
企业破产涉税服务指引

广东省注册税务师协会

二〇二四年十二月十三日

目录

前言	1
1 破产的相关定义	2
1.1 破产重整	2
1.2 破产清算	2
1.3 破产重整企业/管理人/投资者	2
2 破产重整业务涉税主要法规依据	3
3 破产程序一般涉税业务指引	7
3.1 破产企业涉税信息查询	7
3.2 税收债权确认	8
3.3 破产企业非正常户的解除	9
3.4 破产企业发票开具申请	10
3.5 纳税信用等级修复及发票额度提高事宜	11
3.5.1 纳税信用等级修复	11
3.5.2 发票额度提高	12
3.6 破产企业税务注销	12
3.6.1 税务注销流程	12
3.6.2 税务注销前应办理的各类税务事项	13
3.7 破产清算过程中的财税处理难点	14
4 破产重整过程中的涉税业务指引	15
4.1 破产重整过程涉及的交易方式概述	15
4.2 破产重整涉及不同交易方式的涉税问题	15
4.2.1 以物抵债	15
4.2.2 债务豁免	22
4.2.3 债转股	23
5. 破产业务相关的税费优惠及鼓励政策的享受	28
5.1 增值税优惠及鼓励政策	28
5.2 房产税、城镇土地使用税优惠政策	28
5.3 土地增值税优惠政策	29

5.4 印花税优惠政策	30
5.5 契税优惠政策	31
5.6 企业所得税优惠政策	32
6 破产重整业务涉税难点	33
6.1 大额债务重组收益所得税问题	33
6.2 以物抵债或资产交易过程中的税务问题	33
6.3 债转股特殊税务处理的难点	35
6.4 破产企业历史欠税问题	35
7 企业破产及不良资产交易中税务师的服务内容	36

前 言

企业破产是指企业在生产经营过程中由于经营管理不善，不能清偿到期债务，资不抵债的企业行为。企业破产通常包括破产清算和破产重整，其破产过程中涉及的纳税主体以及纳税环节繁多。本指引以企业破产为切入点，依据相关的税收法律规定，并结合企业破产的特点以及主要的业务模式等，梳理破产清算和破产重整过程中实施的债务豁免、以物抵债、债转股等交易的涉税问题分析，相关分析仅供税务师事务所及相关从业人员在执业时参考。本指引未尽事宜，按照税收法律、法规及相关规定执行，今后国家和省市有新规定的按新规定执行。

1 破产的相关定义

1.1 破产重整

破产重整是指对于已经具备破产原因但又有维持价值和再生希望的企业，通过债权人让步和出资人权益调整等措施，使得企业避免破产清算、获得新生的司法挽救制度。根据财税〔2009〕59号文，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。实际上破产重整和企业重组的概念有相互重叠之处，特别是企业破产重整过程中涉及债转股、债务豁免及以物抵债等情况下，本指引所提及的企业重组仅针对进入破产重整程序的企业。

1.2 破产清算

破产清算是指对发生破产原因且无挽救价值或者挽救希望的企业，进行破产宣告并清算注销的市场退出制度。

1.3 破产重整企业/管理人/投资者

破产重整企业是指不能清偿到期债务，并且资产不足以清偿全部债务或者明显缺乏清偿能力而进行重整的企业。

破产管理人是指破产案件受理后依法成立的，在法院的监督之下全面接管债务人企业并负责债务人财产的保管、清理、估价、处理和分配以及重整等事务的专门机构。

破产重整投资人是指在重整程序中，债务人无力自行摆脱经营及债务困境时，为债务人提供资金或者其他资源，帮助债务人清偿债务、恢复经营能力的自然人、法人或者其他组织。

2 破产重整业务涉税主要法规依据

序号	税种	政策标题	政策文号	政策起止时间
1	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	2008-1-1 至今
2		国家税务总局关于发布《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》的公告	国家税务总局公告 2011 年第 25 号	2011-1-1 至今
3		财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知	财税 (2014) 109号	2014-1-1 至今
4		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	国家税务总局公告 2015 年第 48 号	2015-6-24 至今

5	增值 税	财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知	财税 2016 年 36 号	2016-5-1 至今
6		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 年第 13 号	2011-3-1 至今
7		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 2013 年第 66 号	2013-12-1 至今
8		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	国家税务总局公告 2012 年第 55 号	2013-1-1 至今
9	印花 税	中华人民共和国印花税法	主席令第八十九号	2022-7-1 至今
10		关于企业改制重组及事业单位改制有关印花税法政策的公告	财政部税务总局公告 2024 年第 14 号	2024-10-1 至今
11		关于印花税法若干事项政策执行口径的公告	财政部 税务总局公告 2022 年第 22 号	2022-7-1 至今

12		中华人民共和国契税法	主席令第五十二号	2021-9-1 至今
13	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	2024-1-1 至 2027-12-31
14		土地增值税暂行条例	国务院令第一百三十八号	1994-1-1 至今
15	土地 增值 税	财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告	财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号	2021-1-1 至 2023-12-31
16		财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告	财政部 税务总局公告 2023 年第 51 号	2024-1-1 至 2027-12-31
17	房产 税	中华人民共和国房产税暂行条例	国发〔1986〕90号)	1986-10-1 至今
18	城镇 土地	中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例	国务院令第十七号	1988-11-1 至今

	使用 税			
19		关于继续实施银行业金融机构、金融资产管理公司不良债权以物抵债有关税收政策的公告	财政部 税务总局公告 2023 年第 35 号	2023-8-1 至 2027-12-31
20		财政部、国家税务总局关于中国信达等 4 家金融资产管理公司税收政策问题的通知	财税〔2001〕10 号	2001-2-22 至今
21		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	2021-2-25 至今
22		关于破产程序中涉税问题的若干处理意见（试行）	穗中法〔2020〕90 号	
23		国家税务总局关于纳税信用修复有关事项的公告	2019 年第 37 号	2020-1-1 至今
24		国家税务总局关于纳税	国家税务总局公	2022-1-1

