

德恒税法服务与研究

45

(2022 年 6 月 / 总第四十五期)

德恒研究

增值税留抵退税权与破产抵销权之碰撞 / 孙薇 姚乐祖

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices

关于本刊

新法速递，摘要介绍当月国家税务总局制发的规范性文件，并附原文链接。

德恒解读，对当月国家税务总局制发的重要规范性文件进行专业的分析解读。

本月热点，对受到关注的本月税法热点问题进行专业评述。

德恒动态，报道德恒税法服务与研究中心的最新活动。

案例解析，对典型税法案例进行专业的事实和法律分析。

德恒研究，德恒律师在税法领域的理论和实务研究成果。

本刊根据当月实际，选择刊载部分或全部栏目。

德恒税法服务与研究中心希望能在这个信息爆炸和信息碎片化的时代，为您呈现经专业人士悉心筛选、整理和加工后，真正有价值有营养的税法内容。

您对本刊或德恒税法服务与研究中心有任何需求或反馈请联系：

010-52682951 或 yiming@dehenglaw.com。

欢迎德恒各办公室专业人士投稿。请附作者简介后投稿到反馈邮箱。

德行天下 恒信自然

德恒税法 服务与研究中心

德恒专设税法服务与研究中心，深度整合在税法领域深耕多年的资深税法律师和在境内外投资、并购、重组、金融、地产、工程、影视、贸易、证券、知识产权、财富规划等方面有丰富税务及法律服务经验的律师，竭诚为企业和个人客户、各界专业人士在境内外重大交易、涉税争议协调和解决、涉税风险应对和管控、海关和进出口贸易、涉税刑事案件代理、财富规划等方面提供综合性、一站式、一体化、专业、优质、高效的税法服务。

德恒税法服务与研究中心与财税、海关部门保持着良好的沟通，精准理解税收法律、法规、规章和规范性文件，并积极参与国际交流，多次受邀参加国际组织、知名跨国公司和大学举办的境内外的税务会议、学术研讨。我们的客户主要包括跨国公司、国有企业、私营企业、税务机关、金融投资者、银行、外籍人士与高净值人士等。

主要法律服务：

重大交易税务规划
税务争议的协调和复议诉讼解决
税务机关法律顾问
稽查核查、转让定价和反避税应对
涉税刑事案件代理

海关、进出口贸易税务
企业专项或常年税法顾问
涉税风险管控
高净值人士的税收规划
税法解读和实务培训

01 新法速递

1. 《财政部 税务总局关于减征部分乘用车车辆购置税的公告》
(财政部 税务总局公告 2022 年第 20 号)
2. 《国家税务总局办公厅关于自觉接受社会监督主动听取意见建议 助力新的组合式税费支持政策落准落好工作的通知》
(税总办纳服发〔2022〕42 号)
3. 《财政部 税务总局关于扩大全额退还增值税留抵税额政策行业范围的公告》(财政部 税务总局公告 2022 年第 21 号)
4. 《国家税务总局关于扩大全额退还增值税留抵税额政策行业范围有关征管事项的公告》(国家税务总局公告 2022 年第 11 号)
5. 《国家税务总局关于阶段性加快出口退税办理进度有关工作的通知》(税总货劳函〔2022〕83 号)
6. 《财政部 税务总局关于关于切实落实燃煤发电企业增值税留抵退税政策 做好电力保供工作的通知》(财税〔2022〕25 号)
7. 《财政部 税务总局 保监会关于进一步明确商业健康保险个人所得税优惠政策适用保险产品范围的通知》(财税〔2022〕21 号)
8. 《海关总署关于快速办理案件有关事项的公告》(海关总署公告 2022 年第 42 号)
9. 《国家知识产权局关于终止代征印花税有关事宜的公告》
(国家知识产权局公告第 489 号)

02 德恒研究

■ 增值税留抵退税权与破产抵销权之碰撞 / 孙薇 姚乐祖



新法速递

1. 《财政部 税务总局关于减征部分乘用车车辆购置税的公告》（财政部 税务总局公告 2022 年第 20 号）

内容提要：为促进汽车消费，支持汽车产业发展。文件规定，对购置日期在 2022 年 6 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间内且单车价格（不含增值税）不超过 30 万元的 2.0 升及以下排量乘用车，减半征收车辆购置税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n371/c5175746/content.html>

