

＜中国税務・会計情報＞

中国内の日系企業に散見される税務上の問題等 についての考察

2013 年 3 月

独立行政法人日本貿易振興機構(ジェトロ)

目 次

1. 中国－日本二国間の取引に対する課税に関する問題.....	1
1. 1 日本親会社からの「技術指導料」に対する課税問題	1
1. 2 長期に渡り未払状態である債務の処理.....	3
1. 3 中国内源泉所得を有する外国人に対する個人所得税の課税問題.....	4
2. 中国国内の各種課税に関する問題	5
2. 1 増値税.....	5
2. 1. 1 控除不可仕入税額の誤控除.....	5
2. 1. 2 無償譲渡資産に対する課税.....	6
2. 2 企業所得税.....	6
2. 2. 1 税法の規定要件を満たさない発票取得による損金処理.....	6
2. 2. 2 企業が支払うコミッションの損金算入限度額.....	9
2. 3 個人所得税.....	10
2. 3. 1 企業が社員に提供する経済的利益に対する課税	10
2. 4 印花税（印紙税）	11
2. 4. 1 印花税の未納.....	11
2. 4. 2 印花税申告時期の遅延.....	11

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）武漢事務所が現地コンサルティング会社上海納克名南企業管理諮詢有限公司 武漢分公司（NAC名南（中国）コンサルティング 武漢事務所）に作成委託し、2013年3月現在入手している情報に基づくものであり、その後の法律改正等によって変わる場合があります。また、掲載した情報・コメントは筆者およびジェトロ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こと予めお断りします。

ジェトロは、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、たとえジェトロがかかる損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書にかかる問い合わせ先：
独立行政法人日本貿易振興機構（ジェトロ）
進出企業支援・知的財産部 進出企業支援課

〒107-6006
東京都港区赤坂1-12-32
Tel: 03-3582-5017

＜中国税務・会計情報＞

中国内の日系企業に散見される税務上の問題等についての考察

【はじめに】

現在、弊社は中国内に設立された日系企業に対し、会計・税務を中心としてさまざまな業務を提供しているが、その中でも税務上の問題について、税務調査等にて日系企業に散見された事項について考察を行うことにする。

1. 中国－日本二国間の取引に対する課税に関する問題

1. 1 日本親会社からの「技術指導料」に対する課税問題

武漢をはじめとした中国湖北省に進出する日系企業の多くは自動車関連企業であり、多くの自動車部品関連企業が生産設備を有している。日本の製造業は、海外における工場の立ち上げ時から量産開始以降にも、企業としての製品品質を保持するため、日本国内の工場より人員を派遣しその技術指導を現地スタッフに対し行うことが多い。そしてその際、「技術指導料」と称して対価を徴収することが一般的である。

この「技術指導料」の支払いに関し、現在中国で散見される問題は主に二つに大別される。

① 中国→日本への海外送金問題

② 海外送金時の中国内での課税問題

現在、中国ではその厳格な外貨管理政策により、「技術指導料」を送金する際にいくつかの手続きが求められるが、その中の一つに納税問題がある。

この納税問題について、弊社がこれまで散見した事項は次のとおりである。

（１）支払内容や PE 認定の有無に関わらず、税務局が支払額（収入）の 10% の源泉徴収で処理してしまう。

また、PE 認定されている場合であっても個人所得税の納税を要求しない。

＜リスク＞

税務局の遡及により、突然追徴課税を求められ、かつ課徴金を追納しなければ

ばならない可能性がある。

<対策>

税務局の担当官に租税条約の規定を十分理解してもらい、突然の追納リスクをできるだけ軽減する。

(2) 取り決めにより源泉徴収分を支払い側が負担している。

<例>

技術指導料 1,000 の送金を行った場合（金額は仮定）

中国法人

- ① （借方）製造費用 1,000／（貸方）現金預金 1,000 契約上の技術指導料金額
- ② （借方）製造費用 100／（貸方）現金預金 100 源泉徴収分

