



国家税务总局明确全年一次性奖金换算法计税方法

本期快讯讨论的法规:

- 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, 国家税务总局公告 2011 年第 28 号 (以下简称“28 号公告”), 国家税务总局 2011 年 4 月 28 日发布, 自 2011 年 5 月 1 日起执行
- 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 (以下简称“9 号文件”), 国家税务总局 2005 年 1 月 26 日发布, 自 2005 年 1 月 1 日起执行

背景

国家税务总局日前发布 28 号公告对雇员取得全年一次性奖金并由雇主承担部分税款的个人所得税计算方法进行了明确。28 号公告的发布使得雇主和雇员双方的个人所得税申报义务更加清晰和明确。28 号公告中的计算方法所遵循的一般原则和之前有关工资薪金换算的一般性规定 (即: 199 号文件) 是一致的。28 号公告自 2011 年 5 月 1 日起施行。

28 号公告的主要内容及我们所做的讨论如下:

1. 个人所得税

1.1 应纳税所得额

若雇主为雇员负担全年一次性奖金部分个人所得税款, 应将雇主负担的这部分税款作为雇员的额外收入并入雇员的全年一次性奖金。雇主负担的税款被换算为应纳税所得额后, 按照规定方法计征个人所得税。换算方法取决于雇主是为雇员定额负担税款还是按一定比例负担税款。具体方法如下所示:

1.1.1 雇主定额负担税款

若雇主为雇员定额负担税款, 应按照下列方法进行换算:

本期快讯讨论的法规（续）：

- 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（以下简称“199号文件”），国家税务总局1996年11月8日发布，自1996年11月8日起执行

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

这一计算方法相对较为直接。雇员所取得的全部收入即其取得的全年一次性奖金和雇主为其负担的税款之和。之所以将当月工资薪金低于费用扣除标准的差额从雇员取得的全部收入中减除，是因为费用扣除标准剩余的那部分已经在计算当月工资薪金应纳税所得额时减除过了。

1.1.2 雇主按一定比例负担税款

若雇主为雇员按一定比例负担税款，应按照下列方法进行换算：

应纳税所得额 =

$(\text{未含雇主负担税款的全年一次性奖金收入} - \text{当月工资薪金低于费用扣除标准的差额} - \text{不含税级距的速算扣除数} A (\text{注释一}) \times \text{雇主负担比例}) / (1 - \text{不含税级距的适用税率} A (\text{注释一}) \times \text{雇主负担比例})$

注释一

应将未含雇主负担税款的全年一次性奖金收入除以12，根据其商数找出不含税级距对应的适用税率和速算扣除数。

上述计算方法将雇主所负担的税款考虑在内。同样，将当月工资薪金低于费用扣除标准的差额从雇员取得的全部收入中减除，是因为费用扣除标准剩余的那部分已经在计算当月工资薪金应纳税所得额时减除过了。

1.2 应纳税额

按照1.1.1和1.1.2部分所述方法计算出应纳税所得额后，应按下列方法计算应纳个人所得税额：

应纳税额 =

$\text{应纳税所得额} \times \text{含税级距的适用税率} B (\text{注释二}) - \text{含税级距的速算扣除数} B (\text{注释二})$

注释二

应根据9号文件的规定，将按照1.1.1和1.1.2部分所述方法计算出的应纳税所得额除以12，根据其商数找出含税级距对应的适用税率和速算扣除数。

雇员实际缴纳的个人所得税应计算如下：

实际缴纳税额 =

$\text{应纳税额} - \text{雇主为雇员负担的税额}$

2. 企业所得税

由于雇主为雇员负担的个人所得税款属于雇员工资薪金的一部分，雇主应该可以在计算企业所得税应纳税所得额时扣除其为雇员负担的个人所得税款。但是，如果雇主将这部分税款单独作为企业管理费列支，在计算企业所得税时不得在税前扣除。

上述不得在企业所得税前扣除规定的理论基础目前尚不明确。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，可以在计算应纳税所得额时扣除。虽然企业所得税法实施条例第四十九条规定管理费在计算企业所得税时是不能扣除的，但这一规定仅限于企业之间支付的管理费。28号公告之所以对雇主负担的个人所得税不得在企业所得税前扣除的情形加以规定，可能是不希望企业故意或者无意中隐瞒其为雇员负担个人所得税款的事实。

