

企业破产：法律问题与税务挑战的平衡艺术

作者：张尧 | 姜冬妮 | 李想 | 宋雨博¹

引言

在市场经济体系中，企业破产不仅是市场自然选择和资源优化配置的体现，也是法治化解决企业深层次矛盾、促进产业结构调整和新旧动能转换的重要途径。破产程序的实施，是一个涉及多方面法律问题的复杂过程，它涉及对债务人资产的评估与处置、以有限的偿债资源对各类债权按照顺位安排统一清偿、终止或维持债务人企业经营等一系列问题。这些法律问题的有效解决，是破产程序能否顺利进行的基础。破产实践中，破产涉税问题实际极其复杂，破产程序常因未充分考虑、预计破产涉税问题而导致债权人的合法权益遭受无端的损害，甚至可能对债务人、重整投资人等利益相关方产生不利影响，甚至埋下法律风险的隐患。

事实上，破产程序并不仅仅意味着处理资产和负债的问题，妥善处理破产涉税问题亦是破产程序的关键环节之一。本文将从破产和税务的双重视角，对企业破产程序中的税务问题进行综合分析。我们将探讨破产清算、和解与重整等不同程序中涉税事项的法律性质及其影响，并提供破产程序中税务处理的策略和建议，以期对相关利益方提供全面、深入的指导。

汉坤破产和税务团队作为破产法律服务与税务规划领域的领先团队，一直以卓越的专业服务为面临财务困境的企业提供全面的法律解决方案，为破产程序中涉及的税务问题提供深入的咨询和精准的服务。我们专注于债务重组、资产评估、债权人权利保护，破产中的税务策略、税务申报、历史欠税处理等。我们致力于为客户提供破产与税务问题的一站式服务，确保在破产法律和税务规定的正确实施中，客户能够最大程度地减轻税务负担，优化资产配置，实现企业的重组或有序退出。

一、企业破产政策概述

破产清算、破产和解、破产重整共同构成了我国破产程序下应对企业危机的三大制度，也是构成现代企业破产制度的三大基石。其中，破产清算制度是指对于没有继续存续价值的债务人，经过一定的法律程序，以终结债务人法人主体资格为目的，公平、合理地对债务人资产、债务进行集中性清理，是我国企业法人退出市场的最主要方式。和解与重整制度是指对于陷入阶段性困境，但具备挽救价值的债务人，在人民法院的监督下，经过各方友好协商及经过一系列特殊程序，最终就债务人对外债务的清偿达成一致意见，实现债务的全面清理及偿付，使债务人尽快能够走出困境重获新生，尤其是重整制度近些年来越来越多的被广泛应

¹ 实习生李璟雪对本文的写作亦有贡献。

用，已成为企业纾困最为有效的法律途径。概言之，破产清算是市场主体退出的重要渠道，重整与和解制度则是高效的市场主体拯救方式。

就破产程序的启动而言，根据我国《企业破产法》第二条，当企业法人不能清偿到期债务，并且资产不足以清偿全部债务或者明显缺乏清偿能力的或者有明显丧失清偿能力可能的，可以向法院申请重整、和解或者破产清算。根据该法第七条，当债务人不能清偿到期债务时，债权人可向法院申请对债务人重整或者破产清算。

二、破产清算程序中的税务问题

破产清算中的税务问题通常涉及两方面：一是，大多数进入破产清算程序的债务人存在欠税，相关欠税的清偿顺位、清偿安排是债务清偿的重要环节之一，而且将直接影响对后顺位债权的清偿安排。二是，破产清算往往涉及资产处置、资产抵偿，由此衍生的新增税费，亦会对全体债权人的受偿比例产生影响。接下来，我们将分别就上述问题的破产法与税法规定进行讨论。

