

实质合并破产中的内部债务豁免所得课税问题研究

文/黄赛琼

内容提要 实质合并破产中,内部债务因合并消灭而面临企业所得税认定争议,核心是破产法“法定消灭”与税法“应税所得”的评价标准冲突。实务中,债务豁免被课税导致清偿率下降、新型重整模式缺乏税务标准、跨区域征管分歧拖延程序等困境交织。根源在于部门法理念冲突、人格否认与纳税主体独立的理论割裂,以及量能课税原则的适用偏差,即对丧失负税能力的企业就缺乏经济实质的“名义所得”征税。破解路径上,应立法确立债务豁免不征税原则,增设破产特别条款与司法解释,构建以司法裁定为依托的实质合并税务主体规则及征管指引,建立高级别府院联动机制统一涉税判断标准,并审慎运用共益债务规则消化必要税务成本,以协调破产挽救功能与税收中性原则。

关键词 实质合并破产 企业所得税 内部债务豁免 量能课税 府院联动

关联企业实质合并破产,就是将多个企业进行实质合并处理,通过整体破产的方式来优化企业的资产负债结构,从而实现企业的高效出清或再生。这一制度设计的初衷是为了提高破产处理的效率,减少资源的浪费,并最大限度地保护债权人、债务人的利益。然而,在实务操作层面,实质合并破产案件所呈现的复杂性往往超出预期,其核心矛盾在于多方主体利益的深度耦合,债权人、债务人及投资人等主体之间关系错综复杂,涉及多重权利、义务与经济利益的相互交织。在这一系列复杂问题中,关联企业实质合并破产中的税法适用问题尤为突出,成为实务推进中的重点与难点。值得注意的是,内部债务豁免作为实质合并破产程序的法定后果,即关联企业

间互负债务因合并而归于消灭,在企业所得税的认定上,始终面临着破产法与税法的规则冲突,以及实践操作与法理逻辑脱节的双重难题,成为税法适用问题中最具争议性的焦点之一。

一、课税难题及其核心矛盾梳理

内部债务豁免企业所得税认定争议,并非理论层面的抽象探讨,而是在办理实质合并破产案件中反复出现、亟待统一解决的课税难题。不同规模、不同行业、不同程序类型的实质合并破产案件中,课税争议的表现形式各有差异,但背后折射的规则冲突与执行堵点高度趋同。结合破产审判司法实践,可将当前内部债务豁免所得认定的共性问题归纳如下:

应用

(一) 三类典型课税难题

第一类课税难题是内部债务豁免被税法认定为应税收入,大量挤占破产财产、拉低清偿率的问题,多出现在人格高度混同、内部债务体量庞大的实质合并破产案中。此类内部债务源于企业不当关联往来与利益输送,并非正常市场经营形成的独立债权债务,债务消灭是矫正法人人格混同、保障外部债权人公平受偿的必要举措。但按照常规税收规则,大额债务豁免会被直接认定为应税收入,一旦依法计征企业所得税,本就有限的破产财产将被大量占用,直接压缩普通债权人可分配财产空间,大幅降低债权清偿率,与实质合并破产的制度初衷背道而驰。

第二类课税难题是内部债务豁免因与信托、资产运营等复合举措深度绑定,税法标准缺失导致定性及后续合规风险突出的问题,集中于大型集团、采用创新型重整模式的实质合并重整案中。部分体量庞大的企业集团股权架构多层嵌套,关联担保、内部拆借关系错综复杂,实质合并后多层级的内部债权债务统一抵销、消灭。同时,此类案件往往采用新型重整模式,债务豁免环节与信托架构设立、资产整体运营等重整举措深度绑定,现行税收法规并未针对该类复合业态作出明确规定,内部债务豁免的所得税定性、计税依据、申报流程均缺乏统一执行标准。加之集团内部分企业在重整完成后需要持续经营存续,前期税务处理结果会直接影响企业后续经营的税务合规与发展能力,进一步放大了涉税处理的不确定性。

第三类课税难题是多家主管税务机关因征管口径差异产生分歧,协调成本高、拖慢破产进程的问题,多见于跨区域经营、资产与债务分散的实质合并破产案中。不少关联企业分属不同行政辖区,对应多家主管税务机关,在实质合并程序推进过程中,内部债务豁免往往与整体资产清查、处置同步开展,债务豁免所得、资产处置所得边界模糊,收入归属难以精准划分。不同属地税务机关基于征管口径、属地管理要求的差异,在税收债权申报标准、豁免所得性质认定、税款核算方式等方面产生分歧,多方沟通协调成本高、周期长,不仅大幅增加破产管理人的工作负担,也直接拖慢整体破产程序的推进节奏。

