

1990年代インドの税制改革

—『税制改革委員会報告』の分析—

山 本 盤 男

目 次

はじめに

第1節 「税制改革委員会」の設置と調査事項

第2節 『税制改革委員会報告』の概要

第3節 『税制改革委員会報告』の特徴

まとめ—評価

はじめに

1990年代インドの財政および税制の課題については既に別稿で検討したが、次のように要約することができる（山本 [1992, 1993]）。1980年代末からの不安定的な政治状況のなかでナラシムハ・ラオ政権は1991年6月に成立した。この政権は、外国為替準備が1991年6月末で11億ドルにまで低下した国際収支悪化、1991-92年度の卸売物価指数が13.6%上昇した高インフレとGDP成長率が1991-92年度に1.1%となった低成長という経済危機に直面した。この危機の根本的原因はマクロ経済不均衡、とくに1990-91年度の公共部門全体でGDP比率12.5%に達した持続不可能な財政赤字と過去の投資の低生産性にあると認識された。そこで、財政赤字の削減と経済

構造改革が経済政策および財政政策の中核に位置づけられ、危機に対応する短期目標としては、財政赤字削減が最優先課題とされた。そして、包括的経済構造調整プログラムによる経済改革が1990年代半ばまでの中期目標として設定され、財政政策の中心課題は1992-93年度からの財政赤字削減に必要な財源調達を目指す税制改革とされた (GOI [1991m, 1991bs, 1991es, 1992es, 1993es, 1994es])。

以上のような経済的、財政的背景で設置された「税制改革委員会 (Tax Reforms Committee)」は、1991年から1993年にかけて『税制改革委員会中間報告』、『税制改革委員会最終報告第1部』と『税制改革委員会最終報告第2部』の3部に及ぶ報告を提出した (GOI [1991, 1992, 1993])。本稿では、この報告の内容を検討し、その特徴と意義を明らかにすることが課題である。そして、既に検討した1970年代後半の『間接税調査委員会報告』および1980年代半ばの『長期財政政策 (Long-Term Fiscal Policy, LTFP)』との約20年間に及ぶ税制改革の時間軸において今回の報告を特徴づけ、その限界および問題点を含め意義を考究する (山本 [1990, 1991, 1994])。この報告の勧告および提案が現実の税制改革でどのように実現されたか、その租税制度および税収構造へ及ぼした効果という報告の総合的評価は、現在なお改革過程にあるため、別の機会に果たしたい。以下では、3部の報告を一体的に取扱い、「税制改革委員会」の設置とその調査委嘱事項を整理した後、報告内容の検討によりその特徴をインド内外の議論を踏まえて措定し、報告を評価するという順序で検討を進める。

第1節 「税制改革委員会」の設置と調査事項

「税制改革委員会」は、1991年8月29日付けの政府決議に基づき直接税お

よび間接税の構造を調査する専門委員会として設置され、チェリア (Raja J. Chelliah) を委員長に5名により構成された¹⁾。

委員会に調査と勧告を求められた事項は次の10項であった。①直接税と間接税の税収弾力性を改善し、直接税の総税収およびGDP比率を増加する方法。②必要な税率調整により、とくに物品課税と個人課税に関して、より公正で広い課税ベースの税制にする方法。③直接税制度での変則の除去、公平性の改善と経済的インセンティブ持続のための合理化。④新たな課税領域の確認。⑤直接税の納税協力の改善と執行を強化する方法。⑥関税率の多様性と分散性を削減し、不必要な免税を削除するための関税の簡素化と合理化。⑦財源動員の必要、財政調整の促進と国際競争力の増進に留意した関税率レベルの引下げ。⑧良好な納税協力と行政のため消費税 (excise duties) 構造の簡素化と合理化。⑨修正付加価値税 (modified value added tax, MODVAT) 制度を拡張する範囲。⑩上記の点に関連または付随するその他の事項。

①と②が直接・間接両税、③から⑤が直接税、⑥と⑦が関税、⑧と⑨が消費税、⑩が税制全般に関連する事項であるが、直接税関連の④の新たな課税領域と⑨のMODVAT拡張が何を意図しているか注目される調査事項であろう。委員会は、租税政策、構造と行政の発展における新時代の方角を定めるため、直接税と間接税制度における全ての重要な領域での改革の審議を課題と認識していた。そして、『税制改革委員会中間報告』は、即時実施を必要とする勧告を1992-93年度予算での税制改正に組み入れるため1991年12月23日に大蔵大臣に提出された。これは、即時答申を必要とする変更、直接税と間接税制度の根本的改革のための原則を検討している。1992年8月提出の『税制改革委員会最終報告第1部』は、中間報告で取り扱われなかった法人利潤税、消費税改革とくにMODVATの付加価値税

(value added tax, VAT) への移行と、直接税と間接税の税務行政、異議申立てと訴願手続き、人事政策と行政構造などの税務行政を検討対象とした。また、1993年1月提出の『税制改革委員会最終報告第2部』は、輸入税の再構築と合理化の問題を中心に消費税再構築の検討も行っている。

当報告の検討対象は、州および地方政府を含む全政府レベルではなく中央政府レベルの課税に限定されており、州政府の売上税 (sales tax) など重要な消費課税が含まれておらず、検討対象に限定性がある。そして、バード (R. M. Bird) が指摘しているように、全体で530ページ余に及ぶ報告書の量的構成では、約80%が税制の実質的検討に充てられている (Bird [1993])。その内訳は、税制改革原則に8.1%、所得税に8.3%、法人利潤税に5.3%、関税に23.3%、消費税に11.1%、税務行政に22.0%等となっている。関税に1/4のスペースが配分され、多くの執行問題が指摘されている税務行政に関税同様の配分が行われていることに量的配分上の特徴がある。しかし、委員会の調査事項と税制改革論の視点からは、所得税および法人利潤税などの直接税と消費税への配分が少ないことにも注意されねばならない²⁾。

[註]

- 1) 国立財政政策研究所 (National Institute of Public Finance and Policy, NIPFP) 所長のバグチ (Amaresh Bagchi) が1991年末に委員を辞任したため、『最終報告』は4名の委員で作成された (GOI [1992])。
- 2) バードは、関税37%、税務行政26%、所得税26%、消費税14%、富裕税1%と筆者と異なる配分比率を示している (Bird [1993])。

第2節 『税制改革委員会報告』の概要

現代インドの中央政府税制に関する3部構成の報告を『中間報告』を縦系に内容を検討するが、本稿課題の租税構造および租税政策への関心と限られた紙幅のため、税務行政に関する検討は別の機会に譲り、以下では租税制度に関する報告に限定して検討する。

1 税制改革の原則

(1) 健全な税制（『中間報告』第2章）

税制改革の基礎的問題として、課税ベースとしての所得と消費の優位性が検討され、所得税の優位を認めるが、富裕税には、累進税率所得税との結合が不公平を増大させるとして否定的である。間接税は中央と州の総税収の85.4%を占め、経済および再分配効果が重要であり、次の4点が改革提案の基準として示されている。①共通市場の統一維持。②税の累積回避。③インプットの相対価格に意図せざる変化を生じないこと。④消費課税による望ましい累進負担が最終財相対価格への効果により生ずるよう、その負担を管理し測定可能とすること。そこで、理想的な間接税制度は、包括的VAT、選択的消費税および保護輸入税と、VATがサービスをカバーしない場合のサービス課税により構成されることになる。

(2) 中央税の負担と構成（『中間報告』第3章）

中央政府の税収、構成と負担が、最近20年間の傾向を踏まえて検討され（表1）、次のことが指摘されている。インドでの政府税収のGDP比率（租税比率）は19%強で、一人当たり所得が類似の諸国に比べて高い。これは、所得と物価に対応する税収の自動的増加よりも課税ベースと税率の毎年の変更により生じてきた。税収の約67%は中央で徴収され、中央税収の対

表1 税収のGDP比率

(単位：%，千万ルピー)

年 度	法人税	所得税	富裕税	主 要 直接税	関税	消費税	総 中 央税収	州税収	総税収	GDP
1970-71	0.93	1.19	0.04	2.17	1.32	4.43	8.08	3.85	11.97	39708
1971-72	1.12	1.26	0.06	2.45	1.65	4.88	9.17	4.01	13.20	42248
1972-73	1.20	1.35	0.08	2.63	1.84	5.00	9.70	4.15	13.85	46473
1973-74	1.02	1.30	0.06	2.40	1.75	4.57	8.91	4.05	12.97	56954
1974-75	1.06	1.31	0.06	2.43	1.99	4.82	9.43	4.30	13.76	67039
1975-76	1.21	1.74	0.08	3.04	1.99	5.40	10.69	4.98	15.70	71201
1976-77	1.29	1.58	0.08	2.95	2.03	5.52	10.81	5.27	16.11	76536
1977-78	1.40	1.15	0.06	2.61	2.09	5.09	10.14	4.98	15.15	87351
1978-79	1.33	1.25	0.06	2.65	2.61	5.69	11.21	5.29	16.54	93880
1979-80	1.36	1.31	0.06	2.74	2.85	5.87	11.69	5.53	17.26	102442
1980-81	1.13	1.18	0.06	2.37	2.79	5.32	10.76	5.41	16.21	122427
1981-82	1.38	1.03	0.05	2.47	3.01	5.19	11.07	5.76	16.86	143216
1982-83	1.37	0.98	0.06	2.42	3.21	5.06	11.10	5.95	17.09	159395
1983-84	1.34	0.91	0.05	2.31	3.00	5.50	11.14	5.78	16.88	186723
1984-85	1.23	0.93	0.05	2.21	3.39	5.36	11.29	5.90	17.17	208577
1985-86	1.22	1.07	0.07	2.37	4.07	5.53	12.24	6.21	18.53	233476
1986-87	1.21	1.11	0.07	2.39	4.41	5.56	12.66	6.42	19.12	259055
1987-88	1.17	1.08	0.03	2.29	4.65	5.58	12.79	6.56	19.36	294266
1988-89	1.26	1.22	0.04	2.52	4.53	5.40	12.75	6.42	19.03	351724
1989-90	1.20	1.27	0.05	2.51	4.56	5.67	13.07	—	19.43	395143

[註] 総税収は中央政府、州政府と連邦直轄地の税収の合計である。GDPは時価である。

1989-90年度は修正概算値である。

[出所] GOI [1991], pp22-23. より作成。

GDP比率は1989-90年度までの20年間に約8%から13%へ増加した。中央税収の年増加率は1989-90年度に15.8%で、GDPおよび非農業の成長率より高く、1970年代より80年代で高かった。しかし、GDPに対する中央税収の浮揚性は1970年代より80年代に低下し、主要な直接税収の増加率は非農業成長率より低く、80年代にはそのギャップが拡大した。

