

大力税手
税务问题解决专家

汇算清缴系列之(1): 职工薪酬调整

第三只眼
2018.2.5

声明：相关分析与观点仅代表个人意见，欢迎批评指正

职工薪酬支出调整的逻辑图



项目（七大项）	对应实发工资的比例	问题
职工福利费	14%	认不认次年5月31日前发放？N
职工教育经费	2.5%，8%，全额扣除	同上
工会经费	2%	同上
基本养老保险、公积金	国务院或省级标准	同上
补充养老	5%	交之前年度的？
补充医疗	5%	交之前年度的？

职工教育经费相关

全额扣除	集成电路设计企业和符合条件软件企业的职工培训费用，应单独进行核算并按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除。【动漫适用】	财税【2012】27号
	航空企业实际发生的飞行员养成费、飞行训练费、乘务训练费、空中保卫员训练费等空勤训练费用，根据《实施条例》第二十七条规定，可以作为航空企业运输成本在税前扣除。	2011年34号公告
	核力发电企业为培养核电厂操纵员发生的培养费用，可作为企业的发电成本在税前扣除。企业应将核电厂操纵员培养费与员工的职工教育经费严格区分，单独核算，员工实际发生的职工教育经费支出不得计入核电厂操纵员培养费直接扣除	2014年第29号公告
限额8%	经认定的技术先进型服务企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。	财税【2014】59号， 财税【2017】79号
	文化创意和设计服务企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。	国发【2014】10号， 未见细文件
	高新技术企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。	财税【2015】63号

问题：工资薪金的调整争议有啦

北京理解：发放以前年度工资的税前扣除年度判定，2016年度计提、2018年发放，扣缴在2017年度汇算还是2018年度？应在2018年度，总局2015年34号公告是在实施条例基础上的一个特殊规定，“准予”是准许，不放在计提年度。

参照2015年34号公告：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。

国家税务总局对于调整表变化的解读

（八）《职工薪酬支出及纳税调整明细表》（A105050）

为解决职工薪酬支出的账载金额与实际发生额有可能存在差异的问题，增加第2列“实际发生额”填报列次。并调整相关列次的计算规则和逻辑关系。

职工薪酬支出调整

行次	项 目	账载金额	实际发生额	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	6 (1-5)	7 (1+4-5)
1	一、工资薪金支出			*	*			*
2	其中：股权激励			*	*			*
3	二、职工福利费支出				*			*
4	三、职工教育经费支出			*				
5	其中：按税收规定比例扣除的职工教育经费							
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				*			*
8	五、各类基本社会保障性缴款			*	*			*
9	六、住房公积金			*	*			*
10	七、补充养老保险				*			*
11	八、补充医疗保险				*			*
12	九、其他			*	*			*
13	合计 (1+3+4+7+8+9+10+11+12)			*				

职工薪酬支出调整

事项	实际发生额	税收金额
工资薪金支出	第2列“实际发生额”：分析填报纳税人“应付职工薪酬”会计科目 借方发生额 （实际发放的工资薪金）。	填报纳税人按照税收规定允许税前扣除的金额，按照第1列和第2列分析填报。
其中股权激励	<p>第2行“其中：股权激励”：本行由执行《上市公司股权激励管理办法》（中国证券监督管理委员会令第126号）的纳税人填报，</p> <p>“实际发生额”：填报纳税人根据本年实际行权时股权的公允价值与激励对象实际行权支付价格的差额和数量计算确定的金额。</p> <p>【难道只认符合办法规定的吗，2017年4月25日苏州飞驰环保科技股份有限公司（831846证券简称：飞驰环保）发布公告称，税局因其定向增发（实为股权激励）违反了《上市公司股权激励管理办法（试行）》（证监公司字〔2015〕151号）第十二条“上市公司全部有效的股权激励计划所涉及的标的股票总数累计不得超过公司股本总额的10%”，定向增发320万股，超过公司股本总额的10%，所计入管理费用的公允价值与支付价之差1280万全部做纳税调增处理，补缴企业所得税款192万元。】</p>	同上

职工薪酬支出调整

事项	实际发生额	税收金额
职工福利费	第2列“实际发生额”：分析填报纳税人“应付职工薪酬”会计科目下的职工福利费用实际发生额。	填报按照税收规定允许税前扣除的金额，按第1行第5列“工资薪金支出/税收金额”×14%、本表第3行第1列、本表第3行第2列三者孰小值填报。【三者】
职工教育经费	第2列“实际发生额”：分析填报纳税人“应付职工薪酬”会计科目下的职工教育经费实际发生额，不包括第6行可全额扣除的职工培训费用金额。 第2列“实际发生额”：分析填报纳税人“应付职工薪酬”会计科目下的职工教育经费本年实际发生额（可全额扣除的职工培训费用金额）。	填报纳税人按照税收规定允许税前扣除的金额（不包括第6行可全额扣除的职工培训费用金额），按第1行第5列“工资薪金支出—税收金额”×扣除比例与本行第1+4列之和的孰小值填报。【二者】 【一错再错，还是我们真的错了】
工会经费	第2列“实际发生额”：分析填报纳税人“应付职工薪酬”会计科目下的工会经费本年实际发生额。	填报按照税收规定允许税前扣除的金额，按第1行第5列“工资薪金支出/税收金额”×2%与本行第1列、本行第2列三者孰小值填报。【三者】