无论如何，在实务操作中，我们不建议企业在会计账簿上将其为雇员负担的个人所得税款记入除工资薪金以外的科目。

毕马威观察

28号公告在对雇主为雇员承担全年一次性奖金个人所得税款的问题上迈出了积极的一步，相关的个人所得税处理更加清晰和明确。这将有利于消除或减少由于地方税务机关操作不同而带来的不确定性。

28号公告并未对其生效日期（即：2011年5月1日）具体如何适用作出规定。一种较为合理的解释是此生效日期是指全年一次性奖金发放给雇员的日期，并不考虑此笔奖金的所属期间。例如：如果雇主在2012年1月向雇员发放一笔奖金，即使其中一部分奖金是属于2011年5月1日之前的，28号公告中所规定的计算方法仍应适用。我们建议企业在进行这一方面的实务操作时征询主管税务机关的意见。

联系我们

何坤明

税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

北京/沈阳

凌先肇

税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

青岛

彭晓峰

电话: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

上海/南京

卢奕

税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

杭州

吴智广

电话: +86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

成都

周咏雄

电话: +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

广州

李一源

电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州/厦门

李瑾

电话: +86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

深圳

孙桂华

税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港

杨嘉燕

电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

华北区

凌先肇

税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

冯栢文 (Vaughn Barber)

电话: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

邱占广

电话: +86 (10) 8508 7512
roger.di@kpmg.com

古军华

电话: +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

贾肖肖

电话: +86 (10) 8508 7517
jonathan.jia@kpmg.com

彭晓峰

电话: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

黄伟光

电话: +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

延峰

电话: +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

张豪

电话: +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

赵彤

电话: +86 (10) 8508 7515
catherine.zhao@kpmg.com

高桥宏幸

电话: +86 (10) 8508 7078
hiroyuki.takahashi@kpmg.com

张宇

电话: +86 (10) 8508 7511
leonard.zhang@kpmg.com

华中区

卢奕

税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

周咏雄

电话: +86 (21) 2212 3206
+86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

池澄

电话: +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

张少云

电话: +86 (21) 2212 3268
bolivia.cheung@kpmg.com

符碧琴

电话: +86 (21) 2212 3412
dawn.foo@kpmg.com

何超良

电话: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

梁新彦

电话: +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

吴智广

电话: +86 (21) 2212 2881
+86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

大谷泰彦

电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

谢忆璐

电话: +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

许子冲

电话: +86 (21) 2212 3404
zichong.xu@kpmg.com

翁晔

电话: +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

张日文

电话: +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

黄及时

电话: +86 (21) 2212 3605
david.huang@kpmg.com

饶戈军

电话: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

华南区

孙桂华

税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

李瑾

电话: +86 (755) 2547 1128
+86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

李雁

电话: +86 (21) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

李一源

电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

廖雅芸

电话: +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

何晓宜

电话: +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

香港

刘麦嘉轩

税务服务主管合伙人
香港特别行政区
电话: +852 2826 7165
ayasha.macpherson@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)

电话: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)

电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

甘毅信 (Alex Capri)

电话: +852 2826 7223
alex.capri@kpmg.com

霍宁恩 (Barbara Forrest)

电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

白士平 (Ken Harvey)

电话: +852 2685 806
ken.harvey@kpmg.com

何博礼 (Nigel Hobler)

电话: +852 2143 8784
nigel.hobler@kpmg.com

甘兆年 (Charles Kinsley)

电话: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔達信 (John Kondos)

电话: +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

伍耀辉

电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)

电话: +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

譚培立 (John Timpany)

电话: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

王尹巧仪

电话: +852 2978 8288
jennifer.wong@kpmg.com

邢果欣

电话: +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

杨嘉燕

电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

kpmg.com/cn

本刊物所载资料仅供一般参考用,并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料,但本所不能保证这些数据在阁下收取本刊物时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据本刊物所载资料行事。

© 2011 毕马威会计师事务所 — 香港合伙制事务所, 是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织(“毕马威国际”)相关联的独立成员所网络中的成员。© 2011 毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国外商独资企业, 是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织(“毕马威国际”)相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有, 不得转载。毕马威的名称、标识和“cutting through complexity”均属于毕马威国际的注册商标。