

声明：本专辑未经本人许可，请勿外传。

税务专辑

(2022-6)

本辑内容：

1. 大规模留抵退税怎么样退？国家税务总局解读
2. 2022年服务业领域困难行业纾困发展有关增值税政策解读
3. 股权激励：个人所得税与企业所得税

大规模留抵退税怎么样退？国家税务总局解读

来源：中新网 发布时间：2022-04-12

今年，国家实施大规模留抵退税政策。国家税务总局货物和劳务税司副司长刘运毛近日详细解读了有关2022年大规模留抵退税政策的重点内容以及纳税人关心的热点问题。

为支持小微企业和制造业等行业的发展，提振市场主体信心、激发市场主体活力，财政部和国家税务总局3月联合发布公告，明确了小微企业和制造业等行业留抵退税政策。国家税务总局同时配套制发公告，对征管问题进行明确。

刘运毛介绍，大规模留抵退税有三大特点：聚焦小微企业和重点支持行业；增量留抵和存量留抵并退；制度性、一次性和阶段性安排并举。具体来说，主要包括两大类：

一是小微企业留抵退税政策，即在2022年对所有行业符合条件的小微企业一次性退还存量留抵税额，并按月退还增量留抵税额；

二是制造业等行业留抵退税政策，对“制造业”“科学研究和技术服务业”“电力、热力、燃气及水生产和供应业”“交通运输、仓储和邮政业”“软件和信息技术服务业”“生态保护和环境治理业”等六个行业符合条件的企业，一次性退还存量留抵税额，并按月全额退还增量留抵税额。

刘运毛强调，此次留抵退税有几点需要特别注意。比如将先进制造业按月退还增量留抵税额的政策范围扩大到所有符合条件的小微企业和六个重点行业，并作为一项长期性政策；对所有符合条件的小微企业和制造业等行业企业在2019年4月1日前形成的存量留抵税额一次性予以退还；2019年开始实施的普遍性留抵退税政策，设置了“连续六个月增量留抵税额大于零，且第六个月不低于50万元”的退税门槛，此次对小微企业阶段性取消这一退税门槛，执行期限为2022年12月31日前；小微企业和制造业等行业留抵退税政策的适用主体不仅指企业，还包括按照一般计税方法计税的个体工商户等。

留抵退税政策适用主体如何确定？刘运毛称，对于适用制造业等六个行业留抵退税政策纳税人的确定，政策延续了此前先进制造业留抵退税政策“从主”适用原则，即按照纳税人的主营业务来判断纳税人是否满足行业相关条件，而非以纳税人登记的行业确定。

在企业规模的划型标准上，主要按照中国人民银行等5部门发布的《金融业企业划型标准规定》和工信部等4部委发布的《中小企业划型标准规定》中“营业收入”和“资产总额”两个指标来划定。同时，对两个标准中未设置这两个指标的行业，以及未纳入两个标准划型的行业，也明确了具体划型标准。

针对纳税人关心的此次增值税留抵退税政策与即征即退、先征后返(退)政策衔接的问题，刘运毛进行了说明。他表示，按照现行规定，纳税人不能同时适用留抵退税政策和即征即退、先征后返(退)政策，也就是说，享受过即征即退、先征后返(退)的，不得申请留抵退税；反之，已获得留抵退税的，不能再享受即征即退、先征后返(退)。

2022年服务业领域困难行业纾困发展有关增值税政策解读

来源：国家税务总局 发布时间：2022-04-11

大家好！欢迎来到税务讲堂。我是国家税务总局货物劳务税司副司长刘运毛。为促进服务业领域困难行业纾困发展，2022年3月3日，财政部和税务总局联合发布《关于促进服务业领域困难行业纾困发展有关增值税政策的公告》（2022年第11号，以下简称“11号公告”），延续实施生产、生活性服务业增值税加计抵减政策至2022年12月31日，并明确自2022年1月1日至12月31日暂停航空和铁路运输企业分支机构预缴增值税，免征公共交通运输服务收入的增值税等三项服务业支持政策。为方便广大纳税人更好地理解和享受政策，在这里我就有关增值税政策的重点内容以及纳税人关心的热点问题进行解读。

