

中国の個人所得税法改正と 日系企業への影響

(2021 年 3 月)

日本貿易振興機構(ジェトロ)

北京事務所

ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課

本報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）北京事務所が現地事務所上海徳勤税理士事務所有限公司北京分所に作成委託し、2021年3月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本報告書はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本報告書にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよび上海徳勤税理士事務所有限公司北京分所は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび上海徳勤税理士事務所有限公司北京分所が係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェトロ）
ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課
E-mail：BDA@jetro.go.jp

ジェトロ・北京事務所
E-mail：PCB@jetro.go.jp

JETRO

目次

1. 個人所得税法改正の概要	1
1.1 改正の経緯	1
1.2.1 居住者および非居住者の定義	2
1.2.2 所得分類および税率ランクの調整	3
1.2.3 専門付加控除項目の設定	4
1.2.4 納税申告制度の調整	7
1.2.5 改正後の月次税金計算	7
1.2.5.1 所得源泉地の判断	8
1.2.5.2 納税年度内の中国勤務日数の計算	8
1.2.5.3 収入額の計算	9
1.2.5.4 租税条約の適用	11
1.2.5.5 居住者の個人所得税計算	13
1.2.5.6 非居住者の個人所得税の計算	15
1.2.6 居住者の総合所得年度確定申告	16
1.2.7 まとめ	18
2. 日系企業への影響	19
2.1 居住者および非居住者の判断と納税実務への影響	19
2.2 「5年ルール」から「6年ルール」への変更	19
2.3 納税者身分転換に伴う個人所得税処理	20
2.4 既存の優遇税制に対する経過措置	21
2.4.1 「外国人の免税手当8項目」から「専門付加控除」へ	21
2.4.2 「年間1回性賞与」の優遇措置の廃止	22
2.5 住所のない個人の個人所得税に係る留意点	22

中国の個人所得税法改正と日系企業への影響

1. 個人所得税法改正の概要

1.1 改正の経緯

2018年8月31日、個人所得税法修正案が第13期全国人民代表大会常務委員会第7次会議で可決され、2019年1月1日から全面施行されている。個人所得税法の導入から7回目の今回の改正は、個人所得税の税制そのものを大幅に刷新するものであった。基礎控除額の変更および適用税率テーブルの変更に加え、税務上の「居住者」と「非居住者」の概念が明確化されたこと、そして新たに「専門付加控除」や確定申告の制度が導入されたことにより、個人所得税の申告納税実務に大きな変化が生じた。

2019年3月16日および17日には財政部および国家税務総局より「中国国内に住所のない個人の居住時間判断基準に関する公告」（財務部 税務総局公告 2019年第34号、以下「34号公告」）および、「非居住者個人および中国国内に住所のない居住者個人の個人所得税政策に関する公告」（財務部税務総局公告 2019年第35号、以下「35号公告」）という二つの個人所得税法通達が公布され、中国国内に住所のない個人に関する税收政策が明確にされた。その後も「2019年度個人所得税総合所得確定申告事項の取り扱いについての公告」（国家税務総局公告 2019年第44号、以下「44号公告」）の公布に伴い、新個人所得税改正後の初回の確定申告の諸事項が明らかにされた。

この一連の動きを受けて、2019年以降になって多くの企業が専門付加控除や確定申告、さらには居住者/非居住者変更の対応に追われた。本レポートでは、新個人所得税法が日系企業に与える影響について、外国籍従業員の申告納税実務のポイントを含めて解説する。

1.2 改正の概要

1.2.1 居住者および非居住者の定義

改正前の個人所得税法では、「居住者」の概念が明確にされておらず、理論上、中国国内に住所を有するか、または住所を有していないが中国で満 1 年居住している個人は居住者扱いされていた。このような個人が中国国内と国外から取得した所得は、関連法律によって中国で個人所得税を納付する義務がある。その中の「満 1 年居住している」とは、一納税年度の中で 365 日中国国内に居住の意味であり、一時的な出国（すなわち一納税年度に 1 回で 30 日を超えない、または累計で 90 日を超えない出国）は日数控除されない。

新個人所得税法では、「居住者」の概念が明確にされ、住所のない個人に対して採用されるグローバルで通用する「183 日」を基準として、中国の税務上の居住者になるかを判断することとなった。係るこの定義によれば、駐在員が 1 年を通して中国で勤務する場合「居住者」として分類される一方、1 暦年の前半に帰任するか、または後半に赴任する場合には「非居住者」として分類されることになる。

上述する住所のない個人に対して採用されるグローバルで通用する「183 日」の具体的な日数計算について、34 号公告により明確に規定された。すなわち、一納税年度において、住所のない個人に係る中国国内での累計居住日数は、当該個人の中国国内での累計滞在日数により計算される。中国国内に 24 時間以上滞在する日は、中国国内居住日数に含まれ、中国国内に 24 時間未満滞在する日は、中国国内居住日数から除かれる。居住日数の判定により、中国国内に住所のない個人が、一納税年度に中国国内での累計居住日数が 183 日以上の場合には、中国の居住者個人とみなされ、累計居住日数が 183 日以下の場合には、中国の非居住者個人とみなされる。

「居住者」と「非居住者」の分類に応じた納税義務は、以下のように整理することができる。

表 1 「居住者」と「非居住者」の納税義務

改正前		改正後	
住所を有している個人	住所を有していない個人	居住者	非居住者
中国国内で住所を有している	中国で住所を有しておらず、かつ居住していない	中国国内で住所を有している（戸籍、家庭、および経済的な利益関係により、中国国内で継続的に居住している）	中国国内で住所を有しておらず、かつ居住していない
中国国内で住所を有していないが、中国で満 1 年間居住している	中国で住所を有しておらず、居住期間は 1 年未満である	中国国内で住所を有していないが、中国国内で満 183 日居住している	中国国内で住所を有していないが、中国国内での居住が 183 日に満たない
中国国内と国外から取得した所得について、中国個人所得税の申告納付が必要	中国国内から取得した所得について、中国個人所得税の納付が必要	中国国内と国外から取得した所得について、中国個人所得税の申告納付が必要	中国国内から取得した所得について、中国個人所得税の納付が必要

