

# 雇主为雇员承担全年一次性奖金 税款有关个税政策解析

刘 强

(日照职业技术学院 山东日照 276826)

随着社会的发展,企业重视人才战略,薪酬设计多元化,税后工资奖金如何计缴?根据《个人所得税法》、《国家税务总局关于雇主为其雇员负担个人所得税税款计征问题的通知》(国税发[1996]199号)和《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》(国税发[2005]9号)等规定,《国家税务总局关于雇主为雇员承担全年一次性奖金部分税款有关个人所得税计算方法问题的公告》(国税发[2011]28号)对雇员取得全年一次性奖金并由雇主负担部分税款有关个人所得税计算问题予以进一步明确:①明确了雇主为雇员承担全年一次性奖金部分个人所得税的应纳税所得额的计算方法;②雇主为雇员负担全年一次性奖金部分个人所得税,是雇员所得,应并入雇员的全年一次性奖金,按照规定方法计征个人所得税;③明确了雇主为雇员负担的个人所得税款,应属于个人工资薪金的一部分。符合工资扣除条件的,可以税前扣除。

## 一、国税发[2011]28号文与国税发[1996]199号文的差异比较

全年一次性奖金属于工资薪金范围,是工资薪金中更加明细的收入项目。国税发[1996]199号文是对雇主为雇员承担工资薪金税款有关个人所得税计算方法作出了规定,而国税发[2011]28号文是对雇主为雇员承担全年一次性奖金部分税款有关个人所得税计算方法作出了规定。

### 1. 雇主为雇员定额负担税款的计算公式的差异:

(1)国税发[1996]199号文中规定的计算公式如下:

应纳税所得额=雇员取得的工资+雇主代雇员负担的税款-费用扣除标准

应纳税额=应纳税所得额×适用税率-速算扣除数

(2)国税发[2011]28号文中规定的计算公式如下:

应纳税所得额=雇员取得的全年一次性奖金+雇主替雇员定额负担的税款-当月工资薪金低于费用扣除标准的差额

应纳税额=应纳税所得额×适用税率B-速算扣除数B

实际缴纳税额=应纳税额-雇主为雇员负担的税额

上述两个应纳税额计算公式的差异:工资是直接找出对应的适用税率A和速算扣除数A据以计算税款,而全年一次性奖金是除以12后,根据其商数找出对应的适用税率B和速算扣除数B据以计算税款。

### 2. 雇主为雇员按一定比例负担税款的计算公式的差异:

(1)国税发[1996]199号文中规定的计算公式如下:

应纳税所得额=(未含雇主负担的税款的收入额-费用扣除标准-速算扣除数×负担比例)÷(1-税率×负担比例)

应纳税额=应纳税所得额×适用税率-速算扣除数

(2)国税发[2011]28号文中规定的计算公式如下:

应纳税所得额=(未含雇主负担税款的全年一次性奖金收入-当月工资薪金低于费用扣除标准的差额-不含税级距的速算扣除数A×雇主负担比例)÷(1-不含税级距的适用税率A×雇主负担比例)

应纳税额=应纳税所得额×适用税率B-速算扣除数B

实际缴纳税额=应纳税额-雇主为雇员负担的税额

上述两个计算公式最大的区别就是国税发[2011]28号文明确规定了雇主为雇员负担的税额可以抵扣应纳税额。

## 二、雇主为雇员负担的个人所得税款与企业支出定性问题

国税发[2011]28号文第四条规定,雇主为雇员负担的个人所得税款,应属于个人工资薪金的一部分。凡单独作为企业管理费列支的,在计算企业所得税时不得税前扣除。以前是存在工资税前扣除限额,现在没有限额了,只要真实合规支付就可扣除,正如国税发[2011]28号文第一条规定,雇主为雇员负担全年一次性奖金部分个人所得税款,属于雇员又额外增加了收入,属于工资薪金支出。也就是说,工资薪金是不含税工资薪金加扣缴的个税。如果再单独作为企业管理费列支则重复扣除了扣缴个人所得税的部分。

国税发[2011]28号文在一定程度上解决了会计核算问题,即:在税收规定上已经认可代付税款是雇主与雇员之间的协议或合同的关系。在会计核算上应遵循“支付纳税人的净收入由何项目负担,则代付的税款也由何项目负担”的原则,企业应采用与雇员对应的收入相同的会计科目进行会计核算。

## 三、雇主为雇员承担全年一次性奖金部分个人所得税款的税前扣除问题

企业代付个人所得税,实际上是企业多支付的人工成本,计入工资薪金更合理一些。国税发[2011]28号文对此进行了明确,是法制的进步,也是此公告的亮点。即:“雇主为雇员负担的个人所得税款,应属于个人工资薪金的一部分。凡单独作为企业管理费列支的,在计算企业所得税时不得税前

