

中国税制の法律問題

張 智 勇¹・著
國 谷 知 史・訳

1978年に改革・開放が始まってから現在までの間に、中国の租税システムは基本的に成立し、国民経済に対する租税の貢献もまた日ましに重要性を増してきている²。しかし、中国の税制はなお整備を必要とするところがある。本稿は、中国現行の税制を紹介しながら、そこに存在する法律問題を明らかにするとともに、中国税制整備についての筆者の見解を述べるものである。

1. 中国税制の現状

1980年9月10日に第5期全国人民代表大会（以下「全人代」という。）

1 北京大学法学院副教授。2011年10月から2012年9月まで新潟大学法学部准教授。

2 2011年1月－12月の全国財政収入は103,740億元であり、そのうち租税収入は89,720億元で対前年度比22.6%増であった。データ来源は、中国财政部网站：http://gks.mof.gov.cn/zhengfuxinxi/tongjishuju/201201/t20120120_624316.html、最終アクセス日2012年4月16日。

第3回会議が中外合資経営企業所得税法³と個人所得税法⁴を採択してから30余年、多くの努力の結果、中国の租税システムは基本的に樹立された。現行の税制は次のいくつかの面から理解することができる。

1.1 税の種類

税の種類は、現行のものでは主に、個人所得税、企業所得税、付加価値税 [増殖税]、営業税、消費税、資源税、都市部土地使用税 [城镇土地使用税]、家屋不動産税 [房产税]、耕地占用税、土地付加価値税、車船税、車両購入税 [车辆购置税]、印紙税 [印花税]、不動産取得税 [契稅]、煙草税、関税がある。これら以外に、都市維持建設税 [城市维护建设税] と教育費附加という2種類の付加税が存在する⁵。法律ではさらに固定資産投資方向調節税があるが、現在は徴収が停止されている⁶。

学理上、税には異なる規準による多様な分類方式がある。例えば、課税対象の違いに応じて、税は商品税、所得税および財産税に区分されるし、

3 1991年4月9日、第7期全人代第4回会議は外国投資家出資企業および外国企業所得税法 [外商投资企业和外国企业所得税法] (以下 [] によって原文を示す。)を採択し、1991年7月1日から施行、同時に中外合資経営企業所得税法は廃止するものとした。2007年3月16日、第10期全人代第5回会議は企業所得税法を採択し、2008年1月1日から施行、同時に外国投資家出資企業および外国企業所得税法は廃止するものとした。

4 その後、個人所得税法は1993年、1999年、2005年、2007年、2011年と改正がおこなわれている。

5 消費財、付加価値税、営業税の納税義務者は、さらに都市維持建設税と教育費附加を納付しなければならない。

6 1991年4月16日、國務院は固定資産投資方向調節税暫定条例 [固定资产投资方向调节税暂行条例] を公布した。2000年3月28日、国家稅務總局は「固定資産投資方向調節税の徴収停止を徹底することに関する通知 [关于做好固定资产投资方向调节税停征工作的通知]」(国税發 [2000] 56号) を公布した。

税負担が転嫁されるか否かによって、直接税と間接税に分けられる⁷。こうした分類方法にもとづけば、現行の税の種類には、直接税も含まれていれば間接税も含まれているし、商品税もあれば所得税や財産税もある。

1.2 租税立法権

中国では租税立法権は中央に集中している。全国人民代表大会および全人代常務委員会ならびに國務院が租税立法権をもつ。

前述した税の種類についての立法システムは基本的に「一税一法」であるが、個人所得税、企業所得税および車船税だけは全人代または全人代常務委員会が制定する法律によって確立されていて、それら以外の税の根拠は「暫定条例〔暂行条例〕」という名称の國務院が制定する行政法規である⁸。國務院の行政法規についていうと、それ自体やはり中国法の淵源の一つである⁹。この外、全人代および同常務委員会が採択した税法も國務院に実施条例を制定する権限を授権している¹⁰。

7 張守文『財税法学』第二版、第204・205頁、中国人民大学出版社（2010年）を参照。

8 関税は事情が特別である。中国には関税という税の種類についての単独立法は存在せず、関税の法律上の地位は税関法〔海關法〕（1987年1月22日第6期全人代常務委員会第19回會議採択）で確立されたものである。税関法第53条は「輸出入を許可された貨物および輸出入物品については、税関が法により関税を徴収する。」と規定している。また税関法は関税の納税義務者、関税込み価格〔完税價格〕、関税減免等の要素について規定を置いた。國務院は税関法にもとづき輸出入関税条例〔進出口關稅條例〕を制定した。

9 立法法第2条によると、中国の法源には、法律、行政法規、地方法規〔地方性規定〕、自治条例および単行条例ならびに國務院の諸部門の規定・規則〔規章〕および地方政府の規定・規則、が含まれる。

10 企業所得税法第59条は「國務院はこの法律にもとづいて実施条例を制定する。」と規定し、個人所得税法第93条および車船税法第12条もこれと同様の規定を定めている。さらに、租税徴収管理の面でも、租税徴収管理法〔税

さらに、財政部と国家税務総局も一連の行政規則・規定〔行政規章〕を制定していて、実際の租税徴収活動で直接かつ巨大な機能を發揮している¹¹。

表1 中国現行の税の種類と根拠法令 [] 内は原文

税の種類	法令	制定機関
個人所得税法	個人所得税法	全人代
	個人所得税法实施条例	国務院
企業所得税	企業所得税法	全人代
	企業所得税法实施条例	国務院
付加価値税〔増殖税〕	付加価値税暫定条例 〔増殖税暂行条例〕	国務院
	付加価値税暫定条例実施細則	財政部
営業税	営業税暫定条例	国務院
	営業税暫定条例実施細則	財政部
消費税	消費税暫定条例	国務院
	消費税暫定条例実施細則	財政部・国家税務総局
都市維持建設税 〔城市维护建设税〕	都市維持建設税暫定条例 〔城市维护建设税暂行条例〕	国務院
教育費附加	教育費附加の徴収についての 暫定規定 〔征收教育附加的暂行规定〕	国務院
資源税	資源税暫定条例	国務院
	資源税暫定条例実施細則	財政部
都市部土地使用税 〔城镇土地使用税〕	都市部土地使用税暫定条例 〔城镇土地使用税暂行条例〕	国務院

〔收征收管理法〕第93条が「国務院はこの法律にもとづいて実施細則を制定する。」と規定する。

11 張守文・前掲注（7）第204－205頁参照。

家屋不動産税 [房产税]	家屋不動産税暫定条例 [房产税暂行条例]	国務院
耕地占用税	耕地占用税暫定条例	国務院
	耕地占用税暫定条例実施細則	財政部・国家稅務総局
土地付加価値税 [土地増殖税]	土地付加価値税暫定条例 [土地増殖税暂行条例]	国務院
	土地付加価値税暫定条例実施細則	財政部
車船税	車船税法	全人代常務委員会
	車船税法実施条例	国務院
車両購入税 [车辆购置税]	車両購入税暫定条例 [车辆购置税暂行条例]	国務院
印紙税 [印花税]	印紙税暫定条例 [印花税暂行条例]	国務院
	印紙税暫定条例施行細則	財政部
不動産取得税 [契稅]	不動産取得税暫定条例 [契稅暂行条例]	国務院
	不動産取得税暫定条例細則	財政部
煙草税	煙草税暫定条例	国務院
船舶トン数標準税 [船舶吨稅]	船舶トン数標準税暫定条例 [船舶吨稅暂行条例]	国務院
関稅	稅関法 [海關法]	全人代常務委員会
	輸出入関稅条例 [进出口關稅条例]	国務院
固定資産投資方向調節税	固定資産投資方向調節税暫定条例	国務院

