



论破产涉税若干问题的解决路径

——基于温州法院的实践展开

浙江省温州市中级人民法院联合课题组*

摘要 破产涉税问题已经成为影响破产程序顺利推进的重要因素之一。实践中在积极探索有效解决之道的同时，也面临诸多无法在现有制度框架内解决的难题。其成因主要体现为破产法与税法法域上公私法的泾渭分明，税法中对破产企业未能贯彻量能课税原则以及破产法上缺乏对破产的规则设置。基于此，对实践中面临的非正常户导致相关事务处理障碍问题、清税证明无法出具影响企业注销问题、企业重整后依法豁免的滞纳金无法核销问题、破产重整程序税收债务减免问题等，应从理念上将破产企业区别于正常企业对待，从立法上修改企业破产法、税法的相关规定以明确规则设置。

关键词 破产涉税 规则缺失 制度完善

诚如学者所言，“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。”^{〔1〕}破产审判中遇到的税收问题确实已经成为影响破产程序顺利推进的重要因素之一。虽然法院与税务部门在实践中对破产涉税问题的解决进行了积极的探索，但是由于《中华人民共和国企业破产法》（以下简称《企业破产法》）及相关法规中对破产企业的纳税、税收债权等规定较少，《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）及相关法规中对破产企业的税收处理更是鲜有规定，而税收相关政策是中央事权范围，这就导致实践中能够解决的问题非常有限，也让破产涉税问题的解决更为棘手。面对现实困境，笔者试图以实践探索为出发点，探究破产涉税问题形成的根源，从破产法与税法的双重视角分析破产实践中普遍面临的非正常户导致相关事务处理障碍问题、清税证明无法出具影响企业注销问题、破产重整程序税收债务减免

* 课题组主持人：潘光林，浙江省温州市中级人民法院党组成员、副院长；成员：方飞潮，浙江省温州市中级人民法院民六庭庭长；李耿，浙江省温州市国家税务局政策法规处处长；叶希希，浙江省温州市中级人民法院民六庭副庭长；杨云平，浙江省温州市国家税务局公职律师办公室副主任；陈默，浙江省温州市鹿城区人民法院破产庭庭长；范志勇，中国人民大学法学院博士研究生。

〔1〕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。

问题等，并提出解决的路径，以期能为破产涉税规则的顶层设计提供一些有益的参考。

一、破产涉税问题的现状

（一）破解破产涉税难题的实践探索

对于破产审判中发生的涉税问题，各地法院与税务部门都进行了积极的探索，其中温州法院与税务部门的探索非常有代表性，也比较全面。温州市中级人民法院（以下简称温州中院）积极与温州市地方税务局（以下简称温州地税）、温州市国家税务局（以下简称温州国税）进行协商，完善税务司法合作机制，本着先易后难，逐步达成一致意见，先后出台了三个税费协作会议纪要，探索解决了一些破产审判中的涉税难题，提高了破产财产处置效率，增加了破产财产价值，充分保护各方当事人的利益。

1. 建立破产重整纳税评价机制。由主管税务机关对重整计划进行纳税评价，有效弥补了管理人不精通涉税业务的短板，免除了额外聘请税务师的费用，也使得战略投资人对重整的税收成本有清晰的判断，免除其后顾之忧。

2. 创新企业所得税退税机制。税务部门在交易环节已对债务人财产拍卖所得预缴征收企业所得税的，债务人企业转破产后，由税务部门预缴征收的企业所得税应作为破产财产退还。

3. 改变破产财产处置税费承担模式。以往债务人财产处置采用的是税费全部由买受人承担的模式，且具体应承担的金额未能提前披露，严重抑制了市场对购买破产财产的积极性。现纪要明确财产处置后交易双方按照税法规定，履行各自的纳税义务。买受方仅需缴纳印花税和契税，其税费负担是明确的，提高了买受人参与购买破产财产的积极性。

4. 明确税收债权的清偿顺位。明确在破产程序中，不管所欠税费是否发生在纳税人以其财产设定担保之前，都应申报税收债权，按照破产法规定的顺位进行清偿，受偿顺位列担保债权之后。^{〔2〕}

5. 解决税收滞纳金核销难题。明确税务部门申报的税收滞纳金按普通债权在重整计划中依约定受偿后，未受偿部分依法核销。^{〔3〕}

6. 明确不得预征企业所得税的情形。纪要明确法院裁定受理破产即表明该企业已经具备资不抵债的情形，其财产处置不应当预缴企业所得税（包括财产在执行程序中处置，但处置所得由破产程序分配的情形）。

7. 解决破产企业非正常户状态下的开票难题。破产企业为非正常户的一般纳税人的情形下，面临财产处置后无法开票的难题。对此，纪要对破产企业非正常户转换成正常户的具体操作流程进行了规范。

（二）破产涉税问题依旧突出

虽然实践中法院与税务部门对破产涉税问题的解决积极进行了探索，但是破产企业涉税问题

〔2〕关于有担保债权与税收债权的受偿顺位问题，《税收征管法》与《企业破产法》作出了不同的规定，《税收征管法》第45条规定发生在先的税收债权优先于有担保债权受偿，而《企业破产法》则规定有担保债权优先于税收债权受偿。这导致实务审判中对该问题有不同的认识，不过温州法院对该问题已经统一做法，即有担保债权优先于税收债权受偿。

〔3〕税收滞纳金按照普通债权受偿的认定在《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债权确认之诉应否受理问题的批复》（法释〔2012〕9号）作出明确规定后，在税务系统仍然有不同的认识，对此，温州法院与温州税务部门经充分沟通后达成共识，形成该做法。



是破产审判工作推进过程中普遍存在的焦点问题，依旧非常突出，并主要呈现如下两方面特点：

一方面，问题存在具有普遍性。不管是审理破产重整、和解还是清算案件，也不管企业类型如何，或多或少都会遇到各类涉税问题。比如《企业破产法》与《税收征管法》对税收债权与抵押担保债权的清偿顺位的不同规定，如何适用在实践中存在争议。又如在部分“三无”企业破产案件中，税务部门对破产程序终结文书可以作为税收债权核销依据认识不足，从而一开始申报债权的积极性很低，往往需要经管理人再三催促后才会申报，这会影响破产案件的审理进程。再如在破产重整过程中，需要事先对重整计划进行纳税评价，管理人不精通涉税业务，聘请税务师需要额外费用，请税务部门提前介入又缺乏必要的沟通机制，这就可能导致无法获取最理想的纳税评价结果，从而影响重整计划的制定。

另一方面，问题解决具有局限性。税收相关政策是国家统一规定的，是中央事权范围，地方税务部门无法突破现有税收政策规定，只能在现有税收政策框架内作适当的变通，因此局限性特点非常显著。比如温州法院与税务部门联合出台的多个专题纪要，都是在现有制度下进行有限探索形成的临时措施，这些问题在制度上仍未得到有效解决，需在立法层面给予根本性解决。又如，税务部门要求征收债务豁免税给重整企业造成巨额负担。税收优惠政策的立法相对滞后，尤其是破产重整税收债务减免制度的确严重影响了破产重整的推进。依法豁免未能清偿的债务是破产程序的必然结果，但是在破产重整程序中，税务部门还会要求对依法豁免的未能清偿债务征收企业所得税，若破产企业债务豁免额较大，则会产生较大的应纳税所得额。对于资不抵债的破产重整企业来说，还需缴纳债务豁免产生的企业所得税，显然会打击战略投资人的积极性，严重影响企业重整成功的可能性，甚至可能导致重整成功后企业再次面临破产清算的境地。在法院跟税务部门进行沟通后，税务部门往往会以这是中央层面规定的税收政策要求决定的，地方税务部门无法作出例外处理为由坚持自己的主张。

二、破产涉税问题的成因分析

为了能够妥善解决涉税问题，需要明确破产程序“特域”中，产生涉税问题的原因。具体而言，破产涉税问题成因主要体现在以下三个方面：

（一）法域上公私法的泾渭分明

破产程序中涉税问题的成因，首先体现为对破产程序认识的不充分，折射出破产法与税法之间的理念分歧和规则冲突。《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”^{〔4〕}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”^{〔5〕}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两者的法域属性定位之差异，即公法与私法划分的理论。对税法、破产法秉持界限分明的公私二分法理念，固守传统部门法划分方法，从根本上导致了破产程序中涉税问题的产生。而事实上，在公法与私法交融的趋势中，出现了破产法与

〔4〕 详见《企业破产法》第1条。

〔5〕 详见《税收征管法》第1条。

税法的交叉地带，税法私法化的现象不容忽视，破产法中公权力的介入带来的私法公法化现象也随处可见，惟有实现理念上的融合方可接受交叉地带的规则互认。

而近年来，在传统的公私法分野及其衍生的部门法划分理论的基础上，理论界出现了“领域法学”的概念。有学者指出，鉴于部门法划分的弊端，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。^{〔6〕}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。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需这种新生理论的支持。

