

日籍人员就工资薪金所得在中国缴纳个人所得税的若干问题

日本国籍保有者の給与報酬所得について中国で個人所得税を納付することの若干事項

随着中日两国经济交往的日益密切，在中国境内居住、就业的日籍人员不断增加，日籍人员普遍关心其个人收入（主要是工资薪金所得）如何在中国境内缴纳个人所得税问题。在此，律师根据中国现行的相关法律规定，结合实务操作经验，对此问题简要做出如下介绍。

日中両国の経済交流が日増しに頻繁になるにつれ、中国国内で居住し、就業する日本国籍保有者も増え続け、日本国籍保有者は皆、その個人の収入（主に給与報酬所得）を如何にして中国国内で個人所得税を納付するかという問題について関心を持っている。ここで、筆者は中国の現行の関係法律の規定に基づき、実務経験とあわせ、その問題について以下のとおり紹介する。

1. 日籍人员的纳税申报

1. 日本国籍保有者の納税申告

根据《个人所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（以下简称“《个人所得税法实施条例》”）、《关于在中国境内无住所的个人取得工资薪金所得纳税义务问题的通知》（国税发[1994]148号；以下简称“148号文”）以及《避免双重征税协定》等有关法律、法规，日籍人员就工资薪金所得，应根据不同情况，确定是否需要向中国税务机关缴纳个人所得税，具体说明如下：

「個人所得税法」、「中華人民共和國個人所得稅法實施條例」（以下「個人所得稅法實施條例」という）、「中国国内に住所のない個人の取得した給与報酬所得の納税義務に関する通知」（国税発[1994]148号。以下「148号文」という）及び「日中租税協定」等の関係法令によると、日本国籍保有者は、給与報酬所得について、異なる状況ごとに、中国税務機関に個人所得税を納付する必要があるか否かを確定することになるが、具体的には以下のとおりである。

居住年限	中国境内所得		中国境外所得	
	境内雇 主支付 (A)	境外雇 主支付 (B)	境内雇 主支付 (C)	境外雇 主支付 (D)
有住所 ¹	应税	应税	应税	应税
无住所，连续居住超过5年 ² ，从第6年起	应税	应税	应税	应税
无住所，居住满1年不满5年	应税	应税	应税 ³	免税

居住年数	中国国内所得		中国国外所得	
	国内雇 用者によ る支払い (A)	国外雇 用者によ る支払い (B)	国内雇 用者によ る支払い (C)	国外雇 用者によ る支払い (D)
住所がある ¹	課税	課税	課税	課税
住所はなく、連続する居住日数は5年 ² を超え、6年目から	課税	課税	課税	課税
住所はなく、居住日数は満1年以上、5年未満	課税	課税	課税 ³	免税

¹ 《个人所得税法实施条例》第2条规定，在中国境内有住所的个人，是指因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的个人，而所谓“习惯性居住”，通常理解为个人在一地完成工作任务、一事项或滞留一段时间后，必然要返回居住的场所。

¹ 「個人所得稅法實施條例」第2條の規定によると、中国国内に住所のある個人とは、戸籍、家庭、経済利益関係により中国国内に習慣的に居住する個人をいい、いわゆる「習慣的居住」とは、通常、個人が1箇所で業務任務、ある事項を完成させ又は一定期間滞在した後で、居住のため必ず戻ってくる場所と理解する。

² 《财政部、国家税务总局关于在华无住所的个人如何计算在华居住满五年问题的通知》（财税字[1995]98号）第1条规定：“个人在中国境内居住满五年，是指个人在中国境内连续居住满五年，即在连续五年中的每一纳税年度内均居住满一年。”

² 「中国に住所のない個人は中国での居住期間満5年をどのように計算するかについての財政部、国家税務総局による通知」（财税字[1995]98号）第1条では、「個人が中国国内での居住期間満5年とは、個人は連続した5年におけるそれぞれの納税年度にいずれも満1年居住することをいう」と定められている。

³ 此处所称“应税”，是指临时离境（根据《个人所得税法实施条例》第3条第2款的规定，临时离境是指在一个纳税年度中一次不超过30日或者多次累计不超过90日的离境）期间的工资薪金所得，仅就中国境内雇主支付的部分纳税。

³ ここでいう「課税」とは、一時的な出国（「個人所得稅法實施條例」第3條第2項の規定によると、一時的な出国とは、1納税年度中の1回につき30日を超えず又は複数回の累計日数が90日を超えない出国をいう）期間中の給与報酬所得について、中国国内の雇用者から支払われる部分についてだけ納税することをいう。

