

分类号 \_\_\_\_\_

U D C \_\_\_\_\_

密级 \_\_\_\_\_

编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

论文题目 企业破产重整程序中涉税法律问题研究

研究生姓名: 吕沛泽

指导教师姓名、职称: 史正保 教授

学科、专业名称: 法学 经济法学

研究方向: 财税法

提交日期: 2024年6月1日

## 独创性声明

本人声明所提交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 吕沛泽 签字日期： 2024年6月1日

导师签名： 史正伟 签字日期： 2024年6月1日

## 关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定，不同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

- 1.学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；
- 2.学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入 CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 吕沛泽 签字日期： 2024年6月1日

导师签名： 史正伟 签字日期： 2024年6月1日

# **Research on Tax-related Legal Issues in Enterprise Bankruptcy Reorganization Procedures**

**Candidate : Peize Lv**

**Supervisor:Zhengbao Shi**

## 摘 要

税法的实施基于企业的正常运营，其核心目标在于稳保国家收入；而破产重整制度旨在帮助陷入困境的企业恢复生机，保障各经济主体利益，实现经济社会的和谐稳定。二者立法目的不同，导致企业破产重整制度与税收法律间存在诸多矛盾，进而使得企业破产重整制度无法顺利施行。依据法律规范梳理与司法实践分析，我们发现亟待弥合两者间的冲突。企业破产重整与税收法律密切相关，但两者在理论和立法上缺乏交叉研究与考量，导致税收给破产重整程序造成些许不便。学术界为此建议将“课税特区”理论运用到破产实践中，提出对破产企业征税时应区别于正常经营的企业，为企业破产重整制度的发展提供思路。在实践中，则需要从调和立法冲突、完善企业破产涉税法律规范等方面促进企业破产重整成功。

本文共分为六章。以破产重整程序的全阶段为研究对象，结合实际案例，厘清税收相关法律在破产重整程序中适用的具体分歧，关注一直以来被忽视的破产税收制度问题研究。第一章绪论部分，主要介绍了本文选题的背景与意义，通过梳理当前国内外研究成果，进而明确了具体研究方法及创新和不足；第二章，概述破产和税收债权的基础理论，从“领域法学”和“课税特区”两方面论述了破产法与税法的规则互认与理念融合；第三章，对企业破产重整程序中的涉税法律制度进行梳理，并归纳和分析目前涉税案件的司法现状；第四章，在前文对涉税法律制度及涉税案件司法现状进行检视的基础上，围绕争议焦点，分析我国破产重整司法实践中所面临的涉税法律问题；第五章，结合域外立法实践经验，为解决我国企业破产重整涉税法律问题提出建议，以期为破产法和税法的制度改革提供智力支持和理论支撑；第六章，对全文进行回顾并进行归纳总结。

**关键词：**破产重整 税收法律 税收优惠 税收政策

## Abstract

The implementation of the tax law is based on the normal operation of enterprises, and its core goal is to stabilize the country's revenue; The bankruptcy reorganization system aims to help distressed enterprises recover their vitality, protect the interests of all economic entities, and achieve economic and social harmony and stability. The legislative purposes of the two are different, resulting in many contradictions between the enterprise bankruptcy reorganization system and the tax law, which makes it impossible for the enterprise bankruptcy reorganization system to be implemented smoothly. Based on the analysis of legal norms and judicial practice, we find that there is an urgent need to bridge the conflict between the two. Enterprise bankruptcy reorganization is closely related to tax law, but there is a lack of cross-research and consideration between the two in theory and legislation, resulting in some inconvenience caused by taxation in the bankruptcy reorganization procedure. Therefore, the academic community suggests that the theory of "special tax zone" should be applied to bankruptcy practice, and it is proposed that bankrupt enterprises should be taxed differently from enterprises in normal operation, so as to provide ideas for the development of enterprise bankruptcy reorganization system. In practice, it is necessary to promote the success of enterprise bankruptcy reorganization by reconciling legislative conflicts and improving the

tax-related legal norms for enterprise bankruptcy.

This article is divided into six chapters. Taking the whole stage of bankruptcy reorganization procedure as the research object, combined with actual cases, this paper clarifies the specific differences in the application of tax-related laws in bankruptcy reorganization procedure, and pays attention to the research on bankruptcy tax system that has been neglected for a long time. In the introduction of the first chapter, this paper mainly introduces the background and significance of the topic selection, and then clarifies the specific research methods, innovations and shortcomings by combing the current research results at home and abroad. Chapter 2 summarizes the basic theories of bankruptcy and tax claims, and discusses the mutual recognition of rules and the integration of concepts between bankruptcy law and tax law from the perspectives of "domain law" and "special tax zone". Chapter 3 reviews the tax system in the bankruptcy reorganization procedure of enterprises, and summarizes and analyzes the current judicial status of tax-related cases. Chapter 4, on the basis of the review of the tax system and the current situation of tax-related cases, analyzes the tax-related legal issues faced in the judicial practice of bankruptcy and reorganization in China around the focus of disputes. Chapter 5 combined with the practical experience of foreign legislation, this paper puts forward suggestions for solving the tax-related legal problems of enterprise bankruptcy and reorganization in China, in

order to provide intellectual support and theoretical basis for the reform of the bankruptcy law and tax law. Chapter 6 reviews and summarizes the full text.

**Keywords:** Bankruptcy and reorganization; tax laws; tax incentives; tax policies

# 目 录

<b>1 绪论</b> .....	<b>1</b>
1.1 选题背景及意义.....	1
1.1.1 选题背景.....	1
1.1.2 选题意义.....	1
1.2 文献综述.....	2
1.2.1 国内研究现状.....	2
1.2.2 国外研究现状.....	5
1.2.3 文献述评.....	7
1.3 研究方法.....	8
1.4 研究的创新点与不足之处.....	9
1.4.1 研究的创新点.....	9
1.4.2 研究的不足之处.....	9
<b>2 企业破产重整与税收债权概述</b> .....	<b>10</b>
2.1 企业破产重整概述.....	10
2.1.1 破产重整的含义.....	10
2.1.2 破产重整的分类.....	10
2.1.3 破产重整的程序.....	10
2.2 破产中的税收债权概述.....	12
2.2.1 税收债权的含义及特征.....	12
2.2.2 作为破产债权的税收债权.....	12
2.2.3 税收债权的申报主体与申报范围.....	12
2.3 破产中的税收优先权概述.....	13
2.3.1 税收优先权的含义.....	13
2.3.2 税收优先权的性质.....	13
2.4 破产法与税法的规则互认概述.....	14
2.4.1 领域法学研究范式.....	14
2.4.2 课税特区理论.....	15



<b>3 企业破产重整程序涉税制度梳理及涉税案件司法现状</b> .....	16
3.1 破产重整程序中涉税法律及规范性文件梳理 .....	16
3.1.1 涉税法律梳理 .....	16
3.1.2 增值税不征税规范性文件梳理 .....	17
3.1.3 企业所得税规范性文件梳理 .....	18
3.1.4 房产税、土地使用税减免规定梳理 .....	18
3.1.5 其他专门性税收优惠规范性文件梳理 .....	19
3.2 破产重整程序中涉税案件的司法现状 .....	20
3.2.1 破产案件总体情况 .....	20
3.2.2 我国近年来破产重整涉税案件现状 .....	22
3.2.3 案件争议焦点分析 .....	23
<b>4 企业破产重整程序中所面临的涉税法律问题</b> .....	25
4.1 破产重整程序中涉税法律规范适用存在的问题 .....	25
4.1.1 破产法和税法存在立法理念冲突 .....	25
4.1.2 破产法与税法存在适用规则冲突 .....	25
4.2 破产重整程序中历史欠税清偿问题 .....	26
4.2.1 税收债权与担保债权受偿顺位不明确 .....	26
4.2.2 税收债权能否分期偿付存在争议 .....	27
4.2.3 破产重整中税收债权组相关制度不完善 .....	27
4.3 破产重整程序中税收优惠问题 .....	28
4.3.1 破产重整专门性税收优惠规范供给不足 .....	28
4.3.2 现有破产重整税收优惠力度不大 .....	29
4.3.3 现有破产重整税收优惠适用不统一 .....	29
4.4 破产重整程序中债务豁免企业所得税问题 .....	30
4.4.1 企业所得税法欠缺对重整豁免债务特殊性的认识 .....	30
4.4.2 对破产企业债务豁免征税缺乏正当性 .....	31
4.5 破产重整程序中新生税款负担问题 .....	31
4.5.1 重整阶段破产管理人的纳税申报义务不明 .....	31
4.5.2 新生税款的性质不明导致清偿顺位争议 .....	32

<b>5 解决企业破产重整涉税法律问题的建议</b> .....	<b>33</b>
5.1 完善破产重整程序中的税收法律制度 .....	33
5.1.1 协调破产法与税法理念冲突 .....	33
5.1.2 建立统一的破产企业税收管理制度 .....	33
5.2 解决历史欠税问题的建议 .....	34
5.2.1 加强破产程序中税收优先权的立法完善 .....	34
5.2.2 对税收债权明确分期偿付 .....	34
5.2.3 完善破产重整中税收债权组相关制度 .....	35
5.3 完善对破产重整企业的税收优惠制度 .....	36
5.3.1 扩大受惠主体范围 .....	36
5.3.2 统一税收优惠规范 .....	36
5.3.3 根据重整的不同时期给予税收优惠 .....	37
5.4 完善重整企业债务豁免的所得税征税规则 .....	37
5.4.1 区分债务豁免征税规则与税收优惠路径 .....	38
5.4.2 将债务豁免纳入企业所得税法免征范围 .....	38
5.5 破产重整中新生税款的征收建议 .....	39
5.5.1 明确新生税款的申报主体 .....	39
5.5.2 完善破产重整中新生税款偿付规则 .....	39
<b>6 结 语</b> .....	<b>40</b>
<b>参考文献</b> .....	<b>41</b>
<b>致谢</b> .....	<b>48</b>

# 1 绪论

## 1.1 选题背景及意义

### 1.1.1 选题背景

2022年2月4日,世界银行公布了《营商环境评估体系》的项目说明,相较于先前的《全球营商环境报告》,新的评估体系在保留“税收指标”和“企业破产指标”的基础上进行了调整。这凸显了企业破产和税收对于我国改善营商环境、激发市场活力和推动经济高质量发展的重要性。报告指出,自2017年至2020年,我国办理破产指标的排名虽有提升,但与我国整体营商环境的排名相比仍显不相称。自《中华人民共和国企业破产法》实施以来,众多徘徊在破产边缘但具有再生潜力的企业,如海航集团、康美药业和江苏国信股份有限公司等,通过破产重整程序实现了转型升级和价值再创造。然而,在税收方面,尽管国家出台了一系列与破产相关的税收政策,但专门针对破产重整的税收政策却几乎不存在,破产法对税收问题的回应也相对有限。这表明在优化营商环境、支持企业破产重整方面,仍需进一步完善税收政策和破产法规定。

企业破产重整程序常伴利益冲突和矛盾,而税法的特性使制度协调更为复杂。在破产重整中,涉税问题如历史欠税、债务豁免税、重整税收优惠及新生税款征管等普遍存在,且争议颇多。然而,当前解决这些问题的方式有限,研究缺乏司法实践中的定量分析和对涉税法律问题的系统性研究。

考虑到企业破产重整程序中的涉税法律问题的复杂性和多样性,笔者基于现有理论研究和实践成果,从不同环节入手,深入剖析了在新发展格局和优化营商环境背景下,这些涉税法律问题的主要矛盾点。通过理论论证与案例分析的结合,笔者重点关注了破产重整期间的税收优惠问题和债务豁免企业所得税问题,旨在探索在破产重整程序中实现国家征税权的合理限缩与有效发挥破产重整制度功能之间的平衡。这样的研究不仅有助于保护各利益主体的权益,也为破产法与税法的顶层制度设计以及司法实践中矛盾的化解提供了有价值的参考。

### 1.1.2 选题意义

#### (1) 理论意义

第一,针对重点领域。本文在梳理分析相关法律规定的基础上结合我国典型

的司法案例，理论结合实务对破产程序中的涉税法律问题进行研究。为解决企业破产重整期间的历史欠税清偿、税收优惠、债务豁免企业所得税征收、“新生税款”征管等问题提供理论支撑。

第二，关注难点问题。从破产程序中的税收调整原则出发，运用“领域法学”和“课税特区”理念探究破产法与税法规则互认的理论基础，通过逻辑推理厘清各个债权之间的关系，特别是对现有研究较少的企业破产重整程序中的“新生税款”征管制度，提出了自己的观点和建议，具有一定的理论价值。

## （2）实践意义

第一，化解实务冲突。在当前实践中，破产法与税法之间在部分问题上的矛盾已经阻碍了破产企业的顺利重整。本文从企业破产与税收征管的法律冲突入手，立足于本国的国情，为实践中破产重整程序和涉税征管法律制度衔接处理难题提出建设性意见。

第二，针对重点领域。在对现有企业破产司法裁判梳理的过程中，关注到企业破产重整程序成为涉税法律问题频发的领域。本文在对司法判例进行共性和个性分析后，为解决破产重整程序中的突出涉税法律问题提供解决思路，具有一定的现实意义。

## 1.2 文献综述

### 1.2.1 国内研究现状

以“破产重整”、“税收优先权”、“税收政策”为关键词，通过中国知网（CNKI）在CSSCI和北大核心的期刊范围内进行检索相较于国外，国内对破产企业税法问题的研究起步较晚，上世纪九十年代才开始相关探索。目前，专门针对企业破产重整中税法问题的研究仍显不足，且主要集中于财经学者从税收筹划、税收政策角度进行的探讨，对于破产重整程序中涉税法律问题的深入研究相对缺乏。

#### （1）破产重整程序的理论基础研究

第一，对破产重整制度核心价值的探讨。学者们普遍认可破产重整制度的价值，因此税法也应支持其实践，助力其发挥作用。从破产重整制度的价值取向上看。我国学者肯定破产重整程序在增强债务人资产、实现自救方面的积极作用。姜润、朱俊朴（2015）认为，破产重整制度通过平衡各方利益，实现共赢，是各

方期待成功的制度。胡燕（2015）指出，企业破产重整指企业因经营困难、资不抵债时，通过破产法清算财务，以恢复经营，维持企业运营；而对于破产重整程序的制度意义。我国学者认为，破产重整制度与破产清算、和解制度既相互联系又各有特色。王欣新（2011）认为，重整以促进企业重生，保障其正常经营为目的，以调整债权债务为手段。范志勇、李奇（2021）强调，对仍有营运价值的企业，应提供制度支持，助其重生。这显示了重整制度在挽救企业方面的独特价值和重要性。

第二，对于破产重整模式的研究。国内学者对破产重整模式的认识逐渐深化，现普遍认可出售型与存续型重整，并对出售型重整的适用条件进行了详尽研究。王佐发（2010）认为公司重整融资模式分两类：财务重整针对健康但负债多的公司，减免债务以解困；全面重组则清除不良资产，实现轻装上阵。杜军等（2012）依据股权能否覆盖债权，以足以清偿和不能清偿区分破产重整。汤道平等（2019）以某船舶公司重整案为样本，创新性提出将资产与债务协同重整的新范式。王欣新（2012）指出，我国实务中并不存在真正的清算型重整，因此主要采用存续型和出售型模式。徐阳光（2017）在此基础上论证了反向出售型重整的可行性。刘佳和刘原（2018）则认为出售型重整在适用条件上存在限制，应综合考虑企业债务问题。高彦哲（2023）总结了国内 73 家上市公司的七类基本及衍生重整模式。

