

チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第11回 2019年3月

新個人所得税法の中国に住所を有していない個人に係る政策を明確化

本アラートの分析対象法規：

- 「非居住者個人及び住所を有していない居住者個人に係る個人所得税政策に関する公告」
(財政部 税務総局公告2019年第35号、以下「35号公告」)

2019年3月14日、財政部及び国家税務総局は共同して、新個人所得税法及び実施条例を徹底するため、「非居住者個人及び住所を有していない居住者個人に係る個人所得税政策に関する公告」(以下、「35号公告」)を公布し、非居住者個人及び住所を有していない居住者個人(以下、「住所を有していない個人」)に係る個人所得税政策を明らかにした。同公告は2019年1月1日より施行される。主な内容は下記の通りである。

- 所得の源泉の認定
- 住所を有していない個人の給与・賃金所得額の計算
- 住所を有していない個人の個人所得税額の計算
- 住所を有していない個人に関する租税条約の適用性
- 徴収管理規定

注目ポイント

一、住所を有していない個人の給与・賃金所得の認定及び税額計算方法

➤ 所得源泉の認定及び所得額の計算

35号公告は、中国に住所を有していない個人が中国国内外で同時に職務を遂行する或いは国外でのみ職務を遂行する場合、国内を源泉とする給与・賃金は、国内勤務期間に帰属する給与・賃金に基づき確定すると規定している。国内勤務期間は国内勤務の実日数で計算し、国内滞在時間が24時間未満の場合は半日として計算して国内勤務日数を算出する。

なお、国内勤務日数には個人が国内で実際に出勤した日数、並びに国内勤務期間において国内外で享受した法定休日、任意休日、教育訓練日数が含まれる。

給与・賃金の所得額計算は、住所を有していない個人の各職位並びに1納税年度内の国内累計居住日数を基準にして下記の計算式を適用して行う。

- 非高級管理職で国内累計居住日数が90日超えない場合

$$\begin{array}{ccccccc} & & & \text{当月国内か} & & \text{当月給与・賃金の帰} & \\ & & & \text{ら支払われた} & & \text{属勤務期間における} & \\ \text{当月給与・賃金} & = & \text{当月国内} & \times & \text{給与・賃金} & \times & \text{国内勤務日数} \\ & & \text{外給与・賃} & & & & \\ & & \text{金総額} & & \text{当月国内外} & & \text{当月給与・賃金} \\ & & & & \text{給与・賃金} & & \text{の帰属勤務期間} \\ & & & & \text{総額} & & \text{の日数（西暦）} \end{array}$$

- 高級管理職で国内累計居住日数が90日超えない場合

$$\text{当月給与・賃金所得額} = \text{当月国内から支払われた或は負担された給与・賃金所得}$$

- 非高級管理職で国内累計居住日数が90日超え、かつ183日未満の場合

$$\begin{array}{ccccccc} & & & \text{当月給与・賃金の帰属勤} & & & \\ & & & \text{務期間における国内勤務} & & & \\ \text{当月給与・} & = & \text{当月国内外} & \times & \text{日数} & & \\ \text{賃金所得額} & & \text{給与・賃金総} & & & & \\ & & \text{額} & & & & \\ & & & & \text{当月給与・賃金の帰} & & \\ & & & & \text{属勤務期間の日数} & & \\ & & & & \text{（西暦）} & & \end{array}$$

- 高級管理職で国内累計居住日数が90日超え、かつ183日未満、若しくは高級管理職及び非高級管理職で国内累計居住日数が183日を超え、6年未満の場合

$$\begin{array}{ccccccc} & & & \text{当月給与・賃金} & & & \\ & & & \text{の帰属勤務期} & & & \\ & & & \text{間における国外} & & & \\ & & & \text{勤務日数} & & & \\ \text{当月給与・} & = & \text{当月国} & \times \left\{ 1 - \frac{\text{当月国外から} \times \frac{\text{当月給与・賃金の帰属勤務期間の日数（西暦）}}{\text{当月給与・賃金の帰属勤務期間の日数（西暦）}} \right\} \\ \text{賃金所得額} & & \text{内外給} & & \text{支払われた給} & & \\ & & \text{与・賃} & & \text{与・賃金額} & & \\ & & \text{金総額} & & & & \\ & & & & \text{当月国内外} & & \\ & & & & \text{給与・賃金総} & & \\ & & & & \text{額} & & \end{array}$$

