

破产重整企业所得税制度的反思与修正

高得源

华东政法大学经济法学院, 上海

收稿日期: 2023年2月22日; 录用日期: 2023年3月23日; 发布日期: 2023年3月30日

摘要

对破产重整企业的税收征管应当充分考虑到重整制度的特性, 并以此为前提协调企业破产法与税收征管法的适用。面对当下制度衔接的空白、模糊乃至冲突的局面, 有必要对国家征税权力进行适当地限缩。在以量能平等负担、社会公共利益最大化为原则对重整企业所得税制度进行路径优化的同时, 仍应兼顾反避税的目的。具体而言, 重整债务豁免所得在重整期间应享受递延纳税待遇, 同时对我国现行税法中“暂不确认”的含义应进一步明确。特殊性税务待遇的适用空间应进一步放开, 放松对权益连续性的要求, 并取消股权支付作为债务豁免特殊性税务待遇的条件。在制度配套上, 重视法院对重整企业的筛选功能, 建立税务机关的事先裁判制度。

关键词

破产重整, 企业所得税, 特殊性税务待遇, 反避税

Reflection and Revision of the Corporate Income Tax System in Bankruptcy and Reorganization

Deyuan Gao

Faculty of Economic Law, East China University of Political Science and Law (ECUPL), Shanghai

Received: Feb. 22nd, 2023; accepted: Mar. 23rd, 2023; published: Mar. 30th, 2023

Abstract

The tax collection and management of bankrupt and reorganized enterprises should take full account of the characteristics of the reorganization system, and coordinate the application of the enterprise bankruptcy law and the tax collection and management law on this premise. In the face of the gap, ambiguity and even conflict in the current system connection, it is necessary to appropriately limit the national tax power. While optimizing the path of restructuring the corporate in-

come tax system based on the principle of equal burden of capacity and maximization of social public interests, the purpose of anti-tax avoidance should also be taken into account. Specifically, the exempted income from restructuring debt shall enjoy deferred tax treatment during the restructuring period, and the meaning of “not recognized temporarily” in China’s current tax law should be further clarified. The applicable space of special tax treatment should be further opened, the requirements for continuity of rights and interests should be relaxed, and equity payment should be canceled as a condition for debt exemption from special tax treatment. In terms of system support, we should attach importance to the screening function of the court on the reorganization of enterprises, and establish the prior judgment system of tax authorities.

Keywords

Bankruptcy Reorganization, Corporate Income Tax, Special Tax Treatment, Anti-Tax Avoidance

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

破产重整作为旨在拯救企业的债务清理制度，相比于破产和解、破产清算，具有突出的优点和特点，因而被公认为是预防破产最为有力的制度。正确地认识与理解破产重整的内涵，发挥破产重整制度的价值对于构建良好的市场机制，优化营商环境具有重要意义[1]。2018年及2019年，最高人民法院先后印发《全国法院破产审判工作会议纪要》《全国法院民商事审判工作会议纪要》等文件，再次强调了要充分发挥破产重整的制度价值。¹

然而在破产实务中，税收债权的问题总是困扰着各方主体，一定程度上干扰了重整目标的实现。企业进入重整程序后必然要涉及到对先前的债权债务进行调整，根据我国《企业所得税法》及相关实施条例规定，债务的豁免、债权转股权、非货币性资产清偿等货币或非货币形式的收入，均应计入企业收入。那么，如按照一般性税务处理方法缴纳企业所得税，这无疑会使重整企业的经济状况“雪上加霜”。此外，即便是以减少企业负担为目的的特殊性税务处理政策，适用的条件亦较为苛刻。有学者指出：“现行税法仅立足于正常经营状态下的企业，没有对非正常经营状态下的企业课税引起足够重视，缺乏关于企业重整的特别规定，甚至在一定程度上与企业重整的目标和措施存在冲突[2]。”于税务机关而言，即便其具有拯救企业的动力，但其基于维护国家税收的职责要求，亦不能自主对税收债权的数额进行减免。

