

公司 创立 合并 分立 组建

集团 与 清算 中的

财会 和 纳税 实务

主编 易运和 游有旺 张运平

改革出版社

97
F276.6
190
2

公司创立 合并 分立 组建 集团与清算中的 财会和纳税实务

主编 易运和 游有旺 张运平



改革出版社



C

516154

图书在版编目(CIP)数据
公司创立·合并·分立·组建集团与清算中的财会和纳
税实务. —北京:改革出版社,1996.1
ISBN 7—80072—698—3

I. 公… II. 易 III. ①企业管理:财务管理②企业管理:税
收管理 IV. F275

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 00315 号

责任编辑 杜 豪

**公司创立·合并·分立·组建
集团与清算中的财会和纳税实务**

主编 易运和 游有旺 张运平
改革出版社出版发行
地址:北京市东城区安德里北街 23 号
邮政编码:100011
东方印刷厂印刷
1996 年 1 月 第 1 版 1996 年 1 月 第 1 次印刷
787×1092 1/16 37 印张 920 千字
印数:6000 册
ISBN 7—80072—698—3/F·417
定价:66.00 元

编委会名单

编委会主任	易运和				
副主任	姜宪志	李天心			
主 编	易运和	游有旺	张运平		
副 主 编	邱 生	李 德	杜 豪		
译写编人员	易运和	游有旺	张运平	邱 生	曲 晨
	费 佳	徐光辉	丛 涛	邓明辉	王家敏
	王惠君	杜宪鹏	汪又新	贾 纯	李 军
	李革难	周颂仓	于 立	刘红一	戴 威
	戴树堃	张 玲	周世花	刘万镇	段银萍
	张 岩	姚 莉	许玉生	边振明	刘 岩
	解 青	皮解放	沈国鑫	王文洁	何道成
	张树枫	赵贵义	朱晓玲	惠 东	易湘玉
	于跃才	易 琼	王 胜	王觉明	金双泉
	张云天	何 平	谢军明	鲁丽丽	余晓波
	余 欣	刘一平	许国军	李建国	边青青
	邓鸣放	苏超英	周 平	于克非	舒 亚
	蔺江红	岑晓平	张 琪	孙卫国	赵 波
	程天齐	盛琳琳	盛斌斌	牛晓琳	

前 言

全国人大八届三次会议《〈关于政府工作报告〉的决定》指出：要以国有企业改革为重点，不断深化经济体制改革，加快建立社会主义市场经济体制。要坚持政企职责分开，切实转变政府职能，落实企业经营自主权，强化企业内部管理，加快转换国有企业经营机制。建立现代企业制度是我国企业制度改革，特别是国有企业改革的目标和关键。而公司制是现代企业制度的主体，我国国有企业的改革必须实行公司制。要促进公司制度发展完善，必须建立健全各项法律制度；必须不断完善公司的财务制度；必须建立公正合理的公司税制，以促进公司加强科学管理，严格会计核算，规范公司行为。

公司是法律创造的人，独立于其投资者而存在，依法产生和消亡。公司法人也和自然人一样，自创立始，要从事经营贸易，要签合同，要起诉应诉解决经济交往中的纠纷，甚至要结婚——与其他企业、公司联营、合资、合并、参股、控股；也还要生儿育女——创办子公司、分公司、孙公司。当然，一旦法定要件出现，公司也会解散、破产、清算。公司作为一个有限责任的纳税主体，在其从创立到消亡的生存过程中，既会创造经营成果，也会与其他公司、与公司的股东、与公司的债权人发生经济交易。特别是在公司创立、合并、分立、重组、清算过程中，必然会发生公司与公司、公司与自然人股东、公司与法人股东之间的财产转让交换、受资出资、分配财产等等的经济交易交往。