无住所，连续或累计居住满 183 日但不满 1 年	应税 ⁴	应税	免税	免税
无住所，连续或累计居住不满 183 日	应税	免税 ⁵	免税	免税

- ※ 日籍人员在中国境内机构担任董事或高层管理人员所取得董事费、工资薪金个人所得税缴纳，与上述表格确定的规则略有不同，对此，本文第 5 部分将予以详述。
- ※ 对日籍人员个人所得税的应纳税额，应根据《个人所得税法》、《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人执行税收协定和个人所得税法若干问题的通知》（国税发[2004]97 号）等法律、法规确定的税率、公式计算缴纳。

2. 日籍人员的个人所得税缴纳方式

根据《个人所得税法》、《个人所得税法实施条例》及《个人所得税自行纳税申报办法（试行）》（以下简称“《申报办法》”）第 2 条⁶的规定，日籍人员的个人所得税，应按照如下方式缴纳：

日籍人员的应税工资薪金所得支付机构	纳税方式
由境内雇主支付的	<ul style="list-style-type: none"> 境内雇主代扣代缴个人所得税。
由境外雇主支付（或取得应税工资薪金所得没有扣缴义务人）的	<ul style="list-style-type: none"> 日籍人员依照《申报办法》的相关规定自行申报缴纳 《申报办法》第 24 条规定，日籍人员可以委托有税务代理资质的中介机构或者他人代为办理纳税申报。

需要特别说明的是，取得的工资薪金所得是由境外雇主支付并且不是由中国境内雇主实际负担的日籍人员，根据 148 号文的有关规定：

- 如事先可预定在一个纳税年度中连续或累计居住超过 183 日的，应依照《个人所得税法》及有关规定按月纳税；
- 如事先不能预定在中国境内连续或累计居住超过 183 日的，可以待达到 183 日后的次月 7 日内，就其以前月份应纳的税款

⁴ 在中国境内取得的境内外雇主支付的工资薪金，经主管税务机关批准，可以只就由中国境内雇主支付的部分纳税。

⁴ 中国国内取得した国内外の雇用主から支払われる給与報酬について、主管税務機関の許可を受けた上で、中国国内の雇用主から支払われた部分についてだけ納税することができる。

⁵ 如果是境外雇主支付但由境内雇主负担的工资薪金，则应纳税。

⁵ 国外の雇用主から支払われたが、国内の雇用主が負担する給与報酬の場合、課税となる。

⁶ 《申报办法》第 2 条规定：“凡依据个人所得税法负有纳税义务的纳税人，有下列情形之一的，应当按照本办法的规定办理纳税申报：（一）年所得 12 万元以上的；（二）从中国境内两处或者两处以上取得工资、薪金所得的；（三）从中国境外取得所得的；（四）取得应税所得，没有扣缴义务人的；（五）国务院规定的其他情形。”

⁶ 「申告弁法」第 2 条では次のように定めている。「個人所得税法に照らし納税義務のある納税者が、次に掲げる状況のいずれかに適合する場合、本弁法の規定に基づき、納税申告を行うものとする。（一）年間の所得が 12 万元以上である。（二）中国国内の二箇所又は二箇所以上から給与、報酬取得を取得している。（三）中国国外から所得を取得している。（四）課税所得を取得し、源泉徴収義務者がいない。（五）国務院が定めるその他の状況。」

住所はなく、連続し又は累計する居住日数が満 183 日以上 1 年未満	課税 ⁴	課税	免税	免税
住所はなく、連続し又は累計する居住日数が 183 日未満	課税	免税 ⁵	免税	免税

- ※ 日本国籍保有者が中国国内で董事又は高級管理職者を務めて取得した董事費用、給与報酬の個人所得税の納付については、上表に確定した規則とは若干異なる。これについては、本文第 5 番目の部分にて詳細に説明する。
- ※ 日本国籍保有者の個人所得税の課税額は、「個人所得税法」、「中国国内に住所のない個人に対し租税協定及び個人所得税法を執行することの若干事項についての国家税務総局による通知」（国税発[2004]97 号）等の法令にて確定された税率、公式に基づき、計算し納付することになる。

2. 日本国籍保有者の個人所得税納税方式

「個人所得税法」、「個人所得税法实施条例」及び「個人所得税納税自己申告弁法（试行）」（以下「申告弁法」という）第 2 条⁶の規定によると、日本国籍保有者の個人所得税は、以下の方式に基づき納付することになる。