		信用评价与修复有关事项的公告	告 2021 年第 31 号	至今
--	--	----------------	----------------	----

3 破产程序一般涉税业务指引

在企业破产程序中，受理破产申请这一在《企业破产法》上极具法律意义的时间节点，在《企业所得税法》上却不产生任何法律效果。因此，从法院受理破产清算申请到宣告企业破产前的这段时间内，如果预缴申报和汇算清缴的义务发生在这个时间区间，仍然应该按照《企业所得税法》对正常企业的要求，依法办理预缴申报和汇算清缴。

根据破产重整和破产清算程序的不同，纳税申报方式有所区别。在破产重整程序中，如果适用最常见的存续式重整方式，那么在税法上由于并未终止经营活动，仍然视为正常企业，与进入破产程序前并无不同。也就是说，在破产重整程序中，企业所得税仍然适用季度预缴、年度终了汇算清缴的纳税申报方式。但在破产清算程序中，宣告破产意味着进入清算期，在税法上属于“在年度中间终止经营活动”的情形，应当将正常的一个完整纳税年度拆分成两个纳税年度：将当年1月1日到宣告破产前一日作为一个纳税年度，将宣告破产后注销登记前的整个清算期作为另一个纳税年度。在整个清算期内，无论清算期长短，均无需办理季度预缴，而是将整个清算期作为独立的纳税年度，办理一次企业所得税清算申报。

本部分主要介绍企业进入破产程序后的涉税操作。

3.1 破产企业涉税信息查询

管理人可以通过电子税务局、办税服务厅等途径查询破产企业纳税申报、税费缴纳和接受处罚等税务信息。

管理人申请办理现场查询税务信息，管理人应持人民法院出具的受理破产申请裁定书、人民法院指定管理人的决定书以及本人有效身份证件；管理人授权他人办理的，还应提供经办人有效身份证件和由管理人签章的授权委托书。

3.2 税收债权确认

审理破产案件的人民法院指定的管理人应当自裁定受理破产申请之日起二十五日内书面通知已知的主管税务机关申报税收债权。无法确定主管税务机关的，人民法院或者管理人可以书面通知当地市级税务局协助确定主管税务机关。

税务机关在向管理人申报税收债权时发现破产企业存在未完结稽查案件的，应根据稽查案件查办情况在确定的债权申报期限内向管理人申报税费债权。未在债权申报期限内申报的，可以在破产财产最后分配前补充申报，但此前已进行的分配，不再对其补充分配。

申报债权前，税务机关发现破产企业既有欠税又有多缴税款并按照《企业破产法》第四十条规定向管理人书面申请行使抵销权的，管理人应及时审查并依法协助税务机关将多缴税款直接抵缴欠税；或先办理同等金额欠缴税款的入库手续，再申请税务机关退还多缴税款。

管理人对主管税务机关申报的债权有异议的，应当及时向主管税务机关反馈，主管税务机关应当及时核查并向管理人提供相应的债权

计算方式和征收依据等。如果管理人对主管税务机关的反馈仍有异议，应当告知主管税务机关自收到管理人书面通知之日起十五日内向审理破产案件的人民法院提起债权确认之诉。

根据广州市中级人民法院、国家税务总局广州市税务局印发《关于破产程序中涉税问题的若干处理意见（试行）》（穗中法〔2020〕90号）：企业所欠的滞纳金、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。企业在破产案件受理前的滞纳金、因特别纳税调整产生的利息税务机关按照普通破产债权申报。税务机关对债务人企业的罚款属于劣后债权。

3.3 破产企业非正常户的解除

对于一般企业而言，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）规定，对欠税的非正常户，税务机关依照《税收征管法》及其实施细则的规定追征税款及滞纳金；已认定为非正常户的纳税人，就其逾期未申报行为接受处罚、缴纳罚款，并补办纳税申报的，税收征管系统自动解除非正常状态，无须纳税人专门申请解除。

企业进入破产程序后，管理人可以代破产企业办理撤销非正常户认定等相关事项。根据穗中法〔2020〕90号文相关规定，具体操作如下：

（1）管理人应根据接管的债务人企业帐簿资料，据实补办破产申请受理前非正常状态期间的纳税申报。管理人代为缴纳罚款、补办

纳税申报的，可使用企业公章或管理人公章。

(2) 管理人未接管债务人企业帐簿资料、不掌握债务人企业在破产申请受理前的非正常状态期间的实际情况、未发现债务人企业有应税行为的，可暂按零申报补办纳税申报并批量办理。在破产程序中，管理人发现债务人企业在破产申请受理前的非正常状态期间有缴纳税（费）义务的，或债务人企业涉嫌漏报少缴税（费）款的，应当及时向税务机关据实申报。

(3) 已被认定为非正常状态的债务人企业，补办税（费）申报后税收征管系统将自动解除非正常状态，无需专门申请解除。已被认定为社保费非正常户状态的债务人企业，应先解除社保费非正常状态，再补办社保费申报，但解除非正常状态并非破产债务人企业税务注销的前提条件。

3.4 破产企业发票开具申请

人民法院裁定受理破产申请后，企业在破产程序中因履行合同、处置债务人财产或者继续营业等确需使用发票的，管理人可以以企业名义按规定申领、开具发票或者向主管税务机关申请代开发票，并按规定缴纳税款。

