

星  
雜

經濟叢書

各國所得稅制度論

沙見三郎著  
甯柏青譯

沙見三郎著  
甯柏青譯

經濟叢書  
各國所得稅制度論

商務印書館發行

## 譯者例言

(一) 現在世界主要諸國，無一國無所得稅，且無一國之所得稅，未有不占租稅中之重要地位者。吾國今日財政，已甚窮蹙，不問此項所得稅制，能否行之於吾國，而就此詳加探究，實有必要。譯者選譯本書之意，即在於斯。

(二) 本書係日本財政金融研究會同人合編者。執筆者於財政學或金融論均有專門研究，各人分擔一部，萃精菁神，闡述甚詳，本書在關於所得稅之一類著述中，堪稱佳構。

(三) 本書內容，係就英、美、德、法、意、俄、日各主要國家之所得稅制度，分別從其歷史上之發展，以迄於今日之情況，源源本本，和盤托出，不僅可作各國現行所得稅制度論讀，且可作各國所得稅史讀，誠為研究所得稅，甚至研究財政學所必需之參考書也。

(四) 本書於詳述所得稅之歷史及其現狀外，並就各國所得稅之特點，詳加分析，如以英國所得稅之發達，係固守其「側重實際」之傳統立場，而為其保守的漸進的國民性之顯現，意大利之現行所得稅，係基於法西斯政府之財政政策，而輕課資本所得，以實現其生產主義之原則，俄國之現行所得稅，係基於社會主義之理論，而重課資本家及富農，以圖抑制私人資本之蓄積等等，尤能於研究所得稅制度之中，探得各國立

國之根本精神，足增讀者之興趣不少。

(五) 本書有兩附錄，一係一七八九年至一九三三年過去百四十五年之所得稅發達年表，一係參考文獻索引，因俱較重要，已一併譯附於後。

(六) 譯者筆墨荒疎，於本書之譯述，雖力求語句顯豁，毋戾原意，然不盡不實之處，或亦難免，尚希讀者諒之。

567.2109  
753  
2

# 目次

第一章 總論	一
第二章 英國之所得稅	一一
第一節 英國所得稅之史的發展	一一
第一項 戰時稅的所得稅之發生	一二
第二項 臨時稅的所得稅之發生	一六
第三項 恆久稅的所得稅之發展	一八
第四項 所得稅變為稅制中之主要稅	二一
第五項 最近所得稅之發達	二七
第六項 英國所得稅發展之趨勢	三三
第二節 英國之現行所得稅	三四
第一項 英國所得稅之特徵	三四
第二項 普通所得稅	三五

第三項	附加所得稅	四〇
第四項	所得稅制度	四四
第五項	英國所得稅之重要性	四七
第三章	美國之所得稅	五二
第一節	美國所得稅之史的發展	五二
第一項	美國所得稅發達之特殊性	五二
第二項	憲法改正前之所性稅	五四
第三項	憲法改正後之所得稅	六一
第二節	美國之現行所得稅	七五
第一項	美國所得稅之特徵	七五
第二項	個人所得稅	七六
第三項	法人所得稅	八三
第四項	美國所得稅之重要性	八六
第四章	德國之所得稅	九二
第一節	德國稅制之發展與國稅所得稅之成立	九四

第一項	間接稅時代（一八七一——一九〇五年）	九四
第二項	直接稅過渡時代（一九〇六——一九一九年）	九九
第三項	直接稅時代（一九二〇年——）	一〇三
第二節	國稅所得稅成立後之發展	一一一
第一項	所得稅之成立及其效果與構造	一一二
第二項	通貨膨脹對於所得稅之影響及其對策	一一七
第三項	通貨穩定後之所得稅	一二二
第四項	恐慌下擔稅力之利用與大總統緊急令	一二七
第五項	希特勒獨裁下之所得稅運命	一三七
第三節	德國之現行所得稅	一三九
第一項	德國所得稅之概觀	一三九
第二項	個人所得稅	一四一
第三項	公司稅	一五〇
第四項	德國所得稅之重要性	一五二
第五章	法國之所得稅	一五五

第一節	法國稅制之發展及所得稅之成立	一五六
第二節	所得稅成立後之發展	一六三
第三節	法國之現行所得稅	一八一
第一項	法國現行所得稅之概觀	一八一
第二項	分類所得稅	一八四
第三項	綜合所得稅	一九一
第四項	法國所得稅之重要性	一九三
第六章	意大利之所得稅	一九五
第一節	意大利所得稅之史的發展	一九五
第一項	動產所得稅之成立	一九六
第二項	世界大戰前動產所得稅之變遷	一九九
第三項	世界大戰與補助所得稅	二〇三
第四項	法西斯政府之所得稅政策	二〇五
第二節	意大利之現行所得稅	二一〇
第一項	意大利所得稅之概觀	二一〇

第二項	動產所得稅	二二一
第三項	補助所得稅	二二四
第四項	現行所得稅之重要性	二二六
<b>第七章 俄國之所得稅</b>		
第一節 俄國所得稅之史的發展		
第一項	所得稅法制定前之租稅	二二一
第二項	一九一六年之所得稅及以後之變遷	二二三
第三項	戰時共產主義時代之所得稅	二二六
第四項	新經濟政策時代之所得稅	二二八
第五項	新新經濟政策採行後之所得稅	二三一
第二節 俄國之現行所得稅		
第一項	俄國所得稅之特徵	二三五
第二項	所得稅	二三七
第三項	單一農業稅	二四一
第四項	俄國所得稅之重要性	二四六

第八章 日本之所得稅……………二四九

第一節 日本所得稅之發達……………二四九

第一項 所得稅創設時代（一八八七——一八九八年）……………二四九

第二項 所得稅確立時代（一八九九——一九一二年）……………二六五

第三項 所得稅修正時代（一九一三——一九一九年）……………二七七

第四項 新所得稅法時代（一九二〇年——）……………二八五

第五項 日本所得稅發展之概觀……………三一六

第二節 日本之現行所得稅……………三二〇

第一項 所得稅之構造……………三二〇

第二項 所得之意義……………三二五

第三項 紅利分配金之課稅……………三三一

第四項 稅率……………三四〇

第九章 各國所得稅負擔之比較……………三七二

第一節 企業之所得稅負擔……………三七二

第一項 企業之諸種形態……………三七二

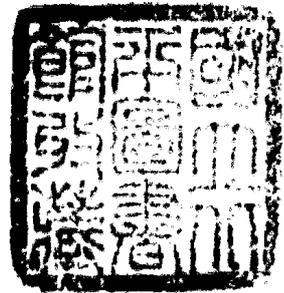
第二項 股份公司所得之課稅·····	三七五
第二節 企業之租稅負擔·····	三七八
第一項 勤勞所得之租稅負擔·····	三七八
第二項 企業之租稅負擔·····	三八三
第三項 企業租稅負擔之國際比較·····	三八六
第十章 結論·····	三八九
附錄一 各國所得稅發達年表·····	三九四
附錄二 索引·····	四〇五

# 各國所得稅制度論

## 第一章 總論

(一) 國稅所得稅之發達 爲現代文明各國租稅制度之中樞者，所得稅是也，藉所得稅之研究，即可判斷各該國財政制度發達之程度如何。此項所得稅，本不專屬於國稅有之，而屬於地方稅者，亦曾有相當之發達，如美國之州所得稅，德國之邦所得稅，日本之戶捐等皆是。惟本書擬專以國稅所得稅爲限，而就主要諸國，以窺探其發達之途徑而已。

試就一九三二年度，列舉英、美、法、德、意各國之主要國稅收入，計算其國稅所得稅收入，在國稅收入總額中所占之比率，而以之與日本一九三三年度（昭和八年度）之實情相比較，則可得左表所列之結果。至該表所示所得稅收入之數字，日本之所得稅爲一億三千八百十萬圓，英國合普通所得稅與附加所得稅爲三億二千六百萬鎊，美國之所得稅爲十億九千九百九十八萬美元，德國合個人所得稅、法人所得稅、危機稅爲十八億九千萬馬克，法國合不動產所得稅、商工業所得稅、農業所得稅、薪賃所得稅、非商業的所得稅、資本利息所得稅、綜合所得稅爲一百四億四千七百萬佛郎，意國合不動產所得稅與所得稅爲三十八億一千九百



各國所得稅制度論

萬里拉。

日本 (單位: 千圓) 1)		英國 (單位: 千鎊) 2)		美國 (單位: 千美元) 3)	
所得稅	一三八、一〇三	地稅及礦業稅	八〇〇	所得稅	一、〇九九、九八七
地稅	五八、二五五	普通所得稅	二六六、〇〇〇	繼承稅	四五、〇〇〇
營業收益稅	三六、一二四	附加所得稅	六六、〇〇〇	關稅	四七九、九九五
資本利息稅	一四、九六一	超過利得稅及法人利得稅	一、二〇〇	酒稅	一〇、〇〇〇
繼承稅	二六、〇一七	繼承稅	七六、〇〇〇	煙草稅	四五九、六五〇
酒稅	一八〇、四五九	關稅	一七三、二七五	人造牛酪稅	二、〇〇〇
糖消費稅	七四、一四五	消費稅	一二四、二〇〇	印花稅	五五、〇〇〇
布疋消費稅	三〇、〇九九	印花稅	二三、〇〇〇	入場費稅及俱樂部稅	一五、〇〇〇
交易所稅	一一、八九八	汽車稅	二七、九一〇	銀行稅	四、三一五
關稅	一一三、六六七	雜稅	九八〇	計	二、一七一、九二七
計	六八三、七二八	計	七五二、三八五	所得稅收入占租稅全體收入比率	五〇・七%
所得稅收入占租稅全體收入比率	二〇・二%	所得稅收入占租稅全體收入比率	四三・三%	所得稅收入占租稅全體收入比率	五〇・七%
德國 (單位: 百萬馬克) 2)	法國 (單位: 百萬佛郎) 2)	意國 (單位: 百萬里拉) 2)			
個人所得稅	一、六三〇	不動產所得稅	一、四一六	不動產所得稅	四五八
法人所得稅	一一〇	商工業所得稅	三、二一一	所得稅	三、三六一

1) 日本大藏省: 昭和八年度預算之解説。

2) Otto Schwarz: Die Finanzen der grosseren europäischen Staaten (Finanzarchiv 1933).

資本流通稅	不動產取得稅	銷售稅	酒精專賣收益金	點燈器專賣收益金	雜稅	鹽稅	織油稅	火柴稅	汽水稅	啤酒稅	糖稅	煙草稅	關稅	繼承稅	工業企業者負擔	財產稅	危機稅
四八	二四	一、八二〇	一三〇	四	一一	四〇	一三	二〇	五	三〇〇	二七〇	七七五	一、二四〇	七〇	四〇	二八〇	一四〇
印花稅	火藥專賣收益金	火藥專賣收益金	其他消費稅	糖稅	酒精稅	啤酒稅	葡萄酒及果酒稅	酒精飲料稅	鹽稅	關稅	贈與稅	其他直接稅	綜合所得稅	資本利息所得稅	非商業的所得稅	薪資所得稅	農業所得稅
一、六五四	一七〇	二八〇	一九四	六一一	九五五	八九	四四一	九二一	九二	五、六三〇	一〇八	七八八	二、三五七	二、二二七	二二〇	九五〇	六六
印花稅及稅印	印花稅	登錄稅	捲煙用紙稅	火藥專賣收益金	鹽專賣收益金	煙草專賣收益金	其他消費稅	煤氣及電氣稅	咖啡稅	啤酒稅	酒精稅	糖稅	其他關稅	穀類關稅	繼承稅	財產稅	獨身者累進稅
三五〇	七七二	七九〇	一二	一三〇	三二〇	二、六八二	二二九	二四五	四七二	四五	二五〇	一、三〇〇	一、六二五	六六六	一五〇	四五〇	一〇五

8) Otto Schwarz: Die Finanzen der wichtigeren aussereuropäischen Staaten (Finanzarchiv 1933)

動力車稅	一八〇	登錄稅	三、五〇七	運送稅	一一三
保險稅	六五	交易所稅	一二九	道路改良稅	一九一
賽馬稅及彩票稅	九〇	鐵道稅	一、五二一	財產稅	九三
票據稅	四二	汽車及腳踏車稅	七一七	銷售稅	一、〇〇〇
運送稅	七〇八	銷售稅	六、四七八	計	一五、八一二
計	七、九六五	計	三四、七三二	計	二四、二二〇
所得稅收入占租稅收入全體比率	二三·六%	所得稅收入占租稅收入全體比率	三〇·一%	所得稅收入占租稅收入全體比率	二四·二%

本來所謂所得稅，亦有大半帶着收益稅之色彩者，或有依特別稅或附加稅之形式，而委讓一部於地方者，因之僅以國稅所得稅之收入額，或許尚不能稱為所得稅之收入，然而國稅所得稅之收入額，在租稅收入全體中所占比率，無論何國，已是表現二成乃至五成之相當的龐大數字，且其比率大小之順序，最大者為美國（五〇·七%），其次為英國（四三·三%），再其次為法國（三〇·一%），意國（二四·二%），德國（二三·六%），日本（二〇·二%），此不能謂非極堪注意之現象也。

國稅所得稅，各國究於何年開始採行茲依西曆年代之順序列舉於下。此係採取於波璧圖 (Popitz) 之調查而略加改正者。<sup>4)</sup>

- 第一 英國（一七九八年）
- 第二 瑞士（一八四〇年）
- 第三 美國（一八六二年）
- 第四 意國（一八六四年）

4) Johannes Popitz: Einkommensteuer (Handwörterbuch der Staatswissenschaften. III Bd. 8. 437).

- |     |               |     |              |
|-----|---------------|-----|--------------|
| 第五  | 塞爾維亞（一八八四年）   | 第六  | 南奧大利（一八八四年）  |
| 第七  | 日本（一八八七年）     | 第八  | 新西蘭（一八九一年）   |
| 第九  | 荷蘭（一八九三年）     | 第一〇 | 塔斯馬尼亞（一八九四年） |
| 第一一 | 奧國（一八九六年）     | 第一二 | 西班牙（一九〇〇年）   |
| 第一三 | 匈牙利（一九〇九年）    | 第一四 | 法國（一九一四年）    |
| 第一五 | 捷克斯洛伐克（一九一四年） | 第一六 | 俄國（一九一六年）    |
| 第一七 | 希臘（一九一九年）     | 第一八 | 盧森堡（一九一九年）   |
| 第一九 | 比利時（一九一九年）    | 第二〇 | 德國（一九二〇年）    |
| 第二一 | 保加利亞（一九二〇年）   | 第二二 | 波蘭（一九二〇年）    |
| 第二三 | 巴西（一九二二年）     | 第二四 | 羅馬尼亞（一九二二年）  |

關於以上年表，尚有一二應行注意之點。第一位之英國，其所得稅之制定，原有二說：（一）為濫觴於一七九八年之 Triple assessment 說；（二）為開始於一七九九年之新所得稅法說。本年表乃係據前說者。第三位之美國，其所得稅之開始，波璧圖是以一八六二年七月所行之所得稅，為其最初之所得稅，本年表亦係如此。但正式之所得稅，當推憲法改正後一九一三年制定施行之新所得稅法。

日本之所得稅，既在一八八七年即明治二十年即已制定，故從國稅所得稅之立場觀之，其在世界中，即

可列於第七位，而為施行較早之所得稅。

(二)各國所得稅法制定之情事 一切社會制度，均與其種種特殊情事有牽連之關係者，而國稅所得稅亦然，每因各國之種種特殊情事，而使其制定之時期，遭受不自然之遲延，並且給與所得稅之內容以特殊影響。以下試就美、德、法、英、意、俄諸國，而一窺此中之情形。

先就美國考察之。美國基於合併各州而成立之建國歷史，其初行之所得稅，祇是州所得稅，而聯邦所得稅 (Federal Income Tax) 之開始探行者，則為一八六二年七月之事，此項稅制，以後時有改廢。迨至一九一三年二月，因憲法之毅然改正，一掃歷年所謂「聯邦所得稅違反憲法」之非難，乃於一九一三年十月，制定新所得稅法，以迄於今日。

次就德國觀之。德國依其發生之歷史的特殊情事，其地方分權之趨勢較強，而「直接稅歸各邦，間接稅歸帝國」之原則，已久為德國所探行，因之所得稅，即不能屬於帝國稅，而祇是成為邦稅而發達之。然因韋瑪 (Weimar) 憲法之制定，已破壞多年之地方分權，而確立中央集權之制度，一九二〇年三月厄爾俾加 (M. Erzberger) 改革稅制之結果，所得稅遂由邦稅而轉移為帝國稅。德國國稅所得稅之所以發達特遲者，其故即由於此。

至於法國，則外形標準主義之物稅，已深深支配人心。其束縛個人自由之租稅如所得稅者，則認為違反法國大革命精神之人權宣言，而不為法國人所歡迎。故雖有二百餘起之所得稅法案提出，亦未曾有一案被

採行者。其以後所得稅之得在法國實施者，乃爲一九一四年，即世界大戰勃發之年也。

最後就所得稅祖國之英國觀之。英國所得稅之採行，本始於一七九八年，但一八〇二年即已廢止。至一八〇三年，再被採行，以後雖時有改廢，卻始終蹈襲一八〇三年之稅法精神，而成爲恆久稅以迄於今日。不過一八〇三年之所得稅，是按照其所得源，將所得分爲A、B、C、D、E五種，而爲以源泉課稅主義爲主之分類所得稅，其與綜合所得稅相去甚遠。遲至一九一〇年，魯意喬治(Lloyd George)制定超過所得稅(後易名附加所得稅)，與原來之分類所得稅一併施行後，始舉綜合所得稅之實。

此外尙有意國所得稅，則係奉行生產第一主義而立法，俄國所得稅法，則係力圖實現社會革命之精神，此類顯著之事實，亦爲不可忽視者也。

瑟利格曼(E. R. A. Seligman)雖云「所得稅之成立，以文化之比較的高度發展及貨幣經濟之充分普及，爲其前提要件」<sup>5)</sup>，但並非謂一有此項前提要件，而所得稅即立刻可以成立者，如果該國之政治的要件及社會的要件未備，而所得稅仍屬難以制定。彼美國之憲法規定，則妨礙國稅所得稅之發達，德國財源配分之政治原則，則遷延國稅所得稅之採行，法國大革命之自由精神，則不許在世界大戰勃發前，爲法國所得稅法之制定，即如產業革命最早之英國，亦被束縛於傳統之勢力，而於一九一〇年以前，仍祇能施行分類所得稅而止。就此等情事而比較考察之，可知各國之特殊情事，其於所謂所得稅法之租稅制度方面，實亦足與以重大之影響也。

<sup>5)</sup>E. R. A. Seligman: Income Tax(Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. 7, d. 626).

(三) 日本所得稅之制定與發達 日本之所得稅法，初制定於明治二十年，後經明治三十二年及大正九年之大修正以迄於今日。至於小修正，則約計有二十次之多。所謂明治二十年，即爲西曆一八八七年，當時世界各國之所得稅，均係處於極幼稚時代。在彼時英國所得稅，雖已脫離戰時稅時代及臨時稅時代，而轉入於恆久稅時代，但仍係奉行源泉課稅主義之比例稅率之所得稅。在美國，則爲聯邦所得稅於一八七一年廢止，至一八九四年恢復之過渡期。在法國，當時適爲普法戰爭後之整理時代，所有關於所得稅提案，卒難期其實現。在意國，於一八六四年本已見國稅所得稅之實行，中經一八七七年之大修正後，而是項所得稅法，直至今日尙爲該國所得稅之根據，但當時意國之所得稅，亦不過簡單之勳產所得稅而已。至於俄國，則所得稅法，在當時尙未成爲問題。

明治二十年之日本所得稅法，依今日財政學之眼光觀之，雖爲極其單純之稅法。但因其係採行綜合課稅主義之累進稅，在此意義之下，而日本之所得稅，實較之當時英、意之所得稅爲進步。然則明治二十年之日本所得稅法，究竟仿自何處稅法而制定乎？在當時之德國，固然無所謂國稅所得稅之存在，但其支分國之普魯士，卻曾參酌綜合課稅之精神，而成立所得稅矣。日本當時之所得稅，或許即係受普魯士制度之影響乎。總之如此進步之近代之所得稅，在日本明治二十年即已制定，實是堪以重視者。日本明治二十年之所得稅法，經明治三十二年之根本的修改，已形成今日所得稅之根本形式——第一種、第二種、第三種。復於大正九年，爲使綜合課稅主義更加徹底起見，又制定新稅法，以迄於今日。

在較後之時代而出現於世界舞臺之日本，偏能先於歐、美諸國而採行所得稅，並能將近代的色彩而繪畫於所得稅法之上，此乃誠堪驚異者。而且此項情形，不僅所得稅法爲然，而若干社會制度，可云亦係如此。關於此等事項之徹底解釋，固然尚須待經濟史家之詳細研究，但關於日本所得稅之發達，意即爲下列之原因。

在日本明治二十年之際，日本之租稅制度，原無固定制度（established order）之存在，因之日本之財政，即可爲樹立新制度之處女地。彼日本人之先輩，不是容納外人之意見，將當時認爲最進步之所得稅制度，毫無何種顧慮，而樹立於其處女地之上乎？在歐、美諸國，則已有極固定之制度，故欲樹立新制度，則非先破壞舊制度不可，然而當時之日本，卻無此項應當破壞之有力的租稅制度也。日本財政爲租稅制度之處女地一點，實足爲當時日本樹立不甚合乎國情之進步的所得稅制度且促成其發達之原因。

此項爲租稅制度之處女地一點，固爲予日本以採行近代的所得稅之有力原因，但此不過片面的助成其所得稅條文之進步，而其實施之成績，則並未隨之而生，此不免爲其缺點。在日本明治二十年之社會，其所得之概念，果能爲其所了解否？在比例稅尚難明瞭之當時，其累進稅之真意義，果能爲其所了解否？此種「有所得稅法之名而無所得稅之實」之情形，恐在其他一切社會制度，亦係相同者也。

有隨同社會之要求而後發生社會制度者，亦有先確立社會制度而後社會追隨之者。歐、美諸國所得稅之發達，屬於前者之例，日本所得稅之發達，則屬於後者之例。故在考查英國之所得稅時，祇須研究英國財政史已足，若求理解日本現代所得稅之發達，則一面須研究日本之財政史，同時又須於日本以外，而研究歐、美

## 諸國之財政史。

(四) 各國所得稅制度之比較研究 本書先就英、美系所得稅，即英國之所得稅與美國之所得稅考察之，次則研究中歐諸國之所得稅，即德國之所得稅與法國之所得稅，再次則研究右翼獨裁國之意國所得稅，與左翼獨裁國之俄國所得稅，終則研究日本之所得稅，以探求其與此等諸國之所得稅，有如何相同之點及如何相異之點。所有關於此等世界主要諸國之所得稅，均當從縱的方面以敘述其歷史的發達，從橫的方面以分析其內容，而藉以闡明其所得稅制度之本質。在最後之結論，則以所得稅為中心，而探究各國企業之租稅負擔，藉就財政與經濟界之關係而為統計的觀察。

## 第二章 英國之所得稅

### 第一節 英國所得稅之史的發展

英國之所得稅，乃係在世界中具有最悠久之歷史者，且其發達形態，並可認為是典型的，故云「英國為所得稅之祖國」<sup>1)</sup>。因之所謂研究「英國所得稅之歷史」，即是研究「所得稅之歷史」，明瞭前者之發展形態，即是明瞭後者之發展形態，亦非過言。

據瑟利格曼云：<sup>2)</sup>所得稅最初之發生，為戰時稅，乃係認為補充戰時財政需要之方法而採行者。嗣後為補充臨時之必要費起見，則以之作爲臨時的收入之財源，復隨經濟社會之發達，而確立其基礎，遂具有恆久稅之性質，最近則已在財政上成爲最重要之財源，而爲稅制之中樞矣。在英國之所得稅，恰係遵循此項發展過程者，吾人於此，即可窺知所得稅發展形態之一種典型矣。

現在就其大要略述之，英國所得稅之最初發生，乃係一七九八年。當時英國正與法國在交戰中，爲支付激增之戰費計，遂一面發行巨額之公債，同時並創設所得稅。因此，而所得稅，即成爲瑟利格曼所云之「戰時稅」，而最初發生於英國矣。然此項所得稅，因其係戰時之性質，已隨戰爭之終結而同時廢止，以後並曾暫告

1) 抄見三郎：日本所得稅之發達（經濟史研究，第四十一號）。

2) E. R. A. Seligman: Income Tax (Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. 7, p. 628).

絕跡。及至一八四二年，因經濟界景況不佳，而財政收入，大見減退，遂以填補此項收入減少為目的，再探行所得稅，以彌縫一時的歲入之缺陷。嗣後此項所得稅，已失其臨時的性質，而具有恆久的性質。世界大戰勃發以來，並已獲得主要稅之地位，其內容與形式，俱已成爲英國稅制中樞之租稅。以下擬以此等情形爲中心，更爲詳細之研究。

### 第一項 戰時稅的所得稅之發生

(一) Triple Assessment 夢想征霸世界而席捲歐洲諸國之拿破崙(Napoleon Bonaparte)對於英國，亦擬大事攻略。英國於此，自不得不與法戰，至一七九三年，而戰爭遂即開始。戰爭既開，而英國即需巨額之戰費，其招致財政之膨脹，自係必然。在英國當時之財政收入，因其主要的是依賴關稅、消費稅、印花稅、地稅等，故甚難獲得與財政膨脹相等之稅收。因爲如此，則爲獲得此項收入起見，自須創設有伸縮性之新稅，藉以應合此項需要。故一七九八年，即由皮德(William Pitt)制定 The Aid and Contribution Act 而頒行之，此即所謂 Triple Assessment，而爲英國所得稅之濫觴也。<sup>3)</sup> 此 Triple Assessment，有人之所稱爲「對法戰爭之所產」<sup>4)</sup>者，即是由於在前述情事之下，作爲支付必要經費之收入源而採行之之故。

(註一)

(註一)據一八九八年六月十三日英國財政大臣在下院之演說詞云：「英國之所得稅，實可謂爲戰爭稅。此全爲基於波那巴爾特(即拿破崙)野心所釀成的戰爭時代之產物。詳言之，英國之所得稅，即係緣於對法戰爭，且因原有消費稅之不敷支出而設

3) S. Dowell: A History of Taxation and Taxes in England from the earliest Times to the present Day. 1884. Vol. 2. p. 214.

Triple Assessment 之目的，乃在對於富裕階級，一時特課重稅，以冀藉以獲得必要之收入，故以從前已有之 Assessed Taxes<sup>5)</sup> 之納付額為基礎而徵收之，此乃完全認為戰時之臨時的非常稅者也。不過此項租稅，在其本質上，卻具有一般所得稅之性質。其辦法係依消費之大小，而查定所得之大小，即以此為基礎而為課稅。

現在就其組織大概觀之。<sup>6)</sup> 為 Triple Assessment 課稅之基礎者，為納稅人於上年度所支付之稅額。其為此查定基礎之事項，則依其種類而分為三種，復依其負擔額之大小而分為若干階級，而各個課以不同之稅。第一種，係對於僕役之使用人，以及馬車與乘馬等之所有人而課之者。此等人之原負擔額為二十五鎊以下者，則所課為其三倍，二十五鎊以上三十鎊以下者，則為其三·五倍，三十鎊以上四十鎊以下者，則為其四倍，四十鎊以上五十鎊以下者，則為其四·五倍，五十鎊以上者，則為其五倍。第二種，係對於曾被課稅之家屋、窗戶、火爐、表等而課之者。關於此類事項，則就一鎊以上之納稅者，按照其稅額四分之一倍乃至五倍而為課稅。第三種，係對於家屋所有人及土地所有人而課之者。此等人如從前係納三鎊以上之地稅或家屋稅者，則須負擔其稅額十分之一倍乃至二倍之附加稅。此項依一定之納稅額，而間接查定其所得額一事，雖為所得稅及直接財產稅之基礎，然在此間接的課稅方法之中，尚斟酌個人之情事而寬免之。其六十鎊以下之小所得者，則予免稅，而六十鎊至二百鎊之所得，則許為一定之扣除，而且大所得者之負擔額，如高於上述情形甚鉅時，並可減至其所得十分之一而徵收之。此外，如有兒童四人以上者，其父母得以其兒童衆多為理由，而

4) E. R. A. Selligman: The Income Tax. 1914. p. 57.

要求多額之扣除，因之此項稅制，即可謂爲已加入多少人的要素在內。不過由今日進步的所得稅之觀念言之，自不得謂非極其幼稚之制度也。雖然如此，但一想及此極簡單之所得稅，旋即發達爲名實俱備之所得稅，則此項稅制，亦決不能輕視之。<sup>7)</sup>

皮德最初之計算，認爲此項租稅之收入，可得四百五十萬鎊。但實際之收入，僅爲一百八十五萬鎊。此種原因，主要的由於稅法不備，而漏稅者居多故也。<sup>8)</sup>總而言之，此項稅制，實已完全歸於失敗矣。

(二) 一七九九年之所得稅法 Triple Assessment，雖如上說明，已完全失敗，但英國財政，因戰爭而需要龐大經費，仍然未改。於是皮德乃廢止 Triple Assessment，而探行新所得稅法，此卽一七九九年之所得稅法也。此項所得稅法，雖係基於上年之經驗而訂定，然在根本上，則與上年度之稅法大同小異。不過認各人有申報其所得之義務，<sup>9)</sup>而力圖實現應分擔稅之主義，此則已顯示相當之進步矣。

此項稅法，是以綜合各人所得而課稅爲主旨，且許爲一定之扣除，而六十鎊以下之所得，則完全免稅。<sup>10)</sup>其稅率雖爲一〇%之比例稅率，但對於六十鎊至二百鎊之所得，則課以按等級所定之累減率，對於兒童亦有允許扣除之規定，因之可云比以前之稅法，已有多少之進步。不過此稅法之缺點，尙屬不少，在申報義務一點，而私人之所得關係，由此暴露，最爲各人所不滿，自不免遭受所謂檢察官式 (Inquisitorial inquisitoria) 稅法之非難。故此項所得稅，仍未能獲得預期之成績，<sup>11)</sup>於是在國人非難聲中，於一八〇二年戰爭終止時，隨阿米夏 (Amiens) 和平條約之締結，而同時廢止矣。

5) Palgrave's Dictionary of Political Economy, p. 61; H. B. Spaulding: The Income Tax in Great Britain and the United States, 1927, p. 16.

(三)一八〇三年之所得稅法 拿破崙企圖支配全歐之野心，依然未已，遂至不得不再與開戰。在當時之英國，因其收入之主要部分，是仰給於消費稅及關稅等，而戰費之激增，自不得不令所得稅之復活。一八〇三年，奧德古(Henry Addington)遂即制定新所得稅，以冀應一時之急需。因之奧德古在當日施行此項所得稅時，曾宣言六個月後，即當廢止。不過此項所得稅，在某種意義上，實已成為現行所得稅法之基礎，此係值得特別注意者。

此項所得稅，與以前所得稅不同，不要求負全部申報之義務，乃係以分類法(Schedule System)為基礎，而採取源泉課稅方法，以期其收入之增大。<sup>12)</sup>故在實質上，此項租稅，與其謂為所得稅，寧可謂為收益稅，不過其稅率雖已減半，而收入比較居多，殆與從前同其類數，此已足獲得預想以上之好成績矣。

次就此項所得稅組織之大概觀之。此項所得稅，是先將所得分為五類而後各別處理之。第一類為土地所有所得(Landlord's duty)，第二類為土地利用之所得，第三類為資本利息所得，第四類為營業之所得，第五類為俸給所得。綜合此項各種所得之總所得，僅於各人有免除或減輕租稅之必要情形時，可以免除或減輕。此五類所得之中，第一類、第三類、第五類三項，是依源泉課稅之方法而分別課稅，第二類、第四類二項，是直接課稅之方法而分別課稅。至於稅率，如前所述，則係較從前稅率減半，但課稅範圍，則較擴張，對於小所得者之扣除，則額數略減。(註二)

(註二)免稅點，六十鎊。稅率，百分之五(由六十鎊至百五十鎊減輕稅率)。

6) E. R. A. Seligman: op. cit. p. 65; A. Wagner: Finanzwissenschaft. IV. 3. 1. 1910. S. 220, S. 416; Palgrave's Dictionary of Political Economy. p. 582.

此一八〇三年之所得稅，雖有較善之組織，而能獲得比較的良好之成績，但以之支付日益增大之戰費，仍嫌不足。故於一八〇五年及一八〇六年，又為兩次之修正，而增高稅率，減低免稅點等。其勤勞所得之免稅，以及生命保險費之扣除，亦受一定之限制，而兒童之扣除，則已完全廢止之。然至一八一五年對法戰爭終了，恢復和平後，其所認為戰時稅之此項所得稅遂於一八一六年廢止。以後二十餘年之間，此所得稅制已絕其跡。(註三)

(註三)一八〇五年，稅率由百分之五增高至百分之六·二五。

一八〇六年，稅率增高至百分之一。免稅點降低至五十鎊(自五十鎊至一百五十鎊，則減輕課稅)。一八〇五年之所得稅收入，僅為六百四十二萬九千五百九十九鎊，一八〇六年，已成為一千二百八十二萬二千五百六十六鎊。

一八一五——一六年廢止時之收入，則已達一千六百萬鎊之巨額。

## 第二項 臨時稅的所得稅之發生

(一)所得稅廢止時代 英國所得稅，如前所述，在尚未充分發揮其效能之際，即於一八一六年已告廢止，以後消費稅，乃代此項稅制而成爲主要之財源，此乃英國租稅之重心，由所得稅而轉移至消費稅者也。然而隨同國家財政之發展，而財政上之要求亦即增大，雖已就其稅制爲數度之修正，但僅依消費稅之收入，已有不能應其要求之勢。考其原因，第一，是因當時屬自由通商時代之初期，由商業政策之變更，於對外貿易上，已放棄對於農業工業之保護政策，商業及交通，已從舊時關稅及消費稅之桎梏下面予以解放，而且因航海條例之廢止，所有穀類關稅、原料稅，以及妨礙較大之工場消費稅等均已廢除，而關稅及消費稅，在財政上，

7)H. B. Spaulding: op. cit. p. 16.

8)H. B. Spaulding: op. cit. p. 16.

主要的祇限於數種物件，即火酒、麥酒、茶、砂糖等少數物品。不僅此也，而印花稅，亦為交易流通之便利起見，已成為簡易化，並且減低其稅率矣。第二，是因所得部門之分化，其結果，而國民所得，已集積於少數者之手，消費稅實已不能適應國民所得而增高租稅之收入矣。

(二) 一八四二年之所得稅法 因為如此，故於一八四二年印度叛亂甫經發生後，即乘此時機再施行所得稅。<sup>13)</sup> 此項新所得稅，固然是由於伯耳 (Robert Peel) 之努力而被制定，但當時之英國，在經濟極端恐慌之下，歷年歲入不敷，已達數百萬鎊之多，而一八四二年度之歲入不敷，即已達二百五十萬鎊之巨額。<sup>14)</sup> 故施行新所得稅一事，雖以印度之叛亂，為其直接之契機，然其實際，可云是為填補經濟恐慌時之歲入不敷，是為出於對付非常時期之一時的目的。當時此項稅法，於徵求議會同意之際，曾以三年期滿後廢止為條件。

現在試一觀其內容。此項稅法，大體上雖可謂係一八〇三年稅法之復活。然其免稅點，則固定為一百五十鎊，在一百五十鎊以下之所得，不問其依以發生之源泉如何，均完全免稅。其於一百五十鎊以上之所得，則就每一鎊課以七辨士之定率，以期漏稅之弊減少，且冀由可動的稅率，而在租稅技術上，發揮一般所得稅所有之傳統的特色，此等情形，實為其顯著之特徵。此外尚有可注意者，此項稅法，仍然是採行源泉課稅主義，以期防止漏稅，並減少徵收費，其在後來，並已成為現行所得稅法之基礎，想及此點，則深覺有特別之意味也。

一八四二年所得稅之發生，如前所述，既是為非常時期之租稅，故施行時，即已預定於一定期間後廢止之。然而一面因經濟景況之繼續不佳，不能停止此項臨時稅的所得稅，一面復因克里米戰爭之勃發，實不得

9) H. B. Spaulding: op. cit. p. 17.

10) E. R. A. Seligman: op. cit. p. 78; H. B. Spaulding: op. cit. p. 17.

不違背此種預定之期望。於是欲以所得稅成爲恆久稅之機運，已胚胎於此矣。一八五三年，乃即制定新所得稅，定爲施行後二年之間，其稅率仍舊不變，然於二年後的二年之間，則每一鎊課稅六辨士，復於以後三年之間，則每一鎊課五辨士，其免稅點，則降至一百鎊。嗣因一八五四年克里米戰爭之勃發，而此種計畫，已被打破，不僅將稅率加倍，而變爲每鎊十四辨士，並且於一八五五年，就一百鎊以下一百五十鎊以上之所得，徵收十一辨士，一百五十鎊以上者徵收十七辨士矣。至一八五七年，卻已一律減爲七辨士，在以後四年之間，則分別改爲五辨士、九辨士、十辨士、九辨士。而由一八六三年至一八八四年，則已無超過七辨士之情形。其於一八六三年，即將一八五四年以來增高之稅率減低，從前對於小額所得適用累減率者，至此已改爲一百鎊至二百鎊之所得，可爲六十鎊之扣除，復於一八七二年，就二百鎊至三百鎊之所得，改爲可扣除八十鎊。而且至一八七四年，最低者每鎊祇課三辨士，即百分之一。二五之歷史上最低稅率已被適用。遵循恆久稅之方向一路向前進行，雖曾遭有力之反對，但卒提供爲英國財政收入中之主要部分。其所得稅之廢止，而英國財政，必至顯現其不能支持之勢矣。<sup>16)</sup>

### 第三項 恆久稅的所得稅之發展

(一) 所得稅發達爲恆久稅 英國所得稅，其由臨時稅而發達爲恆久稅之原因，主要者雖爲由於英國經濟之發展，然催促其完成者，卻不外當時社會之情勢。故爲明瞭所得稅史上之此中原因起見，即不得不一觀當時英國之經濟的及社會的情勢。<sup>17)</sup>

11) A. Wanger; a. a. O. S. 321; H. Arendt; Entwicklung und innerer Aufbau der englischen Einkommensteuer, 1931, S. 3.

十八世紀末葉發生於英國之產業革命，以後日益進展，債權人之英國，已成為世界之銀行家，倫敦（London）已成為世界經濟之中心。故鉅大之財富，俱已集積於英國，鉅大之所得，俱已流入於英國。但不絕的經濟發展之結果，已產生可驚的優秀者勞動階級，而此項階級，逐漸給與立法及行政方面以影響，其於租稅上之問題，亦即有彼等之勢力參與於其間。於是除向以間接消費稅為中心而使大衆負擔租稅之外，已發生改正所得稅以重課富有財力者之要求。而且一般人俱以為所得稅，最能實現所謂課稅最高原則之一的社會原則，而依所得稅之採用，不僅足以維持經常費，並且可以充實突然發生之臨時費，由是企圖完成所得稅，俾變為恆久稅之運動已起。因此種種原因，即於一八七六年開始改正所得稅，嗣於一八九四年、一八九九年、一九〇六年、一九〇七年，復繼續為多次之改正，而採取減輕小所得者負擔，差別課稅，累進課稅，提高免稅點，扣除查定法等制，以大顯其立法之美備，而鞏固其為恆久稅之基礎。<sup>12)</sup>

（二）所得稅改正之努力 現在試就其歷年改正者分別言之。在一八七六年已提高至一百五十鎊之免稅點，至一八九四年，復提高至一百六十鎊。又一八七六年，對於一百五十鎊至四百鎊之所得，原許為一百二十鎊之扣除，至一八九四年，則改為對於一百六十鎊至四百鎊之所得，得扣除一百六十鎊，四百鎊至五百鎊之所得，得扣除一百鎊。一八九八年，復改為對於四百鎊至五百鎊之所得，得扣除一百五十鎊，五百鎊至六百鎊之所得，得扣除一百二十鎊，六百鎊至七百鎊之所得，得扣除七十鎊。<sup>13)</sup>此外於一八九四年，除對於夫婦生活者，依向來所行之夫妻共同計算而為扣除外，其在一定條件之下，又許僅對妻之勤勞所得而為

12) H. B. Spaulding: op. cit. p. 17; H. Arendt: a. a. O. S. 3.

13) E. R. A. Seligman: op. cit. p. 132.

扣除。至一九〇六年，以笛耳克 (Dilkes) 爲委員長而設置所得稅調查委員會，提議擴大扣除制度之範圍，採行大所得之超過所得稅 (Super-Tax) 而高等級於租稅之中，對於勤勞所得與財產所得之間應設差別等事。一九〇七年，奧斯克 (H. H. Aspinth) 基於此委員會之提議，於勤勞所得及財產所得，已在課稅上分別處理，其達於二千鎊之勤勞所得，以申報其總所得爲條件，許其爲一定之扣除。<sup>14)</sup>

(註四) 一八七六年，於一百五十鎊以下之所得完全免稅，一百五十鎊以上四百鎊以下之所得，許爲一百二十鎊之扣除。

一八九四年，一百六十鎊以下之所得，完全免稅，一百六十鎊以上四百鎊以下之所得，得扣除一百六十鎊，四百鎊以上五百鎊以下之所得，得扣除一百鎊。

一八九八年，一百六十鎊至七百鎊之所得，均許扣除。即一百六十鎊至四百鎊之所得，許扣除一百六十鎊，四百鎊至五百鎊之所得，許扣除一百五十鎊，五百鎊至六百鎊之所得，許扣除一百二十鎊，六百鎊至七百鎊之所得，許扣除七十鎊。

(三) 魯意喬治 之超過所得稅 如上說明，英國所得稅，依免稅，扣除查定，勤勞所得輕課等制，而爲適當之負擔減輕，已於大小所得之間實現其均衡矣。元來輕課小所得者之思想，本含有重課大所得者之思想於其中，今既實現其輕課小所得者之思想，因之向來關於此方面之非難，自應消滅於無形。不過雖然如此，而社會原則之實現，猶嫌不足，乃又有要求將重課大所得之旨，爲明白之表示者。於是魯意喬治 (Lloyd George) 採納所得稅調查委員會之意見，於一九一〇年新設超過所得稅，<sup>20)</sup> 對於所得超過五千鎊之個人，每鎊再課以六辨士之稅，此項稅制，爲英國所得稅史上之劃期的改革，英國之所得稅，已確立其爲恆久稅之地位，於此益可見矣。

14) 曾野和太郎：非常時期對策之增稅。

15) E. R. A. Selligman: op. cit. p. 128.

此外尚有幾點同時改正者。一八〇六以來久已廢止之兒童扣除制，已現恢復，輕課勤勞所得之限度，已由二千鎊提高至三千鎊，對於夫婦生活者之扣除查定，已能依其希望而為各別計算。<sup>21)</sup> 如此，已是一般的適應其客觀的給付能力而為課稅矣。

#### 第四項 所得稅變為稅制中之主要稅

(一) 所得稅發達為主要稅 英國所得稅，在世界大戰中及大戰後，異常發達，已代替向為英國租稅收入中心之消費稅，而佔據其王座。在世界大戰前（一九一三年度），其所得稅收入，不過為四千七百二十四萬九千鎊，而世界大戰後之一九一九年，則約增七倍而為三億五千九百九萬五千鎊，此在戰前僅為總租稅收入十分之二·九者，大戰後之一九一九年，已占十分之四·五矣。<sup>22)</sup>

因此，英國之所得稅收入，在財政上，即已提供為最重要之財源。在英國所得稅，於一九一四年以來，其所以有如此之可驚的發達者，全由於能實際的活用英國傳統之財政政策，而發揮其戰費一部仰給於恆久的財源之精神所致。英國自昔日以來，即持有所謂「戰費至少須以三分之一仰賴於租稅收入」之原則。在拿破崙戰爭之經費，皮德於其總額八億三千一百萬鎊中，即以四億四千萬鎊（十分之五·三）仰給於公債，三億九千一百萬鎊（十分之四·七），依租稅之增收而開支之。又在克里米戰爭亦然，古那德（W. E. Gladstone）於其經費六千七百五十萬鎊中，以三千五百五十萬鎊（十分之五·三）求之於租稅，其餘三千二百萬鎊（十分之四·七），則求之於公債。故當此次大戰之際，政府當局，不專仰給公債以接濟其戰費，而斷然的出

16) H. Arendt: a. a. O. S. 5.

17) H. Arendt: a. a. O. S. 5.

於增稅之舉，誠爲當然之事也。

(二) 世界大戰與所得稅之加徵 現在就其發展之過程觀之。一九一四年，以所得稅收入倍於大戰前爲目的，乃開始按照財政法 (Finance Act) 對於超過所得、財產所得、勤勞所得，一律課以高率，以期增加收入。一九一五年、一九一六年，並降低免稅點，而將稅率提高。故從前一先令三辨士之標準稅率，一九一五年度，已改爲二先令六辨士，一九一六年，已改爲六先令。從前之免稅點，係一百六十鎊，至此已降低爲一百三十鎊。並且對於從前小所得者之扣除額，亦有改變，從前一百六十一鎊至四百鎊之所得，得扣除一百六十鎊，四百一鎊至五百鎊之所得，得扣除一百五十鎊，五百一鎊至六百鎊之所得，得扣除一百二十鎊，六百一鎊至七百鎊之所得，得扣除七十鎊，當時則改爲一百三十一鎊至四百鎊之所得，扣除一百二十鎊，四百一鎊至六百鎊之所得，扣除一百鎊，六百一鎊至七百鎊之所得，扣除七十鎊。至一九一七年，不僅稅率再爲提高，每一鎊課以六先令即十分之三的高率，並且再爲降低免稅點，減少超過所得稅之所得階級數，變更普通所得稅之計算方法等，而祇顧趨向增稅之一途矣。加之在另一方面，復完全的實行其任意申報及強制申報之制度，故所得稅之收入，足以獲得預期以上之成績。現在就一九一三——一四年度至一九一七——一八年度所得稅收入之狀況觀之，約如左列：

一九一三——一四年度

四七、二四九、〇〇〇鎊

一九一四——一五年度

六九、三九九、〇〇〇鎊

18) H. Arondt: a. a. O. S. 6.

19) H. Arondt: a. a. O. S. 7; H. B. Spaulding: op. cit. p. 17.

一九一五——一六年度	一二八、三二〇、〇〇〇鎊
一九一六——一七年度	二〇五、〇三三、〇〇〇鎊
一九一七——一八年度	二三九、五〇〇、〇〇〇鎊

但不久因世界大戰終結，歐洲和平恢復，而英國之所得稅，亦隨之而呈現極大之變化矣。

(三) 一九一八年所得稅之改正 由戰時經濟到平時經濟之推移，則是極技術的妥善進行，在大戰中極度加徵之所得稅，亦是逐漸趨於還元之傾向。此種傾向之端緒，於一九一八年所得稅法之改正，即可首先見之。因之一九一八年所得稅之改正一事，在英國所得稅史上，可謂具有極重要之意義。且就一八四二年以來不統一的且極複雜的所得稅，復能整理統一，而毅然為全般的改正，則又為更有重要意義之點。現在僅就其局部改正之主要點觀之，亦有減低稅率，輕課勤勞所得，免除或輕課小所得，輕課妻之所得，對於兒童及其他扶養家屬之扣除等多種。因此，則一八四二年以來支配英國之所得稅，實於大戰後，始大加改訂，而增強其應分負擔之色彩也。雖然如此，但其根本的立場，尚無變更，既未能實際的為全廢舊制之急激改訂，亦未能製定理想的新所得稅法。因之以後隨同經濟界之推移，為適應擔稅能力而為課稅起見，方逐漸予以改正。茲就其逐漸改正之重要者摘錄於下。

(四) 過渡的改正 一九一八——一九年度，每一鎊課以六先令之標準稅率，於一九二二——二三年度，改為五先令，一九二三——二四年度，改為四先令六辨士，一九二五——二六年度，改為四先令，而採取

20) E. R. A. Selligman: op. cit. p. 211; H. Arendt: a. a. O. S. 8; H. B. Spaulding: op. cit. p. 17.

漸減之傾向，以表現切實的改正之本旨。其次對於勤勞所得之扣除，在一九二〇——二一年度，為勤勞所得十分之一，其最高限度，定為每人二百鎊。至一九二五——二六年度，則改為勤勞所得六分之一，其最高限度，則為二百五十鎊。此外尚有對於扶養家屬之扣除，其中關於十六歲以下兒童或十六歲以上兒童之在學校中者，一九二一——二二年度，對於最初一人，得扣除三十六鎊，餘為二十七鎊，然於一九二八——二九年度，已各改為六十鎊及五十鎊。至關於管理家政婦人之扣除，一九二〇——二一年度，為四十五鎊，而一九二四——二五年度，已增至六十鎊。至超過所得稅之稅率，其歷年之變化如下表：<sup>23)</sup>

鎊	一九一八——一九二〇		一九二〇——一九二五		一九二五——一九二九	
	先令	辨士	先令	辨士	先令	辨士
二〇〇〇——二五〇〇	一	〇	一	六	一	九
二五〇〇——三〇〇〇	一	六	二	〇	一	〇
三〇〇〇——四〇〇〇	二	〇	二	六	一	六
四〇〇〇——五〇〇〇	二	六	三	〇	二	三
五〇〇〇——六〇〇〇	三	〇	三	六	三	〇
六〇〇〇——七〇〇〇	三	六	四	〇	三	六
七〇〇〇——八〇〇〇	三	六	四	六	三	六
八〇〇〇——九〇〇〇	四	〇	五	〇	四	〇
九〇〇〇——一〇〇〇〇	四	〇	五	〇	四	〇

21) H. Arendt: a. a. O. S. 8.

22) H. Arendt: a. a. O. S. 10; Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich. 1930.

一〇〇〇〇——一五〇〇〇	四	六	五	〇	四	六
一五〇〇〇——二〇〇〇〇	四	六	五	〇	五	〇
二〇〇〇〇——三〇〇〇〇	四	六	五	六	五	六
三〇〇〇〇——五〇〇〇〇	四	六	六	〇	六	〇
五〇〇〇〇——X	四	六	六	〇	六	〇

(五) 薛基爾之提案 大戰後之英國所得稅，可認為一方是圖一般的負擔之減輕，他方是想更明確的實現應分負擔之原則。此項傾向，為戰後英國國民之切實的要求，而其實現，又大有賴於歷代政府之特別努力。故英國之所得稅，足以大改舊觀而一新其面目。不過其中尚含有重要之缺點，亦難否定，此即以分類主義為基礎之源泉課稅法是也。一九二七年四月，財政大臣薛基爾 (C. H. Churchill) 已就此點在議會說明，而極力陳說其有改正之必要如次：<sup>24)</sup>

考英國之所得稅，其最初之出發點，元來是就應屬所得稅之各種所得，在其源泉上而課稅。故為維持英國所得稅之存立計，而此種源泉課稅法，已成為不可缺之要件。不過此種源泉課稅法，卻不得不伴有重大之缺點，最主要者，即是難以實現應分負擔稅之原則。蓋源泉課稅主義，不能如綜合課稅主義而容易充分發揮人稅之特徵。若欲於源泉課稅法中發揮其人稅之特徵，則非有種種複雜之手續不行。詳言之，即不僅自己所得在其源泉上已被課稅之納稅者，須於已就各個所得額納稅之後，再要求一定之返還，而且如英國超過所得

23) H. Arendt: a. a. O. S. 89.

24) B. Mallet and C. O. George: British Budgets (Third Series 1921-22 to 1932-

33) 1933. pp. 187 ff.

稅制度，其達於超過之水準者，復須爲具備法定條件之另文中報，而憑此以負擔適當於所得額之稅額。因此，則英國所得稅之採用源泉課稅法一事，其不必要之金錢授受與複雜之手續，實有難以避免之者，其希冀將此等複雜性變爲單純化之要求，實是一種不可解決之矛盾也。

世界大戰終結以來，所有負擔減輕，應分擔稅之要求，與年俱盛，而隨同經濟界之變化，更是日益迫切。然而實際上已被實現者，卻僅如前述情形而止。祇因根本改正，極爲困難，故雖曾有數次之企圖，卻始終未能實現。因之源泉課稅法，依然不能放棄，其爲仍舊維持向來之制度計，而一九一八年以後，自無可以特書之大改正。然自一九二七年四月薛基爾在議會爲重要之提倡以來，已銳意從事於此項改正之研究，一九二九年，起而實施之機運遂至矣。此後英國之所得稅，在其精神上，即已與已往之所得稅異其本質。以下就此項改正之要點敘述之。

(六) 一九二九年之根本改正 在英國之稅法，向來對於普通所得稅 (Income-Tax) 與超過所得稅 (Super-Tax) 是作爲各別之租稅而處理者。故關於徵收之機關及手續等，彼此各異，超過所得稅之納稅義務人，於就普通所得稅申報其所得外，尚須因超過所得稅之故，而就其總所得申報之。此種煩雜重複之情形，實使納稅人感受不必要之煩難。因此，乃將向來之超過所得稅，改稱爲附加所得稅 (Surtax)，藉以合併向來之普通所得稅與超過所得稅而構成爲一個所得稅之概念。此不僅爲單純的名稱之改訂已也，而向來各別獨自存在之普通所得稅與超過所得稅，至此已包括於所得稅一個概念之下而成爲並立的所得稅矣。

向來是認普通所得稅爲比例稅，超過所得稅爲累進稅而各別存在者，至此已是對於一定額以下之所得課比例稅，一定額以上之所得課累進稅，而成爲一體的所得稅矣。質言之，即所得稅中之比例稅部分，則稱爲普通所得稅，累進稅部分，則稱爲附加所得稅。故附加所得稅，雖其稅率及其他內容，與以前超過所得稅無何等差異，納稅人之負擔無何等變更，然從前被認爲有似二重課稅之所得稅，卻可由此漸釋其所謂惡稅之誤會，且其根本精神原爲分類主義源泉課稅法者，復可謂係已立腳於綜合主義之上的累進稅矣。此項變化，固爲形式上之變化，而非實質上之變化，但其變化之結果，卻可謂普通所得稅及附加所得稅，已是成爲所得之單一累進稅，此種情事，由其以圓滑的累進及調和的曲線之方法，從最低率而昇至最高率，以及對於大小額之一切所得，依同一之基礎而課稅等事實觀之，即可明瞭。此項變化，是將普通所得稅及附加所得稅，於一個累進率之下而融和之者，其於納此租稅者及尙未達此階級者兩方，尤能使之易於了解之。此項變化，乃係一掃以前所發生之不平——即超過所得稅係對於已吸收在普通所得稅中之所得而重課之不平者，同時又係將附加所得稅，在相當於其目的之形式下而表示之者，並且係將附加所得，基於元來之主義而課稅——即對於較高階段之所得而課以追加率者。因此，則現代英國之所得稅，就其形態觀之，似乎是採取源泉課稅主義，但在其根本精神上，寧可謂係立腳於綜合課稅主義之上者也。

#### 第五項 最近所得稅之發達

(一) 赤字財政與所得稅 一九二九年改正所得稅以後，英國爲由於世界大戰而來之世界經濟恐

僥所侵襲，而租稅收入，顯見減少，財政已是每年繼續現出赤字，因此，其臨時應急手段，即是提高所得稅標準，稅率及附加所得稅率，減低扶養家屬之扣除額等。以下就此等情形簡單說明之：

一九二九——三〇年度，因世界經濟之恐慌，而租稅收入，比之預算已少一千二百四十萬六千鎊，其結果，而歲入不敷額，則達於一千四百五十二萬三千鎊。加之一九三〇——三一年度之歲入概算，其不敷額，復為四千二百二十六萬四千鎊。於是政府對於此項情形之救濟方法，除挪用地方稅減輕保留基金一千六百萬鎊外，乃毅然就所得稅、遺產稅、麥酒消費稅及關稅等而為加稅之舉。茲專就所得稅之加稅觀之，其一九二九——三〇年度每一鎊課四先令（二〇%）之標準稅率，在一九三〇——三一年度，已提高為四先令六辨士（二二·五%）（不過為減輕小所得者負擔起見所為之課稅，原對所得二二五鎊而每一鎊課二先令三辨士者，則改為對二五〇鎊而每一鎊課二先令六辨士）。至於附加所得稅之稅率，亦為提高如下：

所得	金額	類	新稅率	舊稅率
超過	二、〇〇〇鎊至二、五〇〇鎊	每所得一鎊	一先令（五%）	九辨士
超過	二、五〇〇鎊至三、〇〇〇鎊	每所得一鎊	一先令三辨士（六·二五%）	一先令
超過	三、〇〇〇鎊至四、〇〇〇鎊	每所得一鎊	二先令（一〇%）	一先令六辨士
超過	四、〇〇〇鎊至五、〇〇〇鎊	每所得一鎊	三先令（一五%）	二先令三辨士
超過	五、〇〇〇鎊至六、〇〇〇鎊	每所得一鎊	三先令六辨士（一七·五%）	三先令
超過	六、〇〇〇鎊至八、〇〇〇鎊	每所得一鎊	四先令（二〇%）	三先令六辨士

超過 八、〇〇〇鎊至一〇、〇〇〇鎊	每所得一鎊	五先令(二五%)	四先令
超過一〇、〇〇〇鎊至一五、〇〇〇鎊	每所得一鎊	五先令六辨士(二七·五%)	四先令六辨士
超過一五、〇〇〇鎊至二〇、〇〇〇鎊	每所得一鎊	六先令(三〇%)	五先令
超過二〇、〇〇〇鎊至三〇、〇〇〇鎊	每所得一鎊	六先令六辨士(三二·五%)	五先令六辨士
超過三〇、〇〇〇鎊至五〇、〇〇〇鎊	每所得一鎊	七先令(三五%)	六先令
超過五〇、〇〇〇鎊之金額		七先令六辨士(三七·五%)	七先令

一九三〇年四月所得稅之加稅，大概如右。但一九三一年四月，復更改所得稅納稅時期，以冀所得稅收入之增大。即從前B種、D種、E種所得稅之納稅期，為一月一日納二分之一，翌年七月一日納二分之一者，則改為一月一日納四分之三，翌年七月一日納四分之一，而冀由此使一九三一——三二年度之所得稅收入，增多一千萬鎊也。此蓋以上年度（一九三〇年四月——一九三一年三月）之實際情形，比之預算已生巨大之差額，即通常歲入減收一千三百五十五萬鎊，通常歲出增加（從追加預算一千四百八十八萬九千鎊中扣除國債及其他節減額）五十三萬二千鎊，補充減債基金增加額一千一百四十三萬鎊，合計共為二千五百五十一萬二千鎊。在當初之預算，本預計有二百二十二萬六千鎊之剩餘，茲不惟無此剩餘，反而顯示二千三百二十八萬六千鎊之不敷。不儘此也。其以當時收支狀況為基礎之一九三一——三二年度概算，其不敷之數，復為三千七百三十六萬六千鎊。當時財政大臣史諾德（Philip Snowden）以當年度之收支不敷，

應比之戰時預算，猶有臨時緊急性，故於此而講求對策，即認為當採臨時應急之手段。

(二) 聯立內閣之增稅案 英國財政，雖已由上述臨時應急手段而為一時之敷衍，但以後一九三一年七月德國經濟界之恐慌，給與英國經濟界以重大之影響，以致一般人心，大為不安。此時一方據政費節約調查之麥亞委員會 (May Committee) 之報告，謂依英國財政之現狀觀之，來年度當有巨額之歲入不敷。於是八月二十六日成立之聯立內閣，即於九月八日召集之新議會中，提出國費節減法並巨額之增稅案。另一方面，據財政大臣在財政演說中所發表之改訂預算，預計一九三一年度之不敷額，為七千四百七十萬鎊，一九三二年度之不敷額，為一億七千一十萬鎊，於是採取減少減債基金，節減經費及增稅三種方法，以冀救濟之。此三種方法中之增稅計畫，則是加徵所得稅、麥酒關稅及消費稅、煙草關稅及消費稅、威士忌關稅、娛樂稅等。此於一九三一年度，約計可增收四千五十萬鎊，一九三二年度，約計可增收八千一百五十萬鎊。其中所得稅及附加所得稅增收之概算，則一九三一年度，為二千九百萬鎊，一九三二年度，為五千七百五十萬鎊，其增稅之內容如下：

關於所得稅之增稅，則是就一九三〇年四月由四先令提高至四先令六辨士之標準稅率，再增加為五先令（二五%）。至於扣除及其他制度，亦改正如左：

(A) 獨身者之扣除原為一百三十五鎊，則減低為一百鎊，夫婦同居者之扣除，原為二百五十鎊，則減低為一百五十鎊。

(B) 扶養子女之扣除，第一子原為六十鎊，則減低為五十鎊，第二子以下原為五十鎊，則減低為四十鎊。

(C) 扣除查定（最初課稅，是對於所得二百五十鎊，扣除乘標準稅率九分之五之額數），改為對於一百七十五鎊，扣除乘標準稅率二分之一之額數。

(D) 勤勞所得之扣除（原在最高二百五十鎊限制內扣除六分之一），改為於最高三百鎊之限制範圍內扣除五分之一。

(E) 同居管家婦之扣除，原為六十鎊，現改為五十鎊。

至於附加所得稅之提高稅率，則已將一九三〇年四月以降之稅率，更改如左：

所 得 金 額	新 稅 率 (%)	舊 稅 率 (%)
超過 二、〇〇〇鎊至 二、五〇〇鎊之金額	五·五	五
超過 二、五〇〇鎊至 三、〇〇〇鎊之金額	六·八七五	六·二五
超過 三、〇〇〇鎊至 四、〇〇〇鎊之金額	一·一	一·〇
超過 四、〇〇〇鎊至 五、〇〇〇鎊之金額	一六·五	一五
超過 五、〇〇〇鎊至 六、〇〇〇鎊之金額	一九·二五	一七·五
超過 六、〇〇〇鎊至 八、〇〇〇鎊之金額	二二	二〇
超過 八、〇〇〇鎊至 一〇、〇〇〇鎊之金額	二七	二五

超過一〇、〇〇〇鎊至一五、〇〇〇鎊之金額	三〇・二五	二七・五
超過一五、〇〇〇鎊至二〇、〇〇〇鎊之金額	三三	三〇
超過二〇、〇〇〇鎊至三〇、〇〇〇鎊之金額	三五・七五	三二・五
超過三〇、〇〇〇鎊至五〇、〇〇〇鎊之金額	三八・五	三五
超過五〇、〇〇〇鎊之金額	四一・二五	三七・五

總之一九二九年以後之英國所得稅，可云因感受世界經濟之恐慌，為救濟繼續不斷之赤字財政計，而一路走循加徵之方向而已。

(三) 最近所得稅之改正 關於一九三二——三三年度之稅制改正，本專限於關稅及消費稅方面，而於內國稅，未曾為根本之改正。然於所得稅，卻亦稍有可以注意之改正者幾點，今摘要述之於下：

(A) 對於D種所得之課稅，其減價償付之程度，比之以前者增加為一〇%。

(B) 以前之租稅徵收員(Collectors of Income Tax)原為民選，此時其任命權，已移之於內國收稅廳(Board of Inland Revenue)。不過以前徵收員，因此而有失其地位者時，則給以一定之補償。

此外尚有雖不能謂為改正，而可謂為改正之前提者，則是一個重要委員會之設置。此即因在現行法之下，產業組合，僅負擔A種及B種之所得稅，而不負擔C種及D種之所得稅。此項特權地位之享有，顯使產業組合之負擔減輕，而與其他商事公司之負擔失其均衡，其他一般商事公司方面，自不免生出種種之非難，而

且尚有消費組合，亦主張應享此項特權之地位者。故爲講求矯正其缺點之方法計，遂即設置此種委員會。

#### 第六項 英國所得稅發展之趨勢

(一) 國民性與英國所得稅 以上吾人已就英國所得稅之發達觀察其大概矣，其最佳之印象，卽是已完成其極圓滿之發達，以及發達過程中之推移極其順利。然則究因何故而能如此乎？

元來英國國民，富於保守傾向，是漸進的而不走極端的國民，不論就其社會生活觀之，或就其政治生活觀之，彼等之步履，均是極爲慎重，而且實際。此種國民性之顯現於生活各方面，是不難知之者，而所得稅發達之過去記錄，亦可云係其顯著之一例。吾人如果忠實的回溯英國所得稅發達之事跡，必可在此發達之事跡中，認識英國國民性之不絕的顯現，必可明瞭任何改革，常是傳統的固守「與其尙理論不如切實際」之立場，並且尙能順應時代之潮流而爲改正。如此，則英國之所得稅，其所以能與實際生活保持密切之關係，而且尙能完成極合理之發達，以致現在恰與每次新遷居者常加添修之家屋相似，外觀雖極複雜，實則至爲便利者，吾人已能知其故矣。

(二) 經濟繁榮與英國所得稅 英國所得稅之圓滿發達，固然完全基於英國之國民性而不然其足令此國民性之盡量發揮者，實又不外英國十八世紀以來之可驚的經濟繁榮。英國爲世界之先驅者，爲產業革命以來經濟界之翦主，原爲衆已周知之事。英國所得稅之所以能完成典型的發展者，卽全由於此經濟繁榮而來，而英國經濟繁榮之事實，實可謂爲英國所得稅發達之槓杆也。

總之英國之所得稅，是以其穩健之國民性爲經，以其無比之經濟繁榮爲緯，而後始能完成如今日所見之光輝發達史也。

## 第二節 英國之現行所得稅

### 第一項 英國所得稅之特徵

(一) 三個特徵 英國之所得稅，比之他國所得稅，原具有種種之最大特徵，據一般學者所公認之點，則有下列三種：(一) 爲尊重其傳統政策而採行分類主義 (Schedule System) (二) 爲互於最廣之範圍而適用源泉課稅法 (Stoppageat source) (三) 爲每年依財政法 (The Finance Act) 決定其稅率，以成爲切合各個時期財政需要之法則。<sup>25)</sup>

英國所得稅之分類主義，乃係一八〇三年以來即已採用之制度。<sup>26)</sup> 此項制度，不僅英國本身依其自己之經驗，已難捨棄其長處，即歐洲大陸諸國，在實際上亦有採用此項制度者。故英國所得稅之分類主義，從歷史上觀之，實可謂爲最大特徵之一。

其次，源泉課稅法，與分類主義相同，亦爲長期的保持在傳統中之制度。<sup>27)</sup> 其互於極廣之範圍內而適用之，足以表現人稅的所得稅之本質，故亦與分類主義同爲英國所得稅之最大特徵。

最後就其所得稅之稅率言之。英國所得稅之稅率，每年依財政法決定之。<sup>28)</sup> 此即欲使英國所得稅收入，

25) E. R. A. Seligman: The Income Tax, N. V. 1914, p. 36, p. 213; H. B. Spaulding: The Income Tax in Great Britain and the United States. London. 1927.

每年得爲適宜之措置，以切合各時期之狀況，並能最有效的以發揮其所得稅之伸縮性也。此項辦法，可云係欲就所得稅固有之特質而爲充分之活用，自亦應認爲具有悠久歷史的英國所得稅之最大特徵。

本節關於英國所得稅制度之研究，一面固欲探明英國之現行所得稅，究具備如何之組織，以及發揮如何之作用，同時尙欲就上述所得稅之種種特徵，究在英國所得稅中如何表現出來，加以探明。故在以下之研究中，即不僅就英國所得稅之組織及其作用，爲平面之敘述而止，尙冀進而將包含於其中之種種特徵，爲詳細之說明，以考察英國所得稅之真髓究在何處。

(二) 英國所得稅之組織 英國之現行所得稅制度，乃係以一九一八年之所得稅法（一九一八年制定，一九一九年四月施行）爲其基礎，雖然以後曾經若干次之改正，以及稅率及其他一二之點係依每年財政法修訂施行，然其根本組織，則依然係基於一九一八年之所得稅法也。因此，吾人先考察一九一八年之所得稅法，即可了解其根本組織，再考察現在之財政法，即可了解其現在之情況，以下吾人即就一九一八年之所得稅法與以後之新財政法而考察之。

一般所謂英國所得稅者，乃由兩部分而成者也。<sup>29)</sup> 一爲普通所得稅 (Normal or Income Tax) 一爲附加所得稅 (Sur Tax)，前者以全體之所得爲其客體，後者僅以二千鎊以上之大所得爲其客體。因之此兩者在其精神上及其機構上，即不得不有根本相異之處。故本節特將此兩者各設專項述之。

## 第二項 普通所得稅

p. 9, p. 21, p. 238; H. Arendt: Entwicklung und innerer Aufbau der englischen Einkommensteuer. Jena, 1931, S. 206, ff. S. 457.

(一) 構造 普通所得稅，原以自然人或法人之全部所得為其客體，<sup>30)</sup> 但為課稅便利計，則分所得為五種 (5 Schedules) 至課稅標準，則因所得之種類不同，有依租賃價格者，亦有依實收額者，而課稅方法，則或依源泉課稅法 (Deduction or collection at the source) 或依直接課稅法 (direct assessment) 而唯期徵收上獲得其效果。此項所得稅之稅率，為比例稅率，普通呼之為標準稅率 (Standard or Normal Rate)。<sup>31)</sup> 依每年之財政法決定之。

以上已就普通所得稅之輪廓為極簡單之說明。然則 Schedule System 之五種所得，究竟為何實有先就此點說明之必要，試列舉如下：<sup>32)</sup>

- A 種 由土地家屋等所有而生之所得 (Income from the ownership of lands and tenements in the United Kingdom)
- B 種 由土地占有而生之所得 (Income from the occupation of land)
- C 種 公債公司債之利息所得 (Interest dividends and annuities Payable in the United Kingdom out of any Public revenue)
- D 種 商工業所得及其他所得 (Profits from trades professions, employments and vocations, certain interest, discounts, income from foreign securities and foreign possessions, and any annual profits not charged under any other Schedule)

26) E. R. A. Seligman: op. cit. pp. 90 ff.

27) E. R. A. Seligman: op. cit. pp. 90, ff.

E種 薪俸所得 (Income from public offices or employments of profit, and of annuities, pensions and stipends payable by the Crown or out of the public revenue of the United Kingdom)。

普通所得稅，可云即是一種個別所得稅或收益稅之集成。其中A種及B種，是以通常租賃價格為課稅標準，其租賃價格，每三年調查一次以決定之。他種則以每年之實收額或預算額為其課稅標準。因之各人必須就是等價額先為忠實之申報。若就其課稅方法言之，則A種及C種並E種之一部，係依源泉課稅之方法，B種及D種並E種之一部，係依直接課稅之方法。

(二) 稅率 普通所得稅之稅率<sup>33)</sup>為比例稅率，依每年之財政法決定之，其一九一三年以降至一九三二年間之稅率如下表：

	每	一	鎊	稅	率
一九一三——一九一四年	一先令二辨士				五·八四%
一九一四——一九一五年	一先令三辨士				六·二五%
一九一五——一九一六年	二先令六辨士				一二·五〇%
一九一六——一九一八年	五先令				二五·〇〇%
一九一八——一九二二年	六先令(二百二十五鎊者三先令)				三〇·〇〇%
一九二二——一九二三年	五先令(二百二十五鎊者二先令六辨士)				二五·〇〇%

28) H. B. Spaulding: op. cit. p. 9.

29) H. B. Spaulding: op. cit. p. 20, p. 30; H. Arendt: a. a. O S. 62; R. Staples: Income Tax and Super Tax. London, 1925. pp. 5 ff. pp. 9 ff.

一九二三——一九二五年	四先令六辨士（二百二十五鎊者二先令三辨士）	二二·五〇%
一九二五——一九三〇年	四先令（二百二十五鎊者二先令）	二〇·〇〇%
一九三〇——一九三一年	四先令六辨士（二百五十鎊者二先令）	二二·五〇%
一九三一——一九三二年	五先令（一百七十鎊者二先令六辨士）	二五·〇〇%

（三）物稅的要素 如上所述，英國普通所得稅，本係建立於長期的傳統之上，而具備極有效果之組織，但亦可云其唯一缺點，即是由 *Schedule System* 之結果，而具有物稅因而是收益稅之濃厚色彩，似乎不能使人明瞭普通所得稅負擔之公正。關於此點，固覺其有許多批判之餘地，但吾人在批判此點之先，尚須理解其退稅制度<sup>34)</sup>之存在（英國因退稅制度之存在，殆須全由納稅人申報之）。此即就已分別依比例稅率而課稅之各種所得，則以納稅人所申報者為基礎而綜合之，再對於此項綜合之總額，加之以人的要素（勤勞所得之輕課，扶養家屬之酌減，最低生活費之扣除等），其結果，如以前已徵收之稅額，有超過於依此程序所計算之稅額時，即應退還其超過額於納稅人。如此，則普通所得稅之物稅的色彩，雖不過僅有幾分之消失，但結局總是具有人稅的色彩，而略可達到輕課小所得者之目的。考一九二二——二三年度之退還金額，為五千三百五十萬鎊，合於收納稅額之一七%，承受退還之人數，有一百五十萬人之多。<sup>35)</sup>又一九三二——三三年之退還金額，更多至收納稅額之一八%，即五千五百九十八萬八千鎊。<sup>36)</sup>專由此等事實觀之，已可證明英國所得稅之有人稅的色彩而有餘矣。因此，吾人即可理解普通所得稅之 *Schedule System* 祇是

30) H. B. Spaulding: op. cit. p. 18, 46; H. Arendts: a. a. O. 24; R. Staples: op. cit. p. 5.

爲徵稅上之便宜計耳，其似難使之明瞭其負擔之公正者，亦不過是其形態上如是，然其真正精神，則是冀圖發揮人的所得稅之固有作用也。故吾人卽不能以普通所得稅，認爲收益稅因而是物稅之單純的集成，而祇認爲在徵收之便宜上，採取此項形態，其於人的所得稅之重大缺點，則曾見其有以努力補救之者也。

(四) 人稅的要素 人的要素，爲英國所得稅重要事項之一，究竟英國所得稅，曾如何加入以人的要素？卽如何就個人情事已予以斟酌？亦有加以考察之必要。(註五)所謂斟酌個人情事者，卽勤勞所得之輕課，扶養家屬之酌減，最低生活費之扣除等<sup>37)</sup>是也。先就勤勞所得之輕課言之，對於勤勞所得，允許其爲五分之一之扣除，惟其扣除額，則各人以三百鎊爲限(對於妻之勤勞所得，則以四十五鎊爲限，而許其在所得額中扣除五分之四)。再就扶養家屬之酌減言之，扶養家屬中，其爲未滿十六歲之子女，以及雖滿十六歲而尙在繼續求學中者，則對於最初一人，許其扣除五十鎊，其餘各扣除四十鎊，其爲衰老而無謀生能力之扶養血親，則許其每人各扣除二十五鎊，其爲育兒或管理家事之同居婦人，則許其每人各扣除五十鎊。至於最低生活費之扣除，則對於獨身者，許其扣除一百鎊，夫妻共同生活者，許其扣除一百五十鎊，其爲六十五歲以上者，如所得未超過五百鎊時，則許其扣除其所得五分之一。

(註五)爲備考起見，特搜集最近數年間斟酌個人情事之事實如下：<sup>38)</sup>

(A) 勤勞所得之輕課 一九二〇——二一年度至一九二四——二五年度，對於勤勞所得，許扣除十分之一，但每人不得超過二百鎊。

一九二五——二六年度至一九三〇——三一年度，許扣除六分之一，但每人不得超過二百五十鎊。

31) H. B. Spaulding: op. cit. p. 20; H. Arendt: a. a. O. S. 62.