我们正在进行的建立现代企业制度的改革试点，正在进行的企业公司制改组，迫切需要有关专业知识的普及。遗憾的是有关这方面知识的书籍还太少。

正是为了配合建立现代企业制度的改革，为了组建企业集团试点，我们编写了《公司创立、合并、分立、组建集团与清算中的财会和纳税实务》一书。本书主要研究我国和美、日等国公司的财务和税务问题，重点介绍了我国现行与此相关的财务和税务制度；介绍了日本公司创立、分割、重组、清算和财务税务；介绍了国际集团税制概要；介绍了美国合并

纳税制度的主要内容。

本书不仅对国内企业、公司的财务人员,对科研机构、大专院校的师生,对广大税务干部和税收专业人士十分实用;而且对正在进行公司制改组、发行股票或上市公司的财会人员也很有帮助;同时对我国企业到境外发售股票,到国外收购股票,创办国外子公司、分公司也有较大的参考价值。

全书由易运和、游有旺同志负责审定。其中,第一、二编由易运和、游有旺负责编写;第三、四、五、六、七编由易运和、游有旺、邱生、曲晨、丛涛、邓明辉、杜宪鹏、汪又新、刘红一、戴威、戴树堃、张玲、周世花、刘万镇、段银萍、张岩同志负责编译;第八、九编由易运和、张运平、游有旺、贾纯、李军、李革难、周颂仓、于立同志负责编译。

本书第三至八编的编译,参考了《公司的合并、分割、清算、重组》(日本清文社平成五年出版,高木文雄主编)和《合并纳税制度研究》(日本租税研究协会平成四年三月版,井上久弥著)二书。部分材料是根据日本等松青木会计公司培训教材(为中国税务官员举办的培训班)编译整理的。在此,我们要对他们的帮助和支持表示感谢。

在本书的编写过程中,沈阳市税务局的姜宪志、李天心、徐光辉,吉林省国税局及科研所的有关领导,都给予了全力支持,特此致谢。

编 者

一九九五年八月

目 录

第一编 绪 论

第一章 公司创立、经营、合并、分立、清算中涉及的财会和纳税实务概要	(1)
第一节 研究公司财务和税制的必要性.....	(1)
第二节 公司创立的财务和税务.....	(2)
第三节 公司经营的财务和税务.....	(4)
第四节 公司改组的财务和税务.....	(4)
第五节 本章小结.....	(6)
第二章 企业、法人和公司	(6)
第三章 所得税和公司(法人)税	(10)
第一节 所得税是现代市场经济国家的重要税种.....	(10)
第二节 公司税的目的和所得课税一体化.....	(14)
第四章 资本利得课税	(19)
第一节 概述.....	(19)
第二节 资本资产转让损益区别待遇的依据.....	(19)
第三节 资本利得与经营所得的界定.....	(22)
第四节 资本利得或损失的计算.....	(29)
第五节 资本利得的指数化问题.....	(33)
第五章 美国公司创立、合并、分立、清算的财务和纳税实务	(36)
第一节 美国国内收入法典中公司的定义.....	(36)
第二节 公司创立的财务和税务.....	(37)
第三节 公司分配的财务与税务.....	(45)
第四节 公司改组的财务和税务.....	(49)
第五节 公司赎买和清算的税务简介.....	(59)

第二编 我国公司创立、经营、合并、分立、清算的财务和税务

第一章 概述	(63)
第一节 企业所得税.....	(63)
第二节 对投资基金的征税.....	(67)
第三节 所得税会计.....	(71)
第四节 资产评估损益的处理.....	(74)
第二章 公司创立的财务与税务	(81)
第一节 公司创立的法律规定.....	(81)
第二节 出资股东的财务和税务.....	(85)

第三节 受资公司的财务和税务	(87)
第四节 现存企业改建为公司的财务和税务	(89)
第三章 我国公司分配的财务与税务	(99)
第一节 公司分配的财务	(99)
第二节 公司分配的税务	(100)
法规附录	(102)
第四章 我国公司合并、分立的财务与税务	(116)
第一节 我国公司合并与分立的法律	(116)
第二节 我国公司合并时的财务与税务	(121)
第三节 我国公司的合并财务报表	(124)
第四节 我国公司集团内部交易的处理	(139)
第五节 我国集团税制的建立与完善	(141)
法规附录	(143)
第五章 我国公司清算的财务和税务	(158)
第一节 公司解散、清算的财务	(158)
第二节 公司清算的税务	(160)

