
企业破产税务争议 解决研究报告

2025



华税律师事务所
二〇二五年五月

企业破产税务争议解决研究报告（2025）

前 言

随着我国经济结构的不断调整和市场竞争的日益激烈，企业面临的经营风险和财务压力与日俱增，破产案件的数量呈上升趋势。破产程序中的税务争议问题愈发凸显，成为制约破产程序顺利推进的关键因素之一。

《企业破产法》与税收相关法律法规之间不仅在价值取向上存在明显差异，在具体内容的衔接上也存在诸多不畅之处，使得破产企业管理人在处理破产涉税事务时与税务机关之间极易产生争议。近几年法院审结的破产案件显示，破产领域涉税争议主要分布在以下四个环节：一是在税收债权的确认环节，税务机关与破产管理人对于债权范围与数额存在分歧；二是在税收优先权的行使方面，税务机关与破产管理人对于税收优先权的顺位问题各执一词；三是在破产财产处置过程中，破产企业和税务机关对于优惠政策的适用条件、具体标准等理解不一；四是在破产企业的纳税信用修复与税务注销环节，税务机关严格把关的要求与企业快速办结的诉求产生矛盾。

《企业破产税务争议解决研究报告（2025）》是华税团队基于对破产涉税问题和典型司法案件的深入研究而编写的报告，通过梳理破产涉税政策规则和分析典型案例，探讨有效的破产涉税争议解决策略，以期为破产企业预防税务风险与解决税务争议提供有益指导。

目 录

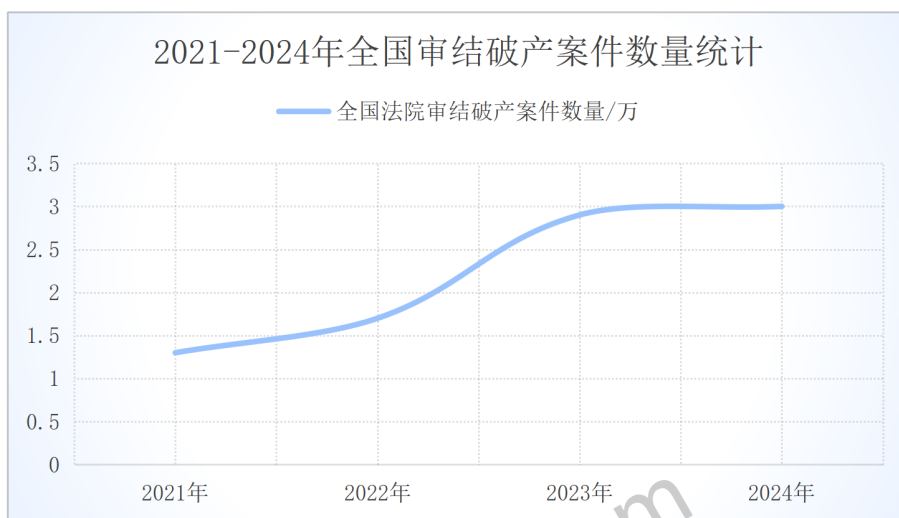
- 一、 企业破产涉税争议趋势观察
- 二、 企业破产涉税债权的性质和清偿顺位
- 三、 企业破产相关涉税事项税收规定及司法政策汇总
- 四、 企业破产中的典型涉税争议焦点与案例解析
- 五、 破产领域涉税争议解决策略与税务合规建议

huashui.com

一、企业破产涉税争议趋势观察

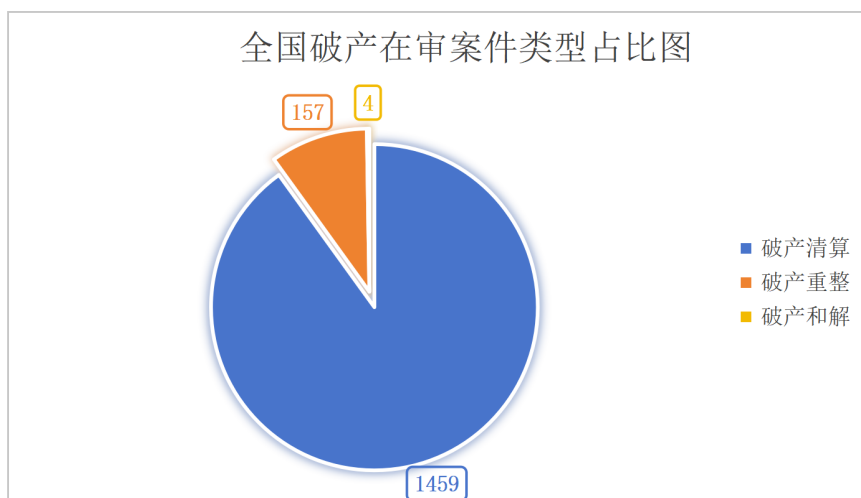
（一）企业破产案件数量变化与类型分布

1. 2021-2024 年破产案件审结数量呈增长态势



近四年最高人民法院工作报告披露，2021 年全国各级法院系统共审结破产案件 1.3 万件；2022 年共审结破产案件 1.7 万件，同比增长 30.7%；2023 年共审结破产案件 2.9 万件，同比增长 68.8%；2024 年共审结破产案件 3 万件，同比增长 6.5%。从以上数据分析可知，法院系统审结企业破产案件数量逐年增长且累计增长幅度显著，在一定程度上反映企业退出市场的“寒潮”仍旧持续。

2. 截止 2025 年在审破产案件中破产清算案件占比最大

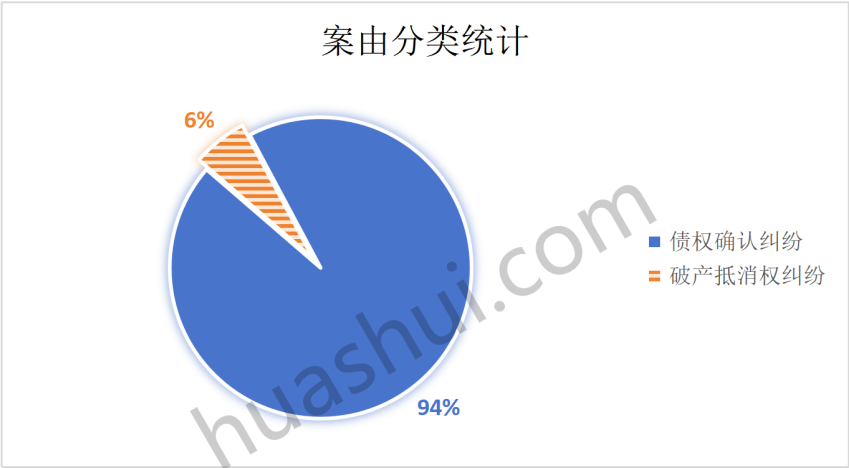


根据全国企业破产重整案件信息网公告，截至 2025 年 3 月 10 日，全国在审破产案件企业数 1768 个，其中清算案件企业 1459 个，重整案件企业 157 个，和解案件企业 4 个。破产清算案件企业数占全国在审破产案件企业数的比例为 82.5%，占比巨大。

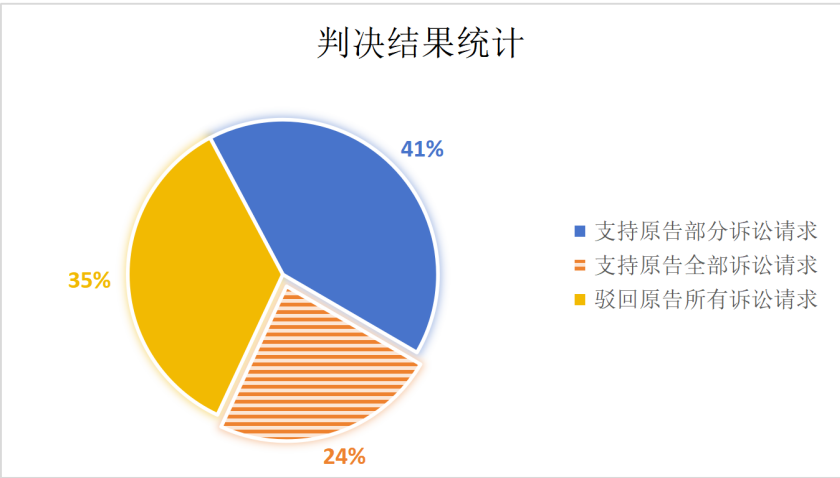
（二）企业破产案件中的主要涉税争议焦点

1. 2022 年至 2024 年企业破产涉税争议案件概览

本报告检索了“北大法宝”裁判文书库收录的 2022 年至 2024 年企业破产案件司法文书共 23658 件，从中选取有涉税争议问题的 17 起案件。



该 17 起案件的案由包含破产债权确认纠纷和破产抵销权纠纷两类，其中破产债权确认纠纷有 16 件，破产抵销权纠纷有 1 件。



在该 17 起案件中，税务机关的诉讼主体身份均为原告。从判决结果来看，支持原告部分诉讼请求的有 7 件，支持原告全部诉讼请求的有 4 件，驳回原告所有诉讼请求的有 6 件。

序号	案号	案由	原告	判决结果
1	(2024)冀 08 民终 1833 号	破产债权确认纠纷	隆化县税务局	支持原告 部分诉讼请求
2	(2024)鲁 1102 民初 10089 号	破产债权确认纠纷	日照市岚山区税务局	支持原告 部分诉讼请求
3	(2024)陕 0924 民初 748 号	破产债权确认纠纷	紫阳县税务局	驳回原告 所有诉讼请求
4	(2024)川 0792 民初 1855 号	破产债权确认纠纷	绵阳市高新区税务局	支持原告 部分诉讼请求
5	(2024)川 0725 民初 1310 号	破产债权确认纠纷	梓潼县税务局	驳回原告 所有诉讼请求
6	(2024)川 3402 民初 413 号	破产债权确认纠纷	米易县税务局	驳回原告 所有诉讼请求
7	(2023)云 2324 民初 409 号	破产债权确认纠纷	楚雄彝族自治州税务局	支持原告 所有诉讼请求
8	(2023)鄂 10 民初 6 号	破产债权确认纠纷	荆州经济技术开发区税务局	支持原告 部分诉讼请求
9	(2023)云 2324 民初 441 号	破产债权确认纠纷	南华县税务局	支持原告 所有诉讼请求
10	(2023)宁 0502 民初 489 号	破产债权确认纠纷	中卫市沙坡头区税务局	支持原告 部分诉讼请求
11	(2022)辽 03 民终 4502 号	破产债权确认纠纷	鞍山高新技术产业开发区税务局	支持原告 部分诉讼请求
12	(2022)吉 01 民初 3135 号	破产债权确认纠纷	长春市朝阳区税务局	驳回原告 所有诉讼请求
13	(2022)鲁 0323 民初 2159 号	破产债权确认纠纷	沂源县税务局	支持原告 部分诉讼请求
14	(2022)赣 1023 民初 1518 号	破产债权确认纠纷	南丰县税务局	支持原告 所有诉讼请求
15	(2023)京 01 民初 10 号	破产债权确认纠纷	西藏拉萨经济技术开发区税务局	驳回原告 所有诉讼请求
16	(2023)苏 01 民终 6513 号	破产债权确认纠纷	南京市某区税务局	驳回原告 所有诉讼请求
17	(2023)辽 01 民初 350 号	破产抵销权纠纷	沈阳辉山经济技术开发区税务局	支持原告 所有诉讼请求

