

股权转让环节税收政策分析

包关云

(浙江绍兴县地方税务局 浙江绍兴 312030)

【摘要】股权转让环节涉及流转税、企业所得税或者个人所得税、印花税、契税等一系列税收政策,下面分税种对股权转让过程中产生的涉税问题加以简要分析。

【关键词】股权转让 流转税 企业所得税 个人所得税 地方税费

一、股权转让涉及的流转税处理

1. 营业税。对于股权转让的营业税处理,《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)规定:对股权转让不征收营业税。

但如果转让的是拥有的上市公司股票,则根据《营业税暂行条例》第五条和《营业税暂行条例实施细则》第十八条规定:纳税人从事外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品买卖业务,以卖出价减去买入价后的余额为营业额。股票属于有价证券,应该要征收营业税。

《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)第三条第八款规定,金融企业从事股票、债券买卖业务以股票、债券的卖出价减去买入价后的余额为营业额。买入价依照财务会计制度规定,以股票、债券的购入价减去股票、债券持有期间取得的股票、债券红利收入的余额确定。该条第九款规定,金融企业买卖金融商品,可在同一会计年度末,将不同纳税期出现的正差和负差按同一会计年度汇总的方式计算并缴纳营业税,如果汇总计算应缴的营业税税额小于本年已缴纳的营业税税额,可以向税务机关申请办理退税,但不得将一个会计年度内汇总后仍为负差的部分结转下一会计年度。

《财政部 国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》(财税[2009]111号)规定:对个人(包括个体工商户及其他个人)从事外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品买卖业务取得的收入暂免征收营业税。

综合以上的文件规定,对股权转让我们可以作一个简单的归纳:对转让非上市公司的股权不征收营业税;对转让上市公司的股票则要根据转让方的不同分别征收与否,如转让方是个人(包括个体工商户及其他个人)则暂免征收营业税,如转让方是非个人则要按照股票的卖出价减去买入价后的余额为营业额征收营业税。

2. 增值税。《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》(国家税务总局公告2011年第13号)规定:纳税人在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和

劳动力一并转让给其他单位和个人,不属于增值税的征税范围,其中涉及的货物转让,不征收增值税。

国家税务总局2011年第13号公告虽然言简意赅,但是意义重大,反映了国家对资产重组税收政策的支持。资产重组是指企业资产的拥有者、控制者与企业外部的经济主体进行的,对企业资产的分布状态进行重新组合、调整、配置的过程,或对设在企业资产上的权利进行重新配置的过程,包括企业合并和分立、资产剥离或所拥有股权出售、资产置换等公司资产(含股权、债权等)与公司外部资产或股权互换的活动。

国家税务总局2011年第13号公告的关键词有两个即“实物资产”和“一并”。也就是说,资产重组的纳税人在合并、分立、出售、置换过程中,必须将实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力“一并”转让给其他单位和个人。即只有转让企业全部产权所涉及的应税货物的转让,才不属于增值税的征税范围,不征收增值税,否则单纯的资产转让行为,无论单笔转让的资产金额有多大,都应当征收增值税。

二、股权转让涉及的企业所得税处理

1. 正常转让股权的税务处理。根据《企业所得税法》的规定,企业因转让或处置股权投资收入,减除股权投资成本后的余额,为企业股权投资转让所得或损失。《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)第三条规定,转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后,为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时,不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。国税函[2010]79号文件明确规定,企业转让股权收入,应于转让协议生效且完成股权变更手续时,确认收入的实现。

《国家税务总局对企业股权投资损失所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告2010年第6号)规定:企业对外进行权益性(简称股权)投资所发生的损失,在经确认的损失发生年度,作为企业损失在计算企业应纳税所得额时一次性扣除。

但是如果股权转让涉及被投资企业的重组,则要按照《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)规定处理。财税[2009]59号

文件对股权转让涉及企业重组情形时的处理作了规定。对于股权转让时是否要确认转让收益要按照一般重组与特殊重组作不同的处理。该文件规定,一般重组要将股权处置进行相应股权转让或清算的所得税处理,企业所得税的处理原则仍应遵从上述清算股权或正常转让处置股权的原则;而特殊重组中,新取得股权的计税基础要以其原持有股权的计税基础来确定,对交易中的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。

2. 特殊情况下股权转让的税务处理。所谓特殊情况下股权的转让,是指股权转让只有转让方没有接受方时的企业所得税处理。一是企业清算时投资者取得收入,二是投资者撤回或减少投资时投资者取得收入。

(1)根据《企业所得税法》第五十三条、第五十五条和《企业所得税法实施条例》第十一条规定(财税[2009]60号文件第五条第二款与条例规定一致),被清算企业的股东分得的剩余资产的金额,其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分,应确认为股息所得;剩余资产减除股息所得后的余额,超过或低于股东投资成本的部分,应确认为股东的投资转让所得或损失。

