

税务

期数 P375 – 2023 年 5 月 24 日

税务评论

不良资产处置税务系列之四： 破而后立——企业破产若干涉税问题讨论（上）

作者：

俞娜

合伙人

电话：+86 10 8520 7567

电子邮件：natyu@deloitte.com.cn

张如

总监

电话：+86 10 8512 5478

电子邮件：ruzhang@deloitte.com.cn

辛爱华

经理

电话：+86 10 8512 4084

电子邮件：cxin@deloitte.com.cn

在前几期不良资产处置系列税务评论中¹，我们重点讨论了债权人和投资者在不良资产处置各阶段的一些主要税务问题。从本期系列税务评论开始，我们将把视线转向不良资产处置链条中的另一关键利益方——债务人企业，探讨企业破产程序中的部分税务问题及相应影响。

作为市场经济的一项基础性制度，企业破产机制的规范与健全对于促进市场竞争优胜劣汰，引导市场要素高效配置具有十分重要的意义。随着近年来国内经济环境的变化，部分企业盈利能力下降，以至陷入债务危机，面临破产困境。在经济承压的背景之下，破产制度在化解债务危机方面的作用与影响也将更加引起政府部门和企业界的关注。实践中，在相关债务人进入破产程序之前，通常已经由于资金问题无法按期足额缴纳税款，因此税收往往是企业破产过程中无法回避的议题。然而，我国现行税法相对侧重于企业正常生产经营过程中的涉税规范，对于破产程序中的企业似乎着墨不多，在实际操作中很可能出现税法规定较为空白、模糊，甚至与企业破产法律规定产生一定冲突的涉税事项。以破产清算流程所涉及的税收及相关债权为例，其在破产财产中的清偿顺序长期以来具有一定程度的争议，本期税务评论将围绕这一问题对相关规定进行简要的梳理和分析。

《企业破产法》相关规定

根据《中华人民共和国企业破产法》（简称“《企业破产法》”）的规定，债务人被宣告破产后，债务人财产即成为破产财产，人民法院受理破产申请时对债务人享有的债权则称为破产债权。包括破产债权在内的各类债权在破产财产中的清偿顺序将直接影响其实际受偿程度，因此清偿顺序有关的法律法规历来为债权人所关注。关于这一点，《企业破产法》主要包括以下内容：

¹ 不良资产处置系列税务评论之一：金融业不良债权以物抵债税收新政解读

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2022/deloitte-cn-tax-tap3622022-zh-221019.pdf>

不良资产处置系列税务评论之二：金融企业资产损失税前扣除若干问题观察

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2022/deloitte-cn-tax-tap3652022-zh-221206.pdf>

不良资产处置系列税务评论之三：掘藏不良资产，税务“点石成金”

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2023/deloitte-cn-tax-tap3712023-zh-230117.pdf>

- 根据《企业破产法》第一百一十三条等相关规定，破产财产在优先清偿破产费用（例如破产案件的诉讼费用，管理、变价和分配债务人财产的费用等）和共益债务（例如由债务人继续营业产生的有关债务等），依照下列顺序清偿，同一顺序的债权不足以清偿的，按照比例分配：
 1. 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（简称“职工债权”）；
 2. 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；
 3. 普通破产债权。
- 根据《企业破产法》及相关司法解释，在人民法院受理破产申请前对破产人特定财产享有担保权的权利人，可以优先于破产人的其他一般债务人就特定财产优先受偿²。

从字面来看，《企业破产法》仅在上述第一百一十三条提及了破产企业所欠税款的清偿，并在清偿顺序上将其列在破产费用和共益债务、职工债权之后，普通破产债权之前。需要注意的是，此处所称的“破产人所欠税款”系破产债权的一部分，即人民法院受理破产申请时国家对债务人享有的税收债权。

税法相关规定与分析

现行税法尚未针对企业破产中的涉税事项作出集中化、系统化的规范，相关规定散见于《中华人民共和国税收征收管理法》（简称“《税收征管法》”）等法律法规及相关规范性文件。和《企业破产法》相比照，对于税收相关债权在破产财产中的清偿顺序，两者可能在两方面产生潜在冲突：一方面，《税收征管法》关于税收债权与担保债权的清偿顺序规定与《企业破产法》等法律法规似不完全一致；另一方面，除了人民法院受理破产申请时的欠缴税款以外，在企业破产过程中税务机关还可能向破产企业主张与税收有关的其他债权，如与欠缴税款有关的税收滞纳金、特别纳税调整利息、罚款，以及由税务机关征收的欠缴社会保险费、非税收入等，而且在受理破产申请后到破产程序终结之前，破产企业还可能产生新的税收债务（业内亦称为“新生税款”），这些债权应如何归类并适用《企业破产法》关于破产财产的清偿顺序规定，实践中可能仍缺乏较为清晰的规则。

