

新《公司法》项下的涉税问题探讨

作者：郭永茂 李杨 张天阳

2023年12月29日，全国人大常委会审议通过了新修订的《中华人民共和国公司法》（“**新《公司法》**”）。新《公司法》对此前的《公司法》（“**原《公司法》**”）进行了系统性修订，自2024年7月1日起施行。新《公司法》共15章266条，原《公司法》共13章218条。

本文就新《公司法》项下的一些规则与事项的影响，从税务角度进行探讨与评析，包括如下内容：

1. 资本公积用于弥补亏损的潜在税务影响

2. 有限责任公司由认缴制改成限期实缴制的税务影响

(1) 注册资本未到位时的利息支出税前扣除问题

(2) 因逾期出资而支付赔偿款的税务影响

(3) 出资额未实缴情况下的股权转让所得的确定

(4) 瑕疵出资股东出资不足时其他股东的连带责任的税务影响

3. 减资的税务影响

(1) 形式减资（名义减资）：股东一般不因此产生纳税义务

(2) 实质减资对股东的税务影响

- 法人股东
- 个人股东
- 合伙企业股东

（甲）境内合伙企业股东

（乙）境外合伙企业股东

(3) 不等比减资（定向减资）的税务影响

(4) 减资补亏的税务影响

- 1) 减少“实收资本”用于补亏及其税务影响
- 2) 减少“实收资本”用于补亏后，是否可以再次进行“减资补亏”？
- 3) “减资补亏”以后，对股东是否有影响
4. 增加以股权、债权进行非货币性资产出资的表述，应注意相关税务影响
5. 股份公司引入类别股制度的税务影响
6. 股份公司引入无面额股制度的税务影响
7. 完善法人人格否认制度，为税收之债的追讨增加保障
8. 董事会维持公司资本充实的责任及相关责任保险的税务影响
9. 明确利润分配期限，可能会影响股东的股息所得纳税义务发生时间
10. 董事作为清算义务人的税务影响
11. 公司的财务资助行为受到进一步规范，相关主体应关注税务影响
12. 公司应关注与履行社会责任相关的税务影响

详见下文。

1. 资本公积用于弥补亏损的潜在税务影响

原《公司法》	新《公司法》
第 168 条：公司的公积金用于弥补公司的亏损、扩大公司生产经营或者转为增加公司资本。但是，<u>资本公积金不得用于弥补公司的亏损。</u> 法定公积金转为资本时，所留存的该项公积金不得少于转增前公司注册资本的 25%。 第 166 条第 4 款：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 34 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。	第 214 条：公司的公积金用于弥补公司的亏损、扩大公司生产经营或者转为增加公司注册资本。 <u>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。</u> 法定公积金转为增加注册资本时，所留存的该项公积金不得少于转增前公司注册资本的 25%。 第 210 条第 4 款：公司弥补亏损和提取公积金后所余税后利润，有限责任公司按照股东实缴的出资比例分配利润，全体股东约定不按照出资比例分配利润的除外；股份有限公司按照股东所持有的股份比例分配利润，公司章程另有规定的除外。

新《公司法》取消了资本公积金不得用于弥补亏损的规定。在一定条件下，公司可使用资本公积金弥补亏损。

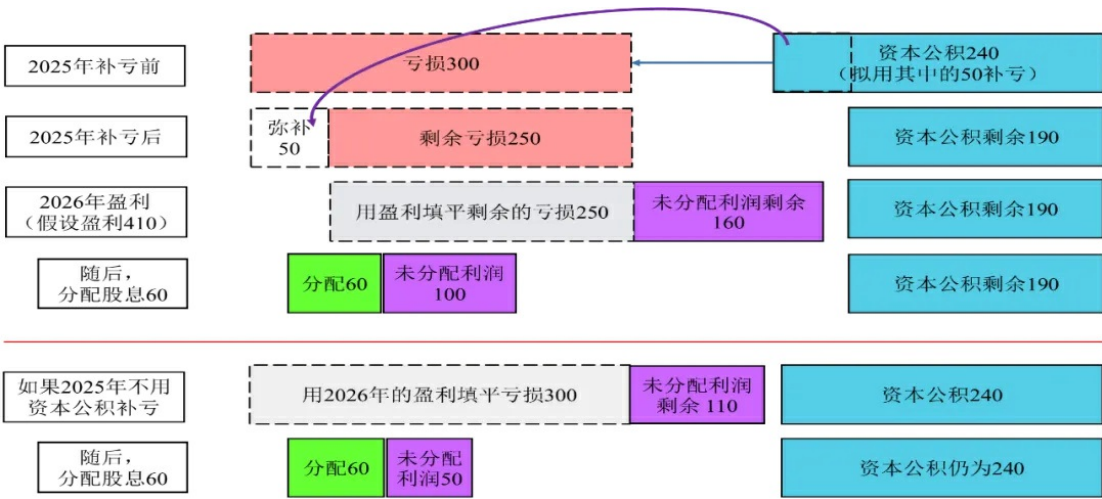
用资本公积弥补亏损，不涉及股东对被投资公司的新增投入，属于被投资公司的所有者权益账户的内部调整，不影响公司应纳税所得额的计算；同时，以资本公积补亏也不涉及公司对股东的分配，不会给股东带来即时税负。

具体而言，“用资本公积补亏”不同于“用资本公积转增实收资本（股本）”，不会导致股东持有公司股份的增加，不属于应考虑“资本公积来源+股东属性+公司性质”的特点而予以差别化对待的情形（相关差别化对待情形如下表所示）。

文件名（含文号）	针对的股东类型	资本公积转增实收资本（股本）的相关规定
国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知（国税发[1997]198号）	自然人股东	第1条： 股份制企业 用资本公积金转增股本不属于股息、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。
国家税务总局关于原城市信用社在转制为城市合作银行过程中个人股增值所得应纳个人所得税的批复（国税函[1998]289号）【注：该文件致送的是重庆市地方税务局，是“一事一议”性质的文件；有的地方的税务局对该文件作了转发。】		第2条：国税发[1997]198号文件中所表述的“资本公积金”，是指 股份制企业 股票 溢价发行 收入所形成的资本公积金。将此转增股本由 个人 取得的数额不作为应税所得征收个人所得税。 <u>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。</u>
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）	企业股东	第4条第2款：被投资企业将股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的， <u>不作为投资方企业的股息、红利收入</u> ，投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。

但应注意，用资本公积补亏，造成的后果是，公司未来期间产生利润时，如果那时向股东分配股息，那么，分配的金额中实际上会包含此前由资本公积转记的（部分）“利润”的因素。换言之，届时，实质上是会变相向股东分配部分（以前的）“资本公积”金额。

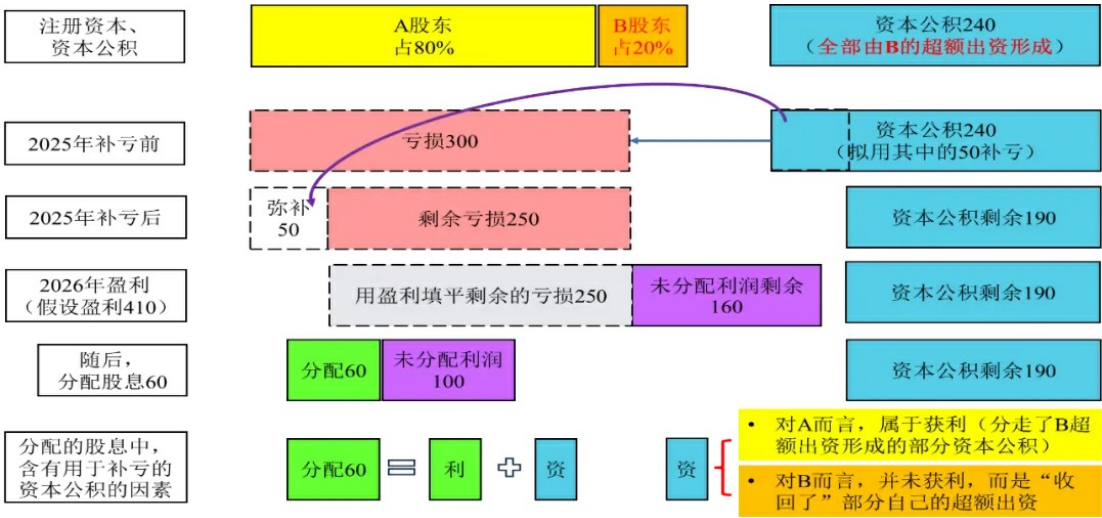
相关机制请见下图的示例。为简洁起见，该图假设补亏前公司没有可用的任意和法定公积金；后续进行利润分配时，暂不考虑计提“法定公积金”的影响。限于篇幅，我们这里只讨论股东溢价出资形成的资本公积的影响，暂不讨论其他因素形成的资本公积的影响。



由上图显示的用资本公积补亏及其后分配利润的经济机制可见，这种情况下，公司的居民法人股东是否仍应按《企业所得税法》及其《实施条例》规定的“符合条件的居民企业之间的股息、红利收益”免税，可能要打个问号。

根据国家税务总局发布的国税函[2008]159号文件所附的《新企业所得税法精神宣传提纲》第24条（居民企业之间的股息红利收入）中的说明，“股息红利是税后利润分配形成的，对居民企业之间的股息红利收入免征企业所得税，是国际上消除法律性双重征税的通行做法，新企业所得税法也采取了这一做法。”因而，如果被投资企业用资本公积补亏后，后续变相向股东分配部分“资本公积”金额，那么，由于这部分资本公积金额不是由被投资公司的税后利润形成的，所以，其居民法人股东似不应就此（全部）享受免税待遇。

