

# 论非法所得的可税性

张波

(西南政法大学经济贸易法学院 重庆 401120)

**【摘要】** 研究“非法所得是否应纳税”这一课题,不仅有助于完善税法基本理论,而且可用来指导税务实践,解决理论与实践脱节的问题。本文论述了对非法所得征税的理论基础,结合发达国家非法所得课税的立法规定与实践,支持对非法所得进行课税,并对非法所得征税面临的问题提出一些建议。

**【关键词】** 非法所得 税收公平 税收效率

2006年1月国家税务总局发布的《关于加强教育劳务营业税征收管理有关问题的通知》(财税[2006]3号)规定有关学校择校费和赞助费征收营业税的问题再次引起了社会上的广泛争议,争议的中心是非法所得是否需要课税的问题。事实上,在美国、日本、德国等发达国家,非法收入早就被纳入课税范围,承担与合法所得同样的税负。我国税收理论界目前对非法所得可否征税这个课题并没有进行专门系统的研究,还没有一个权威的、明确的定论,这也反映了我国有关立法、司法存在的滞后性问题。因此,研究“非法所得是否应纳税”这一课题有助于完善税法基本理论及指导税务实践,具有较强的现实意义和法律意义。

## 一、非法所得的界定

纳入征税范围的“非法所得”一词的外延是不断扩大的。最初,需纳税的非法所得仅指非法营业的利润,到后来逐渐发展到包括侵占、敲诈等一系列犯罪行为所产生的收益。这一扩大的过程主要是通过司法判例及一些相关的规范性法律文件来实现的。例如,美国法规部门定期对这些判例及规范性法律文件进行整理,并作出解释性的批注。

目前,我国关于非法所得的界定主要是从以下三个角度来进行的:①从法律事实引致的后果——占有是否为法律所承认的角度来看,非法所得是所有权不为占有人依法取得的收入。②从取得方式和途径上是否有瑕疵的角度来看,非法所得即自然人或法人通过违反法律、法规或规章的劳动、经营、投资等行为而获得的收入。也有学者认为,除上述违反法律规定而取得的收入外,非法所得还包括违背公序良俗原则而获取的利益。③以收入的性质及是否具有公开性作为判定标准,非法所得可分为具有市场公开性的非法所得和不具有市场公开性的非法所得两类,其中只有具有市场公开性的非法所得才能被纳入征税范围。

通过上述分析,可将非法所得界定为:与合法所得相对,获得的方式不符合各种法律法规和规章的规定,或违背公序良俗,在取得方式和途径上存在瑕疵的收入。而应税所得是指纳税人进行生产经营或提供相关劳务而获得的收入或报酬。

这些收入或报酬属于税收法律法规规定的应纳税范围,需履行相应的纳税义务。从上述的比较中可以看出,非法所得是从法律的角度判定其属于不合法收入,而应税所得强调的是符合课税要素的收入。课税的征收对象是应税所得,至于是否是合法收入,并不在考虑的范围之内。

## 二、非法所得课税的理论基础

**1. 税收公平原则。**税收公平是指不同纳税人之间税收负担程度的比较:应使各个纳税人的税负与其负担能力相适应,并使纳税人之间的负担水平保持平衡。税收公平包括两层含义,即横向公平和纵向公平。横向公平是指经济条件或纳税能力相同的纳税人负担相同数额的税收,即同等情况同等税负。纵向公平是指经济条件或纳税能力不同的人,应交纳不同的税,即不同情况不同税负。

衡量税收公平与否的标准主要有受益标准和能力标准两种。受益标准是根据纳税人从政府提供的公共服务中享受利益的多寡判定其应纳多少税,享受利益多者多纳税,享受利益少者少纳税,不受益者则可以不纳税。这种标准虽有一定的合理性,但实践中难以操作。能力标准是根据纳税人的纳税能力判定其应纳多少税,纳税能力强的多纳税,纳税能力弱的可以少纳税,无纳税能力的则不纳税。

