

56p. 21
5
所得稅論

李青



例言

一本書爲美國大學教授施理曼博士名著。譯輯時主於鈎元提要。章節次第。間或略爲移併。立論敘事。悉皆以原書爲本。

一歐戰後各國所得稅制變遷。多爲原書之所未備。均經參考歐美新著雜誌。爲之補入。

一中國所得稅近已興辦。稅法綱要。係由譯輯者編述增入。

一中國所得稅法令。取法於日本者不少。日本所得稅制概要。亦係由譯輯者編述補入。

所得稅論要目

第一章 緒論

第二章 英國之所得稅

第三章 美國之所得稅

第四章 德國之所得稅

第五章 法國之所得稅

第六章 歐洲其他諸國之所得稅

第七章 中國之所得稅

第八章 日本之所得稅

第九章 結論

所得稅論

美國施理曼原著

江蘇王官

彥譯輯

第一章 緒論

第一節 征稅標準之發明

所得稅制久爲世界政治上一大問題。在法曾爲政潮之中心。在美曾爲政爭之關鍵。在英自認此制爲經常稅制。後未幾即發生改進之重要問題。在德自前三十年時普魯士採行此制。大著成效。其餘各邦遂皆樂於仿行。此諸大國而外。其他國家或已行此稅制。或則正在豫備採行之中。一言以蔽之。所得稅制蓋已爲世界大勢所趨之稅制矣。夫其所以致此者。原因何在。近世之有此現象。解說何在。租稅制度昔時足以供給國用者。今乃多被屏棄。而必以所得稅代替之。補充之。理由何在。是在是皆可以注意之問題也。

對於上列之諸問題。欲作完全之解釋。必先溯稅法發達之階級。庶乎其可。其詳當論列之。

於稅論中茲所須略述者乃稅法進化之大綱自由貢助如何漸變而爲強制輸將上所徵收之公費與通行稅如何發展而爲間接稅耳在縷述其發達之階級以前請先下一大概之斷論夫社會各界之間利害關係不能無所衝突此一界恆欲嫁其納稅擔負於他一界公平之徵稅標準卽於此項運動中逐漸發明惟其發明極遲緩且艱難耳社會方面對於徵稅標準因此亦逐漸更其趨向是故財政史中所表明者卽在認定納稅能力的原則之發明此原則之要點卽在個人之資助國家能與其自助之能力相應稱耳

既知稅制進化之要領卽當進溯此進化基礎之要義世人因研求稅法之公平而訂立按能力納稅之原則已述於前其歷來所用辨認納稅能力之方法自應依次論列於後夫就政府一方面而論雖未必真以實行按能力納稅原則爲本心就緒財政權者而言雖未必全無分重負於下民之意旨然終不能悍然不顧蔑視公平故按能力納稅之原則歷來曾否完全見諸實行可以不論要之稅法發達所經過之各階級中總有強迫個人各按能力納稅之色彩在也

就試驗納稅能力之標準言之歷史上已曾見有五種之辦法最初之時以個人爲標準幼稚社會亦以此爲唯一公平辦法因此無論何國直接稅大抵以人頭稅爲權輿蓋在幼稚

社會之中私有財產不甚發達。貧富狀況不甚懸殊。巨富極貧未嘗發生。個人皆自食其力。按人頭而科稅。未始非一時之美滿辦法也。但自私有財產發達。社會貧富階級懸殊之後。情勢即已大變。人頭稅法日益悖於按能力而納稅之主義。中間遂有改良人頭稅法。按人之表面上生活狀況。按人之社會上地位。分人頭稅爲數級者。然亦不過爲一時權宜之計。中古而後財產稅興。遂爲人頭稅之補助。或且排斥人頭稅而代有其地位矣。

