

新型コロナ禍における中国個人所得税の留意事項

新型コロナウイルスの感染拡大に伴い、各国において防疫対策のため国境をまたぐ往来を制限する措置が続いており、中国国内の機構に勤務する者が一時的に日本に帰国したまま、中国に戻れないという状況がしばらく続いておりました。

中国では最近になり徐々に中国国内に長期間勤務する者などを優先的に中国国内の入国制限を緩和し、中国国内の駐在員が中国に戻り始めてきていますが、当年に日中双方における勤務が生じていた場合には、日中双方での個人所得税の課税関係に留意する必要があります。

ポイント

1. 日本滞在時の勤務が日本親会社の兼職に基づく日本親会社の業務である場合には、中国国外勤務と判断される。(ただし、事実認定の最終的判断は所轄税務当局次第)
2. 中国国外勤務があると判断された場合で、2020年の中国滞在日数が183日未満となる場合には納税者区分及び課税範囲が変更される。
3. 日本の所得税法では、どこで業務を行ったかで給与所得の源泉地が判断される。
4. 日本の滞在日数が183日超となった場合には、日中租税条約の短期滞在者免税規定は適用されず、日本国内勤務に対応する中国払い給与も課税対象となり確定申告による納税が必要。
5. 日中双方で同一の所得(給与)に対して所得税が課されている場合には、居住地国(中国)の個人所得税確定申告において外国税額控除による二重課税排除の適用可否を検討。

本文

1. 中国個人所得税の納税義務者及び課税範囲

中国では、2019年の税制改正により中国個人所得税法上の居住者・非居住者の区分はその年(暦年)における中国での滞在日数で区分され、中国滞在日数の区分に応じて課税範囲が定められている。

【中国における給与所得者の納税者区分と課税範囲】

一般社員(非高級管理職)	中国国内勤務		中国国外勤務(兼職がある場合)	
	中国国内払い	中国国外払い	中国国内払い	中国国外払い
非居住者(90日以内)	課税	非課税	非課税	非課税
非居住者(90日超183日未満)	課税	課税/非課税(注)	非課税	非課税
居住者(183日以上)	課税	課税	課税	非課税
居住者(連続6年超)	課税	課税	課税	課税

(注)日中租税条約の短期滞在者免税規定の適用を受けて非課税となる。

高級管理職	中国国内勤務		中国国外勤務(兼職がある場合)	
	中国国内払い	中国国外払い	中国国内払い	中国国外払い
非居住者(90日以内)	課税	非課税	課税	非課税
非居住者(90日超183日未満)	課税	課税/非課税(注)	課税	非課税
居住者(183日以上)	課税	課税	課税	非課税
居住者(連続6年超)	課税	課税	課税	課税

(注)日中租税条約の短期滞在者免税規定の適用を受けて非課税となる。

① 納税者区分における日数カウント

納税者義務者区分判定における滞在日数は、滞在時間が24時間未満の日は滞在日数に含まれず、出入国日は日数カウントされない。つまり、納税者区分判定における日数カウントでは原則として物理的に中国に居た日数でカウントする。

② 課税所得金額計算における日数カウント

一方で、課税所得金額計算における勤務日数は、1日に満たない日は0.5日として計算。(入国日0.5日、出国日は0.5日としてカウント)

なお、休日や余暇で出国する場合には、出国とはみなされないので注意が必要。

2. 日本の（個人）所得税の納税義務者及び課税範囲

一般的に中国現地法人に駐在する者は、中国にて1年以上滞在し勤務することが前提で日本を出国しており、日本出国日の翌日以降は日本の非居住者として取り扱われる。

【日本における給与所得者の納税者区分と課税範囲】

日本の課税区分 (役員以外)	中国国内勤務		国外(日本国内)勤務	
	中国国内払い	日本払い	中国国内払い	日本払い
非居住者(183日以内)	非課税	非課税	課税/非課税(注)	課税(源泉徴収)
非居住者(183日超)	非課税	非課税	課税(確定申告)	課税(源泉徴収)
居住者	課税(確定申告)	課税(源泉徴収)	課税(確定申告)	課税(源泉徴収)

(注)日中租税条約の短期滞在者免税規定の適用を受けて非課税となる。

非居住者が日本国内の勤務に基づく給与を得ている場合、当該給与は国内源泉所得として日本国でも所得税が課され、日本親会社から支払われている給与は、当該給与の支払者が20.42%で源泉徴収納税を行う。