- 高級管理職及び非高級管理職の国内累計居住日数が1年間に183日を満了、かつ連続して6年を経過した場合は、7年目の年度より国内外の給与・賃金の総額が個人所得税の対象となる（ただし、連続して6年ながら任意の年度において1回に30日を超えて出国した場合を除く）。

➤ 税額の計算

居住者の場合

年度総合所得納付税額 = (年度給与・賃金所得額 + 年度労務報酬所得額 + 年度原稿料所得額 + 年度特許権使用料所得額 - 費用控除額 - 特別控除額 - 特別付加控除額¹ - その他法定控除額) × 適用税率 - 速算控除額

非居住者の場合

毎月の給与・賃金所得に対する所得額を算出し、法定控除額を減算して月次納税に換算された総合所得税率表（添付へご参照ください）を適用して納付税額を算出される。

二、複数月に1回の賞与またはストックオプションの所得源泉の認定及び税額計算

➤ 所得の源泉の認定と所得額の計算

中国国内源泉の複数月に1回の賞与或はストックオプション所得額 = 複数月に1回の賞与或はストックオプション所得額 × 複数月に1回の賞与或はストックオプションの勤務期間における国内勤務日数 / 勤務期間の日数（西暦）

➤ 税額の計算

非居住者は、複数月に1回の賞与及びストックオプション所得を取得した際に、国内源泉所得額を算定して下記とおりに納付税額を算出する。

- 非居住者が複数月に1回の賞与を取得した際に、当月他の給与・賃金所得と合算せずに単独で所得額を算出し、下記の計算式を適用して税額を算出する。

当月の複数月に1回の賞与の納付税額 = [(複数月に1回の賞与の所得額 ÷ 6) × 適用税率 - 速算控除額] × 6

但し、非居住者個人は年に1回のみ当該税額計算方法を利用できる。

- 非居住者個人がストックオプション所得を取得した際に、該当月のその他の給与・賃金所得と合算を行わず、個々に所得額を算出し、下記の計算式を適用して税額を算出する。

当月ストックオプション所得の納付税額 = [(当年度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 - 当年度ストックオプション所得の納付完了税額

三、租税条約の適用

35号公告によると、住所を有していない個人は租税条約・協定の締結相手国や地域の居住者である場合、関連条件を満たす前提で租税条約が就労所得、個人的な役務及び営業利益に関する待遇を享受し、個人所得税が免除される。

¹ 外国籍個人が2022年1月1日以前、規定に基づき住宅補助金、子女教育費、語学研修料などの八つの補助金免税優遇を享受した場合、特別付加控除を享受できない。

高級管理職に支払った報酬は、就労所得、個人的な役務及び営業利益に関する租税条約待遇を享受する場合で、かつ下記いずれの状況が生じる時、高級管理職に対する給与・賃金所得額の特別算出方法を適用せず、非高級管理職に適用される方法をもって算出する。

- 個人に適用される租税条約に役員報酬に関する条項が存在しない。
- 或は董事費条項が付帯しているが当該個人が適用要件を満たしていない。

特許権使用料または技術サービス料

住所を有していない個人が特許権使用料または技術サービス料所得を取得した場合、租税条約に規定された所得額及び税率に基づき、納付税額を算出する。例えば、国内の税法に従って特許権使用料が20%税率を適用するが、中国と一部の国と締結した租税条約によると、10%税率を適用する。

四、徴収管理規定

➤ 住所を有していない個人の見込国内居住期間に関する規定

住所を有していない個人が1納税年度において初回申告を行う場合、契約書条項の記載に基づき、1納税年度における国内累計居住日数及び租税条約に規定された期間における国内滞在日数を見積り、納付税額を算出するが、実際の状況が見込状況と一致しない場合、下記のとおりに対処する。

見込状況	実際状況	対処方法
非居住者	居住者	期末後または出国前に確定申告を行う
居住者	非居住者	居住者個人の条件を満たさない日から期末後15日までに、主管税務機関に報告し、非居住者個人として納付税額を訂正する。税金の過納分は還付され、不足額を追納する。追徴税額に対し滞納税金を徴収しない。
国内累計居住日数が90日を超えない(或は租税条約の183日の規定を適用する)	国内累計居住日数が90日を超えた(或は租税条約の183日の規定を適用する)	満90日または183日の月度終了後の15日以内に主管税務機関に報告し、過去の各月の給与・賃金所得に対する納付税額を訂正した上、納付する。滞納税金は徴収されない。

