

## 資産課税の日中比較に関する一考察

伍 躍

はじめに

### 一、いわゆる資産課税

- 1、由来
- 2、根拠

### 二、日本の資産税制

- 1、構成
- 2、税収
- 3、課題

### 三、中国の資産税制

- 1、構成
- 2、税収
- 3、課題

おわりに

キーワード：資産課税、資産税制、比較研究、  
日本、中国

### はじめに

2013年11月9日～11日に開かれた中国共産党第18期中央委員会第3回全体会議では「改革の全面的深化における若干の問題に関する中共中央の決定」という決議文が採択された。そのなかで、今後数年にわたる中国の財政と税制の改革方向について、「法制度の整備、権限の明確化、税制改革、税負担の安定、予算の透明化、効率の向上をすることを通して、現代的な財政制度の建立を成し遂げなければならない」と指し示している<sup>1</sup>。2014年3月、李克強・中国国務院総理が全人代での「政府工作報告」のなかで税制改革について言及する際に、「房地產税と環

境保護税の立法」を挙げた<sup>2</sup>。その後、上海財經大學公共政策と治理研究院教授・胡怡建は、中国政府系のシンクタンクである中国社会科学院が発行する新聞紙・『中国社会科学報』に「中国税制改革の四大目標」を題する論文を寄稿した。そのなかで、房地產税の改革目標について次のように説明している。それは、房地產の開発・売買を対象に課税するという基礎税制に基づいて、房地產所有者個人を対象に「房地產税」を課すことを通して、房地產の開発・売買・所有を課税対象とする房地產税の制度を作り、資産税がもつ富の再分配の機能を発揮し、分配の公平を促進し需給の調節を行う、ということである。なお、房地產税の導入については、彼は、全人代で立法されたあと、政府が改革を行うことを通して、房地產税の導入を税収法定原則を確立するための突破口にしたい、と指摘している<sup>3</sup>。胡怡建教授の説明の中で注目すべき点は2つがあると思われる。それは、不動産の開発・譲渡・所有の各段階への課税、および税収法定原則の確立、ということである。

さらに、2014年6月30日、中国共産党中央委員会政治局が会議を開き、『深化财税改革総体方案』を議論し可決した。この『方案』が「财税改革」の対象として挙げられたのは、予算管理制度と税収制度の改革、国と地方の財政関係

<sup>1</sup> 「中国共産党第18届中央委員会第3次全体会議公報」、『人民日報』、2013年11月13日。

<sup>2</sup> 「政府工作報告」、人民網、<http://lianghui.people.com.cn/2014npc/n/2014/0305/c376646-24535026.html> (2014

年6月1日にアクセス)。

<sup>3</sup> 胡怡建「中国税制改革の四大目標」、『中国社会科学報』、2014年4月9日、第581号。

の調整であり、この「財税改革」の目標について、同『方案』は、2020年に「現代財政制度」を樹立することとしている<sup>4</sup>。その後、中国政府の財政部（＝財務省）の楼繼偉部長（＝大臣）は、新華社記者とのインタビューのなかで、税収制度改革の対象について、増殖税、消費税、資源税、環境保護税、房地產税、個人所得税を挙げた<sup>5</sup>。

土地国有の中国でいう「房地產税」とは、日本流で言えば、いわゆる「保有する家屋建物に課す固定資産税」である。この税の導入については、すでに10年以上の時間をかけて議論してきて、上海市や重慶市においては試験的に導入したが、全国的には未だ導入されていない。こうしたことから、中国政府が、房地產税の設計と導入時期などについて、諸般の事情を考慮しながら、慎重に探ってつづけている、ということが窺える。

房地產税をはじめとする中国資産税制については、中国進出というビジネス的な要請から、納税のための紹介はあるが、現在中国税制における資産課税、および比較税制の観点から見た日中間資産税制の異同についての研究は、皆無に等しいと言っても過言ではなからう。

本稿では、現在税制における資産課税の基本原理を確認したうえで、日中資産税制の比較を通して、中国における資産税制の確立に向けての検討すべき課題を確認していきたい。

## 一、いわゆる資産課税

### 1、由来

資産課税の歴史は、けっして近代税制が確立

されてから始まったのことはない。日本も中国も、昔から資産に対する課税が行われた。

日本の鎌倉時代後半から戦国時代にかけては、家屋の棟数に応じて賦課する棟別銭は、資産として家屋を対象とする家屋税である。最初は社寺の修造をおもな目的としたが、賦課の権限は朝廷の許可と国の守護の協力を得た社寺の造営責任者にあった。室町時代以後、棟別銭賦課の許可権限は室町幕府に移った。たとえば、応永十九年（1412）、幕府は東寺造営のため、尾張・越中・丹後・備前・備後に棟数に応じて棟別銭を課した。寺社造営のほか、幕府は財源補填のためにも棟別銭を課した。その賦課頻度の増加により、本来の臨時課税であった棟別銭は次第に恒常的な課税へと定着していった。戦国時代に入って、一国にわたる棟数の基本台帳が作成され、田畑一段を単位に賦課する段銭と棟別銭が大名の支配規模を示すものとなった。この時期、検地に基づく税制改革の結果、一棟あたりの負担は、約50～100文という重いものであった<sup>6</sup>。永正十五年（1518）、近江の朽木氏が領内の343軒の家屋に対し、一軒につき100文、合計34貫300文の棟別銭を徴収した<sup>7</sup>。なお、天文四年（1535）、陸奥の伊達氏が領内で徴収した段銭は6,826貫720文、棟別銭は1,642貫500文であった、という<sup>8</sup>。

これに対し、中国における資産課税の歴史は、紀元前に遡ることができる。『孟子』の記録によれば、夏の時代（BC21世紀～BC16世紀）から土地を対象とする課税、つまり1戸当たり50畝の土地を授与し、その土地を対象に年収穫額

<sup>4</sup> 新華社「習近平主持政治局會議、審議通過戶籍改革意見等」、2014年06月30日。[http://news.xinhuanet.com/politics/2014-06/30/c\\_1111388165.htm](http://news.xinhuanet.com/politics/2014-06/30/c_1111388165.htm)（2014年7月13日にアクセス）。

<sup>5</sup> 新華社、「一場關係國家治理現代化的深刻改革—財政部部長樓繼偉詳解深化財稅體制改革總體方案」、2014年7月3日。[http://news.xinhuanet.com/2014-07/03/c\\_1111449207.htm](http://news.xinhuanet.com/2014-07/03/c_1111449207.htm)（2014年7月13日にアクセス）。

<sup>6</sup> 『日本史大事典』第6巻（東京、平凡社、1994年）、第627頁。

<sup>7</sup> 柴辻俊六『戦国大名領の研究：甲斐武田氏領の展開』（東京、名著出版、1981年）、第146頁。なお、同書第2章「戦国大名の構造」第4節「戦国期の棟別役」、第142-169頁を参照。

<sup>8</sup> 棟別銭について、黒嶋敏「棟別銭ノート—中世の賦課の変質過程」、『史学雑誌』、第107巻11号、1998年11月、第43-60頁を参照。

の1割を課徴するシステムがすでに存在したことが分かる<sup>9</sup>。前漢時代、武帝治世の元光六年(BC129)の冬より、「初算商車」、つまり国家は商人が所有する車両船舶を対象に課税しはじめた<sup>10</sup>。唐の時代、徳宗建中四年(783)六月、「初税屋間架」、つまり家屋を対象とする資産税の徴収が開始された<sup>11</sup>。

しかし、いずれにしても、こうした近代以前の資産課税は、あくまで為政者の財政的要求を支えるものに過ぎず、公共サービスに必要な資金を調達する、あるいは景気を調整するほか、富の再分配などの役割を担う近代的な資産課税とは異なるものである。近代的な資産税制の成立について言えば、日本では明治6年(1873)の「地租改正」に遡れるのに対し、中国の資産税制はこれから述べるように未だ発展途上にあると考えられる。

## 2. 根拠

資産課税とは、課税庁(たとえば、国や地方公共団体など)が、個人や法人の資産や財産の取得や保有などに着目して課税することである。近代的な複合税制のもと、日本をはじめとする先進諸国の税制においては、所得課税や消費課税のほか、資産課税が「補完的」存在であると言ってよい。というのは、所得の稼得と財貨・サービスの消費だけでは捉えきれない税負担能力、つまり資産がもつ担税力に租税負担を求めるからである。これは、近代税制が有する公平・中立・簡素という三大原則の公平原則、さらに言えば近代法の基本原理でもある平等原則からの要請に基づくものである。たとえば、経済生活を営むために会社に勤めたり事業を営んだりすることによって給与や事業の利益を稼得した人は税負担を求められる一方で、相続により多

額の資産を取得し利益を得た人は税負担を求められない、ということは、公平の原則に反するものであるに違いない。さらに、同じ所得水準、消費水準であっても、不動産などの資産を保有しているかどうかで社会構成員の経済力に差が出てくるが、負担する所得税あるいは消費税にはその差が現れてこない。このように、単なる財政的な目的のみならず、社会の公平を維持するためにも、資産の取得や保有などに着目した税が必要となる。

