

Tax

Issue P376 – 2023 年 5 月 30 日
日本語翻訳版

Tax Analysis

不良資産処理税制シリーズその 5：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 (下)

Author :

Yu, Natalie Na

Partner

Tel: +86 10 8520 7567

E-mail : natyu@deloitte.com.cn

Ru Zhang

Director

Tel: +86 10 8512 5478

E-mail : ruzhang@deloitte.com.cn

Xin, Vivi Aihua

Manager

Tel: +86 10 8512 4084

E-mail : cxin@deloitte.com.cn

不良資産処理税制シリーズその 4¹では、企業の破産・清算段階において、税務機関が債権者として主張する租税債権、及び破産財産における各種債権の弁済優先順位に焦点を当てて分析したが、本 **Tax Analysis** では、引き続き、企業破産プロセスにおいてよく見られるその他の税務事項について分析を行う。

破産手続開始後の納税申告

現行の「中華人民共和國企業破産法」（以下、「企業破産法」）と「中華人民共和國租税徴収管理法」（以下、「租税徴収管理法」）には、破産手続開始後の納税申告に関する明確な規定がない。ただし、「企業は、破産手続開始後もその主体資格が存続するため、破産手続開始後に生じる納税義務については、原則として一般規定に従い納税申告を行うべき」というのが一般的認識である。これは、国家税務総局が 2019 年に公布した第 48 号公告（「国家税務総局による租税徴収管理に関する若干事項の公告」、以下、「48 号公告」）にも述べられている。各税目に関する現行の法律法規から見て、企業の破産・清算を対象として設けられた特別規定（例：企業所得税法における企業清算関連の特別規定）を除き、殆どの場合において、破産企業は一般企業と同じ納税申告規則に従う必要がある。

正常な経営状態にある企業とは異なり、破産手続開始後の企業は通常、特殊な状態にある。例えば、経営活動が停滞し、重大な債務超過状況に陥り、新規に発生する租税公課を適時に納付することができないといった状況が想定される。実務上、一部の税務機関は破産企業の特殊性への配慮として、破産企業に適用する納税申告関連の規定を適宜調整（例：月次申告から四半期ごとの申告への変更を許可する）しているが、総じて言えば、破産企業を適用対象として

¹ 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）
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2023/deloitte-cn-tax-tap3752023-zh-230524.pdf>

設けられる納税申告政策が欠けており、また、納税申告の一般的ルールは破産企業の実情に適合しない可能性がある。例えば、破産企業が経営難により、破産手続開始後の新規に発生する税金を期限通りに支払うことができないケースにおいて、企業は「租税徴収管理法」における「特別な事由により納税者が期限通りに税金を納付できない場合の特別規定²」に基づき、税務機関に納税の延期を申請できるが、列挙されている申請事由に破産手続が含まれていないことから、破産企業が納税の延期申請について税務機関から承認を受けられるか否かは、一定の不確実性が存在する。

類似のケースとして、破産手続開始後の納税申告において、適格企業は依然として一般的な租税優遇措置或いはその他の特別政策（例：債務再編、資産再編などに係る所得税或いは増値税関係の特別政策³）の適用を受けられるが、これらの政策は様々な法律法規及び規範化文書に散見されており、且つ破産企業を対象として特別に設けられた政策ではないため、破産企業における税負担の軽減に大きく寄与することが難しく、破産手続の推進に影響をもたらす可能性がある。税金影響額の大きい破産案件において、債権者、債権者委員会、債務者、清算チーム及びその他の機関と緊密なコミュニケーションを維持しつつ、政府・法院連携メカニズムを通じて、コンプライアンスを大前提として、行政機関に特別な支援措置を求めることが対応措置として考えられる。