改正前の個人所得税法制においては、中国に 1 年以上居住する中国勤務者は、国内源泉所得と国外源泉所得を合わせた課税を原則としながらも（注 1）、1 年以上 5 年以下居住する場合には、国内企業等が支給する以外の国外源泉所得は免税扱いが認められていた。いわゆる「5 年ルール」と呼ばれるものである。新個人所得税法制においても、このルールの枠組みは引き継がれているが、1 年という基準は 183 日に変更され、さらに 5 年の期間は 6 年まで延長されることとなった（後述 2.2 参照）。

1.2.2 所得分類および税率ランクの調整

従前の個人所得税法では、典型的な分離課税が採用されてきていた。つまり当該税制の下では課税所得が 11 項目に分かれて個別に税金計算して徴税がなされてきた。新個人所得税法では、改正前の個人所得税法下の 4 種類の労働性所得（現行税制下における 11 項目のうちの①賃金・給与所得、④役務報酬所得、⑤原稿報酬所得、⑥特許権使用料所得）をまとめて総合所得項目としている。

また改正前の個人所得税法では賃金・給与所得に対して 3%～45%の七つのレベルからなる超過累進税率が適用されている。新個人所得税法では七つの超過累進税率の構成を残す一方、総合所得の個人所得税計算が適用されることとなった。そして、この中の三つのレベルの低税率（3%、10%、20%）が適用される所得水準の幅が拡大されている。つまり、より多くの中低所得層が低税率の恩恵を受ける。

賃金・給与所得に対する基礎控除額は、引き続き総合所得項目に適用される。同時に、3,500 元/月であった控除金額は 5,000 元/月（6 万元/年）に引き上げられた。なお、中国国内に住所を有さず、中国国内から賃金・給与所得を取得する納税義務者、および中国国内に住所を有するが、中国国外より賃金・給与所得を取得する納税義務者に対する附加控除費用（1,300 元/月）は、新法下において取り消された。従前日本人駐在員などは、中国人スタッフよりも多い 4,800 元/月の基礎控除を享受することができたが、新法下では、中国人および外国人の別を問わず、一律 5,000 元/月の基礎控除額が適用される。

1.2.3 専門付加控除項目の設定

改正前の個人所得税法では、控除項目は主に法定の社会保険などの項目に限られていた。しかし、国民待遇の改善のため、新個人所得税法では、子女教育費、継続教育費、重大疾病医療費、住宅ローンの利子費用、住宅家賃および老人扶養という 6 項目の専門付加控除が新たに導入された。専門付加控除項目の詳細は、専門付加控除暫定弁法において規定されている。当該内容によると、居住者個人は、以下のとおり定額もしくは実額の費用を控除できる。

表 2 専門付加控除項目の詳細

項目		控除額	控除主体	証憑（納税者が保存）	控除時点
1	子女教育費	年 1 万 2,000 元/子 （月 1,000 元）	親双方それぞれ 50%控除、または片方 100%控除可。 満 3 歳から博士課程まで適用。	留学の場合、国外学校の合格通知書と留学ビザなど	月次源泉徴収、または年度確定申告時

項目		控除額	控除主体	証憑（納税者が保存）	控除時点
2	継続教育費	①学歴継続教育-年 4,800 元（月 400 元） ②専門技術職業資格控除-年 3,600 元	①納税者本人（または父母の子女教育費として控除） ②納税者本人	職業資格証明書など	①月次源泉徴収または年度確定申告時 ②証書が取得できた年度の確定申告時
3	重大疾病医療費	個人が負担する 1 万 5,000 元を超過した部分、年 8 万元を上限とする実額控除	納税者本人と配偶者（未成年子女について発生した医療費用については、親のいずれか 1 人の所得から控除可）。	医療サービス費用領収書（オリジナルまたはコピー）	年度確定申告時
4	住宅ローンの利子費用	年 1 万 2,000 元（月 1,000 元）	納税者本人または夫妻のいずれか 1 人の所得から控除可。 1 件目に購入した不動産に限定。	ローン契約支払証明	月次源泉徴収または年度確定申告時
5	住宅家賃	①年 1 万 8,800 元（月 1,500 元）の定額控除 - 直轄市等の都市 ②年 1 万 3,200 元（月 1,100 元）の定額控除 - その他、市区の戸籍人口 100 万人超の都市 ③年 9,600 元（月 800 元）の定額控除 - その他の戸籍人口 100 万人以下の都市	夫妻が同じ都市で働く場合、いずれか 1 人の所得から控除。 夫妻が異なる都市で働く場合、それぞれ控除可。 住宅ローンの利子費用控除と同時に控除はできない。	賃貸借契約	月次源泉徴収または年度確定申告時

項目		控除額	控除主体	証憑（納税者が保存）	控除時点
6	高齢者扶養	年 2 万 4,000 元（月 2,000 元） ・一人っ子である場合、単独控除可 ・一人っ子でない場合、兄弟姉妹間で約定分担可	納税者本人	分担する場合には分担した旨の契約書	月次源泉徴収または 年度確定申告時

納税者は初めて専門付加控除を適用する際、専門付加控除に関する情報を源泉徴収義務者または税務機関に提出せねばならない。その係る情報は、「控除情報表」という形式により、実務上はハードコピーまたはソフトコピーで税務機関に提出するか、または納税者個人の携帯電話等の端末からアプリを通じて関連情報を送信するか、いずれかの方法によることができる。居住者個人が、源泉徴収義務者に専門付加控除の情報を提供する場合、源泉徴収義務者は、月次で税金の源泉徴収する際に規定に照らして控除しなければならない、これを拒絶してはならない。

いずれの形式であっても、納税者本人は、真実かつ正確で完全な情報を提供する責任を負う。源泉徴収義務者が係る情報を受領する場合、受領後ただちに税務機関へ報告を行わねばならない。そして、関連する情報は、納税者または源泉徴収義務者が、法定年度確定申告期の終了後 5 年間にわたり、保管せねばならない。

