

チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第 28 回 2017 年 11 月



非居住者企業所得稅源泉徵收に関する新規法令

本アラートの分析対象法規:

- 「非居住者企業所得稅源泉徵收問題に関する國家稅務總局の公告」(國家稅務總局公告2017年第37号)、2017年10月17日公布、2017年12月1日施行
- 「『非居住者企業所得稅源泉徵收管理暫定施行弁法』の印刷發行に関する國家稅務總局の通知」(國稅發[2009]3号)
- 「非居住者企業の持分譲渡所得に係る企業所得稅の管理強化に関する國家稅務總局の通知」(國稅函[2009]698号)
- 「非居住者企業による財産の間接譲渡に係る企業所得稅の若干の問題に関する國家稅務總局の公告」(國家稅務總局公告2015年第7号)

背景

国家稅務總局は、2017年10月17日付けで「非居住者企業所得稅源泉徵收問題に関する國家稅務總局の公告」(國家稅務總局公告2017年第37号、以下「37号公告」)を公布した。37号公告は、非居住者稅收管理に関する重要な法律である國稅發[2009]3号(以下「3号文」と國稅函[2009] 698号¹、以下「698号文」に代わり、非居住者企業所得稅源泉徵收の新たな根拠規定として、2017年12月1日から施行される。

概要

37号公告は、納稅者と源泉徵收義務者の負担を軽減するため、非居住者企業所得稅源泉徵收実務に存在するいくつか問題点について、下記の改定を行った。

• 納稅者の負担を軽減

- 3号文の「源泉徵收義務者は、非居住者企業と業務契約を締結した日から30日以内に契約書の届出手続きを行わなければならない」という規定は削除されたが、源泉徵收義務者は調査に備えて源泉徵收簿の作成と契約書の保存が求められる。
- 3号文の「複数回にわたって支払を行う源泉徵收義務者は契約上の最終支払日前の15日以内に管轄稅務機關に源泉徵收の清算手続きを行わなければならない」という規定は削除された。
- 3号文の「所得の源泉地が複数ある場合、1つの地域を選定して企業所得稅の申告納付を行うことができる」という規定は継続して適用される。また、7号文の関連条文との整合性を明確にした。

¹ 7号公告(国家稅務總局公告2015年第7号)の施行によって698号文の間接譲渡に関する規定は廃止された。今回の37号公告の施行によって、他の持分譲渡所得試算に関わる条項を含む698号文の全文が廃止された。

本アラートの分析対象法規：

- 「非居住者企業の所得税管理に係る若干の問題に関する国家税務総局の公告」（国家税務総局公告2011年第24号）
- 「企業所得税法の具体化を貫徹することに係る若干の租税問題に関する国家税務総局の通知」国税函[2010]79号
- 「非居住者による工事作業請負及び役務提供に係る租税管理暫定施行弁法」国家税務総局令第19号

• 一部の課税額算定方法を明確化

- 698号文が規定する持分譲渡益と所得持分の課税基準額に関する計算方法を踏襲しつつ詳細化した。特に、複数回の投資における持分の一部譲渡について、その持分譲渡原価の比率の計算方法を明確した。（同37号文の公式の解釈において計算例の詳細が示されている。）
- 3号文が規定する非居住者企業課税所得額に関する外貨換算の規定を改めて明確にし、698号文に規定する持分譲渡益の外貨換算に関する条項を改定した。

• 源泉徴収義務発生時期の延期

- 配当金の海外送金について、源泉徴収義務発生時期を配当の実際支払日に設定し、配当の決定日は源泉徴収義務発生時期ではなくなった。
- 分割支払方式によって取得した同一財産譲渡所得に関して、分割支払金はまず投資原価の回収とみなされ、源泉徴収義務発生時期は投資原価の全額回収後とする。