(二) 课税难题折射出的三大核心矛盾

综合上述课税难题,可以归纳出实质合并破产内部债务

豁免所得税认定的三大核心矛盾,即评价标准差异、制度衔接乏力和征管协同缺位。下面结合企业破产法、企业所得税法、企业所得税法实施条例(以下简称实施条例)、国家税务总局《关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》(以下简称重组公告)等法律法规具体分析:

矛盾一:破产法“法定债务消灭”与税法“应税所得认定”的评价标准冲突。实质合并后内部债权债务消灭是纠正关联企业不当利益输送的法定后果,其目的在于公平保护外部债权人,而非使债务人获得额外经济利益。^①但根据实施条例、重组公告的相关规定,税务机关倾向于按形式要件征税,形成“破产程序合法消灭”与“税法应税认定”的逻辑冲突。实施条例第十二条第一款中将“债务的豁免”直接归入“企业取得收入的货币形式”,仅从“债务免除”这一形式行为判断应税属性,不区分豁免的法律背景(如是否为破产程序法定后果);同时,严格执行重组公告的相关要求,将实质合并破产认定为“企业合并”类重组业务,要求管理人或破产企业提交一系列文件、文书资料,否则一律不认可任何税收减免或不征税主张。与此同时,实施条例第二十二条将“债务重组收入”明确列为“其他收入”的范畴,而税务机关在实践中常将“合并破产程序中的内部债务消灭”也归入“债务重组”(即债权人对债务人的债务让步)范畴,并依据“债务金额减少”的形式特征认定应税所得。然而,破产法语境下的内部债务消灭并非债权人让步,而是司法强制消除混同关系的程序性后果,二者法律性质截然不同。税务机关机械套用“债务重组”概念,忽视实质合并裁定的司法终局性与法定效力,导致税法适用偏离立法本意。此外,税务机关对特殊性税务处理的适用持审慎态度,通常以实质合并破产的核心目的是化解债务危机、保护外部债权人,不符合重组公告第五条“合理商业目的”(税务机关惯常将其限定为优化经营结构、整合市场资源等正常经营导向)、且无符合要求的股权支付为由,拒绝适用特殊性税务处理,坚持按一般性税务处理要求债务人申报纳税。这种机械套用形式标准的征管逻辑,忽视了实质合并破产程序中内部债务豁免的法定性、非自愿性与救济性本质。

矛盾二:实质合并破产的特殊性与常规税法规则的制度衔接缺失。实施条例、重组公告的制定均以“正常经营企业”为核心基础,未能充分考量实质合并破产的特殊性,未

^①王欣新:“《全国法院破产审判工作会议纪要》要点解读”,载《法治研究》2019年第5期。

针对“法定债务消灭”设置任何税收例外条款,导致税务机关在征管中无明确规定可遵循,只能套用常规规则,与破产程序目标形成冲突,这一问题在三类课税难题中均有体现。其中,最主要的是忽视企业破产法公平清偿及企业所得税法量能课税原则的适用。当实质合并破产程序中的企业均已严重资不抵债、陷入债务危机,若税务机关严格依据实施条例第十二条、第二十二條征税,必然占用有限的破产财产,降低外部债权人的清偿率,与破产法“公平清偿”的核心目标相悖,但税务机关因缺乏例外条款指引,只能坚持“法无例外即征税”,^①要求管理人履行相关程序后再协商减免,增加破产程序成本,在事实上也违背了“量能课税”原则。

矛盾三:实质合并破产的统一性与属地税务征管的分散性冲突。实质合并破产的核心特征是“统一性”,即各关联企业的财产、债务统一整合,债权人公平受偿,但在各关联企业分处不同地域时,往往呈现“多主管税务机关征管分歧”的问题。这一矛盾的根源是税法征管模式与实质合并破产程序的适配性不足,重组公告第二条明确了企业合并重组的主导方认定规则,但未针对实质合并破产这种特殊情形,制定多主管税务机关的协同征管机制。当多家主管税务机关均遵循“属地征管”原则,优先维护本地税收权益,对重组主导方的认定、债务豁免所得与资产处置所得的核算方式、税收债权申报标准存在明显分歧时,通常会导致征管流程繁琐、效率低下,不仅增加了管理人的税务处理难度,也间接拖慢了破产程序的推进效率。此外,重组公告第四条要求重组各方在重组完成当年办理企业所得税年度申报时,向各自主管税务机关报送相关报告表及申报材料,但实质合并破产中,管理人作为统一的代表处理全部涉税事宜,多主管税务机关的分散征管模式,与管理人统一处理的需求相悖,进一步加剧了征管冲突,这也是征管效率低下的核心原因之一。