（一）企业进入破产程序前欠税

《税收征收管理法》第四十五条规定：“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”。据此，在非破产语境下，从我国税收征管的角度，债务人拖欠的税款就具有优先于无担保债权的顺序。此种优先顺位的制度合理性在于，税收是政府用以转分配的重要手段，税收所得主要用于公共品的开发与建设，因此税款债权具有某种程度的“公共利益”属性，规定其优先受偿具有一定的正当性；此外，税收是典型的“非自愿”或“无调节能力”债权，若其和其他债权一样受偿，则债务人可以在税收债权发生之后而仍有足以清偿债务的财产时，通过设定担保逃避此项债务。正因如此，法律赋予税款债权人以类似于留置权的法律工具，确保其债权的实现。如我国《海关法》第六十条规定，在必要时，海关可以强制从纳税义务人账户中扣款，强制变卖标的物并优先受偿，或强制扣留与税款等额的标的物。

《企业破产法》第一百一十三条规定：“破产财产在优先清偿破产费用和共益债务后，依照下列顺序清偿：（一）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；（二）破产人欠缴的除前项规定以外的社会保险费用和破产人所欠税款；（三）普通破产债权。”据此，在破产语境下，税款债权同样被赋予了优先受偿顺位，并明确其优先于普通破产债权受偿。

但需要特别注意的是，在破产语境下，因企业拖欠税款产生的滞纳金、罚款等则不属于税款债权，亦不具有优先受偿顺位，具体如下：

《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）²对税款滞纳金的清偿顺序作出了明确界定：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，人民法院应依法受理。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。据此，在破产程序中，不同于税款债权，因欠缴税款所产生的滞纳金系作为普通债权进行清偿。

² 《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）。

《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）³第61条规定：“下列债权不属于破产债权：（一）行政、司法机关对破产企业的罚款、罚金以及其他有关费用……”在破产语境下，破产企业的财产往往不足以同时支付民事赔偿、行政罚款和刑事罚金，而破产法遵循民事赔偿优先受偿的规则。因此，在破产程序中，行政、司法机关对破产企业的罚款、罚金以及其他有关费用不属于破产债权，而通常作为劣后债权不予清偿，或劣后于普通债权清偿。

（二）破产程序中产生的新税费

破产清算程序中，相关方案往往涉及到处置原有的存货（包括成品、半成品、原材料等），转让国有土地使用权及地上建筑物、构筑物、地面附着物等，变卖房产、成套设备的拍卖、变价，有价证券的转让、知识产权的转让等，此类交易行为往往产生新的税费。

《企业破产法》第四十一条规定：“人民法院受理破产申请后发生的下列费用，为破产费用：……（二）管理、变价和分配债务人财产的费用……”《企业破产法》第四十二条规定：“人民法院受理破产申请后发生的下列债务，为共益债务：……（四）为债务人继续营业而应支付的劳动报酬和社会保险费用以及由此产生的其他债务……”此外，根据《企业破产法》第四十三条规定：“破产费用和共益债务由债务人财产随时清偿。债务人财产不足以清偿所有破产费用和共益债务的，先行清偿破产费用。债务人财产不足以清偿所有破产费用或者共益债务的，按照比例清偿。”

据此，在破产清算程序中，因资产处置行为所产生的税费，例如契税、印花税、土增税等，可能将作为破产费用优先清偿；而因债务人继续经营而产生的税费，例如企业所得税、营业税等，可能将作为共益债务优先清偿。

综上所述，破产清算程序中所涉税款可能因其法律性质不同而被列入不同清偿顺位，按照其清偿顺位优劣排列为：1.破产费用；2.共益债务；3.税款债权；4.普通债权；5.劣后债权。

三、重整与和解产生的特殊税务问题

在重整与和解程序中，债务人通过以非货币资产清偿债务、债权转股权、债务豁免等方式将取得巨额的债务重组收入。按照《企业会计准则第12号——债务重组（2019修订）》（财会〔2019〕9号）⁴相关规定，将所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值或权益工具或重组债务的确认金额的差额，应当计入当期损益，由此将导致债务人产生巨额的应纳税所得额。

根据《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2010年第19号）⁵相关规定，企业取得的债务重组收入，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。因此，完成破产和解或重整的债务人企业将面临缴纳巨额企业所得税的沉重负担。

