

税务

期数 P383 – 2024 年 2 月 4 日

税务评论

浅析新《公司法》若干税务影响

作者：

官滨

合伙人

电话：+86 10 8520 7527

电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn**独丹丹**

经理

电话：+86 10 8512 5409

电子邮件：dadu@deloitte.com.cn

全国人大常委会于 2023 年 12 月 29 日审议通过了修订后的《中华人民共和国公司法》（以下简称“新《公司法》”），新《公司法》将于 2024 年 7 月 1 日起施行。在总结实践经验和理论成果的基础上，此次修订从完善公司资本制度、优化公司治理结构、强化股东权利保护和高管责任等角度，对现行《公司法》的条款进行了诸多增删和修改。作为一部规范公司制企业组织结构、行为活动的基础性法律，《公司法》在我国社会经济生活中的重要地位不言而喻，其法律条款的修订势必将对相关主体的财税处理带来一系列的影响。本期税务评论将选取此次修订所涉及的注册资本限期实缴、利润分配期限、亏损弥补三方面变化所可能引发的税务影响进行简要探讨。

新增注册资本限期实缴要求

第四十七条 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五年内缴足。**

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、股东出资期限另有规定的，从其规定。

.....

第二百六十六条 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。

完善注册资本的认缴制度，增加关于有限责任公司注册资本限期实缴的要求是此次《公司法》修订的一大亮点。现行《公司法》从2013年起的有限责任公司注册资本“实缴制”改为“认缴制”以来，在放宽市场准入限制、降低资本登记交易成本等方面取得积极成效，但由于对出资期限缺乏法定约束，实践中出现了天价认缴或认缴期限过长等现象，此次修订对注册资本的缴纳设定了五年的期限，有助于解决上述问题，营造诚信有序的营商环境。

值得注意的是，对于出资期限超过五年的存量公司，新《公司法》还提出了逐步调整规范的要求。这意味着上述存量公司的股东，可能需要在有关的过渡期限内履行其出资义务，以符合新《公司法》关于限期实缴的要求，或者考虑通过减少注册资本、转让股权等方式减轻其出资压力。有关投资者在实施这些行为之前，应了解由此可能带来的税务影响。

缴纳出资

除了传统的以货币形式缴纳注册资本以外，出资人还能够以各类非货币财产出资，以及将公积金或未分配利润等转增注册资本，下表简要归纳了一些常见的出资形式可能涉及的主要税务影响。

出资人	被投资企业
货币出资	一般不涉及税务影响
非货币财产 (有形资产、无形资产、不动产、股权、债权等) 出资	印花税：按“营业账簿”税目征税，还可能适用“买卖合同”、“产权转移书据”等税目⁴； 契税：适用于以土地使用权及地上建筑物出资，符合条件的可免征
公积金或未分配利润转增资本	企业所得税/个人所得税：视同转让财产¹，符合条件的可享受五年内分期计（纳）税； 增值税及附加税费²：视同转让财产³； 印花税：可能适用“买卖合同”、“产权转移书据”等税目⁴； 土地增值税：适用于以土地使用权及地上建筑物出资，符合条件的可暂不征收⁵

¹ 符合条件的情况下，可选择适用特殊性税务处理（如符合条件的股权或资产收购）或递延纳税政策（如符合条件的技术成果投资入股），在出资时点不产生所得税纳税义务。

² 附加税费主要包括城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加，以及部分地区征收的其他项目（如水利建设基金等）。

³ 适用于以增值税应税项目（如机器设备等有形货物，专利技术等无形资产，股票、债券等金融商品，不动产等）出资的情形，某些情形下可享受免税待遇（如个人转让金融商品）。

⁴ 根据用于出资的资产类型，可能适用不同税目的印花税（如涉及不动产权属变更的应按“产权转移书据”税目缴纳印花税）。

⁵ 在改制重组时以房地产作价入股进行投资，不涉及房地产开发企业的，可暂不征收土地增值税。

⁶ 符合条件的情况下，股东可享受股息免税待遇（如符合条件的居民企业间股息等）；此外，某些情形也可能适用（暂）不予征税处理（如非居民企业将符合条件的分配利润直接转增注册资本，个人收购股权后将符合条件的原盈余积累转增资本等）。

