

转增股本的个人所得税： 征不征，如何征？

汪洋 ■

摘要：财政部和国家税务总局在《关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》(财税[2015]116号，下称116号文)中，将国家自主创新示范区试点的四项所得税政策推广至全国范围实施，其中包括中小高新技术企业转增股本的个人所得税政策。本文在解读116号文有关规定的基礎上，结合相关法规，分析企业转增股本过程中的个人所得税问题。

关键词：中小高新技术企业；转增股本；个人所得税

一、中小高新技术企业转增股本的个税政策

中小高新技术企业是指同时具备以下条件的企业：注册在中国境内，实行查账征收，经认定取得高新技术企业资格；年销售额和资产总额均不超过2亿元；从业人数不超过500人。对于中小高新技术企业的转增股本，116号文规定：(1) 5年分期纳税优惠。自2016年1月1日起，全国范围内的中小高新技术企业以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本时，个人股东一次缴纳个人所得税确有困难的，可根据实际

情况自行制定分期缴税计划，在不超过5个公历年度内(含)分期缴纳，并将有关资料报主管税务机关备案。(2) 适用“利息、股息、红利所得”税目。个人股东获得转增的股本，应按照“利息、股息、红利所得”项目，适用20%税率征收个人所得税。(3) 现金收入优先缴税。尽管可以分期纳税，但是如果将转增的股权转让并取得现金收入的，则该现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款。(4) 企业破产的所得税处理。在股东转让该部分股权之前，企业依法宣告破产，股东进行权益处置后没有取得收益或收益小于初始投资额的，主管税务机关对其尚未缴

筹划带来的风险，重要的是获得主管税务部门的税收优惠批复或相关备案。因此针对以上对石油销售企业的土地使用税减免的情况分析，可以采取以下措施进行土地使用税的纳税筹划并规避风险。

1. 对于安全防范用地的土地使用税减免，石油销售企业可以依据经过规划设计院设计的油库和加油站建设图纸上标注消防用地的面积或《建筑设计防火规范GBJ16—87(2001修订版)》第6.0.5条规定的消防用地的面积，上报当地消防安全主管部门审批，确认各类油库和加油站所需的防火、防爆、防毒等安全防范用地，然后提供石油销售企业关于减免油库和加油站土地使用税的申请报告，并将经过当地消防安全主管部门审批的批复作为申请报告附件直接上报各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局，经审批同意，方可享受免征收土地使用税优惠。

2. 对于企业搬迁后原场地不使用的，暂免征收土地使

用税，免征税额由企业在申报缴纳城镇土地使用税时自行计算扣除，并在申报表附表或备注栏中作相应说明。但应事先向土地所在地主管税务机关报送有关部门的批准文件或认定书等相关证明材料，以备税务机关查验。经过土地所在地主管税务机关备案成功后，企业自行申报可免征城镇土地使用税，否则一律征税。具体报送材料由各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局确定。

3. 对于厂区以外的公共绿化用地的，土地使用税税收减免，加油站可以依据土地使用证上图纸及道路红线图，以及相关部门的证明材料，向土地所在地主管税务机关申请土地使用税减免，具体报送材料由各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局确定。

(作者单位：中国石油天然气股份有限公司安徽芜湖销售分公司)

责任编辑 陈利花

纳的个人所得税可不予追征。那么,已经多征的税退不退呢?尽管116号文未做明确规定,但是按照税收征管法的规定,应该可以申请退税。

另外,根据财政部、国家税务总局、证监会联合发布的《关于上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》(财税[2015]101号,下称101号文)的规定,持股时间在1年以上的,股息红利免征个人所得税;持股时间在1个月以下的,股息红利全额征收个人所得税;持股时间在1个月到1年(含)的,股息红利减征50%个人所得税。因此,上市中小高新技术企业或在全国中小企业股份转让系统挂牌的中小高新技术企业,向个人股东转增股本时,股东应纳的个人所得税继续执行101号文的规定,不适用116号文规定的分期纳税政策。

