

Tax

Issue P342 – 2021 年 6 月 16 日
日本語翻訳版

Tax Analysis

租税関係の立法化——中華人民 共和国印紙税法に関する概要分 析

Authors :

Charles Gong

Partner

Tel : +86 10 8520 7527

Email : charlesgong@deloitte.com.cn

Xiying Gao

Manager

Tel : +86 371 8897 3700

Email : xygao@deloitte.com.cn

2021 年 6 月 10 日、第 13 期全国人民代表大会常務委員会第 29 回会議にて「中華人民共和国印紙税法」（以下「印紙税法」）が可決された。「印紙税法」は 2022 年 7 月 1 日から施行される。これに伴い、1988 年 8 月 6 日に国務院より公布された「中華人民共和国印紙税暫定条例」（以下「暫定条例」）は廃止される。

財政部と国家税務総局は 2018 年 11 月 1 日に「中華人民共和国印紙税法（意見募集稿）」（以下「意見募集稿」）を公布し、パブリックコメントを実施した。2021 年 2 月 27 日に「中華人民共和国印紙税法（草案）」（以下「草案」）が、第 13 期全国人民代表大会常務委員会第 26 回会議にて初めて提出され、審議が行われた。今回可決された「印紙税法」は、現行の印紙税制度の枠組みを全体的に維持すると同時に、納税者の税負担を軽減するために課税物件と税率の簡素化・統合を実施し、現行税制に対して経済の現状に基づく一部の調整を行ったものとなっている。「印紙税法」の公布により、中国に存在する 18 の税目のうち、12 の税目の立法化が完了しており、租税関係の立法化が更に前進した。

「印紙税法」のキーポイント

「印紙税法」の規定上「印紙税は中国国内で作成された課税物件、証券取引を行う組織及び個人に課される税目であり、国外で作成され中国国内で課税物件を利用する組織及び個人も、法律に基づいて印紙税を納付しなければならない」と定められている。

暫定条例などの現行の規定と比べて「印紙税法」は、全体的に現行税制の枠組みと税負担の水準に関して、ほぼ現状を維持している。課税文書などの課税対象、及び税率に関する規定の両者の比較は下表の通りである。

「印紙税法」		「暫定条例」などの現行規定	
課税対象	課税標準と税率	課税対象	課税標準と税率
契約書（書面契約書を指す）			
金銭消費貸借契約書 ¹	借入金の0.005%	金銭消費貸借契約書	借入金の0.005%
ファイナンスリース契約書	リース料の0.005%		
売買契約書 ²	代金の0.03%	売買契約書	取引額の0.03%
請負契約書	報酬の0.03%	加工請負契約書	加工又は請負収入の0.05%
建設工事契約書	代金の0.03%	建設工事地質調査設計契約書	費用請求額の0.05%
		建築据付工事請負契約書	請負額の0.03%
運送契約書 ³	運送費の0.03%	貨物運送契約書	運送費の0.05%
技術契約書 ⁴	代金、報酬あるいは使用料の0.03%	技術契約書	記載額の0.03%
賃貸契約書	賃借料の0.1%	財産賃貸契約書	賃借料の0.1%、ただし1元を下回らない
商品保管契約書	保管料の0.1%	倉庫保管契約書	倉庫保管費の0.1%
倉庫保管契約書	倉庫保管費の0.1%		
財産保険契約書 ⁵	保険料の0.1%	財産保険契約書	保険料収入の0.1% ⁶
権利譲渡文書 ⁷			
土地使用権譲渡文書	代金の0.05%	権利譲渡文書	記載額の0.05%
土地使用権、建物などの建築物と構築物の所有権譲渡文書 ⁸	代金の0.05%		
持分譲渡文書 ⁹	代金の0.05%		
商標権、著作権、特許権、専有技術使用権の譲渡文書	代金の0.03%		
営業帳簿			
営業帳簿	払込資本金（株式資本）と資本積立金の合計額の0.025%	営業帳簿	払込資本金（株式資本）と資本積立金の合計額の0.025% ¹⁰
		権利、許可証明書 ¹¹	一件当たり5元
証券取引	取引額の0.1%	証券取引	取引額の0.1%

注：

¹ 金銭消費貸借契約書とは、銀行業金融機関及び国務院銀行業監督管理機関の承認を得て設立されたその他の金融機関と借入者との間で締結される金銭消費貸借契約書のみ（銀行間取引を含まない）を指す。

² 売買契約書とは、動産の売買契約書（個人で作成した動産の売買契約書を含まない）を指す。

For more information, please contact:

