

博士論文審査報告書

(アジア地域経済専攻博士後期課程)

氏名 11DE01 薄 斌
論文題目 中国の企業所得税についての研究
－会計制度と企業所得税制の関係から－

平成 26 年 2 月 26 日

審査委員	主査	戸	谷	裕	之		
	副査	斉	藤	日	出	治	
	副査	横	山	直	子		

1. 論文内容の要旨

本論文には大きく 2 つの目的がある。まず、課税理論における企業所得税の位置づけと中国企業所得税の現状分析であり、次に、企業所得税制と会計制度との関連性の研究である。第 1 章から第 3 章の第 1 部「企業所得税の課税理論と中国企業所得税負担の現状」は前者の目的に対応し、第 4 章から第 6 章までの第 2 部「企業所得税と会計制度」は後者を論じている。

第 1 部第 1 章「企業所得税の課税根拠と中国企業所得税の概要」では企業所得税の根拠が整理されている。法人税の課税根拠については、利益説、統制説、特権説や負担能力説など様々な学説があるが、大別すれば法人擬制説と法人実在説という 2 つに分類できる。これらは代替課税説と独立課税説と呼ばれる場合もある。現在では、法人擬制説が主流であるが、様々な法人形態への配慮も必要である。

世界の税制を見渡しても、企業所得に課税していない国は皆無である。中国における本格的な企業所得税の導入は 1980 年代以降であり、先進諸国と比べて歴史は浅いが、税込総額に占める割合は約 20%と、重要な税源になっている。中国では増値税や営業税といった流通課税を重視する傾向があるが、経済発展とともに企業所得税の重要性は高まっていくと予想されている。

第 2 章「企業所得課税の理論分析と二重課税の排除」では、法人税と所得税との二重

課税問題とその調整方法を論じている。第1章とも関連するが、法人擬制説に立てば、法人所得課税には個人所得課税との二重課税への配慮が不可欠となる。

二重課税の調整方法には、留保と配当の両方を考慮する完全統合方式と、配当のみを考慮する部分統合方式がある。後者の部分統合方式には、さらに「受取配当非課税方式」「支払配当損金算入方式」「受取配当税額控除方式」「インピュテーション方式」に別れている。世界各国はそれぞれの調整方法を採用しており、論文では、それらが明瞭に類型化されている。

第3章「中国における企業所得税制の実質負担率」では、中国企業の実質税負担率(Effective Tax Rate:ETR)を業種別・地域別に計測している。2008年1月、中国では新しい企業所得税法が施行されたが、それ以前は、外資系企業には24%、内資企業には33%と、異なる税率が適用されていた。中国政府は、20年以上も外資系企業に対して優遇政策を採用してきたことになる。内資企業にも公平な税制度や競争環境を作るべきだという批判を背景に、新税法では内資企業と外資系企業の税率が25%に統一された。

本章は、旧税法から新税法への改正によってETRが企業全体で低下してきているという実態を解明している(2006年のETRは21.3%であるが、2011年のそれは19.9%である)。とりわけ07年から08年にかけての低下が著しい。ところが、業種別・地域別に詳細に見ていくと、一律に低下しているとは言いがたい。とりわけ業種別には低下している業種とそうでない業種が見て取れる。これに対し、地域別には負担率の格差は収斂してきている。税法上の税率が同じであっても、ETRに差が生じるのは、租税特別措置等によって課税ベースに差があるからである。業種別にETRに格差が存在し、地域別にはそれが収斂してきているということは、中国政府の租税政策が、地域別政策から産業別政策に移行してきていることを意味すると、著者である簿氏は指摘している。

第2部の第4章「企業所得課税の日中比較分析」では、日本と中国との企業所得課税の税制を比較し、その計算構造や原則などの類似点および相違点を明らかにしている。

日本には従来から存在した確定決算主義は、中国では2008年新税法以降に導入されている。受取配当益金不算入制度は日中ともに存在する。交際費に関して、日本では資本金の規模によって異なるが、中国では売上高に対応して設定されている。また同族会社の多い日本では、利益操作を封じるため役員報酬と一般の給与が区別されているが、中国ではそのような区別はない。今後、私企業の増加が見込まれる中国においてこのような区別は是非とも必要となると述べられている。

第5章「企業所得税をめぐる中国企業会計制度」では、企業所得税制と緊密に関連している中国企業会計制度を整理している。中国では、経済改革は1980年代から始動したが、会計制度の確立はそれより遅れることとなる。1993年の会社法の施行が会計制