1.3 租稅徵收・管理

前述した税の種類は、稅務機關、稅関および財政機關が徵收・管理している。稅関は、主として関稅ならびに輸入段階の付加価値税および輸入段階の消費税の徵收・管理を担当している。不動産取得税 [契稅] は財政機關

関が徴収することもできる¹²。これら以外の税は、税務機関が徴収・管理する。したがって税務機関が主要な徴収・管理の職務を担っていることになる。

1993年12月15日に国務院は、分税制財政管理体制の実施に関する決定〔关于实行分税制财政管理体制的决定〕を公布して、税の種類を中央税、地方税および中央・地方共有税〔中央地方共享税〕に分類した。この決定により、中国は中央税と地方税の体系が樹立され、中央と地方の2つの税務機関がそれぞれ別個に租税徴収・管理をおこなうようになったのである。中央税と中央・地方共有税は中央税務機関（国税局と略称される。）が徴収に責任を負い、地方税は地方税務機関（地税局と略称される。）が徴収する。中央・地方共有税の中の地方分割部分は、中央税務機関が直接地方金庫へ入れることになる¹³。

-
- 12 不動産取得税暫定条例第12条は、「不動産取得税の徴収機関は、土地・家屋所在地の財政機関または地方税務機関である。具体の徴収機関は、省・自治区・直轄市の人民政府が確定する。」と規定する。
- 13 中央税、地方税および中央・地方共有税は税の独立した種類ではない。税収を中央と地方へ分割する規準となる区分である。例えば、関税や消費税は中央税（但し関税は税関が徴収する。）に属して中央の固定収入となり、一方、営業税や個人所得税は地方税に属して地方の固定収入となる。さらに、付加価値税は中央・地方共有税に属していて、その税収は中央と地方の間で共有することとなる（中央75%、地方25%）。しかし、税収を中央と地方の間で分割しそれぞれ徴収・管理するやり方にも変化が生じている。例えば、「国家税務局と地方税務局の租税徴収・管理範囲を調整することに関する国家税務総局の意見」を転達する国務院弁公庁の通知〔国务院办公厅转发〈国家税务总局关于调整国家税务局、地方税务局税收征管范围的意见〉的通知〕（国弁發〔1996〕4号）によると、営業税、個人所得税およびその他地方税は地方税務局が徴収・管理に責任を負うが、国家税務局に徴収代行を委託することもできるし、徴収手続を簡易化するため、付加価値税と消費税に伴って徴収される教育費附加もまた国家税務局に徴収代行を委託することができる。さらに2001年12月31日に国務院は、所得税収入共有改革方案〔所得税收入分享改革方案〕（国發〔2001〕37号）を發布して、2002年1月から企業

1992年9月4日、第7期全人代常務委員会第27回会議は租税徴収管理法を採択した¹⁴。税務機関が承認した各種の税の徴収・管理にはいずれも同法が適用される。同法第3条は、次のとおり明確に規定している。税の徴収の開始と停止、減税、免税、税の還付および追納は、法律の規定にしたがって執行するものとする。国務院に授權している場合には、国務院が制定した行政法規の規定にしたがって執行するものとする。いかなる機関、組織または個人も法律および行政法規の規定に違反してはならず、税の徴収の開始と停止、減税、免税、税の還付および追納その他法律・行政法規に抵触する決定を勝手に下してはならない。

2. 中国税制の法律問題

現在のところまだ中国の税制は完備しているとはいえない。一方では、税制構造はさらに見直す必要があるし¹⁵、他方では、いくつかの問題が存在している。存在する主な問題には次のものがある。

2.1 租税立法の問題

立法法の第8条は、租税の基本制度は法律だけが制定することができる」と規定している。しかし、「租税の基本制度」とは何かについて、立法法

所得税と個人所得税の収入に対して中央と地方の比例共有を実行することにした。

14 2001年4月28日に第9期全人代常務委員会第21回会議は同法の改正を承認している。

15 例えば、2012年1月から一部の地域および業界で付加価値税制度改革の実験が始まっている。その目標は、現在は営業税を徴収している業種について、付加価値税の徴収へと徐々に改めていこうというものである。

は明らかにしていない。全人代が租税徴収管理法を制定したとはいっても、租税徴収・管理の分野にのみ適用されるのであって、租税立法にまでは及ぶことはない。中国にはいまだ全局を統制する「租税通則」¹⁶の類はないのである。

立法法の第9条はまた、「この法律の第8条で定める事項について法律が制定されていない場合、全人代および同常務委員会は、国務院が実際の必要に応じて一部の事項につき先に行政法規を制定することができるよう、国務院に授權することを決定することができるが、ただし、犯罪と刑罰、市民の政治的権利の剥奪および人身の自由の制限に関わる強制措置と処罰、ならびに司法制度等に関する事項は除外する。」と規定している。同条の規定は国務院の租税立法の法的根拠となりうる。

立法法の公布前、全人代および同常務委員会は租税立法権を次の2回にわたって授權した。

1984年9月18日、第6期全人代常務委員会第7回会議は、国務院が商工税制の改革にあたって関連する租税条例草案を公布し試行するよう国務院に授權することに関する決定「关于授权国务院改革工商税制发布有关条例草案试行的决定」を採択した。国務院に授權して、国営企業の利潤上納制を税制に改める改革「利改税」および商工税制の改革を実施する過程で、国務院が関連する租税条例を制定して草案の形式のまま公布・試行し、その後試行の経験にもとづいて修正を施し、全人代常務委員会に審議のため上程するようになったのであった。しかし、この授權は2009年6月27日に回収された¹⁷。

16 租税に共通する問題についての規定を置き、税法体系で憲法的法律規範の下に位置づけられ、租税関連の単行法律や行政法規その他法律規範を統制し拘束し協調させる法的文書を「租税基本法」または「税法通則」という、との主張がみられる。劉劍文『重塑半壁财产法：财税法的新思惟』第145－164頁、法律出版社（2009年）、を参照。

17 2009年6月27日、第11期全人代常務委員会第9回会議は、一部の法律を

1985年4月10日、第6期全人代第3回会議は、経済体制と対外開放の分野で暫定の規定または条例を制定することができるよう国務院に授権することに関する決定〔关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行性的规定或者条例的决定〕を採択した。これは国務院に対し、経済体制改革と対外開放の分野の関連問題について必要あるときには、憲法にもとづき、関連法律および全人代および同常務委員会の関連決定の基本原則に抵触しないことを前提として、暫定の規定または条例を制定し公布施行するとともに、全人代常務委員会に報告して記録保存するよう、授権するものであった。暫定の規定または条例の内容について、実践による検証を経て条件が熟したときには、全人代または全人代常務委員会が法律を制定することとしていた。この授権は現在もなお有効である。