第二節 財產作辨別納稅能力之標準

財產爲試驗納稅能力之標準。行之閱數世紀。成效甚著。當時私有財產類爲土地與附屬於土地之設置。故最初之財產稅。實際上即不動產稅也。未幾工商業稍興。動產漸有人稅法者。終乃以動產不動產混合徵稅。遂成普通之財產稅。彼時各階級間與同階級之各個人間。納稅能力之辨認。僅可於財產徵之。故在農商業稍興。平民政治稍見發生之國。財產稅皆漸取人頭稅之地位而代之。但社會經濟日益發達。經濟階級經濟生活日益繁複。時會遷移。情勢改變。財產稅之實行既甚困難。財產稅之理由亦生缺陷。中代之末。財產稅遂不復見於歐洲。其理由大略如下。

第一財產與利息之間。每不相應。就其普通者言之。一財產之價值大抵與其所得之利息。

最有關係。然有時亦最易於發生變態。如農人擁有同價值之田畝。或則豐收。或則災歉。以財產辨認納稅能力二者之收成。雖迥異。應納之稅則無不同。又如房主擁有同價值之房屋。有租客者。乃得租金。無租客者。或數年未得一金。而其所應納之財產稅。則正與他者相同也。

第二財產上之所得。與勞工上之所得。區別漸著。古代有財產者。擔任租稅之大部分。無財產者。或僅納人頭稅。或則全行邀免。後世職業發達。迥非昔比。在勞工收入不多者。雖難與自財產上獲相當之收入者抗衡。然如律師、醫生、工程師、鐵路總理、收入動自兩萬五千元至十萬元。若以財產爲辨認納稅能力之唯一標準。此等人皆在不應納稅之列。是豈有合於公道者哉。

第三以財產辨認納稅能力於負債者。不無困難。蓋財產之意義。法律上與經濟上各異。法律上之財產。指個人對物之所有權而言。其財產之生息。最後分配如何。在所不問。經濟上之財產。則專指個人能支配其生息（或利用）之物言之。擁十萬金之田產者。以其半抵質於他人。就經濟上論。此人之財產固僅有五萬元。就法律上論。此人之財產仍當作十萬元計算。其所納之財產稅。亦不能不按十萬元計也。近世企業發達。貸借屬於消費關係者。少

屬於生產關係者。多行財產稅法者。自有准予減除債項之必要。然就美國之往事論。各州行此法者。因偽造債務者之衆。窒礙良多。終竟不能不取消此法。按之今日美國各州稅法。或則許於不動產中減除典出之產。或則許於動產中減除普通債務辦法。參差固未可謂之爲完善也。

第四財產中有消費的財產。主旨在於陶情適性者。有生產的資本。主旨在於營求利息者。若圖書館公園等。皆屬前者。以之與生產的資本並論。似非情理之平。用財產爲徵稅標準。而不問其種類。如何收益或費用。如何施之近世。固不免有所困難也。

第五按之普通財產稅之歷史。自實業發達之後。財富之種類繁複。科稅難於遍及。亦爲極重大之困難。蓋財產稅之理由。本以按個人顯而易見之財產科稅。能得其平。今則動產之繁複千變萬化。決非財產稅所能周及。一方面有逃匿他方面因之擔負益重。平等普及之稅制一變而爲局部偏頗之稅制。已凡此五項。皆財產不足爲試驗個人納稅能力標準之明徵也。

第三節 消費與生產作辨別納稅能力之標準

至此辨認納稅能力。遂改而以用度爲標準。其事興於中代之末。十六七世紀之改良稅法。

大家如波丁霍布士普太等人皆動於前章所陳之說認財產稅虛有公平之名實爲百弊所集遂創消費稅之議以爲人無貧富皆有用度按用度以科稅乃公平而普及而其科稅辦法則有直接間接兩途若商業稅營業稅學者皆認爲間接稅其發生固甚早但十六七八世紀歐洲所發生之消費稅法則全係代財產稅而興起之稅法普通消費稅及單一消費稅之優劣乃當時所討論之重要問題也