税目別の傾向では(表2)、法人税を除く所得税の増加率が低く、関税の増加率は20%以上で、GDP比率は1970-71年度の1.32%から1989-90年度の

表2 中央政府の税収構成

(単位：％，千万ルピー)

年 度	法人税	所得税	富裕税	贈与税	主 要 直接税	関 税	消費税	総 中 央税収
1970-71	11.55	14.72	0.08	0.48	26.83	16.34	57.85	3207
1971-72	12.19	13.80	0.09	0.65	26.73	17.97	53.22	3872
1972-73	12.37	13.87	0.09	0.80	27.13	18.98	51.54	4510
1973-74	11.48	14.61	0.09	0.71	26.90	19.63	51.29	5073
1974-75	11.22	13.89	0.08	0.62	25.82	21.08	51.10	6322
1975-76	11.33	16.31	0.07	0.71	28.41	18.65	50.53	7609
1976-77	11.90	14.62	0.07	0.73	27.32	18.79	51.04	8271
1977-78	13.78	11.31	0.06	0.55	25.70	20.59	50.21	8858
1978-79	11.89	11.19	0.06	0.53	23.66	23.27	50.75	10525
1979-80	11.62	11.19	0.06	0.54	23.41	24.42	50.20	11974
1980-81	10.48	10.95	0.05	0.51	21.99	25.93	49.43	13149
1981-82	12.45	9.33	0.05	0.49	22.33	27.19	46.92	15816
1982-83	12.34	8.87	0.04	0.51	21.77	28.93	45.54	17696
1983-84	12.03	8.20	0.04	0.45	20.72	26.94	49.33	20722
1984-85	10.89	8.21	0.05	0.46	19.61	30.00	47.51	23471
1985-86	9.99	8.76	0.04	0.54	19.33	33.23	45.19	28671
1986-87	9.58	8.73	0.03	0.53	18.87	34.80	43.88	32974
1987-88	9.11	8.48	0.02	0.27	17.88	36.38	43.61	37666
1988-89	9.91	9.54	0.02	0.28	19.74	35.54	42.36	44474
1989-90	9.16	9.69	0.02	0.35	19.21	34.93	43.39	51636

[出所] GOI [1991] pp26, 29. より作成。

4.56％へ増加した。そこで、総中央税収の内、主要直接税収は20％以下であるが、関税と連邦消費税は約78％を占めている。このように所得税とくに個人所得税の比率が長期にわたり急減しているが、関税は着実に増加してきた。これは、LTFPの政策目標の1つである中央税収での直接税収比率の増加がいまだ実現していないことを示している。

所得税では、最近20年間の所得別実効税率の検討から、最高限界税率の引下げ、インフレの不十分な物価スライド化と低所得層の限界税率の上昇

が税負担の特徴とされた。そこで、①最高限界税率の適用所得レベル引上げと十分な物価スライド化、②スムーズな累進のため所得レベルで異なる諸控除の廃止、③低および高所得での所得公開の一層の奨励が必要となる。名目限界税率の引上げではなく、平均税率の改善、個人所得税での控除とタックス・シェルターの除去が行われるべきで、関税に依存しない財とサービスへの広い課税ベースの国内間接税による合理的租税構造への改革も緊急に必要と指摘されている。

(3) 中央税の評価（『中間報告』第4章）

中央政府の独立後の直接税政策は、貯蓄および投資の望ましい方向への誘導と経済的不公平の削減が目的であった。所得税の最高限界税率は1970年代始めに97.5%まで引き上げられ、1950年代に導入された富裕税の限界税率も8%へ引き上げられた。さらに、法人利潤税が賦課され、1965-66年度に税率が55%へ引き上げられた。所得税の課税ベースは、憲法規定による農業所得非課税のため狭く、租税回避の抜け道となっており、累進税率引上げの時期に貯蓄と投資を促進するインセンティブが増加した。1970年代半ば、最高限界税率の引下げと譲許およびインセンティブ制度の合理化が試みられたが、所得税と富裕税の限界税率の結合と45%の法人税の追加により、高度に累進的な直接課税になっている。この直接税では脱税が広範囲に及んでいる。また、脱税による不公平の他に、現行の1961年所得税法での納税者間の差別化、異なる源泉の所得の課税方法、納税者グループと階層の差別化による変則が、実効税率での明かな不公平を生じている。そこで、広い課税範囲と低い累進性による公平性改善のため、所得税制の徹底的再構築が緊急に必要である。

純資産課税の主要な課税目的は非農業部門での不公平の低減であり、約20億ルピーの税収は富裕者の総資産の極めて僅かで、目的が達成されてい

ない。また、所得と資産の結合した高い限界負担とインフレとの相互作用により、インフレの物価スライド化と効果的執行をとまなわない高税率な税制は正直な納税者に高負担を負わせ、強い租税回避ないし脱税へのインセンティブを与える結果になっている。直接税担当の所得税局は、税務行政の近代化、徴税方法の工夫と脱税防止など効率的執行に関して他の諸国に遅れている。また、税制での多様な目的と絶え間ない規定変更は直接税法を複雑にしており、可能な限りの簡素化が目指されねばならない。

間接税は、中央、州と地方による並行的賦課で、一部を除き全て累積タイプで、雑多で大きく異なる税率であり、公平性と経済的観点から非合理的制度であった。1976年に設置された「間接税調査委員会」の主要な2つの勧告は、連邦消費税の製造段階付加価値税 (value added tax at the manufacturing stage) への段階的転換と州による小売売上税のみの賦課であった。1986年のMODVAT導入は、中央間接税改革の主要な措置であったが、改革の第1段階でしかなく、税率の多様化と従量税への逆戻りが見られた。また、輸入税の再構築または税率引下げにいかなる進展もなかった。輸入税構造は、基礎および補助関税と、従価税および従量税の二重適用の結合税率とから形成されている。税率は、大半の輸入は50%から150%の範囲であるが、従価0%から400%に及んでいる。この税率の多数性は消費税でも同様である。そして、石油、たばこおよび織物はMODVAT制度外におかれているが、織物部門全体を制度外に置くことは正当でなく、改善されねばならない。MODVAT制度では、インプット課税のみ控除されるが、消費税が累積している機械、付属品、備品、道具、事務備品や自動車など生産に利用される財を経済的、技術的もしくは行政的理由からMODVAT税控除に適格とすべきである。消費税制度での小規模部門の特別扱いは、歪みと脱税などの問題の源泉となっており、小規模生産者の保

護と同時に脱税防止と歪みを軽減する方法の工夫が必要である。消費税制度では多数の税率適用により物品分類に関する紛争が発生しており、判例法による明確な規則が規定されるべきである。次に、中央政府が州際販売に賦課する中央売上税 (central sales tax) は、課税権限が州に委任され、州が賦課し収入を得るが、税収が少数の先進州に偏っている。この中央売上税は取引の障害であり、工業分散を抑制し、企業の垂直統合を促進している。また、4%への税率引上げは、製造業者による発送先の州の貯蔵所および倉庫への委託貨物移転 (consignment transfers) を利用する脱税と租税回避を刺激したため、1982年憲法第46次修正法により中央は州際取引での委託貨物に課税する権限を与えられた。この委託貨物税が賦課されれば、脱税は削減されるが、州際取引の障害となり、州際売上課税改革では十分な検討が必要な点である。

(4) 税制改革の指導原則 (『中間報告』第5章)

以上の中央政府課税の現状分析に基づき、税制改革の7つの指導原則が提示されている。

①市民が容認可能な税制と税負担。②広い課税ベースで適度な税率。③累進的な税率構造。④経済的に合理的な税制で安定的な税構造。⑤可能な限り簡素な税制と税法。公正で効率的な収入調達方法と、所得再分配、合理的な国内工業保護と生産物の利用・消費の抑制という限定的な課税目的。⑥近代的な税務行政方法と税務執行の目に見える改善。⑦全体的に収入中立的な税制改革で、所得弾力的な税制。この原則による税制改革成功の条件として、①公共支出増加の管理、生産性および効率性の増大と浪費防止、②行政的複雑さと歪みの増大となる税率の多様化を生ずる公示による法定税率変更権限の根本的な縮小、③中央が追加財源を輸入税率引上げと高税率の法人利潤税に依存してきた理由の1つは個人所得税と連邦消費税の収

入の州分配であり、また、州は法人利潤税の分配も要求しており、税収分配に関する憲法規定を再検討すべき、と指摘されている¹⁾。

委員会の構想する健全な税制は、包括的で広い課税ベースを持ち適度な累進税率の所得税と間接消費税を基幹とする租税体系であり、間接消費税は、包括的 VAT、選択的消費税、保護輸入税と VAT がサービスをカバーしない場合のサービス税から構成される。この構想は LTFP に比べ明確な税制デザインを示しており、所得と消費を課税ベースとし、資産課税の排除に特徴がある。間接税では『間接税調査委員会報告』と比べ検討対象が中央政府レベルに限定されているが、VAT 導入と税収の関税依存から財・サービス課税への移行が明確化されている。こうした基準から、直接税での高度な累進税率の弊害が強調され、資産課税の効果に否定的であり、間接税では1980年代後半の LTFP による MODVAT 導入を改革の第1段階としながらも、その適用の限定性や小規模部門の扱いが問題とされ、輸入税改革には進展の見られないことなど現行税制が批判的に評価され、各税の基本的問題点をほぼ的確に確認し、税制改革の緊急の必要性が強調されている。こうした税制構想と現状分析に基づき設定された税制改革原則は、広い課税ベース、適度で累進的な税率構造、簡素さ、公正性や効率性など1980年代以来の世界的な税制改革で掲げられる改革理念とほぼ一致する合理的な内容であり、『報告』の量的構成の特徴でもある税務行政の近代化の強調にインドの特徴がある。しかし、類似の開発途上国に比べ高いとされる租税負担の GDP 比率約19%を前提とし、中央優先と理解される中央と州間の税収分配の変更をも必要とする収入中立的な税制改革による所得弾力的な税制の構築提案は、税収の確保と浮揚性増大という税制改革の主目的を鮮明に示している。この浮揚性は、包括的 VAT を中心とする消費税改革とそれによる税収の関税依存から拡大消費税への移行によって実現が期待

されており、この消費税改革が税制改革の本質と言えよう²⁾。(GOI [1977, 1978, 1985], 山本 [1990, 1994-1995], 宮島 [1986])。

2 直接税改革

A 所得税 (『中間報告』第6章)