（二）量能课税原则未能得以贯彻

税法基本原则是指导并贯穿于税的立法、执法、司法和守法整个过程的基本准则。其中，量能课税原则“是宪法平等原则在税法领域的应用。量能课税的基本要求是，根据纳税人的税收负担能力课征税收。”^{〔7〕}但不同于税收平等原则的形式的相对性要求，量能课税原则体现了实质的绝对性要求，是实质的正义原则，对于纳税人条件相同的纳同样的税，条件不同的纳不同的税，而且“随着纳税人经济条件或纳税能力的升降，其税负也相应增减”。^{〔8〕}在纳税人无负税能力的情况下，“勉强对其课征税捐，不但可能侵害其生产与发展，而且在大多数的情形亦难以征起，其结果亦徒然增加无谓之稽征费用，提高国家与人民间之摩擦机会与程度。”^{〔9〕}破产企业濒临存续边缘，不同于正常运营企业的经济状态，负税能力接近为零，对其依照常态企业标准征税，违反了量能课税原则的要求。在该原则的指导下，应全面系统梳理破产企业纳税规则，不限于课税客体、税基、税率等税收核心要素，还包括税收征收与管理程序规范，与法院、工商、土地、房产等部门工作流程协调规范等方面，而这恰是税务系统目前所缺乏的。

（三）法律上缺乏对破产的规则设置

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。例如，“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。”^{〔10〕}比如，对于无账册的破产企业，税务部门会要求按照正常企业提供具有连续性的账册，若不能提供则以无法计算具体欠税金额为由，拒绝出具清税证明并办理税号的注销。

税法理论上存在课税禁区的说法，狭义上的国家课税禁区是指人民的最低生存所需的所得不得课税。现有学者提出“课税特区”的概念，以此扩大课税禁区理论的适用范围。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

〔6〕 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。

〔7〕 刘剑文、熊伟：《财政税收法（第六版）》，法律出版社2014年版，第190页。

〔8〕 徐孟洲、徐阳光：《税法（第五版）》，中国人民大学出版社2015年版，第31页。

〔9〕 黄茂荣：《法学方法与现代税法》，北京大学出版社2011年版，第66-68页。

〔10〕 乔博娟：“企业破产重整税收优惠政策研析”，载《税务研究》2014年第3期。



的领域。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。这就需要税法在重视和保护破产企业的正当权益、注意征税的妥当性等方面作出特别的考虑，这也是“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。^{〔11〕}

在破产程序的“特区”内，税法规则面临着规范供给不足的困境。一方面，破产法的实施贯彻地方政府属地责任原则，而税法规定，包括税务运行系统，都是由中央统一设计，在现有规定和系统设置都未能与破产程序有效对接的情况下，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。

三、破产涉税若干实务问题及建议

（一）非正常户导致相关事务处理障碍问题

1. 非正常户状态对推进破产案件进程的不良影响

《税务登记管理办法》（国家税务总局令第7号）第40条规定，已办理税务登记的纳税人未按照规定的期限申报纳税，在税务机关责令其限期改正后，逾期不改正的，经税务机关派员实地检查，查无下落并且无法强制其履行纳税义务的，由检查人员制作非正常户认定书，存入纳税人档案，税务机关暂停其税务登记证件、发票领购簿和发票的使用。实践中，大部分破产企业存在生产经营异常、管理人员离岗、内部行政管理混乱等情况，有别于正常生产经营的企业。而且这些企业在税务方面往往会存在逾期申报等违法违规行为，从而被税务机关经法定程序认定为非正常户，进而导致破产企业无法开具税务发票、无法变更税务登记证上记载的法定代表人等一系列后果，影响企业破产程序的顺利推进。

其一，非正常户状态影响破产财产的顺利处置。《企业破产法》规定，管理人应当按照债权人会议通过的或者人民法院依法裁定的破产财产变价方案，适时变价出售破产财产。管理人需要处置的资产通常包括不动产、机器设备、车辆、存货等。2016年国务院常务会议部署全面推开营改增试点，将营改增范围扩大到建筑业、房地产业之后，这些资产的处置都需要按5%—17%等不同税率缴纳增值税。买受人依法可以取得相应的增值税专用发票，列支成本费用，其中买受人为企业法人的，因存在巨额的增值税进项抵扣利益而对增值税发票具有更为强烈的需求。如果不能按规定取得增值税专用发票，就无法抵扣相应的税款，从而也就提高了买受人的交易成本。而破产企业一旦被列为非正常户，税务机关就会暂停其发票领购簿和发票的使用，管理人处置财产后将无法依法纳税和开具发票。若破产企业无法开具增值税发票，将导致买受人无法抵扣进项税额、列支成本费用，这会缩小买受人的范围，降低通过自由竞争获得合理价格的可能性，若处置的财产是不动产，还会因房产交易过户困难而导致管理人存在违约可能。

