

中国における2008年新企業所得税法の影響

—上場企業の実質負担率を中心に—

薄

斌[†]

キーワード：企業所得税，影響，実質負担率，上場企業

- I. はじめに
- II. 企業所得税について
 - 1. 企業所得税の沿革
 - 2. 企業所得税の税率
 - 3. 企業所得税実質負担率
- III. サンプルの選択と分析方法
 - 1. データの選択とデータソース
 - 2. 説明
- IV. 改正前後の実質負担率の比較
 - 1. 業種別実質税負担率の比較
 - 2. 地域別実質税負担率の比較
 - 3. 小括
- V. 新税制の影響について
 - 1. 税率の影響
 - 2. 控除項目の影響
 - 3. 経過措置について
- VI. 終わりに

[†]大阪産業大学 経済学部 国際経済学科

草稿提出日 6月24日

最終原稿提出日 7月17日

I. はじめに

2008年1月に、中国では新しい企業所得税法が実施された。新税法で、もっとも注目されるのは内資企業¹⁾と外資系企業の税率が統一されることである。それまで、中国では内資系企業と外資系企業に対して、異なる税法が適用されていた。基本税率は、外資系企業には24%であるが、内資企業には33%である。中国政府は、外資系企業に対して優遇税制を与える政策を20年間以上にわたって採用している。この税収制度は、中国に外国資本や先進技術を誘致して経済発展に非常に大きな役割を果たしてきた。ところが、経済が発展すると共に、内資企業に公平な税収制度や競争環境を作るべきだという声が上がってきていた。そういう背景の下に、新税法が実施されるようになった。

新税法が実施されてから、5年目になる。新税法のため設けられた優遇税制の経過措置期間もそろそろ終わるところである。本論文では、新税法の影響や新税法実施後の企業の税負担の検討をしている。これに関する研究は中国に少なくはない。許(2009)、王(2003)、陳(2011)等では、上場企業を対象に実証分析を行って、税負担を検討した。王(2003)、陳(2011)では、企業の税負担と企業規模の関係を求めているが、それらの関係については決着がついていなかった。許(2009)では企業の税負担と地域や業種との関係を研究した。関係があるという結論を出しているが、2009年と現在との税制や企業の税負担は変わっているので、その結論は今日にも適用できるかどうかについて疑問が残されている。今度の新税法では、政府の「地域の優遇措置から産業の優遇措置へ」という方針が示されているから、企業所得税負担の地域間、業種間の変化に着目し、検討をしようとする。

II. 企業所得税について

中国の企業所得税法では、中国国内において、企業とその他の収入を取得する組織は企業所得税の納税者として、規定に基づいて企業所得税を納付するものとするという条文がある。企業所得税は企業の所得金額などを課税標準として課される税金であるから、日本の法人税と理解すればよい。

実は、企業所得税(Enterprise Income Tax)という名称に関し、2008年の新税法を契機として法人税(Corporation Tax)に変更した方がいいという声もあった。蔣(2003)では、法人税、法人所得税等の名称は中国の経済事情から見れば、相応しくないという見解を持つ

1) 外資比率が25%未満の企業。

ている。中国では、法人には会社法人と事業単位法人²⁾が含まれている。事業単位法人は法人と呼ばれているが、法人税の納税義務者に該当しない。企業所得税の名称を維持した方がいいとのことである。

企業所得税は中国では先進国より重要な役割を果たしている。OECD 諸国では、2008年企業所得課税の税収総額に占めた割合は10%である³⁾に対し、中国では2009年にその割合は19.4%で、増徴税に続き二番目の税目である。

1. 企業所得税の沿革

まず、企業所得税の沿革をまとめてみよう。1949年11月に第1回全国税務会議が開かれ、企業所得に課税するという案を打ち出された。1950年1月30日中央政府は「全国税制実施要則」を配布し、14種類の税収を設置した。企業所得課税としては「工商業税」（企業の所得課税）と「貯金利子税」の2種類の税金がある。しかし、1978年まで、中国の高度集中の計画経済体制の下に、国民経済に主導的な割合を占めた国有企業の収支は政府に管理され、企業所得課税の税収額は現在の税収額ほど高くなかった。表1は当時政府の財政収入に工商業税の占めた割合を表している。1978年には、税収に占めた割合は10.4%に上がり、現在の割合の約半分ぐらいである。

1980年代以降、本格的な企業所得税改革が始動した。1980年9月に公布施行された「中華人民共和国合弁企業所得法」（以下「合弁企業所得法」と略称）と1981年に公布された「中華人民共和国外国企業所得税法」（以下「外国企業所得法」と略称）がその印である。外資系企業の所得税改革を開始した。1984年9月、「中華人民共和国国営企業所得税条例(案)」を公布した。国営企業は従来利益を納めるという方法から所得税を納めるようになって