非正常経営企業認定の解除、發票用紙の申請・受領と發票の発行

破産手続の開始後、破産財産を管理・処分する権利は破産管財人へ引き継がれ、その後の破産管財人の行動により納税義務が発生（例：破産財産の競売時に買受人に發票を発行することになる場合など）し、發票用紙の受領・使用と發票発行の必要が生じる可能性がある。上記の状況に対応するため、48号公告では、「破産企業が契約履行と生産経営の継続、或いは財産処分のために發票を発行する必要がある場合、破産管財人は規定に従って、当該企業の名義で發票用紙を申請・受領し、發票の発行或いはその代行を実施できる」と規定されている。しかし、実務上、破産企業が破産手続に入る前に、すでに経営難により税金を期限通りに納付できなくなっていることから、税務機関によって非正常経営企業と認定され、發票用紙の受領・使用資格が取り消されたケースが多く見られる。現行税法の規定により、非正常経営企業認定を受けた納税者は納税義務の不履行について処罰を受け、未納分の税額を申告・納付し、罰金を納めれば、租税徴収管理システムにおいて非正常経営企業認定が自動的に解除され、發票用紙の受領・使用資格が回復する。ただし、非正常経営企業認定を受けた破産企業にとって、これらの条件を達成することは非常に難しい。なぜなら、ほとんどの破産企業は債務超過状態にあり、所轄の税務機関に行政罰の過料を納付する余裕がなく、また、「企業破産法」第16条（人民法院が破産申請を受理した後、債務者が破産手続を経ずに特定の債権者に対して債務を弁済する行為は無効とされる）により、破産企業が弁済において過料の納付を優先する行為は無効と認定される可能性がある。

上述の要因により、実務上、多くの破産企業にとって非正常経営企業認定の解除が難しく、その結果、發票用紙の申請・受領と發票の発行ができなくなり、破産手続の進行に支障をきたすことがよく見られる。この状況を考慮し、

For more information, please contact:

Business Tax Services

National Leader

Andrew Zhu

Partner

Tel: +86 10 8520 7508

E-mail : andzhu@deloitte.com.cn

Northern China

Angela Zhang

Partner

Tel: +86 10 8520 7526

Email : angelazhang@deloitte.com.cn

Eastern China

Jeff Xu

Partner

Tel: +86 21 6141 1278

E-mail : jexu@deloitte.com.cn

Southern China

Raymond Tang

Partner

Tel: +852 2852 6661

E-mail : raytang@deloitte.com.hk

Western China

Frank Tang

Partner

Tel: +86 23 8823 1208

E-mail : ftang@deloitte.com.cn

² 「租税徴収管理法」第31条：「特別な事由により納税者が期限通りに税金を納付できない場合、省・自治区・直轄市の国家税務局・地方税務局の承認を経て、納税の延期について承認を得ることができる。ただし、延納期間は最長で3ヶ月を超えてはならない」。

「租税徴収管理法実施細則」第41条：「租税徴収管理法第31条にいう「特別な事由」は、納税者に発生する以下のいずれかの状況を指す。

(1) 不可抗力により納税者が大きな損失を被り、その正常な生産・経営活動が重大な影響を受けた場合、(2) 当期において、従業員への賃金給与や社会保険料の支払いを経て、残りの貨幣資金では、納付すべき税金を全額納付するのに不足している場合。

³ 現状、破産企業を対象として設けられた租税上の特別措置も存在するが、その数が少ない。例：

財税[2001]157号：「企業が法律に従って破産宣告を行った後、従業員が当該破産企業から取得した一括補償金は、個人所得税が免除される」。財政部、税務総局公告2021年第17号：「企業が関連法律法規に従って破産を行った場合、債務弁済に充てられる破産企業の土地、不動産の所有権のうち、債権者（破産企業の従業員を含む）が接収したものは契税（不動産取得税）が免除され、非債権者が接収したものは、一定の条件を満たした場合、契税の免除または半減徴収を受けられる。

一部地域の税務機関は破産企業向けの非正常経営企業認定の解除手続を簡素化する規定を定めた。例えば、国家税務総局北京市税務局は 2020 年に「破産手続の利便化及びビジネス環境の最適化の更なる推進に関する公告」（国家税務総局北京市税務局公告 2020 年第 4 号）を公布し、「人民法院による破産申請の受理日以前に、債務者が所轄税務機関に非正常経営企業認定を受けた場合、破産管財人が人民法院による破産申請受理の裁決書と破産管財人選任証明書を以て、所轄税務機関に非正常経営企業認定の解除を申請できる」と明確に定めた。当該公告は、税法と破産法両方の規定を考慮しつつ、破産管財人が破産手続を順調に進められるようにした。留意点として、当該政策はまだ全国に普及していないため、実務上、破産管財人は現地の税務機関とコミュニケーションを取り、現地の実務を確認する必要がある。

