるべきである。第2に、それらは下位政府に財政責任を最低限明白に課すべきである。この目標を達成する最も簡素で可能な方法は、下位政府に自主税率の決定を認めることである。これらの基準に照らして、利用者課徴金、財産税、消費税、個人所得税、給与税、売上税と事業税 (taxes on business) を検証した結果、一般売上税と事業税が適切であり、具体的には下位 VAT と下位事業税 (subnational business taxes) が提案されている。この下位 VAT と下位事業税がマスグレーブの租税配分との主要な相違点であり、以下のような内容である。

(2) 下位 VAT

VAT は中央政府 VAT で、独立の下位 VAT は実行不可能で望ましくないと考えられてきたが、この専門家の一致した見解は3つの理由で困難に直面している。第1に、重要な政府支出機能を地方分権化する世界的な傾向があり、予算均衡のため重要な収入を地方分権化することが望ましい。第2に、売上税は原則的に地域政府の完全に論理的な財源である。第3に、主要国では異なる種類の売上税が中間政府の主要な財源を構成している。そこで、国際的経験はこれまで2政府レベルでの売上税制度の策定を困難としてきたが、その潜在的問題に対処可能な方法として、2政府レベルの独立 (independent) VAT と連邦-州共通 (joint federal-state) VAT の2つがある。これら VAT の採用諸国の検証により、カナダのケベック州の二重 VAT 制度である QST-GST (Quebec Sales Tax-Goods and Services Tax) の経験は、下位管轄が管轄間の税収清算メカニズムなしに VAT を仕向地原則で課税可能なことを例証している。この経験から、二重 VAT 制度が直面する困難な課題である州際取引きの取扱いについて、ケベック州の QST-GST と類似の結果をもたらす補償 VAT (CVAT) と呼ばれる補足的中央 VAT が提案されて

いる(注2)。

下位政府が仕向地原則で VAT 制度を実行可能とする条件は、十分にデザインされた包括的中央 VAT の存在と統一的監査または中央と下位税務行政間の十分な情報交換であり、租税配分のパースペクティブからは課税政府がその VAT 税率を決定できることが最も重要である。こうした条件を可能とするアプローチとして次のような課税メカニズムの CVAT が提案されている。

CVATは、州が独立の州VATの税率を決定できるという前提条件で、州際販売に州税率の加重平均のような適切な税率で中央政府により賦課される。州VATは、国際および州際販売にゼロ税率を適用する。そこで、州際販売は中央VATと中央CVATを課され、州内販売は中央VATと州VATを課される。他州の登録購入者は、中央VATに対してCVATの税額控除を得られる。この課税構造は表3のように整理でき、州は他州と明示的に取引する必要もなく、税額控除を州間で清算する必要もない(州VAT税率は中央VAT税率より低いことが仮定されている)。したがって、中央政府はCVATを賦課するが税額控除により純収入はないし、購入者による再販売に適用される州VATは仕向地州のVATとなり、CVATは仕向地原則による下位VATとなる。

表3 CVATの課税構造

| | 中央VAT | 州VAT | CVAT |
|------|-------|------|------|
| 州内販売 | 課税 | 課税 | 非課税 |
| 州外販売 | 課税 | ゼロ税率 | 課税 |

(注) 他州の登録購入者にはCVAT税額控除。

このCVATは、開発途上国の特徴である税務行政がそれほど発展していない場合に、脱税から収入を保護できるという長所を持ち、州際取引を仕向地原則により課税可能とする仕組みを持つ下位VAT形態の1つである。しかし、この下位VATについては、他のVAT形態の提案との間に論争があり、IIIで詳論する。

(3) 下位事業税

下位VATが収入と効率性について十分に機能しても、全政府レベルの政治指導者の事業課税への明白な欲求は満足されない。しかし、下位政府が労

働への給与税か資本への資本税または法人所得税かによりインプット課税することは、効率性の観点から正当な経済的理由を見いだすことが困難である。そこで、十分な理由があるのは一般化された利益税で、その可能な課税形態が所得タイプの付加価値に相対的に低税率で賦課される BVT である。

この BVT の特徴は次の 3 つである。①消費でなく所得に賦課する：利潤と賃金の合計か消費と投資に課税する。②消費でなく生産に課税する：仕向地でなく原産地で課し、事実上、輸入でなく輸出に課す。③インボイス税額控除法よりも年会計ベースの取引高控除法か加算法により査定される。

この投資と輸出への課税は、専門家により従来の基準から即座に拒否されるであろうが、現行の法人所得税や資本税のような下位税よりも歪みを生じないし、税制の競合の危険が小さい。また、BVT は現行税の代替として 3 点で優れている。①中立的で、一定の投資形態を有利にしない。②法人所得税に対して、低税率で債務金融のような問題の影響を受けないために、課税ベースの遺漏が生じにくい。③収入が法人所得税よりも安定しているが、他の事業税形態よりも循環的現実には敏感である。この BVT 形態は、理論のみでなく現実の重要な経験もある。そして、事業レベルで付加価値に低税率で異なる VAT 形態で賦課することに意味があり、州と同様に地方レベルで BVT を課すことは完全に実行可能で、より望ましい形態である(注 3)。

VAT については、EU (EC) 型 VAT を基準にその他の諸国の VAT 制度を評価するのが通例である。しかし、バードは、EU とともに長い経験をもつ開発途上国ブラジルやカナダなどの VAT 制度の検証により、国家形態、経済発展、租税制度と税務行政などの異なる環境において多様な VAT が発展していることに着目している。そして、開発途上国の租税配分における支出と収入の垂直的不均衡、すなわち中央集権的財政と税務行政の非効率性という問題に対して、地方分権化に不可欠な地方税制強化のため多様な VAT 形態の適用可能性が追究された。その結果、下位政府の最富裕単位のオートノミーを可能とするに十分な収入の保証と財政権限の明確化の要件を満足する VAT 提案が、州レベルの CVAT と地方レベルの BVT である。CVAT は中央賦課であり、原則的に純収入は発生しないが、州レベルではゼロ税率が適用されるため、中央 VAT と CVAT と州 VAT により形成される中央と州の

VAT 行政の情報ネットワークは、州際販売などによる租税回避のループホールをなくすことが可能になる。これがバードの指摘する CVAT による州の収入保護の効果である。しかし、この VAT 行政情報ネットワークが効果的に機能するには、再び中央政府中心の税務行政の整備と州政府側との緊密な提携が不可欠になる。それには、州政府側の中央政府の租税政策への一定の信頼が基礎になければならない。この点に関して、バードの提案は、カナダの QST-GST の二重 VAT 制度がケベックとオタワとの周知の政治的相違にもかかわらず税務行政的には十分に運用されている事例を高く評価しており、その適合性はケベックの事例に大きく依拠している。しかし、カナダと開発途上国の現実の税務行政レベルにはかなりの乖離があると言わねばならない。また、地方レベルの BVT 行政では、CVAT 以上の困難に直面すると予測される。そこで、州際販売へ中央売上税が賦課され、収入は州に配分されている連邦国家インドでの VAT 体制の形成において、CVAT 提案の適合性が検討される必要がある。

3 インドにおける租税配分

(1) 租税配分の問題点

インドでは、A. バグチの研究が、連邦制度における租税配分に関する先行研究を踏まえ、消費課税（連邦消費税と州売上税）の改革を税制の調和の視点から理論的に検討しており、その内要は以下のように整理できる (Bagchi [1995, 1998]) (注4)。

インドでの課税権は、憲法により財源分離の原則に基づき連邦と州政府に表4のように配分されている。なお、規定されていない残余権限は中央政府にある (山本 [1998])。

表4 インドにおける連邦政府と州政府との課税権配分

| |
|--|
| 連邦政府 |
| 関税, アルコール飲料以外の消費税, 非農業所得税, 資本の価値への税 |
| 州政府 |
| 地租, 農業所得税, 土地・建物, 鉱物権, 新聞以外の財の購入への税, オクトロイ/入域税, 電気の消費または販売への税, 自動車, 奢侈品, 専門職 商業および職業への税。 |