税務機関は定期的に納税者が提供した専門付加控除情報を審査する。税務機関は、係る審査において、公安、外交、銀行、医療保障等その他の政府部門からの情報提供を受けることができる。万一納税者が虚偽の情報を提供したことが発覚した場合、その影響の深刻さにより、税務機関は、当該納税者の情報を納税者信用システムに記録し、ほかの政府部門と連合的懲罰措置を採ることもできる。

また源泉徴収義務者については、監督責任を有すると位置付けられている。納税者から提供された情報が、実際の状況に合致しないことを発見した場合、関連情報の修正を納税者に要求することが可能である。納税者がその修正を拒否する場合、源泉徴収義務者は、その関連情報を税務機関に報告しなければならない。

1.2.4 納税申告制度の調整

調整後の所得分類と税額算出規則に対応するかたちで、新たな納税申告規定が制定されることになった。まず、納税者識別番号について、中国公民身分番号を有する納税者は、中国公民身分番号が納税者識別番号となる。また中国公民身分番号を有さない外国籍の納税者等は、税務機関から納税者識別番号が与えられる。

課税期間について、旧法下での賃金・給与所得では月次税金計算が規定されていた。同時に年間所得が12万元超の個人などには年度申告の義務が課されていたが、これはあくまで月次納付税額を再度記入して提出するものであり、日本でいう確定申告とは異なるものであった。新法制に基づき、総合所得にまとめられた賃金・給与所得に対しては、居住者個人が取得した総合所得で年次税金計算がされる。なお非居住者個人が取得した所得は、月次または都度、税金計算することになる（後述1.2.5.5 参照）。

また居住者個人が取得した総合所得は、源泉徴収と確定申告を組み合わせる徴収方法が採用される。すなわち、源泉徴収義務者を有する場合、源泉徴収義務者が月次または都度税金の源泉徴収と予納を行い、年度終了後に追加納税または税金還付が必要になる場合、規定に照らして確定申告を行う。確定申告は、所得を取得した翌年の3月1日～6月30日に行うことになる。

なお非居住者個人の所得について源泉徴収義務者を有する場合、源泉徴収義務者が月次または都度税金控除し、確定申告は行わない。源泉徴収義務者は毎月天引きした税金を翌月の15日までに国庫に納付し、税務機関へ納税申告表を提出する必要がある。

1.2.5 改正後の月次税金計算

個人所得税の計算と納税方法は、新法下では、居住者身分によってそれぞれ処理が違っている。住所のある個人の給与賃金所得に係る個人所得税の計算は、累計予納法という概念を導入され、月々予納すべき税金を計算し、源泉徴収を行う。所得税住所のない個人の個人所得税の計算は、納税年度内中国における居住日数（納税者身分）、所得源泉地（賃金・給与所得の対象期間において中国/国外勤務期間に帰属する分）、賃金・給与所得の負担・支給者などの諸要素に影響される。

1.2.5.1 所得源泉地の判断

35 号公告は、賃金・給与所得、数カ月分の賞与およびストックオプション所得、董事、監事および高級管理職人員が取得する報酬所得という三つの種類に分けて、以下のとおり、所得源泉地の判断原則を明確に規定されている。

表 3 住所のない個人に関する所得源泉地の判断

所得の種類	所得の源泉地
賃金・給与所得	個人が取得する中国国内の勤務期間に属する賃金・給与所得を、国内源泉賃金・給与所得とする。
数カ月分の賞与およびストックオプション ¹	個人が取得する中国国内の勤務期間に属する数カ月分の賞与およびストックオプションを、国内源泉所得とする。 - 中国国内任職もしくは業務を遂行する際に取得した数カ月分の賞与またはストックオプション所得のうち、国外勤務期間に帰属する部分は、国外源泉の賃金・給与所得とする。 - 中国国内任職もしくは業務遂行の停止後に取得した数カ月分の賞与またはストックオプション所得のうち、国内勤務期間に帰属する部分は、国内源泉の賃金・給与所得とする。
董事、監事および高級管理職人員が取得する報酬所得 ²	国内居住者企業の董事、監事および高級管理職を担当する個人について、中国国内で職務を履行するか否かを問わず、国内居住者企業が支払いまたは負担する董事費、監事費、賃金・給与またはその他の類似する報酬を取得する場合、国内源泉所得に属する。

1.2.5.2 納税年度内の中国勤務日数の計算

国内勤務日数には、個人の中国国内における実際の勤務日および国内勤務期間において、国内外にて享受する公的休暇・個人休暇・トレーニング等を含む。中国国外に任職している個人の国内滞在当日の滞在時間が 24 時間未満の場合、国内勤務日数を半日として計算する。ここで、1.2.1 における「居住日数」の計算と明確に区別する必要がある。すなわち、中国国内外で職務を兼任する個人または中国国外

¹ 個人が 1 カ月の間に 1 回で取得する数カ月分の賞与・年末賃上げ給与・配当金などの賃金・給与所得を「数カ月分の賞与」と略称する。なお、個人が 1 カ月に取得する株式オプション・ストックオプション・譲渡制限付株式・株式増値権・株式奨励所得および他の株式などの有価証券購入による雇用主から取得したディスカウントあるいは手当を「ストックオプション所得」と略称する。

² 高級管理職務とは、中国国内居住者企業の取締役、監事および高級管理職に該当する者をいう。高級管理職務には、企業の正・副（総）経理・各職能総師・ディレクターおよび他の類似公司高級管理職の職務などが含まれる。

でのみ職務を有する個人の国内勤務日数は、居住日数と同じく、滞在日数により計算するが、国内滞在当日の滞在時間が 24 時間未満の場合、「居住日数」を 0 日として計算するが、「国内勤務日数」を 0.5 日として計算する。また、国外勤務日数は、当月の暦日数から当月国内勤務日数を引いて計算する。

