

# 关于资金账簿印花税计税依据的商榷

梁浩

**摘要：**与以往会计核算规范相比，《企业会计准则》赋予“资本公积”更加丰富的内容，部分内容已不再与资本挂钩，而与损益相关。但目前税法关于资金账簿印花税计税依据中“资本公积”的内涵仍停留在纯粹意义上的资本层面。本文建议明确资金账簿印花税计税依据中“资本公积”的范围，使实质与形式相符，让实际工作更具操作性。

**关键词：**资金账簿；印花税；计税依据

## 一、问题的由来

某纳税评估分局在对其辖区内的某上市公司的财务报表进行分析时发现，该公司2013年度资本公积发生了巨额变动，经进一步了解，变动是由该公司根据企业会计准则的规定将其持有的一项长期股权投资划转为可供出售金融资产引起的，划转的理由是被投资单位已上市，其所持有的长期股权投资在活跃市场上有了公开报价，公允价值能够持续可靠地取得了。

对该资本公积的变动是否缴纳印花税，评估人员持两种意见。一种意见认为应该补贴花，理由是现行印花税相关政策规定记载资金账簿的印花税计税依据为“实收资本”和“资本公积”两项的合计金额，两者合计增加的，就增加部分补贴花。另一种意见则针锋相对，认为不用补贴花，理由是现行的印花税相关规定是与92版“两则”挂钩的，“两则”没有与时俱进，已远远跟不上会计核算规范的变化节奏。究竟补贴花与否，我们不妨探讨一番。

## 二、资金账簿印花税计税依据的演变

《中华人民共和国印花税暂行条例》规定营业账簿为应税凭证，按固定资产原值和自有流动资金总额万分之五贴花。暂行条例实施细则进一步明确为“记载资金的账簿按固定资产原值和自有流动资金总额贴花后，以后年度资金总额比已贴花资金总额增加的，增加部分按规定贴花”。

《国家税务总局关于资金账簿印花税问题的通知》(国税

发[1994]25号)修改了印花税暂行条例规定的资金账簿印花税的计税依据，确立现行的资金账簿印花税计税依据为“实收资本”和“资本公积”两项的合计金额。之后一直沿用至今。作此修改是因为1992年11月财政部发布了从1993年7月1日起施行的《企业财务通则》和《企业会计准则》，规定各类生产经营企业执行新会计制度，统一更换会计科目和账簿后，不再设置“自有流动资金”科目，印花税暂行条例税目税率表中“记载资金的账簿”的计税依据已不适用，需要重新确定。

## 三、会计规范对资金账簿印花税计税依据的影响

92版“两则”框架中的“资本公积”的核算内容包括三方面：一是资本溢价；二是接受捐赠；三是财产重估。具体核算中，这三项内容均可以转增资本。

2000年及以后陆续修订和发布的《企业会计制度》和十六项具体会计准则使资本公积的核算范围大大拓展。资本公积的明细科目包括：资本(股本)溢价、接受捐赠非现金资产准备、接受现金捐赠、股权投资准备、拨款转入、外币资本折算差额、关联交易差价、债务重组收益、按照权益法核算的长期股权投资因初始投资成本小于应享有被投资单位账面净资产的份额、其他资本公积等。对各明细内容的最终去向，比如哪些项目能转增资本，哪些项目计入投资收益，并没有明确的指导意见。

2006年发布了新《企业会计准则》和38项具体准则，该框架对资本公积的核算化繁为简，只设两个明细科目：资本(股本)溢价、其他资本公积。它承接了原制度中除“资本(股本)

溢价”和“接受现金捐赠”外的所有内容，而且《企业会计准则实施问题专家工作组意见第二期》给出了企业按原制度核算的资本公积执行《企业会计准则》的衔接办法，将原制度核算的明细内容除接受现金捐赠外，都转入新《企业会计准则》的其他资本公积，执行新《企业会计准则》后应在资本公积（其他资本公积）中单设“原制度资本公积转入”进行核算，该部分金额可用于增资、冲减同一控制下企业合并产生的合并差额等。

不仅如此，新《企业会计准则》还进一步拓展了“其他资本公积”的核算内容，增加了以权益结算的股份支付、投资性房地产的计量由成本模式转换成公允价值模式时公允价值大于账面价值的差额、金融资产重分类产生的公允价值与账面价值的差额、可供出售金融资产公允价值变动产生的资本公积等内容。同时，也对资本公积的明细核算内容的最终去向给出了明确的核算规定。

