



企业所得税汇算清缴重点难点风险 点精讲

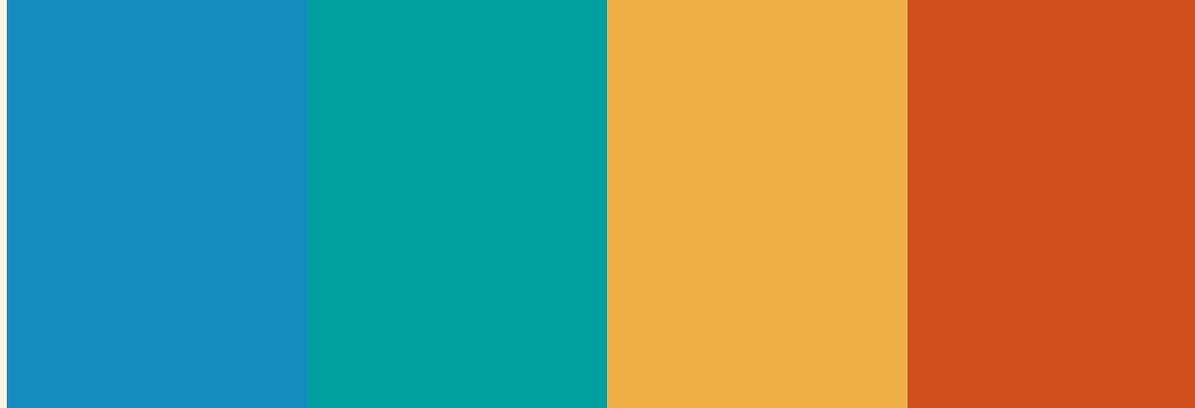
—— 纳税人容易忽略、犯错的风险提示

财务第一教室e讲堂

讲师：翟老师

Tel:400-600-2148

Web : www.cfoclass.com



跨年度成本费用调整的风险



一、实务案例解析

一、当年发生费用，当年计入损益，汇算清缴前取得发票

案例：甲企业2016年12月购入原材料一批，合同约定不含税价100万元。由于双方尚未最终确定数量与质量，因此当年甲企业未取得对方发票，甲企业在2016年按照不含税价100万元估计如原材料，并领用其部分进行生产。2017年1月份取得增值税专用发票，注明不含增值税价格90万元。

甲企业会计分录如下：（单位：万元）

1、暂估入库

借：原材料100

贷：应付账款——暂估入库——**公司100

2、领用时：

借：生产成本等50

贷：原材料50

3、2016年取得90万元发票时：

借：原材料-100

贷：应付账款——暂估入库——**公司-100

借：原材料90

借：应交税费——应交增值税（进项税额）15.3

贷：应交账款——发票转入——**公司105.3

思考：如果纳税人2016年暂估金额大于发票金额，利用该政策人为调节所得，是否由税务风险？

注：这是根据财会2016年22号文件规定的账务处理，但是根据实务经验，如果不暂估进项税，则有的企业很难对账，注意，是说“有的”企业，不是全部。

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第34号）

六、关于企业提供有效凭证时间问题

企业当年实际发生的相关成本、费用，由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额进行核算；但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。

一、实务案例解析

二、当年发生费用，当年计入损益，汇算清缴后取得发票

案例：甲企业2016年12月购入原材料一批，合同约定不含税价100万元。由于双方尚未最终确定数量与质量，因此当年甲企业未取得对方发票。甲企业在2016年按照不含税价100万元暂估计入原材料，并领用其部分进行生产。2017年7月份取得增值税专用发票，注明不含增值税价格90万元。

根据34号公告的规定，在汇算清缴前未取得发票的，则当年不能税前扣除，应纳税调增。

提示：专项申报及说明以及调整以前年度申报表，非常麻烦，建议企业尽量在汇算清缴前取得发票税前扣除。

问题：2016年就该暂估事项应纳税调增的金额应为多少？

原理上，根据该暂估原材料对2016年成本的影响进行纳税调整。但是实务中，对于生产企业来讲很难。可以匡算出该批暂估原材料影响当期损益的金额，并取得当地主管税务机关的认可，否则，应全额进行纳税调整。

实务中，一是很难确定影响损益的金额；二是很可能在取得发票的时间也尚未将原材料计入成本，因此有的税务机关直接按照暂估的金额调整。

注意：汇算清缴后取得发票应追溯调整

《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）规定，第六条对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过5年。

三、当年发生费用，当年未计入损益，当年未取得发票

企业的担心是：税务上是否要求必须在2016年税前扣除？

《企业所得税法实施条例》

第九条 企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

案例：甲企业2016年租赁房屋，租期自2016年10月-2017年10月，租金不含税12万元，甲企业2017年1月支付租金，出租方收到租金后开具发票，甲企业在2016年没有计入该租赁费用，在2017年计入租赁费用。