二、法理层面的冲突根源剖析

通过对上述难题及其矛盾的梳理分析可知,关联企业实质合并破产程序场景下内部债务豁免所得课税争议,根源在于两大部门法在立法理念、理论基础与课税原则层面

存在深层次分歧,多重法理冲突交织叠加,最终造成法律适用上的结构性僵局。

(一)部门法理念差异

破产法与税法分属不同法律部门,立法宗旨与价值目标存在天然偏差,这也是内部债务豁免课税争议产生的根源性矛盾。破产法的立法宗旨是“公平清理债权债务、维护市场经济秩序”,其核心逻辑是通过集体清偿机制平衡各方利益,包括关联企业彼此之间提供的保证担保、物权担保等在内的内部债务豁免是实现这一目标的必要手段。^②关联企业实质合并破产制度更是通过否认混同的法人人格,依法消灭企业间不当形成的内部债权债务,斩断利益输送链条,保障外部债权人能够公平受偿。在此逻辑下,内部债务豁免并非市场主体自愿作出的债务让步,而是司法程序推进过程中产生的法定结果,其核心目的在于矫正失衡的利益关系,而非让破产企业获取额外经济收益,破产法层面自始不认可该行为会为债务人创造经济收益。与之相对,税法的核心目标是保障国家税收收入、维护税收征管秩序,着重强调税收债权的优先性与课税的普遍性,对债务豁免的税务处理坚持形式课税原则,并未充分考量破产程序的特殊法律语境。只要发生债务豁免行为,税务机关通常直接将其认定为企业应税收入。这种理念差异导致破产法视内部债务豁免为“权利义务的公平调整”,税法则视其为“债务人的收益获取”,形成制度逻辑的根本对立。^③两种截然不同的立法导向,使得破产程序中的法定债务消灭行为在税法评价体系中被定性为应税收益,形成了难以调和的理念对立,这也是各类涉税争议产生的思想根源。

(二)理论基础分歧

在立法理念之下,破产制度与税收制度依托完全不同的底层法学理论,主体规则与征管体制相互脱节,使得理念冲突进一步固化为制度障碍。实质合并破产的法理基础是公司法人人格否认理论,即当关联企业法人人格高度混同时,否认其独立人格以避免利益输送。^④但税法严格恪守“税务主体独立原则”,认为除法定特殊情形外,各企业均为独立的纳税主体,应当单独履行纳税申报、税款缴纳义务,即使企

① 刘剑文、耿颖:“税收法定原则的完整内涵及现实意义”,载2015年3月11日《经济参考报》。

② 王欣新:“《全国法院破产审判工作会议纪要》要点解读”,载《法治研究》2019年第5期。

③ 于友达:“关联企业实质合并破产若干涉税问题探讨”,载《中国注册会计师》2022年第6期。

④ 韩长印:“关联企业合并破产的基准日问题”,载《财经法学》2025年第4期。

应用

业法人人格被否认,但还是应以单个破产主体为清算期间企业所得税的征缴主体,^①内部债务豁免仍需按单个主体分别计税。一边是司法层面的法人人格整体合并,一边是税收层面的纳税主体分立认定,两种规则适用标准完全脱节。加之实质合并后企业资产、负债、收益已整体融合,内部往来账目无法再按照单个企业进行精准拆分,最终出现“债务依法整体消灭,税款却要求分别计征”的现实悖论,让破产管理人陷入履职困境。理论体系的割裂还体现在征管体制与破产程序的适配性上。实质合并破产要求对全部关联企业实行一体化处置,由破产管理人统一负责财产清查、债务梳理、事务对接等全部工作,强调程序的整体性与统一性。但我国税收征管以属地管辖为基础构建制度框架,跨区域经营的关联企业分属不同辖区税务机关监管,现行税法并未针对实质合并破产这一特殊司法程序,设计专门的跨区域协同征管规则。

