

整体变更为股份有限公司时资本公积 转增股本的个人所得税问题

周巧红 周红利(博士)

(北京燕化永乐生物科技股份有限公司法务部 北京 102488 北京财贸职业学院科研处 北京 101101)

【摘要】公司整体变更时资本公积转增股本自然人股东是否缴纳个人所得税问题一直存在争议。国家税务总局的规范性文件相关规定有歧义,实务操作中税收征管混乱。本文从立法、案例、理论三个角度,从资本公积本质、税收规范和税收公平三个方面,提出自然人股东不需要缴纳个人所得税。我国应当完善相关法律法规,明确、细化操作流程,并给出合理的论证,以保证制度的顺利执行。

【关键词】整体变更 资本公积 转增股本 个人所得税

一、问题的提出

有限责任公司拟进行首次公开发行(IPO)和上市,通常会采用以某时点经审计的账面净资产折股变更股份有限公司,不改变股权结构,称之为有限责任公司整体变更为股份有限公司,以下简称“整体变更”。整体变更时,有限责任公司通常会将公司的盈余公积、未分配利润或资本公积的一项或多项转增股本,公司股东会面临转增股本部分是否缴纳企业或者个人所得税的问题,本文中的资本公积指有限责任公司资本溢价形成的资本公积金。

我国《公司法》及税收法律法规没有针对该问题作出明确规定,目前只有国家税务总局的规范性文件有规定,但是其适用情形不明确,概念界定不明晰,易混淆、误解,各级税务机关、证券中介机构和企业对国家税务总局规定的理解产生巨大的分歧,其实务处理方式各异。本文从现行立法、实务及案例、理论分析三个角度就本问题进行探讨,并提出相关建议。

二、现行法律规定分析

1. 现行法律规定。《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》(国税发[1997]198号)规定,股份制企业用资本公积金转增股本不属于股息、红利性质的分配,对个人取得的转增股本数额,不作为个人所得,不征收个人所得税。

《国家税务总局关于原城市信用社在转制为城市合作银行过程中个人股增值所得应纳个人所得税的批复》(国税函[1998]289号)规定,国税发[1997]198号中所表述的“资本公积金”是指股份制企业股票溢价发行收入所形成的资本公积金。将此转增股本由个人取得的数额,不作为应税所得征收个人所得税。而与此不相符合的其

他资本公积金分配个人所得部分,应当依法征收个人所得税。

《国家税务总局关于进一步加强高收入者个人所得税征收管理的通知》(国税发[2010]54号)规定,加强企业转增注册资本和股本管理,对以未分配利润、盈余公积和除股票溢价发行外的其他资本公积转增注册资本和股本的,要按照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。

2. 法律理解分歧。上述规范性文件对企业用盈余公积、未分配利润转增股本应当缴纳个人所得税的规定相对明确,而对于资本公积金转增股本是否需要缴纳个人所得税的规定不够清晰,实务中一直存在争议。

一种观点认为,只有股份有限公司股票溢价发行形成的资本公积金转增股本时不需要缴纳个人所得税,其他情形形成的资本公积金转增股本都应当缴纳个人所得税。整体变更中的资本溢价不属于股票溢价收入,转增股本部分应当缴纳个人所得税。这个观点以税务机关为代表。

另一种观点认为,根据1992年5月15日发布《股份制企业试点办法》(国家体改委等体改生[1992]30号)(现行有效)，“股份制企业是全部注册资本由全体股东共同出资,并以股份形式构成的企业。我国股份制企业主要有股份有限公司和有限责任公司两种组织形式”的规定,国税发[1997]198号中的股份制企业应当包括有限责任公司和股份有限公司。同时,国家税务总局《关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)“被投资企业将股权(票)溢价所形成的资本公积转为股本的,不作为投资方企业的股息、红利收入”的规定没有对股权(票)溢价转增股本做不同的处理。因此,国税函