## （2）税收债权优先性的研究

第一，关于破产法与税法的理念冲突。学界普遍认为破产法与税法间的理论冲突源于其立法宗旨和法域理念的不同。刘学（2020）指出，破产法追求公平，而税法强调税收征管，这种差异造成了破产涉税的困境。徐阳光（2018）认为，公私法属性的分歧是两法冲突的根源，但公私法融合的趋势为两法理念融合和制度关联提供了基础。

第二，国内研究破产程序中税收优先权法律制度时，主流观点分为限制税收债权优先和取消税收债权优先两种理论。这两种理论实际上是对优先权与普通债权模式的争论。考虑到当前实际，限制税收债权优先理论可能更具实践意义。关于限制税收债权优先理论。张歆昱（2016）认为应当对税收优先权在法律制度的框架下进行限缩。徐阳光（2021）主张税务部门应特殊处理破产企业，对其在破产重整过程中的权利进行限制；关于取消税收债权优先理论。熊伟、王宗涛（2013）

认为税务机关的公示意识不足致使税收优先权的适用存在争议,应当取缔税收债权优先的相关制度。赵尧(2016)运用经济学中成本理论分析方法,指出应当以法律形式限缩税务机关的税收优先权。

### (3) 关于破产重整税收优惠的研究

第一,关于破产重整税收优惠制度现状的研究。学者普遍认为应法制化规范破产重整的税收优惠现状。朱光环(2017)指出我国税收优惠政策存在法规冗杂、主体混乱、执行不力等问题。姚元(2019)提出,我国破产重整税收优惠政策面临的困境主要表现在四个方面分别是:政策未统一、个案适用存在阻力、优惠期间短、缺乏配套监督措施。

第二,破产重整企业税收优惠法律制度适用困境及完善建议。部分学者认为破产重整企业税收优惠法律制度的适用困境主要源于法律规范供给不足。王欣新、徐阳光(2007)指出,税收清偿问题是破产程序中的难点,影响案件审理。潘光林(2018)认为,实践操作中之所以税收减免政策实施效果不佳的原因在于当前立法对破产重整企业的税收减免需求关注度不够;同时,在完善我国破产重整企业税收优惠法律制度上,学者多支持加大税收优惠力度。蒋悟真(2020)建议针对破产重整中的债务豁免所得等出台税收法律,简化审批,扩大优惠范围。徐阳光(2021)提出运用“课税特区”理论介入企业破产重整程序,从追求税收公平的角度设计重整企业可以实际享受的优惠政策。

### (4) 关于重整企业债务豁免部分的具体减免方式讨论

国内学者研究了破产重整企业债务豁免的税收法律问题,探讨了债务豁免制度的合理性与免税性,并提出将债务豁免纳入企业所得税不征税范围的完善建议。

第一,关于重整企业债务豁免部分享受税收减免的应然性讨论。徐阳光(2021)认为对债务豁免部分免征或减征企业所得税符合社会各方利益和国际主流实践操作。侯琦(2021)认为对重整企业提供更多税收减免,能保留生存资金并产生盈利资金,加快企业恢复运转。

第二,在重整企业债务豁免部分的具体减免方式上。郑汀(2017)提出应当区分债务豁免所得税征税规则与现有的企业所得税减免政策。叶丽娴(2018)提出可以降低破产企业申请延期纳税的条件限制,待企业重生后再课税。郭玉清(2020)认为可通过税收减免、递延纳税等措施鼓励对破产重整企业的兼并重组。

徐阳光（2021）则将破产程序视为“课税特区”，支持税收递延纳税政策。

### （5）关于破产重整过程中的“新生税款”研究

国内学者对“新生税款”研究较少，主要关注其作为破产费用或公益债务的正当性。徐战成（2018）认为新生税款应视为破产费用或共益债务，并建议申请减税或免税。王令云（2021）提出两种清偿观点，一是按原税收债权清偿，二是作为破产费用或共益债务清偿。朱华军等（2022）认为需对新生税款分类，确定清偿顺位。

## 1.2.2 国外研究现状

通过兰州财经大学图书馆、中国知网（CNKI）外文数据库的检索发现，国外关于“破产”、“破产重整”、“税收优先权”、“破产重整税收优惠”及其相关性之间的探讨研究多早于国内。以美国为例，其关于企业重组的税收规定最早见于1918年颁布的《国内税收法典》，在时间上明显早于我国财税（2009）59号文的有关规定。伴随着破产程序进一步完善和征税权限缩理论的发展，国外学者也逐渐将研究目光转向了企业破产税收优惠、债务豁免等内容。

### （1）破产重整程序的理论基础研究

第一，关于破产重整制度核心价值的研究。关于破产重整制度的核心价值，国外学者普遍认可其促进债务人复兴的积极作用。Start C.Gilson（2021）指出，在破产重整过程中，企业能够完成各种生产要素的有机整合，从而避免了进入破产清算程序可能导致的债权无法实现和价值减损的问题。因此，保留破产状态下企业的经营价值具有重要意义。而 Bender M（2021）则认为，破产和税收的目标在破产重整程序中可以进行调和，二者虽然立法目的有所区别，但是二者可以共同服务于企业的复兴和经济的持续发展。

第二，有关破产重整模式的研究。在有关破产重整的分类上，外国学者依据重整过程中的主导参与者进行了划分。第一种，是美国为代表的债务人主导模式，Richard Daingerfield（2017）指出在此模式下，破产公司的管理者独立决策，保持对公司的控制；第二种，是英国采用的第三方机构主导模式，Jennifer Payne（2016）认为该模式在平衡和最大化保障各方利益方面值得推崇。第三种，是法国的政府主导模式，François Xavier Lucas（2019）指出该模式突出法院的中心作用，以行政权威性和司法公正性保障破产重整程序顺利进行。第四种，德国则以

债权人主导模式著称，其《支付不能法》旨在更好地清偿债权，维护债权人利益。

而在破产重整模式的选择方面。Nicholas O' Regan 和 Abby Ghobadian(2011)指出，重整制度在挽救企业方面具有显著优势，能够弥补清算与和解制度的不足。Yuxia Song (2022) 则建议改进现有的破产重整模式，提出由管理人专门负责重整决定的执行，而债务人则专注于经营决策的双重混合公司治理模式，以优化重整过程和提高效率。

## (2) 破产税收优先权的分类研究

第一，关于破产税收优先权模式的研究。在税收优先权立法模式中，破产法通常将税收置于普通债权之前受偿，日本和美国是此模式的代表。石川明(2000)提到，在日本破产法中，税收与共益债权同级，仅次于担保物权。而美国破产法中税收清偿顺序较低，政府税收债权位列第八清偿顺位。Charles • J. Tabb (2017)认为，在适用破产法债权优先规则时，虽税收债权成立时间的判断主要依据联邦法，但通常还需参考非破产法的税法规定。

第二，关于破产税收普通债权模式的研究。该模式主张税收与普通债权同顺位清偿，侧重于保护私法债权。James Forsyth (2020)指出，企业破产后，若税收收入增加，则每位债权人可分得的资金减少，这不利于企业复苏和成长，最终可能减少未来的税收收入。

## (3) 关于破产重整税收优惠的研究

第一，在税收优惠政策对破产重整程序推进的关系上。域外学者普遍认为税收优惠政策对破产重整程序有积极推动作用，能激励债务人参与重整。Banaszewska Monika (2021) 研究发现税收优惠政策对波兰市政收入有轻微的负面影响。Na Hyung Jong (2021) 则指出税收优惠能降低企业税收成本，提升企业未来价值。

第二，对于税收优惠政策采取的具体方式上。国外学者对税收优惠制度的研究持续深入，为改革完善提供了思路。Zhao Danyu 和 Song Li (2022) 指出，政府激励下，各方通过不同方式参与破产重整，形成稳定策略，彼此策略选择相互影响，政府激励对企业策略选择尤为关键。

## (4) 关于重整企业债务豁免部分的具体减免方式讨论

第一，关于债务豁免后的税收减免必要性。Robert E. Scott (2016) 的研究



表明，在破产程序中，税务机关比私法债权人有更多手段和方式抵消成本。而 Donald J. Johnston（2020）认为，确立重整企业的税收减免政策相当于进一步体现了税收公平原则，还有助于实现私法利益和公法利益的动态平衡，达成“双赢”局面。

第二，关于债务豁免的处理方式。国外学者对重整企业债务豁免的处理建议主要是所得税减免。Victor Thuronyi（2016）指出，德国学者主张企业所得税应仅针对以营利为目的的经营收益征税。Shores David F（2020）认为，企业重整中的合并或重组损益，若无实际现金流转，可暂不征所得税。Agrawal Ashwini（2021）的研究强调了重组规则对破产外利益相关者的激励作用。

#### （5）关于破产重整过程中的“新生税款”研究

外国学者对新生税款的关注点主要集中在新生税款的定义以及受偿顺位上。

第一，在美国。Bankr.D.S.D.（1993）在分析“尼古拉斯诉美国案”时指出，美国联邦最高法院裁定，享有管理费用优先权的税收所产生的罚金享有与税收相同的优先清偿顺位，但利息则不享有此优先权；

第二，在日本。山本和彦（2016）提到，根据日本相关法律，重整程序中的共益债权范围与财团债权相似，新产生的应缴税款被视为共益债权。

第三，在德国。德国《破产法》将财团债权分为破产程序费用与其他债权，类似破产费用与共益债务。Reinhard Polk（2014）指出，德国《破产法》规定，前者涵盖法院费、管理人及债权人委员会费用；后者则涉及管理人行为费用、破产财产处理费、双务合同债务及不当得利之债等。

### 1.2.3 文献述评

国外学者对税法和破产法研究较早，破产重整制度得到广泛认可，有助于企业保留价值并重生。但在具体实践中，关于税收债权优先性、重整中税收豁免优惠及“新生税款”征管问题，各国学者观点各异。

第一，关于破产重整制度的核心价值。国内外学者普遍从制度内涵出发，认为其符合社会发展的内在需求。通过调整债权债务关系，该制度能够保存企业运营价值，实现企业重生目标，得到了广泛认可；在税收债权优先性的研究上。国外学者对税收优先权制度的研究更为系统和具体。尽管保障税收优先权是一种较为通用的做法，但近年来有一种新趋势在逐渐弱化甚至取消破产程序中的税收优

先权。在我国，已有学者开始对现行的税收债权优先政策提出质疑，他们认为这一政策的实践效果并不理想。

第二，针对破产重整企业的税收优惠法律制度的探讨。国际上普遍认为，税收优惠政策可以在促使债权人积极行使权利的同时提高破产企业重整的成功率。国内学者主要从税收优惠制度的实施层面进行分析，提出破产重整制度无法有效实施的原因在于法域冲突；关于重整企业债务豁免部分的具体减免方式讨论。关于重整企业债务豁免的减免方式，现有建议缺乏实际可操作性，多为在现有制度框架下的理论探索，对具体的减免方式并未做出系统性设计，导致重整企业债务豁免的所得税征收路径尚未形成系统的破产税收规则体系；关于破产重整过程中的“新生税款”研究。国内的研究大多借鉴了国外处理相关问题的经验，将“新生税款”定位于破产费用、公益债务，并对其中的具体税种进行再分类。

综上所述，笔者研究的重要方向在于持续探索破产重整中的涉税政策制定方案以及为当下解决重整中的涉税法律问题提出切实可行的建议。这应基于现有国内外理论研究，充分借鉴司法实践经验，为今后完善企业破产法与税收相关法律提供理论支撑，旨在实现减轻重整企业负担并防范避税漏洞的双赢目标。

### 1.3 研究方法

研究对象和研究目的决定了研究方法的选择。本文以企业破产重整程序中涉及的若干税收法律问题为研究对象，以有效发挥企业破产重整的制度价值并为司法实践中解决企业破产重整程序中暴露的诸多涉税法律问题提供理论支撑为研究目的，决定了本文将综合运用以下三个法学研究方法：文献分析法、实证分析法和比较分析法。

（1）文献研究法。该方法主要用于文章的文献综述和理论基础部分，通过对网络资源的运用（如 CNKI），以法学、财税学等多种学术专著和期刊为基础进行资料的收集、汇总、研究等工作，该方法主要用于理论基础与文献综述部分，为本文研究提供了坚实的理论基础。

（2）实证分析法。该方法主要用于文章的涉税案件司法现状梳理部分的内容，依托中国裁判文书网和北大法宝等网络资源，有针对性的搜集案例进行整理归纳，并以问题为导向对案例中的问题做定量分析，同时结合典型案例实践中的具体做法以探讨破产重整涉税法律问题的成因与对策。

(3) 比较分析法。该方法主要用于文章中提出解决企业破产重整涉税法律问题的建议部分内容,在分析和处理涉税法律问题时,总结并借鉴域外发达国家和我国台湾地区在处理类似问题时的有益经验,与我国现有税收法律制度相比较后认为,在今后我国完善相关税收法律制度时,应当综合考量我国经济社会发展现状,不能照抄照搬其他国家的制度规定。

## 1.4 研究的创新点与不足之处

### 1.4.1 研究的创新点

(1) 研究思路的创新。已有文献大多单独提出了破产重整程序中某一涉税法律问题的解决方案,为解决破产案件中涉税法律难题提供建议。本文从破产重整程序的全过程出发,以问题为导向,结合具体司法实践,有针对性的探讨破产重整涉税法律在实践中的五个争议焦点,并在现有的制度框架下研究其解决之道。

(2) 研究内容的创新。本文对比分析国内外学者所研究的不同角度,一方面以“领域法学”的问题导向研究范式,整理对我国企业破产重整涉税案件司法实践进行定量分析,归纳整理当前涉税案件中的主要争议焦点,由此总结出本文主要探讨的企业破产重整程序中所面临的涉税法律问题,具有较强的针对性。另一方面通过对比分析破产法以及税收相关法律法规以及规范性文件,明确指出造成当前诸多涉税法律问题的根源在于破产法与税法之间的不互通,缺少系统性的企业破产税收法律制度。因此,本文在建议部分为化解两法之间的矛盾,建立系统完善的税收法律制度提出了建议。

### 1.4.2 研究的不足之处

(1) 缺乏对国外司法现状的定量研究。因国外司法实践起步早,案例基数大且检索困难,难以对其进行详尽的研究,所以本文仅关注于国内的司法案例。

(2) 研究内容存在局限性。本文从我国企业破产重整税收法律制度和实践冲突入手,通过理论阐述和案例分析找出解决路径。但实际上,在企业破产重整程序中还存在本文未能分析到的涉税法律问题,例如管理人的权利义务、税收滞纳金以及罚金等,由于本人能力和篇幅限制,无法面面俱到地阐述企业破产重整程序中的所有涉税法律问题,存在一定的局限性,希冀后续可以继续展开研究。

## 2 企业破产重整与税收债权概述

### 2.1 企业破产重整概述

#### 2.1.1 破产重整的含义

企业破产重整是针对可能或已濒临破产但有再生潜力的企业,通过法院主持及各方利害关系人参与,进行业务重组和调整,以助其摆脱经营困境的法定程序。企业的负责人及利害关系人商定重整计划并依照法定程序向法院提出重整申请,经法院和各方协商后对企业进行重整,恢复经营状态,提高偿债能力,避免破产。该制度是债务清偿法律的一部分,通过公权力挽救濒危企业,保障各方合法权益。

#### 2.1.2 破产重整的分类

##### (1) 出售式重整

该模式是指以出售主营业务的形式,将优质资产从破产企业中剥离,使得主要业务能够继续开展,并以该部分出售所得作为清破产算的补充部分进行清偿。其主要目的在于保留原企业的主营业务和优质资产,而并非保留原破产企业<sup>①</sup>。出售式重整模式在多个方面展现了其独特优势。首先,这种模式通过保证原破产企业的主营业务继续进行,使得优质资产的利益最大化;其次,该模式还能为破产企业的债务设立“隔离墙”,从而避免债务危机向优质资产扩散导致重整失败;最后,该模式的出现也符合中央对于“僵尸企业”的处置策略,即更多地采取兼并重组的方式,减少破产清算的情况。<sup>②</sup>

##### (2) 企业存续型重整

该模式的理念在于原企业仍然保持存续状态,其特点在于保持原企业法人资格存续,选择在原有框架内重整,股东虽然可能发生变更,但不进行清算或注销,使得企业主体得以保留。该模式旨在通过债务减免、债转股等形式化解债务危机,同时配合调整企业管理决策、增资、置换财产等措施来进行重整。

##### (3) 清算式重整

部分国家和地区的清算式重整程序开始于在重整过程中直接形成对债务人财产变价清偿的清算计划,与破产清算相似。实务中,清算计划相当于破产清算

<sup>①</sup> 王欣新. 重整制度理论与实务新论[J]. 法律适用, 2012(11):13.