• 企業所得税の申告納付期限を緩和

- 源泉徴収を行っていない場合、非居住者企業は源泉徴収義務の発生日から7日以内に、自発的に申告納税しなければならないという規定は削除された。非居住者企業が管轄税務機関に納付期限を命じられる前に自ら申告納税した場合、或いは管轄税務機関指定の納付期限内に納付した場合は、期日通りに納付したとみなされる。

• 納税者と源泉徴収義務者の責任を明確化

- 源泉徴収を行わなかった場合、管轄税務機関が追加納付を命じて源泉徴収義務者の責任を追及し、また納税者に未払税金を追徴する場合、所得の発生地の管轄税務機関が追徴を実施することを明確にした。
- 源泉徴収義務者によって税引きされたが、税務機関に納付していない場合の取り扱いについて、源泉徴収すべき税額を徴収していない場合と税引きされたが、税務機関に納付していない場合の二つの状況を区別して取り扱うことを明示した。

KPMG の所見

実務上、非居住者に対する源泉徴収に關わる取引の多くは複雑で取引の段階も多岐にわたるため、37号公告においても未解決の問題が残されており、また、新規定の不明確性によって新たな課題がもたらされた。このため、クロスボーダー取引の当事者双方はこのような問題に留意し、取引の際に潜在的リスクを考慮して対応策を事前に講じる必要がある。

• 源泉徴収猶予制度の適用対象となる分割支払の判定

37号公告は分割支払を適用する持分譲渡による所得について、納税義務の発生時期と源泉徴収時期を原価の全額回収後にまで延ばした。これは、取引当事者双方にとって資金繰りへのプレッシャーを緩和するため、有利な変更となるであろう。しかし、注意すべきは37号公告では分割支払方式について明確な定義付けが行われていない。例えば、取引当事者双方が契約書に分割支払時期及び支払金額を明示して定めることが要件となるかは不明確である。また、多くの持分譲渡契約書には譲渡実施後の価格調整条項が盛り込まれているが、分割支払に適用できるかも不明確である。国税函[2010]79号文は、契約が発効し、かつ持分変更手続が完了した時に収益を認識すべきであると規定するが、実務上、課税側と納税側との間で分割支払の判定について見解が異なった場合、該当条項の適用が必然的に困難になると予想される。

- **間接譲渡は引き続き利息が加算されるか**

税務機関は、7号公告(国家税務総局公告 2015年第7号)で直接譲渡と再認定され課税された間接譲渡について、同公告既存の規定のほか、通常、企業所得税法の規定に従い、税金の帰属する納税年度の翌年6月1日から1日ごとに利息を加算する。37号公告は、7号公告が規定する「源泉徴収を行っていない場合、非居住者企業(譲渡人)は源泉徴収義務の発生日から7日以内に、自発的に申告納税しなければならない」という譲渡人に対する要求を削除した。さらに、非居住者企業が管轄税務機関に納付期限を命じられる前に自ら申告納税した場合、或いは管轄税務機関指定の納付期限内に納付した場合は、期日通りに納付したとみなされる。この点について7号公告に対する修正と捉えて、納税義務者が税務機関の定めた納付期限内で納付すべき税金を全額納付すれば、利息が加算されることはないということを意味するのかは不明である。

- **1つの地域を選定して申告納税できる「同一所得」の判定**

37号公告は、3号文の「非居住者企業の取得した所得の源泉地が複数あり、異なる管轄税務機関を跨る場合、1つの地域を選定して申告納税できる」という規定を踏襲したが、「同一所得でなければならない」という要件が追加された。

37号公告に関する公式の解釈において、特に上述の規定と7号公告の「1件の間接譲渡取引が2つ以上の中国の課税資産を対象とする場合、個別に申告納税しなければならない」という規定は、異なるケースに分けて適用することを述べている。また、7号公告の適用によって間接譲渡が直接譲渡と見なされるケースにおいて、譲渡財産が複数に跨ることから、認定される直接譲渡取引も複数となる場合、それに係る所得は37号公告に規定する「同一所得」に該当しない。

