

德恒税法服务与研究

52

(2023年1月 / 总第五十二期)

德恒研究

代持股权转让的税务处理 / 潘铁铸

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices



关于本刊

新法速递，摘要介绍当月国家税务总局制发的规范性文件，并附原文链接。

德恒解读，对当月国家税务总局制发的重要规范性文件进行专业的分析解读。

本月热点，对受到关注的本月税法热点问题进行专业评述。

德恒动态，报道德恒税法服务与研究中心的最新活动。

案例解析，对典型税法案例进行专业的事实和法律分析。

德恒研究，德恒律师在税法领域的理论和实务研究成果。

本刊根据当月实际，选择刊载部分或全部栏目。

德恒税法服务与研究中心希望能在这个信息爆炸和信息碎片化的时代，为您呈现经专业人士悉心筛选、整理和加工后，真正有价值有营养的税法内容。

您对本刊或德恒税法服务与研究中心有任何需求或反馈请联系：

010-52682951 或 yiming@dehenglaw.com。

欢迎德恒各办公室专业人士投稿。请附作者简介后投稿到反馈邮箱。

德行天下 恒信自然

德恒税法 服务与研究中心

德恒专设税法服务与研究中心，深度整合在税法领域深耕多年的资深税法律师和在境内外投资、并购、重组、金融、地产、工程、影视、贸易、证券、知识产权、财富规划等方面有丰富税务及法律服务经验的律师，竭诚为企业和个人客户、各界专业人士在境内外重大交易、涉税争议协调和解决、涉税风险应对和管控、海关和进出口贸易、涉税刑事案件代理、财富规划等方面提供综合性、一站式、一体化、专业、优质、高效的税法服务。

德恒税法服务与研究中心与财税、海关部门保持着良好的沟通，精准理解税收法律、法规、规章和规范性文件，并积极参与国际交流，多次受邀参加国际组织、知名跨国公司和大学举办的境内外的税务会议、学术研讨。我们的客户主要包括跨国公司、国有企业、私营企业、税务机关、金融投资者、银行、外籍人士与高净值人士等。

主要法律服务：

重大交易税务规划
税务争议的协调和复议诉讼解决
税务机关法律顾问
稽查核查、转让定价和反避税应对
涉税刑事案件代理

海关、进出口贸易税务
企业专项或常年税法顾问
涉税风险管控
高净值人士的税收规划
税法解读和实务培训

01 新法速递

1. 《国家税务总局关于公布全文和部分条款失效废止的税务规范性文件目录的公告》(国家税务总局公告2022年第24号)
2. 《国家税务总局关于企业所得税年度纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告2022年第27号)
3. 《财政部 税务总局关于民用飞机增值税适用政策的公告》(财政部 税务总局公告2022年第38号)
4. 《国家税务总局关于优化若干税收征管服务事项的通知》(税总征科发〔2022〕87号)
5. 《国家税务总局关于开展2023年“便民办税春风行动”的意见》(税总纳服发〔2023〕1号)
6. 《国家税务总局关于进一步实施部分税务证明事项告知承诺制的公告》(国家税务总局公告2023年第2号)
7. 《财政部 税务总局关于明确增值税小规模纳税人减免增值税等政策的公告》(财政部 税务总局公告2023年第1号)
8. 《国家税务总局关于增值税小规模纳税人减免增值税等政策有关征管事项的公告》(国家税务总局公告2023年第1号)
9. 《财政部 税务总局关于延续实施有关个人所得税优惠政策的公告》(财政部 税务总局公告2023年第2号)
10. 《财政部关于印发〈中央财政关于推动黄河流域生态保护和高质量发展的财税支持方案〉的通知》(财预〔2022〕112号)
11. 《海关总署关于执行2023年关税调整方案等政策的公告》(海关总署公告2022年第135号)
12. 《国务院关税税则委员会关于发布〈中华人民共和国进出口税则(2023)〉的公告》(税委会公告2022年第12号)

