

中國所得稅綱要

中國所得稅綱要

杜岩雙初稿

第一章 所得稅基本概念

一、所得與課稅所得

所得之意
課稅所得之特性

所得稅係以所得爲課稅標準，故先釋所得之意義。何謂所得？就經濟學言之：卽爲各生產要素參加經濟生產而分得之報酬。生產要素有四：爲土地，爲勞力，爲資本，爲企業；故所得亦可析而爲四。地租爲土地之報酬，亦卽爲土地之所得；工資爲勞力之報酬，亦卽爲勞力之所得；利息爲資本之報酬，亦卽爲資本之所得；利潤爲企業之報酬，亦卽爲企業之所得。地租也，工資也，利息也，利潤也，均爲所得之性質。

課稅所得之特性

惟經濟學上討論之所得，範圍較廣，其中有在課稅技術上無法課稅者，有在課稅政策上不宜課稅者，故課稅所得（卽征課所得稅之所得）尙有其特性在。其特性有四：

（一）課稅所得爲貨幣所得或能以貨幣折算之真實所得。所得可分爲貨幣所得與真實所得。以貨幣計算之所得爲貨幣所得，課稅所得以比爲主。真實所得又可分爲物質所得與心理所得。物質所得雖爲物質，但可依市價折成貨幣，故亦爲課稅所得。至於心理所得爲心理之享受，在課稅技術上尙無法折成貨幣，徵課不無困難，故課稅所得不包括心理所得。

（二）課稅所得爲純所得。所得又可分爲總所得與純所得。所得之取得，每需成本，以取得全

額而不減除成本計者，爲總所得；以減除成本後之餘額計者，爲純所得。在賦稅學上稱純所得爲稅源，所需之成本爲稅本。依賦稅原則，課稅不能損傷稅本。如課及稅本，則稅本斷喪，稅源枯竭，無異竭澤而漁，爲賦稅政策之所深戒。故課稅所得爲純所得，而非總所得。總所得包括成本計算，據以課稅，則課及稅本，於賦稅原則及課稅政策，均所不取。

(三)課稅所得爲經常所得但近年來一時所得亦漸有爲課稅所得之趨勢。以往論課稅所得均以經常所得爲主。何謂經常所得？係謂此種所得有規則性，繼續發生，如川流不息。地租也、工資也、利潤也、利息也、祇須各生產要素繼續參加經濟生產一日，亦則繼續發生一日，均爲經常所得之性質，故皆在課稅所得之列。

一時所得係一時發生，而無規則性，繼續性，故論者以一時所得宜一次課稅，不如另立稅制，不必列爲所得稅之課稅所得。例如遺產爲一時所得之性質，不宜併入所得稅征收，但不妨另征遺產稅，以期稅制系統，較爲分明。因此主張所得稅之課稅所得，以經常所得爲限，而一時所得不與焉。惟近年來，各國學者以一時所得究爲所得之性質，應予課稅，原無疑義。但一時所得爲類至夥，各分稅制，實亦不勝其繁，故主張一時所得亦爲課稅所得，課以所得稅，而期簡便。德國所得稅法分課稅所得爲八類，其第八類即爲一時發生之所得；又美國所得稅，對於財產出賣之一時所得，亦予課稅。足見在學者理論或各國稅制上，一時所得均有逐漸成爲課稅所得之趨勢。

(四)課稅所得爲合法所得。由合法行爲取得之所得爲合法所得，課稅所得以合法所得爲限。至於由非法行爲取得之所得，爲非法所得，如賭博之獲勝是。非法行爲爲國家法令所禁止或取締，故非法所得不在課稅所得之列。

