

2012年6月21日
みずほコーポレート銀行（中国）有限公司
中国アドバイザー一部

—国家税務総局公告関連—

みずほ中国 ビジネス・エクスプレス
(第227号)

国家税務総局、 企業所得税課税所得額の税務処理を明確化

平素より格別のご高配を賜りまして誠にありがとうございます。

国家税務総局は、2012年4月24日付で『企業所得税課税所得額に係る若干の税務処理問題に関する公告』（国家税務総局公告2012年第15号、以下、『15号公告』という）を公布しました。

企業所得税の徴収については、『中華人民共和国企業所得税法』（以下、『企業所得税法』という）および『中華人民共和国企業所得税法实施条例』（以下、『实施条例』という）の施行以降、実務において、いくつかの問題に直面し、またそれぞれの税務局で統一がなされていない部分もありました。『15号公告』では主に、これまで不明確な部分が多かった企業所得税の税前控除について明確に規定しており、季節労働者等の費用、企業融資費用支出、代理サービスに従事する企業の営業コスト、電信企業の手数料およびコミッション支出、開業準備期間における業務接待費等の費用、過年度に発生した控除すべき未控除支出に対する企業所得税の税前控除について取り上げています。『15号公告』の規定は、2011年度および以降の各年度の企業課税所得額の処理に適用されます。『15号公告』の詳細は以下の通りです。

1. 代理サービスに従事する企業の営業コストの税前控除に関する問題

『企業所得税法』第8条では、「企業に実際に発生した収入の取得と関連のあるコスト、費用、税金、損失、およびその他の支出を含む合理的な支出については、課税所得額を計算する際に控除することができる」と規定されています。しかし、『实施条例』および関連規定では、広告費、手数料およびコミッション等の一部の費用については、税前控除の上限が設定されていました。

今回公布された『15号公告』では、代理サービスに従事し、主要業務収入が手数料およびコミッションである企業（証券、先物、保険代理等の企業）は、当該収入を取得するために実際に発生した、手数料およびコミッション支出を含む営業コストについて、実際額に基づき企業所得税前に控除できると規定されました。

2. 電信企業の手数料およびコミッション支出の税前控除に関する問題

電信企業が顧客開拓の過程において、電話加入カード、電話プリペイドカード等の販売をブローカーおよび代理商に委託する場合、ブローカーおよび代理商により販売された電話加入カード、電話プリペイドカード等がその電信企業の当年収入額にどのくらい貢献したかについては不明確です。

『15号公告』では、電信企業が顧客開拓の過程において、電話加入カード、電話プリペイドカード等の販売を委託することにより、ブローカーおよび代理商に手数料およびコミッションを支払う必要がある場合について、以下の通り税前控除の上限が設定されました。

電信企業が顧客開拓の過程において、電話加入カード、電話プリペイドカード等の販売を委託したブローカーおよび代理商に対して、電信企業が支払った手数料およびコミッション

実際に発生した関連手数料およびコミッション支出のうち、
企業の当年収入総額の5%を超えない部分について、実際額に基づき企業所得税前に控除。

3. 開業準備期間における業務接待費、広告費・業務宣伝費の費用の税前控除に関する問題

業務接待費、広告費・業務宣伝費についてはそれぞれ、『実施条例』第43条¹、第44条²において、税前控除の上限が設定されていましたが、収入のない開業準備期間におけるこれらの費用については明確に規定されていないのが現状でした。

『15号公告』では、企業の計画建設期間において発生した開業準備活動に関連する業務接待費、広告費・業務宣伝費の税前控除については、以下の通り規定されています。

| 開業準備期間に発生した業務接待費 | 開業準備期間に発生した広告費・業務宣伝費 |
|--|--------------------------------------|
| 実際の発生額の60%を企業開業準備費に計上し、 関連規定に基づき税前控除。 | 実際の発生額を企業開業準備費に計上し、 関連規定に基づき税前控除。 |

なお、開業準備費用の処理については、関連規定³において、営業開始日の年に一括して控除する、または『企業所得税法』に基づき長期前払費用として処理することができると規定されており、『15号公告』で規定されている開業準備期間に発生した業務接待費、広告費・業務宣伝費についても、同様に処理されると思われます。

