# 所得概念的界定与所得课税

来源：网络 作者：梦醉花间 更新时间：2024-08-25

*\" 摘要：随着社会经济的发展，各国政府离不开所得课税这一有力的宏观调控手段。而研究所得课税必须明确最基本理论前提———所得概念的涵义。我国所得课税研究中关于所得涵义的界定较少且不成体系。本文在借鉴国内外研究成果基础上将所得定义为：一定时期内...*

\" 摘要：随着社会经济的发展，各国政府离不开所得课税这一有力的宏观调控手段。而研究所得课税必须明确最基本理论前提———所得概念的涵义。我国所得课税研究中关于所得涵义的界定较少且不成体系。本文在借鉴国内外研究成果基础上将所得定义为：一定时期内所有能代表其拥有者支付能力的从各种渠道获得的各种形式的收益和财产。这一定义既有理论价值又有现实意义。

关键词：所得；所得课税；流量所得；存量所得；潜在所得

收入分配是否公平合理是一个关乎社会稳定和经济长远发展的重大问题。所得课税直接关系到国家与纳税人之间和纳税人相互之间的利益分配，关系到国家的经济发展和社会稳定。构建怎样的所得课税体系？所得课税的深度如何确定及在纳税人个体和诸税种间如何分配？等等，这些都是亟需我国税收理论界及实践工作者研究的课题。研究所得课税离不开所得概念的界定，这是一个最基本的理论前提。我国所得课税研究中关于所得涵义的界定较少且不成规模和体系，借鉴国内外研究成果界定符合我国国情所得定义，既是理论上的必践的必要。

一、国外所得定义及评析

国外学者所得课税研究较国内早且成果颇丰，这与西方国家市场经济较发达，个人收入分配不公及采用对个人所得课税手段加以调控的问题早已引起学者的关注有关。

对于西方所得定义的研究，学术界将其概括为以下三种学说：

一是源泉说。它是古时代最主要的界定“所得”的学说。所谓所得源泉说，就是认为连续取得的所得才是所得，至于因财产的转让等临时取得的所得并非所得。按照这种观点，对生产要素的提供者，以工资、利润、利息地租等形态予以分配，所产生的工资、利润、利息、地租等就是所得。但就财产的转让而言，例如A把财产转让给B，虽然A对于超过其取得价值部分也得到收入，但就国民经济观点而言，只不过是A的财产和B的货币相交换而已，并无新的社会生产物，并未创造出价值。对财产转让不能视为发生所得，只能视为对其利益进行分配。所以说对财产课税，也就是等于对资本课税。而对资本课税会伤及再生产，是不被允许的。这种所得源泉的看法，最早起源于英国，在英国税制中有很长一段期间对资产转让所产生的所得、偶然性或临时性的资本利得、意外所得等不课征所得税。源泉说的代表人物有弗里茨。纽马克、塞尔泽等。弗里茨。纽马克就将“所得”表达为：只有从一个可以获得固定收入的永久性“来源”中取得的收入，才应被视为应税所得。[1]

必须强调指出，黑—西标准要求，在收入中把所有来源的消费潜力的增加都包括进去，而不论实际消费是否发生，也不考虑消费的形式。同时，黑—西标准要求，任何个人消费潜力的减少，也应在确定收入时扣去。例如，如果在获取收入时必须花掉一定费用，就应将这些费用扣去。

总之，按黑—西观点，无论收到的是货币，还是物品或劳务，都是收入。[3]

三是消费支出学说。该学说认为所得的客观性与现实性最终应表现在消费上，消费是经济关系的逻辑终点，因而所谓的所得应是以货币衡量的从消费得来的满足，具体说所得应包括消费开支与本期消耗掉的耐用消费品的价值之和。这种观点是消费支出税或称支出税的理论依据。代表人物主要有英国著名经济学家阿尔弗雷德。马歇尔、艾温。费雪以及尼古拉斯。卡尔多。

上述三种观点中，第三种“消费支出学说”是近年随着所得课税问题的产生而兴起的一种学说。由于其征管等各方面的要求，至今未被各国实践所接受，仍处于理论争论中，故在此对此种观点不作更多介绍述评。而对立比较激烈持久的，是第一种“源泉说”和第二种“净资产增加说”。实践中美国是净资产增加说的代表，英国是源泉说的典型，但被理论和实践普遍接受的是“净资产增加说”。原因在于：首先，它使人们感到这种做法更公正。因为横向公平的传统定义是收入同等的人应该纳同等的税。这种观点内含这个意思：所有来源的收入应该包括在税基中，否则，支付能力相同的人们最终应纳税额不同。其次，它有中性的优点。它把各种收入都看作是相同的，因此，不会扭曲经济活动的格局。据此，在其他情况不变的前提下，如果不对房主自住房屋的推定房租征税，就会导致对于建房的过度投资。因此，包括中国在内的许多国家都以“净资产增加说”为基础确定税制，但与净资产增加说也并不完全相同。尽管“源泉说”因其范畴太窄，而不被人们看好，“净资产增加说”范畴较宽泛，被许多人青睐，但仍未将所得存量—财产纳入视野，换言之，所得存量的课税未在所得课税中予以考虑。这是不妥的，不符合所得课税公平原则的最基本要求，下文将在此基础上予以补充。

