

インドでの州 VAT 導入の経過と課題

山本 盤男

目 次

- I はじめに
- II インドの消費課税の特徴
- III 州売上税改革の経過
- IV まとめ—消費課税改革の課題

I はじめに

インドでは、1990年代前半に経済構造改革の一環として抜本的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が遅滞した。その理由として次の3点が指摘できる。第1に、連邦および州政府の重要な税源である連邦消費税（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、憲法に規定された中央政府と州政府の課税権の調整が不可欠であり、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った。1950年代以来の中央政府の租税政策に対する州政府の不信感という歴史的背景もあり、中央-州政府間の調整は困難な課題であった^(注1)、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。第2に、1991～93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 導入支持者の間で論争が生じたことである。この論争は1994年の国立財政政策研究所 (National Institute of Public Finance and Policy, NIPFP) による研究報告により収束に向かったが、なお州際取引課税の CST 問題が残された (山本[1997])。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、税制改革に関する州政府間の合意形成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、とくに1996年に国民会議派政権を継いだ統一戦線政権は、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しか持たなかった^(注3)。

中央政府レベルにおいて消費税改革が進展し始めたのは、BJP 主導のヴァジュパイー政権による1999-2000年度予算での税制改正からである。この予算では、生産性と雇用を促進する間接税改革が主要戦略の1つに位置づけられ、単一税率の完全 VAT への移行が中期目標とされて、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。また、2000-01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、名称も中央付加価値税 (Central Value Added Tax, CENVAT) に変更された。そして、州政府レベルでは1999年11月16日に開催された州首相・財務大臣会議は、2000年1月1日までに州売上税において統一最低税率 (uniform floor rate) を実施し、2001年4月1日に統合付加価値税 (unified value added tax) 体制を導入することに合意した^(注4)。90年代前半のラオ政権による税制改革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 移行方針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統合 VAT 導入の決定により実現への期待が高まった。しかし、州レベルの統合 VAT の2001年導入は2003年4月まで延期され、さらに、ハリヤナ (Haryana) 州を除き、2005年4月1日まで延期された^(注5)。

このように州政府レベルにおいて州 VAT 導入の合意後も改革の実施が遅れた主な要因は、州政府間の合意が最低限に止まり、州 VAT での税制の調和

形態と CST 改革の内容が明確ではなく、また、実施準備が不十分であったためであった。多管轄または連邦制度での租税配分と VAT 制度での管轄間税調整方法に関しては、既に別稿において、理論研究の成果および EU や連邦国家カナダなどの経験に基づきインドでの課題を検討した（山本 [2000a, 2000b, 2004]）。そこで、本論の課題は、連邦国家インドで包括的 VAT 制度における州レベルで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確認し、2005年4月に実施された州 VAT 制度を評価することである。

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では、1990年代の税制改革以来のプロヒット (Mahesh C. Purohit) などインド国内の専門家に加えてイギリスのバージス等 (Robin Burgess, Stephen Howes and Nicholas Stern) の研究が貴重である^(注6)。また、90年代後半の研究では、バグチ (Amaresh Bagchi) とバード (Richard Bird) の論考は、連邦国家カナダでの経験と VAT 研究の最近の成果を踏まえており、重要である^(注7)。

本論では次のように考察を展開する。IIではインドの消費課税の特徴を整理し改革案を検討する。IIIでは州売上税改革の経過について、1995年の州財務大臣委員会の報告と州際取引課税の調和に関する A.バグチの改革提案を検討した後、2005年に州財務大臣特別委員会 (The Empowered Committee of State Finance Ministers) の白書が提示した州 VAT の基本設計を中心に分析して、IVで今後の改革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、多くの研究が指摘している。州政府側が、国レベルでの VAT 導入を売上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年の租税レンタル協定の下での売上税に代わる付加消費税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])。A.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) 統一戦線政権の財務大臣チダンバラ (P. Chidambaram) は、構造調整プログラム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、1990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・財務大臣会議の決定は次の内容である (ET, FE [1999-11])。

州間の売上税の税率戦争を終了させるため、2000年1月1日までに売上税の統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財務大臣常任委員会の設置も合意された。売上税の4つの統一最低税率は、0%、4%、8%と12%で、2つの特別統一税率は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ことになった。

なお、売上税改革の経過については、M. Govinda Rao [1999-11-11:ET] と Ashok K. Lahiri [2000-2-22:ET] を参照。

(注 5) ハリヤナ州は、2003年4月1日からハリヤナ一般売上税法をハリヤナ付加価値税法に替えることにより州 VAT を導入した (WB [2004], Mukhopadhyay [2005])。

(注 6) 1990年代前半のインドでの VAT 形態に関する論争については、拙書 [1997] の第7章を参照。

(注 7) VAT 研究の中心的課題である管轄間税調整方式に関して、CVAT は、ブラジルのバルサノ (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 (Micheal Keen and 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 は主に清算所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 は VAT と認められていないことも付言しておきたい (Keen [2000])。

II インドの消費課税の特徴

インドで実行可能な二重 VAT 形態に関して A.バグチは、R.バードなどの専門家が二重 VAT の好事例と指摘する連邦国家カナダの VAT 制度に着目した^(注1)。そして、カナダの制度および経験との比較検討によりインドの1990年代半ばの消費課税制度の特徴が次のように整理された (Bagchi [1996, 1997])。

- (i) 消費課税権：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課税権を賦与されている。
- (ii) 租税輸出：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、租税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、かなりの規模での租税輸出という結果を生じてきた。
- (iii) 重複課税：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、累積課税その他の望ましくない効果を生じている。
- (iv) サービス課税：インドでは売上税はインプットと資本財を含む全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ていた。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 (goods and services tax, 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た。連邦および州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 から連邦政府により執行され州政府に税率決定の伸縮性を認める共通課税ベースの共通 (concurrent) VAT への移行と予測されている。しかし、カナダの経験からも中央および州政府レベル

で消費課税を全く独立に実施することはインドでは不可能で、何らかの形態での統合が必要なため、インドで実行可能な形態は共通 VAT でも国 VAT や州 VAT でもなく、1994年の国立財政政策研究所 (NIPFP) の研究報告やバージス等論文の提案した二重 VAT 形態が中間的解決策とされたのである^(注2)。そして、この二重 VAT の実現過程では、EU やカナダなどと同様に実行可能な州レベル VAT の調和形態と州際取引課税が主要な問題であった。

(注1) 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、Bird and Gendron [1997, 1998], Bird [1999] を参照。

(注2) NIPFP の報告 (NIPFP [1994]) およびバージス等論文 (Burgess et al. [1993]) の内容については、拙書 [1997] の第7章を参照。

III 州売上税改革の経過

1 州売上税改革の課題

州売上税改革に関して、連邦消費税とともに州売上税の VAT 移行を明確に提案したのは『税制改革委員会 (TRC) 報告』である。しかし、その VAT 案は実行するには内容が不明確で、中央および州政府が受入可能でなかったため、VAT 形態に関する論争を惹起した。そこで、連邦政府は、1993年に国立財政政策研究所 (NIPFP) に中央および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嘱した。その報告である『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—』(1994年)は、VAT 導入問題、ことに州政府レベルでの州売上税と中央売上税 (CST) の改革方向を明確にする役割を果たすことになった。この NIPFP 報告の主要な提案は、次の3点である (NIPFP [1994], 山本 [1997])。

①インドで導入可能な VAT 形態として、均一税率か 2 または 3 の税率数の消費型で、税収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「独立二重 VAT」では、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 は中央 VAT を税額控除しない。③州際取引への CST 廃止とバージズ等論文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。

この「独立二重 VAT」提案により、州売上税の VAT 移行と CST 廃止が主要な改革課題となったのであり、実現には次のことが必要と指摘された。

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額控除。③最終的には税率構造の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 州財務大臣委員会の報告

州政府レベルでは、州財務大臣委員会が、上記の NIPFP 報告を検討し、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、1995年に『売上税改革に関する州財務大臣委員会報告（以下、州財務大臣委員会報告）』を提出した（NIPFP [1995]）^(注1)。この州財務大臣委員会報告は以下のような勧告を行った。

(1) 税率構造

一般最低税率を 0%、4%、8%と12%、特別最低税率を 1%と20%とする。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、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課税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。

(2) 工業化へのインセンティブ

工業インセンティブ供与は1997年4月1日までの廃止が合意されており、新規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により消滅されるべきである。そして、後進地域で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。

(3) 州際売上課税

CST 改革については、VAT との関係において長期的改革の必要性は認識されたが、改革方式で合意できず、財務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いる。インプットと資本財への税の完全相殺の導入までは CST 税率を 4% 以下に維持すること、非登録販売業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% で課税されることで合意された。

