

## Tax

Issue P375 – 2023 年 5 月 24 日

日本語翻訳版

## Tax Analysis

# 不良資産処理税制シリーズその 4：古いものを打破し、新しいもの を打ち立てる——企業破産に関 する税務事項についての分析 (上)

Author :

**Yu, Natalie Na**

Partner

Tel:+86 10 8520 7567

E-mail : [natyu@deloitte.com.cn](mailto:natyu@deloitte.com.cn)**Ru Zhang**

Director

Tel:+86 10 8512 5478

E-mail : [ruzhang@deloitte.com.cn](mailto:ruzhang@deloitte.com.cn)**Xin, Vivi Aihua**

Manager

Tel:+86 10 8512 4084

E-mail : [cxin@deloitte.com.cn](mailto:cxin@deloitte.com.cn)

過去の不良資産処理税制シリーズの Tax Analysis において<sup>1</sup>、私どもは重点的に不良資産処理の各段階において債権者等に発生する主な税務上の問題について分析した。本 Tax Analysis では、不良資産処理のサプライチェーンにおけるもう一つの重要な利害関係者——債務者企業に焦点を当て、企業破産手続きに発生する一部の税務上の問題及び相応の影響について分析する。

市場経済の基本制度である企業破産メカニズムの規範化と健全化は、市場競争における優勝劣敗を促進し、市場における生産要素の高効率な配置を誘導する上で、極めて重要である。近年、国内の経済環境の変化に伴い、一部の企業は利益獲得能力が低下し、債務危機に陥り、破産寸前に追い込まれている。経済面に圧力がかかる中、債務危機への対応における破産制度の役割と影響が政府機関及び企業に注目されている。実務上、債務者が破産手続きに入る前に、すでに資金難により納付すべき税金を期限通りに全額納付することができなくなっているケースが多いことから、租税面の問題は往々として、企業破産において避けては通れないトピックとなっている。一方、中国現行の税法は、企業の正常な生産経営プロセスにおける税務事項の規範化に重点を置いており、破産手続中の企業向けの規定が少ない。実務上、税法において定められていない、或いは定められているものの、関連する規定が曖昧である税務事項、ひいては税法上と企業破産上の法律法規に矛盾がある税務事項が見受けられる。破産清算プロセスに関わる租税及び関連する債権を例に挙げると、破産財産を以て行う弁済の優先順位に関する論争がこれまで多く見受けられた。本 Tax Analysis では、この問題を巡って、関連規定の概要的な整理と分析を行う。

<sup>1</sup>不良資産処理税制シリーズその 1：金融業界における代物弁済による不良債権回収に関する新租税政策の分析

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2022/deloitte-cn-tax-tap3622022-zh-221019.pdf>

不良資産処理税制シリーズその 2：金融機関の資産損失の損金算入に関する考察

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2022/deloitte-cn-tax-tap3652022-zh-221206.pdf>

不良資産処理税制シリーズその 3：不良資産に関する税務事項の分析

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2023/deloitte-cn-tax-tap3712023-zh-230117.pdf>

## 「企業破産法」の規定

「中華人民共和國企業破産法」（以下、「企業破産法」）の規定によれば、債権者が破産宣告を受けた後、債務者の財産は破産財産となり、人民法院が破産申請を受理する時点で債務者に対して保有する債権は破産債権と呼ばれる。破産債権を含む各種債権の弁済優先順位は、債権者が実際にどれほどの弁済を受けられるかに直接的な影響を与えるため、弁済優先順位に関する法律法規は債権者の注目を集めてきた。弁済優先順位について、「企業破産法」では以下のように定められている。

- 「企業破産法」第 113 条などの関連規定によれば、破産財産は、破産費用（例：破産案件の訴訟費用、債務者の財産に対する管理・現金化・配分にかかる費用など）と共益債務（例：債務者の経営継続によって発生する債務など）を優先的に弁済した後、以下の優先順位に基づき弁済に供される。破産財産が同一の優先順位にある複数の債権を弁済し切れない場合、比例按分によって配当される。
  - 破産企業が従業員に支払うべき賃金・医療手当・障害手当金・弔慰金、従業員基本養老保険・基本医療保険の保険料（従業員個人口座へ入金される部分）、及び法律・行政法規により従業員に支払わなければならない補償金の未払分（以下、「従業員債権」）
  - 破産者が納付すべき前項規定以外の社会保険料及び税金の未納分
  - 普通破産債権
- 「企業破産法」及び司法解釈によれば、人民法院が破産申請を受理する前に、破産者の特定財産に担保権を持っている債権者は、その特定財産を対象として優先的に弁済を受ける権利を持つ<sup>2</sup>。