ただし1985年の授権は範囲が広すぎた。立法法第10条によれば、全人代および同常務委員会の授権は、授権の目的と範囲を明確にしなければならず、かつ、被授権機関は当該権限をさらに他の機関に授権することはできない。そのため、2011年1月18日に上海市と重慶市で始まった家屋不動産税の改革実験は、法律上の議論を惹起している。

1986年9月15日、国務院は家屋不動産税暫定条例を公布した。都市〔城市〕、県の中心地区〔县城〕、行政的に設置された町＝鎮〔建制鎮〕および鉍工業区において、家屋不動産税を徴収するためである。ただし同条例第5条は、個人所有の非営業用の家屋については家屋不動産税を免除していた。2011年1月27日、重慶市政府は、一部の個人住戸から家屋不動産税を徴収する実験を繰り広げることに関する暫定弁法〔重庆市关于开展对部分个人住房征收房产税改革试点的暂行办法〕と、重慶市個人住戸家屋不動産税徴収管理実施細則〔重庆市个人住房房产税征收管理实施细则〕を公布した。2011年1月27日、上海市政府は、一部の個人住戸から家屋不動産

廃止することに関する決定〔全国人民代表大会常务委员会关于废止部分法律的决定〕を採択したが、授権に関する同決定も廃止リストに入っている。

税を徴収する実験を繰り広げることに関する暫定弁法〔上海市开展对部分个人住房征收房产税改革试点的暂行办法〕を公布し、さらに上海市地方税务局は2011年1月30日に、上海市の個人住戸家屋不動産税徴収管理関連事項に関する公告〔上海市地方税务局关于本市个人住房房产税征收管理有关事项的公告〕を公布し、個人住戸に対して家屋不動産税の徴収を開始した¹⁸。

重慶市と上海市のやり方は、個人住戸の家屋不動産税改革に関する国務院の実験の一部である。しかし複数の学者が全人代常務委員会に対して、家屋不動産税改革実験について適法性審査をおこなうよう求める提案〔关于提请对房产税改革试点进行合法性审查的建议〕をおこなった。かれらは、国務院のやり方の適法性に疑問を呈し、全人代常務委員会に対して、審査をおこない、国務院が法律の規定により関係の法手続をすべて済ませ、適法な形式をもって家屋不動産税改革実験を推進するよう、国務院に督促することを建議したのであった。建議した学者らは、国務院のやり方には次のような法律問題が生じている、と主張している¹⁹。

第1に、家屋不動産税暫定条例が1985年の全人代の授権にもとづいて制定された、という点である。国務院が省レベルの地方政府に授権して地方

18 重慶市個人住戸家屋不動産税徴収管理実施細則の第4条によると、個人住戸家屋不動産税の課税対象は、市場で自由に売買される個人所有の戸建て住宅〔商品住宅〕、個人が新規購入した高級マンション住戸、重慶市では戸籍を持たず、企業を持たず、仕事を持たない個人が新規購入した2戸目以上の普通マンション住戸、である。一方、上海市では、一部の個人住戸から家屋不動産税を徴収する実験を繰り広げることに関する上海市の暫定弁法における課税対象は、上海市の住民が上海市で新規に購入し、かつ、当該住民にとって2戸目以上のマンション住戸（新規購入の中古マンション住戸と新たに建設された市場で自由に売買されるマンション住戸〔商品住房〕を含む。）および上海市以外の戸籍を持つ住民が上海市で新規購入したマンション住戸、である。

19 熊偉・主編『税法解释与判例评注』（第2巻）第20－27頁、法律出版社（2011年）、を参照。

政府自体に徴税弁法を制定させるというやり方は、再授權を禁じた立法法の規定に違反している。

第2に、國務院は家屋不動産税暫定条例をまだ改正していないのであるから、個人所有の非営業用家屋不動産を免税とする同条例の規定は依然有効であり、地方政府が家屋不動産税暫定弁法を公布することによって変えられるものではない。事実上、租税徴収管理法第3条の規定により、重慶市と上海市の暫定弁法は税務機関の法執行の根拠とはなりえないのである。

2.2 租税に関する規範的文書の問題

租税分野には財政部と国家税務総局が制定した大量の規範的文書が存在している。それらの文書は、正式の法源ではないにしろ²⁰、法律や行政法規よりも大きな機能を発揮している。規範的文書を制定するのは、政府部門がその職能を果たすうえで必要であるからである。問題は、規範的文書の適法性審査の仕組みを確立しなければならない点にある。例えば、財政部と国家税務総局が公布した企業所得税法と企業所得税法实施条例を解釈した文書の中の、「非営利組織所得税免税」を定めた文書には、疑問が投げかけられている。

企業所得税法第26条第4項は、要件に合致した非営利組織の収入は免税収入とする、と規定する。企業所得税法实施条例第84条は、何が「要件に合致した非営利組織」か、について定義を与えている²¹。2009年11月11

20 最高人民法院の「行政事件を審理するにあたって法律規範を適用する問題に関する座談会紀要」を配布することに関する通知〔最高人民法院关于印发〈关于审理行政案件适用法律规范问题的座谈会纪要〉的通知〕は、規範的文書が正式の法源ではなく、人民法院に対して法律規範の意味における拘束力をもたない、と規定している。

21 要件に合致した非営利組織とは、次に掲げる要件を同時に満たす組織をい

日、財政部と国家税務総局は、非営利組織企業所得税免税収入に関する通知〔关于非营利组织企业所得税免税收入的通知〕(財税〔2009〕122号、以下「免税収入通知」という。)と、非営利組織免税資格認定管理関連問題に関する通知〔关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知〕(財税〔2009〕123号、以下「資格認定通知」という。)との2件の通知を連合して公布した。これらは、「要件に合致した非営利組織の収入」と「非営利組織の免税資格の認定」について詳細な解釈をおこなっている。

2009年12月22日、南都公益基金会や友成企業家扶貧基金会など9つの基金会の責任者が前述の2件の通知文書の内容に対し疑義を提起した。かれらは、建議書に連合して署名し、國務院がこれについて違法性審査をおこなうよう求めると同時に、財政部と国家税務総局に手紙を出して関連問題を十分に調査するよう要望したのである。かれらがこれら通知文書に存在すると考える問題点は、次のとおりである²²。

まず、免税収入通知は、非営利組織の免税収入には「寄贈収入・財政交付収入以外のその他政府補助収入(政府が購入サービスで取得した収入を除く。)、省レベル以上の民政部門・財政部門が受領した会費、徴税猶予収入と免税収入に発生した銀行利子収入」だけが含まれているとしていて、

う。(1)法により非営利組織登記手続を履行していること、(2)公益性または非営利性の活動に従事していること、(3)取得する収入は、当該組織と関係ある、合理的な支出を除くほか、登記において審査確定され、または定款に規定された公益性または非営利性の事業にすべて用いられること、(4)財産およびその利子は分配に用いられないこと、(5)登記における審査確定または定款の規定により、当該組織が取り消された後の余剰財産は公益性もしくは非営利性の目的に用いられること、または登記管理機関が当該組織と性質・主旨を同じくする組織に贈与し、かつ、社会一般に公告すること、(6)当該組織に投入された財産に対して、これを投入した者はいかなる財産上の権利も留保せず、または享受しないこと、(7)勤務員の賃金・福利の支出は定められた比率に制御され、当該組織の財産を形を変えて分配することはないこと。