税理上：据权责发生制的原则，在2016年实际发生的费用，应在2016年税前扣除。

由于未在2016年进行费用的账务处理，则在2016年应纳税调减，在2017年确认的3个月的租金费用应纳税调增。

实务中，个人建议可以与当地税务机关协商，如不影响税务利益，比如没有减免税等情况，可简化处理在2017年税前扣除。

四、当年发生费用，当年未计入损益，当年取得发票

案例：甲企业出差人员在2016年发生的差旅费，发票开具日期为2016年12月31日，出差人员在2017年2月返回企业，提供发票并报销差旅费用。甲企业将差旅费用计入2017年。

企业担心是否税务上会要求必须在2016年税前扣除该费用。

税理上：根据权责发生制的原则，在2016年实际发生的费用，应在2016年税前扣除。

在实务中，个人建议可与当地税务机关协商，如不影响税务利益，比如没有减免税等情况，可简化处理在2107年税前扣除。

一、实务案例解析

五、跨年度费用对减免税的影响

案例1：甲企业是商贸企业，从事国家非限制和禁止行业。2016年从业人数20人，资产总额500万元。2016年调整后，企业所得税应纳税所得额为60万元。

甲企业2016年发生的房租费用为10万元，但是发票在2017年取得财务部门在2017年计入了相关费用，并在2017年税前扣除。

2017年调整后的企业所得税应纳税所得额为45万元，其他条件符合小型微利企业的标准。

小型微利企业条件

第九十二条 企业所得税第二十八条第一款所称符合条件的小型微利企业，是指从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业：

- （一）工业企业，年度应纳税所得额不超过30万元，从业人数不超过100人，资产总额不超过3000万元；
- （二）其他企业，年度应纳税所得额不超过30万元，从业人数不超过80人，资产总额不超过1000万元。

税率优惠政策

《企业所得税法》

第二十八条符合条件的小型微利企业，减按20%的税率征收企业所得税。

所得优惠政策

《财务部 国家税务总局关于进一步扩大大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》（财税[2015]99号）

一、自2015年10月1日起至2017年12月31日，对年应纳税所得额在20万元到30万元（含30万元）之间的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

五、跨年度费用对减免税的影响

跨年度对税收优惠的影响分析：

情形一：10万元的房租费用在2017年税前扣除，则：

2016年企业所得税应纳税额=60*25%=15万元

2017年企业所得税应纳税额=45*50%*20%=4.5万元

两年合计19.5万元

情形二：10万元的房租费用在2016年税前扣除，则：

2016年企业所得税应纳税额=50*25%=12.5万元

2017年企业所得税应纳税额=55*25%=13.75万元

两年合计26.25万元

根据权责发生制的原则，在2016年实际发生的费用，应在2016年税前扣除。

国务院在十二届全国人大五次会议上《政府工作报告》的提出，在2017年将扩大小微企业享受减半征收所得税优惠的范围，年应纳税所得额上限由30万元提高到50万元。

2016年所得为60万元，不符合小型微利企业的减免税标准，适用税率25%，同时不能减半征收。

2017年所得为45万元，符合小型微利企业标准，可适用20%税率，同时可减半征税，相当于10%的“税率”

一、实务案例解析

五、跨年度费用对减免税的影响

案例1：甲企业是商贸企业，从事国家非限制和禁止行业。2016年从业人数20人，资产总额500万元。2016年调整后，企业所得税应纳税所得额为60万元。

甲企业2016年发生的房租费用为10万元，但是发票在2017年取得财务部门在2017年计入了相关费用，并在2017年税前扣除。

2017年调整后的企业所得税应纳税所得额为45万元，其他条件符合小型微利企业的标准。

小型微利企业条件

第九十二条 企业所得税第二十八条第一款所称符合条件的小型微利企业，是指从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业：

- （一）工业企业，年度应纳税所得额不超过30万元，从业人数不超过100人，资产总额不超过3000万元；
- （二）其他企业，年度应纳税所得额不超过30万元，从业人数不超过80人，资产总额不超过1000万元。

税率优惠政策

《企业所得税法》

第二十八条符合条件的小型微利企业，减按20%的税率征收企业所得税。

所得优惠政策

《财务部 国家税务总局关于进一步扩大大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》（财税[2015]99号）

一、自2015年10月1日起至2017年12月31日，对年应纳税所得额在20万元到30万元（含30万元）之间的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

