

A Study on the Enterprise Income Tax in China:
Perspective on the Relationship
between Accounting System and Enterprise Income Tax System

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—

The Graduate School of Economics,
Faculty of Economics, Osaka Sangyo University

In the Partial Fulfillment of the Requirements for the
Degree of Philosophy in Economics

Bin Bo

2014 年度
大阪産業大学 経済学研究科
アジア地域経済専攻 博士後期課程
薄 斌

Supervisors:

Professor Hiroyuki Totani	戸谷裕之
Professor Hideharu Saito	斉藤日出治
Professor Naoko Yokoyama	横山直子

Osaka Sangyo University
Daito city, Osaka, Japan

目 次

序 論.....	4
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.....	6
第1章 企業所得税の課税根拠と中国企業所得税の概要.....	6
はじめに.....	6
1.1 企業所得課税の課税根拠.....	6
1.2 企業所得課税の一般趨勢.....	9
1.3 企業所得税の原則.....	11
1.4 中国の税体系の概要.....	15
1.4 中国企業所得税の沿革.....	19
むすび.....	23
第2章 企業所得税課税の理論分析と二重課税の排除.....	24
はじめに.....	24
2.1 法人税と所得税の負担調整方式.....	24
2.2 法人税と所得税の負担調整方式の効率比較.....	29
2.3 法人税と所得税の統一の現状と課題.....	31
2.4 企業所得課税の税率と経済成長との関係.....	35
むすび.....	36
第3章 中国における企業所得税制の実質負担率.....	37
はじめに.....	37
3.1 2008年新企業所得税法の内容.....	37
3.2 企業所得税実質負担率の計算.....	40
3.3 改正前後の実質負担率の比較.....	44
3.4 新税制の影響について.....	48
むすび.....	51
第2部 企業所得税制と会計制度.....	52
第4章 企業所得課税の日中比較分析.....	52
はじめに.....	52
4.1 日本法人税の計算.....	52
4.2 中国企業所得税の計算.....	57
むすび.....	63
第5章 企業所得税制をめぐる中国企業会計制度.....	66
はじめに.....	66
5.1 中国における会計法律・法規の確立.....	66
5.2 会計制度の国際化.....	67
5.3 企業所得税制と会計制度の関係.....	70
5.4 会計環境と会計制度.....	72
5.5 企業会計制度の形成.....	76

5.6 中国と日本の会計制度相違点.....	80
むすび.....	82
第6章 中国の徴税制度と企業所得税の税務調整.....	84
はじめに.....	84
6.1 中国の現行徴税制度.....	84
6.2 分税制の国税と地税.....	86
6.3 企業会計原則と税務会計.....	87
6.4 会計利益と課税所得の比較.....	89
6.5 税務調整.....	92
むすび.....	94
結 論.....	95
参考文献.....	98
謝 辞.....	101
付表1 1980年代以降の企業所得税税率の变革.....	102
付表2 企業所得税年度納税申告表(日本語訳).....	104
付表3 企業所得税年度納税申告表(中国語).....	105

図表索引

図 1-1	企業所得課税の実効税率の国際比較.....	11
図 1-2	中国税制体系.....	16
図 1-3	中国の財政収入.....	17
図 1-4	2009年中国税収の内訳.....	18
表 1-1	1978年までの工商業税の収入の推移.....	21
図 1-5	中国国内企業の企業所得税の税率.....	22
図 1-6	中国では外国企業の企業所得税の適応税率.....	22
図 2-1	法人税と所得税の統合.....	28
表 2-1	各統合方式の達成する目標一覧.....	28
表 2-2	OECD 諸国配当所得調整方法(2011).....	31
表 2-3	日本の配当控除政策の沿革.....	33
表 3-1	優遇税率の経過措置.....	39
表 3-2	新旧企業所得税法の違い.....	39
表 3-3	上場企業の業種別分類.....	42
表 3-4	上場企業の地域別分類.....	43
表 3-5	2006-2011年 ETR の趨勢.....	44
表 3-6	2006-2011年 ETR の各負担層の会社数.....	44
図 3-1	2006-2011年 ETR の各負担層の割合.....	45
表 3-7	2006-2011業種別 ETR.....	45
図 3-2	2006-2011業種別 ETR の変化.....	46
表 3-8	2006-2011地域別 ETR.....	47
図 3-3	2006-2011地域別 ETR の変化.....	47
表 3-9	2006-2011年 ETR の趨勢.....	48
表 3-10	優遇税率の経過措置.....	50
表 4-1	日本の法人税率.....	53
図 5-1	日本のトライアングル体制.....	71
図 5-2	中国企業会計を対象とする諸法規定.....	76
図 5-3	会計法を頂点とする法体系.....	76
表 4-1	主要業種における中小企業の認定条件.....	79
表 5-2	小規模納税人と一般納税人の違い.....	81
図 6-1	中国税務機関の組織図.....	85
表 6-1	国税と地税の徴収範囲別税種分類.....	86
表 6-2	財源別税種分類.....	87
表 6-3	企業所得税税務調整項目.....	93

序 論

改革開放以来、市場経済の改革に伴い、中国は流通課税を主体とし、所得課税を補助手段としての税制体系を打ち立てた。パラダイムシフト中の中国経済に、この税制体系は積極的な影響をもたらし、その歴史段階において中国税金徴収状況や納税者の支払能力等に適応していた。しかし、時間の経つにつれて、この税制体系に問題も次々と現れてくる。

市場経済の深化の過程に、所得税はいったいどんな役割を果たすべきか。政府にとって、所得税はマクロとミクロの2つの面で企業利益と個人の収入を調整する最善の手段といえる。しかしながら、現行の中国の税制には流通税を強調しすぎ、所得税の調整機能を無視する傾向がある。最近所得税の減税なども行っているが、やはり物足りなく、所得税本来の果たすべき役割がきちんと果たされていないと考えられる。とくに、企業所得税の改革について、まだ研究課題がたくさんある。

企業所得税は個人所得税とは違っている。もちろん、徴収の面では、個人所得税よりも難しい。企業所得税は会計基準や徴収制度と深い関係を持っているからである。会計に問題があるとしたら、大変な事件になるに違いない。たとえば、ウォール街で起こったエンロン (Enron)、ワールドコム (WorldCom) などの不正経理事件はその例である。会計の面では、中国はアメリカを学ぶ道を行っており、財政と徴収の分立なども試行している。所得税法にまだ不十分なところがあり、アメリカや中国では不正経理・不正取引がまだ多発している。このような背景の下に、会計の視点で所得税問題を見直しすることを研究課題にしたいのである。

中国国内では、所得税理論に関する理論的研究は、まだ外国から導入している段階にあるといえるだろう。現在、中国に使われている関係ある教材 (たとえば楊志勇[2005]『公共経済学』、陳共[1999]『財政学』など) には、所得税に関する理論は欧米の企業所得税理論を取り上げている。学術の出版物にも、欧米企業所得税を概説するのが一般的である。この問題に関して、全面的な研究をするモノグラフもある。たとえば、解学智氏[1992]の「所得課税論」は代表的なものである。その後、郝碩博[2003]の論文では所得税の機能、問題や対策などを詳しく研究をしたのである。

欧米では、所得税に関する研究は戦後に繁栄になり、20世紀70年代成熟期になったのである。企業所得税は所得税理論の一部としてこれらの理論に含まれている。たとえば、Joseph E. Stieglitz 氏の『Economics of the Public Sector』、Harvey S. Rosen 氏の『Public Finance』などがある。欧米学者の著書は主に実証分析を行い、現行所得税政策の効果の評価に集中していた。これらの研究は主に欧米の先進国、中南米の発展途上国や東欧の国をモデルとして研究を行っていた。中国に関する研究は少なかった。

税法と会計の関係をテーマとする研究も少なくない。たとえば、高[2001]『新しい会計制度と税法との差異分析』、盖地[2006]『我国稅務會計限界構造とモードの構築に関する研究』では、会計は税法と目的、基準などでは違い、会計制度は税法との違いがその原因であると主張していた。いかに、この差異を調和するかについて、学者たちもい

ろんな意見を出し、まだ結論を下していなかった。

本論文は二つのテーマを抱えて、論文を進めたいと考える。二つの目的を解答するために、論文を2部に分ける。

第1部では、企業所得税の課税理論の整理と中国企業所得税現状の検討である。この部分では、企業所得税の本質、課税根拠や所得税との二重課税の排除等を検討している。企業は法人という身分で、資金を集め、社会資源を利用して、利益を得る。その対価として、税金を納めるのは当然だと考えられる。法人自体が納税の主体であるか、個人の集まりという形で納税するかという疑問から、法人擬制説と法人実在説の議論が出る。その2つの説の違いから、法人が納めた企業所得課税と個人所得課税との二重課税問題への理解も違うこととなっている。第1章、第2章ではこれらの質問に答えようとしている。

また、中国企業の実質所得税負担を研究する。全国の企業の税務データを入手するのが不可能であるから、上場企業を中心に研究を行う。上場企業の中、一定の条件を充たした905会社の税務データを使い、企業の実質税負担率を計算してみる。2008年、中国では新企業所得税法が執行されて、かつて国内企業に33%、外国企業に24%の適用税率が25%に統一された。外資企業には増税、内資企業には減税に見えるが、実際にはどうなるかをデータで説明してみる。

第2部では、企業所得税と双子となる会計の問題である。

中国は80年代以来、わずか30年間で、会計制度を立ち上げた。会計制度の発展は株式会社の発展と離れない。2011年まで、中国では上海、深セン両株式市場に上場した企業は2342社で、海外株式市場に上場した企業は918社である。その中、アメリカには421社、香港には326社、シンガポールには130社で、中国会社海外上場のトップ3の国(地域)である¹。こんなに多くの中国企業は海外で上場するには、中国国内の会計制度と先進諸国の会計制度の統合が必要となる。会計制度の歴史が浅いから、それなりの問題はあるのが当然である。しかし、会計基準というものは簡単に先進制度を取り入れることができている。市場行為だから、会社は先進国とこれほど繋がっている以上、その会計制度を取り入れるか、自分の会計をアメリカやIFRSなどの会計基準に近づかせるのは、当然の選択である。だから、この30年間、中国の会計制度は中国発展と共に、躍進的な発展を遂げた。

それに対し、中国の税制はかつて税収確保の目的で設立されたもので、しかも中国の有力な中央政府の下に、管理されているので、十分に経済発展の需要を応えているとは考え難い。そのせいで、会計や税制の間、避けられない矛盾が出ている。中国の会計は税務を中心として、企業の経営には向いていないといわれるほどのことである。

第4章と第5章では、企業所得課税の比較研究を行っている。日中の間の水平の比較と所得税制と会計の理論、歴史、関係等の垂直比較をする。さらに、第6章では、所得税制と会計制度の具体的な項目で比較している。益金の確定、損金の控除、固定資産の処理等具体的なことで実務上の問題を検討する。会計制度と税収制度との是正を試みる。

¹データは新浪財経(<http://finance.sina.com.cn/>)により。

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

第1章 企業所得税の課税根拠と中国企業所得税の概要

はじめに

企業とは営利の目的で継続的・計画的に同種の経済行為を行う組織体のことである。また、租税とは国家または地方公共団体が、経費にあてるために国民や住民から強制的に徴収する金銭のことである。租税の本質は国民が国家あるいは地方団体に納めたお金である。国家の公共サービスに恵まれているから、その対価としてお金を出しているのはある程度納得できる。しかし、企業という組織は、法人或いは個人の集団という2つの身分を持っている。法人と見れば、企業は法人という身分で、資金を集め、社会資源を利用して、利益を得る。その対価として、税金を納めるのは当然だと考えられる。個人の集まりと見れば、企業は税金を納める必要はなくなる。個人の段階で、徴税すればいい。というわけで、今日まで、法人税が存在すべきかどうか自身は議論されている。もちろん、世界各国の税制を見れば、企業所得に課税をしないのはめったにない。企業所得課税の課税根拠はどこにあるのかは本章で解答したい。また、企業所得税という税金はどんな形で出現したのか、どんな租税原則に従うべきかも本章の内容となる。

また、中国の税制概要や中国の企業所得税現況も本章で分析する。中国の税制を見れば、個人所得税の税収に占める割合の低さが目立つ。それは中国の税制の特徴を示している。企業所得税も、かつて適用対象が中国内国企業と外国投資企業・外国企業に分離されている点が特徴だった。こんな日本にない税制特徴はなぜ中国に存在するかも本章で検討をしたい。

1.1 企業所得課税の課税根拠

1.企業所得課税の課税根拠に関する学説

企業所得課税の課税根拠について、以下のような学説がある。

(1) 利益説。ルソー、アダム・スミスが唱えた理論である。社会契約説の視点から、租税は個人が受ける公共サービスに応じて支払う公共サービスの対価であるとする考え方である。

(2) 経済統制説。ケインズを代表とする。市場経済には欠陥があり、社会資源の有効配分と安定する経済成長を達成することはできなく、国の規制が必要である。経済政策の一手段として利用し、法人企業の資本主への不当な富の集中を防止するために、法人の所得に対し租税を課すべきであるとする考え方である。

(3) 特権説。特権説とは、企業所得課税は法人という企業形態で活動を行うことが認められるという特権に対する租税であるという考え方である。

利益説ないし特権説によれば、法人の基本的特権は法人の存在その自体にある。法人の権力および利益は、国家権力の許可に負っているものと考えられる。したがって、国が法人にその特権の代価を支払わせるため特別の租税を課するのは正当なものであると考えられる。

しかし、利益説ないし特権説に対しては、次の3つに代表される批判が存在する。

第1に、法人の受ける利益は、公共の利益に奉仕する手段として、法人の設立を許可する政府がその政策を実行するに当たって偶発的かつ付随的に発生するものに過ぎない。

第2に、法人が国家から受ける利益は、一般的な利益であり、各法人に対して割り当てられる個人的利益ではないから、利益説は税負担の配分基準になりえない。

第3に、法人の設立は今日容易な条件ですべての者に開放されており、法人の設立が経済的価値のある特権とか利益とかということにはならない。法人形態で事業を行うことは特権ではないし、また特権であるとしても、30%という法人税率を正当化する根拠としては無理がある²。

(4) 社会費用配分説。人や企業など各経済主体の行動によってもたらした大気汚染や交通渋滞などによって社会が負担する費用が社会費用である。各経済主体は社会費用の分担として税金を納めるという考え方である。これは利益説ないし特権説と同様に応益原則にその基礎を置くものであり、社会費用には次に述べる2つの形態が存在する³。

社会的費用の第一形態は、企業に有用な政府サービスに対する費用である。多くの政府サービスは、公にその財源が調達されなければ、全部又は一部を企業自ら提供しなければならないものである。例えば、教育や公衆衛生など様々な方法で企業が事業を行う市場を維持している。

社会費用の第二形態は、法人活動により公衆がこうむる害悪と不便とに対応する費用である。これらの社会費用の一部は、国の支出で負担し、それ以外の部分は直接その責任をもつべき事業に割り当てることが望ましい。

(5) 負担能力説。ワグナー、ジョン・S・ミルが唱えた。租税は国家公共の利益を維持するための義務であり、人々は各人の能力に応じて租税を負担し、それによってその義務を果たすとする。

法人の所得は、その大部分が大規模経営によって獲得されるものであるから、これに課税しても、個人の所得より、税痛が少ないと解される。よって、法人の所得には、この意味において負担能力があると考えられる。そのため、法人企業はその能力に応じて租税を負担し、納税の義務を果たすべきだと考えられる。「義務説」とも称されている。

2.独立課税説と代替課税説

先の各説をまとめたら、独立課税説の理論根拠になる。それと対応して、代替課税説がある。独立課税説とは、法人の所得をその資本主の所得とは別個のものであると考え、

²水野[2011]pp. 311-312。

³品川[1982]p.83。

所得を有する法人自体を納税主体として課税できるところに、企業の所得に課税する根拠があるとする説である。この見解は、先の利益説、特権説、社会費用配分説、能力説、経済統制説等によって支持される。一方、代替課税説とは、法人の所得とその資本主の個人所得とを一体的に捉え、本来個人所得のみで所得課税のすべての目的を達成すべきであるところ、個人所得に対する課税の捕捉をより合理的に行うため、法人の段階でその所得に対し暫定的に課税しようとするところに、企業所得課税の課税根拠があるとする説である。

この見解の代表的なものと言えるシャープ勧告書では、「かりに法人の利益が関係株主の所で課税されるとする限り、法人に対しては、いかなる課税も行う理由はないであろう。しかし、法人は、以上のように直接に全部の利益を配当しない。結局、もし法人に対しては課税されず、利益が配当されるときにのみ個人たる株主が課税されるとするならば、個人企業に比して法人企業が有利になるように差別待遇されることになる。⁴」と述べている。

そして、独立課税説は、公開会社のような大法人によく適応し、代替課税説は、同族会社的な中小法人に対してよく適応すると考えられる。このため、大企業に対しては独立課税説を基本とした企業所得課税制度を適用し、中小法人に対しては代替課税説を基本とした企業所得課税制度を適用して、企業所得課税制度を二分し、2つの課税根拠論を並存させるという考え方もある。

なお、企業所得課税根拠論については、法人擬制説と法人実在説という言い方もある。品川教授は「この両説は、法人の権利能力に係る学説に過ぎないのであるから、法人税の課税根拠を論じるに当たって、それらを援用することは適切ではない⁵」と考えている。

確かに、法人擬制説と法人実在説に関する論述は法学者の研究によく見られる。たとえば、法学者の水野忠恒教授は擬制説と実在説との関係について詳しく分析している。擬制説とは法人は「法人に出資する投資家である個人の集合に帰らせられるとする」という意味で、法人はフィクションに過ぎないという見方である。これに対して法人実在説というのは、法人は個人の集合と見なすべきではなく、社会的に影響力を持つ実体であると理解する考え方である⁶。

つまり、この2つの学説によれば、法人擬制説の見方によれば、法人は個人の集合に過ぎないから、企業所得課税は個人所得に対する課税に過ぎないと理解しかできない。いわば、企業所得課税は個人所得税の前取りであるという考え方になる。これに対して、法人実在説の見方によるならば、法人は個人とは別格の存在であるため、企業所得課税は法人自体に対する租税であるとされる。

法人実在説によると、法人と所有者である株主とは、独立した存在で、法人所得と個人の受け取る配当とに課税するのは当然で、なんら調整しなくてもいいということになる。法人擬制説によれば、企業所得課税は株主の受け取る配当に対する個人所得税との

⁴シャープ使節団[1949]。

⁵品川[2008]。

⁶水野[2011]p.312。

調整が行うべきであるとされる。企業所得課税は個人所得税の前取りであるにすぎないから、配当金に対して個人所得税を課税する上で、法人所得税に課税するのが道理に合わないというわけである。つまり、その二重課税問題をどう排除するかは問題視すべきである。さらに、配当されずに保留される法人所得について、真の所有者の株主に課税がされないのかという問題も出る。だが、金子宏教授は、①法人税独自の課税根拠に関する学説が十分な説得力をもっていないことと、②法人の存在意義との関連から、法人税は所得税の前取りだと考えるのが妥当だと考えている⁷。ただし、この前取りという考え方が、今日に至って妥当であるかどうかには疑問がある。その理由として、①法人税は転嫁するという学説が有力になってきていること、②法人の中には、実態が個人企業と同じである小企業から、典型的に所有と経営の分離した大法人に至るまで、様々なものがあること、③法人が利益をあげることで株式の価値は増加するが、この増加益に対しては、株式の譲渡の時点まで課税は繰り延べられることが挙げられている。法人税の課税方式を考える上では、②のように様々な法人の存在を考慮していく必要があると思われる⁸。

1.2 企業所得課税の一般趨勢

企業所得課税の歴史は所得課税から始まったものである。所得課税の一般趨勢から言えば、3つにまとめる。

第1に、所得課税は戦時の臨時課税から一般の課税方式に変わってきた。最初に企業所得に課税する各国には、イギリス、フランス、ドイツ、アメリカや日本等、どの国も戦費の需要で課税を開始したのである。例えば、イギリスでは、フランスとの戦争で、財政の需要がますます増加し、消費税だけで膨大な戦費を賄うのができなくなり、1799年に歴史上初めての所得税を徴収し始めた。その後、平和と戦争の交替の原因で、何度も停止したりしたが、インドの独立戦争で所得課税を再開した。ようやく固定の税収になり、今日に至った。アメリカでは、1789年独立後、関税を財政収入の主要財源としてやってきたが、南北戦争の爆発で、所得税を開始した。ドイツも普仏戦争で、1808年から所得税を開始した。その後、地主階級の反発で停止された。1891年から、ようやく固定の税種になった。そのようなことは日本にも再現された。日本の所得税法が創設されたのは1887年のことであるが、当時は、課税するのは個人の所得のみで、法人所得には課税が行われなかった。1899年、日清戦争後の軍備の増設等の需要で、法人所得に対して課税する制度が設けられた。法人税法がはじめて独立した租税法としての形をなしたのは、1940年税制改正の際に、所得税のうちの第1種所得税と法人資本税とが統合されて法人税法として定められた時である⁹。

個人の所得にせよ、法人や会社の所得にせよ、所得課税とは納税人の所得を課税対象

⁷金子[1996a]p.431。

⁸栗原[2009] p.17。

⁹譚桂蓮[2006]。

とする税収のことであるから、納税人に対して直接的な損に外ならない。なので、税金の発展過程は納税人との闘争の歴史でもあった。所得課税に公平性があるから、いよいよ人々に受け止めて、各国の主要税種になってきた。

第2に、企業所得課税の税率は比例税率に統一されてきた。

アダム・スミスによれば、租税には四原則があり、それは公平・明確・納税の便宜・最小徴収費である。公平というものは一番先に置かれている。彼は著書『諸国民の富』の中で、国民は能力に応じて納税し、政府を維持すべきという意味を表した。

所得税が誕生した時、ほとんどの国は比例税率を取入れた。その後、財政収入及び経済に果たした役割が大きくなるにつれて、所得税は比例税率から累進税率に変わってきた。企業所得課税にも累進税率化していた、企業の税負担は重くなってきて、投資に影響した。70年代世界各国の経済は伸び悩み状態になった。如何に投資を増加させるのに注目されてきた。そういう背景に、企業所得税の減税や比例税制に戻るのがトレンドになった。

今の世界各国では、企業の所得課税については比例税率を取入れているのがほとんどである。図1-1は、OECD各国の法人所得課税の税率である。国によって、税率は様々であるが、単一比例税率を採用しているのである。

それら先進国と比べ、発展途上国は企業を分類して、違う税率を適用するのがよくある。例えば、ザンビアでは製造業に35%で、農業に15%で課税する。エジプトでは石油企業だけには42.5%という高税率で課税する。パキスタンでは銀行業には62%の高税率で、他の企業には49%で徴税する¹⁰。これらの国々は、自国の弱い産業を守るか寡占産業を制限するかの理由で、意図的に違う税率を設けていると考えられる。

第3に、企業所得課税は地方税から中央税か中央・地方の共有税に移行する。

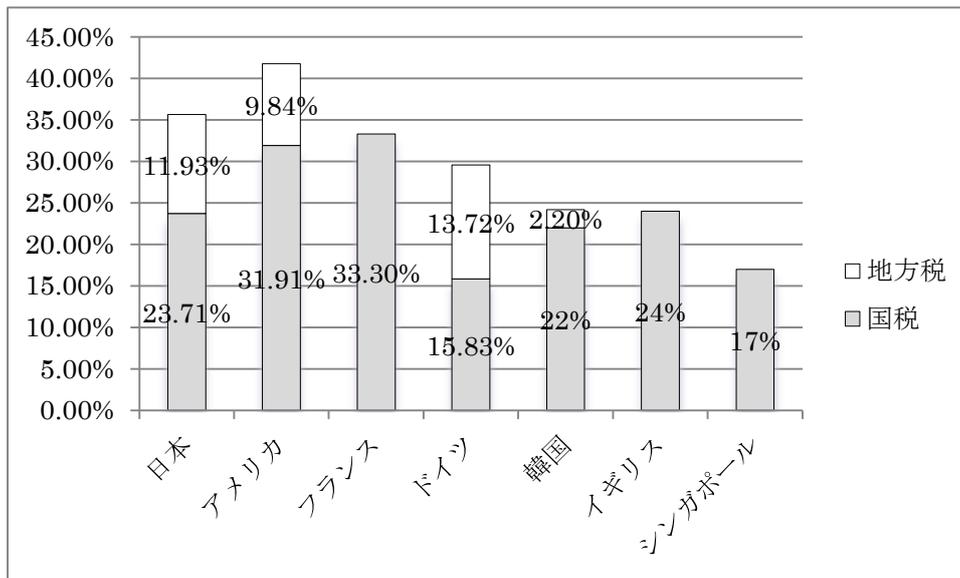
個人所得税にせよ、企業所得課税にせよ、創設時はほとんど地方政府が管理していた。これには便宜を図ることもあり、国の政治体制にも関係がある。19世紀40年代に、ドイツには州によっては、企業の所得に課税し始めた。「直接税は州に、間接税は国に」というのが当時の租税原則であった。その後、ドイツが統一され、所得税も地方税から中央税に行こうとしてきて、1920年に、中央税になった。近年に、ドイツの企業所得課税の改革に伴い、連邦政府と州政府の共有税になった。

アメリカは、1909年にタフト大統領は憲法を修正し、会社の所得に徴税しはじめた。政府が徴収した税金は人口比例で各州に配分するのが原則だったが、1913年に連邦所得税法を公布し、「国会には所得税を徴税する権限があり、各州に配分する必要もない」という方針を示した¹¹。その後、企業所得課税は連邦政府と州政府の共有税のまま今日に至った。

¹⁰ 蔣経法[2003]。

¹¹ 劉劍文[1999],p21。

図 1-1 企業所得課税の実効税率の国際比較（2013 年 1 月現在）



出所：財務省のホームページを参考。

(http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/084.htm)。

1.3 企業所得税の原則

世界各国において、多数の租税原則が提唱されたが、最も影響の大きいのはアダム・スミスの4つの原則とワグナーの9つの原則と現代租税の3つの原則などである。これらの租税原則をまとめてみよう。

1. アダム・スミスの4つの租税原則

資本主義に先行する封建時代には、農民などの直接的生産者を土地に縛り付けておくために、国王や領主の絶対的権力が必要であった。内容・手続きの双方で徴税当局の恣意的な課税になりがちであった。18世紀後半資本主義形成期のイギリスでは、国王の恣意的な課税を排除することが最大の目標であった。アダム・スミスは、著書『諸国民の富』第5編第2章のなかで、①国家からの受益に応じて公平に租税を負担すること（公平）。②徴税吏による恣意的な課税を排除するため、支払の時期、方法、金額は明確でなければならないこと（确实）。③納付にあたっては、納税者の便宜をはかること（便宜）。④徴税のための費用が租税を上回ると暴政を招くので、徴税費は少ないほど良い（徴税費最小）と主張した¹²。政府は安上がりなほど良く（安価な政府）、国家経費は防衛・司法等必要最小限にとどまるべきである。国王の暴政を排除するために、国家の費用は市民階級が共同して受益＝支払能力に応じて負担する。国家からの受益は、各人の支払能力に反映されているものとされるからである。国家からの便益を最大限に受けているという意味で、租税としては、財産税と奢侈品課税が推奨される。他方、賃金に帰

¹²アダム・スミス著、大内兵衛・松川七郎訳[1976] pp.239-243。

着するすべての課税や必需品課税は名目賃金を引き上げ、好ましくないものである。ちなみに当時のイギリスには一般の国民に対する所得税は存在しなかった。

また司法、行政費は一般財源の租税で、公共事業については利用者の受益に応じた負担として料金負担が好ましいとする。スミスの租税原則では、経費の特徴や租税の実際の帰着を個別に吟味することにより、租税負担の根拠としての応益説（利益説）が明確である。この租税原則は、イギリスにおける 18 世紀経済興隆期において、産業資本の要求に合致するものとして提唱され、当時の市民階級の租税に関する要請をそのままに反映したものだと考えられる。

2. ワグナーの租税原則

19 世紀後半の後発資本主義国ドイツでは、資本主義の危機を労働者懐柔のための社会政策により隠さざるを得なくなり、個人に優先する国家観が芽生えた。ワグナーは、後発資本主義国の国家経費膨張を必然なものとし、当時整備されつつあった所得税制度に注目して格差是正のために租税政策として、累進所得税制度を当然のものとした。ワグナーの租税原則は下記のとおりである¹³。4 つの大原則と 9 つの小原則からなる。

(1) 財政政策上の原則

- ①課税の十分性
- ②課税の弾力性

(2) 国民経済上の原則

- ③正しい税源の選択。国民経済の発展を阻害しないよう正しく税源の選択をすべきこと
- ④正しい税種の選択。租税の種類を選択に際しては、納税者への影響や転嫁を見極め、国民経済の発展を阻害しないで、租税負担が公平に配分されるよう努力すべきこと

(3) 公正の原則

- ⑤課税の普遍性。負担は普遍的に配分されるべきであり、特権階級の免税は廃止すべきこと
- ⑥課税の公平性

(4) 租税行政上の原則

- ⑦課税の明確性
- ⑧課税の便宜性
- ⑨最小徴税费への努力

ワグナーの租税原則では、一見相反する原則が並べられているが、重心は資本蓄積と徴税当局のサイドに寄っている。膨張する国家経費を賄うために、十分に且つ弾力的な税制が必要である。そのためには資本元本を食いつぶさないような税、すなわち所得税が中心となる。しかし負担配分については、平等な負担と支払能力に応じた負担となるべきことを説いている。一方資本主義の成熟により、税務行政上の原則の地位は後退し

¹³遠藤三郎[1998]、pp.90-91。

ている。

3. マスグレイブの租税原則

20 世紀後半、財政政策により、雇用の確保と経済成長を支えるケインズの経済思想が主流となった。アメリカ・ケインジアン主流であるマスグレイブは、ワグナーと同じく国家の役割に租税の根拠を与えている。彼の租税原則によれば、市場の失敗を財政が補正するビルト・イン・スタビライザーや投資など経済的諸決定に対する干渉を最小にすべきことを公平原則に次ぐ 2 番目の租税原則とするなど、公平の視点は若干後退している。しかし同時に 3 番目の租税原則に上げられているように、投資促進的な租税政策が負担配分の公平に対する干渉を最小にすべきこととしており、政策手段の行き過ぎを警告する¹⁴。

- ① 税負担の配分は公平であること。
- ② 経済的諸決定に対する干渉を最小にするような税が選択されるべきこと。
- ③ 投資意欲促進手段としての租税政策は租税体系の公平への干渉を最小にすべきこと。
- ④ 租税構造は経済の安定と成長の目的のための財政政策の使用に促進的であること。
- ⑤ 公正且つ非恣意的税務行政を可能にして、納税者に理解される租税体系であること。
- ⑥ 税務行政と納税上の費用ができるだけ最小であること。

マスグレイブは、公平確保のための租税政策と公平を前提とする政策手段としての租税政策を区別していたものと考えられる。彼によれば人税は物税より優れており、望ましい税体系は上記諸原則を集約して、公平・効率・行政の容易性の条件を満たすように組み立てられるものである。以上、マスグレイブまでの租税原則の中心はあくまで負担配分の公平にあった。納税者の権利を確保するために、税務行政上の諸原則も必ず付け加えられていた。

しかし 20 世紀後期から 21 世紀初頭にかけて、公平・簡素・経済成長の目的を同時に実現させるという税制改革の実施理念の下に、極端な資本・企業減税政策と他方で付加価値税等の強化という格差拡大的な租税政策が世界に波及していった。ここでいう「公平・簡素・経済成長」は、経済成長を目指す資本・企業の立場に立った租税理念である。

4. 中国の租税原則

中国は既述の租税原則の影響を受け、理論と実践を結びつけ、「公平、効率、適度、法治」という 4 つの原則に基づき、税収制度を制定した。

①公平

税収の公平の原則とは、政府が税収制度を制定し、税収政策を応用する時、公平を確

¹⁴MUSGRAVE, R. A. & Peggy B. Musgrave, [1980], pp.235-236.