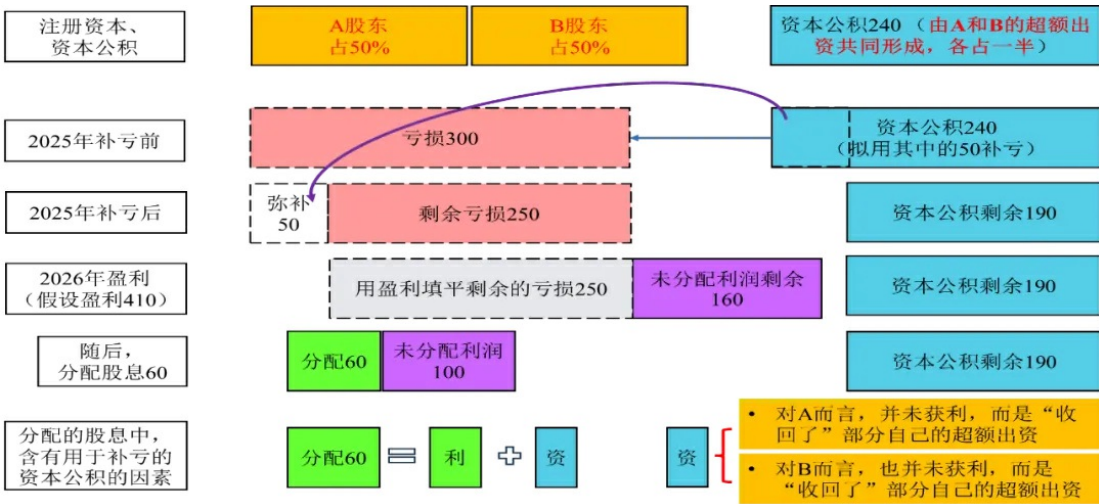
这种情形尤其体现在不同股东以不同价格对公司增资从而不同股东对公司资本公积金的贡献度“厚薄不同”的情境中。如下图所示。



如果拟对因资本公积补亏而后续“获利”的股东征税，或者拟不对“未获利”的股东征税，均

需设置一定的台账机制，以有效区分所分股息的影响要素构成情况，并记载对相应的股权投资计税基础的影响金额。

进一步地，对于一人公司来说，或者对于所有的资本公积均来自于所有股东以相同价格溢价增资情形的公司（即，“厚薄相同”的情形）来说，如果对该情形下的用资本公积补亏然后分配的利润（按出资比例分配利润）征税，就意味着对股东“收回的投资款”（自己的钱回到自己手中）征税，是不合理的。如下图所示。



这种情况下，对于并未因资本公积补亏而后续“获利”的股东（即，对于变相“收回”部分自己的超额出资的股东）来说，如果对这部分金额不征税，可相应调减该股东的长期股权投资的计税成本，以免未来该股东转让股权时多抵扣税基。

对个人股东来说，与法人股东有类似之处，但也有所区别。限于篇幅，这里暂不展开分析。

当然，这是个新问题，现有规则不明确。

2. 有限责任公司由认缴制改成限期实缴制（或称限期认缴制）的税务影响

原《公司法》	新《公司法》及配套规则
第 26 条：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。	新《公司法》： 第 47 条：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 5 年内缴足。

法律、行政法规以及国务院决定对有限责任公司注册资本实缴、注册资本最低限额另有规定的，从其规定。	<u>法律、行政法规以及国务院决定对有限责任公司注册资本实缴、注册资本最低限额、股东出资期限另有规定的，从其规定。</u> 第 266 条：本法自 2024 年 7 月 1 日起施行。 本法施行前已登记设立的公司，出资期限超过本法规定的期限的，除法律、行政法规或者国务院另有规定外，应当逐步调整至本法规定的期限以内；对于出资期限、出资额明显异常的，公司登记机关可以依法要求其及时调整。具体实施办法由国务院规定。 国务院关于实施《中华人民共和国公司法》注册资本登记管理制度的规定（国务院令 第 784 号，自 2024 年 7 月 1 日起施行） 第 2 条：2024 年 6 月 30 日前登记设立的公司，有限责任公司剩余认缴出资期限自 2027 年 7 月 1 日起超过 5 年的，应当在 2027 年 6 月 30 日前将其剩余认缴出资期限调整至 5 年内并记载于公司章程，股东应当在调整后的认缴出资期限内足额缴纳认缴的出资额；……。 公司生产经营涉及国家利益或者重大公共利益，国务院有关主管部门或者省级人民政府提出意见的，国务院市场监督管理部门可以同意其按原出资期限出资。 《公司登记管理实施办法》（国家市场监督管理总局令 第 95 号，2024 年 12 月 20 日发布，自 2025 年 2 月 10 日起施行） 第 8 条第 1 款：2024 年 6 月 30 日前登记设立的有限责任公司，剩余认缴出资期限自 2027 年 7 月 1 日起超过 5 年的，应当在 2027 年 6 月 30 日前将其剩余认缴出资期限调整至 5 年内，并记载于公司章程，股东应当在调整后的认缴出资期限内足额缴纳认缴的出资额；剩余认缴出资期限自 2027 年 7 月 1 日起不足 5 年或者已缴足注册资本的，无需调整认缴出资期限。 第 9 条：2024 年 6 月 30 日前登记设立的公司生产经营涉及国家利益或者重大公共利益的，由国务院有关主管部门或者省级人民政府提出意见，经国家市场监督管理总局同意，可以按 2024 年 6 月 30 日前确定的出资期限出资。
--	---

新《公司法》要求有限责任公司的股东自公司成立之日起5年内缴足其认缴的出资额。相

关配套规则设置了过渡期。

(1) 注册资本未到位时的利息支出税前扣除问题

《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前扣除问题的批复》（国税函[2009]312号，“**312号文**”）规定，“凡企业投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的，企业对外借款发生的利息，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，不属于合理支出，不得在计算企业所得税应纳税所得税前扣除。具体计算不得扣除的利息，应以企业一个年度内每一账面实收资本与借款余额保持不变的期间作为一个计算期，每一计算期内不得扣除的借款利息按该期间借款利息发生额乘以该期间企业未缴足的注册资本占借款总额的比例计算，公式为：企业每一计算期不得扣除的借款利息＝该期间借款利息额×该期间未缴足注册资本额÷该期间借款额。企业一个年度内不得扣除的借款利息总额为该年度内每一计算期不得扣除的借款利息额之和。”

312号文是国家税务总局回复大连市税务局的批复文件，具有“一事一议”性质；有的地方的税务局对该文件作了转发。实践中，我们注意到，曾有税务机关认为，企业在实缴期限截止前所发生的利息支出可在税前扣除。但在近期，有税务机关表示，不管是到期未缴足还是未到期未缴足，相关借款利息均不可全额税前扣除。

312号文还规定，这部分不得扣除的金额“应由企业投资者负担”。但实操情况是，从投资者的角度看，如果其是一家企业，由于这部分利息支出不是投资者自己直接发生的，投资者自己无法在其税前扣除；如果投资者是个人，则本来也无法在其税前扣除。

综上，我们建议，相关公司在股东认缴和实缴出资及安排借款的过程中，及时梳理每一个计算期对应的应付利息及不得扣除的借款利息的金额，避免出现利息税前列支不合规的情况。而且，企业宜与主管税务机关确认其具体的执行立场。

此外，公司还可与股东约定，如因相关股东出资不到位而导致公司利息在税前的扣除受限，则相关股东应负赔偿责任。

(2) 因逾期出资而支付赔偿款的税务影响

原《公司法》	新《公司法》
第 28 条：股东应当按期足额缴纳公司章程中规定的各自所认缴的出资额。股东以货币出资的，应当将货币出资足额存入有限责任公司在银行开设的账户；以非货币财产出资的，应当依法办理其财产权的转移手续。 股东不按照前款规定缴纳出资的，除应当向公司足额缴纳外，还应当向已按期足额缴纳出资的股东承担违约责任。	第 49 条：股东应当按期足额缴纳公司章程中规定的各自所认缴的出资额。 股东以货币出资的，应当将货币出资足额存入有限责任公司在银行开设的账户；以非货币财产出资的，应当依法办理其财产权的转移手续。 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。

在原《公司法》项下，未履行出资义务的股东应向守约股东承担违约责任，而在新《公司法》项下，则明确规定应向被投资公司承担赔偿责任。不论是承担“违约责任”还是“赔偿责任”，当相关股东支付的责任金额中包含受损方的资金成本（利息）时，受偿方可能会产生增值税及附加税费方面的纳税义务。

(3) 出资额未实缴情况下的股权转让所得的确定

新《公司法》
第 88 条：股东转让已认缴出资但未届出资期限的股权的，由受让人承担缴纳该出资的义务；受让人未按期足额缴纳出资的，转让人对受让人未按期缴纳的出资承担补充责任。 未按照公司章程规定的出资日期缴纳出资或者作为出资的非货币财产的实际价额显著低于所认缴的出资额的股东转让股权的，转让人与受让人在出资不足的范围内承担连带责任；受让人不知道且不应知道存在上述情形的，由转让人承担责任。

新《公司法》增加了出资期未届满的股权和其他出资瑕疵情形下的股权被转让后的出资责任规定。对于这些情况下股权转让的应税“收入”如何确定的问题，业内有不同看法。

以个人所得税领域为例，《个人所得税法》第6条规定，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。《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告2014年第67号）第9条规定，纳税人按照合同约定，在满足约定条件后取得的后续收入，也应当作为股权

转让收入。但该文件未规定的是，如果后续发生收入减损情况（例如，因各种原因而需要退回收入中的一定金额时），是否可以减记应纳税所得额（换言之，是否可以退税）。

就前述文件提到的“收入”来说，在被转让的股权未实缴出资的情况下，如果按0元转让，主要有4种税务处理观点：（1）认为报税“收入额”不应低于相关股权对应的净资产份额；

