

# 劳务派遣各方涉税问题分析

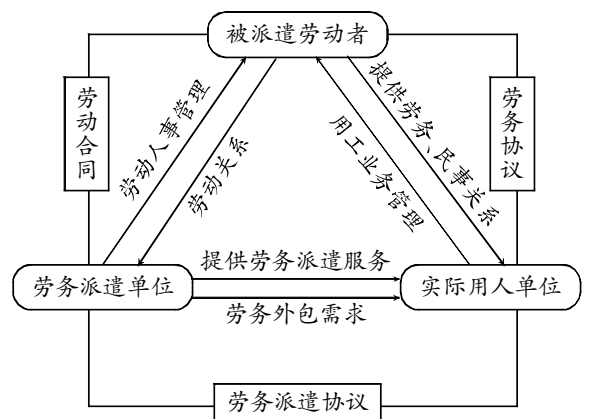
薛春燕

(无锡商业职业技术学院 江苏无锡 214153)

**【摘要】** 劳务派遣作为一种新型的用工形式,目前在国内发展很快,劳务派遣相对传统的用工方式具有不少优势,它可以使企业节省人工成本、规避社保风险、专注于企业战略管理等。本文试对我国企业劳务派遣过程中涉及的企业所得税、营业税及个人所得税进行分析。

**【关键词】** 劳务派遣 企业所得税 营业税 个人所得税

劳务派遣这一用工方式最早起源于日本和美国,它是随着社会化分工的不断细分而产生的。与传统的雇用关系相比,劳务派遣是一种新型的劳务经济模式,由劳务派遣单位与用工单位订立劳务派遣协议,由被派遣劳动者向用工单位给付劳务,劳动合同关系存在于劳务派遣单位与被派遣劳动者之间,但劳动力给付的事实则发生于被派遣劳动者与用工单位之间。劳务派遣的最显著特征就是劳动力的雇用和使用相分离,即劳务派遣单位“招人不用人”,用人单位“用人不招人”。劳务派遣三方的关系如右图所示。



劳务派遣三方关系示意图

随着我国市场经济的不断成熟与完善,劳务派遣这一新型用工形式逐渐普及对经济社会发展产生了重大影响,随之而来的相关税收问题也困扰着企业的财务工作者。下面分别就劳务派遣各方涉及到的税种进行详细分析。

方式是行不通的。

笔者认为,民间借贷的制度产生应考虑以人为设计为主、自发演进为辅的方式,强行推行相关制度的改革和创新,即充分发挥政府的职能作用(具体见图4)。

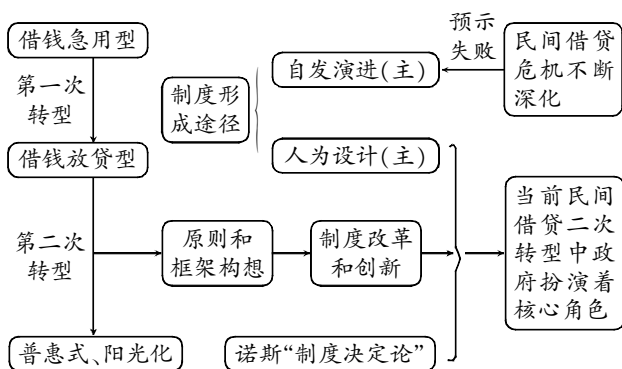


图4 民间借贷二次转型中的政府角色分析

同时,根据诺斯的“制度决定论”理论,制度安排的发展才是主要的改善生产效率和要素市场的历史原因,一切的创新、规模经济、教育、资本积累等各种因素都不是经济增长的

原因,它们都只不过是制度创新引起的经济增长的表现而已,对经济增长起决定作用的只有制度因素。因此,我们得出结论,当前民间借贷要及时、有效实现二次转型,政府应当起到关键作用,即扮演着核心的角色。正如《人民日报》在显示中国政府改革的决心时的一个社论所说:宁要不完美的改革,不要不改革的危机。因此,只要政府充分扮演好其核心角色,发挥关键的推动作用,民间借贷的二次转型定会稳步推进,进而使民间借贷充分发挥其在经济社会发展中的巨大作用。