こうした課税権配分に関して、バグチは協調の欠如と制度的欠点の故に発生している問題とその基礎的要因を、次のように指摘している(注5)。

①中央政府への所得税の配分は、下位政府による課税が生じる問題を避けるためであったが、所得課税ベースの「農業」と「非農業」所得への区分と異なる政府レベルへの配分は、直接課税制度の公平と収入潜在力を損ない、脱税へ容易な道を開いた。②所得、財産と、専門職、商業および職業への税の課税ベースは重複していた。③鉱物への特許権使用料は州政府へ配分されているが、特許権使用料を実現する州権限は法律により取り上げられた。④管轄間での未調整の重複課税は間接税においてより有害であった。中央政府の賦課する消費税が全ての物品を垂直的にカバーし、州政府の売上税は第1ポイント課税になったため、生産者と消費者に意図されない負担を生じた。⑤州政府は、中央政府からの委託によって中央売上税法に基づき原産地原則により州際販売に課税できるため、租税負担の輸出が工業立地選択と価格を歪め、管轄間の収入配分が不公平になっている。⑥憲法は、貿易、商業とインド国内の交通の自由を保護する規定を含み、これは州が州内生産と他州からの移入財とを差別する課税を行うのを妨げてきた。しかし、これは他州からのインプットに間接的に差別的課税することを妨げないし、税制の競合と租税負担輸出は広範に行われている。⑦州政府間の税制の競合は売上税水準の抑制に役立つが、その結果は収入と同様に公平にも有害であった。⑧協定と中央政府の立法により国内の売上課税をある程度調和する試みが行われてきた。しかし、州の多くも中央も協定を回避する抜け道を試みてきた。⑨「製造業」を定義する困難の故に、製造段階での物品の「評価」は持続可能でない。連邦消費税賦課でのサービスの除外は別の障害であったし、売上税でも類似の問題を生じた。また、サービス課税権の中央と州への区分は簡素と効率性の助けにならなかった。

以上の問題点は、内容的には①と②は所得課税、③は天然資源課税に関する問題であり、④から⑨は消費課税において中央と州政府間の重複課税と州政府相互間の税制の競合により生じた問題で、ほぼ妥当な指摘である。そして、消費課税が中央と州の税収構成で大きな比重を占めていることと、下方硬直的な支出による財政赤字構造を踏まえるならば、消費課税の課税ベース

の重複と競合を解決する税制の調和が最優先の課題であることは明らかである。

(2) バグチの租税配分提案

そこで、バグチは、マスグレーブやバードのように包括的ではないが、インドの現行租税配分の現状と問題点を踏まえ、連邦（中央）政府と下位（州）政府との二段階管轄間の租税配分について主要な課税を税制の調和の視点から分析している。

(a) 個人所得税：個人所得税の下位政府への排他的な配分は、中央政府の責任である安定化機能を弱め、また、下位政府では高い累進課税が実行可能でないため、所得再分配機能も弱まる。所得と資本への累進税の立法と行政の中央集権化は、行政的に便利でコスト効率的である。そこで、個人所得税は、中央と下位の両政府に配分される税であり、中央で査定された同一課税ベースに賦課され、下位政府に最小の幅で税率を決める裁量を与えるならば、協調が可能になる。

(b) 法人所得税：法人税の下位政府への配分は、労働所得税よりも大きな問題を生じるため、法人税は中央で適切に賦課され、収入が合意された定式により下位管轄間で配分されることによって最良に調和される。

(c) 間接税（付加価値税）：国内取引課税での取引高税タイプの売上税は、歪みと累積課税効果を生じるため、国内と対外取引に中立的な消費課税として、仕向地原則の付加価値税（VAT）が一般的に選択される。連邦国家での VAT 運用では、下位管轄間取引の取扱いが問題となり、中央 VAT、下位政府 VAT と共通 VAT もしくは二重 VATs が選択肢となる。仕向地原則に基づく VAT は、国レベルでの賦課のほか連邦での円滑な運用ができないという見解が多いが、EU での VAT 制度は連邦の下位政府レベルでの VAT 運用が可能であることを示している。この VAT では、制約のない財政的競合が税率へ下方圧力を加え、租税および支出政策の遂行能力を損なうため、税率を収束させる協調が必要になる。

(d) 天然資源課税：天然資源、とくに鉱物への課税権は、多くの国で下位政府に賦与されているが、鉱物税と特許権使用料の中央集権化も主張されている。下位政府が地域サービスの供給コストをカバーするために天然資源に

課税することは適切と一般的に認められており、中央政府の介入は一定の状況における環境保護政策を促進するために必要とされる。

以上の個別税の分析に基づく2管轄間の租税配分は、表5のように整理できる。

表5 バグチの2管轄間の租税配分

| | |
|------------------------------|---------------|
| 連邦（中央）政府 | |
| 個人所得税 | 中央 VAT（仕向地原則） |
| 法人所得税（下位政府への収入配分） | |
| 天然資源課税（環境保護目的） | |
| 下位（州）政府 | |
| 個人所得税（中央個人所得税と同一課税ベース，税率決定権） | 州 VAT（仕向地原則） |
| 天然資源課税 | |

この租税配分は、マスグレーブの3管轄レベル間の租税配分提案と比較すると、2管轄レベル間の配分である他に、次のような相違が見いだされる。

①個人所得税では、中央政府と同一課税ベースによる下位政府の賦課を認め、下位政府間における税率の協調を必要としている。②法人所得税では、法人課税を下位政府に認めないが、中央政府の法人税収の下位政府への定式による配分を最良の調和方法としている。③VATでは、EUでのVAT制度を事例に、連邦国家での連邦と下位政府による共通VATまたは二重VATの運用を可能とし、下位政府間の税率の協調を必要としている。

バグチが個人所得税の課税権を下位政府に認める点は、インドの現行制度での中央政府から州政府への所得税収の分与を前提にしている。同様に、法人税収の下位政府への配分も、中央政府総税収の一定割合の州政府への分与という第10次財政委員会の勧告内容を踏まえたものと考えられる（山本[1998]）。さらに、VATでは、インドの直面している二重VAT導入の課題を考慮した内容である。これらは、現行の中央と州政府間の課税権および税収配分を基礎に、それに関連する課題を前提とした内容であり、マスグレーブの一般的な租税配分から乖離していると同時に連邦国家インドにより適合的な配分提案と言える。

次に、バードによる多管轄間の租税配分提案との比較では、マスグレーブ提案よりも類似しているように見えるが、決定的な相違点は、バードの多様なVAT形態の利用であり、とくにCVATである。インドでは、州際取引

には中央売上税 (CST) が原産地原則により税率4%で課税されており、税務行政は州政府に委託され、税収は発生州に譲与されている。この CST 改革が VAT 移行に関連して問題となっており、CVAT は注目される提案である。

(3) 租税配分の課題

バグチと異なる州政府の視点から VAT 制度を論じたグルムールティ (S. Gurumurthi) の論文は、カナダなどの VAT 制度を分析した上で、連邦制度では連邦と下位政府の2つの独立タイプ VAT が行政能力の点から実施できないし必要でもなく、中央または連邦政府による物品課税が望ましいと主張している (Gurumurthi [1999])。そして、次のような租税配分が提案されている。

インドで州に売上課税権を放棄させるには、収入配分定式のみでは十分でなく、放棄と交換に他の課税権を州に与えること、すなわちギブ・アンド・テイク政策が基本原則となる。そこで、完全付加価値税への転換を促進するため、現行の連邦消費税と州売上税の統合と中央売上税の廃止により物品課税権は中央政府に完全に付与されるべきである。州には中央所得税の課税ベースへの加重税の課税権が与えられ、法人所得税の賦課を認めることが不可欠になる。そして、州が中央と州の総税収の35%を調達し、州売上税収が総税収の20%を占めている現状から、売上税の課税権放棄による州の税収ロス は、さらに新しい VAT の収入から伝統的な収入配分メカニズムにより補償されねばならない。したがって、VAT 税収の10%から15%を徴収または寄与要因により州間で水平的に再配分することが必要になる。この VAT の水平的および垂直的な配分の微調整は、州との協議により行われるが、財政委員会メカニズムがこれに最も適合的と指摘されている。

これまでグルムールティは、州の売上課税権を保持する立場から VAT 導入に関して州売上税を代替する純粋な州 VAT、すなわち生産段階までの中央 VAT との二重 VAT 案を主張してきた (Gurumurthi [1995, 1997]) (注6)。そして、中央売上税を憲法修正により連邦 VAT により代替し、税収を中央と州間で配分すること、州に十分な収入を補償するため中央政府の総粗税収の33.3%を州に配分すること、個人所得税の加重税の課税権を州に委任し、州が12%を上限に決定可能とすることを主張していた。上記の提案は、消費課

税の中央 VAT への統合・転換と州政府の収入確保を最優先する点に特徴があり、二重 VAT 案から大きく方針転換している。また、中央-州政府間の租税配分では、現行税収を補償するため個人所得税の加重税に加えて、法人所得税課税権の州への付与と VAT 収入の一部の州間配分を提案している。この二重 VAT 案への転換理由は明示されていないが、分析過程で NIPFP 報告の独立二重 VAT 案を作成したバグチやショーム (Pathasarathi Shome) などの業績を評価しており、本論で検討したバグチらの研究の影響を明らかに読み取ることができる。グルムールティの研究は、VAT 論争において州政府側の見解を基礎づけ擁護する内容であった点から、この転換は、今後の売上税改革において重要な意味を持ち、1999年11月の州大蔵大臣会議の売上税改革に関する決定との関連も推測される。そして、法人税課税権の州への付与提案は、バードの BVT 案との関連を読み取ることもできるが、内容的には異なる提案である。

