

Tax

Issue P265/2017 – 2017年10月27日

日本語翻訳版

Tax Analysis

国家税務総局による非居住者企業の所得税源泉徴収の関連事項に関する新公告の公布

国家税務総局は2017年10月27日に「非居住者企業の企業所得税源泉徴収に関する問題についての公告」（国家税務総局公告2017年第37号、以下「37号公告」）及びその解説を公布した。2009年における「非居住者企業所得税源泉徴収管理暫定弁法」（国税発[2009]3号）、以下「3号通達」）の公布以来、非居住者企業の企業所得税源泉徴収に関する法規の初めての大幅改正である。37号公告は、非居住者企業所得税源泉徴収の徴収管理についてより明確なルールとガイダンスを提供したものであり、これまでの実務で把握した問題の一部を解消すると同時に、法規としての実行可能性を高めた。また、国家税務総局は今回の改正を通じて、源泉徴収義務者の納税管理上の負担を減らすための措置を打ち出しており、商業環境を改善した。37号公告の公布は、非居住者企業納税者とその源泉徴収義務者にとって、喜ばしいことである。

37号公告の施行に伴い、3号通達と「国家税務総局：非居住者企業の持分譲渡所得に関する企業所得税の管理についての通知」（国税函[2009]698号、以下「698号通達」）の全文、及びその他の関連法規における一部の条項が廃止される。

37号公告は2017年12月1日から施行される。37号公告における一部の条項は、37号公告の施行日以前に発生した未処理の所得にも適用される。

37号公告のキーポイントは下記の通りである。

- 源泉徴収義務者に対する契約書届出要求の取り消し
- 配当金の対外支払にかかる源泉徴収義務の発生時点（実際の支払日）の明確化
- 非居住者企業が自ら企業所得税の納税申告を行う場合の申告納付期限の明確化
- 源泉徴収義務者による未納税額が「源泉徴収済み・未納」と「源泉徴収義務未履行」のいずれに該当するかを判断するためのガイダンスの提供
- 課税所得額の計算に関わる外貨換算ルールの調整
- 源泉徴収に関わる各税務機関の間の責任分担及び業務連携の明確化
- 課税所得額の計算に関わるその他事項の明確化

Authors:

Beijing

Julie Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7511

Email: juliezhang@deloitte.com.cn

Crystal Chen

Senior Manager

Tel: +86 10 8520 7881

Email: yichen@deloitte.com.cn

Jessie Bi

Manager

Tel: +86 10 8520 7547

Email: jebi@deloitte.com.cn

37号公告と同時に公布された解説は、公告の内容について、実例を交えて詳しく説明するものである。以下では、37号公告とその解説のキーポイントについて、Q&A形式で説明する。

Q1：3号通達の規定により、源泉徴収義務者は契約の締結又は修正を行った場合、締結日又は修正日から30日以内に契約書の届出を行わなければならない。一方、37号公告に類似の規定がない。源泉徴収義務者に対する契約書届出要求が取り消されたか？

A1：はい。3号通達による源泉徴収義務者に対する契約書届出要求は取り消された。ただし、所轄税務機関はこれまでと同様に、源泉徴収義務者に対して、契約書又は関係資料の提出を要求することができる。

3号通達の規定により、源泉徴収義務者は源泉徴収事項に関わる契約を非居住者企業と締結する都度、契約の締結日又は修正日から30日以内に、所轄税務機関にて「企業所得税源泉徴収に関わる契約書登録届出登記表」、契約書のコピーなどの関係資料を提出しなければならない。

3号通達の廃止に伴い、上述の届出要求の取り消しと同時に、「企業所得税源泉徴収に関わる契約書登録届出登記表」も廃止される。当該措置は、「国家税务总局：税務システム“放管服”改革の更なる深化及び租税徴収環境の改善に関する若干の意見」（税総発[2017]101号）第2条第1款第4項「非居住者企業所得税源泉徴収に関わる契約書届出手続きの取り消し」の要求に応えたものであり、源泉徴収義務者における納税申告手続きの簡素化、及び納税管理上の負担の低減に寄与するものである。ただし、留意点として、37号公告の規定により、以前と変わらず、源泉徴収義務者は契約書などの関係書類を保管しなければならない。所轄税務機関は、源泉徴収に関わる契約書などの資料の提出を源泉徴収義務者に要求することができる。