また、中国現地法人から支払われている給与は、原則として自ら確定申告を行う必要があるが、暦年における日本の滞在日数が183日以内で、中国現地法人が支払う給与について、最終的に日本親会社や日本の支店等が費用負担をしていない場合には、日中租税条約の短期滞在者免税規定を適用し、中国現地法人から支払われる給与は免税とすることができる。

3. 新型コロナ禍で日本に一時入国後、中国現地に戻れない場合における課税取り扱い留意点

春節休暇で日本に一時的に入国されていた駐在員の方々の多くは、新型コロナの感染拡大に伴い、意図せず日本国内での滞在が長期化し、日本国内滞在中は日本親会社にて中国業務を遠隔で行い日本の業務も行っている場合や、中国現地に戻ることが出来ないため日本国内での滞在日数が183日を超えた場合には、日中双方での所得税課税が生じ取り扱いが複雑となるため留意が必要。

(1) 中国での課税取り扱い

① 中国からの出国として扱われるか？

中国の個人所得税における納税義務者区分の判定においては、原則として中国国内に物理的に滞在していたか否かで判断することになる。

一方で、中国の個人所得税の課税所得金額計算上、休日や余暇のための出国は出国扱いとならない。このため、新型コロナウイルスの感染拡大により各国の防疫措置として出入国制限がされていることにより中国に入国することが出来なかったとしても、日本親会社での職位がなく、日

本滞在中に中国現地法人の業務対応のみしている場合には、中国国内業務に従事していると判断される。(現地税務当局ヒアリングベースでの確認)

日本親会社でも職位を有し、日本に帰国中に当該職位に基づき日本の業務を行っている場合には、日本滞在中の日本国内での勤務は国外勤務をしているものとして取り扱われる。(上記1の中国国外勤務の枠内の取り扱い)

なお、実務上は国外勤務の実態があるか否かの最終判断は税務局側次第ともいえるため、中国側の所轄税務局の見解を事前に確認しておいた方が良い。(日本親会社での兼職証明や日本親会社での業務内容等の説明を求められる可能性がある。)

② 中国納税者区分の変更に伴う課税範囲の変更

年初の申告で選定した中国での納税者区分に変更が生じたことにより、課税所得範囲が変更した場合には、当初申告で居住者として申告していた者は、非居住者としての申告に修正が必要となる。

【中国滞在日数が183日未満となった場合の納税者区分変更と課税範囲の変更】

一般社員(非高級管理職)	中国国内勤務		中国国外勤務(兼職がある場合)	
	中国国内払い	中国国外払い	中国国内払い	中国国外払い
非居住者(90日以内)	課税	非課税	非課税	非課税
非居住者(90日超183日未満)	課税	課税/非課税(注)	非課税	非課税
居住者(183日以上)	課税	課税	課税	非課税

⇒赤枠部分の課税取り扱いが変更される。

高級管理職	中国国内勤務		中国国外勤務(兼職がある場合)	
	中国国内払い	中国国外払い	中国国内払い	中国国外払い
非居住者(90日以内)	課税	非課税	課税	非課税
非居住者(90日超183日未満)	課税	課税/非課税(注)	課税	非課税
居住者(183日以上)	課税	課税	課税	非課税

⇒赤枠部分の課税取り扱いが変更される。

なお、中国の非居住者で90日超183日未満の場合において日中租税条約の短期滞在者免税規定の適用は、相手国(日本)の居住者であることが前提となることから、当該短期滞在者免税規定の適用を受けることは現実には困難と考えられる。(日本では1年以上国外において就業することを前提で出国しており、日本では非居住者として取り扱われるため。)

(2) 日本での課税取り扱い

日本国内の滞在日数が183日超となった場合、日中租税条約に基づく短期滞在者免税規定は適用されず、日本国内で勤務した日数に対応する中国国内払い給与についても日本での課税が発生。

日本の所得税法上は、どこの業務を行ったかではなく、どこで業務を行ったかで所得の源泉地が判定される(所得税法第161条1項第12号イ)。

【日本の滞在日数が183日超となった場合における課税範囲の変更】

日本の課税区分	国外(日本国内)勤務	
	中国国内払い	日本払い
(役員以外)		
非居住者(183日以内)	課税/非課税(注)	課税(源泉徴収)
非居住者(183日超)	課税(確定申告)	課税(源泉徴収)