一、关于延续实施增值税加计抵减政策

（一）政策内容

2019年深化增值税改革时，国家出台了阶段性增值税加计抵减政策。税务总局会同财政部、海关总署发布《财政部、税务总局、海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部、税务总局、海关总署公告2019年39号，以下简称“39号公告”），其中第七条规定，自2019年4月1日至2021年12月31日，允许生产、生活性服务业纳税人按照当期可抵扣增值税进项税额加计10%，抵减应纳税额。随后，为进一步支持生活服务业发展，税务总局又会同财政部发布《财政部、税务总局关于明确生活性服务业增值税加计抵减政策的公告》（财政部、税务总局公告2019年第87号，以下简称“87号公告”），明确自2019年10月1日至2021年12月31日，将生活性服务业纳税人的加计抵减比例由10%提高至15%。

考虑到今年服务业受疫情影响较大，为支持生产、生活性服务业纾困发展，11号公告明确规定，将生产、生活性服务业增值税加计抵减政策的执行期限延长至2022年12月31日。需要强调的是，本次延续执行加计抵减政策的主要内容均保持不变，包括政策的适用主体、加计抵减比例、加计抵减额的计算、加计抵减额的抵减方法等均按照原规定执行，即按照39号和87号公告的相关规定执行。这里再继续强调两个事项：

第一，能够享受39号公告规定的10%加计抵减政策的纳税人，是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务这四项服务取得的销售额合计占全部销售额的比重超过50%的纳税人。能够享受87号公告规定的15%加计抵减政策的纳税人，是指提供生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过50%的纳税人。第二，四项服务的具体范围，按照《销售服务、无形资产、不动产注释》（财税〔2016〕36号印发）执行。

（二）政策执行时间及衔接处理

增值税加计抵减政策为延续性政策，自2022年1月1日起延续实施一年。按照现行规定，纳税人如果没有及时计提加计抵减额，可以在执行期限内补充计提加计抵减额。因此，本次加计抵减政策延续实施后，纳税人无需追溯调整。这里再重点说明和强调以下四个事项：

一是关于提交适用加计抵减政策申请。纳税人如果符合加计抵减政策条件，可继续通过电子税务局或前往办税服务厅提交《适用加计抵减政策的声明》或《适用15%加计抵减政策的声明》的方式申报办理。

二是前期未抵减完的加计抵减额的处理。按照相关规定，加计抵减政策执行到期后，纳税人不再计提加计抵减额，结余的加计抵减额停止抵减。由于加计抵减政策在2022年度延续实施，因此，纳税人在2021年底尚未抵减完的加计抵减额余额，可以在2022年度内继续抵减应纳税额。

三是前期未及时足额计提加计抵减额的处理。纳税人在适用加计抵减政策时未及时足额计提加计抵减额的，可以在加计抵减政策执行期限内补充计提加计抵减额，并按规定抵减应纳税额。

四是 2022 年度新适用加计抵减政策的处理。纳税人 2022 年度是否适用加计抵减政策，应当以 2021 年度提供邮政服务、电信服务、现代服务和生活服务这四项服务取得的销售额合计占全部销售额的比重是否超过 50% 来判定。举例来说，某增值税一般纳税人 2021 年累计取得四项服务的销售额合计 600 万元，其他增值税销售额 400 万元，因四项服务合计销售额占全部销售额的比重超过 50%，该纳税人可以在 2022 年度适用加计抵减政策。

二、关于航空和铁路运输企业分支机构暂停预缴增值税

按照现行增值税政策规定，经财政部和税务总局批准，部分航空和铁路运输企业实行总分机构汇总缴纳增值税。具体模式为，分支机构按照一定的预征率向分支机构所在地主管税务机关按月预缴增值税，总机构抵减分支机构已预缴增值税额后，按季向总机构主管税务机关申报缴纳增值税。考虑到航空和铁路运输企业受疫情影响较大，为缓解企业资金压力，11 号公告第二条规定，自 2022 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，对航空和铁路运输企业分支机构暂停预缴增值税。同时明确，对铁路、航空运输企业 2022 年 2 月申报期至文件发布之日已预缴的增值税予以退还。

这里需要强调几个问题：第一，这是一项阶段性支持政策，在政策执行到期后，航空和铁路运输企业分支机构应按规定继续预缴增值税。第二，汇总纳税的分支机构暂停预缴增值税的同时，总机构仍需要按规定申报缴纳增值税；第三，