（2）认为报税“收入额”可以是0；（3）认为若股东之间约定未实缴的股权对应的股东权利为0，则该股权的价值为0，否则不为0；（4）认为计税收入还应考虑受让方承担的出资义务的金额（视出资义务的约定强度而定）。

为减少不确定性，一方面，企业可就此与主管税务机关沟通讨论；另一方面，我们建议，在股权转让合同中作相应约定，特别是针对受让方的后续出资安排进行明确约定，并设置责任条款，以保护相关方的利益。

其中，就前述第（4）种观点而言，由于转让人需对受让人未按期缴纳出资的情形承担补充责任，或者需与受让人在出资不足的范围内承担连带责任，因而，如果转让人的“计税收入”需要考虑（包含）“受让人承担的出资义务金额”，那么，从公平合理的角度，也宜考虑以某种形式体现从转让人的应纳税所得额中扣减（或追认扣减）转让方承担的相关责任的金额。实践中，向税务机关申请退税可能不易，因此，预防性地在相关合同中对此情形作妥善约定，可能是更实际的做法。

对于转让人承担补充责任或连带责任时其“支出侧”本身的税务影响，可参见我们在下面一小节中对类似情形的分析。

(4) 瑕疵出资股东出资不足时其他股东的连带责任的税务影响

原《公司法》	新《公司法》
第 28 条第 2 款：股东不按照前款规定缴纳出资的，除应当向公司足额缴纳外，还应当 <u>向已按期足额缴纳出资的股东承担违约责任</u> 。	第 50 条：有限责任公司设立时，股东 <u>未按照</u> 公司章程规定 <u>实际缴纳出资</u> ，或者 <u>实际出资的非货币财产的实际价额显著低于</u> 所认缴的出资额的， <u>设立时的其他股东与该股东在出资不足的范围内承担连带责任</u> 。
第 30 条：有限责任公司成立后，发现作为设立公司 <u>出资的非货币财产的实际价额显著低于</u> 公司章程所定金额的，应当由交付该出资的股东补足其差额； <u>公司设立时的其他股东承担连带责任</u> 。	

新《公司法》规定，有限责任公司设立时的其他股东在瑕疵出资股东出资不足的范围内承担连带责任。

相关股东（代偿方）承担连带责任后，对瑕疵出资股东拥有追偿权。代偿方如果是企业，其因承担连带责任而支付的款项，可能会被税务机关认为并非“与取得收入直接相关”，因而无法在其企业所得税前扣除。但如果其从瑕疵股东处实际收回代偿款，则因该款项作为“其他收入”而应税，相应地，其“代偿”支出或可因与前述“其他收入”匹配而可在其税前扣除。但代偿方如果是个人，在现行税制下，没有在个人所得税前扣除的直接机制。

3. 减资的税务影响

原《公司法》	新《公司法》
第 177 条：公司需要减少注册资本时，必须编制资产负债表及财产清单。 公司应当自作出减少注册资本决议之日起 10 日内通知债权人，并于 30 日内在报纸上公告。债权人自接到通知书之日起 30 日内，未接到通知书的自公告之日起 45 日内，有权要求公司清偿债务或者提供相应的担保。	第 224 条：公司减少注册资本，应当编制资产负债表及财产清单。 公司应当自股东会作出减少注册资本决议之日起 10 日内通知债权人，并于 30 日内在报纸上或者国家企业信用信息公示系统公告。债权人自接到通知之日起 30 日内，未接到通知的自公告之日起 45 日内，有权要求公司清偿债务或者提供相应的担保。 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。

部分存量公司的股东可能无法在新《公司法》及其配套规则规定的期限内缴足注册资本金额，可能需要“减资”以作应对。此外，公司还可能会因其他原因而减资。就此，应注意减资的税务影响。

(1) 形式减资（名义减资）：股东一般不因此产生纳税义务

如果被投资公司实行的是“形式减资”，即，在股东无法实缴的范围内，公司降低其注册资本未实缴部分的金额，不向股东分配利益，那么，股东未实际产生所得，一般不产生纳税义务。

但是，在特定情况下，不排除税务机关提出质疑的可能性。主要原因在于，依据现行税务规则，公司减资款应被区分为几个部分，其中，一部分视为股东收回投资而不产生应税所得，但另外的部分会被视为股东取得股息所得或财产转让所得而可能是应税所得；基于前

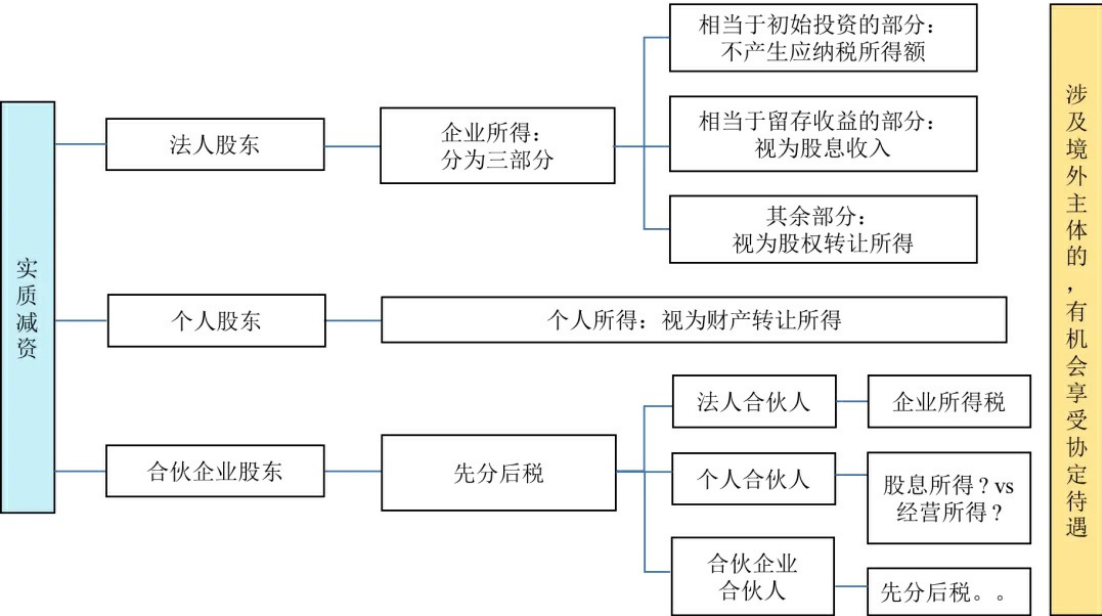
述“区分”，如果有关部分的“定价”不公允，税务机关可能会进行纳税调整。其中，“定价”不公允的极端状态，是定价为“0”，即，减资款为0。

关于减资款具体应被区分为哪几个部分，请见下一小节中的介绍。

减资款定价为0是否具有合理性，取决于被减资的这部分股份是否对应了被投资公司的企业价值。如果答案为否，定价为0是合理的；如果答案为是，定价为0可能会受到税务机关质疑。

(2) 实质减资对股东的税务影响

如果被投资公司的股东实际取得减资款，那么，从所得税的角度，不同类型股东的所得税处理方式有所不同。下图简要列示了对于不同类型股东的税务影响（后附详细分析）。



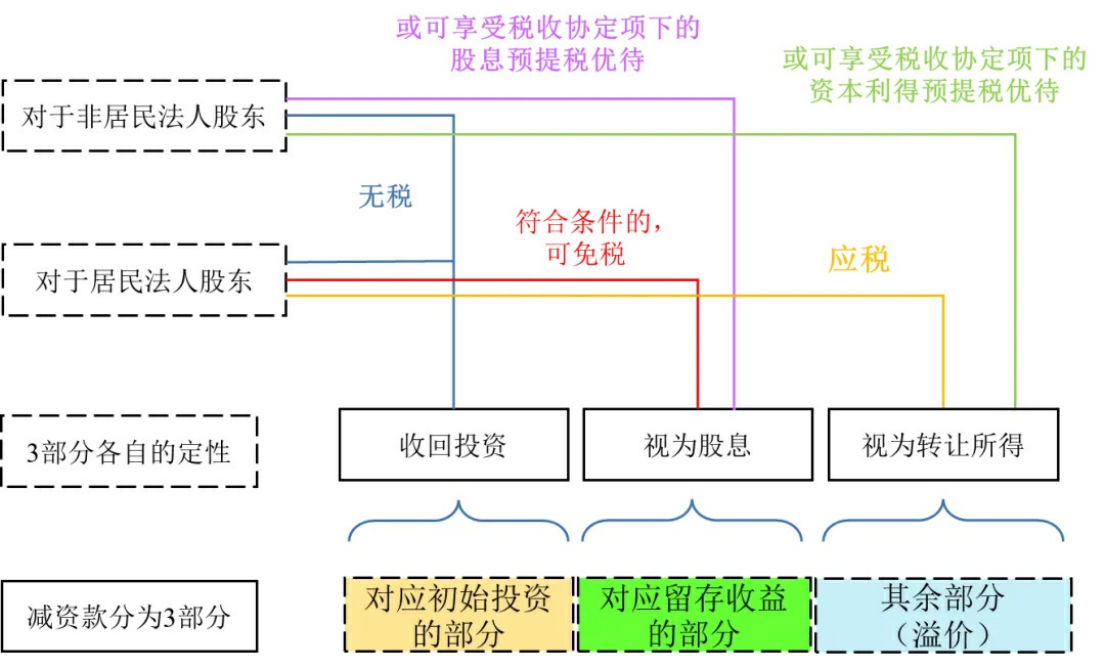
-法人股东

根据《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，“34号文”）第5条的规定，法人股东取得的减资款应分为三部分：（1）相当于初始出资的部分，确认为收回投资，不产生应纳税所得额；（2）相当于该股东应分享的被投资公司留存收益按其减少的实收资本比例计算的部分，应确认为该股东的股息所得，其中符合条件的，可免征企业所得税；（3）其余的部分（溢价），应确认为投资资产的转让所得，应计缴企业所得税。