さらに、租税の負担能力、すなわち担税力をはかるための尺度の比較からも、資産課税がもつ優れた点を見出すことができる。20世紀に入って、租税を納付することは国民の当然の義務であり、税負担は各人の担税力に応じて配分されるべきである、という考え方は支配的になった。各人の経済的に負担能力である担税力をはかる尺度は、所得・資産・消費の3つを挙げることができる。そのなかで、所得がすべて正確に把握されるわけではないが、累進税率の適用が可能であるほか、人的諸控除や「負の所得税」などの制度を通じて最低生活水準の維持も可能である、などのことから、所得は富の再分配や社会保障の充実の要請に最もよく合致する尺度である、とすることができる。これに対し、消費と資産がもつ尺度としての機能はやや劣るものであると言ってよい。消費は担税力をはかる機能を有するものの、消費課税対象の選定の仕方によっては、逆進的となりやすい、という欠点が存在している。資産は担税力をはかることができるが、資産性所得捕捉の困難さ、勤労性所得との負担のバランスをどう考える、およびキャッシュフローがないところに課税する難しさ、などがあるため、税制の中心に

<sup>9</sup> 楊伯峻『孟子訳注・滕文公章句上』(北京、中華書局、1960年)、第118頁。だが、異なる見解もある。項懷誠主編『中国財政通史・中国財政起源和夏商西周卷』、北京、中国財政経済出版社、2006年、第163-168頁。

<sup>10</sup> (後漢)班固『漢書』(北京、中華書局、1962年)、巻六、武帝本紀、第165頁。

<sup>11</sup> (後晋)劉昫『旧唐書』(北京、中華書局、1975年)、巻十二、徳宗本紀上、第336頁。

表1、OECD諸国における所得・消費・資産課税等の割合の国際比較（国税）

所得課税合計(34か国中8位)		消費課税(34か国中29位)		資産課税等(34か国中12位)	
アメリカ	91.4%	エストニア	83.6%	スウェーデン	21.9%
カナダ	76.4%	スロベニア	75.8%	フランス	12.1%
オーストラリア	71.1%	スウェーデン	75.3%	ルクセンブルク	10.5%
ニュージーランド	57.9%	ポーランド	73.8%	オーストリア	9.8%
ベルギー	56.7%	フィンランド	69.2%	イギリス	9.2%
ノルウェー	54.8%	スロバキア	66.8%	韓国	8.9%
イタリア	54.5%	トルコ	65.4%	イスラエル	8.4%
<u>日本</u>	<u>53.5%</u>	メキシコ	64.6%	ハンガリー	6.5%
デンマーク	52.5%	ギリシャ	61.5%	イタリア	5.8%
スペイン	52.1%	チェコ	61.1%	トルコ	5.6%
イギリス	49.4%	ハンガリー	60.8%	アイスランド	5.5%
ルクセンブルク	48.9%	ポルトガル	58.3%	<u>日本</u>	<u>5.2%</u>
アイルランド	47.2%	スイス	56.6%	スイス	4.9%
オランダ	46.5%	ドイツ	55.6%	アイルランド	4.1%
オーストリア	44.9%	アイスランド	55.3%	オランダ	4.0%
チリ	44.2%	チリ	54.8%	ギリシャ	3.6%
フランス	43.4%	イスラエル	52.6%	ポルトガル	3.6%
ドイツ	42.4%	オランダ	49.5%	フィンランド	2.8%
韓国	42.4%	アイルランド	48.8%	ノルウェー	2.3%
アイスランド	39.2%	韓国	48.7%	デンマーク	2.3%
イスラエル	39.0%	スペイン	47.3%	ドイツ	2.0%
スイス	38.5%	オーストリア	45.2%	ポーランド	1.4%
ポルトガル	38.1%	デンマーク	45.2%	メキシコ	1.1%
チェコ	37.8%	フランス	44.5%	チェコ	1.1%
ギリシャ	34.8%	ノルウェー	42.9%	アメリカ	1.1%
メキシコ	34.3%	ベルギー	42.3%	チリ	1.0%
スロバキア	33.2%	ニュージーランド	41.9%	ベルギー	0.9%
ハンガリー	32.7%	イギリス	41.4%	スペイン	0.7%
トルコ	29.0%	<u>日本</u>	<u>41.3%</u>	スロベニア	0.4%
フィンランド	28.0%	ルクセンブルク	40.5%	オーストラリア	0.2%
ポーランド	24.7%	イタリア	39.7%	ニュージーランド	0.2%
スロベニア	23.8%	オーストラリア	28.7%	スロバキア	0.0%
エストニア	16.4%	カナダ	23.6%	カナダ	0.0%
スウェーデン	2.8%	アメリカ	7.5%	エストニア	0.0%
OECD諸国平均	43.6%	OECD諸国平均	52.1%	OECD諸国平均	4.3%

出典：http://www.mof.go.jp/tax\_policy/summary/condition/018.htm（2014年8月29日に確認）

することが難しい。このように、実際の制度においては、所得税を中心としながら、これに資産税および消費税を適度に組み合わせ、所得・消費・資産の間でバランスのとれた税制が構築された<sup>12</sup>。表1からわかるように、OECDに加盟している34カ国のほとんどは税制の中心を所得課税もしくは消費課税に置いているが、資産課税を税制の中心にする国は1つもないことから、租税体系における資産税制の位置づけが窺える。

## 二、日本の資産税制

### 1、構成

日本現行の資産税制の構成は、およそ以下のようなものである（表2、日本現行資産税制）。

これらの税目は、それぞれの機能を持っている。この点については、簡単に述べておきたい。

①相続税は、人の死亡を契機として、相続などにより財産が移転した場合に課税されるもの

である<sup>13</sup>。相続税が持つ機能については、死亡した人（＝被相続人）が生前において受けた社会・経済上の要請に基づく税制上の特典や負担の軽減などにより蓄積した財産を清算すること、相続により相続人が得た偶然の富の増加に対し、その一部を税として徴収することを通して、相続した者としなかった者との間の負担の均衡を図り、併せて富の過度の集中を抑制すること、などを挙げることができよう。

②贈与税は、贈与によって財産が移転する機会に、その財産に対して課される租税である<sup>14</sup>。このように、贈与税は、相続税の負担を回避する行為を防止するための機能を持っている。

③地価税は、個人又は法人が保有する国内にある土地および借地権を対象に課される租税である<sup>15</sup>。その主たる機能は、公共的性格を有する資産である土地に対する適正・公平な税負担を確保することにある。経済状況の変化により、1998年以降、地価税の課税は停止することと

表2、日本現行資産税制

分類		税目	法律
国税		①相続税	相続税法
		②贈与税	
		③地価税（1998年以降、課税停止）	
		④印紙税	
		⑤登録免許税	
地方税	都道府県税	⑥固定資産税（大規模固定資産税）	地方税法
		⑦不動産取得税	
	市町村税	⑧固定資産税	
		⑧特別土地保有税（2003年以降、新規課税停止）	
		⑨事業所税	
		⑩都市計画税	

出典：財務省HP・「国税・地方税の税目・内訳」[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/condition/001.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/001.htm)（2014年6月24日にアクセス）。金子宏は上記と異なる分類を提示している。金子宏『租税法（第十七版）』、第15頁。

<sup>12</sup> 金子宏『租税法（第十七版）』（東京、弘文堂、2012年）、第80-81頁。

<sup>13</sup> 『相続税法』、第一章第一条の三。日本税理士会連合会『税務六法』（東京、ぎょうせい、2012年）、法令編Ⅰ、第1403頁。

<sup>14</sup> 『相続税法』、第一章第一条の四。日本税理士会連合会『税務六法』、法令編Ⅰ、第1403頁。

<sup>15</sup> 『地価税法』、第一章第五条。<http://law.e-gov.go.jp/htmlldata/H03/H03HO069.html>（2014年8月30日に確認）

なっている。

④印紙税は、経済取引に伴い作成される契約書や領収書をはじめとする広範な文書に対して軽度の負担を求める租税である<sup>16</sup>。通常、資産の運用と当事者間の移転に基づく経済取引は、何らかの経済的利益を生じるものである。そのため、経済取引を円滑に行えることを目的とする文書の背後に存在する担税力を見出し、一定の負担を求めるのである。

⑤登録免許税は、登記等、つまり不動産や商業の登記、登録、および人または事業に対して交付した特許、免許、許可、認可、認定、指定及び技能証明に対する課税である<sup>17</sup>。通常、上記のような登記の背後には担税力が存在すること、その登記により利益を生じ担税力を持つようになることなどから、応分の負担を求めるのである。

⑥固定資産税は、固定資産、つまり土地、家屋及び償却資産を所有することに基づいて、その所有者を対象に課される租税である<sup>18</sup>。その機能は、当該固定資産の保有と所在地方自治体（市町村又は都道府県）の行政サービスとの間における受益関係が存在するため、行政サービスに必要な費用を当該固定資産の価値に応じて負担してもらうことにある。

⑦不動産取得税は、不動産を取得した者が当該不動産の所在の道府県に対し納付する租税である<sup>19</sup>。これは、その不動産を取得する背後にある担税力に着目して課される租税である。

⑧特別土地保有税は、1970年代初頭に金融緩和の影響により地価が急騰したことを背景として、1973年度税制改正において土地保有に伴う

管理費用の増大を通じて土地投機を抑制し、併せて土地の供給及び有効利用の促進に資することを目的として創設された租税である。土地の所有者と取得者は土地の取得と保有により、土地の取得価格を課税標準に土地所在の市町村に対し、土地を取得してから10年間に限って納付するものである<sup>20</sup>。その後、経済状況の変化により、2003年度以降の保有分及び取得分については、新たに課税されないのである。

⑨事業所税は、人口30万人以上の指定都市等が、都市環境の整備及び改善に関する事業に要する費用に充てることを目的として、人口・企業が集中し、都市環境の整備を必要とするこれらの都市の行政サービスとその所在する事業所等との受益関係に着目して、事業所に対して課する目的税である<sup>21</sup>。

