

2010年1月18日

日綜（上海）投資コンサルティング有限公司

副総経理 吳 明憲

E-mail : meiken@jris.com.cnURL : <http://www.jris.com.cn>

上海市浦東新区世紀大道100号

上海環球金融中心15楼62室

電話 : 021-5054-1677 fax : 021-5054-6122

**日本総研**

The Japan Research Institute, Limited グループ



国外所得税控除ルールの明確化

2009年12月25日付で《財政部国家税務総局：企業の国外所得税控除の関連問題に関する通知》¹で公布され、2008年1月1日にさかのぼって施行されることになりました。本通知に基づいて、居住者企業及び非居住者企業が中国国内にて設立する機構、場所（以下、統一して企業という）が、その要納税額より国外にて納付した所得税額を控除する場合、本通知を適用します。

1. 国（地区）別国外所得税税額と控除限度額の計算

実際に控除することができる国（地区）別の国外所得税税額を正確に計算することができる場合とできない場合とで処理が分かれます。

（1）正確な計算が可能な場合

企業は正確に以下に掲げる当期の国外所得税控除に関連する項目を計算した後、当期の実際に控除することができる国（地区）別の国外所得税税額と控除限度額を確定する必要があります。

- ① 国内所得の課税所得額（以下、国内課税所得額という）と国（地区）別の国外所得の課税所得額（以下、国外課税所得額という）
- ② 国（地区）別の控除することができる国外所得税税額
- ③ 国（地区）別の国外所得税の控除限度額。

¹ 財税[2009]125号

(2) 正確な計算が不可能な場合

企業は上述項目にある実際に控除することができる国（地区）別の国外所得税税額を正確に計算することができない場合、相応する国家（地区）にて納付した税収はいずれも当該企業の当期要納税額より控除することができず、また以降年度に繰越控除することもできません。

2. 国外課税所得額計算の規則

国外課税所得額の計算は以下の規定に従って行われます。

(1) 分支機構

居住者企業が国外に独立納税地位を有さない分支機構を設立した場合、その国外を源泉とする所得は、国外収入総額から国外収入取得に関する各項の合理的支出を控除した後の残額を課税所得額とします。

国外を源泉とする所得の課税所得額

= 国外収入総額 - 国外収入取得に関する各項の合理的支出

居住者企業が国外に設立した独立した納税地位を有さない分支機構が取得した各項国外所得は、中国国内への還流の有無に関わらず、いずれも当該企業の所属納税年度の国外課税所得額に計上します。

(2) 株主配当金、配当等の権益性投資収益、及び利息、賃料、ロイヤリティー、財産譲渡等収入

居住者企業は国外を源泉とする株主配当金、配当等の権益性投資収益、及び利息、賃料、ロイヤリティー、財産譲渡等収入について、当該項収入取得に関する各項合理的支出を控除した後の残額を課税所得額とします。

国外を源泉とする株主配当金、配当等の権益性投資収益、及び利息、賃料、ロイヤリティー、財産譲渡等収入の課税所得額

= 当該項収入総額 - 当該項収入取得に関する各項合理的支出

国外を源泉とする株主配当金、配当等の権益性投資収益は、被投資方が利益分配決定をした日時を以って収入が実現とします。また、国外を源泉とする利息、賃料、ロイヤリティー、財産譲渡等収入は関係契約が約定する取引対価支払い期日に収入が実現したものとします。

(3) 国内に機構、場所を設立している非居住者企業の国外所得

非居住者企業が国内に機構、場所を設立しており、国外で発生したものの国内に設けた機構、場所が実際に関係している各項課税所得については上述(2)の規定に沿って相応の課税所得額を計算します。

(4) 国内・国外で発生した共同支出

国外課税所得額を計算するとき、企業が国内・国外所得を取得するために国内・国外で発生した共同支出は、国外課税所得の取得に関係する場合、合理的な部分については、国内・国外(国(地区)別とし、以下同じ)の課税所得間で、合理的な比率で分担後控除する必要があります。要するに応分の割合で分担するということになります。

(5) 国外課税所得額の取りまとめ計算

国外課税所得額を取りまとめ計算するとき、企業が国外の同一の国家(地区)に設立し独立納税地位を持たない分支機構について、計算された損失はその国内または他国(地区)の課税所得額と相殺することはできません。つまり国を跨っての相殺を行うことはできません。ただし、同一国家(地区)のその他の項目あるいは以降年度の所得を用いて補填することはできるものとされております。

