

1994年中国分税制改革のなかでの間接税改革

——中国産業連関表による間接税収入の推計と評価——

申 雪 梅
長 谷 部 勇 一

はじめに

中国では1994年に、税法の統一、公平な税負担、税制の簡素化、中央政府と地方政府間の合理的分権、財政収入の保証など社会主義市場経済の要求に合う税制システム創りを掲げて分税制改革が行われた¹⁾。本論文は、その中でも主要内容である間接税（産品税、増値税、営業税、消費税）改革を取り上げて、改革の内容とその及ぼす経済的影響を明らかにした上で、間接税改革の意義について検討することを目的とする。

分税制改革前後の税収の変化を見てみると、図1から見られるように、増値税²⁾課税範囲が

1) 1994年の分税制改革の中の工商税改革は流転税改革〔分税制後の流転税は国内企業だけではなく外資企業にも適用できるようになり、増値税は生産、卸売り、輸入などサービス以外はすべての産業に課税するようになった〕、企業所得税改革（法人税改革）〔企業形態にかかわらず内資企業を統一して33%の比例税率を課税する、そして国有企業が分税制前所得税課税前の貸付金の返済など認めなくなった、前の55%の実効税率に比べてかなり低い税率になった〕、個人所得税改革〔個人所得税、個人収入調節税、そして都市部と田舎の個人工商業者の所得税を合併して統一の個人所得税制を創った〕、他の税種改革〔土地増値税、資源税、都市維持建設税など新設するようになった〕などの税収徴収制度改革を主要内容とする。その中でも流転税（改革後＝増値税、消費税、営業税からなっている）が中国税制構造の中で主要な構成部分であると明記している。

2) 増値税は中国の付加価値税。

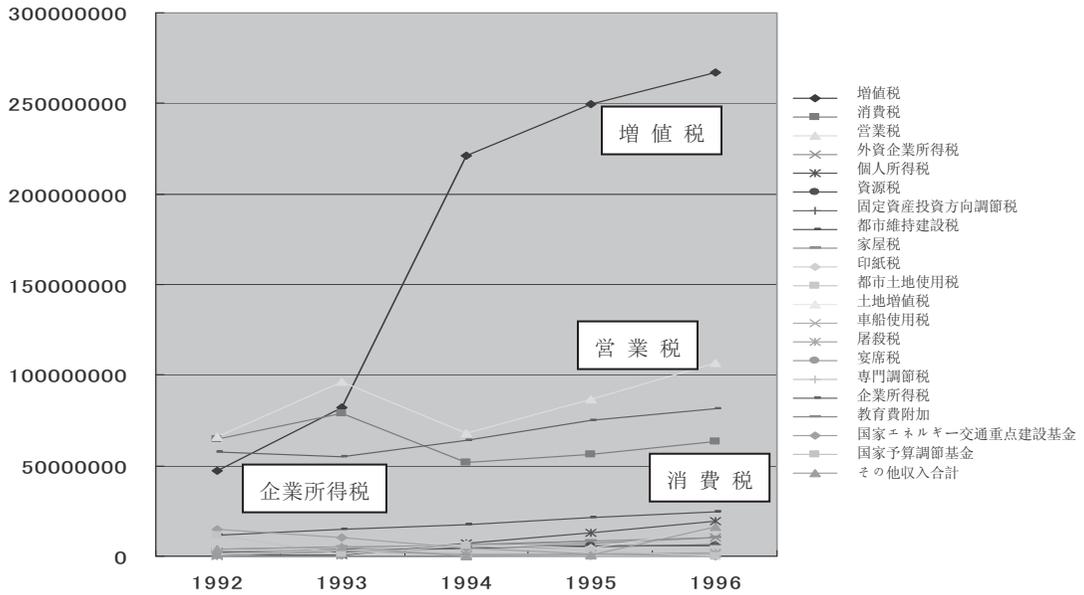
広がって税収増をもたらし、営業税³⁾は分税制改革直後に少し減少し、その後は順調に伸び、消費税も企業所得税に次ぐ大きな税目として成長した。直接税⁴⁾の中では企業所得税（法人税）が企業形態に関わらず差別を無くして国内企業を統合して営業税の次に大きな税目となったが、分税制によって完全な間接税中心の税制システムになっていると言えよう⁵⁾（図1を参照）。

Mun-Heng TOH, Qian Lin [2003] では1994年分税制改革でされた間接税（産品税、増値税、営業税、消費税など）、直接税（企業所得税、個人所得税など）、補助金などの制度変更を広く取り入れたモデルを設定した上で、CGEモデルを利用して、改革前の1992年をベースとし改革後の厚生変化の比較分析を行った本格的な研究である。しかし、この時期は国家計画価格から市場価格への移転し始めた時期で価格が見えざる手の役割を完全に果たしているとはいいがたく、ベース年の経済が一般均衡であるという条件のもとですべての計算を行なわざるを得ないというCGEモデル固有の問題点のほか、間接税、直接税、補助金などの改革の影響

3) 営業税はサービス業に対する中国の売上税。

4) 直接税である中国の所得税は企業所得税（法人税）と個人所得税からなっている。

5) 分税制前までは所得税と間接税二本立てであったが分税制改革後は間接税一本立ての方向に進んだ。



出所：中国税收咨询网より作者作成

図1 中国各税収の推移

を全て取り入れているものの、個々の税制改革が及ぼす直接的な経済的影響は逆にわかりにくくなっている。そして分税制前の比較年⁶⁾の税制を具体的にどの年にして税率をどのように算定したのかの具体的な説明が欠けている等の問題点も有している。

そこで本論文では、分税制の主要改革でもある間接税（流転税）改革に焦点をあて、間接税制度が具体的にどのように変化し、どのような特徴があるのか、そして各産業部門の税額にどのような影響が及ぼされ、それが産業別価格にど

のように変化を与えたのか、などについて産業連関表による価格分析を応用することにより明らかにしたい。中国の増値税は、後に詳しく見るように通常の産品（物品）を課税ベースとし、非物的（サービス）部門は売上税タイプの営業税の方式を採用しており、ロシア・東欧で導入されたEU型付加価値税とは異なった特徴を有している。