保し、公平の原則を守ることである。公平は税収の基本原則である。どんな税収が公平であるかについては、時期によって、判断基準が異なってくる。歴史から見ると、その公平は絶対的公平から相対的公平に、社会的公平から経済的公平に移行してきた。

アダム・スミスの公平原則は絶対的公平であり、納税者の納税額が異なっても、税率が同じであり、比例税率を採用した。ワグナーは公平の判断基準は絶対的公平から相対的公平に進めてきた。累進税率を採用した。その相対的公平はまた水平的公平と垂直的公平とに分けられている。これらの解釈は現代租税原則の公平と似ている。

社会的公平とは、特権階級がなく、人々が平等であり、租税負担が普遍的に配分されるべきである。現代経済では、租税原則の公平は社会的公平だけではなく、経済的公平も求めている。経済的公平には2つの意味がある。1つ目は、企業の経営者と投資者に対し、平等に税金を徴収し、公平な競争環境を作る。2つ目は、客観的に存在している不公平な要素に対し、差別徴税を実施し、公平な競争環境を作る。

②効率

効率には2つの意味がある。第1は、行政効率である。徴税行為の効率で、徴税側も納税側も、コストを最小にすることである。第2は、経済効率である。すなわち、税制は経済の発展を促進すること、或いは経済の発展に与える不利影響を最小にすることである。

行政効率はアダム・スミスとワグナーの「最小徴税費」の原則に当たる。徴税費だけを強調しているが、実際に、納税費も考えなければならない。徴税費も、納税費も国民が負担しているからである。税制を制定する時、両方のコストを考慮しながら制度を作るべきである。

③適度

資金の蓄積が中国税収の基本的な機能である。国民経済の継続的な発展要求を充たし、国の財政収入を適時、適切、そして安全を保証するものでなければならない。しかし、国の蓄積資金はまだ経済発展の水準に適応しにくいものである。客観的に言うと、納税者の負担能力を考え、財政に必要な税収額と徴収可能性の間にあるギャップに配慮すると共に、国家、企業及び個人の利益を調和し、国民の長期的な利益と目の利益とを正確に結びつけることである。国の建設だけを考え、必要性も考えずに、税収を獲得するため、国民の負担能力を超えて徴税することは間違いである。つまり、税収に関しては、負担が軽すぎても、重すぎても望ましくないということである。

④法治

法治の原則には2つの内容が含まれている。税収手続き法定の原則と徴収内容明確の原則である。税収手続き法定の原則とは税収の立法手続き、執行手続き、司法手続きは全部法律で定めなければならない。徴収内容明確の原則とは法律で課税要件、課税内容を明確に定めることである。

法律で納税義務を明確にさだめられたため、税収の強制性と無償性が現れる。税収は法律で確定され、経営者にとって、大切なことである。経営者と投資者は法律に基づいて、税収の予測ができることになるからである。したがって、税収は企業の経営分析と投資決定に不可欠な役割を果たしている。

5. 日中租税原則の比較

日本では、租税法上の基本原則として、租税法律主義と租税公平主義がある。一方、財政学上における租税の原則として、公平、中立、簡素の原則がある。

日本国憲法第4条には「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」という条文がある。法律の根拠に基づかずに、租税の賦課、徴収することはできないという租税法律主義の原則を表している。これは、中世からの「同意なしには課税なし」の原則を継承し、発展させたものである。この原則は、納税者にとって自己の行為の税法上の効果について予測を与えることになるという意味もある。租税原則のうち、最も基本的なものであり、租税法の解釈等において重要な役割を果たしている。規定の趣旨を拡大、類推して課税するというような解釈はこの原則に反するとして許されないことになる¹⁵。

租税公平主義とは人々の担税力に則した租税負担の公平を原則とする。そして、各種の租税法律関係において、国民は平等に取り扱われなければならないのである。つまり、租税公平主義は租税の「公平」ないし「中立性」を要請する原則である。水平的公平負担の原則と垂直的公平負担の原則の2つの意味がある。

水平的公平負担は同一の担税力を持つ者には、同一の額の租税を負担すべきである。いかなる経済社会状況においても最も基本的な要請である。経済が国際化・複雑化している中であって、税の制度面や執行面を通じて要請が常に応えなければならない。理論的に優れた制度であっても、その執行が困難であればかえって不公平になるから、税制の検討にあたり、円滑な執行が確保できるかどうかというのも重要な課題になる。

垂直的公平負担とは担税力の異なる者は異なる額の租税を負担すべきである。これは個人所得税等の累進構造による再配分機能をどの程度発揮させるかに関わってくる。かつて、現在より所得等の格差が大きかった時代には、垂直的公平を個人所得税等の累進性により確保することが適当であるという考えが支配的であった。

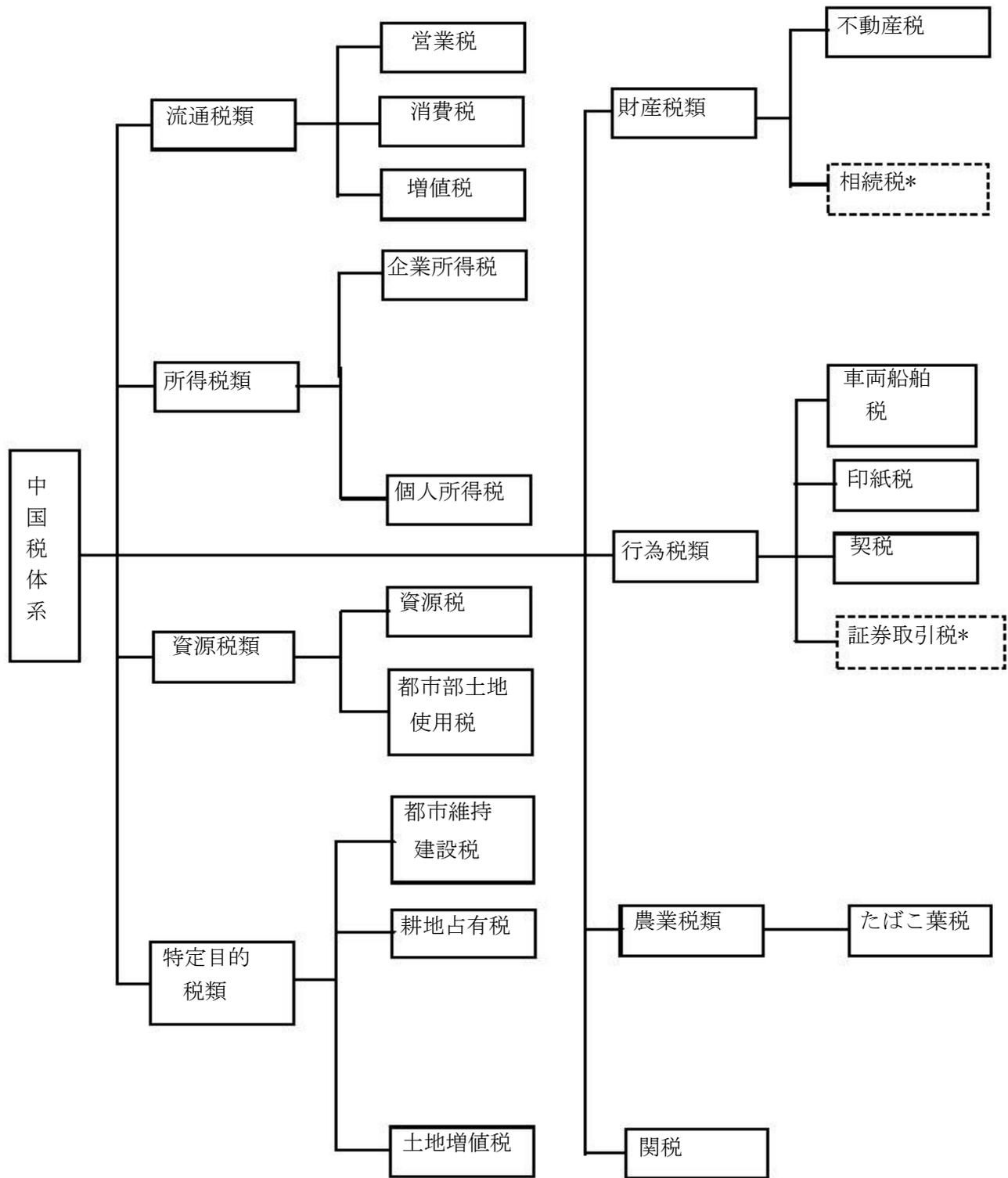
他方、中国では、租税原則というと、日本における税法上の基本原則と財政上の原則を加味した広義の意味に捉えているといえる。中国においては、公平効率、適度及び法治という原則がある。

公平の原則は日中同様に感じられる。中国における法治の原則は日本における法律上の租税法律主義に近い、日本における中立の原則は中国における効率原則の経済効率に当たる。ただ、日本の簡素に当たるものは中国に見られない。逆に、中国における適度の原則は、日本のみならず、現代の租税原則にも見られず、中国独自のものだと言えよう。

1.4 中国の税体系の概要

¹⁵新井益太郎監修[2003]、pp.7-8。

図1-2 中国税体系



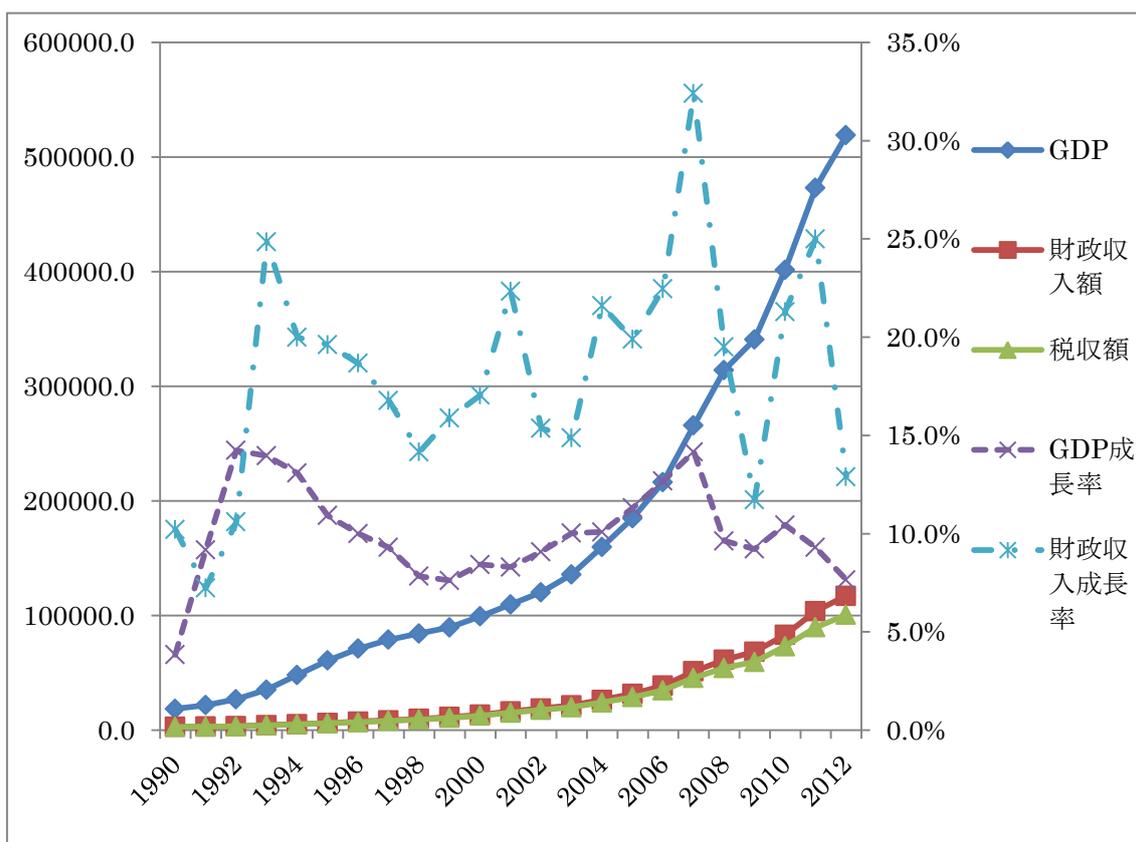
*1994年の税制改革の際、相続税及び証券取引税が中国で徴税可能な税目として定められたが、実務上は徴税されていない。

出所：JETRO ホームページを参考して作成。

中国の税体制は、対外開放政策の開始以来、かつて一部の税金について適用対象が中国国内企業及び中国人と外国投資企業・外国企業及び外国人とに分離されている点が特徴的であったが、1994年に至り、政府はそのような分化した税制を統合する改正を実施した。2008年1月1日から施行された新税法により、企業所得税については税制が一本化された。

この30年間、中国は経済において著しい成長を遂げた。経済活動の発展につれて、中国の財政収入も変化している。中国の財政は、国营セクターからの利潤上納にその多くを頼っていたが、1978年の改革解放以降は、それまでの財政収入構造を税制主体のものへと転換した。1985年には、利潤上納制度からの収入が国营企業に対する補助金を上回るようになった。その結果、税収が財政収入の大部分を占めるようになった。図1-2は財政収入状況を示しているが、財政収入と税収がほぼ同じように伸びていることがわかる。財政収入と税収の差額は、地方政府などが徴収する予算外資金や内国債を中心とした債務収入によって手当てされている。

図 1-3 中国の財政収入¹⁶ (億元)

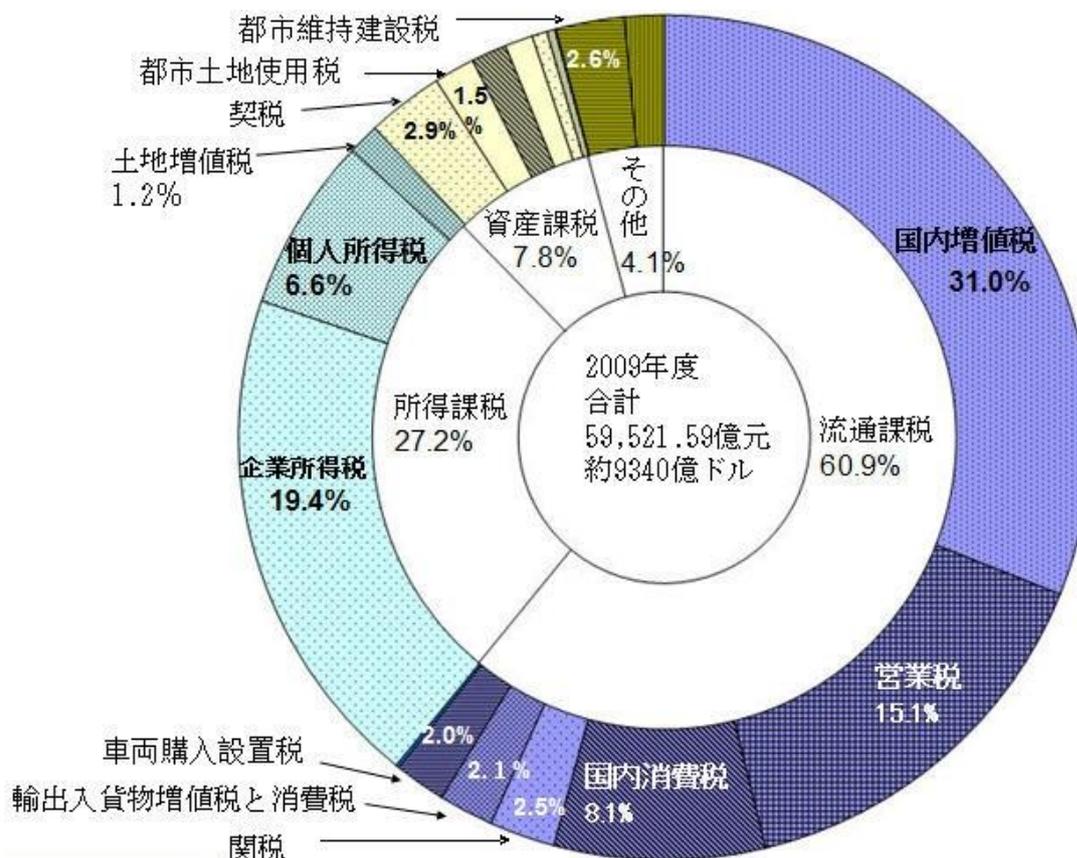


出所：中国統計年鑑より筆者作成

¹⁶2006年以前は、国营企業の赤字を補填する補助金も財政収入の統計データに入れていたから、マイナスになる場合もある。

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込総額に占めた割合は 10%である¹⁷に対し、中国では 2009 年にその割合は 19.4%で、増値税に続き二番目の税目である。企業所得税の重要性を表す。

図 1-4 2009 年中国税収の内訳



出所：『中国統計年鑑』2010年版のデータにより筆者作成

図 1-4 は中国 2009 年税収の内訳である。2009 年中国税収総額は 59,521.59 億元で、約 9340 億ドルである。日本等諸先進国と違って、中国では増値税、消費税、営業税等を合計した流通税で税収の 6 割を占めている。この中で、最も税収が大きいのが増値税である。これは日本の消費税と同様の税と言える。ただし日本の消費税は、資産と役務の両方を課税対象としているが、中国の増値税は物品のみを課税対象としており、役務については営業税で課税している。しかしながら、中国の営業税は売上高に対して税率を乗じて税額を計算するので、日本には営業税に該当する税金はない。中国では、流通税を重視する税制を採用している。

所得課税の割合では、OECD 諸国と比べれば、明らかに低下しているのが分かる。特に個人所得税の割合は、日本の 1/3 やアメリカの 1/2 とは比べものにならない。企業所

¹⁷OECD[2010]。

得税を見れば、中国では 19.4%で、日本の 20%ぐらいとは大差はない。ここから、中国税制政策の所得税より流通税を重視するという特徴が分かる。そういう特徴は中国だけでなく、他の発展途上国にもよく見られるものである。流通税より所得税の捕捉率は低いのが原因の一つだと考えられる。

1.4 中国企業所得税の沿革

1. 企業所得税の名称

企業所得税という名称は、日本人に対してなじみない存在だと思う。実際に、中国での企業所得税は日本の法人税に等しい税金だと考えればいい。法人税という税金は法人の所得に対して課される税金のことである。租税の中では、相当歴史の長い税金の一つでもある。

中国では、正式に企業所得税という言い方ができたのは 80 年代の初頭で、それまで企業は所得に対し、納税ではなく、利益を納めるという名義で国に金を納めていた。それ以降、この 30 年間には、企業所得税に対していろいろ改革が行われ、企業所得税という名称に対して変えるべきではないという声は学界にもある。整理してみると、中国の企業所得税の名称に関して、以下のようにいくつかの意見がある。

(1)法人税

法人税という名称に傾いた学者たちは、企業所得税という名称の中の企業の範囲は確定しにくいという意見をもっている。たとえば、個人独資企業やパートナーシップ企業は企業に属するかどうかという問題がある。パートナーシップ企業等は企業に分類するが、法律上に無限責任を負い、納税時、出資人ごとに個人所得税を納めるようになっている。法人税という言い方なら、個人所得税と比べれば、法律上には分類しやすく、国際慣例とも一致するという利点がある。

(2)法人企業所得税

法人は自然人と対応する法律の専門用語となっている。法人は実務上の法律責任を負う経営の主体にもなっている。実務上では、法律の主体と会計の主体を区分しにくい場合もある。たとえば、親会社と子会社、企業再建などの場合、法律主体を確定しにくいから、徴税の時、争いがよくある。法人企業所得税という名称を使えば、個人所得税とも区分しやすければ、自然人企業とも区分しやすくなる。

(3)公司所得税

市場経済の改革は法制の改革となり、そのポイントは現代的な公司管理制度を立てるということである。公司制は我が国の企業発展の目標になり、企業所得税という名称はそういう趨勢を反映せず、国際慣例にも相応しくない。

以上のような名称に変えるべきではないかという説があるけど、筆者はやはり企業所得税という名称を使い続けた方がよいと考えている。理由は以下のようにある。

(1)法人所得税の法人という概念は中国では明確ではない。中国では、法律上の法人

資格を持たない企業や事業単位¹⁸など名義上の法人が大量に存在しているのが事実である。法人所得税という名称を使えば、非法人の企業を課税企業の範囲から除外し、租税の公平という原則を背くこととなっている。

(2)現代的な公司管理制度を立てるのが中国の企業改革の目標であるのは事実であるが、現段階では、公司にならない企業はまだ多いから、これらの企業に公司所得税を徴収するのが有名無実である。

(3)80年代初頭から、中外合資企業所得税、中外合作企業所得税、外国企業所得税及び国内企業所得税などの名称でそれぞれの企業に所得税を徴収し始めた。さらに、90年代の税制改革に、企業所得税と統一された。国民は企業所得税という名称に馴染んでいた。この観点からみれば、企業所得税の名称を続いた方が国民に分かりやすいというメリットもある。

当然、企業所得税の名称にも、具体化すべきところもある。事業単位、社会团体などについて、独立会計から独立法人の納税標準に移行させるべきだと考えている。

2. 企業所得税の現状

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、日本の法人税に等しいと理解すればよい。

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っている。中国では、法人には会社法人と事業単位法人が含まれている。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。

企業所得税の沿革をまとめてみよう。中国では、1978年改革前まで、本格の計画経済体制と採用していたから、企業は全部国有か地方所有の形で経営されていた。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1-1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った。

¹⁸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。

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「中華人民共和國合弁企業所得法」(以下「合弁企業所得法」と略称)と1981年に公布された「中華人民共和國外国企業所得税法」(以下「外国企業所得法」と略称)がその印

表 1-1 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』2010年版のデータに基づいて作成

である。外資系企業の所得税改革を開始した。1984年9月、「中華人民共和國国営企業所得税条例(案)」を公布した。国営企業は従来の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いた。1985年4月、「中華人民共和國集体企業¹⁹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「合弁企業所得法」と「外国企業所得法」を、新しい「中華人民共和國外国投資企業と外国企業所得税法」に統一した。1993年12月、政府は国営企業所得税、集体企業所得税、私営企業所得税を統合し、「中華人民共和國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。

図 1-5 と図 1-6 は中国国内企業と外国企業の企業所得税の税率の変革図である。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²⁰。

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、逡減税率で徴税する

¹⁹国有企業の資産所有者が国、つまり国民全体であるのに対し、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。

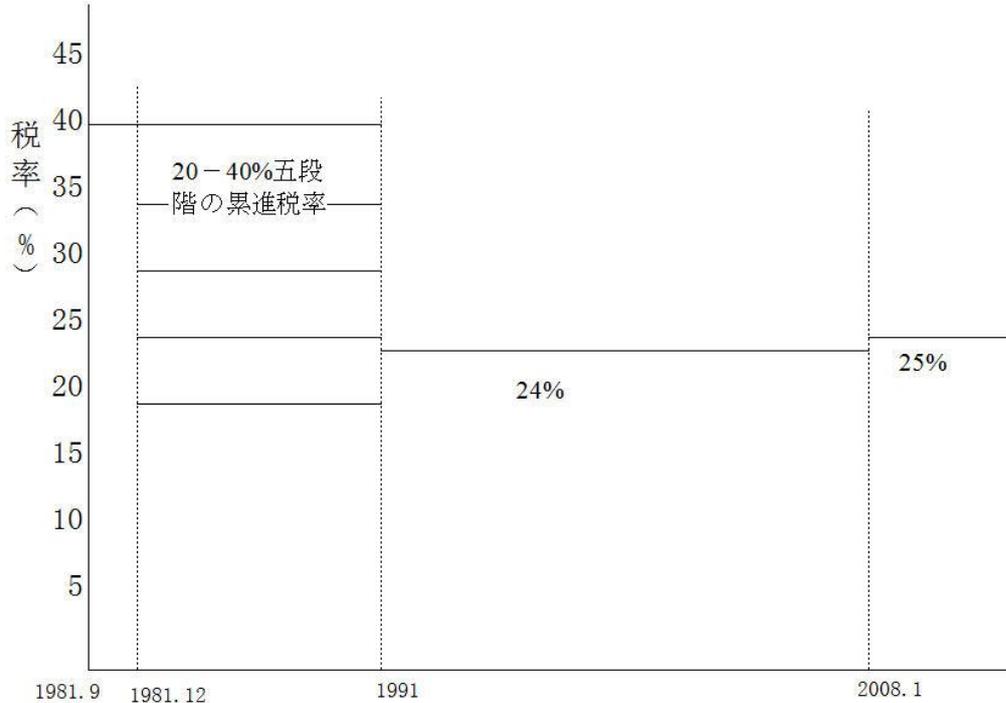
²⁰詳細は付表1に参照。

図 1-5 中国国内企業の企業所得税の税率



出所：各年法令より筆者作成

図 1-6 中国では外国企業の企業所得税の適応税率



出所：各年法令より筆者作成

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。

2008年の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よう。

むすび

法人税自身が存在すべきかどうかは議論されているが、世界各国の税制をみれば、企業所得に課税をしないのはほとんどない。企業所得課税を開始したきっかけは、税収の調達であろうか、企業配当の促進であろうか、企業所得税の不可欠という点には、意見は一致している。もちろん、企業は個人の集まりであるから、企業所得に課税してから、また個人の配当所得に課税するならば、二重課税が生じる。このような二重課税をどんな方法で排除するか、また各方法の経済効果の検討は次の章です。

