

## 个人所得税量能课征的法律构造

叶 珊\*

### Legal Construction of the Ability-to-pay of Individual Income Tax

*Ye Shan*

**内容摘要:**个人所得税是对自然人依法取得的实际收益课征的一种真正意义上的直接税,其开征的正当性根源于宪法上财产权的社会义务。个人所得税的税收收益反映了新创造的社会财富在国家与国民之间的分配格局,而其税收负担则取决于应税所得类型、法定收入额、法定扣除额、复合税率结构、税收特别措施等课税要素。个人所得税应基于量能课税原则进行法律构造:资产所得应重课税而勤劳所得应轻课税;重在设计不征税收入,基本生活费用扣除标准,专门项目扣除标准,成本、费用和损失据实扣除,超额累进税率与比例税率等,促使个人所得税税收负担在所得负担能力不同的国民与国民之间实现公平分配。

**关键词:**个人所得税 量能课税原则 应税所得类型 法定收入额 法定扣除额 税收特别措施 所得负担能力

---

\* 法学博士,北京大学法学院院聘教授,博士生导师。

本文系中国法学会 2018 年度部级法学研究一般课题“税收法定原则实施中的立法问题研究”(CLS[2018]C17)的阶段性成果。

我国《个人所得税法》制定于1980年,确立了分类所得税制,1993年修法后,课税要素体系和税收征管规则基本成型,但仅有15条,明确规定了10类应税所得和授权规则——经国务院财政部门确定征税的其他所得;有学者研究2011年修法对收入分配的影响后指出,2006—2011年税制改革时期提高免征额和调整税率结构强化了个人所得税的累进性,但降低了平均税率,显得个人所得税调节收入分配的作用有限:中等收入阶层既是1997—2005年间个人所得税税收收益增加的主要负担者,也是税制改革时期个人所得税税收负担降低的主要受益者。<sup>〔1〕</sup>2018年修法后,将个人所得税调整为分类综合所得税制,增加到22条:应税所得简并为9类,工资薪金所得、劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得将合并按综合所得计税,本次修法完全实现量能课税原则了吗?

个人所得税法的设计应重在实现个人所得税税收负担在所得负担能力不同的国民与国民之间公平分配。于公平税负目标而言,综合所得税制要优于分类所得税制,然而,纯粹的综合所得税制过于理想,对税收征管能力和税法遵从程度的要求太高。折中的分类综合所得税制、不完全的综合所得税制似乎成为各国和地区制定个人所得税法的最佳选择。<sup>〔2〕</sup>本次修法可以改进个人所得税的收入分配功能吗?有鉴于此,本文基于量能课税原则及税收负担公平分配,评判本次修法的成功与不足。

### 一、量能课税原则及税收负担公平分配

个人所得税之所以被认为是世界上最好的税种之一,主要得益于其制度安排在税收公平和税收效率这两大基本原则上有突出的表现。关于综合与分类相结合的个人所得税制度(简称“分类综合所得税制”)的改革目标,从中共中央《关于构建社会主义和谐社会若干重大问题的决定》(2006年)要求实行分类综合所得税制,到《关于全面深化改革若干重大问题的决定》(2013年)主张逐步建立分类综合所得税制,再到《国民经济与社会发展第十三个五年规划》(2016年)明确加快建立分类综合所得税制,个人所得税制改革一直在朝着确定的改革目标艰难推进。个人所得税是对自然人依法取得的实际收益课征的一种真正意义上的直接税,其开征的正当性根源于宪法上财产权的社会义务。

〔1〕 参见徐建炜等:《个人所得税改善中国收入分配了吗——基于对1997—2001年微观数据的动态评估》,载《中国社会科学》2013年第6期,第53页。

〔2〕 中国知网收录的个人所得税的高引用频次论文中,经济学类远远高于法学类。典型的如,徐建炜、马光荣、李实:《个人所得税改善中国收入分配了吗——基于对1997—2001年微观数据的动态评估》,载《中国社会科学》2013年第6期;施正文:《分配正义与个人所得税法改革》,载《中国法学》2011年第5期。

依据现代国家的宪法,公民有依照法律纳税的义务。抽象的纳税义务不仅是私有财产权保护的代价,而且是经济自由可以得到法律保护的代价。“财产权依赖于一个乐于征税和花钱的政府”,“政府不仅必须为市场经济的运作奠定基本的立法和行政基础,而且还可以使市场体制更加有效益”。〔3〕现代市场经济是有宏观调控的市场经济,为着力构建市场机制有效、微观主体有活力、宏观调控有度的经济体制,政府应当履行好合理配置资源、公平分配收入、保障经济社会稳定发展等诸项职能。社会公众对收入再分配的看法和观点莫衷一是,与其对政府应当扮演的角色及其运行效率的认识存在分歧密切相关。收入再分配可能造成经济效率的损失,导致横向的收入分配不公平,使得人们反对政府强制性地收入再分配。反对收入再分配的人在一定程度上相信自己是通过劳动合法地获得收入,因而拒绝将收入再分配给那些与自己能力和水平不相当的人。〔4〕

税收负担如何按照所得负担能力进行分配,从来都是个人所得税法设计中的首要难题。然而,影响税法创制的不仅有经济因素,还有政治因素。脱离政治背景是不可能理解税法的结构及其发展过程的。税法所具有的技术性和复杂性,使得其规则原本就很难被公众理解,因此,税法实施效果不佳甚至错误执法某种程度上说是难以避免的。个人所得税作为一种直接税,其开征的正当性根源于宪法上财产权的社会义务。〔5〕典型的如德国《基本法》第14条第2款规定,财产权负有义务;财产权之行使应同时有益于公共福利。我国《宪法》第13条设定了财产权条款,但没有规定财产权的社会义务。如学者所言,所得税是针对个人对其财产所有权的盈利的负担,国家通过征税取得的是财产权的孳息,而非财产权本身。〔6〕财产权的社会义务是财产出于公共福利目的而应承担的经济负担。

税收公平原则是宪法上的平等原则在税法上的反映,“税法作为法学领域之一门,即无基于事理规则可言,否则即非税法或税法既称之为法,岂可无平等原则之适用”。〔7〕我国《宪法》上有几处直接使用平等这一范畴——“平等的类型体现为法律面前的平等、法律中的平等和不得歧视的特别命令等”,“平等

