

# 改制企业税务注销案例研究

上海（集团）有限公司

中共中央十八届三中全会《关于全面深化改革若干重大问题的决定》要求积极发展混合所有制经济，混合所有制被看作是国企改革新方向。发展混合所有制必然涉及企业改制和转型，在实务操作过程中，工商、税务注销程序两相分离，出现程序倒挂现象。改制企业存在工商已注销，税务未注销或吊销状态。本文拟通过财务人员办理税务清算的视角，梳理收集企业税务注销面临的潜在欠税成本高、资产负债清理困难等现状，探究如何规范税务清算，减少清算过程中的涉税风险。

## 一、企业税务注销法律规范

《中华人民共和国税收征管法》第十六条、《中华人民共和国税收征管法实施细则》第十五条、沪国税征【2006】19号文《注销税务登记管理办法》第七条均明确：纳税人应当在向工商行政管理机关办理注销登记前，向主管税务机关申报办理注销税务登记。根据以上法律法规可见企业注销税务登记是其注销工商登记的前置程序之一。企业注销工商登记前，除了注销税务登记，根据《公司法》相关规定必须进行企业清算，而税务清算是企业清算的重要环节之一。

目前企业实际税务注销清算过程中，税务注销清算未能按法定程序顺畅执行，尤其是改制企业的税务注销清算程序不规范，主要表现

在：

改制企业出于对债务公示、清理以往年度欠税、滞纳金、罚款、一般纳税人认定、发票缴销成本、税务登记证和财会资料遗失、兼并企业无能力承担被兼并企业的欠税、其他政企关系等多方面原因，有相当一部分改制企业不愿或者不能办理税务登记的有关变更、注销等手续。而工商部门办理企业注销登记主要是依据《企业法人登记管理条例》，该条例第二十一条规定的企业办理注销登记时所应提交的材料中，并没有“税务机关出具的结清纳税事宜或办理注销税务登记的证明”；该条例还提到“经登记主管机关核准后将注销情况告知其开户银行”，并未强制规定要告知税务机关。因此某些地区税务执法机关的参考文献中持有观点认为：工商机关违反《税收征管法》的规定，在改制企业未办理注销税务登记的情况下给予其注销工商登记的行为，造成税务机关无法对改制企业追缴欠税，很明显侵犯了税务机关的征税权。包括相关政府背景审计对没办理税务注销只办理工商注销的企业改制也作为一个问题进行披露，并要求进行整改。

改制企业为避免被误标识为“利用注销办法，达到偷税目的”改制行为，同时为满足审计整改要求，企业改制行为必须经过企业所得税清算，完结全部纳税事项方可被认为按要求完成工作。

## 二、企业税务注销清算程序

### （一）企业清算履程序

在解散事由出现之日起 15 日内成立清算组，开始清算；公告债权。清算组成立之日起 10 日内通知债权人，60 日内在报纸上公告；

清理公司财产，编制报表和财产清单；资产处置，包括收回应收款项、非现金资产转让等；清偿债务；剩余财产分配；制作清算报告，申请注销登记。

## （二）企业申报税务注销环节

纳税人申请、清税、清票。第二步：税务机关审核、核准。具体如下流程图：

## 三、企业税务清算涉税处理

企业税务注销前应结清应纳税款。应纳税款不单指生产经营期产生的税款，还包括清算期内产生的税款：（1）企业清算产生的流转税，如处置使用过的固定资产、存货、物品、旧货等产生的增值税，处置不动产产生的营业税及土地增值税等；（2）企业清算产生的行为税，如清算过程中签订的转让合同、协议等应缴纳的印花税；（3）企业清算产生的所得税。在实际操作中，企业所得税清算是难点，故重点分析所得税清算。