一九三一——三二年度，許扣除五分之一，但每人不得超過三百鎊。

(B) 扶養家屬之酌減 對於未滿十六歲之子女以及雖滿十六歲而尚在繼續求學者，一九二一——二二年度至一九二

七——二八年度，最初之一人，許其扣除三十六鎊，其餘各扣除二十七鎊，一九二八——二九年度至一九三〇——三一  
年度，最初一人扣除六十鎊，餘各扣除五十鎊，一九三一——三二年度，最初一人扣除五十鎊，餘各扣除四十鎊。

對於育兒及管理家事之同居婦人，一九二〇——二一年度至一九二三——二四年度，每人許各扣除四十五鎊，一九二

四——二五年度至一九三〇——三一年度，每人許各扣除六十鎊，一九三一——三二年度，每人許各扣除五十鎊。

(C) 最低生活費之扣除 關於最低生活費所扣除之額，以前對於夫妻共同生活者為二百五十鎊，對於獨身生活者為一百

三十五鎊，但至一九三一——三二年度，則改為對於前者扣除一百五十鎊，後者扣除一百鎊。

至六十五歲以上者之所得不超過五百鎊時，從前係扣除其所得額六分之一，至一九三〇——三一年度，已改為五分之

以上已就普通所得稅之組織述其大概，並已考察其種種之特質矣，以下再就附加所得稅之組織及特質探明之。

### 第三項 附加所得稅

(一) 構造 附加所得稅，乃係起源於一九一〇年財政大臣魯意喬治 (Lloyd George) 所創設之超過所得稅，而於以後改名為附加所得稅者也。附加所得稅，與普通所得稅不同，而係以二千鎊以上之所得為其客體，而且普通所得稅，對於自然人之所得及法人之所得，均為同一之課稅，然附加所得稅，則僅對自然人之所得而課之。稅率為超過額累進制，對於大所得者，則課以極高之稅率。附加所得稅，既是對於綜合各種所

32) H. B. Spaulding: op. cit. p. 240.

33) H. B. Spaulding: op. cit. p. 33.

得達一定額以上之個人所得，而課以累進率之制度，故可發揮其人稅之固有作用，可適應各人負擔能力而為課稅。若以之與普通所得稅之機構合併觀察之，則英國所得稅之最高目標為何？即不難推測而知矣。

(二) 稅率 附加所得稅之稅率，並非固定的，亦與普通所得稅相同，乃係依每年之財政法決定之者。故為明瞭其變遷之情形計，即有溯其既往而為考察之必要。茲就一九二〇——二一年度以降，至一九三一

——三二年度稅率之變化，列表於次：

(A) 一九二〇——二一年度至一九二四——二五年度

所	得	金	額	每	一	鎊
超	過	二、〇〇〇鎊	至	二、五〇〇鎊之金額	一先令六辨士	
超	過	二、五〇〇鎊	至	三、〇〇〇鎊之金額	二先令	
超	過	三、〇〇〇鎊	至	四、〇〇〇鎊之金額	二先令六辨士	
超	過	四、〇〇〇鎊	至	五、〇〇〇鎊之金額	三先令	
超	過	五、〇〇〇鎊	至	六、〇〇〇鎊之金額	三先令六辨士	
超	過	六、〇〇〇鎊	至	七、〇〇〇鎊之金額	四先令	
超	過	七、〇〇〇鎊	至	八、〇〇〇鎊之金額	四先令六辨士	
超	過	八、〇〇〇鎊	至	二〇、〇〇〇鎊之金額	五先令	
超	過	二〇、〇〇〇鎊	至	三〇、〇〇〇鎊之金額	五先令六辨士	
超	過	三〇、〇〇〇鎊	之	金額	六先令	

34) H. B. Spaulding: op. cit. p. 21.  
36) H. B. Spaulding: op. cit. p. 21.

(B) 一九二五——二六年度至一九二八——二九年度

所 得	金 額	每 一	稅 率
超 過 二、〇〇〇鎊 至 二、五〇〇鎊之金額	二、五〇〇鎊之金額	九辨士	
超 過 二、五〇〇鎊 至 三、〇〇〇鎊之金額	三、〇〇〇鎊之金額	一先令	
超 過 三、〇〇〇鎊 至 四、〇〇〇鎊之金額	四、〇〇〇鎊之金額	一先令六辨士	
超 過 四、〇〇〇鎊 至 五、〇〇〇鎊之金額	五、〇〇〇鎊之金額	二先令三辨士	
超 過 五、〇〇〇鎊 至 六、〇〇〇鎊之金額	六、〇〇〇鎊之金額	三先令	
超 過 六、〇〇〇鎊 至 八、〇〇〇鎊之金額	八、〇〇〇鎊之金額	三先令六辨士	
超 過 八、〇〇〇鎊 至 一〇、〇〇〇鎊之金額	一〇、〇〇〇鎊之金額	四先令	
超 過 一〇、〇〇〇鎊 至 一五、〇〇〇鎊之金額	一五、〇〇〇鎊之金額	四先令六辨士	
超 過 一五、〇〇〇鎊 至 二〇、〇〇〇鎊之金額	二〇、〇〇〇鎊之金額	五先令	
超 過 二〇、〇〇〇鎊 至 三〇、〇〇〇鎊之金額	三〇、〇〇〇鎊之金額	五先令六辨士	
超 過 三〇、〇〇〇鎊 之 金 額	之 金 額	六先令	

(C) 一九二九——三〇年度至一九三〇——三一年度

所 得	金 額	每 一	稅 率
超 過 二、〇〇〇鎊 至 二、五〇〇鎊之金額	二、五〇〇鎊之金額	一先令	五
超 過 二、五〇〇鎊 至 三、〇〇〇鎊之金額	三、〇〇〇鎊之金額	一先令三辨士	六·二五

36) Finance Accounts of United Kingdom for the Financial Year 1932-33. London, 1933.

所 得	金 額	稅 率
超 過 二、〇〇〇 鎊 至 二、五〇〇 鎊之金額	五·五	
超 過 二、五〇〇 鎊 至 三、〇〇〇 鎊之金額	六·八七五	
超 過 三、〇〇〇 鎊 至 四、〇〇〇 鎊之金額	一·一〇	
超 過 四、〇〇〇 鎊 至 五、〇〇〇 鎊之金額	一·六·五	
超 過 五、〇〇〇 鎊 至 六、〇〇〇 鎊之金額	一·九·二五	

(D) 一九三一——三二年度

超 過 三、〇〇〇 鎊 至 四、〇〇〇 鎊之金額	二先令	一〇
超 過 四、〇〇〇 鎊 至 五、〇〇〇 鎊之金額	三先令	一五
超 過 五、〇〇〇 鎊 至 六、〇〇〇 鎊之金額	三先令六辨士	一七·五
超 過 六、〇〇〇 鎊 至 八、〇〇〇 鎊之金額	四先令	二〇
超 過 八、〇〇〇 鎊 至 一〇、〇〇〇 鎊之金額	五先令	二五
超 過 一〇、〇〇〇 鎊 至 一五、〇〇〇 鎊之金額	五先令六辨士	二七·五
超 過 一五、〇〇〇 鎊 至 二〇、〇〇〇 鎊之金額	六先令	三〇
超 過 二〇、〇〇〇 鎊 至 三〇、〇〇〇 鎊之金額	六先令六辨士	三二·五
超 過 三〇、〇〇〇 鎊 至 五〇、〇〇〇 鎊之金額	七先令	三五
超 過 五〇、〇〇〇 鎊之金額	七先令六辨士	三七·五

37) H. B. Spaulding: op. cit. p. 19; B. Mallet and C. O. George: British Budgets (Third Series, 1921-22 to 1932-33) London, 1933, p. 561.

超過	六、〇〇〇鎊	至	八、〇〇〇鎊之金額	二二・〇
超過	八、〇〇〇鎊	至	一〇、〇〇〇鎊之金額	二七
超過	一〇、〇〇〇鎊	至	一五、〇〇〇鎊之金額	三〇・二五
超過	一五、〇〇〇鎊	至	二〇、〇〇〇鎊之金額	三三・〇
超過	二〇、〇〇〇鎊	至	三〇、〇〇〇鎊之金額	三五・七五
超過	三〇、〇〇〇鎊	至	五〇、〇〇〇鎊之金額	三八・五〇
超過	五〇、〇〇〇鎊之金額			四一・二五

一九三一——三二年度，附加所得稅之稅率，其情形已如上表所列記，於此堪注意者，即是大所得者之負擔者極重，如將最高率百分之四一・二五，與普通所得稅率百分之二五合併計算，實已達於百分之六六・二五之高率矣。此項高率之所得稅，世界各國，甚所罕見，而英國所得稅之如何力圖實現其應分負擔之原則，至此已能充分窺見之矣。

第四項 所得稅制度

(一) 全部的構造 以上已就英國所得稅之組織，分為普通所得稅與附加所得稅兩項而分別觀察其大概矣。吾人於此，若就其所得稅制度之全體通觀之，則可在其形式上，由普通所得稅與附加所得稅之兩段構造，而知前者專在期其漏稅者之減少，後者則係期其實現應分負擔之原則。換言之，即普通所得稅，僅為

38) B. Mallet and C. George: op. p. 561.

期其實現輕課小所得者之本旨，而附加所得稅，則是期其實現重課大所得者之理想也。因之英國所得稅特徵之所在，即是如前所述，普通所得稅採分類主義，依源泉課稅法於極廣範圍內之適用，而唯期獲得徵收上之效果，同時並得以實現輕課小所得者之本旨，附加所得稅，則設多數之所得階級，依加速度的超過累進率之適用，而力圖實現重課大所得者之理想。

吾人在上面已說明英國所得稅之組織並就一般所認為特徵者加以若干之考察矣，以下更進而就其可稱為英國所得稅納稅義務之基本概念的主觀概念（即人的概念（Aufenthaltsmerkmal））與客觀概念（即物的概念（Ursprungsmerkmal）），而簡單檢討其內容。<sup>39)</sup>

（二）主觀的納稅義務 先就主觀的納稅義務之範圍，即人的要素觀之。英國所得稅，其可被課稅之人，原則上，則為居住於英國之全體人民。但所得者雖非居住於英國，而其所得係由英國內之源泉而生者，亦就此項所得有納稅之義務。此處所謂居住於英國之人者，主要者因為英國國民，然外國人而居住於英國者，亦與英國國民受同樣之看待。不過外國人因暫時之目的滯留於英國，其期間為六個月以內時，其所得之中，如係從國外之源泉而生之所得，則可置之於課稅範圍之外。

英國所得稅之納稅義務者，為個人及法人。納稅義務者之法人，全與個人受同樣之看待。法人在英國有營業所，藉此而為營利活動時，則對於該法人視為在英國有住所。不過關於附加所得稅，僅個人為其納稅義務者，而法人則非其納稅義務者，換言之，即法人僅就普通所得稅負有納稅之義務而已。因此，法人如果在事

39) H. Arendt: Entwicklung und innerer Aufbau der englischen Einkommensteuer. Jena. 1931. S. 14 ff.; H. B. Spaulding: op. cit. p. 46.

實上有完納附加所得稅者時，此祇應解為係代替其構成員個人而完納其個人所應納之附加所得稅。<sup>40)</sup>換言之，即是應解為非法人以法人資格負擔附加所得稅，而是以法人構成者個人之代理人資格負擔附加所得稅。

(三)客觀的納稅義務 次就客觀的納稅義務之範圍，即物的要素觀之。英國之所得稅法，關於所謂所得之意義，並未為何種統一之說明，<sup>41)</sup>故其為英國所得稅對象之所得，即祇能由各個規定而歸納的推定之。此項所得，原則上為在英國國內所生之全部所得 (Ursprungsmerkmal) 及由外國流入而來之全部所得 (Merkmal der wirtschaftlichen Zugehörigkeit)。<sup>42)</sup>換言之，即是居住於英國國內之人之所得及非居住於英國國內之人而由在英國國內之源泉而生之所得。至於此項所得之種類如何，此已於檢討普通所得稅之 5 Schedules 時，而在前面說明矣 (參閱本節第二項普通所得稅)，不再贅述，茲僅就應為課稅標準之所得額而為簡單之說明。

在英國之所得稅法，其應被課稅之所得，乃是所謂純所得 (Net Income)，而非總所得 (Gross Income) <sup>43)</sup> 即是應被課稅之所得，已由總所得中而扣除其所得所必要之經費也。故英國所得稅之課稅所得，大概可以認為屬於純所得。不過實際上所課稅之所得，尚須斟酌個人之情事，就嚴密的意義言之，其課稅所得 (Assessed Income) 乃是已從純所得中再斟酌個人情事後之所得也。又在英國所得稅法，其得為所得稅客體之所得，必須為得以變價為金錢者。<sup>44)</sup>但所有者所居住之自己家屋，其房租之金額，亦視為所得稅中之所謂

40) H. B. Spaulding: op. cit. p. 18. p. 86.

41) H. Arendt: a. a. O. S. 24.

42) H. Arendt: a. a. O. S. 14. S. 24.

所得。至所得與資本，則認為應有嚴密之區別，其對於資本之課稅，即與對於所得之課稅完全不同，惟受償還之資本，卻仍舊視為所得而課稅。因之英國所得稅之所得，其應為一定數量之財產，應為大概具有反覆性之財產，並應為得以自由處分之財產，亦與財政學上所謂所得之概念，不異其本質者也。<sup>45)</sup>

#### 第五項 英國所得稅之重要性

英國之所得稅，即在世界大戰以前，亦已在財政上具有相當之重要性，此僅由其所得稅收入，占租稅收入約十分之二·七觀之，即可明瞭。然在大戰中及大戰後之時期，則更有可驚之發展。在大戰甫終後，已占十分之三·二，至一九二九——三〇年度，復達於十分之四·三（二億九千三百八十萬鎊），其發展之為如何急激，已不言自喻矣。<sup>46)</sup> 以下試基於最近之資料而考察其重要性。

據一九三二——三三年度之預算所載，英國所得稅收入，係居於歲入項目中之第一位，對於租稅收入總額所占之比率，則達於十分之四·三之巨額（三億一千二百一十八萬九千鎊），對於歲入總額所占之比率，則達於十分之三·八之巨額。由此觀之，則英國所得稅在財政上所佔之地位，已不待言而自明矣。然為使右述情形更為明確起見，試列舉一九三二——三三年度之預算於下以供參考：<sup>47)</sup>

所得稅 (Income tax, Sur-tax)	三二二、一八九千鎊	四三%
關稅 (Customs duties)	一六七、二三五千鎊	二二%
消費稅 (Excise duties)	一一〇、九〇〇千鎊	一七%

45) H. Arendt: a. a. O. S. 24. S. 64; H. B. Spaulding: op. cit. p. 18. p. 120.

46) H. B. Spaulding: op. cit. p. 19.

繼承稅 (Estate, etc duties)	七七、一四〇千鎊	一一%
汽車稅 (Motor vehicles duties)	二七、九一〇千鎊	四%
印花稅 (Stamp duties)	一九、二二〇千鎊	三%
其他 (Land tax and mineral right duty, profits duty)	二、九七〇千鎊	〇%
合計	七二七、五六四千鎊	一〇〇%

在最近之數字中所表現所得稅之重要性，已可依右表所列舉者而窺見其大概矣。然則過去之情形究竟如何？試列舉一八二五年度以降之數字於下而觀察之。<sup>45)</sup> (單位百萬鎊)。

稅種	年度				
	一九二五	一九二六	一九二七	一九二八	一九二九
所得稅	三二八	三〇一	三一	二九四	二九四
地稅家屋稅	一	一	一	一	一
財產增價稅	一四	八	二	二	二
繼承稅	六一	六七	七七	八〇	八〇
消費稅	一三五	一三三	一三九	一三四	一二七
汽車稅	一八	二一	二四	四	五

45) K. Diehl: Einkommen (Wörterbuch der Volkswirtschaft, 4. Aufl., 1. Band, 602-603.)

46) Statistical Abstract, 1931, p. 123.

印	花	稅	二五	二五	二七	三〇	二八	二一	一七
關	稅	一〇三	一〇八	一一二	一一九	一二〇	一二一	一三六	
合	計	六八五	六六四	六九三	六六四	六五五	六八一	七一	

依右表所載明，英國所得稅，過去亦常占據租稅收入之首位，而在財政上之地位，乃係極為重要者。並且其地位之重要，已有決定英國財政存廢之程度。

此外為供參考起見，特將一九二二——二三年度以降納稅義務者（課稅之最低限度以上之所得者）之數列表於下：<sup>49)</sup>

年	度因扣除而免稅之人數	課稅之人數	合計
一九二二——二三	二,七〇〇,〇〇〇	二,三七五,〇〇〇	五,〇七五,〇〇〇
一九二三——二四	二,三五〇,〇〇〇	二,四五〇,〇〇〇	四,八〇〇,〇〇〇
一九二四——二五	二,八〇〇,〇〇〇	二,四〇〇,〇〇〇	五,二〇〇,〇〇〇
一九二五——二六	二,四〇〇,〇〇〇	二,二〇〇,〇〇〇	四,六〇〇,〇〇〇
一九二六——二七	二,二五〇,〇〇〇	二,二五〇,〇〇〇	四,五〇〇,〇〇〇

49) Finance Accounts of the United Kingdom for the Financial Year 1932-33. London, 1933. p. 6.

一九二七——二八	二、七五〇、〇〇〇	二、二〇〇、〇〇〇	四、九五〇、〇〇〇
一九二八——二九	二、八〇〇、〇〇〇	二、二〇〇、〇〇〇	五、〇〇〇、〇〇〇
一九二九——三〇	二、九〇〇、〇〇〇	二、二五〇、〇〇〇	五、一五〇、〇〇〇
一九三〇——三一	二、七五〇、〇〇〇	二、二〇〇、〇〇〇	四、九五〇、〇〇〇
一九三一——三二 (預算)	五、〇〇〇、〇〇〇	四、〇〇〇、〇〇〇	九、〇〇〇、〇〇〇

其次再列舉一九二二——二三年度以降附加所得稅之課稅人員及其所得稅額，並基於此項所得而來之所得稅收入額於下：<sup>50)</sup>

年	度被課稅之人所得總額(鎊)	附加所得稅收入(鎊)
一九二二——二三	九一、二一六	六三、九一〇、二二一
一九二三——二四	九四、四七一	六一、七四六、七八五
一九二四——二五	九六、六八二	六二、九八九、三一三
一九二五——二六	九八、〇三〇	六七、八三三、〇六八

48) B. Mallet and C. O. George: op. cit. p. 551-555; Statistisches Reichsamt: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich. 1931.

一九二六——二七	九九、三二一	五五九、〇二六、五四一	六六、二九五、六一一
一九二七——二八	九九、三八〇	五五〇、四九九、八四〇	六〇、〇五二、八三三
一九二八——二九	一〇〇、六二六	五五五、一三〇、六六九	五六、二一四、一六八
一九二九——三〇	—	—	五六、六二四、二一七
一九三〇——三一	—	—	六七、六五七、一九五
一九三一——三二	—	—	七六、七〇〇、〇〇〇

49) B. Mallet and C. O. George: op. cit. p. 564.  
 50) B. Mallet and C. O. George: op. cit. p. 566.

### 第三章 美國之所得稅

#### 第一節 美國所得稅之史的發展

##### 第一項 美國所得稅發達之特殊性

(一) 美國之經濟情況 所得稅之發達，原以近代的商工業之發展與貨幣經濟之普及為其前提要件。<sup>1)</sup> 故就一般言之，近代的商工業之發展與貨幣經濟之普及，誠足令所得稅之發達成為可能並促進其發達也。

美國在南北戰爭以前，商工業本已發達，貨幣經濟亦已普及。及至南北戰爭後，其經濟情況，更有可驚之發展，於前世紀之末，即已成為世界第一之工業國矣。<sup>2)</sup> 如果此時其他條件已經具備，則所得稅當然可以見其順利發達。然因美國與他國之建國情形及其國體不同，故雖已具備經濟條件，卻仍難見所得稅之發達無阻。此種阻礙美國所得稅發達而與他國不同之原因，即不外美國之國情及其憲法是也。於此，吾人對於美國之國情及其憲法之特殊性，即有首先探明之必要。

(二) 美國之憲法 美國為聯邦組織之國家，合衆國政府之權限與各州之權限，基於其建國之歷史

1) E. R. A. Selligman: Income Tax (Encyclopaedia of the Social Sciences Vol.7 p. 620).

2) 堀江保藏: 美國經濟史概說(經濟史研究第四十號七一頁)。

而彼此判然分離，並且各州所有之權限極爲廣大，而不能與他國之地方團體同視，除軍事及外交外，各州殆有完全之自主權，如課稅之權，更較合衆國之課稅權爲大。故合衆國政府之權限，極有限制，其範圍及方法，依憲法條文定之如左：<sup>3)</sup>

第一條第八項第一款 議會因國債之償還及國防，有賦課租稅 (Taxes, duties, imposts, excises) 之權。但非直接稅之一切租稅 (Duties, imposts, excises) 之賦課，須全國劃一 (Uniformity) 之。

第一條第九項第四款 人頭稅及其他直接稅，非比例於總調查之人口數，不得賦課之。

第一條第九項第五款 對於輸出貨物，不得課以任何之租稅。

據上列三種規定，是合衆國政府之課稅權，已顯受限制，其特別與所得稅有關係者，即是第二種之所謂「配分規定」。<sup>4)</sup> 此種規定之存在，是於合衆國所得稅之發達，而給與以重大之影響者，是阻止合衆國政府在其權限內直接課人民以所得稅，而妨礙國稅所得稅之順利發達者。此即如以所得稅認爲直接稅，則合衆國政府即不得直接課之於人民，必須以人口爲比例而配分於各州，如不以所得稅認爲直接稅，而合衆國政府雖得直接向人民課之，但其課稅，必須全國劃一，總之無論如何，而所得稅是不能在其真正之意義下而存在者也。既然如此，則合衆國所得稅，如欲直接向人民賦課之，自非先就此種規定加以改訂不可。然而此種憲法上之規定，乃係立於長久的傳統之基礎上者，其改訂之舉，原不易行。但至一九一三年二月，美國大總統威爾遜 (T. W. Wilson) 毅然爲十六次之憲法修正 (the Sixteenth Amendment)，已將上述條文加以改

<sup>3)</sup> E. R. A. Seligman: *The Income Tax*, 1914, p. 531; R. Strecke: *Die Bundes Einkommensteuer der Vereinigten Staaten von Amerika*, 1931, S. 6; H. B. Spaulding: *The Income Tax in Great Britain and the United States*, 1927, pp. 146 ff.

訂，而真正意義之所得稅遂被採用矣。其改訂條文如下：<sup>5)</sup>

「議會得對於一切所得而課稅，且此種課稅不必配分於各州，並不必依國勢調查所調查之人口數為比例」。

以上已就美國所得稅比之他國所得稅所具有之特殊歷史情形考察之矣，以下更進而研究其所得稅之歷史的發展事實。

## 第二項 憲法改正前之所得稅

(一) 美國所得稅之創設及其發展 在美國首先施行聯邦所得稅者，乃為一八六二年七月之事。在此時期以前之一八一四年，本已有達勒斯(Alexander J. Dallas)提倡聯邦所得稅之創設，但尚未引起一般人之注意。<sup>6)</sup>嗣至一八六一年八月，始有合衆國所得稅法之制定，然亦未曾見諸施行。此一八六二年七月之稅法，即係就一八六一年之稅法加以修正者也。

一八六二年之所得稅，係因南北戰爭，財政上之需要急增，而以補充此項需要為目的而採行之者也。在當時美國之財政收入，殆全為關稅收入一項，而其他收入(官業及官有地財產收入)等，則極其微少。(註一)故其財政上之收入，不僅是總額較小，而且缺乏伸縮性，如僅以其原有之收入，而支付戰爭所必要之經費，自屬事所不能，於是乃有一八六二年七月所得稅之實行。不過當時之此項必要經費，僅依新採行之所得稅收入，尚難謂為即已十分充足，其認為今日不兌換紙幣之典型的格林巴克(Greenback)當時亦曾以支付必

要經費爲目的而發行，此由財政收入之見地言之，以及由戰後國民經濟之影響言之，我以為實大有勝於所得稅之創設者。然本書原僅以所得稅爲研究之對象，此點自在置之不論之列。

(註一)一八五六年之租稅收入爲六千五百一十三萬九千美元，其中關稅收入爲六千四百二萬二千元，占租稅收入十分之九。  
·八。至一八六一年，乃對於不動產課以直接稅，僅於一八六二年，又實行個人所得稅、繼承稅、酒稅、銀行稅、鐵道公司保險公司及其他公司之總收入課稅、一般銷售稅、印花稅、特殊職業特許稅。因之一八六三年之關稅收入，遂變爲收入總額之十分之六。  
·二八矣。

一八六二年之所得稅，因其組織極爲單純，稅法之規定亦甚簡略，故其收入僅爲二百七十萬美元，而未能獲得預期之成績。於是一八六四年、一八六五年、一八六七年，又先後三次提高稅率，以冀應付戰時及戰後之財政需要。(註二)

(註二)一八六二年之所得稅法，對於六百美元以上一萬美元未滿者，課百分之三，一萬美元以上者，課百分之五，國債所得，課百分之一。五，其於股份企業所課之稅，則認爲特別所得稅，稅率尤低。

一八六四年改正之結果，對於六百美元以上五千美元未滿者，課百分之五，五千美元以上一萬美元未滿者，課百分之七。五，一萬美元以上者，課百分之一〇。

一八六五年改正之結果，對於六百美元以上五千美元未滿者，課百分之五，五千美元以上者，課百分之一〇。

一八六六年，所得稅收入，在內國稅收入三億一千九百六十九萬八千四百四十四美元之中，已達七千二百九十八萬二千一百五十九美元，計占十分之二。三。

當時美國人民，對於此項所得稅之施行，不甚歡迎。此即因：(一)所得稅採取申報制度，足以暴露私人

4) R. Strecke: a. a. O. S. 6.

5) A. G. Spaulding: Federal Income Taxation. 1931. p. 13.

之所得狀況，(二)適用累進稅率，有對於富者之刑罰作用，(三)偷稅易行等等，而一般所認為不滿意者也。而且因當時美國之支配階級，認為所得稅於己不利，亦惟期歸於廢止，而不希望以後之日臻發達。不僅此也，當時美國國民對於租稅本身之訓練不足，以及租稅行政上之經驗欠缺，徒足引起一種混亂，而承辦租稅行政之官吏或僱員，大半與有力政黨有關，所有租稅官署，復有不能為國家利益而盡職之情事，同時所得稅在財政上之效果，亦極微弱。因此，故一八六七年，因支付戰費之必要原因消滅，即於同年三月，毅然減低稅率，提高免稅點，並表示最近之將來即行廢止之。自此以後，而所得稅之存否，不久即成為問題，不過美國政府，因戰後財政，正感窮乏，卻認為一時尚難廢止。於是不得不暫時延長其期限，以待財政狀態之恢復，而採取逐漸減輕負擔之方針。嗣至一八七〇年，所得稅之存否再成問題時，又再行減低稅率，至一八七二年遂廢止之。

(註三)由是美國所得稅，以後歷於二十餘年之久，未嘗出現，所存在者，僅輸入稅及對於燒酒煙草之內國消費稅而已。

(註三)依一八六七年之改正，對於千美元以上者，課百分之五，扣除額由六百美元增至二千美元。

一八七〇年改正之結果，對於二千美元以上者，課百分之二·五，亦即一八七二年廢止時之稅率，對於二千美元以上之所得，為百分之二·五。

(二)所得稅廢止後經濟界之動向及憲法改正之顛末 一八七二年所得稅廢止以後，美國人民對於合衆國政府之租稅負擔，其主要者，則為通於各州一致所課之一般財產稅。一般財產稅，乃以所謂「表面

6) E. R. A. Seligman: op. cit. p. 430; R. Strecke: a. a. O. S. 7.  
7) G. A. Spaulding, op. cit. p. 11.

財產」爲其對象，換言之，即是以具體的存在，而其價值之程度，一見即可決定，如土地家屋等爲其對象。至於動產，特別是工商業方面之財產，則不在其內。然南北戰爭終結，而北方之勢力強大後，工商業急激發達，大資本之壟斷，已是日益顯著。此時仍依向來之稅制而爲課稅，已不能對於農業者與工商業者之間而顯示其公平。因此，其以經營農業爲主之南北及西部諸州，即再希望所得稅之採用。此項機運，因前曾極力擁護保護關稅政策之農民，於一八八〇年農業恐慌之結果，已不願意保護關稅政策之情事而益加激成。嗣至一八九四年八月，遂以完成商工業者與農業者之負擔公平，並補充關稅收入之不足爲目的，而制定新所得矣。茲述一八九四年所得稅之概要如下：

此項所得稅，是對於過去五年間由各種財產、利息、紅利、薪俸之所得而課之者，其稅率，係對四千美元以上所得，課以百分之二之比例稅率。此項所得稅，除不問是否住於國內之合衆國人民全體一律賦課外，其凡居住在合衆國之外人亦均課之。至於所謂「所得」，據所得稅法規定如次：「國債利息之所得，不屬於課稅所得。由土地買賣而來之得利，以二年內所得者爲限，視爲所得。由納稅人自己所生產的植物，或動物的產物之出賣而來之收入，視爲所得，不過生產所必要之費用，須扣除之，但自家消費之額，不在此限。由贈與或遺贈所獲得之財產，全部視爲所得。」州、郡、市之吏員俸給，雖爲無稅，而聯邦政府之俸給，則不免稅。股份企業之所得稅不予免除，如爲抵押銀行，相互保險及貯蓄金庫者，則免除之。

對於股份企業，其所負債務之利息，許其作爲所得之費用而扣算之。

具有三千五百美元以上之所得者，須將自己之所得全部申報之。稅務官吏，得於自己欲為申報之際，隨時令其報告。若不為報告或為虛偽報告者，稅務官吏得自為估定之。

此項所得稅，本已預定自一八九五年一月起施行，然稅法制定後不久，因對於農民借貸及信託公司 (Pollack vs. Farmers Loan and Trust Co.) 諍爭事件之結果，一八九四年八月二十八日，最高法院已判定此項所得稅為直接稅，聯邦政府以此直接課之於人民，實屬違反憲法。<sup>8)</sup> 由是此項所得稅，即一時不能在合衆國租稅制度中實現之。不過一方因要求實行聯邦所得稅之聲，與日俱高，他方因隨同帝國主義之隆盛而計畫大事擴張軍備之結果，以致歲出激增，卒令大總統塔夫脫 (W. H. Taft) 決意為憲法之改正矣。

一九〇九年六月，大總統塔夫脫一方提倡改正憲法，同時復提議新設一種法人稅。<sup>9)</sup> (註四) 此項提議，在反對一般所得稅之人，以法人稅之新設，可以阻止一般所得稅之實施，頗贊成之。而贊成一般所得稅之人，則以法人稅之施行，足為一般所得稅之先驅，亦極贊成，蓋以此時雖已提倡施行一般所得稅，是否即刻能如憲法規定，至少有全州三分二之贊同，則尚不可知也。彼等為使法人稅不至被認為違反憲法而予以否決起見，即不以之呼為直接稅，而用意周到的呼為「Corporation excise tax」<sup>10)</sup> 因之法人稅遂經最高法院之同意，於一九一一年三月判為適法，至此，已不問一般人之意識如何，而作為一般所得稅之先驅而實施之矣。此項法人稅法，乃曾考慮法人所營事業之種類，而為對於法人所課之特別稅也。

(註四) 法人稅法之大概如次：

8), 9) G. A. Spaulding: op. cit. p. 12.  
10) R. Strecke: a. a. O. S. 13.

(一) 納稅義務人，為以營利為目的之一切法人（保險公司除外）。但外國法人，在合衆國內之營業範圍內有納稅義務。

(二) 課稅標準，為純收益。

(三) 課稅最低限度，為五千美元。

(四) 稅率，為一%。

嗣後不久，美國憲法修正案，已被採擇，一九一三年二月二十五日，遂由美國全州之四分三贊成此項提案，而廢除憲法上所有妨礙直接稅的聯邦所得稅施行之規定矣。<sup>11)</sup> 然以此即認為一般所得稅，立刻可以在美國租稅制度中見之於實際，則又未免太早。為欲實施此項所得稅計，尚須有相當之動因。此項動因，即為從關稅政策中而生者也。

(三) 新所得稅之設定及其前後之情事 現在就當時之情事追述之。在一九一三年之總選舉，民主黨對於共和黨，已獲得勝利，上下兩院，均占多數，而大總統選舉，亦大奏凱歌而還。於是民主黨年來對於貿易政策所持之自由競爭理論，<sup>12)</sup> 即欲於此時而求實現。因此，政府乃將關稅率大為減低，而就某某品類，則課以自由率。此項減低關稅率之結果，而聯邦政府之財政收入，已大為減少，其減收額約達五千美元，為填補此項損失計，即認定所得稅之實施，為最適當，而日久難產之所得稅，遂於一九一三年十月施行矣。

一九一三年十月之所得稅法，以後雖曾經多次之改正，然其根本精神，我以為直至今日，尚被繼承之。茲就此項所得稅法之概要略述於後。<sup>13)</sup> 此項所得稅法，先區別個人與法人二者而為課稅，各以其純所得為其課稅標準。而個人所得稅，再分為普通所得稅 (Normal Income Tax) 與附加所得稅 (Additional Income

11) G. A. Spaulding: op. cit. p. 13.

12) R. Strecke: a. a. O. S. 13.

(b) 兩種。普通所得稅，以個人之純所得金額爲其客體，適用一%之比例稅率。然可以扣除最低生活費三千美元（夫婦同居者四千美元），以顯示與適用輕累進率者得到同一之結果。雖然如此，而斟酌個人情況之制度，如勤勞所得之輕課，扶養家屬之扣除等，未見採行，自係一種極不完全之法。附加所得稅，以二萬美元以上之所得爲其客體，而採用自一%起至六%止之超過額累進率。（註五）原則上雖以所得者之申報爲基礎而爲綜合課稅，但在便宜上亦爲一二之源泉課稅。

（註五）附加所得稅之超過額累進率如次：

- 對於二〇、〇〇〇美元——五〇、〇〇〇美元之所得一%
- 對於五〇、〇〇〇美元——七五、〇〇〇美元之所得二%
- 對於七五、〇〇〇美元——一〇〇、〇〇〇美元之所得三%
- 對於一〇〇、〇〇〇美元——二五〇、〇〇〇美元之所得四%
- 對於二五〇、〇〇〇美元——五〇〇、〇〇〇美元之所得五%
- 對於超過五〇〇、〇〇〇美元之所得六%

一九一三年所得稅法之概要，大致已如右所述。其一九一三——一四年度之所得稅收入，屬於法人方面者，已達三千二百四十五萬六千六百六十二美元，屬於個人方面者，已達二千八百二十五萬三千五百三十四美元。在一九一三年所得稅之採用，及今思之，可謂真合時宜，而於以後之財政政策，實有重大之意義。世界大戰時美國財政政策之成功，即謂爲繫於聯邦所得稅之存在，亦非過言也。美國之關稅，官有地出賃，間接

消費稅等收入，雖於參戰後已急激減少，然所得稅收入，卻已急激增加，而變為租稅收入中最主要之收入矣。

### 第三項 憲法改正後之所得稅

(一) 世界大戰之勃發與所得稅之發展 在美國尚未進而參加大戰以前，而財政上必然大受大戰之影響，其中最堪注目者，則為關稅收入之激減。且因一九一五年十二月七日威爾遜大總統所頒布之準備參戰教令，<sup>14)</sup> 已使在民族自衛名義之下，須特別增大陸海軍軍備之經費，自又不得不有應付此項需要之財源。雖一九一四年之緊急稅法，<sup>15)</sup> 可對於消費、交易、運輸交通等，而課以幾種新稅，然以之充新起之財政上必要費用，實嫌不足。因此，在當時之美國，已是逢着如何可圖收入增大之問題，於是威爾遜大總統，乃有改正聯邦所得稅法之提議。在威氏之意，是以聯邦所得稅法之改正，縱不能獲得必要經費之全部，至少總可獲得其幾分也。威氏此項提議，已於一九一六年九月經其通過，而作為第二次所得稅法頒布之。以後所得稅，與一九一六年新設之戰時利得稅 (WAR PROFITS TAX)，俱於美國財政上有重大之價值矣。

茲就此項第二次所得稅法之大概考察之。此項稅法，大體與一九一三年之所得稅法相類似，惟普通所得稅與法人所得稅之稅率，已由一%增高至二%，附加所得稅之超過額累進率，已將以前之最高率六%改為一三%。<sup>16)</sup> (註六)

(註六) 課稅標準，為純所得。對於個人所得，許扣除生活費三千美元，但對於夫婦同居生活者，則許其扣除四千美元，對於家長，亦許其扣除四千美元。

14) R. Strecke: a. a. O. S. 14.  
15) R. Strecke: a. a. O. S. 15.

然隨同世界大戰之進展，而美國財政，亦必然受其影響，因之財政上之需要，更加增大，而以依一九一六年之歲入法 (Revenue Act) 所增加之收入，來應此項需要，仍嫌不足。一九一七年一月，議會亦以覓得新財源，為應付將來所必要，遂議定臨時收入，由公債籌集之，經常收入，由租稅籌集之。(註七)

(註七) 當一九一七年度編製預算之際，因參戰之機運已漸到來，故陸軍費，已由上年度之一億八千三百餘萬美元，激增為四億六千萬美元，海軍費，已由上年度之一億五千五百餘萬美元，激增為二億五千餘萬美元，而一般經費，亦由上年度之七億四千一百萬美元，約增加六成，而為十二萬九千餘萬美元。

由是一九一七年三月三日，乃施行新歲入法，<sup>17)</sup> 以提供其新財源。惟不久以後，以此應付愈益增大之財政需要，仍然為不可能。(註八) 至一九一七年十月三日，又依所得稅之改正，以圖歲入之增大。

(註八) 一九一七年四月決定參戰後，而支出額急激增大，一九一八年度之歲出，已達九千五百餘萬美元，比之參戰前之七億美元，實為十餘倍之膨脹。特別是陸軍費，比之上年度已增加五十餘億美元，而為五十七億一千餘萬美元，海軍費，比之上年度已增加十餘億美元，而為十三億六千九百餘萬美元。

一九一七年十月三日所施行之新稅法，可謂在美國所得稅史上之一種劃時期的稅法。從前係關稅、官有地出售、消費稅、交易稅等收入，為美國之主要財源者，現在已由所得稅及戰時利得稅之收入，代替其地位，而變為主要之財源矣。因此，故一九一七年度之所得稅收入，祇占經常收入總額約十分之三·二，然一九一七年稅法實施之結果，而一九一八年度之收入，已一躍而成為十分之六·六。<sup>18)</sup> 若以此與一九一三年度之

16) R. Strecke: a. a. O. S. 15; G. A. Spaulding: op. cit. p. 18.  
17) G. A. Spaulding: op. cit. p. 14; R. Strecke: a. a. O. S. 16.

僅占經常收入總額中十分之〇·四八者相比較，實有天淵之差。其所以能獲得如此之良好成績者。固然是由於當時美國經濟界之狀況甚佳所致，但造成此結果之直接原因，則在於適當的為稅率之提高。在一九一六年之稅法，普通所得稅及法人所得稅之稅率，為百分之二，附加所得稅之最高稅率，為百分之十三。而一九一七年之稅法，則對於普通所得稅及法人所得稅之稅率，已改為百分之四，附加所得稅之最高稅率，已改為百分之五〇，至於扣除額，對於獨身者，已減低為千美元，對於夫婦共同生活者，已減低為二千美元。

如上所述，自世界大戰勃發以來，美國所得稅，已是日在加稅之中。然至一九一八年，復毅然提高稅率，以為戰時財政之準備。<sup>18)</sup>此項稅法，在一九二一年新歲入法頒布前，即直至和平恢復後二年，始終適用之。

茲就一九一八年改正之所得稅法略述其大要。此項稅法，扣除額，仍為獨身者千美元，夫婦共同生活者二千美元，但稅率則大為增高。普通所得稅，對於最初之四千美元，其稅率為百分之六，對於四千美元以上之所得，其稅率則為百分之十二。此外附加所得稅，亦為加重，自對於所得額五千美元以上至六千美元者課百分之一起，以至對於所得額超過百萬美元者課百分之六十五止，區分為五十四個階級。至法人所得稅，則為百分之十二之比例稅率。

如上說明，美國已由多次之所得稅改正而計劃增加其收入矣，自有就其成績在此一加考察之必要。且如前所述，聯邦所得稅，是與戰時利得稅，同在美國財政中日益占其重要地位者，茲特就兩項收入增加之成績列表於次：<sup>20)</sup>

18) R. Strecke: a. a. O. S. 16.

19) G. A. Spaulding: op. cit. p. 14; R. Strecke: a. a. O. S. 17.

年	年度	歲入總額 (經常)	所得稅及戰時利得稅收入	比	例
一九一三	一三	七二四、一一一十萬美元	三五、〇〇六萬美元	四·八%	
一九一四	一四	七三四、六七三萬美元	七一、三八一萬美元	九·八%	
一九一五	一五	六九九、九一〇萬美元	八〇、二〇一萬美元	一一·五%	
一九一六	一六	七八二、五三四萬美元	一二四、九三七萬美元	一六·一%	
一九一七	一七	一、一二四、三二四萬美元	三五九、六八一萬美元	三二·〇%	
一九一八	一八	四、一八〇、四二五萬美元	二、八三八、九九九萬美元	六六·六%	
一九一九	一九	四、六五四、三八〇萬美元	二、六〇〇、七六二萬美元	五五·五%	

據右表所列載，世界大戰時之美國財政，除公債不論外，即謂係由所得稅與戰時利得稅所支持，亦非過言。不過美國自大戰勃發以來，其不斷的加稅之事，已使美國人民之租稅負擔非常加重。並且除各州州稅及市町村稅外，而於美國人民為最大負擔者，即為聯邦稅。聯邦稅，在一九一三年，約為七億二千四百萬美元，然至一九一九年，則已成為約四十六億四千七百萬美元。而是年之聯邦稅收入中，其最主要者，即為聯邦所得稅與戰時利得稅。聯邦所得稅收入，<sup>21)</sup>一九一三年，約為三千五百萬美元，不過占經常收入中十分之〇·四八，而一九一九年，合戰時利得稅收入併計之，已成為約二十六億美元，而占總經常收入中十分之五·五五矣。美國人民之此項重大的租稅負擔，其與由戰爭所引起之經濟繁榮，雖實質上約可兩相抵銷，但非常急激的多次提高稅率，其於美國經濟界之發展而給與以重大影響，究屬不能否認也。

20) R. Strecke: a. a. O. S. 18.

21) R. Strecke: a. a. O. S. 18.

(二) 世界大戰之終結與所得稅之整理 一九一八年世界大戰終結而和平恢復後，一般社會已歸安，靜同時減輕負擔之要求亦次第發生，於是乃大唱其根本整理稅制之高調。然租稅負擔之減輕，卻非可以急速行之者。蓋以一方面因美國之財政並無餘裕，而不能節簡經費，他方面復因國債之增加，而利息之償付增大故也。在一九一七年四月五日，其國債總額，為十二億八千二百萬美元，至一九一九年十月一日，已較此數約有二十倍之多，而成爲二百六十二億一千五十萬美元，<sup>22)</sup> 其對於此項巨額國債應付之利息，則一年約爲十萬美元，已超過大戰前美國之行政經常費總額以上矣。而且美國在世界大戰中，其行政之範圍，已有顯著之擴張，關於此點，亦需要一種新的經費。因此，如果美國未就此等經費加以減縮，縱欲整理稅制，亦勢有所不能。就當時實際情形觀之，一九一九年度之總經費，實已達於一百九十億美元之巨額，而稅制之根本整理，即租稅負擔之大加減輕，確有難以實行之苦況也。

然至一九二〇年度，陸海軍部經費，已大爲節減，同時一般行政費，亦力事緊縮，因之經費總額，即減少六十億美元，比之一九一九年度一百九十億美元之經費總額，實已減少爲一百三十億美元。由是整理稅制，減輕負擔，亦愈有希望。而一九二〇年，適逢經濟恐慌發生，所有減輕負擔之要求，更加急迫，於是政府乃決心減低稅率。因之對於一九二二年度應由租稅收入開支之經費，即決定爲三十七億美元之譜，此較之一九二一年度者，已減少約十億美元矣。嗣至一九二一年，遂一面廢止戰時利得稅，同時對於普通所得稅及附加所得稅，亦減低其稅率。不過稅率之減低極微，尙未達於滿足之程度而已。

<sup>22)</sup>R. Strecke: a. a. O. S. 19.

在此種情況之下，適有關於美國國內所得階級分布狀態之一研究發表，說明最近美國國內所得階級雖已急激增加，所得申報數雖亦隨同激增，但附加所得稅之納稅人數，不問是依據查定或申報，均已顯示其大為減少。此一納稅人數減少之事實，遂使當時之財政部長麥倫 (A. W. Mellon)，決意減低附加所得稅之稅率，至一九二四年六月二日，已有關於此項所得稅改正之法律公布之矣。<sup>23)</sup>

此項改正，主要的雖以減低附加所得稅之稅率為目的，但普通所得稅之稅率，亦曾同時減低，而個人情事之酌減，勤勞所得之輕課等，亦未漠視。茲就其重要者述之於下。附加所得稅稅率，自所得額一萬美元以上者課以一%起，至五十萬美元以上者課以四〇%止。普通所得稅稅率，對於所得額最初之四千美元課以二%，對於以次之四千元課以四%，對於八千美元以上之所得，課以六%。如此設置少數之階段，是已比之從前稅率減低矣。此外關於個人情事之酌減，雖大體上與從前相似，但對於夫妻共同生活者之扣除，已改為二千五百美元，且一九二一年之法律，是以其總所得額在五千元以下為條件，而此次法律，已不問所得額之大小如何，均得扣除。又對於獨身者之扣除額定為一千元，對於子女及其他被扶養者之扣除額，定為四百美元，對於勤勞所得，則許其得為二五%之扣除。<sup>24)</sup>至於對於法人，則適用一二·五%之比例稅率。

一九二四年所得稅法之改正，已大致如上所述。但僅有此種程度之減輕，尚不足以副一般之期望。關於此點，即大總統古力琪 (G. Coolidge) 亦曾表示不滿之意。<sup>25)</sup>故一九二四年之所得稅法改正，曾從各方面而受到種種之批判。其中最堪注意者，則為主張租稅制度，應避免為政策上之變更，而建設於經濟的基礎

23) G. A. Spaulding: op. cit. p. 15.

24) R. Strecke: a. a. O. S. 27.

之，上以及主張應設置 Board of Tax Appeals 之兩種議論。以後爲時甚久，其環繞於此一改正而提案及論爭之紛雜情狀，未嘗或息，直至一九二六年二月二十六日，新歲入法頒布後，始歸平靜。一九二六年之新歲入法，即是減低普通所得稅及附加所得稅之稅率，提高勤勞所得之扣除額，擴大個人情況之酌減程度，改正法人所得稅等，其要點如左：<sup>25)</sup>

普通所得稅之稅率，從前係對於所得之最初四千元課以二%，以次之四千元課以四%，八千元以上者，課以六%。此次改正之新歲入法，則已分別改爲一·五%、三%、五%矣。附加所得稅之稅率，大致與從前相同，對於一萬美元以上至一萬四千元者，課以一%，二萬四千元以上至二萬六千元者，課以七%。然其最高率，卻已大爲減低，僅對十萬美元以上之所得，課以二〇%。此與一九二四年之稅法比較，實有雲泥之別。因該項稅法，係對於十萬美元以上之所得部分，課以三六%，五十萬美元以上之所得部分，課以四〇%也。

此外對於勤勞所得，則許其爲四分之一之扣除。又個人情況之酌減程度，亦已擴大，對於獨身者之扣除額，則已由一千元而提高爲一千五百美元，夫妻共同生活者之扣除額，則已由二千五百美元而提高至三千五百美元。惟因子女及被扶養者之扣除額，仍與一九二四年之稅法相同而爲四百美元，故改正之範圍雖廣，而得以免稅者，則不過約二百四十萬人之少數而已。

法人所得稅之稅率，從前爲一二·五%，一九二五年，已增高爲一三%，至一九二六年，復增高爲一三·

25) R. Strecke: a. a. O. S. 27.

26) R. Strecke: a. a. O. S. 37 ff.; G. A. Spaulding: op. cit. p. 16.

五%，其向來享有免稅特權之生命保險公司，亦須納一·二五%之所得稅。

一九二六年歲入法之要點，大致已如上述。在當時之政府方面，已是認爲此項稅法，大概已完畢其預定之改正矣。即在一般入方面，其於此項新稅法，亦無有如對於從前稅法，而以負擔減輕之程度太微爲理由以非難之者，其尙有疑慮者，不過認爲對於小額所得者略欠考慮而已。不過此種疑慮，如能明瞭課稅範圍內之小額所得者占極少數，自應消滅於無形。並且因公債之償還，已爲一般人所認爲必要，而此種疑慮，猶覺稍涉冒失。換言之，即因財政有餘應償公債之主張，在當時有識者之間已非常得勢，而於一九二六年之改正稅法，當然不能表示其不滿也。他事姑且不論，在美國之當時，乃係唯一的苦心於戰後整理之時，而以及早恢復平時狀態一事，認爲當時之急務，故一方須力圖負擔之減輕，同時在他方，又當然應設法爲公債之償還，其以財政上之餘裕，用之於償還公債方面，自係合理之舉。

(三) 一九二八年以後所得稅之改正 現在就一九二〇年度至一九二七年度之八年間收支狀況考察之，約如左列：<sup>27)</sup>

年 度	歲 入	歲 出
一 九 二 〇	六、六九四、五六五千元美元	六、四八二、〇九〇千元美元
一 九 二 一	五、六二四、九三二千元美元	五、五三八、二〇九千元美元
一 九 二 二	四、一〇九、一〇四千元美元	三、七九五、三〇二千元美元

27) R. Strecke: a. a. O. S. 40.

一	九	二	三	四、〇〇七、一三五千美元	三、六九七、四七八千美元
一	九	二	四	四、〇一二、〇四四萬美元	三、五〇六、六七七千美元
一	九	二	五	三、七八〇、一四八千美元	三、五二九、六四三千美元
一	九	二	六	三、九六二、七五五萬美元	三、五八四、九八七千美元
一	九	二	七	四、一二九、三九四萬美元	三、四九三、五八四萬美元

據右表所列，美國之財政，每年已有多額之剩餘金，而一般人之要求，亦多希望以此項剩餘金，專充減稅與減債之用。因此，一九二八年五月二十八日，遂改正稅法以圖負擔之減輕。<sup>28)</sup>

此項新稅法，原未爲何等之根本改正，不過略施以相當之修改。其較之從前稅法堪以重視之點，即是表面的形式，非常整齊簡明，能令一般人容易理解也。在從前之稅法，極不統一，而追加改正者，仍以其原有形式前後分置之，故不免受到紛雜無緒難以理解之非難。然現在既已就其形式而爲之整理統一，誠爲一掃以前之積弊而堪以重視者也。

- 一九二八年之稅法，除前述之形式上整齊簡明外，而於實質上，亦尙有多少之改正，茲舉其主要者如次：
- 一、法人所得稅之稅率，已由一三·五%改爲一二%。
  - 二、對於純所得二萬五千元以下之法人，其扣除額，已由二千美元提高爲三千美元。
  - 三、對於勤勞所得，許其扣除普通稅額四分之一。其五千元以下之個人所得，則全部視爲勤勞所得。

28, G.A. Spaulding: op. cit. p. 17; R. Strecke: a. a. O. S. 44-47.

超過五千元之個人所得，至少應以其中之五千元視為勤勞所得。然超過三萬美元之所得，無論如何情形，均不得視為勤勞所得。

一九二八年稅法中主要改正之點，已如上述，然為時不久，於一九二九年十二月，已將所得稅稅率減低一%。此即因過去十月股票市場之一時的恐慌，又有減稅之必要也。因此，故一九三〇年度對於一九二九年之所得，其應課之稅率，已為如次之改正：

個人所得稅	舊稅率	新稅率
最初四、〇〇〇美元	一·五%	〇·五%
其次四、〇〇〇美元	三%	二%
八、〇〇〇美元以上	五%	四%
一、法人所得稅	一二%	一一%

按一九二九年十二月依右列稅率減稅之結果，其一九二九——三〇年度及一九三〇——三一年度之減收概算額，各為八千萬美元，合計共一億六千萬美元。惟此項減稅，僅以一九二九年所得之所得稅為限，以後是否應繼續減稅，則留待一九三〇年十二月議會決定之。不過大總統屆期在議會中，聲述因歲入減少及歲出增加，以後不能繼續減收之意旨後，已決定一九三〇年後所得之所得稅，仍依一九二八年歲入法之稅率，因之對於一九三〇年後之所得，即已恢復舊稅率而徵收之矣。雖然如此，但以後因世界經濟不景氣之

尖銳化，國內經濟活動，亦隨同萎微停滯，而聯邦政府之歲入急激減少，與歲出增大相競合，已令可驚之歲入不敷之數字，日甚一日矣。

(四) 赤字財政與增稅 一九三〇——三一年度九億二百七十一萬六千八百美元之歲入不敷，至一九三一——三二年度，已增大為二十二億四千萬美元，又一九三二——三三年度，則為十七億三千八百萬美元（一九三一——三二年度及一九三二——三三年度之數字，係依據一九三一年十二月提出之預算及一九三二年二月改訂之歲入概算）。茲就一九二九——三〇年度以降租稅收入減少狀況考察之，則如左表：

年	度	所	得	稅	關	稅	其	他
一九二九	—	一九三〇	二、四一〇、二五九千美元	五八四、七七一千美元	六二八、四二三千美元			
一九三〇	—	一九三一	一、八六〇、〇四〇千美元	三七八、七九三千美元	五七〇、一〇八千美元			
一九三一	—	一九三二	一、〇七六、〇〇〇千美元	三七五、〇〇〇千美元	五二六、〇〇〇千美元			
一九三二	—	一九三三	八六七、〇〇〇千美元	四三〇、〇〇〇千美元	五五〇、〇〇〇千美元			

(備考) 一九三一——三二年度及一九三二——三三年度之數字，係依據一九三二年二月改訂之歲入概算，較之上年十二月提出之預算案，合關稅及內國稅計算之，一減少一億一千七百萬美元，一減少三億二千一百萬美元。

據上所述美國財政之窮迫，自然不得不使之確立歲入不敷填補案，不得不使之急速為加稅之舉。故一九三一年十二月，即有大總統之預算教令及財政部長之歲入不敷預計與增稅案發表。隨於一九三二年二

月，又有財政部之改訂歲入概算及財政部長之追加預算案發表。同年三月，下院歲入委員會成立增稅案，四月下院增稅案通過，六月一日上院增稅案亦通過。至六月六日，其以上院增稅案為基礎之增稅案，復通過於兩院，經大總統署名公布後，遂成為確定之增稅案。茲就其內容觀之，所有所得稅、遺產稅、贈與稅、製造者消費稅、雜稅、印花稅、關稅、郵費等，多已增加。依據此項增稅案，其一九三二——三三年度歲入增加概算額，合計共為十一億一千八百五十萬美元，而所得稅之增加概算額，則為個人所得稅一億七千八百萬美元，法人所得稅四千一百萬美元，又因限制證券交易損失之扣除額而增收八千萬美元，合計二億九千九百萬美元。茲舉示所得稅改正之內容如次：

(一) 個人所得稅

(甲) 普通所得稅

改正法 改正 前

(A) 免稅點

- (1) 獨身者 1,000 美元 1,500 美元
- (2) 夫妻共同生活者 二,500 美元 三,500 美元

(B) 稅率

- (1) 四,000 美元 (1) 四,000 美元 一·五%
- (2) 四,000 美元以上 (2) 其次四,000 美元 三%
- (3) 八,000 美元以上 八% (3) 八,000 美元以上 五%

(乙) 附加所得稅

稅率 { (1) 最低六,000美元 1%  
 (2) 最高一,000,000美元以上 5%

(丙) 勤勞所得之扣除 廢止 扣除勤勞所得之稅額四分之一

(二) 法人所得稅

(甲) 稅率 一三·七五% 二%

(乙) 各種扣除 廢止

(丙) 對於聯合法人合同申報之重課 一四·五% 二%

(三) 從所得額中就證券交易損失之扣除 加限制

右爲一九三三年所得稅法改正之要旨，但以後不久，又曾爲堪以重視之改正。一九三三年十二月十五日

日財政次長莫克森 (Morgenthau) 出席於下院歲入委員會 (the House ways and Means Committee)

先就小委員會以防止漏稅及稅制簡易化爲目的所提出之所得稅法改正案，陳述財政部方面之意見。<sup>29)</sup>嗣

至一九三四年一月二十五日，美國歲入委員會，遂承認此項所得稅之大改正法案。茲就一九三三年十二月

十五日財政次長之說明及一九三四年一月二十五日歲入委員會之採擇案，摘錄其要旨於下。

財政次長說明之要旨：

一、關於普通所得稅，廢除現行之二段制，改爲均一稅率，附加所得稅依此調節之（此兩項所得稅之

29) The Commercial & Financial Chronicle, N. Y. No. 3573 (Dec. 16 1933), p. 4284.

稅率，待成立預算時決定。

二、對二萬五千元以下之所得減輕其稅率。

三、夫婦之所得，不許為各別及共同申報之選擇，祇許為共同申報。

四、對於一九一三年三月一日前貯蓄之所得，及一九一三年三月一日前因取得財產之增價而來之利益，須免除其課稅。

五、委員會提案，擬刪除現行法中法人所得稅綜合申報之規定，而財政部則主張維持現行法。惟承認委員會提案之旨趣，尚擬對於大專業課以超過利得稅。

六、委員會對於所得中耗損及減價之扣除，限定為實際耗損及減價額之七五%，而財政部對於通常之耗損及減價，擬維持現行法。惟主張刪除 *Discovery depletion* 之規定。

七、關於資產利得及損失之處置，委員會提案，擬依證券所有期間之如何，於其一〇〇%乃至二〇%之限度內認為利得及損失，而以此定其純利得，課以普通及附加所得稅，但財政部之意見，不贊成之。

八、關於交換及組織變更，固認現行法有根本修正之必要，但委員會擬刪除現行法之規定，則不贊成。歲入委員會採擇案之要旨：

一、對於一年收入為四千元以下者，不課所得稅。其為四千元者，則課以四%之所得稅，隨同金額之增加，則課以累進附加稅。

二、對於勤勞所得八千美元及八千美元以下者，許其爲課稅額一〇%之扣除。

三、不分配純收入之證券保有公司，課以三五%之所得稅。

最後應附帶說明者，一九三三年六月，本已對於公司紅利分配金，定爲課以五%之所得稅。嗣於一九三四年一月，因酒稅之規定，已將紅利分配金課稅廢止矣。

以上已就美國所得稅之史的發展，考察其大概，以下再進而考察美國所得稅之現行制度。

## 第二節 美國之現行所得稅

### 第一項 美國所得稅之特徵

北美合衆國之所得稅，在歷史上雖不甚久，但其制度則非常進步，比之世界列強之所得稅，亦不覺有何等遜色。在某點上，寧是具有極優之特徵，尙覺其足與他國制度之特徵媲美於世界。

(一) 綜合課稅主義之徹底 美國現行所得稅最大特徵之一，卽爲互於全體而徹底採取綜合課稅主義<sup>30)</sup> (lump sum method)。在世界諸列強，多於某種形式下而採行源泉課稅主義 (Stoppage at Source)，以期徵收上獲得巨大效果之今日，而美國偏能互於全體而徹底採取綜合課稅主義，自應以之認爲最大特徵之一而首先指出之。前章所述英國之所得稅，以及擬在後章所述法、意諸國之所得稅，雖其根本之基調各異，然均曾採行一種分類主義 (Schedule System)，而美國徹底採行綜合課稅主義之事，實屬極堪重視者。

30) E. R. A. Seligman: op. cit. pp. 36. 526.

此所以在此處先舉綜合課稅主義爲美國所得稅之特徵也。

(二) 國債利息及公司紅利之處置 次爲美國所得稅之特徵者，當推國債利息所得及公司紅利之處置。<sup>31)</sup> 美國對於國債利息所得，不課所得稅，對於公司紅利，則免除普通所得稅。此種處置辦法，與諸列強所有之辦法相較，實爲極有興味之事例，而堪以認爲美國所得稅之特徵而重視之也。

以上已就可稱爲美國所得稅之特徵者而述其二矣，以下試進而爲詳細之考察。

(三) 美國所得稅之構造 美國所得稅，可分爲對於個人之所得稅與對於法人之所得稅兩種，而對於個人之所得稅，又可分爲普通所得稅 (Normal Tax) 與附加所得稅 (Sur Tax)。普通所得稅與附加所得稅，雖均係對於個人總所得中而爲一定扣除後之純所得課之，但普通所得稅，則以純所得全額爲其客體，附加所得稅，則以一萬美元以上之純所得爲其客體。

### 第二項 個人所得稅

(一) 純所得主義 個人所得稅，是以個人之純所得爲其客體者。<sup>32)</sup> 然則此時之個人純所得，究如何決定之乎？吾人有先就此點考察之必要。

就一般言，個人之純所得，卽是從其總所得中，已扣除必要經費後之所得，自毋庸在此贅述。<sup>33)</sup> 然美國所得稅之總所得，究具如何內容？其允許作爲必要經費而扣除之者，究爲何種？均須一加探求之。

美國之個人所得稅，其作爲總所得計算者如下：<sup>34)</sup> (一) 工錢、薪金及其他勤勞所得，(二) 營業所得，

31) H. B. Spaulding: op. cit. pp. 88 ff.

32) H. B. Spaulding: op. cit. p. 27.

(三) 由動產不動產等財產之出賣與其他處分，或由此項財產之所有及利用而生之利得，(四) 利息，(五) 租金，(六) 紅利分配金，(七) 其他之所得。以上乃係原則，而對此原則，尚有下列之例外：(一) 因死亡而受領之生命保險金額，(二) 非因死亡而受領未超過所付保險費或貯款之生命保險金額或年金額，(三) 由贈與或遺贈所取得之財產價額，(四) 免稅利息，即州、準州及其施政區並哥倫比亞區之公債利息，(五) 基於聯邦農地貸款法所發行之證券利息，(六) 除若干之例外外，所有合衆國及其殖民地發行之公債利息，(七) 因傷害或疾病所受領之損害賠償金額及保險金額，(八) 作為報酬之一部而為牧師所供給之住宅租賃價格，(九) 由合衆國外之源泉而生之所得，(十) 阿拉斯加及布哇之教員薪金，(十一) 外國政府之證券所得，(十二) 銀行存款利息及其他所得，(十三) 州、市等公共團體，依公共團體之職能而生之所得，(十四) 由橋梁而生之所得，而應由市及其他公共團體取得者，(十五) 依一九二二年中國貿易促進法所設立之公司之紅利，及船舶所有人相互保護與保險協會 (Shipowners Protection and indemnity association) 之受領額，則於一定條件之下，由總所得中除去之。<sup>35)</sup>

在依以上諸項目所算定之總所得中，其許其作為必要經費以及類於此之費用而扣除者，<sup>36)</sup> 則為(一) 課稅年度中之營業上通常經費，(二) 課稅年度中之債務利息 (因買受或保有不課所得稅之證券所負擔之債務利息，以及因買受或保有年金所負擔之債務利息，一律除外)，(三) 課稅年度中之租稅 (合衆國及他國之所得稅，戰時利得稅，超過利得稅，以及地方的受益人之負擔金，一律除外，又公司代股東繳納租

33) K. Diehl: Einkommen (Wörterbuch der Volkswirtschaft, 4. Aufl. 1. Band, S. 602-603)

稅，而股東不補償於公司時，其租稅額可從公司總所得中扣除，但不得由股東總所得中扣除之。(四) 課稅年度中營業上之損失，不能由保險或其他方法補償者。(五) 無關營業而基於營利目的所為交易而生之損失，不能由保險或其他方法補償者，以及無關營業之財產損失，而發生於火災、暴風、遇險及其他情事或盜劫，且不能由保險或其他方法補償者。(六) 由股票或證券之買空賣空而生之損失(納稅義務人在其賣出前後三十日內，已取得實質上同樣財產者，不許扣除其損失。(七) 課稅年度中已成爲無價值之債權而應清理者，營業財產減價損耗之相當額及鑛山、油田、森林或其他天然資源之枯竭損耗之相當額。(八) 對於合衆國州、準州及其施政區並哥倫比亞區，專以宗教、慈善、學術、教育及防止虐待兒童與動物爲目的之團體及基金，並對於一九二四年世界大戰從軍軍人法第十二條所規定之復業補助特別基金，以及對於不分配利益之在鄉軍人團體與其濟社等，所爲慈善或其他之捐贈。(九) 不動產臨時出賣及其他臨時處分時之將來費用。(十) 設置已被免稅之恩俸基金之雇主，陸續以超過支付恩俸必要額以外之款項，送存於恩俸基金中之超過額(在一定條件下許其扣除之)等。不過下列費用，不問如何情形，均不得扣除。(一) 自己或家屬之生活費。(二) 建築物之新造費或增加財產價值之永久改良費。(三) 已依財產之損失而爲扣除者，其爲填補其損失所付之費用。(四) 以納稅義務人營業上之職員，受僱人或與其營業有金錢利害關係者爲被保險人，且以納稅義務人爲直接或間接保險金受領人之生命保險的保險費。(五) 對於由贈與、遺贈或繼承所取得之終身或定有期限之權利所有人，支付其所得之數額。(六) 基於付有無稅約款

34) H. B. Spaulding: op. cit. p. 27.

35) H. B. Spaulding: op. cit. pp. 163. ff.

之債務證書所保留之稅額。<sup>37)</sup>

據上所述，其應為個人所得稅客體之純所得如何，已可明瞭。不過當實際課稅時，尚須斟酌個人情事，而後算定稅額。

(二) 個人情事之斟酌 其應認為個人情事而扣除者，<sup>38)</sup> 第一為最低生活費。現行法所定最低生活費之扣除額，獨身者為一千元，夫妻共同生活者及與家屬同居之家長，為二千五百美元。惟一九二八年度之歲入法，則前者許其扣除一千五百美元，後者許其扣除三千五百美元。第二為扶養家屬之扣除。據現行法所定，當課普通所得稅時，其未滿十八歲者，以及無謀生能力之殘廢者，每人各許扣除四百美元。以上第一種與第二種情形，如納稅義務人之地位已有變化時，此等扣除，均按月比例分配行之。此外關於勤勞所得，以前原曾視為個人情事而許其扣除者，現行法已不許之。

依上說明，美國個人所得稅之總所得、純所得，以及應被斟酌之個人情事，各為如何情形，已可明瞭。然則對於所得稅之稅率如何，以下當就此點進而考察之。

(三) 稅率 稅率分為二種，對於普通所得稅，為比例稅率，對於附加所得稅，為超過額累進稅率。故為便利計，就此二者分別加以考察：

(1) 普通所得稅之稅率 普通所得稅之稅率，<sup>39)</sup> 在一九一三年創辦個人所得稅之時，為一%。嗣至一九一六年，則增高為二%，一九一八年，則一躍而增為一二%。但於世界大戰終結以後，已陸續減輕。一

36) H. B. Spaulding: op. cit. p. 27.

37) H. B. Spaulding: op. cit. p. 28.

九一九年，減為八%，一九二一年，減為六%，一九二八年，減為五%。至現在之稅率，則係對於最初之四千美元，為四%，對於超過四千萬美元之金額，為八%。

(2) 附加所得稅之稅率 附加所得稅之稅率，<sup>40)</sup>亦自創辦所得稅以來，屢有變更。一九一三年，對於超過最高額五十萬美元者，課以六%，嗣至一九一六年，則對於超過最高額二百萬美元者，提高為一三%，一九一七年，則對於超過最高額百萬美元者，一躍而增為五〇%，一九一八年，復對於超過百萬美元者，增至六五%。不過世界大戰終結以後，附加所得稅之稅率，亦隨之而急速減輕。一九二一年，對於超過最高額二十萬美元者，課以五%，一九二四年，對於超過最高額五十萬美元者，課以四%，一九二六年，復改為超過最低額一萬美元者，課以一%，超過最高額十萬美元者，課以二〇%。但至一九三二年，稅率又再增高，其超過最低額六千美元者，則課以一%，超過最高額百萬美元者，則課以五五%。茲就一九三二年稅率之詳情，列舉於次：

所 得 金 額	對於超過額稅率
超過 六、〇〇〇美元 至 一〇、〇〇〇美元以下之純所得	一%
超過 一〇、〇〇〇美元 至 一二、〇〇〇美元以下之純所得	二%
超過 一二、〇〇〇美元 至 一四、〇〇〇美元以下之純所得	三%
超過 一四、〇〇〇美元 至 一六、〇〇〇美元以下之純所得	四%
超過 一六、〇〇〇美元 至 一八、〇〇〇美元以下之純所得	五%

38) H. B. Spaulding: op. cit. pp. 28, 29.  
 39) H. B. Spaulding: op. cit. pp. 29, 30.

超過	一八,〇〇〇美元至	二〇,〇〇〇美元以下之純所得	六%
超過	二〇,〇〇〇美元至	二二,〇〇〇美元以下之純所得	八%
超過	二二,〇〇〇美元至	二四,〇〇〇美元以下之純所得	九%
超過	二四,〇〇〇美元至	二六,〇〇〇美元以下之純所得	一〇%
超過	二六,〇〇〇美元至	二八,〇〇〇美元以下之純所得	一一%
超過	二八,〇〇〇美元至	三〇,〇〇〇美元以下之純所得	一二%
超過	三〇,〇〇〇美元至	三二,〇〇〇美元以下之純所得	一三%
超過	三二,〇〇〇美元至	三六,〇〇〇美元以下之純所得	一五%
超過	三六,〇〇〇美元至	三八,〇〇〇美元以下之純所得	一六%
超過	三八,〇〇〇美元至	四〇,〇〇〇美元以下之純所得	一七%
超過	四〇,〇〇〇美元至	四二,〇〇〇美元以下之純所得	一八%
超過	四二,〇〇〇美元至	四四,〇〇〇美元以下之純所得	一九%
超過	四四,〇〇〇美元至	四六,〇〇〇美元以下之純所得	二〇%
超過	四六,〇〇〇美元至	四八,〇〇〇美元以下之純所得	二一%
超過	四八,〇〇〇美元至	五〇,〇〇〇美元以下之純所得	二二%
超過	五〇,〇〇〇美元至	五二,〇〇〇美元以下之純所得	二三%
超過	五二,〇〇〇美元至	五四,〇〇〇美元以下之純所得	二四%
超過	五四,〇〇〇美元至	五六,〇〇〇美元以下之純所得	二五%

40) H. B. Spaulding: op. cit. pp. 29, 40-45.

超過	五六,〇〇〇美元	至	五八,〇〇〇美元以下之純所得	二六%
超過	五八,〇〇〇美元	至	六〇,〇〇〇美元以下之純所得	二七%
超過	六〇,〇〇〇美元	至	六二,〇〇〇美元以下之純所得	二八%
超過	六二,〇〇〇美元	至	六四,〇〇〇美元以下之純所得	二九%
超過	六四,〇〇〇美元	至	六六,〇〇〇美元以下之純所得	三〇%
超過	六六,〇〇〇美元	至	六八,〇〇〇美元以下之純所得	三一%
超過	六八,〇〇〇美元	至	七〇,〇〇〇美元以下之純所得	三二%
超過	七〇,〇〇〇美元	至	七二,〇〇〇美元以下之純所得	三三%
超過	七二,〇〇〇美元	至	七四,〇〇〇美元以下之純所得	三四%
超過	七四,〇〇〇美元	至	七六,〇〇〇美元以下之純所得	三五%
超過	七六,〇〇〇美元	至	七八,〇〇〇美元以下之純所得	三六%
超過	七八,〇〇〇美元	至	八〇,〇〇〇美元以下之純所得	三七%
超過	八〇,〇〇〇美元	至	八二,〇〇〇美元以下之純所得	三八%
超過	八二,〇〇〇美元	至	八四,〇〇〇美元以下之純所得時	三九%
超過	八四,〇〇〇美元	至	八六,〇〇〇美元以下之純所得	四〇%
超過	八六,〇〇〇美元	至	八八,〇〇〇美元以下之純所得	四一%
超過	八八,〇〇〇美元	至	九〇,〇〇〇美元以下之純所得	四二%
超過	九〇,〇〇〇美元	至	九二,〇〇〇美元以下之純所得	四三%

超過	九二,〇〇〇美元至	九四,〇〇〇美元以下之純所得	四四%
超過	九四,〇〇〇美元至	九六,〇〇〇美元以下之純所得	四五%
超過	九六,〇〇〇美元至	九八,〇〇〇美元以下之純所得	四六%
超過	九八,〇〇〇美元至	一〇〇,〇〇〇美元以下之純所得	四七%
超過	一〇〇,〇〇〇美元至	一五〇,〇〇〇美元以下之純所得	四八%
超過	一五〇,〇〇〇美元至	二〇〇,〇〇〇美元以下之純所得	四九%
超過	二〇〇,〇〇〇美元至	三〇〇,〇〇〇美元以下之純所得	五〇%
超過	三〇〇,〇〇〇美元至	四〇〇,〇〇〇美元以下之純所得	五一%
超過	四〇〇,〇〇〇美元至	五〇〇,〇〇〇美元以下之純所得	五二%
超過	五〇〇,〇〇〇美元至	七五〇,〇〇〇美元以下之純所得	五三%
超過	七五〇,〇〇〇美元至	一,〇〇〇,〇〇〇美元以下之純所得	五四%
超過	一,〇〇〇,〇〇〇美元以上之純所得		五五%

### 第三項 法人所得稅

(一) 不負納稅義務之法人 法人所得稅，<sup>41)</sup>雖係對於法人而課之者，然並非一切法人，均負納稅之義務也，例如下列之團體等，即不負擔法人所得稅。(一) 勞動、農業或園藝上之團體，(二) 非依股票湊集資本之相互貯蓄銀行，(三) 在互助法則之下，專謀社員利益之共濟社，以及對於社員及其家屬之死亡、疾病與其他事故，給與金錢或給與其他利益之共濟社，(四) 專以出租於社員為業之內國建築之經租社，以

41) H. B. Spaulding: op. cit. pp. 26, 88, 97.