(4) VAT 導入

VAT 採用が望ましく、完全な州 VAT 導入以前に次のような重要で注意深い準備措置が必要とされた。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設計開発。④ VAT 立法モデルの準備。⑤ VAT 納税者が管理すべき書類の性質と必要な申告様式その他様式の設計。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 設計の一部として連邦政府と検討されるべきである。

(5) 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、特別な勧告はなかった。

(6) 委託貨物税

委託貨物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。

(7) 改革過程のモニタリング

税率の調和に関する州間合意の統一的实施をモニターする機関は州財務大臣を含む大臣レベルとし、財務大臣会議で最終決定されるべきである。

以上の勧告では、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、2点についてのみ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税率数の削減と免除数の最小化および重複課税の削減である。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。そこで、VAT導入は中期目標とされ、CST改革も長期的改革とされて、主要な改革課題では合意に達することができなかつたのである。

3 州際取引課税の調和

(1) バグチの改革提案

以上の1990年代後半の売上税の改革過程に実際に係わり、その経験を踏まえてCST改革案を提示したのが、前記のNIPFP報告を主導したA.バグチの研究であった。この研究は、以下のような州際取引へのCST廃止に伴う課税調整方法を検討している (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-a：②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、原産地州で州際販売に高くとも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定式により州間配分する方法である。③-b：③-aの変形で、原産地州に州際取引に2%で課税し、収入の半分の保持を認め、残りの半분을プールし定式により州間配分する方法である。③-bが州により受入可能で、実行可能性が高いと指摘されている。

①の「延納制度」は、いわゆる延納制度と同一内容であるが、②の「ゼロ税率制度」では、州VATのみにゼロ税率を、連邦VATには原産地原則を適用しており、取扱いが異なっている。そして、①と②ではCST廃止が前提であるが、②への移行形態である③-aと③-bは、存続するCSTの税率引下げとプールされた収入を定式により州間配分する方式である。前記のようにバージス等論文は、インドでの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を検討し、(a)修正ゼロ税率移出VATが適切な方式と結論づけている (Burgess et al. [1993], 山本 [1997])。これら調整方法との関係では、①は(a)と同一であるが、②の州VATは(a)、連邦VATは(b)、③-aと③-bのCSTは(c)とほぼ同一であり、バグチ提案の②への移行形態である③-aと③-b

表1 州政府統合財政・経常収入の構成

年 度	1995-96			1996-97			1997-98			1998-99		
経常収入 (I + II)	136,803	100.0		152,836	100.0		170,301	100.0		175,448	100.0	
I 税収 (A + B)	92,913	67.9		106,139	69.4		121,641	71.4		128,417	73.2	
A 州税収	63,865	46.7	100.0	71,102	46.5	100.0	81,229	47.7	100.0	88,995	50.7	100.0
1 所得税	835	0.6	1.3	1,011	0.7	1.4	1,086	0.6	1.3	1,421	0.8	1.6
a 農業所得税	154	0.1	0.2	103	0.1	0.1	182	0.1	0.2		0.0	0.0
b 専門職、商人と雇用税	681	0.5	1.1	907	0.6	1.3	904	0.5	1.1		0.0	0.0
2 財産と資本取引税	7,275	5.3	11.4	7,420	4.9	10.4	8,314	4.9	10.2	8,529	4.9	9.6
a 印紙と登録料	5,898	4.3	9.2	6,267	4.1	8.8	7,143	4.2	8.8		0.0	0.0
b 地租	1,326	1.0	2.1	1,074	0.7	1.5	1,091	0.6	1.3		0.0	0.0
c 都市不動産税	52	0.0	0.1	79	0.1	0.1	80	0.0	0.1		0.0	0.0
3 物品とサービス税	55,755	40.8	87.3	62,672	41.0	88.1	71,830	42.2	88.4	79,045	45.1	88.8
a 売上税	35,477	25.9	55.6	43,927	28.7	61.8	48,842	28.7	60.1	53,116	30.3	59.7
i 州売上税	28,521		44.7	35,416		49.8						
ii 中央売上税	4,890		7.7	5,430		7.6						
b 州消費税	8,517	6.2	13.3	8,805	5.8	12.4	11,271	6.6	13.9			
c 自動車税	3,726	2.7	5.8	4,117	2.7	5.8	4,854	2.9	6.0			
d 乗客と貨物税	1,508	1.1	2.4	1,663	1.1	2.3	2,004	1.2	2.5			
e 電気税	2,377	1.7	3.7	2,718	1.8	3.8	3,194	1.9	3.9			
f 娯楽税	440	0.3	0.7	606	0.4	0.9	665	0.4	0.8			
g その他税	3,711	2.7	0.6	835	0.5	0.1	1,001	0.6	0.1			
B 中央税の配分	29,048	21.2		35,038	22.9		40,411	23.7		39,421	22.5	
1 所得税	11,204	8.2		13,489	8.8		18,171	10.7		15,333	8.7	
2 遺産税							0					
3 連邦消費税	17,843	13.0		21,549	14.1		22,240	13.1		24,086	13.7	
II 税外収入 (C + D)	43,891	32.1		46,697	30.6		48,660	28.6		48,031	27.4	
C 中央の補助金	20,996	15.3		23,155	15.1		24,223	14.2		23,863	13.6	
D 州の税外収入	22,895	16.7		23,543	15.4		24,438	14.3		24,168	13.8	
1 利子収入	5,793	4.2		8,171	5.3		7,910	4.6		7,478	4.3	
2 配当と利子	103	0.1		165	0.1		94	0.1		106	0.1	
3 一般サービス	7,718	5.6		5,329	3.5		6,420	3.8				
州宝くじ	3,737	2.7		3,639	2.4		3,258	1.9				
4 社会サービス	1,095	0.8		1,200	0.8		1,686	1.0				
5 経済サービス	8,186	6.0		8,677	5.7		8,328	4.9				
6 財政サービス	0	0.0		1	0.0		1	0.0				

(出所) RBI [各年度版]: *Reserve Bank of India Bulletin, State Finances: A Study of Budgets.* より作成。

(注) 1999-2000年度と2003-04年度は修正概算, 1998-99年度は予算概算である。各年度の右欄は構成比を示す。

1998-99年度と1999-2000年度の数値の一部の空白は、統計資料が入手できなかったためである。

(単位：千万ルーピー,%)

1999-2000			2000-01			2001-02			2002-03			2003-04		
214,810	100.0		237,953	100.0		255,675	100.0		280,340	100.0		329,927	100.0	
150,095	69.9		168,715	70.9		180,312	70.5		198,798	70.9		228,103	69.1	
105,637	49.2	100.0	117,981	49.6	100.0	128,097	50.1	100.0	142,143	50.7	100.0	162,806	49.3	100.0
1,700	0.8	1.6	1,971	0.8	1.7	3,058	1.2	2.4	2,163	0.8	1.5	2,332	0.7	1.4
	0.0	0.0	107	0.0	0.1	61	0.0	0.0	47	0.0	0.0	37	0.0	0.0
	0.0	0.0	1,864	0.8	1.6	2,997	1.2	2.3	2,116	0.8	1.5	2,295	0.7	1.4
10,682	5.0	10.1	11,187	4.7	9.5	12,984	5.1	10.1	15,424	5.5	10.9	17,861	5.4	11.0
	0.0	0.0	9,675	4.1	8.2	11,183	4.4	8.7	13,596	4.8	9.6	15,627	4.7	9.6
	0.0	0.0	1,415	0.6	1.2	1,718	0.7	1.3	1,751	0.6	1.2	2,170	0.7	1.3
	0.0	0.0	97	0.0	0.1	84	0.0	0.1	77	0.0	0.1	64	0.0	0.0
93,255	43.4	88.3	104,824	44.1	88.8	112,054	43.8	87.5	124,556	44.4	87.6	142,613	43.2	87.6
63,128	29.4	59.8	73,364	30.8	62.2	76,885	30.1	60.0	86,038	30.7	60.5	98,378	29.8	60.4
			16,036	6.7	13.6	17,110	6.7	13.4	18,994	6.8	13.4	20,562	6.2	12.6
			6,666	2.8	5.7	7,644	3.0	6.0	8,441	3.0	5.9	9,803	3.0	6.0
			2,075	0.9	1.8	3,671	1.4	2.9	3,569	1.3	2.5	4,984	1.5	3.1
			4,431	1.9	3.8	4,692	1.8	3.7	5,256	1.9	3.7	6,314	1.9	3.9
			1,147	0.5	1.0	799	0.3	0.6	800	0.3	0.6	893	0.3	0.5
			1,106	0.5	0.1	1,253	0.5	0.1	1,459	0.5	0.1	1,679	0.5	0.1
44,458	20.7		50,734	21.3		52,215	20.4		56,655	20.2		65,297	19.8	
17,111	8.0													
27,347	12.7													
64,714	30.1		69,238	29.1		75,363	29.5		81,541	29.1		101,824	30.9	
35,081	16.3		37,784	15.9		43,082	16.9		45,683	16.3		60,884	18.5	
29,634	13.8		31,455	13.2		32,281	12.6		35,859	12.8		40,940	12.4	
8,641	4.0		11,438	4.8		9,205	3.6		9,502	3.4		10,118	3.1	
284	0.1		154	0.1		129	0.1		328	0.1		281	0.1	
			6,088	2.6		7,965	3.1		8,802	3.1		10,885	3.3	
2,455	1.1		2,700	1.1		4,420	1.7		5,338	1.9		6,589	2.0	
			2,311	1.0		2,558	1.0		2,856	1.0		3,425	1.0	
			11,463	4.8		12,424	4.9		14,372	5.1		16,224	4.9	
			1	0.0		0	0.0		1	0.0		8	0.0	

