

税务评论

中国税务

非货币性资产投资个人所得税相关政策出台

作者：

北京

王欢

合伙人

电话：+86 10 8520 7510

电子邮件：huawang@deloitte.com.cn

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

陈莹

经理

电话：+86 10 8520 7881

电子邮件：yichen@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

雇主人力资源全球服务

全国及华东区领导人

上海

徐文惠

合伙人

电话：+86 21 6141 1178

电子邮件：joycewxu@deloitte.com.cn

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

华南区

香港

谢梓博

合伙人

电话：+852 2238 7499

电子邮件：tojasper@deloitte.com.hk

财政部和国家税务总局（以下简称“国税总局”）于 2015 年 3 月 30 日联合发布了《关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税[2015]41 号，以下简称“41 号文”）。此后，国税总局很快于 4 月 8 日出台了配套的执行文件《关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 20 号，以下简称“20 号公告”）。

41 号文明确，个人以非货币性资产投资，属于个人转让非货币性资产和投资同时发生，对转让非货币性资产的所得应予以确认并按照“财产转让所得”项目依法计征个人所得税。同时，41 号文将此前上海自由贸易试验区试点的个人非货币性资产投资分期缴税的优惠政策推广至全国。为了落实 41 号文的政策，2015 年 4 月 1 日起生效的 20 号公告，对其中涉及的应纳税所得计算、分期缴税计划的备案、被投资企业的报告义务等一些具体问题作了规定。

1. 历史背景

有关个人非货币性资产投资行为的个人所得税处理，在法规和实践层面经历了不少变化，以下我们将对近年来有关这一问题的相关文件进行简要的梳理。

对个人非货币性资产投资的个人所得税处理予以明确的一则较早的文件来自国税总局在 2005 年向福建省地方税务局出具的批复，其中规定进行非货币性资产投资的个人在投资取得企业股权时，对该个人因非货币性资产投资带来的资产评估增值，暂不征收个人所得税；在投资收回、转让或清算股权时如有所得，再按规定征收个人所得税（即国税函[2005]319 号，以下简称“319 号文”）。此后，一些地方的税务机关如浙江省地方税务局也曾就此发文，并延续了 319 号文的政策精神和处理方式。

但在 2008 年，部分地方税务机关在网站上刊载了一份《关于资产评估增值计征个人所得税问题的通知》（国税发[2008]115 号，以下简称“115 号文”）。115 号文第二条明确规定，“个人以评估增值的非货币性资产对外投资取得股权的，对个人取得相应股权价值高于该资产原值的部分，属于个人所得，按照‘财产转让所得’项目计征个人所得税。税款由被投资企业在个人取得股权时代扣代缴”。然而之后，115 号文随即被上述税务机关从网站撤回。显然，319 号文和 115 号文在税务处理规定上截然不同，由此带来了政策理解和实务操作中的不确定性。319 号文允许对相关所得递延至股权处置环节予以确认，但是 115 号文要求在投资环节即由被投资企业进行税款的代扣代缴，实质上是对 319 号文递延处理的否定。

2011 年 1 月，国税总局发布 2011 年公告第 2 号，将 319 号文废止。同年 2 月，国税总局在回复江苏省地方税务局的一则请示中批复，某公司自然人股东以其所持有的该公司股权评估增值后，参与另一公司的定向增发股票，属于股权转让行为，其取得所得，应按照“财产转让所得”项目缴纳个人所得税（国税函[2011]89 号，以下简称“89 号文”）。但是，89 号文并没有对缴税时点作特别规定。

最终，国务院在 2013 年印发的上海自由贸易试验区总体方案（国发[2013]38 号）中，以试点政策的方式，允许注册在上海自由贸易试验区的个人股东，因非货币性资产对外投资等资产重组行为而产生的资产评估增值部分，可在不超过 5 年期限内，分期缴纳所得税。本次财政部和国税总局联合发布的 41 号文，便是在此基础上将试点政策推广至全国。

2. 41 号文和 20 号公告的主要内容

2.1 适用范围

41 号文虽然要求个人在投资时点即就非货币性资产产生的增值税，但仍通过允许个人分期缴税的方式实现鼓励个人投资行为的目的，并将该政策在全国范围内加以实施。

上述所称“非货币性资产投资”，包括以非货币性资产出资设立新的企业，以及以非货币性资产出资参与企业增资扩股、定向增发股票、股权置换、重组改制等投资行为。

2.2 应纳税所得额的计算

41 号文规定，个人以非货币性资产投资，应按评估后的公允价值确认非货币性资产转让收入。非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额为应纳税所得额。

根据 20 号公告，“非货币性资产原值”为纳税人取得该项资产时实际发生的支出。如果纳税人无法提供完整、准确的非货币性资产原值凭证，不能正确计算非货币性资产原值的，主管税务机关可依法核定非货币性资产的原值。“合理税费”是指纳税人在非货币性资产投资过程中发生的与资产转移相关的税金及合理费用。