契約上の金額満額を受取側（日本親会社）が受領できるように、支払側が源泉徴収すべき税金を負担し経費処理を行っている。

②について、本来受領側が負担すべき税金であり、支払側で費用処理されたとしても、税務上損金算入できず税務調査等によって否認されるリスクが発生する。

上記の例における源泉徴収税の内訳は、企業所得税・営業税（または増値税）・営業税附加が含まれ、PE 認定されている場合には技術指導者の個人所得税も追加される。

<対策と課題>

上記の例に関連して、弊社の某顧客企業では、次のような事例があった。

技術指導料の送金

中国法人

- ① （借方）製造費用××／（貸方）現金預金×× 契約上の技術指導料金額
- ② （借方）製造費用××／（貸方）現金預金×× 日本親会社企業所得税（源泉徴収）
- ③ （借方）製造費用××／（貸方）現金預金×× 日本親会社営業税（源泉徴収）
- ④ （借方）製造費用××／（貸方）現金預金×× 日本親会社営業税附加（源泉徴収）
- ⑤ （借方）製造費用××／（貸方）現金預金×× 日本親会社個人所得税（源泉徴収）

上記<例>で示したとおり、日本本社側の要求により契約金額の満額を送金し、各種源泉徴収税額をすべて送金側が負担していた。

これに関する税務上の課題は次のとおりである。

- A) 中国側において、損金算入を否認される（リスクが非常に高い）。
- B) 日本側において、請求通りの金額が入金されることにより、源泉徴収されているということを認識していない。

上記取引は中国の税務会計上、本来は次のようになるべきである。

中国法人

- ① （借方）製造費用××／（貸方）現金預金×× 日本親会社への送金額（税引後）
- ② （借方）製造費用××／（貸方）現金預金×× 日本親会社企業所得税（源泉徴収）
- ③ （借方）製造費用××／（貸方）現金預金×× 日本親会社営業税（源泉徴収）
- ④ （借方）製造費用××／（貸方）現金預金×× 日本親会社営業税附加（源泉徴収）
- ⑤ （借方）製造費用××／（貸方）現金預金×× 日本親会社個人所得税（源泉徴収）
- ①～⑤の合計額＝契約上の技術指導料金額

また、日本側での会計処理は次のとおりである。

- ① （借方）現金預金××／（貸方）売上高××
- ② （借方）法人税住民税等××／（貸方）売上高××→外国税額控除の対象
- ③ （借方）租税公課××／（貸方）売上高××
- ④ （借方）租税公課××／（貸方）売上高××
- ⑤ （借方）預り金××／（貸方）売上高××

または

- ⑤ （借方）給与手当××／（貸方）売上高××

日本側が正確な会計処理を認識することにより、中国側で否認される（リスクが高い）費用を会計処理することは、外国税額控除の適用も含めトータルタックスで検討した場合、一定の節税効果はあると考えられる。

1. 2 長期に渡り未払状態である債務の処理

中国において会社を設立する場合、その手続きの関係上、資本金口座を開設し現地法人自身のキャッシュが使用可能となる前に各種費用の支払いが必要になるケースが多い。その際、出資者である日本親会社が立替支払いする場合が散見されるが、現行の中国外貨管理政策上、国外への立替金送金は非常に制限され、送金できない場合が多い。

（理由）

中国人民共和国外貨管理条例第 40 条第 2 項により、他人のために人民元で国内の費用を支払い、相手から外貨を受領する行為は、非合法の“さや取り外貨取引”と規定されている。従って、国内機構（法人等）が他人のために人民元建ての費用を立替えた後、海外から外貨を受領する取引は非合法の“さや取り外貨取引”となる。

立替費用支払時

日本側

（借方）立替金××／（貸方）現金預金××

中国側

（借方）管理費用など××／（貸方）その他未払金××

→この未払金が決済できない

<リスク>

費用計上した未払金が長期に渡り計上され続けた場合の税務上の取り扱いとして、《企業所得税法实施条例》第 22 条の規定によれば、同法第 6 条第 9 項で示す「その他収入」には、「回収が確実に不能な未払勘定」が含まれるとされている。従って、立替費用を海外送金できないことによる未払金計上状態が長期間に渡る場合、益金認定されるリスクが存在する。

<対策>

現行の外貨管理政策上、立替金を送金することは容易ではないが、益金認定されないためには、確実に債務が存在することの証明・関係書面の整備等を定期的に行う必要がある。

1. 3 中国内源泉所得を有する外国人に対する個人所得税の課税問題

某日系企業の社員（日本人）が日本および中国の双方で業務を行い、日本側企業と中国側企業よりそれぞれ給与を得ている。暦年における中国滞在日数が 183 日以下であるため、それぞれの給与額を基準に個人所得税を納税していた。