对于铁路、航空运输企业汇总纳税范围以外的业务收入，纳税人应继续按规定向主管税务机关申报缴纳增值税。第四，在政策文件发布前，纳税人已预缴而应予以暂停预缴的增值税，可以向主管税务机关申请退还。

三、关于公共交通运输服务免征增值税政策

为积极应对新冠疫情，2020 年，税务总局会同财政部出台了一系列疫情防控税费支持政策，其中包括公共交通运输服务免征增值税政策。随着疫情防控进入常态化阶段后，包括公共交通运输服务免征增值税在内的若干阶段性、临时性支持政策已于 2021 年 3 月 31 日到期停止执行。考虑到公共交通运输行业尚未从疫情中完全恢复过来，目前经营面临较大困难，为帮助企业渡过难关、恢复发展，2022 年再次实施公共交通运输服务免征增值税政策。11 号公告第三条明确，自 2022 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，对纳税人提供公共交通运输服务取得的收入免征增值税。公共交通运输服务的具体范围，按照《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36 号印发）执行。

这里还需说明几个问题：第一，按照现行政策规定，公共交通运输服务，包括轮客渡、公交客运、地铁、城市轻轨、出租车、长途客运和班车。第二，11 号公告已明确，对公共交通运输企业在文件发布之前已缴纳应予免征的增值税，可以向税务机关申请退税，或者抵减纳税人以后应缴纳增值税款。纳税人如果已向购买方开具增值税专用发票的，应将专用发票追回后才能享受免税。第三，在 11 号公告发布之后，纳税人应按照规定开具和使用发票，即纳税人如果享受公共交通服务免税，按规定不能开具增值税专用发票。

以上就是我今天讲解的全部内容，谢谢大家！

股权激励：个人所得税与企业所得税

王冬生 / 2022-04-11 声明：本文由会说作者撰写，观点仅代表个人，不代表中国会计视野。

股权激励计划，涉及复杂的个人所得税和企业所得税问题，全面了解有关法规，依法处理有关涉税问题，有助于既依法享受税法的优惠规定，也有助于有效控制涉税风险。本文基于有关税法规定，分析如下问题：

一、有关的税收法规

二、税法规定的股权激励形式

- 三、上市公司股票期权的个税问题
- 四、非上市公司股权激励
- 五、技术成果投资入股
- 六、高新技术企业股权激励
- 七、股权激励征税要求
- 八、个人所得税征管要求
- 九、企业所得税的税前扣除
- 十、税收问题是影响股权激励成败的关键

一、有关的税收法规

除《个人所得税法》及《个人所得税法实施条例》外，与股权激励有关的个税法规包括以下 13 个，与企业所得税有关的法规有 1 个。

- 1、《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，以下简称 35 号文）
- 2、《国家税务总局关于个人股票期权所得缴纳个人所得税有关问题的补充通知》（国税函[2006]902 号，以下简称 902 号文）
- 3、《财政部国家税务总局关于股票增值权所得和限制性股票所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税[2009]5 号，以下简称财税 5 号文）
- 4、《国家税务总局关于股权激励有关个人所得税问题的通知》（国税函[2009]461 号，以下简称 461 号文）
- 5、《关于个人所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 27 号，以下简称 27 号公告）
- 6、《关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税[2015]116 号，以下简称 116 号文）
- 7、《关于股权激励和转增股本个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 80 号，以下简称 80 号文）
- 8、《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、《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 号文）
- 10、《关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税[2018]164 号，以下简称 164 号文）
- 11、《关于全面实施新个人所得税法若干征管衔接问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 56 号，以下简称 56 号文）
- 12、《关于进一步深化税务领域“放管服”改革 培育和激发市场主体活力若干措施的通知》（税总征科发[2021]69 号，以下简称 69 号文）
- 13、《关于延续实施全年一次性奖金等个人所得税优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 42 号，以下简称 42 号文）
- 14、《关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 18 号，以下简称 18 号文）

