

第4章 税務・会計

概要

2023年末までの適用とされていた個人所得税上の外国籍人員に対する免税手当措置（住宅手当、言語訓練費、子女教育費）について、2027年末まで延長されることになった。免税手当措置の撤廃により外国籍人員の個人所得税額が大幅に増加すると見込まれるため、今回の延長を評価する声が多く聞かれた。また、新・印紙税法の施行に伴って一定条件下で海外企業も納税義務を負うことになったものの、日本の制度との違いもあって見直しを要望する声を引き続き大きい。その他にも移転価格税制、増値税、組織再編、PE（恒久的施設）等でも日系企業は多くの税務上の課題に直面しており、税務環境のさらなる改善が求められる。

税務

制度運用／税収管理面

税務および税法通達の実務上の運用にあたっては、税務当局の担当官によって解釈がなされることがある。このため、税務当局の運用には地域差があり、窓口担当者によって対応が異なるケースが発生している。また通達の公布に関しては、突発的に公布もしくは改定されることから対応への準備期間が十分でないケースも少なからず存在する。納税者の利便性をさらに高め、スムーズな産業振興を遂行するために、同様の税務問題について全国各地の税務当局が共通した見解を持った上で統一性のある運用を行うとともに、ルールの制定にあたってはある程度実務面まで配慮した細則と時間的猶予を確保するなど、納税者の対応に十分に配慮してもらいたい。

現状の税収管理の通達上、税務当局の課税判定に不服がある場合、納税者に対する救済措置として上級税務機関への不服申立、さらには中国人民法院への提訴を行うことができる。しかしながら、税務訴訟では納税者の主張が通りにくい状況にあり、公正な税務訴訟の運用と簡便な審査機能の拡充が求められる。

国家税務総局は、重点大手企業グループの管理を強化するため「千戸集団名簿管理弁法」を制定した。当該集団のリストに入った企業は、毎年要求に従って各種の電子財務データ（会計計算書類、報告書類含む）を提供しなければならない。税務局が開発したデータ収集ツール、あるいは税務局が制定したインターフェース規範に沿ってデータは当局のデバイスにダウンロードされて提出される。各企業の採用する財務ソフトとは異なるため、電子財務データの収集に莫大な作業量をもたらしている。

所得税（個人所得税・企業所得税）

個人所得税は2019年に大幅な法改正が実施され、外国籍人員の住宅手当、言語訓練費、子女教育費などに関する免税手当措置が3年の過渡期を経て2021年12月末を以て廃止されることが規定された。当該措置は2023年末まで継続適用できることが事後的に明確にされ、以降もさらなる延長を要望する声が多く聞かれていた。その後、2023年8月に財政部・国家税務総局より公告が出され、2027年末まで外国籍人員の免税措置が継続されることになった。2027年末までの延長を評価する声は多い。一方で今後も企業および個人の税金負担を軽減するため、当該措置の無期限延長が求められる。

また、外国籍人員の帰任に伴って中国における銀行の個人口座を閉鎖した場合、閉鎖後に申請した個人所得税の還付申請は却下される。この点、個人口座への還付に限定する形ではなく、個人所得税の源泉徴収を行う勤務先の銀行口座を使った還付ができると利便性が高まる。

企業所得税面では、非居住者の株主は日中租税条約に規定されている配当金に対する10%の源泉税率を享受するため、受益者(Beneficial Owner)の要件を満たす必要がある。中国の受益者判定に関する規則はOECDモデル租税条約と比較して厳格で適用範囲が狭く、中国子会社の経営活動への関与などを想定している。そのため、モデル条約に沿った規則への変更を求めたい。また当該源泉税率について、中国が香港やシンガポール等と締結している租税条約ではより低い税率が適用されており、税率の低減を検討してもらいたい。

移転価格税制

税務局による移転価格調査において、企業のビジネス展開、業界動向、地域性といった実態があまり認められずに課税目的の調査が展開されるケースがある。また実務上、追徴税額の計算にあたっては複数年の平均値を使った期間検証は原則として認められず、四分位レンジを使わずに比較対象企業の中央値を基準にして更正される。外的要因にも左右されるため、中国現地法人が一定利益を確保するよう単年毎に関連者間取引の移転価格を設定するのは難しい。