人口の僅かな部分のみが納税している国での所得税制度デザインでは、高所得層から貧困層への移転が徴収税額により決定されるため、これら収入の総税収比率が実際的には重要であり、納税者数と課税ベースでのディスクロージャーおよび範囲の増大が必要である。しかし、現在の所得税構造は無数の変則とタックス・シェルターにより水平的不公平である。この不公平は、インド所得税の所得概念での帰属家賃や非貨幣的便益の免除の評価問題と必要経費控除の恣意的限度などの税務行政問題により発生している。水平的および垂直的公平は、所得税が税務行政と納税協力問題に配慮して、包括的所得ベースに賦課されることを必要としている。

(1) 税率構造

包括ベースの適度に累進的なフラットもしくは単一限界税率の所得税が最も公正で簡素で行政的に容易で、累進税率所得税の欠点および問題を解決できる。そこで、各被課税主体について次のような免税点と税率が勧告されている。

表3 所得税の税率表

個人 (および非指定ヒンドゥー未分割家族)		指定ヒンドゥー未分割家族	
免税点 28,000ルピー		免税点 12,000ルピー	
課税所得区分 (ルピー)	税率 (%)	課税所得区分 (ルピー)	税率 (%)
28,000—5万	20	12,000—10万	27.5
5万—20万	27.7	10万超	40
20万超	40		

地方団体の場合は30%の比例税率である。国内会社の場合、税率は1995-96査定年度までの3年間に40%まで引き下げる。国民の利害関係があるか否かによる税率での会社区分は今後3年間に廃止されべきである。また、この税率表は過渡的調整であり、今後3年以内に、個人の免税点は3万ルピーを最低限として物価スライド化し、税率は3万ルピーから20万ルピーまでの所得の27.5%、20万ルピー超の所得の40%の2税率が目標として勧告されている。

(2) 課税単位

累進税率構造においては課税単位が個人と夫婦の場合ともに変則と問題を生じ、唯一の解決はフラット税率税である。しかし、両方の配偶者か全家族構成員の所得の完全合算は実行可能でも必要でもなく、資産分割の場合の所得合算に関する所得税法の防止規定は、未成年者に関する修正をして継続されるべきである。そこで、未成年者の賃金以外の所得は、片親か両親の総所得が個人免税点以下である場合、高い所得の親に合算する。両親の所得が免税点を超過する場合、親の選択で一方の親に合算する。祖父母を含む人からの移転資産から発生する所得は上記と同様に親の所得に合算することが勧告されている。

(3) 免除と控除

所得税法には過度の税インセンティブが組み込まれているが、その効果は疑問であり、その整理・廃止に関する勧告が行われている。

①貯蓄インセンティブ：通知救済証券の利子、通知証券または社債への公共部門会社からの受取利子、退職金による通知制度預金の受取利子の免税と指定源泉所得の控除は廃止。ただし、準備基金、国民貯蓄証券などへの投資の税還付は、1万ルピーまで最低税率で継続。貯蓄促進と政府の財源利用のため、国民貯蓄制度預金の上限は4万ルピーから5万ルピーへ引

上げ。②農村開発，天然資源保存と植林，社会経済福祉など協会／団体への寄付：規定の統合，控除率の100%から50%への引下げ。③新工業，出版業，家畜業などの成長促進インセンティブ：直ちに廃止。④外国為替取得のインセンティブ：再検討が必要。

(4) フリンジ・ベネフィット課税

フリンジ・ベネフィット課税では，被用者の役得課税に関する規定が厳格かつ包括的にされる必要があるが，被用者を非課税のまま雇用者がフリンジ・ベネフィット税を支払うよう，次の合理化が勧告されている。

①無家賃または譲許的家賃の役得評価では，政府，民間部門と公共部門会社その他自治体の被用者間の区分を廃止し，その役得評価は，給与の20%か住宅提供による雇用者の支出の低い方に等しくする。②所得税法の家賃控除規定は廃止。③全ての納税者は支払家賃の控除に適格。給与の10%を超える支払家賃は最高20%まで控除が認められ，1千ルピーの限度は廃止。④住宅提供による雇用者の支出が被用者の給与の20%を超える場合，超過分は雇用者に別のフリンジ・ベネフィット税を30%の均一税率で課税。⑤休暇旅行や退職旅行などの手当は80%で課税し，国会議員手当は完全課税。所得税法第10条(14)項(ii)による手当は給与の10%を超過すべきでない。⑥被用者への全ての貸付利子率は12%とみなされ，譲許的利子率はフリンジ・ベネフィットとして扱われる。

(5) キャピタル・ゲイン課税

キャピタル・ゲインの課税構造デザインでは，合算，インフレとロック・イン効果による問題に留意して，水平的・垂直的公平が他の所得形態に対して維持される必要がある。一般的に譲許を与えられている長期キャピタル・ゲイン課税制度は煩雑で多くの欠点があり，簡素でより公平にするための合理化策が勧告されている。

①インフレを考慮したキャピタル・ゲイン税の物価スライド化。②物価スライド化では、全保有期間か指定締切日かから都市非筋肉被用者に関する消費者物価指数の75%に等しい費用インフレ指数だけ資産取得費用を増加させる。③長期資本資産は、資産取得の会計年度末から1年後に移転される資本資産と定義される。④物価スライド化されたキャピタル・ゲインは、非法人被査定者には最高限界税率27.5%で、法人被査定者には40%の均一税率で課税される（なお、法人税率の40%への引下げの場合、法人被査定者には30%で課税）。⑤会社の場合、キャピタル・ゲインはパートナー間に株式所有比率で配分され、パートナーのキャピタル・ゲインとして扱われる。⑥ロール・オーバー救済は一般的に公平性に反するが、この規定は、所得税法上の特別免除を撤廃し救済を一律にして維持される。⑦キャピタル・ゲインのみにキャピタル・ロスを相殺する規定に変更の必要はなく、キャピタル・ロス縮小に関する規定が削除され、キャピタル・ロスは資産費用の費用インフレ指数による調整後に計算される。⑧減価償却資産のキャピタル・ゲインは短期とみなされ、その取扱いに関する規定は変更されない。

(6) 経費控除規則

事業での経費控除限度の改正が勧告されている。家屋財産の所得計算での経費控除では、建造物の一部を構成する各住宅について完成から5年間認められる3,600ルピーの控除を廃止する。財産の年価値の1/5相当額が家屋財産の修理と家賃徴収の総費用として控除を認められる。家屋財産の所得計算で控除が認められる完成前の借入れ資金の利子の期間は、5年から3年に短縮されるべきである。

(7) 中間組織の取扱い

現行制度は、パートナーシップ会社利潤と課税後利潤のパートナー取分

に課税しており、二重課税である。パートナーシップ会社の利潤ではなく、利潤のパートナー取分への適切な所得税率での課税が公平であり、次のような合理化が勧告されている。

①所得税目的のパートナーシップ会社登録制度は廃止。②会社所得への分離税は、キャピタル・ゲインを除き廃止。③新パートナーが最初の3ヵ月後の会計年度にパートナーシップ利益を認められる場合でも、会社利潤は旧パートナー間に配分される。④会社はキャピタル・ゲイン所得のロール・オーバー救済に適格であるが、救済後のキャピタル・ゲインまたはロスは、パートナーに利潤の取分比率で配分され、ロール・オーバー救済は認められない。⑤全ての協会と団体は会社と同一方法で課税。⑥パートナー取分が未指定の場合、パートナーは同等と推定される。⑦会社の受取り収入は源泉徴収税の控除を認められない。⑧会社は、会社所得と全源泉からの所得についてパートナーに代わり源泉徴収税の前払いを要求される。⑨会社は、利子、給与、ボーナスと報酬の金額、会社利潤のパートナー取分、会社の受取り収入の源泉徴収税のパートナー配分、パートナー所得への会社による前払税を示す証明書のパートナーへの発行を要求される。⑩会社は所得レベルにかかわらず、所得申告の提出を要求される。

上記勧告による法人課税制度は、現行制度同様に、申告修正に伴う行政的な煩雑さという限界がある。行政的な実行可能性と簡素さの確保のため、会社の申告所得が増加した場合、差額は会社に最高限界税率で課税され、パートナーは免除されるべきである。また、会社所得への分離税の廃止勧告に伴い懸念される名義貸人 (benamidars) の問題は、1988年ベナミ (禁止) 法での継続的調査により取り組まれるべきと勧告している。また、協同組合は「相互性」の原則から譲許的税率で課税されているが、協同組合の控除は、事業利潤の20%に制限され、所得免税点は25,000ルピーとされ、

超過する所得は30%の均一税率で課税されるべきと勧告されている。

(8) 課税困難グループの課税

小規模企業とその他課税困難グループに税務行政および納税協力の過度の負担なしに課税することは、直接税シェア改善と公平性を目指す税制改革では挑戦的課題であると捉え、推定課税制度 (presumptive tax scheme, PTS) と見積所得制度 (estimated income scheme, EIS) の2種類の制度が勧告されている。

PTS では、30万ルピーから50万ルピーの見積売上高の商人と製造業者は、申告書提出なしに所得税に代わる1千ルピーの一括税の選択が認められるが、貯蓄その他の控除を認められない。EIS は、50万ルピー以上の事業売上高か25,000ルピー以上の仲介手数料か1万ルピー以上のその他源泉所得があり、売上高および／または収入が250万ルピーを超えない人が利用できる選択制度である。EIS では、事業からの純所得は次のように概算される。①商業または製造業の売上高：8%。②仲介手数料または手数料の収入：15%。③道路、橋、建物の建設、その他公共工事と輸送に関連する請負契約の収入：10%。④利子、配当、賃貸料、輸出インセンティブ制度などの性質のその他源泉の収入：80%。この見積所得は、専門職、「給与」と「家屋財産」項目の所得があれば、それらと総計される。EIS を選択する納税者は、貯蓄などの控除に適格であり、3分割で前納すべきである³⁾。

包括的所得ベース課税を目指す所得税改革では、個人の免税点の引上げと3税率、最終的には2税率への税率構造のフラット化⁴⁾、各種の免税や控除の整理と廃止、フリンジ・ベネフィット、キャピタル・ゲイン、パートナーシップと小規模企業などの課税の整理と強化による課税ベース拡大が提案されている。これらは所得税制の合理化と簡素化に関しては評価すべき提案である。しかし、フリンジ・ベネフィットおよび未実現ベースのキャ

ピタル・ゲイン課税の実行可能性と申告の義務化をともなわない選択制度であるPTSとEISによる納税者数と税収の増加効果は、問題のある税務行政の現状からは、直ちに課税ベース拡大と公平性の改善とはならないであろう。また、税率構造フラット化とともに直接税収とGDP比率の増加という最大の改革目的を達成できるか疑問の残るところである。