なお、非居住者企業納税者及びその源泉徴収義務者は依然として、その他の法規による資料提出要求に留意する必要がある。例えば、下記の法規が挙げられる：

- 「サービス貿易等項目の対外支払に係る税務届出に関連する問題についての公告」（国家税务总局、国家外貨管理局公告 2013年第40号）
- 「非居住納税者による租税条約の恩典享受に関する管理弁法」（国家税务总局公告 2015年第60号）
- 「非居住者企業による財産の間接譲渡に係る企業所得税の若干の問題に関する公告」（国家税务总局公告 2015年第7号）
- 「国家税务总局：一部税務関連事項及び提出資料の取り消しに関する通知」（税総函[2017]403号）

Q2：中国国内の居住者企業が非居住者企業の株主に配当を行う場合、国内居住者企業による利益分配の決定と実際の配当金支払いの内、どの時点において企業所得税の源泉徴収を行うべきか？

A2：国内居住者企業は、実際に配当金を支払う時点で企業所得税の源泉徴収を行うべきである。

「国家税务总局：非居住者企業の所得税管理に関する若干の問題についての公告」（国家税务总局公告 2011年第24号）第5条の規定により、中国国内の居住者企業が非居住者企業に配当金などの権益性投資収益を支払う際、利益分配を決定した日と実際に配当金を支払った日の内、より早い時点で源泉徴収を行わなければならない。

37号公告により、上述の規定は改正された。新規定により、非居住者企業が源泉徴収の対象となる配当金などの権益性投資収益を取得する際、納付税額に対する源泉徴収義務の発生日は、配当金などの権益性投資収益が実際に支払われた日である。この改正が行われたのは、配当金は企業の税引後利益を株主に分配した結果であり、源泉徴収義務者の原価・費用に計上すべきではなく、「支払期限の到来」に該当する状況が発生しないため、実際の支払日を源泉徴収義務の発生日とするのが妥当だからである。この新規定は、37号公告の施行前（即ち、2017年12月1日以前）に発生した未処理の所得にも

For more information, please contact:

**International Tax Services
National & Eastern China Leader**

**Shanghai
Vicky Wang**

Partner
Tel: +86 21 6141 1035
Email: vicwang@deloitte.com.cn

**Northern China
Beijing**

Jennifer Zhang

Partner
Tel: +86 10 8520 7638
Email: jenzhang@deloitte.com.cn

**Southern China
Hong Kong**

Sharon Lam

Partner
Tel: +852 2852 6536
Email: shalam@deloitte.com.hk

**Western China
Chongqing**

Tony Zhang

Partner
Tel: +86 23 8823 1216
Email: tonzhang@deloitte.com.cn

適用される。

実務では、国内居住者企業による利益分配の決定日より実際の配当金支払いが遅いケースはよく見られる。その場合、従来の規定により、源泉徴収義務者は利益分配の決定日に源泉徴収を行い、そこから7日以内に源泉徴収した税額の納付を完了しなければならない。新規定により、源泉徴収義務の発生時点は配当金を実際に支払った日となったため、源泉徴収義務者にとって、従来よりも有利な規定である。

Q3：源泉徴収義務者が税額の源泉徴収を行わなかった場合、非居住者企業はどの時点で中国の税務機関に税額の申告納付を行うべきか？

A3：源泉徴収義務者が規定通りに源泉徴収を行わなかった場合、或いは源泉徴収義務を履行できなかった場合、課税所得を取得した非居住者企業は、当該所得の発生地の特轄税務機関に当該所得を申告し、税額を納付しなければならない。当該未申告所得に係る申告納付期限は下記の通りである。

1. 非居住者企業が自ら申告納付を行わなければならないが、まだ行っていない場合、税務機関は期限付きの申告納付を要求することができ、非居住者企業は税務機関に要求された期限内に申告納付を行わなければならない。
2. 非居住者企業が税務機関に期限付きの申告納付を要求されるよりも前に、自発的に申告納付を行う場合、期限通りに税額を完納したと見なす。

この新規定は、37号公告の施行前（即ち、2017年12月1日以前）に発生した未処理の所得にも適用される。

源泉徴収義務者による源泉徴収義務の未履行で非居住者企業が自ら申告納付を行うことになった場合、従来の関連法規のほとんどは、非居住者企業に厳しい申告期限を要求している（例えば、3号通達において、「源泉徴収義務者が当該所得を実際に支払った日、或いは当該所得の支払期限が到来した日から7日以内」と規定されており、698号通達において、「契約書において約定された持分譲渡日或いは実際に譲渡益を受け取った日から7日以内」と規定されている）。期限内に申告納付を完了しなかった場合、非居住者企業は滞納金を課される可能性がある。