第三编 日本公司合并的财务和税务

第一章 日本公司合并的法律	(162)
第一节 公司合并的定义	(162)
第二节 公司合并的手续	(163)
第二章 日本公司合并的财务	(175)
第一节 合并条件和合并比率的决定	(175)
第二节 合并续存公司和消亡公司的决定	(179)
第三节 被合并法人最终营业年度的财务	(182)
第四节 被合并法人资产的接收	(189)
第五节 公司合并与有价证券的申报制度	(194)
第六节 公司合并与计算机	(201)
第三章 日本公司合并的税务	(204)
第一节 总论	(204)
第二节 合并法人的税务	(207)
第三节 被合并法人的税务	(237)
第四节 被合并法人股东的税务	(250)
第五节 公司合并的消费税	(256)
第六节 公司合并涉及的其他税收	(258)

第四编 日本公司分割的财务和税务

第一章 日本公司分割的法律	(266)
第二章 日本公司分割的财务	(278)

第一节 概述	(278)
第二节 公司分割的财务	(283)
第三节 公司分割后的财务管理	(289)
第三章 日本公司分割的税务	(300)
第一节 概述	(300)
第二节 分割公司的税务	(304)
第三节 子公司税务	(335)
第四节 公司分割与登记执照税等	(345)
第五节 公司分割的消费税	(346)

第五编 公司的清算

第一章 日本公司清算的法律	(352)
第一节 总论	(352)
第二节 清算公司的机构	(353)
第三节 清算事务	(354)
第四节 股份公司的特别清算	(356)
第五节 外国公司的清算	(358)
第二章 公司清算的财务	(359)
第三章 公司清算的税务	(379)
第一节 对解散法人的课税概要	(379)
第二节 解散法人的清算所得	(381)
第三节 解散公司的股东的税务	(388)
第四节 解散公司的债权者的法人税务	(389)
第五节 公司解散和诸税	(390)

第六编 日本公司的重组(更生)的财务和税务

第一章 日本公司重组(更生)的法律	(392)
第二章 日本公司重组(更生)的财务	(400)
第三章 公司更生的税务问题	(407)
第一节 总论	(407)
第二节 更生公司的税务	(407)
第三节 更生公司的法人股东的税务	(409)
第四节 更生公司债权法人的税务	(410)

第七编 公司合并、分割与禁止垄断法

第一章 公司的合并与禁止垄断法	(413)
第一节 公司合并的限制	(413)
第二节 合并申报手续和审查基准	(416)
第二章 公司的分割与禁止垄断法	(423)

第三章 对垄断状态的限制·····	(424)
第四章 对公司持有股份的限制·····	(429)
第一节 大规模事业公司的股票持有总额的限制·····	(429)
第二节 一般事业公司的股票持有的限制·····	(431)
第三节 金融机关的股票持有的限制·····	(434)
第四节 公司以外者持有股份的限制·····	(436)
第五节 持股公司与禁止垄断法·····	(436)
第五章 董事兼任的限制·····	(437)

