

## 中国における企業の租税負担に関する一考察\*(2)

張 宏 翔

### IV 企業税負担の現状——所得税から見た場合

#### 1 国内・外資企業の所得税負担の比較

第6表 国内、外資企業所得税負担（所得税／利潤<sup>1)</sup>）比較

| 業 種    | 基幹産業            | 材料製造  | 採 掘 業 | 加 工   | 食品産業  | 紡織産業  | 整備製造  |
|--------|-----------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 国内企業   | 15.84           | 23.56 | 9.78  | 32.25 | 16.54 | 32.95 | 25.16 |
| 外資企業   | 0 <sup>2)</sup> | 4.13  | 0     | 7.47  | 7.76  | 7.38  | 5.99  |
| 国内・外資% | 15.84           | 19.43 | 9.78  | 24.78 | 8.78  | 25.57 | 19.17 |
| 平均差異%  | 17.6            |       |       |       |       |       |       |
| 国内：外資  | —               | 5.70  | —     | 4.30  | 2.10  | 4.46  | 4.20  |
| 平均倍数   | 4.15            |       |       |       |       |       |       |

出所：北京市経済信息中心編『中国実力企業6000家』2004年度の26-256ページのデータにより作成。

第6表は7業種における国内企業と外資企業の所得税負担率（所得税／利潤）を比較したものである。ここから二つの特徴が見てとれる。一つは、国内企業の所得税負担率は7業種全てにおいて明らかに外資企業よりも高いことである。国内企業の実質税率は外資企業の平均4.15倍であり、国内企業と外資企

\* 本論文の作成にあたり、京都大学経済研究所上原一慶教授と経済学研究科植田和弘教授、諸富徹助教授からご指導頂いた。この場合を借りて謝辞を申し上げたい。

1) ここでは、所得税／利潤の比率を実際の税負担率として示す。

2) このような状況になるのは、サンプル企業のほとんどが赤字になっていて、所得税を納めていないからである。

業の所得税の平均格差は17.6%である。外資企業の実際の所得税負担は国内企業の税負担よりはるかに低いことが分かる。しかも、この税負担の不均衡現象は年度とともに増大している。例えば、2000年の国内・外資企業間における所得税負担率の格差は8.65%，2001年は17.17%，2002年は18.75%，2003年は31.71%であり、年度とともに大きくなっている。国内企業と外資企業の名目税率はほとんど変わらないのに、どうして現実にはこのような大きな格差が生じるのであろうか。もう一つは、国内・外資企業共に異業種間で所得税負担率が異なることである。7業種の中で所得税負担率が一番高いのは、国内企業については紡織産業の32.95%，外資企業については食品産業の7.76%である。一番低いのは、国内企業については採掘業の9.78%で、外資企業については基幹産業の0である。以下では、これら2点について考察し、その問題点を指摘していく。

## 2 所得税負担の問題点

以上の分析における税負担の問題点は何であろうか。この疑問を巡って、まず国内・外資企業間について、及び国内・外資企業の異業種間について検討する。

### 1) 外資企業に対する優遇政策は税負担に影響

企業所得税は次の式で計算する。

企業所得税は次の式で計算する。

所得税額  $T = \text{納税所得額 } I \times \text{所得税率 } t$

納税所得額  $I = \text{収入総額 } R - \text{控除項目総額 } d$

したがって、

$$T = t(R - d)$$

企業の所得税額  $T$  は所得税率  $t$  と正の相関関係にあり、税率が高いほど所得税額が大きくなる。

所得税額  $T$  は控除項目総額  $d$  と負の相関関係にあり、控除額が多けれ

ば、それだけ所得税額は少なくなる。

外資企業は表６と表７のような様々な優遇政策と控除を享受している一方で、利益状況もあまり良くなかったので、サンプル中では、10.62%の外資企業の所得税額が０になっている。

## 2) 税法の不統一による税負担の差異

1994年の税制改革において不完全であったことの一つに、国内・外資企業の所得税法の不統一がある。これは税收負担の不公平も引き起こす。国内企業と外資企業に異なる税制を採用した結果、国内企業の一部が企業利潤のために仮合資企業を設立し、税收の減少の一因となった。これは政策の不備によってもたらされた歪みである。

