

工资薪金所得与劳务报酬所得之税负比较

张莹(副教授)

(云南开放大学经济与管理学院 昆明 650223)

【摘要】工资、薪金所得与劳务报酬所得是个人所得税中两个性质比较接近的项目,但是由于工资、薪金所得的计税额经过多次修改,计税基数有了较大的提高。然而劳务报酬所得的计税额从来没有修改过,其计税基数一直没有变化,导致两者差距逐步扩大,影响到了个人所得税的税收公平。本文通过数据分析了两个征税项目的差异,认为为了公平税负,我国应调整劳务报酬所得免征额和税率。

【关键词】个人所得税 工资、薪金所得 劳务报酬所得 税负公平

我国的个人所得税法是1980年9月10日第五届全国人民代表大会第三次会议通过后实施的。从个人所得税法开始实施到今年已经34年了,在这30多年里我国经济快速增长,经济社会发生了翻天覆地的变化,人民收入水平大大提高,社会用工形式日趋多元化,以劳务报酬为主要来源的劳动者越来越多。但是劳务报酬所得没有与时俱进,已经滞后于我国经济社会的发展。

一、工资、薪金所得与劳务报酬所得的概念

我国的个人所得税采用的是分类征收制,共有11类。工资、薪金所得是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。劳务报酬所得是指个人从事设计、装潢、安装、制图、化验、测试、医疗、法律、会计、咨询、讲学、新闻、广播、翻译、审稿、书画、雕刻、影视、录音、录像、演出、表演、广告、展览、技术服务、介绍服务、经纪服务、代办服务和其他劳务取得的所得。

从定义上就可以看出工资、薪金所得和劳务报酬所得性质比较接近,它们的相同之处是:两者都是纳税人从事劳务活动取得的所得,工资、薪金所得是非独立个人劳务活动,即在机关、团体、学校、部队、企事业单位及其他组织中任职、受雇而得到的报酬;劳务报酬所得则是个人独立从事各种技艺、提供各项劳务取得的报酬。不同之处是:劳动者与受雇单位的关系不同,劳务报酬所得是独立个体劳动所得,在取得的过程中,不存在雇佣与被雇佣的关系;工资薪金所得是个人与有固定雇佣关系的单位取得的所得。但是从本质上看,无论是否存在雇佣与被雇佣的关系,两者都属个人的劳动所得。

根据我国现行的个人所得税法的相关规定,工资、薪金所得和劳务报酬所得属于不同的税目,两者虽然性质

相同,但是在税法中由于税额计算方法不同,对于纳税人来说实际税收负担差距较大,直接产生税负的不公平。

二、费用扣除标准不同

现行的工资、薪金所得费用扣除标准是3500元,并且按国家规定比例提取并缴付的基本医疗保险、医疗保险、失业保险和住房公积金不计入当期的个人工资、薪金收入。而劳务报酬所得的费用扣除标准是4000元以下的扣除800元,4000元以上的扣除收入总额的20%。对于工资、薪金所得扣除标准我国分别于2006年、2008年和2011年三次提高,但是劳务报酬所得的扣除额从1980年至今没有提高过。这样的扣除标准导致在17500元以下劳务报酬所得的费用扣除标准小于工资、薪金所得,但是超过17500元以后则相反。扣除标准上的不同是两者税负产生差异的原因之一。

假设有两位教师,王老师是与学校有固定雇佣关系的,而张老师与学校没有固定雇佣关系,两人一个月内都是从学校取得5000元的报酬,两人都需要缴纳三险一金1100元,王老师的应纳税所得额是400元,张老师个人缴纳的三险一金是不能在税前扣除,应纳税所得额是4000元,两者相差10倍。

三、适用税率不同

工资、薪金所得适用7级累进税率,最低一级是3%,最高一级是40%,劳务报酬所得采用比例税率,税率为20%,但对劳务报酬所得一次收入畸高的,可以实行加成征收,即个人一次取得劳务报酬的应纳税所得额超过20000元至50000元的部分,加征五成即税率为30%;超过50000元的部分,加征十成即税率为40%。

