

深圳市个人代开劳务发票核定征收个人所得税政策的变迁及影响

2013年6月20日，深圳市地方税务局发布6号公告¹，对2011年8号公告²中“个人代开发票核定征收个人所得税问题”进行了细化和调整，公告明确规定：“（一）对未办理税务登记，临时从事个体工商业生产、经营的个人，深圳市地方税务局在代开劳务发票时，按其开票金额2%核定征收‘个体工商户的生产、经营所得’项目个人所得税；纳税人可以提供‘劳务报酬所得’项目所列范围内的个人从事劳务证明材料的，应按‘劳务报酬所得’项目征收个人所得税。（二）自2013年7月1日起，深圳市地方税务局委托深圳市国家税务局在为零散税收纳税人（个人）代开普通发票征收增值税时，按纳税人销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的销售额1.5%，代深圳市地方税务局征收个人所得税核定税款。”

为便于大家理解上述“深圳地税个人代开劳务发票核定征收个人所得税政策”，本文将从相关政策的历史演变、本次公告的新增变化及其税收影响进行简要分析和解读。

一、深圳地税个人代开劳务发票核定征收个人所得税政策的历史变迁

6号公告是对原深圳市个体工商户生产经营项目所得核定征收个人所得税政策的修订，上溯至1995年，深圳市地方税务局先后就此发布了5个规范性文件，分别是：

1、深圳市地方税务局 关于调整定期定额纳税人企业所得税、个人所得税带征率的通知（深地税发〔1995〕456号）；

2、深圳市地方税务局关于调整定期定额纳税户带征率有关问题的通知（深地税发〔1998〕448号）；

3、深圳市地方税务局关于调整个体工商户的生产经营所得项目个人所得税核定征收率的通知（深地税发〔2006〕724号）；

4、深圳市地方税务局关于调整个体工商户的生产经营所得项目个人所得税核定征收率的公告（深地税告〔2011〕8号）；

5、深圳市地方税务局关于修改《深圳市地方税务局关于调整个体工商户的生产经营所得

¹ 《深圳市地方税务局关于修改〈深圳市地方税务局关于调整个体工商户的生产经营所得项目个人所得税核定征收率的公告〉的公告》（深地税告〔2013〕6号），简称“6号公告”。

² 《深圳市地方税务局关于调整个体工商户的生产、经营所得项目个人所得税核定征收率的公告》（深地税告〔2011〕8号），简称“8号公告”。

项目个人所得税核定征收率的公告》的公告（深地税告〔2013〕6号）。

而个人代开劳务发票核定征收个人所得税的政策始见于2006年12月30日发布的深地税发〔2006〕724号，文件规定：对个人无证无固定经营场所临时从事生产经营取得的“个体工商户的生产、经营所得”，一律按应纳税营业额（或销售额）的3.3%核定征收个人所得税。征收机关在代开发票时，对个人独立从事各种技艺、提供各种劳务取得的所得，应按“劳务报酬所得”项目计征个人所得税；对难以区分经营性劳务或个人独立劳务的，可采用“个体工商户的生产、经营所得”项目按其开票金额3.3%核定征收个人所得税。

2011年9月1日起施行的深地税告〔2011〕8号公告废止了深地税发〔2006〕724号文，并对个人代开劳务发票核定征收个人所得税作出新的规定：纳税人申请代开自然人临时劳务发票的，采用“个体工商户的生产、经营所得”项目按其开票金额2%核定征收个人所得税；纳税人可以提供“劳务报酬所得”项目所列范围内的个人劳务证明材料的，应按“劳务报酬所得”项目征收个人所得税。

而即将于2013年7月1日起施行的6号公告则对上述8号公告作出进一步修订：对未办理税务登记证，临时从事个体工商业生产、经营的个人，深圳市地方税务局在代开劳务发票时，按其开票金额2%核定征收“个体工商户的生产、经营所得”项目个人所得税；纳税人可以提供“劳务报酬所得”项目所列范围内的个人从事劳务证明材料的，应按“劳务报酬所得”项目征收个人所得税。

分析上述行文格式：首先，深圳市地方税务局始终坚持对个人代开劳务发票时核定征收个人所得税政策仅适用于“个体工商户的生产、经营所得”项目，而对于“劳务报酬所得”项目则采用依率征收的方式，适用三级超额累进税率；其次，文件的行文日趋规范，6号公告的表述更符合目前我国税务登记及代开发票的管理规定，将长期从事个体工商户生产经营又未办理税务登记证的自然人排除在外；第三，核定征收率渐次降低。核定征收率由3.3%降至2%及进一步区分为地税代开带征2%、国税代开带征1.5%；第四，对于临时个体工商户生产经营所得与劳务报酬所得，纳税人可提供证明材料，从而选择有利的征收方式。当然，这种选择实际上是有限的。

