

# 创造公平税收环境 促进非自雇型灵活就业的发展

□ 唐婧妮(广西经济管理干部学院,南宁 530007)

**[摘要]**文章通过实证分析得出结论:非自雇型灵活就业人群在现行税收制度中遭受了不公平待遇。认为这对促进中国灵活就业发展,缓解就业紧张形势是十分不利的;同时也违背了税收促进社会收入公平分配的要求,不利于促进和谐社会的建设。建议:1.取消对劳务报酬征收营业税及附加的税收规定;2.将劳务报酬所得与工资薪金所得合并,统一征收个人所得税。从而为非自雇型灵活就业人群建立一个公平、公正的税收环境,以促进非自雇型灵活就业的发展。

**[关键词]**非自雇型灵活就业者;税收环境;改革建议

**[中图分类号]**F812.42

**[文献标识码]**A

**[文章编号]**1008-8806(2008)03-0038-06

## To Create a Fair Taxation Environment and Promote the Development of Non-self-employed Flexible Employment

TANG Jing-ni(Guangxi Economic Management Cadres College, Nanning, 530007 China)

**Abstract:** Based on demonstration and analysis, this article came into a conclusion: The crowd of non-self-employed flexible employment is treated unfairly in current taxation system. This is bad for improving the development of Chinese flexible employment and mitigating the stressful situation of employment. At the same time, it violates the requirement of tax improving the fair distribution of social incomes and is not conducive for the construction of harmonious society. This article suggests: 1) cancel the sales tax of labor remuneration and the additional tax, 2) combine the labor remuneration with wage income, and collect unified individual income tax. Sequentially, build a fair and just taxation environment for crowd of non-self-employed flexible employment and promote the development of non-self-employed flexible employment.

**Key Words:** Non-self-employed Flexible Employer; Taxation Environment; Reformation Suggestions

### 一、发展灵活就业,缓解中国就业压力

灵活就业是指在劳动时间、收入报酬、工作场地、保险福利、劳动关系等一个或者几个方面不同于建立在工业化和现代工厂制度基础上的、传统的主流就业方式的各种就业形式的总称。主要有三种类型:第一类是在劳动标准方面(包括劳动条件、工时、工资保险以及福利待遇等),在生产的管理方面,以及在劳动关系协调运作方面达不到一般

企业标准的用工和就业形式(边缘状态的就业形式);第二类是由科技和新兴产业的发展、以及现代企业组织管理和经营方式的进一步变革引起的就业方式的变革而产生的灵活多样就业形式(现代灵活就业形式);第三类是独立于单位就业之外的就业形式。

形式多样的灵活就业,近10年来在世界范围内得到了广泛发展,并已成为扩大就业和再就业的有效途径。在亚太地区,灵活就业人员占全部就业

[收稿日期]2008-05-21

人员的比例已达 32.8%,在西方发达国家,相关比例早已在 30%以上,如果再加上自营就业、独立就业、兼职就业、远程就业等形式,灵活就业的比例更可达 50%左右。<sup>①</sup>

当前,中国的就业形势仍然十分严峻,劳动和社会保障部部长田成平 2008 年 3 月 9 日在全国人大就业和社会保障情况记者招待会上指出,就城镇而言,每年在城镇要求就业的,包括当年新增的城镇劳动力和上一年结转下来未能就业的还有 2 400 万人。但是,每年只能提供城镇就业岗位一千二百多万个。再加上每年农村富余劳动力向城镇的转移大约有 800 万人,也要持续相当长的一段时间。<sup>②</sup>这样,每年将会有近二千万人的就业岗位需求缺口。面对如此严峻的就业形势,在中国,促进灵活就业的健康发展,就成为破解中国就业难题的重要途径。同时,随着中国产业结构的变化,特别是服务业和知识经济的快速发展,灵活就业也将成为一种常态,呈不断上升的趋势,对缓解就业压力发挥重要作用。

