

两个资本金管理失败案例的启示

蒋骏玫

(安徽省能源集团有限公司 合肥 230011)

【摘要】对资本金的管理包括股东和经营者两方的管理,股东资本金管理和企业管理者资本金管理是紧密相连的。笔者通过实际工作中接触到的两个案例,揭示资本金的管理不仅要满足企业发展规模的需要,符合政策法规、市场资信等要求,也企业的财税筹划和效益实现息息相关。

【关键词】资本金利息 资本金理财收益 资本化

一、股东出资到位不一致的计息问题

A公司为一国有限责任公司,由四家国有企业共同筹建,其中三家股东按章程规定于2004年2月份如期注入资本金,第四家股东(占25%的股份)的认缴资本金于2005年6月才到位。股东出资到位时间相差一年多,为保证公平,经各出资方多次协商,2006年6月A公司股东会决定对股东各方出资进行清算,原则是以第四家股东出资时间为基准,先期到位的出资视同A公司的借款,按出资提前的时间以银行同期贷款利率计息。资本金到位时间从2004年2月修订为2005年6月。为此,A公司共支付前三家股东利息900万元,并在建设成本中列支。2010年政府审计机关对此的相关结论如下:A公司对三家股东支付900万元资本金利息,违反了《国务院关于固定资产投资项目试行资本金制度的通知》(国发[1996]35号)的规定,加大了项目建设成本,应予整改。

对上述股东先到位资金视同借款的行为,我们从《公司法》规定、资本金制度、金融法规、财税管理的角度逐一进行分析。

根据《公司法》第二十八条,“股东应按期足额缴纳公司章程中规定的各自所认缴的资本金出资额。股东不按照规定缴纳出资的,除应当向公司足额缴纳外,还应当已向按期足额缴纳出资的股东承担违约责任。”就A公司这种情况,第四家股东应向前三家股东承担违约责任。

根据国发[1996]35号文件,“投资项目资本金,是指在投资项目总投资中,由投资者认缴的出资额,对投资项目来说是非债务性资金,项目法人不承担这部分资金任何利息和债务。”显然A公司是考虑到这个规定,并通过修改章程出资时间、把先期到位资金约定为借款的方式来规避处罚,但审计机关不予以认可。笔者认为,修改章程中的出资时间、约定前期资金为股东借款,A公司资本金管理同国发[1996]35号规定就不存在明显的违背了。

根据《贷款通则》第六十一条“企业之间不得违反国家规定办理借贷或者变相借贷融资业务”,最高人民法院《关于审理联营合同纠纷案件若干问题的解答》(法[经]发[1990]27号)第四条第(二)项“企业法人借贷,违反了有关金融法规,应当

确认合同无效。除本金可以返还外,对出资方已经取得或者约定取得的利息应予收缴,对另一方则应处以相当于银行利息的罚款”,《最高人民法院关于对企业借贷合同借款方逾期不归还借款的应如何处理的批复》(法复[1996]15号)“企业借贷合同违反有关金融法规,属无效合同,利息应当收缴”的规定,企业之间的借贷违反了现行金融法规。一方因此收取的利息应予收缴,而另一方则将被处以相当于前述利息数额的罚款。

2009年6月4日,国家税务总局出台了《关于企业投资者投资未到位而发生的利息支出企业所得税前扣除问题的批复》(国税函[2009]312号),该文件明确了投资者投资未到位而发生的利息支出不属于合理支出,不得在所得税前扣除。笔者认为,根据税收法规相关规定,900万元利息应做纳税调整,但和审计机关不得计息的结论相比,两者的性质还是不一样的。

修改公司章程中的出资时间,对股东先期到位出资以视同借款由投资公司支付利息,这种方式解决了股东各方之间的纷争,但显然同《公司法》、资本金制度、金融法规、财税管理规定等相抵触,给投资公司留下了后患,带来了较大的困扰,同时也实现不了对股东方利益的合理保证。

笔者认为,按《公司法》规定,案例中股东未按照公司章程规定的时间、金额缴纳出资,就是违反了公司章程的出资义务,构成了对其他已经履行出资义务的股东的违约,应当依法向其他股东承担违约责任,而不是由投资公司承担责任。避免上述案例中A公司尴尬局面出现的办法就是股东在共同制定的公司章程中,应当对股东不按期履行出资义务构成条件、承担违约责任的形式等,作出具体、详细的规定,以便能够比较明确地确定不按期缴纳出资股东的具体责任,避免股东之间责任不清而将违约责任转嫁给投资公司,最终损害了三方的利益。