及不圖利潤而專以社員相互間之金融活動爲目的，且非依股票湊集資本之協同銀行，（五）不圖利潤專以便利社員爲目的之墓地社團，以及特許專營埋葬事業且不以其收入分配於私人之法人，（六）專以宗教、慈善、學術、教育或防止虐待兒童及動物爲目的，而不以其收入分配於私人之法人，（七）不圖利潤且不以其純收入分配於私人之事業聯盟、商業會議所、不動產會議所、貿易會議所，（八）不圖利潤專以增進社會福祉爲目的之市民團體，以及專由特別市被指定之使用勞動者所組成，且以其收入專用之於慈善、教育或休養方面者之地方勞動協會，（九）專以娛樂、休養及其他不圖利潤者爲目的，且不以其收入分配於私人之俱樂部，（十）純粹地方性質之慈善的生命保險協會，相互的開通溝渠及灌溉公司，相互的或協同的電話公司及與此相類似之團體（但以其收入八五〇%以上，係專以收支兩相抵償爲目的，而從社員徵收者爲限），（十一）農民及其他人民所組織之相互的冰雹、颶風、死傷或火災等保險公司或協會，而以其收入供損害及費用之支付者，（十二）農民及栽培果實者等之合作社，而目的在販賣社員及其他之生產物，僅從出買價金中扣除其費用後，完全交付於其生產之人者，或爲供給社員及他人之使用計而購入物品及設備品，僅以原價與必要費合計之價格，而供給於社員及他人者，（十三）由前項合作社或社員所組織之團體，而以資金補助社員及他人之通常農作物之栽培爲目的者，（十四）專以由所有財產權之所得，除必要費外，而將其所得全額，交付於免除法人所得稅之團體爲目的而設立之法人，（十五）聯邦農地貸款法所規定之聯邦土地銀行，全國農地貸款社及聯邦中期信用銀行，（十六）勞動者計劃於社員及其家屬之

死亡、疾病、傷害時，獲得金錢接濟等之使利，而自動的組織之團體（但以其純收入，除爲此項金、錢接濟外不分配於私人，且收入之八五%以上，係專以此項金錢接濟及支給其經費爲目的而從社員徵收者爲限），（十七）純粹地方性質之教員退職基金社（但以其收入，於退職金外，不給與利益於私人，且其收入係專由公的課稅與就社員薪俸課稅而來之金額，以及關於投資之所得者爲限），（十八）復興金融公司。

（二）純所得 次就可爲法人所得稅課稅標準之所得觀之。法人總所得之內容，雖與個人總所得無甚差異，但當算定純所得時，其應從總所得中扣除者，則稍有不同。關於慈善或其他之捐贈，以及不動產臨時出賣及其他臨時處分時之將來費用，在個人所得稅，原許扣除，而法人所得稅，則不許扣除之。不過法人所受領之紅利中，如係（一）從已課所得稅之內國法人而受領之紅利，（二）從「發表紅利之前一課稅年度終了時止，其前三年之總所得五〇%以上，係由在合衆國中之源泉而生之外國法人」而受領之紅利，則可從總所得中扣除之。此外尚有應注意者，其包含於總所得中之合衆國國債利息，又可從純所得中扣除之。

在一九二八年之歲入法，對於純所得在二萬五千元以下之內國法人，許其扣除三千美元（一九二七年前爲二千美元）之純所得，但一九三二年之歲入法已廢止之。

（三）稅率 法人雖不課附加所得稅，<sup>42)</sup>但法人所得稅之稅率，卻較之個人所得稅之普通稅率甚高。故對於法人所得不課附加所得稅一事，並非表示法人所得，比個人所得之負擔爲輕也。

一九二八年之歲入法，法人所得稅之稅率，<sup>43)</sup>定爲一二%。但一九三三年之歲入法，已增加一·七五%。

42) H. B. Spaulding; op. cit. p. 26.

43) H. B. Spaulding; op. cit. pp. 88, ff.

而成爲一三·七五%矣。此外對於共同申報之親子公司，尚須特課重稅，其稅率爲一四·五%。茲所謂親子公司者，即指依股份之所有，而與其共通之親公司互有關係之一個聯系或多數聯系之公司羣而言也。不過應課此項重稅者，亦有相當範圍，即各公司之股份，至少須有九五%爲其他一個公司或多數公司直接所有，或共通之親公司，至少須有其他一個公司之股份九五%爲其直接所有，始能課以此項重稅。

此外尚有與法人所得稅之稅率相關連而應予注意者，即個人爲避免個人所得稅之附加稅而利用法人時，應附徵該法人純所得五%之租稅是也。

(四) 扣除規定 以上已就法人所得稅之稅率加以相當之考察矣。但最後尙許其從依上述情形所計算之稅額中，就左列稅額扣除之。惟此項扣除稅額，納稅人於申報所得之際，須記載其意旨。

(1) 外國政府或合衆國屬領地之租稅——內國法人在該課稅年度，對於外國政府或合衆國屬領地已繳納或應繳納之所得稅、戰時利得稅及超過利得稅。

(2) 已爲源泉課稅之稅額。

(3) 上年度之所得稅錯誤多納額。

#### 第四項 美國所得稅之重要性

(一) 美國所得稅之特質 前已就美國所得稅，分爲個人所得稅與法人所得稅兩種加以考察矣。美國所得稅，乃係原則上採取以申報爲基礎之綜合課稅主義，藉累進稅率之適用，力圖實現其應分負擔之原

則，而表示其人稅之濃厚色彩者。因之美國所得稅，在理論上，已可謂為具有所得稅之理想形態矣。然在實際上，其採取以申報為基礎之綜合課稅主義之結果，當然有不可避免之弊害隨之。而且因其採行若干之源泉課稅，國債利息完全免稅，<sup>44)</sup>公司紅利不課普通所得稅等事，所謂所得稅之理想形態，亦已被顛覆矣。不過無論如何，美國所得稅所具有之最大特徵，實應推其綜合課稅主義之採用也。

(二) 美國所得稅之重要性 一九三二年度美國歲入狀況，依左表可以知其大概：<sup>45)</sup>

所得稅 (Income tax)	一、〇五七百萬美元	五〇%
各種內國稅 (Miscellaneous internal revenue taxes)	五〇三百萬美元	二四%
關稅 (Customs)	三二七百萬美元	一五%
其他	二二二百萬美元	一一%
合計	二、一三二一萬美元	一〇〇%

據右表觀之，一九三二年度美國所得稅收入，為十億五千七百三十三萬美元，對於美國歲入總額之比率，為五〇%，對於租稅收入總額之比率，為五六〇%，其在財政上之地位如何優越，如何重要，已可明瞭。

元來所謂「美國之所得稅，為美國財政之支柱」一語，吾人僅依一九三二年度之成績觀之，亦可理解其意義。但吾人於此，尚欲溯及一九二三年度，基於其歷史的事實而考察之。

次表所列，係一九二三年度至一九三二年度之美國歲入，所得稅收入及其對於歲入總額之比率。<sup>46)</sup>

44) H. B. Spaulding: op. cit. pp. 30, 23.

45) 一九三二年度歲入官報三五八頁。

(單位百萬美元)

年 度 歲	入 所 得 稅 收 入 比	率 年 度 歲	入 所 得 稅 收 入 比	率
一九二三	四、〇〇七	一九二八	四、〇四二	五四%
一九二四	四、〇一二	一九二九	四、〇三二	五八%
一九二五	三、七八〇	一九三〇	四、一七七	五八%
一九二六	三、九六二	一九三一	三、三一七	五六%
一九二七	四、一二五	一九三二	二、一二一	五〇%

依右表觀之，一九二三年度以來之所得稅收入，係具有逐次增加之傾向。一九二三年度為四二%，至一九二四年度，則為四六%，一九二五年度，則為四七%，一九二六年度，則為五〇%，一九二七年度，則為五四%，一九二八年度，則為五八%，而一九三〇年度，已達到最高額而止。此種激增之事實，雖有一九二四、一九二六年、一九二八年、一九二九年歷次之所得稅減輕，卻仍然繼續發生，此即是表示美國經濟繁榮之如何盛大也。不過一九三一年度之所得稅收入，已變為五六%，較之一九三〇年度者，已稍示減少，至一九三二年度，復變為五〇%，而減少者更巨。此即因一九三〇年度上半期以華爾街之恐慌為契機，而漸次浸及於美國全境之經濟的不景氣所致也（所得稅收入之減少，比之經濟的不景氣之事實發現稍後者，因徵收所得稅，尚係以上年度或上上年度之所得為客體而為之）。雖然如此減少，但所得稅在美國財政上之地位，卻仍不得不

謂為居於最優越之地位。

以上已就美國之所得稅，在其財政上所佔之地位如何，為極簡單之考察矣。以後試就一九三〇年度以降之變遷，再為較詳細之研究。

(三) 一九三〇年以後之發達 一九三〇年度之所得稅收入，比之一九二九年度之二十三億三千萬美元，已增加八千三十萬美元，而為二十四億一千一百萬美元。茲就其增加狀況，分為法人所得稅與個人所得稅二者而觀之，有如次表所列：

	一九二九年度	一九三〇年度	增(十)	減(一)
法人所得稅	一、〇七五百萬美元	一、一八八百萬美元	(十)	四二百萬美元
個人所得稅	一、〇一九百萬美元	一、〇六一百萬美元	(十)	四二百萬美元
道 數 額	二二六百萬美元	二二二百萬美元	(一)	四百萬美元
計	二、三三〇百萬美元	二、四一〇百萬美元	(十)	八〇百萬美元

(表中所謂道數額者，即審查結果，就上年度所得申報所決定之追加賦課，罰金及利息滯納金等之收入額。)

據右表觀之，一九三〇年度之法人所得稅及個人所得稅收入，均有增加，比之一九二九年度者，各激增四千二百萬美元，合計為八千萬美元。此種結果，如將一九三〇年度上半期以華爾街恐慌為契機之全國經濟界的不景氣，與一九二九年十二月法人及個人所得稅之普通稅率減低兩事合併觀之，固然甚覺奇異。但如前所述，一九三〇年度之所得稅收入，是基於一九二八年度及一九二九年度之所得，而一九二八年度及

一九二九年度之所得，又足與略為減少一%之普通稅率兩相抵償而有餘。因此，故一九三〇年度之收入，即不惟不見減少，反而尙能增加也。

不過一九三一年度之財政，已將經濟界之不景氣，如實的反映出來。一方是歲入全部之減少，他方則因時局救濟費之支出而藏出復形膨脹，其歲入之不敷，已達於九億二百七十萬美元，至所得稅收入，亦是顯然受經濟界不景氣之反映，其收入比之上年度，已減少約五億五千萬美元。茲將其減少情形，分為法人所得稅與個人所得稅兩者列表於次：

	一九三〇年度	一九三一年度	增(十)	減(一)
法人所得稅	一、一八八萬美元	八九二萬美元	(一)	二二六萬美元
個人所得稅	一、〇六一萬美元	七三〇萬美元	(一)	三三一萬美元
追徵稅	二、三二二萬美元	二、三九百萬美元	(十)	七百萬美元
計	二、四一一百萬美元	一、八六〇萬美元	(一)	五五〇萬美元

依右表觀之，一九三一年度之法人所得稅，比之一九三〇年度之十一億一千八百萬美元，已減少二億二千六百萬美元，而成爲八億九千二百萬美元。此種減收，乃係由於一九三一年度下半年期之所得稅徵收額減少而來。其以一九二九年度之所得爲客體之上半期徵收額，比之上年之上半期，則不過減少一千九百七十萬美元即四%而已。因之一九二九年中之法人所得，可以認爲有增無減，幾與對於一九二九年法人所得

所行之稅率減低，足以兩相抵銷。然一九三一年度下半年基於一九三〇年之所得而課稅之徵收額，則已充分感受經濟界不景氣之影響，其與上年下半年之徵收額相較，已顯示二億六百六十萬美元即三八%之減少矣。

又一九三一年度之個人所得稅，已由一九三〇年度之十億六千一百萬美元，減為七萬三千美元，即已減少三億三千一百萬美元。此種減收之大部分（七八%），與法人所得稅之情形相同，亦係由於一九三一年下半年之所得稅徵收額減少而來。蓋以一九三一年度上半年期基於一九二九年度所得而課稅之收入額，與上年上半年期相較，僅減少七千一百九十萬美元即一四%，而且此項減少額三分之一，又係對於一九二九年度所得，曾減低普通稅率一%之所致也。

至於一九三二年度之財政，更大受經濟界不景氣之影響，因租稅收入特別是所得稅收入之激減與戰債收入之消滅，而歲入上遭遇巨大打擊之美國財政，復因隨同不景氣而至之時局救濟費之支出，而歲出上亦來巨大之膨脹，其結果，遂已生出二十八億八千五百三十六萬二千美元之收支不敷。茲就一九三二年度所得稅收入觀之，其收入總額，為十億五千七百萬美元，比之上年度之十八億六千萬美元，減少八億三百萬美元。試就此分為法人所得稅與個人所得稅列表於次：

法人所得稅	一九三一年度	一九三二年度	增(十)	減(一)
	八九二百萬美元	五一七百萬美元	(一)	三七五百萬美元

個人所得稅	道	計
七三〇百萬美元	二二九百萬美元	一、八六〇百萬美元
三五一百萬美元	一八九百萬美元	一、〇五七百萬美元
(一) 三七九百萬美元	(一) 四九百萬美元	(一) 八〇三百萬美元

依右表觀之，一九三二年度之法人所得稅收入，為五億一千七百萬美元，比之上年度八億九千二百萬美元，已減少三億七千五百萬美元，個人所得稅收入，為三億五千一百萬美元，比之上年度七億三千萬美元，已減少三億七千九百萬美元，兩項合計之，實為八億三百萬美元之巨額減少也。

一九三二年所得稅收入之如此大為減少，就一般言之，自然亦可謂係由於一九三〇年來之尖銳的經濟界不景氣。但其激減之直接原因，則是大所得者人數之大為減少，換言之，即是大所得羣多已降為小所得羣也。茲就其減少之事實觀之，十萬美元以上純所得者之中報數，一九二八年為一萬六千，然至一九三〇年，已減少為六千，一九三一年，復減少為三千矣。總之一九三二年之所得稅收入，乃是除全體納稅義務者之人數減少外，特別是由於大所得者之顯著減少，始有此項非常減收之結果也。

以上吾人已說明美國所得稅在美國財政上之重要性，同時並就最近數年間收入額之變遷，加以若干之考察矣。在現在不知所止之世界不景氣的嚴重壓迫之下，因其收入額之大見減少，已減低其重要性，固為難以否定之事實，但美國所得稅在美國財政上所占之地位，依然優越，依然可以覺得「美國所得稅，為美國財政之支柱」也。

## 第四章 德國之所得稅

德國之所得稅，自十九世紀之中葉，雖已成爲各邦租稅體系中之主要租稅而存在，但因其歷史上及政治上各種情事之限制，卻不許其有國稅所得稅之設置。嗣至一九二〇年，厄爾俾加（M. Erberger）爲稅制之改革，因戰後傾向於完全的中央集權國家之轉變，以及戰敗所致之空前的財政上之危機，始迫於必要，而以所得稅編入於國稅體系之中。

國稅所得稅，在戰後經濟界混亂之中，或爲適於穩定馬克而確立其財政計，或爲脫去恐慌時之赤字財政計，已經種種之改正，而成爲現代之構造矣。其所得稅之內容，足以顯示德國之國民性，在理論上已具備完整之體系，一而以綜合課稅主義爲依據，同時復設有種種之精細規定，實可稱爲最進步的所得稅之一種。惟最近創立之失業救濟課金及危機稅等，從向來租稅原則之立場言之，頗有令人感覺爲一種逆轉狀態者矣。

欲知德國所得稅成立之過程，必須先明瞭德國稅制發展之全部，欲知現代德國所得稅之特徵，又必須明瞭德國所得稅成立後發展之途徑。故當研究德國所得稅之際，即應先就研究之前題，即德國稅制是經過如何發展之途徑，加以探究，由此以究明德國之國稅所得稅，何以於最近以前始得存在，以及經過如何過程，始以所得稅編入於國稅體系之中。其次再就國稅所得稅成立後，在如何環境之中而生長，以及遵循如何之

發展途徑，並在現代具有如何之構造，其特徵之點何在，在其租稅體系中所占之地位如何，一一順次說明之。

### 第一節 德國稅制之發展與國稅所得稅之成立

德國稅制之發展傾向，乃是從不完全的間接稅體系而發達到完備的租稅體系之一種漸進的變化，若以之與地方稅制合併言之，則是從地方分權的稅制而發達到中央集權的稅制之一種歷史上典型的變化。因之從反而言之，又可云係帝國（Reich）與各邦（Länder）企圖獲得稅源之一種鬭爭歷史，並可云係顯示中央財政與地方財政之調整問題的發展途徑之歷史。

考察德國稅制之發展，如以德國稅制史上所表現之改革事實為標準，兼注意於其財政調整問題，則可分為三期：第一期，是從帝國之建設起，至一九〇五年止，而為帝國財政，專限於間接稅之領域以內，以「直接稅歸各邦，間接稅歸帝國」為其指導的租稅政策之時代；第二期，亦可云係破壞其傳統的租稅政策之期，即是從一九〇六年斯特格爾（H. F. V. Stengel）之改革稅制起，至世界大戰終結止，而為帝國過渡於直接稅領域之時代；第三期，是始於一九二〇年厄爾俾加之根本的改革稅制，而以所得稅為帝國之主稅的直接稅，並以之為租稅收入中心以後之時代。現在如稱第一期為間接稅時代，則第二期，即可謂為直接稅過渡時代，第三期，即可謂為直接稅時代。

#### 第一項 間接稅時代

(一) 德國稅制之傳統 一八七一年一月，得勝於普、法戰爭之普魯士國王威廉 (Wilhelm) 一世，即德意志皇帝位，由是畢士馬克 (Fürst von Bismarck) 欲以普魯士為全德意志盟主之企圖，遂以實現，而發源於關稅同盟，經過北德意志聯邦之德意志帝國乃見成立。此種帝國成立之結果，一方是德意志帝國，已具有獨立之職權，同時對於各邦，又有稅源上之競爭，而德國之財政制度，其應加以特別之改革，自係必然之事。在帝國成立之初，畢士馬克原欲使帝國對於一切，均為最大之權限者，但後在憲法中所規定，其屬於帝國之職權者，祇是國防、殖民及其他諸種行政之一部分而已，而國政之大部分，特別是關於公共福利及文化諸事項，則完全屬於各邦之權限。<sup>1)</sup> 據憲法第七十條及第三十五條所設之限制，其承認帝國所有之收入，僅以下列者為限：

一、關稅以及煙草、砂糖、鹽、啤酒、火酒五種消費稅，並小部分之印花稅收入。

二、行政收入及官辦事業收入。

三、於未設置帝國稅之際，以上述收入不足支付帝國之經費時，按各邦之人口多寡，從應分擔其不足額之各邦所收入之貢納金 (Matrikularbeiträge)。

據上觀之，所謂「間接稅歸帝國，直接稅歸各邦」之政治觀念，已成為德國之傳統的租稅政策。並且因火酒稅及啤酒稅兩項，已予南德意志以保留權，而帝國所有之租稅收入，祇是繼承向在北德意志聯邦所徵收之五種消費稅及印花稅而已。然在帝國成立之初期，所有關稅及消費稅，因其稅率甚低，或因採原始的課

1) 土橋友四郎：日本憲法與世界各國憲法比較對照。參照德國舊憲法。

稅形式，而不能獲得巨額之收入。其建國之翌年，即一八七三年，帝國全部租稅收入，亦不過為二億六千馬克，而帝國之經費，自是不敷開支。<sup>2)</sup> 因此，則帝國之財政，當然應以其收入不敷開支之額，仰賴於各邦之貢納金。且此項貢納金，原為彌補一時之財政政策，其貢納金之金額，自然每年變更無定，而各邦之財政，亦即因此而陷於極不安定之狀態矣。

(二) 北德意志與南德意志稅制之特質<sup>3)</sup> 各邦對於帝國之必須負擔一種貢納金固矣，然則各邦之稅制組織，究竟如何？考各邦之稅制，雖係各依其歷史或經濟之種種情事，而各為獨立之發展，然在大體上，則可依南北兩德意志，而分為兩種不同之形式。

在以普魯士為中心之北德意志，則是以人稅為中心，而輔之以地稅、營業稅、家屋稅等收益稅。特別是普魯士，自一八七三年起，即以階級所得稅為中心。一八九一年米刻爾 (J. Miquel) 改革稅制以後，乃新設一般所得稅，規定所得之申報義務，且以三千以上馬克之所得為其課稅之對象。其為此項所得稅之補助租稅者，則有補助的財產稅及繼承稅等之發達，至地稅及家屋稅等收益稅，則委之於地方徵收之。

在南德意志，則收益稅制度，早已發達，而以地稅、家屋稅、營業稅、資本利息稅、勞動收益稅為主幹之收益稅體系，已經具備。然十九世紀末至二十世紀之頃，已漸次創設一般所得稅，而廢止勞動收益稅，即巴敦 (Baden) 於一八八四年，瓦敦保 (Württemberg) 於一九〇三年，拜厄 (Bayern) 於一九一二年，先後各以一般所得稅，而代替勞動收益稅矣。此外尚有繼承稅、火酒稅、啤酒稅等，亦居於重要之地位，故帝國成立之際，

2) A. Wagner: [Politische Ökonomie. Finanzwissenschaft. IV. 3. 1. 1910. SS. 316-317.]

3) W. Gerloff: Das Staatshaushalt und das Finanzsystem Deutschlands (Handbuch der Finanzwissenschaft. III. Bd. 1929.) SS. 36-52.

對於南德意志諸邦，特就火酒稅及啤酒稅，給與以保留之權。

在上述諸稅之外，尚有爲南北兩德意志所同具者，即是不動產移轉稅及各種印花稅。但帝國稅制，擴大至印花稅之領域後，而此等稅，已逐漸縮小其範圍矣。

(三) 貢納金與交付金 (Ueberweisungen) 之交錯 德意志帝國，因各邦之有貢納金，本已對於各邦之直接稅，而間接參與之。但企圖確立帝國財政之事，換言之，即在財政領域方面，亦欲實現其帝國至上主義 (Deutschland über alles) 之事。原爲畢士馬克建國以來之理想。<sup>4)</sup> 加之產業保護政策，復待實行，遂於一八七九年，將關稅定率表加以改正。同時因人口之增加與課稅形式之近代化，以及德國經濟界之發展，而消費稅之收入亦有增加。由是德意志帝國之租稅收入，即較以前增多矣。如此，則帝國財政之獨立，即消除對於各邦財政之依賴性，已漸見成爲可能。惟當時帝國議會，一方恐因貢納金之消滅，而喪失帝國干與各邦財政之機會，一方以聯邦國家，應有以副聯邦國家之實，因之又採用一種交付金制度。此即依夫蘭黎斯泰條款 (Frankenstein Klausel) 之締結，其帝國之關稅及煙草稅收入超過一億三千萬馬克者，則以其超過之部分，按各邦之人口數，交付於各邦，而在帝國預算中，復造出不敷之金額，再按各邦之人口數，使其不敷額分擔之是也。如此，是德國之財政調整法，已由所謂「簡單的交錯制度」，而進展到「複雜的交錯制度」矣。<sup>5)</sup> 此種複雜而且無甚意義之財政調整法，已暗示將隨帝國財政上之經費增大，以及由地方分權國家到中央集權國家之發展，而爲德國將來稅制之根本改革。嗣於一八八一年，復有帝國印花稅之交付，一八八七

4) 中川與之助：德國舊稅制之崩潰與財政整理法(經濟論叢第三十一卷第四號)。

年，更有火酒稅之交付。當時之德意志帝國，一方已剝奪南德意志諸邦之火酒稅保留權，一方又在印花稅名義之下，於一八八一年，對於股票、公債、公司債、交易所買賣的約定書、彩票之發行而課稅，一八八五年，對於外國貨幣及外國有價證券之交易而課稅，一九〇〇年，對於礦山股份券、息票、提單而課稅。<sup>6)</sup> 其於各邦之稅源，已是急欲據為己有矣。而且依上述收入不敷額之造出，而帝國繼續行其無甚意義之交付金與貢納金之交錯，一方使各邦之財政，因交付金之故，而對於帝國財政之依賴性增大，同時帝國又因貢納金之故，而能間接參與各邦之直接稅。茲就當時交付金及貢納金之金額，列表於次<sup>7)</sup>（單位百萬馬克）。

年	度交	付	金	貢	納	金	年	度交	付	金	貢	納	金
一八七九		八·〇		八九·五		一八八八		二七七·八		二一九·四			
一八八〇		三八·二		八一·七		一八八九		三五五·〇		二二八·一			
一八八一		六八·〇		一〇三·二		一八九〇		三七八·九		三一二·四			
一八八二		八三·五		一〇三·七		一八九一		三八三·四		三二六·七			
一八八三		八五·五		九二·七		一八九二		三五八·九		三二七·四			
一八八四		一〇五·〇		八四·四		一八九三		三三八·八		三八〇·一			
一八八五		一一五·八		一二二·四		一八九四		三八二·九		三八五·四			
一八八六		一七八·一		一三九·二		一八九五		四〇〇·一		三八二·七			
一八八七		一七六·八		一八六·九		一八九六		四一四·六		三九九·四			

5) 中川興之助：德國 Finanzausgleich 之理論（經濟論叢第三十卷第五號）。

6) 小川輝太郎：論德國稅制之發達（經濟論叢第十二卷第一號）。

一八九七	四三三·一	四一九·九	一九〇〇	五〇八·五	五二七·七
一八九八	四六七·六	四五四·九	一九〇一	五五七·七	五七〇·九
一八九九	四七六·九	四九〇·〇			

(四) 帝國經費之膨脹與舊稅制之危機 此為十九世紀末德意志帝國最顯著之現象。在當時之歐洲列強，因歐洲地理上之關係，並因產業發達而有保護殖民地之必要，悉於軍備之設施力謀擴大，其結果，列強之財政上遂不得不增大其負擔。德意志帝國亦然，其軍事費之增加，已使其經費日益急激膨脹，復於一九〇〇年，大事擴張海軍，更是加甚其膨脹之速度，因之德意志帝國，即已不能再以其租稅而局限於間接稅範圍以內。加之各邦之貢納金，如前表所列數字，為數亦巨，此種情形，實足令各邦財政，常處於不安定狀態之中。又因當時稅制之社會政策的要求，日漸加強，而主張於帝國租稅體系中新設直接稅之聲，亦已高唱入雲。由此等情事交並而至之結果，而帝國稅制之改革，即「直接稅歸各邦，間接稅歸帝國」傳統的租稅政策之破壞，已成為必然之勢矣。

### 第二項 直接稅過渡時代（一九〇六年——一九一九年）

(一) 傳統的租稅政策之破壞 基於歐洲地理關係所生之武裝和平，已使各國之軍事費，彼此競爭的增大。在德意志帝國，其擴充軍備設施以及大事擴張海軍之結果，亦有下列加速度之經費膨脹。<sup>8)</sup>

7) 表列數字，係依據 J. Popitz: Finanzvergleich (Handwörterbuch der Staatswissenschaften IV. Aufl. S. 1032).

每五年平均	總經費(單位千馬克)	陸軍費(單位千馬克)	陸軍費所占總經費比率	海軍費(單位千馬克)	海軍費所占總經費比率
一八八一至一八八五	七七五、五一五·二	四一九、一五六·二	五四·〇%	四三、四八四·二	五·六一%
一八八六至一八九〇	一、三七二、六七六·二	五九八、九八四·五	四三·六四%	五七、一〇八·三	四·一六%
一八九一至一八九五	一、五五三、〇二三·一	六五〇、五四七·四	四一·八九%	八六、一二九·二	五·五五%
一八九六至一九〇〇	一、八七七、七二三·六	七〇二、七三九·九	三七·四三%	一三三、九九三·三	七·一四%
一九〇一至一九〇五	二、二五三、一〇五·九	七八一、六一九·六	三四·六九%	二二八、二二九·三	一〇·一三%

又德國常軍備擴張之際，曾採行公債政策，其結果，而公債未償還額，則每年增多，一八八〇年，不過約為四萬馬克，至一九〇〇年，已達二十四億馬克，一九〇五年，更達於三十三億馬克之譜。<sup>8)</sup>此等公債，在發行之時，固未直接對於財政上增加負擔，但不久即成爲本利償付費，而構成經費之一部，特別是利息之償還費，已成爲經常之負擔。因此，其爲帝國經常收入主要源泉之租稅，已是不能再墨守其傳統政策，其欲獲得各邦之稅源，已是不得不益加努力，其以前所用之常套手段，即陰以印花稅之名而蠶食各邦稅源之溫和態度，已是不能應急矣。

況且當時於學者及爲政者以外，而一般社會之中，復發出所謂減輕貧民負擔之消費稅，而移轉其負擔於富豪階級之呼聲，由是帝國稅制，更有不得不適應社會政策的要求，而過渡至直接稅領域之勢。<sup>10)</sup>既然如此，故一九〇六年，一面爲適應此等社會政策的要求計，同時爲補充紛至沓來之經費計，遂由斯特格爾計劃

8) Gerloff: a. a. O. S. 18.

9) Statistisches Reichsamt: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, 1921-22. S. 367.

爲稅制之改革。此卽一面將各邦收入上占重要地位之繼承稅，編入於帝國稅制之中，以完成其稅制政策上之根本改革，同時並使向來欲開不能之直接稅之門，對於帝國開啓之是也。

在一九〇六年之中，帝國除由各邦奪得其繼承稅外，復新設一種捲煙稅，並對於提單、乘車券、註冊股票、公司董事報酬金等，亦於帝國印花稅名義之下而爲課稅。嗣至一九〇九年，因息登 (R. V. Sydow) 之重課繼承稅，以及柏塞曼與厄爾俾加之協定所有稅 (Bessermann-Erzberger Besitzsteuer-Kompromiss)，而帝國稅制中之直接稅傾向，更是日益加強。至此，帝國之稅制，遂由間接稅時代，轉到直接稅過渡時代矣。

在一九〇九年之中，更於消費稅範圍內，新設酸醋消費稅、點燈器具稅、點火用品稅，又於印花稅範圍內，新增支票及土地所有權移轉之印花稅。此時因租稅之增加及課稅形式之改正，並直接稅之開始探行，其結果，而租稅收入額，卽大爲增加，在一九一〇年，已達十五億馬克之譜，以後如一八七三年之租稅收入額，僅爲二億六千萬馬克者，殆已無其事矣。<sup>11)</sup>

爲各邦主要財源之繼承稅，既已轉移於帝國，則關於財政調整問題，亦必然使之發生變化。在一九〇四年，其交付金，本已限於火酒稅及帝國印花稅。但一九〇六年以繼承稅編入於帝國稅制時，則改爲以繼承稅收入三分之一交付於各邦，同時並給與各邦以繼承稅附加稅之課稅權。至一九〇九年，復改爲以繼承稅四分之三及火酒稅交付於各邦，而繼承稅之交付，於一九一三年，復由四分之一而減爲五分之一。

帝國稅制一經過渡到直接稅領域之後，隨同軍費增大所致之經費激增，而直接稅之傾向，卽日益加甚。

10) Wagner: a. a. O. 88. 325-341.

一九一一年，設土地增價稅 (Grundwertzuwachsteuer) 一九一三年，設帝國所有稅 (Reichsbesitzsteuer) 以代替土地增價稅，同年並設一種臨時國防稅 (Wehrbeitrag)，而以財產及五千馬克以上之勤勞所得爲課稅標準。而且此時因經濟界之發展，德國已成爲完全之有機的統一體，而各邦各不相同之所得稅存在一事，又足令德國國民之負擔，有不公平之結果。不過當時各邦之所得稅，原爲各邦稅制之中樞，故帝國雖已推翻其傳統的租稅政策，然在所得稅之領域內，仍不得伸張其權限。

(二) 世界大戰與德國稅制之發達 在崩潰過程中之過去的德國稅制，因一九一四年世界大戰之勃發，更已加強其崩潰之速度。

世界大戰，爲歷史上罕見其例之大規模的而且科學的戰爭，自不得不令參戰諸國之財政上，負擔近乎天文學的數字之龐大經費。在德意志帝國，其戰費之開支方法，則爲增稅政策與公債政策兩項。隨同大戰之勃發，即在「戰勝後，其爲開支戰費所發行之公債，應令戰敗國償還」之此種預定計畫下，陸續發行公債，其與戰前爲擴大軍備設施所已發行之公債合計之，實已達於可驚的數字之金額。

在此時期，財政部長赫斐里加 (K. Helfferich)，以公債萬能政策之危險，主張最低限度，亦須依增稅之方法，償付公債之利息。一九一五年，即以其提案見諸實行，而依租稅之增加，或新稅之創設，以圖稅制之整理與經常收入之增大。赫氏此項增稅案，其於帝國稅制之過渡於直接稅領域，更加盡其鞭策之任務矣。其增稅計劃，已陸續在大戰中實行者如次（僅就其新設之租稅記載之）：

(1) 小川櫻太郎：論德國稅制之發達（經濟論叢第十二卷第二號）。

一九一五年 帝國銀行戰時稅 (Kriegsabgaben der Reichsbank)

一九一六年 戰時利得稅 (Kriegsgewinnsteuer) 商品交易印花稅 (Warenumsatzstempelsteuer)

一九一七年 戰時利得稅附加稅、旅客貨物運送稅 (Besteuerung des Personen- und Güterverkehrs) 煤炭稅 (Kohlensteuer)

一九一八年 葡萄酒稅 (Reichsweinsteuer) 清涼飲料稅 (Die Steuer auf Mineralwasser und künstlich bereitete Getränke)

一九一九年 緊急犧牲稅 (Reichsnotopfer) 不動產獲得稅 (Grundwerbsteuer)

因爲如此，故在大戰將告終結時，帝國之稅制，或在間接稅之領域，或在流通稅之境地，或在新闢之直接稅處女地，已開拓一切稅源，而大事整理其形態，甚至已暗示將來稅制之根本改革。此即舊有之稅制——一八七二年建國之初專限於間接稅時之稅制，及一九〇六年斯特格爾改革稅制始以直接稅置於帝國權限下時之稅制——至此已完全一新其面目矣。

### 第三項 直接稅時代（一九二〇年——）

（一）戰後德國財政之變革 在戰史上，而且在世界史上應當特書之世界大戰，於歐洲曠野化爲焦土，一切文化盡遭破壞後，因德國方面之戰敗，始告終結。據歷史所示，戰勝國對於爲城下盟之國家，例應使之負擔巨額之賠償金，戰敗國之德意志，自亦不能外此公例。故凡爾塞和平條約締結之後，即不得不按照該條

約之二百三十二條，負擔近於天文學的數字之賠償金額。而依據該條約所定之暫定的賠償規定，在一九二一年五月前，德國對於聯合國方面之賠償債務，即已為二百億金馬克。

又因大戰後各項事務之整理，已遭破壞之經濟資源之恢復，傷者病者之救濟等，而德國之財政，亦須負擔巨額之經費。

又在大戰中視為支付戰費之主要方法而採用者，即是公債政策。其公債之發行，前後已有九次之多。此項未償還之公債額，其巨額之利息，復須由德國財政上負擔之。

最後則是一九一八年改帝制為共和之革命，已令地方分權國家而轉變為中央集權國家，所有各邦之權限，在各項政治部門，均已大見縮小，特別在經費方面，多已如下列之中央集權化。<sup>12)</sup>

(1) 國防費及戰爭上之負擔，專屬於帝國 (Reich)，此點雖與戰前無異，但因賠償債務及對於大戰犧牲者之補償費，為額甚巨，而帝國之負擔，已特別增大。

(2) 一般行政費及財政與租稅上之事務費，本係由市町村及邦與帝國各別而為支出，但大戰後，則一切多由帝國負擔之。

(3) 警察費，戰前本由邦及市町村負擔，但戰後對於保護警察及人事費，已由國庫補助之。

(4) 關於社會費之支出，因帝國參加失業救濟之結果，其大部分由帝國負擔之。

(5) 經濟及交通費，戰前雖由市町村負擔，但戰後因國民經濟之促進及農業之救濟，亦已由帝國

12) 大藏省理財局國庫課編：通貨穩定後之德國財政狀況(昭和六年調查)12-13頁。

負擔其大部分。

據上觀之，德國因戰敗所致之賠償債務之巨額負擔，以及戰後各項事務必需整理之經費，並大戰前與大戰中所發行之公債之應付利息額，已足置德國財政於窘迫之境，再加以各項經費之中央集權化，即關於經濟、交通、社會、警察及行政等經費，由地方而轉移於中央，更足令其收入上大感不敷。此項不敷之金額，一九一八年，僅為一百三十九億馬克，至一九一九年，則已達三百七十九億馬克。<sup>13)</sup>

既然如此，則為免除此項財政危機計，而設法利用租稅一事，即已成為德國財政上最重大之問題。於是由德保古(B. Derburg)並厄爾俾加先後提出稅制改革案，一九一九年更由厄爾俾加制定第三次稅制改革案，即於一九二〇年三月，實行其稅制之根本的大改革。此一九二〇年三月厄爾俾加之稅制改革，其向為各邦租稅體系中之一大支柱之所得稅，亦已為帝國所奪取。

(二) 厄爾俾加之稅制改革及德國稅制並財政調整問題之變遷 一九二〇年三月之法律，由於上述財政上、政治上、社會上、經濟上之種種原因，更由於完成中央集權的稅制之主要意圖，已實現其稅制之根本改革，而將向為各邦主稅之所得稅及財產稅，亦轉移於帝國之手。

此項改革結果，所得稅遂代替以前之消費稅，而占帝國租稅收入中之主位。在一九二〇年度，即已獲得一百二十九億馬克之收入，而為全部租稅收入中十分之三·三。<sup>14)</sup>此實一方可以挽救財政上之危機，同時又可統一各邦不公平之所得稅，而對於全國國民為公平之課稅也。不過由於此項稅制之改革，而財政調整

13) Statistisches Reichsamt: a. a. O. SS. 359-360.

14) Statistisches Reichsamt: a. a. O. SS. 359-360.

問題，亦即發生重大之變化，以前由各邦解繳帝國之貢納金，已被廢止，所餘者僅為帝國分送各邦之交付金一項。並且依一九二〇年地方稅法第九條之規定，其類似所得稅之課稅形式，亦禁止各邦採用之，由是各邦之所得稅，即已完全無存。其殘存於各邦者，據同法第八條之規定，僅得對於土地、財產、營業而為課稅，（註一）而祇有所謂地稅、家屋稅、營業稅等而已。茲就一九二〇年稅制大改革後普魯士有課稅之權者言之，則僅為地稅、行商稅（Hausiersteuer）、巡迴商店稅（Wandergaststeuer）及印花稅數種。

（註一）一九二〇年三月所制定之地方稅法，其中主要條文如下：

第一條 邦及市町村（市町村團體），於不抵觸帝國憲法及基於憲法所頒布之帝國法規範圍內，得以邦法徵收租稅。

第二條 帝國所行之租稅，如別無帝國法規之規定時，得拒絕與帝國稅同種之邦、市町村（市町村團體）稅之徵收。

邦及市町村（市町村團體）對於帝國稅之附加稅，惟為帝國法規所容許者始得徵收之。

第三條 有害帝國稅收之邦及市町村稅，與帝國財政之優越利益相抵觸時，不得徵收之。

第四條 違反第三條之邦及市町村之租稅規定，須廢止之，或依不抵觸帝國財政上利益之狀況變更之。

第五條 市町村（市町村團體）之新稅法，應由各該邦官署呈報於財政部或受財政部委任之帝國官署。財政部或受其委任之官署，如遇新稅法規定與帝國法規不一致，或有害帝國稅收，或與帝國財政之優越利益抵觸時，得於一月以內提出抗議。

第八條 邦得徵收（1）土地、財產，（2）營業之租稅。此等租稅，得以價格、收益及土地、營業之收益能力或範圍為標準而賦課之。

邦得以收益稅之全部或一部，委讓於市町村（市町村團體）。

第九條 收益稅之制定，不得如所得稅而以顯及納稅者之人的給付能力之課稅方法為基礎。

第十二條 市町村於所屬之市町村團體或邦未徵課之範圍內，須設置字號稅。

第十四條 邦關於邦稅及市町村稅徵收之規定，須力求與帝國徵收法一致。

再就交付金言，其方法亦有變更。向來交付金之分配，是以各邦之人口多寡為比例，現在尙應斟酌其收入額及其他各項情事而為分配，此即是交付金制度，已達到一個進步階段也。例如不動產獲得稅之交付金，則斟酌各邦土地之情況而為之分配。賽馬稅時，則以各邦賽馬場之多寡，為決定分配額之一要素是也。<sup>15)</sup>

此項稅制根本改革之結果，其租稅體系，已一新其面目。茲就一九二〇年各租稅之收入額，並將屬於交付金方面之租稅附以傍線，列舉於下：<sup>16)</sup>

(單位百萬馬克)

(一) 租稅總收入 (一〇〇%)	三三、〇九九・〇
(二) 直接稅及流通稅 (七二%)	二三、八五二・〇
(1) 所得稅 (Einkommensteuer)	一一、〇〇〇・〇
(2) 公司稅 (Körperschaftsteuer)	九〇〇・〇
(3) 資本收益稅 (Kapitalertragsteuer)	一、三〇〇・〇
(4) 緊急犧牲稅 (Reichsnofopfer)	三、五〇〇・〇
(5) 所有稅 (Besitzsteuer)	一〇〇・〇

15) A. Jessen: Der deutsche Finanzausgleich in Theorie und Praxis. (Finanzausgleich; Vierteljahrsschrift für Steuer und Finanzrecht. 1932. Heft. 3. S. 674).

16) Statistisches Reichsamt; a. a. O. 88. 360. ff.

(6) 繼承稅 (Erbchaftsteuer)	六二〇・〇
(7) 銷售稅 (Umsatzsteuer)	三六五〇・〇
(8) 不動產獲得稅 (Grundwerbsteuer)	二二〇・〇
(9) 資本流通稅 (Vermogenverkehrssteuer)	七六〇・〇
(10) 動力車稅 (Kraftfahrzeugsteuer)	三・〇
(11) 保險稅 (Versicherungssteuer)	六〇・〇
(12) 賽馬稅彩票稅 (Rennrett. U. Lotteriesteuer)	七〇・〇
(13) 票據印花稅 (Wechselstempelsteuer)	一一・〇
(14) 交通稅 (Verkehrssteuer)	五三〇・〇
(15) 提單稅 (Frachtturkundenstempel)	一〇〇・〇
(三) 消費稅 (二八%)	九,二四七・〇
(1) 關稅 (Zoll)	二,五〇〇・〇
(2) 內地消費稅	
(A) 煙草稅 (Tabaksteuer)	一,〇〇〇・〇
(B) 火酒稅 (Bianntweinsteuer)	三二〇・〇

(其中交易所稅爲交付  
金租稅)

(C) 啤酒稅 (Biersteuer)	130.00
(D) 香檳酒稅 (Schaumweinsteuer)	100.00
(E) 葡萄酒稅 (Weinsteuer)	350.00
(F) 清涼飲料稅 (Mineralwassersteuer)	50.00
(G) 醋酸消費稅 (Essigsäureverbrauchssteuer)	3.00
(H) 糖稅 (Zuckersteuer)	160.00
(I) 鹽稅 (Salzsteuer)	56.00
(J) 點燈器具稅 (Zündwarensteuer)	50.00
(K) 點火用品稅 (Leuchtmittelsteuer)	15.00
(L) 煤炭稅 (Kohlensteuer)	4500.00
(M) 骨牌稅 (Spielkartensteuer)	11.00
(N) 統計稅 (Statistische gebühren)	1.00

關於財政之調整，於一九二〇年地方稅法 (Landessteuergesetz) 之後，雖已依一九二三年之財政調  
 整法 (Finanzausgleichsgesetz) 一九二四年之第三租稅緊急法第五條 (Steuernotverordnung) 一九  
 二五年規定國、邦、市、町、村相互課稅權之法律 (Gesetz über die gegenseitigen Besteuerungsrechte des



現就一九二〇年三月厄爾俾加改革稅制後所製定之德國稅制言之，即是帝國成立時受有限制之稅制組織，至此已完全改變其面目。一九〇六年斯特格爾改革稅制，開始過渡到直接稅領域，以及蠶食各邦稅源之計劃，至此已完全成功。同時，並就地方團體之課稅權，大加限制，而在租稅領域以內，已完全中央集權化，即帝國至上主義（Deutschland über alles）之理想，至此已完全實現。自帝國成立以來，互於五十年之久，因「直接稅歸各邦，間接稅歸帝國」之傳統的租稅政策所限制，而欲行不能之德國稅制統一，遂告完成，並且德國財政之確立與獨立，至此亦已達到目的矣。

## 第二節 國稅所得稅成立後之發展

如前節所述，德國之國稅所得稅，至世界大戰終結後之一九二〇年，始編入於其租稅體系之中，此係基於厄爾俾加之改革稅制而來，可云係租稅史上應當特書之一大事件也。

據瑟利格曼（E. R. A. Seligman）云：「所得稅之成立，以文化之比較的高度發展及貨幣經濟之充分普及，為其前提要件」。<sup>17)</sup>德國為日耳曼民族之盟主，久已稱雄於中歐，不僅其文化堪以稱道，且其經濟亦有相當之發達，其已具備瑟利格曼所謂「所得稅成立之前提要件」，已為歷史所明示，而各邦之所得稅，各為其租稅體系中之一大支柱，而占據其重要之地位，其實亦正與之相適合。不過德國自建國以來，為「直接稅歸各邦，間接稅歸帝國」之傳統的租稅政策所限制，帝國雖已擴大其權限，蠶食各邦稅源，而於所得稅，

17) E. R. A. Seligman: Income tax (Encyclopaedia of the Social Sciences Vol. 7. p. 626).

尙未能編入於國稅體系之中而已。因之德國之所得稅，即非因一九二〇年改革稅制之結果，而忽然發生者，寧可云所得稅已早在各邦發達，而準備不久即將在國稅體系中占據其王位者也。

建國以來經過五十年之歲月，始編入於國稅體系中之所得稅，成立後未及十五年，或在其成立時特殊的財政情況之下，或在以後急激進展之罕有的通貨膨脹之旋渦中，更於一九二九年秋以來，在瀾漫全世界特別是德國爲甚之經濟恐慌中，先後經歷其特別之事變，而遵循其特有之發展途徑，此係對於吾人而供給以極有興味之問題也。

現在在希特勒獨裁政治支配之下，德國之所得稅，更將有一種新的發展。欲於政治革命及文化革命後再爲財政革命，而且已完成政治革命及文化革命大部分之希特勒，其以後所欲行之財政革命，究竟對於租稅擬採如何政策，對於所得稅擬持如何態度，此亦係給與吾人以極有興味之問題也。

以下試就所得稅編入國稅體系之中以來，究已經過如何之發展途徑，以及此後欲走如何道路，一一分項說明之。

### 第一項 所得稅之成立及其效果與構造

(一) 所得稅成立之效果 德國因大戰慘敗之結果，已負擔巨額之賠償債務，而戰後整理各項事務所需之經費，以及大戰前與大戰中所發行之公債利息金等，爲數亦巨，此已足令德國財政陷於窘迫之域。加之各項經費之中央集權化，即關於經濟、交通、社會、警察及行政等經費，已由地方轉移於中央，更加使收入上

大感不敷。此項不敷之金額，在一九一八年，僅爲一百三十九億馬克，至一九一九年，則已達於三百七十九億馬克，而德國財政，遂即困於巨額赤字之中。<sup>18)</sup> 如此，則設法徵收租稅，以避免財政之危機，已成爲德國財政上最重要之問題，於是一九二〇年三月厄爾俾加改革稅制之結果，而所得稅即由各邦委讓於中央，作爲國稅而成立矣。

不過作爲國稅而成立之所得稅，爲適合戰後德國經濟界之混亂或所得源之動搖無定起見，其課稅物件，則係採沙圖(G. Schanz)主義之所得，<sup>19)</sup> 其於公司所得，則係另依公司稅法而課稅，此較之向來各邦之所得稅，其課稅物件，採 Quellen Theorie 之所得（請參照後面第八章第二節第二項所得之意義），對於公司所得，亦依同一所得稅法而課稅者，已是根本上異其性質矣。

又一九二〇年之所得稅法，亦曾規定「對於源泉而課稅」，即對於薪俸、工資等所得，則令支給者繳納所得稅，對於資本所得，則令償還利息者繳納所得稅，此項課稅方法，與向來各邦之所得稅相較，亦爲一種特徵也。

至一九二〇年之稅制改革，因所得稅編入於國稅體系之中，已使向來各邦彼此不同之所得稅負擔，歸於統一，而排除地方的負擔不公平之弊，此與有機統一體的發達之德國經濟界，正相適應者也。

因此，故德國之國稅所得稅，在其成立之第一年，與公司稅合計之，其收入即已達一百三十億馬克之譜，<sup>20)</sup> 占全部租稅收入中約十分之三·二，以確保其在德國租稅收入中之主要地位，且對於戰後德國財政上

18) Statistisches Reichsamt: a. a. O. SS. 359-360.  
19) A. Hensel: Steuerrecht; I. Aufl. SS. 93-104.

之危機，已有不少之補救矣。

(二) 所得稅之構造 一九二〇年三月所得稅法所規定之所得稅及公司稅，其內容如次：<sup>21)</sup>

先就所得稅言。在所得稅即個人所得稅，其納稅義務者，則因在德國國內有住所與否，而分爲無限制納稅義務者及限制納稅義務者兩種：

(1) 課稅標準 德國所得稅法，將可爲課稅物件之所得，分爲下列五種：

- (A) 不動產所得 (Einkommen aus Grundbesitz)
- (B) 營業所得 (Einkommen aus gewerbebetrieb)
- (C) 資本所得 (Einkommen aus Kapitalvermögen)
- (D) 勤勞所得 (Einkommen aus Arbeit)
- (E) 其他所得 (Sonstige Einkommen)

以上各種所得，先從其合計額中扣除收益稅及與之相類似之租稅，火災保險費、減價償還金，在勤勞所得，則先扣除由本宅至勤勞場所之往來費用、債務利息、生命保險費等，然後再以其餘額爲課稅標準。其所得究爲金錢與否，抑爲一時的或繼續的，均非所問。惟繼承、贈與、保險金、學術獎勵金，以及所有期間超過十年且非有轉賣之目的而所得之不動產買賣差額利益金等，則不認爲所得稅之課稅物件。又非獨立的勤勞所得及資本利息，則就源泉而爲課稅。

<sup>20)</sup> Statistisches Reichsamt; a. a. O. S. 361.

(21) G. Strutz: Handbuch des Reichssteuerrechts, II Aufl. 1924. SS. 114-388

(2) 稅率 對於綜合所得，以一、五〇〇馬克爲免稅點，其稅率則適用一〇%起至六〇%止之。超過額累進稅率。而同居家屬，其所得應合併在納稅義務人之所得中計算者，就規定每一人得扣除五〇〇馬克。

(3) 暫時所得之寬免規定及其他之減輕規定 暫時所得，如各個財產買賣之差額利益，已經過多年之勞動報酬，採伐山林之臨時所得，以及其他之彩票中彩金等是。對於此等所得，則規定寬免之。又對於因子女之教育、家屬之疾病、災害等特殊情事，而擔稅能力減少之納稅義務人，則定爲所得在一萬馬克以下者，得減輕稅額至五〇%，所得在二萬馬克以下者，得減輕稅額至二五%。

一九二〇年德國之個人所得稅，其課稅物件，採取沙圖 Reinvermogenszugangstheorie 之所得（請參閱後面第八章第二節第二項所得之意義），以及適用始於一〇%終於六〇%之急進稅率兩點，實堪令吾人特別重視之。然一思及德國所得稅之產生，正值戰後德國經濟界之混亂，且欲挽救未曾有之財政危機，則採取沙圖主義，並適用較高稅率，自亦不難理解也。

再就公司稅言。公司稅，除德意志帝國、帝國銀行、寡婦年金、失業年金等特殊例外之外，不問爲公法人與私法人，抑不問有無法人之資格，凡各種法人及團體，其在各事業年度之所得，均予以課稅。至於所得之種類及計算法等，則與個人所得稅無甚差異。雖然如此，但對於各邦及市町村等公法人，其應課稅者，係由採礦、鐵道、林業、漁業以及不動產租賃等營利企業而生之所得，而行政上、教育上，以及其也公共事業上之收入，則

均不課稅。又寺廟及財團法人，其宗教上之收入，以及完全以公益或慈善為目的而獲得之收入，亦置之於課稅範圍之外。

稅率，以一〇%為原則，惟對於股份公司、股份兩合公司、有限責任公司等營利法人，則依課稅所得金額，在各事業年度末，對於事業上純資產之比率如何，而異其稅率。又於其所得中，分為保留所得與分配所得兩種，對於保留所得，則課以比分配所得較高之稅率。茲列舉其稅率如次：

課稅所得對於純資產之比率		分配所得	保留所得
三%以下時		一〇%	一二%
四·五%以下時		一一%	一三%
六%以下時		一二%	一四%
八%以下時		一三%	一六%
一〇%以下時		一四%	一八%
一二%以下時		一五%	二〇%
一四%以下時		一六%	二二%
一六%以下時		一七%	二四%
一八%以下時		一八%	二六%

二〇%以下時

一九%

二八%

超過二〇%時

二〇%

三〇%

第二項 通貨膨脹對於所得稅之影響及其對策

(一) 通貨膨脹之影響與各項對策 襲擊困於戰敗的德國之國民經濟及其財政者，則為向未曾有之通貨膨脹。此通貨膨脹，在財政之領域內，本已將大戰前及大戰中所發行之公債本金及利息之負擔，一筆勾消，表面上似乎德國財政上已減輕其負擔。然而各項經費，已隨通貨暴落而膨脹，而且支付此等經費之財政收入，尤其是租稅收入，復不得與貨幣價值低落成爲反比例而增加，由是收支兩方，即已失其均衡。特別是所得稅，因在通貨膨脹之漩渦中，其課稅標準，已缺乏計算之基礎，故關於所得稅之各種規定，即已變成爲無效力之法條。編入國稅體系中未久之所得稅，遂不得不於其成立之後至一九二四年通貨穩定之時期以前，感受數年之困難。如此，則在此期間之中，所有一般稅制，自然是對於幣價低落而講求其對策，而所得稅亦係如是，曾繼續爲若干次之法規改正，其主要者如下：<sup>22)</sup>

一九二〇·七·二一 工資稅預納制之補充規定 (Gesetz zur Regelung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn)

一九二一·三·二四 所得稅法之一部改正 (Gesetz zur Aenderung des Einkstg)

一九二一·七·一一 工資稅之改正規定 (Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn)

22) Strutz: a. a. O. SS. 125-250 及 Strutz: Kommentar zum Einkommensteuergesetz. SS. 129-160.

一九二一·一二·二〇 所得稅法一部改正(Gesetz zur Aenderung des Einkommensteuergesetzes)

一九二二·七·二〇 所得稅法一部改正(Gesetz zur Aenderung des EinkStg)

一九二二·一二·二三 所得稅法一部改正(Gesetz zur Aenderung des Einkommensteuergesetzes)

一九二三·二·一五 所得稅法一部改正(Verordnung zur Aenderung des EinkStg)

一九二三·五·一二 所得稅法一部改正(Verordnung zur Aenderung des EinkStg)

一九二三·三·二〇 對於幣價低落之補救規定(Gesetz über die Berücksichtigung der Geldwertung in den Stg)

一九二三·六·二一 所得稅一部改正(Verordnung zur Aenderung des EinkStg)

一九二三·七·九 所得稅公司稅預納額之增加(Gesetz über Erhöhung der Vorauszahlungen auf die Einkommennund Körperschaftsteuer)

一九二三·八·一一 所得稅公司稅預納額之增加(Gesetz über Vorauszahlungen auf Einkommen-Körperschaft-und Umsatzsteuer)

一九二三·八·二三 所得稅法一部改正(Verordnung zur Aenderung des EinkStg)

- 一九二三·九·二三 所得稅法一部改正 (Verordnung zur Aenderung des EinkStg)
  - 一九二三·九·二四 所得稅預納額之增加 (Verordnung über die Erhöhung der Vorauszahlungen auf die EinkStg)
  - 一九二三·九·二七 所得稅法一部改正 (Verordnung zur Aenderung des EinkStg)
  - 一九二三·一〇·一七 所得稅法一部改正 (Verordnung zur Aenderung des Ermassigungen des EinkStg)
  - 一九二三·一〇·二一——一八 租稅增價規定及課稅程序簡易化規定 (Verordnung über Steuererleichterung und Vereinfachungen im Besteuerungsverfahren)
  - 一九二三·一〇·二四 所得稅法一部改正 (Verordnung zur Entlastung der Finanzbehörden)
  - 一九二三·一〇·三一 增價規定 (Aufwertungsverordnung)
  - 一九二三·一二·一九 緊急租稅法 (II. Steuernotverordnung)
- 以上即是就所得稅，依所得增價規定之改正，稅率之改正，扣除額之增加，租稅之預納制，預納額之增加等，而試行其應付之策。但對於急激進展之幣價低落，卒難追隨之。
- (二) 對策之實例 所得稅對於幣價低落之對策，究採如何態度？茲舉若干之實例如次：
- (1) 稅率之改正 (一九二二·一二·一三之改正法) (Gesetz zur Aenderung des EinkStg) 23)

23) Strutz: a. a. O. S. 211.

稅率	一九二二年之所得		一九二三年以後之所得	
	最初之四〇〇,〇〇〇馬克	其次之二〇〇,〇〇〇馬克	最初之一,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克
一〇%	其次之二〇〇,〇〇〇馬克	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克
一五%	其次之二〇〇,〇〇〇馬克	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克
二〇%	其次之二〇〇,〇〇〇馬克	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克
二五%	其次之二〇〇,〇〇〇馬克	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克
三〇%	其次之四〇〇,〇〇〇馬克	其次之二,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之二,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之二,〇〇〇,〇〇〇馬克
三五%	其次之六〇〇,〇〇〇馬克	其次之二,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之二,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之二,〇〇〇,〇〇〇馬克
四〇%	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之二,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之二,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之二,〇〇〇,〇〇〇馬克
四五%	其次之一,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之二,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之二,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之二,〇〇〇,〇〇〇馬克
五〇%	其次之一,五〇〇,〇〇〇馬克	其次之三,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之三,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之三,〇〇〇,〇〇〇馬克
五五%	其次之二,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之三,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之三,〇〇〇,〇〇〇馬克	其次之三,〇〇〇,〇〇〇馬克
六〇%	超過右列之所得	超過右列之所得	超過右列之所得	超過右列之所得

至於免稅點,則對於一九二二年之所得,規定爲四〇〇,〇〇〇馬克,對於一九二三年以後之所得規定爲一,〇〇〇,〇〇〇馬克。

(2) 預納制 (Vorauszahlungen) —— (對於一九二四年之所得) —— (一九二三・一二・一

九之緊急租稅法) (II. Steuernotverordnung)<sup>24)</sup>

一九二三年貨幣價值之急激低落，已使不能就當該年度之所得而為估定。其結果，對於一九二四年之所得，亦即難以為所得稅之預納。因之即廢除以全所得為課稅標準之所得稅預納制，而以各所得源之所得部分為對象，使之就各個之所得，而預納其所得稅。既然如此，是所得稅已完全消失其綜合所得稅之色彩，而且有個別所得稅之性質，同時並帶有極濃厚之客觀課稅主義色彩矣。為了解此項預納方法，是依如何形式而行之，特將關於農林業所得之預納制，舉例如次：

在農業、林業、葡萄、霍布 (Hopf)、果實、蔬菜之栽培等，依其使用地（不問為自耕或承佃）已在一九二三年十二月三十一日為財產稅評價基礎之價格，而算定其所得額，以決定其應預納之稅額，並令其在二月二十九日、五月十五日、八月十五日、十一月十五日之四期中分納之。其稅額，則規定：

自耕農……每期就算定額之一千紙幣馬克，納一金馬克；

佃農……每期為佃租之一〇%。

(3) 一九二三·一〇·二——一八及同年一〇·三一之增價規定 (Vufwertungsverordnung)

25)

據此規定，是依所得稅債務成立之時期，以下列不同之比率而定其稅額者。

(A) 一九二三年八月三十一日以後成立之租稅債務，則令其依金馬克價值納付之。其金額，以

24) Strutz: a. a. O. 88. 232. ff.

25) Die Umstellung des Steuerwesens auf Goldrechnung in Deutschland, (Finanzarchiv, 1924. 88. 133-134).

財政部按照各該時期所規定之紙幣馬克與金馬克之兌換率計算之。

(B) 一九二三年一月一日至一九二三年八月三十一日之間所成立之租稅債務，則適用下列之增價規定。

- |              |      |
|--------------|------|
| 一九二三年五月以前之租稅 | 一〇〇倍 |
| 一九二三年六月以前之租稅 | 三〇倍  |
| 一九二三年七月以前之租稅 | 一〇倍  |
| 一九二三年八月以前之租稅 | 二倍   |

(C) 一九二二年十二月三十一日以前之租稅，則不增價。惟有逃稅行為等情形者，財政部得斟酌租稅債務成立後之馬克低落狀況，適用適當之增價規定。

(三) 通貨膨脹與租稅制度 由上所述觀之，德國自所得稅成立以來，在僅僅五年尙且不足之期間，因欲克服當時正在發展之英佛列維所給與於所得稅之影響，已經頒布不遑枚舉之許多改正法。其在此短期之內，欲應付其貨幣價值之動搖，而頒布如此衆多之改正法一舉，其告訴於吾人者，與其謂為政府之朝令夕改，毋寧謂為貨幣價值之動搖，其給與租稅制度之影響，是如何巨大，以及在英佛列維之旋渦中，而租稅制度，是如何不穩定，並且是如何無效力也。

### 第三項 通貨穩定後之所得稅

(一) 通貨穩定與所得稅 欲使德國可以順利履行其賠償債務，其先決問題，即應將在通貨膨脹之中，而繼續混亂與動搖之德國國民經濟，置之於穩固之基礎上，並且於財政之領域內，亦須使之確保其收支均衡。而此項「財政上收支均衡」與「德國國民經濟之復活」，又惟有依「通貨之穩定」始得完成其目的。因此，故一九二四年，即有倫敦協定之成立及道威斯(O. G. Diefes)案之施行。其結果，乃見帝國銀行(Reichsbank)之設立，而戰後數年間極端混亂之通貨，至此亦即趨於穩定矣。

此時之德國，爲使初成立之「通貨穩定」日臻確實計，且爲使「國民經濟恢復」容易成功計，曾致其全力於財政上之「收支均衡」，尤其是計劃增加經常收入，已對德國經濟界，課以最高限度之租稅負擔。

在此種情事之下，對於所得稅，亦曾大加改正。此即前在通貨膨脹之旋渦中，對於所得稅之任何對策，均難奏效，然隨同幣價之穩定，於一九二五年八月十日改革稅制，而對於所得稅，亦設置較有秩序之規定矣。此一九二五年八月之所得稅法，乃係一面盡量利用國民之擔稅能力，一面令其與經濟界及社會政策之要求相適應而規定者，其於一九二〇年之所得稅法，實已加以根本的重要改正也。此即一九二〇年所得稅之內容上，特惹吾人注意之所得概念及稅率，已依新所得稅法而爲如次之改正。

(二) 一九二五年所得稅法中之所得稅構造 一九二〇年之所得稅，因受其成立時特殊情事之影響，其結果，課稅物件，則爲適應經濟界之動搖與所得源之變動計，而採取沙圖主義之所得，同時復圖獲得巨額之收入，且欲極度利用國民之擔稅能力，而適用始於一〇%終於六〇%之急激累進稅率。

然一九二五年之所得稅，其課稅物件，已改沙圖主義之所得，也再探 Quellen Theorie 之所得。其所得源分爲下列八種：

(1) 由農業、林業、園藝及其他非營利的土地耕作而生之收入 (Einkünfte aus dem Betriebe vom Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Gartenbau und sonstiger nicht gewerblicher Bodenbewirtschaftung)

(2) 由營業而生之收入 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb)

(3) 由獨立職業行爲而生之收入 (Einkünfte aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit)

(4) 由非獨立勞動而生之收入 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)

(5) 由資本的財產而生之收入 (Einkünfte aus Kapitalvermögen)

(6) 由不動產租賃及包括的財產與權利而生之收入 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten einschliesslich des Mietwerts der Wohnung im eigenen Hause)

(7) 其他之反獲的收入 (Andere wiederkehrende Bezüge)

(8) 基於其他給付之收入 (Sonstige Leistungsgewinne)

惟於出賣財產 (但限於五千金馬克以上) 之收入，以及一萬金馬克以上之特定投機行爲 (買入土

地後，二年以內出賣，買入有價證券後，三月以內出賣等）之收入，而以之認為所得稅課稅之對象，則有違 Quellen Theorie 之原則。至於稅率，亦為始於一〇%終於四〇%之緩進的累進稅率。又一九二五年之所得稅法，設有關於扣除之詳細規定，並設有「消費額之所得稅課稅」(Besteuerung nach Verbrauch)之款項，亦為對於一九二〇年所得稅之重要改正，此可認為努力以求適應社會政策要求之表現，且可認為人稅的色彩極其濃厚而充分具有近代化的租稅之性質者也。<sup>26)</sup>

以後除關於工賃稅，曾於一九二五年、一九二六年、一九二七年、一九二八年就負擔之減輕、扣除額之增加、程序之簡易化等，而為部分之改正外，此一九二五年之所得稅法，並未經何等之根本改正，現在仍然為德國所得稅之基本法。

(三) 租稅收入之增大 通貨穩定後之一九二七年之頃，所有大戰後風靡德國經濟界之尖銳的恐慌，漸漸開始減退，而經濟界復蘇之傾向，已漸顯著。雖因賠償金負擔增大，官吏加俸，社會經費增多，而經費不免膨脹，但以租稅收入之自然增加，不僅可以保持收支均衡，且減稅亦有可能。此時之經費及租稅收入額，約如左列<sup>27)</sup> (單位百萬金馬克)：

(1) 經費總額	一九二六年	一九二七年	一九二八年
行政費	一〇四·一	一一〇·二	一〇六·六
總額	六、五六二·〇	七、二五五·〇	八、三七五·八

<sup>26)</sup>Hensel: Steuerrecht (II Auflage 1927.) SS. 89-100.

<sup>27)</sup>Statistisches Reichsamt: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, 1931 89, 438-446.

國	防	費	九二四·四	九八三·一	一、〇三八·六			
教	育	費	二八·二	三九·六	四〇·一			
福	利	費	八五六·二	八一·六	一、〇六五·四			
住	宅	費	一六〇·七	六九·四	三八·一			
經	濟	及	交	通	費	三五四·二	三三二·二	三六六·八
財	務	費	八四七·〇	一、一一九·六	一、二一九·六			
戰	爭	負	擔	三、二八七·二	三、六八九·三	四、四九三·五		
(2)	租	稅	總	收	入	七、一七三·三	八、四八八·五	九、〇二二·八
(帝國	取	得	分)	四、五五二·八	五、四七六·七	五、六一〇·三		
所得稅	收	入	(連公司稅在內)	二、六三五·七	三、二六二·四	三、七一八·一		
(帝國	取	得	分)	六四五·〇	七九九·六	九一一·六		

此時要求減稅及改革財政之聲，已漸高張，隨同修改道威斯案及減輕德國賠償負擔之提議，而財政改革，益感必要。而政府亦預定於楊格 (O. Young) 案採用之後，即毅然改革財政，並實現其租稅負擔之減輕。於是在一九二九年十二月米勒 (M. Muller) 內閣時，遂由財政部長喜爾斐德 (R. Hiferding) 提出其財政改革案。此項改革案中，關於財產稅及地稅之減輕案，亦包括在內。

#### 第四項 恐慌下增稅力之利用與大總統緊急令

(一) 恐慌與德國財政 一九二九年，德國政府本欲試行減輕其租稅。然一九二九年秋發端於美國，而在德國現出最兇暴式之世界恐慌襲來以後，所有減稅案，已不得不在德國財政政策上，完全銷聲匿跡。此向所罕有之大恐慌，復使德國國民經濟，退到大戰方終後之狀態，而產業活動之萎縮，失業羣之增加，財政上遂再陷於收支不均衡之域。一般學者所謂「現代世界各國赤字財政之原因，在社會政策費，尤其是失業救濟費之增大」，以此方之德國，亦最適當。德國之失業救濟費，一九二九年為六億七千萬金馬克，至一九三〇年，復膨脹為七億三千萬金馬克，<sup>28)</sup>加之巨額賠償金之負擔，以及基於產業活動萎縮所致之國庫收入減少，益令其收入不足，而收支大失其均衡矣。

在一九二九年楊格案採用之後，其用以作為復興德國經濟界之方法者，如一九三一年所決定之賠償緩期償付，以及一九三二年所舉行之洛迦諾會議，本已就德國賠償金範圍以內，而令德國財政上之負擔減輕。然因戰後十餘年內，對於德國經濟界予以重大壓迫，而令其經濟機構，破壞殆盡，且令其經濟活動，歸於停滯之賠償金之障礙，未能完全除去，以及恐慌之尖銳化，漸漸加深其程度，產業預備軍之增大，而社會政策費有增無減，實有不得不使德國財政，日益陷於困苦之境地者也。

因此，德國為免除其財政危機計，遂不得不以戰後曾經極度利用之德國國民之擔稅能力，而於一九三〇年以後再利用之。此即對於流通稅、間接稅，則實施種種之增稅案，對於直接稅，則不為表面上之增稅，而於

各種名義之下，以國民之各種所得，為新的課稅之對象。而且政府為此等增稅時所用之方法，均係一種大總統緊急令，一種非常緊急時之獨裁的立法手段。此種緊急令，即係根據於憲法第四十八條第二項所載「德國國內之公共安寧秩序，發生重大危害，或有發生危害之虞時，德國大總統得為必要之處置，以恢復公共之安寧秩序。有必要時，得使用兵力。為達到此項目的計，得暫時將第一百十四條、第一百十五條、第一百十七條、第一百十八條、第一百二十三條、第一百二十四條及第一百五十三條所定之基本權之全部或一部停止之」<sup>29)</sup>之規定而來者也。

(二) 大總統緊急令 一九三〇年七月布魯寧(H. Brüning)內閣之財政部長狄德里喜(H. Dietrich)，深恐自己之財政改革案，不能通過於議會，即開始有一種「為挽救財政經濟及社會之窮迫而發之大總統令」出現，以後此種緊急方法，已成為一種常套手段，而屢次用作德國財政上之彌縫策矣。然則此等大總統令，究依如何方法，以利用國民之各種所得，而救濟德國之赤字財政？以下試探明之。<sup>30)</sup>

(1) 由一九三〇年七月「為挽救財政經濟及社會之窮迫而發之大總統令」以利用國民所得者。

(A) 官吏公吏及使用人之非常犧牲稅 (Reichshilfe der Personen des öffentlichen Dienstes od. Beamtentopfer)

(a) 適用範圍：

29) 參照土橋友四郎所著日本憲法與世界各國憲法比較中之德意志共和國憲法。

30) 參照 F. Koppe: Die Steuern Die Einkommensteuer.

(甲) 國、邦及市町村之官吏、公吏及使用人；

(乙) 國家支出资本五〇%以上之企業的吏員及使用人；

(丙) 休職、退職之津貼恩俸受領人。

(b) 稅率 爲各受領額之二·五%。

(c) 扣除額 年額二千金馬克未滿者免稅。

(d) 期限 一九三〇年九月一日起至一九三一年三月三十一日止之期間內所得之薪俸適用之。

(B) 八千金馬克以上所得者之所得稅附加稅 (Zuschlag zur Einkommensteuer für die Einkommen von mehr als 8000 R. M.)

