

破产程序中的税法问题研究

徐阳光*

内容提要 破产法主要立足于社会利益,以公平清理债权债务、保护债权人和债务人的合法权益为己任;税法侧重于国家利益,以规范税收征缴行为和保障国家财政收入、保护纳税人合法权益为目标。系统解决两法之间的冲突,从法理念层面分析,破产程序宜界定为课税特区,征税权力应谨慎介入并作必要调适,实现破产法与税法规则的互认;税收债权宜定性为破产债权,征税机关的民事诉讼主体资格应得到破产法的承认,“公权力行政”与“私经济行政”之区分原理可做理论依据;税收优先权规则在破产程序中的运用,既要解决解释论上的“税收”界定问题,也要关注立法论上的权益冲突平衡问题;征税权力在破产程序中的实体法与程序法层面的限缩,体现了破产法的特殊性与税法之人文性。

关键词 破产清算 破产重整 课税特区 税收优先权 征税权力

“在破产案中,没有比税收债权更让人伤脑筋的问题了”。^①在《中华人民共和国企业破产法》(以下简称《企业破产法》)实施的过程中,《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)、《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(以下简称《税收征管法实施细则》)等税法文本中的涉税条款如何适用到破产程序中,遭遇到立法论上的困惑和解释论上的分歧,既包括实体法层面的税收优惠和特别税务处理的困惑,也包括程序法层面的征税机关以何种身份参与破产程序、如何参与破产程序的难题,“从司法实践情况看,破产程序中的税收问题难以解决,是影响法院受理和审理破产案件的重要问题”^②。

破产程序中的涉税问题,折射出破产法与税法之间的理念分歧和规则冲突,亟待系统研究解决。然而,一方面,破产法的实施贯彻地方政府属地责任原则,税法规定则由

* 中国人民大学法学院副教授,法学博士。本文系国家社科基金项目“破产法视野中的财税问题研究”(项目批准号:14BFX178)的阶段性成果。

① Endicott, Allen B. Jr., *Taxes, Wage Claims, and Inheritances*, 16(2) *Journal of the National Association of Referees in Bankruptcy* 58 (1942)。

② 王欣新、徐阳光《中国破产法的困境与出路——破产案件受理数量下降的原因及应对》,载王欣新、郑志斌主编《破产法论坛》(第9辑),法律出版社2015年版,第47页。

中央统一设计,针对破产涉税问题,地方政府和法院只能在程序上做有限的努力,难以有真正的突破,实体法层面更是束手无策。另一方面,囿于法本位和法理念层面的差异,现行法律规则在破产程序中的解释和运用遭遇到质疑。例如,征税机关能否以民事主体身份申请纳税人企业破产、能否追索企业股东的连带责任?税收优先权的边界何在?征税机关的公权力是否依然可以在陷入困境的破产企业中“长驱直入”并“所向披靡”?面对现实中的困惑,笔者试图探究问题形成的根源,从破产法与税法的理念分歧入手并透过法理念的融合来实现制度规则的关联,重点聚焦征税机关的民事主体适格性分析、税收优先权规则的反思、征税权力在破产程序中的调适等问题,藉此澄清彼此之间认识上的误区,为破产涉税规则的顶层设计提供参考。

一、破产法与税法的规则互认与理念融合

(一) 法域属性: 破产涉税问题的根源

《企业破产法》以“规范企业破产程序,公平清理债权债务,保护债权人和债务人的合法权益,维护社会主义市场经济秩序”为宗旨,《税收征管法》以“加强税收征收管理,规范税收征收和缴纳行为,保障国家税收收入,保护纳税人的合法权益,促进经济和社会发展”为追求。两法存在公与私的分野、权利与权力的区别,由此导致了具体规则间的不兼容。延伸而论,破产法与税法的理念分歧本质上根源于彼此法域属性定位之差异。

首先,公法与私法的划分理论造成了税法与破产法的理念分歧,但公法与私法融合的趋势为两法的理念融合与制度关联提供了理论基础。公法、私法划分发端于古罗马,“十九世纪末,当法学家们开始认真研究现存的法律规范和法律制度时,公、私法的划分就成了他们重建法律制度的基础”。^③公法、私法的划分是从彼此的特性出发对法进行的一种分类,但并不能因此否认公法与私法的共同性及其彼此之间的关联。“若以公法和私法为截然不同,以为两者间全无共同的原则存在”就和“全然否定公法和私法之区别的法一元说的主张”一样,“不免陷于极端的错误”。^④实际上,社会已经出现了独立于公法和私法而存在的第三法域,学者称之为“社会法”或者“公私融合法”。^⑤

具体到税法与破产法而言,税法虽然兼具维护国家财政利益和保护纳税人合法权益的双重功能,但征税机关作为国家行政机关,程序运作上更多遵从行政法规则,其公法色彩突出,当然,税法私法化的现象也不容忽视,例如税收代位权、撤销权、纳税担保制度等均来自于民法领域,我们无法否认一些税法规则的私法属性,正如我们无法否认

③ [美]约翰·亨利·梅利曼《大陆法系》,顾培东、禄正平译,知识出版社1984年版,第107-109页。

④ [日]美浓部达吉《公法与私法》,黄明远译,中国政法大学出版社2003年版,第71页。

⑤ 参见徐孟洲、徐阳光《论公法私法融合与公私融合法》,载《法学杂志》2007年第1期。

公法中存在的私法化现象。破产法虽然公私融合法的属性较为明显,但往往还是被归入私法的范畴,有学者旗帜鲜明主张“必须将破产法当作私法来起草,反映和体现私法的基本精神”;^⑥然而,在历史演进的长河中,破产程序的类型日益丰富,破产立法的本位也在发生转变,现代破产法由破产清算制度、破产重整制度与破产和解制度构成,三位一体且可相互切换,具有帮助困境企业“涅槃重生”和促使失败企业有序退出的双重功能,同时具有警醒正常市场主体“向死而生”的倒逼功能。现代破产制度之社会机能,既包括债权人公平之满足和债务人经济之复苏,也包括“防止一般社会经济之恐慌”,^⑦更有挽救大型公众公司的重整制度体现的社会公共利益之维护和社会秩序稳定之追求。^⑧因此,固守传统理论,一味将破产法定位在纯粹私法范畴,虽然有助于市场经济体系中私产的处置和私权的调整,但于破产法制度的整体机能发挥而言,则并非最佳的处理。^⑨笔者认为,现代破产法实则以社会整体利益为本位,应归属于公私融合法的范畴,虽然私法属性占据主导地位,但公权力的介入带来的私法公法化现象也随处可见,破产法中很多实体权利虽来源于民商法制度,但由于立法目的的需要,破产法对这些权利内容进行了必要的扩张或限缩。正是在这种公法与私法交融的趋势中,出现了破产法与税法的交叉地带,惟有实现理念上的融合方可接受交叉地带的规则互认。

其次,“领域法学”理论的提出有助于调和税法与破产法的理念分歧。近年来,在传统的公私法分野及其衍生的部门法划分标准的基础上,出现了“领域法学”理论,认为以调整对象和调整方法为标准划分部门法的传统分类研究正逐渐走向式微,面向现实世界、以“问题”和“领域”为定位的研究方式正在兴起,“以问题为中心,旨在汇集多种法律手段、综合地解决复杂社会条件下产生的社会问题”的“领域法学”已经形成。^⑩领域法学理论及其研究范式的提出,有助于克服我国传统公私法分野和部门法划分理论的弊端,可成为弥合破产法与税法理念分歧的重要理论基础。具体而言,一方面,破产法因其程序的复杂性、终极性引发的“坍塌”效应,必然要求整合民商法、经济法、行政法、诉讼法、国际法等多重部门法的力量,以解决破产审判中“办案与办事、开庭与开会、裁判与谈判”合为一体的复杂问题。^⑪在此意义上,破产程序更像一个供各方主体利益博弈、各种法律介入的综合性平台或曰“领域”。另一方面,税法因其实体规则与程序规则的属性不同,存在归属于行政法还是经济法的争论,但如果放在“领域”层面分析,为了解决日益多变的经济形势,适用不断发展和深化的市场化分工合作的需要,实体税法中引入民商事法律规则,程序税法中综合发挥“公权力行政”与“私经济行政”的合