また、中国の税制を分析したら、中国税制の特徴が分かる。税金の調達機能や外資誘致を重視するのがかつての特徴であった。所得税より、流通税の方は捕捉率も高いし、徴税コストも低いから、流通税に頼る傾向がある。しかし、流通税は国民収入の再配分効果は低いから、中国における収入の格差が拡大しつつある現状に相応しいとは考え難い。今後の経済発展には、国民の消費は不可欠であるから、経済状況に相応しい税制改革も必要であると考えられる。

第2章 企業所得税課税の理論分析と二重課税の排除

はじめに

本章において、法人税と所得税との二重課税問題や統合問題を分析する。二重課税とは、法人所得に法人税が課され、次に法人所得のうち配当の部分に対し個人株主の段階で所得税が課されるので、配当部分は法人税と所得税の二重課税が課されるということである。二重課税の議論について、法人擬制説と法人実在説という議論が存在する。法人税の負担調整問題はこの議論と繋がっている。

法人税と所得税の負担調整問題について、金子[1996a]、金子[1996b]、栗原[2009]等数多くの研究がある。これらの研究によれば、法人税の二重課税の調整には主に法人段階の調整と個人段階の調整とに大別できる。その二種類の方法にも、また様々な具体的な方法が存在する。水野[2011]や持田[2009]の研究によれば、これらの方法について、よい面もあれば、よくない面もある。二重課税の排除、資金調達形態の中立性、配当政策の中立性などの目的を完全に達成できる方法はなかなか見つからない。二重課税の調整が現実にもどのようなメカニズムを生じさせているのか、また、そのメカニズムは社会的に望ましいものなのかについて、本稿において概念及び効率2つの視点で分析する。帰属課税の方が資金調達に中立性を保ち、公平な市場環境をつくることに有利であるので、経済的効率が高いというのが本稿の観点である。

法人税と所得税を体系的に捉えるには、個人段階での税負担を考えるのが非常に重要である。税の負担は最終的に個人に帰着しているからである。中国の税制の基本的な問題は、個人間の税負担の構造がはっきりしないことである。たとえば、他の先進国と比べれば、中国の法人税の税収の割合は高いが、法人税の税負担の転嫁と帰着が不明確である。法人税と所得税を体系的に捉えることによって、効率性の税体系を構築していくのが可能になると思われる。

法人税の二重課税の排除手段については様々な方法がある。日本のように、個人株主段階で配当控除という形で二重課税の調整措置を取り入れる国もあれば、ヨーロッパ諸国のように、インピュテーション方式を取り入れる国もある。本稿では、OECD諸国の二重課税の調整措置についても分類してまとめている。最後に、中国の二重課税の調整方式を具体的に取り上げ、現行の軽減税率という簡易的な改正古典方式を続けても、排除効果がある程度実現できるが、軽減税率の調整と個人の配当所得への適用が今後の課題であると、結論づけている。

2.1 法人税と所得税の負担調整方式

法人税と所得税の関係について、様々な論議がある。法人税の存続自体についても、

賛成と反対がある。だが、法人税は所得税の前取りとして、二重課税²¹の問題を免除すべきであると考えるのが一般的である。ここで、法人税と所得税とをどのような方式で統合させるのかという問題になる。

1.完全統合 (full integration)

法人所得が内部に保留されたか配当されたかを問わず、一回のみの課税がなされ、全体について二重課税を排除する方式である。経済的中立性が維持されるといわれる。

(1) 組合課税方式 (partnership method)

法人を組合と見なし、法人所得をその構成員に分配されたものとして課税する統合方式を組合方式と呼ぶ。この方式の下で、法人所得はすべて社員の所得として課税されるから、二重課税は完全に排除されると思われる。しかし、この方式には問題がある。第1に、大法人の場合、所有と経営は分離し、しかも法人の持株比率が高いから、受け取っていない法人の所得を株主に負担させるのが困難である。第2に、法人の所得を企業に保留された部分については、すでに課税されているから、再度、配当課税をしないようにしなければならない。第3に、株主が株式を譲渡した場合のキャピタル・ゲインのうち課税済みの所得があるため、株式の取得価格の調整をしなければならない。

(2) カーター方式

これは、1966年に出版された『カーター報告書²²』で提唱された方式である。組合方式とは発想が違うが、結果的には形式上で組合方式と類似している。法人税は、株主の所得税の前取りであると考えられるので、法人税を所得税の源泉徴収とみなし、実際に支払われた配当のみならず、法人に保留された利益についても、配当がなされたとみなし、課税が行われる²³。

この方式は組合方式と同様に、二重課税の排除が保留された所得にも及ぶ点ではすぐれているが、保留所得の個人株主への按分や株式譲渡時のキャピタル・ゲインに対する二重課税の調整などについて技術上の困難が大きい。結局、カーター報告書は全世界で注目を浴びてきたが、現実には採用されてはいない。それにしても、ハーバード大学R・A・マズグレイブ教授はカーター報告書を「画期的な出来事だ」と高く評価した²⁴。

2.部分統合 (partial liquidation)

これは、法人所得のうち配当された部分についてのみ統合を行う方式であり、法人の

²¹「古典法人税」つまり二重課税問題を考えない場合、企業所得が p 万円で、全額配当、所得税率は t_m とすれば、本人の受取額は $p(1-t_m)$ 万円である。しかし、企業所得に t_c の法人税が課されると、企業の配当は課税後の $p(1-t_c)$ になる。個人の受取額は $p(1-t_c) \times (1-t_m)$ 万円になる。つまり、企業所得に2度課税することになるのである。これが配当の二重課税問題である。持田(2009)P171。

²²正式名称は『王立税制委員会報告書』(Report of the Royal Commission on Taxation)であるが、王立税制委員会の会長であったK・カーターの名を冠して一般的にカーター報告と呼ばれている。

²³カーター方式の詳細は、栗林[2005]pp.156-161と栗林[2011]に参照。

²⁴MUSGRAVE,R.A(1968), p.160。

段階の統合と株主段階の統合の二種類がある。

(1) 法人段階の統合

①株主受取配当非課税方式 (dividend exclusion method)

この方式は、法人段階で通常の課税（配当は損金不算入）を行い、配当が株主に分配された時点ではその配当を株主の所得から除くものである。つまり、法人の所得は法人段階ではすでに課税され、配当として個人所得にまわすときには課税されないという仕組みである。その利点は、株主の受ける配当は非課税とするという簡索性にある。だが、この方式の下では、法人は株主への配分段階で支払配当課税除外勘定（EDA）²⁵を設けるべきであるとされ、非課税株主や外国株主への対策が必要である²⁶。

この方式はある意味では、配当所得控除方式であるともいえる。個人の受け取る配当の一定割合または一定額を所得から控除する方式である。配当非課税というのは控除率の一番高い形になるのである。

②法人の支払配当損金算入方式 (dividend deduction method)

この方式は、英国の Institute for Fiscal Studies (IFS) が 1991 年に提案したものであり、法人段階では、配当を利子と同様に損金に算入することになる。それによって、自己資本と借入資本との資金調達の中立性は保たれる。法人所得の内部保留より配分を促進する高価がある。

この方式を採用する場合は、優遇所得や外国税額控除の認められる国外源泉所得に対して、株主段階で課税されないから、株主受取配当非課税方式と同様に、EDA に類似した仕組みを採用して、控除株主段階で国内の配当課税がなされた金額に限定する必要がある。

(2) 株主段階の統合

①株主の受取配当税額控除方式 (dividend tax credit method)

この方式は、個人の受け取る配当の一定割合または一定額を税額から控除する方式である。個人配当の段階での調整方式であるから、法人にとって経済的中立性を保つものとはならない。この方式は、シャープ勧告で採用した方式であり、日本の採用する方式である。現行の法人税の配当税額控除では、控除率が引下げられ、シャープ勧告でいう配当二重課税の排除という目的より、投資家への優遇装置と考えられる²⁷。

②インピュテーション方式 (imputation)

この方式はヨーロッパ等の国々で採用されてきた。もっとも進んでいると考えられる制度であり、株主の受取配当税額控除方式を改革した方式である。

インピュテーション方式とは、受取配当のほか、受取配当に対応する法人税額の全部又は一部に相当する金額を個人株主の所得に加算(グロス・アップ)し、この所得を基礎として算出された所得税額から、この加算した金額を控除する方式のことをいう。グロス・アップ方式とも呼ばれている。その計算は次の式で計算できる。

²⁵支払配当課税除外勘定 (excludable distributions accounts; EDA)、合衆国財務省が 1992 年の『財務省報告』において、提案したものである。水野[2011]p.318 と臼井[2002]に参照。

²⁶水野[2011]、p.318。

²⁷水野[2011]、p.319。

株主帰属法人税額＝[法人税率÷(100－法人税率)]×受取配当²⁸

控除しきれない金額がある場合には、その金額は納税者に還付される。受取配当に対応する法人税額の全部を株主に帰属させる完全インピュテーションの場合、法人所得のうち配当に充てた部分に関する限り、二重課税は完全に排除される。なお、イギリスの部分的インピュテーション方式では、受取配当にその1/9を加えた額を課税所得に算入し、算出税額から受取配当額の1/9を控除する。それによって、二重課税は部分的に排除される。

この方式は、最初1937年にグロス・アップ方式の名でイギリスに採用された。1965年に、イギリスは内部保留の促進を図るため、これを廃止した。1973年に再びインピュテーション方式に戻った。他方、フランスは1966年に、ドイツは1977年にインピュテーション方式に移行した。これは、配当の促進のほか、個人企業と法人企業との間の税負担の均衡の維持、資金調達の中立性の維持等を目的としていた。

③包括的事業所得税 (the Comprehensive Business Income Tax, CBIT)

これは1992年にアメリカ財務省が提案した包括的事業所得税 (CBIT) である。包括的事業所得税は、法人段階における支払利子を損金不算入とすることにより、留保所得と配当のみでなく支払利子も法人段階で課税し、株主の受取段階では配当、利子ともに課税しないものである。CBITは資本所得課税を法人段階で完結させるものであり、分類所得税による資産所得の分離課税化と整合的と考えられる。この方式の下では、株式と借入金との選択に対する中立性という税制の重要な目的が維持される。アメリカ財務省の提案によれば、この制度は、組合企業や個人事業等非法人の事業もあわせて、同様に事業体段階で課税を行い、法人所得と統一して扱うものになる。

この方式なら、資金調達の選択や内部保留か配当かの選択や法人形態か非法人形態化の歪みを是正するメリットがある。しかし、配当すれば非課税の一方、保留を続けたら株主が株式を売却した時点で株式譲渡益に課税を行うから、配当を促すこととなり、保留と配当との中立性を欠く。また、この方式では、既存の負債の取扱いについて経過的な困難をもたらす可能性がある。さらに、統一的に採用されない場合、多国籍企業が外国税額控除を請求することができないという可能性があると考えている²⁹。

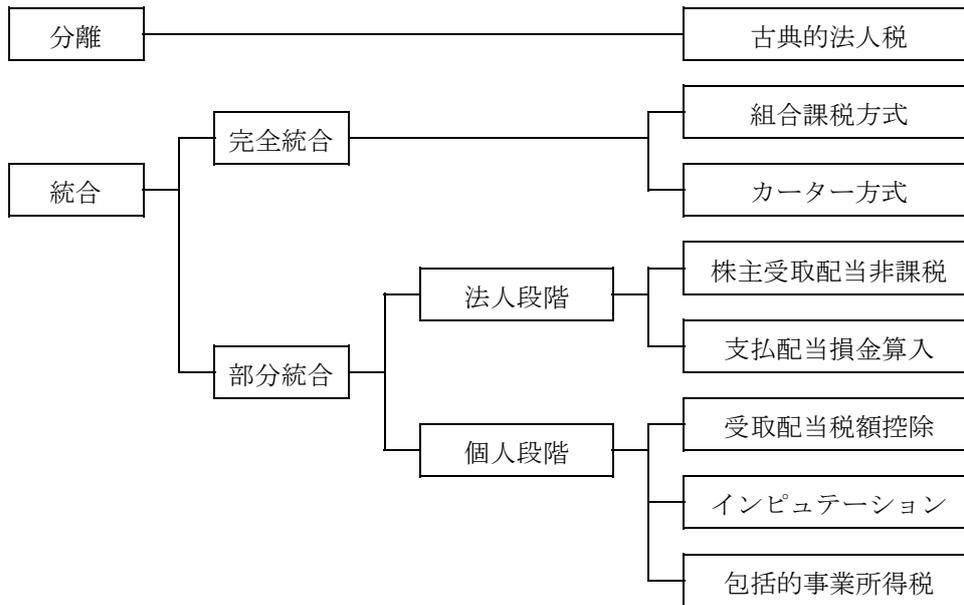
3.小括

以上、法人税と所得税との統合において、主なる方式について検討してきた。法人擬制説或いは代替課税説の理論のもとであれば、法人と個人の間になんらかの形の調整が必要となる。この調整は、法人段階に、つまり保留される所得にするか、あるいは個人段階に、つまり配分された所得にするかによって、いままで検討している調整方法のように、異なっている。これらの方式をまとめてみれば、図2-1のようになっている。

²⁸同上 p.320。

²⁹濱田[2010] p.256。

図 2-1 法人税と所得税の統合



出所：持田[2009]を参考して、筆者作成。

各方式の良し悪しを判断するのが非常に難しいが、判断する基準はそんなに難しくない。統合の問題について、金子教授は「統合の方式および程度は、水平・垂直の両義における公平の維持、法人の資金調達における効率性の確保、個人の株式投資の促進、資本市場の活性化、国際的投資の促進等の要請と密接な関係をもっている。したがって、これらの要請になるべく適合するような統合の方式を構想することが好ましい。³⁰⁾」と述べている。

それと同様に、栗原[2009]には、法人税と所得税との統合を検討する場合、4つの目的を挙げている。第1に、法人税と配当課税の二重課税の排除。第2に、資金調達形態の中立性。第3に、配当政策の中立性。第4に、法人税（留保部分）と株式譲渡所得課税との二重課税の排除。さらに、前述した方法にはどの目的を達成しているかは表 2-1 のようにまとめてみる。

表 2-1 各統合方式の達成する目標一覧

	達成する目標	達成しない目標
カーター方式	1, 3, 4	2
配当非課税方式	1	2, 3, 4
配当損金算入	1, 2	3, 4
インピュテーション方式	1, 4	2, 3
CBIT	1, 2	3, 4

出所：栗原[2009]を参考して作成。

³⁰⁾金子[1996b]p. 434。

「組合方式は法人と株主との一体性が強く株主に利益が帰属すると考えられるケースでは望ましい課税方式」と述べているが、多数の株主が存在する場合には実施するのが困難であるから、すべての法人に適用するのは適当ではなく、対象を限定するなどの考慮が必要とも考えられている³¹。

多数の株主が存在する公開株の場合、法人税と株式譲渡益との二重課税を調整する方法として、ドイツやフランスで導入されていた2分の1課税とする簡易なやり方もあり、法人と個人を通じた税率が利子並みとなり、バランスがとれるという意見も述べている³²。実際には、政府にとって、どの調整方法を選ぶ時、経済的中立性だけを考えているのはほとんどないと考えている。財政や税金の問題は、各種の要素を考えた上、折衷した案に決まるのだろう。

2.2 法人税と所得税の負担調整方式の効率比較

法人税と所得税との統一に関して、様々な負担調整の方法はある。大きくわけてアメリカの法人税と所得税を個別独立の租税として統合しない制度とヨーロッパ諸国の法人税株主帰属方式によって統合する制度がある。次に、この2つの方式の経済効率を比較してみたい。

租税制度経済の効率を下げる可能性がある。そのため、できるだけ租税制度の経済に対する影響をなくし、租税の中立性を保つのが租税制度の設立にとって、非常に重要な課題となる。会社の資金調達には3つの方法がある。それは、自社株の発行による融資、債務融資と利益の留保である。MM定理³³によれば、税金の影響を考えない完全な市場の下では、企業が資金調達を行うときには、資金調達方法の組み合わせ方を変えても企業価値は変化しない。しかし、もし政府が法人所得や個人所得に課税し、しかも利子の税額控除を認めて、株式配当の税額控除を認めない場合、会社は債務融資を増やし、株式による融資を減らすことによって、会社の市場価値を増加させるのが可能である。ここでは、 r_b と r_d をそれぞれ債権者の課税前収益率と株主の課税前収益率とし、 t_c は法人の所得税率、 t_{bp} は利子の個人所得税率、 t_{dp} は配当の個人所得税率とする。利子の税額控除が認められるから、債権者の課税後の収入は $r_b(1-t_{bp})$ となる。配当の税額控除が認められないから、株主の課税後の収入は $r_d(1-t_c)(1-t_{dp})\theta$ となる。ここで、債権者と株主の収益率を同じとして、すなわち $r_b = r_d$ 、それなら債務融資の効果が株式より優れ

³¹栗原[2009]。次の表1は栗原の結論だけを挙げているものである。詳細は同論文に参照。

³²栗原[2009]p. 27。

³³MODILIANI, Fand MILLER, M.H. [1958].

る前提は $(1-t_{bp}) > (1-t_c)(1-t_{dp})\theta$ である。もし、 $t_{bp} = t_{dp}$ であれば、 $(1-t_c)\theta < 1$ 、すなわち $(1-t_c) < (1-t_m)$ なら、前式が成立する。アメリカのような課税制度の場合、法人所得税額を控除できないから、 $t_m = 0$ 。そのため、上の不等式は常に成立する。これならば、会社は株式融資より債務融資を好む傾向がある。だが、帰属方式のもとでは、この2つの融資方式の差別を縮小するのが可能になる。特に、完全帰属方式の場合、 $t_m = t_c$ になる。株式融資と債務融資とが完全に同じ効果になる。だから、帰属方式の方が資金調達の中立性を保つのに有利である。

次に、株式と利益の留保、この2つの資金調達の手段の効果を比較してみれば、個別課税の下では、会社は株式発行より利益の留保を好むのがわかる。ここで、留保利益と株式発行のコストを比較してみる。 R_{RE} は留保利益の資金コスト（望まれる投資の収益率）、 p は株式投資者の投資者の収益率、 t_p は個人所得税率とする。1単位の留保利益を増加するとしたら、現在の段階では株主のキャッシュフローは $-(1-t_p)\theta$ となる。将来、株主の獲得可能なキャッシュフローは $[1+R_{RE}(1-t_c)](1-t_p)\theta/(1+P)$ となる。ここで、純現在価値 $NPV = -(1-t_p)\theta + [1+R_{RE}(1-t_c)](1-t_p)\theta/(1+p) = 0$ としたら、

$$R_{RE} = p/(1-t_c) \text{ を得る。}$$

ここで、 R_{NI} を新発行株式の資金コストとする。もし現在段階では1単位の資金を獲得すれば、株主の現段階のキャッシュフローは -1 になる。将来、株主が獲得可能なキャッシュフローは $[1+R_{NI}(1-t_c)](1-t_p)\theta/(1+P)$ となる。純現在価値

$$NPV = -1 + [1+R_{NI}(1-t_c)](1-t_p)\theta/(1+P) = 0 \text{ としたら、}$$

$$R_{NI} = p/[(1-t_c)(1-t_p)\theta] \text{ を得る。}$$

個別課税の場合、 $t_m = 0$ であるから、 $\theta = 1$ 、 $(1-t_p) < 1$ 、そのため、 $R_{RE} < R_{NI}$ 、すなわち利益留保の資金のコストは新株発行より低いということになる。帰属課税の場合、 $t_m > 0$ から、 $\theta > 1$ 、だから、 $(1-t_p)\theta < 1$ 。 t_m を上げて、 t_p を下げれば、 $(1-t_p)\theta \geq 1$ を実現できる。それなら、 $R_{RE} \geq R_{NI}$ になる。新株発行の調達資金のコストと利益留保の資金コストとが同じ、或いは低くするのが可能になる。

古典的な個別課税は会社の資金調達に対して、社会経済に消極的な影響をもたらす。まず、会社は銀行などの金融機関に債務融資を求められない場合、できるだけ利益を留保する傾向がある。いわゆる資本のロックイン効果 (lock in effect) をもたらす。資本市場の流通が悪くなるから、経済全体に悪い影響をもたらすのも予想できる。Corbett and Jenkinson[1997]の研究では、1970-1994年の間、日本、アメリカ、ドイツなどの国の会社に、融資の70-90%は利益の留保から得たのである。10-30%は債務からであり、新株の発行から得た資金はほんのわずかしかなことが証明されている。次に、会社にとって留保利益による投資の収益率は新株発行の資金の収益率より低い傾向があるから、社会全体の資源配分に悪い影響をもたらす。最後に、融資方式の税收差別はベンチャー企業など新企業や中小企業にとって差別政策ともいえる。成長した企業なら、利益留保などの手段によって低コストで資金調達することができる。それに対して、新企業は留保できる利益はないから、高いコストの新株発行などの手段を頼らなければならないことになる。だから、企業間の不公平をもたらす。前述のように、個別課税より、帰属課税のほうが資金調達に中立性を保ち、公平な市場環境をつくることに有利であるから、経済的効率が高いと考えられる。

2.3 法人税と所得税の統一の現状と課題

1.OECD 諸国の配当所得の調整方法

法人税と所得税の統一には様々な方式が考えられるが、世界の税制からみると、法人税と所得税の排除を行っているのは OECD メンバーの先進国をはじめとする国々が多い。アメリカの個別課税という統合しない制度とヨーロッパの法人税株主帰属方式が主流である。表 2-2 は、法人税と所得税の統一政策を採用している国のまとめである。

2002 年以前に、ドイツはインピュテーション方式を採用していたのであるが、2002 年に、インピュテーション方式を廃止し、古典的方式に移行した。ヨーロッパのほかの国々もインピュテーション方式を修正ないし廃止する方向にある。表 2-2 のように、古典方式或いは改正古典方式を採用しているのはほとんどヨーロッパの国である。OECD 全体の過半数になって、ますます重要な割合を占めるようになってきた。一方、アメリカは、ブッシュ大統領の税制改革の一環として、配当所得は、5%および10%の比率税率で分離課税されるようになった。各国の制度は、現在、動揺期に入っていると考えられる。

表 2-2 OECD 諸国配当所得調整方法(2011)

方式	国家	数	割合
古典方式	Austria, Belgium, Czech Republic, Germany, Greece, Iceland, Ireland, Netherlands, Slovenia, Sweden	10	28.6%

改正古典方式 ³⁴	Denmark, Israel, Japan, Poland, Portugal, Spain, Switzerland, United States	8	22.9%
完全インピュテーション方式	Australia, Canada, Chile, Mexico, New Zealand	5	14.3%
部分インピュテーション方式	Korea, United Kingdom	2	5.7%
配当所得税額控除	Finland, France, Italy, Luxembourg, Turkey	5	14.3%
配当所得不課税	Estonia, Slovak Republic	3	8.6%
その他の方式	Hungary, Norway	2	5.7%

出所：OECD Tax Database: Table II.4 Overall statutory tax rates on dividend income より筆者作成

2.日本の二重課税調整措置

シャープ勧告では、法人税は所得税の前取りであるという考え方の下で、二重課税の調整を勧告した。その内容は、法人所得に35%の法人税を課し、株主の受取配当の25%の税額控除を認めるのであった。この勧告は、シャープ税制において、そのまま採用された。その後、昭和32年の改正で、法人税および所得税の税率改正に伴い、配当控除率も改正され、配当所得のうち1000万円以下の所得部分については20%に、1000万円以上の部分については10%に引下げられた。これは高額配当所得者と低額配当所得者の配当控除の不公平を緩和しようとするものであった。しかし、それで二重課税は完全に排除されたとはいえない。シャープ勧告の考え方から若干離脱したといえる。さらに、昭和36年に、法人所得のうち、配当に充てた部分に対する法人税率が基本税率の約4分の3に引き下げられ、所得税における配当控除率も従来の4分の3に引き下げられた。その理由は次のとおりである。戦後日本法人の自己資本比率は戦前より著しく低下した。その原因は株式発行によって調達した資金のコストは借入金よりはるかに高いからという見解があった。自己資金のコストを下げ、自己資本比率を高めるためには、配当税額控除方式の変わりに、支払配当損金算入を採用すべきであると考えられている。結局、二重課税の4分の3は個人段階で排除し、その4分の1は配当支払法人の段階で排除することとされたのである。

しかし、法人の自己資本比率の低下の防止に役立たないと、法人と個人の両方の段階で二重課税を調整するのは複雑であるという2つの理由で、昭和63年の改正で、二重税率を廃止して、配当所得税額控除方式によって排除することになった³⁵。

³⁴配当所得について、軽減税率が適用されている。

³⁵金子[2010]、pp. 258-259。

表 2-3 日本の配当控除政策の沿革

適用年	配当控除率(税額控除)	趣旨
昭和 23 年	15%	株式の大衆化等のための措置
昭和 25 年	25%	シャープ勧告に基づく二重課税の排除のための措置
昭和 32 年	20%(一部 10%)	配当控除によって不当な利益を得ることのないように控除率を引下げ
昭和 37 年	15%(一部 7.5%)	法人税の配当軽課方式の導入に伴う引下げ
昭和 48 年	10%(一部 5%)	二重課税の調整手段としては、その適否や結果について疑問があること、所得税率の軽減に伴い、配当所得の所得税の軽減度合いが大幅に拡大すること等を理由に引下げ

(注)1. 昭和 30 年分及び 31 年分については、租税特別措置法により 2 年間の措置として、利子所得が非課税とされたことに伴い、税額控除率は 5%割増しとされた。

2. 昭和 46 年分及び 47 年分については、租税特別措置法により、経過的に、税額控除率は 12.5%(一部 6.25%)とされた。

3. 昭和 36 年度から平成元年度まで、企業の支払配当に対する法人税負担の軽減を図るため、当面の措置として、支払配当に対する法人税率の軽減措置があった。

(出所)税制調査会資料

3.中国の配当課税調整措置

(1) 中国配当課税政策の沿革

1980 年代まで、中国は計画経済体制を採用してきた。投資のほとんどは政府の投資に頼っており、そこでは、国有企業は極めて重要な割合を占めていた。法人税や個人所得税という概念はなく、二重課税の問題を論じる必要はなかった。1983 年の財政改正まで、国有企業税金ではなく、利益を納めるという形で国に納付していた。1983 年から企業所得税（法人税）を徴収し始めた。1988 年から個人所得に個人収入調節税という名目で課税し始めた。個人所得の配当所得に対して 40%の税率で課税されていた。その時、民間の個人投資は極めてまれであったから、二重課税も問題視されなかった。

その後、民間投資の割合の増加に伴い、1994 年の税制改正では、国内企業の所得に 33%の企業所得税、個人投資者の配当所得に 20%の個人所得税という税率で課税を行うことになった。ここでは、控除は認められなかったから、株主に対して二重課税となる。90 年代、中国の株式市場の急速な成長に伴い、個人の株式投資者の数や個人の持株の割合は急増した。二重課税の問題も、ますます大きくなってきた。2005 年 6 月、財政部、国家税務総局は『株式配当個人所得税の政策に関する通達』（財税[2005]102 号）を公布した。個人投資者の受け取る上場企業株式の配当所得には、個人所得税率の 50%という低減税率で課税を行うことになった。