其中最基础和最重要的是 5 号文和 101 号文。

从上述法规可以看出税法的特点：

一是复杂，针对一个问题，有一系列相关的法规，几乎就是一个连环套，不同的法规有不同的规定，既环环相扣，又层层递进。

二是多变，之所以有这么多的法规，主要原因是税法多变，针对一个问题，可能发生多次变化。

二、税法规定的股权激励形式

有关税法规定的股权激励形式，包括：股票期权、股票增值权、限制性股票、股权激励。

（一）股票期权

根据 35 号文，股票期权是指：

上市公司按照规定的程序授予本公司及其控股企业员工的一项权利，该权利允许被授权员工在未来时间内以某一特定价格购买本公司一定数量的股票。

从上述定义可以看出，制定股票期权计划的企业是上市公司。针对的员工，是本公司及其控股企业的员工。

根据 27 号公告，控股企业是指上市公司持股比例不低于 30% 的企业。间接持股比例，按各层持股比例相乘计算，上市公司对一级子公司持股比例超过 50% 的，按 100% 计算。

（二）股票增值权与限制性股票

5 号文件规定了股票增值权与限制性股票的定义，其个税征税方式，比照 35 号文与 902 号文的规定。

1、股票增值权

股票增值权，是指上市公司授予公司员工在未来一定时期和约定条件下，获得规定数量的股票价格上升所带来收益的权利。

被授权人在约定条件下行权，上市公司按照行权日与授权日二级市场股票差价乘以授权股票数量，发放给被授权人现金。

2、限制性股票

限制性股票，是指上市公司按照股权激励计划约定的条件，授予公司员工一定数量本公司的股票。

（三）股权激励

股权激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。

（四）有关概念

1、某一特定价格

被称为“授予价”或“施权价”，即根据股票期权计划可以购买股票的价格。

2、授予日

也称“授权日”，是指公司授予员工上述权利的日期。

3、行权

也称“执行”，是指员工根据股票期权计划选择购买股票的过程。

4、行权日

也称“购买日”，是指员工行使上述权利的当日。

三、上市公司股票期权的个税问题

5 号文及 902 号文，明确了股票期权的个税问题，包括授权时、行权时等环节。

（一）接受期权时

员工接受企业授予的股票期权时，除另有规定外，一般不作为应税所得征税。

什么是另有规定，在下面介绍。

（二）员工行权时

员工行权时，需要计算个税。

1、所得性质

员工行权时，其从企业取得股票的实际购买价(施权价)低于购买日公平市场价(指该股票当日的收盘价)的差额，是因员工在企业的表现和业绩情况而取得的与任职、受雇有关的所得，应按“工资、薪金所得”，计算缴纳个人所得税。

2、所得计算方法

(1) 股票期权应税所得计算

应按下列公式计算：

股票期权形式的工资薪金应纳税所得额 = (行权股票的每股市场价 - 员工取得该股票期权支付的每股施权价) × 股票数量

每股施权价一般是指员工行使股票期权，购买股票实际支付的每股价格。如果员工以折价购入方式取得股票期权的，上述施权价可包括员工折价购入股票期权时实际支付的价格。

(2) 股票增值权应税所得计算

按照 461 号文，按照下面的公式计算：

股票增值权某次行权应纳税所得额 = (行权日股票价格 - 授权日股票价格) × 行权股票份数。

(3) 限制性股票应税所得计算

根据 461 号文，限制性股票所有权归属于被激励对象时，确认员工限制性股票所得的应纳税所得额，计算公式为：

应纳税所得额 = (股票登记日股票市价(收盘价) + 本批次解禁股票当日市价(收盘价)) ÷ 2 × 本批次解禁股票份数 - 被激励对象实际支付的资金总额 × (本批次解禁股票份数 ÷ 被激励对象获取的限制性股票总份数)

3、不并入综合所得，单独计税

根据新个税法实施后的 164 号文、42 号公告，居民个人取得股票期权、股票增值权、限制性股票、股权激励等股权激励，符合 35 号文、5 号文、116 号文、101 号文规定的，在 2022 年 12 月 31 日前，不并入当年综合所得，全额单独适用综合所得税率表，计算纳税。计算公式为：