租税債権保全処分の取り消しと強制執行手続の中止

債権者の利益を守るするため、「企業破産法」は第 19 条で、「人民法院が破産申請を受理した後、債務者の財産を対象とする保全処分は取り消さなければならず、執行手続は中止しなければならない」と規定している。保全処分の取り消しとは、債務者の財産に対する差押、押収、凍結などの措置が効力を失い、当該財産の法的属性が保全処分実施前の状態に回復することである。これにより、破産管財人は当該財産を接收し、債務者の財産に加え、管理する権利を有する。従って、人民法院が破産申請の受理を決定する前に、司法機関や行政機関がすでに債務者の財産に対して保全処分或いは強制執行手続を取った場合、人民法院が破産申請の受理を決定した後、当該保全処分或いは強制執行手続の取り消し又は中止が求められる。人民法院は、破産申請を受理する前に当事者の強制執行手続申請を受理した場合においても、発効した判決、裁決、支払命令などを執行機関に交付してはならず、また、実施中の強制執行手続（例：凍結、預金振替、押収、財産売却など）を中止しなければならない。

「租税徴収管理法」における租税債権保全と強制執行に関する規定を踏まえて見ると、現行の税法規定と上記の破産法規定との間の整合性や対応関係に欠けている⁴。例えば、「租税徴収管理法」及びその実施細則の規定において、「租税債権保全処分の取り消しは、定められた期限内で滞納税額を納付する場合に限られる」と定められているが、企業の破産による影響への言及はない。その結果、一部の破産案件において、破産手続の開始前に実施された租税債権保全処分を如何に取り消すかは、各当事者にとって対処に困る課題となる可能性がある。

上述の状況を考慮し、国家発展改革委員会、最高人民法院、財政部、国家税務総局ほか 13 機関が 2021 年 2 月に共同で「破産手続における破産管財人の業務遂行及びビジネス環境の更なる最適化の推進と保障に関する意見」（発改財金規[2021]274 号。以下、「274 号通達」と略称）を印刷・公布した。274 号通達により、破産管財人は、人民法院による破産申請受理の裁決書と破産管財人選任証明書を以て、関連機関や金融機関に破産企業の財産を対象とする保全処分の取り消しを申請でき、関連機関は破産法の規定に従って業務の遂行に当たらなければならない。この規定は、破産法と税法との整合性問題をある程度解消し、人民法院による破産申請の受理前に実施された租税債権保全処分の取り消しに利便性と保障を提供するものとなっている。

再生企業の納税信用回復

信用主導型の新しい市場監督管理体制の確立と整備、及び信用遵守共同奨励措置・信用喪失共同懲戒制度の普及に伴い、納税信用等級は企業の生産経営に影響を与える重要な指標の 1 つとなっている。殆どの破産企業は破産手続きに入る前に、既に D 級納税者と認定されているが、「納税信用管理弁法（試行）」によれば、D 級納税者は税務機関によるモニタリングの重要対象となり、税務機関とその他の行政機関による共同懲戒措置を受け、また、D 級評価は認定から 2 年間キープされ、3 年目は A 級評価の対象外となる（B 級までしか上がらない）。従って、企業再生により経営難から脱却し、新しいスタートを切るよう目指す破産企業にとって、納税信用評価を適時に回復しないと、再生期間中の活動において低い納税信用等級からマイナスの影響を受け、経営難からの脱却という目標の達成に不利となる。

再生企業の納税信用回復をサポートするために、274 号通達により、再生或いは和解手続きにおいて、税務機関が法に従い租税債権の弁済を受けた後、破産管財人或いは破産企業は税務機関に納税信用の回復を申請することができる。税務機関は、人民法院が発行した再生計画の許可或いは和解協議の認可についての裁定書を以て、対象企業の納税信用等級を評価しなければならない。その後に公布された「国家税務総局：納税信用の評価と回復に関する事項についての公告」（国家税務総局公告 2021 年第 31 号）において、再生企業の納税信用回復に便宜を与える措置が定められた。例えば、「納税申告やその他の税務資料の提出を期限通りに行わなかった」などの評価指標について、適格の再生企業が納税信用の回復を申請する際に、「30 日以内には是正完了」とみなして加点され、より早い信用回復が見込める。また、D 級評価に直結する重大な信用喪失行為などの評価指標について、適格の再生企業が納税信用の回復を申請する際に、