「企業破産法」では、上述の第 113 条にのみ、破産者の未納税金の弁済に関する言及があり、かつ「破産費用、共益債務、従業員債務、破産者の未納税金、普通破産債権」という優先順位が設定されている。留意点として、ここでいう「破産者の未納税金」は破産債権の一部であり、即ち、人民法院が破産申請を受理する時点で債務者に対して保有する租税債権である。

## 税法の規定と分析

現行税法に、企業破産の税務事項に関する体系化された纏まった規定がなく、関連する規定は「中華人民共和國租税徴収管理法」（以下、「租税徴収管理法」）などの法律法規及び規範化文書に散見される。破産財産における租税債権の優先順位について、「租税徴収管理法」と「企業破産法」の規定は次の二つの面で矛盾が生じる可能性がある。1、「租税徴収管理法」における租税債権と担保債権の優先順位に関する規定に、「企業破産法」などの法律法規との矛盾が見受けられる。2、人民法院による破産申請の受理時点における未納税金のほか、企業破産プロセスにおいて、税務機関は破産企業に対して、租税関係のその他の債権（例：未納税金に関する滞納金、特別納税調整による調整税額の利息、罰金、及び税務機関が徴収を担当する社会保険料、非税歳入など）の弁済を求める可能性がある。また、破産申請の受理から破産手続きの完了までの間、破産企業に新しい租税債務（「新規発生税金」と称される）が発生する可能性があり、それらの債権をどのように分類すべきか、どのように「企業破産法」における破産財産の弁済優先順位に関する規定を適用すべきかについて、実務上、明確に定められていない。

<sup>2</sup>「中華人民共和國民法典」第 386 条【担保物権の定義】：債務者が期限到来の債務に対する弁済義務を履行しない場合、或いは当事者の間に約定された担保物権の実現とみなされる事象が発生した場合、法に従い、債権者は担保財産について優先的に弁済を受ける権利を持つ。ただし、別途規定がある場合は、その限りではない。

「中華人民共和國企業破産法」第 109 条：破産者の特定財産に担保権を持つ債権者は、当該財産について優先的に弁済を受ける権利を持つ。

For more information, please contact:

### Business Tax Services

#### National Leader

**Andrew Zhu**

Partner

Tel: +86 10 8520 7508

E-mail : [andzhu@deloitte.com.cn](mailto:andzhu@deloitte.com.cn)

#### Northern 华北区

**Angela Zhang**

Partner

Tel : +86 10 85207526

E-mail : [angelazhang@deloitte.com.cn](mailto:angelazhang@deloitte.com.cn)

#### Eastern China

**Jeff Xu**

Partner

Tel: +86 21 6141 1278

E-mail : [jexu@deloitte.com.cn](mailto:jexu@deloitte.com.cn)

#### Southern China

**Raymond Tang**

Partner

Tel: +852 2852 6661

E-mail : [raytang@deloitte.com.hk](mailto:raytang@deloitte.com.hk)

#### Western China

**Frank Tang**

Partner

Tel: +86 23 8823 1208

E-mail : [ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)

## 租税債権と担保債権

「租税徴収管理法」第45条の規定によれば、納税者の未納税金は、納税者が財産に抵当、担保を設定し、または納税者の財産が留め置かれる前にその納税義務が発生した場合、租税債権は、未納税金の納税義務の発生時点以降に発生した担保債権よりも優先的に弁済される。ただし、前述のとおり、「企業破産法」では、担保設定時点が未納税金の納税義務発生時点より早いか否かを問わず、担保債権は原則として優先的に弁済されると定められている。

破産手続きに入った企業は、租税債権と担保債権の優先順位をどのように確定すべきか。国家税務総局が2019年12月に公布した第48号公告（「国家税務総局：租税徴収管理に関する若干の事項についての公告」。以下、「48号公告」）及びその解説において、前述した「租税徴収管理法」第45条と「企業破産法」の規定の矛盾が言及され、さらに、「債権者の利益をよりよく保護し、市場経済の発展を促進するために、破産清算手続きにおいて、税務機関が「企業破産法」の規定に従って租税債権の申告を行う」と明確に定められた。この規定は、租税債権と担保債権の弁済優先順位を確定する際に、「企業破産法」の規定に準拠すべきと受け取ることができるが、私どもが把握している情報によれば、実務上、税務機関は、担保債権の弁済に優先して滞納税金に関する租税債権の弁済を受けるよう求める可能性がある。

