

人事及び 税務速報

中国に住所のない個人の個人 所得税に係る新規定の公布

概要

財政部及び国家税务总局は2019年3月14日付で、「中国国内に住所のない個人の居住期間の判定基準に関する公告」(財政部 税務総局公告2019年第34号)(以下、「34号公告」といいます)及び「非居住者個人と住所の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」といいます)も2019年1月1日施行を公表した。これらは、新しい個人所得税法の下での、中国国内に住所のない個人の個人所得税の処理について規定したものである。

本速報では、34号公告及び35号公告の主な内容について解説する。

新規定の主な内容

34号公告

改正後の個人所得税法及び同実施条例に基づき、中国国内に住所のない個人¹は、中国での居住期間によって“居住者”²の判定が行われ、かつ課税される所得の範囲も異なる。当該個人の中国での居住期間が連續満6年に満たない場合、中国国外の組織または個人が支払う中国国外源泉所得は個人所得税を免除される。

34号公告では、中国国内に住所のない個人の居住期間の判定基準について、以下のとおり規定している。

1. 中国国内に住所のない個人が1納税年度に中国国内に累計で満183日居住し、その前の6年間において、中国国内に毎年満183日居住し、かついずれの年度においても1回で30日を超える出国がない場合、当該納税年度は中国国外源泉、国外源泉の所得について個人所得税を納付しなければならない。もしその前の6年間のいずれかの年度において、中国国内に満183日居住しなかったか、或いは1回で30日を超える出国があった場合、当該納税年度の中国国外源泉所得で、中国国外の組織または個人が支払うものは個人所得税を免除される。

“その前の6年間”とは、当該納税年度の1年前から6年前までの連続する6納税年度をいう。“その前の6年間”は、2019年度以降の年度について計算する

2. 中国国内に満24時間滞在する日は中国国内の居住日数に含め、24時間未満の日はこれに含めない。

¹ ここでいう“住所”とは、戸籍、家庭、経済的利益関係により、習慣的に居住する場所を指し、中国国外企業からの出向者等は通常、“中国国内に住所のない個人”に該当する。

² 中国国内に住所のない個人のうち、1納税年度内に中国国内に満183日居住する個人は“居住者”となる。

35号公告

35号公告では、中国国内に住所のない個人が取得する給与所得等に係る個人所得税の処理について詳細に規定している。具体的な内容は以下のとおりである。

1. 所得の源泉地

- 1) 居住者個人の税額の計算35号公告では、給与所得、数か月分の賞与及びストックオプション所得、董事、監事及び高級管理職の取得する報酬所得の源泉地について規定している。

所得	所得の源泉地
給与所得	中国国内の勤務期間に帰属する部分が中国国内源泉所得となる
数か月分の賞与 及びストックオプション所得	中国国内の勤務期間に帰属する部分が中国国内源泉所得となる
董事、監事及び高級管理職の取得する報酬所得	国内居住者企業の董事、監事及び高級管理職務を担う個人(以下、“高級管理者”と総称)が取得する、国内居住者企業が支払うか、または負担する董事費、監事費、給与或いはその他の類似報酬(以下、“高級管理者の報酬”と総称。数か月分の賞与及びストックオプション所得を含む)は、中国国内で職務を履行するか否かにかかわらず、中国国内源泉所得となる

- 2) 35号公告では、住所のない個人の給与所得に関する中国国内の勤務期間、勤務日数及び国内、国外の収入額の確定方法についても規定している。

- ▶ 中国国内の勤務期間は、個人の中国国内における勤務日数によって計算する。これには、中国国内での実際の勤務日及び中国国内の勤務期間における中国国内外での公休、個人の休暇、研修の日数が含まれる
- ▶ 中国国内、国外の組織で同時に職務を担い、或いは中国国外の組織でのみ職務を担う個人は、中国国内での滞在が24時間未満の日を半日として中国国内の勤務日数を計算する。すなわち、中国に入出国する日はそれぞれ半日とされる
- ▶ 中国国内、国外の組織で同時に職務を担い、或いは中国国内の組織でのみ職務を担う場合で、当期に中国国内、国外で勤務する場合、中国国内、国外の勤務日数が当期の総日数に占める割合に基づき、中国国内源泉、国外源泉の給与所得の収入額を確定する

