

# 企业员工工作服饰费用 涉税问题分析

景春平 刘志耕

国家税务总局2011年第34号公告《关于企业所得税若干问题的公告》(以下简称34号公告)第二条规定:“企业根据其工作性质和特点,由企业统一制作并要求员工工作时统一着装所发生的工作服饰费用,根据《企业所得税法实施条例》第二十七条的规定,可以作为企业合理的支出给予税前扣除”。随着该文件的出台,关于企业员工服饰费用究竟应作为“职工福利费”还是作为“劳动保护费”的争论就此消弭,但许多地区在实际执行中又出现了两个极端,要么对发生的服饰费用全部认可税前扣除,要么对税前扣除过于苛刻,同时关于企业为统一着装发生的增值税进项税额是否可以从销项税额中抵扣、企业是否需要就发放给员工的服饰代扣代缴个人所得税等问题也被重新提出。笔者拟对此问题进行分析。

## 一、关于统一着装服饰费用企业所得税税前扣除的问题

从34号公告对企业员工统一着装发

输服务价格为多少时,才能不影响A公司的利润(不考虑其他因素)?以本例为例:当选择一般纳税人时,其不含增值税的运输费用额就是应列营业费用额,即选择未税改交通运输企业时的营业费用额930元。因此,此时的不含增值税的运输服务价格应为930元( $1\ 000 \times 93\%$ )。换言之,当一般纳税人不含增值税价格等于未税改交通运输业交通费用价格的93%时,A公司的应列营业费用额与选择税改时的

生服饰费用的规定可以看出,服饰费用的税前扣除实际上限定了四大前提:一是“企业根据其工作性质和特点”;二是“由企业统一制作”;三是“要求员工工作时统一着装”;四是“作为企业合理的支出”。

### 1. 企业根据其工作性质和特点

笔者认为,“企业根据其工作性质和特点”包含了两方面的要求:一是性质要求,即企业生产经营活动的具体性质决定了必须统一着装,即具有必要性;二是特点要求,即必须针对企业生产经营活动的具体特点对服饰进行统一设计和安排,服饰必须符合企业生产经营的特点和需求,即要具有针对性。

具体而言,符合此项要求的服饰包括:一是保障员工人身安全、身体健康,或有利于工作,如许多生产型企业生产车间工人穿戴的各种劳动保护服饰(包括衣服、口罩、面罩、护目镜和手套等),各类接触特殊商品人员必须穿戴的防护服饰等。但必须注意的是,如果发放的服饰不适合一线工人,如给矿工、建筑

工、电焊工、检修工、装配工、机械操作工等发放西服,则不应属于劳动保护服饰。二是保证产品质量,如食品、饮料、药品等生产企业为保证产品质量的安全和卫生,要求员工工作时必须统一穿戴的卫生隔离衣帽。三是为了特殊工种的工作便利,如一些企业特殊工种的工作人员必须穿戴的工装服,如防火服、防高温服等。四是树立企业形象和宣传企业文化,商品流动、金融、保险、证券、航空及各种服务性企业要求统一穿戴的职业装或西服等。

工、电焊工、检修工、装配工、机械操作工等发放西服,则不应属于劳动保护服饰。二是保证产品质量,如食品、饮料、药品等生产企业为保证产品质量的安全和卫生,要求员工工作时必须统一穿戴的卫生隔离衣帽。三是为了特殊工种的工作便利,如一些企业特殊工种的工作人员必须穿戴的工装服,如防火服、防高温服等。四是树立企业形象和宣传企业文化,商品流动、金融、保险、证券、航空及各种服务性企业要求统一穿戴的职业装或西服等。

但34号公告开始执行后,一些地区对企业发生的员工服饰费用的税前扣除又过于宽松,如仅从形式上审核相关的税前扣除资料,或只要企业申报都允许全额税前扣除。笔者认为,对企业发生的员工服饰费用可根据其工作性质和特点合理把握并适当宽松,但绝不能不辨明其工作性质和特点就直接全额扣除。

### 2. 由企业统一制作

笔者认为,“统一制作”实际包含了

含增值税价格等于未税改交通运输业费用价格的97.87%时,A公司的应列营业费用额与税改前金额相等,不影响A公司利润。当大于或小于该比率时,A公司应列营业费用额同比例增减。当然,在实际工作中,除考虑各公司的报价外,还需要结合税费等各种因素综合权衡后决定。■

(作者单位:佳木斯大学经济管理学院 黑龙江省拜泉县地方税务局)