そこで、バグチは租税配分における税制の調和を目標に次のような提案をしている。

①個人所得税では、州政府は加重税の賦課権限の付与により補償されうる。
②消費課税では、中央消費税と州売上税が財とサービスを最終消費者段階までカバーする国レベルで賦課する VAT により代替され、州が VAT の加重税と選択された生産物への消費税を賦課するのを認められる。こうした改革は、不可能ではないが容易な課題でないことも EU の経験が示しているとおりであり、連邦による強制を所与とする調和への唯一の実践的過程である。また、税制全体と全ての次元-垂直的と水平的-をカバーする調和は、中央と州政府への課税権の再配分のために憲法修正を必要とすることも指摘されている。こうしたバグチの提案は、グルムールティの主張と関連させるならば、一部で相違が残るが、連邦政府側からの州政府側への譲歩案と理解することも可能であろう。

したがって、インドでの中央と州政府間の租税配分問題は、理論的、租税政策論的には方向性が収斂してきたが、インドに最適な包括的 VAT 制度が確定していないことであり、中央と州政府間の収入配分を前提とする消費課税の調和が改革の中心課題なのである。

(注1) バードが開発途上国における下位税の問題を解決するため提案した原則は次の3つである。①支出と収入を均衡させるために注意が払われるべきこと。②全政府レベルが政治的責任のある支出の資金調達の重要な責任を負うことを保証するために努力すべきこと。③下位税は資源配分を不当に歪めるべきでないこと。これらの原則を満足する方法は、個人所得税の加重税とVATの加重税であり、前者の可能性もあるが、多くの国ではVATに依存するであろうと指摘されている。

(注2) カナダのケベック州での州際取引は、EUで移行体制として運用されている制度と類似の延納制度(deferred-payment system)により取扱われている。他の州と国への輸出はゼロ税率とされ、輸入は課税されるが、州内の登録事業者から非登録事業者または消費者への販売にのみ査定が行われる。この制度とEUの制度との相違は、実施メカニズムとしての最優先の連邦VATの存在であり、連邦政府はGSTの監査の優先を確立している。しかし、実際には州が監査を実施し連邦に報告している。このQST-GST制度の特徴は、単一行政、納税コストに影響する重要な全側面での基本的な一致と税率設定の完全なオートノミーであり、二重VAT制度で求められる州オートノミーと単一行政と簡素化という基準をほぼ満足する理想的解決策に接近したものと評価されている(Bird [1999])。

(注3) バードは、下位税を支配してきた原則の再考と少なくとも3つの原則の放棄を主張している。第1は、全ての重要な財源を中央政府に配分する慣例的租税配分モデルで、下位政府が公共部門のかなりの部分を占める国では不適切である。第2に、VATはほとんどの開発途上国と移行国の中央政府財政の鍵であるが、これを支える下位VATは技術的に実行不可能という通念は誤りである。下位VATは、実行可能であり、少なくともいくつかの大きな連邦国家では最重要の財源となっている。第3は、地方政府収入として勧告されてきた利用者課徴金と財産税のパッケージである。30年間の経験はこのパッケージの問題点を明らかにした。①それは多くの国で実施が困難である。②地方政府が社会分野の主要な支出責任を負うならば、それは十分な財政的基礎を供給できない。③事業への財産税は政治的・経済的悪用に伝導的である。

(注4) バグチは、税制の調和に関する擁護論と反対論を比較考量した後、強い調和形態と無制限な財政競合との中間形態として税制の多様性を認める協調を次のような理由で支持している。

①税の多様性は、公共部門の規模のような構成管轄の状況に適合するために税制の選択に関する選好が異なる余地を認める。②形態が明確と思われる租税においても、実際には課税ベースの定義や課税構造により広く分かれている。③市場に介入するのは租税のみでなく、支出側にも非中立性は内在しうるのであり、租税の多様性は政府の介入による歪み効果の改善に役立つ。④下位レベルでの税制での相違は、国内共同市場の機能と必ずしも矛盾しない。

(注5) バグチは、別の論文でインドにおける中央と地方政府との間の課税権について

次のように問題点を指摘している (Bagchi [1998])。

インド憲法は、財源分離の原則に基づき課税権を中央と州の両政府間に排他的に配分した。憲法に明記されていない税は、連邦の領域とされ、中央政府の課税権に入れられた。また、憲法は地方政府の課税権について明確な規定をしていない。こうした税制のその後45年間の実際的運用は、次のような欠陥を生じた。①中央政府への大きな課税権と低レベル政府への大きな支出責任との間の垂直的財政不均衡は、低レベル政府への大きな移転を必要としたが、これが財政規律を弛緩させ、財政不均衡（財政赤字）を加速的に拡大している。②租税配分制度での分離原則の機能障害のため、所得課税および消費課税において課税ベースが分割され、消費課税では課税ベースが重複しており、制度の複雑化とコストの付加を生じている。州際売上課税では、原産地原則による租税の輸出と租税レンタル協定による州間の税制の競合を防ぐ税務行政の効果的な境界管理と調整が欠如している。④消費課税におけるサービスの課税ベースからの除外は、公平と効率性と同様に税収の浮揚性に悪影響を及ぼしている。

(注6) グルムールティの VAT 導入に関する提案は、拙書 [1997] の第7章を参照。

III 消費課税の調和

1 管轄間の消費課税の調和

管轄間の消費課税の調和に関しては、EU (EC) の事例を中心とする S.クノッセンなどの研究が貴重な成果であり、次のように考察が展開されている (Cnossen [1990, 1998])。

管轄間には、国民国家間、EU のような地域連合での加盟国間と連邦国家での州政府間の3つの場合があり、一般消費税は仕向地原則か原産地原則かにより賦課される。両原則の適用における主要な選択基準は、①管轄間の公平（課税ベースの権利）、②配分上の効率性（立地選択の中立性）、③行政的実行可能性、である。そこで、仕向地原則が次の理由で最良のアプローチとして広く受け入れられている。要素市場（仕向地原則）での硬直性が生産市場（原産地原則）よりも厳しく、原産地原則が公平な取扱い規則に抵触して、受益アプローチにより支持されず、輸出と輸入でのあまりに多くの価額評価を必要とするためである。

EU での国境管理と税関なしの VAT の国境税調整は、1963年のノイマルク委員会報告により域内取引きには原産地原則の適用が支持されてきた。し

かし、1977年の欧州委員会 (European Commission) の第6次指令は延期会計制度 (postponed accounting system), いわゆる延納制度 (deferred payment system) を採用し、1992年の国境管理廃止までの移行期間は、域内の登録事業者間の越境取引には延納制度が適用され、統計報告制度によるモニタリングの実施が合意されている (Bovenberg and Horne [1992], Bonis [1998])。

この国境税調整のため EU で実施ないし検討された方法は、延納制度と税額控除清算制度 (tax credit clearance system, または、清算制度 clearing house system) であるが、両制度は次のような仕組みである (Bird [1999])。

(a) 延納制度

輸出国は輸出にはゼロ税率を適用する。輸入国は輸入に課税せず、最初の受取人に国内 VAT を課税し、同一の申告書で VAT (国内購入) の税額控除を認める。通信販売、免除団体による越境購入などには特別な規則が必要になる。消費者による越境購入は原産地原則で課税される。

(b) 税額控除清算制度 (清算制度)

輸出国は輸出に課税し、輸入業者はその税額控除を輸入国から受け取る。課税期間末に会計が清算され、輸出国は純税額控除残高を輸入国に補償する。

延納制度の長所は、国境管理廃止により国境税調整を会計簿に移す点であるが、欠点は、生産者から消費者までの課税の連鎖が切断されるため、ゼロ税率の輸出が無税で地下経済へ転換される余地が生じることである。これに対して税額控除清算制度の長所は、国境での官僚的形式主義と遅延 (混雑) のコストを削除する点である。しかし、短所は、輸入国が輸入業者の請求する税額控除額の正確さをチェックするインセンティブをほとんど持たず、輸出国による輸入国への VAT 送金が遅れることである。そこで、純輸入国の VAT 残高を調整する清算メカニズムが必要になる。これは、EU 全体をカバーする行政機関を必要とし、加盟国が欧州委員会に運用上の独立を移譲しなければならなくなる (Cnossen [1998])。