2. 2022 年至 2024 年企业破产案件中的主要涉税争议焦点

经梳理总结 2022 年至 2024 年的上列 17 起企业破产案件，主要的涉税争议焦点情况如下：

（1）法院受理破产前企业欠缴税款是否属于税收债权。该争议焦点出现四次。

（2）法院受理破产前已计算产生的税款滞纳金的债权性质争议。税务机关认为该滞纳金构成税收债权，债务人认为该滞纳金构成普通债权。该争议焦点共出现五次。

（3）法院受理破产前已计算产生的社保费滞纳金是否属于破产债权清偿范畴。税务机关认为该滞纳金属于破产债权，债务人认为该滞纳金不属于破产债权。该争议焦点共出现两次。

（4）法院受理破产后持续计算产生的税款及社保费的滞纳金是否属于破产债权清偿范畴。税务机关认为该滞纳金属于破产债权，主张应当清偿，债务人认为该滞纳金不属于破产债权，主张不予清偿。该争议焦点共出现三次。

（5）教育费附加、地方教育附加的债权性质争议。税务机关认为教育费附加、地方教育附加属于破产债权中的税收债权，债务人认为教育费附加、地方教育附加属于破产债权中的普通债权。该争议焦点出现两次。

（6）法院受理破产后企业处置财产及发生各类经营活动的新生税款的债权性质争议。税务机关主张该税款构成破产费用和共益债务，债务人主张系破产债权中的税收债权。该争议焦点出现一次。

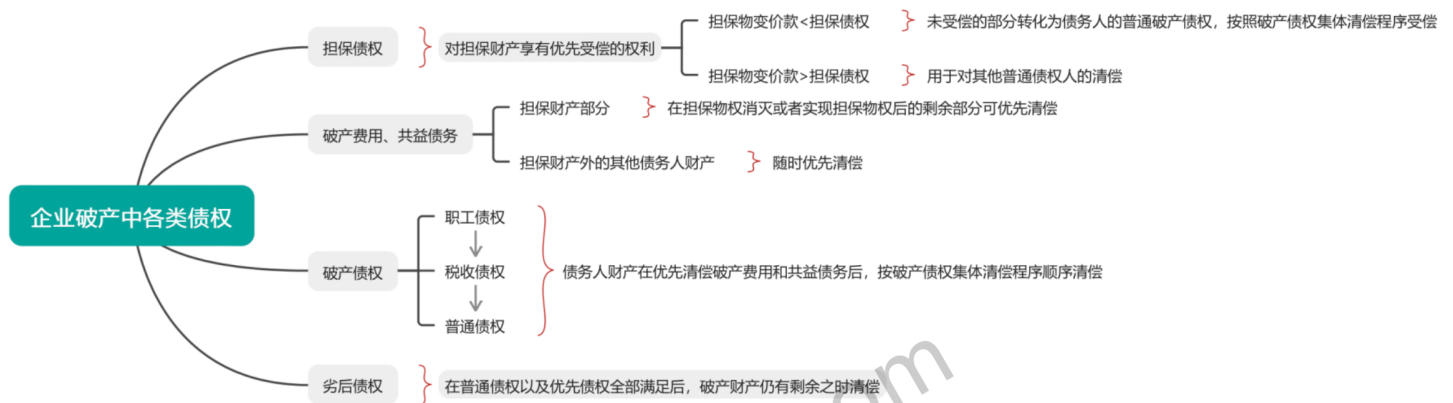
（7）税务机关申报的滞纳金债权能否超过税款本金一倍。该争议焦点出现三次。

（8）破产企业增值税留抵税额能否直接抵消破产企业欠缴税款滞纳金。税务机关认为留抵税额不构成税务机关对债务人的负债，不能抵消；债务人主张可抵消。该争议焦点出现一次。

（一）企业破产中各类债权的清偿范围和顺位

企业破产中需要对于破产债权、破产费用与共益债务、担保债权、劣后债权

按法定顺序进行清偿。此部分将对下图所涉各类债权的范围及清偿顺序逐个分析：



1. 破产债权

（1）破产债权的范围

根据《企业破产法》第一百零七条第二款规定,“……人民法院受理破产申请时对债务人享有的债权称为破产债权”。根据最高人民法院《关于审理企业破产案件若干问题的规定》第五十五条规定,“下列债权属于破产债权:(一)破产宣告前发生的无财产担保的债权;(二)破产宣告前发生的虽有财产担保但是债权人放弃优先受偿的债权;(三)破产宣告前发生的虽有财产担保但是债权数额超过担保物价值部分的债权;(四)票据出票人被宣告破产,付款人或者承兑人不知其事实而向持票人付款或者承兑所产生的债权;(五)清算组解除合同,对方当事人依法或者依照合同约定产生的对债务人可以用货币计算的债权;(六)债务人的受托人在债务人破产后,为债务人的利益处理委托事务所发生的债;(七)债务人发行债券形成的债权;(八)债务人的保证人代替债务人清偿债务后依法可以向债务人追偿的债权;(九)债务人的保证人按照《中华人民共和国担保法》

第三十二条的规定预先行使追偿权而申报的债权；（十）债务人为保证人的，在破产宣告前已经被生效的法律文书确定承担的保证责任；（十一）债务人在破产宣告前因侵权、违约给他人造成财产损失而产生的赔偿责任；（十二）人民法院认可的其他债权。以上第（五）项债权以实际损失为计算原则。违约金不作为破产债权，定金不再适用定金罚则”。

综上，破产债权是破产宣告前成立的无财产担保的债权，此为破产债权的实体特征。此外，破产债权确立与受偿需要具备一定程序要件。

第一，破产债权必须在法律规定的申报期限内予以申报的，逾期未申报债权不能参加破产分配。根据《企业破产法》第四十八条规定，“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”。第五十六条规定，“在人民法院确定的债权申报期限内，债权人未申报债权的，可以在破产财产最后分配前补充申报；但是，此前已进行的分配，不再对其补充分配”。

第二，债权人申报的破产债权必须经管理人审查、债权人会议确认。根据《企业破产法》第五十七条规定，“管理人收到债权申报材料后，应当登记造册，对申报的债权进行审查，并编制债权表”。第六十一条规定，“债权人会议行使下列职权：（一）核查债权；……（九）通过破产财产的变价方案；（十）通过破产财产的分配方案”。第一百一十五条规定，“管理人应当及时拟订破产财产分配方案，提交债权人会议讨论。破产财产分配方案应当载明下列事项：（一）参加破产财产分配的债权人名称或者姓名、住所；（二）参加破产财产分配的债权额；（三）可供分配的破产财产数额；（四）破产财产分配的顺序、比例及数额；（五）实施破产财产分配的方法”。

第三，破产债权需经人民法院裁定而最终确认。根据《企业破产法》第一百一十六条规定，“破产财产分配方案经人民法院裁定认可后，由管理人执行”。

原则上讲，凡是符合前述破产债权构成要件的债权，均属于破产债权。反之，凡不符合破产债权构成条件的债权，均不得作为破产债权。此外，《关于审理企业破产案件若干问题的规定》第六十一条规定还进一步明确了不得作为破产债权的情形：“下列债权不属于破产债权：（一）行政、司法机关对破产企业的罚款、罚金以及其他有关费用；（二）人民法院受理破产案件后债务人未支付应付款项

的滞纳金,包括债务人未执行生效法律文书应当加倍支付的迟延利息和劳动保险金的滞纳金; (三) 破产宣告后的债务利息; (四) 债权人参加破产程序所支出的费用; (五) 破产企业的股权、股票持有人在股权、股票上的权利; (六) 破产财产分配开始后向清算组申报的债权; (七) 超过诉讼时效的债权; (八) 债务人开办单位对债务人未收取的管理费、承包费”。

(2) 破产债权的内部清偿顺序

破产债权应依法定顺序受偿,而非一视同仁。国家出于政策方面的考虑,规定某些破产债权先于其他破产债权受偿。因此,根据清偿的顺序可以将破产债权分为两类。一类是优先的破产债权,一类是普通的破产债权。这两类债权的共同之处是它们都须依破产程序受偿,不同之处是在清偿顺序上有先后之分。根据《企业破产法》第一百一十三条规定,“破产财产在优先清偿破产费用和共益债务后,依照下列顺序清偿: (一) 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; (二) 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; (三) 普通破产债权。破产财产不足以清偿同一顺序的清偿要求的,按照比例分配。破产企业的董事、监事和高级管理人员的工资按照该企业职工的平均工资计算”。

综上,优先破产债权是职工债权与税收债权,其他破产债权都是普通破产债权。破产债权内部的清偿顺序为: 职工债权—税收债权—普通债权。

2. 破产费用与共益债务

(1) 破产费用的范围

根据《企业破产法》第四十一条规定,“人民法院受理破产申请后发生的下列费用,为破产费用: (一) 破产案件的诉讼费用; (二) 管理、变价和分配债务人财产的费用; (三) 管理人执行职务的费用、报酬和聘用工作人员的费用”。

(2) 共益债务的范围

根据《企业破产法》第四十二条规定,“人民法院受理破产申请后发生的下列债务,为共益债务: (一) 因管理人或者债务人请求对方当事人履行双方均未

履行完毕的合同所产生的债务；(二)债务人财产受无因管理所产生的债务；(三)因债务人不当得利所产生的债务；(四)为债务人继续营业而应支付的劳动报酬和社会保险费用以及由此产生的其他债务；(五)管理人或者相关人员执行职务致人损害所产生的债务；(六)债务人财产致人损害所产生的债务”。

