



漢坤律師事務所

汉坤法律评述



融贯中西·务实创新

2013年5月31日

税法

盈余积累转增股本个人所得税处理简述

计芳 | 杨李 律师

2013年5月7日，国家税务总局发布了《关于个人投资者收购企业股权后将原盈余积累转增股本个人所得税问题的公告》（国家税务总局公告2013年第23号）（以下简称“23号公告”），该公告将于2013年6月7日起正式施行，并将适用于此前尚未处理的涉税事项。23号公告明确了个人投资者在收购企业100%股权后，企业以原有盈余积累转增股本时新股东个人所得税的有关处理问题。此前，相关法规中虽然有对盈余积累转增资本时股东所得税处理的规定，但针对新股东收购企业全部股权后企业原有的盈余积累转增股本这一特殊情形下的个人所得税处理问题此前则未有明确。

本文拟结合23号公告，对盈余积累转增资本所涉及的个人所得税处理规定进行梳理。

1. 一般情况下盈余积累转增资本时的所得税处理

企业增加注册资本，除了由原股东或新股东认缴增资外，还可以通过将企业的盈余积累转增注册资本的方式实现。盈余积累主要指企业的资本公积、盈余公积和未分配利润。其中，资本公积包括资本（股本）溢价和直接计入所有者权益的利得和损失等（例如部分资产的公允价值变动导致的未实现的利得或损失）；盈余公积是指企业按照法律规定从净利润中提取的各种积累资金；而未分配利润则是企业的累积净利润减除提取的各种盈余公积和已经分配的利润后的余额。盈余公积和未分配利润共同构成企业的留存收益。

由于盈余公积与未分配利润是企业生产经营过程中产生的收益，以盈余公积和/或未分配利润转增资本，其实质相当于企业先将盈余公积和/或未分配利润分配给股东，然后股东再以分得的盈余公积和/或未分配利润认缴被投资企业增资。因此，以盈余公积和/或未分配利润转增资本的，应视为股东取得了“股息、红利”性质的所得，需要相应缴纳企业所得税（标准税率为25%）或者个人所得税（税率为20%）。

而资本公积不是企业生产经营过程中产生的收益，其中资本（股本）溢价更是来自于股东的投入。目前，对于企业以资本公积转增资本时股东的所得税处理规定如下：

1) 企业股东

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）（以下简称“79号文件”）第四条第二款的规定，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。因此，对于企业股东而言，被投资企业以股权溢价或股票溢价所形成的资本公积转增资本不会导致股东的纳税义务。

2) 个人股东

根据《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）（以下简称“198号文件”）第一条规定，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。国家税务总局在《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]第289号）中进一步明确，198号文件中所述的“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。也就是说，只有股份制企业的股票溢价发行形成的资本公积转增股本时不作为股东的个人所得，不征收个人所得税；而对于股份制企业以不属于股票发行溢价形成的资本公积，以及非股份制企业以资本公积转增股（资）本的，则并没有明确规定不征收个人股东的个人所得税。此外，《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）第二条第二款规定，对以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。从对上述规定的字面理解来看，非上市公司（包括股份制企业和有限责任公司）的股权溢价（而非股票发行溢价）形成的资本公积转增资本时，并不能免除其个人股东的个人所得税纳税义务。因此，实践中，一些地方税务机关会在有限责任公司和非上市股份制企业以资本（股本）溢价转增资本（股本）时，对其个人股东按“利息、股息、红利所得”征收20%的个人所得税。

然而，对于有限责任公司和非上市股份制企业以资本（股本）溢价转增资本时征收个人股东的个人所得税的处理存在诸多争议。实际上，无论企业是否为上市的股份制企业，其资本（股本）溢价的性质都属于投资者投入的、未计入企业注册资本或股本的资本。从税收公平与税收中性原则的角度讲，企业以性质相同的资本（股本）溢价转增资本，对其股东的纳税处理也应当相同。适用于企业的79号文件就体现了这一精神，即不区分被投资企业的性质，对被投资企业以股权或股票溢价所形成的资本公积转增资本的，均不对企业股东征收企业所得税。

2. 23号公告下企业以原盈余积累转增股本时的股东个人所得税处理

23号公告针对的是个人投资者从企业原股东处收购企业100%股权后，被收购企业以原有的盈余积累转增股本，且原有的盈余积累已经一并计入了股权转让价格的情形下，新股东的个人所得税处理问题。按照23号公告的规定，依据新股东收购企业100%股权的股权交易价格是否低于企业净资产价值（包括实收资本或股本和盈余积累），在企业以原盈余积累转增并向新股东派发新股时，分以下两种情形处理：

- 1) 股权交易价格不低于净资产价格的（即原盈余积累已全额计入了股权交易价格），不就盈余积累转增股本（资本）向新股东征收个人所得税；
- 2) 股权交易价格低于净资产价格的（即原盈余积累未完全计入股权交易价格），则
 - (1) 对于新股东取得的转增股本涉及的已计入股权交易价格的原盈余积累部分（即股权收购价格减去原股本的差额），不对新股东征收个人所得税；

- (2) 对于新股东取得的转增股本涉及的未计入股权交易价格的原盈余积累部分（即股权收购价格低于原企业净资产的差额），则应按照“利息、股息、红利所得”项目向新股东征收个人所得税。

23号公告还规定，对于新股东以低于净资产价格收购企业股权后以原盈余积累部分转增股权时，应视为应税的盈余积累部分先转增，而后再转增免税的盈余积累部分。

23号公告的上述规定可概括为：如果新股东已就转增股本的企业原盈余积累向原股东支付了对价，则新股东不应就该部分的盈余积累在转增股本（资本）时缴纳个人所得税；否则，则应征税。如此规定的原因在于，如果新股东已就盈余积累支付了对价，那么转增不构成其任何形式的所得，自然没有依据向其征税。而且，由于原股东应当已经就此部分的盈余积累按“股权转让所得”项目缴纳了所得税，再对新股东征税则构成重复征税。而针对未计入股权交易价格的盈余积累，由于新股东并未就其支付对价，应将其视作被投资企业对新股东的股息红利分配，征收个人所得税。而且，由于未计入股权交易价格，原股东也未就此部分盈余积累缴纳个人所得税，故向新股东征税不会构成重复征税。

但是，23号公告只适用于新的个人投资者收购企业全部股权的情形，且23号公告并没有对上文所述的有限责任公司及非上市股份有限公司在以资本（股本）溢价转增资本（股本）时个人股东的个人所得税问题做出任何进一步的规定。

除以上个人所得税税务处理的规定外，23号公告还明确了新股东所持股权的计税基础应为其收购股权时实际支付的对价与相关税费。为了确保税务机关能够及时掌握与上述股权转让以及转增股本相关的纳税信息，23号公告还要求企业应在相关事项发生后15日内，向主管税务机关报送股东及股权变化情况、股权交易前原账面记载的盈余积累数额、转增股本数额及税款扣缴情况。

特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国法律及实务的最新动态和发展，上述有关信息不应被看作是特定事务的法律意见或法律依据，上述内容仅供参考。

如您对上述内容有任何问题或建议，请与计芳律师（+86-10-8525 4617; fang.ji@hankunlaw.com）联系。