

中国税務及び 投資情報

企業所得税申告に係る若干の問題の 明確化

概要

新企業所得税法及び同実施条例の施行から約4年が経過した。新税法に基づいた4回目の年度申告の期限は2012年5月31日となっている。2012年4月24日、国家税務総局は、税務上の取扱を統一して各地の税務局の徴税管理に資するため、国家税務総局公告[2012]15号(以下、「15号公告」と略称)を公布し、各地の税務局が実務上直面する問題の取扱を明確化した。

15号公告は2011年1月1日に遡って適用されるため、2011年度の年度申告にも影響がある。当ニュースレターでは、15号公告で明確にされた点をまとめ、納税者の注目すべき企業所得税政策の進捗について考察する。





15号公告に明確にされた項目

項目	説明	影響
季節工、臨時工等に関する費用の損金算入	<p>季節工、臨時工、実習生、再雇用者、派遣労働者は正規の従業員に含まれ、これらの従業員について発生した費用(給与、従業員福利費等)は損金に算入することができる。これらの従業員に係る給与は従業員給与総額に含められ、他の費用の控除限度額の計算に用いられる。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 左記は「企業の計画と支配の下、労働契約や正式な任命がなくとも、従業員と同様の役務を提供している人員は従業員に含まれる」とする『企業会計準則第9号—従業員給与』と一致している。 ▶ 派遣労働に係る費用の損金算入が可能となった。以前は、一部の地域で派遣側企業による損金算入のみが実務上認められていた。 ▶ 給与総額が増加することで、従業員福利費(14%)、労働組合費(2%)等の控除限度額も増加する。 ▶ 役務提供による所得は「役務所得」として個人所得税が課税されるが、「給与所得」とは税率が異なる。15号公告が個人所得税の取扱いに影響を与えるかはどうかは不明。
借入費用の損金算入	<p>『企業会計準則第17号—借入費用』及び企業所得税法实施条例第37条に基づき、債券の発行、融資の獲得、保険料の取得等のために発生した合理的な費用は、資産原価や財務費用に含めることができる。資本化の要件を満たす場合は資産原価に算入して減価償却を行い、同要件を満たさない場合は財務費用として発生年度に損金算入する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 借入費用の範囲が拡大され、債券の発行、融資の獲得、保険料の取得等に係る費用も含まれるようになった。 ▶ 資本化の要件については企業所得税法实施条例第37条を参照。

項目	説明	影響
代理業に従事する企業の営業費用の損金算入	代理業(証券・先物取引、保険等の代理)に従事し、手数料やコミッションを主要業務収入とする企業は、主な収入獲得のために支払った手数料やコミッションを損金に算入することができる。	▶ 左記の手数料やコミッションは営業費用とされたため、財税[2009]29号の適用を受けない。
電気通信企業の手数料やコミッションの損金算入	電気通信企業は顧客基盤の拡大及び事業開拓の過程でブローカーや代理店に手数料やコミッションを支払う必要がある(ネットワークカードやプリペイドカードの委託販売等)。当該支出は年間収入の5%を超えない範囲で損金算入できる。	▶ 左記の限度額基準は、財税[2009]29号が規定する他の企業(即ち保険企業以外の企業)に適用される基準と異なる。前者は年間収入の5%であるのに対し、後者は代理サービス契約に基づく収入の5%であり、電気通信企業は他の企業よりも優遇されているといえる。
開業準備期間中に発生した交際費等の損金算入	開業準備期間中に発生した交際費は支出額の60%を、広告宣伝費は支出額の全額を開業費に計上し、国税函[2009]98号第9条に基づいて損金算入することができる*。 * 開業費は発生年度での一括控除か、最短3年間での均等償却かのいずれかを選択できる。選択後は変更できない。	▶ 開業準備期間中に発生した交際費等の損金性が明確にされた。 ▶ 通常は年間収入に一定比率を乗じた額がこれらの費用の損金算入限度額とされるが、開業準備期間中は収入がないため、損金算入限度額が設定されていない。
過年度の未処理支出の税務処理	▶ 租税徴収管理法に従い、過年度に発生しているが全額もしくは一部を損金算入していない支出(資産損失を含む)は、個別申告により、発生年度に遡って損金算入を行うことができる。遡及期間は5年を超えることはできない。 ▶ 発生年度に過大納付した企業所得税は当期の未払税金から控除できる。控除し切れない場合は翌期以降への繰延、または税還付の申請が認められる。	▶ 未処理支出の損金算入が認められることが明確化された。 ▶ 遡及処理の申請要件、遡及可能期間、税金の過大納付額については翌期以降への繰延、または税還付の申請を選択できる旨、欠損金の調整方法が定められた。