《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）（十一）条：保障破产企业必要发票供应。破产程序中的企业应当接受税务机关的税务管理，管理人负责管理企业财产和营业事务的，由管理人代表破产企业履行

法律规定的相关纳税义务。破产企业因履行合同、处置财产或继续营业等原因在破产程序中确需使用发票的，管理人可以以纳税人名义到税务部门申领、开具发票。税务部门在督促纳税人就新产生的纳税义务足额纳税的同时，按照有关规定满足其合理发票领用需要，不得以破产企业存在欠税情形为由拒绝。

3.5 纳税信用等级修复及发票额度提高事宜

3.5.1 纳税信用等级修复

为支持破产重整企业纳税信用修复，发改财金规〔2021〕274号文规定，在重整或和解程序中，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。在之后出台的《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）中，则进一步明确了便利破产重整企业修复纳税信用的有关具体措施，例如，对于未按规定期限办理纳税申报、提供其他涉税资料等指标，允许符合条件的破产重整企业在申请纳税信用修复时，均按照“30日内纠正”对应的修复标准进行加分，即可按较高的加分档进行修复，从而使企业能够更快修复纳税信用；对于部分将纳税信用直接判为D级的严重失信行为指标，符合条件的破产重整企业申请纳税信用修复时，亦不受申请前连续12个月没有新增纳税信用失信行为记录的条件限制。

同时，穗中法〔2020〕90号文规定，完善重整企业纳税信用修

复机制，应企业申请，税务部门可参照“新设立企业”进行重新评定，保障重整企业正常经营和后续发展。重整企业符合《国家税务总局关于纳税信用修复有关事项的公告》（2019年第37号）条件的，可在规定期限内向主管税务机关申请纳税信用修复。

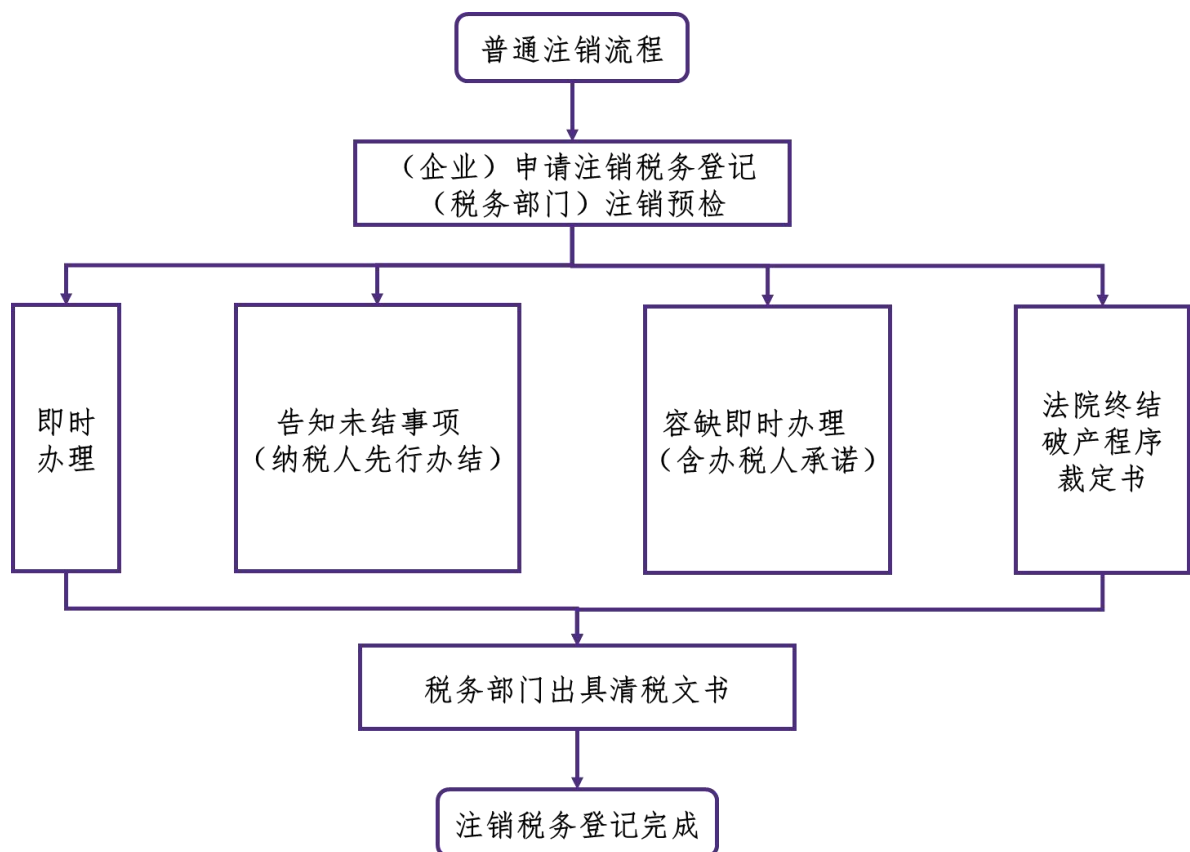
3.5.2 发票额度提高

由于破产清算通常会涉及大额资产的处置，原破产企业的发票额度可能将不足以开具相关发票，针对这种情况，需提前与主管税务机关沟通协商，向税务机关申请提高发票额度相关事宜。

3.6 破产企业税务注销

3.6.1 税务注销流程

企业先向税务部门申请注销税务登记，税务部门会进行注销预检，包括四种情形：即时办理、容缺即时办理（含纳税人承诺）、告知未结事项（纳税人先行办结）、法院终结破产程序裁定书；在取得税务部门出具的清税文书后，注销税务登记才算完成。



