



## 国家税務総局による外国企業が稼得した利息、保証料、賃貸料、財産収益等に対する源泉徴収の納税期間及び計算方法の明確化

### このアラートで検討している法規

- 「国家税務総局による非居住企業の企業所得税管理における諸問題に関する公告」  
(国家税務総局 2011 年第 24 号公告、以下「24 号公告」)、  
2011 年 3 月 28 日公布、2011 年 4 月 1 日から施行

### 背景

国家税務総局は 24 号公告を公布し、非居住企業が中国で稼得した利息、賃貸料、特許権使用料、財産収益及び保証料について企業所得税の納税期間及び計算方法を明確にした。24 号公告の多くの規定は廃止された外国投資企業及び外国企業の企業所得税法(以下「旧税法」)の関連規定と類似している。24 号公告の公布により、旧税法では明確に規定されていたが、新税法では言及されていない諸問題が明確化された。24 号公告は 2011 年 4 月 1 日から施行される。

24 号公告の主な内容及び旧税法との比較は以下の通りである。添付資料 A はその要約である。

#### 1. 未払利息、賃貸料及び特許権使用料

中国の居住企業が非居住企業への未払費用として利息、賃貸料及び特許権使用料を当期原価/費用に計上し、かつ企業所得税申告書において課税所得控除(損金算入)をした場合、居住企業は企業所得税年度申告書の申告時に、企業所得税法の関連規定に基づき、非居住企業の企業所得税を源泉徴収しなければならない。この規定は、居住企業と非居住企業が上記の費用に関して契約或いは協議を締結し、契約或いは協議が約定している支払期日のとおり上記の費用を払っていない、若しくは契約或いは協議に対する変更・修正を通じ支払いを延期している場合に適用される。

上記の期末における未払費用が、一回限りで当期原価/費用として計上するのではなく、関連する資産の原価或いは開業費として計上し、当該資産が使用に投入される若しくは生産経営が開始する以降の会計期間にわたって償却し、かつ償却年度ごとに課税所得控除をする場合、当該居住企業は償却期間ではなく、関連資産及び開業費を計上した年度の納税申告時に上記の所得の全額に対して、源泉徴収をしなければならない。

居住企業は契約又は協議によって約定されている支払期日の前に上記の費用を支払った場合、実際に支払った年度において企業所得税法の関連規定に基づき企業所得税を源泉徴収しなければならない。但し、24号公告は、資産原価または開業費の前渡金として支払った場合、同じく実際に支払った時に源泉徴収すべきか、それとも資産が使用に投入される或いは生産経営が開始する時に源泉徴収すべきか、について明確にしていない。

上記の規定は旧税法の枠組みにおいて公布された国税函「1998」757号文及び国税函「1999」788号文の規定と同じである。

上記の規定は非居住企業が中国において機構や拠点を設立していない、或いは設立しているが、関連所得がその設立機構と実際に無関係である場合にしか適用されない。所得が機構と実際に関係がある状況における企業所得税の処理については、以下の第五項で検討している中国における不動産賃貸によって稼得された賃貸料以外、24号公告では規定されていない。但し、企業所得税法の基本原則に基づき、中国において機構や拠点がある非居住企業は当該機構に帰属すべき収益について納付すべき企業所得税額を計算し、自ら申告・納付しなければならない。

## 2. 保証料

非居住企業が中国で稼得した保証料については企業所得税法の利息所得に対する規定税率と同じ、即ち 10%の税率で企業所得税を計算して納付しなければならない。上記の保証料とは、中国の居住企業が貸借、売買、貨物運輸、加工請負、リース、工事請負等の経済活動において、非居住企業が提供している担保を受け入れ、その対価として支払或いは負担する保証料もしくはそれと同様な費用を指す。

