

个人投资者盈余积累 转增资本税收问题探究

王利娜 张 伟

2013年5月7日,国家税务总局公布了《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2013年第23号公告,以下简称23号公告)。业界人士普遍认为,该公告是国家税务总局在资本税收领域消除重复纳税、公平税负的重要尝试。笔者拟对23号公告蕴含的税收问题进行探究。

一、资本领域“重复纳税”的几种常见类型

(一) 居民企业间的股息红利所得

例如A公司从其全资子公司M公司取得股息红利所得。A公司取得的股息红利为M公司税后所得,已经由M公司纳税,如果A公司就该所得再次纳税就会形成重复纳税,因此目前税法规定,符合条件的居民企业间的股息红利所得免征企业所得税。但为了鼓励企业长期持有股票,维护股市稳定,又规定对持有上市公司股票不满12个月取得的股息红利征税,因此存在重复纳税。

(二) 自然人从居民企业取得的股息红利

自然人从居民企业取得的股息红利,居民企业已经缴纳过企业所得税,自然人仍需再缴纳个人所得税,因此构成了经济意义上的重复纳税。在某种意义上来说,企业所得税实际是个人所得税的源泉扣缴,目前合伙企业实际是将企业实体穿透,将个人所得税和企业所得税一体化,给了企业投资模式更多的选择。

(三) 企业转让企业股份不允许扣除留存收益

例如A公司对其全资子公司M公司的初始投资成本为1 000万元,M公司留存收益为1 000万元,A公司将M公司的100%股权转让,取得股权转让收入2 000万元。根据目前税法规定,A公司股权转让所得只允许扣除原投资成本1 000万元,不允许扣除1 000万元的留存收益,而1 000万元的留存收益是M公司的税后收益,因此A公司对这部分税后收益又重复纳税一次。但这种重复纳税只是暂时性的,由于购买股权一方未来分红是免税收入,因此这种重复纳税未来会抵回,不构成真正意义上的重复纳税。

(四) 自然人股东受让股权后以原盈余积累分红

例如张先生持有M公司100%股权的计税基础为1 000万元,M公司有留存收益500万元,张先生将M公司100%股权全部转让给王先生作价1 500万元,张先生应纳税所得额为500万元,即留存收益部分计入转让股权所得缴纳个人所得税,王先生取得M公司股权后对留存收益分红,仍然需要缴纳个人所得税,因此对留存收益部分存在重复征税。实践中为避免这一情况,往往采取“先分红,再转让”的税收策划。

(五) 自然人股东转让股权后原盈余积累转增资本

如上例,王先生购买M公司股权后,立即将留存收益转增股本。目前税法规定,盈余积累转增股本视同分红,应征收个人所得税,因此对留存收益部分同样存在重复纳税。为避免这

确认原则,也不符合企业所得税法关于视同销售行为的认定标准,因而该内部处置资产的行为就不用确认收入,也无须缴纳企业所得税。但按照增值税规定,应认定为视同销售行为。进行会计处理时,应当按照成本,借记“在建工程”等科目,贷记“库存商品”科目。同时,按照税法规定应缴纳的增值税销项税额,借记“在建工程”等科目,贷记“应交税费——应交增值税销项税额”科目。

例4:某玻璃厂2013年将自产玻璃用于自建职工俱乐部,

生产成本50 000元、对外不含增值税售价80 000元。该企业应做如下会计处理:

借:在建工程	63 600
贷:库存商品	50 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	13 600

(作者单位:宁波大学科学技术学院
河南省南阳市国家税务局)

责任编辑 武献杰

一情况,自然人股东作为理性经济人,也会采取“先分红,再转让”的方法。

基于上述第四和第五种情况的分析,“先分红,再转让”与“直接转让”两种方式的税负截然不同,不符合税收公平原则,且为了避免“直接转让”的重复纳税,国家税务总局出台23号公告加以解决。

二、盈余积累转增股本个人所得税分析

以下通过一个案例来分析自然人股东持股企业将盈余积累转增资本时,自然人股东应缴纳个人所得税的情况。

[例1]20×1年,张先生以1 000万元注册成立A公司,其中注册资本600万元,资本溢价400万元,张先生的计税基础为1 000万元;截至20×3年1月1日,A公司资产总额3 000万元,负债1 000万元,“资本公积——其他资本公积”350万元,“未分配利润”400万元,“盈余公积”250万元。即:A公司的盈余积累(含资本溢价)为1 400万元。