税收债权与担保债权

《税收征管法》第四十五条规定，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。换言之，税收优先于欠缴税款发生之后的担保债权。但如之前所讨论，《企业破产法》一般认可有担保的债权优先受偿，并不区分担保设定时间是早于税款发生。

那么对于进入破产程序的企业而言，其税收债权和担保债权的清偿顺序应该如何确定呢？国家税务总局在2019年12月发布的第48号公告（《国家税务总局关于税收征管若干事项的公告》，简称“48号公告”）及其解读中提到了上述《税收征管法》第四十五条和《企业破产法》的差异，并进一步明确，为更好保护其他债权人利益，促进市场经济发展，在破产清算程序中，税务机关按照企业破产法相关规定进行税收债权申报。这一表态似乎倾向于在确定税收债权和担保债权的清偿优先级次时，遵循企业破产法的规定；但根据我们的观察，实践中仍可能存在税务机关主张欠缴税款在担保债权之前优先受偿的案例。

如欲垂询更多本文相关信息，请联络：

企业税服务

全国领导人

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

华北区

张捷

合伙人

电话：+86 10 85207526

电子邮件：angelazhang@deloitte.com.cn

华东区

徐祖明

合伙人

电话：+86 21 6141 1278

电子邮件：jexu@deloitte.com.cn

华南区

鄧偉文

合伙人

电话：+852 2852 6661

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

² 《中华人民共和国民法典》第三百八十六条【担保物权的定义】担保物权人在债务人不履行到期债务或者发生当事人约定的实现担保物权的情形，依法享有就担保财产优先受偿的权利，但是法律另有规定的除外。

《中华人民共和国企业破产法》第一百零九条 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。

税收债权涵盖范围

债权申报是企业破产流程中确定企业债务的重要步骤。债权人应当在人民法院确定的债权申报期限内，向管理人申报债权；未在该期限内申报的，也可以在破产财产最后分配前补充申报。债权人未按规定申报债权的，则不得依照破产法规定的程序行使权利。

作为企业税收的债权人，税务机关也应向管理人申报债权。根据 48 号公告，税务机关需要申报的债权不仅包括在人民法院受理破产申请时已经发生的欠缴税款（含教育费附加、地方教育附加），还包括相应的滞纳金、罚款，以及因特别纳税调整产生的利息。目前由税务机关向企业征收（含代征）的税费范围实际上更为广泛，企业欠缴的社会保险费、各类非税收入（例如文化事业建设费、水土保持补偿费、土地出让金等）及其滞纳金、罚款等也可能成为税务机关向企业主张的债权。除此以外，人民法院受理破产申请后，企业在破产清算期间可能会继续发生各类应税活动，产生新的税收债务（即“新生税款”）。在上述这些由税务机关主张的债权项目中，现行的《企业破产法》对作为破产债权的欠缴社会保险费、欠缴税款在破产财产中的清偿顺序已经做出了较为清晰的规定，以下我们将对其他部分常见项目的清偿顺序规则和实践作简要梳理：

• 税款滞纳金、特别纳税调整利息

在实践中，企业的欠缴税款往往会伴随相应的滞纳金。在判断滞纳金是否视同税款具有优先于普通破产债权的清偿地位时，业内有观点认为，税法与破产法的相关规定曾经长期以来存在冲突，由此可能对破产案件的进展带来一定影响：《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）曾指出，《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，即将税款滞纳金在征缴时视同税款管理；另一方面，《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）则认为，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，即在清偿顺序方面劣后于欠缴税款，与其他普通债权处于同等地位。

国家税务总局在 2019 年发布的第 48 号公告似乎为上述争议的解决提供了路径。为进一步方便破产企业、管理人、税务机关执行操作，48 号公告明确税务机关申报的滞纳金、因特别纳税调整产生的利息均按照普通破产债权申报。该规定表明税务机关在一定程度上认可了破产法的特殊性，税款滞纳金在破产清算中不具有类似欠缴税款的优先清偿效力。

此外，根据税法的一般规定，滞纳金、特别纳税调整利息通常需要计算至纳税人或扣缴义务人实际缴纳或解缴税款之日止，且并未对企业破产情形作出例外性规定。而从企业破产法的角度来看，附利息的债权自破产申请受理时起停止计息。针对上述差异，48 号公告亦作出规定，企业欠缴的滞纳金、因特别纳税调整产生的利息等，均以人民法院裁定受理破产申请之日为截止日计算确定。

• 罚款

债务人在欠缴税款的同时可能被税务机关处以罚款。对于税收罚款能否在破产财产中优先受偿是企业普遍关注的破产实践问题之一，《税收征管法》和《企业破产法》也未对此作出明确规定。最高人民法院在 2018 年印发的《全国法院破产审判工作会议纪要》（法[2018]53 号）中则明确指出，破产财产依照企业破产法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。由此来看，作为行政罚款的一种，税收罚款视为劣后债权处理，即清偿顺序劣后于欠缴税款和普通债权。

