

《个人所得税法》中偶然所得条款的 适用反思与要件重构

李乔彧*

内容提要：在概念内涵模糊和收入普遍课征需求的共同作用下，偶然所得的解释适用从围绕射幸收入的具体展开逐步异化为作为实质性的兜底条款。此种异化适用的结果既无法满足形式法定之要求，又不符合公平课税之要求，故应秉持专项税目之定位重塑偶然所得的解释要件。具体而言，首先应以无对价收入作为该税目的收入外观标准，以实现该税目覆盖范围广泛性与概念内涵明确性的平衡，并明确划定该税目与其他八项税目的边界。其次，基于偶然所得的经济本质，应排除个人从以持续获取收入为目的的连续性行为中所取得的收入类型。最后，应从偶然所得的适用范围中剔除个人之间支付无对价收入的情形，后者的税法评价更宜由立法者予以另行明确。

关键词：个人所得税法 偶然所得 兜底条款 税法解释

一、引言

作为所得认定中的边缘税目，偶然所得的适用思路及其覆盖范围始终处于欲说还休的状态。《个人所得税法实施条例》（以下简称《实施条例》）虽已表明偶然所得是指“个人得奖、中奖、中彩以及其他偶然性质的所得”，但由于其界定方式仅是在经验层面的不完全列举且存在同义重复的问题，未能在文本层面为该税目的解释适用提供清晰的指引，致使实践中的分歧和混乱不断。实践中，该税目的涵盖范围除包括形式上表现为得奖、中奖、中彩的三种收入类型外，在中

* 李乔彧，中南财经政法大学法学院副教授。

本文为国家社会科学基金青年项目“规范数字经济领域收入分配秩序的财税协同机制研究”（23CFX029）的阶段性成果。

央层面亦拓展至不竞争款项〔1〕等性质显然不同于前述三类的收入类型。与此同时，该税目在地方层面的适用情况更为复杂，税款返还收入、〔2〕介绍他人签订商品房买卖合同收入〔3〕等亦被纳入其中，致使兜底化适用倾向愈发明显，并诱发形式法定和实质公平两个维度的问题。

偶然所得的实践乱象不仅影响该税目的未来适用，还会干扰所得认定整体规范体系的有序建构。党的二十大报告重申要“完善个人所得税制度，规范收入分配秩序”，而个人所得税规范收入分配秩序的功能发挥不仅需要立法层面谨慎设计课税模式，〔4〕还需要各类税目概念对于现实收入类型的精准涵摄，方可实现立法意图的全面贯彻。因此，作为所得认定的重要组成部分，偶然所得的精准适用不仅事关税与非税的清晰划定，还直接影响不同税目之间边界的准确划分。然而，偶然所得解释思路的混乱不仅使所得认定的边界模糊，还在不断挤压工资、薪金所得等其他八项税目〔5〕的适用空间，致使非典型收入的税法定性难以形成稳定预期，掣肘更为完善的再分配调节体系的形成。

对此，有学者提出应将该税目限缩为针对射幸收入的专项税目，〔6〕亦有学者认为应将其适用范围改造为没有对价的非营业所得。〔7〕尽管具体主张有所差别，但这些观点均着眼于限缩偶然所得的覆盖范围以提升概念的确定性。但是，实践中，为实现收入普遍课征的目标，该税目愈发呈现出兜底化倾向，且此等倾向在“经国务院财政部门确定征税的其他所得”（以下简称“其他所得”）于2018年被立法废止后变得更为明显。质言之，收入普遍课征的目标似乎为偶然所得作为兜底条款适用在一定程度上提供了现实层面的证成。由此亟待解决的问题是，立足我国现行法律制度框架和改革趋势，应当如何重新定位偶然所得的功能，并据此重构其解释要件，以使该税目的未来适用既能够实现内在自洽且避免兜底化适用所带来的问题，又能够与收入普遍课征的目标相吻合。为此，本文将通过梳理现状揭示该税目适用中的异化现象及其原因，并结合税法基本原则对此等解释思路予以反思，最终通过调整、补足解释该税目时的具体要件，以求合理重构偶然所得的适用思路。

二、偶然所得条款的适用异化及其原因

作为针对自然人获取得奖、中奖、中彩收入的专项税目，偶然所得条款的适用本应围绕此等收入展开，但在实际适用过程中却屡屡出现溢出该定位之情形，致使该税目愈发呈现出兜底条款的实践趋势。究其原因，一方面在于该税目概念界定本身的模糊性，另一方面系纾解收入普遍课

〔1〕 参见《财政部 国家税务总局关于企业向个人支付不竞争款项征收个人所得税问题的批复》（财税〔2007〕102号）。

〔2〕 参见《辽宁省地方税务局关于明确个人所得税若干税收政策的通知》（辽地税个〔2000〕340号，已失效）第5条、《成都市地方税务局关于所得税若干税收政策处理意见的通知》（成地税函〔2004〕17号，已失效）第21条。

〔3〕 参见《安徽省地方税务局关于商品房转让过程中有关个人所得税问题的批复》（皖地税函〔2007〕693号）。

〔4〕 参见刘剑文：《公平分配导向下个人所得税的法理省思与制度优化》，载《法学评论》2025年第4期，第9页。

〔5〕 此处“其他八项税目”是指《个人所得税法》第2条第1款第1项至第8项所规定的八种税目类型。为简化表述，本文后续部分均以其他八项税目代指。

〔6〕 参见蔡明：《税收法定原则下个人所得税法“偶然所得”何去何从？》，载熊伟主编：《税法解释与判例评注》（第十三卷），法律出版社2020年版，第25-30页。

〔7〕 参见邢会强：《个人所得的分类规制与综合规制》，载《华东政法大学学报》2019年第1期，第25页。

征与税目涵盖有限之间张力的现实需求。

（一）偶然所得条款的适用异化

溯源可知，我国在1993年立法引入偶然所得的目的系回应经济生活中对个人从各种有奖活动中获取机遇性所得进行课税的需求，〔8〕以避免此类收入继续栖息于兜底条款之中。〔9〕因此，尽管《个人所得税法》及其《实施条例》并未明确“得奖、中奖、中彩”的具体内涵，但学界普遍因循前述立法意旨，认为该税目适用应以收入是否基于射幸合同〔10〕产生作为核心判断标准，〔11〕即收入获取应当具备当事人有射幸意图、收入获取是否发生并不确定以及法律后果不确定等特征。〔12〕通过分析财税部门在1993年至2018年间的规范性文件可以发现，财税部门对于偶然所得的实践适用也基本因循射幸收入思路。具体而言，财税部门在判断一项收入是否应当纳入偶然所得时，不仅考察该收入是否具有奖项的形式外观，更要考察收入获取是否具备射幸性的实质特征。举例而言，在虽已失效但系至今唯一明确解释偶然所得的规范性文件中，广东省地方税务局认为得奖是指“个人参加各种有奖竞赛活动取得的奖金”，中奖、中彩指“个人参加各种有奖活动，如有奖销售、有奖竞猜、有奖储蓄或者购买彩票，经过规定程序抽中、猜中、摇中而取得的奖金”，〔13〕对于偶然所得适用范围的限定趋向于将之限定在射幸收入范畴之内。同时，在中央财税部门制定发布且至今仍然有效的17份“一事一议”型规范性文件中，13份被认定为“中奖、中彩”，〔14〕2份被认定为“得奖”，〔15〕主要覆盖的收入类型均符合射幸收入之特征。此外，在本文统计的14份地方规范性文件中，此税目的适用也主要涉及自选数码奖券、〔16〕有奖储蓄、〔17〕

〔8〕 参见全国人民代表大会常务委员会办公厅：《中华人民共和国全国人民代表大会常务委员公报》（1993年卷），中国法制出版社2004年版，第421页。

〔9〕 《国家税务总局关于对有奖销售、有奖集资、有奖债券、有奖竞猜的中奖收入征收个人所得税的通知》（国税集字第043号）规定：“……个人取得的有奖销售、有奖集资、有奖债券、有奖竞猜的中奖收入，应按《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第三条第八款‘经财政部确定征税的其他收入’项目征税……”