日本国籍保有者の課税給与報酬所得支払い機関	納税方式
国内の雇用主が支払う場合	<ul style="list-style-type: none"> 国内の雇用主が個人所得税を源泉徴収する。
国外の雇用主が支払う（又は取得した課税給与報酬所得に源泉徴収義務者がいない）場合	<ul style="list-style-type: none"> 日本国籍保有者が「申告弁法」の関係規定に照らして、納税を自己申告する。 「申告弁法」第 24 条では、日本国籍保有者は税務代理資格を有する仲介機関又は他人に納税申告の代理を依頼することができるかと定めている。

特に説明が必要なこととして、取得した給与報酬所得が国外の雇用主から支払われ、且つ中国国内の雇用主が実際に負担しているのではない日本国籍保有者については、148 号文の関係規定によると以下のとおりである。

- 1 納税年度中に連続し又は累計する居住日数が 183 日を超えることが事前に予測できる場合、「個人所得税法」及び関係規定に照らして、月ごとに納税する。

一并申报纳税。之后，应依照《个人所得税法》及有关规定按月纳税。

3. 日籍人员个人所得税自行申报纳税的申报地点

根据《申报办法》第 11 条第（二）项的规定，需要自行申报纳税的日籍人员因无中国户籍，自行申报纳税时，应向中国境内经常居住地主管税务机关申报。此处所称“经常居住地”，根据《申报办法》第 14 条的规定，是指纳税人离开户籍所在地最后连续居住一年以上的地方。

值得注意的是，《个人所得税自行纳税申报办法》并未对无“经常居住地”纳税人（在某地连续居住未满一年的）如何确定申报纳税地点的问题做出明确规定。对此，律师认为，应在日籍人员最长逗留地（可以是居住地，如宾馆；也可以是工作地，如日籍人员所在现地法人营业地等）税务部门申报纳税。另外，根据《申报办法》第 12 条的规定，一旦选择在一地申报纳税，之后不应任意改变申报纳税地点，如需变更须报原主管税务机关备案。

4. 日籍人员在中国期间出差补贴的个人所得税缴纳

对于出差补贴，根据《国家税务总局关于外籍个人取得有关补贴征免个人所得税执行问题的通知》（国税发〔1997〕54 号）第 3 条的规定：“对外籍个人按合理标准取得的境内、外出差补贴免征个人所得税，应由纳税人提供出差的交通费、住宿费凭证（复印件）或企业安排出差的有关计划，由主管税务机关确认免税。”但何为“合理标准”，相关法律法规并无明确规定，对此，根据律师经验，税务机关通常按照如下方式处理：

出差补贴实行实报实销的	根据相应凭证认定出差补贴，不涉及出差补贴是否符合“合理标准”的判断问题。
出差补贴不实行实报实销的	除非出差补贴畸高（是否属于“畸高”由主管税务机关结合收入、行业等因素进行判断），否则，通常会认定出差补贴符合“合理标准”。

5. 担任董事或高层管理职务的日籍人员工资薪金的个人所得税缴纳

根据 148 号文第 5 条的规定，担任中国境内企

- 中国国内に連続し又は累計して 183 日を超えて居住することが事前に予測できない場合、183 日に達した後の翌月 7 日までに、以前の月の課税額についてあわせて納税申告することができる。その後は、「個人所得税法」及び関係規定に照らして月ごとに納税を行うことになる。

3. 日本国籍保有者の個人所得税自己申告場所

「申告弁法」第 11 条第（二）項の規定によると、納税自己申告を行う必要のある日本国籍保有者に中国の戸籍がなく、独自に納税申告を行う場合、中国国内での經常居住地の主管稅務機關に申告を行うことになる。ここでいう「經常居住地」は、「申告弁法」第 14 条の規定によると、納税者が戸籍所在地を離れてから最後に 1 年以上連続して居住した場所をいう。

注意すべき点としては、「個人所得税納税自己申告弁法」は、「經常居住地」のない納税者（ある場所に連続して居住する日数が 1 年未満）について如何にして納税申告場所を確定するかについては明確に決めていない。この点について、筆者の認識では、日本国籍保有者の最長滞在期間の地（ホテルなどの居住先でも、日本国籍保有者の現地法人営業場所等の就業先でもよい）の稅務部門に納税を申告すべきだと思われる。また、「申告弁法」第 12 条の規定によると、ある場所で納税を申告することにした後は、納税申告場所を任意に変更してはならず、変更の必要がある場合には、原主管稅務機關に届出を行わなければならない。