第八编 各国集团税制

第一章 各国企业集团税制概要·····	(438)
第一节 各国企业集团税制的各种形态·····	(438)
第二节 美国的合并纳税制度·····	(444)
第三节 法国的合并纳税制度·····	(445)
第四节 荷兰的合并纳税制度·····	(446)
第五节 英国的企业集团税制·····	(447)
第六节 德国的机关制度·····	(447)
第七节 各国制度主要差异的比较·····	(448)
第二章 企业集团税制的论点·····	(449)
第一节 企业集团税制的结构和问题·····	(449)
第二节 少数股东损益和利害关系之调整·····	(450)
第三节 美国合并纳税制度的特点·····	(451)
第四节 欧洲四个国家企业集团税制的特点·····	(453)
第五节 加入、退出集团时的调整·····	(454)
第六节 内部交易损益的消弭·····	(455)
第七节 日本合并纳税制度研究论点·····	(456)
第三章 美国的合并纳税制度·····	(458)
第一节 背景和概要·····	(458)
第二节 美国合并纳税制度的结构·····	(462)
第三节 主要个别事项·····	(468)
第四章 法国的合并纳税制度·····	(477)
第一节 背景和概要·····	(477)
第二节 法国企业集团合并纳税制度的结构·····	(478)
第三节 主要的问题·····	(484)
第五章 荷兰的合并纳税制度·····	(485)
第一节 背景与特征·····	(485)
第二节 制度的结构·····	(487)
第六章 英国的企业集团税制·····	(492)
第一节 背景与概要·····	(492)

第二节 集团救济(优惠)制度	(493)
第三节 资本利得	(496)
第四节 集团公司间的分红及利息	(497)
第五节 其他	(497)
第七章 德国的机关制度	(498)
第一节 背景和概要	(498)
第二节 机关制度的结构	(499)
第三节 股份法和机关制度	(502)
第八章 日本企业对集团税制的看法	(505)

第九编 美国合并纳税制度详解

第一章 企业集团内公司间损益的递延	(511)
第一节 合并集团内的公司间交易	(511)
第二节 卖主、买主成员公司计入损益年度的特例	(512)
第三节 递延性公司间交易的递延	(513)
第四节 折旧资产递延损益的确认	(514)
第五节 分期付款债券和分期付款销售的递延损益的确认	(515)
第六节 有关买卖处分等递延损益的确认	(516)
第七节 资产持有期的计算	(517)
第八节 旧税法细则中的消去方式	(517)
第九节 小结	(518)
第二章 存货资产调整(修正)的处理	(519)
第一节 期初库存额的课税所得的加算	(519)
第二节 合并申报各年度中存货资产修正的增减计算	(520)
第三节 其他集团取得时的库存存货资产修正额的继承	(522)
第四节 由同一集团的成员取得特定公司时的存货资产修正额的继承	(522)
第五节 库存存货资产修正的论据和有关问题	(522)
第六节 小结	(523)
第三章 公司间股息分红和其他分配的处理	(523)
第一节 公司间股息分红的消去	(523)
第二节 非股息分红性质的公司间分配	(524)
第三节 通过股份注销偿还的公司间分配	(524)
第四节 分配法人损益的处理	(525)
第五节 小结	(525)
第四章 公司间债券损益的递延	(526)
第一节 债券损益的递延	(526)
第二节 递延损益的实现	(526)
第三节 非课税交换债券损益的递延	(526)
第四节 取得集团公司递延损益的继承	(527)

第五节 小结	(527)
第五章 隐含(内在)扣除的限制	(527)
第一节 隐含扣除的机能	(527)
第二节 隐含(内在)扣除的定义	(528)
第三节 隐含(内在)扣除的限制	(528)
第四节 小结	(529)
第六章 合并亏损(纯事业损失)的处理	(530)
第一节 亏损金发生年度的相抵	(530)
第二节 合并亏损金的弥补	(531)
第三节 合并亏损金向个别申报年度的弥补	(534)
第四节 小结	(535)
第七章 合并课税所得的计算	(536)
第一节 合并课税所得的计算要素	(536)
第二节 个别课税所得的计算	(537)
第三节 矿山开发费的扣除限额	(537)
第四节 合并计算项目	(537)
第五节 小结	(539)
第八章 合并让渡所得(损失)的计算	(539)
第一节 资本利得和资本损失	(539)
第二节 合并纳税申报书中的让渡所得、损失	(540)
第三节 小结	(541)
第九章 合并租税债务的计算	(542)
第一节 适用税率	(542)
第二节 合并投资税额抵免(扣除)	(542)
第三节 合并外国税额抵免	(544)
第四节 合并预缴纳税	(546)
第五节 小结	(547)
第十章 合并特别税的种类和计算	(548)
第一节 合并私人控股公司税	(548)
第二节 合并留存收益税	(549)
第三节 合并最小税	(550)
第四节 小结	(550)
第十一章 合并租税债务的分配	(551)
第一节 两种分配规则	(551)
第二节 通常分配法	(551)
第三节 代替法	(554)
第四节 小结	(557)
第十二章 亏损金租税节约效果的分配	(558)
第一节 合并纳税申报中子公司少数股东所受影响	(558)