〔10〕 射幸合同与实定合同相对，是指合同的法律效果在缔约时不能确定的合同，合同双方的利益丧失或取得往往依赖某种不确定的机会，故又称机会性合同。参见崔建远：《合同法》（第4版），北京大学出版社2021年版，第33页。

〔11〕 参见龙秋羽：《偶然所得的性质廓清及其课税规则更新》，载《税务研究》2024年第12期，第85页。

〔12〕 参见陈传法、冯晓光：《射幸合同立法研究》，载《时代法学》2010年第3期，第16-17页。

〔13〕 参见《广东省地方税务局关于印发〈偶然所得个人所得税征收管理办法〉的通知》（粤地税发〔1999〕62号，已失效）第2条。

〔14〕 主要包括《国家税务总局关于有奖储蓄中奖收入征收个人所得税问题的批复》（国税函发〔1995〕098号）、《国家税务总局关于个人在境外取得博彩所得征收个人所得税问题的批复》（国税函发〔1995〕663号）、《财政部 国家税务总局关于体育彩票发行收入税收问题的通知》（财税字〔1996〕77号）、《国家税务总局关于用使用权作奖项征收个人所得税问题的批复》（国税函〔1999〕549号）、《国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的批复》（国税函〔2002〕629号）、《财政部办公厅关于新疆维吾尔自治区电脑福利彩票25选7游戏规则的通知》（财办综〔2004〕13号）、《财政部办公厅关于华东6省市联合销售“东方大乐透”37选7电脑福利彩票的通知》（财办综〔2004〕40号）、《财政部办公厅关于甘肃、青海、宁夏3省区联合销售25选7电脑福利彩票的通知》（财办综〔2004〕102号）、《财政部办公厅关于调整湖南省35选7电脑福利彩票游戏规则的通知》（财办综〔2004〕158号）、《财政部办公厅关于中福在线即开型彩票“开心一刻”“四花选五”游戏规则等的通知》（财办综〔2004〕230号）、《财政部办公厅关于广西壮族自治区21选5快乐十分电脑福利彩票游戏规则的通知》（财办综〔2004〕262号）、《财政部 国家税务总局关于个人取得有奖发票奖金征免个人所得税问题的通知》（财税〔2007〕34号）。

〔15〕 主要包括《国家税务总局关于运动队队歌征集大赛获奖作者的奖金征收个人所得税的复函》（国税函发〔1994〕448号）、《国家税务总局关于个人取得的奖金收入征收个人所得税问题的批复》（国税函〔1998〕293号）。

〔16〕 参见《深圳市地方税务局关于对自选数码奖券中奖收入征收个人所得税问题的通知》（深税发〔1994〕250号）。

〔17〕 参见《上海市财政局 地方税务局关于对本市各类有奖储蓄中奖收入征收个人所得税的通知》（沪地税政二〔1995〕17号）。

博彩收入、^{〔18〕}赛马奖金^{〔19〕}等明显属于射幸所得范畴的收入类型。

然而，该税目的适用过程中亦存在超出立法意旨作为兜底条款适用之现象，具体包含两种类型。第一种溢出类型以拓宽“奖项”之理解为通道。实践中，一些地方财税部门在解释“得奖、中奖、中彩”时不断突破射幸合同的场域限制，往往仅因某项收入具有“奖项外表”便将其纳入偶然所得，个人因行业突出贡献而取得政府一次性奖励^{〔20〕}以及个人取得政府部门发放的招商引资奖励金^{〔21〕}即系典型代表。第二种溢出类型则直接以“偶然”的宽泛化解释为通道，且随着2018年立法删除其他所得而变得愈发明显。早在2018年立法修订之前，针对企业向个人支付不竞争款项的税法定性即已出现此等异化现象。尽管有关不竞争款项的收入定性及税目选择有所争议，^{〔22〕}但无论采用何种观点，均可以发现不竞争款项并非系属射幸收入类型范畴。在此情况下，财税部门仅因该收入具有“属于个人因偶然因素取得的一次性所得”的特征即将之归类为“偶然所得”，^{〔23〕}实际上是借偶然之名，使其尽可能覆盖各类性质认定存在空白或争议的收入类型，实质上是将偶然所得作为兜底条款适用。在2018年后，此种异化现象变得愈发明显。既有的三种此前被认定为其他所得的收入类型（即针对个人为单位或他人提供担保取得收入、^{〔24〕}个人取得获赠房屋收入、^{〔25〕}个人从企业处获赠礼品收入^{〔26〕}），并未因其他所得条款之删除而被确认为不征税收入，相反，财税部门认为此三者因“具有一定的偶然性质”^{〔27〕}而应属于偶然所得。^{〔28〕}鉴于2018年后新纳入偶然所得的三类收入同样并非射幸收入，将之纳入偶然所得亦显然系兜底化适用偶然所得之结果。

（二）偶然所得条款适用异化之原因

之所以偶然所得的实践适用存在两种不同的思路且日益趋向于兜底化适用思路，既因为该条款的概念本身缺乏具有实质意义的内涵限制，也源于立法删除其他所得后缓解收普遍课征与税目涵盖范围有限之间张力的现实驱动。

1. 内在因素：概念内涵的空洞化为偶然所得的兜底适用提供前提

偶然所得的概念界定规则中缺乏具有实质意义的内涵限制，无法为该税目的准确适用提供清晰的规范指引。作为偶然所得这一概念的核心特征，“偶然”的内涵在立法引入时并未得到明确

〔18〕 参见《内蒙古自治区地方税务局关于个人在境外取得博彩所得征收个人所得税问题的通知》（内地税发〔1996〕52号）。

〔19〕 参见《深圳市地方税务局关于深圳市赛马俱乐部税收问题的批复》（深地税发〔1997〕567号）。

〔20〕 参见《国家税务总局关于个人取得的奖金收入征收个人所得税问题的批复》（国税函〔1998〕293号）。

〔21〕 参见《青岛市地方税务局关于进一步明确个人所得税若干政策问题的通知》（青地税发〔2000〕124号）第4条；《珠海市地方税务局关于地方政府“招商引资奖励”征收个人所得税适用政策的通知》（珠地税函〔2003〕186号）；《吉林省地方税务局关于明确个人所得税有关政策问题的通知》（吉地税函〔2004〕107号）第3条。

〔22〕 针对不竞争款项的性质认定，一种观点认为鉴于该款项旨在补偿资产出售方因转让协议而放弃的未来经营收入，应当视为经营所得；另一种观点则认为鉴于该款项实际上系被转让资产商誉的一部分，故应并入财产转让所得。参见李乔或：《新〈个人所得税法〉中所得认定条款探讨》，载《江西财经大学学报》2019年第4期，第122页。

〔23〕 参见《财政部 国家税务总局关于企业向个人支付不竞争款项征收个人所得税问题的批复》（财税〔2007〕102号）。

〔24〕 参见《财政部 国家税务总局关于个人所得税有关问题的批复》（财税〔2005〕94号）第2条。

〔25〕 参见《财政部 国家税务总局关于个人无偿受赠房屋有关个人所得税问题的通知》（财税〔2009〕78号）第1条。

〔26〕 参见《财政部 国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕50号）第2条。

〔27〕 参见《关于〈财政部 税务总局关于个人取得有关收入适用个人所得税应税所得项目的公告〉的解读》，载国家税务总局网站2019年6月25日，<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/n4016641/n4016666/c4448714/content.html>，2025年12月7日访问。

〔28〕 参见《财政部 税务总局关于个人取得有关收入适用个人所得税应税所得项目的公告》（财政部 税务总局公告2019年第74号）。

解释。基于偶然所得的立法初衷，偶然应当系指“事理上不一定要发生”，强调收入获取之射幸特征。但是，从词源角度来看，“偶然”亦可以指“某行为动作的发生或进行是少见的、偶发的”，强调收入获取之频次低或不规律。若财税部门因循立法初衷采用射幸观点的话，偶然所得的辐射边界尚有迹可循。然而，鉴于射幸特征并未在实定法中得以明确表述，“得奖、中奖、中彩”的概念内涵往往不受射幸合同之限，税务机关在部分收入具有“奖项外表”的情况下将之纳入偶然所得，其做法似乎亦显得“有法可依”，前述个人因行业突出贡献而取得政府一次性奖励以及个人取得政府部门发放的招商引资奖励金的税法适用即为典型代表。

