论破产重整企业纳税信用修复之优化

陈灿平　刘鑫鹏

摘　要： 作为我国社会信用体系建设的重要组成部分,纳税信用不仅是评价企业税收遵从程度的重要考察指标,亦是企业所拥有的无形资产和促进企业发展的核心竞争力。优质的纳税信用可以使企业在诸多领域得到便利,同样,纳税信用评级过低会导致企业在各方面受到限制,这便是守信激励与失信惩戒在税收领域的应用。而作为纳税失信者的补救措施,即失信企业遭受惩戒后的有效激励,纳税信用修复的重要性不言而喻。由于税收法律与《企业破产法》追求的价值目标不同,部分资金并不富裕的破产重整企业在修复纳税信用方面遭遇了困难,就滞纳金与罚款的清缴顺序问题,两法存在矛盾之处。为有效解决冲突,助力重整企业发展,作者认为首先应完善顶层设计,提升相关纳税信用修复制度的法律位阶;其次是注重税收法律法规与《企业破产法》的衔接,重点调整滞纳金与罚款的清偿(缴纳)问题;最后是完善第三方监督机制,积极寻求适格第三方的助力,优化重整企业纳税信用修复制度,为其他类型的企业信用修复提供借鉴范本。

关键词： 纳税信用修复;破产重整;税收债权;第三方监督机制
中图分类号: D922.291　**文献标识码:** A　**文章编号:** 1004-9142(2024)05-0095-10

引　言

信用是每一位市场主体所必须遵守的基本准则。《中华人民共和国民法典》(以下简称《民法典》)以明文法条的形式将诚实信用作为调整民事主体权利、义务关系的基本原则之一,从中可以窥知信用在民商事活动中的重要地位。提及民商事活动,其中不可缺少的主体就是企业,其以法人或非法人组织的

作者简介:陈灿平,天津财经大学立法与司法协同研究中心主任,教授,博士生导师;
刘鑫鹏,天津财经大学法学院法律经济学博士研究生。

基金项目:本文系国家社科基金一般项目“检察案例指导制度的理论创新与实务提升研究”(21BFX011)的阶段性研究成果。

形式存在于市场经济活动当中,以诚实信用作为开展相关经营生产活动的基本原则。[①] “人无信不立”在这里可以扩大至组织层面进行理解,如若不能秉持该原则,不仅可能会影响企业的正常生产经营,更有可能需要负责人承担行政责任或是刑事责任。除此之外,信用亦是企业之间合作与博弈的关键考量因素与道德基准。基于信用层面考虑,企业之间的合作就是通过对不同企业守信程度的考察,继而选择守信程度更高的企业作为合作的对象。这就是在当下不完全信息市场中企业之间博弈的真实写照,同样也是企业身为理性经济人基于自身利益最大化考量之后的结果。

当下,我国社会信用体系建设正如火如荼,已涵盖诸多领域。守信激励与失信惩戒的格局已经形成初步框架。[②] 通过对相关失信人员与企业施以惩戒措施,以此形成强大威慑,可有效遏制失信行为所产生的社会负外部性,避免不良风气在社会层面的恶性循环,危害市场经济的发展。[③] 但是某些企业受到失信惩戒之后,其后续的生产经营活动亦会陷入泥沼当中无法自拔,最终可能会被迫退出市场。为避免这些情况的出现,政府及相关部门正在积极倡导构建信用修复制度,目的在于给失信企业改过的机会。而这其中,税收领域的相关制度设计应属较为完善与健全。笔者通过梳理相关案件与分析涉及纳税信用修复内容的规范性文件,发现在面对破产重整企业的纳税信用修复时存在一些立法上的冲突。本文拟以此为突破点,展开研究,希冀为破产重整企业纳税信用修复助力的同时,亦为其他类型企业的信用修复提供一点借鉴。

一、破产重整企业纳税信用修复的现实困境

综观《中华人民共和国企业破产法》(以下简称为《企业破产法》)的立法精神可知,破产对于整个企业是由生入死的大考验,《企业破产法》的出台正是在规范企业破产程序的基础上,注重公平清偿债务的实现,尽最大可能保障债权人与债务人双方的合法权益。[④] 特别需要注意的是此处的债权人权益指的是全体债权人,而非个别债权人。破产重整又是《企业破产法》中一项重要的制度,该制度的设立乃基于稳定社会主义市场经济和优化资源配置之要求,在符合《企业破产法》立法内核的同时,兼具了自身独有的功能,其目的不仅在于拯救破产企业,助力其实现涅槃,重获新生,还承担了稳定营商环境的重任。而在这其中涉及的纳税信用修复亦是破产重整环节的点睛之笔,是关系到整个破产重整环节能否成功的关键。