五、跨年度费用对减免税的影响

跨年度对税收优惠的影响分析：

情形一：10万元的房租费用在2017年税前扣除，则：

2016年企业所得税应纳税额=60*25%=15万元

2017年企业所得税应纳税额=45*50%*20%=4.5万元

两年合计19.5万元

情形二：10万元的房租费用在2016年税前扣除，则：

2016年企业所得税应纳税额=50*25%=12.5万元

2017年企业所得税应纳税额=55*25%=13.75万元

两年合计26.25万元

根据权责发生制的原则，在2016年实际发生的费用，应在2016年税前扣除。

国务院在十二届全国人大五次会议上《政府工作报告》的提出，在2017年将扩大小微企业享受减半征收所得税优惠的范围，年应纳税所得额上限由30万元提高到50万元。

2016年所得为60万元，不符合小型微利企业的减免税标准，适用税率25%，同时不能减半征收。

2017年所得为45万元，符合小型微利企业标准，可适用20%税率，同时可减半征税，相当于10%的“税率”

五、跨年度费用对减免税的影响

案例2：甲企业是商贸企业，从事国家非限制和禁止行业。2016年从业人数20人，资产总额500万元。2016年调整后，企业所得税应纳税所得额为20万元。

在2016年发生的费用为10万元，但是未取得发票，直到2017年10月份才取得发票。

2017年所得为70万元，不符合小型微利企业的条件。

分析：

情形一：该费用在2016年税前扣除

2016年税额=10*10%=1万元

2017年税额=70*25%=17.75万元

两年合计税额=18.75万元

情形二：该费用在2017年税前扣除

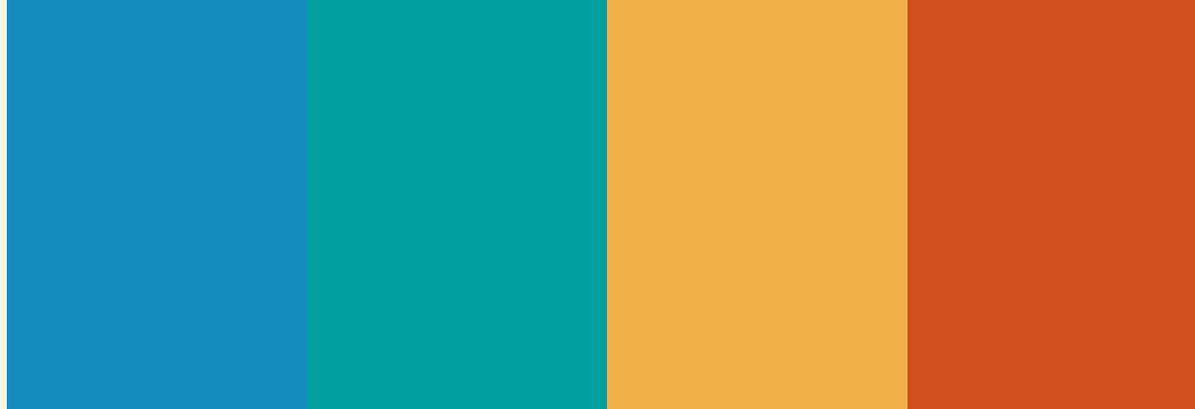
2016年税额=20*10%=2万元

2017年税额=60*25%=15万元

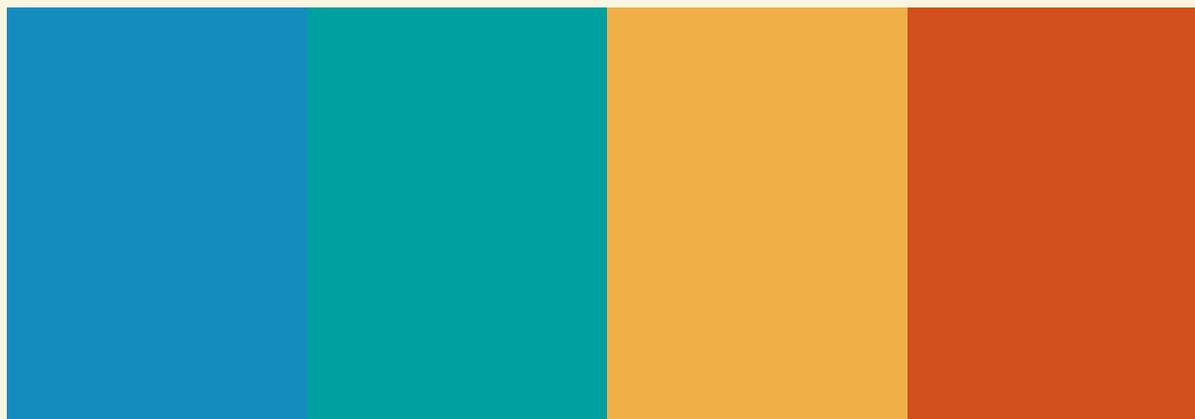
两年合计税额=17万元

这就是为什么15号公告规定的，要追溯到发生年度进行调整的原因。

《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）规定，第六条对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过5年。