<sup>②</sup> 徐阳光, 何文慧. 出售式重整模式的司法适用问题研究——基于中美典型案例的比较分析[J]. 法律适用(司法案例), 2017(04):88-95.

中的财产变价与分配方案；通过债权人会议表决后，与和解协议类似。在我国，虽无需单独作为重整方式，但可考虑在重整计划难以制定或未通过时，直接制定清算计划，经债权人会议通过和法院批准后执行，避免转为破产清算程序，节省成本，维护债权人权益。

### 2.1.3 破产重整的程序

#### (1) 破产重整的启动

企业启动破产重整需满足《企业破产法》相关规定，可向人民法院提交破产清算申请。具体有三种情况：一是债权人申请，当企业债务人无法偿还债务时，债权人可向法院提交重整申请；二是债务人申请，若债务人无法偿还到期债务且资产不足，或债权人已申请破产清算但法院尚未宣布破产，债务人可向法院提交重整申请；三是出资人申请，若债权人已申请破产清算且出资额占比超过 10%，出资人可在受理至宣布破产前提交重整申请。

#### (2) 破产重整的流程

在重整期间，对于债务人企业的财产与业务，法院将指定管理人管理或批准企业自行管理。在法院裁定破产重整后，管理人将通知债权人申报债权并制定重整计划草案，并于六个月内召开债权人会议，经人数和债权份额双重表决同意后方可通过。法院批准该计划后由管理人监督执行，管理人须对债务人的执行情况向法院提交监督报告并向相关利害关系人公开。重整程序流程如图 2.1 所示。

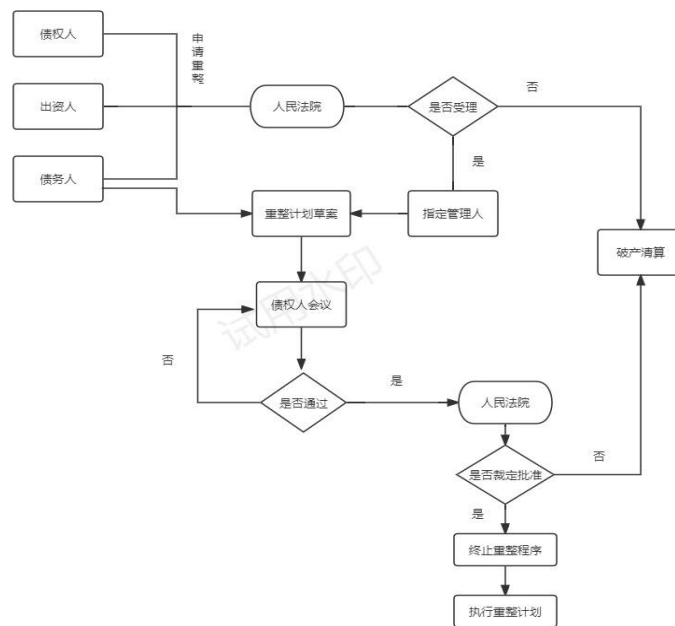


图2.1 重整程序流程图

## 2.2 破产中的税收债权概述

### 2.2.1 税收债权的含义及特征

#### (1) 税收债权的含义

税收是纳税人享用公共产品的对价，从债权债务角度看，税收作为债务是由纳税人负担的，而税收作为债权则是国家对纳税人的请求权。在此法律关系中，国家作为债权人，有权要求纳税人履行纳税义务。将税收视为债权债务关系，有助于借鉴不同领域的理论，使税法更好地与破产重整制度衔接，保障各方当事人的权益。

#### (2) 税收债权的特征

税收债权反映的是公法上的权利义务关系，权利的来源是法律的强制性规定，而义务则是指纳税人必须依照法律规定履行纳税义务。因此税收债权首先必然体现强制性特征，因为税收债权的实现依赖于行政强制手段；其次，因为对于纳税人而言，税收是义务而非权利，所以体现了无偿性特征；最后，税务机关作为税收债权人有权请求纳税人缴纳税款即支付一定量的货币，所以也必然体现了税收债权的货币性特征。<sup>①</sup>

### 2.2.2 作为破产债权的税收债权

今日虽然习惯于将税收债权称之为“公法之债”，却并未深入分析此种“公法之债”的债权属性能够贯彻到何种层面，“公法”之限定在规则上如何呈现。就税法实施层面而言，如果不与其他法律规定发生冲突，则“公法之债”的理论可以得到很好的实现，税收的债权属性通过税收代位权、撤销权、纳税担保、利息计算，再加上近年来引入的诚实信用原则、税务和解规则而得以彰显。据此，税收债权之“公法”限定主要体现在以下三个方面：一是债权人主体是代表国家税收权力的征税机关，不同于一般民商事主体；二是债权因《税收征管法》第45条的明文规定而具有了一般优先权的属性，区别于普通的民商事债权；三是债权争议的解决需依据税法的规定以行政救济的方式来解决。然而一旦涉及到与破产法等法律的竞合与冲突，税收债权的“公法之债”理论显得比较苍白。

<sup>①</sup> 徐敏. 企业破产清算中税收优先权研究[D]. 贵州大学, 2023.

在破产涉税问题的解决上,我们应认定“税收债权首先是破产债权”,有效推进破产法与税法规则互认。在理论和实践中,应坚持破产债权除享有优先受偿权外,其本质与普通商事债权无异。因此,征税机关参与破产程序时,应首先遵循破产法规则,仅当破产法无相关规定时,方可参考税收征管法等其他税法。<sup>①</sup>

### 2.2.3 税收债权的申报主体与申报范围

#### (1) 税收债权的申报主体

我国《企业破产法》第7条第2款规定,当企业无法清偿到期债务时,普通债权人和税务机关均可向法院申请企业破产重整或破产清算,并依据本法第8条规定提交相关证据,由法院审查。司法实践中也已经存在鹿城区法院支持温州市国税局作为税收债权人向其提出企业破产清算申请的范例。<sup>②</sup>为充分行使税务机关的税收征管权,法院允许其作为税收债权人申请企业破产的做法值得肯定。

《企业破产法》的制定脱胎于民商事法律规范且依据“税收债权首先是破产债权”的理念,从“法无禁止即可为”的原则出发,意味着破产法在债权人的认定方面已经制定了统一的标准,同样适用于税收债权人。<sup>③</sup>故,本文认为税收债权的申报主体为税务机关。

#### (2) 税收债权的申报范围

《企业破产法》对破产债权范围有限规定,不包括受理后的新生税款。而《税收征管法》则宽泛定义税收债权,将非税收入和罚金也纳入其中。国家税务总局第48号《公告》明确了破产清算中税收债权的申报范围,包括优先、普通和劣后债权,《公告》的出台有效解决了上述两部法律在破产债权范围认定上存在争议的问题,降低了税务机关的执法风险,也为法院和破产管理人提供了认定参考。

## 2.3 破产中的税收优先权概述

### 2.3.1 税收优先权的含义

为保障税收权力的行使,国家制定了相关法律,其中税收优先受偿是重要措施。税收优先权意味着当纳税人资产不足以支付欠税和其他债务时,税收具有优先受偿权。在我国,《税收征管法》明确了税收的优先地位,尤其在无担保债权

<sup>①</sup> 徐阳光.破产法视野中的担保物权问题[J].中国人民大学学报,2017,31(02):12-23.

<sup>②</sup> 中国税务报.温州国税主动向法院提起企业破产清算[R].<http://www.ctaxnews.net.cn/>.

<sup>③</sup> 徐阳光.破产程序中的税法问题研究[J].中国法学,2018(02):208-227.

和特定情况下。学界将优先权分为一般和特别两种，一般优先权涉及债务人所有财产，如《商业银行法》和《保险法》中的规定；特别优先权则针对特定财产，如《海商法》中的船舶吨税。在破产清算程序中，我国采用的是一般优先权。这些规定确保了税收在债务清偿中的优先地位，维护了税收秩序。

### 2.3.2 税收优先权的性质

伴随着理论界与实务届逐步接受并运用“税收债权首先是破产债权”的理念，将税收法律关系视为债权债务关系成为普遍共识，私法的理论有助于我们深刻认识这一关系。私法中，除物权优先于债权外，债权内部不再做清偿顺序的区分。然而，《税收征管法》明确规定了税收的优先性并规定税收债权优先于后设立的担保债权，这与私法的认定相冲突。王泽鉴教授探究税收优先权的本质，认为其是一种担保物权。<sup>①</sup>徐阳光教授则认为用一般优先权来代表税收优先权更为妥当，因为其成立并非依据债务人的特定财产，所以不符合担保物权的一般定义。<sup>②</sup>

笔者支持税收优先权属于一般优先权。我国破产法是针对破产企业的财务危机而专门设立，税法则主要关注正常经营企业的税款缴纳行为，并未特意考虑企业破产时的特殊情况。《税收征管法》第45条仅单独明确了税收优先权，但在破产程序中与其他债权的处理产生冲突时，无法作为特殊规定进行适用。而《企业破产法》作为破产程序中的特殊规定，考虑到普遍保护债权人的利益，所以并未规定税收债权优先于担保物权，体现了破产法立法时审慎谦抑的态度。

## 2.4 破产法与税法的规则互认概述

### 2.4.1 领域法学研究范式

传统法域划分理论认为，税法以保障国家税收和维护纳税人权益为主，调整税收法律关系，具有公法特性。而破产法因其在破产程序中普遍保障各方权益，公私法特性虽未明确，但也很难直接认定为“公法”性质。有学者甚至主张将破产法视为私法，体现私法精神。<sup>③</sup>笔者认为，虽然破产法在设立时以民商事法律为蓝本，但直接将破产法定性为“私法”存在局限性。考虑到不论是由《企业破产法》规定债权人或利害关系人需向法院提出破产申请，还是破产法所特有的破

<sup>①</sup> 王泽鉴.民法学说与判例研究[M].中国政法大学出版社,2009: 133.

<sup>②</sup> 徐阳光,范志勇,徐战成.破产法与税法的理念融合及制度衔接[M].法律出版社,2021: 83—90.

<sup>③</sup> 李永军.重申破产法的私法精神[J].政法论坛,2002(03):28-34.



产抵消与撤销权，均不是纯粹的“私法”性质所能够囊括，公私法融合成为了破产程序的趋势。在此背景下，仅靠公法和私法的特性进行区分是明显行不通的。因此，财税法学界提出了“领域法学”研究范式，立足于传统法律部门的划分已无法解决当下日益复杂的学科交叉问题，运用多部门法律融合的研究方法，集众之所长，解决复杂社会条件下的法律问题。<sup>①</sup>

运用领域法学研究范式，可以有效处理破产法与税法规则冲突所带来的问题。在处理这类冲突时，应立足于税收债权是属于破产程序中的破产债权这一基本共识，明确税务机关的破产债权人身份。虽然税收债权具有优先性，但在破产程序中仍需遵循破产法的一般规定，当破产法规则不足时，方可寻求其他法律依据。

## 2.4.2 课税特区理论

税收的本质虽涉及公民财产，但非侵犯。葛克昌教授指出，税款征收可能以个人自由的牺牲为前提<sup>②</sup>。为应对征税行为对公民利益可能带来的损害，有学者认为应当以居民最低生活保障作为红线划定征税禁区。<sup>③</sup>然而，课税禁区理论对限制国家征税行为关注有加，但对特殊情况下课税权的调整关注不足。例如，即使企业进入破产程序，也不代表其完全丧失税款缴纳的能力，国家对此征税并未侵犯其合法权益。因此，有学者提出“课税特区”理论，是指在特定领域需对征税权审慎行使或调整税法规则。破产程序是课税特区的代表，需特别关注。在课税特区中，需调整税收法律规则，在明确应纳税额、债务豁免税收减免、分期缴纳等方面进行详细规范；而税务部门在履行职责时，也需根据实际情况调整征管程序，以维护税收原则并避免破坏既有利益生态和法制平衡。

<sup>①</sup> 刘剑文. 领域法学——一种立足新兴交叉领域的法学研究范式[J]. 政法论丛, 2016(5).

<sup>②</sup> 葛克昌. 税法基本问题·财政宪法篇[M]. 北京大学出版社, 2004: 123-145.

<sup>③</sup> 王婷婷. 课税禁区法律问题研究[M]. 法律出版社, 2017: 23-44.