二、從稅制演進史上觀察所得稅

賦稅之進
之原動力

賦稅之演
進
1人丁稅

3財產稅

自亞當士密斯 (Adam Smith) 揭論賦稅原則以後，幾經研討者，風起雲湧。綜其所論，見仁見智，雖不無異同，而莫不認公平原則之重要。公平固為賦稅之重要原則，實亦為稅制演進之原動力。一部稅制演進史，無異一部追求課稅公平之歷史。何謂課稅公平？即謂賦稅之征課，能與各納稅人之納稅能力相適應。課稅之多寡，以納稅能力為衡。納稅能力之測定，因社會經濟狀況之遞變而變遷；而賦稅制度乃隨納稅能力之變遷而演進。是可見稅制之演進，以隨時適應納稅人之納稅能力為其樞紐；換言之，亦即稅制之演進，以追求課稅公平為其原動力也。

在古代，財產尚未成為私有，各人藉兩手兩足之烈，即可予取予求。故勞力為生產之要素，獲致財富之源泉。惟勞力寄於人身，故人身實為當時人民納稅能力之最佳尺度。人丁稅以人身為課稅標準，最能與當時人民納稅能力相適應，實為公平，故人丁稅得以盛行於古代也。其後，財產漸為私有，而私人財富亦漸累積，獲致財富已不能專恃勞力，甚且以勞方獲致之財富，遠不及以財產獲致之豐裕。因此，以人身為課稅標準之人丁稅，漸感與納稅能力失應，有背公平，乃演進以財產稅為稅制之重心。財產稅以財產為課稅標準，其繼人丁稅為稅制中堅者，固由於公平原則之追求也。其後，財產之種類漸繁，而各類財產之重要性，亦發生變化，初時之財產以固定財產居主要，據以課稅，尚無不便；嗣以流動財產無形財產相繼發生，課稅不無困難；而其重要性又逐漸躍進，且駕固定財產而上之。因此，又咸以固定財產為課稅標準之財產稅，不能與納稅能力相適應，而失公平矣。當時復以流動財產無形財產之課稅，在技術上有所困難，故稅制乃另闢

消費稅

收益稅

所得稅

徑以演進。各項財產雖種類不同，而其收益常用之於消費；如以消費為課稅標準，自能與人民納稅能力相適合，此為當時人民之共通信念。故消費稅乃繼財產稅為稅制之重心，而其關鍵亦在公平原則之追求也。人民之收益固有一部份用於消費；但亦有一部份留為儲蓄，消費稅之征課，祇課及消費部份，而未課及儲蓄部份，乃逐漸發現其征課失平。且貧者罄其收益以消費，尚不足以及言溫飽，而有消費稅之負擔；富者大部份收益留為儲蓄，反為消費稅征課之所不及。因此，收益稅乃代消費稅而起。消費為納稅能力之間接尺度，收益為納稅能力之直接尺度。以收益為課稅標準之收益稅，較之以消費為課稅標準之消費稅，自更易適應人民之納稅能力，而達於公平矣。自人丁稅而遞嬗至財產稅，消費稅，收益稅，係由對人課稅易為對物課稅。基此之故，乃又發現收益稅未能充分與人民納稅能力相適應，蓋鑒於公平。誠以人民納稅能力之測量，當綜合各種收益而併計之，而不能就各種收益以分計。分計各種收益之最高限度，祇能推定各人有納稅能力；合計收益始能測定各人納稅能力之大小。執此以論，收益稅之按各種收益而分課者，自未能與人民納稅能力充分適應。且收益係指總所得而言，而未減除其獲致收益之成本，故收益稅之征課，既課及稅本；且獲致收益，所需成本多寡不同，不先減除而征課，亦不免失平。因此，以收益稅為重心之稅制，乃演進以所得稅為重心矣。所得稅之課稅所得為純所得，而非總所得；且所得稅為對人稅，綜合各種所得而征課之。以往收益稅之缺陷，在所得稅中均已改正，故所得稅代收益稅而興；但揆其動機，實亦本於課稅公平原則之追求也。

各國各有歷史之背景，故其稅制演進之史實，或不盡如前文所述之整齊；但其演進之原動力，主要者為課稅公平原則之追求，殆無疑義。從稅制演進史以觀察，足見在現實社會經濟狀況下