技术转让所得遇到低税率的调整风险



一、政策规定

技术转让所得遇到低税率的税务政策

《企业所得税法实施条例》

第九十条 企业所得税法第二十七条（四）项所称符合条件的技术转让所得免征、减征企业所得税，是指一个纳税年度内，居民企业技术转让所得不超过500万元的部分，免征企业所得税，超过500万元的部分，减半征收企业所得税。

《关于进一步明确企业所得税过渡期优惠政策执行口径问题的通知》国税函[2010]157号）

居民企业取得中华人民共和国企业所得税法实施条例第八十六条、第八十七条、第八十八条和**第九十条**规定可减半征收企业所得税的所得，是指居民企业应就该部分所得核算并依照25%的法定税率减半缴纳企业所得税。

最重要的事情在于，减半征收的所得，不能适用低税率。

假设，技术转让所得为1500万元，则享受免税所得的金额是多少？ $500+1000*50%=1000$ 万元。此处掌握原理，有助于理解后面的申报表填报。

比如，技术转让所得为700万元，减半征收的100万元部分，在填报时首先与其他高新技术所的一并按照15%税率计算，然后在调整重叠享受的优惠。

比如，100万元的所得符合减半征收政策，应纳税额= $100*50%*25%$ 。如果纳税人还符合其他的低税率优惠政策，不能使用低税率。

二、实务案例解析

情形一：转让所得为正数，全部所得为正数

案例1：甲企业是高新技术企业，2016年可以适用15%的企业的所得税优惠税率。2106年甲企业将其拥有的一项技术专利转让。该技术专利原值500万元，累计摊销100万元，转让价为2000万元，甲企业2016年一共实现所得为10000万元（经纳税调整后）

《国家税务总局关于技术转让所得税减免企业所得税有关问题的通知》（国税函[2009]212号）

技术转让所得=技术转让收入-技术转让成本-相关税费
技术转让成本是指转让的无形资产的净值，即该无形资产的计税基础减除在资产试用期间按照规定计算的摊销扣除额后的余额。

分析：

技术转让所得=2000-（500-100）=1600
500万元免税。（1600-500）=1100万元
减半征税。其中的550万元免税，另外的550万元按照25%的税率计征企业所得税。
甲企业2016年应纳企业所得税额
=（10000-1600）*15%+550*25%=
1397.5

二、实务案例解析

情形一：转让所得为正数，全部所得为正数

A100000

中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）

行次	类别	项目	金额
19	应纳税额计算	四、纳税调整后所得(13-14+15-16-17+18)	10000.00
20		减：所得减免（填写A107020）	1050.00
23		五、应纳税所得额(19-20-21-22)	8950.00
24		税率（25%）	25%
25		六：应纳所得税额（23×24）	2237.5
26		减：减免所得税额(填写A107040)	840.00
28		七、应纳税额（25-26-27）	1397.5

A107041

高新技术企业优惠情况及明细表

29	减免税金额	895.00
----	-------	--------

$$(10000 - 1050) \times (25\% - 15\%) = 8950 \times 10\% = 895$$

注意，A107041中的减免税金额要根据主表的第23行“应纳税所得额”乘以10%计算。

二、实务案例解析

情形一：转让所得为正数，全部所得为正数

A107040

减免所得税优惠表

行次	项目	金额
2	二、国家需要重点扶持的高新技术企业 (填写A107041)	895
28	五、减项目所得额按法定税率减半征收企业所得税叠加享受减免税优惠	55
29	合计 (1+2+3+4-28)	840

$$550 \times (25\% - 15\%) = 55$$

在主表中

$$8950 \times 25\% - (895 - 55) = 2237.5 - 840 = 1397.5$$

二、实务案例解析

情形一：转让所得为正数，全部所得为正数

A100000

A106000
企业所得税弥补亏损明细表

中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）

行次	类别	项目	金额
19	应纳税额计算	四、纳税调整后所得(13-14+15-16-17+18)	10000.00
20		减：所得减免（填写A107020）	1050.00
23		五、应纳税所得额(19-20-21-22)	8950.00
24		税率（25%）	25%
25		六：应纳所得税额（23×24）	2237.5
26		减：减免所得税额(填写A107040)	840.00
28		七、应纳税额（25-26-27）	1397.5

A106000《企业所得税弥补亏损明细表》填报说明
第2行“纳税调整后所得”，第6行按以下情形填写：
(1)表A100000第19行“纳税调整后所得”>0.第20行“所得减免”>0，则本表第2列第6行=本年度表A100000第19行-20-21行，且减至0止。
第20行“所得减免”<0行，填报此处时，以0计算。
(2)表A100000第19行“纳税调整后所得”<0，则本表第2列第6行=本年度表A100000第19行。

行次	项目	年度	纳税调整后所得
		1	2
1	前五年度		
2	前四年度		
3	前三年度		
4	前二年度		
5	前一年度		
6	本年度		8950.00