(一)“未分配利润”、“盈余公积”转增资本

张先生20×3年1月2日决定以“未分配利润”400万元、“盈余公积”100万元转增资本。以“未分配利润”、“盈余公积”转增资本,在税收上视同企业先分红、后分配,因此A公司需要代扣代缴个人所得税100万元($500 \times 20\%$),同时张先生增加其计税基础500万元,至此张先生持有A公司的个人所得税计税基础为1 500万元。

(二)“资本公积——其他资本公积”转增资本

张先生同时决定将350万元“资本公积——其他资本公积”转增资本,税法中将其他资本公积转增资本同样视同先分配再增资,因此企业应该代扣代缴个人所得税70万元($350 \times 20\%$),同时增加其计税基础350万元,至此张先生持有A公司的个人所得税计税基础为1 850万元。

(三)资本溢价转增资本

张先生同时决定将“资本公积——资本溢价”400万元转增资本,根据《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)的规定,有限责任公司的资本公积转增资本一律征收个人所得税,因此A公司应代扣代缴个人所得税80万元($400 \times 20\%$),并增加计税基础400万元,至此张先生持有A公司的个人所得税计税基础为2 250万元。此时A公司的注册资本为1 850万元。

对于“资本公积——资本溢价”转增资本征收个人所得税问题,虽然目前政策是明确的,但业界颇有争议,认为400万元的资本溢价本来就属于张先生1 000万元计税基础的一部分,转增资本时,一方面确认为股息红利性质的所得,另一方面又增加计税基础400万元,不符合税法原理,形成企业的所有者权益只有2 000万元、计税基础却有2 250万元的现象。笔者也认为

该项政策存在调整空间。

三、“盈余积累转增资本后转让股权”与“转让股权后盈余积累转增资本”税负比较分析

如前所述,自然人股东持股企业在将盈余积累转增资本时,应视同盈余积累分配后再增资,缴纳个人所得税。那么,如果自然人股东要转让股权,是先将盈余积累转增资本后再转让,还是先转让再转增资本,两者税收待遇是否相同?对受让方的税负又有什么影响呢?

(一)“盈余积累转增资本后转让股权”税收分析

承上例,假设同月张先生决定以2 500万元的价格,将A公司100%股权转让给王先生,张先生计税基础为2 250万元,该项交易应确认所得额250万元,缴纳个人所得税50万元($250 \times 20\%$)。

张先生将盈余积累转增资本及转让股份共缴纳个人所得税300万元,其中,“未分配利润”、“盈余公积”转增资本缴纳个人所得税100万元,“资本公积——其他资本公积”转增资本缴纳个人所得税70万元,“资本公积——资本溢价”转增资本缴纳个人所得税80万元,股权转让缴纳个人所得税50万元。

王先生取得A公司股权计税基础为2 500万元,无需再缴纳税款。

(二)“转让股权后盈余积累转增资本”税收分析

假设张先生未将盈余积累转增资本,而是直接将A公司100%股权转让给王先生,作价2 500万元,此时张先生缴纳个人所得税为300万元[($2\ 500 - 1\ 000$) $\times 20\%$]。即对于张先生而言,无论是先将盈余积累转增资本、再转让股份,还是先将盈余积累转增资本、直接转让股份,缴纳的个人所得税均为300万元。

王先生取得股权后,将原盈余积累1 250万元(除150万元“盈余公积”外)转增资本,按照23号公告之前的税法规定,仍然需要缴纳个人所得税250万元,同时其股权计税基础提高到3 750万元。假设王先生立即将股权转让,理论上其转让价格仍应当为2 500万元,则此笔股权转让应纳税所得额亏损1 250万元,鉴于个人所得税中股权转让是按次纳税,没有相互弥补亏损的规定,因此王先生本次亏损的1 250万元并不能抵补盈余积累转增资本的应纳税所得额1 250万元,重复缴纳了250万元($1\ 250 \times 20\%$)的个人所得税。

(三)税负比较分析

以上分析表明,对于转让方张先生而言,股息红利所得和股权转让所得可以相互转化,由于目前我国股权转让所得和股息红利所得的个人所得税税率均为20%,因此两种方式缴纳税款相同;对于受让方王先生而言,两种转让方式税负截然不同,“转让股权后盈余积累转增资本”模式存在重复纳税。因此,基

