

股权转让所得个人所得税 管理政策解读

■ 刘厚兵 石济海

为加强自然人(以下简称个人)股东股权转让所得个人所得税的征收管理,提高征管质量和效率,堵塞征管漏洞,根据《个人所得税法》等规定,国家税务总局5月28日下发《关于加强股权转让所得征收个人所得税管理的通知》(国税函[2009]285号),对有关问题予以明确。

一、先履行纳税义务再办理股权变更登记手续

国税函[2009]285号规定,股权转让各方在签订股权转让协议并完成股权转让交易以后至企业变更股权登记之前,负有纳税义务或代扣代缴义务的转让方或受让方应到主管税务机关办理纳税(扣缴)申报,并持税务机关开具的股权转让所得缴纳个人所得税完税凭证或免税、不征税证明,到工商行政管理部门办理股权变更登记手续。股权交易各方已签订股权转让协议,但未完成股权转让交易的,企业在向工商行政管理部门申请股权变更登记时,应填写《个人股东变动情况报告表》(表格式样和联次由各省地税机关自行设计)并向主管税务机关申报。

按照《公司登记管理条例》第31条规定:“公司变更股东的应当自股东发生变动之日起30日内申请变更登记,并应当提交新股东的法人资格证明或自

然人的身份证明”。也就是说,股权转让各方在签订股权转让协议并完成股权转让交易以后至企业变更股权登记之前,负有纳税义务或代扣代缴义务的转让方或受让方,应先到主管税务机关办理纳税(扣缴)申报,再持有关证明到工商行政管理部门办理股权变更登记手续;如果已签订股权转让协议,但未完成股权转让交易的,发生股权变化公司在向工商部门办理变更登记时,应当场填写《个人股东变动情况报告表》,之后转让方或受让方应及时就个人股权转让行为到地税部门申报。

二、股权转让所得个人所得税的计算及主管税务机关

《个人所得税法》及其实施细则规定,个人转让股权的所得属于财产转让所得项目,以转让财产的收入额减除财产原值和合理费用后的余额为应纳税所得额,并依20%税率按次缴纳个人所得税。国税函[2009]285号明确,对扣缴义务人或纳税人申报的计税依据明显偏低(如平价和低价转让等)且无正当理由的,主管税务机关可参照每股净资产或个人股东享有的股权比例所对应的净资产份额核定。同时,国税函[2009]285号还要求,主管税务机关应按《个人所得税法》和《税收征收管理法》的规定,获取个人股权

转让信息,对股权转让涉税事项进行管理、评估和检查,判断股权转让行为是否符合独立交易原则,是否符合合理性经济行为及实际情况,并对其中涉及的税收违法行为依法进行处理。

例:假设刘先生取得A公司股权时支付人民币100万元,现与B公司签订股权转让协议,要将其所持有的A公司股权作价人民币250万元转让给B公司。现行税法规定,股权转让暂免征收营业税及附加,但所订立的股权转让协议属产权转移书据,立据双方还应按协议价格(所载金额)的万分之五缴纳印花税。则刘先生的该股权转让应缴交印花税= $2\,500\,000 \times 0.5\% = 1\,250$ (元),应缴纳个人所得税= $(2\,500\,000 - 1\,000\,000 - 1\,250) \times 20\% = 299\,750$ (元)。

值得注意的是,《个人所得税法》及《个人所得税代扣代缴暂行办法》规定,在股权转让中如发生应税所得,以所得人为纳税义务人,以支付应税所得的单位或个人为个人所得税扣缴义务人。由于纳税义务人和扣缴义务人往往不在同一地,这里涉及主管税务机关问题。国税函[2009]285号明确,个人股东股权转让所得个人所得税以发生股权变更企业所在地的地税机关为主管税务机关。纳税人或扣缴义务人应到主管税务机关办理纳税申报和税款入库手续。当然,根据税法规定,扣缴义务人不得以不知道为由不履行扣

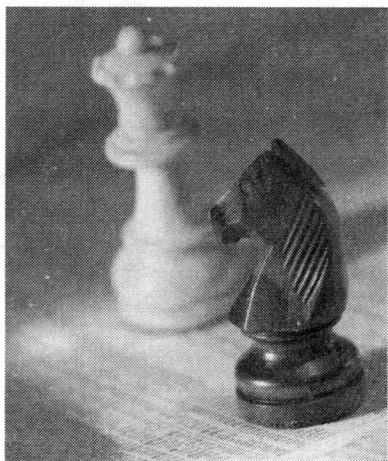
缴义务,扣缴义务人依法履行代扣代缴税款义务时,对不知道的涉税情况应要求纳税人提供,纳税人不得拒绝;纳税人拒绝的,扣缴义务应及时报告税务机关处理。另外还应注意,目前对股票转让所得暂不征收个人所得税。