根据我们的实践经验，企业破产重整过程中产生的债务重组所得，一般可以先以现存亏损（如有）进行弥补，亦有可能适用特殊性税务处理而递延缴纳所得税。

（一）如何弥补以前年度亏损

《企业所得税法》第十八条规定，企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的

³ 《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）。

⁴ 《企业会计准则第12号——债务重组（2019修订）》（财会〔2019〕9号）。

⁵ 《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2010年第19号）。

所得弥补，但结转年限最长不得超过五年。实践中，进入破产和解或重整程序的债务人企业通常发生过严重亏损，其可以先将债务收入首先用于弥补以前年度的亏损，以降低债务人企业的应纳税所得额，进而降低应纳税额。

（二）如何适用递延纳税？

按照《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）⁶的规定及《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109号）⁷的后续修订，企业重组要适用特殊性税务处理，须同时满足五个条件：

- （一）具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。
- （二）被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例，如 50% 股权收购比例。
- （三）企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。
- （四）重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例，如 85% 股权支付比例。
- （五）企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

企业重组符合以上条件的，交易各方对其交易中的股权支付部分，可以按以下规定进行特殊性税务处理：企业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，以及对符合条件的债转股交易暂不征收企业所得税。但实践中，破产和解或重整很难同时满足这些条件。

2015 年，国家税务总局公布了《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 48 号）⁸。从其附表 1 《企业重组所得税特殊性税务处理报告表》的填表说明来看，债务重组业务适用特殊性税务处理并不需要同时满足上述五个条件，只要企业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，并且具有合理的商业目的，就可以适用 5 年分期纳税；涉及债转股的，在满足前述两项条件的基础上，还需要企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。这又进一步提升了破产和解或重整适用特殊性税务处理的可能性。

（三）如何确认所得时点？

在税务处理方面，《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）⁹第二条规定，企业发生债务重组，应在债务重组合同或协议生效时，确认收入的实现。对于破产和解、重整案件而言，虽然不存在债务重组合同或者协议，但和解协议、重整计划事实上发挥着债务重组合同或协议的作用，因此，和解协议、重整计划草案被法院批准或者强裁之日，就是债务人企业应当确认收入实现之时。

但上市公司的债务重组收益确认时间较为特殊。根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》¹⁰相

⁶ 《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）。

⁷ 《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109号）。

⁸ 《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 48 号）。

⁹ 《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）。

¹⁰ 《监管规则适用指引——会计类第 1 号》。

关规定，对于上市公司因破产和解或重整而进行的债务重组交易，由于涉及破产和解或重整的债务重组协议执行过程及结果存在重大不确定性，因此，上市公司通常应在破产和解或重整协议履行完毕后确认债务重组收益，除非有确凿证据表明上述重大不确定性已经消除。

需要特别注意的是，债务重组收入一般涉及的金额都较大，纳税人在税务处理中，应具体问题具体分析，及时寻求专业人士的建议并征求主管税务机关意见。

四、其他相关优惠政策

除了重整过程中可能可以适用特殊性税务处理的优惠政策，针对破产企业的资产处置结果，以及人民法院裁定批准或认可的重整计划、和解协议确定或形成的资产损失，通常可以进行所得税的税前扣除。

另外，依法进入破产清算程序的企业，符合房产税和城镇土地使用税等困难减免规定的情形的，可享受房产税减免的优惠政策。例如，《国家税务总局宁波市税务局关于房产税和城镇土地使用税困难减免有关事项的公告》（国家税务总局宁波市税务局公告 2022 年第 1 号）¹¹规定，纳税人符合下列情形之一，可申请享受困难减免税：依法进入破产程序的，可申请免征破产程序期间的房产税、城镇土地使用税。

企业在重整、和解过程中，符合规定条件的，可享受改制重组有关契税、土地增值税、印花税优惠政策。例如，《财政部 税务总局关于继续执行企业事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）¹²规定，企业依照有关法律法规规定实施破产，债权人（包括破产企业职工）承受破产企业抵偿债务的土地、房屋权属，免征契税；对非债权人承受破产企业土地、房屋权属，凡按照《中华人民共和国劳动法》等国家有关法律法规政策妥善安置原企业全部职工规定，与原企业全部职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，对其承受所购企业土地、房屋权属，免征契税；与原企业超过 30% 的职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，减半征收契税。

此外，《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号及 2013 年第 66 号）¹³文件规定，企业在重整、和解过程中，实施资产重组，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的货物、不动产、土地使用权转让符合规定条件的，不征收增值税。