二、本文的定义

本文认为，所得应是一定时期内所有能代表其拥有者支付能力的从各种渠道获得的各种形式的收益和财产。该定义的核心是以支付能力为切入点，以征税期为依托，只要一定时期内（通常指各国税法规定的纳税期间内）能表明纳税人支付能力的各种所得和财产均应作为所得，它反映了所得课税量能负税的本质要求。与上文介绍的三种学说在内容上的区别是：在“净资产增加说”基础之上，增加了存量财产的内容，使所得的内含外延，不仅包括财产转让增值（已实现的资本利得）、财产自然增值（未实现的资本利得），还包括拥有的财产本身。因为财产也代表了其拥有者的购买能力和负税能力，而且它本质上就是所得的累积，是所得的一种表现形式。与我国传统所得涵义的区别在于：“各种形式”和“各种渠道获得”的收益和财产。

关于上述所得定义，还需要进一步做以下几点说明：

第一，“各种形式的收益和财产”，主要是指以货币形式、实物形式、提供劳务形式、自制自用物品以及自我提供劳务的形式获得的收益和财产。例如：现实生活中雇主为雇员提供的某些食、宿、交通便利；相互交换为对方免\" 费提供劳务（换工）；自有住宅自己居住以及自己料理家务，照看小孩等。不包括荣誉性、心理性、体质性等方面获得的收益和满足。

第二，“从各种渠道获得的各种形式的收益和财产”，指的是采用各种手段从各种渠道所获得的收益和财产，在这里没有强调一定是采用合法手段获得的合法收益和财产，这一点主要对我国具有现实理论意义。

纵观国内外个人收入在理论上的演变状况，“个人收入在完整的理论意义上就是指个人在一定时期内从各种来源得到的货币性和实物性收入的总和”。[4]可见无论是西方还是我国，都未将非法所得排除在个人收入所得范围之外。在美国贪官大盗一旦定罪，国税局亦可插一脚，诉讼逃税。由此可见，我国以合法所得为应税所得，范围过于狭窄，与普遍征税原则、公平原则、效率原则相悖。同时易导致有些所得项目无法征税，税源流失。例如：如果坚持合法收入才能征税，那么税务机关对存款所得就可能存在着无法征税的问题。因为，纳税人的每一笔存款是否属于合法来源所得是一个不确定因素，对其所得的利息也就不能够肯定是合法所得。未确定其合法性的所得，税务机关不能对其征税。随着我国改革开放进程的加快、市场经济向纵深发展及个人所得税改革的进一步深化，类似的来源性质不明确的个人所得将会越来越多，如果还一味坚持合法所得才能征税的理论及道德规范，必然产生类似因所得的性质无法确定而导致税源流失的问题。本人认为，采用从“各种渠道获得的各种收益和财产”的所得定义后，“如果纳税人有非法所得，并能够确定其所得确实属于不合法，那么就应该向有关部门进行举报，由有关部门进行取缔没收。没收非法所得后，纳税人收入总额中也就不包括这部分所得；在有关部门取缔没收所得之前，税务机关可有充分理由法律依据进行征税。避免‘合法’与‘非法’之争，避免税源的流失。”[5]

第三，“所得”不等于“应税所得”。“所得”是指理论上的所得，更具有理论意义，“应税所得”是实践层面上的概念，是各国税法实践中对课税范围的限定。区别这两个概念能够明确，“所得”可以是宽泛的、全面的，将所有包括的所得内容都应归入此类，涵盖进来；但“应税所得”的尽可能全面、宽泛还要受许多因素制约。比如各国在确定“应税所得”时，还必须考虑征管的难易程度，如对未实现的推定所得，许多国家就不征税；对实物形式的所得许多国家也都作不同的征税规定；对作为应税范围的财产的选择各国更是不同，有的选择土地、房屋，有的选择房屋、车船等。但这两个概念又是密切相关的，理论来源于实践并指导服务于实践，如果理论概念就是含糊不清的，在实践中就难以清晰有效地界定“应税所得”。另外，“应税所得”的边界范围只能等于或小于“所得”的边界范围。