3.6.2 税务注销前应办理的各类税务事项

一、一般事项

纳税人申请税务注销前，应当办结清税清票，即结清应纳税款、多退（免）税款、滞纳金和罚款，缴销发票和其他税务证件、出口货物退（免）税注销认定、财务会计报告报送、发票缴销、增值税税控系统专用设备注销发行等事项。

二、特殊事项

①企业存在未终结的涉税风险应对事项、有未完成的纳税评估事宜或未结案的税务稽查事项的，应到相应的税务机关申请办结。

②非正常户（含非正常注销、证件失效）申请税务注销，除需办理一般事项外，还需先向主管税务机关提出办理解除非正常户，然后

就未按期申报行为接受相应的税务行政处罚，再补办非正常户期间的纳税申报，才能解除非正常状态。

对于破产企业而言，根据穗中法〔2020〕90号文相关规定，解除非正常状态并非破产债务人企业税务注销的前提条件。

3.7 破产清算过程中的财税处理难点

大额资产拍卖过程中主要涉及的税费是增值税、土地增值税、契税等，目前我国是通过“先税后证”的方式实现税收的优先权。增值税和土地增值税的法定纳税人都是资产转让人，而这些企业一般都是资不抵债，有的甚至人去楼空，因此实践中有往往通过“买方包税”的拍卖条款实现税费缴纳。司法拍卖的相关公告或者合同中通常会出现“财产转让或者过户过程中产生的一切税费均由买受方承担”等相类似的条款，从而可能引发破产企业与破产财产买受方有关税负承担问题的争议，甚至拖累破产案件的处理进度。根据有关税法规定，在财产转让过程中，买方和卖方可能各自负有一定的纳税义务。不少意见认为，司法拍卖产生的财产转让或过户相关税费应按规定由买卖双方各自负担，不宜在相关公告或合同中笼统设定一切税费由买方负担的条款。国家税务总局在2020年对十三届全国人大三次会议第8471号建议的答复中也专门对此问题做出回应，支持落实税费依法由相应主体承担的规定，以及禁止在拍卖公告中要求买受人概括承担全部税费的做法。然而，也有观点认为，司法拍卖公告中的上述条款仅明确相关税费在经济意义上的负担者，并未改变税法意义上的纳税义务人

认定。这一观点在 2021 年广东佛山的一则司法审判案例【(2021)粤 0607 民初 151 号】中就得到了法院的支持。

因此，目前关于拍卖资产的税费承担问题在实践中依然存在。而当前对于“买方包税”条款，需要注意如下几点：一是当前根据部分司法判例，若双方对于“买方包税”达成一致意见，即拍卖公告中有关“买方包税”条款成立，法院将支持出让人的付款请求权，要求买受人承担相关税负；二是即使拍卖公告中要求“买方包税”，也需要查明税费的种类和金额，例如部分滞纳金、城镇土地使用税等与交易过程无关且买受人无法查明的经济负担，建议联系法院进行明确，法院有义务维护司法拍卖双方交易的公平性；三是建议联系管理人明确拍卖后是否能够取得发票，若不能取得发票，相关税费将无法抵扣。

4 破产重整过程中的涉税业务指引

4.1 破产重整过程涉及的交易方式概述

破产重整是对于已经发生破产原因或者重整原因的企业，通过债权人让步和出资人权益调整等措施，使得企业避免破产清算、获得新生的司法挽救制度。破产重整中通常涉及债务重组，债务重组具体包括以非货币资产清偿债务（如以物抵债）、债权转股权、债务豁免等交易方式。

4.2 破产重整涉及不同交易方式的涉税问题

4.2.1 以物抵债

以物抵债是指债务人以其现有的非货币资产清偿债务，即指以现

金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等货币性资产以外的其他资产清偿债务，包括不动产、有形动产、无形资产、股权等资产。无论是通过协商达成的以物抵债（以下简称意定以物抵债），还是司法强制的以物抵债（以下简称强制以物抵债），税法上通常认定为两个交易行为，即包括资产视同销售及偿债行为。以物抵债交易过程中通常涉及的增值税、土地增值税等交易相关的税费均由双方各付各税，但目前实践中容易引起争议的是司法拍卖流拍后法院强制以物抵债，则涉及裁定过户相关税费的承担、缴纳及对应发票的开具等问题，这是破产重整税务处理的一大难点。

以物抵债资产转让所涉及的税种取决于用于抵债资产的种类；而债务偿付交易是否涉及所得税则取决于是否存在债务让步。所涉各税种相关分析具体如下：

4.2.1.1 增值税

一般情况下，重整企业将资产用于抵债，属于增值税应税行为。重整企业作为资产转让方，根据《中华人民共和国增值税暂行条例》及《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税 2016 年 36 号），需就抵债的资产转让按其作价金额计缴增值税销项税额。

但根据 36 号文以及《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 年第 13 号）的规定，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，其中涉及的货物、不动产、土地使用权，不征收增值税。本优惠政策的适用强调资产重组过程中的业务整体转让而非实物资产单独转让，在实际适用该项政策时需注意。此外，需注意此处整体转让不征收增值税仅适用于抵债的资产为有形资产或不动产，如抵债的资产为无形资产（不含土地使用权），则不适用。

4.2.1.2 印花税

如重整企业抵债的资产为不动产、无形资产或股权，重整企业和债权人作为产权转移书据的书立双方，根据《中华人民共和国印花税法》，需就产权转移书据所列的金额，即抵债作价金额计缴印花税，抵债资产为不动产和股权，税率为 0.05%，抵债资产为专利权等无形资产时，税率为 0.03%。