このような特徴を持つ中国型付加価値税システムが、価格変化を通じてどのような経済的影響を与えているか、という点に焦点を当てた検討を加える。

1. 改革前の間接税

中国では分税制前までは、生産段階で中国の売上税の産品税或いは中国の付加価値税の増値税を徴収し、卸売り段階で付加価値額に対して中国特殊の営業税を徴収し、小売段階では売上高に営業税を徴収していた。

6) 分税制前の税制は毎年のように産品税の課税品目を減らして増値税の課税品目を増やす方向に改革が行われてどの年を選択したかによって推計結果が大きく異なることとなる。又、この論分では分税制前の産品税と増値税は内税方式で、分税制後は外税方式に変わり、さらに分税制前の増値税はインボイス方式と帳簿方式を併用していたことに留意していない。

表1 主要間接税の税額

| 単位：億元 | 産品税 | 増値税 | 営業税 | 主要間接税の中の 産品税比率 | 増値税 比率 | 営業税 比率 |
|-------|--------|---------|--------|-------------------|-----------|-----------|
| 1985年 | 594.6 | 147.7 | 211.07 | 62.4% | 15.5% | 22.1% |
| 1986年 | 546.59 | 232.19 | 261.07 | 52.6% | 22.3% | 25.1% |
| 1987年 | 533.26 | 254.2 | 302 | 48.9% | 23.3% | 27.7% |
| 1988年 | 480.93 | 384.37 | 397.92 | 38.1% | 30.4% | 31.5% |
| 1989年 | 530.28 | 430.83 | 487.3 | 36.6% | 29.7% | 33.6% |
| 1990年 | 580.93 | 400 | 515.75 | 38.8% | 26.7% | 34.5% |
| 1991年 | 629.41 | 406.36 | 564 | 39.3% | 25.4% | 35.3% |
| 1992年 | 693.25 | 705.93 | 658.67 | 33.7% | 34.3% | 32.0% |
| 1993年 | 821.42 | 1081.48 | 966.09 | 28.6% | 37.7% | 33.7% |
| 1994年 | | 2308.34 | 670.02 | | | |

出所：中国財政年鑑1995年

A. 増値税（中国の付加価値税）

増値税は第二の利改税⁷⁾と同時に1984年から導入された。当時の増値税は二つの方式を採用していた。一つは税額控除方式⁸⁾で、もう一つは仕入控除方式⁹⁾である。この時期の増値税は機械、部品、自動車、農業器具、自転車、ミシン、扇風機、薬品（漢方を除く）など12品目に課税し、税率も多様で6-16%の税率を適用して内税方式¹⁰⁾を適用していた。80年代は、増値税と産品税では課税品目が違い、互いに補う形になっていた。増値税も生産段階に課税を行い、産品税を補う個別消費税的性格が強かった。

7) 中国は国営企業に対して1983年の第一次利改税前までは主に利潤の徴収を行っていたが、1983年の第一次利改税からは税と利潤両方を徴収するようになり、1984年の第二次利改税からは税だけを徴収するよう段階改革が行われた。

8) 納付すべき税額 = 産品売上額 * 税率 - 仕入税額

9) 納付すべき税額 = (産品売上額 - 仕入れ税額) * 税率

10) 付加価値税の税率を外税（純税率）と内税（粗税率）という分け方をするが、内税とは課税後の商品価格に税を含んだ総合価格に対する税の割合で、外税とは税を含まない商品価格に対する税の割合を指す。

B. 産品税（中国の売上税）

中国には増値税と同時に1984年に間接税の中でも割合が一番大きい、増値税よりも課税範囲が遥かに広い産品税を導入した。産品税の課税対象は工業産品、農、林、牧、水産品を含んだ270品目で食品から贅沢品まで税率（内税方式）も多様ですべての産業をカバーしていた。産品税は導入当時増値税より間接税に占める割合がもっと大きかった。しかし、1986年から産品税の中の工業産品を徐々に増値税の課税対象に変更し、1991年4月産品税の中で174種類を増値税の範囲に入れて、酒、タバコなど86税目を産品税の課税対象に残したが税率は3%から60%まで幅広かった（表1からも1992年から増値税額が産品税額と逆転しているのが分かる）。産品税は仕入れに関する税額を控除できず、内税方式になっていた。この税が1994年の分税制改革前までは一番主要な税目であった。

C. 営業税

営業税も利改税改革と同時に1984年の工商税改革によって導入された。1984年の営業税は小売の売上高と卸売り段階の付加価値に対して課税を行い、そしてサービス業にも5-15%の税率で売上に課税を行った。営業税は分税制

表2 分税制前の主要な間接税

| 84年間接税 | 産品税 | 増値税 | 営業税 |
|--------|-----------------------|---|--|
| 課税段階 | 生産段階 | 生産段階 | 小売、卸売り段階 |
| 課税ベース | 農、林、水、牧、工業等すべての産業をカバー | 主に工業製品に（帳簿方式には機械、車、船、農業器具など、インボイス方式には鉄、自転車、扇風機、ミシン、捺染したシルク、薬（漢方を除くなど） | サービス業と小売、卸売り段階に（交通運輸、建築、郵政、出版、公共事業、サービス、金融保険等） |
| 税率 | 3-60%までかなりばらつきが激しい | 6-16%まで | 5-15%まで |
| 仕入れ控除 | 認めない | 税額控除方式と仕入れ額控除方式二つ併用 | 認めない |
| 課税方式 | 内税 | 内税 | — |

出所：作者作成

表3 1993年各税が工商税¹¹⁾に占める割合

| | | | |
|----------------|--------|-----------|-------|
| 産品税 | 23.85% | 屠殺税 | 0.08% |
| 増値税 | 24.99% | 家畜取引税 | 0.01% |
| 営業税 | 29.32% | 定期市取引税 | 0.04% |
| 工商統一税 | 5.12% | 資源税 | 0.78% |
| 専項調節税 | 0.02% | 国営企業ボーナス税 | 0.03% |
| 集団企業所得税 | 2.90% | 国営企業給料調節税 | 0.06% |
| 城郷個人工商業者所得税 | 0.65% | 事業会社ボーナス税 | 0.01% |
| 個人所得税 | 0.26% | 集団企業ボーナス税 | 0.02% |
| 個人収入調節税 | 0.51% | 印紙税 | 1.06% |
| 私営企業所得税 | 0.04% | 筵席税 | 0.00% |
| 外商投資企業と外国企業所得税 | 0.80% | 特別消費税 | 0.40% |
| 城市維持建設税 | 4.49% | 固定資産投資調節税 | 1.17% |
| 車両船舶使用税 | 0.30% | ガス特別税 | 0.05% |
| 房産税（家屋税） | 1.49% | 塩税 | 0.24% |
| 城鎮土地使用税 | 0.92% | 税金滞納罰金収入 | 0.40% |