当相关法人股东是境外居民企业时，针对前述（2）“股息所得”和（3）“财产转让所得”，

其可能有机会享受税收协定待遇。

下图总结了法人股东的税务影响。



个人股东

根据《国家税务总局关于个人终止投资经营收回款项征收个人所得税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第41号，“**41号文**”）的规定，个人股东取得的减资收入，在扣除原来的实际出资额后，其余部分按“财产转让所得”计缴个人所得税。

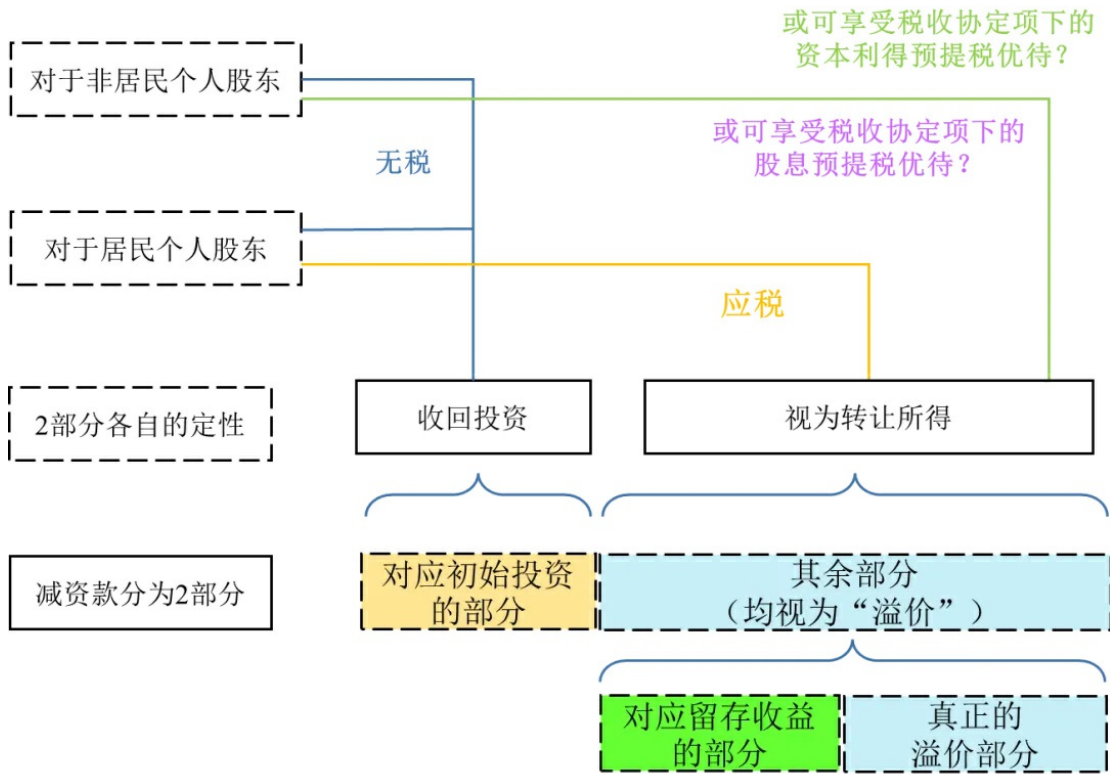
虽然这项规定不区分减资款中的“留存收益”（股息）部分与“溢价”部分而一律按“财产转让所得”征税，但由于《个人所得税法》对于股息和财产转让所得规定的税率均为20%，因而，不论是否区分，对于境内居民个人来说，实际税务效果无差异。

但是，当相关个人股东是境外居民时，税收协定项下的股息所得和财产转让所得的预提所得税待遇可能是不同的。

另外，《财政部、国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》（财税字[1994]20号）第2条规定：“下列所得，暂免征收个人所得税：（8）外籍个人从外商投资企业取得的股息、红利所得。”

因此，41号文这种不加区分的立场，在面对境外居民个人的情况下，其产生的税务效果可能会引发争议。

下图总结了个人股东的税务影响。



- 合伙企业股东

(甲) 境内合伙企业股东

对于境内合伙企业股东而言，其收取的减资款，一般应并入其经营所得之中，按照“先分后税”的原则，由其合伙人缴纳对应的所得税。

在这种情况下，按34号文（区分股息和溢价）还是按41号文（不区分股息和溢价）处理，可能会得到不同的结果。由于合伙企业是“企业”，一般来说，以比照适用34号文为宜，详见后文的分析。

(1) 如果境内合伙企业股东的合伙人是法人实体，由于合伙企业“先分后税”，不论是股息所得还是资本利得，均需汇总到合伙企业层面先行计算合伙企业的总体利润，然后，才会将利润分别分配给相关合伙人，所以，在法人合伙人收到合伙企业利润时，减资款中的“股息”与“溢价”已实现合流，未作区分。因而，技术上讲，对于合伙企业股东背后的居民法人合伙人和非居民法人合伙人来说，均无法根据减资款中的“股息”与“溢价”的不同而作有区别的税务处理。

而且，对于其中的居民法人合伙人来说，由于《企业所得税法实施条例》第83条规定，符

合条件的居民企业之间的股息免税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，因而，一家居民法人实体通过合伙企业而间接投资于另一家居民法人实体所取得的减资款，即便能区分减资款中的“股息”与“溢价”，其中对应的“股息”部分似乎也无法享受免税待遇，而是应与“溢价”一并征税。

而对于其中的非居民法人合伙人来说，其可能有机会享受相关税收协定中规定的优待。关于税收协定待遇，《国家税务总局关于税收协定执行若干问题的公告》（国家税务总局公告2018年第11号，“**11号文**”）第5条规定，有关合伙企业及其他类似实体适用税收协定的问题，应按以下原则执行：1）依照中国法律在中国境内成立的合伙企业，其合伙人为税收协定缔约对方居民的，该合伙人在中国负有纳税义务的所得被缔约对方视为其居民的所得的部分，可以在中国享受协定待遇。

（2）如果境内合伙企业股东的合伙人是自然人，根据国家税务总局发布的《关于<关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定>执行口径的通知》（国税函[2001]84号）第2条的规定，合伙企业对外投资分回的股息，不并入合伙企业的收入，而是应单独作为合伙人个人取得的股利所得，按对应税目计算缴纳个人所得税。因此，如按34号文处理（区分股息和溢价所得），则股息适用20%的税率，溢价所得适用5%~35%的累进税率；但如果按41号文处理（不区分股息和溢价所得），则需统一适用5%~35%的累进税率。

根据财政部、国家税务总局发布的财税[2000]91号文件的附件一《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》第4条第1款的规定，合伙企业每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额，作为投资者个人的生产经营所得，比照个人所得税法的“个体工商户的生产经营所得”应税项目计算征收个人所得税。而根据《个体工商户个人所得税计税办法》（2014年12月27日国家税务总局令第35号公布，根据2018年6月15日《国家税务总局关于修改部分税务部门规章的决定》修正）第39条的规定，个体工商户资产的税务处理，参照企业所得税相关法律、法规和政策规定执行。因而，境内合伙企业对其投资的公司进行减资的，宜按企业所得税领域的34号文的规则进行处理（即，应区分股息和溢价所得）。

技术上讲，当相关自然人合伙人是境外居民时，有机会享受税收协定待遇。

（3）如果境内合伙企业股东（甲）的合伙人是“另一家合伙企业”（A），则问题进一步复杂化。其中，又分为A是境内合伙企业（A1）还是境外合伙企业（A2）的不同情形。

当A是境内合伙企业（A1）时，依然遵循“先分后税”的原则，由A1的合伙人缴纳对应的所

得税。

当A是境外合伙企业（A2）时，根据《企业所得税法》第1条的规定，“在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织（统称企业）为企业所得税的纳税人，依照本法的规定缴纳企业所得税，但个人独资企业、合伙企业不适用本法”；而《企业所得税法实施条例》第2条则规定，“企业所得税法第1条中所称个人独资企业、合伙企业，是指依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业”；这意味着，境外合伙企业（A2）本身应适用中国企业所得税。境外合伙企业（A2）应考虑相关税收协定中是否有针对性条款保障其利益。

（乙）境外合伙企业股东

与上文提及的公司的境内合伙企业股东（甲）的“合伙人”（A）是境外合伙企业（A2）时其应适用中国企业所得税的情形类似，对于公司的境外合伙企业股东（乙）来说，其收取的减资款，也应适用企业所得税的相关规定。即，其一般应适用34号文的规定（区分股息和溢价）。

至于其是否可以以及如何适用税收协定优待，则取决于有关税收协定中是否有针对性的条款。

根据11号文第5条的规定，有关合伙企业及其他类似实体适用税收协定的问题，应按以下原则执行：2）依照外国（地区）法律成立的合伙企业，其实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的，是中国企业所得税的非居民企业纳税人。除税收协定另有规定的以外，只有当该合伙企业是缔约对方居民的情况下，其在中国负有纳税义务的所得才能享受协定待遇。而“税收协定另有规定”的情况是指，相关税收协定规定，当根据缔约对方国内法，合伙企业取得的所得被视为合伙人取得的所得，则缔约对方居民合伙人应就其从合伙企业取得所得中分得的相应份额享受协定待遇。