此就一九三一年三月三十一日以前之所得適用之，其稅率爲所得稅之五%。

(C) 獨身者所得稅附加稅 (Zuschlag zur Einkommensteuer der Ledigen)

此就一九三一年三月三十一日以前之所得適用之，其稅率爲所得稅之一〇%。但對於工賃及薪俸所得，惟超過二六四〇金馬克者，始行課稅，其他之所得，惟超過二一六〇金馬克者始行課稅。

(2) 由一九三〇年十二月一日起爲穩定財政經濟而發之第一次大總統令 (因填補一九三〇年度收支不敷及準備編成一九三一年度預算之故) 而利用國民所得者。

(A) 減俸百分之六。

(a) 適用範圍：

(甲) 官吏及國防部兵士之俸給；

(乙) 官吏及國防部兵士之遺族扶助費；

(丙) 關於大總統及國務員，則有最初三個月減俸二〇%之特例。

(b) 除外者 年額不滿一千五百金馬克者不減俸。

(c) 期限 以一九三一年二月一日至一九三四年一月三十一日為限。

邦及市町村之其他公共團體吏員，亦準用減俸之辦法。

(B) 八千金馬克以上所得者所得稅附加稅之第二次附加稅。

此於一九三一年度亦適用之。

(C) 獨身者所得稅附加稅之第二次附加稅。

此於一九三一年度亦適用之。

(D) 監察人所得稅附加稅 (Zuschlag zur Einkommensteuer der Aufsichtsratsmitglieder)

此於一九三〇年度之所得，為所得稅之一〇%。

(2) 由一九三一年六月五日「爲穩定財政經濟而發之第二次大總統令」(因一九三一年度收支均衝不能確立之故)而利用國民所得者。

(A) 對於官吏之薪俸及恩俸，自七月一日起，再減四%至八%。

(B) 危機稅(Krisensteuer)第一種之危機工資稅(Krisenlohnsteuer)。

(a) 納稅義務者 薪俸工資等非獨立的勞動收入之受領人，且應受所得稅源泉課稅者。

(b) 免除

(甲) 依所得稅法應免工資稅者；

(乙) 已依大總統令減俸者。

(c) 課稅標準：

(甲) 由薪俸工資等非獨立勞動而生之普通所得，而在一九三一年七月一日至一九三二年十二月三十日之間所取得之金額。

(乙) 在甲項期間內由賞與之非獨立勞動而生之臨時所得。

(d) 稅率

月入未滿三〇〇金馬克之所得

1%

月入已滿 三〇〇至 四〇〇金馬克之所得

1.5%

月入已滿	四〇〇至	五〇〇金馬克之所得	二%
月入已滿	五〇〇至	六〇〇金馬克之所得	二·五%
月入已滿	六〇〇至	七〇〇金馬克之所得	三%
月入已滿	七〇〇至一、〇〇〇金馬克之所得		三·五%
月入已滿一、〇〇〇至一、五〇〇金馬克之所得			四%
月入已滿一、五〇〇至三、〇〇〇金馬克之所得			四·五%
月入已滿三、〇〇〇金馬克以上之所得			五%

此外臨時所得，則合併一九三一年下半年期及一九三二年中之一部計算而課以下列稅率：

一、〇〇〇金馬克未滿者	一·五%
一、〇〇〇已滿至三、〇〇〇者	三·五%
三、〇〇〇金馬克以上者	五%

此種課稅，係適用源泉課稅法。

(C) 危機稅第二種之危機賦課稅 (Krisensteuer der Veranlagten)。

此項租稅，除危機工資稅義務者外，一般所得稅義務者，均有納稅之義務（以一九三一·七·一—一九三二·一二·三一之間所得者為限）。但扣除所得額及家屬減輕所得額未為扣除，或當賦

課所得稅時未與決定之所得，以及在課稅年度內未超過一萬六千金馬克之勤勞所得，均免除之。其稅率如次：

未滿三、六〇〇金馬克之所得	〇·五%
三、六〇〇至六、〇〇〇	一%
六、〇〇〇至二〇、〇〇〇	一·五%
二〇、〇〇〇至一〇〇、〇〇〇	二%
一〇〇、〇〇〇至二五〇、〇〇〇	二·五%
二五〇、〇〇〇至五〇〇、〇〇〇	三%
五〇〇、〇〇〇至一、〇〇〇、〇〇〇	三·五%
一、〇〇〇、〇〇〇以上之所得	四%

(4) 由一九三二年六月十四日「爲失業救濟及社會保險之維持，並市町村福利負擔之減輕而發之大總統令」(因對於失業救濟費之增大而確立財源之故)而利用國民所得者。

此項國民所得之利用，即失業救濟課金(Abgabe zur Arbeitslosenhilfe)是也。因其依所得稅附加稅或減俸等以增加國民負擔，已屬不能，故冀由已獲得勞動機會之人，爲失業者而徵收其所得之一部。其在一九三二年七月一日至一九三三年三月三十一日之期間所獲得之一切勞務報酬(Arbeitslohn)

均課以失業救濟課金，其收入專歸之於失業保險局及職業介紹所。

(A) 納稅義務者：

(a) 在德國國內有住所或居所者。

(b) 具有德國國籍，而獲得候差津貼、恩俸、寡婦及孤兒年金，或基於已往之勤務關係所獲得「法律上之失業保險給與」以外之收入者。

(c) 官吏、軍人、公吏及其他公家使用人，雖在德國國內無住所或居所，亦課之。

(B) 課金之客體及標準：

(a) 一切薪俸及工賃。此外對於下列所得，亦特別賦課之。

(b) 代替薪賃或與薪賃併同取得之利益、紅利、現物及其他之給與。

(c) 候差津貼、恩俸、寡婦及孤兒年金，或基於已往勤務關係而支付之社會保險以外之給與。

(O) 免除：

(a) 徒弟之報酬。

(b) 特別之臨時勤務及小勤務之報酬。

(D) 稅率：

(a) 月入未超過一二五金馬克者

一·五%

(b) 月入超過一二五金馬克至三〇〇金馬克未滿者 二·五%

(c) 月入超過三〇〇金馬克至七〇〇金馬克未滿者

(甲) 最初之三〇〇金馬克 二·五%

(乙) 超過右額之部分 五·七五%

(d) 月入超過七〇〇金馬克至三、〇〇〇金馬克未滿者 五·七五%

(e) 月入超過三、〇〇〇金馬克者 六·五%

其由一九三一年六月五日之大總統令已被減少之勞務報酬，則減低一·五%。

此項失業救濟課金創設之結果，雖危機工貨稅已被廢止，然危機賦課稅，則依此次大總統令，對於一九三三年度者仍須課稅。又失業救濟課金，依一九三三年三月十八日「就財政、經濟及法律範圍內所為種種規定之大總統令」，所有一九三四年三月三十一日以前所取得者，亦須課稅。

此外如前述之「八千金馬克以上所得者之所得稅附加稅」、「獨身者所得稅附加稅」、「監察人所得稅附加稅」等，依一九三一年十二月三十一日「為應適財政及經濟變化而發之大總統令」，以及一九三三年三月十八日「就財政、經濟及法律範圍內而為種種規定之大總統令」，直至現在，尚在課稅。

當研究「恐慌下德國國民所得之利用」之末，其為吾人所不可忽視者，即是一切制度，多依大總統緊急令之獨裁的立法手段而為之，已是目前德國政治，轉變為獨裁制之先導，又專為失業救濟事業而創設失

業救濟課金，復已盡力於真正目的稅之制定矣。

最後尚須說明者，當利用國民之一切所得時，乃係依「八千金馬克以上所得者之所得稅附加稅」及「監察人所得稅附加稅」，而課大所得者，依「獨身者所得稅附加稅」，而課獨身者，復依「失業救濟課金」而課勤勞所得者，依「危機賦課稅」而課勤勞外之所得者，且於此兩者又適用累進稅率，以期適合於社會的負擔公正及經濟的負擔能力。在「八千金馬克以上所得者之所得稅附加稅」及「監察人所得稅附加稅」，則有重課大所得之意義，在「獨身者所得稅附加稅」，自人口政策之見地言之，則為救濟失業之間接手段，此固均難否認者。然對於勤勞所得之「失業救濟課金」，較之對於勤勞外所得之「危機賦課稅」，其適用之稅率為高，此實違反向來所謂「勤勞成分較多之所得應予輕課，資本成分較多之所得應予重課」之租稅原則，此實專着眼於失業業者與就職者對立之狹隘界限，企圖犧牲就職者之利益，以救濟失業業者，而顯示對於安坐無方者之苛征，即重課勤勞所得之傾向，其與租稅負擔平等之理想，誠不能謂非相去甚遠也。

又如此極度的利用國民擔稅能力一事，果足為德國得以發展之緣由否？固然，在財政陷於危機之際，其計圖增加收入，本為財政上之第一要求。然而極度的利用擔稅能力，其結果，必至使國民經濟歸於破壞，稅源歸於枯竭，此又不可或忘者也。

救濟財政之窮乏，此外果再無方法乎？古來極端之暴斂苛征，究已招致如何結果乎？德國為政者，應當就此兩點特加注意焉。

第五項 希特勒獨裁下之所得稅連命

(一) 政治革命與文化革命 當全國輿論一致高呼修改凡爾塞和平條約，反對凡爾塞和平條約時，希特勒乘輿論之高潮，遂於一九三三年一月，獲得德意志之政權。

希特勒獲得政權之後，依一九三三年三月二十四日之法律，即為排除國民及國家之艱難而發布之法律(Gesetz zur Behebung der von Volk und Reich)已剝奪韋瑪(Weimar)憲法之生命力，同時並獲取不受韋瑪憲法所定基本原則之何等拘束，而得以隨意改廢法律之權限。復依種種之政治革命、文化革命，而根本的變革國家秩序，致影響於全歐洲之政治不安，而使全世界震驚失色。

政治革命及文化革命之第一革命階段告終，現在正擬趨於建設方面之希特勒，其第一步，即是企圖完成其經濟革命、財政革命。且以德國國民經濟疲弊之最大原因，乃在失業羣之增大及中小企業與農村之彫弊，而認為對於此等事項之救濟，是為復興國民經濟之前提要件，於是從此着手，而期望所謂四年計畫之實現。其計畫之第一步，已有一九三三年六月一日失業減少法(Gesetz Verminderung der Arbeitslosigkeit)及九月二十一日第二次失業減少法(Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit)之發布。

(二) 財政革命 希特勒於彼等所謂建設重要事業之一的財政革命，究竟是如何企圖？又在此項企圖之中，其向為國稅體系之中樞，而且於國民經濟生活有重大關係之所得稅，究將走循如何運命？此為吾人所最當注意者也。德國國民之所得，原係依：(一)「八千金馬克以上所得者之所得稅附加稅」(二)「獨

身者所得稅附加稅」(三)「監察人所得稅附加稅」(四)「危機賦課稅」(五)「失業救濟課金」等而盡量利行之，在希特勒獲得政權後，此等情事，仍然由一九三三年三月十八日「就財政、經濟及法律範圍內而為各種規定之大總統令」，而繼續存在，<sup>31)</sup>並未就所得稅而為何等重大之改正。不過希特勒政府，是以「全體利益高於個人利益」為最高原則，而於租稅方面亦期適用此項原則者，<sup>32)</sup>是以犧牲有職者利益而救濟失業者，為其財政政策之一種指導原理者，又是於近將實行之租稅制度之改正，而以「社會的負擔公正及經濟的負擔能力」為基礎者，是於所得稅額之決定，而比以前更側重「人口政策之原則」，同時並將毅然行其「全租稅制度之簡易化」，即租稅數目之銳減及租稅法規之平易化者，<sup>33)</sup>而且希特勒政府，尚係具有得以自由改廢法規之獨裁權者。在此種政府之下，其於占據租稅體系王座之所得稅，必將行其重大之改正，自屬毫無可疑。

然則果能如希特勒所云，得以前述諸條件為前提，以實現其所得稅之根本改革乎？

全體利益高於個人利益，原為韋瑪憲法所已認，<sup>34)</sup>救濟失業者而犧牲有職者，原為一九三〇年頒布大總統令以來所屢見。又顧及社會的負擔公正與經濟的負擔能力，並兼採人口政策之所得課稅，亦為德國所得稅法曾經特加注意之點。然則希特勒於租稅制度之改正並所得稅之改革，究擬以其重心置之於如何之處而行之？

希特勒獨裁政權下之德國國民經濟，與墨索里尼獨裁下之意國國民經濟，俄國之五年計畫，羅斯福大

31)Koppe: Die Steuern, Die Einkommensteuer. 參照。

32)H. Kempe: Nationalsozialistisches Steuerwesen, 1933. S. 8.

33)德國租稅制度改正(海外經濟情事第六年第五十一號)二七頁——二八頁。

總統之藍鷹運動相同，亦爲世界經濟政策之實驗室。此實驗室內結果之一的將來所得稅，將其如何形態此應視爲最有興味之事而懸念不置者。

### 第三節 德國之現行所得稅

在本章第一節，已就帝國成立以來之德國租稅制度之沿革加以敘述，並探明所得稅自普魯士、巴伐、拜厄等邦稅時代，而因世界大戰之機會，變爲帝國稅時代之推移矣。又在第二節，復就成爲帝國稅後之德國所得稅，在戰後德國國民經濟混亂之中，是如何成長，在希特勒（A. Hitler）獨裁政治之下，正擬如何變動，加以探究矣。現在在本節關於德國所得稅所殘留之問題，即是現代德國所得稅之構造，以及所得稅在德國財政上占有如何地位兩點。

#### 第一項 德國所得稅之概觀

（一）原則 德國之所得稅，乃肇端於普魯士之所得稅，而於一九二五年之所得稅法樹立其基礎者，其一面採取綜合課稅主義，同時又藉其國民性而具備理論的並且整齊的體系，正與英國所得稅之偏於實際者，兩相對照。

德國所得稅，依自然人與法人而分爲個人所得稅與公司稅兩種，又依其納稅主體之在國內與國外，而分爲無限制納稅義務者與限制納稅義務者兩種。對於個人所得稅，則將所得源分爲：

84) 土橋友四郎：日本憲法與世界各國憲法比較中之德國共和國憲法參照。

- (1) 由農業、林業、園藝及其他非營利的土地耕作而生之收入；
- (2) 由營業而生之收入；
- (3) 由獨立職業行為而生之收入；
- (4) 由非獨立的勞動而生之收入；
- (5) 由資本的財產而生之收入；
- (6) 由不動產租賃及包括的財產與權利而生之收入；
- (7) 其他之反覆的收入；
- (8) 基於其他給收之收入。

八種，並且係綜合此等收入，以為課稅之對象，惟關於資本利息所得、工資所得（以其總所得在八千金馬克以下者為限）及限制納稅義務者，則採源泉課稅之形式。

(二) 特徵 為課稅標準之所得，原則上係採 *Quellen Theorie* 之所得。惟以出賣財產（但限於五千金馬克以上）之收入，以及一萬金馬克以上特定投機行為（土地買入後，在二年以內賣出，有價證券買入後，在三個月以內賣出等）之收入，認為課稅所得之點，則有違此種原則而已。前述各種所得源之收入，應從其總額中，扣除其費用、保險費、負債利息、損失金等後，而以其殘額為課稅標準，尤其對於工資所得，其扣除額，則規定為四百八十金馬克。

關於申報一項，係採強制申報制，惟就工資所得，特令工資支付者負申報之義務。

至於稅率，在個人所得稅，則為始於一〇%終於四〇%之超過額累進率，對於資本利息所得，工資所得，限制納稅義務者，則適用一〇%之比例稅率，對於公司稅之無限制納稅義務者，則適用二〇%之比例稅率。

此外對於人的情事之斟酌，則許按照家屬人數，為累增額之扣除，特別就或為特定額扣除，或為比例的扣除，而賦與以選擇權。又關於其他之寬免規定，亦較詳明，以謀貫徹其保護小所得者之目的，此外復依所得稅法第四章，設置 *Besteuerung nach Verbrauch* 之規定，以謀社會的負擔之公正。德國所得稅法此項寬免規定之詳明，實係力期其所得稅適合於應分擔稅之原則，並力期其滿足社會政策之要求，且為人稅的色彩之最顯著的表現者也。

恐慌襲來以後，德國曾在所謂挽救財政危機之策的「八千金馬克以上所得者之所得稅附加稅」、「監察人所得稅附加稅」、「獨身者所得稅附加稅」、「危機稅」、「失業救濟課金」等名義之下，而以事實上可視為所得稅之各種負擔，課之於國民矣。關於此等事項，已在前節詳述，本節專就個人所得稅及公司稅研究之。

## 第二項 個人所得稅<sup>35)</sup>

(一) 納稅義務者 居住德國，在國內或國外具有所得源之內外人，以及不居住德國，而在德國國內具有所得源之各人，均為納稅義務者。惟對於曾給與免稅特權於德國外交官之該國外交官，則例外賦與以

35)參照 Koppo: Die Steuern (Die Einkommensteuer).

免稅特權。納稅義務者分爲下列兩種：

(1) 限制所得稅納稅義務者 不居住德國國內，而在國內具有所得源之人，爲限制所得稅納稅義務者 (Beschränkte Einkommensteuerpflichtige)。

(2) 無限制所得稅納稅義務者 無限制所得稅納稅義務者 (Unbeschränkte Einkommensteuerpflichtige)，爲在德國有住所或有臨時居所，由國內或國外獲取其所得之人，以及官吏軍人，在外國有其職務上之住所，而在外國未課所得稅者。

(二) 所得稅之所謂所得 一九二〇年之所得稅法，雖係採取沙圖主義之所得概念，但由一九二五年所得稅法之改正，原則上已採 Quellen Theorie 之所得概念，而沙圖之思想，祇是例外採取之而已。

德國之所得稅法，原係就其所得源分爲若干種類，復從此等所得源之收入總額中而扣除各種費用者。茲先就各種所得源具體的說明於次：

(1) 由農業、林業、園藝及其他非營利的土地耕作而生之收入 畜牧及蔬菜、果實之栽培，種子之栽培，葡萄、忽布 (Hop) 之栽培，並小規模之捕魚、養魚以及視爲農林業副業之狩獵、採掘泥炭、岩石、土壤等之收入屬之。

(2) 由營業而生之收入 鑛業及股份兩合公司無限責任社員之報酬金並於繳付資本金以外所爲投資之利益分配金，又無限公司及兩合公司等社員之營業利潤分配金，並超過一萬金馬克之營業

財產出賣等之收入屬之。

(3) 由獨立的職業行為而生之收入 科學家、藝術家、教育家、律師、醫士、工程師、財產管理人、遺囑執行人、股份有限公司、股份兩合公司、有限責任公司、合夥等之監察人等之收入屬之。

(4) 由非獨立的勞動而生之收入 薪俸、工資、賞金、報酬、服務於公務及私的業務者之報酬、恩俸、寡婦及孤兒年金等之收入屬之。

(5) 由資本的財產而生之收入 股票、債票、存款之紅利、利息、贖股之紅利、公債利息、匯兌之折息、土地債務利息、抵押權利息、股票及債票之出賣價金等收入屬之。

(6) 由不動產租賃及包括的財產與權利而生之收入 土地家屋與已登記之船舶及上列各種權利之租賃，農具與企業上必要設備及文學上、藝術上、營業上等權利之租賃及出賣之收入，自己家屋與無價家屋之平均的租賃價格屬之。

(7) 其他之反覆的收入 可被繼承之年金、終身年金、有期年金等屬之。

(8) 基於其他給付之收入 五千金馬克以上動產之出賣及一萬金馬克以上之特定投機行為（土地買入後，在二年以內出賣，有價證券買入，在三個月以內出賣）等之收入屬之。

至由贈與、繼承、嫁裝、婚資、彩票中彩、生命保險而來之收入以及就特別事故及身體傷害之損害賠償而支付之金錢賠償額，並基於帝國社會保險、公務員恩俸法、軍人共助法之金錢賠償額，均不視為所得。

前述各所得源之收入總額中，應扣除為獲取所得而支出之必要經費（Verbungskosten）及其他費用（Sonderleistungen）並負債利息等，然後以其殘額為所得稅之課稅標準。所謂為獲取所得而支出之必要經費者，乃指因收入之取得、保全、保持等而支出之費用而言，關於此種事項，則有下列之各規定。

（1）為生產財富而支出之費用，且應互於長久期間而支出者，其金額之扣除，非於一個租稅期間內一次為之，乃係分配於全期間內而分別扣除之。

（2）關於生產用具損耗之扣除，凡機械及其他為經營之用之器具、設備、特許費，並建築物、灌溉及排水設備、捕魚設備等，亦適用之。

（3）此外尚有下列各種，亦係認為獲取所得而支出之經費者：

（A）土地、企業之租稅及其他國稅、保險費等，在可視為營業必要經費之範圍內，得扣除之。

（B）住所與作業場之間之交通費。

（C）勞動者之作業服裝及工具之費用。

再關於其他費用，則有下列各規定。

（1）納稅人本已及為其扶養家屬，就疾病、傷害、寡婦、孤兒、失業等恩俸年金而支出之繳納金。

（2）納稅人本已及為其扶養家屬，就死亡年金而支出之繳納金。

（3）為其扶養家屬所支付之生命、養老保險費，以及為同一目的而支出，且其金額須在死亡或二

十年後領取之貯蓄銀行之存款。

(4) 爲營業繼續而支出之費用。

(5) 對於憲法一三七條規定之團體所繳付之租稅。

(6) 對於具有公法性質之同業團體代表機關，以及雖不有公法性質但非以經濟行爲爲目的之同業公會（例如醫師公會）而支出之繳納金。

但(1)——(4)之扣除額總計，祇能在六百金馬克以下。妻及未成年子女並扶養家屬，每一人應增加扣除額二百五十金馬克。

至於因財產上之改良擴充，以及投資資本之擴大而支出之費用，並生活費、所得稅、農林業經營費之利息，則不扣除之。但勞動者、薪俸生活者、自由職業者等之住所衣服等，雖可視爲獲取所得費用之一部，然並非作爲生活費而扣除之者也。

(三) 關於申報之規定 爲課稅標準之所得，固依上述各規定而爲計算，而所得之查定，則以申報爲基礎而確定之。關於所得之申報，下列各人，均有申報之義務。

(1) 在一個租稅期間內，有八千金馬克以上之所得者。

(2) 不問所得額如何，而利得係依帳簿之結算而決定者。

(3) 由租稅官署特令申報者。

對於八千金馬克以上之所得者，則依據以申報為基礎之最終查定，分為四期而徵收其租稅。對於總所得在八千金馬克以下之勞動所得，以及資本利息所得，並限制納稅義務者，則為源泉之課稅。因此，官署以及使用勞動者之使用人，即有將使用已達二月以上之受僱人姓名及薪費，報告於財務官署之義務，而對於受僱人，則給與以應記載各個家屬情況而交付於使用人之租稅票。但工資稅及利息稅，其納稅者在八千金馬克以上，以及他種所得在五百金馬克以上者，則不為源泉課稅。

(四) 稅率及寬免規定 對於工資、薪俸、資本利息及限制納稅義務者，適用一〇%之比例稅率，對於個人所得稅，則適用下列之超過額累進稅率。

最初	八、〇〇〇金馬克	一〇%
其次	四、〇〇〇金馬克	一一·五%
其次	四、〇〇〇金馬克	一五%
其次	四、〇〇〇金馬克	二〇%
其次	八、〇〇〇金馬克	二五%
其次	一八、〇〇〇金馬克	三〇%
其次	三四、〇〇〇金馬克	三五%
總計	八萬金馬克以上之所得其金額	四〇%

關於工貨稅，則有下列之扣除規定：

(1) 七百二十金馬克以下者免稅。

(2) 獲取所得之費用及其他費用，各扣除二百四十金馬克，即合計扣除四百八十金馬克。

(3) 年納十二金馬克之工貨稅者免稅，因之對於年所得為一千三百二十金馬克以上者，方為課稅。

(4) 對於妻及未成年子女，得就免稅點以上之所得部分，各扣除一〇%或下列之金額（由納稅者選擇之）：

妻 一二〇金馬克

第一子 一二〇金馬克

第二子 二四〇金馬克

第三子 四八〇金馬克

第四子 七二〇金馬克

第五子以下每一人 九八〇金馬克

關於工貨稅及利息稅以外之個人所得稅，則有下列之扣除規定：

(1) 一千三百金馬克以下者免稅。

(2) 對於妻及未成年子女，得扣除下列之金額：

妻 一〇〇金馬克

第一子 一〇〇金馬克

第二子 一八〇金馬克

第三子 三六〇金馬克

第四子 五四〇金馬克

第五子以下每一人 七二〇金馬克

(3) 年所得爲一萬金馬克以下者，得扣除七百二十金馬克。且就七百二十金馬克以上之所得，每家屬一人得扣除八%。但扣除額，每家屬一人最高不得過六百金馬克，全體最高不得過八千金馬克。

至依家屬地位（妻、第一子、第二子等）而累增之扣除額，比依此計算之結果有利時，則適用(2)項之規定。

(4) 各個所得源之收入，僅至二百四十金馬克者，則無條件扣除之。

(5) 對於三萬金馬克以下之所得者，其因子弟教育所爲之臨時支出，以及如傷害、疾病、荒年、洪水等，足以影響於擔稅能力各情事，均得斟酌扣除之。

(6) 對於長期勞務之臨時報酬之所得，以及森林方面之臨時收入，設有減輕之規定。

(7) 一萬二千金馬克以下之所得者，其所得中之農林業所得在六千金馬克以下時，得扣除其農林業所得，祇就其殘額而為課稅。若全所得超過一萬二千金馬克以上，而其中農林業所得在六千金馬克以上時，則僅以六百金馬克為限而減少農林業所得部分之一〇%，再對於其殘額而為課稅。

(8) 所得稅之無限制納稅義務者，具有所得二萬金馬克以下，且為公司稅無限制義務者之公司有限責任社員之收入時，為避免二重課稅起見，則以五百金馬克為限而減輕其收入一〇%，然後再按照稅率而為課稅。

(9) 總所得在八千金馬克以上，其中如有臨時所得時，則有下列之寬免規定：

(A) 總所得在三萬馬克以下時，對於其中之繼續所得，適用一般稅率，對於臨時所得，則適用最高一五%，最低一〇%之稅率。

(B) 總所得在三萬馬克以上時，對於其中之繼續所得，適用一般稅率，對於臨時所得，則適用最高二〇%，最低一五%之稅率。

(五) 消費額之所得稅課稅 納稅者之生活，比之根據申報所為之查定所得額而為不均衡之多額消費，且其消費額為一萬五千金馬克以上，並超過其查定所得額之半數者，則適用所得稅法第四章「*Besonderung nach Verbrauch*」之規定，查定其消費額，而以之為課稅標準。

此處所謂消費者，乃指為自己及家屬生活而支出之費用而言。至(1)在與納稅者地位相當之範圍

內所支出之婚資，(2)負債利息，(3)所得稅、財產稅、地稅、營業稅等，(4)爲宗教目的、公共目的而支出之費用，(5)醫藥費、子弟教育費，(6)使用人基於社會政策要求所支出之各費用等，均不視爲消費。

### 第三項 公司稅<sup>86)</sup>

公司稅，亦係於一九二〇年改革稅制時，始與個人所得稅同時編入於國稅體系之中者。後至貨幣價值低落時代，對於公司稅，本與個人所得稅相同，亦曾講求種種之對策。但一九二五年，因貨幣價值之穩定，而公司稅之內容，亦即停止改正，以迄於現代。

#### (一) 納稅義務者：

(1) 限制納稅義務者 在外國有根據之公司、財團、企業等是。

(2) 無限制納稅義務者 在國內有根據之營利公司、民法上之公司、財團、公法團體之企業、有法人資格之公企業及公營事業等是。

此外尚有特予免稅者，即郵政局、專賣局、彩票管理局、德國鐵道公司、帝國銀行、貸款銀行、貯蓄銀行、折息銀行，以及具有宗教目的、慈善目的、公共目的之團體及財團，又如瓦斯、自來水、電氣事業等之供給事業及行使公權力者之團體等是也。

(二) 公司稅之所謂所得 關於公司稅課稅標準之所得，則準用個人所得稅之各項規定，而就紅利所得及保留所得之總額而爲課稅。其經費及其他費用等，亦準用個人所得稅之各種規定，惟對於董事之報

<sup>86)</sup>參照 Koppe: Die Steuern (Die Körperschaftsteuer).

酬，及非基於契約之賞與、俸給等，則不視為經費。

至營利公司、公企業等投資於其他營利公司，而其投資額在被投資之公司資本二五%以下者，所有分配之紅利，則不視為所得。

又根據章程就社會的、慈善的、公共的設施所支出之金額，不扣除之。

(三) 稅率 公司稅之稅率，對於限制納稅義務者，適用一〇%之比例稅率，對於無限制納稅義務者，適用二〇%之比例稅率。但無限制納稅義務者，為小規模之有限責任公司及特定之公司及合夥，即限制相互保險公司、限制合夥、私立發票銀行、不動產抵押銀行、船舶抵押銀行(Schiffsbekleidungsbank)等，亦對之適用一〇%之比例適用。

惟於有限責任公司、營利合夥、產業合夥等，其資本為五萬金馬克以下者，則特別適用左列之超過額累進稅率。但總納稅額不得超過總所得二〇%以上。

最初之八、〇〇〇金馬克	一〇%
其次之四、〇〇〇金馬克	二·五%
其次之四、〇〇〇金馬克	一五%
其次之四、〇〇〇金馬克	二〇%
其次之八、〇〇〇金馬克	二五%

對於超過上列全部以上之所得部分

三〇%

第四項 德國所得稅之重要性

德國所得稅，早已成爲各邦租稅體系中之一大支柱，惟因「間接稅歸帝國，直接稅歸各邦」之傳統的租稅政策之限制，而在帝國之租稅體系中，尙不能有所得稅之制度。然而帝國財政上之經費累增，已次第打破此項傳統，復以大戰之失敗，遂不得不有一九二〇年厄爾俾加之稅制改革，而就租稅制度爲根本之改正。此項改革之結果，而所得稅乃被編入於國稅體系之中，同時在國稅之中，並已盡其最重要之任務。嗣後依種種之改正，方成爲現代之構造。

隨同十九世紀末至二十世紀德國財政上之經費累增，而以所得稅爲中心之直接稅，曾屢爲帝國與各邦關於租稅鬭爭之中心問題。又成立後之國稅所得稅，對於爲戰敗所困之德國財政，曾爲偉大之貢獻。又在最近恐慌之中，曾以之視爲救濟財政窮乏之策，而極度利用國民之所得。凡此等等，皆係表明德國所得稅之爲如何重要之事實也。

再德國所得稅，依各種精細之規定，於完成最良的人稅之任務中，而對於大所得者重課，對於小所得者輕課一事，足以減少消費稅等負擔之逆進的弊害，亦係表明德國所得稅在其租稅體系中所盡任務之重大也。

德國所得稅，已成爲德國租稅體系中之一大支柱。而於種種之點，已盡其重大之任務，以完成最近代的

38) 1925-1929 之數字，係依 Statistisches Reichsamt: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich. 1930. 1930-1932 之數字，係依同前 1933. 1931-1932 數字，包含 Krisensteuer 在內。

而且重要的租稅之目的矣。然統計其收入額而考察之，亦已占據稅制中之王座，此誠如瑟利格曼所謂「所得稅之最後發展階段，當居租稅收入中最重要之地位」<sup>37)</sup>之言而顯現者也。茲就一九二五年改革稅制後之收入額，試列表於次：<sup>38)</sup>（單位百萬金馬克）

年 度	所得稅收入 (公司稅在內)	全 租 稅 收 入	所得稅收入占全 租稅收入之百分比
一 九 二 五	二、四三九·九	六、八五五·〇	三五%
一 九 二 六	二、六三五·七	七、一七三·三	三六%
一 九 二 七	三、二六二·四	八、四八八·五	三八%
一 九 二 八	三、七一八·一	九、〇二二·八	四一%
一 九 二 九	三、五八四·四	九、一六九·八	三九%
一 九 三 〇	三、二一〇·七	九、六八四·四	三三%
一 九 三 一	二、六六八·四	八、〇二一·四	三三%
一 九 三 二	一、八九〇·〇	七、五三〇·〇	二五%

據右表所載，所得稅收入，除一九三二外，餘均占全租稅收入中之三成以上，其對於德國財政所占之地位為如何重大，已屬顯然。雖一九二九年以降，因恐慌之襲來，其收入額漸次表現下降之勢，卻依然占據稅制中之王座也。

現在此項收入三分之二，則委讓之於地方財政，在一九一四年，各邦直接稅收入之總計，約為八億五千

39) Statistisches Reichsamt: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich. 1914. S. 359.

二百萬馬克，<sup>39)</sup>而一九三一年委讓於地方之額，則已達十七億八千金馬克之譜，一九三二年，亦約爲十二億六千金馬克，由此點觀之，而所得稅之於地方財政，其地位如何重要，亦可知矣。

總之德國之所得稅，雖至一九二〇年始行創設，而在世界所得稅中屬於最新的所得稅之一。然其完整之體系，已是世界各所得稅中之最合理論的稅制，且從量的方面言之，復已在德國租稅體系中表現其所謂主要支柱之效能，並對於地方財政，亦占有重要之地位。此誠名實兩方，均居德國全租稅體系中之王座，復對於德國財政，而扮演最重要之腳色者也。

## 第五章 法國之所得稅

法國之所得稅，至一九一四年，始編入於其租稅體系之中，其在世界所得稅史上，亦屬最新的所得稅之一。在所得稅初經創設之後，世界大戰，隨即勃發，而世界大戰之後，法國國民經濟，復陷於混亂狀態，所有法國之所得稅，乃為適應其變化無定之經濟及財政計，曾不斷加以改正，以致有今日之組織者。

法國之現行所得稅，是於七個分類所得稅之中，再配以一個綜合所得稅者。而分類所得稅之內容，則係以土地所有所得、家屋所有所得、資本利息所得、農業所得、工商業所得、非商業的所得、薪賃所得等之所得稅構成之。此等分類所得稅，係按照所得之特定情況，而適用各不相同之稅率，對於勤勞成分較多之所得，則輕課其稅，對於資本成分較多之所得，則重課其稅。且通於綜合及分類兩所得稅，復藉人的情事之斟酌，免稅點及累進稅率等，以求與國民之負擔能力相適應。如此種種制度之採用，是法國之所得稅，已顯帶人稅之濃厚色彩，不過因係由大革命後長期存續之收益稅體系轉變而來，而大部分尚具有物稅之色彩，因之所得稅轉化為完全之人稅一事，即不免為法國稅制之傳統所阻止矣。

位於中歐，久為拉丁民族盟主，而自翊其文化發達且享受其經濟繁榮之法國，其於所謂最近代的租稅之所得稅，何以日久未得採用？又初經採用之所得稅，何以能有特異之組織？關於此等問題，必須藉法國租稅

史之研究，而後始得解決。又現代法國所得稅之特性，復須於其租稅史之研究外，再究明所得稅成立後之發展途徑，而後始能進一步理解之。

故現於本章研究法國所得稅之際，在探明其所得稅發展及今日之組織之先，首應了解在法國妨害所得稅之成立者究係何故？以及所得稅成立經過之過程如何？因之在下面即擬先就所得稅成立前法國稅制發展之全豹加以研究，以理解其所得稅成立之過程，同時並就所得稅成立後所經過之發展道路如何？以及現代之所得稅具有如何內容？一一加以敘明。

### 第一節 法國稅制之發展及所得稅之成立

(一) 法國稅制之發展 法國稅制之歷史，其昭示於吾人者，即為中央集權之稅制，極為發達，而且播閱其長期之租稅史，其中尤有不可忽視之兩大事實。一為依大革命後稅制之改革，而確立其收益稅體系，一為世界大戰時採用所得稅之制度。至於法國大革命後所有稅制發展之途徑，可云係由物稅主義而推移到人稅主義者也。

法國於以自由平等為目標之大革命以後，本已確立其收益稅之體系，但因經費之增大，而消費稅亦隨之繼續發生，此於經濟界正值發達，民主政治正值進展之時，自不免有許多缺點，於是對於法國稅制，即有加以根本的改正之必要。其於革命後稅制之改革第一步，即是一八四八年所為採行所得稅之提案，而一八七

一年普、法戰爭失敗以後，所得稅復互於半世紀之久，成爲財政上最重大之問題，而年有討論之者。<sup>1)</sup>然而所得稅案，常因代表富人之上院議員之反對，並因大革命後法國國民自由精神之約制，卻無一次不歸於失敗。以下特就法國稅制，在大革命後究具如何發展形態？以及所得稅究經過如何過程而成立，一一分項說明之：

(二)大革命之財政的原因 法國十七世紀末至十八世紀之頃，因王權之伸張與王領之擴大，於破壞封建諸勢力之中，已確立中央集權國家之實，同時在財政上亦廢除向來之封建稅制，而採用具有公法性質之稅制，於是燦然的現出絕對君主政治之最盛期。然至舊王政(Ancien Regime)之末期，因參加七年戰爭與美國獨立戰爭之結果，經費急激增大，加之貴族宮廷之寄生生活，依然未改，兩者相並爲因，遂令收入不敷，日益加甚。並且因封建殘餘之貴族僧侶，享有免稅特權，專制政治，繼續存在，而此等財政負擔，即多半轉嫁於第三階級，致使第三階級，特別是下層階級之困窮增大。此時第三階級中之資產階級，因其經濟之發展，並受當時新起之重農學派及啓蒙學派之影響，所有自由平等之思想，已深印於腦際，由是引起第三階級對於國王專制及貴族僧侶特權之鬭爭，而大革命遂於一七八九年爆發矣。<sup>2)</sup>

在舊王政即安柄列基姆(Ancien Regime)之末期，直接稅則有泰厄(Teille)——物的泰厄(Teille réelle)及人的泰厄(Teille Personnelle)——並加比達雄(Capitation)以及二十分之一租稅(Vingtieme)寺院收入之什一稅(decimes ecclésiastique)捐款(Don Gratuits)等。此等直接稅，多爲特權階級

1) E. R. A. Seligman: The Income tax, 1914. pp. 274-328.

2) P. V. N. Myers: General History, 1906. pp. 584-635.

外之第三階級所負擔，而且對於第三階級，常於此等直接稅之外，復課以夫役及現物。又消費稅，則有對於使用人及車馬之課稅，鹽稅 (Gabelle)，對於「飲料」、「木材」、「魚類」、「肉類」等之課稅，關稅 (Douanes)，入市稅 (Octroi)，對於「紙」、「布」、「鐵」、「油」、「金塊」、「銀塊」、「外國書籍」等之課稅，此外並有捲煙專賣 (Monopole)。此等消費稅，雖由一般國民所負擔，但有一種負擔逆進之弊害。除此以外，而印花稅 (Impôt du timbre) 及對於不動產遺贈及贈與之課稅 (Droit d'insinuation ou enregistrement) 亦施行之。<sup>3)</sup>

在此舊王政之末期，因其稅制之不良及免稅特權之濫施，而且復有極多之租稅存在等事，遂於十八世紀之末，致使感受無限重大壓迫，並感受哲學思想影響之進步的民心，受其刺激而鼓噪起來。<sup>4)</sup> 此項稅制之缺點，在法國之財政家塔哥 (A. R. J. Turgot)、芮克 (J. Necker) 以及法王路易十六 (Louis XVI) 等，本已有改革之企圖，<sup>5)</sup> 而大革命成功後，其於舊日之稅制，當然已屆根本改革一新耳目之時期矣。

(三) 人權宣言後之稅制 一七九〇年國民會議之人權宣言，已承認人人之自由，並在法律上人人平等，對於王權及貴族僧侶之特權，已一律撤廢，而樹立其革命後之新政策。其在稅制方面之租稅政策，亦置其基礎於此新理想之上，已完全一新其面目。至對於此新稅制之政策，而給與以最大之影響者，(一) 為重農學派之所謂「惟有地稅，方為最公平租稅」之思想，(二) 為斯密士 (A. Smith) 之所謂「租稅對於各人，應求公平並確實」之思想。<sup>6)</sup> 此兩種思想，均可認為當時之租稅指導理論，且為反抗舊王政稅制之學說

3) A. Wagner: Politische Ökonomie, Finanzwissenschaft IV. 3. I. 1910. 88. 155-178.

4) J. Caillaux: Notre système d'impôts. p. 52.

也，故改革稅制之第一步，即一面廢除國民最嫌惡之不良的直接稅，並不堪負擔之高率的許多消費稅，以及阻止自由貿易之國內關稅與入市稅，一面復於一七九〇年，採用地稅（Contribution fonciere）以代替從前之租稅。其次則創設營業稅（Contribution des patentes）、人別動產稅（Contribution personnelle mobiliere）、門窗稅（Contribution des portes et fenetres），以補充地稅之不足。蓋土地為最重要之財源，而在感受重農學派影響之當時，其以地稅為中心而構成租稅體系，自係當然之事。又對於此等租稅，為免除課稅上之暴濫計，則採用客觀的課稅方法，即外形標準主義。（註一）惟印花稅、登錄稅、關稅，則仍因襲舊王政之制度。對於地方團體，僅許就前述四種收益稅，徵收其附加稅。

（註一）地稅，是以農林業用地、建築用地、建築物，為課稅之對象。先就此等土地，分為使用別，再就其內部，分為階段別，而決定各類中代表的土地之平均收益，即以此平均收益為各該部類所屬之土地的課稅標準。此項地稅，為配分稅之一。

營業稅，屬於定率稅，每年由政府決定其稅率。在成立之當時，係以家屬、營業用地等之租賃價格為課稅標準。

人別動產稅，是由下列三種而成立之配分稅：

- （1）人別稅 對於獨立且享有市民權而獲得最低工資以上之所得之人，令各繳納其三日分之工資。
  - （2）動產稅 以房租為課稅標準，以冀間接網羅各人之所得。
  - （3）奢侈稅 以車馬、僕婢等為課稅物件，以冀間接網羅各人之所得。此於一八〇六年已廢止之。
- 門窗稅，亦為配分稅。為冀間接網羅各人之所得起見，而按家屬門窗之大小及多寡等而為課稅。

（四）革命後稅制之失敗與消費稅之採用 革命後之法國，在採取客觀的課稅方法，即外形標準主義之收益稅制度之下，而期其租稅收入之能自然增加，自屬困難之事。因此，革命政府因其視為重要財源而

5) Wagner: a. a. O. 88. 155. ff.

6) J. Lemcke: Die Vorgeschichte und Gegenwartige Gestaltung des französischen Steuersystems. 1927. S. 6.

發行之阿栖利亞 (Assignat) 紙幣之暴落，即不得不以幾種之收入源，而求之於收益稅之外。於是革命後未及十年，復於執政官政治之下，創設骨牌稅、煙草稅等之消費稅，同時並探行入市稅為地方稅。又拿破崙之戰爭，雖係行之於國外，而主要的依賴他國之經費以支持之，然法國之財政，亦必然要受其影響而陷於窘迫之域，由是客觀的課稅方法，即不得不走到絕境。故至一八〇六年，隨同政情之歸結，再興鹽稅及酒、啤酒、酒精等飲料稅之消費稅，而一八一〇年，又有煙草之專賣。嗣於一八三〇年七月革命之後，為應付經費之增大計，更設置一種糖稅，於是大革命後以地稅為中心之新租稅政策，至此已完全放棄，而開始施行消費稅中心主義之稅制矣。茲依 Lemcke 之數字，以觀其稅收之傾向，有如左表：<sup>8)</sup>

年 度	收 益 稅		消 費 稅		其 他 租 稅		租 稅		總 額
	百萬佛郎	%	百萬佛郎	%	百萬佛郎	%	百萬佛郎	%	
一八一三	三一八·三	三七	三七九·五	四四	一七〇·〇	一九	八六七·八	一〇〇	
一八四七	三三一·七	三〇	五二一·八	四六	二六〇·二	二四	一、一〇四·七	一〇〇	

大革命後之收益稅，因係以外形標準主義為基礎，故不惟不能增加收入，且不能適合各人之負擔能力，特別因課稅對象中缺乏動產收入之結果，而不動產之負擔，即不免有過重之弊。又營業稅外之收益稅，因均係定為配分稅，其在配分上，自亦可以委意為之。況且隨同經費之增大，而收入之重心，已移到消費稅，尤足令各人感受不公平之負擔，此誠為稅制之主要的缺點，而大革命後未及半世紀，其又有改革稅制之要求者，即

7) Lemcke: a. a. O. SS. 6-13 及 W. Qualid Das Budget und das Finanzsystem Frankreichs. (Handbuch der Finanzwissenschaft. III. Bd. SS. 122-127).

8) Lemcke: a. a. O. S. 10.

係由於此也。

尤其在收益稅方面，因有各州 (department) 及各地方團體 (commune) 之附加稅存在，致使負擔上之不公平，更爲加甚。此等之附加稅收入，在各州，則已超過其全收入之半數，在各地團體，則爲其全收入四分之一。<sup>9)</sup>

(五) 所得稅採用之擬議 大革命後改革稅制之第一步，卽是於一八四七年之恐慌及一八四八年之二月革命後，由當時財政部長倍澤 (G. PAGES) 所爲所得稅之提案。<sup>10)</sup> 此雖爲對於當時財政窮乏之一種救濟策略，但亦係受一八四二年英國庇爾 (R. Peel) 所訂所得稅之影響而來。不過因所得稅尙不適宜於當時之經濟情勢，且以所得稅之課稅，而稅務官署干涉個人之人的情事，不免侵犯個人之自由，復以採用累進制之所得稅，其結果，難免不有恣意苛征之事存於其中，故遭受各方面之反對，而此項提案，未曾成爲重大之問題。

嗣後自一八五二年之第二次帝政出現，至一八七一年普法戰爭終結以前，久無改革稅制之提案，僅於流通稅及消費稅之內容，略爲若干之修正而止。蓋以經濟界之順利發展，足以適合次第增大之經費，而給與政府以收入故也。迨一八七一年普法戰爭之失敗，已使法國財政上負擔巨額之經費，而且當時急速發展之商工業，以及經濟活動之變化，更使財富之分配不均，而釀成貧富懸隔之現象。此時爲欲除去稅制本身之缺點，並適合其他各種情事計，復就所得稅問題而提出一種議案，且就稅制之根本改革，亦曾提及之。由是於保

9) J. W. Grice: National and Local Finance. 1910. p. 131.  
10) Seligman: The Income tax. pp. 274-323.

持動產與不動產租稅之負擔均衡意義下，先創設資本利息稅，以冀維持當時增大之經費，但消費稅仍然視為重要之收入源而保存之，同時並於一八七一年，復創設車稅及馬稅等之租稅。不過伴同普通選舉之實行，而一八五二年以後，民主政治日漸發展，所有希望解除消費稅之重負的社會政策要求，已經發生。其認為可以滿足此項要求，並能適應經濟之發展與經費之增大者，則是希望立腳在新租稅理論之上而為稅制之改革，特別是所得稅之採行，每年曾在政府方面或議會方面加以討論。<sup>11)</sup> (註二)

(註二)所得稅，全年已成爲重大之問題，特別是一八八六年商業次長基奧(Grisol)之提案及一八九五年李博(Ribot)之所得稅案(欲改正人別動產稅而造成純法國式之所得稅)，並一八九九年卡約(Cailhac)之提案，已被重視之。此等所得稅案，一面遭受反對，一面漸被重視之處，由一八九四年之所得稅案委員會之設置，亦可窺見一般。

就大革命後之收益稅，爲適應經濟界之發達，並爲適應各人之負擔能力計，而爲種種之改正者，乃係此時期之事也。一八八〇年將家屋稅從地稅中分出，並就營業稅大加修正，一八九〇年就人別動產稅而爲人的情事之斟酌，一八九七年就地稅設置免稅點等等，均係對於收益稅而附以顯著之主觀的色彩。不過關於所得稅，雖每年在政府方面或議會方面，已成爲財政上之中心問題，然常因富人代表者之上院議員所反對，以及橫互於法國國民腦際之所謂「家庭是城廓」之自由精神所妨阻，卒未達於成立。

(六)所得稅之確立 迨至二十世紀以後，因經費之急激增大，以及社會政策要求之迫切，而關於所得稅贊否兩方之鬭爭，更加激烈，並且在贊成所得稅者之中，亦有主張應採分類所得稅主義，或應採綜合所

11) Seligman: The Income tax, pp. 274-328.

得稅主義之不斷的反覆論爭。一九〇七年卡約 (J. Caillaux) 之提案，即是就所得稅而採取兩主義之長處（即當時英國及普魯士所得稅各具之長處），俾成爲法國特有之形態，而於七個分類所得稅之下，配以一個綜合所得稅者也。其分類所得稅之體系，是以土地所有所得、家屋所有所得、資本利息所得、農業所得、工商業所得、非商業的所得、薪資所得等之所得稅構成之，而於此等所得之中，又按照其所得之特定情況，而適用各不相同之稅率，此已對於不久將被採用之所得稅，給與以重大之暗示者矣。迨至一九〇九年，卡氏此項所得稅案本已通過於下院，然因上院議員之仍持反對見解，且因內閣之更迭，遂仍不得不與從前之各種所得稅案，陷於同一之運命。不過因歐洲之戰雲日急，其擴大軍事設備所需之經費，在法國之財政上，實在急需開發某種之財源。而此項經費增大之傾向，於一九一四年，並因社會政策的法律之施行，已使收入不敷達於巨額矣。

因此，在一九一四年之際，如仍墨守從前之稅制，已爲事實上所不許。於是財政部長利羅 (R. Renoult) 之所得稅案，乃被採行。互於半世紀之久，而紛爭莫決之所得稅問題，至此始見解決，同時互於百有餘年之久而繼續未變之法國稅制，至此亦踏進根本的改革之第一步矣。

## 第二節 所得稅成立後之發展

(一) 所得稅之成立與戰時財政之適應 普、法戰爭失敗後之法國，雖每年有所得稅法之提案，或有

所得稅案委員會之設置，而使所得稅在財政上成爲重要之問題，但因常遭上院議員之反對，以及爲法國國民之自由精神所約制，自不得不巡迴於不成立之歷史中。

嗣至一九一四年，其所採用者，乃財政部長利羅之所得稅。然此項所得稅，因其係與他稅無何等組織關聯之一種綜合所得稅，且恐爲一般人或上院議員所反對而難以成立，復有低度稅率，任意申報制，高額免稅點之規定，其不能獲得預期之成果，自所必然。況成立之後，即勃發世界大戰，影響所及，自然更難望有巨額之收入。<sup>12)</sup> 因此，則直接參加世界大戰之法國，其爲籌劃戰時財政起見，而對於初成立之所得稅，又有即時加以若干改正之必要矣。(註三)

(註三)一九一四年所得稅之稅率及其扣除規定如下：

(1) 稅率 採用二%之比例稅率，但應按所得金額之大小而加減其課稅標準。故其結果，則成爲左列之間接累進制。

所 得 額 (佛 郎)	稅 率 (%)
五、〇〇〇以下	免 稅
超過 五、〇〇〇以上 至 一〇、〇〇〇以下	〇·四
超過 一〇、〇〇〇以上 至 一五、〇〇〇以下	〇·八
超過 一五、〇〇〇以上 至 二〇、〇〇〇以下	一·二
超過 二〇、〇〇〇以上 至 二五、〇〇〇以下	一·六
超過 二五、〇〇〇以上	二

12) Lemcke: a. a. O. SS. 28-29.

(2) 扣除規定 以五千佛郎爲免稅點。復站在人口政策之立場，而對於有妻室者，其免稅點，爲七千佛郎，對於有未成年之子  
女者，子女在五人以內時，每一人再各扣除一千佛郎，超過五人時，則每一人各扣除一千五百佛郎。

因此，故一九一六年，爲適應戰時財政，以應付隨同大戰進展而增大之戰費計，乃加以種種之改正，其改正之點，卽是提高稅率，降低免稅點爲三千佛郎，復採用強制申報制等。不過大戰勃發後未久，因北部工業地帶，已被德軍佔領，國民之中堅分子，已陸續動員而輸送於戰場，所有租稅收入，已大爲減少，因之所得稅，卽已無濟於戰時財政，而就所得稅內容加以根本改革之舉，至此益感迫切矣。

迨至一九一七年，遂取範於一九〇七年卡約之所得稅案，一面創設分類所得稅，一面修正綜合所得稅之稅率，而所得稅內容之根本改正，乃告完成。由是所得稅，始成爲法國特有之形態，同時對於法國財政，亦已扮演其主要之腳色，而爲租稅收入中之一大宗矣。其與此改正同時行之者，則係國稅之人別動產稅、門窗稅、營業稅、地稅等之廢止。所得稅之構成，是於綜合所得稅之下，而配以土地所有所得稅、家屋所有所得稅、農業所得稅、商工業所得稅、資本利息所得稅、薪賃所得稅、非商業的所得稅等之七個分類所得稅。自法國大革命以來，互於百餘年之久而存續未變之收益稅體系，至此遂告消滅，同時新所得稅體系，至此遂告確立。分類所得稅，爲適應負擔能力計，又依其種類之差異，而適用各不相同之稅率。一九一七年所創設之分類所得稅及綜合所得稅之稅率如次：

### (1) 綜合所得稅

所 得	額 (佛 郎)	稅	率 (%)
超 過 三、〇〇〇以下		免 稅	
超 過 三、〇〇〇以上 至 八、〇〇〇以下		對於所得十分之一	
超 過 八、〇〇〇以上 至 一三、〇〇〇以下		對於所得十分之二	
超 過 一三、〇〇〇以上 至 一六、〇〇〇以下		對於所得十分之三	
超 過 一六、〇〇〇以上 至 二〇、〇〇〇以下		對於所得十分之四	
超 過 二〇、〇〇〇以上 至 四〇、〇〇〇以下		對於所得十分之五	
超 過 四〇、〇〇〇以上 至 六〇、〇〇〇以下		對於所得十分之六	
超 過 六〇、〇〇〇以上 至 八〇、〇〇〇以下		對於所得十分之七	
超 過 八〇、〇〇〇以上 至 一〇〇、〇〇〇以下		對於所得十分之八	
超 過 一〇〇、〇〇〇以上 至 一五〇、〇〇〇以下		對於所得十分之九	
超 過 一五〇、〇〇〇以上者		對於所得全額	

(2) 分類所得稅

(A) 商工業所得稅

一、五〇〇佛郎以下之收益……………就其四分之一

超過一、五〇〇佛郎以上至五、〇〇〇佛郎以下之收益……………就其二分之一 四、五%

超過五、〇〇〇佛郎以上之收益……………全 額

(B) 農業所得稅……………就一百佛郎課三佛郎七五生丁

(C) 薪資所得稅……………就一百佛郎課三佛郎七五生丁

(a) 恩俸及終身年金課稅最低限度 一、二五〇佛郎

(b) 薪俸等課稅最低限度

居住在人口一萬以下之市町村者 一、五〇〇佛郎

居住在人口一萬至十萬以下之市町村者 二、〇〇〇佛郎

居住在人口十萬以下之市町村者 二、五〇〇佛郎

居住在巴黎二五杆以內之市町村者 三、〇〇〇佛郎

超過以上課稅最低限度至五、〇〇〇佛郎以下之金額，則以其二分之一為課稅標準額，超過

五、〇〇〇佛郎以上者，則以其全額為課稅標準額。

(D) 非商業的所得稅……………就一百佛郎課四佛郎七五生丁

課稅標準額之決定方法，與薪俸所得稅同。

(E) 資本利息所得稅

(a) 一般有價證券 5%

(b) 彩票利得 10%

(c) 外國有價證券

六%

(f) 土地所有所得稅及家屋所有所得稅

五%

(二) 戰後法國經濟混亂中所得稅<sup>13)</sup> 一九一四年世界大戰勃發以來，法國既藉加稅與公債以應付遞增之戰費，則深蒙大戰影響的法國國民經濟之疲弊，與大戰中、大戰後所發行的巨額公債之應付利息費，以及大戰後因整理所需之費用（即受災地方之復興費及戰爭受害者之救濟扶助費等）等相並而至，即不得不使國家收入減少，同時並使國家經費膨脹，而陷法國之財政於危機之境。固然所得稅，曾藉戰時中之種種改正，已成爲租稅收入中之一大宗，然對於此項財政危機，卻不能爲多大之補救。試就法國之戰時公債及戰後之收入不敷，舉示於次：

法國戰時公債發行額<sup>14)</sup>

一九一五年	一三、三〇七·八百萬佛郎	五分利
一九一六年	一〇、〇八二·五百萬佛郎	五分利
一九一七年	一〇、二〇九·一百萬佛郎	四分利
一九一八年	二二、一六三·二百萬佛郎	四分利
一九一九年	一五、九四〇·七百萬佛郎	五分利

戰後收入不敷<sup>15)</sup>

13) Lemcke: a. a. O. SS. 35-38.

14) Statistisches Reichsamt: Finanzen und Steuern im In und Ausland. 1930. S. 747.

15) League of Nations: Memorandum on Public Finance. 1926. p. 35.

年度	一九一九	一九二〇	一九二一	一九二二	一九二三	一九二四	一九二五
百萬佛郎	四二、六〇〇	三八、〇〇〇	二八、〇〇〇	二四、七〇〇	一八、一〇〇	九、一〇〇	一〇、六〇〇

關於此項財政危機之對策，即是不斷的為租稅之加徵，在一九二〇年首先所行對策之一，乃是所得稅稅率之增高。其適用之稅率如次：

(1) 綜合所得稅

所得	額 (佛郎)	稅	率 (%)
超過	一六、〇〇〇以下	免稅	
超過	一六、〇〇〇以上至二〇、〇〇〇以下	對於所得二十五分之一	
超過	二〇、〇〇〇以上至三〇、〇〇〇以下	對於所得二十五分之二	
超過	三〇、〇〇〇以上至四〇、〇〇〇以下	對於所得二十五分之三	五〇
超過	五〇、〇〇〇以上者	對於所得全額	

(2) 分類所得稅

(A) 商工業所得稅

一、五〇〇佛郎以下之收益……………就其四分之一

超過一、五〇〇佛郎以上至五、〇〇〇佛郎以下之收益……………就其二分之一

超過五、〇〇〇佛郎以上之收益……………全

類 } 八%

(B) 農業所得稅

一、五〇〇佛郎以下免稅

超過一、五〇〇佛郎以上至四、〇〇〇佛郎以下之收益……………就其二分之一

超過四、〇〇〇佛郎以上之收益……………全

類 } 六%

(C) 薪賃所得稅……………六%

(a) 恩俸課稅最低限度……………三、六〇〇佛郎

(b) 終身年金課稅最低限度……………三、六〇〇佛郎或二、〇〇〇佛郎

(c) 薪俸等課稅最低限度

居住在人口五萬以下之市町村者……………四、〇〇〇佛郎

居住在人口五萬以上之市町村者……………五、〇〇〇佛郎

居住在巴黎及其周圍者……………六、〇〇〇佛郎

超過以上課稅最低限度至八、〇〇〇佛郎以下之所得，則以其二分之一為課稅標準，超過八、

○○○佛郎以上者則以其全額為課稅標準

(D) 非商業的所得稅……………與薪貨所得稅同

(E) 資本利息所得稅……………一〇%

(F) 土地所有所得稅及家屋所有所得稅……………一〇%

一九二〇年，雖藉以上所得稅之加徵等事，以圖克服向未曾有之財政危機，然因戰爭對於國民經濟之影響太大，徒依加稅之舉，卒難挽救，為解脫此種窮迫狀況計，自然又須有種種彌縫之策。此時所採行之財政政策，因係濫發公債與紙幣，故不免引起佛郎價格之動搖，以至於低落，而法國之財政經濟，由是益陷於混亂之狀態。彼法國雖為戰勝國，而此非常時之遭遇，卻不劣於戰敗國之德國也。其為排除此種危機計，雖戰後之內閣頻繁更迭，但確立財政，復興經濟之事，實已成爲一貫之政策。不過在一九二六年龐卡雷(R. N. L. Poincaré)之舉國一致內閣出現以前，所謂財政之確立，迄未實現。至於戰後之法國財政，其陷於最大之危機者，當推摩洛哥(Maroc)及敘利亞(Syria)事變所需之巨額臨時費一事。

欲從此項財政危機中解脫出來，即須一方策佛郎之穩定，而置國民經濟於堅固基礎之上，一方策收支之均衡，以充實其財政。蓋以此兩種政策，乃為確立財政所不可缺之二要素，且佛郎之安定，惟有依收支均衡，方可實現，收支之均衡，亦惟有依佛郎穩定，方可實現也。至於保持收支均衡之方法，則應謀經費之節減與收入之增加。若徒欲在名義上獲得收支之均衡，而一時施行糊塗政策，濫發公債，必將使一國財政，益陷絕境，甚

而至於引起國家財政之破產，此為財政政策之所最忌，而增加收入之道，寧肯求之於經常收入，特別是租稅之加增也。法國政府，其欲求解脫此項財政危機之計畫，尙能見及於此，此在戰後數年間，雖內閣更迭無常，而加稅政策，卻為始終一貫之政策。至此項加稅政策之根本精神，特別是財政政策與社會政策，交相重視，顧及其一，必兼顧其他，其重課大所得之事，常為租稅政策之目標，而所得稅曾屢被加徵者也。茲就其主要者列舉於下：

第一是卡約之加徵所得稅，此係依一九二五年七月一日之法律而施行者，其內容如次：

(1) 農業所得稅 將以地稅為基礎所適用之係數，增加七·五倍，其於二千五百佛郎以上之所得者，則採強制的申報制。

(2) 資本利息所得稅 其稅率增加為二一·六%。

(3) 商工業所得稅 對於百貨店之附加稅，於銀行及其他信用機關、保險公司，亦適用之。保險公司之稅率，為二〇%。

第二是盧休爾(L. Loucheur)之加徵所得稅，此係依一九二五年十二月四日之法律而施行者，其內容如次：

(1) 對於土地所有所得稅、家屋所有所得稅、商工業所得稅、資本利息所得稅，則增高其稅率為五〇%。

(2) 對於非商業的所得稅，則增高其稅率為二五%。

(3) 對於綜合所得稅，則增高其稅率為九〇%。

又如依一九二六年四月四日之法律而施行之市民稅 (taxe civique)，亦係本此目的而設置者，保欲藉市民稅之名，而直接利用國民所得者，其內容如次：

(1) 租稅主體 凡住在法國之內外國人，均為租稅主體。惟依一九〇五年七月十四日之法律應受扶助之病弱者及應受無費醫藥之供給者，不課一九二五年度綜合所得稅之無勞動能力的戰傷者，依一九一三年七月十四日之法律應受扶助者，則一律免稅。

(2) 課稅標準 以一九二五年度綜合所得稅之所得額為課稅標準。

(3) 稅率

七、〇〇〇佛郎以下之所得者	四〇佛郎
七、〇〇〇至 一〇、〇〇〇佛郎之所得者	六〇佛郎
一〇、〇〇〇至 二〇、〇〇〇佛郎之所得者	〇·八%
二〇、〇〇〇至 五〇、〇〇〇佛郎之所得者	一%
五〇、〇〇〇至 一〇〇、〇〇〇佛郎之所得者	一·一%
一〇〇、〇〇〇至 二〇〇、〇〇〇佛郎之所得者	一·二%

二〇〇、〇〇〇至五〇〇、〇〇〇佛郎之所得者

一·五%

五〇〇、〇〇〇以上之所得者

二%

其於有三人以上之子女者，則減低其稅率二五%，有五人以上之子女者，則減低其稅率五〇%。

(三) 龐卡雷之整理稅制與所得稅 爲支付戰費計，而在大戰中所發行之公債，並由銀行貸與政府之欠款，以及法國最富裕的經濟資源之北部工業地帶因大戰所遭之破壞，並大戰後整理所需之經費等，已是直接的或間接的陷法國國民經濟於不安的混亂之中。欲將法國國民經濟，從此種不安的混亂中拯救出來，則先使佛郎穩定一事，卽爲最重要之問題。至於視爲可以穩定佛郎手段之預算均衡，在戰後數年間之歷屆內閣，本均有此企圖，但至一九二六年龐卡雷之舉國一致內閣出現以前，而此項目的，迄未實現。

一九二六年龐卡雷組織舉國一致內閣後，其促令佛郎穩定，並確保收支均衡之手段，卽是於講求節減經費，卽時償還國債，招歸逃避海外資本等方策之外，復利用依物價及匯兌市價而有伸縮之租稅，以謀增加國家收入，而企求收支之均衡。<sup>16)</sup> 此卽歷屆內閣，原以財政政策及社會政策之要求，爲租稅政策之根據，而以增加國家收入之源泉求之於直接稅，而龐卡雷則與之相反，乃以收支均衡所需之資源，專求之於間接稅之加徵，而於直接稅特別是所得稅，則減輕之，以謀招還逃避海外之資本於國內。其意蓋以直接稅之加徵，足令資本逃避海外，甚至於引起匯兌之動搖，因之對於穩定佛郎之努力，亦必歸於無效故也。龐卡雷此種英斷之財政改革，卒使戰後多年動搖不定之佛郎，已獲得實質上之穩定，而曾經不斷的改正之所得稅，亦同時達於

<sup>16)</sup>Lemcke: a. a. O. 88. 35-58.

安定之狀態，而成爲現行所得稅之基礎矣。

一九二六年龐卡雷改革稅制，其所得稅之稅率，曾爲如次之改正：

(1) 綜合所得稅

七、〇〇〇佛郎未滿者免稅

七、〇〇〇至二〇、〇〇〇佛郎

就其二十五分之一

二〇、〇〇〇至三〇、〇〇〇佛郎

就其二十五分之二

三〇%

超過三〇、〇〇〇佛郎之超過額，每增一〇、〇〇〇佛郎，其適用標準，則各增二十五分之一。

超過一〇〇、〇〇〇佛郎以上至四〇〇、〇〇〇佛郎者，每增三五、〇〇〇佛郎，其適用標準，各增

二十五分之一。

超過四〇〇、〇〇〇佛郎以上至五五〇、〇〇〇佛郎者，每增五〇、〇〇〇佛郎，其適用標準，各增

二十五分之一。

超過五五〇、〇〇〇佛郎以上之所得部分，就其全額，課三〇%。

(一九二八年，免稅點爲一萬佛郎。一九三一年，稅率已由三〇%改爲 $\frac{1}{2}$ ，又一九三三年，稅率復見改正)。

(2) 分類所得稅

種類	免稅點	稅率
家庭所有所得稅	—	一八%
土地所有所得稅	—	一八%
資本利息所得稅	—	一八% (對於公司董事之報酬，特定為二五%，彩票利得，特定為三六%)
商工業所得稅	—	一五% (對於五萬以下之所得者，為定額累進)
農業所得稅	—	二、五〇〇至四、〇〇〇佛郎 就其四分之一
	—	四、〇〇〇至八、〇〇〇佛郎 就其三分之一
	—	八、〇〇〇佛郎以上之所得 就其全額
薪資所得稅及非商業的所得稅	—	七、〇〇〇至一〇、〇〇〇佛郎 就其四分之一
	—	一〇、〇〇〇至二〇、〇〇〇佛郎 就其三分之一
	—	二〇、〇〇〇至四〇、〇〇〇佛郎 就其四分之一
	—	四〇、〇〇〇佛郎以上之所得 就其全額

龐卡雷改革財政以後數年之法國，其財政上之負擔，已由此而減輕，同時因基於戰勝而有新領土之獲得，並巨額賠償金之受領，以及經濟界之復興，而產業活動，隨之而繁榮，所有租稅之收入，亦已一路旺盛。尤其是所得稅，雖已因龐卡雷整理稅制之結果，而減輕其稅率，但如次表所示，其收入仍然年有增加，於是在一九二八年與一九三〇年，又有兩次之減輕。<sup>17)</sup> 此即依一九二八年十二月三十日之法律，將綜合所得稅、薪俸所得稅、非商業的所得稅之免稅點，前為七千佛郎者，提高為一萬佛郎，此外並設置扣除規定，以減輕其負擔。又

17) 根據 Nouveau supplement au traite pratique des impots cedulaires et de limpot general sur le revenu (1931).

於一九三〇年，除商工業所得稅、農業所得稅、非商業的所得稅外，就其餘各分類所得稅而減低其稅率。

龐卡雷整理稅制後之租稅收入額 <sup>18)</sup>

年 度	一 九 二 六 一 九	一 九 二 七 一 九	一 九 二 八 一 九	一 九 二 九
所得稅收入額	八、二六三・〇	一〇、二九七・七	一一、三九三・七	一二、四九〇・四
全租稅收入額	三三、二三四・一	三六、五〇四・二	三八、四五九・六	三九、九一九・〇
所得稅收入占全租稅收入之比率	二四%	二八%	二九%	三一%

(四) 法國國民經濟之惡化與所得稅之改正 法國於龐卡雷整理稅制後數年之間，國民經濟之隆盛，已差堪自詡，而於一九二八年以來世界恐慌之擴大，亦彷彿置身於圈外，其在財政上，雖有所得稅之減輕及經費之增大，但亦不僅能保持收支之均衡，而且尚有若干之贏餘。

然起於德國，而攪亂中歐，復威脅到英國之世界恐慌，卒對法國亦襲來矣。數年間已臻隆盛之法國國民經濟，於一九三一年下半年期以後，亦漸為恐慌所侵蝕，而產業活動，已趨於萎縮之一途。由是而失業羣隨之加多，致使救濟失業所需之經費增大，又海運企業及鐵道企業等因不景氣所致之收入不足，致使填補其不足之補助費增多，如此種種情事，其在膨脹趨勢下之國家經費，即已隨之而愈益加甚。且因市況不佳，而國家之收入減少，以及因賠償債務延期(Hoover Moratorium)，而德國之賠款不能照付等事，所有收支之均衡，於是再被打破，而法國之財政，自龐卡雷改革以來，不出十年，復遭遇最大之危機矣。此外對於法國財政給與以

18)根據於 League of Nations: Memorandum on public Finance (1928).

間接影響，而使之更形動搖不定者，又有（一）由法國政界之許多小政黨對立而發生之政局不安，（二）由德國法西斯之擡頭而發生之否定凡爾賽和約之激烈運動。基於此等情事所致之法國政治混亂，實足令其財政基礎之動搖，日益加甚者也。

在此種情勢之中，其財政上之收支不均衡，則惟有日甚一日。於是一九三二年六月三日成立之赫禮歐（E. Herriot）內閣，於七月一日，即以認為可以克服此收支不均衡之預算均衡法（*projet de Loi tendant au rétablissement de l'équilibre budgétaire*），提出於下院。在此預算均衡法中所包含者，（一）為經費節減策，內有國防費之節減及一般行政費之節減，（二）為收入增加策，內有整理稅制及增高郵政電報特別會計費等，而關於稅制之整理，特別是以現為法國稅制中樞之所得稅，為其中心問題。此項預算均衡法案，已在上下兩院大體通過，而於七月十六日以官報公布施行矣。至關於稅制之整理，僅就所得稅加以改正而止，定於一九三三年度起適用之。其改正之點如次：

（1）對於外國有價證券之資本利息所得稅，其稅率由一八%增高為二〇%。

（2）以前綜合所得稅，是將屬於課稅標準之所得，分為若干階段之定額，而就其所分之定額一部，適用比例稅率。然新法則改為就其所分之定額全體，適用特定之累進稅率。按新法所規定，須於為各種扣除後，適用下列之稅率。但計算時，如有不滿一千法郎之零數，則全部抹去不算。

一〇、〇〇〇佛郎以下之所得

一·五%

超過一〇、〇〇〇佛郎以上至二五、〇〇〇佛郎以下之所得

一·五%至三%（每一、〇〇〇佛郎累進〇·一%）

超過二〇、〇〇〇佛郎以上至七五、〇〇〇佛郎以下之所得

三%至七%（每一、〇〇〇佛郎累進〇·八%）

超過七五、〇〇〇佛郎以上至一七五、〇〇〇佛郎以下之所得

七%至一三%（每一、〇〇〇佛郎累進〇·六%）

超過一七五、〇〇〇佛郎以上至四〇〇、〇〇〇佛郎以下之所得

一三%至二二%（每一、〇〇〇佛郎累進〇·四%）

超過四〇〇、〇〇〇佛郎以上至八〇〇、〇〇〇佛郎以下之所得

二二%至三〇%（每一、〇〇〇佛郎累進〇·二%）

超過八〇〇、〇〇〇佛郎以上至一、八〇〇、〇〇〇佛郎以下之所得

三〇%至四〇%（每一、〇〇〇佛郎累進〇·一%）

超過一、八〇〇、〇〇〇佛郎以上之所得 四〇%

法國政府，藉前述之預算均衡法，並藉所謂節減經費策之一而行之公債換票轉期，本已於一九三三年度，大減低其收支不均衡之程度。但世界恐慌，依然籠罩法國之國民經濟，其在財政方面，仍是深感收入之不

敷。特別是世界經濟會議之不成立，更使爲歐洲金本位同盟盟主之法國國民經濟，愈趨惡化。當此時也，又有萬難融洽之德國法西斯勢力之擴大，致法國政治大增不安，以及國內小政黨之分立，致法國政界時感動搖，此種情事相並而生，亦足對於法國國民經濟，給與以惡劣之影響。經濟界既如此其不振，而法國財政，其隨之而日益臨於危機，自屬無疑。至關於此種財政危機之解脫方法，則在多數之政黨中，其意見多不一致。右翼各黨，則以發行公債或加稅爲不當，而認爲節減經費，特別是削減社會政策費，可以確保收支之均衡，然在社會黨之主張，則絕對反對之。在此種情形之下，法國財政上之危難，究應依如何方法拯救之，殊難確定也。

尤其在最近，法國政情不安之程度，愈益加深，至一九三四年，所有巴黎、利翁、馬賽等都市，遂於二月間，急速捲入於暴動之旋渦中，以致內閣之崩潰，繼續不已。其結果，乃以杜米爾（G. Doumergue）爲中心，而成立舉國一致內閣。此時國內政情之不安，始覺漸成過去。然而深刻的市況不佳，以及法西斯得勢後之德國的新威脅，而法國國民經濟，仍惟有日益趨於萎縮之途。固然一方藉減俸及其他經費之節約，他方藉加稅及其他特殊財源上之收入，以企拯救財政之危難，但一九三四年度之赤字填補問題，迄未解決。當財政臨於危機之際，其以所得稅爲中心而利用之者，原爲法國近代財政史之所常見，且亦世界各國財政政策所示之實例。在此日益加強之不景氣中，而苦於無法填補赤字之法國，其財政政策之應利用所得稅也，自屬毫無可疑。然則法國政府當局，對於成立後屢加改正，而在財政臨於危機時常被利用之所得稅，以後究欲持如何態度？此又係殘留的一個有興味之問題也。

### 第三節 法國之現行所得稅

法國所得稅，原在世界所得稅史上屬於最新的所得稅之一。其自胡文化發達，且自胡國民經濟繁榮之法國，何故許久未能以所謂最近代的租稅之所得稅編入於租稅體系之中？又曾經過如何過程，始得在其租稅體系中發現？均已在第一節說明矣。其在第二節，復就一九一四年創立之所得稅，其成立後至現在以前約二十年之間，究在如何環境之中，經過如何發展之途徑？一加以探討之矣。故現在所遺留於吾人之第三問題，即在就法國現行所得稅之構造，而為比較的詳細之研究，並藉以說明現在法國所得稅，在其財政上究具有如何程度之重要性。

#### 第一項 法國現行所得稅之概觀

(一) 原則 法國現行所得稅，有以七個分類所得稅與補助此分類所得稅之一個綜合所得稅而構成之，即是兼採所謂個別所得稅與綜合所得稅者也。七個分類所得稅，即指下列之各所得稅而言。

- (1) 家屋所有所得稅 (Contribution fonciere des proprietes batis)
- (2) 土地所有所得稅 (Contribution fonciere des proprietes non batis)
- (3) 農業所得稅 (Impot sur les benefices de l'exploitation agricole)
- (4) 薪貨所得稅 (Impot sur les traitements, indemnites et emoluments, salaries, pen-

ions et reus viagères)

- (5) 非商業的所得稅 (Impot sur les bénéfices des professions non commerciales)
- (6) 商業所得稅 (Impot sur les bénéfices industriels et commerciaux)
- (7) 資本利息所得稅
  - (A) (Impot sur les revenus des valeurs et capitaux mobiliers)
  - (B) (Impot sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements)

分類所得稅，不問爲內國人或本國人，亦不問爲自然人或法人，均無何等區別而爲同一之課稅。惟資本利息所得稅，則在源泉上課稅。又綜合所得稅，僅對自然人而爲課稅。

(二) 特徵 以上各種所得稅，其所認爲課稅標準之所得，乃是採取所謂 *Quellen Theorie* 之所得，係從一定期間內繼續的收入之總收入中，扣除獲取所得之費用以及保險費、負債利息、損失費等後，再以其餘額爲課稅標準。惟將彩票利得，及因證券發行價格與償還價格之差額而生之利得，並對於所有證券所給與之貼水證券，亦視爲所得之點，始打破此項所得之原則而已。

又綜合及分類兩所得稅（但資本利息所得稅、土地所有所得稅、家屋所有所得稅除外），均有關於人的情事之扣除規定。凡（1）妻及七十歲以上並病弱之同居尊親屬，（2）未滿二十一歲之子女，（3）納稅義務者所扶養之同居家屬，得依下列比率，從稅額中扣除之。

(1) 所得未滿三萬佛郎時

在二人以內者每一人

一〇%

在二人以上者每一人

二〇%

(2) 所得在三萬佛郎以上時

在三人以內者每一人

五%

在三人以上者每一人

一〇%

惟在(1)之後項與(2)之後項情形，其扣除額之規定，於綜合所得稅，不得過三千佛郎，於分類所得稅，不得過五百佛郎。再綜合所得稅、薪資所得稅、農業所得稅等，並得於適用稅率之前，從可為課稅標準之所得中，先為扶養家屬之扣除(Deduction à la base)。此項規定，與下述綜合所得稅，特就獨身者及無子女之既婚者增加其稅額之規定，乃為法國所得稅之一特徵。此可云係人口增加率較低之法國，於其租稅領域內，亦欲實現其人口政策之一種表現也。

再關於稅率，亦係期其達到社會的負擔公正與適應經濟的負擔能力者。在分類所得稅，則於含有資本成分最大之家屋所有所得、土地所有所得及資本利息所得，適用最高之一六%比例稅率。於可認為資本及勤勞之混合所得的商工業所得，適用較低之一五%比例稅率。於含有勤勞成分最多之農業所得，非商業的所得及薪資所得，除設有免稅點外，更以間接累進方法，而適用較前更低之一二%及一〇%稅率。至農業所得稅、薪資所得稅及非商業的所得稅之適用間接累進稅，乃係顯示法國國民對於法國所得稅之態度者。此即大革命後法國租稅制度之傳統的客觀課稅主義，雖因所得稅之採行而被打破，且其所得稅，雖因累進稅

率及其他種種規定，具有濃厚之人稅的色彩，但在所得稅之中，尚多留有物稅之性質，而於累進稅率之規定中，表面上復墨守比例稅率之形式，如間接累進制，即其適例。此項情形，即是顯露法國所得稅之最大特徵，並昭示法國之國民性者也。

又因強制申報制之採用，人的情事之斟酌，負債利息之扣除，以及免稅點與累進稅率之採用等，而法國之所得稅，則具有極強之人稅的性質。其土地及家屋所有所得稅，以每二十年及十年所改正之租賃價格，為課稅標準之基礎，並農業所得稅，以原為土地所有所得稅之標準的土地租賃價格，為算定其所得之基礎等，則尚多殘留物稅之性質，而遺有大革命後收益稅制度之痕跡。

以上已考察法國所得稅之全體，而說明其為如何之構造矣，以下試就各所得稅究係採取如何之規定而敘述之。

### 第二項 分類所得稅 (Impôts cédulaires sur les revenus) 19)

(一) 家屋所有所得稅 此以家屋、工場、建築基地、附屬於土地之器具、附連圍繞於建築物之庭園、走路、土地所有者及租戶為商工業而利用之堆棧等，為其課稅之對象。至於國家及公共團體為公共目的而利用之建築物，法定宗教團體之建築物，農業用之家屋並為其住宅而利用之新築、改築、增築之工作物（以起初之二年為限），則一律免稅。

課稅標準，則為其租賃價格。其為住宅時，則從其價格中，和除其二五%之經費，為工場時，則從其價格中，

19) Lemecke: a. a. O. SS. 59-108; nouveau supplement au traite pratique des impot cedulaires et de limpot general sur le revenu. 1931.