〔3〕 史蒂芬·霍尔姆斯、凯斯·R. 桑斯坦:《权利的成本——为什么自由依赖于税》,毕竟悦译,北京大学出版社2004年版,第41、47页。

〔4〕 参见史蒂文·M. 谢福林:《税收公平与民间正义》,杨海燕译,上海财经大学出版社2017年版,第123—125页。

〔5〕 张翔:《个人所得税作为财产权限制——基于基本权利教义学的初步考察》,载《浙江社会科学》2013年第9期,第65页。

〔6〕 张翔:《财产权的社会义务》,载《中国社会科学》2012年第9期,第112页。

〔7〕 葛克昌:《税法基本问题——财政宪法篇》,台湾元照出版公司2005年版,第117页。

主要是宪法问题,是一个控制立法权和司法权的正当行使问题”。〔8〕在这个意义上说,财产权的社会义务是宪法上用于拘束税收立法者制定税法规范的法律标准。“立法者在制定有关人民财产权政策的法律时,也就必须仔细斟酌财产权对社会的‘关联性’及‘功能性’,而不可过度地要求及决定该财产标的及种类负有‘社会义务性’。”〔9〕正义强调的是平衡或均等的维持或修复,税收正义的理念同样是判断税法正当性的价值标准,是税收立法、执行和绩效评价的基本原则。

如果市场机制运行中发生收入分配不尽公平的问题,以实现正义为使命的国家必然要通过税收等措施修正收入分配的结果。个人所得税法的起草与设计中的首要原则当属税收公平原则。“公平尺度是至关重要的。外观的或内含的公平标准决定了税负在纳税主体之间如何分配”,“税收必须反映出众所公认的并且广泛接受的税收公平原则”。〔10〕税收公平原则要求个人所得税按照所得负担能力进行课征,可以确保征税的公正性与中立性,进而促使其税收负担在国民与国民之间进行公平分配。然而,税收公平其实是一个内涵不那么清晰的复杂范畴。“税收公平是个只要有不同价值观的理性人都会持不同意见的模糊概念。税负的累进度取决于公平观,也取决于通过累进税阻碍生产性经济行为以试图实现公平的程度,以及在简洁方面获得更精细的公平度所耗费的成本。”〔11〕个人所得税法通过征税和调节逐渐、持续纠正收入分配中的错误并避免有害的权力集中。〔12〕

关于税收负担分配是否公平的衡量标准,主要有利益说和能力说两种观点,分别为受益原则和量能负担原则:前者主张,应根据国民在国家提供的公共服务中的获益程度来分配税收负担,据此,按照国民从国家获得利益的一定比例课税是公平的;后者认为,税收负担应根据国民的经济能力来分配,据此,按照国民承受税收负担的能力课税是公平的。直接税与间接税主要是以纳税人可否依法将税收负担转嫁给他人作为标准划分的,两者分别根据量能负担原则和受益原则征收。在这个意义上说,量能课税原则根源于税收公平原则,有客观说和主观说之分:前者主张以国民拥有的财富作为测度其纳税能力的标准,具体分为收入、财产、支出三种尺度,其中,收入被认为是最好的尺度;后者主张以

〔8〕 徐国栋:《平等原则:宪法原则还是民法原则》,载《法学》2009年第3期,第68、74页。

〔9〕 陈新民:《德国公法学基础理论》(上卷),法律出版社2010年版,第464页。

〔10〕 西尔文·R. F. 普拉斯切特:《对所得的分类综合及二元课税模式》,国家税务总局税收科学研究所译,中国财政经济出版社1993年版,第118页。

〔11〕 乔尔·斯莱姆罗德、乔恩·巴基哲:《课税于民:公众税收指南》,刘蓉等译,东北财经大学出版社2013年版,第78、80页。

〔12〕 参见约翰·罗尔斯:《正义论》,何怀宏等译,中国社会科学出版社1988年版,第278页。

国民因纳税而感受的牺牲程度作为测定其纳税能力的尺度。<sup>〔13〕</sup>

量能课税原则是一项税法上的结构性原则,据此,国民的税收负担应根据其经济上的给付能力确定。量能课税原则意在创设国家与具有经济上的给付能力的国民之间的距离,以确保国家对于每一个国民的给付均无所偏私,不受其所缴纳的税款影响。“然一个人负担税捐的能力终究难以绝对地度量。是故,其度量必须兼以相对的方法为之,亦即兼从纳税义务人间之相对负担的大小,认识税捐之课征是否符合量能课税原则。”<sup>〔14〕</sup>个人所得税税收负担之归属及其轻重原则上应以纳税人的负担能力为准,而不是以国家对其提供的权利保障、公共服务的成本和效益为度。此外,纳税人实际承担与合理估计的税收负担与税前收入的比例,综合考虑了法定税率和决定税额的其他因素,表明了真实的所得负担能力。

量能课税原则强调课税应合乎比例原则,包括适当性原则、必要性原则和狭义比例原则。课征个人所得税应避免超过必要的限度,在国民的所得负担能力基础上,课以与其相同所得负担能力者同等程度的纳税义务。“此种负担原则,应成为租税立法之指导理念、税法解释之准则、税法漏洞填补指针、行政裁量之界限,同时量能课税原则也使税法成为可理解、可预计及可学习之科学。”<sup>〔15〕</sup>衡量国民所得负担能力的标准有客观和主观之分:前者是透过市场交易之可税行为(非私人行为)所得结果(市场交易所得);后者是指以宪法要求的税基为客观负担能力减除个人扣除额之所余。<sup>〔16〕</sup>个人所得税税收负担通过法定税基的制度安排在国民与国民之间进行分配。然而,税收负担的公平分配不是一蹴而就的,而是通过数次税制改革逐渐实现的,有鉴于此,税制改革从不止歇。

新创造的社会财富要么按劳分配,要么按资分配。对所得征收个人所得税,不仅要判断由所得的性质和来源所决定的法定收入额,而且要考虑因费用扣除标准和据实扣除项目所决定的法定扣除额。费用扣除标准又称免征额,纳税人无须提供任何证明文件;据实扣除项目则因人而异,纳税人需要提供证明文件。简言之,不是所有的收入都要征收个人所得税,也不是所有的费用和成本都可以从税基中予以扣除。所得定义为:“在消费中行使的权利的市场价值,和存量财产在期初、期末间价值变化的代数和。”<sup>〔17〕</sup>经济学家黑格·西蒙斯曾

〔13〕 参见王传纶、高培勇:《当代西方财政经济理论》(下册),商务印书馆1995年版,第237、239页。

〔14〕 黄茂荣:《税法总论:法学方法与现代税法》,台湾植根法学丛书编辑室2012年版,第168页。

〔15〕 同前注〔7〕,第157页。

〔16〕 葛克昌:《所得税与宪法》,台湾翰芦图书出版有限公司2009年版,第14页。

〔17〕 荷兰国际财税文献局:《IBFD国际税收辞汇》,《IBFD国际税收辞汇》翻译组译,中国税务出版社2016年版,第237页。

经给所得下了一个宽泛的定义：“所得是指个人潜在消费能力的任何增长。”〔18〕各国个人所得税法中关于所得的定义，主要是由基本的所得概念加上定义结构所构成。所得的范畴主要有如下三种认识：其一，所得的增值概念，认为任何已实现的财产增益均是所得；其二，所得的来源概念，认为只有得自某一来源的收益才是所得；其三，所得的信托概念，将收益定性为收入或资本，且在收入或资本账户上规定费用性质。〔19〕