⁴ 税務調査の手続規定により、執行過程において、企業の破産清算手続が開始し、且つ完了しない場合、稽查局局長の承認を得て執行手続を中止することができる具体的に「税務調査案件の処理手続規定」（国家税務総局令第 52 号）、「税務調査作業規程」（国税発[2009]157 号）を参照してください。

「申請直前の連続 12 ヶ月において納税信用喪失行為を行っていない」という制限が緩和される。これらの措置は、企業の再生における積極的な税務コンプライアンスの確保による納税信用等級の素早い回復、低い納税信用等級による企業の経営活動への悪影響の回避、及び破産の苦境からの脱却に寄与することが期待される。

司法競売の税金負担に係る論争

司法競売は破産財産の処分においてよく利用される手法である。過去の破産事例において、司法競売の関連公告或いは契約書に「財産譲渡や名義変更手続きによって発生する全ての租税公課は、買い手が負担する」という旨の条項がよく見られるが、これに起因して、破産企業と破産財産の買い手の間の税金負担を巡る論争に発展し、ひいては破産手続きの進行を遅らせることがよく見られる。税法の規定により、財産譲渡において、買い手と売り手はそれぞれ一定の納税義務を負う可能性があるため、「司法競売による財産譲渡或いは名義変更にかかる租税公課は、規定に従い、買い手と売り手が分担すべきであり、公告或いは契約書に「全ての租税公課は買い手が負担する」と定めるべきではない」という見解は少なからず存在する。国家税務総局はこの問題について、2020 年に開いた第 13 期全国人民代表大会第 3 回会議の第 8471 号提案への回答において、「司法競売にかかる租税公課は法に従い各主体が負担すべきという規定の実施を確保し、司法競売公告において買い手が全ての租税公課を負担するよう求める条項を禁止すべき」と述べた。一方、「司法競売公告における上述の条項は、租税公課の経済上の負担者を定めるものであり、税法上の納税義務者の判定に影響を与えるものではない」という見解も存在する。この見解は、2021 年における広東省仏山市のある司法裁判⁵において裁判所の支持を得た。この案件では、買い手が司法競売で不動産を購入しており、且つ競売公告において「（対象物件の）取引過程で発生する税金は買い手が負担する」と明記されている。売り手は不動産譲渡に係る増値税、土地増値税などの税金（注：これらの税金の納税義務者は売り手）について、買い手が負担するよう求めたが、買い手は上記の第 8471 号提案への回答を引用し、納税義務者として買い手が納付すべき税金（注：本件の場合、契税・印紙税のみ）のみを負担すべきと主張した。裁判所は、「競売公告における税金負担の関連条項は、税金の経済上の負担者を定めるものであり、納税義務者の判定に影響を与えるものではなく、租税歳入の減少を引き起こすものではなく、租税の強制性を損なうものではない」として、当該条項は合法的且つ有効であると裁定し、売り手の請求を容認し、不動産譲渡に係る増値税、土地増値税などの税金を買い手が負担するよう判決を下した。

上述の判例から見て、司法競売における税金の負担に係る論争は今後も続くと予想される。従って、企業或いは投資家は、破産資産の司法競売における税金の問題を分析する際に、税法の規定のみならず、民事協議或いは司法競売公告における租税公課の負担に関する約定も考慮すると同時に、各地域における租税徴収管理及び司法実務の規定も踏まえて、その影響を考慮する必要がある。特に、税金影響額の大きい資産の処分において、司法競売における租税公課の負担を巡って、取引双方の意見の相違や論争が起きやすく、関連する資産の処分には慎重な態度を以て望む必要がある。また、売り手が納税義務者として負担すべき租税公課を買い手が負担することになった場合、買い手は関連する租税公課支出を損金算入できないという問題が発生する可能性が高いため、当該コストを購入計画に織り込む必要がある。