⑥ 李永军《重申破产法的私法精神》,载《政法论坛》2002年第3期。

⑦ 陈计男《破产法论》(修订三版),台湾三民书局2015年版,第1-3页。

⑧ 参见王欣新《论破产立法中的经济法理念》,载《北京市政法管理干部学院学报》2004年第2期。

⑨ 参见徐阳光《认真对待破产法》,载《月旦财经法杂志》2016年第1期。

⑩ 参见刘剑文《论领域法学——一种立足新兴交叉领域的法学研究范式》,载《政法论丛》2016年第5期。

⑪ 参见徐阳光《破产案件审判庭设置的正当性证成》,载《人民法院报》2016年5月25日第7版。

力,也就成为了理所当然之趋势。在此意义上,传统法理念上的分歧也将因“领域法学”的兴起而逐渐消弭,破产涉税问题的解决则亟须这种新生理论的支持。

(二) 规则互认: 作为破产债权的税收债权

税收债权是国家基于税法的规定对纳税人享有的一种请求权。最早将传统意义上属于私法的“债”引入到税法领域的是德国学者阿尔伯特·亨泽尔(Albert Hensel),其于1926年3月在明斯特举行的德国法学家会议上,针对行政法学家奥托·迈耶的“税收权力关系说”提出了“税收债务关系说”。这一观点后来得到了税法学界的广泛认可,并在法律实践中以课税要件成立时间的相关规定得到贯彻。“税收债务关系说的提出和‘税收之债’概念在税法上的导入,对于建立富有现代法治精神的税收法制,推动税法理论创新,具有重大意义”^⑫。然而,我们今日虽然习惯于将税收债权称之为“公法之债”,却并未深入分析此种“公法之债”的债权属性能够贯彻到何种层面,“公法”之限定在规则上如何呈现。

就税法实施层面而言,如果不与其他法律规定发生冲突,则“公法之债”的理论可以得到很好的实现。税收的债权属性通过税收代位权、撤销权、纳税担保、利息计算,再加上近年来引入的诚实信用原则、税务和解规则而得以彰显。据此,税收债权之“公法”限定则主要表现在以下三个方面:一是债权人主体是代表国家利益的征税机关,不同于私债权的民商事主体;二是债权因《税收征管法》第45条的明文规定而具有了一般优先权的属性,区别于普通的民商事债权;三是债权争议的解决需依据税法的规定以行政救济的方式来解决。然而,一旦涉及到与破产法等法律规则的冲突,税收债权的“公法之债”理论显得比较苍白,由此产生了破产程序中涉税问题处理的一系列困惑:《税收征管法》确立的税收优先权能够在破产程序中得到坚守吗?税收债权是否也适用“停止计算利息”的约束?滞纳金、罚款是否属于税收债权且一并优先受偿?征税机关作为税收债权人能否像普通商事债权人一样有权申请纳税人企业破产?能否参与债权人会议并行使表决权?能否参与债务和解并豁免债务?税收债权争议的解决是受税收征管法的约束还是统一适用破产法中的债权争议解决机制?税收债权所代表的国家利益的实现,是在债务人现有财产中“竭泽而渔”,还是可以选择给予债务人“重生”的机会以实现“放水养鱼”?

根据公私融合法与领域法学的理论,在破产涉税问题的解决方面,破产法与税法学界彼此之间应多一些理念的共识和规则上的互认。面对破产法与税法规则之间的冲突,我们应当坚守“作为破产债权的税收债权”理念。破产法是集中解决全部债权债务关系纠纷的法律制度,对其他法律确立的实体权利和程序规则往往会做出必要的限缩和扩张。例如,破产法尊重民事法律中的撤销权规则,但从权利主体上进行了限缩(原则上限于管理人来行权),对可撤销事项做了较大的扩张(《企业破产法》第31条、第32

^⑫ 施正文《税收债权论》,中国政法大学出版社2008年版,第3页。

条)。再如,对于职工债权人,因其权利在清偿顺位上的优先性再加上职工人数众多对破产程序效率的影响,因此,破产法豁免了职工申报债权的义务(《企业破产法》第48条第2款)。对于税收债权,从全球破产立法经验来看,大多数国家都会在不同程度上认可税收优先受偿的权利,但除此之外,法律并未对税收债权在破产程序中的实现做出特别的规定。易言之,破产程序中的税收债权,本质上即属于破产债权,除了具有优先受偿属性之外,其他权利内容与普通商事债权并无本质差异,亦并不享有特别的地位,这或许有破产程序效率上的考虑,但更重要的是体现了“作为破产债权的税收债权”理念。因此,征税机关在参与破产程序的过程中,应当遵循破产法关于破产债权的规则,只有在破产法没有规定的情形下,方可从税收征管法及其他税法规定中寻找依据。惟有贯彻“作为破产债权的税收债权”理念,方可真正实现破产法“公平清理债权债务”的立法目标,因为“公平”既包括债权清偿的顺位和比例上的相对公平,也包括权利行使时程序规则上的相对一致。依据“作为破产债权的税收债权”理念和贯彻规则互认的原则,破产程序中的很多税收问题,例如申请权问题、表决权问题、争议解决机制问题等等,不是没有法律的规定,而是法律已经做出了适用于所有破产债权人的统一规定,循此思路,诸多破产涉税问题将迎刃而解。

(三) 理念融合: 作为课税特区的破产程序

“作为课税特区的破产程序”是解决破产涉税问题的另一个并行不悖的路径。将破产程序作为课税特区,不仅可以解决破产涉税中的程序规则问题,也可以解决实体层面的问题,“作为破产债权的税收债权”本质上也是“作为课税特区的破产程序”的一种体现。理解“作为课税特区的破产程序”不妨从税收的本质和课税禁区的理论出发。

税收本质上是对公民财产权的一种合法的“侵犯”,因此,“租税之征收,其本身即隐含扼杀个人自由之危险”。^⑬基于此种原理,有学者认为,课税应以人民的纳税能力为基础,必须在人民生存留有余力的前提下才能课税,因此“应将人民最低的生活标准当作国家课税权的禁区”。^⑭另有学者指出“国家必须确保对生活所需之所得不参与分配,唯有超过个人生活所需的所得,国家才能行使课税权。”^⑮因此,狭义上的国家课税禁区就是指不得对人民的最低生存所需的所得课税。广义上的“课税禁区”则不仅指纳税人生存权所系财产不可侵犯,还应扩展至纳税人再生利益的保障,体现为对纳税人的财产权以及其他自由权利的保障。在生存权保障上,对关乎最低生活需求和生存性的财产不可侵入,以保障纳税人有尊严地生存和发展;在财产权保障上,课税不能构成对财

^⑬ 葛克昌《税法基本问题(财政宪法篇)》,北京大学出版社2004年版,第5页。

^⑭ 参见陈敏《宪法之租税概念及其课征限制》,载台湾《政大法律评论》1981年第2期。

^⑮ 潘英芳《纳税人权利保障之建构与评析——从司法保障到立法保障》,台湾翰庐图书出版有限公司2009年1月版,第155页以下。

产权本体的征税,也不能绞杀人民投入经营和生产的经济动机。^{①⑥} 总之,“课税禁区是指以税收立法和税收执法为主要表现形式的国家课税权不得违背税收的本质发展规律,侵入涉及纳税人生存和发展等基本权利核心内容的区域”,“不能因此给纳税人的基本权利带来损害”。^{①⑦}