第二节	有关租税节约额分配的判例·····	(558)
第三节	租税节约额分配的财务报表的反映·····	(560)
第四节	小结·····	(561)
第十三章	利润和利润公积金的计算 ·····	(561)
第一节	利润和亏损的概念·····	(561)
第二节	合并纳税申报书中利润的计算·····	(562)
第三节	小结·····	(563)
第十四章	投资价额修正的处理 ·····	(564)
第一节	投资价额修正的概要·····	(564)
第二节	投资价额修正的目的·····	(564)
第三节	投资价额修正的要素·····	(565)
第四节	投资价额修正的适用·····	(567)
第五节	阶层子公司股份的修正·····	(568)
第六节	视同股息(推定股息)·····	(569)
第七节	处分子公司股份时的修正·····	(569)
第八节	限制分红优先股的修正·····	(570)
第九节	小结·····	(570)
第十五章	超过亏损的处理 ·····	(571)
第一节	超过亏损金的概念·····	(571)
第二节	超过亏损金向所得的返还退税·····	(571)
第三节	其他减少投资股份价额的选择·····	(572)
第四节	子公司股份的处分·····	(572)
第五节	连锁的所有关系·····	(573)
第六节	集团内子公司股份的让渡·····	(573)
第七节	子公司的非课税清算和组织变更·····	(573)
第八节	集团被收购·····	(574)
第九节	小结·····	(574)
第十六章	子公司股份的处分 ·····	(575)
第一节	子公司股份的处分盈亏的计算·····	(575)
第二节	小结·····	(577)
第十七章	合并纳税申报书和财务各表中税金列示 ·····	(577)
第一节	选择合并纳税申报书的反映·····	(577)
第二节	合并和租税效果·····	(577)

第一编

绪论

第一章 公司创立、经营、合并、分立、清算中涉及的财会和纳税实务概要

第一节 研究公司财务和税制的必要性

十四届三中全会通过的《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》(简称《决定》),为我国经济体制改革的进一步深化指明了方向。明确提出建立现代企业制度是国有企业改革的目标。

1994年是实施《决定》的第一年。按照党中央国务院的部署,财税、金融、外贸外汇等宏观管理体制改革的按计划整体推进,取得了突破性进展,建立起了分税制的基本框架,实行人民币在经常项目下有条件的可兑换。立足于制度创新,建立现代企业制度的各项基础性工作正积极展开,贯彻“两则”,国有企业改革了财务制度;国有企业清产核资正全面顺利进行,为明晰产权关系,促进产权流动创造了条件,也为国有企业进一步改革打下了基础。

根据中央经济工作会议部署,1995年经济体制改革的总任务是,重点推进以建立现代企业制度为目标的国有企业改革,配套进行社会

保障体制改革,培育市场体系和转变政府职能,进一步深化宏观管理体制改革的,同时抓好其它方面的改革工作。因此,1995年改革的重中之重是建立现代企业制度为目标的国有企业改革:

1. 实施《中华人民共和国公司法》,扎实推进国有企业股份制改组工作。对依据《股份有限公司规范意见》、《有限责任公司规范意见》建立的公司,特别是上市公司和定向募集公司,要按照《公司法》及其配套规章切实抓好进一步规范化工作。对有条件的国有大中型企业,分期分批进行公司制改组。继续组织经批准的大型国有企业到境外发行股票和上市工作,通过吸收国外资金,促进大型国有企业的技术改造和机制转换,促进企业按国际惯例运作,增强竞争力。按照《公司法》规定,探索非上市公司股份转让的途径和办法。