根据《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》，对同一投资主体内部划转土地使用权、房屋等建筑物和构筑物所有权、股权书立的产权转移书据，免征印花税。企业债权转股权新增加的实收资本（股本）、资本公积合计金额，应当按规定缴纳印花税。对经国务院批准实施的重组项目中发生的债权转股权，债务人因债务转为资本而增加的实收资本（股本）、资本公积合计金额，免征印花税。

4.2.1.3 土地增值税

以不动产抵偿债务涉及不动产权属的变更，实质上属于不动产有偿转让的情形之一，根据《土地增值税暂行条例》，不动产原权属人，即重整企业，作为转让房地产并取得经济利益的单位，为土地增值税

的纳税义务人，应按照土地增值税相关法规计算缴纳土地增值税。

4.2.1.4 契税

根据《中华人民共和国契税法》，债权人作为不动产的受让人，为契税的纳税义务人，需按抵债金额缴纳 3%-5%的契税。

如果以物抵债不动产受让方为金融机构，可享受《关于继续实施银行业金融机构、金融资产管理公司不良债权以物抵债有关税收政策的公告》(财政部 税务总局公告 2023 年第 35 号)文的契税优惠政策，具体详见“4.2.1.6 金融业不良债权以物抵债税收新政”。

4.2.1.5 企业所得税

根据《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)，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。

首先，转让资产时，资产作价金额超过原有计税成本的部分，应确认为资产转让所得，纳入到重整企业所得缴纳企业所得税。其次，清偿债务时，抵债金额超过资产作价金额部分，相当于债务重组所得，应纳入到重整企业所得缴纳企业所得税。

案例 4-1:

丙市甲公司为生产经营需要，2016 年 1 月向乙银行借款 2200 万元，借款期限两年，因市场及公司经营管理等因素，该公司持续亏损，无法按期偿还到期借款。2018 年 6 月甲公司与乙银行达成债务重组协议，将其厂房用以抵偿债务，该厂房系甲公司于 2008 年 6 月购得，

不能取得评估价格，购买时购房发票所载金额为 400 万元，能够提供契税完税证明，厂房现含税市场公允价 2000 万元。税法规定，厂房折旧年限 20 年，残值率 5%。

（资料区：甲公司和乙银行均为一般纳税人；城市维护建设税、教育费附加及地方教育附加税率为 7%、3%、2%；契税税率 3%；企业所得税税率为 25%。）

涉税测算：

增值税：

一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30 日前取得（不含自建）的不动产，可以选择适用简易计税方法，以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。

则本房产抵债需计税缴纳增值税：

$$(2000-400) \div 1.05 \times 5\% = 76.19 \text{ 万元}$$

$$\text{城市维护建设税、教育费附加及地方教育附加：} 76.19 \times (7\% + 3\% + 2\%) = 9.14 \text{ 万元}$$

印花税：

$$\text{甲乙双方分别按照“产权转移书据”缴纳印花税：} (2000 - 76.19) \times 0.05\% = 0.96 \text{ 万元}$$

土地增值税：

根据《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220 号）规定：七、关于转让旧房准予扣除项目的加计

问题《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》(财税〔2006〕21号)第二条第一款规定“纳税人转让旧房及建筑物,凡不能取得评估价格,但能提供购房发票的,经当地税务部门确认,《条例》第六条第(一)、(三)项规定的扣除项目的金额,可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计5%计算”。计算扣除项目时“每年”按购房发票所载日期起至售房发票开具之日止,每满12个月计一年;超过一年,未满12个月但超过6个月的,可以视同为一。凡能提供契税完税凭证的,准予作为“与转让房地产有关的税金”予以扣除,但不作为加计5%的基数。

具体测算如下:

①计算扣除项目金额合计=原购房发票金额 \times (1+5% \times N)+转让环节缴纳的有关税金,其中N代表原购房发票所载日期至售房发票开具之日止的年数:400 \times (1+5% \times 10)+9.14+0.96+400 \times 3%=622.10万元

②增值额=旧房及建筑物转让价款-扣除项目金额=2000-76.19-622.10=1301.71万元

③增值率=(土地增值额 \div 扣除项目金额) \times 100%=1301.71 \div 622.10 \times 100%=209%

④土地增值税适用税率为60%,速算扣除系数为35%。

⑤计算应纳土地增值税=1301.71 \times 60%-622.10 \times 35%=563.29万元

企业所得税:

2018年6月厂房计税基础=400×(1+3%)-400×(1+3%)×(1-5%)
/20×10=216.3万元

① 资 产 转 让 所 得 =
2000-76.19-216.3-9.14-0.96-563.29=1134.12万元

② 债务重组所得=2200-(2000-76.19)=276.19万元

③ 计算应纳企业所得税=(1134.12+276.19)×25%=352.58万元

4.2.1.6 金融业不良债权以物抵债税收新政

除了上述一般情况下以物抵债的涉税处理，为支持银行业金融机构、金融资产管理公司处置不良债权，财政部和国家税务总局发布了《关于继续实施银行业金融机构、金融资产管理公司不良债权以物抵债有关税收政策的公告》（财政部 税务总局公告 2023 年第 35 号），允许符合条件的银行业金融机构、金融资产管理公司在处置抵债不动产时，选择适用差额征税方式计征增值税，并对接收、处置抵债不动产或抵债资产相关的印花税、契税等予以免征。

(1) 增值税

一般计税方法下，银行业金融机构、金融资产管理公司在处置抵债不动产时，在取得进项抵扣凭证后，方可进行抵扣，但根据 35 号公告第一条规定，银行业金融机构、金融资产管理公司中的增值税一般纳税人处置抵债不动产，可选择差额征税方式，适用 9% 税率计缴增值税，抵债不动产作价部分不得向购买方开具增值税专用发票，而其接收抵债不动产时取得增值税专用发票的，其进项税额也不得从销项税额中抵扣。为适用上述差额征税方式，银行业金融机构和金融资

