

中国における租税の国民負担率に関する一考察 —比較税制の観点から—

伍 躍

- 一、いわゆる「国民負担率」
 - 1、定義
 - 2、意義
 - 3、計算基準
- 二、中国における国民負担率の推計
 - 1、研究者による推計
 - 2、生活の実感
 - 3、中国における「重税感」の由来
- 三、比較税制の観点から見た中国の国民負担率
 - 1、租税法律主義の観点
 - 2、個人所得税制上の問題
 - 3、財政上の問題

キーワード：国民負担率、潜在的国民負担率、
比較税制、租税法律主義、中国税制

2009年4月3日、アメリカの経済誌『フォーブス』は、「2009 Tax Misery & Reform Index」（2009年税負担と改革指数）を公表した¹。それによれば、中国の「税負担苦痛指数」がフランスに次ぐ世界第二位である、という²。『フォーブス』の「税負担苦痛指数」は、税制や経済学の概念ではなく、マスコミ用語の一つとして、各国共通税目の限界税率を合計した結果であったにもかかわらず、中国では専門家も巻き込ん

での大議論を呼んでいる。民間から噴出した「税負担が重すぎる」などの意見に対し、中国共産党の機関紙である『人民日報』と中国政府の財政部（財務省）は、中国の税負担が決して重いものではなく、『フォーブス』誌の記事が事実と反している、と火消しに躍起した³。そのなかで、中国の国家税務総局の局長だった肖捷は、雑誌・『中国改革』に署名論文を掲載させ、「税負担苦痛指数」の誤りを指摘しつつ、中国における国民負担問題の特徴を説明している⁴。租税の国民負担率を巡る中国の官民を巻き込まれた議論は、2011年の年末頃に、いったん収まったように見える⁵。

しかし、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回全体会議が採択された「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」という決議文のなかで、財政と税制の改革方向について、「法律制度の整備、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⁶。この決

¹ <http://www.forbes.com/global/2009/0413/034-tax-misery-reform-index.html>（2013年12月28日に最終確認）2011年1月4日、同誌の中国語ウェブサイトより中国語訳が掲載された。<http://www.forbeschina.com/review/201101/0006524.shtml>（2013年12月28日に最終確認）。

² <http://www.forbeschina.com/review/201101/0006524.shtml>（2013年12月28日に最終確認）。

³ 『人民日報』、2011年9月19日。『新京報』、2011年11月15日。

⁴ 肖捷「走出宏觀稅負的誤區」、『中国改革』2010年第10号、第5-8頁。

⁵ 2012年1月、黄凱平・岑科の『稅的真相—讓老百姓讀懂中國稅』が中信出版社より刊行された。税制稅法の基礎知識および現實生活中の稅について紹介したこの本は、2006年頃より非正式出版物として電子版の形でネットにはじめて登場した。

⁶ 「中国共産党第18屆中央委員會第3次全体會議公報」、『人民日報』、2013年11月13日。

議文のなかで、税負担の現状についての言及を避けたものの、税負担を安定させるという表現を使って、実質的に税の国民負担には検討すべき課題がある、ということを確認した。これを受けて、常に構造減税の必要性を訴えている中国財政部財政科学研究所の賈康所長は、「税負担の安定とは、マクロでみた税負担の安定を指し、経済総量が増えていることからマクロで見た税負担を安定させるには構造的な減税が必要で、この2つを同時に進める必要がある」、と指摘している⁷。

管見の限り、これまで、日本における現代中国税制の研究には、概括的な紹介や税制改革についての成果があるが、税の国民負担を研究するものはなかった⁸。本稿は、これまで税の国民負担率について中国の現状と学界の議論を整理し、中国における「現代的な財政制度の建立」の一環としての税制問題について国民負担率の観点から考えていきたい。まずは、税の国民負担についての一般的定義についての日中両国の議論などを紹介する。そして、中国における国民負担率の推計を行う。最後、中国現行個人所得税制の問題について、国民負担率の観点から私見を述べたい。

一、いわゆる「国民負担率」

1、定義

租税の国民負担率の定義について、日本と中国の認識はおおよそ以下のようなものである。

以下では、まず日本の定義を紹介しておこう。

日本においては、「国民負担率」とは、「一会計年度において、国の収入となる租税及び印紙

収入の額並びに地方公共団体の収入となる租税の額を合算した額、当該会計年度における国民経済計算の体系における社会保障負担の額、及び一般政府の無基金雇用者福祉帰属負担の額を合算した額、並びに当該会計年度における国及び地方公共団体の財政赤字額を零から差し引いた額を合算した額を、国民経済計算の体系における国民所得の額で除して得られる数値をいう」⁹。わかりやすく言えば、国民所得に対する租税負担の割合（租税負担率）と社会保障負担の割合（社会保障負担率）の合計であり、つまり、国民負担率 = 租税負担率（租税負担 / 国民所得） + 社会保障負担率（社会保障負担 + 国民所得）のように表されるものである。

ここでいう「国民所得」（NI, national income）とは、一国において一定期間（通常一年間）に新たに生み出された価値（付加価値）の総額であり、生産・分配・支出のそれぞれの観点から生産国民所得・分配国民所得・支出国民所得の三つの分類の仕方がある。国民純生産から間接税を引き補助金を加えた額に等しい。日本の財務省は、毎年のように国民負担率（対国民所得比と対GDP比）、および昭和45年以来の推移を公表している。

この国民負担率とは別に、日本の財務省では、「潜在的な国民負担率」という概念も使用している。国民負担率は、一般的に均衡財政を前提にした指標である。仮に、政府が国債発行の増加を通じて財源を調達すれば、その時点での負担とはみなされず、見かけ上の国民負担率を低く抑えることが可能になる。つまり、将来、税金を用いて償還しなければならない債務を国民

⁷ 「三中全会声明文 9つの新しい表現とその解説」、中国 網、http://japanese.china.org.cn/politics/txt/2013-11/14/content_30598332_2.htm（2013年12月28日に最終確認）。

⁸ 平野嘉秋『中国の租税制度』（東京、大蔵財務協会、2012年）は中国現行税制に関する概括的解説書である。

曹瑞林『現代中国税制の研究』（東京、お茶の水書房、2004年）は市場経済への移行期における中国の税制改革、および増殖税・企業所得税・個人所得税の現状と課題をテーマとする研究書である。

⁹ 『財政構造改革の推進に関する特別措置法』（平成九年十二月五日法律第九号）。

負担率に計上せず、その分の国民負担を意図的に隠してしまう恐れがある。国債発行の増加を通じて財源を調達することは、近年、日本の財政においては既に顕著なものとなっているため（たとえば、2013年度には、日本政府の国債残高は、7,495,846億円で、対GDP比は153.7%にのぼっている¹⁰）、世代間の公平の考え方に鑑み、日本政府は、国民負担率に財政赤字対国民所得比を加算した「潜在的な国民負担率」も併記する形で毎年のように公表している¹¹。それは、潜在的な国民負担率 = 国民負担率 + (財政赤字 / 国民所得) のように表される。

日本の財務省が2013年3月25日に公表した平成25年度国民負担率とその推移について、附表1を参照されたい。

これに対し、中国側においては、国民負担率の定義は多様である。学者の間に、通常、日本でいう「国民負担率」を「宏観税負」と呼んでいる。ここでいう「宏観税負」とは、Macro tax burdenのことである。以下では、数例を挙げてみよう。

例一、「ある国家の一定の時期における同期間国内総生産（GDP）に占める政府が取得したあらゆる収入の総額」の割合である¹²。

例二、「一定の時期における国民総生産（GNP、Gross National Product）又は国内総生産（GDP）または国民収入（NI）に対する税収総額の割合」である¹³。

例三、「税収と国民経済総量の関係を反映し、一定時期内の国内総生産（GDP）または国民総生産（GNP）に対する政府税収の割合」である¹⁴。

例四、「ある国家の一定の時期内の経済総規模に対する税収総額の割合」である¹⁵。

このように、中国の租税学界においては、多様な概念が存在していることがわかる。こうした状況の発生原因という問題については、さらに研究しなければならないが、個人的には、国民負担率の問題を含む税法税制問題について研究が、近年、活発にしていることを反映していると考えている。

2、意義

以上の説明で分かるように、国民負担率は、これまで税や社会保険料の負担を考える基本におかれてきた。したがって、租税の国民負担率を研究課題の一つとして、政府や学界、および民間からの注目を浴びた理由は、いうまでもなく経済・社会の発展のみならず、個人の日常生活までに非常に密接な関係がある、というところにある。現代社会に生きている人々にとって、税というものは避けて通ることのできない問題である。要するに、租税の国民負担率という問題の意義は、社会生活に大きく影響しているところにある。そのため、一定の限度を超える国民負担率は、経済・社会の発展ないし個人の日常生活に悪影響を与えてしまい、ひいては統治の合理性を問われる事態を招いてしまう。

この問題について、日本においては、遅くとも1980年代頃より議論が始まった。1983年の臨時行政調査会最終答申では、国民負担率を50%より「かなり低位にとどめることが必要」とし、1990年の臨時行政改革推進審議会答申では、「高齢化のピーク時において50%をも下回ることを