⑩都市計画税は、都市計画法に基づいて行う道路・公園・下水道等の都市施設の建設・整備などの都市計画事業や土地区画整理法に基づいて行う土地区画整理事業に要する費用に充てるため、都市計画法に規定する都市計画区域のうち市街化区域内の土地と家屋に対して、その価格を課税標準として課する市町村の目的税である<sup>22</sup>。

## 2、税収

これらの税目は、税収（国税と地方税）構成比から見た資産課税のウエイトは、決して無視することができない。たとえば、2012年度の国税税収総額（決算額）の45兆283億円に対し、相続・贈与税収入が1兆430億円、印紙収入が1兆032億円、全体で2兆462億円となっている。国税収入に占める割合は約5.4%となっている。

<sup>16</sup> 『印紙税法』、第一章第二条、別表第一。日本税理士会連合会『税務六法』、法令編Ⅰ、第1801、1810-1817頁。

<sup>17</sup> 『登録免許税法』、第一章第二条。日本税理士会連合会『税務六法』、法令編Ⅰ、第1851頁。

<sup>18</sup> 『地方税法』、第三章第二節。日本税理士会連合会『税務六法』、法令編Ⅰ、第2405-2466頁。

<sup>19</sup> 『地方税法』、第二章第四節。日本税理士会連合会『税

務六法』、法令編Ⅰ、第2249-2274頁。

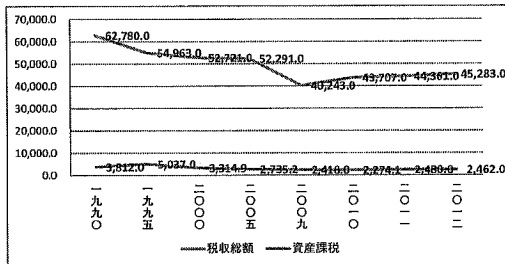
<sup>20</sup> 『地方税法』、第三章第八節。日本税理士会連合会『税務六法』、法令編Ⅰ、第2480-2519頁。

<sup>21</sup> 『地方税法』、第四章第五節。日本税理士会連合会『税務六法』、法令編Ⅰ、第2532-2553頁。

<sup>22</sup> 『地方税法』、第四章第六節。日本税理士会連合会『税務六法』、法令編Ⅰ、第2553-2554頁。

さらに、図1の国税総額と資産税額の推移から、景気の動向に大きく左右されない安定的な税収源となっていることもわかる。

図1、国税総額と資産税額の推移(単位:10億円)



出典：総務省統計局『第六十三回 日本統計年鑑 平成26年』(東京、総務省、2014年)、第152頁。

一方、地方税については、資産課税の重要性が一層見えてくる。まず、道府県税の収入に占

める資産課税の税額とその推移を見てみよう。

表2から、1995年度から2010年度にかけて、道府県税に占める資産課税の割合は、基本的には1割未満であることがわかる。たとえば、2010年度の道府県税の総額14,026兆円に対し、資産課税税収額はその2.74%に相当する0.3842兆円であった。

次には、市町村税の収入に占める資産課税の税額とその推移を見てみよう。

表3から、1995年度から2010年度にかけて市町村税に占める資産課税の割合は、およそ5割程度維持されていることがわかる。たとえば、2010年度の道府県税の総額20,290兆円に対し、資産課税税収額はその51.99%に相当する

表2、道府県税総額と資産課税税額の推移(単位:10億円)

税目 \ 年度	1995	2000	2005	2008	2009	2010
道府県税総額	13,909.0	15,585.0	15,227.0	17,928.0	14,655.0	14,026.0
資産課税小計	798.0	578.0	493.0	463.0	423.0	384.2
不動産取得税	788.0	567.0	477.0	445.0	404.0	379.0
固定資産税(特例)	10.0	11.0	16.0	18.0	19.0	5.2

出典：総務省統計局『第六十三回 日本統計年鑑 平成26年』、第171頁。

表3、市町村税総額と資産課税税額の推移(単位:10億円)

税目 \ 年度	1995	2000	2005	2008	2009	2010
市町村税総額	19,766.0	19,961.0	19,577.0	21,630.0	20,528.0	20,290.0
資産課税小計	10,162.0	10,725.0	10,396.3	10,427.8	10,436.0	10,547.9
固定資産税	8,430.0	9,041.0	8,862.0	8,876.0	8,874.0	8,961.0
特別土地保有税	121.0	42.0	4.3	3.8	2.0	2.9
都市計画税	1,304.0	1,318.0	1,233.0	1,225.0	1,233.0	1,255.0
事業所税	307.0	324.0	297.0	323.0	327.0	329.0

出典：総務省統計局『第六十三回 日本統計年鑑 平成26年』、第171頁。

表4、地方税収に対する資産課税の割合(1995~2010)

年度	地方税総額(10億円)	地方資産課税総額(10億円)	対地方税総額比(100%)
1995	33,675.0	10,960.0	32.55
2000	35,546.0	11,303.0	31.80
2005	34,804.0	10,889.3	31.29
2008	39,558.0	10,890.8	27.53
2009	35,183.0	10,859.0	30.86
2010	34,316.0	10,932.1	31.86

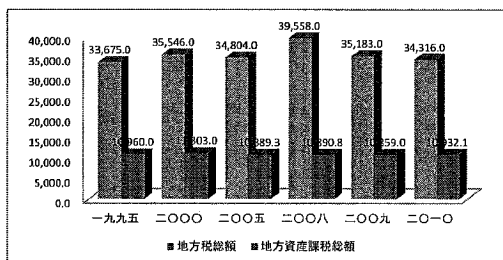
出典：表2、表3。

10.5479兆円であった。しかも、市町村税の資産課税分のうち、固定資産税が占める割合は常に8割以上であることから、市町村の財政運営に対する固定資産税の重要性が窺える。

上記の表2と3を総合して、地方税収に占める資産課税の割合を見出すことができる(表4)。

表4によれば、地方資産課税の税額は、常に地方税収総額の3割程度を占めることがわかる。しかも、下記のグラフ(図2)からも、地方資産課税税収総額の推移は、過去10数年にわたり比較的安定していたこともわかる。

図2、地方税総額と地方資産課税総額の推移  
(単位：10億円)



出典：表4。

要するには、国税収入に占める割合に対し、資産課税が地方税収に占める割合は非常に大きいであることがわかる。特に、地域住民を対象に行政サービスを提供する各市町村にとって、資産課税が非常に重要な税制上の柱である。

### 3、課題

2000年7月、政府税制調査会が『我が国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－』を題する答申を政府に提出した。その序説なかで、日本社会が直面する諸問題について、次のように指摘している<sup>23</sup>。

- ①「少子・高齢化の進展」と「人口の減少」
- ②「情報化を伴う国際化の進展」により企業

活動と金融取引の多様化、経済のストック化、ライフスタイルの多様化など様々な構造変化。

③バブル崩壊後の経済低迷および膨大な財政赤字の累積

など、である。さらに、同答申は、所得動向を分析し、「所得格差・資産格差が拡大する傾向にある」と指摘している<sup>24</sup>。それらの問題を解決するために、同答申は、「21世紀に向けて明るい展望を拓き、「公正で活力ある社会」を実現するため経済社会のシステム全体の根本的な改革」が必要としている<sup>25</sup>。

資産税制分野において検討しなければならない相続税制の課題として、同答申は次のように指摘している。

1) 相続税がごく一部の資産家層のみを対象に負担を求める税となっていること。

2) 相続課税について、富の再分配機能や財源調達機能に鑑みて、対象者の範囲等のあり方を見直していく余地があること。

3) 経済のストック化が進展し、高齢者層に資産の相当部分が集中しており、相続課税の担税力を有する層が広がってきていること。

4) 高齢化の進展により、相続財産がある程度の資産をすでに蓄積している者に移転することになるため、その相続財産が相続人の経済的基盤を形成するという意味合いが相対的に薄れつつあり、さらに少子化の進展が、(平均的に見ると)相続で取得する財産額の拡大を意味すること。

こうした状況を踏まえて、同答申が示した相続税制改革の方向とは、「ごく一部の資産家層を対象に課税するという従来の位置付けから、より広い範囲に課税していく」ということである<sup>26</sup>。

<sup>23</sup> 政府税制調査会『我が国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－』、2000年、第2頁。  
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichof.html> (2014年7月21日にアクセス)

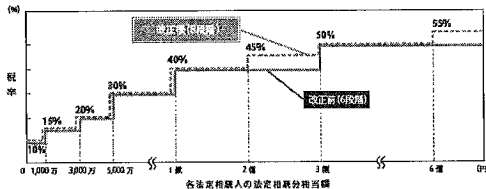
<sup>24</sup> 同注23、第41頁。

<sup>25</sup> 同注23、第2頁。

<sup>26</sup> 同注23、第290-303頁。加藤浩「資産課税改革の動向と展望－相続税・贈与税に係る論点をめぐって－」、『レファレンス』、国立国会図書館、2013年10月、第38頁。

この答申が公表されて以来、政府と与党が資産税制の見直しについて議論を重ねてきた。その議論の一部が2013年の税制改正に反映されるようになった。上記の相続税制については、改革に「必要な税制上の措置」として「課税ベースの拡大」、「税率構造の見直し」、などの税制改正が行われた。たとえば、課税ベース拡大の観点から、2015年1月1日より、相続税の基礎控除を「現行の「5000万円+1000万円×法定相続人数」から「3000万円+600万円×法定相続人数」に引き下げた。相続税の税率構造の見直しについては、同じく2015年1月1日より、現行の10%、15%、20%、30%、40%、50%のほか、45%と55%の税率を新設した（図3参照）。