22 熊偉・主編『税法解释与判例评注』(第1巻)第16-22頁、法律出版社(2010年)、を参照。

非営利収入の免税の範囲が大々的に縮小された。免税収入通知はまた非営利組織が営利活動に従事して得た収入のうち、どの収入が免税されるのか、について明確にしていない。

次に、企業所得税法实施条例第84条は、非営利組織の認定管理弁法は國務院の財政および税務の主管部門が國務院関係部門とともに制定する、と規定している。ところが財政部と国家稅務總局が資格認定通知を制定したとき、民政部などの関係部門とともにこれを制定したわけではない。

指摘する必要があることは、国家稅務總局の租稅規範的文書制定管理弁法〔稅收规范性文件制定管理办法〕（国家稅務總局令第20号）²³が国家稅務總局の規範的文書を規律対象に入れていたことである。規範的文書の起草、審査および署名公布はしかるべき手続を経ていなければならない、また行政の相手方に不服申立てを許さなければならない。しかし、当該弁法は、不服申立てを受ける主体もまた国家稅務總局自身であると定めていた。そのために前述の基金会は、國務院に2件の通知文書の適法性を審査するよう請求することを選択したのであった。

また、前述の基金会が行政不服申立ておよび行政訴訟の方式を採らなかったのは、行政不服審査法〔行政復議法〕と行政訴訟法の定める案件受理範囲には行政機関の具体的行政行為²⁴だけがあるのであって、抽象的行

23 前述の基金会から疑義が提起されたとき、国家稅務總局には租稅規範的文書管理弁法（試行）〔稅收规范性文件制定管理办法（試行）〕（國稅發〔2005〕201号）があった。2010年7月1日から新たに租稅規範的文書管理弁法が施行され、それと同時に旧弁法（試行）は廃止された。

24 行政訴訟法第2条は、市民、法人またはその他組織は行政機関および行政機関勤務要員の具体的行政行為がその適法な権利益を侵害したと考えるときは、この法律により人民法院に訴訟を提起することができる、と規定する。行政訴訟法第5条は、人民法院は行政事件を審理するとき、具体的行政行為が適法であったか否かについて審査するものとする、と規定する。行政不服審査法第7条は、市民、法人またはその他組織は行政機関の具体的行政行為の根拠となる規定が不適法であると考えられる場合は、具体的行政行為につ

政行為が含まれていないからでもある²⁵。

さらに、前述の基金会は、企業所得税法实施条例の関係条項が企業所得税法に抵触するか否かという問題の審査についても、全人代常務委員会に請求してはいない。立法法第88条の規定によると、全人代常務委員会は憲法および法律に抵触する行政法規を取り消す権限をもっている。しかし、全人代常務委員会に法案受理審査室〔法案备案审查室〕が設けられているとはいっても、その手続をどのように開始するのかについて詳しい規定はないし、関連する事例はまだ存在しないのである²⁶。

2.3 租税協定の問題

租税についての法律および行政法規の外、中国政府は、二重課税を回避するために多数の租税条約を締結している²⁷。企業所得税法第58条は、中

いて行政不服審査を申し立てるときに、行政不服審査機関に対して当該規定の審査を併せて申し立てることができる、と規定する。行政機関は申立てを受けた後、改めて自己の職権範囲で処理をおこなうこととなる。

25 行政訴訟法第12条は、「人民法院は、市民、法人またはその他組織が次に掲げる事項について提起する訴訟を受理しない。(1)国防、外交等の国家行為、(2)行政法規、規則・規定または行政機関が制定し公布した普遍的拘束力をもつ決定・命令、(3)行政機関勤務要員の賞罰・任免等についての行政機関の決定、(4)行政機関が最終的に裁決するものと法律で定められている具体的行政行為。」と規定する。行政訴訟法の執行にあたっての若干の問題に関する最高人民法院の解釈〔最高人民法院关于执行〈行政诉讼法〉若干问题的解释〕は、「抽象的行政行為」である「普遍的拘束力をもつ決定・命令」を解釈して、「行政機関が不特定の対象に対して公布する、反復して適用される行政規範的文書」としている。具体的行政行為と抽象的行政行為をいかに区分するかということに関する理論的検討については、姜明安『行政诉讼法』（第2版）第147-150頁、法律出版社（2007年）、をみよ。

26 熊偉・前掲注（22）第4-5頁を参照。

27 2011年5月末現在、中国は96の租税条約を正式に締結している。この外、中国の内地と香港およびマカオという2つの特別行政区とは、二重課税を回

華人民共和国政府が外国政府と締結した租税に関する協定がこの法律と異なる規定を設けているときには、協定の規定により処理する、と規定している。租税徴収管理法第91条もまた、中華人民共和国が外国と締結した租税に関する条約および協定にこの法律と異なる規定があるときには、条約または協定により処理する、と規定している。したがって租税条約は中国の国内法に優先するのである²⁸。

「条約は遵守しなければならない」との国際法原則にもとづき、租税条約は国内法に優ることを中国が規定したことは、けっして不適切ではなかった²⁹。しかし、中国の租税条約締結手続および実践からみると、企業所得税法および租税徴収管理法の規定には、議論すべきところがある。

中国では、初期のいくつかの租税条約が国務院総理または副総理によって署名されたことを除けば、それら以外の租税協定は原則としてすべて財政部長または国家税務総局局長などが署名している³⁰。中華人民共和国条約締結手続法〔中华人民共和国締結条約程序法〕³¹の第5条と第9条の規定³²によれば、財政部または国家税務総局が締結した租税協定は国務院に

避する取決めを結んでいる。中国国家税务总局网站：<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8687294/8688432.html>、最終アクセス日2012年4月16日。

28 個人所得税法にはこの問題について規定が置かれていない。

29 租税条約と国内法との関係についての議論は、廖益新「论避免双重征税协定与国内税法的关系」厦門大学学报（哲学社会科学版）1995年第3期、をみよ。

30 劉永偉「中外稅收協定与国内法的关系－关于我国有关稅法条款的检讨」法学評論2006年第6期。

31 同法第2条は、この法律は中華人民共和国が外国との間で締結する二国間または多数国間の条約、協定およびその他条約・協定の性質を備えた文書に適用する、と規定する。

32 同法第5条は、「中華人民共和国政府部門の名義で交渉し締結する、その部門の職権範囲に属する事項についての協定は、その部門が決定するか、またはその部門が外交部と協議した後に決定する。重大問題に関わる時、または国務院のその他の関係部門の職権範囲に関わる時は、その部門が国務

記録保存する必要があるだけであり、全人代常務委員会が批准することもなければ、國務院が審査・批准することもない。

ただし、企業所得税法と租税徴収管理法は全人代または全人代常務委員会が制定した法律であり、それ自体の改正については厳格な手続が定められている³³。理論上からいえば、租税条約と租税に関する法律とが一致しないときにいかに適用するかという問題は、国際法と国内法の間をめぐらる問題に属していて、法律の改正と同じではない。しかし、中国の租税条約を財政部や国家税務総局が調印するとき、その締結の手続は法律の制定および改正の手続と比較してかなり緩和されるのであり、租税条約が国内法を修正する可能性が存在している。