項目	説明	影響
過年度の未処理支出の税務処理	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 発生年度に欠損が生じている、もしくは遡及処理によって欠損となる場合、欠損金は以下の順番で調整する。 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 発生年度の欠損金を調整する。 ▶ 繰延欠損金の原則に従って、以降の年度の過大納付額を計算する。 ▶ 過大納付額は当期の未払税金から控除する。控除し切れない場合は翌期以降への繰延、または税還付の申請が認められる。 	
非課税収入の管理	<p>非課税収入は財税[2011]70号に従って処理する。同通達に従わない場合は課税収入として課税所得額に算入し、企業所得税を課税する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 特定用途財政資金を非課税収入として処理するには要件を満たす必要がある旨を再規定している。 ▶ 非課税収入の厳格な管理を求めている。 ▶ 財税[2011]70号に従えば、非課税収入から支出した費用は損金に算入できない。同様に非課税収入により取得した資産の減価償却額も損金に算入できない。
会計処理と税法規定の不一致の処理	<p>企業所得税法第21条に基づき、企業所得税法その他の関連法規が規定する損金算入限度額を超過していない限り、会計基準に従って計上した費用を税務上の損金として課税所得額を計算する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 税法規定と会計処理の違いから生じた差異の税務調整の抑制が図られている。 ▶ 会計基準に従って計上した費用は、企業所得税法その他の関連法規が規定する損金算入限度額を超過していない限りは税務調整を行う必要がない旨が明確化された。会計上計上された費用は、たとえ年度末時点で未払いであっても損金算入することができる。



国家税務総局が明確にしたその他の事項

年度申告に直接影響を及ぼす事項の取扱が15号公告によって明確化されたが、国家税務総局のウェブサイトにおいて質疑応答形式による同局の高級税務官の談話が公開されており、そこでもいくつかの税務上の問題に対する解釈が示されている。以下、当該談話の要点をまとめる。

▶ 従業員福利厚生費の範囲

国税函[2009]3号は、特殊な福利厚生費を限定列挙している。それ以外にも、以下の条件を満たす支出は福利厚生費として損金算入できる。

- ▶ 企業全体(すなわち特定個人のためでない)のために生じた福利厚生性の性質を有する。
- ▶ 企業所得税法に従い、発生主義によって認識している。
- ▶ 企業所得税法が規定する合法性、事実性、関連性、合理性、確実性の要求を満たす。

▶ 固定資産の取得原価の調整

国税函[2010]79号第5条は、固定資産が使用に供されたが、工事代金の決済の未了により全額分の発票を受領できない場合は、契約書に記載された固定資産の取得金額に基づき減価償却を行う旨を規定している。発票受領後に取得原価の修正を行うが、当該修正は固定資産を使用に供してから12か月以内に行う必要がある。

発票金額が契約金額と異なる場合には、発票金額に基づいて固定資産の取得原価及び減価償却額を調整する。

重要な租税政策の発展

以前から公布されている新规定だけでなく、最近公布され、2011年1月1日に遡って適用される規定も、企業所得税の申告納税に影響を及ぼす可能性がある。

▶ 資産損失の損金算入の要件

国家税務総局は2011年3月31日に国家税務総局公告[2011]25号を公布し、資産損失の損金算入に関する新管理弁法を規定した。主要な変更点は、従来の審査制度から申告制に移行したことである。同公告は2011年1月1日に遡って施行される。

▶ 西部大開発に係る企業所得税の優遇税率の適用申請要件

国家税務総局は2012年4月6日に国家税務総局公告[2012]12号を公布し、西部大開発に係る企業所得税政策を明確にした。同公告は、西部大開発に関する最新の税務通達であり、従来から規定されていた企業所得税の優遇措置を再規定するとともに、優遇措置の適用のための審査方法、申請手順、優遇措置の対象事業を定めた目録の範囲等を規定した。同公告は2011年1月1日に遡って適用されるため、2011年度の企業所得税確定申告に影響を与える可能性がある。

▶ ソフトウェア・集成回路産業における企業所得税の優遇措置の適用申請要件

財政部及び国家税務総局は2012年4月20日に、財税[2012]27号を公布し、ソフトウェア・集成回路産業における企業所得税の優遇措置の適用条件や申請事項について詳細に規定した。同通達は5月末の2011年度申告期限の間近に公布されたが、2011年1月1日に遡って適用される。