出所：中国税務年鑑1994年により作成

改革前までは税収入の中で増値税よりも大きな割合を占めていた。

なお、この時期（1984年）の増値税と産品税は暫定措置で国内企業だけに適用していた。外資企業には1958年からの工商統一税¹²⁾を適用していた。

上記の増値税、産品税、営業税をまとめたのが表2である。表3は各税が工商税にしめる割合を示している。

11) 工商統一税は外資企業に対して徴収する税であるのに対して、工商税は国内企業の国営企業、集団企業、個人企業に対して徴収する税で1973年から全国的に普及し始めた。工商税は工商業に従事する会社と個人に対して売上高に課税を行う。1994年統計年鑑によると1993年全部の税額が4255.3億元の中で工商税収が78.01%、他にガス特別税0.04%、塩税0.18%、関税が6.03%、農業税2.27%、建築税が0.9%を占めている。しかし、税務年鑑ではガス特別税と塩税を工商税の中に入れていない。これにより工商税の割合は78.23%になる。

12) 工商統一税は税収の中で占める割合はかなり少なかった。工商統一税も産品税のように課税範囲が広くかなりばらつきが大きい税種である。

2. 分税制改革の主な内容

1) 分税制改革前の税制の問題

国家税務総局局長金鑫 [1994年] によれば改革前の税の問題としては、①税種構造が不合理。第一に、工業生産段階で一部の産品には産品税、一部の産品には増値税を徴収して二つが並存しており、増値税がその作用を發揮するのに有利ではなく、又産品税が特殊な調節機能を發揮するにも有利ではなかった。第二に、商品流通の全過程からみて、生産段階で産品税或いは増値税を徴収し、卸売段階で付加価値額に営業税を徴収し、小売段階では売上高に営業税を徴収する。このように、一つの商品に対して流通過程で様々な根拠で税を徴収する税制は、一貫性がなく、また税収流失も多く、税の作用を發揮するのが難しい。第三に、国内企業、外資企業に対して異なる税を徴収している。税収政策が不統一なので様々な矛盾を招く。②税率が多すぎて税の負担がアンバランスとなる。③名義税率が高すぎることもあり、免税や税の優遇措置が多く設けられており、課税範囲が侵食されて実質的な税負担が年々減少していた。④工商統一条例（草案）は発表してから今まで30年間を経由しており、現在の経済発展の需要に合わなくなっている。経済の発展につれ数回の調整を行ったが、工商統一税の範囲は依然として狭く、相当一部の課税すべき産品と営業項目は未だ相応する税目と税率がないこと、全額多段階で重複して課税している等の矛盾が明らかになっていると指摘した。

2) 分税制改革の内容

以上のようなゆがみを正しくするために間接税を主とする税制改革が行われた。

A. 増値税

1994年分税制改革により今まで12種類の産品に多様な税率が課せられていたのを、一般的な産品を生産する個人と会社を納税者とする他、貨物販売、加工、修理労務サービスを提供

する個人と会社も増値税の納税者とするというように課税範囲が広範囲になった。税率も3種類となり、販売品、輸入品或いは加工、修理労務サービスの提供には17%の税率を適用し、水道水、暖房、エアコン、ガス、石油、メタン、住民用石炭製品；図書、新聞、雑誌；飼料、肥料、農薬、農機等住民の日常生活に関連する部門には13%の税率を適用して、二種類とも外税方式で課税されるようになった。また、輸出貨物にはゼロ税率が適用された。

分税制前の産品税と営業税は仕入れを控除できない仕組みになっており、各取引段階と産業別に課税する分税制前の間接税では税の累積が起きていたが、分税制改革後増値税と置き換えてから仕入れ控除が認められ税の累積を防ぐことができた。

分税制改革の時に輸出還付¹³⁾の問題もかなり重視されて段々輸出還付品目と還付率も増やす方向に発展していった。また、当時中国は高度成長期でインフレ等をかなり恐れて抑制的財政政策を取った時期でもあることから、投資を抑制する意図で総生産型付加価値税方式¹⁴⁾つまり資本財の仕入れ税額控除は認めない課税方式を取っていた。増値税は中央と地方で(75%：25%)の配分割合で共通税になった。

13) 付加価値税を適用するほとんどの国では、輸出する商品に対してゼロ税率を実施する他、輸出する際に仕入れにかかった税額を全額還付して輸出促進策として取っている。しかし、中国では輸出商品に対してゼロ税率は実施しているものの、輸出品の仕入れにかかった税額を全額還付するのではなく、個別商品だけに決まった税率で仕入れの還付を行う。1994年の分税制改革では仕入れ還付を行う対象商品をもっと増やし、仕入れにかかった税の還付率もアップするように力を入れた。

14) 付加価値税は資本財の仕入れをどう扱うかによって三つに分けられる。一つ目は日本やEUのような資本の仕入れを全額控除できる消費型付加価値税、二つ目は所得型付加価値税で当期の資本の仕入計算時において資本財の控除は減価償却分しか認められない方式で、三番目は中国で2008年まで採用していた生産型付加価値税で資本財の仕入控除を認めない方式を指す。

表4 分税制後の主要な間接税

| 94年間接税 | 増値税 | 消費税 | 営業税 |
|--------|--|--|---|
| 課税ベース | 農, 林, 水, 牧, 工業等 すべての業種をカバー | 主に贅沢品に (タバコ, 酒, 化粧品, ボディケア用品, 宝石やアクセサリ, 爆竹, ガソリン等) | 役務の提供, 無形資産取引が課税対象に (交通運輸, 建築業, 金融保険, 郵便通信, 文化体育, 娯楽業, サービス, 無形資産の譲渡, 不動産業等) |
| 税率 | ・13% or 17% (生産型付加価値税), 輸出品にはゼロ税率, (輸出還付も全額行われるのではない) ・簡易課税制度の適用—6% ¹⁵⁾ (生産と労務の提供者は年間売上100万円以下, 小売と卸売りは年間売上180万円以下の者に対して) | 3%–45% まで | 5–20% まで |
| 仕入れ控除 | 仕入れ税額控除のインボイス方式 | 認めない | 認めない |
| 課税方式 | 外税 | 内税 | — |

出所: 税務年鑑など参照にして作者作成.