(三)课税原则适用偏差

量能课税原则是指根据纳税人的纳税能力或者经济负担能力来判定其应当缴纳税额的多少,纳税能力强者多纳税,纳税能力弱者少纳税,无纳税能力者不纳税。^②其核心在于要求纳税人以其实际的税负能力来纳税。^③“破产企业濒临存续边缘,不同于正常运营企业的经济状态,负税能力接近为零,对其依照常态企业征税标准,违反了量能课税原则的要求。”^④正如有学者所言,“量能课税原则确保课税的平等性,同时也用于防范课税的过度”,^⑤在实质合并破产中,这种平等性应当体现为对破产企业整体经济实质的尊重,并非机械套用单体企业标准,而是要求将破产企业作为特殊类型的纳税人对待,在其负税能力极度削弱的情况下,给予相应的税收宽免或特殊处理。然而,现行税法实践对实质合并破产场景下内部债务豁免的税务处理,恰恰偏离了量能课税原则的基本要求,在两个层面暴露出明显的适用偏差:其一,纳税主体负税能力的认定偏差。合并破产的各企业在形式上虽为独立纳税人,但经济实质上已因法人人格高度混同、财产难以区分而融为一体,其整体负税能力应当以合并后的财产为基础进行判断。税务机关仍坚持按单个企业分别确认所得、分别计征税款的做法,无视破

产企业整体已严重资不抵债、实质上丧失纳税能力的客观事实,构成对纳税主体经济负担能力的误判。其二,内部所得经济实质的判断偏差。关联企业间债权债务因合并破产而消灭,在形式上产生债务重组所得,但这些内部交易源于关联方之间的不当资金调度与利益输送,从未真正产生可供分配的经济利益,破产企业亦未因此获得任何实际的现金流入或资产增值。税务机关依据形式外观将内部债务消灭认定为应税所得并据以课税,实际上是对一个没有经济实质支撑的“名义所得”行使征税权,明显超越了破产企业的实际负税能力。此种课税处理将司法程序为矫正人格混同而作出的债务消灭裁定等同于正常经营状态下的债务豁免收益,在课税原则上混淆了形式与实质的界限,使税法适用偏离了量能课税原则的核心要求。

三、内部债务豁免所得课税机制的完善进路

结合前文剖析的实务堵点、核心矛盾及法理分歧可知,实质合并破产中内部债务豁免的课税争议,是破产法与税法理念相悖、制度衔接不足、属地征管模式不匹配共同引发的综合性问题,单纯依靠个案协调或地方实践无法从根本上化解分歧。在尊重关联企业整体偿债能力与实质公平原则的基础上,亟需构建一套分层有序、系统完备的规则体系,从而实现破产挽救功能、税收中性原则与市场信用秩序的有机统一。

(一)健全法律修订与司法解释协同配套机制

正在修订中的企业破产法(修订草案)(以下简称修订草案)第一百四十条规定:“债权人减免债务人的债务,依法属于不征税收入。”这一条款若最终通过,将具有里程碑意义。该条款首次在立法层面明确将破产程序(特别是重整程序)中的债务豁免,从一般性应税收入中剥离出来。其立法意图非常清晰,即“为重整企业松绑”,避免沉重的所得税负担成为压垮困境企业的最后一根稻草,使企业能将有限资源用于恢复经营,从而提升重整成功率,实现债权人、债务人及社会利益的共赢。尽管有观点指出,修订草案与税收征管法在税收优先权等问题上仍存在需协调的法律冲突,但其确立的债务豁免不征税原则,无疑为实质合并破产中内部

① 吴希闻、周国来:“合并破产清算和重整中的税务事项处理浅析”,载《中国注册会计师》2022年第3期。

② 高培勇:《西方税收:理论与政策》,中国财政经济出版社1993年版,第32页。

③ 郭昌盛:“量能课税原则的法理重述”,载《西南民族大学学报(人文社会科学版)》2023年第11期。

④ 范志勇:“论企业破产与税收征管程序的调适”,载《河北法学》2018年第9期。

⑤ 刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第130页。

债务的税务处理奠定了最为关键的规则基础。在上述原则之下,仍需依托具体制度安排推动规则的落地实施。首先,应在企业破产法修订中明确将符合条件的债务豁免所得纳入免税范畴,并通过制定配套实施细则,细化适用条件、申报程序及税务处理标准,确保规则落地可操作、可预期,避免因规范模糊引发执行偏差或税收争议。其次,应同步推进税收征收管理法的修订,增设破产特别条款,明确破产程序中税收申报期限的弹性处理、滞纳金减免条件、税收优先权范围等例外安排,从根源上化解两部法律之间的制度冲突,增强税收征管的适应性与公平性。最后,最高人民法院可考虑就实质合并破产中的涉税问题出台专门司法解释,明确内部债务豁免的适用范围及其不产生企业所得税纳税义务的法律效果,并将相关税务争议统一纳入破产案件集中管辖,以提高争议解决效率,增强规则适用的统一性与权威性。

