

浅谈资本公积转增业务的财税处理

郭滨辉

【摘要】 资本公积转增资本或股本,按其明细科目分为溢价资本公积转增和其他资本公积转增。溢价资本公积转增业务的财税政策十分明确,可以转增且无需缴纳企业所得税;其他资本公积转增业务相关的财税政策存在模糊区域及不妥之处。本文就其他资本公积转增业务在政策上存在的具体问题进行了总结及剖析,在企业所得税纳税实务上亦提出了个人见解。

【关键词】 资本公积; 资本溢价; 股本溢价; 转增业务; 企业所得税

【中图分类号】 F234

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)16-0043-3

一、问题的提出

目前,资本市场空前活跃,无论是企业重组,还是公司在证券交易所上市或新三板挂牌,通常都避免不了增资的业务环节。常见的增资方式有三种:一是股东以现金或非货币资产直接增资;二是拟增资公司向原股东或新股东定向发行新股;三是留存收益或资本公积转增资本或股本。其中,资本公积转增业务的企业所得税问题一直是理论界争议的焦点。国家税务总局出台的税务规范性文件中,虽然对资本公积转增业务的税务处理作了一些零散性规定,但由于缺乏完整的概念体系,实践中各级税务机关、企业及财税服务机构对相关政策的理解不同,对于资本公积转增业务是否需要缴纳企业所得税以及如何计算应纳税额,各地税务机关在处理上亦存在较大差异。

二、资本公积的形成

根据企业会计准则的规定,“资本公积”科目下设有“资本溢价”、“股本溢价”(以下合称“溢价资本公积”)、“其他资本公积”三个明细科目。2014年企业会计准则重新修订后,原通过“其他资本公积”明细科目核算的多项业务,现已改为通过“其他综合收益”科目或“其他权益工具”科目进行核算,且“其他综合收益”科目在资产负债表中作为所有者权益类的一个独立项目列报。通过“其他综合收益”科目核算的主要是因企业特定资产计价变动形成未实现利得或损失的业务;通过“其他权益工具”科目核算的主要是与可转换公司债券相关的业务。因上述业务不再属于“其他资本公积”明细科目的核算范围,此处不讨论。

(一)溢价资本公积

溢价资本公积来源于投资者投入,是企业收到的投资者出资额超过其在注册资本或股本中所占份额的部分,主要包

括三种类型:一是有限责任公司或股份有限公司股东的出资额与公司相应注册资本或股本差额;二是同一控制下的企业合并,合并企业长期股权投资的初始投资成本与其支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值或发行股份面值总额之间的差额;三是由其他科目转入形成。第三种类型又包括三种具体情形:①企业取得政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的款项,工程项目完工形成长期资产的部分,由“专项应付款”科目转入的资本或股本溢价;②根据新修订的企业会计准则,企业发行可转换公司债券,先将其中的负债部分和权益部分拆分,前者记入“应付债券”科目,后者记入“其他权益工具”科目,行权日,由“其他权益工具”科目金额转入的资本或股本溢价;③以权益结算的股份支付,行权日由“其他资本公积”明细科目转入的股本溢价。

(二)其他资本公积

2014年企业会计准则修订后,仍通过“其他资本公积”明细科目核算的业务有两类:一是以权益结算的股份支付业务;二是采用权益法核算的长期股权投资,投资方由于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益变动引起的其他变动业务。本文按“其他资本公积”明细科目金额的最终归属,将上述两类业务分为资本类其他资本公积和损益类其他资本公积。

1. 资本类其他资本公积。以权益结算的股份支付,可立即行权的在授予日、不能立即行权的在等待期内的每个资产负债表日,按照权益工具授予日的公允价值,将当期取得的服务分别计入相关成本费用和其他资本公积。行权日,再将其他资本公积的累计金额转入“资本公积——股本溢价”科目。

2. 损益类其他资本公积。采用权益法核算的长期股权投

□ 工作研究

资,投资方由于被投资企业除净损益、其他综合收益和利润分配以外的权益性交易形成的权益变动所产生的其他资本公积,主要包括被投资企业股东投入(或减少)资本所导致的所有者权益变动、向股东分配所导致的所有者权益变动以及股东的其他各种资本性投入。投资方在处置投资或终止权益法核算时,应将相应的其他资本公积转入当期投资收益。

(三) 转增资本的资本公积类型

对于原通过“其他资本公积”明细科目核算,现改为通过“其他综合收益”科目及“其他权益工具”科目核算的各类业务,是否可以转增资本,各界一直存在较大争议。根据修订后的企业会计准则,上述业务已不再归属于其他资本公积范畴,当然不能转增资本,不属于本文讨论的范围。本文认为,属于修改后的企业会计准则核算范围内的溢价资本公积及其他资本公积皆可转增资本。