- 住所を有していない個人の国内雇用者が国外関連者から支払われた給与・賃金所得を報告する義務

国内に勤務している住所を有していない個人の国内雇用者が支払うべき雇用期間の給与・賃金所得は、雇用者の国外関連者にその一部若しくは全額を支払われた場合、住所を有していない個人が自ら税額を申告・納付するか、或は国内雇用者に税金納付を委託できる。ただし、住所を有していない個人は国内雇用者に税金納付を委託していない場合、国内雇用者は関連する所得の支払当月が終了したのち、15日以内に主管税務機関に下記の関連情報を報告しなければならない。

- 住所を有していない個人の勤務アレンジメント
- 国外の支払状況
- 住所を有していない個人の連絡先など

KPMGの所見

35号公告は非居住者及び住所を有していない居住者を対象に、住所を有していない個人に関する一連の個人所得税政策を明確にした。旧個人所得税法の関連内容と比べて、下記の内容に注目する必要がある。

➤ 所得源泉の認定

新税法では、所得の源泉を認定する原則は一層国際規則に接近し、「先分後税（先にそれぞれに帰属すべき所得額を配分し、その後各国に納付すべき個人所得税を算出する）」という原則を基準にしていることから、住所を有していない個人の二重課税を回避させ、企業及び個人の租税負担を軽減した。

住所を有していない個人が消化した休日は国内勤務期間に帰属すべきかの確認は実務上一定の困難性が存する。今後、税務機関が個人の国内勤務日数の判定及び事後管理を強化する可能性も考えられる。

複数月に1回の賞与及びストックオプション所得

住所を有していない居住者及び非居住者の複数月に1回の賞与及びストックオプション所得に対し、帰属勤務期間における国内勤務日数と西暦日数の比率に基づいて国内源泉所得を按分する。旧税法では、個人が中国国内勤務日において取得した当月の賞与額に対して全額課税とし、個人の国内実際勤務日数の割合で税額を算出することはしない。新税法の所得源泉の認定方法は国際規則に倣って、より合理的になっている。なお、各国の所得源泉判断基準の不一致による二重課税のリスクも削減した。

35号公告では、住所を有していない個人の国内源泉の年間複数回の賞与及びストックオプション所得を確認する方法を明確にしたが、雇用関係中止時の一時補償金などの特別所得の国内源泉所得が個人の国内勤務日数と西暦日数の比率基準を適用できるかについては、依然として明確にはされていない。

➤ 住所を有していない個人の所得額及び税額の判断の合理化

個人所得税の計算は「先税後分（先に個人所得税を算出し、その後各国に帰属すべき税額を配分する）」から「先分後税（先にそれぞれに帰属すべき所得額を配分し、その後各国に納付すべき個人所得税を算出する）」に変更された。これにより、住所を有していない個人が給与・賃金の所得額を算出する際に先に国内源泉の所得額を按分したことから、適用される税率が軽減されることになる。

企業はこの変更に応じて住所を有していない個人の税額計算式をタイムリーに調整する必要がある。このため、既に2019年1月及び2月に納付税額計算の調整に関わる場合、35号公告の規定に従い即時に主管税務機関に税額の還付・追加納付を申告しなければならない。

➤ 住所を有していない個人の居住者身分変更に係る影響及び実務

35号公告に従い、住所を有していない個人の中国国内累計居住日数が変更した場合、主管税務機関に報告し、納付税額を訂正し、税金の追加納付または還付を申告しなければならない。ただし、主管税務機関に報告する手続き、税金の追加納付または還付のために提出する資料及びプロセスなどの具体的な実務課題について、さらに明確化が必要がある。

また、国内外で勤務を兼任する個人に対し、合理的な雇用及び費用コスト配分基準に基づき、国内における居住日数の最適化を図り、税負担を軽減させる。

➤ 国内雇用者の源泉徴収義務を軽減し、届出制度を利用して個人の税務コンプライアンスを強化

35号公告の公布に伴い、国税発【1999】年241号に規定された国内雇用者が国外関連者から支払われた従業員給与・賃金所得を源泉徴収する義務が廃止された。中国に出向して滞在する住所を有していない個人、特に企業による定額税額負担制度²が適用される個人並びに中国税金が雇用者に全額負担される個人に対しては、国内雇用者が被雇用者とコミュニケーションを行った上、中国に納付すべき源泉徴収税金を積極的に納付し、住所を有していない個人が中国税法に対する理解の欠如によるコンプライアンスリスクを回避させる。