扣除其四〇%之經費。又地稅及保險費應歸所有主負擔之部分，而由承租人負擔者，亦按其價格加入於租賃價格中，而為其課稅標準。尙有關於自己所有之家屋，則以平均的租賃價格，為課稅標準，關於自己所有之工場，則以買賣價格乘平均利率而算定之租賃價格，為課稅標準。至租賃價格，則每十年改正一次。

關於稅率，則為一六%。負債利息，許其在稅額一〇%之限度內扣除之。

(二) 土地所有所得稅 此以未課家屋所有所得稅之土地，及農業用之建築物，為其課稅對象。至為公共目的而利用之國家及公共團體所有之土地，則予免稅。

課稅標準，則為其平均的租賃價格，得從其價格中，扣除管理費及危險補償費等五分之一。惟關於森林，則以其平均的純收益為課稅標準。土地租賃價格之改正，每二十年一行之。

關於稅率，則為一六%。負債利息，得為扣除。若因災害等而減少收入時，則可要求減低稅額。全所得不滿一千二百五十佛郎，且由土地所得不滿四百佛郎之自耕農，得在二十佛郎之限度內減少其稅額。

(三) 農業所得稅 此以由栽培植物、畜牧以及為農業副業之農產物加工業、製材業等而生之收入，為其課稅之對象。依左列二種方法，決定兩種課稅標準，令納稅人任意選擇之。即

(1) 以土地冊上之耕地租賃價為基礎，而以左列之係數乘之：

普通地

一·五倍

耕地

一倍

工業及森林地

四倍

栽培蔬菜花卉及苗牀地等

五倍

(2) 從總收益中扣除其經費，即扣除其地租、工費、肥料費、種子費、購買家畜費、保險費、農事用具耗捐費等。

至於有妻及扶養家屬時，則每一人各扣除其所得五〇〇佛郎後，再適用下列之稅率，並得就人的情事而扣除其稅額。

二、五〇〇佛郎以下者免稅

二、五〇〇至四、〇〇〇佛郎以下之所得部分 就其四分之一

四、〇〇〇至八、〇〇〇佛郎以下之所得部分 就其三分之一 一二%

八、〇〇〇佛郎以上之所得部分 就其全額

(四) 薪資所得稅 此以薪俸、恩俸、工費、臨時勞動及副業之報酬等，為其課稅之對象，其有衣服、住所、燃料、燈火等之現物給付時，亦以之視為所得而加算在內。從合計之所得中，扣除職業上旅費、補助人及代理人等之報酬後，而以之為課稅標準。至申報義務，則令使用主及恩俸支付者負之。

再在其所得額中，可就其人的情事為左列之扣除：

(1) 未有所得之妻

三、〇〇〇佛郎

- (2) 未有所得之未滿十八歲子女在二人以內者每一人 三、〇〇〇佛郎
- (3) 第三子以下每一人 四、〇〇〇佛郎
- (4) 其他扶養家屬每一人 二、〇〇〇佛郎
- (5) 受領廢兵恩俸之廢疾者每一人 一、〇〇〇佛郎
- (6) 代身體不具或無能力之夫而營生計之妻就其夫 三、〇〇〇佛郎

適用上列規定而為扣除後，再課以左列之稅率。

- 一〇、〇〇〇佛郎以下者免稅
- 一〇、〇〇〇至二〇、〇〇〇以下佛郎之所得 就其二分之一
- 二〇、〇〇〇至四〇、〇〇〇以下佛郎之所得 就其四分之三 一〇%
- 四〇、〇〇〇佛郎以上之所得 就其全額

此項所得稅，亦可就人的情事，再從其稅額中扣除之。

此外尚有認為應課薪資所得稅者之特例如下：(一) 為他人之計算而經營業務之家內勞動者，(二) 以勞動為所得基礎之手工業者，(三) 繼續其夫而為(一)、(二)兩項業務之寡婦，(四) 在大道上販賣小價格商品之行商，(五) 自己私有之舟而自己使用之舟主，(六) 自己私有二個以下之汽車而自己運轉之車主，(七) 漁夫。

(五) 非商業的所得 此即就醫師、法律家、著述家以及從事於獲有收益不課他種分類所得稅之職業者之所獲而課稅者也。

此項所得稅之稅率如次：

- 一〇、〇〇〇佛郎以下者免稅
  - 一〇、〇〇〇至二〇、〇〇〇佛郎以下之所得部分 就其二分之一
  - 二〇、〇〇〇至四〇、〇〇〇佛郎以下之所得部分 就其四分之三
  - 四〇、〇〇〇佛郎以上之所得部分 就其全額
- 一二%

此項所得稅，亦可就人的情事，再從稅額中扣除之。

(六) 商工業所得稅 所得稅法，並未特就所得稅對象之商工業，設置列舉之規定，所謂工業，則為加工業的營業，所謂商業，則準用商法之規定，即商業者，乃指商品販賣業、媒介業、輸出業、銀行業、保險業、旅館業、戲劇業、貸款業等而言也。惟消費社不以營利為目的者，則予免稅。

此時之課稅標準，則為從各種業務總收益中扣除其經費後所有之殘額。所謂經費者，即(1)營業用之不動產租賃價格(自己所有時，則為其平均的租賃價格)，(2)營業不可缺之費用，(3)利息、工資、薪俸、原料購入費等，此均可從總收益中扣除之。

關於稅率，特別為保護小所得者起見，分為五萬佛郎以上之所得者與五萬佛郎以下之所得者兩種，前

者適用一五%之比例稅率，後者適用左列之稅額。

八〇〇佛郎以下之所得	二二・五佛郎
八〇一至 一、五〇〇佛郎之所得	四五佛郎
一、五〇〇至 三、〇〇〇佛郎之所得	一五〇佛郎
三、〇〇一至 五、〇〇〇佛郎之所得	三〇〇佛郎
五、〇〇一至 七、〇〇〇佛郎之所得	七五〇佛郎
七、〇〇一至一〇、〇〇〇佛郎之所得	一、〇五〇佛郎
一〇、〇〇一至一五、〇〇〇佛郎之所得	一、五〇〇佛郎
一五、〇〇一至二〇、〇〇〇佛郎之所得	二、二五〇佛郎
二〇、〇〇一至二五、〇〇〇佛郎之所得	三、〇〇〇佛郎
二五、〇〇一至三〇、〇〇〇佛郎之所得	三、七五〇佛郎
三〇、〇〇一至三五、〇〇〇佛郎之所得	四、五〇〇佛郎
三五、〇〇一至四〇、〇〇〇佛郎之所得	五、二五〇佛郎
四〇、〇〇一至四五、〇〇〇佛郎之所得	六、〇〇〇佛郎
四五、〇〇一至五〇、〇〇〇佛郎之所得	六、七五〇佛郎

此項所得稅，亦可就人的情事，從稅額中扣除之。

對於交易額超過百萬佛郎之百貨店及零售業者（除消費社外）、銀行、保險公司等，課以下列之附加稅。此項附加稅，謂之百貨店稅。

對於交易額一百萬佛郎至二百萬佛郎者

附加稅一%

對於其次八百萬佛郎之交易額

附加稅二%

對於其次九千萬佛郎之交易額

附加稅三%

對於其次一億佛郎之交易額

附加稅四%

對於超過二億佛郎以上之交易額

附加稅五%

(七) 資本利息所得稅 對於利息所得，就其總額而為源泉課稅。此項所得稅，依其課稅之對象，分為左列二種，兩者一律適用一六%之稅率。

(1) Impôt sur les revenus des valeurs et capitaux mobiliers

(A) 股票、債券之紅利及利息（惟未登錄之外國有價證券之稅率為二〇%）。

(B) 公共團體發行之公債利息。

(C) 殖民地及外國之公債利息。

(D) 彩票利得（惟稅率為三六%），基於證券發行價格與償還價格之差額而生利得。

(E) 不分配利益之團體所得之利益。

(F) 公司董事之報酬（惟稅率為二五%）。

(2) *Impôt sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements*

(A) 一切對人信用或對物信用之債權利息（但欠缺法律根據之債權除外）。

(B) 存款利息（惟貯蓄銀行存款利息除外）。

(C) 保證金利息。

### 第三項 綜合所得稅

(一) 綜合所得稅之特質 綜合所得稅，乃係綜合分類所得稅之各種所得，而採用比分類所得稅稅率之為比例或低度累進者，較為高度之累進稅率，藉以達到重課大所得者之目的，並對分類所得稅盡補助之任務者也。此項綜合所得稅，僅對於住居在法國之自然人課之。惟外國曾賦與法國之外交官以免稅特權者，對於該國之外交官，則賦與以同樣之免稅特權。

課稅標準，則為從分類所得稅之各所得總額中，扣除各項租稅，負債利息等後之殘額，惟於土地所有所得、家屋所有所得、農業所得等，則認現實之所得為課稅標準。

至於戰爭受傷者或其遺族所領之扶助費，財政部證券及國防證券之利息，一九二五年發行之四分利息長期公債之利息，由勞動團體所受之扶助費等，則不視為所得。

(二) 稅率及寬免規定 從上述規定所算定之所得額中，得爲下列之扣除。

對於妻

五、〇〇〇佛郎

對於鰥夫寡婦所扶養之遺子

五、〇〇〇佛郎

對於未成年子女之第一子

四、〇〇〇佛郎

對於未成年子女之第二子

五、〇〇〇佛郎

對於未成年子女之第三子以下

依次增加一、〇〇〇佛郎

對於其他扶養家屬之每一人

三、〇〇〇佛郎

爲上列扣除後之殘額，超過一萬佛郎時，適用下列之稅率（一、〇〇〇佛郎以下，則抹去之）。

一〇、〇〇〇佛郎以下之所得

一·五%

一〇、〇〇〇佛郎以上至二五、〇〇〇佛郎之所得

一·五%至三%（每一、〇〇〇佛郎，累進〇·一%）

二五、〇〇〇佛郎以上至七五、〇〇〇佛郎之所得

三%至七%（每一、〇〇〇佛郎，累進〇·〇八%）

七五、〇〇〇佛郎以上至一七五、〇〇〇佛郎之所得

七%至一三%（每一、〇〇〇佛郎，累進〇·〇六%）

一七五、〇〇〇佛郎以上至四〇〇、〇〇〇佛郎之所得

一三%至二二%（每一、〇〇〇佛郎，累進〇・〇四%）

四〇〇、〇〇〇佛郎以上至八〇〇、〇〇〇佛郎之所得

二二%至三〇%（每一、〇〇〇佛郎，累進〇・〇二%）

八〇〇、〇〇〇佛郎以上至一、八〇〇、〇〇〇佛郎之所得

三〇%至四〇%（每一、〇〇〇佛郎，累進〇・〇一%）

一、八〇〇、〇〇〇佛郎以上之所得 四〇%

從上列規定所算出之稅額中，得再就人的情事而為扣除。此外關於三十歲以上之獨身者未有子女且無扶養家屬時，則加徵稅額之二五%，三十歲以上之夫婦生活者，婚姻後二年尚無子女且無扶養家屬時，則加徵稅額之三〇%。

#### 第四項 法國所得稅之重要性

法國雖因其國民性之故而阻礙所得稅之成立，但所得稅之提案，卻早已見之。自普法戰爭失敗以還，所得稅已成爲法國財政上最重要之問題，每年均有討論之者。雖贊否兩派，曾反覆爲激烈之鬭爭，結果贊成派漸漸得勢，卒於世界大戰將發生前，而開始創設其所得稅。此所得稅之於法國戰時財政，並於戰後國民經濟混亂時，常依其加徵之方法，已爲相當之貢獻，此均在前面已經敘明者也。

又法國之現行所得稅，亦足實現所謂「對大所得課稅應重，小所得課稅應輕」的租稅負擔平等之原則，其在租稅體系中，已發揮所謂最近代的租稅之真精神，而扮演主要之角色。

再就其所得稅為統計的觀察，自一九二六年龐卡雷整理稅制以來，大體上亦是顯示收入增加之傾向，而在全租稅體系中，已占最大之收入額，其於法國財政上，確已保有不可輕視之地位也。茲就其收入狀況列表於次：<sup>21)</sup>

年	度	所得稅收入(百萬佛郎)	全租稅收入(百萬佛郎)	所得稅收入中之%
一	九	二	八、二六三·〇	二四
一	九	二	一〇、二九七·七	二八
一	九	二	一一、三九三·七	二九
一	九	二	一二、四九〇·四	三一
一	九	三	一二、〇三三·五	三二
一	九	三	一三、三一五·五	三四
一	九	三	一〇、四四七·〇	三〇

21) 1926-1929 之數字，係根據於 League of Nations: Memorandum on public Finance (1928); 1930-1932 之數字，係根據 Schwarz: Die Finanzen der grosseren europäischen Staaten (Finanz-archiv, 1930, 1931, 1933).

## 第六章 意大利之所得稅

### 第一節 意大利所得稅之史的發展

意大利帝國，至一八六一年始告成立，而國民經濟統一之基礎，即建立於此時。因之所謂後進資本主義國意大利之國民經濟，其以後之發展，一切均須政府之保護與指導。在素少受惠於自然資源之意國，其實施強行的工業化政策之結果，每年均感歲入不足，而赤字財政，致被稱為意大利財政之慢性症狀。嗣因世界大戰之參加，而此項症狀，更形惡化，且在大戰中由英、美供給之資金，至戰後已經停止，而所希望之戰利的獲得，復遭拒絕，其結果，遂使財政窮迫，達於極點。自法西斯黨掌握政權以後，毅然為財政之整理，歲收本已大有起色，但後因世界恐慌之發生，而意國經濟界亦為深刻的不景氣所侵襲，財政上之赤字，乃再增加其數目。

一八六四年動產所得稅之創設，乃帝國成立後租稅政策第一次之偉大成果。嗣因意國資本主義之發展，而資本所得及勤勞所得隨之激增，動產所得稅亦因此而增加其重要性。此項動產所得稅，於其創設以後，雖曾不斷的加以改正補充，而急圖完成為近代的所得稅，然所得稅之收益稅性質，至今日猶有殘存者。在戰後一九一八年之末，其作為臨時稅而施行之補助所得稅，至一九二三年，始改歸為恆久稅，而具有所謂人的

綜合所得稅之完備形態。法西斯政府，係以所謂生產主義的財政政策為基礎者，因之關於所得稅，亦就資本所得之課稅為可能的減輕，另一方面，並努力於擴大應課所得稅之勤勞所得者之範圍，藉以減少生產資本之負擔，而企圖解脫意國資本主義之危機。

### 第一項 動產所得稅之成立

(一) 中世以後意國之稅制 商工業之發達與貨幣經濟之普及，乃係可令所得稅成立之社會經濟的前提條件，因之有云所得稅，在中世意大利之商業都市國家中，已可覓得其搖籃地者。<sup>1)</sup> 即意大利統一帝國成立以前，在威尼斯 (Venice)、倫巴爾多 (Lombardy)、那波里丹 (Napoli)、皮亞琴察 (Piedmont)、巴爾馬 (Parma) 等商業都市國家中，已有所得稅之事實存在也。<sup>2)</sup> 不過此等所得稅，多為部分的所得稅，帶有人頭稅之濃厚色彩，又主要的係依外形的標準而為課稅，此不得謂之純粹的所得稅，且其組織形態，則各地方大有差異。

撒丁 (Sardinia) 王撒克武·伊曼紐爾 (Victor Emanuele) 二世，統一除威尼斯 及法王 領外之意大利 全土後，已於一八六一年宣言意大利 統一帝國之成立。當帝國創造之初，一面因國事紛紜，歲出達於巨額，一面因當時租稅制度，尙未完成統一，而直接稅體系中，備有地稅 (Imposta sui terreni) 一項，故一八六二年度之歲入不敷，即已達於二億七千萬里拉。<sup>3)</sup> 因此，則國家稅制之統一整理，即為新政府最緊急之大問題。元來意大利，雖地稅早已發達，而就土地及建築物所生之所得，予以課稅 (一八六五年，家屋稅 (Imposta

1) E. R. A. Seligman: Income Tax (Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. 7, p. 626).

2) E. R. A. Seligman: Income Tax, 1921, p. 339.

sui fabbricati) 已成為一種獨立直接稅，但對於當時隨同各地方資本主義之進展而增大之資本所得及勤勞所得，卻如前所述，僅在各地方而有各不相同之人頭稅色彩濃厚之地方稅存在，尚無何等統一之直接國家稅。此時意國政府，因欲填補歲入不敷之一部，且與不動產所得之課稅為均衡之負擔，乃謀制定一種動產所得稅 (Imposta sui redditi della ricchezza mobile)，專對資本所得及勤勞所得而賦課之。一八六二年，遂由彼時之財政部長塞那 (Sella)，提出動產所得稅法案於議會。

當時在議會方面，則以此次動產所得稅法案，其規定之課稅方法，係就所得為直接查定，與意國直接稅之傳統的課稅方法，向為推定或基於外形的標準者正相反對，而所謂顯害個人自由之議論，瀰漫全場，因之該法案即被否決。嗣後因每年均有巨額之歲入不敷，政府認為有力之財源，必須求之於動產所得稅，乃就該法案加以修正，再提出於議會，並力陳其有創設之必要，結果至一八六四年七月十四日，乃見動產所得稅法之公布。

(二) 一八六四年之動產所得稅 在此時代，其國稅體系之中，編有所得稅之國家，僅為一英國。因之新制定之意國所得稅，即係取範於英國之所得稅制而立法，依其所得源泉分為各種所得而分別課稅，與所謂 Schedule System (分類法) 等有許多類似之點。茲述當時意國動產所得稅之組織大要如次：<sup>4)</sup>

此項動產所得稅，採配分課稅制度，預定稅收總額為三千萬里拉，以地稅額、人口數以及由都市支付之恩俸並薪俸類、內地關稅額、郵電收入額、印花稅額、鐵道及國道之里數等七項為標準，比例定其多寡，而以之

3) C. Burkert: Die italienische Steuer auf die Einkünfte von beweglichem Vermögen (Finanz-Archiv, 6 Jahrg, 1889, S. 5).

4) E. R. A. Seligman: Income Tax, 1921. p. 340-42.

配分於各地方。各地方就其分配稅額，再依前述七項標準，配分於其下級政治團體，最後由下級政治團體，對於各人依其所得之種類與類數，而課以本稅。惟無論如何情形，對於各人所得之稅率，均不得超過一〇%。本稅就一切自然人及法人，除被課地稅之所得與國債利息之所得兩者外，對於其全部所得而為課稅。至各種所得，則分為三種：（一）為資本所得（*Redditi derivanti da capitale puro*）（二）為資本勤勞合作所得（*Redditi derivanti da capitale misto a lavoro*）（三）為勤勞所得（*Redditi derivanti da lavoro puro*）。對於此三種所得所適用之稅率，雖彼此相同，但算定其課稅所得額之比率，則彼此各異。即關於資本所得，係以其實收所得全額為課稅標準，資本勤勞合作所得，係以其實收所得額八分之六為課稅標準，勤勞所得，係以其實收所得額八分之五為課稅標準。因之其結果，對於實收所得額之稅率，即彼此各不相同。此外對於二五〇里拉以下之小所得，尙得就查定稅額為一定之減輕。至課稅方法，主要者為源泉課稅，採取強制申報制，由地方所得調查委員會查定之。

一八六四年之動產所得稅制度，大體已如上述。此項稅制，雖如前述，係取範於英國之所得稅制，但基於意國財政及經濟之特殊情形，而兩國之所得稅制，尙有許多異其形態之點。（一）英國所得稅，係以一切種類之所得為課稅客體，反之，意大利所得稅，而不動產所得，則未包含於課稅所得之中。（二）英國所得稅，係就一切所得，而以其所得總額為課稅標準，反之，意大利所得稅，則因所得種類之不同，而異其課稅所得額之算定方法。（三）英國所得稅，為定率稅制度，反之，意大利所得稅，則採配分稅制度。

如前面所說明，新制定之意國動產所得稅，乃以帝國成立後之歲入不敷，為直接之勸導，企圖使各種收益及所得，與地稅為公平之國稅負擔，而以向不負擔何等統一的直接國稅之資本所得及勤勞所得，為課稅客體而設置之者也。此即動產所得稅，不是以人為中心，不是以各人收入之一切所得為課稅客體之人的綜合所得稅，乃是着眼於收入之源泉，而欲專就勤勞及資本所生之所得而為課稅者，此顯然具有收益稅之性質矣。

## 第二項 世界大戰前動產所得稅之變遷

(一) 動產所得稅之發達 動產所得稅，本為拯救帝國初成立時之危難而新產生者，但仍殘留有原始的課稅之形態，如欲完成為近代的所得稅，必須就配分課稅制及課稅客體等許多問題，為相當之解決而後可，此所以自動產所得稅制定以來，屢有改正補充之處也。首先加以修改者，即是一八六六年六月二十八日，廢止本稅之配分課稅制，而改為定率稅，課以八%之一般稅率。同時復新設免稅點，凡二五〇里拉之小所得者，則一律免稅（翌年已提高為四〇〇里拉）。另一方面，為圖稅收之增加，曾以土地所得，亦加入於課稅所得之中，惟因遭地主階級之強硬反對，翌年復從課稅所得中，除去土地所得矣。<sup>5)</sup>

意大利原為後進資本主義國家，該國政府，為發展到機械生產時代計，而在各方面為一切保護與誘導，即有必要，自不免消耗多額之國家經費。然意大利，乃係素乏自然的資源者，因之國家之歲入不敷，每年無稍成已。故政府常圖歲入之增加，而就各種租稅，努力尋求一切機會，以加徵其稅收。當此時也，國家之信用，已漸

5) E. R. A. Soligman: Income Tax, 1921, p. 342.

昭著，從前國債發行上之不順利者，亦已消失，而於國債利息所得之給與課稅上特典者，亦已無此必要，遂於一八六八年七月七日頒布法律，對國債利息所得，亦課以動產所得稅，而資本所得，則就其實收所得全額，課以八%之稅率。至一八七〇年八月十一日，又將本稅之稅率，提高至一二%。但另一方面，因其已將從前對於本稅之地方附加稅予以廢止，故在實際上，負擔並未加重。又從前之課稅所得，原分三種，同年已改分為四種，即於前述三種所得之外，再加上（四）官公吏之勤勞所得（*Redditi pubblici impiegati*），此項所得，則以實收所得八分之四為課稅標準。迨至一八七四年六月十四日，為使本稅之徵稅上獲得較大效果計，而源泉課稅法，已對於凡為薪資及其他定額支出之一切個人亦適用之，因之不僅關於資本利息所得及確定之勤勞所得，均為源泉課稅，而對於營業繼承者，亦使之繼承負擔舊營業者之納稅義務，如此等等，是意國所得稅之收益稅色彩，愈臻濃厚矣。<sup>6)</sup>

（二）托立基尼委員會以後之改正 動產所得稅，如前所述，雖已經過多次之改正補充，而具備所謂近代的所得稅之形態，但欲求達於完善之域，尚餘有許多應當斟酌之問題。遂於一八七六年，組織一種審議其改正事項之托立基尼（*Torrigiani*）委員會。該委員會，曾主張適用累進稅率，並主張採用以包含不動產所得之一切所得為課稅客體之一般所得稅等。不過此等主要提案，並未採用，僅就一二附屬提案，於一八七七年八月二十四日之改正所得稅法採用之。此時改正之所得稅法，其改革之主要點，則為縮小免稅點之適用範圍，擴張少額所得者之所得額減少規定及改正徵收程序各項。關於免稅點適用範圍，即是四〇〇里拉

6) E. R. A. Seligman: *Income Tax*, 1921, p. 343.

之免稅點，單就資本勤勞合作所得，一般勤勞所得及官公吏勤勞所得適用之，而不適用於資本所得。關於所得額減少規定，即是資本勤勞合作所得及一般勤勞所得，其每年所得為四〇〇里拉至八〇〇里拉者，許其為一定之所得額減少。關於徵收程序，則廢止從前由地方所得調查委員查定所得額之制度，而併用納稅義務者自己申報制與稅務當局直接查定制，其於資本所得及官公吏勤勞所得，則基於上年度之所得實收額，以決定其所得額，資本勤勞合作所得及一般勤勞所得，則基於前兩年間之平均所得額，以決定其所得額。<sup>7)</sup>

嗣至一八九四年七月二十二日，又就前述之第一種資本所得，細分為(1)公債利息所得及國家所支持或保證之公司債券利息所得，(2)其他資本所得兩種。關於課稅所得額之算定方法，亦有變更，稅率亦一律提高至二〇%。此時提高稅率之主要動機，乃係政府基於減低公債利息之企圖而來。詳言之，即在當時國庫情況之下，如毅然直接減低其公債利息，則於將來之公債發行，不無發生障礙之虞，故政府欲藉公債利息所得之稅率提高，以使國庫收入上，間接獲得同一之效果也。但就各種所得既已一律提高其稅率，則他種所得之所得者，自亦不免增加其租稅上之負擔，因之為使此等所得者不增加負擔起見，即就各種所得之課稅所得額算定比率，為以下之改正。即關於第一種資本所得之(2)項其他資本所得，以其實收所得額四十分之三為課稅所得額，第二種資本勤勞合作所得，以四十分之二十為課稅所得額，第三種一般勤勞所得，以四十分之十八為課稅所得額，第四種官公吏勤勞所得，以四十分之十五為課稅所得額。此項改正之結果，除第一種資本所得之(1)項所得外，其餘各種所得之租稅負擔，殆無何等變化。<sup>8)</sup>

7) Gesetz über die ical. Steuer auf Einkünfte von bewegl. Vermögen v. 24. Aug. 1877 (Finanz-Archiv, 6 Jahrg, 1889, S. 116-127).

8) E. R. A. Seligman: Income Tax, 1921, p. 344-345.

(三) 世界大戰前之動產所得稅 以後至一九〇七年，復經過一次小改正。故動產所得稅，自一八六四年創設以來，實是不斷的加以改正補充者。現在為便利閱者計，特就世界大戰前意國動產所得稅之組織大要，摘記於下。即動產所得稅，係對於不動產所得外之各種所得（但不動產所得中，其不負擔地稅及家屋稅之不動產所得，亦課本稅），不問為自然人或法人，均就其純所得而為同樣之課稅。至各種所得，依其所得源泉分為五種，各依左列不同之比率而算定其課稅所得額：

- |                            |       |   |
|----------------------------|-------|---|
| (1) 資本所得                   | 全     | 額 |
| (A) 公債利息及國家所支持或保證之公司債券利息所得 | 全     | 額 |
| (B) 其他資本所得                 | 四十分之三 | 十 |
| (2) 資本勤勞合作所得               | 四十分之二 | 十 |
| (3) 一般勤勞所得                 | 四十分之十 | 八 |
| (4) 官公吏勤勞所得                | 四十分之十 | 五 |

對於上列各種所得之各課稅所得額，則課以二〇%之一般稅率。至免稅點，則就(2)、(3)、(4)之所得，一律定為四〇〇里拉，惟(1)種所得，則不規定免稅點。又(2)、(3)之兩種所得，如為四〇〇里拉至八〇〇里拉之小所得者，則賦與減少所得額之特典。關於家屬及其他事項，亦設酌減之規定。又併採源泉課稅方法與直接課稅方法，以期徵稅上獲得良好之效果。再關於租稅之徵收，在法規上，本已給與稅務

當局及稅務官吏以廣汎之權限，但事實上，大概多委之於徵稅承攬人包辦之，其由此等承攬人所惹起之課稅上不正以及稅收上之過少，已永久成爲意國所得稅史上之積弊矣。

### 第三項 世界大戰與補助所得稅

(一) 戰時財政與動產所得稅 一九一五年八月，意大利一變從前躊躇不決之態度，毅然加入聯合國方面而參戰後，國庫上已需要巨額之戰費，其向已失其收支均衡之財政，在戰時中常顯出巨額之歲出超過，而收入對於經費之比率，祇是二三%乃至三〇%，並且此種情勢，直至世界大戰後亦然。世界大戰時及大戰後之意國財政，約如次表：<sup>9)</sup>

年 度	歲 入	歲 出	歲 出 超 過
一九一四——一九一五	二、七三〇	五、八二八	三、〇九八
一九一五——一九一六	二、八六三	一二、五五〇	九、六八七
一九一六——一九一七	五、五〇三	二一、六六一	一六、一五八
一九一七——一九一八	七、六九七	二六、五三二	一八、八三五
一九一八——一九一九	九、九一四	三三、三三七	二三、四二三
一九一九——一九二〇	一五、五一三	二七、八八二	一二、三六九
一九二〇——一九二一	一九、二八八	三七、四九三	一八、二〇五
一九二一——一九二二	二〇、四四二	三七、五七九	一七、一五七

9) 本表係根據 C. E. McGuire: Italy's International Economic Position, 1927. p. 177.

一九二二——一九二三	一九、五五六	二四、四七〇	四、九一四
一九二三——一九二四	二〇、五三三	二一、一五六	六二三
一九二四——一九二五	二〇、四四〇	二〇、〇二三	四一七
一九二五——一九二六	二〇、三九〇	一八、九〇一	一、四八九

戰時中之不敷額，雖然主要的是藉外債以支持之，但另一方面，政府曾屢為間接稅及直接稅之加徵，卽當時之動產所得稅，亦已蒙其影響而屢為加稅矣。茲就動產所得稅觀之，在參戰之先，卽已於一九一四年末，將從前二〇%之一般稅率，提高為二二%。及至參加戰爭後，復於一九一五年及一九一七年，以非常戰時稅之名義，陸續增加其稅率矣。

(二) 臨時稅之補助所得稅 大戰終結後，關於動產所得稅之戰時稅部分，雖已廢止，但為補足由此所減少之稅收，且為彌補當時巨額之歲入不敷部分計，已於一九一八年十一月十七日，取範於法國之綜合所得稅 (Impot general sur le revenu)，新定一種對於年所得在一萬里拉以上之自然人及法人，就其總所得而課稅之補助所得稅 (Imposta complementare sui redditi)，作為臨時稅而施行之。在從前之地稅、家屋稅、動產所得稅，是就土地、家屋、資本及動勞等各收入源所生之所得及收益，各別而為課稅，反之，補助所得稅，係企圖對於大所得者之所得總額而為課稅，已具備人的綜合所得稅之形式。補助所得稅之稅率，是從一萬里拉以上之所得者為一%起，累進至七萬五千里拉以上者為三%止。然於此尚有應注意者，此項所得

稅關於所得總額之決定，並不爲何等特別之查定，祇是以課地稅、家屋稅、動產所得稅時之課稅標準的各收益額及各所得額合計之，依其總額而爲課稅，此外關於個人情事之斟酌，勤勞所得之輕課等，則一概不許之。因之此項補助所得稅，決不能謂之爲專門顧及人的給付能力之純粹人的綜合所得稅，實在是多半含有收益稅之成分者。

此項補助所得稅，當初本是欲以其施行期，僅限於一九一九年之一年。但因恢復戰後社會經濟之秩序與鎮壓社會之浮動，均需要多額之經費，且因休戰以後，而英、美在戰時供給之款項，復已停止，當時意國之財政窮迫，實已達於極點，此項所得稅，已有不易廢止之勢，故以後仍舊年年施行之。意國佐里基（G. Giolitti）內閣，已於一九一九年十一月二十四日，一面擴大補助所得稅之課稅範圍，同時復將其稅率，大加增高，即此時已改爲自一千五百里拉之所得爲一%起，以至二百五十萬里拉以上之所得爲二五%止之累進稅率是也。

#### 第四項 法西斯政府之所得稅政策

（一）法西斯政府之財政政策與動產所得稅改正 墨索里尼（Benito Mussolini）所領導之法西斯黨，以社會黨之種種失敗，戰場歸來軍人之不滿及歷來政府之軟弱等，爲其直接之動機，並以工業資本與大地主之窮乏，爲其根本之原因，已於一九二二年十月末掌握意大利之政權矣。在實際上獲得全權之墨索里尼，乃係互於行政各部門，而斷然行其一己之政策者，其在財政方面，即以斯忒法尼（Alberto De Stefani）

爲財政部長，而使之首先實行其懷抱之財政政策。斯忒法尼，以意國國民經濟力之特殊性，原係缺乏資本與原料而具有豐富勞動力者，乃樹立所謂「生產主義的原則」，以期可與此項特殊性相適應，而作爲財政政策上之方針。此項原則，即是在財政政策上，一面就引起個人財富減少或妨礙財富增加之一切行動力求避免，同時並講求促進其財富增加之萬全策略者也。吾人就其以此種純資本主義之原則，而明白列爲財政上之方針觀之，則法西斯財政政策之直接目的，已可了解矣。<sup>10)</sup>

法西斯政府成立後以至於今日，其間意國經濟政策之發達，大體上得分爲下列三期：（1）係自一九二二年墨索里尼內閣成立時起，至一九二四年選舉後止，以整理財政及自由主義政策爲中心之時代。（2）係自一九二五年至二七年，由自由主義移到保護主義，在增加生產政策之下，國家開始參與產業方面之時代。（3）係一九二八年以後，隨同獨裁政治之確立，而意國資本主義之組織化運動，大具決定之重要性之時代。在上列第一期之過渡期所行之財政政策，乃係對於法西斯運動本身之能否成功，而具有決定之意義者，故政府互於稅制之改革、官業之整理、經費之支出、國債之整理等各種方面，均力期貫徹生產主義之原則。茲就其中之租稅政策觀之，法西斯政府，於掌握政權後，已陸續爲各種間接稅之加徵。其在直接稅方面，復毅然就農業所得及勤勞所得而擴張動產所得稅課稅之範圍，並減低補助所得稅之稅率，減輕動產所得稅，大減繼承稅稅率等，試就其中動產所得稅及補助所得稅之變遷，述其主要者如次：

首因計劃擴張國內工業，有保護外資輸入之必要，乃就公司以及地方政治團體或其他團體所募集之

10) L. Gangemi: Die Entwicklung der italienischen Finanzpolitik von 1922 bis 1928 (Weltwirtschaftliches Archiv, 29 B., S. 106); 及 G. Dobbert: Die Staatliche

外債利息，於一九二二年十二月十六日發布緊急勅令，免除一九二五年末以前之動產所得稅，是年同月二十一日，又對從前事實上不納所得稅之各種官公營事業之下級事務勞動者，以後亦應以其所得，視為第四種官公吏勤勞所得，而課以動產所得稅及補助所得稅。其次則就向來免課動產所得稅者，如自耕農之農業所得，依分佃方法而耕作之半自耕農之農業所得，佃農之農業所得等，亦定為自一九二二年一月四日起而課以動產所得稅，此係視為屬於第二種之資本勤勞合作所得者，即以其實收所得額四十分之二十為課稅所得額，而課以二〇%之一般稅率。如此，是課稅之範圍，已在法規上大為擴張，同時並由新政府就積年因稅務當局怠玩所致之極大偷漏，以及所得申報額之過少等，徹底的予以防止，其結果而所得稅之納稅人數及納稅額，即已急激增加矣。

(二) 補助所得稅之恆久化 一九二三年十二月三十日，補助所得稅，已大經改正而一新其面目。先是一九一八年，其補助所得稅，原祇作為臨時稅而設置之，至此已變為恆久稅，而具有完備之組織矣。此項改正之補助所得稅法，因其大部分已成為現行法而相沿未改，其詳細情形，應留待後面再述，茲僅就其改正之要點摘錄於後。在新所得稅法，首先即是將納稅義務者，僅限於自然人。至關於各人所得總額之決定，則係由稅務當局，基於各人之申報而查定之。惟在此時，其為地稅、家屋稅及動產所得稅等課稅標準之收益額及所得額，則以之作為有力之課稅標準而參考之。當算定所得總額之際，所有損失費、必要經費、負債利息、既納之租稅、生命保險及社會保險之保險費等，均予扣除，又關於家屬情事，亦為斟酌之，並設有輕課勞動所得之規

定。至於稅率，則大為減低，改爲自三千里拉所得爲一%起，累進至百萬里拉以上所得爲一〇%止。另一方面，對於此項補助所得稅，則許地方自治團體於稅額二〇%之限度內，課以附加稅，但同時於向爲地方稅之家族稅及房租稅等，則廢止之。總之補助所得稅法因是年之修正，其向來顯帶收益稅之物稅的性質者，至此已具備所謂人的綜合所得稅之特徵矣。嗣後於一九二四年十二月，以及一九二五年二月，此項補助所得稅，雖曾經幾次修正，但在大綱上，迄今未有變更。<sup>11)</sup>

(三) 一九二四年動產所得稅之改正 一九二四年十月十六日，關於動產所得稅，亦大加改正。其改正之主要者，<sup>12)</sup> 第一卽是對於所得分類之改正。從前第一種之資本所得，原分爲(1)公債利息所得及國家所支持或保證之公司債券利息所得，(2)其他資本利息所得兩種。此次改正，則合併兩者而爲一個資本所得，而適用同一之稅率。反之，第三種之一般勤勞所得，從前原爲一個，此次改正，則細分爲(1)不確定勤勞所得，(2)確定勤勞所得兩種，而彼此異其稅率。其次，從前因所得種類之不同，而課稅所得額之算出比率亦各有異，現在則廢棄此項方法，一律以其實收純所得額爲課稅所得額，而就各種所得，分別定其適用之稅率以代替之。此分定之稅率，第一種資本所得，則定爲二四%，第二種資本勤勞合作所得，則定爲一八%，第三種之(1)不確定勤勞所得，則定爲一六%，(2)確定勤勞所得，則定爲一二%，第四種官公吏勤勞所得，則定爲一〇%。此外尚有免稅點之規定，卽就第二種、第三種、第四種之所得，一律定爲三千里拉者可以免稅。又一九二六年九月二十日，頒布法令，以經濟界不景況襲來之際，其法人收益之動產所得稅，如納稅期

11) W. Kipke: a. a. O. S. 265-267. -

12) De Viti de Marco: Grundlehren der Finanzwirtschaft. 1932 S. 195-225.

恰於營業虧損之會計年度到來者，一律免除其上年度之應納分。

嗣後在逐漸減輕動產所得稅目的之下，對於上述各種所得，已漸次減低其稅率。但其減低之比率，則資本所得較之勤勞所得為大，此係堪以注意者也。

稅 種	一九二五·一·一以降	一九二七·一·一以降	一九二九·一·一以降
(1) 資本所得	二四%	二二%	二〇%
(2) 資本勤勞合作所得	一八%	一六%	一四%
(3) 一般勤勞所得 (A) 不確定勤勞所得	一六%	一四%	一二%
(B) 確定勤勞所得	一二%	一一%	一〇%
(4) 官公吏勤勞所得	一〇%	九%	八%

(四) 法西斯政府之所得稅政策 法西斯政府之所得稅政策，乃係一方對於資本所得之課稅，務必期其減輕，如為促進資本輸入起見，而於一九二二年免除動產所得稅之一部，一九二三年減輕補助所得稅，一九二五年以後逐漸減低動產所得稅稅率之比率，以及以維護公司資本為目的，而於一九二六年就動產所得稅所頒布之免除法令等皆是。他方則對於勤勞所得之課稅範圍，大事擴張，如一九二二年對於官公營事業之下級勞動者而課以所得稅，一九二三年對於自耕農及佃農之所得而課以動產所得稅等皆是。此等情形，則不外將前述法西斯財政政策之根本方針，即所謂生產主義之原則，而在所得稅方面完全實踐者也。

## 第二節 意大利之現行所得稅

## 第一項 意大利所得稅之概觀

意大利現行所得稅，是由動產所得稅 (*Imposta sui redditi della ricchezza mobile*) 與補助所得稅 (*Imposta complementare sui redditi*) 而構成之。動產所得稅，乃直接起因於一八六四年七月帝國初成立後之歲入不敷，而以向不負擔統一的直接國稅之資本所得與勤勞所得，並資本勤勞合作所得為課稅客體而設置之者也。因之此項動產所得稅，在其創設之初，即非以人為中心，而就其所收入之一切所得，作為課稅客體，祇是着眼於收入之源泉，企圖單就資本及勤勞而生之所得，而為課稅，顯然具有收益稅之性質。嗣後雖以國債利息所得（一八六八年）、官公吏勤勞所得、不負地稅及家屋稅之不動產所得（一八七〇年）、自耕農、半自耕農、佃農之農業所得（一九二三年）等，亦包含於其課稅所得之中，但並非對於為人所屬之一切所得，悉予課稅，祇是於各種所得之中，專以資本所得、勤勞所得，並資本勤勞合作所得，為其課稅客體，此在今日，依然與前無異也。是以動產所得稅，因其形式上是採收入源泉分類法，且其課稅方法亦多為源泉課稅，故直可謂為一種個別所得稅，或收益稅之集成。

反之，一九一八年作為臨時稅而創設之補助所得稅，至一九二三年改為恆久稅時，已具備所謂人的綜合所得稅之近代的形態，其於年所得三千里拉以上之自然人，不問收入源之如何，而以其所得總額為課稅

標準而賦課之。因此，故意國現行所得稅之所由構成，即是（1）對於資本所得、勤勞所得並資本勤勞合作所得之各個特別所得稅集合而成之動產所得稅，（2）對於綜合所得之補助所得稅，前者則係企從所得之實質的方面，而適應各不相同之負擔能力，後者則係企從所得之量的方面，而適應其負擔能力也。意國所得稅，從其構成上觀之，實與由個別所得稅（Impôts cedulaires sur les revenus）及綜合所得稅（Impôt general sur le revenu）而成之法國所得稅制，極相類似。

法西斯政府，自獲得政權以來，基於財政政策上之所謂生產主義原則，而於所得稅方面，亦是適於動產所得稅及補助所得稅，如前所述，一方欲就資本所得並資本勤勞合作所得之課稅，為可能的減輕，一方就勤勞所得之課稅範圍，則大事擴張。其結果，動產所得稅，即比之法西斯政府成立以前，一般的較為減低。惟其減低之比率，則資本所得及資本勤勞合作所得，卻較之勤勞所得為大耳。又補助所得稅，其稅率亦已大為減低。以下就其現行之動產所得稅及補助所得稅敘述之。

### 第二項 動產所得稅<sup>13)</sup>

動產所得稅之納稅義務者，原則上不問為意大利人與否，凡由意國國內之源泉而獲取其所得之自然人與法人均屬之。其課稅客體，雖為被課地稅及家屋稅之所得以外之一切所得，但因各種所得之經濟性質不同，並為課稅程序之便宜計，特將各種所得，依其源泉分為左列五種：

（一）資本所得（其中包含國債及地方債利息、公司債利息、股票紅利及其他各種資本利息、彩票收

13) 主要的根據 De Viti de Marco: a. a. O. S. 195-225.

入貼水金等)。

(二) 資本勤勞合作所得 (凡由各種商工業、鑛業、銀行、保險、信託、劇場、旅館等營業而生之所得，以及農業所得之一部屬之)。

(三) 一般勤勞所得：

(1) 不確定勤勞所得 (其中包含技術的勤勞所得及自由職業勤勞所得等)；

(2) 確定勤勞所得 (薪俸、工資、恩俸及年金等屬之)。

(四) 官公吏勤勞所得 (官公吏之薪俸、工資、恩俸並臨時賞金等屬之)。

上列各種所得，其所得額之算定，乃係由納稅義務者就其每年實收額而自為申報，再經稅務當局之查定而決定之。但為防止虛偽之中報起見，則每年製定動產所得稅納稅者之名簿，將申報之所得額與稅務當局之查定額，一併對列於其中，而之以採用一般的公表之方法。至關於課稅上之寬免規定，則勞動所得，課稅較輕，其二、〇〇〇里拉以下之小所得，亦得免稅。但受此免稅特典者，須具備兩種條件：第一、須為上列(二)、(三)、(四)之三類所得，即由於一部勤勞或全部勤勞之所得，第二、須其所得與其他隨時的動產所得或不動產所得之合計額，未超過二、〇〇〇里拉以上。又關於(二)、(三)、(四)之三類所得，其所得在二、五〇〇里拉以下，得扣除左列之法定扣除額，而以其殘額為課稅標準。此外在一切所得，尚得扣除負債利息，在資本勤勞合作所得，尚得扣除必要之各種經費。至關於家屋情事，則未特設酌減之規定。最後，其可認為本

稅之特殊規定者，卽是就官吏之薪俸，爲確知其所得額，並爲保持與他種所得之負擔均衡起見，許其得以扣除實收所得之五成。又其納稅期，恰在營業虧損之會計年度到來者，對於上年度法人所得之勳產所得稅，則免除之。此在困於不景氣中之當時的法人企業，誠足受到絕大之維護也。

實收所得額

法定扣除額

二、〇〇〇里拉以上至二、一〇〇里拉	一、〇〇〇里拉
二、一〇〇里拉以上至二、二〇〇里拉	八〇〇里拉
二、二〇〇里拉以上至二、三〇〇里拉	六〇〇里拉
二、三〇〇里拉以上至二、四〇〇里拉	四〇〇里拉
二、四〇〇里拉以上至二、五〇〇里拉	二〇〇里拉

依上述方法所算定之各種所得額，則課以左列各不相同之五種比例稅率。其所得者之爲內國人或外國人，抑爲自然人或法人，均不設何等之區別。

- (一) 資本所得 二〇%
- (二) 資本勳勞合作所得 一四%
- (三) 一般勳勞所得
- (1) 不確定勳勞所得 一二%

(2) 確定勤勞所得

一〇%

(四) 官公吏勤勞所得

八%

關於第(一)種所得與第(三)種(1)所得之一部,以及第(四)種所得,則採源泉課稅法,關於第(一)種所得與第(三)種(2)所得之另一部,以及第(二)種所得與第(三)種(1)所得,則採直接課稅法,以圖藉此而獲得徵稅上之效果。

### 第三項 補助所得稅<sup>14)</sup>

前述之動產所得稅,是對於自然人及法人而課之者,反之,補助所得稅,則僅對自然人而課之。納稅義務者,為居住在意國國內之人,並從意國國內之源泉而獲取所得之人。本稅之課稅客體,為自然人之一切所得,不是如動產所得稅,而將被課地稅或家屋稅之所得除外。不備此也,其妻及家屬之所得,亦合算在戶主之所得內。關於所得額之算定,由納稅義務者就上年之實收額自為申報,再經稅務當局之查定而決定之。惟此時為所得額算定之標準者如次:

(一) 關於土地、家屋、工場及動產而生之所得,則合計地稅、家屋稅、財產稅等各特別直接稅課稅時所適用之各查定收益額及所得額。

(二) 依各特別直接稅法,而一時的或永久的許其從所得中之扣除額,以及免稅部分,亦成為本稅課稅上之總所得一部。

14) 主要的是依據 W. Kipke: a. a. O. S. 265-75 及 De Viti de Marco: a. a. O. S. 225-33.

(三) 負債利息、損失費、必要經費、既納之國稅及地方稅、已付之生命保險及社會保險之保險費等、從總所得中扣除之。

(四) 同居之家屬中、有為納稅義務者所扶養之老年人、子女及其他血親時、每一人各得扣除其所得二十分之一、但每一人之扣除額、不得超過三、〇〇〇里拉。

(五) 為增加財產而支出之費用、投資、納稅及其家屬之生活費與居住費、不得從所得額中扣除之。

(六) 臨時所得、不加算在所得額之中。

一切納稅義務者、須以各種所得之分類申報書、並應為扣除之所得及費用之申報書、提出於其住所所屬之市町村稅務當局、即根據此等申報書、按照上述所得額算定之標準、以決定各人之課稅總所得額。但總所得不超過六、〇〇〇里拉時、以及雖超過六、〇〇〇里拉、而因家屬情事扣除其所得後、其課稅所得不及三、〇〇〇里拉時、則免課本稅。至稅率、則準據特殊之公式<sup>15)</sup>、而適用左列之累進率、惟中間稅率、則以勸令定之。

課稅所得額	稅率
三、〇〇〇里拉	一・〇〇%
五、〇〇〇里拉	一・二二%
一〇、〇〇〇里拉	一・六一%

15) 詳情見於 K. Braner: Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif 1927. S. 66-7.

二〇、〇〇〇里拉	二·一二%
五〇、〇〇〇里拉	三·〇五%
一〇〇、〇〇〇里拉	四·〇一%
二〇〇、〇〇〇里拉	五·二八%
五〇〇、〇〇〇里拉	七·六〇%
一、〇〇〇、〇〇〇里拉	一〇·〇〇%

最後尚有應說明者，即地方自治團體，在稅額五〇%之限度內，有就補助所得稅，課以附加稅之權。

第四項 現行所得稅之重要性

意大利現在之直接稅體系，乃由地稅、家屬稅、動產所得稅、補助所得稅、財產稅及獨身者稅而構成，試就一九三一年度（預算）此等租稅之收入觀之，約如左表：<sup>16)</sup>

稅種	稅收入額	對於直接稅收入總額之百分比
地稅及家屬稅	四、五八百萬里拉	一一%
所得稅	三、三六四萬里拉	七七%
財產稅	四、五〇百萬里拉	一〇%
獨身者稅	一〇、五百萬里拉	二%
直接稅總額	四、三、七、五百萬里拉	一〇〇%

16) O. Schwarz: Die Finanzen der Grosseren Europäischen Staaten (Finanz-Archiv, Neue Folge, B. 1, Heft 2, 1932, S. 448).

據右表所載，所得稅收入，預計為三十三億六千四百萬里拉，約占直接稅收入總額之七七%，已成為直接稅制中之一大支柱，且在同年度之全租稅收入總額中，亦占二七%，復成為意國稅制之中樞矣。因之所得稅制度之組織如何，在意國租稅制度全體中，乃具有極重大之意義也。特別是意國直接稅體系之傳統的方針，係以地稅、家屋稅、動產所得稅，互為直接稅之基礎，依此等稅中之一稅，即可獲得若干之收入，同時並以一稅不重課為其原則。

動產所得稅及補助所得稅創設後之收入狀況如左：<sup>17)</sup>（單位：百萬里拉）

年	動產所得稅	補助所得稅	所得稅總額
一八六四（六個月）	一四·八	—	一四·八
一八六六	六一·一	—	六一·一
一八七七	一八四·八	—	一八四·八
一八九五	二八七·三	—	二八七·三
一九〇七	二七五·〇	—	二七五·〇
一九一四	三二三·四	—	三二三·四
一九一七	四九二·三	—	四九二·三
一九一八	五八〇·五	—	五八〇·五
一九一九	七〇九·四	六五·五	七七五·〇

17) E. R. A. Seligman: *Income Tax, 1921*, p. 354, *League of Nations Memorandum on public Finance, 1926-28*, p. 150 及 O. Schwarz a. a. O. S. 834.

一九二二	一、五〇五・三	二二一・六	一、七一六・九
一九二三	一、八〇三・四	一五〇・〇	一、九五三・四
一九二五	三、五六四・二	一四七・〇	三、七一・二
一九二七(預算)	三、五〇〇・〇	一九五・〇	三、六九五・〇
一九二八(預算)	三、四〇〇・〇	二一〇・〇	三、六一〇・〇
一九三〇	—	—	三、二九五・九
一九三一(預算)	—	—	三、三六四・〇

據右表所載，其初創設後之一八六六年，僅為六千一百萬里拉收入之動產所得稅，以後隨同意國資本主義之發展，而各種動產所得之激增，稅率之提高，課稅範圍之擴張等，其收入已大為增加，於一九二八年度，已預計為三十四億里拉，實已近於五十六倍之激增。補助所得稅，於一九二三年整理稅制之際，其收入為一億五千萬里拉，以後逐漸增加，至一九二八年度之預算，已達二億一千萬里拉矣。如此，是動產所得稅與補助所得稅，不僅在意國租稅收入上日益增加其重要性，且為戰後各國租稅制度，趨向於所得稅中心主義之一種表現，此亦特堪重視者也。

最後就現在意國所得稅制度之各問題觀之，如第一、補助所得稅，何以僅課自然人而不課法人之間題，第二、補助所得稅，於資本所得與勤勞所得之間，在課稅上是否應設差別之間題，第三、在補助所得稅與「地稅、家屋稅、動產所得稅等特別稅」之關係上，其以此等特別稅課稅時之各查定收益額及所得額，再作為補

助所得稅算定所得額之標準，是否更令各特別稅課稅上之各種弊害，益加擴大之問題，第四、重課大所得，固爲先進各國最近之一般傾向，但意國所得稅制，因動產所得稅採比例稅率，補助所得稅採極低累進稅率，而對於大所得課稅甚輕之問題等，此在課稅理論上，均爲意國所得稅制上所殘留之主要問題也。然一思及法西斯政府，在租稅政策上，亦係奉行生產主義之原則一事，則此等疑問之大部分，均不難冰釋矣。

## 第七章 俄國之所得稅

### 第一節 俄國所得稅之史的發展

近世國家，如俄國之在經濟上、政治上而經過急激之變革者，殆無其例。就經濟上言，則有小規模商品生產、資本主義經濟、戰時共產主義經濟、新經濟政策之四次變遷，就政治上言，則有沙皇專制政治、共和政治、無產階級獨裁政治之三次變遷。因之俄國所得稅，不僅其稅制比之現在資本主義各國之所得稅制，具有許多之特點，即在其史的發展方面，亦是如實的反映該國變化無端之政治經濟變遷，而在本質上、形態上，曾經過特別之發展過程也。

俄國於一八六〇年，因資本主義之勃興，而所得稅之創設，即已成爲問題。以後五十餘年之間，雖曾常常熱望所得稅之實施，然因隔於社會的及政治的諸種障礙，以致久難見其實現。世界大戰，在俄國方面，亦爲促成所得稅實施之最後原因，遂於一九一六年四月，乃見所得稅法之制定。然爲時不久，翌年二月之社會革命發生，所得稅法，已經共和新政府加以改正。又十月之布爾塞維克革命發生，復就所得稅之本質與形態，予以根本之改革矣。嗣後因戰時共產主義之推行，而一般租稅之重要性，已經減少，至一九二一年二月，遂將貨幣

租稅宣布完全廢止。同年三月，因蘇維埃政府之政策，已轉變為新經濟政策，而貨幣租稅，隨即恢復，一九二二年十月，乃見所得稅之復興。然至翌年，已就所得稅制，大加整理，以顯示為蘇維埃政治下之稅制形態，另一方面，並就農村居民之各種直接國稅，綜合而為一種單一農業稅。自一九二五年春，實施所謂新經濟政策以後，所得稅已於一九二六年、二七年、二九年、三一年等，先後加以數次之改正補充，單一農業稅，亦於一九二七年、二八年、二九年、三一年等，先後加以數次之改正補充，由是俄國稅制，益加顯露其特別之形態矣。

#### 第一項 所得稅法定前之租稅

(一) 住居稅之新設 欲知俄國所得稅成立之經過，即須溯及於克里米戰爭後俄國資本主義之勃興期而加以考察。在十九世紀之後半期，因克里米戰爭之軍事上必要，以及與英、法資本主義之接觸，而俄國資本主義，已大為勃興，至此，俄國乃變為一個後進資本主義國家，而開始現形於北歐之間。元來在立於先進國資本援助下之俄國，其從前之封建財政制度，早已不容繼續存在，乃開始為預算之公布，而於一八六〇年，已實行許多之近代的財政改革。其主張廢止幼稚的舊式人頭稅，而創設所得稅以代替之之事，已於此時喧傳於一部分人之間，惟政府方面，尙未有何舉動耳。

嗣至一八八五年，設置租稅檢查官 (Steuerinspektoren) 及租稅委員會 (Steuerkommission)，<sup>1)</sup> 已於直接稅之徵收上，增加許多之便利。且因一八八七年之人頭稅廢止後，而歲入隨之激減，其開闢有力之新財源，已成爲必要，於是財政當局，即於一八九二年自動提議創設所得稅，但未被採納。翌年乃新設一臨時

1) A. Vilkov: Der Staatshaushalt u. das Finanzsystem Russlands (Handbuch d. Finanzwissenschaft, 3 B., 1929, S. 302).

代替所得稅之稅制，即具有人頭稅的濃厚色彩之住居稅 (Tax on dwelling houses)<sup>2)</sup>。此項住居稅之構成，大體如下。先將都市及縣，按照各據土地之住宅平均租賃價格，分爲五種，再將屬於同一都市或縣之住宅，又按照其平均租賃價格，細分爲數級，而就各都市或縣之各級住宅，依各別之稅率，課以住居稅。其稅率，則自對於租賃價格之一·六七%起，累進至一〇%止。課以一·六七之稅率者，爲住宅平均價格最低之都市或縣所屬最下級租賃價格之住宅，課以一〇%之稅率者，爲住宅平均租賃價格最高之都市或縣所屬最上級租賃價格之住宅。此外尙就本稅，而於各種都市或縣，定有一定之最低租賃價格，在此項最低租賃價格以下之住宅，均予免稅。

(二) 部分的所得稅之新設與營業稅之改正 十九世紀末至二十世紀初頭，俄國資本主義，實已有可驚之發達，大企業多已陸續設立，其結果，則一方面是法人營業之利潤增高，他方面，是薪俸生活者及勞動者隨之急速增多。在苦於歲入不敷之俄國政府，即於此新的社會經濟情勢之中，覓得其新財源，先後創設所謂部分的所得稅之股份公司稅 (Progressive tax on the net profit of joint-stock companies) 及薪俸稅 (Progressive tax on salaries of government officials and employers of industrial and commercial enterprise)<sup>3)</sup>。又對於當時在收益稅中愈占重要地位之營業稅 (Tax on commerce and industry)<sup>4)</sup>。新引用最少生活費免稅，累進課稅，斟酌家劇情事等之所得稅的課稅方法，是爲極有興味之事實也。<sup>4)</sup>

2) A. M. Michelson: Russian Public Finance during the War, 1928, p. 21.

3) A. M. Michelson: op. cit., p. 167.

4) A. M. Michelson: op. cit., p. 167.

一八九八年，當時財政部長維特（D. F. Witte），對於所得稅之採用，表示反對之意見，其理由有七：<sup>5)</sup>

- (1) 國民一般教育程度甚低，難就所得稅到正確之申報；
- (2) 一般私的會計欠缺，難有調查所得之確據；
- (3) 既有(1)、(2)兩項之困難，則欲為確實之徵收，必須加以相當之重大強制，而於納稅者之個人自由大有妨害，且易使稅務官吏，陷於不合事實之任意推定之危險；
- (4) 既然如此，即可因而引起漏稅之弊，而於國民道德，足給與以惡影響；
- (5) 富裕之國民，為數甚少，必至需要多數之徵收費，而稅收所獲極微；
- (6) 所得稅足以阻礙資本之蓄積，妨害對於產業之必要投資；
- (7) 所得稅須於他項直接稅已有充分之改革後，始可採用。因此，故俄國之所得稅，雖早已成為討論之問題，且其成立之前提條件，如商工業之發達及貨幣之普及等，雖亦已具備，然以一方是少數大所得之蓄積，他方是一般國民之無智與貧窮，而為俄國後進資本主義之特殊性，並以俄國之政治組織，尙未發達等<sup>6)</sup>主要原因，而所得稅卒不易見諸實行，祇是藉住居稅、股份公司稅、薪俸稅等之設置，或藉加入所得稅思想於收益稅之中，以逐漸彌補其缺陷而已。

一九〇五年十月，隨同新憲法之頒布，以及立法機關的國會之召集，而財政之組織，亦於各方面之形式上及實質上，已具備近代的形態。且所得稅法案，亦已乘此時機，於一九〇七年三月第二次國會起，接連在第三次國會、第四次國會之中，反覆提出之，不過尙未成立為法規耳。

## 第二項 一九一六年之所得稅及以後之變遷

(一) 所得稅之創設 世界大戰，於俄國所得稅之成立，已予以最後之決定的原因。此時俄國政府，一

5) A. M. Michelson: op. cit., p. 168.

6) E. R. A. Sellgman: Income Tax (Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. 7, p. 696); (Sellgman 以民主政治組織之發達，為有效的施行所得稅之前提條件)。

方面須籌措巨額之戰費，另一方面因火酒專賣之廢止，鐵道收入及關稅收入之減少，而收入銳減，遂極力擷節一般行政經費，並就一般直接稅與間接稅爲五億盧布之加徵，復創設鐵道運輸稅，戰時利得稅，兵役免除稅等。然因戰爭之繼續，愈使財源日趨涸竭，而歲入不敷，益加增大。國家財政，既遭遇此種危機，遂於一九一五年八月，乃以所得稅法案提出於國會。此次國會對於所得稅之採用，亦無有堅決反對之者，惟以最少生活費免稅點及法人課稅之問題爲中心，而政府與一部國會議員之間，意見彼此對立。其討論之結果，關於最少生活費免稅點，則決定爲八五〇盧布，關於法人所得稅，則許其從法人實收所得中，扣除相當於資本金三%之利益額，再就其殘額，準用自然人所得稅之同一規定，而課以所得稅。至此，而長期苦於難產之俄國所得稅法，乃於一九一六年四月六日制定之，並於一九一七年一月一日施行矣。

一九一六年四月之俄國所得稅法，因係取範於普魯士之所得稅法，而採取所得綜合課稅主義，故具有極濃厚之人稅的色彩。在此項所得稅法之中，<sup>7)</sup>係就應課所得稅之所得種類，一一列舉之，且以各種所得之純所得爲課稅標準。其稅率，自對於年所得八五〇盧布而課以〇·六%者起，累進至對於四〇〇〇、〇〇〇盧布以上而課以一二·五%者止。至於課稅上之寬免規定，其主要者：(1)年所得未滿八五〇盧布之小所得者免稅，(2)同居家屬中，其爲納稅義務者所扶養之老年人及子女有二人以上時，每增一人，則減低稅率一級，(3)負債利息，既納之直接國稅及地方稅，以及三〇〇盧布以內之已付生命保險費等之扣除，(4)所得未滿六、〇〇〇盧布者，其同居家屬中臨時有需要多額費用之病者，或發生災變時，許其聲請按照情

7) A. M. Michelson: op. cit. p. 176.

形減低稅率，惟至多祇能減低三級。此外尚有特殊之扣除規定，即於所得額二〇%之限度內，可將農業改良費及受僱人待遇改善費等，從所得額中扣除之。又關於申報，係採強制申報制，且在所得額查定上，其稅務官署之調查權限，至為廣泛。本稅如前所述，係定於一九一七年一月一日施行，且於同年度之稅收，已預計為一億三千萬盧布。

就此項所得稅之內容言，既未就資產及勤勞之兩種所得，而有課稅上之差別，又不如同樣採用綜合課稅方法之美、德諸國，有對於法人之特殊所得稅，除如上述由法人所得額中為一定之扣除外，而法人亦與自然人適用同一之規定。如此等等，其與他立憲諸資本主義國家之所得稅法相較，是為最初俄國所得稅法所具特徵之點也。

(二) 非常所得稅之併行 一九一七年二月，以食糧問題為直接之動機，而國民對於貴族政府之革命爆發，其在首都之暴動，勢極猖獗，俄皇遂不得已而宣告退位。掌握新政權之羅波夫(Prince Lvoff)臨時政府，因對德戰爭之繼續，以及革命後社會騷亂之收拾，均須籌措巨額之經費，乃一面發行六十億盧布之短期國庫證券及四十億盧布之自由公債，並濫發若干之紙幣，同時並自戰時利得稅開始，而就各種租稅增加其稅率，其於所得稅，亦於是年四月為三〇%之加徵。嗣因盧布陸續慘跌，戰費陸續增加，而財政上之需要，已更臻龐大，但臨時政府，在其獲得政權之理由上，以及在當時之社會情勢下，卻已不能求其財源於間接稅稅率之增高。因此，乃創設一種臨時的非常所得稅(Extraordinary income tax levy)<sup>8)</sup>。此雖曾遭過種

8) A. M. Michelson: op. cit. p. 197-201.

種之反對意見，但卒爲工兵會（Soviet）一派所謂「沒收全部私有財產五分之一歸國庫」之論調所壓倒，而於一九一七年六月實施矣。此項非常所得稅，係僅就一萬盧布以上之所得者而課之者，其課稅方法及稅率等，大致與從前之所得稅相同。惟勤勞所得之課稅，較之財產所得甚輕，對於一萬盧布以上至五萬盧布之勤勞所得，其稅率悉予減半。又在此項非常所得稅法之中，有所謂「一九一七年度連同本稅在內之一切直接國稅及地方稅，其查定稅額之總計，超過同年之所得額九〇%以上時，則就其相當於超過部分之稅額，免除本稅」之規定，此實顯示當時俄國直接稅之負擔如何過重者也。

### 第三項 戰時共產主義時代之所得稅

（一）戰時共產主義與所得稅 一九一七年十月布爾塞維克之革命成功，政權已移於工兵會之手。其獲得新政權之蘇維埃政府，爲維持革命後之權力計，曾竭盡全力從事於對內對外之戰爭，而爲此戰爭所行之一種共產主義，即所謂戰時共產主義。此戰時共產主義之目的，即在（1）對於赤衛軍及軍需品工業勞動者，最迅速的供給其生活資料，（2）藉現存生產物之沒收，土地及大工業等之國有化，而使反革命者不能爲反革命運動而蒐集其財物。其一九一七年冬至一九二一年春之期間，則稱爲戰時共產主義時代。此時代政府之主要財源，則爲強制徵發產物，處分國有財產，濫發不兌換紙幣等。再就蘇維埃政府之租稅政策觀之，其全租稅體系，雖係繼承克倫斯基（A. F. Kerenski）政府之稅制，但蘇維埃政府，基於其所奉行之政治原理，曾加以若干之修正，且按照其戰時共產主義，並不專以租稅而謀收入，尙以之作爲沒收私的資本

之手段而利用之者也。至租稅中之所得稅一項，在一九一九年三月，其累進稅已大為增高，同時並規定一定額以上之大所得，悉予沒收。例如對於莫斯科及列寧格拉等之第一級地域，則以扣除所得稅稅額後之年所得七二、〇〇〇紙幣盧布，為所得之最高限度，其超過七二、〇〇〇紙幣盧布以上之所得，則悉予沒收。

(二) 非常革命稅之徵收與貨幣的租稅之廢止 先是一九一八年十月三十日，全俄中央執行委員會，曾頒發徵收百萬盧布之非常革命稅 (Extraordinary Revolution Tax)<sup>9)</sup> 之布告。此項非常革命稅，其性質上，與其謂係所得稅，毋寧謂為近於私的資本之強制徵收。此即先以百萬盧布，配分於縣、區、市、區以之配分於所屬之鄉，而各縣、各市、各鄉，再之以配分於其住民之各人而徵收之。惟負擔此稅者，則為一個月而有一、五〇〇紙幣盧布以上之勤勞所得者，以及一切倚利息為生者，並財產所有者。因之本稅最初之目的，乃在對於富裕之市民及農民而為課稅。惟以後因盧布價格之續跌，中產階級，亦多負擔本稅矣。當時因徹底實行戰時共產主義，而使大工業及銀行變為國有，並強制徵收產物，沒收私的資本後，所有課稅物件，已是急激減少，而本稅之徵收，於一九一九年經過半載之久，而事實上鮮有效果。其創設至今所有之收入，祇是十五億盧布而已。

在實行戰時共產主義，而課稅物件隨之銳減外，其基於政府有意消滅貨幣制度本身之企圖所引起之盧布價格慘跌，事實上已使一切貨幣的租稅之徵收為不可能。雖然一九二〇年之上半年以前，其計劃適應新制度而徵收貨幣的租稅之租稅改革案，尙在政府方面成為討論之問題，但至一九二一年二月三日，全俄

9) G. Y. Sokolnikov: Soviet Policy in Public Finance, 1931, p. 114.

中央執行委員會，卒宣布廢止貨幣的租稅矣。

#### 第四項 新經濟政策時代之所得稅

(一) 貨幣的租稅之復活 蘇維埃政府，因俄國農業之衰微，並因與農民有提攜之必要，乃於一九二一年三月二十三日，頒發布告，廢止穀類之強制徵收，而課以收穫總額一〇%之現物稅，其剩餘部分，則委之於農民自由處分之。此項現物稅之布告，乃係劃分戰時共產主義到新經濟政策之一大轉變時期者。依據此項布告，既許農民於繳納現物稅後，得就剩餘生產物為自由之處分，則允許交易之自由，自係當然。既允許其交易，則私的商業必然復活，市場必然再建，貨幣制度必然復興，並且為使農民得到必要之物資供給計，亦必須承認小工業之私的企業之存在。因此，蘇維埃政府，乃一面堅決保持土地之國有，以及大工業、鐵道、外國貿易等之國營，同時復力謀樹立一貫之種種新方策，而予私企業以活動之地步，且不令其活動超越一定之範圍。後述直接稅之運用，即為限制此私企業活動於一定範圍內之一手段也。此時由自然經濟到交換經濟之政策的轉換，並因此而生之社會經濟情勢的激變，已引起財政政策上之重大變化，一九二一年六月開始採行營業稅後，而貨幣的租稅，已接連復活矣。惟以全部已遭破壞之稅務機關，在此社會經濟情勢之急速變化中，來測定擔稅者之負擔能力，亦頗不易。當此過渡期之際，政府因救濟飢饉與預防流行病之故，急需巨額之臨時費用，乃籌畫一應急之策，而以其緊急之財源，求之於人頭稅色彩濃厚之一般市民稅 (General e. p. t.)。此項市民稅，曾於一九二二年徵收兩次，而其所獲之收入，已達於預料以外之巨額。據右所述，當時貨幣

的租稅之徵收，其爲促進俄國社會經濟，由自然經濟狀態，而回復到貨幣流通經濟狀態也，自不待言。

(二) 單一農業稅與所得稅 自政府採行新經濟政策以後，私企業已在各方面爲急速之發達，致有所謂 *Непман* (不勞而獲者之意) 之出現，特別在中小工商業之中，彼等之勢力，愈不可侮。政府爲抑制此 *Непман* 之勢力，而限定其私的資本於一定之範圍內計，並爲增加其租稅之收入計，其主要之策略，即是計劃對於向不負擔直接稅之中間商人、利息生活者、自由職業者等之所得與財產而爲課稅。因而於一九二二年十一月十六日，即設置一種所得及財產稅 (*Einkommen- und Vermögensteuer*)<sup>10)</sup> 而以所得額及財產額爲其課稅標準，對於一切自然人與法人，均課之(惟非經濟的團體、國家及公共團體之企業則除外)。翌年五月十日，廢止從前對於農村居民之各種直接稅，而總合爲一個單一農業稅 (*einzigste Landwirtschaftsteuer*)，以後農村居民負此單一農業稅者，即免除其所得稅。同年六月二十日，又對於立在營利主義下之國家企業、組合企業以及公私混合企業，採行特別所得稅 (*Einkommensteuer von staatl. und genossenschaftlichen Unternehmungen sowie Aktiengesellschaften mit Beteiligung von staatl. oder genossenschaftlichen Kapital*) 而按其利潤，課以八%之比例稅率。

所得及財產稅，於一九二三年十一月十二日改稱爲所得稅 (*Einkommensteuer*)，同時，復專以所得爲課稅客體，而加以根本之改正。此項所得稅，與同年五月制定之單一農業稅，均係兼具一種抑止農村及都會之私的資本蓄積之目的者，其與他資本主義諸國之所得稅相較，誠有種種顯著之特徵也。<sup>11)</sup>

10) P. Haensel: Das Steuersystem Sowjetrusslands, 1926, S. 67.

11) P. Haensel: a. a. O. S. 68-69.

此新制定之所得稅，由普通所得稅 (Normalsteuer) 與超過所得稅 (Überschsteuer) 兩者構成之。普通所得稅，就納稅義務者，依其所屬之社會階級，分爲下列四種，而予以差別之課稅，此即其特徵之一。所謂四種，卽是就其所得，分爲 (1) 勞動者及商業使用人之所得，(2) 手工業者、家內工業者及自由職業業者等之獨立勞動所得，(3) 由商工業、建築物、資本等而生之財產所得，(4) 法人所得，對於此等所得，則依各不相同之累進稅率而課以本稅。關於第 (2) 種及第 (3) 種之所得，復依營業種類及其他標準細別爲數種，且就全國之地域分爲四級，而稅率卽因其種類之細別以及地域之差異，而彼此不同。茲就稅率言之，關於第 (1) 種所得，則自對於月所得七五盧布——一〇〇盧布者課以三·六盧布起，累進至對於月所得一五〇盧布以上者課以一五盧布止。關於第 (2) 種所得，則因種類之細別以及地域之差異而各不相同，如於莫斯科及列寧格拉等第一級地域之所得，則自課以最低七·二盧布起，累進至最高一八盧布止。關於第 (3) 種所得，亦因種類之細別以及地域之差異而各不相同，如於前述第一級地域之所得，則自課以七·二盧布起，累進至七二盧布止。關於第 (4) 種法人所得，則免除普通所得稅，僅令負擔超過所得稅。其半年之所得額，超過三〇〇盧布乃至五〇〇盧布 (因地域之不同而有差別)——關於勞動者及使用人之所得，爲一、二〇〇盧布乃至一、四〇〇盧布——者，則課以超過所得稅，其稅率，則爲對於所得總額自三%起至二五%止之累進率，又此項超過所得稅，並得附加二五%之地方稅。

據右所述，一九二三年十一月之所得稅，在普通所得稅，則係因納稅義務者社會階級之不同，而爲差別

課稅者，又在普通所得稅及超過所得稅，均係企圖對於大所得而為重課者。惟於獲取農業所得者以及被課單一農業所得稅者，而此等所得稅，則不適用之。因之此項所得稅，乃係以限制都會之私的資本蓄積為目的，而與在農村方面之單一農業稅之職能相對照者也。至一九二四年十月一日，此項所得稅，已經加以改正，於普通所得稅納稅義務者之分類，其內容略有變更，且對於第(2)種及第(3)種之所得，復已提高其稅率。此外對於超過所得稅之稅率，亦予增大，而改為自〇·五%至三〇%之累進率。

#### 第五項 新新經濟政策採行後之所得稅

(一) 新新經濟政策與租稅政策 一九二五年春季以後，私企業之活動範圍，更加擴張，乃有所謂新新經濟政策(Neo-Nep)之施行。此項新政策，乃蘇維埃政府力圖藉此給予一切生產事業以企業的激勵，而謀生產力之向上，且同時並抑制私的企業活動及私的資本蓄積於一定之範圍內者，此種企圖，即在租稅政策之發展上，亦能明白窺出之。一九二六年九月所得稅及營業稅之修正，一九二七年四月單一農業稅之修正，以及同年十二月所得稅之再修正等，均係顯然反映政府之此種企圖也。茲專就所得稅言之，此所得稅已於一九二六年九月及十月大加改正，其改正之大要如次：<sup>12)</sup>

(二) 一九二六年所得稅之改正 從前所得稅，原分為普通所得稅與超過所得稅兩種，此時乃廢止此項區別，而改為私人及私的企業所得稅(Einkommensteuer von Privatpersonen und Privatunternehmungen)與國家及組合企業所得稅兩大類別。私人及私的企業所得稅，則因所得者階級不同而為

12) P. Haensel: Die Finanz- und Steuerverfassung der Unfou der sozialistischen Sowjet-Republiken, 1928, S. 61-119.

