上海申恒律师事务所魏新 现律师,遗失律师证,证号: 13101201110665034, 声明作

上海卫莱仕文化传媒有限公司 遗失公章壹枚,声明作废。 遗失公章壹枚,声明作废。

破产清算中实物分配的涉税问题

□上海瀛东律师事务所 惠翔

笔者遇到这样一个案件:债务人企业 B 在借用土地上建有 厂房,有建筑规划许可证但无产权登记。进入破产分配程序后, 管理人认为该建筑物不适合拍卖, 为提高清偿效率, 经债权人会 议表决同意将该厂房以评估价值实物分配给最大债权人 A, A 遂 要求管理人开具相应的增值税专用发票。

由此,引出了实物分配(以物抵债)的涉税问题,本文拟作 简要探究。

实物分配 会产生哪些税收

我国《企业破产法》第一百一 十四条规定,破产财产的分配应当 以货币分配方式进行, 但是, 债权 人会议另有决议的除外。

据此,破产财产的分配除货币 方式外, 也包括实物分配方式。实 物分配同样会产生纳税义务。

从税法的角度,实物分配(实 际是以物抵债) 可拆解为转让非货 币资产、以非货币资产清偿债务两 个行为,从而产生相应的纳税义 务,以本案例为例:

1.B 企业转移实物资产涉及增 值税 (附加)、企业所得税、土地 增值税以及印花税。

在增值税上,销售的概念是广

根据《增值税暂行条例实施细 则》规定,销售货物,是指有偿转 让货物的所有权;有偿,是指从购 买方取得货币、货物或其他经济利 益, 故实物分配(以物抵债) 呂未 产生现金流但仍是取得经济利益的 行为,需要缴纳相应的增值税及附

在企业所得税上,根据《企业 所得税法实施条例》规定,企业发 生非货币性资产交换,以及将货 物、财产、劳务用于捐赠、偿债、 赞助、集资、广告、样品、职工福 利或者利润分配等用途的, 应当视 同销售货物、转让财产或者提供劳 务,故实物分配(以物抵债)应当 视同销售,但企业资不抵债有可弥 补亏损,故无需缴纳企业所得税。

在土地增值税上,由于厂房评 估价 1307 万元低于账面原值 3890 万元,未发生增值,故无需缴纳土 地增值税

在印花税上,根据我国《印花 税法》,征税对象是在中国境内书 立应税凭证、进行证券交易的单位 和个人;

应税凭证,是指《印花税税目 税率表》列明的合同、产权转移书 据和营业账簿。

由于转让抵债房屋凭证属于 产权转移书据",故应缴纳印花

2.A 企业取得实物资产涉及契

在契税上,根据我国《契税 规定,在中国境内转移土地、 房屋权属,承受的单位和个人为契 税纳税人;

以作价投资 (入股)、偿还债 划转、奖励等方式转移土地、 房屋权属的,应当依法征收契税。 但是,由于本案所涉厂房并未

办理产权登记, 土地使用权也不属 于 B 企业, A 企业无法办理房屋 权属变更, 故契税应不发生。

关于印花税, A 企业应如 B 企业同样缴纳相应的印花税。

以此粗略计算,本次B企业 应纳税额约70万元(增值税率 5%, 含附加税), A企业应纳税额 为 0.6535 万元 (印花税率为合同 金额的万分之五)。

新生税款 性质与清偿顺序

在破产程序中, 税务部门具有 双重身份, 既是破产受理前债务人 企业所欠税收的债权人,又是破产 受理后新生税款的主管机关。

那么, 税务部门是否需要就新 生税款补充申报债权?答案是不需

因为新生税款 (清算所得税除 外)的性质并不是破产债权,而是 破产程序的成本,它更适合归入破 产费用或共益债务的范畴。

根据《企业破产法》第四十一 条、四十二条规定,所谓破产费用 指的是破产案件的诉讼费用,管 理、变价和分配债务人财产的费 用,以及管理人执行职务的费用、 报酬和聘用工作人员的费用; 共益 债务指的是"破产程序中为全体债 权人的共同利益而支出的各项费用 或者承担的必要债务",比如管理 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

由此分析,破产程序中为处置 破产财产而产生的增值税、印花税 等积极性质的税种,可以归入"变 价和分配债务人财产的费用";

持续产生的房产税、城镇土地 使用税等消极性质税种, 可以归入 "管理债务人财产的费用";

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 所产生的税费可以归入"履行双方 均未履行完毕的合同所产生的债

因此,可以列入破产费用或者 共益债务的新生税款应优先于职工 债权、税收债权和普通债权以破产 财产随时清偿。

但是,新生税款归于破产费用 或者共益债务意味着本就不足额的 债权清偿率进一步下降。

有学者认为,"必须看到,对 于破产费用和共益债务的支出而 言, 收取方是负有一定义务、付出 一定对价的。比如, 破产财产的保 管费用,管理人向保管人支付费 用,保管人负有保管义务;再如, 破产案件的诉讼费用,管理人缴纳