2. 积极推进现代企业制度的试点工作。国务院确定的百家试点企业,将按批准的《试点方案》,进行试点,同时选择航空工业总公司、石油化工总公司、有色金属总公司进行国家控股公

司试点;各省、市确定的近两千家试点企业,可参照国务院的《试点方案》,从各地实际情况出发制定试行办法。

3. 配合确立国有资产投资主体的改革,抓紧进行国有独资公司试点工作。国有企业改组为国有独资公司不但是特殊行业国有企业改制的主要形式,而且也是一些暂不具备条件进行股份制改组的大型国有企业进行改革的现实要求。国有资产投资主体也可采取国有独资公司的企业形式。

4. 促进国有存量资产流动,推进企业组织结构调整。鼓励效益好、有前途的国有骨干企业,通过吸收合并(兼并)、新设合并(联合)、购买、控股、参股等形式,吸纳效益差或亏损的企业,进行资产重组和产业结构调整。对国有小型企业实行租赁、承包、拍卖、租售结合等办法进行改组改造。

5. 促进企业集团发展。《决定》指出,发展一批以公有制为主体,以产权联结为主要纽带的跨地区、跨行业的大型企业集团,发挥其在促进结构调整,提高规模效益,加快新技术、新产品开发,增强国际竞争力等方面的重要作用。目前国务院已选择了56家大型企业集团进行试点。各地在公司合并、分立中也必然会形成新的企业集团。

6. 依据《破产法》和《国务院关于在若干城市试行国有企业破产有关问题的通知》,对长期亏损、扭亏无望、重组没有前途、财务彻底失败的企业实施破产。

7. 对发展前景较好而处于财务困境中的企业进行重组。优化资本结构,合理调整资本负债关系,特别是可探索将国家“拨改贷”形成的债务,区别情况,核定数量比例,改贷款为投资;经审核的呆帐死帐,按国家有关规定,由银行呆帐准备金冲销;选择部分城市或企业,在财政、银行、企业之间进行债务清理和重组试点;以某个优势企业为主,建立债务托管机构,使一批相关企业的债务转到债务托管机构,减轻被托管企业的债务负担,同时由托管机构对被托管企

业进行改组和整顿;向社会中介机构出售债权。由中介机构对企业进行债权——股权转换,调整企业资产负债结构,同时进行重组、改制和整顿;企业间债务,不含对银行的债务,经充分协商,可将债权转为股权,重新核定企业资本金,相关企业改组为有限责任公司等等。

从上述改革方案可见,现代企业制度的典型形式——公司制,必将成为我国企业制度的重要方面。公司创立、现有企业公司化改组、公司合并、分立、整顿、重组、组成集团、解散清算业务量势必大增。据最新统计,全国较规范的股份制企业已有2.58万家,其中股份有限公司1.51万家,有限责任公司1.07万家,城镇股份合作制企业13.57万家,农村乡镇股份制企业285.33万家。全国现有自然人股东3800万人。在深圳、上海上市的股份公司近300余家。规范公司的财务会计,建立公平、中性的公司税制,成为十分迫切的问题。全社会和政府职能部门应树立这样的观念,不靠财务健全、公平税制,而靠钻政策的空子或优惠政策,是不可能促进公司加强内部管理,从而健康发展的。因此,研究制定公司创立、经营、合并、分立、改组、解散、清算中涉及各方面财产转让利得和经营利润的核算、课税制度,以及集团财务和税制,保持租税中性是进一步规范公司制度的重要前提条件。

第二节 公司创立的财务和税务

公司的创立(corporation organization),是指创建公司的经济、法律行为。从法律角度看,是指公司的创立发起人完备一定的条件和手续后向主管机关登记,并获得批准,进行公司登记的过程。这些准备行为和条件包括符合法定人数的发起人,选择设立方式,筹集设立公司所必需的最低限额资本,制订公司章程,申请登记注册等。公司的创立即创办公司,使其取得法人资格而必须完成的各种连续的准备行为。公司的创立应当依法定程序和条件进行,各国公司法对此都有较为详尽的规定。由于创立股份公司