从名义税率来看,工资、薪金所得和劳务报酬所得的最高税率相同,但是最低税率相差较大,超过免征额后工

资、薪金所得起征税率比劳务报酬要低17%，而且两个项目的免征额也有差距，最终导致实际税率差距较大。

为了比较直观地反映两者的税负差异，笔者计算出不同的税前收入在不同征税项目下的实际税率，具体如下表所示。从表中可以看出，在12 500元以下劳务报酬所得名义税率和实际税率均高于工资、薪金所得，12 500元以上则相反。但是一般情况下劳务报酬所得一次在12 500元以下的占大多数，因此对大部分纳税人来说，同样的劳动收入来源于劳务报酬所得缴纳的个人所得税要远远高于工资、薪金所得。如表中第一档，当工资、薪金所得低于3 500元时不需要纳税，而同样的劳务报酬所得却需要缴纳540元的税款。对于高收入的人群如明星，一次劳务报酬超过12 500元是很正常的事，此时他们缴纳的税款却比工资、薪金所得要低，这显然不合理。可见，这样的税率设计不能体现税收公平的思想。

工资、薪金所得和劳务报酬所得应纳税额和实际税率比较表

工资、薪金所得				劳务报酬所得			
税前收入	名义税率(%)	应纳税额	实际税率(%)	税前收入	名义税率(%)	应纳税额	实际税率(%)
3 500	0	0	0	3 500	20	540	15.43
5 000	3	45	0.9	5 000	20	800	16
8 000	10	345	4.13	8 000	20	1 280	16
12 500	20	1 245	9.96	12 500	20	2 000	16
38 500	25	7 745	20.12	38 500	30	7 240	18.81
58 500	30	13 735	23.47	58 500	40	12 040	20.58
83 500	35	22 495	26.94	83 500	40	19 720	23.62
203 500	45	76 495	37.59	203 500	40	58 120	28.56

注：此表系笔者根据个人所得税法实施细则中的税率表整理而得。

四、纳税期限不同

工资、薪金所得实行按月计征，而劳务报酬所得则按次计征，属于一次性收入的，以取得该项收入为一次，按次确定应纳税所得额；而属于同一项目连续性收入的，以一个月内取得的收入为一次，据以确定应纳税所得额。由此可以看出，由于纳税期限的不同规定，也会导致相同所得而应纳税款却不同。

以建筑设计为例，如，某工程师是独立从事设计工作的，没有与设计院签订劳动合同，他设计一个项目用了四个月，取得收入10 000元，如果按次纳税那么他应该缴纳的个人所得税为1 600元(10 000×16%)；若分成月纳税，则为1 360元，一次取得收入要比分次取得收入多缴纳240元(1 600-1 360)税收。

如果纳税人有多项劳务报酬所得，那么他缴纳的税款有可能比按工资、薪金所得缴纳的税还要少。

例如，某人独立从事翻译工作，他一个月内分别从5

家公司取得800元的收入，因为每家公司支付给他的报酬都没有超过免征额，所以他不需要缴纳个人所得税，而如果他的报酬是工资、薪金所得，则他需要缴纳15元的个人所得税，假设他是一次性取得的劳务报酬所得，需要缴纳640元的个人所得税。

五、实际生活中的尴尬

根据国家统计局公布的数据，城镇居民家庭人均可支配收入2008年是15 780.8元，2009年是17 174.6元，2010年是19 109.4元，2011年是21 809.8元，2012年已经达到24 564.7元。按2012年的水平计算，每个城镇居民每月可支配收入已经超过2 000元，那么劳务报酬所得中的费用扣除标准仅为800元，远不够个人的生活开支。

在现实生活中以劳务报酬收入为主的通常是社会的较低层，他们收入来源单一，劳动报酬相对较少，收入稳定性差，但仅仅因为与被服务单位之间不存在稳定的、连续的劳动人事关系或劳动合同关系，个税费用扣除标准明显偏低，税率则偏高，最终导致税负相对较重。

以云南省某高校为例，该高校经常需要外聘教师，按照现在给外聘教师的一般的报酬水平来支付，副教授通常是一节课70元，一周只要上4节课，一个月就超过800元，这样，教师需要缴纳个人所得税，税后每节课的收入一定小于70元。如果聘请研究生，课酬是每节50元，只要每周课时超过4节课，则该研究生也要缴纳个人所得税，这直接导致学校很难聘任到合格的教师。

六、结论与建议

近十年来，居民收入构成中工资性收入增长低于国家财政总体收入的增长水平，因此，增加居民收入成为“十二五”时期政府的重要工作内容，只有国富与民富同步，中国社会才能和谐发展。财政部副部长王军表示，未来一个要重问题就是通过财税手段调整国民收入分配格局，努力实现居民收入增长和经济发展同步、劳动报酬增长和劳动生产率提高同步。未来税收改革应该更加注重增加劳动者收入，提高34年末作调整的劳务报酬所得的扣除标准，降低低收入者的税负，确保劳务报酬所得和工资、薪金所得在纳税上的平等。