非居住者の国外で支払われる国内源泉所得（中国現地法人が支払う中国払い給与）は、翌年2月16日から3月15日の確定申告期限内に、又は当該期間前に出国をする場合には出国の前日までに自ら確定申告及び納税を行う必要がある。

(3) 二重課税の排除

中国居住者が、日本滞在中に日本での勤務により日本の所得税が課された場合には、中国・日本双方で同一の所得（給与）に対して双方の国の所得税が課されていることになるが、税制度上における国際的二重課税とは、両国の制度上の課税所得範囲のうち重複する部分がある場合に、当該重複する所得について両国で課税されている状態をいう。

一般的な中国駐在者を例にすると、中国滞在6年未満の中国居住者（高級管理職を除く）の中国及び日本の課税範囲は以下の通りである。

中国滞在6年未満の中国居住者（高級管理職を除く）の課税範囲

中国居住者	中国払い給与	日本払い給与	日本非居住者
中国国内勤務	①	②	日本国外勤務
中国国外勤務	③	④	日本国内勤務
中国課税対象 黄色部分	↑ 日中租税条約の適用		日本課税対象 斜線部分

(i) 中国国外での兼職がある場合

中国滞在6年未満の居住者で中国国外での兼職がある者について、中国国外での兼職が認められる場合、④の部分は中国個人所得税の課税対象から除外することができる。

一方、日本の非居住者について日本での勤務に基づき支払われる中国国内払い給与③は、日本での滞在日数が183日以内であれば、日中租税条約の適用を受けることで③の部分の課税は免税となる事から、結果として二重課税は生じないことになる。

(ii) 中国国外での兼職がない者

前述のとおり中国国外での兼職がない者は、中国国外において中国現地法人の業務にのみ従事している場合には国外勤務期間がないと判断され、中国払い給与及び日本払い給与全額が中国個人所得税の課税対象となる。（上記表の③及び④が①及び②とみなされる。）

一方、日本では日本滞在中の勤務に基づく給与は国内源泉所得となる事から、上記表の③及び④が課税対象とされ、日中租税条約の適用を受けることで④の部分についてのみの課税となる。

このため実質的に上記表の④の部分について日中双方で課税となるが、外国税額控除による二重課税の排除は居住地国においてのみ可能であり、居住地国である中国において外国税額控除の適用の可否を検討することになる。

中国税務当局側において上記表④の部分について中国国外源泉所得として認められる場合には外国税額控除による二重課税の排除が可能だが、そもそも中国国外での兼職がない者は中国国外勤務がないとみなして上記表④部分を中国側で課税としているため、上記表④の部分について国外源泉所得として外国税額控除の適用が可能か、所轄税務局に確認をしておいた方がよい。

4. 最後に

中国では個々の状況により課税の取扱いが異なり、また地域によりその判断が異なることもあるので、各人の給与支払い状況、中国及び日本での滞在日数及び勤務状況等を正確に把握し整理したうえで、納税義務者の区分見直し、課税対象範囲の見直し、国外勤務の認定、外国税額控除の適用可能性など事前に税務当局への確認が肝要といえる。

※ 中国及び日本の個人所得税課税について気になる点がございましたら、遠慮なく当社までご相談ください。

(終)

2021年12月27日 (一部改訂)

中国大野木会計グループ 安達友信

□ 中国拠点連絡先

北京・天津大野木マイツ諮詢有限公司

北京事務所: 電話+86-10-6590-9180

天津事務所: 電話+86-22-2330-1118

担当: 総経理 平出和弘 (HIRAIDE KAZUHIRO)

E-MAIL: hiraide@ohnogi-cpa.com

□ 日本拠点連絡先

大野木総合会計事務所

東京事務所: 電話+81-3-5532-1677

担当: 中国事業室 安達友信

(ADACHI TOMONOBU)

E-MAIL: adachi@ohnogi-cpa.co.jp

(注) 上記記載の取扱いは、記載時点で公表されている税法及び法令規則、国税庁が公表する各種通達等に基づきます。実際の適用にあたっては顧問税理士等に確認の上ご対応ください。