## 租税債権の範囲

債権申告は、企業破産手続きにおいて、企業の負債を確定するための重要なステップである。債権者は、人民法院が定めた債権申告期限内に破産管財人に債権を申告する必要がある。期限内の申告が間に合わなかった、破産財産の最終分配の前に補充申告を行うことができる。債権者が規定通りに申告を行わなかった、破産法に定められた手続きに従って権利を行使することはできない。

企業租税の債権者として、税務機関は破産管財人に債権を申告する必要がある。第48号公告によると、税務機関が申告すべき債権には、人民法院による破産申請の受理時点で納税義務が発生している未納税金（教育費付加、地方教育付加を含む）と、滞納金、罰金、および特別納税調整による調整税額から生じる利息が含まれる。現状、税務機関が徴収を担当している税金（徴収代行を含む）の範囲はより広範であり、企業における未納の社会保険料、各種非税歳入（文化事業建設費、土壌・水源保全補償費、土地利用権譲渡金など）とその延滞金や罰金などは、税務機関が企業に主張する債権となる可能性がある。また、人民法院が破産申請を受理した後、企業が破産清算期間中に様々な課税対象活動を行うことで新しい租税債務（「新規発生税金」）が発生する可能性がある。税務機関が主張する上記の債権のうち、破産債権である未納の社会保険料と税金の破産財産における弁済優先順位について、現行の「企業破産法」において明確に定められており、以下では、よく見受けられるその他の債権項目の弁済優先順位に関するルールと実務の概要を説明する。

### ● 税金の滞納金、特別納税調整による調整税額の利息

実務上、企業による納税義務の不履行に、滞納金が課されることが多い。滞納金は税金と同様に、普通破産債権よりも優先される弁済優先順位を有するか否かについて、税法と破産法における矛盾はこれまで長い間存在しており、破産案件の進行に一定の影響を及ぼす可能性があるという見解がある。「国家税務総局：弁済優先順位を考慮する際に滞納金も租税債権に含めるべきかという問題に対する回答」（国税函[2008]1084号）において、「「租税徴収管理法」第45条に定められた租税債権の優先的な弁済に関する規定は、滞納金もその対象に含まれ、即ち、租税徴収管理上、滞納金税金と同様に取り扱う」と述べられている。また「最高人民法院：破産企業の納税義務不履行による滞納金に対する債権主張について税務機関が提起した訴訟を受理すべきか否かという問題に関する回答」（法积[2012]9号）において、「破産案件の受理時点以前に納税義務が発生した税金の未納によって発生する滞納金は、普通破産債権に属する。即ち、弁済優先順位において未納税金に劣り、普通破産債権として取り扱う」と述べられている。

国家税務総局が2019年に公布した第48号公告は、上記の論争に一応の解決法を提供した。破産企業、破産管財人、税務機関の手続き上の便宜を図るため、48号公告では、「税務機関が申告した滞納金、及び特別納税調整による調整税額から生じる利息はすべて普通破産債権として取り扱う」と明確に定められた。この規定は、「破産法に特殊性があり、破産・清算において、滞納金は弁済優先順位において、未納税金と同格に扱われない」ことに、税務機関が一定の理解を示していることを意味する。

また、税法の一般規定によれば、滞納金や特別納税調整による調整税額の利息は通常、納税者が実際に未納税金を納付した日、または源泉徴収義務者が実際に未納源泉徴収税額を納付した日まで計算する必要がある、かつ企業破産の場合における例外規定は定められていない。一方、企業破産法の視点から見て、利息付き債権は破産申請の受理時点から利

息の計算が停止される。この矛盾について、48号公告では、「企業の納税義務不履行による滞納金、特別納税調整の調整税額による利息などは、人民法院が破産申請を受理する日を締切日として計算する」と定められている。

## ● 租税罰金

債務者による納税義務の不履行に、滞納金のほか、罰金も課される可能性がある。実務上、租税罰金が破産財産において優先的な弁済対象であるか否かは、多くの企業が注目している問題の一つとなっているが、「租税徴収管理法」と「企業破産法」において、これに関する明確な規定はない。最高人民法院が2018年に公布した「全国における法院の破産審判に関する会議紀要（法[2018]第53号）」において、「破産財産は、企業破産法に定められた優先順位に従って弁済を行った後、残りのある場合、破産申請の受理時点前に発生した懲罰的民事賠償金、行政罰の過料、刑事罰の罰金などの懲罰的債権の弁済に順次当てられる」と述べられている。従って、行政罰の過料の一つである租税罰金は、劣後債権と見なされ、即ち、その弁済優先順位は、未納税金や普通破産債権に劣る。

