

# 对于伪国税发“47号公告”的反思

郑蓉 干胜道(博士生导师) 张俊

(西华大学管理学院 成都 610039 四川大学工商管理学院 成都 610064 重庆市电力公司信息通信分公司 重庆 401123)

**【摘要】** 2011年12月21日,新华网公布伪“国税发47号公告”勇夺2011年十大假新闻之冠。为何一则个税调整的假新闻能在国内掀起轩然大波?假新闻背后究竟代表或预示着什么?本文通过对伪47号公告内容及形式的分析提出对我国年薪个税改革的思考与建议。

**【关键词】** 个人所得税 年终奖 伪47号公告 年薪制

2011年8月12日,一则假以国家税务总局名义发布的“第47号公告”在中国会计视野网出现。随后,中华会计网、广州日报、人民日报、新华社及中央电视台等不少主流媒体都在第一时间对此进行了详尽的报道。尽管三天后国家税务总局紧急辟谣,但这一则关于年终奖计税调整的“47号公告”还是以极高的点击率及关注度高居2011年十大假新闻之首。一则个税调整的假新闻,为何会引起如此大的关注与讨论?国家税务总局辟谣后,民众缘何又都希望能弄假成真?假公告背后究竟影射了什么问题或趋势?

## 一、假公告的魅力所在

所谓的“47号公告”是关于征收个人所得税若干问题规定的一则公告。该公告之所以可以“一石激起千层浪”主要是因为其关于年终奖个人所得税纳税调整的相关规定: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,可先将雇员当月内取得的全年一次性奖金,除以12个月,按其商数确定税法规定的适用税率,然后以其商数及适用税率计算出应纳税额后,再乘以12个月,即为全年一次性奖金的应纳税额。

假公告一出,引起网友们的一片热议,除了一片为此次“调整”的叫好声外,还有不少专业人士参与了其真伪的鉴定。但此前却较少有人注意到假公告存在着一个致命的缺陷,即公告内容上完全没有公章。但民众似乎太关注这则假公告的内容,而忽视了其基本形式的缺陷。正如人大公共管理研究院执行副院长毛寿龙所讲,造假者行为善意方式不对,但立法者却应该看到假公告所代表的大多数民众真实的心理诉求。

假公告的魅力突出体现在以下方面:

1. 显著降低纳税人的年终纳税金额。根据假公告第五条第四款的规定,“调整后”的年终奖应纳税额= $(\text{年终奖}/12) \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$   $\times 12$ 。相对于《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],适用税率是相同的,但速算扣除数前者却是后者的12倍。也就是说,除年终应纳税所得在18000元以下的纳税人不受该“调整”影响外,其他有年终奖

纳税义务的纳税人都将从中受益。

比如一纳税人,其每月的月收入分别是2000元(假定已扣除“五险一金”),其年终奖为20000元。按照国税发[2005]9号文件的规定,其应纳税额= $(20000 - 1500) \times 10\% - 105 = 1745$ (元),其年终奖税后所得为18255元。如果按照伪47号公告的算法,该纳税人应纳税额= $[(20000 - 1500)/12 \times 10\% - 105] \times 12 = 590$ (元),税后所得为19410元,税后收益增加了1155元,增幅为5.78%。

2. 可以完全有效地避免“多劳少得”的不合理现象。国税发(2005)9号文件从出台之日起,被业内人士批评得最多的便是其年终奖计算中存在的合理的临界点现象,即年终收入增加一元,个税会增加上千甚至几万元。这种现象在每一级的临界点周围都存在,在第七级上的表现达到了极致。按照2011年9月改革后的新税率,这样的无效纳税区或称年终收益的雷区一共有六个,分别是[18001,19283.33]、[54001,60187.5]、[108001,114600]、[420001,447500]、[660001,706538.46]、[960001,1120000]。在这六个区间内的税后所得均不高于上一级临界点的税后所得。这种结果严重地违反了税负公平原则,也根本地破坏了“多劳多得”的分配原则,伤害了那些纳税受害者的感情。

伪47号公告却恰好有效地避免了这种现象的出现。仍以第七级的临界点为例,如果按照伪47号公告,年终奖金为960000元的纳税人年终应纳税额为269940元 $[(960000/12 \times 35\% - 5505) \times 12]$ ,而年终奖金为960001元的纳税人年终应纳税额为269940.45元 $[(960001/12 \times 45\% - 13505) \times 12]$ ,增加一元后税后收益增加了0.45元。这一结果更好地体现了税率设计中超额累进的特点。

而现行国税发(2005)9号文件由于年终适用税率变更,但速算扣除数却不作调整,仍只允许扣除一个月的速算扣除数,其年终一次性收入的纳税计算方式更像是全额累进而非超额累进。

## 二、假公告税额计算方法多样的利弊反思

伪47号公告提出了两种计算年终奖的方法:第一种方法

是将年终奖金除以12的商数乘以其适用税率并扣除速算扣除数后再乘以12;第二种方法则是按照适用于全年一次性奖金的税率表直接计算应纳税额,并专为计算年终奖列出了相应的利率表。但对于两种算法分别适用于何处,假公告中并未提及。对此,中国人民大学财政金融学院教授岳树民指出:“伪造者忽略了关键点,国家税务总局不可能在同一个纳税项目上给出两种计算方式,这会造成公众困惑。”但笔者却认为,单纯一种计算方法或者同时增加或同时减轻所有纳税人的纳税负担,很难特别地照顾某一个收入群体,如当前的年薪征缴制度对中低收入者反而更加不利。同一个纳税项目不一定不能给出两种计算方式,只要能说明其适用条件,也许能更好地发挥其税收的调节功能。

