



侃侃“资本公积转增注册资 本”个税征缴逻辑及避税 “神通”

明税律师事务所 并购税务部

“资本公积转增注册资本到底要不要交个人所得税？有没有好的避税方案？”。本文明税将用非税人士能够理解的语言来解读“资本公积转增注册资本”个税征收背后的逻辑，梳理实践中八仙过海式的避税招数，以及明税的观点。

老板们的委屈：为什么我们比“窦娥”还冤？

如果不是相关专业人士，一般人或许会误以为，公司的资本公积要么来源于原始股东的原始出资，要么来源于新加入股东的溢价增资。无论是原始投入还是溢价增资形成的资本公积，本质上都属于股东的实际投入，而非赚取的利润或溢价收益。

既然所得税是对企业或个人所赚取的、弥补成本或投入之后的“利润”的征税，就不难理解为什么很多老板认为对作为股东实际投入的“资本公积”在转增“注册资本”时征税，是个比“窦娥”还冤的催泪故事。这就好像我把左口袋的钱掏出来放到右口袋，结果还要交20%的税？更何况，个人股东在此过程中从来没有获得任何的现金收益。

当然，资本公积的来源远不止上述两种，还包括如接受现金捐赠、拨款转入、外币资本折算差额、可供出售金融资产在资产负债表日的公允价值大于其账面价值的差额产生的资本公积等。换句话说，

资本公积除了可以记录投资者的资本投入，还可能记录诸如企业收到的捐赠或经营期间部分投资性资产的评估增值等。

税务局的征税逻辑：我的难处你不得不懂

由于国家税务总局的相关规范性文件在表达上的模糊或歧义，一方面导致征纳各方对法规有不同的理解或解释，另一方面也使得实务中各地的征管口径不一。近年来，受经济新常态、地方政府财政现状，以及税收征管的趋严等因素的影响，大部分地方的税务机关认为，除股票发行溢价形成的“资本公积转增注册资本”可以免税外，其他形式的“资本公积转增注册资本”个人股东都应当缴个人所得税。

税务机关认为应当征税的主要理由是，根据国税发[1997]198号文和国税函[1998]289号文，只有“股份制企业”（不包括非股份制企业的有限责任公司）用“股票溢价”发行收入所形成的资本公积金转增股本，才不会被“视为”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。而与此不相符合的其他资本公积金分配个人所得部分，应当依法征收个人所得税。不仅如此，国家税务总局之后发布的一系列文件中不断重复了上述文件的观点，如国税函[2010]79号、国税发[2010]54号、财税[2013]73和财税[2015]62号文。

上述文件的规定及税务机关对上述文件的从严解释隐含了如下的征

税逻辑：（1）将“资本公积”转增股本，视同如下两个交易同时发生：被投资公司先以“股息、红利”的形式分配给股东，然后股东再将其以注册资本的形式投入被投资公司；（2）用股票溢价形成的资本公积转增股本，只是被投资企业记录投资者投入的会计科目的调整，性质上没有实质的变化，仍然是投资者投入，不视同股息、红利分配，不需要缴纳个人所得税。

税务机关在征税上的从严把握，是由多方面的因素所导致的，这里面既有国家税务总局文件规定本身用语存在的歧义的问题，也或多或少受到地方经济发展放缓、税源紧张的影响。同时，在当前的反腐高压（我们需要讲政治！）以及国家层面强调“依法治税”的背景下，基层税务机关基于防范“执法风险”的考量，普遍持有的观点是：“越位执法是能力问题，缺位执法可能是性质问题”，这也是导致税务机关征管上从严把握执法尺度的原因之一。但习惯了以前宽松纳税执法的纳税人，往往很难理解税务机关突然严格起来的税收执法。

可有高招？明税来扒一扒已上市或挂牌的前辈们如何“过海”

股改过程中，拟挂牌企业的个人股东为了能够节省资本公积转增注册资本过程中的个人所得税，主要有如下三种常见的解决思路。

方式一：申请延期或分期缴纳个人所得税。上文提到，资本公积和其他未分配利润转增股本征收个人所得税背后隐含的逻辑在于，税

法将该转增股本行为视为如下两个交易同时发生：个人股东收到“股息、红利”性质的分配；个人将收到的该部分收益以注册资本的形式投入企业。实践中，部分挂牌企业的个人股东根据财政部、国家税务总局颁布《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），在征得当地税务机关的同意并备案后，采用在不超过5年的期间内延期缴纳个人所得税。如，2015年7月22日挂牌的开特股份（832978）。

方式二：在有地方政府的免税文件或征得地方税务机关暂不征税的同意后，拟挂牌企业的股东个人承诺一旦未来被税务机关追征未缴纳的税款、滞纳金、罚款或其他处罚，将由公司股东全额承担。如2014年挂牌的雅达股份（430556）。一诺千金，言而有信，言出必行！相关股东或实际控制人的不可撤销承诺，是能够在不需直接缴纳个税的前提下、使得公司满足上市或者挂牌的监管要求。