由于篇幅所限，这里不进一步展开讨论。

（3）不等比减资（定向减资）的税务影响

各股东不等比例减资时，如果减资定价不公允，不排除相关减资股东被税务机关进行纳税调整的可能性。其中，由于34号文区分减资款中的“股息”和“溢价”分别进行处理，因而，法人股东和合伙企业股东收到“定向”减资款的，需要按对应的“分红”部分和“溢价”部分分别看待和处理。

此外，与我们在本文第1节（资本公积用于弥补亏损的潜在税务影响）中对“资本公积补亏及其后分配利润的经济机制”的分析类似，为了确定相关股东的减资款中是否含有溢价及溢价的高低，应考虑不同股东对公司资本的贡献度的“厚薄不同”的情况。

(4) 减资补亏的税务影响

新《公司法》

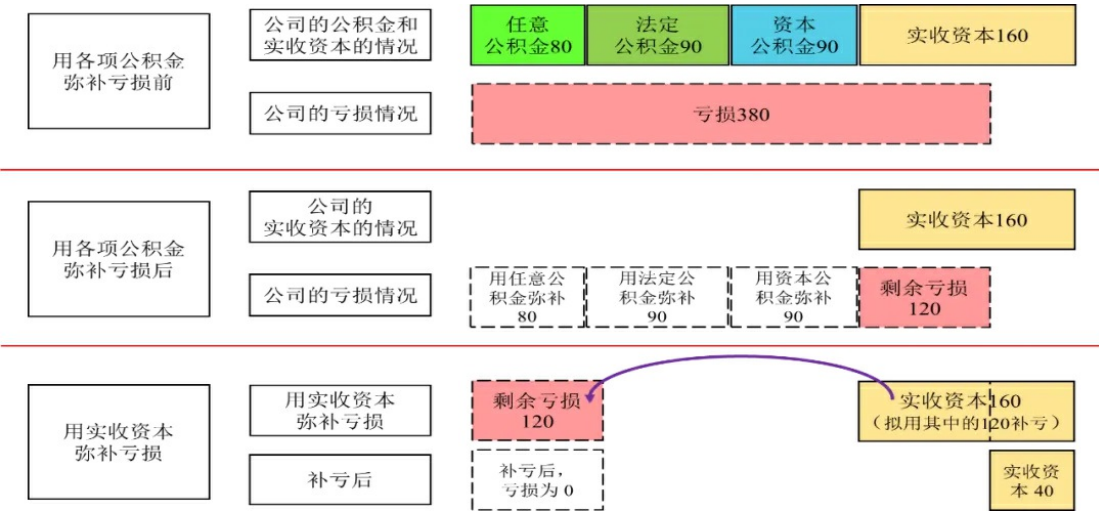
第 214 条第 2 款：公积金弥补公司亏损，应当先使用任意公积金和法定公积金；仍不能弥补的，可以按照规定使用资本公积金。

第 225 条：公司依照本法第 214 条第 2 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。

依照前款规定减少注册资本的，不适用前条第二款的规定，但应当自股东会作出减少注册资本决议之日起 30 日内在报纸上或者国家企业信用信息公示系统公告。

公司依照前两款的规定减少注册资本后，在法定公积金和任意公积金累计额达到公司注册资本 50%前，不得分配利润。

新《公司法》新增（明确）了减资补亏规则。补亏的相关机制如下图所示。



1) 减少“实收资本”用于补亏及其税务影响

用减少“注册资本”的方法补亏，一般而言，是减少“实收资本”用于补亏。

通常，公司减资是要向股东支付减资款的。但新《公司法》第225条第1款规定，减少注册资本弥补亏损的，公司不得向股东分配。这里的“不得向股东分配”，应理解为减资过程中“不得向股东支付减资款”（绝对禁止）。而第225条第3款规定的“依照前两款的规定减少注册资本后，在法定公积金和任意公积金累计额达到公司注册资本50%前，不得分配利润”（施加限制），是指减资完成后的相关安排。即，减资过程中和减资完成后，新《公司法》针对“分配”的规定有差异。

有观点认为，在“减资补亏”安排项下，股东放弃应得的减资款的，应视为公司取得“受赠所得”，应计入公司的企业所得税应税所得中；但也有观点认为，此种减资操作没有发生实际的经济利益流动，不应影响公司应纳税所得额的计算。目前，尚无明确的税务规则就此进行规范，实践中，可能会产生税务争议。

前述“受赠所得”观点，是认为应将减资补亏行为拆分为两步：（1）公司向股东分配减资款，（2）股东收到减资款以后，将该金额交回（捐赠）给公司。但在新《公司法》项下，减少注册资本弥补亏损时，公司“不得向股东分配”减资款，这是法律的强制规定，是命令。在这一命令的支配下，公司不产生对股东的减资款支付义务，股东也无法形成减资款的收款权。所以，“受赠所得”观点所拟制的第（1）步（“公司向股东分配减资款”）无法成立，更不论第（2）步（“股东交回（捐赠）减资款给公司”）了。

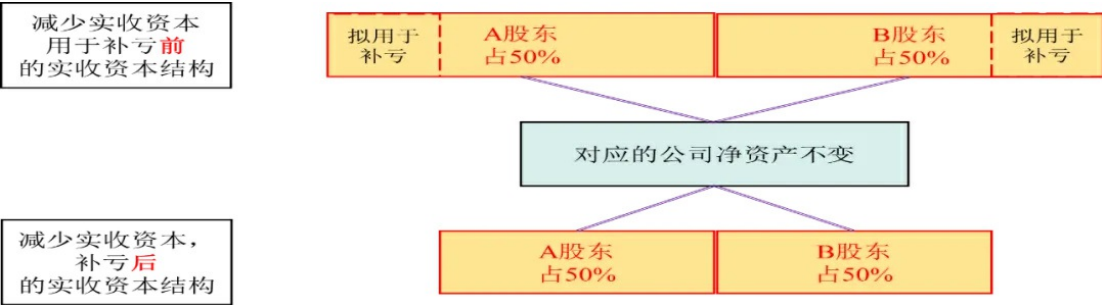
也许有人认为，即便不从“受赠所得”角度看，但由于《企业所得税法实施条例》第12条规定“企业取得收入的货币形式”包括“债务的豁免”，因此，股东应收而不收公司的减资款，属于是豁免了公司支付减资款的债务，从而公司依然应确认相应的收入。

其实，“债务豁免”观点与“受赠所得”观点，二者实质相同，均依赖于“公司负有向股东支付减资款的义务”这一前提；只不过，前者更直接（一步到位，认为豁免债务即所得），而后者还需要先拟制“股东收到减资款”这一步（然后才是拟制“捐赠”）。

如前面分析的，根据新《公司法》第225的规定，公司不负有支付减资款的义务。这意味着，公司用实收资本弥补亏损的，只需进行所有者权益内部调整，除此之外，如果“分配减资款”，就属于非法。因而，即便作了分配，也应认为该等分配行为无效，相应地，这种情况下“股东交回减资款给公司”的行为，就不是“捐赠”或“债务豁免”，而是对“不当得利”的返还。因而，从法理角度看，以公司不确认应税收入为宜。

此外，特别是在股东等比例对公司“减资补亏”的情况下（减资补亏的通常情形应该就是这种情形），减资之后，每个股东对公司的持股比例保持不变，每个股东持有的公司的净资产份额也保持不变。即，股东未获得也未损失利益，相应地，也就可以合理地认为，公司

也是“既未获得也未损失利益”。因而，以不对公司征税为宜。请见下面的图示。



另外，从税收中性原则的角度考虑，如果拟认定公司“未付”的减资款为公司的“受赠款”，从而认为应作为其应税收入，那么，相应地，就应允许股东在其税前扣除这笔款项对应的“损失额”。反之，如果不允许股东扣除“损失额”，则不宜将相关款项作为公司的应税收入。

最后，还有一个思辨路径，是看类似情况下，有关税务规则的处理思路是怎样的。例如，《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》（国家税务总局公告2014年第29号，“29号文”）第2条规定，企业接收股东划入资产（包括股东赠予资产、股东放弃本企业的股权等），凡合同、协议约定作为资本金（包括资本公积）且在会计上已做实际处理的，不计入企业的收入总额，企业应按公允价值确定该项资产的计税基础；凡作为收入处理的，企业应按公允价值计入收入总额，计算缴纳企业所得税。即，公司取得股东赠予资产的，有税务处理上的选择权，既可选择作为应税收入，也可选择不作为应税收入。

减资补亏与29号文规定情形的相通之处在于，减资补亏中的“老资”直接用于“补亏”，29号文的股东“赠资”（新资）则潜在地可用于“补亏”。因而，如能按29号文的思路处理，有利于反映新《公司法》为公司纾困提供新路径的意旨。