表1. 1978年までの工商業税の収入の推移

年	工商業税の収入 (億元)	税収総額に占めた 割合
1950	1.2	2.4%
1958	14.8	7.9%
1965	14.3	7.0%
1973	29.4	8.4%
1978	54.0	10.4%

出所：『中国統計年鑑』、『中国財政年鑑』より、筆者作成

2) 中華人民共和国建国後、国は計画経済体制に基づき、資金を提供し、教育、科学、文化、衛生医療、マスメディア、社会福祉などの領域において、社会サービスを提供する組織を作り、これらの組織が「事業単位」と名付けられる。

3) Revenue Statistics 1965-2009 (2010)。

いた。1985年4月、「中華人民共和国集体企業⁴⁾ 所得税暫定条例」を公布し、集体企業の所得税制度が立てられた。さらに、1988年6月に私有企業の所得税制度も立てられた。中国政府はあらゆる企業形態を所得税制度に入れ、実質的な企業所得税制度を構築した。だが、税率は企業の所有権形態により分類され、税負担もばらばら、税収の差別化は著しかった。

1991年4月、中国政府は「合併企業所得法」と「外国企業所得法」を、新しい「中華人民共和国外国投資企業と外国企業所得税法」に統一した。1993年12月、政府は国营企業所得税、集体企業所得税、私営企業所得税を統合し、「中華人民共和国企業所得税暫定条例」に統一し、統一的な内資企業の所得税制度が形成された。2008年1月から、新企業所得税法が施行され、外資系企業と内資企業の所得税制度が統一された。

2. 企業所得税の税率

2008年までに、中国では内資企業と外資系企業に異なる企業所得税政策を適用していた。外資系企業の所得税課税は1981年9月から始まり、最初の税率は40%である。1981年12月から20-40%五段階の累進税率に変わった。1991年、税率が再び33%になり、単一税率に戻った。内資企業の所得課税は1984年に始まった。当時国有企業だけが納税を義務づけられた。その中、小規模企業は10-55%の8段階の累進税率で、大中企業は55%の税率で徴税された。1988年に、私営企業も企業所得税の納税者範囲に入れ、35%で徴税し始めた。1993年に、内資企業の税率を統一し、33%になった⁵⁾。

一見して、内資企業と外資系企業の所得税率は1993年から税率は33%に統一されたと見えるが、実際には、外資系企業には、開発区など特別経済地域で設立された企業に対し、15%か24%の優遇税率が適用されるという規定があるから、通減税率で徴税するのがほとんどである。2008年1月から施行された「企業所得税法」では、小規模企業および微利企業以外の企業所得税率を25%に統一した。税率の統一により、内資企業の名目上の所得税負担が軽減されることになる。中国では統一した企業所得税制度が構築されるようになった。

新税法の目的から見れば、2つあると考える。第1に、内資企業の税率を引き下げ、内資企業に公平な税制環境を作り、競争力向上を期待する。第2に、税制優遇政策を地域別から産業別へ移転させる。それまでの企業所得税優遇政策は地域を中心に行っていた。西

4) 国有企業の資産所有者が国、つまり国民であるのに対し、集体企業はその企業の労働者が資産を保有している点が異なる。

5) 詳細は付表1に参照。

部開発政策の下に、東部沿海地区の経済発展から取り残された中部や西部等を経済成長軌道に乗せるために、インフラ、教育等の面に力を入れている。外資誘致するために、税収面でも優遇政策を適用している。今度の新税法では、これらの地域別の優遇政策を徐々に取消し、産業別の優遇政策を重視するようになると考えられる。これによって、社会投資を環境、情報技術や文化産業等国家の支持産業に誘導するのが期待されている。この2つの目的が実現できるかどうかは後の内容で検討してみる。

3. 企業所得税実質負担率

新税法では、国内外企業の所得税率は25%に統一された。この税率は名目上の税率である。日本の場合、税率の外、財務省が用いてきた「実効税率」と経団連が打ち出した「実質税負担率」という2つの概念がある⁶⁾。実効税率とは、課税所得に対する法人税、住民税、事業税の表面税率に基づく所定の算定式による総合的な税率である。中国の企業所得税の25%という税率には地方税も含まれているから、実効税率は中国の所得税率に近い概念である。中国は25%であるのに対し、日本は2010年の実効税率は40.69%であり、かなり高いことが分かる。この税率は会社によって変わるのではない。

実質税負担率とは租税特別措置を考慮し、実際に納税義務を負う税額の法人納税所得に対する比率である⁷⁾。この概念は日本や諸外国にも広く使われている。「Effective Tax Rate」といわれるので、ETRと略すことができる。この実質税負担率は減免税、通減税率、税金の還付、繰延課税や加速減価償却などに影響されているから、企業が実質に納税する金額は名目税率とかなり差が出る時もある。企業のそれぞれの所得税負担を計算するには、実質税負担率はいい手段になると考える。