3. 控除不可能な国外所得税税額

以下については国外所得税税額として控除できないものとされております。

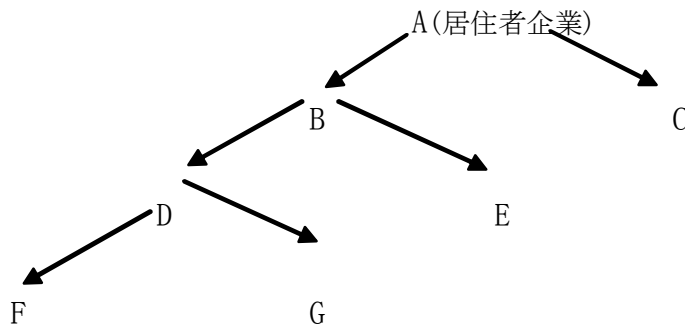
- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">① 国外所得税の法律及び関連規定に従い納税間違いまたは徴税間違いに該当する国外所得税額② 税収協定の規定に従い徴収しない国外所得税税額③ 国外所得税の過小納付または延滞により追加された利息、滞納金または罰金④ 国外所得税納税者またはその利害関係者が国外徴税主体より実際に返却または補償された国外所得税税額⑤ 中国企業所得税法及びその実施条例の規定に従い、既に中国の企業所得税を徴収免除された国外所得が負担する国外所得税税額⑥ 国務院財政、税務主管部門の関連規定に従い既に企業の国外課税所得額より控除された国外所得税税額。 |
|---|

4. 国外所得税税額控除限度額の計算公式

居住者企業において国外所得が間接負担する税額を用いて税収控除を行う場合、その取得した国外投資収益が実際に間接負担する税額とは、直接または間接持ち株方式で合計持ち株が 20%以上の規定層級の外国企業の持分に基づいて、これにより分配取得される株主配当金、配当等権益性投資収益において最も低い層の外国企業から層ごとに計算し上位一層の企業が負担する税額に属する場合、その計算公式は次の通りです。なお、ここでいう層は企業群における親会社、子会社、孫会社といった資本構成に応じた等級のようなものを言います。

$$\begin{aligned} & \text{本層企業が納税する額で上位一層の企業の負担に該当する税額} \\ & = (\text{本層企業の利益と投資収益について実際に納付する税額} + \text{本通知の規定に合致する} \\ & \quad \text{本層企業が的に負担する税額}) \times \text{本層企業が上位一層企業に分配する株主配当金 (配} \\ & \quad \text{当)} \div \text{本層企業所得税引き後利益額} \end{aligned}$$

「実際に間接負担する税額」とは外国企業持ち分を有することで得られる投資収益で、一層ごとに計算する負担税額のことを指します。イメージ的には下図のようになります。



居住者企業 A 社は B 社の持分を有していることにより投資有益を取得しますが、控除を計算するときに、

- ① F 社、G 社が納付する税額の中から D 社が間接負担する税額を計算。
- ② D 社、E 社が納付する税額と間接負担する税額の中から、B 社が負担する税額を計算。
- ③ B 社が納付する税額と間接負担する税額の中から、居住者企業 A 社が間接負担する税額を計算。

5. 居住者企業が直接または間接的に 20%以上の株式を保有する外国企業

居住者企業が直接または間接的に 20%以上の株式を保有する外国企業は、以下の持ち株方式に符合する三層の外国企業に限ります。

第一層	単一の居住者企業が直接 20%以上の株式を保有する外国企業
第二層	単一の第一層外国企業が直接 20%以上の株式を保有し、且つ単一の居住者企業が直接保有、あるいは本条で規定する持ち株条件に符合する一または複数の外国企業が間接的に保有する合計が 20%以上の株式に達する外国企業。
第三層	単一第二層の外国企業が直接 20%以上の株式を保有し、且つ単一居住者企業が直接保有、あるいは本条で規定する持ち株条件に符合する一または複数の外国企業が間接的に保有する合計が 20%以上の株式に達する外国企業。

6. 租税条約を締結している場合のみなし控除

居住者企業が中国政府と租税協定（または取決）を締結した国家（地区）から取得した所得について、当該国（地区）の租税法に従い減免税待遇を享受し、且つ当該減免税額を中国の要納税額から納付済税額を控除したものと見なすべきと規定している場合、当該減免税額は企業が実際に納付した国外所得税額とみなして租税控除することができます。

例を挙げますと、仮に国外において 100 の納税に対して優遇を受けることで 60 の納税しか行わない場合でも、中国では 100 の納税を行ったとみなすということです。

	法定税率における 所得税額	優遇所得税額	中国で認定する納付済税額
国外企業	100	60	100

7. 国外所得税税額控除限度額の計算公式

企業は国（地区）別に国外税額の控除限度額を計算する必要がありますが、その計算公式は次の通りです。

某国（地区）所得税控除限度額 = 中国国内、国外所得の企業所得税法及び実施条例の規定に従い計算した課税総額 × 某国（地区）を源泉とする課税所得額 ÷ 中国国内、国外課税所得総額。