図3、相続税の税率構造



出典：総務省「地方税法等の一部を改正する法律の概要」（注27を参照）。

このように、相続税の基礎控除を40%も縮減するとともに、6億円を超える相続財産に55%の最高税率を適用するなど税率構造を見直し、

表5、中国現行資産税制

分類	税目	法律等
地方税	①房産税	中華人民共和国房産税暫行條例
	②城鎮土地使用税	中華人民共和国城鎮土地使用税暫行條例
	③耕地占用税	中華人民共和国耕地占用税暫行條例
	④契稅	中華人民共和国契稅暫行條例
	⑤車船税	中華人民共和国車船税法
国・地方	⑥資源税	中華人民共和国資源税暫行條例
国税	⑦船舶トン税	中華人民共和国船舶トン税暫行條例

出典：国家税務総局『中華人民共和国税収基本法規』（北京、中国税務出版社、2012年）。

相続税の再分配機能を回復し、格差の固定化を防止するため、制度上大幅強化となった。

地方税の分野においては、景気回復と社会基盤整備などの観点から、固定資産税の税制改正が行われた。たとえば、2014年4月1日より、東日本大震災に係る津波により甚大な被害を受けた区域における土地及び家屋に係る固定資産税の課税免除措置等を1年延長すること、新築住宅に係る固定資産税の税額の減額措置を2年延長すること、および耐震改修が行われた既存建築物に係る固定資産税の税額の減額措置を創設すること、などがある<sup>27</sup>。

以上は、日本現行資産税制の概要であるが、以下では、中国の資産税制について説明していきたい。

### 三、中国の資産税制

#### 1、構成

中国国家税務総局が編纂した『中華人民共和国税収基本法規』の分類によれば、中国の資産税制は下記のように構成される（表5）。

国家税務総局管下の税収科学研究所の所長・劉佐が編纂した『中国税制概覧』は、上記の分類に従うが<sup>28</sup>、研究者の関心によるためか、ほかの分類もある。たとえば、平野嘉秋は『中国

<sup>27</sup> 総務省「地方税法等の一部を改正する法律の概要」。  
[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000283837.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000283837.pdf)  
 (2014年8月2日に確認)

<sup>28</sup> 劉佐『中国税制概覧（2010）』（北京、経済科学出版社、2011）。

の租税制度』のなかで、房産税・城鎮土地使用税・車船税を中国財産税制の構成要素として挙げている<sup>29</sup>。ほかに、朱為群らが「中国財産税の公平性分析」のなかで財産税として列挙したのは、城鎮土地使用税・房産税・契税・車船税である<sup>30</sup>。

以下では、後の議論を理解していただくため、中国資産税制を構成する上記の①～⑦の諸税目の概要についてやや詳しく紹介しておきたい。

#### ①房産税

【課税対象地域】都市・県人民政府所在地の町・省（自治区・直轄市）の人民政府の許可を得て設立した鎮・省（自治区・直轄市）の人民政府が指定した工業ないし鉱業の企業所在地である。ただし、上記対象地域にある農村は課税の対象外である<sup>31</sup>。要するに、農村地域や規模の小さい町の家屋は房産税の課税対象ではない。

【納税義務者】房産としての家屋の状態によって異なる。

所有者：課税対象とする家屋の所有者。

管理者：課税対象とする家屋は「全民所有」、つまり国有の場合。

担保権者：課税対象とする家屋を担保に差し出された場合。

代理管理者・使用者：課税対象とする家屋の所有者・管理者・担保権者がいずれも確定できない場合。

【課税標準】従価課税と従リース課税の二種類がある。

従価課税：家屋原価から減価償却額を差し引いた残額を課税価値として計算し徴収する。ここで注目すべき点としては、家屋原価の確定根拠と減価償却額の算出方法である。

家屋原価の確定根拠は下記の通りである。

1) 納税義務者の固定資産勘定科目に記載された金額によって確定する。

2) 固定資産勘定科目に未記入であるが、関連する財務制度に規定によって、家屋の累計建設費用がすでに固定資産標準に達した家屋である場合、累計建設費用によって確定する。

3) 原価が不明な家屋については、所轄の税務機関が同類の家屋を参考にしてその家屋の原価を評価することができる。

4) 購入した家屋については、購入価格によって確定する

5) 家屋原価は家屋を切り離すことのできない水道・暖房・ガス・電気設備については、家屋の原価に算入する。

減価償却額の計算式は、家屋原価×減価償却率（10%～30%）＝減価償却額、であるが、具体的な減価償却率は、各省（自治区・直轄市）の人民政府が決定する。たとえば、北京市と四川省の減価償却率は30%である。

従リース課税：家屋のリース料収入によって計算し徴収する。

【税率】従価課税と従リース課税にはそれぞれ異なる税率が適用される。

従価課税：課税価値の1.2%。

従リース課税：リース料収入の12%。

#### 【税額計算】

従価課税：課税価値×税率（1.2%）。

従リース課税：リース料収入×税率（12%）。

【免税対象家屋】『中華人民共和國房産税暫行條例』によれば、下記の五種類の家屋は房産税の課税対象から除外される。

1) 国家機関・人民団体・軍隊の自家用家屋。

2) 国家財政官庁より事業経費の支給を受ける組織の自家用家屋。

<sup>29</sup> 平野嘉秋『中国の租税制度』（東京、大蔵財務協会、2012年）、第七章、第853-943頁。

<sup>30</sup> 朱為群・曾軍平・董文秀「中国財産税の公平性分析」、『財政金融研究』、2012年第6期、第86-92頁。

<sup>31</sup> 『中華人民共和國房産税暫定條例』。国家税務総局『中華人民共和國税収基本法規』（北京、中国税務出版社、2012年）、第174-175頁。

- 3) 宗教寺院・公園・名所旧跡の自家用家屋。
- 4) 個人所有の非営業用の家屋。
- 5) 財政部から許可を得た免税するその他の家屋。

## ②城鎮土地使用税

【課税対象地域】都市・県人民政府所在地の町・省（自治区・直轄市）の人民政府の許可を得て設立した鎮・省（自治区・直轄市）の人民政府が指定した工業ないし鉱業の企業所在地である<sup>32</sup>。ただし、上記対象地域にある農村、およびチベット自治区は課税の対象外である。

【納税義務者】上記の課税対象地域において、土地を使用する企業・行政機関・事業単位（日本でいう「独立行政法人」または「特殊法人」に近い一定の行政的権能を有する組織）・社会团体・個人経営者・個人などである。

【課税標準】実際に使用している土地の面積である。

【税額標準】下記のように土地の立地条件などにより異なる税額が適用される（表6）。

各省（自治区・直轄市）の人民政府は、上記の範囲内でライフラインの整備状況、経済的事情などを考慮して、独自で適用基準を決定することができる。たとえば、北京市では、1.50元・3.00元・12.00元・18.00元・24.00元・30.00元のように、6段階の課税標準を設定した<sup>33</sup>。

【税額計算】納税義務者が実際に使用している土地の面積×適用税額標準。

【免税対象土地】『中華人民共和国城鎮土地使用税暫行條例』第六条の規定によれば、下記の七種類の家屋は城鎮土地使用税の課税対象から除外される。

- 1) 国家機関・人民団体・軍隊の自家用土地。
- 2) 国家財政官庁より事業経費の支給を受ける事業単位の自家用土地。
- 3) 宗教寺院・公園・名所旧跡の自家用土地。
- 4) 道路・広場・緑地などの公共用地。
- 5) 農業・林業・牧畜業・漁業の生産用地。
- 6) 使用開始から5年ないし10年以内の埋め立て地と改造した土地。

7) 財政部から許可を得た免税するエネルギー・交通・水利などの施設用地とその他の土地。

## ③耕地占用税

【課税対象土地】家屋もしくは非農業施設が建設された農作物を栽培すべき土地。

【納税義務者】上記の土地を占有して家屋もしくは非農業施設を建設した企業・行政機関・事業単位・社会团体・個人経営者・個人などである。

【課税標準】納税義務者が実際に占有する耕地の面積である。

【税額標準】下記のように耕地の立地条件などにより異なる税額が適用される。

まずは、財政部と国家税務総局は各地の1人当たりの耕地面積や経済社会発展の状況などを勘案して、「平均税額標準」を決定する（表7）。

表6、城鎮土地使用税税額標準

土地所在地	税額標準（人民元）
大規模都市（非農業人口は50万以上）	1.50-30.00
中規模都市（非農業人口は20万以上50万未満）	1.20-24.00
小規模都市（非農業人口は20万未満）	0.90-18.00
县城・鎮・鉱工業企業所在地	0.60-12.00

出典：『中華人民共和国城鎮土地使用税暫行條例』、第4条。国家税務総局『中華人民共和国税収基本法規』、第182頁。

<sup>32</sup> 『中華人民共和国城鎮土地使用税暫行條例』、第2条。  
国家税務総局『中華人民共和国税収基本法規』、第182

頁。

<sup>33</sup> 劉佐『中国税制概覧（2010）』、第222頁。

各省（自治区・直轄市）の人民政府は、下記の範囲内で各地の状況などを考慮して、独自で適用基準を決定することができる（表8）。

【税額計算】納税義務者が実際に占有している耕地の面積×適用税額標準。

【減免対象耕地】『中華人民共和国耕地占用税暫行條例』第八条の規定によれば、軍事施設・学校・幼稚園・養老施設・病院などが占有した耕地は耕地占用税の課税対象から除外される。なお、同暫行規定の第九条では、鉄道線路・公道・飛行場の滑走路と駐機エリア・港などで占