当然，减资补亏前，与主管税务机关充分沟通交流具体的税务处理方式，寻求其理解与支持，有现实意义。

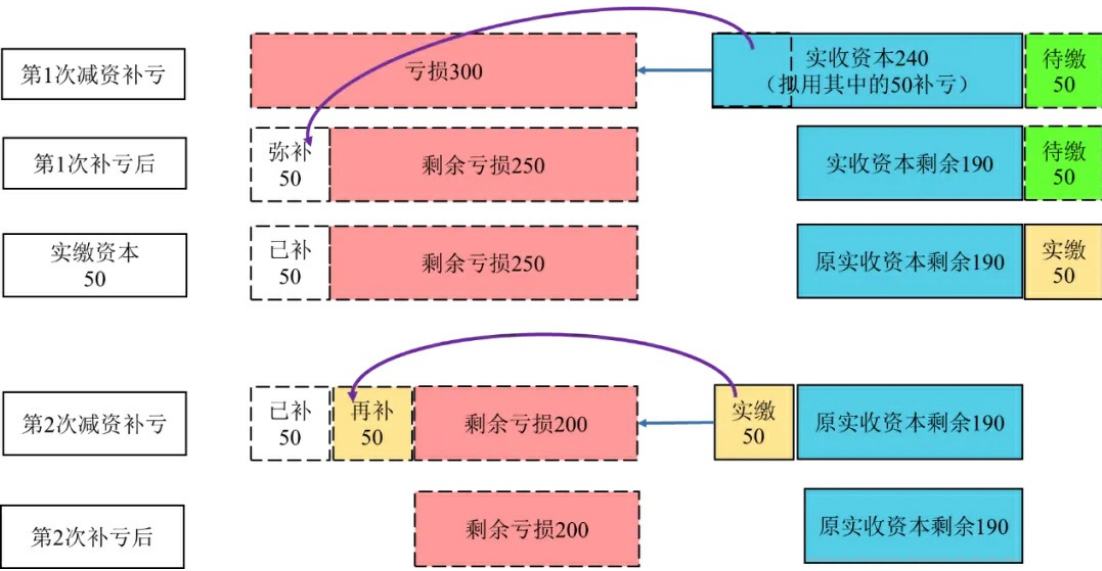
2) 减少“实收资本”用于补亏后，是否可以再次进行“减资补亏”？

除规定减资时“公司不得向股东分配”之外，新《公司法》第225条第1款还规定，减少注册资本弥补亏损的，“也不得免除股东缴纳出资或者股款的义务”。即，这也是一种不可撤销（不可改变）的强制性义务。

而后续实收资本到位后，公司除了应受第225条第3款（在法定公积金和任意公积金累计额

达到公司注册资本50%前，不得分配利润）规定的限制以外，不应受到其他额外限制。这意味着，公司应可继续“减资补亏”，包括用后续实收资本来“减资补亏”。简言之，如果第二次减资补亏还不足以补平亏损，还可以进行第三次、第四次接续减资补亏。

请见下面我们设想的接续减资补亏机制的示意图。



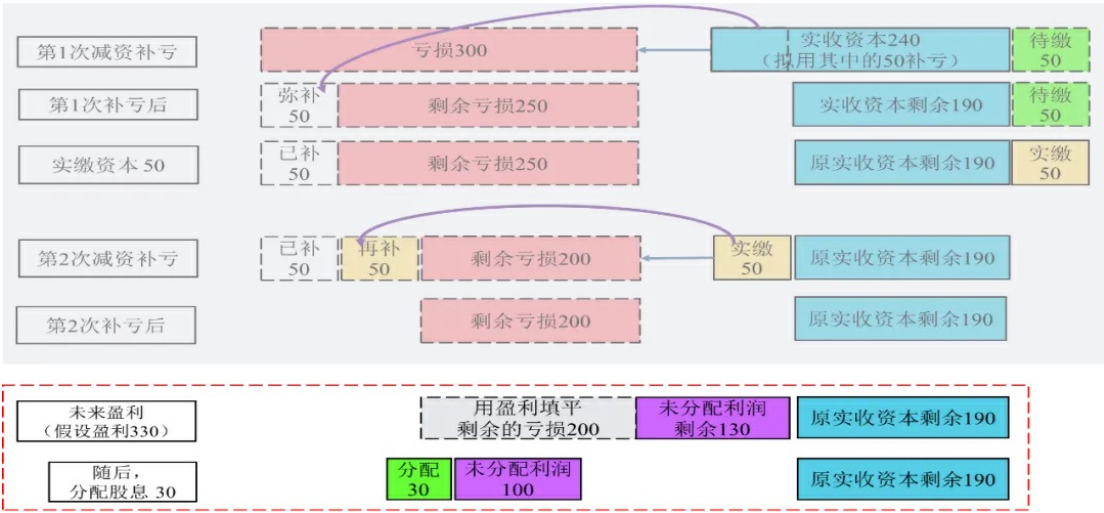
在接续减资补亏的情形下，相关税务影响可参考前文“第1）小节（减少“实收资本”用于补亏及其税务影响）”中的分析。

3) “减资补亏”以后，对股东是否有影响

“减资补亏”以后，公司后续如果盈利，符合条件时，可以向股东分配利润。

这种情况下，与我们在前文第1节（资本公积用于弥补亏损的潜在税务影响）中的分析类似，在公司分配的金额中，实际上会包括此前由“实收资本”所转记的“利润”的因素，实质上是变相向股东分配部分此前的“实收资本”金额。在这种情况下，是否仍按《企业所得税法》及其《实施条例》规定的“符合条件的居民企业之间的股息、红利收益”予以免税，现行规则不明确。

下图列示了减少“实收资本”用于补亏的情形下的后续利润分配机制（为简洁起见，不考虑计提法定公积金和任意公积金等因素）。



4. 增加以股权、债权进行非货币性资产出资的表述，应注意相关税务影响

原《公司法》	新《公司法》
第 27 条：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。	第 48 条：股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权、 股权、债权等 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。
对作为出资的非货币财产应当评估作价，核实财产，不得高估或者低估作价。法律、行政法规对评估作价有规定的，从其规定。	对作为出资的非货币财产应当评估作价，核实财产，不得高估或者低估作价。法律、行政法规对评估作价有规定的，从其规定。

新《公司法》把实践中已存在的以股权、债权出资的做法，提升到法律级次加以明确。相应地，公司和股东应关注以非货币性资产出资的税务影响。

■ 所得税

股东以股权、债权等出资的，应视为“转让非货币性资产”和“投资”同时发生。其中的“转让”行为产生的“转让所得”应计缴所得税。在企业所得税和个人所得税领域，国家分别针对非货币性资产出资规定了分5年递延纳税的政策。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。其中，在企业所得税领域，5年递延纳税政策仅适用于居民企业。

此外，对法人企业来说，在具有合理商业目的、符合相关比例要求、满足持续经营等条件时，企业以股权等出资的，还可选择适用特殊性税务处理政策，将相关“收益”递延到未来处置相关获得的资产或股权时再纳税。企业可考量不同类型税务处理所要求的条件和达到的效果，结合商业目的，合理选择较优的税务处理路径。需要说明的是，对于非居民企业，若拟适用特殊性税务处理政策，需要满足额外的要求，适用情景较有限。

实践中，有的企业会将股权、债权与相关债务打包对外出资。前述“打包”中的债务部分，是否应单独视为被投资方支付的“对价”的一部分，目前在税收实践层面可能有不同的看法。如果视其为交易对价的一部分，可能会导致特殊性税务处理规则中所要求的“股权支付占交易对价总额的比例”不达标。目前，有的税务机关认可承继债务不会影响股权支付比例的计算，有的则不认可。我们建议，相关公司在进行非货币性资产打包出资交易前，宜就税务处理事宜与主管税务机关提前沟通，取得其理解和支持，避免产生争议。

■ 增 值 税

企业以上市的股票、债券等金融商品出资，会产生增值税及附加税费纳税义务（但境外企业不用交附加税费），而以非金融商品性质的股权、债权出资，则不产生增值税及附加税费纳税义务。

对于自然人股东来说，由于“个人从事金融商品转让业务”免征增值税，因而，其以股票、债券等金融商品出资的，不产生增值税（及附加税费）纳税义务。

另外要提示一点：企业在资产重组过程中，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的，其中涉及的货物、不动产、土地使用权转让行为不征收增值税。但如果其中涉及股票、债券等金融商品的转让，对于是否也不征增值税这个问题，目前暂缺明确规定。

■ 印 花 税

公司和股东还应注意，以股权出资的，可能还涉及产权转移书据或证券交易的印花税。此外，公司还会因实收资本和资本公积金额的增加而需要缴纳“营业账簿”税目的印花税。

5. 股份公司引入类别股制度的税务影响

原《公司法》	新《公司法》
第 131 条：国务院可以对公 司发行本法规定以外的其他 种类的股份，另行作出规定。	第 144 条：公司可以按照公司章程的规定发行下列 与普通股东权利不同的类别股 ： （一） 优先或者劣后分配利润或者剩余财产的股份 ； （二）每一股的表决权数多于或者少于普通股的股份； （三）转让须经公司同意等转让受限的股份； （四）国务院规定的其他类别股。 公开发行股份的公司不得发行前款第二项、第三项规定的类别股；公开发行前已发行的除外。 公司发行本条第一款第二项规定的类别股的，对于监事或者审计委员会成员的选举和更换，类别股与普通股每一股的表决权数相同。

新《公司法》吸收了现有实践中的类别股安排的一些做法，规定了财产利益分配型类别股、表决权型类别股、限制转让型类别股和其他类别股。在税务处理层面，公司与投资者应关注不同类别股相关的税务影响。

■ 财产利益分配型类别股

财产利益分配型类别股，是指优先或劣后分配利润或剩余财产的股份。以其中的优先股为例，其股份持有人优先于普通股股东分配公司利润和剩余财产，但其参与公司决策管理等权利受到一定限制。

在企业所得税领域，目前，全国层面尚无针对优先股税务处理的有效专门规则。2019年北京市税务局发布的《企业所得税实务操作政策指引》规定，公司型股东持有优先股取得的收益，如，固定股利，在企业所得税方面应分为两部分进行处理：（1）属于被投资企业留存收益的部分，若符合居民企业之间的免税股息、红利的条件，可以作为免税收入；

（2）对于超过被投资企业留存收益的部分，则应计入投资者企业的应纳税所得额中，计缴企业所得税。

但另一方面，对被投资公司来说，其向股东分配的固定股利中超出其留存收益的部分，是否可以在其企业所得税前扣除，则规则缺如。从支付方和收款方税务处理对等和公平的角度考虑，似应允许被投资企业在税前扣除这部分支付金额（但对利息扣除有其他限制规定的，可从其规定）。