二、资本金理财收益影响了税收优惠政策的享受

B公司是一家中外合资的港口建设运营公司,2006年初成立,实收资本3亿元(货币资金注资),公司第一年的港口建

国家税务总局 2011 年第 23 号公告解读

盛国杰

(山东理工职业学院 山东济宁 272037)

【摘要】 国家税务总局公告 2011 年第 23 号的出台,对建筑安装企业混合销售行为的税务处理作了进一步规范。本文在对比分析新旧政策的基础上,全面解读了新政策并进行了实例分析。

【关键词】 混合销售行为 23 号公告 增值税 营业税

建筑安装企业有其自身特点,既提供产品销售又提供安装劳务,企业的主要经营目的是销售产品,设计、安装、调试通常是辅助性、配套性的服务,因而其产品售价是整体收费的主要组成部分,服务收费只占少部分。

《营业税暂行条例实施细则》第七条:纳税人的混合销售行为,应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额,其应税劳务的营业额缴纳营业税,货物销售额不缴纳营业税;未分别核算的,由主管税务机关核定其应税劳务的营业额。《增值税暂行条例实施细则》第六条:纳税人的混合销售行为,应当

分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额,并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税,非增值税应税劳务的营业额不缴纳增值税;未分别核算的,由主管税务机关核定其货物的销售额。目前税收政策不断变化,国家税务总局公告 2011 年第 23 号《关于纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务有关税收问题的公告》(简称“23 号公告”)重新明确纳税程序,有助于对上述增值税和营业税政策的进一步理解,有望给从事上述特殊混合销售行为的纳税人带来执行上的便利。

设投资约 12 000 万元。B 公司为了提高资金的使用效率,用账面闲置资金购买了理财产品,2006 年取得理财收入 1 100 万元并冲减了港口投资成本。B 公司按规定享受中外合资企业“二免三减半”的所得税优惠。2006 年全年企业都在搞基本建设,没有营业收入,2007 年有运营收入,2007~2009 年三年企业均属于税务亏损期,2010 年进入税务盈利期。也就是说,按照财务报表,B 公司 2010 年才进入两免期。

2010 年底当地税务部门对该企业所得稽查结论如下:“1 100 万元不符合资本化条件,应计入 2006 年当期收入。B 公司 2006 年即为盈利年度,2006、2007 年是两免期,2008、2009、2010 年是减半期。”根据以上稽查结论,B 公司 2010、2011 年要减半缴纳所得税而不是免税,2012~2014 年的企业所得税也不是减半而是全额缴纳。这样 B 企业所得税的增加将会超过取得的 1 100 万元理财收入。

闲置资金理财对企业是有利的,但却影响了税收优惠政策的享受,反而减少了企业的收益。问题出在哪里?

根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》,在企业将闲置的专门借款资金存入银行取得利息收入或者进行暂时性投资获取投资收益的情况下,企业还应当将这些相关的利息收入或者投资收益从资本化金额中扣除,以如实反映符合资本化条件的资产的实际成本。

B 公司依据上述规定,认为实收资本理财收入可以资本化,即冲减建设成本。税务部门则依据“专门借款是指为构建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项”,认为实

收资本不属于专门借款,从而实收资本理财收益不符合资本化条件。

B 公司认为,实收资本虽然不属于专门借款,但其就是为了基本建设投资而注入的,在是否符合资本化条件方面同专门借款性质一样,2006 年企业也没有经营业务,1 100 万元理财收益作冲减建设成本处理不违背准则规定。况且,将 1 100 万元资本金理财收益计入当年收入,B 公司即直接进入盈利期,这同税法中“开始获利的年度应指企业开始生产经营后,第一个获得利润的纳税年度”中的“开始生产经营”的概念也不符(B 公司认为闲置资金理财不属于生产经营),同时也违背了国家制订税收优惠政策、扶持外资投资基础产业的初衷,大大增加了 B 公司的税负。

显然,B 公司的观点有一定的道理,但对实收资本和专门借款之间关系的论断有些牵强,将实收资本理财收益资本化的确没有准则依据。

货币资金投入的实收资本体现为企业的流动资金,对其管理也是着眼于提高资金使用效率、使闲置资金获取较高回报上。这种资金管理的思路是毋庸置疑的,问题在于 B 企业在成立初期实收资本相对于资金的需求而言投入过多了。实收资本理财收益能否资本化缺乏准则依据,有待理论界和实务界的专家们进一步研究。

主要参考文献

项镜泉,霍炜.国有资本金收益归属与管理的研究.经济研究参考,1999;18