

第12章 税制と会計制度

1. 税制体系

現行の中国の税制体系は性質と役割に基づき、以下の通り分類することができる。

図表 12-1 税制体系

税種類	例	機能
所得税種	企業所得税、個人所得税	企業及び個人の収入に対する調整機能
流通税種	増値税、消費税、関税	生産、流通又はサービス業に対する調整機能
資源税種	資源税、都市（城鎮）土地使用税	自然資源を開発、利用することによって得た収入に対する調整機能
特定目的税種	土地増値税、耕地占用税、都市維持建設税、たばこ税、環境保護税、船舶トン税	特定の目的を達成するため、特定の対象と特定の行為に対する調整機能
財産税種	不動産税、車両船舶税、車両購入設置税	財産の取得、所有等に対する調整機能
行為税種	印紙税、契税	特定行為に対する調整機能

中国の税金の概要一覧表は以下の通りである。

図表 12-2 税金の概要

税目	課税対象	税率
企業所得税	居住者企業：国内外の全世界所得 非居住者企業：PE に帰属する所得、中国源泉所得	基本税率 25% ハイテク認定企業は 15%
個人所得税	個人（外国人を含む）の所得が課税対象 所得種類ごとに税率、超過累進課税、基礎控除等の規定あり	例：給与：3～45%
増値税	付加増値税 貨物の販売、組立・加工・修理役務の提供及び貨物の輸入取引が課税対象 伝票方式を採用、輸出免税、還付制度あり	13%、9%、6%
消費税	酒類、たばこ、化粧品等の奢侈品及び自動車、ガソリン等の対象生産者及び輸入者が納税者	従価税：1～45% 従量税併用
資源税	石炭、原油等の鉱産物の採掘、又は塩の生産が課税対象 それらに従事する組織及び個人が納税者	品目ごとに従量税
都市土地使用税	課税対象地域での土地使用が課税対象	0.6～30 元/m ²
都市維持保護建設税	都市農村の公共事業及び公共施設の維持に用いられることを目的とした税 納付流通税（増値税、消費税）が課税標準	1～7%
土地増値税	国有土地使用権、地上建物及び付属物の譲渡が課税対象 それにより所得を得る組織及び個人が納税者；超過累進課税。詳細の減免項目がある。	30～60%

税目	課税対象	税率
耕地占用税	耕地を占用して建物又は非農業企業建設をする個人又は単位が納税者	5～50 元/m ² 基本農地を占用した場合は 150%
たばこ税	たばこ（原材料/葉っぱ）を購入する単位（機関、企業、団体等）が納税者	20%
環境保護税	大気、水、固体廃物、騒音を排出した法人が対象	従量税
不動産税	課税対象地域内家屋の所有者が対象。 家屋が他人に貸与した場合は、賃料に比例して徴収する。	毎年所有：1.2% 貸与：12%
車両船舶税	車両及び船舶の取得及び所有が対象	毎年従量税
車両購入設置税	車両を購入・輸入・生産・受贈・受賞した時、又はそれ以外で所有した時に所有者が対象	10%
船舶トン税	税関が船舶入港の際に、船舶の重量に合わせてトン数に合わせて入港船舶を対象に徴収する 入港船舶の国籍に合わせて別途両国間の税関条約により減免する場合がある。	従量税
契稅	中国国内において土地所有権の払い下げや譲渡、建物の売買、譲渡、交換が対象 引受側の組織と個人が納税者	3～5%
印紙税	税法で列挙された契約書、又は契約の性質を有する所有権移譲書類認可証、会計帳簿等が対象	0.005～0.1%
関税	輸出入物品が対象	従量又は従価税

（出所）各種税法、暫行条例、規則により作成

基本的に帳簿等に基づく申告で税金額が確定されるが、税務機関が納税額を査定し徴収を行うことができる。「税収徴収管理法」及びその実施細則（第 47 条）によると、税務機関による納税額の査定を行う場合は、納税者の帳簿が未設置、毀損等確認できない場合、または納税者が申告していない場合や申告税額が明らかに低くかつ正当な理由がない場合等がある。査定徴収を行う企業には税務局による通知が届く。

納税額の査定方法には以下の 4 つの手法がある。なお、同じ納税者に対して複数の手法を同時適用することができる。

- ①同業又は類似業種の利益水準や経営規模を参考する。
- ②営業収入や運営コストに、合理的な費用や収益を加算する。
- ③消耗する原材料、燃料、動力等により推定する。
- ④その他合理的な方法で査定し徴収する。

近年、査定徴収企業に対する確認・審査が厳しくなっている。背景には以下 3 種類の事象があり、実務上注意する必要がある。

- ①企業が業種変更やその他手段による脱税
- ②企業が發票代理発行等による上下流企業の脱税
- ③一部地方税務機関が投資誘致政策としての濫用や税務機関と結託した脱税

2. 企業所得税

(1) 納税義務者と課税所得の範囲

企業所得税は中国国内にある企業、その他収入を得る組織の生産経営所得とその他の所得に対して課税する所得税である。課税対象となる企業は、中国における居住企業及び非居住企業に区分される。居住企業と非居住企業は、その適用税率及び課税範囲がそれぞれ異なる。

(2) 税率

居住企業に対する企業所得税の基本税率は25%である。ただし、一部特定の企業に対し、優遇税制が設けられており、例えば、小規模薄利企業は20%に、ハイテク企業は15%に軽減される。

