

结余权益转增资本的税务处理

■ 李红润 葛长银

结余权益是指所有者权益除去实收资本之外的权益,包括资本公积、盈余公积和未分配利润。用结余权益转增资本是增加注册资本的常见途径。结余权益转增资本时由于增加了被投资企业的注册资本,因此主要涉及到自然人股东的个人所得税和法人股东的企业所得税问题。

一、资本公积转增的涉税问题

新准则下资本溢价下的所有明细科目以及其他资本公积中原制度资本公积转入部分可以转增资本。而其他资本公积中原制度资本公积转入属于过渡科目,本文不讨论。资本溢价转增资本,实际上是投资者取得股权的成本的内部结构的划转,因此既不视同股息红利收入,也不增加股东的计税基础。这就意味着在被投资企业用资本公积转增资本时,股东无需缴税,但股东在转让和处置该股权投资时不能扣除转增增加的部分。

1. 自然人股东个人所得税

《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。这里的“资本公积金”的范围,根据《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[1998]289号)的解释,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。因此,资本公积即资本溢价部分转增资本不用缴纳个人所得税。外籍个人股东也不属于征税范围。

2. 法人股东企业所得税

对于国内法人股东而言,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)的规定:被投资企业将股权(票)溢价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,被投资企业以资本溢价转增资本时,法人股东不需缴纳企业所得税。但是因为“投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础”,因此在转让和处置该股权投资时,投资企业不得扣除转增增加的部分。国外法人股东不属于征税范围。

3. 印花税

根据《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》(财税[2003]183号)关于资金账簿

印花税的规定:企业其他会计科目记载的资金转为实收资本或资本公积的资金按规定贴花。也就是按照实收资本和资本公积的合计额增加数贴花,但是用资本公积转增资本时该合计金额并没有发生改变,因此不需缴纳印花税。

二、盈余公积和未分配利润转增的涉税问题

盈余公积和未分配利润都来源于企业的税后利润,税法将盈余公积和未分配利润转增资本分别视为利润分配和投资两项活动,而利润分配就会产生股东的所得税问题。且对于盈余公积和未分配利润转增资本来说,无论股东取得的收入是否实际纳税,转增资本后均增加股东持有股权的计税基础。这就意味着在被投资企业用盈余公积和未分配利润转增资本时股东需要缴纳相应的所得税,但股东在转让和处置该股权投资时可以扣除转增增加的部分。

1. 自然人股东个人所得税

根据《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号)规定,“除另有规定者外,不论企业会计账务中对投资采取何种方法核算,被投资企业会计账务上实际做利润分配处理(包括以盈余公积和未分配利润转增资本)时,投资

方企业应确认投资所得的实现”。又依照《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),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,自然人股东所分得并再投入公司的盈余公积和未分配利润应按照“利息、股息、红利所得”项目征收个人所得税。

根据《财政部 国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》(财税字[1994]20号)规定:外籍个人从外商投资企业取得的股息、红利所得暂免征收个人所得税。因此,外商投资企业用盈余公积转增外方个人股东资本不征收个人所得税。

2. 法人股东企业所得税

根据《企业所得税法》第二十六条规定,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益以及在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益,为免税收入。因此,被投资企业用盈余公积和未分配利润转增资本时,投资方不需缴纳所得税。但同时应注意,《企业所得税法实施条例》第八十三条规定,免税收入不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。因此,除了由上市公司12个月以内的股票产生的股息红利外,被投资方以盈余公积转增资本时,投资方所确认的收入免税。但是,若投资企业与被投资企业对应不同的所得税税率,则根据国税发[2000]118号文的规定,投资企业应该按要求补缴税款。外籍法人股东需缴纳预提所得税。另外,由于外资企业的未分配利润转增股本不需要办理售付汇证明,税务部门无法事前监管,因

此它属于税务稽查重点核查项目。

3. 印花税

同样依据财税[2003]183号文的规定,企业其他会计科目记载的资金转为实收资本或资本公积的资金按规定贴花。且印花税中“营业账簿”税目的计税依据为“实收资本”与“资本公积”两项的合计金额。

三、三种结余权益转增资本的税负比较和节税建议

三种结余权益转增资本都是所有者权益内部各项之间的转移,相关法规对于它们转增资本的规定既有区别又有一致之处,对比情况如表1所示。

明确转增资本的相关规定后,再来具体分析这三种结余权益转增资本的税负。首先对于国内自然人股东和法人股东而言,纳税政策如表2所示。

假设国内某上市公司的所有者权益组成结构如下:实收资本50 000万元,资本公积50 000万元,盈余公积30 000万元,未分配利润70 000万元,且股东单一(或为自然人股东或为法人股东)。现在该公司打算转增资本,考虑到转增限制,假设转增金额为17 500万元(使得金额最少的盈余公积的留存额不少于转增前实收资本的25%)。通过表3可计算出转增股本和直接分红的税负以及不同转增方式的税负(所用税率为当前适用税率)。

从表3可以看到,企业转增资本所涉及的税负主要为股东的所得税,且主要是自然人股东的个税,而法人股东在各种转增情况下都免税。转增企业只涉及印花税且税率较低。在不处置股权投资的情况下有:①三种转增方式中用资本公积转增资本对应的税负

表1 三种结余权益转增资本的相关规定

转增项目	资本公积	盈余公积	未分配利润
可转内容	资本(股本)溢价部分等	无限制	无限制
可转比例限制	留存的该项公积金不少于转增前公司注册资本的25%	留存的该项公积金不少于转增前公司注册资本的25%	无具体规定
需缴纳税种	无	个人所得税、印花税	个人所得税、印花税

