

567.21
9

張

森

維

中國稅制叢書之一

中國所得稅制度

代序

三十二年七月一日

孔兼部長直接稅創辦七週年紀念訓詞

今天是我國創辦直接稅七週年紀念日，在七個年度內，我居於保嫗的地位，親手栽植的直接稅，親見其誕生發育成長，成爲今日國家財政主要收入之一，負擔了吾人預期的任務，實令人感到極大的欣慰。

然而今日之直接稅僅可稱爲「初長成之青年」，如何使其更展開宏大的前途，更收到輝煌的成就；在此撫育七年之保嫗心目中，實時刻焦慮；吾人檢討既往，期望將來，茲就感想所及，概括爲兩點，告諸我直接稅同志：

直接稅先辦的是所得稅，是民國二十三年第二次財政會議以後的產物，所得稅在當時國人耳中並非一陌生之名詞，遠溯至清末變法，既已有所得稅的試辦，並制定條例，送交資政院審查，旋因鼎革，未見實施。民國三年袁世凱當國時，又就前清所訂的條例加以修正，制定細則，會因洪憲失敗，亦告消滅。第三次是民國七年又籌備開征所得稅，設所得稅籌備處，有總辦一人負全國所得稅推動之責，且訂定細目和分期進歩表，欲將逐期實施。這一次創辦所得稅，證明是有計劃的進行，設官分職，也是有決心去開辦。但是試辦的結果如何？曾經實施過一年，全國的稅收也只一萬零三百一十一元六

中國所得稅制度 代序

角七分。全數係從官吏薪俸中所扣來，因為入不抵出，遂又曇花一現而陷於消滅。

第四次醞釀着試辦所得稅，是民國十七年第一次財政會議後想作裁厘的抵補，經過外國顧問團的研究，認為中國當時並不能舉辦所得稅，不僅一般之所得稅不適宜採用於中國，即令局部或特殊之所得稅，亦不可採行於當時。因此一度的醞釀，又歸停頓。

總括這幾次試辦所得稅的失敗，理由極為簡單，一語破底，就因為試辦所得稅的動機專在籌款，不在改良稅政；因為籌款，就不能不專在收支上打算？收不抵支，就不辦；何況計算時要計算馬上所能得到款的多少？還要算一算開支上是否能如意的有把握，是否能應緩急，等等諸如此類的問題。

我們這次創辦所得稅，是第二次財政會議以後的決議，第二次財政會議是以「廢除苛雜，減輕人民負擔，昭蘇民困，挽救農村破產」為目的，因為廢除苛雜，必須先事地方財政的整理，才深切的感覺到人民財物負擔的不公平，不合理，是壓榨弱者，是違背平等的原則，站在革命的立場，我們必須從事稅制的改革。使「有錢出錢」錢多多出，錢少少出，無錢不出，使新稅符合財政原理的「應能負擔」就在改革稅制的目標下，誕生所得稅。

更有一層深切的意義，在今日已可坦白告我國人者，即創辦新稅寓有備戰之意，是在作未雨綢繆之計是也。

從二十年九一八事變起，中日的戰事已經揭開了序幕，中央忍辱含痛，在作着戰時的準備，二十一年召開全國經濟會議，就着手經濟財政方面的準備，廢除苛捐雜稅，是培養國家元氣的要圖，實施的稅制，在平時藏富於民，在戰時加緊稅率，以給國用。我們更利用新興的稅制，全面的擴展，抵補

因戰事銳減的關稅收入。

政治上，經濟上，或財政上的準備，二

十六年七月七日正式的接觸戰就爆發了，我們被迫着應戰，接連着蘆溝橋事變淞滬鏖戰，南京退出，武漢轉進，在這層層的憂患中，那容新稅制從容長成，奠定基礎。何況因了國家的需要，逐漸加重這幼弱青年肩頭的任務，——繼辦的是利得稅，繼辦的是遺產稅，兼辦的是印花稅，接辦的是營業稅，——使這青年的發育未能十分圓滿，這一點是我要提醒各位，夫認清稅基比較脆弱的部份，早日妥加充實。是我感想的第一點。