2 連邦制度での下位 VAT

IIで検討したバードの租税配分提案は、多段階政府または連邦制度における二重 VAT の下位 VAT として CVAT を提案しているが、同様の下位 VAT として VIVAT (Viable Integrated VAT, 統合 VAT) が、キーンとスミス (Michael Keen and Stephen Smith) 論文により提案されている (Keen and Smith [1996])。この CVAT と VIVAT は、下位 VAT として連邦 VAT との協調の追求と、州際取引の従来の取扱い方法であるゼロ税率、延納制度と清算制度の批判的検証に基づく VAT 研究の成果である。以下では、VIVAT の提唱者の一人であるキーンの論文により両 VAT の課税の仕組みと特徴を検討する (Keen [2000])^(注1)。

(1) 州際取引の取扱い

連邦制度での下位 VAT では、運用における連邦 VAT との協調と州際取引の取扱いが問題となり、その適合性の評価基準として、公平、効率性と最小徴税費に加え、次の6つが指摘されている。①税制決定における州自治。②仕向地原則での課税。③州のゲームをする範囲の最小化。④州際・州内取引に関する納税協力の同一の必要条件(=納税協力シンメトリー)。⑤現行税務行政内での適切な徴税インセンティブ。⑥ VAT 連鎖の保持。

まず、下位 VAT なしの VAT での州際取引の取扱い形態として、ゼロ税率と清算制度が上記の基準により評価されている。

(a) ゼロ税率

これは、上記の基準①、②、③と⑤を満足するが、納税者に同一州の居住者と他州の登録居住者への販売を別に取扱うことを必要とするため上記の基準④に抵触し、また、輸出の税控除により基準⑥の VAT 連鎖を切断する。これは、誠実な貿易業者への税還付を促進しつつ詐欺の余地を制限するという困難な行政問題を生じる。

(b) 清算制度

これは、欧州委員会が1990年代初めに提案し最近修正した制度で、輸出に州内販売と同様に課税し、輸入国でのアウトプット税に対して税額控除する。ゼロ税率を同一の収入配分とするため清算制度により州間で再配分される。これは、ゼロ税率の欠点である基準④と⑥に適合するが、多数のインボイス

を処理するコストと、輸入国が詐欺的な還付請求を監視するインセンティブを持たないために、基準⑤の適切な徴収インセンティブの保持が困難である。EUの最近の提案は、総消費統計による税収再配分であり、これは行政負担を減らす。純税収が消費レベルと税率に依存するため、徴税努力へのインセンティブがなくなるという問題を生じる。

そこで、これらの問題に対応可能な VAT の構造改革として提案された下位 VAT である CVAT と VIVAT は、以下のように評価されている。

(c) CVAT

CVAT では、州際販売への州 VAT にはゼロ税率が保持されるが、これに州際販売への賦課である CVAT が上乗せされる（最終消費者と非登録商人を含む）。しかし、CVAT は州 VAT とは全く別で、連邦 VAT への付加として提案されている。その課税メカニズムは、表 6 の示すとおりで、州 VAT の税収は維持されるが、CVAT には税収が生じない。

これは、基準①と②に加え、⑥の VAT 連鎖を強化し、この税率が中央により決定されるため③の州によるゲームの余地もないという長所がある。基準⑤の徴収インセンティブについては、連邦税務行政のような単一機関により行政されるならば、登録商人以外への州際販売により生じる CVAT 収入の州政府間の清算に関するインセンティブと行政問題を回避できる。しかし、明白な欠点は、州際取引（CVAT と連邦 VAT）と州内取引（州 VAT と連邦 VAT）の取扱いが異なるため、基準④の納税協力シンメトリーに抵触す

表 6 CVAT と VIVAT の課税の仕組み

| | | 取引段階 | 仕入高 | 売上高 | 税率 | 仕入高税額 | 売上高税額 | 納付税額 | 納付総税額 |
|-------|-------|------|-----|-----|----|-------|-------|------|-------|
| CVAT | 州 VAT | I | 0 | 80 | 10 | 0 | 8 | 8 | 72 |
| | | II | 80 | 200 | 0 | 8 | 0 | -8 | |
| | | III | 200 | 480 | 15 | 0 | 72 | 72 | |
| | CVAT | I | 0 | 80 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | II | 80 | 200 | 12 | 0 | 24 | 24 | |
| | | III | 200 | 480 | 0 | -24 | 0 | -24 | |
| VIVAT | I | 0 | 80 | 10 | 0 | 8 | 8 | 72 | |
| | II | 80 | 200 | 10 | 8 | 20 | 12 | | |
| | III | 200 | 480 | 15 | 20 | 72 | 52 | | |

(出所) Keen [2000] の表 1 を基礎に作成した。

(注) 取引段階 I の付加価値は 80、II は 120、III は 280 としている。取引段階 I と II は A 管轄、VAT 税率 10% とし、段階 III は B 管轄、VAT 税率を 15% としている。CVAT の税率は 12%、VIVAT の税率は 10% としている。- は、税の還付を示す。

ることである。

(d) VIVAT

これは、全州が連邦内の登録商人への全販売に共通の中間税率を設定することを必要とし、最終販売（消費者と非登録商人）への適用税率は州の裁量に任される。その課税メカニズムは表6のようになる。これは、総税収と消費者価格に関しては、税率10%の連邦VATと税率5%の管轄Bの小売売上税とが結合した中間税率の共通連邦VATであり、また、税率15%の管轄Bの小売売上税と税率10%の控除可能な源泉税とが結合した共通源泉税となる。

このVIVATは、基準①の州自治の保持と②の仕向地原則、③の州によるゲームの余地がない他、④の納税協力のシンメトリーと⑥の州際取引へのVAT連鎖の保持の利点を持つ。そして、中間段階の税収の仕向地原則による再分配は、徴収と還付ともに連邦税務行政のような単一機関に委ねられるならば、州政府間の清算に関するインセンティブと行政問題を回避できる。

しかし、次のような欠点がある。①VIVATは、中間税率が最高州税率以下に設定される程度まで、少なくとも州内取引きでのVAT連鎖を弱める。②登録商人と非登録商人との異なる取扱いという新たな納税協力の非シンメトリーを導入する。しかし、多くのVATでは、販売者に顧客のVAT登録番号による登録と非登録の区別が既に要求されている。

(e) CVATとVIVATの比較

CVATは連邦税が存在する状況、VIVATはそれが存在しないEUのような状況への適用を想定した提案と考えられてきたが、こうした相違よりも両税を下位VAT形態として比較することが重要であり、次のような類似性が見出される。両税は州際取引きへ州の管理外で設定される税率で課される税であり、州によるゲームの余地を生じることなく仕向地原則の保持により州際取引きへのゼロ税率によって生じるVAT連鎖の切断を修復する。このVAT連鎖の保持では両税にほとんど相違はない。また、徴収インセンティブと清算の問題は、連邦税務行政の存在によって両税の行政を内部化することにより処理でき、両税にいかなる本質的な相違もなく、清算制度の利点を超えている。

両税の構造的相違は、CVATでは商人は州内販売と州外販売とを識別しな

けれどもならないが、VIVATでは登録商人と非登録商人への販売を識別しなければならない点である。登録商人と非登録商人との識別には、購入者の立地の識別よりもかなり多くの経験があり、行政的先例はVIVATを支持している。また、VIVATでは、州VATはVIVATの単段階税に転換され、州税務行政はアウトプット税を単に徴収するのみで、インプット税の還付は連邦行政により取り扱われる故に、CVATよりも簡単になる。したがって、EU加盟国間でのVAT税率の相違は免除インプットを利用する会社の競争状態を歪めるが、加盟国の中間購入者の税率が同一であればこの歪みは消失する故に、CVATよりもVIVATは現行制度を改良すると、その優位性が評価されている。

(2) バードのVIVAT批判

キーン論文のVIVAT優位論に対して、バードとゲンドロン (Pierre Pascal Gendron) の論文は、次のように批判している (Bird and Gendron [1997, 1998])。

このVIVATは、EUでの加盟国内と国間の取引の非シンメトリーな取扱い問題を処理するために登録商人間の取引に適用される「調和された」(均一)VATの提案で、小売段階前で課される均一ユーロVATの1種と見なされる。この制度は、加盟国内と国間の取引の非シンメトリーを、登録納税者と最終消費者への販売の新たな非シンメトリーの創出により修正するものである。したがって、VIVATでの登録納税者への販売は、低税率で課税される故に、新たな詐欺形態へ門戸を開くことになる。バードとゲンドロンは、連邦国家カナダの経験から、CVATに類似のケベック州での二重VAT、すなわち連邦・財サービス税とケベック売上税がVIVATの利点を生かしながらこの問題を回避でき、越境取引の監査に優れた基礎を提供できると、CVATの優位性を指摘している(注2)。

(3) 評価

下位VATとしてのCVATとVIVATをキーン論文の提示する評価基準により比較するならば、納税協力のシンメトリーに関するCVATでの州内と州際販売の識別、VIVATでの登録と非登録商人との識別が主要な相違点である。また、両税の徴収インセンティブと清算の問題は、国境管理なしの