## 二、分类综合所得税制改革的逻辑

个人所得税 1799 年滥觞于英国，此后，在上百年的时间里，它仅仅是各国的临时性税种，被看作是筹集战争经费的应急性措施。例如，英国、美国分别因 1798 年英法战争（因此被称为打败拿破仑的税）、1861 年南北战争而开征个人所得税来筹集战争经费；德国于 20 世纪 20 年代在全境开征个人所得税，为其发动第二次世界大战奠定了雄厚的财力基础；而在普法战争中落败的法国原本想要开征个人所得税来支付巨额的赔款，但没有成功开征。〔20〕但是，战争仅仅是促使个人所得税诞生的直接因素，根本原因还在于生产工具的改进和生产力的提高。美国国会 1913 年通过的《宪法第 16 条修正案》，允许国会对任何来源之收入课征所得税，且收入不必分配给各州，由此，推翻了美国联邦最高法院 1895 年所作的一项禁止征收联邦所得税的判决。〔21〕个人所得税按照纳税人的实际收益课征，逐渐成为公认的最能体现量能课税原则、公平分配税收负担的理想税种。

各国税收制度的发展，基本上都是从征收间接税开始的。个人所得税在 19、20 世纪用了上百年的时间才征服了全世界，成为一个世界性的税种：一种经得起实践检验的兼具财政目的与调控目的于一身的良税。

论其税制本身之优点，则所得税最适合于负担能力学说，举凡公平、普遍、税收丰富、具有弹性、不易转嫁、平均贫富诸优点，无不具备。故无论从量的方面，质的方面；实际方面，理论方面观察，所得税已成现代租税之中枢，而为最合理之租税制度，已无可疑义。〔22〕

〔18〕 罗伯特·D·李等：《公共预算体系》，苟燕楠译，中国财政经济出版社 2011 年版，第 55 页。

〔19〕 参见维克多·瑟仁伊：《比较税法》，丁一译，北京大学出版社 2006 年版，第 234—240 页。

〔20〕 参见张巍：《中国需要现代化的个人所得税——观英德美法个人所得税》，浙江工商大学出版社 2015 年版，第 46—47、70—89、100 页。

〔21〕 参见斯坦利·I·库特勒主编：《最高法院与宪法——美国宪法史上重要判例选读》，朱曾汶、林铮译，商务印书馆 2006 年版，第 279—281 页。

〔22〕 朱偁、李权时：《所得税发达史·各国遗产税史要》，河南人民出版社 2018 年版，第 1 页。

没有开征个人所得税的,主要是英属维尔京、开曼、百慕大等著名避税地和部分盛产石油的国家。开征个人所得税最初是出于筹集财政资金的目的,后来逐渐具有调节收入分配的功能。我国于1936年开征个人所得税,仿行英制,所得被分为营利事业所得、薪给报酬所得和证券存款所得。

在我国现正开征的18个税种中,就2018年的税收收入而言,前四大税种的收入占全部税收收入的比重高达77.59%:分别是国内增值税(39.34%)、企业所得税(22.58%)、个人所得税(8.87%)、国内消费税(6.8%)。加上作为商品税附加税的城市维护建设税(3.09%),商品税的比重达到49.23%,可见,这是一个严重依赖商品税(特别是增值税)的税制结构。根据测算,个人所得税调整为分类综合所得税制,纳税人将从占全国人口的13.5%下降到4.5%左右。<sup>[23]</sup>美国2017年的个人所得税收入占比是50%左右。一般来说,发达国家和发展中国家的个人所得税收入各占30%—50%和10%—20%。在未来两年,增值税仍有降低标准税率以减轻整体税收负担的必要性和可能性;此外,以房产税和城镇土地使用税合并为基础而开征的房地产税,将成为另一大直接税税种。<sup>[24]</sup>

逐步提高直接税比重是我国2013年提出的深化税收制度改革的具体措施之一,笔者认为,这主要是通过适度提高个人所得税收入的比重、逐步降低增值税收入的比重和开征新的直接税税种(主要是房地产税)等方式来实现的。《个人所得税法》2018年的修改,修改了居民个人的认定标准,提高了基本生活费用扣除标准,改进了专门项目扣除标准和据实扣除方法,增加了反避税条款,调整了综合所得和经营所得的税率结构。与美国个人所得税法的复杂性相比,我国个人所得税可谓简单得多。

几乎没有哪个国家的税法是简单的,但是复杂的程度却相差极大……无论如何,同时根据法律的绝对数字和深奥程度以及遵从负担来评价不同税制的复杂性,应该是适当的……几乎从来没有一个国家在简化税法方面取得过成功。相反,法律的发展趋势是一年比一年更为复杂。<sup>[25]</sup>

尽管我国早在1980年就开征了个人所得税,但是,由于《个人所得税法》规定的工资薪金所得的基本费用扣除标准是800元<sup>[26]</sup>,当时全国职工月平均工

[23] 根据全国人口普查数据库的数据和国家税务总局公布的数据计算。

[24] 房地产税是一种设置于房地产保有环节,以房地产应有收益为计税依据的资产本体税,房地产税法建制中应始终遵循量能课税原则,公平设定且合理分配房地产税的税收负担、科学设计房地产税的特别征收措施。参见叶姗:《房地产税法建制中的量能课税考量》,载《法学家》2019年第1期,第57页。

[25] 同前注[19],第7、19页。

[26] 这是当时的法案起草者参考40多个国家根据国民平均收入比例计算个人所得税的方法测算而得的。

资仅为 63.5 元,国家统计局网站可以查到的最早的个人所得税收入数据是 1990 年的 21.1 亿元,仅占当年税收收入的 0.74%,几乎可以忽略不计。1990 年后,国民才逐渐产生个人所得税的税痛感。个人所得税征收以代扣代缴方式为主,这使得个人所得税纳税人更像是经济上的负税人而不是法律上的纳税人,因此取得了间接税的征收效果。其后,随着国民收入的不断提高,各地方数次竞相调高了基本生活费用扣除标准,对此,《个人所得税法》2005 年修改时将标准统一上调到 1600 元<sup>[27]</sup>,同时,不再允许地方自行提高标准。由于《个人所得税法》直接规定了标准,所以,每次想要调整标准,都需要通过修法。