二、实务案例解析

情形二：转让所得为正数，全部所得为负数

A100000

案例2：甲企业是高新技术企业，2016年可以适用15%的企业的所得税优惠税率。2016年甲企业将其拥有的一项技术专利转让。该技术专利原值500万元，累计摊销100万元，转让价为2000万元，甲企业2016年一共实现所得为10000万元（经纳税调整后）

技术转让所得为1600万元，合计所得为-300万元，说明应税所得为-1900万元。

中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）

行次	类别	项目	金额
19	应纳税额计算	四、纳税调整后所得(13-14+15-16-17+18)	-300.00
20		减：所得减免（填写A107020）	0.00
23		五、应纳税所得额(19-20-21-22)	0.00
24		税率（25%）	25%
25		六：应纳所得税额（23×24）	0.00
26		减：减免所得税额(填写A107040)	0.00
28		七、应纳税额（25-26-27）	0.00

应纳税所得额不能为负数。

根据填报说明，第23行“应纳税所得额”：本表19行或者按照上述行次顺序计算结果本行为负数，本行金额填零。

在2016年年度申报表中，当19行为负数时，第20行自动为0，虽然A107020中技术转让所得为1050万元。

为何26行“减免所得税额”填报0？

A107041《高新技术企业优惠情况及明细表》填报说明。

第29行“减免税金额”：填报按照表A100000第23行应纳税所得额计算的减征10%企业所得税金额。

二、实务案例解析

情形二：转让所得为正数，全部所得为负数

A100000

A106000
企业所得税弥补亏损明细表

中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）

行次	类别	项目	金额
19	利润总额计算	四、纳税调整后所得(13-14+15-16-17+18)	-300.00
20		减：所得减免（填写A107020）	0.00
23		五、应纳税所得额(19-20-21-22)	0.00
24	应纳税额计算	税率（25%）	25%
25		六：应纳所得税额（23×24）	0.00

A106000《企业所得税弥补亏损明细表》填报说明
第2列“纳税调整后所得”，第6行按以下情形填写：

（1）表A100000第19行“纳税调整后所得”>0.第20行“所得减免”>0，则本表第2列第6行=本年度表A100000第19行-20-21行，且减至0止。

第20行“所得减免”<0行，填报此处时，以0计算。

（2）表A100000第19行“纳税调整后所得”<0，则本表第2列第6行=本年度表A100000第19行。

行次	项目	年度	纳税调整后所得
		1	2
1	前五年度		
2	前四年度		
3	前三年度		
4	前二年度		
5	前一年度		
6	本年度		-300.00

二、实务案例解析

情形三：转让所得为负数，全部所得为正数

案例2：甲企业是高新技术企业，2016年可以适用15%的企业的所得税优惠税率。2016年甲企业将其拥有的一项技术专利转让。该技术专利原值500万元，累计摊销100万元，转让价为300万元，甲企业2016年一共实现所得为3000万元（经纳税调整后）

A100000

技术转让所得为-1000万元，合计所得为300万元，说明应税所得为400万元。

中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）

行次	类别	项目	金额
19	应纳税额计算	四、纳税调整后所得(13-14+15-16-17+18)	300.00
20		减：所得减免（填写A107020）	0.00
23		五、应纳税所得额(19-20-21-22)	300.00
24		税率（25%）	25%
25		六：应纳所得税额（23×24）	75.00
26		减：减免所得税额(填写A107040)	0.00
28		七、应纳税额（25-26-27）	75.00

A100000《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）》填报说明。

第20行“所得减免”：填报属于税法规定所得减免金额。本行通过《所得减免优惠明细表》（A107020）填报，本行<0时，填写负数。

——**注意，现在的申报表体系中**，A107020中在“项目所得额”小于等于0时，“减免所得额”不能为负数，因此，23行不可能为负数，变相的修改了填报说明。

二、实务案例解析

情形三：转让所得为负数，全部所得为正数

A100000

A106000
企业所得税弥补亏损明细表

中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）

行次	类别	项目	金额
19	应纳税额计算	四、纳税调整后所得(13-14+15-16-17+18)	300.00
20		减：所得减免（填写A107020）	0.00
23		五、应纳税所得额(19-20-21-22)	300.00
24		税率（25%）	25%
25		六：应纳所得税额（23×24）	75.00
26		减：减免所得税额(填写A107040)	0.00
28		七、应纳税额（25-26-27）	75.00