¹⁰ 財務省「国債発行額の推移（実績ベース）」、<http://www.mof.go.jp/jgbs/reference/appendix/hakkou01.pdf>（2013年12月28日に最終確認）。

¹¹ 河手雅己「国民負担率に関する一考察」、『経済のプリズム』第40号、平成19年4月、第8頁。

¹² 吉林省長春市国際税収研究会「新視角下の宏観税負担問題探討」、中国国際税収研究会『中外税収負担比較研究』

（北京、中国税務出版社、2010年）、第166頁。

¹³ 霍軍「宏観税負担の中外語境比較」、中国国際税収研究会『中外税収負担比較研究』、第80頁。

¹⁴ 郭慶旺・呂冰洋「中国税収負担の総合分析」、『財經問題研究』2010年第12号、第5頁。

¹⁵ 薛鋼「關於我国宏観税負担合理性問題的研究」、中国国際税収研究会『中外税収負担比較研究』、第234頁。

目標」として提示した。その後、1991年の行政改革の推進状況に関する意見、1993年の第3次行革審最終答申のなかで、この方針を繰り返し確認してきた。こうした方針を踏まえて、立法措置で国民負担率の上限を規制するようになった。1997年に成立した『財政構造改革に推進に関する特別措置法』の第6条に、次のように書いてある¹⁶。

「国は、第4条に規定財政構造改革の当面の目標に資するよう、財政運営にあたり、一般歳出の額…を抑制するとともに、次に掲げる観点等を踏まえ、特別会計を含むすべての歳出分野を対象とした改革を推進することを当面の方針とする。

…

六、国民負担率…を百分の五十を上回らないように抑制すること。」

しかし、財政赤字と少子高齢化などの社会問題の深刻化により、上記の目標を達成することが困難になり、法律が成立した翌年の1998年に発足した小渕内閣は、景気回復を最優先するため、上記の条文を含む同法の条文の殆どを停止する「財政構造改革の推進に関する特別措置法の停止に関する法律」が制定された¹⁷。その後、日本政府の財政状況がさらに悪化し、社会保障負担を含む国民負担率の上昇傾向が続いていた。厚生労働省は、2002年5月15日に公表した「社会保障の給付と負担の見通し」のなかで、「2025年度の国民負担率は52.5%程度、潜在的な国民率はおよそ60%程度まで増加すること」の可能性について指摘している¹⁸。

日本銀行の研究チームも、OECD諸国の国民

負担率を対象に、国民負担率と経済成長の相関関係を分析した。その結果、国民負担率、潜在的な国民負担率と経済成長率との間でより明確に負の相関が出るだけでなく、プーリングによる推計とかなり異なるパラメータが得られた。これによると、国民負担率が1%上昇すれば成長率は0.30%低下し、潜在的な国民負担率が1%上昇すれば成長率は0.27%低下する、ということがわかる。同研究チームは、租税の国民負担の増大が資本蓄積への阻害について分析を行った。その結果は、国民負担率が1%上昇すると資本ストックの伸び率が0.41%低下すること、潜在的な国民負担率が1%上昇すると資本ストックの伸び率が0.36%低下することが分かった。なお、資本蓄積に負の影響を与えると考えられる家計貯蓄率との関係を検討し、国民負担率、潜在的な国民負担率と貯蓄率の間には有意に負の相関があることがわかった¹⁹。

中国においては、国民負担率の適正規模についての研究が1980年代の末頃に始まった。詳細についての紹介は割愛するが²⁰、代表的な研究を1つ紹介しておくたい。

たとえば、李俊霖は、Barro Modelなどを利用して、租税負担と政府支出と経済成長率の相関関係についての分析を行った²¹。彼は、以下の図式を用いて研究の結果を説明した。

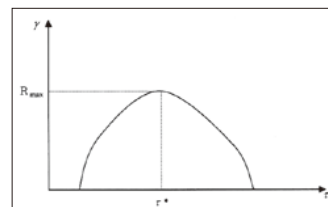


図1：マクロ税負担と経済成長

¹⁶ 『財政構造改革の推進に関する特別措置法』（平成九年十二月五日法律第九号）。

¹⁷ 『財政構造改革の推進に関する特別措置法の停止に関する法律』（平成十年十二月十八日法律第五十号）。

¹⁸ 厚生労働省「社会保障の給付と負担の見通し」、2002年5月15日。

¹⁹ 吉川尚史・高川泉・植村修一「国民負担率と経済成長—OECD諸国のパネル・データを用いた実証分析」、

日本銀行調査統計局、2000年2月

²⁰ 高凌江『中国税収分配與税制結構問題研究』、北京、中国经济出版社、2012年、第13-28頁。

²¹ Robert J. Barro. Government Spending in a Simple Model of Endogenous Growth. *Journal of Political Economy*, 98, Oct., 1990, pp.s103-s125. 李俊霖「宏觀稅負、財政支出與經濟成長」、『經濟科学』2007年第4号。

彼によれば、横軸の t は租税負担、縦軸の y は経済成長率であり、横軸にある t^* は最大経済成長率を達成させるための最適租税負担率である、ということがわかる。租税負担率が 0 と t^* の間にある場合、GDPの一部としての政府支出の水準が低く、租税負担の増加により経済成長率が押し上げられる。というのは、政府は租税収入から得た資金を生産性項目への支出（道路などの社会資本整備、教育、公共衛生など）に投入したからのである。これに対し、租税負担率が t^* を超えた場合、政府は租税収入から得た資金を非生産性項目への支出（行政管理、補助金など）に投入するため、税率の上昇により経済成長率が低下される。しかし、租税の負担率は t^* に等しい場合、経済成長率ももっと高い、という。李俊霖は、こうした理論に基づいて、中国の国民負担率を分析し、経済成長率に対してもっともよい影響を与える国民負担率は20%程度であることを提示している。

楊中全らの研究でも、経済成長に対し負の影響を与えることを避けなければならないという観点から、最適国民負担率を20%前後にすべき、という結論が出された²²。

しかし、税制問題は各国・各地域の経済状況・社会状況・文化伝統ないし国家の経済・社会政策などに関わるものであり、数字的な計算により一律にすることができない部分がある。国民負担率について、数字的に「高い」か「低い」という単純な表現で説明しきれない部分もある。要するに、国民負担率が高いという単純の理由だけで、国民経済の成長に負の影響を与えてしまう、というような単純な図式は必ずしも客観的な見方とは言えない。たとえば、2005年

度スウェーデンの国民負担率は50.7%に達し、先進諸国（OECD諸国）の平均値だった36.89%を上回るが²³、同年度のスウェーデンの実質経済成長率は3.16%で、OECD諸国の平均だった2.8%より高かった。なお、同年度のスウェーデンの失業率は5.6%で、OECD諸国の平均失業率より27%を下回る、という²³。

3、計算基準

国民負担率の計算に際して、前述の定義のなかですでに紹介したように、日本においては、基本的に「国民所得（NI）」に基づいて計算している。要するに、国民所得に対する租税負担の割合（租税負担率）と社会保障負担の割合（社会保障負担率）の合計である。

これに対し、日本の財務省にあたる中国財政部は、これまで、租税の国民負担率の計算方法とデータを毎年のように公表したことがない。しかし、上記の『フォーブス』誌が公表した2009年「税負担苦痛指数」を批判する形で、2011年11月14日、中国財政部の「担当者」は匿名で新華社通信を通して、IMF・国際通貨基金の計算方法により計算した結果として、2009年の国民負担率は25.3%、2010年の国民負担率は26.4%で、先進国平均水準の40.8%と途上国平均水準の32.9%を下回る、と説明した²⁴。IMFの計算方法の詳細についての説明がなかったが、おそらくIMFが公表した各加盟国の財政データ、つまり IMF Government Finance Statistics Yearbookに掲載しているデータを利用して計算したのであるだろう²⁵。

こうした政府側の見解に対して、中国の租税学界においては、国民負担率の定義を巡って、長年の議論を経て、おおよそ以下の見解に達し

²² 楊中全、鄒俊偉、陳洪宛「中国宏観税負、非税負担與經濟增長」、『中央財經大學學報』2010年第3号、第11-16頁。

²³ 安徽省國際稅收研究會「芻議宏観稅負國際比較的研究方法」、中國國際稅收研究會『中外稅收負擔比較研究』、

第202頁。OECD, Economic Outlook No.88.