个人所得税收入近 20 年增长了 32.53 倍(从 413.66 亿元增长到 13872 亿元),同期全国税收收入增长了 14.64 倍,其占全国税收收入的比重处于 3.87%—8.87%之间,2018 年 1—9 月高达 9.78%,创下历史新高。个人所得税年增长率处于-3.86%—59.46%之间。基本生活费用扣除标准于 2006 年 1 月、2008 年 3 月、2011 年 9 月起各调整为 1600 元、2000 元、3500 元,而 2005 年、2007 年、2011 年的全国职工月平均工资分别是 1530.33 元、2077.67 元、3537.67 元<sup>[28]</sup>,即前者基本相当于同期的后者。尽管没有直接资料佐证上述标准与同时期全国职工月平均工资之间的关联程度,也没有法律、行政法规明确设定两者间的联动机制,但是,后者可以说为前者的调整提供了一定的客观依据。自 2018 年 10 月起基本生活费用扣除标准调整为 5000 元,而 2017 年的全国职工月平均工资是 6193.17 元,但是,若加上新增的专项附加扣除项目,标准事实上如往年修法那样有所提高。

表 1 个人所得税占全国税收收入的比重及其年增长率<sup>[29]</sup>

年度	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009
个人所得税占全国税收收入的比重(%)	8.87	8.29	7.74	6.90	6.19	5.91	5.78	6.75	6.61	6.64
个人所得税年增长率(%)	15.92	18.61	17.08	16.82	12.94	12.22	-3.86	25.16	22.48	6.10

[27] 部分地区违反税法 and 全国统一规定,擅自提高个人所得税工资、薪金所得费用扣除标准,扩大不征税项目的适用范围,违背了依法治税的原则。参见财政部、国家税务总局《关于严格执行个人所得税费用扣除标准和不得征税项目的通知》(财税[2004]40号)。

[28] 根据国家税务总局公布的财政收入计算。2005 年《个人所得税法》修订案草案原本拟将基本生活费用扣除标准调整到 1500 元,后来考虑到各省级预算单位自行制定的标准中,最高者已达到 1600 元,最后修法时相应作了调整。

[29] 根据国家统计局的年度数据和国家税务总局公布的数据计算。

(续表)

年度	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999
个人所得税占全国税收收入的比重(%)	6.86	6.98	7.05	7.28	7.19	7.08	6.87	6.50	5.24	3.87
个人所得税年增长率(%)	16.85	29.83	17.13	20.60	22.50	17.02	21.76	50.88	59.46	22.31

上述几次调整的前一年都是个人所得税连年增长后达到较高增幅的年份,同时,均因标准提高而使得当年增长率显著下降。2011年还同时大幅调整了工资薪金所得的超额累进税率:5%—45%等9档税率调整为3%—45%等7档税率,每档税率的级距加大,中低收入者的税收负担大幅降低。个人所得税原本属于地方税,自2002年起调整为中央与地方共享税。<sup>[30]</sup>2000年、2001年个人所得税年增长率飙升到50%以上,这实质上就是个人所得税收入划分规则调整所导致的结果。2007年、2009年的年增长率分别高达29.83%、低至6.1%,则分别是经济高速发展和经济发展受阻使然。2012年出现下降3.86%的现象,则是实行结构性减税政策的因素造成的。从表1来看,当个人所得税年增长率达到20%左右时,就有可能考虑提高基本费用扣除标准或改变税率级距。

现行分类综合所得税制引入了综合所得的范畴,尽管列入其中的仅有工资薪金所得、劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得等4类,以劳动所得为主,但是,其所确立的综合所得应纳税所得额的计算方法却进行了根本性调整:根据现行标准,应纳税所得额为每一纳税年度的收入额减除费用6万元以及专项扣除、专项附加扣除和依法确定的其他扣除后的余额。其中,6万元属于基本费用扣除标准;专项扣除包括居民个人按照国家规定的范围和标准缴纳的基本养老保险、基本医疗保险、失业保险等社会保险费和住房公积金等;专项附加扣除,包括子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或住房租金、赡养老人等支出;依法确定的其他扣除,包括个人缴付符合国家规定的企业年金、职业年金,个人购买符合国家规定的商业健康保险、税收递延型商业养老保险的支出,以及国务院规定可以扣除的其他项目。专项扣除和其他扣除属于据实扣除,而专项附加扣除属于定额扣除。

2018年《个人所得税法》修改删除了经国务院财政部门确定征税的其他所

<sup>[30]</sup> 为进一步规范中央和地方政府之间的分配关系,建立合理的分配机制,国务院制定《所得税收入分享改革方案》(国发[2001]37号),个人所得税收入实行中央与地方按比例分享:2002年为各占50%,2003年为60%:40%,2003年以后的比例根据实际收入情况再行考虑。但这个比例再也没有调整过。

得这一授权规则,符合税收法定原则的要求,同样是值得称道的。尽管个人所得税是一个普遍性征收的税种,但是,鉴于其对应税所得进行分类,制定解释性规则仍然是十分必要的。个人所得税9类应税所得是根据所得的性质确定的抽象性、概括性范畴,属于法律上的不确定法律概念中的经验概念。通常情况下,纳税人可以预测其税收负担,但是,在个别情况下,若要在个人所得税应税事实认定中达到准确性要求,则需要进行法律解释。《个人所得税法实施条例》不仅分别设定了9类应税所得的解释性规则——所得征收范围注释的规则,均属于偏重外延展开、辅之以内涵描述的解释性规则,即按照应税所得的来源和基础来划分和界定应税所得,而且规定难以界定个人取得的应税所得的类型时,其法律解释权由国务院税务主管部门行使,但是,进行行政解释时不得创新的所得类型。

我国早有学者对个人所得税的发展趋势作出如下判断:“由分类所得税趋于综合所得税、由课源法趋于申报法、由对物税趋于对人税,由局部累进趋于全部累进”,“其精神实趋于一致,即贯彻负担能力学说,而求所得税之公平与普遍是也”。<sup>[31]</sup>事实证明,从1980年开征个人所得税、确立分类所得税制,到2018年调整为分类综合所得税制,我国个人所得税制度改革的逻辑是:如何设计和改进应税所得类型、法定收入额、法定扣除额、复合税率结构、税收特别措施等诸项课税要素,促使个人所得税税收负担在所得负担能力不同的国民与国民之间实现公平分配。“判断一部税法起草是否适当的基本方法是看其是否能有效地实现预定的政策。因此为了确保法律将来有效,起草的过程就必须使立法能体现政策;同时还要反映法律得到预期实施时的情况。”<sup>[32]</sup>略微遗憾的是,仍有部分个人所得税的税收优惠政策采取不符合分类综合所得税制的过渡措施。<sup>[33]</sup>

