

企业减资业务的财税处理

张松

摘 要：减资是公司资本出现过剩或严重亏损时，根据经营业务的实际情况，依法减少注册资本金的行为。本文结合相关法规，通过案例分析企业减资业务中的个别报表、合并报表及所得税处理。

关键词：减资；个别报表；合并报表；所得税

减资是指公司根据需要，依照法定条件和程序，减少公司的资本总额。实务中，企业可根据实际情况，使各股东按照出资比例或持股比例同步减少出资，即减资后各个股东的股权比例或持股比例不发生变化；也可以是各个股东改变原出资比例或者持股比例而减少出资，有的股东减少出资，有的股东则不减少出资。此外，减资还可以采取返还出资、免除出资义务或以注销股权或者股份等方式。

一、减资企业的个别会计报表处理

例1：某股份制公司净资产构成为实收资本500万元（每股1元），资本公积（股本溢价）100万元，未分配利润300万元，现因为资产瑕疵需要减资。经股东大会批准减少100万股，公司以现金250万元回购100万股并注销。

被减资公司的账务处理，首先按减少实收资本的金额减少实收资本，减资款超出所减少的实收资本的差额依次冲减资本公积（资本溢价）、盈余公积、未分配利润。会计处理为（单位：万元）：

借：股本	100	
资本公积	100	
未分配利润	50	
贷：银行存款		250

1. 除少数特殊行业（大多为金融业）对企业注册资本有最低限额规定外，在2014年3月1日执行修订后的《公司法》中，已经取消了对于股份有限公司最低注册资本500万元的限制，并不再限制公司设立时全体股东（发起人）的首次出资比例、公司全体股东（发起人）的货币出资金额占注册资本的比例，以及公司股东（发起人）缴足出资的期限。因此例1中

减资后的注册资本符合新公司法的要求。

2. 在减资过程中发生的各种交易费用及其他费用的处理原则在企业会计准则中没有规定，笔者建议可以参照企业发行权益性证券过程中发生的各种交易费用的处理原则，即《企业会计准则第37号——金融工具列报》第二十三条的相关规定，与权益性交易相关的交易费用应当从权益中扣减。交易费用指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。增量费用指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用。

企业发行或取得自身权益工具时发生的交易费用（例如登记费，承销费，法律、会计、评估及其他专业服务费用，印刷成本和印花税等），可直接归属于权益性交易的，应当从权益中扣减。终止的未完成权益性交易所发生的交易费用应当计入当期损益。

因此，对于减资中涉及的相关费用也应以此方式处理。如例1中减资发生审计评估费用2万元，广告费1万元。则广告费1万元需直接计入当期损益，与减资直接相关的审计评估费2万元则应当从权益中扣减，例1中借方的未分配利润数字应为52万元。

3. 对在减资过程中发生的应冲减权益的各种交易费用（如审计评估费用），还需注意如取得的为增值税专用发票，则可以抵扣进项税额。实务中很多企业对该问题存在疑问。《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十条中规定，下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务；非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应

税劳务；国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品；本条第（一）项至第（四）项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。因此对在减资过程中发生的应冲减权益的各种交易费用，如取得增值税专用发票，不属于第十条所列举不得抵扣的事项，即可以抵扣进项税额。

4. 对现金流量表的处理原则是：

（1）该减资企业的现金流量中应将250万元作为支付其他与筹资活动有关现金。

（2）该减资企业母公司个别报表——现金流量中应将250万元作为收回投资收到现金。

（3）该减资企业母公司的合并现金流量中应将250万元作为支付给少数股东的金额，即作为支付其他与筹资活动有关现金。

5. 减资企业的所有者权益变动表中应将250万元列入所有者投入和减少资本列中其他行。

二、减资企业的所得税处理

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第34号，以下简称34号公告）规定，投资企业撤回投资或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回。相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得，其余部分确认为投资资产转让所得。

例2：A公司2015年以1 000万元注册M公司，占M公司30%股份，2016年1月经股东会决议，同意A公司抽回其投资，A公司分得现金2 500万元。截至2015年年底，M公司共有未分配利润和盈余公积3 000万元。

按照A公司注册资本比例计算，A公司应该享有900万元。因此，A公司股权撤资所得=2 500-1 000-900=600（万元）。

需要说明的是《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税若干税收问题的通知》（国税函[2010]79号，以下简称79号文）第三条规定，企业转让股权收入，应于转让协议生效且完成股权变更手续时，确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

34号公告强调的是减资过程中留存收益可作为股息所得额应属于特殊情况的税务处理原则。而79号文则是一般情况下的处理原则，即按比例享有的留存收益部分不能减少股权转让所得。因此很多企业发生处置股权业务时多采用先分配留存收益再股权转让的方式处理。

此外，类似34号公告中留存收益可以按投资企业所占比例作为股息所得的处理方式除了减资业务外还有企业清算业务。其具体税务处理原则可以参照《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]60号）中的相关规定。

在实务操作中，国家税务总局在2014年新修订的《企业所得税汇算清缴表》第A107011（股息红利优惠明细表）中专门设置了“撤回或减少投资确认金额”栏目，并在填报说明中解释了填写原则及表内、表间关系等。对有涉及减资业务的企业可以按照该填报说明的要求及表中的勾稽关系进行填写。