論文には実質税負担率（ETR）を用いて中国上場企業の所得税負担の計算を試みる。実質税負担率の概念から分かるように、

$$ETR = (\text{当期所得税金額} / \text{当期利益総額}) \times 100\% \quad (1)$$

2006の新会計制度によって、企業の繰延所得税額は所得税費用或いは利益として当期純損益に計算されるようになる。それで、

$$\text{当期所得税費用} = \text{所得税税額} + \text{繰延所得税負債} - \text{繰越所得税資産} \quad (2)$$

6) 戸谷 (1994) p.53。

7) 戸谷 (1994) pp.54-55。

$$\text{ETR} = (\text{当期所得税費用} / \text{当期利益総額}) \times 100\% \quad (3)$$

当期所得税費用と当期利益総額は上場企業年報の損益計算書から得ることができる。

Ⅲ. サンプルの選択と分析方法

1. データの選択とデータソース

本論文には、中国上海、深セン2つのA株株式市場⁸⁾に上場した企業の2006-2011年の財務データを分析対象としている。その中で、以下のデータを取除く。

- (1) データの不足の企業。
- (2) 利益或いは所得税額がマイナスの企業。
- (3) 前年度は欠損企業であり、繰越欠損は控除しきれない企業。
- (4) 金融保険類企業。金融保険類企業の決算書の作成基準は他の種類の会社と異なっているから、比較することはできない。
- (5) 極値の影響を避けるために、サンプル数の2%を取除く。

2006-2011年に、各年度の企業データ数は1932社、2270社、2522社、2580社、2603社、2605社である。そこから、以上のデータを取除き、905社になる。次の章では、この905社のデータを対象として、検討を行う。

財務データは上場企業の各年度の年報から得る。これらの年報データはデータベースRESSET (www.resset.cn) から得たものである。

実質税負担率を計算するには、必要なのは損益計算書の利益総額と所得税費用の2つの項目である。産業別と地域別の研究をするため、これらの企業を地域と産業の標識をつけて、分類する。

2. 説明

業種別と地域別の研究をするため、データを業種別と地域別に分類する必要がある。ここで、業種と地域の分類方法を説明する。

8) 中国上海、新セン両株式市場の上場株は中国本土の国内投資家向けの「A株」と海外投資家向けの「B株」に分けられている。双方に権利の違いはなく、B株を発行する企業の多くはA株も発行している。B株の数は少ないから、A株は株式市場の主体となっている。2002年に適格外国機関投資家制度が導入され、海外機関投資家によるA株への投資が認められた。

（1）業種別の分類

これについて、中国証券監督管理委員会（CSRC）の産業分類方法を用いる。上場企業を業種別で A から M まで 13 種類に分類する。それは A 農林牧漁業, B 採掘業, C 製造業, D 電力・ガス・水道業, E 建設業, F 交通運輸業, G 情報技術業, H 卸売・小売業, I 金融保険業, J 不動産業, K 社会サービス業, L 文化産業と M 総合である。その中, I 金融保険業のデータは決算書の作成基準は他の種類の会社と異なっているから, データが取除かれている。C 製造業については, 10 種類に分けられている。詳細は表 2 を参照してほしい。それぞれの業種のデータ数も明記されている。

（2）地域別の分類

国務院発展研究中心（DRC）は中国を八つの経済地域に分類する。地域別の分類方法はこの分類方法を用いる。その詳細と会社数は表 3 を参照する。

その八つの地域の中, 上の四つ特に上の三つは中国の沿海部にあり, 経済発展の早い地

表 2. 上場企業の業種別分類

分 類		データ数
A 農林牧漁業		2
B 採掘業		23
C 製造業		521
	C0 食品, 飲料	36
	C1 紡織, 服装	25
	C2 木材, 家具	5
	C3 製紙, 印刷	21
	C4 石油, 化学	83
	C5 電子	38
	C6 金属, 非金属	68
	C7 機械設備	177
	C8 医薬, 生物	64
	C9 その他の製造業	4
D 電力・ガス・水道業		30
E 建設業		24
F 交通運輸業		50
G 情報技術業		72
H 卸売・小売業		71
I 金融保険業		/
J 不動産業		60
K 社会サービス業		25
L 文化産業		3
M 総合		24
合計		905

出所：CSRC『上市企業行業分類指引』より筆者作成

表3. 上場企業の地域別分類

北部沿海総合経済区	北京, 天津, 河北, 山東	176
南部沿海経済区	福建, 広東, 海南	200
東部沿海総合経済区	上海, 江蘇, 浙江	238
東北総合経済区	遼寧, 吉林, 黒龍江	42
長江中游総合経済区	湖北, 湖南, 江西, 安徽	104
黄河中游総合経済区	陝西, 山西, 河南, 内モンゴル	50
西北総合経済区	甘肅, 青海, 宁夏, チベット, 新疆	27
西南総合経済区	貴州, 四川, 重慶, 広西	68
合計		905