税率から見ると、1994年の企業所得税改革の核心は企業所得税の税率を下げることであり、国内企業の企業所得税の税率は55%から33%に引き下げられた。また、国有企業、集団企業と私営企業の企業所得税が国内企業所得税として統一された。外資企業の所得税については91年に決定した枠組みに基づいて実施されている。

外資企業の基本税率は30%で、地方税率は3%である。合併後の名目税率は国内企業とほぼ同じであるが外資を呼び込むため、外資企業に対するいろいろな優遇政策が実施されている。従って、外資企業の実質税率は国内企業より低い。第7表を参考にすると、経済特区や経済開発区における外資企業の税率は24%～10%まで削減されうするため、外資企業の平均名目税率は国内企業よりかなり低くなってしまう。

国内企業と外資企業の税收減免における優遇格差について見ると、社会福祉、労働就職、貧困地区の補助において、国内企業に対するプロジェクトは少なく、優遇措置も少ない。外資企業に対する優遇政策は様々で、税の大幅な減免や低税率以外にも、納税所得額の優遇、再投資に対する免税などがある。また、徴収の際にも優遇措置が存在する。例えば、現行税法では、外資企業の輸出製品の生産額が当該年度の総生産額の70%以上になれば、法定税率に基づいた税金

第7表 外資企業所得税の税率表

|                                 | 項 目                       | 全国の<br>規定 | そのうち：経<br>済特区 | 国家級開発区         |               |       |           | 開放都市<br>と地方及<br>び省級経<br>済開発区 |
|---------------------------------|---------------------------|-----------|---------------|----------------|---------------|-------|-----------|------------------------------|
|                                 |                           |           |               | 経済技術<br>開発区    | 高新技术<br>産業開発区 | 保 税 区 | 経済合作<br>区 |                              |
| 企<br>業<br>所<br>得<br>税<br>税<br>率 | 1. 生産性企<br>業              | 30%       | 15%           | 15%            | 15%           | 15%   | 24%       | 24%                          |
|                                 | 2. 非生産性<br>企業             | 30%       | 15%           | 30%            | 30%           | 30%   | 30%       | 30%                          |
|                                 | ①知識密着型<br>など              | 30%       | 15%           | 15%            | 15%           | 15%   | 15%       | 15%                          |
|                                 | ②年輸出が総<br>生産値70%以<br>上の企業 | 15%       | 10%           | 10%            | 10%           | 10%   | 12%       | 12%                          |
|                                 | ③特定の金<br>融機関など            | 30%       | 15%           | 国務院の批准によって、15% |               |       |           |                              |
|                                 | ④エネルギー<br>に関するプロ<br>ジェクト  | 15%       |               |                |               |       |           |                              |

出所：国家政務総局編 [1999] 162-168ページにより作成。

の半分を削減できると規定されている。外資企業所得税の優遇水準は高く、免除された税額は徴収された税金の2-3倍にもなる。

### 3) コストに対する控除不足の問題

外資企業所得税の控除（第8表を参考）は範囲が広く程度も大きい。例えば、利払い、賃金、労働組合の経費、教育費、公益費、交際費など納税前の様々な支出について優遇がある。

所得税は企業の全コスト控除後の利潤に基づいて納めるものである。外資企業はコストを全て控除できるが、国内企業の場合は全てのコストを控除できるわけではないので、外資企業と国内企業間では不公平な競争となることが避けられない。表面的に見ると、国内企業の所得税名目率はアメリカや日本などの先進国と比べても余り差異はない。しかし、税負担の重さは名目税率だけに

第 8 表 国内と外資企業所得税の控除項目の比較

| 項 目     | 国 内 企 業                                                                                            | 外 資 企 業                                                                                       |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| 固 定 資 産 | 残存価額が 5 % 以内                                                                                       | 残存価額が 10 % 以上に限り、企業が自主的に確定する。                                                                 |
| 不良債権準備金 | 年末売掛金残高の 0.5 % を超えず、金融保険業界には年始貸付金の残高の 1 % を取り出す事ができる。                                              | 信用貸付、貸借りなどの業務を行う企業が、年毎に貸付金残高または年末売掛金、受取手形残高の 3 % を取り出す。                                       |
| 救済性的寄贈  | 本年度納税所得額 3 % 以内の実際差引く。                                                                             | 中国国内の国家指定した組織また機構を通じて、社会公益事業、若しくは被災地、貧困地域に提供された寄贈が全額で控除される。                                   |
| 給料及び費用  | 給料の支出は、法定された税込み給料基準の中に（一人当たり 800 元 / 月）実費で控除され、従業員の福利費用、組合費用そして教育費はそれぞれ給料総額の 14 %、2 %、1.5 % を取り出す。 | 給料と福利費用の支出について、支払基準及びその根拠となる文章、資料を現地税制機関に申請し、審査・批准された場合、全額で控除される。                             |
| 不良債権損失  | 不良債権が条件の一つを満足され、すなわち三年を超え、また回収していない売掛金の場合。                                                         | 不良債権が条件の一つを満足され、すなわち債務者が期限を過ぎて借金を返済する義務履行しない、2 年を超えても回収できない場合。                                |
| 交 際 費   | 業務交際費の計算は、一年間営業純収入が 1500 万元（1500 万元を含む）以上及び 1500 万元を超える部分が一年間営業純収入の 0.5 % 及び 0.3 % を控除する。          | 交際費は①営業純収入として計算する場合、内資企業と同様である。②一年間業務収入が 500 万元以下及び 500 万元を超える部分が一年間業務総収入の 1 % と 0.5 % を控除する。 |
| 広告宣伝費   | 一年間営業純収入の 2 % を超えていない場合、実際に基づいて控除する。                                                               | 全額控除できる。                                                                                      |
| 販売促進費   | 一年間営業純収入の 0.5 % を超えていない場合、実際に基づいて控除する。                                                             | 全額控除できる。                                                                                      |
| 投 資 収 益 | 経済特区など低税率の地域に設立される外国人の投資した企業（15 %、24 % の税率）から戻ってきた利潤が、法定税率と實際税率の差によって企業所得税の差額部分を追加する。              | 中国国内に、その他の企業に投資して、所得された利益（株の利息）が、企業の所得税の納入部分に入れない。                                            |

出所：劉剣文 [1999] 106-138 ページと余采・楊蓉編 [2000] 202-238 ページにより作成。

よって説明できるものではない。企業所得税に関する政策はコストの控除に関して国内企業に不利になっている。国有大中型企業については、いっそう明らかである。

まず、現行法の規定による国内企業の資本減価償却率は外資企業より明らかに低い。実際の資本減耗率が高すぎるので、減価償却が追いつかなくなる。次に、労働力の消耗に対する補償も不足している。国内企業は賃金の全額を控除することができない。規定されている課税賃金によって納税前に控除する。控除限度額超過分は企業所得税を収めることになる。多くの国内企業、特にハイテク企業の賃金は高く、課税賃金も高くなる。このほか、現在の企業賃金には労働消耗が全て含まれているわけではない。例えば、年金などの労働力のコストは納税前に支出できないため、国有企業の損金になる。

税法の規定によると、課税賃金の控除最高額は一ヶ月一人当たり800元である。具体的な標準は、省、自治区、直轄市政府が当地の業種ごとに、この限度額内で定めることができる。これは財政部への報告が義務付けられている。しかし、一部の経済発展地域では、この限度額を20%ほど超過している。これも財政部の審査を経なければならない。財政部は国家統計局が公布する物価指数によって課税賃金の限度額を調整し、それに応じて、各地は課税賃金の基準を調整する。

従業員福祉控除＝課税賃金総額×14%；

労働組合経費の控除＝課税賃金総額×2%；

従業員教育費控除＝課税賃金総額×1.5%。

これらは実際の賃金支出より明らかに低い。多くの国内企業、特にハイテク企業の賃金は課税賃金より大幅に高い。国内企業の平均賃金（賃金総額／全従業員数）は18000元で、月の平均賃金は1500元である。外資企業の平均賃金はさらに高く、月の平均賃金は2800元であるが、外資企業の賃金は全て控除できると規定されている。

また、技術開発費に対する原価償却はひどく不足している。税法の規定によ

ると、無形資産の委譲及び研究開発の費用は控除することができない。このような規定は企業の研究開発に対するインセンティブを低下させてしまう。国内企業の R & D 支出が企業費用支出の中に占める割合は非常に低く、国内企業は1.5%であり、外資企業は2.6%である。

このほか、企業所得税の規定によると、固定資産の購入・建造及び対外投資などは控除できないが、外資企業の場合は対外投資を控除できると定められている。

#### 4) 徴収管理の恣意性による影響

税収の徴収管理の混乱は中国の税務において普遍的に存在している現象であり、税負担の公平性、市場経済の公平な競争環境に対して、大きな影響を与えた。

前に現状分析したように、国内企業間では同じ税法に従っているにもかかわらず、どうして実際の税負担が異なってくるのか。この疑問に関しては、次のような原因を挙げることができる。一部の地方政府は、地方の利益のために権限を越えて、勝手に国家の統一的税収政策を改変することがある。例えば、文件、政府公告、会議紀要、電話通知、指示などの形をとって、地方経済の活力、企業の発展の支持、レイオフ労働者問題などを名目に様々な減免税措置を実施した。このような補助政策の混乱により、国内企業の税負担は不均衡になった。

徴収の随意性は、次のことでも証明できる。中国の税収政策は不明瞭かつ彈力的で、税務局の自由裁量権も大きい。したがって、税務機関は企業に対して任意の処分権を持つはずである。これは企業のレント・シーキング行為を刺激した。企業は税務局と良い関係を築くことで、大幅に節税できる可能性がある。税の滞納は少なくなり納税面の優遇などが増える上、ビジネスにおける面倒も減らすことができる。

税務機関は税法を施行する際、立法の精神に反してしまうことが多い。多くの規範的な制度は口頭のみで、文面化されていない規定である。そのため、納税の仕組みがますます難しくなっている。納税者はどうやって納税すればいい

か分からなくなり混乱してしまう。税務局のやり方は正しくないと分かるのだが、従わざる得ないのである。税務機関は税法の施行手続きが難しくなければ、随意的に減免税、徴収管理方法を改め、様々な優遇政策を設定しようとする。そうなれば、企業間で税負担が不均衡になることは避けられない。

例えば、武漢市において、非株式の不動産会社の所得税は“核定利潤”によって計算される。“核定利潤”とは税務機関が企業によって異なる比率、例えば、10%または15%の比率を決め、企業のコストや実際の利潤などを余り考慮せずに、直接この比率と売上額とを掛けて計算した利潤額である。

## V 今後の課題

以上では企業の税負担の実態と問題点を詳しく分析したが、新税制をはじめとする税負担の合理化に対する改革を実現するには、まだまだ多くの課題が残っていると言えよう。以下ではこのような問題に対し、今後どのような改革を行っていくべきかを考察する。

### 1 所得税に対する税法の統一化<sup>3)</sup>

改革開放以来、外資導入のため、税收政策において、多くの優遇政策を実施してきた。現在、国内企業と外資企業の間では、税法は未だ不統一である。しかも、国内企業の所得税の税額控除は国際慣例の標準よりはるかに低い。このような政策は国内企業と外資企業の間で税負担を不公平にする。国内企業の名目所得税率は外資企業の2倍になっているが、実際の税率の差異はもっと大きい。この国内企業と外資企業に対する税制の不統一は、国内企業が仮合資することを促し、税收は大きく減少した。これは政策の不備によって引き起こされた歪みである。

3) この方案は以下の幾つかの点に基づいて、一つは税率はいまの33%から25%ぐらいに減らす。また、この税率は目前の OECD 国家の平均税率よりも低い、中国周辺国の平均税率よりも低いから、外資に対して依然注目される。もう一つは外資企業の過渡期の優遇政策をまた与える。そうすると、外資に対して得られる利益が守れる。

