

2. 企业所得税与个人所得税及营业税的平衡点

一些特殊的劳务报酬所得是涉及营业税的。根据《财政部国家税务总局关于个人提供非有形商品推销、代理等服务取得收入征收营业税和个人所得税有关问题的通知》(财税字[1997]103号)第二条规定:“非本企业雇员为企业提供非有形商品推销、代理等服务活动取得的佣金、奖励和劳务费等名目的收入,无论该收入采用何种计取方法和支付方式,均应计入个人从事服务业应税劳务的营业额,按照《中华人民共和国营业税暂行条例》及其实施细则和其他有关规定计算征收营业税;上述收入扣除已缴纳的营业税税款后,应计入个人的劳务报酬所得,按照《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例和其他有关规定计算征收个人所得税。”

对劳务报酬征收营业税,各地起征点不同。北京市起征点的标准是:按期纳税的,为月营业额5 000元;按次征收的,为每次(日)营业额100元。

考虑到营业税及其附加(税率合计为5.5%),平衡公式修改为: $X \times 25\% = (X - X \times 20\%) \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} + X \times 5.5\%$ 。通过测算,在劳务报酬的三档税率中,当适用税率为30%,速算扣除数为2 000元时,X有解,代入求得: $X = 44\ 444.44$ (元)。即:在25%的企业所得税税率条件下,考虑到5.5%的营业税及其附加,当X或劳务报酬发放额为44 444.44元时,缴纳的个人所得税加上营业税及其附加,与抵冲的企业所得税相等。

(二) 20%税率下的平衡点

在企业所得税税率为20%时,我们只考虑劳务报酬缴纳个人所得税这种情况。平衡公式为: $X \times 20\% = (X - X \times 20\%) \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$ 。通过测算,在劳务报酬的三档税率中,当适应税率为30%,速算扣除数为

2 000元时,X有解。代入求得: $X = 50\ 000$ (元)。即:在20%的企业所得税税率条件下,发放劳务报酬为50 000元时,缴纳的个人所得税与抵冲的企业所得税相等。

在企业所得税为20%的条件下,我们不考虑营业税。因为加上营业税的税款,平衡公式无解(企业所得税税率低于16%平衡公式均无解)。或者说,在企业所得税为20%的条件下,劳务报酬若涉及5.5%的营业税及其附加,同时还要缴纳个人所得税,不论怎么发,发多少,其缴纳的营业税和个人所得税税款合计数都大于抵冲的企业所得税税额。

三、劳务报酬发放的相关建议

1. 关于利用“税款抵冲”平衡点发放劳务报酬的建议

通过计算,我们找到了三个“税款抵冲”平衡点:一是在企业所得税税率为25%的条件下,劳务报酬若不涉及营业税,“税款抵冲”的平衡点为100 000元;如果涉及5.5%的营业税及其附加,其“税款抵冲”的平衡点为44 444.44元;二是在企业所得税税率为20%的条件下,“税款抵冲”的平衡点为50 000元。

低于平衡点发放劳务报酬,缴纳的个人所得税(营业税)就低于企业所得税,企业就相当于占了便宜;高于平衡点发放劳务报酬,缴纳的个人所得税(营业税)就高于企业所得税,企业就相当于吃了亏。若实务中存在其他费用,比如到税务机关代开劳务发票时需支付的相关费用等,则平衡点要下移,具体要依据费用的多少重新计算。

对于劳务报酬支出,企业只要依据税法完善手续,进行正常的业务核算,那么在平衡点以下自然会起到“税款抵冲”的作用。这样既节约了纳税成本,又保证了核算数据的准确性,还防范了财税风险,可谓“一石三鸟”。

2. 劳务费发放的其他建议

除了利用平衡点发放劳务报酬外,

企业还要注意以下几个问题:①劳务报酬发放的对象是与其无雇佣关系的“外人”,本企业员工领取的报酬,不论以什么名目发放——如培训课酬、特殊补助、内部兼职所得等,都不属于劳务报酬,都应并入员工当月的工资薪酬所得,合并缴纳个人所得税。②针对一些人“拿税后劳务报酬”的要求,可参照《关于明确单位或个人为纳税义务人的劳务报酬所得代付税款计算公式的通知》(国税发[1996]161号)规定的个人所得税税款的计算公式,正确计算其纳税额及总体劳务成本,防止因计算不周而发生损失。③个人取得的各项劳务报酬,同月同项要合并纳税。所以,对于大额的劳务报酬,跨月发放可以节约个人所得税。比如在企业所得税税率为25%的条件下,十万元以上又不涉及营业税的劳务报酬,就可以通过合同约定,把超过十万元的部分递延到下一个月发放,从而获得合法的节税效益。④鉴于各地税务部门代开劳务报酬发票的具体政策及其扣缴的税点不同,企业要按当地的具体规定推算“税款抵冲”的平衡点。

(作者单位:中国农业大学经济管理学院)

责任编辑 刘莹

● 快讯

2011年以来,上海浦东发展银行运用金融资源,借助金融创新、信贷投向指引等方式,大力支持节能环保行业。截至目前,该行绿色信贷余额突破250亿元,较年初增长逾15%,赢得了社会各界的高度肯定。2011年上半年,该行获得上海市政府颁发的2010年度上海金融创新成果提名奖、由《贸易金融》杂志等评选的“最佳绿色金融银行”等荣誉,并在第四届中国环境投资大会上荣获“2010环境金融贡献大奖”。

(本刊通讯员)