37号公告の新規定は、納税者にとって、従来よりも有利な規定である。非居住者企業が税務機関に期限付きの申告納付を要求される前に、自発的に申告納付を行う場合、期限通りに税額を完納したと見なされるため、滞納金が発生しない。また、税務機関に期限付きの申告納付を要求された場合においても、税務機関が最初に指定した期限内に申告納付を完了すれば、滞納金が発生しないと思われる。この規定は、非居住者企業による自発的な申告納付を奨励するという国家税務総局の立場を反映したものである。

Q4：源泉徴収義務者による未納税額が「源泉徴収済み・未納」と「源泉徴収義務未履行」のいずれに該当するかについて、どのように判断すべきか？

A4：37号公告はその判断について、下記のガイダンスを提供している。

源泉徴収義務者が支払いを完了したが、規定通りに当該支払について源泉徴収税額を納付しなかった場合、下記のいずれかの状況に該当すれば、「源泉徴収済み・未納」とみなす：

- 源泉徴収義務者が受取人に「税額を源泉徴収した」と明確に通告した
- 源泉徴収義務者が財務会計システムにおいて、源泉徴収税額を単独に計上した
- 源泉徴収義務者が納税申告において、源泉徴収税額を単独の項目として、その控除或いは減価償却を行った
- 源泉徴収義務の履行を証明できるその他の証拠がある

上述した全ての状況に該当しない場合、「源泉徴収義務未履行」とみなす。

「中華人民共和国税収徴収管理法」により、「源泉徴収済み・未納」と「源泉徴収義務未履行」では、源泉徴収義務者が負う法的責任が異なる。

Q5：源泉徴収義務者が支払った、或いは支払期限が到来した外貨建ての債務について、課税所得額の計算に際して、どのようにして外貨換算を行うべきか？

A5：37号公告は下記の通り規定している。

1. 源泉徴収義務者による税額の源泉徴収に際して、「源泉徴収義務の発生日」における外貨対人民元為替レートの仲値に基づき、外貨建ての支払額を人民元建てに換算した上で、課税所得額を計算しなければならない。改正前では、3号通達において、「源泉徴収を行った日」に国が発表した外貨対人民元為替レートの仲値に基づき外貨換算を行うよう規定されているが、実務において、「源泉徴収を行った日」を「源泉徴収義務の発生日」と「源泉徴収税額の納付日」のいずれに解釈すべきか論争があった。新規定は、この問題を解消するものである。

2. 非居住者企業が税務機関に期限付きの申告納付を要求されるよりも前に自発的に申告納付を行う場合、「非居住者企業が税額納付書を発行した日の前日」における外貨対人民元為替レートの仲値に基づき外貨換算を行う。
3. 非居住者企業が税務機関に期限付きの申告納付を要求された場合、「所轄税務機関が期限付きの申告納付を要求した日の前日」における外貨対人民元為替レートの仲値に基づき外貨換算を行う。

Q6：財産譲渡所得の計算について、対象財産の譲渡価格と取得価格に用いる通貨が異なる場合、外貨換算に関する37号公告の改正内容は？

A6：新規定により、対象財産の譲渡価格又は取得価格を人民元建てに換算してから課税所得額を計算するよう明確に規定されている。これにより、課税所得額の計算過程はより明確なものとなった。

改正前では、698号通達において、「持分譲渡所得を計算する際、まず、持分譲渡価格を非居住者企業による当該持分の初回取得時に用いた通貨建ての金額に換算する」と規定されている。

持分譲渡を例として説明すると、とある非居住者企業が豪ドル（AUD）建てで国内持分投資（初回持分取得）を行い、当該持分を米ドル（USD）建てで譲渡した場合、698号通達の規定に基づき課税所得額を計算する過程は下記の通りとなる。

- ① 持分取得原価： USD → AUD₁
- ② 持分譲渡価格： AUD₂
- ③ 持分譲渡益(豪ドル建て)： AUD₁ - AUD₂ = AUD₃
- ④ 持分譲渡益(人民元建て)： AUD₃ → RMB

37号公告において、対象財産の譲渡価格又は取得価格が外貨建てである場合、人民元建てに換算してから課税所得額を計算するよう規定されている。即ち、外貨換算の面では、Q5の規定と同様の取り扱いである。

上述の案件を例として説明すると、新規定に基づき課税所得額を計算する過程は下記の通りとなる。

- ① 持分取得原価： USD → RMB₁
- ② 持分譲渡価格： AUD → RMB₂
- ③ 持分譲渡益(人民元建て)： RMB₁ - RMB₂ = RMB₃