- 3) 住所のない個人が数か月分の賞与及びストックオプション所得を取得した場合の所得の源泉地の確定方法は、以下のとおりである。

- ▶ 住所のない個人が中国国内で職務を履行または執行するときに受け取る数か月分の賞与またはストックオプション所得は、中国国外の勤務期間に帰属する部分を中国国外源泉の給与所得とする
- ▶ 住所のない個人が中国国内での職務の履行または執行を停止し、出国した後に受け取る数か月分の賞与またはストックオプション所得は、中国国内の勤務期間に帰属する部分を中国国内源泉の給与所得とする
- ▶ 数か月分の賞与またはストックオプション所得の中国国内源泉部分は、これらの所得が帰属する勤務期間における中国国内の勤務日数が当該期間の総日数に占める割合に基づいて計算する
- ▶ 住所のない個人が1か月内に取得する数か月分の賞与またはストックオプション所得に、異なる期間に帰属する複数の所得が含まれる場合、各所得の中国国内源泉部分を計算した後、それらを合算して当月の中国国内源泉の収入額を計算する

2. 住所のない個人の給与所得に係る収入額の計算方法

1) 住所のない個人が高級管理者でない場合、給与所得の収入額(課税所得額)は次のように計算する。

1納税年度における中国での居住期間	課税収入	当月の給与の収入額の計算公式
90日以下	中国国内の勤務期間に帰属する、国内雇用主が支払うか、負担する給与所得	公式一: 当月の給与の収入額 = 当月の国内外の給与総額 $\times (\text{当月の国内支払の給与金額} \div \text{当月の国内外の給与総額})$ $\times (\text{当月の給与の帰属する勤務期間における国内勤務日数} \div \text{当月の給与の帰属する勤務期間の日数})$
90日超183日未満	中国国内の勤務期間に帰属する給与所得	公式二: 当月の給与の収入額 = 当月の国内外の給与総額 $\times (\text{当月の給与の帰属する勤務期間における国内勤務日数} \div \text{当月の給与の帰属する勤務期間の日数})$
満183日以上(満183日居住の年度は連続満6年未満)	全ての給与所得(中国国外の勤務期間に帰属する、国外の組織または個人が支払う給与所得を除く)	公式三: 当月の給与の収入額 = 当月の国内外の給与総額 $\times [1 - (\text{当月の国外支払の給与金額} \div \text{当月の国内外の給与総額})]$ $\times (\text{当月の給与の帰属する勤務期間における国外勤務日数} \div \text{当月の給与の帰属する勤務期間の日数})]$
満183日居住の年度が連続満6年で、いずれの年度においても1回で30日を超える出国がない	国内、国外から取得する全ての給与所得	国内、国外から取得する全ての給与所得について個人所得税を計算し、納付する

2) 住所のない個人が高級管理者の場合、給与所得の収入額は次のように計算する。

1納税年度における中国での居住期間	課税収入	当月の給与の収入額の計算公式
90日以下	国内雇用主が支払うか、負担する給与所得	当月に国内で支払われた給与が当月の収入額となる
90日超183日未満	取得する給与所得(中国国外の勤務期間に帰属し、国内雇用主支払うか、負担しない部分を除く)	公式三: 当月の給与の収入額 = 当月の国内外の給与総額 $\times [1 - (\text{当月の国外支払の給与金額} \div \text{当月の国内外の給与総額})]$ $\times (\text{当月の給与の帰属する勤務期間における国外勤務日数} \div \text{当月の給与の帰属する勤務期間の日数})]$
満183日以上(満183日居住の年度は連続満6年未満)	全ての給与所得(中国国外の勤務期間に帰属し、国外の組織または個人が支払う給与所得を除く)	公式三: 当月の給与の収入額 = 当月の国内外の給与総額 $\times [1 - (\text{当月の国外支払の給与金額} \div \text{当月の国内外の給与総額})]$ $\times (\text{当月の給与の帰属する勤務期間における国外勤務日数} \div \text{当月の給与の帰属する勤務期間の日数})]$
満183日居住の年度が連続満6年で、いずれの年度においても1回で30日を超える出国がない	国内、国外から取得する全ての給与所得	国内、国外から取得する全ての給与所得について個人所得税を計算し、納付する