条件における単一行政機関，なかでも連邦税務行政への委託により回避可能とされている。こうした連邦税務行政では事業者の登録制度は必須の要件であり，この登録制度では，VIVAT での登録と非登録商人の識別と同様に，CVAT での州内と州際販売の識別も VAT 登録番号に地域識別番号を組み込むことで容易に解決可能となる。したがって，両税の納税協力の非シンメトリーは優位性の評価では決定的な相違とは言えない。二重 VAT 構造においては，II の表 3 や上記の表 6 の示すように CVAT は生産から消費段階までの州 VAT とは別の下位 VAT として中央（連邦）VAT に行政的に組み込まれる形態をとるのに対して，VIVAT では州 VAT を小売段階税として下位 VAT 連鎖に組み込む形態をとっており，ここに両税の VAT 構造での相違がある。そこで，CVAT では，州 VAT でのゼロ税率を実施可能な州税務行政が不可欠であるため，適用には州 VAT と連邦 VAT の存在が前提となる。VIVAT では，VAT ではなく小売売上税を実施可能な州税務行政と連邦 VAT の存在が必要になる。州税務行政の視点からは，キーン論文の指摘するように VIVAT の場合には相対的に低い行政水準と軽い行政負担になる。したがって，州税務行政に VAT の経験がないが，連邦税務行政には VAT の経験がある場合には，VIVAT の適合性が高くなる。しかし，EU のように既に州 VAT に相当する加盟国 VAT の税務行政が存在するが，連邦 VAT に相当するユーロ VAT が存在しない場合には，連邦 VAT の創設とその連邦税務行政の負担が大きな問題となる。この点で，バードとゲンドロン論文が指摘するように，EU への適用を想定するならば，CVAT が VIVAT よりも類似しているカナダのケベック州での GST-QST が適切な先例となる。したがって，租税政策論の視点からは，両税の理論的優位性の評価よりも対象となる二重 VAT の課税構造に対する両税の適合性が重要となる。その適合性は，①多管轄または連邦における中央（連邦）VAT と下位（州）VAT の存在および形態と，②連邦および州の VAT 税務行政の水準，を基準に評価される必要がある。

3 インドの消費課税

以上の連邦制度における二重 VAT に関する理論的研究成果の考察を基礎

に、インドに最適な二重 VAT 形態が検討されねばならない。この課題に関してバグチは、バードを含む多くの専門家が分析対象とした多様な二重 VAT 形態を持つ連邦国家カナダの VAT 経験に着目し、カナダとの比較検討によりインドの消費課税制度の特徴を次のように整理している (Bagchi [1996, 1997])。

①カナダでは、関税と財産税を除く課税権は中央と州で共有されているが、インドでは、州内の売上税課税権は州に排他的に帰属し、中央政府は製造業のみへの消費税の課税権を賦与されている。②カナダでは、連邦と州の両政府が売上税を賦課できるが、実際には売上税は州により小売段階で賦課されており、租税の輸出は主要な問題とならない。インドでは、州際販売は1956年中央売上税 (CST) 法により州が原産地原則により課税しており、かなりの規模で租税の輸出という結果を生じてきた。③カナダでも課税ベースの重複はあるが、州売上税が小売売上税であるため累積課税はそれほど深刻ではない。インドでは、売上税が州内での販売の第1段階で課税されるため、消費税と課税ベースが重複し、累積課税やその他の望ましくない効果を生じている。④インドでは、売上税はインプットと資本財を含む全ての物品に賦課されるが、サービスが除外されるため、販売でのサービス部分の分離などの問題を生じている。

こうしたインドの消費課税制度の特徴は、複雑さ、透明性の欠如、経済的歪みと課税ベースの管轄間での不公平など深刻な問題を生じた。これら弊害の改善には、製造者売上税から移行した財サービス税 (GST) と州売上税を持つカナダの経験からも、消費課税の調和が不可欠と考えられる。連邦と州の両政府で消費課税の運用を可能にする解決策は、カナダでは長期的には GST から共通課税ベースで連邦政府により実施され、州に税率決定の弾力性を認める共通 (concurrent) VAT になると推測されている。しかし、インドで実行可能な形態は、この共通 VAT でも国 VAT や州 VATs でもなく、二重 VAT 形態が唯一の選択肢になると考えられており、これまでのインドの VAT 導入過程からも妥当な評価と言える。そこで、問題の核心は、EU などの先例と同様に二重 VAT 制度での調和と州際取引の課税取扱いになる。

バグチは、2 政府レベルで消費課税を全く独立に実施することは、カナダ

の経験からも不可能で、何らかの形態での統合が必要になるため、1994年の国立財政政策研究所 (National Institute of Public Finance and Policy, NIPFP) の研究報告やバージス、ハウズとスターン (Burgess, Robin, Stephen Howes, and Nicholas Stern) 論文の提案した二重 VAT 形態を中間的解決策と見なした^(注3)。そこで、憲法の修正を必要とするが、唯一実行可能な長期的 VAT 形態は、仕向地原則に基づき 2 政府レベルで統合された共通 VAT と結論づけられた。この課税ベースは財とサービスをカバーし国で規定され、州には合意された基準税率を条件に弾力的に決定される税率で賦課することが認められることになる。

ところで、インド国内では、1991～93年の『税制改革委員会報告』による二重 VAT 提案をめぐって VAT 形態の議論が展開された。この形態をめぐる議論は、1994年の NIPFP 報告の勧告した独立二重 VAT (independent dual VATs) 案にほぼ収束することになった。しかし、この中央政府の製造段階 VAT と州政府の州 VATs の二重 VAT 案は、州際取引に原産地原則で課税されている CST の取扱いに関する州政府間の合意形成が遅れたため、州売上税の仕向地原則に基づく VAT への移行が進展せず、実現されていないのである^(注4)。ここに州際取引課税の調和が喫緊の課題となる理由がある。

4 州際取引課税の調和

(1) バグチの改革提案

改革の課題となった州際取引課税の調和に関しても、バグチの研究が二重 VAT 制度を枠組みに調整方法として延納制度とゼロ税率制度を検討している (Bagchi [1996, 1997])。

①延納制度：州際販売は原産地州の供給業者にゼロ税率とされ、購入者が仕向地州での最初の販売時に全 VAT の納税義務を負う。②ゼロ税率制度：州際販売は州 VAT のみゼロ税率とし、連邦 VAT は仕向地州の購入者に税の還付が行われる。③このゼロ税率制度へ移行する中間形態として、CST の存続を認めて、州際販売に原産地州で高くても 2% で課税し、輸入業者に税を還付するため、収入をプールして公平な基準で全州に配分する選択肢 (③-a) がある。また、この変形として、原産地州に 2% で州際取引に課税

し、その収入の半分の保持を認め、残りの半분을プールして定式により州間配分する形態(③-b)がある。この形態は、州により受入可能で、実行可能性が高いと考えられる。

これらの制度は、二重 VAT を枠組みとしているが、下位 VAT なしの VAT 体制を枠組みとする国境税調整方法との関係では、①の延納制度は、Ⅲの1で検討した「延納制度」と同一の内容である。しかし、州 VAT には延納制度、連邦 VAT には清算制度と混合的取扱いをする②のゼロ税率制度は、いわゆる「ゼロ税率制度」とは異なる内容である。また、インドの州際取引課税の調整方法を詳細に検討したバージス、ハウズとスターン論文では、州際取引課税の調整方法として、(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 が検討され、インドでは(a)修正ゼロ税率移出 VAT が適切な選択と結論づけられている(Burgess, Howes and Stern [1993], 山本 [1997])。これら3方法との関係では、①の延納制度は(a)と同一であるが、②のゼロ税率制度は(a)と(b)との混合方式である。バグチが現行の消費課税制度を踏まえて、二重 VAT 体制に適切な州際取引課税の調整方法として提案するゼロ税率制度は、インド的な制度と言える。

(2) バグチ提案の評価

こうしたバグチの提案に対して、バード論文は、次のように論評している(Bird [1999])。州際取引きの取扱いについて、バグチが、①延納制度、②州際販売へのゼロ税率(州 VAT のみ)、③ CST 税率の引下げと収入のプールと定式による分配、を提案し、③が運用可能と主張していると捉えている。これに対して、バードは、②がカナダのケベック州で利用されており、最も運用可能な方法と批判している。

バードとバグチの見解は、インドの連邦と州との租税配分において二重 VAT が適切である点では共通している。この二重 VAT 体制での州際取引課税の適切な方法として、バグチはゼロ税率制度を最適としており、この点ではバードの見解と相違はない。しかし、バグチは、それへの移行期の間形態として CST の存続を認め、2つの選択肢を提案している。それが、上記の③-a と、その変形で収入の半分の原産地州での保持と半分のプールおよび定式による配分という③-b である。③-b が、実行可能性の点で州が最も受入

