

## 破产程序中税收债权确认纠纷的复议前置困境与现实路径评析

作者：杜文乐 | 李鑫<sup>1</sup>

### 引言

作为概括性的债务清理程序，破产程序中各类债权的申报、审查与确认是构建公平清偿秩序的重要基础。其中，税收债权因其天然的公法属性，在审查认定过程中往往会与一般的民事债权有所差异，尤其是在其异议处理程序上是否需要遵循《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称“《**税收征管法**》”）第八十八条规定的“复议前置”程序，在实践中颇具争议。多地法院尝试在相关指引中对这一问题进行规范，以期弥合《中华人民共和国企业破产法》（以下简称“《**企业破产法**》”）和《税收征管法》之间的制度罅隙，但相关争论却从未停息。

2025年9月12日，全国人民代表大会常务委员会公布《中华人民共和国企业破产法（修订草案）》（以下简称“《**企业破产法修订草案**》”），其第二十六条第三款明确规定“人民法院受理破产申请后，有关债务人的税收争议及劳动争议，应当直接向受理破产申请的人民法院提起诉讼”。该条规定对前述争议进行了有力回应，明确税收争议无需履行“复议前置”程序即可直接向破产受理法院提起诉讼。但不足的是，该条规定的起诉主体、诉讼性质等问题仍留有解释空间；并且在《企业破产法修订草案》正式生效之前，相关问题应当如何处理仍需我们进一步思考。因此，本文拟在系统梳理前述问题的法理基础上，分析冲突产生的理论根源与实践探索路径，并结合最新立法动态提出解决方案，以期为破产实务提供参考。

### 一、问题的提出：两套法律逻辑的正面碰撞

《税收征管法》第八十八条为常规税务争议设定了救济路径，即纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须首先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或提供相应的担保，方可依法申请行政复议；对行政复议决定不服的，才能向人民法院提起行政诉讼。但破产程序中，税收债权的实现被纳入《企业破产法》规定的集体清偿框架，债务人或债权人对债权表记载的债权有异议的，可直接向受理破产申请的人民法院提起债权确认之诉。据此，有关税收债权的争议解决路径在破产程序的适用中就产生了冲突：税务机关一般认为，税款计算争议属于“纳税争议”，应适用《税收征管法》相关规定，管理人无权进行实质审查，债权人更无权直接提起民事诉讼；而管理人及其他债权人则认为，在破产程序中，税收债权需经集体核查，其异议解决应统一适用《企业破产法》规定的诉讼程序。

虽然从法理层面分析，《企业破产法》是税收债权确认及争议解决问题应予适用的特别法，基于特别法

<sup>1</sup> 实习生侯小返对本文的写作亦有贡献。

优于一般法的适用逻辑，破产程序中因税收债权确认引发的争议不再需要适用“复议前置”的规定<sup>2</sup>。但是目前司法实践中的主流做法并未严格遵循前述逻辑，理论与司法实践存在明显的分野，具体体现在以下两个方面：其一，部分法院坚守税收债权的公法属性特征，以债务人未履行复议前置为由，裁定驳回或不予受理债务人/管理人提起的行政诉讼<sup>3</sup>。其二，部分法院认为破产债权确认之诉不得对纳税争议或者税收征管所涉具体行政行为作实质审查，并以纳税争议不属于民事诉讼受理范围为由，裁定驳回或不予受理税务机关或其他债权人提起的破产债权确认之诉<sup>4</sup>。

## 二、冲突的深层剖析：法理、制度与现实的错配

上述规范冲突与裁判分歧反映出现有破产程序中的税收争议缺乏明确可行的争端解决机制，表面上的程序选择之争，其实质是背后的法理冲突、制度功能错配和多元价值权衡。

首先，法理逻辑的冲突。关于税收法律关系的定性问题，学理上存在税收权力关系说、税收债务关系说和二元关系说的争议<sup>5</sup>。通说认为，尽管税收债权具备一定公法属性，但本质仍然属于债权债务关系，国家与纳税人之间在税收法律关系中享有平等的法律地位<sup>6</sup>。《税收征管法》第八十八条规定的“复议前置”规则建立在税收权力关系说基础上，强调税收的强制性与无偿性，纳税人对税务机关的行政行为有服从义务，配套救济措施是事后且附条件的。而《企业破产法》及相关解释规定的破产债权确认诉讼，则建立在税收债务关系说基础上。在破产程序中，税收债权虽然更多地被视为一种“公法之债”，但是其债权主张需在破产法的框架内接受审查检验，税务机关与管理人、其他债权人处于平等的法律地位。这两种法理基础的差异，决定了在各自框架下针对税收争议的两种不同的救济路径。