### （一）企业清算所得税处理

结合实际工作经验，办理企业税务注销时，应首先缴纳账面欠税，重点关注清算期内的所得税。

关于清算所得税的税法着重点归纳如下。

1. 《企业所得税法》规定。企业依法清算时，应当将整个清算期作为一个独立的纳税年度，按年度计算清算所得。

2. 企业清算所得税处理内容。全部资产均应按可变现价值或交易价格，确认资产转让所得或损失；确认债权清理、债务清偿的所得或损失；改变持续经营核算原则，对预提或待摊性质的费用进行处理；依法弥补亏损，确定清算所得；计算并缴纳清算所得税；确定可向股东分配的剩余财产、应付股息等。

3. 清算所得的使用税率。清算期间不属于正常的生产经营期间，不能享受法定减免税优惠，一律适用基本税率 25%。

4. 清算所得可以弥补以前年度亏损。企业每一纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得进行弥补，但结转年限最长不得超过 5 年。

5. 清算期间资产盘盈、盘亏的税务处理。清算期间不能收回的应收款项应作为坏账损失处理。但是税法规定资产损失必须报经主管税务机关审批，未经审批的资产损失不得在计算清算所得时扣除。

6. 应付未付款项。企业清算前已确定不需支付的应付款项，应并入生产经营所得征税。企业清算期间应支付但由于清算资产不足以偿还的未付款项，无需并入清算所得征税。盈余公积和资本公积属于股东权益，不计入清算所得。

7. 对于以收入为基础确定扣除限额的广告宣传费，不得结转到清算期扣除。在清算期间发生的业务招待费属于与清算所得有关的费用，因其与生产经营无关，所以不受比例限制，全额扣除。

在实务操作过程中，企业为了避免非经营行为的改制工作而增加税负，要合理利用税法规定推进改制工作。以下为笔者所在企业实际

操作的案例，分析如下。

## （二）企业清算所得税处理案例分析

1. 背景资料。某公司（以下简称“A公司”）于2013年吸收合并其全资子公司（以下简称“B公司”），因A公司及B公司均为国有全资企业，A公司与B公司重组属于同一控制下且不需要支付对价的企业合并。

2. 同一控制下吸收合并的涉税处理。对于同一控制下的吸收合并，合并企业应当根据《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税【2009】59号）的规定，区分不同条件分别使用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定进行所得税处理，确认所取得的被合并企业资产和负债的计税基础。

按照一般性税务处理，合并企业应当按照公允价值确认接受被合并企业各项资产和负债的计税基础，被合并企业应按清算进行所得税处理，且被合并企业亏损不得在合并企业结转弥补；但如果按照特殊性税务处理，合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业原有计税基础确定，被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继，且合并企业可以在规定限额内弥补被合并企业亏损。

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税【2009】59号）和《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税【2014】109号）规定了凡具有合理商业目的，不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主

要目的，股权或资产划转后连续 12 个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动，且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以选择按以下规定进行税务处理：（1）划出方企业和划入方企业均不确认所得。（2）划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定。（3）划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

3. A 公司吸收合并 B 公司的涉税分析。依据 B 公司税收清算专项审计报告，吸收合并基准日 B 公司账面资产主要包括投资性房地产账面余额为 5621 万元，系出租资产，其中：原值 6317 万元，累计折旧 696 万元；固定资产账面余额 1669 万元，系自用的房产，其中：原值 3131 万元，累计折旧 1462 万元；无形资产账面余额为 609 万元，系土地使用权，其中：原值 754 万元，累计摊销 145 万元。若采用一般性税务处理，A 公司应以公允价值确认接受 B 公司各项资产和负债的计税基础，即需另行对现有资产和负债项目进行评估，如房屋建筑物存在活跃市场的，应以合并日的市场价格确定其公允价值。仅以 B 公司投资性房地产建筑物（74.16 亩）为例，所在地区市场评估价格约为每亩 400 万元，市场价格为 29664 万元，那么仅 A 公司需要缴纳的契税（3%）已达到 890 万元，尚有巨额的土地增值税，另 B 公司需要进行所得税清算，对资产的转让所得依法缴纳所得税，适用基本税率 25%，将涉及大额企业所得税费用，增加企业税收负担；若按照特殊性税务处理，A 公司以账面价值确认接受 B 公司各项资产和负债的计税基础，同时 B 公司无需进行所得税清算，