[1998]289号的“资本公积金”应包括有限责任公司的资本溢价和股份有限公司的股票(股本)溢价两种情形,不应当做区别对待。整体变更中资本溢价形成的资本公积转增股本,自然人股东不需要缴纳个人所得税。这种观点主要以企业、证券中介机构为代表。

上述两种观点的分歧主要在于对股份制企业和资本公积金的不同理解上。笔者认为,从国税发[1997]198号和国税函[1998]289号的字面意思上理解,只有股份有限公司的股票溢价转增股本情形不需要缴纳个人所得税,其他情形都应当缴纳个人所得税。因为只有股份有限公司才能发行股票,才会有股票溢价收入,有限责任公司不能发行股票,不会产生股票溢价收入,因此应当缴税。国税发[2010]54号文进一步确认了前两个规范性文件的规定。第一种理解符合规范性文件的字面意思,但是第一种观点理解过于狭窄,将股份有限公司和有限责任公司区别对待,把资本溢价和股票溢价区别对待,不符合税收公平原则和资本公积的本质属性。

笔者认为,国家税务总局在上述规定中的概念表述和解释不够准确、完整,导致了大家理解的分歧。如果上述文件都明确表述为“资本公积金是指股份有限公司的股票溢价发行收入所形成的资本公积金”,那么就不会产生以上问题。此外,国家税务总局始终没有针对为何只有股份有限公司股票溢价形成的资本公积金转增股本不需要缴纳个人所得税做出有法律效力的解释或论证,也没有制定具体操作规程,对相关问题咨询的答复与文件规定不一致,这必然导致地方税务机关、企业对本规定的理解产生混淆和歧义,税收征管混乱。总之,我国立法机关应当就本问题出具明确细化的法律文件。

三、实务操作分析

实务操作中,各级税务机关、企业、证券中介结构并没有严格贯彻和执行国家税务总局的规范性文件,其对资本公积转增股本部分是否需要缴纳个人所得税的处理方式五花八门。

(一)税务机关的处理

尽管国家税务总局就本问题制定了规范性文件,但其对外所做的咨询答复与文件规定不完全一致。国家税务总局曾于2010年11月30日在国家税务总局官网上就“有限责任公司整体变更为股份有限公司时,盈余公积和未分配利润转增股本和资本公积,个人股东如何缴纳个人所得税”问题以国家税务总局的名义回复意见如下:“《国家税务总局关于盈余公积金转增注册资本征收个人所得税问题的批复》(国税函[1998]333号)青岛路邦石油化工有限公司将从税后利润中提取的法定公积金和任意公积金转增注册资本,实际上是该公司将盈余公积金向股东分配了股息、红利,股东再以分得的股息、红利增加

注册资本。因此,依据国税发[1997]198号文件的精神,对属于个人股东分得再投入公司(转增注册资本)的部分应按照‘利息、股息、红利所得’项目征收个人所得税,税款由股份有限公司在有关部门批准增资、公司股东会决议通过后代扣代缴。因此,盈余公积和未分配利润转增股本应当按‘利息、股息、红利所得’项目计征个人所得税,转增资本公积不计征个人所得税。”这与规范性文件中只有股份有限公司股票溢价资本公积转增股本不计征个人所得税的规定不符。

很多地方税务机关、企业、证券中介机构把本答复当作对规范性文件的权威解释,理解为整体变更中资本公积转增股本不需要征收或缴纳个人所得税。目前国家税务总局官网上已经删除了本咨询答复,但很多地方税务机关官方网站转载了本答复,例如新疆维吾尔自治区国家税务局、江苏省扬州市地方税务局、湖南省国家税务局官方网站。虽然国家税务总局表示对答复仅作参考,不属于有效力的法律文件,但是国家税务总局作为国家税务方面的最高行政机关,具有非常高的政府公信力,其答复可以理解为对其规范性文件的权威解释,它对地方税务机关对文件的理解和执行起着指导作用,对企业对该问题的判断和处理也有很大的影响,很多企业曾以本答复为依据跟当地税务局沟通,争取不缴纳该部分税款。