三、个人股东转让股权有关特殊问题的处理政策

1. 以转让公司全部资产方式股权转让所得个人所得税的征收。《国家税务总局关于股权转让收入征收个人所得税问题的批复》(国税函[2007]244号)规定,全体股东以转让公司全部资产方式将股权转让给新股东,原股东取得的股权转让所得按“财产转让所得”项目征收个人所得税。原股东根据持股比例先清收债权、归还债务后,再对每个股东进行分配,原股东根据持股比例对股权转让收入、债权债务进行分配,原股东承担的债务不包括应付未付股东的利润。

例:某公司共有甲、乙两股东,他们的出资比例为7:3。2009年6月30日,原股东甲、乙以15 100万元转让全部资产给新股东丙、丁。为便于管理,甲、乙、丙、丁同意该公司2009年6月30日前流动资产中的应收账款(300万元)由原股东甲、乙追收处理;2009年6月30日前流动负债(12 000万元)由原股东甲、乙负责清还。2009年6月30日后A公司发生的债权、债务与原股东甲、乙无关,所有者权益400万元。原股东甲、乙该如何计算缴纳承债式股权转让所得个人所得税(“股权转让过程中的有关税费”现行政策下转让方仅涉及印花税 $15\,100 \times 0.5\% = 7.55$ 万元忽略不计,假设原股东甲、乙已收回所有债权并清偿所有债务)。

按照国税函[2007]244号文明确的两种方式分别计算原股东甲、乙应纳税额:一是原股东甲、乙取得转让收入



后,根据持股比例先清收债权、归还债务后,再对原股东甲、乙进行分配。甲应纳税额 $= (15\,100 - 12\,000 + 300 - 400) \times 70\% \times 20\% = 420$ (万元);乙应纳税额 $= (15\,100 - 12\,000 + 300 - 400) \times 30\% \times 20\% = 180$ (万元)。二是原股东甲、乙取得转让收入后,根据持股比例对股权转让收入、债权债务进行分配。甲应纳税额 $= (15\,100 \times 70\% + 300 \times 70\% - 12\,000 \times 70\% - 400 \times 70\%) \times 20\% = 420$ (万元)。乙应纳税额 $= (15\,100 \times 30\% + 300 \times 30\% - 12\,000 \times 30\% - 400 \times 30\%) \times 20\% = 180$ (万元)。

从上述计算结果可以看出,虽然国税函[2007]244号文对承债式股权转让所得个人所得税的计税规定了两种计算方法,但它们最终计算出的应纳税额是相同的。此处应注意,《个人所得税法实施条例》规定,财产转让所得是指个人转让有价证券、股权及其他财产取得的所得(实际取得的所得)。所以,不论是依照国税函[2007]244号文中哪一个公式计算承债式股权转让所得个人所得税应纳税所得额,其中的“原股东清收公司债权收入”(或“原股东所收回的债权总额”)和“原股东承担公司债务支出”(或“原股东承担的债务总额”)均应指原股东清收债权或承担债务的实际数额,而并非协议约定时间的账面数额。

2. 转让股权取得违约金如何缴

纳个人所得税。《国家税务总局关于个人股权转让过程中取得违约金收入征收个人所得税问题的批复》(国税函[2006]866号)规定,股权成功转让后,转让方个人因受让方个人未按规定期限支付价款而取得的违约金收入,按照“财产转让所得”项目计算缴纳个人所得税,税款由取得所得的转让方个人向主管税务机关自行申报缴纳。如果股权没有转让成功,取得的违约金收入不需缴纳个人所得税。

3. 收回转让的股权分两种情形缴纳个人所得税。《国家税务总局关于纳税人收回转让的股权征收个人所得税问题的批复》(国税函[2005]130号)规定,收回转让的股权根据股权转让合同是否履行完毕,缴纳个人所得税不同。

4. 转让改组改制企业的量化资产股权个人所得税的征收。《国家税务总局关于企业改组改制过程中个人取得的量化资产征收个人所得税问题的通知》(国税发[2000]60号)规定,职工个人以股份形式取得的拥有所有权的企业量化资产,暂缓征收个人所得税,但个人将股权转让时,应就其转让收入额减除个人取得该股份时实际支付的费用支出和合理转让费用后的余额,按“财产转让所得”项目计征个人所得税。而对职工个人以股份形式取得的企业量化资产参与企业分配而获得的股息、红利,应按“利息、股息、红利”项目征收个人所得税。需要注意的是,暂缓征税的前提是集体所有制企业改制为股份合作制企业,暂缓征税的分配方式是在企业改制时将企业的所有资产一次量化给职工个人。根据税法规定,对企业将资本公积、盈余公积及未分配利润向个人投资者转增实收资本,应当按“利息、股息、红利所得”征收个人所得税,适用20%的税率。

(作者单位:江西省赣县地税局
浙江省诸暨市地税局)

责任编辑 雷蕾