

Tax

Issue P361 – 2022 年 9 月 19 日
日本語翻訳版

Tax Analysis

租税関係の立法化——印紙税
に関する新政策の概要分析

Authors :

Charles Gong

Partner

Tel : +86 10 8520 7527

Email : charlesgong@deloitte.com.cn

「中華人民共和国印紙税法」（以下、「印紙税法」）は、2022 年 7 月 1 日より発効した¹。「印紙税法」のより適切な施行のため、財政部と国家税務総局は 2022 年 6 月に、「印紙税法」の施行に関する複数の法令（即ち、財政部・税務総局公告 2022 年第 22 号と第 23 号、及び国家税務総局公告 2022 年第 14 号。以下、「公告」と総称）を相次いで公布した。上述の各法令は 2022 年 7 月 1 日より「印紙税法」と共に施行され、「印紙税法」に関する事項の実施基準を明確化すると同時に、旧印紙税暫定条例下の一部法令を継続・失効・廃止に分けて整理した。留意点として、「印紙税法」は旧印紙税制度の枠組みの大部分を踏襲したが、今回公布された施行関連の法令は、これまでの印紙税実務の論点に係る取り扱い（例：複数の主体に関わる課税文書に対する納税義務者の判定、国外で作成された文書に対する納税義務の判定など）について明確化すると共に、「印紙税法」の一部条項について、より詳しく定めた（金額が明記されていない課税対象となる契約書の取り扱いなど）。本 Tax Analysis では、この部分について概要分析と考察を行う。

複数の主体に関わる課税文書

「印紙税法」により、国内で課税文書を作成した組織及び個人が印紙税の納税義務者となる。ビジネス実務において、1 つの課税文書の作成に 3 つ以上の主体に関わる可能性があることを考慮し、公告は、「『印紙税法』にいう「課税文書を作成した納税者」とは、課税文書に対して「直接的な権利・義務関係」を有する組織及び個人である」と定めた。また、公告は、過去の徴収管理実務において議論となっている「複数の主体に関わる 2 種類の課税文書」に対する納税義務者の判定について明確に定めた。

- 委託貸付方式を採用して作成された賃借契約書：印紙税の納税義務者は受託者と借入者であり、委託者を含まない（注：印紙税法は課税物件限定列举主義を採用しており、委託者と受託者の間で締結された委託代理契約書は印紙税の課税対象範囲外である）。

¹ 「印紙税法」について、デロイト中国が 2021 年 6 月に公布した Tax Analysis を参照されたい。
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2021/deloitte-cn-tax-tap3422021-zh-210616.pdf>

- 売買契約書或いは財産権移転文書の名目で印紙税を納付する競売落札確認書：印紙税の納税義務者は競売対象物の所有者と落札者であり、競売人を含まない。

公告により、課税対象となる1つの契約書或いは権利譲渡文書が2つ以上の当事者によって作成された場合、通常、印紙税の納税義務者である各当事者はそれぞれ、自身に関わる契約金額に基づき課税標準を確定すべきである。各当事者に関わる契約金額が課税文書に明記されていない場合、課税文書に記載された契約総額（明記された増値税の金額を含まない）を平均に割り当てた上で、各当事者の課税標準を確定すべきである。

国外で作成された文書に対する納税義務の判定及び国外納税義務者の申告規則

「国外で作成し、中国国内で利用する課税文書」

国外で作成された契約書などの関連文書に対する印紙税納税義務の判定は、業界共通の関心事である。旧印紙税暫定条例により、中国国外で作成され、中国国内で法的効力を持ち、中国の法律の保護を受ける文書について、中国国内で印紙税を納付しなければならない。ただし、実務上、「中国国内で法的効力を持ち、中国の法律の保護を受ける」をどう解釈すべきかについては、多くの議論がある。7月1日より施行された「印紙税法」では、上述の条項が改正され、「組織及び個人が国外で課税文書を作成し、中国国内で利用する場合、印紙税を納付しなければならない」と定めた。今回公布された公告は、「国外で作成し、中国国内で利用する課税文書」に該当するものを、下記の通り列挙した。