日本：（日本支給給与額－各種所得控除）×所得税率＝税額

中国：（中国支給給与額－所得控除）×個人所得税率＝税額

<問題点>

国税発[2004]97 号および国税発[1994]148 号第 2 条、日中租税条約第 16 条の

規定によれば、暦年における中国滞在日数が 183 日以下である場合の当月の個人所得税納税額は、

$$\begin{aligned} \text{納税額} = & [(\text{当月国内外賃金} - 4,800 \text{ 円}) \times \text{税率} - \text{速算控除額}] \\ & \times (\text{当月国内支払賃金} \div \text{当月国内外支払賃金総額}) \\ & \times (\text{当月国内勤務日数} \div \text{当月日数}) \end{aligned}$$

となる。

今回のケースで、仮にある月に日本滞在 20 日、日本支給給与額 300,000 日本円（中国元 20,000 元、1 元＝15 円）、中国滞在 10 日（すべて勤務日とする）、中国支給給与額 10,000 元である場合、

誤) 中国支給給与のみで計算

$$(10,000 \text{ 元} - 4,800 \text{ 元}) \times \text{個人所得税率 } 20\% - \text{速算控除額 } 555 \text{ 元} = 485 \text{ 元}$$

正) 規定に基づく計算

$$\begin{aligned} & [(10,000 \text{ 元} + 20,000 \text{ 元} - 4,800 \text{ 元}) \times 25\% - 1,005 \text{ 元}] \\ & \times (10,000 \text{ 元} \div 30,000 \text{ 元}) \times (10 \text{ 日} \div 30 \text{ 日}) \\ & = 5,295 \text{ 元} \times 1/3 \times 1/3 = 588.33 \text{ 元} \end{aligned}$$

上記の差額は少額であるため、実務上の問題点としてクローズアップされることは極めて稀であるが、規定に基づかない場合、過少申告納税となり、一定の税務リスクは存在する。

2. 中国国内の各種課税に関する問題

2. 1 増値税

2. 1. 1 控除不可仕入税額の誤控除

増値税一般納税人において、課税仕入れにより支出した増値税については、増値税専用發票や税関の納税証明等のインボイスを取得すれば仕入税額控除が可能であるが、弊社の顧客企業において、下記規定の条件に該当するケースがあった。

《増値税暫行条例》第 10 条

次の項目に該当する場合、増値税仕入税額控除はできない。

(一) 非課税項目、免税項目、団体福利および個人消費用に購入する課税物品

または課税役務

- (二) 非正常損失を受けた購入物品および関連課税労務
- (三) 非正常損失を受けた仕掛品、製品に使用した購入物品または課税役務
- (四) 国務院財政・税務部門の規定する納税者の自家用消耗物品
- (五) 上記（一）から（四）に規定する物品および免税物品にかかる運送費用
- (六) 非課税項目、免税項目、集団福利および個人消費のみに使用される固定資産
- (七) 消費税課税対象となる車、バイク、ヨット
- (八) 不動産および建設中の不動産

主に（一）～（三）のケースが多く、具体的には福利用に購入した物品や、管理不行き届きで使用不能となった在庫などが該当する。これらは頻繁に発生する取引ではないため、規定の適用を失念するケースが多いが、税額控除が認められない場合はコストに転嫁せざるを得ず、会社にとっては留意が必要である。

2. 1. 2 無償譲渡資産に対する課税

多くの企業では、取引先に対し自社製品や商品等のサンプルを無償配布することや、また資本系列が同一の各企業間において、中古生産設備等を無償で譲渡し移設する場合も多い。

この場合、増値税暫行条例実施細則の規定によれば「自ら生産、委託加工、または購入した貨物を無償で他の単位や個人に譲渡した場合、課税売上と見なす」とされており、多くの企業がこの規定による課税売上の計上を失念することが多い。

2. 2 企業所得税

2. 2. 1 税法の規定要件を満たさない發票取得による損金処理

弊社が顧客企業への実務に携わるなかで、税法の規定する正規の發票が取得できずに費用処理する件に関し行ったさまざまな検討を下記にまとめた。

(1) 「費用」と「損金」の区別

① 中国会計準則における「費用」

企業の日常活動の中で実現した、所有者持分を減少させ、かつ所有者への利

益配当とは無関係な経済利益の総流出を指す。商品購入・役務を受ける企業が商品販売・役務提供を行う企業および個人に対して規定に一致する発票や、財務代用領収書となるものを受け取り、税引き前支出に含めることができる。規定に一致する発票を受け取ることができない場合、費用として税引き前支出に含めてはいけない。

