

“资金账簿”印花税纳税义务 发生时间及纳税期限探讨

孙建文 黄国俊

摘要:现行法规规定印花税的纳税义务发生时间为“合同的签订时、书据的立据时、账簿的启用时和证照的领受时”,但其不适用于以实收资本和资本公积为计税依据的营业账簿印花税。《印花税法》对营业账簿印花税纳税义务发生时间及纳税期限规定的也不明晰,可能引发税、企人员的理解分歧。只有税收法律、法规的规定更简洁、更明确、无歧义且具有操作性,才可最大程度上减少税企双方的税收遵从成本。

关键词:印花税法;营业账簿;实收资本;资本公积;纳税义务;小规模纳税人

中图分类号:F812.42 **文献标志码:**A **文章编号:**1003-286X(2021)23-0057-02

一、从一则案例说起

A商贸有限公司(以下简称A公司)成立于2018年9月,注册地为华东某省S市,为增值税小规模纳税人,注册资本1 000万元,其中:股东甲认缴出资800万元,股东乙认缴出资200万元。截至2019年10月31日,两股东认缴出资均未到位,公司实收资本为0。2019年11月15日,A公司申请转登记为一般纳税人,获主管税务机关批准自当年12月1日开始生效。同年11月20日至25日,两位股东先后多次通过银行转账方式将认缴出资额1 000万元全额存入A公司账户,汇款凭单上均注明用途为“投资款”。

根据财政部、国家税务总局发布的《关于对营业账簿减免印花税的通知》(财税[2018]50号)、《关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》(财税[2019]13号)等规定,2019年12月10日,

A公司财务人员申报缴纳了该“记载资金的营业账簿”(以下简称“资金账簿”)印花税1 250元。

2020年年初,A公司财务人员接到主管税务机关通知,需更正申报并补缴上述“资金账簿”因享受叠加优惠政策而减免的1 250元印花税。理由是A公司注册资本实际到账时已经申请登记为一般纳税人并得到税务机关核准,其不应利用一般纳税人资格即将生效的时间差,通过人为安排享受税收优惠政策。为保证国家税款不流失,A公司不得享受所在省对印花税减半征收的叠加优惠政策,需补缴该部分印花税。

上例中,S市税务机关要求A公司补缴印花税的理由是否充分?A公司是否可叠加享受小规模纳税人的印花税优惠政策?以下对此进行探讨。

二、现行政策下的两种观点

(一)按年计征印花税,不得享受小规模纳税人的叠加优惠政策

首先,根据《中华人民共和国印花税法暂行条例》(以下简称《暂行条例》)及其施行细则的规定,营业账簿中“记载资金的账簿,是指载有固定资产原值和自有流动资金的总分类账簿,或者专门设置的记载固定资产原值和自有流动资金的账簿”。而随着《企业财务通则》和《企业会计准则》及其他相关规定的实施,各类生产经营单位的会计账簿中不再设置“自有流动资金”科目进行会计核算。为便于印花税法政策的连续执行,国家税务总局发布《关于资金账簿印花税法问题的通知》(国税发[1994]25号)规定,生产经营单位执行“两则”后,其“记载资金的账簿”的印花税法计税依据改为“实收资本”与“资本公积”两项的合计金额,合计金额若大于原已贴花资金,就增加的部分补贴印花。

作者简介:孙建文,苏州科技大学天平学院;
黄国俊,吉林财经大学中国大企业税收研究所。

其次,依据《印花税法暂行条例施行细则》(财税字[1988]第22号,以下简称《施行细则》)第八条规定,“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,增加部分应按规定贴花”。可见,“资金账簿”的印花税是以“年度资金总额是否发生变化”为判断标准的,即“资金账簿”印花税“按年计征”。

最后,根据国家税务总局《关于增值税小规模纳税人地方税种和相关附加减征政策有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2019年第5号)的规定,缴纳印花税的增值税小规模纳税人按规定登记为一般纳税人的,自一般纳税人生效之日起不再适用减征优惠。据此,A公司“资金账簿”印花税的计税依据为新增的“实收资本”金额1000万元,即使在当年11月份按小规模纳税人身份叠加享受了税收优惠政策并在12月份申报缴纳了“资金账簿”印花税1250元(10000000×0.5%×50%×50%),仍应该在当年年底以一般纳税人身份就当年相对上年新增的实收资本和资本公积金申报并补缴因叠加享受优惠政策而少缴的资金账簿印花税1250元。