表2 三种结余权益转增资本时国内股东的应税情况

分红类型	自然人股东	法人股东	是否增加计税基础
资本公积转增资本	免税	免税	否
盈余公积转增资本	个人所得税	免税	是
未分配利润转增资本	个人所得税	免税	是
直接分配利润	个人所得税	免税	

表3 三种结余权益转增资本税负比较表 单位:万元

分红类型	自然人股东 个人所得税	法人股东企 业所得税	转增企业 印花税	处置时转增部分对 应的自然人股东个 人所得税	处置时转增部分对 应的法人股东企业 所得税
资本公积转增资本	0	0	0	3 500	4 375
盈余公积转增资本	3 500	0	8.75	0	0
未分配利润转增资本	3 500	0	8.75	0	0
直接分配利润	1 750	0	0	0	0

注:①按照《中华人民共和国个人所得税法》第二条、第三条的规定,个人股东对公司的税后利润进行分配的应当按照利息、股息、红利所得适用20%的税率;依据财税[2005]102号文件规定,个人股东从上市公司取得的股息红利暂减按50%确认所得。②企业转增资本和处置股权对应的印花税率均为0.5%。③处置股权时个人股东的个人所得税税率为20%,企业股东的企业所得税税率为25%。

最低，为零。②用盈余公积和未分配利润转增资本对应的税负一样，而直接分配利润对应的税负偏低，因为直接分红时自然人股东减按50%确认所得。若企业打算将来处置股权投资，则有：①三种转增方式对应的自然人股东的税负一样，而处置股权时法人股东的企业所得税偏高；②直接分红对应的税负最低。

对此笔者有以下筹划建议：①国内股东若不打算转让股权，则在转增资本时应首先考虑用资本公积转增。②由于国内法人股东从被投资公司取得分红时免税，自然人股东可采用“自然人——控股公司——目标公司”架构来间接控制目标公司，在转增资本或分红时省去个人所得税。③由于股权转让收入不允许扣除留存收益，因此法人股东转让股权时，可先对留存收益进行转增资本或利润分配，然后再进行转让，可增加股东收入。

对于国外股东，其涉税规定如表4所示，可以看到，外商投资企业在进行分红和转增资本时其自然人股东不需缴税，除用资本公积转增资本外，法人股东需缴纳预提所得税，税率为10%。对此笔者有以下筹划建议：①外籍法人股东投资企业转增资本时应优先考虑用资本公积转增股本。②若外籍股东以持股分红为目的，不打算转让股权，则应以自然人身份投资，可享受免税待遇。若以财务投资为目的，打算转让股权，应以法人身份进行投资，在转让时适用10%的预提所得税，而不用

缴纳股权转让的20%的个人所得税。③外籍法人股东在用盈余公积和未分配利润转增资本时，可先在境外将股权转让给外籍个人，因为此时外籍个人股东免税。④外籍法人股东在用盈余公积和未分配利润转增资本时，也可以采取“境外公司——境内控股公司——目标公司”的架构来进行间接控制，如此即可省去用盈余公积和未分配利润转增时的预提所得税。■

(作者单位：中国农业大学经济管理学院)

责任编辑 刘莹

表4 三种结余权益转增资本时国外股东的应税情况比较表

分红类型	自然人股东	法人股东
资本公积转增资本	不属于征税范围	不属于征税范围
盈余公积转增资本	免税	缴纳预提所得税
未分配利润转增资本	免税	缴纳预提所得税
直接分配利润	免税	缴纳预提所得税

● 简讯

《恍然大悟会计丛书》举行新书首发式

4月4日，厦门大学管理学院会计系汪一凡教授的《恍然大悟会计丛书》(立信会计出版社出版)在厦门大学举行了首发式。汪一凡教授在首发式上的演讲中指出，以美国为代表的西方财务会计模式近百年来离科学越来越远，至少可以归结为以下四大败笔：第一大败笔是虚构出“净利润”这样的公司业绩指标。“应计制”在确认当期的收入和费用时，有意漠视实际的现金收付，以“净利润”作为表明公司“赚钱与否”的替代指标，以此来回避“去年公司赚了多少钱”这类简单直白而又回答不了的问题。第二大败笔是杜撰了“公允价值收益”概念：交易性金融资产按当前市价入账，期末市价对比如初市价若有变化，其差额就是“公允价值收益”。但没卖出去的东西“市价”是多少，谁能说得清楚？不良厂商从此可以随意地决定金融产品的市价，从而随意地报告净利润。第三大败笔是西方在合并报表需要解决的一系列问题上(如“母公司观或主体观”、“权益法或成本法”和“合并法或个别法”等)令人不可思议地都做出了方向错误的选择，使得合并报表乱象丛生，提不出完善应对所有问题的统一模式，实务界只能各行其是地摸索、手工编报，又走上了“由谁来编，结果都不一样”的去科学化道路。第四大败笔是在“业务财务一体化”之类似是而非的口号下，武断地完全取消会计的库存明细账，听任仓库明细账“一账独大”，形成“管钱物的也管明细账，只向会计人员报告总金额”的做法，公然违背内控的基本原则。汪教授还简单介绍了“双轨制会计模式”，该模式既新增了现金流会计，又能“向下兼容”传统的应计制会计，同时，针对“合并财务报表”、“通货膨胀会计”、“外币折算”和“衍生金融工具会计”这“国际会计四大难题”提出了自己的看法和解决思路。

(本刊通讯员)