迨消費稅實行之後衆乃知此法仍未能無弊蓋財產稅之所短原在富者易於避匿然社會各階級間收入與支出相差之點亦萬有不同貧者之所入僅敷生活之資富者之用度僅占入款中之一小部分按用度以科稅顯爲貧者所苦富者之利當推行此稅法時貴族之勢猶盛其抵抗絕少者良有以也惟是民權漸興輿論漸起消費稅不僅予上級富民以利益抑且加平民以難勝之重負自爲衆所不滿法國革命時代人民極注意於廢棄當時之財產稅與消費稅法十九世紀開明之國莫不著手改良消費稅法消費不足爲辨認納稅能力之標準蓋已爲衆所共認矣

次用度而爲辨認納稅能力之標準者是爲生產一時改良稅法者以爲按生產以科稅一則無收入之財產可以免於納稅一則對於財產之各部分科稅非對於其全體科稅嚴酷

與寬縱之弊皆可免除。按此辦法就土地所徵之收益稅其地之收益既經估定苟無納稅之人即當收賣其地就房屋所徵之收益稅既按現在房客所出房租核定稅額無人納稅即當收賣其屋他如商工營業亦各視爲財產之一種而科稅於其收益審定其收益之數以其營業局面夥友多寡等爲標準此種稅法發展於十七八世紀及十九世紀之上半寧爲對物非爲對人寧爲科諸財產之收益而非科諸財產之所有人故法德語稱之爲對物稅以與昔日之對人稅相對待法國革命時代此種稅制已經成立他國發軔較早完成較晚英國此制發展於十八世紀之末以地稅之斯爲財產稅房稅家產稅組成之

辨認納稅能力以財產之收益爲標準斯爲稅法上之一大進步然因近世之實業改良此主義偏於對物觀念其缺憾遂日益彰著蓋稅雖對物而納稅者則爲人納稅之擔負畢竟在於個人兩相隣之地產收益全同但一則全由於天然一則半由於人工兩人之地位固已大異近世地稅法不按總收益科稅而按純收益科稅蓋即所以彌此缺陷也然純收益中祇除生產費用而無關於個人債務仍與純收入有間既對物而科稅自無審量個人境遇之餘地惟個人之真正納稅能力則斷無與其境遇無關之理况乎近世財富發達巨富益多稅率不採等級主義殊有悖於公平富者之地或分在若干地點而面積小貧者之地

或聚在一地點而面積較大即土地以概他之財產是知對物稅法實與累進主義不能相容而按之近代情勢稅法非與累進主義相容亦未足以令人滿意所得之漸次代有財產收益之地位而爲辨認個人納稅能力之標準者職是故耳

第四節 所得作辨別納稅能力之標準

至最後之階級所得乃被擇爲辨認納稅能力之標準此足以應近時之需要自較前述諸制爲善一時似有認此爲唯一善法意在盡廢一切直接稅而以單一所得稅代之者嗣經精密之考究乃知以所得爲辨認納稅能力之唯一標準亦復確有缺點略述於左

第一困難在於確定所得之意義所謂「所得」者指總所得言乎抑指純所得言乎果如後說包括一定時間內之一切收入言乎抑係剔出贈與相續及其他特別收入言乎猶有進者此僅指金錢言歟抑並指等於金錢者言歟凡此諸點後當細爲討論即視此爲已有美滿之解決第二困難仍有待於解釋蓋各種之所得並未能一律爲辨認個人納稅能力之優良標準同是一千元之所得從勞工得來者能與從相續或投機貿易得來者同一看待乎不寧惟是各人之所得多寡難易各殊由每日工作所得之一千元能與富翁所得之五萬元按同一之稅率以科稅乎明言之所得之種類數量各有不同若以同一稅率征稅此

決不足以爲試驗納稅能力之善法也。進而言之，此等困難，即使能於排除，在健康之未婚者與無親屬倚賴之生活者，或鄉居之生活費極簡單者，其所得之數量雖與已婚而人口多、身體病、城居、交際繁者全然相同，納稅能力二者決不能無異。更如一人投資於穩重事業，年得一定之收入，一人投資於有投機性質之資產，暫前尙未生利，或購鐵路股份，股本年適未付息，二人之資本全同，豈可謂後者全無納稅能力乎？由此觀之，以所得爲辨認納稅能力之標準，雖較前述之諸標準爲優，然亦非唯一完善之標準。人情萬殊，欲求辨認納稅能力之唯一完善標準，事實上固有所不能也。

因此之故，單行所得稅之建議，遂漸衰滅。用所得爲辨認納稅能力之標準者，必仍輔之以前列諸項辨認方法。然後乃能完全肆應一切，無所偏頗。蓋如財產、財產收益、用度，以至人頭稅，雖萬不足爲試驗納稅能力之完善標準，然有所短，亦有所長。舉例言之，如財產稅可施之於娛樂之財產，可施之於投機性質，雖無收入，而確有金錢價值之財產，在財政危迫之際，有時固尤有施行財產稅之必要。何嘗無一得之長？所得稅雖爲最公平之稅法，然爲力求科稅之公平起見，有時固仍有兼用他項標準辨認納稅能力之必要也。

所得稅實行之困難，誠有研究之必要。蓋所得稅雖爲各種租稅中之最公平者，然施諸實

行亦頗不易辦理。不得其當。公平者。轉將成爲大不公平。此亦不可不知。總而言之。所得稅法在近世財政學中。固已占一重要地位。其施行之細則。無難逐漸研求改良。今之國家採用所得稅制。用以補充普通稅制。業已大著成效。後當詳論之。

第五節 所得之意義

『所得』與『收入』或『總收入』有別。凡所謂『所得』者。皆指『純所得』言。非指『總所得』言。申言之。事業上之所得。云者。卽自事業之總收入中。減去得此總收入所必需之費用。生財之損耗亦應攤算計入所得之餘數也。所得隨人而言。故與淨得之生息異。譬如因購產而負債者。苟計其所得。則應自淨得之生息中。更減除其負債之利息。依此作一定義。所得者。卽超越於生產費用以上之收入。可以供收入者之任意消費者也。所得應按期計稅。務上所言之所得。卽每一年之所得也。嚴格言之。凡損耗資本之收入。非所得。臨時增附於資本之收入。亦非所得。若贈與。若遺產繼承。皆係臨時所發生。并非經常之收入。寧以稱爲增附之資本。爲是學者。有謂所得當然帶有經常之意味者。理由甚足。而施諸實用。則甚難。若此投機營業之收入。其何以估計而徵稅歟。惟就現時通行之所得稅制而論。則全然以經常所得爲限。凡臨時增加之收入。皆另有專法應付之。斯固足以消弭困難已。

所得專指金錢之收入。言歟抑兼指可以金錢估計價值且可償滿人之精神上欲望者言歟。依理而言。今有二人於此各有住宅一所。一人自住宅內一人寄住人家而以己宅出租。似不應謂後者收入房金應納稅。前者無金錢上之所得不應納稅也。但償滿精神上欲望之所得極不便於比較估計。全納之於所得稅中其勢亦窒礙難行。稅則上所得之意義普通蓋專指金錢之所得言。但償滿精神上欲望之所得既昭著而易於估計價值者有時亦包括於其中耳。

自總所得中減除生產費用所餘者爲純所得。自純所得中更減除必要之費用是爲實在所得。所得稅法不能全以實在所得爲標準。蓋任人於純所得中自減除其所需要之費用尙安有可以徵稅之所得歟。惟各國近制對於教養子女等特別費用多特許其減除。故今日稅法上之所得似較純所得爲猶狹而略帶實在所得之意味也。

依上所述所得之意義似已確定。然欲用所得爲試驗納稅能力之較完善的標準仍須就所得之性質及數量上更爲區分。此即所謂所得之區別。所得之等級是也。夫征收租稅固以公平及爲二要則所得稅設區別設等級是否與此二要則相悖。請續論列於後。

第六節 所得之區別

租稅平等之法則在求人民納稅擔負之平均耳。誠如此旨，斯決非指計數上之絕對平等而言。計數上之絕對平等，無過於人頭稅。自社會財產制度發達以來，人頭稅之不公平，已爲衆所共認。租稅平等云者，蓋指比較上之平等。比例上之平等，言同是一千元之收入，來源不同，納稅能力常有差異，非就所得之性質設爲區別，以求比例上之平等公道，其何以立此種區別辦法，其無悖於租稅平等之原則，不待言也。

所得稅之適用區別主義，即區分各種類之所得而分別對待之法。是已按之近時最通行之區別法，大抵分所得爲由勤勞而來者與不勞而獲者之二種。但此外仍有種種之區別標準，如臨時的與經常的勞工的與財產的自然的與固定的難預定的與能預定的以及格蘭斯頓所主張之勤勞的與懶惰的區別皆是也。在此等區別之間，固不能劃定嚴嚴之界線，就財產之所得言，財產主人或則非盡極大勞力不能獲其所得，或則僅須稍事監察，即能獲其所得，或則僅須於最初投資之時稍加審慎，後竟可以不勞而獲。其間頗難區別，就多數商業上之所得言，尤可謂其半由於資本，半由於勞力也。惟是嚴格的區別雖難分割，然如近世私有財產之發達，行所得稅之制度，斷無不區別所得種類之理。勞苦工作之所得，其不能與股票、公債、票利息之所得一律待遇者，此固衆之所共認也。

區別所得之主義以求納稅之平均爲根據。按穆勒約翰之說所謂納稅平均云者即按各人所得中餘剩之數可供娛樂之消費者使之分別納稅是今說則異於是不問納稅者之費用如何但按其所得之來源種類而爲之設立區別區別之主義宜如何以實行斯爲極繁複之問題多數國家大抵僅設勞工與財產收入之區別亦有少數國家更分所得爲臨時的經常的混合的數項者如意大利卽其一也所得稅制行之既久區別標準較爲繁多固在意中在議定區別辦法之時最易發生弊端如何可得真正之比例上平等最爲困難苟矯枉而過正或盡免勞工所得之稅金或重科某種財產所得而無異於沒收亦非情理之平排除此等弊端惟有賴於公論之糾正而在有成文憲法之國各方面尤可推闡憲法上人民平等之真義以自爲維護也。

第七節 免稅

所得稅制就所得之種類設爲區別既已論列於前夫各種類之所得多寡各殊待遇若無差異亦非真正公平之道因所得之多寡而分別其待遇之辦法有二一則訂明所得在某數以下者全然免稅逾此數者概按同一稅率納稅一則除訂明免稅之標準而外應納稅之所得仍按其數之多寡分別待遇前者爲豁免之問題後者爲等級之問題就豁免問題

言之。非自所得稅制始。亦非自近代始。在羅馬帝國之末。本已有此辦法。歐洲中代貴族。曾侶法律家。類享免稅之利益。法國則尤有此種風氣。足與稅法上之平等公則全然相悖。十七八世紀間。改良稅制者。盛倡貨物稅之辦法。蓋卽所以救當時免稅之偏失。此種免稅之規則。與近世之免稅辦法性質全異。中古之免稅。乃豁免有納稅能力者之租稅。而使能力弱者。不勝其擔負之重。近世之免稅。乃豁免無納稅能力者之租稅。而力求人民之納稅。悉與其能力相稱。其賢不肖之相去。何如也。美國初於財產稅中。卽特許工人器械農人穀種之免稅。歐洲各國亦有類此之規定。如公共慈善教育科學會所產業之免稅。則皆近世所增益也。

近世之免稅問題。關係於所得稅者。較關於財產稅者。尤爲繁重。蓋財產稅以財產爲根據。本與自食其力者。不涉所得稅。以所得爲根據。則凡由勞工而來之所得。概皆受其支配。如何定免稅之標準。庶於征稅之中。無損於工人贍養家室之資。誠爲一大問題。在探所得稅爲主稅之國。此事固尤關於重要也。因此今之所得稅法。大抵按贍家費之最低額。訂一免稅標準。此定限內之所得。認爲個人贍家之資。概免納稅。對於此辦法。持異議者。以康恩格。斯他夫爲最著。其所持之理由有二。一就經濟上立說。以爲租稅者。乃人民維持國家之費。