直接稅的歷史使命，自是革除不平稅制，準備戰時財源，這是雙層艱巨的工作。革除不平稅制，是要向富而多財的人要錢，在社會上有錢的人也就有勢，向無錢無勢的人要錢容易，所得稅絕不作此，間有錢有勢的人要錢困難。在辦稅中就不免遭遇極大的阻礙，何況新稅的推動更爲了備戰。在舉辦之初，就可以想象到，將來會在毗接戰線的地方搶征，就可以想象到，將來會在轟炸頻繁的城市工作。負擔這兩種的困難，就要比別人肯犧牲，多受苦，不能如此，就不是我所訓示新稅新人新精神，就不配作担任直接稅雙層任務的新稅人。

目前抗戰已經七年，苦生活當然加重，而稅率提高，人民納稅的觀感也自然與以前不同，我所期望於新稅人的是要咬緊牙根，去完成使命；革命是艱巨的工作，被迫抗戰是苦難的事情，新稅人兼有這兩層責任，試想一下你們的犧牲，怎比上先烈輩的流血？你們所吃的苦，怎比上前方將士？現在稅率重，物價高，征收的工作，最要注意的就是社會的引誘，要求物質的享受，生活的舒適，是人之常情，狡猾的納稅者，爲了減輕稅負，偷漏國課，會利用這一個弱點，向辦稅人進攻。稍

RW74824/16

自序

財政爲國家命脈，稅收爲財政重要之一環，軍興以還，國家支出激增，應如何以裕收入而謀收支平衡，自以增稅爲最穩當，以世界富庶著稱之美國，開戰不及一載，卽已採取激進之增稅政策。蓋此項辦法，不僅可裕戰時財政收入，而對人民之負擔，亦爲最合理最公允之方策也。

我國各項稅收，如所得稅開辦于民國廿五年，過分利得稅，遺產稅等係戰後陸續推行，歷年雖不多，直接稅新體系，業已樹立相當基礎，各稅收入，逐年大有遞加，不可謂非戰時財政重要之效力。

民三十年間，中央遵照八中全會決議案，改進收支系統，將各省田賦收歸中央改征實物，並接管各省營業稅，統一徵收，積極整理，收數更蒸蒸日上。至各項貨物稅，於三十年九月起改採從價徵

收辦法，同時推廣統稅範圍，加強菸酒稅鑛產稅之稽徵，收數亦迅速增加。此皆年來增稅之概況也。

自各稅規始迄今，所訂頒章程法令，以及實施辦法等，極爲繁夥，余主浙省直接稅工作有年，爲使各界易於明瞭起見，曾不揣淺陋，編有中國直接稅制度一書，對於所利得稅，遺產稅印花稅，分別加以闡述。本年中央頒佈實施統一稅收機構後，直接稅與貨物稅合併徵收，而各項稅法內容，亦均有增訂改進，爰於公餘之暇，將舊作分編，爲所得稅制度，遺產稅制度，印花稅制度，各成專書，並將新寫營業稅制度，貨物稅制度，合爲稅制叢書五種。本書卽爲叢書之第一種，首先出版，其餘當再陸續付梓。本書對於所得稅，過分利得稅，暨新頒財產租賃出賣所得稅之稅制理論，徵課實務，以及商貨之登記與稽征，均經詳爲闡述，惟以平時案牘勞形，謬誤之處，在所不免，尙望海內時賢有以教之。三十二年九月張 繇於

浙江景甯

中國所得稅制度目錄

第一章 緒論

第一節 賦稅之起源與演進

第二節 所得稅之性質與所得稅之優點

第二章 我國現行所得稅制度

第一節 我國舉辦所得稅之必要

第二節 我國所得稅之歷史

第三節 我國所得稅之課稅範圍

第四節 我國所得稅之減免

第五節 我國所得稅之稅率

第六節 我國所得稅之計算

第一項 營利事業所得稅之計算及其實例

第二項 薪給報酬所得稅之計算及其實例

第三項 證券存款所得稅之計算及其實例

中國所得稅制度 目錄

第七節 我國所得稅之征收方法

第八節 我國所得稅之征收機關

第九節 我國所得稅之征收手續

第一項 申報

第二項 調查與審核

第三項 審查

第四項 繳納

第五項 退稅

第六項 獎懲

第十節 所得稅法與所得稅暫行條例之比較

第三章 我國現行財產租賃出賣所得稅制度

第一節 我國舉辦財產租賃出賣所得稅之必要

第二節 我國財產租賃出賣所得稅之課征範圍及其減免

第三節 我國財產租賃出賣所得稅之稅率

第四節 我國財產租賃出賣所得稅之計算

第一項 財產租賃所得稅之計算及其實例

第二項 財產出賣所得稅之計算及其實例

第五節 我國財產租賃出賣所得稅之徵收

第一項 申報

第二項 調查

第三項 繳納

第四章 我國現行過分利得稅制度

第一節 戰時舉辦過分利得稅之必要

第二節 我國推行過分利得稅之沿革

第三節 我國過分利得稅之課稅範圍

第四節 我國過分利得稅之稅率

第五節 我國過分利得稅之計算

第六節 我國過分利得稅之征收

第一項 申報

第二項 調查

第三項 審查

第四項 繳納

第七節 我國利得稅與所得稅之異點

第五章 商貨登記與稽征

中國所得稅制度 目錄

第一節 商貨登記之必要

第二節 移動商貨之登記

第三節 靜止商貨之登記

第四節 商貨之稽查

第五節 商貨登記與行商所得稅之稽征

第六章 結論

第一章

第二章

第三章

第四章

第五章

第四章 外國所得稅之徵收

第一節 總論

第二節 課稅

第三節 申報

第四節 稅務機關之職權

中國所得稅制度

張 森 著

第一章 緒論

第一節 賦稅之起源與演進

現代國家財政收入，莫不以賦稅爲中心。國家公法之收入，原不僅租稅之一種，尙有特別捐款，違法罰金之收入等等；但租稅一項，由於不斷演進，已在今日財政收入各部門中居於最重要地位。在近代多數國家中，租稅收入，至少佔財政總收入百分之六十以上。社會主義經濟學者，雖曾百方詆責租稅負擔之不公平，主張剷除租稅，代以企業收入；但自蘇聯一度試行失敗之後，迄今尙無敢正式廢止租稅者，是以今日財政學上所討論之重要問題，亦即租稅論一門。

租稅既在財政部門中佔最重要地位，而租稅之形成，亦因財政制度之發展而滋長。故於討論租稅發達之先，必先明瞭國家財政之史的發展，然後始能達到明確深切之認識。

財政乃國家爲行使其本身職能必需經費籌措與支出之處埋，故財政之演進必與國家職能擴大同其步驟；同時經費之籌措，不得不受經濟社會之限制，而經費支出又難免不予經濟社會以各種程度不同之影響。故財政之演進，又不能與經濟社會歧離，必隨國家職能之擴大與經濟社會之演變而進展。財政之演進可分三期

一、君主特權收入時期：在「朕即國家」及「封邦林立」時期，君主與貴族僧侶封建地主，非

惟把握國內所有財產，且將所屬人民之勞力視如財產，而任意加以支配；人民非但有貢獻實財之義務，抑且有出力服役之責任。此時國家財政與君主私人計混不可分，收入支出全憑君主個人意志，無法可循；人民地位異常卑微，工商經濟亦無由發展，人民既無力量將本身利益與國家利益形成對立地位，君主諸侯又爲鞏固其治權之延續，實財之取得，窮奢淫佚之生活，鮮有注意於人民生活之改進及利益維護者。故此一時期之財政，爲君主與諸侯之家計問題。

二、國家度支時期：由於十字軍戰役之結果，封建地主之勢力爲之大減；復由於新航路之發現，鼓勵被壓迫人民新經濟之活動，支配勢力既已動搖，國家職能隨之發生改變；而城市之突興，經濟機構亦隨之變易。此時人們所冒念者，爲如何可從國外獲得大量金銀，以增加國富，於是對國內人民經濟活動，儘可能加以獎勵干涉與保護，國家職能驟形擴大，同時商業在新因素刺激之下，加劇繁榮。在此種情形之下，國家支出，因日形膨大，而國家收入來源，亦爲之大形增加。於是私人財產漸由君主諸侯僧侶地主手中，轉入平民之手，一切特權逐漸減縮而日趨於消滅。此一時期財政之特徵，爲特權收入與私產收入之減少，而租稅與公債乃代之而興。因工商業之驟形發展，人民生活方式既變，其購買力隨收入之增加而膨漲；基於利益抵償說，國民消費之多寡，即可表示其生活能力與享受之程度。所得利益之厚薄，既以消費品爲對象，於是間接稅之征收，乃成爲國家收入之主要泉源。

三、社會政策時期：產業革命以還，個人資本無限制發展，遂引起經濟社會各部門間之激烈競爭，資產之迅速集積，又形成貧富之尖銳對立。國家之主要職能，原在圖謀整個社會秩序之維持，與夫全體國民幸福之增進，至此則除設法增加國家財富之外，又不得不分移目光於國內貧富懸殊形勢之消除，與財富分配不均所召致各種惡果之防止。而前期財政之處理，非特不能完成此種目的，且由於

以消費稅與公債爲國家收入之主要泉源，無形中形成稅負担者，與公債利益收受者兩者之對立，使社會分配不均現象，益形尖銳。故此時期國家財政非但爲籌措利支配國家行使職能所必需經費，同時亦爲達到社會分配平均必要手段。防止私人資本之集積，減輕經濟爭鬥中不平等之負担，遂成爲此一時期之重要任務。故此一時期財政之特徵爲公營事業領域之擴大，與夫直接稅理論之被普遍接受。原以間接稅爲稅收之中堅，至是乃不得不以直接稅替代矣。

吾人試觀上述財政演進情形，可知直接稅之發生及其被普遍採用，實爲國家職能擴大，經濟社會變遷之必然結果。茲再就賦稅本身發展之經過，而加以觀察。

一、賦稅之起源：在國家尚未形成之前，僅有部落，部落之首領爲酋長，酋長之職權，對內裁制屬民間之紛爭，對外則抗禦外來之侵襲，爲行使此任務，自需要公共經費。其後，部落互相併而爲國家，酋長變爲君主，轄地日廣，屬民日衆，需要經費更大；而此種經費之供給，均由人民自由貢獻，或貢物質，或獻勞力，此即人民負擔租稅之起源。但嚴格意義之租稅，却隨封建制度之發達而滋長。在封建時代，君主封土於臣民，謂之采邑，臣下對君主供給國用，謂之貢納，此種貢納性質，已含有強制意味。嗣後公共需要日漸增加，以及偶然事情之發生，如君主被擄，太子即位，王女出嫁，對外作戰等事件，如遇收入不足應付，於是臨時租稅遂應運而生，而最初最普遍之租稅，則爲以人身爲征課對象之人頭稅。

二、以人身爲負擔能力標準而徵課之租稅：在私有財產制度尚未盛行之時，人民所得情形不相懸殊，公允課稅觀念亦未臻成熟，以及財政技術猶未完備之時，爲應公共必需支出，用簡單之對人課稅方法，實爲最普遍之現象。最簡單之對人課稅即爲人頭稅，所謂人頭稅即以人身爲課稅標準之一種

中國稅所得制度

。中世紀時歐洲各國即已通行此稅，其特點爲：（一）以人身爲課稅對象，則課稅標的物，與納稅者同屬一體；（二）以人身爲課稅對象，則無隱匿逃稅之弊。因其具備此兩特點，故在經濟狀況尚未發達，私人蓄積尚未累疊，所得分配尚未懸殊，貧富對立現象尚未顯著之時，指定丁年以上之個人，爲有納稅能力，而以之爲直接課稅之對象，實爲自然之趨向。

三、以財產爲標準而征課之租稅：社會經濟日益發達，人民不僅以維持生活爲滿足，且務蓄積勞力之結果以自豐殖，至是貧富懸殊乃伴隨經濟發展而日益顯著。生活既有奢侈之異，能力自有強弱之殊，如仍以人身爲標準，不同貧富而責之負擔同樣租稅，已大失公平，於是替代而興者，爲以財產爲納稅標準之財產稅。最初之財產稅，以不動產爲主體，對於土地課以田賦，對於房屋課以房屋稅，嗣後社會愈進步，工商業愈發達，課稅範圍亦隨人民資產內容之充實而擴大，井但不動產動產同課以稅，即有形動產與無形動產亦同樣課稅。

四、以消費品爲對象而征課之租稅：財產稅雖較人頭稅爲進步，但因其以財產價值爲課稅之標準，而忽視各種財產之性質。蓋同一價值之財產，其發生收益之可能性未必盡同，財產之價值雖大；但由其所獲之收益或甚微小，或竟毫無收益可得，如完全視財產本身價值之多寡，而定課稅之標準，未免忽略納稅人之繼續負擔租稅能力，且對勤勞所得，不予課稅，亦殊違背租稅普遍與公平之原則，於是以前以消費品爲對象而課稅之各種消費稅代之而起。人羣生活無論貧富，皆有消費，消費力愈大，似即表示其負擔租稅能力愈強，同時亦足表示其由國家行使職能所獲之享受愈多。故就個人消費課稅，似較能符合普遍之原則，但消費稅係課於消費品尚未達到消費者手中之前，而課之於生產者或中間商人，彼等可以提高售價方式，將租稅負擔之一部或全部轉嫁於消費者，故消費稅多爲間接稅，如關稅

，廢稅，統稅等。消費稅雖較財產稅爲普遍，但稅收之確實性則不甚可靠，一遇經濟恐慌或其他原因，致消費緊縮生產衰退之時，即有稅收驟減，影響國庫之虞。且消費稅之納稅者，並非真正之租稅負擔者，故甚難直接測定稅源及納稅負擔者之負擔能力，以斟酌稅率之增減，有苛稅細民之弊。且生活必需品之消費，並不因負擔能力之不同，而大相懸殊，課以同樣稅額，反使貧者負擔重，富者負擔輕，既失公平原則，復加甚社會分配之不均，致妨害國民經濟之發展，引起各種社會問題。

五、以所得爲標準而征課之租稅：財產既不足爲賦稅之公平標準，而以消費代替財產，既失公平，復多流弊，於是乃採用收益爲衡量負擔能力之標準，對於財產所孳生之收益課稅。即凡有生產能力之財產，方始課稅，如此則一方面可以補救財產稅之不足，一方面又較消費稅易於衡度租稅負擔者之負擔能力。但因其仍係對物課稅，故仍不免含有重大弱點。因同樣收益，獲取時之費用未必相等，各人境況亦不盡相同，故以財產所生收益，爲衡量負擔能力之標準，究尙不能達到真正公平之目的，於是以個人經濟之主體爲出發點，以純所得爲課稅標準乃驟形重要。蓋以純所得課稅範圍，包括資本所得與勤勞所得，此種租稅之運用非但符合公平原則，抑且可達到普遍之目的，稅源既可源源不絕充濟國用，更可逐漸減少或防止社會分配之不均。

就賦稅演進之過程視之，以純所得作爲課稅標準，實乃國家職能擴大，社會經濟發展過程中之必然產物，其發生於聯近，而躍而佔據各國租稅系統中重要地位，絕非偶然。

第二節 所得之性質與所得稅之優點

所得一詞，自租稅之觀念觀之，係指可以實物或貨幣表示之有形的收入而言。然進而究其性質則

發生下列二種困難：第一、在各種財貨之中，何者為所得，何者為資本，其外形並無標誌足資區別，例如同一五百元之款項，依薪津方式取得時，則為所得；如存貯於銀行，則為資本。第二、同一財貨，在甲視為資本，而在乙則視為所得。例如某甲在其所得中提出一部份還債與乙，此項還債之款，在甲視為所得，但在債權人乙視之，則為資本。又如公司每年於其利潤中提出一部份作為準備金，經過若干年後，又將此項準備金分發於股東，如此，同一準備金在公司視為所得而在股東視之則為資本。因有以上之困難欲說明所得之性質，頗非易易。然由上文所得之意義觀之，所得之性質可有三點：

(1) 所得之週期性：由獲取所得之時而觀察，乃指在一定期間之內，有規則的源源而來之收入如葉樹每年所產生之葉實，農地每年所生產之收穫，有價證券每期所收取之利息，房東每月所收取之房租，工人每期所領取之工資等，皆含有週期性。(2) 源泉之連續性：所得之有週期性，實由於產生所得之稅源者有連續性所致。產生所得之源泉，非指產生一次所得而隨即消滅者，此種源泉不僅指有形之資本，如房產，耕地，股票，製造廠，商業資本等等即個人以外之個人能力，勞力或職業，亦為產生所得之源泉，如勞動者之體力，企業家，官吏學者或美術家之學問技能，或天才等皆能由此生產收入。(3) 源泉之管理或經營：所得之獲得，並非自動而來。有產生所得之源泉，尚須運用此源泉，加以管理或經營，始能生產收入，例如有現款者，尚須設法使其運用，或投資於企業，或存儲於銀行，或購買債券，始可獲取利息之所得；有房屋出租者，尚須時時加以修繕，並須覓到租戶，方能收取租金，又如經營工商業者，必須以合理的方法經營之管理之，始有獲利之希望，其企業之成敗，有賴於企業者之個人能力甚大。故不論資本家，地主，工人，或者作家等等，欲產生所得，則非事先對其源泉加以合理的經營或管理不可。由此可知，所謂所得者，乃係個人經濟之主體，在一定期間之內，