差別之待遇，並為累進稅率之適用。詳細言之，即就所得分為（1）工貨勞動者、國家年金受領者、文筆生活者等之所得，（2）工貨關係以外之勞動者、使用勞動者三人以內之家內工業者、家屋出租者等之所得，（3）工商業、企業者及中間商人之所得三種，而依各不相同之累進稅率，課以本稅。此外對於法人之所得，則課以第三種之稅率（關於稅率，參照後表所載）。至於免稅點，則就全國之地域分為四段，而設種種不同之規定。就第（1）種所得言，對於莫斯科、列寧格勒等第一級地域，以一、二〇〇盧布為免稅點，第二級地域，以一、〇八〇盧布為免稅點，第三級地域，以六〇〇盧布為免稅點，第四級地域，以四〇〇盧布為免稅點。再就第（2）種及第（3）種所得言，則從第一級地域起至第四級地域止，依次以八〇〇盧布、七〇〇盧布、六〇〇盧布、五〇〇盧布為免稅點。此外對於上述之所得稅，尚得附加二五%之地方稅。再國家及組合企業所得稅，已於同年十月改正其企業純益之算定方法矣。

此次所得稅，如就下列私人及私的企業所得稅之稅率觀之，則較之一九二三年十一月之所得稅，其因所得者階級不同而為差別課稅之處，更加嚴格，同時依累進率之大為增高，而重課大所得之主旨，更加徹底。茲就一九二六——二七年度此項所得稅之納稅人數及其各階級負擔之分配狀況，列表如次：<sup>13)</sup>

階級	納稅人數	課稅所得	納稅額
(1) 勞動者使用人	七萬七千人	四九·三%	一、二〇〇百萬盧布
(2) 獨立勞動者所得者	四萬八千人	三六·五%	五〇〇百萬盧布
			四五·五%
			二五·五百萬盧布
			一九·〇%
			一八〇百萬盧布
			一四·二%

13), 14) G. Y. Sokolnikov: op. cit., p. 174.

(3) 不勞所得者	共八千人	三·三%	六〇·〇百萬盧布	三·五%	一〇五·〇百萬盧布	共·八%
計	一、五五千人	一〇〇·〇%	三、五〇〇·〇百萬盧布	一〇〇·〇%	一、六〇〇·〇百萬盧布	一〇〇·〇%

又第三種不勞所得者階級，其所得之分配狀況，以及所得稅負擔之分配狀況如次表：<sup>14)</sup>

年	所得	額納	稅人	數	課稅所得	額納	稅額
一、〇〇〇盧布以下			一二四·〇千人		九三·〇百萬盧布		二·六百萬盧布
一、〇〇〇盧布至	五、〇〇〇盧布		二一八·五千人		四八〇·〇百萬盧布		二九·四百萬盧布
五、〇〇〇盧布至	一〇、〇〇〇盧布		二八·〇千人		一九〇·〇百萬盧布		二七·〇百萬盧布
一〇、〇〇〇盧布至	二〇、〇〇〇盧布		七·五千人		九七·〇百萬盧布		二二·三百萬盧布
二〇、〇〇〇盧布以上			二·〇千人		七〇·〇百萬盧布		二四·〇百萬盧布
計			三八〇·〇千人		九三〇·〇百萬盧布		一〇五·三百萬盧布

據右表所載觀之，已知所得稅收入之大部分（七六·八%），係由不勞所得者所繳納，且其四四%之譜，約為九千五百人所負擔。此等情形，實是顯示如前所述之政府所得稅政策之結果也。

（三）一九二七年所得稅之改正 一九二七年十二月十四日，又為所得稅之改正。其改正之要點，<sup>15)</sup>即是對於私人及私的企業所得稅，將第（1）種所得中所屬之文筆生活者所得劃出，另與優伶及生產組合員之所得，獨立成爲一項，而依後表所載之稅率課以本稅。此外並就第（1）種所得，改爲在一、二〇〇盧布以下者免稅，而稅率復一律減低。然對於第（2）種及第（3）種之所得，則又增高其累進稅（參照

15) A. A. Santolev and L. Segal: Soviet Union Year-Book, 1929, p. 414-415.

後表所載)。又國家及組合企業所得稅，已由一九二九年十二月十六日之法令，將從前課以純益八%之稅率，提高為二〇%。

俄國所得稅，後由一九二九年十月二十八日及一九三一年六月十七日兩次法令，加以改正補充，已成爲現行稅法。其現行稅法之詳細情形，當另節在後面敘述之。

新新經濟政策採行後之私人及私的企業所得稅率表

級 別	1926 年		1927 年		1931 年	
	1,000 盧布以下之所得	24,000 盧布以上之所得	1,000 盧布以下之所得	24,000 盧布以上之所得	1,000 盧布以下之所得	24,000 盧布以上之所得
工 賃 勞 動 者	0.7%	4,380 盧布 + 24,000 盧布 超過額 × 30%	免 稅	4,238 盧布 + 24,000 盧布 超過額 × 30%	特 別 規 定	特 別 規 定
國 家 年 金 受 領 者	0.7%	超過額 × 30%	0.7%	4,360 盧布 + 24,000 盧布 超過額 × 30%	0.9%	5,455 盧布 + 24,000 盧布 超過額 × 37.5%
文 學 生 活 者						
優 伶						
生 產 組 合 員						
工 外 之 實 業 勞 動 者 以 者 不 使 用 勞 動 者 之 家 內 工 業 者 以 內 家 內 工 業 者	2.5%	5,766 盧布 + 24,000 盧布 超過額 × 35%	2.5%	7,745 盧布 + 24,000 盧布 超過額 × 50%	2.5%	7,746 盧布 + 24,000 盧布 超過額 × 50%
家 園 出 租 者					4.0%	12,890 盧布 + 24,000 盧布 超過額 × 81%
					3.75%	11,619 盧布 + 24,000 盧布 超過額 × 75%

中國商人				4.0%	19,500 盧布 + 24,000 盧布 超過額 × 11%	
商工業業者	3.0%	7,400 盧布 + 24,000 盧布 超過額 × 45%	3.0%	8,330 盧布 + 24,000 盧布 超過額 × 54%	4.8%	14,115 盧布 + 24,000 盧布 超過額 × 86%
利息生活者						
數						

(註) 本表係按各所得之最低及最高稅率而為採載之

## 第二節 俄國之現行所得稅

### 第一項 俄國所得稅之特徵

(一) 俄國所得稅之構造 俄國現行所得稅，乃由私人及私的企業所得稅 (Einkommensteuer von staatlichen und genossenschaftlichen und Privatunternehmungen) 與組合及國家企業所得稅 (Einkommensteuer von staatlichen und genossenschaftlichen Unternehmungen sowie Aktiengesellschaften mit Beteiligung von staatlichem oder genossenschaftlichem Kapital) 並對於農村居民之唯一的統一直接國稅之單一農業稅 (einzigste Landwirtschaftsteuer) 三者而構成。私人及私的企業所得稅，如前節所述，主要的係為對於採行新經濟政策以後而發生的所謂 Nepman 之所得而為課稅計，而於一九二二年十一月恢復之者。本稅在其恢復之初，即係採取綜合課稅主義，對於自然人及法人

之綜合所得，而課以累進稅率。其就所得者依其所屬之社會階級爲之分類，而爲差別之課稅，是爲本稅顯著之特徵。嗣後本稅雖曾經數次之改正補充，一面擴大其課稅範圍，同時並對各階級之差別課稅，愈加嚴格，然其根本之組織，則無甚變化也。組合及國家企業所得稅，創設於一九二三年六月，係對於組合經營、準國營及公私混合經營等企業之純益，以八%之比例稅率而爲課稅者，自此以後，除一九二九年十二月，增高其稅率爲二〇%外，迄今無大修正。反之，單一農業稅，則於一九二三年五月創設以後，其性質及組織，均已經過重大之變革。本稅最初是以一個農場每一人口之耕作地面積，爲課稅標準而課稅，至一九二七年四月，曾加以根本之改正，而以一個農場之收益額爲課稅標準，此項收益額，即係基於一定收入源每一單位之平均收益額而算定者。又有免稅點之設定，超過累進稅率之適用，詳細之寬免規定等，據此，是本稅已顯帶所得稅之濃厚色彩矣。嗣於一九三一年三月，對於各種共同農場，復改爲就其實收收益額而爲課稅，稅率亦大加減低。惟同時對於富農之課稅，則又極爲苛刻。

(二) 俄國所得稅之二大特徵 據右所述，則俄國現行所得稅，即是由於對私人及私的企業之綜合所得所課之私人及私的企業所得稅，對各種組合及國家企業之純益所課之國家及組合企業所得稅，以及對農民及農業諸團體之收益總額所課之單一農業稅而構成之。此三種租稅，均是(1)對於所得者爲嚴格的階級差別課稅，(2)爲獎勵社會化之經營運動計，而在課稅上賦與以各種特典，此比之其他資本主義諸國之所得稅，誠爲蘇俄現行所得稅最顯著之二大特徵也。

蘇維埃政府，於採川新經濟政策以後，原係依據此項新政策，對於一切生產事業，給與以企業的激勵，而謀生產力之向上，同時復企圖抑制私的企業活動及私的資本蓄積於一定之範圍內，並且不專依各種直接稅以謀單純之收入，尚以此作為抑制私的資本活動之手段而利用之者也。其在所得稅及單一農業稅，亦是以此種目的為本，每次改正，如上所述之階級差別課稅，即日益加嚴，累進稅率，即日益增高。又政府獎勵非資本主義的共同經營運動之意圖，在所得稅及單一農業稅中，就其改正之情形觀之，亦極顯然，特別是單一農業稅，其對於各種共同農場所賦與課稅上之特典，以及寬免之規定，至為廣泛。茲就現行之私人及私的企業所得稅，組合及國家企業所得稅以及單一農業稅之組織，敘述如次。

## 第二項 所得稅

(一) 私人及私的企業所得稅<sup>16)</sup> 凡屬組合或國家所經營之企業，以及組合或國家為其資本半額以上出資之企業以外，且從俄國國內之所得源而得到收入之一切自然人及法人，不問其國籍與住所如何，悉課本稅。但農村居民，而其收入已負擔單一農業稅者，則免除之。至課稅標準，則基於綜合課稅主義，而以人為中心，從其所收入之總所得中，扣除各種必要經費後，以其殘額為課稅標準。其就一切所得者，依其所屬階級差別而為差別課稅一事，乃為本稅最顯著之特徵。此即是就一切所得，分為六種：(A) 工資勞動者及國家年金受領者等之所得，(B) 文筆生活者、優伶、生產組合員等之所得，(C) 工資關係以外勞動者，不使用勞動者之家內工業者等之所得，(D) 家屋出租者之所得，(E) 使用三人以內勞動者之家內工業者，

16) G. Dobbert: Die Grundzüge der neuen Steuerverfassung der UdSSR (Finanzarchiv, Neue Folge, B. 1, Heft 1, 1932, S. 145-146).

中間商人等之所得，(F) 工商業企業者、教會之所得及利息所得。對於此六種所得，則依後載各不相同之累進稅率，而課以本稅。此不待言，其各階級之分類方法以及對各階級之稅率不同，即是顯示蘇維埃政府已認識各階級之社會的地位與任務之差異，及其對於此等階級之態度者也。

關於課稅所得額之算定，在前列(A)種所得，其月收為七五盧布至一〇〇盧布者(因住居之地域而異)，概予免稅。其在兩處以上地域獲取所得，而其總所得額，超過此項免稅點者，如各地域之各所得額，各在免稅點以下時，亦予免課本稅。各種所得，均係基於納稅義務者就上年度實收所得所為之申報，再經稅務當局之直接查定，以決定其所得額。至負債利息，各種必要經費，既納之國稅及地方稅，已付之生命保險費(每年以三百盧布為限)，受僱人之待遇改良費(以所得額之二〇%為限)等，均得從所得額中扣除之。又同居家屬中，有為納稅義務者所扶養之老年人及子女二人以上時，每增一人，每減低一級之稅率。

對於依右述方法所決定之所得額，則課以下表所列之超過額累進稅率。然關於(A)種所得，則另有特別之規定，對於月收未滿八五盧布者，課以〇·七五%，對於八五盧布至一〇〇盧布者，課以〇·六四盧布及超過八五盧布之所得額一·二五%，由此逐漸累進，以至對於二〇〇盧布——二五〇盧布之所得，課以二·八八盧布及超過二〇〇盧布之所得額三·五%為止。又(B)種所得之免稅點，為九〇〇盧布乃至一、二〇〇盧布(因地域而異)，其餘(C)以下四種所得，則各以五〇〇盧布乃至八〇〇盧布為免稅點。至於對於法人所得，則適用(F)種所得之稅率。

俄國私人及私的企業所得稅稅率表(一九三一年制定)

所得稅(單位盧布)	B	C	D	E	F
600 未滿	—	1%	1.5%	—	—
900 未滿	—	1.5%	2.25%	—	—
1,000 未滿	0.9%	2.5%	3.75%	4%	4.6%
1,000—1,200	9盧布 + 1,000盧布 超過額 < 2%	25盧布 + 1,000盧布 超過額 < 2%	37.5盧布 + 1,000盧布 超過額 < 2%	40盧布 + 1,000盧布 超過額 < 2%	48盧布 + 1,000盧布 超過額 < 2%
2,000—3,000	37盧布 + 2,000盧布 超過額 < 2%	123盧布 + 2,000盧布 超過額 < 2%	169.5盧布 + 2,000盧布 超過額 < 2%	52盧布 + 2,000盧布 超過額 < 2%	61盧布 + 2,000盧布 超過額 < 2%
6,400—7,000	52盧布 + 6,400盧布 超過額 < 2%	666盧布 + 6,400盧布 超過額 < 2%	992盧布 + 6,400盧布 超過額 < 2%	187盧布 + 6,400盧布 超過額 < 2%	216盧布 + 6,400盧布 超過額 < 2%
12,000—14,000	1,375盧布 + 12,000盧布 超過額 < 2%	2,526盧布 + 12,000盧布 超過額 < 2%	3,789盧布 + 12,000盧布 超過額 < 2%	1,105盧布 + 12,000盧布 超過額 < 2%	1,386盧布 + 12,000盧布 超過額 < 2%
24,000 以上	5,455盧布 + 24,000盧布 超過額 × 37.5%	7,746盧布 + 24,000盧布 超過額 × 50.0%	11,619盧布 + 24,000盧布 超過額 × 75.0%	12,880盧布 + 24,000盧布 超過額 × 81.0%	14,115盧布 + 24,000盧布 超過額 × 86.5%

(註一)本表係根據 G. Dobbert: S. a. O. S. 146.

所得額分為十七階段，而課以各不相同之稅率，本表僅採錄八個階段。關於 1,000 盧布以上至 24,000 盧布之所得額，其超過各階段當剩所得額之數不明。

至課稅方法，關於（A）種所得及（F）種所得之一部，則為源泉課稅，其他之所得，則為直接課稅。稅務當局對於所得額之查定及租稅之徵收，其權限比之其他諸國，至為廣大。又本稅得於二五%之限度內，徵收地方附加稅。

（二）組合及國家企業所得稅<sup>17)</sup> 為俄國產業社會化部分中各種租稅之一者，則有組合及國家企業所得稅。本稅對於凡屬由純私營企業過渡到純國營企業之一切組合經營企業及準國家經營企業均課之。惟組合或國家之出資額，未達總資本之半數之企業，以及由種種社會經濟見地不能認為組合組織之企業，悉課以前述之私人及私的企業所得稅。又純國營之企業，而其經營方法為私企業的方法者，則有讓與其利潤於國庫（Die Ueberweisungen aus den Gewinnen der staatlichen Industrie）之義務，悉予免除本稅。

課稅標準，為上年度之純益。惟股份公司，則以依擬會計簿規定所算出之純益為標準，其他企業，則從總收入中扣除必要各經費及減價償付費後，以其殘額為課稅所得額。不過一九三一年八月二十三日之法令，已改為對於三個月之推定純益而為課稅，其股份公司之會計簿組織，亦已依此法令變更之矣。至稅率，則對於依右述方法所算定之課稅所得額，一律課以二〇%之比例稅率。若查定稅額，比之私人及私的企業所得稅（F）種所得之同額所得，應繳納較多之額時，則減低至（F）種所得之稅額。又本稅亦得徵收二五%之附加地方稅。據上所述觀之，本稅對於大所得，比之私人及私的企業所得稅特別低其稅率者，無非如前所

17) G. Dobbert: a. a. O. S. 142.

述係反映政府促進非資本主義的共同經營企業之企圖者也。

### 第三項 單一農業稅<sup>18)</sup>

單一農業稅，對於凡居住俄國農村，而從農村所屬之收入源獲得收入者均賦課之。其負擔本稅者，悉免除其他之直接國稅及地方稅。又負擔本稅者，在課稅上分爲各種共同農場、共同農場之非共同化財產、個別經營農場、富農四種，而爲各別之課稅。

(一) 共同農場 先就共同農場之課稅情形言之，對於共同農場，其所得額之算定，非如個別經營農場，而以關於收入源的平均收益率之一般規定爲基礎，乃係依擬各農場所備置之會計帳簿，以查定其每年實收之總收益額，卽就此總收益額而爲課稅。至於稅率，對於共產農場 (Kommun) 及共同耕作農場 (Arbeitsgenossenschaft) 則爲三%，對於共同耕作組合 (Gemeinschaft zur gemeinsamen Bebauung des Landes) 則爲四%。此卽是按照各種共同農場之共同化程度如何，而爲差別之課稅也。其所屬組合員每一人年收不滿六〇盧布之各種共同農場，悉予免稅。又對於共同農場，則設有廣汎之免稅及減輕稅率之規定，舉其主要者，如經營困難而以貧農及中農爲基礎之共同農場，則斟酌其情形而減免其租稅。又對於新開闢地方之共同農場而飼養家畜、養蜂、栽種甜菜及棉花者，則從開闢之年起，免稅五年。此外復以促進各地方之特殊農業及工業原料生產爲目的，而對於各地共同農場所經營之特定農業，亦各賦與以減免租稅之特典。此等保護周至之結果，在實際上，可云共同農場祇是就其實收所得總額半數之贈，而負擔單一農業稅而已。

18) G. Dobbert: a. a. O. S. 149-152.

(二) 共同農場之非共同化財產 在共同耕作組合情形之下，而由其非共同化財產部分所生之收益，其收入額之查定，則與後述個別經營農場之收入額算定方法相同，而適用同一之平均收益率以決定之。對於一個農場之查定收入額，即適用下列之超過累進稅率。此外關於課稅上之寬免，則與個別經營農場之規定略同。

課 稅 所 得 額	稅 率
五〇盧布未滿	四%
超過 五〇盧布以上至一〇〇盧布之金額	五%
超過一〇〇盧布以上至一五〇盧布之金額	八%
超過一五〇盧布以上至二〇〇盧布之金額	一〇%
超過二〇〇盧布以上至三〇〇盧布之金額	一三%
超過三〇〇盧布以上至四〇〇盧布之金額	一七%
超過四〇〇盧布以上至五〇〇盧布之金額	二二%
超過五〇〇盧布以上至七〇〇盧布之金額	二七%
超過七〇〇盧布以上之金額	三〇%

(三) 個別經營農場 關於個別經營農場，先就各聯邦規定各種收入源每一單位之平均收益率，再

基於此而算定各農場之一年收入，對於此算定之收入額，即依下列之超過累進稅率而課以本稅，此時據爲算定所得基礎之耕作地面積，一部係依據播種地面積，一部係依據所有總面積。農業勞動者工資收入之課稅，則因其居住農村之情形如何而不同，對於常住在農村之人，以其實收所得額之一五%爲課稅所得額，對於居住在都會之人，以其一五%爲課稅所得額，對於季節農業勞動者，以其二〇%爲課稅所得額。又關於手工業者及家內工業者之所得，則許扣除必要各經費。

俄國農業各收入源平均收益率（一九三一年）

共和國	每 一 畝												
	播種地	排水地	田地	草場	菜園	葡萄園	果樹園	種草	馬	牛	山羊		
俄羅斯共和國	四六	—	三七	一八	二一〇	四〇〇	二〇五	三〇〇	二二	一九·五	一一	六	二·五
烏克蘭共和國	五九	—	四一	三〇	二三〇	三五〇	二〇〇	三〇〇	二九	二四	二二	六	二·二
白俄羅斯共和國	五七	—	三九	二〇	二一〇	—	二四〇	—	二五	二一	一五	—	一·八
捷高加索共和國	五二	—	三五	一八	二三〇	三五〇	三〇〇	三七〇	一七	一五·五	一五	六	三
烏茲別克共和國	—	一〇四	—	—	二一〇	四〇〇	三〇〇	三五〇	一七	一八	一五	六	三
土可曼共和國	—	九五	—	—	二一〇	四〇〇	三〇〇	三五〇	一六	一五·五	一四	六	三
特狄克共和國	—	八〇	—	—	一五〇	三五〇	三〇〇	三〇〇	一五	一五·五	一二	六	二·五

(註一)本表係根據 G. Dobbert: a. a. O. S. 150. (單位盧布)

課稅所得額	稅率
二五盧布未滿	四%
超過 二五盧布以上至一〇〇盧布之金額	七%
超過 一〇〇盧布以上至一五〇盧布之金額	一〇%
超過 一五〇盧布以上至二〇〇盧布之金額	一五%
超過 二〇〇盧布以上至二五〇盧布之金額	二〇%
超過 二五〇盧布以上至三〇〇盧布之金額	二二%
超過 三〇〇盧布以上至四〇〇盧布之金額	二五%
超過 四〇〇盧布以上至六〇〇盧布之金額	二八%
超過 六〇〇盧布以上之金額	三〇%

(對於一個農場每一人口所得額之稅率)

對於個別經營農場，其課稅上之寬免規定，主要者，即一個農場每一人之二〇盧布以內之收入，不課本稅，而於超過二〇盧布以上之收入，則適用前列之稅率。組合組織之農場而不使用工資勞動者時，則減輕稅額之二五%。貧農及中農而在特定地域內從事於種植甜菜及飼養家畜等事者，於一九三〇年以後免除本稅。又對於因地域或職業上關係而為勞動力分配，以從事於特定產業之農民，則悉予免除本稅。例如農民改

為採掘煤礦之人，而一年以上定住在同一場所者，免除納稅義務，以及移住於新開闢地之農民，於一定期間內免除納稅義務是也。又對於尖銳化的農村階級鬭爭之犧牲者，視為社會的保護者之一，若農民因對富農鬭爭而死亡者，其貴族自本人死亡之日起，五年內免除本稅。至於個別經營農場所生產之農產物，其市場之販賣價格，比之共同農場所生產之同種農產物價格較高時，則以其價格之差額，加算在個別經營農場之課稅所得中而為課稅。此項情形，誠可謂為極顯然的保護共同農場之租稅政策也。

(四) 富農 富農 (Kulak) 乃係從個別經營農場中特別劃出，而在課稅上予以差別之待遇也。對於富農，其各收入源之平均收益率，雖仍適用一般個別經營農場之平均收益率，但對於依此所算定之一個農場所得額，則依下列較高之超過累進稅率，而課以本稅。又在課稅上，對於富農，亦不賦與以任何之寬免特典。至於判定某一農場為富農階級之權，則委之於村蘇維埃之手。村蘇維埃，乃係參酌當該地方某一農場之平均所得額及其階級關係等而為判定，判定後，即呈報之。

課稅所得額	稅率
五〇〇盧布未滿	二〇%
超過 五〇〇盧布以上至 七〇〇盧布之金額	三〇%
超過 七〇〇盧布以上至 一、〇〇〇盧布之金額	四〇%
超過 一、〇〇〇盧布以上至 三、〇〇〇盧布之金額	五〇%

超過三、〇〇〇盧布以上至六、〇〇〇盧布之金額 六〇%  
 超過六、〇〇〇盧布以上之金額 七〇%

(對於一個農場每一人口所得額之稅率)

第四項 俄國所得稅之重要性

(一) 俄國財政與所得稅 茲就最近俄國所得稅與單一農業稅之收入，及其對於全租稅收入之比率，列表於次：<sup>19)</sup>

年	全租稅收入 (百萬盧布)	所得稅收入 (百萬盧布)	對於全租稅 收入之百分比	農業稅收入 (百萬盧布)	對於全租稅 收入之百分比
一九二五至一九二六	一、七八七·三	一五一·四	八·五%	二五一·七	一四·一%
一九二六至一九二七	二、四八四·九	一九二·六	七·八%	三五七·九	一四·四%
一九二七至一九二八	三、二五五·七	二三一·四	七·一%	三五四·二	一〇·八%
一九二八至一九二九	三、九六〇·〇	二八三·五	七·二%	四三〇·一	一〇·九%
一九二九至一九三〇	五、三七八·〇	三六九·四	六·八%	四一五·〇	七·七%
一九三一至一九三二(預算)	一〇、八四三·〇	三〇〇·〇	二·八%	五〇〇·〇	四·六%
一九三二至一九三三(預算)	一六、七五三·六	一五·六	〇·〇一%	六〇〇·〇	三·六%

(註)一九三〇至一九三一年度之收入情況不明。

19) 根據 Statistisches Reichsamt Deutschlands: Finanzen und Steuern im In- und Ausland, 1930, S. 832. 及 O. Schwarz: Die Finanzen der grosseren euro Paarchen Staaten (Finanzarchiv, Neue Folge, B.I, Heft 2, 1932, S. 352).

據右表所載，則所得稅與單一農業稅之收入金額，以及此等稅收對於全租稅收入所占之比率，實比之其他資本主義諸國，不及遠甚。在一九二五——二六年度，其收入爲一億五千一百四十萬盧布之所得稅，後至一九二九——三〇年度，雖已逐漸增加達三億六千九百四十萬盧布，然其對於全租稅收入之比率，則已由八·五%降低到六·八%。至同期間之單一農業稅亦然，雖其收入已由二億五千一百七十萬盧布增至四億一千五百萬盧布，但對於全租稅收入之比率，亦由一四·一%降低到七·七%矣。此即因租稅全部收入，是於所得稅收入以外者而爲增加，而其增加之原因，主要的在間接稅之增收故也。然一九三一年以後，一方所得稅收入銳減，他方間接稅收入激增，其結果，兩稅在租稅收入中之地位，已大爲低落，在一九三二——三三年度之預算，計所得稅收入爲一千五百六十萬盧布，農業稅收入爲六億盧布，是兩稅之收入，祇是在全租稅收入中僅占三·六%而已。不過奉行政治原理與資本主義諸國根本不同之蘇俄，其所得稅及單一農業稅所具之重要性，是不容僅依其收入額之多寡而判定之者也。

(二) 俄國所得稅之特殊性 欲藉暫退一步到資本主義一事，以備他日兩步踏進社會主義而採用之新經濟政策實施以後，至一九二五年春，復不得已依新新經濟政策之採用，再向資本主義退卻一步。然蘇維埃政府，因堅決保持土地之國有，大工業及鐵道並外國貿易之國營，且因一九二八年以後產業五年計劃之推行，而國營產業部分，卻已日益擴大，同時，在農村方面，社會化經營所占之農業部分，亦已逐漸增加，至一九三二年，已占全耕作地面積約一八%矣。如此，則今日俄國之社會經濟情勢，實是立於對立的兩個生產要

素——私的資本經營之生產要素與國營或社會化經營之生產要素——之辯證法的統一之上者也。在此項複雜的社會經濟情勢之下，所得稅及單一農業稅，屢如前面所述，原不專為謀租稅之收入，尙在藉此而抑制都會及農村之私的資本活動於一定之範圍內，並促進農業等各種產業之社會化運動，實具有重要之社會經濟的任務也。故所得稅及單一農業稅兩者，自制定以後，已藉數度之改正，一方對於商工業企業者、利息生活者、中間商人及富農等，其課稅日加嚴峻，他方對於工資勞動者、貧農及中農等，其稅率已大為減低，且對於社會化運動，復已互於各方面，而擴大課稅上之保護。因此，則現在俄國所得稅及單一農業稅之組織，實比之其他資本主義諸國多不相同，而呈現極鮮明之蘇維埃的色彩者也。

如前所述，在現在俄國社會經濟情勢之下，而具有上述特殊意義與組織之所得稅及單一農業稅，其收入額之多寡，原表示其極複雜之內容，兩稅所具之重要性如何，是不能如資本主義諸國，而單依此以判斷之者。所有國營或社會化經營產業與私的經營產業之相對的重要性，各階級間之所得分配關係，都會與農村之所得分配狀態，並其他與各經濟政策相關聯之所得稅及單一農業稅之組織等許多知識，均為判斷其重要性所不可缺之前提也。

因此，俄國之現行所得稅，與前述意大利之所得稅，乃同為獨裁政治國所得稅之一典型而存在者。一方對於英、美、德、法諸國之所得稅，則表示極顯著之特色，同時對於同為獨裁政治國所得稅之意大利所得稅，則顯示正相反之對照。

## 第八章 日本之所得稅

### 第一節 日本所得稅之發達

日本所得稅之發達，可分爲四期考察之：<sup>1)</sup>第一期，其期間自明治二十年創設所得稅法起，至明治三十二年止，在二十七八年之中，曾經過中日戰爭。第二期，其期間自明治三十二年設立新所得稅法，以備立現行所得稅之基礎起，至大正二年止，在三十七八年日俄戰爭之結果，曾施行非常特別稅法。第三期，其期間自大正二年廢止非常特別稅，而就所得稅添加近代的色彩起，至大正九年止，中曾經過世界大戰。第四期，其期間自大正九年設立新所得稅法以降，以至於現在。關於稅法歷次改正之詳細情形，應讓之於其他之調查。<sup>2)</sup>茲擬專從財政學之見地，以敘明日本所得稅之發達。

#### 第一項 所得稅創設時代（一八八七——一八九八年）

（一）路德福收入稅法律案之影響 日本之所得稅，乃由明治二十年三月勅令第五號之所得稅法而創設者。日本當時一方因國運之發展，而經費大增，特別是擴張海軍，需款急迫，他方復因北海道物產稅，又有減輕之必要，於是爲求得新財源起見，乃有採行所得稅之事。從前之國家歲入，原是專倚地稅、酒稅等之傳

1) 小川憲太郎：稅制整理論七一頁。

2) 大藏省主計局：主計局第五十九次統計年報書（稅法沿革概要）；關於內國稅之稅率與納稅期之沿革概要。

統的租稅制度，然此時採用近代的租稅制度之第一步，即已參酌外國制度，而創設新所得稅矣。<sup>3)</sup>吾人從研究比較財政學之立場觀之，對此參酌外國制度之事實，頗有興味也。

所得稅法案，於明治二十年一月提出開議，終經元老院之議定，加以若干之修正，於同年三月十九日，以勅令第五號公布之。阿部教授<sup>4)</sup>援引松方正義伯之「所得稅法論」<sup>5)</sup>，並介紹松方氏所藏筆錄之所得稅草案（明治十七年十二月），認為此次所得稅法案之基礎。然余更擬認收入稅法律案（明治七年十一月二十九日）為此次所得稅法案之基礎者也。茲已由大藏省文庫主任高橋俊氏得到各種之資料如次：

敬呈者，羅命路德福（Rudolf）調查稅制，草擬財產等級稅法草案，脫稿後，呈上另冊和譯一本，已荷晝夜瀏覽。謹遵尊諭，親就同人徵詢意見，已獲逐一答辯，故又另冊作成第一篇、第二篇考說，併呈尊鑒。然第二篇考說中，對於巴華里稅法之疑問，目下無可供參考之書籍，難以判定。在路德福之說明，則謂巴華里於收入稅之外，別有資本稅，且就本國有土地者與有公債證書者為對比之辯明。同人亦悉其重要，謂就有公債證書等之人，別課資本稅，足以救治其不均平，然後再就其均一之收入額，課以等級稅，即能二法相須，權衡得宜。但查悉巴華里並無特別之資本稅，僅是屬於財產稅中之一部，以此就呂斯芮爾（Boer）<sup>1)</sup>請其釋疑，全如愚見，路德福之說，或係偶涉錯誤。隨就呂斯芮爾所示之資本利得稅法及產業稅則，令楊敦以英文譯出，再以和文重譯之，併裝成冊，呈送案前，伏祈鑒核。又巴里華之資本稅，認為移至本國施行，不僅毫無妨礙，並可救治今日之不公平，是為最適宜之法律。至路德福呈案之財產等級稅，目下正

3) 明治財政史第六卷。

4) 阿部勇：日本財政論中租稅二三六頁以下。

5) 松方伯財政策論集（明治前期財政經濟史料集成第一卷）。

就其細目考究其利害得失，不日當謹具鄙見，再行呈候鈞覽。

謹呈

伊藤參議閣下

伊東已代治

明治十七年十二月

目錄從略

收入稅法律案

收入稅法律案另紙奉呈。

本案中雖遵閣下之命，已將應納地稅之土地而生之收入並造酒廠之收入，免予課稅，但其他種類之收入（資本、營業、薪俸及其他一切收入），則悉予課之。

閣下若採納本案之原則，希速以其施行上必要之法令，委之於屬吏草擬之，期於千八百七十五年頒布本法，以便徵收該年度之收入稅，本案說明，雖已詳於書記官伊東已代治氏之筆記中，但當再依其需要而作成說明書。

右上

參議兼宮內卿伯爵伊藤博文閣下

一千八百七十四年十一月二十九日

卡·路德福謹具

路德福 (Rudolf) 於明治七年提出收入稅法律案於參議伊藤博文，書記官伊東已代治氏，復參酌路

德福及呂斯芮爾 (Roessler) 等之意見，建議於伊藤參議，此項情形，依上項文書觀之，即可明瞭。以所聘用兩個外籍德人之意見，形成爲收入稅法律案，且此法律案之內容，復與德國所得稅之內容相似，而間接影響於明治二十年之所得稅法者，卽爲此法律案，由此觀之，則所謂「參酌外國制度」之事實，已屬顯然矣。

試節錄明治二十年所得稅法之主要條文，而以與此相當之收入稅法律案條文，附記於後，則可獲得下列之結果。但因兩者條文之組織，不盡相同，故於彼此不能對照之條文，卽從其便宜而配列之。

第一條 凡人民由其資產或營業及其他而生之所得金額，年在三百圓以上者，應依本稅法納所得稅。但屬於同居家屬之所得，均合算於戶主所得之中。

第一條 凡日本國民，不問住居國內或國外，其一人或合算其家屬所有之特別收入，一年收入四百圓以上者，除皇族外，均有納付收入稅之義務。

第二條 居住外國之日本國民，關於在外國所有之土地收入，證明已納收入稅於外國政府者，應免除本收入稅。

第三條 凡外國人因營業或一年以上居住日本國內者，應納收入稅。但此種義務，與各國所締結之現行條約抵觸者不在此限。

外國人在日本國內私有土地者，其收入金額一年爲四百圓以上時，應納本收入稅，外國人在內地有工商業營業所者亦如之，但此種義務，與各國所締結之條約抵觸者不在此限。

第二條 所得須依左列定則算出之：

一、公債證書及其他由政府所發或得政府許可而發之證券之利息、非營業之借款利息、股份之紅利、公私之薪俸、津貼、年金、恩俸及配分賞金，即以其金額視為所得。

二、除第一項外，由資產或營業及其他而生之所得，按其種類，從收入金額或收入物品代價中，扣除國稅、地方稅、區町村費、備荒儲蓄金、製造品之原料代價、販賣品之原價、種子費、肥料費、營利事業所需場所物件之租費、修繕費、受僱人工賃、負債利息及雜費等後，以其餘額視為所得。

三、第二項之所得，應依前三年所得平均額算出之，但所得之收入未滿三年，而依同額平均不能得到平均額者，應依其他比率算出之。

第四條 收入稅，依納稅義務者由土地、資本或工商業及其他以利益為目的之營業而生之收入金額，或年給、月給及日給或其他之利益金額而賦課之，但各納稅義務者之納稅額，按次條所載之等級徵收之。

第二十五條 賦課收入稅且裁決其申請及異議，得依左列三條算定其收入：

第二十六條 稱土地之收入者，謂納稅義務者自己使用所收入之利益，並貸與他人所收入之收益。

算定貸與他人之土地及家屋之收入時，應併地租、租戶所納現物及其服役之勞力，並其他屬於貸與人權利之使用權等合算之，而從中扣除屬於貸與人義務之費用。

算定未貸與他人土地之收入時，應以所有者自己使用所獲利益前三年之平均額爲其收入。關於土地上面之製造所（春米車、磨粉車、酒及麥酒釀造所、煉化石及瓦製造所之類），若當算定其所在之土地收益時，未一併算入此製造所之利益者，則以其所獲純益之前三年平均額爲製造所之收入。

石工所、岩石採掘所、煤炭製造所、粉筆製造所、鑛坑及鑛所，亦以所獲純益之前三年平均額爲其收入。土地所有者自己使用之建築物收入，應以各該地通行之租金爲標準而算定之。

屬於土地義務之費用及其租稅，並土地抵押借款及其他借款之利息，得從收入中扣除之，但須依其請求，證明貸與人之住所、姓名並借用證書之年、月、日等。

第二十七條 稱資本之收入者，謂納稅義務者對於私人、政府、銀行、各公司或外國政府等所有請求權而生之利息及利益，其他基於相互之契約而獲得之年金、物品及其他利益亦同。

對於公債證書或私債證書及其他股票等，算定其所規定之利息及利益金之收入稅時，以各年之利息及利益總額爲其收入。

利息及利益金額每年不同時，依其上年度之收入額課以收入稅。

本條納稅義務者負有債務時，準用前條末項之規定，從收入額除去其利息。關於商業並營業之借貸，

得於算定次條收入時扣除之。

第二十八條 由商業、工業或其他營利事業（如醫生、律師、著述家之類）而生之收入，以及其他退職金、津貼或非由動產及不動產所生利益之一切收入，依左列方法定其稅額。

由商業、工業或其他營業事業而生之收入，其營業繼續三年以上者，應依前三年之平均額算定其收入稅，其中建築物及營業用具之損耗額（即建築物等因使用而每年減少其價值，比之原價所受之天然損耗額），或其他為營業所必要之費用，應除去之。但納稅義務者家計之費用，或業務之擴張改良等費，不得除去之。

官吏薪俸等確定收入，依其金額課以收入稅，但依法律規定，應提存於退職資金或寡婦扶助資金中之金額，得從其中扣除之。

應依其土地通常之房租及地租，以算定官宅並官宅附屬地，加算在薪俸之中。但因給予官宅及其附屬地，已減少薪俸額者不在此限。

納稅義務者負有債務時，準用第二十六條末項之規定除去之。

第二十九條 減輕地稅或其他未為改正前不納土地收入稅者，不算入應納收入稅之收入中。

第三十條 於未有何等法規前不納釀酒所收入稅者，亦不算入應納收入稅之收入中。

第三條 左列所得，不課所得稅：

一、軍人從軍中之薪俸。

二、由公家或私人所受之旅費，傷病者之恩俸及孤兒寡婦之扶助費。

三、不屬營利事業之臨時所得。

第四條 所得稅之等級及稅率如左：

等 級	稅 率
第一等 所得金三萬圓以上	百分之三
第二等 所得金二萬圓以上	百分之二·五
第三等 所得金一萬圓以上	百分之二
第四等 所得金千圓以上	百分之一·五
第五等 所得金三百圓以上	百分之一

但未滿一圓之零數，不算為所得金額。

第五條 收入稅之等級如左：

第一等 一年 四百圓以上	五百圓以下	一圓
第二等 一年 五百圓以上	六百圓以下	二圓
第三等 一年 六百圓以上	七百圓以下	四圓

第四等	一年	七百圓以上	八百圓以下	六圓
第五等	一年	八百圓以上	九百圓以下	八圓
第六等	一年	九百圓以上	千圓以下	十一圓
第七等	一年	千圓以上	一千一百圓以下	十四圓
第八等	一年	一千一百圓以上	一千二百圓以下	十八圓
第九等	一年	一千二百圓以上	一千三百圓以下	二十二圓
第十等	一年	一千三百圓以上	一千四百圓以下	二十六圓
第十一等	一年	一千四百圓以上	一千五百圓以下	三十一圓
第十二等	一年	一千五百圓以上	一千六百圓以下	三十六圓
第十三等	一年	一千六百圓以上	一千七百圓以下	四十二圓
第十四等	一年	一千七百圓以上	一千八百圓以下	四十八圓
第十五等	一年	一千八百圓以上	一千九百圓以下	五十四圓
第十六等	一年	二千圓以上	二千二百圓以下	六十圓
第十七等	一年	二千二百圓以上	二千四百圓以下	六十六圓
第十八等	一年	二千四百圓以上	二千六百圓以下	七十二圓

第十九等	一年	二千六百圓以上	二千八百圓以下	七十八圓
第二十等	一年	二千八百圓以上	三千圓以下	八十四圓
第二十一等	一年	三千圓以上	三千五百圓以下	九十圓
第二十二等	一年	三千五百圓以上	四千圓以下	一百〇五圓
第二十三等	一年	四千圓以上	四千五百圓以下	一百二十圓
第二十四等	一年	四千五百圓以上	五千圓以下	一百三十五圓
第二十五等	一年	五千圓以上	五千五百圓以下	一百五十圓
第二十六等	一年	五千五百圓以上	六千圓以下	一百六十五圓
第二十七等	一年	六千圓以上	六千五百圓以下	一百八十圓
第二十八等	一年	六千五百圓以上	七千圓以下	一百九十五圓
第二十九等	一年	七千圓以上	七千五百圓以下	二百十圓
第三十等	一年	七千五百圓以上	八千圓以下	二百二十五圓
第三十一等	一年	八千圓以上	八千五百圓以下	二百四十圓
第三十二等	一年	八千五百圓以上	九千圓以下	二百五十五圓
第三十三等	一年	九千圓以上	九千五百圓以下	二百七十圓

第三十四等	一年	九千五百圓以上	一萬圓以下	二百八十五圓
第三十五等	一年	一萬圓以上	一萬一千圓以下	三百圓
第三十六等	一年	一萬一千圓以上	一萬二千圓以下	三百三十圓
第三十七等	一年	一萬二千圓以上	一萬三千圓以下	三百六十圓
第三十八等	一年	一萬三千圓以上	一萬四千圓以下	三百九十圓
第三十九等	一年	一萬四千圓以上	一萬五千圓以下	四百二十圓
第四十等	一年	一萬五千圓以上	一萬六千圓以下	四百五十圓
第四十一等	一年	一萬六千圓以上	一萬七千圓以下	四百八十圓
第四十二等	一年	一萬七千圓以上	一萬八千圓以下	五百一十圓
第四十三等	一年	一萬八千圓以上	二萬圓以下	五百四十圓
第四十四等	一年	二萬圓以上	二萬二千圓以下	六百圓
第四十五等	一年	二萬二千圓以上	二萬五千圓以下	六百六十圓
第四十六等	一年	二萬五千圓以上	三萬圓以下	七百五十圓
第四十七等	一年	三萬圓以上	三萬五千圓以下	九百圓
第四十八等	一年	三萬五千圓以上	四萬圓以下	一千〇五十圓

第四十九等	一年	四萬圓以上	四萬五千圓以下	一千二百圓
第五十等	一年	四萬五千圓以上	五萬圓以下	一千三百五十圓
第五十一等	一年	五萬圓以上	六萬圓以下	一千五百圓
第五十二等	一年	六萬圓以上	七萬圓以下	一千八百圓
第五十三等	一年	七萬圓以上	八萬圓以下	二千一百圓
第五十四等	一年	八萬圓以上	九萬圓以下	二千四百圓
第五十五等	一年	九萬圓以上	十萬圓以下	二千七百圓
第五十六等	一年	十萬圓以上	十一萬圓以下	三千圓

以下每一萬圓，增加三百圓之收入稅。

對於各納稅義務人課一第十二等之收入稅者，得斟酌有關納稅能力之家計情況（如一家有多數兒童者或扶養多數之家屬者、長期罹於疾病者、負債或遭遇非常災害減少納稅能力者），減稅一等。其為應納第一等稅者，得免予課稅。

第五條 所得稅，前半部分，應於是年九月繳納之，後半部分，於翌年三月繳納之。

第十六條 收入稅分四期繳納之：

第一期 九月一日前。

第二期 十二月一日前。

第三期 三月一日前。

第四期 六月一日前。

繳納租稅之場所，由租稅局定之。

第六條 依本法所定稅率，有應納租稅之所得者，須開列是年所得之預算金額及種類，於每年四月三十日前，報由居住地之戶長呈報於郡區長。

第七條 在各郡區公署管轄之下，置七名以下所得稅調查委員，每年開調查委員會為所得稅之調查。得於調查委員定數以外，置五名以下之候補員，以備有缺額時補充之。

被選為調查委員及候補員者，非有正當事由，不得辭職。

(中略)

第十七條 郡區長，須依調查委員會之決議，核定各納稅者之所得稅等級金額通告於納稅者。

第十八條 郡區長對於調查委員會之決議有意見時，得呈請府縣知事指示之。

第十九條 納稅者對於所得稅之等級金額認為不當時，得自受其送達之日起，二十日內，附具金額清單及其憑證，申報於府縣知事。但其稅款，仍應依原通告之金額繳納之。

第二十條 府縣知事，對於第十八條、第十九條之情形，須發交府縣常設委員會令其審查後，依其決議而處

分之。但其處分在納稅後時，其稅額不足者追徵之，有餘者發還之。

第六條 爲賦課收入稅且裁決其聲請計，應於各郡區設置收入稅事務局，以郡區長爲委員長或由縣知事特別委任委員長。郡收入事務局委員，由縣會從各郡收入稅義務者中選任之（但郡會設置後，應由郡會選任其委員），區收入稅事務局委員，由區會從其區內之收入稅義務者中選任之。委員須由現存各郡區中之收入各種類（土地、資本及營業）中平等選舉之。當選人有左列情形時，得拒絕當選。

- 一、已繼續爲委員三年者。
  - 二、年齡滿六十歲以上者。
  - 三、有五名以上之未成年人者。
  - 四、爲監護人者。
  - 五、罹於疾病不堪任通常之職務者。
- 收入稅事務局之委員爲六人，此外得選代理委員四人，郡區收入稅納稅義務者爲七人以內時，卽以此義務者爲委員。收入稅事務局，得以四人以上委員之出席而爲決議，決議依過半數行之，議長（委員長）限於可否同數時，得爲發言。事務局之通告及裁決，須有議長及委員二人以上之署名。府縣知事，得依其便利劃分郡區爲二個或多數之收稅區。

第七條 府縣設置府縣委員局，以府知事及縣知事爲委員長，或由大藏卿特別任命委員長，凡對於收入稅事務局之處分及裁決所申述之故障及異議，或由該局委員長就該局決議所提出之異議，均得令其裁決之。

府縣委員，由府縣會從府縣內之收入稅義務者中選任之，其任期爲三年。

府縣委員，除委員長外，爲十人，此外得選代理委員六人，於委員有事故時令其代理之。府縣委員局，有委員或代理委員六人以上之出席時，得爲決議。此項委員，須由收入各種類中平等選舉之。其當選之拒絕決議之方法並決議書之署名，準用前條之規定。

(中略)

第十四條 大藏卿總理全國收入稅之事務，並就府縣委員之呈請及對委員長程序上所申述之故障而爲裁決。

第十七條 收入稅事務局所課之收入稅，不得因義務者之申述異議而延期，必須於其期日繳納之。但以後因異議有理由而繳納逾額時，應發還之。

對於薪俸、津貼、退職金等所課之收入稅，得由支付此等金額之會計局，扣除收入稅送交於收入稅徵收所。

第二十二條 調查委員及其他調查所得稅之人，不得以關於納稅者資產及所得之事件洩漏於外。

第十五條 收入稅事務局委員長並官吏，不得以因執行此項事務得知之人民財產及收入洩漏於外，委員須以遵守此項義務之事向委員長宣誓。

第二十三條 納稅者於其納稅期前，所得金額減少在十分之五以上者，得呈報於其郡區長，郡區長審查屬實，減少其稅額後，其所得額已爲一年三百圓以下時，應予免稅，但已納之稅款，不發還之。

第十八條 在稅額已經算定之一年內，收入雖有增減，而賦課之稅額不增減之。但能證明因喪失收入之種類，致其全額減少四分之一以上時，得請求依其收入減少額而爲減稅。

因納稅者之死亡或其他原因，致收入完全消滅時，應免除賦課之租稅。  
雖就收入稅有減稅或免稅之申請，該時期應納之稅額，須悉數繳納之。減稅免稅之申請，以一年以內爲限始受理之。

第二十八條 本稅法之施行細則，由大藏大臣定之。

第三十一條 大藏卿得發布施行此項法律所必要之規則及訓令。

(二) 明治二十年所得稅之特色 茲擬比較路德福之收入稅法律案，而究明治二十年所得稅法之特色。此兩者在大體上之組織，雖爲一致，但其各個之點，則不必盡同。

所得稅法第一條，則規定納稅義務者之範圍，其免稅點爲三百圓，比之收入稅法案之四百圓，低一百圓。此三百圓之免稅點，至大正二年，始提高爲四百圓。收入稅案，雖就納稅者之住所及所得源之所在地等有詳

細之規定，但因對外經濟關係較爲單純，或因對於外國人尙有顧慮，故當時之所得稅，即不能完全使之具體化，直至明治三十二年之稅法，而收入稅案之精神始克實現。

所得稅法第二條關於所得之算出方法，原則上採用三年平均主義，此點與收入稅法案彼此一致。此項平均實收主義，明治三十二年，已被改爲預算主義，自大正十五年起，復返於上年實收主義矣。

所得稅法第四條之稅率，係採用依百分比而全額累進之稅率，直至大正二年而繼續行之，此與收入稅案之採用依金額而全額累進者正相對照。在所得稅法採用依百分比而全額累進一點，雖屬較優，但其所設階段，爲數僅有五個，比之收入稅案之細分多數階段，實嫌粗略。又收入稅案，尙有考慮家屬情事而減免其稅之規定，此項旨趣，本所得稅未能實行，直至大正九年，始採用之。

第五條之納稅期，第六條之申報義務，第七條之郡區所得稅調查委員會第二十條之府縣常設委員會，第二十三條之所得減少改訂稅額，此等規定，其與收入稅法案，雖各有其特色，但兩者間之有密切關係，卻難否定也。

## 第二項 所得稅確立時代（一八九九——一九一二年）

（一）所得稅之根本改正 明治二十年之所得稅，乃輸入外國制度於日本之一大試驗，與其謂爲現行之稅法，毋寧謂爲理想之稅法。欲以此項理想之稅法，行之於現實而無阻，即有去其太過而補其不及之必要。其於法人紅利所得及公債、公司債利息之綜合課稅，轉變而爲源泉課稅，以及規定國際課稅問題，細分第

三種所得稅率之階段各點，正是完成特別之進步也。當時恰承中日戰爭之後，因戰後之經營，急需補充其歲入，而巨額財源之開闢，已屬刻不容緩，政府遂於明治三十一年五月第十二次帝國議會開會之後，即以所得稅法改正法律案提出於衆議院。政府委員若槻禮次郎氏，在六月二日之委員會中，曾有如次之說明：

「這是所得稅法的改正案，因為現行的所得稅法，是明治二十年制定的，大半都已太舊，早晚須加以改正，大藏省久已就有這個意思的。特別像適用於外國人的地方，至今仍然是不完全。實行修改條約以後，既對於外國人可以課稅，所以老早就有無論如何非改革不行的意思……法人與私人，既是各別不同的人，那末，對於法人也課稅，對於分受紅利的人也課稅，倒是法律的公平辦法。」

在西洋，不問英國、德國，都是這樣。在日本，其所以於這一改正案中，定為對於法人課稅，而對於分受紅利之人不為課稅的，這是由於一種心理上的情事而如此的。正當的說來，本是要取之於兩方的，把以前對於法人一點也不課稅的，再課之於法人，以後對於分受紅利之人，仍然照常課稅，這並不是兩重的租稅，因為人不同，所以不是兩重呢。不過因為人們的心理上，間有以為是兩重的，所以在改正法律的當中，不能像這樣的開快步而行。人們既對於這件事有這樣的心理，便不能太與人們的心理相乖戾，所以有不取之於一個私人而對法人課稅的這樣規定，然這並不是因其為法人而勉強多取的意思。」

(二) 明治三十二年之新稅法 明治三十一年五月，政府於第十二次帝國議會所提出之所得稅法改正法律案，因六月十日衆議院已被解散，致未審議終結。明治三十一年十一月，召集第十三次帝國議會，政

府新提出之所得稅法改正法律案，十二月，在衆議院曾被議決修正，但貴族院與衆議院立場不同。大體上卻已承認政府原案。三十二年一月三十一日，貴族院修正案咨還衆議院後，衆議院復通過貴族院之修正意見。明治三十二年二月十日，遂以法律第十七號，公布改正所得稅法。茲爲表明此間情形起見，特將提出於第十二次議會之政府原案與第十三次議會之衆議院修正案，並三十二年之所得稅法，列舉其重要條文如次而比較之。

第十二次議會提出之所得稅法改正法律案	第十三次議會之衆議院修正案	明治三十二年之所得稅法
<p>第一條 左列各人有依本法納所得稅之義務</p> <p>一 帝國臣民</p> <p>二 帝國法人及在帝國內有營業所之外國法人</p> <p>三 非帝國臣民而在帝國內有住所或備居帝國在一年以上者</p>	<p>第一條 在帝國內本法施行地有住所或一年以上有居所者有依本法納所得稅之義務</p>	<p>第一條 (同上欄)</p>
<p>第二條 不合於前條各款而依在帝國內之實際營業或職業獲有所得者有專就其所得納所得稅之義務</p>	<p>第二條 不合於前條之人在本法施行地有實際營業或職業者有專就其所得納所得稅之義務</p>	<p>第二條 (同上欄)</p>
<p>第三條 左列所得不課所得稅</p> <p>一 軍人從軍中及在外國之帝國臣民從帝國政府所受之薪俸</p> <p>二 從公家所受之扶助費及傷者病者之</p>	<p>第五條 左列所得不課所得稅</p> <p>一 軍人從軍中之薪俸</p> <p>二 扶助費及傷者病者之薪俸</p> <p>三 旅費學費及法定扶養費</p>	<p>第五條 (同上欄)</p>

- 恩俸
- 三 從公家私人所受之旅費學費及法定之扶養費
  - 四 從已依本法課所得稅之法人所分受之紅利
  - 五 不以營利為目的之法人所得
  - 六 不屬營利事業之臨時所得

- 四 不以營利為目的之法人所得
- 五 不屬於營利事業之臨時所得
- 六 依在外國或本法施行地之實際營業或職業之所得但在本法施行地有營業所之法人所得不在此限
- 七 從已依本法課所得稅之法人所分受之紅利

第四條 所得稅按所得之種類依左列稅率賦課之

第一種 法人所得

- 百萬元以上 千分之五十
  - 五十萬元以上 千分之四十五
  - 十萬元以上 千分之四十
  - 五萬元以上 千分之三十五
  - 三萬元以上 千分之三十
  - 一萬元以上 千分之二十五
  - 五千圓以上 千分之二十
  - 千圓以上 千分之十五
  - 千圓未滿 千分之十
- 第二種 地租房租公債公司債並存款或非營業借款之利息及其他由資產而生之所得
- 十萬元以上 千分之五十
  - 五萬元以上 千分之四十五

第三條 所得稅依左列稅率賦課之

第一種 法人所得 千分之二十五

- 第二種 個人所得
- 十萬元以上 千分之五十五
  - 五萬元以上 千分之五十
  - 三萬元以上 千分之四十五
  - 二萬元以上 千分之四十
  - 一萬五千圓以上 千分之三十五
  - 一萬元以上 千分之三十
  - 五千圓以上 千分之二十五
  - 三千圓以上 千分之二十
  - 二千圓以上 千分之十七
  - 千圓以上 千分之十五
  - 五百圓以上 千分之十二
  - 三百圓以上 千分之十
- 戶主及其同居家屬之所得以第二種為限得合算之依其總額而定本條之

第三條 所得稅依左列稅率賦課之

第一種 法人所得

- 千分之二十五
- 第二種 在本法施行地所為支付之公債公司債之利息 千分之二十
- 第三種 不屬於前列各種之所得
- 十萬元以上 千分之五十五
  - 五萬元以上 千分之五十
  - 三萬元以上 千分之四十五
  - 二萬元以上 千分之四十
  - 一萬五千圓以上 千分之三十五
  - 一萬元以上 千分之三十
  - 五千圓以上 千分之二十五
  - 三千圓以上 千分之二十
  - 二千圓以上 千分之十七
  - 千圓以上 千分之十五

三萬圓以上	千分之四十
二萬圓以上	千分之三十五
一萬圓以上	千分之三十
五千圓以上	千分之二十五
三千圓以上	千分之二十
千圓以上	千分之十五
五百圓以上	千分之十二
五百圓未滿	千分之十
第三種 由農業商業工業水產業礦業及其他營業而生之所得	
十萬圓以上	千分之四十五
五萬圓以上	千分之三十五
三萬圓以上	千分之三十
二萬圓以上	千分之二十五
一萬圓以上	千分之二十
五千圓以上	千分之十六
三千圓以上	千分之十四
千圓以上	千分之十二
五百圓以上	千分之十
五百圓未滿	千分之八
第四種 薪俸津貼及其他由職業勤勞而生之所得	
五萬圓以上	千分之二十五
三萬圓以上	千分之二十
二萬圓以上	千分之十八

第八章 日本之所得稅

稅率與戶主別居之家屬二人以上同居時亦同

五百圓以上 千分之十二  
三百圓以上 千分之十  
戶主及其同居家屬之所得以第三種爲限得合算之依其總額而定本條之稅率與戶主別居之家屬二人同居時亦同

各國所得稅制度論

一萬圓以上	千分之十六
五千圓以上	千分之十四
三千圓以上	千分之十二
千圓以上	千分之十
五百圓以上	千分之八
五百圓未滿	千分之五
第五種 不屬於前列各種之所得	
五萬圓以上	千分之三十
三萬圓以上	千分之二十五
二萬圓以上	千分之二十
一萬圓以上	千分之十八
五千圓以上	千分之十六
三千圓以上	千分之十四
千圓以上	千分之十二
五百圓以上	千分之十
五百圓未滿	千分之八
與戶主同居之家屬獲有所得時以同種所得為限依其合算之額決定本條之稅率而算各人之所得稅	
在帝國內無營業所之法人所得按其種類依本條第二種以下之稅率而算出其所得稅	
第七條 與戶主別居之家屬二人以上同居時其所得稅準用戶主與家屬同居時之規定	

第五條 所得依左列區別算定其年額

- 一 前條第一種所得為從各事業年度總收益中扣除總損耗及依法積存之準備金最少額後之前三年平均額
- 二 公債公司債存款非營業之借款利息薪俸津貼及定期金為依申報時現狀所預算之年額
- 三 其他所得為從總收入金額中扣除取得收入所必需之費用以及關於事業或物品之租稅並其他稅款後之前三年平均額但應扣除之費用項目以勅令定之應依前三年平均算定所得者如不能得前三年之平均所得時即依上年度之所得上年度無所得時依申報時現況或他項比率所預算之年額

第四條 所得依左列區別算定之

- 一 第一種所得為從各事業年度總收益中扣除同年度總損耗後之額但合於第二條之法人所得則為從在本法施行地所有資產或營業而生之各事業年度收益額中扣除同年度損耗費後之額
- 二 第二種所得為從總收入金額中扣除必要經費後之預算年額但公債公司債之利息非營業借款之利息紅利薪俸津貼配分賞金歲費年金恩俸則依其收入額之預算年額前項第一款之總收益中如有由已依本法課所得稅之法人分受之紅利者得扣除之

第四條 所得依左列區別算定之

- 一 第一種所得為從各事業年度總收益中扣除同年度總損耗及上年度積存金庫保險責任準備金後之額但合於第二條之法人所得則為從在本法施行地所有資產或營業而生之各事業年度收益額中扣除同年度損耗後之額
  - 二 第二種所得為其應受支付之金額
  - 三 第三種所得為從總收入金額中扣除必要經費後之預算年額但非於本法施行地所受支付之公債公司債利息非營業借款及存款之利息由未依本法課所得稅之法人所分受之紅利薪俸津貼配分賞金歲費年金恩俸則依其收入額之預算年額由早田而生之所得依前三年所得平均額算定之
- 前項第一款之總收益中如有由已依本法課所得稅之法人分受之紅利以及在本法施行地所受支付之公債公司債利息者得扣除之

<p>第六條 法人以外者之所得扣除二百圓後 就其殘額課以所得稅 但戶主與同居家屬各有所得時得於各人 之所得按分扣除之 依前項之規定扣除二百圓者從稅率之重 者起順次爲之 第八條 依第六條規定扣除二百圓後其殘 額不滿二十圓者不課所得稅</p>	<p>第六條 第二種所得不滿三百圓者不 課所得稅但第三條第二項之情形其 合算額滿三百圓時不在此限</p>	<p>第六條 第三種所得不滿三百圓者 不課所得稅 但第三條第二項之情形其合算額 滿三百圓時不在此限</p>
---	--	---

以上政府在十二次議會中所提出之所得稅法案，一方面如第五條所規定，是就所得採取前三年平均額，本尙留有二十年所得稅之形跡，但他方面，則因就所得分爲五種，並採行各別之累進稅率，又兼具分類所得稅與一般所得稅之精神，而有非常進步之點。政府委員若槻，曾就第三條與第四條爲以下之說明。

「以後對於一切所得，雖皆課稅，但是覺得當中還有幾種不能課稅的，所以把牠置於課稅的範圍以外，而規定在後面，這就是第三條。如軍人在戰爭中所領的薪俸，又或爲一種極暫時的所得，或者已因對於公司而課了所得稅的人，不能再對於那個私人課稅，這都有不課稅的相當理由，所以都定爲不課所得稅了。

(以下轉到第四條的說明)所得的種類，即此項所得，有屬於確實的所得，有不必十分勤勞也可獲取的所得，有由每日的勤勞而生的所得，且有今日雖有所得，而明日沒有也不可知的所得，所以把所得分爲五個階段，依這樣五個階段，而分別累進其稅率，以圖保持公平於其間。

就第一種的法人所得說，其完全與別的所得分開的，就是因為要與牠的決算相適合，並因為難以在其所得中按種類而課稅，所以把牠特別分開了。第一種以下的第二種，全是昔日勤勞的結果，不是今日的勤勞而取得的。第二種……這是最確實的收入，這正是資本所得的收入。第三種所得，是要資本與勤勞兩者兼備的，兩者如缺其一，便不能行。一部是今日使用資本，即昔日勤勞的結果，一部是今日給以勤勞，這樣依資本與勤勞兩者而來的所得，當然要放在第三種。第四種，是完全專靠勤勞而生的所得，這樣所得，自然要列在第四種了。至於最終的第五種，就是前面未列入的一切所得，如恩俸或年金都是的，這也總要說是由勤勞而生，而不能說是從資本而生的。不過因為在那人終身或一定年代之內，都可享有，所以這種所得，要比第四種稅率較高，然而也要比他種較低，纔可算為適當呢。

以後雖因衆議院解散，而此項法案，致未克成立，但將「第一種法人所得」與「第二種公債公司債等利息所得」，由「其他所得即第三種所得」中分出之理想，卻已成爲第十三次議會中政府案之內容而實現之，日本現行所得稅之骨幹，已形成於此矣。雖然衆議院對於政府案初曾加以修正，而將第二種與第三種合併而爲第二種，但貴族院仍舊將第二種恢復之，並且衆議院卒亦在原則上採取政府之提案矣，政府委員若槻，在衆議院曾有下列之說明：

「貴族院所以恢復第三條第二種的理由，就是既就法人所得而爲課稅，即是在其源泉上所爲之課稅，這與對於股票所得者所課的稅完全一樣。那末，享有公債公司債利息的人，也在其受得支付的地方而

爲課稅，這本是應當的。這一點，絲毫不能變更的，在某種場合，公債公司債的所得，還要比股票的所得多予課稅纔好，像衆議院的修正，卻要得到一種反對的結果。這樣，第一種法人所得的課稅既爲在其源泉，在其支付的地方所爲的課稅，第二種要仍舊維持原案，覺得這是有很重大的理由的……。

第二種所得，由第三種所得中分出之原則，已長期支配日本之所得稅法，雖於大正九年，以紅利所得之六成，綜合於個人所得之中，已一部打破源泉課稅之原則，然此第二種所得，依然維持明治三十二年所確立之精神。因此，故在十二次議會所提出之五種分類所得稅，結果，能成爲三十二年之三種分類所得稅而施行之。

明治三十二年之所得稅法，其改正之主要點如次：<sup>6)</sup>

(1) 已就住所、居所、所得源，定明納稅義務者之範圍。

(2) 分所得稅爲三種。即第一種爲法人所得稅，於法人所得全部課之，不就個人課其分受之紅利。第二種爲公債公司債利息稅，於支付其利息之時期課之。第三種爲個人所得稅，於不屬第二種之個人所得課之。

(3) 更改所得稅之計算方法。即第一種所得，按照總收益中扣除總耗損後之實收額而爲計算，考慮財產評價之增減而決定之。第二種所得，則依總收入金額之原額。第三種所得，其算定之原則，係以從總收入金額中扣除必要經費後之預算年額爲準。

<sup>6)</sup> 第十三次帝國議會衆議院議事速記錄(明治三十二年一月三十一日)。

(註)關於必要經費，明治三十二年勅令第七十八號所得稅法施行規則第一條有如下之規定：「依所得稅法第四條第一項第三款，得從總收入金額扣除之經費，以種苗、肥料之購買費，家畜及其他之飼養費，販賣品之原價，原料品之代價，場所物品之修繕費及其租金，場所物品或業務上之捐稅，受僱人之工資，以及其他獲取其收入所必要之經費為限，但家務上之費用及與之有關聯者，得扣除之。」

(4)更改稅率。即第一種與第二種，採用比例稅率，第三種，採用累進稅率，且細分若干階段，而順次將其稅率增高之。

(5)所得之調查決定，已由府縣知事及郡區長之手，而移歸稅務監督局長管理。

(三)非常特別稅法 明治二十七年，日俄戰爭勃發，需要巨額之戰費，乃計劃依非常特別稅法而加稅，此時曾經兩次為所得稅之改正。<sup>7)</sup>

第一次加稅，是依明治三十七年法律第三號而實行。元來所得稅，主要的本是對於有產者而課之者，故在戰時，即以之認為適當之財源。其於第一種及第三種所得，均加徵本稅額十分之七，而作為非常特別稅。至於此次加稅，其所以將第二種所得除外，乃以第二種所得，由國債利息而生者居多，為維持戰時國債之價格計，實有不得不如此者也。

第二次加稅，是依明治三十八年法律第一號而實行。所得稅，在第一次雖已加徵七成，然第二次，復計畫加徵八成，共為十五成之加稅。此項計畫，即是將第一種所得，分為甲、乙兩者，甲為股東二十一人以上或股東及社員二十一人以上所組織之股份有限公司或股分兩合公司，加徵所得稅法所定之稅額八成，乙為其他

7)大藏省：明治三十七八年戰時財政始末報告。

法人分所得金額爲八級，累進的加徵一成乃至六十四成。又第三種所得，就其所得金額分爲十級，累進的加徵三成乃至二十成。由此等所得稅之加徵，預計可增收五百八十六萬二千二百四十圓，卽以此旨製成議案，提出於議會。然因議會會就第一種乙項之稅率加以修正，致增收額略爲減少，結果，預計可得五百二十八萬六千四百六十二圓之增收額。關於第二次加稅之應當注意者，卽此次不僅爲增加稅率，而且將第一種分爲甲、乙，而於其構造上亦已加以改正矣。蓋以稅率一經增高，則羣起而爲合法之偷稅，乃爲必然之勢，其在實質上本爲個人企業者，難免不專在形式上，而裝作兩合公司、無限公司、股份有限公司、股份兩合公司之組織。故此時對於股東二十一人以上或股東及社員二十一人以上之股份有限公司及股份兩合公司，則視爲真正之法人，仍如從前依比例稅率而爲課稅，對於無限公司、兩合公司，以及由少數股東及社會所組織之股份有限公司及股份兩合公司，則認爲個人色彩濃厚之法人，而準於個人所得，適用累進稅率。

第二次加稅與第一次加稅相同，亦是對於第二種所得，站在國債政策之立場上而不爲加徵者。優待國債之政策，此次固已依此項不加稅之舉，而消極的表現之，然在明治三十八年與四十二年，卻已依所得稅之免除，而積極的實行之矣。卽（1）明治三十八年二月法律第十九號，凡因補充軍備費及臨時事件費，於明治三十七年後政府所發行之國債證券，以及遵照貯蓄債券法所發行之貯蓄債券，其利息一律免除所得稅。（2）明治四十二年三月法律第七號，國債利息，不問其種類如何，一律不課所得。

日俄戰爭告終，戰費已不需要，此非常特別稅法，本當及早廢止。但因戰後之經營，需要經費之事甚多，廢

止尙非其時，明治四十一年度及明治四十三年度雖曾開始爲兩次之稅制整理，然獨於所得稅之整理，未能副其所期，直至大正二年，獨在非常特別稅法中，尙有所得稅之規定存在。惟非常特別稅法，卒於大正二年隨所得稅法之改正，同時廢止矣。

### 第三項 所得稅修正時代（一九一三——一九一九年）

（一）大正二年所得稅法之修正 日本之所得稅，於明治三十二年加以根本改正後，又曾因非常特別稅法而爲補救一時之改正，此項補救一時之改正，直至日俄戰爭終結以後，曾長期繼續存在者也。此一方面已有將過渡的改正變爲永久的改正之必要，另一方面又有調和法人所得與個人所得之必要，大藏大臣高橋，乃於第三十次帝國議會，同時提出廢止非常特別稅法之法律案與所得稅法改正法律案。當時衆議院曾對於政府提案加以相當之修正，而貴族院亦就衆議院已加修正之案予以可決，於是大正二年，即依法律第十七號改正所得稅矣。其改正之主要條文爲次：<sup>8)</sup>

### 第三條 所得稅依左列稅率賦課之：

#### 第一種 法人所得：

甲、無限公司、兩合公司，其所得金額分爲左列各級，依次適用各稅率：

五千圓以下之金額 千分之四十

超過五千圓之金額 千分之五十

8) 第三十次帝國議會衆議院議事速記錄及貴族院議事速記錄。

超過一萬圓之金額 千分之六十

超過一萬五千圓之金額 千分之七十

超過二萬圓之金額 千分之八十

超過三萬圓之金額 千分之九十

超過五萬圓之金額 千分之百

超過七萬圓之金額 千分之百一十

超過十萬圓之金額 千分之百二十

超過二十萬圓之金額 千分之百三十

乙、股份有限公司、股份兩合公司及其他法人 千分之六十二·五

第二種 在本法施行地所爲支付之公債及公司債之利息 千分之二十

第三種 不屬前二種之所得，其所得金額，分爲左列各級，依次適用各稅率：

千圓以下之金額 千分之二十五

超過千圓之金額 千分之三十五

超過二千圓之金額 千分之四十五

超過三千圓之金額 千分之五十五

超過五千圓之金額	千分之七十
超過七千圓之金額	千分之八十五
超過一萬圓之金額	千分之百
超過一萬五千圓之金額	千分之百二十
超過二萬圓之金額	千分之百四十
超過三萬圓之金額	千分之百六十
超過五萬圓之金額	千分之百八十
超過七萬圓之金額	千分之二百
超過十萬圓之金額	千分之二百二十

稅率。股份有限公司、股份兩合公司，以股東或股東及社員二十人以下組織時，則就其所得適用第一種甲項之稅率。

前項股東或社員人數，依事業年度末日之現存者計算。

第二項之公司，如發行無記名式股票時，其無記名式股票之股東人數，依其請求填發無記名式之股東人數計算。

適用第一種甲項稅率時，以法人事業年度之月數除十二月，復以其得數與其事業年度之所得金額相乘，

即就此相乘之得數，適用稅率而算出金額，再以其算出之金額分爲十二分，乘其事業年度之月數而定其稅額。

適用第二種稅率時，戶主及其同居家屬之所得合算之，以就其總額所算出之金額，按戶主及其同居家屬之所得，分別各定其稅額。其與戶主別居之家屬二人以上同居時亦同。

第四條之三 第三種所得，依左列各款所定算出之：

一、薪貨、津貼、歲費、年金、恩俸、退職金、非營業借款及存款之利息，不屬第二種之公債公司債利息，爲其收入之預算年額。

二、水田或旱田之所得，爲由前三年之每年總收入金額中扣除必要經費後之平均收入預算年額。但前三年內，所有人繼續不爲耕作，或佃戶繼續不爲耕作，或繼續不招佃耕作之水田、旱田，則爲依同等鄰地所算出之收入預算年額。

三、採伐山林之所得，爲由上年總收入金額中扣除必要經費後之金額。

四、由外國或非本法施行地之法人所分受之紅利，爲上年之收入金額。

五、其他所得，爲由總收入金額中扣除必要經費後之收入預算年額。

第四條之四 第三種所得中之薪貨、津貼、歲費，以扣除收入預算年額中十分之一者爲所得。

第四條之五 第三種所得，依前二條規定所算出之金額在五百圓以下時，得從其所得中扣除一百五十圓，

七百圓以下時扣除一百圓，千圓以下時，扣除五十圓。

第三條第六項之情形，就其合算額適用前項之規定。

第五條之二 經營依勅令所指定之重要物產製造物者，從其命令所定開業年度之翌年起，三年內由其業務而生之所得，免除所得稅。

第六條 第三種所得，不滿四百圓者，不課所得稅。

但第三條第六項之合算額已滿四百圓，或依第四條之五規定致不滿四百圓者，不在此限。

第三十三條之二 就第三種所得中之薪俸、津貼、歲費、年金、恩俸或退職金爲支付之人，應以記明受領其支付者之姓名、住所及金額之報告書提出於政府。

對於依前項規定提出報告書者，得交付命令所定之金額。

大正二年改正之要點，可約爲下列六項：

(1) 稅率及構造之修正 關於構造，是將第一種之甲與第一種之乙，彼此互易。關於稅率，第一、改變從前之全額累進爲超過額累進，於第一種所得之甲項及第三種所得適用之；第二、對於個人所得，則就小額所得扣除一定之額而爲間接累進，同時並就個人所得全體，細分累進之階級，此二項之稅率改正，乃日本稅法之一大進步也。

(2) 免稅點，已將明治二十年以來向爲三百圓者，提高爲四百圓。

(3) 整理個人所得之計算方法，原則上，固仍為與明治三十二年相同之預算主義，但已就細目而為整理。

(4) 對於勤勞所得，扣除一定比率而為查定。此項規定，乃日本開始實行輕課勤勞所得之例。

(5) 對於經營重要物產之製造業者，於一定期間內由其業務而生之所得，免予課稅。

(6) 程序上之改正 申報義務，不僅以當事人為限，並且及於第三人。

(二) 大正七年所得稅之改正 大正三年，世界大戰勃發，日本亦參加。當時因物價騰貴，市面繁榮，經費膨脹等，致日本經濟界，遭遇歷史上未曾經過之事件。因之即有令所得稅法適合經濟界實況之必要。加之在陸軍方面，須謀兵力之完備充實，在海軍方面，已樹立補充戰艦之計畫，於是政府於大正七年三月二十三日，以法律第五號提出所得稅改正法案於帝國議會。大藏大臣勝田在貴族院所為之說明云：<sup>9)</sup>

「……所得稅法的改正，是想對於法人和個人，就現在的稅率，大概加徵二成的，這是改正的根本意思。這樣，關於公司債的利息，也就要增加千分之十了。此外還有關於所得稅的若干整理之點，從前課稅的最低限度，各位都知道是四百圓，現已把這改為五百圓，未滿五百圓的一概免稅。又對於千圓以下的所得者的扣除，也會加以多少的斟酌。還有一樁加以變更了的事情，就是在法人和個人最高累進率所定的階段之上，再設一個階段。這次改正的意思，已是盡於此了。關於這些改正之點，大體上可算已得衆議院的同意。惟關於採伐山林的所得，各位都知道，前因補充法律的缺陷，會有以勅令規定之處，以這種情事併之於

9) 第四十次帝國議會貴族院議事速記錄。

法律當中，這是在整理上所當然的，政府在這次改正所得稅法中規定這種情事，就是這個意思。但衆議院……仍然是依照從前的法律而加以修正了。政府對於這事，也沒有特別提出異議，所以仍如其舊的攔下來了。」

