

【经济法学】

“应税所得”的法律建构与 所得税法现代化

施正文

【作者简介】施正文，中国政法大学民商经济法学院教授。

【原文出处】摘自《中国法学》(京)，2021.6.162~182

一、问题的提出

“应税所得”是所得税的征税对象，其核心要素的地位决定了应税所得成为所得税制度设计的基础和核心，它关系到所得税的征税范围、税负公平。但是，应税所得概念的界定和计量却是所得税最具争议的疑难问题。

本文以应税所得界定为研究对象，对所得税制度设计中涉及的相关所得概念进行辨析，深入剖析应税所得界定中涉及的理论与立法问题，提出立法完善的具体建议，以期推动所得税法现代化。

二、“应税所得”及相关概念的辨析

(一)“应税所得”的定位和概念厘清

从比较法角度看，各国都将“应税所得”定位为所得税的征税对象。基于征税对象的核心要素地位，应税所得成为各国所得税法上的基石概念。

关于应税所得的概念和名称问题，各国立法上所使用的包括“所得”“收入”“应税所得”“所得净额”等。多数国家和地区在立法上并不对所得概念进行明确界定，一般只是列举各种所得的种类，并常常使用不同的名称来表达所得税的征税对象。

我国《个人所得税法》整体上使用“所得”概念来表示征税对象。而《企业所得税法》第1条在界定纳税人和征税对象时使用的是“收入”，但在其他很多条文上使用是“所得”。在计税依据层面上所使用的概念较为统一，即“应纳税所得额”。

由于征税对象是所得税法的基础和源头概念，只有使用专门概念并赋予其特定内涵，才能准确表达其法律定位。应当在税法上使用“应税所得”，作为表达所得税的征税对象的专门概念。

(二)“应税所得”与相关概念的辨析

1. 与“收入”的区别。与“所得”相同或相近含义的概念，是在日常生活、会计核算和经济领域中经常使用的“收入”概念。“所得”或“应税所得”虽然在经济意义上与“收入”或“经济收入”有诸多类似，它们却是两个不同范畴的概念。但需要指出的是，即便应税所得与收入存在着差异，我们也要重视两者的紧密联系。特别是在计算应税所得额时，使用收入概念来指称纳税人经济利益的总流入是必要而合适的。

2. 与“毛所得”的区别。根据《美国税法典》第61节规定，“毛所得”(gross income)是指“除了法律明确规定排除的项目以外，源自任何形式的所有所得”，也可称为“总所得”。美国所得税法是从毛所得这一概念出发，来构建整个所得税的基本制度的，从而成为美国所得税法的核心概念。

从税款计算原理来看，应税所得等于毛所得减去费用等扣除，它类似于会计上利润的计算方法。因此，毛所得是从经济利益的总流入角度影响应税所得，它决定应税所得的征收范围和最大限额；而成本费用等扣除是从经济利益的总流出角度影响应税

所得,对应税所得的具体数额产生消极影响。

3. 与“不征税所得”“免税所得”的区别。“不征税所得”,因不具有可税性而被排除在征税对象之外的所得,属于征税对象的除外范畴。“免税所得”,是指基于优惠政策的考量而从征税对象中排除出去的所得,其本质上属于一种税收优惠。

(三)“应税所得”的定义

应税所得是指除了法律规定不予征税或免于征税的已实现的各种来源所得减去法定扣除项目之后的财产净增加额。该定义揭示了应税所得具有综合所得、已实现所得、净所得和法定所得四大特征,表明了影响应税所得数额的“毛所得”和“扣除”两大核心要素,从定性和定量、积极和消极相结合维度,对应税所得的税法性质进行了科学、准确、具体界定。

三、“应税所得”的特征及其理论基础?

(一)“应税所得”是“综合所得”

关于所得概念,主要有两大理论学说。一是“来源税”(the source concept),主张“限制性的所得”概念,即所得是指以地租、利润、工资等反复性、持续性发生的经济收益,而把资本利得、损害赔偿金、赠与所得等一时性、偶然性、恩惠性的经济收益从所得范围中予以排除。二是“增值说”(the accretion concept),主张“综合性的所得”(based on gross receipts)概念,即凡是能够增加人们税负能力的经济收益都构成所得。“增值说”的综合所得概念由于坚持经济能力是纳税能力的基础,从而为世界各国普遍接受,它符合量能课税原则和可税性理论。

(二)“应税所得”是“已实现所得”

所得实现原则(realization principle)在美国起源于20世纪早期,美国1913年《联邦税收法案》规定,纳税人对其持有的资产应当在该资产“净所得”的“实现”(realization)环节缴纳所得税。特别是在1955年“Commissioner v. Glenshaw Glass Co.案”判决中,联邦最高法院进一步将所得定义为“已明确实现且纳税人有完全支配权的财富增益”。

决定所得实现的首要因素是“实现事件”。现在判断是否实现,主要考虑征管的便利程度,任何财产的交换,只要交换的财产之间存在“实质的差异”,都会导致所得或者损失的实现。