### 三、假公告与国税发[2005]9号文件共有的缺陷

假公告第四条第二款规定:“纳税人一次取得各种名目奖金,一般应将全部奖金同当月的工资、薪金合并计征个人所得税。但对于合并计算后提高适用税率的,可采取以月份所属奖金加当月工资、薪金,减去当月费用扣除标准后的余额为基数确定适用税率,然后将当月工资、薪金加上全部奖金,减去当月费用扣除标准后的余额,按适用税率计算征收个人所得税。对按上述方法计算无应纳税所得额的,免征。”这种说法与其第五条第二款有明显矛盾之处。

如果一个职工的月工资为2000元,其所在单位的年终奖不是一次发放,而是分两次发放,每半年发9000元,那么该员工按月份所属奖金加当月工资、薪金=9000/6+2000=3500(元),减去当月费用扣除标准3500元后的余额为0,不需交纳所得税。而如果该员工所在单位采取的是年终一次发放,按规定却要交税,其金额为495元[(18000-1500)×3%]。全年的奖金额相同,而纳税方法不同则税额大不相同,这一现象却不是只有伪47号公告才有的,现行的年薪征缴方式一样存在。

### 四、对未来个税改革的建议

1. 贯彻以按劳分配为主、多劳多得的宪法精神。改革开放以来,由于制度设计及征管上的缺陷,我国个税的结构主要以工薪阶层的工资收入为主,而对于其他非工资收益,如资本利得、福利收益等却往往难以或不加征管。这充分说明我国个人所得税制的设计不但没有起到抑制贫富分化的作用,反而加快了富人财富聚集的速度。而国税发(2005)9号文件的发布虽然在总体上降低了年终一次性收入的税负水平,但却因为计算方式设计上的缺陷进一步拉大了贫富差距,产生了多劳并不一定多得的局面。民众对伪47号公告的高声赞同,正是从一个侧面呼吁我国的个税立法部门不仅应正视收入税基的修订问题,还应及时解决年终个税计量中出现的“多劳少得”的不合理现象。

2. 在推进税负横向公平的同时促进税负的纵向公平。税负公平包含税负的横向公平与纵向公平。所谓的横向公平,主要涉及到“所得”这个横断面是否能够实现一视同仁。现行的年终奖金征税规定是否体现了横向公平呢?我们不妨拿两个全年总收入都为42000元的员工A与B进行对比。假定A

员工每月收入仅为2000元,年终奖金为18000元,B员工每月收入为3500元,无年终奖。按照国税发(2005)9号文件的规定,B员工无需交纳任何个税,而A员工全年应交纳个税495元[(18000-1500)×3%]。两者全年总收入实际是完全相同的,而其税负差额却占到A员工月工资的24.75%。由此可见,正是由于年终奖的纳税是不考虑纳税人前11个月每月收入的高低,而只简单地规定作为一次性收入与当月工资合并纳税,结果导致平时月收入越低的纳税人实际税负反而越重。

那么现有的年终收入纳税规定是否体现了纵向公平呢?我们仍以两员工C、D为例,假定其年终奖都是18000元,其每月收入分别为4000与500元。C员工的年终奖金纳税540元(18000×3%),其全年的工资收入应纳税180元[(4000-3500)×3%×12],全年的总税负为720元。D员工的年终奖金应纳税450元[(18000-3000)×3%],其全年的工资收入应纳税额为0,全年的总税负为450元。C员工的全年总收入是D员工的2.75倍,其个人所得税的纳税额却仅为D员工的1.6倍。纵向公平主要考察不同收入阶层纳税人的税负是否公平,收入水平或支付能力不同,其税负水平应该不同,并且支付能力与税负水平是应该成正比而不是像本例那样居然成了反比。可见,现行的个税征收制度既没体现横向公平,又没体现纵向公平。

3. 对低收入者实行工资年薪制。随着企业所得税法的合并调整,年终绩效工资被广泛推行,不仅是经营者、高管,甚至是最底层的普通工人都存在着年终所谓的绩效收入问题。而年薪制征税有几个显著的好处:其一是避免同样收入的纳税人由于工资发放的方式不同而出现纳税差异巨大,就如上例中的员工A与B。其二是能使纳税人充分地享受纳税起征点政策的优惠,保障低收入者基本生活需求。因为低收入者全年的全部收入平摊至每个月可能根本达不到个税的月起征点,而如果他们这部分人的收入偏偏有不少在年终发放,则其不得不为之纳税,使之背负了更重的负担,这完全背离了个税调节贫富差距的基本精神。而年薪制度的征税方式可以完全避免这种情况的发生,能实实在在地降低低收入者的税负,真正发挥个税的收入调节作用。

【注】本文得到四川省重点学科“企业管理”建设项目(编号:SZD0801-09-1)的资助,为教育部新世纪优秀人才支持计划“所有者复杂化条件下的财务分层管理研究”(编号:NCET-08-0384)的阶段性研究成果。

#### 主要参考文献

1. 李爱鸽. 个人年终奖金征税办法的弊端及调整措施. 西安财经学院学报, 2007; 20
2. 戴正华. 年终奖金的计税方法与税负公平探讨. 当代经济, 2010; 1
3. 李怀, 邵慰. 中国个人所得税问题研究——基于法与经济学的思考. 经济与管理研究, 2011; 1
4. 肖艳辉. 论奥巴马的新税政策对我国个人所得税制改革的启示. 财经理论与实践, 2010; 31