出所：筆者作成

域ではある。上場企業の会社数からでも一目瞭然であるが、省の少ない割に、上場企業数は圧倒的に多い。

IV. 改正前後の実質負担率の比較

それから、905社の2006-2011年の損益計算書の利益総額と所得税費用に基づいて、方式(3)で計算を行う。まず、上場企業のETRの全体像から見てみよう。

表4では、上場企業全体のETRの変化を表している。2006年から2011年まで、ETRは下がる趨勢を示している。特に、2008年の新税法を実施した年度には、20.7%から18.4%までに下がった。その後は横ばい状態を続け、2011年に少し上昇し、19.9%になる。これは2008-2011年が優遇税制の経過期間であるからと考える。これについては、後で詳しく検討しよう。

次に、表5で各年度企業ETRの分布空間を見てみる。全体から見れば、企業のETRは10%以下の低負担率層と30%以上の高負担率層が減少する趨勢が見られる。それに対し、10%-30%の中間負担率層の会社数は2006年の512社から、2011年の756社に増加した。図1でも分かるように、2008年以前、企業の所得税負担は現在と比べ、よりばらつきが激しいということが分かる。5%以下の低負担企業も多く、35%以上の高負担企業も現在より多かった。2008年新税法実施以降、企業の所得負担率のばらつきには収束する趨勢が見られ

表4. 2006-2011年 ETR の趨勢

年度	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ETR	21.3%	20.7%	18.4%	18.8%	18.6%	19.9%

出所：筆者作成

表 5. 2006-2011年 ETR の各負担層の会社数

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	平均
0-5%	42	39	29	19	11	16	26
5%-10%	113	113	119	65	58	50	86
10%-15%	154	192	207	237	261	215	211
15%-20%	166	160	216	237	228	244	209
20%-25%	101	92	143	152	169	145	134
25%-30%	91	90	122	126	126	152	118
30%-35%	126	128	29	34	29	46	65
35%-40%	59	51	15	18	7	12	27
40%以上	53	40	25	17	16	25	29

出所：筆者作成

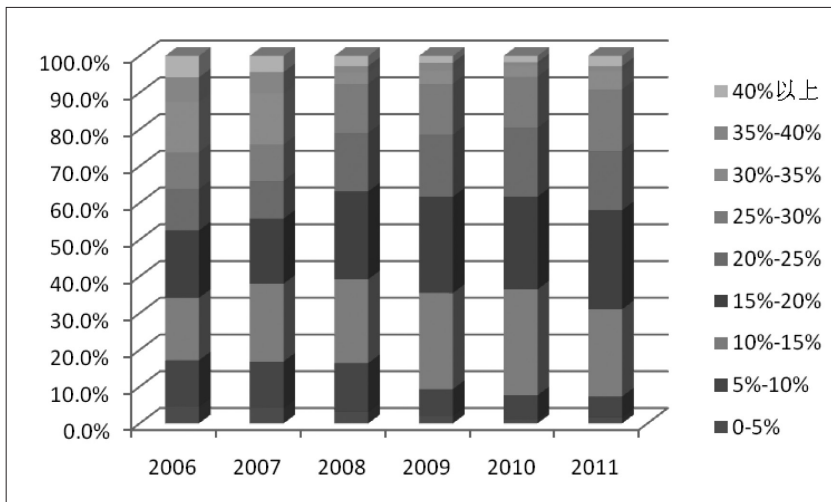


図 1. 2006-2011年 ETR の各負担層の割合

出所：筆者作成

る。企業にとって、より公平的に所得税課税がされると考えられる。

1. 業種別実質税負担率の比較

まず、業種別実質税負担率の比較から見てみる。表 6 は 2006-2011 業種別の実質税負担率である。それに基づき、図 2 を作る。図 2 では、2006-2011 業種別 ETR の変化を表している。

6 年間平均で、10% 以下であるのは農林牧漁業しかない。それに次ぎ、情報技術業と文化産業は 20% 以下の ETR 区間にあるのが分かる。一番高いのは不動産業と卸売・小売業であり、6 年間連続で、ほとんど 25% 以上である。