其二，非正常户状态影响重整企业法定代表人的变更。非正常户不但影响税收征管，而且破坏市场经济运行秩序，其危害主要表现在逃避纳税义务、不按规定验销发票、虚开代开增值税专用发票等方面。禁止非正常户变更法定代表人，不仅因为税务机关可以针对上述失信的法定代表人采取阻止出境等限制措施来督促法定代表人履行义务，还可以防范非正常户企业的相关责任人

〔11〕徐阳光：“破产程序中的税法问题研究”，载《中国法学》2018年第2期。

员以重新注册新企业的方式来逃避税务监管。但是，对于破产重整企业而言，若企业处于非正常户状态，将导致战略投资人进入后仍然无法变更法定代表人，进而影响企业重整后的正常经营。

其三，破坏了相关法律关于破产费用的规定。若管理人申请将企业从非正常户状态恢复为正常户状态，按现有的一般做法，需要缴纳500元至2000元的罚款。根据最高人民法院《全国法院破产审判工作会议》（法〔2018〕53号）第28条之规定，破产财产依照《企业破产法》第113条规定的顺序清偿后仍有剩余的，可依次用于清偿破产受理前产生的民事惩罚性赔偿金、行政罚款、刑事罚金等惩罚性债权。现税务机关以不开发票为手段迫使管理人缴纳罚款，扰乱了法律构筑的清偿顺序，破坏了企业破产法的公平清偿原则。

2. 破产程序中解除非正常户状态存在困难

根据《企业破产法》的相关规定，在破产管理人接管破产企业之后，应当依法承认其履职身份，理论上可以将破产企业的非正常户状态恢复为正常户状态。但是，根据税务机关的规定，必须先对非正常户逾期申报的违法违章行为处理完毕后，才能将破产企业从非正常户状态恢复到正常户状态。而且上述事项在税务机关金税三期系统中属于强制监控阻断事项，当事人需要先处理违法违章行为、缴清罚款才能由非正常户状态转为正常户状态，否则将无法变更纳税人状态。但是，如前所述，《全国法院破产审判工作会议》（法〔2018〕53号）第28条规定，民事惩罚性赔偿金、行政罚款、刑事罚金等惩罚性债权劣后受偿，换言之，破产企业在其他债权受偿前向税务机关缴纳罚款缺乏法律依据。税务机关与人民法院相关规定之间的冲突，导致非正常户的恢复存在困难。

3. 破产程序中仍适用非正常户规则缺乏合理性

其一，从破产企业的特殊性来看。当前税收法律法规及规范性文件中列明的税收征管措施都是针对正常生产经营的纳税人所设计的，而破产程序作为司法处置的特殊性程序，无论是参与其中的包括作为债务人的企业等民事法律关系相关方，还是法律关系的特殊性设置，都有别于正常主体和正常程序。从破产案件税收债权的征管实践来看，现有的税收征管体系难以满足特殊性程序的需要。以被税务机关认定为非正常户的破产企业开票问题为例。按照现有征管体系的要求，企业开具发票方面的规定要以企业正常生产经营为前提，这是针对市场经济活动中正常生产经营的市场主体所设计的。根据现有制度，破产企业开具发票必须先由非正常户转为正常户，才能开具发票。而实际上，破产企业往往不是正常生产经营的企业，而且往往存在法定代表人失联、生产经营停滞等情况，并非严格意义上的正常户。因此，现有规定相当于给破产企业设置了一个前置条件，不利于破产程序的快速处置。又如，处理破产企业破产受理前的违法行为所产生的罚金问题。行政处罚罚金的设置是以给违法行为人以惩戒教育为目的。在企业破产受理后，若对破产管理人处理破产受理前的罚金进行收缴，难以实现其原本的目的，显得不够合理，但是不进行收缴，税务执法人员又可能需要承担相应的执法过错责任。