移転価格リスクを排除するため、日系企業が事前確認制度（APA）を申請する動きも継続的にみられる。しかし妥結まで長期間を要しており、申請対象年度内で合意できないケースも出ている。また、税務局によっては書面通知を積極的に行わずにAPA申請を受理したと確認するこ

とが難しいことがあり、結果として申請中においても調査を開始しようとする動きが散見される。二国間APAは両国間の権威ある当局同士の交渉であることに鑑み、窓口の一本化、もしくは国家税務総局による積極的かつ主体的な調整が求められる。

国際課税の管理強化（BEPS:税源浸食と利益移転）を受けて、中国現地法人が作成するローカルファイルに関して「バリューチェーン分析」を行うよう要求されている。親会社が作成するマスターファイルでも「研究開発活動の人員状況」など、OECDが定めたBEPSの行動計画には網羅されていない事項を記載することがルール化されている。移転価格コンプライアンスに関する過剰な情報提供について、OECDガイドラインに準拠したものに変更してもらいたい。

印紙税

従前の印紙税暫定条例に代わり、印紙税法が2022年7月に施行された。関連公告の中で、海外企業が中国国内企業と課税文書を作成する場合、中国国外で作成しても一定の取引については当該海外企業も納税義務を負うことが明示された。日本本社が中国現地法人や中国第三者と有形資産、無形資産、技術役務などの取引を行うことは多々あり、日本本社側で中国にて納税負担が生じることになる。日本では国外で作成された契約書等に印紙税が課されることはない。こうした状況を鑑みて、当該規定の見直しを要望する声が多く聞かれた。また海外企業の印紙税納付にあたって実施細則が出ておらず、税務局によっても見解が異なる。具体的な実務運用に関するガイドラインを発行するよう要望する。

増値税

増値税の優遇策として、条件を満たすと増値税控除留保額の還付が行われる。適時な増値税控除ができない場合、控除留保額の一括還付はキャッシュフロー上で企業にメリットをもたらす。しかし実際に還付申請したところ、問題点の指摘がなされないまま還付申請を取り消すよう税務局から連絡を受ける事例が出ている。ケースによっては申請を取り消さない場合は調査が実施される可能性があるとの話も受ける。

効率的な資金管理のため、グループ内でキャッシュプーリングを行うケースが増えている。しかし、銀行預金から受け取る利息とは異なり、グループファイナンスによる受取利息には増値税が課される。増値税の課税は費用増につながるため、効率的なキャッシュマネジメントを阻害するとの声が出ている。

ここ数年、デジタル対応の電子発票が推進されており、発票の発行が便利になったと評価する声が聞かれる。さらなる電子発票の促進のため、電子発票の発行・受領・保管が可能な共通プラットフォームシステムを税務局で構築してもらえると利便性が高まる。

その他

日系企業の中には事業の効率的な運営を図るために、グループ企業間での組織再編を検討する企業が増えている。具体的には、会社の分社化、持分譲渡、合併、傘型会社を利用した組織再編を検討するケースがある。特に地域を跨ぐ組織再編を進めるにあたっては実務面での行政手続の要件が不明瞭で手続も煩雑であり、再編がスムーズに進まない事象が発生している。課税繰延となる特殊税務処理の規定も存在するものの、適用可能なシナリオは限られている。被合併法人の傘下に中国法人が存在する間接持分譲渡を進めるにあたっては中国で課税が生じる可能性があり、確認を含めた対応に時間を要するケースが多い。

また、日本をはじめとする海外からの出張者に対して、PE認定を受けるケースが各地で発生している。日本から中国への長期出張者が役務提供を行うにあたり、連続的な活動を伴わないにもかかわらずPE認定を受け、みなし利益率を乗じた推定課税により源泉徴収される事例が出ている。また、日本本社の出張者経費を中国企業が立て替えた場合の実費精算についても、PEの疑義をかけられて精算がスムーズに進まないことがある。

クロスボーダーの貿易取引にて支払を行うに、支払前に契約書、インボイスまたは税関申告書を銀行に提出する必要がある。手続に工数がかかってしまうため、当該手続の撤廃や簡易化を検討してもらいたい。