## 二、研究和建立公平的税收环境,促进灵活就业的发展

鉴于灵活就业的重要性,发达国家为促进、引导和保障灵活就业的正常发展,制定了许多相关政策和措施。随着中国就业形势的日益严峻,国内的专家学者及实际部门对具有巨大就业容纳弹性的灵活就业关注度也在不断提高,但关注焦点主要集中在社会保障问题上,国家和各地方政府陆续出台了一些政策,为灵活就业人员参保提供了政策依据。而整个灵活就业群体的税收待遇问题,即灵活就业的税收环境问题,到目前为止,中国尚未有人对此进行系统性的研究。为此,笔者希望通过系列文章对灵活就业群体总体税收待遇问题进行研究,分析他们的税收负担情况,并在此基础上提出相关的政策建议,一是希望能引起政府有关部门对此问题高度重视,同时也是为有关部门制定相关税收法律制度和政策提供参考。

在形式多样的灵活就业中,从税收管理的角度可把灵活就业分为自雇型灵活就业和非自雇型灵活就业,自雇型灵活就业拥有雇主和雇工双重身份,一般按个体工商户进行税收管理;非自雇型

灵活就业主要是依靠提供劳务获取报酬,从提供劳务报酬角度征税。为便于与正规就业者进行税负比较,本文只研究非自雇型灵活就业,不涉及自雇型灵活就业。非自雇型灵活就业和正规就业者同属劳动者,依靠提供劳务获取报酬,但根据中国现行税收制度的规定,二者的税收环境是不一样的,这就导致了他们的税收负担不同。通过本文的分析,我们可以看到,同为劳动者,按章纳税的绝大部分非自雇型灵活就业者比正规就业者负担了更多的税收。这种税收制度是极不公平的,它会阻碍非自雇型灵活就业的发展,不利于缓解中国的就业紧张形势。中国政府必须改变这种状况,改革相关税收制度,为非自雇型灵活就业人群建立公平、公正的税收环境,以此促进中国灵活就业健康有序发展。

## 三、中国当前非自雇型灵活就业人群税收环境分析

同为劳动者,同样是领取劳动报酬,但按中国税法规定,正规就业者为本单位提供劳务获取报酬,只需按工资薪金缴纳个人所得税,而非自雇型灵活就业者,不但要按照劳务报酬缴纳个人所得税,还要缴纳营业税及附加。下面,我们分别从这两个方面比较二者的税收负担,以全面认识非自雇型灵活就业者当前的税收环境。

### (一)个人所得税负担比较分析

#### 1.如何对比分析的界定

正规就业者是按月领取工资、薪金,按月计算纳税,非自雇型灵活就业者是领取劳务报酬,按个人所得税法规定,劳务报酬是按次纳税,二者怎样才能进行对比分析?由于本文对灵活就业者分析范围的界定确定在非自雇型灵活就业人群,可以明确,这部分灵活就业人员的收入尽管是劳务报酬,但基本上是按月领取报酬,所以,我们可以简单地将他们所获得的月收入计算成税法规定的一次性劳务报酬,以此与正规就业者的月工资薪金所得进行税负比较分析。

#### 2.非自雇型灵活就业者与正规就业者个人所得税负担比较分析

按中国现行个人所得税法规定,工资薪金所得税的计算为每月工资、薪金所得扣除 2 000 元的免

超额后即应纳税所得额,分成九级,税率从5%跳到45%,每级税率相差为5%,实行超额累进。劳务报酬所得则适用比例税率,税率为20%,每次收入在4000元以内时,扣除800元的费用;超过4000元时,扣除20%的费用。但对劳务报酬所得一次收入畸高的,可以实行加成征收,实际上就成了三级

超额累进,税率从20%跳到40%,每级税率相差为10%。不管是工资薪金所得还是劳务报酬,应纳税个人所得税税额都是等于应纳税所得额×适用税率-速算扣除数。为便于比较分析,笔者做了一个对比分析的对应月计税收入对照表(如表1)。