2. 《国家税务总局办公厅关于自觉接受社会监督主动听取意见建议 助力新的组合式税费支持政策落准落好工作的通知》（税总办纳服发〔2022〕42 号）

内容摘要：为落实大规模增值税留抵退税等新的组合式税费支持政策。文件规定，在做好纳税人缴费人诉求收集的基础上，进一步拓宽渠道，广泛听取社会各界意见建议，主动接受社会监督，聚智落好优惠政策，助力稳定宏观经济大盘。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5175837/content.html>

3. 《财政部 税务总局关于扩大全额退还增值税留抵税额政策行业范围的公告》（财政部 税务总局公告 2022 年第 21 号）

内容摘要：为进一步加大增值税留抵退税政策实施力度，着力稳市场主体稳就业。文件规定，将全额退还增值税留抵税额政策行业范围从制造业扩大至批发零售业等行业企业，并对行业的概念、行业归属原则等进行了明确。此外，还要求各级财政和税务部门，在纳税人自愿申请的基础上，狠抓落实，持续加快留抵退税进度，严厉打击骗税行为。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5175898/content.html>

4. 《国家税务总局关于扩大全额退还增值税留抵税额政策行业范围有关征管事项的公告》（国家税务总局公告 2022 年第 11 号）

为贯彻落实党中央、国务院关于实施大规模增值税留抵退税的决策部署。文件规定，符合财政部 税务总局公告 2022 年第 21 号规定的纳税人申请退还留抵税额，应按照《国家税务总局关于办理增值税期末留抵税额退税有关事项的公告》（2019 年第 20 号）和《国家税务总局关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度有关征管事项的公告》（2022 年第 4 号）等规定办理相关留抵退税业务。同时，对《退（抵）税申请表》进行修订并重新发布。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5175899/content.html>

5. 《国家税务总局关于阶段性加快出口退税办理进度有关工作的通知》（税总货劳函〔2022〕83 号）

为深入贯彻党中央、国务院关于进一步稳外贸稳外资的决策部署，落实国务院常务会议关于对信用好的企业阶段性加快出口退（免）税办理进度的要求，促进外贸保稳提质，提升对外开放水平。文件规定，要阶段性加快出口退税进度，开展政策精准推送，做好宣传解读和纳税人辅导工作。同时，提出了要加强领导、确保快退税款、防范打击骗税、严查内错、听取意见、持续宣传的工作要求。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n377/c5176141/content.html>

6. 《财政部 税务总局关于关于切实落实燃煤发电企业增值税留抵退税政策 做好电力保供工作的通知》（财税〔2022〕25 号）

为进一步做好能源电力保供工作，落实燃煤发电企业增值税留抵退税政策。文件明确，对符合财政部 税务总局公告 2022 年第 14 号规定的购买使用进口煤炭的燃煤发电企业，在纳税人自愿申请的基础上，进一步规范高效办理留抵退税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5176712/content.html>

7.《财政部 税务总局 保监会关于进一步明确商业健康保险个人所得税优惠政策适用保险产品范围的通知》（财税〔2022〕21号）

内容提要：为满足人民群众多样化健康保障需求，丰富健康保险产品供给，文件规定，财税〔2017〕39号“关于商业健康保险产品的规范和条件”中所称符合规定的商业健康保险产品，其具体产品类型以及产品指引框架和示范条款由银保监会商财政部、税务总局确定，新旧规定不一致的，按照新规定执行。

<https://www.shui5.cn/article/ec/165388.html>

8.《海关总署关于快速办理案件有关事项的公告》（海关总署公告2022年第42号）

内容提要：为规范对海南离岛旅客免税购物的监管，提高海关行政执法效率，优化行政执法方式。文件规定，对利用本人离岛免税购物额度为他人购买免税商品，偷逃应纳税款的走私行为案件，如果事实清楚，当事人书面申请、自愿认错认罚且有其他证据佐证，同时查获的走私货物、物品价值在人民币5万元以下的，海关可通过简化取证、审核、审批等环节，快速办理案件。

<http://www.customs.gov.cn/customs/302249/2480148/4363496/index.html>

9.《国家知识产权局关于终止代征印花税有关事宜的公告》（国家知识产权局公告第489号）

自2022年7月1日《中华人民共和国印花税法》施行起，国家知识产权局将终止印花税代征业务。对多缴、错缴、重缴且未满三年的印花税，相关权利人应于2022年12月1日（含）前，提交意见陈述书（关于费用）办理代征印花税退还业务。12月1日后，国家知识产权局将分批为权利人办理代征印花税退还业务。