综合我国现有研究成果来看,学者对于课税禁区问题的讨论,仍然存在两个方面的不足:一是侧重宪法对个人基本权利的保障来论述课税禁区,尚未探讨企业作为纳税人的情形中是否存在课税禁区的问题;二是课税禁区理论强调的是征税权力禁入的问题,尚未涵盖征税权力可以进入但需要做特别调整的情形。基于此,笔者提出“课税特区”的概念,以此扩大上述理论的适用范围。所谓课税特区,是指为保障纳税人的正当权益,征税机关应当慎入(禁入)或者原有税法规则应当做出特别调整的领域,具体表现在实体税法与程序税法两个层面:实体税法在原有的普遍使用的税收减免等优惠制度的基础上,应该进一步关注特殊领域的所得界定与权益平衡问题,在不征税收入、递延纳税、税收优先权等方面做出针对性规定;程序税法应该针对特殊领域,在税收征管权力、税收程序规则等方面进行必要的调整和限缩。

破产程序是课税特区的典型代表,属于需要关注的特殊场域。首先,破产程序相当于债务人企业的“紧急状态”。从国家层面分析,一国如果宣布进入紧急状态,诸多法律规则均需要禁止适用或者做出特别的改变。类比到企业,法院裁定受理破产申请即启动了破产程序,意味着企业进入了紧急状态,原有法律规则应该受到特别的约束,否则,无法发挥企业破产法挽救困境企业以获得新生或规范失败企业有序退出市场的功能。事实上,破产法规定的针对债务人的财产保全、执行措施都应中止也是此种紧急情形的最好表现。其次,破产程序中债务人财产的管理权和利益归属都发生了变化。根据我国企业破产法的规定,法院在受理破产申请的同时,指定专业服务机构或者专业人士担任破产管理人,管理人须依法接管债务人财产和营业事务(重整程序中债务人自行管理的情形除外),债务人财产也因此成为了偿还所欠债务的责任财产,对债务人企业进行任何金钱形式的惩罚都将转嫁到全体债权人身上,因此,各国破产法都规定,罚款、罚金都须劣后于普通债权之后获得清偿或者直接归入除斥债权。最后,破产程序提供了挽救企业的机会,如果没有特别的法律调整,将原有法律规则原封不动适用于破产程序,很可能对本有挽救希望的企业带来毁灭性的打击。例如,实践中,征税机关依据企业所得税法和现行会计准则,将债务豁免所得视为应税所得计征所得税,导致一些本可重整成功的企业再次进入破产以致最终走向了清算和注销的后果,由此也引发了“竭泽而渔”抑或“放水养鱼”的争论。

^{①⑥} 参见黄士洲《课税禁区与纳税人权利保障》,载刘剑文主编《财税法学前沿问题研究:经济发展、社会公平与财税法治》,法律出版社2012年版,第166页以下。

^{①⑦} 王婷婷《课税禁区法律问题研究》,法律出版社2017年版,第38页以下。

我国破产法的历史较短,破产文化并未得到普遍的认可,原有的诸多法律主要都是基于企业处于正常状态下的情形进行规则设计,较少关注特殊状态下的企业行为如何调整的问题。就税收立法而言,“现行税法主要立足于正常经营状态下的企业,尚未对企业非正常经营状态的课税问题引起足够的重视,因而缺乏对困境企业税收问题的特殊调整。”^⑮如果基于“课税特区”的原理,破产涉税问题的处理,应该有以下特别的考虑:一是税法应当重视和保护破产企业的正当权益。企业虽然不具有与个人相同的“生存权”,但在企业陷入困境时,因其社会性、公众性的特征,也必然会涉及到“再生利益”的正当权益,这既是维护企业组织和企业所承载的事业的需要,也是维系社会和谐和稳定税源的需要。作为困境企业“涅槃重生”和失败企业规范退出之破产程序,理应在税法上得到特别的对待,从某种意义上来说,这也是法国经济学家萨伊将“对再生产的妨碍达到最小程度”列为国家征税五项原则之一的重要原因。^⑯如果我国在今后制定了个人破产法,税法的此种考量将更为紧要。二是对于陷入困境且进入破产程序的企业,应当注意征税的“妥当性”^⑰,利息的计算、滞纳金征收、罚款的收缴都应因此而受到限制。三是征税权的行使规则应当针对破产程序做出特别的调整。破产企业因管理人接管财产、法院主导破产程序,难以按照正常企业的纳税期限缴纳税款;破产法对破产债权争议解决做出了统一的规定,税收征管法规定的争议解决机制难以适用到破产程序;针对企业非破产状况下的税务注销登记也需要做出改变;如此等等,都是属于“作为课税特区的破产程序”对于原有税法规则带来的冲击和挑战。

二、破产程序中的税收债权人定位

对破产程序中税收债权人定位问题的分析缘于两个方面的实践观察:一是温州市地方税务局鹿城税务分局于2015年7月以“原告”身份提起了民事诉讼,要求法院判令两位股东“连带清偿原温州艳宇国际贸易有限公司所欠的税款及滞纳金等款项共计43449.67元”。温州市龙湾区人民法院依法受理了此案,根据最高人民法院《民事案件案由规定》将此案定性为“公司债权人利益责任纠纷”,判决认定“两被告作为原温州艳宇国际贸易有限公司的股东,在破产程序中经通知拒不提供真实完整的财务账册,致使破产管理人无法追查该公司的财产,原告作为原温州艳宇国际贸易有限公司的债权

^⑮ 乔博娟《企业破产重整税收优惠政策辨析》,载《税务研究》2014年第3期。

^⑯ 参见[法]让·巴蒂斯特·萨伊《政治经济学概论》,赵康英等译,商务印书馆1982年版,第504页。

^⑰ 妥当性是税法上个别案件正义的要求。《德国税法通则》第227条规定“依个别事件之状况,租税债务关系之请求权之收取为不妥当时,稽征机关得为全部或部分之免除;基于相同之要件,已征收之金额得退还或用以抵缴”。德国学者还总结了可能构成征税不当的情形,其中就包括“根据其他理由,无法达成法律的目的,例如债务人陷于无支付能力,事实上已无法督促其准时纳税,却加以征收滞纳金,即不符合征收滞纳金的法律目的”。参见陈清秀《税法总论》,台湾元照出版公司2012年版,第594页。

人,有权要求两被告承担连带清偿责任。”^{②①}二是温州市国税局于2016年8月先后向温州市鹿城区和永嘉县人民法院申请五家“死欠”^{②②}税款的企业破产。法院在核实相关申请资料之后,对破产案件予以立案,这是浙江省国税系统首次以债权人的名义,主动向法院申请“死欠”企业破产清算的案例。之后,浙江衢州等地也出现了一批税务机关申请欠税企业破产的案件。^{②③}税务局申请企业破产,引发了专家学者对征税机关主体适格问题的争议,涉及到征税权力的边界问题。

(一) 征税机关借助民事诉讼手段实现公法任务具有法理依据

伴随着税收债权债务关系理论的发展,税法私法化成为了一种现象。税收作为一种“公法之债”,决定了其可以借鉴民法上的相关债法制度。^{②④}从公法学界来看,民法等私法规则进入税法等公法领域早已在公法学界得到了承认,原因在于:“民法典本来是规范私人间的法律关系的。但是,其中也包括不仅限于规范私人间的关系,凡是法律关系便当然应当适用的法的一般原理。另一方面,也有特别适用于公权力的行使,进而适用于进行一般行政活动的一般性原理”。^{②⑤}

