

# 中国ビジネス Q&A 長期の赴任者は中国個人所得税の「6年

**Q** 弊社の出向者には2014年1月から中国に赴任しており、今年で10年目を迎える者がおります。「6年ルール」というものがあり、赴任期間が6年を超えると25年から中国で課される個人所得税が増えると聞きました。弊社の駐在員は、23年以前から赴任期間は6年を超えていましたが、25年からの影響はありますか。

**A** 19年に個人所得税の改正がされて、それまでの「5年ルール」は「6年ルール」に変更されました。18年までの中国滞在期間は一度リセットされ、新たな「6年ルール」のカウントは19年から起算します。つまり、18年以前から赴任されている方も、19年から24年の6年の期間内において毎年中国国内の累計滞在日数が183日以上で、かつ、今後も中国の居住者に該当する場合に、25年から中国で全世界所得課税が適用される納税義務者に該当します。ただし、19年以降に、中国からの出国が1回で30日を超える期間があれば、「6年ルール」の連続居住年数はリセットされます。

## 1. 「5年ルール」から「6年ルール」へ

### (1) 個人所得税の改正の経緯

個人所得税の根拠法規は「中華人民共和国個人所得税法」(以下、個人所得税法)です。1993年に初めて住所の概念が税法に導入され、中国に住所を有さない個人で、中国における居住日数が連続で5年に満たない場合には、国内の企業等から支払われる部分を除き、国外源泉所得に対する課税が免除される「5年ルール」の運用が始まりました。その後、2005年に行われた賃金給与所得の税額計算に適用する費用控除額の引き上げと年度申告制度の導入にかかる改正に続き、07年、11年にも改正が行われました。11年の改正により、賃金給与所得に適用される超過累進税率が、それまでの9段階から7段階になったほか、賃金給与所得の費用控除額も再度引き上げられました。そして、19年の改正は、居住者の定義および判定基準の明確化、所得分類の調整、低税率のランクの拡大、総合所得の基礎控除額の引き上げ、さらに専門付加控除項目の設定など、全面的に納税申告制度を調整しました。当該改正のうち、居住者の定義および居住期間の判定基準の明確化により、中国に住所を有さない個人における課税関係が再整理され、これまでの「5年ルール」が「6年ルール」に緩和されました。以下においては、特に日本からの赴任者に関連する改正後の個人所得税の課税関係を中心に解説します。

### (2) 居住者の定義の明確化

個人所得税法では、住所の有無、居住の有無および居住の期間により、それぞれの課税所得の範囲を定めています(表1を参照)。

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している場所を指し、「居住する」とは、生活の本拠(住所)には至らないものの居所を定めて継続して住むことと解釈されます。そして19年の改正により「居住者」と「非居住者」の定義が以下のとおり明確化されました。

居住者	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 中国国内に住所を有している者</li> <li>● 中国国内に住所を有していないが、1納税年度において中国国内で183日を超えて居住している者</li> </ul>
非居住者	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 中国国内に住所を有しておらず、居住もしていない者</li> <li>● 中国国内に住所を有しておらず、1納税年度において中国国内での居住が183日以下の者</li> </ul>

会社命令による赴任期間は中国に滞在し、その後は日本に帰任することを前提とする出向者等の多くは、中国国内の「居所は有する」ものの、中国国内の「住所は有さない」者に該当するため、居住日数に応じて課税される所得の範囲が異なります。表1のとおり、出向者等の中国居住日数が暦年で183日を超える年度が連続6年未満の場合には、その出向者等が得る中国国外源泉所得のうち中国国内の企業等によって支払われる部分以外は課税所得としないことができます。一方で、中国での居住日数が暦年で183日を超える年度が連続6年となる場合(6年ルールが適用される場合)は、その出向者等は全ての中国国外源泉所得を含め個人所得税の申告をする必要があります。

なお、所得の源泉地の判定は、賃金給与のように被雇用者(高級管理職を除く)が労働役務を提供した対価として得た所得は、原則として役務の提供地に所得の源泉があるものと判定します。仮に、その賃金給与の支給地