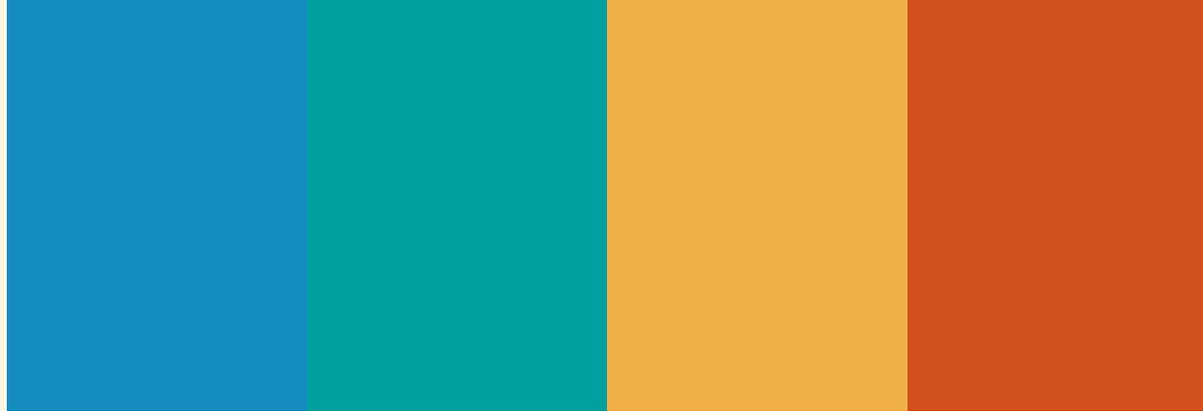
A106000《企业所得税弥补亏损明细表》填报说明
第2列“纳税调整后所得”，第6行按以下情形填写：

（1）表A100000第19行“纳税调整后所得”>0.第20行“所得减免”>0，则本表第2列第6行=本年度表A100000第19行-20-21行，且减至0止。

第20行“所得减免”<0行，填报此处时，以0计算。

（2）表A100000第19行“纳税调整后所得”<0，则本表第2列第6行=本年度表A100000第19行。

行次	项目	年度	纳税调整后所得
		1	2
1	前五年度		
2	前四年度		
3	前三年度		
4	前二年度		
5	前一年度		
6	本年度		30.00



工资福利费几种纳税调整风险



一、实务案例解析

一、年底工资薪金转入其他应付款

案例：甲企业是一家外资企业，2016年预计全年年终奖为120万元，每个月计提10万元的年终奖金。在2017年2月份，根据绩效考核情况，发放了其中的70万元。剩余50万元，由于种种原因，在2017年7月才予以发放。甲企业财务部门在年底时将集体的年终奖一次性转入其他应付款——年终奖科目。

甲企业账务处理如下：

每月计提奖金时：

借：管理费用、销售费用、生产成本、制造费用等1

贷：应付职工薪酬——工资薪金——奖金——年终奖1

年终一次性转入其他应付款：

借：应付职工薪酬——工资薪金——奖金——年终奖12

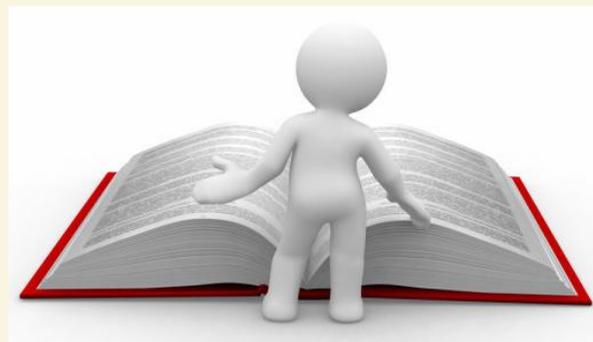
贷：其他应付款12

《国家税务总局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）

二、企业年度汇算清缴结束前支付汇缴年度工资薪金税前扣除问题

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。

根据上述规定，在2017年发放的50万元年终奖，不能在2016年汇算清缴时税前扣除。而应在2017年汇算清缴时税前扣除。



一、实务案例解析

一、年底工资薪金转入其他应付款

2016年的纳税调整

A105050

职工薪酬纳税调整明细表

行次	项目	账载金额	税收规定扣除率	以前年度累计结转扣除额	税收金额	纳税调整金额	累计结转以后年度扣除额
		1	2	3	4	5 (1-4)	6 (1+3-4)
1	一、工资薪金支出	1200000	*	*	700000	500000	*

计入成本费用与
计入损益的区别

A105050《职工薪酬纳税调整明细表》填报

说明：

第1列”账载金额“填报纳税人会计核算计入成本费用的职工工资、奖金、津贴和补贴金额：

第4列”税收金额“填报按照税法规定允许税前扣除的金额：第5列”纳税调整金额“为第1-4列的余额。



一、实务案例解析

一、年底工资薪金转入其他应付款

风险提示：如果企业发生这种情况，不只是今年调增，明年调减的问题，可能只会产生滞纳金的问题。

2017年的纳税调整

A105050

职工薪酬纳税调整明细表

行次	项目	账载金额	税收规定扣除率	以前年度累计结转扣除额	税收金额	纳税调整金额	累计结转以后年度扣除额
		1	2	3	4	5 (1-4)	6 (1+3-4)
1	一、工资薪金支出	0.00	*	*	500000	-500000	*