https://www.cnipa.gov.cn/art/2022/6/24/art_74_176213.html

德恒研究

增值税留抵退税权与破产抵销权之碰撞

作者：孙薇、姚乐祖

前言

2022年3月21日，为支持小微企业和制造业等行业发展，提振市场主体信心、激发市场主体活力，财政部和税务总局联合发布《财政部 税务总局关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度的公告》（财政部 税务总局公告2022年第14号），明确了符合条件的小微、微型企业和制造业等行业留抵退税政策。紧接着，国税总局继续出台了《财政部 税务总局关于进一步加快增值税期末留抵退税政策实施进度的公告》（财政部 税务总局公告2022年第17号）和财政部 税务总局关于进一步持续加快增值税期末留抵退税政策实施进度的公告（财政部 税务总局公告2022年第19号）文件，进一步加快推进增值税期末留抵退税政策，舒缓市场主体资金流转压力。

对于已经进入破产程序的企业而言，能够获取到流动资金的支持，无论是对于破产程序期间的持续经营，还是对全体债权人的破产债权受偿来讲，都是极大的扶持。在笔者办理的破产案件中，对于破产企业能否享受到税收政策的扶持，在实践中却不尽然。本文试着探讨在破产程序中，破产企业的增值税留抵税额的性质，破产企业如何实现增值税留抵退税或能否实现税收债权的抵销。

一、增值税留抵税额是否属于破产财产？

从纳税人增值税留抵税额形成方式来看，纳税人增值税应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣，留抵税额反映在纳税人增值税纳税申报表“期末留抵进项税额”。如纳税人在以后的经营期间未产生销项税额，或持续进项税额大于销项税额的情况，留抵进项税额就会持续增加。进项税额从获

取方式来说，就是纳税人在经营过程中支付成本、费用过程中，从销售方获取的进项税。在经营过程中，进项税额也就是企业购进的商品、货物、服务等价格的组成部分。反映在企业会计核算中，也将购进商品的不含税价格和进项税额分别核算。

会计核算分录一般为：借：库存商品 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款。根据《企业破产法》第三十条规定，破产申请受理时属于债务人的全部财产，以及破产申请受理后至破产程序终结前债务人取得的财产，为债务人财产。那么对于破产企业而言，在破产申请受理时和破产申请受理后债务人取得的留抵进项税额其实也是纳税人在经营过程中获取的一种经济利益，应属于破产企业的财产。

二、增值税留抵税额是否属于破产财产？

增值税作为一种链条税，应当只就企业的增值额承担相应的税负。自申报期内，当进项税额大于销项税额时，便产生了进项税期末留抵税额。之所以留抵税额可以在下一个申报期内继续进行抵扣，是因为增值税的抵扣链条设计是遵从会计假设来建立，就是纳税人可以一直存续下去。在企业正常经营状态下，这个假设是成立的，但到了破产清算环节，这个假设就不成立了，留抵税额流转抵扣的可能性大大降低。

自 2004 年起，根据《国家税务总局关于增值税进项留抵税额抵减增值税欠税有关处理事项的通知》（国税函[2004]1197 号），增值税留抵税额可抵减增值税欠税；**自 2011 年起**，国家减少对企业流动资金的占用，纾解企业经营压力，对一些特定行业企业实行留抵税额退税制度，并逐步扩大适用范围；直至《财政部税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（2019 年第 39 号）实施后，符合条件的正常经营企业可以申请留抵税额退还，表明在每一个纳税申报期勾选抵扣之后产生的期末留抵税额均具有“可退性”，已变为“应退税款”。

因此在破产程序中，结合债权人利益最大化的原则，凡是属于破产企业财产的，都应该属于债务人财产，税务机关应向企业退还的留抵税额当然也应作为破产企业的财产。由此可见，留抵税额实则是纳税人因前期多缴进项税而对税务机关享有的一个反向债权，破产企业基于该反向债权天然的拥有“返还请求权”，即对留抵税额的申请退税权。

三、管理人可否就留抵税额行使破产抵销权

我国《企业破产法》第40条规定了破产抵销权，即破产企业债权人在破产宣告前与破产企业互负债权债务的，不论债的种类和到期时间，在清算分配前是可以向管理人申请互相抵消的。破产抵销权行使受到三个限制：

其一，破产抵销的债权以破产申请受理前发生的为限；

其二，债权人恶意负债不能抵销；

其三，债务人的债务人恶意取得的债权不能抵销。

根据《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）》，管理人出于对债务人财产受益的考虑，在不损害所有债权人权益的情况下，也可以主动行使破产抵销权。