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

川島 智之

Senior Manager

Tel: +86 21 6141 1172

Email: tomkawashima@deloitte.com.cn

華南地区

広州

左 迪

Partner

Tel: +86 20 2831 1309

Email: ezuo@deloitte.com.cn

³ 運送契約書とは貨物運送契約書及び複合一貫輸送契約書（パイプライン輸送契約書を含まない）を指す。

⁴ 技術契約書には、特許、専有技術使用権の譲渡文書を含まない。

⁵ 損害保険契約書には再保険契約書を含まない。

⁶ 1990年7月より、税率は保険金額の0.003%から保険料収入の0.1%に変更されている。

⁷ ここでいう譲渡には、売却（販売）、相続、贈与、スワップ、分割を含む。

⁸ 土地使用権、建物等の建築物、構築物の所有権の譲渡文書には土地請負経営権と土地経営権譲渡を含まない。

⁹ 持分譲渡文書には、証券取引印紙税を含まない。

¹⁰ 2018年5月より、0.05%税率を適用する資金帳簿に対しては印紙税を半減して徴収し、一冊当たり5元の印紙税を徴収するその他の帳簿に対しては印紙税が免除される。

¹¹ 権利、許可証明書には不動産権利証明書、営業許可証、商標登録証、特許証書を含む。

課税対象

- 「金銭消費貸借契約書」として印紙税を徴収してきた「ファイナンスリース契約書」を、新たに課税物件として追加した。税率と課税標準の変更はない。
- 一部の課税物件の表現は「中華人民共和国民法典」における契約書関係の表現と一致している。例えば「売買契約書」の中国語表現は「購銷合同」から「買賣合同」に、「加工・請負契約」は「請負契約」に変更されていることが挙げられる。「建設工事地質調査設計契約書」と「建設据付工事請負契約書」は「建設工事契約書」として統合された。「貨物運送契約書」は「運送契約書」に、「財産賃貸契約書」は「賃貸契約書」に変更された。「倉庫保管・商品保管契約書」は「商品保管契約書」と「倉庫保管契約書」に分割された。これにより、課税物件の定義がより明確になり、契約書の類型に関する認識の違いに起因する適用税率関連の論争の回避に有効となる。
- 「権利譲渡文書」は「土地使用権の譲渡文書」「土地使用権、建物などの建築物・構築物の所有権の譲渡文書」「持分の譲渡文書」「商標専用権、著作権、特許権、専有技術使用権の譲渡文書」に細分化されている。
- 「証券取引」を課税対象とし、その取引対象は株式のほか、株式を裏付けにして発行された預託証券が追加された。
- 課税物件から「権利、許可証明書」「その他の会計帳簿」を削除した。

税率

- 請負契約書、建設工事契約書、運送契約書の適用税率を0.05%から0.03%に引き下げた。
- 「賃貸契約書」の適用税率を0.1%に設定し、「1元未満の税額は1円で印紙税を徴収する」という規定を削除した。
- 財税[2018]50号通達における「資金帳簿に対して印紙税を半減して徴収し（適用税率は0.025%）、その他の帳簿に対しては印紙税を免除する」という政策を取り入れ、法律として規定した。
- 「権利譲渡文書」の中の「商標専用権、著作権、特許、専有技術使用権の譲渡文書」の適用税率を0.05%から0.03%に引き下げた。

課税標準

「印紙税法」上、印紙税の課税標準は増値税込みであるか否かについて、立法化により明確になった。課税対象となる契約書及び権利譲渡文書に係る印紙税の課税標準は、契約書に記載された金額であり、記載された増値税の金額を含まない。

また、課税対象となる契約書・権利譲渡文書に金額が明記されていない場合、及び証券譲渡取引において譲渡価格の約定がない場合などの特殊なケースにおける課税標準の決定方法が定められた。規定により、課税対象となる契約書・権利譲渡文書に金額が明記されていない場合には、実際に決済された金額に基づき印紙税の課税標準を確定する。前項の規定上、課税標準が明らかでない場合には、契約書・権利譲渡文書が作成された時点での市場価格に基づき課税標準を確定する。法により政府指定価格又は政府指導価格を実施すべき場合には、国の規定に基づき確定する。証券譲渡取引に譲渡価格が設定されていない場合には、譲渡登録手続きを行った時点の前取引日の証券終値に基づき課税標準を確定し、終値がない場合には、有価証券の額面金額に基づき課税標準を確定する。

減免税措置

「暫定条例」と比べて、「印紙税法」は様々な租税文書に散在していた免税規定を整理・統合する上で、減免税の適用対象となるシナリオを定める条項の追加を通じて、租税政策の確実性を高めると同時に、民生重視や時代の変化に適應する姿勢を示した。例えば、農家・家庭農場・農家専業合作社・農村集体經濟組織・村民委員會が農業用生産手段を購入する際、又は自家生産の農産物を販売する際に締結する売買契約書と農業保険契約書に対する印紙税は免除されることが挙げられる。また、近年の電子商取引の發展動向に対応し、「印紙税法」上、個人と電子商取引事業者間で締結される電子注文書に対する印紙税は免除されることが挙げられる。