用した耕地は、1㎡あたり2人民元の税額減免が規定される。自宅建設で耕地を占有した農民は、同暫行規定の第十条により、耕地占用税の半額減免を受けられる。

#### ④契稅

【課税対象】譲渡などにより不動産財産権の移転対象となる土地と家屋<sup>34</sup>。

【納税義務者】不動産財産権の移転により「土地・家屋の権利」を継承した企業・行政機関・事業単位・社会団体・個人経営者・個人などである<sup>35</sup>。

表7、耕地占用税平均税額標準

耕地所在省・自治区・直轄市	平均税額標準（人民幣元／㎡）
上海	45.00
北京	40.00
天津	35.00
江蘇・浙江・福建・広東	30.00
遼寧・湖北・湖南	25.00
河北・安徽・江西・山東・河南・重慶・四川	22.50
広西・海南・貴州・雲南・陝西	20.00
山西・吉林・黒竜江	17.50
内モンゴル・チベット・甘肅・青海・寧夏・新疆	12.50

出典：劉佐『中国税制概覽（2010）』、第229-230頁。

表8、耕地占用税税額標準

耕地所在地	税額標準（人民幣元／㎡）
1人当たりの耕地面積は1畝未満の地域	10.00-50.00
1人当たりの耕地面積は1畝以上2畝未満の地域	8.00-40.00
1人当たりの耕地面積は2畝以上3畝未満の地域	6.00-30.00
1人当たりの耕地面積は3畝以上5畝未満の地域	5.00-25.00

出典：劉佐『中国税制概覽（2010）』、第222頁。

表9、契稅課税標準

不動産財産権の移転方式	課税標準
国有土地使用権の払下げ・土地使用権の売買・家屋販売	成約価格
土地使用権と家屋の贈与	査定価格
土地使用権と家屋の交換	価格の差額

出典：『中華人民共和国契稅暫行條例』、第4条。国家稅務總局『中華人民共和国稅收基本法規』、第198-199頁。

<sup>34</sup> 『中華人民共和国契稅暫行條例』、第1条。

<sup>35</sup> 『中華人民共和国契稅暫行條例』、第2条。

【課税標準】(表9)。

【税率】3%～5%(表10)。

【税額計算】課税標準×適用税率<sup>36</sup>。

【軽減と免除】<sup>37</sup>

1) 行政事務・教育・医療・科学研究および軍事施設の使用を目的に、行政機関・事業単位・社会团体・軍事単位が継承する土地・家屋。

2) 都市・町に住む給与所得者による公有住宅の第一回目の購入。

3) 不可抗力による住宅の滅失により再度購入した住宅。

#### ⑤車船税

【課税対象】『中華人民共和国車船税法』の「車船税税目税額表」により規定する、中国国内で登録した車両・船舶、および空港・港などの企

業内部で使用する車両・船舶<sup>38</sup>。

【納税義務者】上記の車両・船舶の所有者、もしくは管理者。

【課税標準と基準税額】(表11)。

【軽減と免除】<sup>39</sup>

1) 漁業・養殖業の船舶。

2) 軍・武装警察の業務用車船。

3) 警察用車船。

4) 法律規定により免税対象となる外国公館および国際組織が使用する車船。

#### ⑥資源税

【課税対象】中国領内および管轄海域内において採掘もしくは生産した、『中華人民共和国資源税暫行條例』の「資源税税目税率表」により規定する生産品<sup>40</sup>。

表10、契稅税率

不動産所在地	税率
北京、天津、内モンゴル、上海、浙江、福建、山東、広東、広西、海南、重慶、貴州、雲南、甘肅、青海、寧夏、新疆	3%
山西、江蘇、安徽、江西、河南、湖北、湖南、四川	4%
河北、遼寧	3%(住宅) / 4%(住宅以外)
吉林、黒竜江	3%(住宅) / 5%(住宅以外)

出典：『中華人民共和国契稅暫行條例』、第3条。国家稅務總局『中華人民共和国稅收基本法規』、第198頁。劉佐『中国稅制概覽』、第236-237頁。

表11、車船税の課税標準と基準税額

税目	課税標準	基準税額(元)	備考
自家用自動車	台毎	60-5400	定員9名以下
営業用乗用自動車	台毎	480-1440	定員9名以上
営業用貨物自動車	自重トン毎	16-120	
トレーラー	自重トン毎	8-60	
その他	台毎	16-120	
バイク	台毎	36-180	
内燃機動力船舶	正味容積トン数毎	3-6	
ヨット	全長(メートル)	600-2000	

出典：『中華人民共和国車船税法』、「車船税税目税額表」。国家稅務總局『中華人民共和国稅收基本法規』、第239頁。

<sup>36</sup> 『中華人民共和国契稅暫行條例』、第5条。国家稅務總局『中華人民共和国稅收基本法規』、第199頁。

<sup>37</sup> 『中華人民共和国契稅暫行條例』、第6条。国家稅務總局『中華人民共和国稅收基本法規』、第199頁。

<sup>38</sup> 『中華人民共和国車船税法』、第1条。国家稅務總局『中

華人民共和国稅收基本法規』、第237頁。

<sup>39</sup> 『中華人民共和国車船税法』、第3条。国家稅務總局『中華人民共和国稅收基本法規』、第237頁。

<sup>40</sup> 『中華人民共和国資源税暫行條例』、第1条。国家稅務總局『中華人民共和国稅收基本法規』、第205頁。

【納税義務者】上記の採掘者もしくは生産者<sup>41</sup>。

【課税標準と基準税額】（表12）。

【軽減と免除】<sup>42</sup>

1) 原油採掘のための加熱に供する原油。

2) 採掘や生産の過程中、意外の事故や自然災害により重大な損失を被った採掘者もしくは生産者。

3) 国務院が指定するその他の軽減と免除。

#### ⑦船舶トン税

【課税対象】中国に入出港する外国籍船舶、表12、資源税の課税標準と基準税額

外資が賃貸している中国籍船舶、合併企業が使用している中国籍もしくは外国籍の船舶、中国が賃貸している外国籍船舶<sup>43</sup>。

【納税義務者】上記の船舶の責任者<sup>44</sup>。

【課税標準と基準税額】（表13）。

【軽減と免除】<sup>45</sup>

1) 納付すべき税額は50元以下の船舶。

2) 海外で取得し、積載なしに初めて入港の船舶。

3) トン税免許期限切り後24時間以内、営業

税目		課税標準	税額
石油		販売価格	5%-10%
天然ガス		販売価格	5%-10%
石炭	コークス	元/t	8-20
	その他	元/t	0.3-5
非金属鉱物原鉱	普通	元/tまたはm <sup>3</sup>	0.5-20
	貴重	元/kgまたはct	0.5-20
鉄金属鉱物原鉱		元/t	2-30
非鉄金属鉱物原鉱	レア・アース	元/t	0.4-60
	その他	元/t	0.4-30
固形塩		元/t	10-60
液体塩		元/t	2-10

出典：『中華人民共和国資源税暫行條例』、『資源税税目税率表』。国家税務総局『中華人民共和国税収基本法規』、第207頁。  
各税目の明細については、同書第211-236頁を参照。

表13、船舶トン税の課税標準と基準税額

税目 (総トン数)	税率（元／トン毎）					
	普通税率			優遇税率		
	1年	90日	30日	1年	90日	30日
-2000	12.6	4.2	2.1	9.0	3.0	1.5
2000-10000	24.0	8.0	4.0	17.4	5.8	2.9
10000-50000	27.6	9.2	4.6	19.8	6.6	3.3
50000-	31.8	10.6	5.3	22.8	7.6	3.8

出典：『中華人民共和国船舶トン税暫行條例』、『トン税税目税率表』。国家税務総局『中華人民共和国税収基本法規』、第249頁。

<sup>41</sup> 『中華人民共和国資源税暫行條例』、第1条。国家税務総局『中華人民共和国税収基本法規』、第205頁。

<sup>42</sup> 『中華人民共和国資源税暫行條例』、第7条。国家税務総局『中華人民共和国税収基本法規』、第206頁。

<sup>43</sup> 『中華人民共和国船舶トン税暫行條例』、第1条。国家

税務総局『中華人民共和国税収基本法規』、第245頁。

<sup>44</sup> 『中華人民共和国船舶トン税暫行條例』、第1条。国家税務総局『中華人民共和国税収基本法規』、第245頁。

<sup>45</sup> 『中華人民共和国船舶トン税暫行條例』、第9条。国家税務総局『中華人民共和国税収基本法規』、第246頁。

しない船舶。

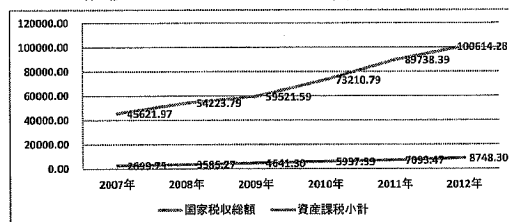
- 4) 汽船以外の船舶
- 5) 漁業・養殖業の船舶。
- 6) 避難・防疫・廃棄などの営業しない船舶。
- 7) 軍・武装警察が使用または徴用した船舶。
- 8) 法律規定により免税対象となる外国公館および国際組織が使用する船舶。
- 9)) 国務院が指定する船舶。