产管理公司应取得人民法院、仲裁机构生效的法律文书，据以确定抵债不动产的对价。如果处置的是营改增之前取得的不动产，还可选择简易征收方式，按照差额适用 5%的征收率计算缴纳税款。

(2) 印花税

根据 35 号公告第二条规定，对银行业金融机构、金融资产管理公司接收、处置抵债资产过程中涉及到的合同、产权转移书据和营业账簿免征印花税，对合同或产权转移书据其他各方当事人应缴纳的印花税照章征收。

(3) 契税

接收以物抵债的不动产，按照《中华人民共和国契税法》的规定，应当缴纳契税。但 35 号公告第三条规定，银行业金融机构、金融资产管理公司接收抵债资产免征契税。

需注意，本公告仅适用于不良债权处置机构接收、处置经人民法院判决裁定或仲裁机构仲裁的抵债不动产、抵债资产的情形，即协议抵债不适用 35 号公告的规定，包括诉讼和仲裁中的和解。其中，金融资产管理公司的抵债不动产、抵债资产，限于其承接银行业金融机构不良债权涉及的抵债不动产、抵债资产，如果来源于保险、信托、担保公司、小贷公司等机构，抑或金融资产管理公司通过债务重组等方式取得的债权等，均不在 35 号公告适用范围内。此外，公告指出金融资产管理公司是指持有国务院银行业监督管理机构及其派出机构颁发的《金融许可证》的资产管理公司。

4.2.2 债务豁免

债务豁免是指企业或者公司在进行债务重整过程中，债权人免除债务人部分或全部债务的行为。债务豁免在实际应用中通常有多种形式，例如：（1）债权人放弃部分或全部债权，即债务人只需要偿还部分债务就可以解除全部债务的责任。（2）债权人延长债务偿还期限，或减少利率，或放弃某些担保权益等，以减轻债务人的负担。（3）债权人将债权转换为股权，从而成为债务人的股东，参与债务人的经营管理和决策。

4.2.2.1 债务豁免涉及企业所得税规定

《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）规定，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。

《企业会计准则第12号——债务重组》（2019年修订）第十条规定：“以资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当在相关资产和所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认，所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。”

对于以资产清偿债务方式进行债务重组的，会计与税法上的处理保持一致，不存在差异，均需对债务清偿额低于债权计税基础的差额确认债务重组收益/损失，同时缴纳企业所得税。

如果采取债转股的方式进行债务重组，所涉及的债务重组收益税务处理见“4.2.3 债转股交易”。

4.2.3 债转股

债转股，是指债权人将其对债务人所享有的合法债权依法转变为对债务人的投资，增加债务人注册资本金的行为。具体来说，债权人把其依法享有的对在中国境内设立的公司的债权，转化成公司股权。债权转为公司股权后，原债权人获得股东资格，依法享有股东权利。

债转股交易主要涉及双方债务重组收益或损失带来的所得税处理问题。根据《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）第四条规定，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。在企业所得税的处理上，可以分一般性税务处理与特殊性税务处理。

4.2.3.1 债转股的一般性税务处理

根据财税〔2009〕59号文规定，一般性税务处理时，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。

债权人在年终企业所得税汇算清缴时，专项申报扣除债权投资损失，相关资料由企业留存备查。

4.2.3.2 债转股的特殊性税务处理

《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）、《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109号）明确，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财税〔2009〕59 号规定比例。

（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。

就债务重组，符合上述条件的，交易各方对其交易中的股权支付部分，可以适用特殊性税务处理，具体如下：

（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。

（二）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。

若适用上述特殊性税务处理的，重组各方应在该重组业务完成当年，办理企业所得税年度申报时，分别向各自主管税务机关报送《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》和申报资料，申报资料相关要求见国家税务总局 2015 年第 48 号公告。

根据财税〔2009〕59号文件第十条规定，若同一项重组业务涉及在连续12个月内分步交易，且跨两个纳税年度，当事各方在首个纳税年度交易完成时预计整个交易符合特殊性税务处理条件，经协商一致选择特殊性税务处理的，可以暂时适用特殊性税务处理，并在当年企业所得税年度申报时提交书面申报资料。在下一纳税年度全部交易完成后，企业应判断是否适用特殊性税务处理。如适用特殊性税务处理的，当事各方应按本公告要求申报相关资料；如适用一般性税务处理的，应调整相应纳税年度的企业所得税年度申报表，计算缴纳企业所得税。

值得注意的是，对于债权转股权中取得股权支付的原债权人，在转让该部分股权时，股权转让所得中股权投资成本的计税基础要以原债权的计税基础为准，就转让所得缴纳个人所得税或者企业所得税。

案例 4-2:

20×3年，甲上市公司破产重整，乙公司享有甲公司债权300万元。甲公司以前1:1资本公积转增股本的方式增发100万股股票（每股面值1元，每股股价2元/股）用以偿还对乙公司的债务。一年后，乙公司将所持有的甲公司股票全部转让，转让价格为6元/股。假设甲乙双方适用一般性税务处理。已知甲公司20×3年正常经营所得0万元，甲公司可结转20×3年扣除的以前年度未弥补亏损金额为80万元，同时甲公司不能收回应收账款相关的可确认资产损失10万元。甲公司适用企业所得税税率为25%。

解析:

本案例中，将该债转股业务分解为债务清偿和股权投资两项业务，一是重整企业甲公司用公允价值 200 万元的股权偿还乙公司 300 万元的债务，差额 100 万元确认为甲公司的债务重组所得，乙公司确认为债务重组损失；二是债权人乙公司以债转股的形式投资甲公司，乙公司取的甲公司股票的计税基础为 200 万元。