は、3方法の混合タイプといえる。

(2) バグチ提案の評価

こうしたバグチ提案に対して、R.バード論文は次のように論評している (Bird[1999])。州際取引の取扱いについて、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分配、を提案し、③を運用可能と主張していると捉えられている。そして、バードは、カナダのケベック州で利用されている②が最も運用可能な調整方法としてバグチ提案の③を批判している。

バードとバグチの見解は、インドでの連邦と州との租税配分において二重 VAT が適用可能である点では一致しており、二重 VAT 体制での州際取引課税の適切な調整方法として、「ゼロ税率制度」を最適とすることでも相違はない。しかし、バグチは、それに移行する中間形態として CST の税率を引き下げて存続する2つの選択肢を提案し、CST 収入の半分のプールと定式による配分という③-b が実行可能性の点で州が最も受入可能な方法とした。この③-b をバグチ提案と捉えるバードの理解は、当面の政策提案という点で妥当である。しかし、バグチの主張は、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頼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して理解するのが適切であろう^(注2)。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、バグチ提案の CST 廃止による「ゼロ税率制度」を最終目標とし、移行期での CST の税率引下げによる存続とプールされた収入の定式による州間配分という移行形態から構成される段階的 CST 改革案は、政策的に実行可能性が高いと評価できよう。

以上のように州売上税改革は、90年代半ばに独立二重 VAT を中間形態とする VAT 移行が基本的方向となったが、CST 改革については、「修正ゼロ税率移出方式」で州財務大臣委員会が合意できなかった。この委員会報告の基礎となった NIPFP 報告をリーダーとして主導したバグチは、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、州財務大臣会議の審議経過を批判的に評価している。こうした経過を背景に、バグチは 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 に対応する混合タイプの「ゼロ税率制度」を最終目標とする段階的改革を提案することになったのである。

なお、州政府財政の経常収入と総税収における州売上税の重要性を表 1 で確認しておきたい。1990年代後半からの総税収（中央税の州配分を含む）は経常収入の約70%、州税収は経常収入の50%である。中央税の州配分は経常収入の20%で、中央の補助金の16%を加えた中央政府財源移転は経常収入の40%近くに達し、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、州売上税と CST を合計した売上税収は経常収入の30%で、州税収の60%を占めている。CST も州税収の8%を占めている。売上税の経常収入と税収における重要性は圧倒的である。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州売上税と CST の州税収における重要性の故に、州売上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看過されるべきでない^(注3)。

4 州財務大臣特別委員会の白書

1995年の州財務大臣委員会報告の勧告は実施されず、州売上税改革には進展が見られなかったが、1999年11月の州首相・財務大臣会議は、2000年1月1日までに州売上税において統一最低税率を実施し、2001年4月1日に統合 VAT 体制を導入することに合意した。これにより包括的 VAT 制度への前進が明確となったが、CST 改革に関しては合意に至らなかった。そして、合意された統合 VAT の2001年導入は2003年4月まで延期され、さらに、ハリヤナ州を除き、2005年4月1日まで延期された。このため州首相・財務大臣会議が設置した州財務大臣特別委員会（The Empowered Committee of State Finance Ministers）は、2005年1月17日に『州レベル付加価値税に関する白書（A White Paper On State-level Value Added Tax）』を発表した（GOI [2005wp]）。この白書は2005年4月1日実施を目指す州 VAT の基本設計の定式化に関する検討結果を提示したもので、以下がその概要である。

(1) VAT 導入の背景と経過

当特別委員会の設置に至る経過が次のような説明された。まず、現行売上税構造には、二重課税と税の多重性（取引高税、売上税の加重税、付加加重税など）の問題があるとし、VAT 導入による5つの利益が指摘されている。①相殺が事前購入へ支払われた税と同様にインプット税にも与えられる。②取引高税、売上税への加重税、付加加重税などその他の税は廃止される。③全体的な税負担が合理化され、一般的に価格も下落する。④商人による自己査定となり、透明性が増す。⑤より高い収入増加となる。

1999年11月開催の州首相・財務大臣会議は、3つの重要な決定を実施するため当特別委員会を設置した。①州レベル VAT の導入前に州間の不健全な売上税率「戦争」が終了され、売上税率が2000年1月1日からの異なる物品カテゴリへの統一最低税率の実施により調和されねばならない。②売上税負担の調和のため、売上税関係の工業インセンティブも2000年1月1日から停止されねばならない。③これら2目標の達成を基礎に、十分な準備の後、州レベル VAT 導入のための措置が州により取られる。そこで、当特別委員会は、州 VAT 設計の調和を試みるとともに、1年半の間に最初の2目標に関して98%の成功を達成可能とし、州レベル VAT 導入への組織的準備のための措置が開始された。現在、③に関して、ほぼ全州が VAT 法案を完了し、大統領の合意を得る過程かまもなくこの段階に達するとの認識が示された。

(2) 州レベル VAT の設計

州 VAT の設計は、VAT の収束を必要とする共通点と州の地方的特徴に対応する伸縮性に関する連邦での妥協点を見いだすことにより作成されたが、共通収束点は、相殺／インプット税額控除の概念、適用範囲と関連諸問題に関係しており、以下のような内容である。

- (i) VAT 概念と相殺／インプット税額控除：VAT の本質は事前に支払われた税の相殺であり、これはインプット税額控除／払戻しの概念により実行される。
- (ii) 相殺／インプット税額控除の範囲：インプット税額控除は、他州および州内の販売へのインプット／供給の購入に対して製造業者と商人に与えられる。州からの在庫移転／委託販売に対しても4%超のインプット

税は税額控除に適格である。

- (iii) 税額控除の繰越し：税額控除が1ヵ月の販売の納付税額を超えるならば、超過分は次会計年度末まで繰り越される。また、第2年度末に控除超過インプット税額があるならば、同額が払戻しに適格である。資本財へのインプット税額控除も商人と製造業者に利用可能である。資本財への税額控除は、最大36ヵ月の均等月分割払いで調整される。なお、インプット税額控除に適格でない資本財については、当特別委員会の決定した原則に基づきネガティブリストが作成される。
- (iv) 輸出の取扱い等：当国からの全輸出に州内の納付税額が3ヵ月以内に完全に払い戻される。なお、経済特区 (Special Economic Zone, SEZ) の単位と輸出志向単位 (Export Oriented Unit, EOU) にはインプット税免除または3ヵ月以内のインプット税の払戻しのどちらかが与えられる。
- (v) 他州からの購入インプット：州際販売と在庫移転による他州からの購入インプットの納付税額は、税額控除に適格でない。中央売上税の段階的廃止は決定されており、準備として包括的州際課税情報交換制度 (comprehensive inter-state tax information exchange system) が設立される。
- (vi) 当初在庫の取扱い：2004年4月1日以後に購入され、2005年4月1日に在庫の財の全納付税額は、必要書類の提出を条件にインプット税額控除に適格である。この税額控除は、証明に必要な3ヵ月後の6ヵ月間に利用可能である。
- (vii) インボイス (Tax Invoice)、現金メモまたは請求書の義務的発行：売上高が規定金額以上の登録商人は、規定事項記載の連続番号付きインボイスを購入者に発行すべきである。
- (viii) 登録、小商人と複合制度 (composition scheme)：総年取引高50万ルピー以上の商人には登録義務がある。任意登録の規定もあり、全ての現行商人は自動的にVAT法の下で登録される。州は50万ルピー以内で限度額を決定する権限がある。VAT納税義務はあるが、総年取引高が500万ルピーを超えない小商人は、総年取引高への低税率で納税する複合制