13. 《国务院办公厅转发商务部科技部关于进一步鼓励外商投资设立研发中心若干措施的通知》（国办函〔2023〕7号）

02 德恒动态

代持股权转让的税务处理 / 潘铁铸



新法速递

1. 《国家税务总局关于公布全文和部分条款失效废止的税务规范性文件目录的公告》（国家税务总局公告2022年第24号）

内容提要：为深入学习贯彻党的二十大精神，落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，推进税收法治化建设，优化税收营商环境，文件对全文和部分条款失效废止的税务规范性文件目录进行了公示。

<http://www.taxhu.cn/fagui/quanguo/178184.html>

2. 《国家税务总局关于企业所得税年度纳税申报有关事项的公告》（国家税务总局公告2022年第27号）

内容提要：为贯彻落实《中华人民共和国企业所得税法》及有关税收政策，文件对《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类，2017年版）》中的部分表单样式和填报说明进行了修订。文件明确企业搬迁完成当年，向主管税务机关报送企业所得税年度纳税申报表时，不再报送《企业政策性搬迁清算损益表》。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n362/c5183636/content.html>

3. 《财政部 税务总局关于民用飞机增值税适用政策的公告》（财政部 税务总局公告2022年第38号）

内容提要：文件规定，自2022年12月30日起至2023年12月31日止，纳税人生产销售空载重量大于25吨的民用喷气式飞机，按照财政部 税务总局公告2019年第88号第二条、第五条、第七条和财政部 税务总局公告2021年第6号第一条有关规定执行。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5183404/content.html>

4. 《国家税务总局关于优化若干税收征管服务事项的通知》（税总征科发〔2022〕87号）

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，规范基础税收征管工作，优化变更登记、跨省迁移等环节税费服务，文件规定，简化变更登记操作流程、优化跨省迁移税费服务流程、优化税源管理职责、加强与市场监管部门的登记业务协同。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5183506/content.html>

5. 《国家税务总局关于开展2023年“便民办税春风行动”的意见》（税总纳服发〔2023〕1号）

内容提要：为激发市场主体活力、维护法治公平税收环境、推动高质量发展贡献力量，以税收现代化的深入推进，更好服务中国式现代化。文件规定，深入开展“便民办税春风行动”，先行推出第一批17条便民办税缴费措施，后续还将分批接续推出系列改革创新举措。持续推动诉求响应提质、政策落实提效、精细服务提档、智能办税提速、精简流程提级、规范执法提升。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5183422/content.html>

6. 《国家税务总局关于进一步实施部分税务证明事项告知承诺制的公告》（国家税务总局公告2023年第2号）

内容提要：为持续深化税务系统“放管服”改革，优化税收营商环境，深入开展“便民办税春风行动”，文件规定，自2023年3月1日起，在全国范围内对列入目录内的国家综合性消防救援车辆证明等6项税务证明事项实行告知承诺制。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5183770/content.html>

7. 《财政部 税务总局关于明确增值税小规模纳税人减免增值税等政策的公告》（财政部 税务总局公告 2023 年第 1 号）

内容提要：文件对增值税加计抵减政策进行了规定，明确自 2023 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对月销售额 10 万元以下（含本数）的增值税小规模纳税人，免征增值税。增值税小规模纳税人适用 3% 征收率的应税销售收入，减按 1% 征收率征收增值税；适用 3% 预征率的预缴增值税项目，减按 1% 预征率预缴增值税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5183530/content.html>

8. 《国家税务总局关于增值税小规模纳税人减免增值税等政策有关征管事项的公告》（国家税务总局公告 2023 年第 1 号）

内容提要：文件规定，增值税小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额未超过 10 万元的，免征增值税。适用增值税差额征税政策的小规模纳税人，以差额后的销售额确定是否可以享受免征增值税政策。小规模纳税人中的单位和个体工商户销售不动产，应按其纳税期、本公告第九条以及其他现行政策规定确定是否预缴增值税；其他个人销售不动产，继续按照现行规定征免增值税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5183540/content.html>

9. 《财政部 税务总局关于延续实施有关个人所得税优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2023 年第 2 号）

内容提要：为支持我国企业创新发展和资本市场对外开放，文件规定，自 2023 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日止，继续执行财政部 税务总局公告 2021 年第 42 号中规定的上市公司股权激励单独计税优惠政策及财政部、税务总局、证监会公告 2019 年第 93 号中规定的个人所得税优惠政策。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n363/c5183687/content.html>