なお、賃金・給与所得の負担と支給側は、賃金・給与所得が国内雇用者より支給・負担するのか、または国外雇用者より支給・負担するのかということである。

1.2.5.3 収入額の計算

納税年度内の中国滞在日数、賃金・給与所得の所得源泉地、および賃金・給与所得の負担と支給側を明確にした後、中国において課税すべき収入額が分かる。以下、住所のない個人は非高級管理職と高級管理職という二つのシナリオに分けて、収入の課税関係をまとめた。

表 4 収入額の計算（非高級管理職の場合）

中国における 居住日数		公式	中国源泉所得 (中国勤務期間)		国外源泉所得 (国外勤務期間)	
			国内雇用者 が支給・負 担	国外雇用者 が支給・負 担	国内雇用者 が支給・負 担	国外雇用者 が支給・負 担
非居 住者 個人	90 日以下	公式一	課税	免税	非課税	
	90 日超、183 日未満	公式二	課税		非課税	
居 住 者 個 人	満 183 日、満 183 日の居住 年数が 6 年未 満	公式三	課税			非課税
	満 183 日、か つ満 183 日の 居住年数が満 6 年	全額課税	課税			

35 号公告において、従来の個人所得税法に引き続き、国内居住者企業の高級管理職が取得する当該国内居住者企業による支給、もしくは負担する、取締役費用・監事費用・賃金給与あるいはほかの類似報酬（数カ月分の賞与およびストックオプション）は、国内源泉所得とみなされる。従って、住所のない高級管理職個人と住所のない非高級管理職個人の賃金・給与所得額の計算上、一定の差異が存在する。

表 5 収入額の計算（高級管理職の場合）

	中国における 居住日数	公式	中国源泉所得 (中国勤務期間)		国外源泉所得 (国外勤務期間)	
			国内雇用者 が支給・負 担	国外雇用者 が支給・負 担	国内雇用者 が支給・負 担	国外雇用者 が支給・負 担
非居 住者 個人	90 日以下	国内雇用 者支給分 課税	課税	免税	課税	非課税
	90 日超、183 日未満	公式三	課税			非課税
居住 者個 人	満 183 日、満 183 日の居住年 数が 6 年未満	公式三	課税			非課税
	満 183 日、か つ満 183 日の 居住年数が満 6 年	全額課税	課税			

表 4 と表 5 にある計算式を下記とおりにまとめた。

表 6 賃金・給与所得収入額の計算方式

公式	賃金・給与所得収入額の計算方式			
公式一	$\text{当月の賃金・給与所得収入額} = \text{当月の中国内外賃金・給与所得総額} \times \frac{\text{当月の国内雇用者が支給する賃金・給与所得総額}}{\text{当月の中国内外賃金・給与所得総額}} \times \frac{\text{当月賃金・給与所得が所属する期間における国内勤務日数}}{\text{当月賃金・給与所得が所属する期間における日数}}$			
公式二	$\text{当月の賃金・給与所得収入額} = \text{当月の中国内外賃金・給与所得総額} \times \frac{\text{当月賃金・給与所得が所属する期間における国内勤務日数}}{\text{当月賃金・給与所得が所属する期間における日数}}$			
公式三	$\text{当月の賃金・給与所得収入額} = \text{当月の中国内外賃金・給与所得総額} \times \left[1 - \frac{\text{当月の国外雇用者が支給する賃金・給与所得総額}}{\text{当月の中国内外賃金・給与所得総額}} \times \frac{\text{当月賃金・給与所得が所属する期間における国外勤務日数}}{\text{当月賃金・給与所得が所属する期間における日数}} \right]$			
国内 雇用 者支 給分 課税	$\text{当月の賃金・給与所得収入額} = \text{当月の国内雇用者が支給する賃金・給与所得総額}$			
全額 課税	$\text{当月の賃金・給与所得収入額} = \text{当月の中国内外賃金・給与所得総額}$			

住所のない個人が取得した数カ月分の賞与およびストックオプション収入額について、上述の 1.2.5.1 所得源泉地の判断を参照し、所得の源泉地を確定し、収入額を計算する。

- 「国内勤務期間に帰属する」数カ月分の賞与またはストックオプション収入額の計算においては、数カ月分の賞与またはストックオプションに対して勤務対象期間のうちの国内勤務日数および所勤務対象期間の暦日数の割合を乗じて収入額を計算する。
- 住所のない個人が 1 カ月以内に取得した国内外の数カ月分の賞与あるいはストックオプション所得のうち、いくつかの対象期間に対する所得が含まれている場合には、それぞれの所得期間に該当する国内源泉所得を計算したうえで、当月の国内源泉の数カ月分の賞与またはストックオプション収入額を合計する。

1.2.5.4 租税条約の適用

35 号公告に基づき、住所のない個人が租税条約の居住者条約規定による締約相手国の個人税収居住者（以下、締約相手国個人税収居住者）に該当する場合、租税条約および関連の規定に定められた租税条約優遇を享受できる。また、租税条約の規定を適用しない選択肢もある。他の規定に加えて、住所のない個人は租税条約の条約規定の適用にあたり下記の規定に従わなければならない。

表 7 租税条約の適用

協定の条款	関連の総合 所得項目	優待条約
受雇所得条款	賃金・給与 所得	住所のない個人が締約相手国の個人税収居住者である場合、租税条約の規定に該当する国内外賃金・給与は、表6における35号公告の公式一もしくは公式二を適用し、個人所得税の免除を享受することができる。 具体的には、住所のない個人が締約相手国の個人税収居住者であり、かつ取得する賃金・給与所得は国外受雇所得に関する租税条約の規定を享受できる場合、国外勤務により取得する賃金・給与所得は中国で個人所得税を納付しなくてよい。すなわち、賃金・給与所得収入額の計算方式は表6の公式二を適用できる。 租税条約の規定期間において、住所のない個人が中国国内滞在日数が 183 日を超えない締約相手国の個人税収居住者であり、かつ取得する賃金・給与所得は国内受雇所