诉讼费,人民法院负有依法裁判义 务。……,税收是由交易双方以外 的第三方(国家)无偿收取,收取 方并未因此付出具体的对价。并 且,这种界定和清偿顺序,还使得 普通债权清偿状况雪上加霜。"

可以作为借鉴的是, 日本破产 法对于新生税款的分类更为精细 化,它将破产程序开始时纳税期限 尚未届满或者纳税期限经过未满1 年的税收债权 (比如持续发生的房 产税)作为财团债权,相当于我国 法律上的破产费用, 但将破产程序 开始后因处置财产而新生的税收债 权,一般归属于劣后债权,以此平 衡国家、社会和个体利益。

能否开具 增值税专用发票

既然根据目前的税收法规和司 法实践,普通债权因新生税款加入 而导致的清偿率下降是板上钉钉的 事,那接受实物分配的债权人可以 通过什么途径来减少损失?

笔者认为,尽管企业凭借法院 民事裁定、评估报告和管理人出具 的移交文件已经可以办理实物资产 的入账手续, 但从税收筹划的角 度,债权人应力争要求开具相应金 额的增值税专用发票,以取得增值 税进项税额抵扣以及固定资产折旧 (所得稅) 税前列支利益。

1.根据我国增值税法规,增值 税是以商品、劳务和服务在流转过 程中产生的增值额为征税对象而征 收的一种流转税, 应纳税额是当期 销项和进项税额相抵扣后的余额, 这就意味着,有进项税额,就可以 抵扣销项税额,从而起到节税的效

企业大规模实施"留底返税"的政 策,意味着如果当期有进项税额没 有抵扣完毕的,还可以要求以现金 方式退还到企业账户,从而增加企 业的现金流量。

至于抵扣的方式, 《增值税暂 行条例》第八条规定, "下列进项 税额准予从销项税额中抵扣: (一) 从销售方取得的增值税专用 发票上注明的增值税额。

2.根据企业所得税法,在计算 应纳税所得额时,企业按照规定计 算的固定资产折旧,予以扣除。

至于扣除项目的依据, 国家税 务总局在《企业所得税税前扣除凭 证管理办法》中规定,企业在境内 发生的支出项目属于增值税应税项 目的,对方为已办理税务登记的增 值税纳税人, 其支出以发票 (包括 按照规定由税务机关代开的发票) 作为税前扣除凭证。

由于"实物分配(以物抵债)" 属于增值税的应税项目, 故应当取 得增值税专用发票才能税前列支相

3.增值税发票由谁开具,如何开

根据《国家税务总局关于税收征 管若干事项的公告》 (2019年第48 号),明确在人民法院裁定受理破产 申请之日至企业注销之日期间,企业 应当接受税务机关的税务管理,履行 税法规定的相关义务。

破产程序中如发生应税情形,应 按规定申报纳税。

从人民法院指定管理人之日起, 管理人可以按照《企业破产法》第二 十五条规定,以企业名义办理纳税申 报等涉税事宜。企业因继续履行合 同、生产经营或处置财产需要开具发 票的,管理人可以以企业名义按规定 申领开具发票或代开发票。

至于自行开具还是向税务部门申 请代开则取决于税务部门是否根据 "以票控税"的规定停供发票,如停 供发票,则管理人可向税务部门申请

总之,企业破产中的涉税问题是 类发生频率比较高、专业性非常强 的问题,管理人处理得好皆大欢喜, 处理不好则可能激化矛盾, 有必要引 人专业的律师、会计师和税务师来协

当然,代理债权人的律师也应提 高各类涉税问题的处理能力,为债权 人出谋划策,争取合法利益的最大

公章壹枚,声明作废。。上海载服信息科技有限公司。 上海载服信息科技有限公司废。遗。为为于明作废。遗。 上海好戈贸易有限公司遗识公司。 全生田 「专用章、法人章, 声明作医 二海狄渥计算机信息技术有限公 埃公章、法人章、财务专用章 以专用章 各章材,声明作废 上海觉彩装饰材料有限及司遗 人。 入6至3次照正本,证照编写 20009201806070005,声明作废 上海市松江区小昆山镇之恒餐份 遗失营业执照副本,证照编号 310120600661638, 声明作上海市松江区新桥镇金贴金店失营业执照副本, 统一社会信作任马昭92310117MAILPMOESK, 声明作上海市奉贤区本云鲜肉店遗食品经营许可证正副本, 宇可能

陆宽 遗失注销减资登报 传媒 021-59741361



●高亮度、低耗能、光效稳定 ●减少耗电80%, 亮度提高25%



电脑勿忘关显示器!



减少耗电拔下插头!