10. 《财政部关于印发〈中央财政关于推动黄河流域生态保护和高质量发展的财税支持方案〉的通知》(财预〔2022〕112号)

内容提要：文件规定，对企业从事符合条件的环境保护、节能节水项目所得，按规定享受企业所得税“三免三减半”优惠，企业购置并实际使用环境保护、节能节水专用设备的，按规定抵免企业所得税应纳税额。同时，落实水资源税费差别化征收政策，对取用地下水按规定从高征收税费，严格控制地下水超采地区开采地下水。

http://www.mof.gov.cn/gkml/caizhengwengao/wg2022/wg202211/202301/t20230111_3862826.htm

11. 《海关总署关于执行2023年关税调整方案等政策的公告》(海关总署公告2022年第135号)

内容提要：文件规定，根据税委会公告2022年第11号，自2023年1月1日起，对部分商品的进出口关税进行调整。有关企业进出口符合相关税收政策规定的商品时，应以对应的商品编号表申报商品编号，政策适用范围以及《2023年关税调整方案》、进口环节增值税和消费税政策等规定的有关内容为准。

<http://www.customs.gov.cn/customs/302249/2480148/4764270/index.html>

12. 《国务院关税税则委员会关于发布〈中华人民共和国进出口税则(2023)〉的公告》(税委会公告2022年第12号)

内容提要：根据《中华人民共和国进出口关税条例》及相关规定，文件规定，《中华人民共和国进出口税则(2023)》自2023年1月1日起实施。

<http://www.taxhu.cn/fagui/quanguo/178160.html>

13. 《国务院办公厅转发商务部科技部关于进一步鼓励外商投资设立研发中心若干措施的通知》（国办函〔2023〕7号）

内容提要：为加快实施创新驱动发展战略，扩大国际科技交流合作，加大对外商投资在华设立研发中心开展科技研发创新活动的支持力度，文件规定，落实支持科技创新税收政策，支持各地结合实际，为符合条件的外资研发中心优化核定程序、简化申报材料、提供更多便利。

<http://www.taxhu.cn/fagui/quanguo/178695.html>



德恒研究

代持股权转让的税务处理

文 / 潘铁铸

关于代持股权转让的纳税主体问题，除《国家税务总局关于企业转让上市公司限售股有关所得税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 39 号）对股权分置改革限售股作出明确规定外¹，税法规定并不明确。实践中，容易引起征纳双方的争议，尤其是在税务机关将名义出资人（名义股东）认定为纳税主体的情况下，名义出资人常以其并非实际出资人为由提出抗辩。本文拟根据民商法关于隐名出资的相关原理对代持股权转让的税务处理（主要是纳税主体的选择）作出分析，以期对征纳双方提供有益的参考。

一、隐名出资

所谓隐名出资，依《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（三）》（法释〔2011〕3号）²（以下简称《公司法解释三》）第 25 条³第 1 款，是指实际出资人与名义出资人约定，以名义出资人登记为有限责任公司⁴股东

1、该公告第二条规定，因股权分置改革造成原由个人出资而由企业代持有的限售股，企业在转让时按以下规定处理：（一）企业转让上述限售股取得的收入，应作为企业应税收入计算纳税。上述限售股转让收入扣除限售股原值和合理税费后的余额为该限售股转让所得。企业未能提供完整、真实的限售股原值凭证，不能准确计算该限售股原值的，主管税务机关一律按该限售股转让收入的 15%，核定为该限售股原值和合理税费。依照本条规定完成纳税义务后的限售股转让收入余额转付给实际所有人时不再纳税。（二）依法院判决、裁定等原因，通过证券登记结算公司，企业将其代持的个人限售股直接变更到实际所有人名下的，不视同转让限售股。

2、依法院判决、裁定等原因，通过证券登记结算公司，企业将其代持的个人限售股直接变更到实际所有人名下的，不视同转让限售股。

3、现为该解释第 24 条。

4、此处需要注意的是，《公司法解释三》关于隐名出资的规定仅适用于有限责任公司，不适用于股份有限公司，部分文章在引用该解释时，并未关注其适用范围，造成适用上的不当。参见简生仁：《“股权代持”，纳税主体是谁》，载《中国税务报》2013 年 8 月 19 日第 12 版。