協定の条款	関連の総合所得項目	優待条約
		得に関する租税条約の規定を享受できる場合、国内勤務により取得する賃金・給与所得のうち、国内居住者である雇用者またはこれに代わる者から支払われるものでなく、かつ雇用者の国内における恒久的施設により負担されるものでない部分は、中国で個人所得税を納付しなくてよい。すなわち、賃金・給与所得収入額の計算方式は表6の公式一を適用できる。 上述した個人が中国非居住者である場合、所得を取得する際に上述した租税優待を享受することができる。また、中国居住者個人である場合、源泉予納および年度確定申告の際に上述した租税優遇を享受することができる。
独立個人役務 あるいは営業 利潤条款	役務報酬所得・原稿料所得	住所のない個人が締約相手国の個人税収居住者である場合、租税条約の規定に該当する役務報酬所得・原稿料所得について、個人所得税を徴収しないことも認められる。 上述した個人が中国非居住者個人である場合、所得を取得する際に上述した租税優待を享受することができる。また、中国居住者個人である場合、源泉予納および年度確定申告の際に上述した租税優遇に享受することができる。
取締役費用条 款	賃金・給与所得・役務報酬所得	住所のない個人のうち、締約相手国の個人税収居住者が国内居住者企業の高級管理職人員に該当し、かつ、租税条約の受雇所得、独立個人役務等の条款優待を享受できる場合において、下記のうちの一つに該当するときは、当該個人が取得した高級管理職人員の報酬に係る税金計算を行う際、国内法律規定に基づき高級管理職の所得源泉地特別規則（表5）を適用しないことが可能である。すなわち、一般人員として取り扱う。 • 当該個人が適用する租税条約に取締役費用条款の記入がない、または • 租税条約に取締役費用条約が記入されているが、当該個人は取締役費用条款の適用がない。 ただ、締約相手国の個人税収居住者が中国国内企業の国内居住者企業の高級管理職人員に該当し、かつ租税条約の取締役費用条約が適用され、国内で個人所得税を課することができる場合、表5における高級管理職の公式に従って個人所得税を計算すべきである。
ロイヤルティ あるいは技	ロイヤルティ所得・役務報酬所得	住所のない個人は締約相手国の個人税収居住者であり、かつ取得したロイヤルティ所得・役務報酬所得・原稿料所得について、租税条約の規定の適用ができる場合に

協定の条款	関連の総合所得項目	優待条約
術サービス費用条款	得・原稿料所得	は、関連の租税条約規定に定められた課税所得額および徴収割合により税金を計算することが認められる。 上述した個人が中国居住者個人である場合、関連所得は当月に租税条約の規定による課税所得額および課税割合で納付税額を計算した上で、源泉税を予納する。年度確定申告の際に、前述の租税条約優待を享受した所得は、年度総合所得に算入されず、単独で租税条約に規定される課税所得額および課税割合により年度納付税額と還付額を計算する。

上記により、35号公告では中国国内に住所のない個人が総合所得を取得した場合に、租税条約の各規定の適用状況を整理した上で各所得に対する各々の取扱について規定している。住所のない個人が締約相手国個人税収居住者である場合には、租税条約上の優遇を享受するかを選択できることが公告によって明確になった。

一方で、35号公告において中国国内に住所のない個人が租税条約上の優遇を享受するために順守すべき手続上の規則および書類の要求については言及されていない。住所のない個人が租税条約上の優遇享受を検討する場合、現行規定に基づいた資料および情報報告の要求に応じる必要があると解釈される。そのため、関連する納税者と源泉徴収義務者は、租税条約上の優遇享受の規定に従ってそれぞれの義務を果たす必要がある。

なお租税条約の各規定により、既に二重課税となった部分に対して租税条約の享受をもって還付を要求することが実務上想定される。しかし、租税条約の享受を受けるには実務的に難易度が高いのが実情である。

1.2.5.5 居住者の個人所得税計算

源泉徴収義務者が居住者に賃金・給与所得などを支払うケースでは、累計予納法に基づき、以下のような計算式により予納すべき税金を計算し、月々源泉徴収を行う。

表 8 居住者の個人所得税の計算

居住者が取得する所得	計算方式	適用する税率表	特殊規定
賃金・給与所得	- 予納すべき課税所得額の累計=収入累計-免税収入累計-基本控除額累計-専門控除額累計-専門付加控除額累計-その他の控除額累計 - 当期予納すべき税額=(予納すべき課税所得額の累計×税率-速算控除額)-予納済み税額の累計	総合所得税率表	—
年間1回性賞与	「年間1回性賞与金額÷12カ月」での金額で、月次税率表で適用税率と速算控除額を確定 - 当月の納付税額=年間1回性賞与収入額×適用税率-速算控除額	月次税率表	2021年12月31日前、単独に納付税額を計算するか、当年度の総合所得と合わせて合算するかを選択できる。2021年12月31日後、当年度の総合所得と合わせて合算する。
ストックオプション所得	当月の納付税額=当暦年度中のストックオプション所得合計額×適用税率-速算控除額	総合所得税率表	2021年12月31日前、単独に納付税額を計算するか、当年度の総合所得と合わせて合算するかを選択できる。

表 9 総合所得税率表

年度課税所得額（円）	税率	速算控除額
0～36,000	3%	0
36,000～144,000	10%	2,520
144,000～300,000	20%	16,920
300,000～420,000	25%	31,920
420,000～660,000	30%	52,920
660,000～960,000	35%	85,920
960,000 以上	45%	181,920

表 10 月次税率表

課税所得額（円）	税率	速算控除額
0～3,000	3%	0
3,000～12,000	10%	210
12,000～25,000	20%	1,410
25,000～35,000	25%	2,660
35,000～55,000	30%	4,410
55,000～80,000	35%	7,160
80,000 以上	45%	15,160