(3) 清偿顺序

根据《企业破产法》第四十三条规定，“破产费用和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。债务人财产不足以清偿所有破产费用或者共益债务的，按照比例清偿。债务人财产不足以清偿破产费用的，管理人应当提请人民法院终结破产程序。人民法院应当自收到请求之日起十五日内裁定终结破产程序，并予以公告”。

综上，破产费用和共益债务有一定的共同点：第一，二者都发生在破产案件受理以后，破产程序终结之前；第二，二者均系为债权人的共同利益而产生；第三，二者在清偿原则上具有随时性和优先性，不受破产债权分配顺序的限制。

此外，二者也存在差异点：第一，发生的确定性不同。破产费用是为破产程序进行、管理、变卖和分配破产财产而必定发生的程序性费用。而共益债务的发生具有不确定性，当管理人在执行事务中因合同、不当得利、无因管理和侵权等需要承担责任时才发生。第二，发生的原因不同。破产费用的产生主要由管理人对破产财产的管理行为所引起。共益债务主要是基于增加破产财产或减少破产财产的损失而发生。第三，清偿顺序的不同。破产财产不足以清偿破产费用和共益债务的，破产费用优先于共益债务清偿。

3. 破产担保债权

《企业破产法》第一百零九条规定：“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。”第一百一十条规定，“享有本法第一百零九条规定权利的债权人行使优先受偿权利未能完全受偿的，其未受偿的债权作为普通债权；放弃优先受偿权利的，其债权作为普通债权”。最高人民法院关于适用《中华人民共和国企业破产法》若干问题的规定(二)第三条规定，“债务人已依法设定担保物权的特定财产，人民法院应当认定为债务人财产。对债务

人的特定财产在担保物权消灭或者实现担保物权后的剩余部分,在破产程序中可
用以清偿破产费用、共益债务和其他破产债权”。

需要注意的是,担保债权的优先受偿权可能会在重整程序中受到一定限制。
根据最高人民法院 2018 年发布的《全国法院破产审判工作会议纪要》第二十五
条规定,“在破产清算和破产和解程序中,对债务人特定财产享有担保权的债权
人可以随时向管理人主张就该特定财产变价处置行使优先受偿权,管理人应及时
变价处置,不得以须经债权人会议决议等为由拒绝。但因单独处置担保财产会降
低其他破产财产的价值而应整体处置的除外”。故在破产清算与和解程序中,担
保债权人可随时主张优先受偿权,管理人不得以须经债权人会议决议等为由拒绝
担保债权人行使优先受偿权。

根据《企业破产法》第七十五条第一款规定,“在重整期间,对债务人的特
定财产享有的担保权暂停行使。但是,担保物有损坏或者价值明显减少的可能,
足以危害担保权人权利的,担保权人可以向人民法院请求恢复行使担保权”。该
立法在权衡各方当事人及社会利益后对担保债权人权利做出的一种限制,但这种
限制是有适用前提的。《全国法院民商事审判工作会议纪要》第一百一十二条第
一款规定,“重整程序中,要依法平衡保护担保物权人的合法权益和企业重整价
值。重整申请受理后,管理人或者自行管理的债务人应当及时确定设定有担保物
权的债务人财产是否为重整所必需。如果认为担保物不是重整所必需,管理人或
者自行管理的债务人应当及时对担保物进行拍卖或者变卖,拍卖或者变卖担保物
所得价款在支付拍卖、变卖费用后优先清偿担保物权人的债权”。若担保财产不
是重整所必需的财产,不能暂停担保权的行使,而应及时变现担保物并优先清偿
担保债权人。

4. 破产劣后债权

所谓破产劣后债权,是指在普通债权人以及债权清偿顺位在其之前的优先权
人的债权主张获得全部满足后,破产财产仍有剩余之时才能拥有受偿机会的债权
类型。《全国法院破产审判工作会议纪要》第二十八条规定,“破产财产依照企
业破产法第一百一十三条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”。此处将《关

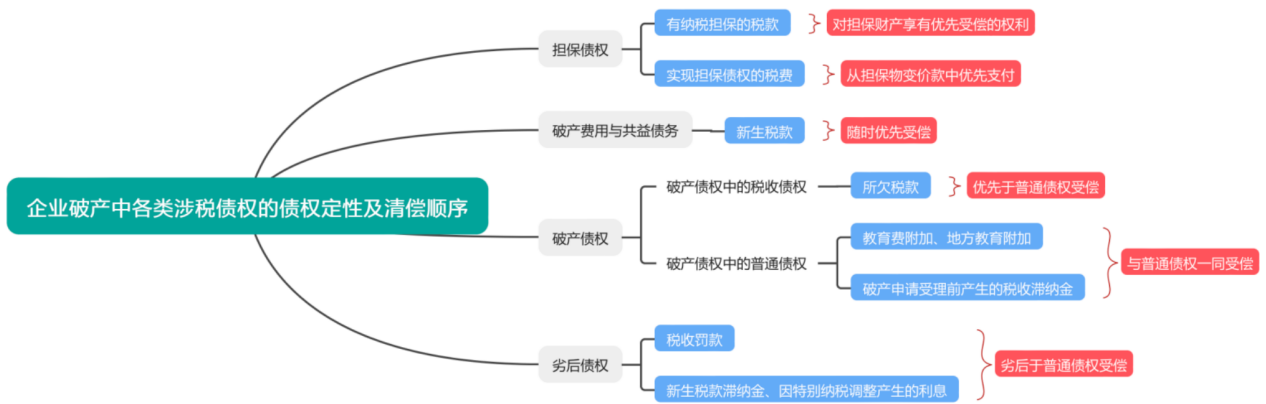
于审理企业破产案件若干问题的规定》第六十一条规定的不属于破产债权的行政、司法机关对破产企业的罚款、罚金等惩罚性债权规定为劣后债权。

虽然《会议纪要》对惩罚性劣后债权作出了原则性规定，但并未对劣后债权的其他情形进行穷尽规定，地方规范性文件对此做了一些补充。例如，《重庆市高级人民法院关于审理破产案件法律适用问题的解答》（渝高法〔2017〕207号）指出，“何种情形下可以将公司股东或实际控制人对公司享有的债权确定为劣后债权，安排在普通债权之后受偿？答：具有以下情形之一的，可以将公司股东或实际控制人对公司债权确定为劣后债权，安排在普通债权之后受偿：（一）公司股东因未履行或未全面履行出资义务、抽逃出资而对公司负有债务，其债权在未履行或未全面履行出资义务、抽逃出资范围内的部分；（二）公司注册资本明显不足以负担公司正常运作，公司运作依靠向股东或实际控制人负债筹集，股东或实际控制人因此而对公司形成的债权；（三）公司控股股东或实际控制人为了自身利益，与公司之间因不公平交易而产生的债权。公司股东或实际控制人在前述情形下形成的劣后债权，不得行使别除权、抵销权”。《天津市高级人民法院关于破产案件受理和审判工作若干问题的审判委员会纪要》（津高法〔2017〕19号）第二条第五款规定，“控制企业利用其与从属企业之间的关联关系，与从属企业从事不正当的商业行为，并从中谋取不当利益的，从属企业破产清算时，可探索将控制企业基于上述不正当行为产生的针对从属企业的债权劣后于其他债权人受偿”。

（二）企业破产中各类涉税债权的定性和清偿顺序

企业破产中各类涉税债权繁复，根据《国家税务总局关于税收征管若干事项的公告》（国家税务总局公告2019年第48号）第四条规定，“（一）税务机关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款（含教育费附加、地方教育附加，下同）、滞纳金及罚款。因特别纳税调整产生的利息，也应一并申报。企业所欠税款、滞纳金、罚款，以及因特别纳税调整产生的利息，以人民法院裁定受理破产申请之日为截止日计算确定”。此规定中所欠税款、教育费附加、地方附加、滞纳金、罚款、因特别纳税调整的利息以及企业破产中发生的其他税费均属涉税债权。在企业破产中应当如何进行债权定性、按照何种顺序清偿，

本部分将围绕下图一一论述。



1. 哪些纳税担保债权属于破产担保债权

破产企业在破产申请受理前向税务机关提供了纳税担保，破产申请受理后对于纳税担保所担保的欠缴税款能否按照担保债权优先受偿？在回答分析这一问题之前，首先需要明确纳税担保的内涵及其种类。《纳税担保试行办法》（国家税务总局令第11号）第二条规定“本办法所称纳税担保，是指经税务机关同意或确认，纳税人或其他自然人、法人、经济组织以保证、抵押、质押的方式，为纳税人应当缴纳的税款及滞纳金提供担保的行为”。因此，纳税担保分为纳税保证、纳税抵押和纳税质押三种类型。以下将依次分析这三种纳税担保所担保的欠缴税款能否被认定为破产担保债权。

（1）纳税保证

《纳税担保试行办法》第七条规定，“纳税保证，是指纳税保证人向税务机关保证，当纳税人未按照税收法律、行政法规规定或者税务机关确定的期限缴清税款、滞纳金时，由纳税保证人按照约定履行缴纳税款及滞纳金的行为”。据此规定，纳税保证属于人的担保，其本质是保证人承诺在纳税人未履行纳税义务时承担连带责任。由于缺乏物权担保属性，纳税保证不属于《企业破产法》第一百零九条规定的“对特定财产享有担保权”的情形，因此纳税保证所担保的欠缴税款不属于破产担保债权，无法直接主张别除权。

若税务机关在破产受理前未要求保证人履行保证责任，则需以税收债权向管

理人申报。若保证人已向税务机关履行全部或部分保证责任，其代偿部分转化为保证人对破产企业的追偿权，该权利属于普通破产债权，可按《企业破产法》第五十一条申报并按普通债权顺位受偿。

（2）纳税抵押

纳税抵押区分纳税人抵押和第三人抵押两种情形，前者属于破产担保债权，后者不属于破产担保债权。《纳税担保试行办法》第十四条规定，“纳税抵押，是指纳税人或纳税担保人不转移对本办法第十五条所列财产的占有，将该财产作为税款及滞纳金担保。纳税人逾期未缴清税款及滞纳金的，税务机关有权依法处置该财产以抵缴税款及滞纳金”。抵押权的设立需以不转移抵押物占有为前提，且抵押权自抵押登记时生效。