「印紙税法」上、全国人民代表大会常務委員会への届出を前提に、住民の住宅需要の保障、企業の形態変更・再編、破産、中小・零細企業の発展支援などに適用される印紙税の減免規定について定める権限は国务院が有すると定めた。

納税方式及び期限

「印紙税法」上の印紙税の徴収方法について、印紙貼付方式又は税務当局が法律に基づきその他の納税済証明書を発行する方式を採用することが規定されている。現行の印紙貼付方式は廃止されていない。ただし「暫定条例」と比べて、「印紙税法」上「課税額が 0.1 元未満の場合、印紙税を免除する。課税額が 0.1 元以上の場合、課税額の末尾の数字が 0.05 元未満であれば計上せず、0.05 元以上であれば 0.1 円で計算して納付する」という規定が廃止された。

「印紙税法」上の納税期限について、四半期ごと、年ごと、又はその都度納付する旨が規定されている。四半期ごと若しくは年ごとに納付する場合、納税者は四半期若しくは年度の終了日から 15 日以内に印紙税を申告・納付しなければならない。その都度納付する場合、納税者は納税義務発生日から 15 日以内に印紙税を申告・納付しなければならない。証券取引の場合、源泉徴収義務者（証券登記決済機構）は源泉徴収した印紙税を週ごとに（毎週の終了日から 5 日以内に）申告し、源泉徴収した印紙税及びその利息を納付する必要がある。

課税地

「印紙税法」上、課税地が明確に定められた。納税者が組織単位である場合、その設立地の所轄税務当局に印紙税を申告・納付し、納税者が個人である場合、課税物件の作成地又は納税者の居住地の所轄税務当局に印紙税を申告・納付しなければならない。不動産の権利を譲渡する場合、納税者は不動産所在地の所轄税務当局に印紙税を申告・納付しなければならない。

徴収管理

「印紙税法」によると、納税者が外国の組織単位又は個人であり、中国国内に代理人を有する場合、中国国内の代理人が源泉徴収義務者となり、中国国内に代理人を持たない場合には、納税者が自ら印紙税を申告・納付しなければならないと規定されている。その具体的な納付方法については、国务院所属の税務関係の行政機関により定められる。また、「印紙税法」上、証券登録決済機関は証券取引に係る印紙税の源泉徴収義務者であると規定されている。

「暫定条例」との相違点として、「印紙税法」では、印紙税にのみ適用される具体的な罰則は設けられていないことが挙げられる。「納税者、源泉徴収義務者、税務機関及びその職員が印紙税法の規定を違反する場合、租税徴収管理法と関連の法律法規に基づき法的責任を追及する」と明確に定められた。

デロイトの考察

証券取引にかかる印紙税

「印紙税法」が可決される前に、一部の市場関係者から証券取引にかかる印紙税の廃止・軽減を求める声があった。これまで証券取引に係る印紙税の調整が行われた直後の株式市場の状況から、株式市場が印紙税政策の調整に対して敏感となっていることが窺える。証券取引に係る印紙税に関する施策方針の方向性は、常に業界の注目を集めている。今回公布された「印紙税法」上、「証券取引」は課税対象とし、その取引対象に株式を裏付けにして発行された預託証券が追加されている。なお、税率は 0.1% に維持されている。「印紙税法」上「証券取引に係る印紙税は、証券取引の譲渡人に課税し、譲受人には課税しない」と規定されている。

「印紙税法」第 16 条において、証券取引に係る印紙税は週ごとに納付し、証券取引に係る印紙税の源泉徴収義務者は、毎週の終了日から 5 日以内に、印紙税と銀行で決済した利息を申告・納付しなければならないと規定されている。そのうち「毎週の終了日」という表現は、起算時点について異なる解釈を生む可能性が想定される（例：毎週金曜日から起算するか、毎週土曜日若しくは日曜日から起算するか）。印紙税の週ごとに納付する場合の起算時点については、引き続き明確化が待たれる。

国外で作成され中国国内で利用する課税文書

実務上「国内企業が国外企業と技術契約を締結する際に、国内企業が印紙税を納付する必要があるか否か、国内企業が源泉徴収と納付の義務を負うか否か」など、国外で作成された課税文書に対する印紙税の納税義務の有無について、異なる見解が存在する。この点について「印紙税法」上、国外で作成された課税文書を中国国内で利用する組織と個人は、法に従い印紙税を納付しなければならないと規定されている。納税者が国外の組織単位や個人である場合、その国内代理人が源泉徴収義務者となり、国内代理人がいない場合には、納税者は国务院所属の税務関係の行政機関の規定に従い、自ら申告・納付しなければならない。そのうち「国内で使用する」「国内