可能な形態とされ、バードはこれをバグチの提案と捉えている。当面の結論という点で、バードの把握は正当である。しかし、バグチの主張は、不明確な部分もあるが、売上税の VAT 移行問題に示されたような歴史的背景を持つ州政府側の中央政府への信任の欠如という現実を踏まえた段階的 CST 廃止を目指す改革案と理解するのが適切であろう(注5)。

このバグチの段階的 CST 改革案は、既に検討した下位 VAT 提案である CVAT と VIVAT を基準にすれば、どのように評価されるであろうか。まず、連邦と州の VAT の存在と形態という視点から見たインドの消費課税制度は、連邦レベルの MODVAT、州レベルの生産段階の売上税と州際課税の CST から構成されている。連邦と州の VAT 税務行政の水準という視点からは、税務行政水準はコンピュータ化が遅々として進展しない非効率性という開発途上国に特有な問題を持っているが、連邦税務行政が州よりも相対的には高い水準と認識されており、MODVAT の行政経験もある。こうした消費課税制度と行政水準は、租税政策の方向性をも考慮するならば、VIVAT よりも CVAT に適合性が認められる。そこで、CVAT の視点からバグチ提案は次のように評価できる。

二重 VAT を枠組みとする CVAT の長所は、実施を担う連邦政府に純税収が発生しないが、下位政府レベルの税務行政が発展していない開発途上国を前提に、仕向地州での中央 VAT に対する税額控除により、州 VAT をゼロ税率とすることによる州際取引の地下経済を利用する脱税の防止効果である。すなわち、CVAT は、開発途上国での二重 VAT 制度が仕向地原則による税額控除メカニズムを切断することなく運用されることを保証する装置になる。これに対して、バグチの③-a は、実施を担う州政府には当面純税収が発生しない(③-b は税収の半分が原産地州に発生する)点で CVAT と同一である。しかし、実施責任が州政府にあり、CVAT との決定的な相違は、中央 VAT の税額控除メカニズムとの関係が不明確であるが、中央と州税務行政との情報交換制度が確立していないならば、控除メカニズムの切断の可能性が高いことである。また、バグチは言及していないが、③-a と③-b の税収のプールと定式による州間配分では、州政府全体をカバーする清算制度が必要になると考えられる。この点でも、清算制度なしという CVAT の前提条件と

表7 州政府統合財政・経常収入の構成

| 年 度 | 1995-96 | | 1996-97 | | 1997-98 | | 1998-99 | |
|----------------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|
| | 金額 | (%) | 金額 | (%) | 金額 | (%) | 金額 | (%) |
| 経常収入(I + II) | 136,803 | 100.0 | 152,836 | 100.0 | 177,047 | 100.0 | 203,106 | 100.0 |
| I 税収(A + B) | 92,913 | 67.9 | 106,139 | 69.4 | 125,008 | 70.6 | 147,095 | 72.4 |
| A 州税収 | 63,865 | 46.7 | 71,102 | 46.5 | 84,959 | 48.0 | 100,393 | 49.4 |
| 1 所得税 | 835 | 0.6 | 1,011 | 0.7 | 1,080 | 0.6 | 1,235 | 0.6 |
| a 農業所得税 | 154 | 0.1 | 103 | 0.1 | 107 | 0.1 | 131 | 0.1 |
| b 専門職、商人と雇用税 | 681 | 0.5 | 907 | 0.6 | 973 | 0.5 | 1,104 | 0.5 |
| 2 財産と資本取引税 | 7,275 | 5.3 | 7,420 | 4.9 | 9,039 | 5.1 | 10,861 | 5.3 |
| a 印紙と登録料 | 5,898 | 4.3 | 6,267 | 4.1 | 7,615 | 4.3 | 9,119 | 4.5 |
| b 地租 | 1,326 | 1.0 | 1,074 | 0.7 | 1,349 | 0.8 | 1,656 | 0.8 |
| c 都市不動産税 | 52 | 0.0 | 79 | 0.1 | 75 | 0.0 | 86 | 0.0 |
| 3 物品とサービス税 | 55,755 | 40.8 | 62,672 | 41.0 | 74,840 | 42.3 | 88,297 | 43.5 |
| a 売上税 | 35,477 | 25.9 | 43,927 | 28.7 | 51,375 | 29.0 | 59,644 | 29.4 |
| i 州売上税 | 28,521 | 20.9 | 35,416 | 23.2 | 40,171 | 22.7 | 45,894 | 22.6 |
| ii 中央売上税 | 4,890 | 3.6 | 5,430 | 3.6 | 7,387 | 4.1 | 8,537 | 4.2 |
| b 州消費税 | 8,517 | 6.2 | 8,805 | 5.8 | 11,338 | 6.4 | 13,629 | 6.7 |
| c 自動車税 | 3,726 | 2.7 | 4,117 | 2.7 | 4,945 | 2.8 | 5,841 | 2.9 |
| d 乗客と貨物税 | 1,508 | 1.1 | 1,663 | 1.1 | 2,075 | 1.2 | 2,402 | 1.2 |
| e 電気税 | 2,377 | 1.7 | 2,718 | 1.8 | 3,390 | 1.9 | 4,070 | 2.0 |
| f 娯楽税 | 440 | 0.3 | 606 | 0.4 | 728 | 0.4 | 785 | 0.4 |
| g その他税 | 3,711 | 2.7 | 835 | 0.5 | 988 | 0.6 | 1,927 | 0.9 |
| B 中央税の配分 | 29,048 | 21.2 | 35,038 | 22.9 | 40,049 | 22.6 | 46,701 | 23.0 |
| 1 所得税 | 11,204 | 8.2 | 13,489 | 8.8 | 15,504 | 8.8 | 18,861 | 9.3 |
| 2 遺産税 | | | | | | | | |
| 3 連邦消費税 | 17,843 | 13.0 | 21,549 | 14.1 | 24,546 | 13.9 | 27,841 | 13.7 |
| II 税外収入(C + D) | 43,891 | 32.1 | 46,697 | 30.6 | 52,039 | 29.4 | 56,012 | 27.6 |
| C 中央の補助金 | 20,996 | 15.3 | 23,155 | 15.1 | 27,704 | 15.6 | 28,306 | 13.9 |
| D 州の税外収入 | 22,895 | 16.7 | 23,543 | 15.4 | 24,335 | 13.7 | 27,705 | 13.6 |
| 1 利子収入 | 5,793 | 4.2 | 8,171 | 5.3 | 7,145 | 4.0 | 6,880 | 3.4 |
| 2 配当と利子 | 103 | 0.1 | 165 | 0.1 | 116 | 0.1 | 122 | 0.1 |
| 3 一般サービス | 7,718 | 5.6 | 5,329 | 3.5 | 6,149 | 3.5 | 6,908 | 3.4 |
| 州宝くじ | 3,737 | 2.7 | 3,639 | 2.4 | 3,054 | 1.7 | 3,765 | 1.9 |
| 4 社会サービス | 1,095 | 0.8 | 1,200 | 0.8 | 1,411 | 0.8 | 1,546 | 0.8 |
| 5 経済サービス | 8,186 | 6.0 | 8,677 | 5.7 | 9,514 | 5.4 | 12,249 | 6.0 |
| 6 財政サービス | 0 | 0.0 | 1 | 0.0 | 0 | 0.0 | 0 | 0.0 |

(出所) RBI [1998, 1999]: Reserve Bank of India Bulletin より作成。

(注) 1997-98年度は修正概算, 1998-99年度は予算概算である。各年度の中央と右欄は構成比を示す。

抵触することになる。なお、バードは、バグチ提案のゼロ税率制度を最も運用可能な方法と指摘しながら、CVAT 提案との関係に言及していない。この制度は、連邦 VAT の税額控除を放棄しない限り、税額控除メカニズムを切断することなく運用可能であり、CVAT と同様の効果が期待でき、この点で両者は類似の形態と考えられる。

以上、インドでの二重 VAT を枠組みとする州際取引課税の調和については、バグチの提案する CST 廃止によるゼロ税率制度を長期的形態とし、移行期での CST 存続と収入のプールおよび定式による州間配分という中間形態から構成される段階的 CST 改革案は、理論的に適切で政策論的にも実行可能性が高いと評価できる。しかし、バグチ提案は、段階的改革に必要な改革スケジュールとアジェンダが明確でなく、これが課題として残されている。

