



## 国家税務総局による1年1回の賞与に関わる個人所得税グロスアップ 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「雇用者が1年1回の賞与に関わる税金の一部分を負担する時の個人所得税の計算方法に関する公告」  
(国家税務総局 2011年第28号公告、以下28号公告)、  
2011年4月28日公布、2011年5月1日から施行
- 国家税務総局による「1年1回の賞与に関わる個人所得税の計算方法の問題に関する通知」  
(国税発「2005」9号、以下9号文)  
2005年1月26日公布、2005年1月1日から施行

### 背景

国家税務総局は、28号公告を公布し、雇用者が1年1回の賞与に関わる税金の一部分を負担した時の個人所得税の計算方法を明確にした。28号公告の公布によって、雇用者及び被雇用者、双方の個人所得税申告義務が明確にされた。28号公告の計算方法が準拠している一般原則は今までの賃金、給与のグロスアップ計算に関わる一般的規定(即ち、199号文)に合致している。28号公告は2011年5月1日より施行される。

28号公告の主な内容和我々の見解は以下のとおりである。

#### 1. 個人所得税

##### 1.1 課税所得

雇用者が1年1回の賞与に関わる個人所得税の一部分を負担した場合、その税金は追加的な収入として、被雇用者の1年1回の賞与の総額に算入しなければならない。そして、雇用者によって負担された税金を課税所得として換算し、規定されている方法に従い個人所得税を計算・納付しなければならない。具体的な換算方法は、雇用者による負担が定額負担か、それとも定率負担かによって以下のように異なる。

##### 1.1.1 雇用者が定額負担する場合

雇用者が定額負担する場合、以下のように被雇用者の課税所得を算出する。

## このアラートで検討している法規(続)

- 国家税務総局による「雇用者が税金を負担する時の個人所得税の計算・納付問題に関する通知」(国税発「1996」199号、以下199号文)、1996年11月8日公布、1996年11月8日から施行

課税所得＝

被雇用者が稼得した1年1回の賞与＋雇用者によって負担された定額税金  
－当月賃金、給与が費用控除標準を下回った差額

この計算方法は比較的容易な方法である。被雇用者が稼得した全収入は、1年1回の賞与及び雇用者が負担した税金の合計となっている。当月賃金、給与が費用控除標準を下回った差額を控除するのは、それ以外の費用控除標準が既に給料に関わる課税所得を計算する際に控除されているからである。

### 1.1.2 雇用者が定率負担した場合

雇用者が定率負担した場合、以下のように被雇用者の課税所得を算出する。

課税所得＝

(雇用者によって負担される税金を含めていない1年1回の賞与－当月賃金、給与が費用控除標準を下回った差額－税抜(手取り)税率表の速算控除額 A(注記1)×雇用者の負担比率)/(1－税抜税率表の適用税率 A(注記1)×雇用者の負担比率)

### 注記1

税抜税率表の適用税率及び速算控除額は雇用者によって負担される税金を含めていない1年1回の賞与を12カ月で割った金額により決定される。

上記の計算方法は雇用者によって負担される税金を考慮に入れたものである。当月賃金、給与が費用控除標準を下回った差額を控除するのは、それ以外の費用控除標準が既に給料に関わる課税所得を計算する際に控除されているからである。

### 1.2 納付すべき税金

1.1.1 または 1.1.2 の計算方法によって課税所得を計算した後、以下のように納付すべき個人所得税を計算しなければならない。

納付すべき税金＝

課税所得 × 税込税率表の適用税率 B(注記2)－税込税率表の速算控除額 B(注記2)

### 注記2

9号文の規定に基づき、税込税率表の適用税率及び速算控除額は、1.1.1、1.1.2の計算方法によって計算された課税所得を12カ月で割った金額により決定される。

被雇用者の個人所得税の実際納付額の計算方法は以下のとおりである。

実際納付額＝

納付すべき税金－雇用者によって負担された税金

## 2. 企業所得税

雇用者が被雇用者のために負担する個人所得税は被雇用者の賃金、給与の一部として、企業所得税の課税所得を計算する際に控除する(損金)ことができる。しかし、雇用者が負担した税金を企業管理費として別途、会計処理する場合、企業所得税の税前控除(損金)はできない。

上記の企業所得税の税前控除ができないという規定の理論的根拠は未だに明確にされていない。企業所得税法の第八条においては、企業は課税所得を計算する際に、実際に発生した収入の獲得と関連性があり、且つ合理的な支出については控除できると規定している。企業所得税法の実施条例第四十九条における企業所得税を計算する際に企業管理費が控除できないという規定は、あくまでも企業間の支払管理費に限定されている。28号公告で雇用者が負担する個人所得税の税前控除に対して規定する理由は、企業が意識的または無意識であれ、被雇用者のため個人所得税を負担する事実を隠ぺいする行為を防止するためと思われる。

いずれにしても、実務上、被雇用者のために負担する個人所得税を賃金、給与以外の勘定項目に記帳することは勧められない。

### KPMG の所見

28号公告は雇用者が1年1回の賞与に関わる個人所得税の一部分を負担する場合の税務問題明確化への有意義な一歩となり、関連する個人所得税の処理方法がより明確化された。そして地方税務機関の見解の相違による税務上の不確実性の解消または減少にも有効である。

28号公告では、その施行日(2011年5月1日)を具体的に適用する方法について明言していない。この施行日が1年1回の賞与の支払日を指し、賞与の帰属期間を考慮する必要がないと解釈することは比較的合理的な解釈の一つであろう。例えば、雇用者が2012年1月に被雇用者に賞与を配分する場合、その一部分が2011年5月1日より以前の期間に帰属するとしても、28号公告の計算方法を適用することになるであろう。実務上は主管税務機関に確認することを勧める。

# 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

[kpmg.com/cn](http://kpmg.com/cn)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2011 KPMG, a Hong Kong partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. © 2011 KPMG Advisory (China) Limited, a wholly foreign owned enterprise in China and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.