# ルール」にご注意を

デロイト中国  
シニアマネジャー 服部 功

表1 個人所得税の納税義務者の区分と課税所得の範囲

中国における住所の有無	中国における居住日数		国内源泉所得		国外源泉所得	
			国内の企業等が支払・負担	左記以外	国内の企業等が支払・負担	左記以外
無（住所を有さない者）	非居住者	居住日数 ≤ 90 日	課税	免税	非課税	
		90 日 < 居住日数 ≤ 183 日	課税		非課税	
		短期滞在者	非課税			
	居住者	183 日 < 居住日数 < 6 年 (連続満 183 日の居住年数)	課税			非課税
		居住日数 ≥ 6 年 (連続満 183 日の居住年数)	課税			
有（住所を有する者）	居住日数と関係なし		課税			

(出所) 筆者作成

が役務の提供地と一致しない場合（例えば、中国で役務の提供をしているが、給与の支払は全て日本で行われるケース）でも、所得の源泉地は役務の提供地（中国）と判断されます。つまり、日本からの出向者の給与のうち留守宅手当等の名目で日本国内において支給される部分も中国国内源泉所得に含まれるため、これらの所得は 6 年ルール of 適用に関係なく、居住者であれば課税対象に含まれます。

6 年ルールの適用により 25 年以降に増税が見込まれる方は、国外の企業等が支払う国外源泉所得となる賃金給与（例えば、日本親会社の役員報酬が日本で支給されているケースなど）や退職一時金、国外での不動産賃貸所得や中国国外企業への投資による配当金など、中国以外の国（例えば日本）を所得の源泉地とする所得を有する赴任者に限られます。

### (3) 居住期間の判定基準の明確化

居住期間の計算については、「個人所得税法实施条例」および「中国に住所を有さない個人の居住時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）に規定があります。当該規定によれば、中国居住満 6 年とは、個人が中国国内に連続して満 6 年居住すること、すなわち連続する 6 年間の各納税年度における中国居住日数が全て 183 日超となることを指します。また、中国居住日数は 183 日超の任意の年度において 1 回で 30 日を超える出国があった場合には、183 日超の「連続」年度の計算はリセットされることとなります。また、連続 6 年の計算は、19 年以降の年度から起算します。

なお、住所を有さない者の居住日数は 1 納税年度における累計滞在日数で計算されます。中国国内において当日 24 時間の滞在をする場合は、中国国内の居住日数に

カウントされますが、中国国内の滞在が当日 24 時間未満の場合は、中国国内の居住日数にカウントされません。つまり、中国からの出国日と中国への入国日は国外居住日数としてカウントされます。また、中国香港・中国マカオ・中国台湾での居住日数も国外の居住日数と見なされます。

## 2. 24 年中に対応すべき課題

長期にわたり中国へ赴任している出向者がいる企業は、まずは早急に対象者をリストアップし、19 年以降の中国国外への出国履歴を確認すべきです。この期間は、新型コロナウイルスの蔓延により 1 回で 30 日を超えて日本への一時帰国を余儀なくされた方も少なくないため、既に「連続」年度の計算はリセットされているかもしれません。

次に、19 年以降に 1 回で 30 日を超える出国がなく「連続」年度の計算がリセットされていない長期赴任者に対しては、今後の年末までの予定を確認し、計画的に出国日数を調整することを検討してはいかがでしょうか。

最後に、業務の都合上、計画的な出国日数の調整ができない長期赴任者もいると思います。これらの対象者に対しては、25 年以降の対応について事前に協議の上、対応方針を明確にしておくことが重要です。対応方針の策定には、全世界所得課税の適用により課税対象に追加される所得の有無や外国税額控除の適用可能性を確認する必要があります。そのためには、赴任者の業務と直接関係のない個人財産や納税に関する情報も把握しなければなりません。しかし、個人情報の開示を義務付けるためには、雇用契約書における取り決めについても整備が必要になるかもしれません。さらには、「6 年ルール」の適用により負担増となる個人所得税を個人または法人のいずれが負担するかについても事前の取り決めが必要になるでしょう。

個人情報の開示要求や税負担の取り決めを事後的に協議すると、赴任者とのトラブルになりかねません。個人所得税法および関連規定を正しく理解し、関連情報の収集や規定の整備を進めていくことが求められます。