年度申告期限前に優遇措置の適用申請を完了するためには、直ちに所轄税務局に関連資料を提出する必要がある。

依然存在する不明確な事項

国家税務総局は税務処理を明確化する一連の通達・公告の公布により、各地の実務上の取扱の標準化を図ってきた。しかし、依然として損金算入項目には不明確な部分があり、更なる説明や指針の発表が求められている。

▶ 未払給与・賞与

企業所得税法実施条例第34条は、企業が従業員に支払う合理的な給与費用(貨幣形式及び非貨幣形式による役務報酬を含む)は、各課税年度において損金算入できると規定している。国税函[2009]3号に従えば、「合理的な給与」とは株主総会、董事会、報酬委員会または管理機構が制定した給与制度に基づき、実際に従業員に支給する給与を指す。15号公告では、年度末時点で未払となっている費用について、会計基準に従って費用計上され、企業所得税法が規定する損金算入限度額を超えていなければ損金算入を認めることが再確認された。これに従えば、費用に計上したが年度末時点で支給されていない給与も損金算入が認められようである。

しかし、「実際の支給」の解釈は地方によって異なっている。年度末時点での未払給与・賞与については、たとえ年度申告時までには支給されていたとしても、申告調整が求められ、損金算入が認められない地方があれば、年度申告時までには支給されれば損金算入が認められる地方もある。このような実務上の取扱が15号公告によって統一されるかどうかは不明確である。

▶ 補充養老・医療保険料

企業所得税法実施条例は、企業が投資者もしくは従業員のために支給する規定に基づく補充養老保険料、補充医療保険料の損金算入を認めている。財税[2009]27号により、損金算入限度額はそれぞれ従業員給与総額の5%と規定された。一方で企業所得税法実施条例は、特殊な業務に従事する従業員のために支払う保険料、国務院財税主管部門が認めた商業保険料を除き、商業保険料の損金算入を認めていない。補充保険は通常、商業保険に該当するため、企業所得税法実施条例のこの2つの規定の間には矛盾が生じていることになる。

現時点では、保険会社を通じて支払う補充保険料の損金算入に関する明文の規定はない。

▶ 実費精算による携帯電話通信料

実費精算の形で支払う従業員の携帯電話通信料の損金算入については明文規定がなく、以下のように地方ごとに取扱が異なる。

- ▶ 福利厚生費として損金算入を認める。
- ▶ 事務通信料として損金算入を認める。
- ▶ 会社名義の発票がある通信料のみ損金算入を認める。
- ▶ 給与としてのみ損金算入を認める*。

* 国税函[2009]3号は、給与に対する源泉徴収義務の履行を当該給与の損金算入の要件としている。

このような費用は他にも多数あり、取扱が明確になれば、企業及び従業員にとって有益である。

▶ 国外関連者へのサービス費用の支払

外国企業が中国国内に設立した企業は通常、国外関連者の支援や指導を受け、合理的な対価を支払う。当該対価はサービス費用として、もしくはコストシェアリングの形式で支払われる。

関連者間取引を不当に利用した租税回避行為を防止するため、税務当局は国外関連者に対する未払費用の損金算入について厳しく管理している。サービス費用の損金算入は、サービス費用の合理性及び実際性の証明、サービス内容の詳細が記載された契約書、国外関連者が発行した正式な領収書等を条件に認められる場合もあれば、全く認められない場合もある。サービス費用の損金算入に関する明確な規定があれば、外国企業が設立した企業にとっては有益である。

▶ スtockオプション費用

人材の流出を防ぎ、会社への忠誠心を高めることを目的に、一部の企業グループはストックオプション制度を設けて、中国子会社の従業員にもストックオプションを付与し、中国子会社から関連費用の支払を受けている。ストックオプション関連費用が未払いとなっている場合、地方によっては損金算入が認められない。このような適法な営業費用の損金算入については、明確な指針の制定が望まれる。

次のアクション

納税者は15号公告及び関連法規を精読し、これを有効に運用する必要がある。年度申告期限は迫っているが、税務調整を行うのに遅すぎるというわけではない。疑問があれば、税務の専門家や所轄税務局に問い合わせることをお勧めする。

Appendix

通達	規定内容
国家税務総局公告[2012]15号	課税所得の計算
国家税務総局公告[2012]15号解釈	同上
企業会計準則第9号	給与
企業会計準則第17号	借入費用
財税[2009]29号	保険会社その他による手数料・コミッションの損金算入
国税函[2009]98号	企業所得税法の改正に係る経過措置
財税[2011]70号	特定用途財政資金の税務処理
国税函[2009]3号	給与・福利費の損金算入
国税函[2010]79号	実務上の諸問題
国家税務総局公告[2011]25号	資産損失の損金算入
国家税務総局公告[2011]12号	西部大開発に係る税制上の優遇措置
財税[2012]27号	ソフトウェア・集積回路産業に係る税制上の優遇措置
財税[2009]27号	補充養老・医療保険料の損金算入

