税务评论

中国税务

国税总局发布股权转让所得个人所得税管理办法

作者：

北京
王欢
合伙人
电话： +86 10 8520 7510
电子邮件： huawang@deloitte.com.cn

上海
俞萌
总监
电话： +86 21 6141 1277
电子邮件： iryu@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

雇主人力资源全球服务
全国及华东区领导人
上海
徐文惠
合伙人
电话： +86 21 6141 1178
电子邮件： joycewxu@deloitte.com.cn

华北区
北京
康成守
合伙人
电话：+86 10 8520 7600
电子邮件：gukang@deloitte.com.cn

华南区
香港
谢梓博
合伙人
电话：+852 2238 7499
电子邮件：tojasper@deloitte.com.hk

概述

2014 年 12 月 7 日，国家税务总局（以下简称“国税总局”）以 2014 年第 67 号公告发布股权转让所得个人所得税管理办法（以下简称“管理办法”或“办法”），对自然人股东（以下简称“个人”）转让在中国境内成立的企业或组织的股权的个人所得税税务处理和申报要求作出了详细规定。根据中国个人所得税法相关规定，个人转让企业股权应按照“财产转让所得”税目计缴 20%的个人所得税，并向地方税务机关履行相应的申报和资料提交义务。第 67 号公告将于 2015 年 1 月 1 日起施行，现行的相关文件（即国税函[2009]285 号和国税总局公告 2010 年 27 号）同时废止。

第 67 号公告澄清了个人取得股权转让所得并计算申报个人所得税过程中的若干重要事项，包括股权转让收入的确认、股权原值的确认、纳税人与扣缴义务人的具体申报要求等。

公告要点

“股权转让”适用范围

根据第 67 号公告，此次发布的管理办法所称股权转让包括以下情形：

- 出售股权；
- 公司回购股权；
- 发行人首次公开发行新股时，被投资企业股东将其持有的股份以公开发行方式一并向投资者发售；
- 股权被司法或行政机关强制过户；
- 以股权对外投资或进行其他非货币性交易；
- 以股权抵偿债务；
- 其他股权转移行为。

办法不适用于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，转让限售股，以及其他有特别规定的股权转让行为。

股权转让的应纳税所得额确定

个人转让股权，以股权转让收入减除股权原值和合理费用后的余额为应纳税所得额，按“财产转让所得”税目计算缴纳 20%的个人所得税。如果转让的股权以人民币以外的货币结算的，按照结算当日人民币汇率中间价，折算成人民币计算应纳税所得额。

股权转让收入

第 67 号公告明确，股权转让收入包括转让方因股权转让而获得的各种形式经济利益（例如现金、实物、有价证券等）；同时，转让方取得“与股权转让相关的各种款项”（例如违约金、补偿金等）均应当并入股权转让收入。此外，办法第九条进一步规定，纳税人按照合同约定，在满足约定条件后取得的后续收入，应当作为股权转让收入。该条款似意在指向收购兼并中常见的“earn-out payments”安排；在这类安排下，卖方在购并交易结束后仍可能取得一部分后续收入。

第 67 号公告指出股权转让收入应当按照公平交易原则确定。如果转让方未提供股权转让收入有关资料的，或者申报的股权转让收入**明显偏低**且无**正当理由**的，主管税务机关可以核定股权转让收入。

- **"明显偏低"的情形**

  符合下列情形之一，视为股权转让收入明显偏低:

  1. 申报的股权转让收入低于股权对应的净资产份额的。其中，被投资企业拥有土地使用权、房屋、房地产企业未销售房产、知识产权、探矿权、采矿权、股权等资产的，申报的股权转让收入低于股权对应的净资产公允价值份额的；
  2. 申报的股权转让收入低于初始投资成本或低于取得该股权所支付的价款及相关税费的；
  3. 申报的股权转让收入低于相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让收入的；
  4. 申报的股权转让收入低于相同或类似条件下同类行业的企业股权转让收入的；
  5. 不具合理性的无偿让渡股权或股份；
  6. 主管税务机关认定的其他情形。