然而,公法人组织借用民事诉讼(含民事强制执行)方式实现行政任务时,面临着理论上的批评。台湾地区行政法学者翁岳生先生曾指出“行政是追求利益的国家作用”,“行政代表国家追求公共利益,于国家与人民发生争讼时,行政必须代表国家为被告或原告,而立于诉讼当事人的地位”。^{②⑥}行政机关在行政诉讼中一般都是以被告的身份出现,“原告”身份主要是指民事诉讼的原告或者类似的民事强制执行程序中的申请执行人。学界对行政机关的民事诉讼原告主体的适格问题一直有争议。例如在日本,民事上的强制执行制度能否成为确保行政上的义务履行的特别制度,就在司法判例上出现了争议,也引起了日本公法学者的讨论。在法律上没有规定特别的确保行政义务履行程序的情况下,行政主体是否被允许进行民事上的强制执行?日本学者盐野宏先生认为,作为立法政策,民事执行仅限于纯粹的民事关系,也是可能存在的,然而,仿佛没有理由这样限定性地领会现在的《民事执行法》。与此相对,日本最高法院在2002年的判决中指出,国家或者地方公共团体完全作为行政权的主体,对国民请求行政上的义务履行的诉讼,是不合法的。其论据在于不属于法律上的争讼这一点,而法律上的争讼本来

^{②①} 参见浙江省温州市龙湾区人民法院(2015)温龙商初字第1047号民事判决书。同类案件,还可参见浙江省温州市鹿城区人民法院(2015)温鹿商初字第3801号民事判决书。

^{②②} “死欠”并非税收法律、法规中的规定,较常见于国家税务总局的规范性文件中。如《欠缴税金核算管理暂行办法》(国税发〔2000〕193号)第8条规定“各会计核算单位都必须在‘损失税金核销’总账科目下,增设‘核销死欠’明细科目,核算反映纳税人发生破产、撤销情形,经过法定清算,被国家主管机关依法注销或吊销其法人资格,纳税人已消亡,税务机关依照法律法规规定,根据法院判决书或法定清算报告核销的欠缴税金及滞纳金。”“死欠”企业也用来指通过各种努力征税无望的纳税人企业。

^{②③} 参见浙江省衢州市中级人民法院(2017)浙08破申1号民事裁定书和(2017)浙08破申3号民事裁定书。

^{②④} 参见刘剑文、侯卓、耿颖、陈立诚《财税法总论》,北京大学出版社2016年版,第103页。

^{②⑤} [日]盐野宏《行政法总论》,杨建顺译,北京大学出版社2008年版,第53页。

^{②⑥} 翁岳生编《行政法》,中国法制出版社2002年版,第14页以下。

是以限定于私权的保护为前提的。对此,盐野宏先生提出过批评,他认为,应当将民事上的强制执行制度作为“确保行政上的义务履行的特别制度”之一。^{②7}

日本学者的讨论对我国税务机关借助破产程序实现征税之目的具有参考意义,因为破产程序本质上也是一种概括执行程序。但对此更有益的参考当属翁岳生先生在德国公法学理论上阐述的“公权力行政”与“私经济行政”之区分原理。如翁氏所言,依行政行为所适用法规性质的不同,行政可分为公权力行政与私经济行政两种,前者系以公法的方式从事行政活动,后者则本于私法的规定,遂行行政任务。其中,私经济行政(又称为国库行政)系指国家立于私人的地位,适用私法规定所为的行为,一般可分为三种:一是以私法方式辅助行政的行为;二是行政营利行为;三是以私法方式达到行政任务的行为。公权力行政与私经济行政的区分,最显著的实益在于争讼程序的差异:公权力行政如与相对人有争执,自应循公法救济途径谋求解决;以私法形态所从事的行政活动,如发生争议,则应由民事法院管辖。^{②8}盐野宏先生也强调,否定公法与私法的区别,并不是否定行政主体在活动之际应当遵循的特别规范的存在。^{②9}

笔者认为,税务机关通过民事诉讼手段实现征税的目的,本质上属于私经济行政行为中的“以私法方式达到行政任务的行为”,于法理上并无障碍,且不需以法律有明确授权为前提,否则,公权力行政与私经济行政的区分原理将失去其应有之价值。但私经济行政并非不受公法之比例原则约束。比例原则之基本意义,在要求干涉与所得之间,应具有适当比例,即当国家行为之所得必须超过对人民所生之不利益时,才被容许。^{③0}就公法人行政而言,比例原则“不仅适用于作为行政的权力性行为形式的行政,而且被认为有时也适用于行政采用非权力性的行为形式的民事上的手段的情况”。^{③1}

依比例原则审视,一方面,税务机关采取申请欠税企业破产的方式来维护国家的税收利益,应当斟酌其依据税收征管法所享有的其他保障税收债权实现的手段是否已充分行使,亦即“穷尽救济手段”原则。从温州市国税局的案例来看,被申请破产的企业是运用常规手段征税无望的“死欠”企业。为及时发现“死欠”企业,温州市国税局建立了一套系统的清算企业筛选机制,定期从税收征管系统中抽取数据,通过设置欠税数额、欠税时间和纳税申报信息等,初步筛选出目标企业,再经过强制扣款、实地核查等程序确认企业资不抵债,最终确定申请破产清算的企业名单。另一方面,税务机关应当衡量申请企业破产之“所得”是否大于对纳税人造成之“不利益”。据报道,温州市国税局在考虑申请企业破产时,充分考虑了得与失的关系。就“所得”而言,通过破产程序,有可

^{②7} 参见前引⑤,[日]盐野宏书,第27页。

^{②8} 参见前引⑥,翁岳生书,第22-28页。

^{②9} 前引⑤,[日]盐野宏书,第27页。

^{③0} 参见 Throdor Maunz/Reinhold Zippelius, Deutsches Staatsrecht, 26. Aufl., 1985, S. 95f. 转引自前引⑥,翁岳生书,第833页。

^{③1} 前引⑤,[日]盐野宏书,第55页。

能借助于司法程序中的破产撤销权、无效行为等制度手段,追回债务人企业的财产,实现债权人利益最大化。即如温州市国税局人员所言“对没有恢复正常经营可能又符合破产清算条件的‘死欠’企业,依法提起破产清算,切实保障国家税收权益”,此外,“在推进供给侧结构性改革过程中,加速部分‘僵尸企业’的出清,有利于为新兴动能腾出发展空间。税务机关在此过程中,不仅要尽可能为破产企业提供税收政策支持,还要依法及时做好欠税清理等工作。”^②就“不利益”而言,申请企业破产可能会导致纳税人企业因为破产程序而“死亡”,如果真出现了这种导致企业注销并退出市场的后果,也并非只是税务局的破产申请所致,原因在于,法院作为受理破产申请的机关必须进行严格的司法审查,只有企业确实具备了破产原因,才能裁定进入破产程序,即便如此,在进入破产程序之后,如果企业仍然觉得自己具有挽救价值,还可以提出破产和解或者重整申请以获得新生,我国现行破产法为此提供了相应的转换机制。因此,因破产而消灭主体资格的后果不应计入税务局申请破产行为导致之“不利益”的范畴。

需要注意的是,征税机关以申请破产的方式来维护国家税收利益,虽然符合“以私法方式达到行政任务”的行政原理,但并不意味着征税机关可以放弃公权力的手段。如公法学者所言,国家以私法方式达成行政任务,仅能于特定领域中为之,对于需要以国家强制手段为后盾的行政领域,如秩序行政及租税行政等,国家仍不能放弃公权力的手段。^③我们得关注行政机关将原本应受公法拘束的公权力行政行为,改以私经济行政为之,从而发生所谓“遁入私法”的情形。^④具体到本文所讨论的案例中,征税机关在决定申请企业破产之前,应当采取法律赋予的公法手段维护国家税收利益;在破产程序进行中,在不违反“执行程序中止”等破产规则的前提下仍然不能放弃公权力的手段;在破产程序终结后,即便是对“核销死欠”的纳税人企业,仍应运用公权力的手段维护国家税收利益。