但是，从另一个方面看，即便国家征税权在重整领域进行更多的让步，这种让步又应以何者为限度？事实上，税务机关对重整企业的“忌惮”并非空穴来风，实践中存在大量的企业以“拯救企业”为名，行逃税漏税之实，不仅使广大社会主体的利益受损，更造成了国家税收的流失。究其根源，此类问题折射出了我国现行的破产法与税法在立法理念和逻辑思路上的不协调——破产法未对税务机关的权力配置做出清晰的规定，同时税收征管法及相关规定也缺乏商法逻辑的引导与支撑。因此，如何在法制化的框架下平衡破产重整程序中债务人、债权人、税务机关、社会等各方的利益，有必要在理论的层面进一步讨论，并以此回应破产实务的需求。

¹ 《全国法院破产审判工作会议纪要》提出，重整制度集中体现了破产法的拯救功能，代表了现代破产法的发展趋势，各级法院要高度重视重整工作，妥善审理企业重整案件，通过市场化、法治化途径挽救困境企业，不断完善社会主义市场主体救治机制。《全国法院民商事审判工作会议纪要》提出，要注重提升破产制度实施的经济效益，降低破产程序运行的时间和成本，有效维护企业营运价值。

2. 破产重整企业所得税规定的梳理与评析

2.1. 破产重整企业所得税规定的梳理

根据《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)规定,企业完成债务重组业务后,应当就所获得部分课征企业所得税。或许是考虑到此项规定给破产企业带来的负担,2009年《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)对相关问题做出了调整,通过区分一般性税务处理和特殊性税务处理,降低企业重组成本,促进企业之间合并重组。

一般性税务处理。根据财税[2009] 59号第4条,企业发生债务重组,一般性税务处理方法如下:1)以非货币资产清偿债务,应当分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务,确认相关资产的所得或损失;2)发生债权转股权的,应当分解为债务清偿和股权投资两项业务,确认有关债务清偿所得或损失;3)债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额,确认债务重组所得;债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额,确认债务重组损失。

特殊性税务处理。根据财税[2009] 59号第5条,企业若享受特殊性税务处理,需要满足以下五个条件:1)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;2)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;3)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;4)重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例;5)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。

此外,该文件第6条规定了特殊性债务重组的待遇:企业重组符合本通知第5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: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。关于一般性税务处理和特殊性税务处理的具体情况见表1。

Table 1. The provisions on tax treatment of bankrupt and reorganized enterprises

表 1. 破产重整企业税收待遇规定梳理

	一般性税务处理待遇	特殊性税务处理待遇
一般情况: 非货币资产清偿	分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务,确认相关资产的所得或损失	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
特殊情况: 债权转股权	分解为债务清偿和股权投资两项业务,确认有关债务清偿所得或损失	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

2.2. 破产重整企业所得税规定的评析

企业重组作为一种复杂的多维度社会经济现象,其纳税义务的发生、实现与确认因征税对象的无形性、概念化和流通性特点而具有特殊性。如果继续对其适用一般性税收规则,这些特殊性很可能被弱化,进而导致税收立法目的的偏离[3]。与此同时,需要注重完善反避税的规定从而维护国家财政收入,此为财税[2009] 59号文的基础性政策背景。从这样的逻辑出发,不难发现,现行重整企业所得税的规定仍低估了破产重整的复杂性与艰巨性,尚具调整与完善空间。

其一,从税务处理的内容来看,仍有不明确之处。根据财税[2009] 59号文规定,一般性税务处理的

场合下，债权转股权应分解为债务清偿和股权投资两项业务，同时债务人按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得。那么，若债权人亦是股东，第6条中所规定的“暂不确认所得或损失”要如何递延？另外，该文件中并未明确规定递延确认的时间和方式，如果债务人企业一直不确认所得，则实际上就将“递延纳税”变成了“免税”，这就可能造成国家税收的流失。

其二，关于特殊性税务处理的广度。第五条确立了股东利益持续和经营内容持续两方面的要求。其理论依据在于：所得税制度对于资产单纯因形式上变化而产生的“纸面收益”应持消极的课税态度^[4]。在企业满足股东利益持续和经营内容持续两方面要求时，其交易行为仅为所有权形式的改变，应当适用特殊性税务处理待遇。但实际上，对二者的过度要求可能并不利于企业资产价值的充分实现。

现代商业社会中，商业机会稍纵即逝，且往往并不出现在企业原本的经营领域，过分要求经营内容的持续性可能使得企业丧失拯救自身的机会。此外，在第五条的基础上，第六条又增加了股权支付及比例的要求，这相当于消除了企业在非股权支付情形下的债务豁免适用特殊性税务处理的可能，客观上压缩了特殊性税务处理的适用空间。