3. 住所のない個人の税額計算

1) 居住者個人の税額の計算

- ▶ 住所のない居住者個人が取得する総合所得(給与所得、役務報酬所得、原稿報酬所得及び使用料所得)は、年度ごとに個人所得税を計算する。源泉徴収義務者がいる場合、源泉徴収義務者は月ごと或いはその都度、税額を源泉徴収する。確定申告を行う必要がある場合、規定に従って確定申告を行う。年度総合所得の納税額の計算公式は以下のとおりである(公式四)

年度総合所得の納税額=(年度給与収入額+年度役務報酬収入額+年度原稿報酬収入額+年度使用料収入額-控除費用-特別控除-特別付加控除-法によるその他の控除)×適用税率-速算控除額

- ▶ 住所のない居住者個人が外国籍個人の場合、2021年までの経過期間において、給与所得の収入額を計算する際、改正前の規定に従って住宅手当、子女教育費、語学訓練費等の手当を控除した場合は、同時に特別付加控除の適用を受けることはできない

2) 非居住者個人の税額の計算

- ▶ 非居住者個人が当月に取得した給与所得は、規定に従って計算した当月の収入額から、税法の規定する控除費用を控除した後の残額を課税所得額とし、月度税率表(35号公告の添付)を適用して納税額を計算する
- ▶ 非居住者個人が1か月内に取得する数か月分の賞与は、単独で規定に従って当月の収入額を計算し、当月のその他の給与との合算はしない。それを6か月で割り、費用は控除せず、月度税率表を適用して納税額を計算する。各非居住者個人は、1年度内に1回のみこの計算方法を適用することができる。計算公式は以下のとおりである(公式五)

当月の数か月分の賞与に係る納税額=[(数か月分の賞与の収入額÷6)×適用税率-速算控除額]×6

- ▶ 非居住者個人が1か月内に取得するストックオプション所得は、単独で規定に従って当月の収入額を計算し、当月のその他の給与との合算はしない(1年度内のストックオプション所得は合算する)。それを6か月で割り、費用は控除せず、月度税率表を適用して納税額を計算する。計算公式は以下のとおりである(公式六)

当月のストックオプション所得に係る納税額=[(当年度内のストックオプション所得の合計額÷6)×適用税率-速算控除額]×6-当年度内のストックオプション所得に係る既納税額

4. 住所のない個人に対する租税条約の適用

中国が他国と締結している租税条約、香港、マカオと締結している租税協定(以下、“租税条約”)の居住者条項の規定により締約相手国の居住者となる個人(以下、“締約相手国の居住者個人”)は、租税条約及び財政部、税務総局の関連規定に従つて租税条約の適用を受けることができるが、租税条約を適用しないという選択もできる。

適用する条項	租税条約の規定	35号公告の関連規定
国外給与所得に係る取扱い		
給与所得条項	締約相手国の居住者個人が国外での勤務について取得する給与所得は、個人所得税を納付しなくてよい	<ul style="list-style-type: none">▶ 住所のない個人が締約相手国の居住者個人で、取得する給与所得について国外給与所得に係る租税条約の規定を適用できる場合、源泉徴収及び確定申告のとき(居住者個人)または所得を取得したとき(非居住者個人)に、それを適用できる(個人所得税を納付しなくてよい)▶ 給与の収入額の計算には、公式二の規定を適用する