应纳税额 = 股权激励收入 × 适用税率 - 速算扣除数

居民个人一个纳税年度内取得两次以上(含两次)股权激励的，可按照上述公式，合并计算纳税。

到 2023 年怎么办？

估计不再单独计算，而是并入综合所得一并计税的可能性很大。

这里讲的上市公司是指其股票在上海证券交易所、深圳证券交易所上市交易的股份有限公司。不包括新三板挂牌公司。

(三) 转让股票期权

对因特殊情况，员工在行权日之前将股票期权转让的，以股票期权的转让净收入，作为“工资薪金所得”征收个人所得税。

如果员工以折价购入方式取得股票期权的，可以股票期权转让收入扣除实际支付的价款后的余额，作为股票期权的转让净收入。

(四) 员工再转让股票时

员工将行权后的股票再转让时，应按照“财产转让所得”适用的征免规定，计算缴纳个人所得税。目前是免税的。

(五) 取得股息红利时

员工因拥有股权而参与企业税后利润分配取得的所得，应按照“利息、股息、红利所得”适用的规定计算缴纳个人所得税。

目前根据持股时间长短，有不同的征免规定。

（六）员工直接取得价差收益

取得股票期权的员工在行权日不实际买卖股票，而按行权日股票期权所指定股票的市场价与施权价之间的差额，直接从授权企业取得价差收益的，该项价差收益应作为员工取得的股票期权形式的“工资薪金所得”，按照 35 号文件的有关规定计算缴纳个人所得税。

（七）什么是另有规定？

根据 902 号文，部分股票期权在授权时即约定可以转让，且在境内或境外存在公开市场及挂牌价格，属于员工已实际取得有确定价值的财产，应按授权日股票期权的市场价格，作为员工授权日所在月份的“工资薪金所得”，计算缴纳个人所得税。

如果员工以折价购入方式取得股票期权的，可以授权日股票期权的市场价格扣除折价购入股票期权时实际支付的价款后的余额，作为授权日所在月份的“工资薪金所得”。

四、非上市公司股权激励

101 号文对非上市公司的股权激励，做了专门的规定。

全国中小企业股份转让系统挂牌公司（新三板公司）比照非上市公司的规定执行。在北交所挂牌的公司，算上市公司还是非上市公司？在有关规定出台前，应可以比照非上市公司。

（一）适用的激励类型

包括股票期权、股权期权、限制性股票和股权奖励。

（二）递延纳税的优惠方式

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，符合规定条件的，经向主管税务机关备案，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。

与常见的 5 年递延纳税相比，可以说是彻底的递延纳税。

（三）股权成本的确定

员工股权转让时，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。

（四）需要满足的条件

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 7 个条件，否则不得享受递延纳税优惠，应按规定计算缴纳个人所得税。

1、实施主体

属于境内居民企业的股权激励计划。

2、审核批准

股权激励计划经公司董事会、股东（大）会审议通过或经上级主管部门审核批准。

3、股权标的

激励标的应为境内居民企业的本公司股权，授予关联公司股权的不纳入优惠范围。但也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

激励对象应为公司董事会或股东（大）会决定的技术骨干和高级管理人员，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%。

如何计算 30%？

62 号公告规定，按照股票（权）期权行权、限制性股票解禁、股权奖励获得之月起前 6 个月“工资薪金所得”项目全员全额扣缴明细申报的平均人数确定。例如，某公司实施一批股票期权并于 2022 年 1 月行权，计算在职职工平均人数时，以该公司 2021 年 7 月、8 月、9 月、10 月、11 月、12 月全员全额扣缴明细申报的平均人数计算。

5、持有时间

股票（权）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，且解禁后持有满1年；股权激励自获得奖励之日起应持有满3年。上述时间条件须在股权激励计划中列明。

持有时间的规定，有助于鼓励员工从企业的成长和发展中获利，而不是短期套利。

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、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，均不能属于《股权激励税收优惠政策限制性行业目录》范围。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，限制其享受股权激励税收优惠政策，

公司所属行业按公司上一纳税年度主营业务收入占比最高的行业确定。

五、技术成果投资入股

101号文对技术成果投资入股，也做了专门规定。

（一）技术成果投资入股定义

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。但享受优惠的被投资企业，限于居民企业，也就是投资到境外，不得享受优惠。

（二）技术成果范围

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。

（三）可选择彻底递延纳税

企业或个人可选择按5年递延纳税，也可选择彻底的递延纳税优惠政策。也就是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。

（四）被投资企业可按评估值入账

企业或个人无论选择适用5年递延纳税还是彻底的递延纳税，均允许被投资企业，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。