7号公告の公布によって24号公告(国家税務総局公告 2011年第24号)が規定する「1件の間接譲渡取引が2つ以上の持分を対象とする場合、1つの地域を選定して納税できる」という措置は廃止された。当該措置の廃止以降、業界ではその利便性の高さから当該措置の復活が望まれていたが、37号公告ではこれに対して根本的な変更は見られない。

その他の種類の所得について、37号公告は異なる地域から生じ、複数の管轄税務機関に跨る所得をどのように理解でき、どのような場合に「同一所得」と認められるかについて明確にしていない。

- **従来と同様に契約書資料の提出が求められる場合**

37号公告は契約の締結日から30日以内に契約書の届出を行うという要求を取消したが、非居住者企業所得税の源泉徴収状況を正確に記録するため、源泉所得義務者に対し源泉徴収簿の作成と契約書資料の保存を要求している。なお、注意点として、国家税務総局令第19号(2009)の「非居住者企業が工事請負又は役務提供を行う場合、中国国内企業と非居住者企業のいずれも契約の締結日から30日以内に税務機関で登記・届出手続きを行わなければならない」という規定については、今回の新規定の影響を受けずに、継続して適用される。

- **税務機関の源泉徴収義務者に対する税金の追加納付命令の適用**

37号公告は、源泉徴収義務者が源泉徴収すべき税額を源泉徴収していない場合についての規定を新たに1条追加した。これにより、税務機関は「中華人民共和国行政処罰法」に基づいて、源泉徴収義務者に対し税金の追加源泉徴収を命じることができる。ただし、この規定は原則を示すのみで、どのような場合に税金を追加源泉徴収すべきかについて明記していない。例えば、源泉徴収義務者が取引代金全額を納税義務者に支払った場合、税務機関は直接納税義務者に税金を追徴すべきか、それとも源泉徴収義務者に追加源泉徴収を求めるかは不明である。このように、源泉徴収義務者の実務上の取り扱いに不明な点が残されている。

- 税引きされた、税務機関に納付していない場合の納税義務者の責任

37号公告は、源泉徴収義務者によって税引きされたが税務機関に納付していない場合を明確にした。例えば、源泉徴収義務者が代金受取人に対して、税引きしたことを通知している場合、財務・会計処理又は納税申告において個別計上を行った場合、又は源泉徴収すべき税額を差し引いた場合などである。この点について、源泉徴収義務者が源泉徴収した税金の納付に困難が生じた場合でも、納税義務者が適切に納税義務を履行したとみなされ、税務機関が納税義務者に対して追加徴収しないことを意味するかは疑問視される。さらに、この場合、税務機関は納税義務者でなく、源泉徴収義務者に延滞金を計算徴収するかについても不明確である。

- 中国国外の支払人の源泉徴収義務

中国国外の支払人に源泉徴収義務があるかについては、以前から課税側と納税側との間で議論されてきた。しかし、「企業所得税法」には「支払人在源泉徴収義務者とする」という文言があり、中国国外の支払人を除外していないため、税務機関は実務上、持分譲渡取引における国外の譲受人のような国外の支払人を税金の源泉徴収義務者と要求する可能性がある。37号文は源泉徴収義務者所在地の管轄税務機関及び所得の源泉地の管轄税務機関について、改めて明確にしたが、国外の支払人が源泉徴収義務者に該当するかについては明確にしていない。

For any enquiries, please send to our public mailbox: taxenquiry@kpmg.com or contact our partners/directors in each China/HK offices.