1.2.5.6 非居住者の個人所得税の計算

非居住者に関して、35号公告は、通常の賃金・給与所得計算方法、数カ月分の賞与およびストックオプション所得計算方法を具体的に規定した。

表 11 非居住者の個人所得税計算

非居住者が取得する所得	計算方式	適用税率	特殊規定
賃金・給与所得	当月の納付税額＝（当該月の賃金給与所得収入額－基礎控除額 5,000 円）×適用税率－速算控除額	月次税率表（表 9 月次税率表を参照）	—
数カ月分の賞与	当月の納付税額＝〔（数カ月分の賞与収入額÷6）×適用税率－速算控除額〕×6		単独に納付税額を計算する。なお、当該優遇計算は、各非居住者個人につき 1 暦年度中 1 回に限り享受できると規定されている。
ストックオプション所得	当月の納付税額＝〔（当暦年度中のストックオプション所得合計額÷6）×適用税率－速算控除額〕×6－当暦年度中の納付済み税額		当月のほかの賃金・給与所得と合わせて計算しない。ただ、1 暦年度におけるストックオプション所得は合算する。

新規定においては、従来の納付税額の日数按分方法を継続的に使用せずに、新しい所得額の日数按分方法が定められている。国際的な方法である当該計算方法は、より低い税率の適用に有利であるため、さらなる節税効果を実現することができる。また、新規定においては住所のない個人が取得する数カ月分の賞与またはストックオプション所得の税金計算方法が明確にされた。従来の規定と比較して、より公平的・合理的である新しい税金計算方法によれば、数カ月分の賞与またはストックオプション所得に対する二重課税の可能性をある程度低減できる。また、当該新規定に基づき、非居住者個人が前述した所得を取得する際には、当月のほかの賃金・給与と合算せずに、6 カ月に按分して課税することが認められる。当該政策により、移行期間の制限の影響はより小さくなり、非居住者個人は一定の優遇措置が享受できる。

1.2.6 居住者の総合所得年度確定申告

前述のとおり、新個人所得税に基づき、総合所得にまとめられた賃金・給与所得に対しては、居住者個人が取得した総合所得で年次税金計算がされる。予納した源泉徴収税額の総額が当該年度において納付すべき総合所得税額と一致しない場合、当該居住者は、翌年 3 月 1 日～6 月 30 日に主管税務機関に確定申告を行い、過不足分の事後精算を行う。

総合所得の税金還付額または追加納付額は、以下の公式により計算する。

- 総合所得の税金還付額または追加納付額＝[(総合所得収入額 - 60,000 円 - 特別項目控除 - 専門付加控除 - その他控除) × 適用税率 - 速算控除額] - 当年度に予納済の税金額

一方で、非居住者については、上述のとおり確定申告は行わず、月次申告を通して源泉徴収のみを行うとされている。

『個人所得税自己納税申告事項に関する公告』（国家税務総局公告 2018 年第 62 号）は、総合所得年度確定申告の義務者を規定している。

表 12 確定申告義務者

確定申告義務者	
既に予納済の税金額が納税額よりも大きく、かつ税金還付を申請する者	- 年間総合所得収入額が 6 万元未満であるが、個人所得税を予納した場合 - 労務報酬所得、原稿料所得、ロイヤルティー所得に対して税金を予納した際に適用した税率が年間総合所得の適用税率より高い場合 - 税金を予納した際に専門付加控除を十分に控除していないか、または優遇政策を享受していない場合
既に予納済の税金額が納税額よりも小さく、かつ追加納税する必要がある者	2 カ所から賃金給与所得を取得し、費用控除額を 2 回控除した場合 - 源泉徴収義務者が変更され、累計課税所得額が改めて計算される場合 - 労務報酬所得、原稿料所得、ロイヤルティー所得に対して税金を予納した際に適用した税率が年間総合所得の適用税率より低い場合

その後、新たな確定申告の徴収管理を実行するため、2019 年 12 月 31 日に国家税務局は 44 号公告を公布し、2019 年度の個人所得税総合所得確定申告に関する諸事項を細かく規定した。

表 13 2019 年度総合所得確定申告の方法と留意事項

2019 年度総合所得確定申告の方法と留意事項	
確定申告義務者特別規定	「税金の追加納税が必要ではあるが、総合所得の年収が 12 万円を超えない者」と「追加納税する金額が 400 円を超えない者」は 2019 年度の確定申告の対象から除外された。 - 減税優遇を与えており、中国政府の減税政策を反映しているといえる。
申告期間	2020 年 3 月 1 日から 6 月 30 日まで 2020 年 3 月 1 日前に帰任する住所を持たない個人は、帰国前に確定申告を行うことができる。
申告方法	- 納税者自身で申告 - 源泉徴収義務者を通じて申告 - 第三者に委託して申告
申告場所	- 勤務する会社の所在地 - 勤務地が二つ以上の場合、その一つを選ぶこと - 雇用されていない場合、戸籍所在地あるいは通常居住地
申告ルート	- 優先的にオンラインで申告 - 郵送での取り扱い - 現場での取り扱い
追納と税金還付	- 税金還付の申請には中国国内の銀行口座が必要。 - 一定の要件を満たす場合、簡易方法により税金還付を申請することができる。 - 追納は各種振込により税金追納することができる。
源泉徴収義務者としての留意事項	- 賃金・給与所得および源泉徴収税額に関する情報を納税者に提供する。 - 必要な場合は、納税者への支援を提供する。 - 納税者の代理要求を受け入れるか、納税者がオンライン税務局を通じて確定申告、税金の追加納付および税金還付を行えるよう、納税者に指導を行う。 - 納税者に申告状況を速やかに通知する。 - 関連情報を 5 年間保管する。
納税者としての留意事項	- 源泉徴収義務者による代行の場合、2020 年 4 月 30 日までに書面での確認を行い、収入、控除、税制優遇などの補足情報を源泉徴収義務者に提供する。 - 提供する情報の信頼性、正確性、完全性に責任を負う。 - 期限内に規則に従って税金を申告し支払い（必要な場合）、関連する情報を 5 年間保管する。

2019 年度の確定申告は初年度であったため、当局も納税者も経験不足であり、また新型コロナウイルスも一定の影響を与えた。特に還付金の返金手続きが煩雑で、期限とおりに完了できないケースが数多くなり、締切が 2020 年 7 月 31 日まで延期された。

尚、上表にある確定申告の方法および留意事項は、2019 年度の確定申告に限定された規定である。今後、2019 年度の経験と教訓を踏まえ、新しい改正法令が公布されると想定される。引き続き、関連動向に留意されたい。