面临破产的企业在申请破产前,必然会存在大量债务问题,其中亦包括未按规定期限进行纳税申报、未按规定期限缴纳应交税款等欠税行为,这使其在税务机关存在大量失信记录,最终引致企业自身的纳税信用评价被降至 C 级或是 D 级。针对情节严重的企业,其法定代表人可能会被记录于纳税违法黑名单中,受到多部门的联合制裁。鉴于纳税信用评价等级所追求的效果——让“守信者一路绿灯,让失信者寸步难行”。故在实践中,亦会被上述效果所影响,但这对即将进行破产重整的企业来讲却是极为不利的。评级过低的企业在银行贷款、政府采购、资质审核等领域受到不同程度的限制或禁止,而这又可能使得重整企业再度陷入破产的窘境当中,甚至走到破产清算环节。可见,重整企业的纳税信用修复事关其“生死存亡”,异常关键。

国家税务总局针对上述情况及时更新相关规定,2021 年 11 月发布《国家税务总局关于纳税信用评价与修复有关事项的公告》(以下简称《公告》),其中为破产重整企业的纳税信用修复制定专门条款。但是将其与《企业破产法》中相关规定对比后发现,其中涉及的内容对于重整企业修复受损的纳税信用所发挥的作用有限。

① 林刚、冯跃芳:《论诚实信用原则》,《现代法学》2000 年第 4 期。
② 王淑芹、郭玲:《中国社会信用体系建设的缘起与特征》,《首都师范大学学报(社会科学版)》2023 年第 3 期。
③ 于立、于左、丁宁:《信用、信息与规制——守信/失信的经济学分析》,《中国工业经济》2002 年第 6 期。
④ 许胜锋:《企业破产法注释书》,中国民主法制出版社 2020 年版,第 10 页。

《公告》明确规定,涉及破产企业或其管理人,在重整过程中须以已依法缴纳税款、滞纳金与罚款为前提,并在纠正相关纳税失信行为的基础上,方可向主管税务机关申请纳税信用修复。规定中涉及依法补交所欠税款作为修复纳税信用评级的前提并不存在争议,但是将滞纳金与罚款一同视为修复信用的前提,不仅站在《企业破产法》的角度于法无据,而且对于与税收滞纳金处于同一清偿顺位的普通债权人而言,亦是不公平的。除此之外,税务机关对涉案企业加处的罚款属于行政罚款,在《企业破产法》上具有劣后债权的属性。理论上,罚款的偿还顺位次于民事赔偿,在普通债权未得全额清偿的情况下,是无须进行缴纳的。但在纳税信用修复过程中,税务机关"利用"重整企业急于修复纳税信用开展经营业务的心理,使涉案企业提前变相全额清偿被视为普通债权的滞纳金,亦收缴了作为劣后债权的罚款。这样的做法已明显与《企业破产法》中相关的规定及该法所折射出的公平清偿精神相背离。换言之,企业之所以需要破产重整,其背后势必会负担沉重的债务。实践中税务机关将税款、滞纳金与罚款等同看待,必然会加重重整企业的税务负担。这不仅意味着对亟需修复纳税信用的破产重整企业设置过高门槛,而且亦会对众多普通债权人造成不可忽视的负外部性影响。

在实践中,全国税务机关对纳税信用修复这一问题存在不同的回应,苏州市税务局要求重整企业缴纳所欠的税款、滞纳金与罚款。① 湖南省税务局亦作出过类似规定,要求重整企业信用修复需以税务机关依法受偿后方可进行。② 也有部分税务机关认为在按照重整计划依法受偿后,仍有欠缴的滞纳金与罚款,自重整计划执行完毕后可不纳入相关信用评级指标当中。③ 故而,笔者认为有必要对此进行深入探究,在明晰法理的基础上,为重整企业纳税信用修复明晰优化路径,使相关企业快速修复纳税信用。

二、破产重整企业纳税信用修复的逻辑冲突

作为民商事相关法律的重要组成部分,《企业破产法》自身具备严密的逻辑性,为破产法律体系的生成奠定了基础。整部法中不仅明确规定了债务人的财产、破产费用与公益债务的划分等实体法律问题,而且还涉及了管理人的选定、管辖破产案件的法院、针对裁定不服需要上诉等程序法律问题。整部《企业破产法》为企业在破产阶段提供了较为详细的指引与助力,有学者认为是市场经济的"宪法"。④ 而反观纳税信用修复制度,其在《税收征收管理法》中并无具体规定,相关规则仅散见于国家税务总局发布的一系列规范性文件当中。当破产企业面临重整时势必需要修复纳税信用,否则其会在诸多领域受到限制,无法顺利开展日常经营活动。此时《企业破产法》中税收债权的规定就会和税收法律,特别是涉及纳税信用修复的规定相互交织。通过前文的论述,可以发现二者在一些方面存在冲突。因此,有必要追根溯源,从相关理论的源头着手探究,梳理并分析导致冲突产生的深层次原因。

(一)立法理念追求不同

《企业破产法》是以调节平等民事主体权利义务关系为主的一部法律,具有明显私法属性的特点,就涉及的破产企业债务问题提供合理规范的解决方案,在最大化保障债权人权益的同时,顺利帮助企业退出市场或是整改后重新在市场上运行,这些均发生在债权人与债务人等平等主体之间,《企业破产法》所追求的目标亦在解决上述纠纷、提供合理善后方案的过程中得以体现。此外《企业破产法》还兼具公共政策的目标。具体而言,不妨想象一个极端的例子,假设存在一家拥有独家技术的大规模上市公司宣布即将破产,暂且不论其破产的原因,受到上述破产冲击的群体绝不仅是该企业的员工,可能还包