其三，就特殊性税务处理的深度而言，现行规定提供了“分期纳税”和“暂不确认”两种特殊性税务处理方式。于前者，分期纳税，相当于均匀递延确认所得额，实质上的计税基础并未得到改变。实践中重整计划的推进时间往往较为漫长，平均时长在三到五年左右。在此期间，企业的资金状况可能并不乐观，即便采取分期缴纳的形式对企业也可能成为沉重的负担。于后者，采取债权转股权形式的债务重组，基本不可能出现股权支付的公允价值高于债权公允价值的情形，因为此时债务方会产生重组损失，不符合重组要求。因此，股权支付的公允价值只可能等于或者低于债权公允价值。在等额债权转化为股权的情况下，该规定实际上并未体现出激励的作用，因为此时对重组双方而言本来就是零所得，不存在暂不确认清偿所得或损失，也不存在收益或损失的确认问题。而在股权的价值低于债权的情况下，当事人则可以通过将债权转移给第三人实现税收套利。

举一例加以说明：A公司将其对B公司的1000万债权打包成债权包，重整过程中，A公司可以将该债权包以200万的价格通过非现金方式转让给第三方C公司，使C公司成为B公司的债权人。这时，C公司取得股权的计税基础将被确认为1000万。²随后，B公司开始实施债转股。假设C公司取得的对B公司的债权被确认为公允价值为400万的股权并适用特殊性税务处理待遇，那么B公司与C公司均暂不确认债务清偿所得或损失，C公司取得B公司股权的计税基础以原有债权计税基础即1000万元确定。其后，C公司再以600万元的价格转让给第三人，那么此时C公司取得了200万(600~400)投资所得，但税法上C公司却获得了400万(600~1000)的损失。

其四，形式上看，效力层级低。为了应对特殊性税务处理深度和广度不足的问题，各级税务机关和地方法院往往通过采取联合出台通知或意见的形式，在破产法和税收征管法的大框架下对重整企业所得税问题进行制度修补。³这就造成了现有的税收政策内容繁杂，标准不一，个案适用性较强，并未形成完整、统一的征管体系。

3. 破产重整与税收征管的冲突与反思

3.1. 现状的溯因与反思

如上文所述，税收规定在破产重整领域与企业破产法间既有冲突又有竞合，诚如学者所言：我国现

²《企业所得税法实施条例》第71条规定：投资资产按照以下方法确定成本：（一）通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本；（二）通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

³例如，温州法院经与温州市人民政府协调，出台《企业破产处置工作联席会议纪要》明确指出：“企业破产前欠缴的相关税款，凭法院裁定书按规定程序上报核销；对企业破产过程中产生的相关税费，市国税、地税部门要制定缓减免的相关政策，加大支持力度。”温州中院联合温州国税、地税联合制作了《关于支持和服务企业改制重组破产重整税收优惠政策操作指南》，明确了企业改制重组、破产清算的税收优惠。

行破产法与税收征管法之间存在规则互认……然而在规则互认的深度和广度方面，目前来看并不乐观且不平衡，企业破产法对于税法的承认和接纳程度要强于税法对企业破产法的承认和接纳程度[5]。究其根本，其实是二者在理念和逻辑进路上存有差异：破产法作为一项社会化的安排，其逻辑的出发点始于将经济行为决策失败的负外部性限定于特定的范围，在该界限内存在任意性规则适用的空间，各方当事人可以此为基础追求自身利益的最大化。于税法而言，其与破产法一样作为公共政策的一种形式，却立足于完全不同于破产法的维度。根据《税收征管法》第2条，税务机关同时服务于保障财政收入和促进经济发展的双重目标，尽管在大多数场合下二者存在相辅相成的关系，但在重整的语境下，二者仍存在相互背离的倾向，这种倾向的背后实际上体现出税收激励和保护财政税收的内在张力。具体而言，当税务机关作为国家利益和社会利益的代表着介入破产程序、对私经济主体的交易行为进行识别和定性时，税收征管法并没有提供类似于破产法中所划定的一个明确的范围，由此造成了二者之间在具体规则与制度衔接上的不兼容。