1. 溢价资本公积。三种业务类型形成的溢价资本公积,因其具有准资本的性质,现行企业会计准则明确规定可以转增资本。

2. 资本类其他资本公积。该类其他资本公积是股份制企业授予员工股票期权的股权激励在会计核算上的反映。被授予股票期权的员工的行权行为,亦是该股份制企业的新股发行行为。如前所述,行权日需将“资本公积——其他资本公积”科目累计金额全部转入“资本公积——股本溢价”科目,该金额实际上是被授予股票期权的员工作为新股东,其出资额超过股本中所占份额的部分。因此,以权益结算的股份支付形成的其他资本公积,属于未实现的投资者投入的资本。本文认为,如果企业有足够理由确信被授予股票期权的员工在行权日一定行权,在现行企业会计准则未做出禁止性规定的情况下,该类其他资本公积可以转增资本。

3. 损益类其他资本公积。该类其他资本公积,在投资企业终止权益法核算或处置长期股权投资时将最终被结转至投资收益,进而影响当期损益。本文认为,损益类其他资本公积虽然最终转入损益,但从其来源看,是由被投资企业的权益性交易形成,属于已实现的资本层面业务,因此亦可以转增资本。

三、转增业务的所得税税政

资本公积转增资本的所得税税政,主要由国家税务总局以规范性文件的形式下发或以批复的形式指引。截至目前,涉及企业所得税税政的文件主要有一个,涉及个人所得税税政的文件有七个。上述文件并未对可转增资本的资本公积概念及类型做出明确规定,资本公积只作为潜在概念出现。

(一) 资本公积能否转增的规定

1. 笼统规定资本公积转增资本。涉及四个税政文件:一是《国家税务总局关于个人投资者收购企业股权后将原盈余积累转增股本个人所得税问题的公告》(国家税务总局公告2013年第23号),规定了100%被收购企业原账面金额中的资

本公积转增资本的个人所得税计算问题;二是《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法(试行)〉的公告》(国家税务总局公告2014年第67号),规定了被投资企业资本公积转增资本后,投资人转让被投资企业股权,其原值如何确认的问题;三是《国家税务总局关于股权奖励和转增股本个人所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第80号);四是《财政部、国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》(财税[2015]116号)。第三、第四个文件规定了相关企业资本公积转增股本的个人所得税纳税期限问题。上述四个文件对可转增资本的资本公积只是间接提及和笼统规定,并未区分溢价资本公积和其他资本公积。

2. 列举溢价资本公积转增资本。根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)的规定,被投资企业将股权或股票溢价形成的资本公积转增资本或股本的,不作为投资方企业的股息、红利收入,投资方企业亦不增加该项长期股权投资的计税基础。

涉及个人所得税的文件有三个:一是《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》(国税发[1997]198号)。二是《国家税务总局关于原城市信用社在转制为城市合作银行过程中个人股增值所得应纳个人所得税的批复》(国税函[1998]289号)。这两个文件明确了股份制企业股本溢价形成的资本公积转增股本无需缴纳个人所得税。三是《国家税务总局关于进一步加强高收入者个人所得税征收管理的通知》(国税发[2010]54号),该文件规定,以股票溢价发行外的其他资本公积转增注册资本和股本的,需按“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。由此可见,溢价资本公积及其他资本公积皆可转增资本或股本。

3. 提及其他资本公积转增资本。如前所述,通过国税发[2010]54号文件的上下文含义,可推知其他资本公积可转增股本。国税函[1998]289号文件关于“其他资本公积金分配给个人所得部分,应当依法征收个人所得税”的规定,也间接表明了其他资本公积可以转增资本。

(二) 转增业务的所得税实务问题

从会计准则与税法各自的职能来看,会计准则应关注转增项目的法理问题,即转增的项目是否符合其本身的性质及用途。税法应关注课税问题,既要保障税款足额及时入库,又要尽量避免重复征税。因此,对于其他资本公积转增资本的问题,会计准则如无禁止性规定,实践中又存在转增的事实,税收征管过程中,对该类业务应做到税收公平,且征税及计税依据符合转增项目的本质属性。

1. 溢价资本公积转增。有观点认为国税发[1997]198号文件、国税函[1998]289号文件及国税发[2010]54号文件只强调了股票溢价发行形成的资本公积无需纳税,因而推定由资本溢价形成的资本公积转增业务需要纳税。本文认为上述

观点是错误的。从理论层面看,无论是资本溢价还是股本溢价,本质上都是所有者投入的资本,并不是投资后企业新增的收益,与实收资本、股本在性质上是相同的。只是实收资本或股本被相应股东按份所有,而资本公积被全体投资者共同所有。转增的实质,是将共同所有的资本转换为按份所有的资本。从政策层面看,国税函[2010]79号文件规定,被投资企业将股权(票)溢价所形成的资本公积转为股本的,不作为投资方企业的股息、红利收入。不仅明确股票溢价形成的资本公积转增资本无需缴纳企业所得税,也表明由资本(股权)溢价形成的资本公积转增应适用同样规定。本文认为个人所得税的缴纳亦应比照该规定。