同时，此种对射幸所得范围的突破还将模糊对“其他偶然性质的所得”的理解。税务机关采用频次较低或不规律的词义理解角度，会使此条款之内涵规定在我国的制度框架下无实质意义，致使该税目在实践中经常被视为与其他所得相并列的兜底条款。^[29]在我国所得税法中，由于财产转让所得这一明显具有一次性、偶然性特征的收入类型已纳入立法，应税所得的界定方式显然突破“来源概念”（source concept）^[30]的限制，不再局限于诸如工资、薪金所得，劳务报酬所得，财产租赁所得等具有反复性、循环性的经济收益类型。在此情况下，如果仅以收入具有频次较低或不规律的特征作为偶然所得的核心要件，会导致经济生活中大量不具有规律性的收入类型均可无差别地踏入此税目的射程范围之内。然而，由于这些收入除不规律之外并无其他同质特征，偶然所得概念内涵本应发挥的限制作用实际上已被掏空。

2. 外在因素：纾解收入普遍课征与税目涵盖有限之间张力的现实驱动

在立法删除其他所得税目后，法律实施过程中面临着收入普遍课征目标与实际税目体系涵盖范围有限之间的张力冲突，极大地强化了偶然所得兜底化适用的现实诱因。实际上，在此等现实动力的驱动下，该税目辐射半径的变化已脱离概念内涵的控制，主要取决于所得上位概念与各类明确列举税目的外延之差，旨在容纳无法适用其他税目予以课税的收入类型。

立法修订后各种收入的再分类即为典型例证。2018年之前，针对个人为单位或他人提供担保取得收入、^[31]个人取得获赠房屋收入、^[32]个人从企业处获赠礼品收入^[33]等类型，财税部门均认为应当适用其他所得。然而，在立法删除其他所得后，前述收入并未随之被确认为不征税收入，财税部门认为此三者因“具有一定的偶然性质”^[34]而将之划入偶然所得。^[35]那么，此种再分类是否属于对之前错误适用其他所得的矫正呢？本文以个人取得获赠房屋收入为例予以简要

[29] 在税务实践中，税务机关往往并未严格区分偶然所得与其他所得的界限，在税目选取时将二者等同视之。参见浙江省湖州市中级人民法院（2020）浙05行终54号行政判决书。

[30] 来源概念在回答何为应税所得时主张所得应当限于地租、利润、工资等具有反复性、循环性特征的经济收益范围之内。同时，根据来源概念之观点，资本利得、赠与所得等具有一次性、偶然性特征的收入类型不应纳入应税所得范围之内。See Lawrence H. Seltzer, *Evolution of the Special Legal Status of Capital Gains under the Income Tax*, 3 National Tax Journal 18, 18 (1950).

[31] 参见《财政部 国家税务总局关于个人所得税有关问题的批复》（财税〔2005〕94号）第2条。

[32] 参见《财政部 国家税务总局关于个人无偿受赠房屋有关个人所得税问题的通知》（财税〔2009〕78号）第1条。

[33] 参见《财政部 国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕50号）第2条。

[34] 参见《关于〈财政部 税务总局关于个人取得有关收入适用个人所得税应税所得项目的公告〉的解读》，载国家税务总局网站 2019年6月25日，<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/n4016641/n4016666/c4448714/content.html>，2025年7月17日访问。

[35] 参见《财政部 税务总局关于个人取得有关收入适用个人所得税应税所得项目的公告》（财政部 税务总局公告 2019年第74号）。

说明。正如前述，偶然所得对于收入共性特征的初始假定系“射幸性”，即纳税人实施某种行为或开展某项活动后并不必然获取该项收入，而房屋赠与收入之获取与赠与行为之间并不具有或然性，不应纳入偶然所得。与此同时，偶然所得的概念界定内容也无法对为何财税部门应根据赠与双方身份关系之不同而做出差异化判断提供合理解释。因此，此种收入的重新分类并非对于之前错误适用的矫正结果。进一步而言，对于偶然所得的外延在2018年前后所发生的变化，其影响因素既非此概念内涵本身调整之结果，亦非适用范围基于概念内涵的再廓清，最为合理的解释只能是功能角色基于现实需要的重新定位。即，由于该税目已成为实际的兜底条款，外延范围的调整旨在满足容纳所得上位概念与各类明确列举税目外延之差的制度需要。

三、偶然所得条款适用之反思

在内外因的共同作用下，偶然所得条款的适用思路已发生异化，逐步从针对射幸收入的专项税目溢出至作为兜底条款的制度安排。那么，是否可以因循此种实践路径，将偶然所得的定位从初始的针对射幸收入的专项税目转向兜底条款，并据此调整相应的适用思路？同时，在我国已确立个人所得税以实现收入普遍课征为目标的前提下，财税部门无法在日常征管活动中回避对各类非典型收入予以税法定性的任务，故而兜底化适用偶然所得似乎可满足税法普遍实施的现实需求。然而，基于税法基本原则的角度审视可知，此等做法除有悖于立法修订意图外，^[36]既无法满足形式法定之要求，又无法实现公平课税之结果，对于偶然所得而言系“不可承受之重”。

（一）形式维度：适用过程缺乏确定性

作为我国税法建制的首要原则，^[37]税收法定原则的目标指向之一即实现税法实施的确定性。据此反观可知，在立法并未且无法清晰界定所得的情况下，作为兜底条款的偶然所得对于某项收入是否应当以及如何纳入课税范围的判断缺乏法律层面的具体指引。理论上而言，兜底条款与形式法定之间存在利弊同构的两面性，兜底条款既可能因模糊不清而放大法律的不确定性程度，又可为立法的与时俱进提供适度的“制度留白”。^[38]因此，所得认定中的兜底条款并非绝对地与税收法定原则的要求相悖，财税部门通过“一事一议”地解释兜底条款，将暂无对应税目的收入类型纳入其中并阐述其课税逻辑，可为后续相同类型的收入评价提供确定性的税法指引。然而，在此种确定性的获取过程中，财税部门对于兜底条款的解释需要受到立法边界的限制，即被兜底条款涵盖的收入类型至少应当属于立法所确定的所得范围之内。但现实是，当一项收入已明显无法纳入其他八项税目时，由于我国现行《个人所得税法》中缺乏对所得概念的界定，此项收入是否应当以及如何纳入兜底条款均缺乏确定性的判断依据，纳税人亦无法依据现有规则判断其他相似收入的税法定性结果，致使兜底条款的存在弊大于利，故而不仅其他所得立法废止之选择更为契

[36] 根据《全国人民代表大会宪法和法律委员会关于〈中华人民共和国个人所得税法修正案（草案）〉审议结果的报告》（2018）可知，立法者认为“考虑到目前个人所得税法中列明的所得范围已经比较全面，可不必再由国务院或其有关部门确定‘其他所得’”。虽然立法者对于现行所得税税目体系已经穷尽各类收入情形的认知与实践存在偏差，但此次修法至少可以明确表达出立法者对于“财税部门+兜底条款”这一漏洞填补模式的否定性态度。

