

注册会计师

税法

教材精讲班

第二节 应纳税所得额

(三) 扣除项目及其标准

1. 工资、薪金支出

(1) 工资、薪金的界定

企业发生的合理的工资薪金支出准予据实扣除。工资、薪金支出是企业每一纳税年度支付给本企业任职或与其有雇佣关系的员工的所有现金或非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与任职或者是受雇有关的其他支出。

【解释】合理工资薪金认定的标准

企业类型	合理工资薪金认定的标准
一般企业	企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制定的工资薪金制度规定实际发放给员工的工资薪金。 ①企业制定了较为规范的员工工资薪金制度 ②企业所制定的工资薪金制度符合行业及地区水平 ③企业在一定时期所发放的工资薪金是相对固定的，工资薪金的调整是有序进行的 ④企业对实际发放的工资薪金，已依法履行了代扣代缴个人所得税义务 ⑤有关工资薪金的安排，不以减少或逃避税款为目的
国有企业	其工资薪金发放金额，不得超过政府有关部门的限定数额；超过部分，不得计入企业工资薪金总额，也不得在计算企业应纳税所得额时扣除

【注意】“应付职工薪酬”核算的范围与税前扣除的工资薪金范围不同。

税前扣除的工资薪金：企业按规定实际发放的工资薪金总和，不包括职工福利费、工会经费、职工教育经费、社会保险费、住房公积金等。

【提示】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。

(2) 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（和三项经费的结合）。

(3) 特殊形式工资薪金的确定（我国居民企业实行股权激励）

股权激励是指《上市公司股权激励管理办法（试行）》中规定的上市公司以本公司股票为标的，对其董事、监事、高级管理人员及其他员工进行的长期性激励。

①适用主体：境内上市居民企业、境外上市居民企业 and 非上市公司。

②工资形式：

限制性股票：激励对象按照股权激励计划规定的条件，从上市公司获得的一定数量的本公司股票。

股票期权：上市公司按照股权激励计划授予激励对象在未来一定期限内，以预先确定的价格和条件购买本公司一定数量股票的权利。

③税务处理：

项目	行权状态	税务处理
股权激	a. 立即行权	以实际行权时该股票的公允价值与激励对象实际行权支付价格的差额和数量，作为当

②企业尚未分离的内设集体福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院、集体宿舍等集体福利部门设备、设施的折旧、维修保养费用以及集体福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等人工费用。

③按规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、独生子女费、探亲假路费，以及符合企业职工福利费定义但没有包括在本通知各条款项目中的其他支出。

扣除标准：企业发生的职工福利费支出，不超过工资薪金总额 14% 的部分准予扣除，超过部分不得扣除。

【提示】企业应**单独设置账册**进行核算，没有单独设置的，税务机关责令企业在规定期限内改正。逾期仍未改正的，可对其进行核定。

【例题·单选题】2021 年某公司给自有员工实际发放合理工资总额为 1000 万元；公司生产部门接受外部劳务派遣员工 6 人，每人每月支付劳务费 3000 元。假设公司当年发生的职工福利费为 200 万元，职工福利费应调增应纳税所得额（ ）万元。

- A. 54.96
- B. 55.97
- C. 56.98
- D. 60.00

【答案】C

【解析】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的费用，应作为工资薪金支出和职工福利费支出。其中属于工资薪金支出的费用，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。

工资、薪金总额 = $1000 + 6 \times 3000 \times 12 \div 10000 = 1021.6$ （万元）

职工福利费扣除限额 = $1021.6 \times 14\% = 143.02$ （万元）

职工福利费应调增应纳税所得额 = $200 - 143.02 = 56.98$ （万元）

（2）工会经费

企业**拨缴**的工会经费，不超过**工资、薪金总额 2%**的部分，凭相关支付的凭证，准予扣除，超过 2% 的部分不得扣除。

【提示】支付的凭证包括代收凭据：在委托税务机关代收工会经费的地区，企业拨缴的工会经费，也可凭合法、有效的工会经费代收凭据依法在税前扣除。

【例题·单选题】某企业 2021 年支付如下费用：合同工工资 105 万元，实习生工资 20 万元。返聘离休人员工资 30 万元。支付劳务派遣公司用工费 40 万元。2021 年企业计算企业所得税时允许扣除的职工工会经费限额是（ ）万元。

- A. 3.9
- B. 3.1
- C. 2.5
- D. 2.1

【答案】B

【解析】企业所得税税前实际发生的合理的工资薪金支出 = $105 + 20 + 30 = 155$ （万元），允许扣除工会经费的限额 = $155 \times 2\% = 3.1$ （万元）。