三、减资企业母公司的合并会计报表处理

例3：子公司A的实收资本1 000万元，资本公积2 000万元，未分配利润2 000万元，合计所有者权益5 000万元。母公司B持股80%，少数股东合计持股20%。其中，少数股东中的一半（即占A股权10%的股东）按照原出资金额减资。减资后A公司的实收资本变化为900万元，资本公积2 000万元，未分配利润2 000万元，合计权益变为4 900万。

减资后母公司B的持股比例变为88.89%（800/900），其享有的所有者权益为4 900×88.89%=4 355.56（万元）。而B原来占有4 000万元，等于在所有者权益中原少数股东所享有的份额中的355.56万元让渡给了大股东B。因此，在B的合并会计报表中应按“权益性交易”原则处理，将355.56万元在B的合并会计报表中增加资本公积（股本溢价）科目。

该业务在合并口径的报表处理相当于母公司B购买子公司A的少数股东所拥有的子公司股权。因此，合并报表的处理原则可以参考《企业会计准则第33号——合并财务报表》第四十七条的规定：母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算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。

子公司A的个别报表会计处理（单位：万元）：

借：实收资本	100
贷：银行存款	100

母公司B的合并报表——资产负债表

借：实收资本	900
资本公积	2 000
未分配利润	2 000
贷：少数股东权益	544.44

资本公积(股本溢价)	355.56
长期股权投资	4 000

上述会计分录中的长期股权投资金额是按照原持股比例采用权益法计算后的得出的(长期股权投资成本800万元,权益法核算3 200万元,合计金额4 000万元)。少数股东权益544.44万元是根据减资后少数股东的持股比例变为11.11%(100/900)计算的,其享有的所有者权益金额为 $4\,900 \times 11.11\% = 544.44$ (万元)。

该案例中需要注意以下几点:

1. 资本公积——股本溢价金额355.56万元属于权益性交易形成,如B公司今后处置A公司则不能转出,该金额应永久保留在B公司的合并会计报表中。B公司编制合并报表时需通过利润分配——期初未分配利润科目进行勾稽。

2. 在B的合并报表——损益表中应区分减资之前和之后分段计算少数股东损益(假如减资导致少数股权变化)。

3. 在B的合并报表——现金流量表中应将支付给少数股东减资金额作为支付其他与筹资活动有关现金。

例4:本公司系A公司母公司。A公司原实收资本为1 000万元,2014年11月末A公司所有者权益1 200万元(资本1 000万元、盈余公积10万元、未分配利润190万元)。2014年12月实现净利润20万元。2015年1月~8月实现净利润为80万元,9月~12月实现净利润为20万元。本公司原持

有A公司70%的股权(账面长期投资为700万元),其他300万元股权系少数股东持有。

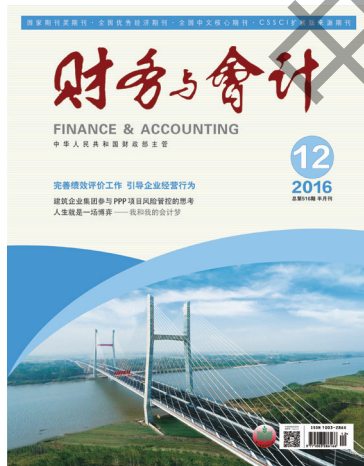
2014年11月30日,A公司减资300万元,但只是少数股东单方面减资300万元。根据决议和有关协议约定,减资时少数股东以2014年11月30日净资产为依据收回360万元,另外A公司需按5%的利率支付从2014年12月1日至变更完成日(实际退款日)止的利息。A公司所有法律变更手续及款项支付均于2015年8月31日完成,实际退款373.50万元(360+13.5)利息(少数股东出具发票)。A公司减资时点为2014年11月30日还是2015年8月31日?在合并报表中母公司如何处理?

少数股东的减资日应当是少数股东不再享有股东权利的开始日期。在例4中,如果减资的股东会决议在2014年11月30日或之前作出,少数股东自2014年11月30日后不再享有和承担A公司的盈利或亏损,其对A公司只有债权(收取减资款和约定利息的权利),则可以认为2014年11月30日作为减资日。母公司合并报表层面体现为收购少数股权的权益性交易(因为子公司净资产份额和减资款相同,故调整资本公积的金额为零)。但后续合并报表层面也需要体现出合同约定的利息支出(计入财务费用)。

(作者单位:立信中联会计师事务所)

责任编辑 达青

封面图片·封面读说



封面图片:江苏淮河斜拉桥
(供稿:第10期及本期均为
中国交通建设股份有限公司)

各有前程

王桢

有句俗语,叫做“但行好事,莫问前程”,乃是教人把期望放小,把努力放大,而不是低头赶路,行止随心,撞墙不悔。

前程二字,不仅要问,而且是要经常问、扣心问的。

流水无情,却一心向海,百转千回,极尽曲折,繁华不能留它,炎凉不能改它,只因这是它唯一前程、最真奥义,此外无需别的想法。

人心却是不同。铺路,要连接各处稠密的人烟,还要通达荒僻之处,要更快的速度,要更多的车道,最好还要优美的风景;路的方向,总是尽可能指向多处,遇到山水阻隔,毫不犹豫开路架桥过去,根本不会轻易停下来。

真的如同做学问,深耕一门者,事事不离本行,皓首穷经以臻大成;而博学之人,百事皆通,对之如见浩瀚汪洋,不得不叹服欣慕。

河流顺从自然的意志,路桥展现人心的追求,一个西来东去,一个南北贯通,来历不同,方向也不同,专一与多才更是不同。

哪个更好?

各有各的大好前程,何必比较。