

海问观察：税收征管“放管服”新政的松与紧——以企业重组和股权激励为例

作者：郭永茂 李杨

2021年10月底，国家税务总局发布了《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，“69号文”，其成文日期为2021年10月12日），为增加办税便捷性和提高征管能力推出了3大类15条举措。本文结合现有政策和行业实践，对69号文中涉及的企业重组涉税事项办理和股权激励个人所得税征管事项进行影响评析。

一、减免税事项“备案改备查”的适用情形进一步扩大

69号文将土地增值税免税事项由“事前备案”改为“纳税人自行判别、自主申报享受、相关资料留存备查”，简化了办税手续。此前，根据国家税务总局2019年《全国税务机关纳税服务规范（3.0版）》的规定，纳税人享受企业改制重组、资产整合过程中涉及的土地增值税优惠时，应进行“税收减免备案”，提交《纳税人减免税备案登记表》等相关资料。

需要注意的是，纳税人享受税收优惠时，仍应进行申报，在申报表中填写相关减免税信息。事后，税务机关会按一定规则择取特定纳税人进行查验。经调查判定不符合税收优待条件的，纳税人除应补交税款外，还需缴纳滞纳金。

截至目前，多个税种领域陆续出台了“备案改备查”政策（详见下表）。根据国家税务总局今年2月11日成文的《关于开展2021年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”的意见》（税总发[2021]14号）的规定，税收优惠政策资料“备案改备查”的范围拟扩大，将逐步实现“除增值税即征即退、先征后退（返）、加计抵减以及自然人税收外的其他税收优惠备案全部改为资料留存备查”。

税费种类	“备案改备查”适用事项（办事要求）	参考文件
企业所得税	居民企业和非居民企业（境内机构场所）优惠事项（免税和减计收入、加计扣除、加速折旧、所得减免、抵扣所得额、减低税率、税额抵免等；其中，享受集成电路生产和设计企业、软件企业等优惠的企业，仍应向税务机关提交相关资料）、享受税收协定待遇事项（其中，非居民企业间接转让境内财产适用与税收协定有关的安全港条款的情形需另行明确）、资产损失扣除事项	《企业所得税优惠政策事项办理办法（2018修订）》（国家税务总局公告2018年第23号）、《非居民纳税人享受协定待遇管理办法》（国家税务总局公告2019年第35号）、《关于企业所得税资产损失资料留存备查有关事项的公告》（国家税务总局公告2018年第15号）
个人所得税	专项附加扣除	《个人所得税专项附加扣除操作办法（试行）》（国家税务总局公告2018年第60号）
增值税	减征、免征事项（但是，适用即征即退政策的，应在首次申请退税时，向税务机关提供申请材料和证明材料）	《关于进一步优化增值税优惠政策办理程序及服务有关事项的公告》（国家税务总局公告2021年第4号）
契稅	纳税申报时，应填报《财产和行为税税源明细表》中的《契稅税源明细表》部分，并根据具体情形提交相关资料（如，身份证件、权属转移合同、支付凭证等）；符合减免税条件的，应附送相关资料或将资料留存备查（其中，公共租赁住房、农村饮水安全工程的契稅减免税事项的资料留存备查）	《关于契稅纳税服务与征收管理若干事项的公告》（国家税务总局公告2021年第25号）及其官方解读、《关于公共租赁住房契稅优惠政策的公告》（财政部、税务总局公告2019年第61号）、《关于继续实行农村饮水安全工程契稅优惠政策的公告》（财政部、税务总局公告2019年第67号）、《关于延长部分契稅优惠政策执行期限的公告》（财政部、税务总局公告2021年第6号）
资源稅	优惠事项（另有规定的除外）	《关于资源稅征收管理若干问题的公告》（国家税务总局公告2020年第14号）
六稅一費	六稅一費（城镇土地使用稅、房產稅、耕地占補稅、車船稅、印花稅、城市維護建設稅、教育費附加）的优惠事项（其中，城镇土地使用稅、房產稅困难減免稅仍按現行規定辦理，即，申請——審批）	《关于城镇土地使用稅等“六稅一費”优惠事项资料留存备查的公告》（国家税务总局公告2019年第21号）

