

# 整体变更为股份有限公司的涉税疑难阐释

范锰杰

(国家税务总局税务干部进修学院, 江苏扬州 225007)

**【摘要】** 有限责任公司整体变更为股份有限公司时, 对于其资本公积转增股本是否征收个人所得税目前尚无定论。本文结合案例, 从科目原理、税收公平原则、税收法定原则以及纳税必要资金能力进行分析, 认为这种情况不应该征收个人所得税。而对盈余公积和未分配利润转增股本由于可能缺乏纳税必要资金能力, 提出引入分期缴税的政策建议。同时认为, 现行对于盈余公积和未分配利润转增资本公积的涉税规定, 尚有改进的空间。

**【关键词】** 整体变更; 资本公积; 个人所得税

## 一、案例简介

A 有限责任公司成立于 2007 年 4 月, 依法进行了工商和税务登记, 注册资本为 1 500 万元。2014 年 7 月初, 公司股东甲与自然人投资者乙签订协议, 约定乙以总额 2 500 万元投资 A 公司, 其中 500 万元进入 A 公司的注册资本, 2 000 万元计入 A 公司的资本公积——资本溢价, 由此 A 公司注册资本由原来 1 500 万元增加至 2 000 万元, 自然人甲持股比例为 75%, 乙持股比例为 25%。

截至 2014 年 7 月底, A 公司净资产为 6 000 万元(实收资本 2 000 万元, 资本公积——资本溢价 2 000 万元, 盈余公积 500 万元, 未分配利润 1 500 万元)。A 公司经股东会决议, 决定以经审计净资产 6 000 万元为依据, 按照 1:0.67 的比例折合 4 000 万股, 每股面值为 1 元人民币, 差额部分 2 000 万元作为“资本公积——股本溢价”, 为全体股东按出资比例共享。在实际操作中 A 公司并未将盈余公积 500 万元和未分配利润 1 500 万元转出形成股本 2 000 万元, 而是将原实收资本 2 000 万元和原资本公积——资本溢价 2 000 万元转出形成股份有限公司股本 4 000 万元, 将盈余公积 500 万元和未分配利润 1 500 万元转出形成股份有限公司的资本公积——股本溢价 2 000 万元。

本案例中 A 公司认为, 公司在有限责任公司变更为股份有限公司的过程中并未涉及个人所得税纳税义务。

## 二、案例分析与涉税争议

### (一) 案例分析

依据《首次公开发行股票并上市管理办法》(证监会令第 32 号) 第八条规定: 发行人应当是依法设立且合法存续的股份有限公司。第九条规定: 有限责任公司按原账面净资产值折股整体变更为股份有限公司的, 持续经营时间可以从有限责任公司成立之日起计算。

由此可见, 上述案例中 A 有限责任公司为了能进行首

次公开发行和上市, 必须在企业股权架构、主营业务、实际控制人和资产等方面维持不变前提下, 以公司经审计后账面净资产额折合为股份有限公司的股份, 将有限责任公司整体以变更组织形式的方式改制为股份有限公司。《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59 号) 规定: 有限责任公司变更为股份有限公司属于企业法律形式的简单改变, 可直接变更税务登记, 除有关企业所得税纳税事项(包括亏损结转、税收优惠等权益和义务) 由变更后企业承继, 因此这一变更仅仅是公司组织形式发生变化, 原来有限责任公司各项资产、负债、人员和业务均整体进入股份有限公司, 并未发生实质性变化, 只需到税务主管部门办理变更税务登记, 原纳税主体并不注销。

A 有限责任公司以经审计净资产 6 000 万元为依据, 按照 1:0.67 的比例折合成股本 4 000 万元也符合《公司法》第九十六条的规定: 有限责任公司变更为股份有限公司时, 折合的实收股本总额不得高于公司净资产额。

A 公司整体变更为股份有限公司的实质在税收上大致分为两步: 第一步是股东从原来有限责任公司撤回投资, 分回其按照持股比例计算出所享有的权益, 即分回来的资产包括初始投资成本以及有限责任公司在经营过程中形成的收益; 第二步是进行投资, 即股东将分回资产投资到股份有限公司中。案例中 A 公司在整体变更时将原来资本公积——资本(股本) 溢价转增股本是否征收个人所得税争议较大。《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。至于国税发[1997]198 号文提及的资本公积金具体指代内容在《国家税务总局关

于原城市信用社在改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》(国税函发[1998]289号)第二条中得到明确: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。

