

税法热点问题

中国加大股权激励和技术入股所得税税收优惠

2016年9月20日，财政部、国家税务总局联合发布了《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，以下简称“101号文”)。9月28日，国家税务总局跟进发布了贯彻落实101号文的《关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2016年第62号，以下简称“62号公告”，与101号文合称“新政策”)。根据101号文的规定，自2016年9月1日起将实施以下三个方面的所得税税收优惠政策，即：(1)符合条件的非上市公司股权激励可递延纳税，在股权转让时按20%的税率计算缴纳个人所得税；(2)上市公司股权激励的纳税期限从6个月延长到12个月；及(3)以技术成果投资入股允许选择递延至转让股权时缴纳所得税。

这三方面的税收优惠对于境内企业的发展而言是重大利好。现将优惠政策的关键内容整理介绍如下：

一、非上市公司股权激励个人所得税优惠

(一)符合条件的非上市公司股权激励可选择在股权转让时按20%的税率计征个人所得税

非上市公司授予本公司员工的股票期权、股

权期权、限制性股票和股权奖励¹，符合规定条件的，经向税务局办理备案手续，可实行递延纳税政策，即员工在取得股权激励时可暂不纳税，递延至转让该股权时纳税；股权转让时，按照股权转让收入减除股权取得成本以及合理税费后的差额，适用“财产转让所得”项目，按照20%的税率计算缴纳个人所得税。股权转让时，股票(权)期权取得成本按行权价确定，限制性股票取得成本按实际出资额确定，股权奖励取得成本为零。

享受上述税收政策必须同时满足以下七项限制条件。七项限制条件可以分为三类：

第一类，与实施激励的公司主体有关的限制，包括：(1)股权激励计划的实施主体一适用税收优惠政策的应是境内居民企业实施的股权激励计划；(2)股权激励计划的审核批准一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)激励股权标的—激励股权标的应为本公司的股权，但股权奖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

¹ 101号文对这三种形式的股权激励做出了具体定义，股票(权)期权是指公司给予激励对象在一定期限内以事先约定的价格购买本公司股票(权)的权利；限制性股票是指公司按照预先确定的条件授予激励对象一定数量的本公司股权，激励对象只有工作年限或业绩目标符合股权激励计划规定条件的才可以处置该股权；股权奖励是指企业无偿授予激励对象一定份额的股权或一定数量的股份。

的股权。

第二类，与激励股权持有者有关的限制，包括：（4）激励对象范围—激励对象应为企业的**技术骨干和高级管理人员**，具体人员由公司董事会或股东（大）会决定；激励对象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—对激励股权的最低持有时间：期权自授予日起应持有满 3 年，且自行权日起持有满 1 年；限制性股票自授予日起应持有满 3 年，且自限售条件解除之日起持有满 1 年；股权激励自获得奖励之日起应持有满 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。

第三类，（7）行业限制，即设立负面清单——《股权激励税收优惠政策限制性行业目录》，规定目录所包括的住宿、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，不享受股权激励税收优惠政策，负面清单之外行业的企业实施的股权激励则可享受递延纳税优惠政策。

值得注意的是，对全国中小企业股份转让系统（俗称“新三板”）挂牌公司，按照非上市公司执行股权激励递延纳税政策。

（二）不符合或不再符合条件的非上市公司股权激励所得的个税处理

不同时满足上述七项条件，或递延纳税期间公司情况发生变化导致其不再符合第二类条件的，或股权激励计划未向税务机关办理备案的，享受股权激励的个人不得享受递延纳税优惠，而**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《财政部、国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税〔2005〕

35 号）有关规定计算缴纳个人所得税；在股权转让时，再对股权转让增值收入，按照财产转让所得缴纳 20% 个人所得税。

（三）非上市公司股权激励方式个人所得税新旧政策对比及简评

从上述新老政策的对比可以看出，对于符合条件的获得股权激励的非上市公司的**技术骨干和高级管理人员**，新政策赋予了两项力度较大的优惠：第一，纳税时间递延到股权转让时，使得享受股权激励的个人可以在实际取得现金时方缴税，缓解了纳税人的现金流困难；第二，降低了税负。

二、上市公司股权激励个人所得税优惠

对上市公司股票期权、限制性股票和股权激励的纳税期限从原来的 6 个月延长到 12 个月。

具体而言，上市公司授予个人的股票期权、限制性股票和股权激励，经向主管税务机关备案，个人可自股票期权行权、限制性股票解禁或取得股权激励之日起，对其股票期权行权、限制性股票解禁以及获得股权激励时确认的所得，按“工资薪金所得”项目计算应纳税款，在不超过 12 个月的期限内缴纳个人所得税。根据原有政策，纳税人应在不超过 6 个月的期限缴纳个税。

与非上市公司股权激励个税优惠幅度相比，101 号文对上市公司股权激励的优惠幅度有限。根据财政部和国税总局相关负责人的解释²：按照现行税收政策规定，对个人从二级市场取得的上市公司股票，其股票转让所得以及持股 1 年以上取得的股息红利所得均已实行免征个人所得税优