对于纳税人抵押，因纳税人以自有财产设定抵押，依据《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”之规定，纳税人的抵押财产当然属于“破产人的特定财产”，因此税务机关作为抵押权人，对抵押财产享有别除权，优先于职工债权、税收债权及普通债权受偿。

对于第三人抵押，因抵押物归属第三人所有，其物的指向并非破产企业的财产，不满足《企业破产法》第一百零九条规定之情形，因此不属于破产程序中的担保债权。根据《民法典》第四百一十条第一款规定，“债务人不履行到期债务或者发生当事人约定的实现抵押权的情形，抵押权人可以与抵押人协议以抵押财产折价或者以拍卖、变卖该抵押财产所得的价款优先受偿。”当第三人提供抵押物并折价或者拍卖、变卖后，税务机关有权从所得价款中优先受偿税款，但这与破产程序中的担保债权无关。

在税务机关行使对第三人的抵押权并受偿后，第三人可以根据《企业破产法》第五十一条第一款的规定，以其对破产企业的求偿权向破产管理人申报普通债权。如果税务机关怠于行使抵押权，导致第三人的求偿权尚不成立，此时，第三人可以依据《企业破产法》第五十一条第二款的规定，以其对破产企业的将来求偿权申报债权。但需要注意的是，第五十一条第二款还规定“但是，债权人已经向管理人申报全部债权的除外”，因此，如果税务机关已经向破产管理人申报了全部

税收债权，则第三人不得再申报将来求偿权。对于第三人而言，在其抵押物尚未被用于偿债以及求偿权尚不成立的情况下，税务机关的后续行为以及破产企业破产财产状况对第三人的利益将产生直接影响，需要第三人予以关注。

假如破产企业的破产财产可以完全覆盖税收债权，那么第三人就应当尽可能说服税务机关不要行使抵押权，而是申报税收债权，税务机关的税收债权可以完全受偿，第三人的抵押义务也自动消灭，不受损失。如果税务机关行使了抵押权，那么第三人取得求偿权后将按照普通债权予以申报，很有可能只能按比例受偿，就会产生损失。假如破产企业的破产财产不足以覆盖税收债权，那么第三人可以逆向操作主张税务机关先行使抵押权，产生求偿权后再申报债权按比例清偿。如果税务机关不行使抵押权而是申报债权，那么第三人将丧失受偿的机会。

（3）纳税质押

纳税质押区分纳税人质押和第三人质押两种情形，前者属于破产担保债权，后者不属于破产担保债权。根据《纳税担保试行办法》第二十五条规定，“纳税质押，是指经税务机关同意，纳税人或纳税担保人将其动产或权利凭证移交税务机关占有，将该动产或权利凭证作为税款及滞纳金的担保。纳税人逾期未缴清税款及滞纳金的，税务机关有权依法处置该动产或权利凭证以抵缴税款及滞纳金”。纳税质押包括动产质押与权利质押，需以财产或权利凭证移交税务机关占有为要件。若以纳税人自有动产或权利（如存款单）设定质押，依据《企业破产法》第一百零九条规定，纳税人的质押财产属于“破产人的特定财产”，因此税务机关对此享有别除权，优先于职工债权、税收债权及普通债权受偿。当第三人提供质押时，因物的指向并非破产企业的财产，并不属于破产担保债权，其财产处置独立于破产程序。第三人质押的追偿权及债权申报规则同样适用《企业破产法》第五十一条。

此外，在纳税担保实现过程中，应当注意以下三点。第一，担保债权人可以放弃担保物权，该债权会转为普通债权，而为保障国家税收利益，有财产担保的税收债权原则上不得放弃纳税担保而转为一般税收债权。第二，有财产担保债权可以就特定财产优先无财产担保债权人受偿。为平衡二者利益，破产法一般对有财产担保债权的表决权予以弱化。税收债权获得纳税担保而享受破产法上的优待，

也应当接受由此生成的法律约束，例如依据《企业破产法》第五十九条第三款规定，有财产担保的税收债权对于和解协议、破产财产分配不享有表决权，又如依据第八十二条第一款规定，对于重整计划草案的表决，有财产担保税收债权与无财产担保税收债权应分别纳入担保债权组和税收债权组。第三，为保障破产重整程序的顺利进行，在重整期间所有债权无论性质如何皆一律平等，有财产担保债权的行使和其他债权一样也告停止。因此，《企业破产法》第七十五条重整冻结规定，既适用于有财产担保私法债权，也应适用于纳税担保。

2. 哪些涉税债权属于税收债权、普通债权和劣后债权

《国家税务总局关于税收征管若干事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 48 号）第四条“关于企业破产清算程序中的税收征管问题”规定，“税务机关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款（含教育费附加、地方教育附加，下同）、滞纳金及罚款。因特别纳税调整产生的利息，也应一并申报。企业所欠税款、滞纳金、罚款，以及因特别纳税调整产生的利息，以人民法院裁定受理破产申请之日为截止日计算确定”。税务机关据此规定在法院公告的债权申报期限内申报的所欠税款、教育费附加、地方教育附加、滞纳金、特别纳税调整利息及罚款都属于涉税债权，但是，这些涉税债权是否能够被认定为税收债权仍需进一步判定。

（1）破产受理前已产生的滞纳金和特调利息

根据《国家税务总局关于税收征管若干事项的公告》（2019 年第 48 号）第四条规定，“（三）企业所欠税款、滞纳金、因特别纳税调整产生的利息，税务机关按照企业破产法相关规定进行申报，其中，企业所欠的滞纳金、因特别纳税调整产生的利息按照普通破产债权申报”。根据《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）指出，“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，人民法院应依法受理。依照企业破产法、税收征收管理法的有关规定，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”。故破产申请受理前产生的税款滞纳金、因特别纳税调整产生的利息均属于普通债权，不构成税收债权。

（2）破产受理前欠缴税款在破产受理后新产生的滞纳金和特调利息

《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）指出，“对于破产案件受理后因欠缴税款产生的滞纳金，人民法院应当依照最高人民法院《关于审理企业破产案件若干问题的规定》第六十一条规定处理”。《最高人民法院关于审理企业破产案件若干问题的规定》（法释〔2002〕23号）第六十一条规定，“下列债权不属于破产债权：（二）人民法院受理破产案件后债务人未支付应付款项的滞纳金，包括债务人未执行生效法律文书应当加倍支付的迟延利息和劳动保险金的滞纳金；（三）破产宣告后的债务利息”。《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国企业破产法〉若干问题的规定（三）（2020修正）》第三条规定，“破产申请受理后，债务人欠缴款项产生的滞纳金，包括债务人未履行生效法律文书应当加倍支付的迟延利息和劳动保险金的滞纳金，债权人作为破产债权申报的，人民法院不予确认”。故破产申请受理后基于破产受理前欠缴税款产生的滞纳金、因特别纳税调整产生的利息均不属于破产债权。

对于此类债权是否属于劣后债权，目前尚无较为清晰明确的规范依据。本报告认为，新生滞纳金是基于破产企业未按时缴税而产生，兼具罚款与利息性质。根据最高人民法院印发《全国法院破产审判工作会议纪要》的通知（法〔2018〕53号）第五条规定，“破产财产依照企业破产法第一百一十三条规定的顺序清偿后仍有剩余的，可依次用于清偿破产受理后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”。最高人民法院在《企业破产法司法解释（三）》第三条中明确，破产受理后产生的滞纳金不属于破产债权，但未否定其作为“惩罚性债权”的性质。实践中可将新生税款滞纳金与特调利息定性为劣后债权，其清偿顺位劣后于普通债权，仅在破产财产完全清偿法定破产债权后仍有剩余时方可清偿。这种处理方式既符合《全国法院破产审判工作会议纪要》的立法精神，亦契合司法实践中对惩罚性债权的公平处置原则。

（3）教育费附加、地方教育附加

依据《政府非税收入管理办法》（财税〔2016〕33号）第三条第一款第二项之规定，政府性基金收入属于非税收入。又依据财政部2014年公布的《全国

政府性基金目录清单》，教育费附加、地方教育附加罗列清单其中，明确其属于政府性基金组成部分。故教育费附加、地方教育附加应当被认定为非税收入，不应享有“所欠税款”的优先受偿权利。地方司法实践中一般认定破产受理前欠缴的教育费附加、地方教育附加为破产债权中的普通债权。例如，浙江省高级人民法院和浙江省税务局联合印发《关于优化企业破产涉税事项办理的纪要》（浙高法〔2023〕18号）第九条规定，“对于因欠缴税款和社会保险费产生的滞纳金、利息及由税务机关征缴的其他非税收入，按照普通债权清偿”。

（4）税收罚款

《最高人民法院关于审理企业破产案件若干问题的规定》（法释〔2002〕23号）第六十一条规定，“下列债权不属于破产债权：（一）行政、司法机关对破产企业的罚款、罚金以及其他有关费用；”故税务机关的罚款不能被认定为破产债权。

根据最高人民法院印发《全国法院破产审判工作会议纪要》的通知（法〔2018〕53号）第五条规定，“破产财产依照企业破产法第一百一十三条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”。故对于企业破产受理前已遭受的税收罚款在性质上属于惩罚性债权，构成劣后债权。

（5）所欠税款

根据《国家税务总局关于税收征管若干事项的公告》（国家税务总局公告2019年第48号）第一条规定，“（二）本条所称欠税，是指依照《欠税公告办法（试行）》（国家税务总局令第9号公布，第44号修改）第三条、第十三条规定认定的，纳税人、扣缴义务人、纳税担保人超过税收法律、行政法规规定的期限或者超过税务机关依照税收法律、行政法规规定确定的纳税期限未缴纳的税款”。根据《欠税公告办法（试行）》（国家税务总局令第9号公布，第44号修改）第三条规定，“本办法所称欠税是指纳税人超过税收法律、行政法规规定的期限或者纳税人超过税务机关依照税收法律、行政法规规定确定的纳税期限（以下简称税款缴纳期限）未缴纳的税款，包括：（一）办理纳税申报后，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；（二）经批准延期缴纳的税款期限已满，纳

