高新技术企业职工教育经费税前扣除政策解读

董淑红(副教授)

(潍坊科技学院经济管理学院，山东潍坊 262700)

【摘要】2015年6月,财政部和国家税务总局发布了《关于高新技术企业职工教育经费税前扣除政策的通知》,对高新技术企业企业所得税税前扣除的职工教育经费的相关事宜进行了明确规定。该文件虽内容不多,但涉及的范围较广,与其他相关政策文件的关联度也较高。如何保证税收政策得到正确理解和有效执行,需要财税理论研究者和实务工作者认真领会政策精神。

【关键词】高新技术企业；职工教育经费；企业所得税；税前扣除；工资薪金

2015年6月,财政部、国家税务总局联合发布了《关于高新技术企业职工教育经费税前扣除政策的通知》(财税[2015]63号),对高新技术企业可在企业所得税税前扣除的职工教育经费相关的事项进行了明确规定。为了帮助财税理论及实务工作者准确理解并有效执行财税[2015]63号文件规定,笔者结合现行相关的税法规定,对其进行解读,与广大的财税理论及实务工作者作一交流、探讨。

一、关于“高新技术企业”

所谓高新技术企业,是指在中国境内(不包括港、澳、台地区,下同)注册一年以上、实行查账征收、并同时满足以下条件的居民企业:

1. 人员条件。具有大学专科及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。

2. 产品(服务)条件。产品(服务)属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围;高新技术产品(服务)收入占企业当年总收入的60%以上;且近3年内通过自主研发、受让、受赠、并购等方式,或通过5年以上的独占许可方式,对其主要产品(服务)的核心技术拥有自主知识产权。

3. 研发费用占销售收入的比例条件。企业为获得科学技术(不包括人文、社会科学)新知识,创造性地运用科学技术新知识,或实质性改进技术、产品(服务)而持续进行了研究开发活动,且近3个会计年度的研究开发费用总额占销售收入总额的比例符合如下要求:最近1年销售收入小于5 000万元的企业,比例不低于6%;最近1年销售收入在5 000万元至20 000万元的企业,比例不低于4%;最近1年销售收入在20 000万元以上的企业,比例不低于3%。其中,企业在中国境内发生的研究开发费用总额占全部研究开发费用总额的比例不低于60%。企业注册成立时间不足三年的,按实际经营年限计算。

4. 其他条件。企业研究开发组织管理水平、科技成果转化能力、自主知识产权数量、销售与总资产成长性等指标符合《高新技术企业认定管理工作指引》的要求。

需要特别指出的是,“高新技术企业”资格自证书颁发之日起三年有效。在期满前三个月内不提出复审申请或复审不合格的,资格到期自动失效;通过复审的,资格有效期延长三年。

二、关于“职工教育经费”

在当今科技日益发达、知识与技能更新周期缩短、技术创新频繁加快的情况下,唯有加强对职工管理能力和工作技能的教育与培训工作,不断提高企业员工的整体素质和创新能力,才能保证并巩固企业的竞争优势。

《企业所得税实施条例》规定:除国务院财政、税务主管部门另有规定外,企业发生的职工教育经费支出,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。而财税[2015]63号文件将高新技术企业职工教育经费税前扣除的比例提高为“不超过工资薪金总额8%的部分”,以加大对高新技术企业创新能力的扶持力度。

为加强对企业职工教育培训经费的管理,财政部、全国总工会、国家发改委、教育部、科技部、国防科工委、人事部、劳动保障部、国务院国资委、国家税务总局、全国工商联等部门联合发布了《关于企业职工教育经费提取与使用管理的意见》(财建[2006]317号),规定“职工教育培训经费”的60%以上应用于企业一线职工,并主要用于以下项目:上岗和转岗培训;各类岗位适应性培训;岗位培训、职业技术等级培训、高技能人才培训;专业技术人员继续教育;特种作业人员培训;企业组织的职工外送培训的经费支出;职工参加的职业技能鉴定、职业资格认证等

经费支出;购置教学设备与设施;职工岗位自学成才奖励费用;职工教育培训管理费用;有关职工教育的其他开支。

而企业职工参加社会上的学历教育以及个人为取得学位而参加的在职教育的费用,以及企业高层管理人员一次性单项支出较高的境外培训和考察费用等,均不得挤占企业职工教育培训经费。