度を選択できる。しかし、複合制度ではインプット税額控除に適格でない。

- (ix) 納税者確認番号 (Tax Payer's Identification Number, TIN) : 納税者確認番号は、全国を対象に11桁から構成される。
- (x) 申告 : 簡単な様式の VAT 申告書は、州の法律/規則により月/四半期でファイルされ、支払伝票が添付される。ファイルされた申告書は規定期限内に精査され、技術的間違いが発見されれば納税不足分が請求される。
- (xi) VAT 納税義務の自己査定手続き : VAT の基本的簡素化は、税額控除の相殺に基づく申告書の提出によって VAT 納税義務が商人自身により自己査定されることである。法律の規定する期限内に当局による会計簿の監査に関する特定公示がなければ、提出の申告書により自己査定されたと見なされる。
- (xii) 監査 : 当局の監査制度により一定比率の申告書が毎年度監査される。この監査組織は偏向を除くために徴税組織と分離される。包括的クロスチェック制度は、申告書を州の VAT 制度の相殺書類と中央消費税および所得税の書類と比較するため、州政府税務当局と中央消費税および所得税の税務当局との間の協調に基づき運用される。
- (xiii) インセンティブ : 現行インセンティブ制度は、VAT の課税連鎖が影響されないことを保証した後に適切な方法で継続される。
- (xiv) その他の税 : 取引高税, 加重税, 付加加重税, 特別加重税のその他の全ての税は廃止される。既に入域税 (entry tax) を導入し継続を意図する州は VAT 化すべきで、そうでないならば廃止する必要がある。
- (xv) VAT の適用範囲 : 一般的に全ての財は VAT の適用対象とされ、インプット税額控除が適用される。酒, 宝くじ, 石油, ディーゼル燃料, 航空タービン燃料とその他の自動車用スピリットは適用対象外である。これらは、売上税法またはその他の州法または VAT 法の特別規定により当特別委員会の決定する統一最低税率での課税が継続される。
- (xvi) VAT 税率と品目分類 : VAT 制度は約550の財を対象とし、4%と12.5%の基本税率に加えて免除財の特別カテゴリーと金および銀装飾品

などへの1%の特別税率がある。免除カテゴリーは、未組織部門での天然の未加工品、法律で課税を禁止された品目と社会的含意を持つ品目から構成される約46品目である。このカテゴリーには、個別州の地方的な社会的重要性のあるリストから個別州により選択される最大10品目が含まれ、残りの品目は全州共通である。4%カテゴリーは、医薬品、全ての農業および工業インプット資本財と申告財のような基礎必需品から構成される全州共通の約270品目で、残りは全州共通の12.5%カテゴリーである。砂糖、織物とタバコのAED(付加消費税)品目には、初期の組織的困難の故に、VAT導入後1年間は課税されない。

(3) 州政府による措置

ほとんどの州は、VAT法案を上記のVAT設計での共通収束点を組み込み修正したか修正に合意し、2005年4月1日導入の準備措置を講じている。具体的には、会計簿を含むVAT規則案の準備、査定職員のレベルと点検ポストでのコンピュータ化が開始された。

(4) 関連諸問題

- (i) VAT導入により数年後には収入増加を生じるが、初期にはいくつかの州で収入損失がありうるため、インド政府は、初年度の損失の100%、第2年度の損失の75%、第3年度の損失の50%を補償することに同意し、損失は合意した定式により計算される。
- (ii) VAT導入後のCSTの段階的廃止による収入損失へのインド政府の補償が必要である。この廃止には州際取引に関する課税情報交換制度の規則上の枠組みを示す必要があり、CSTの状況は2005-06年度に当特別委員会により再検討され、廃止に関する適切な決定が行われる。
- (iii) 輸入とサービス税のVATに関する決定が国レベルで迅速に行われるならば、この2つの重要な課税分野は、VAT導入の第2年目からVAT制度に統合される。

(5) 州VAT制度設計の特徴

当白書の州VAT制度設計は、基礎となった1994年のNIPFP報告の独立二重VAT案との比較から次のような特徴がある。

- (i) 適用範囲は、対象外の酒や石油関連品目等と約46の非課税品目を除き、

ほぼ全ての財である。しかし、輸入およびサービス分野は、国の VAT に関する決定を条件に導入第 2 年目から VAT 制度に統合されうるとされ、導入当初は GDP の半分を占めるサービスが課税ベースに含まれず、包括性が確保されていない。

- (ii) 小規模事業者には免税制度と複合制度が適用される。免税額は年取引高50万ルピーである。複合制度は、総年取引高が50万ルピー超から500万ルピー未満の場合、インプット税額控除に適格でないが、総年取引高に低税率で課税する簡易課税制度である。
- (iii) 税率構造は、4%（約550課税品目の内の約270品目）と12.5%の基本税率と1%の特別税率（金および銀装飾品など）から構成され、免除は約46品目である。
- (iv) 税額控除は、州内購入インプットに適用されるが、州際販売および在庫移転による購入インプットには適用されないため、インプット税額控除が州内と州際取引きで非対称である。また、輸出の州内納付税額は、ゼロ税率の適用により還付されるが、輸入への VAT 適用は導入の第 2 年目とされ、輸出入で非対称な取扱いである。こうした非対称な取扱いは仕向地原則による完全な税額控除を実現していない。資本財の税額控除は一括でなく、最大36ヵ月の均等月分割払いである。そして、税額控除の超過分の繰越しと控除超過額の還付が認められる。
- (v) 取引高税、加重税、付加加重税、特別加重税の他の全ての税の廃止により税の多重性が改善される。
- (vi) VAT 導入による州政府の収入損失に関して、中央政府が初年度損失の100%、第 2 年度75%と第 3 年度50%を補償し、CST の段階的廃止による収入損失も補償するとされた。また、州は50万ルピー以内で免税額を決定でき、免除カテゴリーの約46品目のうち個別州の地方的な社会的重要性のあるリストから最大10品目を選択できる。このような VAT 導入への財政支援と免税額および免税品目に関する州政府の裁量が認められている。

(6) 問題点

以上のような特徴を持つ州 VAT には、次のような問題点を指摘できる。

- (i) 課税ベースに関して、適用対象が財のみで、VAT の特徴であるサービス分野が欠落し、課税ベースの包括性が損なわれていることである。
- (ii) 税率構造では、基本税率の 4 % と 12.5 % と特別税率の 1 % が全州の統一税率として強制されることになり、最低税率を条件とする州政府の税率選択権がなく、州の財政オートノミーが侵害されている^(注4)。
- (iii) 州際販売による購入インプットには税額控除が適用されないため、仕向地原則が実現されない。
- (iv) 中央政府の CENVAT における小規模工業への免税限度額は年取引高 4000 万ルピー (2005-06 年度) であり、サービス税の免税額は年取引高 40 万ルピーである。免除額 40 万ルピーにより現在のサービス税納税者の 80 % が利益を得ると推計されており、州 VAT の免税額 50 万ルピーは、ほとんどの小規模事業者が免税になると予測され、サービス税と比較して高い (GOI [2005bs])。
- (v) 輸入への VAT 適用が導入 2 年目になるため、VAT 適用の国内財と適用されない輸入財との価格体系に歪が生じる。
- (vi) CST の段階的廃止は決定済みとし、州際取引に関する課税情報交換制度が必要とされ、2005-06 年度に当特別委員会が再検討と廃止に関して決定するとされたが、CST の段階的廃止のプロセスと廃止後の州際取引課税の調整方法が明確にされていない。

5 ハリヤナ州の経験

州レベル VAT の導入時期は、当初 2001 年 4 月 1 日に設定されていたが、2003 年 4 月 1 日へ、さらに 2005 年 4 月 1 日へ延期された。しかし、ハリヤナ州は、2003 年 4 月 1 日に独自の VAT 制度を導入した。以下で、ハリヤナ州での VAT 制度導入の経験を世界銀行の報告により整理しておきたい (WB [2004])。

ハリヤナ州は、1998 年に製造財へのアウトプット税からインプット税を控除する制度を導入したが、2003 年に大統領の同意を求めることなく一般売上税法を付加価値税法により替えた。全商人は 11桁の納税者確認番号を与えられ、導入時の在庫に完全なインプット税額控除が与えられた。主要税率は

4%、8%と12%で、加えて金塊と宝石類への1%と酒、石油と航空タービン燃料への20%である。免税財は83品目である。インプット税額控除は財の購入に即時に認められ、購入財と販売財との間にいかなる対応関係も必要とされない。資本財へのインプット税額控除は、販売用の課税財の製造への使用に制限された。州際取引きの取扱いは合意された VAT 設計どおりである(輸出される財へのインプット税はゼロ税率とされる。)。州際取引きで販売される財を生産するために使用されるインプットへの税は、インプット税がアウトプット税(CST)を超える範囲まで払戻し可能である。財の支店移転または委託販売の場合のインプット税または購入税にはいかなる相殺も利用可能でない。VAT 導入と同時に行われた行政改革は自己査定制度を含んだ。