さらに、2008年に、外国企業所得税と国内企業所得税とが統一されて、企業所得税の税率は25%になった。新しい『企業所得税法』によって、企業は配当に充てる部分の損金算入は認められないが、受け取る配当所得は投資収入として非課税することとする。これによって、企業間の配当二重課税をある程度排除することになった。しかし、『個人所得税法』によれば、個人の受け取る配当所得に対して、20%の税率で個人所得税を課税する。しかも、税額からの控除はみとめられない。そのため、会社と個人株主の間に二重課税の問題はいまだに残されている。

(2) 今後の二重課税排除方法の行方

前述のように、中国では企業間の配当二重課税問題は排除されているが、個人所得の配当二重課税問題はいまだに存在している。現在の政策では、いくつかの問題があると考えられている。

第1に、民間投資の割合は年々上がって、二重課税の問題はますます深刻化になる。中国統計年鑑(2010)によると、2009年中国上場企業の発行した株の総数は20,567億株、そのうち流通株の割合は7割近くなる。流通株の総価値は151,259億元になる³⁶。当年度のGDPの44%を占める巨大な金額になる。この金額が大きくなるほど、個人の配当所得に二重課税がなされることになる。

第2に、資金調達効率性への影響である。前述財税[2005]102号の通達によって、上場企業の配当の二重課税がある程度排除される。しかし、非上場企業の二重課税問題は残っている。だから、個人投資家は、上場企業の方を投資目標するのが有利となる。そのため、中国の上場企業は、例外なく、借入金より株式発行の形で資金調達する方を好んでいる。中国の上場企業の場合、株式発行が資金調達の50%以上占めている。現行の税制は資金調達の中立性に影響しているといえる。

第3に、配当所得課税の個人所得税に占める割合はますます上がっている。1995年、配当所得の個人所得税は総額の7%占めたが、2008年、この数字は10%になった³⁷。配当所得の増加は個人所得税総額の増加スピード以上に増加しているのが分かる。そのため、配当所得の二重課税免除も重要になっている。

以上の分析でわかるように、中国では個人配当の二重課税の問題がこれからますます深刻になるという背景の下に、どういう形で改善策を打出すのか検討すべきである。ドイツでは、最初はインピュテーション方式を採用したが、それから廃止し、二分の一課税の制度に移行した。各国ではインピュテーション制度も発展しているが、アメリカをはじめ、各国ではまだ改正古典的所得税政策を採用している。国の経済状況に相応しい所得税制を採用しなければならないのである。多くの中国の研究者は、個人配当所得の二重課税を排除すべきということには共感をもっているが、将来の制度についてはいろいろ論議している。インピュテーション方式を提案している学者は数多い。だが、前述のようにインピュテーション方式は外国資本にとって、どうやって公平性を保つのがか

³⁶中国では、株式は国有株、法人株、流通株と外資株4つの部分からなっている。そのうち、株式市場に流通できるのは流通株のみである。だから、流通株は個人投資の部分と言える。

³⁷『中国財政統計年鑑』(2010)より。

難問である。ドイツや台湾などのように、インピュテーションを取り入れたが、期待された効果は生まれなかった例もまれではない。中国では、現行の軽減税率という改正古典方式を続けても、排除効果が実現できると思われる。経済状況にしたがって、軽減税率を調整し、個人の配当所得にも適用されると、二重課税を排除することができる。しかも、一番簡素なやり方である。現行制度の続きとして、経済的でもある。中国の経済状況からみれば、相応しい税制だと考えられる。

2.4 企業所得課税の税率と経済成長との関係

投資、消費及び輸出は経済成長に直接に影響をする3つの要素である。前述のように、個人所得税は個人の消費に影響し、更に投資に間接的な影響を及ぼす。企業所得税の負担額は企業の可処分所得に直接に影響するから、投資には直接かつ有効的な影響をする。それでは、企業所得税は投資に対する実証分析の研究をまとめてみよう。

MARSDEN [1984]によれば、低税率の国では、国内投資の成長率は高く、8.9%に達す。高税率の国では、投資の成長率は低税率国と比べれば、明らかに低くなるのが分かる。投資成長と税率との回帰分析から、税率は1ポイントを上げれば、投資成長率が0.66ポイント減るという結論が出された。企業所得税率は1%を上げれば、投資成長率は2.13%下がるので、各税収では、影響が一番大きい³⁸。低税率国では、企業はより高い利益を保留することが可能である。Feldstein と Fane はイギリス70年代のデータを用い、個人の可処分所得の消費性向は企業保留の消費性向を大きく上回っているという結論を得た。1ポンドの配分を減らし、保留利益を増やせば、社会の総貯金額を0.6ポンド増やす効果があると計算をした³⁹。

アメリカの財政学者のEckstein はアメリカのデータを基にし、企業所得税の影響を計算した。1970-1980年の間、企業所得税率は15-33%下げられ、企業投資額と資本金はそれぞれ15.6%と9.9%増加した⁴⁰。Gordon と Jorgenson は投資額の税収控除を研究した結果、1964-1974年、もし税収控除率は7%から15%に増やせば、資本金は12.5%増加するという結論を出した⁴¹。

まとめてみると、企業所得税は経済成長に直接な影響をしている。経済成長を促進する影響は2つの方法で実現する。第1に、企業所得税の引き下げ、第2に、企業所得税の投資に対する促進効果である。特に、デフレとインフレ時期には、その効果はより顕著である。一般的には、デフレとインフレ4つの面で企業に影響をする。それは、減価償却、ストック、キャピタル・ゲイン及び資産価値の変動である。

税負担（税収はGDPに占める割合）が一定水準の場合、企業所得税を引下げると、企業の利益マージンを拡大する効果がある。投資の税額控除などの税制は民間投資を励まし、社会投資を増やす。こうすると、企業所得税制は経済にとって有効的な調節手段

³⁸ MARSDEN, K. [1984]

³⁹Feldstein, M. and Fane, G. [1973]

⁴⁰Eckstein, O. [1980]

⁴¹ Gordon, R.H. and D. Jorgenson[1976]

となる。

一方、企業所得課税は企業の税負担を加重し、市場の資源配分に悪い影響をもたらし、経済成長にとって逆効果になると考えられる。もちろん、税収の代替効果も配慮すべきである。政府の課税には所得効果があるから、労働力、貯蓄、投資及び消費等によい影響をする場合もある。しかし、個人所得税と比べれば、企業所得税の代替効果や所得効果は小さいと考えられる。だから、企業の立場であれば、経営の改善で、コストダウンを実現するによって、企業の税引き利益を増やすと政府の税収政策を徹底的研究した上、節税対策管理を実施するという2つの対策を取入れなければならない。

むすび

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、独立課税説と代替課税説或いは法人擬制説と法人実在説という2つの説に大別できる。この2つの学説に関して、金子[1996a]によれば、むしろ法人擬制説の方がより受け入れられるであろう。もちろん、栗原[2009]が指摘したように様々な法人形態の配慮も必要である。それにしても、法人税課税には、個人所得の二重課税への配慮が不可欠であるという結論を導くには何の問題もないと思われる。重要なのは、法人税二重課税調整の方法である。

様々な調整方法があるが、法人税と配当課税の二重課税の排除、資金調達形態の中立性、配当政策の中立性や法人税（留保部分）と株式譲渡所得課税との二重課税の排除という4つの目標を実現することは共通している。これらの目標が実現されるかどうかはこれらの調整方法の優劣の判断基準になれると考えられる。しかし、前述のように、最適解はない。だがMM定理に基づけば、個別課税より帰属課税の方が資金調達に中立性を保ち、公平な市場環境をつくることに有利であり、経済的効率が高いという結論が導かれる。

しかし、今OECD諸国の中には、帰属課税方式を取り入れる国もあれば、他の調整方式を取り入れる国もある。さらに、帰属課税方式をいったん取り入れ、また廃止し、他の方式に移転した国もある。そこから、政府が財政政策を取り入れる時、経済学上の中立や公正というのは唯一の判断基準ではないというのが実状であろう。簡素性や政策効果や政治面など、様々な面を配慮しなければならない。これらの調整方法は各国の経済や政治の背景に如何に関係しているかが今後の課題として残されている。

第3章 中国における企業所得税制の実質負担率

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(外資比率が25%未満の企業)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。本稿では、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付いていなかった。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。

3.1 2008年新企業所得税法の内容

2008年1月から、中国では新企業所得税法(以下新税法と略する)が施行された。その新税法に最も中国されるのが国内企業と外国企業の税率の統合である。他に、新税法の主要論点については、安田 [2009]は以下の6点とまとめた。居住者企業、税率、費用控除、優遇税制、経過措置及び特別納税調整である。その中のいくつかの点について見てみよう。

1. 居住者企業

他国の所得税(法人税)制度に習い、法人たる企業組織の所得に課税され、納税義務

者は法人組織となる。また、各事業所が独立して納税単位とみなされる「独立会計決算」であったがそれを改め、納税義務者を「居住者企業」と「非居住者企業」に分類した。

これは外国企業であるかに関する認定基準である。居民企業とは以下の二つを指す。

(1) 中国法に基づいて国内で設立された企業

(2) 外国法に準拠して設立されたが、管理機構が中国国内にある企業。非居民企業とは、外国法に基づいて設立されたが、管理機構以外の拠点が国内にあり、そこから発生した所得がある企業を指す。

非居住者企業の「実質的管理機能」が中国国内にあると認定された場合、居住者企業と同様の扱いを受けることとなる。新税法上は、生産、経営、人事、管理、会計など管理を行っている場合に、中国に実質的な管理機能があることになる。中国国外に設立はされていても、実際のオペレーションはすべて中国で行われているのが該当すると思われる。

居民企業に対しては全世界所得課税(中国国内と国外すべての所得に課税)であるが、非居民企業は、原則として中国国内からの所得についてのみ納税義務がある国内源泉所得課税と規定された。これで中国も、国際会計基準に一步近づいたといえる。

2. 税率

旧税法は、内資企業と外資企業の所得税は同じ 33%となっているが、実際には、地区や産業によって適用税率はさまざまである。外資企業は優遇税率を適用させるのがほとんどである。新税法では、税率は非居住者企業か居住者企業かを区分せず、基本税率を 25%に統一した。優遇税率は利益の薄い「小型薄利企業」の 20%と技術力が高い新興企業である「高新技術企業」の 15%だけとなった。内資企業の税負担が軽減されたが、外資企業にとっては実質的な増税負担となる。2008 年前に、外国企業に適用した低税率優遇税制⁴²や定期減免優遇税制⁴³などを解消した。

3. 経過措置

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 3-1 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る。

⁴²①15%、24%等のいわゆる地域性の優遇税制。経済特別区、経済技術開発区生産型企業、沿海経済開放区、経済特別区及び経済技術開発区に所在する旧市街区生産型企業等の優遇税制。

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) これらの低税率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。

⁴³①生産型企業にかかわる 2 免 3 減優遇税制。

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)。

表 3-1 優遇税率の経過措置

年度 地域	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)を参考して作成。

4. 費用控除

費用控除規定の主な変更点は下記の通りである。

表 3-2 新旧企業所得税法の違い

主な変更点	旧税法上の取扱い	新税法上の取扱い
従業員の教育費	規定なし	<ul style="list-style-type: none"> ・損金算入限度額：給与総額の 2.5% ・超過分は翌期以降に繰越される
引当金	金融機関のみが 3%の貸倒引当金を損金として取扱うことができたが、通常は控除できない	<ul style="list-style-type: none"> ・損金算入できない
管理費(マネジメントフィー)	損金算入できない	<ul style="list-style-type: none"> ・損金算入できない ・企業間で発生する合理的なサービス費用は損金算入可能となる
広告宣伝費	制限なし	<ul style="list-style-type: none"> ・損金算入限度額：営業収入の 15% ・超過分は、翌期以後に繰り越される
交際接待費	<ul style="list-style-type: none"> ・売上高の 0.5%~0.3% ・サービス収入の 1%~0.5% 	<ul style="list-style-type: none"> ・損金算入限度額：実際発生費用の 60% (但し、最高限度額は、営業収入の 0.5%まで)
賛助支出	規定なし	<ul style="list-style-type: none"> ・生産経営活動と関係のない非広告性の支出は、賛助支出とみなされ、損金算入できない
公益性の寄付金	条件を充たした寄付金については、制限なし	<ul style="list-style-type: none"> ・損金算入限度額：会計上の利益の 12%
財産損失	<ul style="list-style-type: none"> 内資企業：非正常損失は税務機関の事前承認が必要となる 外資企業：財産損失は税務当局の事 	<ul style="list-style-type: none"> ・詳細な実務指針については、各地方で公表される予定である

	前承認は必要とされない（申告時に届出義務有り）	
--	-------------------------	--

出所：「企業所得税法」、「細則」を参考して、作成。

表 3-2 のとおり、費用控除規定で従来の規定と異なる内容で注目すべきところは先ず交際接待費である。新税法施行後は、実際に発生した費用の 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%というキャップも設けられた。次に、賛助支出が挙げられる。従来の内資企業に対する所得税法で規定されていて、英語で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使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。ただし、広告費と賛助支出をどう区分するのは明確にされていない。最後に、管理費である。当該費用はマネジメントフィーと呼ばれ、企業間で提供される事業運営費、海外本社から中国現地法人に対して運営指導や経営指導などを行う場合の費用が該当する。管理費は、費用の付替えとして回収することが禁じられ、サービス（役務）提供費用の対価として回収されなければならない。

固定資産の資産化計上基準の簡素化が図られた。従前は、経営・生産に関係するものとしめないものに対して個別の資産化計上基準が設けられていたが、新税法上では、一律、企業の経営・生産に関係する使用期間が 1 年を超過する非貨幣性資産は固定資産として資産化計上される。また、残存価額の制限がなくなった。そのため会計上の処理と一致でき、企業自らが資産の性質や使用状況に応じて残存価額を見積もることができるようになった。更に減価償却の特別適用が緩和され、技術の進歩等の理由により加速度償却が必要な場合は、減価償却期間の短縮が可能（但し、法定最短耐用年数の 60%が限度）となり、また、200%定率法、級数法等の加速度償却方法を採用することもできる。

無形資産について、従前は、無形資産として 10 年以上の償却が求められていたが、新税法上では償却自体が認められないことになった。これは中国の新会計準則⁴⁴の取扱いと一致させたものである。

長期前払費用（繰延資産）については、改正前の償却期間は 5 年以上であったが、新税法上では 3 年に短縮された。また、リース方式で賃借された固定資産の改良支出は、リース契約上の残存リース期間により償却されることになった。

以上の 4 点以外、優遇税制などにも様々な改革もある。後章にまた説明する。

3.2 企業所得税実質負担率の計算

1. 計算方法

⁴⁴ 2007 年から中国上場企業に対して、2008 年からは外資の金融機関を含む全ての金融機関に対して強制適用されている国際会計基準により準拠した会計基準である。

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⁴⁵。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、かなり高いのが分かる。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⁴⁶。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と略することができる。この実質税負担率は減免税、逡減税率、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にはかなり差が出るのは可能である。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、

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

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、

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

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

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。

2. 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

本稿には、中国上海、深セン2つのA株株式市場⁴⁷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。

⁴⁵戸谷(1994) p.53。

⁴⁶戸谷(1994) pp.54 - 55。

⁴⁷中国上海、深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。

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。

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3-3を参照する。それぞれの業種のデータ数も明記されている。

表 3-3 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 繊維、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。

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下表にした。

表 3-4 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：国務院発展研究中心の分類方法を参考して筆者作成。

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。

3.3 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 3-5 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：RESSET (www.resset.cn)のデータを基にして作成

表 3-5 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 2-7 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%の中間負担層の会社数は2006年の512社から、2011年の756社に増加した。図 2-5 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。

実質負担率が25%より低いのは様々な優遇税率、税額や益金不参入などの影響であるから、分かりやすい。実質負担率が25%より高くなるのも実に同じ理由である。たとえば、国家税務総局の財税[2009]72号の規定では、化粧品、飲料水、製薬産業の広告費は売上高の30%を超えない範囲内では、企業所得税納税所得の損金算入が認められる、しかも、越える部分は後年度に繰り越されることもできる。それに対し、タバコ業の広告費は一切認めないとなっている。もう1つの例は2008年前に、北京では、内資企業の人件費は損金算入できる範囲は月給960元/人、それを超える部分は損金不参入とした。このような規定は中国には多く存在するから、産業や地方の企業所得税の実質負担率のばらつきをもたらす。

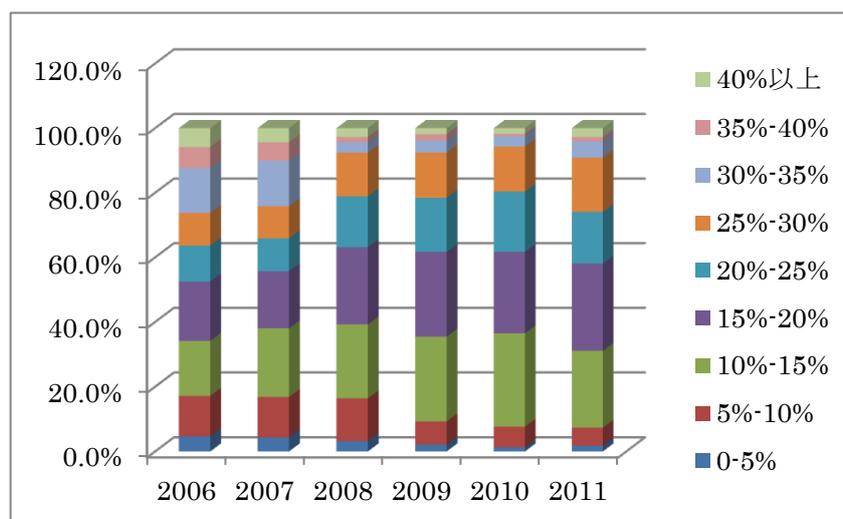
表 3-6 2006－2011 年 ETR の各負担層の会社数

	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：RESSET (www.resset.cn)のデータに基づいて作成

図 3-1 2006－2011 年 ETR の各負担層の割合



出所：RESSET (www.resset.cn)のデータに基づいて作成

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 3-7 は 2006－2011 業種別の実質税負担率である。それに基づき、図 3-2 を作る。図 3-2 では、2006－2011 業種別 ETR の変化を表している。

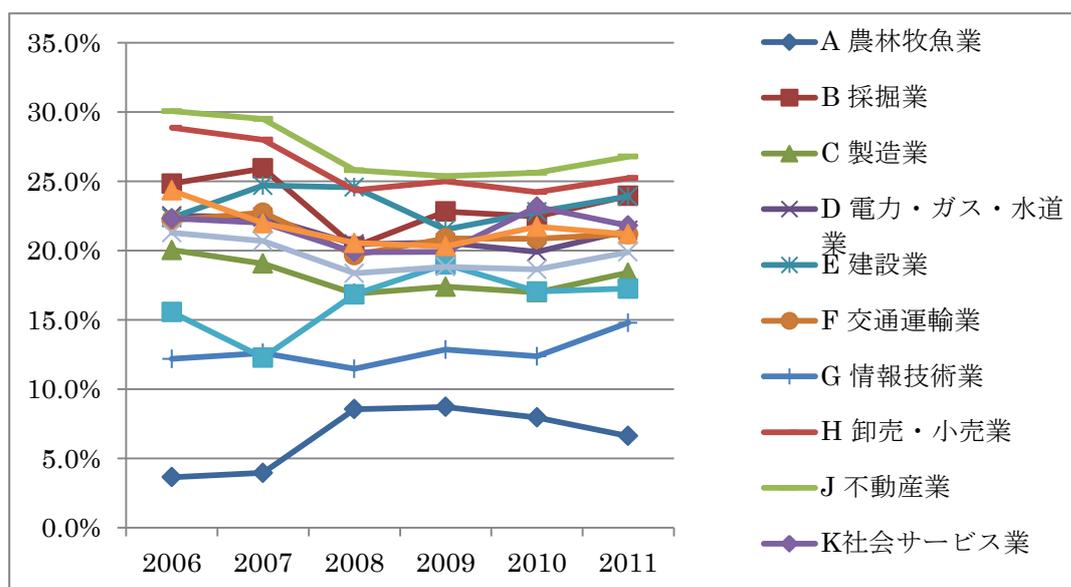
表 3-7 2006－2011 業種別 ETR

	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 紡織、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：RESSET (www.resset.cn)のデータに基づいて作成

図 3-2 2006-2011 業種別 ETR の変化



出所：RESSET (www.resset.cn)のデータに基づいて作成

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。

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、明らかに下がることがわかる。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

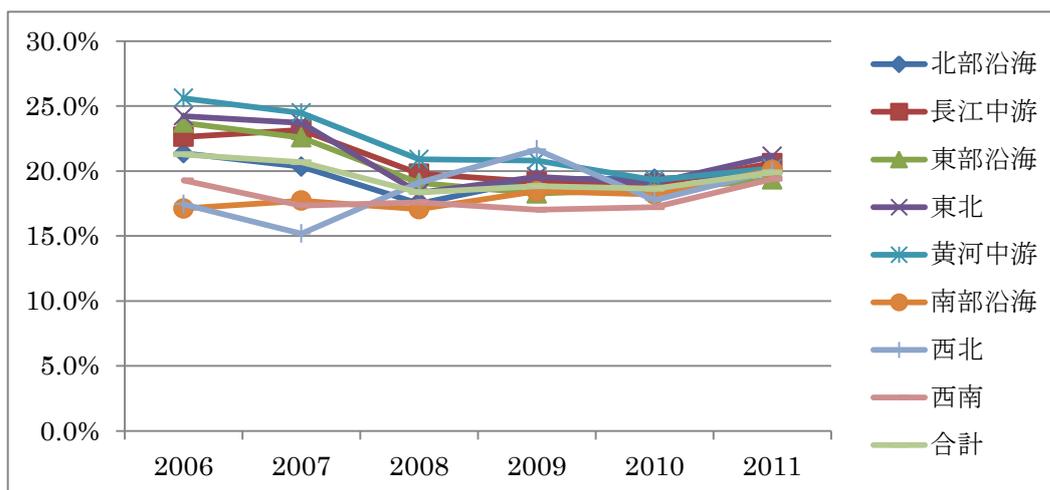
次に、地域別のデータと図を作り出す。表 3-8 と図 3-3 になる。

表 3-8 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：RESSET (www.resset.cn)のデータに基づいて作成

図 3-3 2006－2011 地域別 ETR の変化



出所：RESSET (www.resset.cn)のデータに基づいて作成

表 3-8 と図 3-3 から、以下の結論を得ることができる。

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 2-6 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3-9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。

表3-9 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：RESSET (www.resset.cn)のデータを基にして作成

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かが課題になる。

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、企業は所在地に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。

3.4 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とはいえない。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が無理である。

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2-10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る。

表 3-10 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。

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。

むすび

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⁴⁸。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。2.4の結論から見れば、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一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。

⁴⁸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。

第2部 企業所得税制と会計制度

第4章 企業所得課税の日中比較分析

はじめに

世界各国では、法人所得に課する税金の呼び方は様々ある。社会、経済、法律及び会社の構成等に影響され、法人所得に課する税金は法人税、企業所得税、法人所得税等と名づけられる。所得税という税金は納税人の財産に対する取得、使用または処分等の経済活動から生み出された概念だから、財産に対する理解は重要である。財産は所有権から見れば、私有財産か公有財産に分類できる。私有財産なら、財産は個人に属するから、財産の限定は簡単で、その財産に基づき、所得税を求めるのも簡単である。公有財産ならば、その所有者或いは使用者は法律上の責任や利益の配分等に差があるから、それを限定し、徴税するのは難しく、税金の名称に様々な呼び方があることにも理解できる。本章では、企業所得課税の横断比較をするために、企業所得課税という言葉を本章のタイトルに使うことにする。

日中両国の間、お互い文化、宗教、科学などの面でお互い影響しあい、共通している点も多い。しかも、経済的に、相互に影響し合っているのがあきらかである。このような背景から、筆者は日中の企業所得課税について比較研究を行う。本章では、企業所得課税の計算体系、益金、損金の構成等を比較する。

4.1 日本法人税の計算

1. 税額計算の仕組み

税額計算は以下の順で計算を行う。まず、基本となる法人税額の計算を法人税額＝所得金額×税率の計算式で行う。さらに、特別控除がある場合に、それを法人税額から控除する。次に、この基本となる法人税に、同族会社については留保金課税に対する特別税額と土地を譲渡した場合には、土地の譲渡益について特別税額が加算される。

最後に、所得税額控除等の税額控除と中間申告分の法人税額を差し引くと確定申告として法人が納付すべき法人税額が算出される。

表 4-1 日本の法人税率

区分			改正前	改正後
適用関係			平 24.4.1 前開始事業年度	平 24.4.1 から平 27.3.31 までの間に開始する事業年度
普通法人・人格のない社団等	中小法人又は人格のない社団等	年 800 万円以下の部分	18%	15%
		年 800 万円超の部分	30%	25.50%
	中小法人以外の法人		30%	25.50%
一般社団法人等及び公益法人等とみなされているもの		年 800 万円以下の部分	18%	15%
		年 800 万円超の部分	30%	25.50%
公益法人等		年 800 万円以下の部分	18%	15%
		年 800 万円超の部分	22%	19%
協同組合等		年 800 万円以下の部分	18% (19%)	15% (16%)
		年 800 万円超の部分	22% (23%)	19% (20%)
		特定の協同組合等の年 10 億円超の部分	26%	22%
特定医療法人		年 800 万円以下の部分	18% (19%)	15% (16%)
		年 800 万円超の部分	22% (23%)	19% (20%)

出所：国税庁 『平成 25 年度 法人税関係法令の改正の概要』を参考して作成。

(注 1) 表中の括弧書は、協同組合等又は特定医療法人が連結親法人である場合の税率を表す。

(注 2) 復興財源確保法により、平成 24 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの期間内に最初に開始する事業年度開始の日から同日以後 3 年を経過する日までの期間内の日の属する事業年度については各事業年度の所得の金額に対する法人税の額に 10%の税率を乗じて計算した復興特別法人税を、法人税と同じ時期に申告・納付する必要がある。

2. 課税所得金額の計算

法人税の課税対象は、各事業年度の「所得」であり(所得税法第 5 条)、その課税基準は、各事業年度の「所得の金額」である(所得税法第 21 条)。

法人税の課税標準である課税所得の計算については、法人税法第 22 条に 5 項からなる通則の規定が設けられている。その第 1 項では、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」

と定められている。算式で表すと、次のようになる。

各事業年度の所得の金額 = 当該事業年度の益金の額 - 当該事業年度の損金の額

3. 益金の額の計算

益金とは、法人税法特有の用語で、法人税法上の課税所得を算出するために、会計上（決算書上）の収益をベースにしながらも、これに所定の調整（＝申告調整）を加えたものをいう。益金は、次の計算式で算定・算出します。

益金＝会計上の収益＋申告調整（益金算入－益金不算入）

内国法人の各事業年度の所得に金額の計算上、益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、①資産の販売、②有償または無償による資産のまたは役務の提供、③無償による資産の譲受け、④その他の取引で資本等取引以外のものに係わる収益の額とされている⁴⁹。

これらの益金の額を校正する収益については、以下に概説する。

①資産販売に係わる収益

資産お販売に係わる収益は、商品や製品等の棚卸資産の販売収益である。ここで、資産の売買とは、営業活動として有償により継続的に行われる試算の譲渡をいうものと解される。

②有償または無償による資産の譲渡に係わる収益

資産の有償譲等に係わる収益は、固定資産、棚卸資産等の譲り渡しの対価としての収益である。ここでいう譲渡には、通常の譲渡形態としての売却のほか、交換、収用、現物出資等が含まれる。この譲渡収益については、財務会計の場合と異なり、譲等原価と相殺せずに送金額で計上することが建前とされている。

なお、有価証券の譲渡等については、譲渡収益と譲渡原価との差額で、譲渡益または譲渡損として益金または損金に算入するものとされている。

資産の無償譲渡を収益発生取引と見るべきかどうかは、財務会計上は必ずしも明らかにされていない。しかし、法人税法上、法人が他の者と取引を行う場合には、有償無償を問わず、全ての資産は時価によって取引されたものとみなして課税所得を計算するというのが原則的な取扱となっている。本来、法人の存在理由は収益をあげることにあるので、基本的には無償の行為はありえないということである。