B 富裕税（『中間報告』第7章）

富裕税は、不公平の低減と所得税の効率的実施のための相互チェックが目的であるが、成果を上げておらず、不生産的形態か、社会的利益のため所有と使用を適法に抑制できない品目を除き、廃止されるべきある。富裕者は、非生産的形態の富とくに隠蔽の容易な富の年課税と全ての形態の非必需または奢侈的消費への十分に高税率な間接課税により、普通の納税者より重く負担すべきとし、次の純富裕税が勧告されている。

①免税点を超過する富の総資本価値への年次税が、個人、ヒンドゥー未分割家族と全ての会社に賦課。②課税物件は、住宅、自動車、金塊と宝石、ヨット、モーターボートと飛行機、都市の土地で、住宅は自治体の境界から25キロメートル以内の全ての農家を含む。③上記物件の評価は富裕税法の手続きと同一であるが、住宅評価規則は再検討が必要であり、財産所得の負担を合理的にするため財産移転への印紙税率と自治体財産税を適切に調整すべきである。④資産取得のための特別な税負担は、課税前資産価値から控除。⑤150万ルピー超の純価値は1%で課税。⑥未成年者の所得に関する勧告と一致するため、未成年者の課税可能な富の純価値は、片親か両親が富裕税を支払わない場合、その課税資産の価値の高い方に合算され、両親が富裕税を支払う場合、片親の課税資産の純価値に合算。⑦総所得が10万ルピー超の全ての所得税納税者は、純資産の計算書提出を要求され、全ての資産は原価で評価され、この計算書は所得申告に不可欠とされる。

純富裕税は全ての公共および民間部門会社の指定所有資産にも賦課される。

中央政府の唯一の資産保有課税である富裕税は、所得税との高累進化による広範な脱税と結果としての僅かな税収を根拠に、金融資産などを生産的富として除外する不動産と奢侈的耐久財などへの1%純富裕税への再構築が提案されている。この純富裕税には、所得と資産の分配格差の大きいインドにおいて、現行の課税ベースの広い富裕税により達成できなかった公平性が高率の奢侈財消費税とにより改善されると期待されているが、実質的には富裕者の減税になり、垂直的不公平が拡大すると予測される。

C 法人利潤税（『最終報告第1部』第3章）

(1) 所得税との統合問題

現行制度は所得税と統合されていないが、完全統合は実行可能でなく、配当の二重課税救済のための部分統合制度が検討すべき問題となる。しかし、次の理由で近い将来での配当救済は否定されている。①勧告の法人税と所得税の税率引下げが採用されるならば、配当所得への総税負担は1991-92年度よりかなり低下する。②現在 EC が調査委員会で統合問題を検討しており、インド法人税制度をそれらと連携させるため、この調査結果に基づく法人税変更を待つことが得策である。③収入制約の下では、配当と留保との格差を救済する法人利潤税率の引下げが望ましい。そこで、1993-94年度に法人税への加重税を廃止し、国内会社の法人税率を51.75%から45%へ引下げ、『中間報告』にそい「今後3年以内に」個人所得税の最高限界税率と同一の40%に引き下げるのが得策と勧告されている。

(2) 減価償却制度

1961年所得税法での減価償却制度は、被査定者および資産タイプに限定される追加的控除と多様な通常減価償却率により複雑なため、簡素化が必要であった。1982-83年に減価償却制度の簡素化とインフレ代替資金供給を

検討する「経済行政改革委員会 (Economic Administration Reforms Commission, EARC)」は、追加控除と臨時移転減価償却の通常減価償却への統合と、プラントと機械を別の統合通常減価償却率にすべきと勧告した。この EARC 勧告は、1988-89年度から実施され、1990-91年度に投資控除廃止にともない法人利潤税が40%に引き下げられたが、1991-92年度には45%プラス加重税に引き上げられ、一般減価償却率は33.33%から25%へ引き下げられた。これに対して減価償却率引上げ要求があるが、委員会勧告の法人利潤税率の40%への引下げと機械への消費税および相殺関税の MODVAT 適用を前提に、プラントと機械への一般減価償却率25%の維持が勧告されている。

(3) 外国会社の課税

インドでは外国民間資本と投資は経済発展に重要な補足的役割を果たしており、経済の国際化とともに従来の民間資本参入の制限的政策も大きく変容しているため、外国会社の課税に関して次の7点が検討されている。

①1962年所得税法第195条は、非居住者へ有価証券の利子、給与または配当以外の所得の支払責任者が支払時に所得税を控除し、支払責任者が申告することを規定しているが、所得受取者による申告を認めるよう第195条第(2)項が修正されるべきである。②簡素さ、透明性と公正さが外国投資の誘引に必須であり、非居住者の事業所得に関するインドでの課税所得決定が合理的期間内に行われ、その決定がインドで課税される比率と控除に関して公正であるべきである。そこで、所得税法第44B条から第44B B B条に含まれる見積所得アプローチが、不確実性に起因する紛争を減らすために事業活動分野に拡大されるよう提案されている。③経済自由化政策の下で外国企業がインド支店を開設すると予測される。外国会社への配当の源泉税率が25%でさえ、外国法人税率65%と国内公開会社の税率51.75%の差

は明らかに大きく、10%を超えるべきでない。④二重課税回避条約がない場合にも、外国会社の技術サービス料金と滞在職員への給与はインドで免税されるよう法律修正が勧告されている。⑤所得税法第10条第(15)項の(vi)は政府、工業企業や金融機関による外国借入れの利子を免税している。この受益者は投資家でなく外国の国庫であり、政府の実質的収入ロスとなるこの条項を再検討すべきである。⑥移転価格の悪用に対しては、先進国の税務行政でさえ十分な管理の確立が困難な状況であり、当分は、インド所得税当局が移転価格の悪用に断固とした見解を持つという評判の確立に努めるべきである。⑦1962年所得税規則第115条は、外国通貨表示所得をルピー表示へ転換するための外国為替レートを規定しているが、非居住納税者の困難の原因となっている。交換率は、関係所得が会計期間中に送金済みの場合は、外国通貨が送金目的に実際に購入された時の、非居住者がインドからの送金なしに外国で外国為替で直接受け取る場合は、受領日のレートを適用すべきである。そして、1992年3月31日までの会計期のルピー平価引下げを考慮して、上記の修正が1991-92会計年度所得への遡及効果を持つよう勧告されている。

(4) 損失の取扱い

所得税法の損失の繰越しと相殺の規定は極めて複雑でかなりの混乱を生じており、不公平改善のため、次の3点が勧告されている。①家屋財産の損失に付則取扱いを拡大する1992年所得税法第71条を修正し、新規導入の第71A条を廃止する。②「家屋財産所得」もしくは「事業または専門職の利潤または利得」と「その他源泉」の各所得項目で別個に相殺のため繰り越される損失は、全て同一項目間で相殺する。③損失関連事業が前年度からの繰越し事業損失の相殺を認められるための後年度の事業継続の条件は、除外する。所得税法第79条には事業損失の繰越しと相殺の例外として、租

租税回避防止策が含まれていたが、1988年財政法で修正され、租税回避意図のない実質的な株式所有の変更が未公開会社に累積損失と未回収減価償却の繰越しおよび相殺の利益を失わせる結果になった。第79条のこの規定を削除するか1988年財政法の修正以前に戻されるべきである。

以上の他、所得税法第43B条による控除の改正、会社合併による課税措置の規定化、慈善行為と組織の登録および承認の遅滞解消のための勧告や提案が行われている。

法人利潤税改革では、個人所得税と同一の40%への税率引下げ、それを前提とする所得税との部分統合の否定や減価償却率の維持、外国会社の課税対策などが注目される内容である。収入中立性が重視されているが、配当救済の否定は当報告の基礎とする包括的所得課税と矛盾する勧告であり、個人所得税との法制上の分離も検討されていない。

D 利子税

利子税は合理的理由もなく貯蓄者の報酬と投資の収益とを差別しているため、廃止され、廃止による収入ロスに勧告のサービス税により補填されるべきと勧告されている。

E 贈与税

直接税制度では、当分の間、法人利潤税、非法人事業主体を含む個人所得税、非生産的資産への富裕税と贈与税の4直接税の明白で効率的で生産的な制度の存続に集中すべきと考えられている。そこで、死亡または相続による移転財産への近い将来での課税は勧告されない。しかし、未成年の子供以外への資産贈与による租税回避を抑制するため、贈与税は免除額を年間2万ルピーから3万ルピーに引き上げての継続が支持されている。

F 農業所得課税

州はプランテーションからの所得を除き農業にほとんど課税していない。

これは課税ベースを狭め、非農業所得脱税の大きなループホールとなっている。大多数の州は農業所得の課税権限の中央政府への委任に同意しないであろうが、非農業者の25,000ルピー超の農業所得は、公平を促進し脱税の余地を減らすため税のネットに入れられるべきである。そこで、免税額以上の非農業源泉所得と25,000ルピー以上の農業源泉所得のある個人その他主体は、関係主体の25,000ルピー以上の農業所得が非農業所得と合算され、この総計に課税されるべきである。所得の農業部分からの総税収は源泉を基礎に州に分配される。そして、中央政府が、これを可能にする規定制定のため州政府の協力と同意を得るべきと勧告されている。

農業所得課税は、憲法上の州課税権限を根拠にこれまでの各調査委員会では検討が避けられてきた課題であったが、当委員会はこの限界から一歩踏み出し、中央政府の非農業所得との総合による農業所得の部分課税という州課税権限と抵触する提案をしている。これは、当委員会調査事項の新たな課税領域と関連する提案と推測され、所得課税制度全体と中央・州の税収分配に関しても重要であり、実行可能性に問題はあるが今後の展開が注目される提案である⁵⁾。

3 間接税改革

A 輸入税（『中間報告』第8章、『最終報告第2部』第2-10章）

(1) 『中間報告』では、次のように関税の最近の動向を整理し、輸入税率改革プログラムと実施計画が提案されている。

『アレクサンダー委員会報告』とLTFPでは、関税率の改革が強調されており、そのポイントは、①多様な税率の削減、②関税率での統一性の保持、③関税率の一般的引下げ、④輸入管理制度の量的制限から関税率による制限への転換、であった。LTFPの提案により、資本財の構成部品、薬品中間財と電気製品などの特定工業に関する税率合理化が実施され、補助関税

率の多様性は低減したが、包括的な税率合理化は試行されなかった。保護関税率は長期的に引き上げられ、名目税率での加重平均輸入税率は、1980-81年度の38%から1989-90年度の87%へ上昇した。1991-92年度予算では、基礎プラス補助関税の従価税率は150%へ、資本財輸入税は85%から80%へ引き下げられた。しかし、関税率制度は極めて分散的で複雑である。ルピーの外国為替レートは、1980-81年度から1989-90年度と1991年7月に実質的に減価したが、収入調達に利用され関税率引下げは行われず、1990-91年度には総税収の約40%を関税に依存している。この高い関税依存が関税率引下げの障害になっている。