- **“正当理由”的认定**

  符合下列条件之一的股权转让收入明显偏低，视为有正当理由：

  1. 能出具有效文件，证明被投资企业因国家政策调整，生产经营受到重大影响，导致低价转让股权；
  2. 继承或将股权转让给其能提供具有法律效力身份关系证明的配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹以及对转让人承担直接抚养或者赡养义务的抚养人或者赡养人；
  3. 相关法律、政府文件或企业章程规定，并有相关资料充分证明转让价格合理且真实的本企业员工持有的不能对外转让股权的内部转让；
  4. 股权转让双方能够提供有效证据证明其合理性的其他合理情形。

- **核定方法**

  若股权转让收入明显偏低且无正当理由，主管税务机关可以依次按照下列方法核定收入：

  1. 净资产核定法

     股权转让收入按照每股净资产或股权对应的净资产份额核定。被投资企业的土地使用权、房屋、房地产企业未销售房产、知识产权、探矿权、采矿权、股权等资产占企业总资产比例超过 20%的（之前的规定为 50%），主管税务机关可参照纳税人提供的具有法定资质的中介机构出具的资产评估报告核定股权转让收入。6 个月内再次发生股权转让且被投资企业净资产未发生重大变化的，主管税务机关可参照上一次股权转让时被投资企业的资产评估报告核定此次股权转让收入。

  2. 类比法

     转让收入可以参照以下核定：

     - 相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让收入；
     - 相同或类似条件下同类行业企业股权转让收入。

  3. 其他合理方法

股权原值

个人转让股权的原值依照以下方法确认：

1. 以现金出资方式取得的股权，按照实际支付的价款与取得股权直接相关的合理税费之和确认股权原值；

2. 以非货币性资产出资方式取得的股权，按照税务机关认可或核定的投资入股时非货币性资产价格与取得股权直接相关的合理税费之和确认股权原值；

3. 从相关亲属、直接抚养或者赡养对象处通过无偿让渡方式取得股权的（参见上文“正当理由”认定部分的第 2 项情形），按取得股权发生的合理税费与原持有人的股权原值之和确认股权原值；

4. 被投资企业以资本公积、盈余公积、未分配利润转增股本，个人股东已依法缴纳个人所得税的，以转增额和相关税费之和确认其新转增股本的股权原值；

5. 除以上情形外，由主管税务机关按照避免重复征收个人所得税的原则合理确认股权原值。

股权转让人已被主管税务机关核定股权转让收入并依法征收个人所得税的，该股权受让人的股权原值以取得股权时发生的合理税费与股权转让人被主管税务机关核定的股权转让收入之和确认。

对个人多次取得同一被投资企业股权的，转让部分股权时，采用“加权平均法”确定其股权原值。

纳税申报与扣缴义务

第 67 号公告明确，个人股权转让所得个人所得税以被投资企业所在地地税机关为主管税务机关。办法对股权转让方（即纳税人）、受让方（即扣缴义务人），以及股权被转让的被投资企业在股权转让过程中需要履行的各项报告义务作了明确的规范：

事先报告义务

受让方——受让方作为扣缴义务人应于股权转让相关协议签订后 5 个工作日内，将股权转让的有关情况报告主管税务机关。

被投资企业——被投资企业应在董事会或股东会结束后 5 个工作日内，向主管税务机关报送与股权变动事项相关的董事会或股东会决议、会议纪要等资料。

纳税申报义务

转让方/受让方——具有下列情形之一的，转让方、受让方应在次月 15 日内向主管税务机关申报纳税（尽管办法未予明确，但似可认为申报纳税义务应根据以下事项孰早原则确定）：

- 受让方已支付或部分支付股权转让价款的；
- 股权转让协议已签订生效的；
- 受让方已经实际履行股东职责或享受股东权益的；
- 国家有关部门判决、登记或公告生效的；
- 有关转让行为（例如司法或行政机关强制股权过户、以股权对外投资等）已完成的；
- 税务机关认定的其他有证据表明股权已发生转移的情形。

