

# 新三板挂牌审计 疑难问题解析

张松 林虹

**摘要：**新三板目前是全国性的非上市股份有限公司股权交易平台，主要针对中小微型企业。本文通过对“新三板”挂牌审计中，企业改制重组时转增股本、股改、减资及股权支付方面的热点和难点问题结合实务案例进行分析，并提出具体的处理办法。

**关键词：**新三板；审计；改制；税务处理

## 一、公司成立两年的计算方法及疑难案例

新三板的挂牌条件主要包括：①依法设立且存续满两年；②业务明确，具有持续经营能力；③公司治理机制健全，合法规范经营；④股权明晰，股票发行和转让行为合法合规。其中存续两年是指存续两个完整的会计年度。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，存续时间可以从有限责任公司成立之日起计算。整体变更不应改变历史成本计价原则，不应根据资产评估结果进行账务调整，应以改制基准日经审计的净资产额为依据折合为股份有限公司股本。

实务中如果存在同一控制下的企业合并，合并方和被合并方可以视从一开始就处于同一控制，编制合并报

表时可追溯调整。那么是否可以通过借壳的方式规避“存续满两年”的限制，通过同一控制下企业合并可以解决业绩差或者公司设立不满两年等问题？

例一：某自然人2013年依次取得A公司和B公司控股权，其中A公司设立于2003年，但截至2013年6月末公司几乎无实际经营，B公司成立于2012年，经营业绩较好。该自然人拟选取A公司或B公司作为主体申请挂牌，但B公司设立未两个会计年度，于是以A公司为拟挂牌主体。在具体操作中，由A公司收购B公司全部股权进行控股合并，并将A和B解释为一开始就由该自然人实际控制，将A公司作为拟挂牌主体，以2013年6月30日为基准日进行股改，并将A和B作为同一控制下的企业，在编制合并报表时进行追溯调整。

在本例中，B公司设立时间不满两个会计年度，但急于申请挂牌，找了一个壳公司对其进行收购，并解释为同一控制，但终因证据不充分、刻意规避“依法设立且存续满两年”的条件而遭劝退，由此可见，拟挂牌公司依法设立且存续满两年的条件不可突破。

## 二、企业改制时资本公积、未分配利润转增股本的税务问题

对于有限责任公司挂牌改制为股份有限公司，其资本公积、盈余公积及未分配利润转增股本按以下情况区别纳税：法人股东资本公积转增股本时不缴纳企业所得税；盈余公积及未分配利润转增股本虽然视同利润分配行为（先分红再增资），但法人股东不需要缴纳企业所得税。

对境内自然人股东资本公积转增股本则比较复杂，实务中一直是难点问题。资本公积转增股本是否需要缴纳个人所得税？新股东一人溢价出资，其溢价额又增加了所有人的股份。事实上，隐含了新股东转让资产给原股东的含义。第一，如果在企业股份制改组之后再转增资本，则可以根据《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）：“一、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。”因此，按上述路径转增资本无需交纳个人所得税，该个人所得税的纳税义务时间起点在原股东转让手中的股权时再产生。第二，如果在企业股份制改组的同时将资本公积转增股本的，不能满足《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）的规定，则不能按照上述文件享受不征个人所得税的优惠规定，须按“股息红利”税目缴纳个人所得税。

有限责任公司整体变更为股份有限公司时，盈余公积和未分配利润转增股本和资本公积，依据《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）精神，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、公司股东大会通过后代扣代缴。”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,转增资本公积不计征个人所得税。

在相关问题政策不清晰,尚未明文规定时,立法部门应完善税收法律法规,明确规范整体变更中股东是否应缴税以及如何缴税问题,治理目前存在的公司税收征管混乱现象。企业应在具体法律政策出台之前应积极跟当地税务机关沟通。

### 三、企业股改会计账务处理

根据《公司法》第九十六条“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”。关于净资产折股方法,除公司法第九十六条的规定,相关法规并没有对净资产折股比例做出规定,实践中,股改折股比例一般高于1:1。同时需关注验资的基准日(注意不是截止日)应当是股改的基准日,即以这一天的财务数据为基础制定整体变更方案。

例二:A有限公司股改,2014年10月31日为基准日,实收资本5000万元,审计净资产5500万元,评估值5800万元,净资产折股5000万股,每股1元,余额500万元转入资本公积。A公司于2014年12月召开创立大会,2015年1月完成工商变更。问题:①账务处理应在2014年还是2015年?②具体的账务如何处理?③计提2014年度盈余公积时,是否只能从2014年10月31之后产生的净利润



图 / 孙进山

中提取?

第一,折股的账务处理日期应在发起人协议签订后到创立大会日之前这段时间之内,也就是在2014年内进行折股的账务处理。第二,折股的账务处理为所有者权益内部结转,即借记原有限责任公司股东权益各项目(金额为基准日经审计的账面值,且不含不能折股的专项储备等特殊权益项目),贷记股本(金额为折股方案明确的股份公司初始股本),差额贷记“资本公积——股本溢价”。第三,如果在2014年10月末已经就2014年1~10月的净利润计提过盈余公积(虽然此后一并折股),则年末可以只就11、12两个月份的净利润计提法定盈余公积。如果在基准日没有计提过盈余公积,则年末结账时应以全年净利润为基数计提法定盈余公积。改制时资本公积、未分配利润转增股本时,控股母公司不需作账务处理。

### 四、企业改制重组中减资问题的财税处理

例三:一个拟上新三板公司净资

产构成为实收资本500万元,资本公积100万元,未分配利润300万元。因为资产瑕疵需要减资,子公司报表是将实收资本、资本公积、未分配利润同比例减少,还是选择以此冲减?