（五）征管要求

62号公告明确了与技术成果投资入股有关企业所得税征管问题。

1、投资方查账征收

选择适用递延纳税政策的，应当为实行查账征收的居民企业，以技术成果所有权投资。

2、填写备案表

企业适用递延纳税政策的，应在投资完成后首次预缴申报时，将相关内容填入《技术成果投资入股企业所得税递延纳税备案表》。

3、税局调整估值

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。

六、高新技术企业股权激励

116号文件，对高新技术企业股权激励的个税做了规定。

（一）有关概念

1、股权激励

是指企业无偿授予相关技术人员一定份额的股权或一定数量的股份。

2、高新技术企业

是指实行查账征收、经省级高新技术企业认定管理机构认定的高新技术企业。

3、相关技术人员

相关技术人员，是指经公司董事会和股东大会决议批准获得股权激励的以下两类人员：

- (1) 对企业科技成果研发和产业化作出突出贡献的技术人员；
- (2) 对企业发展作出突出贡献的经营管理人员。

企业面向全体员工实施的股权激励，不得享受 116 号文规定的政策。

(二) 所得性质与税额计算

个人获得的股权激励，按照“工资薪金所得”项目，参照 35 号文的有关规定，计算确定应纳税额。股权激励的计税价格参照获得股权时的公平市场价格确定。

(三) 可以 5 年递延

相关技术人员的股权激励，一次缴纳税款有困难的，可根据实际情况自行制定分期缴税计划，在不超过 5 个公历年度内（含）分期缴纳，并将有关资料报主管税务机关备案。

但技术人员转让奖励的股权（含奖励股权孳生的送、转股）并取得现金收入的，应优先用于缴纳尚未缴清的税款。

能否享受后发的 101 号文件规定的彻底递延纳税政策？

如果符合 101 号文件规定的条件，应可以选择彻底递延纳税政策。

(四) 企业破产，不再追征

技术人员在转让奖励的股权之前企业依法宣告破产，进行相关权益处置后没有取得收益或资产，或取得的收益和资产不足以缴纳其取得股权尚未缴纳的应纳税款的部分，税务机关可不予追征。

七、股权激励征税要求

如同一个硬币的两面，尽管对股权激励有一系列递延纳税的优惠政策，但也有对应的值得重视的征税要求，不然就可能少缴税款。无论是 101 号文，还是 116 号文、62 号文，都有明确规定。

(一) 不符合条件不得递延

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 35 号文有关规定，计算缴纳个人所得税。

(二) 条件改变补缴税款

递延纳税期间，非上市公司情况发生变化，不再同时符合 101 号文规定条件的，应于情况发生变化之次月 15 日内，按“工资、薪金所得”项目，参照 35 号文有关规定，计算缴纳个人所得税。

(三) 公司上市后处置股权

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征税规定执行。

个人股东处置限售股时，需要缴纳个人所得税。

(四) 递延纳税股权优先转让

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，不与其他方式取得的股权成本合并计算。

这意味着纳税人要用转让股权取得的现金，缴纳被允许递延缴纳的税款。

(五) 不得重复递延纳税

纳税人用已经享受递延纳税的股权，再次进行非货币性资产出资时，能否继续递延纳税？不行。

101 号文规定，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。

也就是递延纳税只有一次，不得在递延的基础上，再次递延。

（六）公平市场价格的确定方法

员工计算个税时，需要股票或股权的公平市场价格。如何确定公平市场价格？分上市公司与非上市公司，有不同的方法。

1、上市公司股票

按照取得股票当日的收盘价确定。取得股票当日为非交易日的，按照上一个交易日收盘价确定。

2、非上市公司股票（权）

依次按照净资产法、类比法和其他合理方法确定。净资产法按照取得股票（权）的上年末净资产确定。

八、个人所得税征管要求

由于股权激励有递延纳税等的优惠政策，有关企业和个人需要办理有关备案手续。

（一）共性的备案要求

总局在 69 号文中强调，实施股权（股票）激励的企业，应当在决定实施股权激励的次月 15 日内，向主管税务机关报送《股权激励情况报告表》，并按照 35 号文、101 号文等现行规定，向主管税务机关报送相关资料。

（二）非上市公司的备案要求

非上市公司实施符合条件的股权激励，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《非上市公司股权激励个人所得税递延纳税备案表》、股权激励计划、董事会或股东大会决议、激励对象任职或从事技术工作情况说明等。

