



中国税法智库

明税资讯

公司税务

案例说解——不按出资比例分红的税务处理规则探析

2014 年 3 月 31 日

第 8 期



明税律师

对涉税法律服务市场的专注与深耕,是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终要特色之一。作为本土崛起的法律服务机构,明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构,80%以上具有硕士及以上学历,主要成员大都具有律师、注册会计师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是明税的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源,明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

联系我们:

明税律师

电话: (8610) 59009170

传真: (8610) 59009172

邮件: service@minterpk.com

地址: 北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 西区 13 号楼 1905 室

境内某有限责任公司 C 由境内 A 公司和 B 公司出资 100 万成立,双方的出资比例为 6: 4, 股东协议及章程载明的利润分配比例为 4: 6。假设 C 公司 2013 年度的可分配利润为人民币 100 万元, 则股东 A 公司和 B 公司按约定取得的 40 万和 60 万分红分别应如何纳税?

由于相关税收法规未对股东取得的不按出资比例的分红收益的税务处理问题作出特别规定, 无论是在税务机关内部还是专业人士之间, 对该问题的税务处理都存在一定的争议。本文简述了公司法允许股东不按出资比例分红的法理依据, 实务中有关该问题税务处理的不同争议观点, 并给予简要评析。

《公司法》认可股东之间自行约定的利润分配比例

《公司法》第三十四条规定: “股东按照实缴的出资比例分取红利; 公司新增资本时, 股东有权优先按照实缴的出资比例认缴出资。但是, 全体股东约定不按照出资比例分取红利或者不按照出资比例优先认缴出资的除外。” 第一百六十六条规定: “公司弥补亏损和提取公积金后所余税后利润, 有限责任公司依照本法第三十四条的规定分配; 股份有限公司按照股东持有的股份比例分配, 但股份有限公司章程规定不按持股比例分配的除外。”

《公司法》确定的利润分配方法是, 优先适用有限责任公司全体股东的约定和股份有限公司章程的规定, 如果有限责任公司全体股东或股份有限公司章程对利润分配方法没有特别约定和规定的, 则必须按照《公司法》规定的出资比例或股份比例分配利润。法律作为上层建筑的范畴, 必须服务于经济基础, 要有利于市场经济的发展, 《公司法》的上述规定充分尊重股东意愿, 有利于企业的发展, 体现了市场经济的活力, 这是因为:

1、利润应是对股东投入的回报, 而股东投入不能仅以能以货币计量的财产或权利评定。我国现行的财务核算都是以货币价值衡量, 故难以客观真实体现股东的贡献。《公司法》第二十七条规定 “股东可以用货币出资, 也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资; 但是, 法律、行政法规规定不得作为出资的财产除外。” 《中华人民共和国公司登记管理条例》第十四条规定 “股东的出资方式应当符合《公司法》第二十七条的规定, 但股东不得以劳务、信用、自然人姓名、商誉、特许经营权或者设定担保的财产等作价出资。” 从这两条规定可以看出出资的一个原则就是所投入的财产或权利必须能以货币计量, 这样规定有利一面是防止股东虚假出资, 使得企业财务经营的核算切实可行, 保护投资者的利益。然其不利一面也凸现出来了, 就是不能考虑如股东提供的客户关系、市场资源等能切实影响企业的经营状况的因素, 这种情形有点类似于在企业合并中出现的商誉, 那部分商誉可能并不对应企业现有的有形或无形资产, 但商

誉的出现可以表明该企业可能有很强的赚钱能力,《公司法》对股东分配利润的规定正是为弥补现行财务核算政策的缺陷。

2、对风险的定价不同可能是另外一个原因。人们受自己专业水平和能力的限制,对风险的理解千差万别,有不同的风险偏好。在成立公司时,股东也有不同的风险偏好,这就使得可能承担相同风险的股东对投资回报的要求不同,不按出资比例分配利润正好满足了股东的要求,在不损害市场其他利益相关者的情况下有利于调动投资者的积极性。

公司股东取得的不按出资比例分红的税务处理争议

《企业所得税法》第二十六条规定,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。《企业所得税法实施条例》第八十三条进一步明确:企业所得税法第二十六条所称符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益,但不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

根据上述规定,股东A和股东B取得的不超过出资比例或持股比例的股息分红收益属于免税收入。但对于股东B取得的超过出资比例的20万元(60-40)是否应该征税,实务界存在不同的看法和观点。

江苏省地方税务局2013年5月13日对类似问题的答复中认为,法人股东取得的不按出资比例的分红收益,只要符合《企业所得税法》第26条的规定,都可以免税。但江苏省常州市地方税务局2013年在对类似问题的答复中认为:企业的法人股东实际分得部分和按比例分得部分的差额应视同投资成本的收回,减少股东的投资成本。

实践中也有人认为,企业法人股东实际取得的超过出资比例的部分应视为其他股东将应按出资比例收取的部分分红捐赠给该股东,应并入该股东的应税所得计算纳税。

明税评析

《企业所得税法》二十六条有关符合条件的居民企业之间的股息红利所得免税的规定,本意在于避免重复征税(避免已在子公司缴过一次所得税的税后利润,在母公司再交一遍所得税)。将股东取得的超过出资比例的分红收益

专业团队

武礼斌 合伙人

电话: 010-59009170-809

邮件: Libin.wu@minterpku.com

寇毅敏 合伙人

电话: 010-59009170-801

邮件: Yimin.kou@minterpku.com

施志群 合伙人

电话: 010-59009170-808

邮件: Zhiquan.shi@minterpku.com

夏聪 合伙人

电话: 010-59009170-818

邮件: Xiacong@minterpku.com

明税律师公众微信平台:



按冲减投资成本的方式，或视为捐赠所得的税务处理，并不符合《企业所得税法》第二十六条的立法原意。

冲减投资成本的处理方式，实际是减少了股东投资成本的计税基础。股东在日后转让该股权时，其应税所得（如有）会相应增加。按照冲减投资成本的税务处理方式，居民企业取得的超过出资比例的分红收益相当于获得递延纳税的待遇，将该收益的纳税义务发生时间递延至股东下次转让该股权时。获得超过出资比例分红收益的股东实际并未享受免税的优惠待遇。将股东按约定取得的超过出资比例的分红收益视为捐赠的观点，还忽略了该股东可能对公司作出的无法用实际出资量化的超额贡献。

因此，我们认为法人股东取得的超过出资比例的分红收益仍应被认定为免税收益。

作者： 武礼斌 董必凯（中央财经大学在读研究生）

本资讯由[明税律师事务所](#)整理或撰写，仅供一般参考之用，并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求，敬请联络明税律师资讯撰写团队：newsletters@minterpku.com 或者致电 010-59009170