二、6号公告的新增变化

对比8号公告，6号公告至少有两点新的变化：

1、向深圳市地方税务局申请代开劳务发票并实行核定征收个人所得税的自然人得受到一定限制

6号公告将8号公告中“纳税人申请代开自然人临时劳务发票”修改为“未办理税务登记，临时从事个体工商业生产、经营的个人申请代开劳务发票”。显然6号公告对申请代开劳务发票的自然人做了进一步限制，首先要求区分哪些自然人是依法不需要办理税务登记，哪些是需要办理税务登记的，从而进一步确定其个人所得税的征税方式；其次，公告试图要求税务机关在代开个人劳务发票时，应进一步区分个体工商户生产经营所得项目和劳务报酬项目，临时从事个体工商户生产经营具有临时性和非独立性（按照个体工商户条例，个体工商户可以个人经营也可以家庭经营，同时个体工商户可以聘请人员）；提供劳务具有分次性和非雇佣性（提供劳务通常由个人独立完成，不属于职工的集体劳动），对于多次申请按照“个体工商户生产经营所得”项目开具发票的个人，由于具有时间上的持续性和反复性，显然不属于个人临时从事个体工商业生产经营，按照税务登记管理办法及发票管理规定，应办理税务登记，适用个体工商户生产经营所得项目征收个人所得税和按规定自行或代开发票。当然这种试图仍然可能是徒劳的，因为这种区分本身是难以实施的。

2、6号公告再次明确深圳市国家税务局在为零散税收纳税人（个人）代开普通发票时，代深圳市地方税务局征收个人所得税核定税款，税率为1.5%

地方税务局管辖范围内的税收委托国家税务局代征，本身并不违背我国分税体制下税收管辖的相关规定，而且这种方式有利于公平税负、提高征管效率、促进经济健康有序发展。《个体工商户税收定期定额征收管理办法》（国家税务总局令第16号）第十五条规定：“县以上税务机关可以根据当地实际情况，依法委托有关单位代征税款。税务机关与代征单位必须签订委托代征协议，明确双方的权利、义务和应当承担的责任，并向代征单位颁发委托代征证书。”而早在1995年甚至更早时期，深圳地税就已经委托深圳国税代征国税双定户的个人所得税。

三、个人代开劳务发票核定征收个人所得税对纳税人的影响

1、**对接受劳务主体尤其是企业的影响。**个人依法代开劳务发票后，接受劳务方企业可依法在企业所得税前扣除。由于个人所得税核定征收率或劳务报酬个人所得税率可能低于企业所得税率，将引发纳税人避税冲动。

2、**对提供劳务的个人的影响。**个人代开劳务发票时核定征收个人所得税，虽然地税带征

率 2%，普遍高于 6 号公告《深圳市“个体工商户的生产、经营所得”项目个人所得税核定征收率表》中的非娱乐业核定征收率（娱乐业 2.5%），但相比于“劳务报酬所得”项目的三级超额累进税率及“工资薪金所得”项目的七级超额累进税率显著降低，提供劳务的个人将更加倾向于适用临时从事个体工商户生产、经营项目核定征收个人所得税。

3、对主管税务机关，主要是地税机关在代开发票时判定劳务性质的影响。对此《中华人民共和国个人所得税法实施条例》作了如下规定：

个体工商户的生产、经营所得，是指：个体工商户从事工业、手工业、建筑业、交通运输业、商业、饮食业、服务业、修理业以及其他行业生产、经营取得的所得；个人经政府有关部门批准，取得执照，从事办学、医疗、咨询以及其他有偿服务活动取得的所得；其他个人从事个体工商业生产、经营取得的所得；上述个体工商户和个人取得的与生产、经营有关的各项应纳税所得。

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、代办服务以及其他劳务取得的所得。

主管税务机关可以依据上述规定核实纳税人劳务的性质，但对于服务业、技术服务、介绍服务、经纪服务、代办服务以及其他劳务的判定，将直接影响纳税人的纳税义务。

其实，对于个人，不论从个体工商户条例、个体工商户登记管理办法、税务登记管理办法、个体工商户税收定期定额征收管理办法、国家税务总局关于加强和规范税务机关代开发票工作的通知等相关法律法规分析，个人临时从事个体工商户生产经营或提供劳务的个人所得税征管始终是一个薄弱环节。

联系我们

中国转让定价网 <http://www.cntransferpricing.com/>

深圳市思迈特企业管理咨询有限公司

中翰国际转让定价税务服务联盟

深圳君信税务师事务所有限公司

深圳德永/卫亚会计师事务所

谢维潮 咨询总监

电话：0755-82810900

Email: xieweichao@cntransferpricing.com

王新 咨询总监

电话：0755-82810831

Email: wangxin@cntransferpricing.com

李敦峰 经理

电话：0755-82810831

Email: lidunfeng@cntransferpricing.com

何云华 经理

电话：0755-82810831

Email: heyunhua@cntransferpricing.com

王理 经理

电话：0755-82810831

Email: wangli@cntransferpricing.com

刘琴 经理

电话：0755-82810831

Email: liuqin@cntransferpricing.com