課税文書の対象物	納税義務の判定基準
不動産	国内に位置する
持分	中国居住者企業の持分である
動産	売り手或いは買い手が国内に位置する。ただし、国外に位置する売り手から国内に位置する買い手へ販売される「完全に国外で利用される動産、商標権、著作権、特許権、専有技術使用权」を含まない。
サービス	提供側或いは受入側が国内に位置する。ただし、国外に位置する提供側から国内に位置する受入側へ販売される「完全に国外で発生するサービス」を含まない。

サービス或いは一部の無形資産を対象物として国外で作成された文書について、その印紙税納税義務の判定ルールは、現行の増値税法体系におけるクロスボーダー取引の納税義務の判定ルールと類似するものであり、通常、売り手或いは買い手のいずれかが中国国内に位置する場合、当該文書は印紙税の課税対象となる。また、増値税法体系と同様に除外規定も設けられている。上述の規定は、法執行の透明性を高めると同時に、税目間の差異の解消に有効である。

なお、これまでの増値税関係の実務経験を踏まえると、印紙税納税義務の一部の判定ルール（例：「完全に国外で利用される（発生する）」）をどのように解釈・実施すべきかについて、取り扱いが明確であるケース（例：国内の企業或いは個人が国外で車両を借り入れるため、国外のレンタカー会社とレンタル契約書を締結する場合、当該契約書は除外規定を適用して、印紙税の課税対象外となる）と、議論が発生する可能性があるケースが存在する。実務上、ケースバイケースで税務当局とコミュニケーションを取る必要がある。

For more information, please contact:

Tax & Business Advisory Transfer Pricing Services National Leader

Lily Li

Partner

Tel : +86 21 6141 1099

Email : lilyxcli@deloitte.com.cn

National Deputy Leader

Shu Tian

Partner

Tel : +86 10 8534 2338

Email : shutian@deloitte.com.cn

Northern China

Yi Zhou

Partner

Tel : +86 10 8520 7512

Email : jchow@deloitte.com.cn

Eastern China

Liqun Gao

Partne

Tel : +86 21 6141 1053

Email : ligao@deloitte.com.cn

Southern China

Janet Zhang

Partner

Tel : +86 20 2831 1212

Email : jazhang@deloitte.com.cn

Western China

Frank Tang

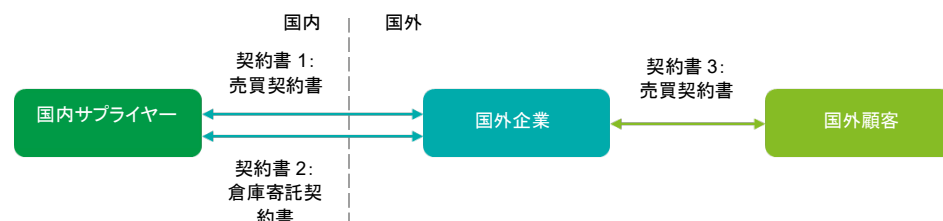
Partner

Tel : +86 23 8823 1208

Email : ftang@deloitte.com.cn

ケーススタディ

国外企業の印紙税納税義務の分析——国外企業が国内サプライヤーから貨物を仕入れた後、国外顧客に当該貨物を販売する。また、国内サプライヤーが国外企業に倉庫保管サービスを提供する。取引フローは下図の通りである。



契約書 1、契約書 2：国内で作成した場合、国外企業と国内サプライヤーの間で締結された売買契約書、倉庫寄託契約書については、印紙税を納付しなければならない。国外で作成した場合、動産（サービス）の販売（提供）側が国内に位置するため、国外企業が当該契約書について、印紙税を納付しなければならない。

契約書 3：国外で作成し、かつ販売側と購入側がいずれも国外に位置する場合、当該契約書は、中国において印紙税の納税義務が発生しない。

国外納税義務者の申告規則

上述した分析の通り、国外の企業或いは個人が印紙税課税文書を作成したことで、中国において印紙税の納税義務を負う可能性がある。この場合、当該国外納税義務者がどのようにして中国で印紙税の納税義務を履行すべきかについて、公告では、国内代理人の有無により、2つのシナリオに分けて規定した。