其次，制度功能的错配。《税收征管法》第八十八条的程序设计，预设前提是纳税人具有偿付能力或担保能力，旨在防止纳税人滥用救济程序拖延税款入库。但破产程序的启动却以债务人“不能清偿到期债务”为前提，此时要求债务人/管理人就存在争议的税款先行缴纳或提供担保，在多数情况下已不具备现实可能性，并且也与《企业破产法》第十六条禁止个别清偿相违背。“纳税前置”所依赖的制度前提在破产状态下已不复存在，若贸然继续适用该条规定，很有可能阻碍破产程序的权利救济和程序推进，与其保障税款及时入库的制度理念偏离。

最后，公平与效率价值的失衡。破产程序的核心价值在于“公平清理债权债务”和“高效推进程序”。

<sup>2</sup> 参见王欣新：《税收破产债权确认中破产法与税法的适用选择》，载《人民法院报》2021年6月17日第7版。

<sup>3</sup> 例如，江苏省高级人民法院（2015）苏行终字第00755号行政裁定书认为，税务主管部门作出的税务处理决定属于纳税争议。对纳税争议申请行政复议权利的行使必须符合《税收征管法》第八十八条规定，在债务人未履行复议前置条件的情形下，不得径行向人民法院提起行政诉讼。类似案例包括浙江省杭州市中级人民法院（2020）浙01行终534号行政判决书、江苏省常州市中级人民法院（2020）苏04行终112号行政裁定书、浙江省温州市中级人民法院（2019）浙03行终390号行政裁定书、江苏省徐州市中级人民法院（2017）苏03行终299号行政裁定书、江苏省淮安市清江浦区人民法院（2023）苏0812行初1003号行政裁定书、天津市武清区人民法院（2022）津0114行初108号行政判决书、江西省上高县人民法院（2019）赣0923行初106号行政裁定书、江苏省淮安市清江浦区人民法院（2019）苏0812行初100号行政裁定书、海南省海口市美兰区人民法院（2018）琼0108行初130号行政裁定书、福建省南平市建阳区人民法院（2018）闽0703行初39号行政裁定书等。

<sup>4</sup> 例如，深圳市中级人民法院（2019）粤03民初2501号民事裁定书认为，税务机关与管理人之间就税款金额产生的争议，在性质上仍属于纳税争议。对该争议的救济，必须遵循《税收征管法》第八十八条规定。在未履行复议前置条件的情形下，税务机关直接提起的债权确认之诉，不属于人民法院民事诉讼的审理范围。类似案例包括河南省郑州市中级人民法院（2020）豫01民初744号民事裁定书、湖北省汉川市人民法院（2022）鄂0984民初3818号民事裁定书等。

<sup>5</sup> 其中税收权力关系说认为，税收法律关系是国家与纳税人之间的权力服从关系，强调国家的行政权力主导地位；税收债务关系说认为，税收法律关系应当定性为国家与纳税人之间的公法上的债权债务关系；二元关系说认为，税收实体法律关系属于债务关系，侧重于税收债务的成立与履行，税收程序法律关系属于权力关系，体现国家在税收征管中的行政权力。

<sup>6</sup> 参见郭维真：《税收债权视角下的〈税收征管法〉修订》，载《税务研究》2018年第10期。

允许税收债权通过独立封闭的行政程序解决争议，不仅可能拖延整个破产进程，更可能破坏债权审查的同一性基础。也就是说，如果税收债权可以绕过管理人的实质审查和债权人会议的核查，直接通过行政行为确定，那么破产程序中其他债权人所享有的对债权的知情权、异议权将被进一步弱化，甚至致使破产程序公平、统一清偿的价值基础遭受破坏。

### 三、实践探索与立法回应

#### （一）法院的实践探索

面对前述问题，实践中部分法院已积极通过指引规范等文件尝试解决，细化税款债权确认争议的解决思路。经梳理全国各地法院联合税局出台的规范性文件/指引，各地在税收债权异议处理问题上主要形成了以下三种模式：

