

企业破产清算所得税处理的几个问题

□ 陈刚



近两年,随着供给侧结构性改革的不断深入,特别是2017年初《最高人民法院关于执行案件移送破产审查若干问题的指导意见》的下发,各地破产案件明显增多。破产程序有效地化解了破产企业业已存在的各种矛盾,淘汰了落后产能,资源重新得到了有效的配置。在破产程序中需要进行清算所得税的处理,虽然财政部及国家税务总局在《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的基础上专门出台了《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),对包括破产清算在内的企业清算相关所得税处理作出了规定。但由于破产清算的特殊性与复杂性,实务中简单地按上述文件执行,常常导致操作困难,从而影响破产程序的进行。下面结合税法的相关规定就破产清算所得税处理实务中遇到的一些问题进行讨论。

一、清算期起始日

《企业所得税法》第五十三条规定,企业终止经营活动,使该纳税年度的实际经营期不足十二个月的,应当以其实际经营期为一个纳税年度。企业依法清算时,应当以清算期作为一个纳税年度。但税法没有就“终止经营活动”作出明确规定,实务中有些企业在破产清算前可能早已停止经营多年,但未及时办理最后一期经营的所得税申报,

到了季末、年终仍按正常经营进行所得税申报。还有些企业到了申请破产时以宣告日作为税务清算的起始日,但又没有在清算起始日进行相关的会计处理和税务处理,季末、年终还是按正常经营年度申报企业所得税。这就造成正常经营期与清算期在对资产、负债的清理所得或损失进行所得税处理时的混同。常常在最后一个经营期所得税申报时未能将相关所得税处理完毕,而移入清算期进行处理。

例如,某企业截止破产宣告日账面应付款项为1.2亿元,资产公允价值为0.8亿。管理人接管企业后,经过对宣告日资产、负债的核实,账面应付款中0.2亿为最后一个经营期多计提的借款利息。管理人未在最后一个经营期的所得税申报中对此差错产生的纳税义务进行处理,在债权申报中税务机关也未进行税收债权的申报。而是在注销税务登记前的清算所得税申报时,对此0.2亿差错产生的纳税义务要求管理人进行申报缴纳,而此时管理人对破产财产已分配完毕,无财产可供缴纳税款。

针对上述问题,首先有必要对税务清算的起始日作出明确的规定,方便实务操作。比较妥当的做法是将破产申请受理日或在破产裁定中明确的开始清算日作为税务清算的起始日。其次破产企业管理人在接管破产企业后,应对清算起始日的资产负债进行清理,并按正常经营期进行相应会计处理和税收处理。由此产生的纳税义务应及时与税务机关沟通,作为欠缴税款在债权申报时予以确认。而清算中的资产转让收益或损失及债权、债务清理所得或损失,应按照财税〔2009〕60号第四条的规定确认为清算期的所得或损失。

二、亏损的弥补

财税〔2009〕60号第三条第四款规定,依法弥补亏损,确定清算所得。这里的“依法”一般的理解应该是依照《企

业所得税法》第十八条的规定，即企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年。但是由于在申请破产清算前企业可能已停业多年，会计上前期转入的未弥补亏损可能已超过可结转五年弥补期，或是税法上不予弥补的亏损，而在清算中对资产、负债清理所得可能超过税法准予弥补的亏损，由此产生所得税纳税义务。此时企业按《企业破产法》规定的财产分配顺序在清偿普通债权后可能已无支付上述税款的能力。

例如，某破产企业截止清偿普通债权前资产总额为1亿元，均为货币资金，系原实物资产拍卖后所得，原实物资产计税基础为8000万元；负债为1亿元（均为普通债权），计税基础为1亿元；原转入实收资本为1亿元，转入未弥补的亏损为1亿元（其中所得税法上准予弥补的亏损1000万元）。按《企业破产法》的程序，1亿元的货币资金正好清偿1亿元的普通债权。但在清算期所得税申报时因为准予弥补的亏损为1000万元，而清算中转让实物资产所得为2000万元，产生了1000万元的应税所得需要计缴企业所得税，而此时破产程序已经终结，无任何资金或资产去支付相应的税款。

破产清算在人民法院监督下，由管理人作为第三方对企业的资产负债进行处置，具有一定的强制性。对未弥补亏损的所得税处理应作出专门规定，对未弥补的亏损不再受《企业所得税法》第十八条中弥补亏损不得超过五年的限制，而应视为均在可弥补的期限内，且以会计上未弥补亏损总额作为所得税前可扣除的亏损金额。这样只有在向股东进行分配前账面反映有清算所得的情况下，才需计缴清算所得税。

三、债务豁免收益

企业申请破产时往往已资不抵债，所以经过清算后，一般情况下对普通债权不可能足额清偿，特别是当前很多破产企业是“执转破”，其财产往往不足以支付破产费用，更无力清偿应付款项。而股东自行组织的普通清算，债务的豁免其实质是债权人协商后无需支付的债权或债权人未申报的债权，这是债权人对债权的放弃。如果在普通清算中债务未能清偿，债务人财产不足以偿付全部债务的，债权人又不放弃相应债权的，按《公司法》的有关规定应向人民法院申请宣告破产。财税（2009）60号第三条第二款规定，清算的所

得税处理需确认债权清理、债务清偿的所得或损失。国税函（2009）388号文件相关申报表则明确显示债务未能清偿或未能全部清偿，则产生债务清偿所得。而此时破产企业往往已无任何财产可供缴纳企业所得税。当然也可在清偿普通债权前预提所得税，但因债务尚未清偿，无法准确计算负债清偿所得从而难以准确计提，甚至陷入循环。

《企业所得税法实施条例》第二十二条规定，确实无法偿付的应付款项属于《企业所得税法》第六条第九项所称的其他收入，应当计缴企业所得税。《企业所得税法实施条例》规定的无法偿付的应付款项与《企业破产法》中未能清偿的债务是有本质区别的。从《企业所得税法实施条例》的立法原旨看，无法偿付的应付款项应该是对方主体消亡且无承继主体，或对方主动放弃债权主张。而《企业破产法》中未能清偿的债务是企业欠缺清偿能力，处于全面地、长期地不能清偿的状态。如果将未能偿付债务确认为清算所得，则相应的企业所得税义务是无法履行的。也有企业在破产前因资不抵债等原因，控股股东垫付了大量资金，而经破产清算非但没有获得清偿，而且就垫付的资金要缴纳企业所得税，显然不符合常理。

鉴于此，有必要对财税（2009）60号以及国税函（2009）388号作出相应的修改，区别普通清算和破产清算对债务清偿的企业所得税处理要求。对破产清算的，应付而无法偿付的债务不应作为清算所得计缴所得税。同时，对破产企业根据人民法院裁定确认的申报债权金额，重新确认债务的计税基础，对与账面金额不相符的，应该根据查明的情况，调整前期数据（即破产宣告前账列数据），并重新进行相关年度的企业所得税申报，以确认是否需要补缴所得税或申请退税。

综上所述，清算期起始日、亏损弥补以及债务豁免收益的确定直接关系到清算所得，有必要根据《企业所得税法》以及《企业破产法》的相关规定，对破产清算的企业所得税处理作出专门规定，以便相关企业合法合理进行相应的所得税处理和破产清算所得税申报。同时，相关破产企业管理人应主动与税务机关沟通协调，厘清终止经营前与清算期的所得税处理，及时办理清算企业所得税的申报及税务登记注销。

（作者单位：湖州国瑞会计师事务所）