中国政府は外資企業に様々な優遇政策を与えると同時に、市場の進出を制限する規定、及び他の非国有経済に対する制限を設け、国内企業に一定程度の保護を提供した。これは WTO の規定によって禁止されている。WTO に加盟したならば、外資企業に課した制限は撤廃すべきである。外資企業の参入範囲は次々に拡大している。このような状況の下、国内企業の税負担が外資企業より重くなる政策を実施し続ければ、国内企業と外資企業の競争環境が不平等になり、国内企業の発展が抑制され、国有企業改革に不利になるであろう。しかし、日本のような先進国のやり方から見て、高度成長の段階で外資の輸入のため、優遇政策も行ったが、経済は一定程度の安定的な段階になったら、国内企業の競争力を守るため、このような国では優遇政策の取消しと所得税法の統一化によって、公平な市場競争メカニズムを造ってきた成功の経験がある。したがって、中国もこのような経験をよく利用し、国内の特色を十分に考え、公平の競争市場が形成できるため、早めに所得税法に統一する方が望ましいと考えられる。

## 2 生産型増値税から消費型増値税への改革

理論から見て、生産型の増値税から消費型の増値税に改革すれば、生産型の付加価値の中に含まれる投資（固定資産など）は差し引くと消費型の付加価値になる。そうすると、固定資産に対する重複課税、また投資を抑制する欠点を避けられるといえる。したがって、増値税の課税ベースの改革は主要な課題である。このような改革は投資に対するプラス効用を引き起こすが、同時に財政収入にある程度衝撃を起こす。生産型から消費型まで増値税の課税ベースが明らかに縮小されることは事実である。短期的視点で見ても、包括的な税制改革によって、いくつかの未払い税金を徴税範囲に算入したり、税収の徴収管理の措置を強めたりすれば、財政収入は前よりある程度保証できだろう。このことに関して、東北三省における消費型増値税の試行を例にとりて説明しよう。

2004年下半年より、東北地区の一部の業種から増値税改革を行い、増値税の

控除範囲を広げてきた。具体的には、製造業、石油化学工業などの業種において、2004年7月1日以降に購入した固定資産の仕入れ増値税が支払増値税から控除できるようになった。東北地区の税務部門は積極的に対象企業の認定及び対象企業から提出された購入発表の認定を行い、2004年の10月末と12月末の2回に渡って控除を行った。統計によると、2004年末までの控除は12.8億元である。企業の税負担が軽減され、前は存在していた税負担の不均衡の問題も大きく改善されたといえる。しかも、控除で減少された財政収入は増値税の徴収範囲の拡大によって補われた。更に、特に長期的観点から見て、この改革によって、投資に対するインセンティブは経済の発展をもたらすので、税収の増加も経済の発展とともに実現すべきである。

## VI 結 論

本稿では、新税制の原則、つまり、主に「税法の統一化、税負担の公平化」を巡って、税制改革の背景を回顧した上で、企業約100社の税負担の統計データを利用し分析を試みた。まず、企業の税負担問題に関して、税の種類に注目し、所得税と増値税の不均衡問題を分析した。次に、企業に注目し、外資企業と国内企業の比較のみならず、国内企業間の税負担についても全面的に検討した。結論として、現在の中国では、外資企業と国内企業の税負担が不公平であるだけでなく、国内企業間でも、税負担が不公平になっていた。具体的には、以下の4点が明らかになった。

1. 国内企業と外資企業の間では増値税の税負担が不合理である。
2. 国内企業間では、固定資産比率が高い企業で増値税の税負担が高い。
3. 国内企業と外資企業間で、所得税負担の分布が非常に不公平であり、国内企業の税負担は外資企業の約4倍になっている。
4. 国内企業間で、所得税負担が不均衡な状態にある。