B. 消費税

消費税は増値税を普遍的に徴収する上で産品の取消により大きな負担減少となった少数の贅沢品に対して, 産業構造を調節するために徴収する税である. 消費税はタバコ, 酒, 化粧品など11種類を課税対象とし, 個別消費税の性格を持っている. そして, 消費税は生産段階に課税し, 中央税とした.

C. 営業税

分税制改革によって営業税の小売, 卸売り段階に対する課税は増値税に吸い込まれ課税範囲が縮小された. 改革後営業税の徴収範囲は労務の提供, 無形資産の譲渡と不動産の販売となり, 交通運輸業, 建築業, 郵便通信業, 文化体育業などに対しては売上収入の3%で, 金融保険業, 無形資産の譲渡, 不動産の販売には5%の税率, 娯楽業の税率は5%~20%の税率を適用した.

以上のように, 1994年の改革によって増値税と営業税を中心とする間接税システムが整った.

3. 分税制前後の間接税額の推計—1995年産業連関表による試算—

1) 分析手法と使用データ

産業連関分析を利用したシミュレーションの方法としては, 通常, 現実の産業連関表の粗付加価値ブロックにある間接税の行に注目し, ある年の部門別間接税額をベースとして, たとえば新たに付加価値税が導入された場合の潜在的税収額や価格変化への影響を推計する方法が用いられる¹⁶⁾. しかし, 中国産業連関表では, 「純間接税 (= 間接税 - 補助金)」という項目しかなく, 部門別間接税を推計するためには補助金を別に推定して分離するという作業をする必要があるが, このこと自体が困難であるという問題がある. そこで, 本論文では, 間接税改革の政策意図を把握する目的のため, 以下のような方法をとることとした.

15) 2009年1月1日から簡易課税制度の適用範囲が生産, 労務提供部門は年間売上50万円に, それ以外は80万円に減少され, 税率は3%に下げられた.

16) 日本における消費税を中心に産業連関分析を応用した代表的研究として, 藤川清史 [1991], [1997], 中井英雄 [1981], 橋本恭之 [1989] などがある.

表5 産業連関表によるモデル作成

| | 1 | 2 | m | F | x |
|---|----------|----------|----------|-------|-------|
| 1 | Z_{11} | Z_{12} | Z_{1m} | F_1 | X_1 |
| 2 | Z_{21} | Z_{22} | Z_{2m} | F_2 | X_2 |
| m | Z_{m1} | Z_{m2} | Z_{mm} | F_m | X_m |
| v | V_1 | V_2 | V_m | | |
| x | X_1 | X_2 | X_m | | |

まず、分税制改革が行われた1994年に比較的近い1995年産業連関表を対象として、改革前の税制の基準年として1984¹⁷⁾年を選び、1995年の中国経済に1984年の間接税体系が導入されたと仮定して得られる部門別間接税収入を計算する(T_{i84})。次に、同じ1995年産業連関表に1994年改革で導入された間接税体系を適用して部門別間接税収入を計算し(T_{i95})、84年との差を計算する($\Delta T_i = T_{i95} - T_{i84}$)。 $\Delta T_i / X_{i95}$ で税額変化による付加価値率変化が推計できるので、これを行ベクトル化したものを Δt とおき、価格ベクトルを P 、投入係数行列を A 、単位行列を I とおけば、

$$\Delta p = \Delta t (I - A)^{-1}$$

で価格の変化を求めることができる¹⁸⁾。つまり分税制による間接税変化の及ぼす各産業部門価格の変化を推計することができる。

さらに、 Δp を1993年の都市部の階層別家計消費データに適用して、価格変化に伴う家計の主要消費支出の負担額の変化を求め、それを各階層別家計収入額で除することによって間接税負担率の変化を推計する。これにより、階層別の主要消費支出の負担率の累進性を検討したい。これは、通常、消費財を購入者価格ベース

に変換して間接税額の変化を推計すべきであるが、本論文では時間と資料の制約から生産者価格ベースの推計であること、また、分税制改革の全体が及ぼした税負担率の変化を見るものではなく、あくまで増値税を中心とする間接税改革のもつ直接的な経済的影響を見ることにより、その政策意図を見ようとするためのシミュレーションであることに留意されたい。

使用した産業連関データは、アジア経済研究所で作成された1995年アジア国際産業連関表(24部門)をベースとした。アジア経済研究所の国際産業連関表から、中国を取り出し競争輸入型産業連関表に変換したものを使用した。

2) 分析モデル

1984年の産品税と営業税は基本的に仕入控除を認めない税として扱い増値税は仕入部分の税額を控除できる税であるが、この時期の増値税は仕入れ控除を仕入れ税額控除のインボイス方式と仕入れ額控除の帳簿方式を併用していた点に留意してモデル式を作る¹⁹⁾。

まず簡単化のため表5のような3部門表に即して考えてみる(第1部門:インボイス方式の増値税課税産業、第2部門:帳簿方式の増値税

17) 1984年は中国の間接税の主要税目である産品税、増値税が本格的に実施し始めた年である。

18) 輸入品に関しても国内の間接税の税率で課税されるので輸入品、国内品を区別しない($I - A$)の逆行列を使う。

19) 95年産業連関表の24部門表と部門が少ないために実際には増値税の中でも仕入控除方式の部門しか反映されない。この部門は第17(機械)と18(輸送用機械)部門である。仕入控除方式は仕入の実際の税額を控除するのではなく仕入を自分の税額で控除することになるので、通常の仕入税額を控除するインボイス方式の付加価値税と差額が生じることとなる。