²⁴ 『人民日報』、2011年11月15日。

²⁵ 江蘇省無錫市國際稅收研究會など「中外稅收負擔比較研究」、中國國際稅收研究會『中外稅收負擔比較研究』、第47頁。

ている。

第一、計算の分母は日本のような国民所得 (NI) ではなく、国内総生産 (GDP) である。中国の国家統計局は、毎年のように国内総生産 (GDP) を公表しているものの、国民所得 (NI) を公表していない。そのかわりに、GNI・国民総所得 (Gross National Income) が公表されている²⁶。しかし、国内総生産 (GDP) に、海外からの所得を加えたものとしてのGNIは、租税負担を計算する際に使用することができない。というのは、「海外からの所得」は、場合によっては、二重課税を回避する原則のもと、源泉発生地としての海外で課税された以上、本国でもう一度課税することはないからである。このように、結果として、租税の国民負担率を考える際に、諸外国との共通項目、つまり国内総生産 (GDP) を使用することになった。

第二、計算の分子が多様化である。日本の場合は、計算の分子は「租税負担」と「社会保障負担」、および「財政赤字」である。ここの「租税負担」と「社会保障負担」は、政府の租税と社会保障費の収入であり、「財政赤字」は、政府が赤字国債の発行を通じて調達した収入である。言い換えれば、政府が収入を得られるルートは比較的単純なものであった。

これに対し、租税制度をはじめとする国家諸制度の変革期において、中国政府が収入を得られるルートは多様である。簡単に言えば、中国政府の収入は、租税収入と財政収入と政府収入という三者によって構成される。ここでいう租税収入と財政収入と政府収入の内訳は下記の通りである。

租税収入 = 税金収入 + 社会保障費

財政収入 = 予算内収入 (租税収入 + 非租税収

入 (特定項目収入 + 行政手数料収入 + 罰金収入 + その他))

政府収入 = 財政収入 + 予算外収入²⁷ + その他。

2001-2011年度中国政府の租税収入・財政収入・政府収入の概要は表1を参照されたい。

【表1、2001-2011年度中国政府の各種類収入の概要】 (単位：億人民元)

年度	租税収入	財政収入	政府収入
2001	18,060.38	16,386.04	23,445.04
2002	21,167.45	18,903.64	26,913.64
2003	24,370.31	21,715.25	30,635.05
2004	29,331.68	26,396.47	36,261.65
2005	35,102.54	31,649.29	43,517.45
2006	42,476.35	38,760.20	52,839.97
2007	55,158.08	51,321.78	67,679.10
2008	66,482.79	61,330.35	83,583.95
2009	72,446.00	68,518.30	
2010	97,253.79	83,101.51	
2011	104,038.39	103,874.43	

資料：陳頌東「基於国民收入分配視角的中国宏觀稅負研究」、『西部論壇』2013年第1号、第27-34頁。『大連日報』2012年1月11日。国家統計局編『中国統計年鑑2012』、第292頁。

しかし、統計方法の不統一かなどにより、中国政府の各種収入の実態をつかめることは決して容易なことではない。たとえば、上記の表によれば、中国政府は2009年度において、租税収入72,446.00億元、財政収入68,518.30億元の収入を得られた、という。しかし、中国共産党中央党校の周天勇教授は、根拠を示していないが、まったく違い数字を提示してくれた。つまり：

No.	項目	金額 (億人民元)
1	予算内収入	68,476.90
2	予算外収入	12,999.80
3	社会保障費収入	16,116.00

²⁶ 国家統計局編『中国統計年鑑2012』(北京、中国統計出版社、2012年)、第44、92頁。

²⁷ 2011年より、中国政府は、分類項目上の「予算外収入」を廃止し、すべての政府収入を予算内で管理する

ことになった。中華人民共和國財政部「中国財政基本状況 (2011)、三、政府収入分類、http://www.mof.gov.cn/zhuantihuigu/czjbqk2011/czsr2011/201208/t20120831_679870.html (2013年12月28日に最終確認)。

4	土地使用費収入	15,910.20
5	鉱産権収入	57.35
6	宝くじ収入	1,324.79
合計		114,885.04
出典：周天勇「如何合理限定中国宏观税負水平」、『第一財經日報』、2010年11月2日。		

である。この数字は、いずれも上記の数字を上回ることがわかる。

このような国民負担多様化の状況を鑑み、中国の税制税法研究者の間は、租税の国民負担率の計算に際して、通常、以下のような3つの基準で行う。つまり

- ①小基準：GDPに対する租税収入の割合
- ②中基準：GDPに対する財政収入の割合
- ③大基準：GDPに対する政府収入の割合

である。以下では、中国における国民負担率の推計を紹介しておこう。

二、中国における国民負担率の推計

1、研究者による推計

すでに紹介したように、中国政府の財政部、国家税務総局、国家統計局などはこれまで、租税の国民負担率の公式統計を公表したことがない。中国の税制税法研究者は、さまざまなデータを利用して、中国の国民負担率を推計している。以下では、代表的な意見を紹介しておこう。

例一、郭慶旺、呂冰洋の推計

【表3、郭慶旺、呂冰洋による推計】（単位：%）

年度	小基準	中基準	大基準
1992			18.5
1993			18.1
1994			16.8
1995			16.1
1996	9.7	10.4	17.8
1997	10.4	11.0	17.9
1998	11.0	11.7	18.9
1999	11.9	12.8	20.1
2000	12.7	13.5	21.3

2001	14.0	14.9	21.7
2002	14.7	15.7	21.6
2003	14.7	16.0	22.3
2004	15.1	16.5	22.0
2005	15.7	17.2	23.9
2006	16.5	18.4	24.8
2007	18.5	20.8	30.2

出典：郭慶旺、呂冰洋「中国税収負担的総合分析」、『財經問題研究』、2010年第12号、第3-10頁。

この論文には、推計に用いられるデータの由来についての説明がない。なお、この論文は共著者の呂冰洋はかつて発表した論文「我国税収負担的走勢與国民收入分配格局的變動」（『公共經濟評論』、2008年第5号）にほぼ共通している部分があるが、国民負担率のデータには微妙に異なっている。

例二、陳頌東の推計

【表4、陳頌東による推計】（単位：%）

年度	小基準	中基準	大基準
2001	16.47	14.94	21.38
2002	17.59	15.71	22.37
2003	17.94	15.99	22.56
2004	18.35	16.51	22.68
2005	19.16	17.27	23.75*
2006	20.04	18.29	24.93*
2007	21.45	19.95	26.30*
2008	22.11	20.24	31.87*
2009	21.60	20.43	31.66**
2010	24.24	20.71	32.81**

出典：陳頌東「基於国民收入分配視角的中国宏观税負研究」、『西部論壇』2013年第1号、第27-34頁。彼によれば、『中国統計年鑑（2011）』、『2001-2011年労働和社会保障事業發展統計公報』のデータを使用した、という。

*原文の計算ミスを訂正した。

**この論文には、2009と2010年度の「政府性基金収入」と「予算外収入」が欠落したため、いわゆる「大基準」を推計することができなかった。筆者は『中国統計年鑑2012』と中国財政部が公表した2009と2010年度の「政府性基金収入決算表」を利用して、「大基準」のデータを補足した。

例三、高凌江による大基準税負担の推計

【表5、高凌江による大基準税負担の推計】

(単位：%)

年度	大基準	年度	大基準
2001	19.51	2006	21.11
2002	19.56	2007	21.68
2003	19.87	2008	21.33
2004	19.73	2009	20.40
2005	20.34		

出典：高凌江『中国税収分配與税制結構問題研究』、北京、中国经济出版社、2012年、第13-28頁。著者の説明によれば、推計は各年度の『中国統計年鑑』、『中国稅務年鑑』などのデータを利用して行った、という。

以上で見られるように、推計の結果は相違があるものの、2001年度以来、中国における租税の国民負担率は次第に上昇していることに対し、学者の見解はほぼ一致していることがわかる。上記の陳頌東の研究をもとに、筆者は次のグラフを作成した。

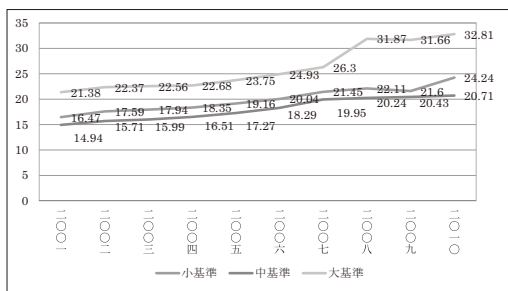


図2、各基準の中国国民負担率（単位：%）

上記のほか、中国の国家税務総局の肖捷局長は、2009年度GDPに対して、中国の税収負担率は17.5%で、土地使用費と社会保障費収入などを含み政府収入の負担率約30%にのぼる、と説明している。このデータは、上記の学者推計とほぼ同じである²⁸。しかし、同じく2009年度の国民負担率について、別の見解もある。先にも紹介した中国共産党中央党校の周天勇教授は、

2009年度の「宏観税負」は34.06%であり、国有企業が納付した「利潤」を含めば35%を超えるだろう、と見ている。これによれば、周天勇教授は、35%-45%の先進国平均国民負担率と18%-25%の途上国平均国民負担率を合わせて考えれば、中国の国民負担率は、途上国として地位と生産力水準に相応しくなく、異常に高い水準にある、と厳しく指摘している²⁹。

実は、周天勇教授は自らの根拠を示していないが、OECDの34の加盟国2000-2008年度の国民負担率のデータを見れば、彼の指摘は的外れなものではないとわかる。

【表6、OECD諸国の対GDP国民負担率】

(単位：%)