#### 1. 模式一：书面告知异议

部分地区司法文件规定，管理人对税收债权有异议时应及时向税务机关提出书面意见，税务机关应向管理人提供异议部分税收债权的计算方式和征收依据，以便管理人核对。该模式尝试通过非诉的方式将异议化解在诉讼之前，但并未明确后续的诉讼解决路径。

| 序号 | 文件名称   | 文号            | 地区     | 生效日期      | 具体规定  |
|----|--|---------------|--------|-----------|---|
| 1  | 广州市中级人民法院 国家税务总局广州市税务局关于进一步解决破产程序中涉税问题的若干意见（试行）        | 穗中法（2021）208号 | 广东省广州市 | 2021/7/21 | 11. 【税收债权异议处理】在对税务机关申报的债权登记造册时，管理人对税收债权申报有异议的，应及时向税务机关提出书面意见，并告知回复期限。<br>税务机关收到管理人的书面意见后，应对管理人提出的异议及时核查，核查后认为管理人的异议成立的，应在管理人完成债权表编制前进行债权金额或种类的变更申报，并附应申报资料；核查后认为管理人提出的异议不成立的，应向管理人提供异议部分的计算方式和征收依据。 |
| 2  | 湖南省高级人民法院 国家税务总局湖南省税务局印发《关于便利企业破产涉税事项办理助推营商环境优化的意见》的通知 | 湘高法发（2021）7号  | 湖南省    | 2021/3/26 | （十三）税收债权核对<br>企业对主管税务机关申报的税收债权有异议的，管理人应及时向主管税务机关反馈，主管税务机关收到后应及时向管理人提供异议部分税收债权的计算方式和征收依据，以便管理人核对。  |
| 3  | 青岛市中级人民法院 国家税务总局青岛市税务局关于印发《关于办理企业破产案件涉税事               | 青中法联（2021）2号  | 山东省青岛市 | 2021/4/22 | 八、破产企业主管税务机关对管理人列示的税收债权清单或债权表记载的税收债权有异议的，可以要求管理人更正并向管理人书面告知异议理由和依据。管理人经核实认为破产企业主管税务机关的异议成立  |

| 序号 | 文件名称   | 文号            | 地区     | 生效日期      | 具体规定  |
|----|--|---------------|--------|-----------|---|
|    | 宜的意见》的通知   |               |        |           | 的，应予更正；管理人不予更正的，主管税务机关依法向受理破产申请的人民法院提起诉讼。<br>九、管理人对主管税务机关申报的税收债权有异议的，可以书面形式向主管税务机关申请复核。主管税务机关复核认为异议成立的，应及时变更并重新申报。认为异议不成立的，应向管理人提供异议部分债权的计算方式、征收依据。 |
| 4  | 厦门市中级人民法院 国家税务总局厦门市税务局印发《关于推进企业破产程序中办理涉税事项便利化的实施意见》的通知 | 厦中法〔2020〕23号  | 福建省厦门市 | 2020/8/3  | 破产管理人对相关税务机关申报的税收债权有异议的，应及时向相关税务机关提出。税务机关收到破产管理人的异议后，应向破产管理人提供异议部分税收债权的征收依据及计算方式。   |
| 5  | 上海市高级人民法院、国家税务总局上海市税务局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 | 上海市    | 2020/4/27 | （二）税收债权核对<br>企业对主管税务机关申报的税收债权有异议的，管理人应及时向主管税务机关反馈，主管税务机关向管理人提供异议部分税收债权的计算方式和征收依据，以便管理人核对。   |

## 2. 模式二：协调、法院调解

部分地区司法文件规定，税收债权确认争议由当事人协商或破产受理法院协调，强化“府院联动”的制度效能，以最大限度促成管理人和税务机关就税收债权的确认问题达成一致。

| 序号 | 文件名称   | 文号           | 地区       | 生效日期       | 具体规定  |
|----|--|--------------|----------|------------|---|
| 1  | 七台河市中级人民法院 国家税务总局七台河市税务局关于印发《关于优化企业破产涉税事项办理的纪要》的通知 | 七中法联〔2024〕7号 | 黑龙江省七台河市 | 2024/05/23 | 10. 税务机关、其他债权人、债务人及其管理人对税费债权、破产受理后产生的纳税事项存在争议时，应优先通过协商沟通方式解决争议。 |
| 2  | 浙江省高级人民法院 国家税务总局浙江省税务局关于印发《关于优化企                   | 浙高法〔2023〕18号 | 浙江省      | 2023/2/9   | 10. 税务机关、其他债权人、债务人及其管理人对税费债权、破产受理后产生的纳税事项存在争议时，应优先通过协商沟通        |