# 会计电算化环境下的经侦查账技术运用

陈宗攀

(江苏警官学院 南京 210012)

**【摘要】**在经济犯罪案件侦查中,总是或多或少地使用查账技术来获取犯罪证据。电算化会计的普及在给传统手工会计系统带来巨大冲击的同时,也给经侦查账活动带来了诸多影响。侦查机关应当主动适应会计核算环境变化,注重手工查账和计算机查账相结合;拓宽查账范围,强化对会计电算化系统的检查;综合采取侦查措施获取电算化会计资料并理清犯罪线索,固定犯罪证据。

**【关键词】**经济犯罪侦查 会计电算化 查账

## 一、会计核算环境变化给经侦查账工作带来的新问题

1. 查账对象发生变化。企业使用电算化会计系统处理财务数据,使得会计核算环境发生了重大变化,从而使经侦查账工作对象与此前不同。会计部门的组成人员从原来由财务、会计专业人员组成,转变为由财务、会计专业人员和计算机数据处理系统的管理人员及计算机专家组成。会计部门不仅利用计算机完成基本的会计业务处理,而且还利用计算机完成各种更为复杂的业务活动,比如销售预测、人力资源规划等。随着远程通讯技术的发展,会计信息的网上实时处理成为可

扣除。”雇主为雇员承担的个人所得税款,应属于个人应负担的支出,企业所得税法没有允许税前扣除的规定。《关于纳税人取得不含税全年一次性奖金收入计征个人所得税问题的批复》(国税函[2005]715号)规定,根据企业所得税和个人所得税的现行规定,企业所得税的纳税人、个人独资和合伙企业、个体工商户为个人支付的个人所得税款,不得在所得税前扣除。根据《企业所得税法》的规定,企业为个人负担的税款属于与取得收入无关的支出,应由个人来负担,也不可在税前扣除。《企业所得税法》对工资扣除已不再有限额控制,企业为个人负担的个人所得税只要符合《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)关于合理工资薪金的五项规定,均可以在企业所得税前据实扣除,因此企业为个人负担的个人所得税,如果作为工资薪金的一部分,可以在企业所得税前扣除。但如果没有作为工资薪金的一部分而是直接在费用中扣除,则属于与收入无关的支出,不可在税前扣除。这一规定,使得代付个人所得税成为可能。即如果代付的个人所得税符合工资薪金扣除条件,即可税前扣除。

## 四、举例分析

公式推导:设全年一次性奖金应纳税所得额为 $X$ ,适用税率 $A\%$ 。速算扣除数 $S$ ,未含雇主负担税款的全年一次性奖金收入 $J$ 。雇主负担比例 $a\%$ ,当月工资薪金低于费用扣除标准的

能,业务事项可以在远离企业的某个终端机上瞬间完成数据处理工作,原先应由会计人员处理的有关业务事项,现在可以由其他业务人员在终端机上一次完成;原来应由几个部门按预定权限和步骤完成的业务事项,现在可能集中在一个部门甚至由一个人完成。这样,一旦有违法犯罪行为浮出水面,此前的手工会计系统可以从字迹辨认出责任主体,而会计电算化系统只能提供统一模式的输出资料,没有记录人的资料,无法从笔迹上辨认出记录人,责任追究的主体将难以明确。

2. 查账领域拓宽。在会计电算化环境下,会计事项由计

差额为 $c$ 。

$$\text{方程: } X+c=J+\text{个税 } a\%=J+(XA\%-S)a\%=J+XA\%a\%-Sa\% \\ X(1-A\%a\%)=J-Sa\%-c$$

$$\text{则: } X=(J-Sa\%-c)/(1-A\%a\%)$$

例:某省企业张某2011年6月收入1000元,同月获得全年一次性奖金收入12000元,雇主为张某负担其工资、薪金所得30%部分的应纳税款,张某6月取得的一次性奖金的应纳税款计算如下:

设全年一次性奖金应纳税所得额为 $X$ ,则:

$$X+(2000-1000)=12000+(X10\%-25)\times 30\%$$

$$\text{解得: } X=11332.47$$

$$\text{个税合计: } 11332.47\times 10\%-25=1108.25(\text{元})$$

## 五、注意事项

企业的股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构应制定好工资薪金制度,根据国税发[2005]9号文的规定,纳税人取得全年一次性奖金,单独作为一个月工资薪金所得计算纳税,计算方法单独适用。在一个纳税年度内,对每一个纳税人,该计税办法只允许采用一次。纳税人当月的工资不能与该奖金混算,应该单独计算、单独纳税,如果与一次性奖金混在一起计算,降低或提高税率都是不正确的。因此,应按正确的方法计算全年一次性奖金的个人所得税,以减少个人及企业的纳税风险。○