国別 \ 年	2000	2005	2006	2007	2008
オーストラリア	30.3	29.8	29.3	29.5	27.1
オーストリア	43.2	42.4	41.9	42.1	42.7
ベルギー	44.7	44.6	44.3	43.8	44.2
カナダ	35.6	33.4	33.3	33.0	32.3
チリ	19.4	21.6	23.2	24.0	22.5
チェコ	35.5	37.5	37.0	37.3	36.0
デンマーク	49.4	50.8	49.6	49.0	48.2
フィンランド	47.2	43.9	43.8	43.0	43.1
フランス	44.4	43.9	44.0	43.5	43.2
ドイツ	37.2	34.8	35.4	36.0	37.0
ギリシア	34.0	31.8	31.7	32.3	32.6
ハンガリー	38.5	37.4	37.2	39.7	40.2
アイスランド	37.2	40.6	41.5	40.6	36.8
アイルランド	31.3	30.4	31.8	30.9	28.8
イスラエル	36.8	35.5	35.9	36.3	33.8
イタリア	42.2	40.8	42.3	43.4	43.3
日本	27.0	27.4	28.0	28.3	28.1
韓国	22.6	24.0	25.0	26.5	26.5
ルクセンブルグ	39.1	37.6	35.6	35.7	35.5
メキシコ	16.9	18.1	18.2	17.9	21.0
オランダ	39.6	38.4	39.1	38.7	39.1

²⁸ 肖捷「走出宏観税負的誤区」、『中国改革』2010年第10号、第5-8頁

²⁹ 周天勇「如何合理限定中国宏観税負水平」、『第一財經日報』、2010年11月2日。

ニュージーランド	33.2	36.7	36.1	35.1	33.7
ノルウェー	42.6	43.5	44.0	43.8	42.6
ポーランド	32.8	33.0	34.0	34.8	34.3
ポルトガル	32.8	33.7	34.4	35.2	35.2
スロバキア	34.1	31.5	29.4	29.4	29.3
スロベニア	37.5	38.6	38.3	37.8	37.2
スペイン	34.2	35.7	36.6	37.3	33.3
スウェーデン	51.4	48.9	48.3	47.4	46.3
スイス	30.0	29.2	29.3	28.9	29.1
トルコ	24.2	24.3	24.5	24.1	24.2
イギリス	36.4	35.7	36.5	36.2	35.7
アメリカ	29.5	27.1	27.9	27.9	26.1
OECD平均値	35.5	35.2	35.4	35.4	34.8
(資料) OECD, Economic Outlook No.88.					

このデータを見れば、1人当たりの名目GDPを1万米ドル超えているOECD諸国に比べて、2009年の時点で1人当たりの名目GDPがわずかに3739.62米ドルの中国の国民負担率は、やはり重いと云わざるをえない状況にある。

2、生活の実感

2011年の春、中国においては租税の負担率はおそらくはじめて庶民的な話題となった。新聞では、月収1万元（当時の為替レートでは、約日本円14万円）に対し、給与所得者が負担する税金の割合はどのくらいなのか、についての記事も掲載している。一例を挙げよう。

仮にある給与所得者の月収は1万人民元とする。その1万人民元から基礎控除と社会保険の個人負担分などを控除される。それは、

基礎控除：2,000元

養老保険・医療保険・失業保険・住房公積金（北京の場合）：2,223元

$10,000 - 2,000 - 2,223 = 5,777$ 元

である。つまり課税所得は5,777元である。この課税所得の5,777元に対し、個人所得税の適用税率は20%であるため、 $5,777 \times 20\% = 1,155.4$ 元、つまり個人所得税の負担は1,155.4元である（当時）。このように、月収1万人民元の給与所得者の手取りの額は6,996.60元であることがわかる³⁰。

ここで留意していただきたいのは、こうした基礎的な租税負担と社会保障負担は、すでに給与所得者が得られた給与の約30%に達していて、先に説明した大基準の国民負担率とほぼ同じ水準にある、ということである。ちなみに、2011年9月1日より、中国の個人所得税法が一部改正され（改正後の税率と控除額については、表7を参照されたい）、1万人民元の月収に対し、基礎的な租税と社会保障費の負担（同じく北京の場合）は、 $(10,000 - 2,223 - 3,500) \times 10\% - 105 = 322.70$ 元になり、負担率は25%である。

【表7、中国現行個人所得税税率³¹】（単位：元）

課税される所得金額（元）	税率	速算控除額（元）
0-1,500	3%	0
1,501-4,500	10	105
4,501-9,000	20	555
9,001-35,000	25	1,005
35,001-55,000	30	2,755
55,001-80,000	35	5,505
80,001超	45	13,505

いうまでもないが、通常でいう国民負担率の問題は、こうした基礎的な租税負担と社会保障負担を対象とするものである。しかし、一般市民にとっては、租税の負担はこれ以上がない、というわけではない。つまり生活中的租税負担問題である。

しかし、生活中的租税負担問題、つまり租税負担の実態ないし生活実感の租税負担の問題について、租税の国民負担率問題ほど容易に説明することのできるものではない。というのは、市民一人ひとりの消費状況がさまざまであるため、厳密かつ科学的な調査データがなければ、それを議論するのは容易なことではないからで

³⁰ 『新京報』、2011年9月25日。

³¹ 国家税務総局『中国税務年鑑2012』、北京、中国税務出版社、2012年、第796頁。

ある³²。

にもかかわらず、中国のマスコミは、いわゆる生活中的の租税負担問題に対し、様々な報道を行った。たとえば、上記の月収1万人民元で、税金や社会保障費を差し引いて手取りした額6,996.60元に対し、すべて自炊生活のため食料品などを購入するならば、17%の増殖税（中国の消費税）、すなわち1,016.60元の税金が発生する、という。これに基礎的な租税と社会保障費の負担だった2,223元と780.40元を加えれば、毎月の租税負担は4,020元にのぼり、実に月収の約40%が税金として取られてしまうのである³³。

むしろ、こうしたマスコミ的な手法を駆使した報道は、学界でいう租税の国民負担率の問題とは性格の異なるものである。しかし、2011年の中国において、ここまで報道されたのは、やはりわけがある。それは、何より庶民による「納税者意識」の目覚めにある、と考えられる。

3、中国における「重税感」の由来

この問題については、まず指摘しておきたいのは、中国社会の変化である。1949年に中華人民共和国が成立してから1980年代に至るまで、国による計画経済のもとで、租税ないし税制がむろんあったものの、一般の労働者からすれば、納税ということはやはり彼らの日常生活とほぼ無縁な遠い存在であった。その時代では、一般の給与所得者にとって、「給与」そのものすべては自分の収入であり、税金あるいは社会保障費を納付する義務がまったくなかった。その時代における中国の国家財政の「収入」は、主に国営企業から上納した「利潤」および商工業税、関税などであった。

1980年9月10日、第五回全国人民代表大会第

三次会議では『中華人民共和国個人所得税法』を成立させ、同日に全国人民代表大會常務委員會委員長令より公布し、即日から施行された。これは、現代中国歴史上におけるはじめての個人所得税に関する法律であり、これを以て現代中国の税制のなかに「個人所得税」という税種が誕生されることになった。しかし、外資系企業や合併企業で働く外国人給与所得者を対象に定めた同法が規定された基礎控除の基準は毎月800人民元であり、平均的な月収が30-40元程度に過ぎなかった中国人「給与所得者」は個人所得税を納付する義務がなかった。その後、1986年9月25日、國務院は『中華人民共和国個人收入調節税暫定條例』を公布し、1987年1月1日より施行した。この規定により、中国人「給与所得者」が「個人收入調節税」のもとではじめて個人所得税を納付する義務を負うことになった。しかし、1986年の給与所得者の平均年収はわずか1,271人民元しかなく、月収400人民元以上の給与所得者を対象とする「個人收入調節税」を実際に納付した人は非常に少なかった。

1990年代に入り、中国経済の発展に伴い、従来、国営企業が上納した利潤などで支えてきた中国政府の財政制度のなかに、各種税金が占める割合は次第に上昇した。なお、給与所得者の平均年収も次第に上がってきた。

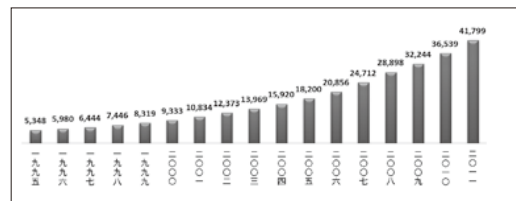


図3、中国都市部における平均給与の推移³⁴

(単位：元)

³² 日本には、『全国消費実態調査』と『家計調査』(以上、総務省)、および『国民生活基礎調査』(厚生労働省)があり、こうした研究は可能である。中国にも同じような調査統計がある。たとえば、『中国労働統計年鑑』、『中国社会統計年鑑』、『中国城市(鎮)生活與價格年鑑』

などがある。

³³ 『新京報』、2011年9月25日。『中国経済週刊』、2011年第50号。

³⁴ 『中国財政年鑑2012』、北京、中国財政出版社、2012年、第528頁。

こうした給与の上昇傾向を踏まえて、中国政府は2011年に、これまで6回にわたり『中華人民共和国個人所得税法』の一部修正をし、本来にあった外国人給与所得者、中国人給与所得者、商工業経営者などを対象にそれぞれ独立した個人所得税を一本化し、課税範囲の拡大や課税ベースの規範化、および基礎控除額の引き上げを含む個人所得税制の整備を行ってきた。その結果、表8から見れば、1999年以後のほとんどの年度において、個人所得税の徴収額の伸び率は、税収総額の伸び率を上回るのみならず、平均年収の伸び率も上回っている、ということがわかる。要するに、年収の額が確かに確実に増えているが、伸び率の面においては税収総額と個人所得税額はそれ以上に増えているのである。中国庶民がもつ「重税感」の原因の一つはこうした税収と年収の事情にもあったと考えられる。