那么，如何对这种制度上的不平衡进行协调呢？在市场主体看来，税务机关的行为是与民争利，而在税务机关看来，其行为是乃对税收法定的维护。单从市场主体的角度或是税务机关的角度考察，都不能得出令人信服的答案。事实上，重整企业所得税制度需建立在回答两个问题的基础上：其一，破产重整制度的核心价值体现在何种方面？其二，征税机关介入破产重整的正当性何在？对第一个问题的回答体现了重整制度相对于普通民商事行为的特殊性，在此基础上，可以考察征税机关介入重整领域的正当性以及应然定位。

3.2. 破产重整制度价值之法理检视

大多数学者都认同这样的观点：即破产法的根本目的在使债权人获得最大限度地清偿。为实现这一目的则需要促使债务人责任财产的最大化，同时应当促进公司管理者勤勉工作，预防和减少破产。当企业的经营者在市场竞争中失败时，应当使其手中有价值的资源由更有能力的市场主体进行支配。其实，这种观点仍具有片面性。

其一，破产重整本身就是一种社会化的安排。公司作为一组契约的集合，承载了众多利益相关者的利益。在公司进入破产重整程序后，中小股东、公司雇员、消费者、供应商、社区、社会、政府、环境等都可能受破产程序中受到不同程度的(消极)影响，其利益在破产过程中都应当被给以关注和——在必要和可能的情况下——相应的保护[6]。如此方可体现法律对于商业正义的尊重和公平的理念。其二，破产法属于商法的范畴，应当服务于商法的基本理念和规范要求——尊重市场主体的意志自由。一部合格的破产法应当在重整程序中着眼于发挥各种市场主体、尤其是债务人的主动性与积极性。对于大多数企业来说，“保留一个运营的公司比解散一个公司要好，一个公司的经营资产(包括无形的商誉)作为一个整体的价值通常要比分拆后高”[7]。因此，在探讨破产重整制度价值这一问题时不止需要从经济效率的角度考虑，更应当将一些“非经济”因素纳入到制度构建的考量之中。申言之，针对我国目前破产实践的情况，尊重破产当事人的意思自治，以及优先保障企业存续有必要成为破产重整乃至整个破产制度的基本精神。⁴

3.3. 税务机关介入破产重整的正当性与基本理念

税法的核心在于对基础民商事行为的识别与定性，但对于破产重整而言，其相对于传统税法所针对的普通民商事行为尚具有促进和拯救的社会化功能，从这一点上看，税法与破产法具有相当的共性和理

⁴事实上，优先保障企业存续除了在《全国法院破产案件审判会议纪要》和《全国法院民商事案件审判会议纪要》得到强调外，在我国现行破产法中已有所体现。《企业破产法》第1条：“……为了保护破产债务人的利益……制定本法”的规定，其内涵并不只包括对债务人在程序意义上的保护——使债务人免于债权人和其他第三人在其陷入财务困境时被攫取不正当利益。根据企业破产法第73、75条等条文的规定，其内在逻辑与精神即是债务人企业存续权的保障，进而可以抽象提炼出企业存续权的概念。

念的竞合，税法可以通过发挥自身的激励作用促进重整各方尽力经营企业，实现资源的优化配置，维护国家税源的良性发展。然而，重整程序也并非总是一帆风顺的，“假破产，真逃债”的现象屡见不鲜，此外尚有许多企业重整计划的推进并不如预期，不得不转向破产清算。在这种时候，税务机关如不能及时介入破产程序，则税收债权将发生权利主体缺位的现象，进而处于债权难以被有效保护的境地，导致国家税收利益的不当损失[8]。因此，税务机关介入重整领域时既不能作为不近人情的“独裁者”，也不能成为“甩手掌柜”。面对这种情况，“课税特区”理论可以成为税务机关角色构建的理论依据。

在“课税特区”理论前曾有“课税禁区”的概念，其是指国家课税应以人民的纳税能力为基础，必须在人民基本生存之外尚有余力的前提下才能课税。然而，课税禁区理论不足以涵盖特殊情形下国家课税权的必要让步和特别调整。例如在破产重整中，债务人并非必然丧失了负担能力，国家行使课税权未必侵犯企业的生存权和违反量能课税原则。针对这种情况，“课税特区”理论指出：需设立一个征税机关应当审慎进入或者在原有税法规则的基础上做出特别调整的范围。申言之，课税特区是指为保障纳税人的正当权益，征税机关应当慎入(禁入)或者原有税法规则应当做出特别调整的领域[9]。这就完美地解决了课税禁区理论难以应用于破产重整领域的难题。