方式三：股改时保持注册资本不变，将股改前企业的资本公积、盈余公积、未分配利润等转为股份公司的资本公积。如2015年8月14日挂牌的霍普股份（833328），律师意见认为：公司整体变更前注册资本为3000万元，整体变更后股份公司股本3000万股，各股东的持股数及持股比例均没有发生变化，不存在以未分配利润及盈余公积转增股本情形，自然人股东无需缴纳个人所得税。公司整体变更完成后，已依法办理了税务登记备案变更，办理过程中主管税务部门未要求公司就整体变更事项缴纳税款。公司股东已向公司出具了承诺函，对于股份公司在整体变更过程中所涉及到的个人所得税，将依法自行承担交纳义务。

方式四五六七八：请允许我们在这里用一个知名短语“囿于本文篇幅限制”，我们先提供三种方式供大家借鉴参考。如上述方案尚不能满足需求，欢迎致电明税律师。

中关村：这真是一块圣地，资本公积转增注册资本自然人股东果断需交税！

中关村一块圣地，原来各种优惠各种补贴，就连提供用于注册的地址的费用，都比北京其他地方贵了100%-300%。这次我们要说的是财税2015年的62号文！

当前，财税[2015]62号文的延期纳税规定具有严格的适用条件，并非适用于所有企业。根据国家税务总局《关于推广中关村国家自主创新示范区税收试点政策有关问题的通知》（财税[2015]62号文）的规定，只有注册在如下示范区（并非在任何地方注册的企业都可以），即，中关村国家自主创新示范区、国家自主创新示范区、合芜蚌自主创新综合试验区、绵阳科技城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，经主管税务机关审核，才可以在最长不得超过5年的期限内分期缴纳。

强调下：中小高新技术企业，“中小规模”+“高新技术企业资质”。

所谓中小高新技术企业，是指注册在示范地区内实行查账征收的、经认定取得高新技术企业资格，且年销售额和资产总额均不超过2亿元、从业人数不超过500人的企业。

媒体最新报道称，2015年8月27日，楼继伟部长在向十二届全国人大常委会第十六次会议做近年以来预算执行情况的报告时透漏，财政部将适时将“资本公积转增注册资本”个税延期缴纳的规定推广至全国范围内。

凡事，总得有例外：“资本公积转增注册资本”个税征缴的特殊规定

如果拟挂牌企业是挂牌前由现有股东通过100%股权收购的方式取得该企业的股权，则根据《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）的规定，如被收购企业原账面金额中的“资本公积、盈余公积、未分配利润”等盈余积累未转增股本，且在股权交易时一并计入股权转让价格并履行了所得税纳税义务，在股改时企业将原账面金额中的“资本公积、盈余公积、未分配利润”向个人投资者转增股本，按如下规定进行征免税处理：

1) 股权收购价格 \geq 净资产价格，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。

2) 股权收购价格 < 净资产价格，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。

明税视角：是地主家真的没有余粮，还是老板们太矫情？

受制于发展阶段、税务机关的征管力度和手段，以及纳税意识等因素制约，中小企业个人股东的纳税情况你必须懂的！但无论如何，机械的理解和执行国税发[1997]198号文和国税函[1998]289号的规定，将“资本公积转增注册资本”免征个税的规定仅仅限于“股份制企业”的方式存在如下几方面的问题，也不符合国家提出的“大众创新、万众创业”的号召：

1) 有限责任公司的资本溢价和股份有限公司的股票(股本)溢价形成的资本公积在性质上没有本质的区别，都属于投资者的实际投入，而非投资收益。个税征收上的区别对待有违税法的公平原则；

2) 不同于现金形式的“股息、红利分配”中股东有真实的现金收入的流入，在资本公积转增股本的过程中，挂牌企业的股东个人并没有获得任何的现金收入。如此时要求个人缴纳个人所得税，则个人可能缺乏足额缴税的资金，所谓的缺乏“可税资金”；

3) 可能导致误对非溢价形成的资本公积的征税。除了“溢价增资”或“股票溢价发行”可能形成资本公积，原始出资时股东也可能要求将部分出资直接放入资本公积账户。比如，某自然人出资120万成立一家100%控股的公司，其中100万计入注册资本，20万放入资本公积。此时，如果要求该个人股东在将资本公积专为注册资本时缴纳20%的个税，那可真是比窦娥还冤。

税务机关征税一方面要遵从国家税务总局的规范性文件，但更需要遵照更高层级的税法的规定和精神，不能简单机械的从严解释和适用征税规则（而且诸多规则的合法性或合理性也可能存疑）。这也符合当前提倡“税收法治”、支持“大众创业、万众创新”的要求。

关于明税

对涉税法律服务市场的专注与精耕，是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终特色之一。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位，主要成员大都具有律师、注册税务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。

武礼斌

Email: Libin.wu@minterpku.com

Tel: 010-59009170-818

施志群

Email: Zhiquan.shi@minterpku.com

Tel: 010-59009170-808

电话：(8610) 59009170

传真：(8610) 59009172

邮件：service@minterpku.com

地址：北京市朝阳区东三环中路建外SOHO西区13号楼1905室



明税
微信公众平台