实务工作中,企业一定要理解并严格遵守职工教育培训经费的列支对象及列支范围,以将有限的资金最大限度地用在企业一线职工的教育与培训工作。

三、关于"税前扣除"

根据财税[2015]63号文件的规定,高新技术企业发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额8%的部分,准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

因此,可从以下四点理解并掌握高新技术企业职工教育经费的税前扣除政策:第一,受"不得超过工资薪金总额的8%"的比例限制;第二,计算基数为"工资薪金总额",而非年度销售(营业)收入总额或利润总额;第三,必须是实际"发生"金额,而不是按比例的"计提"金额;第四,当年发生的超过规定比例的职工教育经费,可不受年限限制地结转至以后纳税年度扣除。

四、关于"工资薪金总额"

根据现行相关的税法规定,作为可税前扣除的职工教育经费限额计算基数的"工资薪金总额",不是企业按《企业会计准则》规定的范围归集于会计账面上"应付职工薪酬"总额,而是按税法"口径"归集的下列两类"计税工资总额"对象:

第一类对象:在企业任职或受雇的员工。

企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制订的工资薪金制度规定,每一纳税年度内实际发放给依据《劳动合同法》与企业建立劳动合同关系、在企业任职或受雇的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、与员工任职或者受雇有关的其他支出,以及列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的、符合"合理性"原则的福利性补贴等,均属于税法规定的"工资薪金总额"的范围。但不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及"五险一金"等各类社会保险费。

国有性质企业员工的工资薪金不得超过政府部门规定的限额;超过部分,不得作为计算企业职工教育经费税前扣除限额的基数。

第二类对象:企业接受外部的劳务派遣用工。

企业因接受外部劳务派遣用工而直接支付给员工个人的费用,应分别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部分,准予作为计算职工教育经费税前扣除限额的基数。如果该费用直接支付给劳务派遣公司,则只能作为劳务费支出,不能作为计算职工教育经费税前扣除限额的基数。

五、关于"应纳税所得额"

企业的应纳税所得额,是指根据《企业所得税法》的规定,以纳税年度的收入总额,减去不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额。

实际工作中,编制企业所得税年度纳税申报表时,企业应纳税所得额的计算,是以"利润总额"为起点,根据税法的相关规定,对"纳税调整增加额"、"纳税调整减少额"、"境外应税所得抵减境内亏损"、"免税、减计收入及加计扣除"及"抵扣应纳税所得额"等项目进行调增或调减,再弥补以前年度亏损后得出。应纳税所得额为不小于0的金额。

六、关于"结转扣除"

如前所述,高新技术企业发生的超过工资薪金总额8%的职工教育经费支出,可以不受年限限制地结转至以后纳税年度扣除。乍看起来,似乎企业发生的职工教育经费可以全额实现税前扣除,但实际情况可能没这么简单。

因为职工教育经费税前扣除限额的计算基数为"工资薪金总额",因此每一个纳税年度内,只要实际发放了职工工资薪金,只要还有未税前扣除的职工教育经费,即可在规定比例范围内计算其税前扣除限额,而无论企业实现盈利或发生亏损。

当企业实现盈利时,职工教育经费的税前扣除限额可抵减当年的应纳税所得额从而少缴税款,职工教育经费也得以实现税前扣除;当企业发生亏损时,其扣除限额并入可税前弥补的亏损额。而"可税前弥补的亏损额"能否得到完全弥补,则取决于法定的五个纳税年度内是否能实现足额的所得。如果随后的五个纳税年度内实现的所得不足以弥补"以前年度亏损",则其中一部分职工教育经费是无法实现"税前扣除"的。

七、关于执行的起始时间

财税[2015]63号文件自2015年1月1日起执行。也就是说,2014年度的企业所得税汇算清缴及此前的高新技术企业职工教育经费的税前扣除政策,仍然执行《企业所得税法实施条例》的规定,即"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"。当然,如果是集成电路设计企业或符合条件的软件企业,其发生的职工教育经费中的职工培训费用,"应单独进行核算并按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除"。

主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于高新技术企业职工教育经费税前扣除政策的通知.财税[2015]63号,2015-06-09.