

企业破产清算中应关注的税收问题

赵国庆

《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]60号)规定,企业应进行清算所得税处理的主要包括以下两种情况:(一)按《公司法》、《企业破产法》等规定需要进行清算的企业;(二)企业重组中需要按清算处理的企业。在各种类型的企业清算中,企业破产清算涉及的税收问题往往更加复杂。因此,本文将企业清算中的破产清算单独列出来,探讨这一过程中应关注的税收问题。

一、企业破产清算中的所得税处理

1. 企业投资者层面的所得税清算。根据《企业破产法》的相关规定,破产清算中的一个核心要件是资产不足以清偿全部债务或者明显缺乏清偿能力。我们知道,在企业资产的清偿顺序中,债权人是优先于企业投资者受偿的。既然破产企业的全部资产已经不足以清偿债权人了,这就意味着企业投资者已经无法得到任何清偿了,因此对于企业投资者而言,其该项投资已经全部发生了损失。根据国家税务总局印发的《企业资产损失税前扣除管理办法》(国税发[2009]88号)第三十七条的规定,企业符合条件的股权(权益)性投资损失,应依据相关证据认定损失,其中第二种情况就是有关被投资方的破产公告、破产清偿文件。这就是说,在企业出现破产清算的情况下,企业投资者无需等到破产企业进行完企业层面的所得税清算业务后再进行投资者层面的所得税清算,只需要根据国税发[2009]88号文的规定,向税务机关提

供被投资方的破产公告即可履行该项投资资产损失的报批手续,经税务机关确认,资产损失可在当年企业所得税汇算清缴时扣除。对于个人投资者,该项投资无所得,也就不涉及任何所得税处理。

2. 企业层面的所得税处理。根据财税[2009]60号文的规定:清算所得=企业的全部资产可变现价值或交易价格-资产的计税基础-清算费用-相关税费+债务清偿损益-弥补以前年度亏损。从这个公式可以看出,在企业破产清算环节,清算所得主要是来源于清算环节资产变价中的增值收益和债务的清偿损益。由于破产清算中企业的资产不足以清偿全部负债,最终大部分的债务都是按比例部分清偿的,因此,在破产清算中,债务清偿损益是清算所得的一个非常重要的来源。所以,如果严格套用财税[2009]60号文的这个公式,几乎在所有的企业破产清算中,在企业层面都可以计算出清算所得,即破产清算的企业需要在清算环节就清算所得缴纳企业所得税。

但这里我们需要关注一个现实的程序问题。从上面公式可以看出,破产企业的清算所得只有在企业对所有债务人都清偿完毕后才能计算出来。根据《企业破产法》的相关规定:债权人应当在人民法院确定的债权申报期限内向管理人申报债权。人民法院受理破产申请后,应当确定债权人申报债权的期限。债权申报期限自人民法院发布受理破产申请公告之日起计算,最短不得少于三十日,最长不得超过三个月。未到期的债权,在破产申请受理时视为到期。债权人未依照本法规定申报债权的,不得依照本法

规定的程序行使权利。

在新的《企业破产法》中,只有债务人所欠职工的工资和医疗、伤残补助、抚恤费用,所欠的应当划入职工个人账户的基本养老保险、基本医疗保险费用,以及法律、行政法规规定应当支付给职工的补偿金无须进行债权申报。因此,税收债权只有进行申报才能得到清偿。同时,在破产债权申报环节,符合申报条件的债权必须是确定的债权,未到期的债权在破产申请受理时视为到期。但是,在破产债权申报环节,破产企业的资产还未变卖,清算费用和相关税费还基本未发生。同时,由于尚处于破产债权申报环节,破产企业相关债务最终的清偿比例还未确定,因此,债务清偿损益也无法确定。这就意味着,在破产企业的破产债权申报环节,破产企业的清算所得还无法准确确定。既然清算所得无法准确确定,则破产清算所得的所得税债权就属于一项未确定的债权,而非未到期债权。更准确地讲,在破产债权申报环节,清算所得的企业所得税债权还属于纳税义务未发生的债权,根本无法在法院确定的破产债权申报环节进行申报,在破产清算中也无法得到清偿。再退一步讲,虽然该债权未在破产债权申报环节进行申报,根据《企业破产法》第五十六条的规定:在人民法院确定的债权申报期限内,债权人未申报债权的,可以在破产财产最后分配前补充申报;此前已进行的分配,不再对其补充分配。但是,破产企业清算所得只有在所有债务人都清偿完毕后才能准确计算出来。即使此时税务机关就计算出来破产清算所得的所得税债权向法院申

报,破产企业已无任何财产进行清偿,这样的申报也就无任何实际意义了。

通过上面的分析可以看出,在企业所有需要进行清算处理的业务中破产清算的情况比较特殊。在该情形下,破产企业实际上无需进行企业层面的企业所得税清算。而投资者层面,破产企业的企业投资者只需要直接根据破产公告进行投资资产的损失报批就可以了。

