

劳务派遣用工单位付给 劳动者相关费用的税务分析

朱敏霞(副教授)

(江苏商贸职业学院管理系 江苏南通 226007)

劳务派遣是指由劳务派遣单位与被派遣劳动者(以下称劳动者)订立劳动合同,与用工单位订立劳务派遣协议,由劳动者向用工单位给付劳动的一种用工方式。劳务派遣最早产生于美国,其实质是“人力租赁”,它显著的特征就是劳动力雇佣与使用的分离。我国《劳动合同法》明确规定了劳务派遣单位、用工单位及被派遣劳动者之间的权利义务,但立法上的身份确立与劳务费用的税务处理定性上有所矛盾。

一、劳务派遣问题相关规定所带来的疑惑

《劳动合同法》规定:劳务派遣单位作为用人单位应当与被派遣劳动者订立劳动合同,劳务派遣单位派遣劳动者应当与用工单位订立劳务派遣协议。由此我们可以理解为劳务派遣单位与劳动者之间存有雇佣关系,劳务派遣单位与用工单位之间有劳务合同关系,但用工单位与劳动者之间没有直接的法律文书约束,双方不存在雇

佣关系。

《关于企业所得税应纳税所得额若干税务问题的公告》(简称“15号公告”)规定:企业雇佣季节工、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,应区分工资薪金支出和职工福利费支出,并按《企业所得税》规定在企业所得税前扣除。之后,国家税务总局对15号公告作出解读,认为企业雇佣的季节工、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,也属于企业任职或受雇员工的范畴。不再区分劳务派遣用工还是合同用工。

以上规定一个是有关劳务派遣劳工的身份问题,一个是有关用工单位支付给劳务派遣劳工的费用如何计扣问题,在实务中主要有以下几点疑惑:

疑惑一:在日常实务中,用工单位支付给外部劳务派遣劳工发生的费用,主要有两种情形:

$$\frac{0.25A - E}{0.75A} = \frac{(1 - \gamma)(A + \gamma B)}{(A + \gamma B)}$$

$$\text{测算后的中央分享比例为} \gamma = \frac{0.75A}{A - B}$$

因此,即使在税收总额发生变化的情况下,新的中央分享比例仍然为 $\frac{0.75A}{A - B}$, 仍旧取决于营改增之前的国内增值税与地方级营业税的构成比例。同样根据表2,该值将介于36.10%与62.32%之间,若取中位数,中央分享比例将为51.20%,若以全国数据为测算依据,中央分享比例为51.12%。

当然,这一比例区间是在中央政府与地方政府财权、事权分配体制并不进行调整的前提下进行的。如果进行事权、财权的调整,中央政府财政支出大幅度增加的情况下,这一分享比例应当有所提升;在财权、事权大规模下放地方政府的情况下,这一分享比例应当有所下降。

三、结论

将营业税改征增值税后,即使该部分税收仍归地方

政府所有,但由于减税影响,也将缩减地方政府的收入规模,容易进一步加大中央与地方在财权与事权之间的不对等性。

为解决这一问题,有必要对国内增值税分享比例进行改革。经过测算,不论改革后税收收入是否发生变化,新的中央分享比例将取决于改革前国内增值税与国内增值税和地方级营业税之和的比值。由于各省份的税收结构并不相同,该比例将介于36.10%与62.32%区间,中位数为51.20%,若依据全国数据进行测算,该值将为51.12%。当然,新的中央分享比例不可能取最小值,营业税占比较大的地方政府将承担一定的改革损失。在不影响分享标准统一性的前提下,中央政府需采取其他财政措施,弥补这些地方政府的改革损失。

主要参考文献

1. 高凤,宋良荣.增值税扩围后中央与地方分享比例测算.财会月刊,2013;2
2. 徐博.我国共享税与分税制改革初探.财会月刊,2011;9

一是除按劳务派遣协议直接支付给派遣劳工一定费用外,用工单位另凭劳务派遣单位开具的发票支付一定的费用。在这种情况下,作为用工单位,其支付给劳工的费用如果按照15号公告及其解读的规定,在区分其中的工资薪金支出和职工福利费支出后,按规定在企业所得税前扣除,同时对其中属于工资薪金支出的,还可以计入企业工资薪金总额的基数,作为计提职工福利费等其他各项相关费用税前扣除的依据的话,那么同样作为企业所得税纳税人的劳务派遣单位,它在计缴企业所得税时收入如何确定?

二是用工单位仅凭劳务派遣单位的劳务发票将全部费用支付给劳务派遣单位,不再另行支付其他包括派遣劳工工资薪金在内的费用。在这种情况下,用工单位是否还可以按照上述15号公告执行?如何执行?同样劳务派遣单位的收入又如何认定?可以扣除支付给派遣劳工的工资薪金吗?