[1998-99年度までの輸入税率改革プログラム]

①一般関税率引下げ：1990-91年度の名目単純平均輸入税率は約125%、名目加重平均輸入税率は約90%、関税徴収率は約42%であり、4年間で一般輸入税率を約75%に、加重平均保護輸入税率を約45%に、1998-99年度には約25%に引き下げる。名目平均関税率は1992-93年度に50%の10%ないし15%を、1993-94年度と1994-95年度に残りを引き下げる。②関税率分散の低減：関税率は0%から400%に分散しており、今後4年間に最高税率を80%に、1998-99年度までに約50%まで漸次的に引き下げる。③関税率制度の簡素化：第1段階は、次年度での基礎と補助関税の保護関税への統合。第2段階は、20以上の従価保護関税率に加え多数の従量税率からなる多様な税率を5か6に削減。④関税率の合理化：LTFP提案の原料と中間財の税率が資本財より低く、資本財の税率が非必需消費財より低い関税率構造。⑤公示による実効関税率変更の廃止。

[1992-93年度から1998-99年度までの実施計画]

1992-93年度：改革は関税収入ロスと支出削減および追加収入調達次第であるが、最高税率120%への引下げは、純収入ロスが100億ルピーで関税

率構造変更の余地が残ると試算されている。今後4年間で的一般関税率の50%引下げのためには全ての関税率を実質的に引き下げねばならないし、最高関税率引下げにより影響されない品目である基礎金属、基礎化学品と機械の税率を10%引き下げるべきと勧告している。この提案は、加重平均輸入関税率を10%引き下げるが、インド工業の平均実効保護率とその工業間変動幅を低減させる効果があると検証されている。

1993-94年度から1995-96年度：関税率改革は、引下げ目標50%の残りの40%を約16%づつ3年間で引下げ、現在40%から70%である資本財と重要な原料および中間財の税率を適切に変更する。そして、次の6グループの1995-96年度加重平均輸入税率の目標値が設定されている。①農産物：20%。②石炭、原油および天然ガス：34%。③その他鉱産物：15%。④消費財：60%。⑤中間財：45%。⑥資本財は55%。そして、関税収入増加率は多くの最終利用免除の廃止によって名目税率引下げに比例しては低下しないし、関税引下げによる輸入増加と輸入インプット・コストの削減が収入ロスを部分的に相殺すると予測されている。ただ、今後数年間の輸入増加は関税収入低下を中立化するほどには大きくなく、政府は、直接税と間接税からの追加収入による補填、政府支出削減、外国為替レートの一層の引下げから政策選択することになると指摘されている。

1996-97年度から1998-99年度：平均関税率を約25%に、最高税率を50%に引き下げ、最終利用免除を一部例外として全面廃止して、現在ほとんど免除の全輸入品に最低輸入税率10%を適用可能にすべきと勧告されている。

(2) 『最終報告第2部』(第1-10章)

『中間報告』後の現実の展開を踏まえ、補足勧告が行われている。

1985-86年度から1992-93年度までのルピー実効為替レートの減価はかなり大きく、名目保護率の大きな増加をもたらした。この実効保護率は関税

率引下げによっても高レベルを維持すると認識されている。そこで、『中間報告』では輸入税再構築の1998-99年度までの完了が勧告されているが、予測されなかったルピーの部分交換制移行と為替レートの一層の下落により、税率構造の基礎的改革は早まり1996-97年度か遅くとも1997-98年度までに完了される。また、1997年か1998年3月までに従価税率構造を5%、10%、15%、20%、25%と30%にすべきと勧告しているが、非必需消費財の輸入が認められる時には、50%で課税され、必需財および／もしくは輸入制限されている財であっても、現在免除されている財に『中間報告』の10%でなく5%の最低輸入税が適用されるべきと修正提案されている。そして、石油化学、化学、人造織物繊維および紡糸と中間財、鉄と鋼、非鉄金属、機械、電子の7工業に関係する詳細な税率構造の検討と合理化策、関税、相殺関税および補助関税の免除公示の整理について勧告が行われている⁹⁾。

関税改革には当報告の1/4のスペースが充てられ、1998-99年度までの年次計画と工業別の改革プログラムが勧告されており、1990-91年度名目平均税率約125%の1994-95年度75%、1998-99年度25%への引下げ、主要工業製品別税率の1997-98年度達成目標の設定など最も詳細かつ具体的内容である。この関税改革は、経済構造改革での貿易政策や産業政策との関連から関税率引下げと構造の簡素化・合理化が対外的にも緊急で重要な改革であり、これが委員会の勧告に反映したと推測される。

B 消費税（『中間報告』第9章、『最終報告第1部』第4章、『第2部』第11章）

(1) 『中間報告』では、連邦消費税制度改革の基本方針と具体的方策を示している。間接課税が可能な限り多くの取引をカバーし、生産と消費に中立的であることを原則とし、サービスと物品をカバーするVATへの移行が基本方針である。また、VATに加え、贅沢品および非必需品と環境保全お

よび／もしくは保護のため抑制すべき財への選択的消費税も必要である。VAT は簡素で容易な行政のため10%、15%または20%の2か3の税率とすべきで、非必需消費税は30%、40%または50%で賦課される。そして、アルコール飲料への州賦課と州娯楽税を除き、中央消費税、州売上税その他間接税を包括的VATで代替することを理想として、消費税兼MODVAT制度の簡素化、課税ベース拡大、収入と価格弾力性の増加、中央政府レベルでの完全VATの準備、サービス課税に関して次のような勧告をしている。

(a) 課税ベースと消費税課税範囲の拡張：MODVAT制度により免除範囲を可能な限り小さくし、課税範囲外の品目は、白黒テレビを除き従価10%で賦課される。

(b) 小規模部門の譲許：消費税適用の小規模単位が増加し、概算控除制度と商標名区分による控除の悪用も増大しているため、これらを廃止し、「簡易課税手続き (Simplified Assessment Procedure, SAP)」の導入が勧告されている。このSAPは前会計年度の取引高300万ルピー以下を適格限度とし、150万ルピーまで免税、それ以上250万ルピーまで2%の均一税率で、それ以上には従価最低5%を条件に普通税率マイナス10%の譲許税率が適用され、納税証明は発行されず、MODVAT控除は利用できない。取引高300万ルピー以上で2,000万ルピーまでの小規模単位は、150万ルピー以上750万ルピーまでは従来と同様に最低5%を条件に普通税率マイナス10%の譲許税率が適用され、中央消費税率法の1つ以上の章に及ぶ財を生産する単位への拡張免除制度は廃止される。また、全ての免除公示は廃止可能か確認のため精査され、免除権限は撤廃されるべきと勧告されている。

(c) 従価税率への移行：従量税率の収入比率は約70%に達している。「間接税調査委員会」も勧告しているが、物品課税では、負担管理、VAT行

政、収入の弾力性と浮揚性において従価税が優れており、従量税率の従価税率による代替が勧告されている。12グループの税率変更が勧告されているが、行政的理由で、石油製品、たばこ製品、織物、マッチ、茶、コーヒーなどは従量税率の継続が当分認められている。

(d) 評価制度：MODVAT すなわち VAT 制度が拡張され、国産財とサービスからの収入が重要になる故に、インボイス価額を基礎とする査定制度への移行が必要になる。これを可能にし行政を容易にする条件は、VAT の製造段階から卸売段階への拡張と、工場での財の決済を基礎とする伝統的な消費税制度から製造業者の定期申告を基礎とする査定制度への移行である。しかし、これは重要で、詳細な検討を必要とするため、インボイス価額に基づく査定制度への移行は勧告されず、MODVAT に適格な選択された物品のインボイス価額による実験的な査定が勧告されている。

(e) サービス課税：消費税の製造段階 VAT への漸次的転換により生産に関係するサービスへの課税も予測されるが、現時点では、生産過程に関係しない選択された少数のサービスへの課税が勧告されている。それは、広告、株式仲買、自動車保険、居住用住宅、私財および宝石の保険、住宅用電話のサービスである。電話サービスには1千ルピーの年電話サービス税が賦課され、その他は取引額に10%で賦課される。

州際取引へ課税する中央売上税と州の要求する委託貨物税は、非効率な資源配分による厚生ロスを生じるため、中央と州が連邦全体のための公正な妥協となる政策パッケージが策定されるべきである。具体的には、この弊害を改善する第1の最良の方策として、①中央売上税もしくは輸出州の課税する委託貨物税は輸入業者により支払われる売上税を輸入州により控除され、②輸出州はその税収を中央プールに預託し、③中央プールに預託された全税収は合意された定式により州間に配分され、④この2税の税率

は2%とすることが提案されている。第2は、中央売上税の最高税率を1%に引き下げて後に委託貨物税を1%で課税するという次善の提案である。州が2提案のどちらかを受け入れるならば、中央政府は委託貨物税を立法すべきと勧告されている。この妥協策が、中央税収分配を除き現行憲法規定の枠内で可能な合理的で公正な制度の確立になると指摘されている。

(2) 『最終報告第1部』

『中間報告』の勧告を基礎に、財源調達に関して直接税に依存できないインド財政の現状での近い将来の可能な選択が、インプット税控除を要件とする拡大消費税制度とされ、MODVATの拡張によるVATへの移行を基本とする消費税改革が勧告されている。

(a) 中央レベルでのVAT移行：現行の総価値ベースのMODVATと消費税の混合制度から製造段階VATへ転換するため、今後3、4年間に同時かつ段階的に実施すべき6措置が提案されている。①免除されている製造財と『中間報告』の指摘する選択されたサービスへの消費税の拡張。②不当に高い税率の引下げ。③VAT制度のカバーする全ての財の適用税率数を10%から20%の3税率に漸次的に削減。④事務用備品、付属品や家具、建築材料などを除く課税物品の全インプットへMODVAT適用の拡張。⑤機械への購入時全額ではないが、法定期間での分割によるMODVAT適用の拡張。⑥生産企業の利用する重要なサービスへのVAT拡張。

(b) 織布工業への拡張：MODVAT適用除外の石油製品とたばこ製品は、消費抑制のため高率課税が必要でVAT制度に入れる必要はないが、マッチは入れるべきであり、織物は家計でも輸出でも重要な部門で、合理的基礎での課税が必要である。織布工業での主要な基礎生産物である紡績糸と織布は消費税が課され、付加価値生産物である既製衣服、加工織布と未漂白織布は免除されるが、加工織布は1957年付加消費税（特別重要財）