さらに、租税条約が国内法に優先する、ということを経済化することもできない。国内税法には原則として課税回避防止条項〔反避税條款〕が存在する。課税回避防止条項の機能の一つとして、当事者が不当に国内法と租税条約の租税優遇を利用することを防止する、ということがある³⁴。租

院に報告して決定を求めるか、またはその部門が國務院のその他の関係部門と協議した後、國務院に報告して決定を求める。協定の中国側草案は、その部門が審査して決定し、必要あるときには外交部と協議する。國務院が審査して決定した条約・協定の中国側草案は、交渉を経て重要な変更を必要とするときには、改めて國務院に報告して審査・決定を求める。」と規定する。同法第9条は、「全人代常務委員会が批准を決定し、または國務院が審査・批准する必要のない協定は、調印後、中華人民共和国政府部門の名義で締結した協定についてはその部門が外交部に送って登録するが、それ以外の協定は、國務院の関係部門が國務院に報告して記録保存する。」と規定する。

33 立法法第7条は、「全国人民代表大会は、刑事、民事、国家機構の基本的な法律およびその他の基本的な法律を制定し改正する。全国人民代表大会常務委員会は、全国人民代表大会が制定しなければならない法律以外のその他の法律を制定し改正する。全国人民代表大会閉会期間においては、全国人民代表大会が制定した法律について部分的な補充および改正をおこなうが、その法律の基本原則に抵触することはできない。」と規定する。

34 例えば、企業所得税法の第6章「特別納税調整」には、納税者が譲渡定価、租税回避地および過小資本等の方法で課税回避するのをどのように規制す

税条約が国内法の課税回避防止制度に優先するとしたら、課税回避防止立法は当然有すべき意義を喪失してしまう。OECDは、国内法の課税回避防止内容が租税条約の優遇適用を制限することは、租税条約の義務に対する違背を構成するものではない、と述べている³⁵。

2.4 納税者の権利保護の問題

納税者の権利を保護することを重視するのは、現代税法の特徴の一つである。中国憲法第56条は「市民は法律にしたがい納税する義務を負う。」と規定するだけであり、納税者の権利の具体的内容は租税徴収管理法に定められている。租税徴収管理法第8条は、納税者が次のような権利を享受すると規定している³⁶。①納税者と源泉徴収義務者は、国の租税に関する法律と行政法規の規定および納税手続に関する状況を税務機関に問い合わせる権利をもつ。②納税者と源泉徴収義務者は、税務機関に納税者または源泉徴収義務者の状況について秘密を守るよう要求する権利をもつ。税務機関は納税者と源泉徴収義務者の状況について法により秘密を守らなければならない。③納税者は、減税・免税・税の還付を申請する権利を法により享受する。④納税者と源泉徴収義務者は、税務機関が下した決定に対し、陳述権と弁明権をもつ。行政不服申立てをおこない、行政訴訟を提起し、国家賠償を請求する等の権利を法により享受する。⑤納税者と源泉徴収義務者は、税務機関および税務要員の違法行為と規律違反行為を告訴し告発する権利をもつ。

2009年11月、税務総局の納税者の権利義務に関する公告 [关于纳税人

るかという内容を含んでいる。

35 OECDモデル租税条約2010年改訂の第1条コメンタリーのパラグラフ9.1-9.5をみよ。

36 租税徴収管理法は1992年に制定され、現行法の第8条は2001年の改正にあたって追加されたものである。

権利与义务的公告]（公告2009第1号）は、さらに納税者の次の権利を列挙した。即ち、知る権利、秘密保持権、租税監督権、納税申告方式選択権、申告延期申請権、税金還付申請権、法による租税優遇享受権、税務代理委託権、陳述・弁明権、税務検査証と税務検査通知書が提示されない場合の検査拒否権、公聴会をおこなうよう法により要求する権利、税務関係の証明を請求する権利、である。

しかし、租税徴収管理法第88条の規定によると、納税者と税務機関との間で納税をめぐる争いが生じた場合、必ず先に税務機関の納税の決定にしたがい税金および滞納金を納付または代理納付し、または相応の担保を提供しなければならず、その後で行政不服申立てを法によりおこなうことができる。行政不服審査の決定を不服とするときには、法により人民法院に提訴することができる。したがって、納税者が税務機関の課税決定を不服とするときには、もし税金を先に納付しなければ、行政不服申立てをおこなうことはできず、行政不服審査を経なければ、訴訟手続に進むこともできない³⁷。このような前置手続は疑いもなく納税者の権利の救済に影響するだろう。

さらに、租税徴収管理法第68条の規定によると、納税者および源泉徴収義務者が定められた期間内に納付または代理納付すべき税金を納付せず、または納付が足りない場合は、税務機関が期限を定めて納付させるものとし、期限を過ぎても納付しないときには、税務機関は、その未納の税金または不足部分を追徴するため強制執行措置をとることができるほか、未納額または不足額の50%以上5倍以下の罰金を科すことができる。もしも納税者の未納または不足する税額が大きかったならば、その50%から5倍までの間の罰金額には大きな差が生じることになり、税務機関の裁量権

37 もちろん納税者と税務機関の間の課税決定をめぐる争いではない場合は異なっている。納税者は、税務機関の処罰決定、強制執行措置または租税保全措置に対し、行政不服申立てか行政訴訟を選択することができる。

が大きすぎるのではないかという疑問も指摘できよう。

3. 中国税制の整備

国民経済および社会発展についての第12次5か年計画綱要〔国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要〕（以下「12次5か年計画綱要」という。）は、「税制システムを健全なものとし、租税法制建設を強化する」ことを提起した。税制の整備には、技術レベルの問題を解決しなければならないだけでなく、法にもとづいて進めていくことが求められている。

3.1 中国税制の整備には租税法律主義の遵守が必要である。

租税法律主義〔租税法定主義〕は税法の核心的原則である。内外の学者の租税法律主義に対する学術上の理解はまったく同じというわけではないが、次のように概括することができよう。租税法律主義とは、税法の主体の権利義務は必ず法律によって規定されていなければならない、税法の各種構成要素は必ず法律が明確に規定しなければならない、かつ、法律だけが規定することができる、徴税・納税主体の権利義務は法律の規定だけを根拠とし、法律の根拠がなければ、いかなる主体といえども徴税または税の減免をおこなうことができない、というものである³⁸。

前述した中国税制の法律問題は、實際上、すべて租税法律主義と関係している。

立法法第8条と租税徴収管理法第3条の規定からみれば、中国の立法上租税法律主義が存在していることは否定できない。しかし、中国の税制が真の意義での租税法律主義を実現するには、なお多くのやらなければなら

38 張守文「论税收法定主义」法学研究1996年6期。

ない事がある。

立法法第9条が授權立法の存在を許している、全人代が1985年におこなった授權が国務院の租税立法の根拠となっていることについては、それほど非難すべきものでもない。しかし1985年の授權は目的があいまいすぎるし、授權範囲が広すぎるため、立法授權に関する立法法の要求とは矛盾している。そのため、全人代常務委員会は1985年の授權を取り消すよう全人代に建議すべきであると主張している学者もいる³⁹。