税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；（三）税务检查已查定纳税人的应补税额，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；（四）税务机关根据《税收征管法》第二十七条、第三十五条核定纳税人的应纳税额，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；（五）纳税人的其他未在税款缴纳期限内缴纳的税款。税务机关对前款规定的欠税数额应当及时核实。本办法公告的欠税不包括滞纳金和罚款。”故在企业破产中，税收债权为纳税人在破产申请受理前发生的超过税收法律、行政法规规定的期限或者纳税人超过税务机关依照税收法律、行政法规规定确定的税款缴纳期限未缴纳的税款。

3. 哪些涉税债权构成破产费用和共益债务

根据《国家税务总局关于税收征管若干事项的公告》（2019年第48号）第四条第二项规定，“在人民法院裁定受理破产申请之日起至企业注销之日期间，企业应当接受税务机关的税务管理，履行税法规定的相关义务。破产程序中如发生应税情形，应按规定申报纳税。从人民法院指定管理人之日起，管理人可以按照《中华人民共和国企业破产法》第二十五条规定，以企业名义办理纳税申报等涉税事宜”。因此，在破产程序发生后，处置破产财产新产生的增值税、附加税、印花税、契税等税费，也将依法产生纳税义务。这些因资产的处置、不动产的持有、继续履行合同等行为产生的新生税款以及新生税款滞纳金应当如何进行性质认定？

第一，新生税款与新生税款滞纳金不能认定为破产债权。根据上文所述，破产债权应为破产申请受理前所发生的债权，此处的新生税款与新生滞纳金发生在破产申请受理后，不属于破产债权。

第二，新生税款可被认定为破产费用或共益债务随时清偿。目前我国破产领域涉税法律法规、最高法相关司法政策均未对此类新生税款的债权性质作出明确规定，有一些地方规范性文件将新生税款划定为破产费用和共益债务。例如，《宜宾市中级人民法院、国家税务总局宜宾市税务局关于进一步解决企业破产程序涉税问题的实施意见》第三条第四款规定，“新生税费清偿。人民法院裁定受理破产申请后，经人民法院许可或债权人会议决议，企业因继续营业或者因破产财产的使用、拍卖、变现所产生的应当由企业缴纳的税（费），管理人以企业名义按

规定申报缴纳。相关税（费）依法按照共益债务或者破产费用，由破产财产随时清偿，主管税务机关无需另行申报债权，由管理人直接申报缴纳”。

第三，新生税款滞纳金和新生税收罚款是否属于破产费用和共益债务存在争议，各地不一。例如，《汕尾市中级人民法院 国家税务总局汕尾市税务局关于印发〈关于进一步解决破产程序中涉税问题的若干意见（试行）〉的通知》第二十四条规定，“在破产程序中，因继续履行合同、生产经营或者处置破产企业财产等新产生的相关税（费）及滞纳金，以及因发生税收违法行为产生的罚款，均属于《中华人民共和国企业破产法》第四十一条规定的“管理、变价和分配债务人财产的费用”，由管理人按照税收法律法规规定的期限，代为申报缴纳相关税（费），税务机关无需进行税收债权的申报”。该文件将新生税款滞纳金和新生罚款均作为破产费用处理。而前文引述的宜宾市文件只把新生税款作为破产费用和共益债务处理，未将新生税款滞纳金和罚款作为破产费用和共益债务处理。此外，本报告后面分析的一起司法裁判案例也将新生税款滞纳金排除在了破产费用和共益债务之外。

三、 企业破产相关涉税事项税收规定及司法政策汇总

（一） 破产程序对税收执法活动的影响

1. 强制执行与税收保全

根据《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”。

《税务稽查案件办理程序规定》第五十七条规定，“当事人确无财产可供抵缴税款、滞纳金、罚款或者依照破产清算程序确实无法清缴税款、滞纳金、罚款，或者有其他法定终结执行情形的，经税务局局长批准后，终结执行”。

《国务院关于开展营商环境创新试点工作的意见》（国发〔2021〕24号）所附《首批营商环境创新试点改革事项清单》第十七条规定，“破产案件经试点城市人民法院裁定受理后，由破产管理人通知债权人及相关单位进行财产解封，破产管理人对已查封的财产进行处置时无须再办理解封手续。债务人在试点城市的不动产或动产等实物资产被相关单位查封后，查封单位未依法解封的，允许破

产管理人对被查封的财产进行处置。处置后依据破产受理法院出具的文件办理解封和资产过户、移交手续，资产处置所得价款经与查封单位协调一致后，统一分配处置”。

综上，破产申请受理后，相关的税收保全措施应当解除，税收执行程序应当中止，破产管理人对已查封的财产进行处置时不受查封约束。

2. 税务检查

对于破产程序中税务机关能否继续实施尚未办结的税务检查程序或者启动新的税务检查程序，国家制度层面没有规定。参考各地规范性文件可知，对于尚未办结的税务检查程序不作限制，对于新的税务检查程序需以发现重大违法线索为前提。

例如，《四川省南充市中级人民法院、国家税务总局南充市税务局关于企业破产程序涉税问题处理的意见》第五条规定，“企业进入破产程序后，税务机关此前已经启动尚未办结的税务检查程序可继续开展；一般不再启动新的税务检查程序，但发现重大违法线索必须查处的情形除外”。

《宜宾市中级人民法院、国家税务总局宜宾市税务局关于进一步解决企业破产程序涉税问题的实施意见》第六条第二款规定，“企业进入破产程序后，税务机关此前已经启动尚未办结的税务检查程序可继续开展；一般不再启动新的税务检查程序，但发现重大违法线索必须查处的情形除外”。

此外，部分地方规范性文件中规定，破产企业管理人负有配合调查的义务。例如，《兴安盟中级人民法院、国家税务总局兴安盟税务局关于进一步解决破产程序中涉税问题的若干意见》（兴中法发〔2022〕37号）第八条规定，“破产企业如有稽查、风险应对未结案或者发票相关协查、核查未完成的，破产管理人应配合税务机关完成相关调查”。

（二）企业破产相关税收优惠规定

在破产申请受理后，破产企业可以在此阶段积极运用税收优惠政策实施债务重组，减少税负压力，推动破产程序运行。

1. 增值税

《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》（国家税务总局公告〔2011〕13号）规定，“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税”。

2. 企业所得税

《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）第一条规定，“本通知所称企业重组，是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。（二）债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的书面协议或者法院裁定书，就其债务人的债务作出让步的事项”。

第五条规定，“企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：（一）具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。（二）被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。（三）企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。（四）重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。（五）企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权”。

第六条规定，“企业重组符合本通知第五条规定条件的，交易各方对其交易中的股权支付部分，可以按以下规定进行特殊性税务处理：（一）企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额50%以上，可以在5个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变。”

3. 个人所得税

《财政部、国家税务总局关于个人与用人单位解除劳动关系取得的一次性补

偿收入征免个人所得税问题的通知》第三条规定，“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”。

4. 房地产、土地使用税

《中华人民共和国房产税暂行条例》第六条规定，“除本条例第五条规定者外，纳税人纳税确有困难的，可由省、自治区、直辖市人民政府确定，定期减征或者免征房产税”。

《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第七条规定，“除本条例第六条规定外，纳税人缴纳土地使用税确有困难需要定期减免的，由县以上税务机关批准。依法进入破产程序的企业资产不足清偿全部或者到期债务，其房产土地闲置不用的，可以在人民法院裁定受理破产申请后，按现行规定向主管税务机关申请房产税和城镇土地使用税困难减免”。

5. 印花税

《财政部、国家税务总局关于企业改制重组及事业单位改制有关印花税政策的公告》（财政部、税务总局公告 2024 年第 14 号）第三条规定，“对企业改制、合并、分立、破产清算以及事业单位改制书立的产权转移书据，免征印花税”。

6. 契税

《财政部、税务总局关于继续实施企业、事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部、税务总局公告 2023 年第 49 号）第五条规定，“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，凡按照《中华人民共和国劳动法》等国家有关法律法规政策妥善安置原企业全部职工规定，与原企业全部职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，对其承受所购企业土地、房屋权属，免征契税；与原企业超过 30% 的职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，减半征收契税”。

从以上规定可以发现，破产程序的税收优惠应用难点较大：

第一，从立法层面上来看，目前税法上主要是针对正常企业经营设立的税收

规则，很少有针对破产企业设立的税收优惠。此外，企业重组税收优惠政策受众较窄，主要针对的是目标企业的整体转让，属于大资产包转让。若资产收购方只中意破产企业某项资产，不愿意接收企业的职工和破产企业债务等包袱，不继续企业的原事业运营，则难以享受这些税收优惠。

第二，税收优惠力度不足，企业债务人往往存在大量的债务豁免所得或称债务减免所得，而现行税收政策，除个案批复外，并未对债务豁免所得出台减免的税收文件，也就是说债务豁免所得须要依法征收企业所得税。

第三，国家制度层面对于房地产、土地使用税减免政策规定不够明确，“纳税人纳税确有困难的”的表述过于模糊。对于该问题，浙江省在 2024 年首次对破产企业房、土两税困难性减免规则进行了明确。根据《国家税务总局浙江省税务局 浙江省财政厅关于房产税和城镇土地使用税困难减免税有关事项的公告》（国家税务总局浙江省税务局公告 2024 年第 1 号）第一条规定，“一、纳税人有下列情形之一，纳税确有困难的，可申请困难减免税：（三）依法进入破产程序的。上述情形可申请免征人民法院受理破产申请当月至破产程序终结当月的房产税和城镇土地使用税”。

（三） 破产企业纳税信用修复

破产重整需要通过债务重组和企业再建，实现企业的重生与持续发展。对于重整企业来说，纳税信用作为社会信用体系构建中的关键环节，其评估结果关乎纳税人的信用价值。因此，加快推动纳税信用修复成为国家税务总局的重点关注内容。

根据《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）第一条规定，“符合下列条件之一的纳税人，可向主管税务机关申请纳税信用修复：（一）破产企业或其管理人在重整或和解程序中，已依法缴纳税款、滞纳金、罚款，并纠正相关纳税信用失信行为的。申请破产重整企业纳税信用修复的，应同步提供人民法院批准的重整计划或认可的和解协议，其在破产重整前发生的相关失信行为，可按照《纳税信用修复范围及标准》中破产重整企业适用的修复标准开展修复”。