**2. 实质课税理论。**实质课税理论要求在适用税法时必须认定课税要件事实,如果课税要件事实的“外观与实体”或“形式与实质”不一致,则不能依照外观或形式而只能依照其实体与实质加以判断。当依据外观或形式加以判断时,如果实体或实质符合课税要件,则认定课税要件已经满足。

作为一种引自德国、日本的税法理论,实质课税在我国税法学界已得到广泛认可,并被用来解释对非法所得仍应征税的问题。譬如,对教育乱收费及时开征营业税,体现了税法的实质课税原则。我国税法中的实质课税原则,正是这种立法精神的反映,即注重纳税人真实的经济能力、实际取得的收入所得,而不是这些所得的外观或形式。

**3. 税收效率原则。**税收效率原则要求以最低的费用获取最大的税收收入,并利用税收的经济调控功能最大限度地促

进经济的发展。税收效率原则包括税收行政效率和税收经济效率两个方面的要求。

税收行政效率可以从征税费用和纳税费用两个方面来考察。为了提高税收的行政效率,一方面应当采用先进的征税手段,节约费用,提高效率,严厉打击偷税、骗税行为,另一方面应尽可能简化税制,使税法语言准确明白,纳税手续便利透明,尽量减少纳税费用。税收经济效率的主旨在于通过优化税制尽可能地减少税收对社会经济的不良影响,或者最大程度地促进社会经济的良性发展。

### 三、发达国家非法所得课税的立法规定与实践

目前大多数发达国家如美国、日本、德国、意大利等都对非法所得课税,但这绝不意味着非法所得在这些国家合法。在美国,历史上也曾有过“只有合法所得才应征税”的时期,但有很多国民对此提出质疑:如果非法所得不是应税所得,而民众合法所得却要纳税,这岂不是明显的不公平?后来经过最高法院判例推定,于是在上世纪60年代明确了“非法所得负有纳税义务”。因此在美国,即使是偷盗所得也要申报纳税。例如,马萨诸塞州居民林恩·阿尔贝瑞克同其同伙偷来90万美元,并用其中一部分购买了房产。案发后,美国波士顿联邦地区法院认为她没有就这些“所得”申报纳税,审理裁定其行为构成了虚假申报罪、偷税罪,再加上其他罪名,法官裁定她服刑20年,并处补税和罚金52万美元。在德国,税法通则明确规定,满足全部课税要素或部分课税要素的行为,不因其违反法律上的命令或禁止性规定,或者违反善良风俗的情况而妨碍对其课税。

从以上发达国家的做法来看,部分国家尤其是那些司法、行政权力分立十分明确的国家,对非法所得按照与合法所得同样的程序和规则进行征税,税务机关无权也无义务审查纳税人的所得是否非法,其职责就是保证国家的税收不流失。

我国作为一个发展中国家,更需要壮大国家的财力,所以借鉴这些国家的做法不失为明智之举,可在原则上将非法所得纳入征税范围。

### 四、对非法所得征税面临的问题及建议

1. 非法所得的取得者能否主动申报纳税的问题。非法所得的取得者主动申报纳税不仅会因为税金的支付而减少收入的总额,而且可能泄露收入中包含的非法讯息,从而受到其他的处罚,甚至是刑事调查。因此,非法所得的取得者对于就非法所得申报纳税的制度是非常排斥的。但是,要对非法所得实施征税制度,必须使纳税人能主动地申报纳税。因此,如何使纳税人打消顾虑,主动申报其非法所得,是实现对非法所得征税的重要方面。

国外实践表明,非法所得的取得者尽管有排斥对此类收入申报纳税的天性,但是通过一系列的制度安排,还是可以促使其主动申报纳税的。首先,从处罚的角度来看,确定对非法所得征税的制度后,如果未就非法所得进行纳税申报,那么行为人在该所得被揭露时,不仅要补缴税款及滞纳金,还会受到行政处罚甚至是刑事处罚。其次,执行对纳税主体申报信息的保密制度。通过对纳税主体纳税信息保密的安排,可以在一定