，所得稅實爲最公平之稅制。

三、所得稅爲公平稅制之原因

所得稅之爲公平稅制，於稅制演進史中，已可觀察得之。茲再闡述其原因，藉資佐證。

累進稅率
之採用

(一)所得稅之征課公平由於累進稅率之採用 在現實之社會經濟狀況下，所得誠不失爲納稅能力之最佳尺度，用作課稅標準，自屬合理；但無適宜之稅率制度以適應之，亦不易盡臻於征課公平之境。所得稅徵課之所以公平，累進稅率之採用，實爲重要之原因。在昔學者之論賦稅公平原則也，有見於貴族僧侶階級獨享免稅之特權，故主均等犧牲之說，認爲凡屬國民對於賦稅之征課，不應有所征免；亦即各人之納稅犧牲，必須均等。所主張之稅率制度，爲定額稅率。任何人民如合於課稅條件者，均須納同額之稅。其後有見於各人納稅能力有大小，縱納同額之稅，仍不足以語公平，故比例犧牲說繼之而興。以爲賦稅之征課，稅額不必均等，而因課稅所受犧牲之比例，則應求其均等。所主張之稅率制度爲比例稅率，征課之比例均屬相同，但納稅之絕對額因課稅標準之大小，而有多寡之分別，較之定額稅率，自較公平矣。自心理學派之經濟學者，盛倡效用遞減及界限效用說以後，賦稅公平原則之討論，又爲之一變。最近學者所主張者爲最小犧牲說，爲累進稅率制度，納稅能力小者非僅納稅寡，而稅率亦輕；納稅能力漸大，稅率漸重，而稅額亦漸鉅。其理論正與效用遞減及界限效用之學說相輝映。今設甲之所得月爲千元，乙之所得月爲萬元，依效用遞減說，所得額漸大，每單位之效用則漸減，而達於界限。如各課甲乙二人以十元之定額稅，固屬失平；而各課以百分之十之比例稅，在甲納稅百元，在乙納稅千元，雖有差別；但因所

得額每單位效用之歧異，仍有不平之憾。蓋甲之所得爲千元，設僅足以維生計；雖課百元，於生計已感嚴重之威脅；而乙有萬元所得，課稅千元以後，尚有九千元之剩餘，生計仍屬餘裕。一受威脅，一仍餘裕，足見比例稅率之制度，亦尚不足以語公平也。至於累進稅率，就所得額之多寡，重輕其稅率。所得額小者稅率輕，所得額漸大而稅率亦漸重，與所得額每單位效用之漸減相適應。例如千元之所得課稅百分之一，祇納稅十元；萬元之所得須課稅百分之十，納稅千元，使甲乙兩人因課稅所受犧牲，成爲實質上之相等。累進稅率之所以公平，其理由端在於此。累進稅率之精義，既在求各階層因課稅之犧牲，在實質上達於均等；而亦在使各階層對其納稅能力爲最小之犧牲。分攤國用；就整個社會觀察，各階層納稅之綜合犧牲，亦屬最小者。此爲最小犧牲說者之所主張，殊屬合理。

惟累進稅率制度又可分爲兩種：一爲全額累進制，係就其全額，一律課以累進之稅率；二爲超額累進制，係僅就其各稅級之超過部分適用累進之稅率。今設稅率之規定，所得在一元以上百元以下者，課稅百分之一；所得在百元以上二百元以下者，課稅百分之二。復設某甲所得爲二百元，依全額累進制計算，其全額二百元均須課百分之二之累進稅率，共納稅四元。如依超額累進制計算，其第一級之一百元仍適用百分之一之稅率，納稅一元；其超過第一級一百元之另一百元，始課以百分之二之累進稅率，納稅二元，兩共納稅三元。是超額累進制之應納稅額，較全額累進制爲輕；而亦較全額累進制爲合理。茲仍就前例以說明超額累進制較爲合理之理由。在全額累進制，百元之所得課稅一元，一百零一元之所得則課稅三元零二分，以一元所得之差而須多納稅一元零二分；換言之：其所增加之一元所得，全用之於累進稅率之增課，尙屬不足，自不能認爲