依照国家税务总局上述文件字面意思理解,上市公司用资本公积中股票溢价部分转增股本不征收个人所得税,但有限责任公司和非上市股份有限公司用资本溢价转增股本均应征收个人所得税。《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: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,依据现行政策规定计征个人所得税。国税发[2010]54号文似乎进一步确认了前两项规范性文件的规定,实践中,基层税务机关对有限责任公司和非上市股份有限公司用资本溢价转增股本也倾向于按“利息、股息、红利所得”征收个人所得税。

### (二)涉税争议

实践中对上述问题的看法主要有两种观点:

一种观点认为,应严格按照文件字面意思掌握执行,股票溢价仅指股份有限公司上市发行股票所形成的溢价,有限责任公司和非上市股份有限公司均无权发行股票,更谈不上溢价问题。《证券法》第一百二十八条规定:股票溢价发行指发行人按高于面额的价格发行股票。而《股票发行与交易管理暂行条例》第七条规定:股票发行人必须是具有股票发行资格的股份有限公司,包括已成立的股份有限公司和经批准拟成立的股份有限公司。因此,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,其他情形的资本公积金转增股本都应当缴纳个人所得税。而且对于非上市公司而言,如果资本(股本)溢价转增资本(股本)不征收个人所得税,这些公司上市后股份变成股票,而个人通过公开市场转让股票不征收个人所得税,意味着上市后无法征税,因此必须在转增环节进行征税。

另一种观点则认为,理解政策应结合当时特定的政策背景,不能生搬硬套。国家税务总局[1997]198号文件所使用的股份制企业是广义概念,并非仅指《公司法》中股份有限公司一种形式。参考依据为1992年5月15日发布的《股份制企业试点办法》(国家体改委体改生[1992]30号)(现仍有效)的规定: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形式。因此,对于公司整体变更中资本溢价形成的资本公积转增股本,自然人股东也不需要缴纳个人所得税。

## 三、争议阐释

### (一)从科目原理分析

资本公积作为所有者权益的重要组成部分,主要反映投资者投入资本中超过法定资本部分以及他人投入的不形成实收资本的部分。《企业会计准则——应用指南》(2006)在“资本公积”总账下设置了“资本(股本)溢价”(即投资者投入资本超过注册资本或者股本部分的金额)和“其他资本公积”(即直接计入所有者权益的利得和损失)两个明细科目,分别归纳了10项和15项内容,由于“其他资本公积”科目所包括的内容基本是未实现利得,用这部分资本公积增资会导致虚假增资,因此大部分情形下只有资本公积中的资本(股本)溢价可以用来进行增资。“资本(股本)溢价”科目设置的作用在于权衡不同时期新加入公司股东的利益,在创业阶段初期,企业经营风险最大,其正常运营完全依赖于原始股东的资本,新加入股东承担公司风险相对较小,因此需要新加入股东支付一部分股本溢价作为对原始股东的风险补偿。站在新加入股东角度而言,无论企业如何进行账务处理,均改变不了新股东实际投入资本的事实,该科目具有资本属性,不具有分配利润的性质。因此,若对资本公积——资本(股本)溢价转增股本征收个人所得税,相当于对产生所得的资本征税,违背了“税收不能侵蚀资本”的原则。

### (二)从税收公平原则分析

税收公平包括税收的横向公平与纵向公平,横向公平是指经济能力或纳税能力相同的人应当缴纳数额相同的税收。纵向公平是指经济能力或纳税能力不同的人应当缴纳不同的税收。可以说横向公平是纵向公平的前提条件,只有同等条件的纳税人之间才会实现公平,不同条件的纳税人之间不存在实现公平。因此对于资本公积——资本(股本)溢价转增股本这一事项,企业所得税与个人所得税的规定应当是一致的。《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)第四条规定:被投资单位将股权溢价所形成的资本公积转为股本的,不作为投资企业的股息、红利收入,投资企业也不得增加该项长期投资的计税基础。该文件对资本溢价和股票溢价转为股本的税收待遇一视同仁,对个人所得税也是适用的。

### (三)从税收法定原则分析

税收法定原则是指由立法者决定全部税收问题的税法基本原则,即如果没有相应法律作前提,国家不能征税,公民也没有纳税义务,税收法定原则包括征税要素法定和程序法定。判定资本(股本)溢价转增股本是否需要征收个人所得税应依据《个人所得税法》及实施条例的规定,《个人所得税法实施条例》规定,利息、股息、红利所得,是指个人拥有债券、股权而取得的利息、股息、红利所得,意味着投资者通过持有股权、债权获取投资性收益需