上記の規定は旧税法の枠組みにおいて公布された財稅字「1998」1号の規定と同様である。

24号公告において保証料が利息と性質的に同様または類似であると規定していないことに留意しなければならない。また、国家税務総局は保証料を企業所得税法の第19条に規定される「その他の所得」に分類するかどうかについても、明確に規定していない。当該公告は、保証料の適用税率について利息の適用税率を適用することしか規定していない。

したがって、保証料が利息について申請できる租税条約の優遇待遇を享受できない潜在的なリスクが存在している。例えば、中国とシンガポールの租税条約の解釈指針である国税発「2010」75号文によると、条約の第11条の利息には与信者以外の者が単独に受取る保証料は含まれていない(4.2.2 参照)。このことは、企業所得税法の関連規定では保証料の適用税率が利息と同様の10%であるにもかかわらず、保証料については租税条約が与えている7%の利息の優遇税率を享受できない可能性があることを意味している。実務上、この問題については事前に主管税務機関に相談することを薦める。

## 3. 土地使用権の譲渡による所得

非居住企業が中国の土地使用権を譲渡する際、当該非居住企業が中国において機関や拠点を設立していない、若しくは機関や拠点を設立していても稼得した土地使用権の譲渡所得と実際に無関係である場合、土地使用権の譲渡収

入の総額から課税基礎額を控除した後の残高をもって、企業所得税を計算し、納付しなければならない。そして、源泉徴収義務者は相応する金額を源泉徴収しなければならない。

24 号公告は、「課税基礎額」の定義を明確にしていない。理論上、少なくとも土地使用権を取得する時に発生したコストが含まなければならない。しかし、土地使用権取得と関連するその他の支出、例えば印紙税は課税基礎額の中に含まれるべきかどうかは不明である。課税基礎額を計算する際、非居住企業が土地使用権の償却を考慮に入れるべきかどうかについても不明確である。但し、企業所得税法第 19 条第 2 款によると、非居住企業が財産を譲渡する際、その収入の全額から財産の純価値を控除した後の残額を納税すべき所得額としている。

24 号公告には、中国に機構や拠点を設立している非居住企業が中国の土地使用権を譲渡する場合についての規定がない。しかし、企業所得税法の基本原則に基づき、非居住企業が当該機構や拠点到属すべき利益に関して、納付すべき企業所得税額を計算し、自ら申告・納付しなければならない。

上記の規定は旧税法の実施細則の第 61 条の関連規定と同様である。しかし、第 61 条で使用されているのは課税基礎額ではなく、財産原価であることに留意しなければならない。

#### 4. ファイナンス・リースによるリース料所得

非居住企業がファイナンス・リース方式で、設備、物件を中国の居住企業に貸与する場合、当該非居住企業はリース料から設備、物件の対価を控除した残高を貸付利息所得として、企業所得税を計算し、納税しなければならない。この「リース料」にはリース期間満了後における中国の居住企業に対する当該設備、物件の譲渡代金も含まれる。

上記の処理方法は中国に機構や拠点を設立していない非居住企業に適用される。公告で規定しているファイナンス・リースはリース期間満了後、設備、物件の所有権を中国国内の居住企業に移転するリース類型である。

上記の規定は旧税法の枠組みにおいて公布された財税字「1982」80 号の規定と同様である。

24 号公告はファイナンス・リースの契約期間において非居住企業の企業所得税の納税義務の発生時点については規定していない。当該公告が規定しているリース契約においては、非居住企業がリース契約の規定する満期日にリース収入を受け入れることを想定している。24 号公告の、リース料から設備、物件対価を控除した残高を貸付利息と見なす規定を鑑みると、非居住企業がリース料の支払満期日に、初めて企業所得税を納付する義務が生じると判断することができる。それにもかかわらず、実務上は、主管税務機関の意見を求めることを薦める。

また、24 号公告は非居住企業の課税所得の計算においてファイナンス・リースのための資金調達コスト、即ち支払利息を控除することができるか否かについて言及していない。