其二，从破产管理人的职责来看。有部分企业是在进入破产程序后被新列为非正常户的，原因在于管理人接管企业后未按规申报纳税。这会涉及管理人是否具有申报纳税义务的问题。从《企业破产法》的立法目的来看，破产程序的功能是公平清理债权债务，保护债权人、债务人和企业职工合法权益，因此除了要继续债务人的营业的情况外，管理人并不具有申报纳税的义务。因为管理人的职责是接管债务人企业，理清企业的债权债务关系，并作出公平清偿。绝大多数情况下，



尤其是在破产清算的情况下，进入破产程序后，管理人不会继续债务人企业的营业。停止营业后，债务人企业已经不再从事经营活动，税务机关再要求管理人耗费时间和精力从事一项并无实质意义的工作，显然不合理。

其三，从相关法律法规的层级来看。《企业破产法》系由全国人大常委会发布的法律，而《税务登记管理办法》则是由国家税务总局制订的部门规章。在法律相关规定与部门规章相关规定不一致时，应当优先适用法律规定。而会议纪要系对法律的解释，用于解决具体应用法律的问题，其效力等同于法律。因此，在企业进入破产程序后，继续适用《税务登记管理办法》而要求企业缴纳罚款并不具合法性。

4. 解决破产程序中非正常户难题的建议

从近期的角度来看，在相关法律法规尚未修订的情形下，建议法院指导破产管理人依法积极履责，税务机关给予大力支持，按照现有的规定依法处理非常户违法违规事项，解决破产企业开票、房产过户、税务登记变更等一系列问题。从长远的角度来看，在保障国家税收债权的前提下，建议针对破产程序对税收的特殊性需求，在现有税收征管框架之外，制定特殊的征管措施，以保障法院、税务机关和破产管理人之间的流畅衔接。例如针对属于非正常户的破产企业，可以允许其不用处理破产案件受理前的违法违规行为，或是不用缴纳违法违规行为需要缴纳的罚金，或是在不用办理非正常户转正常户的情况下允许其开具发票、办理变更税务登记等事项。

（二）清税证明无法出具影响企业注销问题

1. 破产实践中因涉税问题存在的企业注销困难

《公司登记管理条例》第43条规定，公司申请注销登记应当提交的文件包括法律、行政法规规定应当提交的其他文件。《税务登记管理办法》第28条规定，纳税人发生解散、破产、撤销以及其他情形，依法终止纳税义务的，应当在向工商行政管理机关或者其他机关办理注销登记前，持有关证件和资料向原税务登记机关申报办理注销税务登记。注销后，税务登记机关会出具清税证明，注明企业的所有税务事项均已结清。根据《工商总局、税务总局关于做好“三证合一”有关工作衔接的通知》的要求，申请办理注销登记的，申请人应持税务机关出具的《清税证明》。可见办理注销登记须出具清税证明有明确的法律依据，在破产实务中存在不少困难。

其一，破产企业“三无”特点导致提交材料难。《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》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。在破产实务中，常见无财产、无账册、无人员的“三无”企业，既无法提交税务相关证件，更无法清偿税款。此时，要求管理人按前述实施细则的规定代为办理税务注销登记手续显然是脱离现实的。如果不予办理税务注销登记手续，按前述规定将导致管理人无法办理企业登记注销手续，而这与《企业破产法》关于“管理人应在破产程序终结后的十日内向破产人的原登记机关办理注销登记”的规定不符。

其二，相关法律法规冲突导致税款及滞纳金入库存在问题。《国家税务总局关于进一步加强欠税管理工作的通知》（国税发〔2004〕66号）第3条规定：“对2001年5月1日新修订的征管法实施后发生的欠税，税务机关应按照征管法的有关规定核算和加收滞纳金。纳税人缴纳欠税时，必须以配比的办法同时清缴税金和相应的滞纳金，不得将欠税和滞纳金分离处理。”因此在税收征管

实践中，税务机关基于将滞纳金的征缴视同税款进行管理，对欠税和相对应的滞纳金必须按比例入库。但是《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债权确认之诉应否受理问题的批复》（法释〔2012〕9号）规定：“依照破产法、税收征管法的有关规定，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。”人民法院认为欠缴税款的本金享有税收优先权，而欠税所产生的滞纳金却不能享有。在大多数破产案件中，由于欠税本金享有税收优先权可以得到优先受偿，而滞纳金作为普通债权，往往难以受偿或者受偿比例较低，导致税务机关在分配到税款之后，税款入库成为一个难题。与此同时，由于税务机关目前使用的金税三期系统对税款和滞纳金按比例入库实行强制监控，在实际操作中无法对欠税和滞纳金进行分离处理，导致税务机关对分配到的欠税本金难以入库。

