

税务

期数 P376 – 2023 年 5 月 30 日

税务评论

不良资产处置税务系列之五： 破而后立——企业破产若干涉税问题讨论（下）

在上一期的不良资产处置系列税务评论中¹，我们重点分析了在企业破产清算阶段，由税务机关作为债权人主张的税收及相关债权在破产财产中的清偿顺序问题。本期税务评论将延续企业破产这一主题，探讨企业破产流程中一些常见的其他涉税事项。

进入破产程序后的纳税申报

现行的《中华人民共和国企业破产法》（简称“《企业破产法》”）和《中华人民共和国税收征收管理法》（简称“《税收征管法》”）都未对企业进入破产程序后的纳税申报事项作出明确规定，考虑到企业进入破产程序后，其主体资格依然存续，所以通常认为在进入破产程序后企业发生的应税情形也仍应按一般规定完成申报纳税，这一观点在国家税务总局于 2019 年发布的第 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”）中也得以阐明。结合各税种当前的具体规则来看，除少数对企业破产清算具有较强针对性的专项规定以外（例如企业所得税法对于企业清算的专门规定），大部分情况下破产企业须和普通企业遵循同样的纳税申报规则。

和正常经营的企业有所不同，进入破产程序后的企业通常已处于特殊状态，如经营活动陷于停滞，严重的资不抵债以至于不能及时支付各项新增税费等。尽管考虑到破产企业的特殊性，部分税务机关在实践中对破产企业的纳税申报做出了一

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

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>

不良资产处置系列税务评论之四：破而后立——企业破产若干涉税问题讨论（上）

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2023/deloitte-cn-tax-tap3752023-zh-230524.pdf>

定的调整（例如允许破产企业原按月申报增值税的改为按季申报），但总体而言对于破产企业缺乏较有针对性的税收申报政策，若仅适用一般性的税收规则或对破产企业的实际情况不太适应。例如，企业很可能由于经营困难而无法及时支付破产程序中的新生税款，这类企业可以考虑根据税收征管法有关特殊困难导致不能按期办理纳税的规定²，向税务机关申请延期缴纳税款，但由于破产程序本身并未被直接列入允许延期纳税的情形，实践中破产企业的延期纳税申请是否能够顺利获批可能存在不确定性。

与上述类似，在这一阶段的纳税申报工作中，尽管企业符合条件的仍然能够适用一般意义上的税收优惠或其他特殊政策（如涉及债务重组、资产重组等方面的所得税或增值税特殊政策）³，但这些政策往往较为零散且对破产企业的针对性不足，因此可能在一定程度上难以有效缓解企业破产的涉税负担，从而影响破产程序的推进速度。对于一些涉税影响较大的破产案件，实践中可能需要债权人、债权人委员会、债务人、清算组以及其他相关机构保持密切沟通，并通过府院联动机制，寻求政府部门在法律框架内的个案扶持措施。

非正常户认定解除以及发票申领开具

企业进入破产程序后由管理人接管，后续可能会发生应税情形，从而产生领用和开具发票的需求，例如在拍卖破产财产时需向买受人开具发票等。48号公告为此规定，破产企业因继续履行合同、生产经营或处置财产需要开具发票的，管理人可以以该企业名义按规定申领开具发票或者代开发票。然而，实务中许多破产企业早在进入破产程序前就已经由于经营困难无法按时完成纳税申报，从而被税务机关认定为非正常户，并因此停止了发票的领用和使用资格。此时，虽然根据现行税法规定，已认定为非正常户的纳税人，只要就其逾期未申报行为接受处罚、缴纳罚款，并补办纳税申报，即可从税收征管系统中自动解除非正常状态，恢复发票的领用和使用资格；但这些前置条件对于破产企业的非正常户而言通常很难满足，一方面大部分破产企业已资不抵债，无力向主管税务机关支付行政罚款，另一方面根据《企业破产法》关于人民法院受理破产申请后，债务人对个别债权人的债务清偿无效的规定，破产企业优先缴纳行政罚款的个别清偿行为也可能被认定为清偿无效。

基于上述因素，实践中不少破产企业的非正常户状态较难被解除，从而无法办理发票的申领和开具，以致破产相关工作受阻。在此背景下，部分地区的税务机关出台了针对破产企业的解除非正常户简化手续规定。例如，国家税务总局北京市税务局在2020年发布《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），对于债务人在人民法院裁定受理破产申请之日前被主管税务机关认定为非正常户的情形，明确管理人持人民法院受理破产案件的裁定书、指定管理人的决定书，即可到主管税务机关办理解除非正常户手续。该公告兼顾了税法和破产法的规定，为管理人推动破产程序提供了便利。但需要注意的是，该项政策目前尚未在全国范围内得以统一推广，管理人在实操中可能需要与各地税务机关沟通确认当地的实务做法。

