

软件企业职工薪酬支出 税前扣除重难点解析

兰红

摘要：软件企业的人力成本占比较高，职工薪酬支出的税前扣除问题成为企业所得税汇算的核心关注点。本文结合软件企业的会计处理与税收政策，系统剖析职工薪酬支出的税会差异，通过案例解析税前扣除的关键点及所得税汇算申报表填报方法，并列相关风险提示，为软件企业准确适用政策、防范税务风险提供参考。

关键词：软件企业；职工薪酬；加计扣除；所得税汇算；风险提示

中图分类号：F230；F810.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)14-0053-04

软件企业以资产轻便、知识密集为显著特点，具有人力成本占比高、研发费用投入大、优惠政策更新快等特点，其职工薪酬支出涉及的企业所得税税前扣除复杂且具有行业特殊性。本文基于现行税收政策与企业会计准则，聚焦软件企业的特殊性 & 风险点，从政策解析、税会差异及申报风险三个维度分析软件企业职工薪酬支出税前扣除重难点事项，旨在为软件企业精准理解和运用相关政策，防范税务风险提供理论支撑与实践指导。

一、税收政策解析

(一) 软件企业职工薪酬支出税前扣除的政策要点

根据《软件企业认定管理办法》，软件企业是指在中国境内设立的从事软件产品开发销售(营业)及相关服务，并在人员结构、研发投入、收入构

成、知识产权等方面符合《财政部 国家税务总局 发展改革委 工业和信息化部关于软件和集成电路产业企业所得税优惠政策有关问题的通知》(财税[2016]49号)规定要求，经省级工业和信息化主管部门认定的企业。该类企业以技术人才为核心，伴随着高人力、高研发投入，职工薪酬支出的税前扣除需遵循以下原则：

1. 工资薪金支出扣除合理合规。软件企业高端技术人才需求量大，平均薪酬水平较高，税前扣除需注意薪金支出合理合规、支付时间及时及支付凭证完整等核心要素。因此，软件企业应构建完整的薪酬管理制度，员工的高额绩效奖金需与其贡献度匹配，避免因薪资水平过高被税务机关认定为不合理支出，并且严格限定在汇算清缴结束前已实际发放的薪金范围内扣除，个税扣缴凭证及银行支付

流水完整。

2. 工资薪金总额正确界定。工资薪金总额作为计算职工薪酬三项费用及公积金、补充保险支出扣除限额的基数，金额的正确认定非常重要。实务中，需重点关注三类易错情形：一是福利性补贴认定。根据《关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》(国家税务总局公告2015年第34号，以下简称34号公告)，列入薪金制度且随工资一起发放的福利费补贴，可以计入工资薪金总额，单独列支的归入福利费限额扣除。二是劳务派遣用工发生的支出。34号公告同时明确，企业接受劳务派遣用工，直接发放给劳务派遣人员的报酬，可作为职工薪酬支出在税前扣除，否则只能作为劳务费扣除。三是福利部门人员薪酬。根据《关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税

作者简介：兰红，湖北日报传媒集团，高级会计师，注册会计师，湖北省第二批会计领军人才。

函[2009]3号)规定,企业内设职工食堂、医务室、幼儿园等福利部门员工的工资薪金属于职工福利费用,不计入工资总额。

3. 限额性费用差异化处理。职工福利费、职工教育经费、工会经费三项费用以工资薪金总额为基数,分别按14%、8%、2%实行限额扣除,其中教育经费支出超过限额部分,可结转以后纳税年度扣除;为职工购买的各类基本养老保险和公积金,符合国家政策的据实全额扣除;为职工购买的补充养老保险及补充医疗保险项目,各自按薪金总额5%的比例限额扣除。

(二) 软件企业职工薪酬支出税前扣除的政策优惠

我国通过精准、务实的税收优惠政策为软件企业提供政策扶持,降低软件企业人力成本与创新投入压力,主要体现在以下两方面。

1. 职工培训费用全额扣除。根据《财政部 税务总局关于企业职工教育经费税前扣除政策的通知》(财税[2018]51号),职工教育经费扣除限额为工资薪金总额的8%,而根据《财政部 国家税务总局 海关总署关于鼓励软件产业和集成电路产业发展有关税收政策问题的通知》(财税[2000]25号),软件生产企业的培训费用可据实全额扣除。

2. 研发费用加计扣除。软件企业的认定标准决定了该类企业研发投入占比较大,直接从事研发活动人员的工资薪金、“五险一金”等人工费用,能够享受研发费用税前加计扣除政策,极大程度减轻了软件企业税负压力,为技术创新注入强劲动力。

二、税会差异案例分析

以下通过四类典型情形,具体说

明软件企业职工薪酬支出的税会处理差异。

(一) 时间扣除差异

会计上对于职工薪酬的确认以权责发生制为基础,按照受益期间确认为成本费用,税法上未达到税前扣除条件,需等到一定时间条件达到后才能依规扣除,如股权激励计划。

例1:A公司为一家A股上市公司,主要从事软件开发及销售业务,符合软件企业认定条件。该公司2023年1月1日向研发核心团队共10名成员实施期权激励方案,获授人自授予日起在公司持续任职满5年可行权,以每股8元的约定价格认购公司普通股10000股。基于行业人才流动率及历史数据测算,A公司预计5年等待期人员保有率约为50%,估计该股票期权在授予日的公允价值为20元。此业务属于附服务年限条件的权益结算股份支付,会计上2023年应确认管理费用20万元($10 \times 10000 \times 0.5 \times 20 \times 1/5$)。