これによって上述公式中の「中国国内、国外所得の企業所得税法及び実施条例の規定に従い計算した課税総額」の税率を計算する場合、国务院財政、税務主管部門が別途規定をする以外は、税率を25%とします。

計算した当期国内、国外課税所得総額がゼロ未満の場合は0で当期国内・国外課税所得総額を計算し、その当期国外所得税の控除限度額も0とします。

8. 控除額の繰越

実際に控除すべきである国外で既納付及び間接負担した所得税税額を計算するにあたり、企業は国外一国（地区）で当年に納付及び間接負担する所得税税額が計算当該国（地区）の控除限度額を下回る場合、当該項の税額を国外所得税控除額とし企業課税総額から控除する必要があります。

限度額を超える部分を控除する場合は、当年の控除限度額を国外所得税控除額として控除し、控除限度額を超える残額については翌年から連続五納税年度内に毎年度の控除限度額を用いて当年の控除すべき税額を控除した後の残額を補填します。

9. 簡易法を適用するケース

以下の状況に該当する場合、企業の申請、主管税務機関の許可を経て簡易法にて国外所得の既納税額を計算し控除することができます。

具体的には企業が国外から営業利益所得及び国外税額間接控除条件に合致する株主配当金所得を取得する場合で、ケースにより次の通りに分かります。

ケース	簡易法の内容
<p>所得源泉国（地区）政府機関が発行した納税性質を有する証憑または証明があっても、納付すべきで且つ実際に納付済みの国外所得税税額を確認することができない場合</p>	<p>当該所得の直接納付及び間接負担した税額の所得源泉（地区）における実際有効税率が12.5%を下回る場合を除き、国外課税所得額の12.5%を控除限度額とし、企業は当該国（地区）税務機関または政府機関が発行する納税性質を有する証憑または証明の金額で、その控除限度額を超過しない部分について、控除を認め、超過する部分は控除することはできません。</p>

<p>当該所得が納付及び間接負担する税額が所得源泉国（地区）の法定税率が明らかに中国よりも高い且つ実際の有効税率が明らかに中国よりも高い²場合（日本も該当）</p>	<p>国外課税所得額と控除限度額を控除可能な既に国外で実際納付した企業所得税税額とすることができます。</p>
---	---

ここで規定している以外の株主配当金、利息、賃料、ロイヤリティー、財産譲渡等の投資性所得は、一律本通知のその他の規定に従って国外税額控除を計算します。

10. 納税年度

企業が国外に投資設立した独立納税地位を有しない分支機構は、その生産、経営所得を計算する納税年度と中国が規定する納税年度が一致しない場合、中国の納税年度当年度に相対応する国外納税年度は、中国の関連納税年度のどこかの一日が終わる国外納税年度である必要があります。例をあげますと、中国企業の決算日は12月31日ですが、日本企業の決算日が3月31日のように決算日時が異なる場合、中国企業から見た国外（この例の場合は日本）所得について2009年4月1日から2010年3月31日までの所得は中国企業の2010年1月1日から2010年12月31日の納税年度のものとし、2008年4月1日から2009年3月31日までの所得は中国企業の2009年1月1日から2009年12月31日の納税年度のものとし、

企業が上記以外の国外所得を取得し実際に納付または間接負担した国外所得税は、当該国外所得実現日にあたる中国の納税年度の要納税額から計算して控除します。

11. 企業の国外所得税額控除後の実際の課税所得税額の計算公式

国外所得税額控除後の実際の課税所得税額の計算公式は次のとおりになります。

<p>企業の実際の課税所得税額 = 企業の国内外所得課税総額 - 企業所得税の減免、控除優遇税額 - 国外所得税控除額</p>
--

以 上

² アメリカ、アルゼンチン、ブルンジ、カメルーン、キューバ、フランス、日本、モロッコ、パキスタン、ザンビア、クウェート、バングラデシュ、シリア、ヨルダン、ラオスが該当します。

*弊社ウェブサイト(<http://www.jris.com.cn/>)でバックナンバーをご覧頂くことができます。

1. 税制、法律、外貨管理制度等は中国当局により変更されることがございますので参考資料としてご利用ください。
2. 本資料は、作成日時で弊社が入手し得る資料及び一般に信頼できると思われる情報源に基づいて作成されたものですが、情報の正確性、完全性につきましては、弊社で保証するものではありません。本資料の内容につきましては、あくまで弊社の意見を示すものに過ぎません。また、本資料の一部または全部を、電子的または機械的な手段を問わず、無断で複製または転送などを行わないようお願いいたします。