(二) 构建“实质合并”税务处理规则

在税收征管层面,应建立司法裁定与税务认定之间的效力衔接机制,确认法院“实质合并裁定”对纳税主体资格的既判力。对于被裁定实质合并的企业集团,在破产期间可以看作一个统一的税务主体进行所得税汇算清缴,其内部往来与债务豁免直接在合并层面先行清理,^①甚至互相抵销,从而消解法人人格否认与纳税主体独立性之间的规则张力,避免因“人格合并、税格分立”引致的重复课税问题。笔者建议国家税务总局以部门规章形式制定《实质合并破产税收征管指引》,明确适用特殊性税务处理的主体要件、程序要件与实体要件,并对符合条件的债务豁免所得实行“零申报+专项说明”制度,简化税收优惠备案流程,依托跨区域税务协作平台实现信息互通,既降低企业合规负担,又提升税务机关监管效能,推动形成破产程序推进与税收债权保障相互促进的良性机制。

(三) 构建常态化的高级别府院联动机制

在总结浙江、江苏等地实践经验的基础上,笔者建议在国家及省级层面建立由法院、税务、财政、市场监管等部门共同参与的常态化破产事务协调机制,定期召开联席会议,实现信息互通与数据共享。该机制应承担个案裁决与规则制定双重功能:一方面,针对实质合并破产案件中涉

税事项的争议,建立快速裁决通道,由司法与行政部门联合研判,兼顾效率与公平;另一方面,系统梳理破产涉税事项的操作指引,特别是内部债务豁免的税务认定标准、资产处置中的税金差异等难点问题,通过跨部门专家会商形成统一判断标准,并以规范性文件形式向社会公布。同时,应建立指引文件的动态修订机制,根据法律修订与实务反馈持续优化争议解决规则,增强市场主体对制度的稳定预期,降低因规则不明确引发的交易成本,推动破产程序与税收征管在法治化轨道上协同发展。

(四) 优化税收债权申报与清偿管理

管理人应对企业历史涉税状况进行系统性清查,除税务登记信息、欠税记录及潜在风险外,还需核查税务申报准确性、税收优惠政策适用性、既往税务稽查结论及潜在税务违法行为。针对关联企业内部债务豁免、资产划转、往来核销等极易产生涉税争议的重大交易事项,管理人应提前与主管税务机关开展专项沟通,^②明确沟通议程并备齐财务数据与法律依据,以预先锁定税务处理方案,降低后续争议风险。同时,对于实质合并破产程序推进过程中产生的必要税务成本,在严格契合“为全体债权人共同利益”的法定要件前提下,管理人可依法审慎将其界定为共益债务,以保障破产程序不受税务争议阻滞,维护债权人整体利益。

结语

实质合并破产中,内部债务豁免所得课税的争议,从来不是单纯的税务征管问题,而是破产法与税法两大部门法理念、规则碰撞的集中体现。破产法以公平清偿为核心,致力于通过整合关联企业资产债务,挽救困境企业、平衡债权人利益;税法则以保障国家税收为首要目标,强调课税的普遍性与规范性。两者的适配不足,直接导致实务中税务处理的混乱与分歧。当前,各地府院联动的实践探索、企业破产法修订草案的相关规定,以及学术、实务界形成的共识,已经为这一难题的解决搭建了基础框架,也积累了可借鉴的实践经验。未来,还需打破部门壁垒,进一步细化相关法律法规规则,构建适配实质合并破产特殊性的税务处理机制,完善跨部门协同征管模式,破解征管中的实际堵点。

(作者单位:浙江省杭州市富阳区人民法院)

^① 徐战成:《企业破产涉税百问及经典案例解析》,中国税务出版社2021年版,第229页。

^② 朱会峰:“对破产程序中税法问题的几点探讨”,载2025年8月13日《贵州法治报》。