

## 税务

期数 P408 – 2025 年 12 月 5 日

# 税务评论

## 企业破产程序税费征管新政解析

为规范企业破产涉税费征管工作，2025年11月27日国家税务总局、最高人民法院两部门联合印发《关于企业破产程序中若干税费征管事项的公告》（国家税务总局最高人民法院公告2025年第24号，以下简称“《公告》”），对企业破产实践中普遍关注的税费债权分类与清偿顺序、解除税收保全和强制措施、修复纳税信用等级、“死欠”核销等税费征管问题作出明确。《公告》自公布之日起施行，对于人民法院尚未裁定终结破产清算程序、终止重整程序、和解程序的，按照《公告》最新规定执行。

此《公告》在原国家税务总局公告2019年第48号、税总发[2019]64号等有关破产程序税费征管规则的背景下，对经实践检验行之有效的现行政策予以延续，更针对实务中的痛点难点，进行了多项开创性的制度设计，进一步健全企业破产机制、完善市场退出制度，为畅通市场循环提供重要助力，保障了国家税收利益和纳税人合法权益。本期税务评论将对《公告》要点进行解读与评析。

### 《公告》适用范围

《公告》适用于企业破产程序中的若干税费征管事项。在一些公众认知中，“破产”容易被片面理解为以企业消亡为结局的“破产清算”。实则不然，在我国《企业破产法》所构建的法律框架内，破产程序是包含了破产清算、重整与和解的多元制度体系。其中，破产清算旨在使无法存续的企业通过财产公平清理而合法退出市场；破产和解与破产重整则旨在挽救仍有价值的企业，通过债务协商与特殊程序使其摆脱困境、获得新生。《公告》与《企业破产法》衔接，适用于进入破产清算、破产重整与破产和解三大程序的破产企业，相关程序一般自“人民法院裁定受理破产申请之日”起至“人民法院裁定终结破产清算程序或者裁定终止重整程序、和解程序”止。

### 税务机关的债权申报期限

《企业破产法》规定，人民法院受理企业破产申请后，除法律明确免于申报情形（如职工权益相关债权）以外，企业债权人应当在法院确定的债权申报期限内向管理人申报债权。债权申报期限自人民法院发布受理破产申请公告之日起计算，最短不得少于三十日，最长不得超过三个月。

作者：

宫滨

合伙人

电话：+86 10 8520 7527

电子邮件：charlesgong@deloittecn.com.cn

独丹丹

经理

电话：+86 10 8512 5409

电子邮件：dadu@deloittecn.com.cn

遵从《企业破产法》这一上位法的规定，《公告》明确税务机关作为破产企业的债权人，也应当在人民法院公告的债权申报期限内，向管理人申报企业所欠税费相关债权，该要求并不因其行政机关的特殊身份而有所不同。值得注意的是，企业破产申请受理前的涉税费违法行为，税务机关应当在债权申报期限届满前作出行政处理、处罚决定，并申报债权；对于债权申报期限届满后作出行政处理、处罚决定的，原则上应当在债权人会议第一次表决破产财产分配方案、重整计划草案、和解协议草案前补充申报债权。

## 税务机关的债权申报范围

根据原先的规定，税务机关应向管理人申报的债权包括以下项目：

- 企业所欠税款（含教育费附加、地方教育附加，下同）
- 税款滞纳金及罚款
- 特别纳税调整利息

此次《公告》在前述申报范围的基础上，新增以下项目：

- 社会保险费及其滞纳金
- 税务机关征收的，法律责任和政策依据明确的非税收入及其滞纳金（违约金）

上述变化是根据目前由税务部门征收企业社保费、文化事业建设费等众多费种的实际情况做出的调整。为便于表述，下文将上述应由税务机关申报的债权统称为“税费债权”。

税务机关申报的上述税费债权，以人民法院裁定受理破产申请之日为截止日期计算确定。在人民法院裁定受理破产申请前已发生的纳税、缴费义务，但法定申报期限未届满的，视为到期，企业应当依法办理税费申报。参考税务总局示例解读，某人民法院于2026年3月1日裁定受理A房地产企业破产申请。由于进入破产程序，A企业应以当年的实际经营期作为一个纳税年度，按规定完成企业所得税汇算清缴；对于A企业尚未进行土地增值税清算的房地产项目，税务机关应及时确定企业的房地产开发项目是否进行土地增值税清算，如符合清算条件，则A企业应按规定完成土地增值税清算，税务机关根据企业纳税申报情况及时申报税费债权。