二、破产企业欠税的债权申报和清偿

1. 税收债权的申报。前面已经分析过,在新《企业破产法》下,破产企业欠税而形成的税收债权,税务机关需要在破产债权申报期内向法院进行申报。

2. 税收债权的清偿顺序。根据《税收征收管理法》,税务机关征收税款,税收优先于无担保债权,法律另有规定的除外;纳税人欠缴的税款发生在纳税人以其财产设定抵押、质押或者纳税人的财产被留置之前的,税收应当先于抵押权、质权、留置权执行。纳税人欠缴税款,同时又被行政机关决定处以罚款、没收违法所得的,税收优先于罚款、没收违法所得。同时,根据《企业破产法》规定:破产财产在优先清偿破产费用和共益债务后,依照下列顺序清偿:(1)破产人所欠职工的工资和医疗、伤残补助、抚恤费用,所欠的应当划入职工个人账户的基本养老保险、基本医疗保险费用,以及法律、行政法规规定应当支付给职工的补偿金;(2)破产人欠缴的除前项规定以外的社会保险费用和破产人所欠税款;(3)普通破产债权。破产财产不足以清偿同一顺序的清偿要求的,按照比例分配。因此,国家税款在企业破产中是作为第二清偿顺序优先受偿的。

3. 滞纳金和罚款的申报和清偿问题。根据最高人民法院《关于审理企业破产案件若干问题的规定》第六十一条的规定:行政、司法机关对破产企业的罚款、罚金以及其他有关费用和人民法院受

理破产案件后债务人未支付应付款项的滞纳金不属于破产债权。同时,根据《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)的规定:《税收征收管理法》第四十五条规定的税收优先权执行时包括税款及其滞纳金。因此,作为破产债权申报的滞纳金只应计算到法院受理破产案件前,破产案件受理后则不宜再计算税收滞纳金。法院受理破产案件前,破产企业欠税以及由此产生的滞纳金应一并作为破产债权申报,且滞纳金和税款一样享受税收优先权。而税务机关对于破产企业作出的罚款在我国破产法中是作为除斥债权被排除在破产债权之外的。

4. 破产对税收保全措施的限制。根据《企业破产法》第十九条规定:人民法院受理破产申请后,有关债务人财产的保全措施应当解除,执行程序应当中止。因此,一旦进入破产程序,税务机关对于尚未解除税收保全及强制执行措施的税收债权而言优先性将丧失。

三、破产企业财产变卖环节的税收债权的申报与清偿

在破产清算环节,管理人应当及时拟订破产财产变价方案,通过变卖破产企业的财产来清偿破产企业所欠债权人的债务。破产企业的财产在变卖环节会涉及一系列的税收问题。比如,存货、不动产在变卖环节会涉及到增值税、消费税、营业税、土地增值税、印花税、城市维护建设税;资产有增值的还涉及到企业所得税。根据《企业破产法》的规定:管理、变价和分配债务人财产的费用属于破产费用,而破产费用是不需要进行债权申报的,且债务人财产不足以清偿所有破产费用和共益债务的,先行清偿破产费用。可见,破产费用在破产财产清偿顺序中是属于第一位的。所以,在企业破产环节,管理人变卖破产企业财产所产生的增值税、消费税、营业税、土地增值税、印花税、城市维护建设税属于

破产费用,应优先受偿。破产财产的变价收入扣除上述作为破产费用的税金后的余额才能用于其他破产债权的清偿。

但是这里要注意,即使破产企业的财产在变卖环节有增值收益,对应这些资产增值收益的企业所得税也是不能作为破产费用优先受偿的。因为,破产环节的企业所得税债权不是按单项资产增值收益分别计算的,其最终应作为清算所产生的企业所得税债权一并计算。

四、破产企业共益债务的申报和清偿问题

在企业申报破产后,企业可能还有尚未履行完的产品销售合同或房屋租赁合同等其他经济合同。根据《企业破产法》第十八条规定:人民法院受理破产申请后,管理人对破产申请受理前成立而债务人和对方当事人均未履行完毕的合同有权决定解除或者继续履行,并通知对方当事人。假设管理人认为继续履行合同对破产企业有利而选择继续履行,则继续履行合同会产生相应的流转税和企业所得税问题。

根据《企业破产法》第四十二条的规定,因管理人或者债务人请求对方当事人履行双方均未履行完毕的合同所产生的债务为共益债务。根据第四十三条的规定,破产费用和共益债务由债务人财产随时清偿。债务人财产不足以清偿所有破产费用和共益债务的,先行清偿破产费用。债务人财产不足以清偿所有破产费用或者共益债务的,按照比例清偿。因此,共益债务在破产清偿中是排在破产费用之后的。此时,管理人在人民法院受理破产申请后选择继续履行合同所产生的税收债务包括因履行合同而产生的企业所得税等都属于共益债务,既不需要申报,也可以享受在破产费用之后优先受偿的待遇。

(作者单位:江苏南京市江宁地方税务局)

责任编辑 崔洁