

税务评论

聚焦个税新政 – 财政部、国家税务总局公布股权激励和技术入股税收优惠政策

作者:

上海

俞萌

合伙人

电话: +86 21 6141 1277

电子邮件: iryu@deloitte.com.cn

朱海燕

高级经理

电话: +86 21 6141 1096

电子邮件: hyzhu@deloitte.com.cn

为支持国家大众创业、万众创新战略的实施,促进国内经济结构转型升级,2016年9月20日,财政部、国家税务总局公布《关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》(财税[2016]101号)(简称“101号文”),针对社会广泛关注的股权激励及技术入股相关税收政策作了调整和完善,进一步扩大了所得税优惠。101号文自2016年9月1日起施行。

股权激励新政

境内非上市公司股权激励

101号文出台前,现行针对股权激励的税收优惠政策主要适用于上市公司的股权激励计划及全国高新技术企业给予相关人员的股权激励等。大部分非上市公司股权激励,无法享受税收优惠,员工在行权等环节须将股权实际购买价与公平市场价格之间的差额直接计入个人当期所得,按照“工资、薪金所得”项目,适用3-45%的7级超额累进税率计征个人所得税;员工转让该股权时,须对转让收入高于取得股权时公平市场价格的增值部分,按照“财产转让所得”项目,适用20%的税率征税。

101号文在非上市公司实施股权激励计划方面提供了力度较大的个人所得税优惠政策,即对符合条件的非上市公司股权激励(包括股票期权、股权期权、限制性股票和股权激励)实施递延纳税优惠政策:

合并征税环节: 101号文规定对非上市公司符合条件的股票期权、股权期权、限制性股票、股权激励,由分别按“工资、薪金所得”和“财产转让所得”两个环节征税,合并为只在一个环节征税,即员工在股票(权)期权行权、限制性股票解禁以及获得股权激励时暂不征税,待员工转让股权时一次性征税,应税所得为股权转让收入减除股权取得成本以及合理税费后的差额,并统一适用20%税率。上述政策解决了行权等环节员工纳税现金不足的问题,且统一适用20%税率可以有效降低纳税人的税收负担。

扩大优惠适用范围: 101号文将现行股权激励个人所得税优惠政策适用范围由高校、科研机构、高新技术企业等扩大到其他参与创新创业的市场主体,优惠政策针对的股权激励方式由目前的股权激励扩大到股票(权)期权、限制性股票等其他方式。对股权激励适用限制性行业范围,通过负面清单的方式,对住宿和餐饮、房地产、批发和零售业等明显不属于科技类的行业企业,限制其享受股权奖

励税收优惠政策，对负面清单之外企业实施的股权激励则可享受递延纳税优惠政策。

需满足条件：101号文阐述了可享受递延纳税政策的非上市公司股权激励须同时满足以下条件：

- 1) 实施主体: 境内居民企业。
- 2) 审核批准: 股权激励计划必须经公司董事会、股东（大）会审议通过。未设立股东（大）会的国有单位，须经上级主管部门审核批准。
- 3) 激励标的: 激励股权标的为本公司股权，授予关联公司股权不纳入优惠范围。股权激励的标的可以是技术成果投资入股到其他境内居民企业所取得的股权。
- 4) 激励对象: 公司董事会或股东（大）会决定的技术骨干和高级管理人员，人数累计不得超过本公司最近6个月在职职工平均人数的30%。
- 5) 股权持有时间: 股权激励计划中须列明时间条件
 - 股票（权）期权自授予日起持有满3年，且自行权日起持有满1年；
 - 限制性股票自授予日起持有满3年，且解禁后持有满1年；
 - 股权激励自获得奖励之日起持有满3年。
- 6) 行权时间: 股票（权）期权自授予日至行权日的时间不得超过10年。
- 7) 股权激励的限制性行业范围: 实施股权激励的公司及其奖励股权标的公司所属行业均不属于101号文所附的《股权激励税收优惠政策限制性行业目录》范围。公司所属行业按公司上一年度主营业务收入占比最高的行业确定。

101号文明确当股权激励计划所列内容不同时满足上述全部条件，或递延纳税期间公司情况发生变化，不再符合上述第4至6项条件的，不得享受递延纳税优惠，应按规定计算缴纳个人所得税。