应注意的是，优先股与《国家税务总局关于企业混合性投资业务企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2013年第41号，“**41号文**”）中提到的“混合性投资”相比，从定义和实质角度看，二者都是有区别的。例如，41号文规定的“混合性投资业务”应符合的若干条件中，包括“投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权”等，这些条件与优先股股东对企业的权利规则是不同的。

从流转税的角度看，若优先股持有者收取固定利润或者保底利润，其应按贷款服务缴纳增值税（及附加税费）。

■ 表决权型类别股、限制转让型类别股

表决权型类别股，是指每一股的表决权数多于或少于普通股的表决权数的特定股份；限制转让型类别股，是指转让须经公司同意等转让受限的股份。

公司与投资者均应注意不同权的股份的定价差异的合理性问题。此外，股东转让有关股权时，如果同一批次的同类别股份未做到“同股同价”，可能会被税务机关进行纳税调整。

6. 股份公司引入无面额股制度的税务影响

原《公司法》	新《公司法》
第五章 股份有限公司的股份发行和转让	第六章 股份有限公司的股份发行和转让
第一节 股份发行	第一节 股份发行
第 125 条第 1 款：股份有限公司的资本划分为股份，每一股的金额相等。	第 142 条：公司的资本划分为股份。公司的全部股份，根据公司章程的规定 <u>择一采用面额股或者无面额股</u> 。采用面额股的，每一股的金额相等。
第 133 条：公司发行新股，股东大会应当对下列事项作出决议： （一）新股种类及数额；（二）新股发行价格；（三）新股发行的起止日期；（四）向原有股东发行新股的种类及数额。	公司可以根据公司章程的规定将已发行的面额股全部转换为无面额股或者将无面额股全部转换为面额股。 <u>采用无面额股的，应当将发行股份所得股款的二分之一以上计入注册资本。</u>
第 135 条：公司发行新股，可以根据公司经营情况和财务状况，确定其作价方案。	第 151 条：公司发行新股，股东会应当对下列事项作出决议：……（五）发行无面额股的，新股发行所得股款计入注册资本的金额。
第八章 公司财务、会计	公司发行新股，可以根据公司经营情况和财务状况，确定其作价方案。
第 167 条：股份有限公司以超过股票票面金额的发行价格发行股份所得的溢价款以及国务院财政部门规定列入资本公积金的其他 <u>收入</u> ，应当列为公司资本公积金。	第十章 公司财务、会计 第 213 条：公司以超过股票票面金额的发行价格发行股份所得的溢价款、 <u>发行无面额股所得股款未计入注册资本的金额以及国务院财政部门规定列入资本公积金的其他项目</u> ，应当列为公司资本公积金。

股份面额，是指发行的股份的票面上标明的金额，通常以“1元/股”为面值单位。对于无面额股，其股份票面上不标注具体金额，但应载明其所代表的股份数。

公司发行无面额股的，应按“营业账簿”税目对其实收资本和资本公积的增加额缴纳印花税。就此而言，有面额与无面额，税务处理方面无实质性差异。

7. 完善法人人格否认制度，为税收之债的追讨增加保障

《公司法》修订前后对比表

原《公司法》	新《公司法》
第 20 条：公司股东应当遵守法律、行政法规和公司章程，依法行使股东权利，不得滥用股东权利损害公司或者其他股东的利益；不得滥用公司法人独立地位和股东有限责任损害公司债权人的利益。 公司股东滥用股东权利给公司或者其他股东造成损失的，应当依法承担赔偿责任。 公司股东滥用公司法人独立地位和股东有限责任，逃避债务，严重损害公司债权人利益的，应当对公司债务承担连带责任。 第 63 条：一人有限责任公司的股东不能证明公司财产独立于股东自己的财产的，应当对公司债务承担连带责任。	第 23 条：公司股东滥用公司法人独立地位和股东有限责任，逃避债务，严重损害公司债权人利益的，应当对公司债务承担连带责任。 股东利用其控制的两个以上公司实施前款规定行为的，各公司应当对任一公司的债务承担连带责任。 只有一个股东的公司，股东不能证明公司财产独立于股东自己的财产的，应当对公司债务承担连带责任。

新《公司法》删除了原《公司法》中“一个自然人只能投资设立一个一人有限责任公司。该一人有限责任公司不能投资设立新的一人有限责任公司”的规定。同时，新《公司法》增加了股东控制的相关公司之间的人格混同处理规则，以利于保护债权人利益。

由于小微企业可享受税收优待，因而，不排除同一股东分设多家公司以使各个公司均达到小微企业标准的可能性。应注意的是，相关企业应独立核算，公允交易，以免被税务机关质疑。

股东滥用其对多个公司的控制权，使多个被控制公司的财产混同或发生利益输送，逃避税收之债的，税务机关或可援引新《公司法》的相关规则，不仅要求股东，而且也要求参与实施相关行为的关联公司承担税收之债的连带责任。例如，若A公司欠税，但其无偿或以不合理低价将资产转让给关联第三方，导致A公司无钱补税的，可能会落入前述追责情形中。而A公司的关联方因承担连带责任所发生的支出，可能会被税务机关视为与其取得收入无关，不允许在其企业所得税前扣除。

8. 董事会维持公司资本充实的责任及相关责任保险的税务影响

新《公司法》

第 51 条：有限责任公司成立后，董事会应当对股东的出资情况进行核查，发现股东未按期足额缴纳公司章程规定的出资的，应当由公司向该股东发出书面催缴书，催缴出资。

未及时履行前款规定的义务，给公司造成损失的，负有责任的董事应当承担赔偿责任。

第 193 条：公司可以在董事任职期间为董事因执行公司职务承担的赔偿责任投保责任保险。

公司为董事投保责任保险或者续保后，董事会应当向股东会报告责任保险的投保金额、承保范围及保险费率等内容。

新《公司法》增加了董事会核查、催缴股东实缴出资情况的义务，并规定了负有相关责任的董事未履行义务时对公司的赔偿责任。

从税务角度看，董事向公司承担损失赔偿责任的，公司应就收到的赔偿款确认为收入。董事承担责任后，向相关股东追偿，对董事来说，其获得的追偿款似不应作为个人所得税应税所得。在目前的《个人所得税法》项下，未将此类款项列入应税范围。

此外，新《公司法》还规定了其他若干条强化“董监高”人员维护公司资本充实责任的规定。相关的税务影响与前面的分析类似。

与强化董事责任相对应地，新《公司法》同时也增加了“董事责任险”的配套规定。

根据《企业所得税法》及其《实施条例》的规定，企业实际发生的与取得收入直接相关的、符合生产经营活动常规、应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。而《企业所得税法实施条例》第36条规定，除了企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，均不得扣除。其第46条规定，企业参加财产保险，按照规定缴纳的保险费，准予扣除。另外，《国家税务总局关于责任保险费企业所得税税前扣除有关问题的公告》（国家税务总局公告2018年第52号）规定，企业参加雇主责任险、公众责任险等责任保险，按照规定缴纳的保险费，准予在企业所得税税前扣除。

而根据《保险法》第12条的规定，财产保险是以财产及其有关利益为保险标的的保险；其

第95条规定，财产保险业务包括财产损失保险、责任保险、信用保险、保证保险等保险业务；其第二章（保险合同）的第三节（财产保险合同）项下的第65条规定，责任保险是指以被保险人对第三者依法应负的赔偿责任为保险标的的保险。

综上，依照体系解释原理，《企业所得税法实施条例》46条规定的“企业参加财产保险”，一般应理解为企业“为自己”参加财产保险。因而，对于企业“为董事”而投保的责任险来说，相关保险费可能不得在税前扣除。

但另一方面，如果公司能从相关董事处收回相关款项，作为收入处理，那么，根据配比原则，相关保险费的可扣除性会有所增强。

后续，有待有关部门对此加以明确。

另外，我们也顺带提一下董事的个人所得税的处理方法：（1）根据国家税务总局发布的《征收个人所得税若干问题的规定》（国税发[1994]89号）第8条和《国家税务总局关于明确个人所得税若干政策执行问题的通知》（国税发[2009]121号）第2条的规定，个人在公司中仅任董事而不受雇的，其取得的董事费应按“劳务报酬所得”缴纳个人所得税；而对于个人在公司中任职受雇的同时兼任董事的情形，其取得的董事费应按“工资、薪金所得”缴纳个人所得税。（2）针对非居民个人从境内公司取得的董事费的征税问题，根据《关于非居民个人和无住所居民个人有关个人所得税政策的公告》（财政部、税务总局公告2019年第35号）第1条的规定，非居民个人担任境内公司的董事（以及监事、高管）的，无论其是否在境内履行职务，其取得的由境内公司支付或承担的董事费均属于源于境内的所得，境内税务机关对该项所得有征税权。

9. 明确利润分配期限，可能会影响股东的股息所得纳税义务发生时间

最高人民法院关于适用《中华人民共和国公司法》若干问题的规定（五）（法释[2019]7号）	新《公司法》
第4条第1款：分配利润的股东会或者股东大会决议作出后，公司应当在决议载明的时间内完成利润分配。决议没有载明时间的，以公司章程规定的为准。决议、章程中均未规定时间或者时间超过1年的， <u>公司应当自决议作出之日起1年内完成利润分配。</u>	第212条：股东会作出分配利润的决议的， 董事会应当在股东会决议作出之日起6个月内进行分配。

新《公司法》明确规定，作出利润分配决议后，应在6个月内完成利润分配。相较于基于原《公司法》所作的司法解释中规定的股东会决议后“1年内”的分配时间要求，新《公司

法》对最迟分配时间作了大幅缩短。从税务角度，不同类型的股东取得境内公司分配的股息的纳税义务发生时间（或扣缴义务发生时间）有所不同，其受到本规定的影响的程度也有所不同。