Q7：源泉徴収義務者或いは非居住者企業は、どの税務機関に税額を納付すべきか？

A7：源泉徴収義務者による源泉徴収の場合、源泉徴収義務者の所在地の所轄税務機関に申告し、源泉徴収税額を納付すべきである。非居住者企業が自らが申告納付を行う場合、対象所得の発生地 of 所轄税務機関に申告し、税額を納付すべきである。

37号公告第16条において、上述の「源泉徴収義務者の所在地の所轄税務機関」及び「対象所得の発生地 of 所轄税務機関」の定義について、明確に規定されている。

「源泉徴収義務者の所在地の所轄税務機関」とは、源泉徴収義務者の所得税を管轄する税務機関を指す。

「対象所得の発生地 of 所轄税務機関」について、下記のルールに基づき判断する。

- 不動産譲渡所得の場合、不動産所在地の地方税務局と国家税務局を指す
- 権益性投資に関わる資産譲渡所得の場合、投資先企業の所得税を管轄する税務機関を指す
- 配当金などの権益性投資所得の場合、利益分配を行う企業の所得税を管轄する税務機関を指す
- 利息所得、賃貸料所得、特許権使用料所得の場合、所得の負担・支払を行う組織単位或いは個人の所得税を管轄する税務機関を指す

非居住者企業の所得税源泉徴収に関わる実務に、複数の税務機関が関わるケースが存在する。その場合、各税務機関の間における租税徴収の責任分担について、ガイダンスが求められる。例を挙げると、とある財産譲渡取引において、買い手が北京に登録された中国居住者企業であり、譲渡対象である不動産（或いは投資先企業）が上海に位置する場合、源泉徴収義務者の所在地と譲渡所得の発生地が異なる状況が発生する。この問題の解決策として、37号公告において、複数の税務機関による徴税管理業務とサービス提供の連携について詳しく規定されている。

- 源泉徴収義務者が源泉徴収義務を履行しなかった場合、源泉徴収義務者の所在地の所轄税務機関が源泉徴収義務者に源泉徴収義務の履行を要求するとともに、法に基づきその責任を追求する。納税者に対して税額の追納を要求する必要が生じた場合、対象所得の発生地 of 所轄税務機関が法に基づき税額の追徴を担当する。
- 源泉徴収義務者の所在地と対象所得の発生地が異なる場合、税額の追徴を担当する対象所得発生の所轄税務機関が源泉徴収義務者の所在地の所轄税務機関に事情確認を行う。源泉徴収義務者の所在地の所轄税務機関は、源泉徴収義務の未履行が発覚した日から 5 営業日以内に対象所得発生の所轄税務機関に書面にて回答を行い、非居住者企業の税務事項について説明する必要がある。

上述の規定は、非居住者企業の所得税源泉徴収に関わる各税務機関の間の租税徴収責任の分担をより明確にするものであり、租税徴収に関する税務機関の事前・事中・事後管理及び業務連携を強化するものである。

Q8：上述のキーポイントのほか、37 号公告及びその解説において、従来の規定に対してどのような明確化と改正が行われたか？

A8：上述したキーポイントのほか、37 号公告は下記の事項について明確化した。

1. 同一の持分を複数回の投資或いは買収を通じて取得し、その一部を譲渡する場合、譲渡対象持分の取得原価は、当該持分の全取得原価に対して、譲渡者における譲渡対象持分対譲渡前全保有持分の比率に基づき算定する（詳細については、解説第 3 条の例を参照されたい）。
2. 非居住者企業が所得税の源泉徴収対象となる財産譲渡所得を分割請求形式で受け取る場合、各期に受け取った譲渡所得を以前投資した財産について回収した投資原価とみなし、分割請求が完了した後、源泉徴収税額を計算し納付することができる（詳細については、解説第 7 条の例を参照されたい）。この規定は、37 号公告の施行前（即ち、2017 年 12 月 1 日以前）に発生した未処理の所得にも適用される。

コメントとアドバイス

37 号公告は、非居住者企業の企業所得税源泉徴収についてより明確なガイダンスを提供したものであり、租税徴収管理実務の改善に寄与するものである。37 号公告は従来の規定と比べて大きな改正であるため、取引を完了したが、まだ税務処理を行っていない各取引当事者、及び源泉徴収の対象となる取引を行っている最中又は行う予定のある経営者は、37 号公告の内容を詳しく把握した上で、取引に及ぼす影響について分析するとともに、対応措置を取ることで税務リスクの低減を図るよう検討する必要がある。例えば、交渉中の取引について、各当事者は所得税の申告と納付などの事項について明確に約定し、契約書に反映させることで、自身の権益を守る必要がある。

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 or advice on the above subject or analysis of other tax issues, please contact:

