

## Tax

Issue P266/2017 – 2017年12月14日  
日本語翻訳版

## Tax Analysis

# 完納証明書分割書の導入、海外工事に関する外国税額控除問題に解決の目処

Authors:

Hongkong

Sam Li

Partner

Tel: +852 2238 7881

Email: [samxhli@deloitte.com.hk](mailto:samxhli@deloitte.com.hk)

国家税務総局が先日、2017年第41号公告<sup>1</sup>（以下、41号公告）を公布した。41号公告は、中国企業が海外工事から取得した所得に関する外国税額控除の問題について詳しく規定したものであり、海外EPC案件において、中国企業を長らく困惑させてきた完納証明書の記載名義と実際の施工者の相違による二重課税の問題を解決するものである。

### 背景

近年、「一帯一路」イニシアティブに込め、多くの中国建設会社が海外に進出し、多くの発展途上国及び「一帯一路」沿線国において積極的に海外EPCプロジェクトに取り組んでいる。現在の実務において、中国の建設会社、とりわけ建設関係の国有企業がより効率的に市場を開拓するため、海外EPCプロジェクトについては、企業グループ或いは多国籍プラットフォーム企業で応札や契約締結を行い、子会社に実際の施工を請け負わせるという業務モデルを採用している。具体的には、入札募集・応札の段階で、親会社或いは専ら海外業務や事業拡大に従事するグループ内企業の名義で応札やEPC契約の締結を行い（この業務モデルを通じて、グループ内全ての事業体による同種類プロジェクトの実績を共有することで、受注を勝ち取る確率を上げることができる）、落札に成功した場合、グループ内の一つ或いは複数の子会社又は工事局に工事を請け負わせ、受け取ったEPCプロジェクトの請負代金を実際の施工者に引き渡すようにしている。会計処理上、相応の営業収入は通常、応札や契約締結を行う親会社或いはグループ内企業ではなく、実際の施工者の財務諸表に計上される。

上述の業務モデルは事業アレンジとして効果的であるものの、外国税額控除の面で大きな問題が発生している。前述のように、請負代金を取得し、プロジェクト所在地の所得税を実際に負担する納税主体は実際に工事を請け負う子会社又は工事局であるが、それに対して、プロジェクト所在地の税務当局が発行する所得税完納証明書に記載された納税者は契約締結を担当する親会社或いはグループ内企業である。その原因により、子会社又は工事局が国内の所轄税務当局において外国税額控除の手続きを行う際、海外で既に所得税を納めていることの举证が難しく、また、国外所得税の完納証明書を取得した親会社又はグループ内企業には、国内で外国税額控除を行うための国外源

<sup>1</sup> <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c2929036/content.html>

泉収入が存在しない。この状況は中国と海外における二重課税を引き起こし、海外工事にかかる税負担を上昇させ、企業を大いに困惑させてきた。

## 新規定の概要

上述の問題を解決すべく、41号公告は「実質優先主義」に従い、完納証明書分割書を導入し、契約締結者名義の完納証明書に記載された国外所得税の金額を合理的な方法で各施工者に配賦した上で、各施工者で配賦分の税額について外国税額控除を行うように規定している。当該新規定は2017年度及び将来年度の企業所得税確定申告に適用され、過年度の企業所得税について、外国税額控除を行わなかった場合、新規定を適用して処理することができる。

41号公告の規定により、「企業は、元請・下請方式又は共同企業体方式により国外において工事プロジェクト（建設工事、インフラ建設などのプロジェクトを含むが、それらに限らない）を実施するにあたり、取得した国外源泉所得について既に国外において納付した所得税税額は、元請企業又は共同企業体の幹事会社が発行する「国外工事請負プロジェクト納税証明書分割書（元請・下請方式）」又は「国外工事請負プロジェクト納税証明書分割書（共同企業体方式）」を国外所得税の完納証明書又は納税証憑として、外国税額控除を行うことができる。」

具体的な手続きとして、41号公告の規定により、元請企業又は共同企業体の幹事会社（実務において、元請企業又は共同企業体の幹事会社は、前述の親会社或いはグループ内企業が担当することが多い）が「国外工事請負プロジェクト納税証明書分割書」の記入を行い、プロジェクトに参加する各当事者（元請・下請企業、或いは共同企業体の構成企業を含む。実務において、共同事業契約の締結者及び実際の施工者が担当することが多い）が実際に取得した収入、及び請け負った工事の量などに基づき、海外で納めた所得税税額を合理的な方法で各当事者の間で配賦する。最後に、各当事者が完納証明書分割書（コピー）を持って、所轄税務当局において外国税額控除の手続きを行う。

元請企業又は共同企業体の幹事会社の記入した完納証明書分割書を以て税務当局に届け出ると同時に、下記の資料を保管し、検査に備える必要がある。

1. 元請企業或いは共同企業体と海外発注者の間に締結された工事請負契約。
2. 元請企業と下請企業の間に締結された下請契約。二次下請けが存在する場合、一次下請企業と二次下請企業の間で締結された下請契約も保管する必要がある。若しくは共同企業体の各構成企業の間で締結されたコンソーシアム契約。
3. 元請企業又は共同企業体の国外源泉所得に関する国外所得税の完納証明書或いは納税証憑。
4. 国外源泉所得に対して納付した国外所得税税額を、受け取った請負代金の金額や請け負った工事の量などの合理的な基準に基づき各当事者の間に配賦するための計算過程及び関連の説明。