[37] 参见黄茂荣：《法学方法与现代税法》，北京大学出版社2011年版，第57页。

[38] 参见黄家强：《税法兜底条款设计与适用的方法改进》，载《政治与法律》2022年第5期，第16页。

合当下现实情况，而且偶然所得亦不应重蹈兜底化适用的覆辙。

自然人获赠房屋收入的税法处理即为偶然所得兜底化适用结果缺乏确定性的典型案例。该项收入在 2009 年已被纳入其他所得的范围之中，但于 2018 年后转而适用偶然所得。我国税法虽未言明，但一般认为税目体系结构在建立时分别对应一项民商事合同法律关系。^{〔39〕} 因此，鉴于自然人获赠房屋的法定性与其他八项税目所对应的民商事合同法律关系并不一致，且《实施条例》中对于其他八项税目的概念界定亦无法涵盖此类收入，对自然人获赠房屋的收入课税显然只能借由兜底条款。然而，借由兜底条款的实践做法存在以下三个方面的问题。其一，从应税与否的角度而言，此类收入是否应纳入兜底条款主要取决于所得概念的界定传统，而后者并未有充分的立法依据可资探明。我国立法中并未对所得予以界定，理论界虽普遍肯认增值概念对我国立法的影响，但此种影响是否存在以及影响程度尚未得到任何立法文件的肯定。在此情况下，房屋受赠收入缺乏对应税目的现状究竟应当被定性为立法者有意沉默的法外空间还是法律漏洞，实际上仍处于混沌状态。进一步而言，不同所得界定传统下的立法对是否对房屋受赠收入课税存在不同的判断结果，^{〔40〕} 反之，该问题的决定也将直接影响实定法中所得概念的范围变动与认定标准，而后者显然已经属于税收立法政策的范畴，^{〔41〕} 应由立法机关予以裁夺，依托“财税部门+兜底条款”模式予以课税缺乏充足的合法性基础。其二，从如何课税的角度而言，财税部门在立法条款之外贸然引入其他标准，纵使其结果合理，也始终难掩正当性不足的瑕疵。具体而言，财税部门在房屋受赠收入是否应当课税的判断中，引入了赠与双方是否具有特定身份关系的判断标准，即双方具有配偶、父母、子女等特殊身份关系的则为不征税收入，反之则为偶然所得。鉴于立法中并未明确引入此种身份关系判断标准，且是否应当因身份关系之不同而区别对待同样属于立法政策问题，应诉诸国民同意方能获取正当性，^{〔42〕} 不应仅将之视为一般性的技术细节而由财税部门自行裁量。其三，在针对股权、现金等同为财产赠与收入的情形中，财税部门作出与房屋赠与不同的税务处理决定。具体而言，股权赠与虽然仍考虑特定身份关系，但适用税目为财产转让所得。^{〔43〕} 现金赠与则主要关注赠与人是否为自然人，自然人之间的赠与不予课税，企业赠与则为偶然所得。^{〔44〕} 此种同案不同判的税法适用既无法使财产获赠收入形成逻辑连贯的课税规则体系，也无法使纳税人对于此三种财产以外的赠与形成稳定的税法适用预期。

（二）实质维度：适用结果丧失公平性

立足现行立法为不同税目设置差异化税负待遇的现实前提，偶然所得突破针对射幸收入专项税目的定位并作为兜底条款的适用思路将从两个层面违背实质公平，即“同种收入、不同对待”和“不同收入、同等对待”。

〔39〕 参见滕祥志：《税法的交易定性理论》，载《法学家》2012年第1期，第99页。

〔40〕 参见〔美〕休·奥尔特、〔加拿大〕布赖恩·阿诺德：《比较所得税法——结构性分析》（第3版），丁一、崔威译，北京大学出版社2013年版，第210-211页。

〔41〕 See John R. Brooks, *The Definition of Income*, 71 Tax Law Review 253, 254-272 (2018).

〔42〕 参见黄茂荣：《法学方法与现代民法》（第5版），法律出版社2007年版，第28页。

〔43〕 参见《广东省地方税务局关于加强股权转让所得个人所得税征收管理的通知》（粤地税函〔2009〕940号）第5条。

〔44〕 参见《关于〈财政部 税务总局关于个人取得有关收入适用个人所得税应税所得项目的公告〉的解读》，载国家税务总局网站2019年6月25日，<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/n4016641/n4016666/c4448714/content.html>，2025年12月7日访问。

首先,非典型收入法定性的混乱现状将导致“同种收入、不同对待”的税负不公平问题。伴随着非典型收入的不断涌现,其他八项税目和偶然所得的适用边界日趋模糊,致使财税部门在选择具体税目时反复摇摆。同时,因我国采用“综合与分类相结合”的课税模式,不同税目之间的实际税负并不相同,此种摇摆现象势必导致“同种收入、不同对待”。立法者在建构现行税目体系时是以当时的个人收入来源结构特征为依据,^[45]反映的是对彼时收入类型在经验层面的观察结果,致使《实施条例》在解释各类税目概念时对收入产生的交易模式和交易客体的文义表述均局限在彼时市场活动的典型情形之内。因此,当收入产生的交易模式或客体发生变化时,这些“非典型收入”在适用其他八项税目时将存在合法性危机。以违约金为例,鉴于其他八项税目的概念表述均以交易的正常完成作为收入取得的预设前提,并未考虑违约情形下的收入获取,致使如何对违约金课税将在税收法定与量能课税之间产生制度张力。基于量能课税原则之要求,在交易一方取得违约金且数额在填补损害之后仍有剩余时,财税部门应当将其纳入课税范围之内,且税目选取时应当选择适用与产生违约金的初始合同相同的对应税目,股权转让、^[46]终止投资^[47]等即为代表。然而,由于违约金并未直接体现在概念文义之中,此种做法虽然可以回应收入普遍课征的需求,但势必因“行政造法”之实质而招致税收法定的质疑,故而财税部门在部分违约金类型中又选择转向兜底条款。^[48]事实上,针对非典型收入课税的税目选择摇摆问题并非客观层面的对错之分,而系实质公平和形式法定的主观权衡。因此,当偶然所得成为替代的兜底条款后,此种摇摆问题的延续仍然存在现实土壤,^[49]财税部门仍然需要通过“偶然所得”的兜底化适用来化解扩张适用其他八项税目在形式法治层面的顾虑。然而,考虑到我国目前各税目所适用的税率、收入计算与扣除标准等并不完全一致,前述两种适用思路并行采用且反复摇摆的情形势必会不断引发同一类非典型收入的差异化课税问题。

其次,随着越来越多的非典型收入因偶然所得的兜底化适用而被涵盖其中,在偶然所得税目并未配置扣除规则的情况下,这些收入在课税时均无扣除的做法将导致形式上公平但实质不公平的现象产生,即“不同收入、同等对待”。为实现量能课税,所得税对税负能力的评价以价值的净增加为限,只有在扣除相应的成本、费用后的收入部分才应纳入课税范围。^[50]同时,考虑到个人所得税的属人税特性,前述成本费用既包括为取得收入而产生的营业支出,也包括个人维持生活所必须支出的部分。^[51]立足于针对射幸收入课税的初始定位,偶然所得的立法建构中虽未配置任何扣除规则,但鉴于此类收入往往属于纯获利行为,基本不存在成本费用且个人以此类收

[45] 参见白景明:《改革个人所得税征收模式面临的三大难题》,载《税务研究》2011年第12期,第19页。

[46] 参见《国家税务总局关于个人股权转让过程中取得违约金收入征收个人所得税问题的批复》(国税函〔2006〕866号)。

[47] 参见《国家税务总局关于个人终止投资经营收回款项征收个人所得税问题的公告》(国家税务总局公告2011年第41号)第1条。

[48] 参见《国家税务总局关于个人取得解除商品房买卖合同违约金征收个人所得税问题的批复》(国税函〔2006〕865号)。

[49] 在针对个人取得竞业禁止金的课税情形中,深圳市地方税务局认为应当视为经济补偿金并按照“工资、薪金所得”预扣个人所得税,广州市地方税务局则认为应当适用“偶然所得”。分别参见《深圳市地方税务局关于企业向个人支付竞业限制补偿费征免个人所得税问题的批复》(深地税发〔2008〕416号)和《广州市地方税务局关于印发〈个人所得税若干征税业务指引(2009年)〉的通知》(穗地税发〔2009〕148号)第8条。

[50] 参见汤洁茵:《个人所得税改革中纳税人权利的实现与保障》,法律出版社2022年版,第23页。

[51] 参见葛克昌:《所得税与宪法》(第3版),翰芦图书出版有限公司2009年版,第15-19页。

入维持生计的情形极其罕见，故而收入不可享受扣除的做法尚具有合理性。然而，在兜底化适用偶然所得的过程中，纳入偶然所得之收入类型并非均无需任何成本投入，因未配置扣除规则而背离量能课税之问题将日趋严重。现实生活中，一些独立职业运动员的主要收入来源即比赛奖金，此等收入依据现行法显然应属偶然所得。但是，这些运动员为获取收入而必然发生大量的成本支出，且以此类收入维持生计，故有必要考虑成本费用的扣除问题。