税收实践中,由于国家税务总局规范性文件内容的歧义性导致各地方税务机关的执法困惑和执法混乱。大部分地方税务机关会要求企业在股改时就盈余公积、未分配利润和资本公积转增股本代扣代缴个人所得税。例如《江苏省地方税务局关于资本公积等转增实收资本征收个人所得税问题的批复》(苏地税函[2009]132号)规定:“海门市复写纸厂在改制为海门市海天纸业有限公司期间,将多年积累的资本公积、盈余公积及未分配利润向投资者转增实收资本……根据税法规定,对企业将上述资本公积、盈余公积及未分配利润向个人投资者转增实收资本,应当按‘利息、股息、红利所得’征收个人所得税。”有的地方税务机关根据当地政府税收优惠政策文件不要求自然人股东缴纳税款或者准予缓缴该税款。又如,《上海市人民政府办公厅转发市财政局等五部门关于推进经济发展方式转变和产业结构调整若干政策意见的通知》(沪府办发[2008]38号)规定,“十三、加强金融服务,支持本市有条件的中小企业上市。对列入上海证监局拟上市辅导期中小企业名单的企业将非货币性资产经评估增值转增股本的,以及用未分配利润、盈余公积、资本公积转增股本的,可向主管税务机关备案后,在取得股权分红派息时,一并缴纳个人所得税。”

总之,大部分地方税务机关都认为应当缴个人所得税,但是不同的地方税务机关实际征收方式不同,其征税

的计税依据和计算方法也不相同。有的税务机关以审计报告截止日的所有盈余公积和未分配利润作为计税依据,有的税务机关以自然人股东取得的盈余公积、未分配利润转增股本作为计税依据,还有的税务机关以自然人股东取得的资本公积、盈余公积、未分配利润转增股本作为计税依据。笔者将在企业实务操作案例中进行说明。

(二)企业实务操作案例

整体变更实务中,应缴而未缴个人所得税的现象很普遍。虽然国家税务总局的规范性文件中明确规定企业用盈余公积、未分配利润转增股本时应当缴纳个人所得税,但截止证监会发审委审核发行上市文件时,大部分企业都没有就盈余公积、未分配利润转增股本代扣代缴个人所得税,自然人股东也没有自行缴纳税款,几乎没有企业就资本公积转增股本缴纳代扣代缴个人所得税。证监会几乎会关注所有经历过整体变更的发行人是否缴纳了个人所得税,会要求券商中介结构出具明确意见。为了不对企业上市产生实质性障碍,企业对本问题的处理方式多种多样。主要有以下几类:

1. 按要求缴纳盈余公积和未分配利润转增股本部分的个人所得税。部分上市企业在整体变更时根据当地税务机关的要求代扣代缴了自然人股东的个人所得税。例如上市公司吉艾科技(证券代码:300309)、太空板业(证券代码:300344)、旋极信息(证券代码:300324)、嘉应制药(证券代码:002198)、沃森生物(证券代码:300142)等。

以吉艾科技为例,律师出具了如下补充法律意见:根据北京市丰台区地方税务局科技园区税务所于2011年3月16日出具的《个人所得税完税证明》,以上股东就吉艾科技整体变更时股息、利息、红利所得的纳税情况如下:……发行人股东在有限责任公司整体变更为股份有限公司时已依法纳税,发行人控股股东不存在因未及时依法纳税而构成重大违法行为的情形。

笔者查阅了吉艾科技2011年、2010年、2009年的审计报告,截至2010年9月30日,吉艾科技经审计的净资产为人民币100 727 955.95元,其中盈余公积和未分配利润共计72 821 955.95元。根据吉艾科技的2010年审计报告母公司股东权益变动表,吉艾科技在整体变更时用资本公积转增股本17 427 555元,盈余公积和未分配利润共转增股本47 094 000元,三项共转增股本64 521 555元。但是吉艾科技缴纳了个人所得税额14 564 391.19元(72 821 955.95×20%),即吉艾科技是就截止2010年9月30日的所有盈余公积和未分配利润72 821 955.95元缴纳了个人所得税,而不是就盈余公积和未分配利润转增股本部分缴纳个人所得税,同时也没有就资本公积转增股本缴纳个人所得税。