合理。且百元所得者課稅後之餘額爲九十九元；而一百零一元所得者課稅後之餘額爲九十八元九角八分，多寡倒置，亦失公平。至於超額累進制僅就超過部份適用累進之稅率，百元所得者課稅一元；一百零一元所得者課稅一元零二分。所得相差一元，稅額相差二分，自較全額累進制爲合理公平矣。

所得稅既以所得額爲課稅標準，又適用累進稅率，且多採超額累進制，使所得小者納稅寡，所得大者納稅鉅，課稅之多寡，完全與納稅能力之大小相適應。世人公認所得稅爲公平之稅制，殆非無故也。

(二)所得稅之征課公平由於各種寬免之規定 寬免者稱爲減免，亦有稱爲個人情事之斟酌。其主要者可大別爲兩端：一爲最低生活費用之寬免；一爲家庭負擔費用之寬免。賦稅之徵課，應取諸人民之剩餘，而不能因課稅而影響人民之生計。故所得稅制度中，有最低生活費用寬免之規定。於稅法內，斟酌當時實際社會經濟情形，有時亦視國家財政之需要，規定最低生活費用之標準數額。人民所得如在此標準數額以下者，或適符此標準數額者，均予以免稅之寬惠。誠以所得在最低生活費用標準數額以下者，已不足生計之資，有何納稅能力之足言。其適符標準數額者，其義爲適足以應生計，如予課稅，自影響其生活。至於所得在最低生活費用標準數額以上者，亦准其減除標準數額後，就其餘額課稅。准其減除最低生活費用之標準數額者，在保障其最低生活；亦惟有最低生活獲得保障以後，始足以言納稅能力之大小。此項最低生活費用寬免數額之規定，或稱起稅點，或稱免稅點。名稱各異，而實則同。在所得稅制度中，既適用累進稅率，使所得大者多納稅，所得小者少納稅；復有最低生活費用寬免之規定，使無所得或所得不及課稅標準者，可不

必納稅。此所得稅之徵課，所以認為公平也。

所得稅之征課，非僅顧及個人之生活，且亦兼顧一家之生計，故倘有家庭負養費用寬免之規定。為易於說明起見，先設一例。某甲有一千元之所得，而其家中有老弱婦孺四口由其負養。又有某乙所得同為一千元，但屬獨身而無室家之累。甲乙兩人之所得額雖同，而納稅能力之大小，實有霄壤之別。蓋甲之千元不足以應一家五口之生計，何有於納稅能力；乙之千元僅供個人之支用，自有餘力以納稅。因此，在所得稅制度中，有家庭負養費用寬免之規定。於稅法上，規定扶養人數及費用之標準，如有家庭負養義務者，得按標準予以免稅之寬惠；亦即准就其所得額減除負養費用後之餘額課稅。既保障納稅人一家之生計，亦求徵課與納稅能力之完全適應也。

最低生活費用與家庭負養費用之減除，均屬個人情事範圍，故此種寬免之規定，稱為個人情事之斟酌，亦為所得稅徵課公平之重要原因。

(三)所得稅之徵課公平由於差別待遇之實施 所得之分類，可有各種不同之標準。如就獲取所得之因素而論，可大別為三。一為勤勞所得，係由於勞力或勞心而取得者，如薪給報酬所得等是。二為財產所得，係由於財產而取得者，如存款利息，財產租金等是。三為勤勞財產聯合所得，係由於勤勞與財產聯合運用而取得者，如工商業之盈利等是。所得取得之因素，既有不同，難易亦異，故徵課所適用之稅率，亦應有所差別，方可以語公平。此項差別稅率之制度，即稱為差別待遇。