概言之，基于与税务机关互负债务的法律基础，且如果破产管理人主动行使税收债权的破产抵销权，可以使普通债权人收益，提高普通债权人的清偿比例。基于此，破产管理人可以考虑行使抵销权，主动向税务机关提出留抵税额与税收债权之间互相抵销。再次需要提醒的是，鉴于破产抵销权的规定，可以行使抵销的留抵进项税额应该是破产受理前形成的留抵进项税。用增值税留抵税额抵减其他欠缴税款在目前实务中已有被人民法院判决支持的案例。在“四川盛马化工股份有限公司的破产案（2018）川09民终1325号”的裁判文书中曾有如下类似表述“破产企业在税务局有期末留抵税额，是公司资产，实质上是破产企业对税务局享有的债权，而破产企业在税务局有欠缴税款，即属于破产企业与税务局互负债务之情形。破产管理人通过函告的方式要求抵扣在税务局所欠税款，主动行使抵销权，通过抵销可以使破产企业的财产受益。符合《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）》第四十一条第二款关于管理人主动抵销互负债务的规定，在不损害税务机关所享有的税收优先债权的同时，也提高了普通债权受偿率，维护了普通债权人的利益。故破产管理人用留抵税额抵扣其欠缴税款的主张，本院予以支持。”

四、破产程序中留抵税额可否抵销其他税种欠税

在实际工作中，破产企业大多数都存在欠缴的税款，在破产程

序中由税务机关对破产企业欠缴的税款做税收债权申报。根据前面分析，破产企业如若存在留抵进项税额，应是破产企业对税务机关享有的反向债权，而税收债权在破产程序中不再因为不同的税种而被区别对待，统称为税收债权，并作为同一顺位在破产程序中受偿。如税务机关向管理人申报的税收债权为非增值税的其他税种，能否将增值税留抵税额用以抵销税收债权呢？

根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第七十九条规定，当纳税人既有应退税款又有欠缴税款的，税务机关可以将应退税款和利息先抵扣欠缴税款；抵扣后有余额的，退还纳税人。”早在《国家税务总局关于应退税款抵扣欠缴税款有关问题的通知》（国税发[2002]150号）和《税款缴库退库工作规程》（国家税务总局令2014年第31号）中也规定了应退税款应先抵缴欠税，有余额的再退还给纳税人。并且国税发[2002]150号文中举例规定了即使应退税款与欠缴税款所属不同税种，也是可以抵缴的。由此可见，不同税种间应退税款与欠缴税款是可以做抵缴的。更何况，在破产程序中，如同为税收债权，也不再区分税种而分别对待。

五、管理人应如何申请留抵进项税退税

在破产企业不存在欠税的情况下，破产企业如符合下列条件，破产管理人可以向税务机关申请退还留抵进项税额，可以在湖北省电子税务局提起留抵进项税额退税申请。具体规定为：

（一）符合条件的小微企业：

可以自2022年4月纳税申报期起向主管税务机关申请退还增量留抵税额；

（二）符合条件的微型企业：

可以自2022年4月纳税申报期起向主管税务机关申请一次性退还存量留抵税额；

（三）符合条件的小型业：

可以自2022年5月纳税申报期起向主管税务机关申请一次性退还存量留抵税额。

同时还需要符合以下条件：纳税信用等级为A级或者B级；申

请退税前 36 个月未发生骗取留抵退税、骗取出口退税或虚开增值税专用发票情形；申请退税前 36 个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上；2019 年 4 月 1 日起未享受即征即退、先征后返（退）政策。

结语

在加大留抵税额退税政策的大背景下，增值税留抵税额作为破产企业的一项特殊资产，对于破产企业来说是一项“利好”，它可以减少破产过程中企业现金的流出，增加破产企业的可分配财产，有益于其他普通债权人的清偿。因此在破产程序中管理人应及时关注这项“意外资产”。

当前留抵税额退税政策尚处于深化改革中，理论与实践尚存一些问题和争议，例如对“不符合退税条件的留抵税额在破产清算程序中如何处置”的问题。因此，作为破产管理人，应最大限度维护债权人的利益，平衡好破产企业、税务机关及其他债权人等各方利益，在实务中发现问题，探索理论与实践的突破。

本文作者：

孙薇，德恒武汉办公室高级合伙人，律师。

姚乐祖，德恒武汉办公室实习律师。



DEHENG LAW FIRM



北京市西城区金融大街19号富凯大厦B座12层 100033

Tel: +86-10-52682888

Fax: +86-10-52682999

Email: deheng@dehenglaw.com

Web: www.dehenglaw.com