(2)投资企业撤回或减少投资的税务处理。《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)第五条规定:投资企业从被投资企业撤回或减少投资,其取得的资产中,相当于初始出资的部分,应确认为投资收回;相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分,应确认为股息所得;其余部分确认为投资资产转让所得。被投资企业发生的经营亏损,由被投资企业按规定结转弥补;投资企业不得调整减低其投资成本,也不得将其确认为投资损失。

在以上两种情况下,允许在剩余资产中扣减其对应的未分配利润和盈余公积,其实就是把企业的收益分成纯处置收益与分配收益两个部分,这样处理与正常转让股权时不允许扣减其对应的未分配利润和盈余公积的区别很大。由于股权处置收益与分配收益的企业所得税政策不一致,对分配收益符合条件的可以免税,而处置收益要全额计入应纳税所得额。

例如,甲公司2009年以2000万元与其他单位注册成立X公司,占X公司30%股份,2011年1月经股东会决议,同意甲公司抽回其投资,甲公司分得现金5000万元。截止到2010年年底,X公司共有未分配利润和盈余公积6000万元,按照甲公司注册资本比例计算,甲公司应该享有1800万元。

根据《企业所得税法》第二十六条以及《企业所得税法实施条例》第八十三条规定,企业取得的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,免征企业所得税。因此,甲公司股权撤资所得=5000-2000-1800=1200(万元)。

但是如果甲公司不是抽回其投资,而是把30%股份转让给了B公司,假如得到了同样的现金5000万元,截止到2010年年底,某公司共有未分配利润和盈余公积6000万元,

按照甲公司注册资本比例计算,甲公司应该享有1800万元。

因此,甲公司股权转让所得=5000-2000=3000(万元)。

三、股权转让涉及的个人所得税处理

1. 一般规定。根据《个人所得税法》的有关规定,个人转让股权应按“财产转让所得”项目依20%的税率计算缴纳个人所得税。财产转让所得,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。合理费用,是指纳税人在转让财产过程中按有关规定所支付的费用,包括营业税、城建税、教育费附加、资产评估费、中介服务等。而有价证券的财产原值,是指买入时按照规定交纳的有关费用。需要注意的是,在计算缴纳的税款时,必须提供有关合法凭证,对未能提供完整、准确的财产原值合法凭证而不能正确计算财产原值的,主管税务机关可根据当地实际情况核定其财产原值。

这里需要说明的是个人转让股权定价问题税法规定。《国家税务总局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)规定,自然人股东转让其持有的股权,在到工商机关做变更前,应该先到税务机关缴税,凭借完税证明或免税不征税证明到工商机关办理变更手续。国税函[2009]285号文件对平价转让股权进行了限制,规定股权转让价格计税依据明显偏低(如低价、平价)转让,且无正当理由的,税务机关有权按照每股净资产或享有的股权比例对应的净资产份额进行纳税调整。

《国家税务总局关于股权转让所得个人所得税计税依据核定问题的公告》(国家税务总局公告2010年第27号)对国税函[2009]285号文件政策进行了进一步的补充。国家税务总局2010年第27号公告主要对四个问题进行了界定:一是,什么是计税价格明显偏低?主要是转让价格低于初始投资成本或其对应的净资产份额的。二是,什么是正当理由?主要包括三个方面:被投资企业连续三年亏损的,亲属之间的股权转让,由于国家政策原因的股权转让。三是,如何调整计税依据?主要是按照股权对应的净资产份额进行调整,但是知识产权、土地使用权、房屋、探矿权、采矿权、股权等合计占资产总额比例达50%以上的企业,净资产额须经中介机构评估核实。四是,经过股权计税依据调整后继续转让的股权计税基础问题。文件规定纳税人再次转让所受让的股权的,股权转让的成本为前次转让的交易价格及买方负担的相关税费。即,不执行双向调整原则。

对个人在上海证券交易所、深圳证券交易所转让从上市公司公开发行和转让市场取得的上市公司股票所得,继续免征个人所得税。对个人投资者买卖基金单位获得的差价收入,在对个人买卖股票的差价收入未恢复征收个人所得税以前,暂不征收个人所得税。

2. 个人转让限售股所得的税收政策。自2010年1月1日起,对个人转让限售股取得的所得,按照“财产转让所得”,适用20%的比例税率征收个人所得税。应纳税所得额=限售股转让收入-(限售股原值+合理税费),应纳税额=应纳税所得额×20%。