### 3 企业破产重整程序涉税制度梳理及涉税案件司法现状

#### 3.1 破产重整程序中涉税法律及规范性文件梳理

目前,在企业破产领域还尚未形成专门适用于破产重整企业的系统性税收法律制度,国务院也未出台相关行政法规。在税收优惠政策上,中央或地方都鲜有针对破产重整企业的专门规定。随着破产企业数量的不断增加,因为适用于企业破产重整程序中的税收法律制度缺乏系统性和针对性,加之近年来破产重整与日俱增,导致破产重整实践中所面临的涉税问题也愈来愈多。本文在此对企业破产重整程序中的涉税法律制度进行梳理,并归纳和分析目前涉税案件的司法现状。

##### 3.1.1 涉税法律梳理

经统计,有关企业破产重整的相关税收优惠制度散见于各部门法,也因此并未形成有针对性的法律体系来规范税收优惠制度的适用行为。以下对当前各部门法中的相关内容进行梳理,如表 3.1 所示:

表 3.1 涉税法律梳理

名称	主要内容
《企业破产法》	第八十二条规定,各类债权人参加重整计划草案讨论时,税收债权也需按债权类别分组表决。(该规定要求税务机关与其他破产债权人一道共议债务清偿,并可以适用税收减免等规定对税收债权进行调整和让步。但是,这一规定在实际操作中因违反税收法定原则而并未得到有效执行。)
	第一百零九条规定,担保权人据担保财产优先受偿
	第一百一十三条规定,清偿顺位上税收债权仅优先于普通破产债权。
《税收征管法》	第三条规定,税收减免法定。(与破产法相冲突)
	第三十一规定,纳税人有特殊困难可申请延期缴纳,但不超过 3 个月。
	第三十三条规定,税收减免应当依纳税人申请,税务机关无权擅自做

	出减免决定。
	第四十五条规定，税务机关征税税款，有担保债权>税收债权>普通债权（税收债权发生在担保设立之前的除外）。（与破产法相冲突）
《企业所得税法》	第十八条规定，企业发生亏损，所得税结转年限最长不得超过5年。

结合上述梳理可以明显看到，我国当前的重整企业税收优惠制度尚未形成体系。同时，由于破产法与税收征管法在制定时缺乏系统性考虑，导致在制定具体规则时出现了某种程度的冲突。这种情况导致实践中常无法依据法律规定对重整企业作出有效的税收减免。

### 3.1.2 增值税不征税规范性文件梳理

国家税务总局为解决资产重组过程中的税负问题，规定对符合条件的转让行为免征增值税。这一政策的核心在于“一并转让”的条件，这一条件的核心在于资产整体性出售，转让价格也必须是基于整体转让资产综合考量后的定价，不能是单独资产的简单累计。此外，对于资产重组中增值税留抵税额的处理，也规定了在满足一定的条件后，接受资产转让的新纳税人可以继续抵扣原企业尚未抵扣的进项税额。这一政策在出售型重整中具有较好的适用性，但存续式重整模式下则不适用。从实际出发，基于当前留抵退税征管难度较大的现状，禁止留抵税额转至其他纳税人抵扣更符合实际。具体政策梳理如表 3.2 所示。

表 3.2 增值税不征税规范性文件梳理

名称	主要内容
《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》（2011年第13号）	对符合增值税中资产重组条件的转让行为不征收增值税。
《营业税改征增值税试点有关事项的规定》（财税〔2016〕36号）	第一条第二款规定“不征收增值税项目规定”，对符合增值税中资产重组条件的转让行为不征收增值税。

国家税务总局关于纳税人资产重组增值税留抵税额处理有关问题的公告（2012年第55号）	第一条规定，进项税额结转至新纳税人继续抵扣政策。
--	--------------------------

### 3.1.3 企业所得税规范性文件梳理

在当前企业所得税制度下，企业破产重整过程中债权人可以按协议或法院裁定对债务做出协调和让步，对原有偿还条件做出变更，此即债务重组。目前，债务重组所得在税法上的处理方式有两种：一是一般性处理。它不是税收优惠，需确认差额为重组所得并全额缴税，无论债务减少、债转股或资产抵债；二是特殊性处理。它在一定程度上属于税收优惠，适用这一处理方式的企业重组必须满足一系列条件，如具有合理商业目的、资产或股权满足一定比例、重组资产实质性经营活动在一定时间内不改变等。<sup>①</sup>当满足条件时，若债务重组所得占当年应纳税所得额超50%，可于5个纳税年度内均匀计入，且债转股业务不确认清偿所得或损失。虽然特殊性税务处理能在一定程度上减轻企业税收负担，允许所得在5年内分摊，但实际操作中，对于资金状况脆弱的重整企业来说，即使是分摊后的所得税也可能无力负担。而且，在实践中满足上述条件的破产重整企业少之又少，导致这一政策的具体实施效果不佳。具体政策梳理如表3.3所示。

表 3.3 企业所得税规范性文件梳理

名称	主要内容
《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）	满足通知中所规定的特定条件的企业可以在5个纳税年度内分期缴纳企业所得税，但由于条件过于苛刻，门槛较高，实践中少有企业能够满足。
《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国税〔2011〕25号）	重整企业的债权人及股权投资者，对于债权性投资和股权性投资损失，可通过专项申报进行税前扣除。

### 3.1.4 房产税、土地使用税减免规定梳理

根据《城镇土地使用税暂行条例》和《房产税暂行条例》规定，当纳税人确

<sup>①</sup> 乔博娟. 企业破产重整税收优惠政策研析[J]. 税务研究, 2014(03): 63-67.

有困难时，可以定期减征或免征房产税和土地使用税。然而，上述规定却并未阐明何为“确有困难”，而是将具体情形的判断交由省级税务机关自行裁量。企业破产资不抵债时，理论上应享税收减免，但部分税务机关却并不认可这一标准，造成部分地区存在类似的破产情形却无法同等享受税收减免政策的困境，损害了税收公平。具体政策梳理如表 3.4 所示。

表 3.4 房产税、土地使用税减免规定梳理

名称	主要内容
《房产税暂行条例》	第六条规定，经省级人民政府确定纳税人确有困难的，可予定期减免。
《城镇土地使用税暂行条例》	第七条规定，纳税人缴纳土地使用税确有困难的，经县以上税务机关批准，可予减免。
《国家税务总局关于下放城镇土地使用税困难减免税审批权限有关事项的公告》（2014 年第 1 号）	合理确定省、市、县地方税务机关的城镇土地使用税困难减免税审批权限。

### 3.1.5 其他专门性税收优惠规范性文件梳理

目前，我国针对印花税、契税、增值税和所得税设置了一般性税收优惠政策。而特殊性税收优惠政策是针对特定企业制定的税收优惠政策，这些政策通常优惠幅度较大，但并不具有普遍适用性，更多地应用于国企的改制重组中。当前这些政策尚不能覆盖重整过程中可能涉及的所有税种，因此仍有待进一步完善和拓展。具体政策梳理如表 3.5 所示。

表 3.5 其他专门性税收优惠规范性文件梳理

一般性税收优惠规范性文件	
税种	可享受优惠的情形
印花税	财税[2003]183 号通知第一至三条规定，在企业的改制过程中，对于因资金账簿、各类应税合同等产生的印花税，实行减免征收政策。

契税	财税〔2018〕17号通知第五条规定，企业破产时，债权人承受破产企业土地资产的免征契税；非债权人承受并妥善安置原企业职工，签订至少三年合同的，也免征契税；若仅安置超过30%的职工，则契税减半征收。
土地增值税	财税〔2018〕57号通知第一至四条规定，资产重组中，纳税人通过改制、合并、分立、出售、入股等方式转移、变更房地产，符合特定条件可免征土地增值税（房地产开发企业除外）。
特殊性税收优惠规范性文件	
企业类型	可享受税收优惠的情形
被撤销金融机构	财税〔2003〕141号通知第二条规定，被撤销金融机构在清理和处置财产时免征接收债权、清偿债务过程中的印花税；清算期间自有或接收的房地产、车辆免征相关税费；催收债权时接收的土地、房屋权属转移免征契税；财产清偿债务时免征相关增值税、营业税等税费。
特定某一国有企业	财税〔2006〕30号通知规定，在中国远洋运输（集团）总公司重组改制上市过程中，将因资产评估增值产生的企业所得税直接转为资本公积，作为国有资本。
	财税〔2010〕92号通知第一条规定，承受中国邮政集团公司及所属邮政企业的土地、房屋权属的，免征契税； 第四条规定，对重组改制签订的产权转移书据免证印花税。
四大资产管理公司	财税〔2001〕10号通知第三条规定，几乎免征中国信达等4家金融资产管理公司在处理不良资产过程中所涉及到的税种。

### 3.2 破产重整程序中涉税案件的司法现状

近年来随着破产企业数量的不断增加，破产重整实践中所面临的涉税问题愈来愈多，通过对破产案件进行一定的统计，分析如今破产实务中涉税问题的现状。

#### 3.2.1 破产案件总体情况

近年来，破产案件数量持续攀升。根据破易云大数据检索的结果显示，从

2016年至2023年6月30日,全国范围内已公开的破产案件总数达到了277894件。在这些案件中,企业破产占据了绝大多数,达到了277481件,而个人破产或个人债务集中清理的案件相对较少,为413件。从案件类型的分布来看,自2016年至2023年6月30日,全国范围内已公开的破产案件中,破产申请案件数量最多,共计116584件,占比达到了41.95%。其次是破产清算案,共计49268件,占比为17.73%。破产重整案相对较少,为6532件,占比2.35%。强制清算案和预重整案分别为29162件和97件,占比分别为10.49%和0.03%。此外,破产和解案的数量为919件,占比0.33%。这些数据清晰地展示了破产案件在不同类型中的分布情况。<sup>①</sup>具体情况如图3.1所示。

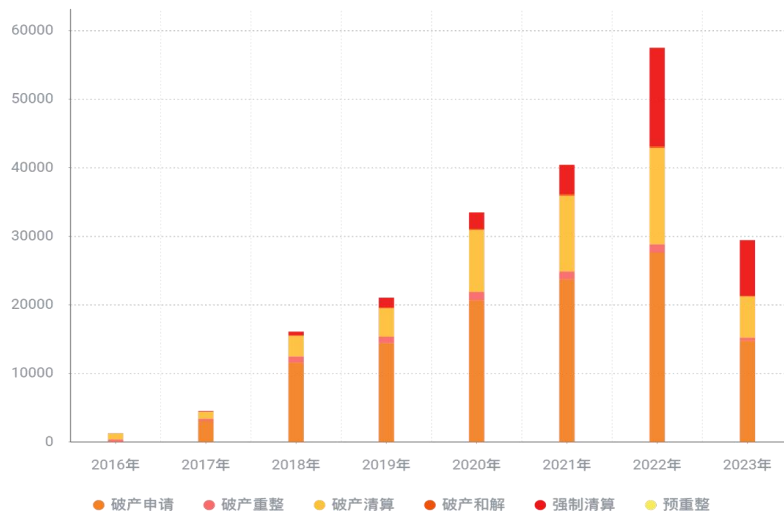


图3.1 案件类型分布图

目前,破产清算类案件的数量明显超过了重整案件,这已经成为了破产案件审理的常态。这主要是因为许多企业在陷入破产困境时,往往已经难以展现出拯救的价值,因此清算案件自然会比重整案件更多。

在统计了相关数据后,还发现债务人主动申请破产的比例非常低。具体来说,自2016年至2023年6月30日,全国范围内公开的破产案件中,由债权人申请的破产案件占据了绝大多数,达到了226966件,占比高达81.67%。而由债务人主动申请的破产案件则相对较少,只有47576件,占比为17.12%。此外,由清算组申请的破产案件数量更少,仅有3352件,占比仅为1.21%。这些数据清晰地表明,在破产案件中,债权人申请的比例远高于债务人,这可能与债务人在破

<sup>①</sup> 数据来源: 破易云. www.poyiyun.com.

产时面临的困境和挽救价值不足有关。具体情况如图 3.2 所示。

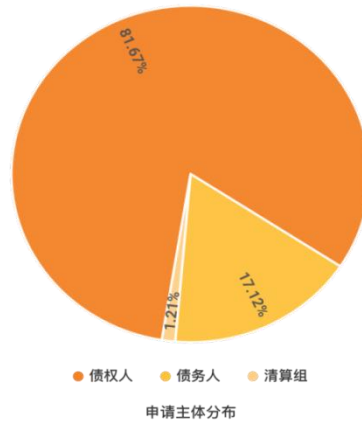


图3.2 申请主体分布

### 3.2.2 我国近年来破产重整涉税案件现状

在中国裁判文书网和北大法宝的高级检索中，以“破产”、“税”和“税务局”为全文检索关键词，检索 2001 年至 2023 年 12 月期间的民事案件，筛选后共得 396 条结果。<sup>①</sup>经过梳理，按年份统计的破产涉税案件数量如图 3.3 所示。

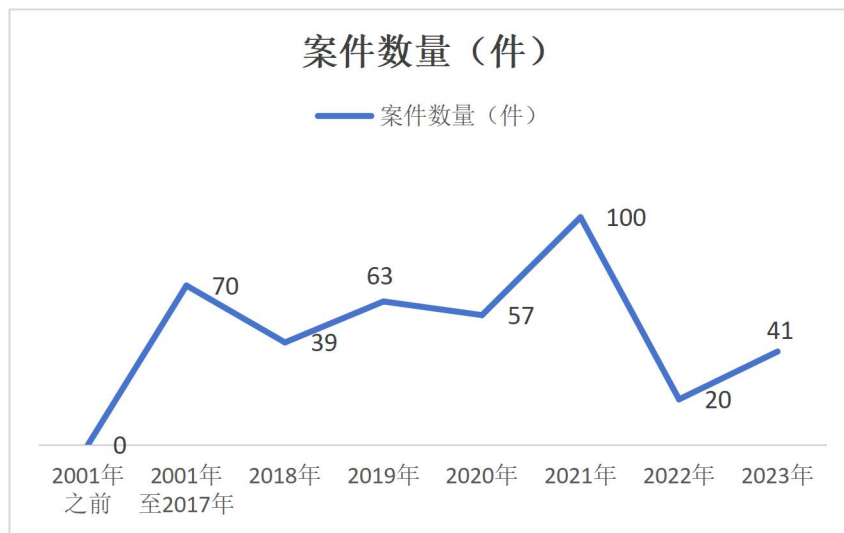


图 3.3 按年份统计的破产涉税案件数量

数据显示，破产涉税案件在 2017 年前数量较少，但伴随经济的高质量发展，破产涉税案件数量也出现了显著增长。这反映了税务部门加强征管与破产制度改革

<sup>①</sup> 资料来源：本图根据中国裁判文书网数据由作者制作。



革的影响，体现了破产制度的完善与法制化进程的推进。

### 3.2.3 案件争议焦点分析

经过筛选，剔除与本研究主题不相关的案例，并对剩余的检索结果根据争议焦点进行分类与整理。在汇总结果中选取涉税问题突出且集中案件类型进行统计，有关结果详见图 3.4 和图 3.5。

