



34号公告解读—“工资薪金” 和“福利费等支出”税前扣除的 最新口径

明税律师事务所 个人税务部

2015年5月8日，国家税务总局发布了《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，“34号公告”），对企业福利性补贴支出、企业年度汇算清缴结束前支付汇缴年度工资薪金做出了明确的规定，并改变了之前有关企业接受外部劳务派遣用工支出的税前扣除规则。

尤其，34号公告有关劳务派遣费的扣除新规引发了广泛的争议。本期资讯概述了34号公告的主要变化及其影响。

一、固定与工资一起发放的福利性支出，符合条件的可作为工资薪金扣除并作为计算三项经费的基数

根据《企业所得税法实施条例》的规定，企业发生的合理的工资薪金支出准予在计算企业所得税时全额扣除，但企业发生的三项经费支出（职工福利费、职工工会经费、职工教育费）却只能在规定的比例内限额扣除，如职工福利支出只能在不超过工资薪金总额14%的限额内扣除。作为计算三项经费扣除限额基础的“职工工资薪金总额”的确定，将直接影响三项经费的扣除限额。

在企业实际经营中，有一些福利性补贴，是固定与工资薪金一起发放。34号公告之前，部分地区的税务机关的执法尺度较为严格，要求纳税人将与工资一起发放的福利补贴从工资总额中剔除，并作为福利支出限额扣除。这可能缩减纳税人税前可扣除的福利费，加重纳税人的负担。

34号公告明确，列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的福利性补贴，符合《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）规定的，可作为企业发生的工资薪金支出，予以税前扣除。不符合上述条件的，仍按职工福利费计算限额税前扣除。

34号公告并没有对何谓“固定”做进一步的解释。我们理解，既然这种福利性补贴，要求满足国税函〔2009〕3号有关合理工资薪金的界定，应是指具有工资薪金性质的福利支出。换言之，这种福利性支出应与工资薪金一样满足每月固定、没人固定、标准固定。如，公司按一定级别给每人每月100元至500元不等的通讯补助应属于34号公告所指的可按工资薪金扣除的福利性支出。

二、汇算清缴前发放的上年度已预提的“工资和年终奖”可在汇算清缴年度扣除

实际经营中，很多企业每年12月份的工资薪金都是在当年预提出来，次年1月份发放。34号公告之前，各地对于1月份发放的上年度12月份工资如何扣除执行不一：如福建地税坚持只有在当月发放才能在当月扣除，天津地税则认为只要在次年2月1日之前发放，就可以在汇算清缴年度扣除，还有的将其放宽到第二年的汇算清缴之前（即5月31日）扣除。

如果严格要求企业在每一纳税年度结束前支付的工资薪金才能计入本年度，则企业每年都要进行纳税调整，增加了纳税人的税法遵从成本。34号公告规定，企业在年度汇算清缴结束前向员工实际支付的已预提汇缴年度工资薪金，准予在汇缴年度按规定扣除。这意味着，不仅每年1月份发放的上年12月份的工资可以在汇算清缴时扣除，而且汇算清缴前发放的上年度的奖金如果在当年已经预提，也可以在汇算清缴时扣除。

三、劳务派遣费扣除新规的影响与争议

国家税务总局发布的《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2012年15号公告，“15号公告”）曾规定，企业接受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”，由接受劳务派遣的一方按规定扣除。这与企业会计准则的规定一致。按照15号公告的规定，接受劳务派遣的企业支付给劳务派遣公司的费用中属于“工资薪金”支出的部分，可以计入接受方的“工资薪金”总额，并作为计算三项经费的基数。

34号公告废止了15号公告有关劳务派遣费用由接受方确认相应的“工资薪金”支出并作为计算三项经费的基数（职工工资“工资总额”）的规定，改为由实际支付方（劳务派遣方）作为其“工资薪金总额”的一部分，并据此计算其福利费支出。这引发了广发的争议，并带来如下两方面的影响：

(1) 会计准则要求与税务处理的差异。对接受劳务派遣的一方而言，汇算清缴时可能涉及相应的纳税调整。根据2014年财政部新修订的《企业会计准则第9号--职工薪酬》的规定，劳务派遣工视同接受派遣方企业的职工，劳务派遣工的薪酬属于接受派遣方的职工薪酬的一部分。这可能导致会计口径计算的三项经费限额与税务口径计算的三项经费限额不一致，可能需要做纳税调整。《企业所得税法》第21条规定：在计算应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定计算；

(2) 34号公告未规定如何协调34号公告本身与某些税收优惠的适用条件中对于职工人数或资质的限制。如，高新技术企业的认定条件中，要求企业大专以上学历的科技人员占企业当年职工总数的30%以上，其中研发人员占企业当年职工总数的10%以上。而在高新认定实务中，对职工总数的定义一般理解为包括建立劳动关系的职工人数及接受的劳务派遣用工人数总和。但34号公告从费用扣除的角度对劳务派遣人员又进行了一定的区分，如其中直接支付给劳务派遣公司的费用视为劳务费用支出，这可能会对优惠资质认定造成一定的影响。

鉴于相关规定的不明确或冲突，建议企业密切关注后续政策的最新变化，并积极与当地相关主管部门沟通、了解当地相关主管部门的实际执行口径。

关于明税

对涉税法律服务市场的专注与精耕，是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终特色之一。作为本土崛起的法律服务机构，明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构，80%以上具有硕士及以上学位，主要成员大都具有律师、注册税务师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是明税的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源，明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

电话：(8610) 59009170

传真：(8610) 59009172

邮件：service@minterpku.com

地址：北京市朝阳区东三环中路建外SOHO西
区13号楼1905室

武礼斌

Email: Libin.wu@minterpku.com

Tel: 010-59009170-818

施志群

Email: Zhiquan.shi@minterpku.com

Tel: 010-59009170-808



明税律师
微信公众平台