以上、税種ごとに中国の資産課税の概要について紹介したが、以下では、税収の観点から資産課税が占める税収のウエイトを見てみよう。

## 2. 税収

2007年～2012年の間、資産課税が中国の税収総額に占める割合は下記の通りである（図4）。

図4、中国における課税総額と資産課税総額の推移（単位：億人民元）



出典：中国国家統計局・National data「国家財政主要収入項目」、<http://data.stats.gov.cn/workspace/index?a=q&type=global&dbcode=hgnd&m=hgnd&dimension=zb&code=A0804010I&region=000000&time=2012,2012>（2014年8月4日に確認）

図4から、2007年～2012年の間、中国国家税収総額は、45621.97億元から約1.21倍増の100,614.28億元になったのに対し、資産課税の総額は2,699.75億元から、約2.24倍増の8,748.30億元になっており、資産課税税収の増加率は、税収総額の増加率を上回ったことがわかる。その内訳は下記の通りである（表14）。

中国の国家税収総額（国税+地方税）に占める資産課税の割合について、下記のデータを参照されたい（表15）。

表15、中国の国家税収総額に占める資産課税の割合（単位：億人民元）

	国家税収総額 (国税+地方税)		資産課税小計	
2007年	45621.97	100%	2699.75	6.92%
2008年	54223.79	100%	3585.27	6.61%
2009年	59521.59	100%	4641.30	7.80%
2010年	73210.79	100%	5937.39	8.11%
2011年	89738.39	100%	7093.47	7.90%
2012年	100614.28	100%	8748.30	8.70%

出典：中国国家統計局・National data「国家財政主要収入項目」、<http://data.stats.gov.cn/workspace/index?a=q&type=global&dbcode=hgnd&m=hgnd&dimension=zb&code=A0804010I&region=000000&time=2012,2012>（2014年8月4日に確認）

上記のデータから、中国における資産課税の

表14、中国における資産課税の内訳（単位：億人民元）

税種	年度	2007年	2008年	2009年	2010年	2011年	2012年
国家税収総額		45621.97	54223.79	59521.59	73210.79	89738.39	100614.28
資産課税小計		2699.75	3585.27	4641.30	5937.39	7093.47	8748.30
①房産税		575.46	680.34	803.66	894.07	1102.39	1372.49
②城鎮土地使用税		385.49	816.90	920.98	1004.01	1222.26	1541.72
③耕地占用税		185.04	314.41	633.07	888.64	1075.46	1620.71
④契税		1206.25	1307.53	1735.05	2464.85	2765.73	2874.01
⑤車船税		68.16	144.21	186.51	241.62	302.00	393.02
⑥資源税		261.15	301.76	338.24	417.57	595.87	904.37
⑦船舶トン税		18.20	20.12	23.79	26.63	29.76	40.98

出典：中国国家統計局・National data「国家財政主要収入項目」、<http://data.stats.gov.cn/workspace/index?a=q&type=global&dbcode=hgnd&m=hgnd&dimension=zb&code=A0804010I&region=000000&time=2012,2012>（2014年8月4日に確認）

総額は近年、およそ国家税收総額に占める割合は8%となっていることがわかる。地方税の場合、資産課税（①房産税～⑥資源税）が占める割合はさらに高くなる（表16）。

表16、中国の地方税收総額に占める資産課税の割合（単位：億人民幣元）

	地方税收総額 (億人民幣元)		資産課税小計 (億人民幣元)	
2007年	19252.12	100%	2681.55	13.93%
2008年	23255.11	100%	3565.15	15.33%
2009年	26157.43	100%	4617.51	17.65%
2010年	32701.49	100%	5910.76	18.08%
2011年	41106.74	100%	7063.71	17.18%
2012年	47319.08	100%	8657.71	18.30%

出典：中国国家统计局・National data「国家財政主要  
収入項目」、<http://data.stats.gov.cn/workspace/index?a=q&type=global&dbcode=hgnd&m=hgnd&dimension=zb&code=A0804010I&region=000000&time=2012,2012>（2014年8月4日に確認）

このように、地方税收の総額に占める資産課税の割合は次第に高くなり、2012年に地方税收の18.30%になったことがわかる。

### 3、課題

日本の資産税制を紹介する際に「課題」として、少子高齢化社会とグローバル化、および財政赤字を解消するために、日本政府が取り組んでいる対策について言及した。こうした日本の資産税制改革は、おそらく既存税制を如何に社会状況の変化に適応させていくのか、つまり「改善」ということを目的とするものである、と言うことができよう。これに対し、中国の資産税制が直面する課題については、「改善」というより、「近代的な資産税制の樹立」というふうに表現したい。以下では、その理由について述べておきたい。

#### ①遅れた税制立法

この問題は、資産税制だけの課題ではなく、中国における租税制度の共通課題である。紙面の制限により、ここでは、資産税制関連の税制立法だけ取り上げたい。

先に紹介したように、中国の資産税制には、7つの税種がある。そのなかに、国の立法府である全国人民代表大会またはその常務委員会の議決を経て、税法として根拠があるのは車船税のみである。車船税以外の6つの税種は、いずれも国の最高行政機関—国務院が制定した「暫行條例」である。そのなかに、修訂したものもあるが、20数年前の1980年代中期に制定したものもある。この意味からすれば、中国現行の資産税制は、この20数年以来の中国社会の変化に適応していないのである、と言うことができよう。

そもそも、国務院が自ら制定した「暫行條例」などを根拠に税を徴収することは、中国の法制度のもとで「違法」とは言えない。というのは、その「暫行條例」の制定にあたって、国務院が立法府としての全国人民代表大会常務委員会からの「権限委譲」を受けたからである。

1980年代中期、いわゆる「改革開放政策」の導入により、従来の計画経済から市場経済へと経済システムが大きく変わることにより、中国の国家財政における税收の重要性が次第に大きくなったのを受けて、中国の指導部が税制整備という課題をはじめて直面することになった。ほぼ同じころ、金子宏の『租税法』がはじめて中国語に訳された<sup>46</sup>。

その時、中国の指導部が採った方針は、その時点において程度完備された税法を制定し、それをもとにある程度整備された税制を作るのではなく、国務院が制定する「行政法規」による税制の確立を目指すものであった。ある意味

<sup>46</sup> 金子宏著、劉多田ら訳『日本税法原理』、北京、中国財経出版社、1989年。これは、税法税制の専門家が皆無に近い状態の中国の租税関係者にとって、はじめて

接した近代的な租税法専門書である、と言っていいだろう。

では、相当な時間を要する税法の制定に比べて、行政法規は著しく変化するだろうと予想した社会情勢と経済システムに柔軟に対応することができるなど、当時においてはむしろ的確な判断であったとも言えよう。

税制整備に関する全国人民代表大会またはその常務委員会の「権限委譲」が2回あった。

第1回目は、1984年に「工商税制」の改革を目的とするものであった。1984年9月18日、第6回全国人民代表大会常務委員会第7次会议では、国务院の提案を受ける形で、「工商税制」を改革するための「税收条例」の制定権を国务院に委譲することを議決した。この「権限委譲」の特徴は、委譲対象についての規定が明白であった、ということにある。すなわち、外資系企業と合併企業に関する税制を除く「工商税制」に関する「税收条例」を制定し、「草案」の形で試行することを限定したのである<sup>47</sup>。

第2回目は、1985年に行ったより幅広い「権限委譲」であった。1985年4月10日、第6回全国人民代表大会第3次会议では、憲法と関係法律を順守することを条件に、「経済体制改革」と「対外開放」に関する「暫行規定」または「暫行條例」の制定権を国务院に委譲した<sup>48</sup>。1年

前の「税收条例」の制定に限る「権限委譲」に比べて、国务院は事実上、経済・財政の制度整備に関連する法規制定権のほぼすべてを入手したのである。

1980年代当時においては、この「権限委譲」を受けて、国务院が一連の税制関連の「暫行條例」を制定し公布した。資産税制に限って言えば、下記のものがある（表17）。

こうした「権限委譲」の結果、ゼロに近い状態にあった中国の税制を再発足するための枠組みを作ることができ、中国における経済の高度成長と社会の変化に対し、一定の規範ないし秩序を提供することができた。言い換えれば、1980年代の「権限委譲」は、その後の中国经济と社会の発展に対し、一種の税制上の保障として、一定の役割を発揮したと言えよう。

1980年代以後、中国社会の巨大変化に対し、税制立法が遅れている。2009年6月27日、第11回全国人民代表大会常務委員会第9次会议においては、「全国人民代表大会常務委員会關於廢止部分法律的決定」を可決した。その廃止対象のなかに、1984年の「権限委譲」を規定した「全国人民代表大会常務委員会關於授權国务院改革工商税制發布有關税收條例草案試行的決定」が

表17、1980年代の資産税制関連行政法規

税種	條例名称	公布時期
資源税	中華人民共和國資源税條例（草案）	1984年9月18日
塩税	中華人民共和國塩税條例（草案）	1984年9月18日
房産税	中華人民共和國房産税暫行條例	1986年9月15日
車両船舶使用税	中華人民共和國車船使用税暫行條例	1986年9月15日
耕地占用税	中華人民共和國耕地占用税暫行條例	1987年4月1日
城鎮土地使用税	中華人民共和國城鎮土地使用税暫行條例	1988年9月27日

出典：国家稅務總局「中華人民共和國稅收基本法規」。

<sup>47</sup> 「全国人民代表大会常務委員会關於授權国务院改革工商税制發布有關税收條例草案試行的決定」、1984年9月18日第6回全国人民代表大会常務委員会第7次会议可決。[http://www.npc.gov.cn/wxzl/wxzl/2000-12/06/content\\_4450.htm](http://www.npc.gov.cn/wxzl/wxzl/2000-12/06/content_4450.htm)（2014年8月4日に確認）。