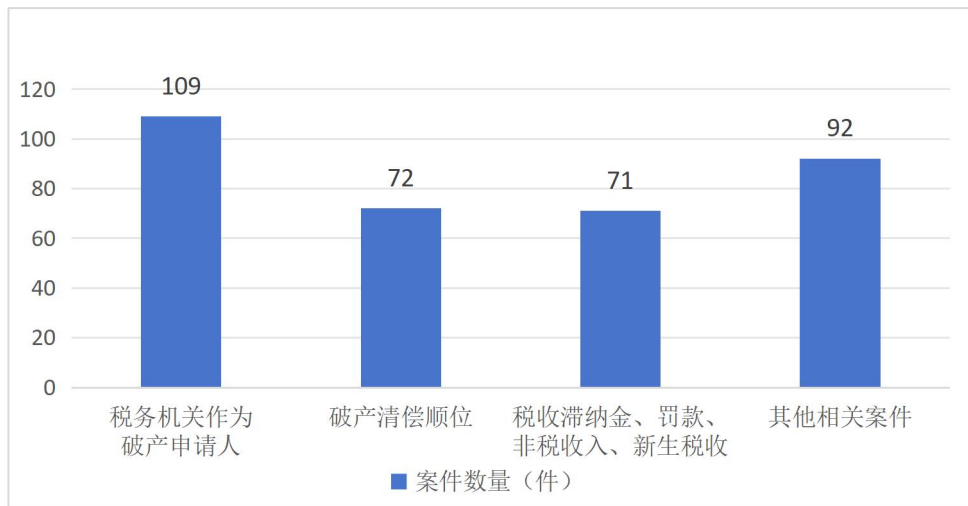


图 3.4 按案件争议焦点区分的案件数量统计图

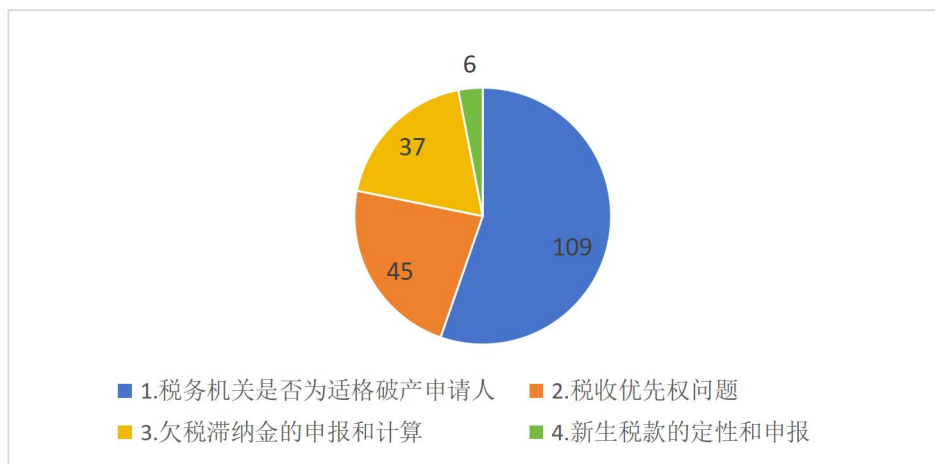


图 3.5 涉税案例争议焦点情况统计图

从统计结果来看，可以清晰地发现涉税法律问题主要集中在以下几方面：首先，税务机关能否作为破产申请人向法院提出破产申请在实践中存在较多争议；其次，税收债权在破产程序中的清偿顺位是否依据《税收征管法》的规定也是一

大争议焦点；最后，因破产法与税法的规定之间存在冲突，使得包括滞纳金性质、罚金如何计算以及新生税款的申报和缴纳等问题层出不穷。这些问题都是破产企业在税收方面需要重点关注和解决的难题。

从破产重整程序的全过程来看，在破产重整程序启动时，税务机关能否依据税收债权成为破产申请人向法院提出破产申请以及税务机关向破产管理人申报债权是权利还是义务等问题引发了争议；进入破产重整计划的实施阶段，税收优先权的范围问题凸显出来。由于《企业破产法》对此并未作出明确界定，税务机关常主张滞纳金、罚款等非税收入具有优先权。此外，在破产管理人管理下持续经营的企业可能产生新的税款，这些新生税款的归属问题也常成为争议焦点；破产重整程序完成后，虽然企业得以新生，但此时的企业往往处于脆弱状态。但因为我国在破产领域缺乏专门针对新生税款的法律规定，导致新生税款在征收过程中出现了不小的争议，增加了重整企业的经营负担。基于此，今后的破产重整制度完善也应当给予新生税款应有的关注。

综上所述，随着破产案件愈来愈多，许多破产重整程序中的涉税法律问题得以凸显，我们需要进一步完善相关法律法规，明确税收优先权的范围，优化税收优惠政策，以促进破产企业的顺利重生。

## 4 企业破产重整程序中所面临的涉税法律问题

完备的破产重整涉税法律规范意义重大,但当前立法对其中的部分问题关注不足,司法实务也仅限于解释层面应对,缺乏系统性解决。是故,上文已对涉税法律规范及涉税案件现状进行检视,下文将围绕争议焦点,梳理主要涉税法律问题,以期完善和发展破产重整制度明确方向。

### 4.1 破产重整程序中涉税法律规范适用存在的问题

#### 4.1.1 破产法和税法存在立法理念冲突

破产法与税法的理念差异是破产重整中涉税法律问题的根源。在立法宗旨和法域定位上,两者存在显著差异,导致制度内容难以协调。特别是在破产重整领域,这种差异更为凸显。《企业破产法》旨在公平解决债权债务,维护各方权益和市场秩序,强调私法自治和债权人自由处置债权的权利。而《税收征管法》则侧重于加强税收征管,保障国家税收收入,纳税机关在重整程序中必须严格依法行事,无法自由处置税收债权。在破产重整程序中,破产法以公平清偿债务为目标,以债权人会议制度保障各债权人能够平等协商、公平受偿。然而,税收债权因其公法属性,如强制性、优先性和无偿性,与破产法的公平清偿原则存在冲突。税法以保障国家税收为核心,高额税负往往成为企业重整的障碍,使得重整进程受阻,这与破产重整的目标存在明显差异。<sup>①</sup>

这种理念与立法价值上的差异导致破产重整程序在适用上困难重重,成功率低下,难以充分发挥其制度价值。税收机关作为行政机关,在重整程序中必须遵循税法的规定,无法超越法律范围调整税收债权。因此,如何在破产重整这一私法精神显著的行为中,合理贯彻和限定税收债权的“公法”属性,是亟待深入探讨和解决的问题。

#### 4.1.2 破产法与税法存在适用规则冲突

税收债权作为“公法之债”,因其作为债权而拥有优先性使得它区别于普通民商事债权。依据《企业破产法》第113条之规定,税收债权的清偿顺序在特定债权之后却高于普通破产债权。这一规定在理论上为破产重整过程中的债权清偿

<sup>①</sup> 徐阳光. 破产程序中的税法问题研究[J]. 中国法学, 2018(02):208-227.

工作提供了明确的指引。然而,在实际操作层面,如上文在梳理当前法律层面涉及税收优惠或税务减免的相关内容时,指出的税法与破产法在规则上的冲突不容忽视。尽管从法律效力层面分析,在破产重整程序中《企业破产法》应被视为特别法,因此理论上应优先适用其相关规定。但在实际操作中,税务机关经常依据《税收征管法》第45条的相关规定,将全额清偿所欠税款作为通过重整方案的前提条件,这无疑给破产重整程序的顺利进行带来了一定程度的阻碍。

此外,在破产重整实践中,对滞纳金定性也产生了不同认识。根据《国家税务总局关于税收优先权包括滞纳金问题的批复》和《税收征管法》第45条规定,滞纳金作为税收债权的一部分,较于普通债权优先受偿。但最高人民法院在《关于审理企业破产案件若干问题的规定》第61条中明确指出,在破产程序中产生的滞纳金不属于破产债权,不能优先受偿。在实践中,法院和税务局因工作职责的缘故通常分别依据各自的政策做出处理,导致滞纳金在征收方面存在混乱,债务人只能通过起诉的方式明确滞纳金不属于优先受偿范围,造成企业重整负担并加重诉累。

## 4.2 破产重整程序中历史欠税清偿问题

破产重整企业往往因资不抵债而欠缴大量税款,这些税款加上重整受理前已欠缴的税款,因具有优先性,常常与一般债权产生冲突,给破产重整的顺利进行带来诸多困境。

### 4.2.1 税收债权与担保债权受偿顺位不明确

从上文司法现状分析来看,规则冲突导致的税收优先权的清偿顺位不明是诸多案件的争议焦点。在破产重整过程中,是依据《企业破产法》规定确立担保债权的优先清偿地位,还是根据《税收征管法》的规定以发生时间作为区分标准对税款和担保债权的优先性重新进行确认?因为破产法的设立以民商法为基础,所以从民商法角度来看,物权优先于债权,而税收债权则属于债权。根据民商事原则,有担保物的债权优先于税收债权。然而,《税收征管法》第45条是否构成例外需探讨。税收债权依托国家强制力,非弱势方,且为法定之债,不涉及交易安全。<sup>①</sup>因此,《税收征管法》第45条不适用例外情况,担保债权应无条件优先于税收优先权。而从一般法与特别法的角度来看亦是如此。

<sup>①</sup> 王雄飞,李杰.破产程序中税收优先权与担保物权的冲突和解决[J].法律适用,2018(09).

## 4.2.2 税收债权能否分期偿付存在争议

关于税收债权能否分期偿付,破产程序中各方存在不同观点。税务机关拒绝通过分期偿付的重整计划,而重整企业则支持分期偿付以减轻经营负担。从法律效力的角度看,《税收征管法》与《企业破产法》同为特别法,但后者对重整计划中的债权调整与受偿方案有明确规定,允许对债权包括税收债权进行调整和设定偿付期限。因此,在处理企业重整的税务债权问题时,应优先考虑《企业破产法》的相关规定。此时,如果允许税收债权分期偿付,可以为企业提供喘息的机会,帮助其逐步恢复生产经营能力,最终实现债务的清偿。但是,这也需要综合考虑税收征管效率、税收流失风险以及税收公平原则等因素。在破产重整过程中,需要建立完善的制度和机制,确保税收债权的偿付既符合法律法规的要求,又能兼顾企业的实际状况和重整的顺利进行。

## 4.2.3 破产重整中税收债权组相关制度不完善

### (1) 税务机关申请债务人破产的权利义务不明

税务机关在追缴税款时通常运用“税务稽查、催缴、强制执行”等行政措施,由此产生的纠纷通常经由行政复议和行政诉讼解决。但是在破产流程中,税务局作为破产债权人,其追缴税款的流程也变成了“破产申请、债权申报、参与债权人会议”等民事途径,自身权益的保障也需经过民事诉讼。<sup>①</sup>通常而言,申请破产是债权人的一项权利,非税债权人可根据自身情况决定是否行使此权利。但对于税务机关来说,税收债权作为公法之债,涉及重大公共利益,因此税务机关在收集到纳税人破产的证据时,其意志应受到一定限制。<sup>②</sup>但是当前不论是破产法还是税法对于税务机关申请债务人破产的权利义务均没有明确规定,为维护国家税收经济利益,建议对税务机关在破产程序中的行政责任进行改造,并以义务的形式体现在私法关系中。

### (2) 税收债权组参与代表权限不足

第一,税务机关派驻税收债权组代表不明确。破产法规定,债权人会议通过破产重整计划草案需以人数和债权份额双赞成为标准,然而,这一标准在债权组表决时却难以运用,因为法律规范的缺失,致使税务机关派驻税收债权组的代表

<sup>①</sup> 胡金雯. 破产审判程序中的涉税问题研究[D]. 山东政法学院, 2020.

<sup>②</sup> [日] 山本和彦. 日本破产处理法入门[M], 金春等译. 法律出版社, 2016:46-65.

人数无法确定。<sup>①</sup>从而导致税收债权组无法通过表决确定是否通过了重整草案。

第二, 税收债权组权限不足。在某重整案例中, 债权人的两次重整申请均因未与税务部门达成共识而被法院拒绝, 凸显了我国税法和破产法对税务部门在重整阶段授权规定的缺失。这种法律空白增加了重整申请的难度和不确定性。<sup>②</sup>税收债权组作为公权力机关代表, 在破产重整中面临权限不足的问题。税收债权组无法仅凭自身授权决定能否为破产企业减免税收债权, 并且其也只能被动等待企业的税收优惠申请, 而无法主动适用有关规定。同时, 现有的延期纳税审批权限设置对企业重整进程也会产生不利影响。<sup>③</sup>因此, 破产重整中税收优惠制度实施的部分障碍在于税务部门权限过低。

### 4.3 破产重整程序中税收优惠问题

近年来, 我国针对破产重整企业颁布实施的税收优惠政策十分有限。契税和印花税虽然常获减免但企业所得税的优惠门槛仍然较高。此外, 企业所得税的征税对象为企业经营利润, 而企业在破产重整过程中往往会暂停其营业行为, 无法产生利润也就无法享受税收优惠政策。<sup>④</sup>因此, 企业破产重整程序中的税收优惠问题主要集中在以下几个方面:

#### 4.3.1 破产重整专门性税收优惠规范供给不足

由于我国《企业破产法》的制定较《税收征管法》来说制定时间较晚, 且多年来未能进行修订, 加之《税收征管法》在制定之处并未考虑到破产企业的纳税问题, 导致在破产重整程序中缺乏专门性的税收优惠规范。为维护经济秩序的稳定, 税法规范在破产领域应当做出应有的调整和回应。但是经过梳理不难发现, 现有税法体系缺乏对破产重整程序的有力支撑。破产重整中的利害关系人均希望有配套的税收优惠制度以降低重整成本, 增加重整成功率。但由于相关制度规范的缺失, 破产企业往往只能尝试适用债务重组的优惠政策。例如, 在《企业破产法》中并未赋予企业可以申请延期纳税的权利。而《税收征管法》第31条对延期纳税的审批条件设定了限制, 规定纳税人如遇特殊困难无法按期缴税时, 可向省、自治区、直辖市税务局申请延期, 但最长延期不超过三个月。然而, 由于审

<sup>①</sup> 蒋辉宇. 税收债权组对破产重整计划草案表决通过制度的优化设计——以破产重整程序中的税收优惠实施为视角[J]. 税务研究, 2018(12):59-64.

<sup>②</sup> 赵一惠. 税收债权成功“清障” \*ST 中华进入破产重整缓冲期[N]. 上海证券报, 2012-10-16.

<sup>③</sup> 韩静涛. 对企业破产中税收问题的探讨[J]. 涉外税务, 2010(05):50-53.

<sup>④</sup> 刘佳. 税收优惠政策对破产重整的法律调整及优化进路[J]. 税务与经济, 2014(02):77-82.