## 税费债权的分类及清偿顺位

《企业破产法》以“公平受偿”为基本原则，同时赋予特殊类型的债权以优先于“普通债权”受偿的权利。从目前我国破产实践情况来看，优先顺位债权的清偿率远高于普通债权，导致税收债权优先的合法性与普通债权的公平受偿权之间的平衡问题备受投资人、其他债权人等相关利益方的关注。为疏通税费债权性质不清晰给企业破产涉税费征管工作造成的堵点，《公告》对税费债权进行了精准分类。结合破产法规定的清偿顺序，税费债权分类依次如下：

**第一顺位：破产费用与共益债务**，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。其中包含的税费债权有：在人民法院裁定受理破产申请之日起至人民法院裁定终结破产清算程序或者裁定终止重整程序、和解程序期间，**企业因处置债务人财产发生的相关税费（注：作为破产费用）**，**因继续营业发生的相关税费（注：作为共益债务）**。

**第二顺位：有优先清偿权的特定债务**，在破产财产优先清偿破产费用和共益债务后，优先于普通债权受偿。其中包含的税费债权有：**企业所欠税款、社会保险费**。

如欲垂询更多本文相关信息，请联络：

### 税务与商务咨询

全国主管合伙人

李旭升

电话：+86 755 3353 8113

电子邮件：vicli@deloittecn.com.cn

### 华北及华西区

黄晓里

合伙人

电话：+86 10 8520 7707

电子邮件：xiaoli.huang@deloittecn.com.cn

### 华东区

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

电子邮件：mliang@deloittecn.com.cn

### 华南区

张慧

合伙人

电话：+852 2258 6228

电子邮件：jennif.zhang@deloitte.com.hk

**第三顺位：普通债权。**其中包含的税费债权有：**企业所欠的税款滞纳金、利息。**

**第四顺位：其他劣后债权。**其中包含的税费债权有：**企业所欠社会保险费滞纳金、罚款。**

《公告》明确了各类税费债权的分类归属，为税务机关分类申报债权提供了清晰指导；同时，在拟订和表决重整计划草案、和解协议草案、破产财产变价方案、破产财产分配方案等过程中，为测算有关方案的税费成本、评估债务清偿率和投资收益率等重要问题提供了参考依据，提高了执法的确定性和统一性，为经营主体的有序出清与资源盘活带来制度保障。

### 破产企业的税收保全解除与强制执行措施中止

破产企业大都已在较长时期处于经营不善、资不抵债的状态。为了保障税费征收，税务机关可能在企业进入破产程序之前已经对其依法采取查封、扣押、拍卖、变卖等税收保全措施或强制执行措施。进入破产程序后，若相关措施无法解除或中止，很可能对后续的破产财产处置或经营活动等带来不利影响。在此次《公告》出台之前，按照原有规定，破产企业在如下两种情形可以解除财产保全措施：第一，按照税务机关规定的期限缴纳税款；第二，人民法院裁定受理企业破产案件后，管理人持受理破产申请裁定书和指定管理人决定书，依法向有关部门、金融机构申请解除对破产企业财产的保全措施。税务机关依法采取税收强制执行措施的，此前暂无明确可以中止强制执行措施的规定。

此次发布的《公告》明确指出，税务机关收到受理破产申请裁定书和指定管理人决定书后，应当依法解除对企业财产的查封、扣押、冻结等保全措施和中止强制执行措施，从而与《企业破产法》第十九条规定（即“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”）相协同。

《公告》的上述规定直击以往破产实践中“解封难、手续繁”的痛点，可有效避免破产财产因多头查封而陷入僵局，为管理人行使其法定职责扫清了关键障碍，有望提升破产程序的整体效率。相关条款在制度层面清晰界定了国家税收债权与企业拯救、市场出清之间的关系，体现了税收征管在特定情境下的谦抑与克制，是优化营商环境、健全市场主体救治和退出机制的重要制度完善。

### 破产程序期间的涉税义务履行与涉税事项办理

在企业进入破产程序后、尚未注销前，一般需遵循与其他非破产企业同样的税收征管要求。《公告》明确，在人民法院裁定受理破产申请之日起至人民法院裁定终结破产清算程序或者裁定终止重整程序、和解程序期间，企业应当接受税务机关的税务管理，履行法定义务。破产程序中发生应缴税费情形，企业应当按规定申报缴纳，税务机关依法主张权利。