表6. 2006-2011業種別 ETR

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
A 農林牧漁業	3.6%	4.0%	8.6%	8.7%	7.9%	6.6%
B 採掘業	24.8%	25.9%	20.3%	22.8%	22.5%	23.9%
C 製造業	20.0%	19.1%	16.9%	17.4%	17.0%	18.4%
C0 食品, 飲料	24.9%	22.7%	21.0%	21.6%	21.4%	23.4%
C1 繊維, 服装	21.0%	21.7%	23.6%	17.4%	20.7%	21.7%
C2 木材, 家具	18.0%	15.4%	17.1%	18.2%	19.6%	17.5%
C3 製紙, 印刷	22.0%	18.5%	17.3%	17.6%	19.2%	21.0%
C4 石油, 化学	20.5%	19.6%	16.4%	17.8%	16.6%	19.3%
C5 電子	14.8%	15.8%	16.1%	15.9%	15.8%	17.1%
C6 金属, 非金属	21.9%	19.6%	17.5%	20.3%	18.0%	19.6%
C7 機械設備	18.1%	17.2%	15.3%	15.9%	15.6%	16.9%
C8 医薬, 生物	22.4%	22.1%	16.3%	15.9%	16.1%	16.0%
C9 その他の製造業	17.7%	20.2%	20.9%	20.9%	16.5%	16.5%
D 電力・ガス・水道業	22.5%	22.4%	20.5%	20.6%	19.9%	21.4%
E 建設業	22.4%	24.7%	24.6%	21.5%	22.8%	23.9%
F 交通運輸業	22.2%	22.7%	19.7%	20.9%	20.9%	21.2%
G 情報技術業	12.2%	12.6%	11.5%	12.8%	12.4%	14.8%
H 卸売・小売業	28.9%	28.0%	24.3%	25.0%	24.2%	25.2%
J 不動産業	30.1%	29.5%	25.8%	25.4%	25.6%	26.8%
K 社会サービス業	22.3%	22.0%	19.9%	19.9%	23.2%	21.8%
L 文化産業	15.6%	12.3%	16.8%	19.0%	17.0%	17.2%
M 総合	24.3%	22.0%	20.5%	20.3%	21.7%	21.2%

出所：筆者作成

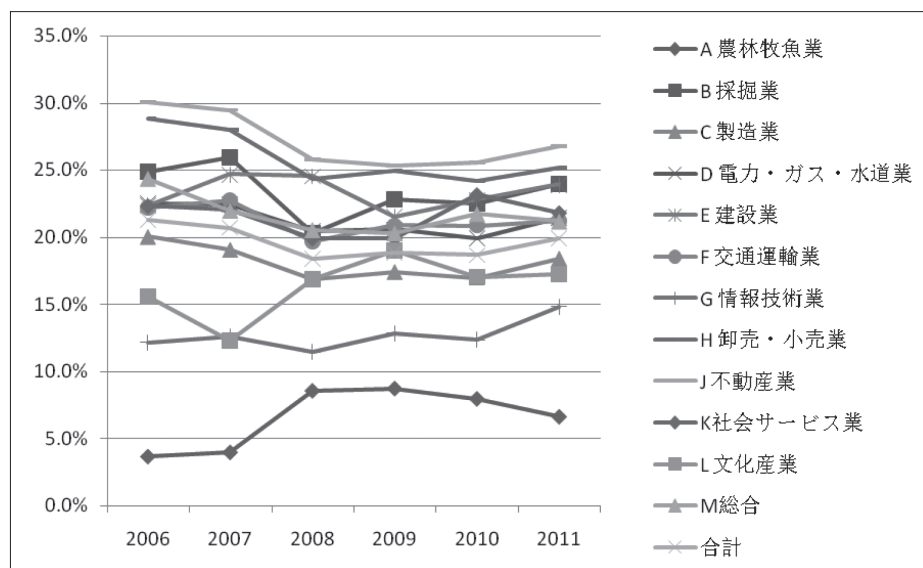


図2. 2006-2011業種別 ETR の変化

出所：筆者作成

全体から見れば、業種間の差は縮小する趨勢が見られる。2006年には、一番低い農林牧漁業（3.6%）と一番高い不動産業（30.1%）の差は26.5%である。2011年には、差は20.2%に縮小した。農林牧漁業と文化産業以外の産業部門は、負担率の逡減が実現される。

全体的に、ETRは下落することが分かる。「合計」の曲線は全業種平均のETR変化を表している。2008年新税法実施以降、明らかに下がるのがわかる。2008-2011年には、横ばい状態が続いているが、少し上がっていくのが分かる。この上昇については、企業所得税優遇政策の経過措置に関係があると考えられる。後には、詳しく分析を行う。

2. 地域別実質税負担率の比較

次に、地域別のデータと図を作り出す。表7と図3になる。

表7と図3から、以下の結論を得ることができる。

表7. 2006-2011地域別 ETR

地域	企業数	2006	2007	2008	2009	2010	2011
南部沿海	200	17.1%	17.7%	17.1%	18.4%	18.2%	20.1%
北部沿海	176	21.4%	20.3%	17.5%	19.4%	19.4%	19.8%
東部沿海	238	23.7%	22.6%	19.1%	18.3%	18.6%	19.3%
東北	42	24.2%	23.7%	18.3%	19.6%	19.1%	21.1%
長江中游	104	22.6%	23.2%	19.8%	19.2%	19.0%	20.6%
黄河中游	50	25.6%	24.5%	20.9%	20.8%	19.3%	20.2%
西北	27	17.4%	15.2%	19.1%	21.6%	17.8%	20.0%
西南	68	19.3%	17.3%	17.6%	17.0%	17.2%	19.4%
合計	905	21.3%	20.7%	18.4%	18.8%	18.6%	19.9%