(1)当对应月计税收入在第一至第三级时,因

表1 工资薪金所得和劳务报酬所得对应月计税收入对照表

(单位:元)

工资薪金所得税					劳务报酬所得税			
级数	全月应纳税所得额	对应月计税收入	税率%	速算扣除数	每次应纳税所得额	对应月计税收入	税率%	速算扣除数
1	(0,500]	(0,2500]	5	0	不超过 20000	不超过 25000	20	0
2	(500,2000]	(2500,4000]	10	25				
3	(2000,5000]	(4000,7000]	15	125				
4	(5000,20000]	(7000,22000]	20	375				
5	(20000,40000]	(22000,42000]	25	1375				
6	(40000,60000]	(42000,62000]	30	3375	(20000, 50000]	25000, 62500	30	2000
7	(60000,80000]	(62000,82000]	35	6375				
8	(80000,100000]	(82000,102000]	40	10375	超过 50000	超过62500	40	7000
9	超过100000	超过102000	45	15375				

为工资薪金相对于劳务报酬来说,扣除标准高(工资薪金月扣除额为2000元,劳务报酬扣除标准则小于2000元),税率低(工资薪金级距税率从5%最高也才跃升到15%,劳务报酬则无论多少均为20%),速算扣除数多(工资薪金每级都有速算扣除数,劳务报酬的速算扣除数则为0元),所以,工资薪金所得税比劳务报酬所得税的负担要低。

(2)当对应月计税收入在第四级时,此时,设计计税收入为X,假设工资薪金所得税负比劳务报酬所得税负要低,则有:

$$(X-2000)20\%-375 < X(1-20\%)20\%-0$$

$$X < 19375(\text{元})$$

即,当对应月计税收入超过7000元,不超过19375元时,工资薪金所得比劳务报酬的所得税负担低;当对应计税收入超过19375元,不超过22000元时,工资薪金所得比劳务报酬的所得税负担要高。

(3)当对应月计税收入在第五级时,此时,设计

计税收入为X,假如工资薪金所得税负比劳务报酬所得税负要低,则有:

$$(X-2000)25\%-1375 < X(1-20\%)20\%-0$$

$$X < 20833(\text{元})$$

即,在此范围内,上述假设不成立,工资薪金所得必然比劳务报酬的所得税负担要高。

同理,可推导当对应月计税收入分别在第六级、第七级、第八级、第九级时,工资薪金所得比劳务报酬的所得税负担要高。

### 3、结论

根据以上推导结果,我们可以导出如下结论:当月计税收入超过19375元时,工资薪金所得税负低,劳务报酬所得税负高;当月计税收入超过19375元时,工资薪金所得税负高,劳务报酬所得税负低。

由此可以看出,当就业者的月计税收入在19375元以下时,非自雇型灵活就业者劳务报酬所得的个人所得税负担比正规就业者工资薪金所得税负担

要重,但一旦超过这个线,非自雇型灵活就业者劳务报酬所得的个人所得税负担则要比正规就业者工资薪金所得税负担要轻。这就出现了两个很不公平的问题:其一,收入低时,非自雇型灵活就业者的税负要重,但此时他们相对于正规就业者来说,本来就少了很多保障,比方说,工作的稳定性,单位的福利,享受到的社会保障程度等等,都要少得可怜;其二,当非自雇型灵活就业者月计税收入超过19 375元以上时,成为了高收入人群,但他们的税收负担反而比正规就业者要低。这样的个人所得税制度设计不但不能促进灵活就业的发展,而且也违反了社会公正。这种不公正,凸显在两个方面。

#### (1)中低收入人群,灵活就业者税负太重

主要体现有三:

