

新公司法完善公司资本制度的 相关涉税问题分析

鞠铭

摘要：新公司法对公司资本制度进行完善的同时也带来一些涉税问题。本文对注册资本限期实缴制下股东未按期缴足出资产生的税务问题、主张股东加速出资可解决的税务问题、公司减资带来的涉税问题，以及股东出资方式扩围后股东以股权和债权出资的税务处理规则进行分析；厘清了资本公积和注册资本弥补亏损是否具有应税性以及资本公积和注册资本弥补亏损后公司是否丧失税前利润弥补亏损的权利两个涉税争议问题。

关键词：新公司法；资本制度；涉税风险；涉税处理；涉税争议

中图分类号：F816 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2024)23-0054-03

新修订的《中华人民共和国公司法》(以下简称新公司法)已于2024年7月1日正式施行。此次修订的一大亮点是公司资本制度的系统化改革和完善,主要体现在有限责任公司注册资本限期实缴、股东出资方式扩围以及弥补亏损规则调整等方面。这些修订内容将强化股东出资责任,保证公司资本充实;拓宽股东出资方式,满足投资不同需求;丰富弥补亏损渠道,提升公司自治权限。同时也会对公司和股东产生多方面的涉税影响,需要结合具体的修订条款加以分析。

一、注册资本限期实缴的涉税影响

自2013年开始实施的注册资本认缴登记制解决了实缴登记制下市场准入门槛过高的问题,鼓励了“大众创业、万众创新”,但实践中也产生盲

目认缴、天价认缴、期限过长等突出问题。为解决这一问题,新公司法规定,“有限责任公司的注册资本为在公司登记机关登记的全体股东认缴的出资额。全体股东认缴的出资额由股东按照公司章程的规定自公司成立之日起五年内缴足。”“发起人应当在公司成立前按照其认购的股份全额缴纳股款。”可见,新公司法将公司注册资本认缴制改为限期实缴制,强化了股东出资的法律约束,增强了注册资本表示公司资金信用的作用,对于保障交易安全、保护债权人利益具有重要意义。而从税务角度来看,笔者认为,注册资本限期实缴可能会产生以下三方面的涉税问题:

一是股东未按期缴足出资产生的税务问题。新公司法规定,“股东未按期足额缴纳出资的,除应当向公司足额缴纳外,还应当对给公司造成的损

失承担赔偿责任。”基于法理层面分析,股东未按期足额缴纳出资,影响了公司的资本充实,可能造成公司经营而产生利息支出,或发生延期付款而产生违约金支出等。对于这些支出是否属于公司合理的支出,并由公司在企业所得税税前扣除,《国家税务总局关于企业投资者投资未到位而发生的利息支出企业所得税税前扣除问题的批复》(国税函[2009]312号)明确规定,“根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十七条规定,凡企业投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的,该企业对外借款所发生的利息,相当于投资者实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息,其不属于企业合理的支出,应由企业投资者负担,不得在计算企业应纳税所得额时扣除。”可见,公司需要格外关注股东未按章程规定完成认

作者简介:鞠铭,上海国家会计学院应用经济系副教授。

缴出资和公司借款之间的勾稽情况，在企业所得税汇算清缴时及时调增不符合规定的利息支出。

二是主张股东加速出资可解决的税务问题。新公司法规定，“公司不能清偿到期债务的，公司或者已到期债权的债权人有权要求已认缴出资但未届出资期限的股东提前缴纳出资。”股东加速出资制度是本次新公司法的新增内容，其立法宗旨是保护债权人的利益，当公司不能清偿个别债权人的到期债务时，公司经营往往已经或即将陷入困境，若继续固守公司章程所预先约定的出资期限，只会进一步损害债权人和公司利益，此时突破股东出资的期限利益，要求其提前履行缴纳出资义务以清偿到期债务符合公司法立法宗旨。这意味着，税务机关作为公司的债权人，如果公司到期存在欠税并且已无可供执行的财产时，也可以通过主张股东加速出资，要求已认缴出资但未届出资期限的股东提前缴纳出资，以此增加公司的责任资产，提升公司清偿能力以偿还欠税。