■ 法人股东：

根据《企业所得税法实施条例》第17条第2款和《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4条的规定，从境内公司取得股息的企业（法人股东）的所得税纳税义务发生时间为“被投资公司的股东会作出利润分配的日期”。基于此，居民法人股东的纳税义务发生时间不受股息实际支付日期的影响。

但就非居民法人股东而言，根据《企业所得税法》的规定，被投资公司是扣缴义务人。根据《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（国家税务总局公告2017年第37号）第7条的规定，非居民企业从境内公司取得股息的企业所得税扣缴义务发生时间，为股息的实际支付之日。因此，新《公司法》的规定会对非居民企业股东的纳税义务（扣缴义务）发生时间产生影响。

■ 个人股东：

根据《个人所得税法》及其《实施条例》的规定，被投资公司是个人股东的股息所得的税务扣缴义务人。扣缴义务人向个人支付应税款项时，应当代扣税款，按时缴库，并专项记载备查。而根据《国家税务总局关于利息、股息、红利所得征税问题的通知》（国税函[1997]656号，致送的是天津市地方税务局，技术上，是一事一议性质的文件）的规定，如果公司将属于个人股东应得的股息收入，通过扣缴义务人（即，被投资公司）的往来会计科目分配到个人名下，收入所有人有权随时提取的，即认为公司已支付股息，相应认为此时为扣缴义务发生时间。

由此可见，个人所得税的扣缴义务发生时间基本上是实际支付股息的时间，因此，新《公司法》的规定会对个人股东的纳税义务（扣缴义务）发生时间产生影响。

另应注意，根据《财政部、国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》（财税字[1994]20号，“20号文”）第2条的规定，外籍个人从外商投资企业取得的股息、红利所得暂免征收个人所得税。对于20号文，有的地方可能有不同的执行口径。

■ 合伙企业股东：

对于境内合伙企业股东来说，其本身是所得税意义上的“税收透明体”，但合伙企业仍应核

算其收入、成本和费用，以便向其背后的合伙人分配利润（先分后税）。

就此而言，对于境内合伙企业背后的自然人合伙人和法人合伙人来说，技术上讲，新《公司法》的规定对其纳税义务发生时间不产生直接影响。进一步地，对于境内合伙企业（A）背后的合伙企业合伙人（B）来说，B应就从A应分得的利润接力向上分配，分配给B的合伙人，由B的合伙人去纳税，因而，新《公司法》的规定对B的合伙人的纳税义务发生时间也不产生直接影响。

但应注意的是，按现行规则，合伙企业应分的利润，即便未实际分配，相关利润也应税。因而，由于合伙企业核算其利润时，一般应参照企业所得税的相关规定执行，所以，合伙企业确认相关收入的时点会受到新《公司法》的规定的规定的影响，从而会导致境内合伙企业背后的合伙人的纳税义务时间会受到间接影响。

其中，对于境内合伙企业背后的自然人合伙人来说，根据《国家税务总局关于<关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定>执行口径的通知》（国税函[2001]84号）第2条的规定，合伙企业对外投资分回的股息，不并入合伙企业的收入，而是应单独作为自然人合伙人取得的股息所得计缴个人所得税。

如果被投资公司宣告利润分配的时间与实际分配利润的时间相隔较远，特别是跨年时，相关主体应特别注意纳税义务发生时间问题，以免产生税务风险。

对于境外合伙企业股东来说，请参见前文中我们对“非居民法人股东”的分析。

10. 董事作为清算义务人的税务影响

原《公司法》	新《公司法》
第 183 条：公司因本法第 180 条第（一）项、第（二）项、第（四）项、第（五）项规定而解散的，应当在解散事由出现之日起 15 日内成立清算组，开始清算。<u>有限责任公司的清算组由股东组成，股份有限公司的清算组由董事或者股东大会确定的人员组成。</u>逾期不成立清算组进行清算的，债权人可以申请人民法院指定有关人员组成清算组进行清算。人民法院应当受理该申请，并及时组织清算组进行清算。 第 180 条：公司因下列原因解散： （一）公司章程规定的营业期限届满或者公司章程规定的其他解散事由出现； （二）股东会或者股东大会决议解散； （三）因公司合并或者分立需要解散； （四）依法被吊销营业执照、责令关闭或者被撤销； （五）人民法院依照本法第 182 条的规定予以解散。	第 232 条：公司因本法第 229 条第 1 款第（一）项、第（二）项、第（四）项、第（五）项规定而解散的，应当清算。董事为公司清算义务人，应当在解散事由出现之日起 15 日内组成清算组进行清算。 清算组由董事组成，但是公司章程另有规定或者股东会决议另选他人的除外。 清算义务人未及时履行清算义务，给公司或者债权人造成损失的，应当承担赔偿责任。 第 229 条：公司因下列原因解散： （一）公司章程规定的营业期限届满或者公司章程规定的其他解散事由出现； （二）股东会决议解散； （三）因公司合并或者分立需要解散； （四）依法被吊销营业执照、责令关闭或者被撤销； （五）人民法院依照本法第 231 条的规定予以解散。 公司出现前款规定的解散事由，应当在 10 日内将解散事由通过国家企业信用信息公示系统予以公示。

新《公司法》明确将董事规定为公司在特定情况下的清算义务人。公司出现特定解散事由时，董事应及时履行清算义务，稳妥处理公司清算过程中的税务问题，以免承担相应责任。需要注意的是，企业清算的税务处理过程较复杂，可能涉及多个税种，以及涉及多个相关主体。

《国家税务总局关于印发<欠缴税金核算管理暂行办法>的通知》（国税发[2000]193号）第 15 条规定，对于已发生欠缴税金的企业，税务机关要随时监控反映其变化情况，全力清缴欠缴税金。其中，对于宣告破产、撤销、解散而准备进行资产、债务清算的企业，主管税务机关应及时向负责清算的机构提出欠缴税金及滞纳金的清偿要求，并按法律法规规定的清偿顺序依法追缴。

11. 公司的财务资助行为受到进一步规范，相关主体应关注税务影响

原《公司法》	新《公司法》
第四章 股份有限公司的设立和组织机构	第六章 股份有限公司的股份发行和转让
第三节 董事会、经理	第二节 股份转让
第 115 条：公司不得直接或者通过子公司向董事、监事、高级管理人员提供借款。	第 163 条：公司不得为他人取得本公司或者其母公司的股份提供赠与、借款、担保以及其他财务资助，公司实施员工持股计划的除外。 为公司利益，经股东会决议，或者董事会按照公司章程或者股东会的授权作出决议，公司可以为他人取得本公司或者其母公司的股份提供财务资助，但财务资助的累计总额不得超过已发行股本总额的 10%。董事会作出决议应当经全体董事的三分之二以上通过。 违反前两款规定，给公司造成损失的，负有责任的董事、监事、高级管理人员应当承担赔偿责任。

新《公司法》删除了原《公司法》第115条禁止股份有限公司向董事、监事、高级管理人员提供借款的规定。取得代之的，是增加对公司为他人提供财务资助的行为加以规范和限制的规定。

税务影响方面，公司应就其从相关人员处取得的利息收入计算缴纳企业所得税、增值税及附加税费。若是无偿提供借款，则增值税上应视同销售贷款服务，企业所得税上存在被税务机关进行纳税调整的风险。

公司赠与他人款项的，除公益性捐赠支出符合条件时可限额扣除外，其他捐赠支出不得在企业所得税前扣除。公司为他人提供担保的，应注意其承担担保责任所发生的支出是否与公司取得收入有关及相关支出是否合理，应注意税前扣除方面的潜在风险。

还应注意的是，根据《财政部、国家税务总局关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》（财税[2003]158号）第2条的规定，若“董监高”同时也是公司的投资人，如果其在借款的纳税年度终了后既不归还，又未用于企业生产经营，可能会被税务机关视为公司对个人的股息（红利）分配，从而要求相关人员按“股息、红利所得”缴纳个人所得税。

12. 公司应关注与履行社会责任相关的税务影响

原《公司法》	新《公司法》
第 5 条第 1 款：公司从事经营活动， <u>必须遵守法律、行政法规</u> ，遵守社会公德、商业道德，诚实守信，接受政府和社会公众的监督， <u>承担社会责任</u> 。	第 19 条：公司从事经营活动， <u>应当遵守法律法规</u> ，遵守社会公德、商业道德，诚实守信，接受政府和社会公众的监督。 第 20 条：公司从事经营活动，应当 <u>充分考虑公司职工、消费者等利益相关者的利益以及生态环境保护等社会公共利益</u> ， <u>承担社会责任</u> 。 <u>国家鼓励公司参与社会公益活动</u> ，公布社会责任报告。

新《公司法》细化了承担社会责任的相关内容，鼓励公司参与社会公益活动。

现行税收政策对于企业履行社会责任设置了各种激励措施。例如，企业从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得，可减免企业所得税；企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额，可按一定比例实行企业所得税的税额抵免；企业安置残疾人员就业所支付的工资，可在企业所得税前加计扣除，等等。

此外，企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额12%以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；超过年度利润总额12%的部分，准予结转以后3年内在计算应纳税所得额时扣除。

企业在履行社会责任时，可充分利用与此相关的税收政策。

我们的服务

依法纳税对纳税人而言，纳税是义务，依法是权利。要依法，就需要对税收法律法规有全面的掌握和深刻的理解。海问律师事务所的税务团队立足于“税+法”的专业立场，针对客户的需求，致力于提供如下“依法纳税”服务：

- 日常税务咨询服务；
- 交易架构设计服务；
- 合同涉税条款的制备、审阅、修订服务；
- 涉税争议解决支持服务；
- 税收事项的税务遵从服务。

如您有意进一步了解我们的服务内容及相关事项，敬请与以下人员联系：

2025-03-27