会計

新会計準則と国際財務報告基準の関係

現行の新会計準則（以下、新準則）は2006年に公表され、2007年以降、すべての中国証券市場上場会社が新準則を採用している。新準則は、2006年当時の国際財務報告基準（以下、IFRS）を参考に作成された会計基準であり、IFRSの改正に伴い新準則本文は修正されていないものの、財政部の指導指針である「企業会計準則講解」等により実質的にアップデートされてきた。また、IFRSの改正が大きいものについて順次、新準則本文の追加、修正が行われており、2018年以降の新準則の主な改正として、2019年1月に、IFRS16号への対応として「企業会計準則第21号リース」が施行されている。

中国財政部による2010年の「中国企業会計基準のロードマップ」によれば、中国ではIFRSを直接採用（アドプション）せず、新準則にIFRSの内容を取り込むことにより同等性を維持するコンバージェンス（中国語原文では「趨同」）を採用している。経済大国である中国の会計基準がIFRSをどのようにコンバージェンスするかは、世界におけるIFRS統一の動きに大きな影響を与えらると思われており、その動向が注視されている。

中国における日系企業に与える影響

中国における日系企業の多くは中国では非上場企業であるため、従来、新準則の適用は強制されず、多くの日系企業は「旧企業会計準則」および「企業会計制度」（両基準を合わせて、以下、旧準則）を採用してきた。しかし、近年、各地財政当局の指導により、非上場の大中規模企業に対しても新準則の適用が強制されている地域が増えており、日系企業においても新準則を採用している会社が増えている。今後も順次新準則の強制適用の動きが全国範囲に及ぶことが予想される。

さらに、2015年2月に財政部より発表された「財会2015.3号」では、旧準則適用企業が準拠していた「旧企業会計準則」が全て廃止された（旧準則体系中の「企業会計制度」は残存）。同通達は、元々2つの会計準則が運用されている状況を是正するためのもので、早晩「企業会計制度」も廃止される可能性がある。財政部も新準則の適用を推奨しており、旧準則を採用している日系企業も新準則の適用が強制されると予想される。なお、新準則の適用が要求されているのは主に大中規模企業であり、小規模企業には簡便な会計処理が採用されている新小企業会計準則の適用も認められている。

新準則と旧準則における重要な相違点は、(1)旧準則では連結財務諸表の作成は強制されていないが、新準則では子会社があれば連結財務諸表の作成が強制される、(2)旧準則では税効果会計は任意適用であったが、新準則では強制される、(3)旧準則では金融商品会計はなかったが、新準則ではIFRSとほぼ同様の金融商品会計が採用されている、(4)旧準則では曖昧であった減損会計について、新準則では明確に定められている、(5)旧準則に比べ新準則では財務諸表および注記の記載内容が著しく増加し、実務担当者の負担が増えることになる。

また、中国企業会計制度の特徴として、近年グローバルでIFRSへの移行が検討されている中、現状、中国では12月決算しか認められていないことも改善が望まれる点として挙げられる。

<建議>

1. 税務

(1) 制度運用／税収管理

① 税収徴収管理上の混乱

税収徴収管理にて、重複した要求をなくして十分な納期も設定の上、納税者の負担を軽減してもらいたい。地域差や当局担当者による解釈の差異をなくし、法規の解釈に混乱が生じないような対応を引き続き要望する。

② 重点企業グループに対する管理強化

重点企業グループの管理強化のため、税務局は「千戸集団」を設定した上で各種の財務・税務

データの提供を求める。とりわけ電子データの収集および提出は企業に莫大な作業量をもたらしており、要求の取り消しを要望する。

(2) 所得税（個人所得税・企業所得税）

③ 外国籍人員に対する免税措置の恒久化

外国籍人員が適用可能な免税措置（住宅手当、言語訓練費、子女教育費）が2023年末に廃止されることになっていたが、2023年8月に公告が出されて2027年末まで継続されることになった。当該措置が廃止されると外国籍人員の個人所得税が大幅増になることが見込まれるため、今回の再延長に関する公告は評価される。税負担を今後も増やさないためにも、当該措置の無期限延期を要望する。