### 主要参考文献

1. 袁庆明.新制度经济学.北京:中国发展出版社,2005
2. 杨涛.防范将民间借贷当作刑事案件.人民公安报,2012-02-23
3. 王春宇.我国民间借贷发展研究.哈尔滨商业大学博士论文,2010
4. 张伟杰.民间借贷是个筐,合法非法往里装.工人日报,2011-10-22
5. 周吉川.正确看待民间借贷的合法性.经济日报,2011-11-24
6. 陆锦周.论我国民间借贷的发展.当代经济,2012;3

## 一、企业所得税方面

### 1. 用人单位企业所得税分析。

(1)派遣员工工资薪金允许税前扣除,并允许作为计算“三费”基数。国家税务总局于2012年4月发布了《关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》(简称《公告》)。该《公告》适用于2011年度及以后各年度。其中“一、关于季节工、临时工等费用税前扣除问题”规定: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。

此条规定与以往相比有很大的变化,《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)规定,税务机关在对工资、薪金进行合理性确认时,要看企业对实际发放的工资、薪金,是否已依法履行了代扣代缴个人所得税义务。因此,企业对受雇的工作人员应依法履行代扣代缴个人所得税义务,相应产生的工资费用可以作为工资、薪金在税前扣除。劳务派遣中的用人单位支付劳务派遣人员薪酬给劳务派遣单位,被派遣人员个人所得税的代扣代缴义务一般由劳务派遣单位履行。因此《公告》实施之前用人单位对劳务派遣工资薪金支出不允许作为工资、薪金在税前扣除的,也不能作为计算“三费”税前扣除数的基数。

《公告》隐含着这样一个信息:企业雇用劳务派遣员工应计入职工总数范围。这与企业会计准则中职工薪酬的内容基本一致。企业会计准则中的职工薪酬所称“职工”包括三类人员:一是与企业订立劳动合同的所有人员,含全职、兼职和临时职工;二是未与企业订立劳动合同、但由企业正式任命的企业治理层和管理层人员,如董事会成员、监事会成员等;三是在企业的计划和控制下虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命但为其提供与职工类似服务的人员。《公告》的出台也体现了税收法规与会计准则之间的协调趋同趋势。

假设某用人单位支付被派遣人员工资为100万元,则《公告》实施前后允许企业所得税税前扣除项目及金额对比分析如下表所示。

金额单位:万元		
税前扣除项目	2011年前允许税前扣除金额	2011年及以后纳税年度允许税前扣除金额
工资、薪金项目	0	100
“三费”项目	0	18.5
劳务费用	100	0
合计	100	118.5

从表中可知,《公告》实施前后对企业的影响主要体现在“三费”项目上。以向派遣人员支付的工资作为计算“三费”税前扣除数的基数能够间接减轻企业的税负。

(2)与劳务派遣涉及的税收优惠问题。在享受高新技术企业税收优惠方面,《企业所得税法》第二十八条第二款规定:国家需要重点扶持的高新技术企业,减按15%的税率征收

企业所得税。申请高新技术企业认定应符合规定的条件,《高新技术企业认定管理办法》要求企业具有大学专科以上学历的科技人员占企业当年职工总数的30%以上,其中研发人员占企业当年职工总数的10%以上。有的企业为了享受到15%的所得税税率,想尽办法申请高新技术企业,而科技和研发人员占比又达不到规定的比例,当分子确定的情况下,这些企业尽量减少员工总人数,将企业原有部分员工转到劳务派遣单位,并承诺给员工一定的补偿,这样人员还是那些人员,但由于劳务派遣人员在法律层面上归属于劳务派遣单位,从而在统计员工人数的时候,这部分劳务派遣员工就不纳入员工人数的计算范围,从而达到申请高新技术企业要求的科技和研发人员规定比例。