なお、住所を有していない個人が国内雇用者に税金納付を委託していない場合においても、企業は情報開示義務を履行し、適時に主管税務機関に関連情報を申告しなければならない。

➤ 租税条約条項の適用

35号公告公布後も「非居住者納税者の租税条約待遇の享受に関する管理弁法」（国家税務総局2015年第60号公告、以下、「60号公告」）

² 定額税額負担制度とは、個人が負担する税額を一定額で固定し、これを超える税額は企業が負担する制度

は依然として有効である。そのため、法定要件を満たした住所を有していない個人が租税条約待遇を享受する場合には、60号公告に従い関連報告書及び資料を主管税務機関に提出しなければならない。

KPMGは今後も個人所得税改革の関連法令に注目し、随時に法令を解説し、皆様が個人所得税改革の最新動向及び税務最前線の情報について何時でもKPMGへお気軽にお問い合わせください。

添付：月度納税に換算された総合所得税率表

等級	月度課税所得額	税率（%）	速算扣除額
1	3,000 元まで	3	0
2	3,000 元超、12,000 元まで	10	210
3	12,000 元超、25,000 元まで	20	1,410
4	25,000 元超、35,000 元まで	25	2,660
5	35,000 元超、55,000 元まで	30	4,410
6	55,000 元超、80,000 元ま	35	7,160
7	80,000 元超	45	15,160



共に新たなパワーを呼び込み、
租税のルートも自ずから広がって行く。

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is prepared or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2019 KPMG Advisory (China) Limited, a wholly foreign owned enterprise in China and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

お問合せ先

中国全土



盧奕(Lu, Lewis)

KPMG中国
税務サービス統括パートナー
T: +86 (21) 2212 3421
E: lewis.lu@kpmg.com



Murray Sarelius

KPMG中国
個人サービス統括パートナー
T: +852 3927 5671
E: murray.sarelius@kpmg.com

華北地域



彭曉峰(Pang, Vincent)

KPMG中国 華北地域
税務サービス統括パートナー
T: +86 (10) 8508 7516
E: vincent.pang@kpmg.com



張曉(Zhang, Sheila)

KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (10) 8508 7507
E: sheila.zhang@kpmg.com



周博(Zhou, Vivian B)

KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (10) 8508 3360
E: v.zhou@kpmg.com

華東・華西地域



周波(Zhou, Michelle B)

KPMG中国
税務パートナー
T: +86 (21) 2212 3458
E: michelle.b.zhou@kpmg.com



王婷(Joyce, Wang)

KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (21) 2212 3387
E: joyce.t.wang@kpmg.com



肖鑫(Xiao, Robin)

KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (21) 2212 3273
E: robin.xiao@kpmg.com

華南地域



廖雅芸(Kelly, Liao)

KPMG中国
税務パートナー
T: +86 (20) 3813 8668
E: kelly.liao@kpmg.com



羅健瑩(Grace Luo)

KPMG中国
税務パートナー
T: +86 (20) 3813 8609
E: grace.luo@kpmg.com



盧山(Sophie, Lu)

KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (20) 3813 8236
E: ss.lu@kpmg.com



吳春芳(Fiona, Wu)

KPMG中国
税務ディレクター
T: +86 (20) 3813 8606
E: fiona.wu@kpmg.com

香港



Murray Sarelius

KPMG中国
個人サービス統括パートナー
T: +852 3927 5671
E: murray.sarelius@kpmg.com



霍寧思(Barbara, Forrest)

KPMG中国
税務パートナー
T: +852 2978 8941
E: barbara.forrest@kpmg.com



蕭維強(David, Siew)

KPMG中国
税務パートナー
T: +852 2143 8785
E: david.siew@kpmg.com



何沛霖(Gabriel, Ho)

KPMG中国
税務ディレクター
T: +852 3927 5570
E: gabriel.ho@kpmg.com



賴綺琪(Kate, Lai)

KPMG中国
税務ディレクター
T: +852 2978 8942
E: kate.lai@kpmg.com