（即名义股东），而名义股东名下的出资由实际出资人来担负，同时实际出资人享有该“投资收益”⁵。

隐名出资主要涉及名义出资人与实际出资人（隐名股东）之间的法律关系，出资人（包括名义出资人与实际出资人）与公司及其他股东的法律关系以及出资人与公司债权人、股权受让人、出资人债权等第三人的法律关系。其核心是，股东身份的认定问题。在学界和实务中，对隐名投资中股东身份的认定，存在三种不同的观点：

（一）“形式说”

形式说认为，应将其名义出资的显名出资人视为股东，不论实际出资人是谁。即以名义股东为法律股东并否认隐名股东的股东资格，即采用形式要件标准，从立法上，我国股东资格的认定标准是根据公司股东名册、公司章程、公司工商登记材料等显性证据的记载确认股东。该说认为取得股东资格的关键在于是否具备公司法上规定的形式要件，在股东资格认定上应坚持重形式、轻实质的立法原则和司法政策。并且公司之所以采取登记制度，就是借其来保障股东权益、交易安全和交易稳定。其认为实际出资人不具备股东的形式要件，因而主张否定实际出资人的股东资格，而形式要件记载或登记的内容能够起到对外公示的重要作用，正是由于此种商法上的外观主义和形式主义，善意第三人的利益才得以保护，交易安全和交易效率才得以维护。实际出资人如被认定为公司股东，不仅是对公司人合性的破坏，还是对社会信用机制和国家对公司管理秩序的破坏，从而也与公司有关的法律关系趋于不稳，损害善意第三人的利益。

（二）“实质说”

实质说认为，应将实际出资的实际出资人视为股东，不论出资人以谁的名义。应在司法实践中确认隐名股东的股东地位。股东名册、工商登记等显性材料属于形式要件，仅是宣示性（公示性）登记而非设权性登记，仅对善意第三人具有证权功能，并无创设股东资格的效力。股东之所以为股东，主要看其是否对公司出资。如确实进行了出资结合其他事实和证据，在无法

5、张双根：《论隐名出资——对〈公司法解释（三）〉相关规定的批判与发展》，载《法学家》2014年第2期，第61页。

律法规强制性规定的情况下，对符合条件的隐名出资还是应当确认其为公司股东。至于实际出资人和名义出资人之间的内部契约，必须关注当事人的意思表示。隐名出资通常是以契约的形式予以约定，在不违反法律法规强制性规定的条件下，这种契约与普通契约并无本质上的差别。因此，在认定股东资格时，只要存在双方达成的合意，就不应当否定其法律约束力。该说以意思主义为理论基础，主张探求与公司构建股东关系的真意，不以外在表示行为作为判断股东资格的基础。

（三）“折中说”

又称区别说。区别说认为前两观点都有一定的合理性，但都稍显偏颇。**形式说要求严守形式，其缺陷在于：**

1. 原先隐名股东以实际股东的名义所形成的所有法律关系的效力将全部被否定，形式说所具有的稳定公司法律关系的优点在此反而成为缺陷。

2. 违反禁止反言的原则。禁止反言是诚实信用的要求。当隐名股东以股东的名义实际行使权利，公司和其他股东接受时，任何一方均应受此约束。如果隐名股东已经以股东的名义实际行使权利，却仍然以名义股东为股东而不认定隐名股东的股东资格，则隐名股东即可在公司盈利时享受股东权利，在公司亏损时主张自己不是股东，要求退回投资款；公司也可在公司盈利时排除已经实际行使股东权利的隐名股东的权益，这都有悖于权利义务相一致的原则。

实质说过于强调实质正义，主张“谁出资谁收益”，其他缺陷在于：

1. 无法使善意第三人的利益得到有效保护，也扰乱了国家对商事活动的正常监管秩序。商事往来中第三方只能凭借商事登记中的记载事项来认定公司股东，一旦出现纠纷，名义股东可以以不是公司股东为借口推托法律责任，从而不利于维护交易安全。