¹ 『実施条例』第43条：企業に発生した生産経営活動に関連する業務接待費支出は、発生額の60%を控除するが、最高で当年販売（営業）収入の5%を超えてはならない。

² 『実施条例』第44条：企業に発生した条件に合致する広告費と業務宣伝費支出は、国务院、財政、税務主管部門が別途規定している以外は、当年販売（営業）収入の15%を超えない部分については、控除することができる。越える部分については、以降の納税年度に繰越控除することができる。

³ 『企業所得税の若干の税務事項の連接問題に関する国家税務総局の通達』（国税函[2009]98号）。

4. 季節労働者、臨時労働者等の費用の税前控除に関する問題

『15号公告』では、企業の季節労働者、臨時労働者、実習生の雇用、離退職者の再雇用、および外部労務派遣労働者の受け入れにより実際に発生した費用は、①賃金給与支出と②従業員福利費支出に区分し、『企業所得税法』に基づき企業所得税前に控除しなければならないと明確に規定されました。

①賃金給与支出と②従業員福利費支出の控除についてはそれぞれ、『実施条例』第34条、第40条に規定されており、定義および処理方法は以下の通りとなります。

| 支出 | 定義 | 処理方法 |
|-----------|--|---|
| ①賃金給与支出 | 企業が毎納税年度に当企業に勤務している、もしくは雇用されている従業員に支払ったすべての現金形式もしくは非現金形式の労働報酬。 | 企業に発生した合理的な賃金給与支出は、控除可能。 |
| | (例) 基本賃金、賞与、手当金、補助金、年末追加給与、残業賃金、その他の支出 | 企業賃金給与総額の基数に計上し、その他各関連費用控除計算の根拠と見なすことが可能。 |
| ②従業員福利費支出 | — | 企業に発生した従業員福利費支出は、賃金給与総額の14%を超えない部分について控除可能。 |

5. 企業融資費用支出の税前控除に関する問題

企業の融資費用支出の税前控除については、これまで明確に規定されていませんでしたが、『15号公告』では、企業の債権発行、貸付金取得、保険者預金等の方式による融資で発生した合理的な費用支出について、以下の通り規定されました。

| | |
|-----------------|--------------------------------|
| ◆ 資本化条件に合致する場合 | 関連資産原価に計上。 |
| ◆ 資本化条件に合致しない場合 | 財務費用と見なし、 実際額に基づき企業所得税前に控除。 |

6. 過年度に発生した控除すべき未控除支出の税務処理に関する問題

過年度に実際に発生した、企業所得税を控除すべきであるが未控除もしくは過少控除の支出については、企業が専用申請および説明を行った後、当該項目発生年度まで遡及計算して控除することができますが、5年を越えて遡ることはできません。

また、過多納付した企業所得税の税額については、遡及確定年度において企業所得税の納付税額から控除することができ、控除するのに不足する場合、以降年度に繰延控除もしくは税金還付申請をすることができます。

7. 企業の非課税収入管理に関する問題

企業が取得した非課税収入については、『専用用途財政性資金の企業所得税処理問題に関する財政部、国家税務総局の通達』（財税〔2011〕70号）の規定に基づき、処理を行わなければならないと明確に規定され、当通達の規定に基づき管理をしていないものについては、企業の課税収入と見なし、課税所得額に計上し、企業所得税を納付しなければなりません。

8. 税前控除の規定と企業の実際の会計処理との調整に関する問題

『企業所得税法』第21条では、「課税所得額を計算する際、企業財務会計処理弁法が税法法律、行政法規の規定と一致しない場合、税法法律、行政法規の規定に基づき計算しなければならない」と規定されていますが、『15号公告』では、企業が財務会計制度の規定に基づき、実際に財務会計処理上、確定した支出について、『企業所得税法』と関連税法法規規定の税前控除範囲と基準を超えない場合、企業所得税前に控除し、その課税所得額を計算することができると規定されました。

『15号公告』の詳細につきましては、以下にございます日本語仮訳、および8ページにございます中国語原文をご参照ください。

関連手続に関しましては、当局の見解をさらに確認していく必要があります。今後、追加の関連情報を入手次第、随時ご案内させていただきます。

国家税務総局

国家税務総局公告 2012 年第 15 号

『企業所得税課税所得額に係る若干の税務処理問題に関する公告』

『中华人民共和国企業所得税法』（以下、『企業所得税法』という）およびその実施条例（以下、『実施条例』という）、ならびに関連規定に基づき、ここに企業所得税課税所得額の若干の税務処理問題について、以下の通り公告する。