非居住企業に対する基本税率も25%であるが、中国に恒久的施設を有さない場合、又は機構、拠点を設置したが取得した所得がその設置した機構、拠点と実際との関係がない場合、中国源泉所得に対しては、適用税率が20%であり、現状優遇税制により10%に軽減されている。

(3) 課税所得の計算

課税所得は、各納税年度の総収入から原価、費用及び損失を控除した残額（利益）として算定され、税法上の損金不算入項目・益金不算入項目等で調整される。

収入、非課税収入、免税収入及び損金計算項目に対しては、企業所得税法及びその実施条例で詳細に規定されている。特に交際費や組合経費等のような一部損金算入限度額がある項目については注意すべきである。

中国国外源泉所得に対し、日本と同様に外国税額控除制度があり、国外で納付した税額は限度額まで控除できる。

(4) 収益の認識基準

課税所得計算における収益認識基準は「発生主義」に基づく。具体的には、販売収入、役務収入、財産譲渡収入、投資による収入等が収益を構成する。

(5) 損金計算項目の範囲

損金計算項目の範囲は、収入に対して関連する合理的な原価、費用、特定の税金、損失及びその他の支出ということになる。企業所得税法及びその実施条例で詳細に規定されているほか、税制優遇に関連する法規等が発令された場合はその関連法規で特別に記載されるケースもある。

なお、欠損金の繰越は特段優遇制度や制限がなければ5年となっている。

(6) 優遇税制

優遇税制は、2008 年 1 月 1 日に企業所得税法が適用される以前は、外商投資企業に対して数多く存在していた。しかし、2008 年の企業所得税法の適用により、外商投資企業と中国企業とは、ほぼ同様の取り扱いになった。これが近年の企業所得税に関する大きな変更点の 1 つである。企業所得税法及びその実施条例には、免税、減税、損金の追加算入、固定資産の加速償却、課税所得額の減額等の優遇税制が設けられている。例えば、中国における居住企業が同じ納税年度内の技術譲渡所得が 500 万元を超えない部分については、企業所得税を免除するということがあげられる。

また、優遇税制の例として、国務院は、2020 年 8 月 4 日付けで「新時代における集積回路産業及びソフトウェア産業の高品質な発展を促進する若干の政策」（国発【2020】8 号）を公布し、財務・税務、投資・融資、研究開発、輸出入、人材、知的財産権、市場応用、国際提携等の分野から集積回路産業及びソフトウェア産業に対する 37 項目の支援政策・措置を打ち出した。

これは中国が注力する半導体育成策の一環である。例えば、国が奨励する集積回路の線幅が 28nm 以下、かつ経営期間が 15 年以上の集積回路メーカー又はプロジェクトは 1 年目から 10 年目までの企業所得税を全額免除する。65nm 以下と 130nm 以下の集積回路に対してもそれぞれの条件に合わせて所得税の減免がある。なお、国が奨励する線幅が 130nm 以下の集積回路メーカーの課税年度に発生した損失は翌年度以降に繰り越すことが認められている。また、繰越期間は 10 年を超えないものとする。一定の期間において、集積回路の線幅が 0.25 μ m 以下の特殊工程集積回路メーカーが輸入する原料、消耗品、クリーンルーム建材、集積回路製造設備部品等に対する輸入関税が免除される。

また、自国企業の研究開発を支援する目的で、一部業界を除く、外商投資企業を含む中国における居住企業全員を対象に、企業の研究開発費用を通常の費用として計上する上で、比率に合わせて加算して損金算入することができる。（詳細は第 14 章の「6. 知的財産権に関する支援措置」参照）

(7) 特別税務調整

特別税務調整とは、関連企業間取引が独立企業間取引の原則に合致しないことにより、企業又は関連企業の課税所得を減少させた場合に、税務機関が合理的な方法に従い調整を行うことである。特別税務調整は 2008 年に施行された企業所得税法において、大きく内容が変更された。企業所得税法では、移転価格税制、タックスヘイブン対策税制、過少資本税制及び商業的合理性がない取引の調整を規定している。

(8) 納税管理

企業所得税の納税年度は、会社法上の会計期間と同様に西暦の 1 月 1 日から 12 月 31 日までとされている。納税申告に関しては、月ごと又は四半期ごとに予定納付を行い、年度終了日（12 月 31 日）から 5 ヶ月以内に、確定申告を行い、納付税額又は還付税額を精算する。なお、法定申告期限は年度終了日から 5 ヶ月以内であるが、実務上は、各所轄税務局からの個別依頼により、早めに申告納付を完了するよう依頼されることがあるため注意が必要である。

3. 増値税と発票基準

中国の増値税は、付加価値税に該当するが、その課税対象は、貨物の販売及び輸入、加工又は修理に係る労務の提供、サービスの提供、無形資産の譲渡、不動産の販売となっている。従来、中国ではサービスの提供等の取引に対しては、別途「営業税」が課されていたが、2012年1月から始まり2016年5月に完了した増値税改革プログラムにより、営業税の増値税への全面的移行がなされた。

一方、中国最大の税収源である増値税は、2023年11月現在まだ正式な法律が頒布されていない。今までは、「増値税暫行条例」や「増値税法意見聴取稿」等があったが、2023年8月には「増値税法（草案2次審議稿）」が人民代表大会常務委員会で2次審議を行っており、以下は「増値税法（草案2次審議稿）」をベースに紹介する。

