

股权增资业务疑难财税问题探析

孙梦 张松■

摘 要：本文结合案例分析了集团公司在通过股权增资业务中，个别报表和合并报表的会计处理，以及相关的企业所得税、个人所得税实务处理问题，并对企业通过房产土地增资行为的税务处理作了进一步分析。

关键词：股权增资；合并会计报表；企业所得税；个人所得税

中图分类号：F271；F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019) 09-0036-03

投融资并购业务一直是资本市场上的热点和难点问题，此类业务往往涉及会计、税务、法律、金融等很多领域，对知识的综合性要求相对较高。本文通过一实务案例，就母公司用于子公司股权对另外一家子公司增资业务所涉及的财税处理问题展开讨论。

案例：A集团公司控股B公司和C公司，B公司控股D公司，其中B为上市公司。现A将C公司股权对B公司增资，即对B的持股比例增加（假设相关置入置出公司均构成业务）。

问题1：B公司如何合并C公司（假设B还有其他子公司需要合并报表）？

问题2：对于集团内的该股权增资业务，A公司在编制个别和合并会计报表时应如何处理？

问题3：A公司的个别报表如何考虑增值税和企业所得税的影响？

问题4：假如今后A处置B上市公司部分股权（不丧失控制权）如何考虑增值税和企业所得税的影响？合并报表应如何处理？

问题5：如A为自然人股东，以C公司股权对B增资情况下，应如何考虑上述税务问题的影响？

问题6：如C为房产土地等资产，即A以该房产土地等资产对B增资的情况下应如何考虑相应的增值税、土地增值税、

契税和企业所得税的影响？

分析1：在C公司构成业务的前提下，B公司应按同一控制下企业合并的原则处理。需要注意的是，B编制财务报表时，在C是最终控制方A以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后形成的报告主体自A开始实施控制时起，一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在A公司合并财务报表中的账面价值为基础，进行相关会计处理。合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下最晚的时间。

注：如果C不构成业务时，按照购买资产的原则处理，即按照实际支付的对价作为购买资产的入账成本。

分析2：在A公司个别报表的考虑较为特殊，该业务实质是继续具有控制权的情况下以增资的形式增加B公司的部分股权。由于B公司属于上市主体，实现了资产证券化，因此该增资业务，应按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第6条第三款的原则处理，即A公司的个别报表应按具有商业实质行为的非货币性资产交换的原则来处理。总体处理原则是，换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

作者简介：孙梦，中国铁路广州局集团有限公司；
张松，利安达会计师事务所技术合伙人。

本例中,由于B为上市主体,因此应按照换入B公司的股权公允价值入账,与换出C公司股权账面价值之差计入当期损益。反之,如果B公司为非上市企业,则应按照不具有商业实质行为的非货币资产交换,因为换入换出企业仍在A的控制范围之内,故换入B公司股权入账价值应为换出C公司股权账面价值。

如果该案例修改为A对B原不具有控制或重大影响的,增持后仍为不具有控制或重大影响的,则应优先适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》,即按照增持股权的公允价值作为借方数字,即按照换入B公司股权公允价值入账,与换出C公司股权账面价值之差计入当期损益,而不能适用非货币资产交换准则的处理原则。

合并会计报表处理上对A而言相当于一笔顺流交易,即对A集团而言不属于企业合并,在编制增资日A集团合并报表时应视同该重大资产重组没有发生,即对A集团合并报表层面无影响,对于在合并报表范围内的资产和股权转让所形成的未实现损益,在增资日编制合并报表时应当予以抵销,视同该业务在A的合并报表口径中没有发生。

分析3:在企业所得税方面,由于该案例属于增资行为,符合《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》(财税[2014]116号)中“居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得,可在不超过5年期限内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额的递延纳税”的规定。

该业务也可以考虑采用《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:股权收购,收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的50%,且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。因此,A公司可以按照原持有C股权计税成本平移到新取得B公司股权计税成本的原则处理。即59号文中被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定。

在本案例中,由于A公司以其控股子公司C的股权换取的B公司以100%的股权作为支付对价,因此可以采取上述递延纳税的处理方式,以减少A公司当期的支付压力。在享受特殊性税务处理的备案程序上,可以参考《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》(国税[2015]48号)的相关规定执行。

此外,如A公司以前5个年度内有足额的可弥补亏损,也可以考虑采用一次性确认损益的方式,即A公司可根据不同的情况作出合理的税务安排。

需要指出的是,对该股权增资业务,如果分别满足A对B

和C分别持股100%的前提下,也可以考虑采取《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[2015]109号)和《国家税务总局关于资产(股权)划转企业所得税征管问题的公告》(国税[2015]40号)的处理原则,即计税基础平移到被划转企业,在划转时不产生溢价增值。本案例中,由于B为上市公司,因此无法满足100%持股的规定,但今后类似业务如满足则可以考虑适用该文件的相关政策以减少企业的税负压力。

分析4:由于A处置的是上市公司股权,因此根据根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)规定,A公司需要交纳增值税并按照差额计税的原则计算。