新《企业会计准则》所规范的不同交易或事项涉及“资本公积”核算的主要有以下几个方面：

1. 资本（股本）溢价。企业收到投资者出资额超出其在注册资本或股本中所占份额的部分计入“资本公积——资本（股本）溢价”，其在新老会计核算规范中用途都是一致的，都用作转增实收资本或股本。

2. 企业合并中产生的合并价差。新《企业会计准则》中同一控制下的控股合并和吸收合并，合并方向被合并方支付的合并对价与被合并方有关资产账面价值在差额计入“资本公积——资本（股本）溢价”。

3. 权益法核算的长期股权投资。企业的长期股权投资采用权益法核算的，在持股比例不变的情况下，被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动，企业按持股比例计算应享有的份额，借记“长期股权投资——所有者权益其他变动”科目，贷记“资本公积——其他资本公积”。处置采用权益法核算的长期股权投资，还应结转原记入资本公积的相关金额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”，贷记或借记“投资收益”。

4. 股份支付。企业以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，应按权益工具授予日的公允价值，借记“管理费用”等相关成本费用科目，贷记“资本公积——其他资本公积”。在行权日，应按实际行权的权益工具数量计算确定的金额，借记“资本公积——其他资本公积”，按计入实收资本或股本的金额，贷记“实收资本”或“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积（资本溢价或股本溢价）”。

5. 投资性房地产计量模式的转换。企业自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应按转换日的公允价值，借记“投资性房地产”科目，按其账面价值，借记或贷记有关科目，转换当日的公允价值大于原账面价值的

差额，贷记“资本公积——其他资本公积”。处置投资性房地产时，按该项投资性房地产在转换日计入资本公积的金额转入“其他业务收入”科目。

6. 金融资产重分类。持有至到期投资重分类为可供出售金融资产的，应将重分类日公允价值与账面价值的差额借记或贷记“资本公积——其他资本公积”。出售该项可供出售金融资产时，应将所有者权益转出的公允价值累计变动额借记或贷记“资本公积——其他资本公积”，贷记或借记“投资收益”。

7. 可供出售金融资产公允价值的变动。可供出售金融资产公允价值发生变动的，在资产负债表日，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”。可供出售金融资产确定发生减值的，减记的金额借记“资产减值损失”，按原计入资本公积的累计损失金额，贷记“资本公积——其他资本公积”，按两者差额冲减可供出售金融资产账面价值。处置可供出售金融资产时，原计入所有者权益的公允价值累计变动额转入“投资收益”。可供出售金融资产因公允价值变动产生的递延所得税负债或递延所得税资产最终也是随着的资产处置转入“投资收益”。

8. 企业接收的政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的“专项应付款”。当企业收到资本性拨款，借记“银行存款”等科目，贷记“专项应付款”。将该款项用于工程项目时，借记“在建工程”，贷记“银行存款”等科目。工程项目完工形成长期资产的部分，借记“专项应付款”，贷记“资本公积——资本溢价”。该资本溢价可用于转增实收资本或股本。

通过上述分析，新准则框架中对不同交易或事项所涉及的资本公积明细项目的最终去向已一目了然，可以归为两个方面：一是与资本相关，如上述交易或事项1、2、4、8，即最终用途是转增实收资本或股本。二是与损益相关，如上述交易或事项3、5、6、7，即最终结果是通过损益核算汇入未分配利润。

#### 四、资金账簿印花税计税依据的修改建议

笔者认为，现行的印花税政策难以从实质上涵盖新会计核算规范所带来的众多“资本公积”事项。若要将所有资本公积纳入印花税征收范围，尚须解决两个涉及税制要素的技术问题。一是纳税期限，上述事项3、5的纳税时点较易判断，但事项6、7仍需进一步明确。二是课税对象必须量化。建议资金账簿印花税计税依据中资本公积部分仅局限于与资本有关的明细内容，而与损益相关的部分应排除在外。由此出发，再回头看本文开头引用的案例，笔者更倾向于第二种意见，即对该公司因可供出售金融资产公允价值变动增加的资本公积不征收印花税。☐

（作者单位：浙江省象山县地方税务局）

责任编辑 武献杰