このハリヤナ州の VAT 制度は、前記の特別委員会白書の提示する州 VAT 設計と比較すると、主要税率が2つでなく3つであることなどを除きほぼ同一の仕組みを採用している。この VAT 導入の結果、納税者数は6,417から8,504に増加し、州売上税収の増加率は、2002-03年度の17%から2003-04年度には20%になった。そこで、ハリヤナ州での VAT の決定的な評価には時期尚早としながら、VAT 導入が税収損失という結果を生じなかったのは事実であり、納税協力が改善されたことも明らかと評価された^(注5)。また、プロヒット (Mahesh C. Purohit) 論文は、ハリヤナの実験を大成功と評価しながら、次の2点の検討が必要と指摘している (Purohit [2004-06-21: ET])。まず、現行の第1ポイント売上税制度では、納税する商人の数が当局の総登録商人に比較して少ないことである。したがって、VAT では全商人が納税するのであり、免税限度がかなり引き上げられねばならない。1998年のモデル VAT 法は免税限度として50万ルピーを提案しているが、ハリヤナは現行の50万ルピーを10万ルピーに引き下げた。第2に、1998年モデル VAT 法の勧告した小規模商人の複合制度が全体として実施されるべきである。特別委員会の採用したパッチワークは、小規模商人向けの売上税と大規模商人向け VAT という2つの課税制度で、不合理な制度である。しかし、ムコパディヤイ (Sukumar Mukhopadhyay) 論文は、ハリヤナの VAT 設計が異例ではないが、1年間の施行では VAT の効率性を評価するには短すぎると評価を留保している (Mukhopadhyay [2005])。したがって、ハリヤナ州での VAT

施行の経験は、税収面での効果に関する評価には短期すぎるが、少なくとも大きな税収損失を生じていないことと、インプット税額控除が大きな混乱なく実行可能であることを実証していることは、他の州での VAT 施行に関して重要な経験と言える。

以上のハリヤナ州の VAT 導入以前にアンドラ・プラデシュ (Andhra Pradesh) 州とマハーラーシュトラ (Maharashtra) 州での導入例もある。両州は1995年に製造財への取引高控除法による VAT を課税財の再販売者に賦課した。アンドラ・プラデシュ州は19財への VAT を継続しているが、マハーラーシュトラ州は売上税収の浮揚性の損失と小売価格の上昇のため1999年に実験を放棄し、取引高税と加重税による第1ポイント課税の旧制度に戻った^(注6)。また、1996年のタミル・ナードゥ (Tamil Nadu) 州の導入事例もある^(注7)。こうした事例の失敗原因は十分には明らかにされていないが、州 VAT 導入経過の検討から明らかのように、NIPFP 報告の州 VAT 案が十分に理解されていない VAT 制度の導入であり、VAT 設計と税務行政を含む導入準備が不十分であったことが主な原因と指摘できよう。

6 サービス課税の問題点

上記のようにインドでの消費課税制度の中核である中央政府の CENVAT と州政府の売上税から移行する州 VAT の最大の特徴は、サービス分野が課税ベースに含まれていないことである。インドのサービス部門は GDP の約 56% (2002-03年度) を占めており、工業部門 (約22%) の停滞状況においてますます重要性が高まると予測される。そして、サービス課税に大きな反対はなく、中央政府はサービス税 (Service Tax) を1994年度より賦課している。サービス税は、個別税法ではなく1994年財政法に拠り、当初は株式仲買と電話と一般保険の3サービスへの税率5%の賦課から始まった (GOI [1994fb, 1994m])。その後、課税範囲が拡張されて2004-05年度には60以上のサービスに課税されており、2005-06年度の税制改正でも9サービスが追加された。税率も、2003-04年度の税制改正で5%から8%へ、2004-05年度に10%へ引き上げられた。免税額は規定されていなかったが、2005-06年度の税制改正によりサービス供給者の総年売上高40万ルピーの免除額が設定された。

表 2 中央政府経常会計の税収構成

年 度	1994-95		1995-96		1996-97		1997-98		1998-99	
	決算	構成比	決算	構成比	決算	構成比	決算	構成比	決算	構成比
経常収入	146,670		168,571	100.0	193,718		218,299		239,889	
A 税収	83,737	100.0	99,950	100.0	115,246	100.0	125,713	100.0	129,317	100.0
1 所得・支出税	18,288	21.8	22,202	22.2	25,288	21.9	34,647	27.6	31,943	24.7
法人税	13,822	16.5	16,487	16.5	18,567	16.1	20,016	15.9	24,529	19.0
所得税	3,468	4.1	4,316	4.3	4,715	4.1	3,589	2.9	5,755	4.5
利子税	801	1.0	1,170	1.2	1,712	1.5	1,205	1.0	1,264	1.0
2 財産・資本取引税	121	0.1	86	0.1	88	0.1	122	0.1	172	0.1
3 物品・サービス税	65,127	77.8	77,438	77.5	89,592	77.7	90,631	72.1	96,885	74.9
関税	26,789	32.0	35,757	35.8	42,851	37.2	40,193	32.0	40,668	31.4
連邦消費税	37,347	44.6	40,187	40.2	45,008	39.1	47,962	38.2	53,246	41.2
サービス税	407	0.5	861	0.9	1,059	0.9	1,586	1.3	1,957	1.5
4 UT 税	201	0.2	224	0.2	278	0.2	313	0.2	317	0.2
州への配分										
中央政府税収										

(出所) GOI [2004]: *Indian Public Finance Statistics*. より作成。

(注) 中央政府税収の州政府への配分は、財政委員会勧告による制度変更のため2000-01年度から表示された。

サービス税収は、表 2 の示すように導入された1994-95年度の約41億ルピー、総税収の0.5%から、税率引上げにより2004-05年度修正概算では1,415億ルピー、総税収の4.6%に増加した。しかし、現状は、連邦消費税収の32.9%とは大きな差があり、サービス部門の大きさを反映する税収機能が十分には発揮されていないのである。

こうしたサービス税の現状を踏まえて、A.バグチはサービス課税方法に関して次のような問題点を指摘している (Bagchi [2004b])。

サービス税には構造的問題と行政的問題がある。構造的問題は課税ベースと税率と設計に関係しており、とくに課税ベースは包括的であるべきであるが、サービスの選択的課税が分類問題を生じ、実行可能ではない。行政的問

(単位：千万ルピー，%)

1999-2000		2000-01		2001-02		2002-03		2003-04		2004-05	
決算	構成比	決算	構成比	決算	構成比	決算	構成比	決算	構成比	修正概算	構成比
281,553		256,036		265,279		299,826		339,100		373,344	
155,230	100.0	188,603	100.0	187,060	100.0	216,266	100.0	254,348	100.0	306,021	100.0
41,300	26.6	68,174	36.1	69,063	36.9	82,929	38.3	104,946	41.3	133,929	43.8
30,692	19.8	35,696	18.9	36,609	19.6	46,172	21.3	63,562	25.0	83,000	27.1
9,124	5.9	31,764	16.8	32,004	17.1	36,858	17.0	41,379	16.3	50,929	16.6
1212	0.8	414	0.2	189	0.1	-275	-0.1	-46	0.0		0.0
129	0.1	132	0.1	135	0.1	152	0.1	136	0.1	265	0.1
113,440	73.1	119,830	63.5	117,364	62.7	132,612	61.3	148,608	58.4	171,120	55.9
48,420	31.2	47,542	25.2	40,268	21.5	44,852	20.7	48,629	19.1	56,250	18.4
61,902	39.9	68,526	36.3	72,555	38.8	82,310	38.1	90,774	35.7	100,720	32.9
2,128	1.4	2,613	1.4	3,302	1.8	4,122	1.9	7,891	3.1	14,150	4.6
361	0.2	467	0.2	498	0.3	573	0.3	658	0.3	707	0.2
		51,688	27.4	52,842	28.2	56,122	26.0	65,766	25.9	78,617	25.7
		136,915	72.6	134,219	71.8	160,144	74.0	188,582	74.1	227,404	74.3

題は、連邦において中央か州または両方により課税すべきかに関係している。そして、VAT では、財とサービスは同一の基準と税率で包括的課税ベースに賦課されるべきであり、EU を始めとして一般的に実行されている。インドでは、サービス税は中央政府により CENVAT とは独立に憲法の連邦リストの 97 項での残余課税権により賦課されている。サービス税と CENVAT との統合に関して、中央政府に製造段階を超えて CENVAT を賦課する権限を与えるには憲法修正を必要とし、2003 年憲法修正（第 95 次修正）により中央政府は、サービス税の賦課と中央および州政府による徴収形式を決定する権限を法律により定式化することが可能となった。しかし、これは、州が売上税から移行する州 VAT とサービス税を統合することを可能とはしない。そこで、