#### 5. 不動産賃貸による賃貸料所得

非居住企業が中国国内の不動産の賃貸によって稼得した賃貸料収入に関する所得税の処理は、当該非居住企業が中国国内に機構や拠点を設立しているかどうかによって異なる。非居住企業が中国へ人員を派遣するまたはその他の機関或いは個人に委託し当該不動産に対して日常管理を行っている場合、中国国内に機構や拠点が設立していると見なされる。

非居住企業が中国国内に機構や拠点を設立していない場合、稼得した賃貸料収入の全額に対して、企業所得税を計算・納付しなければならない。賃借人は賃

賃料の支払日あるいは支払期日に、企業所得税を源泉徴収しなければならない。もし非居住企業が中国国内に機構や拠点を設立している場合、当該機構に帰属すべき利益に関して、自ら企業所得税を申請・納付しなければならない。

## 6. 持分投資による収益

中国の居住企業が中国に機構や拠点を設立していない非居住企業に対して、配当又は株式利子等の持分投資収益を分配する際、当該居住企業は利益処分決議日に企業所得税を源泉徴収し、税務機関に納税しなければならない。実際の支払いが利益処分決議日より早い場合、支払った時に企業所得税を源泉徴収しなければならない。

旧税法においてはこれらの配当は免税対象となっていたため、外商投資企業が外国投資者に支払う配当に関して、上記のような規定はなかった、

## KPMG の所見

新企業所得税法は 2008 年 1 月 1 日から旧税法に取って代わり施行された。しかし、24 号公告で取り上げられた諸問題(これらの問題の大部分は、旧税法において明確な規定があった)は、当該公告が公布される前まで新企業所得税法では明確にされていなかった。そのため、納税人と地方税務機関はこれらの問題を処理する際、多くの不確定要素及びそれによるリスクに直面している。一部の税務機関は旧税法の規定を施行することにしたが、技術面から言うと、これらの規定の大部分は新企業所得税法において既に失効しているものである。今回、税務総局はようやく 24 号公告の公布を通じ、これらの問題を明確にした。しかし、上述したように、未解決の重要な問題点が未だに幾つか残されている。したがって、外国会社は実務上、これらの問題に直面する場合、積極的に主管税務機関とコミュニケーションを取らなければならない。必要な場合、財政部及び国家税務総局に状況を訴えることも考えられる。

24 号公告は企業所得税法の現行の規定に対して行う解釈で、施行日は 2011 年 4 月 1 日である。企業所得税法の施行日である 2008 年 1 月 1 日まで遡及していないことに留意しなければならない。2011 年 4 月 1 日までに発生したが、処理していない事項に関して、24 号公告を適用することができる。「2011 年 4 月 1 日までに、発生かつ処理済み」の状況に対して、特に規定していない。可能な解釈の一つとして、2011 年 4 月 1 日までに配当、利息、保証料、特許権使用料、賃貸料或いは財産収益の納税完了証明書を取得できるならば、当該事項は「完了済税務処理」と見なすとのことである。

しかし、国内法或いは租税条約の中の基本原則に関わる問題(例えば、もしある非居住企業が不動産を賃貸する場合、その経営活動は中国における機構や拠点或いは常設機構によっているかどうか)に関して、納税人が 2011 年 4 月 1 日までに納税完了証明書を取得したとしても、主管税務機関が依然として法定の期限内に非居住企業に対して税金を追徴することができる。したがって、実務上、各地域によっては 24 号公告の解釈及び実施について、相違が存在する可能性がある。

