

高校科研酬金个人所得税能否核定征收

黄宁(高级会计师) 韩绪军(副教授) 倪晓红(高级政工师)

(河海大学财务处 南京 210098)

【摘要】高校科研酬金是高校横向科研项目的人力成本部分,对其个人所得税的征收,多数学校按劳务所得扣缴,部分高校按照工资薪金所得扣缴,在个别地区采取了核定征收方式,对科研酬金的经济性质、税收认定以及会计确认进行分析,比较不同征收方式的实际效果,认为对高校科研酬金个税更适宜采用核定征收。

【关键词】高校科研酬金 个人所得税 核定征收

近年来,关于高校科研酬金个税扣缴的不良传闻屡见报端,给正常的高校科研工作带来负面影响。因此,有必要对其进行一番梳理。不妨从征收管理角度去提问:高校科研酬金究竟是什么性质的所得?各高校是如何扣缴其个税的?实施个税的核定征收到底有无法律依据?不同方式征收的实际效果如何?如何才能做到既保障税收又体现税收公平?

一、高校科研酬金的特性

目前对高校科研酬金并没有严格的法规定义,通俗意义上是指高校横向科研项目的人力成本部分,包括教师酬金、学生助研费、外聘人员劳务费(佣金)等,一般在到账总额和项目结余的规定比例额度内领取。

所谓横向科研,是与纵向科研相对应的。高校的科研按经费来源分为两部分:一部分来自有财务隶属关系的上级部门的财政拨款,或有财政支付权的机构团体的科研资助,因其资金在财政体系内多为自上而下的流动,故形象称之为纵向科研,因不以营利为目的,所以纵向科研收入的税务属性是非税收入。另一部分被称为“横向科研”,则是高校利用富余的设备、人力等资源对社会进行的技术开发、技术服务、技术咨询等应税活动,因为项目资金多从学校外部流进,被形象称为横向科研,其收入属于应税收入。为体现科技创新等战略方针,国家对其中的“三技”部分实施流转税免税等税收优惠政策。

与其他科研企事业单位不同的是,高校的横向科研不是设定的、安排好的工作,往往是教师在完成规定的教学、科研工作之余自主承接,其科研主体类型为独立完成业务的“单干型”或多人合作的“组合型”。高校财务管理目前普遍采用项目负责制,一名教师或一个团队,可以承担一个到多个横向科研项目,每个项目设立1至2名负责人,负责人可以独立开展业务,对经费有一定的支配权和

使用权,必须按照合同金额的一定比例向学校缴纳一定的资源占用费和管理费,在合同规定范围内承担有限经济责任,但不拥有该项目科研成果的所有权。

所以,综合来看,高校横向科研是一项相对独立的经济活动,也是符合税法要求的应税业务。科研酬金的领取,已经产生了个人所得税纳税义务,应当依法扣缴。

二、高校科研酬金个税的税法认定

对照《个人所得税法》及其实施细则,科研酬金的税收认定有点“四不像”:①如果认定为“工资薪金所得”,可横向科研不是学校安排的任务,做多做少,做好做坏,做长做短,全看教师的积极性,不具备纳税主体的持续性;②如果认定为个人劳务所得,可项目又以学校名义签订合同,由学校负责核算,并且还缴纳了增值税等流转税,至少在名义上是有单位安排的工作所得;③认定为其他偶然所得,可它又经常发生,而稿酬、财产租赁、转让、特许权使用费等所得,内涵上都沾不上边。

如果按照权责关系来看,对于近科研酬金比较合适的税目应当是“企事业单位的承包经营、承租经营所得”,《个人所得税法实施条例》中将其规定为“指个人承包经营、承租经营以及转包、转租取得的所得,包括个人按月或者按次取得的工资、薪金性质的所得”。

但根据国税发[1994]179号文的规定,“企业实行个人承包、承租经营后,如果工商登记仍为企业的,不管其分配方式如何,均应先按照税法有关规定缴纳企业所得税。承包经营、承租经营者按照承包、承租经营合同(协议)规定取得的所得,依照个人所得税法的有关规定缴纳个人所得税。”由于科研项目负责人并非真正承包或承租,没有与学校签订法律认可的承包承租协议,不能更改学校的企业所得税纳税人地位,所以不能按此税目代扣代缴。

三、科研酬金个人所得税三种征收方式的比较

正因为存在上述认定上的尴尬,所以各地对所辖高校科研酬金个税征收方式就有差异。

对于科研项目中开支给校外人员的佣金和在校学生的助研费,各校基本都按照劳务所得来扣缴,征纳双方没有太大争议,矛盾集中在校内在职教师科研酬金的个人所得税的征收上。有的学校将科研酬金在科研支出的二级明细科目“其他工资及福利”中进行核算,年末计入学校的工资总额,同时将发放明细与教师当月的其他工资收入汇总,统一计算、扣缴、申报工资薪金个税。