不考虑其他工资情况



一、实务案例解析

一、年底工资薪金转入其他应付款

2017年的纳税调整

A105050

职工薪酬纳税调整明细表

行次	项目	账载金额	税收规定扣除率	以前年度累计结转扣除额	税收金额	纳税调整金额	累计结转以后年度扣除额
		1	2	3	4	5 (1-4)	6 (1+3-4)
1	一、工资薪金支出	0.00	*	*	500000	-500000	*

不考虑其他工资情况

风险提示：如果企业发生这种情况，不只是今年调增，明年调减的问题，可能只会产生滞纳金的问题。
还有需要追溯调整的问题。



一、实务案例解析

二、工资薪金与福利费的混淆

甲企业的财务人员担心，发放的交通费通讯费补贴，是否应按照国税函2009年3号文件的规定，将其作为福利费税前扣除？

根据34号公告规定，交通费通讯费补贴可作为工资税前扣除。每月固定发放的餐费补贴，并未与工资薪金一起发放，不能作为工资税前扣除。

案例：甲企业是一家生产企业，甲企业的工资薪金制度规定，每位正式员工除工资外，还可以获得20/天的交通费通讯费补贴，在员工的工资单中体现，并且将其计入工资项目，同时计征个人所得税。同时还为部分高管人员每月固定发放餐费补贴1000/人，计入福利费。同时计征个人所得税。

《国家税务总局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）

一、企业福利性补贴支出前扣除问题
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扣除问题的通知》（国税函[2009]3号）第一条规定的，可作为企业发生的工资薪金支出，按规定在税前扣除。
不能同时符合上述条件的福利性补贴，应作为国税函[2009]3号文件第三条规定的职工福利费，按规定计算限额税前扣除。

《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，不再纳入职工福利管理；尚未实行货币化改革的，企业发生的相关支出作为职工福利费管理。

一、实务案例解析

二、工资薪金与福利费的混淆

案例2：甲企业是一家生产企业，甲企业当地税务机关规定，差旅费补贴在100元/人/天的范围内，可免征个人所得税，补贴内容包括餐费补贴以及公杂费。甲企业出差制度规定，差旅费补贴标准为80元/人/天。甲企业将当月出差人员的差旅费补助计入工资薪金，在计算个人所得税时再按照80元/人/天的标准扣除费用。

根据34号公告的规定，不是固定每月与工资薪金一起发放的补贴，不能作为工资税前扣除。

差旅费补助到底是按照差旅费还是按照福利费税前扣除？

一、实务案例解析

三、异地缴纳社保工资薪金税前扣除风险

案例：甲企业位于甲市，在各地设有多家子公司。2016年甲企业派遣自己的员工在乙市的子公司工作。被派遣员工因户籍家庭均在甲市，因此提出仍茫然在甲市缴纳社保等，劳动合同仍然与甲企业签订。其在子公司工作期间的职工薪酬等费用由子公司承担，子公司依法为其代扣代缴个人所得税。

青岛市口径：

母公司框架下，员工与母公司签订劳动合同，没有与子公司签订劳动合同。由于工作需要，母公司向其子公司派遣员工，母子公司均向派遣员工支付工资及奖金、补贴，其工资及奖金、补贴如何扣除？

解答：鉴于母公司与子公司之间存在的特殊关系，员工在母公司与子公司之间经常调配，按照实质重于形式的原则，子公司如果能够提供母公司出具的董事会或经理办公会等作出的调配决定及员工名册等充分适当的证据，子公司发放给与其没有订立劳动合同的员工的合理的工资薪金可以税前免除。

被派遣员工社保在异地，其工资薪金能否在子公司税前扣除？

如果当地没有类似的政策，应如何处理？

一、实务案例解析

四、季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员调整风险

《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5号公告）

一、关于季节工、临时工等费用税前扣除问题

企业因雇佣季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员以及接受外部劳动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。

季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员发生的费用，直接税前扣除，可以吗？

企业返聘退休人、退养人员应签订《**劳动协议**》，其支付的劳动报酬可据实税前扣除。

青岛市税局口径：

未在人力资源社会保障劳动关系网络系统进行网上备案的。主管税务机关一经发现，应当将相关情况及时向当地劳动部门进行反馈，其中对用工企业与劳动者已经签订书面《劳动合同》的，反企业能够证明劳动关系真实且已经实际支付的工资薪金，也应准予税前扣除。