于平衡两种模式税负和避免重复征税的目的,23号公告规定,已经纳入股权转让所得的“原盈余积累”,受让方转增股本时不再征收个人所得税,从而使得两种转让模式税负达成了统一。在上述案例中,根据23号公告,受让方王先生在将1 250万元盈余积累转增资本时,不必再缴纳个人所得税,避免了重复征税。

四、原盈余积累未全部并入股权转让所得的税务处理

如前所述,根据23号公告,如果股权转让价格超过了目标企业的所有者权益,则表明原盈余积累已经全部纳入股权转让所得,受让方受让股权后再将原盈余积累转增资本,无需缴纳个人所得税,上述案例即符合这一要求。但如果股权转让价格低于目标企业的所有者权益,则表明原盈余积累没有全部并入股权转让所得,对于此时的税务处理,笔者拟通过一个案例进行说明。

[例2]承例1,假设张先生未将盈余积累转增资本,张先生转让股权价格为1 500万元,此时他持有股权的计税基础为1 000万元,应缴纳个人所得税100万元($500 \times 20\%$);王先生受让股权后,开始将盈余积累1 250万元(除150万元“盈余公积”外)转增资本。

(一) 区分“应税盈余积累”和“免税盈余积累”

根据23号公告,已经计入股权转让所得的盈余积累未来转增股本时免税,未计入股权转让所得的盈余积累应该缴税。

1. 免税盈余积累=转让价格-股本=1 500-600=900(万元)。

2. 应税盈余积累=所有者权益-转让价格=2 000-1 500=500(万元)。

(二) “应税盈余积累”优先于“免税盈余积累”

当王先生受让股权后将盈余积累1 250万元转增资本时,是先将免税的900万元转增资本,还是先将应税的500万元转增资本?对此,23号公告明确指出,应该先将应税部分转增,然后再将免税部分转增。

(三) 计算转增资本个人所得税

根据以上分析,王先生应先将应税的500万元盈余积累转增资本,缴纳个人所得税100万元($500 \times 20\%$),然后将免税的750万元盈余积累转增资本。

(四) 确定王先生持股计税基础

按照23号公告规定,无论王先生将盈余积累转增资本是否缴纳个人所得税,其持有股权的计税基础均为购进股权价格1 500万元,即对于王先生将500万元应税盈余积累转增股本的行为,不允许增加计税基础。23号公告之前,盈余积累转增资本是允许增加计税基础的,而23号公告后,如股权转让价格低于所有者权益,新股东转股后,由于其计税基础不能增加,税负

比过去反而有可能增加。

由于23号公告的上述规定,在实践中可能会采取两种方式得到税收利益,一是张先生先转增资本再转让,二是王先生不采取转增资本的方式,而是实际分红后追加注册资本,都能在税负不变的情况下增加受让方股权的计税基础。

五、23号公告后“资本溢价”转增资本税收变化情况分析

假设张先生投资A公司的所有者权益为1 000万元,其中注册资本600万元,资本溢价400万元。张先生的计税基础为1 000万元,该公司公允价值为1 000万元。

(一) 资本溢价转增资本后转让股权

假设张先生在将资本溢价转增资本后,把股权转让给王先生,转让价格1 000万元,税务处理如下:1. 资本溢价400万元转增资本,应缴纳个人所得税80万元;2. 资本溢价转增资本后,张先生持股计税基础为1 400万元;3. 张先生转让股权价格1 000万元,而计税基础为1 400万元,亏损400万元,无需缴纳个人所得税,由于个人所得税按次缴纳,400万元的亏损没有起到抵税效应;4. 王先生取得股权的计税基础为1 000万元。

(二) 直接转让股权后资本溢价转增资本

假设张先生直接将股权转让给王先生,转让价格1 000万元,王先生受让股权后,将400万元资本溢价转增资本,税务处理如下:1. 张先生转让股权价格1 000万元,计税基础1 000万元,无需缴纳个人所得税;2. 转股后免税盈余积累=1 000-600=400(万元);3. 王先生将资本溢价400万元转增资本,无需缴纳个人所得税;4. 王先生将资本溢价转增资本后,不允许增加计税基础,其股权计税基础仍然为1 000万元。