事后报告义务

被投资企业——被投资企业发生个人股东或股东所持股权变动的，应在次月 15 日内向主管税务机关报送股东变更情况。

德勤观点

- 第 67 号公告对个人股东取得转让股权所得计缴个人所得税过程中的若干重要事项进行了澄清，这些事项包括股权转让所得的应纳税所得确定，股权原值的确定以及相关的涉税申报和扣缴义务规定。

- 该公告特别明确了在个人股权转让交易中受让方的代扣代缴义务，以及被投资企业的事先和事后报告义务。公告传递出了税务部门将进一步加强对个人股权转让进行税收监管的政策讯息。尤其需要指出的是，税务机关将被要求建立股权转让个人所得税电子台账，将个人股东和每次股权转让交易的相关信息录入征管信息系统，对股权转让实施链条式动态管理。

- 与自 2011 年以来的个人所得税改革精神一致，该公告可以被视为国家加强对高收入人群投资性所得税收征管的重要配套措施之一。个人股东和被投资企业应该及时关注相关的法规政策动向，严格遵守相关的涉税申报和扣缴规定，与股权转让相关的文档都应妥善保存以应对税务机关日趋严格的检查。此外，建议在安排股权转让交易之前及时咨询专业机构意见，以合理履行相应的税务合规要求。

本期税务评论内容系有关于德勤雇主人力资源全球服务

本文由德勤中国为本行中国大陆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。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京
吴嘉源
合伙人
电话：+86 10 8520 7501
传真：+86 10 8518 7501
电子邮件：kevng@deloitte.com.cn

香港
展佩佩
合伙人
电话：+852 2852 6440
传真：+852 2520 6205
电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳
展佩佩
合伙人
电话：+86 755 8246 3255
传真：+86 755 8246 3186
电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

重庆
汤卫东
合伙人
电话：+86 23 6310 6206
传真：+86 23 6310 6170
电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南
蒋晓华
总监
电话：+86 531 8518 1058
传真：+86 531 8518 1068
电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州
许柯/梁晴
合伙人
电话：+86 512 6289 1318/1328
传真：+86 512 6762 3338
电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

大连
汤卫东
合伙人
电话：+86 411 8371 2888
传真：+86 411 8360 3297
电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门
展佩佩
合伙人
电话：+853 2871 2998
传真：+853 2871 3033
电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

天津
苏国元
合伙人
电话：+86 22 2320 6680
传真：+86 22 2320 6699
电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州
展佩佩
合伙人
电话：+86 20 8396 9228
传真：+86 20 3888 0121
电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

南京
许柯
合伙人
电话：+86 25 5791 5208
传真：+86 25 8691 8776
电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉
祝维纯
合伙人
电话：+86 27 8526 6618
传真：+86 27 8526 7032
电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州
卢强
合伙人
电话：+86 571 2811 1901
传真：+86 571 2811 1904
电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海
郭心洁
合伙人
电话：+86 21 6141 1308
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门
展佩佩
合伙人
电话：+86 592 2107 298
传真：+86 592 2107 259
电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

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，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心
电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人
许德仁
合伙人
电话：+86 21 6141 1498
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区
张博
合伙人
电话：+86 10 8520 7511
传真：+86 10 8518 1326
电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区 (香港)
殷国煒
合伙人
电话：+852 2852 6538
传真：+852 2520 6205
电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

华南区 (内地/澳门)
张文杰
总监
电话：+86 20 2831 1369
传真：+86 20 3888 0121
电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华东区
朱正萃
总监
电话：+86 21 6141 1262
传真：+86 21 6335 0003
电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte （“德勤”）泛指德勤有限公司（一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称 “德勤有限公司”），以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为 "德勤网络")提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。

©2014。欲了解更多信息，请联系德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）。