三是减少注册资本带来的税务问题。一些公司由于之前认缴注册资本金额过大，股东面临缴足压力，可能寻求减资。此情形下减资通常只减少认缴出资，而不减少实缴出资，因此股东减资并不会伴随资本的收回，通常不应涉及纳税义务。但实务中，当公司存在未分配利润等留存收益时，股东减少认缴出资是否应视同利润分配，并按照减资比例所对应的利润部分缴纳所得税？笔者认为，股东此时只是减少认缴出资，并未实际获得利润分配，未分配利润继续保留在被投资企业中，未来实际向股东分配时不会存在税收利益减少的问题，在减资时要求股东视同利润分配纳税缺乏政策依

据。同时需要说明的是，新公司法规定，“公司减少注册资本，应当按照股东出资或者持有股份的比例相应减少出资额或者股份，法律另有规定、有限责任公司全体股东另有约定或者股份有限公司章程另有规定的除外。”即减资包括等比例减资和不等比例减资两种情形，不等比例减资将改变股东之间的股权比例，导致部分股东的持股比例上升，进而改变利润分配和股权转让的权利范围，实现经济利益在股东之间的转移。如果股东性质不同或税负不同，这种经济利益的转移将直接影响税收利益，基于这一原因，不等比例减资有被税务机关认定为股权转让的可能性。

二、股东出资方式扩围的涉税处理

新公司法对股东出资方式规定进行了实质性变更，扩大了非货币财产出资范围，明确债权与股权可以作为非货币财产出资方式，这有助于促进投资，解决股东缺乏货币资金出资能力时的困境。从税务处理角度来看，笔者认为，股东以股权和债权出资是一种典型的“视同销售”行为，会涉及增值税、企业所得税、个人所得税、印花税相关税务处理。

一是股权出资相关税务处理。在增值税方面，如果出资的股权是非上市公司股权，则不征收增值税；如果股东（个人股东除外）出资的股权是上市公司的股票，则构成金融商品转让行为，需要根据《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》（国家税务总局公告2016年第53号）相关规定，按卖出价扣除买入价后的余额为销售额计算缴纳增值税，在确定买入价时需要区分所出资的股票是限售

股还是流通股，前者采取发行价和购买价孰高原则确定买入价，后者按实际购买价确定买入价。在所得税方面，企业和个人以股权出资均可适用非货币性资产投资分期纳税政策，区别在于根据《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税[2014]116号，以下简称116号文）相关规定，企业所得税采用“所得分期”方式，对该笔股权转让所得在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，同时对于股东取得的被投资企业股权的计税基础要求逐年调整；根据《财政部 国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税[2015]41号）相关规定，个人所得税采用“税款分期”方式，对个人一次性缴税有困难的，可以在不超过5个公历年度内（含）分期缴纳个人所得税，但个人取得被投资企业股权的成本按照所出资股权的公允价值和相关税费之和来确定。此外，根据《财政部 税务总局证监会关于个人转让全国中小企业股份转让系统挂牌公司股票有关个人所得税政策的通知》（财税[2018]137号）相关规定，如果个人所出资的股权是上市公司流通股或新三板挂牌企业非原始股，则暂免征收个人所得税。在印花税方面，以非上市公司股权出资应按产权转移书据税目缴纳印花税，以新三板挂牌公司和上市公司股票出资则应按证券交易税目缴纳印花税。

二是债权出资相关税务处理。以债权出资主要包括以债券出资、以对目标公司的债权出资和对第三人的债权出资。在增值税方面，债权出资是否缴纳增值税需要以该债权是否构成金融商品为前提。目前增值税相关政策中并未对债权类金融商品进行细化解

释,一般认为公开发行且可以在债券交易场所交易的债券(如国债、企业债券、金融债券等)构成金融商品。在所得税方面,116号文明确规定,“非货币性资产是指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等货币性资产以外的资产。”可见,虽然债权属于公司法中的“非货币财产”,但并不属于适用分期纳税政策的“非货币性资产”。此外,根据《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)相关规定,如果在债务重组背景下股东以对目标公司的债权出资,构成债转股行为,属于企业重组的一种方式,在满足企业重组特殊性税务处理条件时,可以对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失,股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。在印花税方面,债权出资协议没有不属于产权转移书据税目,也不属于证券交易税目,因此以债权出资无需缴纳印花税。