授權立法を用いるのに慎重になるだけでなく、全人代および同常務委員会はその立法権と監督権を積極的に行使し、行政法規の適法性審査を強化すべきである。行政訴訟の案件受理範囲に抽象的行政行為が含まれないため、一般公衆が行政法規および規則・規定に対して疑義を有するときの建議ルートを整備しなければならない⁴⁰。

行政法規と規則・規定の外にも、租税分野には大量の規範的文書が存在している。規範的文書が正式な法源ではないことにより、立法法はこれについて規定を置いていない。規範的文書が人民法院に対して法規範的意義での拘束力を備えていないとはいっても、人民法院は、行政事件を審理するにあたって、適法有効な規則・規定その他の規範的文書を裁判文書に引

39 熊偉注（19）第25－26頁。

40 立法法第90条によると、一般公衆は、行政法規、地方法規、自治条例および単行条例が憲法または法律に抵触すると考えるとき、全人代常務委員会に審査を求める建議を書面で提出することができるが、常務委員会の業務機関が必要と認める場合にのみ、関係の専門委員会に送って審査し、意見を提出することになる。同様に立法法第90条によると、もし国務院、中央軍事委員会、最高人民法院、最高人民檢察院および各省・自治区・直轄市の人民代表大会常務委員会が、行政法規、地方法規、自治条例および単行条例が憲法または法律に抵触すると判断したときには、全人代常務委員会に審査の要求を書面で提出することができ、常務委員会の業務機関がそれぞれ関係の専門委員会に送って審査し、意見を提出することになる。なお、ここでは、常務委員会の業務機関が「必要」と認めるときという要件は、必要とされていない。

用することができる⁴¹。このような状況にあるので、規範的文書の適法性審査を国務院が整備することは、司法裁判にとっても重要な意義を有している⁴²。

立法の外、税務部門が厳格に法により行政をおこなうことも、租税法律主義の要求するところである。租税徴収管理法第3条は、租税の徴収開始・停止、減税・免税、税の還付・追徴は、法律の規定にしたがって執行しなければならない、と規定している。しかし、現実には規定に違反した減免や徴収管理の弛緩といった問題が存在している⁴³。

3.2 中国税制の整備は租税の正確な位置づけに関わる。

租税は政府が財政収入を得る主要な手段である。最近数年間、中国の租税収入の伸び率は、GDPの増加率を大幅に超えている⁴⁴。しかし、租税の

41 「最高人民法院の『中華人民共和國行政訴訟法』を執行するについての若干の問題に関する解釈 [最高人民法院关于执行〈中华人民共和国行政诉讼法〉若干问题的解释]」（2000年3月8日公布）第62条。

42 行政不服審査法第7条は、市民、法人またはその他組織は、行政機関の具体的行政行為の根拠となる規定が不適法であると考えるとき、具体的行政行為に対して行政再審査を申し立てる時に併せて、行政再審査機関に当該規定についての審査を申し立てることができる、と規定している。ただし、もし行政再審査機関が規範的文書を制定した機関であり、自らが制定した文書を審査するとしたら、多大な効果があるかもしれないが、しかしメカニズム上の保障は存在しない。

43 例えば、2010年度中央予算執行およびその他財政収支に関する会計審査活動報告 [关于2010年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告] は、9つの省の関係部門が要件に合致していない17社の企業をハイテク企業に認定し、それらに26.65億元の租税優遇措置を享受させていたことを指摘している。国家审计署网站：<http://www.audit.gov.cn/n1992130/n1992165/n2032598/n2376391/2754043.html>、最終アクセス日2012年4月16日。

44 例えば、2010年の中国GDPは前年比9.2%の増加であったが、租税収入は前年比22.6%の増加であった。「中华人民共和国2011年国民经济和社会发展

機能は財政収入を得るという一面に限られるわけではない。租税には資源配置と安定保障等の面での機能が備わっている。租税はまた公平と効率を希求する⁴⁵。

企業所得税を例に挙げよう。企業所得税法が公布される前、1980年の中外合資経営企業所得税法に始まり、同法に取って代わった外国投資家投資企業および外国企業所得税法〔外商投资企业 and 外国企业所得税法〕までは、形式からみて国家立法機関が制定した法律ではあったとしても、その内容を見ると、外資に多くの租税優遇を提供するものであって、實際上それは租税優遇法であった。それらの租税優遇は正常な税制の運行に影響を与え⁴⁶、租税優遇を提供することによって失われた租税収入はきわめて大きかった⁴⁷。それゆえ企業所得税法は、従来の租税優遇制度を調整し、国は重点的援助企業と発展奨励産業・プロジェクトに優遇を与えることを強調している。

次に個人所得税を例にとろう。租税は、納税者の財の分割であり、租税の徴収管理は、納税者の権利保護を基礎としていなければならない。1980

統計公报」による。国家统计局网站：http://www.stats.gov.cn/tjgh/ndt.jgb/qgndt.jgb/t20120222_402786440.htm、最終アクセス日2012年4月16日。

45 張守文・前掲注(7)第150-151頁および第160-162頁を参照。

46 Guoqing Ma, "China's Current Tax Expenditures System: Issues and Policy Options", in *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed Transition Economies*, edited by Hana Polackova Brixi, Christian M. A. Valencuc, and Zhicheng Li Swift, The World Bank, 2004.

47 1994年を例にとると、外資工業企業の生産額はGDPの8%を占めていたが、その納付した所得税はGDPの1%に達しなかった。このことは、中国は1994年に外資30億ドルを誘致するためにGDP1%を占める租税収入を放棄しなければならなかった、ということの意味している。世界銀行中国駐在代表所「中国対外商直接投資的税收政策」涉外稅務1996年第5期掲載、蔡慶輝『有害國際稅收競爭的規制問題研究』第196頁、科學出版社（2010年）、轉載による。

年に中国で個人所得税法が公布された時、国民の収入水準は低く、個人所得税を納付するのは主として国内で働く外国人であった。中国経済が発展し、収入水準が向上するにともない、国民が個人所得税を納付することは普遍的な状況となった。ところが1980年税法は当初、個人の賃金所得に対する費用控除基準を800元と規定していたため、1990年代後半に入ると、この基準は實際上、ほとんど全国民が納税するという結果をもたらした。そこで全人代常務委員会は2005年10月にこの基準を1,600元に引き上げ⁴⁸、また2007年12月に2,000元に引き上げ⁴⁹、さらに2011年6月には3,500元に引き上げた⁵⁰。費用控除基準の絶えざる引き上げは、立法機関が個人所得税の有すべき機能を重視していることを表している。しかしまた、控除基準の頻繁な変動は、法律改正に予見性がなければならないことをも示している。

間接税も同様である。中国が現在おこなっている営業税から付加価値税への変更を例にとろう。現在、付加価値税はその課税範囲に物品販売と労務提供とを含んでいるが、販売サービスに対する課税に傾斜があり、有償加工と修理交換などの労務に対してのみ課税し、大部分の第三次産業は排除されている。大部分の第三次産業は営業税を納付する必要があるのだが、営業税は営業額全額に対して課税され、企業が外部から購入するサービスにも営業税が含まれているのにこれを控除することはできない。付加価値税の「中性」という特徴がここには欠けており、サービス業の発展に