责任编辑 李卓

六项统一,即统一定制(或统一购买)、统一衣料、统一色彩、统一款式、统一付款、统一开票。但在日常实务中,一些企业往往误解或扭曲了对“统一制作”的要求。如一些企业仅是将服饰款统一付给商店或工厂后,即由员工根据自己的需要选择各自喜欢的款式(超定额部分员工自付),企业用于报销的仅是由商店或工厂开具的一张发票,虽然发票上的货物品名为工作服,但实际上根本不能体现“统一制作”的要求;还有一些企业允许员工每年凭购买服装的发票报销一定额度的服装费,这种情况也不能体现“统一制作”的要求;更有一些企业每年直接以现金形式给员工发放服装费,此情况实际上属于给员工发放的货币补贴,也不能体现出“统一制作”服饰的要求。上述三种情况均不符合34号公告“由企业统一制作”的规定,应属于职工福利或发放补贴的范畴,均不可以作为企业合理的支出给予税前扣除。

但是,日常实务中还必须注意防止一些地区出现的教条主义:如认为企业从商店统一购买的服装不属于由企业统一制作而不允许列入税前扣除,企业统一制作的服饰必须有统一的标志或标识,否则不属于统一制作,等等。笔者认为,34号公告没有明确要求企业统一制作的服饰有统一的标志或标识,只要符合“统一制作”,应予以税前扣除。

### 3. 要求员工工作时统一着装

笔者认为,对于该条规定可以从两方面理解并判断:一是看企业是否有相关制度规定员工工作时必须统一着装;二是在企业正常生产经营的情况下,其处于工作状态的员工是否已统一穿着佩戴统一制作的服饰。

需要说明的是,即使企业未制定必须统一着装的相关规章制度,或企业生产车间的工人与管理部门人员之间、男女员工之间的服饰有差异,或统一着装的服饰价格偏高等,只要企业根据本身工作的性质和特点对服饰进行了统一制作,



并要求员工工作时统一着装,这些问题都不应该影响对服饰费用的税前扣除。

### 4. 作为企业合理的支出

对于“合理的支出”的理解,可参照《企业所得税法实施条例》第二十七条的规定,即“企业所得税法第八条所称合理的支出,是指符合生产经营活动常规,应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。”从该条规定可以看出,符合“合理的支出”条件的支出应具有两大条件:一是符合生产经营活动常规;二是应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。笔者认为,此有四方面的含义:一是看企业本身或类似企业是否有发生服饰费用的惯例;二是统一着装的费用标准、发放数量、发放频率等是否符合类似企业的经营常规;三是企业不存在借机扩大员工福利的问题;四是企业不以规避或调节税负为目的。只要符合这四方面的内容,则可以认定为属于企业所得税法第八条所称合理的支出。

### 5. 防止以统一着装为名行发放福利和补贴之实

在企业的日常涉税业务中,难免会出现一些企业以统一着装为名行发放福利或补贴之实的情况。如一些企业发放的工作服标准高、数量多;将发放的运动服、高档裘皮服、高档西服等以工作服的名义在税前扣除;直接以现金形式发放服装费(更有一些企业用虚开的工作服发票入账)。这些服饰费用均不具有合

理性,不可以税前扣除。

## 二、关于服饰费用的其他涉税问题

### 1. 增值税进项税的抵扣问题

尽管34号公告将企业要求统一着装发生的服饰费用定性为合理支出,不再属于职工福利费而允许税前扣除,但是,也有观点认为34号公告属于对所得税行为规范的文件,不可以以此来规范增值税。而且,从我国现行增值税法来看,也没有对企业要求员工统一着装所发生服饰费用进行定性的相关规定,其发生的进项税额不得从销项税额中抵扣。

因此,笔者认为,对于增值税纳税企业,员工的统一着装只要符合企业生产经营活动的特点,且又是合理的,就应定性为增值税应税项目,其发生的增值税进项税额可以从销项税额中抵扣。

### 2. 个人所得税问题

如果企业发放的员工服饰确由其生产经营活动的性质和特点所决定,而且服饰由企业统一制作,员工工作时也已统一着装,在这种情况下,企业发放员工服饰不仅不存在增加职工福利的目的,而且其性质也不属于个人消费,所以,此情况下发放的服饰不应为员工征收个人所得税。■

(作者单位:南通大学附属医院  
江苏省南通市注册会计师协会)

责任编辑 张璐怡