Khoonming Ho Head of Tax, KPMG Asia Pacific Tel. +86 (10) 8508 7082 khoonming.ho@kpmg.com	Northern China	Irene Yan Tel. +86 (10) 8508 7508 irene.yan@kpmg.com	Amy Rao Tel. +86 (21) 2212 3208 amy.rao@kpmg.com	Fiona He Tel. +86 (20) 3813 8623 fiona.he@kpmg.com	Elizabeth DE LA CRUZ Tel. +852 2826 8071 elizabeth.delacruz@kpmg.com
Lewis Lu Head of Tax, KPMG China Tel. +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	Vincent Pang Head of Tax, Northern Region Tel. +86 (10) 8508 7516 +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	Adams Yuan Tel. +86 (10) 8508 7596 adams.yuan@kpmg.com	Wayne Tan Tel. +86 (28) 8673 3915 wayne.tan@kpmg.com	Angie Ho Tel. +86 (755) 2547 1276 angie.ho@kpmg.com	Matthew Fenwick Tel. +852 2143 8761 matthew.fenwick@kpmg.com
Beijing/Shenyang/Qingdao	Cheng Chi Tel. +86 (10) 8508 7606 cheng.chi@kpmg.com	Jessie Zhang Tel. +86 (10) 8508 7625 jessie.zhang@kpmg.com	Tanya Tang Tel. +86 (25) 8691 2850 tanya.tang@kpmg.com	Aileen Jiang Tel. +86 (755) 2547 1163 aileen.jiang@kpmg.com	Sandy Fung Tel. +852 2143 8821 sandy.fung@kpmg.com
Vincent Pang Tel. +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	Conrad TURLEY Tel. +86 (10) 8508 7513 conrad.turley@kpmg.com	Sheila Zhang Tel. +86 (10) 8508 7507 sheila.zhang@kpmg.com	Rachel Tao Tel. +86 (21) 2212 3473 rachel.tao@kpmg.com	Cloris Li Tel. +86 (20) 3813 8829 cloris.li@kpmg.com	Charles Kinsley Tel. +852 2826 8070 charles.kinsley@kpmg.com
Tianjin	Milano Fang Tel. +86 (532) 8907 1724 milano.fang@kpmg.com	Tiansheng Zhang Tel. +86 (10) 8508 7526 tiansheng.zhang@kpmg.com	Janet Wang Tel. +86 (21) 2212 3302 janet.z.wang@kpmg.com	Jean Li Tel. +86 (755) 2547 1128 jean.j.li@kpmg.com	Stanley Ho Tel. +852 2826 7296 stanley.ho@kpmg.com
Eric Zhou	Tony Feng Tel. +86 (10) 8508 7531 tony.feng@kpmg.com	Tracy Zhang Tel. +86 (10) 8508 7509 tracy.h.zhang@kpmg.com	John Wang Tel. +86 (571) 2803 8088 john.wang@kpmg.com	Sisi Li Tel. +86 (20) 3813 8887 sisi.li@kpmg.com	Becky Wong Tel. +852 2978 8271 becky.wong@kpmg.com
Shanghai/Nanjing/Chengdu	Flora Fan Tel. +86 (10) 8508 7611 flora.fan@kpmg.com	Eric Zhou Tel. +86 (10) 8508 7610 ec.zhou@kpmg.com	Mimi Wang Tel. +86 (21) 2212 3250 mimi.wang@kpmg.com	Mabel Li Tel. +86 (755) 2547 1164 mabel.li@kpmg.com	Barbara Forrest Tel. +852 2978 8941 barbara.forrest@kpmg.com
Anthony Chau Tel. +86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com	Central China	Anthony Chau Head of Tax, Eastern & Western Region Tel. +86 (21) 2212 3206 anthony.chau@kpmg.com	Jennifer Weng Tel. +86 (21) 2212 3431 jennifer.weng@kpmg.com	Kelly Liao Tel. +86 (20) 3813 8668 kelly.liao@kpmg.com	John Kondos Tel. +852 2685 7457 john.kondos@kpmg.com