## デロイトのアドバイス

留意すべき点として、実務において、海外納付税額を各当事者の間で合理的に配賦するためには、海外工事の各当事者は、自身の受け取った請負代金の金額や請け負った工事の量をプロジェクトごとに正確に区分できるように、完備された財務会計システムと合理的な配賦メカニズムを構築する必要がある。また、親会社又はグループ内企業がオーナーと工事請負契約を締結した後、実際に工事を請け負う子会社や工事局と下請契約を締結することによって、双方の業務関係について明確に約定するとともに、各当事者が実際に請け負った工事の量に基づき、請負代金の金額を合理的に約定する必要がある。更に、証憑に合致する帳簿処理を保証するため、元請企業と下請企業の関係に関連の会計処理に反映する必要がある。

For more information, please contact:

### Global Infrastructure Service Centre (GISC)

#### Hongkong

**Sam Li**

Partner

Tel: +852 2238 7881

Email: [samxhli@deloitte.com.hk](mailto:samxhli@deloitte.com.hk)

#### Northern China

##### Beijing

**Ying Zhou**

Partner

Tel: +86 10 8512 5477

Email: [nzhou@deloitte.com.cn](mailto:nzhou@deloitte.com.cn)

#### Eastern China

##### Shanghai

**Qiang Lu**

Partner

Tel: +86 21 6141 1165

Email: [qilu@deloitte.com.cn](mailto:qilu@deloitte.com.cn)

#### Southern China

##### Shenzhen

**Eric Lin**

Senior manager

Tel: +86 755 3353 8123

Email: [erilin@deloitte.com.cn](mailto:erilin@deloitte.com.cn)

#### Western China

##### Chongqing

**Jun Li**

Director

Tel: +86 23 8823 1205

Email: [juncqli@deloitte.com.cn](mailto:juncqli@deloitte.com.cn)

なお、上述の業務モデルにおいて、中国側の外国税額控除の問題は解決されるものの、プロジェクト所在地における税制や実務などの原因により、プロジェクト所在地側に二重課税の問題が依然として発生する可能性がある。対応策として、各国における税法・法規の相違、及びプロジェクトの実際の状況を踏まえた上で、現地の税法・法規の規定に基づき、自身の業務モデルを合理的にアレンジすることで税務リスクの低減を図ると同時に、必要に応じて専門機構に協力を求めることを各企業に推奨する。

**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. 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 7326  
Email: [andzhu@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto:ftang@deloitte.com.cn)  
[tonzhang@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto:ftang@deloitte.com.cn)  
[tonzhang@deloitte.com.cn](mailto:tonzhang@deloitte.com.cn)

#### Dalian

##### Bill Bai

Partner  
Tel: +86 411 8371 2888  
Fax: +86 411 8360 3297  
Email: [bilbai@deloitte.com.cn](mailto:bilbai@deloitte.com.cn)

#### Guangzhou

##### Victor Li

Partner  
Tel: +86 20 8396 9228  
Fax: +86 20 3888 0121  
Email: [vicli@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto:qilu@deloitte.com.cn)  
[fhe@deloitte.com.cn](mailto:fhe@deloitte.com.cn)

#### Harbin

##### Jihou Xu

Partner  
Tel: +86 451 8586 0060  
Fax: +86 451 8586 0056  
Email: [jihxu@deloitte.com.cn](mailto:jihxu@deloitte.com.cn)

#### Hong Kong

##### Sarah Chin

Partner  
Tel: +852 2852 6440  
Fax: +852 2520 6205  
Email: [sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

#### Jinan

##### Beth Jiang

Partner  
Tel: +86 531 8518 1058  
Fax: +86 531 8518 1068  
Email: [betjiang@deloitte.com.cn](mailto:betjiang@deloitte.com.cn)

#### Macau

##### Raymond Tang

Partner  
Tel: +853 2871 2998  
Fax: +853 2871 3033  
Email: [raytang@deloitte.com.hk](mailto: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](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)  
[roshu@deloitte.com.cn](mailto:roshu@deloitte.com.cn)

#### Shanghai

##### Eunice Kuo

Partner  
Tel: +86 21 6141 1308  
Fax: +86 21 6335 0003  
Email: [eunicekuo@deloitte.com.cn](mailto:eunicekuo@deloitte.com.cn)

#### Shenyang

##### Jihou Xu

Partner  
Tel: +86 24 6785 4068  
Fax: +86 24 6785 4067  
Email: [jihxu@deloitte.com.cn](mailto:jihxu@deloitte.com.cn)

#### Shenzhen

##### Victor Li

Partner  
Tel: +86 755 3353 8113  
Fax: +86 755 8246 3222  
Email: [vicli@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto:mliang@deloitte.com.cn)  
[kguan@deloitte.com.cn](mailto:kguan@deloitte.com.cn)

#### Tianjin

##### Andrew Zhu

Partner  
Tel: +86 22 2320 6688  
Fax: +86 22 8312 6099  
Email: [andzhu@deloitte.com.cn](mailto:andzhu@deloitte.com.cn)

#### Wuhan

##### Gary Zhong

Partner  
Tel: +86 27 8526 6618  
Fax: +86 27 6885 0745  
Email: [gzhong@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto:jichung@deloitte.com.cn)  
[chwu@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto: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](mailto:ryanchang@deloitte.com)

#### Northern China

##### Julie Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7511

Fax: +86 10 8518 1326

Email: [juliezhang@deloitte.com.cn](mailto:juliezhang@deloitte.com.cn)

#### Eastern China

##### Kevin Zhu

Director

Tel: +86 21 6141 1262

Fax: +86 21 6335 0003

Email: [kzhu@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto:gercheung@deloitte.com.cn)

#### Western China

##### Tony Zhang

Partner

Tel: +86 23 8823 1216

Fax: +86 23 8859 9188

Email: [tonzhang@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto: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](http://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](http://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.