具体而言，课税特区原则要求税务机关针对重整涉税问题有以下特别的考虑：一是坚持量能平等负担原则，其基本要求是“纳税人的税收负担能力课征税收[10]。”企业进入破产重整程序意味着其濒临存续边缘，在经济状况上不同于正常经营的企业，税收负担能力趋近于无。对此，税务机关需以谦抑的态度对待企业，不应勉强对其课征税收。二是秉持社会公共利益最大化的理念，其内涵是实现国家税收利益与私人经济利益之间的平衡。税务机关作为税收债权的行使者，相对于其他债权人而言其风险负担能力更强。以社会公共利益最大化为基本理念暂时地让渡一部分利益，往往可以起到保障民事主体权益，促进社会经济繁荣，维护国家税源良性发展的效果。三是要对反避税规则进行重构。当前税法的逻辑起点在于国库主义，而在破产重整领域，税务机关应当兼顾国库主义与纳税人主义，做到利益平衡，由此建立一种良性的“取予关系”[11]。

4. 破产重整企业所得税制度的改进路径

税务机关需要关注重整企业的特殊性，在维护国家征税权的权威同时实现个案正义与实质公平。针对我国当前“破产难”的现状，税法应更多地体现出其宽容的一面，在进入破产领域时采取审慎的态度，以此体现“课税特区”的要求，实现破产法和税法的平衡与协调。

4.1. 特殊性税务处理的条件

4.1.1. 放宽经营连续性 & 权益连续性要求

经营持续性和权益连续性要求起源于美国。美国 1980 年《7745 号财政部决定》中首次提出经营持续性原则，要求受让企业继续转让企业的历史业务或者使用其绝大部分历史经营资产。但后来，立法的重心逐渐转移到了权益连续性上。美国现代司法判决中引用率较高的判例曾提到，转让企业股东利益连续性原则可以必然地推导出股东与被转让资产之间存在联系，如果这种联系被打破，则此交易应为可税交易。因此，当被收购公司中的大部分股东获得收购公司的股份，且收购公司至少继续从事一项被收购公司的业务，或者继续使用被收购公司的大部分资产，则该笔交易具有经营持续性。可见，我国财税[2009] 59 号文的关于经营持续性和股东权益连续性的规定显然仿照了美国的做法。

但是，重整程序不同于普通的企业重组。就经营内容而言，对重整企业来说，使其“起死回生”的机会并不一定出现在其原本的经营领域内。而对于一个陷入经营困境的企业来说，每一个可以获得盈利的机会都是至关重要的。在制度设计上，不应使重整企业面临这样的困境：到底是严守过去的经营内容

适用免税规定还是突破原先的经营领域去追求眼前盈利机会？事实上，税收征管法应当起到正向激励作用，免除重整企业关于税收的后顾之忧，积极追求盈利的机会，实现企业的复苏。

另一方面，关于权益连续性规则。实践中，重整程序往往都要涉及对历史股东的权益进行削减，历史股东通常只保有形式上的权益，其经营管理企业的地位由债权人和新的投资人所取代。对债权人来说，其很可能与历史股东就企业的经营管理存有相当大的矛盾。在维护历史股东的利益的前提下方可享受特殊性税务处理，本质上是将重整的经济成本过分地转移到债权人身上。简言之，此规定的内容忽视了重整的经济实质。另外，设有如下情形，乙公司为丙公司的股东兼债权人，根据重整计划，丙公司将自身的股权作为对价清偿对乙的债务。根据权益连续性的要求，乙公司在交易后 12 个月内不能转让对丙公司的股权，然而，乙公司可以另外设立一个甲公司，并使甲公司成为乙公司的母公司。这样一来，为了逃避规定中对股权的锁定，甲公司便可以直接将乙公司出售，从而间接地达到转让乙公司对丙公司股权的目的。从这个角度看，该规定既未体现出促进重整的目的，也未实现反避税的功能。

因此，基于我国当前的破产实践和促进企业顺利破产的考量，可以考虑放宽经营内容连续性原则及权益连续性的规则，以例外规定的形式加以适用。此举可以有效促进重整企业积极实现盈利，同时有利于缓和债权人和历史股东的矛盾，推动重整计划尽快通过。此外，由于在这种场景下，历史股东的权益通常会被极大地削减，其转让股权以避税的动力并不大。当然，若历史股东的存在对于企业的继续经营有重大影响的时候，债权人及新的投资人也可能选择不替换掉历史股东，那么由于当事人之间已经达成了合意，税法适当地介入并发挥其激励作用将有利于监督重整计划的顺利推进。此时，税务机关可以要求企业在符合权益连续性等要求时适用特殊性税务处理。