勤勞所得之取得，或係胼手胝足以勞力，或係竭思殫慮以勞心，得之頗為不易；而所得之數額，每亦不鉅；且恃勤勞所得以資生者，生活頗屬艱困。故勤勞所得之負稅能力較弱，徵課之稅

率宜輕。財產所得之性質，恰與勤勞所得相反，於取得時既不必胼其手足，亦不必竭其思慮，實爲不勞而獲之性質。且財產之所得，只須不揮霍其財產，其所得必源源發生，甚或日見積累；而勤勞所得如遇勤勞者一旦失業，或偶染疾病，則來源斷絕，生計堪虞。故財產所得之負稅能力，遠較勤勞所得爲大，徵課之稅率，自可從重。至於勤勞財產聯合所得，一部份由於勤勞，有勤勞所得之性質；一部份由於財產，又有財產所得之特性，故勤勞財產聯合所得之稅率，當較財產所得爲輕；較勤勞所得爲重。

就所得取得之難易，及其負稅能力之大小，輕重稅率，差別待遇，此亦爲所得稅徵課公平之重要原因也。

四、所得稅之五大優點

世皆稱所得稅爲良稅，以其具有優點甚多也。茲就其最重要者，分述五端，以見大要。

(一) 徵課公平不能轉嫁而其公平不致變質 賦稅之徵課，在倫理上，首貴公平；亦可謂公平爲良稅之重要條件。有若干稅制，於立制之初，力求公平，每因轉嫁而變質。所得稅以不能轉嫁，故無變質之虞。何謂賦稅之轉嫁？即付稅者與負稅者並非同爲一人。例如貨物稅之徵收，係由貨物之生產者或出售者繳付稅款；但生產者或出售者每將所付之稅款，加於貨物價格之內而出售，故實際負擔稅款者，爲購買貨物之消費者。凡付稅者與負稅者如非同爲一人，在賦稅學上，稱爲賦稅之轉嫁。公平之稅制，每因轉嫁而變質，其理至明；但所得稅爲不能轉嫁之賦稅。因所得稅係對人課稅，而以所得爲標準，課取其剩餘，故納稅者不能轉嫁其稅負。所得稅之徵課公平，

前文論之詳矣；而其性質又不能轉嫁，故其徵課公平極屬確實，無虞變質。此所得稅在倫理觀點上之優點也。

(二)直接徵取於民可激發人民愛國之情緒 各種賦稅可分為直接稅與間接稅，兩者如何區分，學者各異其說；但最普通者，以賦稅能轉嫁者為間接稅，不能轉嫁者為直接稅。在昔民智較為幼稚，對國家觀念亦未深刻，故主持財政者每重視間接稅，藉以籌措財源。蓋間接稅有轉嫁作用，付稅者以稅非自負而願繳付；負稅者雖已負稅而出於不知不覺，進行徵課，可無慮人民之反抗。「拔最多之羊毛，聽最小之鵝叫」，當時主持財政當軸之重視間接稅者，實非無故也。其後，民智發揚，對於國家認識亦漸深刻，於賦稅觀念亦為之一變。人民認納稅為應盡之義務，故不患賦稅之徵收，亦不患征取之浩繁；而患稅制之不當，支用之不宜。所謂「不出代議士不納稅」者，即謂賦稅必適納；而稅制之規訂必須參加，稅款之支用必須監督也。故主持財政者雖徵收直接稅，已無慮人民之反抗；且可因人民直接納稅，可以激發其愛國情緒，引起參加政治之興趣，及監督財政之責任。所得稅為直接稅，由人民直接繳納，人民於納稅以後，自感對國家已盡義務，勢必激發愛國情緒，而思享參加政治及監督財政之權益。一般謂「議會制度為人民之政治教育」；余亦謂所得稅制度有同等之功用。此所得稅在政治觀點上之優點也。