Hangzhou	Rachel Guan Tel. +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	Yasuhiro Otani Tel. +86 (21) 2212 3360 yasuhiro.otani@kpmg.com	Grace Xie Tel. +86 (21) 2212 3422 grace.xie@kpmg.com	Patrick Lu Tel. +86 (755) 2547 1187 patrick.lu@kpmg.com	Kate Lai Tel. +852 2978 8942 kate.lai@kpmg.com
John Wang	Helen Han Tel. +86 (10) 8508 7627 h.han@kpmg.com	Johnny Deng Tel. +86 (21) 2212 3457 johnny.deng@kpmg.com	Bruce Xu Tel. +86 (21) 2212 3396 bruce.xu@kpmg.com	Grace Luo Tel. +86 (20) 3813 8609 grace.luo@kpmg.com	Travis Lee Tel. +852 2143 8524 travis.lee@kpmg.com
Guangzhou	Michael Wong Tel. +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	Cheng Dong Tel. +86 (10) 8508 7085 michael.wong@kpmg.com	Jie Xu Tel. +86 (21) 2212 3678 jie.xu@kpmg.com	Ling Lin Tel. +86 (755) 2547 1170 ling.lin@kpmg.com	Irene Lee Tel. +852 2685 7372 irene.lee@kpmg.com
Lily Li	Josephine Jiang Tel. +86 (10) 8508 7511 josephine.jiang@kpmg.com	Yasuhiko Otani Tel. +86 (21) 2212 3360 yasuhiro.otani@kpmg.com	Robert Xu Tel. +86 (21) 2212 3124 robert.xu@kpmg.com	Maria Mei Tel. +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	Alice Leung Tel. +852 2143 8711 alice.leung@kpmg.com
Fuzhou/Xiamen	Henry Kim Tel. +86 (10) 8508 5000 henry.kim@kpmg.com	Marianne Dong Tel. +86 (21) 2212 3436 marianne.dong@kpmg.com	Yang Yang Tel. +86 (21) 2212 3372 yang.yang@kpmg.com	Chris Xiao Tel. +86 (755) 3813 8630 chris.xiao@kpmg.com	Ivor Morris Tel. +852 2847 5092 ivor.morris@kpmg.com
Maria Mei	David Ling Tel. +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com	Chris Ge Tel. +86 (21) 2212 3083 chris.ge@kpmg.com	Jason Yu Tel. +86 (21) 2212 3316 jim.yu@kpmg.com	Eileen Sun Tel. +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	Benjamin Pong Tel. +852 2143 8525 benjamin.pong@kpmg.com
Shenzhen	Li Li Tel. +86 (10) 8508 7537 li.li@kpmg.com	Chris Ho Tel. +86 (21) 2212 3406 chris.ho@kpmg.com	William Zhang Tel. +86 (21) 2212 3415 william.zhang@kpmg.com	Michelle Sun Tel. +86 (20) 3813 8615 michelle.sun@kpmg.com	Malcolm Prebble Tel. +852 2684 7472 malcolm.j.prebble@kpmg.com
Eileen Sun	Henry Wong Tel. +86 (21) 2212 3380 henry.wong@kpmg.com	Henry Wong Tel. +86 (21) 2212 3380 henry.wong@kpmg.com	Hanson Zhou Tel. +86 (21) 2212 3318 hanson.zhou@kpmg.com	Bin Yang Tel. +86 (20) 3813 8605 bin.yang@kpmg.com	David Siew Tel. +852 2143 8785 david.siew@kpmg.com
Hong Kong	Thomas Li Tel. +86 (10) 8508 7574 thomas.li@kpmg.com	Jason Jiang Tel. +86 (21) 2212 3527 jason.jt.jiang@kpmg.com	Michelle Zhou Tel. +86 (21) 2212 3458 michelle.b.zhou@kpmg.com	Lixin Zeng Tel. +86 (20) 3813 8812 lixin.zeng@kpmg.com	Murray Sarelius Tel. +852 3927 5671 murray.sarelius@kpmg.com