① 《苏州市中级人民法院、苏州市税务局破产涉税问题会议纪要》,见 https://www.sohu.com/a/408150583_689962

② 湖南省高级人民法院、国家税务总局湖南省税务局关于便利企业破产涉税事项办理助推营商环境优化意见(湘高法〔2021〕7号)。

③ 浙江省杭州市中级人民法院、国家税务总局杭州市税务总局印发《关于企业破产程序中涉税实务便利化的意见》的通知(杭中法〔2022〕51号)。

④ 李曙光:《宪法中的"破产观"与破产法的"宪法性"》,《中国法律评论》2020年第6期。

括该上市公司的股东(包括散股)、与该企业有上下游合作的企业,等等。其所造成的影响波及范围甚广,已经不仅是与该企业有债务关系的各位债权人,可能还会涉及到公共利益。此时,《企业破产法》的功能已经不仅是局限于保护债权人、债务人的合法权益,从某种程度来讲,其已上升至保护社会公众利益的层面。① 有效运用《企业破产法》可以将破产企业自身因交易或决策失败产生的不利后果控制在一个特定的范围内,使更多的人能够免受因破产而招致的负面影响。例如,前述假设中的企业,如其破产,在没有《企业破产法》的加持与帮助下,其必然会引发一系列的连锁反应,在对市场经济秩序带来冲击的同时,对营商环境亦会产生不良影响。由此可以看出,作为私法的《企业破产法》所追求的目标,不仅局限于调整私主体之间的关系,其对于社会公共利益的保护亦贡献了力量。而为了将危害控制在一定范围之内,破产重整程序的价值就得以彰显,其通过引入新的投资人在对破产企业进行注资的同时,盘活其原有资产,将破产所产生的负外部性影响进行转嫁,继而实现债权人权益最大化,也将濒临破产的企业予以拯救。

相较而言,由于市场的灵活多变,税收法律关系实难通过一部法律完成有效调整,只能细化出多部行政法规、部门规章及规范性文件对其进行规范。但上述法律、行政法规等无论如何规定,均是以税款征收目标为指导,即国家以法律形式,通过行政权的方式进行征税,用以向社会提供公共品,由此可以推出税收具有的特点,学界将其概括为强制性、无偿性与规范性。② 以上三个特性使得税收法律法规具有公法性质。这点和《企业破产法》所追求的立法理念是有所不同的,二者本已在各自的领域内各司其职,发挥各自规制的作用,但涉及破产重整企业的纳税信用修复,使得二者出现适用竞合的情况。由于二者所追求的立法理念不同,致使针对同一领域内的问题,基于不同立场的规定,而得出截然不同的结论。在信用社会的当下,纳税信用评级与企业的经营生产活动息息相关,进行破产重整的企业又必然会面临纳税信用修复的问题。

(二)对于滞纳金与罚款的性质缺乏共识

税收法律法规对于纳税人所欠税款及其由此引发的滞纳金与罚款存在两种不同观点:广义理解所欠税款的范畴是由税款、滞纳金及罚款共同组成;狭义理解则是仅局限于税款本身。③ 而在实务中,税务机关对所欠税款多按广义理解处理。正如《税收征收管理法》中,虽未明确对滞纳金的性质进行正面阐述,却作了概括性规定,第 32 条明确规定纳税人自未按规定缴纳税款之日起,每日加收万分之五的滞纳金。由此可以推知滞纳金系经济补偿性质的费用。④ 除此之外,依据滞纳金的计算方式,学界还存在因滞纳金远高于同期银行存款利息,故其具有惩罚性的观点。⑤ 而在第 40 条又将税款与兼具惩罚性和补偿性的滞纳金一并列出,共同作为强制执行的对象。第 53 条亦将两者等同看待,共同收缴于国库之中。综上可知,税收相关法律有将税款与滞纳金两者混同的趋势,存在将滞纳金上升为税款之嫌。⑥ 不仅如此,在《国家税务总局关于税收优先权包括滞纳金问题的批复》(国税函〔2008〕1084 号)中亦将滞纳金明确为税款缴纳义务优先履行的范围。而对于税收罚款性质的认定则较为简单,其是一种对纳税人行政违法行为的制裁,具有公法性质的惩戒作用,系警示纳税人的一种手段。⑦ 第 64 条规定,纳税人未进行纳税申报,不缴或少缴税款,由税务机关追缴,并依据其不缴或少缴部分进行一定限额的罚款。

而反观《企业破产法》虽然没有对纳税信用如何进行修复这一问题进行规定,但是却对税款的性质与破产的清偿顺位明确列明,因为学界已基本形成共识,本文不作赘述,而将视角聚焦于《企业破产法》

① Douglas G · Baird, A World Without Bankruptcy, *Law and Contemporary Problems*, 1987, vol. 50, no. 2, pp. 184-185.