法により課税される。この付加消費税はいくつかの免除により課税範囲が制限されている。このように織布工業の課税はインプット段階に集中している。そこで、輸入税率構造改革との調和と、中央政府が織布への付加消費税の代わりに州政府に売上税課税権限を放棄させたという理由で、織物消費税制度の VAT 制度への段階的移行による改革が勧告されている。

改革の第1段階は、全部門の紡績糸段階までの MODVAT 制度拡張と未漂白織布を非課税とする綿織物への MODVAT 制度導入である。綿織物工業への MODVAT 拡張の前提条件として全番手の紡績糸に均一従価税を適用する税率構造の合理化が必要であり、従価4.5%で収入中立となる。しかし、未漂白織布免税のまま綿織物への MODVAT 導入により収入中立とするためには、加工段階の税率引上げが必要になる。単独加工業者へはみなし控除制度により MODVAT が適用され、複合工場にも綿織物製造の全インプットの MODVAT 適用が提案されている。

(c) 卸売段階への VAT 拡張：MODVAT 制度のような製造段階 VAT は、製造段階以後の付加価値が課税されず、その段階の付加価値が過小評価される欠点があり、VAT 制度の卸売段階への拡張が提案されている。この卸売業者とは、取引高が500万か1,000万ルピー以上で、製造業者から購入し他の製造業者または商人に販売する商人と定義されている。しかし、2つの問題の解決が必要である。第1は、卸売業者数が多く消費税当局が処理できない問題で、卸売段階 VAT は州の売上税当局により徴収され、徴収 VAT の徴収州への分配が認められねばならない。第2は、憲法規定により財の販売への税は州の課税権限であり、州政府が中央消費税の卸売段階への拡張に同意しないかもしれないことで、この拡張が州の売上課税権を制限しないこと、卸売段階 VAT 収入の源泉に基づく分配とにより、州政府の協力を得るよう説得することが必要である。そして、州売上税は一般的

に第1ポイント課税であり、課税製造業者が機械を含むインプットへの税を相殺されるならば、製造部門の州VATに転換可能として、州売上税の州VATへの転換が提案されている。

経済的に理想的消費税制度は、保護関税と贅沢規制消費税を除く中央政府の小売段階までの単一VATであるが、当分は可能でなく、勧告の中央卸売段階VATと州VATとのいわゆる二重VATによる国内間接税の徹底的改革が次善の策と強調されている。

(3) 『最終報告第2部』

3税率(10%, 15%, 20%)のMODVATと非必需品への3税率(30%, 40%, 50%)の贅沢規制消費税という勧告にそって、「中央消費税率表」の税率と、適当な時期に税率5%で消費税課税範囲に組入れ可能な消費税免除物品リストが提案されている。そして、拡大消費税制度は事前承認ゲートパスに基づく価格リスト、分類リストと決済の承認を含む税務行政では不可能であり、価格リストと分類リストの承認制度廃止などが勧告されているが、インボイス査定様式のMODVAT適用工業インプットへの即時導入が提案されている。最後に、MODVATの完全な拡張と消費税率再構築が今後3—4年間で実施されるべきと勧告されている。

当報告は、州の酒税など一部を除く全ての財とサービスへの間接消費税の包括的VATへの転換を理想すなわち長期目標としながら、現実には、消費税をほぼ全ての物品と一部選択サービスに課税する拡大消費税制度とし、MODVATと消費税の併設制度からMODVAT適用範囲の拡張によるVATへの移行を基本方針としている。消費税課税範囲の拡大では、免除範囲の削減、小規模企業の譲許の限定、電話など一部サービスへの課税拡大が勧告されている。中央政府レベルでのVAT移行のためMODVAT適用の主要な除外分野であった織布工業に適用が拡張され、また、インプット

税控除が購入時全額でなく分割であるが機械へも拡張されている。とくに後者は MODVAT での付加価値の総生産タイプから所得タイプへの変更になり、注目される。MODVAT 適用の卸売段階までの拡張は、卸売段階を州売上税当局に委託し、税収を州に分与する条件で提案されている。この中央卸売段階 VAT と州売上税の州 VAT への転換による二重 VAT 提案は、憲法上の州課税権限との関連から工夫された包括的な単一の中央 VAT 導入の1ステップと考えられるが、整合性、税務行政や課税権限など検討すべき問題が残されている。州との関連では、中央売上税と州の要求する委託貨物税に関して、税率4%の2%への引下げと税収の中央決済制度による州間分配提案は、州に税務行政を委託し税収分配を中央で決定することを意味し、中央と州および州間の妥協の成立と中央決済制度の運用はかなり困難と予測される。

[註]

- 1) 現在、中央政府総税収の約24%を州に分与しており、25%を配分するよう憲法規定を修正できると指摘している。
- 2) 消費税改革による税収での関税依存から消費税への移行は、ラオ政権の経済改革での主要な課題の1つであり、高関税率の引下げを含む関税率構造改革が1991-92年度予算の税制改正で着手されている。これらは、IMFなど国際機関からの借款にともなうコンディショナリティに含まれており、この対外的要因が税制改革原則に大きな影響を与えている (GOI [1991m], 山本 [1992])。
- 3) PTS と EIS は外形標準による概算課税であるが、PTS での50万ルピーの限度額は EIS のみなし所得率8%より純所得が4万ルピーと算定され、税額1千ルピーは実質で2.5%の税率になる。EIS の適用限度額250万ルピーは、みなし所得率(商業・製造業)8%より純所得が20万ルピーと算定され、勧告の個人所得税率27.5%が適用されることになる。
- 4) 1991-92年度までの個人所得適用税率は、免税点が22,000ルピー、22,000ルピー超3万ルピーまで20%、3万ルピー超5万ルピーまで30%、5万ルピー超10万ルピーまで40%、10万ルピー超50%であり、75,000ルピー超の所得には12%の加重税が課される (GOI [1991fb])。

5) LTFP は、農業所得課税が州権限であり、中央政府に変更の意図が全くないと述べている (GOI [1985], 山本 [1990])。

6) 個別工業の税率構造の勧告は次のとおりである。

(a) 石油化学：全ての基礎成分と中間財への輸入税率を1997-98年度までに15%の均一税率に引き下げる。[勧告]①ポリマーは25%；②基礎石油化学成分は15%；③中間財は有機化学製品の一般税率と同一の20%；④ナフサ，ガス，液体天然ガスその他石油供給原料のようなインプットへの MODVAT 拡張。

(b) 化学：化学製品の最高名目税率は110%と高レベルで、国内工業にかなり高い保護を与えている。[勧告] ①全インプットへの保護関税は20%を超えるべきでなく、有機化学製品は15%に引下げ。②完全免除の肥料など指定インプットは5%の最低税率で、駆除剤や殺虫剤などのインプットは10%で改革期間の適切な時期に賦課。③0%から110%までの多様な税率の大量薬剤と薬品中間財は、薬品工業が政府管理下にあり特別な勧告はしないが、管理外にあり実効輸入税率が70%である薬品中間財は他の化学製品と同一の20%に引下げ。

(c) 人造織物繊維および紡糸と中間財：基礎石油化学成分から生産される繊維中間財は25%，85%と110%の異なる税率を課されている。[勧告] ①有機化学製品の繊維中間財は、有機化学製品と同一の20%；②セルロースと非セルロースの全織物繊維と紡糸は25%；③木材パルプは10%；④苛性ソーダと二酸化チタンは20%に引下げ。

(d) 鉄と鋼：1991年まで輸入規制・制限されていた鉄・鋼は、高付加価値製品では国内と国際価格との格差が大きく、輸入税率は他の開発途上国と比べても高く、鉄鋼業の輸入税率構造には多くの問題が生じている。[勧告]①非コークス化石炭と低リン含有コークスは85%から10%へ；②耐火物質は40%から15%へ、そのインプットは10%；③熱鉄塊，海綿鉄，鋼スクラップなどは10%；④鉄粉は20%；⑤鉄鉱石粒は10%；⑥鉄合金は10%；⑦銑鉄は15%；⑧半完成鋼，非平板生産物，鉄道資材と平板生産物は20%；⑨鉄と鋼製品は30%；⑩熱圧延生産物は可能な限り早期に20%；⑪ステンレス鋼と合金鋼は20%へ漸次的引下げ。

(e) 非鉄金属：1990-91年度の非鉄金属輸入の58%は銅，亜鉛と鉛が20%，ニッケルと錫が13%，アルミニウムが9%である。[勧告]①アルミニウム塊は1997-98年度までに36%から15%へ，製品は105-110%から25%へ引下げ。②銅陰極，線条棒などは56%から20%へ，銅製品は110%から30%へ漸次的に引下げ。③未加工亜鉛は57%から20%へ，亜鉛製品は110%から30%へ引下げ。④未加工非合金鉛は94%から20%へ，鉛製品は110%から30%へ引下げ。⑤未加工ニッケルは60%から15%へ，ニッケル製品は85-110%から25%へ引下げ。⑥未加工非合金スズは段階的に85%から15%へ，スズ製品は85-105%から25%へ引下げ。以上の他，非鉄金属の鉱石，精鉱，くず灰，廃棄物やスクラップの輸入税は1997-98年度までに一律従価10%に引下げ，銅，亜鉛と鉛に勧告した税率は他の開発途上国より高いため，金属が15%，製品が

25%のレベルへ適当な時期に引下げ。

(f) 機械：機械工業は1960年代の国家優先工業の中核を形成し、関税と輸入制限により最も恒久的に保護されてきたが、停滞的生産性とコスト上昇により十分に競争的にはならなかった。この工業のコスト不利益は高率輸入税とインプットへの国内間接税、高い基礎原料インプットと高利子率である。[勧告]①機械部門のコスト不利益は約30%であり、全ての資本財とプロジェクトは20%へ引下げ。MODVAT適用の場合、10%の相殺関税が賦課されるが、MODVAT不適用の発電プロジェクトは例外とされ、電気機械は、MODVAT不適用で相殺関税なしの25%で課税される。②国内生産資本財の消費税は10%へ引下げ勧告されるが、この消費税と相殺関税は、決済後1年間の控除が関税の1/4を超えない条件で、機械利用者にMODVAT控除され、未利用部分は後年度に繰り越される。