課税産業，第m部門：営業税や産品税等仕入れ控除を認めない産業）。

ここで対象となる間接税の課税ベースは，国内生産額に輸入を加えたもの(Xi + Mi)となる。そこで，税総額をT，産業部門別の租税額をTiとおくと，

$$T = T_1 + T_2 + T_m$$

$$= r_1 \cdot (X_1 + M_1) - r_1 \cdot Z_{11} - r_2 \cdot Z_{21} - r_m \cdot Z_{m1}$$

$$+ r_2 \cdot (X_2 + M_2) - r_2 \cdot Z_{12} - r_2 \cdot Z_{22} - r_2 \cdot Z_{m2}$$

$$+ r_m \cdot (X_m + M_m) \quad \text{①}$$

F_i…最終消費 r_i…各部門の税率²⁰⁾
 r_m…営業税や産品税課税産業の税率
 m…営業税，産品税課税産業
 z_{ij}…中間財仕入れ

ここで，増値税は輸出財に関してはゼロ税率が適用されるので，課税ベースから控除する。ただし，輸出財生産に関わる中間財仕入れ部分の増値税還付については政策上の関係で複雑な問題もあるので，本論文では捨象した。また，中小企業などに適用される簡易課税制度による課税も扱っていない。

各産業の生産バランス式より，

$$X_1 + M_1 = Z_{11} + Z_{12} + Z_{1m} + F_1,$$

$$X_2 + M_2 = Z_{21} + Z_{22} + Z_{2m} + F_2,$$

$$X_m + M_m = Z_{m1} + Z_{m2} + Z_{mm} + F_m$$

となるので，これらを①式に代入すると

$$T = r_1 \cdot (Z_{11} + Z_{12} + Z_{1m} + F_1) - r_1 \cdot Z_{11} - r_2 \cdot Z_{21}$$

$$- r_m \cdot Z_{m1}$$

$$+ r_2 \cdot (Z_{21} + Z_{22} + Z_{2m} + F_2) - r_2 \cdot Z_{21} - r_2 \cdot Z_{22}$$

$$- r_2 \cdot Z_{m2} + r_m \cdot (Z_{m1} + Z_{m2} + Z_{mm} + F_m) \quad \text{②}$$

$$= \underbrace{(r_1 \cdot F_1 + r_2 \cdot F_2 + r_m \cdot F_m)}_{\text{ア}}$$

$$+ \underbrace{(r_1 \cdot Z_{1m} + r_2 \cdot Z_{2m} + r_m \cdot Z_{mm})}_{\text{イ}}$$

$$+ \underbrace{(r_1 - r_2) Z_{12} + (r_2 - r_2) Z_{22} + (r_m - r_2) Z_{m2}}_{\text{ウ}}$$

ここで，②式は，第1項アは最終需要にかかる税，第2項イは仕入控除できない産品税と営業税の仕入にかかった税額，第3項ウは帳簿方式の増値税の仕入控除方式を仕入税額控除方式による差額の計算，を表すことになる。これを24部門モデルに対応させて表記し直せば，以下のようなになる。

$$\text{ア, } r_1 \cdot F_1 + r_2 \cdot F_2 + r_m \cdot F_m$$

$$(F_1, F_2, \dots, F_{23}, F_{24}) \begin{pmatrix} r_1 & 0 & \dots & 0 & 0 \\ 0 & r_2 & \dots & 0 & 0 \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ 0 & 0 & \dots & r_{23} & 0 \\ 0 & 0 & \dots & 0 & r_{24} \end{pmatrix} \quad \text{③}$$

③式では最終需要に各部門の税率をかけて最終需要の税額を部門別に計算する。

$$\text{イ, } r_1 \cdot Z_{1m} + r_2 \cdot Z_{2m} + r_m \cdot Z_{mm}$$

$$z_{17} z_{18} \begin{pmatrix} z_{11} & z_{21} & \dots & 0 & 0 & \dots & \dots & \dots & z_{124} \\ z_{21} & z_{22} & \dots & 0 & 0 & \dots & \dots & \dots & z_{224} \\ \dots & \dots & \dots & 0 & 0 & \dots & \dots & \dots & z_{324} \\ \dots & \dots & \dots & 0 & 0 & \dots & \dots & \dots & z_{424} \\ \dots & \dots & \dots & 0 & 0 & \dots & \dots & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & 0 & 0 & \dots & \dots & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & 0 & 0 & \dots & \dots & \dots & \dots \\ z_{231} & z_{232} & \dots & 0 & 0 & \dots & \dots & \dots & z_{2324} \\ z_{241} & z_{242} & \dots & 0 & 0 & \dots & \dots & \dots & z_{2424} \end{pmatrix} \quad \text{④}$$

④式では増値税以外，営業税や，産品税の仕入れ控除できない部門の仕入れにかかった税額を計算する。そして営業税，産品税課税部門の仕入れはそのままにして，増値税課税部門の仕入れは控除できるのでゼロにして仕入れの行列を作る。1984年時点での計算を例にとれば，17, 18産業は増値税課税産業なのでこの部門の仕入れゼロとおき，他の産業部門の仕入れにかかる税を計算する。

$$\text{ウ, } (r_1 - r_2) Z_{12} + (r_2 - r_2) Z_{22} + (r_m - r_2) Z_{m2}$$

20) この時のrは内税方式なので直接rを適用する。

表6 適用する税率表（粗税率表示）

| 1984年間接税税率 | | | 1994年間接税税率 | | | |
|------------|-------|------|--------------|-------|------|------|
| 産品税 | 増値税 | 営業税 | 部門番号 | 増値税 | 消費税 | 営業税 |
| | | 3.0% | 1 米 | 11.5% | | |
| | | 3.0% | 2 その他農産品 | 11.5% | | |
| 3.0% | | | 3 畜産 | 11.5% | | |
| 7.5% | | | 4 林業 | 11.5% | | |
| 5.0% | | | 5 漁業 | 11.5% | | |
| 8.4% | | | 6 原油・天然ガス | 11.5% | | |
| 4.5% | | | 7 その他鉱業 | 14.5% | | |
| 8.2% | | | 8 食品・飲料 | 11.5% | | |
| 10.5% | | | 9 繊維・皮革製品 | 11.5% | | |
| 4.0% | | | 10 木材・木製品 | 11.5% | | |
| 10.5% | | | 11 パルプ・製紙、印刷 | 14.5% | | |
| 13.2% | | | 12 化学製品 | 14.5% | | |
| 5.0% | | | 13 石油製品 | 14.5% | | |
| 14.8% | | | 14 ゴム製品 | 11.5% | | |
| 9.7% | | | 15 窯業・土石製品 | 14.5% | | |
| 8.2% | | | 16 金属製品 | 14.5% | | |
| | 14.0% | | 17 機械 | 14.5% | | |
| | 12.0% | | 18 輸送用機器 | 14.5% | 5.8% | |
| 5.0% | | | 19 その他製造業 | 14.5% | | |
| 7.2% | | | 20 電気ガス水道 | 11.5% | | |
| | | 3.0% | 21 建設 | | | 3.0% |
| | | 7.8% | 22 商業運輸 | | | 3.0% |
| | | 5.0% | 23 サービス業 | | | 5.0% |
| | | 3.0% | 24 公共サービス | | | 3.0% |