② 胡怡建:《税收学》,上海财经大学出版社 2020 年版,第 2-3 页。

③ 徐阳光、范志勇、徐战成:《破产法与税法的理念融合与制度衔接》,法律出版社 2021 年版,第 85 页。

④ 王晓辉、黄中秀等:《企业破产涉税经典司法案例解析及政策指南》,中国税务出版社 2022 年版,第 83 页。

⑤ 胡明、关儒:《论破产清算中税收优先权的"欠税"界定》,《税务研究》2022 年第 1 期。

⑥ 刘珊:《税款滞纳金的性质及其制度完善——以"德发案"为考察例》,《税收经济研究》2019 年第 4 期。

⑦ 范志勇:《论企业破产与税收征管程序的调适》,《河北法学》2018 年第 9 期。

对滞纳金与罚款不同性质的厘定上。梳理《企业破产法》及相关司法解释的规定，可以认为在破产案件受理日前产生的滞纳金属于普通债权的范畴，受理日后产生的滞纳金不属于破产债权，对其不予清偿。① 而对于破产受理日前产生的罚款，则属于劣后债权，需在全额清偿普通债权之后，才可以清偿（缴纳），否则亦不予清偿（缴纳）。② 而对于其劣后债权的定性，亦存在一定法理支持，即私法债权优于公法债权。③ 对于滞纳金以及罚款的性质，《企业破产法》虽未言明，但是从前述两者的受偿顺序可推知，两者具有不同的性质，即滞纳金与罚款在《企业破产法》中的定位存在区别，并且二者与税款本身亦不相同。

由此，可以发现，由于欠缴税款继而产生的滞纳金与罚款在《企业破产法》与税收法律法规上具有不同性质及定位。诚然，通过前文立法理念的梳理，可以探知，两部法律所保护的法益存在差异，且存在交叉空白地带。故而在纳税信用的问题上，依据《公告》规定，将税款、滞纳金与罚款共同作为修复的前提条件，加之滞纳金的特殊计算方式与罚款的行政处罚手段结合，极易产生过高的滞纳金与罚款需要破产企业缴纳之后果。如若依据《税收征收管理法》与《公告》的相关规定，将两者与税款同等看待，以完全清缴三者作为纳税信用修复的前提，则会导致本就面临破产压力的企业雪上加霜，不仅不利于后续重整计划的开展，对普通债权的清偿亦构成冲击，将带有惩罚性质的滞纳金与罚款转嫁到普通债权人的身上，有违公平清偿理念。管理人或是企业积极履行义务，配合整改，本身足可说明其继续发展的决心，而如果依然将缴纳其所欠税款、滞纳金与罚款作为衡量该企业纳税信用修复的关键因素，在打破了《企业破产法》中公平清偿首要原则的同时，对普通债权人合法权益造成侵害，亦会加重企业负担，极有可能使企业无力完成重整计划，最终依旧走上破产的道路。当然，以上分析可能会被质疑——正是因为《企业破产法》对于纳税信用修复问题没有详细规定，才需适用税收法律法规，因此，有必要对此种质疑给予回应。

（三）不同法适用的优先性

现行的纳税信用修复规则之所以与《企业破产法》存在冲突，根本原因在于税收领域当中纳税信用修复之规定是以税款、滞纳金与罚款的完全缴纳为前提，而这不仅对破产重整企业而言难以做到，亦有违重整程序的正常执行流程。④ 通过前文对滞纳金与罚款的性质分析，可知这一修复前提与《企业破产法》中公平清偿的核心内核相左，也即存在立法之间不协调的情况。鉴于《公告》属于国家税务总局颁布的规范性文件，其法律层级偏低，加之税款与滞纳金存在混同的深层次原因在于作为上位法的《税收征收管理法》的某些规定不明，造成《企业破产法》与《税收征收管理法》之间存在模糊与空白地带。因此，笔者将该问题的分析上升至《企业破产法》与《税收征收管理法》之间的适用问题进行讨论。

针对两部法律中税收滞纳金与罚款的规定在同一领域（破产领域）出现适用冲突的情况，2023 年最新修正的《立法法》似乎可为其找寻得解决的依据。《立法法》第 103 条特别明确由同一机关制定的法律、行政法规等，如若特别规定与一般规定不一致时，适用特别规定，新旧法规定不一致时，适用新的规定。结合本文场景进行剖析，《企业破产法》与《税收征收管理法》两者的效力级别均为法律，其制定主体均是全国人民代表大会及其常务委员会，即两者的制定主体相同，则法律位阶亦相同，满足学界对于《立法法》第 103 条中同一机关的前提要求，因此可以适用该条规定展开分析，以探寻该条款的适用是否可以有效协调滞纳金与罚款在两部法律中的冲突。

---

① 《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）》第 3 条；最高人民法院《关于审理企业破产案件若干问题的规定》第 61 条第 1 款第 2 项规定“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”不属于破产债权。