如欲垂询更多本文相关信息，请联系：

企业税服务

全国领导人

朱棣

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 8520 7526

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 《税收征管法》第三十一条 “……纳税人因有特殊困难，不能按期缴纳税款的，经省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局批准，可以延期缴纳税款，但是最长不得超过三个月。” 《税收征管法实施细则》第四十一条 “纳税人有下列情形之一的，属于税收征管法第三十一条所称特殊困难：（一）因不可抗力，导致纳税人发生较大损失，正常生产经营活动受到较大影响的；（二）当期货币资金在扣除应付职工工资、社会保险费后，不足以缴纳税款的。”

³ 目前也存在部分针对企业破产情形的特殊税收政策，例如：财税[2001]157号文件规定，企业依照国家有关法律规定宣告破产，企业职工从该破产企业取得的一次性安置费收入，免征个人所得税；财政部 税务总局公告2021年第17号规定，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，符合一定条件的也可享受免征契税或减半征收契税待遇。此类政策在数量上仍比较有限。

税收保全措施的解除与强制执行程序的中止

为保护债权人利益,《企业破产法》第十九条规定“人民法院受理破产申请后,有关债务人财产的保全措施应当解除,执行程序应当中止”。具体来说,解除保全措施,意味着在债务人财产上施加的查封、扣押、冻结等决定失去效力,该财产的法律属性恢复到保全措施实施以前的状态;管理人有权接管该财产并将其纳入债务人财产的范围。所以在法院裁定受理破产申请前,司法或行政部门已经对债务人财产采取有关保全措施或强制执行程序的,这些措施或程序在法院裁定受理破产申请后应予以解除或中止;且即使在人民法院受理破产前已经接受了当事人的执行申请的,也不应当将生效的判决、裁定、支付令等交付执行机构执行,人民法院正在实施的执行措施,如冻结、划拨存款、扣押、变卖财产等,也应当中止。

但从《税收征管法》有关税收保全和强制执行的规定来看,现行税法与上述破产法条款之间在一定程度上缺乏有效的衔接和呼应⁴。如在《税收征管法》及其实施细则的条款中,解除税收保全的情形通常只限于欠缴税款在限期内得以缴纳,并未提及企业破产的影响。由此可能使得在一些破产案件中,如何解除在进入破产程序之前已经实施的税收保全措施成为困扰各方的难题。

鉴于上述情况,2021年2月,国家发展改革委、最高人民法院、财政部、国家税务总局等十三部门联合印发的《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,简称“274号文”)规定,管理人持受理破产申请裁定书和指定管理人决定书,即可依法向有关部门、金融机构申请解除破产企业财产的有关保全措施,相关部门和单位应当根据破产法规定予以支持配合。这一规定在一定程度上解决了破产法与税法之间的协调问题,为破产企业顺利解除受理破产申请之前已采取的税收保全措施提供了便利和保障。

重整企业的纳税信用修复

随着以信用为核心的新型市场监管体制的建立与完善,以及守信联合激励和失信联合惩戒制度的推广,纳税信用评级已经成为影响企业生产经营的一项重要指标。大部分破产企业在进入破产程序前已被判定为D级纳税人,而根据《纳税信用管理办法(试行)》的规定,D级纳税人将面临税务机关的重点监控和其他相关部门实施的联合惩戒措施,且D级评价通常会保留2年,第三年纳税信用不得评价为A级。因此,对于希望通过破产重整脱困新生的破产企业而言,如果无法及时修复纳税信用,继续适用较低的纳税信用评级,无疑将对其重整期间的相关活动带来负面影响,不利于其脱困目标的实现。

为支持破产重整企业纳税信用修复,2021年发布的274号文规定在重整或和解程序中,税务机关依法受偿后,管理人或破产企业可以向税务机关提出纳税信用修复申请,税务机关根据人民法院出具的批准重整计划或认可和解协议的裁定书评价其纳税信用级别。在之后出台的《国家税务总局关于纳税信用评价与修复有关事项的公告》(国家税务总局公告2021年第31号)中,则进一步明确了便利破产重整企业修复纳税信用的有关具体措施,例如对于未按规定期限办理纳税申报、提供其他涉税资料等指标,允许符合条件的破产重整企业在申请纳税信用修复时,均按照“30日内纠正”对应的修复标准进行加分,即可按较高的加分档进行修复,从而使企业能够更快修复纳税信用;对于部分将纳税信用直接判为D级的严重失信行为指标,符合条件的破产重整企业申请纳税信用修复时,亦不受申请前连续12个月没有新增纳税信用失信行为记录的条件限制。这些措施将激励有关企业在重整期间通过积极的税务合规行为尽快提升纳税信用评级,避免低评级对营业活动的不利影响,为企业走出破产困境提供助力。