上項政府提案，曾經衆議院加以一部分之修正，而貴族院亦照衆議院修正案予以通過，於是所得稅法，即已爲左列之改正矣：

第三條第一項 所得稅依左列稅率賦課之：

第一種 法人所得

甲、無限公司、兩合公司，其所得金額，分爲左列各級，依次適用各稅率。

五千圓以下之金額	千分之四十五
超過五千圓之金額	千分之五十五
超過一萬圓之金額	千分之六十五
超過一萬五千圓之金額	千分之七十五
超過二萬圓之金額	千分之八十五
超過三萬圓之金額	千分之百
超過五萬圓之金額	千分之百十五

超過七萬圓之金額

千分之百三十

超過十萬圓之金額

千分之百四十五

超過二十萬圓之金額

千分之百六十

超過三十萬圓之金額

千分之百七十五

乙、股份有限公司、股份兩合公司及其他法人 千分之七十五

第二種 在本法施行地支付之公債利息，千分之二十，公司債利息，千分之三十。

第三種 不屬前二種之所得，其所得金額，分爲左列各級，依次適用各稅率。

千圓以下之金額

千分之三十

超過千圓之金額

千分之四十

超過二千圓之金額

千分之五十五

超過三千圓之金額

千分之七十

超過五千圓之金額

千分之八十五

超過七千圓之金額

千分之百五

超過一萬圓之金額

千分之百二十五

超過一萬五千圓之金額

千分之百四十五

超過二萬圓之金額

千分之百七十

超過三萬圓之金額

千分之百九十五

超過五萬圓之金額

千分之二百二十

超過七萬圓之金額

千分之二百四十五

超過十萬圓之金額

千分之二百七十

超過二十萬圓之金額

千分之三百

第六條 第三種所得不滿五百圓者，不課所得稅。

大正七年所得稅法之改正，祇是部分的改正，其改正之要點，盡於下列二項而已：

(1) 增高稅率。對於股份有限公司等之所得，則課以千分之七十五之比例稅，對於第二種所得，已就公債利息與公司債利息而分定其稅率，對於個人所得，已新設二十萬圓一階段，採取從千分之三十起，至千分之三百止之超過額累進率，對於無限制公司等所得，亦新設三十萬圓一階段，採取從千分之四十五起，至千分之百七十五之超過額累進率。此外對於小所得，並曾增加其扣除額。

(2) 免稅點，提高至五百圓。

第四項 新所得稅法時代（一九二〇年——）

(一) 源泉課稅與綜合課稅 明治二十年之所得稅法，因係模倣外國之制度暫置勿論。其可稱為日

本所得稅法之基礎者，爲明治三十二年之所得稅法，此項所得稅法，乃係一種分類所得稅。最初政府提出於第十二次議會之原案，係累進稅率之五個分類所得稅，而爲折衷於個別所得稅與綜合所得稅間之一種特別稅法，然因議會之解散，致未成立。後在第十三次議會政府所提出之案，則爲三個分類所得稅，但被衆議院加以修正，已改爲兩個分類所得稅，及在貴族院，乃恢復政府提案，再成爲三個分類所得稅矣。第一種法人所得與第二種資本利息所得，均係於個人受領之先，在源泉上而爲課稅，僅第三種所得，係就個人受領者而爲綜合課稅，此誠日本所得稅法之特色也。此項情事，在立法之當時，已經政府委員若槻說明矣。<sup>10)</sup>關於此點，適在學界上成爲爭論之問題，有以之視爲一種反社會政策之立法者，特別是小川鄉太郎博士，更是指摘不遺餘力。茲將可爲小川博士意見之代表言論，如大正四年在社會政策學會所發表者，以及大正九年在其所著之書中所表示者之二種，抄錄於次：

「如前面所說，其爲日本的收得稅的，主要的是所得稅，在其中的不動產，又有地稅，資本和勤勞相結合的營業，又有營業稅。這樣，那不放在營業中資本，便也非課稅不可了……那所謂動產的，多半都是在證券形式之下而表現的有價證券……有價證券最主要的東西，便是公債、公司債並股票。然則日本租稅制度上，關於這些東西的課稅，究竟怎樣，說起來，覺得總是不妥當的……」

先拿公債、公司債來看，這是作爲所得稅中第二種所得稅而賦課的，換句話說，就是以所謂千分之二十的比例稅率而課稅的。既然這樣，那便不論持有許許多多的公債和公司債，例如由那公債和公司債而

10) 見本書本節第二項第三目若槻在議會之說明。

有一萬圓的收入，也是仍然祇能課以百分之二十的……從稅法的關係說來，對於有土地的人，既課所得稅，又在那上面課以地稅，對於爲營業的人，既課所得稅，又在那上面課以營業稅。至對於持有公債和公司債的人，祇是作爲所得稅中第二種所得稅而爲一遍的課稅的，其稅率，便是如前所述，爲百分之二十……加之日本的現制，復於國債的利息，不爲課稅，這是自桂內閣時代以來的一種國債政策。這種稅制，究竟是否美善？覺得是一個很大的問題。

其次的，便是關於股票的紅利課稅一事。今日的股份有限公司，已是非常的繁盛。關於股份有限公司的紅利，究竟怎樣？那是不課股東所分受之紅利的，那是不課分受之紅利，而就那公司之純所得而課稅的。日本的立法者，對於這事究爲怎樣的說明呢？他們是這樣說：紅利交付於股東以後，來調查其紅利而爲課稅，那是非常麻煩的。所以要於尙在公司時，要於尙未分配前，來爲一遍的課稅。然公司爲一個法人，也是和自然人一樣的爲賺錢而營業的，以那樣課稅，應認爲不是對於法人的營業而課稅，這實是很可笑的。從今日的股份有限公司的營業狀況看來，所得稅等，原祇作爲一種營業費，並不從所分受的紅利中，除去與所得稅相當的金額，像那些基礎穩固的公司，便是好好的來維持一定的紅利分配率的，縱然所得稅有增加，也不會以之轉嫁於股東。所以股東之在今日，一點也沒有負擔租稅的感覺，而股票的紅利，事實上可說是完全免稅的。即令退一步言，以股份有限公司的所得稅，實是對於紅利課稅的一個簡易的方法，但就今日的公債和公司債說來，又何嘗不可說是這種情形呢……對於這個，只課以比例稅，而不適用累進稅率，無

論紅利有怎樣多，稅率總是千分之六十二·五的……。

因社會逐漸的發展，公債、公司債和股票這些東西，其額數已是非常之多，而成爲代表財產階級的財產了。但是關於這些東西的租稅，從稅率上說，卻是非常之低，從賦課上說，卻是非常之輕……這由社會政策的見地看來，無論如何，都不能不說是趨於反對的方向的<sup>11)</sup>。

「先就現行法看，課那以累進稅，那本是應該的，但是那個稅率，對於個人所得較重，對於無限和兩合公司的所得較輕。至於股份有限公司及股份兩合公司的所得，便不課累進稅率，而課以比例稅率。這些，實不能不說是輕稅大資本的情形。然而個人所得稅，雖已備具了一般所得稅的形態，但因其已把股份有限公司的紅利、資金、公債、公司債的利息之所得除外，已是遺漏了在今日經濟社會所分配的國民所得之大部分了。固然，這些有價證券的利得，也可說有的是作爲股份有限公司的所得稅而間接課稅了，有的是作爲第二種所得稅而課稅了，但是前者在實際上因其與股份有限公司的營業費同樣的扣除，已多不影響於紅利的分配，因之移轉到個人手中的紅利，可說未負何等租稅，後者在國債的利息一項，更是完全免稅了。縱令退一步言，這等都可認爲會爲一次的課稅，但也是就其財源分別稅之，所以並非形成爲一般所得稅，而祇能看做收益稅的一種……。

因爲地主和營業者，於這個收益稅之外，復須負擔所得稅，所以股東，以及公債和公司債的持有人，也應該於收益稅之外，再負擔所得稅。然今日的日本稅法，卻不令他們再負擔這稅的……當這個時候，對於

11) 社會政策學會：從社會政策見地觀察之稅制問題。

股份有限公司，則為最輕的課稅，對於有價證券的收入，則為免稅或輕稅，這樣，必將使富者益富，而分配上的不平等，日甚一日了……<sup>12)</sup>

因此，第一種法人所得與第二種資本利息所得，均須徹底採取綜合課稅主義，而廢棄向來源泉課稅主義之主張，即隨之而發生。當時適值其他諸國，於從前之分類所得稅或普通所得稅之外，所有新的綜合所得稅或附加所得稅，大為發達，更已助成此項改革之機運矣。

(二) 第四十二次議會之所得稅法案 世界大戰，雖已給與日本經濟界以意外之好影響，但在財富分配上，卻已發生不可思議之現象，在大正八、九年之頃，其以普通選舉運動為中心之不穩現象，已是瀰漫於社會。當此時也，總理大臣原敬氏，倚恃強有力之背景，對於所謂租稅中心之所得稅，企毅然行其社會政策的改正，即於第四十二次議會，提出新所得稅法案。其內容雖涉紛歧，但其與所謂中心問題之股東紅利之綜合課稅有關之主要條文，約如左列各項：

第三條 所得稅，就左列所得賦課之：

第一種

甲、法人之超過所得；

乙、法人之保留所得；

丙、法人之清算所得；

12) 小川郷太郎：社會問題與財政。

丁、在本法施行地無營業所或主事務所之法人，而由本法施行地之資產或營業而生之所得。

第二種

甲、在本法施行地所受支付之公債、公司債、銀行定期存款或具有定期存款性質之銀行存款之利息；

乙、從不相當於第一條規定而在本法施行地設有營業所或主事務所之法人所受領之利益或利息之分配、贏餘之分配，或處分利益或贏餘之賞金或具有賞金性質之給與。

第三種 不屬於第二種之個人所得。

第十三條 第三種所得，依左列各款規定算出之：

一、……

二、……

三、……

四、……

五、從法人所受領之利益或利息之分配，或贏餘之分配，為上年四月一日至本年三月末日之期間內之收入額（下略）。

此次改正案，其以第一種所得之源泉課稅，改為綜合課稅之點，已打破明治三十二年來之傳統，誠可謂為劃時期之改革。不過第二種所得稅，依然是維持源泉稅主義，此又係一部分仍遵守明治三十二年之傳統。

也，大藏大臣高橋與小川博士之間，曾以此點爲中心，反覆爲以下之問答。<sup>13)</sup>

法學博士小川鄉太郎君 「因此，我想進而就所得稅的內容略問一下。第一，對於法人所得，擬廢棄源泉課稅主義，這確是稅法的一個進步，我們是很贊成的。惟爲明瞭政府的意思起見，甚願一聞廢棄這個源泉課稅的理由。說起廢棄源泉課稅來，大半都是因爲要適應個人的擔稅能力而爲課稅，若不集合個人的一切所得來看，那是不能知道其擔稅能力的，所以纔想廢止源泉課稅。但是這個論據如果不爲釋明，那末，稅法的精神，便不能爲人所了解，所以想請說明政府所持的理由。」

國務大臣（男爵）高橋是清君 「所謂源泉課稅，無論如何，從各人的所得說來，總是不公平的。例如僅分受百圓紅利之人與分受數百萬圓紅利之人，都爲同一稅率之源泉課稅，這樣，便成爲所得稅的不公平了。所以要對於個人綜合其所得而課稅。這是立於期得公平的見地，纔廢止源泉課稅的。」

法學博士小川鄉太郎君 「廢止源泉課稅的理由，已承說明了。這僅爲屬於股票紅利的說明，然而那個理由，我覺得不祇對於股票紅利是如此，那所謂期得公平的一點，凡是從其他來源而生的所得，自然也是可以拿同一的說法來說的。因之廢止這個源泉課稅的理由，我覺得非互於所得稅全體，一律本於那樣公平的方針去做不行。但是從這次的改正法案看來，卻只注意到股票紅利方面了。所謂第二種所得稅的，也是一個源泉課稅，因爲第二種所得稅，對於公債、公司債，並不是就個人的所得綜合起來了而爲課稅，那是就其公債之所在，或公司債之所在，各別的而賦課的，所以這要認爲是源泉課稅。現在拿大藏大臣所

13) 第四十二次帝國議會衆議院所得稅法改正法律案委員會議錄。

說的例子來說，那不用股票，而是用公債來獲利的人，其中也有獲得百圓利息者，或有獲得數十萬圓、數百萬圓利息者，既以同樣的稅率而為課稅，自然也是很不公平，若衡以那個理論，那就公債和公司債來行源泉課稅，也便極不妥當了。這樣，我以為第二種所得稅，也應當本於廢止源泉課稅的理論，改為綜合個人的所得而為課稅纔對。不然的話，在這個當中，便會發生理論的矛盾，而所得稅改正的方針，便不能貫徹到底了。因此，我在這裏所要詢問的，就是第二種所得稅，何以不能按照廢止源泉課稅的理由，和股票紅利為同一的處理呢？此外還有要些徵分別一下來詢問的，就是公債雖然已經請求予以答覆，但是我所記得的公債中的國債，沒有什麼稅，並不是百分之二，乃是完全不課稅的。其中的地方債係百分之二，又公司債係百分之三，不過關於國債，也並不限制人們不能獲得十萬圓或五十萬圓等等的利息，這等利息，一概予以免除所得稅，豈非很不合理嗎？不錯，對於這個利息，要是在其源泉而賦課的話，或許有人說：國債是由一方約定五分利息的，而從其中取稅一部，比如成為四分九釐，那便是國庫違約了。這種說法，我以為本是錯誤的，但是如果廢棄源泉課稅，來對於個人綜合起來，那便絲毫沒有這些非議了。因此，我在這裏要分別問明的，就是何以不把國債利息，對於個人綜合起來，作為所得稅的所得呢？何以不把公司債利息，綜合於個人的所得而為課稅呢？還有與這個廢止源泉課稅相關聯的一事，也要一同請求予以解答。此次改正，對於銀行存款這一點，也是採的源泉課稅方法。我覺得銀行存款，如果不綜合於個人所得的，確是不能弄明白的。然而這次的稅法，關於股票的方面，雖已廢止源泉課稅，但是採源泉課稅的地方，還是不少，其於定期存款而

爲源泉課稅這一點，我以爲這是一個很大的矛盾。現在據大藏大臣說，關於定期存款，因爲各銀行不申報，個人也不申報，所以纔爲這樣的課稅。但是既能放在第二種所得稅中而爲源泉課稅，既能於源泉課稅之下而使銀行申報或使個人申報，那末，若爲綜合課稅，自然也是仍能令其申報的。我因無此項銀行存款，改爲源泉課稅而屬於第二種所得後，始能使之充分申報的這個理由，不大明白，那所謂從前多隱瞞着，現在便不隱瞞了的這個理由，自然也是模糊得很了。最後還有一點，就是山林的所得，以前原爲綜合課稅，此次也把牠改爲對於源泉而課稅了。總之這些不爲綜合課稅的規定，覺得都和就股票紅利所持的方針，完全立於反對的方面，這實在是改正法幾種缺點。究竟何以都不爲綜合的課稅呢？我是希望予以一個明白答覆的，我是希望就所得稅法不全部採行綜合課稅的理由，詳細些說，就是希望將國債免稅的理由，公司債仍舊不改的理由，存款和山林所得復加入第二種所得稅中的理由，一一給以一個充分的說明的。」

政府提案，其稅率及其他事項，曾加以多少之修正，其中關於法人之紅利，已就第十三條修正如次：

第十三條 第三種所得，依左列各款規定算出之（中略）：

五、從法人所受領之利益或利息之分配，或贏餘之分配，於上年四月一日至本年三月末日之期間內之收入金額中，扣除其十分之二之金額後，以其餘之金額爲所得（下略）。

大藏大臣高橋，曾就此點於大正九年二月十三日，在第四十二次議會之貴族院中，爲如下之說明云：「原案中法人之紅利，本是以其金額，計算於個人所得之中者。但在衆議院，則以爲此項規定，恐於投資於股

份者，引起不安之變動，而有害自然產業之發達。遂就此加以斟酌，而修正為扣除其紅利二成後再計算所得<sup>14)</sup>。

此項法案，本已由貴族院交回於衆議院，後因二月二十六日衆議院奉命解散，卒未成立。不過從前所得稅法之改正，每以增加財政收入為目標而行之，本法案已大半本於社會政策之目的，此係堪以注意者也。

(三) 大正九年之新所得稅法 大正九年七月法律第十一號之新所得稅法，至其成立時止，曾有四個必要之經過。第一、「第四十二次議會中政府提出之法案」，第二、「第四十三次議會中政府提出之法案」，第三、「第四十三次議會衆議院之修正案」，第四、「大正九年之新所得稅法」。關於第一之政府提案，前已說明，以下試就第二、第三、第四三者比較研究之。

第二之「第四十三次議會中政府提出之法案」，殆與前屆議會中衆議院之修正案相同，大藏大臣高橋，曾為如次之說明：<sup>15)</sup>

「第一……關於法人的所得，僅就法人本身課稅，而於分受紅利的個人……便不為何等的課稅，這於大所得者和小所得者的中間，顯著的失其權衡。所以就其分受的紅利，來和其他的所得，一併綜合於個人的所得中，而課以第三種所得稅。不過關於所受的法人紅利，在課稅上，也要顧及其所耗的相當經費，纔為妥當，所以斟酌其情形，許其扣除紅利的二成後，再為計算其所得。然就法人的紅利，如果僅綜合於個人的所得中，來課第三種的所得稅而止，此外對於法人，並不為何等的課稅，那末，法人企圖保留利益的大部

14) 第四十二次帝國議會貴族院議事速記錄。

15) 第四十三次帝國議會衆議院議事速記錄。

分來避免所得稅的負擔之弊，必然發生……這樣，所以對於法人內部的保留金，也要加以相當的課稅，又法人的所得，如超過總所運用的資本之週年利息八分以上時，也要就其超過額為相當的課稅。

第二、關於勤勞所得，現行法，是從這個所得金額中扣除十分之一的。然改正案的規定，對於總所得在六千圓以內之所得者，已改為就其中的勤勞所得，扣除十分之二，對於一萬二千圓以內之所得者，仍如現行法一樣，扣除十分之一。至於總所得超過一萬二千圓以上之所得者，便認為無特加減輕負擔的必要，完全不為扣除。

第三、所得者所扶養的幼者老者以及身體不具和廢疾者之多寡，是於少額所得者的擔稅能力有重大之影響的。故對於所得金額在三千圓以下之所得者，則按其人數，從其所得金額中，扣除一定的金額，並依該所得金額的大小，就其應扣除的金額設有等差……

第四、現行法所定課稅最低的限度……為五百圓，此次……已經改為六百圓……。

第五、關於稅率，現行法，是最低千分之三十……至最高千分之三百止，而為超過累進率，其於超過所得金額二十萬圓以上的金額，一切均適用最高稅率。然改正案，已改為最低百分之一，即是現行法的三分之一，累進至最高百分之四十止，其超過五百萬圓以上的，均適用這個最高之率……。

第六、對於銀行定期存款利息，新課以第二種所得稅。這種利息，從前本是作為第三種的所得而課稅的，但在實際上……卻難充分的而為課稅……改正案是於課稅上覓一便利的方法，以之改為第二種所

得稅，而於支付其利息之際而為徵稅的。

第七、是山林所得的計算……改正案特別以之與他種所得分開，改為適用各別之稅率。

第八、是所得調查委員的選舉方法……」。

此項政府提案，特別是法人紅利之綜合課稅一點，第一次經衆議院之修正，第二次又經貴族院之修正，已是成爲溫和適宜之制度。以下當就第三案與第四案之主要條文，先舉其共通之點，然後比較其不同之點而對照之，以明其經過。<sup>10)</sup>

第三條 所得稅，就左列所得賦課之：

第一種

- 甲、法人之超過所得；
- 乙、法人之保留所得；
- 丙、法人之分配所得；
- 丁、法人之清算所得；
- 戊、在本法施行地無營業所或主事務所之法人，而由本法施行地之資產或營業而生之所得。

第二種

- 甲、在本法施行地所受支付之公債、公司債、銀行定期存款或具有定期存款性質之銀行存款之利息。

<sup>10)</sup> 第四十三次帝國議會衆議院議事速記錄。

乙、從不相當於第一條規定而在本法施行地設有營業所或主事務所之法人所受領之利益或利息之分配，處分贏餘之賞金或具有賞金性質之給與。

第三種 不屬於第二種之個人所得。

第十五條 依前條規定所算出之金額在一萬二千圓以下者，其所得中關於薪賃、歲費、年金、恩俸、退職金、賞金及具有此等性質之給與，扣除相當於其十分之一之金額，在六千圓以下者，扣除相當於其十分之二之金額。

戶主及其同居家屬之所得合算之，就其總額適用前項之規定，其與戶主別居之二人以上同居家屬之所得亦同。

第十六條 依前二條規定所算出之金額，在三千圓以下者，於是年四月一日有現存同居之戶主，及家屬中年未滿十八歲或六十歲以上之人，或身體不具及廢疾之人時，依其所得者之聲請，扣除左列各款規定之金額。但依第二條規定之納稅義務者，不在此限。

- 一、所得在千圓以下時 年未滿十八歲或六十歲以上或身體不具及廢疾之人 每人百圓
- 二、所得在二千圓以下時 年未滿十八歲或六十歲以上或身體不具及廢疾之人 每人七十圓
- 三、所得在三千圓以下時 年未滿十八歲或六十歲以上或身體不具及廢疾之人 每人五十圓

(下略)

第二十三條 第三種所得之所得稅，就所得金額分爲左列各級，依次適用各稅率而賦課之，但山林之所得與山林以外之所得區分之，適用各別之稅率。

八百圓以下之金額	百分之〇·五
超過八百圓之金額	百分之一
超過一千圓之金額	百分之二
超過一千五百圓之金額	百分之三
超過二千圓之金額	百分之四
超過三千圓之金額	百分之五
超過五千圓之金額	百分之六·五
超過七千圓之金額	百分之八
超過一萬圓之金額	百分之九·五
超過一萬五千圓之金額	百分之十一
超過二萬圓之金額	百分之十二
超過三萬圓之金額	百分之十五
超過五萬圓之金額	百分之十七

超過七萬圓之金額 百分之十九  
 超過十萬圓之金額 百分之二十一  
 超過二十萬圓之金額 百分之二十三  
 超過五十萬圓之金額 百分之二十五  
 超過百萬圓之金額 百分之二十七  
 超過二百萬圓之金額 百分之三十  
 超過三百萬圓之金額 百分之三十三  
 超過四百萬圓之金額 百分之三十六

前項情形，戶主及其同居家屬之所得金額合算之，以其總額適用稅率所算出之金額，按各人所得金額而分別各定其稅額，其與戶主別居之二人以上同居家屬之所得金額亦同。

<p>第四十三次議會衆議院之修正案</p>	<p>大正九年之所得稅法</p>
<p>第五條 法人各事業年度之所得對於同年度之資本金額              超過按週年百分之八之比率所算出之金額時以其超過金額爲法人之超過所得</p>	<p>第五條 法人各事業年度之所得對於同年度之資本金額              超過按週年百分之十之比率所算出之金額時以其超過金額爲法人之超過所得</p>
<p>第十四條 第三種所得依左列各款規定算定之              一 薪資歲費年金恩俸退職金及具有此等性質之給與              非營業借款之利息並不屬第二種所得之公債公司債</p>	<p>第十四條 第三種所得依左列各款規定算定之              一 (略)</p>

<p>及存款之利息為其收入預算年額</p> <p>二 水田或旱田之所得為依其前三年內每年總收入金額中扣除必要經費後之平均額所算出之收入預算年額但前三年內所有人繼續不為耕作或佃戶繼續不為耕作或繼續不扣佃耕作之水田或旱田則為依同等鄰地所得所算出之收入預算年額</p> <p>三 山林所得為上年總收入金額中扣除必要經費後之金額</p> <p>四 實金或具有實金性質之給與為上年四月一日至本年三月末日之期間內之收入金額</p> <p>五 從法人所受領之利益或利息之分配或盈餘之分配為於上年四月一日至本年三月末日之期間內之收入金額中扣除相當於其十分之三之金額後之金額但無記名股票持有人所受之分配則為於同期間內所受支付之金額中扣除相當於其十分之三之金額後之金額</p> <p>六 前各款以外之所得為於總收入金額中扣除必要經費後之收入預算年額</p> <p>(下略)</p> <p>第二十條 第三種所得不滿六百圓者不課所得稅其依第十五條及第十六條之規定為扣除後致不滿六百圓者亦同</p> <p>(下略)</p> <p>第二十一條 第一種所得之所得稅依左列稅率賦課之</p> <p>甲 分超過所得金額為左列各級依次適用各稅率</p> <p>所得金額中對於資本金額超過依週年百分之八之比</p>	<p>二 (略)</p> <p>三 (略)</p> <p>四 (略)</p> <p>五 從法人所受領之利益或利息之分配或盈餘之分配為於上年四月一日至本年三月末日之期間內之收入金額中扣除相當於其十分之四之金額後之金額但無記名股票持有人所受之分配則為於同期間內所受支付之金額中扣除相當於其十分之四之金額後之金額</p> <p>六 (略)</p> <p>(下略)</p> <p>第二十條 第三種所得不滿八百圓者不課所得稅其依第十五條及第十六條之規定為扣除後致不滿八百圓者亦同</p> <p>(下略)</p> <p>第二十一條 第一種所得之所得稅依左列稅率賦課之</p> <p>甲 分超過所得金額為左列各級依次適用各稅率</p> <p>所得金額中對於資本金額超過依週年百分之十之比</p>
--	--

貴族院之修正案，交回衆議院後，鈴木富士彌氏，即本於尊重院議之意義，對該修正案主張拒絕同意，然

<p>第二十二條 第二種所得之所得稅依左列稅率賦課之</p> <p>甲 公債利息 百分之二</p> <p>其他 百分之三</p> <p>乙 百分之七・五</p>	<p>率所算出之金額者其金額 百分之二</p> <p>所得金額中對於資本金額超過依週年百分之十之比</p> <p>率所算出之金額者其金額 百分之四</p> <p>所得金額中對於資本金額超過依週年百分之二十之</p> <p>比率所算出之金額者其金額 百分之八</p> <p>所得金額中對於資本金額超過依週年百分之三十之</p> <p>比率所算出之金額者其金額 百分之十五</p> <p>乙 百分之七・五</p> <p>丙 百分之四</p> <p>丁 百分之七・五</p> <p>法人在事業年度末之積存金及其事業年度之保留所得</p> <p>其合計金額超過於其事業年度末之已繳股份金額出資</p> <p>金額或基金及代替此項金額之積存金之合計金額相當</p> <p>於二分之一者就其超過金額所屬該事業年度之保留所</p> <p>得稅率爲百分之十五超過於其事業年度末之已繳股份</p> <p>金額出資金額或基金以及代替此項金額之積存金之合</p> <p>計金額相當於全部者就其超過金額所屬該事業年度之</p> <p>保留所得稅率爲百分之三十但相當於該事業年度所得</p> <p>二十分之一之金額以內之金額則爲百分之七・五</p>
<p>第二十二條 第二種所得之所得稅依左列稅率賦課之</p> <p>甲 公債利息 百分之四</p> <p>其他 百分之五</p> <p>乙 百分之七・五</p>	<p>率所算出之金額者其金額 百分之四</p> <p>所得金額中對於資本金額超過依週年百分之二十之</p> <p>比率所算出之金額者其金額 百分之十</p> <p>所得金額中對於資本金額超過依週年百分之三十之</p> <p>比率所算出之金額者其金額 百分之二十</p> <p>乙 百分之五</p> <p>丙 百分之五</p> <p>丁 百分之七・五</p> <p>戊 百分之七・五</p> <p>法人在事業年度末之積存金及其預算年度之保留所得</p> <p>其合計金額超過於其事業年度末之已繳股份金額出資</p> <p>金額或基金及代替此項金額之積存金之合計金額相當</p> <p>於二分之一者就其超過金額所屬該事業年度之保留所</p> <p>得稅率爲百分之十超過於其事業年度末之已繳股份</p> <p>金額出資金額或基金及代替此項金額之積存金之合計金額相</p> <p>當於全部者就其超過金額所屬該事業年度之保留所得</p> <p>稅率爲百分之二十但相當於該事業年度所得二十分之一</p> <p>之金額以內之金額其稅率爲百分之五</p>

因有三士忠造氏之贊成，大口喜六氏之質問，卒以多數通過其修正案矣。此中情形，在下列三士氏之演說中，已經明白表示出來：

「對於送回本院的所得稅法案，曾經貴族院加以修正這件事，誠然是一個遺憾。但是就這個修正案詳閱一過，覺得尚無害於稅法的根本主義，尚於金額方面無所增減，因之與政府的財政計劃，也無甚影響，所以要本着調和兩院關係的精神，對於貴族院送回的修正案，表示同意的意思。再對於鈴木君適纒所為的批評，也順便略說兩句。鈴木君謂根本的綜合課稅主義，已為此次貴族院的修正所破壞，但是實在一點也沒有被破壞的。所謂綜合課稅主義這東西，如果已改為對於源泉為課稅，而不對於綜合為課稅，這纒算是破壞。然而本修正案，各位都會看過，有在源泉上課稅的，同時也有在綜合上課稅的，所以綜合課稅主義的根本精神，是一點也未曾被破壞的。關於這一點，望勿誤解，來對於這個修正案，表示同意的意思。」

大口氏之意見，則略有不同。其意見之要點，謂「固然本修正案，殆已捨棄綜合課稅主義，然因此時非圖收入不行，故勉強贊成貴族院之修正」。<sup>17)</sup>

政府在第四十二次議會中之提案，衆議院曾修正之。衆議院解散之後，政府改在第四十三次議會中之提案，衆議院修正後，貴族院又曾加以修正，故此大改正，誠日本所得稅之劃時期的改正也。現行所得稅法之基礎，已是主要的建築於大正九年之所得稅法矣。

新所得稅法之特長，有下列四點：

17) 第四十三次帝國議會衆議院議事速記錄。

(1) 法人之紅利及賞金，就其六成對於受領者之個人而為綜合課稅。

(2) 法人所得，分爲五種。即對於法人不爲分配而保留在內部之金額，課保留所得稅，對於分配之部分，課分配所得稅，對於清算結所贏餘之財產，課清算所得稅，法人所得，超過其運用資本之週年利息一成時，就其超過額，課超過所得稅。

(3) 第二種所得稅之組織仍存之，新加入銀行定期存款之利息一項，對於公債、公司債之利息，增高其稅率。

(4) 第三種所得稅，曾經種種之改正：(一) 徹底實行綜合課稅主義，此不僅對於從法人所受領之紅利及賞金如是，即從國家或公共團體以及其他地方所受領之賞金，並日本國民在所得稅施行地外所獲取之所得，亦綜合計算而為課稅。(二) 增高免稅點爲八百圓，並就稅率加以修正。(三) 改正山林所得之課稅方法。(四) 更改勤勞所得之扣除查定。(五) 對於扶養家屬行特別之扣除，此點爲日本稅法初採用之制度。

(四) 大正十五年所得稅法之改正 自大正九年之所得稅制定以後，於大正十五年前，曾經爲數次之小改正。爲大正十一年增定「信託利益」之課稅，大正十二年於「銀行定期存款」原爲課稅之外，對於一般「銀行存款」，亦定爲課稅，以及規定「依所得稅審查委員會之決議，得將一定限度以上之保留金視爲分配之紅利」，並規定「以自己或家屬或其繼承人爲保險金受領人之所訂之生命保險契約，其所繳付

之保險費，以年額二百圓爲限，依所得者之聲請，從所得額中扣除之」等是也。然此等改正，不過爲一種部分的改正，至大正十五年，已以法人保留所得爲中心，而爲極端重視之改正矣。

政府於第五十次帝國議會衆議院中，提出關於稅制整理之各法律案，同時並提出所得稅法中之改正法律案，當時大藏大臣濱口雄幸氏，曾爲如次之說明：<sup>18)</sup>

「第一是想廢棄法人保留所得之累進的課稅，而於保留所得和分配所得不加區別，專就所得的總額，課以百分之五的比例稅的。在現行法，於法人所得中的分配部分和保留部分，其課稅彼此不同，對於分配所得，雖是適用百分之五的比例稅，但對於保留所得，卻適用百分之五至百分之二十的累進稅率，所以人們多以這種情形，不免有令法人保留於內部者較少之勢，致削弱事業的基礎，甚且阻礙產業的發達，而大事非難。現行法的元來目的，本在防止法人爲避免紅利的綜合課稅之不當的保留，卻無什麼重大的理由。但因不問法人的種類如何，以及保留是否應該，而對於一切的法人，同爲一樣的待遇，那末，在實際上，本無避免紅利綜合課稅的意思之一般法人，也要對之爲高率的課稅了，這按之實際狀況，覺得極不妥當。所以這次的改正，便廢棄保留所得的累進課稅，保留和分配不分，惟就其所得的總額，課以現行法對於保留所得的最低稅率，即百分之五的比例稅。不過對於同族公司（同族公司的意義，參照後列條文第二十一條之一末項——譯者）故意保留多額，企免紅利的綜合課稅者，在保持負擔公平的見地上，自不便毫不注意。關於這一點，已就現行法的規定，加以適當的改正，以圖活用，這樣，想於保持負擔公平上，已無缺陷

18) 第五十次帝國議會衆議院議事速記錄。

了。

第二、是爲避免第一種所得稅和第二種所得稅的重複課稅起見，規定從第一種所得稅中，扣除該事業年度中所繳納的第二種所得稅。

第三、是想把第三種所得稅的免稅點八百圓，提高爲一千二百圓……。

第四、是想就山林所得，劃分其所得額爲五分，而以此五分之一之金額之稅額五倍，爲其稅額……。

第五、……扶養家屬之扣除，其所總額在三千圓以下者，每扶養家屬一人，一律扣除百圓。又關於勤勞所得之扣除等，以及其他各點，亦多各加以適當之改正。

關於此項改正法律案，本有贊成與反對兩派，然其結果，兩院均無修正而通過，於大正十五年三月二十七日以法律第七號頒布矣。以後雖曾有若干之修正，但大體上均已成爲現行法而留存之。茲列舉現行所得稅法之主要條文如下，而就其與大正十五年之改正相關聯者註明之。

第一條 於本法施行地有住所或一年以上有居所者，有依本法納所得稅之義務。

第二條 不合於第一條規定之人，其與左列各款之一相當者，有專就其所得納所得稅之義務（大正十二年法律第八號及同年法律第二十九號改正）。

一、於本法施行地有資產或營業者。

二、於本法施行地受領公債、公司債或銀行存款之利息，或借貸信託之利益之支付者。

三、從本法施行地有營業所或主事務所之法人，受領利益或利息之分配、贏餘之分配、或處分利益或贏餘之賞金、或具有賞金性質之給與者。

第三條 所得稅就左列所得賦課之（大正十二年法律第八號，法律第二十九號及大正十五年法律第八號改正）。

第一種

- 甲、法人之普通所得；
- 乙、法人之超過所得；
- 丙、法人之清算所得。

第二種

- 甲、於本法施行地所受支付之公債、公司債或銀行存款之利息或借貸信託之利益。
- 乙、不合於第一條規定之人，從本法施行地有營業所或主事務所之法人，受領利益或利息之分配、贏餘之分配、或處分利益或贏餘之賞金、或具有賞金性質之給與。

第三種 不屬等二種之個人所得。

第三條之二 就信託財產所生之所得，以其所得為信託利益而享受之受益人，視為信託財產之所有人，而賦課所得稅。但於本法施行地為信託利益支付之借貸信託，不在此限（大正十一年法律第四號增訂及

大正十二年法律第二十九號改正。

關於前項規定之適用，如受益人不特定時或未存在時，以受託人視為受益人，此時之受託人，雖為依本法及其他法令不課所得稅者，亦得賦課所得稅。

受託人為法人時，依前項規定應課所得稅之所得，視為個人所得。

信託公司之所得計算，其因借貸信託之收入及支出，從其總收益及總損耗中扣除之（大正十二年法律第二十九號增訂）。

第三條之三 本法稱借貸信託者，謂信託公司承擔之金錢信託，且信託財產之運用方法，僅限於寄託或借貸者（大正十五年法律第八號增訂）。

第四條 法人之普通所得，為各事業年度之總收益中扣除總損耗後之金額，但保險公司，則為各事業年度之利益金或贏餘金（大正十五年法律第八號改正）。

於本法施行地無營業所或主事務所之法人之普通所得，就本法施行地之資產或營業，依前項之規定計算之（大正十五年法律第八號改正）。

法人於事業年度中因解散或合併而消滅者，以其事業年度之始至解散或合併止之期間，視為一事業年度。

第五條 法人之普通所得，對於該事年度之資本金額，超過按週年百分之十之比率所算出之金額時，以其

超過金額爲法人之超過所得（大正十五年法律第八號改正）。

第八條 本法稱積存金者，謂不問爲積存金或其他任何名義，凡從法人普通所得中所爲保留之部分屬之（大正十五年法律第八號改正）。

第十一條 法人解散時，其殘餘財產之價額，超過解散當時之已繳股份金額或出資金額者，以其超過金額爲法人之清算所得（大正十五年法律第八號改正）。

法人合併時，其因合併而消滅之法人之股東或社員，從合併後存續之法人或因合併而設立之法人，因合併所取得之已繳股份金額或出資金額及金錢之總額，超過因合併而消滅之法人合併當時之已繳股份金額或出資金額者，其超過金額，視爲因合併而消滅之法人之清算所得（大正十五年法律第八號改正）。

第十三條 第二種所得，爲其所受支付之金額。

第十四條 第三種所得，依左列各款算出之（大正十五年法律第八號改正）。

一、非營業借款之利息，並不屬第二種所得之公債、公司債及存款之利息，爲上年中之收入金額。

二、山林所得，爲從上年總收入金額中扣除必要經費後之金額。

三、賞金或具有賞金性質之給與，爲上年三月一日至本年二月末日之收入金額。

四、從法人所受利益或利息之分配或贏餘之分配，爲從上年三月一日至本年二月末日之收入金額中（無記名股票之紅利分配金，爲所受支付之金額）扣除其十分之四後之金額。

五、薪費、歲費、年金、恩俸、退職金及其有此等性質之給與，爲上年中之收入金額，但非自上年一月一日起，繼續受支付者，則爲本年之預算年額。

六、前各款外之所得，爲從上年總收入金額中扣除必要經費後之金額，但非自上年一月一日起繼續具有之資產、營業或職業之所得，則爲本年之預算年額。

因股份消滅所受支付之金額，或因退社所受股份返還之金額，超過其所繳股份金額或出資金額者，其超過金額，視爲從法人所受利益之分配（大正十五年法律第八號改正）。

第一項第一款、第二款及第四款之所得，其被繼承人之所得，視爲繼承人之所得，第六款之所得，其繼承之資產或營業，視爲繼承人繼續具有者而計算其所得（大正十五年法律第八號改正）。

第十五條 依前條規定所算出之所得總額在一萬二千圓以下時，就其所得中之勤勞所得（前條第一項第三款及第五款之所得）扣除左列金額（大正十五年法律第八號改正）。

一、所得總額爲六千圓以下者，扣除勤勞所得十分之二。

二、所得總額中勤勞所得以外之所得爲六千圓以上者，扣除勤勞所得十分之一。

三、所得總額超過六千圓，其勤勞所得以外之所得爲六千圓未滿者，從勤勞所得中，扣除與勤勞所得以外之所得合算而達於六千圓者之金額十分之二，其他金額十分之一。

戶主及其同居家屬之所得合算之，就其總額適用前項之規定，其與戶主別居之二人以上同居家屬之所

得亦同。

第十六條 依前二條規定所算出之所得總額爲三千圓以下者，依其所得者之聲請，從其所得中，就是年三月一日現存之同居戶主及家屬中年未滿十八歲或六十歲以上或身體不具及廢疾者，每一人扣除百圓，但依第二條規定之納稅義務者，不在此限（大正十五年法律第八號改正）。

前項情形應扣除之金額，依命令所定，從納稅義務者之一人或數人之所得中扣除之（大正十五年法律第八號改正）。

一人兼有山林所得及山林以外之所得者，其依前三項規定之扣除，先就山林以外之所得爲之，不足時再扣除山林所得。

第一項之身體不具及廢疾者，以命令定之。

第十六條之三 以自己或家屬或其繼承人爲保險金受領人之生命保險契約，其所繳付之保險費，以年額二百圓爲限，依命令所定，由本人之聲請，於其所得中扣除之（大正十二年法律第四十一號增訂）。

第二十條 第三種所得，不滿一千二百圓者，不課所得稅，其依第十五條、第十六條及第十六條之三之規定而爲扣除，致不滿一千二百圓者亦同（大正十五年法律第八號改正）。

戶主及其同居家屬之所得合算之，就其總額適用前項之規定，其與戶主別居之二人以上同居家屬之所得亦同。

第二十一條 第一種所得之所得稅，依左列稅率賦課之（大正十五年法律第八號改正）。

甲、普通所得

於本法施行地有營業所或主事務所之法人

百分之五

於本法施行地無營業所或主事務所之法人

百分之十

乙、超過所得

超過所得金額，分為左列各級，依次適用各稅率：

普通所得金額中，對於資本金額：

超過依週年百分之十之比率所算出之金額者，其超過金額

百分之四

超過依週年百分之二十之比率所算出之金額者，其超過金額

百分之十

超過依週年百分之三十之比率所算出之金額者，其超過金額

百分之二十

丙、清算所得

清算所得金額，為左列之區分，而適用各稅率：

由積存金或依本法及其他法律不課所得稅而構成之金額

百分之五

其他金額

百分之十

法人於各事業年度所繳納之第二種所得之所得稅額，依命令所定，從該事業年度之第一種所得之所得

稅額中扣除之（大正十五年法律第八號改正）。

前項情形，其應扣除之第二種所得之所得稅，於第一種所得計算上，不以之算入於損耗之中（大正十五年法律第八號）。

前二項規定，關於法人清算所得之所得稅準用之（大正十五年法律第八號）。

第二十一條之二 同族公司於各事業年度所保留之金額中，相當於左列各款之一之金額者，政府得於其事業年度之普通所得換算為年額之金額中，其五萬以下之金額，乘百分之十，超過五萬圓之金額，乘百分之十五，超過十萬圓之金額，乘百分之二十，超過五十萬圓之金額，乘百分之二十五，超過百萬圓之金額，乘百分之三十，以求其合計金額之普通所得年額之比率，即以此為稅率，就相當於左列各款之一之金額（與左列各款均相當時，則就其多額之一方）適用稅率所算出之稅額，加算於普通所得之所得稅中（大正十五年法律第八號增訂）。

一、事業年度之普通所得中所保留之金額，超過於其事業年度之普通所得，相當於其十分之三之金額者，其超過金額。

二、事業年度末之積存金及其事業年度普通所得中所保留之金額之合計，超過於其事業年度末之已繳股份金額或出資金額，相當於其二分之一之金額者，其超過金額，但其事業年度末之積存金，超過已繳股份金額或出資金額二分之一時，其超過額扣除之。

本法稱同族公司者，謂股東或社員一人及與之有親屬，使用人等特殊關係之人，其股份金額或出資金額之合計，相當於其法人股份金額或出資金額二分之一以上之法人（大正九年法律第八號）。

第二十二條 第二種所得之所得稅，依左列稅率賦課之：

甲、公債利息

百分之四

其他

百分之五

乙、

百分之七·五

信託公司，就其承擔借貸信託之信託財產，所繳納第二種所得之所得稅額，依命令所定，於該借貸信託利益之所得稅額中扣除之（大正十五年法律第八號增訂）。

前項情形，其應扣除之第二種所得之所得稅，加算於其借貸信託之利益中（大正十五年法律第八號增訂）。

第二十三條 第三種所得之所得稅，分所得金額為左列各級，依次適用各稅率而賦課之，但山林所得，與山林以外之所得區分之，就其所得劃為五分，而以此五分之一之金額適用此稅率所算出之金額五倍，為其稅額（大正十五年法律第八號改正）。

千二百圓以下之金額

百分之〇·八

超過千二百圓之金額

百分之二

超過千五百圓之金額	百分之三
超過二千圓之金額	百分之四
超過三千圓之金額	百分之五
超過五千圓之金額	百分之六·五
超過七千圓之金額	百分之八
超過一萬圓之金額	百分之九·五
超過一萬五千圓之金額	百分之十
超過二萬圓之金額	百分之十三
超過三萬圓之金額	百分之十五
超過五萬圓之金額	百分之十七
超過七萬圓之金額	百分之十九
超過十萬圓之金額	百分之二十一
超過二十萬圓之金額	百分之二十三
超過五十萬圓之金額	百分之二十五
超過百萬圓之金額	百分之二十七

超過二百萬圓之金額

百分之三十

超過三百萬圓之金額

百分之三十三

超過四百萬圓之金額

百分之三十六

前項情形，戶主及其同居家屬之所得金額合算之，以就其總額適用稅率所算出之金額，各按其所得金額，分別定其稅額，其與戶主別居之二人以上同居家屬之所得金額亦同。

第七十三條之二 同族公司之行爲或計算，認爲就其所得，或就其股東社員並與之有親屬、使用人等特殊關係者之所得，有偷漏所得稅之企圖時，政府得不問其行爲或計算如何，依自己之認定，計算其所得金額（大正十五年法律第八號改正）。

大正十五年所得稅之改正，其要點如次：

（1）更改第一種所得之構造及稅率。對於法人之保留所得，廢止累進課稅之規定，同時並改訂關於同族公司之制度，以防止合法之逃稅，此其一。無保留所得與分配所得之區別，而於法人之普通所得，課以百分之五之比例稅，此其二。爲避免第一種所得稅與第二種所得稅之重複課稅計，於其事業年度所繳納之第二種所得稅額，從第一種所得稅額中扣除之，此其三。改訂清算所得之稅率及外國法人普通所得之稅率，此其四。

（2）修正第三種所得稅。改訂免稅點，及扶養家屬之扣除與勤勞所得之扣除，此其一。所得計算，由

「總收入金額中扣除必要經費後之收入預算年額」，改爲「上年總收入金額中扣除必要經費後之金額」，此其二。改訂山林所得之計算方法，此其三。

#### 第五項 日本所得稅發展之概觀

(一) 發達之四個階段 如前所述，日本所得稅，是循着四個階段而發達，以至於今日者。第一期，亦可稱爲模仿時代，係以外國新制度之所得稅法，輸入日本而試行之也。若就其條文逐條研究之，即可知其係經由聘用之外人之手，而感受外國制度之影響不小。其開始制定適合日本國情之所得稅法者，則爲進至第二期之事，當時所得稅之精神，其中某部分，繼續至大正九年以前而未失，某部分直至今日，猶有存者。在第二期之中，因日俄戰爭發生，有增稅之必要，本曾爲救濟一時之修正，但正式之改正，則至第三期始行之。進至第三期後，不久世界大戰勃發，所得稅在租稅收入中所占地位，已極重要。於是以社會政策之要求，容納於所得稅之中，卽有必要，一至第四期，乃就所得稅之構造，加以根本之改革矣。如此，日本之所得稅，是由明治二十年之簡單形態，漸次進步以至於今日之相當複雜，且極合近代的租稅之形態也。今後日本所得稅之發展如何，其多由將來之情事所支配，自係當然，惟另一方面，卻亦不難由過去之歷史上的發達，類推而判斷之也。

(二) 租稅及專賣收入與所得稅收入 日本之主要租稅收入，爲地稅、所得稅、酒稅、關稅等，由此等國稅及專賣局收益之比較，可以發見極有興味之事實。茲就明治二十二年至昭和八年過去四十餘年間此等收入之數字列舉如次：

年度(決算)	主要租稅收入(千圓)					專賣局收益 (千圓)	租稅及專賣收入合計(千圓)	所得稅收入占 租稅及專賣收入之比率(%)
	地稅	所得稅	酒稅	關稅	稅			
明治二二	四三、二六一	一、〇五三	一六、四九九	四、七六八	—	七二、二九四	一・四七	
明治二三	四〇、〇八四	一、〇九三	一六、九三三	四、四九三	—	六六、二四四	一・五五	
明治二四	三七、四五七	一、二一〇	一四、六八六	四、五九九	—	六四、四三三	一・五三	
明治二五	三七、九三五	一、二五三	一五、八二三	四、九一一	—	六七、一六七	一・六八	
明治二六	三六、八〇八	一、二八四	一六、六七七	五、二二五	—	七〇、〇〇四	一・八三	
明治二七	三九、二五二	一、三五五	一六、二五〇	五、七五五	—	七二、二七八	一・九〇	
明治二八	三六、六九三	一、四九七	一七、七四八	六、六五五	—	七四、六九七	二・〇〇	
明治二九	三七、六四〇	一、八二〇	一九、四四八	六、七六八	—	七六、五八七	二・四七	
明治三〇	三七、九六四	二、〇九五	二一、一〇五	八、〇〇〇	—	九四、九三三	二・三二	
明治三一	三六、四四〇	二、三五一	二三、九九九	九、〇九三	—	九七、六九三	二・四一	
明治三二	四四、八六一	四、八七七	四八、九一八	一四、九五六	—	一三六、〇〇四	三・八四	
明治三三	四六、七二七	六、三六八	五〇、二五四	一七、〇〇九	七、二四四	一四一、二七〇	四・五二	
明治三四	四六、六六六	六、八八六	五八、〇一七	一四、六三〇	二〇、八六六	一五〇、四四一	四・五四	
明治三五	四六、五〇五	七、四四〇	六四、三九八	一四、五〇一	二三、四六七	一六四、四三三	四・五六	
明治三六	四六、八七四	八、二四七	五三、八三二	一七、三六八	二四、八八八	一六二、〇六一	五・二二	
明治三七	六〇、九一九	一四、五六九	五八、五六六	二四、二五九	二七、四六三	一三二、八四一	六・四四	

明治三八	八〇,四七	三三,二六	五九,〇九九	三六,七五七	四三,六〇三	二六四,八七	八・七
明治三九	八〇,三九七	三三,一〇	七一,一〇〇	四一,八五	三三,五七	四一六,〇四	八・三
明治四〇	八〇,九七	三三,五二	六九,四〇六	五〇,〇三	三五,六〇七	四五二,五七一	七・七六
明治四一	八五,四八	三三,一四	八三,五九〇	四〇,〇六七	六一,四一九	三八四,〇五	八・三
明治四二	八五,六九	三三,八〇	九二,四八〇	四六,四四	五九,四四九	三九一,八五六	八・五九
明治四三	七六,五九一	三三,七三	八六,七〇一	四九,九四九	六三,〇八九	三七九,四七五	八・三六
明治四四	七四,九六	三四,七五	八六,〇三三	四八,五二八	六三,四六	三九三,四〇七	八・八六
大正一	七五,三三	三八,九三	九三,八六一	五六,四九六	六六,〇二五	四三六,九八五	九・二
大正二	七四,六五	三八,五二	九三,三三	五三,七三	六九,二九七	四四九,七	八・二
大正三	七四,九三	三八,二七	九三,六一	四四,三六	七〇,五七	四九二,二九六	九・三
大正四	七四,六〇	三八,五七	八四,六四九	三三,一六五	六八,八〇	三八一,五八	九・八五
大正五	七四,七四	三二,八四	八九,八七	四九,九二八	六七,二七	四二九,八〇	一三・三
大正六	七四,四六	九四,六四九	一〇六,七六	四九,一八六	七七,五九	五〇八,一九六	一八・六三
大正七	七四,五七	三三,八二七	一〇三,六	六八,九七	八九,五五	六〇八,八〇八	二〇・七
大正八	七四,七	一九,一	一〇七,六三	八一,一	七四,四	七四六,八五	二五・八六
大正九	七四,九四	一九,〇,四四	一〇六,八九	六九,七	三四,二	八〇,八	二四・二
大正一〇	七四,一〇	二〇,九八	一〇六,八五	一〇,九	三四,二八九	九〇,二	二二・八
大正一一	七四,三五	三九,三	一〇三,八五	一〇八,四四	三九,六	一〇三,〇	二二・三

大正一	二	七,一四四	一,一四,八四六	三三,四九七	八九,三〇九	一三〇,一五七	九二七,三六〇	一七,八八六
大正一	三	七,一九九	一,一五,九三三	三三,五七七	一,一九,六六九	一四,一三一	一,〇三五,四六九	三〇,二六
大正一	四	七,六四四	一,一四,九七一	三三,六六八	一,二一,二六〇	一五,〇三九	一,〇四七,八七七	三三,四三
昭和	一	六,七六六	一,一五,五七七	三六,五五九	一,一五,六二二	一六,七四〇	一,〇五四,四〇三	一九,八八
昭和	二	六,七七六	一,一五,〇〇〇	三三,〇三七	一,一〇,六〇〇	一五,二五七	一,〇七二,九四一	二〇,〇六
昭和	三	六,八二二	一,一六,〇六一	三三,五〇九	一,一〇,九四四	一七,二〇二	一,〇九二,一一一	一八,九一
昭和	四	六,八四四	一,一六,八五一	三三,五三三	一,一六,〇九六	一七,八〇三	一,〇七二,三〇八	一八,六五
昭和	五	六,〇三五	一,一〇,六二六	三三,八四五	一,一五,三九九	一七,三三九	一,〇三三,八八〇	一九,四一
昭和	六	六,九五	一,一四,五〇二	三八,八九九	一,一四,三三四	一八,六六一	九五五,九六五	一五,六一
昭和	七(現計)	六,三三六	一,一三,三三二	二七,九五五	一,〇六,三三三	一七,〇六六	八三三,七三三	一五,五
昭和	八(豫算)	六,三三五	一,一六,一〇三	二八,四九九	一,一三,六六七	一七,三三七	八六五,三二五	一五,六六

(註)專賣局收益之中,本含有屬於企業利潤者,然在此則以收益全部假定為專賣課稅收入而計算之。又租稅及專賣收入合計中,登錄稅及印花稅未包括在內。

第一期之租稅收入,地稅與酒稅,殆占大部分,而所得稅尙在關稅之下,收入甚少,不過占租稅全收入之一・四七乃至二・四一而已。至第二期,租稅收入之外,已加一專賣收入,但地稅與酒稅,依然居於首位,而所得稅,於關稅或專賣局收益,均不及之。但所得稅卻已由三・八四%漸次增加至九・一二%矣。

第三期之初,大體與第二期之情勢相同,但世界大戰勃發後,所得稅收入,延至大正八年,更加達於二五

· 八六%之巨額。因此，故大正八年，已成爲所得稅收入占第一位，酒稅占第二位，關稅占第三位，專賣局收益占第四位，地稅占第五位之新情勢矣。第四期之始，所得稅與第三期同，仍爲絕對之優勢，但一方因世界大戰後之不景氣，所得稅收入漸次開始減少，他方則地稅、酒稅、關稅、專賣局收益，依然能維持大戰當時之同樣收入。其結果，在昭和八年之順序，已是第一位酒稅、第二位專賣局收益、第三位所得稅、第四位關稅、第五位地稅。此卽第四期之所得稅，在租稅及專賣收入中所占之比率，初雖爲二三·二%，但已漸次走向下坡，於昭和八年，僅表示一五%強之數字矣。

總之所得稅雖時有消長，但是大體上在過去四十餘年之間已鞏固其地位，在今日實已成爲直接稅之中樞者也。

## 第二節 日本之現行所得稅

日本之所得稅，初訂於明治二十年，後經五十年之長期歷史以至於今日。在明治三十二年與大正九年之大改正，已一新其面目，近經大正十五年之小改正，乃形成爲現行所得稅法。以下就日本現行所得稅，分爲（一）構造問題，（二）所得意義問題，（三）紅利分配金課稅問題，（四）稅率問題四種而說明之。

### 第一項 所得稅之構造

（一）現行所得稅之概觀 現行之所得稅法，係於大正九年七月三十一日以法律第十一號制定之，

以後於大正十五年三月二十七日以法律第八號爲比較重要之改正外，復經過數次之小改正，均已述明於前。

現行所得稅法，分所得爲法人所得與個人所得兩種，然就利息所得等須有特殊之徵稅技術者，則又以之作爲第二種所得而特別處理之，結果，乃分爲第一種法人所得，第二種利息等所得，第三種不屬第二種之個人所得三者。就昭和七年度觀之，第三種所得稅占五二・八一%，第一種所得占二八・三三%，第二種所得占一八・八六%。

第一種法人所得，復分爲普通所得、超過所得、清算所得三種。所謂普通所得者，即爲各事業年度之總收益中扣除總損耗後之殘額，就此課以比例稅率。所謂超過所得者，即爲法人普通所得中，對於該事業年度之資本金額，超過依週年百分之十之比率所算出之金額，此係認爲一種不勞而獲，而課以三級之超過額累進稅率。所謂清算所得者，即爲法人解散時，超過解散當時已繳股份金額或出資金額之剩餘財產之價額，此係本於防止合法逃稅之旨趣而課稅者。在昭和七年，普通所得稅爲九四・二九%，超過所得稅爲一一・三九%，清算所得稅爲一・八九%。

此外關於法人尚有二種應注意之點。第一，是對於同族公司（即股東或社員一人，以及與之有親屬，使用人等特殊關係之人，其股份金額或出資金額，相當於其法人之股份金額或出資金額二分之一以上之法人），設重課之規定，以防止合法之逃稅。此在昭和七年度，曾有七〇六之法人，加算一、八三八、七五四圓之

稅額。第二是將法人於各事業年度所繳納之第二種所得稅額，從該年度之第一種所得稅額中扣除之，以防止二重之課稅。此在昭和七年度，曾扣除二、八四三、六二二圓。

第二種所得，爲甲、「於本法施行地所受支付之公債、公司債或銀行存款之利息或借貸信託之利益」，與乙、「不居住本法施行地之人，從本法施行地有營業所或主事務所之法人，受領利益或利息之分配、贏餘之分配，或處分利益或贏餘之賞金等」。關於甲種，又區別爲公債利息與其他，但甲、乙兩者，均係適用比例稅率。對於第二種所得尙應特加注意者，即公債中之國債、公司債中之貯蓄債券及復興貯蓄債券，悉予免稅是也。就昭和七年度之統計觀之，甲種稅額，爲九五・六七%，而乙種僅爲四・三三%。又甲種內之銀行存款利息爲五二・三五%，而公債利息僅爲五・三八%，此即因大部分之國債利息已放棄而不課稅也。

第三種所得，係不屬第二種之個人所得，自大正九年改正所得稅法以後，名實兩方，均爲所得稅之骨幹也。所得原則上爲上年總收入金額中扣除必要經費後之金額，但例外則有不扣除必要經費者，或爲預算年額者等。於此尙應注意者，即從法人所受利益之分配，乃係就其收入金額之六成而課稅也。就昭和七年度之事實觀之，紅利金額（現實之紅利六成），相當於第三種所得總額之一〇・九四%。此種紅利分配之所得，在大正九年以前，原不加入於第三種所得之中者也。此外尙專就第三種所得，設有勤勞所得扣除、扶養家屬扣除、生命保險費扣除、小所得者之免除、累進稅率之適用等詳細規定。

（二）一般所得稅之特質 日本之現行所得稅，爲收得稅體系之中心，而以地稅、營業收益稅、資本金

息稅之收益稅爲補助稅，再配以動的財產稅之繼承稅，三者相合，乃形成爲日本之收得稅體系。

日本之所得稅，原屬於一般所得稅，乃以從一切方面而來之所得，形成與個人經濟相結合之各人所得，而一體課稅者。因之即不是由個人經濟之主體出發，而分析的、個別的着眼於造成所得之源，乃是就其個人經濟各方面所生之全所得而綜合爲之，從此點言，是日本之所得稅，可謂帶有普遍性。又各人之所得，復不能與所得者之個人經濟主體離開，從此點言，是日本之所得稅，又可謂帶有主觀性。以下試就日本之所得稅，從其普遍性與主觀性之兩方面考察之。

所得稅之普遍性，第一爲關於所得稅之主體者，第二爲關於所得稅之客體者。

第一、從課所得稅於各人之點觀之，此係不問對於法人所得與對於法人所得，均須課稅者。日本之所得稅法，在過去，除於個人所得與法人所得之間而爲差別課稅外，而於無限公司、兩合公司所得與股份有限公司、股份兩合公司所得之間，亦爲差別課稅。現行法則分所得稅爲三種，復就第一種法人所得稅，分爲普通所得稅、超過所得稅、清算所得稅。此即一面廢止從前法人相互間之差別課稅，同時復對於法人所得而爲二重課稅，以求其與適用高額累進稅率之第三種個人所得稅保持權衡也。

第二、從一般所得稅之本質言，本係應綜合由各收入源而來之所得者。但日本之所得稅法，則設有二個例外：第一、是於第二種甲項之「於內地所受支付之公債、公司債或銀行存款之利息或借貸信託之利益」，而爲源泉課稅，且於國債利息，自明治四十二年以來，均係全部免除所得稅。第二、是於第二種乙項之「不住

居內地之人，從內地有營業所或主事務所之法人，受領利益或利息之分配、贏餘之分配，或處分利益或贏餘之賞金等，而為源泉課稅。此俱係在課稅技術上不得已而如此也。此外尚有從法人所受之紅利及賞金，曾長期行其源泉課稅，個人全免納稅之義務，至大正九年改正後，已置於第三種所得中而為綜合課稅矣。

再就所得稅之主觀性考察之。為發揮所得稅之主觀性計，必須就所得之量與質詳加斟酌而行。關於所得之量，本有適用比例稅率與累進稅率之別，而日本所得稅法，則於第三種所得稅，採行累進稅率，於第二種所得稅，採行比例稅率，於第一種所得稅，兼採比例稅率與累進稅率兩種。關於所得之質，須注意於個人之主觀情事，並所得之源泉與所得之用途，而日本所得稅法，於個人之情事，惟就三千圓以下之小所得者，顧及其家屬關係，於所得之源泉，則就一千萬二千圓以下之所得者，輕課其勤勞所得，於所得之用途，一面設置免稅點，同時並為生命保險費之扣除。

(三) 昭和七年所得稅之分析 以上已就日本之所得稅法，先按條文之順序以研究其所得稅之分類，次以一般所得稅之特質為中心，而就其相關連之普遍性與主觀性為系統的研究矣。以下當進而討論與現行所得稅有關係之特殊問題。在未討論此項特殊問題以前，尚須就昭和七年所得稅之內容，從其數字上一為分析之。

就第一種所得稅，以甲項普通所得為中心而為分類，就第二種所得稅，以甲項中之銀行存款利息為中心而為分類，復就第三種所得稅，按所得金額之大小而為分類，則於昭和七年度，得到下列之數字。<sup>19)</sup>

<sup>19)</sup>主稅局第五十九次統計年報書。

第一種所得稅 (千圓)		第二種所得稅 (千圓)		第三種所得稅 (千圓)	
無限公司	二、一七一	公債利息	一、四一二	千二百圓	二一九
兩合公司	二、二五六	公司債利息	八、二一五	千二百圓至千五百圓	一、八五四
國內人		定期存款	一〇、六三五	千五百圓至二千圓	二、七九五
股份有限公司	三〇、八五四	特別短期存款	二、二一六	二千圓至三千圓	四、四四五
股份兩合公司	一一	通知存款	六四三	三千圓至五千圓	八、四九六
其他	八	銀行存款		五千圓至七千圓	五、四九一
合計	三五、三〇三	利息		七千圓至一萬圓	六、〇〇七
外國法人	二五四	短期存款	一一三	一萬圓至一萬五千圓	六、三六四
合計	三五、五五七	其他存款	一三二	一萬五千圓至二萬圓	四、四七七
乙超過所得	四、二八三	合計	一三、七四一	二萬圓至三萬圓	五、九〇一
丙清算所得	七一一	借貸信託之利益	一、七四三	三萬圓至五萬圓	七、〇二四
合計	四〇、五五二	合計	二五、一一三	五萬圓至七萬圓	三、八九二
依所得稅法第二十一條扣除之稅額	二、八四三	紅利	一、一〇七	七萬圓至十萬圓	三、五六九
扣除後第一種共計	三七、七〇八	賞金	二八	十萬圓至二十萬圓	五、五七三
		合計	一、一三六	二十萬圓至五十萬圓	四、二三〇
		合計	二六、二四九	五十萬圓至百萬圓	一、八三八
		第二種共計		百萬圓至二百萬圓	一、五七七
				第三種共計	七三、七五九
				第一種至第三種總計	一三七、七一八、一三五圓

第二項 所得之意義  
 (一) 所得稅法所得之變遷 在所得稅中, 所得為課稅物件, 同時復為課稅標準, 故所得之意義如何,

爲研究現行所得稅法時最重要之問題。

明治二十年之所得稅法，爲一元稅法，而一切均係綜合個人所受取之所得而爲課稅。其原則上，是以「收入金額或收入物品代價中」，扣除「國稅、地方稅、區町村費、備荒儲蓄金、製造品之原料代價、販賣品之原價、種子費、肥料費、營利事業所需場所物件之租費、修繕費、受僱人工費、負債利息及雜費」後之前三年平均額，而算出其所得。但公債之利息、股份之利益分配金、薪俸等，卻以其全額爲所得。總之係以總所得中扣除必要經費之方法爲原則，而以過去之收入實蹟爲標準也。

迨至明治三十二年，已分爲第一種「法人所得」，第二種「公債、公司債利息」，第三種「個人所得」而不屬於第一種、第二種者」之三種。第三種所得，綜合於個人而爲課稅，第一種所得，則對於法人課之，第二種所得，則支付者於源泉上代爲徵收之。第二種公債、公司債之利息，因其係以應受支付之金額原有數目爲所得，而與明治二十年稅法之計算方法，尙無差異。惟股份之利益分配金等，則已廢止從前綜合於個人之制，而改爲第一種所得，課之於法人，因之「各事業年度總收益中扣除總損耗後之餘額」，即成爲法人所得。反之，不屬第一種、第二種之個人所得，則以「總收入金額中扣除必要經費後之預算額」爲原則。第一種所得，採用「總收益中扣除總損耗後之餘額」，而第三種所得，則採用「總收入金額中扣除必要經費後之預算額」，此爲所得稅法中之對立的兩個所得概念，即在現行稅法中，亦係如是。

復至大正九年，於所得之計算方法，亦曾爲種種之改正，紅利及貴金之所得，又改屬於第三種所得而爲

綜合課稅，但第一種所得與第三種所得異其意義之事，依然未有改變。

又大正十五年所得稅法之改正，關於第一種所得與第三種所得，亦未改變其對立之原則。不過第三種所得，則將「總收入金額中扣除必要經費後之收入預算年額」，改爲「上年總收入金額中扣除必要經費後之金額」，卻已由預算主義變化爲實蹟主義矣。

日本所得稅法，由一元之所得，改分爲三元，爲第一次之大變化，後就第一種所得與第三種所得，採用兩相對立的所得之計算方法，爲第二次之變化，第三種所得之計算方法，由預算主義變化爲實蹟主義，爲第三次之變化。

(二) 現行之所得稅法 在現行所得稅之中，第二種所得稅，乃係採取所謂源泉課稅之方法。即就相當於第二種所得之金額而爲支付之人，當其支付之際代爲徵收之，於翌月十日前繳納於政府是也。因之第二種所得稅，即具有收益稅之性質，而爲資本利息稅之一種，雖其處理各別，而性質則仍無差異。反之，第一種所得稅，則以法人之所得爲課稅物件，第三種所得稅，則以自然人之所得爲課稅物件，均爲一種人稅，而各有其特色。<sup>20)</sup>

第一種所得，分爲普通所得、超過所得、清算所得三種。其於同族公司，尙設有特殊之規定。然超過所得稅，係不勞得利稅之一種，清算所得稅與同族公司特別課稅，又係防止合法逃稅之特別立法，結果，其爲第一種所得稅之本體者，則爲普通所得稅。所謂普通所得，如前所述，即「各事業年度總收益中扣除總損耗後之餘

20) 鈴木繁：帝國稅法論；星野直樹：日本租稅法概論。

額」也。關於總收益及總損耗之意義，即所繳資本以外之一切財產增加，謂之總收益，返還資本及處分利益以外之一切財產減少，謂之總損耗。易言之，即其所採用之方法，乃係以其期間內財產增加之總額中扣除其期間內財產減少之總額（應認為純係處分所得者除外）後之金額為其所得也。

第三種所得稅所得之計算方法，適與第一種所得稅普通所得之計算方法，居於對立之地位。因其所規定者，係以「上年總收入金額中扣除必要經費後之金額」為所得，故各人於一定期間內由各種勤勞、專業、資產所取得之各收入，從中扣除因獲得此等收入所需之各經費後，其殘額之總和，即成為第三種所得。此即是原則上規定「上年總收入金額中扣除必要經費後之金額，但非於上年一月一日起，繼續具有之資產、營業或職業之所得，本年之預算年額」為其所得也。不過對於此項原則，則有下列之例外：

第一、非營業之借款利息，並不屬第二種所得之公債、公司債及存款利息（於本法施行地以外所受支付者），雖仍如原則，採取上年實蹟主義，但與第二種所得同以收入全額為所得，不扣除必要經費，此點卻與原則相異。

第二、山林之所得，除但書外，與原則同。

第三、賞金或具有賞金性質之給與，在採實蹟主義一點，固如原則，但有兩個例外：（1）期間定為上年三月一日至本年二月末日，依曆年計算。（2）以收入全額為所得，不扣除必要經費。

第四、從法人所受利益或利息之分配或贏餘之分配，雖如原則採取實蹟主義，但亦有兩種須注意之處：

(1) 期間定爲上年三月一日至本年二月末日，(2) 以收入金額中扣除十分之四後之金額，爲所得金額。蓋以獲得此等所得者之中，爲獲得其所得而向他人借入資金，因而必須支付利息者，當亦不少，並且對於此等所得，一一詳加計算，較爲困難，故一律扣除十分之四焉。

第五、薪俸、歲費、年金、恩俸、退職金及具有此等性質之給與，其依上年之收入金額而爲計算，雖如原則，但在不扣除必要經費之點，卻與原則相背。

如上所述，雖然各種概稱爲所得，但第一種所得，第二種所得，第三種所得，卻各異其意義，又各所得之內，亦有各異其意義者。至「第一種所得中之普通所得」與「第三種所得」之意義各別，此爲日本現行所得稅法之特色也。

(三) 所得稅法上所得之意義 所得一名詞，其用法至廣且多，如所謂國民所得、國家所得、社會所得、私人所得等區別，即其一例。即專就私人所得言，亦有謂「隨所得之增加，而食物所爲支出之比率，常因之減少」者，又有謂「所得之直接稅負擔額之比率，隨所得之增加而增加，反之，間接消費稅負擔額之比率，則與所得之增加相逆行而漸減」<sup>21)</sup>者，復有謂「戶捐之課稅標準，爲租稅主體者之實力，應依其所得額（八成以上）與資產狀況（二成以下）而算定之」者，此乃或以所得，在特加一定限制之意義下而解釋之，或以所得，用之於與單純收入相同之意義上也。在家計調查，以勤勞所得者爲其考察之對象時，因無須顧及財產收入等之勤勞以外收入，亦不重視實收入以外之收入（如存款之取出，保險金、借款之受領、負債、土地家屋

21) 內閣統計局：所得與消費稅負擔之關係。

22) 森數樹：在家計調查結果表中所用之收入支出分類項目之排列方法及各項目內容之編入方法。

之出售等），故縱以實收入中之勤勞收入，仍依其原數作為所得，尚非太過。<sup>23)</sup>然為所得稅客體之所得，卻不僅以勤勞所得為限，而財產所得，以及財產勤勞合作之企業所得，均包含在內者。至對於法人所得之課稅，其所得之認定，又與就自然人所得之認定方法，發生差異。加之各國因財政困難，必須加稅，為免除其財政危機計，復須勉強擴大所得之範圍。因之所得稅法上所得之意義，亦遂隨同經濟界之進步，或迫於財政困難之必要，而有變遷矣。

狄爾 (K. Diehl) 以所得之通說，乃係「入於某人手中一定之財，而為基於其人之財產關係、職業關係、營利關係，在一定期間內正當產生之，其人得自由處分之者」。<sup>23)</sup>圍繞於此項定義之下，關於所得稅法中所得之意義，向有五種學說存在 (Bauckner: Der privatschaftl Einkommensbegriff, München 1921) 此為莫爾 (B. Moll) 之所言也。<sup>24)</sup> 第 1 Konsumtionsfonds theorie 是注重於其人得自由消費處分之點。第 2 Periodizitäts theorie 是注重於一定期間內正當產生之點。第 3 Quellen theorie 是注重於產生所得的收益源泉之確實之點。然此等學說，均是在極狹義範圍之內而解釋者，必至釀成私人收入之許多部分，脫漏所得稅之結果。於是第四學說之 Produktionsbegriffs theorie 發生，而排除從前所謂消費基金或正當性或確實性等之思想，以總生產收入中扣除生產費後之額，認為所得。不過所謂由生產所生收入之此項見解，仍有限定所得意義於狹義之虞，故 Ertragskategorie theorie 之第五學說又由是而起，此即不問所得發生之原因以及所得使用之目的如何，而就其純收入全部認為所得也。

23) K. Diehl: Einkommen (Wörterbuch der Volkswirtschaft. 4. Aufl. 1. Band.

24) B. Moll: Probleme der Finanzwissenschaft 1924; Lehrbuch der Finanzwissenschaft 1930.

右述五種學說，其認定所得之範圍，雖彼此各異，然解釋所得稅法上之所得，其於總收入金額 (Reiner nahman) 中扣除必要經費 (Verbungskosten) 之點，則大體爲一致者。惟茲有應予注意者，近代企業，原是擁着巨大之資產，而以此資產爲中心，以謀企業活動者。其一定期間內之收入金額，自當受其企業經濟力之反映，而企業所有資產本身之變動，又必然左右企業之經濟力。於是沙圖 (G. V. Schanz) 之有名所得學說 (Reinvermogenszugangs theorie) 乃以發生。此即比較一定期間之前後，而以總收益中扣除總損耗後之額定爲所得也。此一學說，曾實現於一九二〇年德國所得稅法之中，瑞西及其他國家亦採行之。一九二五年之德國所得稅法，雖已放棄此項主義，但於實際上仍給與以相當之影響。<sup>25)</sup>

日本之第三種所得稅，與多數國家之所得稅立法例相同，亦係就所得採向來之狹義說。反之，第一種所得稅，則採沙圖之廣義說。蓋以個人所得，其就財產之增加總額及減少總額加以調查，較爲困難，故以採取狹義說爲是，至於法人，則每屆事業年度，有製成借貸對照表，以報告資產負債狀況之義務，故以採取廣義說爲是。有人主張不問採廣義說或採狹義說，均應一貫到底者。但兩說之於租稅收入額之安定性，財產增價稅之補充性等，各有長短，亦可斟酌其所得之細情，而採取兩者之長。此項所得意義之問題，須以之視爲日本所得稅法將來之問題而慎重處理之也。

### 第三項 紅利分配金之課稅

(一) 紅利分配金課稅問題之歷史 明治二十年之所得稅法，是僅對個人課稅，而於法人不課稅者。

25) G. Schanz: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze (Finanz-Archiv, XIII 1896); G. Strutz: Handbuch der Reichsstaerrecht. 1924; 神正雄: 所得稅中所得之意義 (租稅研究第一卷); M. Lion: Der Einkommensbegriff

因之法人獲得利益，而分配紅利於個人時，僅對個人以其紅利與其他所得綜合而為課稅。

然明治三十二年之所得稅法，已於第三種個人所得稅之外，設置第一種法人所得稅。法人所得，即依第一種所得稅而為課稅，反之，個人從法人所分受之紅利，則於第三種所得稅之課稅物件中剔出之，此項方針，直繼續至大正九年而如是。嗣至明治三十八年，復分法人所得為甲、乙兩項，對於甲項股份有限公司與股份兩合公司之所得，雖仍如從前課以比例稅率，但於乙項無限制公司與兩合公司之所得，則已視為準個人所得，而適用累進稅率矣。大正二年，又以法人所得甲項，改為「無限制公司」、「兩合公司」以及「股份有限公司」與股份兩合公司，而以股東及社員二十人以下組織者」之所得，課以累進稅率，法人所得乙項，改為「股份有限公司」、「股份兩合公司」之所得，課以比例稅率。

及至大正九年，對於法人之分配所得，一面就法人課以第一種丙項之比例稅率，同時又就個人，以其「從法人所受利益或利息之分配或贏餘之分配……由收入金額中扣除其十分之四後之金額」，與他種所得綜合，而課以第三種之累進稅率。大正十五年，又廢止法人之分配所得，而設置第一種甲項之普通所得，課以比例稅率。此中消息，特再詳細圖示於次：

	法	人	所	得	個人從法人受 領之紅利等	
明治二十年所得稅法	不課稅				一〇〇累進 課稅	綜合課稅
明治三十二年所得稅法 (第一種)課稅………百分之二十五					不課稅	

nach dem Bilanzsteuerrecht und die Schanzsche Einkommenstheorie (Festgabe für Georg von Schanz, Band II).