代理人」などの定義については、更なる明確化が待たれる。将来、国内代理人がいない場合に納税者が自ら印紙税を申告・納付するための具体的な方法について、税務当局から規定が公布されることが期待される。

パートナーシップ企業による出資に対する印紙税上の税務処理

「印紙税法」第 5 条において、企業の課税帳簿の課税標準は、帳簿に記載されている払込資本（株式資本）・資本積立金の合計額であると規定されている。この規定は、払込資本・資本積立金科目を設定した法人制企業は適用できることが明らかであるが、パートナーシップ企業の営業帳簿に対して、この規定を適用すべきか否か、どのように適用すべきかについては、明確に定められていない。パートナーシップ企業の場合、現在、科目の設定に関する規定がなく、パートナーの出資に対して「払込資本」と「資本積立金」などの勘定科目を設定せずに、「パートナー出資」や「パートナー資本」などの勘定科目に計上するのが一般的な処理である。「印紙税法」において、パートナーシップ企業の営業帳簿設定について明確に規定されておらず、パートナーシップ企業の営業帳簿が「印紙税法」の課税対象に含まれるか否かについて、今後、更なる明確化が待たれる。

課税標準に増値税が含まれるか否か

「印紙税法」第 5 条において、「課税対象となる契約書及び権利譲渡文書にかかる印紙税の課税標準は、契約書に記載された金額であり、記載された増値税の金額を含まない」と規定されている。しかし「印紙税法」上、「増値税の金額が記載されていない」場合の取り扱いについて、明確に規定されていない。これに起因して、異なる見解を生む可能性がある。例えば「上述の状況に起因して、納税者が課税対象となる契約書及び権利譲渡文書に増値税の金額を別途記載していない場合、増値税の金額を含む全額に対して印紙税を計算し納付しなければならない事態にまで発展する可能性がある」という見解が存在する一方で、反対の意見も存在することが挙げられる。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することが推奨される。

租税回避防止条項

企業所得税法と個人所得税法はいずれも、立法の段階で一般的租税回避防止規定（「GAAR（general anti-avoidance rule）」）が導入されている。すなわち、合理的な事業目的のない取引アレンジに対して納税調整を行う権限が税務当局に与えられている。また、最近可決されたその他の税法にも、租税回避防止の性質を有する規定が導入された。例えば、2021 年 9 月 1 日に施行される「中国人民共和国契約税法」の第 4 条において、納税者が申告した取引価格やスワップスプレッドが著しく低く、かつ正当な理由がない場合、税務機関が「中国人民共和国租税徴税管理法」の規定に従い、その価格を査定する」と規定されていることが挙げられる。

実務上、税務機関が企業所得税、個人所得税の観点から納税者に対して租税回避防止調整を実施する場合、又はその他の税目の観点から上述の査定を実施する場合、税目間の整合性を考慮して、印紙税に対しても同時に調整を行う可能性がある。今回可決された「印紙税法」においては、類似の租税回避防止規定が導入されていないため、上述の状況に際して、税務機関による印紙税関係の納税調整に法的根拠があるか否か、また、税務機関が租税徴税管理法の関連規定に基づき納税調整を実施する可能性があるか否か、議論の余地があると考えられる。

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. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information, please contact the regional leaders:

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

XiaoLi 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 0121

Email : jenzhang@deloitte.com.cn

Western China

Frank Tang

Partner

Tel : +86 28 6789 8188

Fax : +86 28 6500 5161

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", "Tax News", 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 8518 1326

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 (中国本土)

German Cheung

Director

Tel : +86 20 2831 1369

Fax : +86 20 3888 0121

Email : gercheung@deloitte.com.cn

Southern China (中国香港)

Doris Chik

Director

Tel : +852 2852 6608

Fax : +852 2851 8005

Email : dchik@deloitte.com.hk

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Deloitte CN, Marketing 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 トウシュートーマツ 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及びそれらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）のひとつ又は複数を指します。DTTL（又は「Deloitte Global」）ならびに各メンバーファーム及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又は拘束させることはありません。DTTL 及び DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為及び不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファーム又は関係法人の作為及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及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 330,000 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及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及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又はサービスを提供するものではありません。貴社の財務又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、我々はいかなる（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は責任を負いません。DTTL ならびに各メンバーファーム及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。

© 2021. For information, contact Deloitte China.