(9) 課税対象

増値税は①中国国内における貨物、②サービス、③無形資産、④不動産の販売又は譲渡、並びに⑤貨物の輸入を課税対象にしている。

(10) 税率

近年中国では、増値税の税率は米中貿易摩擦や新型コロナウイルス等の国内景気への影響を考量して小刻みに低減されてきている。具体的には次の通りである（2023年11月末時点）。

図表 12-3 増値税の税率

税率	課税行為
13%	貨物の販売、加工、修理役務、有形動産のリースサービス或いは貨物の輸入。ただし、増値税9%税率の適用対象貨物の販売或いは輸入が除外する。
9%	交通運輸、郵便、基礎電信、建築、不動産のリースといったサービスの提供、不動産の販売、土地使用権の譲渡、又は以下商品やサービスの販売或いは輸入。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 農産物、食用植物油、食用塩 ・ 暖房、冷房、お湯等の生活サービス又はそれに関連する資源（例えば、水、天然ガス等） ・ 図書、新聞紙、雑誌、音楽映像等の出版物又は電子出版物 ・ 飼料、肥料、農薬等の農業製品又は機械
6%	13%と9%項目で規定された内容以外のサービスの提供、または無形資産の譲渡。
0%	<ul style="list-style-type: none"> ・ 別途国務院の規定により、国内の組織及び個人が提供するサービス、又は譲渡される無形資産 ・ 輸出貨物全般（国務院別途規定により除外されるものを除く）

ただし、簡易納税方法で納税する納税者は一般的には3%となっている。なお、簡易納税方法は一般的に業界の特殊性により、原材料や仕入の増値税発票の入手が難しい企業のみ適用している。例えば、公共交通サービスを提供する企業や、アニメ等の制作や版權を販売する企業等がある。日系企業が中国進出の際には通常簡易納税方法ではなく一般納税方法を適用する。

また、年間増値税納税売上が 500 万元以下の小規模納税者が簡易納税方法で納税することができる。

(11) 納付税額の計算

増値税は付加価値に対して課税するため、一般納税方法での納付税額は売上税額から仕入税額を控除した残額である。即ち、納付税額の基本的な算式は以下の通りである。

$$\cdot \text{納付税額} = \text{売上高} \times \text{税率} - \text{仕入税額}$$

※仕入税額の計算には、後述する増値税専用発票が必要となる。

なお、貨物輸入の場合は、納付税額は貨物の増値税納税価格と税率によって算出される。増値税納税価格は関税の納税価格に関税と消費税が加算される価格となる。

一方、簡易納税方法で納税する場合は、直接売上高の 3%の徴収率により納付税額を計算する方式がとられている（ただし、仕入税額控除なし）。

(12) 増値税の優遇税制

「増値税法（草案 2 次審議稿）」では、第 23 条で規定された項目に対して増値税を徴収しないことが規定されている。例えば、医療機関が提供する医療サービス、科学研究用の設備、又は国際機関の無償援助により輸入した物質等がある。詳細の項目内容の適用規定は別途国務院により定められる。

また、売上金額が増値税納税起点に達していない納税者（主に小規模納税者）は増値税の納付が免除される。2023 年 1 月に国家税務総局が「増値税小規模納税者の増値税減免等に関する徴収管理事項に係る公告」で 10 項目の詳細規定が頒布されている。例えば、月額売上が 10 万元（四半期を納税期間とする場合は四半期ごとの売上が 30 万元）以下の場合は増値税が免除される。それ以外にも適用するケースがあるため詳細は該当公告を確認することが有用である。なお、適用するには発行する増値税発票の種類にもよるため後述する増値税発票に関する記載を参照のこと。

(13) 輸出貨物増値税の還付問題

海外輸出を行う企業は、輸出貨物、サービス、無形資産（以下このパートでは「輸出貨物」という）の増値税が免除されるだけでなく、該当輸出貨物の原材料仕入に関しても、通常販売価格に含まれている増値税が還付される。

企業の業態によって、輸出貨物増値税の還付方式には「免除・控除・還付」と「免税・還付」という 2 つの方式がある。生産能力がない一般貿易企業の場合は、「免税・還付」の形で、輸出貨物の増値税が免除され、仕入税額の部分が後日還付される。それに対して生産能力がある企業の場合は、「免除・控除・還付」の形で輸出貨物の増値税が免除され、輸出以外（国内販売）の貨物の増値税に、仕入税額が控除できるとし、仕入税額が国内販売分増値税を上回る部分が還付される。

一般商品の輸出増値税が免除されるが、重要な生産資源や政府が輸出制限をしている貨物等一部の貨物については、輸出貨物増値税の還付率が課税率よりも低くなっている。また、農産品等の一部商品に関して、販売業態によりサプライチェーン上で一部増値税が品目による規定と異なるケースがある。そのため、輸出製品に関連した増値税が全額免除されず、その一部が企業負担となっている。詳細に関しては商品の HS コードに基づき、中国税関の輸出貨物に関する税金還付リスト又は税関のウェブサイトを確認する必要がある。

(14) 増値税発票

増値税発票には増値税専用発票と増値税普通発票がある。

増値税専用発票は、増値税の一般納税者が貨物を販売する場合又は増値税の課税役務を提供する場合に、購入者に対して発行する発票（中国語で領収書）のことである。

中国では、増値税専用発票は、購入者にとって取引の証拠であり、増値税の仕入税額控除を行うための証憑として重要な意味を持っている。この増値税専用発票は、専用システムにより発行され、その発行、取消等は税務局によって厳格に管理されている。最低 10 万元以上の専用発票の虚偽発行だけで 3 年以上の刑事刑が科される（刑法第 205 条）。