根据《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告2012年第18号),在尚未实际行权的等待期,A公司会计上确认的成本费用,不得在对应年度计算企业所得税时税前扣除,因此2023年所得税汇算时该事项需调增应纳税所得额,在股权激励计划行权后,方可根据该股票实际行权支付价格的差额及数量,计算确定作为当年A公司工资薪金支出,按照税法规定进行税前扣除。

(二) 核算扣除差异

核算形成的税会差异包括会计核算科目与税法扣除项目之间的差异,如劳务派遣用工人员薪酬的归类;计入成本费用金额与实际发放金额之间的差异(如已预提但在汇算前未实际

支付的薪酬)。

承例1:A公司2023年计入成本费用的工资薪金支出为2000万元,包括职工薪酬1200万元,直接支付给劳务派遣公司的人员薪酬200万元,确认在等待期的股票期权费用20万元,预提奖金580万元。2023年实际支付工资薪金1600万元,包括职工薪酬1200万元,支付上一年度预提的奖金200万元,劳务派遣人员薪酬200万元。次年汇算清缴前支付了2023年预提的奖金300万元。

A公司劳务派遣人员在会计上属于职工的范畴,用工费用计入应付职工薪酬,税法上由于该费用直接支付给了劳务派遣公司,作为劳务费扣除;此外,根据税法规定,归属于汇算年度实际支付的薪金才能税前扣除。因此,A公司2023年度可税前扣除的工资薪金总额为1500万元($1600 - 200 - 200 + 300$)。

(三) 限额扣除差异

企业实际发生的职工薪酬三项费用、补充养老保险、补充医疗保险,会计在纳税年度已全额确认,但在税法上只能按照一定的比例限额扣除。

承例1:A公司2023年实际发生福利费支出300万元,职工教育经费支出100万元(不包含可据实全额扣除的培训费),工会经费40万元,另为职工购买补充养老保险60万元、补充医疗保险40万元。

A公司2023年度计算限额扣除基数的工资薪金总额为1500万元,因此,福利费扣除限额为210万元(1500×0.14);职工教育费用扣除限额为120万元(1500×0.08),此项超过部分可结转以后年度抵扣;工会经费扣除限额为30万元(1500×0.02);补充养老保险、补充医疗保险扣除限额分

表1

职工薪酬支出及纳税调整明细表

单位：万元

行次	项目	账载金额	实际发生额	扣除率	累计结转扣除额	税收金额	纳税调整金额	结转以后年度扣除额
		①	②	③	④	⑤	⑥=①-⑤	⑦=②+④-⑤
1	一、工资薪金支出	1 800	1 400	*	*	1 500	300	*
2	其中：股权激励	20	0	*	*	0	20	*
3	二、职工福利费支出	300	300	14%	*	210	90	*
4	三、职工教育经费支出	150	150	*	15	165	-15	0
5	其中：按税收规定比例扣除的职工教育经费	100	100	8%	15	115	-15	0
6	按税收规定金额扣除的职工培训费用	50	50	100%	*	50		*
7	四、工会经费支出	40	40	2%	*	30	10	*
8	五、各类基本社会保障性缴款	200	200	*	*	200		*
9	六、住房公积金	100	100	*	*	100		*
10	七、补充养老保险	60	60		*	60		*
11	八、补充医疗保险	40	40		*	40		*

别为75万元(1 500×0.05)，这两项实际发生额都未超过限额，可全额扣除。

(四) 研发费用加计扣除差异

按税法规定，符合条件的企业发生的研发费用，可以在实际发生额的基础上，加成一定比例税前扣除，导致会计上计入成本费用的金额与税前扣除金额形成差异。

承例1：A公司有一个自主研发项目，尚未形成无形资产，2023年实际发生研发支出1 200万元，其中：人员人工费用780万元，直接投入费用100万元，新产品设计费用240万元，其他相关费用80万元。

按现行规定，一般企业未形成无形资产的研发支出按实际发生额的100%加计扣除，A公司为一般软件企业，符合条件的自主研发支出按实际发生额的100%即1 200万元税前加计扣除，其中包括人员人工费用780万元。

三、所得税汇算申报及风险提示

软件企业职工薪酬所得税汇算填报《职工薪酬支出及纳税调整明细

表》(A105050)，研发费用加计扣除填报《研发费用加计扣除优惠明细表》(A107012)。

(一) A105050表填报分析

以A公司2023年所得税汇算为例。A公司职工教育经费以前年度结转15万元尚未扣除；2023年发生职工培训费用50万元，职工培训费用与职工教育经费能准确划分；2023年按国家相关规定发生各类基本社会保险费200万元，住房公积金100万元，在汇算前已缴清。相关数据填报见表1，相关风险提示如下：