| 序号 | 文件名称                                     | 文号                   | 地区             | 生效日期     | 具体规定   |
|----|--|----------------------|----------------|----------|--|
|    | 业破产涉税事项办理的纪要》的通知                         |                      |                |          | 方式解决争议。  |
| 3  | 柳州市人民政府<br>柳州市中级人民法院关于破产程序中有关税务问题处理的指导意见 | 柳政发<br>(2019)<br>30号 | 广西壮族自治区<br>柳州市 | 2019/9/3 | 4. 破产程序中的管理人对主管税务机关申报的税收债权有异议的,应在作出不予确认决定之前,及时向主管税务机关提出书面意见。主管税务机关收到管理人的书面意见后,应对管理人提出的异议进行复查。若认为管理人提出的异议成立的,可变更申报债权的金额或种类;若认为管理人提出的异议不能成立的,应向管理人提供异议部分税收债权的计算方式和征收依据。受理破产案件的法院应依法进行协调,以最大限度促成管理人和税务部门就税收债权的确认问题达成一致。 |

### 3. 模式三：书面告知+债权确认诉讼

部分地区司法文件规定,管理人与税务机关就税收债权确认问题无法达成一致时,税务机关可在债权人会议核查结束后一定期限内向破产受理法院提起债权确认之诉,并且明确了税务机关的起诉主体地位和诉讼性质。

| 序号 | 文件名称  | 文号                   | 地区  | 生效日期      | 具体规定  |
|----|---|----------------------|-----|-----------|---|
| 1  | 四川省高级人民法院 国家税务总局四川省税务局关于进一步规范企业破产程序涉税事项处理的意见      | /                    | 四川省 | 2024/4/25 | 5. 【债权登记与确认】企业或者其他债权人对主管税务机关申报的税费债权有异议的,管理人应及时向主管税务机关书面反馈。主管税务机关认为异议成立的,应当重新申报税费债权;认为异议不成立的,应当向管理人提供异议部分税费债权的计算方式和征收依据,以便管理人核对。管理人对主管税务机关提供的材料核对后不予认可的,应进行书面回复,主管税务机关应当在债权人会议核查债权结束后 15 日内向审理破产案件的人民法院提起诉讼。 |
| 2  | 国家税务总局天津市税务局天津市高级人民法院关于印发《关于优化企业破产程序中涉税事项办理的实施意见》 | 津税发<br>(2022)<br>48号 | 天津市 | 2022/8/11 | (四) 债权确认<br>破产企业或者其他债权人对主管税务机关申报的税收债权有异议的,管理人应及时向主管税务机关书面反馈。主管税务机关认为异议成立的,重新申报税收债权;认为异议不成立的,向管理人提供异议部分税收债权的计算方式和征收依据,以便管理人核对。   |

| 序号 | 文件名称  | 文号             | 地区  | 生效日期       | 具体规定  |
|----|---|----------------|-----|------------|---|
|    | 的通知   |                |     |            | 主管税务机关对债权确认结果有异议的，应当在债权人会议核查结束后 15 日内向受理破产案件的人民法院提起债权确认之诉。  |
| 3  | 安徽省高级人民法院 国家税务总局安徽省税务局关于企业破产程序中有关涉税事项处理的意见        | 皖税发〔2021〕74 号  | 安徽省 | 2021/12/31 | （十一）税收债权的核对确认。税务机关向管理人申报税收债权时，应当书面提供税收债权的计算方式和征收依据，以便管理人核对。管理人对税务机关申报的税收债权不认可的，应当通知税务机关进行核对，并将税收债权审核的最终结果书面通知税务机关。主管税务机关对税收债权审核结果有异议的，应当自债权人会议核查结束后 15 日内向受理破产案件的人民法院提起债权确认之诉。            |
| 4  | 江苏省高级人民法院、国家税务总局江苏省税务局关于做好企业破产处置涉税事项办理优化营商环境的实施意见 | 苏高法〔2020〕224 号 | 江苏省 | 2020/10/30 | 2. 税收债权审查。管理人对于申报的税收债权应当进行登记并依法审查，有异议的，应当及时向主管税务机关书面反馈。主管税务机关认为异议成立的，应当及时变更申报；认为异议不成立的，可以向管理人进一步提供债权依据。<br>主管税务机关对于管理人未予确认税收债权有异议的，可以自接到管理人书面不予确认通知之日起 15 日内，向受理破产申请的人民法院提起债权确认诉讼。        |
| 5  | 重庆市高级人民法院 国家税务总局重庆市税务局关于企业破产程序涉税问题处理的实施意见         | 渝高法〔2020〕24 号  | 重庆市 | 2020/2/25  | （五）异议处理。管理人对主管税务机关申报的债权不予认可的，应当及时向主管税务机关说明理由和法律依据。主管税务机关应当及时进行复核。经复核对管理人意见仍有异议的，应当及时向管理人提出异议并提供相应的债权计算方式和征收依据等。<br>管理人对主管税务机关的异议经审查后仍不予调整的，主管税务机关应当自收到管理人书面通知之日起十五日内向受理破产案件的人民法院提起债权确认之诉。 |