出所：筆者作成

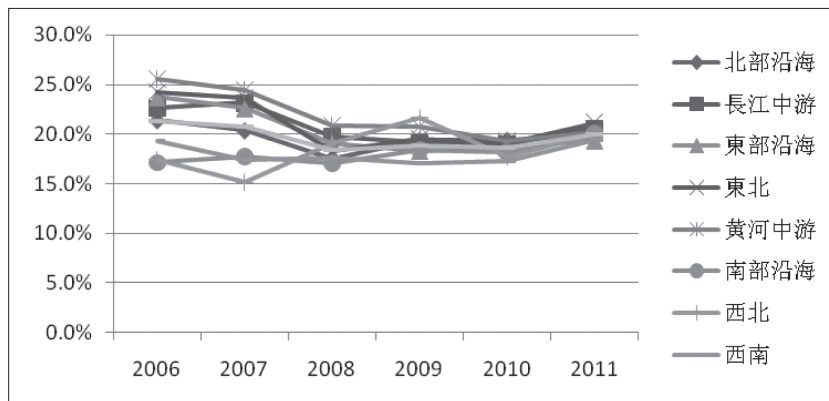


図3. 2006-2011地域別 ETR の変化

出所：筆者作成

表8. 2006-2011年 ETR の趨勢

年度	2006	2007	2008	2009	2010	2011
標準偏差	0.031856	0.034493	0.013032	0.014582	0.007837	0.006056

出所：筆者作成

まず、2006年と比べ、現在の地域間の ETR の差は明らかに縮小している。図3でもはっきり見られるように、右へ行くほど、曲線は収束していく趨勢がある。地域間の差は2006年南部沿海と黄河中游間の8.6%から2011年の東部沿海と東北間の1.8%に縮小する。

次に、業種別のデータにも見られるように、ETR は下がることが分かる。特に2008年度の下落ははっきりしている。それからは、横ばい状態が続き、2011年には少し上昇していくことが見られる。

表8では、各年度の地域別の ETR の標準偏差を求める。2006年から2011年までは、標準偏差は縮小する趨勢を示している。地域間の ETR のばらつきは縮小することを表している。新税法の下に、企業の税負担の地域間の差がますます少なくなるのであろう。

3. 小括

新税法実施以降、中国上場企業の所得税実質税負担率には下がる趨勢が見られる。特に2008年には下落するのが明らかである。業種別、地域別のデータにも同じ傾向を表している。

業種間の負担率の差は大きい。業種間の差が縮まる趨勢があるが、ばらつきはまだ大きい。低負担の農林牧漁業、情報技術業や文化産業と高負担の不動産業、卸売・小売業や社会サービス業との差は縮小しているが、まだ15%以上の差がある。不動産業、卸売・小売業や社会サービス業などは第3次産業であり、労働力を吸収することに優れている。これらの産業については、如何に税負担を軽減させるのが課題になる。

業種間負担率の差の縮小と比べ、地域別の差の縮小は明らかである。かつての中国では、企業を作るために、どこで設立するかはよく考えられる問題であった。地域別の優遇政策には大きな差があるからである。この数字から見れば、企業は所在地よっての所得税負担の差は小さくなるのが分かる。どこを選んで企業を作ることより、どんな産業に投資するかは、税負担の差が出るからである。これも税制政策の目的であると考えられる。

V. 新税制の影響について

2008年新税法の特徴は「統一」と「経過措置」である。「統一」といえば、第1に、内資企業と外資の所得税を統一した。国内企業と外資系企業は別々の所得税法で所得税を課することから、同じ所得税法に統一された。第2に、税率を25%に統一した。第3に、費用控除と収入計上の方法を統一した。第4に、優遇税制を統一した。「経過措置」とは企業にとって5年間経過期間を設け、2008年から2012年までの5年間にわたって税率を統一させるという政策である。この章では、これらの政策は企業にどんな影響をもたらすか検討をする。

1. 税率の影響

今度の所得税改正の企業に対する影響は、業種によって異なっている。流通業、石炭、製鉄、不動産、食品などの業態では、元々税負担率は高いから、所得税の改正には一番恵まれる業態とはいえる。特に酒類の生産企業にとって、優遇税制がない上に、費用控除面も一般企業より厳しかった。実質税負担は33%より高かった。たとえば、中国大手酒類企業の五糧液の2006年のETRは34.0%、茅台は36.7%で、いずれも33%より高かった。そのため、これらの企業は今度税制改正の受益の一番大きい業態であるとはいえる。負担率の一番高い不動産業については、受益業態ではあるが、過去10年間急成長を挙げた不動産業の発展状況と厳しくなる不動産業の規制を勘案したら、不動産業の未来ははっきり見えない。もう1つの高負担率業態としての小売・卸売業については、低利益率、高税負担率産業としてはよく知られている。今度の税制改正のお陰、利益率を上げるのが期待されている。