### 三、法定收入额与法定扣除额的架构

与增值税、企业所得税等复杂精细的税种相比,个人所得税的课税要素明显更简单。但是,这种直接税与所有国民的收入密切相关,其课税要素调整一直是关注度极高的全民议题。理论上说,一部臻于完善的个人所得税法应当是简洁的、公平的,不仅易于被遵守,而且难以被规避,同时,还要适当促进经济效率。个人所得税法的起草者应准确使用和清晰阐明法律术语,撰写的法律条款

[31] 同前注[22],第158页。

[32] V. 图若尼主编:《税法的起草与设计》(第1卷),国家税务总局政策法规司译,中国税务出版社2004年版,第89页。

[33] 财政部、国家税务总局《关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》(财税〔2018〕164号)。

应易于理解且便于实施。

税法类型化运用甚广,有由立法为之,亦有由财税机关制定者,如同业利润标准或由法院制定者……税法类型化可能与纳税人实际负担租税能力未必相符……为达成量能原则,当事人可提供详尽之协力义务,亦可选择不提供、保留隐私,而依类型课税。<sup>[34]</sup>

然而,现实中的个人所得税法却总是不尽完美的,通常会受制于一国的政治制度、经济发展和税收征管能力等现实因素。每个税制都是在税制的制定者想要做的与能够做的之间妥协的结果。

就个人所得税制度的结构而言,主要有综合所得税制(global tax system)和分类所得税制(schedular income taxation)两大类型。各国个人所得税法通常是以分类所得税制或综合所得税制为基础构造的,但是,纯粹的分类所得税制逐渐被摒弃,而纯粹的综合所得税制则过于理想,税收征管难度极大。上述所得税制均以所得的分类为基础,但前者对归属于同一纳税人的所有或部分所得,无论其来源和性质如何,都作为一个整体统一征收个人所得税,法律列举的不征税收入以外的所得都要征税;后者则是对不同类型、不同来源的所得分别征收个人所得税,法律上未列举的所得不征税。需要强调的是,这两类所得税制下,都要对应税所得按照来源和性质的不同进行分类后课税。

一般认为,综合所得税制略胜于分类所得税制,然而,前者更像是理论上的构想而不是现实。“根据普遍运用的公平标准和通常属于所得课税的纵向所得再分配潜力,综合所得税比分类所得税得分更高?如果对综合所得的累进所得税能有效地实施的话,实际上,上述结论看起来是有根据的。”<sup>[35]</sup>分类综合所得税制吸收了两大税制的优点,即实行综合所得税制且单独规定其他应税所得的计征规则,特别适合税收征管能力不足的国家。

综合所得税对纳税人的总所得征税,且所得包括纳税人的所有所得类型。无论何种性质或来源的所得额,均纳入综合所得税的税基中,扣除则不用考虑与费用发生相关联的所得类型。简言之,税率所适用的应税所得总额是由所得和扣除共同确定的。<sup>[36]</sup>

《OECD 税收协定范本》对个人所得税所作的一般性定义如下:“对全部所得或某项所得征收的各种税收,包括对来自转让动产或不动产的收益征收的税

[34] 同前注[15],第 332—333 页。

[35] 同前注[10],第 132—133 页。

[36] 休·奥尔特等:《比较所得税法——结构性分析》,丁一、崔威译,北京大学出版社 2013 年版,第 189 页。

收,以及对企业支付的工资或薪金总额征收的税收。”<sup>[37]</sup>发展中国家以实行分类所得税制为主。而俄罗斯实行单一的比例税率,其实质上仍然属于分类所得税制,其《联邦税法典》(2001)规定,工资、经营所得、利息、特许权使用费、源自不动产的所得和资本利得的个人所得税税率为13%,但股息的个人所得税税率为9%,银行存款利息和超额彩票收入预扣税率为35%。<sup>[38]</sup> OECD国家要么实行综合所得税制,要么实行分类综合所得税制,但课税要素的设计又略有差异。例如,德国、英国、美国均实行综合所得税制,但是,不同类型个人所得的适用税率略有不同;又如,法国、日本均实行分类综合所得税制,以法国为例,其股息所得与工薪所得的最高税率基本相同,且高于公司所得和利息所得的税率。

无论实行何种所得税制类型,其基本计征原理均是在应税所得类型划分基础上,基于法定收入额与法定扣除额之差额,适用相应的税率。美国联邦大部分税收收入来自个人所得税,尽管纳税人普遍抱怨美国个人所得税法过于复杂,但美国政府和国会从来只主张渐进性的税制改革<sup>[39]</sup>,因此,美国也成为OECD国家中唯一没有开征增值的。“很久以来,所得税法一直是繁琐复杂的。连富兰克林·罗斯福也未曾有耐心读过他的政府所制定的税收立法”,“在罗斯福看来,它似乎是用外语写的”,“许多人为这种税制的极端复杂性而触怒了。正如幽默大师拉塞尔·贝克所说的那样,税法的最可怕之处在于它无人能懂。它以深不可测而闻名于世”。<sup>[40]</sup> 美国《联邦税法典》(Internal Revenue Code of 1939)于1954年、1986年进行了大规模修改,特别是1986年基于简化税制的目标所作的修改更是影响深远,然而,个人所得税法错综复杂的问题却未曾解决。“联邦所得税完全是一团糟。它既没有效率,也不公平,而且操作起来不简便。它难以理解,鼓励了逃税和欺骗行为的发生”,“律师和说客为他们的客户获得了税收利益,而不是从事建设性的工作”。<sup>[41]</sup>

美国和日本分别实行综合所得税制和分类综合所得税制,同样都要以所得分类为基础。美国《减税和就业法案》(Tax Cuts and Jobs Act of 2017)大幅调整了个人所得税的课税要素:超额累进税率调整为10%,12%,22%,24%,

[37] 迈克尔·朗:《避免双重征税协定法导论》,朱炎生译,北京大学出版社2006年版,第80页。

[38] 参见解学智、张志勇主编:《世界税制现状与趋势》(2014),中国税务出版社2014年版,第39—40页。

[39] 叶姗:《增值税法的设计:基于税收负担的公平分配》,载《环球法律评论》2017年第5期,第49页。

[40] 哈维·S. 罗森:《财政学》,平新乔等译,中国人民大学出版社2000年版,第340页。

[41] 罗伯特·E. 霍尔、阿尔文·拉布什卡:《单一税》,史耀斌译校,中国财政经济出版社2003年版,第2页。

32%，35%和37%；标准扣除额翻倍：个人申报、家庭申报、夫妻联合申报的标准扣除额分别从6500美元、9550美元、13000美元调整到12000美元、18000美元、24000美元，同时，取消个人税收豁免；此外，取消和调整了数十项税收抵免和扣除项目。<sup>[42]</sup>日本个人所得税法上的所得分为资产性所得、劳动性所得、资产劳动结合所得、其他所得。<sup>[43]</sup>其应纳税所得额为收入减去给与所得控除和所得扣除，超额累进税率为5%，10%，20%，23%，33%，40%和45%。所得控除主要包括基础(38万日元)、社会保险料、配偶者、配偶者特别、扶养、勤劳学生、生命保险料、医疗费、杂损、地震保险料、寡妇(夫)、小企业共济卦金、寄附金、障害者等。<sup>[44]</sup>