よって、無償で譲渡した場合は、通常の譲渡であるなら、収入となるであろう。金額＝時価をその法人の益金の額に算入（収益）としなければならない。同時に、その金額を相手方に贈与したものとされ、生じた損失は寄附金となる。

⁴⁹水野忠恒[2011]pp.381－382。

例えば、簿価 30 万円（時価 50 万円）の車を第三者に無償譲渡した場合、税務上は次のように考えます。

譲渡原価 30 万円 / 車両 30 万円

寄附金 50 万円 / 譲渡収入 50 万円

時価 50 万円の車両をいったん売却し、その売却したお金を相手方に寄附したと考えると理解しやすい。

寄附金は、一定の限度額を超えると、損金に算入できない取扱いとなる。

上記のケースで、損金に算入することのできる限度額が 20 万円の場合、残りの寄附金 30 万円は損金に算入できず課税されることとなります。

③ 役務の提供に係わる収益

役務を有償提供に係わる収益は、手数料、賃貸料、運送料、受取利息等役務供についての対価としての収益であり、サービス業や金融業等では営業収益を構成する。

役務を無償提供に係わる収益には、サービスの無料提供、金銭の無利息貸付等がある。役務の無償提供を収益発生取引と見ることについては、資産の無料譲渡の場合と同様に説明し得る。

④ 資産の無償譲受に係わる収益

資産の無償譲受に係わる収益は、要するに、いわゆる受贈益である。特定の受贈益を資本剰余金とみる財務会計上の見解もあるが、税務上は、すべての受贈益を収益として扱うことが建前とされている。

最後、その外には、債務免状、債務消滅、損害賠償、資産の評価換え等による種々の収益が含まれる。⁵⁰

4. 損金の額の計算

法人税法第 22 条第 3 項第二号及び第三号は、別段の定めがあるものを除き、その事業年度の販売費、一般管理費等の費用の額と、その事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に関するものが、その事業年度の損金の額に算入されることを示している。

損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次の額とする。

① その事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

② ①のほか、その事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用でその事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

③ その事業年度の損失の額で資本等取引以外のもの

⁵⁰富岡幸雄[2003]p25。

これらの損金を構成する原価、費用、損失については、以下に概説する。

① 原価

原価は、当期の販売収益、請負収益等と個別的・直接的な対応関係を持つ売上原価、完成工事原価等を意味する。税務上は、有価証券の譲渡やデリバティブ取引の場合を除いて、すべての原価を総金額で計上することが建前とされているので、固定資産等の譲渡原価も含まれることとなっている。

② 費用

費用には、当期販売収益等と期間的、間接的な対応関係を持つ販売費、一般管理費の他、支払利息、割引料等の営業費用が含まれる。ここで、当期の損金の額に算入しうる費用は、償却費を別として期末までに「債務の確定」したものに限定されている。この「債務の確定」とは、次の3用件のすべてに該当する様態をいう。

- i 期末までにその費用に係わる債務が背率していること（債務の成立）
- ii 期末までにその債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること（給付原因事実の発生）
- iii 期末までにその金額を合理的に算定することができるものであること（金額の合理的算定）

このように、費用の期間限定については、「債務の確定」が問題とされているのであるが、これは、法人が自由勝手に費用を見積計上したとしても、その見積費用の損金算入が認められない旨を明らかにしたものである。したがって、見積費用の計上を伴う引当金の設定は、税務上、別段の定めによる場合を除いて認められていない。

③ 損失

損失には、当期の販売収益等と対応関係を持たない火災、地震、風水害等の災害、東南、争議等の偶発的事故、損害賠償等による損失が含まれる。なお、係争中の損害賠償に係わる賠償金については、その金額が確定していない時であっても、相手方に申し出た金額の未払い金計上が認められる。これは、「財務の確定」に対する取扱の緩和したものといえる。

5. 資本等取引

資本等取引とは、法人の資本金等の額を増加あるいは減少させる取引（例えば増資、減資、合併等）のほか、法人が行う利益又は剰余金の分配のことをいう（法人税法第22条⑤項）。具体的には、資本等取引とは、資本金および資本積立金の金額の増加または減少を生ずる取引と、利益または剰余金の分配のことである。

「資本積立金」は、貸借対照表の資本の部で、法定準備金のうち「資本準備金」として表示されている項目がおおむね該当する。正確には、法人税法第2条第17号で列举される項目をいうが、主要なものは株式払込剰余金、減資差益金、合併差益金の3つである。

両者がともに課税所得の計算外に置かれるべき取引とされている。例えば、増資による資産の増加分は益金の額に算入せず、利益配当による資産の減少分は損金の額に算入

しないこととなる⁵¹。

6. 確定決算主義

法人税法、第74条において、内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二ヶ月以内に、確定した決算に基づき各事業年度の課税標準である所得の金額又は欠損金額等を記載した申告書を提出しなければならないとされている。これが、いわゆる、確定決算主義（確定決算基準、確定決算原則）のことで、商事貸借対照表基準性の原則とも呼ばれるものである。

確定決算主義というのは、税制調査会が公表した『法人課税小委員会報告』[1996]及び『わが国税制の現状と課題』[2000]において、商法上の確定決算に基づき課税所得を計算して申告するという内容のように、一般的に、法人税法は商法に依存している関係である。

また、この点について、武田隆二[2002]では、「確定決算主義とは、税法の課税所得計算の商法決算に対する原則的依存関係を表現したもの」とも述べられている。

税法の所得金額は、益金の額から損金の額を控除するのであるが、企業会計原則及び商法における収益、費用と税法上の益金・損金とは必ずしも一致しない。なぜならば、法人税法は課税の公平及び租税政策目的から益金・損金を計算し、企業会計では、企業会計原則の株主の保護、商法の債権者保護を目的とし、収益・費用を計算するため、目的が異なる。また、収益と益金及び費用と損金はそれぞれ範囲が異なるため、企業会計上の利益金額と法人税法上の所得金額が一致しない。

そのため、「会計上の収益であっても税法上益金とならないものは企業会計上の利益金額から益金不算入とされ、会計上の費用であっても税法上の損金とならないものは損金不算入とされる。さらに、企業の会計上は収益として計上されていないが税法上益金をなるものは益金算入とされ、会計上は費用として計上されないが税法上損金に算入される項目は損金算入がなされる⁵²」という調整が必要である。

4.2 中国企業所得税の計算

中国では、かつて国内企業と外国企業とを分けて、企業所得税を課税するという仕組みをとっていたが、2008年新税法の執行後、中国国内に設立された企業（個人独資企業、パートナーシップ企業を除く）に同様に企業所得税を課税するようになった。ここで、中国企業所得税の計算方法を概説する。

1. 納税額の計算方法

⁵¹富岡幸雄[2003]p29。

⁵²山内ススム[2003]pp,52-53。

納税額の計算式は $\text{納税額} = \text{課税所得額} \times \text{税率}$ である。

基本税率は 25% である。なお、税率については、主に以下の優遇措置が設けられている。

- ①条件に合致する小規模低利益企業は 20% の軽減税率により企業所得税を徴収する。
- ②国家が重点的に支援する必要があるハイテク企業は 15% の軽減税率により企業所得税を徴収する。
- ③非居住者企業の国内源泉所得に対して、20% の税率を適用する

2. 課税所得額の確定

企業は各納税年度の収入総額から、非課税収入、免税収入、各控除項目および補填することが認められる過年度の損失額を控除した後の残額を課税所得額とする（新税法第 5 条）。計算式で表すと、次の式となる。

$$\text{課税所得額} = \text{総所得額} - \text{定められた控除項目}$$

(1) 総所得の確定

企業は貨幣形式または非貨幣形式により各種源泉から取得した収入を収入総額とする。以下の収入が含まれる（新税法第 6 条）。

- i 物品販売収入
- ii 役務提供収入
- iii 財産譲渡収入
- iv 株式利子、配当金等の権益性投資収益
- v 利息収入
- vi 賃貸料収入
- vii 特許権使用料収入
- viii 受贈益収入
- ix その他の収入

課税所得の計算方法には、実際所得課税方式、推定利益課税方式及び経費課税方式がある。実際所得課税方式は会計制度の定めにより、収入と費用との差額を会計上の利益として算出し、これに税務上の調整を行って税務上の課税所得を計算する方法である。法人なら、すべてこの方式により課税所得を計算する。これに対して、事業所等のように課税所得を性格に計算することが困難な場合に、推定利益課税方式または経費課税方式が取られる。推計課税方式は、収入について契約書やインボイスを提供できるものの、それに対応する原価や費用を捕捉することが困難な場合に採用する方式で、税務機関が定めた推定利益率を収入額に乗じて課税所得額を算出する。建設工事等の大型請負建設プロジェクトの場合よく用いられる。経費課税方式は収入に関する証憑を提供できないために、捕捉された経費等からみなし収入および利益を逆算するもので、駐在員事務所

が恒久的施設（Permanent Establishment: PE）認定⁵³を受け、課税対象事務所とされた場合に、その課税所得額の計算に最も多く用いられる方式である⁵⁴。

受取配当金については、内国企業がその他の内国企業に直接投資して取得する投資利益としての受取配当につき、益金不算入とすると規定している（新税法第 26 条、中華人民共和国企業所得税法实施条例第 83 条、以下は条例）。

(2)控除項目

課税所得額を算出する時、定められた控除項目には原価、費用、税金、損失の 4 種類がある（条例第 28 条）。その中、原価、費用及び損失は文字通りの意味で、日本での内容とは大差はない。税金については、納税者は納付した消費税、営業税、都市維護建設税、資源税、土地増値税、教育費付加等である。これらの税金は当期収益から控除できるようになっている。

課税所得を計算するときに、納税者の財務上の会計処理が税法の規定と一致していない場合は、税法の規定により調整する必要がある。この調整は企業会計と税務会計との関係を明確にしている。企業会計で算出された利益を基礎に、税務会計上の金額に納税調整を加えることにより修正が行われ課税所得額が算出されている。これは日本の確定決算主義に近い。

具体的には、従業員に支払った賃金、社会保険、住宅積立金（条例第 34、35 条）が控除科目に該当しているが、商業保険なら控除できない（条例第 36 条）と規定している。

ii 条件を充たした借入費用（条例第 37 条）、利息支出（条例第 38 条）、為替差損（条例第 39 条）が控除できるようになっている。

iii 従業員福利費、組合経費及び従業員の教育費は賃金総額のそれぞれ 14%、2%、2.5% までの部分を控除することができる。

iv 交際費は発生額の 60%を控除できるが、最高限度額は問う年度売上高の 0.5%をこえてはならない。

v 宣伝費は売上高の 15%まで控除ことができ、超過した部分は以降の納税年度に繰り越し控除できる。

vi 条件を充たした公益寄付金は利益総額の 12%まで控除できる。

vii その他、環境保護、生態回復等に用いる専用資金、財産保険料、リース費用等については規定により、控除することができる。

⁵³ PE とは、事業を行う一定の場所（事業の管理の場所、支店、事務所、工場等）を示し、中国国内で連続 6 ヶ月を超えて役務提供活動を行った場合、法人等の拠点を有さず、出張ベース等で業務を行っていたとしても、中国国内に事業拠点をもち利益を得ているとみなされ、その中国国内源泉に対して企業所得税が課される。

中国における PE の認定課税は、取引額に 15%～50%の推定利益率を乗じて課税所得を算出し、これに外資企業所得税 25%を乗じて納税額を算出するという課税方式である。

1.請負工事作業、設計、コンサルティング業務：15%－30%

2.管理サービス業務：30%－50%

3.その他の役務、又は役務以外の経営活動：15%を下回らない。

⁵⁴ 税理士法人トーマツ編[2011]p105.

損金不算入項目

課税所得税額を計算するとき、以下の支出を控除することはできない。

- i 投資者に支払った株式利子、配当金等の権益性投資収益
- ii 企業所得税税額
- iii 税込滞納金
- iv 罰金、科料および財産の没収による損失
- v 本法第9条に規定する以外の寄付金支出
- vi 賛助支出
- vii 未承認の引当金支出
- viii 収入の取得に関連しないその他の支出

ここで、賛助支出とは、企業において発生した生産経営活動と関連の内各種の非広告性の支出である（条例第54条）。

3. 税額の計算

(1) 優遇税制

従来、外国投資企業に適用されていた代表的な優遇税制4つ全てが新税法施行後は廃止される。その4つとは、①製造型企業に対して適用されていた2免3半減の期間減免措置（税務上の利益発生後、2年間は免税、その後3年間は半減税率の適用）、②輸出型外国投資企業（売上高の70%以上を輸出する外国投資企業）に適用されていた半減税率の適用、③経済技術開発区など特定地区に対する優遇税率の適用、④再投資税額還付の適用であった。では、新税法ではどのような状況において優遇税制が適用されるのかを見ていきたい。まず、課税所得の免減税の取扱いについては、以下の通りである。

①居住者企業間の配当

免税（上場株式については、保有期間が12ヶ月未満の場合を除く）

②農業、林業、畜産業、漁業による所得、は免税または半減税。

③技術移転による所得（一定の条件を充たす必要あり）

5百萬元未満の部分は、免税であり、5百萬元以上の部分は、半減税である。

④資源の総合利用、所得の10%が軽減される。

⑤3免3半減（税務上の利益発生後、3年間は免税、その後3年間は半減税率の適用）

公共インフラ整備事業による所得省エネルギー、節水活動や環境保護活動による所得に適用される。

次に特別控除（所得控除）であるが、研究開発費は従来からも50%追加控除できていたが、これは継続適用される。また、ベンチャーキャピタル投資については、投資額の70%を控除することができる。

唯一の税額控除として、省エネルギー、節水、環境保護活動投資及び、生産活動の安

全性を図るための設備投資が、投資額の10%を税額控除される⁵⁵。

新税法によって、ハイテク企業と研究開発活動に対する現行の優遇は拡大される。中国政府は2006年に、「革新と先端技術」を経済発展のための主な長期戦略の一つとした。中国政府は、世界に向けて低原価の製品を生産するだけでは経済発展を持続できず、産業バリューチェーンの中のポジションを高める必要があると認識しているが、これは高付加価値製品と技術を発展させてこそ実現できる。税収政策はこの目標を促進し、支持する役割を果たすであろう。例えば、新税法が公布される数週間前に、国家税務総局はベンチャーキャピタルに対する優遇税制についての税務通達を公布した。新税法の公布に伴い、近い将来に、より全面的な税務優遇制度が確立されることが期待される。

(2) 経過措置

旧優遇税制については、新税法施行後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2-2の通り、新税法施行後の2008年から2012年までの5年間にわたって税率を25%に統一し、2免3半減などの減免期間なども終了させるという基本方針により執行される。

2007年度末までに優遇措置を未使用の場合に、例えば2007年度末までに税務上の累損があり、2免3半減の適用が開始されていなかった場合は、利益の発生有無にかかわらず、2008年から強制的に適用開始となる。

また、利益配当の経過措置については非常に議論があったところであるが、2007年度末までの利益については10%の源泉所得税率が課されないことになった。従来、ハイテク企業として認定されていた企業については、通常、認定有効期間が2年間だが、当該有効期間終了まで以前の優遇税制が継続して適用される。ただし、有効期間終了後に、新しいハイテク企業認定管理基準の条件に合致させて、認定申請を行わなければ、資格失効となる⁵⁶。

(3) 特別納税調整

① 移転価格税制

中国移転価格税制の根拠規定は、所得税法第41条から第44条、および第48条、また、実施条例第109条から第115条、および第121条から第123条である。

企業は税務機関にその関連者との取引に関する価格決定原則と計算方法を提出し、税務機関と企業が協議し、確認を行った後、事前確認協議を締結することができる(新税法42条)。

企業は税務機関に年度企業所得税申告表を提出するとき、その関連者との取引について、年度関連者間取引報告表を合わせて提出しなければならない。税務機関が関連者間取引の調査を行うとき、企業およびその関連者並びに関連者間取引に関わるその他の企業は、規定に従い関連資料を提出しなければならない(新税法43条)。

⁵⁵安田和子[2009]

⁵⁶安田和子[2009]。

企業がその関連者との取引に関する資料を提出せず、或いは虚偽、不完全な資料を提出し、その関連者間取引の状況を真実に反映していない場合、税務機関は法に基づき、その課税所得額を査定する権限を有する(新税法 44 条)。

中国における移転価格税制の始まりは 1986 年にさかのぼり、中国課税当局による移転価格税制執行の調査研究が開始されている。その後、それらの研究成果を踏まえ 1988 年に深センにおいて試験的移転価格調査の実施が開始され、1991 年には、中国税制において初の移転価格に関する規定が『外商投資企業及び外国企業所得税法』及び同法実施細則に設けられた。その後、1992 年には『国家税務総局の関連企業間取引税務管理実施弁法』及び同弁法徹底の具体的問題に関する国家税務局の通知が公布され、規定としての一応の整備がなされた。2004 年には『関連企業間取引税務管理規定』が修正公布されると同時に『関連企業間業務往来預約定価実施規則』公布され、事前確認制度⁵⁷ (Advance Pricing Agreement, APA) が設けられた。当該事前確認制度は自国内のみにおける APA を前提としたものであるが、2005 年 5 月には日中間において中国初となる二国間 APA の締結を完成した⁵⁸。

②コストシェアリング

コストシェアリングを費用分担のことである。特定の無形資産を開発する等の共通の目的を有する契約当事者間で、その開発活動等において必要となる特定の費用(研究開発費用やマーケティング費用等)を、その開発活動等から生じる新たな成果によってもたらされる各契約当事者各々の将来の期待便益割合に応じて分担することにより、開発活動等に伴うリスクとその活動から生み出されるリターンをシェアすることをいう

企業とその関連者が共同で開発したか、譲渡を受けた無形資産、或いは共同で提供したか、提供を受けた役務により発生した原価は、課税所得額を計算するときに、独立取引の原則に基づいて配賦しなければならない(新税法 44 条)。

③タックスヘイブン対策税制

タックスヘイブンの対象となる中国企業は、中国の企業が共同で 50%以上所有し、各社が 10%以上の出資をしている中国企業及び個人が対象となる。適用対象となる外国子会社は、中国の基本税率の 50%以下(つまり 12.5%以下)の低税率国に所在する企業となる。これらの企業は合理的な経営上の必要によらずに利益配当を行わないか、或いは利益配当を減額した場合には、上述の利益のうち当該居住者企業に帰属する部分を、当該居住者企業の当期の収入に計上しなければならない(新税法 45 条)。

④過少資本税制

⁵⁷事前確認とは、企業が国外関連者と取引を行う際、その取引に係る移転価格に関して、その企業が採用する独立企業間価格及びその算定方法の妥当性を、一定期間(通常 3~5 年)、税務当局から事前に確認を受けるものである。

⁵⁸望月一央[2006]

企業がその関連者から受入れた債権性投資および權益性投資(負債)の割合が規定の基準を上回る場合、発生した利息支出は、課税所得額を計算するときに控除してはならない(新税法 46 条)。

過少資本については、最も重要な標準比率いわゆる負債資本比率が、2008 年 10 月にようやく公布され、その比率は 2 : 1 (金融機関は、5 : 1) となった。企業が関連者から受入れた債権性融資 (負債) と權益性融資 (自己資本) の割合が、同標準比率を上回ることにより発生した支払利息は、損金として取扱うことができない。懸念されるところは、過少資本の対象となる関連社からの負債が日本の場合はクロスボーダーの取引のみを対象としていて、外国の親会社が日本にある子会社の 50%以上の持分を所有している場合に適用対象となるが、中国では、クロスボーダーの取引のみを対象とするのか、もしくは中国国内の関連者からの借入れについても適用対象とするのかが、明確にされていない点である⁵⁹。

(4) 外国税額控除

企業が中国国外源泉所得に対し国外で納付した税額は、中国で納付すべ企業所得税額から控除することができる。ただし、控除額は国別に計算した国外源泉所得に対して、法の規定に基づいて計算した税額を超えることはできない。控除限度額の算式は次のとおりである⁶⁰。

$$\text{国外所得税控除限度額} = \text{中国で納付すべき企業所得税額} \times \frac{\text{国別国外源泉所得金額}}{\text{国内源泉及び国外源泉合計所得金額}}$$

国外における既納付税額が上記算出した控除限度額より小さなければ、全額控除できる。逆の場合、控除限度額を超えた部分は最長 5 年間で次年度以降に生じた控除余裕額に充当することができる。

(5) 繰越欠損金

企業で納税年度に発生した欠損は、以後の年度へ繰越し、以後の年度の所得をもって補填することができる。但し、繰越期間は最長 5 年を超えてはならない(新税法 18 条)。

むすび

本章では、日本と中国との法人所得課税の税制を比較し、その計算構造や原則などの相違点をあきらかにしたものである。

まず、第 1 に、基本構造については、日本の場合、法人税の申告は確定決算主義である。法人の所得の金額は、法人の確定した決算に基づく利益金額を基礎として計算され

⁵⁹安田和子[2009]。

⁶⁰ 税理士法人トーマツ編[2011]p.112。

る。企業会計における財務会計上の企業利益は、財務会計上の収益から財務会計上の損費を控除して計算する。具体的には、財務会計上の確定決算に基づく当期純利益を基礎に、加算減算の調整が行われ、税法上の所得金額が計算される。

2008年新税法実施前に、中国では日本と違う仕組みをとっていた。申告表に財務会計上の収入と支出を全部記入してから、会計処理と税法の規定の異なるところのみを税務調整するようになっていた。新税法実施後、より日本に類似した仕組みとなっている。具体的には、付表2と3の企業所得税年度納税申告表を参照してください。

第2に、受取配当については、内国企業がその他の内国企業に直接投資して取得する投資利益としての受取配当につき、益金不算入規定が設けられている(新税法第26条、条例第83条)。日本においても同様の規定がある(法人税法第23条1項、6項、7項)。但し、日本においては会社法改正において「剰余金の配当」という用語が新設され、配当中に配当所得の部分とそれ以外の部分が存在することとなった。つまり、利益から出ている部分と、既に株主から拠出されていて実質的には資本の払い戻しとなっている部分が存在することとなっている。したがって、課税対象になる部分は利益から出ている部分であり、これが受取配当の益金不算入部分であると言える。そこで、なぜ、益金不算入となるかである。法人の受取配当については支払法人の段階で既に法人税が課されているから、法人所得に二重課税されることを避けるためであると言われる。これは、法人税は所得税の前取りであるという考え方にに基づくものである。つまり、法人は株主の集合体として捉える法人擬制説に立脚している。これに対して法人実在説という考え方に立てば、二重課税の問題は生じない。中国においてもその考え方が採用されているものと考えられる。但し、前記法人擬制説もビジネス社会の高度化、複雑化のため、法人実在説の方向へ向かっている傾向はある⁶¹。

第3に、交際費については、日本では、資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人だけの交際費の定額控除限度額が年600万円から年800万円に引き上げられるとともに、定額控除額に達するまでの金額の損金不算入額が0とされた。

中国では、企業の規模を問わず、交際費は発生額の60%を控除できるが、最高限度額は問う年度売上高の0.5%をこえてはならない。

そこから、日中の交際費に対する考え方の違いが表される。交際費は資本金の規模によって変動すると視されるのは日本式考え方で、業績によって変動すると視されるのは中国式の考え方である。

第4に、給与については、日本では役員と使用人の区別はあるが、中国にはその区別はない。それは日本の同族会社が多く、役員の給与による利益操作を防ぐためのものだと考えられる。中国では、かつては国営企業の世界であったが、私営企業の発展と共に、このような規定も今後必要であろう。

その他、中国では、従業員労働組合費支出が損金算入できる点である。従業員給与総額の2%を超えない範囲で控除が認められている。日本では、労働組合の経費を企業が持つこと自体、法律で禁止されている(労働組合法第2条)。労働組合の自主性を確保

⁶¹伊藤邦彦[2010]。

するために経費援助行為は不当労働行為にもなるとされている(労働組合法第7条3号)。この辺り、労働組合についての両国の位置づけがかなり異なるためであろうと考えられる⁶²。

⁶² 伊藤邦彦[2010]。

第5章 企業所得税制をめぐる中国企業会計制度

はじめに

1993年に、中国では会社法が施行された。会社法の施行は、経済の発展に対して大きな影響を与えている。その現象の一つは、中国国内における会社の種類と数量が急増している⁶³ことである。

これらの企業はどうやって正しい損益計算に基づいて株主に適正な利益を配当することは最重要課題であり、また、企業を取り巻く多くの利害関係者からも、会社の財務状況や収益力を定期的に公開することが要請されている。これらの課題や要請に対応する法令として、中国には「中国会計法」のほか、「企業財務通則」、「企業会計準則」、「企業会計制度」、「企業財務会計報告条例」などがある。企業は、その法律、行政法規および国務院財政主管部門の規定に従い、自社の財務、企業会計制度を確立しなければならない(会社法164条)。

各国の企業会計制度は一般的には法律条文で定められたものではなく、会計基準や会計原則によって、設立されているが、中国の場合はそれと違い、中国では企業会計制度に関するものは法律で定められている。本章では、改革開放時代の企業会計制度が、国際化のプロセスや海外からの資本導入と共に導入された会計技法や会計理念によって発展してきたことを検証する。さらに、円滑なる資本移転のためのインフラ整備として、移転された会計技法が、国内の企業会計制度の中に、同化していくプロセスについても検討する。以上の検討の中から最後に、中国企業会計制度の特質として、どのような特質が抽出されるかという、中国企業会計制度の特質のまとめようとする。

5.1 中国における会計法律・法規の確立

1993年以前の中国では、「税務会計」に基づく「財務会計」が存在していたと言われるが、事実上、企業会計処理規則は全部税収政策に従属していたのは現実である。つまり、「税務」と「会計」は一本化していた。例えば、当時は「損金算入・不算入」という概念ですらなく、損金不算入項目を記帳してはならなかった。

その理由としては、当時の中国では、ほとんどの企業が国有・国営企業であり、企業財務諸表を主に税務局にしか提出する必要がなかったことにある。国に任命された経営者、管理者たちを評価する一つ重要な基準は納税額であるので、「税務重視」も理解されやすいであろう。

国有企業が国の機関である税務局に財務諸表を提出することを対内的行為として認

⁶³張紅[2008]p116。

識すれば、当時未発達であった株式市場、私営企業の状況を考えると、財務諸表が投資者等の外部に提出するものとして認識される必要性は低いことも事実だった。

1993 年から、中国は市場経済への転換を加速させ、その中で、会計改革も実施された。「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」等一連の会計法律・法規が発布された。

「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」に多大な影響力を發揮していた。例えば、税務当局の許可がなければ、企業は「資産」に対する減価引当準備金の計上ができなかった。

2001 年、会計改革は第 2 段階に深化していた。企業会計制度と税収制度の分離は強化され、「会計法」、「会計準則」等の会計法律・法規によって企業財務諸表を作成することが明確になった。

中国では毎月決算が実施されているので、毎月、管轄する税務局に「貸借対照表」、「損益計算書」等の財務諸表を提出しなければならない。これら会計制度に基づいて作成されている財務諸表によって納税すると、当然税法基準に基づく納税金額と差異がある。その差異は会計年度内で調整せず、年度会計監査をするときに、「納税調整」が行われる。

2004 年 1 月 1 日から、中小企業に適用する「小企業会計制度」が実施された。

下記 2 点の基準を同時に満たした企業にこの「小企業会計制度」が適用される。

- ①上場していない企業
- ②経営規模が小さい企業

経営規模に関して、中国の「国家経済貿易委員会」、「国家計画委員会」、「財政部」、「国家統計局」が発布した「関与印発中小企業標準暫行規定的通知」によって、定められている。

5.2 会計制度の国際化

企業活動のグローバル化により、海外子会社の設立、海外企業との合併・買収、海外証券取引所への上場等は珍しいことではなくなった。このようなグローバル化にあたっては、言語・商慣習等の相違や、通貨の換算等の問題を一つずつ解決していく必要があるが、それらと同じぐらい重要な問題として、「会計基準の国際的統一」の問題がある。

現在、国際会計基準としての実質的基準(デファクト・スタンダード)が米国基準と IFRS⁶⁴基準である。その 2 つの会計基準の統合も今日急ピッチで進めている。

EU は 2005 年から、EU 域内の上場会社に IFRS 適用を強制することを発表したことから、100 カ国を超える国が IFRS を採用したため、IFRS 基準は有利な立場になっている。