48 「全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定」、第10期全人代常務委員会第18回会議で2005年10月27日に採択、2006年1月1日から施行。

49 「全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定」、第10期全人代常務委員会第31回会議で2007年12月29日に採択、2008年3月1日から施行。

50 「全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定」、第11期全人代常務委員会第21回会議で2011年6月30日に採択、2011年9月1日から施行。

不利である⁵¹。

3.3 中国税制の整備は経済グローバル化の中で進めなければならない。

30有余年の改革開放の結果、中国経済はすでにグローバル経済と融合一体となっており、中国税制も国際経済とインタラクティブな関係を形成している。

2001年12月11日、中国はWTO（世界貿易機関）の加盟国となったので、WTOの法的義務を履行する必要性が生じた。WTOは租税の多数国間体制ではないが、加盟国の関税、流通税および所得税に対する措置にも影響をもたらすものである。例えば、加盟国が輸入貨物から徴収する関税は、その関税譲許表の水準を超えてはならず、かつ、最恵国待遇の要求にもとづき、他の加盟国から輸入する同種の産品に無条件でこれを与える⁵²。他の加盟国の産品を輸入した後に、この輸入産品に対して課税する国内税もまた、内国民待遇の要求にもとづいて、同種の国産品を超えることはできない⁵³。その外にも、加盟国はまた所得税措置を講じて輸出補助をおこなうことはできない⁵⁴。こうした義務は中国についても例外ではない。実務上、中国の措置をWTO義務違反と裁定した事例も存在する。例

51 賈康「为何我国营业税要改征增值税」、http://cks.mof.gov.cn/crif/html/default/shuishouluntan/_content/11_11/29/1322328847201.html 掲載、最終アクセス日2012年4月16日。

52 WTO枠組みの1994年GATT第1条（最恵国待遇）および第2条（関税譲許）。

53 WTO枠組みの1994年GATT第3条（内国民待遇）。

54 例えば、企業がすでに納付した、または納付すべき、輸出と直接関係ある所得税の全部または一部に対して、免税、税還付または納税期限延長をおこなうことは、輸出補助の表現形態の1つである。WTO枠組みの「補助金及び相殺措置に関する協定」第1条および同協定の附属書1（輸出補助金の例示表）(e)。

えば、中国の「自動車産業発展政策 [汽车产业发展政策]」（国家發展と改革委員会第8号令）、「完成車の特徴を構成する自動車部品の輸入管理弁法 [构成整车特征的汽车零部件进口管理办法]」（海関総署、国家發展と改革委員会、財政部、商務部第125号令）、および「輸入自動車部品の完成車特徴構成の査定規則 [进口汽车零部件构成整车特征核定规则]」（海関総署第4号公告）における完成車の特徴を構成する自動車部品に対して完成車に照らして課税するやり方は、WTO紛争解決機関によって、1994年GATTの第3条内国民待遇の義務に違反していると裁定されている⁵⁵。

改革開放の時期の前期に中国は対外貿易の發展と外資導入を主としていた。現在では、中国の海外投資の規模が徐々に拡大してきている。2001年のWTO加盟後には、中国もまた他の国や地域との間で自由貿易区を積極的に構築してきている⁵⁶。中国の税制および租税条約もまた時代の変化に適應する必要があるのである。

海外投資促進を例に挙げよう。企業所得税法は、限度額控除による二重

55 自動車部品を中国に輸入したときの関税税率は10%であるのに対し、完成車を輸入したときの関税税率は25%である。中国は輸入後であっても、完成車の特徴を構成すると査定された輸入部品に対して、完成車に対する税率に照らして関税を徴収した。WTO紛争解決機関の専門家パネル（小委員会）は、中国の措置は実質上関税ではなく、輸入部品に対する国内税に属するものであるが、輸入部品に対してのみ課税され、同種の国産品には適用されていない、と裁定し報告をおこなっている。それと同時に、輸入部品の査定手続に対して中国はさらに産品輸入の行政手続を枠外で増加しており、この中国のやり方は1994年GATT第3条の内国民待遇に関する義務に違反している、とした。上訴機関の裁決報告は、これに支持を与えた。WTO紛争解決案件DS339、DS340およびDS342の関連文書のみよ。

56 中国はすでに10の自由貿易協定（FTA）を締結し実施し始めている。中国とASEAN、シンガポール、パキスタン、ニュージーランド、チリ、ペルー、コスタリカとの自由貿易協定、中国大陸と香港、マカオとのさらなる緊密な経済貿易協力の取り決め [更紧密经贸关系的安排]、および台湾との経済協力枠組み協定 [海峡两岸经济合作框架协议] である。

課税排除の方法を採用しているが、これには議論の余地がある。外国の税率が中国のそれよりも高い場合、中国に居住する納税者の控除限度額を超えた外国税額について全部を控除することはできない⁵⁷。中国が実行している限度額控除は、国別に計算されているからである⁵⁸。これは企業の多数国経営に不利である⁵⁹。控除についてのもう一つ別の問題は、もし投資誘致国が中国の国外投資に所得税の優遇を与えたとして、一方、中国がみなし外国税額控除⁶⁰をおこなわなかったとしたら、中国企業は實際上、誘致国の優遇措置を受けることができない、ということである。なぜなら、控除法は、企業が国外で実際に納付した税額に適用されるからである。したがって、中国がこれまで締結してきた租税条約は、中国と相手国との間の二国間の経済貿易の発展にもとづき適切な調整をおこない、中国の居住

57 企業所得税法第23条は、「企業が取得した次に掲げる所得についてすでに国外で納付した所得税の税額については、当期の納付税額から控除することができるものとし、控除限度額については、当該所得についてこの法律の規定により計算した納付税額とする。控除限度額を超えた部分については、以後の5年度内に、各年度の控除限度額から当該年度の控除税額を差し引いた後の残余额によって補填することができる。」と規定する。企業所得税法は繰越を認めているのだが、しかし居住企業の外国税額を以後5年以内に全額控除することを保証するものではない。

58 企業所得税法实施条例第78条は、「企業所得税法第23条の控除限度額とは、中国国外に源泉のある企業所得について、企業所得税法およびこの条例の規定により計算した納付税額をいう。国务院の財政および税務の主管部門に別に規定があるときを除き、当該控除限度額は国（地区）ごとに、項目分けせずに計算するものとする。」と規定する。

59 中国居住納税者に税率が中国よりも低い国の所得があるときには、当該納税者が国外で納付する税額は、控除限度額よりも低くなる。ただし、限度額に達していない場合にまだ充当していない部分を、当該納税者が税額が中国よりも高い他の国で納付した控除限度額を超える部分の税額に充てることはできない。

60 みなし外国税額控除〔税收饶让抵免〕とは、国が本国居住納税者の、外国において租税優遇を受け実際には納付していない税額について、国外ですでに納付済みの税額とみなして控除をおこなうことをいう。