在我国，所得按照性质不同分为劳动所得、经营所得、投资所得、财产所得和偶然所得，前两类是积极所得，分别适用3%—45%和5%—35%的超额累进税率；后三类是消极所得，适用20%的比例税率。不同类型所得适用不同的税率和税基，适用不同的计征规则，税基为法定收入额依法减除法定扣除额：劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得等收入减除20%的费用的余额、稿酬所得减按70%计算收入额。设置法定扣除规则同样是基于量能课税原则的考量，与劳动所得不同，经营所得以某纳税年度的收入总额减除成本、费用、损失后的余额为应纳税所得额；利息、股息、红利所得等投资所得和偶然所得，以每次收入额为应纳税所得额；财产租赁所得扣除规定的费用；财产转让所得扣除财产原值和合理费用；慈善捐赠额中未超过30%的部分甚至全部扣除。

社会财富按劳分配和按资分配分别依据的是劳动力所有者所付出的劳动和资本所有者所付出的资本，由此，产生了两种属性不同的所得类型——勤劳所得和资产所得，在此基础上，还产生了第三类——勤劳加资产所得。就我国《个人所得税法》而言，综合所得属于勤劳所得，经营所得属于勤劳加资产所得，投资所得和财产所得属于资产所得。2018年修法，同样遵循资产所得重课税而勤劳所得轻课税的逻辑，综合所得(勤劳所得)的扣除最充分：调高了基本生活费用减除标准即免征额<sup>[45]</sup>，改进了专门项目扣除标准。与免征额体现的是

[42] DINKYTOWN. NET, *Tax Cuts and Jobs Act of 2017* (22 December, 2017), at [http://www.2017taxcutsandjobsact.com/tax\\_cuts\\_and\\_jobs\\_act\\_fun\\_facts.html](http://www.2017taxcutsandjobsact.com/tax_cuts_and_jobs_act_fun_facts.html) (last visited Jan. 1, 2019).

[43] 中里实等主编：《日本税法概论》，西村朝日律师事务所西村高等法务研究所监译，法律出版社2014年版，第122页。

[44] 小武：《五张图教你看懂日本个人所得税》，<http://www.tuixiu40.com/spendsave/notax/751>，最后访问日期：2019年1月1日。

[45] 坊间所称的个人所得税“起征点”，属于误用概念。起征点和免征额的不同在于，前者是指税法规定的对征税对象征税(典型的如增值税)的最低限额，达到此限者全额纳税，未达此限者无须纳税；后者则是指税法规定的征税对象中免予征税(典型的如个人所得税)的数额，若超过此数额待扣除后再征税。

人权的生存权不同,专项附加扣除项目适当兼顾了生计费用和按家庭征收的模式,但纳税人有权放弃申报上述项目。此外,经营所得可以扣除成本、费用、损失等,财产所得可以扣除规定费用,这是净所得课税的原理使然;投资所得未设有扣除项目,即使纳税人没有勤劳所得也不能减除免征额和专项附加扣除项目。

个人所得税的应税所得(税基)和税率决定了纳税人在特定纳税期间内的纳税义务。税基是法定收入额(法定应税收入或法定不征税收入以外的收入)扣除收入取得过程中的法定扣除额(基本生活费用扣除标准,专门项目扣除标准,成本、费用和损失据实扣除)的部分。由于纳税人可以选择申报专项附加扣除项目(其中大部分项目规定的是定额扣除规则)或依法确定的其他扣除项目,法定扣除额可能因此得以增加,而纳税人的税收负担则有所降低。此外,税收规范性文件还规定了部分选择性规则,纳税人可以选择能够使其税收负担更轻的计征方法,例如,若创投企业选择按单一投资基金核算,除可以扣除的成本、费用之外,单一投资基金发生的包括投资基金管理人的管理费和业绩报酬在内的其他支出,不得在核算时扣除<sup>[46]</sup>;又如,居民个人取得全年一次性奖金,可以选择不并入当年综合所得,单独计算纳税,也可以选择并入当年综合所得计算纳税。<sup>[47]</sup>

与我国《个人所得税法》实行分类综合所得税制不同,我国《企业所得税法》实行综合所得税制。自2000年起,国家对个人独资企业和合伙企业投资者的生产经营所得,比照个体工商户的生产、经营所得征收个人所得税。<sup>[48]</sup>2018年《个人所得税法》修改时将个体工商户的生产、经营所得改成经营所得,不再保留对企事业单位的承包经营、承租经营所得。同时,《个人所得税法实施条例》对经营所得设定了解释性规则,明确个人独资企业投资人、合伙企业的个人合伙人来源于境内注册的个人独资企业、合伙企业生产、经营的所得属于经营所得的范畴。由于《企业所得税法》明确将个人独资企业、合伙企业排除在适用范围以外,笔者认为,《个人所得税法》将来修改时,还是很有必要创制合伙企业课征所得税的特殊规则,确立穿透原则,分别设定普通合伙企业和有限合伙企业的计税规则。<sup>[49]</sup>

[46] 财政部、国家税务总局《关于创业投资企业个人合伙人所得税政策问题的通知》(财税〔2019〕8号)。

[47] 同前注[33]。

[48] 国务院《关于个人独资企业和合伙企业征收所得税问题的通知》(国发[2000]16号)。

[49] 叶姗:《合伙企业课征所得税规则之创制》,载《华东政法大学学报》2019年第1期,第27页。

#### 四、税收特别措施和税收程序规则

尽管个人所得税属于公认的直接税税种,然而,其所实行的代扣代缴方式却使其事实上更接近于间接税。2018年《个人所得税法》修改时将税收征管程序从以代扣代缴为主调整为申报缴纳和代扣代缴并重,则为个人所得税回归直接税的本质属性提供了税收程序规则上的支持。2005年《个人所得税法》修改时就已先行扩大了自行申报的范围——个人所得超过国务院规定数额的和国务院规定的其他情形,尽管实施情况不是十分理想,但仍然为个人所得税实行自行申报方式积累了经验。分类综合所得税制改革,需要增加适用于自然人纳税人的税款征收措施。为此,除了修改《个人所得税法》中的税收程序规则外,还要在修改《税收征管法》时重点解决这一问题。“税收政策的制定都是短期权宜之计而不是长期战略安排。政策制定者……几乎不重视应把税制作为一个整体来考虑的观点,因此真正和有效的改革在政治上仍然极其困难。”<sup>[50]</sup>互联网和大数据事实上解决了税收征管中传统的信息难题。