(三)累進徵稅可收節制資本平均財富之實效 「不患寡而患不均」，財富分配之懸殊，實為社會動盪之主要因素。國父遺教中，亦昭示節制資本，平均財富之重要。財富之形成，由於所得之積累。所得大者，財富日增；所得小者，生計漸窘。社會財富之分配，因以不均。所得稅之徵課，係按累進稅率，無所得或所得不及課稅標準者，均予免稅；所得小者課稅小，所得多者課稅多，

非僅在求課稅之公平；亦在多取所得大者之餘，減少其財富累積之機會，而收節制資本，平均財富，安定社會之實效。此所得稅在社會觀點上之優點也。

(四) 稅收確實可鞏固財政之基礎 在財政觀點上，良稅之要件，首為稅收確實。蓋財政之要務以稅收為主，稅收確實，財政基礎乃可鞏固。所謂稅收確實者？即謂稅收源源不斷，可供財用，不虞匱乏。所得稅以國民所得為稅源，人民源源參加經濟生產，則所得源源發生，稅源不竭，稅收不斷，故所得稅之稅收最富確實性。而在各國財政中，所得稅之收入，恆居於重要之地位，而為稅收之大宗。稅收鉅額而又確實，自可鞏固財政之基礎矣。此所得稅在財政基礎上之優點也。

(五) 稅收富有彈性易於財政之調度 在財政觀點上，稅收固須確實，亦須富有彈性。蓋財政之需要，恆視政府之設施而定，有時需財多，有時需財少，故稅收宜有彈性，使稅收伸縮，得以適應財政之需要，易於調度。此種彈性之需要，如參照平時與戰時情形，尤為顯著。在平時，政費所需較不甚鉅，所得稅之稅率，自可從輕，藏富於民；在戰時戰費浩繁，自可增加所得稅之稅率，使人民之餘資，轉供國用；於戰後瘡痍待復，又可減輕所得稅之稅率，與民生息。所得稅係課取人民之剩餘，輕課可以促進社會經濟之發展，重課無妨於原有之經濟活動，故於稅收富有彈性之中，且無流弊。英國普通所得稅之稅率，視每年財政之需要而規訂，在戰時尤不惜屢增稅率，實為利用所得稅彈性，便利財政調度之明證。此所得稅在財政調度上之優點也。

五、所得稅發展之艱鉅

所得稅雖為良稅，但各國所得稅之創辦發展，類經艱鉅之過程。既可謂所得稅為良稅，雖歷

經艱難困苦，而不能阻止其實現；亦可謂所得稅之創辦發展，因歷經艱鉅，而其成就始大。茲先介紹主要各國所得稅發展之艱鉅歷史，以見環境阻撓之力量；而受良稅之感召，終能克服困難，見諸實現。

(一)英國所得稅創辦史爲創始制度奮鬥史 英國爲所得稅之母國，其所經之艱難阻撓，遠較各國爲甚。溯其所得稅之起源，當推一七九八年之三部聯合稅(Triple Assessment)。其時適官拿破崙戰爭之際，需財孔亟，故財相比得(William Pitt)創設此稅，以應財政之需。其制係就各人外表如僕役、車馬、房屋、門窗、犬、鐘表、土地等，推定所有人或使用者之所得額，據以課稅。制度既簡，缺漏亦多，辦理成果，自難良好。當時預計稅收爲四百五十萬鎊，但實收不過一百八十五萬鎊而已。故於一七九九年乃另頒所得稅法，實行所得稅。分課稅所得爲四類，爲分類所得稅之濫觴；注重對人課稅，採申報法。人民因此乃羣起反對，認爲申報義務之規定，足以干涉個人之自由，暴露私人之祕密，目爲檢察官式之徵收制度，紛加指摘；而遲報納稅者亦寥寥晨星。於一八〇二年締結和約時，所得稅不得不隨之廢止矣。一八〇三年拿破崙戰爭復起，財長愛丁敦(Addington)重頒所得稅法，徵收所得稅。分課稅所得爲五類。有見於人民以前之反對，故採課源法，就其來源徵收，並減低其稅率。但人民反對所得稅者，仍絡繹不絕，且普及於全英。請求廢止所得稅之請願書，先後竟達四百件之多；甚且要求焚燬所得稅之表冊檔案，以示深惡痛絕。故於一八一五年拿破崙戰爭終止時，國會又不得不通過議案，廢止所得稅，付諸實行。