2. 从公司的角度来看，如采实质说，则公司只能允许实际股东

行使股东权利，为此，公司必须对其股东出资的实际情况承担调查的义务，这对公司来讲是不可能的。因此，对隐名股东资格的确认不能一概而论，既不能简单的否定，也不能完全肯定，应当分为对内对外两个层面区别对待，并坚持“双重标准，内外有别”的原则。

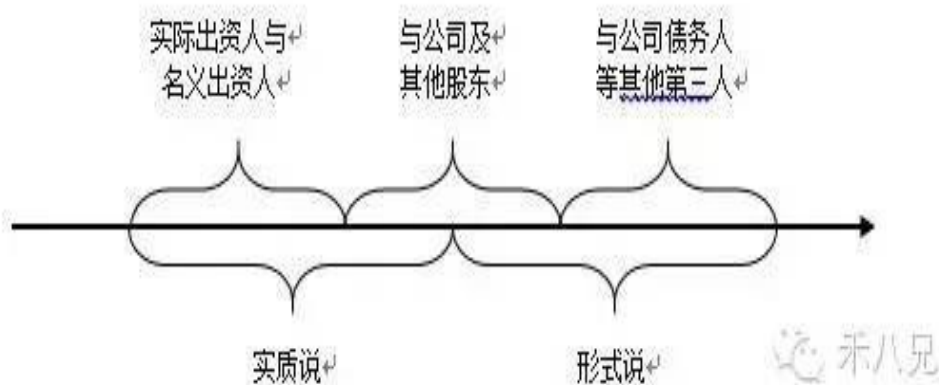
在处理公司内部关系引发的纠纷时，应遵循契约自由、意思自治、实质特征优于形式特征之原则，认定实际出资人的法律地位应以是否实际出资为准，并且实际出资人出资的目的是实际享有股东的投资收益，而非向公司提供借贷资本。在双方内部隐名投资的约定中，双方可以自选约定权利义务之分配方式，但是此种约定仅仅在双方内部产生法律效力，不能约束两者之外的任何第三人。

在对外关系上，要区别对待，在处理实际出资人与外部第三人关系上，应当遵从形式特征优于实质特征的原则，维护公司法律关系的稳定，方便公司的社团性事务处理。如果涉及公司债权人的利益时，股东身份应充分体现商法的外观主义原则和公示主义，应保护公司债权人为价值取向，允许公司债权人仅凭借形式特征判断谁为公司的股东，而不必去探索股权背后的真实权利情况。由于名义股东即为公司法律文件登记之股东，公司之债权人可以相信名义股东即为股权的真实权利人，因而可以要求名义股东承担相应责任。公司债权人无需探求股东之间的真实意思表示，可直接依公司登记的内容认定股东的身份，名义股东不能以其与实际出资人之间有关责任分配的约定对抗公司债权人，更不能以其非实际权利人来否定其责任。当名义股东向公司债权人承担相应责任后，名义股东可以基于其与实际出资人之约定在双方内部再次分配该责任；如果双方没有关于此种责任的分配约定时，名义股东可以要求实际出资人赔偿其因为名义持股所遭受的损失，实际出资人不能以双方没有约定对抗名义股东的赔偿要求⁶。在涉及第三人的股权转让纠纷（名义股东未经实际出资人同意擅自处分登记于其名下的股权），形式特征的功能主要是对外的，是为使相对人易于判断，在与公司以外的第三人的争议中对于股东资格的形式认定比实质特征更有意义，至于名义出资人是否拥有股权，则是另案法律关系了，他们之间的权利义务关系应另行解决。实质特征的功能

6、奚晓明主编：《最高人民法院关于公司法解释（三）、清算纪要理解与适用【注释版】》，人民法院出版社 2014 年版，第 412~415 页。

主要是对内的，用于确认股东之间的权利义务，在解决股东之间的争议时其意义优于形式特征。因此，对于此类股权转让纠纷，应遵循公示主义原则和外观主义原则维护交易秩序和安全，保护善意第三人的利益，法院应当确认股权转让行为有效⁷。

