

对原盈余积累转增股本的商榷

宋玉成

《财务与会计》2013年第10期刊登了《个人投资者收购企业原盈余积累转增股本的税务与会计处理》一文,笔者对文中案例分析部分的论述有不同的看法,现提出与原作者商榷。

一、H公司原股东甲企业和原股东乙个人转让股权时,缴纳的企业所得税和个人所得税需待商榷

原文案例分析如下:H股份有限公司(非上市公司)的注册资本为3 000万元,原股东甲企业占85%股份,原出资额为2 550万元;原股东乙个人占15%股份,原出资额为450万元。H公司原账面金额中资本公积为1 200万元(均为股本溢价),盈余公积1 300万元,未分配利润为500万元,均未转增股本。2013年6月,H公司为了筹集资金,寻求未来发展,进行企业重组。有股权收购转增股本两种方案如下:

方案一:“企业+个人”以6 000万元合作收购H公司100%的股份,股权收购价格不低于净资产价格。甲将所占85%的股份转让给新股东丙企业,乙将所占15%的股份转让给新股东个人丁。且甲和乙均履行了所得税纳税义务。收购股权后,企业将原账面金额中盈余积累向新股东转增股本。

方案二:“个人+个人”以6 000万元合作收购H公司100%的股份,股权收购价格不低于净资产价格。甲将所占85%的股份转让给新股东小王,乙将所占15%的股份转让给新股东小李。且甲和乙均履行了所得税纳税义务。收购股权后,企业将原账面金额中盈余积累向新股东转增股本。

原文作者分析,甲企业需缴纳的企业所得税 $= (6\ 000 - 3\ 000 - 3) \times 85\% \times 25\% = 636.8625$ (万元),乙个人股东需缴纳的个人所得税 $= (6\ 000 - 3\ 000 - 3) \times 15\% \times 20\% = 89.91$ (万元)。

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》,甲企业和乙个人作为投资者,应当按照实际支付的价款作为初始投资成本,包括购买过程中支付的手续费等必要支出。案例中H公司原账面金额中的资本公积为1 200万元(均为股本溢价),假如甲企业和乙个人是H公司的初始设立者,那么1 200万元股本溢价就是由甲企业和乙个人出资造成的。与之相对应,甲企业和乙个人作为会计主体,其长期股权投资成本不可能是2 550万

元和450万元,甲企业与乙个人的投资成本之和(不考虑相关费用)应是4 200万元。根据《企业所得税法》,股权转让所得是指股权转让价减除股权成本价后的差额,股权成本价是指股权转让人投资入股时,向被投资企业实际交付的出资金额,或购买该股权时向该股权的原转让人实际支付的股权转让金额。因此,作为甲企业和乙个人,股权转让缴纳企业所得税和个人所得税时的计税成本扣除3 000万元是不合理的。正确的应是:甲企业和乙个人的股权转让应纳税所得额合计 $= (6\ 000 - 4\ 200 - 3) = 1\ 797$ (万元),甲企业和乙个人缴纳所得税合计 $= 1\ 797 \times 85\% \times 25\% + 1\ 797 \times 15\% \times 20\% = 435.7725$ (万元)。

假如,甲企业和乙个人不是H公司的初始设立者,而是通过股权转让获得H公司。要符合原文中股权转让所得税的计算,就要假设甲企业和乙个人购买时,向原股权转让人实际支付的恰好分别是2 550万元和450万元,而对于H公司原账面余额中的资本公积1 200万元,应假设全部是原设立股东出资的。但是这种假设较牵强,比较合理的解释是,甲企业和乙个人作为投资者的投资成本应该要超过3 000万元。因此,文中的股权转让的税务与会计处理就有问题。

二、文中方案一中关于丁个人缴纳个人所得税的会计处理需待商榷

个人股东丁因为盈余公积和未分配利润转增股本部分缴纳个人所得税31.5万元。原文认为,因原盈余公积转增股本缴纳的个人所得税增加了股权转让成本,反应到H公司的账务处理上是丁投入的实收资本增加。

笔者认为,丁缴纳的税款不能理解为向H公司的投资。丁作为会计主体因股权转让缴纳了个人所得税,相应增加了对H公司的长期股权投资成本。但是,H公司作为另一个独立的会计主体,在没有相应的31.5万元资金流入的情况下,却要根据丁增加了投资成本就增加实收资本,显然是错误的。笔者认为,只有分清案例中投资者和被投资者不同的会计主体,才能够分别进行正确的税务和会计处理。■

(作者单位:山东省胶州市里岔镇人民政府)

责任编辑 武献杰