4. 日本国籍保有者の中国滞在期間中の出張手当についての個人所得税納付

出張手当について、「外国籍個人が取得する手当の個人所得税免除についての国家稅務總局による通知」（国税発〔1997〕54 号）第 3 条では、「外国籍個人が合理的基準にて取得した国内、国外の出張手当について、個人所得税を免除する場合、納税者は、出張の交通費、宿泊費証憑（写し）又は企業が出張を手配したことの計画を提供し、主管稅務機關より免税を確認する。」と定められているが、何をもちて「合理的基準」とするのか、関係法令では明確には規定されておらず、この点について、筆者の経験に基づく、稅務機關は通常、以下の方式により取扱うと考えられる。

出張手当が発生額に応じて経費処理する場合	関係証憑に基づき出張手当を認定するので、出張手当が「合理的基準」に適合するかどうかといった判断は行われぬ。
出張手当が発生額に応じて経費処理しない場合	出張手当が高すぎない限り（「高すぎ」かどうかは、主管稅務機關が、収入、業種等の要素を勘案し判断する）、通常、出張手当は「合理的基準」に適合すると認定される。

5. 董事又は高級管理職を務める日本国籍保有者の給与報酬についての個人所得税納付

148 号文第 5 条の規定によると、中国国内の企業の

业董事⁷或高层管理职务、且在中国境内无住所的日籍人员，应按照下述规则缴纳个人所得税。又根据《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人计算缴纳个人所得税若干具体问题的通知》（国税函[1995]第125号）第3条的规定，所谓高层管理职务，是指公司正、副（总）经理、各职能总师、总监及其他类似公司管理层的职务。⁸

董事⁷又は高級管理職を務め、且つ中国国内に住所のない日本国籍保有者は、以下の規則に基づき個人所得税を納付しなければならない。また、「中国国内に住所のない個人の個人所得税計算納付の若干の具体的事項についての国家税務総局による通知」（国税函[1995]第125号）第3条の規定によると、いわゆる高級管理職とは、会社の正、副（総）經理、各職能の総師、總監及びその他類似する会社管理職の役職をいう。⁸

董事费或工资薪金由中国境内企业支付的	<ul style="list-style-type: none"> 自担任该中国境内企业董事或高层管理职务起，至解除上述职务止的期间，不论是否在中国境外履行职务，该日籍人员均应申报缴纳个人所得税。
董事费或工资薪金由中国境外企业支付	<ul style="list-style-type: none"> 日籍人员应根据本文第1部分确定的规则缴纳个人所得税。

董事費用又は給与報酬が中国国内企業から支払われる場合	<ul style="list-style-type: none"> 当該中国国内企業の董事又は高級管理職を務めてから、上述の役職が終了するまでの期間は、中国国外で職務を履行するかどうかにかかわらず、当該日本国籍保有者はいずれも個人所得税を申告し納付しなければならない。
董事費用又は給与報酬が中国国外企業から支払われる場合	<ul style="list-style-type: none"> 日本国籍保有者は、本文第1部分にて確定した規則に基づき個人所得税を納付しなければならない。

- ※ 在中国境内无住所的日籍人员担任中国境内企业的董事或高层管理人员，同时兼任中国境内、外的职务，其从中国境内、外收取的当月全部报酬不能合理地归属为境内或境外工作报酬的，应根据《关于在中国境内担任董事或高层管理职务无住所个人计算个人所得税适用公式的批复》（国税函[2007]946号）及有关规定，计算缴纳个人所得税。
- ※ 如果日籍人员仅在境内机构担任董事，而不担任其他职务的，对于董事费，通常，按照劳务报酬计算缴纳个人所得税；日籍人员在境内机构担任董事并担任其他职务的，通常，将董事费与工资薪金合并计算缴纳个人所得税。

- ※ 中国国内に住所のない日本国籍保有者が中国国内企業の董事又は高級管理職者を務め、同時に中国国内外の役職を兼任する場合、その者が中国国内外から取得した当月のすべての報酬を合理的に国内又は国外の業務報酬に帰属させることができないときは、「中国国内で董事又は高級管理職を務める住所のない個人の個人所得税計算適用公式に関する国家税務総局による回答」（国税函[2007]946号）及び関係規定に基づき、個人所得税を計算し納付しなければならない。
- ※ 日本国籍保有者が国内機関で董事を務めるだけであり、その他役職を務めない場合、董事費用については、通常、労務報酬として個人所得税を計算し納付し、日本国籍保有者が国内機関で董事を務め且つその他役職も務める場合、通常、董事費用と給与報酬を合算して個人所得税を計算し納付する。