繁育中等职业学校和高等院校签订三年以上期限合作协议的企业，支付给学生实习期间的报酬，准予在计算缴纳企业所得税税前扣除。

建筑施工企业依法与农民工签订书面**劳动合同**、加盖企业公章且经企业法定代表人，（或委托代理人）与农民工本人签字或盖章，其发生合理的工资薪金支出可以税前扣除。

五、外部劳务派遣人员纳税调整风险

案例：甲企业是生产企业，与劳务派遣乙公司签订劳务派遣合同。家企业每月向乙公司支付10万元的派遣费，并取得乙公司开具的发票。甲企业按照自有员工管理被派遣员工，平时发放的加班补贴，岗位津贴，通讯补贴，各种福利费用等，与自有员工执行相同的待遇。



《国家税务总局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）

三、企业接受外部劳务派遣用工支出税前扣除问题

企业接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应分两种情况按规定在税前扣除：按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司的费用，应作为劳务费支出；直接支付给员工个人费用，应作为工资薪金支出和职工福利费支出。其中属于工资只相处的费用，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。

一、实务案例解析

六、福利费、工会经费、职工教育经费的填报问题

案例：甲企业是生产企业，2016年计入成本费用的工资为1000万元，‘税收金额也是1000万元。

A10550

职工薪酬纳税调整明细表

行次	项目	账载金额	税收规定扣除率	以前年度累计结转扣除额	税收金额	纳税调整金额	累计结转以后年度扣除额
		1	2	3	4	5 (1-4)	6 (1+3-4)
1	一、工资薪金支出	10000000	*	*	10000000	-	*
2	其中：股权激励		*	*		-	*
3	二、职工福利费支出	1450000	14%	*	1400000	500000	*
4	三、职工教育经费支出	180000	*		180000		
5	其中：按税收规定比例扣除的职工教育经费	180000	2.5%		180000		
6	按税收规定全额扣除的职工培训费用			*			*
7	四、工会经费支出	210000	2%	*	200000	10000	*

福利费账载金额145万元
实际支付135万元
教育经费账载金额18万元
实际支付20万元
工会经费账载金额21万元
实际支付18万元

一、实务案例解析

七、股权激励的纳税调整

A公司为一上市公司，2016年1月1日，公司向其200名管理人员每人授予100股股票期权，这些职员从2016年1月1日起在该公司连续服务3年，即可以4元每股的价格购买100股A公司股票。公司估计该期权在授予日的公允价值为15元。从授予日起的三年时间内，共有45名职员离开A公司。假设全部155名职员都在2019年12月31日行权，A公司股份面值1元，行权日的公允价值为10元。

按照会计准则相关规定，企业会计账务处理：

1、A公司在三年间共确认管理费用2500元（ $155 \times 15 \times 100$ ）。在授予日，不做账务处理：

2、在等待期三年间，每年A公司的账务处理如下：

借：管理费用 77500

贷：资本公积——其他资本公积 77500

3、职工行权时，A公司的账务处理如下：

借：银行存款 62000

资本公积——其他资本公积 232500

贷：股本 15500

资本公积——股本溢价 279000

企业所得税处理：

企业所得税税前扣除金额=（职工实际行权时该股票的公允价值-职工实际支付价格）×行权数量

即： $(10-4) \times 155 \times 100 = 93000$

A公司可以在职工实际行权时，允许当年在企业所得税税前扣除93000元。

一、实务案例解析

七、股权激励的纳税调整

A公司2016年-2018年汇算清缴

A105050

职工薪酬纳税调整明细表

行次	项目	账载金额	税收规定扣除率	以前年度累计结转扣除额	税收金额	纳税调整金额	累计结转以后年度扣除额
		1	2	3	4	5 (1-4)	6 (1+3-4)
1	一、工资薪金支出	10000000	*	*	10000000	-	*
2	其中：股权激励	77500	*	*		77500	*

2016年-2018年每年纳税调增股权激励77500元，三年共调增232500元。

七、股权激励的纳税调整

A公司2019年汇算清缴

A105050

职工薪酬纳税调整明细表

行次	项目	账载金额	税收规定扣除率	以前年度累计结转扣除额	税收金额	纳税调整金额	累计结转以后年度扣除额
		1	2	3	4	5 (1-4)	6 (1+3-4)
1	一、工资薪金支出	10000000	*	*	10000000	-	*
2	其中：股权激励	-	*	*	93000	(93000)	*

2019年实际行权时，当年在企业所得税税前扣除93000元。统算：三年共计入费用231500元。允许税前扣除的金额为9300元，差额为139500元。准则上按照15元计入费用= $15 \times (155 \times 100) = 232500$ 税法上按照 $(10-4) = 6$ 确认税前扣除金额= $6 \times (155 \times 100) = 93000$

财税e讲堂

提升财务人职业价值

感谢聆听

微信搜索“财务第一教室”

关注我们，提升你的价值

新浪：@财务第一教室

Tel：400-600-2148



务第一教室