

工资薪金税前扣除七大要点 及涉税风险分析

王总胜 刘志耕

工资薪金的税前扣除是历年来企业所得税汇算清缴的重点和难点,也是企业的主要涉税风险点之一。针对以往一些企业对工资薪金理解及税前扣除中存在的一些问题,结合近年来国家税务总局新出台的两大公告中对工资薪金税前扣除的规定,笔者对工资薪金税前扣除的要点及涉税风险分七个方面进行梳理。

一、税法与财务会计的区别

我国企业所得税法对企业发放给员工的劳动报酬目前使用的是工资薪金这一概念,与财务会计使用的工资总额和职工薪酬不仅概念不同,而且在具体范围和口径上也有较大区别。但是,由于国家税务总局目前对工资薪金的税前扣除还未有十分明确、有效及可操作性的规定,因此,企业在工资薪金税前扣除问题上除了依据目前税法的有关规定外,还必须依据当地主管税务机关对工资薪金税前扣除所掌握及控制的范围、口径和尺度执行。

二、从严、从紧理解并执行判断工资薪金的合理性原则

《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函[2009]3号)对工资薪金支出提出了合理性的要求,同时给出了五条确认合理性的原则,凡不符合相关合理性要求和判断原则的工资薪金,都应从工资薪金总额中调减,不得作为工资薪金支出列入税前扣除,同时也不得作为计算职工福利费、职工教育经费和工会经费税前扣除限额的基数。

但是,五条原则在一定程度上还存在因人为理解、掌握不同而造成实际执行上的偏差,因此,从防范涉税风险的角度来看,企业不仅应从严、从紧理解并使用好这五条判断工资薪金合理性的原则,而且为防止企业实际发放的工资薪金违反税法对工资薪金规定的合理性原则,笔者认为,企业还应做好以下三方面的对照、测算和分析工作:一是对照《企业所得税年度纳税申报表(A类)》附表一“收入明细表”,或“金融企业收入明细

表”,或“事业单位、社会团体、民办非企业单位收入明细表”的各收入行次,测算、分析企业收入规模与工资负担水平是否相匹配;二是对照《企业所得税年度纳税申报表(A类)》附表二“成本费用明细表”,或“金融企业成本费用明细表”,或“事业单位、社会团体、民办非企业单位支出明细表”中销售营业成本和期间费用相关行次,测算、分析企业工资薪金支出所占成本费用的比重是否正常、合理;三是依据《企业所得税年度纳税申报表(A类)》附表五“税收优惠明细表”第45行“企业从业人数(全年平均人数)”,对照国税函[2009]3号的相关规定,测算、分析企业税前扣除的工资薪金支出标准是否畸高。

必须注意的是,对工资薪金税前扣除合理性的问题在一定程度上还要依据当地主管税务机关年终汇算清缴时提出的具体要求,同时还要结合以往年终汇算清缴时主管税务机关实际掌握并认可的范围、口径和原则进行分析、判断并最终确定。

三、汇算清缴结束前应将上一年度计提的工资薪金实际发放完毕

由于我国税法对列入税前扣除的工资薪金特别强调“企业每一纳税年度支付”和“实际发放”的要求,所以,企业在税前可以列支的工资薪金必须是企业实际已经发放给职工的,对企业已经计提但实际尚未发放的工资薪金,则不可以税前扣除,在计缴企业所得税时应进行纳税调整。

但是,在实际工作中,我国绝大多数企业对工资薪金并不是当月计提、当月发放,特别是每年年末都有对当年度(会计年度)计提的工资和奖金在次年度春节前发放的惯例。如果一味强调必须在会计年度实际发放,即在当年12月底前发放完毕,企业有较大难度,更何况绝大多数企业每月计提的工资薪金本身就是先在计提的月份列入成本、费用,但不是在计提的当月发放,而是至次月初发放,这说明税务机关实际上已认可了企业对工资薪金滞后发放的事实。因此,笔者认为,只要企业确实每年保持了这种春节前发放上一年度工资薪金的传统惯例,即会计处理上

坚持了一贯性原则，也只要企业在次年度所得税汇算清缴结束前将上一年度计提的工资薪金实际发放完毕，汇算清缴时就应该允许企业将发放的工资薪金全部列入上一年度的税前扣除。在实际工作中很多地区的税务机关也已认可并执行了此操作方法。