インドでは、CENVAT と州 VAT の二重 VAT の下での中央と州の両政府の包括的課税ベースの VAT 体制への移行は、究極目標にすべきと指摘された。

以上のように、現行の中央政府によるサービス税には財とサービスへの分離課税という重大な問題があり、インドの現状を基礎に中央と州の両政府による財とサービスの包括的課税ベースの二重 VAT 制度を最終目標に、実行可能な改革案の検討が必要になっている。

(注1) 委員会では緊急課題に関して次の事項が決定された。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、収入中立的な税率設計のため全州に統一最低税率が求められる。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。

(注2) バグチは、1997年7月の「州財務大臣会議」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による設置を提案している (Bagchi [1997])。

(注3) 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、たばこ繊維物への売上税を賦課していない州に移譲し、税収と税外収入から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。結果として、中央政府税収の移譲率 (29.5%) は、第10次財政委員会勧告の29%よりわずかに引き上げられた (FE [2000-07-28])。

なお、第11次財政委員会は、クソロ (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、論争が発生した (ET [2000-8-22])。

(注4) 世界銀行報告は主要税率を4%、10%と12%としているが、ムコパディヤイ論文およびプロヒット論文は3税率としており、本章では後者を採用した。そして、

ムコパディヤイ論文は、4%が44品目、8%はタイヤとチューブのみ、12%がその他の全品目に適用と指摘している (Mukhopadhyay [2005], Purohit [2004-06ET])。

バグチは、州 VAT の税率構造に関して、州の財政オートノミーが侵害されていると批判をしている (Bagchi [2005])。仕向地に基づく VAT の最低税率 (floor rates) は、EU では規定の税率以下にならないという条件で税率の選択権限を州に認めるという意味であるが、州 VAT では、物品グループで税率が異なるけれども、税制の調和を超えて州間での税率の全体的統一性 (uniformity) が強制されている。しかし、統一性は州の最も重要な財源を実質的に取り除くことになり望ましくもないし、共同市場の運用にも必要でない。州の選択した標準税率を域内で取引される全ての物品に可能な限り適用することが重要で、アメリカやカナダの事例が示すように、全州で同一の税率である必要はない。

(注5) インド準備銀行の州政府財政に関する年次報告も、ハリヤナの VAT 経験に関して、税収へのプラスの影響を評価している (RBI [2005])。

(注6) マハーラーシュトラ州の VAT 導入については、シッカとスリニバサン (Shikha Jha and P.V.Srinivasan) 論文が検討しており、次のような概要である (Shikha and Srinivasan [1995])。

①1995年10月1日からの VAT 導入：売上税への15%付加税と年総売上高120万ルピー超への1.25%取引高税の廃止により売上税の税率の適切な引上げにより統合する。②売上税の州 VAT による代替は今後5年間で実施する。第1段階：年売上高1千万ルピー超の全登録事業者に適用可能、粗利益もしくは生産物の売上と購入価格との差額に賦課、約11,000の事業者をカバーする、漸進的に、多くの事業者をカバーするために取引限度額の引下げ、原料は4%売上税と付加税および取引高税により実効税率を6%以上と算定、製造業者に原料への2%を超える納税の相殺の請求を認める、取引高120万ルピー以下の小規模製造業者に原料への納税への完全相殺を認める、州の設立した100%輸出志向単位に原料、中間財と消費財の売上税の完全相殺。③現行形態でのオクトロイの廃止の決定。

(注7) タミル・ナードゥ州での売上税改革の経過についてグルムールティ (S. Gurusurthy) 論文が詳細に検討している。1996-97年度の売上税改革は次のような概要である (Gurusurthy [1997])。

①多段階課税から単段階課税への全体的移行。②長期租税政策の形成 (商業税の安定的政策：売上税の最低取引高を10万ルピーから30万ルピーへ、選択的複合制度：30万ルピーから50万ルピーは3%、50万ルピーから100万ルピーは5%、自己査定制度：適用取引高を50万ルピーから100万ルピーへ)。③基礎的食料品を完全免除。④売上税加重税と付加加重税の完全廃止、付加売上税は取引高10億ルピー以下の全企業について廃止。⑤ VAT 導入：製造インプットの税負担を3%に引

下げ、再販売者にも適用、総取引高750万ルピー以上の全商人に適用可能；売上税と同率の VAT 納税、再販売時の売上税は再販売段階の付加価値のみに賦課、サービス税の賦課。

IV まとめ—消費課税改革の課題

1 2005-06年度予算の税制改正

P.チダンバラ財務大臣は、2005年2月28日の予算演説で VAT に関して次のように述べている (GOI [2005bs])。

①全州が2005年4月1日から VAT を導入することに合意している。VAT は、現行の売上税を代替し、売上税の累積課税効果を除去する近代的で簡素で透明な税制である。この税はスリランカから中国にまで及ぶ130カ国以上で施行されている。インドには財のみへの中央レベル VAT の CENVAT がある。②中長期的な最終目標は、生産-分配連鎖全体が国 VAT、さらには中央と州を包含する財・サービス税 (goods and services tax, GST) による対象とされるべきである。③州財務大臣特別委員会は、全州に受入れ可能な枠組みに達するため過去7年間努力してきた。中央政府は、完全な支援を約束し、収入損失の場合には合意された定式により州に補償することにも同意している。

この予算演説の要点は、州財務大臣特別委員会の白書による州 VAT 制度の2005年4月1日からの実施を前提に中央政府の財政支援が確認されていることである。しかし、1994年の NIPFP 研究報告により提案された独立二重 VAT という従来の消費課税改革の目標に対して、生産から分配までの全取引過程を対象とする国 VAT、さらには中央と州を包含する GST が中長期的な最終目標とされた点は看過されるべきでない重要な政策方針の表明である。ただ、この GST 提案は唐突に見えるが、源泉は2004年の『2003年財政責任・予算経営法の実施に関するタスクフォース報告 (Report of the Task Force on Implementation of the Fiscal Responsibility and Budget Management Act, 2003, 以下タスクフォース報告)』の税制改革提案に求めることができる (GOI [2004rtk])。

2 『2003年財政責任・予算経営法の実施に関するタスクフォース報告』

このタスクフォースは、連邦財務省顧問ケルカー（Vijay Kelker）を委員長に財務省の各部門担当次官等の6名により構成され、2004年7月に報告を提出した。当報告の目的は、2003年財政責任・予算経営（FRBM）法の規定する経常赤字と財政赤字の削減目標を2008-09年度までに達成するための政策戦略の提案であり、次のような概要である。

(1) 中期財政計画

財政整理戦略に関して4原則が採用されている。①財政整理は収入主導であるべきこと。②財政整理は事前調整（front-loaded）であるべきこと。③財政整理の収縮効果を相殺するために資本支出が高められるべきであるが、支出は十分な利用を保証するため制度改革を条件とすべきこと。④経常支出の改革努力はさらに強化されるべきこと。

(2) 税制改革戦略

そこで、第1原則である収入主導のための税制改革戦略は次のような内容である。①課税ベースの拡大。②少数の税率と低税率。③税制の公平性を高めること。④生産の効率性を増し、インドの財とサービスの国際競争性を高めるため非歪的な消費税への転換。⑤現行消費と将来消費の間の中立性を高めること。⑥組織形態への税制の中立性を高めること。⑦財源への税制の中立性を高めること。⑧効果的で効率的な納税協力制度の確立。⑨直接的税源よりも浮揚性に焦点を当てること。

そして、財・サービス課税、関税、個人所得税と法人所得税に関する改革案が提示されているが、明らかに財・サービス課税が重視されている。

(3) 財・サービス税（GST）の提案

現行の財・サービス課税の問題が次のように要約されている。①課税ベースが中央と州の間で分解されている。②GDPの半分を構成するサービスが適切に課税されていない。③現行租税構造は累積課税効果があり、完全VAT制度への移行が行われていない。④これらの困難は実質的な歪を生じ、少数の部門からの税収が不均衡で、生産技術とインプットの選択が歪められてきた。⑤現行租税政策の欠陥は税務行政の機能不全を引き起こした。これらの問題は、消費税収の浮揚性の悪さに現れたが、より重要なことは、これが製

造業部門と雇用の遅い成長の要因であったことである。

そして、サービス課税に関連する憲法上の困難は2003年の憲法第88次修正により処理された。この修正は、財の取引および小売のサービスを含む全サービスへの課税権の拡大を進展させ、議会が法律により次の原則を定式化することを可能にした。①中央政府によるサービス税の賦課の様式の決定。②中央と州による徴収。③中央と州間での収入配分。