经调研,缴纳了个人所得税的上市公司的计税基础

也各不相同,吉艾科技以审计报告截止日的所有盈余公积和未分配利润的净资产部分为计税基础,嘉应制药以自然人股东取得的盈余公积和未分配利润转增股本部分为计税基础,沃森生物不仅代扣代缴自然人股东取得的盈余公积和未分配利润转增股本部分个人所得税,而且同时缴纳了盈余公积、未分配利润转入资本公积的那部分个人所得税,但是上述企业都没有就资本公积转增股本缴纳个人所得税。

2. 根据优惠政策暂缓缴纳,股东同时出具承诺函。以上市公司美盛文化(证券代码:002699)为例,根据律师出具的法律意见书,4名自然人股东没有缴纳相关个人所得税,企业也没有代扣代缴相关的个人所得税。发行人4名自然人股东已于2011年11月10日出具《有关股改涉及的个人所得税缴纳的承诺函》,承诺:如主管税务机关追缴发行人整体变更为股份公司时与净资产折股相关的个人所得税,本人将以现金方式及时、无条件、全额承担应缴纳的税款及(或)由此产生的所有相关费用、罚款(如有),并保证发行人不会因此遭受损失。同时,新昌县地方税务局出具了《关于美盛文化创意股份有限公司变更设立时个人所得税问题的说明》,该局根据绍兴市人民政府《关于促进企业上市的意见》(绍证发[2008]43号)中的规定同意发行人在整体变更时可暂缓缴纳个人所得税,并且因为发行人设立后未发生股权转让行为可暂不征收个人所得税。笔者查阅了美盛文化的审计报告,其在整体变更时用资本公积和盈余公积、未分配利润转增股本。类似的案例还有明家科技(证券代码:300242)、森远股份(证券代码:300210)。

3. 资本公积转增股本未缴纳个人所得税,股东出具承诺函。以上市公司江苏长海(证券代码:300196)整体变更为例。根据长海股份在招股说明书,长海股份整体变更中将原实收资本60 000 000元、资本公积——股本溢价30 000 000元转出,形成股份公司股本90 000 000元,其余计入股份公司的资本公积——股本溢价。长海股份认为其整体变更时没有涉及未分配利润及盈余公积转增股本,自然人股东未取得利息、股息、红利所得,因此没有缴纳个人所得税的义务,其通过股票溢价发行收入所形成的资本公积3 000万元转增股本由个人取得的数额,不作为应税所得征收个人所得税。根据国浩律师集团(北京)事务所法律意见书,自然人股东做出了按要求缴纳个人所得税并对纳税义务承担连带责任的承诺。

4. 笔者的观点。以上案例说明,企业在整体变更中就个人所得税问题处理上方式各异,各显神通,都力争不对企业上市产生实质障碍。实践证明,证监会默认了上述几种做法。但是,笔者认为证监会的默认或者不予追究并不代表上述所有企业案例的做法都是合法的,实务中也存

在公司因整体变更时未依法缴纳个人所得税受到财政部处理的案例。例如,根据《中华人民共和国财政部会计信息质量检查公告(第二十一号)》,天龙光电(证券代码:300029)因2008年整体变更时以盈余公积、未分配利润转增股本,自然人股东未缴纳个人所得税789万元,财政部对此作出了处理决定,要求公司按照要求整改,调整会计账务,并补缴相关税款。

四、理论研究

1. 从资本公积的实质来看。资本公积是指企业在经营过程中产生资本(股本)溢价、接受捐赠、资产评估增值等原因形成的与企业收益无关的资金。根据2006年颁布的新会计准则,资本公积科目下只设两个明细科目:资本(股本)溢价和其他资本公积。其中资本(股本)溢价是资本公积的最主要部分,它与实收资本一样,属于投资者投入的资本,具有资本属性,不具有利润分配的性质。资本(股本)溢价的主要用途即是转增实收资本,不能作为利润进行分配,所以它不同于股息、红利。“如果将股份制企业的股票溢价仅仅解释为股份有限公司的股票溢价,而不认可有限责任公司的资本溢价,实际上就违背了企业所得税的一项基本原理,甚至是税制的一项基本规则,即税收不能侵蚀资本”。