批门槛较高，实践中鲜有企业能够成功申请延期纳税税款。即使申请延期成功，较之动辄需要数年的企业破产重整程序，三个月的延期纳税期限显然无法满足实际需求，可谓是杯水车薪。

### 4.3.2 现有破产重整税收优惠力度不大

#### (1) 重整税收优惠适用条件严苛

为了让更多企业能够享受税收优惠政策，地方税务部门也尽可能在企业重组的框架下，为破产重整企业提供税收优惠。但是两种制度在设计初衷上就有很大的差异，所以在套用该税收优惠政策时存在明显的阻塞感。以企业所得税为例，财税〔2009〕59号文件针对企业债务重组，尤其是现金流困境的企业，提供了5年内分期纳税及债转股延期纳税的优惠政策。但是适用这些政策的前提是符合“股东权益延续性”、“经营延续性”和“合理商业目的”三大条件，这使得其适用门槛相当高。同时，以应纳税额所得额比例为标准不够精准，导致仅少数重整企业能享受优惠。

#### (2) 重整税收优惠适用范围有限

第一，适用主体范围有限。根据梳理，目前我国特殊性税收优惠政策仅针对特定金融机构和部分国企，虽然有经济因素的现实考量，但仅针对特殊主体和特定情况设置税收优惠政策的做法却也有违税收公平原则。

第二，适用对象范围有限。破产重整企业在税款缴纳时要“补旧纳新”，虽然对于新生税款，有时可以参照企业重组的税收优惠，但像出售资产、继续营业所得，却缺乏专门的税收优惠规定。即使是历史欠税，税法也没有明确规定其可以作为税收优惠的适用对象。

第三，适用时间范围有限。破产企业在执行重整计划之初，营收能力较差，急需资金支持。因此，企业在重整完成后的一段时间内，延续企业所得税等税收优惠政策是十分必要的。然而，当前的制度设计显然并未考虑到这一点。

### 4.3.3 现有破产重整税收优惠适用不统一

#### (1) 重整税收优惠适用标准不一

在涉及财产税相关的税收优惠时，适用标准的差异化问题显得尤为突出。以上文梳理的房产税和土地使用税的减免为例，实践中对于“确有困难”的裁量标准掌握在各省税务局手中，且部分地区税务机关并未将破产纳入减免范畴，导致

各地在标准裁量和具体执行时出现差异，造成不同的税收优惠适用情形。

## （2）重整税收优惠适用缺少监督机制

随着重整案件数量的不断增加，税收优惠的个案批复方式逐渐显露出混乱迹象。行政机关在决定税收优惠的给予与否以及具体额度时，表现出较大的主观性和随意性。这主要是因为税收优惠制度缺乏统一规范，导致适用标准参差不齐，同时缺乏有效的监督机制来约束行政机关的行为。历史上，我国曾出现过一些“僵尸企业”，它们虽然丧失了市场竞争力，但通过政府补贴等非市场化手段得以存活。<sup>①</sup>这种情况表明，税收优惠的决策权必须受到严格监督，以防止税务机关滥用权力，确保税收优惠政策的公正性和有效性，避免税收优惠滥用。

## 4.4 破产重整程序中债务豁免企业所得税问题

企业破产重整中，债权人常通过债务豁免来助力重整成功。当前，普通债权人为了促进破产重整计划的顺利实施，不得不对破产企业的债务进行大量豁免。然而，根据税法规定，普通债权人以牺牲自身利益所豁免的债务需要计入破产企业的应税收入并缴纳企业所得税，给破产重整企业带来了严重的经济负担。

### 4.4.1 企业所得税法欠缺对重整豁免债务特殊性的认识

某化工企业总投资 1.7 亿元，其中土地和厂房投资 3000 万元，设备工程 1.2 亿元。然而，投产前企业因 1.6 亿元债务申请破产。企业进入破产重整程序后，投资人出资 6000 万元清偿债务，债权人豁免 1 亿元债务，该重整计划获债权人大会通过。然而，在重整计划通过后，税务局通知该企业，根据《企业所得税法》第 6 条规定，破产企业需要对这 1 亿元的债务重组所得缴纳企业所得税，金额为 2500 万元。这意味着，尽管企业已经通过破产重整获得了新的生机，但仍需面临不小的税务负担。<sup>②</sup>在债务豁免的情况下，如果国家还对豁免的债务部分征收税款，那么这无疑会加剧对债权人利益的损害。<sup>③</sup>

企业破产重整完成后，债权人按方案获偿，未偿债务则被视为豁免。税务部门通常依企业重组规定，将债务豁免视为企业所得并征税。尽管企业身份未变，重组所得可先补亏，但补亏后仍有收入则须缴大额企业所得税，这可能给刚摆脱

<sup>①</sup> 王欣新. 僵尸企业治理与破产法的实施[J]. 人民司法(应用), 2016(13):4-9.

<sup>②</sup> 瑞安市华宝化工有限公司破产重整案, (2016)浙 0381 破 1 号之三.

<sup>③</sup> 郑汀, 徐战成. “僵尸企业”处置中的税务难题——国际经验及解决路径[J]. 税务研究, 2017(10):105-108.



困境的企业带来新的财务压力。<sup>①</sup>税法规定债务豁免需计入企业应税所得，以防范企业通过债务重组逃税。从降低风险的角度这的确有助于避免企业通过此种方式不当得利，但破产重整企业情况特殊，已陷入困境，急需税收政策支持。因此，税法应当重新审视企业破产重整过程中的债务豁免，对二者加以区分。

#### 4.4.2 对破产企业债务豁免征税缺乏正当性

现行的破产法和税法在处理破产重整企业的问题时，未能充分考虑其特殊困境，而是将其等同于正常企业进行征税，这无疑增加了企业重整的成本。企业进入破产重整后，税款通常享有优先清偿的地位，实践中常按 100% 比例清偿欠税。但是，破产重整中普通债权的平均受偿比例本就不足三分之一，在本就资不抵债的情况下却要求对税款进行全额清偿有失公允。更为不妥的是，税务机关对于普通债权人无法受偿即做出债务豁免的部分仍要征税。这种行为不仅缺乏正当性，还可能会加重企业负担，损害后顺位债权人利益，成为重整失败的最后一击。<sup>②</sup>现实中，税务部门对重整企业债务豁免部分征税的做法常遭企业、债权人和法院反对。为了帮助企业完成重整，减轻其应履行的纳税义务，有必要调整先行的企业所得税优惠制度，特别是对陷入资金困境的重整企业提供更多的税收优惠。这样不仅能体现对破产重整企业的支持，也有助于营造更加公平、合理的税收环境。全国人大代表曾就此提出建议，但税务总局仅重申这样的做法是为了弥补欠税，坚持对债务豁免部分征税，这值得进一步探讨。

#### 4.5 破产重整程序中新生税款负担问题

企业进入破产重整后，应税行为仍产生纳税义务，需按规定申报纳税。然而，关于在此期间所产生税款的性质、清偿顺序以及该部分税款能否延期缴纳，均没有明确的法律规定。

##### 4.5.1 重整阶段破产管理人的纳税申报义务不明

进入破产重整程序后，管理人全面接收企业的所有经营事项，此时企业实际上无法履行纳税人的纳税申报义务。但相关法律也并未规定破产管理人的纳税申报义务，也未规定重整企业可免于申报，这就导致管理人与税务机关之间的纳税

<sup>①</sup> 金礼才. 企业破产重整中的税收问题探讨[J]. 财经界, 2016(29):324-325.

<sup>②</sup> 陈立诚. 分配正义视野下的量能课税——一种税收理想的破茧新生[J]. 厦门大学法律评论, 2015(01):97-114.

申报争议,并且不及时申报纳税会造成企业信用瑕疵,给重整成功后的正常经营带来困扰。更难处理的是,由于法律没有明确规定未申报纳税的责任主体,但税务机关往往要求企业承担该违法责任,进一步加重了企业重整负担。

#### 4.5.2 新生税款的性质和清偿顺序缺乏规定

当前实践中普遍认定新生税款为破产费用和共益债务。如王欣新明确指出,破产费用中的变价财产费用涵盖了相关税收。<sup>①</sup>范志勇则进一步将破产财产管理、变价和分配所产生的债权归类为破产费用,同时将继续经营履行合同所产生的税款视作共益债务。<sup>②</sup>这些观点为破产重整中的新生税款处理提供了重要的理论支持和实践指导。因与正常经营时相似,所以将企业破产重整过程中继续由经营所产生的税款视为共益债务具有合理性。尽管学术界和实务界多持此观点,并得到部分地区法院和税务部门的支持,但却因缺乏法律依据,导致争议时有发生。若无法清晰认定新生税款的法律性质和清偿顺序,可能影响企业正常经营,阻碍破产重整的进行。

<sup>①</sup> 王欣新. 破产法(第四版)[M]. 中国人民大学出版社, 2019:352.

<sup>②</sup> 范志勇,叶俊丽. 破产程序中新生应缴税款的清偿顺位[J]. 税法解释与判例评注, 2019, 11(01):256-274.

## 5 解决企业破产重整涉税法律问题的建议

在以立法和司法推动破产重整程序进一步完善的过程中,破产重整企业的涉税问题逐渐成重要议题。为避免税收成为阻碍业务正常进行的因素,我国在重整过程中常采取税收优惠政策。本文在深入梳理企业破产重整程序的涉税法律规范及涉税案件的司法现状后,总结了在重整过程中遇到的涉税法律问题。同时,借鉴了国外一些先进经验和做法,有针对性地提出了切实可行的建议,以期解决这些问题,进一步推动破产重整法律制度的完善和发展。

### 5.1 完善破产重整程序中的涉税法律规范

#### 5.1.1 协调破产法与税法理念冲突

在破产法和税收相关法律立法之初,理论界和实务届都较为重视公私法域的划分,二者在立法理念上存在较大差异且存在具体规定向冲突的问题。然而,公私法融合趋势明显,税法虽属公法,但私法化趋势显著,吸收了大量民商法规则。同时,破产法作为私法,其平等保护各方主体利益的功能愈发凸显。为化解理念冲突,有学者提出“领域法学”理论,该理论以问题为中心,综合多种法律手段解决复杂社会问题。<sup>①</sup>在破产重整程序中,涉及多重部门法和多方主体,因此应以解决问题为导向,调和各部门法规定,不再受传统法域理念限制。

化解破产法与税法制度层面的冲突,需寻求两法理念的共识和规则上的互认。坚持税收债权首先作为破产债权的理念,遵循破产重整程序的运行规则,多方合力化解债务风险。在重整计划中,税收债权若无法让步,可能导致重整失败。税收法定主义的核心是保障纳税人权利,因此在之后税收相关法律法规的制定过程中考虑设置税收债权的豁免程序,并在税法基础上针对破产程序特殊性作出调整也同样符合税收法定原则。

#### 5.1.2 建立统一的破产企业涉税法律规范适用体系

例如日本制定了《公司重整法》、美国颁布了《破产法典》,域外部分发达国家基本建立起了体系化的企业破产税收优惠制度,并通过法律形式加以明确。而我国还并未建立起相对完善的税收优惠制度体系且大多政策散见于税务部门的规范性文件以及针对个案的批复,缺乏系统性和统一性。

<sup>①</sup> 徐阳光. 破产程序中的税法问题研究[J]. 中国法学, 2018(02).

为减少法律间的冲突与争议,我国应积极运用“领域法学”研究范式推动破产法与税法的规则互认。破产法在规范破产程序时,应针对担保债权与税收债权之间的清偿顺序、税务机关作为破产申请人的权利义务以及新生税款的性质等争议焦点问题做出回应;税法则需要以破产企业的现实困境为出发点制定切实可行的税收优惠政策,并在规范纳税申报、债务豁免等方面与破产法协同发力。同时,税法也应赋予税务机关适当的管理权力,确保其有效参与并支持企业破产重整。

## 5.2 解决历史欠税问题的建议

### 5.2.1 加强破产程序中税收优先权的立法完善

传统的税收观念认为税收是国家权力的体现,与私法中普通债权人的权利有本质区别。但近年来,财税法理论界逐渐将税收视为“公法债权”。然而,这一转变在实践中遇到了挑战,主要原因在于立法的滞后性导致税收优先权问题在实践中缺乏统一的解决依据,追偿工作也面临重重困难。转向域外视角,日本虽然确立了税收债权的优先地位,但考虑到税收债权和职工债权的实际情况,逐渐呈现职工债权优先于税收债权的趋势。<sup>①</sup>其税收债权的清偿顺位与我国大致相似,采取了共益债权>一般优先债权>普通债权的清偿顺序。尽管税收享有优先地位,但《公司重整法》规定,在税务机关许可的情况下,法院可给予企业3年或3年以上延期缴纳的优惠。<sup>②</sup>

完善我国税收优先权制度的核心在于加强立法规范,确保税收法治原则得以落实。2019年5月,国务院将《税收征收管理法修订草案》纳入立法议程,这预示着《税收征管法》的修订将对我国税收征管制度的现代化转型起到关键作用,有助于推进国家治理体系和治理能力现代化。为调和税收债权与担保债权的法律矛盾,应借《税收征管法》修订之机,完善税收优先权条款。鉴于税收债权的特殊性,建议在《企业破产法》中明确破产债权清偿顺序,以实现两部法律的立法协调。<sup>③</sup>

### 5.2.2 对税收债权明确分期偿付

破产前的欠税作为优先债权,在重整计划中常需全额清偿,税务机关无权减

<sup>①</sup> 徐阳光,范志勇,徐战成.破产法与税法的理念融合及制度衔接[M].法律出版社,2021:343-372.

<sup>②</sup> 同前注1.

<sup>③</sup> 杨亮.破产程序中税收优先权的捍卫和思考[J].税务研究,2020(08):85-89.

免。实际操作中，税收债权常全额清偿，但这一做法因缺乏对企业偿还能力的考量常引起破产重整企业的反对。法律上，企业破产法允许制定债权清偿方案，包括设定清偿期限，这也适用于税收债权。尽管税收法律未明确分期偿付规定，但破产法应优先适用。因此，税收债权可按清偿方案设定清偿期限。

从债权人权利让渡的角度看，普通破产债权人常需要接受分期偿付的重整方案，而税收债权却要求一次性全额偿付未考虑到普通债权人的利益诉求。虽然实践中也存在政府、法院以及税务机关共同努力通过了税收债权分期偿付方案的案例<sup>①</sup>，但是此案是税务机关为拯救地方大型国企而做出的特殊让步。由点及面，税务机关也应当考虑是否可以在今后的破产重整企业中效仿此类做法同意其他企业的分期偿付重整方案。但可惜的是，在今后的诸多破产重整案例中，税务机关因无权批准分期偿付方案而拒绝同意税收债权的分期缴纳。

因此，国家在立法时应立足于保障破产重整成功的大方向，允许重整企业依法申请分期偿付税款，并免除由此产生的滞纳金。同时，应通过法律授权的方式给予税务机关依法审批破产企业分期偿付重整方案的权限，为其恢复经营提供应有的支持和保障。

### 5.2.3 完善破产重整中税收债权组相关制度

#### (1) 明确税务机关破产申请人的权利和义务

我国《企业破产法》赋予债权人在债务人无法偿债税款时向法院申请企业破产的权利。税收作为破产程序中的债权，税务机关作为债权人可申请企业破产。然而，税务机关在破产申请中面临《破产法》与《税收征管法》的法律冲突，导致实际操作中存在法律空白。为保障税收权益，已有税务机关主动申请破产的案例。因此，建议完善相关法律，明确税务机关申请破产的条件和程序，规范内部审批和责任分工。同时，鉴于税收涉及重大公共利益，未来修订《企业破产法》时，应将税务机关在特定情形下申请企业破产作为法定义务予以明确规定。同时，企业破产过程涉及多方利益和复杂的法律程序，税务机关在申请破产时，需与司法机关、工商部门等其他相关机构进行密切的沟通与协调，确保及时获取关键信息、妥善处理相关事宜、有效解决可能出现的争议。在鼓励税务机关积极行使破