理论上说,个人所得税法采取资产所得重课税而勤劳所得轻课税的立场,但资产所得以及资产勤劳结合所得可通过各种税收特别措施而得到优惠。<sup>[51]</sup>然而,现实中却经常出现资产所得轻课税而勤劳所得重课税的现象,其原因在于,勤劳所得的税收征管效率要远远高于资产所得和资产勤劳结合所得。个人所得税法的构造对于自然人的生产性努力而言未必一定有利,也未必一定不利。

詹姆斯·米尔利斯提出的最优税制模型认为,必须要在收入再分配和由税收带来的对工作的负激励效应中进行权衡……因为政府用来再分配的税收收入主要来源于高收入者的努力工作,所以对高收入者的边际收入征税是提高社会总福利的最佳路径。<sup>[52]</sup>

个人所得税基于量能课税原则进行法律上的构造,应着重提高课税要素规定的明确性、税收负担预测的可能性、税收征收程序的可行性。

课税要素,又称税法构成要件,是指各个税收单行法所具有的共同的基本要素,这是税务机关据以判断纳税义务何时发生、由谁履行的基本依据。“税捐构成要件的理论提供了基本体系架构,在立法上帮助立法者从税捐主体、税捐

[50] 詹姆斯·莫里斯、英国财政研究所:《税制设计》,湖南国税翻译小组译,湖南人民出版社2016年版,第7页。

[51] 参见金子宏:《日本税法》,战宪斌等译,法律出版社2004年版,第150—151页。

[52] 史蒂文·M. 谢福林:《税收公平与民间正义》,杨海燕译,上海财经大学出版社2016年版,第130—131页。

客体、税捐客体的归属、税基、税率及税捐之减免事由来规划具体的税捐制度。”<sup>[53]</sup>为了确保国民可以预测其行为应否承担纳税义务,基于法安定性原则的要求,也要求税法规定的课税要素具体明确,使纳税人可以提前预测其税收负担。现行税收单行法鲜有制定立法目的条款,无法清晰展现税收立法者的意图。制定法的不完备性是一种先验且必然的结果,其规定可能无法应对复杂的实际情况,税收行政裁量权的行使应以立法目的为规限,其措施和手段应必要、适当。“税法就租税负担能力作为法律所定要件,欠缺可供比较之显明指标”,“由于税法上负担事由不明确,致使立法裁量权表面上相较其他法律,更为扩张”。<sup>[54]</sup>

个人所得税法可能规定哪些所得应征税,也有可能规定哪些所得不应征税。

个人所得,只能就国民所得部分产生,所得税法所能掌握者,非国民财产之本体,而只就“新生产之财富”部分课征。所得者,透过经济活动以参与社会生产而有所取得。个人所得,系经由市场供给需求中,所创造出价值之增加。<sup>[55]</sup>

无论实行何种所得税制,劳动所得都是最重要的所得类型。“几乎所有的国家(除了法国、新加坡和瑞士属显著例外)对雇佣所得均实行扣缴征税。扣缴税基本上占了个人所得税收入的75%或更多(在许多发展中国家和转型国家超过90%)。在许多发展中国家和转型国家,扣缴税是一种最终税。”<sup>[56]</sup>然而,税收政策总是由政治决定的,但是,经济上的考虑同样举足轻重,可以帮助个人所得税法的构造更加趋于公平。而税收程序规则可以在最大程度上实现征税目的。

代表国家征税的政府课征个人所得税应当依据法律,否则,税务机关不得征税,纳税人无须纳税。税收立法不仅要明确设定实体课税要素,而且要创制相应的税收程序规则。国家应当将税收负担公平分配给全体国民,“有关税法规定必须以各项公平合理原则为基础,并加以执行,以保护国民免于不法,并落实税法规定的内部伦理性,亦即税法应将整体税捐负担,按照公平的标准,分配与国民负担”。<sup>[57]</sup>至于个人所得税法的复合税率结构设计,则要控制好边际最高税率、平均税率、税率档次、税率级距和比例税率,最有可能需要经常调整的

[53] 黄茂荣:《税法总论:税捐法律关系》(第三册),台湾植根法学丛书编辑室2008年版,第129页。

[54] 同前注[16],第33页。

[55] 同前注[16],第43—44页。

[56] 同前注[25],第256页。

[57] 陈清秀:《现代财税法原理》,台湾元照出版公司2015年版,第42页。

是实际税率和税率级距,其客观的判断标准包括经济增长率、人均工资增长率和居民消费价格指数等。“设计所得税税率结构时的一个重要问题是应该将其累进性包含在税率的级距中”,“虽然确定税率结构是一个经济、预算和税收政策的问题,并且经常会受到政治因素的影响的,但实际上它也有技术上的考虑”。〔58〕

税收特别措施作为偏离基准税制的课税要素,主要分为税收加重措施和税收优惠措施,以后者为主。各国税法规范系统日益复杂,通常不是基准税制所致,而是税收特别措施层出不穷使然。几乎没有哪个国家的个人所得税法是简单的,但是,复杂程度和表现却各有各的不同。“税收制度经过多年的构建已经变得异常复杂,而且管理的难度越来越大。税法中诸多税收减免的规定,以及较窄的所得税税基,都使得政府的税收征收更加困难”。〔59〕然而,复杂的税法规范系统更容易引起税收规避问题。“税法之持续长期之权威,只能基于其合乎事理与平等课征。今日租税负担之不公平感,让一般人感到税法实际非依所得分配租税负担,反而依法律上形式表象及其狡诈来分配。”〔60〕依据税收法定原则的要求,税务机关既不能随意创设纳税义务也不得任意制定税收特别措施。

税收特别措施是一种税法上的差别待遇,通常是基于特殊的经济社会政策制定的。表面上看,税收特别不利负担牺牲了量能课税原则,与税收公平原则背道而驰,不符合宪法上的平等原则的要求。“租税特别措施系以租税减免或加重作为经济诱因已达诱导管制目的,其对象为原具有负担租税能力者,基于社会、经济、环保政策目的而与以减免或加重;本质上系牺牲量能平等负担原则,以达成其他公益要求。”〔61〕需要作出判断的是,税收特别措施所维护的公共利益是否远远大于其牺牲量能课税原则所造成的损害。“惟为增进公共利益或特别规定,给予特定范围纳税义务人减轻或免除租税之优惠措施,而有正当理由之差别待遇”,此外,还有“租税之特别不利负担以管制人民特定行为”。〔62〕税收特别措施是通过加重或减轻纳税人的负担来引导其作出符合经济政策目标的决策,但是,经济政策目标与所得负担能力通常没有直接的联系,是量能课税原则的例外。