② 日本会計準則における「費用」

企業の日常活動の中で実現した、所有者持分を減少させ、かつ所有者への利益配当とは無関係な経済利益の総流出を指す。商品購入・役務を受ける企業が商品販売・役務提供を行う企業および個人に対して支払証憑を受け取り、財務精算の根拠とする。

③ 日本会計準則における「損金」

日本の法人税法の規定に一致する税引き前支出に含めることができる費用。

これらによると、日本会計準則における費用と損金の概念に対して、中国会計準則における費用には税引き前支出に含めることができる費用と税引き前支出に含めることができない費用があると理解される。中国現地日本企業の財務人員が一般に称する費用とは税引き前支出に含めることができる費用を指す。

一般に日本の法人税法では、税務上損金と認められない費用支出においても会計上費用計上した上で、税法上損金を否認するという形式で税法上の所得に加算して調整しているが、中国会計準則では日本でいう「損金」処理できない費用支出に関しては、そもそも費用支出そのものを認めておらず、規定に合わない費用支出は記録されない。

(2) 発票の無い費用支払いに対する税務処理について

① 根拠

《企業所得税法》：中華人民共和国主席令第 63 号、2008 年 1 月 1 日施行

《企業所得税法实施条例》：中華人民共和国国务院令第 512 号、2008 年 1 月 1 日施行

② 税務処理原則

企業所得税法関連規定により、規定に一致する費用支出は税引き前費用として支出に含めることができる。規定によると、企業が正規の発票を受け取れない費用に相当する支出については納税額が加算され、税引き前費用に含めるこ

とができない。

(3) 発票の無い費用支払いに対する財務処理について

① 根拠

《中華人民共和国發票管理弁法》国务院 2010 年 12 月 20 日改正, 2011 年 2 月 1 日施行

《中華人民共和国發票管理弁法実行細則》国家稅務總局令第 25 号, 2011 年 2 月 1 日施行

② 會計処理原則

《中華人民共和国發票管理弁法》(改正後)「第二十一条 規定に一致しない發票は財務代用領收書とすることができず、いかなる單位および個人は受取拒絶の權利を有する」の規定により、企業が受け取った規定に一致しない發票は、原則上財務証憑として記帳することができない。ただし、実際の企業の業務において、企業が規定に一致する發票を受け取れない情況に直面した場合、發生主義の原則や、真実性の原則を企業の經營狀況に完全に反映させるために、企業が受け取った規定に一致しない發票について、企業所得稅の計算時に正規の發票を取得できない業務支出として納稅加算処理を行う。

この条文規定と實際情況の乖離の問題に関し、弊社が関連部門に問い合わせたところ、根本的原則として「規定に一致しない發票に相応する支出は稅引き前費用に含めることができない。ただできる限り正規の發票を請求し、發票の有無で業務支出を明確に区分して記帳し、同時に稅務局に対し正規の發票を取得できない實情を充分に説明し、その証明により合法的納稅行為とする。」という内容の回答が得られた。

(4) 企業に対する影響

帳簿記入時において、發票の無い業務支出を費用として記帳したときに企業が受ける影響については、以下のとおりである。

① 企業財政等級評定について

財政局財務等級の評定は A、B、C、D の 4 種類であり、A は最高、D は最低である。検査頻度は評定等級が上がるに従い減少する。また財政等級評定標準には記帳証憑に関連する規定がある。非正規發票を記帳した場合企業評定等級が下がる可能性があるが、罰金には至らない。

② 税務検査について

税務検査は税務局専門部門の検査専員が検査を行い、税務担当官は参加しない。そのため税務検査人員は企業の日常業務状況や業務特徴を充分理解していないため、調査時にその評価に影響がある。そのため、非正規発票の記帳処理はその詳細を説明し、事情を理解してもらい、同時に異議無きように記帳し、可能な限り税務検査時におけるリスクの低減もしくは解消を図る。

2. 2. 2 企業が支払うコミッションの損金算入限度額

中国より日本向けに製品・商品の輸出を行っている企業のうち、日本親会社の取引先に対し現地法人より直接売買契約・輸出・代金決済を行う場合、現地法人が日本親会社に対し売上高の一定割合を営業・顧客紹介料としてコミッションを支払っている場合がある。