図4、中国税収総額・個人所得税税収額・都市部平均年収の伸び率（対前年比）

第二、中国現行税制の直間比率

いわゆる「直間比率」とは、税収における直接税と間接税との比率のことである。納税者と担税者とが一致するのは直接税（たとえば、所得税）であるのに対し、納税者と担税者とが一致しない租税は間接税（たとえば、消費税）である。つまり、間接税とは実際に租税を納める納税者が、租税を負担せずに、他者に負担を転嫁する租税をいう。納税者が租税を実際に負担する直接税では、納税者の経済的能力に応じ課税が可能となる。ところが、租税負担が転嫁されてしまう間接税では、経済能力に応じた課税が困難となる。しかも、間接税には逆進性とい

【表8、1999-2011年度中国の税収と都市部平均給与】

年度	税収総額（億元）		個人所得税（億元）			平均年収（元）	
	額	対前年比	額	対前年比	対税収総額比	額	対前年比
1999	10,682.58		413.66		3.87	8,319	
2000	12,581.51	117.78	659.64	159.46	5.24	9,333	112.19
2001	15,301.38	121.62	995.26	150.88	6.50	10,834	116.08
2002	17,636.45	115.26	1,211.78	121.76	6.87	12,373	114.21
2003	20,017.31	113.50	1,418.03	117.02	7.08	13,969	112.90
2004	24,165.68	120.72	1,737.06	122.50	7.19	15,920	113.97
2005	28,778.54	119.09	2,094.91	120.60	7.28	18,200	114.32
2006	34,804.35	120.94	2,453.71	117.13	7.05	20,856	114.64
2007	45,621.97	131.08	3,185.58	129.83	6.98	24,712	118.44
2008	54,223.79	118.85	3,722.31	116.85	6.86	28,898	116.94
2009	59,521.59	109.77	3,949.35	106.10	6.64	32,244	111.58
2010	73,210.79	123.00	4,837.27	122.48	6.61	36,539	113.32
2011	89,738.89	122.58	6,054.11	125.16	6.74	41,799	114.40

う特徴があり、低所得者ほど租税の負担、とくに生活実感の租税負担が重くなる恐れがある。このように、いわゆる直間比率は、その税制が公平であるか否かを示す指標ともなる。つまり、直接税のウエートが高く直間比率が高ければ、応能原則に基づく課税の公平を反映した税制とすることができる。

日本の財務省の発表によれば、日本をはじめとする先進諸国の直間比率（国税+地方税）は以下のようなものであることがわかる（表9）。

これに対し、1980年代以後、中国税制における直間比率については、表10を参考されたい。

このように、先進諸国に比べて、中国の間接税が占める割合は非常に大きいことがわかる。

この点は、中国の租税専門家の共通認識と言ってよい。たとえば、2012年1月6日、中国財政部財政科学研究所所長・賈康は、2012中国投資年会において、重税感の原因は中国現行税制のなかに直接税が存在していないことにある、と厳しく指摘し、直接税の整備を通じて直間比率を是正する必要性を訴えている³⁵。

言うまでもないが、個人所得税が税収全体に占める割合はわずか6.74%（2011年）、平均の国民所得（2013）は世界194カ国中で79位（8,390米ドル、約86万円）だった中国にとって、所得の捕捉率や徴収コストなどを考えれば、直間比率を是正するのは決して容易なことではないのである³⁶。

三、比較税制の観点から見た中国の国民負担率

1、租税法律主義の観点

租税はそもそも、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない。こうした法律に基づいて課税することを「租税法律主義」という。これは、1215年の『大憲章』（Magna Carta）と1689年の『権利の章典』（Bill of Rights）などにより確立された近代租税の基本原則であり、こうした国家の恣意的な課税への抵抗が近代国家の特徴となる国民代表議会、権

【表9、先進諸国の直間比率】（単位：％）

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
直接税	66	76	59	50	53
間接税	34	24	41	50	47

出典：財務省「直間比率の国際比較」、http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/015.htm（2013年12月28日に最終確認）。

【表10、中国税制の直間比率】（単位：億元）

年度	税収総額	比率	直接税	比率	間接税	比率
1985	2,040.8	100.0	794.5	38.9	1,246.3	61.1
1994	5,126.9	100.0	1,208.6	23.6	3,901.4	76.4
2008	54,223.8	100.0	22,116.9	40.0	33,290.8	60.0

出典：劉佐「改革開放以来我国直接税與間接税比重的變化」、『中国財政』、2010年第10号、第46-48頁。

³⁵ 賈康「中国現在没有像樣的直接税」、和讯理財、<http://money.hexun.com/2012-01-06/137020603.html>（2013年12月28日に最終確認）。

³⁶ WHO（世界保健機関）『World Health Statistics 2013』、2013年5月15日。ちなみに、対象194カ国の平

均値は11,536米ドル（約118万円）であり、日本は19位（35,330米ドル、約363万円）、アメリカは6位（48,820米ドル、約502万円）、韓国は24位（30,370米ドル、約312万円）で、第1位はカタール（86,440米ドル、約890万円）である、という。

力分立を生み出す原動力であった。したがって、租税法律主義は、近代法治主義や法の支配の中心に位置づけられた。

租税法律主義の本質は国民と国家権力の関係を規定するところにあり、つまり国民の財産権を保護することである³⁷。これと同時に、租税法律主義は国民主権の具現化でもある。政府が提供する公共サービスを受受するために、国民はその主権の一部である徴税権を国家に委任する。国家はその委任を受けて税制を決め租税を徴収するとき、国民の代表で構成する議会が制定する法律に従わなければならない、という。

『日本国憲法』第84条には租税法律主義の原則についての規定がある。「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」。同30条には国民の納税義務についての規定がある。「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」。

これに対し、『中華人民共和国憲法（1982）』のなかには、納税の義務についての規定、つまり「中華人民共和国の公民は、法律に従って納税する義務を負う」（第56条）があるが、租税法律主義の原則についての規定がない。

【表11、中国現行租税体系⁴¹】

区分	No.	税目	法源
流通税	01	増殖税	増殖税暫定條例
	02	営業税	営業税暫定條例
	03	消費税	消費税暫定條例
所得税	04	企業所得税	企業所得税法
	05	個人所得税	個人所得税法

³⁷ たとえば、『日本国憲法』第29条1項：「財産権は、これを侵してはならない」。

³⁸ 国家税務総局『中華人民共和国税収基本法規（2012年版）』（北京、中国税務出版社、2012年）、第273頁

³⁹ たとえば、「第六回全国人民代表大会第三次會議關於授權國務院在經濟体制改革和對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、『人民日報』、1985年4月11日。

一方、『中華人民共和国税収徵收管理法』（1992年制定、2001修訂）の第3条には、租税法律主義の原則についての規定がある³⁸。

それは、「税収の徴収開始、徴収停止及び減税、免税、退税、差額税金納付は法律の規定に従って執行する」とする。これは一見して、『日本国憲法』の規定とそれほど変わらないという印象を受けられるだろう。しかし、その続きには、「法律により國務院に（徴税権を）委譲するところにおいては、國務院が制定する行政法規の規定に従って執行する」、という規定もある。ここでいう「法律により國務院に（租税立法権を）委譲する」というのは、1984年と1985年に、国家の立法府にあたる全国人民代表大会は二度にわたり「經濟体制改革」と「對外開放」に関する立法権を國務院に委譲したことである³⁹。爾来、約30年近くにわたり、國務院への租税立法権の委譲を廃止すべきとの意見があったが、少なくとも現時点においてはそれを廃止するような動きは見られていない⁴⁰。

中国現行税制のもとにある20の税目とその法源、および徴収管理についての法律の概要について表11を参照されたい。

これによれば、税務行政を規定する『中華人

⁴⁰ 鳳凰網、「人大税収立法権被放棄達30年、政協委員稱係失職表現」。2013年3月9日。<http://finance.ifeng.com/news/special/2013lianghui/20130309/7750853.shtml>（2013年12月28日に最終確認）。

⁴¹ 劉佐『中国税制概要2010』、北京、經濟科学出版社、2010年、第13-22頁。平野嘉秋『中国の租税制度』、第211-221頁。

資源税	06	資源税	資源税暫定條例
	07	都市郷鎮土地使用税	都市郷鎮土地使用税暫定條例
特別目的税	08	都市維護建設税	都市維護建設税暫定條例
	09	固定資産投資方向調節税	固定資産投資方向調節税暫定條例
	10	土地増殖税	土地増殖税暫定條例
財産行為税	11	不動産税	不動産税暫定條例
	12	車輛船舶税	車輛船舶税法
	13	船舶トン税	船舶トン税暫定條例
	14	車両購入設置税	車両購入設置税暫定條例
	15	印紙税	印紙税暫定條例
	16	宴席税	宴席税暫定條例
	17	契税	契税暫定條例
農業税	18	耕地占用税	耕地占用税暫定條例
	19	たばこ税	たばこ税暫定條例
関税	20	関税	輸出入関税暫定條例
税務行政			税収徴収管理法