程度上消除非法所得取得者申报纳税的顾虑,有利于促进非法所得的取得者主动申报纳税。最后,设计非法所得被没收或返还后已征税款的处理机制,促使非法所得的取得者主动申报纳税。如可以规定在非法所得被没收或返还后,已征税款可以退还等;而未就非法所得如实申报纳税的,在该所得被没收或返还时,还应当补缴税金及滞纳金。

2. 对非法所得征税与传统税收文化之间的冲突。受“应税所得应局限于合法收入”、“对非法所得征税即等于国家承认了这些收入的合法性”等传统思想的影响,我国税收实务中主要针对合法收入课税,而每一次尝试打破这种传统观念的努力,譬如对三陪服务人员征个人所得税、对择校费征营业税,都会在社会上引起轩然大波,反对之声不绝于耳。一旦决定在更广的范围内对非法所得征税,特别是将犯罪所得也纳入征税范围,势必会引发更大的争论。

针对上述由于对非法所得征税而产生的与传统税收文化的冲突及可能出现的问题,可以从以下方面来缓和矛盾:①进行宣传教育,转变社会大众特别是征税主体把应税所得局限于合法收入的传统观念。可以通过听证会、新闻舆论等形式对国外的相关做法、对非法所得征税不等于承认其合法性及对非法所得征税在我国施行的现实必要性等内容进行详细的介绍说明,使应当对非法所得征税的观念深入人心,这样就能打破只能对合法收入征税的传统观念,扫清对非法所得征税的思想障碍。②从决定对非法所得征税到开始执行之间应当有个缓冲期,即确定对非法所得征税后过一段时间再开始执行这一政策。这既可以给社会公众提供充足的时间进行心理调适,转变传统观念,从而提高社会公众对这项政策的认可度,同时税务机关也可以充分利用这个缓冲期对征税政策作进一步的宣传,以提高政策的普及率。

3. 取得非法所得过程中发生的费用能否扣除问题。不可否认,对非法所得征税从理论上讲是完全可行并极具实际意义的,但是对非法所得征税的实现,不仅取决于理论基础与现实意义,更取决于配套制度的构建。只有建立起一套完整的制度,对非法所得征税才能在实际操作中具有可行性。

取得非法所得过程中发生的费用能否扣除,是对非法所得征税的程序中涉及的一个重要问题。国内学者仅熊伟提出过非法所得的税收扣除问题。他认为,合法所得所能享受的各种扣除项目,非法所得同样也应享有。

在美国,由于对非法所得征税已有四十多年的历史,因此在非法所得费用扣除问题上有较为明确的规定。美国的非法所得费用扣除制度主要有两大特色:一是费用能否扣除取决于该费用自身的性质,而不管引起该费用的收入是否合法;二是将毒品交易单等犯罪所得列于其他非法行为之外进行特别规定,即使其费用合法,也不得扣除。

如果以所得的性质来决定其费用能否扣除,即合法所得的费用可以扣除,而非法所得的费用不能扣除,则可能会带来以下三个问题:第一,非法所得的取得者实际承担的税负重于合法所得的取得者,有违税收公平原则;第二,非法所得在大多数情况下会变身为合法所得申报纳税,以所得是否合法为

# 民营企业股份制改制财务问题研究

郑梅莲(博士)

(浙江工业大学 杭州 310014)

**【摘要】** 通过资本市场进行上市融资是解决民营企业融资难问题的重要手段之一,而解决民营企业融资难的一条重要渠道就是改制上市。本文从财务角度出发分析了民营企业股份制改制时应注意的几个问题,并提出相应的对策。

**【关键词】** 民营企业 股份制改制 税收 关联方交易

民营企业发展壮大是改革开放 30 年来最重要的成果之一。但在新的形势下,民营企业的发展遇到了不少的困难,融资难便是广大民营中小企业普遍遇到的难题之一,而解决民营企业融资难的一条重要渠道就是改制上市。本文就民营企业改制上市问题作一探讨。