101号文同时指出，个人从任职受雇企业以低于公平市场价格取得股票（权）的，凡不符合递延纳税条件，应在获得股票（权）时，对实际出资额低于公平市场价格的差额，按照“工资、薪金所得”项目，参照财税[2005]35号文¹有关规定计算缴纳个人所得税。因101号文在股权激励方面仅对非上市公司股权激励提供了递延纳税优惠政策，此处“凡不符合递延纳税条件”，以及有关“股票（权）”的描述，应意指不符合递延纳税条件的非上市公司股权激励相关个人所得税税务处理可参照财税[2005]35号文的规定进行。虽然国税函[2009]461号文对财税[2005]35号文适用对象进行限制（即仅适用于上市公司及符合条件的上市公司控股企业的员工），101号文此处的参照处理规定似已实质上拓宽了财税[2005]35号文下计算方法的适用范围。

上市公司股权激励

1. 维持上市公司股权激励税收政策

与对非上市公司的股权激励政策重大变化相比，101号文基本维持了上市公司股权激励现行的税收政策，即继续按照财税[2005]35号、财税[2009]5号、国税函[2009]461号等相关规定，分别按照“工资、薪金所得”和“财产转让所得”项目计税。

2. 延长个人所得税纳税期限

考虑到国内相关法律对上市公司高管人员转让本公司股票在期限和数量比例上存在一定限制，为解决上市公司股权激励对象缴税在时间方面的困难，101号文将纳税期限，由现行政策规定的6个月延长至12个月，即经向主管税务机关备

如欲垂询更多信息，请联系：

全球雇主人力资源服务

全国领导人

上海

徐文惠

合伙人

电话：+86 21 6141 1178

电子邮件：joycewxu@deloitte.com.cn

全国协同领导人

香港

罗永昌

合伙人

电话：+852 2852 5835

电子邮件：vinlo@deloitte.com.hk

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

王欢

合伙人

电话：+86 10 8520 7510

电子邮件：huawang@deloitte.com.cn

华东区

上海

张志刚

合伙人

电话：+86 21 6141 1156

电子邮件：sancheung@deloitte.com.cn

俞萌

合伙人

电话：+86 21 6141 1277

电子邮件：iryu@deloitte.com.cn

华南区

香港

Tony Jasper

合伙人

电话：+852 2238 7499

电子邮件：tojasper@deloitte.com.hk

华西区

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

¹ 财税[2005]35号文规定，对股票期权形式的工资薪金所得，可区别于所在月份的其他工资薪金所得，单独按一项计算公式进行计算应纳税额，即应纳税额=(股票期权形式的工资薪金应纳税所得额/规定月份数×适用税率-速算扣除数)×规定月份数。

案，纳税人可自股票期权行权、限制性股票解禁以及取得股权激励之日起，将相关所得在不超过 12 个月的期限内缴纳个人所得税。

请注意，该政策变化仅适用于上海证券交易所、深圳证券交易所上市交易的股份有限公司。

技术成果入股

1. 适用的“技术成果”范围

技术成果投资入股，是指纳税人将技术成果所有权让渡给被投资企业、取得该企业股票（权）的行为，其中技术成果涵盖专利技术（含国防专利）、计算机软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种权、生物医药新品种，以及科技部、财政部、国家税务总局确定的其他技术成果。

2. 增加递延纳税的政策选择

根据现行政策规定，企业或个人以技术成果投资入股，应就评估增值部分缴纳所得税，允许在 5 年内分期纳税。101 号文在此基础上，对以技术入股到境内居民企业进一步增加递延纳税的政策选择。

企业或个人以技术成果投资入股到境内居民企业，被投资企业支付的对价全部为股票（权）的，企业或个人除了现行的 5 年内分期纳税的政策之外，还可以选择递延至股权转让时，按照股权转让收入减去技术成果原值和合理税费后的差额计算缴纳所得税。

与此同时，101 号文规定无论投资者选择适用哪一项政策，被投资企业均可按技术成果评估值入账并在税前摊销扣除。

取得递延纳税股权后的相关税务处理

个人因股权激励、技术成果投资入股取得股权后，非上市公司在境内上市的，处置递延纳税的股权时，按照现行限售股有关规定执行。

个人转让股权时，视同享受递延纳税优惠政策的股权优先转让。递延纳税的股权成本按照加权平均法计算，不与其他方式取得股权成本合并计算。

持有递延纳税的股权期间，因该股权产生的转增股本收入，以及以该递延纳税的股权再进行非货币性资产投资的，应在当期缴纳税款。

税务管理

对股权激励或技术成果投资入股选择适用递延纳税政策的，企业必须在规定期限内到主管税务机关办理备案手续，未经备案，不得享受递延纳税优惠政策。

实施股权激励的企业或取得技术成果的企业，作为个人所得税扣缴义务人，应在递延纳税期间，在每个纳税年度终了后向主管税务机关报告递延纳税有关情况，包括激励股权的持有及转让情况等。