三、弥补亏损规则调整的涉税争议

新公司法规定,“公积金弥补公司亏损,应当先使用任意公积金和法定公积金;仍不能弥补的,可以按照规定使用资本公积金。”“公司依照本法第二百一十四条第二款的规定弥补亏损后,仍有亏损的,可以减少注册资本弥补亏损。减少注册资本弥补亏损的,公司不得向股东分配,也不得免除股东缴纳出资或者股款的义务。”可见,新公司法对弥补亏损给予了公司更大的自主决策空间,改变了大额亏损与大额权益性资本共存的两难局面,有利于避免公司由于历史期间的利润亏

损而导致长时间不能向股东进行利润分配。对于使用资本公积和注册资本弥补亏损,笔者认为,主要有两项涉税争议:

一是资本公积和注册资本弥补亏损是否具有应税性。有观点认为,资本公积和注册资本弥补亏损应分解为两步处理:第一步相当于股东收回投资,确认投资损益,同时被投资企业因无法实际支付而形成应付款项;第二步是股东将收回的投资无偿赠送返还给公司,公司应付款项减少并作为收入项目并入公司收入总额,缴纳企业所得税。但笔者认为,分解原理并不是一般性的税务处理规则,只是一个拟制交易规则,且该规则的使用应以事实发生交易行为为基础,以税收政策的明确规定加以确认。新公司法已经明确资本公积和注册资本弥补亏损不得向股东分配,不存在股东收回投资的事实基础,更不可能出现在公司亏损状态下股东获得公司利润分配的情况,因此股东层面不需要缴纳所得税。同时基于公司的角度,资本公积和注册资本弥补亏损仅仅是所有者权益的内部结构调整,公司的资本存量没有任何改变,没有产生应税所得,对一个需凭借股东投资款方可弥补亏损的公司征收企业所得税,不符合所得量能负担的立法原则。

二是资本公积和注册资本弥补亏损后公司是否丧失税前利润弥补亏损的权利。这一认识的根源在于混淆了弥补亏损这一会计处理过程与税法上亏损结转弥补规则之间的界限。首先,会计与税法对亏损的定义不同。公司法和会计中所谓企业亏损是指企业未分配利润为负数,而企业所得税法中的亏损是指应纳税所得额为负数,应纳税所得额是以会计利润为基础进行

纳税调整之后的结果。其次,弥补亏损的过程不同。新公司法允许企业用资本公积和注册资本弥补亏损是一个会计处理的过程,表现在资产负债表所有者权益项目的内部调整,其弥补的结果反映在财务报表中,而企业所得税法中的弥补亏损是通过企业所得税汇算清缴这一独立过程完成的,其弥补过程和结果是在企业所得税年度纳税申报表中的《企业所得税弥补亏损明细表》(A106000)中完成的,与会计的弥补亏损是两个不同的过程。最后,弥补亏损的限制不同。会计上弥补亏损并没有时间限制,不论亏损何时产生,都可以在符合条件时用资本公积和注册资本进行弥补,而企业所得税法中的弥补亏损一般规定弥补时间不超过5年,特定情况下延长到8年或10年,这就意味着一旦累积的亏损中有一部分超过了企业所得税法所规定的弥补时间,将不再可以进行税前弥补,但仍可进行会计上的弥补。基于上述分析,笔者认为,资本公积和注册资本弥补亏损不会使企业丧失税前利润弥补亏损的权利,不会损害公司和全体股东的利益。□

责任编辑 李卓

主要参考文献

- [1] 潘勇锋.关于股东出资方式的实践思考[J].法律适用,2024,(2):57-70.
- [2] 刘贵祥.关于新公司法适用中的若干问题[J].法律适用,2024,(6):3-34.
- [3] 马永义.透析新公司法下弥补亏损规则及相关会计问题[J].财务与会计,2024,(8):51-54.