このコミッションに対する税務上の規定については、以下のとおりである。

財税[2009]第 29 号（企業の支払手数料および支払コミッションの損金算入政策に関する通達）

企業において生産経営に関して生じる支払手数料および支払コミッションに関しては、下記規定に基づき計算される限度超過額について、損金算入は認めない。

（一） 保険企業

（二） その他の企業：合法的な経営資格を有する仲介サービス機構または個人と締結したサービス協議書および契約書に規定される収入の 5%を限度額とする。

弊社の認識では、上記規定を基に、多くの企業は契約上のコミッションを 5%とするケースが一般的であるが、実務上、以下の事項について留意が必要である。

- ① 5%以内のコミッションであっても年度確定申告時（年末）までにその支払いが完了していない場合、税務上損金算入はできない。（未払計上による損金算入は不可。）
- ② 弊社の顧客企業において、税務調査の際、5%以内のコミッションであっても全額損金算入を否認された事例があった。その取引内容に対する課税根拠は

不明であったが、最終的な課税根拠は以下のとおりである。

《企業所得税法》第 6 章 特別納税調整 第 47 条

企業がその他の合理的な事業目的のない取引を実施し、課税収入または課税所得を減少させた場合、税務機関は合理的な方法により調整を行う権限を有する。

＜対策＞

確実な対策は難しいが、所轄税務局の税務担当官に事前に確認しておくことが望ましい。

2. 3 個人所得税

2. 3. 1 企業が社員に提供する経済的利益に対する課税

企業が社員に提供する給与報酬以外の非貨幣性経済的利益に対し、個人所得税法の規定に基づく課税がなされていないケースを散見する。《個人所得税法実施条例》第 8 条および第 10 条の規定によれば、給与所得とは、社員としての立場で雇用主から取得する給与・賞与・手当および関連する金銭・現物・有価証券および経済的利益を指すと規定されている。

弊社が顧客企業への実務に携わるなかで、以下のようなケースが散見された。

- ① 工場等を有する生産企業で、社内に食堂施設がないことなどから、社員に昼食代として定額かつ渡し切りの手当を支給し、それを福利費として処理し給与所得に加算していないケース
- ② 中国の春節（旧正月）前に社員に配布した紅包（お年玉手当）を福利費として処理し給与所得に加算していないケース
- ③ 中国の中秋節の際、社員に月餅の詰め合わせを配布したが、福利費として処理し経済的利益（現物給与）として給与所得に加算していないケース
- ④ 社内で実施した慰安のための社員旅行

特に④については、日本の税法規定では一定の基準を満たす（過度ではない）福利厚生としての社内旅行については経済的利益として課税されないため、日系企業の幹部（特に日本人）について課税の認識が薄いと考えられる。中国の現行規定では、社員旅行については金額の多少に関係なく給与所得として個人

所得税の課税対象になるとされているので留意が必要である。

2. 4 印花税（印紙税）

2. 4. 1 印花税の未納

よく散見されるのが印花税の未納である。印花税は納税申告を要せず、会社自らが手続きを行わなければならないため、納税を失念している場合がよく存在する。

具体的には、印花税の課税対象となる文書のうち、売買契約書・請負契約書等に対する課税は行っているが、物品運送契約書・財産賃貸契約書等に対する課税が漏れているケースが多い。

印花税はその性質から「軽税重罰」方式を採っているため、税務調査等において課税漏れが発覚した場合のペナルティが重く、注意が必要である。

2. 4. 2 印花税申告時期の遅延

上記の事例以外に、印花税の申告納税業務を課税文書作成の都度行わず、業務効率化の観点から年 1 回しか申告納税を行っていないケースがあった。これは決して意図的に課税漏れが行われている訳ではないと思われるが、上記同様に調査のタイミングによっては追徴課税が発生するリスクはある。

【おわりに】

弊社の主要な顧客である日系企業の日本親会社は、必ずしも大法人ではなく、むしろ中小企業が大多数を占める。そのため、現地法人の管理運営、特に税務会計面については日本親会社や現地日本人管理職の管理が十分に行き届かず、現地ナショナルスタッフ任せの場合が多い。

筆者の経験では、日本では、国税局・税務署の税務調査への対応は色々な意味で重要視される傾向があるが、現地法人では税務局以外の部門でも、例えば税関や消防など、さまざまな場面で理不尽な対応を迫られることから、法規に沿った税務への対応についての優先順位が低くなり、税務リスクについてあまり敏感ではないと感じられる。

（報告書作成委託先現地コンサルティング会社：上海納克名南企業管理諮詢有限公司 武漢分公司（NAC 名南（中国）コンサルティング 武漢事務所））