民共和国税収徴収管理法』以外、現行の20の税目に対して、国の立法府の審議を経て成立された法の根拠があるのはわずか3つ（第04、05、12）に過ぎず、それ以外はほとんど国務院が制定した「暫定條例」である、ということがわかる。そのなかで、2011年度税収総額957,294,619億元の38.87%に相当する371,100,278億元の増殖税⁴²、つまり国にとって最も重要な税源を規定するのは、1993年に制定され、2008年に改正された『中華人民共和國増値税暫定条例』である。

言うまでもないが、こうした国務院による「立法」行為が、立法府より委譲された権限に従って行ったものであるため、「違法」なものではない。しかしながら、国務院をはじめとする行政庁側は立法機関の同意を得ず、自らの必要に応じて予告なしで恣意に税率の調整などを行う可能性の存在が否めない。数例を挙げよう。

例一。2007年5月30日深夜、中国政府の財政部は新華社を通じて翌日から株式売買に課する

印紙税の税率を1%から3%に引き上げる声明を出した。この税率の調整による税収増は22億人民元にのぼるといわれるが、上海と深センの株式市場ではこれを受けて大暴落した⁴³。

例二。2006年12月29日、国務院総理令という形で『中華人民共和國車船税暫定條例』が公布され、3日後の2007年1月1日より実施することになった。その実施の要項を規定するための『中華人民共和國車船税暫定條例實施細則』がそれより約1カ月遅れて、2月1日より財政部と国家税務総局より公布された。さらに、同年6月11日、国家税務総局の責任者は、同年7月1日よりこれまでの車船税の徴収方法を変更し、自動車保険を販売する保険業者を納税義務者とする旨の談話を新華社を通じて出した⁴⁴。公表されてから3日後、実施規定のないままで「実施」に付したこと、さらに数カ月の後になって責任者談話という形で実施にあたる納税義務者を指定すること、などから「暫行條例」の制定

⁴² 国家税務総局『中国税務年鑑2012』、北京、中国税務出版社、2012年、第444頁

⁴³ 和訊網、股票、股市十八年回顧、2007年5月30日上調印花稅股市連統暴跌、<http://stock.hexun.com/2010-11->

[27/125863493.html](http://news.xinhuanet.com/auto/2007-06/12/content_6229102.htm)（2013年12月28日に最終確認）。

⁴⁴ 新華網、關注車船稅徵收：國家稅務總局詳解車船稅開徵、http://news.xinhuanet.com/auto/2007-06/12/content_6229102.htm（2013年12月28日に最終確認）。

に際して恣意性の存在がうかがえる。

上記の二例はいずれも国務院の所管当局による決定であるが、国の立法府より租税立法権の委譲を受けていない地方政府が納税要項を恣意にきめるケースもあった。例三を見よう。

浙江省湖州市吳興区織里鎮の政府は、零細アパレル企業からの経営税の徴収にあたり、「慣例」に従い縫製用ミシンの台数を課税標準とし、1台あたり343人民元という税率で徴税した。こうしたことにより、現地では、その税を「机頭税」すなわち「ミシン税」と呼んでいるらしい。2011年10月28日、その税率が倍の626元に引き上げられたという噂を聞いて零細アパレル業者の人たちは、それに反発して「抗税事件」を起こした。結局、税率は据え置きされた、という。報道の問題もあり詳細の経緯がわからないが、その報道した内容が正しいのであれば、営業税の課税標準を「営業額」ではなく、生産道具にすること自体が明らかに『中華人民共和国営業税暫定條例』の規定に違反するものに違いない⁴⁵。

このように、中国の現行税制は行政庁が主導する形のものであることがわかる。このような税制のもとで、租税のあらゆる分野における意思の決定にあたり、有権者の参与が事実上排除されてしまった。

2、個人所得税制上の問題

すでに述べたように、现阶段の中国税制は、増殖税をはじめとする間接税を中心とするものであり、その間接税がもつ逆進性という特性に

より給与所得者、とうわけ低所得が負う負担が比較的に大きい。中国現行の個人所得税制の問題について、先にも述べたが、以下では、個人所得税制の税制構造の観点でもう少し分析を行いたい。

①税制構造

中国現行個人所得税の税制構造について、表12を参照されたい。

【表12、中国現行個人所得税の税制構造】⁴⁶

No.	所得の種類	適用税率
01	給与・賃金所得	超過累進税率 (3%-45%)
02	個人事業者に係る生産・経営所得	超過累進税率 (5%-35%)
03	企業・事業単位に対する請負経営・借り受けた経営所得	
04	役務報酬所得	比例税率 (20%、増額有)
05	原稿料所得	比例税率 (20%、減額有)
06	特許権使用料所得	単一比例税率 (20%)
07	受取利息・配当・特別配当所得	
08	財産賃貸所得	
09	財産譲渡所得	
10	一時所得	
11	国務院の財政部門の定めるその他の所得	

このなかで、01の「給与・賃金所得」は勤労者収入の主体であるため、個人所得税の核心的

⁴⁵ 新浪浙江、調査、浙江吳興織里鎮抗税事件禍起的原因、<http://zj.sina.com.cn/finance/news/regional/31/2011/1028/7610.html> (2013年12月28日に最終確認)。国家税務総局『中華人民共和国税収基本法規(2012年版)』、第30頁。

⁴⁶ 国家税務総局『中国税務年鑑2012』、第795-796頁。参考までに、日本現行個人所得税の税制構造は以下のようなものである。

No.	所得の種類	適用税率
01	利子所得	比例税率 (15%)

02	配当所得	比例税率 (7%、20%)
03	不動産所得	
04	事業所得	
05	給与所得	超過累進税率 (5%-40%)、
06	退職所得	但し、株式譲渡 (7%、15%)
07	譲渡所得	土地譲渡 (15%、30%)
08	山林所得	
09	一時所得	
10	雑所得	

な部分となっている（02の「個人事業者に係る生産・経営所得」と03の「企業・事業単位に対する請負経営・借り受けた経営所得」の所得者がほとんど経営者かつ高額所得者である）。1990年代以後、給与・賃金所得の増加により、超過累進税率の適用対象である給与・賃金所得に係る税の負担も上昇した。ある研究によれば、1994年度の給与・賃金所得に係る課税総額は28億人民元であるのに対し、2010年度の課税総額は3,258億人民元にのぼり、年平均増加率は実に34.6%に達し、給与・賃金の年平均増加率をはるかに上回っている。こうしたことにより、給与所得者の平均租税負担が年々上昇することになっている、という⁴⁷。

なお、異なる所得の間の「水平の公平」には問題がないわけではない。たとえば、北京市での月収10,000人民元の給与・賃金所得者が負担する個人所得税の額は322.70人民元であるのに対し、役務報酬所得の所得者が1,600人民元の個人所得税を負担しなければならない。両者の区別は雇用関係の有無にあるが、ほとんど低所得者の層に属し、明確な雇用関係の結ばれていない（雇用者による故意もありうる）出稼ぎ労働者が知らないうちに「役務報酬所得の所得者」とされてしまい、重い税負担を負わせられる恐れすらある。

②控除制度

実は、中国現行個人所得税制の控除にも問題がある。

まず、日中の個人所得税の計算方法を紹介しておこう。

日本：（総所得金額－所得控除金額）×所得に応じた税率－税額控除

中国：（税込給与額－基礎控除）×税率－速

算控除

日本でいう「所得控除」は計15種類があり、つまり雑損控除・医療費控除・社会保険料・小規模企業共済等掛金控除・生命保険料控除・損害保険料控除・寄付金控除・障害者控除・老年者控除・寡婦（寡夫）控除・勤労学生控除・配偶者控除・配偶者特別控除・扶養控除・基礎控除である。そのうち、基礎控除の額は一人あたり38万円である。なお、これらの控除はすべて年額で計算し、その対象は扶養家族全員に及ぶのである。

中国でいう「基礎控除」は、1980年代の毎月800人民元から、1,600人民元（2006年）と2,000人民元（2008年）を経て、現在の3,500人民元へと引き上げられた⁴⁸が、それ以外、所得に係る控除はない。しかも、基礎控除の対象は、給与・賃金所得者本人のみとなっている。

個人所得税とは、その名の通り、個人の所得に対する租税のことである。逆進性の高い間接税（たとえば、日本の消費税、中国の増殖税）に比べて、「担税力に即した課税」と行うことができるという優れた性質を有している。すなわち、租税負担の公平原則の要請にもっとも適合しているのである。そのため、世界の多くの国において、個人所得税が広く採用されている。したがって、個人所得税の負担の在り方を考える場合には、「担税力に即した課税」という利点を生かすことが重要である。

担税力について、簡単にいえば「租税を負担する能力」であるが、それを判断する際の基準については、おそらく「最低限度の生活を維持するために必要な部分（つまり最低生活費）」を除いた個人の経済能力と考えたほうが妥当であろう。そのいわゆる最低生活費の額は、個人な