企业所得税方面如果A公司收到的是现金,则无特殊需要考虑的因素。但在实际操作方面,可以考虑采取搭建持股平台或者在税收洼地减持的方式处理。

A的合并会计报表处理原则:因出售部分股权后,母公司仍能够对被投资单位实施控制,在合并财务报表中,处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,调整留存收益。即合并层面按照权益性交易的原则,这也是合并报表中“实体观”理论的体现。

分析5:在A为自然人股东情况下,可以参考《财政部 国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》(财税[2015]41号)的相关政策:个人以非货币性资产投资,应按评估后的公允价值确认非货币性资产转让收入。非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额为应纳税所得额。纳税人一次性缴税有困难的,可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后,自发生上述应税行为之日起不超过5个公历年度内(含)分期缴纳个人所得税。

即个人所得税也可以享受一定的递延纳税的政策,但在递延5年的具体时间点,和企业所得税的政策略有不同,在此不赘述。

分析6:营改增后,对于房产土地增资行为的增值税处理与营业税完全不同。原营业税下是按《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号)规定,以无形资产、不动产投资入股,与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税。

营改增后则是按《国家税务总局关于纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法》(国税[2016]14号)的规定应缴纳增值税,具体计算细节可以参考该文件的第三条,并需要区分2016年4月30日前和之后取得(不含自建)的不动产分别计算,

具体计算细节不再赘述。

土地增值税政策按《财政部 国家税务总局关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知》(财税[2015]5号)规定,即单位在改制重组时以国有土地、房屋进行投资,对其将国有土地、房屋权属转移、变更到被投资的企业,暂不征土地增值税。上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产开发企业。

对5号文是否适用以房地产进行投资,业内存在不同的理解。核心在于以房地产进行投资是否属于5号文所述的改制重组。

目前学界中主流观点均认为可以适用。主要理由是财政部税政司、国家税务总局财产行为税司关于企业改制重组土地增值税政策的解读中写到:此次出台的企业改制重组土地增值税政策,主要是对原有企业改制重组土地增值税优惠政策的规范与整合。具体而言,是延续了企业以房地产作价投资、企业兼并相关土地增值税优惠政策。实务操作中,多数地

方税务机关也认为对于非房地产开发企业以房产土地作为投资于另一家非房地产开发企业可以适用暂不征收土地增值税的政策。

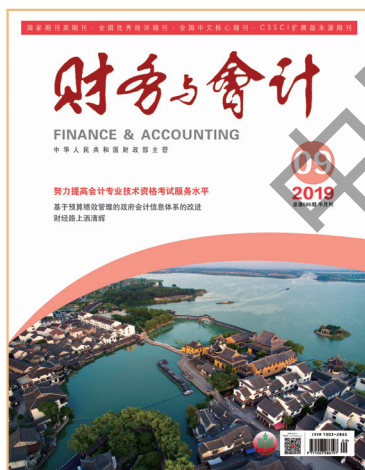
关于契税的政策可参考《财政部 税务总局关于继续支持企业事业单位改制重组有关契税政策的通知》(财税[2018]17号),即同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转,包括母公司与其全资子公司之间,同一公司所属全资子公司之间免征契税。母公司以土地、房屋权属向其全资子公司增资,视同划转,免征契税。由于该案例非全资子公司,因此无法享受该文件的优惠政策,买受方需要计算并缴纳契税。

A公司企业所得税的处理上与上述用股权增资业务的分析类似,只是按《财政部 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)规定,由股权收购改为资产收购的条目来处理,但具体分析及处理与前述处理原则基本一致。

封面图片·封面读说

第九封信:来自云朵中的雨滴 ——致古镇

王枰



封面图片:锦溪古镇
(供稿:全景网)

我的母亲是温柔的云,你的母亲是坚实的地。

轻轻飞过,好多次了,云的影子掠过你的屋脊时,我都在对你微笑。

你的绿树从新栽长到粗壮,蔽住了街道,是我抚摸过的阳光给了它自信;你的燕子从远方归来,经历过炎凉,是我的陪伴给了它勇气;你的流水日夜不息,不知要去的海有多远,是我折射的彩虹使它继续追求梦想。

我看见你的儿童在嬉闹,你的年轻人在歌唱,你的旅客在陶醉,你的年龄在增长。

为了我,云朵母亲曾特意在你上空驻留良久,我对你呼喊,向你挥手,我笑着跳着,可我不知道你有否觉察。

本来我可以,永远在天上,微笑着看着你。可是忽然有一天,我想触一下你。这个愿望是如此强烈,它占据了我整个的心,我就把它说出口。

我知道,水滴离开云朵,就会变成雨水,洒下去,融入地面,不知所踪,或许永远不能再回到天上,重入白云的怀抱。

可是,如果水滴一直都在天上云中,那怎样才能亲自滋润娇弱的花朵,洗涤屋檐的灰尘,充实清澈的溪水?不能,真的不能。

在一个初夏的日子里,穿过透明的空气,在风里稍微徜徉几秒,和振翼飞翔的小鸟开个玩笑,我来了。

几亿滴雨水打在几亿树叶上,每一滴的声音都是不同的,从此之后,我是不同的我,你是依旧的你。