

非居住者企業への支払に関する税金の源泉徴収時期についての新規則

February 2018



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2018 年 1 月時点で、世界 86 ヶ国に業務を展開し、20,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

概要

2017 年 10 月 17 日、国家税務総局（SAT）は、「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〕37 号、以下「37 号公告」）を公布し、2017 年 12 月 1 日より発効されました。本稿では、37 号公告による源泉徴収時期、税額の計算、違反に対する罰則などについて説明します。

背景

2017 年 10 月 17 日、国家税務総局（SAT）は「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] 37 号、以下「37 号公告」）を公布し、2017 年 12 月 1 日より発効しました。

37 号公告は、中国の支払者が、源泉徴収者として源泉徴収義務に対処する方法に付き、大きな変更をもたらすものといえます。また、37 号公告の公布に伴い、従来の「非居住者企業の企業所得税の源泉徴収管理についての暫定弁法」（国家税務総局公告[2009]3 号、以下「3 号通達」）、及びその他通達における関連条項が廃止されます。

源泉徴収時期

現行の企業所得税法では、源泉徴収義務の発生時期は、支払い実施時、もしくは支払期日の到来時のうち、いずれか早い方とされています。特に「支払期日の到来」については、企業所得税施行規則においてより詳細に規定されており、それによれば支払者が発生主義の原則に基づき、会計帳簿に関連する原価、費用を計上した時点とされています。仮に、支払いが支払期日までに実施されていないにもかかわらず、支払者が企業所得税申告にて税前控除を行う場合には、支払者による企業所得税の年次申告時に源泉徴収義務が発生するものとされています。

配当所得については、国家税務総局公告 [2011] 24 号（以下「24 号公告」）によれば、源泉徴収義務の発生日は、利益処分の実行を行った当日、もしくは支払日のうち、いずれか早い方とされていました。

37 号公告により、配当所得についての 24 号公告の定めは廃止されることとなります。37 号公告によれば、配当所得に対しての源泉徴収義務は、実際に支払いがなされた時点で発生することとなります。

同様に、持ち分譲渡所得については、譲受者は、実際に支払いがなされる時点で源泉徴収義務を履行することとなります。また、割賦払いによる場合についても、24 号公告の関連規定が廃止されています。37 号公告にはより緩和された規定が置かれており、割賦納税が認められています。さらに、譲渡持ち分原価の全額回収を待って、現金支払いにより、実際に譲渡益が実現されてから源泉徴収義務が発生するものとされています。

源泉徴収の期限はより緩和されたといえ、要約すると以下のようになります。

- ・ 原価、費用の支払いについては、源泉徴収義務は、支払い実施時、もしくは支払期日到来時のうち、いずれか早い時点で発生。支払期日が到来したものの支払いが実施されておらず、原価、もしくは費用が企業所得税申告にて税前控除されている場合には、源泉徴収義務の発生時点は、企業所得税年度申告時。
- ・ 配当所得については、実際に支払いが実施された時点で源泉徴収義務が発生。
- ・ 持ち分譲渡所得については、譲受者は、実際に支払いがなされる時点で源泉徴収義務を履行。対価を割賦払いにより支払う場合、源泉徴収についても割賦納税が可能。さらに、割賦払いは、まず取得原価の回収として処理され、譲渡持ち分取得原価の全額回収を待って、源泉徴収義務が発生。譲渡者、譲受者間で連絡を取り、源泉徴収税額、源泉徴収時期について意思疎通を図る必要あり。持ち分譲渡契約書にて、これらの事項について記載すべきことが求められる。

源泉徴収税額の計算

財産譲渡所得の計算は、譲渡益の認識が関係することから、やや複雑なものとなる傾向があります。37 号公告では、国家税務総局公告 [2009] 698 号（以下「698 号公告」）により確立された原則が、基本的に踏襲されています。これらには、被投資企業の未処分利益は、持ち分譲渡所得の計算に際して控除できず、さらに、契約で譲受者が負担する税額が定められている場合には、税抜所得を税込み所得に換算しなければなりません。

また、為替レートについては、37 号公告では以下のようになっています。

- (i) 所得あるいは利益は人民元換算されねばならない
- (ii) 換算時点については、以下の規定が適用される

・源泉徴収税額は、源泉徴収義務の発生日の為替レートにより、人民元に換算されなければなりません。例えば、配当所得については、源泉徴収税額は、源泉徴収義務の発生時点、すなわち配当支払い実施日の為替レートにより人民元に換算される必要があります。

