

中国における印紙税法の基本と 実務の留意点

(2023年10月)

日本貿易振興機構(ジェトロ)

大連事務所

ビジネス展開課

報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）大連事務所が現地会計事務所である上海徳勤税務師事務所有限公司大連分所に作成委託し、2023年10月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本報告書はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本報告書にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよび上海徳勤税務師事務所有限公司大連分所は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび上海徳勤税務師事務所が係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェトロ）
海外ビジネスサポートセンター ビジネス展開課
E-mail：SCC@jetro.go.jp

ジェトロ・大連事務所
E-mail：PCD@jetro.go.jp

JETRO

目次

一、	印紙税法の主な内容	1
二、	印紙税法と旧暫定条例の変更点.....	1
1.	課税対象と税率	1
2.	課税標準	3
3.	納税方式および期限	3
4.	課税地	3
5.	「軽税重罰」の廃止	4
三、	国外で作成された文書に対する納税義務の判定および国外納税義務者の申告規則	4
1.	納税義務の判定	4
2.	国外納税義務者の申告規則	5
四、	その他の実務の留意点	6
1.	複数の主体にかかわる課税文書	6
2.	課税標準の事後確認と調整	6
3.	減免税措置の内容と適用ルール	8
4.	電子署名契約書の取り扱い	9
五、	まとめ	9

中国におけるレポート・印紙税法の基本と実務の留意点

「中華人民共和国印紙税法」（以下、「印紙税法」）は、2022年7月1日から正式に施行された。「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（すなわち、財政部・税務総局公告2022年第22号と第23号、および国家税務総局公告2022年第14号、以下は「22号文」、「23号文」、「14号文」）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した。これらの背景には、印紙税法の内容のより良い理解と税務コンプライアンスの向上を目的として、印紙税法の基本と実務の留意点について分析と考察を行った。

一、印紙税法の主な内容

「印紙税法」の規定には「国内で課税文書の作成や、証券取引を行う組織および個人、国外で作成された課税文書を国内で使用する組織および個人は印紙税の納税者となる」と定められている。廃止された「中華人民共和国印紙税暫定条例」（以下「旧暫定条例」）と比べて「印紙税法」は、全体的に税制の枠組みと税負担の水準に関して、ほぼ従来の状況を維持している。

二、印紙税法と旧暫定条例の変更点

「印紙税法」と旧暫定条例の変更点は以下のとおりである。

1. 課税対象と税率

印紙税法		旧暫定条例	
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	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	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	加工または請負収入の0.05%

印紙税法		旧暫定条例	
課税対象	課税標準と税率	課税対象	課税標準と税率
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	運送費の 0.03%	貨物運送契約書	運送費の 0.05%
技術契約書	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 0.1%
倉庫保管契約書	倉庫保管費の 0.1%		
財産保険契約書	保険料の 0.1%	財産保険契約書	保険料収入 0.1%
権利譲渡文書			
土地使用权譲渡文書	代金の 0.05%	権利譲渡文書	記載額の 0.05%
土地使用权、建物などの建築物と構築物の所有権譲渡文書	代金の 0.05%		
持分譲渡文書	代金の 0.05%		
商標権、著作権、特許権、専有技術使用权の譲渡文書	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 0.025%
		権利、許可証明書	一件あたり 5 円
証券取引	取引額の 0.1%	証券取引	取引額の 0.1%

2. 課税標準

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およ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。

証券取引の譲渡価格がない場合、「印紙税法」第七条に基づき、譲渡登記を行った前取引日の有価証券の終値により課税標準を決定する。終値がない場合には、有価証券の額面金額により、課税標準を決定するものとする。

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。(四-2 参照)

3. 納税方式および期限

「印紙税法」上の印紙税の徴収方法について、印紙貼付方式また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、「旧暫定条例」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、またはその都度納付することが規定されている。四半期ごと、もしくは年ごとに納付する場合は納税者は四半期も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は、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。証券取引の場合は、源泉徴収義務者（証券登記決済機構）が週ごとに（毎週の終了日から5日以内に）印紙税の源泉徴収を申告し、源泉徴収した印紙税およびその利息を納付する必要がある。

4. 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は、その設立地の所轄税務当局に印紙税を申告・納付する。納税者が個人である場合は、課税文書の作成地また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は、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。