## （二）现有路径评析

上述三种模式在税收争议问题上重新强调了破产债权确认诉讼这一救济途径，但仍然存在以下问题：

其一，未能根本解决程序空转问题。综合目前实践做法，不论是“书面告知”“法院协调”还是“书

面告知+债权确认诉讼”，都无法实质解决是否需要复议前置、债权确认诉讼中能否对纳税争议或者所涉的具体行政行为进行实质审查等问题。若未能明确前述问题，税收争议仍可能从破产债权确认之诉被推回行政复议及诉讼程序，陷入“行政-民事-行政”的程序空转僵局。

其二，债权申报证据标准不统一。部分税务机关申报债权时未附计算依据和过程，管理人与法院难以进行实质审查。多数地区司法文件虽明确要求税务机关在申报债权时应提供“债权计算过程和征收依据”，但在实践中执行情况参差不齐，有的税务机关仅提供税款征收程序所导出的最终数字而并未附计算过程，致使管理人难以判断税款金额的准确性。

其三，诉讼成本负担问题。部分地区法院对于破产债权确认之诉按诉讼标的收费，而行政诉讼仅按件收取 50 元，严重影响了税务机关或其他债权人通过破产债权确认诉讼解决税收债权争议的意愿。当然，也有地方已注意到这一问题，并规定应当减免诉讼费用，或者可以参照行政诉讼收费标准收取诉讼费用<sup>7</sup>。

### （三）立法探索评析

#### 1. 立法草案条文主要内容及进步意义

《企业破产法修订草案》第二十六条第三款明确规定：“人民法院受理破产申请后，有关债务人的税收争议及劳动争议，应当直接向受理破产申请的人民法院提起诉讼”。这一新增条款以国家立法草案的形式旗帜鲜明地确立了破产程序中税收争议解决的“直接诉讼”原则，否定了在破产框架内适用清税前置和行政复议程序的必要性。这一路径选择，强化了破产法关于公平清偿的立法目的与制度目标，也是维护破产程序权威性与效率性的必然选择。

#### 2. 尚需解决的问题——以土地增值税债权异议为视角

但当我们把前述条文置于破产实务的复杂图景中，尤其是面对如土地增值税（以下简称“土增税”）这类计税依据复杂、审核周期漫长的特殊税种时，该条规定在具体的现实操作面前就显得过于宽泛，仍有问题需要进一步的思考和细化。

土增税的清算是房地产开发企业破产中的典型难题，破产程序中土增税债权申报的流程一般为：税务机关结合项目情况向破产企业发出《土地增值税清算审核结论通知书》（以下简称“《清算审核结论》”），要求管理人在通知载明时间内通过行政复议/行政诉讼的方式提出异议，未提出异议则视为无异议；此后，税务机关根据生效的《清算审核结论》向管理人申报税款债权。由于土增税的核算并非基于简单的账面数据，而是依赖于对项目收入、扣除项目的全面清算审核，非常容易出现分歧。此时草案规定在适用上就会面临一系列拷问：应当由谁作为原告启动诉讼？提起的究竟是何种性质的诉讼？管理人在信息不全情形下又该如何行使异议权？

首先，关于诉讼主体与诉讼性质，由于土增税的清算往往分阶段核定征收，税务机关在申报时的债权也可能仅为核定征收的“预计债权”，管理人的审查也往往难以在《清算审核结论》载明的异议期内完成，此时诉讼程序由谁启动、依据何种诉请启动便陷入僵局。与此同时，如果允许或要求管理人提起行政诉讼，破产受理法院是否具备相应的审查能力<sup>8</sup>、破产受理法院能否对涉及的税收事项进行实质审