④ 帰任後の個人所得税還付

帰任に伴い個人の銀行口座を閉鎖した場合、閉鎖後に申請した個人所得税の還付申請が却下される。源泉徴収を行う所属企業の銀行口座を使った還付ができるよう改善をお願いしたい。

⑤ 租税条約の適用にかかわる受益者条件

日中租税条約に規定されている源泉税率を享受する資格を得るため、非居住者の株主は受益者要件を満たす必要がある。中国の規則はOECDモデル租税条約と比較して厳格で適用範囲が狭いため、モデル条約に沿った規定への変更を求めたい。

⑥ 租税条約における源泉税率

日中租税条約における配当所得の企業所得税率は10%だが、これは中国が香港やシンガポール等と締結している租税条約と比して高い水準にあり軽減を要望する。

(3) 移転価格税制

⑦ 移転価格調査における税務局の姿勢

移転価格調査において、グローバル経済動向や企業のビジネス展開、地域性といった企業の実態があまり認められず、課税ありきの姿勢で一方向的に調査が展開されているケースがある。企業側の主張も聞き入れた上での対応を要望する。

⑧ 日中APAの申請手続の停滞

二国APAの申請にあたり、長期間に渡る調整や審査が必要になる。その間、税務局による調査が停止されないケースもあり、税務局にて窓口を一本化した対応を行ってもらいたい。二国間相互協議についても納税者の長期にわたる不安定な状況を排除するため、円滑に機能するよう要望する。

(4) 印紙税

⑨ 印紙税法における海外企業への課税

新・印紙税法により、海外企業が一定の取引を

行くと海外企業側でも納税義務を負うことになった。日本では国外で作成された契約書等に印紙税が課税されることはなく、当該規定の見直しを希望する。また海外企業の納付にあたり明確な実施細則がなく、税務局によっても見解が異なる。具体的な実務運用に関するガイドラインを発行してもらいたい。

(5) 増値税

⑩ 留保額還付手続における実務運用

増値税控除留保額について条件を満たすと還付が行われるが、還付申請を実施したところ、税務局から問題点の指摘がなされないまま還付申請を取り消すよう連絡を受け、さらに申請を取り消さない場合は調査が実施される可能性があるとの話も受けた。還付申請ができない場合の理由説明など、制度利用を促す運用を要望する。

⑪ キャッシュプーリングにおける受取利息への課税

効率的な資金管理のためグループファイナンスを行うケースが増えているが、キャッシュプーリングでの受取利息に増値税が課されてしまう。銀行の預金利息同様に非課税になる取扱を検討してもらいたい。

⑫ 電子発票の促進

電子発票促進のため、電子発票の発行・受領・保管が可能な共通プラットフォームシステムを税務局で構築するよう検討を要望する。

(6) その他

⑬ 組織再編上の課税

グループ会社の組織再編を進めるにあたり、実務面にて行政手続の要件が不明瞭で手続も煩雑である。企業負担を軽減するために課税繰延となる特殊税務処理の適用条件がまだ不明確な部分がある。組織再編がスムーズに進められるよう関連規定および手続のさらなる明確化を要望する。

⑭ PE認定における課税

日本から中国への役務提供にかかわるPE（恒久的施設、Permanent Establishment）認定の基準が不明確であり、中国における連続的な活動を伴わないにもかかわらずPE認定を受け、対価支払にて源泉徴収が要求される事例が発生している。日本本社の出張者経費を中国企業が立て替えた場合の実費精算についてもスムーズに進まないことがあり、PE課税要否の判断における事実確認および納税申告手続を明確にされたい。

2. 会計

⑮ 企業の自主的判断での決算期設定

現在グローバルベースでIFRS（国際会計基準）への移行が検討されているなかで、連結決算

対応の観点より、現在の中国における12月決算のみではなく企業の自主的判断で決算期の設定を可能とする中国企業会計制度の柔軟な適用を要望する。

⑯ 新会計準則移行措置の統一とIFRSコンバージェンスの促進

新しい企業会計準則への移行措置が各地で異なっており、今後義務化するにあたり事前準備期間を考慮したうえで全国一律の対応を要望する。また、当該準則は2012年に欧州委員会によりIFRSと同等と認められたが、一部の処理において依然として差異が存在する。今後よりいっそうのコンバージェンスへの取り組みを要望する。