

营改增后劳务派遣和 人力资源外包税务处理的差异

王玉娟

摘要：本文研究了“劳务派遣”和“人力资源外包”的税务处理，发现虽然这两种方法表现形式相似，但是由于员工归属不同，造成营改增税务处理存在差异。本文根据2016年财政部、国家税务总局发布的财税[2016]36号、财税[2016]47号文件，结合案例解读了“劳务派遣”和“人力资源外包”的税务处理方法，并通过增值税的计算对二者进行了比较。

关键词：劳务派遣；人力资源外包；税务处理；差异

近年来，劳务派遣和人力资源外包作为提升经济效益的方法逐渐被企业采用。虽然这两种方法表现形式相近，但税务处理存在一定差异。为进一步明确两者的税务处理方法，财政部和国家税务总局联合发布了《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36号，以下简称36号文）和《财政部 国家税务总局关于进一步明确全面推开营改增试点有关劳务派遣服务、收费公路通行费抵扣等政策的通知》（财税[2016]47号，以下简称47号文）。

根据47号文，劳务派遣服务是指劳务派遣公司为了满足用工单位对于各类灵活用工的需求，将员工派遣至用工单位，接受用工单位管理并为其工作的服务。因此，被派遣员工是属于劳务派遣公司，而不属于用人单位。人力资源外包是企业根据需要将其某一项或几项人力资源管理工作流程或管理职能外包出去，由第三方专业的人力资源外包服务机构或公司进行管理，以降低

经营成本，实现企业效益的最大化。因此，人力资源公司管理的员工属于用人单位，而不属于人力资源公司。

一、劳务派遣增值税的税务处理

（一）一般纳税人增值税的税务处理
47号文规定，一般纳税人提供劳务派遣服务可以按照36号文的有关规定，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照一般计税方法计算缴纳增值税；也可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法以5%的征收率计算缴纳增值税。36号文规定劳务派遣服务属于现代服务—商务辅助服务—人力资源服务，因此一般纳税人提供劳务派遣服务按照一般计税方法的增值税率为6%。

1. 选择6%的税率计算缴纳增值税

例1：A公司（一般纳税人）是一家劳务派遣公司，与B公司签订劳务派

遣协议。A公司代B公司给劳务派遣员工支付工资，并缴纳社会保险和住房公积金。2017年1月10日收到用工方支付的劳务派遣费用共计20万元，其中需要代发劳务派遣工资14万元、支付五险一金4万元，共计18万元。A公司1月购进一批办公用品取得增值税专用发票，注明税额0.02万元，且1月已经认证相符。A公司选择一般计税方法。

A公司选择一般计税方法，销售额应当全额依照6%税率计算缴纳增值税，则销项税额=200 000÷(1+6%)×6%=11 320.76(元)，进项税额为200元，1月份应纳税额=11 320.76-200=11 120.76(元)。

2. 选择5%的征收率计算缴纳增值税

例2：承例1，其中A公司选择差额征收。

若A公司选择简易计税方法，销售额应当差额依照5%的征收率计算缴纳增值税，不含税销售额=(200 000-140 000+40 000)÷(1+5%)=19 047.62

(元), 应纳增值税额 = $19\,047.62 \times 5\% = 952.38$ (元)。

(二) 小规模纳税人增值税的税务处理

47号文规定, 小规模纳税人提供劳务派遣服务, 可以按照36号文的有关规定, 以取得的全部价款和价外费用为销售额, 按照简易计税方法依3%的征收率计算缴纳增值税; 也可以选择差额纳税, 以取得的全部价款和价外费用, 扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额, 按照简易计税方法依5%的征收率计算缴纳增值税。

1. 选择3%的征收率计算缴纳增值税

例3: 承例1, 其中, 如果A公司为增值税小规模纳税人, 选择3%的征收率计算缴纳增值税。

A公司选择3%的征收率计算缴纳增值税, 销售额应当全额计算缴纳增值税, 则不含税销售额 = $200\,000 \div (1+3\%) = 194\,174.76$ (元), 应缴纳增值税 = $194\,174.76 \times 3\% = 5\,825.24$ (元)。