増値税普通発票は増値税専用発票以外の発票が該当する。税務登録をした納税者が税務局に申請して購入することが可能である。業界ごとに統一様式が定められたものが一般的で、例えば商業小売統一発票、飲食業統一発票、ホテル業統一発票等、タクシー業統一発票等がある。

増値税専用発票は企業所得税の損金算入のための証憑となるため、増値税普通発票と異なり、受領企業が損金算入に必要な控除欄の記載がある。通常の場合は、企業が仕入税額を控除する場合、専用発票を入手した金額のみ控除できるが、一部の普通発票に限り仕入税額の控除ができる。例えば、個人の生産者より農産品を購入した場合や、道路（水路、橋等含む）の利用料及び旅客運輸サービス（鉄道や飛行機等）のチケットの場合等がある。

増値税専用発票による仕入税額は、その受け取った増値税専用発票について、その発行日から起算して 180 日以内（2017 年 7 月 1 日以降は 360 日以内）に税務機関で認証を受けなければならない。この期間を超える場合は、その仕入税額は控除できない。また、認証された増値税専用発票は、認証された当月において、増値税の関連規定に従い、仕入税額として控除を申請する。規定の期間内に控除の申請をしない場合は控除できないため注意が必要である。

なお、一般の小規模納税者は別途申請がない限り、専用発票の発行ができないが、専用発票を発行した場合、月間 10 万元等の免除金額規定に関わらず、専用発票を発行した部分を納税する必要がある。ただし、「増値税小規模納税者の増値税減免等に関する徴収管理事項に係る公告」により、一部税率の軽減がある。増値税専用発票については電子化の検討が進められている。電子化した増値税専用発票は略して数電票（デジタル電子発票）と呼ばれることが多い。2020 年中に上海、北京、重慶、広州の一部の地域において試行している状況にある。

財政部は「電子会計証憑の精算・記帳・ファイリングを規範化することに関する通知」（财会〔2020〕第 6 号）を公布し、電子商取引の発展・推進に伴い、電子発票、電子税関専用納付書、銀行電子領収書等の電子会計証憑の整備を進めている。これに伴い会計ソフトのアップグレードも行う必要がある。

電子化した専用発票はパソコンだけでなく、スマホの専用アプリからも発行でき、また専用のソフトで真偽を確認することができる。なお、2023年6月には電子化した専用発票が全国普及した。

(15) 納税対象期間及び申告納税期限

増値税の納税対象期間は、主管税務機関が納税者の納付税額に応じて、毎日、3日ごと、5日ごと、10日ごと、15日ごと、1ヵ月ごと、四半期ごとの中から決定する。一定の期間ごとの納税ができない場合は、課税対象取引の都度、納税申告を行う。

図表 12-4 納税対象期間及び申告納税期限

納税対象期間	申告納税期限
1ヵ月ごと、四半期ごと	期間満了日から15日以内
毎日、3日ごと、5日ごと、10日ごと、15日ごと	期間満了日から5日以内に予定納税し、翌月1日から15日以内に申告納税及び前月の予定納税を精算する

(16) 申告納税地

① 固定事業所を持つ事業者の場合

固定事業所を持つ事業者は、その機構の所在地の主管税務機関に対して申告納付しなければならない。本部機構と支部機構が同一の省（市）にない場合は、各所在地の主管税務機関に対して申告納付しなければならない。ただし、国務院の財政・税務主管部門或いはその権限のある財政・税務機関の承認を得て、本部機構が本部機構所在地の主管税務機関に対して一括して申告納付することができる。

② 固定事業所を持たない事業者の場合

固定事業所を持たない事業者が貨物の販売或いは課税役務の提供を行う場合は、販売地或いは役務発生地の主管税務機関に対して申告納付しなければならない。販売地或いは役務発生地の税務主管機関に対して申告納付をしていない場合は、その組織の所在地或いは居住地の主管税務機関が追徴の権利を持つ。

③ 不動産、自然資源等の場合

不動産の販売、賃貸、建築サービス、又は自然資源の使用権譲渡の場合は、不動産や自然資源の所在地や建築サービスの発生地、又は自然資源の使用権譲渡の発生地の主管税務機関に対して申告納付しなければならない。

④ 貨物の輸入の場合

貨物を輸入する場合は、通関地の税関に対して申告納付しなければならない。

⑤源泉徴収義務者

源泉徴収義務者は、その機構所在地又は居住地の主管税務機関にその源泉徴収する税金を申告納付しなければならない。所在地や居住地が海外の場合は、該当取引の発生地主管税務機関に対して申告納付しなければならない。

(17) 発票基準

中国では、日本と異なり、発票を税務局が管理しており、企業は発票を発行するためには税務局から発票の綴りを購入する必要がある。そのため、本来は日本と同様に、発生主義に基づき収益と費用を計上すべきであるが、実務上、いわゆる発票基準（仕入先からの発票入手時に仕入計上し、販売先に発票を発行した時に売上計上）による処理が行われることもあるため、留意が必要である。

また、増値税専用発票と普通発票の違いがあり、特に小規模納税者等の場合は、納税負担額が変わるため、専用発票の発行を拒否する場合がある。また、業務内容により増値税税率が異なるため、専用発票に記載する業務内容と税額により、仕入税額の控除額が少なくなる場合がある。例えば、ホテルのスペースを借りてイベントを行う場合は、スペースの貸出は不動産賃貸業務に該当し増値税9%となるが、ホテルサービスとして、一般的なサービス提供に該当する場合は6%となるため、仕入元から専用発票をもらう際には注意する必要がある。