今度の税率の改正は、基本税率33%、優遇税率27%、18%から基本税率20%、優遇税率20%、15%までに引下る。全体から見れば、企業にとって有利であるのは言うまでもない。先に述べたように、流通業、石炭、製鉄、不動産、食品とくに酒類の企業にとっては、今度の改正を通じて税制面では恵まれるのが事実であるが、自動車、家電製品、電子等低負担率の業態にとっては、高負担率の企業ほど有利ではない。これらの産業は経済や国民生活にも重要な役割を果たしているから、今後、産業政策等の優遇政策も必要であろう。

2. 控除項目の影響

費用控除で従来の規定と異なる内容で注目すべきところはまず交際接待費である。新税法実施後、実際発生した費用の60%までしか控除できないことになり、更に営業収入の

0.5%というキャップを設けられた。次に、賛助支出があげられる。これは従来の内資企業に対する所得税法で規定されているもので、英語ではスポンサーフィーと呼ばれる費用である。広告の性質を持たない用途不明金については、賛助支出として取り扱われ損金算入できない。過去内資企業だけに適用する規定が外資企業にも適用されるようになっている。以上の規定から見れば、一般費用控除ではより厳しくなると考えられる。

それに対して、新技術、新製品、新製法開発に際して発生する研究開発費用や障害人員就労及び国家が就労を奨励するその他人員に対して支払われた給与等の費用控除が認められる。国家が重点支持または奨励を要する創業投資に従事する創業投資企業については、その投資額の一定比率について要納税額からの税額控除が認められる。環境保護、エネルギー、水資源節約、安全生産等の専用設備の購入設置に対する投資額については、一定の比率額について税額控除または免除を実施するものとされている。政府が技術、就職、環境等の面をより重視する姿を示している。

3. 経過措置について

まず、2008年以前の外資系企業の優遇税制を整理しよう。

低税率優遇税制

- ①15%、24%等優遇税制。経済特別区、経済技術開発区生産型企业、沿海経済開放区、経済特別区、経済技術開発区及び中西部に所在する生産型企业等が適用できる優遇税制。
- ②輸出企業にかかわる優遇税制（輸出割合が50%以上である場合の半減税）。

定期減免優遇税制

- ①生産型企业にかかわる2免3減優遇税制。企業利益を挙げた年度から2年間は企業所得税免税、続いて3年間は所得税半減という優遇税制のこと。
- ②先進技術企業にかかわる優遇税制（2免3減後、3年間の半減税）。

これらの優遇税制は内資企業にも適用できる税制である。外資企業の設立は以上の優遇税制地区にあるのはほとんどであるのに対し、内資企業の割合は低い。もし、内資企業は以上の優遇税制地区に引っ越しすれば、内資企業と外資企業の税収の差を無くすのは無理ではないが、企業を全部引っ越しするのは無理である。

以上の優遇税制については、新企業所得税法施行後5年以内に段階的に新企業所得税法に規定される適用税率に調整されるものとされている。経過措置の対象企業は、新所得税法が公布された2007年3月16日以前に企業登記された企業である。具体的な措置は表9の通り、2012年までに税率を25%に統一し、2免3減優遇税制を終了させるということであ

表9. 優遇税率の経過措置

地域 \ 年度	2007年	2008年	2009年	2010年	2011年	2012年
経済特別区, 経済技術開発区	15%	18%	20%	22%	24%	25%
沿海開発区	24%	25%	25%	25%	25%	25%
中西部	15%	15%	15%	15%	25%	25%
上記以外の地区	33%	25%	25%	25%	25%	25%

出所：安田（2009）より作成。

る。

また、2007年度までに優遇税制を未使用の場合に、たとえば2007年までに税務上の累損があり、2免3減の適用が開始されていなかった場合、利益の有無に関わらず、2008年から強制的に適用開始することになっている。

ここで、企業の所得税実質負担率は2008年下落し、それから横ばい或いは少し回復してくる趨勢を示した原因を回答できると考える。2008年新税法の減税は大多数の企業にとっては税率が下がることになると思うが、上表の優遇税制適用の企業にとっては税率の優遇にはならなかった。特に中西部の国家が重点支持する企業にとって、2007年から2010年まで税率は15%に維持され、2011年に税率は25%に上がるのは企業にとって税負担増になると考えられる。そのため、これらの企業を勘案して、実質負担率は2008年から横ばい状態になるのは理解できる。新税法の経過措置は2012年までに影響し、税負担率の安定は今年以降になると考える。

