

企业在所得税汇算清缴中应注意的事项

一外籍工资及薪酬福利的安排

中国一年一度的企业所得税汇算清缴已拉开帷幕，按照税法规定，企业应当自纳税年度终了之日起 5 个月内，进行汇算清缴，结清应缴应退企业所得税税款。在进行所得税汇算清缴审计及申报时，由于一些事项的会计处理和税务处理存在差异，包括时间性差异及永久性差异，尤其是后者，给企业增加的税收负担将是无法挽回的。针对汇算清缴中较为关注和争议的外籍人员工资问题，我们结合中伯伦在相关业务中的执行经验进行讨论，以期能对企业日常经营活动中的税收筹划起到一定帮助作用。

随着跨国经营模式的日益扩大，企业中外籍员工的比例逐年递增。区别于本地人员，外籍员工的薪酬体系涵盖的内容较多，例如搬迁费、住房补贴、子女教育经费等，相关方面的个人所得税也有各项优惠。根据近期出台并将于 2014 年 7 月 1 日实施的《企业会计准则第 9 号-职工薪酬》中规定，短期薪酬（包括工资、奖金、职工福利费、社会保险费、工会经费、带薪缺勤等）、离职后福利、辞退福利和其他长期福利以及支付给员工配偶、子女等的福利，都属于职工薪酬的范畴。而不同薪酬结构的安排，会对企业所得税造成哪些影响呢？

与薪酬相关的税务规定？

根据《企业所得税实施条例》，对于薪酬方面的企业所得税的调整事项主要包括以下四项：

- 工资薪金。指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇员工的所有现金形式或者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，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。按照国税函[2009]3 号文件的规定，企业列支的工资薪金支出应符合“合理工资薪金支出的标准”才可以从税前扣除。该税前扣除数额将作为其他支出税前扣除的计算基数，不包括企业缴存的养老保险费、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，因此企业在账务核算时应分开核算。
- 职工福利费。职工福利费支出，在不超过工资薪金总额 14% 的部分，准予扣除。
- 职工教育经费。职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 2.5% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

会计处理差异引发的税务调整：计入工资薪金还是福利费？

由于工资薪金和福利费的扣除限额不同，工资薪金可全额在企业所得税前扣除，福利费项目是按照工资薪金总额的14%扣除，因此企业在会计核算里的判断与归类很重要。我们在此列举一些较有争议的项目：

- 租房补贴。根据国税函[2009]3号文件规定，为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利等，为职工福利费的核算范围。但是在财企[2009]242号文件中，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，不再纳入职工福利费管理。对此，按照国家税务总局的意见，对列入企业员工工资薪酬制度，构成工资薪金一部分并按月与工资薪金一起发放的住房福利性补贴，不属于国税函[2009]3号第三条规定的职工福利费，应作为企业发生的工资薪金支出，按规定税前扣除。
- 语言培训费、子女教育费。此两项也是较容易被归入职工福利费的项目，实际上，根据财政部等八部门《关于印发〈关于企业职工教育经费提取与使用管理的意见〉的通知》（财建[2006]第317号）第三条第（五）款的规定，与提升工作能力或沟通能力有关语言培训费作为职工教育经费的列支范围，按不超过工资薪金总额2.5%的比例税前扣除。而对于子女教育经费，根据税务局对于汇算清缴中较为争议的话题的回复中，如果该项费用在企业的薪酬制度中明确规定，并履行了代扣代缴个人所得税的纳税义务，则子女教育经费可以作为贺礼的工资薪金支出从税前扣除。
- 午餐补贴。午餐补贴根据发放的形式税务上的处理不同，对于未办理职工食堂统一供应午餐支出的可以计入职工福利费按照相应扣除比例税前扣除；对于未统一供餐而按月发放的午餐费补贴应作为企业的工资薪金支出税前扣除。

外籍人员的派遣协议与工资发放如何影响所得税？

在很多境内外关联公司之间，外籍人员经常被派到中国工作，或跨国兼职工作的情况很多。他们的工资福利，有的由外国公司发放，有的由中国公司发放，有的外国公司和中国公司各发放一部分。外籍人员的来华任职方式及其工资薪酬支付形式的不同，会对企业所得税带来哪些不同的影响呢？

情况一：母公司与子公司签订人员派遣协议，协议中规定，外籍人员在子公司任职，为专职人员，母公司代为支付工资薪金，日后由子公司归还给母公司，个人所得税由子公司负担并缴纳。

分析：会计处理上，子公司计提“应付工资-母公司”，代扣代缴的个人所得税计入“工资费用科目”。此种情况下，若该外籍人员认定为子公司员工，相应的工资薪金、福利、保险等支出可以按照相应的税法扣除项目在所得税前扣除。

- 情况二：外籍人员为高级管理人员，派遣协议中只说明了外籍人员的兼职职务，工资薪金由国外发放，不用境内子公司归还，但按照中国相应法律规定，子公司负担外籍人员在境内的社会保险、个人所得税、住房补贴等福利。

分析：会计处理上，子公司代扣代缴的个人所得税计入“工资费用科目”，相关福利计入“福利费”等费用科目。但按照相关税法的规定，由于该外籍人员不能认定为境内子公司的职工，相应的福利费也不属于适用于全体员工的福利项目，因此应不允许在所得税前扣除。

- 情况三：外籍人员与外企服务单位签订协议，由外企服务单位将其派遣至境内子公司工作，相应的工资、福利等直接从境外公司直接支付给外企服务单位。
分析：由于外籍人员属于外企服务机构的派遣人员，实际的工资薪金又费境内子公司负担，因此不能认定为子公司的职工，同第二种情况一样，相应的福利费用不能在子公司的所得税前扣除。

评论

从上述不同的派遣方式对于所得税不同的处理，可以看出判定外籍人员是否是境内公司的职员在处理所得税时存在较大差异，因此，如果安排外籍人员的派遣，特别是如何签订**派遣协议**对于境内外关联公司非常重要。结合实践中税务部门的关注要点，派遣安排需要留意以下的问题：

- 谁对外籍人员的工作结果承担部分或全部责任和风险，例如谁考核评估外籍人员的工作业绩，并对其工作拥有指挥权；
- 境内子公司是否向境外母公司支付管理费、服务费性质的款项；
- 境内子公司向境外母公司支付的款项金额是否超出母公司代垫、代付外籍人员的工资、薪金、社会保险费及其他费用；
- 境外母公司是否将境内子公司支付的相关费用全部发放给外籍人员，是否保留了一定数额的款项；
- 境外母公司负担的外籍人员的工资、薪金是否全额在中国缴纳个人所得税；
- 谁确定外籍人员的数量、任职资格、薪酬标准及其在中国境内的工作地点。

上述各项因素的综合考量在确定外籍人员的工资薪酬安排的会计处理和税务处理方面起着非常关键的影响，从而影响到企业所得税的计算和缴纳，建议企业联系专业的财务、税务人员，提供相应的协助。

本文内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料做出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关资料或其它税务分析及意见，请联络：

叶江莲
税务合伙人
电话：+8610 6591 3000
电邮：Queenaya@cplchina.cn

石娜
高级税务经理
电话：+8610 6591 3000
电邮：Tina.shi@cplchina.cn