1)与工资、薪金所得相比,中低收入的非自雇型灵活就业者劳务报酬所得的费用扣除标准偏低。个人所得税法规定:劳务报酬所得每次收入不超过4 000元的,费用扣除标准为800元,4 000元以上的,费用扣除标准为计税劳务报酬的20%,以上规定从1994年实施至今未进行过调整。但工资、薪金所得的费用扣除标准从实施至今已进行过两次调整:1993年出台的《个人所得税法》规定,工资薪金所得,每月费用扣除标准为800元。2005年10月修订的《个人所得税法》,将工资薪金所得费用扣除标准调整为1 600元。到2007年12月修订的《个人所得税法》,则再次将工资薪金所得费用扣除标准从1 600元调整到2 000元。这样,从1994年至今,工资、薪金所得费用扣除标准由原来的800元提高到2 000元,增加1 200元。也就是说如果非自雇型灵活就业者的每次收入不达到10 000元,其费用扣除标准必然低于正规就业者;特别是每次收入不超过4 000元的,费用扣除标准只有800元。这就意味着非自雇型灵活就业者每次收入超过800元就必须缴纳个人所得税,但正规就业者每月收入只有超过2 000元时才开始缴纳个人所得税。这是明显不公正的。

2)与生计费用支出相比,相对中低收入人群来说,非自雇型灵活就业者劳务报酬所得的费用扣除标准偏低,扣除不足。随着教育、住房、医疗等改革的深入,居民消费支出明显增长,导致中低收入者的灵活就业者消费支出不能在税前完全扣除,税负加

重。根据有关统计资料测算,2007年前三季度全国城镇居民人均消费为7 395元,按照城镇居民家庭平均每一就业者负担人数1.93人计算,2007年就业者人均负担的年消费支出将达到19 030元,即1 586元/月。<sup>③</sup>即如果非自雇型灵活就业者每月的劳务报酬收入不超过7 930元时,费用扣除标准就低于1 586元。同时,收入低的,费用扣除标准更低,如收入在4 000元以内时,费用扣除标准仅仅为800元,只是月人均消费支出1 586元的一半。作为非自雇型灵活就业者尚不能满足基本生活开支的情况下就要负担个人所得税,这是极其不合理的。

3)与工资薪金所得相比,中低收入的非自雇型灵活就业者劳务报酬所得的适用税率过高。税法规定劳务报酬所得每次应纳税所得额不超过20 000元的部分税率为20%;工资薪金所得税率则依应纳税所得额大小缓和地逐级累进,不超过500元的税率为5%,超过500元至2 000元的部分税率为10%,超过2 000元至5 000元的部分税率为15%,超过5 000元至20 000元的部分税率为20%。这种税率结构使每次应纳税所得额20 000元以内的非自雇型灵活就业者适用税率高于正规就业者,导致当就业者的月计税收入在19 375元以下时,非自雇型灵活就业者劳务报酬所得的个人所得税负担比正规就业者工资薪金所得税要重,不符合税收公平的要求。

#### (2)高收入的非自雇型灵活就业者税负偏轻

主要体现有二:

1)与工资薪金所得相比,高收入非自雇型灵活就业者劳务报酬所得的费用扣除标准太高。根据个人所得税法规定,当劳务报酬每次收入超过10 000元时,其费用扣除标准就会超过工资薪金所得2 000元的扣除标准,而且非自雇型灵活就业者收入越高,费用扣除标准越多,但工资薪金所得费用扣除标准则是不变的,这就会出现月收入相同的情况下,劳务报酬的应纳税所得额将大大低于工资、薪金所得的应纳税所得额。比如二者月收入都是20万元,灵活就业者按20%进行费用扣除后其应纳税所得额为16万元,而正规就业者按2 000元进行费用扣除后其应纳税所得额为19.8万元,灵活就业者应纳税所得额比正规就业者少3.8万元,而他们的收入是相同的。



2)与工资、薪金所得相比,当月计税收入超过102 000元时,非自雇型灵活就业者劳务报酬所得的适用税率偏低。劳务报酬所得最高税率为40%,每次应纳税所得额超过50 000元时适用。工资、薪金所得最高税率为45%,每月应纳税所得额超过100 000元时适用。也就意味着,当每月应纳税所得额超过100 000元即月计税收入超过102 000元时,劳务报酬所得税率比工资、薪金所得低5%。