(三) 比较分析

从上述分析发现,23号公告的实施引发一个问题,“资本溢价转增资本后转让股权”需要缴纳转增资本的个人所得税,而“直接转让股权后资本溢价转增资本”,交易双方均不需要缴纳个人所得税。究其原因,从税法原理来看,作为投资成本一部分的“资本公积——资本溢价”本就不该缴纳个人所得税,23号公告蕴含的税收原理与资本溢价转增资本要缴个人所得税出现了冲突,23号公告将本不应征税的资本溢价也作为“盈余积累”(23号公告明确“资本公积”是盈余积累的一部分,而资本溢价属于“资本公积”的项目之一,因此23号公告中的“盈余积累”包括资本溢价)的一部分值得探讨,政策存在调整空间。

六、23号公告中盈余积累转增资本税收问题总结

根据以上分析,纳税人在适用23号公告的过程中,应注意以下事项:

(一) 适用范围

跨境应税服务增值税 免税范围及申报事项

李 茜 钱核新

不久前,国家税务总局出台《关于发布〈营业税改征增值税跨境应税服务增值税免税管理办法(试行)〉的公告》(国家税务总局公告2013年第52号,以下简称52号公告),对《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号)中的附件4《应税服务适用增值税零税率和免税政策的规定》(以下简称附件4)以及《国家税务总局关于发布〈适用增值税零税率应税服务退(免)税管理办法(暂行)〉的公告》(国家税务总局公告2013年第47号)文件中,零税率应税服务以及向境外或在境外提供应税服务(统称为跨境应税服务)适用增值税免税政策进行了细化,明确纳税人申请跨境服务免税采用备案制度,并规定自2013年8月1日起执行。

一、跨境应税服务增值税免税的范围

跨境应税服务增值税适用于免税的范围,主要分为在境外从事应税服务、向境外提供应税服务和零税率应税服务三个方面。

1. 23号公告只适用于购买股权后目标企业的股东全部为个人投资者的情形。

2. 23号公告未限制转让目标企业的股东必须是自然人股东,即无论转让方为自然人股东还是法人股东均适用本公告。

3. 23号公告只适用于股权收购后取得了100%股权的情形。如果购买方已经持有目标企业一定比例的股权,收购后将盈余积累转增资本是否享受免税政策,在实践中可能会存在一定争议。

4. 如果新股东购买目标企业股权后,将盈余积累分红而不是转增资本,虽然同样存在盈余积累已经在转让股权时纳税的问题,但23号公告未将此种行为纳入免税范围,基于税收法定主义的原则,此种行为仍需缴纳个人所得税。

(二) 23号公告带来的三个计算后果

1. 资本溢价部分,如果先转增资本再转让,根据目前税法

(一) 在境外从事应税服务适用免税的范围

纳税人在境外从事以下五类应税服务的,适用免税政策。一是工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务;二是地点在境外的会议展览服务;三是存储地点在境外的仓储服务;四是标的物在境外使用的有形动产租赁服务;五是在境外提供的广播影视节目(作品)发行、播映服务,并且在境外播映或者报道的,但不含通过境内的电台、电视台、卫星通信、互联网、有线电视等无线或者有线装置向境外播映广播影视节目(作品)。

(二) 向境外提供应税服务适用免税的范围

纳税人向境外单位提供以下几类应税服务,属于免税的范围。包括研发和技术服务(研发服务和工程勘察勘探服务除外)、信息技术服务、文化创意服务(设计服务、广告服务和会议展览服务除外)、物流辅助服务(仓储服务除外,但境外单位从事国际运输和港澳台运输业务经停我国机场、码头、车站、领空、内河、海域时,纳税人向境外单位提供的航空地面服务、港口码头服务、货运客运站场服务、打捞救助服务、装卸搬运服务,属于物

需要缴纳个人所得税,同时增加其计税基础;而先转让再转增资本,则交易双方都无需缴纳个人所得税。即利用23号公告的规定,先转让再转股,资本溢价部分无需缴纳个人所得税。

2. 对于盈余积累的其他部分(除资本溢价),根据23号公告规定,无论转让股权前转增资本还是转让后转增资本,税负相同,平衡了税负。

3. 对于所有者权益与转让股权价格差额部分的盈余积累,23号公告实行之前,转让股权后转增资本,可以增加计税基础,而23号公告实施后,不再允许增加计税基础,因此纳税人可能先转增资本再转让股权,或者直接分红,然后再增资。■

(本文系2012年度河北省社会科学基金项目<项目批准号:HB12GL019>的阶段性成果)

(作者单位:河北经贸大学 河北省国税局)

责任编辑 张璐怡