除土地增值税外，增值税、企业所得税和契稅也是企业重组业务中常涉及的重要税种。

在增值税领域，在资产重组过程中，企业将实物资产、土地使用权与债权、负债和劳动力一并转让的情形不征收增值税。由于此情形不属于增值税应税范围，似应无需进行增值税审批或备案（在财税[2016]36号文中，该事项与存款利息、保险赔付等属于不征收增值税的项目）。不过，《关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2013年第66号）规定，“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债经多次转让后，最终的受让方与劳动力接收方为同一单位和个人的，仍适用……，其中货物的多次转让行为均不征收增值税。资产的出让方需将资产重组方案等文件资料报其主管税务机关。”

在企业所得税领域，企业重组的特殊税务处理相关事项未纳入留存备查事项中，当事方企业应在年度纳税申报时向税务机关提交相关资料，否则，会影响递延纳税政策的适用。

在契税领域，根据《全国税务机关纳税服务规范（3.0版）》“第4.1减免税办理—第4.1.1-124 申报享受税收减免”的规定，相关单位应向主管税务机关提交证明和支持文件。

应注意的是，“备案改备查”具有两面性。一方面，纳税人的办税手续更松快简便，另一方面，纳税人应保证留存资料的真实、合法、完整、准确（不同税种强调的侧重点有所不同），对纳税人的税务合规意识和能力提出了更高要求。在留存备查项下，税务机关不进行事先把关，代之以事后调查问责。可以预见，事后监管力度将加强，惩戒措施将到位，不合规的故意或过失都可能带来对应的税务成本。因此，企业应加强财税内控管理，及时、妥善准备和保管备查资料，必要时，寻求专业税务服务机构的协助。

二、重申股权激励方案应向税务机关报送资料

69号文规定，要加强股权激励个人所得税管理，严格执行个人所得税有关政策。其中，境内企业以境外企业股权为标的对员工进行股权激励的，应当按照工资、薪金所得扣缴个人所得税，并执行35号文、101号文及69号文等文件的规定。

就此而言，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》（“报告表”，表样详见附件），并按照《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，“35号文”）、《财政部、国家税务总局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，“101号文”）等现行规定向主管税务机关报送相关资料。

除列明的35号文、101号文外，相关现行规定还包括《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）以及《财政部、国家税务总局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）等文件。

1、适用的股权激励形式——根据《报告表》的列示，股权激励包括以下几种情形（见下表中的内容）：

《报告表》规定的形式	相关税务文件中的定义
股票（股权）期权	相关公司给予激励对象在未来一定期限内以约定的价格购买特定公司股票（权）的权利【35号文、101号文】
限制性股票	公司按预先确定的条件授予激励对象一定数量的本公司股票，激励对象只有在工作年限或业绩目标符合股权激励计划规定的条件时，才可以处置该股票【财税[2009]5号、101号文】
股票增值权	上市公司授予激励对象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的收益的权利【财税[2009]5号】
股权奖励	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【财税[2015]116号、101号文】
其他形式	实践中，可能包括员工分红权安排（如，超额利润分享、虚拟股权分红）、通过持股平台（如，有限公司或有限合伙企业）获得相关收益的安排、相关信托安排，等等

企业在《报告表》中勾选“其他形式”的股权激励方式的，需要在该选项后面的横线处填写具体激励形式

情况。据此，可以推知税务机关有意加强针对其他股权激励形式的监管。不过，69号文本身没有指明其他形式的股权激励具体包括哪些方式。

2、报送材料的时间：

69号文规定，企业应当“在决定实施股权激励的次月15日内向税务机关报送”《报告表》，并按照35号文和101号文等文件的规定报送相关材料。69号文未界定“决定实施”的含义。结合该规定的字面意思及《报告表》要求填写授予日和可行权日信息来看，我们理解，69号文规定的“决定实施”应是指“企业决定授予员工相关股权激励的权利”（授予阶段），而非指期权行权、限制性股权解禁或股权激励取得阶段。

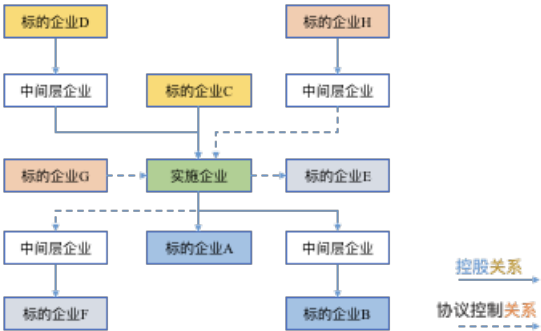
下面的表格中列示了此前相关文件规定的备案时间要求。这些备案时间要求与69号文的规定有所不同，各自报送的资料的侧重点也有所不同。后续如无澄清性文件出台，则69号文该项规定的直接效果是，企业需要额外报送一张《报告表》。我们预计，税务机关收到《报告表》后，根据掌握的信息，会对相关主体的税务合规情况进行审查、判断。