(添付資料 A) 24 号公告の要点のまとめ

所得の種類	状況	企業所得税の処理
未払費用としての 利息、賃貸料及び 特許権使用料	中国国内で機構や拠点を設立していない非居住企業  <u>支払期日到来及び支払期日以降に支払を延期</u> ・発生時に原価、費用として計上する  ・資産原価または開業費に計上し、その後の会計期間にわたり償却する  <u>支払期日以前の支払い</u> ・発生時に原価、費用として計上する  ・資産原価または開業費に計上し、その後の会計期間にわたり償却する	・居住企業が原価、費用を計上し、損金処理した時、企業所得税を源泉徴収しなければならない。  ・居住企業が資産を使用投入する時、または生産経営を開始する時、その全額に対して企業所得税を源泉徴収しなければならない。  ・居住企業が実際に支払う時、企業所得税を源泉徴収しなければならない。  ・24号公告には明確な規定がない。
	中国国内で機構や拠点を設立している非居住企業	不動産賃貸によって稼得された賃貸料（以下参考）以外、24号公告では言及されていない。
保証料	中国国内で機構や拠点を設立していない非居住企業	居住企業が利息の適用税率で源泉徴収しなければならない。
	中国国内で機構や拠点を設立している非居住企業	24号公告では言及されていない。
土地使用权の譲渡 による所得	中国国内で機構や拠点を設立していない非居住企業	居住企業が譲渡収入から課税基礎額を控除した残高に対する税額を源泉徴収しなければならない。
	中国国内で機構や拠点を設立している非居住企業	24号公告では言及されていない。
ファイナンス・リース によるリース料 所得	中国国内で機構や拠点を設立していない非居住企業	居住企業がリース料金から設備の対価を控除した残高に対する税額を源泉徴収しなければならない。
	中国国内で機構や拠点を設立している非居住企業	24号公告では言及されていない。
不動産の賃貸によ る賃貸料所得	中国国内で機構や拠点を設立していない非居住企業	居住企業が賃貸料の支払日ごと或いは支払期日ごとに、源泉徴収しなければならない。
	中国国内で機構や拠点を設立している非居住企業	非居住企業が自ら申告・納付しなければならない。
持分投資収益	中国国内で機構や拠点を設立していない非居住企業	居住企業が利益処分の日議日に、源泉徴収しなければならない。
	中国国内で機構や拠点を設立している非居住企業	24号公告では言及されていない。



# Contact us

## **Khoonming Ho**

Partner in Charge, Tax  
China and Hong Kong SAR  
Tel. +86 (10) 8508 7082  
khoonming.ho@kpmg.com

## **Beijing/Shenyang**

### **David Ling**

Partner in Charge, Tax  
Northern China  
Tel. +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

## **Qingdao**

### **Vincent Pang**

Tel. +86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

## **Shanghai/Nanjing**

### **Lewis Lu**

Partner in Charge, Tax  
Central China  
Tel. +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

## **Hangzhou**

### **Martin Ng**

Tel. +86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

## **Chengdu**

### **Anthony Chau**

Tel. +86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

## **Guangzhou**

### **Lilly Li**

Tel. +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

## **Fuzhou/Xiamen**

### **Jean Jin Li**

Tel. +86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

## **Shenzhen**

### **Eileen Sun**

Partner in Charge, Tax  
Southern China  
Tel. +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

## **Hong Kong**

### **Karmen Yeung**

Tel. +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

## **Northern China**

### **David Ling**

Partner in Charge, Tax  
Northern China  
Tel. +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

## **Vaughn Barber**

Tel. +86 (10) 8508 7071  
vaughn.barber@kpmg.com

## **Roger Di**

Tel. +86 (10) 8508 7512  
roger.di@kpmg.com

## **John Gu**

Tel. +86 (10) 8508 7095  
john.gu@kpmg.com

## **Jonathan Jia**

Tel. +86 (10) 8508 7517  
jonathan.jia@kpmg.com

## **Paul Ma**

Tel. +86 (10) 8508 7076  
paul.ma@kpmg.com

## **Vincent Pang**

Tel. +86 (10) 8508 7516  
+86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

## **Michael Wong**

Tel. +86 (10) 8508 7085  
michael.wong@kpmg.com

## **Irene Yan**

Tel. +86 (10) 8508 7508  
irene.yan@kpmg.com

## **Tracy Zhang**

Tel. +86 (10) 8508 7509  
tracy.h.zhang@kpmg.com

## **Abe Zhao**

Tel. +86 (10) 8508 7096  
abe.zhao@kpmg.com

## **Catherine Zhao**

Tel. +86 (10) 8508 7515  
catherine.zhao@kpmg.com

## **Central China**

### **Lewis Lu**

Partner in Charge, Tax  
Central China  
Tel. +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