② 《全国法院破产审判工作会议纪要》第 28 条规定（法〔2018〕53 号）。

③ 许德风：《论破产债权的顺序》，《当代法学》2013 年第 2 期；王欣新：《〈全国法院破产审判工作会议纪要〉要点解读》，《法治研究》2019 年第 5 期。

④ 范志勇：《论破产重整企业的市场信用修复——理论基点与制度构建》，《东南大学学报（哲学社会科学版）》2023 年第 4 期。

第一,基于新旧规定的角度分析。《企业破产法》颁布于2006年,转年正式实施,其后并未进行过修订,仅出台过一系列司法解释。而《税收征收管理法》虽于20世纪90年代实施,但其在近几年经历多次修订。从时间上看,《税收征收管理法》理应属于新法,则根据《立法法》之规定,企业在面临破产问题上理应适用《税收征收管理法》的相关规定进行调整才是正解。但此时需注意,如若通过《税收征收管理法》对该问题进行协调,则会出现另一矛盾,即税收滞纳金与罚款的偿还顺位被前置,甚至优于普通债权的清偿顺位。此举虽有效保护了国家的税收征管权益,却违背了《企业破产法》的立法理念,损害众多普通债权人的合法权益。而当下国家权益与普通债权人权益之优劣、轻重并无明确判断标准。① 因此,从内部实质角度考量,不可简单通过适用《税收征收管理法》解决矛盾而忽略其他法所维护的价值。综上,无法依据新规定优于旧规定的原则推断出,破产重整企业在纳税信用修复方面的预设前提——是否以完全清缴所欠税款、滞纳金与罚款的最优适用法律。

第二,从特别法与一般法的角度进行分析。此时,需要明确的是在学界存在这种争议,究竟何为特别法?何为一般法?有学者曾表示区分二者的标志是根据时间、空间、对象以及事项上的法律规范等要素进行区分,在特别法中前述要素都有特定的适用环节,而一般法中大多都是一般性的规定。② 也即适用范围窄者为特别法,适用范围较宽者为一般法。③ 转向本文所聚焦的深层角度,即滞纳金与罚款在纳税信用修复上被提前清偿,是否有违《企业破产法》保护债权人与债务人合法权益及公平清偿的初衷。基于此,笔者认为,在破产领域,《企业破产法》被视为规制本文研究内容的特别法更为合适。④ 理由如下:根据时间的不同,《企业破产法》主要规范的是企业进入破产程序或是退出市场机制的各项事宜,在适用的时间上具有特殊性。而《税收征收管理法》在时间上并未有特殊规定,可以将其看作一般性规定;⑤根据适用对象的不同,《税收征收管理法》主要适用于法律、行政法规规定的负有纳税义务的单位与个人,并没有对破产企业进行一般性规定,其适用的范围较宽泛。而《企业破产法》主要适用于面临资不抵债、无法偿还到期债务或是明显缺乏偿债能力的企业,其在适用对象上更具特殊性,范围也更为具体;根据规制事项上的不同,《企业破产法》所囊括的事项均体现在企业进入破产阶段的特殊事项,而非一般正常经营性企业的事项。而《税收征收管理法》中列明的内容却具有普适性,是市场主体所必须遵守的一般性事项。

综上,根据《立法法》的规定,可以发现《企业破产法》对于破产重整企业适用应更具优先性,即就破产重整企业滞纳金与罚款清缴顺位问题,《企业破产法》理应优先适用。当然,完全脱离税收法律法规谈破产重整并不现实,二者之间是重整的优先性与税法的公法属性的冲突,因此,有必要对重整企业修复纳税信用的路径进行进一步的构建,此举亦为其他类型的纳税信用修复提供借鉴范本。

三、破产重整企业纳税信用修复之情景复现

(一)基本案情

贵人鸟股份有限公司(以下简称"贵人鸟")在2014年于A股上市后,试图在国内体育产业取得快速发展。但至2018年前后,贵人鸟的发展并没有朝向预期,反而一路急转急下,加之经济环境的冲击,

① 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》,《税务与经济》2020年第4期。

② 汪全胜:《"特别法"与"一般法"之关系及适用问题探讨》,《法律科学(西北政法大学学报)》2006年第6期。

③ 刘志刚:《法律规范冲突的解决方法》,《政法论丛》2014年第5期。

④ 此观点亦受到诸多学者的支持。参见关爱麟、崔晓磊:《税收优先权的法律适用困境及其化解》,《税务与经济》2022年第2期;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》,《法律适用》2018年第9期;范志勇:《论企业破产与税收征管程序的调适》,《河北法学》2018年第9期。

⑤ 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》,《税务研究》2021年第3期。

导致其深陷经营与债务危机,纳税信用评级也相应下调,最终于2020年12月宣告进入破产重整,历时将近半年时间于2021年6月重整执行完毕。贵人鸟的破产管理人向福建省泉州市中级人民法院提交的经各组表决通过的重整计划中明确表明,①对于税款债权以现金的方式进行全额清偿,而普通债权依据破产清算状态下的清偿率仅为15.86%,按照该比率通过以股抵债的方式予以受偿,另则依据中国银河证券股份有限公司出具的相关报告分析,贵人鸟未来5年的股票合理区间在6.03~8.74元/股,按照区间下限折算价格,普通债权在未来可以获得全额清偿,该方案经法院裁定,最终贵人鸟进入重整的执行期间。