至此，总结而言，一方面，在我国《个人所得税法》目前尚未规定所得认定标准的前提下，将偶然所得作为兜底条款予以适用实际上是对财税部门的“空白授权”，财税部门完全可以借解释之名行造法之实，既不符合形式法定之确定性要求，亦无法实现对行政权之约束。另一方面，面对财税部门扩张适用既有八项税目涵盖非典型收入所引发的合法性困境，偶然所得的兜底化适用不仅并非解决此等困境之良方，更会因该条款本身存在扣除规则缺失之问题而将愈发背离税收公平的实现。鉴于此，在现行制度约束下，偶然所得税目的兜底化适用思路并不可行，该税目应当重回与其他八项税目相类似的、覆盖范围有限的专项税目定位。

四、偶然所得条款适用之要件重构

在排除兜底条款的功能选项后，为使偶然所得税目之适用结果能够符合涵盖范围有限的专项税目定位，需要重构该税目的解释要件。质言之，鉴于偶然这一构成要件因内涵空洞而失之于宽，故有必要立足现行立法体系并结合规范目的去寻找补充要件。对此，有观点主张重新以射幸性为标准充实偶然所得之内涵，通过缩小其覆盖范围提高其概念的明确性。^[52]然而，考虑到我国立法层面所明确规定的收入类型已超出射幸收入之范畴，若以射幸性作为补充标准，偶然所得将无法为不具有射幸性的政府奖励等收入类型提供课税依据，致使课税规则体系之间无法实现逻辑的自洽。举例而言，《个人所得税法》第4条第1款第1项^[53]所列之政府奖励虽为免税所得，但从理论上而言亦属于所得范畴之中。同时，此等收入并非基于射幸合同而产生，且显然无法纳入该法第2条的其他八项税目。在此情况下，如果将偶然所得限缩为射幸收入专项税目，将使诸多免税所得无法寻找到税目依托。

问题是，当明确偶然所得重构后应不止步于射幸收入范围时，该税目作为涵盖范围有限的专项税目又该如何重新提取概念内涵以设置边界，从而使该税目既能够尽可能地涵盖更多的收入类型，又能避免该税目因内涵的过于空洞而再次成为兜底条款。鉴于此，对于偶然所得税目之解释思路应从收入的性质外观、获取收入的行为性质、支付收入的主体类型三个方面予以限定。

（一）收入性质外观：无对价收入

如前所述，偶然所得概念的现行界定方式虽在一定程度上吻合我国的宽税基改革目标，却因

[52] 参见蔡明：《税收法定原则下个人所得税法“偶然所得”何去何从？》，载熊伟主编：《税法解释与判例评注》（第十三卷），法律出版社2020年版，第25-30页。

[53] 《个人所得税法》第4条第1款规定：“下列各项个人所得，免征个人所得税：（一）省级人民政府、国务院部委和中国人民解放军军以上单位，以及外国组织、国际组织颁发的科学、教育、技术、文化、卫生、体育、环境保护等方面的奖金……”

存在概念内涵不明确的问题而违反税收法定原则的要求。为此，在重构偶然所得税目的适用思路时，应当引入“无对价收入”的性质外观，以替换既有定义中以“偶然”表述收入性质之做法。所谓无对价收入，主要是指自然人在获取收入与提供劳动、资本及其组合之间不以等价有偿为原则，其中既包括无需自然人提供劳动、资本及其组合作为交换之情形，亦包括自然人虽有提供劳动、资本及其组合，却与收入获取之间不具有必然的因果关系之状态。同时，之所以应以无对价收入替换偶然，其原因有二。

1. 内部角度：可更好地实现收入涵盖广泛与课税要素明确的平衡

立足我国所得概念的界定传统和具体认定实践，偶然所得的重构应当能够使其承担起收入广泛覆盖的功能。纵观可知，现行各国所得认定的观点以来源概念和增值概念为光谱两端，并在对此二者的修正过程中形成市场所得概念、消费型所得概念^[54]等多种观点。在以来源概念方式界定所得的国家（如德国），所得税仅适用于从事以盈利为目的的营利性活动所获得的收益，故而偶然所得、资本利得以及其他无法追溯至某一来源的收入均被排除在所得之外。^[55]在以增值概念为所得界定方式的国家（如美国、日本等），所得是指“已明确实现且纳税人有完全支配权的财富增益”^[56]，故而包含奖金、奖励等已明确纳入我国偶然所得的收入类型。我国立法上虽未明确所得概念的界定方式，但立法层面的诸多规定已透露出所得的实然范围基本介于增值概念和来源概念之间。一方面，由于推计收入（imputed income）、私人赠与等税目的匮乏，立法者对于所得概念的界定显然小于增值概念的范围，因此并非个人从各类主体处所获取之收入均应当计入所得范围之中；另一方面，反向解释《个人所得税法》第4条第1款第1项之规定可知，个人从省级以下的政府处获取的奖金理应缴纳个人所得税，^[57]但此等收入显然已经超出来源概念的范畴。因此，来源概念对于判断我国现行立法中的所得认定已无指引意义，比较法上的借鉴更应侧重于采用增值概念界定方式的相关国家立法。

在此情况下，需要解决的问题是应当如何重新提取适格特征并充实偶然所得的概念内涵，使之能够兼顾收入涵盖范围广泛性与课税要素明确性目标。对此问题，美国的分散立法模式虽然貌似可以实现收入覆盖广泛与概念内涵明确之间的平衡，但并不适宜于我国立法。美国《国内收入法典》在工资薪金、财产转让等以劳动、资本及其组合为对价的收入类型之外，并未采用统一的税目设计，而是详细列明“债务豁免收入”“奖品和奖励收入”和“奖学金”等一个个内涵十分具体的税目。^[58]此种做法的思路实际上是将统一的偶然所得拆分为多个分立的税目。一方面通过择取更多的典型特征提高各个分立税目概念内涵的明确性，另一方面通过不断调整、增删

[54] 鉴于消费型所得概念目前仅停留在理论层面的探讨，尚未对于实践产生实质性影响，故本文不再对其展开介绍。有关此观点之阐释可参见 William D. Andrews, *A Consumption-type or Cash Flow Personal Income Tax*, 87 Harvard Law Review 1113 (1974).

[55] 参见 [美] 维克多·瑟仁伊：《比较税法》，丁一译，北京大学出版社 2006 年版，第 237 页。

[56] *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*, 348 U.S. 426 (1955).

[57] 此观点业已得到国家税务总局的肯认。参见《国家税务总局关于个人取得的奖金收入征收个人所得税问题的批复》（国税函〔1998〕293号）。

[58] See U.S. Internal Revenue Code, sec. 61 (a) (11) (Income from discharge of indebtedness), sec. 74 (Prizes and awards), sec. 117 (Qualified scholarships).

税目设置^{〔59〕}并以一般条款^{〔60〕}兜底，确保税法涵盖范围的广泛性。然而，此种做法并不适宜我国现行立法。具体而言，将偶然所得拆分为债务豁免收入、奖品和奖励收入等涵盖范围相对较小的税目之做法虽然可确保较高分度的明确性，但会产生两方面问题：一方面，此种做法与我国当下的立法现状之间存在较大差别，将偶然所得拆分为若干个子税目之做法会要求我国立法作出较大变动，立法修订成本较高；另一方面，选择拆分后，面对新收入类型的课税需求，立法者将不得不及时跟踪经济生活调整相应税目，否则必须引入兜底条款为财税部门填补法律漏洞赋权，而这一做法在我国所存在的问题前文已有分析。