ひとくちメモ 6：「現地財務担当者の繁忙時期は？」

中国子会社に訪問するときや問い合わせをする際、できれば現地担当者の繁忙期を避けたいものです。

月次ベースでは増値税の申告期限が毎毎月 15 日以内に行う必要があります。財務担当者は 1 ヶ月分の増値税専用発票と伝票と取引証憑のデータを税務申告用の政府指定の金税システムに入力しなければなりません。会社の規模や取引量にもよりますが、分量が多い会社の財務担当者にとって、この作業はかなりの負担になっています。このため財務担当者は毎月第 1 週と第 2 週までが特に忙しいことが多いです。近年では、社内の管理システム導入により、月中でも伝票入力方法の対応で忙しくなるケースがありますが、その代わり月末月初の業務量が軽減される場合があります。年次ベースでは、会計面では 12 月末の決算で 1 月末までか 2 月上旬までに決算を固め、旧正月明けの 2 月下旬から 4 月くらいまでに会計士の会計監査の対応を行うこととなります。また、企業所得税が年度末から 5 ヶ月以内が申告期限であるため、通常、12 月から 5 月までが繁忙期に該当します。

ひとくちメモ 7: 「受け取った発票が不正・偽造の場合は？」

受け取った増値税発票（専用発票、普通発票）が不正発票の場合、税務申告の際に受け付けてもらえるかどうかという問題です。

偽造、変造、違法取得、虚偽発行等の不正発票は、企業所得税申告上は損金算入の証憑とはなりません。つまり税金で控除できないこととなります。

この場合、どうするかですが、確定申告終了までに発票を発行した相手方に交換・補足発行を要求しなければなりません。交換・補足発行ができない場合には、相手が発票を受けることのできない原因の証明資料（相手方の登記抹消、破産広告等）、業務活動に係る契約書、貨物運送の証明資料、貨物の入出庫の内部証憑等を提示して実証する必要があります（企業所得税損金算入証憑管理弁法第 14 条）。

増値税の申告に際しては、政府の増値税の申告のシステムである金税システムを利用することになりますが、当該、増値税専用発票が偽造、変造の場合は受け付けてもらえずはじかれてしまう可能性が高いです。この場合は企業側の損失になってしまいます。

4. 個人所得税

2018 年 8 月に個人所得税法改正案が全人代常務委員会で可決され、2011 年以来 7 年ぶりに個人所得税法が改正された。改正後の個人所得税法は 2019 年 1 月 1 日より施行されている。

(1) 納税義務者

図表 12-5 税務観点での居住者と非居住者の課税範囲

納税義務者の区分		居住期間	源泉所得と納税義務の有無	
			中国国内源泉所得	中国国外源泉所得
中国国内に 「住所」あり	居住者	—	課税	
	中国国内に 「住所」なし	居住者	183 日超で連続 6 年超※(1)	課税
非居住者		183 日超で連続 6 年未満	課税	非課税
	90 日超 183 日以下	課税	非課税	
	90 日以下	非課税※(2)		

※(1) 年度（1 月 1 日から 12 月 31 日）内に中国国内に 183 日以上滞在し、そのような年度が 6 年間連続している場合を意味する。なお、任意年度内に一度の出国期間が 30 日を超えた場合は、中国国内に戻った時点より連続年度数を計算し直すとする。

※(2) 90 日以下の非居住者は中国国内源泉所得も非課税だが、中国国外の機構・場所に支払われ、中国国内の機構・場所が負担していない分に限る。

個人所得税の納税義務者は、「居住者」と「非居住者」に分けられており、それぞれ課税範囲が異なる。ここでは、日本からの出向者（駐在員）及び出張者を想定して、日中租税条約に基づき、上記の表をベースに解説する。

上記の表における「居住者」とは、中国国内に住所を有している個人及び中国国内に住所を有していないが、中国に1年間に183日を超えて居住している個人のことを指す。

「非居住者」とは、住所はないが中国に滞在期間183日以下居住している個人、及び中国国内に住所がなく居住もしていない個人のことを指す。日本人駐在員は、通常は、中国国内に住所がないと判定される。

「中国国内源泉所得」と「中国国外源泉所得」とは、中国国内に「所得の源泉」が有るか否かの違いから生じ、所得の支払地によるのではなく、所得の源泉地がどこかによる区分である。ただし、支払地点が中国国内にあるか否かに関わらず、以下の場合には、中国国内源泉所得と認識する。

- ・ 就任、雇用、契約履行等のために中国国内で労務を提供することにより取得した所得
- ・ 財産を賃借人に賃貸して中国国内で使用させることにより取得した所得
- ・ 中国国内の建築物、土地所有権等の財産を譲渡し、又は中国国内においてその他の財産を譲渡し取得した所得
- ・ ライセンスの中国国内における使用を許諾することにより取得した所得
- ・ 中国国内の会社、その他の経済組織又は個人から取得した利子、配当等

なお、中国に1日も居住していない個人でも、非居住者に該当する。つまり、中国国内の機構・場所から支払われた報酬であれば、課税される場合がある。特に、中国国内企業の役員等に該当する場合、中国国内企業から支払われた役員報酬、役員賞与、ストックオプション等は、中国に行かなくても課税されるため注意する必要がある。