与有限责任公司在条件和手续等方面又略有不同,我们仅以股份公司的典型形态进行分析。

所谓发起人即创办、筹备股份公司成立的人。各国公司法对发起人的规定一般有:发起人可以是自然人,也可以是法人,但法人一般应当是公司法人;发起人也可以既有自然人也有法人;有的国家对发起人的数量、国籍或住所有限制条件。比如我国《公司法》规定,设立股份有限公司,应当有五人以上为发起人,其中须有过半数的发起人在中国境内有住所。国有企业改建为股份有限公司的,发起人可以少于五人,但应当采取募集设立方式。

发起人创立股份公司的直接目的,是为了获取一定的经济利益,而这一目的实现,只能是在公司成立之后。因此,发起人享有的权利,一般是当公司成立之时(一般是取得证照)才能发生或才具有法律上的意义。发起人的权利主要有:发起人可以从公司取得发起行为的劳务报酬;其投资的股份可以成为优先股;投资的财产不限于一般股东出资只能采用的资金,可以是实物,还可以是工业产权、专有技术等无形资产;其他特别利益,如发起人可以优先认购新股,优先购买公司产品,利用公司设备,在公司解散时优先分配剩余财产等。

公司的创立主要依赖于发起人的努力和活动,发起人在设立过程中应当履行的义务包括:联合法定人数以上的发起人;对所创立公司的经济效益进行可行性调查论证;自己出资;通过一定方式募集资金;制订公司章程;办理有关申请成立公司的手续;在公司首次发行的股份被全部认足或全部股款缴足以后,在成立登记前的法定期限内召开创立大会,选举公司机构等等。

创立公司是一项具有风险性的活动,发起人除了履行必要的法定义务,还应当对自己设立公司的行为所引起的一定财产后果承担相应的责任:公司发行的股份未能认足或募足并足额缴纳时,应负连带认缴责任;公司不能成立时,对创立行为所产生的债务和费用负连带责

任;公开募股的公司不能成立时,对认股人已缴纳的股款,负退还股款及法定利息的连带责任等。

创办公司的设立方式一般分发起设立、募集设立两种。在各国公司法中,有的不作具体规定;有的两种方法任意;有的规定只准许采取其中一种。发起设立方式更适应于中小企业公司。

发起设立是指由发起人认购公司应发行的全部股份而设立公司。

募集设立是指由发起人认购公司应发行股份的一部分,其余部分向社会公开募集而设立公司。

创立公司的注册资本一般都有最低限额。大陆法国家一般都采取法定资本制,要求公司章程规定的注册资本必须于公司创立时由股东一次全部认足;英美和日本采取授权资本制,公司资本可以分期形式。

发起人可以用货币出资,也可以用实物、工业产权、非专利技术、土地使用权作价出资。对作为出资的实物、工业产权、非专利技术或土地使用权,必须进行评估作价,核实财产,并折合为股份。不得高估或者低估作价。我国《公司法》规定发起人以工业产权、非专利技术作价出资的金额不得超过股份公司注册资本的20%。

从经济角度看,创办公司的过程实际上是投资者(出资人)捐出资产换取新成立的实体——公司的权益(股份或股权)的过程。捐资的“捐”十分形象,说明投资者出资后只可具以取得收益,或售出股权,不能直接任意抽回投资。投资者既包括发起人也包括发起人以外的出资人。投资者捐出的资产既可以是现金,也可以是现金以外的实物或其他法定的无形资产,后者简称现物出资。当然一般不得以个人劳务或信誉出资。因此会计上反映的公司创办过程实际上主要是围绕资产交换股票(权)的交易展开的。公司创立的财务会计实际上就是公司吸收投资,发行股份的过程和交易的反映。