另有新闻报道,②贵人鸟在破产重整期间一直致力于纳税信用修复,积极配合税务机关,得益于《公告》的实施,最终贵人鸟纳税信用等级也由之前的C级提升至B级。至此,贵人鸟成为福建省首家完成破产重整信用修复的企业,快速修复纳税信用也为其开展相应的业务提供了极大便利,并为其快速走出破产重整的负面影响及开拓新市场提供了帮助。

(二)案情分析

从挽救破产重整企业的角度来说,不良的信用评级会直接导致潜在交易对象放弃交易,银行基于收回资金的考量亦会拒绝为其授信与放贷,最终可能导致重整企业依然走向衰败,被市场淘汰出局,陷入恶性循环当中。而信用评级中较为成熟与规范的就是纳税信用评级,2014年开始已经实施近10年。后续出台的《关于对纳税信用A级纳税人实施联合激励措施的合作备忘录》明确中国人民银行、商务部、工商总局等数十个部门与单位联合激励信用A级纳税人的相关措施,其中不乏涉及税收优惠、审批步骤简化、融资便利化等措施。如今,正在积极开展的银税互动,正是税务机关将相关纳税信用评级推送给银行等金融机构,使企业纳税信用作为金融机构放贷的参考指标。对于经历了破产重整的企业而言,优质的纳税信用评级正是其所追求的目标。

基于上述分析,可以发现纳税信用对于企业的重要意义,而对于破产重整企业,纳税信用修复作为重整的关键一环,其重要性自然不言而喻。首先,对于债权人来讲,进行纳税信用修复之后的企业可以在贷款、投资、审批等诸多方面享受方便,更为重要的是伴随评级的提升,可以吸引到更多优质的客户,在有效提高企业营业额的同时,亦可为债权人的权益提供保障,最大化促进债权人的利益。其次,对于破产重整企业自身来说,当其进入破产重整环节,虽然得益于原先的品牌声誉,使之获得开展业务的便利条件与资源。但有利亦有弊,在其享受原企业品牌声誉的同时,也需承受原企业因信用危机而引起的各种不利影响。因此,对其进行纳税信用修复是非常亟需且必要的。最后,纳税信用修复对破产管理人来说亦存在积极意义,伴随企业的纳税信用提升,其在开展相关业务时更为便捷,管理人的工作效率得以增进,继而可进一步缩短企业重整的时间,减少付出不必要的成本。

在明确纳税信用以及纳税信用修复重要性的基础上,亦需注意到本文所讨论的问题,在贵人鸟重整案件以及在后续信用修复过程中同样存在。虽在重整计划中并未详细列明修复纳税信用的方式,但通过分析可以推知,其快速修复纳税信用的前提是基于《公告》的规定,也即失信行为消失的情况下,将所欠税款、滞纳金与罚款补齐,而在重整计划中对于普通债权人的清偿方式却是通过以股抵债的方式进行。此时需要注意的是重整计划中明确写明普通债权在破产清算的状态下清偿率仅在15%左右,而采用以股抵债的方式,也仅是管理人通过预估股票的价格和基于一系列的报告所作出的,最终会使普通债权获得全额清偿的预设。但市场竞争的复杂与多变,其并不一定能保证普通债权人在最后真正完全获得清偿。而对于纳税信用修复,贵人鸟必须遵循《公告》的预设前提进行,这对普通债权人公平受偿依然存在挑战。即使未来可能会按照预期走向,普通债权人获得公平受偿,亦存在不合理之处,因为滞纳金与罚款的缴纳依然会破坏《企业破产法》所追求的公平清偿理念。仅就滞纳金而言,破产受理日之前

① 《贵人鸟股份有限公司重整计划》,巨潮资讯网,http://www.cninfo.com.cn/.2023年7月4日访问。

② 《福建首例破产重整企业获纳税信用修复》,信用中国,https://www.creditchina.gov.cn/.2023年7月6日访问。

的部分属于普通债权,税务机关与普通债权人拥有同等受偿顺位,税务机关却比普通债权人提前几年获得清偿,这本身就加重了普通债权人受偿的时间成本。对于罚款,其作为劣后债权,受偿顺序更应靠后,在此不作展开论述。

四、优化重整企业纳税信用修复的新进路

基于前文所述,可以明确,当下由于《企业破产法》和税收法律法规基于不同的立法理念与追求目标,相关企业在重整阶段面临纳税信用修复时存在疑难,即是否应打破《企业破产法》公平清偿的理念,将原本破产受理日之前属于普通债权的滞纳金与劣后债权的罚款向税务机关缴纳。为有效解决这一问题,保障破产重整企业、普通债权人与税务机关(也即国家)的合法利益,笔者提出如下提升路径,借以在完善纳税信用修复的基础上,助力社会信用体系建设,丰富相关理论基础。