被减资公司的账务处理,首先按减少实收资本的金额减少实收资本,减资款超出所减少的实收资本的差额依次冲减资本公积(资本溢价)、盈余公积、未分配利润(2014年版的金融工具列报准则应用指南)。

减资分配的税务处理:国家税务总局2011年第34号公告前税法没有明确规定是否可以扣减未分配利润和盈余公积,而国家税务总局2011年第34号公告明确比照企业清算。例如,A公司2014年以1000万元注册M公司,占M公司30%股份,2015年1月年经股东会决议,同意A公司抽回其投资,A公司分得现金2500万元。截至2015年年底,M公司共有未分配利润和盈余公积3000万元,按照A公司注册资本比例计算,A公司应该享有900万元。因此,A公司股权撤资所得=2500-1000-900=600(万元)。

## 五、企业改制重组有关股权支付特殊税务处理

例四：A公司以10 000万元投资并持有a公司100%的股权，2014年1月1日，A公司拟转让a公司60%的股权（每股市价5元，每股计税基础1元）给B公司，双方作价30 000万元，B公司给A公司其所持有的b公司股权5 000万股（每股市价5.2元，每股计税基础1元）作价金额26 000万元，非股权支付金额4 000万元。假定该股权收购交易活动符合特殊性税务处理的条件。那么B公司、A公司如何进行企业所得税处理？

由于收购企业B公司购买被收购企业A公司股权的60%，已经超过50%，并且股权支付金额为86.67% $[\frac{26\,000}{26\,000+4\,000}]$ ，大于85%。因此，符合特殊性税务处理条件，该股权收购交易可以选择按以下规定处理：①被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。②收购企业取得被收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。③收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。因此，A公司、B公司的所得税处理如下：A公司收到B公司享有的b公司股权的计税基础为5 200万元 $(10\,000 \times 60\% \times 86.67\%)$ 。另外，非股权支付金额4 000万元中，根据《财政部 国家税务总局关于企业重组业务所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59号）规定“重组交易各方按照规定符合特殊性税务处理的，对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的，其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产

转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础”。非股权支付对应的资产转让所得或损失 $= (\text{被转让资产的公允价值} - \text{被转让资产的计税基础}) \times (\text{非股权支付金额} \div \text{被转让资产的公允价值})$ 。

A公司收到的非股权支付金额4 000万元所对应的资产转让成本 $= 10\,000 \times 60\% \times 4\,000 \div (26\,000 + 4\,000) = 800$ （万元）。

A公司收到的非股权支付金额4 000万元所对应的资产转让所得 $= 4\,000 - 800 = 3\,200$ （万元）。

## 六、挂牌过程中需关注的税务问题

（一）税务相关文件主要包括：

1. 《财政部 国家税务总局 证监会关于实施全国中小企业股份转让系统挂牌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[2014]48号）：对个人持有全国股份转让系统挂牌公司的股票股息红利实施差别化个人所得税政策，持股期限在1个月以内（含1个月）的，其股息红利所得全额计入应纳税所得额；持股期限在1个月以上至1年（含1年）的，暂减按50%计入应纳税所得额；持股期限超过1年的，暂减按25%计入应纳税所得额。而根据财税[2015]101号文，进一步规定将持股期限超过1年的，股息红利所得暂免征收个人所得税。

上述差别化个人所得税政策，在此之前只针对上市公司的投资者。现在这项政策惠及新三板挂牌的公司，对投资人而言，使新三板挂牌公司的投资价值相应得到提升。因此，财税[2014]48号文出台后，意味着企业只要挂牌新三板，20%的股息红利税这一

问题将迎刃而解，而在新三板挂牌显然比在沪深交易所上市容易很多，因此该政策会使相当一部分公司为享受分红政策而选择挂牌新三板。

2. 《财政部 国家税务总局关于在全国中小企业股份转让系统转让股票有关证券（股票）交易印花税政策的通知》（财税[2014]47号）：在全国中小企业股份转让系统买卖、继承、赠与股票所书立的股权转让书据，依书立时实际成交金额，由出让方按1%的税率计算缴纳证券（股票）交易印花税。这一点与上市公司一致。

3. 个人买卖新三板股权征个税，不享受上市公司的免个税待遇。

（二）新三板股权转让营业税问题

根据《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税[2002]191号）第二条规定，对股权转让不征收营业税。本条之“股权转让”应当涵盖有限责任公司的股权转让和非上市股份有限公司的股份转让，但不包括上市公司的股票转让。《中华人民共和国营业税暂行条例》第五条第四项规定，外汇、有价证券、期货等金融商品买卖业务，以卖出价减去买入价后的余额为营业额。因此，我国现行税法规定股票买卖业务属于金融商品转让，属于营业税的金融保险业税目，税率为5%。

根据《国务院关于全国中小企业股份转让系统有关问题的决定》（国发[2013]49号），“市场建设中涉及税收政策的，原则上比照上市公司投资者的税收政策处理”，但上市公司股票转让是需要缴纳营业税的。☐

（作者单位：立信中联会计师事务所

北京光华纺织集团有限公司）

责任编辑 达青