债转股发生当年，甲公司债务重组收益为 100 万元，当年应缴纳企业所得税为： $(100-80-10) \times 25\%=2.5$ 万元；乙公司确认债务重组损失为-100 万元。

一年后，乙公司处置持有的甲公司股票，假设不考虑相关税费，应确认股票转让所得= $600-200=400$ 万元，并入乙公司应纳税所得额缴纳企业所得税。

接案例 4-2。假设此次债转股具有合理商业目的，且债权人乙公司承诺债转股后 12 个月内不转让所取得的甲公司股票，双方选择特殊性税务处理。

解析：

甲公司暂不确认债务重组所得，乙公司暂不确认债务重组损失，乙公司取得甲公司股票的计税基础为 300 万元，不涉及企业所得税。

一年后，乙公司处置持有的甲公司股票，假设不考虑相关税费，应确认股票转让所得= $600-300=300$ 万元，并入乙公司应纳税所得额缴纳企业所得税。

总结：对破产重整甲公司而言，采取一般性税务处理，甲公司需要确认债务重组所得，采取特殊性税务处理，甲公司暂不确认债务重

组所得。对债权人乙公司而言，无论适用一般性税务处理还是特殊性税务处理，乙公司因债转股及股票转让所确认的所得（或损失）金额一致；在一般性税务处理下，乙公司可以在债转股时确认债务重整损失，而在适用特殊性税务处理下，乙公司在股票转让环节才能够确认债务重整损失。

5. 破产业务相关的税费优惠及鼓励政策的享受

为支持破产业务顺利推进，使破产企业得以有效重整，国家给予企业破产重整一定的税收优惠，具体如下：

5.1 增值税优惠及鼓励政策

5.1.1 政策概述

企业在破产过程中，实施资产重组，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，其中涉及的货物、不动产、土地使用权转让符合规定条件的，不征收增值税。

5.1.2 政策依据

《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）

《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年第13号）

5.2 房产税、城镇土地使用税优惠政策

5.2.1 政策描述

根据《房产税暂行条例实施细则》，纳税人纳税确有困难，可向房产所在地纳税人税务机关申请，经县(市)税务局批准，酌情给予定期减税或免税的照顾。

根据《城镇土地使用税暂行条例实施细则》，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。

《国家税务总局广东省税务局 国家税务总局深圳市税务局关于房产税 城镇土地使用税困难减免税有关事项的公告》，依法进入破产程序或停产、停业连续6个月以上的纳税人，纳税确有困难的，可酌情给予减税或免税。

5.2.2 政策依据

《中华人民共和国房产税暂行条例》（国发〔1986〕90号）

《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》（国务院令第十七号）

《国家税务总局广东省税务局 国家税务总局深圳市税务局关于房产税 城镇土地使用税困难减免税有关事项的公告》（国家税务总局广东省税务局国家税务总局深圳市税务局公告2023年第3号）

5.3 土地增值税优惠政策

5.3.1 概述

企业在破产过程中，符合规定条件的，可享受改制重组有关土地增值税优惠政策。其中主要适用的情形：

情形一：按照法律规定或者合同约定，两个或两个以上企业合并为一个企业，且原企业投资主体存续的，对原企业将房地产转移、变更到合并后的企业，暂不征土地增值税。

情形二：按照法律规定或者合同约定，企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业，对原企业将房地产转移、变更到分立后的企业，暂不征土地增值税。

情形三：单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税。

上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。

5.3.2 办理依据

《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号）

《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2023 年第 51 号）

5.4 印花税优惠政策

5.4.1 业务概述

企业在破产过程中，符合规定条件的，可享受改制重组有关印花税优惠政策。主要适用情形：

(1) 实行公司制改造的企业在改制过程中成立的新企业(重新办理法人登记的)，其新启用的资金帐簿记载的资金或因企业建立资本

纽带关系而增加的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花。

(2) 以合并或分立方式成立的新企业，其新启用的资金账簿记载的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花。

(3) 对同一投资主体内部划转土地使用权、房屋等建筑物和构筑物所有权、股权书立的产权转移书据，免征印花税。

(4) 企业债权转股权新增加的实收资本（股本）、资本公积合计金额，应当按规定缴纳印花税。对经国务院批准实施的重组项目中发生的债权转股权，债务人因债务转为资本而增加的实收资本（股本）、资本公积合计金额，免征印花税。

5.4.2 办理依据

《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》（财税〔2003〕183号）

《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）

5.5 契税优惠政策

5.5.1 业务概述

企业在破产过程中，符合规定条件的，可享受改制重组有关契税优惠政策，包括企业合并、分立、资产划转等，其中：

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。

5.5.2 办理依据

《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)

5.6 企业所得税优惠政策

5.6.1 业务概述

企业在破产过程中, 发生重组业务, 符合规定条件的, 可适用企业所得税特殊性税务处理。

根据《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) 规定, 企业债务重组符合特殊性税务处理条件的, 债务重组所得占该企业当年应纳税所得额 50% 以上, 可在 5 年内均匀计入各年度的应纳税所得额; 股权收购、资产收购、公司合并、公司分立符合特殊性税务处理条件的, 可享受递延纳税政策。

5.6.2 政策依据

《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）

6 破产重整业务涉税难点

6.1 大额债务重组收益所得税问题

破产重整基本都会涉及债务重组带来的大额收益，破产重整企业面临巨大的税务负担，对此，我们暂可以通过如下三种途径缓解税负压力：

一是与债务豁免收益对应，企业无法收回应收账款等情况产生的资产损失。二是企业未弥补亏损，但是需要注意的是，企业只要未进入破产清算程序，均使用未弥补亏损5年有效期的限制，部分破产企业可能无法有效利用未弥补亏损。三是在破产重整过程中涉及债转股的，可以考虑适用2009年59号文，采取5年递延纳税的方式降低税负压力。