<sup>7</sup> 参见《郑州市中级人民法院 国家税务总局郑州市税务局 国家税务总局郑州航空港经济综合实验区税务局 国家税务总局河南省税务局第三税务分局关于印发〈关于企业破产程序涉税（费）问题处理的意见〉的通知》（郑中法〔2022〕238号）第十六条第二款规定：“……相关法院应依法减免诉讼费用，可参照行政诉讼收费标准收取诉讼费用”。

<sup>8</sup> 实践中一个地区的行政案件往往由指定法院集中管辖，破产受理法院可能无法受理行政诉讼案件。例如《广东省高级人民

查等问题仍然没有定论。

其次，管理人异议权的行使困境。面对一个漫长、专业且尚未完结的土增税清算过程，管理人几乎不可能在《清算审核结论》载明的异议期内完成实质审查并提出明确异议。但如果管理人在异议期内未完成审查，则又可能因为异议期间经过导致被视为对土增税清算审核结论没有异议。实践中为避免失权，管理人在无法核算清楚的情况下也只能仓促提出异议，但因为缺乏明确扎实的证据材料，其异议内容也只能是笼统的“不予认可”，这不仅无法构成有效的争议焦点，反而可能使双方提前进入一场准备不足的诉讼。

为破解上述问题，我们认为应当明确有关税收债权确认争议必须在破产法框架下寻求解决。理想状态下的争议解决路径如下：破产程序受理后，税务机关应当依据核定征收决定（如有）、附带债权计算明细及佐证材料等，直接向管理人申报债权；若管理人对申报债权有异议的，应当作出不予认定/债权金额调整的债权审查结论通知书，再由税务机关向破产受理法院提起破产债权确认之诉，在一个诉讼程序中一并解决税收债权确认所涉的全部争议。退而言之，即便前述争议解决机制或受制于部分规范性文件规定最终无法实现<sup>9</sup>，也需要考虑为管理人保留在异议期内免于提出异议的权利，明确管理人不因异议权行使问题而对后续破产债权确认诉讼中的主张造成任何不利影响。

综上，目前《企业破产法修订草案》第二十六条第三款解决了“是否需要履行前置程序”的根本问题，但尚未能完全回应如何有效处理复杂税收债权确认的操作性问题，我们期待后续有关配套规则的具体落地，进一步实现税收债权争议解决路径的畅通。

#### 四、走向协调：回归实质审查与构建合作型治理

尽管《企业破产法修订草案》指明了清晰的前进方向，但在其正式生效前以及在未来的法律实施过程中，司法与行政实践仍需在理念和操作层面持续探索，走向更深层次的协调。

##### （一）回归债权确认的“实质审查”本质

异议解决的核心路径是坚定不移地回归债权确认的“实质审查”要求。这意味着，无论是否涉及“纳税前置”的程序争议，破产债权确认之诉的审理核心必须超越程序性的抗辩直指实体问题：该税收债权是否真实、合法地成立？其债权金额的计算依据、法律适用、具体过程是否准确？所依据的税务处理决定、稽查报告本身是否合法有效？

值得注意的是，部分地区已在司法文件中明确要求税务机关在申报债权时应提供“债权计算过程和

---

法院关于我省铁路运输法院集中管辖广州市行政案件的公告》规定，自 2016 年 1 月 1 日起，广州市 12 个区基层法院管辖的行政案件全部改由广州铁路运输法院集中管辖。《广东省深圳市中级人民法院关于实施行政案件集中管辖的公告》规定，自 2016 年 1 月 1 日起，深圳市基层人民法院管辖的行政诉讼案件及行政非诉案件审查，统一由广东省深圳市盐田区人民法院集中管辖。《上海市高级人民法院关于本市以税务部门为当事人的行政案件集中管辖的规定》规定，2024 年 2 月 23 日以后，上海铁路运输法院集中管辖原由本市基层人民法院管辖的以税务部门为被告的一审行政案件；上海市第三中级人民法院集中管辖原由本市相关中级人民法院管辖的以税务部门为被告的一审行政案件和以税务部门为被上诉人或上诉人的二审行政案件。