1. 工资薪金支出“税收金额”计算风险。工资薪金支出“税收金额”一般应小于或等于第1列“账载金额”和第2列“实际发生额”的孰大值。本例中，“税收金额”不包括劳务派遣用工成本200万元、还在等待期的股权激励成本20万元、支付的归属于上一年度的薪金200万元、已预提但汇算前尚未支付的奖金280万元。“税收金额”计算错误，还会导致职工薪酬其他限额扣除项目计算错误，引发被税务机关纳税调整的风险。

2. 培训费与职工教育经费核算风险。对于软件企业而言，规范核算培训费和职工教育经费至关重要，准确区分符合条件的培训费并进行单独核算，方可据实扣除培训费。本例中，A企业培训费能准确区分并单独核算，可据实扣除50万元；另有职工教育经费支出实际发生额100万元，当年扣除限额120万元，尚有20万元可消化以前年度未抵扣余额15万元。

3. 系统间数据比对风险。所得税申报时，企业还应注意系统间数据比对的合理性，与职工薪酬相关的常见风险指标包括：企业所得税申报时A105050表工资薪金支出“税收金额”与个人所得税申报填列的“正常工资薪金所得”以及“全年一次性年终奖金收入”的合计数差异比对；企业税前扣除的“各类基本社会保障性缴款”与社保系统企业实际缴纳的“各类基本社会保障性缴款”差异比对；企业税前扣除的“工会经费支出”与实际缴纳的“工会经费”差异比对等，企业应确保各系统间数据的合理性，避免因大数据比对差异引发税务稽查风险。

表2

研发费用加计扣除优惠明细表(节选)

单位:万元

行次	项目	金额(数量)
1	本年可享受研发费用加计扣除项目数量	
2	一、自主研发、合作研发、集中研发	1 200
3	(一) 人员人工费用	780
4	1. 直接从事研发活动人员工资薪金	500
5	2. 直接从事研发活动人员五险一金	80
6	3. 外聘研发人员的劳务费用	200
28	(六) 其他相关费用	80
32	4. 职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费	50
34	(七) 经限额调整后的其他相关费用	80
47	七、允许扣除的研发费用抵减特殊收入后的金额	1 200
50	八、加计扣除比例及计算方法	100%
51	九、本年研发费用加计扣除总额	1 200

(二) A107012表填报分析

A公司研发项目人力成本包括研发人员工资薪金500万元,“五险一金”80万元,支付给劳务派遣公司的外聘研发人员工资薪金200万元,福利费及补充养老、医疗费用50万元。职工薪酬相关加计扣除数据填报见表2,相关风险提示如下:

1. 加计扣除时点和范围界定风险。一是政策适用范围错误。如将《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税[2015]119号)明确排除的产品常规升级、科研成果直接应用等7类支出错误纳入加计扣除范围。二是扣除时点偏差。如A企业2023年计提的股权激励费用尚未行权,因未实际发生不符合职工薪酬税前扣除条件,当年度也不得进行加计扣除。三是口径理解偏差。如直接支付给劳务派遣公司的外聘研发人员费用,若劳务派遣公司已实际发放至研发人员个人账户,虽该费用不属于企业职工薪酬核算范围,但符合财税[2015]119号文规定的人员人工费用归集要求,可纳入

研发费用加计扣除基数。

2. 其他相关费用扣除限额风险。《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》(国家税务总局公告2017年第40号)规定,研发费用加计扣除第六类其他相关费用不得超过前五类研发费用(人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、无形资产摊销、新产品设计费)合计金额的10%。A企业实际发放的研发人员工资薪金、“五险一金”、外聘研发人员劳务费用属于人员人工费用;而福利费及补充养老、医疗保险费属于研发费用的其他相关费用。本例中,其他相关费用限额为124万元 $[(1\ 200 - 80) \times 0.1 / (1 - 0.1)]$,根据实际发生额与限额孰小原则,经限额调整后的其他相关费用为实际发生的80万元。

3. 研发费用核算与归集风险。一是核算与归集不准确。企业未能依据不同研发项目,精确核算并归集可用于加计扣除的研发费用,导致因支出划分不清而无法享受加计扣除政策,损失税收红利。二是加计扣除标准适用错误,如委托外部机构或个人的研

发项目,未按80%而按100%的比例进行了加计扣除;合作开发的项目,未就自身实际承担的研发费用独立计算加计扣除,而是按合作方整体费用比例分摊。三是备查资料缺失风险,如未留存研发项目立项决议书、研发人员工时分配表等关键资料,导致被税务机关否定加计扣除资格。

因此,软件企业需重点关注税会差异的业财协同管理,重点关注股权激励、劳务派遣、加计扣除等关键事项,同时规范研发费用核算及归集,以规避合规风险并最大化税收优惠效益。

责任编辑 刘霖

主要参考文献

[1] 范思雨. 软件企业税务筹划策略研究[J]. 商业观察, 2024, 10(15): 34-36+46.
[2] 冯姗姗. 税收优惠政策对软件服务企业创新发展的影响及策略研究[J]. 投资与合作, 2024, (3): 83-85.