



漢坤律師事務所

汉坤法律评述

融贯中西·务实创新

2012年6月13日



我国居民企业实行股权激励计划相关企业所得税处理问题简析

张平 | 吴楷莹 | 刘初 律师

2012年5月25日,国家税务总局发布了《国家税务总局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)(“《公告》”),旨在对上市公司实施股权激励计划有关企业所得税的处理问题进行明确。在此之前,中国证券监督管理委员会(“证监会”)曾于2005年底发布《上市公司股权激励管理办法(试行)》(证监公司字[2005]151)(“《管理办法》”),阐述了在我国境内上市的居民企业(“上市公司”)对其职工实施股权激励计划的基本规则,并且,财政部于2006年发布了《企业会计准则第11号——股份支付》(财会[2006]3号)和《〈企业会计准则第11号——股份支付〉应用指南》(财会[2006]18号)(“《会计准则》”),明确了对股权激励计划的会计处理。现根据《公告》,并结合以上其他法规、规章,将实行股权激励相关的企业所得税处理问题简要介绍如下:

1. 股权激励

税务总局此次《公告》中所称的股权激励,是指《管理办法》中规定的上市公司以本公司股票为标的,对其董事、监事、高级管理人员及其他员工(“激励对象”)进行的长期性激励,实行方式包括授予限制性股票、股票期权以及其他法律法规规定的方式。其中,对于限制型股票和股票期权,根据是否可以立即行权,又可分为两种情况:一种为股权激励计划实行后立即可以行权的;另一种为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后(“等待期”)方可行权的。

2. 企业所得税处理

上市公司实行股权激励计划,实质上是上市公司通过减少资本公积,支付给激励对象提供服务的报酬,根据《中华人民共和国企业所得税法》(“《企业所得税法》”)第8条规定,此费用应属于与企业生产经营活动相关的支出(具体而言为工资薪金支出),应当准予在计算应纳税所得额时扣除。就此,《公告》明确其相关的企业所得税处理为:

- 1) 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格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。

- 2) 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。
- 3) 本条所指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。

以上所列企业所得税处理中，最值得注意之处是：确认为当年工资薪金支出并可进行税前扣除的时点均为“实际行权时”。这一处理的出发点在于税法规定的企业工资福利费，是按实际支付日确定作为成本费用，同时不考虑市场波动等因素，从而避免就不确定的成本数额进行税前扣除。从我国个人所得税法的规定来看，对个人取得股权激励计划标的物，计算个人所得税时，也是依据个人实际行权时，确认为个人所得，且也是作为个人工资薪金项目征税，因此，税务处理层面上，个人确认收入与企业确认成本费用形成了相互匹配。不过，就股权激励计划，《会计准则》中的会计处理与税法上不同：会计上基于受益原则和成本配比原则，从股权激励计划授予开始，员工开始提供服务，该服务的成本就应记入企业成本费用，若该等激励存在等待期，则在等待期内分摊，而在职工实际行权时，不再调整已确认的成本费用。

3. 境内上市公司以外的企业参照执行

《公告》指出，在我国境外上市的居民企业和非上市公司，凡比照《管理办法》的规定建立职工股权激励计划，且在企业会计处理上，也按我国会计准则的有关规定处理的，其股权激励计划有关企业所得税处理问题，可以按照《公告》的规定执行。

● 特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国法律及实务的最新动态和发展，上述有关信息不应被看作是特定事务的法律意见或法律依据，上述内容仅供参考。

如您对上述内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所的下列人员联系：

联络我们

北京总部

电话：+86-10-8525 5500

地址：中国北京市东长安街1号东方广场办公楼C1座906室

邮编：100738

陈容 律师：

电话：+86-10-8525 5541

Email: estella.chen@hankunlaw.com

上海分所

电话：+86-21-6080 0909

地址：中国上海市静安区南京西路1266号恒隆广场5709室

邮编：200040

曹银石 律师：

电话：+86-21-6080 0980

Email: yinshi.cao@hankunlaw.com

深圳分所

电话：+86-755-3680 6500

地址：中国深圳市福田区益田路4068号卓越时代广场4709室

邮编：518048

王哲 律师：

电话：+86-755-3680 6518

Email: jason.wang@hankunlaw.com