其三，相关法律法规冲突导致存在滞纳金计算期限问题。《税收征管法》第32条规定：“纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。”即按照税法的相关规定，须依法对欠缴的税款加收滞纳金并计算到税款入库之日为止。但是根据《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债权确认之诉应否受理问题的批复》（法释〔2012〕9号）的相关规定，破产案件受理之后产生的滞纳金不属于破产债权。由于破产受理之后欠税产生的滞纳金不属于税收法律法规规定的依法不予加收的情形，导致该部分滞纳金难以处理。

2. 破产实践中的权宜做法

工商总局《关于全面推进企业简易注销登记改革的指导意见》规定，对领取营业执照后未开展经营活动、申请注销登记前未发生债权债务或已将债权债务清算完结的企业，在破产程序终结后，可申请简易注销登记。只需要提交人民法院终结破产程序的裁定、营业执照正、副本即可，不再提交清税证明。在温州地区破产实务中，温州中院和温州市市场监督管理局以会议纪要的方式达成共识，以法院出具的相关文书或情况说明来证明税收债权在破产程序中的受偿情况，以替代清税证明，使得破产企业顺利注销工商登记。应该说，温州法院这样的做法跟工商总局在一定程度上放宽了企业注销登记要求是不谋而合的。

3. 解决因涉税问题导致破产企业注销困难的建议

其一，针对破产企业设置专门的出具清税证明的规则。办理注销税务登记手续是出具清税证明的前提条件。管理人无法办理税务登记注销手续的原因在于需要提交大量资料并且还要缴清税款。一方面，从破产程序的角度来看，缴销税务登记证件和其他证件的要求可以参照市场监督管理部门的做法，采用登报公告的方式执行。对于税务部门关于清偿税款的要求，则明显与《企业破产法》规定的债权申报、核查、分配的程序冲突，其实质是税务部门试图利用职权改变法律规定的分配规则，这种做法和要求明显损害其他债权人利益，违反了《企业破产法》的公平清偿的原则。另一方面，从合理性角度来看，国家规定要实施税务登记，是为了规范税务登记管理，加强税源监控。在破产程序中，只有进行了破产清算，明确要终结破产程序，需要办理注销企业登记时，才可能涉及到注销税务登记，此时企业已经不可能再继续生产经营，也不可能成为税源。税务部门继续保持企业的税务登记数据，只会导致数据冗余，降低税务部门的工作效率。因此，我们建议，税务部门可以参照市场监督管理部门的做法，对经过破产清



算的企业注销税务登记,出具清税证明。当然,出具清税证明后并不当然意味着企业的股东可以免除纳税义务,如果企业股东或者其他清算义务人存在怠于履行职务的行为,税务机关依然可以依法追究其责任。其二,针对破产企业设置专门的税款本金与滞纳金入库规则。根据《企业破产法》及相关司法解释的规定,在明确欠税滞纳金不享受税收优先权的前提下,欠税本金和滞纳金的清偿顺位有不同,必然会导致两者的受偿比例亦会有所不同。若因为税收相关法律法规的缺失,导致已经分配到的欠税本金无法入库,从而影响破产企业注销,显然违背了破产制度的初衷。与此同时,《税收征管法》对欠缴税款从滞纳之日起按日加收滞纳金万分之五的滞纳金,立法本意是督促纳税义务人尽快缴清欠税。对于进入破产程序的企业来说,即使企业本身有缴清欠税的意愿,但按照《企业破产法》的规定企业相关责任义务已由破产管理人代为履行,且须按规定的法律程序进行债权的清算和偿还,无法主动清缴欠税。再者,由于破产案件从案件受理到案件终结存在一定期间,并且处理破产案件的期间往往较长,对上述期间的欠税加收滞纳金,既不符合《税收征管法》的立法意图,也会增加企业的债务负担,更会侵占其他债权人的权益。另外,从具体操作层面,税务机关在进行债权申报时,需申报参与分配的税收滞纳金债权的具体数额。由于债权申报存在截止期限,若按照现行滞纳金的加收规定,在债权申报后最终所分配到的税收债权入库时间难以确定,导致税务机关在申报债权的环节难以确定滞纳金的数额,不利于税收债权的申报。因此,我们建议,通过税收立法明确规定,将破产程序中欠税滞纳金计算的统一截止期限设置在破产案件的受理之日;对进入破产程序的企业,明确税款本金和税收滞纳金之间的区别,允许税款本金和滞纳金分离入库。