Karmen Yeung	Flame Jin Tel. +86 (21) 2212 3420 flame.jin@kpmg.com	Sunny Leung Tel. +86 (21) 2212 3488 sunny.leung@kpmg.com	Eric Zhang Tel. +86 (21) 2212 3398 eric.czhang@kpmg.com	Nicole Zhang Tel. +86 (20) 3813 8644 nicole.ll.zhang@kpmg.com	John Timpany Tel. +852 2143 8790 john.timpany@kpmg.com
Karmen Yeung	Lisa Li Tel. +86 (10) 8508 7638 lisa.h.li@kpmg.com	Henry Wong Tel. +86 (21) 2212 3380 henry.wong@kpmg.com	Kevin Zhu Tel. +86 (21) 2212 3346 kevin.x.zhu@kpmg.com	Hong Kong	
Alan O'Connor	Thomas Li Tel. +86 (10) 8508 7574 thomas.li@kpmg.com	Chris Ho Tel. +86 (21) 2212 3406 chris.ho@kpmg.com	Lilly Li Head of Tax, Southern Region Tel. +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	Curtis Ng Head of Tax, Hong Kong Tel. +852 2143 8709 curtis.ng@kpmg.com	
Shirley Shen	Larry Li Tel. +86 (10) 8508 7586 yinghua.shen@kpmg.com	Karen Lin Tel. +86 (21) 2212 4169 karen.w.lin@kpmg.com	Michael Li Tel. +86 (21) 2212 3463 michael.y.li@kpmg.com	Ayesha M. Lau Tel. +852 2826 7165 ayesha.lau@kpmg.com	Steve Man Tel. +852 2978 8976 steve.man@kpmg.com
Joseph Tam	Lucia Liu Tel. +86 (10) 8508 7605 lucia.jj.liu@kpmg.com	Benjamin Lu Tel. +86 (21) 2212 3462 benjamin.lu@kpmg.com	Penny Chen Tel. +1 (408) 367 6086 penny.chen@kpmg.com	Chris Abiss Tel. +852 2826 7226 chris.abiss@kpmg.com	Daniel Hui Tel. +852 2685 7815 daniel.hui@kpmg.com
Joseph Tam	Joyce Tan Tel. +86 (10) 8508 7666 joyce.tan@kpmg.com	Christopher Mak Tel. +86 (21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com	Vivian Chen Tel. +86 (755) 2547 1198 vivian.w.chen@kpmg.com	Darren Bowdern Tel. +852 2826 7166 darren.bowdern@kpmg.com	Karmen Yeung Tel. +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com
Joseph Tam	Jessica Xie Tel. +86 (10) 8508 7540 jessica.xie@kpmg.com	Henry Ngai Tel. +86 (21) 2212 3411 henry.ngai@kpmg.com	Nicole Cao Tel. +86 (20) 3813 8619 nicole.cao@kpmg.com	Yvette Chan Tel. +852 2847 5108 yvette.chan@kpmg.com	Erica Chan Tel. +852 3917 5572 erica.chan@kpmg.com
Joseph Tam	Cynthia Xie Tel. +86 (10) 8508 7543 cynthia.py.xie@kpmg.com	Naoko Hirasawa Tel. +86 (21) 2212 3098 naoko.hirasawa@kpmg.com	Sam Fan Tel. +86 (755) 2547 1071 sam.kh.fan@kpmg.com	Lu Chen Tel. +852 2143 8777 lui.l.chen@kpmg.com	Adam Zhong Tel. +852 2685 7559 adam.zhong@kpmg.com
Christopher Xing	Ruqiang Pan Tel. +86 (10) 8508 7072 christopher.xing@kpmg.com	Joe Fu Tel. +86 (21) 2212 3118 ruqiang.pan@kpmg.com	Ricky Gu Tel. +86 (20) 3813 8620 ricky.gu@kpmg.com	Eva Chow Tel. +852 2685 7454 eva.chow@kpmg.com	
Christopher Xing				Wade Wagatsuma Tel. +852 2685 7806 wade.wagatsuma@kpmg.com	Alexander ZEGERS Tel. +852 2143 8796 zegers.alexander@kpmg.com
				Natalie To Tel. +852 2143 8509 natalie.to@kpmg.com	