在小型微利企业税收优惠方面,财政部、国家税务总局发布的《关于小型微利企业所得税优惠政策有关问题的通知》(财税[2011]117号)明确规定,自2012年1月1日至2015年12月31日,对年应纳税所得额低于6万元(含6万元)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。小型微利企业,是指从事国家非限制和禁止行业,工业企业从业人数不超过100人,其他企业从业人数不超过80人。根据《财政部 国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》(财税[2009]69号)规定,实施条例第九十二条第(一)项和第(二)项所称从业人数,是指与企业建立劳动关系的员工人数和企业接受的劳务派遣用工人数之和。也就是说,小型微利企业职工总数是包含劳务派遣用工人数的。

2. 劳务派遣单位企业所得税分析。《企业所得税法》第八条规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。

根据上述规定,劳务派遣单位从用人单位收取的全部价款应确认为收入,实际发生的与取得收入有关的、支付给职工的工资薪金、福利费等及为职工支付的社会保险费应该作为合理的成本费用允许在税前扣除,其中属于工资薪金支出的,也应该和用人单位一样,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。

## 二、营业税方面

用工单位使用被派遣员工不涉及营业税问题,但对劳务派遣单位来说,其向用工单位提供劳动力取得的管理费收入,应按照“服务业——其他服务业”税目缴纳营业税。纳税地点为劳务派遣单位(劳务公司)机构所在地。《关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)规定:劳务公司接受用工单位的委托,为其安排劳动力,凡用工单位将其应支付给劳动力的工资和为劳动力上交的社会保险(包括养老保险金、医疗保险、失业保险、工伤保险等,下同)以及住房公积金统一交给劳务公司代为发放或办理的,以劳务公司从用工单位收取的全部价款减去代收转付给劳动力的工资和为劳动力办理社会保险及住房公积金后的余额为营业额。可见劳务派遣单位是差额计税的。

在开具发票时,劳务派遣单位向用工单位收取全部价款(包括代收转付给被派遣员工的工资、社会保险费和住房公积金)应全额开具服务业发票,支付给被派遣员工的工资、社会保险费和住房公积金可在同一张发票中备注说明。

劳务派遣单位应以员工签字的工资表、社会保险费缴纳凭证及其他合法有效凭证作为扣除凭证计算营业税。对劳务派遣单位未按规定支付、克扣被派遣员工工资和社会保险费的部分,应并入征收营业税。

### 三、个人所得税方面

从理论上来说,劳务派遣这种用工方式应该是由用工单位将劳动者工资支付给派遣单位,然后由派遣单位再将工资支付给劳动者,派遣单位应按“工资薪金所得”对劳动者工资代扣代缴所得税。但在实际工作中可能会存在多种情况,比如派遣单位为了方便劳动者而委托用工单位代为发放,或者是派遣方支付劳动者工资,用工单位另外支付给被派遣员工加班费、绩效奖金、提供与工作岗位相关的福利待遇,如用工单位每月支付给被派遣员工一定金额的中餐补助、节假日的加餐费等。

《关于中国移动税收专项检查有关问题的通知》(稽便函[2008]115号)第三条第(九)项关于被派遣员工扣缴义务人问题的规定是:“如果派遣方和用工单位都支付薪资,两方都属于扣缴义务人,应按照规定扣缴税款,但个人同时要按规定向主管税务机关办理自行纳税申报;如果只有一方支付薪资,则支付方为扣缴义务人。”但在稽便函[2008]115号文中并没有提到如果两方都属于扣缴义务人情况下具体的应纳税额的计算方法。