相关文件	相关文件对于资料报送时间的规定	时间点概述
35号文	实施股票期权计划的境内企业，应在股票期权计划实施之前，将股票期权计划或实施方案等资料报送主管税务机关，并应在员工行权之前将行权通知书等资料报送主管税务机关。	激励计划实施前报送部分资料，实施后（行权前）报送另一部分资料
《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）	选择适用101号文股权激励递延纳税的，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递延纳税备案表等资料。	实施后（行权后）报送资料
财税[2009]5号	实施股票增值权计划或限制性股票计划的境内上市公司，应在向中国证监会报备的同时，将企业股票增值权计划、限制性股票计划或实施方案等有关资料报送主管税务机关备案。	取决于报送证监会的时间

3、报送主体和涵盖主体：

《报告表》应由股权激励实施企业填报，实施企业不在中国境内的，由被激励对象的境内任职受雇单位填报。

股权激励计划实施企业与股权标的企业的关系包括如下几种（详见下图）：1）、实施企业是标的企业的直接或间接控股公司（即，标的企业为下图中的A或B的情形），2）、是直接或间接被控股公司（即，标的企业为下图中的C或D的情形），3）、是直接或间接的协议控制公司（即，标的企业为下图中的E或F的情形），4）、是直接或间接的被协议控制公司（即，标的企业为下图中的G或H的情形），以及5）、其他情形。



根据《报告表》及填表说明，此次报备的范围既包括境内公司也包括境外公司，既包括上市公司也包括非上市公司，既包括股权控制实体也包括协议控制实体（VIE架构实体），此外，持股平台（多为合伙企业）型股权激励计划或可归入“其他情形”，因此，69号文总的涵盖范围比此前的股权激励征管文件宽泛。

4、其他

69号文规定，股权激励计划已实施但尚未执行完毕的，应于2021年底前向主管税务机关补充报送《报告表》和相关资料。这意味着，对于截至目前已经实施且已执行完毕的股权激励计划，不需要报送《报告表》，但这并不意味着相关安排不需要相应纳税。

69号文本身并未明确规定企业不履行报送《报告表》手续的法律后果，但35号文、101号文等文件规定，企业未按规定履行备案手续的，将无法享受相关税收优惠政策。如果将69号文的规则作为35号文、101号文等文件的配套规则，那么，不履行69号文规定的，可能会被视为未履行35号文、101号文等文件的规定。此外，根据《税收征收管理法》及其《实施细则》的规定，不遵从69号文的规定的，还可能面临行政处罚。

此外，根据《报告表》填表说明的规定，多次实施股权激励或实施多种形式的股权激励的，应分别报送该表。另，根据《报告表》的逻辑，在特定情形下，同一企业集团内存在多个应报告主体的，应向各自的主管税务机关提交《报告表》。

5、期待和建议

股权激励与商业考虑相结合时，会不断产生衍生模式，这造成税收政策往往滞后于模式创新。69号文股权激励税务规定的出台，一方面是税务机关在摸底存量安排的情况，另一方面，是着眼于强化对未来相关安排的数据掌控能力。

在充分摸底和掌握数据的基础上，从税政统一的角度，财税主管部门有必要对现存股权激励模式中尚未给予明确政策的安排给予妥善规定。

以员工通过境内有限合伙企业形式而间接持股标的公司的股权激励情形为例，该种间接持股安排是否可以适用101号文的优惠待遇，各地税务机关在实践中所持立场不一。有的地方明确表示持股平台间接持股形式不适用101号文，而有的地方则表示有限合伙持股平台可以穿透适用101号文的递延纳税政策及20%税率待遇，还有的地方表示要一事一议。

进一步地，如果持股平台设在境外，员工通过境外持股平台间接持有境内公司股权，境外持股平台直接或间接处置境内公司股权然后向员工分配收益，那么，当平台直接或间接转让境内公司股权时，应缴纳企业所得税，员工收到经济利益时，应缴纳个人所得税。在该项安排项下，可能存在企业所得税（预提所得税）事件和个人所得税事件的竞合和利益损耗。就此而言，如财税主管部门能从股权激励整体机制角度设计和明确统一的实体税收政策，将有利于境外融资情形下的股权激励效果优化。

2021-11-04