一、 季節労働者、臨時労働者等の費用の税前控除に関する問題

企業の季節労働者、臨時労働者、実習生の雇用、離退職者の再雇用、および外部労務派遣労働者の受け入れにより実際に発生した費用は、賃金給与支出と従業員福利費支出に区分し、かつ『企業所得税法』の規定に基づき、企業所得税前に控除しなければならない。そのうち、賃金給与支出に属するものについては、企業賃金給与総額の基数に計上し、その他各関連費用控除計算の根拠と見なすことができる。

二、 企業融資費用支出の税前控除に関する問題

企業の債権発行、貸付金取得、保険者預金等の方式による融資で発生した合理的な費用支出については、資本化条件に合致する場合、関連資産原価に計上しなければならない。資本化条件に合致しない場合、財務費用と見なさなければならず、実際額に基づき企業所得税前に控除することができる。

三、 代理サービスに従事する企業の営業コストの税前控除に関する問題

代理サービスに従事し、主要業務収入が手数料、コミッションである企業（例えば、証券、先物、保険代理等の企業）は、当該収入を取得するために実際に発生した営業コスト（手数料およびコミッション支出を含む）については、実際額に基づき企業所得税前に控除することができる。

四、 電信企業の手数料およびコミッション支出の税前控除に関する問題

電信企業の顧客発展、開拓業務等の過程において（例えば、電話加入カード、電話プリペイドカード等の販売委託）、ブローカー、代理商に手数料およびコミッションを支払う必要がある場合、その実際に発生した関連手数料およびコミッション支出のうち、企業の当年収入総額の5%を超えない部分については、実際額に基づき企業所得税前に控除することができる。

五、 開業準備期間における業務接待費等の費用の税前控除に関する問題

企業の計画建設期間において発生した開業準備活動に関連する業務接待費支出については、実際の発生額の60%を企業開業準備費に計上することができ、かつ関連規定に基づき税前控除することができる。発生した広告費と業務宣伝費については、実際の発生額を企業開業準備費に計上することができ、かつ関連規定に基づき税前控除することができる。

六、 過年度に発生した控除すべき未控除支出の税務処理に関する問題

『中華人民共和国税収徴収管理法』の関連規定に基づき、企業が過年度に実際に発生したことを発見したものについては、税収規定に基づき、企業所得税前に控除しなければならないが、未控除もしくは過少控除の支出については、企業が専用申請および説明を行った後、当該項目発生年度まで遡及計算して控除することができるが、ただし遡及確定期限は5年を越えてはならない。

企業が上述の原因により過多納付した企業所得税の税額については、遡及確定年度において企業所得税の納付税額から控除することができ、控除するのに不足する場合、以降年度に繰延控除もしくは税金還付申請をすることができる。

赤字企業が過年度の企業所得税前に控除していない支出を遡及確定する場合、もしくは黒字企業が遡及確定後に欠損が発生した場合、まず当該支出が発生した年度の欠損額を調整し、そして欠損補填の原則に基づき、以降年度の過多納付した企業所得税額を再計算し、かつ前項の規定に基づき処理しなければならない。

七、 企業の非課税収入管理に関する問題

企業が取得した非課税収入については、『専用用途財政性資金の企業所得税処理問題に関する財政部、国家税務総局の通達』（財税〔2011〕70号、以下、『通達』という）の規定に基づき、処理を行わなければならない。『通達』の規定に基づき管理をしていないものは、企業の課税収入とみなし、課税所得額に計上し、法に基づき企業所得税を納付しなければならない。

八、 税前控除の規定と企業の実際の会計処理との調整に関する問題

『企業所得税法』第21条の規定に基づき、企業が財務会計制度の規定に基づき、かつ実際に財務会計処理上すでに確定した支出について、『企業所得税法』と関連税法法規規定の税前控除範囲と基準を超えない場合、企業の実際の会計処理に基づき確定した支出を企業所得税前に控除し、その課税所得額を計算することができる。

九、 本公告の施行時期

本公告の規定は、2011年度および以降の各年度の企業課税所得額の処理に適用する。

特にここに公告する。

国家税務総局

2012年4月24日

【 解説・日本語仮訳：みずほコーポレート銀行（中国）有限公司 中国アドバイザー一部 山口江梨 】

国家税务总局
国家税务总局公告 2012 年第 15 号
《关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》