(2) 日中租税条約における短期滞在者免税

中国に住所はないが、1納税年度内において中国に連続して或いは累計で90日を超えない非居住者（日本の非居住者の場合、日中租税条約により183日以下）は、その中国源泉所得を中国外の雇用者が支払い、かつ当該雇用者の中国内の機構、場所に負担させない部分は個人所得税の課税が免除される。

日中租税条約に規定されている短期滞在者の免税規定は以下の通りである。

- ① 暦年の滞在期間が183日を超えないこと
- ② 報酬が国外の雇用主から支払われていること
- ③ 報酬を国内の恒久的施設（PE）が負担していないこと

出張者の活動が恒久的施設（PE）として認定された場合は、その給与は当該恒久的施設が負担しているものとされ、上述の短期滞在者の免税条件③を充足せず、中国にて給与全額を対象に日割課税されることとなる。

即ち、日本本社が出張者PE課税認定を受けた場合、そのPEのために中国で勤務する出張者の給与はPEが負担するものとなるため、この「短期滞在者」規定の適用はなくなる。たとえ、183日以下の滞在であっても、非居住者として中国に滞在した日数分の課税を受けることになる。

なお、PE 認定に関しては、「日中租税条約」の第 5 条で詳細を記載している。例えば、建築工事現場又は建設、組立工事もしくは据付工事もしくはこれらに関連する監督活動は、6 ヶ月を超える期間存続する場合、PE とする（第 5 条の 3）。また、日本の企業が中国国内において職員等を通じてコンサルタントの役務を提供する場合には、このような活動が単一のプロジェクト又は複数の関連プロジェクトについて 12 ヶ月の間に 6 ヶ月を超える期間行なわれる場合、その企業が中国国内に PE があると認定する（第 5 条の 5）。

一方、企業の研修生、インターンシップ等教育や特別な技術を受けるために、中国国内で生活維持や教育を受けるために受けた報酬に関しては、PE があったとしても、免税が可能とする。それに加えて、学生や講師等が公認の教育機関より受けた教育研究目的の報酬も、滞在期間が 3 年を超えない範囲で免税とする。

(3) 課税範囲

個人所得税の課税対象は、個人が取得する課税所得である。現金、現物、有価証券等の収入を含む。個人所得税は、総合課税と分離課税の結合方式を採用して課税する。

居住者の賃金・給与所得、労務報酬所得、原稿料所得、ライセンス使用所得の 4 種類の所得には総合課税制度が適用される（図表 12-6 参照）。総合所得は納税年度における各所得の金額を合計して所得税額を計算する。雇用主は月ごとに源泉徴収し、従業員は年度の確定申告を行う。

非居住者は、総合所得として所得税額を計算せず、給与・賃金所得は月ごとに所得税額を計算する。雇用主は月ごとに源泉徴収し、年度の確定申告を行わない。

図表 12-6 個人所得税の課税範囲

所得種類		税率
(1)	賃金、給与所得	総合課税
(2)	役務報酬所得	
(3)	原稿料所得	
(4)	ライセンス使用所得	
(5)	経営所得	分類課税
(6)	利子、配当、利益分配	
(7)	財産賃貸所得	
(8)	財産譲渡所得	
(9)	一時所得	

図表 12-7 非居住者（外国人）賃金・給与所得に係る月次税率表

等級	月次課税所得額 (人民元)	税率 (%)	速算控除額 (人民元)
1	3,000 以下	3	0
2	3,000 超、12,000 以下	10	210

3	12,000 超、25,000 以下	20	1,410
4	25,000 超、35,000 以下	25	2,660
5	35,000 超、55,000 以下	30	4,410
6	55,000 超、80,000 以下	35	7,160
7	80,000 超	45	15,160

(4) 賃金・給与等源泉徴収所得の納税額の計算

源泉徴収義務者は、月次で税額計算し、個人所得税を源泉徴収する。非居住者の場合は年度確定申告を行わない。

計算式は以下の通りである。(月次で計算するため、特に記載していない場合は当月の賃金や日数とする)

① 非居住者で居住期間が 90 日以下の場合

国内源泉所得＝国内外収入額×国内支払われた賃金の割合×国内勤務日数の割合
 国内支払われた賃金の割合＝国内で支払われた賃金額÷国内外で支払われた賃金総額（以下同じ）
 国内勤務日数の割合＝国内勤務日数÷西暦日数（以下同じ）

② 非居住者で居住期間が 90 日を超えて 183 日以下の場合

国内源泉所得＝国内外収入額×国内勤務日数の割合

③ 居住者で居住期間が 183 日を超える年度が連続 6 年未満の場合

国内源泉所得＝国内外収入額×（1-国外支払われた賃金の割合×国外勤務日数の割合）
 国外支払われた賃金の割合、国外勤務日数の割合は国内の場合の計算方法が同じである。

④ 居住者で居住期間が 183 日を超える年度が連続 6 年以上の場合、又は居住者で住所ある場合。

国内外全ての源泉所得が課税される。

なお、上記 4 種類の場合における共通の計算方法について、以下記載する。

国内勤務日数は、国内で出勤した日数以外にも、国内勤務期間中に享受する国内外の有給休暇、個人休暇、受けた教育訓練の日数が含まれる。国内で滞在する時間が 24 時間を満たない日付に関しては半日とカウントする。

非居住者が複数月にわたる賞与やストックオプション等を受領した際に、中国国内での勤務日数の割合で中国国内源泉所得を特定し、月額給与に加算せず、6 ヶ月に案分し、月次で源泉徴収を行う。