《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）第五条规定，“（十四）支持企业纳税信用修复。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。已被公布重大税收违法失信案件信息的上述破产企业，经税务机关确认后，停止公布并从公告栏中撤出，并将相关情况及时通知实施联合惩戒和管理的部门。有关部门应当依据各自法定职责，按照法律法规和有关规定解除惩戒，保障企业正常经营和后续发展”。

综上，可总结破产企业纳税信用修复的两大核心条件：第一，已全面履行法定义务，包括税款的清缴、滞纳金与罚款的缴纳，彻底纠正过往的纳税信用失信行为。第二，提供人民法院批准的重整计划或认可的和解协议。在实践之中，重整企业一旦无力缴纳税款，则导致企业陷入无法进行纳税修复，进而无法享受税收优惠的僵局。

（四）破产税务注销登记

根据《企业破产法》第一百二十一条规定，“管理人应当自破产程序终结之日起十日内，持人民法院终结破产程序的裁定，向破产人的原登记机关办理注销登记”。

《税收征收管理法实施细则》第十五条规定，“纳税人在发生解散、破产撤销及其他情形，依法终止纳税义务的，应办理注销登记”。第十六条规定，“纳税人在办理注销税务登记前，应当向税务机关结清应纳税款、滞纳金、罚款、缴销发票、税务登记证件和其他税务证件”。

依据上述规定，管理人在持有法院出具的终结破产裁定后即可向破产人原登记机关办理注销登记，但是这一注销行为在实践中往往推进困难。究其原因，在破产清算程序中，税务机关的滞纳金甚至税款本金都无法全额清偿，很难满足税务注销的前置要件。

对于这一问题，我国在制度层面上力求“化繁为简”，便利破除税务注销程序，畅通“僵尸企业”退出路径。《国家税务总局关于政协十三届全国委员会第

二次会议第 1976 号提案答复的函》指出，“您反映实践中存在有的税务机关对未结清税款、滞纳金的破产企业不予办理税务注销的问题，并提出通过修订税收征管法实施细则第十六条予以解决。按照税收征管法实施细则第十六条规定，纳税人在办理注销税务登记前应结清应纳税款、滞纳金。破产企业由于欠缴的税款、滞纳金在破产程序中往往不能得到全部清偿，确实不符合结清应纳税款、滞纳金的注销条件。对此，我局已于 2019 年 5 月制发《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），该文件 7 月 1 日施行后，您反映的问题已经得到解决”。《国家税务总局关于深化“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）第一条第三款规定，“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’”。

《企业注销指引（2023 年修订）》（市场监管总局、海关总署、税务总局 2023 年第 58 号）第四条规定，“经人民法院裁定宣告破产或强制清算的企业，管理人持人民法院终结破产程序裁定书或强制清算程序的裁定申请税务注销的，税务部门即时出具清税文书”。

《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）第五条规定，“（十三）便利税务注销。经人民法院裁定宣告破产的企业，管理人持人民法院终结破产清算程序裁定书申请税务注销的，税务部门即时出具清税文书，按照有关规定核销死欠，不得违反规定要求额外提供证明文件，或以税款未获全部清偿为由拒绝办理”。

各地规范性文件也积极响应号召，通过“府院联动”机制提升税务注销程序的便利度。例如，《青岛市人民政府办公厅关于完善“府院联动”机制进一步做好企业破产处置工作的通知》（青政办字〔2023〕12 号）第八条第三十二款规定，“经人民法院裁定破产的企业，管理人应持人民法院终结破产程序裁定书，在主管税务局办税服务厅办理税务注销手续，税务机关即时出具清税文书”。

四、 企业破产中的典型涉税争议焦点与案例解析

（一）破产申请受理后产生的税收滞纳金能否被确认为破产债权

根据《税收征管法》第三十二条规定，“纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金”。当税务机关进行债权申报时，往往会主张破产案件受理后产生的税收滞纳金应当被认定为破产债权；而破产管理人则主张破产案件受理后产生的税收滞纳金不能被确认为破产债权，由此产生税收争议。

根据本报告第二部分所述，只有破产案件受理前所产生的税收滞纳金才可以被认定为破产债权。尽管法律规定与司法政策都对税款滞纳金的债权性质有了较为明确的界定，该类争议在实践中仍然频发，主要原因有二：第一，企业破产中税务机关与破产企业之间的利益博弈较为焦灼。税务机关强调税收的强制性和公益性，认为税款滞纳金应尽可能全额保障；而纳税人在破产状态下，希望尽可能减少自身债务负担，倾向于按照严格的截止时间来计算税款滞纳金。第二，《企业破产法》作为上位法并未对该内容进行明确规定，对于该内容的认定均来自规范性文件与司法政策文件，制度上的不完善加剧了税款滞纳金在破产程序中的争议。

案例：（2023）京 01 民初 10 号

紫光通信公司注册地位于西藏拉萨经开区，2020 年企业所得税汇算清缴税款为 20586 万余元，但因资金不足，于 2021 年 5 月 27 日向西藏自治区税务局层报申请延期缴纳。2021 年 6 月 7 日，西藏自治区税务局作出《准予税务行政许可决定书》，准予紫光通信公司于 2021 年 8 月 31 日之前解缴税款。

由于紫光通信公司所属紫光集团等七家公司均资不抵债，于 2021 年 8 月 27 日被北京市第一中级人民法院裁定破产重整。拉萨经开区税务局于 2021 年 9 月 1 日向紫光通信公司作出《税务事项通知书》，要求紫光通信公司限期解缴税款 20586 万余元，并自 2021 年 9 月 1 日起加收滞纳金。2021 年 12 月 22 日，北京市一中院裁定确认拉萨经开区税务局对紫光通信公司享有税收债权 20586 万余元。2022 年 1 月 14 日，北京市一中院裁定批准重整计划，终止重整程序。2022 年 2 月 26 日，拉萨经开区税务局向破产管理人递交《债权申报表》，要求补充申报滞纳金税收债权 1832 万余元，计算期间为 2021 年 9 月 1 日至 2022 年 2 月

26 日。管理人向拉萨经开区税务局出具《告知函》拒绝受理审查。2022 年 7 月 13 日，北京市一中院裁定重整计划执行完毕，终结重整程序。在重整过程中，紫光通信公司清偿完毕 20586 万余元税款，但未清偿相应滞纳金。

之后，拉萨经开区税务局将紫光通信公司起诉至北京市一中院，请求确认滞纳金 1832 万余元构成普通债权，因管理人未登记确认导致无法清偿存在过错。

北京市一中院经审理认为，破产程序受理后紫光通信公司欠缴税款产生的滞纳金应停止计算滞纳金，停息时间是 2021 年 8 月 27 日；而税务机关主张的滞纳金起算日是 2021 年 9 月 1 日，即紫光通信公司发生滞纳金义务的时间晚于破产受理日，因此税务机关的主张于法无据，不予支持，判决驳回诉讼请求。

案例：（2024）陕 0924 民初 748 号

2016 年 9 月 2 日，华兴水电公司被紫阳县人民法院裁定受理破产清算，并指定某律所担任管理人。因重整和解计划失败，2020 年 5 月 28 日，紫阳县法院作出裁定宣告华兴水电公司破产。在 2016 年法院受理破产清算后，华兴水电公司因继续经营和处置资产产生了新生应缴税款以及滞纳金和罚款。

2023 年 10 月 18 日，管理人向紫阳县税务局作出债权申报通知书。由于华兴水电公司在 2024 年 1 月 10 日陆续将破产期间新生的税款陆续解缴完毕，但仍剩余滞纳金和罚款 151 万余元没有缴纳，因此紫阳县税务局于 2024 年 1 月 31 日向管理人申报滞纳金和罚款债权 151 万余元。2024 年 2 月 1 日，管理人向紫阳县税务局出具《不予确认登记通知书》，对新生滞纳金和罚款不予债权登记。紫阳县税务局不服，向紫阳县法院提起债权确认之诉，请求将滞纳金和罚款 151 万余元确认为普通债权。

紫阳县法院经审理认为，税务机关主张的滞纳金和罚款均系华兴水电公司破产受理后产生的费用，故不应当认定为破产债权，因此判决驳回紫阳县税务局的诉讼请求。

（二） 税务机关申报的滞纳金普通债权能否超过税款本金

在破产领域中，对于税收滞纳金作为破产债权的申报金额没有限制，《税收征管法》也未规定任何上限。根据《行政强制法》第十二条规定，“行政强制执

行的方式：（一）加处罚款或者滞纳金”，第四十五条规定，“行政机关依法作出金钱给付义务的行政决定，当事人逾期不履行的，行政机关可以依法加处罚款或者滞纳金。加处罚款或者滞纳金的标准应当告知当事人。加处罚款或者滞纳金的数额不得超出金钱给付义务的数额”。实务中，税务机关主张税收滞纳金债权可以超过税款本金一倍，不属于《行政强制法》所述执行滞纳金；破产管理人认为滞纳金债权不能超过税款本金，应受到《行政强制法》约束，由此产生税收争议。

《税收征管法》中的税收滞纳金能否适用《行政强制法》第十二条规定的限额条件呢？对此实务中争议不断。肯定的观点认为，《行政强制法》是行政强制的基本法而《税收征管法》是补充法，前者是特别法而后者是一般法，前者是新法而后者是旧法，故税收滞纳金应受《行政强制法》规范。否定观点认为，《税收征管法》是特别法，税务机关依据《税收征管法》规定作出行政行为应当优先适用。2012年8月22日，国家税务总局曾在官方网站上关于该问题进行答复支持了否定观点，“税收滞纳金的加收，按照税收征管法执行，不适用行政强制法，不存在是否能超出税款本金的问题。如滞纳金加收数据超过本金，按税收征管法的规定进行加收”。

本报告认为，税收滞纳金应当受到《行政强制法》的约束。首先，应明确《行政强制法》中规定的“执行滞纳金”与“加处罚款”并列。二者都是带有惩罚性质的行政强制执行行为，都希望通过额外增加相对人的经济负担，督促其尽快履行义务。而税款滞纳金也具有一定的惩罚性质，目前税款滞纳金折合成年达到18.25%，2024年12月20日1年期贷款市场报价利率（LPR）为3.1%，前者接近后者的6倍。可见，单纯地将税收滞纳金理解为利息缺乏考虑，其超过一般利息标准的部分同样带有一定的惩罚性质。若“税款滞纳金”与“执行滞纳金”都具备惩罚性质，且目的都在督促当事人履行义务，“税款滞纳金”就应当受到《行政强制法》中的金额限制。此外，纵然没有明确的规定，从行政法的一般原理分析，应该选择有利于纳税人的条文来适用，即滞纳金数额不得超出税款数额。国家税务总局于2012年8月22日在官网所做回复不属于正式的法律渊源，不能作为认定标准。最后，限制滞纳金的上限既可以避免对相对人造成过重的金钱义务负担，在税收征收管理和相对人利益保护之间形成均衡，也有利于督促税务机关