如纳税人以股权作价投资，则 20 号公告明确应依照《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号，以下简称“67 号公告”）的相关规定确认股权原值¹。但是，对于纳税人使用技术发明成果等无形资产作价投资的情形，20 号公告及相关解读未就其原值的确认提供进一步指引。

2.3 纳税申报

41 号文和 20 号公告明确，发生非货币性资产投资行为并取得被投资企业股权的个人为纳税人，应在取得被投资企业股权的次月 15 日内向主管税务机关自行申报纳税。如果一次性缴税有困难，纳税人可分期缴纳，具体请参见下文 2.4 部分。

同时，根据个人所投资的资产类型的不同，个人非货币性资产投资行为的主管税务机关也会有所差别：

- 纳税人以不动产投资的，以不动产所在地的地税机关为主管税务机关；
- 纳税人以其持有的企业股权对外投资的，以该企业所在地的地税机关为主管税务机关；
- 纳税人以其他非货币性资产投资的，以被投资企业所在地的地税机关为主管税务机关。

2.4 分期缴税及相关备案手续

如前所述，41 号文规定，如果纳税人一次性缴税有困难的，可以自发生应税行为之日起不超过 5 个公历年度内分期缴纳个人所得税。分期缴税政策自 2015 年 4 月 1 日起施行；同时亦适用于发生在 2015 年 4 月 1 日之前 5 年以内的尚未进行税收处理的个人非货币性资产投资行为。根据这一规定，即使在 2015 年 4 月 1 日前进行非货币性资产投资的纳税人，亦有可能在剩余的期限内分期缴纳应纳税款。

不过，值得注意的是，如果纳税人在投资交易过程中取得现金补价的，现金部分需要优先用于缴税，现金不足以缴纳的部分税款，才可以分期缴纳。而且，如果纳税人在分期缴税期间转让其持有的股权取得现金收入的，该现金收入亦需要优先用于尚未缴清的税款。

征管手续上，41 号文要求纳税人在分期缴税前先向主管税务机关报备分期缴税计划。20 号公告对如何落实这一要求作了详细的规定。对于 2015 年 4 月 1 日以后发生的交易，纳税人如需分期缴纳税款，应于取得被投资企业股权之日的次月 15 日内，自行制定缴税计划并向主管税务机关报送备案所需资料，包括《非货币性资产分期缴纳个人所得税备案表》、纳税人身份证明、投资协议、非货币性资产评估价格证明材料、能够证明非货币性资产原值及合理税费的相关资料。对于 2015 年 4 月 1 日之前发生的交易，如纳税人希望分期缴税，备案期限为 20 号公告下发之日（即 4 月 8 日）起的 30 日内。

在分期缴税期间，如纳税人的分期计划发生调整或变更，则需重新制定分期缴税计划，同时向主管税务机关重新报送《非货币性资产分期缴纳个人所得税备案表》。

¹ 具体请参见 2014 年 12 月 30 日发布的德勤税务评论“国税总局发布股权转让所得个人所得税管理办法”

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2014/deloitte-cn-tax-tap2052014-zh-301214.pdf>

2.5 被投资企业的报告协助义务

20 号公告并未要求被投资企业代扣代缴相应的个人所得税税款，但规定了被投资企业的报告协助义务。若个人以非货币性资产投入被投资企业取得被投资企业的股权，或被投资企业股东分期缴税期间股权发生变动的，被投资企业应于相关事项发生后 15 日内向主管税务机关报告，并协助税务机关执行公务。

3. 德勤观点及建议

此次 41 号文明确了个人以非货币性资产进行投资，对于资产增值部分需在投资环节纳税；但考虑到纳税人的资金压力，41 号文允许纳税人自发生应税行为之日起在不超过 5 个公历年度内分期支付税款。这一处理与企业所得税法下的 116 号文（即《关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》，财税[2014]116 号）相类似，后者也允许因非货币性资产对外投资所产生的资产转让所得在不超过 5 年期限内计入转让方的应纳税所得额。但与 116 号文要求将转让所得分期均匀计入相应年度应纳税所得额的做法不同，41 号文和 20 号公告均未就分期缴纳的税款如何在各年度之间进行分配作出强制规定，这意味着适用 41 号文和 20 号公告的纳税人在制定分期缴税计划时可能有较大的自主性。对于拟进行非货币性资产投资或是已经完成此类投资但尚未进行税收处理的个人，应当评估 41 号文和 20 号公告的潜在影响，以争取享受分期缴税的政策。

本期税务评论内容系有关于雇主人力资源全球服务

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

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：kevng@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

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

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

大连

杨力

合伙人

电话：+86 411 8371 2801

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：leoyang@deloitte.com.cn

澳门

展佩佩

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

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

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

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@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

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@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

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@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 (香港)

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

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

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

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 (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

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

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、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。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。