相较之下，本文主张借鉴日本《所得税法》第34条第1项之做法，将“不具有劳务及其他劳务性或作为资产转让的对价性质的所得”^{〔61〕}统一涵盖在“一时所得”税目之下。一般而言，法律概念的建构过程系立法者基于特定的规范意旨将现实中“大量形态各异、极端错综复杂的生活事件，以可概观的方式进行分类，用清晰易辨的特征加以描述”^{〔62〕}的过程，以便赋予这些生活事件以相同的法律效果。在此过程中，典型特征择取的多寡通过影响概念适用的明确程度，左右概念涵盖范围的宽窄。具体到税目概念时，概念内涵的明确性与涵盖收入范围的普遍性之间存在天然的张力。基于此，以无对价收入作为偶然所得适用中的核心要件，具有以下两点优势。其一，可基本承接既有立法中已明确列入偶然所得的收入类型。中奖、中彩收入虽基于射幸合同而产生，但个人购买彩票所支付的款项与个人因之而取得的彩票所有权及其承载的中奖权利互为对价，个人因该合同所获取的高额奖金并无对价可言，有学者甚至将之视为国家对持票人的赠与。^{〔63〕}因此，以“无对价收入”替代“偶然”作为偶然所得解释适用的核心要件，可以有效实现该税目重构后对既有立法覆盖范围的顺利承接。其二，无对价收入的特征表述可在内涵表述更为清晰的前提下兼顾概念涵盖范围的延展性。相较于射幸收入往往局限于双方法律行为，无对价收入的表述还可以将个人从政府处领奖、个人从企业处获赠、个人获得的债务豁免等情形均涵盖其中，适用范围更为广泛。同时，相较于偶然的概念表述，无对价收入在法律实施过程中的概念清晰度更高，且与民商法等先在性法律的衔接更为通畅。

2. 外部角度：可清晰地划定偶然所得与其他八项税目的适用边界

面对非典型收入，税务机关往往会在扩张适用既有八项税目和兜底适用偶然所得之间反复摇摆。因此，偶然所得的要件重构还需要以清晰划定该税目与其他八项税目的边界为目标指引。鉴于各税目的区分并非是纯粹的逻辑问题，背后渗透的是立法者的价值考虑，^{〔64〕}因此如何跳出各个税目概念文义的掣肘，寻找到隐藏于前八项税目背后的共性考量并将其作为划定偶然所得与其他八项税目之间边界的标准，便显得尤为重要。

〔59〕 举例而言，针对奖金、奖励、助学金的税收待遇，美国《国内收入法典》曾于1986年作出修订，随后此类收入才在原则上均被计入纳税人的总收入之中。See Joseph Bankman et al., *Federal Income Taxation* (18th ed.), Wolters Kluwer Law & Business, 2019, pp. 221 - 222.

〔60〕 See U. S. Internal Revenue Code, sec. 61.

〔61〕 〔日〕金子宏：《日本税法》，战宪斌等译，法律出版社2004年版，第182页。

〔62〕 〔德〕卡尔·拉伦茨：《法学方法论》（第6版），黄家镇译，商务印书馆2020年版，第552页。

〔63〕 参见吴勇敏、马俊彦：《彩票合同新解》，载《浙江大学学报（人文社会科学版）》2015年第2期，第160页。

〔64〕 参见张守文：《改革开放、收入分配与个税立法的完善》，载《华东政法大学学报》2019年第1期，第11页。

所得税作为针对生产要素交易收入课税的税种，各国立法在税目设计时的出发点往往在于如何实现生产要素的立法确认。鉴于传统生产要素主要有土地、资本和劳动三类，加之土地在现代财政学上往往被并入资本范畴，故前八项税目可大体区分为以劳动、资本及其组合为生产要素的收入类型。在此基础上，立法者结合生产要素交易的具体实现方式（即民商事交易类型）予以进一步细分，最终形成目前立法中的前八项税目体系。因此，透过税目结构和概念文义的表象，我们可以清晰地看到前八项税目所意图涵盖收入类型的共同特点是这些收入均系要素报酬收入，^{〔65〕}即个人为获取特定收入需要基于特定的交易方式向款项支付方提供劳动、资本或二者的组合，个人的收入获取以等价有偿为原则，双方之间互负给付义务。同时，其他八项税目的区别在于纳税人在获取收入时所依赖的要素及其实现方式的不同。在此情况下，如果一项收入之获取无须获取方提供相应对价的话，该项收入则不应纳入其他八项税目的覆盖范围之中。但如果一项收入之获取需要获取方提供相应对价，则应当结合该项收入所依据的民商事交易类型在其他八项税目中作出具体选择。

鉴于此，收入获取是否具有对价的标准因与包括我国在内的各国立法在设计税目体系时的实质因素相吻合，可成为区分前八项税目和偶然所得的适格选择。举例而言，针对前述个人获取的竞业禁止补偿金，该等收入从经济实质上系对个人未来雇用劳动的补偿性支付，故基于实质公平的考虑，应当适用工资、薪金所得课税，而非基于此类收入之“偶然性”而适用偶然所得条款。^{〔66〕}与之相对，针对个人在企业年会上因抽奖而获得现金财物的情形，即便个人与企业之间存在雇用关系，但此等收入之获取并不存在对价，故其与个人以提供劳务为对价从企业处获取的其他奖金类别不同，在课税时应当选取偶然所得而非工资、薪金所得。进一步而言，假使我国个人所得税立法在未来的立法完善中重新引入“其他所得”这一兜底条款，收入获取是否具有对价的标准仍然可以成为划分偶然所得与其他所得边界之核心标准。具体而言，在认定某项收入时，首先应当判断收入获取方是否需要提供相应对价，如果无须提供对价则划归偶然所得，但如果需要提供对价且所依赖的民商事交易类型无法对应其他八项税目的话，此时其他所得可能成为对该项收入课税的适格税目选择。

（二）行为性质限定：以持续获取收入为目的的连续性行为之排除

偶然所得的解释适用过程中还应当考虑到收入获取的行为性质，即不应将个人在以持续获取收入为目的的连续性行为中所获取的收入纳入偶然所得的适用范围之中。

1. 此种解释要件的引入更为符合偶然所得的经济实质

一般来说，无对价收入的获取在现实生活中往往具有偶发性，个人通常并不以此为业，偶然所得之概念或因此而得名。然而，伴随着市场经济的发展，部分无对价收入的获取行为已经逐步从偶发性变为连续性，获取收入的行为性质系自然人以持续获取该类收入为目的连续性地开展活

〔65〕 参见马国强：《个人应税所得的性质、类型与税收型式》，载《税务研究》2018年第1期，第44-45页。

〔66〕 需要说明的是，此处涉及对“工资、薪金所得”等八项税目的扩张适用问题。但是鉴于此处旨在探讨的核心内容是如何区分偶然所得和其他八项税目，故未能展开论述财税部门秉持此等思路扩张解释既有八项税目时的合法性补足问题。有关这部分内容的探讨可参见李乔或：《新〈个人所得税法〉中所得认定条款探讨》，载《江西财经大学学报》2019年第4期，第126-129页。

动，主要包括职业活动和经营活动两种类型。在此过程中，自然人为获取该类收入而持续投入劳动、资本及其组合，而此类收入之所以具有无对价收入之形式外观完全是因为商业模式的特殊性所致。因此，尽管此类收入具有无对价收入之外观，但结合收入获取的经济实质来看，此等收入获取活动已经并非自然人偶尔为之的“业余”活动，而系自然人的职业活动或经营活动，其经济本质显著区别于其他的偶然所得收入类型，在课税时更宜采用其他适格税目。本文分别以职业运动员和网络主播为例予以说明。

首先，职业运动员通过持续参加竞技比赛所获取的奖金在形式上虽然表现为无对价收入，但实质上系该纳税人职业收入的组成部分，与纳税人因其先在行为被嗣后认可而获取的奖金类型显然存在区别。实际上，比较法视野下也可经常发现根据纳税人获取收入的行为性质不同而予以区分对待之做法。荷兰税法规定，奖金或奖励若与获奖人的职业或经营活动有关则应当纳税；反之，如果是自然人的“业余”活动的奖励，则不属于应税范围。^[67] 同样地，根据澳大利亚和加拿大的税法规定，“纳税人规律性的从事某一需要付出努力的领域获得奖励，或者定期支付的奖励，属于来自应税‘来源’的所得”^[68]。尽管以上三国中所得界定传统和立法框架与我国存在不同，故而税负判断与我国有所差异，但从前述做法已可以看出，不同种类的奖金或奖励因其经济本质有所区别，在税制设计时应当予以差异化对待。当然，需要申明的是，并非职业运动员因职业竞赛所获取的各类“奖金”均不属于偶然所得的适用范围，该主体因在先的竞赛表现而嗣后获取的具有偶然性质的奖金，^[69] 仍应当属于偶然所得的适用范围。