(二) 征税机关作为民事诉讼主体具有我国现行法上的根据

首先,公法人组织的民事主体资格为我国《民法通则》《民法总则》所承认。民事主体,是指根据法律规定,能够参与民事法律关系,享有民事权利和承担民事义务的当事人。能够充当民事法律关系主体的包括自然人和法人。《民法通则》第50条规定“有独立经费的机关从成立之日起,具有法人资格。”《民法总则》第97条规定“有独立经费的机关和承担行政职能的法定机构从成立之日起,具有机关法人资格,可以从事为履行职能所需要的民事活动。”因此,政府机关是具备法人资格的机关法人,可以作为民事主体。

其次,公法人组织的民事诉讼主体资格为我国《民事诉讼法》所承认。我国《民事

^② 蔡景像、周浩、董晓岩《温州国税主动向法院提起企业破产清算》,载《中国税务报》2016年8月24日A02版。

^③ 前引^②,翁岳生书,第26页。

^④ 前引^②,翁岳生书,第28页。

诉讼法》第3条规定“人民法院受理公民之间、法人之间、其他组织之间以及他们相互之间因财产关系和人身关系提起的民事诉讼,适用本法的规定。”此处所指之“法人”应援引《民法通则》《民法总则》的规定来界定。法人包括《民法通则》中的企业法人、机关法人、事业单位和社会团体法人,也包括《民法总则》中的营利法人、非营利法人和特别法人。由此可见,公法人组织属于《民法通则》规定的“机关法人”、《民法总则》规定的“特别法人”,也应归入民事诉讼法所规定的“法人”的范畴。

再次,公法人组织的民事诉讼主体资格为我国司法批复所承认。虽然《民法通则》明确了机关法人的民事主体资格,但民事主体资格不等于民事诉讼主体资格,因此,在实践中,除公法人组织依据招标投标法、土地管理法等法律规定可以直接作为招标投标买卖合同纠纷、建设用地使用权出让合同纠纷等纯粹民事活动中发生的纠纷的民事诉讼主体之外,对于其他特殊情形下、特定政府部门的民事诉讼主体资格,仍然存有疑问。对此,一些司法批复(答复)可以作为参照。例如,最高人民法院1999年针对鸡西市梨树区政府诉沈阳冶炼厂和鸡西市化工局环境损害赔偿案过程中关于区政府的诉讼主体资格的请示,以批复的形式确认原告梨树区政府具有诉讼主体资格。再如,《最高人民法院关于市政府经济技术协作委员会能否作为诉讼主体独立承担民事责任问题的复函》(法函〔1996〕9号)明确“白山市(原浑江市)人民政府经济技术协作委员会于1988年6月1日正式成立,有独立的经费……可以作为诉讼主体并承担相应的民事责任。”《广东省高级人民法院关于对“镇人民政府企业办公室能否作为民事诉讼主体问题的请示”的答复》(粤高法〔2001〕23号)明确“乡镇企业办作为‘其他组织’,对外进行民事活动发生纠纷时,可以作为民事诉讼主体参加诉讼,其所在乡镇政府应为共同原被告,乡镇政府应承担企业办不足清偿部分的债务。”虽然该答复强调的是其他组织,但同时也承认了乡镇政府的诉讼主体资格。

最后,征税机关作为破产申请人的主体资格为我国《企业破产法》所确认。《企业破产法》除了将税收债权列为优先债权之外,对征税机关作为债权人的其他权利并无任何限制。《企业破产法》第7条第2款规定“债务人不能清偿到期债务,债权人可以向人民法院提出对债务人进行重整或者破产清算的申请。”根据“作为破产债权的税收债权”理念,税收债权人可据此申请债务人破产,至于是否真的进入破产程序,则由法院通过司法审查并以裁定的方式来决定。实践中,一些地方法院和政府部门已经接受了这种理念,并在规范性文件中明确了税务机关的破产申请权。例如,《北京市高级人民法院企业破产案件审理规程》(2012年)第10条规定“债务人出现企业破产法第二条规定的情形,欠缴税款、企业应缴纳部分社会保险费用(不包括滞纳金、罚款)的,税务机关、社会保险费用管理部门可以向人民法院申请债务人破产清算”。虽然北京尚未出现税务局提起破产清算申请的案例,但也出现了“北京市西城区国家税务局诉中国华阳金

融资租赁有限责任公司破产债权确认纠纷案” , 税务局的身份就是民事诉讼的原告。^⑤ 再如,《浙江省国家税务局关于充分发挥税收职能作用推动处置“僵尸企业”的指导意见》(浙国税发〔2016〕140号)规定“‘僵尸企业’不能清偿到期债务的,国税机关作为债权人,可以依法向人民法院提出对债务人启动破产程序的申请”。

综上,笔者认为,公法人组织作为民事诉讼主体资格并不存在法律依据上的障碍。当然,对于“以私法方式达到行政任务”的民事诉讼行为,仍然需要以公法学理论做支撑,“法无授权即禁止”约束的当属“公权力行政”,“私经济行政”则应贯彻“法无禁止即许可”之理念。对于本文所讨论的征税机关的申请主体的适格问题,虽然税收征管法、企业破产法均未明确授权征税机关可以提起破产申请,但也并未禁止其申请破产,相反,《企业破产法》未给税收债权人设计特别的程序规则,通过法律解释的方法可据此得出概括授权之意旨。此外,在我国债务人和债权人申请破产的积极性不高、破产文化不彰、破产法实施不畅的现实环境中,允许征税机关在符合一定条件的情况下提起破产清算申请,不仅可以维护国家的税收利益,也可以进一步解决破产程序启动难的问题,有助于实现破产审判的市场化、法治化、常态化目标。

三、破产程序中的税收优先权反思

税收之债,因其国家利益性而被法律赋予优先受偿的地位,此即税收优先权。如学者所言“税捐优先权系指税捐债权与其他债权竞合时,原则上税捐债权应优先于其他债权而征收。此即税捐债权之一般的优先权。承认税捐具有一般的优先权的理由,乃是因税捐是为提供公共服务所需资金,具有强烈的公益性质。且税捐债权并未如私人债权一般,具有直接的对待给付,因此,任意的履行可能性较低。故有必要赋予税捐优先权,以确保税捐债权。”^⑥然而,过分强调税收优先权,将损害私人交易的安全,不宜提倡,尤其是在面对私债权是担保物权的时候,因此,“调整税收债权和附担保之私债权的关系,是极为重要的问题”。^⑦

从立法论的角度分析,“由于税收的发生缺乏公示性和确定性,第三人无从知晓其存在及具体数额,税收优先权会对民事交易安全构成威胁,损害其他债权人的合理期待利益。另外,税收的公益性和风险性并不必然支持税收优先权。在世界范围内,税收优先权制度呈弱化趋势,有的国家甚至早已将其取消”,^⑧澳大利亚就早已废止了税收优先权规定,事实证明不仅没有给税收带来损害,反而促使征税机关积极运用税务保全、税

^⑤ 参见北京市第一中级人民法院(2012)一中民初字第1112号民事判决书。

^⑥ 前引②,陈清秀书,第600页。

^⑦ [日]金子宏《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社2004年版,第478页。

^⑧ 熊伟《中国税收优先权制度的存废之辩》,载《法学评论》2013年第2期。

收强制措施来保障税款及时征缴入库。不少国家和地区即便没有废止税收优先权,但在税收优先权的效力等级、适用范围、适用形式等方面呈现弱化的趋势。^③例如美国,虽然破产申请前欠缴的税款在破产程序中具有优先地位,但在优先顺位中已经尽可能地降低,排在第八位的清偿顺位。如美国学者所言,国会刻意做出了一个在破产案件中“均分财富”(Spread the Wealth)的安排——与其让税收耗尽整个破产财产,不然让更多的破产案件当事人获得利益分配。基于此政策,美国破产法甚至在破产清算程序中,将税收留置权(Tax Lien)劣后于一些高位阶的优先权,当然,税收债权仍然是优先于普通无担保债权的。^④由此可见,税收债权优先受偿并非理所当然或亘古不变之定理,其优先的顺位也不存在放之四海而皆准的普遍性准则。