税收公平原则是税收的重要原则之一。税收公平分为横向公平和纵向公平，横向公平是指经济能力或纳税能力相同的人应当缴纳相同数额的税收，即应该以相同的课税标准对待经济条件相同的人；纵向公平是指经济能力或纳税能力不同的人应该缴纳不同的税收，即以不同的课税标准对待经济条件不同的人。但是，目前工资、薪金所得和劳务报酬所得所征纳的税收却不符合税收公平原则，对劳务报酬收入较低的纳税人税收负担偏重，而对于劳务报酬收入较高的纳税人的税负又比工资、薪金所得偏低。相同的工资、薪金所得和劳务报酬所得，由于

老挝政府新修订税法的主要变化

何雪亮

(中国水电建设集团十五局工程局有限公司 西安 710065)

【摘要】老挝政府于2012年10月新修订了《税法》，其主要变化是增值税替代营业税，并新增加了定额税，同时对消费税和个人所得税及企业所得税进行了部分调整。修订以后的税收法律更加符合老挝目前的实际经济状况，同时对纳税人产生了重大的影响。针对这个《税法》的调整内容在老挝投资的中国企业应该积极关注当地政府税收政策的变化，维护自身的经济利益，合法规避税务风险。

【关键词】老挝 税法 修订 变化

《老挝共和国税法》(修订版)从2012年10月1日起正式生效实施。本次修订的《税法》经老挝国民大会2012年12月20日通过，并以国民大会第五号文件颁布实施。本次修订的《税法》是对老挝国民大会2005年5月19日制定的原《税法》的再次修改补充。

老挝新《税法》的实施将对在老挝投资经营的纳税人产生重大的影响。这对在老挝投资的中国企业尤其要引起重视，应该积极关注当地政府税收政策的变化，维护自身的经济利益，合法规避税务风险。

老挝新《税法》有如下变化：①废除营业税，用增值税替代；②对消费税税目及税率进行了调整；③对企业所得税及个人所得税进行了调整；④新增了定额税。

缴纳税款的差异会产生纳税人税后实际收入的差距，出现同工不同税的不合理现象。

在目前没有实行综合征税的情况下，应适当提高劳务报酬所得的免征额，使劳务报酬所得的免征额与工资、薪金所得项目的免征额基本接近，比如提高到3 000元，同时对劳务报酬所得较低阶段如20 000元以下降低税率，在较高阶段如100 000元以上适当提高税率。

要解决劳务报酬所得与工资、薪金所得的税负不公，从长远来看，我国的个人所得税应采用综合征税制，对性质相同的征税项目合并征税，使同种收入享受同种税收待遇，只有把工资、薪金所得和劳务报酬所得合并征收，税负不公的状况才能真正得到解决。

主要参考文献

1. 张莹. 税收理论与实务(第二版). 北京: 中国人民大学出版社, 2012; 9
2. 邓然, 林建军. 新个税法下工薪所得税务筹划方案.

一、营业税废除,用增值税替代

新修订的《税法》将实施多年的营业税废除,取而代之的是增值税,涉及的行业包括土方开挖、捞砂、建造业的场地清理、印刷服务、保洁服务、安保服务、保险业及在石油、天然气开发和基础设施建设中租赁机械设备。这些行业由原来《税法》规定征收税率5%的营业税,提高到按照10%税率征收增值税。此外,在老挝将提供进口货物及劳务服务的企业按照标准税率10%征收增值税,而增值税将在十分广泛的范围内使用。

二、消费税的主要变化

老挝新《税法》的一个重要变化就是对消费税的税率进行了调整,具体详见下页表1。

财会月刊, 2012; 2

3. 应一州. 纳税筹划的无差异点分析法. 财会月刊, 2012; 2

4. 王玉娟. 新个人所得税法下全年一次性奖金的纳税筹划. 财会月刊, 2012; 8

5. 李敏. 关于个人所得税改革的建议. 财会月刊, 2013; 14

6. 杨茗. 对工资薪金所得与劳务报酬所得合并征收个人所得税的探讨. 湖北财经高等专科学校学报, 2009; 6

7. 何乐. 面对32年未调整的劳务报酬个税费用减除标准, 纳税人发出疑问——劳务报酬个税费用减除标准被遗忘了? 中国税务报, 2012-05-11

8. 袁中文. 个人所得税税手收入纳税计处设计缺陷与改进. 财会月刊, 2013; 19

9. 王炳荣. 全部一次性奖金的个人所得税纳税筹划. 财会月刊, 2012; 17