(二)按月计征印花税,享受小规模纳税人的叠加优惠政策

第一,对于《施行细则》“以后年度资金总额比已贴花资金总额增加的,增加部分应按规定贴花”的规定,可以有不同的理解。首先,“以后年度资金总额”可以理解为“以后”的“年度资金总额”。也就是在同一年度内,只要资金总额增加就需要贴花,可以理解为“按月”,也可以理解为“按次”;其次,“资金总额”是否增加对比参照的对象是“已贴花资金总额”。“已贴花”可以是之前按次、按月汇总贴花的,也可以是之前按年度汇总贴花的,据此得出“资金账簿印花税‘按年计征’”的结论是不成立的。

第二,《暂行条例》规定,应纳税凭

证应当于书立或者领受时贴花;《施行细则》对于“书立或者领受时”的解释是:在“合同的签订时、书据的立据时、账簿的启用时和证照的领受时”。显然,无论是合同签订时、书据立据时,还是账簿启用时和证照领受时,均无法适用于对以实收资本和资本公积的合计金额为依据的“资金账簿”。也就是说,现行政策并未对“资金账簿”的纳税义务发生时间及纳税期限作出明确规定。

第三,为规范印花税管理、便利纳税人,国家税务总局于2016年11月发布了《印花税法管理规程(试行)》(国家税务总局公告2016年第77号),第十条明确规定,“同一类别应纳税凭证,需频繁贴花的,可由纳税人根据实际情况自行决定是否采用按期汇总申报缴纳印花税的方式。汇总申报缴纳的期限不得超过一个月”。同时,根据印花税法一贯实行的“自行计算、自行贴花、自行粘贴、自行划销”的“四自”原则,结合现行各地税务机关电子税务局网上“印花税法纳税申报表”的申报期限,加之A公司实收资本及资本公积年度内甚至月度内可多次频繁增加的现实,“资金账簿”印花税纳税义务发生时间为即时发生、按月汇总申报纳税更加合情、合理、合规。

第四,为进一步实施小微企业普惠性税收减免政策,财政部、国家税务总局发布财税[2019]13号文授权各省级人民政府可根据本地区实际情况确定对增值税小规模纳税人“在50%的税额幅度内减征”印花税(不含证券交易印花税)等税费。而A公司所在的省级财税主管部门经省政府批准后发布了《关于贯彻实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》,明确自2019年1月1日起未来三年期间,对增值税小规模纳税人按照税额的50%减征印花税,并可在已按规定享受其他优惠政策的基础上叠加享受本优惠政策。

A公司股东于11月实际投入资本

时,A公司尚为增值税小规模纳税人,故其在12月汇总申报所属期为11月的“资金账簿”印花税时,仍可以小规模纳税人身份叠加享受税收优惠政策,申报缴纳印花税1250元即可。笔者比较认同该观点。

三、新《印花税法》存在的问题

《印花税法》附件“税目税率表”仅指出“营业账簿”,不再有《暂行条例》下的“其他账簿”。因而某种程度上可理解为将《印花税法》下的“营业账簿”与“资金账簿”等同,且明确计税依据为“账簿记载的实收资本(股本)、资本公积合计金额”,税率为0.25%。但笔者认为《印花税法》在实际执行中仍有以下待明确的问题:

第一,《印花税法》第十五条规定,印花税的纳税义务发生时间为纳税人“书立应税凭证或者完成证券交易的当日”,但依前文所言,其不能适用于“资金账簿”印花税的纳税义务发生时间。

第二,《印花税法》第十六条规定了印花税的纳税期限为“按季、按年或者按次计征”,但不管是在正文还是在附表“税目税率表”中,均没有指明各税目分别适用哪种纳税期限。也就是说,《印花税法》仍然没有明确“资金账簿”的纳税期限。

第三,《印花税法》第十一条规定,已缴纳印花税的营业账簿,以后年度记载的实收资本(股本)、资本公积合计金额比已缴纳印花税的实收资本(股本)、资本公积合计金额增加的,按照增加部分计算应纳税额。但仍不能由此推断“资金账簿”印花税纳税期限为“按年”。因为以后年度增加的,按照增加部分计算应纳税额的重点在于增加部分,而不在于以后年度,不能据此说明纳税期限是“按年”。建议在实施细则中明确相关条款和部分细节问题。■

责任编辑 陈利花