职工薪酬支出调整

事项	实际发生额	税收金额
社保保障性支出	第2列“实际发生额”：分析填报纳税人“应付职工薪酬”会计科目下的各类基本社会保障性缴款本年实际发生额。	填报按照税收规定允许税前扣除的各类基本社会保障性缴款的金额，按本行第1列、第2列以及税收规定允许税前扣除的各类基本社会保障性缴款的金额孰小值填报。【三者】
住房公积金	第2列“实际发生额”：分析填报纳税人“应付职工薪酬”会计科目下的住房公积金本年实际发生额。	填报按照税收规定允许税前扣除的住房公积金金额，按本行第1列、第2列以及税收规定允许税前扣除的住房公积金的金额孰小值填报。【三者】
补充养老保险	第2列“实际发生额”：分析填报纳税人“应付职工薪酬”会计科目下的补充养老保险本年实际发生额。	填报按照税收规定允许税前扣除的补充养老保险的金额按第1行第5列“工资薪金支出/税收金额”×5%、本行第1列、本行第2列的孰小值填报。【三者】
补充医疗保险	第2列“实际发生额”：分析填报纳税人“应付职工薪酬”会计科目下的补充医疗保险本年实际发生额。	填报按照税收规定允许税前扣除的补充医疗保险的金额按第1行第5列“工资薪金支出/税收金额”×5%、本行第1列、本行第2列的孰小值填报。【三者】

我们的理解与可能的争议

- ① 职工薪酬相关科目是“全法人发生额还是利润发生额的调整”？
- ② 职工薪酬的“借方”发生额是不是“绝对标准”，比如直接入成本费用未通过应付职工薪酬
- ③ 应付职工薪酬的实际发生是指“什么期间”
- ④ 职工薪酬除了工资薪金与职工教育经费，难道不能做纳税调减了吗
- ⑤ 股权激励说明不完整
- ⑥ 职工教育经费公式设置“错误”仍在

比如账载计提100，当期实际支出80，当期2.5%受限限额是90，依据表调整是 $100-90=10$ ，且慢中， $90-80=10$ ，这是支出了吗？因此在其他中小编建议再调增10（调增是“提倡”行为，税务机关不一定非扭着不行）。

职工薪酬支出调整

可共享基数的支出：

- 工资薪金
- 福利费
- 职工教育经费
- 工会经费
- 补充医疗保险
- 补充养老保险

口径之分
(别给企业算错税)

不可共享基数的支出：

- 住房公积金
- 社会保障支出

特别理解事项

问题：

(1) 企业制定年金方案提交职工代表大会审议通过，并报社保部、财政部等主管部门批准，明确覆盖对象为全体员工。而在实际执行中，有一部分员工自愿不参加公司的企业年金计划。此年金计划是否可视为对全体员工的并根据有关政策进行企业所得税税务处理。

(2) 企业为员工购买补充养老保险的同时，**又**为即将退休的市（州）、县经理一次性购买了价值不菲的补充养老保险。为小众群体购买的补充养老保险是否进行纳税调整。

(3) 企业为员工购买的商业保险费用（含补充医疗保险、意外伤害保险、医保补充团体医疗保险、团体重大医疗保险等），在保险公司缴纳保费。账目中未严格区分。应如何进行企业所得税处理。

特别理解事项

① 补充医疗保险：错误理解全体员工

稽查意见：对于企业为员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，如企业制定的相关方案或制度针对全体员工，而部分员工自愿不加入的，可视为财税〔2009〕27号中规定的“全体员工”，不予调整。

为部分管理层额外购买的补充养老保险应进行纳税调整。

企业为员工支付的商业保险，按照《企业所得税法实施条例》第三十六条规定进行处理。

商业健康险还没着落

北京国税企业所得税热点问题（2017年9月）1.企业为员工购买的商业健康保险，能否在企业所得税前扣除？

答：企业为员工购买的商业健康保险，符合补充医疗保险的，可以作为补充医疗保险在企业所得税前扣除。

注：注意查阅国家税务总局12366网站中所得税司的培训：从应付职工薪酬发放的可以扣除

讲解小结

- 范围：不可错误理解“应付职工薪酬”的实际发生额，并不等于真的“实际发生额”
- 时间：不可错误理解计算期间
- 职工教育经费：看着来办，谨慎从事
- 不能纳税调减的计量结果：这是个错（*按填报说明，工资薪金会有纳税调减，其他的难道没有了吗？*）
- 调整口径：全体发生制，不管利润总额，是对调整逻辑的偏差操作，但这也比较现实
- 填写科目之间的调整：工资薪金与福利费



直播课堂