	納税方式	課税地	納税期限
国内に代理人がいる	国内代理人が源泉徴収義務者となる	国内代理人（組織）の所在地（居住地）	四半期ごと、年ごと、又はその都度納付する方法から選択できる。具体的な納税期限は、各省・自治区・直轄市・計画単列市の税務局が実際の徴収管理状況に基づき定める。
国内に代理人がない	国外納税者が自ら申告し納税する	資産引渡場所の所在地、国内のサービス提供者又は受領者の所在地（居住地）、課税文書を作成する国内の当事者の所在地（居住地）、不動産の所在地（不動産所有権の移転に関わる場合）	

「印紙税法」により、国外で課税文書を作成し、中国国内で利用する組織及び個人は、法に従い印紙税を納付しなければならない。また、関連規定の実施基準が明確に定められた。これを受け、クロスボーダー取引における国外主体の中国での印紙税納税義務が、「印紙税法」実施後のホットピックの一つとなっている。国外主体の主な懸念事項として、「印紙税法」の実施後、自身が中国において負う印紙税の納税義務に変化が生じるか否か、また、中国で印紙税の納税義務が発生し、且つ国内に代理人がない場合、国外納税義務者がどのようにして申告と納税を行うべきかなどが挙げられる。実務上、地域的な制限などの影響で、国外納税義務者が自ら申告する場合、大きな困難が伴う可能性がある。そのため、税務当局が国外納税義務者の自主申告に関する徴収管理規定をより明確に定めることが期待される。

一方、クロスボーダー取引における国内主体は、国外納税義務者に対する印紙税の徴収管理において自身が履行すべき義務に関心を持っている。これまでの徴収管理の実務から見て、一部の税務当局は国内主体に対して、関連国外納税義務者の印紙税の源泉徴収を要求する可能性がある。「印紙税法」及びその関連公告から見て、「印紙税法」の実施後、そういったケースでは、国内主体が国外納税義務者の国内代理人に該当しない場合、国内主体に源泉徴収を要求するのは、法的根拠に欠ける措置であると言える。それ以前に、「国内代理人」などの定義もまだ不明瞭である。

課税標準の事後確認と調整

一部のケースでは、課税対象となる契約書、権利譲渡文書（説明の便宜上、以下、「課税文書」と総称する）の課税標準は、課税文書の作成時点では確定していないか、或いは何らかの要因により計算結果に誤りが存在する可能性がある。その場合、追って確認或いは調整を行う必要がある。今回公布された公告では、3つのシナリオに分けて、その具体的な取り扱いについて規定した。

シナリオ1：課税文書に金額が明記されておらず、実際に決済を行う時点で金額が確定する

経済活動において、納税者が課税文書（例：基本契約）を作成する時点で金額を明記せず、実際に決済を行う時点で初めて金額が確定するケースがよく見受けられる。公告により、この場合、納税者が課税文書の作成日以降の最初に到来する納税申告期間において、関連する課税文書の作成状況を申告し、決済完了後の最初に到来する納税申告期間において、実際の決済金額に基づき印紙税の計算・申告・納付を行わなければならない。

ケーススタディ

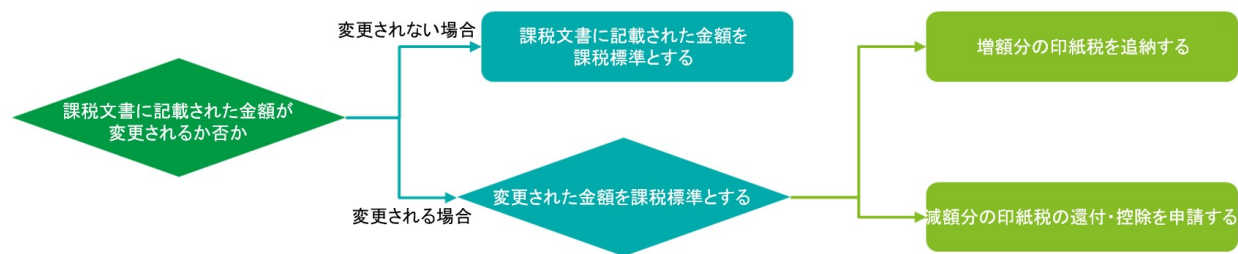
納税者が四半期ごとに印紙税を申告・納付する方法を選択し、2022年8月25日に鋼材売買契約書を作成した。契約書において、取引される鋼材の数量を明記すると共に、引渡日における鋼材の市場価格に基づき取引金額を計算するよう約定した。その後、2022年10月12日に、契約に従って鋼材売買金額を決済を行い、100万円の代金を支払った。