日籍人员就工资薪金所得在中国缴纳个人所得税的问题涉及众多法律法规，情况较为复杂，限于篇幅，律师无法予以全面的介绍和解读。此外，律师认为，实务操作中，不同的主管税务机关可能会有不同的理解和做法，因此，建议日籍人员在判断、计算、缴纳个人所得税时，与主管税务机关就相关问题进行充分的沟通。

日本国籍保有者が給与報酬所得について中国で個人所得税を納付する問題は多岐の法令に関連し、状況が複雑であるが、紙面の関係上、筆者はこれを全面的に紹介し解説することはできないが、筆者の認識では、実務取扱いにおいて、異なる主管税務機関ごとに異なった認識と手法があると思われることから、日本国籍保有者が個人所得税について判断し、計算し、納税する際には、主管税務機関と関係事項について充分に確認を行っておくのがよい。

备注：
请点击以下网址，查看相关法令的全文内容。
《个人所得税法》

備考：
関係する法令の全文の内容をご覧になる場合は、以下のURLをクリックしてください。

⁷ 包括名义上不担任董事、但实际上享有董事权益或履行董事职责的情形。
⁷ 名義上は董事を務めないが、実際には董事の權益を有し、又は董事の職責を履行するといった状況も含まれる。
⁸ 根据中国《公司法》第118条第4款规定，董事、高级管理人员不得兼任监事。因此，由日方委派、在中国担任监事的日籍人员，通常应按照一般日籍人员，缴纳个人所得税。
⁸ 中国「会社法」第118条第4項の規定によると、董事、高級管理職者は、監事を兼任してはならない。したがって、日方が任命派遣し、中国で監事を務める日本国籍保有者は、通常、一般の日本国籍保有者として、個人所得税を納付することになる。

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480902/7525808.html>

《个人所得税法实施条例》

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480902/7515970.html>

《中华人民共和国政府和日本国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n481009/n1017048.files/n5350642.pdf>

《个人所得税自行纳税申报办法（试行）》

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480498/n575817/3854715.html>

《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人取得工资薪金所得纳税义务问题的通知》（国税发[1994]148号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480979/n554154/998481.html>

《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人计算缴纳个人所得税若干具体问题的通知》（国税函发[1995]第125号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480979/n554154/999681.html>

《财政部、国家税务总局关于在华无住所的个人如何计算在华居住满五年问题的通知》（财税字[1995]98号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480979/n554154/998471.html>

《国家税务总局关于外籍个人取得有关补贴征免个人所得税执行问题的通知》（国税发[1997]54号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480949/n644781/1013461.html>

《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人执行税收协定和个人所得税法若干问题的通知》（国税发[2004]97号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480498/n575817/1003069.html>

《国家税务总局关于在中国境内担任董事或高层管理职务无住所个人计算个人所得税适用公式的批复》（国税函[2007]946号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480902/6784628.html>

《国家税务总局关于明确个人所得税若干政策执行问题的通知（国税发[2009]121号）》

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/9242512.html>

（里兆律师事务所 2010 年 11 月 26 日整理编写）

「個人所得税法」

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480902/7525808.html>

「個人所得税法实施条例」

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480902/7515970.html>

「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための中華人民共和国政府と日本国政府との間の協定」

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n481009/n1017048.files/n5350642.pdf>

「個人所得税納税自己申告弁法（試行）」

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480498/n575817/3854715.html>

「中国国内に住所のない個人の取得した給与報酬所得の納税義務に関する国家稅務總局による通知」（国税発[1994]148号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480979/n554154/998481.html>

「中国国内に住所のない個人の個人所得稅計算納付の若干の具体的事項についての国家稅務總局による通知」（国税函發[1995]第125号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480979/n554154/999681.html>

「中国に住所のない個人は中国での居住期間満5年をどのように計算するかについての財政部、国家稅務總局による通知」（财税字[1995]98号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480979/n554154/998471.html>

「外国籍個人が取得する手当の個人所得稅免除についての国家稅務總局による通知」（国税發[1997]54号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480949/n644781/1013461.html>

「中国国内に住所のない個人に対し租稅協定及び個人所得稅法を執行することの若干事項についての国家稅務總局による通知」（国税發[2004]97号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480498/n575817/1003069.html>

「中国国内で董事又は高級管理職を務める住所のない個人の個人所得稅計算適用公式に関する国家稅務總局による回答」（国税函[2007]946号）

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n480902/6784628.html>

「個人所得稅の若干の政策執行事項を明確にすることについての国家稅務總局による通知（国税發[2009]121号）」

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/9242512.html>

（里兆法律事務所が 2010 年 11 月 26 日付で作成）