## 一、改制方案的设计

完善的股份制改制方案,是公司成功上市的关键因素之一。公司在进行改制方案设计时,需要关注以下问题:

1. 慎重选择中介机构。公司改制前,一般需聘请中介机构对上市可行性进行认真研究。除了公司需具备良好的产业前景、较强的竞争优势和盈利能力、完善的治理结构、充分论证的投资项目等自身因素,中介机构业务水平和勤勉尽责程度对公司能否成功上市至关重要。部分中介机构在辅导时不

标准决定费用能否扣除不具有现实意义;第三,如果以非法所得的性质为标准决定费用能否扣除,则需要首先判断所得的性质,这是征税机关难以完成也无权限完成的工作。但是,如果以费用是否符合税法的相关规定为标准决定其能否扣除,则更易于实际操作。

由此,借鉴美国的相关规定,并考虑我国的国情,对非法所得可分别规定费用扣除制度:①易归入特定税种税目的非法所得和难以判断应归入何种税目的非法所得,由于它们与相应合法所得的纳税程序并无不同,因此可不考虑所得的性质,仅以费用本身在税法上是否可扣除为标准。税法上规定可扣除的费用,即使是在取得非法所得的过程中发生的,仍然可以扣除。②对无法归入特定税目的非法所得(主要是指犯罪所得),取得这部分收入所支付的费用不能扣除。这种做法也是由征税机关难以核实此类费用的现实情况决定的。

4. 税务机关对非法所得纳税行为的监管问题。在美国,有高消费行为却未进行纳税申报者会成为调查的对象,所以一部分非法所得作为“其他所得”进行申报,一部分变身为合法营业收入进行申报。但是不可否认,未申报纳税的非法所得的比例是很高的,因为在纳税申报时即使不需要提供具体信息,如果如实填写毛所得额与应纳税额两项内容,则可能带来

够尽责,制作的上市材料粗糙、前后矛盾,最终导致企业上市失败。因此,在选择中介机构时,既不是中介机构越大越好,也不是中介费用越高越好,关键是选择责任心强、业务水平高的项目负责人和项目团队。

2. 改制时点的选择。随着新股发行节奏的放缓,部分公司认为,减缓股份制改制的步伐,可以推迟支付改制成本,如补缴税款、完善员工社会保障、治理环境污染等所需的支出。但从长远来看,符合上市条件以及发展前景良好的公司应尽早进行股份制改制,这有利于尽早明晰产权,及时处理历史遗留问题。改制后,公司的规范运作能有效增强自身的竞争力。更重要的是,在熊市时做好各项准备工作,有利于牛市来临时抓住机遇尽快实现上市融资。

3. 改制主体的确定。有一定经营规模的企业,往往有过多自证其罪的后果,在这种情况下,一些非法所得的取得者便不会主动申报纳税。因此必须加强对非法所得纳税行为的监管。由于美国有较完善的刷卡消费体系,消费信息有银行记录的监控,易为国内收入局掌握;加之美国联邦税收法典中有“大额现金交易报告义务”的规定,因而其税收监管较为顺利。目前,我国对合法收入的纳税行为的监管还存在很大压力,而非法所得具有很强的隐蔽性,其他对口监管部门都难以发现这种所得,对税务机关来说难度更大。因此,我国应不断建立健全法律法规,通过实践不断增强税务机关的监管能力,并辅之以当前日益完善的个人信用制度等配套制度,以实现对所有非法所得纳税行为的有效监管。

## 主要参考文献

1. 胡俊坤. 不合理、不合法收入与所得纳税问题的探讨. 涉外税务, 1998; 5
2. 吕霜. 对教育乱收费征税具有破冰意义. 税收征纳, 2006; 3
3. 陈彦云. 收税并非肯定择校费合法. 涉外税务, 2006; 6
4. 张守文. 税法原理. 北京: 北京大学出版社, 2001
5. 蔡豪杰. 非法所得征税问题的法理学分析. 涉外税务, 2006; 5