同时报送本企业及其奖励股权标的企业上一纳税年度主营业务收入构成情况说明。

（三）上市公司的备案要求

上市公司实施股权激励，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有关资料。

上市公司初次办理股权激励备案时，还应一并向主管税务机关报送股权激励计划、董事会或股东大会决议。

（四）高新技术企业的备案要求

根据总局 80 号公告，办理股权激励分期缴税，企业应向主管税务机关报送高新技术企业认定证书、股东大会或董事会决议、《个人所得税分期缴纳备案表（股权激励）》、相关技术人员参与技术活动的说明材料、企业股权激励计划、能够证明股权或股票价格的有关材料、企业转化科技成果的说明、最近一期企业财务报表等。

（五）扣缴义务人年度报告

个人因非上市公司实施股权激励或以技术成果投资入股取得的股票（权），实行递延纳税期间，扣缴义务人应于每个纳税年度终了后 30 日内，向主管税务机关报送《个人所得税递延纳税情况年度报告表》。

（六）主管税局可核定补税

递延纳税股票（权）转让、办理纳税申报时，扣缴义务人、个人应向主管税务机关一并报送能够证明股票（权）转让价格、递延纳税股票（权）原值、合理税费的有关资料，具体包括转让协议、评估报告和相关票据等。资料不全或无法充分证明有关情况，造成计税依据偏低，又无正当理由的，主管税务机关可依据税收征管法有关规定进行核定。

九、企业所得税的税前扣除

18 号公告明确了与股权激励有关的企业所得税处理问题。尽管是以上市公司为例，但 18 号公告明确其他企业可以参照执行。

尽管 18 号公告按照行权时间，分别做出规定，但体现一个共同的原则，就是实际发生的支出，才可以扣除。

（一）立即可以行权的

对股权激励计划实行后立即可以行权的，上市公司可以根据实际行权时该股票的公允价值与激励对象实际行权支付价格的差额和数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除。

股票实际行权时的公允价值，以实际行权日该股票的收盘价格确定。这与个税的规定一致。

（二）等待后行权的

对股权激励计划实行后，需待一定服务年限或者达到规定业绩条件（以下简称等待期）方可行权的，上市公司等待期内会计上计算确认的相关成本费用，不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。

在股权激励计划可行权后，上市公司方可根据该股票实际行权时的公允价值与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除。

十、税收问题是影响股权激励成败的关键

从上述规定可以看出，股权激励的税收问题非常复杂，享受优惠的条件和征管非常苛刻，股权激励计划的成败，在很大程度上，取决于能否处理好税收问题。如果处理不好税收问题，或者是增加税收负担，或者是被补税罚款，遭受经济损失。为了搞好股权激励计划，需要做到如下几条：

（一）依照税法设计激励计划

结合税收规定设计激励计划，除本文中所提及的税收法规外，还包括合伙企业所得税等法规。最起码要考虑如下税收问题：

持股的主体是员工本人还是持股平台？

如果通过持股平台，如何设计方案，才能享受针对个人的优惠和顺利税前扣除？

持股平台是合伙制企业还是公司制企业？

持股平台设几层？各层之间如何选择？

持股平台设在什么地方？

如何通过方案设计最大程度地享受税收优惠？

由于税收优惠的条件非常苛刻，在设计方案时，务必严格按照税收的要求去做。

（二）将设计方案变成合同协议

确定股权激励计划方案后，为了落实方案，还应把方案变成包括公司、个人等有关当事各方的合同、协议，大家按照合同执行方案。

（三）依照税法及时办理备案

对税务局而言，征税是常态，减免税是个案，对减免税的管理比征税的管理更严格，为了享受股权激励的优惠，必须按照税法的规定，及时准备备案资料，履行备案手续。

（四）严格遵循后续监管要求

股权激励计划有执行时间，税收优惠也有监管时间。不但在设计方案，办理备案时，要符合有关规定，在办理备案手续后，更不能放松，税局关注的是后续的监管，一旦不符合条件，不但前功尽弃，还要缴纳滞纳金和罚款，付出更大的成本，遭受更大的损失。

（五）依照准则进行账务处理

尽管股权激励优惠，没有相应的账务处理规定，但是股权激励计划应该按照会计准则的规定，在有关账务处理上，体现出来。不然，影响享受税收优惠的保险系数，因为税收离不开账务处理。

总之，在设计股权激励方案时，需要基于复杂的税法体系，认真考虑纳税问题，请专业的税务服务机构，参与设计，才可能制定出最优的激励方案。

沈大龙 编辑

——2022年4月12日至13日——