积极履行职责及时采取其他强制执行措施，提高行政管理效率，符合税收征收管理的目的。

案例：（2023）苏 01 民终 6513 号

2015 年 12 月 14 日，南京某公司经法院裁定受理破产清算。2022 年 8 月 11 日，南京市某区税务局向管理人申报债权共 69 万元，其中税款 34.3 万元、滞纳金 34.7 万元。2022 年 8 月 31 日，管理人向南京某区税务局作出《债权申报初审函》，确认税款债权 34.3 万元，滞纳金普通债权 34.3 万元，并对滞纳金超过税款本金部分 0.4 万元不予确认。南京某区税务局不服，向南京市某区人民法院提起债权确认之诉，请求确认 0.4 万元滞纳金构成破产债权。

2023 年 1 月 5 日，南京市某区人民法院作出一审判决，支持了南京市某区税务局的诉讼请求。南京某公司不服，提起上诉。2023 年 7 月 25 日，南京市中级人民法院作出二审判决，撤销一审判决并驳回南京市某区税务局的诉讼请求，南京某公司最终胜诉。

南京市中级人民法院经审理认为，滞纳金系税务机关依法对纳税人的税款义务之外加收的金额，其目的在于促使纳税人履行其依法应当负担的缴纳税款义务，在性质上属于行政强制行为，应当符合行政强制法的规定。因此，税务机关加收滞纳金的行为，符合行政强制法第四十五条规定的适用条件，应当遵守滞纳金的数额不得超出金钱给付义务数额的规定。

（三） 破产受理前的税收滞纳金能否构成劣后债权争议

如本报告在第二部分所述，现有税收法规以及司法政策对于受理前的税收滞纳金应当归类普通债权已经形成共识。然而，在实务中，税款滞纳金的债权性质以及清偿顺序认定争议仍然突出。破产企业认为税收滞纳金具有惩罚属性，若不区分其中利息补偿与惩罚部分，一概将其确认为普通债权，不仅有失公平，也与《全国法院破产审判工作会议纪要》中“补偿性债权优先于惩罚性债权”的清偿精神相左。不过，这一主张在司法实践中，因缺乏具体法律依据，很难获得法院支持。

案例：（2023）云 2324 民初 409 号

2022年8月29日，法院裁定受理对某公司破产清算案件，债权申报期间，国家税务总局楚雄彝族自治州税务局依法向管理人申报债权共计246万余元，其中税款111万余元，税款滞纳金135万余元。2023年2月14日，管理人向原告发出《债权核查结果告知函》，仅对原告申报债权中的税款111万余元确认为税款债权，对税款滞纳金135万余元不予确认为破产债权。管理人认为，将“税款滞纳金”归类为“普通债权”有违《全国法院破产审判工作会议纪要》第二十八条中“补偿性债权优先于惩罚性债权”的原则，对其他普通债权人不公平，应当归类为劣后债权。国家税务总局楚雄彝族自治州税务局认为，管理人随意否定原告依法申报的债权，审核结果不符合法律规定，为避免国家税款流失提起债权确认之诉。

法院经审理认为，案涉滞纳金系因某公司经催告仍逾期未足额交纳2014年1月1日至2019年9月30日期间的税款本金而产生，且滞纳金截止计算日为2022年8月29日，属于破产案件受理之前所产生的滞纳金。根据《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》规定，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，理应将135万元认定为普通债权。某公司管理人辩解于法无据，不予采纳，遂判决支持了税务机关的诉讼请求。

（四）破产受理后新生税款及其滞纳金的债权定性争议

目前，部分地方的规范性文件将新生税款认定为“破产费用与共益债务”，在破产财产中优先拨付。该内容在国家制度层面尚属空白，实践中争议频发。本报告认为，破产受理后发生的新生应缴税款是为全体债权人的利益而发生的，往往以破产财产的保值、增值于保障债务人企业的持续经营能力为目的，这与破产程序之前产生的税收债权的性质存在根本不同，其与全体债权人的利益的结合更为密切。因此，将破产程序中新生应缴税款作为破产费用和共益债务优先受偿具有一定的合理性。但是，这种做法在实践中应当得到优化。针对我国破产立法分设破产费用与共益债务的立法例，需要区分因破产财产管理、变价和分配而在破产程序中新产生的应缴税款，与在企业破产程序中因继续履行合同或继续经营而新产生的应缴税款两种情形。根据《企业破产法》第四十三条规定，“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”，有效区分新生税款在破产费用与共益债务之间的归类，对于不同债权的清偿顺位会产生重要影响。

案例：（2020）湘 10 民终 1585 号

2018 年 12 月 19 日，湖南桂阳县人民法院裁定受理某矿企破产清算申请。2019 年 10 月 18 日，桂阳县税务局向管理人申报债权如下：

（1）截止 2018 年 12 月 19 日，欠缴土地使用税 80 万元；滞纳金截止 2019 年 10 月 18 日为 8.7 万元；

（2）自 2018 年 12 月 20 日至 2019 年 9 月 30 日，欠缴土地使用税、房产税、增值税、城建税共计 130 万元；滞纳金截止 2019 年 10 月 18 日为 7.6 万元。

2019 年 10 月 30 日，管理人向桂阳县税务局出具《破产债权审查情况通知书》，确认欠缴土地使用税 80 万元为有效破产税收债权，新欠税款 130 万元和两项滞纳金未被认定为有效破产税收债权。桂阳县税务局不服，向桂阳县人民法院提起诉讼，请求法院确认新欠税款 130 万元和两项滞纳金构成破产费用和共益债务。

桂阳县人民法院经审理认为：

1、破产受理后新欠税款 130 万元构成共益债务。首先，该新欠税款并非为维持破产程序而产生，不构成破产费用。其次，该新欠税款是破产企业基于其法定纳税义务而产生，本质上是为维持破产企业继续经营和全体债权人的利益而发生，根据《企业破产法》第四十二条第四项的规定，可认定为共益债务。

2、破产受理后新生的两项滞纳金不构成破产费用和共益债务。第一，按照最高法关于适用《破产法若干规定三》第三条之规定，本案两项滞纳金均属于破产受理后计算产生的滞纳金，不构成破产债权。第二，该新生滞纳金是基于破产企业未按时缴税而产生，兼具罚款与利息性质，并非破产程序之必须，因而不构成破产费用。第三，如果将新生滞纳金界定为共益债务，就要优先于破产债权清偿，而最高法意见认为新生滞纳金不构成破产债权不在清偿范围之列，那么举轻以明重，当然不能把新生滞纳金界定为共益债务，而且实质上看该费用也并非为

全体债权人利益产生，而是仅仅为了税务机关的利益而产生。

据此，桂阳县法院判决支持了桂阳县税务局关于新生税款 130 万元构成共益债务的诉讼请求，驳回了桂阳县税务局关于滞纳金构成共益债务的诉讼请求。桂阳县税务局不服该判决，向湖南省郴州市中级人民法院提起上诉。二审法院经审理后驳回了桂阳县税务局的上诉请求，维持原判。

（五）教育费附加、地方教育附加的债权定性争议

对于破产程序中的教育费附加、地方教育附加的债权性质，实务中也存在争议。税务机关认为教育费附加及地方教育附加具备税收的强制性、无偿性和固定性的一般特征，应属于破产债权中的税收债权优先受偿。根据《关于税收征管若干事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 48 号），第四条第一款明确规定，“税务机关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款（含教育费附加、地方教育附加，下同）、滞纳金及罚款。因特别纳税调整产生的利息，也应一并申报”。此规定中将两个附加包含在所欠税款中，也可辅证税务机关观点。通常债务人一方认为，教育费附加、地方教育费附加不属于法律规定的税种，《企业破产法》第一百一十三条所规定的有优先性的债权为“破产人所欠的税款”，教育费附加、地方教育附加并非“税款”，而是“费”，其债权性质应为普通债权，而非税收债权。

现有司法审判实践中存在将该笔债权认定为普通债权与税收优先债权两种结论。本报告认为，将教育费附加与地方教育附加认定为普通债权更具合理性：第一，从法律属性上看，如本报告在第二部分所述，教育费附加与地方教育附加属于非税收入，根据税收法定原则不应被认定为税收债权。第二，国家税务总局公告 2019 年第 48 号系税收规范性文件并没有对教育附加、地方教育附加作出性质判断，不能将该文件作为债权定性依据。

案例：（2022）吉 01 民初 3135 号

2022 年 1 月 25 日，吉林省长春市中级人民法院裁定受理意江南大酒店公司的破产清算申请。2022 年 6 月 7 日，长春市朝阳区税务局向破产管理人申报债权，债权总额为 690 万元，其中税款本金 353 万元（含两项教育附加 3 万元），

滞纳金 337 万元。管理人于 2022 年 7 月 12 日召开债权人会议，初步确认朝阳区税务局的税收债权为 350 万元，普通债权为 340 万元，即将两项教育附加 3 万元确认为普通债权。2022 年 7 月 13 日朝阳区税务局向管理人提出书面异议，未得到管理人支持。朝阳区税务局不服，向长春市中院提起诉讼，请求确认两项教育附加 3 万元构成税收债权。

长春市中级人民法院经审理认为，按照《立法法》的规定，我国税种的设立及征收均需经法律法规规定，朝阳区税务局主张两项教育附加构成税收债权的依据是国家税务总局 2019 年第 48 号公告，但该公告属于部门规章，且未明确说明两项教育附加属于税收债权。据此，不宜将教育附加认定为税收债权。遂判决驳回朝阳区税务局的诉讼请求。