また、給与や賞与等の報酬に対する控除が行われる。計算方法は以下の通りである。

月次源泉徴収課税所得＝月次所得－月次基本控除（5,000 元）－法律で規定されるその他の控除
 月次源泉徴収税額＝月次源泉徴収課税所得×税率－速算控除額（※税率は図表 12-7 参照）

法律で規定されるその他の控除に関しては、2022 年 1 月から下記図表 12-8 の特別付加控除項目が適用される。

例えば会社が負担する社宅費用（住宅手当）は、従来非課税だったが、2022 年 1 月以降は社宅費用を給与に加算し、各都市の定める控除金額（例えば上海では 1 ヶ月 1,500 元）までしか控除できなくなる。

図表 12-8 外国からの派遣者の特別付加控除項目（現状 2027 年末まで適用）

- ① 子女教育支出（子女 1 人あたり月額 1,000 元まで）
- ② 継続教育支出（学歴教育月額 400 元、継続教育年額 3,600 元まで）
- ③ 高齢者扶養支出（月額 2,000 元まで）
- ④ 重大疾病医療支出（年額 80,000 元まで）
- ⑤ 住宅ローン利息（月額 1,000 元まで）
- ⑥ 住宅賃借料（月額 800～1,500 元まで）

5. 関税

中国の関税は、従価税、従量税及び両者を併用する複合税からなる。なお、関税価格は、取引価格をもとに税関により決定され、輸入品が着岸するまでの輸送費、その他の費用、保険費を含む。また、取引価格が確定できない場合は、税関により、同様商品の取引価格や類似商品の取引価格、国内販売価格からの差引、価格計算（コスト＋利潤＋費用＋輸送費＋保険費）又はその他の合理的方法に準じて確定される。

国務院関税税則委員会は毎年、従量税と複合税を適用する商品リストを公布する。中国の輸入関税は「最恵国税率」、「暫定税率」、「協定税率」、「特惠税率」、「普通税率」、「関税割当」に分類される。現在、中国の輸出関税は主に従価税が取られており、従価税の課税基準は、輸出品の関税価格であり、以下の通り計算される。

$$\cdot \text{輸出品関税税額} = \text{関税価格} \times \text{関税率}$$

ひとくちメモ 8：最近の輸入に係る税務調査の動向

関税を徴収する中国税関の税務調査の最近の傾向として、全国で収集した通関申告データに基づき、輸入貨物申告価格に対する調査案件が増加している。故意に輸入申告価格を低くして輸入関税を過少納付する行為がないかが税関の価格審査の重点の一つになっている。

一方、企業所得税等を徴収する税務局は、企業が関係会社等からの輸入の仕入価格を高くし、利益を故意に低くすることで、課税所得を意図的に低減し、企業所得税を過少納付していないかが、税務調査の重点の一つになっている。

以上のことから、同じ税務当局でも輸入価格を意図的に低く抑えていないかを調査する税関と、意図的に輸入価格を高くしていないかを調査する税務局とでは、調査の視点が異なっている。

この背景のもとで、2022年5月に深圳市の税務局と税関は「関連輸入貨物移転価格協同管理に関する通告」（以下は「通告」）を公布し、率先して政府部門を跨ぐ協力体制を創出し、海外関連者仕入に関わる輸入価格の移転価格協同管理制度を正式に実施することとなった。当該制度の実施により、長年にわたり企業が悩んできた関連取引の輸入価格に対する税関と税務局間の二重認定及び二重課税問題を解決され、企業の移転価格管理がより確実なものとなると期待されている。これは中国的にも世界的にも画期的な取り組みだと高く評価されている。

通告によると、税務局と税関の申請条件を満たした企業は、税務局と税関に同時に申請表を提出し、評価協議を経て、企業と税務局と税関による3者間の覚書を締結・執行する形で、税務局と税関による企業の関連企業取引輸入価格に対する協同管理審査結果の整合性を図っている。

実際に、当該制度を制定する前に、税関と税務局による価格の二重認定及び二重課税を受けていたある外商投資企業は、深圳税関と税務局と関連企業輸入取引価格に関する協同管理協議を実施し、最終的に2022年5月に合意達成したため、中国全国初の事例となった。

上述の税務局と税関の移転価格協議の試行事例の成功に伴い、今後中国深圳地区で他の企業も関連の制度を利用する事が期待されており、ひいては将来的に中国全土の他の地域でも制度の試行と運用が行われ、より多くの納税者が恩恵を受けられると期待されている。

6. 環境保護税

近年の環境保護に対する意識の高まりを受け、中国政府は、2018年1月1日から環境保護税を導入し、汚染物（大気や水の汚染物質、ごみ、騒音）を出している企業に対し、排出量に応じて税金を課すこととした。

納税義務は汚染物を排出した日に発生し、税額は月ごとに計算され、四半期ごとに納税することとなったが、農業における生産活動から排出される汚染物質や自動車、機関車、船舶及び航空機等から排出される汚染物質、国や地方自治体の規制による排出基準を超えない都市部の下水処理及び廃棄物処理場から排出される汚染物質、国や地方自治体の環境保護基準に沿って納税者が利用する固形廃棄物から排出される汚染物質等については、今のところ課税はされていない。

環境保護税法では、大気汚染物及び水質汚染物の具体的な税額については、環境保護税税目税額表に記載される税額の範囲内で各地の現状に基づき確定することと規定されている。ただし、固形廃棄物について範囲はなく、全国統一の税額となっている。大気汚染物と水質汚染物の税額（単位あたり）の範囲は以下の通りである。