(三) 企业重整后依法豁免的滞纳金无法核销问题

企业重整后依法豁免的滞纳金在税务系统如何核销在实践中遇到难题。由于现行的税收法律法规未针对破产这一特殊程序的涉税处理作出特别规定。国家税务总局在相关的税收规范性文件中也没有确切的重整概念,只有重组的一些税收政策规定。国家税务总局在《欠缴税金核算管理暂行办法》(国税发〔2000〕193号)中规定,对于破产、撤销企业经过法定清算后,已被国家主管税务机关依法注销或吊销其法人资格,纳税人已消亡的,其无法追缴的欠缴税金及滞纳金,根据法院的判决书或法定清算报告报省级税务机关确认核销;对于实施兼并、重组、出售等改组的企业,主管税务机关应依法清算并追缴其欠缴的税金及滞纳金。可见,国家税务总局对破产重整和破产清算的法定后果还是做了较大区分,即破产清算后,纳税主体消亡,可依法核销无法追缴的滞纳金;重整程序后,企业仍然存续,纳税主体并未消亡,税款滞纳金应持续计算。在金税三期系统中,破产重整程序后不能全额受偿的税收滞纳金自动累计,虽然与《企业破产法》第94条关于“按照重整计划减免的债务,自重整计划执行完毕时起,债务人不再承担清偿责任”的规定不符,但是基层税务系统核销权限受限,这导致重整后企业仍然承受着巨额税款和滞纳金负担。

诚然,税务人员在相关法律法规缺位的情况下,为避免执法风险,依据《欠缴税金核算管理暂行办法》追缴重整企业税金和滞纳金的做法无可厚非,但这一做法给重整后企业带来巨大负担,其现实合理性还是有待商榷。我们认为,对破产重整程序依法豁免的滞纳金予以核销符合立法本意和社会经济发展的现实需求。一方面,从法律适用来看,《企业破产法》第94条规定,“按照重

重整计划减免的债务，自重整计划执行完毕时起，债务人不再承担清偿责任。”同时依据《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》（法释〔2012〕9号）之规定，税务机关就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。因此，破产受理前的税款滞纳金属普通破产债权，应按照普通债权的清偿比例清偿，依照重整计划执行完毕后，未获清偿的税款滞纳金，债务人不再承担清偿责任。在1986年施行的破产法仅规定了破产清算，并无破产重整概念，2007年施行的新破产法中才专章予以规定。《欠缴税金核算管理暂行办法》系2000年施行，内容涉及企业破产清算、兼并、重组、出售等改组，此处的重组并不完全等同于破产法上的重整概念，重组是在公司经营出现困难时，经营管理人的自主选择行为，重整则属于公司破产的法定救济形式之一。因此重整程序的有关问题应适用新破产法规定。另一方面，从制度本意来看，重整制度是对陷入经营困境但仍有重生希望的企业的一种司法救济程序。经过重整的企业，虽然形式上延续了主体资格，但实质上却是经过蜕变的新生企业。重整程序应产生一种法律上的阻断效应，重整完成也意味着重新开始。如果以企业主体存续为由，让重整后企业承担之前的滞纳金甚至罚款，则违背了重整制度立法本意，也不符合社会经济发展的现实需求。

因此，虽然温州中院和温州国税对此进行了有益的探索，但是为实现破产重整程序的立法目的，避免税务人员的执法风险，从长远角度而言，我们建议税务总局进一步明确破产重整程序滞纳金核销问题，规定对重整程序中未获清偿的滞纳金应予以核销，债务人不再承担清偿责任，同时亦要在税务操作系统中作出专门设置。

（四）关于破产重整程序税收债务减免问题

破产程序作为新生事物，税收优惠政策的立法相对滞后。尤其是破产重整税收债务减免制度的确严重影响了破产重整的推进。目前许多发达国家已将破产重整税收债务减免作为一项基本制度予以确立适用。破产重整税收债务减免制度实质上是国家作为税收债权人，在一些具有特殊资质、具有保壳价值的企业破产重整过程中，为了防止税收债权根本性流失，与其他债权人达成一致意见，通过减免债务方式，保留企业优质资产，提高破产重整企业对战略投资人的吸引力，使企业复苏重生，从而最大限度实现税收债权的长远保护。税收应以公共需求为基石，征税的主要意义也体现在为公众提供公共产品，纳税人处于极度危难之中时，国家也有施救义务，涵养税源方能保障国家运转和存续，竭泽而渔只会影响社会财富链条良性循环。