<sup>①</sup> 山西省吕梁市中级人民法院民事裁定书。（2015）吕破字第（1-23、25-31）之十五号。

产申请权的同时，我们也应持续优化税收政策和执行措施，从源头上预防欠税问题的发生和恶化。

## （2）完善税务机关的破产重组参与权

第一，明确税收债权组的参与代表。税务机关作为破产税收债权人，根据《企业破产法》第 82 条，可组成税收债权人组参与重整计划表决，这是其作为破产债权人的基本权利。在破产重整实践中，以具体税种为标准确定税收债权人代表更加合理，以此种方式确定的税收债权人代表符合通过破产重整计划草案的人数要求。因此，税务机关应以税种分类为依据，委派工作人员参与破产重整草案的表决。

第二，加强基层税务机关的审批权限。鉴于破产重整案件复杂性和实践性强，建议依据法律规定和税法原则适当赋予基层税务机关税收优惠审批权限。因为基层税务机关在征税过程中与原破产企业有较为紧密的联系，在企业破产重整过程中更加方便掌握实际其经营状况，能够更清晰认定破产企业的主体资格，并在参与破产债权人会议的重整计划表决时做出符合各方利益的决定。在重整计划的实施阶段，应明确税务机关享有监督执行情况的权利，并可以视情况决定是否申请终止重整。

## 5.3 完善对破产重整企业的税收优惠制度

### 5.3.1 扩大受惠主体范围

经过税收法律制度梳理我们不难发现，特定国企和金融机构在享受破产重整税收优惠政策时拥有特殊地位。这使得我国税收优惠政策的覆盖面狭窄且在一定程度上违反了税法平等原则，损害了市场秩序。相较之下，美国通过制定《破产税务指引》并公开于官网，详细规定了企业破产重整可享受的政策和涉税处理流程，降低重整涉税成本，促进重整顺利进行。因此，我国也可借鉴此做法，对企业破产重整的税收优惠政策和处理流程在税务局官网开辟专栏进行公示公开。同时，在建立系统性的破产重整税收优惠制度过程中，灵活运用各类税收优惠措施，将税收优惠的主体范围扩大至全行业和各类型的企业，消除当前因个案批复所造成的税收不平等现象，保障市场公平竞争需求，促进企业破产重整成功。

### 5.3.2 统一税收优惠规范

税收优惠的实施涉及税收法律关系的调整、纳税负担的调整以及对破产债权人合法权益的保障，因涉及多方主体所以在适用税收优惠规范时必须充分考量。因此，在破产重整领域的税收优惠特殊规范中，必须依照税收法定原则予以明确，尽管《立法法》第11条强调税收法定原则，但未明确将税收优惠纳入“税收基本制度”的列举中。因此，统一税收优惠规范至关重要，需明确税收优惠的制定权限和程序，确保公平、透明和有效实施。

关于破产重整的税收优惠，既要弥补规范不足，也要协调不同规范的关系，形成协同体系。税收优惠是税收原则的例外，应以“原则——例外”方式规定，将破产重整的非正常经营纳入例外考察。破产重整中税收优惠的核心要素由法律规定，但可授权国务院在法定程序内调整。对上位法的模糊内容，如主体资质、优惠比例等，可由行政法规、部门规章细化，尤其是程序性要求。对于实务问题，可允许其他规范性文件针对性回应，解决实践难题。

### 5.3.3 根据重整的不同时期给予税收优惠

考虑到破产重整过程中所产生税负的差异性，在适用税收优惠政策时也应当分阶段考量。在重整计划草案制定期间，税务机关以税收债权人身份参与重整计划草案的表决，当涉及税收减免或税款分期偿付时，法院、管理人与税务部门需充分沟通，在经税务机关表决同意后，适用特定的税收优惠政策。此表决机制虽便捷，但未经法定程序减免税收违反税收法定原则，故需制定规范税收优惠政策。重整中常涉及资产赠与和债务豁免，但现行税法规定无法根本解决企业重整后的税负问题。对重整企业而言，要求其缴纳巨额所得税不现实，需采取进一步措施减轻其税负；在企业重整程序完毕之后，原破产企业恢复经营，此时还能否继续适用税收减免政策需要法律明确规定。企业在经历重整后可能财务状况仍不稳定，难以一次性足额缴纳所欠税款。因此，税务机关可以对破产重整企业进行系统性评估以确定其实际偿还能力，或以提供担保的方式降低继续适用税收优惠政策的风险。<sup>①</sup>

## 5.4 完善重整企业债务豁免的所得税征税规则

完善重整企业债务豁免的所得税征税规则，构建专门性免征规则，有助于融合破产法与税法理念，落实税收公平原则，支持企业价值挽救。本文将从以下几

<sup>①</sup> 徐阳光, 范志勇, 徐战成. 破产法与税法的理念融合及制度衔接[M]. 法律出版社, 2021: 124.

方面提出完善建议:

#### 5.4.1 区分债务豁免征税规则与税收优惠路径

税收法定原则是税收领域的指导性原则,特殊领域涉税问题将推动税法体系完善,税收优惠政策的适用空间将逐渐被压缩。税收优惠作为非标准化条款,虽能解决企业税负问题,但制定成本高且缺乏普遍适用性,易引发不公平。因此,将重整企业债务豁免纳入企业所得税法调整范围,是遵循税收法定原则、确保普遍适用性和提高效率的有效途径。通过修订《企业所得税法》,明确区分债务豁免所得税征税规则与税收优惠政策,从提高征税效率和降低征税成本的角度考虑将债务豁免纳入“免征”范畴。此举不仅可以为处理债务豁免所得税负提供有力的法律支撑,确保税务机关的税负处理切实有效,同时可以完善当前企业所得税政策并发挥征税规则的应有实效。<sup>①</sup>

#### 5.4.2 将债务豁免纳入企业所得税法免征范围

我国台湾地区通过降低企业并购过程中税收优惠政策适用难度的方式,以税收补偿的方式免除了破产重整企业的所得税负担。<sup>②</sup>我国台湾地区企业并购法规定,盈利企业并购亏损企业时,因重组未产生实际经济利益所以对并购所得税直接免征,我国在完善《企业所得税法》中债务豁免征税的相关规定时可以借鉴台湾地区的相关立法经验。我国《企业所得税法实施条例》第12条将“债务的豁免”列为货币形式的企业收入。但此规定主要立足于正常经营企业,对重整企业而言,其债务豁免并非经营利润<sup>③</sup>,而是重整过程中为挽救企业所做的让步,故不应作为所得税征收对象。对于该部分所得,可以考虑在相关法律中增设破产重整程序中债务豁免所得免征企业所得税的条款,为该部分依法免征提供法律支持。

根据美国《国内收入法》,规定破产时纳税人的总所得不包括由于纳税人的债务被免除而获得的数额。对于我国而言,破产债权在经破产管理人认定后,所确认债权额与实际获偿金额的差额为债务豁免额。对此差额免征所得税,既减轻了破产重整企业的税务负担,又保护了普通债权人的合法权益。<sup>④</sup>

<sup>①</sup> 王雪麟. 论破产重整企业债务豁免的所得税征税规则完善[D]. 山东师范大学, 2023.

<sup>②</sup> 范志勇, 李奇. 论针对企业破产重整豁免债务的所得税课税除外[J]. 税务与经济, 2021(06): 30-37.

<sup>③</sup> (美) 维克多·瑟仁伊. 比较税法[M]. 丁一译. 北京大学出版社, 2006: 237.

<sup>④</sup> 徐阳光, 范志勇. 破产法与税法的理念融合及制度衔接[M]. 法律出版社, 2021: 133.



## 5.5 破产重整中新生税款的征收建议

### 5.5.1 明确新生税款的申报主体

国家税务总局第 48 号《公告》明确规定对于新生税款，税务机关不再作为企业债权人申报债权，而应当由破产管理人对实际经营所得进行纳税申报。但是《税收征管法》对于此阶段所产生的新生税款缺少管理人纳税申报的强制性规定，导致该公告中的申报要求在实践中很难执行。<sup>①</sup>因此，建议在法律层面建立税收征管的程序保障制度，特别是在破产程序中，税务机关与破产管理人的身份应当同时变化，确保管理人应当承担新生税款的纳税申报义务。这意味着，大部分新生税收都需要破产管理人积极、主动地完成纳税申报工作。为确保税收制度的顺利运行和避免税务漏洞，制定针对管理人未履行申报义务的惩罚性措施显得尤为必要和紧迫。<sup>②</sup>

### 5.5.2 完善破产重整中新生税款偿付规则

由于《企业破产法》和税收相关法律均未对企业破产重整过程中产生的新生税款进行定性，即使理论界和实务界对于将新生税款认定为破产费用和公益债务已经达成了基本共识，但仍然因缺乏明确的法律规定而在实践中产生争议和分歧。在未来修订相关法律时，建议将新生税款根据产生原因进行细化，在这个基础上分别纳入破产费用或公益债务的范围进而确定受偿顺位，而不是简单笼统的进行认定，并且应当根据破产费用和公益债务的性质，将不属于这两者的税款设立新的受偿项目并进行妥善处理。同时，在破产费用和公益债务的内部受偿顺位中，也应当将新生税款的清偿顺位滞后以保障破产程序的顺利进行。在处理因债务人资产变价而产生的新生税款时应充分考虑其增加债务人财产的特性，建议将这部分税款按照实际价值按照担保债权的比例进行分摊，以维护普通债权人的利益。此外，对新生税款的滞纳金应分类处理，消极税种视为除斥债权，积极税种则视为共益债务，并相应安排清偿顺位。<sup>③</sup>

<sup>①</sup> 张小炜、尹正友.企业破产法的实施与问题[M].当代世界出版社,2007:88.

<sup>②</sup> 唐祯瑶. 企业破产中的新生税收法律问题研究[D].华东政法大学,2022.

<sup>③</sup> 朱华军, 蒋文军, 张奕君. 浅议破产清算程序中的“新生税款”[J]. 中国注册会计师, 2022(06):101-105+2.

## 结 语

当前,伴随着我国全力优化营商环境、推进高质量发展的必然趋势以及减税降费改革步伐的加快。重点关注企业破产重整领域,发挥破产重整制度在维护经济秩序、推进企业市场化运作的重要作用成为《企业破产法》修订的重中之重。在这样的背景下,如何运用制度工具解决企业破产重整程序中的涉税法律问题成为亟待解决的议题。破产重整作为一项国际通行制度,在我国尚处发展初期,重整成功的案例相对较少。尽管近年来成功重整的企业数量有所增加,但与发达国家相比仍有较大差距。原因之一便是我国在企业破产重整程序中缺乏完善且有针对性的税收法律制度,也缺乏对破产重整企业应有的税收优惠支持,加之立法间的冲突为各方当事人带来了诸多争议,实质上阻碍了企业破产重整程序的顺利进行,打击了破产企业和债权人的重整积极性。

本文首先介绍了企业破产重整与税收债权的基本理论,随后分析了我国破产重整税收制度的现状以及司法实践中存在的问题,并在借鉴域外立法和实践经验的的基础上有针对性地提出了相应的解决建议。基于全文的论述,本文认为应当直面企业破产法和税法在立法之处就存在的矛盾冲突,以企业破产法为基础,加强税收相关法律对于企业破产重整领域的关注度。运用“课税特区理论”和“领域法学”研究范式,找寻两法之间在破产领域的共同目标以消除立法理念上的分歧,同时吸收多年来破产实践中的有益经验,针对突出涉税法律问题有针对性地调整破产重整程序中的税收规则。鉴于当前税收相关法律在企业破产程序中多以批复和规范性文件的形式确定税收优惠政策,难以形成长效机制。本文建议对我国现有的税收优惠政策进行整合清理,对于仍有实用价值的优惠政策应当以法律的形式加以确定。从而降低税务机关适用税收优惠政策的不确定性,实质减轻破产重整企业的税收负担,帮助其转危为安,进一步优化营商环境、推进经济高质量发展。

## 参考文献

### 1 外文参考文献

- [1]Andrew Keay&Peter Walton,Insolvency Law:Corporate and Personal,4 Edition, Lexis Nexis(2017),p.520-521,footnote 47.
- [2]Aliev B K,Igonina L L,Musaeva K M,et al.Priority guidelines for strengthening regional taxable capacity as a factor of sustainable development of the territorial entities[J].Mediterranean Journal of Social Sciences,2015.
- [3]Bradley W.Tax prats and citizen stakeholders: Professionalism in the gap between tax priority setting and tax policymaking [J].Social & Legal Studies,2015 (09):11-15.
- [4]Bret N.Bogenschneider.A Philosophy Toolkit for Tax Lawyers[J].Akron Law Review,2016(21):33-37.
- [5]Fisher T C G,Martel J,Gavious I.Tax claims,government priority,absolute priority and the resolution of financial distress[J].International Review of Law and Economics,2016(13):56-58.
- [6]HMRC,Policy Paper:Changes to Protect Tax in Insolvency Cases[N],11 July,2019.
- [7]HM Treasury,Budget 2020:Delivering on Our Promises to the British People [R],11March,2020.
- [8]Heather field.A taxonomy for Tax Loopholes[J].Houston Law Review,2018(23):36-39.
- [9]R3(association of Business Recovery Professionals),The return of Crown preference[N],6 December 2018.
- [10]Wei C,Chen Y.The Predicament of Bank Creditors in Chinese Bankruptcy and the Way Out[J].International Insolvency Review,2018,27(1).
- [11]William B.Barker.The Disconnect Between Tax Concepts and The World of Fact:State Law as The Gatekeeper[J].Washburn Law Journal,2018(28):26-29.
- [12]William B.Barker.The Three Faces of Equality:Constitutional Requirements in Taxation[J].Case Western Reserve Law Review,2006(09):46-50.

## 2 中文参考文献

### 2.1 著作类

- [1]徐阳光,范志勇,徐战成.破产法与税法的理念融合及制度衔接[M].法律出版社,2021.
- [2]王建聪,伊虹.纳税实务[M].清华大学出版社,2020.
- [3]罗培新.世界银行营商环境评估[M].译林出版社,2020.
- [4]刘剑文.领域法学:社会科学的新思维与法学共同体的新融合[M].北京大学出版社,2019.
- [5]戴芳.财税法学[M].法律出版社,2019.
- [6]徐战成.企业破产中的税收法律问题研究——以课税特区理论为指导[M].法律出版社,2018.
- [7]刘剑文,熊伟.财政税收法[M].法律出版社,2017.
- [8]王欣新.破产法前沿问题思辨[M].法律出版社,2017.
- [9]王婷婷.课税禁区法律问题研究[M].法律出版社,2017.
- [10]张守文.财税法疏义(第2卷)[M].北京大学出版社,2016.
- [11]邹海林.破产法——程序理念与制度结构解析[M].中国社会科学出版社,2016.
- [12]韩长印.破产法学[M].中国政法大学出版社,2016.
- [13]许德风.破产法论——解释与功能比较的视角[M].北京大学出版社,2015.
- [14]熊伟.美国联邦税收程序[M].北京大学出版社,2006.
- [15]刘剑文著:《中国税收立法基本问题》,中国税务出版社2006年版.

### 2.2 中文译著类

- [1][美]查尔斯·J.泰步.美国破产法新论[M].韩长印,何欢,王之洲译,中国政法大学出版社,2017.
- [2][日]山本和彦.日本倒产处理法入门[M].金春等译,法律出版社,2016.
- [3][德]莱因哈德·波克.德国破产法导论(第6版)[M].王艳柯译,北京大学出版社2014.
- [4][美]保罗·萨缪尔森.经济学[M].萧琛译,商务印书馆,2013.