1.2.7 まとめ

以下の表にて、居住者および非居住者の月次の源泉徴収および確定申告（居住者のみ）の申告方法についてまとめた。

表 14 月次源泉徴収および確定申告の申告方法まとめ

	月次源泉徴収			年度確定申告		
	申告方式	課税所得額	適用税率	申告方式	課税所得額	適用税率
居住者	「累計予納法」により、源泉徴収すべき税金額を計算し、月ごとに源泉徴収申告を行う。	累計源泉徴収の課税所得額 ＝累計収入 －累計免税収入 －累計控除費用 －累計専門附加控除 －その他の累計法定控除	3%～45%の7級超過累進税率 (1.2.5.4 個人所得税の計算方式における総合所得税率表を参照)	年度源泉徴収税額が年度の納付すべき税額と一致しない場合、居住者個人は、翌年3月1日～6月30日にかけて、主管税務機関に総合所得の年度確定申告を行い、過不足分の事後精算を行う。	課税所得額＝1 納税年度の総合所得 －(1 納税年度の基礎控除額 [6 万円] ＋専門控除 ＋専門附加控除 ＋その他の控除など)	3%～45%の7級超過累進税率
非居住者	毎回または毎月、個人所得税を源泉徴収する。	課税所得＝毎月の収入額 －5,000 元の費用控除	月ベースで換算した後の総合所得税率 (1.2.5.4 個人所得税の計算方式における月次税率表を参照)	非居住者は確定申告は行わない。非居住者は、納税年度を通して源泉徴収のみを行う。	—	—

2. 日系企業への影響

2.1 居住者および非居住者の判断と納税実務への影響

上述のとおり、新個人所得税法においては「居住者」の定義を明確化しており、「183 日ルール」という居住者・非居住者身分の判定基準が導入されている。この基準に基づき個人が居住者または非居住者かが判断されるが、その判断により、係る個人の税金の計算方法および納税申告制度が異なる。特に、中国国内居住日数の計算ルールは、住所のない個人に係る居住者身分および中国納税義務の判断に対して直接影響を与える。中国国内の滞在が 24 時間未満の日は中国国内居住日数に計上されないことが明確にされた今回の新規定については、業務で頻繁な多国間の移動が必要となる住所のない個人にとって、享受すべき優遇策であると考ええる。

2.2 「5 年ルール」から「6 年ルール」への変更

改正前の個人所得税法制では、中国国内に住所を有さず 1 年以上 5 年以下居住する個人は、その中国国外源泉の所得につき、主管税務機関の認可を得て、中国国内の企業、個人などが支給した部分についてのみ個人所得税を納めることができるとされていた。これは、中国に 1 年以上居住する中国勤務者は、国内源泉所得と国外源泉所得を合わせた課税を原則としながらも、そのうち国内企業などが支給する以外の国外源泉所得は免税にできることを定めたものである。

このいわゆる「5 年ルール」は、今回の改正により「6 年ルール」に変更されている。新法制の下では、中国国内における居住日数が累計で満 183 日、かつ 1 回に 30 日を超える出国のない年数が連続で満 6 年になるまでは、主管税務機関への届出により、国外源泉所得については中国国内の企業、個人などが支給した部分についてのみ、個人所得税を納めることが認められる。なお、「連続で満 6 年」は、2019 年（2019 年を含む）以降の年度から起算する。

日系企業にとって実務上問題となるのは、駐在員の赴任や帰任などのタイミングに起因する、税務上のステータスの変更への対応である。上述のとおり、居住者と非居住者では、税金算定の算式、適用する税率テーブル、そして控除項目が異なることから、税額にも差異が生じる可能性がある。企業としては、これらの違いを踏まえ、今一度出向計画を見直すことが望ましい。

2.3 納税者身分転換に伴う個人所得税処理

外国籍従業員のような住所のない個人の居住者身分およびその課税規則は、1 納税年度内において中国国内での居住日数に基づいて判定される。従って、住所のない個人が年中に納税申告を行う場合、一般的には、当年度における中国国内での居住日数を予想し、それに基づき、申告方式を確定する必要がある。35 号公告より、中国国内に住所のない個人が 1 納税年度に、個人所得税の初回申告を行う場合、労働契約書などに基づき、当該個人の 1 納税年度内における中国国内での居住日数、および租税条約に定める期間内の国内滞在日数をあらかじめ計算したうえで、予想された状況により税金を計算して納付することが明確化された。実際の状況が予想された状況と一致しない場合、下記の規定に従って処理を行う。

表 15 納税者身分転換に伴う個人所得税処理

当初予測	実際状況	処理
非居住者	居住日数の延長による居住者の判定条件を満たす（居住者に変更）	1 納税年度内に源泉徴収方法は変更しない。その後の年度終了時に居住者に関する規定に従い、年度確定申告を行う。ただし、当該個人が当年度内に出国し、かつ再入国しないと予想される場合、出国前に年度確定申告を行うことができる。
居住者	居住日数の短縮により居住者の判定条件に満たない（非居住者に変更）	居住者の判定条件を満たさない日から年度終了後の 15 日以内に、税務機関に報告し、非居住者として税金の過不足分を清算するための調整申告を行う。なお、それより生じた延滞金は免除することができる。
1 納税年度内に累計居住日数が 90 日以下	実際に累計居住日数が 90 日を超える	90 日超、または満 183 日の終了後の 15 日以内に、税務機関へ報告する必要がある。なお、以前の月次賃金・給与所得に対する納付額を再計算後、不足分の清算に係る延滞金は免除することができる。
締約相手国の居住者個人が租税条約に定める期間中に滞在日数が 183 日以下	滞在日数が 183 日を超える	

住所のない個人に係る 1 納税年度の初回申告をする際、いかに居住者身分を判断するのか、予想された状況が変化した場合にはどのように修正するのか等について、住所のない個人および源泉徴収義務者から大きな注目を集めていた。この点、35 号公告において居住者身分の判断基準が明確化された。居住日数の延長もしくは短縮により、実際の状況が予想された状況と一致しない場合には、納税者は年度確定申