・非居住者である支払い受領者が、自主的に報告、納税申告を行う場合、税額は、税金納付書を発行した日の前日の為替レートにより人民元に換算されます。例えば、非居住者が中国にてサービスの提供を行っており、当該サービスに関わる所得を申告する場合には、税額は、税金納付書を発行した日の前日の為替レートにより、人民元に換算されます。

・非居住者企業が、所轄税務機関から、期限までに申告納付すべき旨の通知を発行された場合、税額は、所轄税務機関が当該通知を発行した日の前日における為替レートにより、人民元に換算されます。

従って、源泉徴収者は、税金の源泉徴収時期を合理的に計画し、積極的に所轄税務機関とコミュニケーションを取り、為替レートに関する新規則についてのコンプライアンス確保を図ることが求められます。

(iii) 持ち分譲渡に関する所得の計算については、従来の実務運用からの変更がなされています。新たなアプローチの下では、支払い通貨と取得時の通貨が人民元以外の通貨である場合、それらはまず人民元に換算されなければならず、その後に所得が算出されることとなります。また、為替レートについては、源泉徴収義務発生日の為替レート（もしくは、税金納付書の発行日の前日、あるいは、所轄税務機関が定められた期限までに申告納付すべきことを要求する通知を発行した日の前日）によることとされています。

これについては、具体的には以下ようになります。

非居住者が中国企業の持ち分を買収するとして、譲渡企業により、同一持ち分につき、カナダドル建てで投資が行われており、米ドル建てで売却がなされるものとします。このような場合、受領額と取得原価は、上述の方法で決定される為替レートにより、共に人民元換算されることとなります。そして、最終的に、人民元ベースでの持ち分譲渡所得が計算されることとなります。

この方法によれば、698 号通達に定められるような、数次にわたる為替換算が必要なくなります。698 号通達の定めによれば、仮に上述のシナリオを例にとると、取得原価はまず取得時の為替レートにより米ドルに換算され、持ち分譲渡所得が米ドルにより算出された後、最終的に人民元に換算されることとなります。

源泉徴収義務者によるコンプライアンス違反に対する罰則

実際、コンプライアンス違反については、源泉徴収の未実施、源泉徴収された税額の未納税の二つに大別することができます。そして、これらコンプライアンス違反があった場合には、罰金や延滞金が課されることとなります。なお、源泉徴収の未実施があった場合には、過少源泉徴収額の 50～300% のペナルティーが課され、源泉徴収された税額の未納税があった場合には、延滞金が課されることとなります。

37 号公告には、上述の事項につき、詳細な定めが置かれています。具体的には、どのような場合に、上述のコンプライアンス違反の二つ目、「源泉徴収された税額の未納税」に該当するかにつき例示されています。また、例示されているようなケースに該当しない場合には「源泉徴収の未実施」があったものと見なされます。

源泉徴収された税額の未納税としては、以下のようなケースが該当するものとされています。

- (i) 源泉徴収義務者が、明示的に、支払い受領者に対して、源泉徴収がなされた旨を通知
- (ii) 源泉徴収義務者の会計帳簿において、源泉徴収税額、あるいは源泉徴収予定額が、個別の勘定科目にて計上されている
- (iii) 源泉徴収義務者の納税申告書において、要納税額が、個別の科目として控除、もしくは償却が開始されている
- (iv) 税額が実際に源泉徴収されたことを示す其他証拠が存在する

これら源泉徴収された税額の未納税については、延滞金が課されることとなります。

非居住者による自己申告期限規制の緩和

従来、実務において、源泉徴収義務者がその義務を履行しなかったときには、非居住者は、当該所得を実際に支払った日、あるいは当該所得の支払期限が到来した日から7日以内に、源泉地の所轄税務機関に赴き、いわゆる自己申告をすべきものとされていました。この期限内に自己申告が行われなかった場合には、延滞金が生じることとなります。

非居住者納税者にとって7日以内に申告を行うことは極めて困難であることより、37号公告では、非居住者による自己申告期限は緩和されています。実際、37号公告においては、非居住者による申告、納税期限は以下の通りとされています。

1. 非居住者納税者が自主的に申告、納税を行わなかった場合、所轄税務機関により、非居住者納税者に対して、定められた期限内に源泉徴収税額を納付すべき旨の通知が出され、通知に記載された期日が申告、納税期限日となる。
2. 非居住者納税者が、所轄税務機関により定められた期限内に納税すべき旨の通知が出される前に、自主的に申告、納税を行った場合には、実際の納税実施日が、関連する税金の申告、納税期限日であるものと見なされる。

従って、従来延滞金の起算までの猶予期間が7日しかなかったのに対し、37号公告で申告、納税期限が大幅に延長されたといえます。実際、上述の2番目の規定によれば、非居住者が自主的に申告、納税を実施した場合には、延滞金は課されないこととなります。