上述折中说构成了《公司法解释三》关于隐名出资（股权代持）规定的理论基础⁸。隐名出资的法律适用标准可如下图所示：



二、代持协议

隐名股东与显名股东存在着合约，即隐名出资协议，一般也称为代持股协议。即显名股东和隐名股东约定隐名股东以显名股东的名义出资为公司的股东，并由隐名股东承担投资收益和风险的协议⁹。

隐名出资行为中，当事人的内心意思涉及两项核心内容，即投资收益的归属和管理权限的归属。如果投资收益全部归名义出资人享有，则名义出资人和隐名出资人之间形成借贷关系，为借贷制度所规范。如果投资收益归名义出资人和隐名出资人共

7、奚晓明主编：《最高人民法院关于公司法解释（三）、清算纪要理解与适用【注释版】》，人民法院出版社2014年版，第402~403页。《公司法解释三》第25条 名义股东将登记于其名下的股权转让、质押或者以其他方式处分，实际出资人以其对于股权享有实际权利为由，请求认定处分股权行为无效的，人民法院可以参照物权法第一百零六条的规定处理。

名义股东处分股权造成实际出资人损失，实际出资人请求名义股东承担赔偿责任的，人民法院应予支持。

8、详见该解释第24~28条。

9、奚晓明主编：《最高人民法院关于公司法解释（三）、清算纪要理解与适用【注释版】》，人民法院出版社2014年版，第388页。

同享有，则名义出资人和隐名出资人之间形成合伙关系，为共有制度所规范。如果投资收益归隐名出资人享有（隐名出资人可能支付给名义出资人一定的费用，但应与共享收益相区分），则当事人之间法律关系的认定需要进一步考虑管理权限的归属——如管理权限完全归名义出资人，则名义出资人和隐名出资人之间形成信托关系，为信托制度所规范；如实质管理权归隐名出资人，则名义出资人和隐名出资人之间形成代理关系，为代理制度所规范。在以上诸种形态中，隐名出资人享有投资收益并保留实质管理权的情形，在实务中最为常见，也最容易引起争议¹⁰。《公司法解释三》所适用的亦主要是此种情形。

代持协议，是隐名股东委托显名股东间接代理其投资某有限责任公司，隐名股东和显名股东之间属于委托合同关系，应当适用《合同法》有关隐名代理的规定¹¹。

首先，委托合同中存在委托人自动介入规则。《合同法》第402条规定：“受托人以自己的名义，在委托人的授权范围内与第三人订立的合同，第三人在订立合同时知道受托人与委托人之间的代理关系的，该合同直接约束委托人和第三人，但有确切证据证明该合同只约束受托人和第三人的除外。”就隐名投资而言，如果公司其他股东知晓并不反对隐名股东和显名股东之间的代持股协议存在的，显名股东和公司其他股东签署出资协议、公司章程等文件应当直接约束隐名股东和公司其他股东，应当确认隐名股东的股东身份；如果公司其他股东并不知晓代持股协议的存在以及知晓后表示不同意代持股协议的，应当否定隐名股东的股东身份而以显名股东为公司股东，至于隐名股东和显名股东之间的权利义务关系通过代持股协议来解决。

其次，委托合同中还存在委托人行使介入权和第三人行使选择权规则。《合同法》第403条规定：“受托人以自己的名义与第三人订立合同时，第三人不知道受托人与委托人之间的代理

10、赵旭东、顾东伟：《隐名出资的法律关系及其效力认定》，载《国家检察官学院学报》2011年4月第19卷第2期，第142页。

11、吴高臣：《论隐名股东身份的认定》，载《理论前沿》2008年第23期，第23页。隐名代理说是折中说的分支，参见奚晓明主编：《最高人民法院关于公司法解释（三）、清算纪要理解与适用【注释版】》，人民法院出版社2014年版，第387页。不同意见参见张双根《论隐名出资——对〈公司法解释（三）〉相关规定的批判与发展》，载《法学家》2014年第2期，第68~69页。