其次，平台经济不断发展背景下，借由无对价收入的性质外观从事生产、经营活动之情形不断涌现，网络主播以直播打赏为生即为典型案例。在直播打赏的经营模式下，纵然单笔打赏的法定性存在适用偶然所得之空间，但立足主播的整体角度而言，此等收入之获取又具有持续性且源自主播以持续获取收入为目的所开展之行为，其经济实质更似主播的“营利行为”。^[70] 对此问题，美国《国内收入法典》之做法可供参考，即根据纳税人投入的时间精力、行为意图以及收入多寡等因素判断此类行为究竟系爱好（hobby）抑或营利行为。^[71]

2. 此种解释要件的引入更有助于厘清扣除规则的配置逻辑

诚如前述，因偶然所得的兜底化适用而纳入其中的各类无对价收入中，部分收入类型实际上客观存在费用、成本扣除的合理需求。对此问题，有观点建议立法允许纳税人在税前扣除因取得偶然所得收入而支出的合理成本与费用。^[72] 然而，面对因缺乏扣除制度而引发的税额计算不合理问题，此种做法未能考虑到收入取得不同情形下的扣除规则应当有所差异，更为合理的做法应诉诸收入性质要件在解释过程中的引入，借由无对价收入的再分类以及随后的扣除规则配置来解

[67] 参见〔美〕休·奥尔特、〔加拿大〕布赖恩·阿诺德：《比较所得税法——结构性分析》（第3版），丁一、崔威译，北京大学出版社2013年版，第214页。

[68] 同上注，第214页。

[69] 举例而言，运动员在奥运获奖后，其籍贯地政府或企业因其奥运表现而向其颁发的物质或现金奖励则属于此类。

[70] 参见熊伟、毛彦、许恋天：《网络主播个人所得税法律适用问题辨析》，载《国际税收》2022年第5期，第55页。

[71] See IRS, *Is Your Hobby a For-Profit Endeavor?*, Media Relations Office (24 June 2008), <https://www.irs.gov/pub/irs-news/fs-08-23.pdf>, visited on 17 July 2025.

[72] 参见龙秋羽：《偶然所得的性质廓清及其课税规则更新》，载《税务研究》2024年第12期，第88页。

决该问题。

首先，费用、成本的扣除范围可能因纳税人取得无对价收入的行为性质之不同而有所区别。一般而言，税前扣除的正当性基础有三，即与取得收入相关、个人维持生活所必须以及国家政策等特殊考量，个人与收入取得无关的花费系私人费用，不能在税前予以扣除。^{〔73〕}循此逻辑，在纳税人基于个人爱好而参加有奖竞赛或购买彩票等情形中，如果将所发生的全部成本、费用均视为“与取得收入相关”，则会异化获取此类收入的行为性质，使之从一项业余活动变为职业活动或经营活动。与之相对，如果纳税人是基于职业活动或经营活动而发生支出，则更为广泛的成本、费用均可纳入税前扣除的范围。举例而言，在跑步爱好者因业余爱好而报名某项马拉松比赛并取得奖金的情形中，此人因日常购买、更新跑步装备而产生的支出更宜作为私人费用，所能够扣除的只有与参加此次比赛具有直接相关性的支出，如报名费、交通费等。但是，对于职业跑步运动员而言，鉴于日常训练及装备购买、维护等费用均系其职业活动之必要部分，故应当纳入税前扣除范围之内。

其次，收入与支出对应关系的判断也会受到取得无对价收入的行为性质的影响。在纳税人基于个人爱好而获取无对价收入之情形，可扣除的支出应仅限于为获取此次收入所发生之范围，之前参加比赛但未取得收入时所发生的支出不能累积计算而应当视为个人费用。因此，在偶然所得采用按次计征的情况下，^{〔74〕}基本可以实现收入与支出的对应关系。然而，当视野聚焦纳税人基于职业活动或经营活动而取得无对价收入之情形，由于之前参加比赛的活动可视为此次收入取得之必要组成部分，如果仍然在偶然所得框架下按次计算扣除，则可能难以实现对本年度之前参赛所发生支出的完全扣除。

（三）支付主体限定：收入支付方不应为个人

现实生活中，个人非持续地获取无对价收入时，支付该项款项的主体类型较为广泛。其中，既有企业向个人无偿赠送现金财物，也有政府因个人见义勇为而向其颁发奖金奖励，还包括私人之间的赠与类型等情形。那么，这些收入是否均应当纳入偶然所得的范围之中？对此，综合考虑我国现行立法实践并借鉴他国经验可知，在解释偶然所得时应当将个人获取无对价收入的支付主体限制在非个人之内，从而将私人之间的收入转移类型从中排除，至于后者是否课税以及如何课税，宜由立法者另行考虑。进一步而言，将私人之间转移的无对价收入从偶然所得的适用范围中排除，并不意味着本文主张此类收入不应纳入个人所得税的课税范围，而是考虑到个税立法的完善本身就是一个持续的过程，故此问题应当留待立法者根据改革开放深化过程中的新情况以及征管技术的发展等因素予以统筹考虑。

1. 个人之间无对价收入的税法评价直接关系立法政策

从理念层面来看，此问题的答案直接关系立法政策的选取，在现行立法尚未明确回答的情况下，不应通过偶然所得的概念解释“暗度陈仓”，而应由立法者基于本国所得税之立法目的与所得界定传统等因素作出妥当解答。具体而言，如果不对偶然所得的适用场域加以限制，财税部门

〔73〕 参见葛克昌：《所得税与宪法》（第3版），翰芦图书出版有限公司2009年版，第15页。

〔74〕 《个人所得税法》第6条第1款第6项规定：“利息、股息、红利所得和偶然所得，以每次收入额为应纳税所得额。”

因个人间无对价收入符合无对价标准而对其普遍课税之做法将具有合法性。然而，相较于其他收入类型，个人之间无对价收入的课税判断虽与所得概念界定传统的关联紧密，但却因情形复杂需要区别对待，故而各国基本上均通过法律文本予以权衡。

举例而言，美国税法虽立足增值概念，但仅将部分私人赠与情形纳入课税范围并专设税目，^[75]个人获取赡养费则经历过从部分纳入到全部排除的演变；^[76]德国税法基于市场所得概念认定私人之间的资产赠与不属于应税范围，^[77]但却将超过一定额度的赡养费纳入应税范围。^[78]进一步而言，不同国家对于此类收入的课税判断不仅因循所得概念之界定，还受到本国意识形态和政治文化的影响，^[79]系综合各种主客观因素后“利益权衡”的结果，旨在使税收立法及其适用能够符合本国个人所得税的规范目的、价值追求等。因此，考虑到该问题的重要程度，对该问题更为适格的回答主体应当是立法机关而非行政机关。

2. 个人之间无对价收入的税法处理逻辑具有异质性特征

从技术层面来看，即便我国立法者认为个人之间的无对价收入应当课税，考虑到此种收入课税与否之判断因素较之于其他无对价收入而言更为复杂，若选择将其纳入偶然所得会扰乱该税目的适用逻辑，故宜采用另列专项税目的方式对待。与其他无对价收入相比，在形塑个人之间无对价收入的课税规则时，除应当考虑到收入获取无对价以及增加个人经济负担能力的因素外，往往还要考虑到诸如行为发生场景的特殊性及由此所带来的价值冲突与征管成本等问题。以赠与为例，个人之间赠与行为的发生情景既有可能在家庭成员之间亦有可能在家庭之外，且所赠与财物既有可能是现金珠宝亦有可能是不动产或股权，而这些均有可能影响立法者的课税规则设计。

其一，鉴于“婚姻与家庭为社会形成与发展之基础”^[80]，税法往往给予婚姻家庭特别的制度呵护。此种呵护不仅体现为特定费用扣除的设置，还可以体现在收入性质认定的特殊待遇上。举例而言，一些国家采用以家庭为个人所得税的申报单位，故家庭成员内部的收入流动自然不在所得课税的视野之中。我国虽未采用家庭申报单位，但考虑到家庭成员之间的收入流动往往系因家庭作为社会保障最小单位而产生，对此等收入课税将可能侵蚀家庭保障功能的有效发挥。与之相对，非家庭成员之间的赠与行为所基于的动因则较为复杂且并不涉及生存权保障等基础价值的呵护问题，故可作为应税所得类型。其二，因个人之间所赠与财产的不同类型所带来的税收征管成本存在差异，财产类型的征管成本也应当成为设计此等收入课税规则时的考量因素。税法制度在设计时虽奉量能课税原则为圭臬，但亦应兼顾税收稽征经济原则，以避免立法规定脱离实际的征

[75] See U. S. Internal Revenue Code, sec. 102 (Gifts and inheritances).