度確立の出発点となるが、それ以前は、「税務会計」に基づく「財務会計」が存在し、事実上、企業会計処理規則はすべて税收政策に従属しており、「税務」と「会計」は一本化していたといえる。1993年以降、「企業基本会計準則」、「企業財務通則」、「行業会計制度」及び「行業財務管理制度」等、一連の会計法規が公布された。これによって、国内における会社の種類と数量が急増し、中国は一気に市場経済への移行を加速させた。

このように「会計」が「税務」から独立するという方針が明確になったものの、「行業財務管理制度」という行政法規によって、「税務」は依然として「会計」に多大な影響力を発揮している。とりわけ、資産の公正価値を確定し難い国有企業は、市場において完全に独立的な主体になり得ていない。また、大株主は財務情報の正確性・公正性をそれほど重視しているとはいえない。中国では如何に会計に独立性を与えるかが今後の課題となると、簿氏は警告している。

第6章「中国の徴税制度と企業所得税の税務調整」では、中国の徴税制度と企業所得税の関係が論じられている。中国の徴税制度は、1994年、分税制の採用によって、中央政府と地方政府の財源分類および国税と地方税の徴税システムが明確化された。その後も2001年「税收徴収管理法」、2002年「税收徴収管理弁法実施細則」が制定され、脱税行為に対する罰則が強化されている。

近年、経済の国際化の影響により、中国においても企業所得課税は引き下げるべきだという議論がわき起こっている。しかしそのためにも、公正で明確な徴収制度を確立することが重要であり、それによってこそ中国の経済発展は維持されると結ばれている。

2. 審査結果

中国租税構造の中で、企業所得税は増値税について第2位の税收割合を占めている。今後、中国の経済発展とともに企業所得税の比率はますます高まっていくことが予想され、企業所得税の整備は、中国において喫緊の課題となっている。本論文の意義は、中国における企業所得税を経済学的側面と会計学的側面の両面から研究していることである。

経済学的側面からは、企業課税の根拠、二重課税の調整問題を論じ、中国における企業課税の実質税負担率を業種別・地域別に計測している。企業課税の根拠については、歴史的にも古くから多くの論争があるが、簿氏はそれらを手際よく整理している。また、各国様々である二重課税の調整方法も綿密に類型化している。

そして本論文の特徴の一つは、中国における企業所得税の実質負担率を業種別・地域別に計測したことであり、これは同分野における学術研究への多大なる貢献と見なしうる。しかも、「2008年以降、業種別には負担率の格差は拡大しているが、地域別には格差は縮小している」という分析結果は極めて興味深いものである。税率が同じであった

としても租税特別措置等の適用度合によって課税ベースが変化し、実質税負担率には格差が生じる。業種別には格差が拡大し地域別には縮小するというところに、中国政府の企業課税制策の方針が見て取れるという分析結果は、まさに刮目に値する。

ただ惜しむべくは、具体的個別的にどのような特別措置がどんな企業に適用（あるいは不適用）されているかという分析が未完成であることである。この点については、簿氏の研究者としての今後の大きな課題となるに違いない。

また本論文は会計的側面から、会計制度と企業課税制度の間に生じる問題にも鋭く切り込んでいる。1980年代以降、市場経済が深化する中国において、会計制度は急速な発展を示した。上海や深圳といった国内株式市場のみならず海外の株式市場に上場するためには、会計制度を国際基準に沿うように確立させることが不可欠になる。それによって中国における会計制度は飛躍的な進歩を遂げてきた。

それに対して企業税制は、依然として税收確保の目的で、中央政府の強い管理下に置かれている。減価償却費、引当金繰入額、福利費、交際費等々の繰入限度額や、受取配当の益金不算入など中国の企業税制は様々な問題を抱えている。また徴税制度については、1994年の「分税制」によってかなり改善されたとはいえ、未だ多くの課題が残されている。

簿氏は日本の制度を参考にしながら、これらの問題を網羅的に分析している。最後に、中国税体系全体に対する簿氏自身の考えが見えにくいのが若干懸念されるものの、本論文の内容は博士学位論文に十分に値すると考えられる。

3. 公表された学術論文

①「法人税の二重課税調整の理論と現状に関する一考察—中国における法人税の在り方に向けて—」『大阪産業大学経済論集』第14巻,第1号,2013年。

②「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—」『大阪産業大学経済論集』第14巻,第3号,2013年。

4. 学会報告

「中国物流企業の租税負担と節税対策管理」『第7回日中シンポジウム報告』大阪産業大学・天津理工大学国際工商学院主催,2011年11月。

以上、本論文を博士学位論文として評価いたします。