(一)完善顶层设计

助力破产重整企业的纳税信用修复,正是聚焦于我国当下优化营商环境的重点工程。良好的营商环境是经济高质量发展的保障,亦是提高地区核心竞争力的关键。社会信用体系建设正是促进国民经济快速发展与提升的良药,是进一步优化营商环境的重要推动力,对于我国资源优化配置与构建经济发展新格局亦具有促进作用。而法治则是建设社会信用体系、优化营商环境的"金钥匙"。重视法治的力量,以法治保障破产企业的合法权益,有助于我国营商环境的构造。因此,需要从法治的角度着手,完善相关的顶层设计,借以帮助重整企业重新焕发生机。

社会信用体系构建的核心就是褒扬守信者,严惩失信者,引导信用主体诚实守信,营造全民守信的良好氛围,但同时也要注意给失信者改过自新的机会。缺乏挽救信用的措施,会使得失信者无法融入社会,给社会增加不稳定因素。对于相关企业而言,亦是如此。如今,守信激励与失信惩戒在税收领域已经相对完善,联合惩戒机制的建构犹如达摩克利斯之剑,形成强大的威慑。赋予守信的企业更多便利,使其在项目审批、融资贷款等诸多领域享有优待政策,对于失信企业不仅体现在其纳税信用评级降低,在办理相关业务时亦受到不同程度的限制。但作为税收信用重要组成部分的纳税信用修复制度还需进行搭建。①

《税收征收管理法》作为我国在税收领域的程序性法律,是保障国家税收的重要制度支撑。考虑到纳税信用管理亦是税收的重要环节,可以将相关纳税信用管理的内容明确规定于《税收征收管理法》中,在满足税收法定原则的同时,在《税收征收管理实施细则》中明确破产重整企业纳税信用修复的内容,提升相关内容的法律位阶与层级,使纳税信用修复有更为明确的法律规定,以便更好地指导各地落实工作。针对于税收领域将税款与滞纳金相混同的趋势,笔者认为鉴于二者的性质不同,应将其进行区分,以改变实务中两者趋同的态势。此举不仅是保护面临破产重整企业的合法权益,亦是为了更多普通纳税人的正当权益。除此之外,作为法律位阶较高的《税收征收管理法》,还应积极与现实情况进行衔接,在保留企业持续经营假设下相关规则的同时,增设企业破产等特殊情况的规则,明确重整企业的特殊性质,针对纳税信用修复等特殊情形制定更加有针对性的规范。

(二)注重与《企业破产法》的衔接

基于顶层设计,将规范破产重整企业纳税信用修复的内容提升法律位阶后,还应注重其与《企业破产法》的相互联系。曾有学者认为重整后的企业可以作为"新生企业"对待,对其重新进行纳税信用评级。② 实务中税务机关亦存在将重整企业作为"新生企业"的做法。对此观点及做法,其他学者虽未明确表态,但笔者依循其他观点进行梳理,却发现可质疑之处。王欣新认为基于各国立法与实务经验分

① 胡元聪、闫晴:《纳税信用修复制度的理论解析与优化路径》,《现代法学》2018 年第 1 期。
② 张世君、高雅丽:《论我国破产重整企业纳税信用修复制度之构建》,《税务研究》2020 年第 9 期。

析,当下最具意义的重整模式之一——企业存续性重整,是在保持原企业的法人资格不变的前提下,依托于原企业的外壳进行的重整。① 据此,在保持原企业法人资格不变,可能仅是企业股东发生变化的情况下,为何重整企业可被当作“新生企业”看待,其法律依据在何处?除此之外,许德风亦认为,重整意味着企业资产整体性与主体资格的维持。② 如此,将重整企业与“新生企业”等同是否存在过于简单粗暴之嫌。如前述贵人鸟股份有限公司案所显示的,重整投资人选择投资重整企业,或是其他案件中,公司原有股东增加投资挽救企业,目的不仅在于挽救破产企业,更有在意破产企业“壳资源”的品牌价值与声誉之考量,也即该破产重整企业具有挽救价值与挽救可能。③ 在贵人鸟一案中,新引入的投资人通过注资的方式,以求获得贵人鸟企业的原有资源,利用既有影响开拓新市场。此举亦符合理性经济人的选择,故此,作为重整投资人接受原破产企业品牌资源的同时亦需间接承继各项债务,才不失为破产重整计划的核心要旨。但是新投资人为重整企业注资的同时,亦亟需修复该企业的纳税信用评级,便于后续正常开展业务,但此时势必会面临以完全缴纳所欠税款、滞纳金与罚款为信用修复前提的困境。综上,化解该预设前提与《企业破产法》公平清偿的理念相冲突的矛盾,才是当下亟待解决的关键。