VI. 終わりに

まず、結論から言えば、第1に、2008年新税法の実施によって、上場企業全体の税負担が下がると考えられる。名目税率は33%から25%に引下げられるが、企業の実質負担は名目税率ほど下がっていないのも事実である。なぜなら、上場企業の規模は異なっているが、地元ではほとんど地方財政を支える大手企業である⁹⁾。完備した会計制度を持ち、税額控除や優遇税制等が適用されたからである。これらの企業にとって、新税法減税ではなく、増税になっている。だから、企業全体にとって、新税法では、どれくらい減税効果を果たしているかについては、疑問が残される。第2に、許（2009）、王（2003）等では、実質税負担率は会社の地域や業種によって異なるという結論が挙げられている。第IV章の結論

9) 中国では、上場企業は資本金5千万元以上の企業に限る。深センのベンチャー企業向けの株式市場に上場しても、資本金3千万元以上という条件が設けられている。

から見れば、実質税負担率は業種によって異なっているが、地域間の差は小さくなっているのが分かる。「地域の優遇政策から産業の優遇政策へ」という政府の方針が示されている。今後実質税負担は地域間の差はますます縮小になっていくのであろう。第3に、新税法では税率が引下げられたが、控除等の面では厳しくなっている。もちろん、国家が重点支持産業に従事した企業への優遇税制は続いているが、全企業にとっては税額の減税にはなっていない。今後、企業にとって如何に優遇税制を適用できるかは課題になるのであろう。

論文では上場企業のみが研究サンプルとして用いられている。上場企業は企業全体の握りだけであるから、企業全体の税負担を反映することは難しいという不足が残されている。しかも、ミクロ視点で見れば、企業の所得税負担は企業の繰延税金、企業会計、企業の規模、資本金の構成などにも影響されている。それらの研究は今後の課題として残されている。

参考文献

- 許景婷・許敏・陳静(2009)「我国上市公司所得税負担の実証研究」『南京工業大学学报』2009年、第8巻第2号。
- 陳娟(2011)「我国上市公司所得税負担の実証分析」『商業時代』2011、(31)。
- 蔣経法(2003)「我国企业所得税改革及其会计问题研究」江西财经大学 博士学位論文。
- 王延明(2003)「上市公司所得税負担研究—来自規模、地区和行業的經驗証据」『管理世界』2003、(1)。
- 安田和子(2009)「中国税制の現状と企業の対応—新企業所得税法の影響—」『会計情報』Vol.389。
- 戸谷裕之(1994)『日本型企业課税の分析と改革』中央経済社。
- 望月一央(2007)「中国における企業所得税制改革」『経営センサー』東レ経営研究所。

付表 1. 1980年代以降の企業所得税税率の変革

時間	法令	対象	税率	主な優遇政策
1980年9月	「中華人民共和国合弁企業所得税法」	外国合弁企業	30%の企業所得税と10%の地方所得税	黒字年度から2年間全額免除、さらに3年間半額免除、許可得れば、その後の10年間納税金額を15-30%免除できる
1981年12月13日	「中華人民共和国外国企業所得税法」	外国企業	20-40%五段階の累進税率、10%の地方所得税	黒字年度から1年間全額免除、さらに2年間半額免除、許可得れば、その後の10年間納税金額を15-30%免除できる
1984年9月18日	「中華人民共和国国营企業所得税条例」	国营企業	大型と中型企業55%；小企業10-55% 8段階累進税率	
1985年4月11日-1994	「中華人民共和国集体企業所得税暫定条例」	集体企業	10-55% 8段階の累進税率	
1988年6月25日	「中華人民共和国私营企業所得税暫定条例」	私营企業	35%	
1991年4月9日	「中華人民共和国外国投資企業と外国企業所得税法」	外資系企業	30%の企業所得税と3%の地方所得税	開発区など特別経済地域で設立された企業に対し、15%か24%の税率が適用。黒字年度から2年全額免除、さらに3年間半額免除、許可得れば、その後の10年間納税金額を15-30%免除できる
1993年12月13日	「中華人民共和国企業所得税暫定条例」	国内企業	33%	
2008年1月1日	「中華人民共和国企業所得税法」	個人企業や組合以外の中国企業	25%（非居住者企業、そして中国に営業場所を持っていないだけ20%）	

出所：各法令より筆者作成

A Study of the Influence of the Law on Enterprise Income Tax: with a Focus on ETR of Listed Companies

BO Bin

Key Words : Enterprise Income Tax, Influences, ETR, Listed Companies

Abstract

The new Law on Enterprise Income Tax went into effect in the year of 2008. The most noteworthy of the new Law is that it unified the tax rates of domestic enterprises and foreign enterprises. The foreign enterprises in China had been enjoying preferential tax treatments for more than 20 years while the domestic enterprises suffering a higher tax rates raised opposing voices. Although the tax rates have been reduced, it's still not sure whether it could be a tax reduction. ETR is about to used in the research to evaluate the tax burden on companies. Base on ETR of listed companies, we could find how the new Law influents the companies, and differences between companies from different areas or industries.