当然,立法论的分析只能供修法的参考,在我国现行法律仍然坚持税收优先权制度的背景下,法解释论的分析更为重要。我国《税收征管法》第45条规定“税务机关征收税款,税收优先于无担保债权,法律另有规定的除外;纳税人欠缴的税款发生在纳税人以其财产设定抵押、质押或者纳税人的财产被留置之前的,税收应当先于抵押权、质权、留置权执行。”“纳税人欠缴税款,同时又被行政机关决定处以罚款、没收违法所得的,税收优先于罚款、没收违法所得。”正是该条文确立了税收优先权,但对于该条文的理解与适用则不无争议。“税款”如何界定?税收债权优先于何种权益?优先到何种程度?对此,理论上可以求同存异,实践中则需要统一的解释。尤其是在破产程序中,各方权益主体纷至沓来,各种利益博弈需要在破产框架内调和,税收优先权的问题也就成为了破产法中无法回避的重要问题,迫切需要解释论上的分析和论证。

(一) 税收优先权之“税收”界定

《税收征管法》第45条分别使用了“税款”、“税收”的概念,而《企业破产法》第113条则只使用了“税款”的概念。税收相比于税款,是更为宽泛的概念。那么,破产涉税条款中的“税款”是否包括税收征管法中规定的滞纳金、税收罚款?征税务机关附带征收的教育费附加、地方教育费附加、文化事业建设费等收费,是否也一并纳入“税款”的范畴?不无争议。

首先,关于滞纳金和罚款的定位。破产法和税法基本都将罚款劣后于普通债权之后,对此基本达成了共识,但对滞纳金的定位,国家税务总局和最高人民法院的分歧较大。《国家税务总局关于税收优先权包括滞纳金问题的批复》(国税函〔2008〕1084号)指出“《税收征管法》第四十五条规定的税收优先权执行时包括税款及其滞纳金”。《最高人民法院关于审理企业破产案件若干问题的规定》(法释〔2002〕23号)第61条规定“人民法院受理破产案件后债务人未支付应付款项的滞纳金,包括债务人未执行生效法律文书应当加倍支付的迟延利息和劳动保险金的滞纳金”不属于破产债权。那么,

^③ 参见侯作前《我国税收优先权制度前瞻》,载《云南大学学报》(法学版)2003年第1期。

^④ Charles Jordan Tabb, *The Law of Bankruptcy*, at 716 (Foundation Press, 2009).

税款滞纳金是否属于该条款中的“滞纳金”? 2012年6月,《最高人民法院关于税务机关就破产企业欠缴税款产生的滞纳金提起的债权确认之诉应否受理问题的批复》对此做了进一步的解释“依照企业破产法、税收征收管理法的有关规定,破产企业在破产案件受理前因欠缴税款产生的滞纳金属于普通破产债权。对于破产案件受理后因欠缴税款产生的滞纳金,人民法院应当依照《最高人民法院关于审理企业破产案件若干问题的规定》第六十一条规定处理”。该司法批复根据破产程序启动的时间点,对不同阶段的滞纳金做了不同的处理,仅承认破产程序启动前的滞纳金作为一般债权,将程序启动后的滞纳金作为“除斥债权”,虽然除斥债权事实上无法从破产财产中获得清偿,但这种处理依然与《企业破产法》第46条关于“附利息的债权自破产申请受理时起停止计息”的规定不兼容,逻辑上难以自洽。

我们必须在理论上厘清滞纳金的双重属性,在制度规则上区分补偿功能与惩罚功能。如黄茂荣先生所言“滞纳金、滞报金、怠报金及短估金,亦皆具有行政处罚的意义,为贯彻罚鍰不在准用之列的立法意旨,亦应将其排除在优先受偿权的准用范围之外”。^①我国《税收征管法修正案(征求意见稿)》拟将滞纳金分解为利息和滞纳金两部分,提高了滞纳金的征收比例以突出其惩罚功能。笔者认为,区分利息和滞纳金的做法值得肯定,但从破产法和税法的协调角度出发,遵循“作为破产债权的税收债权”理念,仍应在以下三个方面做出改进:一是破产程序的启动应当列入中止计算利息的法定情形之中;二是应规定滞纳金征收的上限,以与我国《行政强制法》第45条第2款“加处罚款或者滞纳金的数额不得超出金钱给付义务的数额”的规定保持一致;三是与利息对应的滞纳金,如产生在破产申请受理之前,则列为普通债权对待,如发生在破产申请受理之后,则应列入除斥债权或劣后债权处理。此外,法律尚需进一步明确,税收行政罚款、刑事罚金和作为除斥债权或劣后债权的滞纳金,如果因债务人财产不足分配导致未能受偿,则此类债权归于消灭,在破产清算程序中,征税机关不能因此类债权未获清偿而不予办理税务注销登记手续,在破产重整程序中,征税机关及有关部门不能再对重整后获得新生的债务人企业追缴罚款、罚金或者滞纳金,否则将违背重整制度的本质,打乱债权清偿顺位并引发债权受偿的不公平问题。

其次,关于文化事业建设费、教育费附加、地方教育费附加等规费是否属于税收债权。在我国当前“税”“费”区分不明晰的情况下,税收债权存在被行政事业性收费侵蚀的风险,因此,如果允许行政事业性收费在破产程序中以税收债权的形态出现,将此类规费按照税款顺位清偿,极不利于对普通债权人权益的保护。^②所以,文化事业建设费、教育费附加、地方教育费附加等规费虽然也是由征税机关一并征收入库,但应严格遵循税费区分原理,认识到规费与税收存在本质上的区别,不应纳入“税收债权”范围,不得

^① 黄茂荣《税捐法论衡》,台湾植根图书出版公司1991年版,第87页。

^② 参见田学伟、徐阳光《论破产程序中的税收债权》,载《政治与法律》2008年第9期。

享有优先受偿权。

(二) 税收优先权与担保物权的清偿顺位

税收债权与担保物权的清偿顺序孰先孰后? 理论界存在两种观点: 一种观点认为税收债权优先受偿, 因为税收债权属于公法之债, 关系国家财政收入与经济发展, 所以理应优先于作为私法之债的担保债权受偿; 另一种观点认为担保物权优先受偿, 因为担保物权具有对世性和绝对性, 对维护交易安全与市场诚信体系具有重要意义。两种观点都有一定的道理, 关键在于立法的权衡和取舍。从解释论分析, 解决这个问题, 主要在于协调《税收征管法》第45条与《企业破产法》第109条的冲突。《税收征管法》第45条规定确立了税收优先权, 但《企业破产法》第109条规定“对破产人的特定财产享有担保权的权利人, 对该特定财产享有优先受偿的权利”, 第113条关于清偿顺位的规定并不包括有特定财产担保的债权。易言之, 企业破产法将担保物权的实现顺位置于破产费用、共益债务、职工债权、税收债权之前, 最高人民法院《关于适用〈中华人民共和国企业破产法〉若干问题的规定(二)》第3条第2款进一步明确了这种顺位。

我国现行的税收法律制度基本面向纳税人正常状态来拟定, 很少考虑企业破产时的课税问题, 而破产法是专为陷入财务危机的企业设定的法律制度。虽然《税收征管法》第45条重在明确税收优先权, 但实际上涉及到税收优先权与担保物权、无担保债权、罚款等各类债权的处理, 不能构成特殊规定, 而且该条款能否适用于税收强制执行以外的程序, 一直是有争议的。^⑬ 企业破产法则是制定在后的专门针对困境企业债权债务处理的特殊规定。而且, 税收优先权属于一般优先权, 并非针对债务人特定财产设置的权利, 不符合别除权的一般特征, 在破产程序中更不具有优先于别除权的地位。《企业破产法》规定可以在一定范围内享有优先于别除权的债权, 仅限于该法第132条规定的特定时期内发生的职工债权, 税收优先权不在其内。加之, 循目的论之解释方法, 《企业破产法》未规定税收债权享有别除权甚至优先于别除权受偿的权利, 是对其他立法上所设优先权的特殊调整措施, 体现了对其他债权人的保护, 体现了“国家不与民争利”的原则。考虑到在破产程序外, 税收债权有强大的实现手段, 而且已经有优先于无担保债权受偿的权利, 尤其是担保物权设定前欠缴的税款, 甚至有优先于担保物权受偿的权利, 本可以优先实现, 但其急于行使其权利, 实际上是消极地放弃权利, 所以在破产程序中不应再给予其特殊保护。^⑭