上述した納税者は、課税対象となる契約書を作成する時点、及び実際に決済を行う時点で「印紙税税源明細表」を記入し、2022年10月と2023年1月の納税申告期間に、それぞれ財産行動税総合申告を行う必要がある。

- 1) 2022年10月の納税申告期間に納税者が支払うべき印紙税：0円
- 2) 2023年1月の納税申告期間に納税者が支払うべき印紙税：1,000,000円×0.3%=300円

シナリオ2：課税文書に記載された金額が実際の決済金額と一致しない

課税文書に記載された金額が実際の決済金額と一致しない場合、課税文書に記載された金額が変更されるか否かに応じて、課税標準を調整するか否かを決定する。具体的には以下の通りである。



（注：納税者が従来の印紙貼付方式を採用して印紙税を納付する場合、余分に貼付された印紙に対して、過大納付分の印紙税の還付・控除は認められない。）

上述の規定を踏まえて、納税者は、契約の発効期間中において課税文書に記載された金額が変更されることによって発生する税額の追納や還付による影響に留意する必要がある。「課税文書に記載された金額の変更」を引き起こす事象（例：追加覚書の締結、注文書の修正、メールによる補足事項の確認等）として認められるものについて、所轄税務当局とのコミュニケーションが必要になる可能性がある。

シナリオ3：課税文書に記載された増値税額の計算誤謬による課税文書の課税標準の調整

課税文書に記載された増値税額の計算誤謬により、課税文書の課税標準が調整される場合、納税者は調整後の課税標準に従って印紙税を再計算する必要がある。具体的には以下の通りである。



（注：納税者が従来の印紙貼付方式を採用して印紙税を納付する場合、余分に貼付された印紙に対して、過大納付分の印紙税の還付・控除は認められない。）

「印紙税法」では、「課税文書に係る印紙税の課税標準は、課税文書に記載された金額であり、明記された増値税の金額を含まない」と明確に定められた。ただし、「印紙税法」及び関連公告では、「増値税の金額が明記されていない」場合の取り扱いについて、明確に規定されていない。そのため、実務上、納税者が契約書を作成する際に、代金と増値税の金額を区分して明記し、増値税の金額の正確性を確保することが推奨される。

減免税措置の適用ルール

公告では、「課税文書に印紙税の減免税措置が適用される場合、当該課税文書を作成したすべての納税者が関連の印紙税減免税優遇政策を享受できる（特定の納税者にのみ適用される印紙税の減免税優遇政策を除く）」と規定されている。

また、公告は旧印紙税暫定条例の下での印紙税優遇政策を分類・整理した。企業納税者の懸念する企業の形態変更・再編に関連する一部の印紙税優遇政策（即ち、財税[2003]183号通達における一部の印紙税優遇政策）は、「印紙税法」の発効後も引き続き有効であることが定められた。ただし、当該優遇政策は、県レベル以上の人民政府及び所轄行政機関から承認を受けて形態変更・再編を行った企業にのみ適用される。実務上、非貨幣性資産を用いた投資、持分譲渡または資産譲渡など、政府・行政機関による承認を得る必要のない企業再編に対して、印紙税の関連ルールをどのように適用すべきかについて、議論が生じる可能性がある。将来、財政と税務を司る行政機関が関連分野で政策を公布することで、企業の形態変更・再編に関わる印紙税の取り扱いをより明確にすることが期待される。

まとめ

総じて言えば、今回公布された公告は、「印紙税法」に関する若干事項の政策実施基準を明確化し、法執行の透明性向上に寄与するものである。一方、実務に関する業界の一部懸念事項（例：国外納税義務者の自主申告方法など）について、依然として明確化されておらず、財政・税務を司る行政機関が追ってガイドラインを策定し公布することが期待される。影響を受ける可能性のある企業（例：クロスボーダー取引に従事し、頻繁に課税文書を作成する必要がある国内外の企業など）は、関連法規と実務上の動向に留意し、税務機関或いは専門機構とのコミュニケーションを維持することが推奨される。私どもは、引き続き最新の政策動向に留意し、関連する分析と考察を随時提供する。