司法拍卖的税费负担争议

司法拍卖是破产财产处置的常见形式,在破产实务中,司法拍卖的相关公告或者合同中通常会出现“财产转让或者过户过程中产生的一切税费均由买受方承担”等相类似的条款,从而可能引发破产企业与破产财产买受方有关税负承担问题的争议,甚至拖累破产案件的处理进度。根据有关税法规定,在财产转让过程中,买方和卖方可能各自负有一定的纳税义务。不少意见认为,司法拍卖产生的财产转让或过户相关税费应按规定由买卖双方各自负担,不宜在相关公告或合同中笼统设定一切税费由买方负担的条款。国家税务总局在2020年对十三届全国人大三次会议第8471号建议的答复中也专门对此问题作出回应,支持落实税费依法由相应主体承担的规定,以及禁止在拍卖公告中要求买受人概括承担全部税费的做法。然而,也有观点认为,司法拍卖公告中的上述条款仅明确相关税费在经济意义上的负担者,并未改变税法意义上的纳税义务人认定。这一观点在2021年广东佛山的一则司法审判案例⁵中就得到了法院的支持。在该案例中,买方通过司法拍卖购入不动产,且《竞买公告》载明“(标的物)交易过程中产生税费由买受人承担”;据此,卖方要求判令确认转让该不动产

⁴ 此前仅在税务稽查的程序性规定中明确,执行过程中被执行企业进入破产清算程序尚未终结的,经稽查局局长批准后可中止执行。相关规定参见《税务稽查案件办理程序规定》(国家税务总局令第52号)、《税务稽查工作规程》(国税发[2009]157号)。

⁵ 广东省佛山市三水区人民法院(2021)粤0607民初151号民事判决

的增值税、土地增值税等相关税费（注：此等税费的纳税义务人为卖方）均由买方承担。买方则援引了前述国家税务总局对全国人大会议建议的答复，主张其应仅承担税法规定由买受人作为纳税义务人的税费（注：本案中仅包括契税、印花税）。法院在判决中表示，《竞买公告》的税费承担条款只是改变了承担税费的具体主体，没有变更纳税义务人，不会导致国家税款流失，没有违反依法纳税的强制性规定，故认定该条款约定合法有效，支持了卖方的诉讼请求，确认转让不动产的增值税、土地增值税等相关税费由买方承担。

通过以上观察，可以预见有关司法拍卖中的税费承担争议在实践中或将继续。因此在分析破产财产的司法拍卖涉税问题时，相关企业或者投资人不仅需要考虑税法规定，还应兼顾民事协议或司法拍卖公告中有关税费承担的事项约定，并结合各地的税收征管以及司法实践的口径，考虑代表性案例的示范效应及其影响。尤其对于涉及税款金额较大的资产处置，有关司法拍卖中的税费转嫁问题更易引发交易双方的矛盾与争议，在处理时须格外谨慎。此外，在由买受人承担以出卖人为纳税义务主体的相关税费时，这些税费支出在买受人端亦很可能面临无法税前扣除的难题，相关财产的潜在买受人有必要将这部分成本考虑在内。

结语

我们通过上下两期税务评论对企业破产过程中部分常见的涉税问题做了简要的讨论，然而破产企业所面临的税务问题远不止于此，包括在后续的企业清算、注销等程序中仍存在不少税收政策有待澄清的事项（例如清算期间的税收优惠资格和有关计税规则等）。近年来企业破产的涉税问题已经越来越引起相关部门的重视，特别是 48 号公告、274 号文等政策的发布，为破产法与税法之间的协调和衔接作出了积极和有益的尝试，有助于推动破产企业涉税问题的解决和企业破产机制的健全。我们建议相关企业和投资人在持续关注后续政策的同时，与司法、行政部门保持密切沟通，及时反馈破产实践中的涉税问题和企业合理诉求，共同推进破产涉税规则的日趋完善，有效发挥破产机制的作用，更好地实现“破而后立”的政策初衷。

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：

德勤中国

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)

戚維之

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。