<sup>9</sup> 例如《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91 号）第三十二条规定：“土地增值税清算审核结束，主管税务机关应当将审核结果书面通知纳税人，并确定办理补、退税期限”。《国家税务总局广东省税务局土地增值税清算管理规程》第四十一条规定：“符合上述核定征收条件的，由主管税务机关发出核定征收的税务事项通知书，开展土地增值税核定征收核查，通过向国土部门查询项目土地价格、参照当地扣除项目金额标准、同期同类型房地产销售价格等项目情况进行评估计算，核定应纳税额。按照上述方式无法核定应纳税额的，可采取核定征收率方式核定征收。主管税务机关会同项目清算审核组集体审议后，确定核定征收结论，发出清算审核结论通知书，通知纳税人申报缴纳应补缴税款或办理退税。核定征收情况应报上一级税务机关备案”。

征收依据”<sup>10</sup>。并且在司法实践中，已有法院在破产债权确认诉讼程序中对税务机关的税务处理和处罚决定进行实质审查，对税务机关主张按照税务处理与处罚决定确认破产债权的请求驳回的案例<sup>11</sup>。因此，在破产债权确认诉讼中，税务机关不应该仅以“行政行为的公定力”“管理人无权审查税收债权”“纳税争议救济程序不合法”等理由进行抗辩，而应就债权计算的关键事实、法律依据进行充分举证和说明，从单纯的管理者、追缴者，向负有举证责任的“债权人”转变，实现税收债权确认权由税务机关向破产受理法院的回归。

## （二）构建“府院联动”下的合作型治理模式

与此同时，冲突的最终协调不能仅依靠法院的判决或法律的强制性规定，更需要税务机关与人民法院之间建立常态化、制度化的沟通协作机制。在此基础上，应进一步细化落实《关于推动和保障管理人在破产程序中依法履职进一步优化营商环境的意见》（发改财金规〔2021〕274号）等文件的精神，在各地已有的“府院联动”机制中，将税收债权确认的标准化、证据化、高效化作为重要合作内容。具体而言，府院联动机制应在以下方面发挥作用：一是明确税务机关申报债权的格式和必备材料清单，确保申报材料包含债权的计算过程和法律依据，为管理人实质审查提供基础。可以考虑制定统一的《破产税收债权申报表》，要求税务机关逐项填写税款的计算依据、法律条文、计算过程，并附相关证据材料；二是建立管理人涉税信息查询的绿色通道，保障管理人能够及时、准确获取债务人涉税信息，提高债权审查的准确性。税务机关应当向管理人开放查询权限，允许其查询债务人的纳税申报记录、欠税记录、税务稽查记录等信息；三是探索对于复杂税务问题的预先联合磋商机制，在债权确认诉讼前通过府院联动平台进行沟通协调，尽可能化解争议。对于涉及重大、复杂税务问题的案件，法院可以组织管理人、税务机关进行会商，听取专业意见，争取达成事先共识。

## 结语

破产程序中税收债权确认是否适用复议前置，表面是程序选择之争，实则涉及税法与破产法的法理冲突与制度错配。《企业破产法修订草案》第二十六条第三款有力回应司法实践需求，虽然其间仍有问题有待进一步解决，但已经为破产程序中税收债权争议的解决指明了方向。我们期待，《企业破产法修订草案》能对相关问题进一步细化落实，未来税务机关在破产程序中也能逐步适应从行政管理者向债权人角色转变，建立健全法院与税务机关之间的合作型治理机制，畅通税收债权的异议解决程序，在依法保障国家税收利益与维护债权人公平受偿之间寻求合理的平衡。

<sup>10</sup> 参见《广东省高级人民法院关于审理企业破产案件若干问题的指引》《上海市高级人民法院、国家税务总局上海市税务局关于优化企业破产程序中涉税事项办理的实施意见》《重庆市高级人民法院 国家税务总局重庆市税务局关于企业破产程序涉税问题处理的实施意见》等。

<sup>11</sup> 例如，浙江省温州市洞头区人民法院（2018）浙0305民初169号民事判决书认为，税务局有申报债权的权利，管理人亦依法负有审查债权的责任。该案审理法院对税务机关的处理与处罚决定进行了实质审查，最终并未支持税务机关依据其处理与处罚提出的破产债权确认请求。

## 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：

### 杜文乐

电话： +86 755 3680 1991

Email: [wenle.du@hankunlaw.com](mailto:wenle.du@hankunlaw.com)