そこで、ほとんど全ての財とサービスの消費に課税するために VAT 原則を包括的に利用する提案が行われた。

まず、包括協定 (grand bargain) の提案により、州は中央と同時に全サービスへ課税する権限を持つことになる。中央と州の両政府は、全ての財とサービスに拡大した最終消費に至る共通課税ベースへの同時であるが独立の管轄を実行する。同時に、中央と州の両政府は、包括協定の下で次の原則を守ることが必要とされている。

- (i) 税率数は、ゼロ税率に加えて3つの従価税率に制限される。ほとんどの財の総税負担は20%と算定される。
- (ii) 中央と州は控除限度と免除限度、石油のような負の外部性を持つ財への消費税の賦課に関する共通リストの共通性に合意すべきである。
- (iii) 輸入と輸出の取扱いは、二重財・サービス税 (GST) 制度により十分に統合されるべきであり、輸入は中央 GST と州 GST を賦課される。
- (iv) GST 制度はインドの会社の納税協力コストを最小化すべきである。中央と州は行政手続きと IT インフラを同調させるべきで、現行の最終期限内での州 VAT 実施の促進が助けられる。
- (v) 州への計算と資金移転のため全国規模の清算所メカニズムが必要になる。最終納税債務の計算はインボイス税額控除法に基づくべきで、税額控除は供給者の発行するインボイスに基づき全中間財またはサービスに支払われた税に認められる。中央と州は、複雑な行政経費または納税協力コストを負うことなしに資金を正確に移転するために清算所を設立することで協力すべきである。
- (vi) 中央と州の両レベルでの GST 導入は、オクトロイ、中央売上税、州レベル売上税、入域税、印紙税、電気通信免許料 (Telecom license

fees), 取引高税, 電気の消費への税, 財と乗客の輸送への税等の全ての累積課税となる税の撤回を伴うべきである。

- (vii) 中央消費税法と1994年財政法によるサービス課税は, 中央 GST の下に包摂され, インド GST という名称の立法により実施されるべきである。州は, 現行の州レベル累積課税となる税を包摂する財とサービス課税のため相応の立法を同時に導入する必要がある。

この包括協定の下で州はサービスへの課税と輸入への GST による収入を得る。より重要なことは, インドは連邦構造を保持しながら単一国 VAT の完全な効率性を得ることである。

詳細な経験的分析は, 2008-09年度に財とサービス課税から GDP の 2% の追加的な総税収になることを示しており, このうち約 0.6% (財源配分の現行定式を仮定すれば) が州へ移転される。この税収/GDP 比率での増加は, FRBM 法の赤字削減目標を達成するために提案された計画の中心である。

以上のタスクフォース報告の提案する財とサービスへの包括課税ベースへの中央 GST と州 GST の二重 GST 制度が, 財務大臣演説で最終目標とされた国と州を包含する GST の概念を提供していると指摘できる。

3 タスクフォース報告への批判

タスクフォース報告の税制改革案に対して1991年の税制改革委員会の委員長であったチェリア (R.J. Chelliah) は, 以下のような批判を展開している (Chelliah [2004])^(注1)。

当報告は経済的に効率的な税制を構築する基準に焦点を絞っており, 税制の公平についてはほとんど検討していない。そして, 消費者と生産者の選択に中立的な税制は望ましいが, 消費者の選択に中立性を課すことが税制の課題ではありえない。とくに, 中央レベルの包括的 GST (財・サービスへの統合 VAT) と州レベルの GST の勧告は, 中央消費税が卸売および小売段階まで拡大され, 州が全サービスへの課税権を与えられることを意味するとして, 3つの問題が指摘されている。第1に, 中央は中央と州の総税収の約65%を徴収しており, 連邦財政での垂直財政不均衡の縮小は, ある程度は望ましいが, 困難である。第2に, 統合 GST 制度では中央と州は全ての財とサービス

に課税しなければならないが、州によるサービスの州際取引課税には問題が生じる。第3に、中央は憲法第88次修正によりサービス税を賦課する権限を得たが、取り組まれるべき憲法上の問題がある。

そこで、FRBM法の2008-09年度赤字削減目標を達成するには、次のような効率的で選択的な租税構造の創出が提案されている。①製造段階 CENVAT は当報告の提案する方針により改革される。②州レベルの財への VAT は合意された方針により完了される。③中央サービス税を財への CENVAT へ統合する。④財への州 VAT と統合される地方サービスへのサービス税を徴収し保持する権限が州へ付与される。⑤ CENVAT と州 VAT の税率構造は結合負担が合理的で妥当になるよう共同算定される。⑥清算所制度のインドの一般的状態での運用は極めて困難であり、州が州際輸出をゼロ税率とするよう説得されるまで、CST 税率を1%に引き下げ、州に CST に対してインプット税を相殺させるべきである。⑦オクトロイ、入域税と奢侈税は廃止されるべきである。

チェリアは、タスクフォース報告の効率性重視の GST 提案を主に公平の基準と実現可能性の視点から批判している。提案の GST は効率性の視点からは望ましいが、中央と州と間の税収配分の大幅な変更およびサービス課税の税務行政上の困難と課税権に関連する憲法上の問題が生じ、実現可能性の低い提案と評価されている。これは、インドの消費課税改革での州 VAT の導入過程で顕在化したように目標である独立二重 VAT の完全実施でさえ困難という現状認識を基礎にしており、妥当な評価と言える。また、財とサービスへの中央と州の統合 GST 制度は理論的には理想的と考えられるが、連邦国家カナダなどにおける多様な二重 VAT 制度と EU でも実施不可能な清算所方式による管轄間税調整に関する経験を踏まえるならば、実際との間に大きな懸隔のある実現可能性に乏しい提案と指摘できよう^(注2)。

そこで、本論のIIで記したようにインドで実行可能な VAT 形態の検討過程で国 VAT と共通 VAT よりも独立二重 VAT が適切と判断されたことを看過すべきでない。そのため財務大臣が、再三延期された州 VAT 導入の直前の予算演説で、独立二重 VAT の導入が完了されたかのような前提で、実現可能性の極めて乏しい統合 GST を改革の最終目標に位置づけたことは、政策

責任が欠如していると言わざるを得ない。

4 2005年4月の州 VAT の導入状況

州 VAT は、導入予定日の2005年4月1日に29州(首都デリーを含む)のうち18州が、4月8日にアッサムとメガラヤが導入し、既に導入しているハリヤナを含め21州の導入となった。導入しなかったのは、州政府を BJP が支配するグジャラート、マディヤ・プラデーシュ、ラージャスターン、ジャールカンド、チャッティースガルの5州にタミル・ナードゥ、ウツタル・プラデーシュとウッタランチャルを加えた8州であった。州政府を BJP が支配する5州が導入しなかった理由は、政治的理由と CST の段階的廃止の明白なロードマップが示されていないことと報道されている (ET [2005-04-02], FT [2005-04-07])。そして、特別委員会は、州政府に導入を説得する過程で次の修正を認めた。小規模商人の免税額は年取引高50万ルピーから100万ルピーへ引き上げられ、年取引高が50万ルピーから500万ルピーの間の商人は複合制度を選択可能として、税額控除を適用されないが、年取引高に0.25%の税率が適用されることになった。なお、CST に関して州財務大臣特別委員会の幹事は、2006年4月1日の税率2%への引下げと2007年4月1日の廃止が決定していると指摘している。

このように2005年4月1日の州売上税の州 VAT への移行は、全州の完全実施ではないが、ほぼ予定通り実施されたのである。

5 消費課税改革の課題

州 VAT の導入は、インドの消費課税改革における1つの画期と評価できる。中央レベルでの消費税改革は、1986年度の連邦消費税への製造段階 VAT である MODVAT 導入から始まり、その後 MODVAT は適用対象が拡張され、2000年度に CENVAT へ名称変更された。サービス課税は、中央政府のサービス税として1994年度から始まった。州レベルでの売上税改革は1991年の TRC 報告、1994年の NIPFP 研究報告と1995年の州財務大臣委員会報告を経ても改革課題として残った。そして、州 VAT は1999年の州首相・財務大臣会議での導入の合意後も再三の実施延期を経て、2005年度に導入となった

のである。しかし、消費課税改革の目標である独立二重 VAT の完全実施にはなお課題が残されており、中央と州レベルに分けて整理してみたい^(注3)。

(1) 中央レベルの課題

① CENVAT とサービス税の統合による包括的課税ベースの VAT 移行が主要な課題である。この統合過程において、② CENVAT の小規模事業者への免税額4000万ルピーとサービス税の免税額40万ルピーは、円滑な運用が可能な税務行政の整備を条件に、課税の包括性の確保と税収増加のため統合および引下げが検討課題となる。③税率構造について、CENVAT の基準税率16%とサービス税の税率10%が異なっており、包括的 VAT として税率の整理合理化が課題になる^(注4)。この税率構造は州 VAT の基本税率との全体的税負担の関連からも調整が必要になる。