2. 其他资本公积转增。如前所述,根据国税发[2010]54号文件的规定,以未分配利润、盈余公积和除股票溢价发行外的其他资本公积转增注册资本或股本的,需征收股息、红利个人所得税。该文件发布在新企业会计准则修订之前,当时通过“资本公积——其他资本公积”科目核算的业务范围较为广泛,大部分是因相关资产计价变动而计入所有者权益的利得和损失。该类业务形成的其他资本公积有两种归属,一是转入损益类科目,二是转入股本溢价科目。上述文件对其他资本公积转增资本或股本一概征税的规定是不妥的,该规定忽略了最终转入股本溢价的其他资本公积的本质属性。笔者认为,征税与否,应根据其他资本公积的形成原理及最终归属,本着公平合理、不重复征税的原则确定。

如前所述,其他资本公积按最终结转归属,分为资本类其他资本公积及损益类其他资本公积。资本类其他资本公积的账户余额因最终转入资本或股本溢价,性质与溢价资本公积相同。所以,该类其他资本公积转增资本或股本时,无论是企业还是个人,皆不应缴纳股息、红利所得税。损益类其他资本公积由于属于税前收益,转增环节应视为提前将相应资产的“增值部分”进行了处置,因而需要就转增部分计算缴纳股息、红利所得税。国税函[1998]289号、国税发[2010]54号文件明确规定,其他资本公积转增注册资本和股本,应按利息、股息、红利所得项目计征个人所得税。本文认为,上述税政只应适用于损益类其他资本公积转增的情形。

3. 转增资本的纳税环节。无论是溢价资本公积,还是其他资本公积,其转增资本影响到两个环节的所得税:一是转增环节,即资本公积转增资本业务自身环节,该环节对应股息、红利所得税;二是转让环节,即转增资本的企业或个人股东将相应转让股权,该环节对应股权转让所得税。两个环节所得税的征管及计算方法各有不同。

(1)转增环节。如前所述,溢价资本公积转增,不视为股息、红利所得,企业所得税及个人所得税皆无需缴纳。其他资本公积若存在转增资本的情况,对于企业所得税或个人所得税是否需要缴纳的问题,要根据其最终归属来判断。根据业务性质,其他资本公积金额最终转入股本溢价或资本溢价的,

则该部分其他资本公积仍属于资本性质,不应计征企业所得税或个人所得税;其他资本公积金额最终转入损益科目的,则视同提前处置相关资产而需要缴纳股息、红利所得税。需要注意的是,符合条件的居民企业之间的股息、红利收入免税,外籍个人从外商投资企业分得的股息、红利所得亦免税。由于上述两个投资主体以被投资企业的其他资本公积转增资本实质上是“先分后转”,该转增环节因免税而无需纳税。

(2)转让环节。该环节解决的是资本公积转增资本后,其对应股权或股份转让的纳税问题。根据国税函[2010]79号文件规定,被投资企业溢价资本公积转增资本或股本的,投资方企业不能增加该项长期投资的计税基础,即溢价资本公积转增资本并不影响企业股东股权转让所得税的计税依据。这是因为溢价资本公积本是投资者出资额超过其在注册资本或股本中所享有份额的部分,属于投资者初始投资成本的一部分。无论是企业股东还是个人股东,亦无论其转增资本或股本金额来源于自身的溢价资本公积还是其他股东的溢价资本公积,股权转让时均不应就转增金额增加其股权原值,否则会导致重复计算投资成本。

其他资本公积转增,如果该项其他资本公积金额最终转入资本或股本溢价,与溢价资本公积的转增原理相同,其转增环节不视为股息、红利性质的所得,不征收股息、红利所得税,转让环节亦不能就转增金额增加股权原值;如果该项其他资本公积金额最终转入当期损益,则转增环节需缴纳股息、红利所得税,转让环节应就转增的再投资部分增加股权投资的投资成本。

四、结束语

对于溢价资本公积可以转增资本或股本的规定,会计准则及税收政策是一致的,溢价资本公积可以转增资本或股本,转增环节无需纳税,转让环节亦不就此增加投资成本。而其他资本公积的转增业务,其相应规定存在三方面问题:一是其他资本公积是否可以转增的问题,会计准则无明确规定,税收政策的规定亦不够详尽具体;二是转增业务是否需要纳税的问题,税收政策不区分最终归属,将其他资本公积转增业务在转增环节全部征收股息、红利所得税是不妥的;三是实际操作问题,按现行会计准则,以权益结算的股份支付或被投资企业权益性交易形成的其他资本公积,需在股票期权行权时或资产处置时结转到股本溢价科目或当期损益。若在行权前或相应资产处置前将其他资本公积转增资本,会导致最终结转时其他资本公积余额不足的问题,需要在实务操作中就账务处理进行相应调整。

主要参考文献:

财政部.《企业会计准则第30号——财务报表列报》.财会[2014]7号,2014-01-26.

作者单位:广州商学院会计系,广州510800