

# 企业支付给季节工、临时工等的相关费用税前扣除问题分析

陈文化 刘志耕

《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,以下简称15号公告)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《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,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。之后,国家税务总局对15号公告全文作了解读,其中对上述规定的解读是:根据《企业所得税法实施条例》第三十四条规定,企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬,应作为工资薪金,准予在税前扣除。企业雇佣季节工、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,也属于企业任职或者受雇员工范畴,因此15号公告明确,企业支付给上述人员的相关费用,可以区分工资薪金支出和职工福利费支出后,准予按《企业所得税法》的规定进行税前扣除。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。实务中对上述规定的理解和执行还存在一些疑惑,为此,笔者从以下方面谈谈自己的看法。

## 一、对雇佣五类用工工资薪金处理问题的分析

15号公告及其解读对《企业所得税实施条例》第三十四条所述“在本企业任职或者受雇员工”的范围作了较为全面的解释或延伸,即“企业雇佣季节工、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,也属于企业任职或者受雇员工范畴”。所以,对于企业今后雇佣这五类用工发生的工资薪金等支出,在税前扣除的问题上,不再区分劳务用工还是合同用工,即不管企业与相关用工签订的是劳务合同还是劳动合同,其支付给这些用工的“所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬,应作为工资薪金,准予在税前扣除”。此规定施行之前,企业需到税务机关开具上述五类用工费用的劳务发票,凭劳务发票列入税前扣除(接受劳务派遣公司劳务,并由

劳务派遣公司开具劳务发票的除外)。15号公告发布后,企业可以比照对本企业正式员工列支工资的会计处理方法,直接凭自制的工资表将这些用工的相关劳动报酬列入成本费用并进行相关处理。计提时:借记“生产成本、劳务成本或管理费用等”,贷记“应付职工薪酬”。发放时:借记“应付职工薪酬”,贷记“现金或银行存款等”。但必须注意的是,在对计提和支付给这五类用工人员的劳务报酬进行处理时,企业应区分是工资薪金支出还是职工福利费等其他相关费用,即需对“应付职工薪酬”分“工资”、“职工福利”、“职工教育经费”、“工会经费”、“社会保险费”和“住房公积金”等二级科目进行明细核算。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,并作为计提其他各项相关费用扣除的依据。

## 二、对支付给劳务派遣公司相关费用的考虑

在正常情况下,如无特别规定或明确约定,劳务派遣公司给用工企业开具的劳务发票一般不区分其中的工资薪金和职工福利费等相关费用各是多少,如果用工企业直接按照发票上注明的劳务费总额计提职工福利费等相关费用,不仅会将其中包含的职工福利费等相关费用作为基数再次计提职工福利费等费用,而且实际上也使得企业重复列支了职工福利费等相关费用。对于该问题,15号公告及其解读未能明确。

笔者认为,在日常实务中,企业支付外部劳务派遣用工发生的费用主要有两种情况:一是仅凭劳务派遣公司的劳务发票支付给劳务派遣公司,企业不再支付其他任何费用;二是除凭劳务派遣公司的发票支付一定的费用外,还很可能按照约定直接支付给劳务派遣员工一定的费用。如果属于直接支付给劳务派遣员工费用的情形,笔者认为,可以按照15号公告及其解读的规定,在区分其中的工资薪金支出和职工福利费支出后,按规定税前扣除,同时对其中属于工资薪金支出的,还应准予计入企业工资薪金总额的基数,作为计提职工福利费等其他各项相关费用税前扣除的依据。但由于现行制度下开具的劳务发票不能区分其中的工资薪金和职工福利费等相

# 关于成本分摊协议应用的几点思考

朱长胜 ■

在企业集团经营模式下,集团内的某一成员往往会集中执行整个集团的一个或多个功能,比如研发、采购、广告等,为此所发生的成本需要在各受益成员之间进行分摊。为使所分摊的成本能够在各受益成员的所得税税前扣除,企业集团应当在成本分摊之前签订成本分摊协议,并向税务机关报送有关资料。

对于成本分摊协议,经济合作发展组织(OECD)称之为CCA(Cost Contribution Arrangement),美国称之为CSA(Cost Sharing Arrangement),是指企业之间达成的一项协议,用以分担参与各方在研发、生产或获取资产、劳务和权利等方面的成本与风险,同时,确定研发、生产或获取资产、劳务和权利等活动的结果带来的各参与方利益的性质和范围。本文拟对

关费用各是多少,所以对凭劳务发票支付的劳务费究竟应该如何处理成为难题。笔者认为,对于该情况,在国家税务总局没有作出明确规定以前,各地税务机关可以借鉴《上海市国家税务局上海市地方税务局关于企业发生的派遣员工工资薪金等费用税前扣除问题的通知》(沪国税所[2012]1号)的相关做法,即“劳务派遣单位在提供给用工单位的发票上应分别列明工资薪金数额、职工福利费等三项经费数额、社保费及住房公积金的数额”,同时,“用工单位需在年度企业所得税汇算清缴申报时一并提供与劳务派遣单位签订的劳务用工合同复印件、劳务派遣单位开具的发票复印件(发票上须列明代发工资、社保费的金额……)”否则,用工单位在企业所得税税前不得将劳务派遣公司开具的劳务费金额列入扣除。

## 三、如何区分工资薪金支出和职工福利费支出

笔者认为,15号公告实际上把区分工资薪金支出和职工福利费等支出的权利交给了用工企业,所以,用工企业应该按照用工合同的约定(书面或口头),区分发放的是工资薪金还是职工福利费等其他费用。如果发放的内容名目较多,应区分发放的是货币还是非货币入手。如果是货币,则只要是属于与其所提供的劳动服务相匹配的对价部分,应该属于工资薪金,

成本分摊协议应用中涉及的独立交易原则、成本分摊与劳务购买、成本分摊比例确定、参与方个体优惠待遇归属等问题进行思考和分析。

## 一、对独立交易原则的思考

独立交易原则,又称正常交易原则、公平交易原则。遵循独立交易原则,就是指关联企业内部交易的价格,应当与独立竞争的企业之间在相同或类似条件下的交易价格相仿。独立交易原则是反避税领域的一项通用基本原则,企业集团在执行成本分摊协议时必须严格遵循。我国《企业所得税法》规定,企业与其关联方共同开发、受让无形资产,或者共同提供、接受劳务发生的成本,在计算应纳税所得额时应当按照独立交

超过部分或发放时明确属于医、食、住、行等的补贴,则应该作为职工福利费支出,不得作为计提职工福利费的工资薪金基数。而如果属于非货币,最为典型的是发放的各类实物,对于此类情况不能一概而论,如果属于抵算五类用工人员工资的,则应该属于工资薪金,否则,就应该全部作为职工福利费支出,且不得作为计提职工福利费的工资薪金基数。

## 四、个人所得税的处理

由于15号公告将对上述五类人员支付的劳动报酬定性为工资薪金支出,所以有人认为,用工企业对上述五类人员支付的劳动报酬也应该按照工资薪金来缴纳个人所得税。但笔者认为,15号公告仅是对企业支付劳动报酬给上述五类人员涉及的企业所得税税前扣除问题作出的规定,不是对个人所得税各税目应税范围的重新划定和征收范围的调整。因此,企业对上述五类人员支付的劳动报酬仍应按照现行税法对个人所得税的相关规定进行处理,即仍应以是否有雇佣关系来区分工资薪金所得和劳务报酬所得来计征个人所得税。■

(作者单位:江苏省常州市注册会计师协会  
江苏省南通市注册会计师协会)

责任编辑 武献杰