从税收角度,创办公司一般都要交纳登记注册税、印花税等,但这不是本书所要研究的重

点。我们所要研究的是自然人或法人出资者以现金购买股票或以现金和现物交换股权对出资者(股东)和公司会产生什么样的纳税效果。比如,股东现物资产与公司股票交换是否应反映财产转让、交易损益;不同股东之间如果出现每股资本(资金)的比例的不均衡,要不要在股东间反映应税损益;对股东超过法定比例的现物出资,应否视同财产出售计算应税损益等等。现存公司的部分资产、生产线、经常项目分立为另一个子公司(分公司)的,子公司创立又会产生怎样的税收效果?这些才是我们所要研讨的公司创立中涉及的课税问题。

第三节 公司经营的财务和税务

公司一经注册登记即告创办完成。将依公司章程开展经营和贸易。公司在贸易经营过程中必然要与公司外的客户发生交易往来,与公司内的雇工、股东发生分配关系。财务会计和公司所得税上如何记录资产负债;收入费用;如何进行资产计价、评估、折旧、摊销;如何对经营利润进行课税和分配;发生亏损如何处理;公司股东取得股息、分红如何避免双重征税;自然人股东取得股息、分红如何避免双重征税;公司经营中如何核算所缴纳消费税、增值税、营业税等间接税,这些财会和纳税实务在国内已进行许多年的研究,也不是本书所要研究的主要方面。因此,本书在介绍美、日、英、法、荷、德等国纳税问题时,都以读者对以上基本问题的熟悉为前提。而且各国公司税基本规定的历史变化对我们研究公司合并、分立、改组、清算等过程中的纳税实务也并非是绝对重要的。但读者必须了解股息、利息在税收待遇上的区别;股息与股票交易所得、经营利润与资本利得的区别;对经营利润课税方式的选择;公司税的传统结构以及公司税与所得税的一体化的归集抵免办法;了解公司税的课税对象、范围。当然作为研读本书的基础和必备知识,我们将在本编后续几章介绍公司、企业、法人的关系;所得税、公司(法人)税和资本利得税的基本知识;公司所得税会计

的有关规定等。本节只是简单提及对公司经营利润课征公司税和公司赢利分配的预提税问题,不作展开分析。

第四节 公司改组的财务和税务

公司改组(Corporation Reorganization),从广义讲包括:(1)纯粹形式上的改变,如名称的变化,住所的搬迁;(2)资本结构的调整(增资或减资等);(3)企业变更为公司,有限公司变更为股份公司;(4)两个或多个公司的合并(combination),包括联合(fusion)、吸收兼并(absorption)或其他方式;(5)一个公司分立(division)为两个或多个公司实体,如股本分割(split up),全部股本分散转移,全部财产分别归入两个或以上的新设公司,原母公司彻底清算;股权赎回(split off)类似赎买,母公司股东以本公司(母公司)股票与子公司股票相交换,母公司放弃子公司股票,让子公司分离出去;抽资(splin off),又称“让产分股”,是母公司对其现存的或新建的子公司的股份的分配,类似于母公司向股东派发子公司股票作为股息,从而收回对子公司的投资,使其脱离;(6)公司的重组。一般是指对因某些原因处于财务困境而又有发展前途的公司进行债务重组。日本包括商法的整顿和更生法规定的更生。也有许多国家没有类似的名称。

一、公司资本结构的调整

公司资本结构的调整包括增加资本、缩减资本、调整资本负债比率。资本的 增加包括出资者增加投资;由资本公积金转增资本;由盈余公积金转增资本。公司减少资本,包括有偿减股,即以一定价格购回本公司股而取消股本;或者无偿减股,即放弃资本,例如亏损冲减资本金等。资本负债比率的调整,在特殊情况下,是公司处于财务困境,按重组规定进行的。在一般情况下,由于资本与负债的税收待遇不同,股息、红利只能从公司税后利润中分配;而公司债务利息可在税前作为费用扣除。所以存在公司所有者想方设法以贷款形式向公司增资的税收套