- ・大気汚染物 = 1.2元～12元/汚染当量
- ・水質汚染物 = 1.4元～14元/汚染当量

なお、汚染当量とは、汚染物質の排出量を汚染当量値（当量値表に記載された課税される汚染物の物質ごとの固有単位）で割って算出するものである。

固体廃棄物の課税は、固体廃棄物の排出量（発生量から固体廃棄物の貯蔵量や利用量等を引いたもの）に基づくものとするが、納税者が固体廃棄物を違法に処理、又は虚偽の納税申告を行ったことがある場合、当期の固体廃棄物の発生量を固体廃棄物の排出量として課税する。

また、大気汚染物や水質汚染物についても、原則として汚染物の排出量に基づき課税するが、納税者が汚染物自動計測装置を取り付けていない場合、汚染物質自動測定装置と環境保護当局の監視装置とのネットワーク接続を怠った場合、汚染物質自動測定装置を破壊、恣意的に移動もしくは変更した場合、計測された数値を偽造した場合、課税対象汚染物質を違法に排出した場合、又は虚偽の納税申告を行った場合は、当期の大気汚染物及び水質汚染物の発生量を大気汚染物及び水質汚染物の排出量とするため、違法行為や虚偽の納税申告を行うと課税対象が増加する点に留意が必要である。

7. 移転価格税制

移転価格税制とは、関係会社との取引の場合に実際取引価格が経済的に独立した企業間価格と異なる価格等で取引されることにより、例えば中国子会社に計上されるべき課税所得が海外に移転しているとみなされる場合に適用される税制である。中国の移転価格税制は、諸外国における国際租税回避防止策と整合性のとれたものとなっており、「OECD 移転価格ガイドライン」の考え方に則している。なお、中国国家税务总局が公布した「移転価格税制に係る文書化制度に関する通達（2016 年 42 号公告）」に基づき、移転価格の文書化を行わなければならない。

8. 会計制度

(1) 会計法

中国企業会計制度の基本法である中国の「会計法」（2017 年主席令第 81 号）で規定されている主なポイントは以下の通りである。

図表 12-9 「会計法」の主なポイント

項目	内容
会計期間	毎年 1 月 1 日から 12 月 31 日と規定されている。
記帳通貨	人民元が原則と規定されている。例外として、選択した 1 種類の外国通貨により記帳することもできる。ただし、この場合でも報告通貨は人民元としなければならない。
使用言語	中国語が原則と規定されている。外商投資企業においては、1 種類の外国語を併用することができる。
会計関連資料の保管期間	2016 年の会計書類管理弁法の改正により、原始証憑・会計伝票・会計帳簿の保管期間は 15 年から 30 年へ延長された。なお、年度財務会計報告書は従来通り永久保存となっている。

(2) 中国における会計監査

中国では、会社の規模等に関わらず全ての会社は会計年度終了時に、財務会計報告書を作成し、中国の公認会計士の監査を受けなければならない（改正前会社法第 164 条、改正会社法第 208 条）とされている。

中国の会社は12月決算のため、通常は12月末に公認会計士が在庫の棚卸に立会い、現金等の実査をすることが多い。会社は1月から2月にかけて決算作業を行い、2月から4月にかけて会計監査を受けることになる。なお、会社の規模や状況にもよるが、期末監査をよりスムーズに進めるため、期末前の10～12月頃に期中監査を受けることもある。

(3) 中国の会計基準

中国の会計基準には、旧基準と言われる「企業会計制度」と、新基準と言われる「企業会計準則」が併存している。どちらの会計基準を選択するかは、地域や会社の規模等により異なる。主に日系企業で適用されている企業会計原則（新基準）と企業会計制度（旧基準）の際は次の通りである。

図表 12-10 旧基準と新基準の主な特徴

	新基準	旧基準
適用範囲	中国上場企業、一部の非上場金融機関、大型国有企業、及び一部の省・市の大中型企業に対し強制適用	今後段階的に適用不可となる可能性がある。
IFRS との関係	一部を除き、おおむね同等	異なる規定が多い
税効果	税効果会計の適用が必要	税効果会計の適用は任意
連結財務諸表	作成は任意	作成が必要

ひとくちメモ 9:

「日系の中国子会社での会計不正の報道を見聞きするようになりましたが、どのような事例が多いのでしょうか？」

企業グループ内で非中核部門と位置付けられ、現地に人材を十分に配置できずに、売上や利益目標達成の強いプレッシャーがかかる場合に発生している傾向にあります。また、新型コロナウイルスの影響により在宅勤務やリモートワーク等の働き方改革で企業の内部統制の不備が生じやすくなっており、不正をするチャンスが増えています。

連結決算ベースで重要性が比較的低い子会社に発生した不正でも、予想以上にインパクトが大きく、日本本社の決算発表の延期と連結決算の訂正に至る事例も発生しています。

会計不正の傾向としては、売上循環取引、販促費先送り、売上原価過少計上、仕掛品過大計上、滞留在庫評価逃れ、簿外債務、工事原価付替、減価償却の意図的停止、減価償却表改ざん等の事例が報告されており、種類としては経費に関する不正支出が一番多いと報告されています。

資産流用の傾向としては外部ベンダーや販売先と結託しプール資金の作出、外注費一部キックバック、商品券換金、原材料流用、コンサル費用・家賃流用があり、在庫を流用し棚卸差異表改ざん等の事例が報告されています。