<sup>48</sup> 「全国人民代表大会關於授權国务院在經濟体制改革和対外開放方面可以制定暫行的規定或者條例的決定」、1985年4月10日第6回全国人民代表大会第3次会议可決。[http://www.npc.gov.cn/wxzl/wxzl/2000-12/06/content\\_4458.htm](http://www.npc.gov.cn/wxzl/wxzl/2000-12/06/content_4458.htm)（2014年8月4日に確認）。

あった<sup>49</sup>。この「決定」が公表されたのち、新たに制定した「税法」をもってかつての「暫行條例」を廃止する動きが出てきた。たとえば、2011年2月25日、第11回全国人民代表大会常務委員会第19次会议において、「中華人民共和国車船税法」を可決し、かつての「中華人民共和国車船税暫行條例」を廃止した。しかし、2009年の「全国人民代表大会常務委員会關於廃止部分法律的決定」により、國務院が「工商税制」を改革し、関連する「税收條例」を制定し公布する権限を失ったにもかかわらず、上記1985年の幅広い「権限委譲」を根拠に、かつて公布した「暫行條例」を修訂するほか（例、「中華人民共和国城鎮土地使用税暫行條例の修訂=2011年1月8日、中華人民共和国資源税暫行條例の修訂=2011年9月30日」）、新たに「暫行條例」として、2011年12月5日に「中華人民共和国船舶トン税暫行條例」を公布した。このように、税制立法による資産課税制度の整備が遅れていると言えよう。

## ②税負担の公平が欠けている

税負担の水平的公平と垂直的公平の観点から見れば、中国の資産税制における税負担の公平には欠陥があると言わざるを得ない。以下では、房産税の例を見てみよう。

すでに説明したように、中国の房産税の課税標準は「從価課税」と「從リース課税」がある。「從価課税」の場合は、購入した家屋の「課税価値」は、購入原価から減価償却額を差し引いた残額である。要するに、こうした計算のもととなるのは購入原価であり、日本の固定資産税のように3年ごとに評価を見直しする評価替えが行われていないのである。このような規定は、不動産価格の変動を引き起こす諸要素（例：購入時期など）を考慮していない。結果として、同じ

規模（例、床面積、財産価値）の家屋に対し納税義務を有する者は、その家屋の購入時期により、異なる税負担を負うことになった。とくに、中国近年、不動産価格の高騰により、家屋購入の価格は以前より十倍ないし数十倍上昇した。このように、数年前に家屋を購入したAに対し、最近になってAと同じ規模の家屋を購入したBが負担すべき房産税が、購入原価の上昇により重くなってしまう。このような税負担の不公平は、明らかに等しい担税力に対しては等しい課税を行うべき、という水平的公平の税負担原則に反するものである。さらに、「從価課税」と「從リース課税」という2つ基準が併存することにより、同じ財産価値を持つ者の房産税の負担水準は、その使途により異なってしまふ。前者の場合は、課税価値×1.2%であるのに対し、後者の場合はリース料収入×12%のである。中国房産税のような「二重標準」に対し、日本の固定資産税は統一した課税標準を採用している。それは、その固定資産税評価額（課税標準額）×標準税率の1.4%である。このような統一した課税標準のもと、同じ財産価値を有する物件が使途により税負担の不公平を発生する可能性が少ない。この意味からすれば、中国の房産税の税制設計そのものが税負担の不公平を生む構造になってしまったと言えよう。

垂直的公平にも問題がある。中国の資産税制を構成する城鎮土地使用税、耕地占用税などは「定額税率」を採用している。その課税対象となる城鎮の土地は、所在地の人口により、税額標準が異なる。これと同じように、耕地占用税の課税対象となる耕地は、所在する省・自治区・直轄市により、税額標準が異なる。要するに、課税対象となる土地または耕地の課税標準は、上記の立地条件と、その土地または耕地の

<sup>49</sup> 「全国人民代表大会常務委員会關於授權國務院改革工商税制發布有關税收條例草案試行的決定」、2009年6月27日第11回全国人民代表大会常務委員会第9次会议

可決。[http://www.npc.gov.cn/huiyi/cwh/1109/2009-06/27/content\\_1508515.htm](http://www.npc.gov.cn/huiyi/cwh/1109/2009-06/27/content_1508515.htm)（2014年8月5日に確認）。

面積である。その土地または耕地の実際の経済的価値を評価したうえで課税するのではないのである。このような定額税率のもと、同じ地域内（例：同じく上海市内）にある土地または耕地の実際の経済的価値が無視されてしまい、より高い経済力と税負担能力を持つ者は結局、応分の負担をしなかった可能性すらある。これは、明らかにより高い経済力を持つ者が重い税負担をすべきであるという税負担の垂直的公平の原則に反するものである。

### ③狭い課税ベース

中国の房産税と日本の固定資産税は、ともに非課税対象についての規定がある。日本の固定資産税の場合、『地方税法』第348条2項等の規定により、公共施設または公益を供するための施設ないし土地などの約70項目に対し、非課税対象として指定した。中国の『房産税暫行條例』でも類似の規定がある。しかし、両者の最も著しい特徴といえは、中国では、「個人所有の非営業用の家屋」が房産税の課税対象ではないのに対し、日本では、『地方税法』によって指定した非課税項目以外の土地・家屋・償却資産のすべては課税対象である。

中国の「房産税暫行條例」が制定された1986年当時では、中国の都市住民をはじめとする非農業人口にとって、家屋＝住宅は購入するものではなく、職場より配分されたものであった。「配分された」ものである以上、個人の所有物ではなく、職場ないし国家のものであった。いずれにしても、1986年の時点では、「個人所有の非営業用の家屋」を持つ者は非常に少なかった。1988年以降、中国の住宅制度改革が始まり、約10年間の紆余曲折を経て、1998年になって都市住民の約半分がマーホームを持つようになった。同じく1998年、国務院が通達を出して、従来通りの住宅の配分に終止符を打った。こうし

たことによって、中国の住宅事情は1980年代中期以前に比べて、大きく変貌されることになった。現在では、住宅の購入および購入した住宅の財産価値を如何に維持しさらに向上させることが、すでに中国社会共通の関心事となった。2013年4月、中国政府財政部の副部長（財務省副大臣）だった王保安は、中国都市住民の約85%がマーホームを保有している、と指摘している<sup>50</sup>。ここでいう都市住民の約85%が自分の住居としてマーホームを購入した場合、前記の「個人所有の非営業用の家屋」として、房産税の課税対象から除外される。言い換えれば、この一定の経済能力＝担税力を有する層が応分の負担をしていない。結果として、課税ベースが狭小化されてしまった。

### ④資産移転関連税制の未整備

相続税と贈与税の意義がすでに述べたが、これらの税種をはじめとする資産移転関連税制については、中国では全くのゼロと言っても過言ではないだろう。これは、中国資産税制が持つ大きな欠陥の一つである。過去30年にわたり中国経済が発展し社会も大きく変貌した。こうしたなかで、一部の家庭が収益性の高い不動産・金融資産などを持つようになった。これらの資産の世代間移転または所有者間の移転に対する税制措置が、中国現行資産税制のなかで講じられていない。中国全国の不動産登記制度が未だ整備されていないこともあり、こうした資産移転関連税制の整備は決して簡単なものではない。しかしながら、相続税と贈与税の確立がなければ、一部の人が相続または贈与によって、一般労働者より早く財産を持つようになり、これにより社会における貧富の格差を固定させてしまう恐れさえある。近年、生まれてから（場合によっては生まれる以前）すでに資産＝富の保有が約束されたことを意味する「富二代」という

<sup>50</sup> 王保安「走中国特色住房保障道路」、人民網。[http://politics.people.com.cn/n/2013/0410/c1001-21077153.html?\\_fin](http://politics.people.com.cn/n/2013/0410/c1001-21077153.html?_fin)

（2014年8月5日に確認）。

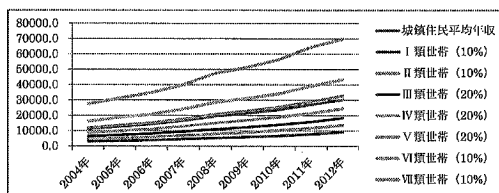
語は中国で流行っていることから、資産移転関連税制の未整備などにより貧富格差の固定化がすでに現れた、ということが窺える。

中国国家統計局が公表した城鎮住民世帯平均年収のデータを見てみよう（表18）。

上記のⅠ～Ⅶまでの世帯は、1世帯当たりの年間平均総所得を低い層から、10%・10%・20%・20%・20%・10%・10%の比率に従い分類したものである。よって、Ⅰ類世帯に対して、Ⅶ類世帯は年間総所得の多いグループに属するのである。この統計から、2004年以来、城鎮住民世帯全体の平均年収を上回ったのはⅤ～Ⅶ類の世帯であること、言い換えれば城鎮住民世帯の約6割の年間総所得は平均値を下回った、ということである。

このデータをもとに、筆者、下記のグラフを作成した（図5）。

図5、中国における城鎮住民世帯平均年収の推移（単位：人民元）



出典：表18。

このグラフから年間総所得の格差が年々、拡大していることが読み取れる。

上記Ⅴ～Ⅶ類の上位グループが持っている経済力について、年間投資可能額と投資可能資産を見てみよう。

2014年4月16日、経済誌・フォーブス中国語版はCredit Ease社の協力を得て、『2014中国大衆富裕階層財富白皮書／Chinese Mass Affluent Report 2014』（和訳：2014年中国大衆富裕層レポート）を公表した<sup>51</sup>。統計の対象としての