結論

不良資産処理税制シリーズその 4 と 5 を通じて、企業破産によく見られる税務事項について分析を行ったが、破産企業に発生する税務上の問題はこれらに留まらず、例えば、破産手続きに続く企業清算、登録抹消などの手続きには、法令による明確化が待たれる税務事項（例：清算期間における租税優遇の適用資格、及び関連する税金計算ルールなど）が少なからず存在する。近年、行政機関は企業破産における租税面の問題を重要視しており、48 号公告、274 号通達などの公布を通じて、破産法と税法との間の整合性を向上させるために積極的且つ有益な試みを行い、破産企業における租税面の問題解決と企業破産メカニズムの健全化の推進に寄与した。企業及び投資家は、引き続き政策の動向に留意すると同時に、司法・行政機関と密接な交流を維持し、破産実務で発生した租税面の問題及び企業側の合理的な要望を適時に伝え、当局側と共に企業破産に関する租税ルールの整備を推進し、破産メカニズムの役割を十分に発揮させることで、企業破産政策の「古いものを打破し、新しいものを打ち立てる」という本来の目的を真の意味で実現するよう努めることが推奨される。

⁵ 広東省仏山市三水区人民法院（2021）粵 0607 民初 151 号民事判決。

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. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information, please contact the regional leaders:

China

Victor Li

Tax Managing Partner
Tel : +86 755 3353 8113
Fax : +86 755 8246 3222
E-mail : vicli@deloitte.com.cn

Northern China

Xiaoli Huang

Partner
Tel : +86 10 8520 7707
Fax : +86 10 6508 8781
E-mail : xiaolihuang@deloitte.com.cn

Eastern China

Maria Liang

Partner
Tel : +86 21 6141 1059
Fax : +86 21 6335 0003
E-mail : mliang@deloitte.com.cn

Southern China

Jennifer Zhang

Partner
Tel : +86 20 2885 8608
Fax : +86 20 3888 0115
E-mail : jenzhang@deloitte.com.cn

Western China

Frank Tang

Partner
Tel : +86 23 8823 1208
Fax : +86 23 8857 0978
E-mail : 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:

China National Tax Technical Centre

E-mail : ntc@deloitte.com.cn

Northern China

Julie Zhang

China National Tax Technical Centre
Partner
Tel : +86 10 8520 7511
Fax : +86 10 6508 8781
E-mail : juliezhang@deloitte.com.cn

Eastern China

Kevin Zhu

Partner
Tel : +86 21 6141 1262
Fax : +86 21 6335 0003
E-mail : kzhu@deloitte.com.cn

Western China

Tony Zhang

Partner
Tel : +86 28 6789 8008
Fax : +86 28 6317 3500
E-mail : tonzhang@deloitte.com.cn

Southern China (Mainland)

German Cheung

Director
Tel : +86 20 2831 1369
Fax : +86 20 3888 0115
E-mail : gercheung@deloitte.com.cn

Southern China (Hong Kong)

Chik, Doris Wai Chi

Director
Tel : +852 2852 6608
Fax : +852 2543 4647
E-mail : 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

華東地区

上海

板谷 圭一

Partner
Tel : +86 21 6141 1368
Email : 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

華南地区

廣州

左 迪

Partner
Tel : +86 20 2831 1309
Email : ezuo@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Deloitte CN, Marketing by email at cmchina@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らびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。**DTTL** はクライアントへのサービス提供を行いません。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは **DTTL** のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける **100** を超える都市にてサービスを提供しています。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは **DTTL** のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける **100** を超える都市（オークランド、バンコク、北京、バンガロール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソール、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、**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」）のいずれも、これにより専門的なアドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を与える可能性のある意思決定をし、或いは何らかの行動をとる前に、プロフェッショナルのアドバイスを受けることをご提案いたします。

本資料における情報の真実性やいは完全性に対し、我々はいかなる（明示的或いは暗示的な）言及、保証と承諾をしないものとします。いかなる **DTTL**、そのメンバーファーム、関係法人、従業員又は代理者は本資料に依拠することにより生じた如何なる直接的又は間接的な損失に対しては責任を負いません。