企业进入破产程序后，大部分情况下由管理人接管破产企业财产和营业事务。根据《公告》规定，此时管理人应当代表债务人依法履行破产程序期间申报纳税、扣缴税费、开具发票等涉税义务。管理人到税务机关办理涉税费事项时，应当持人民法院受理破产申请的裁定书、指定管理人决定书、授权委托书、经办人身份证件等材料。在办理税费事项时，可以使用管理人印章代替债务人公章。税务机关应当按照实名办税的相关要求对管理人的具体经办人员进行信息采集和验证。信息采集和验证后，管理人的具体经办人员可以在电子税务局、办税服务厅查询和办理债务人涉税费事项。

对于实务中破产企业开票难问题，《公告》规定，破产企业处置财产或继续营业过程中，需要开具发票的，管理人可以企业名义领用开具发票或者申请代开发票；企业因大额资产处置等特殊情况确需调整发票总额度的，经管理人申请，税务机关按照全面数字化的电子发票有关规定调整额度。

### 破产企业纳税信用修复

在现行信用监管体系下，纳税信用已成为影响企业运营的关键要素。多数破产企业因过低的纳税评价而面临联合惩戒与融资限制，若不及时修复信用，将严重阻碍其通过重整实现脱困新生，特别是对于进入破产和解或破产重整的企业，纳税信用修复具有重大现实意义和紧迫性。

税务总局在今年发布的《纳税缴费信用管理办法》中规定，企业进入破产重整或者和解程序后，企业或者其管理人已依法缴纳税款、利息、滞纳金、罚款，并纠正相关纳税缴费失信行为的，可以申请按照破产重整企业适用的修复标准开展信用修复。与一般企业相比，破产重整企业的适用标准能够从以下两个方面帮助破产重整企业更快地进行信用修复：

- 一般企业在计算修复加分分值时，按照加分分值从高到低依次为“3 日内纠正”、“3 日后 30 日内纠正”、“30 日后 90 日内纠正”、“90 日后纠正”四档标准，而破产重整企业一律视同“3 日内纠正”这一最高加分档修复加分；
- 一般企业由于相关行为被直接判为 D 级后申请修复的，可能会要求其申请前连续一段时间内（例如 6 个月或 12 个月内）没有新增纳税缴费失信行为记录，而破产重整企业可以不受这一条件限制。

《公告》延续了上述政策精神，新增了一项支持破产企业维护信用等级的利好举措：对于重整、和解程序中的破产企业，税务机关在依法受偿后，依据重整计划或者和解协议仍有未获清偿的税款滞纳金和特别纳税调整利息（普通债权）、罚款（劣后债权），不影响企业申请纳税缴费信用修复和后续纳税缴费信用评价，不影响企业办理迁移、注销等涉税事宜。上述规定显然提供了较一般企业更为宽松的处理，后者在规定期限内未按税务机关处理结论足额缴纳税款滞纳金和利息、罚款的将被直接判为 D 级。上述新规的实施有望促使破产企业通过合规经营足额补缴税款本金后即快速修复纳税信用，避免未足额清偿税款滞纳金和利息、罚款带来低评级的负面影响，有助于企业尽快轻装上阵并重塑经营能力，为最终成功实现再生提供坚实支撑。

## 非正常户状态解除

实务中，不少破产企业因经营困难无法及时履行纳税义务而被税务机关认定为非正常户。企业被认定为非正常户后，税务机关将会对其采取暂停发票领购与使用、暂停税务登记证件等限制性管理措施，与非正常户企业开展业务往来的下游受票方也可能面临增值税进项抵扣、企业所得税税前扣除受限等问题。因此，非正常户的认定会对破产企业的后续经营带来较大的压力。

与此同时，如何解除非正常户状态亦是困扰此类破产企业的一大难题。按照此前《关于税收征管若干事项的公告》（税务总局公告 2019 年第 48 号）的规定，非正常户状态的解除一般需要纳税人就其逾期未申报行为接受处罚、缴纳罚款，并补办纳税申报。然而，根据《企业破产法》的规定，人民法院受理破产申请后，破产企业作为债务人对个别债权人的债务清偿无效；换而言之，所有债权均需通过申报后，按照破产清算方案、重整方案或和解方案进行清偿。这就意味着，进入破产程序的非正常户企业如果实施先行缴纳罚款的个别清偿行为，该行为可能被认定为无效，从而无法解除其非正常户状态。