(g) 電子：電子工業は、電子装置部門と構成部分部門に区分され、後者の国内製造は高度に輸入集約的である。電子工業の輸入税率は、1983年、1986年、1988年に合理化され、1992年10月の税率構造は、原料40%、部品60%、最終生産物95%で、LTFPと『中間報告』での指導原則に一致している。しかし、外国為替レート下落を考慮すると、現在の税率構造は構成部分輸入を奨励している。小さく軽く高価値の電子工業品への高輸入税率は密輸や過小インボイスを生じ、また、コンピュータ、周辺装置や耐久消費財を除く輸入電子装置は相殺関税免除という変則がある。[勧告]①構成部分、部分組立品と装置は同一税率とされ、電子装置に相殺関税を課す。部品と原料との現行の税率格差20%は1997-98年度までに解消され、構成部分と原料との格差は10%にする。部品、構成部分と電子装置の保護関税は30%に、原料は20%に引下げ。②電子工業用資本財には20%（プラス相殺関税）を可能な限り早期に適用。③指定医療装置は無税、その部品は80-110%、他の医療装置は40%の税率が適用されて複雑なため、全ての医療装置と部品は20%とする。④品質管理や試験用の器械および器具の部品や付属品の税率は、30%へ引下げ。⑤輸入制限品目リストから上記電子品目に関係する項目を除く。⑥VLSI/LSIのような能動的構成部分には保護関税は賦課されない。⑦新製品や技術の輸入は低減税率適用の公示前には法定税率が適用されるため、実効税率を関税率に繰り入れる。⑧電子装置での電子構成部分と非電子部品とに異なる税率を適用する区分を早期に除く。⑨公示で利用されている「電子工業」の用語の定義を「関税率」で行う。⑩コンピュータ工業には、電子構成部分や装置工業と同一の税率を適用する。⑪電子工業関係の公示に必要な電子省などの認可手続きを省く。

第3節 『税制改革委員会報告』の特徴

『税制改革委員会報告』に関してインド国内では、消費税改革の VAT 導入問題を中心に多くの議論が展開されたが、管見では報告全体の検討は僅かで、以下では、バランスのとれた分析をしているバード論文を主に取り上げ当報告の特徴を指定する (Bird [1993])。

(1) 税制改革の原則

バードは、税務行政問題を重視する報告書での多くのスペース配分とは対照的に税制改革論者の関心の高い所得税、富裕税と消費税への配分が少ないこと、中央税構造を他の先進国や開発途上国に一致させる間接・直接両税の名目税率引下げと課税ベース拡大の重要な変更勧告を特徴としている。また、全政府レベルでの州および地方税の改革とこの収入の支出方法の改善が、ほとんど検討されていないことを問題と指摘している。こうした限定性はあるが、当報告は包括的課税ベースで適度な累進税率の所得税と純富裕税、法人利潤税、贈与税、包括的 VAT、選択的消費税および保護輸入税からなる中央税制デザインを示しており、直接税では資産課税の排除と農業所得課税、間接税では VAT 導入に税制デザインの特徴がある。そして、税制改革原則では、1980年代以降の世界的な税制改革で掲げられてきた公正、経済的中立性、簡素などの原則が含まれ、税収の確保と浮揚性の増大を目指す収入中立性および所得弾力性と税務行政の近代化が、インド的な特徴を示している。財政赤字の削減を目的とする税制改革において、GDP 比率約19%の現状の税負担を前提とする税収中立性と浮揚性は、税収構造の関税依存から VAT 中心の消費税への移行と中央と州間の税収分配での中央優先の考えを基本方針としており、間接税改革とくに消費税改革

がこの税制改革のキーである点に改革の本質が見出される。

(2) 直接税改革

所得税改革では、所得と消費の課税ベース選択での所得優位という認識を基礎に、最高限界税率の40%への引下げと税率構造の3段階、最終的には2段階へのフラット化とともにFRINGE・ベネフィット課税、未実現ベースのキャピタル・ゲイン課税、小規模企業への選択的概算課税制度の新設など包括的所得税を目的とする合理化と簡素化の提案が行われている。この税率構造のフラット化を含む包括的所得税提案が特徴であるが、先進国の税務行政でも課税困難なFRINGE・ベネフィットや未実現キャピタル・ゲインの課税などが含まれており、実行可能性の点ではインド税制の現実から大きく乖離していると言える。また、所得税改革の論理と対照的に所得税の高い累進税率構造と広範な脱税による税収の少なさを根拠に、富裕税の不動産と奢侈財への1%純富裕税への再構築が提案されている。奢侈財課税の実行可能性を考慮すると、この富裕税は金融資産を生産的資産として除外し、実質的に不動産に限定する資産課税であることに特徴がある。法人利潤税改革では、個人所得税と同一の40%への税率引下げとそれを前提とする減価償却、外国法人課税や損失取扱いの合理化提案が行われている。税率引下げを根拠とする包括的所得課税理論とは矛盾する配当二重課税救済の拒否と減価償却率の現状維持の提案は収入中立性を優先しており、経済自由化政策に対応する外国法人課税の重視とともに特徴と言えよう。

相続税が復活されず、利子税廃止が勧告され、委員会の構想する直接税体系は個人所得税、法人利潤税、非生産的資産への富裕税と贈与税から構成されることになり、資産課税ベース縮小が直接税体系提案の特徴となる。所得課税ベースの拡大では、非農業者への25,000ルピー超の農業所得への課税提案は、憲法規定を理由に従来は課税不可能とされてきた州政府の課

税分野への中央政府の積極的介入を意味しており、実行可能性は別問題として、中央と州との税収分配の点でも注目される特徴である¹⁾。

(3) 間接税改革

関税改革には当報告で最大のスペースが割かれ、最高輸入税率の50%への引下げと6従価税率への税率構造合理化が1998-99年度までの改革プログラムと3段階の実施計画により提案され、また、主要物品別の関税率目標が設定されている。直接税改革での収入優先とは対照的に、税収の基幹である関税の収入減となる税率引下げによる税率構造改革の重視と具体的かつ詳細な税率目標設定に特徴がある。しかし、バードは、10%最低輸入税賦課には同意するが、税率構造で消費財を有利に差別する論理は必需でもない財の国内生産者に大きな保護を与えると批判している。

消費税改革では、消費税、州売上税とその他の間接税の包括的 VAT への移行を基本方針としながら3税率の MODVAT と3税率の贅沢規制消費税を短期目標にしている。そのため電話などの一部サービスを含む消費税課税範囲と MODVAT 適用の拡張、機械への分割控除による MODVAT 適用、織布工業部門への MODVAT 適用と製造段階から卸売段階への MODVAT 拡張が提案されており、この消費税課税範囲および MODVAT 適用範囲の拡張が特徴である。また、MODVAT 適用の拡張を除き、消費税課税範囲拡張、最高税率50%の贅沢規制消費税、従量税率から従価税率への移行などは税収増加に寄与する提案であり、税収の関税依存から消費税への移行という改革方針に一致する税収重視が第2の特徴である。

バードは、短期段階と中期段階に区分して問題点を指摘している。MODVAT 適用の拡張と税率変更を目指す短期段階で、MODVAT を小売段階前の VAT へ転換する提案を支持するが、第1に、MODVAT での資本財控除を4年間の分割で認め、消費型 VAT でなく累積課税が残る所得型

VAT の勧告は、収入維持のみが理解可能な理由であり、行政簡素化の強調と対照的に、分割控除による長期的行政コストは短期的収入を超えることになる。第2に、贅沢財への特別消費税率賦課によって6税率による物品分類と執行は困難であり、少数の高収入物品に限定すべき贅沢規制消費税を多数の些細な物品へ課税する勧告は、租税原則の観点から誤りである。この勧告は異なる課税による全生産物需要の非弾力性という仮定から間接税の完全前転への強い信頼に基づいている。中期段階は、卸売段階への中央 VAT 拡張と州の売上税行政により管理され収入が分与される VAT の新規拡張から構成されるが、州による卸売 VAT 行政の提案は、拡張による税務行政から中央を開放するが、州の税務行政は中央よりひどく、適切ではない。さらに、手形交換所 (clearing house) 方式による中央売上税の改革提案では、完全前転を前提に輸出課税による輸出州の利益を当然としているが、弾力的な輸出需要によって課税による輸出逡減が州全体として収入減となり、州際取引の行政的政治的で複雑なもつれにより中央売上税の1%への税率引下げによっては解決されない問題があると指摘されている。バードは行政の現状と消費課税の完全前転の前提という租税理論の視点から適切な批判を展開している。

(4) VAT 導入問題

税制改革の核となる VAT 導入による消費税改革について、当報告では1986年の LTFP 提案に基づく VAT 移行を目指す MODVAT 導入の消費税改革の第1段階から次の段階へ展開可能な具体的適用拡張が提案されているが、必ずしも十分に検討されたとは言い難い。この VAT 導入問題は税制改革論者の関心も高く、VAT よりも拡大消費税制度を支持する意見を含め多くの議論が展開されている²⁾。VAT 導入問題の詳細な検討は別の機会に譲り、ここでは、VAT 導入提案に関して問題となっている VAT 導入

形態と州際取引課税（中央売上税）の州間の収入調整方法について、論点のみを整理しておきたい。

報告は、長期的には中央 VAT を、中期的には中央卸売段階 VAT と州 VAT の二重 VAT を提案しているが、連邦制度で導入可能な VAT 形態の選択としては州 VAT と報告提案とは異なる二重 VAT が提案されている。プロヒット (M. C. Purohit) は、非統合な現行物品課税制度の合理化を必要とし、VAT 導入を課税ベース拡張とともに中期的改革と位置づけ、当報告提案を含めて選択可能な 4 タイプの VAT を検討している。報告長期提案の中央 VAT は連邦制約の下で行政的にも直ちに導入するのは不可能とし、経済的に合理的で中央および州政府が受入れ可能な最良の選択は完全州 VAT であり、行政的便宜のため運用上は中央と州の課税権区分を継続し、中央は製造段階 VAT を賦課し、税収は徴収に基づき州に分配することが提案されている (Purohit [1993a, 1993et1, 1993et2])。プロヒットの連邦制約の評価とは異なり、中央と州の課税権区分の維持を基本とする財政連邦主義の視点からグルムールティ (S. Gurumurthi) は、プロヒット提案を含めて検討し、卸売段階への MODVAT 拡張は過小評価問題を解決できず州課税権を侵害すると批判し、中央での生産段階の消費税と州での消費段階の売上税の現状維持を基本として中央製造段階 VAT と州売上税を代替する純粹州 VAT との二重 VAT を提案している (Gurumurthi [1993, 1993et])。そして、スターン (N. Stern) 等は、連邦構造での VAT 導入方法を政治的実行可能性、短期的選択と長期的選択の視点から検討している。短期的には、当報告の中央と州が運用する二重 VAT 制度以外に選択困難として、報告提案を支持するが、長期的には二重 VAT は適切でなく、単一規則で単一主体が行政する VAT で、中央 VAT よりも州売上税と多数の財への消費税を代替する州 VAT が可能な選択と結論している

(Stern[1992, 1993])。バードも全政府間の税収分配による包括的 VAT という当報告の長期提案が、州と地方自治体財政制度の完全な再構築が近い将来にも不可能で、同質性の大きく欠如しているインドでは困難としている。