Beijing

Andrew Zhu

Partner
Tel: +86 10 8520 7508
Fax: +86 10 8518 1326
Email: andzhu@deloitte.com.cn

Chengdu

Frank Tang / Tony Zhang

Partner
Tel: +86 28 6789 8188
Fax: +86 28 6500 5161
Email: ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

Chongqing

Frank Tang / Tony Zhang

Partner
Tel: +86 23 8823 1208 / 1216
Fax: +86 23 8859 9188
Email: ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

Dalian

Bill Bai

Partner
Tel: +86 411 8371 2816
Fax: +86 411 8360 3297
Email: bilbai@deloitte.com.cn

Guangzhou

Victor Li

Partner
Tel: +86 20 8396 9228
Fax: +86 20 3888 0121
Email: vicli@deloitte.com.cn

Hangzhou

Qiang Lu / Fei He

Partner
Tel: +86 571 2811 1901
Fax: +86 571 2811 1904
Email: qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

Harbin

Jihou Xu

Partner
Tel: +86 451 8586 0060
Fax: +86 451 8586 0056
Email: jihxu@deloitte.com.cn

Hong Kong

Sarah Chin

Partner
Tel: +852 2852 6440
Fax: +852 2520 6205
Email: sachin@deloitte.com.hk

Jinan

Beth Jiang

Partner
Tel: +86 531 8518 1058
Fax: +86 531 8518 1068
Email: betjiang@deloitte.com.cn

Macau

Raymond Tang

Partner
Tel: +853 2871 2998
Fax: +853 2871 3033
Email: raytang@deloitte.com.hk

Nanjing

Frank Xu / Rosemary Hu

Partner
Tel: +86 25 5791 5208 / 6129
Fax: +86 25 8691 8776
Email: frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

Shanghai

Eunice Kuo

Partner
Tel: +86 21 6141 1308
Fax: +86 21 6335 0003
Email: eunicekuo@deloitte.com.cn

Shenyang

Jihou Xu

Partner
Tel: +86 24 6785 4068
Fax: +86 24 6785 4067
Email: jihxu@deloitte.com.cn

Shenzhen

Victor Li

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

Suzhou

Maria Liang / Kelly Guan

Partner
Tel: +86 512 6289 1328 / 1297
Fax: +86 512 6762 3338
Email: mliang@deloitte.com.cn
kguan@deloitte.com.cn

Tianjin

Andrew Zhu

Partner
Tel: +86 22 2320 6688
Fax: +86 22 8312 6099
Email: andzhu@deloitte.com.cn

Wuhan

Gary Zhong

Partner
Tel: +86 27 8526 6618
Fax: +86 27 6885 0745
Email: gzhong@deloitte.com.cn

Xiamen

Jim Chung / Charles Wu

Partner / Director
Tel: +86 592 2107 298 / 055
Fax: +86 592 2107 259
Email: jichung@deloitte.com.cn
chwu@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

National Leader

Southern China (Hong Kong)

Ryan Chang

Partner
Tel: +852 2852 6768
Fax: +852 2851 8005
Email: ryanchang@deloitte.com

Northern China

Julie Zhang

Partner
Tel: +86 10 8520 7511
Fax: +86 10 8518 1326
Email: juliezhang@deloitte.com.cn

Eastern China

Kevin Zhu

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

Southern China (Mainland/Macau)

German Cheung

Director
Tel: +86 20 2831 1369
Fax: +86 20 3888 0121
Email: gercheung@deloitte.com.cn

Western China

Tony Zhang

Partner
Tel: +86 23 8823 1216
Fax: +86 23 8859 9188
Email: tonzhang@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Wandy Luk by either email at wanluk@deloitte.com.hk or by fax to +852 2541 1911.

About Deloitte Global

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients' most complex business challenges. To learn more about how Deloitte's approximately 244,400 professionals make an impact that matters, please connect with us on Facebook, LinkedIn, or Twitter.

About Deloitte China

The Deloitte brand first came to China in 1917 when a Deloitte office was opened in Shanghai. Now the Deloitte China network of firms, backed by the global Deloitte network, deliver a full range of audit, consulting, financial advisory, risk advisory and tax services to local, multinational and growth enterprise clients in China. We have considerable experience in China and have been a significant contributor to the development of China's accounting standards, taxation system and local professional accountants. To learn more about how Deloitte makes an impact that matters in the China marketplace, please connect with our Deloitte China social media platforms via www2.deloitte.com/cn/en/social-media.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively the "Deloitte Network") is by means of this communication, rendering professional advice or services. None of the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

©2017. For information, contact Deloitte China.