疑惑二:用工单位支付给被派遣劳动者的费用叫工资薪金,那对于劳动者来说该项所得是否也属于工资薪金所得,按工资薪金所得计缴个人所得税?还是根据双方是否存在雇佣关系来区分是以工资薪金所得计个税或以劳务报酬所得计个税?

疑惑三:《劳动合同法》明确规定:劳务派遣用工是补充形式,只能在临时性、辅助性或替代性工作岗位实施。但15号公告及其解读把劳务派遣劳工作为受雇员工处理,向其支付的费用作为工资薪金准予在税前扣除,似乎并没有打算将该笔费用作为临时发生的,而是准备作为长期、稳定发生的费用予以扣除。那么劳务派遣形式还会是补充形式吗?劳动者是临时性、短期租用的吗?

二、用工单位支付费用的定性分析及税务处理

立法上的不统一会给税务部门的执行带来很大的难度,因此在税务上处理劳务费用,首先要对这笔费用进行分析定性。《劳动合同法》关于劳务派遣的规定主要是解决劳务派遣单位、用工单位以及劳动者三方的身份关系,那么我们就以这样的身份关系来理顺他们各自的税收义务。

1. 从用工单位的角度。用工单位雇佣劳动者其实是“租用劳动力”,单位索取的是劳动力资源,而并非一定看中劳动力的提供者。前文已经阐述用工单位与劳动者之间没有雇佣关系,与用工单位有关系的是劳务派遣单位,用工单位支付劳务费用是因为与劳务派遣单位订立协议并有效利用了对方提供的劳动力资源,就像单位向银行借款到期得还本付息一样。因此笔者认为不管用工单位向谁支付这笔费用,都应该定性为劳务费用。既然用工单位支付的费用被确认为劳务费用,那么其在计缴企业所得税时显然就不能再适用15号公告,即不得作为工资薪

金准予税前扣除。

但《企业所得税法》又没有作出专门针对支付劳务派遣费用是否可以税前扣除及扣除比例的规定,对此笔者认为,派遣费用可以作为其他项目扣除,扣除额度视用工单位与劳务派遣单位的劳务派遣协议约定的内容而定。如果双方协议明确约定劳务费用、劳动者工资薪金数额、职工福利费等三项经费数额、社保费及住房公积金数额的,就可以以劳务费用、劳动者工资薪金及相应的职工三项经费数额作为扣除部分;但如果双方协议没有约定各项支付的数额,税务部门可以确定一个扣除比例,就像支付的广告费用、业务招待费等一样。

2. 从劳务派遣单位的角度。既然用工单位支付的是劳务费用,那么不管向谁支付都应当作为劳务派遣单位的收入认定。如果用工单位将费用中一部分支付给劳动者,我们可以将它理解为用工单位代替劳务派遣单位向劳动者支付的工资,它首先是劳务派遣单位的收入,只不过通过用工单位代为发放而已。劳务派遣单位取得的劳务费用税务处理问题,同样视协议双方如何签订协议或开具劳务发票来定,计扣方法与用工单位的计扣方法一样。这样也可以进一步规范劳务发票的开具行为。当然劳务派遣单位在申报扣缴时需在年度所得税汇算清缴申报时一并提供与用工单位签订的劳务派遣协议复印件及本单位开具的劳务发票复印件(发票上注明劳工工资薪金、社保费等金额)。

3. 从被派遣劳动者角度。不管从用工单位还是从劳务派遣单位取得收入,对劳动者来说都应当定性为工资薪金和福利费。用工单位支付的是本单位的劳务费用,但从方便执行的角度出发,用工单位将本应属于劳动者的工资薪金代替派遣单位发放给了劳动者,因此劳动者拿到的就是本人工资。对于劳动者的收入,当然应依据《个人所得税法》的规定按工资薪金计缴个人所得税,由直接发放单位代扣代缴。

三、结论

通过劳务派遣单位、用工单位及劳动者身份来理顺三者之间的劳务费用上各自的税收义务,就很容易对笔者提出的疑惑作出合理的解释。

劳务派遣单位组织本单位的雇员向用工单位派遣,因此收取劳务派遣费用,对派遣单位来说费用就是企业收入,计入企业收入总额。同时由本单位发放的或用工单位代为发放给劳动者的工资薪金及相应的福利费准予按规定税前扣除。用工单位因租用人力支付的劳务派遣费用,尽管不能作为本单位支付的工资薪金税前扣除,但可以作为其他准予扣除的费用予以税务处理。劳动者不管从哪个单位取得收入,都是个人的工资薪金和福利收入,按相应税目计征个人所得税。○