评论及建议

101 号文在股权激励税收政策上具有里程碑式意义，对境内居民企业，尤其是非上市公司实施股权激励的个税优化带来了重大利好。此前，股权激励的税收优惠政策主要集中于上市公司的股权激励计划及符合条件的全国高新技术企业给予相关人员的股权激励等。101 号文则对股权激励提出更加优惠的税收政策和更为广泛的适用范围。此外，101 号文对于大众热点关注的新三板挂牌公司政策，明确按照非上市公司实施股权激励的递延纳税优惠政策执行。

101 号文对企业或个人以技术成果入股的情况下提供递延纳税选择，并允许被投资企业按照技术成果评估值入账并在企业所得税税前摊销扣除，上述优惠政策将大幅降低企业和个人技术成果投资入股相关的税收负担，积极促进科技成果转化。

为享受规定的税收优惠政策，101 号文规定相关企业必须事先向主管税务机关进行报备，或在递延纳税期间进行年度汇报。需要关注的是，税务部门加强了跨部门合作，工商部门会将企业股权变更的信息及时与税务部门共享，因此企业应密切关注主管税务机关征管实践及报备资料要求，以便及时且充分地应对。

对于有望符合有关优惠政策适用条件的企业和个人，建议就优惠条件的满足和政策具体适用，以及代扣代缴和税收备案等相关要求进行内部评估，或寻求专业意见以协助设立/变更股权激励计划，及时办理相关手续，以享受税收优惠政策。

我们将继续跟进有关进展，给您提供及时的更新并分享我们的洞察。

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

朱桢
合伙人
电话：+86 10 8520 7508
传真：+86 10 8518 7326
电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东 / 张书
合伙人
电话：+86 28 6789 8188
传真：+86 28 6500 5161
电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东 / 张书
合伙人
电话：+86 23 8823 1208 / 1216
传真：+86 23 8859 9188
电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

大连

白凤九
合伙人
电话：+86 411 8371 2888
传真：+86 411 8360 3297
电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

广州

李旭升
合伙人
电话：+86 20 8396 9228
传真：+86 20 3888 0121
电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

杭州

卢强 / 何飞
合伙人 / 总监
电话：+86 571 2811 1901
传真：+86 571 2811 1904
电子邮件：qilu@deloitte.com.cn
hfe@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，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

张新华
合伙人
电话：+852 2852 6768
传真：+852 2851 8005
电子邮件：ryanchang@deloitte.com

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

哈尔滨

徐继厚
合伙人
电话：+86 451 8586 0060
传真：+86 451 8586 0056
电子邮件：jihxu@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

济南

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

澳门

鄧偉文
合伙人
电话：+853 2871 2998
传真：+853 2871 3033
电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

南京

许柯 / 胡晓蕾
合伙人
电话：+86 25 5791 5208 / 6129
传真：+86 25 8691 8776
电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
roshu@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

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(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

深圳

李旭升
合伙人
电话：+86 755 3353 8113
传真：+86 755 8246 3222
电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

苏州

梁晴 / 管列韵
合伙人
电话：+86 512 6289 1328 / 1297
传真：+86 512 6762 3338
电子邮件：mliang@deloitte.com.cn
kguan@deloitte.com.cn

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

武汉

祝维纯 / 钟国辉
合伙人
电话：+86 27 8526 6618
传真：+86 27 6885 0745
电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn
gzhong@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文 / 吴焕琛
合伙人 / 总监
电话：+86 592 2107 298 / 055
传真：+86 592 2107 259
电子邮件：jichung@deloitte.com.cn
chwu@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

华西区

张书
合伙人
电话：+86 23 8823 1216
传真：+86 23 8859 9188
电子邮件：tonzhang@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 (wanyluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

Deloitte.

德勤

关于德勤全球

Deloitte (“德勤”)泛指一家或多家德勤有限公司(即根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下简称“德勤有限公司”),以及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司(又称“德勤全球”)并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

德勤透过遍及全球逾 150 个国家的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务,协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 225,000 名德勤专业人员如何致力成就不凡,欢迎浏览我们的 Facebook、LinkedIn 或 Twitter 专页。

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 24 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、长沙、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、合肥、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

德勤于 1917 年在上海设立办事处,德勤品牌由此进入中国。如今,德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下,为中国本地和在华的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。德勤在中国市场拥有丰富经验,同时致力于中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师方面的发展做出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media, 通过德勤中国的社交媒体平台,了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息,任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构(统称为“德勤网络”)并不因此构成提供任何专业建议或服务。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。