Tax Analysis is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information, please contact:

Deloitte China Tax Managing Partner

Victor Li

Partner
Tel: +86 755 3353 8113
Fax: +86 755 8246 3222
Email: vicli@deloitte.com.cn

Northern China

Xiao Li Huang

Partner
Tel: +86 10 8520 7707
Fax: +86 10 6508 8781
Email: xiaoli Huang@deloitte.com.cn

Eastern China

Maria Liang

Partner
Tel: +86 21 6141 1059
Fax: +86 21 6335 0003
Email: mliang@deloitte.com.cn

Southern China

Jennifer Zhang

Partner
Tel: +86 20 2885 8608
Fax: +86 20 3888 0115
Email: jenzhang@deloitte.com.cn

Western China

Frank Tang

Partner
Tel: +86 23 8823 1208
Fax: +86 23 8857 0978
Email: ftang@deloitte.com.cn

About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

National Tax Technical Centre

Email: ntc@deloitte.com.cn

Managing Partner/Northern China

Julie Zhang

Partner
Tel: +86 10 8520 7511
Fax: +86 10 6508 8781
Email: juliezhang@deloitte.com.cn

Eastern China

Kevin Zhu

Partner
Tel: +86 21 6141 1262
Fax: +86 21 6335 0003
Email: kzhu@deloitte.com.cn

Western China

Tony Zhang

Partner
Tel: +86 28 6789 8008
Fax: +86 28 6317 3500
Email: tonzhang@deloitte.com.cn

Southern China (Chinese Mainland)

German Cheung

Director
Tel: +86 20 2831 1369
Fax: +86 20 3888 0115
Email: gercheung@deloitte.com.cn

Southern China (Hong Kong)

Doris Chik

Director
Tel: +852 2852 6608
Fax: +852 2543 4647
Email: dchik@deloitte.com.hk

JSG Tax team

華北地区

北京

浦野 卓矢

Partner
Tel : +86 10 8512 5524
Email : turano@deloitte.com.cn

華東地区

上海

板谷 圭一

Partner
Tel : +86 21 6141 1368
Email : kitaya@deloitte.com.cn

華東地区

上海

中野 隆正

Senior Manager
Tel : +86 21 3313 8800
Email : tnakano@deloitte.com.cn

華南地区

廣州

左 迪

Partner
Tel : +86 20 2831 1309
Email : ezuo@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify national marketing team of Deloitte China by email at cimchina@deloitte.com.hk.

デロイトについて

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド（「DTTL」）、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）のひとつまたは複数を指します。DTTL（または「Deloitte Global」）ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は、www.deloitte.com/cn/about をご覧ください。

デロイトは世界で最大級のプロフェッショナルファームの一つであり、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務及びこれらに関連するサービスをクライアントに提供しています。デロイトは世界における 150 を超える国・地域のグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）を通じて、フォーチュングローバル 500 の約 80% の企業にプロフェッショナルサービスを提供しています。約 345,000 名のプロフェッショナルからなるデロイトの詳細については、www.deloitte.com/cn/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジアパシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

デロイトは 1917 年に初めて上海に事務所を設立しました。現在、デロイト中国は中国現地の企業、中国における多国籍企業及び高成長企業に、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務及びこれらに関連するサービスを提供しています。デロイトは中国の会計基準、税制及びプロフェッショナルの育成に多大な貢献をしてきました。デロイト中国は中国本土で設立されたプロフェッショナルサービスファームであり、デロイト中国のパートナーが所有しています。デロイトの中国マーケットでの成果に関する多くの情報は、デロイト中国のソーシャルメディア(www2.deloitte.com/cn/zh/social-media) からご覧いただけます。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、DTTL、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）のいずれも、これにより専門的なアドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を与える可能性のある意思決定をし、或いは何らかの行動をとる前に、プロフェッショナルのアドバイスを受けることをご提案いたします。

本資料における情報の真実性或いは完全性に対し、私どもはいかなる（明示的或いは暗示的な）言及、保証と承諾をしないものとします。いかなる DTTL、そのメンバーファーム、関係法人、従業員又は代理者は本資料に依拠することにより生じた如何なる直接的又は間接的な損失に対しても責任を負いません。DTTL ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。

© 2022. For information, contact Deloitte China.