17 部門：

$$(r_j - r_{17}) \cdot Z_{j17} = (r_1 - r_{17}, r_2 - r_{17}, \dots, r_{23} - r_{17}, r_{24} - r_{17}) \begin{pmatrix} z_{117} \\ z_{217} \\ \dots \\ z_{2417} \end{pmatrix} \quad (5)$$

18 部門：

$$r (r_j - r_{18}) \cdot Z_{j18} = (r_1 - r_{18}, r_2 - r_{18}, \dots, r_{28} - r_{18}, r_{24} - r_{18}) \begin{pmatrix} z_{118} \\ z_{218} \\ \dots \\ z_{2418} \end{pmatrix} \quad (6)$$

⑤式では増値税課税産業で帳簿方式課税対象の17部門の仕入れに関して実際の仕入額と控除認め仕入額との差額を計算する。⑥式では増値税課税産業で帳簿方式課税対象の18部門の仕入れに関して実際の仕入額と控除認め仕入額との差額を計算する。

③と④の計算結果はそれぞれ一つの行になる。この二つの行をプラスして各産業部門の税額が求められる。⑤、⑥式で求められた税額を帳簿方式の17部門と18部門に加算する。これにより1995年産業連関表に1984年税率を適用した場合の部門別の税額 T_{84} が求められる。適用した税率は表6のとおりである。

1994年には産品税が廃止され、増値税は仕入税額控除のインボイス方式に統一された。そして贅沢品にはさらに増値税課税前の価格に消費税²¹⁾も課税するシステムとなった。モデル式は1984年のものとほぼ同じ式になるが、増値税はインボイス方式という一つの種類に統合されたのでモデル式も分税制前の③式と④式だけを使い、帳簿方式の部門の⑤、⑥式は必要なくなる。適用する税率は表6に示された1994年の税率で計算する²²⁾。

上の③式を適用する時に仕入れをそのままにする産業は、産品税がなくなったので営業税を課税する産業だけで21-24部門だけをそのままの仕入れにする。他の増値税課税産業の仕入れは控除できるので、仕入の行列ではゼロで表示する。

消費税は増値税を含まない課税前の価格に消費税を課税するので増値税に上乘せして最終消費部分の消費税を計算し、仕入の消費税は仕入に各税率をかけて仕入部分の消費税とする²³⁾。これにより、1995年産業連関表で1994年の税率で計算したのが95年度の税額 T_{95} になり、 $T_{95} - T_{84} = \Delta T$ が求められ、 $\Delta T / X_{i,95}$ で税額変化による付加価値率変化が推計できる。

これを行ベクトル化したものを Δt とおき、

$$\Delta p = \Delta t (I - A)^{-1}$$

で価格の変化 Δp を求める²⁴⁾。つまり分税制に

21) 消費税を計算する際に仕入れ税額控除を認めないことと内税方式であることに注意すべきで、しかも、営業税とは違ってある部門には増値税と消費税同時に課税する重複課税システムだが増値税は仕入の税額が控除できるのでこれはやはり別々に税計算を行った方がいいと思われる。本試算では24部門のかなり少ない部門表を使っているため消費税を適用しにくく消費税は無視することにする。

22) この時の r は外税方式なので $r/(1+r)$ で粗税率を計算して適用する。

23) 1995年産業連関表では消費税としてみなせる産業が18部門(輸送用機械)である。

24) 輸入品に関しても国内の間接税の税率で課税されるので輸入品、国内品を区別しない $(I-A)$ の逆行列を使う。

による間接税変化の及ぼす各産業部門価格の変化を推計する。

3) 推計結果

計算結果は表7のとおりである。

税額の計算によってまず95年の産業連関表という同じ課税ベースにした場合1994年分税制による税制改革が実際は1984年の税制より、全体として税額を減らす効果があるのが分かる。ただ、部門別に見ると、自動車など輸送用機械、一般機械、その他農産、畜産、漁業、などは税収増となっているのに対して、原油・天然ガス、石油製品、ゴム製品、窯業土石製品、金属製品など資源や素材部門で大幅な税収減となっている事が分かる。価格面への影響を見ると、経済全体で間接税収が減収したため、付加価値率を下げることにより全体としてマイナスの効果となっており、パルプ製紙印刷の-13.93%、金属製品の-13.79%、繊維皮革製品-13.04%、化学製品-12.47%、窯業土石製品の-12.55%となっており、価格上昇は漁業の+0.40%だけとなっている。

この価格変化が各階層別にどのような影響をもたらしたかを調べるために、1993年の所得階層別主要消費支出統計をみると以下のようなことが分かる。

価格は全般的に下落するので、各階層別の間接税負担も減少するが、高収入者層ほど負担の減少幅が少ない。つまり中国においては、1994年分税制改革によって導入された間接税は1984年の税制に比べ逆進性を示すのではなく、反対の効果が現れたと見ることが出来る²⁵⁾。