四、依据工资薪金一定比例内计算扣除的“三费”必须是实际发放

由于企业实际发放的工资薪金总额是计算企业职工福利费、职工教育经费和工会经费税前扣除限额的基数，允许税前列支的职工福利费不应超过实际发放工资薪金总额的14%，职工教育经费（一般企业）不应超过实际发放工资薪金总额的2.5%，工会经费不应超过实际发放工资薪金总额的2%。再由于《企业所得税法实施条例》第四十条至第四十二条明确规定了“企业发生的职工福利费支出，不超过工资薪金总额14%的部分”、“企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额2%的部分”、“企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额2.5%的部分”准予扣除，因此，企业必须认识到：可以列入税前扣除的职工福利费、职工教育经费和工会经费必须依据实际发放的工资薪金总额计算，不能超过上述可以税前扣除的最高比例限额，且必须是实际发生或拨缴的才可以列入税前扣除。

五、区别对待企业为职工提供的各种货币补贴

根据《财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知》（财企[2009]242号）第二条的规定，企业为职工提供的交通、住房、通讯待遇，已经实行货币化改革的，按月按标准发放或支付的住房补贴、交通补贴或者车改补贴、通讯补贴，应当纳入职工工资总额，不再纳入职工福利费管理；尚未实行货币化改革的，企业发生的相关支出应作为职工福利费管理。所以，是否实行货币化改革是区别将上述各种货币补贴纳入职工工资总额还是纳入职工福利费管理的唯一标准。

还必须注意的是，不管是否已经实行货币化改革，企业给职工以现金形式发放的节日补助、未统一供餐而按月发放的午餐费补贴，都应当纳入工资总额管理，不应纳入职工福利费管理。

六、离退休人员的工资和补贴列入税前扣除应有返聘协议

对于企业发放给返聘离退休人员的工资和补贴可否作为工资薪金在税前扣除的问题，实务中做法不一。笔者认为，根据《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第15号）第一条的规定，对于返聘的离退休人员所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按《企业所得税法》规定在企业所得税前扣除，其中属于工资薪金支出的，还可以作为计算其他各项

相关费用扣除的依据。但对于不存在返聘关系的离退休人员发放的工资和补贴，则不可以作为工资薪金支出，也不可以列入税前扣除。由此可见，离退休人员与企业是否存在返聘关系，是判断其所列支工资、补贴是否可以列入税前扣除的关键，但具体如何掌握，由于各地税务机关对此问题的口径和尺度不一，所以在理解上述观点后，有类似情况的企业还应结合当地主管税务机关的补充意见进行处理。

必须注意的是，根据《企业所得税法实施条例》第三十四条规定：“工资薪金，是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。”由此可见，税法所讲工资薪金的发放对象不包括被辞退员工，被辞退员工也不属于离退休人员，因此，由企业确认并通过预计负债计入费用的职工辞退福利不能作为工资薪金列入税前扣除。

七、企业对雇用人员发生的工资薪金无需再去税务机关开具劳务发票

根据国家税务总局公告2012年第15号的规定，企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员以及接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按税法规定在企业所得税前扣除。但需注意的是，企业需提供对上述人员的雇用合同、协议及费用已实际发生的相关书面证据。由此可见，在工资薪金的问题上，税法已将企业雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员以及接受外部劳务派遣用工从性质上视为企业任职员工，企业今后对雇用这些人员发生的工资薪金，可以比照企业的正式员工直接以工资单等形式发放，无需再去税务机关开具劳务发票，而且对属于工资薪金支出的，还准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

必须注意的是，对于发生的接受外部劳务派遣用工所发生的费用，企业必须要求劳务派遣单位在劳务合同（或协议）及劳务公司开具的劳务费发票上准确区分管理费和劳务工工资性支出，或在附列清单上注明其中的工资薪金、职工福利费、社会保险费等金额。同时，对劳务工工资性支出，还应区分为工资薪金支出、职工福利费支出和社会保险费等，并凭能够证明这些支出确已真实发生的合规凭据（如劳务合同或协议、劳务发票、劳务工签字领取工资的工资发放明细表等），按税法规定在企业所得税前扣除。对其中属于工资薪金支出的，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。■

（作者单位：中国烟草总公司云南省公司财务管理处
江苏省南通市注册会计师协会）
责任编辑 刘黎静