4.1.2. 取消股权支付的要件

财税[2009] 59 号第 6 条中“股权支付”的前置性条件要求企业的债务豁免若适用特殊性税务处理必须以本公司或子公司的股权为支付⁵，而豁免仅作为对应的支付对价。但是，这样的规定不论是对于债权人或是债务人概无实益。对于债务人来说，在破产的大背景下，无论是本企业抑或是其子公司的盈利能力都是堪忧的，要求以股权支付为对价方能享受特殊性税务处理，实际上又是将重整企业推入左右两难的境地。另一方面，由于破产重整的对象是债务企业，破产重整的目的是为了挽救债务企业，是故债务人的参与虽然重要，然而债务人的经验、资源、良知和信心才是决定破产重整成败的关键因素[12]。因此，从推动企业重整的目标出发，“股权支付”的表述并无保留的必要。

退一步来讲，即便不删除“股权支付”的表述，“股权比例”的要求亦有不合理之处，应纳税所得额的比例并不能准确反映企业所需承担税额的高低。当前的规定面临这样的适用窘境：当企业的应纳税所得额极少时，债务重组形成的应纳税所得额可以轻易达到 50% 的比例；然而对于重整企业来说，通常来说其负担的债务额较大，债务重组纳税所得额占据该年度纳税所得额的比例并不能轻易达到该比例的要求。但实质上，恰恰后者更需要特殊性税务处理的协助。申言之，在破产重整的语境下，现行股权支付及比例的规定使得特殊性税务处理并不能覆盖到其最应适用的主体。总之，应当取消“股权支付”的表述，即便不如此，也不能以股权支付的比例作为单一标准，应当配合其他因素加以综合考量。

4.2. 特殊性税务处理的待遇

重整计划推进漫长，企业负债往往较高。分期纳税体现了维护国家财政收入的目的，但基于课税特区理论的指导，征税机关有必要对重整企业的债务豁免税再予以适当地让步，允许其享受暂不确认的待

⁵ 对于股权支付，该规定第二条表明：“本通知所称股权支付，是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中，以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式。”但是如何理解该条中“控股公司”呢？《企业重组业务企业所得税管理办法》(国家税务总局公告 2010 年第 4 号)则对该问题予以阐明：“《通知》第二条所称控股企业，是指由本企业直接持有股份的企业。”即指该企业及其子公司。

遇。对此,比较法上的经验亦可供参考。我国财税[2009] 59号文关于“债转股”的规定实际上与美国“E”型重组中的“债券交换股票”较为类似。根据美国联邦税法典的规定,当债务人为了减少债务而发行股票并取得债权人让步,此时公司会形成“债务清偿收入”,为了使其免于纳税,债务人必须满足税法典109节(a)的条件。美国《国内收入法》第108条(a)规定:“纳税人的总所得不得包括由于纳税人的债务被免除(全部或部分)而获得的数额,前提是下列条件之一得以满足:(A)该债务的免除发生在美国法典第11编(破产法)中所指的案例中;(B)该债务的免除发生在纳税人资不抵债之时……”所谓资不抵债,即指债务超过资产的公允价值。不难看出,我国59号文中“财务困难”的定义与“资不抵债”有着相当的同质性。

更加值得注意的其实是如何理解“暂不确认”的含义。美国的做法是以税收属性的调减为手段。美国联邦税法典第108条⁶要求处于财务困境的公司对特定资产的纳税属性进行调减,以减少可以用来冲抵未来收入的税种。应该说,纳税属性扣减规则可以从制度层面激发债务人及其投资人的经营动力,实现经营持续性和权益连续性的要求,从而为国家提供更为优良和广泛的税基。但是,若采此种途径,则应将59号文第六条第(六)项第二款中“企业的其他相关所得税事项保持不变”修订为“债权方的其他相关所得税事项保持不变”,并单独对“债转股”中债务企业暂未确认的债务重组所得的递延确认如何处理出台政策[13]。