² 请参见 2016 年 9 月 22 日财政部税政司国家税务总局所得税司有关负责人就完善股权激励和技术入股税收政策答记者问 <http://finance.sina.com.cn/roll/2016-09-22/doc-ifxwrm3632108.shtml>。

惠政策，优惠力度已经很大；同时，考虑到上市公司股票流动性强，变现快，因此对上市公司股权激励不再递延至转让股票时缴税，仍按现行政策执行。

三、关于技术成果入股的企业所得税及个人所得税

(一)以技术成果投资入股允许选择递延至转让股权时缴纳所得税

101 号文规定，企业或个人以技术成果³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，可选择继续按现行有关税收政策执行，也可经向主管税务机关备案，选择适用递延纳税优惠政策，即：**投资入股当期可暂不纳税，允许递延至转让股权时**，按股权转让收入减去技术成果原值和合理税费后的差额按照财产转让所得计算缴纳企业所得税或者 20% 的个人所得税。

不论选择适用现有政策还是新政策，被投资企业都可以按技术成果投资入股时的评估值入账并在企业所得税前摊销扣除。

需要注意的是，62 号公告明确规定，选择递延纳税政策的企业，应该是实行查账征收并以技术成果所有权投资的居民企业，而且企业接受技术成果投资入股，技术成果评估值明显不合理的，主管税务机关有权进行调整。

(二)企业以技术成果入股所得税新旧政策对比及简评

³101 号文对“技术成果”和“技术成果投资入股”进行了定义。技术成果是指专利技术（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。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。

对于以技术成果入股的企业投资者而言，“现行有关税收政策”主要包括财税[2009]59 号文、财税[2014]109 号文关于企业重组特殊性税务处理的规定，以及财税[2014]116 号文关于非货币性资产出资的规定。其中，财税[2014]116 号文规定：居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。转让所得可在不超过 5 年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。

新政策允许投资入股当期可暂不纳税，允许递延至转让股权时按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，这无疑是最亮点。这相当于投资入股和股权转让两个纳税环节合并为股权转让一个纳税环节。新政策对于投资入股当期现金流紧张的企业来说无疑是一大利好。

由于现有政策和新政策优惠不同，企业应该根据自己的具体情况，选择适合的税收政策。

(三)个人以技术成果入股所得税新旧政策对比及评析

对于技术成果入股的个人投资者而言，“现行有关税收政策”主要是指财税[2015]41 号文关于非货币性资产出资的规定。财税[2015]41 号文规定：个人以非货币性资产投资，应于非货币性资产转让、取得被投资企业股权时，确认非货币性资产转让收入的实现，按照“财产转让所得”项目，依法计算缴纳个人所得税。纳税人一次性缴税有困难的，可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后，自发生该应税行为之日起不超过 5 个公历年度内（含）分期缴纳个人所得税。

考虑到个人的资金规划与企业有很大不同，个人往往在最后股权转让环节才能获得较大的现金收入用以缴纳该收入所承担的税费，所以该政策对个人来说无疑也是一大利好。

四、备案和后续监管要求

在规定期限内完成税务备案是享受 101 号文规定的税收优惠的前提。

根据 62 号公告的规定，持有非上市公司激励股权的个人选择递延纳税的，非上市公司应于股票（权）期权行权、限制性股票解禁、股权激励获得之次月 15 日内，向主管税务机关报送相关备案材料；持有上市公司激励股权的个人选择在不超过 12 个月期限内缴税的，上市公司应自股票期权行权、限制性股票解禁、股权激励获得之次月 15 日内，向主管税务机关报送相关备案材料；以技术成果投资入股的个人选择递延纳税的，被投

资公司应于取得技术成果并支付股权之次月 15 日内，向主管税务机关报送相关备案材料；以技术成果投资入股的企业选择适用递延纳税政策的，应在投资完成后首次预缴申报时，填报相关信息。

此外，递延纳税期间，实施股权激励或取得技术成果的企业作为个人所得税的扣缴义务人，应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。

五、结语

新政策的出台反映了国家对科技创新和创业的进一步支持。对于计划实施股权激励方案的企业而言，可以考虑其是否能从 101 号文的重大利好政策中获益。打算选择适用 101 号文优惠政策的个人和企业，则应密切关注备案和后续监管的要求。

程 虹	合 伙 人	电 话：86 21 2208 6309	邮 箱 地 址：chengh@junhe.com
周智勇	顾 问	电 话：86 10 8519 1296	邮 箱 地 址：zhouyong@junhe.com
牛晓蓉	律 师	电 话：86 10 8553 7617	邮 箱 地 址：niuxr@junhe.com
项方方	律 师	电 话：86 21 2208 6179	邮 箱 地 址：xiangff@junhe.com

本文仅为分享信息之目的提供。本文的任何内容均不构成君合律师事务所的任何法律意见或建议。如您想获得更多讯息，敬请关注君合官方网站“www.junhe.com”或君合微信公众号“君合法律评论”/微信号“JUNHE_LegalUpdates”。