[76] 经1984年立法修订后，美国《国内收入法典》第71条规定符合条件的赡养费应当缴纳个人所得税。但该条款已于2017年被立法删除。参见〔美〕休·奥尔特、〔加拿大〕布赖恩·阿诺德：《比较所得税法——结构性分析》（第3版），丁一、崔威译，北京大学出版社2013年版，第309页。另参见 U. S. Internal Revenue Code, sec. 71 [Repealed. Pub. L. 115 - 97, title I, § 11051 (b) (1) (B), Dec. 22, 2017, 131 Stat. 2089].

[77] 在德国，私人之间的赠与虽不产生所得税问题，但受赠人需要缴纳“遗产与赠与税”。See Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori & Omri Marian, *Global Perspective on Income Taxation Law*, Oxford University Press, 2011, p. 43.

[78] 参见〔美〕休·奥尔特、〔加拿大〕布赖恩·阿诺德：《比较所得税法——结构性分析》（第3版），丁一、崔威译，北京大学出版社2013年版，第210、311页。

[79] See Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori & Omri Marian, *Global Perspective on Income Taxation Law*, Oxford University Press, 2011, p. 40.

[80] 葛克昌：《所得税与宪法》（第3版），翰芦图书出版有限公司2009年版，第328页。

管能力或带来过高的征管成本。以俄罗斯税法为例，该国税法对于个人获赠收入的应税情形有两方面限制，即身份限制（即近亲属以外的自然人）和财产类型限制（仅针对不动产、交通工具和股份）。〔81〕身份限制之原因前文已述，而限制财产类型则显然是基于征管成本的考虑。

至此，我们已然可以看出，较之于个人从企业或政府处获取无对价收入之情形，个人之间收入流动的课税因需要考虑价值冲突、征管可能等因素，致使其所需要的规则供给势必更为复杂。因此，从技术层面而言，若与其他无对价收入均置于偶然所得税目内，将导致该税目适用逻辑的无序，故宜单列税目或从所得税法中排除。举例而言，对于个人之间的赠与所得，学界往往更为主张将之从所得税的范畴中排除并纳入遗产与赠与税的语境下讨论。〔82〕

总结而言，经立法修订后，我国《个人所得税法》的所得认定模式实际已从“非穷尽式正列举”转为“穷尽式正列举”模式。此种模式的转变虽然可能因现行立法无法穷尽各类所得而致使实际适用中容易出现征管漏洞，〔83〕但鉴于前述分析可知，此等漏洞并不应通过偶然所得的兜底化适用予以填补。质言之，本文对于偶然所得的定位分析始终秉持的是“有限功能论”，即偶然所得系与其他八项税目一样，均系覆盖范围有限的专项税目。针对未来经济生活中可能出现且无法纳入既有税目体系的收入类型，应当通过立法者及时增补对应税目的方式以“填补漏洞”，而不应再次诉诸偶然所得的兜底化适用。立足实现此等功能定位，综合考虑我国宽税基的税制改革方向、该税目的经济实质、其他应当呵护的价值及征管可能性等因素，偶然所得的解释思路应当从以下三个方面展开。首先，应当以“无对价收入”的性质外观取代“偶然”的判断标准，以便在实现收入广泛覆盖的同时也能够确保概念内涵的明确性以及与其他八项税目边界的清晰厘定；其次，考虑到偶然所得的经济实质，在解释该条款时还应当对获取收入的行为性质予以考虑，以排除纳税人基于持续获取收入为目的的连续性行为；最后，个人从各类主体处获取的无对价收入类型中，仅应当将从政府、企业等非个人处所获取的收入类型涵盖其中，个人从其他自然人处所获取的无对价收入应当由立法者基于立法政策的考虑予以单独立法或作为不征税收入处理。

五、余论：国务院税务主管部门当何以作为

我国偶然所得项下的收入类型对于各国所得税法而言都是法律实施过程中的“疑难问题”。为此，本文虽已结合个人所得税的改革趋势、偶然所得之特性等因素重构该税目的适用要件，但其中仍有诸多模糊之处留待实践中予以进一步阐明。质言之，偶然所得解释适用中明确性程度的提高还需要通过税法解释制度的配合完善予以实现。鉴于国家税务总局在实践中主导着我国税务行政领域税法规范的解释，〔84〕且此等现状还得到《实施条例》第6条第2款〔85〕的肯认，故而本文主要围绕国家税务总局的解释制度展开论述。具体而言，除应当遵守正当程序等普遍性要求

〔81〕 See Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori & Omri Marian, *Global Perspective on Income Taxation Law*, Oxford University Press, 2011, p. 43.

〔82〕 参见施正文：《“应税所得”的法律建构与所得税法现代化》，载《中国法学》2021年第6期，第179页。

〔83〕 同上注，第175页。

〔84〕 参见叶金育：《国税总局解释权的证成与运行保障》，载《法学家》2016年第4期，第119页。

〔85〕 《实施条例》第6条第2款规定：“个人取得的所得，难以界定应纳税所得项目的，由国务院税务主管部门确定。”

外，国家税务总局围绕偶然所得的解释适用还应当从以下两个方面着手。

其一，在解释适用的体系层面，国家税务总局应当采用“一般规范+专项规范”相结合的解释体系。一方面，国家税务总局应当及时出台“偶然所得个人所得税征收管理办法”，并在其中明确偶然所得的基本认定标准和主要收入类型，为后续的专项文件出台和地方税务执法提供基本指引；另一方面，国家税务总局应当结合前述认定思路梳理既有的专项规范，废止与之相悖的解释性文件，并及时研判新型收入的税法定性，从而不断提高偶然所得解释适用的确定性程度。

其二，在解释适用的方法层面，国家税务总局应当采用“抽象概念表述+类型化”相结合的解释思路，并明确规定各类收入的应税与不征税情形。诚如前述，偶然所得的诸多解释要件在理解时仍存一定的模糊空间，而“当人们借助抽象-普遍的概念及其逻辑体系都不足以清晰明白地把握某生活现象或者某种意义脉络时，首先想到的是求助于‘类型’（Typen）的思维方式”^{〔86〕}。为此，在规范性文件的制定中，除应当载明解释适用偶然所得的基本要件外，还应当对涵盖其中的收入予以类型化的处理，并根据基本要件确定其税收定性，从而不断压缩偶然所得适用的存疑空间。

Abstract: Under the combined effect of conceptual ambiguity and the need for universal income taxation, the interpretation and application of incidental income have gradually evolved from being centered on the concretization of aleatory income to being distorted as a substantive catch-all provision. This distorted application ultimately satisfies neither the requirement of formal statutory nor the principle of fair taxation. Therefore, it is imperative to redefine the interpretive elements of incidental income by adhering to its status as a specific tax category. Specifically, firstly, consideration-free income should serve as the prima facie criterion for determining whether a type of income falls under this item. This aims to balance the item's broad coverage with conceptual clarity, and to clearly demarcate its boundaries from the other eight taxable income items. Secondly, grounded in the economic nature of incidental income, income types derived by individuals from continuous activities undertaken with the purpose of obtaining sustained income should be excluded. Finally, situations involving consideration-free payments between individuals should be removed from the scope of incidental income. The tax treatment of such payments is more appropriately explicitly clarified by the legislature separately.

Key Words: individual income tax law, incidental income, catch-all provision, tax law interpretation

(责任编辑：郭维真)

〔86〕〔德〕卡尔·拉伦茨：《法学方法论》（第6版），黄家镇译，商务印书馆2020年版，第577页。