而多数学校没有将科研酬金计入学校工资总额,如湖北财政专员办在检查报告《关于高校工资总额管理失控的分析和思考》中称,“大学认为无法在年初工资中通过估计本年大学的横向项目数量规模来预计科研类酬金的总金额,从而忽略纳入工资总额管理”,这类高校发放科研酬金时,一般按照劳务所得逐笔扣缴个税。

除了按照劳务个税比例扣缴以及工薪个税累进税率扣缴外,在部分地区和城市实施了单独的征收政策,即将科研酬金视为工薪所得,但实行核定征收。如江西省高校均可自行选择核定征收和据实征收两种方式中的一种,采取核定征收方法的,对项目组计提或支付的科研酬金一律按5%征收率计算征收个人所得税。

观察实际扣缴情况,按照劳务或工薪所得代扣代缴的,并没有因为高税率而获得高税收,一是因为税负较高,导致利益驱动下的偷税行为频发,二是数据的归集、计算等工作量大,会计部门也没有动力。按照工薪个税扣缴,教师们往往就不领取酬金,当然扣不到税。如果按照劳务所得,虽然较为简便,但领款人可通过分次、分散地制单领款,也能逃避税收。这两种方式的扣缴都存在发票套现,假名单冒领等违规现象,教师们会发动亲朋好友收集甚至购买真发票,而财务审核一般只能鉴定票据真伪,但无法甄别业务真假,以至于财政检查时发现,有的横向科研项目中餐费能高达30%,这些情况流传到网络,让很多人误以为严格控制经费开支的国家纵向科研项目也是如此,让本该受人尊敬的高校科研备受诟病。

而核定征收因为名义税率较低,扣缴简便,沟通顺畅,教师们都比较配合,反倒使得增税明显。例如南昌市地方税务局的一份调研报告中记载了实施前后的数据:2004年南昌地区高校个税总额为1 526万元,2005年达到3 514万元,同比增长130%。再如,同样是部属高校,2013年,实施比例扣缴的南京地区人均个税达到4 000元左右,而未实施地区,只有2 000~3 000多元。

四、核定征收的尝试

对科研酬金个税实施核定征收的出现,不是“拍脑袋”的举措,更不是厚此薄彼的特权照顾,而是在现实征

收过程中,一些地区权衡利弊得失,按照税收原则,实施的一种既合法合规又合情合理的简易征收办法。因为核定征收是常规征收方式,除国家税务总局规定外,地方税务机关也可根据授权对一些特殊行业进行核定征收,如2005年出台的《江西省高等学校个人所得税管理试行办法》,就是以税收法规形式明文规定了高校科研酬金可以选择核定征收方式。其法律渊源在第一条中阐述非常清晰,即根据的是“《税收征收管理法》及其实施细则、《个人所得税法》及其实施条例和国家税务总局有关文件精神”。如再往前追溯,还能看到科技市场按比例代扣代缴技术交易奖励酬金个税的做法。说明,对此类科技合同中的酬金个税,不同时期、不同地区的税务机关存在着共性的认识 and 对待。

核定征收的好处明显:第一,可稳定税源,增加税收。特别是“营改增”后,地方税源萎缩,作为“央地分成”的个税便成为了地方税务局的主要税种,个税增税有利于刺激地方财政活力。第二,调节了收入,体现了公平。无论如何,“低税率、有税收”总比“高税率、无税收”起作用。第三,核定征收的税负合理,手续简单,教师们乐意接受,不愿再偷偷摸摸、绞尽脑汁地弄发票套现,减轻了代扣代缴阻力。第四,有利于学校事业发展。这项政策让一些收入较低的青年教师看到智力转化成财富的希望,愿意安心在学校勤恳努力工作,正大光明地富裕起来。第五,促进了区域科研活动,刺激了地方经济发展。

当然,这种做法也有缺陷:首先,政策本意是支持科教事业、节约科研经费,但往往被误认为是对高校教师的特殊优待,让其他人群感觉不公平;其次,该办法不是国家税务总局认可的全国范围内的通行做法,总有“土政策”之嫌;再次,该办法实施后,没有及时跟进、调整和规范,出现了酬金比例随意调高、其他类型所得冒用税目逃税等问题。

历史证明,很多好的做法都是从基层创新出来的,如当年安徽小岗村的“包产到户”,在总结和完善后作为家庭承包经营的一种形式在全国农村迅速地采用和推广。对高校科研酬金实施核定征收看起来是降低征收率的减税方法,却能够在一定程度上使许多流失的税收回流,成为利国利民利科教的增税措施,这值得决策者深思。

【注】本文属于江苏省教育厅2013年度高校哲学社会科学基金项目“高校税务会计研究”(项目编号:2013SJA630015)的部分成果。

主要参考文献

1. 秦学斌. 职工薪酬准则与个人所得税征收. 财会月刊, 2008; 1
2. 朱海嘉. 浅谈劳务报酬个人所得税筹划. 财会月刊, 2012; 17