## ● 非税歳入

実務上、税務機関は税金のほか、教育費付加、地方教育付加、文化事業建設費などの非税歳入の徴収も担当している。近年、より多くの非税歳入項目の徴収機能が税務機関に移管されているため、企業の破産清算において、税務機関が従来よりも多くの未納非税歳入の弁済を求めるようになってきている。破産企業の未納非税歳入を未納税金とみなし、弁済優先順位において未納税金と同列に扱うことができるか否かは、比較的重要な懸念問題の一つとなっている。非税歳入項目が税金ほどの地位を有しないことを考慮し、実務上、企業の未納非税歳入項目を普通破産債権として申告する（弁済優先順位において未納税金に劣る）ことが一般的となっている<sup>3</sup>。例えば、2023年に浙江省高級人民法院と国家税務総局浙江省税務局が公布した「企業破産における税務関連事項の処理の最適化に関する紀要」では、「税務機関が徴収を担当しているその他の非税歳入は、普通破産債権として弁済する。ただし、別途規定がある場合、その限りではない」と明確に定められた。

## ● 新規発生税金

上述の各種債権は、人民法院が破産申請を受理する時点以前（受理する当日を含む）に発生するものであり、通常、税務機関から人民法院へ関連する債権を申告することになっている。人民法院の破産申請受理日から破産企業の登記抹消日までの期間において、破産企業に課税対象活動（関連資産の処理など）が発生する可能性がある。これにより生じる税金は「新規発生税金」と呼ばれるが、新規発生税金をどのように分類すべきか、及び弁済優先順位がどうなっているかについて、現行の法律法規において明確に定められていない。法学界における一部の見解や実務上の取り扱いに基づき、新規発生税金は破産費用或いは共益債務として取り扱われる可能性がある。即ち、債務者の財産を以て随時債務を弁済することになり、関連する債権は、人民法院が破産申請を受理する時点で債務者企業に対して保有する債権（上述した未納税金などの債権を含む）よりも優先的に弁済される可能性がある。例えば、河南省高級人民法院と国家税務総局河南省税務局が公布した「企業破産手続きにおける税務問題の処理に関する実施意見」（豫高法[2021]368号）によると、破産管財人は人民法院の認可を経て、債権者の利益のために破産企業の経営を維持し、或いは債務者の財産の使用や処理により生じる債務者が納付すべき租税公課は、「企業破産法」第41条の破産費用に関する規定における「債務者の財産の管理、現金化、配分にかかる費用」に該当する場合、破産管財人は期限通りに納税申告を行い、法律法規に基づき債務者の財産を以て随時債務の弁済を行う必要がある。ただし、各地の破産案件の実務から見て、各地の人民法院による新規発生税金の定性的な判断に、差異が存在する可能性がある。破産手続きを順調に進めるために、破産管財人は現地の人民法院、税務機関とコミュニケーションを行う必要がある。

## 結論

上述の分析の通り、破産清算において、税務機関が破産企業に対して主張する債権には、多くの項目が含まれる可能性があり、それらの弁済優先順位は、現行の税法や破産法において、明確に定められていない。これは、企業の破産実務に一定の不確実性をもたらしている。近年、破産実務の順調な推進やビジネス環境の最適化のために、各地の人民法院や財政局・税務局などを含む複数の行政機関は、関連する税務処理に関するルールの明確化に努めている。企業破産に関する税務処理ルールと実務の更なる統一と明確化を期待しつつ、破産を計画しているまたは破産手続中の企業及びその投資家、破産管財人、利害関係者は、破産案件における税務上の問題による影響に留意すると同時に、企業破産に関連する税務事項を適時に考慮し、適切な措置を講じることで、税務上の問題により破産手続きが進行が阻害される事態を回避することが推奨される。

<sup>3</sup> 留意点として、48号公告の「税務機関による破産管財人への企業未納税金に関する債権の申告」に関する規定において、「企業の未納税金には、教育費付加と地方教育付加が含まれる」と明確に定められている。

Tax Analysis is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information, please contact:

#### **Deloitte China Tax Managing Partner**

##### **Victor Li**

Partner  
Tel: +86 755 3353 8113  
Fax: +86 755 8246 3222  
Email: [vicli@deloitte.com.cn](mailto:vicli@deloitte.com.cn)

#### **Northern China**

##### **Xiao Li Huang**

Partner  
Tel: +86 10 8520 7707  
Fax: +86 10 6508 8781  
Email: [xiaoli Huang@deloitte.com.cn](mailto:xiaoli Huang@deloitte.com.cn)

#### **Eastern China**

##### **Maria Liang**

Partner  
Tel: +86 21 6141 1059  
Fax: +86 21 6335 0003  
Email: [mliang@deloitte.com.cn](mailto:mliang@deloitte.com.cn)