[5][日]北野弘久. 税法学原论(第4版)[M]. 陈刚, 杨建广等译, 中国检察出版社 2001.

## 2.3 期刊类

- [1]“共同富裕背景下浙江中小企业破产重整模式探索”课题组, 叶向阳, 徐峻峰. 中小企业破产重整模式探索[J]. 法律适用, 2024(01):153-165.
- [2]刘天永, 张倩. 企业破产历史未申报税款是否属于税收债权[J]. 中国税务, 2024(01):57-59.
- [3]杜若薇. 世行新指标下我国小微企业破产重整应对[J]. 中国政法大学学报, 2023(06):166-181.
- [4]国家税务总局厦门市湖里区税务局课题组, 陈盛存, 陈志烜, 等. 论企业破产法与税收征管法衔接——以破产企业税务注销为视角[J]. 税收经济研究, 2023, 28(04):53-58.
- [5]翟继光. 2022年税收法治研究综述[J]. 税务研究, 2023, 458(03):53-62.
- [6]王双琳. 我国企业破产重整程序中税收优惠的研究[J]. 税收征纳, 2023(02):26-28.
- [7]李刚. 税收滞纳金与执行滞纳金的关系辨析——经由司法类案的实证观察[J]. 税务研究, 2022(09):84-89.
- [8]戴芳, 朱哲. 论破产程序中新生税款的税法治理[J]. 河南财政税务高等专科学校学报, 2022, 36(01):1-5.
- [9]胡明, 关儒. 论破产清算中税收优先权的“欠税”界定[J]. 税务研究, 2022(01):88-94.
- [10]关爱麟, 崔晓磊. 税收优先权的法律适用困境及其化解[J]. 税务与经济, 2022(02):48-54.
- [11]孙永国, 周平. 破产重整程序中涉税清偿探析[J]. 中国注册会计师, 2022, 276(05):105-107.
- [12]周宇, 李晖. 破产程序中税收债权与担保物权的冲突与弥合——一个法律解释的方法[J]. 税务研究, 2021(03):113-118.
- [13]程国琴. 从扩张走向限缩: 税收优先权在民事执行程序中的实现路径[J]. 税务研究, 2021, 434(03):106-112.

- [14]罗敏. 破产程序新生税费之性质省思及税务处理调适[J]. 财会月刊, 2021, 89(06):153-160.
- [15]张定安. 深化“放管服”改革 优化营商环境[J]. 中国行政管理, 2020, 416(02):155-156.
- [16]王池. 法际交集中的重整企业所得税:理论协调与制度重构[J]. 法学评论, 2020, 38(06):75-86.
- [17]范卫国. 税收行政公益诉讼的理论困境与制度突围[J]. 新疆社会科学, 2020(6).
- [18]李曙光. 宪法中的“破产观”与破产法的“宪法性”[J]. 中国法律评论, 2020, 36(06):1-8.
- [19]郭东阳. 破产法视野下个人信息转让的同意规则研究[J]. 东北大学学报(社会科学版), 2020, 22(05):90-97.
- [20]张世君. 我国破产重整立法的理念调适与核心制度改进[J]. 法学杂志, 2020, 41(07):14-23.
- [21]郭娅丽. 出售型破产重整司法适用的现实困境与突破思路[J]. 兰州学刊, 2020, 317(02):73-80.
- [22]蒋悟真. 税收优惠分权的法治化:标准、困境与出路[J]. 广东社会科学, 2020(01):222-231+256.
- [23]唐媛媛, 王虹. 破产清算程序中的税收债权问题——基于破产法与税法的冲突[J]. 税务与经济, 2020(04):63-70.
- [24]李忠鲜. 论担保权在破产中的别除机制[J]. 河北法学, 2019, 37(06):161-175.
- [25]郭昌盛. 我国税务强制执行权的历史嬗变、实践困境及完善路径[J]. 中国政法大学学报, 2019(2).
- [26]黄建文, 钱俊文. 欠税公告的法律规制与司法救济[J]. 税务研究, 2019, 409(02):76-80.
- [27]张松, 王怡. 企业破产程序中的若干税收法律问题[J]. 税务与经济, 2019, 225(04):89-93.
- [28]金超. 论国有僵尸企业破产的税收治理[J]. 税收经济研究, 2018, 23(02):75-

82.

[29]范志勇. 论企业破产与税收征管程序的调适[J]. 河北法学, 2018, 36(09):162-177.

[30]聂晶, 方资. 供给侧改革背景下破产审判存在的问题及对策研究[J]. 河北法学, 2018, 36(02):192-200.

[31]李琳, 李宗龙. 破产程序中的税收滞纳金问题研究[J]. 北方论丛, 2018(02):148-152.

[32]徐阳光. 破产程序中的税法问题研究[J]. 中国法学, 2018(02):208-227.

[33]钟健生. 破产程序中的优先权:冲突解决与体系建构[J]. 西南民族大学学报(人文社科版), 2018, 39(05):87-94.

[34]刘佳, 刘原. 出售式破产重整与不良资产处置创新[J]. 上海金融, 2018, 450(01):55-59.

[35]范迎. 论破产程序中特殊债权清偿顺位的理性修正[J]. 学理论, 2018(02):131-133.

[36]王雄飞, 李杰. 破产程序中税收优先权与担保物权的冲突和解决[J]. 法律适用, 2018(09):89-94.

[37]夏正芳, 李荐, 张俊勇. 破产企业纳税分析及筹划[J]. 法律适用, 2018(16).

[38]李刚. 税收滞纳金的功能与性质的界定方法:利罚参照比较法——从海峡两岸比较的角度[J]. 税务研究, 2018(05):68-74.

[39]罗亚苍. 现行税款滞纳金制度的问题探析与完善[J]. 税务研究, 2018(02):63-67.

[40]郑汀, 徐战成. “僵尸企业”处置中的税务难题——国际经验及解决路径[J]. 税务研究, 2017, 393(10):105-108.

[41]徐阳光. 破产法视野中的担保物权问题[J]. 中国人民大学学报, 2017, 31(02):12-23.

[42]赵树文, 王嘉伟. 僵尸企业治理法治化保障研究——以破产法及其实施机制的完善为研究路径[J]. 河北法学, 2017, 35(02):78-92.

[43]池伟宏. 论重整计划的制定[J]. 交大法学, 2017, 21(03):122-136.

[44]翁武耀. 量能课税原则与我国新一轮税收法制改革[J]. 中国政法大学学报, 2

017, 61 (05) :89-101+159-160.

[45]黄贤华. 关于我国设立破产监管机构的思考——以 IAIR 成员破产监管机构为参照[J]. 中南民族大学学报(人文社会科学版), 2017, 37 (05) :148-151.

[46]王欣新. 僵尸企业治理与破产法的实施[J]. 人民司法(应用), 2016, 744(13) :4-9.

[47]刘剑文. 论领域法学:一种立足新兴交叉领域的法学研究范式[J]. 政法论丛, 2016(05) :3-16.

[48]郭一鸣. 破产涉税问题初探[J]. 法治论坛, 2016(4).

[49]赵尧. 《破产法》中税收优先制度的效率改革——一个处置权利冲突的新的分析视角[J]. 经济体制改革, 2016(05) :148-152.

[50]刘剑文. 地方税立法的纵向授权机制设计[J]. 北京大学学报(哲学社会科学版), 2016(1).

[51]陆晓燕. 运用法治手段化解产能过剩——论破产重整实践之市场化完善[J]. 法律适用, 2016, 368(11) :68-76.

[52]王鸿貌, 王任之. 税收概念的法理探析[J]. 税收经济研究, 2016, 21(02) :37-43.

[53]沈峰. 重组税收政策的发展动态及调整建议[J]. 税收经济研究, 2016, 21(05) :31-35.

[54]钱俊文. 税务行政强制执行主体问题研究——对税务机关自执行与申请法院强制执行并行模式的反思[J]. 国际税收, 2015(9).

[55]韩长印. 简论破产重整计划表决的信息披露机制——以美国法为借鉴[J]. 人民司法, 2015(1).

[56]周晓光. 企业重组中的递延纳税与反避税[J]. 税务研究, 2015(04) :64-69. [5

5]叶姗. 税收优惠政策制定权的法律保留[J]. 税务研究, 2014(03) :58-62.

[57]叶金育. 税法与私法“接轨”的理念与技术配置——基于实质课税原则的反思与超越[J]. 云南大学学报(法学版), 2014, 27(03) :63-70.

[58]杨盛军, 李顺求. 税收正义视阈下中国当代税制改革的伦理反思[J]. 湘潭大学学报(哲学社会科学版), 2014, 38(03) :84-87.

[59]熊伟, 王宗涛. 中国税收优先权制度的存废之辩[J]. 法学评论, 2013, 31(02) :



47-54.

[60]熊伟. 作为特殊破产债权的欠税请求权[J]. 法学评论, 2007(05):90-97.

## 2.4 学位论文类

[1]高黎谦. 企业破产重整中税收法律问题的研究[D]. 山东大学, 2022.

[2]罗宁. 我国破产重整中的税收优惠问题研究[D]. 上海交通大学, 2021.

[3]金星璇. 温州市企业破产重整涉税政策优化研究[D]. 华东政法大学, 2021.

[4]虞子坤. 破产程序中的税收法律问题研究[D]. 上海财经大学, 2020.

[5]赵林. 我国破产重整制度中府院联动机制研究[D]. 西南政法大学, 2019.

[6]任风雷. “僵尸企业”破产重整法律问题研究[D]. 北京外国语大学, 2017.

[7]王建平. 论破产重整中的利益平衡[D]. 中国政法大学学位论文, 2011:3.

## 2.5 报纸类

[1]赵一惠. 税收债权成功“清障” \*ST 中华进入破产重整缓冲期[N]. 上海证券报, 2012-10-16 .

[2]余建华, 张亦含, 李威. 对症下药清除企业发展“病灶” [N]. 人民法院报, 2023-02-19(004).

[3]林小焯, 张羽馨. 相城司法助困“破”局重生 [N]. 江苏法治报, 2023-11-17(00A).

## 致 谢

这是我在兰州的第八个年头，遥想这八年时光的种种过往仿佛就发生在昨天，在这个万物生长的五月，我也即将完成从学校到社会的蜕变，此时心中不禁感慨良多。在兰州财经大学，不论是知识素养的提升还是对做人处事态度的磨练，都为我的硕士学习阶段中留下了浓墨重彩的一笔。不负每一次经历，感谢每一次相遇，也感恩每一份鼓励和每一次感动。随着这篇毕业论文的完成，我的研究生生涯也即将画上句号。在这里，我要向所有在学习上和生活上给予我支持和帮助的人表示最真挚的谢意。

桃李无音，明月随心。盛行千里，不忘师恩。衷心感谢我的导师，史正保教授。在我研究生学习的每一个阶段，您都给予了我无微不至的关怀和指导。在研究生入学前，通过与您的交谈我便对自己的学习方向以及未来的职业道路有了一个较为清晰的认识，这一目标和规划一直伴随着我三年的学习生活；在实务案例的研讨活动中，许多地方都留下了您带着我们深入剖析各类案例的身影，从法律文书的起草到案件脉络的细致梳理，每一步您都悉心指导。在分析案件的过程中，您不仅教会我如何识别案件的争议焦点，更是理论与实务相结合，让我深切体会到理论与实践相互印证、相互促进的重要性；在学术研究的道路上，您更是以身作则，展现了一位学者的严谨与执着。您严以律己，对待学术的态度一丝不苟，这种精神深深感染了我，同时，您的教诲也如同一面镜子，让我时刻反思自己的学术行为，确保自己始终秉持正确的学术理念；在做人做事方面，您通过自己的行为 and 态度来树立正面的榜样，注重分享个人的故事和经验，让我们理解这些品质在现实生活中的应用，为我们树立正确的人生观与价值观。同时，也非常感谢师母对我的照顾和鼓励，给予我们这些在外的学子家人一般的关怀和爱护。一朝沐杏雨，一生念师恩。在此，我再次向您表达我最深的敬意和感激。

成长虽慢，不敢懈怠。非常感谢研究生阶段的专业课授课老师们以及两位研秘。因为疫情的缘故，我们有部分课程的学习是在线上进行的，但每一位老师认真负责的态度和渊博的专业知识都深深激励着我。感谢李长兵老师的商法专题带领我在商法的学习中前进了一大步，让我深刻理解了商法的重要性并使我受益匪浅；感谢杨利华老师不仅在课堂上指导我的论文写作，也为我论文的选题和框架结构提出了宝贵的意见和建议；感谢纪晟老师在企业与公司法课程中对我所研讨

的企业破产涉税法律问题的指导，您的观点和意见也为我的论文打下了坚实的基础；同时，吕春娟老师的民法课程让我学会了用法律思维分析问题；何立慧老师对于经济法理论研究的独到见解仍让我受益匪浅；张革新老师的知识产权法课程拓宽了我的法学视野；张桂芝老师的行政法课程让我学会了对现实问题的分析和制度反思；唐正彬老师的劳动法课程严格把关，使我在专题汇报中不断进步；桑宝军老师的法理学课程让我的法学辩证思维更进一步。每位老师的教诲都将成为我宝贵的财富。我也不会忘记张佳老师、段柏羽老师为学生们的贡献与付出，感谢两位老师对我适应研究生生活以及工作签约和公务员考试的帮助。正是因为各位老师的辛勤奉献，我的硕士求学之路才能顺利完成。

同时，我要感谢我的各位同学。我们共同度过了这段难忘的研究生时光，一起探讨学术问题，一起分享生活中的喜怒哀乐。你们的陪伴让我感受到了友谊的温暖，也让我在学术道路上不再孤单。感谢你们在我遇到困难时给予的帮助和鼓励，让我更加坚定了自己的信念。在撰写这篇论文的过程中，我还得到了徐尚师兄，于来勇、牛珂鑫、王婧等师姐的悉心指导与帮助，也非常感谢各位同门为我的论文提出了独到的见解和建议，他们的宝贵意见和建议让我的论文更加完善。

此外，我还要感谢我的家人。是你们一直以来的支持和鼓励，让我有勇气去追求自己的梦想。在我遇到挫折时，是你们给予我安慰和力量，让我重新振作起来。你们的爱是我前进的动力，也是我最坚实的后盾。希望你们无疾无忧，百岁安生不离笑。我会用自己的努力和成果来回报你们的养育之恩。

感谢我的女朋友马娟。在我面临困难和挑战时，你总是耐心地倾听我的困惑，给予我宝贵的建议和勇气。这一路走来有诸多不易，从八年前见你时的第一眼喜欢，到这五年来的一路扶持和坚守，再到今后想要一直走下去的承诺与决心，能遇见你是我最大的幸运。

感谢答辩组的各位专家学者给我的论文提出宝贵的修改意见，各位老师的不吝赐教使我获益良多。

最后，我要再次向所有在我研究生阶段给予我帮助和支持的人表示衷心的感谢。我会珍惜这段时光，将所学所得运用到未来的工作和生活中，为实现自己的人生价值而努力奋斗。