二、转增股本没有个人所得税纳税义务的情况

结合《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,下称198号文)、《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,下称54号文)、《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,下称23号公告)的规定,以下情况的转增股本,没有个人所得税纳税义务。

1. 资本公积转增股本。198号文规定,股份制企业用盈余公积金派发红股属于股息、红利性质的分配,对个人取得的红股数额,应作为个人所得税征税。但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。许多企业在经营一段时间后会新的股东加入,由于企业的实际价值一般大于原注册资本,新股东的投资额一般不是全部计入注册资本,而是分别计入注册资本和资本公积。后加入的股东如果因投资导致被投资企业形成资本公积,被投资企业在转增资本时,股东不产生个税纳税义务。比如某公司有甲乙两个个人股东,各持有50%的股份,注册资本100万元,经营一段时间后,该公司的公允价值为500万元。若此时新股东丙投入500万元,则只能占有该公司50%的股权,即丙投入的500万元中只能有100万元计入注册资本,400万元计入资本公积。如果以后将400万元转增资本,则甲乙丙都没有个人所得税纳税义务。

2. 股票溢价发行形成的资本公积转增股本。54号文规定:“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,依据现行政策规定计征个人所得税。”也就是说,如果是股票溢价发行形成的资本公积,在转增注册资本时,有关股东没有个人所得税

纳税义务。98号文与54号文的区别在于,198号文一般性地规定资本公积转增股本没有纳税义务,54号文限于股票溢价发行形成的资本公积转增股本,才没有纳税义务。

3. 包含在收购价中的资本公积等盈余积累转增资本。根据23号公告,股权收购中涉及的个人所得税,应根据收购价格的情况,分别按照以下方式处理:(1)收购价高于净资产。新股东以不低于净资产价格收购股权的,则企业原盈余积累已全部计入股权交易价格,新股东取得盈余积累转增股本的部分,不征收个人所得税。由于收购价中包含盈余积累,对新股东而言,无论是资本公积还是盈余公积、未分配利润,都不再具有税收利润的性质,因此,转增股本不应视为新股东自该公司取得的税收利润,不会产生个人所得税纳税义务。(2)收购价低于净资产。新股东以低于净资产价格收购股权的,企业原盈余积累中,对于股权收购价格减去原股本的差额部分已经计入股权交易价格,新股东取得盈余积累转增股本的部分,不征收个人所得税;对于股权收购价格低于原所有者权益的差额部分未计入股权交易价格,新股东取得盈余积累转增股本的部分,应按照“利息、股息、红利所得”项目征收个人所得税。新股东以低于净资产价格收购企业股权后转增股本,应先转增应纳税的盈余积累部分,再转增免税的盈余积累部分。

例如:某公司股权被个人甲全部收购,该公司的资本公积、盈余公积、未分配利润等盈余积累100万元,原股东的成本是300万元,净资产是500万元。甲收购股权后,将盈余积累转增资本。若收购价为480万元,480万元减去与股权成本300万元的差额是180万元,高于原盈余积累,则盈余积累转增股本时,甲没有个人所得税纳税义务。若收购价为380万元,与成本股权成本300万元的差额是80万元,比原盈余积累100万元少20万元,则盈余积累转增股本时,如果转增90万元,则20万元应视同分配利润,按照股息所得缴纳20%的个人所得税,其余的70万元,不视同股息分配,不缴纳个人所得税。

三、有关文件之间的关系

116号文、23号公告、54号文、198号文之间相互补充,构成相对完整的转增资本的个人所得税政策体系。116号文并没有否定23号公告、54号文、198号文的规定。116号文是对中小高新技术企业转增股本的一种优惠规定。23号公告、54号文和19号文是对转增股本不征税的规定,与116号文并不矛盾。凡是符合198号文、54号文、23号公告规定不征税的,按照不征税的规定执行;凡是应该征税,但是符合116号文件规定5年分期纳税标准的,再执行5年分期纳税的规定。

(作者单位:国都证券股份有限公司)

责任编辑 鲍双双