

我國創辦所得稅之理論與實施

振為吾師賜正

受業弟 胡毓傑拜呈

中華民國二十六年二月初版

我國創辦所得稅之理論與實施

實價六角

編述者 胡 毓 傑

校閱者 王 世 鼎

發行者 財政建設學會
上海古拔路三十九號

電話 七二四八七

上海呂班路二九八弄六號

總經售處 經濟書局

電話 八一〇二六

片言

我國稅源向側重間接稅。人民負擔，既不平均，國家理財，亦少伸縮。近世紀以來，各國對於直接稅之推行與改進，日新月異，久爲公認之良稅，尤以所得稅爲其重心，佔國家收入之重要部份。我國所得稅經三十餘年之籌劃，迄未觀成，今得於民國二十五年十月一日見諸實行，中央及財政當局之深籌毅力茲可見也。自政令頒佈以來，全國景從，此不獨爲新稅推行之良果，抑亦國人向時代潮流迎頭趕去之良好表現。

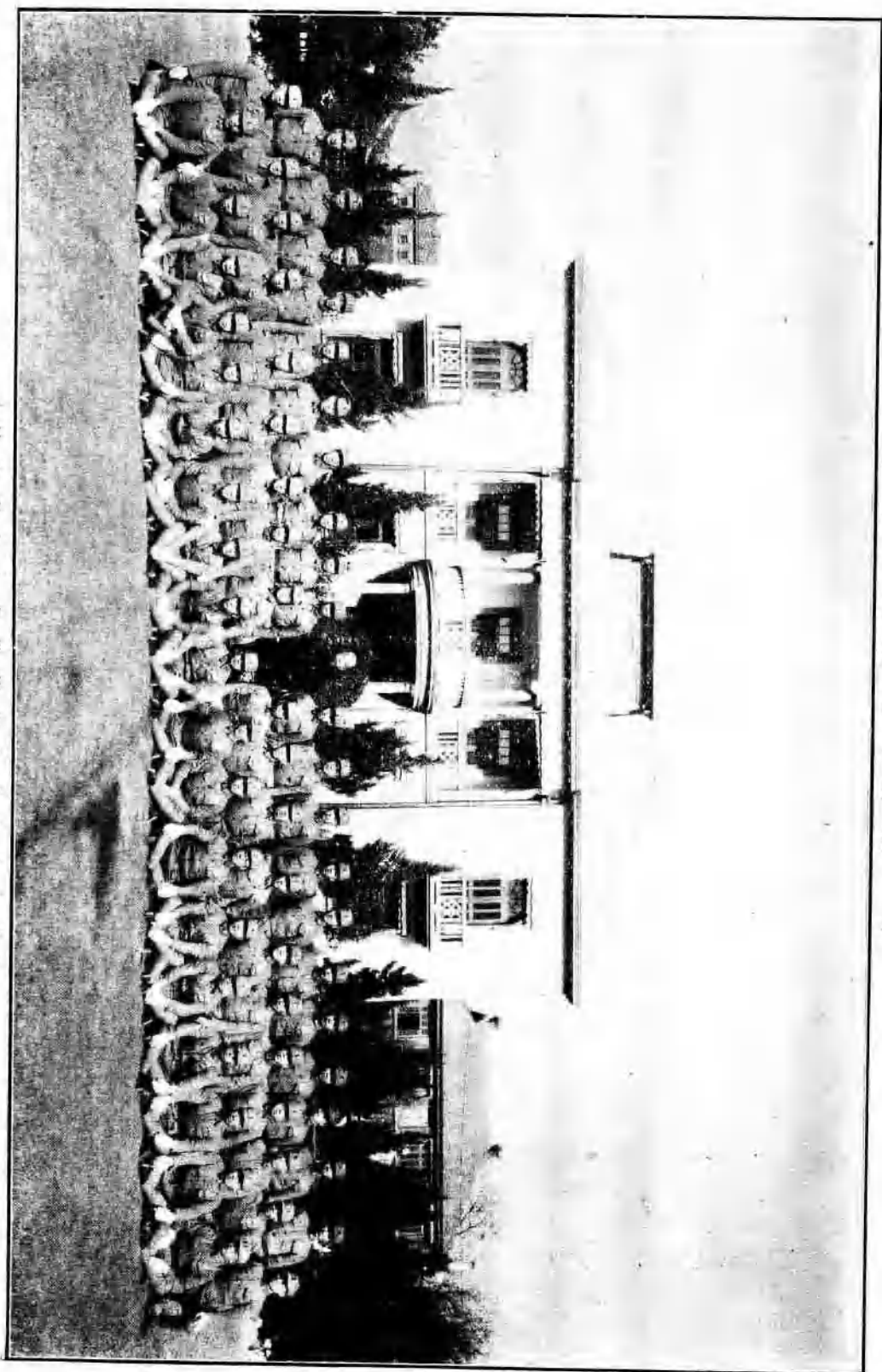
所得稅實行者

孔庸之博士



所得稅爲現代各國主要稅源。我國自前清末年卽有創辦之議，嗣後屢興屢綴，未克觀成。孔庸之博士長財後，鑒於良稅之亟應推行，毅然實施。於民國二十五年十月一日實行開征，實爲我國財政建設史上之新紀元也。

人新與稅期第一
影攝班練訓稅得所爲者立中



(坊乘高任主處備等稅得所爲者立中)

林主席在國民政府紀念週對於所得稅之講演詞

我們的所得稅，有一部分是規定自下月一日起征，就是公務員的薪給報酬所得，與公債及存款利息所得稅，現在離開征的日子止有三天。其餘各項，也已經有令，定自明年一月一日起征，轉眼也就到了。所以今天本席特爲提出這件事，來和各位說一說。

本來一個國家的種種建設，總靠財源來做基礎，有了豐富的財源，一切的政務才能推行順利，所謂『財爲庶政之母』，就是這個道理。但是財源能不能充裕，又要看稅制是否健全爲轉移。所以各國對於稅制的整理，都是不遺餘力。現在有許多國家，都很強盛，也未嘗不是由於稅制合理化的結果。說到我國的稅制情形，從來是很落後的，近年經財政當局積極加以整理，才逐漸走上軌道。最近又計劃開辦所得稅，在我國財政史上可以說是放一異彩。所以關於所得稅這個問題，是值得我們重視的。

原來一切租稅，大體可分爲兩類：一是直接稅，一是間接稅。間接稅的負擔是可以轉嫁的，換句話說，就是納稅的人，可以將納稅的義務轉移到別人身上去，像關稅鹽稅和統稅等便是。至於直接稅就不然，納稅的人便是直接負擔的人，並不能將納稅的義務再行轉嫁到他人身上。所得稅是直接稅當中最重要的一種，此外遺產稅也算直接稅。

所得稅是按國民的所得來徵稅的，有所得，就有納稅義務。無所得或所得不及納稅能力的標準，就免負納稅的義務。所以牠的長處有好幾點：第一是公平，國民的納稅能力本不相同，所得稅便是依國民的納稅能力做標準

來徵稅的。所得多的便多納，所得少的就少納。沒有錢的就不要納，所以牠是最合於公平的原則，藉此很可以來調節社會財富分配不平的現象。第二是普及，所得稅既是依國民納稅能力為徵稅標準，所以除了極少數的人外，其餘都要按所得的大小，分別負納稅的義務，所以這種稅最有普及性。所得稅開辦以後，很可藉此增加人民對於政治上的興趣。第三是有彈性力，就是能夠適應國家的需要而伸縮自如，平時可以降低稅率來培養民力，一旦有事，也可提高稅率來應付緊急之費用。第四是收入固定，所得稅在一定期限內，都有可靠的收入。並且因為科學進步，生產事業發達，所得稅也可以跟着增加。

所得稅既然有這些優點，所以牠在各國的稅制當中，都佔着很重要的地位。施行最早的就算英國，英國採用這個稅制是在十八世紀末葉。以後倣照實行的，便有美、法、德、日等國。到現在採用這個稅制的，全世界已經有五十多國。

說到所得稅在各國稅制中的地位，美國一九三二年佔總收入百分之五十以上，英國一九三四年佔百分之三十四以上，法國一九三二年佔百分之三十以上，同年意國為百分之二十四以上，這就可見所得稅在各國稅制中地位的重要。

我國中央的稅制，到現在還是以關稅、鹽稅、統稅三項為大宗，三項合計每年約佔稅收全數百分之八十以上。這三項稅收都是間接稅，負擔既不公平，遇着國家有事不但不能設法增加收入，並且反有減少的可能。所以這種稅制，並不能認為合理，尤其是鹽稅，直接納稅的雖是鹽商，可是鹽商納稅以後，就將鹽價提高，把這種稅的負擔，完全轉嫁到一般買鹽的人身上去，這豈能比得上所得稅的公平。

本來我們倡辦所得稅，還在前清末葉，但是總沒有實行。直到最近，才籌劃完全，準備開征。這次所公佈的所得稅條例，就納稅範圍講，只分三類。第一類為營利事業所得，第二類為薪給報酬所得，第三類為證券存款利息所得，所以範圍並不大。在稅率方面也是定得很低，我們只要把牠和各國徵收的所得稅一比較，就可以知道。總而言之，所得稅是一種最好的稅制，既公平普遍，而且收入也固定，又不致妨礙人民生產事業的發展，各國都早已實行。將來我們實行有效，並且可以把一切不良之稅制，逐漸來廢除，這正是我國財政走上軌道的先聲。希望各位注意，大家一致來提倡來扶助！

孔部長在中央黨部紀念週對於所得稅之講演詞

這次中央舉辦所得稅，在中國賦稅制度上算是一個新時代的進步，和國家財政社會經濟都有很大的關係，也就是實行總理民生主義的財政政策。他的意義是很重大的。本人主管財政，今日奉命來出席紀念週報告，所以特別提出這個問題來，向各位同志說明：

我國歷來採間接稅：我國的賦稅制度，自歷代到現在，全是採用間接稅為中心稅制。現時全國國稅稅收中，以間接稅的關鹽統三種收入為大宗，差不多佔了全部稅額百分之八十。這三種稅，都帶消費稅性質。消費稅是有很多的缺點：第一、不以負擔能力為課稅標準，故貧富雖極懸殊，而負擔賦稅不以能力不同而有區別。第二、因轉嫁之結果，常使貧民負擔反較富人為重。第三、勞力者負擔賦稅，而營利事業所得的利潤和不勞而獲之資本所得的利息，反可享受不納稅的特惠。這都是很不公平的。並且消費稅是以消費數量的多寡，來決定財政收入的盈虧。我國國民的消費是有一定的限度，消費稅的收入額，自然亦受了限制。尤其我國是貧窮的國家，國民的消費是薄弱的。所以收入亦不能夠充裕。這種賦稅制度，在平時已經感覺到不能適合財政上的需要，一遇到非常時期，更無法應付。這不但是政府財政上的問題，實在對於國家的生存上含着很大的危機。

籌備所得稅之經過：本人自從民國二十二年擔任財政部長以後。體察國家的環境，社會經濟的狀況，和政府的財政情形。深切感覺到整理財政，在消極方面固然要節流。在積極方面更要確立新稅制，以培養良好的稅源，平均人民的負擔，充裕國庫的收入，和促進生產事業的發展。如此才能夠充實國家的力量，達到救亡圖存的目的。

。就職以來，在消極方面先從整頓稅收入手，剔除糟弊，防止中飽，以節省征收的費用，增加國庫的收入。並且爲解除民衆痛苦起見，陸續廢除苛捐雜稅五千餘種，稅額達五千餘萬元。積極方面，就是籌劃舉辦遺產稅和所得稅，期以新稅的收入，平衡國家的預算。遺產稅原則，業經中央政治委員會法制財政兩專門委員會審查完畢，不久便可提付委員會會議決定。至所得稅，在前清末年就倡議舉辦。民元以來，曾經過數次的提議，結果沒有實行。去年七月間，始由本人正式向中央政治委員會提出所得稅法案，本年六月二十四日，經第十六次中央政治委員會會議決所得稅原則六項，七月九日立法院制定所得稅暫行條例二十二條，七月二十一日由國民政府公布，八月十八日行政院第二七五次會議通過所得稅暫行條例施行細則四十九條，八月二十二日由院令公布，并決自十月一日起開徵，原條例第二類，公務人員薪給報酬之所得，和第三類公債及存款利息之所得，其餘各項定於二十六年一月一日起徵。以上是政府籌辦所得稅的經過情形。

所得稅制四項優點：所得稅在賦稅制度中是最良好的一種，爲世界學者所公認的。牠的優點是：

(一)負擔公平：國民納稅的能力，是因貧富而有不同，所得稅稅課的標準是根據人民的負擔能力，適用累進制來調劑負擔的。所得多的多納，所得少的少納，無所得或所得不及課稅標準的就不負納稅的義務。因爲政府就有納稅能力的人身上征收牠一部份剩餘，轉移到國家生產事業方面。直接間接可以維護多數貧民的生活，減輕社會上貧富懸殊的畸形，國家和社會均得到利益。所以適合於賦稅上公平的原則，亦符合總理民生主義的最高原則。

(二)納稅普及：課稅不能普及，往往形成一種不納賦稅的特殊階級，引起人民的不平，結果政治上也隨着發生糾紛。所得稅是以負擔能力爲標準的。凡人民收入達到納稅的標準全要課稅。凡所得來源出自中國，以及住在

中國境內的人們，除少數特殊情形，依法得以免稅外，其餘不管他的身分和地位如何，一律須照章盡納稅的義務。所以所得稅的範圍，是最普及的。

(三)富有彈性：所得稅是就人民所得的總額中，徵課其一小部份。平時稅率不妨降低以培養人民的經濟力量。設若國家遭遇非常災變的時候，可以提高稅率，以補國家緊急的費用。在歐戰期間，英國重徵所得稅超過稅，美國舉辦戰時利得稅，都很充分的表現牠的效能，都很值得我們注意的。

(四)收入確實：所得稅的來源，除了特殊的情形以外，都很確定的，很容易估計出來。就拿公債利息一項所得稅來說，可就政府發行公債的總額若干，算出每年應該付息若干，應課所得稅若干，不至有絲毫出入。其他如存款利息所得和薪給報酬所得，亦很容易估計。故在財政收支上是非常便利的。

所得稅條例之要點：所得稅有以上種種優點，所以自從十九世紀末到現代，尤其在歐戰前後，各國陸續探行。現在已經有五十多個國家都是以所得稅為主要的歲入。按照一九三二年的統計，所得稅與賦稅全體的百分比，美國佔百分之五〇・七。法國佔百分之三〇・二。意國佔百分之二四・二。德國佔百分之二三・六。一九三〇年英國佔百分之四三・三。一九三四年日本佔百分之二〇・二。我國推行所得稅，比較世界各先進國家為最後。所有各國的制度，可以供我們參攷的甚多。不過所得稅是一種很複雜的賦稅制度，具有科學化社會化的特質，必定要適合我國的國情，才能夠推行順利，得到良好的效果。尤其在開始創辦的時候，總以不繁瑣不苛擾，才能得到人民的擁護。所得稅暫行條例和施行細則，是根據這個原則制定的。現在把主要各點，分別向各位同志報告：

(一)所得稅暫行條例規定課稅範圍，略採英國的分類法，分為三類：第一類是營利事業所得，第二類是薪給

報酬所得，第三類是證券存款之利息所得。至土地所得，尚不在課稅的範圍。因為我國的土地，很久沒有經過清丈，前代的魚鱗清冊，早已散失，並且不能作為計算所得額的根據，各地方有糧無地有地無糧的情形很多。如果徵收土地所得稅，很容易演成不公平的弊病。所以選擇以上三類先行試辦。將來再慢慢的推廣，比較的容易收到實效。這種辦法，在先進各國也不少成例，如美國一九〇九年創辦的所得稅，只課公司稅，意大利現行的動產所得稅，對於土地不課稅，便是絕好的例證。

(二)所得稅是以納稅人的負擔能力為課稅標準，各國立法例對於個人的最低生活費和扶養家屬的必需費用，都有免稅的規定。至其免稅的數額，是根據他的國民經濟的狀況和生活的程度來決定的。我國人民生活程度較低於先進各國，免稅額的規定，自然也不能以各先進國為標準。中央政治委員會根據各地勞工生活調查統計，每人每年有三百六十元的收入，即已達水平線以上的生活。所以第二類薪給報酬所得，以每月三十元為起稅點。每月三十元的所得，僅課以五分錢的輕稅，這不過是薪課稅的普遍，來養成人民對於國家直接納稅的習慣罷了。

(三)所得稅是以普遍公平為原則，所有居住國境內的本國人和外國人，都應該一律課稅，已經成為各國的通例。所得稅施行細則，參酌英法美各國的法例，採取相互主義，凡在中華民國境內居住未滿一年的外國人，其所得的來源，不出自民國境內者均免課稅。但以各外國對於中華民國有同一待遇者為限適用之。於平等待遇之中，兼含有互惠的性質，立法的意旨甚為公允。我們固然相信國內人民能發揮吾國本來誠信忠篤的固有道德，不欺不偽，以擁護這個新稅則。同時也相信在華外僑，也能一本平等互惠的精神，接受我國良好的新稅制。至於居住國外的華僑，在其居住地的政府，均已繳納所得稅，所以條例中沒有課稅的規定，以免重複的弊病，此種免稅辦法

，即在各國也不乏先例。

(四)稅率標準，各國立法例各因其立法政策表現其特點。有基於社會政策，為節制資本起見，對於普通所得稅採用比例制，對於附加稅或超過稅，採用累進制，以重課大所得者，如英美是。有基於生產主義，對於法人不課補助稅者，如法西斯的意大利是。中國是生產落後的國家，對於小資產的營業，固應特別維護，對於較大資本的企業也應該予以扶植，而助其發展，所以暫行條例規定資本不滿二千元的營業免稅，即資本已滿二千元，而所得合資本實額不及百分之五，亦不課稅。第二類薪給報酬所得，基於勞動所得輕課的原則，採用分級超過額累進制，和營利事業的所得，顯有輕重的不同，第三類證券存款之利息所得，基於重課不勞而獲的原則，採比例制，一律課稅千分之五十，并因無記名的關係，無法採取累進制，這亦是立法上不得已的處置。再就稅率的輕重一點來說，英國是從一百鎊起，每鎊課四先令六便士，超過二千鎊者，另課超額附加稅。美國是從美金一千元以上起，課稅百分之四，超過四千元時，從百分之五至百分之五十九。德國從一千一百金馬克起，至八千金馬克止，課稅百分之十八，八千金馬克以上，從百分之十二零五至百分之四十。日本的最高稅率至千分之三百六十。而吾國之最高稅率，僅達千分之一百或二百。由此可見我國所得稅率，是比較任何國家為輕。

(五)營利事業所得額的計算，在所得稅制度中是最複雜的問題。各國法例在原則上雖大致相同，但規定則極不一致，法意日本最簡，英美兩國則採正反兩方的列舉規定。我國所得稅，是在創辦的時期，各地各業的習慣，很不一致，規定太繁，不免有窒礙難行的困難，規定太簡，計算時又苦沒有依據。所以施行細則，只就應行扣除的主要項目，特為定明，至各項的計算標準，則由專家隨時審定，在事實上比較便利，這也是各國初期實行所得

稅時所必經的階段。此外資本實額的計算方法，和第二類自由職業者及其他從事各業者應扣除的各項費用，在施行細則中，亦有明白的規定。

(六)所得稅徵收方法，各國現行法例或採綜合課稅法，或採課源法。綜合課稅法，在計算上固然十分周密，但在調查手續上，却十分繁雜。德國採用此種方法，雖很有成效，但在我國目前還不能採用。課源法是英國首先採用的，牠的優點是手續簡單，計算準確，徵收不至遺漏。暫行條例是採課源法兼申報法。凡所有支付之機關，由該機關負責人在支付所得的時候，先將應課的稅額代為扣繳。沒有支付的機關，就由納稅者自行申報所得額和納稅額，由主管徵收機關嚴加查核。遇有申報不確實的，除處罰外，還有科刑的規定，使狡猾的人沒有逃避的機會。扣繳的機關，能夠盡他的職責，也有獎勵的規定。所以徵收的手續很簡單，賞罰也很分明。

(七)辦理新稅必要新精神，才能得到效果。所以用人方面，均須限定資格，經過考試訓練和嚴格的篩選，絕不使有因循敷衍的習氣。經徵和收款，採用分立的制度，以收互相監督的效驗。徵收費用，也力求節省，以免糜費。總之政府這次舉辦新稅，第一在簡單便利，切合國情，不拘泥各國的法例，也不受理論上束縛。一切以事實為根據，力求達到不苛擾的目的。第二在革新稅制，培養正當稅源，以推進社會經濟和文化的發展。並不在於急劇增加財政上大量的收入。第三課稅務求普及，力圖養成國民直接納稅的習慣，使其對於國家發生更密切的觀念。現當新制度創始的時候，一切法規不敢盡臻完善，將來擬由徵收機關多用裁定的方法，以補罅漏。待至實例既多，經驗漸富，再圖改善。對於徵收計算，也不敢說完全沒有錯誤，所以條例上預設地方人士所組織的審查會，付以決定所得額的最後權限。各地徵收機關對於審查會的決定，無論為退稅或補稅，都要切實執行，以期達到公

正的目的。這都是新稅制度的特點，爲其他賦稅制度所沒有的。

人民應擁護新稅制：所得稅之特點及政府籌施的情形，既如上述，茲再論人民對所得稅應有的態度。先就責任方面而言，人民所受國家的恩惠，如生命財產之保護，子女之教育，居住之安寧，以及一切物質上之享用等。無一不賴國家爲之計劃與設施。然而國家之財源，全恃人民所完納之租稅。人民納稅愈多，則國家實力愈厚，而所經營之生產建設事業亦愈發達。同時社會的經濟，人民的生活，亦隨之而愈發展。我國過去採用間接稅制，業如上述，富民所享受國家的利益較貧民爲多，而對國家所負擔的賦稅反較貧民爲輕，待遇之不公平，莫甚於此。故所得稅實行以後，一般人民固應依法納稅，而富有之人民，尤應多輸其財以盡應盡之義務。須知人民直接納稅於國家，而間接受惠者仍爲人民之自身。故就責任言，人民不可不擁護所得稅，此其一。其次就道德方面而言，父母生我由孩提撫育以至成人，吾人追念顧撫之恩，對於父母當然有奉養的義務，不能盡此義務者，世便謂之不孝。國家之於人民，其撫育之恩不亞於父母，人民對於國家，如不能盡其相當納稅之義務者，亦可謂之不忠。故就道德言，人民不可不擁護所得稅，此其二。復次，再就救國方面而言。現在世界形勢變幻無常，我國如不逐漸採取富有彈性的賦稅方法，以培養人民的經濟，調整國家的稅源。那末到國家費用緊急的時候，使難得籌款的好方法。吾人處此非常的時候，要想救亡圖存，便不可不未雨綢繆，儘早奠定財政的基礎。故就救國言，人民亦不可不擁護所得稅，此其三。

綜上所述，可知所得稅關係之重大，希望各位同志努力宣傳。使全國人民都能澈底了解所得稅之意義，共起擁護，以期達到推行順利之目的，是所至盼。

我國創辦所得稅之理論與實施目錄

一 緒言

- (一) 所得稅與近代財政
- (二) 所得稅與限制資本
- (三) 所得稅與非常時期財政之關係
- (四) 所得稅之真實估價

二 所得稅之史的演化

三 各國所得稅發展之綜合觀

四 我國籌辦所得稅之經過

- (一) 創辦所得稅簡史
- (二) 征收機關之組織
- (三) 稅務人員之訓練

我國創辦所得稅之理論與實施目錄

(四) 征收制度之革新

(五) 會計制度之釐定

五 現行所得稅制度之精義

(一) 所得稅立法原則之檢討

(二) 所得之意義

(三) 所得稅負擔之公允

(四) 屬地主義之注重

(五) 全國一致施行

(六) 所得稅徵稅方法之擇取

(七) 徵收範圍並不加重農村負擔

(八) 徵稅之計算標準

(九) 稅率及稅制問題

(十) 免稅點