⁶⁴ International Financial Reporting Standards、国際財務報告基準のことである。国際会計基準審議会(IASB)が策定する会計基準である。IFRS は会計基準、解釈指針及び会計基準又は解釈指針になる前段階の公表物から構成される。(李相如[2011] p25)

この発表は EU にとっては、当時の米国が採用している米国基準を認めないという態度を強く示した。

EU に上場する海外会社についても、EU 域内の上場企業と同様に IFRS 強制される。この環境の下で中国の会計制度はどのように対応するのかが問われている。他の国際基準と調和するかが課題となっている。

これから、中国会計制度の国際化の歩みを見てみよう。

1980 年以来、中国における企業財務・会計制度は、閉鎖的で不統一な行政主体の方法から、市場化、法治化、統一化の改革推進が行われるようになった。したがって、まず停滞する経済に対して、赤字体質の国有企業に抜本的な改革対策が必要だと判断された。そこで、国有企業を会社形態にし、国が大株主となることで国家財政の負担を回避するという政策が採られることになったが、そのためには当然のこととして、憲法改正によって私有制を認める必要が生じたのである。

このような方針にしたがって、1992 年 10 月の第 14 回共産党大会は社会主義市場経済の導入を決定し、翌 1993 年 3 月の全国人民代表大会において、憲法改正が行われた。現実的には「社会主義的公有制を基盤とする計画経済の実行」から「社会主義市場経済の実行」の移行を中国共産党は実行した。その後、社会主義市場経済は、名目的には公有制を主としながら、私有制がその重要な構成成分として位置づけられた。こうした状況の中で、国有企業を立て直し、改革の主体の中心に据えるという対応策の前提条件が整っていったのである。

社会主義市場経済への大転換にあたって、市場経済の主体を設けるべき、1993 年 12 月に旧「会社法」が制定され、翌年 7 月から施行されることになった。それに応じて企業の財務・会計も伝統的な管理方法から規範化、公開化、透明化を重点として改革された。また、企業間の公平な競争と安全な取引を確保するため、旧「会計法」を 1999 年に再度改正した。1993 年に「登録会計士法」も公布され、財政部によって、「企業財務通則」と「企業会計準則」および「関連者関係とその取引の情報開示」、「キャッシュフロー計算書」、「貸借対照表後発事項」、「収入」、「債務再編」、「工事契約」、「投資」、「会計政策・会計予測と会計錯誤更正」などの具体的な会計準則が公表された。

更に、それまでの所有権によって財務会計制度を設置するやり方を変え、国民経済を幾つかの産業部門に分けて、それぞれに課す財務会計制度が制定された。2000 年に国務院管理主管部門により、「企業財務会計報告条例」が公布されたことをはじめとする、2001 年の「金融企業会計制度」、2004 年の「小企業会計制度」制定などである。

2000 年には、財政部管理主管部門が全国的な「企業会計制度」を改正する際、より国際的なやり方に接近するため、海外のデロイト・トウシュ・トーマツ会計事務所と連携し、財務・会計に関するプロ・サービスの提供を受けている。この作業は 2006 年に終了し、中国会計準則を全面的に改正することで国際会計基準に近づけた。

会計制度の発展については、1992 年以降の「社会主義市場経済」の時代とそれ以前の時代の 2 区分で論じる場合が多い⁶⁵。さらにその後の中国の WTO への加盟も加えて、

⁶⁵大島正克 [1999]。

改革開放時代を5つの時期に区分して検討する⁶⁶。

大島正克[2005]では、改革開放後の各時期の会計制度の発展については、以下のよう
に5つの時代とまとめた。

①1978～1984年

公有制を基礎とした計画経済期の会計制度：「近代会計制度の基礎作り」の時期

経済は非常に悪い状況に陥ったから、改革開放は中国の国策として取られる。経済を
建て直すために、外国資本の誘致は重要だった。そのため、外国資本を円滑に受け入れ
ために、会計制度の整備必要である。

この時期の企業会計制度に関する動きとして、以下の3点が挙げられる。

- i 「中外合弁企業法」の制定
- ii 監査制度の確立
- iii 中国会計学会の設立

②1984～1989年

公有制に基づく計画的商品経済期の会計制度：「会計諸法令の制定と監査制度の充実」
の時期

この時期の企業会計制度に関する動きとして、以下の4点が挙げられる。

- i 株式会社の出現
- ii 「会計法」や「中外合弁企業会計規定」の制定・公布による会計制度の基本整備
- iii 「内部監査活動に関する若干の規定」、「公認会計士条例」、「監査条例」など監査
に関する法規定の整備
- iv 中国公認会計士協会の設立

③1989～1992年

公有制に基づく計画的商品経済期の会計制度：「証券取引所の開設」の時期

この時期の企業会計制度に関する動きとして、以下の2点が挙げられる。

- i 証券取引所の開設
- ii 「公認会計士全国統一試験弁法」の公布と第1回全国公認会計士統一試験の実施

④1992～2001年

社会主義市場経済期（WTO加盟前）の会計制度：「企業会計制度の統一化と国際化」
の時期

この時期の企業会計制度に関する動きの主なものとして、以下の6点が挙げられる。

- i 外資系企業の統一的な会計制度の実施
- ii 「両則両制」（「企業会計準則」「企業財務通則」「株式会社試行会計制度」「業種別
会計制度」）の公布・施行による社会主義会計から資本主義会計への転換の促進
- iii 「会計法」の改正（資本計算の明記）

⁶⁶郝仁平[2001]、大島正克[2005]。

iv 「公認会計士法」、「監査法」、「中国公認会計士協会規約」制定等による監査環境の充実化

v 中国公認会計士協会が国際会計基準委員会および国際会計士連盟に加入。

vi 「企業財務会計報告書条例」の制定と施行

⑤2001～現在

社会主義市場経済期（WTO 加盟後）の会計制度：「企業会計制度統一化の完成とボーダレス化」の時期

株式会社の会計制度は、2001年1月1日をもって統一化されたが、その他の企業会計制度も着々と統一化され、最後に残った「小規模会計制度（小企業会計制度）」も、2004年4月27日に財政部から公布され、2005年1月1日より実施され、会計制度の統一化が完全に成就されるに至った。WTO加盟後の中国にとって、中国の企業会計制度の統一化の成就是、中国の企業会計が、形式的には国際的にも遜色のない水準まで到達したことを意味していた⁶⁷。

5.3 企業所得税制と会計制度の関係

1. 日本のトライアングル体制

日本の会計は、商、証券取引、法人税という3つの面で法律によって規制されており、それぞれ「商法会計」、「証取法会計」、「税務会計」という異なる制度会計が存在する。

「商法会計」は、債権者の保護のため配当可能利益の限度額を規定することによる債権担保の保全や、会社の「所有と経営の分離」を前提とした株主による経営者の受託責任の監視等を目的としている。会計規定として「公正なる会計慣行を斟酌すべき」（商法第22条2項）ことが求められ、代表的な会社形態である株式会社については、計算書類として貸借対照表・損益計算書・営業報告書・利益処分案並びに付属明細書を作成し、取締役会承認・監査役監査の後に株主総会での報告及び承認が義務付けられている。

上場企業等が対象となる「証取法会計」は、証券市場における有価証券の適正な発行や売買、投資者の保護を目的としており、有価証券報告書の作成・開示が義務付けられている。証券市場では現在の投資家のみならず将来の（潜在的）投資家を含め、利用者の意思決定に対して有用な情報が求められる。

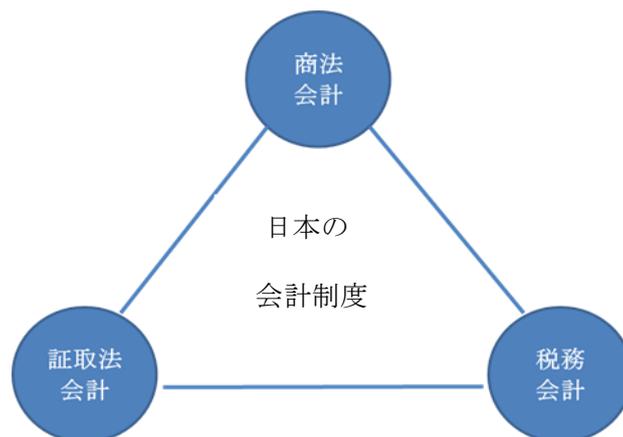
次に「税務会計」はすべての法人が対象であり、もっとも重要な目的は公平な課税所得の算定である。当然、ここでは税法に従った課税所得計算が適正に処理されているかどうか最も重視されることとなるが、一方で、法人税法（第22条4項）において益金及び損金の額を「別段の定めがあるものを除き」、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるもの」と規定しており、企業会計において適正に計算された当期利益を基礎として、税法上の申告調整項目を加算・減算した結果として課税所

⁶⁷大島正克[2005]。

得が算定される。

以上のように、日本の制度会計は商法を中心に証券取引法・法人税法の3つの独立した法律が相互に結びついた、いわゆるトライアングル体制がとられている。それぞれの制度会計は期間損益を計算する手続きであることに変わりないが、規制する法の目的がそれぞれ異なるため、求められる計算書類も違い、計算結果としての会計利益や課税所得にも差異が生ずることになる⁶⁸。

図5-1 日本のトライアングル体制



出所：筆者作成

しかし、2006年に商法の「株式会社、有限会社など会社に関連する規定」が大幅に改正されてあらたに会社法が施行され、また証券取引法が2007年に金融商品取引法として施行されたことに伴い、商法会計と証券法会計の財務諸表作成に関する相違点が事実上ほとんどなくなり、それ以降あまりトライアングル体制は問題とされることはなくなった。

税務会計については、適正な課税所得の計算、課税の公平という、会計とはまったく別の次元の目的があるため依然として異なる体系として存在している。

2. 中国における所得税会計と財務会計との関係

先述した日本のトライアングル体制と類似して、中国にも会社法、証券法、会計法や企業所得税法を基にして、会計基準を設立した。会社法、会計法を基にした財務会計と、企業所得税法を基にした所得税会計とは、法の基礎が違いから、目的、損益の計算や損益の確定時間等についていろいろ差がある。企業会計と税務会計は、その目的や理念において必ずしも一致するものではないが、今日の財務会計の生成は両者が密接に関連し、互いに影響を与え合って成熟してきているものと考えられる⁶⁹。

中島弘人[1993]は財務会計と税務会計の性質について、下のように述べていた。

⁶⁸稲岡潔・中塚賢[2005]。

⁶⁹中島弘人[1993]。

「財務会計は、株主・債権者の保護とその利害調整のもと、配当可能利益の測定を目的とする商法会計と、投資者保護と適正な期間損益計算の計測を主なテーマとする証券取引法会計との調整的集大成であり、企業会計における対外的報告会計として、制度的に確立、成熟しつつある会計秩序であると考ええる。

これに対し税務会計は、それ自体として独立的、自己完結的な会計組織体をもつものではなく、例えば税務会計独自の会計帳簿、あるいは独自の税務財務諸表などの作成原理は存在しない。

しかし税務会計には、公平にして適正な租税負担の配分を内容とする課税公平の租税理念が根底にあり、そのためには会計の悪意性の排除、計算の客観性の指向が要求され、また、租税当局と納税者との利害調整、産業・社会政策に対する配慮や行政執行上の便宜性の考慮など、もろもろの要請を税務会計は充足するものでなくてはならない」

財務会計はより完備した体系を持ち、成熟した会計秩序であるが、税務会計は独自に会計の仕事在完成するのが無理である。しかし、税務会計には課税の公平や財政政策等独自の目的を持ち、会計として不可欠な部分であると解されている。

中国では、財務会計と税務会計との分離については議論され、正反対の意見もあるのである。黄・楊は中国の税収制度、財務制度と会計制度の歴史や現状等から、財務会計と税務会計と分離は現実にするべきではないとの結論を得た⁷⁰。それに対して、財務会計と税務会計との分離を主張している意見も多い。その理由は、財務会計と税務会計との目標、法律根拠、原則、損益金の確認範囲と確認期間の違いより、両者に大きな差異をもたらす。両者の分離はするべきであり、しかも今後のトレンドでもある⁷¹。

上の2つの観点はあまりにも対立している。会計環境を分析してみれば、財務会計と税務会計との分離は趨勢であると考えている。しかし、いつ、どんな形で分離するかは社会経済に伴う過程となるに違いない。財務会計と税務会計とは分離すべきかどうかには拘る必要はなく、そのための理論と実務上の準備を整えればよいと考えている。

5.4 会計環境と会計制度

1. 会計環境と会計との関係

会計は環境に適応しながら、進化する傾向がある。すなわち、会計を取り巻く経済、社会、文化および政治環境が会計に影響を及ぼし、逆に会計がこれらの環境にも影響をしている。したがって会計の発展は、会計を取り巻く環境と密接な関連がある。

一国の企業会計基準はその国の会計特性を反映するが、会計特性はその国の経済的、社会的、文化的および政治的環境の影響を受けて形成される。したがって企業会計基準

⁷⁰黄菊波、楊小舟[1996]。

⁷¹湯業国[1997]、熊哲玲[1999]。

を国際化の方向で変化させなければならない中国としては、そのような環境を考慮せざるを得ない。

政治的環境は会計制度と会計活動に直・間接的に影響を及ぼす。このような政治的環境要因には政治体制、政府と民間間の関係、規制方法、政治的安定などがある。

まず政治体制を見れば、専制主義政治体制のもとでは会計が国家に奉仕するものであるのに反し、民主主義政治体制のもとでは会計が国民個人に対し経済的情報を提供する手段であり、したがって国民個人に奉仕する役割をする。

また、政府と民間間の関係も会計に影響を及ぼすようになる。例えば、会計専門家団体の規模が小さく、その社会的影響力が弱い場合は、政府主導で会計規制がなされる。そして会計活動に対する規制方法は成文法の国であるのか、あるいは慣習法の国であるのかによって変わることになる。例えば、ドイツ、フランスのような大陸法系統の国家では会計制度が商法や経済法などの形態で規制される。

社会の経済的環境は大部分の場合、会計制度と会計活動に直接的かつ全般的で強力な影響を及ぼす。社会経済的環境要因としては経済体制、経済発展段階、資本調達形態、インフレーション、経済交流の国際化などがある。

会計制度はその国の経済体制により変化する。すなわち、国家が経済活動を直接統制している社会主義経済体制のもとでは、国家経済の管理のために会計が重要視されるが、市場原理を基本とする資本主義経済体制のもとでは、資本提供者である株主や債権者のための会計が重要視される。

資本主義経済が発展して株式会社形態の企業が増加するようになれば多様な会計が必要になり、その制度化が要請されるのである。

また会計制度はその国の経済発展段階により変化する。すなわち経済発展がなされない場合の会計制度は原始的形態を取ることになるが、経済が発展すればするほど会計制度は経済発展に必要な不可欠なものとして、洗練された形態をそなえるようになる。

2. 中国の会計環境と会計特性

どの国においても会計は会計環境により、その特性を表すようになる。中国の会計特性は主に経済体制が伝統的な計画経済体制から市場経済体制に転換する時期に現れる市場経済体制と市場経済発展段階の法的環境、商取引環境、会計情報利用者グループなどの会計環境により決定されると見ることができる。以下では各会計環境にともなう会計特性を調べる。

(1) 市場経済体制と市場経済発展段階にともなう会計特性

伝統的な計画経済体制を施行していた建国初期に中国は、ソ連の会計を模倣して多年間計画経済体制に適した会計方法を採用した。計画経済体制における企業会計の主な特性は、会計政策が独立的であり得ないことだ。つまり資産、負債、利益などの認識およ

び測定とその結果としての財務報告の根拠になる会計政策と会計制度が国家計画と財政政策により決定されるのである。

1992年に、中国では社会主義市場経済の導入を決定してから、初めて計画経済体制の会計制度を廃止して、企業会計基準を制定した。これに伴い中国企業会計基準の国際化の方向も決められた。

しかし、経済体制の転換期に中国は国有会社が大きい比重を占める所有権構造から、株式会社の比重の高い所有権構造に変わらなければならない。資本市場で公正取引価値を確立しなければならないなど、経済発展段階に現れた様々な困難の中で、会計が経済発展に寄与しなければならない課題を抱えている。したがって中国では会計が国家に必要な情報を提供すると同時にその他投資家に必要な情報を提供しなければならないなど、まだ形成されない公正取引価値よりは歴史的原価を採択しなければならないなど、市場経済体制の国家では見ることのできない特異な姿を見せている。

また、中国では貨幣利子率と為替レートが市場原理により決定されるのではない。利子率や為替レートが、企業の資産および負債の公正な価値を決定する重要な要素であるため、利子率と為替レートが市場原理により決定されない状況では、資産と負債の真実の価値もしくは公正な価値を評価するのは困難である。このような困難は、利子率や為替レートが、市場原理により決定される国では存在しない問題である。しかし中国の現段階では、そのような困難が伴うために資産と負債の認識および測定で、公正取引価値を採択するのに慎重しなければならない⁷²。

(2) 法的環境にともなう会計特性

中国の法的環境は、国際会計基準を適用するのに必要な法的環境とはかなりの相違を示している。中国の会社法第137条では、会社が新しい株式を発行する3要件を提示しているが、そのうち第2項では「会社は最近3年以内に連続して利益を出していなければならない」、第3項では「会社の収益率は、そのときの銀行預金利率相当でなければならない」と規定していて、証券法第55条では市場で債権取引を中止させる一つの条件として「最近2年以内に連続して損失を出した場合」を挙げており、上場会社転換社債発行条件として第5項で「最近3年配当可能な利益が転換社債の年利に相当する」を提示するなど会社が株式を発行し、上場を中止し、もしくは会社の業績を評価して統制する時に利益評価を最も重要な基準とみなしている。これは全ての人々をして利益に最大限注目するように誘導することになり、どのようにすれば利益が真実で公正に反映されるのかを最も重要な問題としてクローズアップする。

即ち、法律と規定は企業の経営者や政府の監督部署もしくは財務諸表の利用者全てが「利益」という会計情報に注目するよう誘導する作用をする。これは財務諸表が提供する会計情報の品質に影響を与えざるを得ない。

(3) 商取引環境にともなう会計特性

⁷²馮淑萍[2003]。

中国では公正取引の環境が次第に形成され成熟していく過程にある。

しかし企業間の取引が不公正な点が少なくなく、真実かつ公正に取引を記録するのに困難が伴う。

商取引環境で売手と買手は、自主的で独立的な経済利益の主体にならなければならないが、中国ではまだそうではない。

中国には多くの大型国有会社や国有会社グループが存在していて、このような会社の人事権、資産所有権など色々な面で政府と関連を持っているため、会社は市場で完全に独立的な主体になり得ない。

中国、先進国を問わず、特殊関係者との取引が公正性を維持しにくいということは共通であるが、中国で特殊関係者関連取引価格が公正性を喪失することが資本主義国の場合に比べて、より一層頻繁に発生することになっている。したがって特殊関係者関連取引を如何に認識して測定するのは、今日中国会計学界と政府の関連部署にとって解決しなければならない重要な課題である。

(4)会計情報利用者グループにともなう会計特性

中国で会計情報利用者グループの構成と会計情報に対する関心と欲求、そして会計情報に対して望む視角は先進国に比べ、多くの相違点を示す。

馮淑萍[2003]では、中国上場会社の会計情報利用者グループの構成と彼らの会計情報に対する欲求を下記のようにまとめた⁷³。

①中国で大株主は、会社の主要な財務諸表利用者であるが、上場会社の大部分は大株主が国有会社あるいは国有会社が支配する会社であるため、問題が生じる。

政府が大株主であるから、大株主として会社の経営に関与している。政府が、株主として当然要求しなければならない高い品質の会計情報を要求しなくなり、会計情報の提供に多くの恣意的な要素を添加することになり、上場会社の市場価値に影響を及ぼすことになる。

②中国の上場会社は国有株、法人株、社会大衆株など3種類の株式が共存する所有権構造をなす。3種類の株中、国有株式と法人株式は上場会社株式の大部分を占めるが、証券市場で公開的な取引が制限されている。

市場経済体制の国家では、投資者は財務報告を利用して、株へ投資するかどうかを判断しているから、会計情報の公正に厳しい。しかし中国では上場会社株の大部分を占める国有株と法人株が証券市場で取引されていないため、その株式を所有した国有株主と法人株主は、会社が開示した財務情報に対して敏感に反応しなくなる。

③社会大衆株は市場で流通できる株の大部分である。零細な個人で小額株主が全体社会大衆株式の80%ないし90%程度を占める。彼らは一般的に投資経験がなく、財務会計に関する体系的な知識がないため、株の投資意志決定で科学的な財務諸表分析を利用することがまれである。

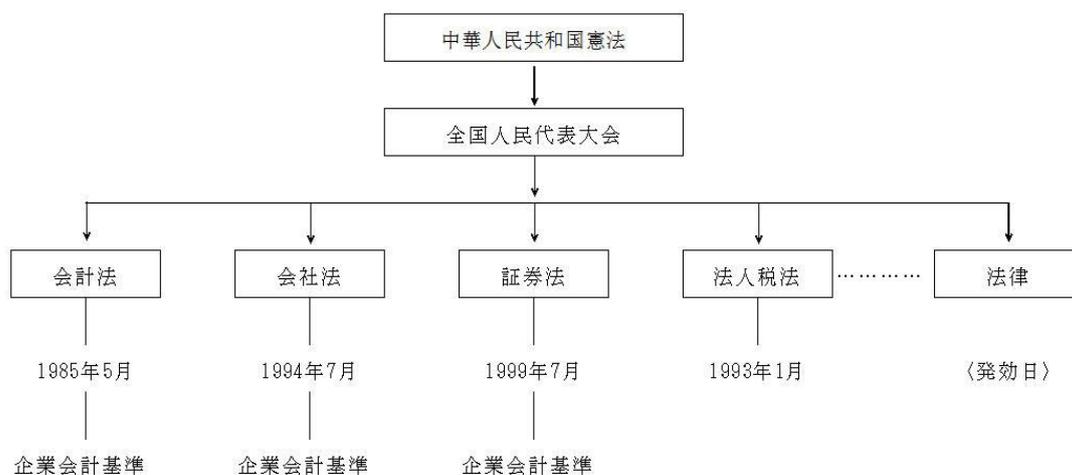
⁷³馮淑萍[2003]。

5.5 企業会計制度の形成

1. 現行企業会計制度の特徴

中国の会計制度には、企業を対象とする企業会計制度と国家財政部門および行政事業単位を対象とする予算会計制度がある。本稿は企業会計を対象としているので、本節においても前者の企業会計制度を前提とする。また、中国における企業会計制度は、政府の各法令にすべて含まれるため、政府の意思が強く反映されている。資本主義諸国のように専門機構によって制定された会計基準や会計原則等の企業会計制度は存在しない。

図 5-2 中国企業会計を対象とする諸法規定

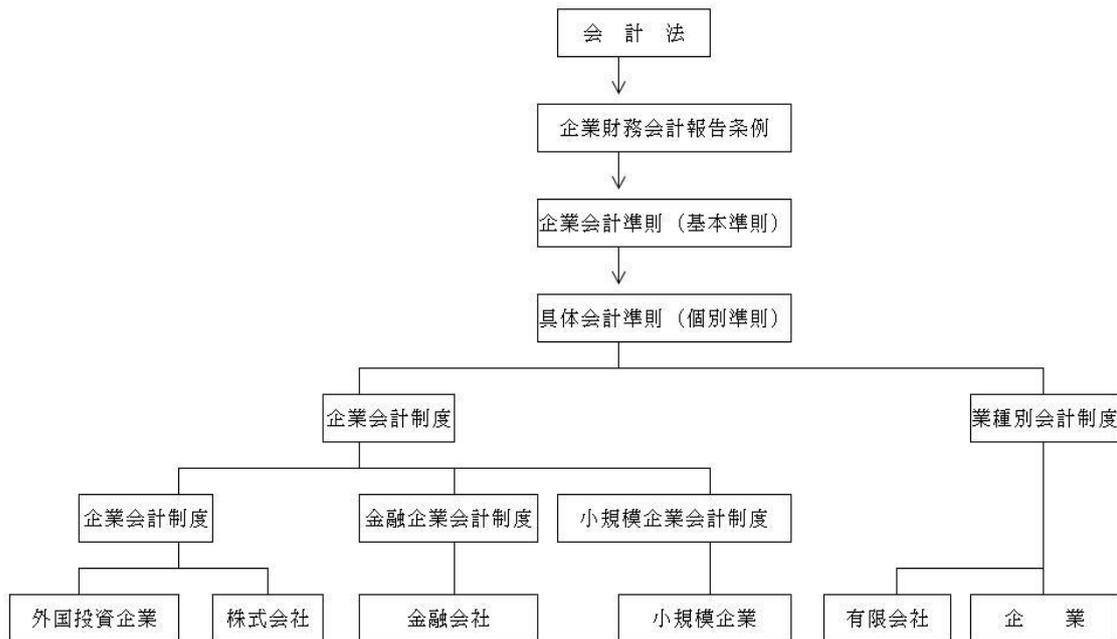


出所：犬飼[2002]を参考。

中国では、全国人民代表大会あるいは全国人民代表大会常務委員会が、立法機関となっている。企業会計に関連する諸法も、そこで制定される（図 5-2 を参照）。主な企業会計関連法には、「会計法」を基準に、「会社法（公司法）」、「証券法」等がある。その他、法律ではなく、「企業財務通則」、「企業会計準則」、「企業会計制度」、「企業財務会計報告条例」等もある。

中国では、「会計法」は、会計に関する法律として独立的な地位がある。国務院財政部を主管部門として、「会計法」を基本法に「国家の統一的な会計制度」という体制が組まれており、企業会計に関する法規定もその一環にしている。具体的に企業会計に関する法規定について見ると、「会計法」の下に、国務院が制定した「企業財務会計報告条例」があり、その下に財政部が制定した「企業会計準則」、「企業会計制度」、「業種別会計制度」等があり、図 5-3 のように、全体として「会計法」を頂点とする企業会計の体系となっている。

図 5-3 会計法を頂点とする法体系



出所：近藤[2002]。

「会計法」自体は、財務諸表の種類や作成方法等の具体的な内容について明示してはいない。「会計法」の運用に当たっては、各行政部門から、行政法規や部門規定が制定公布されている。例えば、国务院が公布した「企業財務会計報告条例」、財政部が公布した「企業会計基準」はこれに該当する。

2. 企業会計準則

中国は、1988 年末から財政部主導で会計基準の設定作業に着手した。その後、財政部は、1991 年 11 月 26 日に「企業会計基準第 1 号－基本基準（草案）」を公表し、会計実務家、会計研究者及び主管企業部門、財政、税務、監査、法律などの関係者の意見を聴取した上で、1992 年 11 月 30 日に「企業会計基準」として確定した（1993 年 7 月 1 日に施行）。この基準書の公表は、企業会計を規制してきた伝統的な行政規制の枠に基準税制が組み込まれ、それによって会計基準という国際的に共通の規制方式が中国に導入されたことを意味している⁷⁴。

その後、「企業会計基準」は、1997 年以降次々と発表されている「企業会計準則－具体準則」（1997 年 5 月 22 日に公布、1998 年 1 月 1 日に施行）と区別するために、1997 年に「企業会計準則－基本準則」と名称変更されている。つまり、1997 年から「企業会計準則」は、「企業会計準則－基本準則」と「企業会計準則－具体準則」からなっている。

さらに、一部改正・追加された「企業会計準則－基本準則」（2006 年 2 月 15 日に公

⁷⁴謝少敏[1997]p317。

布、2007年1月1日に施行)、「企業会計準則—具体準則」(2006年2月15日に公布、2007年1月1日に施行)も制定された。

3. 企業会計制度 (狭義)

ここで挙げた「企業会計制度」は本節タイトルとなる企業会計制度とは違い、狭義的な意味の企業会計制度である。「企業会計制度」と名づけられた国が公布した規定のことを指す。財政部2000年12月29日に「企業会計制度の印刷発行に関する通知」(财会[2000]25号)を発行して、国家の統一的な会計処理制度として「企業会計制度」を制定した(2000年公布、2001年1月1日施行)。