降低税收成本。

本案例中，A 公司与 B 公司重组属于同一控制下且不需要支付对价的企业合并，目的是为企业整体战略发展需要，实现企业一体化管理，将现有的人力、物力、财力等资源有效整合，降低企业各项运营成本，提高管理效率，进一步增强企业发展潜力，因此具有合理的商业目的，适用特殊性税务处理规定。A 公司已按照有关规定，首先通过国有资产监督管理部门批准，再向主管税务机关提出备案申请并报送了申请备案所需相关资料。经主管税务机关书面资料审核、实地勘验、与高层管理人员面谈等多种方式了解情况，最终批准本次吸收合并业务。同时在资产重组过程中，不征收增值税，不征收营业税。

#### 四、企业税务注销清算规范建议

##### （一）加强税务注销政策宣传

加大对注销企业清算小组成员及企业负责人税务注销政策宣传，明示清算责任以及违反规定可能承担的行政处罚和制裁。如未办理企业税务注销程序的公司法人代表不得办理作为其他企业的法人代表办理税务登记，从而影响公司的持续经营。

##### （二）规范注销资料整理

接受改制企业的管理公司加强规范注销资料的意识，确认企业注销行为中资料的真实性、完整性。

管理公司在接受改制企业时应要求改制企业至少提供以下企业税务注销所需证照、印章及财务档案资料：改制企业营业执照、税务

登记证、组织机构代码证；改制企业公章、财务专用章、合同专用章、法人章；改制企业报表、凭证、审计报告等。管理公司应做到对资料缺失的情况尽早了解，并在移交清单中列示资料缺失情况，以便及时补漏止损，明确责任环节，为后续管理提供书面依据。企业在向税务机关申请注销税务登记时，除报送目前规定的要求报送资料外，还应向税务机关提供企业资产负债表和财产清单、财产作价和计算依据、清算方案等相关资料，在办理完清算手续后，应向税务部门报送经会计师事务所或税务师事务所等中介机构出具的清算报告，说明有关资产、债务、债权的落实处置情况。

### （三）做好税务注销纳税筹划

进一步提高清算人员业务素质，深入研究相关税收政策，探究纳税筹划空间，避免税务注销时重复缴纳罚金、因计税基数理解错误多缴纳税金的现象。解决因政策变化出现的新问题，降低企业纳税风险。如企业可根据国家有关规定，对各项债权（应收账款、其他应收款等）形成的坏账损失、存货形成的资产损失及股权（权益）性投资损失等向主管税务机关进行专项申报并提交相关申报材料，以期达到减轻企业税收负担的目的。

### （四）加强与有关部门沟通与协调

通过企业与税务机关等有关部门的有效沟通和积极协调，共同寻求能够解决企业各类历史遗留问题的特殊或特别的相关政策法规，使得注销企业尽早解决问题，完成税务注销。此外企业应始终保持与税务专管员的密切联系，获得专业人士的指点与帮助，提高税务注销工



作效率。

#### （五）发挥中介机构作用

税务师事务所、会计师事务所等中介机构对于税务注销清算，在人力资源和专业知识上具有一定的优势。尤其是与注销企业税务征管所有密切联系的中介机构，能很好地起到税务部门与企业之间的桥梁作用，帮助注销企业在税务注销道路上少走弯路，减少重复步骤，分担税收风险，达到多方共赢的目标。发挥中介机构作用，在企业税务注销清算过程中，可以进一步发挥会计师事务所、税务师事务所等中介机构的作用，辅助企业完成注销清算工作。会计师事务所、税务师事务所等中介机构对于企业注销清算，在专业知识上具有优势，有效发挥其在企业注销清算过程中的作用，可以达到多方共赢的目标。