2. 选择5%的征收率计算缴纳增值税

与一般纳税人选择5%的征收率计算方法相同, 不赘述。

由此可见, 如果劳务派遣公司选择按照简易计税方法依5%的征收率计算缴纳增值税时, 销售额中可以扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金; 如果劳务派遣公司是选择6%税率和3%征收率时, 销售额是取得的全部价款和价外费用, 不得扣除任何费用。

二、人力资源外包增值税的税务处理

47号文规定, 纳税人提供人力资源外包服务, 按照经纪代理服务缴纳增

值税, 其销售额不包括受客户单位委托代为向客户单位员工发放的工资和代理缴纳的社会保险、住房公积金。

(一) 一般纳税人增值税的税务处理

1. 选择一般计税方法

47号文规定, 人力资源外包属于现代服务——商务辅助服务——经纪代理服务, 因此人力资源公司选择一般计税方法, 增值税税率为6%。

例4: C公司是一家人力资源公司, 是增值税一般纳税人, D公司将本公司人事管理事务全部外包给C公司, 由C公司为D公司处理员工的招聘、工资发放和保险缴纳事宜。2017年1月10日C公司收取D公司费用20万元, 其中包含C公司代D公司向D公司员工发放的工资14万元、代理缴纳的五险一金4万元。C公司1月购进一批办公用品取得增值税专用发票, 注明税额0.02万元, 且1月已经认证相符。C公司选择一般计税方法。

C公司选择一般计税方法, 则不含税销售额 = $(200\,000 - 140\,000 - 40\,000) \div (1+6\%) = 18\,867.92$ (元), 销项税额 = $18\,867.92 \times 6\% = 1\,132.08$ (元), 进项税额为200元, 1月份应纳税额 = $1\,132.08 - 200 = 932.08$ (元)。

2. 选择简易计税方法

47号文规定, 一般纳税人提供人力资源外包服务, 可以选择适用简易计税方法, 按照5%的征收率计算缴纳增值税。

例5: 承例4, 其中C公司选择简易计税方法。

C公司选择简易计税方法, 按照5%的征收率计算缴纳增值税, 销售额不包括代D公司向D公司员工发放的工资14万元、代理缴纳的五险一金4万元, 则不含税销售额 = $(200\,000 - 140\,000 - 40\,000) \div (1+5\%) = 19\,047.62$ (元), 增值税 = $19\,047.62 \times 5\% = 952.38$

(元), 1月份应纳税额为952.38元。

(二) 小规模纳税人人力资源外包增值税的税务处理

36号文规定, 小规模纳税人从事人力资源外包, 征收率为3%。

例6: C公司为增值税小规模纳税人, 其他业务情形与例4相同。

C公司是小规模纳税人, 按照3%的征收率计算缴纳增值税, 销售额不包括代D公司向D公司员工发放的工资14万元、代理缴纳的五险一金4万元, 则不含税销售额 = $(200\,000 - 140\,000 - 40\,000) \div (1+3\%) = 19\,417.48$ (元), 增值税 = $19\,417.48 \times 3\% = 582.52$ (元), 1月份应纳税额为582.52元。

综上所述, 劳务派遣和人力资源外包公司税务处理的差异主要有两点: 第一, 人力资源外包属于经纪代理服务, 其收入就是代理服务收入, 因此纳税人人力资源外包选择6%税率、3%征收率和5%征收率的销售额都不包括代为向客户单位员工发放的工资和代理缴纳的社会保险、住房公积金。但是, 纳税人劳务派遣服务只有选择5%征收率时才可以差额纳税, 纳税人劳务派遣服务选择6%税率和3%征收率时必须按照取得的全部收入及价外费用纳税; 第二, 纳税人劳务派遣服务选择5%征收率差额纳税时, 从销售额中可以扣除的项目不但包括代发工资、社会保险及住房公积金还包括福利; 但是纳税人人力资源外包服务可以扣除代发工资、社会保险及住房公积金, 不可以扣除福利。□

(作者单位: 北京经济管理职业学院)

责任编辑 达青