なお、州政府財政の経常収入と総税収における売上税の重要性を表7で確認しておきたい。総税収（中央税の州配分を含む）は経常収入の70%前後、州税収は経常収入の50%であり、中央税の州配分が経常収入の20%で、中央の補助金の15%を加えた中央政府財源移転が経常収入の40%に達し、中央政府財源移転への大きな依存が明らかである。こうした経常収入と税収構造において、売上税収は経常収入の30%、総税収の40%、州税収の60%を占めている。また、CST は州税収の8%、売上税収の14%を占めている。売上税の経常収入と税収における圧倒的な重要性とともに CST の重要性も確認できるであろう。州政府財政の中央政府財源移転への大きな依存という経常収入構造における売上税と CST の州税収における重要性の故に、消費課税改革が州政府財政にとって死活的な意味を持ち、バグチの段階的 CST 改革が必要な理由も確認できる。したがって、連邦-州政府財政問題を継続的な基礎で解決する制度的取決めが不可欠であることも指摘しておかねばならない(注6)。

(注1) CVAT は、バルサノ (Ricardo Varsano) が提案し、マックルア (Charles McLure) が発展させ名づけた。VIVAT は、キーンとスミス (Stephan Smith) が提案した (Keen and Smith [1996], Bird and Gendron [1997, 1998], Bird [1999], Keen [2000])。キーンとスミス論文では、EU での最終的 VAT の選択肢として VIVAT が提案されており、CVAT はこの選択肢に含まれておらず、VIVAT は主に清算制度と

比較分析されている (Keen and Smith [1996])。キーン論文は、キーンとスミス論文に比べて内容が整理され、VIVAT の特徴づけもより明確になっている。なお、インドがアメリカと同様の連邦制度でありながら VAT を持たない国と指摘されており、インドの MODVAT を VAT として認めていないと推測される (Keen [2000])。

(注 2) 10州から構成される連邦国家カナダには、5種類の VAT がある。①連邦 VAT の財サービス税 (Goods and Services Tax, GST) : Alberta 州は GST のみ。② GST を含まない課税ベースへの州の個別の小売売上税 (retail sales tax, RST) : British Columbia, Saskatchewan, Manitoba と Ontario 州。③ GST を課税ベースに含む州小売売上税 (RST) : Prince Edward Island 州。④共通連邦州 VAT である調和売上税 (Harmonized Sales Tax, HST) : Newfoundland, Nova Scotia と New Brunswick 州。⑤州 VAT であるケベック売上税 (Quebec Sales Tax, QST) : Quebec 州。課税の仕組みの詳細は、次を参照 Bird and Gendron [1997, 1998], Bird [1999]。

(注 3) NIPFP の報告 (NIPFP [1994]) およびバージス、ハウズとスターン論文 (Burgess et al. [1993]) の内容については、拙書 [1997] 第 7 章を参照。

(注 4) 州政府側が、国レベルでの VAT 導入を売上税課税権の侵害と見るのみならず、売上税に対する VAT の優位性にさえ疑問をもつ背景には、1956年の売上税に代わる付加消費税、すなわち租税レンタル協定の下での中央政府による実施と財政委員会勧告による税収配分についての不満が指摘されてきた (Gurumurthi [1999])。

(注 5) バグチは、1997年7月の「州大蔵大臣会議」の CST 税率の 4% から 2% への継続的引下げ決定を受けて、CST の廃止を最終的目標と位置づけ、その過程で CST の存続が認められる条件として中間形態の必要性を明確にしている。そして、州政府が要求している委託貨物税 (consignment tax) 導入を最も逆行的と批判した上で、州が懸念する CST 廃止に伴う収入ロスについては、カナダの「調整援助プログラム (Adjustment Assistance Programme)」のような州の収入ロスを補填する基金の中央での設置を提案している (Bagchi [1997])。

(注 6) 中央税収の州政府への配分に関する財政委員会勧告は、中央-州政府間財政関係に大きな影響を与えるが、2000-2001年度から 5 年間の財源移転と配分に関する第 11 次財政委員会の勧告は、2000年7月に政府により受け入れられた。勧告は、中央政府の配分可能な税収の 28% を州に、加えて純税収の 1.5% を砂糖、たばこ織物への売上税を賦課していない州に移譲し、税および税外収入の移転を中央の総経常収入の 37.5% に制限するという内容である。中央政府税収の移譲率は、第 10 次財政委員会勧告の 29% から 29.5% へわずかに引き上げられた (FE [2000-7-28])。

なお、第 11 次財政委員会は、A. M. Khusro を委員長に 5 名により構成され、バグチもメンバーであった (EFC [2000])。そして、委員会の勧告について、8 州の首相がヴァジュパイー首相に配分の増額を要求するなど、論争が発生している (ET [2000-8-22])。

IV 売上税改革の課題

1 売上税改革の経過

CST を含む売上税改革に関する中央政府および州政府の方針は、どのように展開してきたのであろうか。その経過を簡単に跡づけ、売上税改革の政策課題を確認しておきたい。

『税制改革委員会 (TRC) 報告』は、連邦消費税と州売上税と CST の VAT 移行を明確に提案した点で評価されてよいが、その VAT 案は直ちに実行するには内容的に不明確であり、中央および州政府の受入可能な提案でもなかった。そのため、VAT 形態に関する論争を惹起した。そこで、連邦政府は、1993年に NIPFP に中央政府と州政府の同意可能な VAT 制度の設計を目的に国内取引税改革の研究を委託することになったのである。この NIPFP 研究報告『インドにおける国内取引税改革：問題と選択—共同研究報告—』は、TRC 報告以後の VAT 導入問題、ことに州政府レベルでの州売上税と CST の改革を方向づける役割を果たすことになった。報告は次のような概要であった (NIPFP [1994] 山本 [1997])。

①インドで導入可能な VAT 形態としては、均一税率か2または3の税率の消費型で、税取の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という条件に適合する「独立二重 VAT」が提案された。②中央政府は中央製造段階 VAT を、州政府は州 VAT を独自に賦課し、州 VAT では中央 VAT を税額控除しない。③ CST 改革では、州際取引への CST の廃止とバークス、ハウズとスターンの提案した仕向地原則に基づく修正ゼロ税率移出方式の採用が提案された。

そして、この二重 VAT への移行には、次のことが必要とされた。①課税ベースのサービスを含む拡張。②インプットの完全な税控除。③税率構造の最終的には均一税率への合理化。そして、税務行政のコンピュータ化による近代化と簡素化である。

2 売上税改革の課題

NIPFP 報告を検討した州大蔵大臣委員会は、1995年に『売上税改革に関す

る州大蔵大臣委員会報告（以下では、州大蔵大臣委員会報告）』を提出した（NIPFP [1995]）。この報告は次のような内容であった。

委員会は、VAT 採用を中期目標と位置づけ、州売上税制度の簡素化と合理化を当面の緊急課題として、次のことを決定した。①売上税率合理化のため税率カテゴリー数を4に削減し、収入中立的な税率デザインのため全州に均一最低税率が要求される。②全州に新工業への税インセンティブ供与を抑制させる。③税務行政、手続きと様式の合理化と簡素化を目的に、納税者の納税協力コストを最小化するため州間の税務行政の統一化を開始する。そして、これらの決定事項に関して以下の勧告が行われた。

(a) 税率構造：0，4，8と12%の一般最低税率と1と20%の特別最低税率。課税ベースの拡大，税率構造の合理化と税率の水平的調和が緊急に必要であり，適用税率数の削減による税率構造の合理化と免除の最小化および重複賦課の削減または統合により透明性を高めることと，VAT 導入には一層の税率数削減が必要である。

(b) 工業化へのインセンティブ：このインセンティブ供与は1997年4月1日までの廃止で合意されており，新規の工業インセンティブは供与されるべきでなく，現行のものも有効期限終了とともに消滅するとされるべきである。そして，後進地域での工業への援助または特殊な工業の奨励が必要な場合は，資本勘定での透明な補助金形態をとるべきである。

(c) 州際売上課税：CST 改革は，VAT との関係において CST の長期的改革の必要性は認識されたが，改革方式について合意できず，大蔵大臣会議に差し戻された。CST 税率は4%以下であるが，州売上税は4%以上であるため，州外購入が奨励されており，インプットと資本財への税の完全相殺が導入されるまでは CST 税率を4%以下に維持すること，非登録販売者と消費者への全ての州際販売への売上税が規定の税率か10%で課税されることが合意された。

(d) VAT 導入：VAT 採用が望ましく，重要で注意深い準備措置が完全な州 VAT 導入以前に必要とされる。この措置は，①税務官，商業，工業と一般公衆に配布される教材の準備，②税務官，商業と工業のための諸中心地での講習会の開催，③売上税行政のコンピュータ化のデザイン開発，④ VAT 立法

モデルの準備、⑤ VAT 納税者により維持されるべき書類の性質と必要な申告様式その他様式のデザイン、を含む。また、全州が同時に VAT へ移行し、連邦直轄地も改革を実行すべきである。そして、合意できなかった CST 問題は、VAT デザインの一部として連邦政府と検討されるべきである。