这些与企业破产有关的优惠政策为企业的及时清算或“重整回生”提供了便利条件、减缓了企业的经济压力，但是他们的适用范围通常也较窄、受惠门槛较高。比如破产企业处置房产土地等资产，购买方愿意附带接收破产企业职工的，才可满足契税优惠的要求；企业将实物资产与相关联的债权、债务和劳动力一并转让的情况下，才可享受不征增值税或营业税的政策；而非房地产开发领域的破产企业才有可能适用土地增值税优惠政策。现实中绝大多数的破产企业如希望享受优惠所要求的条件，需从进入破产程序伊始进行一定的交易/重整计划调整。

五、部分地区实践规定及操作

2020 年，北京市税务局发布《关于进一步推进破产便利化优化营商环境的公告》（2020 年第 4 号）¹⁴；

¹¹ 《国家税务总局宁波市税务局关于房产税和城镇土地使用税困难减免有关事项的公告》（国家税务总局宁波市税务局公告 2022 年第 1 号）。

¹² 《财政部 税务总局关于继续执行企业事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号）。

¹³ 《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号及 2013 年第 66 号）。

¹⁴ 《关于进一步推进破产便利化优化营商环境的公告》（国家税务总局北京市税务局公告 2020 年第 4 号）。

同年，上海市高级人民法院与上海市税务局印发《关于优化企业破产程序中涉税事项办理的实施意见》（沪高法〔2020〕222号）¹⁵。两个文件均希望通过明确破产程序中的涉税事项，充分发挥破产制度在规范市场主体退出方面的重要作用。

相比于《企业破产法》及其司法解释、《税收征收管理法》对税款性质、清偿顺序等作出的界定及规范，地区文件更多从实践操作的角度为企业提供指导。例如，北京、上海的两份文件均就破产企业作为税务“非正常户”如何领用发票、税收债权申报流程及时限、破产过程中如何适用税收优惠及重整后企业纳税信用恢复等细节问题作出了指导。

考虑到不同地区间的实践规定及操作流程可能略有不同，我们建议纳税人应提前确认企业所在地区的细则规定，并就无法领会的文件内容事先征求主管税务机关的意见。

六、结论与展望

破产程序中的法律和税务问题均复杂多变，且受不同地区规定的直接影响。破产企业及其管理人需及时掌握并适应当地政策，与税务部门保持密切沟通，确保税务问题得到合法、高效地处理。同时，法律问题的妥善处理也同样关键。建议在破产法律框架下，寻求专业法律意见，以保障企业的权益并合法推进破产程序。专业人士能提供包括债务重组、资产评估、债权人权利保护等在内的全面法律服务。综合法律与税务的专业服务，对破产企业来说，是确保程序顺利进行、风险最小化的关键。

汉坤破产与税务团队致力于深入研究破产程序中的各种问题，我们积极提供全面的建议和帮助，以协助客户妥善处理破产前后的税务事项和法律挑战。我们很高兴能够就以下破产和税务相关问题为您提供专业的服务，包括但不限于以下内容：

- 交易结构设计、法律咨询、尽职调查、交易文件的起草与谈判，以及破产资产的交割和管理；
- 制定包括诉讼、仲裁、债权文书公证强制执行、破产重整等司法程序的法律方案，以实现债权确认与回收；
- 为破产重整提供专业法律支持，帮助企业恢复财务健康，同时保护债权人和投资者的利益；
- 历史拖欠税款的协助申报清缴；
- 就重整计划提供税务角度的支持，例如协助判断税收优惠政策的适用、文件的准备审阅等；
- 破产过程中发生交易行为的税负测算、比较等；
- 其他相关的法税合规审查、风险评估及法税咨询事项。

¹⁵ 《关于优化企业破产程序中涉税事项办理的实施意见》（沪高法〔2020〕222号）。

特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国或其他相关司法管辖区法律及实务的最新动态和发展，仅供参考，不应被视为任何意义上的法律意见或法律依据。

如您对本期《汉坤法律评述》内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所以下人员联系：

张尧

电话： +86 21 6080 0386

Email: yao.zhang@hankunlaw.com

姜冬妮

电话： +86 10 8524 5898

Email: dongni.jiang@hankunlaw.com