適用する条項	租税条約の規定	35号公告の関連規定
		国内給与所得に係る取扱い
給与所得条項	租税条約の規定する期間における国内滞在日数が183日を超えない締約相手国の居住者個人が、国内での勤務について取得する給与所得は、国内の居住者でない雇用者またはこれに代わる者から支払われるもので、かつ雇用者の国内の恒久的施設によって負担されるものでない場合、個人所得税を納付しなくてよい	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 住所のない個人が締約相手国の居住者個人で、取得する給与所得について国内給与所得に係る租税条約の規定を適用できる場合、源泉徴収及び確定申告のとき(居住者個人)または所得を取得したとき(非居住者個人)に、それを適用できる(個人所得税を納付しなくてよい) ▶ 給与の収入額の計算には、公式一の規定を適用する
自由職業所得条項	締約相手国の居住者個人が取得する自由職業所得が租税条約の規定する条件を満たす場合、個人所得税を納付しなくてよい	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 住所のない個人が締約相手国の居住者個人で、取得する役務報酬所得について自由職業所得に係る租税条約の規定を適用できる場合、源泉徴収及び確定申告のとき(居住者個人)または所得を取得したとき(非居住者個人)に、それを適用できる(個人所得税を納付しなくてよい)
役員報酬条項	締約相手国の居住者個人が高級管理者であり、当該個人の取得する高級管理者の報酬について、租税条約の役員報酬条項の規定により、国内で個人所得税を課すことができる場合、給与所得或いは役務報酬所得の規定に従って個人所得税を納付しなければならない	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 締約相手国の居住者個人が中国国内企業の董事であるが、租税条約に役員報酬条項がない場合、当該個人の取得する高級管理者の報酬については、上記の“給与所得条項”及び“自由職業所得条項”或いは“事業所得条項”的関連規定に従うものとする ▶ 締約相手国の居住者個人が中国国内企業の高級管理職務を担っているが、董事ではなく、租税条約の役員報酬条項に企業の高級管理職を含む旨を明記していない場合、当該個人の取得する高級管理者の報酬については、上記の“給与所得条項”及び“自由職業所得条項”或いは“事業所得条項”的関連規定に従うものとする ▶ 締約相手国の居住者個人が中国国内企業の高級管理職務を担い、または董事であり、かつ租税条約の役員報酬条項が適用され、国内で個人所得税を課すことができる場合、2-2)の高級管理者の公式に従って個人所得税を計算する

5. 住所のない個人に対する徵稅管理

1) 国内居住期間の見積

- ▶ 住所のない個人が1納稅年度内に最初に申告する際、雇用契約の約定等の状況に基づき、1納稅年度内における中国国内での居住日数及び租税条約の規定する期間内における中国国内での滞在日数を見積もり、その見積に従って納稅額を計算する。実際の状況が見積と異なる場合は、以下の規定に従って処理する
 - a) 当初は非居住者個人になると判断したが、居住日数の延長により居住者個人の条件を満たすことになる場合、1納稅年度内において税額の計算方法は変更せず、年度終了後に居住者個人の規定に従って確定申告を行う。ただし、当該個人が当年度に出国し、年度内には再入国しないと見込まれる場合、出国前に確定申告を行うこともできる。
 - b) 当初は居住者個人になると判断したが、居住日数の短縮により居住者個人の条件を満たさなくなる場合、条件を満たさなくなる日から年度終了15日内に所轄税務機関に報告し、非居住者個人として改めて納稅額を計算して申告を行わなければならない。この場合、滞納金は課されない。還付が必要な場合は、規定に従って処理する。
 - c) 当初は1納稅年度内における国内居住日数は累計で90日を超えると見積もったが、実際には90日を超えた場合、或いは締約相手国の居住者個人について、租税条約の規定する期間における国内滞在日数は183日を超えると見積もったが、実際には183日を超えた場合、90日または183日に達した月の終了後15日以内に所轄税務機関に報告し、以前の月の給与所得について改めて納稅額を計算して、税額を追納しなければならない。この場合、滞納金は課されない。

2) 国内の雇用主による国外関連者の支払った給与所得の報告

- ▶ 住所のない個人が中国国内で職務を担い、勤務し、取得する中国国内源泉の給与所得について、国内の雇用主と国外の組織または個人の間に関連関係があり、本来は国内の雇用主が支払うべき給与所得の一部または全部を国外関連者が支払う場合、住所のない個人は自ら申告、納稅を行うことも、国内の雇用主に代理納稅を委託することもできる。住所のない個人が国内の雇用主に代理納稅を委託しない場合、国内の雇用主は所得の支払月の終了後15日以内に所轄税務機関に関連の情報を報告しなければならない。これには、国内の雇用主と国外関連者による住所のない個人の業務のアレンジメント、国外での支払状況及び住所のない個人の連絡方式等の情報が含まれる