6.2 以物抵债或资产交易过程中的税务问题

目前司法拍卖流拍后司法强制以物抵债的税费问题存在较大争议，主要表现在税费承担与过户问题、发票开具问题、税费优惠政策问题，具体如下：

6.2.1 “先税后证”和产权过户问题

在实务中，相关资产，尤其是不动产、个人接受股权，采取“先税后证”的过户方式，在没有缴纳相关税费的情况下，债权人即使得到法院以物抵债的裁定文书也可能面临无法过户的风险。目前部分地

区的法院在做出以物抵债的裁定前会与税务机关事先沟通，妥善安排税费承担和过户事宜；但是部分地区则依然需要债权人向税务机关缴纳税费后才能完成过户。同时，不动产本身可能会涉及到历史欠税的问题，例如房产税，房产税应该由原物业持有方缴纳，同时房产税也并非交易过程中产生的税费，然后根据税务机关的要求同样需要结清相关历史欠税才能完成过户，因此在以物抵债过程中同样需要注意历史欠税问题。

6.2.2 无法取得发票的相关问题

以物抵债是破产程序中最后的选择，一般是在破产清算中通过拍卖也无法变现时法院才会采取以物抵债的“强制过户”手段。因此在这种非常规过户中，资产出让人（破产企业）一般无法开出相关发票，资产受让人面临增值税、企业所得税、土地增值税的相关发票问题。

增值税方面，对于营改增后取得的不动产进行处置，适用一般计税方法，以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。因此，企业应在取得抵债资产时取得增值税专用发票，否则无可抵扣进项税额，承受较高税负。

土地增值税方面，如果取得抵债资产时，并未取得发票，在未来转让房产计算土地增值税时无法凭票据实扣除，同样将可能面临较高税负。

企业所得税方面，由于没有取得房产发票，在下次转让确认计税成本或日常计提折旧税前扣除时，有可能面临因“无合法税前扣除凭证”不得在所得税税前扣除。

6.3 债转股特殊税务处理的难点

根据财税〔2009〕59号文的要求，企业重组符合该文件第五条规定中第一条和第五条的，交易各方对其交易中的股权支付部分，可以进行特殊性税务处理。然而，部分企业在重整过程中涉及的债权人数量和类型众多，部分债权人难以承诺在12个月内不转让相关新取得的股份，或者部分上市公司的股价变动较大，债权人也不愿意12个月后再转让新取得的股份。因此，12个月内转让取得的新股成为适用特殊性税务处理的难题之一。

同时，若企业不能适用特殊性税务处理，在运用一般性税务处理并且计算企业重组收益过程中，需要确定股份的公允价值。对于重整的公司，重整前后的企业股权价值变动幅度较大，因此确定计算债权人取得的企业股权的公允价值有一定的不确定性。同时，对于破产重整的上市公司，不同类型的股权的公允价值可能不同。上市公司的股票市场上小额分散的股权价格、投资人取得大额股权的入股价格和企业整体资产评估价格实际上属于上市公司股权的公允价值。目前相关法规未有明确上市公司重整过程中新生股权的公允价值确定方式，上市公司重整案例中对于公允价值的确定也有不同的方式，因此股权公允价值的确定也是一般性税务处理的难题，建议与税务机关提前沟通。

6.4 破产企业历史欠税问题

破产企业涉及到欠税和罚款的，例如房产税、城镇土地使用税和滞纳金等，企业重整或者清算过程中若涉及到资产过户，这些税费可

能会阻碍过户进行。例如，企业对不动产进行清算拍卖，虽然拍卖和资产交易不涉及房产税，但是若不结清房产税，则税务系统显示不动产相关税费未结清则导致无法过户，同时因为开票系统被锁定也无法为处置资产开具发票。目前，根据最高人民法院相关判例，与资产拍卖过程中无关的相关税费，如：房产税、城镇土地使用税、滞纳金和罚款，不应该由买受人承担。相关法规的执行原则在实务落实中遇到一定困难，因此，历史欠税问题是阻碍资产过户、发票开具顺利进行的难题之一。

7 企业破产及不良资产交易中税务师的服务内容

在企业破产及不良资产交易中，税务师及相关专业机构可以为不良资产所有权人、投资人、破产管理人、债务人以及债权人提供全方位的专业税务顾问服务，内容涵括不良资产纾困方案设计、破产重整前期投资可行性调研、不良资产财税尽职调查、破产财产拍卖涉税建议及落地辅助、参与资产重组或重整方案落地实施的全过程，包括各个环节涉税问题研究、提出财税优化有意见、协调与税务机关的沟通等、以确保不良资产处理和破产程序运行的有效实施。主要税务服务有：

(1) 不良资产交易的财税支持服务

- 不良资产收购的财税尽调
- 不良资产交易架构和方式的设计
- 不良资产投资人的财税顾问

-
- 不良资产交易的税务代理和协助同税务机关进行沟通

(2) 资产拍卖的财税支持服务

- 拍卖资产的财税尽职调查
- 拍卖资产涉税问题处理及税务优化
- 拍卖资产的税务代理申报及资产过户程序的协助

(3) 破产重整财税支持服务

- 出具破产企业清产核资报告
- 破产企业重整投资财务尽职调查
- 参与破产企业重整的投资可行性调研
- 重整方案可行性的财税分析报告
- 重整计划制定及实施的财税专业协助
- 重整涉税问题的建议及优化方案的设计
- 重整涉税问题的实施及税务代理申报