如欲垂询更多本文相关信息，请联系：

税务与商务咨询

全球企业税服务

全国主管合伙人

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

华北区

张捷

合伙人

电话：+ 86 10 8520 7526

电子邮件：angelazhang@deloitte.com.cn

华东区

徐祖明

合伙人

电话：+86 21 6141 1278

电子邮件：jexu@deloitte.com.cn

华南区

鄧偉文

合伙人

电话：+852 2852 6661

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

在可用于出资的非货币财产类型方面，新《公司法》第四十八条在现行《公司法》条款的基础上新增了“股权”、“债权”两种资产的列举。

- 尽管此次修订系《公司法》首次将股权明确列入可用于出资的非货币财产，但经济实践中将企业股权用于作价出资已并不少见，相应的税制规范也相对较为完备。针对一些特定类型的股权作价出资行为，如符合条件的股权收购等，企业出资方还能够选择适用特殊性税务处理以获得纳税递延效果，相关税收政策也在一定程度上为活跃股权资产的出资功能起到了推动作用。
- 对于用于出资的债权，新《公司法》并未提及该债权的债务人是否必须为被投资企业。若用于出资的债权所对应的债务人为被投资企业，这一类债权出资即常见的“债转股”安排，其相应的税制规范和实务经验的积累比较充分。而以被投资企业以外的其他主体为债务人的债权对被投资企业进行出资的案例，在实践中相对较少，如果涉及债权不按面值进行出资（例如按评估后较低的价值进行折价出资的情形），则可能进一步涉及企业出资人债权处置损失扣除、被投资企业后续债权回收等相关的税务问题，在一些税法规则适用方面可能存在探讨的空间。

减少资本

减少有限责任公司的注册资本无疑是化解股东出资压力的重要途经。在目前的实践中，被投资企业通常不会在财务会计上确认股东尚未实缴的注册资本，股东一般也不会将其尚未实缴的注册资本部分确认为所得税意义上的计税基础或股权原值。因此，如果只是减少尚未实缴的注册资本，股东并未从被投资企业实际收回财产，则股东和被投资企业一般不产生有关的税务影响。

然而，如果减少注册资本的行为涉及股东从被投资企业收回货币等财产的，则股东层面应重点关注所得税方面的影响，其中：

- 公司制企业股东——取得的财产中，应区分不同情况进行税务处理：1)相当于初始投资部分，确认为投资收回，不产生税收影响；2)相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积减少实收资本比例计算的部分，确认为股息所得，居民企业股东通常可适用免征企业所得税待遇；3)其余部分确认为投资资产转让所得，应计入股东的应纳税所得额计算纳税。
- 自然人股东——参考现行规定，自然人股东减资取得的资产一般以自然人股东原实际出资额及相关税费为限，超出限额的，按超出部分确认股权转让所得征收个人所得税；未超出限额的则无需计征个人所得税。

转让股权

除减资以外，转让股权也是有限责任公司股东避免后续出资义务的一项备选方案。但需要注意的是，转让股权并不能完全避免转让方的责任——根据新《公司法》第八十八条规定，股东转让已认缴出资但未届出资期限的股权的，虽然由受让人承担缴纳该出资的义务，但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仍须承担补充责任。

对于转让有限责任公司股权的行为，转让方通常会面临所得税和印花税方面的影响：

- 企业所得税——公司制企业股东转让股权，一般需要按转让收入扣除计税基础计算转让所得，并将其计入应纳税所得额计算纳税。在符合条件的交易中（如一些通过股权出资实现的股权转让），转让方可以就上述所得适用分期计税处理；抑或适用特殊性税务处理，从而使转让方在转让当期不产生所得税纳税义务。
- 个人所得税——自然人股东转让股权，一般需要按转让收入扣除股权原值计算转让所得，按“财产转让所得”项目计算纳税。股权转让收入明显偏低且无正当理由的，则转让方还将面临被税务机关重新核定转让收入的风险。在符合条件的交易中（如一些通过股权出资实现的股权转让），转让方可以就上述所得适用分期纳税处理。
- 印花税——转让双方应按“产权转移书据”税目计缴印花税。

此外，当受让人未按期足额缴纳出资，由转让人承担补充责任时，转让人支付的出资款项是否能够获得税前扣除（或抵减前期转让收入），仍有待相关规则和实践的确认。

新增利润分配的法定期限

第二百一十二条 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**六个月内**进行分配。

新《公司法》增加了关于利润分配法定期限的规定，要求企业董事会在股东会作出利润分配决定之日起六个月内进行分配。上述规定意在防止董事会怠于执行股东会的利润分配决议，从而更好保护股东利益。

利润分配法定期限的设置预期将在一定程度上缩短企业作出利润分配决议与实际分配之间的时间间隔。那么利润分配的提速，是否同时意味着股东的股息收入纳税义务的提速呢？

对于居民企业股东而言，在很多情况下其从被投资居民企业取得的股息收入可享受免征企业所得税待遇，因此不适用征税处理；另一方面，即使股息收入应征收企业所得税，根据国税函[2010]79号文件的有关规定，企业权益性投资取得股息、红利等收入，应以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期确定收入的实现，因此实际分配的提前并不影响收入实现时点的确定，居民企业股东就股息收入纳税义务时点的确定亦不受影响。

然而，对于非居民企业股东、自然人股东而言，其股息收入所得税在实践中大都适用按次计征的源泉扣缴制度¹，即由被投资企业在支付²股息时进行代扣代缴。因此，实际分配的提前可能会对被投资企业相关涉税工作安排产生影响，涉及这类股东的被投资企业在股东会作出利润分配决议后，企业董事会不仅应在法定期限内及时进行利润分配，企业也需要同步就有关的涉税工作做好准备，以便及时合规地完成税款扣缴申报。

允许资本公积金和注册资本用于弥补亏损

第二百一十四条 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。

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。

.....

第二百二十五条 **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。

.....

新《公司法》修改了现行《公司法》关于资本公积金不得用于弥补亏损的规定，允许在任意公积金和法定公积金不能足额弥补亏损的情况下，使用资本公积金弥补亏损，并且在资本公积金弥补之后仍有亏损的，允许企业继续通过减少注册资本的方式弥补亏损。上述规定丰富了公司弥补亏损的渠道，但也同时引发了对资本公积金和注册资本用于弥补亏损相关税务处理的讨论。

在新《公司法》第二百一十四条、第二百二十五条提到的可用于弥补公司亏损的项目中，任意公积金和法定公积金一般都来源于公司税后利润，故以该项目弥补公司亏损一般也不会产生企业所得税方面的影响。

与任意公积金和法定公积金不同，资本公积金一般包含具有资本性质的股东投入（如资本溢价等）。近年来，根据会计准则的相关要求，在会计上通过“资本公积”科目核算的具体内容较以往更为多样，这也在一定程度上增加了“资本公积”有关税务处理的复杂性。未来允许资本公积金弥补亏损后，是否需要就“资本公积”中的不同具体项目分别讨论其税务处理？以及是否需要将用于弥补亏损的资本公积视为一项应税所得，抵减公司税务亏损？这些问题的讨论可能会产生争议。

¹ 自然人股东持有境内上市公司股票所取得的股息红利，可享受差别化的个人所得税政策，符合条件的可暂免征收个人所得税。

² 国家税务总局曾在国税函[1997]656号文件中提及，（被投资企业）扣缴义务人将属于（自然人股东）纳税义务人应得的股息、红利收入，通过扣缴义务人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，在这种情况下，扣缴义务人将股息、红利所得分配到个人名下时，即应认为所得的支付。

无独有偶，尽管通过减少注册资本弥补亏损系《公司法》首次明确的内容，但在过往的实践中已经存在现实案例，关于这一类案例的税务处理同样存在一定争议。不少观点认为，减少注册资本用于弥补亏损仅产生公司所有者权益的内部结构变化，公司自身并未取得任何实质所得，因此公司的税务亏损和股东对公司股权的计税基础均不受影响。但也有观点认为，上述行为应从所得税角度拆解为公司向股东支付减资款，随后股东将减资款再赠与公司的安排，故须等额减少股东对公司股权的计税基础和公司的税务亏损（注：若税务亏损不足则可能产生应税所得）。新《公司法》实施后，我们预期以资本公积和注册资本弥补亏损的情形可能会愈发普及，明确其相关涉税处理具有一定的必要性。

结语

通过以上讨论不难看出，未来新《公司法》施行后，相关主体在实施诸如公司设立、资本出资、股权转让、利润分配、弥补亏损等行为时，不仅需要考虑到新《公司法》带来的各项变化，也应关注由此可能引发的税务影响。而本次《公司法》的修订涉及公司从登记设立到解散清算全周期的方方面面，相关的涉税讨论也远不止于本文篇幅。我们建议相关主体在全面学习新《公司法》和关注后续法律法规动态的基础之上，结合税收因素研判新《公司法》对其投资经营等商业规划的综合影响，同时保持与专业机构的沟通，针对潜在的商业和税务风险做好解决预案。

本文由德勤中国为其中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。若有其他垂询，请联络各地域领导人：

中国

李旭升

税务与商务咨询领导合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

华北区

黄晓里

合伙人

电话：+86 10 8520 7707

传真：+86 10 6508 8781

电子邮件：xiaoli Huang@deloitte.com.cn

华东区

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华南区

张慧

合伙人

电话：+86 20 2885 8608

传真：+86 20 3888 0115

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

传真：+86 23 8857 0978

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，致力于不断改善德勤中国的税务服务质量，为客户提供更优质的服务及协助税务服务团队卓越成长。德勤中国税务技术中心出版、发布了“税务评论”等刊物，从技术的角度就新近出台的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍。针对税务疑点、难点问题德勤中国税务技术中心也会进行专题税务研究并提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

华北区

张博

中国税务技术中心领导合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 6508 8781

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

华南区(内地)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0115

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华南区(香港特别行政区)

戚維之

合伙人

电话：+852 2852 6608

传真：+852 2543 4647

电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络德勤中国全国市场部 (cimchina@deloitte.com.hk)。

关于德勤

德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 30 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务与商务咨询等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续发展的世界而开拓前行。

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为承担责任，而对相互的行为不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 个城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、班加罗尔、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、孟买、新德里、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。

© 2024。欲了解更多信息，请联系德勤中国。