6. 非居住者個人が2019年1月1日以降に取得した所得について、従来の規定により過大納付した税額は、法により還付を申請できる。35号公告の規定と関連する、以前に出された通達または条項は同時に廃止される。

EYのコメント

1. 新税法の下で、中国国内に住所のない個人は、中国での居住期間が連續満6年に満たない場合、中国国外の組織または個人が支払う中国国外源泉所得について、個人所得税を免除される。ここでいう“6年”は2019年から計算が開始され、2018年以前の年度は計算に含まれないため、2024年が最初の第6年となる。また、2019年以降、いずれかの年度において1回で30日を超える出国をするか、或いは累計の中国居住日数が183日未満の場合、6年の連續年数は改めて計算することになる。そのため、中国国内で勤務する外国籍個人は、より容易に国外源泉所得の免税条件を満たせるようになる。
2. 2019年以降の中国国内での居住日数の計算方法は従来と異なる。旧税法の下では、中国に入出国する日は国内居住日数に含まれるとされていたが、新税法の下では、国内滞在が24時間未満のため、国内居住日数には含まれない。よって、住所のない個人が居住者個人となるか否か、1回の出国日数が30日を超えるか否かを判断する際、留意する必要がある。
3. 住所のない個人が数か月分の賞与またはストックオプション所得を取得した場合、従来の規定では、中国で勤務する月数に基づき、課税所得額を計算するとされていた。新しい規定では、国内勤務日数が総勤務日数に占める割合によりこれを計算するため、より合理的と言える。

EYのコメント(続き)

4. 中国国外の職務を兼任する住所のない個人は、従来は日数、源泉地、支払者により税額を按分していたが、新税法の下では総合所得の概念が導入されたため、所得額を按分する方法に改められる。ただし、計算公式及び按分方式は基本的に同じである。
5. 住所のない個人は1納税年度内に最初に申告する際、契約の約定等の状況により、当年度に居住者個人となるか非居住者個人となるかを自ら判断した上で、それぞれに適用される計算方法により、毎月の個人所得税を計算する。非居住者個人として申告する場合、当年度内において計算方法を変更することはできないため、企業と納税者は毎年の年初に慎重に判断する必要がある。
6. 個人所得税の優遇政策の経過措置に関する財税[2018]164号では、居住者個人が取得する年1回性賞与及び上場会社から取得するストックオプション所得は、経過期間において引き続き優遇された方法を適用できるとのみ規定している。35号公告では、非居住者個人が取得する数か月分の賞与及びストックオプション所得の計算方法についても明らかにしている。企業は個人所得税を計算するときに、これらを区分しなければならない。

For further information, please contact EY's Individual income Tax Team in China:

香港
温志光
+852 2629 3876
paul.wen@hk.ey.com

张观媚
+852 2629 3286
ami-km.cheung@hk.ey.com

蔡智輝
+852 2629 3813
robin.choi@hk.ey.com

北京
糜懿全
+86 10 5815 3990
jason.mi@cn.ey.com

张伟伦
+86 10 5815 3301
william.cheung@cn.ey.com

卢彦
+86 10 5815 3856
Caroline.Lu@cn.ey.com

上海
俞志扬
+86 21 2228 2287
norman.yu@cn.ey.com

卜新华
+86 21 2228 3880
freeman.bu@cn.ey.com

唐绮韵
+86 21 2228 2658
+86 512 6763 3286
+86 25 5768 8630
shelley.tang@cn.ey.com

范汉明
+86 21 2228 2257
ben.fan@cn.ey.com

杭州
王铮
+86 571 8736 5000
amy.wang@cn.ey.com

天津
廖晶
+86 22 5819 4700
april.liao@cn.ey.com

深圳
彭绍龙
+86 755 2502 8160
sam.pang@cn.ey.com

广州
刘隽
+86 20 2881 2778
Shirley-J.Liu@cn.ey.com

澳门
周惠梅
+853 8506 1826
colla.chow@hk.ey.com

台北
刘惠斐
+886 2 2720 4000
heidi.liu@tw.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions |
Advisory

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2019 Ernst & Young, China
All Rights Reserved.
APAC no. 03008180
ED None

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

www.ey.com/china