告もしくは調整申告の方式で、追加納付または税金還付を行う。なお、規定とおり期限内に申告した場合には延滞金は徴収されない。これにより、住所のない個人および源泉徴収義務者が居住者身分を事前に判断する際の不安要因が解消されたと考えられる。ただし、期限後申告による延滞金または罰金を課されないために、住所のない個人および源泉徴収義務者は、引き続き年度確定申告と調整申告の期限に注意を払う必要がある。

2.4 既存の優遇税制に対する経過措置

従前の個人所得税法制下で税制優遇措置が認められてきた項目がある。例えば、各種手当などについては原則として課税対象となるものの、外国籍従業員に関しては一定の条件を満たす特定の手当について非課税扱いが認められてきた。また賞与については、賞与を支給月の賃金・給与所得として課税するのが基本的な処理ではあるものの、居住者に関して 1.2.5.5 で記述したとおり、年間 1 回性賞与の優遇処理により、賞与を 12 等分した金額に基づいて適用税率および速算控除額を確定し、1 カ月分の賃金・給与所得として単独で個人所得税を計算する処理が認められている。

これらの税制優遇措置に関して、『個人所得税改革後の優遇政策過渡についての通知』（財税[2018]164 号通達）が出された。164 号通達により、これらの税制優遇措置は、2021 年 12 月 31 日までの間暫定的に保留され、継続適用が認められるものの、2022 年 1 月 1 日以降は廃止されることになっている。

2.4.1 「外国人の免税手当 8 項目」から「専門付加控除」へ

新個人所得税法により、居住者個人の総合所得に関する課税所得を計算する際、子女教育費、継続教育費、重大疾病医療費、住宅ローンの利子費用もしくは住宅家賃、そして高齢者扶養費用という、合計 6 項目からなる「専門付加控除項目」を適用することができる。

一方、外国人に関しては、既存の「免税手当 8 項目」か「専門付加控除 6 項目」のいずれかの制度を選択の上、適用を受けることができる。164 号通達によると、2019 年 1 月 1 日～2021 年 12 月 31 日の期間において、外国籍人員が居住者個人の条件を満たす場合、個人所得税の専門付加控除を適用するか、または従前の関連規定に基づく住宅手当、言語訓練費、子女教育費などの免税手当を享受するかを選択

することができる。専門付加控除と外国人免税手当は重複適用することはできない。さらに、一度選択した場合、1 納税年度において変更することは認められない。

ただし、係る選択は 2019 年 1 月 1 日～2021 年 12 月 31 日までの期間においてのみ認められ、2022 年 1 月 1 日以降、外国籍人員は住宅手当、言語訓練費、子女教育費などの免税手当の優遇政策を享受できなくなり、個人所得税法の規定に従い、専門付加控除を適用するものとされている。

2.4.2 「年間 1 回性賞与」の優遇措置の廃止

旧法下で認められてきた、賞与に対する上記の優遇措置も、3 年間の経過措置が設けられた上で暫定的に保留となった。164 号通達によると、居住者個人が 2021 年 12 月 31 日以前に取得する年間 1 回性賞与については、当納税年度の総合所得に加算せず、年間 1 回性賞与を 12 カ月で割った金額を基準として、月で換算した総合所得税率表の税率と速算控除数をもって、別途個人所得税を計算・納税する処理、または当納税年度の総合所得に加算し、個人所得税を計算・納税する処理のいずれも認められる。しかし、2022 年 1 月 1 日から、居住者個人が取得する年間 1 回性賞与は、一律、当納税年度の総合所得に加算し、個人所得税を計算・納税せねばならないとされた。

なお現状の関連規定に基づき、上記の経過措置は居住者を想定したものである。非居住者（1 年度に中国での滞在期間が 183 日を超えない外国人）について、年 1 回性賞与の優遇税制の経過措置が適用できるかについては明確にされていない。

2.5 住所のない個人の個人所得税に係る留意点

新個人所得税法制の改正、特に 34 号公告および 35 号公告を通じて、中国は対外投資および海外人材の中国での就業に対する積極的な誘致の意向を提示した。中国国内での滞在が 1 日 24 時間未満の当日は中国国内居住日数として計算されないという基準、中国国内に住所のない個人に対して、2018 年（2018 年を含む）以前の居住年数がすべて「ゼロ」になること、中国国外に任職している人員の日数按分の

計算方法が従来の「収税した後按分」から「按分した後収税」³方式への変更など、一連の政策の推進は中国国内に住所のない個人の税負担を軽減し、国内外の二重課税を軽減することになる。中国国内に居住・勤務している住所のない個人にとって、朗報と言えよう。

住所のない個人の個人所得税に係る徴税管理は複雑である。新個人所得税法において、居住者の概念が導入されたことにより、住所のない個人の課税規則もより複雑化した。非専門人員にとってはさらに困難になるため、企業と個人は十分に注意を払い、慎重に計画する必要がある。なお、以下の留意点をまとめている。

- 居住者身分判定情報を審査して有効なコミュニケーションを実行する。
- 合理的な滞在日数の計画・出入国記録の保存・6年ルール of 税務記録を行う。
- 各種の所得源泉地判定規則を正確に理解し、駐在員の国内外収入を的確に分類する。
- 居住者身分が変更になる場合には適時に調整申告などの適切な対応を採る。
- 駐在員の個人所得税申告管理の内部リスクコントロールのプロセスを確立する。
- 最新の税務動向に留意した上、必要な時、専門機構の協力・専門人員の税務サポートを求める。

³ 旧個人所得税法の下では、「収税した後按分する」とは、まず、その月に取得したすべての課税すべき収入の税額を計算した後、当該個人の実際の国内勤務期間に基づき、実際の納税額を確定するということである。「按分した後収税する」とは、新個人所得税法の下では、上述の住所のない個人が取得した賃金・給与に対する税金を計算する際、まず、当該個人の実際の国内勤務期間に応じて課税すべき収入額を分配し、その上で税額を計算するということである。