

Tax Analysis

中国

デロイトトーマツ税理士法人

2017年12月号

※本ニュースレターは、デロイト中国が発行したニュースレターの再掲です。
日本語訳と原文(中文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

中国国家税务总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

中国国家税务总局は、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」(国家税务总局公告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、国家税务总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「国家税务总局: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号公告の主要な項目は下記のとおりである。

- 源泉徴収義務者に対する契約書届出要求の取消し
- 配当金の対外支払に係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する外貨換算ルールの調整
- 源泉徴収に関する各税務機関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するその他事項の明確化

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主要な項目について、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で、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は取り消されたのか？

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す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す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、前述の届出要求の取消しと同時に、「企業所得税源泉徴収に関する契約書登録届出登記表」も廃止される。当該措置は、「国家税務総局：税務システム“放管服”改革のさら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する契約書届出取消し」の要求にこたえたものであり、源泉徴収義務者における納税申告手続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、源泉徴収に関す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」（国家税務総局、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」（国家税務総局公告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」（国家税務総局公告2015年第7号）
- 「国家税務総局：一部税務関連事項及び提出資料の取消しに関する通知」（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に、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について、どちら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。

「国家税務総局：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」（国家税務総局公告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うち、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（すなわち、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。

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日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どおりに源泉徴収を行わなかった場合又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、当該所得の発生日の所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とおりである。

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にもかかわらず、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、期限どおりに税額を完納したとみなす。

この新规定は、37号公告の施行前(すなわち、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又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ある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号公告の新规定は、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、期限どおりに税額を完納したとみなされるため、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を完了したが、規定どお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、その控除又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

上述したすべ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又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号公告は下記のとおり規定している。

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。新规定は、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とおりとなる。

① 持分取得原価:	USD → AUD ₁
② 持分譲渡価格:	AUD ₂
③ 持分譲渡益(豪ドル建て):	AUD ₁ - AUD ₂ = AUD ₃
④ 持分譲渡益(人民元建て):	AUD ₃ → 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。すなわち、外貨換算の面では、Q5の規定と同様の取扱いである。

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とおりとなる。

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

Q7

源泉徴収義務者又は非居住者企業は、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「対象所得の発生地の所轄税務機関」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。

「対象所得の発生地の所轄税務機関」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
- 権益性投資に関す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又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する実務に、複数の税務機関が関係す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(又は投資先企業)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。

1. 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、対象所得の発生地の所轄税務機関が法に基づき税額の追徴を担当する。
2. 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地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地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。

前述の規定は、非居住者企業の所得税源泉徴収に関す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

前述の主要な項目のほか、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

前述した主要な項目のほか、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又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（すなわち、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。

デロイトの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によって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。

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao

問い合わせ

デロイト中国 上海事務所

パートナー 板谷 圭一 kitaya@deloitte.com.cn

ニュースレター発行元

東京事務所

〒100-8305

東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号 新東京ビル 5 階

Tel: 03-6213-3800(代)

email: tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要: www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス: www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュートーマツリミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、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サービス、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュートーマツリミテッド(“DTTL”)ならびにその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の関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイトトウシュートーマツリミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイトトーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的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及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2017. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001