基于此, 笔者建议, 严格执行企业破产法的规定, 担保物权应优先于税收债权清偿, 《税收征管法》第45条依照时间先后处理的规定应仅限于非破产程序之中且需辅之以完善的欠税公告制度。征税机关意欲取得税收债权在破产程序中优先于担保物权的效果, 应当依据税收征管法的规定采取纳税担保的方式来实现, 否则, 纳税担保制度就失

^⑬ 参见钟广池、林昊《论民事司法视野中的税收优先权》, 载《法律适用》2009年第8期。

^⑭ 参见王欣新《破产别除权理论与实务研究》, 载《政法论坛》2007年第1期。

去了存在的价值和意义。更深层次的理论基础在于,我们应当坚持物权与债权的划分,坚守“物权优位于债权”的基本原理来处理担保物权与债权的关系;对于一般优先权的处理,则遵循优先权的法定原则且不得违背破产法确立的基本清偿顺位的规则,这既是对民商法原理的统一贯彻,也是对破产法清偿顺位规则的尊重。^⑤实践中,税收优先权与其他法律规定的特别优先权(如在建工程价款优先受偿权、航空器优先权、船舶优先权等)以及一些涉及生存利益的侵权债权的冲突,也可以循此原理予以解释。

四、破产程序中的征税权限缩

征税权的权威性毋庸置疑,但是处于困境中的企业所能承受的税收负担和权力压力已经到了最为敏感和脆弱的程度。如不加区分地行使征税权力,将会带来征税权行使中的“不妥当”和个案中的非正义问题。因此,在各国破产法和税法的关系协调中,都强调在破产程序中对国家征税权力进行必要的限缩,包括实体法层面和程序法层面的双重限制,以体现“课税特区”的要求。

(一) 征税权力在实体法层面的限缩

征税权力因破产程序而受到实体法层面的限制,表现形式是多样化的。例如,税收优先权的限制、滞纳金的分阶段处理、罚款的劣后性;再如新生税收的课税调整和重整中的所得确认和课税问题等等。囿于篇幅,本文在此重点分析新生税收处理尤其是重组收益的课税问题。

在破产重整程序中,因重整措施的不同而涉及相应的税种问题,其中债务重组是重整程序中常见的措施,涉及重组收益所得课税问题。实践上,破产重整的所得课税问题主要是根据《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕59号)以及相关文件来处理。财税〔2009〕59号文规定“所称企业重组,是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易,包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。”其中,“债务重组,是指在债务人发生财务困难的情况下,债权人按照其与债务人达成的书面协议或者法院裁定书,就其债务人的债务作出让步的事项”。据此,破产重整与和解程序中的债务豁免所得可以遵照债务重组的所得税规定处理。“债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额,确认债务重组所得;债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额,确认债务重组损失”,“符合特殊性税务处理条件的‘债务重组类’企业,如债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额50%以上,可以在5个纳税年度的期间内,均匀计入各年度的应纳税所得额;发生债权转股权业务的,对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失。”

^⑤ 参见徐阳光《破产法视野中的担保物权问题》,载《中国人民大学学报》2017年第2期。

上述规定有两层含义:一是债务豁免要确认为债务重组所得;二是符合特殊性税务处理的债务重组类企业,债务重组确认的所得可以在未来五年内做递延纳税处理,如果是符合一般性税务处理条件的债务重组类企业,则无法享受这种递延纳税的待遇。如果用“课税特区”的原理来分析,现行税务处理规定依然存在很大的问题,关键在于企业所得税法中的“所得”如何界定。会计上确认的“所得”是否必然是企业所得税法中的“应税所得”?无疑,税法并非依据会计来征税,因为我国《企业所得税法》明确区分了应税收入和不征税收入、免税收入,此外还有各项扣除。《企业所得税法》第7条规定:“收入总额中的下列收入为不征税收入:(一)财政拨款;(二)依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金;(三)国务院规定的其他不征税收入。”那么,债务重组收益是否可归入“国务院规定的其他不征税收入”?现行法给出的答案是否定的。因为《企业所得税法实施条例》第26条解释“企业所得税法第七条第(三)项所称国务院规定的其他不征税收入,是指企业取得的,由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。”不难看出,企业所得税及其实施条例所指的不征税收入仅限于企业取得的财政资金,出发点是解决财政资金流转中的循环征税问题。不仅如此,《企业所得税法实施条例》第22条更是规定“债务重组收入”属于企业所得税法第6条第(9)项所称其他收入,明确排除了将债务重组收入纳入不征税范围的可能。

上述规定是在税法固有的国家利益本位下的结果,如果按照“课税特区”的原理,破产企业的债务重组收益虽可为会计上确认之收益,但不应归入企业所得税法之应税所得。遗憾的是,在现行税法尚未修改的前提下,这种观点只能是理论上演绎的结果,当然,由此也折射出对此问题进行立法论分析的重要性,对此,美国破产涉税法律规则的立法经验及其蕴含的立法理念可资参考。

美国破产法实施过程中,大量的破产涉税案件进入司法程序,国会更是一度制定了破产税收的专门法案。美国现今有效的《破产法》(Bankruptcy Code)和《国内收入法》(Internal Revenue Code)高度重视破产涉税问题。美国《国内收入法》第108条(a)规定“纳税人的总所得不得包括由于纳税人的债务被免除(全部或部分)而获得的数额,前提是下列条件之一得以满足:(A)该债务的免除发生在美国法典第11编(破产法)中所指的案例中;(B)该债务的免除发生在纳税人破产之时……”之所以有这一规定,是因为作为一项政策,美国国会更倾向于让陷入困境的公司继续经营而非清算,税收不能对困境公司“雪上加霜”。当然,纳税人因此获得的税收优待是要在日后的经营中弥补过来的,美国国会立法要求处于财务困境的公司减少一些本来用于冲销未来收入的税种,具体扣减抵税税种的规则在《国内收入法》第108条(b)条款中有详尽的规定。换言之,“作为公权力代表的税收债权人,给予重整债务人在重整期间最大空间的支持,在某种程度上,税务机关的此做法也是尊重法院,培育税源的利人利己的明智之举;而从另一个角度,税务机关对重整后的企业做出了上述明确的限制,这无疑是为其税收利益

上了一份万全的保险。重整债务人和税务机关之间达到了充分的协调和共赢。”^{④6}

此外,关于破产程序中新生税收(如重整期间产生的税收)的优惠处理,在我国台湾地区的法律中也有可资借鉴的经验。台湾地区“企业并购法”第37条第3项规定“为加速产业结构调整,鼓励有盈余之公司并购亏损之公司,偿还并购时随同移转积欠银行之债务,行政院得订定办法在一定期间之内,就并购之财产或营业部分之所得,免征营利事业所得税”,第4项规定“亏损公司互为并购者,比照前项规定办理”,第5项规定“第三项及第四项免征营利事业所得税之一定期间,适用条件及办法,由行政院定之”。第47条规定,重整程序可以适用前述规定。对比我国,除一些税收政策中对破产程序中的新生税收有个别规定之外,法律层面基本没有考虑破产中的税收特殊性问题,所得税法也不例外。对于企业所得税法中的“所得”的界定,理论上存在源泉说、净资产增加说、市场(交易)所得说、消费型所得说等理论观点,我国虽然在立法中没有表述所得的界定源自何种学说,理论上更多学者倾向于支持市场(交易)所得说(即认为所得税法上的所得是指纳税人透过市场技能、参与市场活动而实现的经济成果),但从前述《企业所得税法》及其实施条例、《会计准则》等规定来看,更像是遵循净资产增加说的结果。而实际上,学术界对净资产增加说多有批判,对于困境企业课税,如果采净资产增加说,极易陷入“一面放火一面救火”的情形。^{④7}