但在证券机构技术和制度准备完成前形成的限售股,证

券机构按照股改限售股改复牌日收盘价,或新股限售股上市首日收盘价计算转让收入,按照计算出的转让收入的15%确定限售股原值和合理税费,以转让收入减去原值和合理税费后的余额,适用20%税率,计算预扣预缴个人所得税额。即应预扣预缴个人所得税额=上市首日收盘价计算转让收入×(1-15%)×20%=上市首日收盘价计算转让收入×17%。

纳税人按照实际转让收入与实际成本计算出的应纳税额,与证券机构预扣预缴税额有差异的,纳税人应自证券机构代扣并解缴税款的次月1日起3个月内,持加盖证券机构印章的交易记录和相关完整、真实凭证,向主管税务机关提出清算申报并办理清算事宜。主管税务机关审核确认后,按照重新计算的应纳税额,办理退(补)税手续。纳税人在规定期限内未到主管税务机关办理清算事宜的,税务机关不再办理清算事宜,已预扣预缴的税款从纳税保证金账户全额缴入国库。

四、股权转让涉及的地方税费

1. 城建税、教育费附加、地方教育附加。根据应缴的营业税、增值税而定,如果有应缴的营业税、增值税,则城建税、教育费附加、地方教育附加也相应要申报缴纳。

2. 印花税。非上市公司不以股票形式发生的企业股权转让行为,属于财产所有权转让行为,应按照产权转移书据缴纳印花税。印花税法规定,产权转移书据应按所载金额的万分之五贴花。《国家税务总局关于印花税法若干具体问题的解释和规定的通知》(国税发[1991]155号)第十条进一步明确,“财产所有权转移书据的征税范围是:经政府管理机关登记注册的动产、不动产的所有权转移所立的书据,以及企业股权转让所立的书据。”这里的企业股权转让所立的书据,是指未上市公司股权转让所立的书据,不包括上市公司的股票转让所书

立的书据。

财政部、国家税务总局对上市公司股票转让所立的书据怎样征收印花税作出了专门规定。证券(股票)交易印花税率为千分之一。即对买卖、继承、赠予所书立的A股、B股股权转让书据,对受让方不再征税,即卖出股票才收取股票总额千分之一的印花税。

《财政部 国家税务总局关于股权分置试点改革有关税收政策问题的通知》(财税[2005]103号)的有关规定:股权分置改革过程中因非流通股股东向流通股股东支付对价而发生的股权转让,暂免征收印花税。

对经国务院和省级人民政府决定或批准进行政企脱钩、对企业(集团)进行改组和改变管理体制、变更企业隶属关系,以及国有企业改制、盘活国有企业资产,而发生的国有股权无偿划转行为,暂不征收证券交易印花税。

3. 契税。《财政部 国家税务总局关于企业改制重组若干契税政策的通知》(财税[2008]175号)规定:在股权转让中,单位、个人承受企业股权,企业土地、房屋权属不发生转移,不征收契税。

主要参考文献

1. 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,2002-12-10

2. 财政部,国家税务总局.关于营业税若干政策问题的通知.财税[2003]16号,2003-01-15

3. 财政部,国家税务总局.关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知.财税[2009]111号,2009-09-27

4. 国家税务总局.关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告.国家税务总局公告2011年第13号,2011-02-18

国家税务总局公告 2012 年第 14 号

关于小型微利企业预缴 企业所得税有关问题的公告

为贯彻落实《财政部 国家税务总局关于小型微利企业所得税优惠政策有关问题的通知》(财税[2011]117号)有关规定,现就小型微利企业预缴企业所得税有关问题公告如下:

一、上一纳税年度年应纳税所得额低于6万元(含6万元),同时符合《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十二条规定的资产和从业人数标准,实行按实际利润额预缴企业所得税的小型微利企业(以下称符合条件的小型微利企业),在预缴申报企业所得税时,将《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳

税申报表〉等报表的公告》(国家税务总局公告[2011]64号)中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)第9行“实际利润总额”与15%的乘积,暂填入第12行“减免所得税额”内。

二、符合条件的小型微利企业“从业人数”、“资产总额”的计算标准按照《国家税务总局关于小型微利企业所得税预缴问题的通知》(国税函[2008]251号)第二条规定执行。

三、符合条件的小型微利企业在预缴申报企业所得税时,须向主管税务机关提供上一纳税年度符合小型微利企业条件的相关证明材料。主管税务机关对企业提供的相关证明材料核实后,认定企业上一纳税年度不符合规定条件的,不得按本公告第一条规定填报纳税申报表。

四、纳税年度终了后,主管税务机关应核实企业纳税年度是否符合上述小型微利企业规定条件。不符合规定条件、已按本公告第一条规定计算减免企业所得税预缴的,在年度汇算清缴时要按照规定补缴企业所得税。

本公告自2012年1月1日起施行。

(2012年4月13日印发)