我国企业所得税法从税务会计角度也规定了收入实现原则。从《个人所得税法》第9条以及整体立法精神来看,似乎遵循的是“收付实现制”。

(三)“应税所得”是“净所得”

作为所得税计税依据的应税所得应当反映纳税人的“消费能力”,所以净所得课税也是所得税法上的一项基本原则,任何减少纳税人消费能力的费用应当予以扣除。

可扣除的费用包括经营费用和生计费用两大类。对于经营性收入,其收入额应当减除与经营活动直接相关的成本性费用后的余额作为应税所得,此为“客观经营保障净所得原则”。个人所得部分只有在超出其个人及家庭最低生活所需费用始有负担能力,此为“主观生存保障净所得原则”。

(四)“应税所得”是“法定所得”

各国税法上的应税所得会不同程度上背离综合所得、已实现所得和净所得等原则的要求。但即使这样的考量具有合理性,也必须在法律上作出明确具体的规定,才具有合法性和正当性。按照税收法定原则的要求,所得税法不仅需要对应税所得作出界定,而且应当尽可能作出明确、具体的规定。

四、“应税所得”的基本类型

(一)“应税所得”在法律上的分类

各国一般根据本国实际情况,在法律上对应税所得的类别进行具体列举。例如,《美国税法典》第61节非穷尽式列举了15类收入。我国《个人所得税法》第2条将所得分为九类。

从税制模式和税收政策角度看,上述各种法律上的所得可以分为两类:一是综合所得,二是分类所得。

(二)“应税所得”在学理上的分类

一是劳动所得。是指纳税人从事劳务活动所获取的报酬,通常是个人所得税的税收客体。二是资本所得。是指因拥有、使用和转让资本(资产)而取得的收入。三是经营所得。是指纳税人运用劳动和资产从事营利活动所取得的收入。四是其他所得。

(三)资本利得的税收特殊待遇

资本利得本质上是资本性资产本身的价值增值,虽然历史上因资本利得不具有固定源泉而是否

应当课税存在争论,但由于其能够导致净资产的增加,除少数国家不征税外,对其征税已成为各国的普遍做法。

从各国资本课税的发展趋势看,其普遍做法是对其给予优惠待遇。对长期资本利得,轻税或者免税;对不以营利为目的的个人资本利得,免税或轻税;对商业用途的个人资本利得,并入经营所得进行征税。规定资本利得在变现时纳税,允许在资本利得范围内弥补资本亏损,建立通货膨胀调整机制,实行纳税递延机制等。

五、“应税所得”法律建构的思路与建议

(一)“应税所得”的界定及其法律建构思路

建议该条文表述如下:“除本法另有规定外,应税所得是指除了法律规定不予征税或免于征税的已实现的各种来源所得,减去法定扣除项目之后的财产净增加额。”

上述条文是对应税所得的基础性概括定义,应税所得具体内容的确定,还需要对毛所得和扣除两个核心要素分别进行专门定义,特别是毛所得的界定更为基础和复杂,扣除则可通过应税所得额来界定。

(二)科学、明确界定“毛所得”

1. 明确引入“毛所得”概念。“毛所得”是立足于所得税税种定位和计税原理,与经济或日常生活中所得(收入)概念以及税法上不征税所得(免税所得)、应税所得额等概念进行必要切割后,而抽象出来的专门概念,对于应税所得概念的具体化具有基础和关键意义。

2. 按照“概括+非穷尽式正列举”模式界定“毛所得”。建议将毛所得概念表述为“除了不征税所得

和免税所得外,包括从各种来源取得的所得”。

3. 完善“不征税所得”“免税所得”的界定。

(三)完善“应税所得额”的界定

应税所得额是所得税的计税依据,它是应税所得量化后的表现形式。在确定了毛所得之后,计量应税所得的关键是界定扣除。我国《企业所得税法》关于应税所得额的界定较为清晰,但《个人所得税法》关于综合所得的应税所得额的界定不够清晰合理。

结语

税制变迁是社会进步和法治发展的缩影。推进以应税所得概念为代表的所得税理论创新和立法变革,对于落实税收法定原则,实现分配正义,保护纳税人权利,加快所得税法现代化具有重要意义。

科学和准确界定应税所得概念,就可以建立毛所得、经济收入、不征税所得、免税所得、扣除等基本概念体系,并在此基础上建立以征税对象、计税依据等核心要素为内容的现代所得税基本制度。

应税所得概念是实现税负公平和分配正义的重要保障因素。应税所得以经济学上的“增值说”、税法上的“量能课税”乃至宪法学上的生存权、发展权等“人权保障”为理论基础,不仅是践行“宽税基、低税率、严征管”税制设计原则的基石概念,更是衡量“个人负担税收能力”的最佳指标。

以“应税所得”作为基石概念和逻辑起点,可以科学建构所得税制度所需要的概念体系、构成要素和立法架构,充分体现税收法定、量能课税、经济调节、稽征经济等现代税法理念和原则,有效推进所得税迈向主体税种,促进社会实质公平正义,推进国家整体治理体系和治理能力现代化。