## **Anthony Chau**

Tel. +86 (21) 2212 3206  
+86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

## **Cheng Chi**

Tel. +86 (21) 2212 3433  
cheng.chi@kpmg.com

## **Dawn Foo**

Tel. +86 (21) 2212 3412  
dawn.foo@kpmg.com

## **Chris Ho**

Tel. +86 (21) 2212 3406  
chris.ho@kpmg.com

## **Sunny Leung**

Tel. +86 (21) 2212 3488  
sunny.leung@kpmg.com

## **Martin Ng**

Tel. +86 (21) 2212 2881  
+86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

## **Yasuhiko Otani**

Tel. +86 (21) 2212 3360  
yasuhiko.otani@kpmg.com

## **Jennifer Weng**

Tel. +86 (21) 2212 3431  
jennifer.weng@kpmg.com

## **Lachlan Wolfers**

Tel. +86 (21) 2212 3515  
lachlan.wolfers@kpmg.com

## **Grace Xie**

Tel. +86 (21) 2212 3422  
grace.xie@kpmg.com

## **Zichong Xu**

Tel. +86 (21) 2212 3404  
zichong.xu@kpmg.com

## **William Zhang**

Tel. +86 (21) 2212 3415  
william.zhang@kpmg.com

## **David Huang**

Tel. +86 (21) 2212 3605  
david.huang@kpmg.com

## **Amy Rao**

Tel. +86 (21) 2212 3208  
amy.rao@kpmg.com

## **Leonard Zhang**

Tel. +86 (21) 2212 3350  
leonard.zhang@kpmg.com

## **Southern China**

### **Eileen Sun**

Partner in Charge, Tax  
Southern China  
Tel. +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

## **Jean Jin Li**

Tel. +86 (755) 2547 1128  
+86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

## **Jean Ngan Li**

Tel. +86 (755) 2547 1198  
jean.li@kpmg.com

## **Lilly Li**

Tel. +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

## **Kelly Liao**

Tel. +86 (20) 3813 8668  
kelly.liao@kpmg.com

## **Angie Ho**

Tel. +86 (755) 2547 1276  
angie.ho@kpmg.com

## **Hong Kong**

### **Ayesha M. Lau**

Partner in Charge, Tax  
Hong Kong SAR  
Tel. +852 2826 7165  
ayasha.lau@kpmg.com

## **Chris Abbiss**

Tel. +852 2826 7226  
chris.abbiss@kpmg.com

## **Darren Bowdern**

Tel. +852 2826 7166  
darren.bowdern@kpmg.com

## **Alex Capri**

Tel. +852 2826 7223  
alex.capri@kpmg.com

## **Barbara Forrest**

Tel. +852 2978 8941  
barbara.forrest@kpmg.com

## **Ken Harvey**

Tel. +852 2685 7806  
ken.harvey@kpmg.com

## **Nigel Hobler**

Tel. +852 2143 8784  
nigel.hobler@kpmg.com

## **Charles Kinsley**

Tel. +852 2826 8070  
charles.kinsley@kpmg.com

## **John Kondos**

Tel. +852 2685 7457  
john.kondos@kpmg.com

## **Curtis Ng**

Tel. +852 2143 8709  
curtis.ng@kpmg.com

## **Kari Pahlman**

Tel. +852 2143 8777  
kari.pahlman@kpmg.com

## **John Timpany**

Tel. +852 2143 8790  
john.timpany@kpmg.com

## **Jennifer Wong**

Tel. +852 2978 8288

jennifer.wong@kpmg.com

## **Christopher Xing**

Tel. +852 2978 8965  
christopher.xing@kpmg.com

## **Karmen Yeung**

Tel. +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com