为有效解决非正常户管理制度与破产程序处理规则的衔接问题，此次发布的《公告》明确，破产企业需要办理非正常状态解除的，应当就逾期未申报行为补办纳税申报，税务机关出具处罚决定书后即可立即解除企业非正常状态，并依法向管理人申报相关税款、税款滞纳金和罚款的债权。这一规定使得破产企业无需通过先行缴纳罚款的方式来解除非正常户状态，有助于破产企业尽快恢复正常生产经营活动。

## “死欠”税款核销

对于破产清算（不适用破产重整、破产和解）的企业，《关于深化“放管服”改革更大力度推进优化税务注销办理程序工作的通知》（税总发[2019]64 号）曾规定，当破产清算程序终结，经人民法院裁定宣告破产的纳税人，持人民法院终结破产程序裁定书向税务机关申请税务注销的，税务机关即时出具清税文书，按照有关规定核销“死欠”。《公告》保留继承了这一规定，为众多欠税企业提供了至关重要的退出路径，有效打通了市场主体退出的“最后一公里”。

## 税务机关与人民法院跨部门协作机制

此前《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）等文件明确了在破产程序中各政府部门“强化信息共享和沟通”的基本原则和工作方向，部分地方税务机关与法院之间也已经建立了规范破产程序涉税事项的联合工作机制。例如，四川省高级人民法院与国家税务总局四川省税务局联合发布相关意见，规定受理破产案件的人民法院应当在规定期限内向破产企业所属主管税务机关发出债权申报书面通知。

在上述背景下，《公告》进一步积极推进落实“强化信息共享和沟通”机制，规定税务机关应当加强与人民法院沟通协调，通过信息共享等方式，及时获取人民法院裁定受理破产申请的信息。人民法院或者管理人可以根据需要向税务机关查询破产企业涉税信息，税务机关应当予以配合。税务机关与人民法院跨部门协作机制的建立，既便于管理人及时掌握破产企业涉税情况，也有利于维护国家税收利益，避免信息不对称造成迟延申报税费债权等问题。

## 结语

近年来，全国范围内企业破产案件数量出现显著上升趋势，企业破产程序中面临的相关税务问题日益引起各方关注。此次《公告》的出台无疑将对破产案件的顺利推进起到积极作用。总体而言，《公告》聚焦企业破产程序中的税费征管操作流程，通过明确税费债权申报类别与截止时点、规范新生税费的破产费用与共益债务属性、打通非正常户解除与信用修复路径等关键举措，系统回应了破产实践中长期存在的程序衔接难题。相关制度安排不仅提升了税费债权处理的规范性与可预期性，也为企业有序退出或挽救再生提供了重要程序支撑，是优化营商环境、健全破产机制的具体体现。

值得注意的是，除了程序性事项以外，以破产企业的债务重组、债务豁免的税务处理等为代表的税收实体问题同样也是企业破产实践中反映较多的领域，尤其是债务豁免可能带来的巨额税务成本是企业破产程序中的核心痛点之一。今年九月公布的《企业破产法（修订草案）》在“重整”章节中明确，债权人减免债务人的债务，依法属于不征税收入。该条款传达出了为破产企业税费减负的积极信号，但同时也面临税收公平原则受到质疑、债权债务人税务处理不对称等理论挑战。可以预见，随着破产与税收协同实践的深入，未来很可能会有更多的新老问题引发热议。相关各方须持续关注破产案件的法律法规与实践动态，同步跟进与完善对破产程序中涉税事项的理解与分析。

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

税务与商务咨询主管合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloittecn.com.cn

#### 华北及华西区

##### 黄晓里

合伙人

电话：+86 10 8520 7707

传真：+86 10 6508 8781

电子邮件：xiaoli.huang@deloittecn.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@deloittecn.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@deloittecn.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

#### 华北及华西区

##### 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

电子邮件：tonzhang@deloittecn.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@deloittecn.com.cn

#### 华南区(内地)

##### 姚恒

合伙人

电话：+86 755 3353 8103

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：heyao@deloittecn.com.cn

#### 华南区(香港特别行政区)

##### 戚维之

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@deloittecn.com.cn)。

## 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 31 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计、税务、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”。德勤全球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](http://www.deloitte.com/cn/about) 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（一家担保责任有限公司，是境外设立有限责任公司的其中一种形式，成员以其所担保的金额为限对公司承担责任）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。

© 2025。欲了解更多信息，请联系德勤中国。