(e) 税務行政：上記の勧告の実行にはかなりの事務量が必要になるが、特別な勧告はされなかった。

(f) 委託貨物税：この税の早期導入を求める主張もあったが、州際課税制度改革が検討中の時期に、この導入は適切ではないと考えられ、合意できなかった。

(g) 改革過程のモニタリング：税率の調和に関して州間合意の統一の実施をモニターする機関は州大蔵大臣を含む大臣レベルとし、大蔵大臣会議で最終決定されるべきである。

以上の勧告では、2点について明確な合意が形成されている。第1は、売上税率に関して4つの一般最低税率および2つの特別最低税率への削減と免除数の最小化および重複の削減である。第2は、売上税の工業インセンティブの1997年4月1日までの段階的廃止である。

しかし、重要課題であった VAT 導入は中期目標とされ、その準備過程として売上税率構造の合理化が優先され、導入スケジュールでは合意に達しなかった。同様に、CST についてもゼロ税率方式での合意ができなかった。

このように、州大蔵大臣委員会報告は VAT 導入スケジュールも CST 改革も合意できなかったが、こうした1990年代後半の州政府レベルでの改革過程を身近に経験し、それを踏まえて改革案を提示したのがバグチの研究であったと言える。したがって、売上税改革は、90年代半ばに中央消費税との独立二重 VAT を中間形態とする VAT 移行が基本的方向となった。しかし、CST 改革は、提案された修正ゼロ税率移出方式に委員会が合意できなかった。バグチは、委員会報告の基礎となった NIPFP 報告をリーダーとしてまとめたが、CST が廃止されなければ調和の基本目的である効率性と管轄間の公平が達成できないため、州大蔵大臣会議の検討経過を批判的に評価している。これが、前記の論文のようにバグチが NIPFP 報告の修正ゼロ税率移出方式、いわゆる延納制度ではなく、二重 VAT に対応する混合形態のゼロ税率制度

を長期形態とする段階的改革を提案することになった基本的理由と指摘できる。そして、1999年11月の州首相・大蔵大臣会議の売上税改革に関する合意は、インドにおける包括的 VAT 制度への明確な前進となったが、バグチの段階的 CST 改革提案による CST 改革の合意形成には至っていない。この段階的改革案の明確なプログラム化が残された課題であり、これが州政府レベルでの合意形成を促進することになる。

[引用文献]

- Bagchi, Amaresh [1995]: *Tax Harmonization in Federation: A Survey of Theory and Practice*, NIPFP Working Paper No.1.
- [1998]: “Tax Assignment in the Indian Federation: A Critique,” Isher Judge Ahluwalia and I.M.D. Little eds., *India's Economic Reforms and Development: Essays for Manmohan Singh*, Oxford University Press.
- [1996]: *Harmonizing Sales Taxes in A Federation Case Studies: India and Canada*, NIPFP Working Paper No.9.
- [1997]: “A State Level VAT? Harmonising Sales Taxes: A Comparison of India and Canada,” in Parthasarathi Shome ed. [1997]: *Value Added Tax in India: A progress Report*, NIPFP. [1996] とほぼ同一の内容である。
- [1997]: “Central Sales Tax: Why It Must Go,” *Economic and Political Weekly (EPW)*, Vol.32, No.33, August 16-23, 1997, pp.2171-2172.
- Bird, Richard M. and Pierre Pascal Gendron [1997]: *Dual VATs and Cross-Border Trade: A Review of International Experience*, Discussion Paper No.13, International Centre for Tax Studies, Joseph L. Rotman School of Management, University of Toronto.
- [1998]: “Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution?” *International Tax and Public Finance*, 5, pp.429-442. [1997] を一部修正した論文である。
- Bird, Richard M. [1992]: *Tax Policy and Economic Development*, The Johns Hopkins University Press.
- [1999]: *Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment*, IMF Working Paper, WP/99/165, International Monetary Fund.
- Bonis, Valeria De [1997]: *Regional Integration and Commodity Tax Harmonization*, Policy Research Working Paper 1848, World Bank.
- Bovenberg, A. Lans and Jocelyn P.Horne [1992]: “Taxes on Commodities: A

- Survey,” in Kopits, George ed. [1992]: *Tax Harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis*, Occasional Paper 94, International Monetary Fund.
- Burgess, Robin, Stephen Howes and Nicholas Stern [1993]: *The Reform of Indirect Taxes in India*, Suntry-Toyota Centre for Economics and Related Disciplines, London School of Economics.
- [1995]: “Value-Added Tax Options for India,” *International Tax and Public Finance*, 2, pp.109-141. [1993] を一部修正した論文である。
- Cnossen, Sijbren [1990a]: “Interjurisdictional Coordination of Sales Taxes,” in Gillis, Malcolm, Carl S. Shoup and Gerardo P. Sicat eds., [1990], pp.43-57.
- [1990b]: 「ECにおける税制の調和」(貝塚啓明・石弘光・野口悠紀雄・本間正明編著『グローバル化と財政』有斐閣)。
- [1998]: “Global Trends and Issues in Value Added Taxation,” *International Tax and Public Finance*, 5, pp.399-428.
- Economic Times (ET) [1999-11-16]: “States agree to VAT, uniform ST rates.”
- [2000-8-22]: “Climbdown for Team Naidu.”
- Financial Express (FE) [1999-11-17]: “States agree to uniform sales tax rates by Jan.”
- [2000-7-28]: “Centre okays 11th Finance Commission report.”
- Gillis, Malcolm, Carl S. Shoup and Gerardo P. Sicat eds. [1990]: *Value Added Taxation in Developing Countries*, World Bank.
- Gurumurthi, S. [1997]: “Sales Taxation: Evolution and Reform; Lessons from Tamil Nadu,” *EPW*, Vol.32, No.3, 4, January 18, 25, pp.111-126, 171-179.
- [1999]: “Fiscal Federalism: Towards an Appropriate VAT System for a Federal Economy,” *EPW*, Vol.34, No.40, October 2, pp.2875-2888.
- Keen, Micheal and Stephen Smith [1996]: “The future of value added tax in the European Union,” *Economic Policy*, Vol.14, pp.375-420.
- Keen, Micheal [2000]: *VIVAT, CVAT and All That: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems*, IMF Working Paper, WP/00/83, International Monetary Fund.
- Lahiri, Ashok K. [2000-2-22: ET]: “Are we ready for a single rate of excise,” *Economic Times*.
- Musgrave, Richard A. [1983]: “Who should Tax, Where, and What?” in Mclure Jr., Charles ed. [1983]: *Tax Assignment in Federal Countries*, Australian National University.
- Musgrave, Richard A. and Peggy B. Musgrave [1993]: “Tax Equity with Multiple

- Jurisdiction,” in Maslove, Allan M. ed. [1993]: *Taxation in a Sub-National Jurisdiction*, University of Tronto Press.
- National Institute of Public Finance and Policy (NIPFP) [1994]: *Reform of Domestic Trade Taxes in India: Issues and Options; Report of a Study Team*, NIPFP.
- [1995]: *Report of the Committee of State Finance Ministers on Sales Tax Reform*, NIPFP.
- Newbery, David and Nicholas Stern eds. [1987]: *The Theory of Taxation for Developing Countries*, Oxford University Press.
- Poddar, Satya N. [1990]: “Options for a VAT at the State Level,” in Gillis, Malcolm, Carl S. Shoup and Gerardo P. Sicat eds. [1990].
- Rao, M. Govinda [1999-11-17: ET]: “VAT on the reform agenda,” *Economic Times*.
- Eleventh Finance Commission (EFC) [2000] : *Report of the Eleventh Finance Commission*.
- Reserve Bank of India (RBI) [1998, 1999]: *Reserve Bank of India Bulletin*.
- Tait, Alan A. [1988]: *Value Added Tax: International Practice and Problems*, International Monetary Fund.
- Tanzi, Vito and Howell H. Zee [2000]: *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*, IMF Working Paper, WP/00/35, International Monetary Fund.
- 山本盤男 [1997]: 『インドの構造調整と税制改革』 中央経済社。
- [1998]: 「東アジアの地域経済圏と税制の調和」(九州産業大学『エコノミクス』第3巻第1号)。
- [1999]: 「インドの BJP 連立政権の経済・財政政策の課題」(九州産業大学『エコノミクス』第3巻第3・4号)。
- [2000a]: 「地域経済統合における税制の調和の理論と課題」(九州産業大学『エコノミクス』第4巻第3・4号)。
- [2000b]: 「AFTA における税制の調和と日系企業—インドネシア経済を中心に—」(九州産業大学『産業経営研究所報』第32号)。

(付記) 本論は、平成11～12年度文部省科学研究費補助金基盤研究(C)2)研究課題「アジアの地域経済統合における税制の調和の役割に関する研究」(課題番号11630070) の研究成果である。