要缴税,但资本(股本)溢价转增股本并不具有投资收益性质。对于坚持征税观点方认为如果在转增环节不征个人所得税,一旦上市后便无法征税的疑虑,既无必要也显多余。根据《财政部、国家税务总局、证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》(财税[2009]167号)的规定:自2010年1月1日起,对于个人转让首次公开发行股票并上市的公司形成的限售股取得的所得,按“财产转让所得”征收个人所得税。

#### (四)从纳税必要资金能力分析

企业用资本(股本)溢价(包括盈余公积和未分配利润)转增股本仅仅是财务会计科目与工商登记发生变动,但对于自然人股东而言并未增加任何经济利益,若在转增环节进行课税,必将促使纳税人改变决策行为,以免多纳税,这违背了税收中性原则。因此,笔者认为无论公司为何种形式,资本(股本)溢价转增股本都不应该对自然人股东征收个人所得税。因此建议国家税务总局出台相应文件,对盈余公积和未分配利润转增股本允许分期缴税,以缓解自然人股东纳税资金压力。

#### 四、结论

##### (一)公司资本公积——资本(股本)溢价转增股本不应征收个人所得税

有限责任公司整体变更为股份有限公司是公司上市的第一道门槛,变更的实质是股东先从原公司分回收益然后再投入新的公司。实务中争议较大的是公司资本公积——资本(股本)溢价转增股本是否征收个人所得税,笔者从科目原理、税收公平原则、税收法定原则以及纳税必要资金原则进行了系统分析,认为这种行为不应该征收个人所得税,同时也不改变其股份的计税基础,而应该在该股份实际转让行为发生时按“财产转让所得”计算征收个人所得税,其实质是递延纳税而非免税,由此保证企业所得税与个人所得税税收待遇的一致。据此建议国家税务总局明文做出规定,以减少基层税企纠纷。同时,对于诸如盈余公积、未分配利润转增股本征收个人所得税并无疑问,但大额税款可能对纳税人产生较大资金压力,不妨通过引入分期缴税制度缓解纳税资金压力。

从《关于中国(上海)自由贸易试验区内企业以非货币性资产对外投资等资产重组行为有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2013]91号)与《财政部国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》(财税[2014]116号)对居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得,可在不超过5年期限内分期缴纳企业所得税的规定可以看出,近几年分期纳税制度开始逐步引入我国税法中,体现了鼓励纳税人投资发展与考虑纳税必要资金的政策意图。为了激发民间个人投资活力,《财政部 国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》(财税[2015]41号)规定:

个人以非货币性资产对外投资属于个人转让非货币性资产和投资同时发生,对转让非货币性资产所得应按“财产转让所得”征收个人所得税,纳税人一次性缴税有困难的,可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后,自发生上述应税行为之日起不超过5个公历年度内分期缴纳个人所得税。因此对盈余公积、未分配利润转增股本问题,建议也应在全国推广分期缴税制度。

##### (二)将盈余公积和未分配利益转增资本公积——股本溢价不征收个人所得税的做法欠妥

根据《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)规定: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。对属于个人股东分得并再投入公司(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,而转增资本公积不计征个人所得税,这一观点在2010年11月30日国家税务总局网上回复纳税咨询问题时也得以认可。

但笔者认为,将盈余公积和未分配利润转增资本公积——股本溢价不征收个人所得税并不妥当:第一,“资本公积——股本溢价”科目反映的是投资者投入资本超过注册资本或者股本部分的金额,而案例中资本公积——股本溢价的来源恰恰是公司经营过程中累积的留存收益(盈余公积和未分配利润),这扭曲了该科目核算的本意。第二,“资本公积”科目具有准资本属性,当公司整体变更时盈余公积和未分配利润转增资本公积——股本溢价不征收个人所得税,后续公司将资本公积——股本溢价转增股本又不征收个人所得税,是否意味着盈余公积和未分配利润转增股本最终不征收个人所得税?这与国税函[1998]333号文件是否相悖?因此笔者建议,盈余公积和未分配利润转增资本公积应照章征收个人所得税,或者规定盈余公积和未分配利润转增资本公积只能记入“其他资本公积”明细科目,在转增时允许不征收个人所得税,待以后资本公积——其他资本公积转为股本时按现有规定征收个人所得税。

#### 主要参考文献

- 丘开浪.整体变更的折股实质及对所得税的影响[J].注册税务师,2014(7).
- 周巧红,周红利.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[J].财会月刊,2014(4).
- 庄佳强.有限责任公司整体变更为股份有限公司的个人所得税政策与征收管理[J].税务研究,2014(2).