5. 「軽税重罰」の廃止

「旧暫定条例」の「軽税重罰」(注1)が廃止された。「印紙税法」に基づき、「印紙税法」の規定に違反した場合、「中国徴税管理法」および関連法律や、行政法規の規定に基づき、法的責任を追及されるものとする。

三、国外で作成された文書に対する納税義務の判定および国外納税義務者の申告規則

1. 納税義務の判定

「旧暫定条例」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が、実務において、「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。「印紙税法」では、中国国外で作成された国内で使用される課税文書に関する印紙税の納税義務が明確化された。22号文により、中国国外で作成された国内で使用される課税文書に該当するものを以下のとおり列挙する。

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。
持ち分	中国居住者企業の持ち分である。
動産	売り手ある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。
商標権、著作権、特許権、専有技術使用权	
サービス	提供側ある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。

サービスある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、現行の増徴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、売り手ある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、増徴税法体系

注1 旧暫定条例の第十三条に基づき、(一)課税証憑の印紙税票について、貼付漏れ、もしくは過少貼付の場合は、税務機関は印紙税票の補助を命じた以外、未補助印紙税票金額の20倍以下の罰金を科すことができる、(二)本条例第六条第一項の規定に違反した場合、税務機関は未消込または印紙税票の金額の10倍以下の罰金を科すことができる。(三)本条例第六条第二項の規定に違反した場合、税務機関は印紙税票の重用金額の30倍以下の罰金を科すことができる。印紙税票を偽造した場合は、税務機関が司法機関に法に基づいて刑事責任を追及するよう要請する。

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。

実務において、「完全に国外で利用される（発生する）」の判定ルールに関して、現時点の有効な法規はさらに明確に解釈と規定されておらず、議論が発生する可能性がある。業務の実質と関連契約書の内容に基づき、ケースバイケースで税務当局と意思疎通を図る必要がある。

2. 国外納税義務者の申告規則

国外の企業あるいは個人が中国において印紙税の納税義務が発生する場合、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、14号文では、国内代理人の有無により、二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、また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・
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または受領者の所在地（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かかわる場合）	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。 ☆ 大連市の規定 1) 国内に代理人がいる場合、国内代理人が源泉徴収義務者とし、四半期ごとに印紙税を源泉徴収する。2) 国内に代理人がない場合、国外納税者は自らその都度申告し納税する。

「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および個人は、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、か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みて、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」およびその関連公告からみて、「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いえる。それ以前に、「国内代理人」などの定義もまだ不明確である。

四、その他の実務の留意点

1. 複数の主体にかかわる課税文書

「印紙税法」により、国内で課税文書を作成した組織およ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、一つの課税文書の作成に三つ以上の主体がかかわる可能性があることを考慮し、22 告文は、「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」を有する組織および個人である」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貸借契約書：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。
- ・ 売買契約書ある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。

また、同一の課税文書が2人以上の当事者によって作成された場合、納付すべき税額は関係する各々の金額に基づいて個別に計算するものとする。同一の課税契約、課税権利譲渡文書に2者以上の納税者がかかわっており、かつ納税者が各自にかかわる金額が明記されていない場合、納税者が均等に分担した課税証憑に記載された金額（記載された増値税の税金を含まない）により課税標準を確定する。

2. 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（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、ある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。今回公布された公告では、三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されるケースがよく見受けられる。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。

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、課税標準調整の是非を決定する。具体的には以下のとおりである。



（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。具体的には以下のとおりである。



(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」および関連公告では、「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。

3. 減免税措置の内容と適用ルール

22 号文では、「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、22 号文は旧暫定条例の下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(すなわち、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およ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、持ち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・再編にかか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。

また、財政部、税務総局公告2022年第10号に基づき、印紙税の半減徴収の範囲は証券取引印紙税を含まないが、「証券取引印紙税の半減徴収に関する公告」(財政部、税務総局公告2023年第39号)に基づき、資本市場を活性化し、投資家の信頼を高めるため、2023年8月28日から、証券取引に対して、50%の税額範囲内で、印紙税を減税

できる。

4. 電子署名契約書の取り扱い

「財政部、国家税務総局の印紙税の若干政策に関する通知」（財税「2006」162号）に基づき、電子形式により締結される各種証憑に対して印紙税が課されるものとする。印紙税法は実施後、財税「2006」162号は継続適用である。

五、まとめ

「印紙税法」と公布された関連通達は、総じて言えば、「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、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、税務機関ある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。