2. 从税收法定原则来看。税收法定原则是指税收主体只能在法律有明确规定的情形下征税,法律没有规定或者规定不清楚的,公民没有缴税的义务。税收法定原则是税法最重要的原则,它解决了国家恣意征税的问题。其中“法”专指基本法律,即立法机关(在我国是全面人民代表大会及常务委员会)制定的法律。国家税务总局的上述规范性文件的规定不应该成为要求自然人股东缴纳个人所得税的依据。

我国现行《个人所得税法》仅规定就股息、红利缴纳个人所得税,而没有明确规定资本公积转增股本是否属于股息、红利,是否缴纳个人所得税,因此,自然人股东没有义务缴纳整体变更中的个人所得税。但值得一提的是,我国国家税务总局等部委的规章、规范性文件往往成为征税的依据,这明显动摇了税法的根基,即税收法定主义。

3. 从税收公平原则来看。税收法定但税收不一定公平。税收公平原则要求立法机关对具有同等纳税能力的人规定同等的税收义务,对不同纳税能力的人规定不同的税收义务,对同样的事项规定同样的征税要求;税务机关对具有同等纳税能力的人公平对待,而不应区别对待。税务机关对资本公积转增股本征税不符合税收公平原则。首先,资本溢价和股本溢价实质相同,都是投资者投入的超过其实收资本的投资,本质属性相同,立法机关和税务机关不应当在有限责任公司资本溢价转增股本和股

份有限公司股票溢价转增股本征税上进行区别对待。其次,根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)第四条“被投资企业将股权(票)溢价所形成的资本公积转为股本的,不作为投资方企业的股息、红利收入,投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。”立法机关和税务机关应当对自然人股东和法人股东在整体变更资本公积转增股本中一视同仁,都不征收个人所得税,同时区别对待也导致了同股不同权不同义务。再次,如果转增股本的资本公积是由某自然人股东投资时投入的,在整体变更时对该自然人股东征税就相当于对其投入资本进行征税,这不符合税收公平原则和就所得进行征税的税法精神。

4. 笔者的观点。税务机关不应就整体变更中资本公积转增股本对自然人股东征收个人所得税。当然虽然在整体变更阶段不征税,但并不免除原始股东转让股票时就其所得缴纳个人所得税的义务。

五、相关建议

综上所述,我国应完善税收法律法规,明确规范整体变更中股东是否应缴税以及如何缴税问题,治理目前存在的公司税收征管混乱现象。

如果立法规定需要缴税,则应当明确缴税的操作程序,解决按什么项目征税、确定缴税的范围,是按整体变更时所有盈余公积和未分配利润计算应缴税额还是应按自然人股东取得的转增股本部分计算应缴税额、确定税率、缴税义务人以及如何防止自然人股东通过法人股东避税等问题。

如果立法规定不需要缴纳个人所得税,则应当就转增股本的来源和顺序作出明确的规定。因为企业股东可以选择先转增资本公积,不足部分由盈余公积、未分配利润转增,为规避多缴纳个人所得税。

在具体法律政策出台之前,建议企业就整体变更个人所得税问题积极跟当地税务机关沟通,最好按要求缴纳该部分税款,如果缴税确实有困难,应争取取得当地税务机关的同意进行缓缴,并按要求随时可以缴纳,以争取获得证监会的认可。

【注】本研究受北京市职业院校青年骨干教师(项目编号:PXM2013014260)项目的资助。

主要参考文献

1. 国家税务总局.国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知.国税发[1997]198号,1997-12-25
2. 康文军.IPO企业股改中个人股东红利税问题探讨.财会月刊,2013;1
3. 汪翠荣,雷良海.变更设立股份有限公司自然人股东的个人所得税问题研究.税务与经济,2008;6