連絡先

各地区税务服务主管合伙人

- ▶ 陈翰麟（北京）
+86 10 5815 3397
henry.chan@cn.ey.com
- ▶ 兰东武（天津）
+86 10 5815 3389
alan.lan@cn.ey.com
- ▶ 闫晓光（大连）
+86 10 5815 3226
samuel.yan@cn.ey.com
- ▶ 陈明宇（青岛）
+86 10 5815 3381
andy.chen@cn.ey.com
- ▶ 谭绮（上海 / 武汉）
+86 21 2228 2648
vickie.tan@cn.ey.com
- ▶ 夏燕（苏州）
+86 21 2228 2886
audrie.xia@cn.ey.com
- ▶ 夏俊（杭州）
+86 21 2228 2878
patricia.xia@cn.ey.com
- ▶ 史川（成都）
+86 21 2228 4306
chuan.shi@cn.ey.com
- ▶ 陈建荣（广州 / 厦门）
+86 20 2881 2878
rio.chan@cn.ey.com
- ▶ 张凡（深圳）
+86 755 2502 8383
lawrence-f.cheung@cn.ey.com
- ▶ 袁泰良（香港）
+852 2629 3355
clement.yuen@hk.ey.com

各税务专业服务团队主管合伙人

- ▶ 田雯琦（转让定价服务）
+86 21 2228 2115
jessica.tien@cn.ey.com
- ▶ 温志光（人力资本服务）
+852 2629 3876
paul.wen@hk.ey.com
- ▶ 罗伯特·史密斯（间接税服务）
+86 21 2228 2328
robert.smith@cn.ey.com
- ▶ 黎颂喜（国际税务咨询服务）
+852 2629 3188
becky.lai@hk.ey.com
- ▶ 陈子恒（财务交易税务咨询服务）
+852 2629 3228
david.chan@hk.ey.com

大中华区税务服务主管合伙人

- ▶ 唐荣基
+86 21 2228 6888
walter.tong@cn.ey.com

作者-中国税务中心

- ▶ 许津瑜
+852 2629 3836
jane.hui@hk.ey.com

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、保証、税務、トランザクション、及び各種類アドバイザリーサービスの分野における、世界的なリーディングファームです。全世界で152,000人のメンバーが共通の価値観と品質に対するコミットメントを通じ、一体となってサービスを提供しています。私共は、顧客、職員、及びより広い地域社会がその潜在力を発揮する助けとなることが業界他社との差別化を図るところです。

アーンスト・アンド・ヤングとは、アーンスト・アンド・ヤンググローバルリミテッドのメンバーファームにより構成された国際組織を指し、各メンバーファームはそれぞれ独立した法人組織です。アーンスト・アンド・ヤンググローバルリミテッドはイギリスにおける担保有限会社で、クライアントへのサービス提供は行っておりません。より詳細な情報は、当事務所ウェブサイトをご覧ください。www.ey.com

中国におけるアーンスト・アンド・ヤングの税務サービス

中国におけるアーンスト・アンド・ヤングの930名の税務スタッフは、国内外にわたる豊かな関連専門知識や商業及び業界実務経験を有しています。私どもの税務専門スタッフは統一された手法と質の高いサービスの提供に対する変わらぬ責任意識をもって、安定的かつ準拠性を備える申告体制及び持続可能な税務戦略の構築において、貴社に協力し、貴社の目標実現のために、全力を尽くします。これはアーンスト・アンド・ヤングが業界他社との差別化を図るところです。

© 2012 Ernst & Young (China) Advisory Limited.

版權所有

FEA no. 03002030

本配布物は、要約された情報により一般的なガイドラインを提供することのみを目的としており、より詳細な調査や専門家としての判断を代替することを目的とはしていません。安永(中国)企業咨询有限公司、及び全てのグローバル・メンバーファームは、本配布物に含まれる情報に基づいて判断した結果として発生したあらゆる損失について、責任を負うものではありません。具体的な状況における問題については、専門家による適切なアドバイスを参照されるようお願いいたします。

本配布物は参考とされることのみを目的としており、最終決定の根拠とするものではありません。ご質問等ございましたら、china.services@cn.ey.com までご連絡ください。

www.ey.com/china