对此,笔者认为重整企业补缴所欠税款符合税收公平的要求,不仅如此,在《企业破产法》的相关规定中,税款的清偿顺位优于普通债权,其存在足额清偿的可能性。加之按期足额纳税是每个企业的义务,企业在破产前所欠税款在其后续进行重整后理应进行补缴。但是将《企业破产法》上作为普通债权的滞纳金与劣后债权的罚款列为修复信用的前提,此举可能不利于企业重整的开展,对于普通债权人的公平清偿也存在损害。对此,笔者认为重整企业可以在补缴税款的基础上,依据债权人会议通过、并经法院认可的重整计划,向税务机关申请纳税信用修复。而对于滞纳金与罚款,如果最后企业进行破产清算,结合我国破产清算率的实际,作为普通债权的滞纳金可能是无法被全额支付的,更遑论罚款。税务机关对于上述二者本身就不具备全额受偿的期待可能性,因此,笔者认为不应将两者作为修复信用的预设前提。

鉴于我国纳税信用体系中重整企业纳税信用修复制度还存在待完善的规定,不妨以此作为突破,激励更多重整企业积极修复信用。具体如下:对于重整企业来说,在其补缴税款并形成重整计划后,税务机关可为其修复信用,但需设置一定时间以作为考察期,税务机关可通过大数据等手段,借以观察该企业的业务开展情况与后续的纳税遵从情况。在考察期内,如企业积极开展经营生产活动,重获新生,并且税收遵从程度高,主动根据经营业务进行纳税,则税务机关对其之前所欠的滞纳金与罚款可以进行不同程度的减免。但如果重整企业的税收遵从程度偏低,则税务机关可以在后续的工作中要求其补缴之前所欠的滞纳金与罚款。笔者认为此举将税务机关基于《企业破产法》可能无法获得全额清偿的滞纳金与罚款作为激励,可以鼓励更多处于重整阶段的企业积极修复纳税信用,在今后的生产经营中提升自身的税收遵从程度。以此,不仅帮助重整企业脱困,减少偿还压力,亦可助力于社会信用体系建设。

(三)健全涉税服务机构的第三方监督机制

为保障前述破产重整企业纳税信用修复之路的畅通,笔者认为可以引入第三方监管机制,以监督相关企业在前文所述的考察期提升自身的税收遵从程度,作为后续免减滞纳金与罚款的重要考量因素。通过第三方监督机制对重整企业形成有效的机制约束,不仅有助于提高相关企业的配合度,尽快修复自身纳税信用,而且也可节约税务机关的工作成本,对于相关企业纳税信用修复情况进行监督与反馈,以此实现双方共赢。

鉴于纳税信用修复的特殊性,笔者提出如下建议:由于仅是涉及破产重整企业的纳税信用修复,并无涉及违法犯罪等活动,且加之税收的特殊性与专业性,因此在第三方监督的人选范围上,更多考虑的是具有专业能力与实务工作经验的会计师与税务师,而人员选定的范围与涉税专业服务机构的组成成

① 王欣新:《重整制度理论与实务新论》,《法律适用》2012 年第 11 期。
② 许德风:《破产法论——解释与功能比较的视角》,北京大学出版社 2017 年版,第 476 页。
③ 王欣新:《〈全国法院破产审判工作会议纪要〉要点解读》,《法治研究》2019 年第 5 期。

员有所重合,即税务师事务所、从事涉税专业服务的会计师事务所等。进一步探究涉税服务机构的业务范围可知,其本身就有接受行政机关、司法机关委托依法对相关的纳税人、扣缴义务人的纳税情况进行审查并作出专业结论的职能,由此为涉税服务的专业机构成为适格监督第三方提供依据。综上,无论是从专业能力还是从业务范围角度,涉税服务机构均适合作为纳税信用修复的第三方监督主体,对于重整企业的信用修复问题进行监督与管理。

故而,为有效衔接前述考察期间监督重整企业纳税遵从的情况,税务机关可以采取随机的方式从涉税专业服务管理信息库中抽选相关人员三或五名,在坚持回避原则的基础上组成第三方的监督力量。如此,既保证了第三方监督的专业性,亦保证了其中人员的中立性。第三方对于补缴税款和持有重整计划的重整企业进行纳税信用修复后的监督工作。在考察期间,监督人员重点关注企业的重整、业务往来以及纳税情况,将监督过程中出现的各种事项独立如实记录,采用多数表决的形式,给出重整企业是否适用滞纳金与罚款相关抵免政策的结论,并将最终结论、每一位监督人员给出的结论与佐证资料如实上报给税务机关,以此形成完备的证据链条。最终由税务机关根据前述资料与监督人员意见综合评定,判定重整企业是否可以适用相应的抵减事项。

综上,笔者认为破产重整阶段是一个企业“由死向生”或是“二次死亡”的关键阶段,纳税信用修复问题至关重要,优质纳税信用评级可以有助于企业开展正常的生产经营活动,尽快摆脱资不抵债的窘境。虽然在重整企业纳税信用修复问题上,《企业破产法》与税收法律法规存在矛盾,但是在优化营商环境与社会信用体系建设的大背景下,二者并非不可调和。适度宽松的纳税信用修复条件,不仅可以与《企业破产法》有效衔接,保护债权人公平受偿的合法权益,对市场经济中信用体系建设亦能发挥作用。通过引入第三方进行监督的做法,在保持中立性与客观性的基础上,为重整企业信用修复贡献力量。

(责任编辑:新中)