除税收优惠措施外,还有基于量能课税原则和简化计税方法而制定的税收特别措施。前者可以使纳税人的税收负担有所降低,但是,仍然符合量能课税

〔58〕 同前注〔32〕,第 549 页。

〔59〕 B. 盖伊·彼得斯:《税收政治学:一种比较的视角》,郭为桂、黄宁莺译,江苏人民出版社 2008 年版,第 284—285 页。

〔60〕 同前注〔7〕,第 162—163 页。

〔61〕 同前注〔7〕,第 327 页。

〔62〕 葛克昌:《租税国的危机》,厦门大学出版社 2016 年版,第 186 页。

原则的要旨,故不宜将其归入税收优惠措施的范畴。典型的如个人所得税的专项附加扣除项目中的大部分项目,诸如赡养老人、子女教育、住房贷款利息、住房租金等支出的扣除项目,性质上属于家庭生活费用的范畴,准予其税前扣除反映了纳税人主观上的经济给付能力,可以保障纳税人及其家庭成员最低限度的生存权,正是量能课税原则的表现。我国个人所得税法下一步还有必要考虑引入夫妻联合申报制度和子女抚养支出的扣除项目。夫妻联合申报是更加契合量能课税原则的制度选择,更有可能实现个人所得税税收负担的公平分配。鉴于夫妻关系和家庭情况千差万别,是否申报家庭生活费用扣除项目、夫妻是联合申报还是单独申报,税法都给了纳税人选择权,从而使其税收负担相对更轻。

个人所得税原本是由地方税务局负责征收的地方税税种,自2002年调整为中央与地方共享税种起,其税收收益权归属进行了调整,但是,其税收征管权配置却几乎没有什么变动。中共中央《深化党和国家机构改革方案》(2018年)决定改革国税地税征管体制,将省级和省级以下国税地税机构合并,具体承担所辖区域内的各项税收、非税收入征管等职责。财政部、国家税务总局等要求<sup>[63]</sup>,自2019年起,基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等各项社会保险费交由税务部门统一征收<sup>[64]</sup>。《中华人民共和国社会保险法》(2011年)并没有明确社会保险费的统一征收机构。实际上,仅有机关事业单位养老保险和城乡居民养老保险征收职能如期移交,企业养老保险征收职能暂缓移交。此外,企业发生的合理的工资、薪金支出,准予在计算企业所得税时扣除。

国税地税机构合并并且全面承接社会保险费<sup>[65]</sup>的征管职责后,不仅可以为企业所得税、个人所得税和社会保险费的征管提供可以交叉比对的涉税信息,而且有助于个人所得税与社会保险费实现制度整合。“决定有关所得税和社会保险税关系的未来政策的中心问题是社会保险税的性质。一个真正的以保险为基础的制度倾向于实行一种独立的税收,如果税基不独立,那么必然是税率结构独立。”<sup>[66]</sup>税制改革总是周而复始地发生着,理想的税制不是一蹴而就的,

[63] 国家税务总局办公厅:《五部委局联合召开社会保险费和非税收入征管职责划转工作动员部署会议》, <http://www.chinatax.gov.cn/n810209/n810575/n811941/n811998/c3675977/content.html>, 最后访问日期:2019年1月1日。

[64] 《社会保险费征缴暂行条例》(2019年3月24日起施行)第6条规定,社会保险费的征收机构由省级政府规定,可以由税务机关征收,也可以由劳动保障行政部门按照国务院规定设立的社会保险经办机构征收。

[65] 社会保险分项目计算:分别由缴费基数乘以相应的费率而得,具体来说,主要有养老保险、医疗保险、失业保险、工伤保险和生育保险等5项,其中,前3项由用人单位和劳动者共同缴纳。

[66] 同前注[32],第284页。

更有可能是需要不断发展完善的。某种意义上说,税制改革肯定会改变既有的税收负担分配结果,理论上,这种改变的方向应当是可以使税收负担的分配更加公平。然而,税制改革中所产生的新旧制度之间的过渡措施,常常会持续很多年,甚至对税收收入和经济增长产生明显的反作用,但人们往往事先没有考虑到这些问题。<sup>[67]</sup> 于个人所得税法而言,分类综合所得税制改革尚未完成,仍然有大量个人所得税优惠政策仅以规章、规范性文件为载体,背离按照所得负担能力课税的原则。

## 五、结论

我国《个人所得税法》于 2018 年进行的大规模修改,初步实现了转向分类综合所得税制的税制改革目标,合理减轻了国民的个人所得税税收负担,鼓励国民通过劳动增加收入,与之相适应的税收征管程序同步调整,使之真正回归直接税的本质属性。本次修改被定调为对个人所得税法不适应改革需要的内容进行修改,补充、完善保障改革实施所需内容。对其他内容,原则上不作修改。<sup>[68]</sup> 以量能课税原则这一税法的结构性原则来衡量,现行《个人所得税法》既有值得肯定之处,又有继续改进的必要和可能。个人所得税税收负担取决于应税所得类型、法定收入额、法定扣除额、复合税率结构、税收特别措施等课税要素,最有可能需要经常调整的是免征额和超额累进税率的级距。按照来源和性质不同,所得可以分为劳动所得、经营所得等积极所得和投资所得、财产所得、偶然所得等消极所得。各类所得的应纳税所得额等于法定收入额减除法定扣除额的余额。此外,偏离基准税制的税收特别措施,尽管并非以量能课税原则为衡量标准,仍然要考量其基于特殊的经济社会政策所维护的公共利益是否符合适当性的要求。

(审稿编辑 邓 伟)

(校对编辑 柯 达)

[67] 参见亨瑞·J. 艾伦、威廉姆·G. 盖尔主编:《美国税制改革的经济影响》,郭庆旺、刘茜译,中国人民大学出版社 2001 年版,第 23 页。

[68] 刘昆:《关于〈中华人民共和国个人所得税法修正案(草案)〉的说明》, [http://www.npc.gov.cn/npc/lfzt/rlyw/2018-08/31/content\\_2060812.htm](http://www.npc.gov.cn/npc/lfzt/rlyw/2018-08/31/content_2060812.htm), 最后访问日期:2019 年 1 月 1 日。