《征收个人所得税若干问题的规定》(国税发[1994]89号)在外商投资企业、外国企业和外国驻华机构工作的中方人员取得的工资、薪金所得的征税的问题上曾规定:“为了有利于征管,对用人单位和派遣单位分别支付工资、薪金的,采取由支付者中的一方减除费用的方法,即只由用人单位在支付工资、薪金时,按税法规定减除费用,计算扣缴个人所得税;派遣单位支付的工资、薪金不再减除费用,以支付全额直接确定适用税率,计算扣缴个人所得税。”这个文件只是针对外商投资企业、外国企业和外国驻华机构工作的中方人员取得的工资、薪金所得情况,并没有涵盖所有企业的劳务派遣。

但《江西省地方税务局关于劳务派遣用工活动中有关个人所得税政策问题的通知》(赣地税法[2006]170号)规定了针对劳务派遣用工活动中不同的工资报酬支付形式,个人所得税扣缴义务人和纳税地点按以下原则确定:①被派遣员工与劳务派遣组织签订劳动合同,由劳务派遣组织支付所有工资、薪金收入的,其个人所得税扣缴义务人为劳务派遣组织,由劳务派遣组织在每月支付所得时向其机构所在地主管税务机关申报扣缴个人所得税。②被派遣员工与劳务派遣组织签订劳动合同,由劳务派遣组织和用工单位分别支付工资收入、

奖金补贴等其他收入的,劳务派遣组织和用工单位均为个人所得税扣缴义务人。用工单位在支付工薪所得时应将其向被派遣员工直接发放的奖金补贴等其他收入与通过派遣组织间接发放的工资所得合并计算应纳税额,并就应纳税额与劳务派遣组织扣缴税款的差额部分代扣代缴个人所得税。被派遣员工在两处以上取得工资、薪金所得的,应按税法规定,选择并固定一地进行个人所得税自行申报。③被派遣员工与用工单位签订劳动合同,由用工单位直接支付工资、薪金所得的,其个人所得税扣缴义务人为实际用工单位,由用工单位在每月支付所得时向其机构所在地主管税务机关申报扣缴个人所得税。

### 四、完善劳务派遣相关税收政策的建议

1. 明确企业接受的劳务派遣用工人数应纳入员工总数范围。目前,对企业接受的劳务派遣用工人数是否纳入员工总数范围并没有统一的规定,这样就导致一些拟申报高新技术企业的企业利用政策漏洞,将学历相对较低的正式员工采用劳务派遣方式剥离出企业,以达到规定的科技和研发人员比例要求,这一方面损害了员工利益,另一方面使一些劳动密集型伪高新技术企业享受到不应该享受的税收优惠政策,损害了国家利益。所以政府应尽快出台相关文件,与《公告》中的税收政策配套,与小型微利企业的统计口径保持一致,企业接受的劳务派遣用工人数一律纳入员工总数范围。

2. 明确劳务派遣个人所得税扣缴义务人和纳税地点。目前江西省地方税务局有对劳务派遣用工活动中关于个人所得税扣缴义务人和纳税地点的政策,但这毕竟属于地方性法规,适用范围有限,缺乏权威性,影响税收职能的发挥,建议国家税务总局尽快出台相关政策,明确劳务派遣个人所得税扣缴义务人和纳税地点。

### 主要参考文献

1. 翟惟清.试论我国劳务派遣法律制度的现状与完善.复旦大学硕士论文,2010
2. 邹德军.劳务派遣就业人力资产会计核算的探讨.财会学习,2010;12
3. 汪予俊.劳务派遣用工薪酬处理.财务与会计,2010;11
4. 章燕冰.浅议劳务派遣对企业用工成本的影响.中国乡镇企业会计,2010;3
5. 李明晖,袁冲.用工单位使用劳务派遣的风险分析与控制.中国高新技术企业,2010;28
6. 顾军明,张锦.对劳务派遣工工会经费收缴情况的调查.中国工会财会,2011;2
7. 谢雨电.关于劳务派遣工工会经费会计核算的探讨.中国商界,2010;3
8. 科技部 财政部 国家税务总局.关于印发《高新技术企业认定管理办法》的通知.国科发火[2008]172号,2008-04-14