その他徴税および管理手続きの簡素化

廃止された3号通達においては、源泉徴収義務者は、契約締結日から30日以内に、所轄税務機関にて契約届け出および登記手続きを実施することが要請されていましたが、この規定は削除されています。さらに、複数回支払いを行う契約に関しては、37号公告の発効により、源泉徴収者に対して、最後の支払いの前の15日以内に税金清算手続きを行うことを求める規定が廃止されました。これらの改正は、総じて源泉徴収手続きの簡素化に寄与するものといえます。

37号公告はまた、非居住者が同一の所得を取得するが、国内に複数の所得発生地が存在し、複数の所轄税務機関が関与する状況での申告につき、歓迎すべき申告手続きを規定しています。この規定によれば、源泉徴収義務者が源泉徴収を実施していない場合、非居住納税者は、自己申告、納税に際して、いずれか一カ所を選択することができるとされています。そして、当該申告地の所轄税務機関により、源泉徴収義務者の所在地、およびその他の所得の発生地の所轄税務機関との連絡、協議がなされることとなります。ただし、間接譲渡については、複数の国内課税財産から所得が生じる場合であっても、依然として同一の所得に属さないものとされ、各地の所轄税務機関に対しての申告が必要とされています。

なお、37号公告では、源泉徴収義務者の所在地の所轄税務機関、ならびに所得発生地の所轄税務機関の責務が明確にされています。源泉徴収義務者は、所轄税務機関に対して申告、納税を行わなければならない、非居住者自己申告の場合には、非居住者企業が、所得発生地の所轄税務局にて申告、納税を行わなければならない。

まとめ

37号公告では、非居住者企業の源泉徴収における実務上の問題について検討がなされ、論争の的となっている事項についての明確な指針が示され、また源泉徴収手続きが簡素化されているものといえます。

37号公告では、持ち分譲渡取引の譲渡者および譲受者が共に非居住者企業、あるいは個人である場合についての実務上の問題については、明確にされていません。もっとも、企業所得税法においては、譲受者が源泉徴収義務を負うことが規定されており、ここから非居住者が除外されているわけではないものといえます。実際、間接譲渡に

関しては、国家税務総局公告〔2015〕7号（以下「7号公告」）においても、非居住者である譲受者が源泉徴収者となる旨が規定されています。

しかしながら、多くの非居住者である譲受者は、中国税務における影響を理解しているとはいえない状況にあり、源泉徴収義務の履行については大きな困難が伴っていることも否定できません。従って、現地状況に精通した税務アドバイザーの協力により、源泉徴収義務および関連する法的義務を履行することが必要であるといえます。すなわち、非居住者である譲渡者は、罰金や延滞金の支払いを避けるために、自主的に申告義務を果たすことが要請されています。

37号公告は、2017年の12月1日から発効することとなります。当該日前に支払いを終えていないかつ税務処理を行っていない配当、ならびに割賦方式による財産譲渡所得については、37号公告の規定を適用することができます。例えば、配当実施が決議されたものの、2017年12月1日より前に支払いが行われない場合には、源泉徴収納税が実施されていない限り、新たな規定により、源泉徴収納税期限は配当の支払いが実施されるまで到来しないこととなります。

なお、37号公告の発行に伴い新規則の公式解釈も提示されており、そこでは主要事項についての詳細な分析、および具体例が掲載されています。この公式解釈については、以下の国家税務総局公式ウェブサイトを確認することができます。

<http://www.Chinatax.gov.cn/n810341/n810760/c2878586/content.html>

3号通達における契約の届け出および登記手続きが廃止されたものの、源泉徴収義務者および非居住者納税者は、所轄税務機関に対する契約の届け出を規定するその他の法規につき注意する必要があります。これら法規には、国家税務総局および外貨管理局公告〔2013〕40号、国家税務総局公告〔2015〕60号、国家税務総局公告〔2015〕7号などがあります。これらの法規は、サービス貿易に際しての対外送金に関わる税務申告、租税条約上の優遇措置の享受、中国課税資産の間接譲渡に関する事項に関係するものとなっています。

CONTACT

Mazars

Japan Desk

大澤 健彦 Osawa Takehiko
シニアコンサルタント Senior Consultant
Tel. +86 (0)21 61681088
Email. Takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China
Tel. +86 (0)21 6168 1088
Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa
パートナー Partner
Tel. +86 (0)21 6168 1088
Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko
シニアコンサルタント Senior Consultant
Tel. +86 (0)21 61681088
Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China
Tel. +86 (0)21 6168 1088
Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn