

中國直接稅實務叢書之二

中國直接稅史實

高秉坊著

中華民國三十二年十月初版（一〇，〇〇〇本）

中國直接稅
實務叢書之二

中國直接稅史實

著者 高 秉 坊

發行 財政部直接稅處經濟研究室

經售 直接稅服務社

總社：重慶打銅街十四號

分社：全國各大都市

印刷 京華印書館

館址：打銅街二十七號

廠址：小龍坎天星橋

版權所有
翻印必究

序 言

中國直接稅制之推動，於今七年；所得稅發軔於前，過分利得稅遺產稅繼徵於後。余自籌備起即主任其事，嘗感覺於職務本身以外，尙有一種使命爲義不容辭者；使命爲何？即對於所負職務上之所知所行，應予詳實紀錄，公之於世，以供社會之參證及學者之研討是也。

直接稅在我國爲一新創事業，歷史甚短。立法之初，未必盡善；推行途中更有多少事實，非盡憑理想所能悟到，亦有多少障礙，非親歷其境不能道出。新的發現一多，其因時制宜調整設施之處，亦所在多有，如不隨時彙集，登諸筆錄，則日久將無可考據，使後來辦事之人失所憑依，用力多而成功少；甚或隨意更張，廢棄前功。而有志斯學者，更不能採得真實之資料，助其研究，以爲改良進步之用。凡此種種，何莫非余輩擔負此新興事業之人所當引爲己任者乎？

余本此旨，乃指定同事中身任各部份職務，而富有經驗，感有興趣者，於公餘之暇，分頭檢閱檔卷，徵採紀錄，選擇專家之論著，審查各處之工作報告

及會議專案，編爲直接稅實務叢書，陸續集成付梓，尙望海內賢達，不吝指教。

本篇係敘述我國所得稅之演進狀況，爲余紀事之作，講述之稿。因恐其日久散失也，乃將其彙編成帙，名曰中國直接稅史實，列爲中國直接稅實務叢書之一。全書共分六章；第一章緒言；第二章所得稅之淵源及其演進；第三章主要各國所得稅之締造艱難；第四章中國所得稅之倡議與實現；第五章中國直接稅七年紀錄；第六章結論。章末附錄各種關係法規。舉凡稅制沿革以及推進上各項重要設施之闡述，均根據事實經歷，鈎其玄要，理其端緒，憑藉一己觀察所得，旁及學理之參證，亦惟冀其或可成爲辦理財務行政之人與夫研究財政學者之真實參考資料也歟。是爲序。

高秉坊

民國三十二年七月一日
直接稅節寫於陪都，

中國直接稅史實

目錄

頁次

第一章	緒言	(一)
第二章	所得稅之淵源及其演進	(二)
第三章	主要各國所得稅之締造艱難	(七)
第四章	中國所得稅之倡議與實現	(一六)
第五章	中國直接稅七年紀錄	(二八)
	一、初生憂患	(二八)
	二、擴大體系	(三一)
	三、機構變遷	(五九)
	四、人事制度	(六一)
	五、會計制度	(七八)
	六、稅收進展	(八一)

第六章

結 論·····	(九一)
----------	------

附 錄

一、稅法參考之件·····	(九三)
二、稅務行政參考之件·····	(二九三)

中國直接稅史實

高秉坊著

崔敬伯

凌舒謨

張

校訂

孫超垣

杜巖雙

唐

第一章 緒言

「直接稅」三字，乃係財政學上租稅分類之術語。其與間接稅之分野，學者意見，頗不一致，在各國租稅制度中，亦無顯明之區分。我國自民國二十三年第二次全國財政會議起，實行改革稅制，乃揭櫫直接稅之名，爲共謀改革之標的，以號召天下。二十五年七月一日財政部設立直接稅籌備處。十月一日首先開征所得稅，二十八年一月又舉辦過分利得稅。二十九年六月一日修正財政部組織法，正式設立直接稅處，並將印花稅劃入直接稅處職掌範圍之內，而遺產稅法亦於是年七月一日開始施行。三十年三月中央第五屆八中全會決議「擴大直接稅體系」，同年十月九中全會又決議「擴充直接稅征課範圍」。三十一年一月遂又接管各省市之營業稅。至是中國直接稅系統下，計共有所得稅、利得稅、遺產稅、印花稅、及營業稅五大稅目。三十二年三月三十一日財政部組織法復行修正公布，直接稅處改稱爲直接稅署，並於組織法中列爲國稅機構之第一單位，以顯示國家稅制之進步主張。

吾人習稱世界各國之以直接稅爲稅制主幹者，實即指所得稅而言。我國之創立直接稅制，亦即以所得稅開其端。今日直接稅之一切制度規章，無論取法國外，或創造自我，均係以所得稅開始，並係以所得稅爲主。故本編所紀之直接稅史實，亦即根據其演變事實，依所得稅創始之經過，分次敘錄於後。並先略述所得稅制度之淵源演進及其在先進國家之締造艱難，以資參證。

第二章 所得稅之淵源及其演進

自一七六〇年瓦特發明汽機，工業革命開始以來，百業繁興，生產大增，競爭取乎自由，資本漸以集中，其結果遂致演成社會上貧富懸殊，階級鬥爭之畸形病態。有識之士思有以矯正之，乃作各種改革社會之學說。其中持論比較平和穩健者，則主張利用租稅政策，以調節國民所得之分配。良以整個社會所生財富，嘗可分為兩大部份；一部份徵歸政府公用，一部份則留給人民私有。政府徵用之也多，其留存人民手中者遂少。且政府享有無上威權，不獨可以決定徵用財富之數額，並可決定某部份財富或某部份人民的財富之應否徵用及其應徵數目之多少。是則運用政府租稅政策以調節社會財富之分配，亦未始非一有效之工具也。

至於政府究應如何運用租稅政策，始可達到改革社會之目的？實為近世紀來財政學上一個中心討論問題。總納各家學說，不外以平均負擔與測量能力兩者，為着重出發點。吾人試一瀏覽亞當斯密 Adam Smith 所揭舉之平等、確實、便利、經濟四大租稅原則，則知其中所謂平等者，即係指國民當各依其資力之大小，而對於政府所需之費用，作一比例的公平負擔而言。迄後德儒瓦格涅 A. Wagner 討論租稅原理，復有四則九目之設；一曰財政政策原則，應注重稅源之充實與其彈性。二曰國民經濟原則，應注重稅源之保護與選擇。三曰社會正義原則，應注重公平與普遍。四曰稅務行政原則，應注重確實，便利與經濟。其中關於推進社會正義原則一層，瓦氏強調租稅之負擔，不獨應公平，並應普遍。意謂政府既為公共利益而設，則其所需費用應由全體國民普遍負擔，乃得謂平。若此課彼免，不獨可以釀成政治鬥爭，妨礙經濟平均發展，並可使工商事業由有稅方面羣趨於無稅方面，因而造成無形的逃稅，影響國家稅

收，殊非淺鮮。故主張除必須予以寬免者外，均應課稅，以示普及。惟查稅有直接與間接之分，倘若稅的歸宿不易明白鑑定，則兩氏之所謂公平與普遍，仍難澈底實現。蓋間接稅轉嫁易，其稅負常可由納稅人轉嫁于他人。直接稅轉嫁難，其稅負常為納稅人本身真正負擔。此所以直接稅在鑑定稅的歸宿上，常能較間接稅為優，而為一般財政學家所稱道。又查按能力課稅，在今日財政學上幾已成爲金科玉律。但究應採用何種標準，以測量人民之真正負稅能力，實一至要問題。按人頭以課稅乎？則人有賢愚智不肖之分，其生產能力常大相懸殊。按購買力以課稅乎？則貧無立錫之人，不能毫無消費，富有四海之家，未必儘量消費，其購買力實未見其能與負稅力適相吻合。按財產數量，或價值以課稅乎？則財產有性質肥瘠之分，地位優劣之別，其數量或價值之大小，亦未必與其生產能力之大小常能成正比例。是數者均不足以測量人民之真正負稅能力。無已，其惟所得乎！蓋所得常能表示一個人的實際生產能力之大小，以之為測量工具，實屬比較正確。按所得以課稅，既不易於轉嫁，又能測量能力，內而合乎公平普遍原則，外而適應調節分配要求，是則所得稅之誕生能日就發展，逐漸蔚為現代主要國家直接稅制度下之中堅份子者，殆亦資本主義發達後改革社會學說中之必然產物耳。

所得稅自一七九九年發軔於英國，歷百餘年，至今，體制大備，漸成為各國財政收入之主要源泉。究其演進過程，具有四大特徵。略一述之，以觀其概：

一、由臨時稅而成經常稅——所得稅在各國之開征大都因戰事而興舉，英、德、美、法如是，其他各國亦大率皆然。試以英國為例，一七九九年首相威廉比德 William Pitt 將三部聯合稅 Triple Assessment 改創為所得稅，其最大之理由，即在增闢稅源，籌措戰費，以抵抗拿破崙之侵略。查新稅原屬臨時性質，未有永久徵課之意，故至一八〇二年戰事暫停時，是稅亦即停止。自一八〇三年起至一八七

四年止七十餘年間，其興也，由於戰事之需款；其廢也，由於人民之反對。蓋是時朝野上下，均無以此稅爲經常稅制之意念與決心，不過僅視其爲籌措戰費之臨時工具，故其生命常與戰爭相始終，隨起隨仆。迨至一八七四年以後，一方面固因所得稅徵課之成績逐漸步入盛境，浸成財政收入上之巨擘；他方面又因間接稅之缺點甚多，直接稅日益被人重視。觀念一改，所得稅自是以還，不獨在社會上有良稅之稱，且成爲英國經常主要之稅制，遂不復具往日戰事臨時稅之面目矣。他若德國一八〇八年創辦所得稅之敕令，亦爲籌措拿破崙戰事軍費而生。美國一八六一年所得稅法之制定，乃因南北戰爭而發。法國一八一六年一般所得稅之實行開征，係假歐戰促成之力。凡此等等，均顯示所得稅係伴戰爭而俱來，原屬一種臨時稅之性質，幾經年月，滲澹經營，始能逐漸成爲各國經常稅制。吾人一讀英國所得稅發達全史，則知其中所歷之艱難奮鬥情形，誠有足爲世人所讚嘆者。時至今日，是稅在歐美主要國家稅收上之地位，無論戰時平時，幾均首屈一指，其生也難，故其成也大，洵然！

二、由比例稅而或累進稅 方所得稅之初行於英國也，係採比例稅率，其一七九九年所得稅法規定稅率爲百分之十，蓋取其執行便利，輕而易舉。惟自公平普遍原則日益倡明以來，負擔能力學說之後復繼以犧牲原理之闡揚。意謂人民向國家納稅，自個人立場觀之，實屬一種犧牲，是故租稅之公平與否，應視各個人在納稅上所感受之犧牲能否達到平等。且自整個社會言之，全體人民所受納稅上犧牲之總數，應以愈小而愈爲經濟有利，於是遂有所謂最小犧牲原則之產生。道爾頓 Dalton 謂：「使直接之貨幣負擔，歸着於納稅全體者，其在全體所受之直接真實負擔應最小」。皮古 Pigou 謂：「欲使最小犧牲原則之實現，應使稅款之界限效用，對於各個納稅人，皆屬平等。倘若某甲納稅所用之最後一個銅元，其效用比某乙納稅所用之最後一個銅元爲小，則應將乙所納之稅加於甲之身上，如是乙的犧牲自然減小。

故租稅之分配，欲使其符合最小犧牲原則，必須使全體所蒙受之界限犧牲皆能相等。」惟欲實現是項均等界限犧牲原則，必先重課大額所得，次及于中額所得，同時對於小額所得予以優異，務使全體各個所得趨於平等，然後界限犧牲方能均等。蓋富者負稅能力大，雖多納稅而感受犧牲仍小，貧者負稅能力小，雖少納稅而感受犧牲猶大。故為整個社會利益及發展計，應使富者儘量多納稅，貧者儘量少納稅或不納稅，而後整個社會之犧牲始可減至最小限度。此所以所得稅率由比例制而漸趨於累進制也。查累進稅制係於一八九一年開始施行於普魯士，其他各國相繼仿行。英國雖於一九〇六年在國會內曾有審查累進稅制委員會之設，但因保守性成，不願輕改舊制，延至一九一〇年，始採局部累進制。即凡所得在五千鎊以上者，就其超過三千鎊以上部份，除每鎊納一先令二辨士之比例稅外，再課以每鎊六辨士之超額稅是。自是以後，英國亦由局部累進而趨向於全部累進。故現今各國之稅制，除因財政技術或行政效率理由外，莫不相繼採用累進稅率。

三、由分類稅而成綜合稅 當英國一七九九年之創辦所得稅，其稅制即採分類制。初分為四類，一八〇三年時改為五類，其後屢經修改補充，至一九一八年而體制漸備。歷次分類之細目雖有不同，但其分類之骨架則大體無變。此外如法國之收益所得稅，亦係採用分類課源辦法。查分類所得稅，乃係單就所列舉之各類所得，分別按源予以征收，其未經列舉之所得，則常被放棄不課。當茲經濟情形複雜，所得種類繁多之際，無論列舉如何詳盡，終難得其全豹，此所以英國所得稅之D類第六項含有包括一切所得之規定，以資救濟。列舉者課，未列舉者不課，則其課稅也必常為納稅人之一部份所得。而非其整個所得，即無由測量其整個真實負稅能力，其不公平普遍也明矣。且分類所得稅大多按源分課，即無法確用累進稅率，強而用之，亦必發生往返補退之繁瑣手續，按能力課稅之學說遂無由發揮盡致。此所以各

國漸捨分類制而趨向於綜合制也。蓋綜合所得稅係由納稅人向政府申報其整個一切所得，就其總所得額課稅。如是分類所得稅之各種缺點，因得藉以補救。此制肇端於一八七四年之薩克森所得稅法以及一八九一年之普魯士所得稅法，迄後各國相繼逐漸採用。其中英國雖以分類制著稱，但自一九一〇年施行超額稅以來，實已分類與綜合兩制並行。普通所得稅雖仍採分類征課制，但超額所得稅則係採綜合征課制。迨至一九二八年更將超額稅廢止而代以附加稅時，則其由分類而向綜合之趨勢，尤為明顯。特以英人保守性強，表面上仍維持其原有分類稅之面目耳。

四、由對物稅而成對人稅 自德儒赫爾曼 Hermann 在其一八三二年所著之國家經濟研究 Staatswirtschaftlicher Untersuchungen 一書中極力闡明客體之收益與主體之所得二者之區別以後，所得稅之理論日益光輝。誠以物必有主，所得必有所得之個人——即主體。惟就主體課稅，始可以綜合其所得，而適用累進稅率。惟就主體課稅，始可以依照所得來源之不同，而差別其待遇。亦惟就主體課稅，方可以斟酌個人之情事，於課征之先，予以適當之寬免。非然者，社會組織機構複雜，各人經濟情形迥異，若僅就客體之收益課征，實難望其能正確測量每個人之納稅能力而達公平之理想境界也。當所得稅創辦之初，係用分類課源方法，已如上述。故所征課者為客體之收益，非主體之所得，乃收益稅性質，非所得稅性質，固無論矣。即英國往昔之分類所得稅，亦何嘗不具有對物稅之濃厚色彩。查真正對人課征之所得稅，要自綜合稅制引用後，方漸實現。蓋惟能按綜合所得以課稅，始可於所得主體之整個情形，能予以詳細分析之機會。例如所得來源之不同以及人事之差異等，因而得以確定其真實負稅能力，以便施行累進稅率與夫寬免救濟之規定。如是，勞而獲者可較不勞而獲者所負之稅為輕，有室室子女之累者可以減稅，貧而無告或年老者可以寬免，個人所得不超過一定限度者可以免稅或減輕稅率。凡此種種均為推進社會正義原則之要素。故所得稅之由對物稅而漸成對人稅，實亦其演進過程上之又一大進步也。

第二章 主要各國所得稅之締造艱難

所得稅之在今日，已成爲世界各國財政上最重要之租稅，東西各國現行之所得稅法規，已達一百餘種。其在英、美、德、法、意各國皆占稅收第一位，即在其他國家，亦莫不爲重要之稅源。然所得稅能有今日，並非一朝一夕之功；自英國一七九八年創辦三部聯合稅起，至今一百四十餘年，其中歷經波折，屢仆屢起，實已竭盡世界財政學者與政治家之心智，積漸以成，筆路藍縷，以啓山林，其艱難困阻之經過，實有足述者。所得稅以英國爲濫觴，其成就至大，其經歷之困阻亦最多，故特舉英國所得稅發展之事跡以作本章之史例焉。

英國所得稅發育長成之跡象，可分爲三期述之：

一、臨時稅時期（一七九八——一八七四）一七九三年拿破崙對英戰起，英國戰費所需，日益膨脹。當時財政收入實以間接稅爲主，伸縮至難。至一七九八年財相威廉比得 William Pitt 制定「助貢條例」The Aid and Contribution Act 實行三部聯合稅 Triple Assessment 以期彌補。其重要辦法在依消費之多少，推定所得之大小，並即以此爲課稅之基礎。更斟酌個人之情形，而爲免稅輕征之規定。其目的在對富有階級課征，以取得財政上必需之收入。惟以制屬新創，漏稅繁多，原估計可收數四百五十萬鎊，而實收不過一百八十五鎊，三部聯合稅遂告失敗。

一七九九年比得氏鑒於三部聯合稅之失敗，乃改弦更張，另頒所得稅法。是法規定人民各項所得超過六十鎊者，概課以百分之十的比例稅，並規定人民有申報其所得之義務。此種一般減免，與申報辦法之採用，誠屬租稅制度之最大改進。特以其時之征收技術尙屬幼稚，而國民之納稅道德又尙待啓發，不

但申報納稅者爲數寥寥，而各方對於納稅人既負納稅義務又須負申報義務之一點，大肆攻擊。故至一八〇二年戰事暫停，所得稅亦隨而廢止。

一八〇三年拿破崙戰爭再起，財長愛丁頓 Henry Addington 復制定新所得稅法。因鑒於前者申報法之失敗，故改爲課源法，以期減少漏稅，是爲新法之一特點。嗣後戰費日大，稅法迭經一八〇五年及一八〇六年兩度修改，稅率迭經提高，免稅點及各種寬免亦迭經縮減。至一八一五年戰爭告終，人民反對所得稅及取消所得稅之運動，又復澎湃及於全國，請願書且達四百餘件之多，超過一切反對租稅之紀錄。國會除以二三八票對二〇一票之決議，通過廢止外，並要求將一切有關于所得稅之表冊檔案均應焚燬，以示絕意，自一八一六年至一八四二年二十餘年間，所得稅之名詞不復聞于英國。

在所得稅再度廢止之時期，間接稅則苛重，人民負擔，異常不均。一八三九年與一八四二年兩度發生請願運動，請願書上簽名者且達三百萬人，要求減輕稅負，並進而攻擊租稅制度之不公平。其時全國學者與政治家等，亦議論紛起，倡言財政改革，主張推行所得稅，以代苛雜。時值經濟恐慌，國家財政，日形支絀，又適遇印度事變，軍費孔亟，財長皮爾 Robert Peel 乃有恢復所得稅之議。當時自由黨代表工商界利益，竭力反對，不得已乃採折衷辦法，一面實行臨時所得稅，一面調整阻礙商業發展之關稅，計關稅之被取消者，凡七百六十九種，合一千二百萬。如此相互調劑，一八四二年之所得稅法始得通過。

上項臨時所得稅，原預定三年爲期，期滿廢止。嗣以經濟狀況，未能好轉，財政收支，未能平衡，不得履行前議，然工商各業固仍少同情也。一八五三年財長格南斯頓 Gladstone 以逐漸取消所得稅爲口辭，擬於不動產方面，推行繼承稅，而地主方面則堅決反對，工商業與地主利益不調，上下兩院之爭議

至劇；但於取消所得稅之議，則多同情，故格氏乃在國會宣言，臨時所得稅延至一八六〇年決予廢止，嗣於一八五四年發生克里米戰爭 *Cleimawar*，所得稅得以繼續征收，而稅率亦稍提高，惟格氏原係代表工商利益之自由黨人，提高所得稅率，深為資產階級所不喜，迨克里米戰爭結束，格氏仍為財相，而對於所得稅廢止之諾言，迄未能見諸實行，延至一八七二年，要求廢止所得稅之運動，實已愈趨愈烈，各市商會代表在白明罕開會，甚至宣稱如繼續征收所得稅，必將引起全國革命。一八七四年雖稅率減輕至每鎊課二先令，但仍為人民不滿，格氏終以此去職，是知一八七四年以前所得稅在英國，雖已樹立風聲，而基礎尚未穩固，即在政府方面亦有終必廢止之疑慮，未敢認定其有永久稅之性質也。

二、永久稅時期（一八七四——一九一四）一八七四年所得稅之繼續課征，始成為確切不移之論，蓋英國自十八世紀末葉工業革命以後，社會經濟變動至多，國內資本主義發展迅速，倫敦且漸為世界之經濟中心，鉅額所得，俱向英國流入。而產業發達之結果，個人所得與社會財富之分配，均有銳變。所得稅原適合能力學說，兼有普遍公平與富有彈性之長，環境改觀，人民觀念自亦與前不同。歷年來所得稅收入，本已浸潤稅制中堅，輿論一變，遂漸認為良稅。而自由黨人亦不復再持反對之議。自是以後，所得稅始成永久稅制，無或再言廢止者矣。嗣于一八七六年開始修正稅法，歷經一八九四年一八九九年及一九〇六年諸次之改革，採取輕課小額所得，累進征課，提高免稅點與各種扣除寬免等等。一面並採行超額稅 *Super Tax* 制度，以重課大額所得，使稅制切實趨於公平合理，以發揮其能力學說之優點。超額稅制，原為笛耳克 *Dikes* 所得稅調查委員會于一九〇六年所提出，至一九一〇年始由財長魯意喬 *Lloyd George* 實行，對超過五千鎊以上之所得，每鎊再課六辨士之超額稅。英國今日之附加稅，即此超額稅蛻變而成者。

三、主要稅時期（一九一四——今日）英國財政自昔即有「戰爭費用至少須三分之一出于租稅收入」之原則。一九一四年第一次歐洲大戰爆發後，軍需浩繁，財政當局恪守上項原則，斷然出以增稅之舉。對於所得稅，則希望達到戰前收數一倍以上，所有超額所得，財產所得，以及勤勞所得等等，一律提高稅率。一九一五年及一九一六年降低免稅點，一九一七年更減少超額所得稅之所得級數，變更所得稅之計算方法。凡此種種舉措，無非期稅收數之增加，因之所得稅之稅收，愈形成國家財政上之重要收入。

一九一八年歐戰告終，所得稅又有改革之必要，如減低稅率，輕課勤勞所得，輕課小額所得，輕課妻之所得，以及各種寬免與救濟種種，莫不逐一規定，期其合理。至一九二八——二九年度，更將超額稅改為附加稅，藉以合併普通所得稅與超額稅，構成一單純之所得稅體系。減去課稅手續之麻煩不少，計自歐戰發生，英國對於所得稅，時而增高稅率，以圖財政收入增多；時而減低稅率，以期稅負之輕減，凡所設施，均以所得稅為稅制之中心。而所得稅亦能達到其財政上之使命。茲先以一九一三——一四年度為標準年，以指數表示其歷年收入增長之情形（附加稅在外），再自一九二一——二二年度起，表列英國全體稅收與所得稅及附加稅稅收數字，以覘其所占之比例。則所得稅在英國財政上之為主要稅收，益可瞭然。

表一：（一九一三——一四年度至一九二〇——二一年度）英國所得稅稅收進展表

年 度	稅 收	指 數
	(千鎊)	
一九一三——一四	四三・九〇二	一〇〇

一九一四——一五	五九·四二四	一四七
一九一五——一六	一一二·三七三	二七三
一九一六——一七	一八六·五三八	四三六
一九一七——一八	二一四·八五七	五一一
一九一八——一九	二五七·七〇八	六一九
一九一九——二〇	三一七·〇三〇	七六〇
一九二〇——二一	三四〇·六六五	七七六

表二：（一九二一——二二年度至一九三六——三七年度）英國所得稅占全部稅收百分比

年 度	全 體 稅 收 (千 鎊)	所得稅及附加稅收 (千 鎊)	佔全體稅收百分比
一九二一——二二	八四二·〇八四	三九六·二八五	四七·〇六
一九二二——二三	七六二·一二四	三七八·二八五	四九·六四
一九二三——二四	七〇二·一九八	三三三·一八〇	四七·四五
一九二四——二五	六七六·七七四	三三八·四四五	五〇·〇一
一九二五——二六	六八三·六二三	三二五·八九八	四七·六七
一九二六——二七	六六三·九三三	二九六·四三二	四四·六五
一九二七——二八	六九〇·七八〇	三一三·五四八	四五·三九