(2) 州レベルの課題

州 VAT の全州での導入と円滑な運用の確保を前提に、①仕向地原則の完全実施のため全インプットと輸入への税額控除の早期適用が必要である。また、資本財への一括税額控除も課題である。②4%と12.5%の基本税率と1%の特別税率の3税率による税率構造は、州の税率選択権に係わる財政オートノミーを侵害しない簡素化が必要である。③免税額は当初の50万ルピーから導入過程で100万ルピーに引き上げられ、ほとんどの小規模事業者が課税ネット外になると推測されるため、VAT 制度の課税の包括性と税額控除のメリットを確保するには、まず免税額の当初の50万ルピーへの引下げが課題になる。この免税額の引下げは税務行政能力とトレードオフの関係にあることに注意が必要である。④州 VAT 導入による州政府の税収損失への中央補償の期限である3年後に、連邦制度での中央-州政府間の財源配分との関連において州政府税収の確保と増大を可能とする税率構造を含む制度の見直しが課題になる。⑤ CST の段階的廃止と仕向地原則による州際取引課税の調整方法に関する州政府間合意が課題になる。

2005-06年度予算演説で財務大臣は、タスクフォース報告の提案する統合 GST を消費課税改革の最終目標としたが、消費課税改革の基本枠組みを明確に提示した1994年の NIPFP 研究報告は、統合 GST と類似形態である共通 VAT を含めて検討したうえで実行可能な形態として独立二重 VAT を提案

したのである。今後の両政府レベルでの政策課題は、独立二重 VAT の完全実施であり、二重 VAT 制度の円滑な運用を保証する税務行政の経験の蓄積および改善が重要である。この完全実施は、消費課税の税収浮揚性の改善による税収増加に結実することが期待でき、1991年経済危機以来のインド財政の最大の課題である財政赤字削減に不可欠である。

(注1) チェリアは、本文で主に整理した国内取引税のみでなくタスクフォース報告全般に関して批判を展開しており、FRBM 法の赤字削減目標の実施については、中央政府財政赤字を GDP 比率 3% 以下に維持することは必要でも望ましくもないと批判し、政府による資本形成を必要とするインドでは通常時期には政府部門赤字を 6% に固定できると主張している。

(注2) タスクフォース報告の GST 提案に関して、バグチも批判を展開している (Bagchi [2004a])。

GST 提案には、法的小よび行政的に実行可能かと、とくに連邦制度の視点から望ましいか、という 2 つの基本的問題がある。適法性では、憲法第 88 次修正は、財の一部としてではなくサービス形態で消費者に渡されるサービスに課税する権限を中央に与えたのであり、州 GST に関して州はサービスに課税できないという問題がある。行政的実行可能性では、明確にされていないが、中央と州の両政府が行政することは望ましくない。また、設立が求められた清算所は、EU で受け入れられなかったように実際的ではない。望ましさに関して、GST 提案は、連邦財政関係と州の財政オートノミーに重大な含意を持ち、包括協定により垂直的財政不均衡は急増し、州は財政オートノミーの実質的部分を失うとともに財政責任をひどく害されることになる。また、これは 2 政府レベル間の課税権配分の基本構造での変更を意味する。州 GST の税率を決定する権限が取り去られるためである。共通 VAT について、国内取引税改革に関する NIPFP 研究報告は、唯一実行可能な選択が現行憲法の枠組み内で VAT が 2 政府レベルにより独立に賦課される二重制度であると提案したが、現実はこの方向で進んでいる。そして、目標の明白な表明が必要との指摘は、州 VAT 導入の時期に適切である。

(注3) アチャルヤ ((Shankar Acharya) は、1970年代から最近までのインドの税制改革を概観した論文で、未完の最大の改革課題として中央 CENVAT / 消費税と州 VATs の統合としているが、その前に州 VATs の完全実施と中央レベルでの CENVAT とサービス税の統合が必要であり、財とサービスへの中央と州の統合 VAT はその後の中期目標と指摘している (Acharya [2005])。

(注4) アチャルヤ論文は、消費税 / CENVAT の主要な問題として、近年の税率引下げ、免除の拡大と CENVAT 税額控除規定の悪用および脱税が税収浮揚性を低下

させたとして、その改善のため税務行政改革と免除品目の再検討と CENVAT の税率構造の中心を 8% から 16% へ戻すことが必要と主張している。また、奢侈消費財への付加特別消費税（5～15%）の賦課も必要と指摘された（Acharya [2005]）。

[引用文献]

- Acharya, Shankar [2005]: “Thirty Years of Tax Reform in India,” *Economic and Political Weekly (EPW)*, Vol.40, No.20, May 14.
- Bagchi, Amaresh [1995]: *Tax Harmonization in Federation: A Survey of Theory and Practice*, NIPFP Working Paper No.1.
- [1996]: *Harmonizing Sales Taxes in A Federation Case Studies: India and Canada*, NIPFP Working Paper No.9.
- [1997a]: “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. 上記の [1996] とほぼ同一の内容である。
- [1997b]: “Central Sales Tax: Why It Must Go,” *EPW*, Vol.32, No.33, August 16-23, pp.2171-2172.
- [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*, OUP.
- [2004a]: *Kelker Task Force Report on FRBM Act Implementation: Some Comments*, mimeo. in NIPFP-IMF Conference on Fiscal Policy in India, January 16-27, New Delhi.
- [2004b]: “Taxing Services: The Way Forward,” *EPW*, Vol.39, No.19, May 8.
- [2005]: “VAT and State Autonomy,” *EPW*, Vol.40, No.18, April 30.
- 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. 上記の [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。
- Chelliah, R.J. [2004]: "Implementing FRBM Act, 2003: Evaluating Kelker Task Force Report," *EPW*, Vol.39, No.36, September 4.
- 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 SR rates."
- [2005-04-02]: "VAT 29 ready by july." "VAT on an unsound start from April Fool's day."
- Eleventh Finance Commission(EFC) [2000]: *Report of the Eleventh Finance Commission*.
- Financial Express(FE) [1999-11-17]: "States agree to uniform sales tax rates by Jan."
- [2000-07-28]: "Centre okays 11th Finance Commission report."
- [2005-04-07]: "VAT Panel to take stock of teething woes."
- Gillis, Malcolm, Carl S. Shoup and Gerardo P. Sicat eds.[1990]: *Value Added Taxation in Developing Countries*, World Bank.
- Government of India(GOI) [1994fb]: *The Finance Bill, 1994*.
- [1994m]: *Memorandum Explaining The Provisions in The Finance Bill, 1994*.
- [2004rtk]: *Report of the Task Force on Implementation of the Fiscal Responsibility and Budget Management Act, 2003*.
- [2005wp]: *A White Paper On State-Level Value Added Tax by The Empowered Committee of State Finance Ministers*, January 17.

- [2005bs]: *Budget 2005-2006, Speech of P. Chidambaram, Minister of Finance*, February 28.
- 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.
- Jha, Shikha and P.V.Srinivasan [1995]: *Comparative Tax Structure in Four Indian States: Implicationa for Reform*, Indira Gandhi Institute of Development Research, October.
- 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.
- Lahili, Ashok K. [2000-2-22:ET]: “Are we ready for a single rate of excise,” *Economic Times*.
- Mukhopadhyay, Sukumar [2005]: “VAT in Haryana,” *EPW*, Vol.40, No.8, February 19.
- 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].
- Purohit, Mahesh C., [2004-06-21:ET]: “Vat a Haryana experience,” *The Economic Times*.
- Rao, M. Govinda [1999-11-17:ET]: “VAT on the reform agenda,” *The Economic Times*.

- Reserve Bank of India (RBI) [1998, 1999]: *Reserve Bank of India Bulletin*.
- [2005]: *State Finances: A Study of Budgets of 2004-05*, January.
- 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.
- World Bank [2004]: *India: State Fiscal Reforms in India, Progress and Prospects*, Chapter 3, November 10.
- 山本盤男 [1997]: 『インドの構造調整と税制改革』中央経済社。
- [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]: 「連邦国家インドにおける消費課税の調和」(九州産業大学『エコノミクス』第5巻第2号)。
- [2004]: 「地域経済統合における VAT の管轄間税調整」(九州産業大学『エコノミクス』第8巻第3・4号)。

(附記) 本論は、平成14～16年度文部科学省科学研究費補助金・基盤研究(C)(2)研究課題「アジア地域経済圏の形成と消費課税の調和プログラムに関する研究」(課題番号14530081)の研究成果である。