一八一六年以後，人民有見於間接稅之苛重，負擔之不平，漸成賦稅制度有改革之必要。至一八四二年遂發生龐大之請願運動，簽名請願書者竟達三百萬人，嚴厲攻擊當時稅制之失平，要

求改革，且以危言恫嚇政府。適又逢印度發生亂故，首相披爾(Peel)乃重行徵收所得稅。分課稅所得爲五類，爲現行所得稅之藍本。惟其時代表工商利益之自由黨，仍持反對之論。故於創辦之初，即聲明三年爲期，期滿廢止。但以經濟衰落，財政艱窘，遂使所得稅得以苟延；在一八五三年時，自由黨之財長格蘭斯頓(Grantston)仍主張逐漸取消所得稅，期於一八六〇年完全廢止。幸翌年克里米戰事發生，所得稅又得續安之機會。迨至戰後，格氏仍維持逐漸取消之主張；但工商界之反對所得稅者則又趨於劇烈。或聲言不廢止即實行革命；或聲言不廢止，於選舉時不再擁護自由黨；其緩和者亦謂贊成所得稅以其爲臨時稅制也，如爲永恆稅制，自當反對矣。格氏雖主逐漸廢止所得稅，但有見於財政之需要，而不能遽廢，故迭次減輕稅率，以迎合人民之願望；而人民仍示不滿，終於一八七四年以是去職。

所得稅雖迭因戰事或財政需要，而得苟延綏安於一時；但亦在此艱難之惡劣環境中，始逐漸表現其爲良稅之功能。工商界爲個人利益而抨擊所得稅；但一般人民亦同時萌芽滋長所得稅爲良稅之認識。故自一八七四年以後，無論自由黨保守黨均已不再反對所得稅，且逐漸認爲良稅。英國之所得稅法，亦迭經修正，於一九一〇年創設超額所得稅，於一九二九年改稱附加稅，稅制漸趨合理；中又經南非戰爭及歐戰兩次戰役，效用大張，遂成爲永恆之稅制。

(二)美國所得稅創辦史爲與剛性憲法奮鬥史 美國所得稅源於一八一四年之對英戰爭，曾於國會收入委員會中通過達勒斯(Dalles)聯邦所得稅法案，惟以戰爭結束，事未果行。一八六一年南北戰爭發生，即制定所得稅法，於翌年修正實施。終以人民反對，故於戰後先減低稅率，繼於一八七二年廢止。其時美國稅制以不動產財產稅與消費稅爲主；其間稅又採保護政策，農民負

担遠較工商業爲重。適又逢一八八〇年之農業恐慌，農民更形顛沛。故多主創辦所得稅以平衡工商業與農業之負擔；而一般人民對於所得稅亦逐漸增加認識。一八九四年乃制定所得稅法，定於翌年一月實施。但以最高法院判決稅法爲違憲，未克實行。故美國所得稅之創辦史，爲與憲法之鬭爭史。依憲法第一章第二條規定：「代議士及直接稅，應按各邦人口平均分配於聯邦內之各邦。」又同章第九條規定：「人丁稅及其他直接稅，非照總調查人口之比例分配，不得徵收之。」所得稅爲直接稅，如依憲法規定，聯邦政府不得直接向人民征收；如須徵收，必須按人口比例均攤於各邦，由各邦代征。人丁稅尚可按人口分攤；而所得稅如按人口分攤，豈不背公平之本質。故憲法一日不修正，所得稅則一日不能實行。而美國之憲法又爲剛性憲法，凡有修正，須經人民投票贊同，手續繁重。修改憲法，實非易事。但以社會人士均知所得稅爲良稅，終不惜繁重手續，修正憲法，實施所得稅。一九〇九年大總統塔虎(Hoover)一方先實行法人所得稅，稱法人溢利稅，不用所得稅名稱，避免違憲，以爲實施所得稅之先驅；一方即提議修正憲法，以解除實施所得稅之障礙。一九一三年二月正式公布憲法第十六條修正案，規定：「聯邦議會得徵收所得稅，不問何種來源，不必分配於各邦，亦不必顧慮人口調查。」障礙既除，奮圖勝利，遂於一九一三年十月制定聯邦所得稅法，付諸實施矣。

(三)法國所得稅創辦史爲與正統思想奮鬥史。法國自大革命後，自由主義澎湃於全國。「不自由，毋寧死」成爲法人之正統思想。其表現於稅制者，主張應按外表徵課，及適用比例稅率之收益稅；而反對所得稅。認爲所得稅之徵課，尤其申辯義疏一端，足以干涉個人之自由，與正統思想相違背。故雖自一八四八年財長倍澤(Paquet)提議舉辦所得稅，申復有各種所得稅法草案

之研擬，及普法戰爭之財政需要，仍遷延半世紀之久，從未實行。一八八一年左黨始列推行所得稅爲政綱，廣事宣傳，乃漸變法人對於所得稅之觀念。一九〇七年左黨執政，財長卡羅（Calliaud）提出所得稅法案，幾經努力，始獲於一九〇九年通過下院，稍延已逾二年；而上院阻格不議，又達五年之久。雖於一九一三年提出意見書，但仍未通過稅法。足以見法國正統思想之勢力，阻礙所得稅推行之大。嗣後下院不得已採納上院之意見，將所得稅之主要規定，編入預算法中，於一九一四年三月及七月分兩次通過稅法，定於一九一六年一月開徵。而當時以歐戰即可結束，仍擬戰後實施。嗣以戰事延長，展至一九一七年開徵。但終因戰費浩繁，需財孔亟，乃不得不提前於一九一六年四月實行。

（四）德國所得稅創辦史爲與傳統政策奮鬥史 德國爲邦聯國家，其傳統之賦稅劃分政策，爲直接稅歸各邦，間接稅歸帝國。故在前次歐戰以前，德國各邦雖徵收所得稅，但非中央稅。所得稅應爲中央稅，始足以發揮其功能；而德國聯邦政府從未能徵收所得稅者，實受此項傳統政策之影響。迨至歐戰發生，德國所得稅爲各邦稅之缺點，始完全暴露。其最顯著者，厥爲過分利得稅之徵收，因無統一之所得稅，不得不以財產稅爲基礎，推行失敗；而英國之過分利得稅，以所得稅爲基礎，大告成功。故戰後於一九二〇年頒布聯邦所得稅法，將各邦之所得稅改由中央徵收，德國統一之所得稅，乃告完成。

各主要國家所得稅發展之艱鉅，而終克服困難，見諸實施，已如前述。而其他國家亦受所得稅爲良稅之感召，普遍推行。茲列各主要獨立國實行所得稅年表於下，以見推行之普遍。

各主要獨立國實行所得稅年表

國別	初試時期	定制時期
英國	一七九八年	一八四二年
美國	一八六二年	一九一三年
意大利		一八六四年
塞爾維亞		一八八四年
日本	一八八七年	一八九九年
荷蘭		一八九二年
奧大利		一八九六年
西班牙		一九〇〇年
匈牙利		一九〇九年
瑞典		一九一〇年
挪威		一九一一年
盧森堡	一九一三年	一九一九年
中國	一九一四年	一九三六年
法國		一九一六年
比利時		一九一九年