三、理论和现实意义

采用广义“所得”概念，将所得课税体系界定为流量所得、潜在所得、所得的存量课征的税种的集合，可以构建统一的所得课税框架。众所周知，“流量”和“存量”是现代西方宏观经济学常用的两个概念。“流量是指一定时期内发生的变量变动的数值，存量是指一定时点上存在的变量的数值。两者都是变量，它们的区别在于存量有时间维度，而流量没有时间维度。”[6]本文并没有完全按上述思路将所得区分为“流量所得”和“存量所得”，而是借用“流量”的含义，将“所得”划分为“流量所得”和“所得存量”，即将“存量的所得”也归为“流量所得”。比如，王某月工资收入3000元，拥有一幢价值20万元的房产。这里3000元收入为流量所得，价值20万元的房产是多年所得的累积，为所得的存量，分别对其课税，则称为流量所得课税和所得存量课税。如果王某将20万元的房产作价25万元卖掉，对其增值部分扣除相关费用后征税，则将其归为流量所得课税范畴。当然，并不是对所有的所得存量都课税，对哪些所得存量课税，各国是有选择的，比如，对存量的现金就不征税。“潜在所得课税”特指未实现的推定所得课税。例如：李某多年前在郊区购买价值5万元的房产，现在现值估价20万元，但李某没有将房产转让，没有取得现值20万元，则李某有未实现的推定所得15万元，对该15万元征税，就称其为“潜在所得课税”。即：流量所得是指一定时期内发生的所得变动的数值，既包括营业、投资、劳务等的所得，也包括财产所产生的收益；潜在所得是指一定时期内未实现的推定所得，既包括资本利得中的未实现的所得，也包括在不涉及任何市场交易时，既是某些产品或服务的提供者又是消费者时的推定所得；所得存量是指所得的沉淀物。本文讲的所得课税是指流量所得课税、潜在所得课税及所得存量课税。

广义“所得”概念，可对不同所得课税进行不同功能定位，以利于更好发挥所得课税整体功效。所得存量课税的作用有一定局限性。对所得存量课税有着悠久的历史。所得存量课税产生以后，经历了奴隶社会、封建社会、资本主义社会和社会主义社会初级阶段几个不同的社会制度。课税对象发生了很大变化。除了不动产以外，还有动产，包括有形动产和无形动产。课征的范围不断拓展，税种也日渐增多。但由于一般财产税、遗产与赠与税存在着不能完全体现量能负担的原则，存在着计税基数确定困难、难以普及到无形资产以及在某种程度上存在促进消费，对整个社会资本的增加可能产生消极影响等问题和不足，在现代商品经济条件下，所得存量课税不再成为世界各国税制中的主要税种，地位和作用明显下降，但也不能完全否定或取消其在税收体系中的辅助地位和公平财富的作用。

在西方经济学家看来，一般财产课税与流量所得课税的对象虽然不同，但它们都具有明显的“对人课税”的性质。流量所得总是一定人的所得，流量所得课税总是以人为法定纳税人的。财产总是有其“主人”，对财产课税虽不一定就是以其“主人”为纳税人，但总与这个所有者有着密切联系。正因为如此，这两种课税的负担归宿和影响，有相似之处。两者的区别在于，作为流量所得课税对象的所得额是一个时期劳动或经营的净成果。而作为财产课税对象的财产额则是在某一时点上对财富的占有量。前者不容易掌握，而后者却容易确定。这也正是一般财产课税的实行早于流量所得课税的原因所在。

潜在所得课税是现代社会发展起来在税收体系中又是一个不稳定的课税部分。一般说来，对未实现的推定所得课税，是近代社会随着经济和科学技术的发展以及社会分配不公日益被关注才开始的。它并不是税收收入的主要来源。对该项所得课税主要是为了公平的考虑，尤其是从纵向公平的角度考虑，它可以增加高收入者的税收负担。问题的关键在于，我们如何像对待普遍所得税那样对待未实现的推定的所得课税。换言之，无论在基本原则上还是在实践上，推定所得都未能成为税制中相对稳定的一部分。

本文广义的所得，是指课税期间内能代表负税能力的流量所得、潜在所得以及以前的所得的累积。理论上广义的所得与税法上的应税所得不是同一概念，前者大于后者。尽管二者如此的不一致，但理论对现实的指导意义是不容忽视的。可以这么说，理论的拓展创新为习惯于将所得视为流量概念（基本概念）的国家倾向于拓宽所得的界定范围提供了理论的依据。

参考文献：

[5]赵惠敏 关于“纳税”=“合法”命题的思考[J] 当代经济研究，2000，（2） .

[6]何盛明 财经大辞典[M] 北京：中国财政经济出版社，1990 51 .

[7]以上数据根据国家税务总局税收科学研究所编译 外国税制概论[M] 中国税务出版社，1998年版中的上述各国的有关数据计算而得。

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn