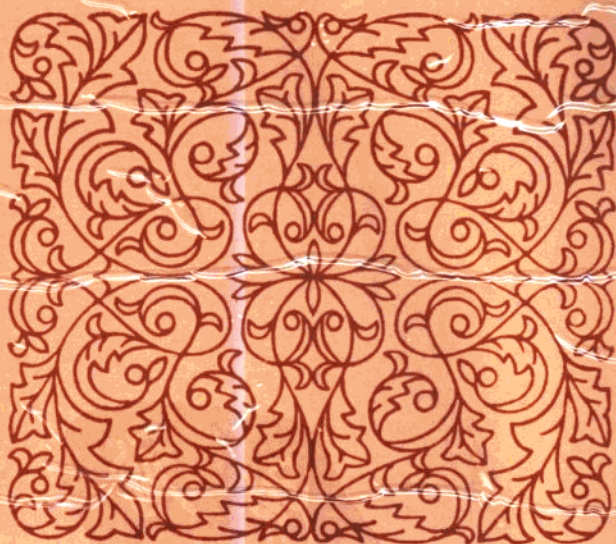


民國叢書

第五編

• 37 •



序

賦稅之對象，往昔爲人，如歐美各國之人頭稅及我國之丁銀，其運用時期，實甚久遠。繼則爲物，如土地財產消費生產營業各稅。近則復趨重於對人，大抵經濟發展已達高度之國家，其稅收莫不大部取之於所得及遺產兩直接稅，對物之稅，其重要性漸次減低。至於此種直接稅爲對人之稅，意義極爲顯明，蓋人在而有收入，則其人卽有納稅之義務，人亡而有遺產，且由斯而有繼承之事實，則亦必因人亡而征稅，間并及於繼承人。故兩稅之有無，實依人之存沒，所得或遺產，祇是征稅多寡之標準而已。以是如往昔之僅論人而不計物，則忽視各人之壯弱老幼，且負擔容有不同，納稅能力顯呈差異。物而不論人，則在價格經濟制度之下，常發生轉嫁之現象，其歸宿非盡如政府所期，且欲尋求大量可靠之稅收，則稅物定必爲大多數之必需消耗品，無形中富者稅輕，貧者稅重。祇有直接稅之征收，先尋得其人，再衡度其納稅能力，一方既有所得或遺產，且依社會經濟之進展而增加，故稅源不但可恃，且得擴充，他方賦稅負擔，亦可因稅率累進之偏排適宜，而較爲公允，兼可收普及社會福利與平均國民財富之效能。

所得稅之介入我國，實爲稅制上一絕大改革，爲時雖僅十載有餘，而規模粗具，成效漸彰，已可保證其此後之輝煌發展。吾國經濟學人與財務官吏，對此項賦稅新猷，頗多論述，然以時值抗戰，學人限於資料，官吏忙於征收，於最近之發展，多未追論及。同學楊君昭智，在校考讀經濟學科，於財政金融部門，特饒研究興趣，卒業後服務於行政院財政金融部門，學用相符，工作猛晉，寓研究於工作，最近乃成「中國所得稅」一書，除說理明白，前後貫穿，爲他

書所共有者外，獨具若干優點，堪爲讀者告之。（一）稅法之沿革，悉依據檔案，不特無轉抄錄之弊，且敘述其演變經過，困難情形以及改革理由，均係當時實況，一掃虛設冥索浮光掠影之空談。（二）所得稅各方數字，久爲社會人士所欲知，尤其抗戰期間，闕不公開，浸成疑案，此書則羅列歷年統計，井然不紊，最近且至民國三十四年，又悉從直接稅署搜集，可謂既新穎又翔實。（三）民國三十二年之財產租賃出賣所得稅，三十三年之所得稅簡化稽征辦法，及三十五年四月十六日公布之分類綜合所得稅法，及同年七月三日院令修正公布之施行細則，僅見於報章雜誌，言之未詳，本書特爲分章陳述，分析利弊，允爲未見他書之創作，此則本書優點之犖犖大焉者也。抑吾國十數年來，雖不斷困於憂患，傷於戰爭，而有志青年，仍有潛心學術，發奮自強者，利用可得之資料，著述自見，兼以覺人，雖人數無多，要不可否認爲黑暗中之光明一線，而楊君實爲此卓犖少數內之一人，雖奉公職，仍繼續讀書研究，且在數年內即有撰著，尤可嘉佩。楊君既已着手於所得稅之研究，自必續有表現，而直接稅之另一支柱如前述之遺產稅，其在中國，探討亦不容緩，此則不僅爲經濟問題，且牽及陳舊社會之觀念與制度，數千年之錮蔽，一時牢不可破，故遺產稅之理論與實際，均特具困難，楊君其亦有意於完成此整個直接稅系統之研究勝業乎。

趙守愚序 三十五年十二月一日。

序

所得稅爲直接稅中之骨幹，近世文明國家無不行之，實以此稅優點甚多：以人爲對象，課於淨所得，合乎納稅能力原則，此其一；富有伸縮性，適合財政需要，當國家財政困難之際，提高稅率，則稅收增加，於國家財政充裕之時，則減低稅率，則稅收自少，此其二；行累進課稅，對於大所得者課重稅，小所得也課輕稅，有節制資本，平均分配之效，此其三。有此三大優點，此所得稅，爲現代各國之所重視也。然此稅之能有今日，實由漸進而來，非一朝一夕之功。今日所得稅制度最完備者首推英國。英自一七九八年實行所得稅以來，迄今已有一百四十餘年之歷史，中經若干困難，屢行屢廢，逐步改善，由比例而漸進，由分類而綜合，至今日方成爲稅制之中堅，財源之主流，人人譽之爲良稅，此固英人意志堅強之表現，然亦此稅本身具有無數之優點故也。

我國自二十五年施行所得稅以來，爲期不過十年，制度已數次修正。時至今日，除分類所得稅外，兼課綜合所得稅，使其合乎負擔能力，以達於公平原則；按分類所得之性質，各課以不同稅率，對於不勞利得課最重稅，大資本家所經營之獨資營業股份有限公司課重稅，以符節制資本之義；對於製造業減半課稅，以示獎勵工業之意；凡此種種，均使我國所得稅制度日趨於合理化及現代化矣。而此種稅收，亦日漸增加，在抗戰時期，蔚爲我國財政主要收入之一。惟以我國社會條件諸多不備——如工業尚未發展，會計制度不良，統計調查不完備，人民納稅義務觀念薄弱等，以致此稅之實行，距吾人理想尙遠，此亦無可諱言者。

楊君昭智任職於行政院，公餘之暇，撰中國所得稅一書，征序於余，余觀其書，對於我國所得稅之沿革及現制，闡述頗詳，條理清晰，文字曉暢，實有助於所得稅知識之傳佈，且有利於所得稅之推行，故樂爲之序。

王撫洲 民國三十五年雙一二

自序

我國自二十五年創辦所得稅以來，屢經改進，戰時及戰後，進步更爲顯著，然國內關於所得稅之書籍，尙未多觀，欲求一內容完備材料翔實新穎者，尤屬難得，作者專攻經濟，對財政金融，尤饒興趣，深感租稅在財政上之重要，又以側身於財政金融方面之工作，對中國租稅更得有進一步之探討，故願將數年來搜集之資料與研究之心得，寫成理論與實際并重之中國所得稅一書，以供研究者之參考。

本書著手於民國三十年夏，同年十二月八日太平洋戰事爆發，全部資料被封存於燕京大學圖書館。三十一年夏輾轉抵蓉，乃重新著手資料之搜集與整理，歷時數月，開始草稿，至三十二年夏完成，計分所得及所得稅之概念，中國所得稅之沿革；我國歷次創辦所得稅失敗之原因；中國所得稅之範圍及分類；中國所得稅之減免；中國所得稅之稅率；中國所得稅之計算；中國所得稅之征收；戰後所得稅征收概況；所得稅法之檢討及結論等十一章。彼時本擬付梓，因內容猶感未備，故不欲倉促問世，同年七月來行政院任職，服務於財政金融部門，對我國目前財政金融實際情形，得有更進一步之瞭解，加以檔案齊備，乃決意改編初稿，以求內容之翔實與新穎，迨三十三年十一月改編資料彙齊，方欲執筆，又以罹病中輟，翌年十月始得着手，歷時一年而脫稿，憶自草稿迄今已五易寒暑矣。

本書計分：所得及所得稅之概念；各國所得稅制度概要；中國所得稅之沿革；中國實行所得稅失敗之原因；所得稅暫行條例及所得稅法；財產租賃出賣所得稅；分類綜合所得稅法；所得稅簡化稽征辦法；十年來所得稅征收

概況新所得稅法之檢討及結論等十一章。其特點第一，材料翔實新穎，因材料取自檔卷，溯自所得稅創辦至現在止，爲適應財政需要及求稅制之改進，所得稅法變動甚大，如修正所得稅暫行條例爲所得稅法，財產租賃出賣所得稅法之公布與施行，簡化稽征辦法之採用，分類綜合所得稅法及其施行細則之制定，凡此種種在所得稅演進中皆占重要地位，除報章雜誌偶而片斷論載外，而詳加著述者，再不可見。故本書皆專章論述以求完備。第二，統計數字，一部分錄自檔卷，一部份係由直接稅署取得，翔實可靠，且已列至三十四年度。第三，著重新舊稅法之演變與比較，諸凡稅法修正之經過，實行效果，及新稅法應予改進各點，皆已詳爲論述。第四，理論與實際並重，每述理論必附事實說明，以助讀者對於當前實際情形之瞭解。本書之一句一字雖經作者詳加斟酌，因學力及時間所限，謬誤疏漏，在所難免，海內賢達，幸教正之，承直接稅署王署長公簡及趙教授守愚賜序，用誌謝忱。

楊昭智 三十六年一月七日序於薩家灣行政院

目錄

第一章 所得及所得稅之概念.....一

第一節 所得之意義及其種類

第二節 所得稅之演進及其本質

第一款 所得稅之演進 第二款 所得稅之本質

第三節 所得稅之種類範圍及課稅方法

第一款 種類及範圍 第二款 課稅方法

第二章 各國所得稅制度概要.....一三

第一節 英國

第二節 美國

第三節 德國

第四節 法國

第五節 日本

第六節 蘇聯

第三章 中國所得稅之沿革……………三〇

第一節 爲籌款而議辦所得稅時期

第二節 爲裁釐抵補而倡辦所得稅時期

第三節 爲改革稅制而開辦所得稅時期

第四節 自民國二十三年至二十五年

第五節 自民國二十五年至三十五年

第四章 中國實行所得稅失敗之原因……………三八

第一節 經濟原因

第二節 政治原因

第三節 社會原因

第五章 所得稅暫行條例及所得稅法……………四七

第一節 範圍及分類

第一款 範圍 第二款 分類

第二節 減免

第一款 營利事業 第二款 薪給報酬 第三款 證券存款 第四款 特種所得

第三節 稅率

第一款 全額 進制 第二款 超額 進制 第三款 比例制

第四節 計算

第一款 營利事業所得 第二款 薪給利潤 第三款 證券存款

第五節 征收

第一款 征收方法 第二款 征收機關 第三款 征收手續

第六章 財產租賃出賣所得稅

第一節 沿革

第二節 範圍及減免

第一款 範圍 第二款 減免

第三節 計算

第一款 財產租賃所得 第二款 財產出賣所得

第四節 稅率

第一款 財產租賃所得 第二款 財產出賣所得

第五節 征收

中國所得稅

第一款 申報 第二款 納稅 第三款 罰則

第六節 征收概況

第七章 分類綜合所得稅法

第一節 概論

第一款 所得稅法修正之原因 第二款 兩種綜合所得稅之比較 第三款 分類綜合所得稅之優點

第四款 中國採行分類綜合所得稅之理由

第二節 範圍

第一款 分類部份 一、各類所得之劃分 二、分類之說明及其與舊稅法之比較 第二款 綜合部份

第三節 減免

第一款 分類部份 一、各類所得之減免 二、減免之說明及其與舊稅法之比較 第二款 綜合部份

一、綜合所得之減免 二、減免之說明

第四節 稅率

第一款 分類部份 一、各類稅率 二、分類稅率之說明 第二款 綜合部份 一、綜合稅率

二、綜合稅率之說明

第五節 計算

第一款 分類部份 第二款 綜合部份

第六節 征收

第一款 申報 一、分類部份 二、綜合部份 第二款 調查及納稅 第三款 獎則與罰則

第八章 所得稅簡化稽征辦法

第一節 沿革

第一款 抗戰時期 第二款 抗戰以後

第二節 各類所得簡化稽征辦法

第一款 修正第一類營利事業所得稅簡化稽征辦法 第二款 公務人員薪給報酬所得稅簡化稽征辦法

第三款 自由職業者薪給報酬所得稅簡化稽征辦法 第四款 第二類內項其他從事各業者薪給報酬所得稅暨

第三類各項證券存款利息所得稅簡化稽征辦法

第九章 十年來所得稅徵收概況

第一節 十年來中國直接稅之趨勢及分析

第二節 十年來中國所得稅之趨勢及分析

第十章 新所得稅法之檢討

第一節 範圍及分類

中國所得稅

第二節 減免

第三節 稅率

第四節 計算

第五節 征收

第十一章 結論

第一節 所得稅與戰時財政

第二節 所得稅與戰後財政

參考文獻目錄

附錄 所得稅關係法規

一八〇

一八四

一九七

中國所得稅

第一章 所得及所得稅之概念

近世紀來，歐西各國，因財政上支出之膨脹，恆苦於歲入之不足，補救之法，相率趨重於直接稅之課征，而直接稅中之最重要者，即爲所得稅。按所得稅之採用，初爲戰時救濟之策，殊無永久之性質，其後迭廢迭興，時至今日，已成爲世界各國財政上最重要之租稅。推其所行範圍，自英國創行以來。（註一）現在已有五十餘國，論其財政上之重要，則所得稅在英美法意各國皆佔稅收第一位；而其他主要國家，亦佔重要位置。中國抗戰以來，所得稅亦爲一主要稅收。論其稅制本身之優點，則所得稅最適合於負擔能力之學說（ability theory）舉凡公平普遍，稅收豐富，具有彈性，不易轉嫁，平均貧富諸優點，無一不備。故無論從理論方面，實際方面，量之方面，質之方面觀察，所得稅已成爲現代租稅之中樞，而爲最合理之租稅制度，已無可疑義。（註二）

第一節 所得之意義及其種類

爲求明瞭所得稅之本質，必須先瞭解所得二字之意義，所得二字自廣義言之，指一人之一切收入，不論其有

恆與否，亦不論其是否合於道德，違背法律，營業之利潤，工作之工資，存款之利息，固然爲所得，行路而拾遺金，買獎券中彩，雖非恆久收入，亦爲所得。但在財政學中所得二字乃指狹義而言，與此有別。英國學者康南 (Edwin Cannan) 謂，吾人之所謂所得，必將不合法與偶然所得除外，而僅指正軌而有恆久性之所得。美國學者塞利格曼 (R. A. Seligman) 謂：「所得者即是一人於必需的取得費用之外所得到的收入，供其自己消費之用者，因爲所得是一種流動財富，故必須以一定之期間估計之，吾人於課稅之中言及所得之時，實即指此種所得而言。」(註二)上之基本概念，已爲各學者所公認，近年以來因不動產財激增，而一般急進學者，爲負擔公平起見，對於偶然所得，亦多主張課稅，因其有負擔租稅之能力也。據一般財政學家之意見，所謂所得乃指一切經濟或物質上之收益，現金以外如股票及任何形式之通貨支付命令皆爲所得，他如土地房屋公司股票勞役供給等等亦同，概皆爲所得，不過所得範圍雖廣，然任何形態之所得必須可以貨幣單位計算，凡不能以貨幣計算之所得，在財政學上不能稱爲所得，爲求合乎納稅能力，所得故以純所得爲標準，所謂純所得，是由總所得中減除最低限度之生活費及扶養近親之費用，除此以外，時間因素在所得中亦甚爲重要，關於此點塞利格曼在其定義中亦指出爲在一定時期中。海格教授 (Prof. Haig) 曾謂：「所得就是兩個時間當中，一個人的經濟力量的純淨貨幣價值的增益。」(註四)故所得之計算，必須以一定之時間爲單位，否則不易達到正確之標準，各國稅法雖不一致，而多以年爲單位。由上陳述，所得意義爲「在一定時期之內，凡個人或法人因運用資產或勞力，或二者混合通用，而取得經常或一時之合法收益，其價值可以貨幣單位計算，減除其所得此項收益之一切必要費用及若干依賴該項收益之各經費用

途，其淨餘之額，足以增加其納稅能力者，謂之所得。」所得之意義已如上述，茲將其種類述之於下：

(一)總所得及純所得——所得係指純所得而言，因總所得不足以表示相對人之納稅能力，故課征所得稅應以純所得為標準，所得非自動而來，必須對生所得之源泉，加以管理或經營，換言之，即得有種種費用，若就總所得課稅，而獲所得中必須減除種種之營業及財務費用，以其純所得為征課之標準，然使二人所獲同一純所得，又往往因其情況不同，而負擔能力亦異，故各國所得稅法中皆規定減除最低生活費用及扶養近親之費用，至所得甚小者，則予以免稅，此種規定既合乎對人稅之需要，又可免去稅務行政之困難。

(二)貨幣所得及心理所得——所得稅中之所謂所得，乃為一種依財務形式所表現之收益，如地之收穫或地租，房屋之房租，資本之利息，營業之收益，勞動之工資及薪津等，可以貨幣數量表示者均屬之。至於心理所得，即一人所得到快樂之感覺或享用之權利，雖非貨幣之形式，但具有貨幣之價值者。(註五)雖有貨幣價值但無為貨幣表示者，故不包括在內，心理所得不能課以所得稅者，因其價值之多少，殊難加以計算，而無法比較兩人心理上之所得也。所謂貨幣所得非指現金而言，現金以外之期票支票，以及任何形式之通貨及支付命令皆在內。

(三)正常所得及偶然所得——所得稅是重正常所得，亦為各學者所公認，所得正常者，即於一定期內，其所得為有規則之源而來之意，如營業事業每年所產生之利益，勤勞者每月所獲之薪工，證券存款每期所取之利息，以及農地菜園每季所出之收穫等均是，所得所以有正常性，實因於產生所得之源泉有連續性所致，因其有連續性，故可一任所存者消耗完盡，而仍無損於其原有之經濟地位。如不消費而積蓄，則可增加其資本，因之所得之徵

收，亦可無害於國民經濟之發展，而偶然所得，如投機利益等，如不課稅於理顯有不通，故近代一般學者，對於偶然所得，亦多主張課稅，由其有負擔之能力也。

(四)財產所得及勤勞所得——財產所得乃指由資本或財產所生之收入也。勤勞所得乃指體力或智力所得所生之收入也。二者之性質不同，則課取之方法亦當因之而異，故所得稅宜為之差別。使此兩種性質之所得，不致受同等方法之賦稅，現今各國之稅法中，對於財產所得皆行重稅，而對於勤勞所得均有輕課及減額之規定，以求合乎納稅能力之原則。

第二節 所得稅之演進及其本質

第一款 演進

賦稅之起源最初之形態，原為人民之自由捐助，迨後隨國家之發展，漸變為強制徵收。(註六)而成為人民唯一之義務。至於人民納稅義務應以何者為標準？學者向有利益及能力二說，持利益說者(Benefit Theory)謂國家保護人民之利益，則人民亦應負擔國家之賦稅，至個人納稅能力之多少，則視其受國家保護之程度而定，此說甚為近代學者所反對，因國家保護人民，不因財產之多寡而分軒輊，富者所受國家之保護，並不優於貧者，有時貧者所受之保護，反較富者為多，故以利益為納稅標準，實不足恃。(註七)因此有人主張能力說者，凡人納稅應以其能力為標準，即負擔能力大者多稅，負擔能力小者少稅，何者為負擔能力之標準，依歷史之發展言之，約經過下列