これらの結果は、代表性のある製造業企業のデータに基づいているので、この中に反映されてきた問題と分析して得た結論には一定の普遍性があるはずで

ある。ここから、他産業の税収負担面における問題も明らかになった。増値税と所得税の計算において、固定資産控除不足の問題、国内企業と外資企業の待遇格差などの税収負担に影響する要因は、各業種に普遍的に存在している。

この研究に基づいて、企業の地域分布、効率性、利益及び規模など様々な指標から、税負担の問題をさらに研究する意義があるだろう。今後は、この点を研究課題としたい。

### 参 考 文 献

#### 日本語文献

- 大田弘子 [2002] 『よい増税悪い増税』 東洋経済新報社。
- 神野直彦 [1994] 「市場経済化と租税制度——中国の税制と政府間財政関係——」『甲南経済学論集』第34巻第4号、1994年3月。
- 孫 一萱 [2003] 「中国（租税国家）への転換過程と現状」『財政と公共政策』創刊号、第34号。
- 曹 瑞林 [1999] 「中国の市場経済化の進展と94年税制改革」『財政学研究』第32号。
- 田島俊雄 [1994] 「中国の国有企業改革と政府間財政関係」『中国研究月報』第48巻第4号。
- [1995] 「90年代中国の税制・財政改革」『中国研究月報』第58巻第1号。
- 南部 稔 [1995] 「財政改革の現状と課題」『開発援助研究』第2巻第2号。
- 野口悠紀雄 [1994] 『税制改革のビジョン——消費税増値税路線を見直す』日本経済新聞社。
- 伏見俊行・江 莉・江心寧 [1997] 『最新中国税制ガイド』日本経済新聞社。
- 本間正明・跡田直澄編 [1989] 『税制改革の実証分析』東洋経済新報社。

#### 中国語文献

- 安体富・楊文利・石恩祥編 [1999] 『税収負担研究』中国財政経済出版社。
- 安体富・曾 飛・岳樹民 [2001] 『当前中国税收政策研究』中国財政経済出版社。
- 北京市経済信息中心編 [1998-2004] 『中国実力企業6000家』中国物価出版社。
- 財務省税制税則司編 [1999] 『国際税制 考察と借鉴』経済科学出版社。
- 国家税務総局編 [1997] 『中華人民共和國増値税暫行条例』中国法制出版社。
- [1997] 『中華人民共和國企業所得税暫行条例』中国法制出版社。
- [1999] 『中国税法』中国法制出版社。
- 李 友元 [2003] 『税收经济学』光明日报出版社。

- 劉 佐 [2000] 『中国税制五十年』中国稅務出版社。
- 劉軍·郭慶旺編 [2001] 『世界性税制改革理論与实践研究』中国人民大学出版社。
- 劉 劍文 [1999] 『所得稅法』北京大学出版社。
- [2003] 「WTO 与中国外資稅收優遇法律制度的改革」中国稅務网。
- 劉 軍 [2001] 『經濟轉型時期稅收制度比較研究』中国財政經濟出版社。
- 馬国強編 [2000] 『稅收政策与管理研究文集』經濟科学出版社。
- 南開大学經貿系 [2004] 「改革開放以来中国的稅負担分析」中国稅務网。
- 上海財經大学公共政策研究中心編 [2004] 『2003中国財政發展報告』上海財經大学出版社。
- 沈 玉平 [1999] 『所得稅調節作用与政策選择』中国稅務出版社。
- 王曉鋼·王則柯 [1999] 『美国税制』中国經濟出版社。
- 吳 敬琏 [1999] 『当代中国經濟改革：戰略与实践』上海遠東出版社。
- 字 洪 [2004] 『中国稅負担帰宿』上海財經大学出版社。
- 余采·楊蓉編 [2000] 『稅收優遇政策与操作』中国審計出版社。
- 岳 樹民 [2003] 『中国税制優化的理論分析』中国人民大学出版社。
- 曾国祥·劉佐編 [1998] 『外国税制概覽』中国稅務出版社。
- 中国財政年鑑編集委员会編 [2003] 『中国財政年鑑2003』中国財政雜誌出版社。
- [2004] 『中国財政年鑑2004』中国財政雜誌出版社。