「企業会計制度」は、本来すべての会社・企業に適用されるべき統一的な会計制度だが、実施初年度(2001年)は暫定的に株式有限会社に対してのみ実施された。第二年度(2002年)には外国投資企業にも適用が拡大された。すなわち、財政部は2001年1月29日に「外国投資企業の企業会計制度執行に関連する問題の規定」の発行に関する通知(财会[2001]62号)を発行し、2002年1月1日から外国投資企業にも「企業会計制度」を適用している⁷⁵。

4. 金融企業会計制度

金融企業会計制度は、2001年に公布され、2002年1月1日に施行された。

この規定は、金融企業の会計計算を規範し、会計情報の品質を高めるため、「中華人民共和国会計法」、「企業財務会計報告条例」及びその他の関連する法律、行政法規に基づき定められたものである(第1条)。

適用範囲は、銀行(信用社を含む)、保険会社、証券会社、信託投資会社、先物会社、基金管理会社、貸借会社および財務会社を含む中国国内で法律に基づき設立された金融企業である(第2条)。

5. 小企業会計制度

小企業会計制度は2004年に公布され、2005年1月1日に施行された。

その目的は小企業の会計計算の規範を示し、会計情報の品質を高めることであり(総説明第1条)、「中華人民共和国会計法」、「企業財務会計報告条例」及びその他の関連する法律、行政法規に基づいて制定されている。

適用範囲は、次のように定められている。

本制度は中国の国内で設立された外部から資金調達しない経営規模が小さい企業に適用する。「外部から資金調達しない経営規模が小さい企業」というのは、株式と債券を発行せず、国家経済貿易委員会、国家発展計画委員会、財政部、国家統計局が2003

⁷⁵近藤義雄[2002b]pp.6-7。

年に発布した「中小企業標準暫行規定」によって定められている小企業を指すが、個人独資及び共同的に設立された小企業は含まない（総説明、第2条）。また、2011年に新しい「中小企業標準暫行規定」が公布された。表5-1は新规定の小企業の認定条件である。

表 5-1 主要業種における中小企業の認定条件

業種	経営規模
農業	年間売上は 50 万－20000 万元
工業	従業員数 20－300 人、年間売上 300-2000 万元
建築業	年間売上 300-6000 万元、総資産 300-5000 万元
小売業	従業員数 10－50 人以下、年間売上 100-5000 万元
卸業	従業員数 5－20 人、年間売上 1000－5000 万元
物流業	従業員数 20－300 人、年間売上 200－3000 万元
郵政業	従業員数 20－300 人、年間売上 100－2000 万元
ホテル・飲食業	従業員数 10－100 人、年間売上 100－2000 万元
通信業	従業員数 10－100 人、年間売上 100－1000 万元
ソフト・ 情報技術	従業員数 10－100 人、年間売上 50－1000 万元
不動産開発	年間売上 100-1000 万元、総資産 2000-5000 万元
リース、商業サ ービス業	従業員数 10－100 人、総資産 100-8000 万元
不動産管理	従業員数 100－300 人、年間売上 500－1000 万元
その他	従業員数 10－100 人

出所：「中小企業標準暫行規定」（2011）より筆者作成

5.6 中国と日本の会計制度相違点

中国と日本の会計制度を比較する研究は多数あり、国際会計準則と日本の会計準則の比較とあまり変わらないと結論を得るのが多い。

この節では、中国特有の「発票制度」と、社内会計制度に多大の影響を与える「増値税制度」、そして日本の会計処理と違う「製造原価計算」と「仕入」を中心に説明する。

1. 発票制度

中国の会計準則には、「発生主義」原則を明記している。しかし、その発生主義は多くの外資系企業にとって、「現金主義」ではないかと誤解されやすい。主な理由は「発票主義」の存在にある。

「発票」の日本語訳は領収書である。日本と異なり、中国の領収書は文具屋で購入することができない。所轄する税務局に「税務登録」をした企業は、一冊の「発票購買手冊」をもらえる。その「発票購買手冊」によって、税務局から発票を購入する。

発票は以下の条件が揃うと、有効になる。

- ①税務局の捺印：税務局から購入したことを証明する
- ②発行日付：発行企業の売上確定日付となる一方、取得する企業の費用、資産計上日付となる
- ③金額（単価、数量）：アラビア語数字と中国数字を併記する
- ④発行会社の捺印
- ⑤相手企業名
- ⑥発票作成者のサイン或いは捺印

「発生主義」の発生基準は「発票」である。日本では、「請求書」に基づいて売上を計上し、代金回収が確認できたら領収書を発行する商習慣があるが、中国では、原則的に発票を発行しない限り、売上計上をしてはいけない。日本の商習慣では、「請求書」の発行時点で売上計上するが、中国ではそんなやり方はしない。一方、日本人経営者は代金回収をしないかぎり発票を発行しないということに固執するので、日本の商習慣による売上と中国基準の売上に時間差が生じる。代金回収時点での領収書の発行と、発票発行時点での売上計上という日中両方の商習慣を混在して考えると、確かに中国の「発生主義」は「現金主義」に見える。

しかしながら、中国の「発票」が日本語で「領収書」に翻訳されても、実際には「請求書」の役割もあるのである。英語が印刷されている「発票」には、「INVOICE」という表現が使用されており、その意味は「領収書」ではなく、「請求書」である。「発票」が「領収書」と「請求書」の合体であることを理解すれば、「発票主義」に基づく「発生主義」も理解しやすくなる。

「発票」は売上計上のための最重要の伝票であり、日本の領収書の役割は、銀行入金証明または現金受取書がすることになる。売上だけではなく、費用、資産の計上も取引先からの「発票」の取得時点によって確認されることがほとんどである。

中国国内すべての企業が「発票制度」が適用されているので、政府は企業の売上・費用等を正確的に把握できる。販売側の企業が売上隠蔽をしようとしても、相手企業は「発票」を取得しなければ費用計上ができないため、必ず販売側企業にこれを請求する。税務局で購入した連番の「発票」を発行する販売側企業は結局隠蔽することができなくなる。

このような厳しい「発票制度」の確立によって、所轄する政府部門は企業の経営活動、納税対象の算出などを把握しやすくなる。一方、企業はこの「発票主義」を理解したうえで真面目に実行しなければ、会計処理、税務処理を不正に行っていると認定される可能性が大きい。

その「発票制度」の中で、最も理解しにくく、会計制度とも関係深い「発票」は「増値税発票」である。「増値税」は日本の消費税と似ているが、「発票」と一緒に考えると、非常に複雑になる。

2. 増値税制度

「増値税」とは中国国内で、商品（製品）の販売、または加工、修理等の労務提供及び、輸入商品や納税対象となる労務に対して課税する税金である。その特徴は2つある。1つ目は一般性、農業と不動産販売以外、すべての製造業と流通業及び、加工業と修理業が対象となる。2つ目は外税である。「増値税発票」に、納税対象となる売上「全額」と「税額」を別々に記入する。

納税企業は企業の規模や企業の申請によって、小規模納税人⁷⁶と一般納税人に分けられる。小規模納税人の場合は、納税額＝課税売上高×税率（税率：製造業6%、商業4%、2009年以降は3%に統一された。）、一般納税人の場合納税額＝課税売上×税率－仕入税額控除（税率：17%、特例率⁷⁷：13%等）。

一般納税人と小規模納税人を比較してみると、そのメリット・デメリットは下表にまとめた。

表 5-2 小規模納税人と一般納税人の違い

	小規模納税人	一般納税人
メリット	<ul style="list-style-type: none"> ・税率が低い（3%） ・増値税発票発行のための専用機械を購入する必要がない 	<ul style="list-style-type: none"> ・売上に係る増値税（売上税額）から仕入に係る増値税（仕入税額）を控除できる ・増値税の発票を自社発行できる
デメリット	<ul style="list-style-type: none"> ・売上税額から仕入税額を控除できない 	<ul style="list-style-type: none"> ・税率が高い（原則17%） ・増値税発票発行の専用機械を購入す

⁷⁶「小規模納税人」の認定基準

①年間（1月1日～12月31日）売上が100万元未満の製造企業及び、労務提供企業 ②年間（1月1日～12月31日）売上が180万元未満の卸売業・小売業等の商業企業

⁷⁷特例率は食料、新聞、図書、農業用品等特別に定められている。

<p>・売上増値税の発票を発行するには、発行の都度税務局に依頼しなければいけない。</p>	<p>る必要がある（ただし、機械の購入金額を仕入増値税額として控除可能）</p>
---	--

出所：「所得税法」、「実施細則」により作成。

一般納税人と小規模納税人のメリット・デメリットを比較してみると、仕入税額が売上税額に対して比較的多い場合は一般納税人を選択し、一方、仕入税額が売上税額に対して比較的少ない場合は小規模納税人を選択するのが、有利になることが多い。

3. 生産コスト

「生産コスト」は日本の「製造原価」のことである。中国では毎月決算を行うので、「生産コスト」は毎月「製品」、「半製品」に振替えられる。そのため、財務諸表上、「生産コスト」を確認することができない。

一般的な処理方法として、製造に使用する「原材料」、「補助材料」を一旦「生産コスト」に計上する。製造に使用する「人件費」、「水道光熱費」、「原価償却費」、「消耗品費」等の費用は、一旦「製造費用」として計上され、月末にはその「製造費用」は全て「生産コスト」に振替えられる。

「原材料」、「補助材料」、「製造費用」により構成された「生産コスト」は月末に、一定の規則・比率によって、各「製品」、「半製品」に振替えられる。このような処理によって、月末の財務諸表上、「資産」としての「製品」と「半製品」の増加は反映されるが、「生産コスト」の合計、明細を確認することができない。

生産に使用した「原材料」、「補助材料」と各種製造費用は、全て製造結果である「製品」、「半製品」に振替える。「生産コスト」（製造原価）は帳簿上の科目として計上されるが、財務諸表には反映されない。

この会計処理自体は煩雑であるうえ、前文で紹介した「増値税」制度も加えれば、より間違いやすくなる。

むすび

本章では、中国会計制度の全体像を紹介した。アメリカや日本など先進国では、会計基準の制定は政府主導から、独立した会計基準制定部門により制定する方向へと変わってきた。たとえば、アメリカの米国会計基準（US GAAP）は1930年代以降、証券取引委員会（SEC）、産業界、議会、学会、会計士業界などさまざまな団体の異なる意見を取り込むような形で発展していったが、独立機構の財務会計基準審議会（FASB）はUS GAAPに対して、国際会計基準審議会（IASB）が制定する「国際財務報告基準（IFRS）」との整合性のための修正を加えた。US GAAPとIFRSは収斂していく方向にある。日本も同じである。日本の会計基準の中心となる「企業会計原則」は、1949年に制定されたものである。2001年に発足した財務会計基準機構（FASF）により、会計基準の国際

的調和という観点に基づき、IFRS へのコンバージェンス改正はしている。

このような発展トレンドは中国にもある。改革開放以来の経済発展のおかげで、会計基準は 20 年余りの間に、先進諸国会計基準の 60 年以上の歴史を歩んできた。1993 年から、中国は市場経済への転換を加速させ、その中で、会計改革も実施された。「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」等一連の会計法律・法規が発布された。「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、「税務」は依然として「会計」に多大な影響力を發揮していた。

企業はどんどん海外へ進出していくが、会計は依然として計画経済雰囲気会計基準により制限されるのは不自然である。だから、2000 以降、会計基準の改革も続き、国際財務報告基準との調和していく方向にある。1998 年、中国にも会計基準の諮問機構の財政部会計準則委員会 (CASC) を設立した。これから、産業界や学界の意見を取入れ、会計基準の改革への貢献が期待されている。

第6章 中国の徴税制度と企業所得税の税務調整

はじめに

前章に述べたように、会計制度と企業所得税制との差異は財務会計と税務会計の差異と理解してもかまわない。企業は会計制度を基に、企業の会計を行う。ここで、会計制度は重要なものとなっている。しかし、企業は納税する時、別の基準で税金を算出することとなる。ここで、国の徴税制度および会計と税制の差異を理解する必要がある。

財務会計はより完備した体系を持ち、成熟した会計秩序である。税務会計は納税の公平に注目しているから、独自に会計の仕事を完成するのが無理である。しかし、税務会計には課税の公平や経済政策等独自の目的を持ち、会計として不可欠な部分であると解されている。この企業所得税法によつての税務会計と会計基準や会計制度（狭義）に定められた会計制度とは、さまざまな違いはある。

中国では、財務会計と税務会計との分離については議論され、正反対の意見もあるのである。財務会計と税務会計と分離は現実にするべきではないとの意見もあるし、財務会計と税務会計との分離を主張している意見もある。両方の観点は対立している。本章では、会計制度と企業所得税制との計量方法の差異について分析を行う。分離の形ではなくて、両制度を両立させながら、財務会計の役割および税務会計の役割をどうやって果たすべきかを検討する。

6.1 中国の現行徴税制度

徴税制度の整備は、中国税制において長期にわたってもっとも重要な問題のひとつであった。経済成長にともなう納税者の増加や経済活動の複雑化に対応する税制の整備にともない、徴税業務は飛躍的に増大した。また運用面において、税以外の付加徴収の乱発による徴税活動の複雑化や徴税コストの増大、税務官吏の不正など実に多くの問題を抱えている。こうした問題を解決するため、1994年の税制改革⁷⁸ではそれまで統一性のなかった徴税機関の整理が行われ、中央政府の税務を担当する国家税務局系統と地方政府の税務を担当する地方税務局系統に分けられた。

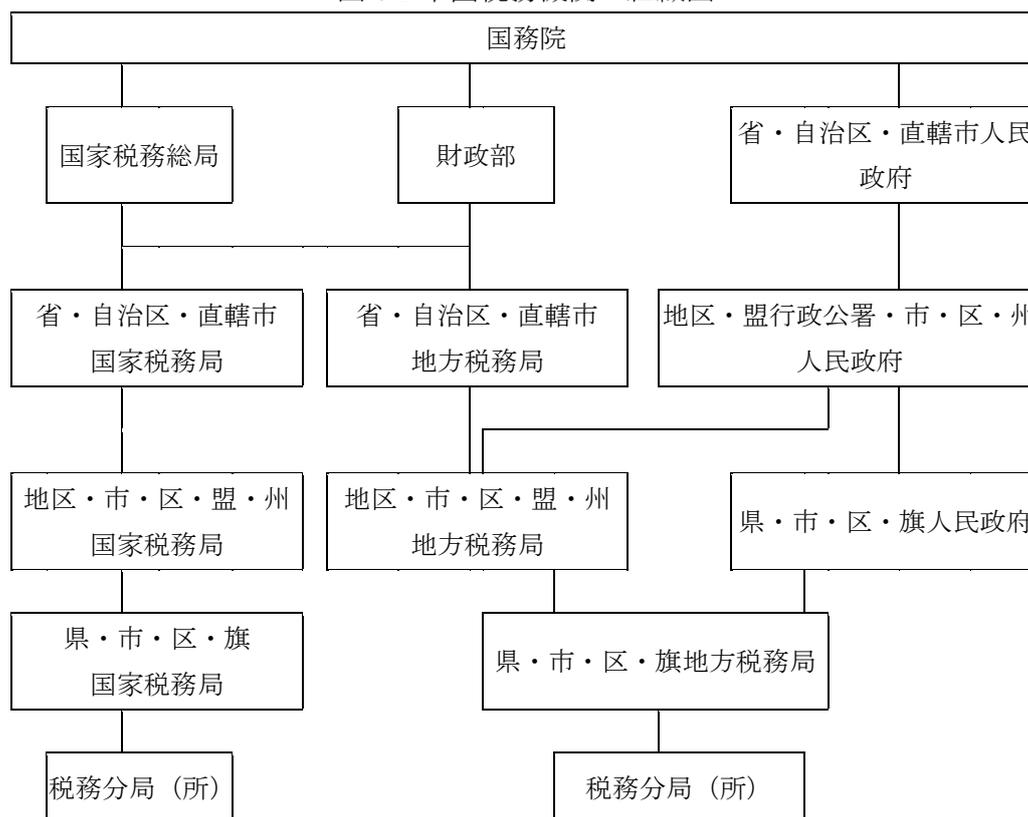
中国の徴税制度は、1994年の税制改革の際に大きく変更され、その後の新税制の創設や行政区画の変更などを受け、細かな修正を施されながら現在に至っている。また、

⁷⁸1994年1月1日から、中国は新しい増値税、消費税、営業税、企業所得税、土地増値税および個人所得税を施行し、税の種類を簡素化するとともに、徴税制度改革を実施した。後者を「分税制」という。工商税制の基本理念は、税法の統一化、税負担の公平化、税制の簡素化、合理的な分権化、合理的な分配関係、財政収入の確保であり、社会主義市場経済の求める税制体系の確立である。その原則は、(1)中央のマクロ面における管理能力の強化、(2)社会・経済発展の調整機能、経済構造の効果的調整、国民経済全体の効率向上と発展促進、(3)税の種類を簡素化、税制の規範化、である。税制改革の基本目標は流通税と所得税を主体とし、その他の税を組み合わせた税制体系の確立である。

2001年5月1日公布の「税収徴収管理法」、2002年10月15日施行の「税収徴収管理弁法実施細則」によって脱税行為に対する罰則規定が強化されるとともに、国税系統の徴収管理能力の明確化が図られた。さらには、中国税制の徴税現代化プロジェクトに対して国連開発計画およびIMFから資金援助がなされており、この成果と今後の方針について2003年3月10日に「2002年～2006年の中国税収徴収管理戦略計画綱要」が公表された。

図6-1は現在の中国の徴税組織体制である。国務院直属の国家税務総局を頂点に、省・自治区・直轄市レベル、地区・市レベル、区・県レベルにそれぞれ国税を管理する国家税務局と地方税を管理する地方税務局がある。国家税務局系統は国家税務総局の管理を受け、地方税務局系統は省レベルについては国家税務総局と省レベル人民政府との二重の管理を受ける。省レベル以下の地方税務機関は上級税務機関を主とし、同レベル人民政府を従とする管理体制がとられている。国税系統と地税系統では管理機関が異なるが、システム上地方人民政府が独自に税務にかかわることが可能となっている点に制度上の特徴がある。

図 6-1 中国税務機関の組織図



出所：劉佐（2003）

財政部は、国務院を主管部門として財政収支や財政政策・租税政策・国有資産管理・基礎建設・マクロ調整などを行う部署である。また財政部が国家税務総局や関係部局と合同で税制に対する通知や法律を提出する場合もある。

国家税務総局は中国で最高位の税務機関である。国务院を主管部門とし、税法案および実施細則の制定・税収構造や税制による経済コントロール機能の研究と制度化・徴税管理体制の構築・国税系統の監督管理を行う機関である。また金税工程の主管部門でもあり、増値税徴収制度の情報化を促す施策を次々に打ち出している。省レベル以下の税務機関は、国家税務総局や上級の地方人民政府の監督を受けて実際の徴税活動を行っている。

6.2 分税制の国税と地稅

1994年の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システムと地稅システムの徴税分類が明確化された。国税と地稅の徴収範囲別税種分類について、表 6-1 にまとめる。

表 6-1 国税と地稅の徴収範囲別税種分類

国 税	増値税，消費税，増値税納税人企業の企業所得税， 鉄道部門・各銀行本店・各保険会社が集中納付する營業税・都市維持建設税， 海洋石油企業が納付する資源税，預金利息部分の個人所得税， 証券取引税（未実施），燃料税（未実施），国税滞納金，追徴課税分，罰金
地 税	国税系統が徴収管理する部分以外の營業税・資源税・個人所得税・營業税納税人企業の企業所得税，都市維持建設税，印紙税，都市不動産税，不動産税，都市土地使用税，土地増値税，車船使用税，屠殺税，車船使用鑑札税，農業税・牧業税・地方付加・契稅・耕地占用税は地方財政部門が徴収管理地方税滞納金，追徴課税分，罰金，宴席税（停止中），固定資産投資方向調節税（停止中），遺産税（未実施），贈与税（未実施）
税 関	関稅・船舶トン税，輸入時の増値税・消費税の徴収代行

出所：劉佐（2003）をもとに作成。

表 6-1 は国税系統と地稅系統が管轄する徴税範囲を示している。国税系統は中国最大の税目である増値税のほかに消費税、製造業の企業所得税など中央政府の政策にとっても重要な税種の徴税管理を担当している。また企業所得税についても、2002年以降に地方政府へ登記した企業については国税系統が全て徴収することとなったが、2009年1月から、企業所得税は地稅と国税両期間が共同で徴収するようになった。増値税納税人企業は国税局で企業所得税を納税し、營業税納税人企業は地稅局で企業所得税を納税する。これは、企業所得税の納税の便宜を図るためのことだと考えられる。一方地稅系統は、徴税コストがかさむ個人所得税や整備がまだ進んでいない遺産税や贈与税などの資産課税が多く割り当てられている。

次に、中央政府と地方政府の税源別税収分類について表 6-2 を見てみる。中央政府は、増値税の 75%に加えて大規模企業の所得税など安定的に収入を確保できる税種を多く

財源としている。一方地方政府は、景気の変動を受けやすい個人所得税や未実施の資産課税など安定的に収入を確保できる税種が中央政府に比べて少なくなっている。

表 6-2 財源別税種分類

財源	税種	税率
中央税	関税	0～270%
	税関が代理徴収する消費税と増値税	
	消費税 1～45%	1～45%（たばこ、酒及び製品油を除く）
	地方銀行・外資銀行・ノンバンクの企業所得税	
	鉄道部門、各銀行本店、各保険会社等が集中納付する収入（営業税、所得税、利益及び都市維持建設税を含む）	
共通税	増値税（国 75%、地方 25%）	6%、11%、13%、17%
	資源税（資源の種類により配分。大部分の資源税は地方の収入となり、海洋石油資源税は中央の収入となる。）	従量税、従価税
	個人所得税（国 60%、地方 40%）	
	企業所得税（国 60%、地方 40%）	25%
地方税	営業税	3%、5%（娯楽産業を除く）
	都市維持建設税	1%、5%、7%
	都市土地使用税	0.6 元～30 元/m ²
	土地建物財産税	所有：1.2%、賃貸：12%
	車両船舶税	排気量に応じて徴収
	印紙税	0.0003%～0.003%
	契税	1%～5%
	土地増値税	30%～60%
	たばこ葉税	20%
	耕地占有税	各地の状況により 5 元～50 元/m ² （上限は適宜引上げ可）

出所：JETRO のホームページと劉佐（2003）を参考して作成。

6.3 企業会計原則と税務会計

ここで、日本での企業会計原則を例にして、会計原則と税務会計の原則における差異を見てみよう。

1. 真実性の原則

真実性の原則とは企業会計は企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。これは財務会計を貫く基本思想である。ここでいう真実性の意味は、会計諸規範、公正な会計慣行の範囲内で許容される、いわゆる相対的真実性を意味するものとされているが、税務会計が企業会計を基本的に尊重する立場をとり、真実性の原則はより重要な意味において税務会計の中核的原理をなすものといえる。

すなわち、税務会計において最も排斥される会計行為は、粉飾決算、利益の過少表示など、会計事実の仮装隠ぺいによる租税回避行為や、期間損益を歪める利益操作的な会計処理であり、これらの会計行為が著しく真実性を担うものであることは明らかである。この意味からすれば、税務会計上の真実性の原則は、単なる会計事実の真実性、利益計算の真実性を超えたものとして、独自の意味をもつ原則となる。

2. 正規の簿記の原則

真実性の原則を技術的に補完する原則であり、財務会計構築上の基礎構造部門をなす。正規の簿記とは複式簿記が予定されており、税務会計においても基本的に同様である。

3. 重要性の原則

企業会計原則において、正規の簿記の原則、明瞭性の原則、財務諸表の表示等に関連して、重要性の原則が掲げられている。企業会計の実践において、いたずらに精密であることは、費用と効果を評量した場合、実際的でない場合が多い。企業会計の目的は企業の財務内容を明らかにし、利害関係者の判断を誤らせないようにすることにある。従って、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで、簡便な方法によることも正規の簿記の原則に反するものではないとして、では数個の事例が挙げられている。

税務会計においても、このような実務上の要請から、課税上弊害がない次のような項目については簡便な処理が認められ、企業会計における重要性の原則と妥協的調和がはかられている。

4. 資本取引・損益取引区別の原則

株主等からの資本提供と、営業活動から生じた利益とを区別することにより、適正な期間損益の算定を求める企業会計の基本思想である。

税法においても、資本に対して課税することは所得課税の本質からみて妥当でないとの見地から、各事業年度の所得の金額の計算上、資本等取引に係るものは除外されている。

5. 明瞭性の原則

課税所得計算の基礎となる企業の財務諸表に関しては、利害関係者となる国家、地方等課税当局においても、最も関心の深いところであり、その明瞭性について強い要請がある。

6.4 会計利益と課税所得の比較

次に、会計制度と企業所得税制の収入に関する規定の差異を比較してみる。税法基準に基づいて会計処理がなされているケースが多いため、税務調整項目があまり多くないというのが、中国における会計実務の特徴である。

1. 収入の確認比較

(1) 商品の販売収入

会計上、商品の販売収入は、次の条件をすべて満たす時に、認識すべきである。

- ①企業が商品の所有権の主要なリスクと報酬を購入者にすでに移転していること。
- ②企業通常的所有権と関連する継続的な管理権をすでに保有しておらず、すでに販売した商品に対して支配を行っていないこと。
- ③取引と関連する経済的利益が企業に十分に流入していること。
- ④関連の収入と原価を信頼しうる程度に測定できること。

それに対して、企業所得税法上には、収入に関する規定はなく、増値税制度の確認方法を参考するのが一般的である。増値税法上、納税人の商品の販売時間および決済方式によって違っている。具体的には、「中華人民共和国増値税暫定条例実施細則」38条によって、以下の通りである⁷⁹。

①直接代金受領方式をとっている物品販売は、物品が発送されたか否かを問わず、販売代金を受領した、または販売代金請求書を取得した当日とする。

②受領委託及び支払い同意の方式と銀行委託代金受領方式をとっている物品販売は、物品を送り出し、受領委託手続きが完了した当日とする。

③掛け売りや分割式代金受領方式をとっている物品販売は、書面契約書で取り決めた代金受領日の当日とし、書面契約書がない、または書面契約書で代金受領日を取り決めていない場合は、物品発送の当日とする。

④商品代金事前徴収方式をとっている物品販売は、物品発送の当日とするが、生産工期が12カ月を超える大型機械設備、船舶、飛行機等物品の生産販売については、事前徴収代金を受領、または書面契約書で取り決めた代金受領日の当日とする。

⁷⁹増値税の納税額は都市維持建設税、教育費付加等の付加税額を直接影響し、さらに企業所得税の損金算入で所得税額に影響する。そのため、増値税の収入確定の基準は企業所得税額を間接に影響を与えるといえる。

一見すればわかるように、会計制度の規定は抽象的、慎重的で、税法上の規定はより具体的、緻密的である。これは両制度の目標、対象や方法等から生じた差異であり、それらの差異を回避することは不可能だといえよう。会計基準は、様々な企業を自らの特徴に合わせて、複雑な会計問題を解決させるために、意図的に抽象的慎重的な収入定義を出しているのである。しかし、税法には納税の公平性、統一性、徴税の簡易等のほうがより重視されている。このような税制と会計との矛盾は企業の財務状況には大きな影響を与えている。

会計制度はミクロの企業を出発点にして、収入の実現にこだわっている。会計というものは企業の経営状況そのものを反映しなければならないから、保守主義や実質優先などの原則を取り入れているのも当たり前のことである。しかし、税収の出発点は税収の確保にある。企業に対して、収入はまだ確認できず、リスクが残っているものの、社会から見れば、収入を確認し、税収を確保する価値はある。企業はリスクを冒して、利益を得るといえるものである。税制上、企業とその利益を分かち合うことは不可能であるから、税制上、企業の収入に対するリスクを考慮する必要はなくなるのである。

こういう税制と会計の立場の違いから生じた収入に対する確認の違いについて、具体の例で分析してみよう。

例：企業 A はエレベータの生産企業で、会社 B にエレベータを販売し、150 万元の前払い代金を受取った後、商品を出荷した。商品のコストは 100 万元で、税抜き価格は 300 万元である。契約によれば、エレベータは A によって装置のことを担当する。工事が終わった後、残りの代金を払う。