(二) 征税权力在程序法层面的限缩

第一,在法院裁定受理破产申请之后,征税机关采取的有关债务人财产的保全措施应当解除,执行程序应当中止。根据《企业破产法》及其司法解释的规定,保全措施解除和执行程序中止,是破产程序启动的法定效力,不仅及于法院的保全措施和执行程序,也包括法院以外的单位采取的保全措施和强制执行程序,征税机关也不例外。而且,根据全国人大法工委的解释,保全措施的解除,应理解为当然解除,相关法院或者行政机关未依法解除保全的,受理破产案件的法院可以径行做出解除对债务人财产的所有保全措施的裁定。^{④8}实践中,一些个案表明,部分税务机关并未认识到破产法的规定对税收保全措施的约束,导致破产法实施中存在保全措施解除难等问题。对此,需要转换观念并完善相关规范性文件,以便与企业破产法的规定保持一致。

第二,破产程序启动后,征税机关应依据企业破产法的规定以债权人身份参与破产程序。在企业正常经营过程中,税务机关可以通过纳税人的纳税申报、税务机关的检查

^{④6} 郑志斌、张婷:《公司重整:角色与规则》,北京大学出版社2013年版,第526页。

^{④7} 学者指出,净资产增加说将经济学概念全面移植于法学,未考虑与宪法价值观是否一致,而是纳税义务人几乎无私领域或隐私权可言;在实务上将未实现所得纳入事实上亦有困难;就社会救助而言,国家一面给予,另一面又从租税收回一部分,亦无法自圆其说。这种现象也被称之为“一面放火一面救火”。参见黄茂荣、葛克昌、陈清秀主编《税法各论》,台湾新学林出版股份有限公司2015年版,第74页。

^{④8} 参见最高人民法院民事审判第二庭编《最高人民法院关于企业破产法司法解释理解与适用》,人民法院出版社2013年版,第173页。

和稽查以及《税收征管法》赋予的特别措施来实现税款征收的目的。但企业一旦进入破产程序,相关权力应受到企业破产法的限制,税务机关应当代表国家行使税收债权,根据企业破产法的规定参与破产程序,实现税收债权,此即“作为破产债权的税收债权”理念在程序法层面的体现。我国《税收征管法实施细则》第 50 条规定:“纳税人有解散、撤销、破产情形的,在清算前应当向其主管税务机关报告;未结清税款的,由其主管税务机关参加清算。”在实践中,存在以下几个需要解决的问题:一是如何理解纳税人有“破产情形”?根据现行企业破产法的规定,企业进入破产程序既包括破产清算程序,也包括破产和解、破产重整程序,其中,破产重整包括存续型重整、出售型重整、清算型重整等多种模式,在后两种重整模式中,都会出现成立新企业、注销原企业的情形,因此,税务机关还应当依法参与破产重整与破产和解程序。二是纳税人未履行报告义务如何处理?《税收征管法》及其实施细则并未对纳税人未在清算前应当向其主管税务机关报告规定相应的法律责任。从实践中来看,纳税人不主动报告的情形较为普遍,应在法律修改的过程中予以考虑。三是税务机关如何参加破产清算程序?在法院指定清算组担任管理人的情况下,税务机关可以通过成为清算组成员的形式来参与破产程序。在中介机构担任管理人的情况下,税务机关难以再参与到管理人工作中,因此,税务机关应当通过积极申报债权、积极行使债权人权利等方式来参与破产程序。

第三,税收争议解决机制因破产程序而受到限制。根据现行《税收征管法》第 88 条的规定,纳税人与税务机关在纳税上发生争议时,必须遵循先复议而后提起行政诉讼的途径。然而,在破产程序中,当征税机关申报税收债权,管理人不予确认的时候,征税机关不能再要求债务人企业或其管理人依据税收征管法的规定选择行政复议或行政诉讼的方式解决,而是应当遵循《企业破产法》第 58 条第 3 款确立的统一的债权争议解决规则,即提起债权确认之诉,归属于民事诉讼的范畴,这对于解决企业破产实施中税收债权争议问题具有十分重要的意义。

第四,税务注销登记规则须根据破产法的规定而做出改变。《税收征管法实施细则》第 16 条规定:“纳税人在办理注销税务登记前,应当向税务机关结清应纳税款、滞纳金、罚款,缴销发票、税务登记证件和其他税务证件。”《企业破产法》第 121 条规定:“管理人应当自破产程序终结之日起十日内,持人民法院终结破产程序的裁定,向破产人的原登记机关办理注销登记”。据此规定,在破产程序中,只要是在破产程序中进行了财产的最终分配,无论税收债权是否足额清偿,管理人都可以持法院终结破产程序的裁定前往税务局办理注销税务登记手续,税务局不得再以缴清税款为注销的前提条件。此外,根据《国家税务总局关于核销“死欠”有关问题的补充通知》(国税函〔2002〕803 号)的规定,纳税人消亡,是税务局核销“死欠”的情形之一,但核销“死欠”仅指税收会计在账务处理上的核销,是一种内部会计处理方法,并不是税务机关放弃追缴税款的权利。因此,省税务机关不得直接对纳税人批复核销税款,对下级机关的核销税款批复文件也不得发给纳税人。易言之,即便债务人企业依据破产法进行了公平清理债权债务的程

序,并根据破产终结裁定办理了税务注销登记手续,其未交清的欠税将保留在税务系统中,既不符合市场主体破产退出的原理,也与《企业破产法》第123条规定的程序终结后两年内债权人可以追加分配的规则相冲突。

结 语

破产法与税法的理念分歧由来已久,规则冲突也是客观事实,但由于所属的两个法域差异较大,彼此之间的关注和认可度较低,理论研究也停留在表层,导致立法规则难以完善,法律适用面临较多难题。尽管国家的政策文件多有完善破产程序中的税收政策的表述,皆因法理念和法本位的冲突未能解决,规则突破上亦是举步维艰。本文的分析缘于实践的观察和原理的反思,横跨破产法与税法两个领域,“作为破产债权的税收债权”和“作为课税特区的破产程序”理念的提出,有助于贯通破产与税两个领域,以期成为破产涉税规则的顶层设计提供理论支持。当然,在具体规则设计层面,仍需破产法学界与财税法学界的深入分析和论证,希望本文能抛砖引玉,期待有更多同仁关注和研究破产涉税问题。

Abstract: The main role of the Bankruptcy Law is to ensure the equal treatment of claims and debts, and the protection of legitimate interests of both creditors and debtors. In contrast, the Tax Law is designed to regulate tax collection and ensure tax revenues of the state. Therefore, it raises a question of how to solve the potential clashes between the two. This paper argues that from the jurisprudential perspective, bankruptcy proceedings should be treated as a “special zone” in the tax law and taxation power in this area needs to be cautiously restricted so that mutual recognition of rules in these two laws can be achieved. It also suggests that taxes claim should be categorized as one type of bankruptcy claim and the tax authority should be granted the status of claimant. The theoretical foundation of this proposal is the principle of distinguishing public administration from private administration. In addition, the application of “tax priority” in bankruptcy proceedings requests to delineate the boundary of taxation in theory and address the balance between conflicting interests in legislation. Imposing constraints on taxation power in bankruptcy proceedings both in substantive and procedural terms is due to the special nature of the bankruptcy law and humanism of the tax law.

(责任编辑:王莉萍)