（六） 应退缴的骗取出口退税款的性质认定争议

出口退税制度，是指国家为了体现税收鼓励出口的政策，使出口商品以不含税的价格进入国际市场，以提高出口商品在国际市场的竞争能力，依法对在国内已征增值税、营业税、消费税的产品（除国家明确规定不予退税的产品外），在其出口时将已征税款予以退还的制度。然而，少数企业事业单位却趁机采取假报出口等手段，骗取国家出口退税款。根据《税收征管法》第六十六条第一款的规定，“以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款的，由税务机关追缴其骗取的退税款，并处骗取税款一倍以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任”。如果企业在补缴骗取的退税款之前，进入了破产程序，那么该追缴款的性质应当如何认定呢？对此法律没有明确规定。破产企业一方通常认为，该笔应当追缴的出口退税款不属于破产债权。本报告认为，该观点在司法实践中较难得到支持，企业将其作为抗辩理由存在风险。

案例：（2018）浙 03 民终 5012 号

某公司成立于 2000 年 1 月 6 日，企业类型为其他有限责任公司。2015 年 12 月 23 日，某公司因骗取出口退税罪经浙江省温州市中院认定以虚报出口等欺骗手段骗取出口退税款 3012 万余元。浙江省温州市中院作出刑事判决，所骗取的出口退税款由税务机关追缴。

2016年3月24日，温州市瓯海区人民法院受理某公司的破产清算申请。2016年7月12日，温州市国家税务稽查局向某公司管理人申报债权4143万余元，包含应追缴的出口退税款3012万余元。2017年10月9日，某公司管理人向温州市国家税务稽查局发送《债权复查通知书》，确认税务机关申报的追缴骗取出口退税款3012万余元为普通债权。税务机关不服向法院提起诉讼，请求确认该应追缴款项构成税收债权。

一审法院认为：本案被告骗取的出口退税款不是被告已缴纳的税款，而是被告以虚报出口等手段所骗取的款项，该出口退税款系原告被骗取应予以追回的资产，而非被告所欠缴而未缴的税款，不属于税法所规定的企业应缴税费种类的税款，故不适用企业破产法规定的税法优先原则，不具有优先受偿性，该款系普通债权。遂判决驳回税务机关诉讼请求。温州市国家税务稽查局不服该一审判决，提起上诉。

二审法院认为：出口退税是一个国家税收制度的重要组成部分，是国家把出口货物的原料进口税以及在国内生产和流通环节已缴纳的增值税、消费税等间接税税款退还给出口企业，使出口商品以不含间接税的价格进入国际市场、参与国际竞争的一项税收制度。对税务机关在该企业破产程序中申报的追缴该企业骗取出口退税款的债权，可以认定为税收债权，故对温州市国家税务稽查局追缴申报的债权3012万余元应确认为税收债权。温州市国家税务稽查局的上诉请求成立，予以支持；一审法院处理不当，应予纠正。

（七） 税收债权与担保债权的清偿顺位争议

在破产程序中，担保债权与税收债权的清偿顺序如何处理存在争议。《企业破产法》第一百零九条规定，“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”。由于两部法律均由全国人大常委会制定，不存在上位法与下位法的关系，如何解决优先顺位不一致的问题？

本报告认为，《税收征管法》第四十五条规定的是任何状态下企业的税收债权与有担保债权的清偿顺序问题，而《企业破产法》调整的是进入破产程序的非

正常状态企业债权债务概括公平清偿程序，该特定程序中破产企业及债权人等相关主体的权利均将受到限制，属于特别规定。根据特别法优于一般法的规定，应优先适用破产法规定，即担保债权优先于税收债权。

此外，税收债权的优先性在破产程序中应适当收缩。税收债权的优先性来源于其公益性的特征，一般情况下公益性权利应当优先保护，但是并非绝对优先于私利性权利。《企业破产法》第一百一十三条规定的税收债权劣后于职工债权便是公益性权利的优先性在破产程序中受限的体现。另外，最高人民法院印发《全国法院破产审判工作会议纪要》的通知（法〔2018〕53号）第五条指出，“对于法律没有明确规定清偿顺序的债权，人民法院可以按照人身损害赔偿债权优先于财产性债权、私法债权优先于公法债权、补偿性债权优先于惩罚性债权的原则合理确定清偿顺序”。当债务人进入破产程序之中，鉴于破产财产不足的情况，税收债权人与担保债权人实质上会形成零和博弈的状态，此时强调税收债权的公益性，不具有合理性和正当性。

案例：（2020）苏 05 民终 3917 号

2011 年 1 月 1 日至 2011 年 12 月 31 日，A 公司结欠吴江税务局税额 504 万元，形成欠税 504 万元。2014 年至 2016 年期间，B 公司与 C 银行签订数份贷款合同，共计取得 3.21 亿元银行贷款。2014 年 4 月 3 日，A 公司与 C 银行签订抵押合同，约定 A 公司以其机械设备向 C 银行提供抵押担保，抵押担保的主债权为 B 公司自 2014 年起从 C 银行取得的全部银行贷款，抵押的最高债权额为 1.49 亿元。同日，A 公司和 C 银行办理了机械设备的抵押登记手续。2017 年 10 月，C 银行的贷款债权和抵押权转让给了 D 资管公司。

2018 年 5 月 31 日，苏州市吴江区人民法院裁定受理 A 公司破产清算。之后吴江区税务局向管理人申报债权 1056 万元，包含 2011 年的欠税 504 万元，以及截止到 2018 年 5 月 31 日计算的相应滞纳金 552 万元。因 B 公司无偿债能力，因而 D 公司根据 A 公司签署的抵押合同向 A 公司的破产管理人主张代为偿还债务 1.49 亿元，并进行了债权申报。

经管理人审核，于 2019 年 5 月 13 日向各方送达债权审核结果通知书，认定吴江税务局破产债权为 1056 万元，税款债权 504 万元、普通债权 552 万元；认

定 D 公司享有优先债权 1.49 亿元。

2019 年，A 公司的机械设备经拍卖处置后成交价为 183 万元。2019 年 6 月，管理人向吴江税务局送达债权受偿结果告知书，告知上述变价款全额由 D 资管公司优先受偿。吴江税务局对此结果不服，向吴江区人民法院提起诉讼，请求案涉税收债权针对该拍卖变价款优先于 D 资管公司的债权受偿。

吴江区人民法院经审理认为，吴江税务局主张适用《税收征管法》第 45 条即在先的税收债权优先于在后的担保债权，但该规定是一般法，《企业破产法》属于特别法，根据特别法优于一般法原则，应当优先适用《企业破产法》关于债权清偿顺序的规定。遂判决驳回吴江税务局诉讼请求。吴江税务局不服提起上诉，二审法院苏州市中级人民法院判决驳回上诉，维持原判。

五、 破产领域涉税争议解决策略与税务合规建议

（一）破产领域涉税争议解决策略

1. 重点关注税收滞纳金的确性和数额

首先，应当严格依据《企业破产法》《国家税务总局关于税收征管若干事项的公告》等相关法律法规，明确税收滞纳金作为破产债权的认定截止时点为人民法院裁定受理破产申请之日，关注税务机关超出该时间范围的申报要求，确保破产企业债务核算的准确性与合理性，避免不合理的债务负担。其次，限定税收滞纳金债权数额。税收滞纳金应受《行政强制法》约束，其数额不得超出税款本金。通过引用行政法原理以及司法审判中的相关判决，与税务机关进行沟通协商，维护企业及债权人的合法权益。

2. 重点关注新生税款债权性质

对于破产程序中新生税款，管理人应当综合考虑税款产生的目的、与破产程序推进的关联性等因素进行认定。若新生税款是维持破产程序正常运作所必需的，且属于在破产程序进行过程中为管理、变价和分配债务人财产而产生的，应将其认定为破产费用。若新生税款是为了全体债权人的共同利益，但非破产程序运作所必需，这类税款应认定为共益债权。通过合理划分，既能保证税务机关不会对

于破产程序进行阻碍，又能平衡好全体债权人的利益关系。

3. 审慎权衡税收债权的优先性

作为破产企业，需认识到税收债权在破产程序中的优先性应当收缩。在破产程序中，税收债权人与担保债权人可能形成零和博弈状态，此时不应片面强调税收债权的公益性。应综合考虑破产财产的实际情况，在保障其他担保债权得到合理清偿的基础上，公平合理地确定税收债权的受偿程度。

（二）破产领域税务合规有效建议

1. 强化破产企业管理人及股东风险意识

破产管理人团队应定期组织内部培训，提升成员对破产程序中涉税事项的认识与处理能力。培训内容包括税收法律法规、地方规范性文件以及税务合规操作流程等。在培训中要强化风险意识，明确自身责任边界，划定行为红线，谨慎履职，有效规避因涉税问题引发的不必要风险。在破产进程中，破产股东必须严格约束自身行为，切不可有转移、隐匿资产以及销毁账簿等不当行径，此类行为不仅会阻碍破产清算的正常推进，致使税务机关有权向股东个人追讨税款，一旦有转移财产的事实，股东更将面临被追究刑事责任的严峻后果。

2. 保持与税务机关的常态化沟通

破产管理人应与税务机关建立常态化的沟通渠道，定期向税务机关汇报破产程序进展情况，特别是债权申报审查的进展情况。通过常态化沟通，增进税务机关对破产程序的理解与支持，降低涉税争议发生的可能性。同时，要积极利用好破产程序之中的税务优惠政策，对于政策中模糊不清或无法确定的适用条件与范围，管理人要主动且及时地向税务机关咨询，以获取权威解读与指导。同时，在准备申请税收优惠的材料时，务必确保资料的完整性与准确性，详细说明企业符合优惠政策的各项依据，积极配合税务机关的审核工作。

3. 深度借助专业税务机构力量

鉴于破产领域涉税问题的高度专业性和复杂性，引入专业税务机构的咨询与帮助至关重要。专业税务机构具备深厚的税收政策知识储备和丰富的实践经验，

能够为破产管理人提供全方位的税务解决方案。在破产程序启动初期，便可邀请税务机构对破产企业的税务状况进行全面梳理，排查潜在风险点。在涉及重大税务决策，如破产财产变价的税务筹划、复杂税收债权认定等方面，破产管理人应充分听取税务机构的专业意见。通过与专业税务机构的紧密合作，确保破产程序中的税务处理合法、合规且高效，最大限度降低税务风险。

huashui.com

- 联系我们：

电话：（010）64108688

官网：www.huashui.com

邮箱：zixun@huashui.com

地址：北京市朝阳区东三环北路霞光里18号佳程广场B座17层

- 关注我们（搜索微信公众号：华税）



聚焦：

最新政策解读/税务合规建设/税务稽查动态/税务争议解决/涉税刑事案件代理