## (二)营业税及附加负担比较分析

非自雇型灵活就业者和正规就业者均属于有偿提供劳务获取报酬的劳动者,但中国的营业税及附加的相关税收制度对这两类劳动者的税收规定是不相同的,结果也造成了二者的税收负担不一。相关法律规定如下:

1.《营业税暂行条例》第一条规定在中国境内提供应税劳务、转让无形资产、销售不动产的单位和个人,为营业税的纳税义务人。

2.《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第四条规定,条例第一条所称提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产,是指有偿提供应税劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为。但单位或个体经营者聘用的员工为本单位或雇主提供应税劳务,不包括在内。

3.为照顾低收入群体,营业税规定了起征点,营业额达到或超过起征点即照章全额计算纳税,营业额低于起征点则免于征收营业税。按照《财政部、国家税务总局关于下岗失业人员再就业有关税收政策问题的通知》(财税[2002]208号文)规定,按期纳税的起征点幅度1 000~5 000元;按次纳税的起征

点为每次(日)营业额100元。

4.《城乡维护建设税暂行条例》规定城建税以缴纳增值税、消费税、营业税的单位和个人为纳税义务人,计税依据是纳税人实际缴纳的增值税、消费税、营业税税额之和,也就是说,只要缴纳了“三税”,就必须缴纳城建税,城建税采用地区差别比例税率,共分三档:市区税率7%,县城、镇税率5%,不在市、县城、镇税率1%。

5.《征收教育费附加暂行规定》规定教育费附加是对缴纳增值税、消费税、营业税的单位和个人,就其实际缴纳的税额为计算依据征收的一种附加费。现行教育费附加征收比率为3%。

根据以上相关税法规定,正规就业者所取得的工资薪金所得不用缴纳营业税及其附加。但是,根据非自雇型灵活就业者的定义,非自雇型灵活就业者与用人单位是非雇佣关系,不属于单位员工,他们提供劳务获取收入,当其营业额达到或超过起征点时要依照《营业税暂行条例》第一条、《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第四条规定应该缴纳营业税,营业税率为5%。同时还应缴纳城建税和教育费附加。由于达到起征点的非自雇型灵活就业者大部分在市区,城建税适用税率7%,加上3%的教育费附加,则城建税和教育费附加合计为营业税的10%,占其劳务收入的0.5%(营业税率5%\*10%)。总的来说,非自雇型灵活就业者获取的劳务报酬,应缴纳的营业税及附加占其收入的5.5%。因此,在中国目前的这种税收制度下,达到营业税纳税起征点的非自雇型灵活就业者比正规就业者要多负担占其收入5.5%的营业税及附加,遭遇到重复征税的不公正待遇。

## (三)中国当前非自雇型灵活就业人群税收环境总体评价

据人力资源和社会保障部与国家统计局发布的《2007年劳动和社会保障事业发展统计公报》显示,2007年末,全国就业人员76 990万人,<sup>④</sup>其中,年收入在12万元以上的,即月收入在1万元以上的,按国家税务总局统计,2007年度个人所得税年所得12万元以上个人自行纳税申报人数为2 126 786人,不到213万人。<sup>⑤</sup>不考虑超过这一收入水平但未如实申报纳税的居民人数,月收入在1万元以上的

占整个全国就业人数的比例不到万分之二十八。也就是说,绝大部分非自雇型灵活就业者和正规就业者都是属于月收入在1万元以下。根据这一数据,我们可以得到这样一个结论:在中国目前就业人口的收入水平下,非自雇型灵活就业者的税收环境是极不公平的。具体有如下三点。

1.个人所得税纳税起点不公平。非自雇型灵活就业者在劳务报酬超过800元的情况下就要缴纳个人所得税,而正规就业者只有当月收入超过2000元时,才需要缴纳个人所得税,起步就不公平。