⁴⁷ 徐建煒、馬光榮、李実「個人所得税改善中国収入分配了嗎－基於對1997-2011年微觀數據的動態評估」、『中国社会科学』、2013年第6号、第53-71頁。

⁴⁸ そうした基礎控除額の引き上げによってもっとも受益

したのは中堅の給与・賃金所得者であり、低所得者の受益はほとんどなかった、との指摘がある。注47の論文を参照。

いし家庭がそれぞれ抱えている経済的事情により異なる。たとえば、扶養家族の有無、病気の有無などによって、最低生活費の額が変わってくる。超過累進税率のもとでは、より大きな経済力をもつ人がより多く負担すること、すなわち「垂直的公平」への配慮がなされているが、それだけでは十分ではない。経済力が等しい人は租税を等しく負担するという「水平的公平」も留意しなければならない。

このように、異なる所得、および家庭構造、年齢構成などについてほとんど考慮されていない中国現行個人所得税制においては、現代租税の基本原則の一つとしての「公平」、言い換えれば「負担の合理性」が十分に反映されているとは言えない⁴⁹。

3、財政上の問題

先にすでに言及したが、日本では、「国民負

担率」のほか、財政赤字を考慮した「潜在的な国民負担率」も毎年のように公表している。これは国民に対し、国が抱えている財政的な問題をありのまま説明し、国の租税と財政の政策への理解を求めるための不可欠な措置であると考えられる。

こうしたことは、巨額な財政赤字を抱えている日本だけではない。図5・国民負担率の国際比較を参照されたい。

中国においては、「潜在的な国民負担率」という概念が未だ用いられていない。日本政府ほど巨額な税制赤字を抱えてはいないが、将来的なことを考えれば、やはり適宜の時期においてそれを公表すべきと考えている。1978年以来、中国の国家財政の支出と赤字の状況については、表13を参照されたい。

【表13、1978-2011年度中国国家財政の収支状況⁵⁰】（単位：億人民幣元）

年度	①財政収入	②財政支出	③差額	④GDP	③/④
1978	1,132.3	1,122.1	10.2	3,645.2	0.27
1979	1,146.4	1,281.8	-135.4	4,062.6	-3.33
1980	1,159.9	1,228.8	-68.9	4,545.6	-1.52
1981	1,175.8	1,138.4	37.4	4,891.6	0.76
1982	1,212.3	1,230.0	-17.7	5,323.4	-0.33
1983	1,367.0	1,409.5	-42.5	5,962.7	-0.71
1984	1,642.9	1,701.0	-58.1	7,208.1	-0.81
1985	2,004.8	2,004.3	0.5	9,016.0	0.01
1986	2,122.0	2,204.9	-82.9	10,275.2	-0.81
1987	2,199.4	2,262.2	-62.8	12,058.6	-0.52
1988	2,357.2	2,491.2	-134.0	15,042.8	0.89
1989	2,664.9	2,823.8	-158.9	16,992.3	-0.94
1990	2,937.1	3,083.6	-146.5	18,667.8	-0.78
1991	3,149.5	3,386.6	-237.1	21,781.5	-1.09
1992	3,483.4	3,742.2	-258.8	26,923.5	-0.96
1993	4,349.0	4,642.3	-293.3	35,333.9	-0.83
1994	5,218.1	5,792.6	-574.5	48,197.9	-1.19

⁴⁹ 田中康男「所得控除の今日的意義—人的控除のありを中心として」、『税大論叢』、第48号、第1-111頁。江蘇省無錫市国際税収研究会「中日韓個人所得税税負比較

研究」、中国国際税収研究会『中外税収負担比較研究』、第177-191頁。

⁵⁰ 国家統計局『中国統計年鑑2012』、第290頁。

1995	6,242.2	6,823.7	-581.5	60,793.7	-0.96
1996	7,408.0	7,937.6	-529.6	71,176.6	-0.74
1997	8,651.1	9,233.6	-582.5	78,973.0	-0.74
1998	9,876.0	10,798.2	-922.2	84,402.3	-1.09
1999	11,444.1	13,187.7	-1,743.6	89,677.1	-1.94
2000	13,395.2	15,886.5	-2,491.3	99,214.6	-2.51
2001	16,386.0	18,902.6	-2,516.6	109,655.2	-2.30
2002	18,903.6	22,053.2	-3,149.6	120,332.7	-2.62
2003	21,715.3	24,650.0	-2,934.7	135,822.8	-2.16
2004	26,396.5	28,486.9	-2,090.4	159,878.3	-1.31
2005	31,649.3	33,930.3	-2,281.0	184,937.4	-0.01
2006	38,760.2	40,422.7	-1,162.5	216,314.4	-0.77
2007	51,321.8	49,781.4	1,540.4	265,810.3	0.58
2008	61,330.4	62,592.7	-1,262.3	314,045.4	-0.00
2009	68,477.0	76,299.9	-7,822.9	340,902.8	-2.29
2010	83,080.0	89,874.2	-6,794.2	401,512.8	-1.69
2011	103,874.4	109,247.8	-5,373.4	472,881.6	-1.14

このように、1978年、つまり改革開放政策が実施されてから、2011年度までの34年間にわたり、中国政府が積極的な財政政策を採った結果、ほとんどの年度に財政赤字が発生したことがわかる。但し、国内総生産（GDP）に対する割合が多い年度でも3%程度にとどまり、単年度からみればそれほど深刻な問題ではない。

ここで、日本の財務省が用いる潜在的な国民負担率の計算方法、つまり国民負担率+（財政

赤字／国民所得）を用いて、先にも紹介した筆者が修正を行った陳頌東の推計をもとに中国の潜在的な国民負担率を計算してみよう（表14）。

しかし、財政赤字の問題にも関係する潜在的な国民負担率の問題は、さらなる経済発展を目指している中国にとって、やはり無視することのできない問題である。

たとえば、2013年12月30日、中国の会計検査院に当たる審計署は、中央政府と全国約3万6

【表14、中国の潜在的な国民負担率（推計）】（単位：％）

年度	①小基準	②中基準	③大基準	④財政赤字対GDP比	潜在的国民負担③+④
2001	16.47	14.94	21.38	2.30	23.68
2002	17.59	15.71	22.37	2.62	24.99
2003	17.94	15.99	22.56	2.16	24.72
2004	18.35	16.51	22.68	1.31	23.99
2005	19.16	17.27	23.75	0.01	23.76
2006	20.04	18.29	24.93	0.77	25.70
2007	21.45	19.95	26.30	-0.58	25.72
2008	22.11	20.24	31.87	0.00	31.87
2009	21.60	20.43	31.66	2.29	33.95
2010	24.24	20.71	32.81	1.69	34.50

出典：表4。

千におよぶすべての地方政府を合わせた政府債務（借金）残高の総額が、同年6月末現在で約30.3兆人民元（約520兆円）だったとする検査結果を発表した。この総額が国内総生産（GDP）に占める比率は約58%で、国際的に「警戒ライン」とされる60%に近づいている、という⁵¹。言うまでもないが、2013年9月末現在、1,011.1785兆日本円の国債及び借入金を抱えている日本の中央政府にくらべて、中国の中央政府と地方政府が抱えている借金は未だ少ない。しかし、政府による借金のほとんどはいずれ税金という形で納税している庶民の負担になるため、慎重に財政の運営をしなければならないと考えている。

最後、2001-2010年度の日中の国民負担率と潜在的な国民負担率を表15で示したい。

この表によれば、中国の国民負担率は、日本のそれを下回ることが分かるが、1人当たりの国民総生産（GDP）が日本の46,706.72米ドル（世界第12位、アジア第2位）であるのに対し、中国は世界第88位、アジア第9位の6,071.47米ドルしかない⁵²、という状況も忘れてはならない。こうした1人当たりの国民総生産（GDP）の比較データからすれば、中国の国民負担率はやはり高いと言わざるを得ない。今後、中国における国民経済の発展と国家運営に対する租税の重要性がますます高くなると予想されているなかで、租税立法における租税法律主義の確立、および租税行政における質の向上の必要性もますます高くなるだろう。

【表15、2001-2010年度の日中の国民負担率と潜在的な国民負担率】（単位：％）

年度	日本		中国	
	国民負担率	潜在的な国民負担率	国民負担率	潜在的な国民負担率
2001	37.5	46.4	21.38	23.68
2002	36.0	46.8	22.37	24.99
2003	35.3	45.8	22.56	24.72
2004	36.2	44.1	22.68	23.99
2005	37.6	43.3	23.75	23.76
2006	38.6	42.8	24.93	25.70
2007	39.3	42.6	26.30	25.72
2008	40.3	46.4	31.87	31.87
2009	38.1	51.0	31.66	33.95
2010	38.5	49.9	32.81	34.50

説明：日本のデータは対国民所得比、中国のデータは対国内総生産比。
 出典
 日本：財務省、「国民負担率（対国民所得比）の推移」、2013年3月19日。
 中国：表14