表18、中国における城鎮住民世帯平均年収の推移（単位：人民元）

	2004年	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年	2010年	2011年	2012年
城鎮世帯平均年収	11212.3	12738.0	14243.9	16564.8	19410.7	21383.3	23718.6	27089.5	30278.2
Ⅰ類世帯 (10%)	3084.8	3377.7	3871.4	4604.1	5203.8	5950.7	6703.7	7819.4	9209.5
Ⅱ類世帯 (10%)	4697.6	5202.1	5946.1	6992.6	7916.5	8956.8	10247.0	11751.3	13724.7
Ⅲ類世帯 (20%)	6423.9	7177.1	8103.7	9568.0	10974.6	12345.2	13971.0	15880.7	18374.8
Ⅳ類世帯 (20%)	8746.7	9887.0	11052.1	12978.6	15054.7	16858.4	18920.7	21439.7	24531.4
Ⅴ類世帯 (20%)	11870.8	13596.7	15199.7	17684.6	20784.2	23050.8	25497.8	29058.9	32758.8
Ⅵ類世帯 (10%)	16156.0	18687.7	20699.6	24106.6	28518.9	31171.7	34254.6	39215.5	43471.0
Ⅶ類世帯 (10%)	27506.2	31237.5	34834.4	40019.2	47422.4	51349.6	56435.2	64460.7	69877.3

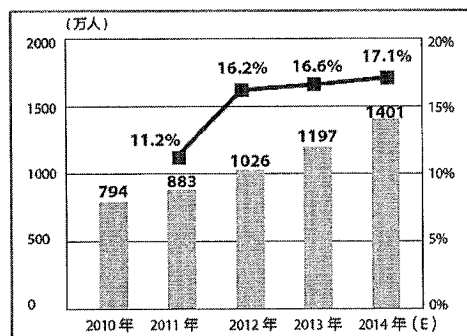
出典：中国国家統計局・National data「城鎮住民平均年収」、<http://data.stats.gov.cn/workspace/index?m=hgnd>（2014年8月6日に確認）

<sup>51</sup> 福布斯『2014中国大衆富裕階層財富白皮書／Chinese Mass Affluent Report 2014』、2014年。[http://www.forbeschina.com/magazine/download\\_pdf.php?oname=2014%E4%B8%AD%E5%9B%BD%E5%A4%A7%E4%BC%97%E5%AF%8C%E8%A3%95%E9%98%B6%E5%B1%82%E8%B4%A2%E5%AF%8C%E7%99%BD%E7%9A%AE%E4%B9%A6&source=/upload/Bj9O8CwBlZ.pdf](http://www.forbeschina.com/magazine/download_pdf.php?oname=2014%E4%B8%AD%E5%9B%BD%E5%A4%A7%E4%BC%97%E5%AF%8C%E8%A3%95%E9%98%B6%E5%B1%82%E8%B4%A2%E5%AF%8C%E7%99%BD%E7%9A%AE%E4%B9%A6&source=/upload/Bj9O8CwBlZ.pdf)（2014年8月5日に確認）。

E4%BC%97%E5%AF%8C%E8%A3%95%E9%98%B6%E5%B1%82%E8%B4%A2%E5%AF%8C%E7%99%BD%E7%9A%AE%E4%B9%A6&source=/upload/Bj9O8CwBlZ.pdf（2014年8月5日に確認）。

Mass Affluent、つまり大衆富裕層とは年間の投資可能額が60万～600万人民币元（約1千万円～1億円）を有するものである。統計が始まった2010年以来的大衆富裕層の推計人数と増加率は図6のグラフを参照されたい。

図6、大衆富裕層の推計人数と増加率



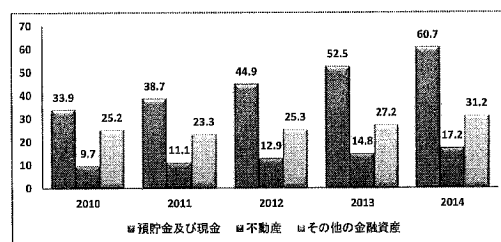
出典：『2014中国大衆富裕階層財富白皮書／Chinese Mass Affluent Report 2014』（注51を参照）。

このグラフを見ればわかるように、中国の「大衆富裕層はこの数年、11%～17%の伸び率で増加していて、2012年について1,000万人を突破した。今年、2014年の予想人数は1,401万人である。

この「大衆富裕層」が保有する投資のための資産については、同レポートは以下のように示している（表19）。

その「投資可能資産総額」の内訳は下記の通りである（図7）。

図7、大衆富裕層」が保有する投資用資産の内訳（単位：%）



出典：『2014中国大衆富裕階層財富白皮書／Chinese Mass Affluent Report 2014』（注51を参照）。

同レポートによれば、2012年末の時点で、この「大衆富裕層」が持っている83.10兆人民币元の投資可能資産は、全国個人投資家の投資可能資産総額の16.6%に相当し、2013年末になって、この数字は16.4%になった。年間投資可能額が600万人民币元（約1億円）以上の富豪層が加えられれば<sup>52</sup>、中国社会における膨大な資産を保有する富裕層が存在することが明らかである。

資産保有の多寡は担税力の指標の一つとすることができる。資産価値の維持と増加に対して、資産保有者自身の努力があったことは言うまでもないが、社会安定の維持や投資環境の整備をはじめとする外部の要因による作用も否めることができない。この意味からすれば、多額の資産を保有する者は、その応分のコストを負担しなければならない。これは、応能原則に適す

表19、「大衆富裕層」が保有する投資用資産（単位：兆人民币元）

年度	2010	2011	2012	2013	2014
投資可能資産総額（兆人民币元）	68.80	73.10	83.10	94.20	109.10
増加率（%）		6.25	13.68	13.36	15.82

出典：『2014中国大衆富裕階層財富白皮書／Chinese Mass Affluent Report 2014』（注51を参照）。

<sup>52</sup> 福布斯『2010中国私人財富白皮書』、2010年。http://www.forbeschina.com/review/201012/0006388.shtml

（2014年8月6日に確認）

るものである。しかし、中国現行の資産税制は、資産保有段階の諸税（例：房産税、土地使用税など）を中心とするものであり、その税種のほとんどは不動産関連のものである。学界では、中国の資産税制は不動産を対象とする税制である、と指摘している学者がいる<sup>53</sup>。先に紹介したデータから分かるように、現在、中国の高所得層が所有している資産の約8割程度は不動産ではなく、預貯金などをはじめとする金融資産である。不動産に比べて、これらの無形資産としての金融資産の把握が簡単なことではないが、少なくとも相続や贈与などの移転が発生する際にしかるべき税制措置を講じなければ、貧富の格差をはじめとする社会問題の解決はできない。

## おわりに

いずれにしても、中国社会の現状は、1980年代の後半に比べて大きく変わった。2007年、中国世帯総数（381.88万世帯）の0.86%に占める10万ドル以上の金融資産を保有する3.27万世帯は、中国個人が保有する金融資産総額の31,840億米ドルの70%に相当する22,240億米ドルを保有している<sup>54</sup>。こうした富豪層および富裕層の存在だけではなく、先にも述べたように、都市住民の約8割がマザーホームを保有している。このような財産状況は、1980年代後半、中国現行財産税制が発足した当時の状況とまったく異なっている。社会状況の変化に応じて、現行財産税制を改革する必要性が日々高まっている。

本文の冒頭で紹介したように、中国政府が税制改革の資産課税対象税種として挙げたのは房産税である。こうした地方税としての房産税の改革は、担税力で反映される社会公平の実現、地方財政を支える財源の充実などに対して、非常に重要な意味を持つものであるに違いない。言うまでもないが、日本の固定資産税のように整備された税制になるまでの道のりは決して容易なものではない。つまり、課税対象となる物件（例：家屋）の登録制度、課税物件の評価制度などの整備をしなければならないのである。2014年7月30日、中国国務院の常務会議で、『不動産登記暫行條例』の草案が議論された<sup>55</sup>。その草案の詳細が未だわからないが、新しい房産税への第一歩と言ってもいいだろう。

または、中国政府が目指している財政改革のなかに相続税と贈与税についての言及はなかった。しかし、先に説明した中国社会における富が特定のグループに集中している現状から、または2020年までに「現代財政制度」を樹立させるという中国政府の方針から考えれば、いずれ避けて通ることのできない問題である。すでに一定の方向性が示された房産税に比べて、相続税と贈与税の創設に向けて、これからも中国政府の施策をしばらく注意深く観察する必要がある。

2014年8月6日初稿

2014年8月29日修訂

<sup>53</sup> 朱為群・曾軍平・董文秀「中国財産税の公平性分析」。

<sup>54</sup> The Boston Consulting Group『中国财富管理市場』、2008年。[http://www.bcg.com.cn/cn/files/publications/reports\\_pdf/Wealth\\_Markets\\_in\\_China\\_Oct\\_2008\\_Engl.pdf](http://www.bcg.com.cn/cn/files/publications/reports_pdf/Wealth_Markets_in_China_Oct_2008_Engl.pdf)（2014年8月6日に確認）。

<sup>55</sup> 新華社通信「不動産登記暫行條例將公開征求意见」、2014年7月31日。[http://news.xinhuanet.com/house/cd/2014-07-31/c\\_1111873040.htm](http://news.xinhuanet.com/house/cd/2014-07-31/c_1111873040.htm)（2014年8月6日に確認）。