关系的，受托人因第三人的原因对委托人不履行义务，受托人应当向委托人披露第三人，委托人因此可以行使受托人对第三人的权利，但第三人与受托人订立合同时如果知道该委托人就不会订立合同的除外。受托人因委托人的原因对第三人不履行义务，受托人应当向第三人披露委托人，第三人因此可以选择受托人或者委托人作为相对人主张其权利，但第三人不得变更选定的相对人。委托人行使受托人对第三人的权利的，第三人可以向委托人主张其对受托人的抗辩。第三人选定委托人作为其相对人的，委托人可以向第三人主张其对受托人的抗辩以及受托人对第三人的抗辩。”就隐名投资而言，显名股东与公司其他股东签署的出资协议、公司章程等文件不仅约束显名股东与公司其他股东，还约束成立后的公司。如果因公司其他股东和公司不履行相关义务，导致显名股东无法对隐名股东履行相关义务的，隐名股东通常事先已经知晓显名股东投资的公司，故无需显名股东披露即可以直接向公司其他股东和公司主张权利，隐名股东的股东身份应当得到确认。当然，倘若公司其他任何一名股东与显名股东在签署出资协议或者公司章程等文件时知道隐名股东存在将不会签署该等文件的，应当否定隐名股东的股东身份。如果因隐名股东不履行相关义务，导致显名股东无法对公司其他股东和公司履行义务的，显名股东应当向公司其他股东和公司披露隐名股东，公司其他股东和公司可以选择显名股东或者隐名股东主张权利，选择前者则否定了隐名股东的股东身份，选择后者则肯定了隐名股东的股东身份¹²。

至于隐名股东和公司债权人之间的关系，根据股东登记的对抗效力，公司债权人应当以显名股东为公司股东¹³。

三、税务处理

综上所述，根据《公司法解释三》及民商法相关原理，在处理与隐名出资有关的法律问题时，采用区别说。对内，应探寻实际出资人与名义出资人的真实意思表示，按实质说确认实际出资人与名义出资人的代持协议效力；对外，应遵循公示、公信主义，保护善意第三人利益，应按形式说处理出资人与公司、公司其他股东、债权人及第三人的法律关系。股权代持协议性质上属于《合同法》所规定的委托合同，适用隐名代理的有关

12、根据《公司法解释三》第24条规定，实际出资人未经公司其他股东半数以上同意，请求公司变更股东、签发出资证明书、记载于股东名册、记载于公司章程并办理公司登记机关登记的，人民法院不予支持。

13、吴高臣：《论隐名股东身份的认定》，载《理论前沿》2008年第23期，第23页。

规定。税务机关代表国家作为公法上的债权人，属于隐名出资法律关系外的第三人，应按处理隐名出资对外关系的相关原则，对代持股权转让进行税务处理。

名义出资人转让其所代持的实际出资人股权，未披露实际出资人的，根据公示、公信主义，税务机关应当以名义出资人为纳税义务人，而不必探寻是否有实际出资人的存在。这种情况主要适用于名义出资人恶意转让其所代持股权的情形。

名义出资人转让其所代持的股权，税务机关以其为纳税义务人进行征税的，实际出资人可以向税务机关披露实际出资人。在这种情况下，税务机关有选择名义出资人或实际出资人作为纳税义务人的权利。税务机关选择名义出资人为纳税义务人的，根据公示、公信主义，名义出资人不得以其不是实际出资人不负有纳税义务为由对抗税务机关。

税务机关能够认定代持关系确实存在，且税务机关选择名义出资人为纳税义务人的，由于代持属于委托合同关系，相关股权转让所得归属于实际出资人，应单独核算，单独缴纳企业所得税或个人所得税。名义出资人将相关所得转交给实际出资人的，根据避免重复征税的原则，实际出资人应不再负有纳税义务¹⁴。

本文作者：

潘铁铸，德恒律师事务所合伙人，执业律师、注册会计师、注册资产评估师、注册税务师、房地产估价师、证券从业资格。

14、《合同法》第 404 条规定，受托人处理委托事务取得的财产，应当转交给委托人。《企业财务会计报告条例》（国务院令第 287 号）第 10 条规定，收入，是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。收入不包括为第三方或者客户代收的款项。



SHENGLI LAW OFFICES DEHENG THE D



北京市西城区金融大街19号富凯大厦B座12层 100033

Tel: +86-10-52682888

Fax: +86-10-52682999

Email: deheng@dehenglaw.com

Web: www.dehenglaw.com