2.个人所得税负担不公平。根据前面的分析,当就业者的月计税收入在19375元以下时,非自雇型灵活就业者劳务报酬所得的个人所得税负担比正规就业者工资薪金所得税负担要重。但一旦超过这个线,非自雇型灵活就业者劳务报酬所得的个人所得税负担则要比正规就业者工资薪金所得税负担要轻。这就使得中低收入的非自雇型灵活就业人群遭遇到不公正的税收待遇。

3.在营业税及附加上,非自雇型灵活就业者遭遇了重复征税的问题。根据营业税及附加相关税法规定,正规就业者所取得的工资薪金所得不用缴纳营业税及其附加,但非自雇型灵活就业者则必须缴纳。如果非自雇型灵活就业者在市区工作的,就必须承担5.5%的营业税及附加,遭遇了重复征税——即非自雇型灵活就业者所取得的劳务报酬不但要缴纳个人所得税,而且还要缴纳加营业税及附加,加重了非自雇型灵活就业者的税收负担。

所以说,在中国当前的税收制度下,同为劳动者,同样是依靠劳动获取收入,但是,非自雇型灵活就业者遭遇了不公正的税收待遇,这对促进中国灵活就业的发展,缓解中国就业紧张形势是十分不利的。同时,也违背税收促进社会收入公平分配的要求,不利于促进和谐社会的建设。

#### 四、建议

制度的不公平是最大的不公平,是对社会最大的伤害。我们应该消除现行税制中存在的对非自雇型灵活就业人群不公平的相关规定,为非自雇型灵活就业人群建立一个公平、公正的税收环境,以促进非自雇型灵活就业的发展。具体建议如下:

#### (一) 取消对劳务报酬征收营业税及附加的税收规定

在形式多样的灵活就业中,除自雇型就业外,非自雇型灵活就业者与正规就业者一样,都属于提供劳务并获取报酬的劳动者,根据税收公平原则,在收入相同条件下二者税负应该相等。既然正规就业者的工资、薪金所得无须缴纳营业税及附加,非自雇型灵活就业者提供劳务获取报酬也应该获得同等待遇——不用负担营业税及附加。国家应取消对劳务报酬征收营业税及附加的税收规定,避免针对非自雇型灵活就业人群的双重征税。

#### (二) 将劳务报酬所得与工资薪金所得合并,统一征收个人所得税

如前分析,在中国现有的个人所得税制度中,由于对工资薪金所得和劳务报酬分别设计了不同的课税制度,造成了非自雇型灵活就业者与正规就业者就其劳动收入所缴纳的个人所得税负担不同。这本身不符合税收公平原则。同时在现有的个人所得税制度下,中低收入的非自雇型灵活就业人群的个人所得税负担比正规就业者要重,而非自雇型灵活就业人群本身社会保障低,相对正规就业者来说,属于弱势群体,这种制度对中低收入的非自雇型灵活就业人群是一种极大的伤害。不利于社会公正,也不利于促进灵活就业的发展。因此,笔者建议将劳务报酬所得与工资薪金所得合并,按统一的征收制度征收个人所得税,我们不说降低中低收入非自雇型灵活就业者的税收负担,最起码也得保证他们与正规就业者享受同等的税收待遇,这才真正符合社会正义,真正促进灵活就业的发展。■

#### [注释]

- ① 让灵活就业更加灵活起来[OL].经济日报网,2006-01-11.
- ② 中国新增劳动力每年超过2000万人并将长期持续[OL].中国网,2008-03-09.
- ③ 何君.1600元月调整到2000元月提高个税免征额度显示新意.人民网青岛视窗 2007-12-25.
- ④ 2007年全国就业人口增加590万人515万下岗人员再就业[OL].人民网,2008-05-26.
- ⑤ 2007年度年所得12万元以上个人自行纳税申报工作概述.国家税务总局网,2008-04-18.

责任编辑 梁振南