おわりに

1994年の分税制改革によって国は税収の安

25) しかし、これは中国分税制の中での間接税の逆進性を否定するのではない。中国の間接税はやはり逆進性を見せている。これは筆者の推計によって明らかになっている。

表7 分税制前後の Δt 、 Δp の推算

| 位：千元 | 1. 米 | 2. その他 農産品 | 3. 畜産 | 4. 林業 | 5. 漁業 | 6. 原油・ 天然ガス | 7. その他鉱業 |
|------------|-----------------|----------------|----------------|-------------------|----------------|----------------|-------------|
| T (95) | 5,623,160 | 50,076,952 | 33,139,111 | 3,596,825 | 14,994,842 | 736,608 | 5,502,974 |
| T (84) | 5,624,749 | 43,096,737 | 25,919,239 | 4,085,592 | 10,801,373 | 6,327,277 | 19,957,391 |
| Δt | 0.00% | 0.68% | 1.20% | -0.69% | 2.47% | -3.73% | -4.42% |
| Δp | -2.75% | -2.04% | -0.88% | -2.85% | 0.40% | -6.61% | -9.89% |
| 単位：千元 | 8. 食品・飲料 | 9. 繊維・ 皮革製品 | 10. 木材・ 木製品 | 11. パルプ・ 製紙、印刷 | 12. 化学製品 | 13. 石油製品 | 14. ゴム製品 |
| T (95) | 74,020,313 | 42,721,125 | 2,213,843 | 4,373,352 | 12,638,180 | 1,807,692 | 3,678,007 |
| T (84) | 93,495,330 | 125,349,996 | 10,974,451 | 19,331,710 | 62,318,184 | 16,112,346 | 12,664,484 |
| Δt | -1.82% | -6.07% | -4.33% | -6.03% | -5.96% | -5.43% | -7.10% |
| Δp | -4.93% | -13.04% | -10.42% | -13.93% | -12.47% | -10.80% | -13.69% |
| 単位：千元 | 15. 窯業・ 土石製品 | 16. 金属製品 | 17. 機械 | 18. 輸送用機器 | 19. その他 製造業 | 20. 電気ガス 水道 | 21. 建設 |
| T (95) | 1,320,022 | 8,581,347 | 83,419,563 | 31,878,362 | 9,401,317 | 2,831,853 | 67,236,950 |
| T (84) | 35,794,207 | 72,653,059 | 43,260,978 | 26,382,093 | 38,868,319 | 13,061,829 | 130,340,412 |
| Δt | -5.64% | -5.59% | 2.60% | 1.24% | -5.50% | -3.26% | -4.25% |
| Δp | -12.55% | -13.79% | -3.03% | -4.11% | -13.17% | -8.18% | -11.70% |
| 単位：千元 | 22. 商業運輸 | 23. サービス業 | 24. 公共サービス | | | | |
| T (95) | 17,357,680 | 59,155,636 | 12,417,641 | 548,723,354 | 466,718,889 | ← 95年実際間接税徴収額 | |
| T (84) | 59,281,435 | 90,057,511 | 22,088,822 | 987,847,520 | | | |
| Δt | -3.28% | -2.36% | -2.85% | | | | |
| Δp | -7.21% | -6.32% | -6.88% | | | | |

表8 1993年階層別消費支出&収入&消費支出が支出に占める割合

| 24部門表の 対応部門 | 1.2.8 | 9 | 17 | 24 | 22 | 23 | 21 | | | |
|-----------------|---------|---------|-----------------|--------|--------|-----------------|---------|---------|---------|-----------------|
| Δp の平均値 | -3.24% | -13.04% | -3.03% | -6.88% | -7.21% | -6.32% | -11.70% | | | |
| 単位：元 | 食品 | 洋服 | 家庭設備用品, サービス | 医療保険 | 交通通信 | 娯楽教育, 文化サービス | 住居 | 合計 | 年収 | 支出が年収に 占める割合 |
| 貧困家庭 | 700.33 | 127.01 | 60.00 | 36.02 | 24.18 | 101.43 | 92.88 | 1141.85 | 1239.35 | 92.1% |
| 最低所得者層 | 744.58 | 142.50 | 66.51 | 36.05 | 28.34 | 113.29 | 93.28 | 1224.55 | 1359.87 | 90.0% |
| 低所得者層 | 869.23 | 195.79 | 94.42 | 41.92 | 35.69 | 136.40 | 103.74 | 1477.19 | 1718.63 | 86.0% |
| 中低所得者層 | 957.57 | 246.43 | 120.06 | 50.09 | 51.04 | 158.43 | 119.33 | 1702.95 | 2041.67 | 83.4% |
| 中所得者層 | 1064.65 | 303.32 | 163.10 | 53.59 | 68.72 | 182.91 | 132.98 | 1969.27 | 2453.88 | 80.3% |
| 中高所得者層 | 1169.40 | 367.20 | 220.27 | 61.52 | 99.60 | 221.37 | 150.50 | 2289.86 | 2985.88 | 76.7% |
| 高所得者層 | 1284.57 | 418.16 | 314.16 | 74.58 | 127.27 | 256.21 | 187.61 | 2662.56 | 3626.66 | 73.4% |
| 最高所得者層 | 1464.65 | 492.62 | 446.75 | 100.34 | 212.16 | 356.23 | 240.87 | 3313.62 | 4905.77 | 67.5% |

出所：中国統計年鑑，1994年。

表9 価格変化による消費支出の年収に占める負担率の減少率

| 単位：元 | 食品 | 洋服 | 家庭設備 用品、 サービス | 医療 保険 | 交通 通信 | 娯楽教育、 文化サー ビス | 住居 | 合計 | 年収 | 支出が年 収に占め る割合 | 負担 減少率 |
|--------|----------|----------|---------------------|----------|----------|---------------------|----------|----------|----------|---------------------|-----------|
| 貧困家庭 | 677.6292 | 110.4461 | 58.18149 | 33.54089 | 22.43568 | 95.02358 | 82.01468 | 1079.272 | 1239.35 | 0.870837 | -5.02% |
| 最低所得者層 | 720.4449 | 123.916 | 64.49418 | 33.56883 | 26.29558 | 106.1345 | 82.36789 | 1157.222 | 1359.87 | 0.85098 | -4.90% |
| 低所得者層 | 841.0545 | 170.26 | 91.56 | 39.03 | 33.12 | 127.78 | 91.60 | 1,394.41 | 1,718.63 | 0.81 | -4.87% |
| 中低所得者層 | 926.531 | 214.292 | 116.4212 | 46.64251 | 47.35803 | 148.4234 | 105.3705 | 1605.039 | 2041.67 | 0.78614 | -4.79% |
| 中所得者層 | 1030.14 | 263.7628 | 158.1567 | 49.90162 | 63.76261 | 171.3572 | 117.4237 | 1854.505 | 2453.88 | 0.755744 | -4.73% |
| 中高所得者層 | 1131.495 | 319.3119 | 213.594 | 57.28583 | 92.41496 | 207.388 | 132.8942 | 2154.384 | 2985.88 | 0.721524 | -4.55% |
| 高所得者層 | 1242.931 | 363.626 | 304.6383 | 69.44696 | 118.0889 | 240.0275 | 165.6629 | 2504.422 | 3626.66 | 0.690559 | -4.34% |
| 最高所得者層 | 1417.174 | 428.3754 | 433.2097 | 93.43401 | 196.855 | 333.7302 | 212.6925 | 3115.471 | 4905.77 | 0.635063 | -3.99% |