⁵¹ 『人民日報』、2013年12月30日。

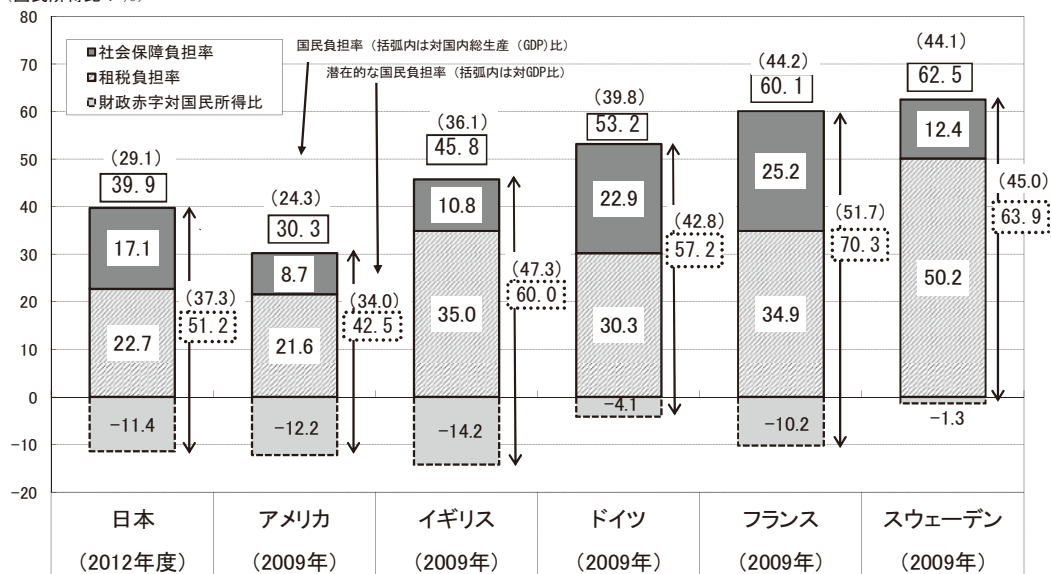
⁵² IMF - World Economic Outlook Databases (2013年10月版)。http://www.imf.org/external/pubs/ft/

weo/2013/02/weodata/index.aspx (2013年12月28日に最終確認)。

国民負担率の国際比較

[国民負担率＝租税負担率＋社会保障負担率] [潜在的な国民負担率＝国民負担率＋財政赤字対国民所得比]

(国民所得比：%)



- (注) 1. 日本は2012年度（平成24年度）見通し。諸外国は2009年実績。
 2. 財政赤字の国民所得比は、日本及びアメリカについては一般政府から社会保障基金を除いたベース、その他の国は一般政府ベースである。
 【諸外国出典】“National Accounts”(OECD)、“Revenue Statistics”(OECD)等

図5、国民負担率の国際比較

http://www.mof.go.jp/budget/fiscal_condition/basic_data/201303/sy2503p.pdf (2013年12月28日に最終確認)。

附表1：国民負担率(対国民所得比)の推移

年度	国税		地方税 ②	租税負担 ③=①+②	社会保障 負担 ④	国民負担率 ⑤=③+④	財政赤字 ⑥	潜在的な 国民負担率 ⑦=⑤+⑥	国民所得 (NI)	(参考)	
	①	一般会計 税収								国民負担率 対GDP比	国内総生産 (GDP)
昭和45	12.7	12.0	6.1	18.9	5.4	24.3	0.5	24.9	61.0	19.7	75.3
46	12.8	12.0	6.4	19.2	5.9	25.2	2.5	27.7	65.9	20.0	82.9
47	13.3	12.5	6.4	19.8	5.9	25.6	2.8	28.4	77.9	20.7	96.5
48	14.7	13.9	6.8	21.4	5.9	27.4	0.7	28.1	95.8	22.5	116.7
49	14.0	13.4	7.3	21.3	7.0	28.3	3.3	31.6	112.5	23.0	138.5
50	11.7	11.1	6.6	18.3	7.5	25.7	7.5	33.3	124.0	20.9	152.4
51	12.0	11.2	6.8	18.8	7.8	26.6	7.2	33.8	140.4	21.8	171.3
52	11.8	11.1	7.1	18.9	8.3	27.3	8.3	35.6	155.7	22.3	190.1
53	13.5	12.8	7.1	20.6	8.5	29.2	8.0	37.1	171.8	24.0	208.6
54	13.7	13.0	7.7	21.4	8.8	30.2	8.7	38.9	182.2	24.4	225.2
55	13.9	13.2	7.8	21.7	8.8	30.5	8.2	38.7	203.9	25.0	248.4
56	14.4	13.7	8.2	22.6	9.6	32.2	8.2	40.4	211.6	25.7	264.6
57	14.5	13.9	8.5	23.0	9.8	32.8	7.9	40.6	220.1	26.1	276.2
58	14.8	14.0	8.6	23.3	9.7	33.1	7.1	40.1	231.3	26.5	288.8
59	15.1	14.4	8.8	24.0	9.8	33.7	5.9	39.7	243.1	26.6	308.2
60	15.0	14.7	8.9	24.0	10.0	33.9	5.1	39.0	260.6	26.8	330.4
61	16.0	15.6	9.2	25.2	10.1	35.3	4.3	39.6	267.9	27.7	342.3
62	17.0	16.6	9.7	26.7	10.1	36.8	2.9	39.6	281.1	28.5	362.3
63	17.2	16.8	9.9	27.2	9.9	37.1	1.4	38.5	302.7	29.0	387.7
平成元	17.8	17.1	9.9	27.7	10.2	37.9	1.0	38.9	320.8	29.2	415.9
2	18.1	17.3	9.6	27.7	10.6	38.4	0.1	38.5	346.9	29.5	451.7
3	17.1	16.2	9.5	26.6	10.7	37.4	0.5	37.9	368.9	29.1	473.6
4	15.7	14.9	9.4	25.1	11.2	36.3	4.5	40.8	366.0	27.5	483.3
5	15.6	14.8	9.2	24.8	11.5	36.3	6.7	43.0	365.4	27.5	482.6
6	14.6	13.8	8.8	23.4	11.8	35.2	8.1	43.3	370.0	26.3	495.6
7	14.9	14.1	9.1	24.0	12.7	36.7	9.3	46.0	368.9	26.9	504.6
8	14.5	13.7	9.2	23.8	12.7	36.5	8.7	45.2	380.2	26.9	515.9
9	14.5	14.1	9.5	24.0	13.1	37.1	7.7	44.8	382.3	27.2	521.3
10	13.9	13.4	9.7	23.6	13.5	37.2	10.6	47.7	369.0	26.8	510.9
11	13.5	13.0	9.6	23.1	13.6	36.7	12.2	48.9	364.3	26.4	506.6
12	14.2	13.6	9.6	23.7	13.6	37.3	9.9	47.2	371.8	27.2	510.8
13	13.6	13.1	9.7	23.3	14.2	37.5	9.1	46.6	366.8	27.4	501.7
14	12.6	12.0	9.2	21.8	14.2	36.0	10.8	46.8	363.9	26.3	498.0
15	12.3	11.8	8.9	21.2	14.1	35.3	10.1	45.5	368.1	25.9	501.9
16	13.0	12.3	9.1	22.1	14.1	36.2	7.9	44.1	370.1	26.6	502.8
17	14.0	13.1	9.3	23.3	14.3	37.6	5.7	43.3	374.1	27.8	505.3
18	14.3	13.0	9.7	24.0	14.7	38.6	4.2	42.8	378.1	28.7	509.1
19	13.8	13.4	10.6	24.4	14.9	39.3	3.3	42.6	381.1	29.2	513.0
20	12.9	12.5	11.2	24.1	16.2	40.3	6.2	46.5	354.8	29.2	489.5
21	11.7	11.3	10.3	22.0	16.2	38.3	12.9	51.2	342.5	27.7	473.9
22	12.5	11.9	9.8	22.3	16.5	38.8	11.5	50.4	349.3	28.3	479.2
23	13.0	12.3	9.9	22.9	17.2	40.1	14.7	54.8	342.3	29.2	470.1
24	13.0	12.1	9.8	22.7	17.1	39.9	11.4	51.2	349.4	29.1	479.6

- (注) 1. 単位は、国民所得及び国内総生産は兆円、その他は%である。
 2. 平成22年度までは実績、23年度は実績見込み、24年度は見通しである。
 3. 昭和55年度以降は93SNAに基づく計数であり、昭和54年度以前は68SNAに基づく計数である。
 ただし、租税負担の計数は租税収入ベースであり、SNAベースとは異なる。
 4. 国税は特別会計及び日本専売公社納付金を含む。地方法人特別税(平成20年度税制改正で法人事業税の一部を国税化したもの。その全額が地方に譲与される。平成24年度の税収は国民所得比0.5%)は国税に含めている。
 5. 平成21年度、22年度の社会保障負担の計数は、平成20年度以前の実績値との整合性を図るための調整等を行っている。
 6. 財政赤字の計数は、国及び地方の財政収支の赤字であり、一時的な特殊要因を除いた数値。具体的には、平成10年度は国鉄長期債務及び国有林野累積債務、15年度は本四公団債務の一般会計承継、18年度、20年度、21年度、22年度及び23年度は財政投融资特別会計財政融資資金勘定(18年度においては財政融資資金特別会計)から国債整理基金特別会計または一般会計への繰入れ、平成20年度は日本高速道路保有・債務返済機構債務の一般会計承継、23年度は独立行政法人鉄道建設・運輸施設整備支援機構から一般会計への繰入れ等を除いている。

附表1：国民負担率(対国民所得比)の推移

http://www.mof.go.jp/budget/fiscal_condition/basic_data/201303/sy2503n.pdf (2013年12月28日に最終確認)。