• 非税收入

除了税款以外，税务机关在实践中通常还负责征缴各类非税收入，如常见的教育费附加、地方教育附加、文化事业建设费等等。近年越来越多的政府非税收入项目的征收职能被划转至税务机关，因此在企业破产清算过程中，由税务机关参与追偿欠缴非税收入项目的场景也将较以往有所增多。破产企业的欠缴非税收入是否可以视为欠缴税款，从而将其与欠缴税款处于同等清偿顺序，是其中较为核心的问题之一。考虑到非税收入项目并不具备税收的地位，实践中一般倾向于将企业欠缴的非税收入项目作为普通债权申报，劣后于欠缴税款受偿³。如浙江省高级人民法院和国家税务总局浙江省税务局在 2023 年印发的《关于优化企业破产涉税事项办理的纪要》中，就明确由税务机关征缴的其他非税收入，按照普通债权清偿，法律另有明确规定的除外。

³ 值得注意的是，48 号公告在提及税务机关向管理人申报企业所欠税款时，明确“企业所欠税款”包含教育费附加、地方教育附加。

- **新生税款**

上述提及的各项债权均在人民法院受理破产申请之日及以前产生，一般可由税务机关向人民法院进行相应的债权申报。从人民法院受理破产申请之日起至破产企业最终注销之日的期间内，破产企业仍可能发生应税情形（如处置相关资产等），由此产生的税款也被称为“新生税款”。这部分支出应如何定性，相应的债权如何确定其清偿顺序，现行的法律法规同样不甚清晰。根据部分法学界观点和实践操作，业内可能倾向于将其作为破产费用或共益债务处理，即由债务人财产随时清偿，其清偿顺位甚至优先于人民法院受理破产申请时对债务人企业享有的债权（包含前文提到的欠缴税款等债权）。例如，河南省高级人民法院、国家税务总局河南省税务局印发的《关于企业破产程序涉税问题处理的实施意见》（豫高法[2021]368号）规定，管理人经人民法院许可，为债权人利益继续营业，或者在使用、处置债务人财产过程中产生的应当由债务人缴纳的税（费），属于《企业破产法》第四十一条破产费用中的“管理、变价和分配债务人财产的费用”，由管理人按期进行纳税申报，并依法由债务人的财产随时清偿。尽管如此，我们注意到在各地的破产案件实务中，法院对新生税款的性质界定仍可能存在差异，因此管理人有必要与当地人民法院和税务机关进行沟通，以确保破产程序的顺利推进。

结语

通过上述分析不难发现，在破产清算流程中，由税务机关向破产企业主张的债权内容可能包含较多项目，其清偿顺序的安排在现行的税法和破产法相关规定中仍难免有所模糊，从而给企业破产实务带来了一定程度的不确定性。我们也欣喜地看到，包括各地法院、财税部门等在内的诸多机构近年来正不断尝试明晰相关的税务处理规则，以促进破产工作的顺利实施，优化营商环境。在期待企业破产涉税规则和实践能够得到进一步的统一和明确的同时，我们建议计划或已经处于破产程序的企业及其投资者、管理人或相关利益方，应重视税务问题对破产案件的影响，及时将企业破产相关的涉税事项纳入考量并采取适当行动，以避免由税务问题导致的破产进程受阻。

本文由德勤中国为其中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。若有其他垂询，请联络各地域领导人：

中国

李旭升

税务与商务咨询领导合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

华北区

黄晓里

合伙人

电话：+86 10 8520 7707

传真：+86 10 6508 8781

电子邮件：xiaoli Huang@deloitte.com.cn

华东区

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华南区

张慧

合伙人

电话：+86 20 2885 8608

传真：+86 20 3888 0115

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

传真：+86 23 8857 0978

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，致力于不断改善德勤中国的税务服务质量，为客户提供更优质的服务及协助税务服务团队卓越成长。德勤中国税务技术中心出版、发布了“税务评论”等刊物，从技术的角度就新近出台的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍。针对税务疑点、难点问题德勤中国税务技术中心也会进行专题税务研究并提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

华北区

张博

中国税务技术中心领导合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 6508 8781

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

华南区 (内地)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0115

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华南区 (香港特别行政区)

威維之

合伙人

电话：+852 2852 6608

传真：+852 2543 4647

电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络德勤中国全国市场部 (cimchina@deloitte.com.hk)。

关于德勤

德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 30 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务与商务咨询等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续的世界而开拓前行。

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为承担责任，而对相互的行为不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 个城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、班加罗尔、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、孟买、新德里、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。

© 2023。欲了解更多信息，请联系德勤中国。