相比之下,我国现行的做法似乎更为便捷,即债权人转让或出售债转股所得股权时,债务人同时确认债务重组所得。但这种做法的弊端在于既只有在股权处置时才能确定债权人在债务重组过程中有收益还是损失,使得税务处理的时间被拉长,涉及到的变动因素更复杂,可能对纳税管理带来不便。同时,由于既发生了纵向递延又发生了横向递延,亦导致了上文所提到的税收套利问题。针对这种现实,应当在我国现有规定的基础上,明确递延期限的范围。并仿照美国的税务规则,进一步限缩债务人税收套利的空间。加入特定的技术性条款,明确债权转股权中各方计税基础的详细确认规则,以此实现在鼓励企业重整的理念下,防止企业避税行为,维护国家的税收利益。

4.3. 制度的配套和衔接

构建税务机关事先裁判制度。事先裁判并不是对税收法定的违背,税收裁判亦应遵循实体与程序的正义性,有利于提高当事人预期。例如,尽管第六条中“股权支付”的表述应当删除,但税务机关可以在预裁判中根据实际情况要求企业满足“股权支付”的条件。同时,重视纳税评估的作用。依据《纳税评估管理办法(试行)》,目前的纳税评估只是税务机关内部管理规定,对纳税人没有约束力。需要发挥纳税评估的重要作用,对破产企业的情况的真实性、准确性做出判断。

另外据统计,现有的企业重组税收政策中,侧重于重组税务处理方面的政策性、实体性规定占比高达82%;而对于政策执行和后续处理的程序性、管理型规定明显偏少,只占到18% [14]。针对当前税法这种实体性较多,管理型偏少的现状,在破产重整领域,税务机关应当在高法逻辑的引导下厘清自身的定位,细化程序性规定,实现税务机关代表的公权利主体与市场主体的良性互动。在重整程序开始前,税务机关应当及时介入;重整计划执行中,应当完善动态监督机制,扩大信息来源,建立信息化渠道;重整计划执行完毕后,对于享受递延纳税的主体更应该加强监管的力度,以达到反避税的目的。

⁶美国联邦税法典108条(b)款规定:债务人免于计入总收入的债务重组所得应当按照如下顺序和方式进行扣减:(a)调减债务清偿纳税年度的任何“净营业亏损”以及结转到该年度的任何净营业亏损;(b)调减债务清偿纳税年度的任何普通营业抵免以及结转到该年度的任何普通营业抵免;(c)调减债务清偿纳税年度之后的纳税年度有效的最小税收抵免;(d)调减债务清偿纳税年度的任何净资本利亏以及结转到该年度的任何净资本利亏;(e)调减债务人财产的税基;(f)调减债务清偿纳税年度的任何消极营业损失或抵免以及以前年度结转到该年度的任何消极营业损失或抵免;(g)调减债务清偿纳税年度的境外所得抵免或结转该年度境外所得抵免等。

参考文献

- [1] 王欣新. 破产法[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2011: 186.
- [2] 乔博娟. 企业破产重整税收优惠政策研析[J]. 税务研究, 2014(3): 63-67.
- [3] 周晓光. 企业重组中的递延纳税与反避税[J]. 税务研究, 2015(4): 64-69.
- [4] 奥尔特·阿诺德. 比较所得税法: 结构性分析[M]. 崔威, 丁一, 译. 北京: 北京大学出版社, 2013: 256.
- [5] 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]. 北京: 法律出版社, 2016: 157.
- [6] 韩长印. 公司破产立法目标的争论及其评价[J]. 中国法学, 2004(5): 80-87.
- [7] 罗伯特·汉密尔顿. 公司法概要[M]. 李存捧, 译. 北京: 中国社会科学出版社, 1999: 79.
- [8] 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(9): 162-177.
- [9] 徐阳光. 破产程序中的税法问题研究[J]. 中国法学, 2018(2): 208-227.
- [10] 刘剑文, 熊伟. 财政税收法[M]. 北京: 法律出版社, 2014: 177.
- [11] 张守文. 税法的困境与挑战[M]. 广州: 广州人民出版社, 1999: 183.
- [12] 赵万一. 我国市场要素型破产法的立法目标及其制度构造[J]. 浙江工商大学学报, 2018(6): 29-42.
- [13] 雷霆. 资本交易税务疑难问题解析与实务指引[M]. 北京: 中国法制出版社, 2016: 458.
- [14] 尹磊. 我国企业重组税收政策体系的改革与完善[J]. 税务研究 2020(5): 43-48.