#### **Southern China**

##### **Jennifer Zhang**

Partner  
Tel: +86 20 2885 8608  
Fax: +86 20 3888 0115  
Email: [jenzhang@deloitte.com.cn](mailto:jenzhang@deloitte.com.cn)

#### **Western China**

##### **Frank Tang**

Partner  
Tel: +86 23 8823 1208  
Fax: +86 23 8857 0978  
Email: [ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)

#### **About the Deloitte China National Tax Technical Centre**

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

#### **National Tax Technical Centre**

Email: [ntc@deloitte.com.cn](mailto:ntc@deloitte.com.cn)

#### **Managing Partner/Northern China**

##### **Julie Zhang**

Partner  
Tel: +86 10 8520 7511  
Fax: +86 10 6508 8781  
Email: [juliezhang@deloitte.com.cn](mailto:juliezhang@deloitte.com.cn)

#### **Eastern China**

##### **Kevin Zhu**

Partner  
Tel: +86 21 6141 1262  
Fax: +86 21 6335 0003  
Email: [kzhu@deloitte.com.cn](mailto:kzhu@deloitte.com.cn)

#### **Western China**

##### **Tony Zhang**

Partner  
Tel: +86 28 6789 8008  
Fax: +86 28 6317 3500  
Email: [tonzhang@deloitte.com.cn](mailto:tonzhang@deloitte.com.cn)

#### **Southern China (Chinese Mainland)**

##### **German Cheung**

Director  
Tel: +86 20 2831 1369  
Fax: +86 20 3888 0115  
Email: [gercheung@deloitte.com.cn](mailto:gercheung@deloitte.com.cn)

#### **Southern China (Hong Kong)**

##### **Doris Chik**

Director  
Tel: +852 2852 6608  
Fax: +852 2543 4647  
Email: [dchik@deloitte.com.hk](mailto:dchik@deloitte.com.hk)

#### **JSG Tax team**

##### **華北地区**

北京  
**浦野 卓矢**  
Partner  
Tel: +86 10 8512 5524  
Email: [turano@deloitte.com.cn](mailto:turano@deloitte.com.cn)

##### **華東地区**

上海  
**板谷 圭一**  
Partner  
Tel: +86 21 6141 1368  
Email: [kitaya@deloitte.com.cn](mailto:kitaya@deloitte.com.cn)

##### **華東地区**

上海  
**中野 隆正**  
Senior Manager  
Tel: +86 21 3313 8800  
Email: [tnakano@deloitte.com.cn](mailto:tnakano@deloitte.com.cn)

##### **華南地区**

廣州  
**左 迪**  
Partner  
Tel: +86 20 2831 1309  
Email: [ezuo@deloitte.com.cn](mailto:ezuo@deloitte.com.cn)

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify national marketing team of Deloitte China by email at [cimchina@deloitte.com.hk](mailto:cimchina@deloitte.com.hk).

## デロイトについて

Deloitte China（デロイト中国）は、中国の改革開放と経済発展に貢献するリーディングカンパニーとなることを長期的なコミットメントとし、統合的なプロフェッショナルサービスを提供しています。デロイト中国は、中国のパートナーによって所有され、グローバルにつながりながら、ローカルに深く根ざした現地会社です。中国の30都市において2万人以上のプロフェッショナルを擁し、世界トップレベルの監査・保証、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、ビジネスアドバイザー、税務サービスをワンストップでお客様に提供しています。

デロイト中国は、誠実さをもってサービスを提供し、品質を維持し、革新に努めています。プロフェッショナルとしての卓越性、業界を超えた洞察力、インテリジェントなテクノロジーソリューションにより、様々な分野のクライアントやパートナーが機会を捉え、課題に取り組み、世界レベルの高品質な開発目標達成を支援します。

Deloitte（デロイト）ブランドは1845年に誕生し、1978年から使用する中国語名「德勤」は誠実さ、勤勉さ、卓越性を表しています。デロイトのメンバーファームのプロフェッショナルネットワークは、現在150以上の国や地域に広がっています。Deloitte（デロイト）は、「To make an impact that matters」という企業ミッションのもと、資本市場に対する社会の信頼を高め、顧客の変革と成功を支援し、人材を受け入れるために未来を迎える力を生かし、より強い経済、より公平な社会、持続可能な世界の実現に向けた道を切り拓いていきます。

Deloitte（デロイト）とは、デロイトトウシュ トーマツ リミテッド（「DTTL」）、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）のひとつまたは複数指します。DTTL（または「Deloitte Global」）ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTLおよびDTTLの各メンバーファームな