上の「中華人民共和国増値税暫定条例実施細則」38 条の第③点の規定によれば、収入は A 会社が商品出荷の当日に確認すべきである。しかし、エレベータは装置工事を終えなければ、リスクはまだ B に移転はしていない。B は商品代金の支払いを拒否する可能性は残っている。会計基準の要求によれば、工事が終わってからこそ、会計上の利益として計上することができるようになる。そこで、ここには増値税の会計処理には問題が出る。

上の問題を解決するには、3 つの方法があると考えられる。

①帳簿外で調整する。勘定には増値税に関する記入はしない。商品の出荷と代金の回収だけの仕訳はする。これで会計基準の独立性が守られるが、欠点もある。増値税に関する規定の違反となり、しかも増値税申告書の作成は難しくなっているからである。

②帳簿にそのまま記入する。受け取った商品代金の 150 万元を増値税未払い税額 51 万元(300 万元×17%=51 万元)と預収帳款(前受金)の 99 万元とに仕訳して、勘定に記入する。

借：銀行預金	150 万	
貸：預収帳款	99 万	
未払い税金	未払い増値税－銷項税額	51 万

同時に、商品出荷の仕訳を記入する。

これで、帳簿外調整の欠点を克服できる。しかし、これで両会社のお金の往来事実とは離れている。B 会社の帳簿上には A 会社に対し 150 万元の代金の支払いを記入されているが、A 会社の会計帳簿には 99 万元の受け取り代金だけが残っている。これだけの取引なら、すぐわかるが。取引の数は多くなると、分かり難くなるのが間違いないであろう。

③集中処理。「増値税繰延税額」科目を設けて、会計仕訳を完成したほうが妥当だと考える。これで、税法の要求によって、商品を出荷してから、税金の確認もできれば、会計の収入計上の基準にも影響はしない。

具体的な仕訳は以下になる。

商品を出荷し、150 万元の前受金を受取った時。

借：銀行預金	150 万
増値税繰延税額	51 万
貸：預収帳款	150 万
未払い税金 未払い増値税－銷項税額	51 万

エレベータの工事終了後、残りの 150 万元を受取った時。

借：銀行預金	201 万
預収帳款	150 万
貸：主要業務収入	300 万
増値税繰延税額	51 万

同時に、100 万元のコストを繰り入れた。

借：主要業務原価	100 万
貸：在庫商品	300 万

(2) 役務の収入

会計制度では、役務収入が年度をまたがる収入と同一年度内で開始し完了した収入と分類される。年度内の収入であれば、契約あるいは領収証の金額で完了した時に収入を確認しなければならない。

年度をまたがる役務収入なら、役務を提供する取引の結果が十分に評価しうる状況にあれば、企業は貸貸対照表日に完成工事のパーセンテージで関連役務収入を確認しなければならない。役務の総収入と総原価は測定できること、関連する利益は企業に十分流入していることと役務の完了程度は信頼しうる程度に確定できるという三つのポイントは確実に予測できるかどうかの判断基準となっている。

また、信頼性のない役務収入については、それぞれの状況に分けて認識と測定を行わなければならない。①発生済役務原価が補償されうると見積もられる場合、発生済の役務原価金額で収入を認識し、同額で原価に振り替えなければならない。②発生済役務原価が補償できないと見積もられる場合、補償しうる役務原価金額によって収入を認識し、

発生済役務原価を当期費用とし、収入を認識しない。③発生済役務原価がすべて補償できないと見積られる場合、発生済役務原価を当期費用とする。

会計制度と比べれば、企業所得税制は役務収入に関する規定はより簡単である。「暫行条例」によって、企業の以下の生産経營業務については、分割して収入の実現を認識することができる。具体的には、企業が大型機械設備、船舶、飛行機の加工製造を受託した場合、または建築、据付、組立工事業務或いは労務提供に従事する場合等で、継続期間が12ヶ月を超えるものは、納税年度内における工事進捗度或いは完成した作業量に基づき収入の実現を認識する。

会計制度と企業所得税制は同一年度内の収入については一致である。年度をまたがる収入については違うところはある。それは、税制上には会計の保守主義の原則を認めないのである。保守主義は安全性の原則ともいえる。保守主義の原則に基づく、プラス項目は慎重に、マイナス項目は漏れなく精緻に計上することが必要となる。それは、経営上のリスクを配慮した上の結果である。しかし、企業の経営利リスクは国と関係ないから、国は利益を分担するわけがない。そのため、税法上、役務を携わる以上、収入を認識しなければならない。この点については、不合理なところもあると思う。

(3) 資産使用权の譲渡収入

会計基準によれば、資産使用权の譲渡収入は資産使用权を譲渡することにより発生した収入であり、利息収入と使用量収入を含む。利息と使用料収入は、次の条件をすべて満たすときに認識しなければならない。

- ①取引と関連する経済的利益が企業に十分に流入できること。
- ②収入の金額が信頼しうる程度に測定できること。

利息収入は譲渡した現金の使用权の時間と適用利率で計算し確定しなければならない。使用料収入は、関連契約書または協議書が規定する料金時間と方法で計算し確定しなければならない。

6.5 税務調整

一般の会社は企業所得税を納税する時、附表2、3の企業所得税年度申告書及び納税調整明細票が必要である。企業所得税年度申告書の構成は大別して、利益の計算、課税所得の計算、納税額の計算から成る。

主表に記載した金額の明細として次の附表が設けられている。

1. 収入明細表
2. 原価費用明細表
3. 納税調整明細表
4. 繰越欠損金明細表
5. 税収優遇明細表
6. 外国税額控除計算明細表

7. 資産の公正価値評価納税調整表
8. 広告費及び業務宣伝費繰越納税調整表
9. 減価償却納税調整明細表
10. 資産評価損失引当項目調整明細表
11. 長期持分投資所得（損失）明細表

11の附表のなかで特に留意してほしいのは3の納税調整明細表です。この表からは、会計で計上した収入や原価・費用・損失などにつき、企業所得税の所得の金額の計算上調整が必要になった項目が分かる。ここで、帳載金額欄には財務諸表上の金額を記載し、税収金額欄には企業所得税法の規定による金額を記載します。調増金額欄と調減金額欄は、帳載金額欄と税収金額欄の金額に差がある場合に、所得を増加させるものは調増金額欄に、所得を減少させるものは調減金額欄に転記する。

一般的な事業会社が課税所得を算出する際の代表的な調整項目を下表にまとめた。

表 6-3 企業所得税税務調整項目

減算項目	
受取り配当	
国内関連会社から	非課税
国外関連会社から	課税（調整なし）
加算項目	
減価償却	税務上の限度を超える部分が課税
引当金	税務局査定の引当金以外は課税
従業員福利支出	給料総額の 14%
労働組合経費	給料総額の 2%
従業員教育経費	給料総額の 2.5%（超過部分は次年度以降に繰り越し可）
接待交際費	発生額の 60%か年度売上高の 0.5%のいずれか少ない方。
広告費及び業務宣伝費	年度売上高の 15%（超過部分は次年度以降に繰り越し可）
寄付金支出	年度利益総額の 12%

出所：「企業所得税法」「細則」を参考して作成。

減算項目とは、会計上は収益とされるが、税務上は収益とされないため課税所得から減額させる項目などをいう。日本の受取配当金で国外関連者からのものは課税と記載しているが、平成 21 年度の税制改正の大綱には、外国子会社配当益金不算入制度の導入が盛り込まれ、外国子会社からの配当のうち 95%は非課税となる。中国の場合、国外関連者からの受取配当金は課税となるが、現在の日本と同様に外国税額控除の制度がある。

加算項目は、会計上は費用とされるが税務上は費用とされないため課税所得を増額さ

せる項目などをいう。所得を増加させる原因として、各種費用につき損金算入限度額を超えた金額を会計上の費用として計上したことによるもののほか、固定資産の減価償却につき企業所得税法で定められた最短償却年数より短い期間で償却している場合や、税務上売上とみなされる無償提供商品がある場合等の要因がある。また、費用につき税務インボイスを取得しなかったため、所得の増加調整が行われていることもある。

むすび

中国では、1993年から、中国は市場経済への転換を加速させ、「企業基本会計準則」、「企業財務通則」、「行業会計制度」等一連の会計法律・法規が発布され、会計基準は本格化されているが、「税務」は依然として「会計」に多大な影響力を発揮していた。

税務と会計との調整はどの国でも問題となる。原点は違うから、実務上に様々な差異は存在している。中国では、むしろこのような問題は少ないほうである。なぜならば、会計基準の制定には税務の意思をそのまま伝えられたからである。会計基準は税務の諸法規や政府の意思に深く影響されている。そのため、税務と会計との調整は簡単となる。その反面、税務会計と財務会計との根本にある矛盾の点はそのまま企業の財務会計に反映している。これらの改革は、今後中国企業会計基準や税務調整の改革の方向であろう。

結 論

序論にも述べたように、本論文は、二つの目的がある。1つ目は、企業所得税の課税理論の整理と中国企業所得税の現状の検討である。2つ目は企業所得税制と会計制度との間の調和と是正である。

本論文の第1部は一つ目の問題を解決するための内容である。

まず、第1章では企業所得課税の根拠を整理した。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、独立課税説と代替課税説或いは法人擬制説と法人実在説という2つの学説に大別できる。この2つの学説に関して、法人擬制説の方がより受け入れられるが、様々な法人形態への配慮も必要である。今の世界各国の税制を見れば、企業所得に課税しないのはほとんどない。個人所得課税も企業所得課税も税収調達のために、戦時の臨時課税から一般の課税方式に変わってきたのが一般的である。

中国では、本格の企業所得税制は1980年代からである。歴史は短い、税収総額に占める割合は日本より高く、重要な税収である。かつて国内企業と外資企業に分けて、それぞれに違う税制を適応していたが、2008年から統一された。税制全体からみれば、中国では流通税を重視する傾向がある。

第2章では、法人税の課税根拠を整理した上、法人税と所得税との二重課税問題や統合問題を分析する。法人課税には、個人所得との二重課税への配慮が不可欠であるという結論を導くには何の問題もない。重要なのは、法人税二重課税調整の方法である。様々な調整方法があるが、法人税と配当課税の二重課税の排除、資金調達形態の中立性、配当政策の中立性や法人税（留保部分）と株式譲渡所得課税との二重課税の排除という4つの目標を実現することは共通している。これらの目標が実現されるかどうかはこれらの調整方法の優劣の判断基準になると考えられる。しかし、前述のように、最適解はない。どの方法にもメリットとデメリットが同時に存在するのが現実である。また、2つの課税調整方式の経済効果を比較し、帰属課税には、企業配分の促進効果と資金調達の中立性の面で有利であるという経済学的結論を得た。しかし、世界各国の二重課税の排除策を比較してみると、帰属課税方式を取り入れる国もあれば、他の効率の低い調整方式を取り入れる国もある。政府が財政政策を取り入れる時、経済学上の効率や公正というのは唯一の判断基準ではないと分かる。簡索性や政策効果や政治面など、様々な面の配慮をしなければならない。

第3章では、中国財政現状と中国企業の実質所得税負担を研究した。

中国財政現状をみれば、中国税制政策の所得税より流通税を重視するという特徴が分かる。そういう特徴は中国だけでなく、他の発展途上国にもよく見られるものである。流通税より所得税の捕捉率の方は低いのが原因の一つだと考えられる。徴税の便利などの目的で、流通税を中心として導入すれば、所得の再配分機能や社会資源の再配分が低下する。所得税などの直接税の改革は、これから、中国の税制の改革の重要な課題となっている。今検討中の不動産税、遺産税等はいずれも国民の所得にかかわる重要な税金で

ある。十分に検討した上の判断が必要である。

中国では、企業所得税という税金は、OECD 諸国と違い、税収の 20% ぐらい占める税金である。税収にとって、増値税に続き二番目の税目である。2008 年 1 月に、中国では新しい企業所得税法が実施された。新税法では内資企業と外資系企業の税率が 25% に統一された。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た。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高騰した背景の下に、新税法が実施されるようになった。

本章では、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た。全国の企業の税務データを入手するのが不可能であるから、上場企業を中心に研究を行った。上場企業の中、条件を満たした 905 会社の税務データを使い、企業の実質税負担率を計算してみる。2008 年の新税法は内資企業にとって減税に見えるが、実際にはどうなるかをデータで説明してみる。

結論から言えば、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。業種間の差が縮まる趨勢があるが、ばらつきはまだ大きい。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。「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。また、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。

第 4 章では、日本と中国との法人所得課税の税制を比較し、その計算構造や原則などの相違点を明らかにしたものである。個人所得課税にせよ、企業所得税にせよ、何れも戦時の臨時課税から一般の課税方式に変わってきたのである。今はほとんど比例税率に統一された。基本構造については、日本の場合、法人税の申告は確定決算主義である。法人の所得の金額は、法人の確定した決算に基づく利益金額を基礎として計算される。企業会計における財務会計上の企業利益は、財務会計上の収益から財務会計上の損費を控除して計算する。具体的には、財務会計上の確定決算に基づく当期純利益を基礎に、加算減算の調整が行われ、税法上の所得金額が計算される。2008 年新税法実施前に、中国では日本と違う仕組みをとっていた。申告表に財務会計上の収入と支出を全部記入してから、会計処理と税法の規定の異なるところのみを税務調整するようになっていた。しかし、日本の確定決算主義と違い、中国では、企業は月か四半期ごとに所得税を前納し、事業年度終了後、前納した税金の過不足を計算する仕組みを取っている。会計と税法との統合には、問題が起りやすい。

第 5 章では、企業所得税制と緊密に繋がっている中国企業会計制度を整理した。中国では、経済改革は 1980 年代から開始したが、会計制度の設立はそれより遅かった。1993 年以前の中国では、「税務会計」に基づく「財務会計」が存在していたと言われるが、事実上、企業会計処理規則は全部税収政策に従属していたのは現実である。つまり、「税

務」と「会計」は一本化していた。1993年に、中国では会社法が施行された。会社法の施行は、経済の発展に対して大きな影響を与えている。その現象の一つは、中国国内における会社の種類と数量が急増していることである。中国は市場経済への転換を加速させた。その中で、会計改革も実施された。「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」等一連の会計法律・法規が發布された。「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た。

また、中国の会計環境をめぐり、資産の公正価値を確定し難い、企業特に国有企業では、市場で完全に独立的な主体になり得ない、また大株主は財務情報の正確、公正にこだわりはしないという独特な特徴がある。如何に会社、会計に独立性を与えるかが問題となっている。

第6章は中国の徴税制度と企業所得税の税務調整を検討した。中国の徴税制度は、1994年の税制改革の際に大きく変更され、その後の新税制の創設や行政区域の変更などを受け、細かな修正を施されながら現在に至っている。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システムと地税システムの徴税分類が明確化された。中国では数十種類の税金を徴税しているが、いまだ立法機関の中国人民代表大会及び常務委員会によって法律の形で実施されたのが「個人所得税法」、「企業所得税法」、「車船使用税」だけである。その他は全部国務院の発行した条例の形で徴税が行われている。これは、中国の税法立法の問題だと考えられるだろう。

企業所得課税はどの国に対しても、国の税収の重要な構成となっているに間違いはない。中国でも、数字で表したように、財政収入の面でも、政府の経済統制の面でも、重要な税収である。政府の租税政策の影響で、企業の税負担率には大きな差が出てきているのは、第3章で示したとおりである。今まで中国の企業所得税制度を振り向いてみれば、政府が企業所得税の徴税と経済統制機能を重視し過ぎる傾向があった。この数年間の税制改革政策を分析すれば、企業に対する減税と規制の緩和が政府の方針となっている。このような改革はこれからも続くであろう。しかも、今までの政府頼りの経済成長方式をどこまで変えられるかは、中国経済の未来に影響する要素になると考えられる。企業所得税政策は財政政策の一環として、これからも重要な役割を果たすべきである。

参考文献

中国語

- 楊志勇[2005]『公共経済学』清華大学出版社。
- 陳共[1999]『財政学』中国人民大学出版社。
- 解学智[1992]『所得課税論』遼寧人民出版社。
- 郝碩博[2003]『所得課税的經濟分析』中国税務出版社。
- 高金平[2001]『新会計制度与税法差異分析』中国財政經濟出版社。
- 盖地[2006]「構建我国税務範式与模式探討」『現代財經』2006. 2。
- 蔣經法[2003]「我国企業所得稅改革及其會計問題研究」江西財經大學博士論文。
- 趙志耘、郭慶旺[1991]「促進經濟成長的財政政策分析」『当代經濟科学』1991年第1期。
- 劉劍文[1999]『所得稅法』北京大學出版社。
- 劉佐[2003]『中国税制概覽 2003年版』經濟科学出版社。
- 黃菊波、楊小舟[1996]「評財務會計与稅務會計的分離問題」『會計研究』1996年第4期。
- 湯業国[1997]「財務會計与稅務會計的分離是現代企業制度的必然要求」『會計研究』1997年第4期。
- 熊哲玲[1999]「會計環境与所得稅會計」『財經理論与实践』第20卷、第102期。
- 馮淑萍[2003]「对于我国当前環境下的會計國際化問題」『會計研究』2003年第2期。
- 中華人民共和國財政部[2010]『中国財政年鑑』(2009年版)中国財政雜誌社。
- 中華人民共和國統計局[2010]『中国統計年鑑』(2009年版)中国統計出版社。

日本語

- R・グード著、塩崎潤訳[1981]『法人税』今日社。
- アダム・スミス著、大内兵衛・松川七郎訳[1976]『諸国民の富』岩波書店。
- 白井邦彦[2002]「ED 勘定と法人税制」『亜細亜大学経済学紀要』第26巻第2号。
- 新井益太郎監修[2003]『現代税法の基礎知識』五訂版 ぎょうせい。
- 伊藤邦彦[2010]「法人税と企業所得税」『みずほ中国ヘッドライン』vol.8。
- 稲岡潔・中塚賢[2005]「税務会計とキャッシュフロー法人税」『経営情報研究』(摂南大学)第13巻第2号。
- 犬飼利弘[2002]「国際的調和をめざす中国の会計システム」『国際会計研究学会年報 2001年度』。
- 遠藤三郎[1998]『現代の財政理論』ナカニシヤ出版。
- 大島正克[1999]「中国国営企業における中国的責任会計の生成と発展」『経営論集』(亜細亜大学) 34(1)。
- 大島正克[2005]「中国における企業会計制度の復活と発展—中国企業会計の特質を探る—」『国際会計研究学会年報』2005年度。

近藤義雄[2002a]『中国現地法人の経営・会計・税務』（第2版）中央経済社。
 ——[2002b]『中国現地法人の企業会計制度—日中対訳』日本国際促進協会。
 謝少敏[1997]『中日の企業会計制度』創成社。
 税制調査会[1996]『法人課税小委員会報告』税制調査会。
 税制調査会[2000]『わが国税制の現状と課題』税制調査会。
 税理士法人トーマツ編[2011]『アジア諸国の税法』中央経済社。
 高橋和之編[2012]『世界憲法集』岩波書店。
 武田隆二[2002]『法人税法精説（平成14年版）』森山書店。
 張紅[2008]「会社法」『現代中同法講義』（第3版）法律文化社。
 郝仁平[2001]「社会主義市場経済とは何か？—漸進型移行経済と政府の役割—」南亮
 進・牧野文夫編『中国経済入門』日本評論社。
 金子宏[1996a]「法人税の性質と配当課税のあり方」『所得課税の法と政策所得課税の基礎
 理論下巻』有斐閣。
 ——[1996b]「法人税と所得税の統合—統合の諸類型の検討—」『所得課税の法と政策所
 得課税の基礎理論下巻』有斐閣。
 ——[2010]『租税法』弘文堂。
 栗原克文[2009]「法人税と所得税の統合問題—法人税と株式譲渡所得課税との調整を中
 心として—」『長崎大学経済学部研究年報』第25巻第4号。
 栗林隆[2005]『カーター報告の研究:包括的所得税の原理と現実』五絃舎。
 ——[2011]「カーター報告の教え—古典に学ぶ課税の公平—」『CUC[View & Vision]』32
 号。
 品川芳宣[1982]『課税所得と企業利益』税務研究会出版局。
 ——[2008]「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」『税大論叢40周年 記念論
 文集』。
 シャウプ使節団著、総合司令部民間情報教育局訳[1949]『日本税制報告書』。
 譚桂蓮[2006]『日本の法人税法と中国の企業所得税法についての比較研究の要約』公益
 財団法人租税資料館 未発表。
 富岡幸雄[2003]『税務会計学講義』中央経済社。
 中島弘人[1993]「財務会計と税務会計の接続に関する考察」『長野大学紀要』第15巻第1
 号。
 濱田洋[2010]「企業行動に対する租税の影響とその是正—トレード・オフ、ペッキング・
 オーダー仮説を参考に—」『一橋法学』第9巻第1号。
 水野忠恒[2011]『租税法』有斐閣。
 望月一央[2006]「中国における移転価格税制」『経営センサー』11月号 No.87。
 持田信樹[2009]『財政学』東京大学出版会。
 安田和子[2009]「中国税制の現状と企業の対応」『会計情報』Vol.390。
 山内ススム[2003]『法人税法要説』税務経理協会。
 李相如[2011]『会計国際化の研究』白桃書房。

英語

OECD. [2010], Revenue Statistics 2010—Special feature: Environmental Related Taxation, OECD Publishing.

CORBETT, J. and JENKINSON, T. [1997], How is Investment Financed? A Study of Germany, Japan, the United Kingdom and the United States, *The Manchester School*, Vol. 65, Issues.

ECKSTEIN, O. [1980], Tax Policy and Core Inflation, A study Prepared for the Use of the Joint Economic Committee, Congress of the United States.

FELDSTEIN, M. and FANE, G. [1973], taxes, Corporate Dividend Policy and Personal Savings: The British Postwar Experience, *Review of Economics and Statistics*. Vol. 55, No. 4.

GORDEN, R. H. and D. Jorgenson [1976], The Investment Tax Credit and Countercyclical Policy, *Parameters and policies in the U.S. economy*, Amsterdam: North-Holland Publ. Co., pp. 275-314.

MARSDEN, K. [1984], Links between Taxes and Economic Growth: Some Empirical Evidence, *World Bank Staff Working Papers*. 605.

MODILIANI, F. and MILLER, M. H. [1958], The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment, *American Economic Review*, Vol. 48, No. 3.

MUSGRAVE, R. A. [1968], The Carter Commission Report, *Canadian Journal of Economics*, Vol. 1, Issues 1.

MUSGRAVE, R. A. & Peggy B. Musgrave, [1980], *Public Finance in Theory and Practice*, 3ed.

謝 辞

本論文は、筆者が大阪産業大学経済研究科博士後期課程において行った研究成果とまとめたものです。ここでは、本研究が遂行し、学位論文をまとめるに当たり、支えてくれた皆様に感謝の意を表したいです。

博士論文執筆に際し、研究の方向づけから詳細にいたるまで、多くのご支援とご指導を賜りました、指導教官である戸谷裕之教授に深く感謝申し上げます。また、斉藤日出治教授、横山直子教授には副査として貴重な助言をいただきました。深く感謝いたします。

博士課程への進学など多大なご支援、ご指導を賜りました大津定美教授、津田勝之教授に感謝いたします。

また、博士論文を書き上げられたことに対して、これまでお世話になった方々に感謝を表します。

最後に、留学生活を支えてくれた妻、息子と母に感謝したい思います。本当にありがとうございました。

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%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	「中華人民共和国国営企業所得税条例」	国営企業	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	「中華人民共和国私営企業所得税暫定条例」	私営企業	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て企業に対し、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

付表2 企業所得税年度納税申告表(日本語訳)

企業所得税年度納税申告表

税款所属期間: 年 月 日至 年 月 日

納税人申告番号: □□□□□□□□□□□□□□□□

金額単位: 元(角分まで)

納税人名称:			
売上(営業)収入	行次	項目	金額
売上(営業)収入	1	売上(営業)収入(附表一)	
	2	投資収益(附表三)	
	3	投資転売純収入(附表三)	
	4	補助金	
	5	その他収入(附表一)	
	6	収入総額合計(1+2+3+4+5)	
控除項目	7	売上(営業)コスト(附表二)	
	8	主營業務税金及び附加	
	9	期間費用(附表二)	
	10	投資転売コスト(附表三)	
	11	その他の控除項目(附表二)	
	12	控除項目合計(7+8+9+10+11)	
納税所得額の計算	13	納税調整前所得(6-12)	
	14	加: 納税調整増加額(附表四)	
	15	減: 納税調整減少額(附表五)	
	16	納税調整後所得(13+14-15)	
	17	減: 乗越欠損(填附表六)(17≤16)	
	18	減: 免税所得(附表七)(18≤16-17)	
	19	加: 应补税投資収益已繳所得税額	
	20	減: 公益交付金額(附表八)	
	21	減: その他の扣除額(附表九)(21≤16-17-18+19-20)	
	22	納税税所得額(16-17-18+19-20-21)	
应纳税所得額の計算	23	適用税率	
	24	国内所得の納税額(22×23)	
	25	減: 国内投資所得の免税額	
	26	加: 国外所得の納税額(附表十)	
	27	減: 国外所得の免税額(附表十)	
	28	国内、外所得の納税額(24-25+26-27)	
	29	減: 免税額(附表七)	
	30	實際納税額(28-29)	
	31	予納比例	
	32	予納所得税額(30×31)	
	33	減: 期間中に、予納した所得税額	
	34	所得税額返還額	
	35	附: 前年度未納所得税額	
納税者声明: 此納税申告表は《中华人民共和国企業所得税暂行条例》及び実施細則に基づいて完成したもので、真実、完備である。			
法定代理人(サイン): _____ 年 月 日			
納税人印鑑:	代理申告機構の印鑑:	税務機関の受理印鑑:	
代理人:	代理人の登録番号:	受理人:	
申报日期: 年 月 日	代理申告期日: 年 月 日	受理期日: 年 月 日	

附表3 企业所得税年度纳税申报表(中国語)

企业所得税年度纳税申报表

税款所属期间： 年 月 日至 年 月 日

纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□

金额单位：元(列至角分)

纳税人名称：

行次	项 目	金 额
收入总额	1 销售(营业)收入(请填附表一)	
	2 投资收益(请填附表三)	
	3 投资转让净收入(请填附表三)	
	4 补贴收入	
	5 其他收入(请填附表一)	
	6 收入总额合计(1+2+3+4+5)	
扣除项目	7 销售(营业)成本(请填附表二)	
	8 主营业务税金及附加	
	9 期间费用(请填附表二)	
	10 投资转让成本(请填附表三)	
	11 其他扣除项目(请填附表二)	
	12 扣除项目合计(7+8+9+10+11)	
应纳税所得额的计算	13 纳税调整前所得(6-12)	
	14 加：纳税调整增加额(请填附表四)	
	15 减：纳税调整减少额(请填附表五)	
	16 纳税调整后所得(13+14-15)	
	17 减：弥补以前年度亏损(填附表六)(17≤16)	
	18 减：免税所得(请填附表七)(18≤16-17)	
	19 加：应补税投资收益已缴所得税额	
	20 减：允许扣除的公益救济性捐赠额(请填附表八)	
	21 减：加计扣除额(请填附表九)(21≤16-17-18+19-20)	
	22 应纳税所得额(16-17-18+19-20-21)	
应纳税所得额的计算	23 适用税率	
	24 境内所得应纳所得税额(22×23)	
	25 减：境内投资所得抵免税额	
	26 加：境外所得应纳所得税额(请填附表十)	
	27 减：境外所得抵免税额(请填附表十)	
	28 境内、外所得应纳所得税额(24-25+26-27)	
	29 减：减免所得税额(请填附表七)	
	30 实际应纳所得税额(28-29)	
	31 汇总纳税成员企业就地预缴比例	
	32 汇总纳税成员企业就地应预缴的所得税额(30×31)	
	33 减：本期累计实际已预缴的所得税额	
	34 本期应补(退)的所得税额	
	35 附：上年应缴未缴本年入库所得税额	

纳税人声明：此纳税申报表是根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其实施细则和国家有关税收规定填报的，是真实的、完整的。

法定代表人(签字)： 年 月 日

纳税人公章：	代理申报中介机构公章：	主管税务机关受理专用章：
经办人：	经办人执业证件号码：	受理人：
申报日期： 年 月 日	代理申报日期： 年 月 日	受理日期： 年 月 日