会社にみなし外国税額控除を与えるようにする必要がある⁶¹。改革開放時期の早期、中国は外資誘致国として、外資の母国がみなし外国税額控除を認めているか否かに関心を払っていた。中国が投資母国となるときには、役割を転換する必要があるのである。

自由貿易区では、中国が締結した自由貿易協定は、物品貿易だけでなく、サービス貿易や投資を内容としてカバーしている。中国・ASEAN自由貿易協定を例にとると、2002年11月4日、中国とASEANは、中華人民共和国政府と東南アジア諸国連合加盟国政府の包括的経済協力枠組み協定〔中華人民共和国政府与东南亚国家联盟成员国政府全面经济合作框架协议〕を締結した。中国とASEANは、同枠組み協定にもとづき、物品貿易協定、サービス貿易協定および投資協定に相次いで調印し、これらはすでに発効している。自由貿易区の円滑な運行のため、中国は自由貿易区加盟国との間の租税協調システムを整備し、租税障壁と二重課税および租税競争などの問題を除去する必要がある⁶²。

3.4 中国税制の整備は財政体制改革の全体計画と合わせて考えていかなければならない。

財政と租税は密接不可分である。政府は、税収を得た後、予算等の財政制度を通して支出と移転を進めていく。中国は単一制の国家であり、中央と地方とで税収を分配する割合は、中央政府と地方政府の職能履行に関わるばかりか、中国の税制構造にも影響している。

現在中国で進められている付加価値税改革〔増殖税改革〕を例に挙げて

61 例えば、中国とシンガポールの租税条約には、中国居住者にみなし外国税額控除を認める規定はないが、シンガポールは租税条約の中でシンガポール居住者にみなし外国税額控除を認めている。

62 中国ASEAN自由貿易区の問題については、拙稿「中国－东盟自由貿易区所得税協調問題研究」財政経済評論（2009年下巻）を参照のこと。

みよう。付加価値税は中央・地方共有税に属し、営業税は地方税である。したがって営業税を付加価値税に変更した後、従来地方政府に帰属していた租税収入に対してもしかるべき措置を講じなければならない⁶³。

次に、個人所得税改革を例に挙げよう。現在の個人所得税は、分類課税と源泉徴収を特徴としている⁶⁴。12次5か年計画綱要は、総合と分類を結びつけた個人所得税制度を徐々に樹立し健全なものとしていく、と述べている。しかし現在、個人所得税の中央・地方財政分割は総合的な課税を実行するうえでの難題の一つとなっていて、税務機関管理体制と財政管理体制を調整する措置を講じる必要が出ている⁶⁵。

さらに、租税立法権が中央に集中していることから、租税収入の分配面で中央が多数を占め、地方政府の財政収入に限りがある。このことはまた、地方政府の公共管理機能の履行を制約していて、地方政府は、財政不足を補うため、費用徴収や起債によって資金を調達している。費用徴収についていうと、もしも管理がしっかりおこなわれなかったら、無軌道な費用徴収〔乱收费〕の問題が発生することになる。起債についていうと、地方政府は地方政府債券を発行できない⁶⁶。そこで地方政府は投資会社を設立し、投資会社に借入をさせることになる。そこに隠蔽された地方債務

63 営業税を付加価値税へ変更した後、租税の徴収管理は国税局が担当する。

元来地方に属していた営業税収入については、当面の方法として依然地方に帰属するものとなる。

64 個人所得税法第2条が規定する個人所得課税範囲には11種類があり、賃金・給与所得はそのうちの一つにすぎない。同法第8条では、個人所得税は、所得者を納税義務者とし、所得を支払う組織または個人を源泉徴収義務者とする、と規定している。

65 例えば、北京市に居住する某が同年に北京市、上海市、深圳市の3市でそれぞれ収入を得た場合に、その市の地方税務局に法により個人所得税を予納したとき、年末に北京市で集計して清算することはできない。

66 予算法第28条は「法律及び国务院に別段の規定がある場合の外、地方政府は地方政府債券を発行することはできない。」と規定する。

問題が生まれている。2008年の国際金融危機発生後、国務院は、財政部が代理する場合に限り、地方が債券を発行することに同意するようになった。しかし、債券は利息を付けて返還する必要があるため、債券発行には必ず地方政府の償還能力を考慮しなければならない。そのため12次5か年計画綱要が述べているとおり、問題の根本的解決は「地方税体系を徐々に整備し、省クラスの政府に適切な税政管理権限を付与する」ことにあるのである。

3.5 中国税制の整備には司法水準の向上も必要である。

完全な立法がなされたとしても、司法救済が存在しなければ、法律に実際の意義はなく、納税者の権利も保障されない。

前述のとおり、納税者と税務機関との間の課税をめぐる争いについては、行政不服審査が行政訴訟の前置手続としてあり、かつ、行政不服審査自体についても税金の納付または担保の提供という要件を充たす必要がある。国の税金が適時に国庫に入ることを保証するという視角からみれば、このことは非難すべきことではない。しかし、納税者の権利救済の視角からは、人を満足させるものではない。もし仮に前置要件を取り消したとしたら、国の税収に損失をもたらすことになるのだろうか。行政不服審査法第21条と行政訴訟法第44条の規定をみると、行政不服審査と行政訴訟の期間においては原則上、具体的行政行為の執行が停止されることはない。もし納税者が税金を納めないまま、行政不服審査を申し立て、または行政訴訟の手続に入ったとしても、ただ税務機関が必要と認めさえすれば強制執行することもできるのである。したがって税金の適時の入庫と不服審査申立てまたは訴訟との間には必然的なつながりはないのである⁶⁷。

租税訴訟の妥当・適切な解決には、司法裁判要員が相応の法的素養を有

67 劉劍文・熊偉『税法基础理论』第488 - 489頁を参照。

していることが必要となる。現在のところ中国には専門の税務裁判所はなく、税務事件は裁判所の行政裁判廷が審理している。税務裁判所の設立であろうと、行政裁判廷による処理であろうと、どちらにしても裁判官に専門の税法スキルが備わっている必要がある。中国経済が日ごとに開放されている状況の下、渉外租税事件の審理では、国内法の外、租税条約の解釈問題にも及ぶことになろう。こうしたことも裁判官の能力に一定の要求を突きつけているのである⁶⁸。

結びに代えて

中国は、すでに所得税と流通税とを共に重視する租税体系を創り上げ、租税法の基本制度も成立している。しかし、中国の税制はなお立法、法執行、司法の面でよりいっそうの整備・充実を必要としている。中国税制の整備には、租税法律主義を遵守し、租税の公平と効率を重視し、かつ、納税者の適法な権利利益を保障する必要がある。中国税制の整備は、また、財政体制改革と合わせて全般的に考えるとともに、経済のグローバル化を背景に設計していかなければならない。

68 北京パンアメリカンサテライト事件〔泛美卫星国际系统有限责任公司诉北京市国家税务局对外分局第二税务所代扣代缴预提所得税决定案〕における中国の裁判所の中米租税条約についての解釈は、学者たちの関心を集めた。ある学者は、裁判所の解釈は租税条約にそれ独自の解釈方法と解釈規則があることに注意せず、推理と論証が厳密におこなわれていない、と指摘している。陳延忠『国際税收协定解释问题研究』前言部分、科学出版社（2010年）、参照。