企业进入破产程序后，涉及缴纳的税费主要包括两个方面：一是破产案件受理前发生的税收债权和滞纳金；二是破产程序中对资产进行处置时所发生的包括增值税、土地增值税、契税、营业税、城市维护建设税等在内的流转税和所得税。而针对重整企业，还很可能产生资产保有环节发生的房产税、城镇土地使用税、耕地占用税等税收以及因重整程序中对债务进行豁免而产生的所得税。根据《企业破产法》第113条之规定，除却担保债权、破产费用和共益债务之外，税收债权的清偿顺序仅次于破产人所欠职工的工资和医疗、伤残补助、抚恤费用，所欠的应当划入职工个人账户的基本养老保险、基本医疗保险费用，以及法律、行政法规规定应当支付给职工的补偿金，而优于普通破产债权。而在进入破产程序之前，绝大部分破产企业都已亏损多年，所欠税额在企业的负债中所占比例一般都比较高，繁多的税负，急遽地压缩了本就资不抵债破产企



业的债权人的清偿率，对于破产企业而言，更是一个沉重的负担。而在重整程序中，战略投资人则可能要承受较之预期更多的负担。税务部门认为，根据《企业所得税法》第6条、第18条及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第22条之规定，于重整程序中依法免除的债务应属“确实无法偿付的应付款项”，从而应按5年外债务免除额计征收企业所得税，这种认定给重整程序的推进造成了一定的困难。比如在温州中城建设集团有限公司重整案中就遇到了这种情况，税务部门对于申报债务豁免收入以及重整完成后作债务重整收入申报收入，并以此主张应征收天文数字的企业所得税，后经温州市瓯海区人民法院与税务部门多次协商，税务部门最终同意将该问题暂时搁置。造成破产企业在税负减免问题上的困境的主要原因在于目前税收法律法规都是针对正常经营企业设立的税收规则，几乎很少有针对破产企业设立税收优惠政策。即使有，也是针对金融机构、国有企业等特殊主体而设立的，对民营企业并不适用。2015年，财政部、国家税务总局依据《国务院关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》发布的《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》和《关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》，提出了“扩大了重组特殊性税务处理适用范围，对非货币性资产投资给予了递延纳税政策，进一步支持企业兼并重组，优化企业发展环境”等优惠政策，但都是从兼并重组的角度提出的，没有明确指出适用于破产程序，可见相关部门对破产程序仍然缺乏关注。这导致实践中上述税收负担无法依据法律规定获得减免。

对此，温州法院早在破产处置工作领导小组成立之前就已旗帜鲜明地提出应尽量减免破产企业的税收债务的主张。经温州市人民政府同意后出台的《企业破产处置工作联席会议纪要》也明确指出：“企业破产前欠缴的相关税款，凭法院裁定书按规定程序上报核销；对企业破产过程中产生的相关税费，市国税、地税部门要制定缓减免的相关政策，加大支持力度。”温州中院历经一年半时间的沟通与协调，联合温州国税、地税联合制作的《关于支持和服务企业改制重组破产重整税收优惠政策操作指南》，明确了企业改制重组、破产清算的税收优惠，比如在审理阶段发生股权结构变化的，可免征“销售不动产”、“转让土地使用权”营业税以及股权转让的契税等。囿于税收减免权限，地方性政策对税负减免作用非常有限，《企业破产法》中虽设置破产重整计划草案方式表决程序，税收债权人可通过表决减免税收债权，但现实中，税务机关出于执法风险考虑，往往要求税收债权足额清偿，否则即拒绝通过重整计划草案。我国税收法律法规对破产重整程序的税收债务减免问题的规定缺位使得仅有的通过表决方式减免税收债权的规定也成为空中楼阁。目前，重整成功率普遍偏低，建立和完善破产重整税收债务减免已成大势所趋。

在破产重整过程中，产生债务豁免是必然的。按照《企业所得税法》的规定，债务豁免需要依法征收企业所得税。若破产企业债务豁免额较大，则会产生较大的应纳税所得额。对于破产重整企业来说，还需缴纳债务豁免产生的企业所得税和滞纳金，甚至罚款，显然会打击第三方战略投资人的积极性，阻碍企业破产重整。因此，针对破产重整程序中的债务豁免所得课税问题，迫切需要税收法律制度的支持，解决这一制约破产重整程序的关键问题。我们建议，税务总局尽快出台支持企业破产重整的专项税收优惠政策，明确税收债务减免的审批主体、条件、范围、程序及后续处理。

（责任编辑：李国慧）