州際取引課税の調整方法について、報告提案は中央売上税を継続し、中央決済制度による州間の収入分配調整であるが、スターン等が詳細な検討を加えており、中央売上税を廃止しゼロ税率輸出 VAT 方式による仕向地原則に基づく州間の収入分配を提案している。

以上のように VAT 導入形態として当報告の中期の二重 VAT 提案は理論的にも連邦制度での実行可能性の点でも検討の価値がある形態であるが、長期の中央 VAT 提案は連邦制度の前提から実行不可能とする批判が多い。州際取引課税の調整問題は、中央売上税の継続か廃止かと中央決済制度により調整するか否かの論点をめぐり検討されることになるであろう。

[註]

- 1) 前中央直接税委員会委員長のパンディ (T. N. Pandey) は、所得税改革提案を租税回避や脱税問題の無視と、貯蓄などに比べFRINGE・ベネフィットのような固定的所得が、小売商を含む小所得層に比べ中所得層の負担が重くなるなど公平性に欠けると特徴づけている。また、調査委嘱事項である新たな課税領域の確認に関して重要な勧告をしていないし、農業所得課税提案は重要な経済部門を利用していないという批判を回避するため、実施不可能と主に公平性の視点から批判している (Pandey[1992et])。また、バードは、直接税改革提案の問題点として次の3点を指摘している。①現行富裕税の廃止と都市の土地、住宅とその他少数の富への年次税による代替勧告は、これら特殊な資産への国税賦課の理論的根拠が理解困難で、十分に根拠づけられない。②FRINGE・ベネフィット課税は、公共部門がまず好事例を示さないならば民間部門では意味をなさない。③会社と個人の所得の独立課税を維持する勧告は、将来の会社での配当救済による部分統合に好都合になるが、個人よりも会社での徴税が明らかに簡単であり、個人レベルでの十分な配当課税という仮定での会社レベルでの配当免除 (税率引下げ) は危険である (Bird [1993])。

2) デリー大学経済学部の本ケルジ (B. Mukerji) 等は、インプット税控除なしの総価値ベースの拡大消費税制度すなわち累積タイプ税と委員会提案の製造段階VATを比較し、収入中立性で累積タイプ税が優れ、提案の仮定する消費税の完全前転が誤りであり、VATが行政的に実施困難と批判している (Mukerji [1993et])。

まとめ—評価

スターン等は、インドでの直接課税の政府収入への寄与が同所得レベルの開発途上国以下であるが、当報告の中心テーマが直接課税とくにその課税強化の重要性にあると基本的な税制認識を批判している。バードも、開発途上国では累進的 direct 課税よりも間接税と政府支出プログラムが所得と富の再分配手段として重要であるが、当報告では累進課税と直接税とくに所得税の税収比率の維持および増大さえ強調され、インド税制での累進的所得税の重要な役割が目指されていると、直接税改革提案を批判的に見ている。この包括的所得税を目指す提案そのものは注目すべき重要な内容を含むが、その実行可能性について疑問な内在的問題も多く、また、所得税納税者数が総人口の1%以下で、総直接税収が中央政府総税収の20%以下という現実を前に、当報告の改革提案がいかなる現実性を持ちうるのかという次元でも重大な限定性を持つと言えよう。そして、インド税制の現状分析から消費税改革が州売上税とその他の間接税を含む消費課税のみならず税制改革全体のキーという認識を多くの論者と共有できるが、スターン等も指摘するように当報告はこの共通認識に欠けている。当報告のみならず政府財政当局が直接税中心の税制を理想とし、それと大きく乖離した現実が改革されるべきであり改革可能とする固定観念こそ根本的問題がある。しかし、1990年代の経済危機の中で着手された今回の税制改革では、

IMF や世界銀行などの外的要因も加わっているが、消費税改革は改革の内
在的論理からの重要性を持ち、その解答は十分検討されたものではないが、
中央 VAT を基本方針とする提案であり、ここに当報告の最も重要な意義
が見出されよう。また、消費税改革では、二重 VAT の中期提案は検討する
価値があるが、最終目標の中央 VAT 提案は連邦制約の下では実行困難と
評価されている。これは、税制改革の最大の目的が税収確保であり、その
ため中央と州間の税源および税収の分配での中央優先のスタンスから改革
を目指していることの帰結であり、ここに限界があるとともに中央、州と
地方の税制全体を再検討する必要性を顕在化させる結果になっている¹⁾。

バードは、文献上の税制改革モデルを最適課税モデル、ハーバーガー税
モデル、供給サイド税モデルと世界銀行税モデルとに分類し、改革提案と
比較している。そして、最適課税、ハーバーガーと供給サイド税モデルの
要素から構成される世界銀行税モデルは、主要財源として少数の免税と贅
沢規制消費税に補完される広い課税ベースの単一税率 VAT、輸入割当の
関税による代替と輸出税除外および関税率分散の低減、法人所得税の個人
所得最高税率に比較可能な単一税率での賦課、個人所得税の小納税者を除
く賦課の 4 要素から構成される²⁾。したがって、当報告の改革パッケージは
このモデルに最も近い内容となる。そこで、世界的な税制改革の経験によ
る改革成功の基準は、①改革目的を効率的に効果的に達成する租税政策の
改革デザイン (design)、②政治権力の受容可能性 (acceptability)、③合理
的な実施可能性 (implementability) であり、当報告には実施可能性を除き
「良」の評価が与えられている。このバードの総合評価は、今回の税制改
革が IMF と世界銀行の指導もしくは管理下に着手されたことから予測
された比較分類の結果と、本稿の検討から明らかになった実施可能性を当
報告の最大の問題とする妥当な結論であろう。

〔註〕

- 1) 州 VAT 問題に関しては、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と「税制改革委員会」の委員長チェリアおよびプロヒットの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「大蔵大臣委員会」が設置されている。調査委嘱事項は、① NIPFP 報告『インドでの国内取引税改革：問題と選択』と委託貨物税賦課を含むその勧告の検討、②中央と州との財政権限の分配と一致する統合的で十分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デザインの検討、④ VAT を導入する時間的枠組みの提案などである。1994年9月末に筆者がインタビューしたプロヒットによれば、1995年冬には報告が提出される予定である。(GO [1994], NIPFP [1994])
- 2) バードは世界銀行税以外のモデルの特徴と当報告提案との関係を次のよう整理している。最適課税モデルの帰結である一般的 VAT (差別税率と／もしくは免税をともなう) は、当報告に見出される。ハーバーガー税モデルの主要な関心は資源配分を改善し行政的に実行可能で政治的に受容可能な制度の提案であり、可能な限り広範な VAT と均一な関税率がパッケージに含まれ、当報告と行政の実行可能性を共有するが、関税率提案では異なっている。供給サイド税モデルは直接税の税率引下げと成長主導への支出の再編成および削減を強調しており、相対的に低限界税率で広い課税ベースの個人税という当報告との限定的な共通点を持つが、税と支出との関連では一致していない (Bird [1993])。

引用文献

- Bird, Richard M. [1993] : "Tax Reform in India", *Economic and Political Weekly (EPW)*, 28-50, December 11.
- Government of India (GOI) [1977] : *Report of the Indirect Taxation Enquiry Committee, Part I*, New Delhi.
- [1978] : *Report of the Indirect Taxation Enquiry Committee, Part II*, New Delhi.
- [1985] : *Long-Term Fiscal Policy*, New Delhi.
- [1991] : *Interim Report of the Tax Reforms Committee*, New Delhi.
- [1991bs] : *Speech of Shri Manmohan Singh (Minister of Finance) presenting Central Government's Budget for 1991-92*, New Delhi.
- [1991fb] : *The Finance (No. 2) Bill, 1991*.
- [1991m] : "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.
- [1991es] : *Economic Survey 1990-91*, New Delhi.
 - [1992es] : *Economic Survey 1991-92*, New Delhi.
 - [1992] : *Tax Reforms Committee Final Report—Part-I*, New Delhi.
 - [1993] : *Tax reforms Committee Final Report—Part-II*, New Delhi.
 - [1993es] : *Economic Survey 1992-93*, New Delhi.
 - [1994es] : *Economic Survey 1993-94*, New Delhi.
 - [1994] : *Resolution*, Part I, Section 1 of the Gazette of India, Extraordinary, dated the 5th July, 1994.
- Gurumurthi, S. [1993] : “Value Added Tax and Fiscal Federalism: A Possible Model for VAT in a Federal Economy”, *EPW*, 28-22, May 29.
- [1993et] : “VAT: Shaping a model for India-I, II”, *The Economic Times (ET)*, August 5, 6.
- Mukerji, V. and V. Pandit and K. Sinderam [1993et] : “Budget '93: Pitfalls of Chelliah Report—I, II”, *ET*, February 23, 24.
- NIPFP [1994] : *Reform of Domestic Trade Taxes in India : Issues and Options, Report of a Study Team*, New Delhi.
- Pandy, T. N. [1992et] : “Chelliah Committee: An incomplete job—I, II”, *ET*, September 14, 15.
- Purohit, Mahesh C. [1993] : “Adoption of Value Added Tax in India; Problems and Prospects”, *EPW*, 28-10, March 6.
- [1993et1] : “VAT: Ease it in, gently”, *ET*, June 1.
 - [1993et2] : “VAT: The four options”, *ET*, July 22.
- Stern, Nicholas and Robin Burgess [1992] : *A Vat in India: Problems and Options*, Suntory-Toyota International Centre for Economics and Related Disciplines, London School of Economics, London.
- and Robin Burgess and Stephen Howes [1993] : *The Reform of Indirect Taxes in India*, Suntory-Toyota International Centre for Economics and Related Disciplines, London School of Economics, London.
- 宮島洋 [1986] : 『租税論の展開と日本の税制』日本評論社。
- 山本盤男 [1990] : 「インドの「長期財政政策 (1985年)」と税制改革」(九州産業大学『商経論叢』第31巻第3号)。
- [1991] : 「インドの間接税改革—修正付加価値税の導入—」(九州産業大学『商経論叢』第32巻第1号)。
 - [1992] : 「1990年代インド財政の課題」(九州産業大学『商経論叢』第33巻第1号)。
 - [1993] : 佐藤甫, 山本盤男, 内山敏典共著『間接税改革の国際比較』九州大学出

版会，第3章。

- [1994-1995]：「1970年代後半インドの間接税改革—『間接税調査委員会報告』の分析—(上)・(下)」(九州産業大学『商経論叢』第35巻第2，3号)。

(付記) 本稿は，平成6年度文部省科学研究費補助金一般研究(C) (課題番号06831007) による研究成果の一部である。