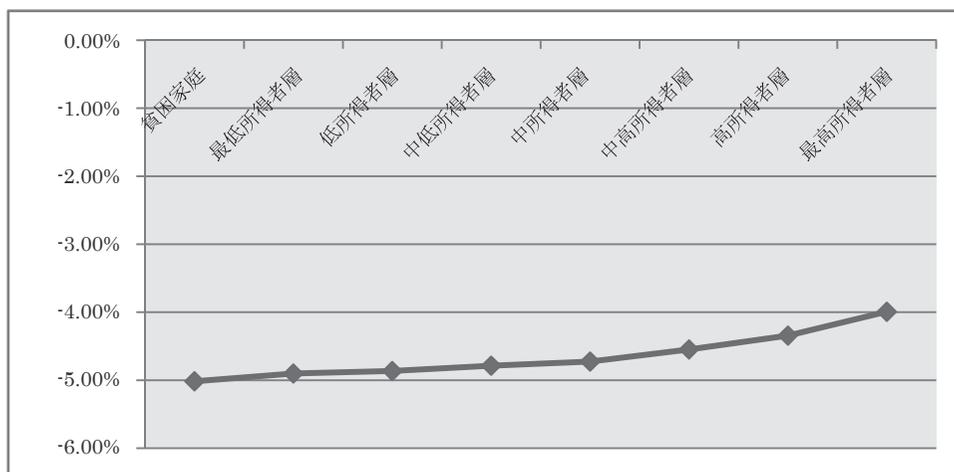


図2 各階層別分税制後の負担上下率と補助金入りの負担上下率

定的成長によって財政収入を確保できるようになったといえ、その財政収入の上昇は必ずしも分税制改革による成果だけではなく、経済成長による経済規定の拡大ということも大きな要因である。税収のなかでも間接税（増値税、消費税、営業税）がメインでその間接税の中でもさらに増値税が主要税目となってきた。しかし、このような間接税中心な税制改革でありながら中国における分税制改革の一つの特徴として、本論文の推計では、生産者価格ベースという限定条件付きながら、階層別負担が低所得者層ほど負担が減少する結果が示されており、間接税

の逆進性が弱められた可能性が示された。通常は、付加価値税導入は低所得者層ほど重負担になり、逆進性が大きく強調されるのに対して、中国の分税制改革では逆進性を弱める効果を示す結果となっている²⁶⁾。同じく社会主義国家の旧ソ連・東欧諸国は市場経済化の中で広範な付加価値税改革が行われ、EU型に近いタイプが

26) もちろん産品税では仕入れ控除できないのでその分税額を増やす税であったので増値税で税率が上昇し、課税ベースが増えたとは言え産品税の減少と営業税の減少が増値税の増額より大きかったのも原因にはなる。

導入され、生産物だけでなくサービスも含めて広範囲な課税対象が設定され、逆進性の強い税制に移行した。中国でも租税国家化を目指して安定した税収確保のために本格的に付加価値税(増値税)を導入したが、物的生産部門だけに増値税を課税し、サービス部門など非物的部門には従来型の営業税を残したことがこのような逆進性を弱める効果をもつ間接税体系として現れているとすれば、中国政府の税改革の政策意図などを確認しながら、さらに今後検討を加えたい²⁷⁾。

参考文献

日本語文献：

- 中井英雄，「一般消費税の産業部門別価格効果—1次効果と2次効果の計測と比較」『商経学叢』近畿大学経営学部28(1)，1981年。
橋本恭之，「税制改革の計量分析」『大阪大学経済学論集』大阪大学大学院経済学研究科38(3・

27) 今回のシミュレーションでは、非課税や免税、簡易課税制度、輸出還付等を捨象したこと、1995年の24部門表を使っていたので税率の適用にも各部門の平均値をとって粗い推計になっている。そして分税制導入当時の推計しか行っていない。今後は、部門数を増やして多部門の税率の平均ではなくもっと実際の税率に近い税率を適用して、輸出還付政策も還付率を実際値に近い値を考慮し、そして分税制後現在に至るまでのいくつかの税制政策の変化も全部捉えた場合の生産者価格と購入価格の区別も含めて、現在の税制が部門別によどのような価格変化を起し、そして消費者にはどのように影響を及ぼしたかについても研究課題としていきたい。

4)，1989年。

- 藤川清史，「消費税導入の経済効果—伝票方式と帳簿方式の相違を考慮した産業連関分析」『大阪経大論集』，大阪経大会42(3)9，1991年。
藤川清史，「消費税導入の経済効果—1990年産業連関表を用いた予測とその評価」『甲南経済学論集』甲南大学経済学38(1)，1997年。
曹瑞林，『現代中国税制の研究：中国の市場経済化と税制改革』，御茶の水書房，2004年。
呉敬琏，『現代中国の経済改革』，NTT出版株式会社，2007年。

中国語文献&ホームページ：

- 中国財政年鑑，中国財政杂志社，各年度版。
中国統計年鑑，中国統計出版社，各年度版。
中国稅務年鑑，中国稅務出版社，各年度版。
陳共，『財政学』，中国人民大学出版社，2009年。
金鑫，「社会主义市场经济的稅收新体制」，『中国稅務』，1994年03期。
賈康・趙全厚，『中国經濟改革30年』—財政稅收卷，重慶大学出版社，2008年。
趙云旗，『中国分稅制財政體制研究』，經濟科學出版社，2005。
國家稅務總局網，<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/index.html>。
新華網，<http://news.xinhuanet.com>。
中國稅收咨詢網，<http://www.tax.com.cn>。
中華人民共和國財政部網，http://www.china.com.cn/policy/txt/2006-06/03/content_6228540.htm。

英語文献：

- Mun-Heng TOH & Qian Lin, 'An Evaluation of the 1994 Tax Reform in China Using a General Equilibrium Model', *China Economic Review* 16, North Holland, 2005年。

[シン セツバイ 横浜国立大学大学院国際社会科学研究所博士課程後期]

[はせべ ゆういち 横浜国立大学経済学部教授]