根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）及其实施条例（以下简称《实施条例》）以及相关规定，现就企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题公告如下：

一、 关于季节工、临时工等费用税前扣除问题

企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员以及接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按《企业所得税法》规定在企业所得税前扣除。其中属于工资薪金支出的，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

二、 关于企业融资费用支出税前扣除问题

企业通过发行债券、取得贷款、吸收保户储金等方式融资而发生的合理的费用支出，符合资本化条件的，应计入相关资产成本；不符合资本化条件的，应作为财务费用，准予在企业所得税前据实扣除。

三、 关于从事代理服务企业营业成本税前扣除问题

从事代理服务、主营业务收入为手续费、佣金的企业（如证券、期货、保险代理等企业），其为取得该类收入而实际发生的营业成本（包括手续费及佣金支出），准予在企业所得税前据实扣除。

四、 关于电信企业手续费及佣金支出税前扣除问题

电信企业在发展客户、拓展业务等过程中（如委托销售电话入网卡、电话充值卡等），需向经纪人、代办商支付手续费及佣金的，其实际发生的相关手续费及佣金支出，不超过企业当年收入总额 5% 的部分，准予在企业所得税前据实扣除。

五、 关于筹办期业务招待费等费用税前扣除问题

企业在筹建期间，发生的与筹办活动有关的业务招待费支出，可按实际发生额的 60% 计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除；发生的广告费和业务宣传费，可按实际发生额计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除。

六、 关于以前年度发生应扣未扣支出的税务处理问题

根据《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定，对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应

在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过 5 年。

企业由于上述原因多缴的企业所得税税款，可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税。

亏损企业追补确认以前年度未在企业所得税前扣除的支出，或盈利企业经过追补确认后出现亏损的，应首先调整该项支出所属年度的亏损额，然后再按照弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税款，并按前款规定处理。

七、 关于企业不征税收入管理问题

企业取得的不征税收入，应按照《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70 号，以下简称《通知》）的规定进行处理。凡未按照《通知》规定进行管理的，应作为企业应税收入计入应纳税所得额，依法缴纳企业所得税。

八、 关于税前扣除规定与企业实际会计处理之间的协调问题

根据《企业所得税法》第二十一条规定，对企业依据财务会计制度规定，并实际在财务会计处理上已确认的支出，凡没有超过《企业所得税法》和有关税收法规规定的税前扣除范围和标准的，可按企业实际会计处理确认的支出，在企业所得税前扣除，计算其应纳税所得额。

九、 本公告施行时间

本公告规定适用于 2011 年度及以后各年度企业应纳税所得额的处理。

特此公告。

国家税务总局

二〇一二年四月二十四日

【ご注意】

1. **法律上、会計上の助言:**本資料記載の情報は、法律上、会計上、税務上の助言を含むものではありません。法律上、会計上、税務上の助言を必要とされる場合は、それぞれの専門家にご相談ください。
2. **秘密保持:**本資料記載の情報の貴社への開示は貴社の守秘義務を前提とするものです。当該情報については貴社内部の利用に限定され、その内容の第三者への開示は禁止されています。
3. **著作権:**本資料記載の情報の著作権は原則として弊行に帰属します。いかなる目的であれ本資料の一部または全部について無断で、いかなる方法においても複写、複製、引用、転載、翻訳、貸与等を行うことを禁止します。
4. **免責:**
 - (1) 本資料記載の情報は、弊行が信頼できると考える各方面から取得しておりますが、その内容の正確性、信頼性、完全性を保証するものではありません。弊行は当該情報に起因して発生した損害については、その内容如何にかかわらずいっさい責任を負いません。また、本資料における分析は仮定に基づくものであり、その結果の確実性或いは完結性を表明するものではありません。
 - (2) 今後開示いただく情報、鑑定評価、格付機関の見解、制度・金融環境の変化等によっては、その過程やスキームを大幅に変更する必要がある可能性があり、その場合には本資料で分析した効果が得られない可能性がありますので、予めご了承下さい。また、本資料は貴社のリスクを網羅的に示唆するものではありません。
5. 本資料は金融資産の売買に関する助言、勧誘、推奨を行うものではありません。