明治三十七年非常特別稅法	(第一種)課稅……………	千分之四十二・五	不課稅	
明治三十八年非常特別稅法中之改正	(第一種)課稅 甲…………… 乙……………	千分之六十二・五 累進稅率 千分之六十二・五	不課稅	源泉課稅
大正二年所得稅法中之改正	(第一種)課稅 甲…………… 乙……………	累進稅率 千分之六十二・五	不課稅	
大正七年所得稅法中之改正	(第一種)課稅 甲…………… 乙……………	累進稅率 千分之七十五	不課稅	
大正九年第四十二次議會中政府提出之法案	不課稅 但關於法人之(甲)超過所得(乙)保留所得(丙)清算所得及(丁)項所得則課稅		一〇〇%累進課稅	綜合課稅
大正九年第四十三次議會中政府提出之法案	不課稅 但關於法人之(甲)超過所得(乙)保留所得(丙)清算所得及(丁)項所得則課稅而(甲)與(乙)之稅率為高		八〇%累進課稅	
大正九年第四十三次議會衆議院之修正案	(第一種)課稅(丙)法人之分配所得(丁)清算所得及(戊)項所得亦課稅 (甲)超過所得(乙)保留所得(丁)清算所得及(戊)項所得亦課稅	百分之四 但法人之 百分之五 但法人之	七〇%累進課稅	兼行源泉課稅與綜合課稅
大正九年所得稅法	(第一種)課稅(丙)法人之分配所得(丁)清算所得及(戊)項所得亦課稅 (甲)超過所得(乙)保留所得(丁)清算所得及(戊)項所得亦課稅	百分之五 但法人之	六〇%累進課稅	
大正十五年所得稅中之改正	(第一種)課稅(甲)法人之普通所得(乙)超過所得(丙)清算所得亦課稅	百分之五 但法人之	六〇%累進課稅	

在明治二十年，關於法人之分配金，是採用徹底之綜合課稅主義，而於法人全不課稅者。然明治三十二年至大正九年，又採用徹底之源泉課稅主義，關於法人之分配金，對個人全不課稅，惟作為第一種，或作為第一種甲，又或作為第一種乙，就股份公司而為課稅。其結果，而以所謂合法逃稅為目的之股份公司，即層出不窮，於是改正所得稅法之呼聲，繼之以起。至大正九年，政府遂又以徹底之綜合課稅主義，並兼行法人所得稅之理想案提出於議會。不過政府所採百分之百之綜合課稅主義，已逐次降低為百分之八十、百分之七十、百分之六十——固然會併採所謂妥協案之低率源泉課稅主義，以補救綜合課稅主義之不徹底——以迄於今日。

(二) 紅利分配金之課稅方法 對於法人之紅利分配金，其賦課所得稅之方法，可分爲下列五種：

第一、是對於法人及分受紅利之個人，均予課稅之方法。

第二、是原則上課之於法人與個人雙方，但爲避免二重課稅計，復爲一部扣除之方法。

第三、是專就個人課稅，而於法人全不課稅之方法。

第四、是原則上專就個人課稅，但於法人所得中之不分配部分，例外予以課稅之方法。

第五、是專課法人之方法。

以上五種分類，乃係莫爾所爲者，<sup>26)</sup>然再加分析之，又可成爲三種。即一、對於法人與個人之雙方而課稅之主義（第一方法），二、專對個人或法人之一方面而課稅之主義（第三或第五方法），三、折衷於兩者之主義（第二與第四方法）。以下就上列五種方法比較之。

第一方法，是認法人與個人，在租稅負擔上，彼此完全獨立者，故關於法人之紅利分配金，亦是同時採行源泉課稅主義與綜合課稅主義。從法人與自然人各應認爲獨立經濟主體而一同適用一般原則之點言之，則就兩者之所得，各就其全額而爲課稅，本無何等不當。然從法人與個人之間在經濟上具有密接關係之點言之，則此項立法，卻有涉苛刻之嫌。在日本，則未完全採用此項方法。

第二方法，原則上雖係兼行源泉課稅與綜合課稅，但爲避免二重課稅計，當行個人之綜合課稅時，復爲一部之扣除。日本現行所得稅制，卽其實例。

<sup>26)</sup> Lehrbuch der Finanzwissenschaft, S. 521-522; 藤谷謙二：莫爾教授之公司課稅所得稅論（經濟時報第二卷）。

第三專對個人課稅而於法人全不課稅之方法，即是所謂綜合課稅主義之方法，明治二十年之所得稅法，可云係其適例。然在專探此項方法時，法人必將設法減少其紅利之分配，而藉他項方法，以達到與分配相同之目的。

第四方法，雖與第三方法相同，而原則上採行綜合課稅。然又與第三方法有異，於法人所得之中，復專就其不分配部分而為課稅。第四十二次議會政府提出之原案屬於此種。

第五，是專對法人課稅，而於個人全不課稅之方法。明治三十二年以後至大正九年以前，日本所得稅法採行之源泉課稅方法屬之。然採行此項方法，則一股之股東與一萬股之股東，均須負擔同一稅率之所得稅，且紅利分配金與紅利以外所得，復不得綜合而為課稅，此誠與現代之租稅觀念，大相背戾者也。

此五種方法，各有長短，世界各國，多不明其取捨之道。然則日本於此五種方法之中，究探如何方法，最為適當，欲求了解此一問題，必須就日本所得稅之特質加以研究。此外瑟利格曼，尙有與莫爾所為分類相似之六種分類。<sup>27)</sup>

日本之租稅體系，特別是直接稅體系，乃係以其中心置於所得稅之上者，又日本之所得稅，復係以一切租稅理論之理想，專欲實現於第三種所得稅之中者。其企圖以一切所得，集中於受取此所得之個人，以求對於各個人，適應其能力而為負擔，此即日本所得稅之根本精神。因之關於法人紅利分配金之問題，亦須以此為出發點而論斷之。

<sup>27)</sup>E. R. A. Selligman; Income Tax (The encyclopaedia of the Social Science, Vol. 7).

在採用源泉課稅主義之際，固然不得不承認此項主義，足資徵收程序上之便利。但從負擔公平上言，卻有不少缺陷之處。茲假定以所得之量為例言之，若採綜合課稅主義，則一千二百圓未滿之所得者免稅，五千圓之所得者繳付三·四%之第三種所得稅，四百萬圓之所得者，繳付二八·二%之第三種所得稅。然採源泉課稅主義，則一股之人與一萬股之人，均須繳付同一稅率——例如七·五%——之所得稅。故捨棄綜合課稅主義而採源泉課稅主義，此乃企以累進稅主義之例外，而擴張於法人之分配金方面，誠足紊亂日本之所得稅體系者也。

據上理由，其法人分配金之五種課稅方法中，最低限度，應絕對避免第五種單純的源泉課稅主義之採用。結果，其立法之重心所在，即不得不原則上採行綜合課稅主義，而於其有弊之點，力求有以避免之。如此，然則現行所得稅法，究竟應否加以何等之改正？此則尙待討論之問題也。

(三) 綜合課稅與源泉課稅 現行所得稅法，乃係區分所得爲三種，並特就由法人所受紅利之分配，而設有扣除規定者。其所得稅法第三條與第十四條之規定如次：

第三條 所得稅就左列所得賦課之：

第一種

甲、法人之普通所得；

乙、法人之超過所得；

丙、法人之清算所得。

第二種

甲、於本法施行地所受支付之公債、公司債、或銀行存款之利息或借貸信託之利益。

乙、……

第三種 不屬第二種之個人所得。

第十四條 第三種所得，依左列各款之規定算出之。

一、……

二、……

三、……

四、從法人所受利益或利息之分配或贏餘之分配，為上年三月一日起至本年二月末日止之收入金額

（無記名股票之分配，為所受支付之金額）中，扣除其十分之四後之金額。

就第三條與第十四條對照考察之，則日本之所得稅法，即是原則上採用綜合課稅主義，而在此原則之下，復有兩大例外。

綜合課稅之第一例外，則為公債、公司債及銀行存款之利息或借貸信託之利益。關於此等利息或利益，乃係作為第二種所得而為源泉課稅者。

綜合課稅之第二例外，則爲法人所得，特別是股份公司之紅利分配金，可爲其代表者。對於股份公司之所得，原則上設置五%之比例稅率，作爲第一種甲項法人之普通所得而爲源泉課稅。復就普通所得中之分配於股東者，以其百分之六十，與股東之他項所得相綜合，而課以累進稅率。

日本現行所得稅法之良否，原有贊成與反對兩種議論。贊成者暫置勿論，其反對所得稅法而希望改正者，則有二說：（1）是主張以第三種所得稅中所有綜合課稅主義之思想，而擴張於所得之各方面者；（2）是主張就第一種所得與第二種所得中所有之源泉課稅主義，而一貫到底以施行之者。

若如第一說之主張，以綜合課稅主義，適用於所得稅之全部，即完先廢除上述之兩個例外。

在廢除第一例外，而以公債、公司債之利息，與個人之他項所得綜合而爲課稅，此於原則上探無記名式之此等證券，固難免不有困難之情事，但一考各國附加所得稅及綜合所得稅之立法，卻不得謂爲決不可能。至廢除第二例外，則因就法人之分配金扣除百分之四十，以及就法人之分配所得兼行源泉課稅等事，從綜合課稅主義之立場言之，實有相當之缺點，亦覺有更改之必要。

反之，若如第二說之主張，則不僅（1）公債、公司債等利息之源泉課稅仍舊存置，而（2）法人分配金之源泉課稅，猶須貫徹到底。換言之，即應將第三種所得中紅利百分之六十之綜合課稅，完全廢除，而以之合併於第一種或第二種中而爲源泉課稅也。

在反對紅利分配金綜合課稅之人，以爲綜合課稅，第一、阻礙產業發達，第二、阻礙股票流通，第三、爲重複

之課稅，第四、失負擔之均衡，第五、逃稅之事易行，第六、稅務行政上之徵收程序複雜，多需徵收費，且較之源泉課稅，缺乏稅收之正確，第七、顛倒社會政策之本末。然據吾人見解，除第二、第五、第六以外，其餘理由，均難成立，反而可爲與之立於反對立場者之辯論資料。

此外尚有與本問題相關連者二事，述明於下：

第一、法人之分配所得，究應用第二種所得式或用第三種所得式，本成爲問題。惟第二種所得本身，因已放棄國債之利息等，祇是獲到極少之收入而已。

第二、各國雖亦有於個別所得稅或分類所得稅而行源泉課稅者，但於普通所得稅，卻適用綜合課稅。又日本稅法之中，如繼承稅及戶捐，至少在條文上，亦是採行頗進步之綜合課稅。繼承稅因屬於動的財產稅，暫置不論，茲擬就市町村所得稅之戶捐，而究明其情形。關於此點，大正十五年所定「地方稅之法律施行條款」，設有如次之規定：

第二十條 算定戶捐納稅義務者資力之標準所得額，依左列各款規定計算之。

- 一、非營業借款之利息，並公債、公司債、存款及貯蓄金之利息，爲上年之收入金額。
- 二、山林之所得，爲上年總收入金額中扣除必要經費後之金額。
- 三、賞金或具有賞金性質之給與，爲上年三月一日至本年二月末日之收入金額。
- 四、從法人所受利益或利息之分配或贏餘之分配，爲上年三月一日至本年二月末日之收入金額，但無記

名股票之分配金，則爲同期間所受支付之金額。

因股票消滅所受支付之金額，或因退社所受返還股份之金額，超過所繳股本金額或出資金額者，其超過金額，視爲從法人所受利益之分配。

五、薪費、歲費、年金、恩俸、退職金及具有此等性質之給與，爲上年之收入金額，但非由上年一月一日起繼續受支付者，爲本年之預算年額。

六、前各款外之所得，爲上年總收入金額中扣除必要經費後之金額，但非由上年一月一日起繼續具有之資產、營業或職業之所得，爲本年之預算年額。

#### 第四項 稅率

(一) 稅率之沿革 明治二十年之稅法，爲一元稅法，而稅率，係採用五級之全額累進。最低級三百圓以上千圓未滿者，爲百分之一，最高級三萬圓以上者，爲百分之三。

明治三十二年，對於第一種法人所得，適用千分之二十五之比例稅率，對於第二種公債公司債之利息，適用千分之二十之比例稅率。至對於第三種個人所得，則採用十二級之全額累進稅率。最低級三百圓以上五百圓未滿者，爲千分之十，最高級十萬圓以上者，則高至千分之五十五。

經過明治三十七、八年非常特別稅法之後，於大正二年，曾就所得稅法加以修正。第一種甲，分爲十級，以五千圓以下金額課千分之四十者爲最低級，超過二十萬之金額課千分之百三十者爲最高級，而適用超過

額累進。第一種乙，則採用千分之六十二・五之比例稅率。第二種，則採用千分之二十之比例稅率。第三種，分爲十三級，以千圓以下之金額課千分之二十五者爲最低級，超過十萬圓之金額課千分之二百二十者爲最高級，而適用超過額累進。蓋以「超過累進稅，與限界效用說相合，實爲適合於學說及實際之主義」，曾由當時之稅法審查委員會予以說明者也。此外尙就千圓以下之最低級，分爲三階段，分別扣除百五十圓，或百圓，或五十圓後，再對於殘額而爲課稅。

大正七年之所得稅法，第一種甲，分爲十一級，以五千圓以下之金額課千分之四十五者爲最低級，超過三十萬圓之金額課千分之百七十五者爲最高級，而適用超過額累進。第一種乙，則採用千分之七十五之比例稅率。第二種，復分爲二，於公債之利息，課千分之二十，於公司債之利息，課千分之三十。第三種，分爲十四級，但因扣除規定，已分二階段，結果成爲十五級。千圓以下之金額課千分之三十者爲最低級，超過二十萬之金額課千分之三百者爲最高級，而適用超過額累進。

嗣至大正九年，關於稅率，亦有許多變化。對於第一種甲超過所得，課以超過額累進稅率，第一種乙保留所得與第一種丙分配所得，則課以百分之五之比例稅率，第一種丁與戊，課以百分之七・五之比例稅率。第二種甲中之公債利息，課以百分之四之比例稅率，公司債或定期存款之利息，或借貸信託之利益，課以百分之五之比例稅率。第二種乙，課以百分之七・五之比例稅率。第三種分爲二十一級，以八百圓課百分之〇・五者爲最低級，超過四百萬圓之金額課百分之三十六者爲最高級，而適用超過額累進，其扣除方法不用之。

依大正十五年之改正，而現行之稅率，遂以產生。第一種甲普通所得，原則上採用百分之五之比例稅率，第一種乙超過所得，採用超過額累進稅率，第一種丙清算所得，採用比例稅率。第二種，大致與大正九年相同，第三種所得，分爲二十級，以千二百圓課百分之〇・八者爲最低級，超過四百萬圓之金額課百分之三十六者爲最高級，而適用超過額累進。

以上已就稅率之沿革略一考察矣，其應注意者，第一是稅率之高度。在明治二十年之最高稅率，爲百分之三。然現行所得稅法，法人之普通所得，則爲百分之五，第二種甲之公債利息，則爲百分之四，第三種所得，則最高爲百分之三十六。第二是規定稅率之方法屢有變遷。在明治二十年，爲五階段之全額累進者，在現行所得稅法，則爲二十階段之超過額累進。此外大正二年，扣除分爲三階段，大正七年，扣除分爲二階段，然至大正九年，則已一律廢止矣。

(二) 稅率理論 在論述現行所得稅稅率之前，有就稅率理論全體詳加考察之必要。稅率理論，自瑟利格曼<sup>28)</sup>以來，各種文獻中均有論列，<sup>29)</sup>最近由君特(Gunther)<sup>30)</sup>起，接連有柏勒安(Karl Brauer)<sup>31)</sup>安德雷(W. Andrae)<sup>32)</sup>基卜克(Kipke)<sup>33)</sup>等，已大事展開。其理論之中心問題，則是累進稅率。此時應當究明者，即累進稅之定義如何是也。普通所謂累進稅者，乃指隨同課稅物件之數量價格增加，而增加其稅率之租稅而言，真累進即屬於此。然近代稅法，於此項量的累進之外，更規定質的累進，依課稅物件性質之差異而變更其稅率，準累進即屬於此，如對於勤勞所得，扣除一定額或一定比率之金額後而爲課稅，又如按照同居

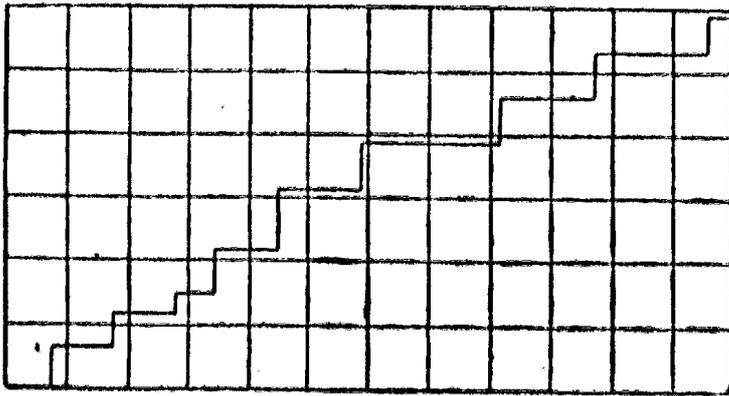
28) Seligman: Progressive Taxation in Theory and Practice, 1894.

29) 小川南太郎: 財政學租稅總論三五六頁以下。

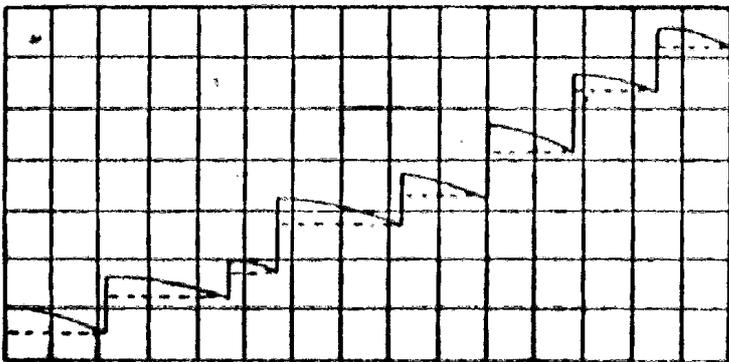
30) Gunther: Existenzminimum and Steuermaximum 1925.

家屬數或扶養家屬數而減輕其稅率，即其例也。累進稅率，可大別為真累進與準累進兩種，而真累進復可分為直接累進與間接累進，直接累進更可細分為全額累進（Gesamtmengestaffelung）與超過額累進（Teilmengestaffelung）並公式累進（Formeltarif）三種。

（1）全額累進 所謂全額累進者，即以各累進階段所定之稅率，課於課稅物件全額之累進也。此項全額累進，可分為用百分比表示稅率者（Satztarif der Gesamtmengestaffelung）與用金額表示稅率者（Bezugsstaffelung der Gesamtmengestaffelung）之二種。第一圖與第二圖，是以水平線上表示課稅物件之價格，垂直線上表示稅率者，兩者均於異其稅率之際，而飛躍的增加稅額，往往足以發生大所得者於繳付租稅後，比之小所得者所獲餘利為少之弊。特別如第二圖，用金額表示稅率之全額累進，其在同一累進階段中，



第一圖 全額累進稅率用百分比表示者



第二圖 全額累進稅率用金額表示者

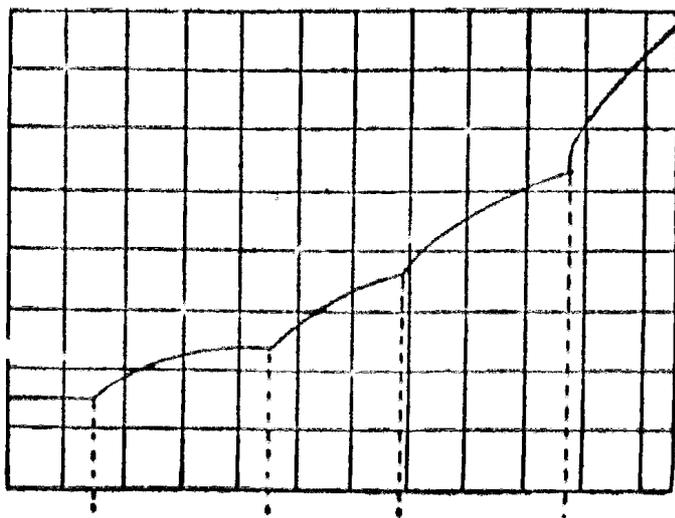
81) Karl Bräuer: Umriss und Untersuchungen Zu einer Lehre Vom Steuertarif 1927; Steuertarife (Handwörterbuch der Staatswissenschaften VI. Aufl. Bd. VIII).  
82) W. Andrae: Zur Systematik der Steuertariflehre (Finanz-Archiv 1929).

更生出一種不適當之逆進現象。

此外尚因階段之劃分如何，而稅率有規則的累進，或不規則的累進者。在大體上，可將稅率分為依直線形或凸形及凹形而進三種。

(2) 超過額累進 為免除全額累進，在其階段分界而飛躍之弊害計，其所創造之稅率累進，即為超過額累進。超過額累進者，乃以所得金額為標準劃分課稅物件為各種累進階段，而以屬於各階段之累進稅率，課於超過所得金額者也。其結果，則全額累進所招致之一種弊害，即表現於各累進階段相互間之一種稅率飛躍之弊害，即可免除矣。超過額累進，其稅率亦有百分比表示者與金額表示者之二種。用金額表示之超過額累進，在其累進階段之內，反而顯示其逆進之現象。通常，超過額累進，是用百分比表示稅率者，第三圖，為其適例。

又第三圖點線之垂直線，乃以表示所得之累進階段也。全額累進時之飛躍缺點，此時雖可免除，但於各階段間，暴露一種劃成波狀之不規則性，乃係其本質上之缺點。又在超過額累進情形之下，亦有依直線形或凸形或凹形而進之三種。



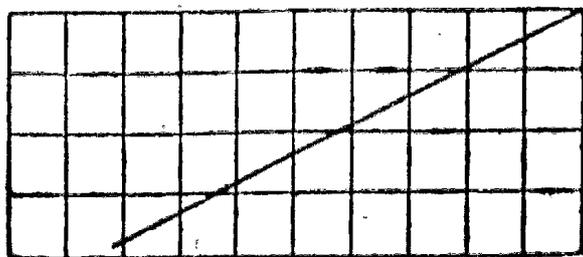
第三圖 超過累進稅率用百分比表示者

33) Kipke: Beiträge Zur Lehre Vom Steuertarif 1931.

(3) 公式累進 全額累進，其稅率則飛躍於累進階段之分界，超過額累進，其稅率則常為波動之狀，均屬缺乏連續性，而大有損數學上之美觀者也。如果所得金額，恰屬於飛躍之分界或波狀之界限者，必將有受不當利益及不當損失之虞。於是為欲創出一種在其分界上不飛躍或不波動之理想的累進稅率起見，乃由數學家考究種種之公式，應用以費希奈爾(Weber-Fechner)法則為基礎之柏努利(Bernoulli)法則，或依於其他之思想，即發表公式累進之法。公式累進有二：(A) 為公式直線累進(Tiniendorf-melart's) (B) 為公式曲線累進。第四圖，是公式直線累進之一例，其公式累進之形態，即由此可以推知之。

公式直線累進，可以舉出  $y = \frac{x}{1000}$  之公式為例。y 係用百分比表示之累進稅率，x 係累進階段之所得金額。然依此項方法為累進課稅時，如果出發點之角度不小——即不用最大分母之分數代替  $\frac{x}{1000}$ ——即可將課稅物件全部沒收。然角度如果為小，即分母為大，又不得充分網羅國民大多數之所得。於是復創出一種曲線圖表，以便網羅課稅物件之較小者，同時亦不致將課稅物件之較大者全部沒收之。

公式曲線累進，可以舉出種種之公式。在奧大利所擬定之所得稅草案，則有次列之公式：



第四圖 公式直線累進

$$P = 4 - \left( \frac{135}{m+35} + \frac{4.8588}{m^2} \right)$$

累進。P 係累進稅率，m 係每百基爾德之平均數。此項草案，雖未施行，然此外意大利曾採用複雜的公式曲線累進。

經濟界之實際情況，本不能使累進稅率，完全適合數學上之美觀要求。然為尊重其連續性，以避免分界上之飛躍與波動計，卻有講求適當方法之必要。又此項公式曲線累進，雖因公式之種類如何，可創出凸形與凹形之二種，不過通常係基於形式的累減之精神而採用凸形者也。

(4) 間接累進 以上三種累進方法，乃對於課稅物件直接適用累進稅率之方法。然於課稅物件而為扣除或附加，其結果亦可藉比例稅率之適用，而達到累進之目的。雖然合扣除或附加兩者，名之為間接累進，但通常係採用扣除一定額或扣除變動額之方法。

次表係對於扣除一定額後之殘額，而課以百分之二十之比例稅之實例。表中乃表示扣除一千馬克、五千馬克、一萬馬克、二萬馬克、二萬五千馬克之五種情形者。<sup>34)</sup> 以比例稅率定為百分之十，而變動其扣除額，足以達到累進之目的。

課稅金額(馬克)	扣除各種金額後之殘額之間接累進稅率				
	一、〇〇〇馬克 (%)	五、〇〇〇馬克 (%)	一〇、〇〇〇馬克 (%)	二〇、〇〇〇馬克 (%)	二五、〇〇〇馬克 (%)
1,000	—	—	—	—	—

34) Karl Brauer: Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif. 1927. S. 70.

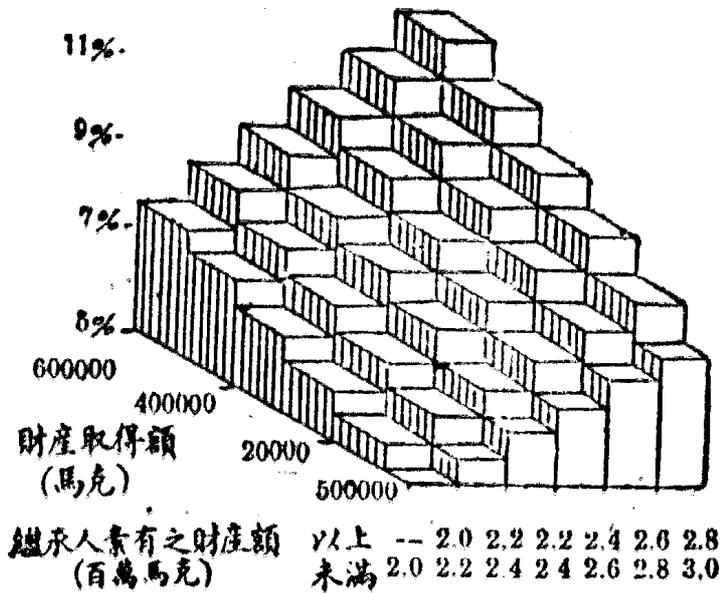
五〇〇,〇〇〇	一九・九六〇	一九・八〇〇	一九・六〇〇	一九・二〇〇	一九・〇〇〇	一九・〇〇〇
四〇〇,〇〇〇	一九・九五〇	一九・七五〇	一九・七五〇	一九・五〇〇	一九・〇〇〇	一八・七五〇
三〇〇,〇〇〇	一九・九三三	一九・六六六	一九・三三三	一九・六六六	一八・六六六	一八・三三三
二〇〇,〇〇〇	一九・九〇〇	一九・五〇〇	一九・〇〇〇	一九・〇〇〇	一八・〇〇〇	一七・五〇〇
一〇〇,〇〇〇	一九・八〇〇	一九・〇〇〇	一八・〇〇〇	一六・〇〇〇	一六・〇〇〇	一五・〇〇〇
五〇,〇〇〇	一九・六〇〇	一八・〇〇〇	一六・〇〇〇	一二・〇〇〇	一〇・〇〇〇	一〇・〇〇〇
四〇,〇〇〇	一九・五〇〇	一七・五〇〇	一五・〇〇〇	一〇・〇〇〇	一〇・〇〇〇	七・五〇〇
三〇,〇〇〇	一九・三三三	一六・六六六	一三・三三三	六・六六六	三・三三三	三・三三三
二〇,〇〇〇	一九・〇〇〇	一五・〇〇〇	一〇・〇〇〇	一〇・〇〇〇	一〇・〇〇〇	一〇・〇〇〇
一〇,〇〇〇	一八・〇〇〇	一〇・〇〇〇	一〇・〇〇〇	一〇・〇〇〇	一〇・〇〇〇	一〇・〇〇〇
九,〇〇〇	一七・七七七	八・八八八				
八,〇〇〇	一七・五〇〇	七・五〇〇				
七,〇〇〇	一七・一四五	五・七一四				
六,〇〇〇	一六・六六六	三・三三三				
五,〇〇〇	一六・〇〇〇					
四,〇〇〇	一五・〇〇〇					
三,〇〇〇	一三・三三三					
二,〇〇〇	一〇・〇〇〇					

一、〇〇〇、〇〇〇	一九·九八〇	一九·九〇〇	一九·八〇〇	一九·六〇〇	一九·五〇〇
-----------	--------	--------	--------	--------	--------

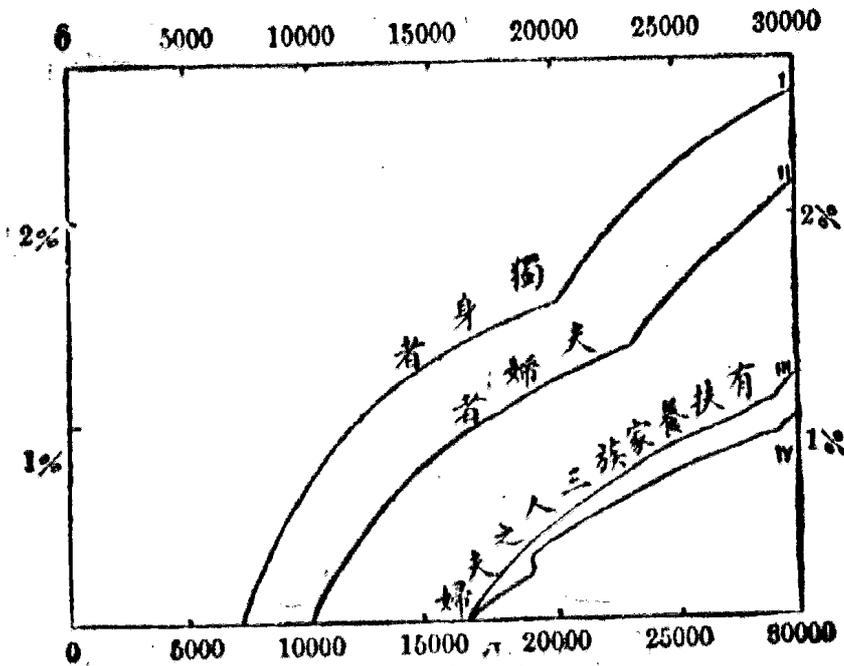
次表是由總課稅額中扣除其變動額，對於其殘額課以一〇%之比例稅率，以達到間接累進之目的。如果以扣除之方法為適當之使用，則可與直接累進得到同一之效果。

總課稅額(里拉)	免稅額(里拉)	純課稅額(里拉)	稅率(%)
二、〇〇〇	一、〇〇〇	一、〇〇〇	五·〇
二、一〇〇	一、〇〇〇	一、一〇〇	五·二三八
二、二〇〇	八〇〇	一、三〇〇	六·一九
二、二〇〇	八〇〇	一、四〇〇	六·三六四
二、二〇〇	六〇〇	一、六〇〇	七·二七三
二、三〇〇	六〇〇	一、七〇〇	七·三九一
二、三〇〇	四〇〇	一、九〇〇	八·二六一
二、四〇〇	四〇〇	二、〇〇〇	八·三三三
二、四〇〇	二〇〇	二、二〇〇	九·一六七
二、五〇〇	二〇〇	二、三〇〇	九·二
二、五〇〇	—	二、五〇〇	一〇·〇

(b) 準累進 以上四例，為真累進，乃係依課稅物件數量價格之增加而增加其稅率者。然亦有不



第五圖 德國繼承稅之真累進與準累進



第六圖 法國所得稅之真累進與準累進

依此項數量之事實，而依課稅物件之性質，以增高其稅率之時。茲依基卜克 (Kipp) 所示之例，於第五圖揭示德國繼承稅之真累進與準累進，復於第六圖揭示法國所得稅之真累進與準累進。

一九二二年德國之繼承稅，雖因財產取得額而行真累進，但因親屬關係之親疎與繼承人從前所有之財產額，又行其準累進。第五圖，是合併因財產取得額所行之真累進，與因繼承人前有之財產額所行之準累進而成之也。一九二五年法國之所得稅，一面適用十三階段之超過額累進而行真累進，同時復因家屬人數而規定準累進。第六圖，是將因獨身者與夫婦生活者，並有扶養家屬三人之夫婦者所行之準累進，與真累進相平行而表示之者也。

矢野恆太氏，固然極力主張比例所得稅之單一稅論，<sup>35)</sup>謂「稅率不必累進，不問所得多寡，覺依一定率而課之，最爲妥當。至其率之高低，以爲果在一成上下，則日本之財政，即可由是而應付裕如」。但稅率理論之中心問題，總莫外於累進稅率論也。其專重形式方面之累進稅率理論，大致如上所述矣。改全額累進爲超過額累進，更企基於公式累進而確定理想的稅率，惟尙未達到真正之目的，此今日真累進之立法現狀也。又着眼於社會政策及人口政策，而於真累進之中，兼採準累進之立法，亦已在各國實現者也。

(三) 現行之稅率 日本現行所得稅之稅率，分爲第一種、第二種、第三種列舉於次：

### 第一種

#### 甲、法人之普通所得

於所得稅法施行地有營業所或主事務所之法人

百分之五

於所得稅法施行地無營業所或主事務所之法人

百分之十

<sup>35)</sup> 矢野恆太：日本國勢圖會。

乙、法人之超過所得 區分超過所得額爲次列各級依次適用各稅率：

普通所得金額中，對於資本金額，超過依週年百分之十之比率所算出之金額者，其超過金額

百分之四

普通所得金額中，對於資本金額，超過依週年百分之二十之比率所算出之金額者，其超過金額

百分之十

普通所得金額中，對於資本金額，超過依週年百分之三十之比率所算出之金額者，其超過金額

百分之二十

丙、法人之清算所得 區分清算所得如次，依次適用各稅率：

積存金或依所得稅法及其他法律被課所得稅之所得而集成之金額

百分之五

其他之金額

百分之十

第二種 於本法施行地所受支付者

甲、公債利息

百分之四

公司債或銀行存款之利息或借貸信託之利益

百分之五

乙、紅利及賞金（所得稅法施行地無住所或無一年以上居所者，從內地法人所受利益或利息之分配，贏餘之分配，或處分利益或贏餘之賞金，或具有賞金性質之給與）

百分之七·五

第三種 不屬第二種之個人所得

第三種所得之所得金額，區分為下列各級，依次適用各稅率而賦課之，但山林所得，與山林以外之所得區分之，就其所得劃為五分，而以此五分之一之金額適川此稅率所算出之金額五倍，為其稅額。

千二百圓以下之金額	百分之〇・八
超過千二百圓之金額	百分之二
超過千五百圓之金額	百分之三
超過二千圓之金額	百分之四
超過三千圓之金額	百分之五
超過五千圓之金額	百分之六・五
超過七千圓之金額	百分之八
超過一萬圓之金額	百分之九・五
超過一萬五千圓之金額	百分之十一
超過二萬圓之金額	百分之十三
超過三萬圓之金額	百分之十五

超過五萬圓之金額	百分之十七
超過七萬圓之金額	百分之十九
超過十萬圓之金額	百分之二十一
超過二十萬圓之金額	百分之二十三
超過五十萬圓之金額	百分之二十五
超過百萬圓之金額	百分之二十七
超過二百萬圓之金額	百分之三十
超過三百萬圓之金額	百分之三十三
超過四百萬圓之金額	百分之三十六

日本所得稅，乃係以第三種所得為原則，而於受取所得之個人，綜合其一切所得而為累進課稅，易言之，即就一千二百圓以上，適用最低〇・八%至最高三六%之超過額累進稅率也。然對此累進課稅之原則，則有二種例外。(一)是第二種所得，採用比例稅率，(二)是第一種所得，兼採累進稅率與比例稅率。茲先就所得稅全體考察之，再進而詳細研究第三種所得稅之稅率。

(1)為第二種所得之中心者，公債、公司債、銀行存款之利息，借貸信託之利益是也。國債之利息，雖被免稅，但地方債之利息，則課以四%之比例稅率，公司債、銀行存款之利息，借貸信託之利益，則課以五%

之比例稅率，而專採源泉課稅主義。

第一種所得之甲項法人普通所得與丙項法人清算所得，採比例稅率，乙項之法人超過所得，採超過額累進稅率。惟為第一種所得之中心者，則係法人之普通所得。此即是就法人利益或利息之分配，或贏餘之分配，作為第一種之甲項法人普通所得，而為源泉課稅，課以五%之比例稅率也。另一方面，其被分配而成為個人所得者，又以此項所得百分之六十，與他項所得合算之，綜合於個人而適用累進稅率。

若就各所得金額，而算定「採用綜合課稅主義且為累進稅率之第三種所得」與「採用源泉課稅主義且為比例稅率之第二種所得」並「一面採用源泉課稅之五%比例稅，一面對於百分之六十，適用累進稅率綜合課稅之分配所得」之三種稅率，則可如第一表（註）：

第一表 各種所得之源泉課稅與綜合課稅之稅率比較表

所得金額 (圓)	第三種所得之稅率 (%) (綜合課稅)	分配所得之稅率 (%) (綜合課稅與源泉課稅兼用)	公司債銀行存款利息之稅率 (%) (源泉課稅)	地方債利息之稅率 (%) (源泉課稅)
一,〇〇〇	—	五・〇	五・〇	四・〇
一,二〇〇	〇・八	五・〇	五・〇	四・〇
一,五〇〇	一・〇	五・〇	五・〇	四・〇
二,〇〇〇	一・五	五・〇	五・〇	四・〇
二,一〇五	一・七	五・五	五・〇	四・〇

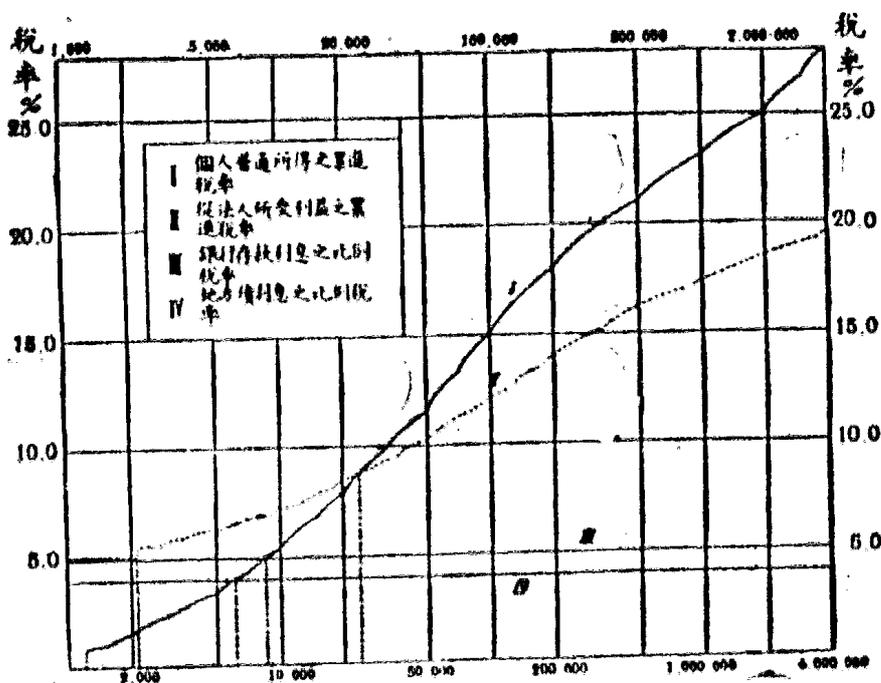
七〇,〇〇〇	一三・二	一一・二	五・四	四・〇
五二,六三一	一一・〇	一〇・四	五・四	四・〇
五〇,〇〇〇	一一・五	一〇・三	五・〇	四・〇
三五,〇八七	一〇・三	九・五	五・〇	四・〇
三〇,〇〇〇	九・六	九・二	五・〇	四・〇
二六,三一五	九・一	八・九	五・〇	四・〇
二〇,〇〇〇	七・八	八・四	五・〇	四・〇
一七,五四四	七・四	八・一	五・〇	四・〇
一五,〇〇〇	六・八	七・八	五・〇	四・〇
一二,二八一	六・二	七・四	五・〇	四・〇
一〇,〇〇〇	五・四	七・二	五・〇	四・〇
八,七七二	五・〇	六・九	五・〇	四・〇
七,〇〇〇	四・三	六・七	五・〇	四・〇
五,二六三	三・六	六・三	五・〇	四・〇
五,〇〇〇	三・四	六・三	五・〇	四・〇
三,五〇九	二・七	五・九	五・〇	四・〇
三,〇〇〇	二・四	五・七	五・〇	四・〇
二,六三二	二・一	五・六	五・〇	四・〇

八七、七一九	一四·四	一一·七	五·四	四·〇
一〇〇、〇〇〇	一五·〇	一二·一	五·四	四·〇
一二二、八〇七	一六·一	一二·五	五·四	四·〇
一七五、四三八	一七·六	一三·五	五·四	四·〇
二〇〇、〇〇〇	一八·〇	一四·〇	五·四	四·〇
三五〇、八七七	二〇·一	一五·三	五·四	四·〇
五〇〇、〇〇〇	二一·〇	一六·一	五·四	四·〇
八七七、一九三	二二·七	一七·〇	五·四	四·〇
一、〇〇〇、〇〇〇	二三·〇	一七·二	五·四	四·〇
一、七五四、三八五	二四·七	一八·一	五·四	四·〇
二、〇〇〇、〇〇〇	二五·〇	一八·四	五·四	四·〇
三、〇〇〇、〇〇〇	二六·七	一九·一	五·四	四·〇
三、五〇八、七七一	二七·六	一九·二	五·四	四·〇
四、〇〇〇、〇〇〇	二八·二	一九·六	五·四	四·〇

(註)分配所得稅率之算定，依下列兩種程序爲之。第一，是以第一種所得之普通所得稅率，定爲五%。第二，是以所得總額百分之九十五之六成，作爲第三種所得，綜合於個人而爲累進課稅。以此項第一稅額與第二稅額之合計，除所得總額，其餘得之商數，卽爲分配所得之稅率。

從所得稅固有之性質言之，本應如第三種所得之規定，而於一切所得，無例外的適用累進稅率之綜合課稅。但日本所得稅，則於國債利息，悉予免稅，於地方債、公司債、銀行存款之利息，採比例稅率之源泉課稅，於分配所得，復兼用比例稅率之源泉課稅與累進稅率之綜合課稅。然則此項變態的課稅方法，於一切股東，一切資本家，均係絕對為有利益乎，此亦未必盡然。如第七圖所示，若為獲取地方債利息之所得者，則關於年額六千圓以下之所得，而綜合課稅為有利，若為獲取銀行存款利息之所得者，則關於八千圓以下之所得，而綜合課稅為有利。又就分配所得觀之，若年額在二萬四千圓以下，亦是綜合課稅之方法為有利。此等大、中、小各所得者之利害關係，就第七圖各種所得之稅率比較對照之，即可明瞭。再製定本圖表時，係依君特 (Gunther) 所示<sup>36)</sup> 將水平線之所得金額，記以對數度數，將垂直線之稅率，記以普通度數，而採取半對數圖表者。要之採用源泉課稅主義，或兼採源泉課稅主義，實於大所得者有利，小所得

從所得稅固有之性質言之，本應如第三種所得之規定，而於一切所得，無例外的適用累進稅率之綜合課稅。但日本所得稅，則於國債利息，悉予免稅，於地方債、公司債、銀行存款之利息，採比例稅率之源泉課稅，於分配所得，復兼用比例稅率之源泉課稅與累進稅率之綜合課稅。然則此項變態的課稅方法，於一切股東，一切資本家，均係絕對為有利益乎，此亦未必盡然。如第七圖所示，若為獲取地方債利息之所得者，則關於年額六千圓以下之所得，而綜合課稅為有利，若為獲取銀行存款利息之所得者，則關於八千圓以下之所得，而綜合課稅為有利。又就分配所得觀之，若年額在二萬四千圓以下，亦是綜合課稅之方法為有利。此等大、中、小各所得者之利害關係，就第七圖各種所得之稅率比較對照之，即可明瞭。再製定本圖表時，係依君特 (Gunther) 所示<sup>36)</sup> 將水平線之所得金額，記以對數度數，將垂直線之稅率，記以普通度數，而採取半對數圖表者。要之採用源泉課稅主義，或兼採源泉課稅主義，實於大所得者有利，小所得



第七圖 各種所得之稅率比較表

36) Gunther: Existenzminimum und Steuermaximum.

者有損也。<sup>37)</sup>

(2) 日本所得稅法，其內容雖含有源泉課稅之變態的成分，但其重心，卻在第三種所得稅，其累進稅率之綜合課稅主義，乃為其原則。故於研究日本所得稅之稅率時，即須特就第三種所得稅加以考察。茲先論述其真累進，然後再及於準累進。

真累進，原分為直接累進與間接累進，直接累進，又分為全額累進與超過額累進並公式累進三種。日本所得稅之稅率，起初為幼稚之全額累進，但至大正二年，則已改採兼行扣除制的間接累進之超過額累進，大正九年，復變為純粹的超過額累進，以後曾經過一種小改正以迄於現在。若就明治三十二年之全額累進與大正二年兼行間接累進之超過額累進，並大正十五年之純粹的超過額累進比較之，則可如第二表。

第二表 第三種所得稅之稅率比較表

所得金額 (圓)	明治三十二年法律第十七號之稅率 (%)	大正二年法律第十三號之稅率 (%)	大正十五年法律第八號之稅率 (%)
三〇〇	一・〇	—	—
四〇〇	一・〇	一・六	—
五〇〇	一・一	一・八	—
五〇一	一・二	二・〇	—
七〇〇	一・二	二・一	—
七〇一	一・二	二・三	—

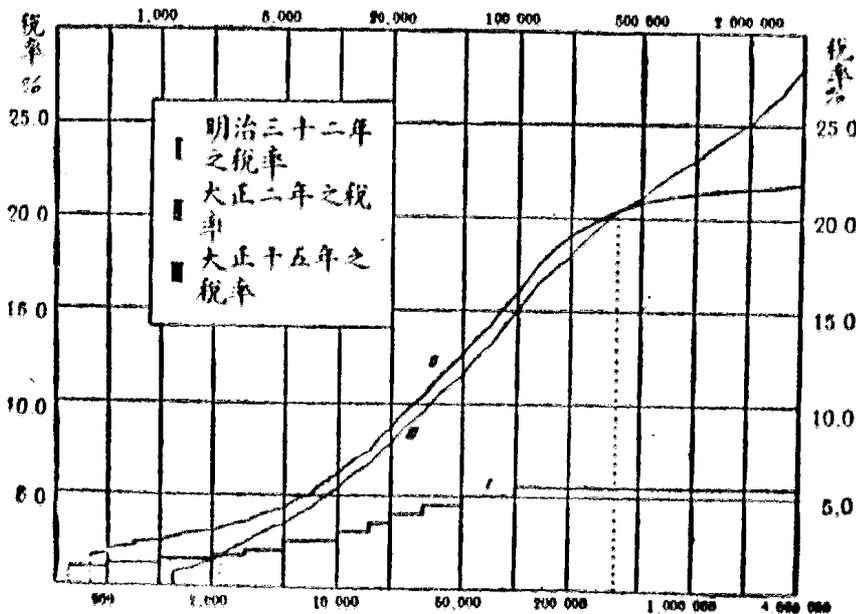
37) 大內兵衛：財政學大綱中卷四〇〇頁以下。

一、〇〇〇、〇〇〇	五・五	二一・四	二・三・〇
五〇〇、〇〇〇	五・五	二〇・八	二・一・〇
二〇〇、〇〇〇	五・五	一九・〇	一・八・〇
一〇〇、〇〇〇	五・五	一五・九	一・五・〇
七〇、〇〇〇	五・〇	一四・二	一・三・二
五〇、〇〇〇	五・〇	一二・六	一・一・五
三〇、〇〇〇	四・五	一〇・四	九・六
二〇、〇〇〇	四・〇	八・六	七・八
一五、〇〇〇	三・五	七・四	六・八
一〇、〇〇〇	三・〇	六・一	五・四
七、〇〇〇	二・五	五・一	四・三
五、〇〇〇	二・五	四・三	三・四
三、〇〇〇	二・〇	三・五	二・四
二、〇〇〇	一・七	三・〇	一・五
一、五〇〇	一・五	二・八	一・〇
一、二〇〇	一・五	二・七	〇・八
一、〇〇一	一・五	二・五	—
一、〇〇〇	一・五	二・四	—

茲爲使第二表中三項稅率之相互關係更臻明瞭起見，又製成第八圖。其明治三十二年之全額累進，究爲如何之飛躍而不公平，一見即可明瞭。又依大正二年之改正，其從前之大的不公平，雖得救濟，但依據間接累進，而於千圓以下之所得，仍然有不公平之存在。大正十五年所行之稅率改正，其目的即在救濟此等缺點，此項稅率，已成爲現行稅率矣。

現行所得稅法之稅率，每一分界上，雖不免有波狀之缺點，但就大體上言，可以非難之處尙少。不過水平線所得階段之劃分，則爲（1）千二百圓以上至千五百圓以下，（2）超過千五百圓至二千圓以下，（3）超過二千圓至三千圓以下，（4）超過三千圓至五千圓以下，（5）

四、〇〇〇、〇〇〇	五・五	二一・九	二八・二
三、〇〇〇、〇〇〇	五・五	二一・八	二六・七
二、〇〇〇、〇〇〇	五・五	二一・七	二五・〇



第八圖 第三種所得稅之稅率比較表

超過五千圓至七千圓以下，(6) 超過七千圓至一萬圓以下，(7) 超過一萬圓至一萬五千圓以下，(8) 超過一萬五千圓至二萬圓以下，(9) 超過二萬圓至三萬圓以下，(10) 超過三萬圓至五萬圓以下，(11) 超過五萬圓至七萬圓以下，(12) 超過七萬圓至十萬圓以下，(13) 超過十萬圓至二十萬圓以下，(14) 超過二十萬圓至五十萬圓以下，(15) 超過五十萬圓至百萬圓以下，(16) 超過百萬圓至二百萬圓以下，(17) 超過二百萬圓至三百萬圓以下，(18) 超過三百萬圓至四百萬圓以下，(19) 超過四百萬圓。此項劃分，既非等差級數，亦非等比級數，祇可認為立法者隨意而成之產物。又垂直線的稅率之昇進方法，則係以百分之〇·八、二、三、四、五、六·五、八、九·五、十一、十三、十五、十七、十九、二十一、二十三、二十五、二十七、三十三、三十六而昇進，其間究為如何法則，不能窺出，此誠恨事也。德國統計局最近整理生計調查之所得階段時，已打破從前之傳統，而採取下列等比級數——增加二成——之所得階段，誠為堪以注意之事實也。

Unter	一、五〇〇馬克	二、五〇〇至二、九九九馬克
	三、〇〇〇至三、九九九馬克	三、六〇〇至四、二九九馬克
	四、三〇〇至五、〇九九馬克	五、一〇〇至〇、〇九九馬克
	六、一〇〇至七、二九九馬克	七、三〇〇至X馬克

至於準累進之立法，則為(1) 從所得金額中，扣除生命保險費，最多二百圓，(2) 就勤勞所得扣除一成或二成，(3) 特種扶養家屬每一人扣除百圓，然後對於其殘額課以累進稅率。於此有應注意者，準累

進之方法有二種，在生命保險費，則不問所得金額之大小，一律均得扣除之，然勤勞所得之扣除，則不及於所得總額超過一萬二千圓以上之人，特種扶養家屬之扣除，亦僅以三千圓以下之所得者為限。關於此點，似有未能貫徹主義之嫌。

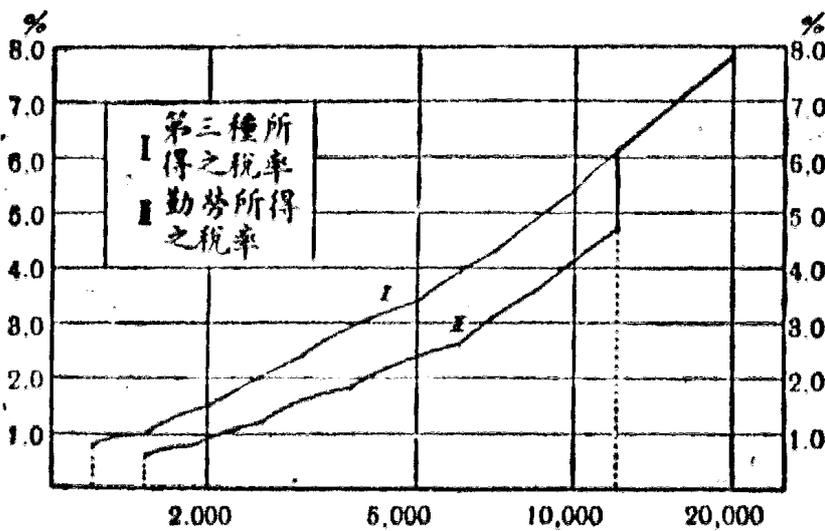
先就勤勞所得之扣除言之，此項扣除，限於總所得金額，在一萬二千圓以下之人，復以六千圓為界而分上下，規定二種之扣除。其總所得在六千圓以下者，則扣除勤勞所得之二成，總所得超過六千圓者，則扣除勤勞所得之一成或二成。茲為表明準累進在稅率上為如何表現起見，特製成第三表。

第三表 第三種所得與第三種勤勞所得之稅率比較表

所得金額(圓)	第三種所得之稅率(%)	第三種勤勞所得之稅率(%)	所得金額(圓)	第三種所得之稅率(%)	第三種勤勞所得之稅率(%)
一、二〇〇	〇・八	—	六、二二二	四・〇	二・七
一、五〇〇	一・〇	〇・六	七、〇〇〇	四・三	三・一
一、八七五	一・四	〇・八	八、四四四	四・九	三・六
二、〇〇〇	一・五	〇・九	一〇、〇〇〇	五・四	四・一
二、五〇〇	二・〇	一・二	一一、七七二	六・〇	四・六
三、〇〇〇	二・四	一・六	一二、〇〇〇	六・一	四・七
三、七五〇	二・九	一・八	一二、〇〇一	六・一	六・一
五、〇〇〇	三・四	二・四	一五、〇〇〇	六・八	六・八
六、〇〇〇	三・九	二・六	二〇、〇〇〇	七・八	七・八

爲將問題化爲簡單起見，特在第三表中，分爲依勤勞所得而獲得所得金額全部者，及依勤勞以外之所得而獲得所得金額全部者兩項，以比較兩者之負擔關係。由第三表觀之，其感覺一種奇特者，即一萬二千圓之勤勞所得者，負擔所得稅爲四・七%，而增加一圓之一萬二千零零一圓勤勞所得者，則已變爲六・一%之負擔，相差僅爲一圓，而稅率之飛躍，竟有如此其急激者。現代稅率之理論，乃係由全額累進而移至超過額累進，更有採用公式累進之勢，故於準累進情形之下，而有此種不合宜之事存在，未免太無意義。就第九圖觀之，此種不合宜之事，即可明瞭。

在大正九年之立法，不問所得金額之大小，一律就勤勞所得扣除一成，此固趨於極端，然現行法，則人爲的規定一萬二千圓之最高所得額，於總所得超過一萬二千圓者，一律不爲勤勞所得之扣除，亦屬趨於極端。此種情形，在具有超過一萬二千圓之所得者中，如被減俸，其結果，而繳付稅金後之除利，反爲較多，實有不合理論之嫌。因此，對於超過一萬二千圓之所得，如果就其總所得金額，分爲「含有勤勞所得之一萬二千圓部分」與「其他之部分」，專就前者爲一成或二成之勤勞所得扣除後，



第九圖 第三種所得與第三種勤勞所得之稅率比較表

再以之與後者合併，而計算其課稅物件，即可免除其弊害矣。

再就特種扶養家屬之扣除言之，此項扣除，亦因其僅以三千圓以下之所得為限，而有種種不妥當之處。無扶養家屬之家庭，以及有扶養家屬一人之家庭，有扶養家屬二人之家庭，有扶養家屬三人之家庭等，其在所得金額三千圓之界限內，對於第三種所得之負擔，究有如何之差異，則如第四表所示。

第四表 扶養家屬扣除影響於第三種所得稅稅率之比較表

所得金額 (圓)	無扶養家屬者之稅率 (%)	有扶養家屬一人者之稅率 (%)	有扶養家屬二人者之稅率 (%)	有扶養家屬三人者之稅率 (%)
一、二〇〇	〇・八	—	—	—
一、三〇〇	〇・九	〇・七	—	—
一、四〇〇	一・〇	〇・八	〇・七	—
一、五〇〇	一・〇	〇・九	〇・八	〇・六
一、六〇〇	一・二	一・〇	〇・九	〇・七
一、七〇〇	一・三	一・一	〇・九	〇・八
一、八〇〇	一・四	一・二	一・〇	〇・九
二、〇〇〇	一・五	一・四	一・二	一・一
二、一〇〇	一・六	一・五	一・三	一・二
二、二〇〇	一・八	一・六	一・四	一・三

二、三〇〇	一・八	一・七	一・五	一・三
三、〇〇〇	二・四	二・二	二・一	二・〇
三、〇〇一	二・四	二・四	二・四	二・四
五、〇〇〇	三・四	三・四	三・四	三・四
七、〇〇〇	四・三	四・三	四・三	四・三

就特種扶養家屬有三人之家庭觀之，則三千圓之所得者，負擔所得稅為二%，而三千零零一圓之所得者，即為二・四%之負擔，此與勤勞所得扣除時之同一不合理也。與其如此，不如採用生命保險費扣除之法，通於一切家庭，不問所得多寡，一律為平等之扣除，尚較適當。此外對於獨身者與夫婦生活者不加區別，以及對於扶養家屬之資格未加以年齡及其他之限制，此均與前述各國之立法有異，將來改正所得稅法時，誠有再加考慮之必要也。

(3) 關於現行第三種所得稅之累進稅率，有主張減低課稅最低限度，並減低最高稅率者<sup>38)</sup>，又有與之相反，而主張增高課稅最低限度，並增高最高稅率者。為解決此項問題起見，須就日本所得稅之稅率，究係如何因時與地而為變動，加以考察之。

當比較所得稅稅率之高低時，不能僅着眼於本稅，而地方附加稅稅率之有無及其高低，亦須加以考察，此即稅率因地而變動之問題也。在國家租稅與地方租稅兩者完全獨立——所謂 *Tennungssystem*——

38) 神戶正雄：所得稅之累進率(租稅研究第十卷)；最小活資之免稅(租稅研究)。



第五表 所得稅本稅及地方附加稅之稅率比較表

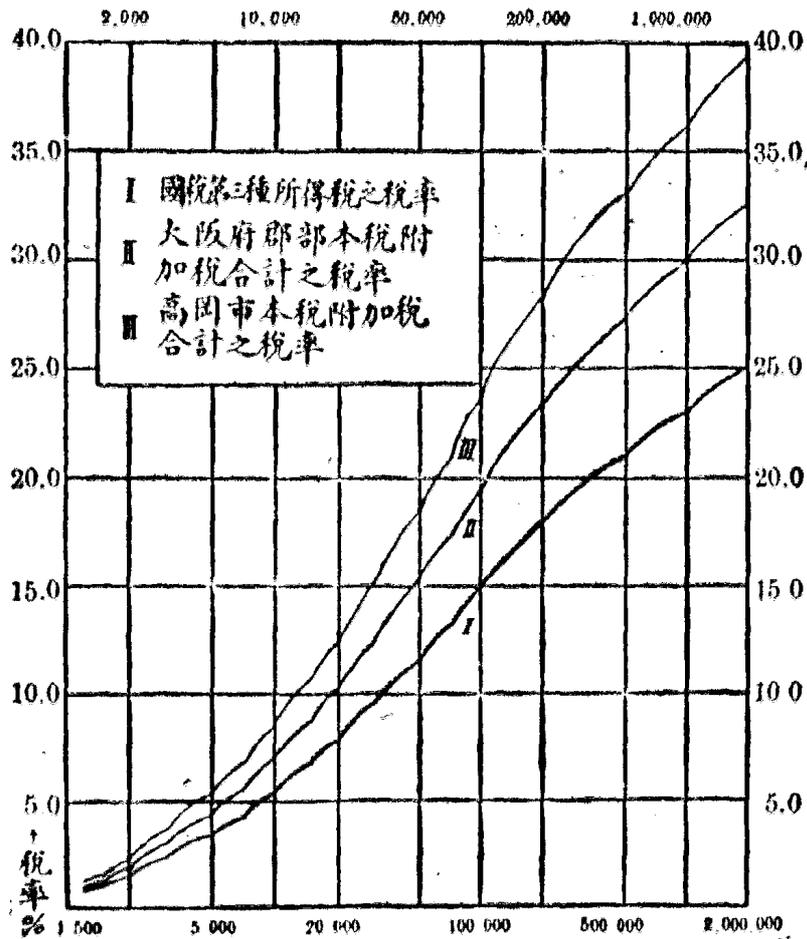
所得金額(圓)	本稅之稅率(%)		本稅及地方附加稅合計之稅率(%)		所得金額(圓)	本稅之稅率(%)		本稅及地方附加稅合計之稅率(%)	
	本稅	附加稅	本稅	附加稅		本稅	附加稅	本稅	附加稅
一、二〇〇	〇・八	一・二	一・〇	一・二	五〇,〇〇〇	一一・五	一七・八	一五・一	一七・八
一、五〇〇	一・〇	一・六	一・三	一・六	七〇,〇〇〇	一三・二	二〇・五	一七・二	二〇・五
二、〇〇〇	一・五	二・三	二・〇	二・三	一〇〇,〇〇〇	一五・〇	二三・三	一九・六	二三・三
三、〇〇〇	二・四	三・七	三・一	三・七	二〇〇,〇〇〇	一八・〇	二七・九	二三・五	二七・九
五、〇〇〇	三・四	五・三	四・五	五・三	五〇〇,〇〇〇	二一・〇	三二・六	二七・五	三二・六
七、〇〇〇	四・三	六・七	五・六	六・七	一,〇〇〇,〇〇〇	二三・〇	三五・七	三〇・一	三五・七
一〇,〇〇〇	五・四	八・四	七・一	八・四	二,〇〇〇,〇〇〇	二五・〇	三八・八	三二・七	三八・八
一五,〇〇〇	六・八	一〇・六	八・九	一〇・六	三,〇〇〇,〇〇〇	二六・七	四一・四	三四・九	四一・四
二〇,〇〇〇	七・八	一二・一	一〇・二	一二・一	四,〇〇〇,〇〇〇	二八・二	四三・八	三六・九	四三・八
三〇,〇〇〇	九・六	一四・九	一二・六	一四・九					

在以外國累進稅率與日本累進稅率比較之際，必須就該國之國稅與地方稅之關係，究為分離制度抑為混合制度而採行混合制度者，究為交付稅制度抑為附加稅制度詳加辨別之。日本所採行者，係對累進稅

率之所得稅本稅，課以地方附加稅之制度，其因地之不同而附加稅率大相差異一事，實有傷稅率之合理性不小。專從稅率一點考察之，日本對於國稅制度與地方稅制度之關係，亦有加以根本的考慮之必要也。

至於稅率因時而變動之問題，其足為支配此項變動之要素者，則可推財政需要之變動及物價之變動等。如君特(Gunther)所示，其財政之需要如何，本有因是而謀變動其免稅點者。<sup>40)</sup>惟在此處，擬專以稅率依物價之變動而變動一點，來敘明稅率因時而變動之問題。

日本所得稅之免稅點，乃係自所得稅施行以來而逐漸增高者。明治二十年為三百圓，大正二年增為四



第一〇圖 所得稅本稅及附加稅之負擔比較表

40) Gunther: a. a. O.

百圓，大正七年增爲五百圓，大正九年增爲八百圓，大正十五年增爲一千二百圓，此項情形，其主要者即是被  
 素入於物價騰貴旋渦中之結果。在日本，其貨幣之購買力特別激減者，原爲歐洲大戰以後之事，故其免稅點，  
 亦自大正三年起至今日止，由四百圓增加三倍而爲一千二百圓。特別在現行法中，因其實行勤勞所得扣除、  
 特種扶養家屬扣除、生命保險費扣除之故，如果爲有未滿十八歲兒童二人，且支付生命保險費二百圓之勤  
 勞所得者家庭，則免稅點即已達於二千圓，此不能不謂爲免稅點增高比率之甚大也。不過物價騰貴之勢漸  
 減，如下列數字所示，現將接近於世界大戰前物價之水準：

年	月	東京批發物價指數	年	月	東京批發物價指數	年	月	東京批發物價指數
大正三年七月		一〇〇・〇	大正一〇年		二一〇・八	昭和三年		一七九・八
大正四年		一〇一・〇	大正一一年		二〇六・〇	昭和四年		一七四・八
大正五年		一二二・九	大正一二年		二〇九・五	昭和五年		一四三・九
大正六年		一五四・七	大正一三年		二一七・八	昭和六年		一二一・七
大正七年		二〇二・六	大正一四年		二一二・二	昭和七年		一二八・一
大正八年		二四八・二	大正一五年		一八八・二	昭和八年		一四二・七
大正九年		二七二・八	昭和二年		一七八・六			

如果免稅點及稅率之變易，專側重於所得金額之絕對額，或者無須適應物價之變動，而使之變動之。然  
 免稅點之出發點，既在顧及其最低生活費，累進稅率之構成，既具有輕課中所得階級，重課大所得階級之意

義，則貨幣購買力之變動，誠爲此等事項之決定的要素也。物價銳變之結果，而大、中、小所得階級之概念卽生差異，因之免稅點及稅率，確有增高或減低之必要。

(4) 現在專就稅率考察之，源泉課稅主義，乃以比例稅爲其中心，綜合課稅主義，乃令其便於採用累進稅者也。一般所得稅之本質，惟有採用累進稅始可發揮之。苟已採行一般所得稅，卽應進而使累進稅率之綜合課稅主義貫徹到底，萬不可許其再返於比例稅率之源泉課稅主義也。此種情事，乃爲改正所得稅稅率之根本理論，當與國債利息之課稅，一同重視之。

爲現行所得稅中心之第三種所得稅，其稅率雖經明治三十二年以來之數次改正，已有相當之整理，然尙不無改正之餘地，在真累進方面，其於所得階段之劃分及稅率之陞進，則不少任意成分之存在。又在準累進方面，其於勞動所得之扣除及特種扶養家屬之扣除，則施行其飛躍之稅率。關於此等情事，亦有考慮之必要也。

最後，就所得稅之道府縣附加稅及市町村附加稅言之。此等附加稅之附加稅率，因地方之不同，而有種種之區分，足令所得稅之負擔，有不公平之弊。此非就國稅與地方稅之制度建設，爲根本之改造，則不能有效濟之道也。又免稅點及稅率之變易方法，僅於物價騰貴之時，予以變更，而於物價下落之際，則不變更之。此雖係政治家爲迎合衆意起見所不得已之心境，但從國家財政上言之，其於此方面之改正，亦應相當的毅然行之。其因地所致之不公平與因時所致之不公平，當改正所得稅時，俱應特加注意者也。

稅率之改正，本非所得稅法改正之全部，但卻不失其為重要部分。從前係以改正稅率，視為次要者而處理之，今後當以之作爲整理稅制之中心問題而後可。

## 第九章 各國所得稅負擔之比較

以上八章，已就世界重要諸國之所得稅加以考察矣。茲於本章，擬就各國所得稅之負擔加以比較，特別是就企業之租稅負擔，究爲如何數字，分別加以探明之。蓋以世界各國之財政，因其欲令惱於慢性赤字之財政恢復常軌，常認加稅或創設新稅爲最有力之手段也。不過在國際經濟戰已臻激烈之今日，而令企業方面負擔過大之租稅，每足造成本國生產之國際商品達於高價之結果，而給予經濟界以不良之影響。於此，其以企業爲中心，而就所得稅及其他租稅負擔爲國際上之比較，實於調和財政與經濟界之計劃上有必要也。其統計資料，主要者係求之於德國統計局之統計。以下先研究企業之所得稅負擔，次則研究企業之租稅負擔。

1)

### 第一節 企業之所得稅負擔

#### 第一項 企業之諸種形態

(一) 企業之分類 當討論各種企業之所得稅負擔問題時，因農業爲其生產要素所限定，且受地方的特殊情形之支配，自應置之於研究範圍以外。結果，其所應討論者，祇是工商業之所得稅負擔而已。在工商

1) Statistisches Reichsamt: Finanzen und Steuern im In- und Ausland 1930. Internationaler Steuerbelastungsvergleich 1933.

業，其各種之生產要素，乃係複雜交錯，而其生產之商品，則與國際經濟有密切之關係也。

企業之經營形態，可大別為個人經營與公司經營兩種，而近代的經營形態，則以公司經營之企業為主。要。故於此處擬僅以公司企業為限，而就其租稅負擔為國際比較。不過所謂企業形態，其內容，各國亦彼此不同，茲依德國統計局之分類，而以圖式表示之，則可得如次之結果：

法 國	英 國	德 國	
Commerçant (商法)		Kaufmann (商法)	商 人
Societe en nom collectif (商法及一八六 七年之法律)	Partnership (一八九〇 年之法律)	Offene Handel- gesellschaft (商法)	無 限 公 司
Societe en Com- mandite simple (商法及一八六 七年之法律)	Limited Partnership (一九〇七 年之法律)	Kommanditge- sellschaft (商法)	兩 合 公 司
Societe anonyme (商法及一八六 七年之法律)	Companies (一九〇八年一九 一七年一九二八 年之法律一九二 九年之法律)	Aktiengesoll- schaft (商法)	股 份 有 限 公 司
Societe en Com- mandite par actions (一八八三 年之法律)		Commanditge sellschaft auf Aktien (商法)	股 份 兩 合 公 司
Societe, a res- ponsabilite limitee (一九二五 年之法律)		Gesellschaft mit beschränkter Haftung (一八九二年之法 律及以後之改正)	有 限 責 任 公 司
Societe a capital variable (一八六七 年之法律)			

美國	意國
	Commerciante (商法)
Partnership (一九一九年之法律)	Societa in nono collettivo (商法)
limited partnership (一九二二年之法律)	Societa in ac- comandita semplice (商法)
Business corporation (一九二三年一九 二九年之法律)	Societa anonima (商法)
	Societa in acco- mandite per azioni (商法)
	Societa a garan- zia limitata (一九〇六年奧 大利之法律)

商人爲德、法、意三國所共通者，無限公司、兩合公司、股份公司，爲德、英、法、意、美五國所共通者，股份兩合公司、有限責任公司，爲德、法、意三國所共通者。至於法國所特有者，則爲 Societe a capital variable。

(二) 股份公司之研究 企業之經營形態，原係由個人經營，發達而爲公司經營，而公司經營之中，復係由個人色彩濃厚之無限公司，發達而爲單純法人組織之股份公司（德國之 Aktiengesellschaft，英國之 Companies，法國之 Societe anonyme，意國之 Societa anonima，美國之 Business corporation）所謂現代之企業，即是股份公司企業，亦非過言也。因之股份公司，即爲經營形態之最純淨化者，而股份公司之所得，正與個人勤勞所得爲顯著之對照也。故研究企業之所得稅負擔時，亦專以股份公司之所得稅負擔爲限而論述之。

## 第二項 股份公司所得之課稅

環繞於股份公司，而有一羣當事人之存在。其於股份公司內部擔任資本之股東，以及在外部供給資本之公司債權人，並提供勞力於股份公司之受僱人，則為其主要者。股份公司，即從其總收益中，對於股東給以紅利，對於公司債權人支付利息，對於受僱人支給報酬。如此，則以股份公司之企業所得為中心，可分為「股份公司之所得稅負擔」、「股東及監察人之所得稅負擔」、「公司債權人及其他債權人之所得稅負擔」、「受僱人之所得稅負擔」。

(一) 股份公司之所得稅負擔 股份公司本身所負擔之所得稅或與此相似之租稅負擔，是因國而大有差異者。在日本，則為國稅之第一種所得稅與道府縣附加稅並市町村附加稅。亦有主張<sup>2)</sup>國稅之法人營業收益稅及其道府縣附加稅與市町村附加稅，並應加算在內者。在德國聯邦之普魯士，則有帝國稅之法人所得稅 (Körperschaftsteuer) 與州稅之營業收益稅 (Preussische Gewerbesteuer)。在法國，則負擔分類所得稅中之商工業所得稅 (Impot sur les bénéfices industriels et commerciaux)。在英國，則負擔普通所得稅中之D種「商工業所得及其他所得」之稅。在意國股份公司，則負擔動產所得稅 (Imposta sui della ricchezza mobile)。在美國紐約州，則負擔聯邦稅之法人所得稅 (tax on corporations) 與州稅之法人營業特許稅 (Franchise tax on business corporations)。

其次應討論者，即是股份公司之企業所得究為如何計算，<sup>3)</sup>特別是總收益金之算定方法如何。據德國

2) 日本經濟聯盟調查：對於法人所得及分配所得之日英美課稅法。

3) Statistisches Reichsamt: Internationaler Steuerbelastungsvergleich.

統計局之調查，注意果實之企業收入者爲英國。顧及資本價值者爲德國、法國、美國。而意大利，則在由英國主義變爲德國主義之過渡期。日本，於第三種所得稅，採英國式之 *Quellentheorie*，於第一種所得稅，採德國式之 *Vermögenszuwachstheorie*。

(二) 股東之所得稅負擔 股份公司企業所得中之最重要者，即是股份公司分配於股東所得者之所得稅負擔。

在日本股份公司之企業所得，其於股份公司課以第一種所得稅外，又以所受紅利之分配視爲個人所得，按其分配額之六成，對於個人而爲綜合課稅。

在德國，亦於股份公司課以法人所得稅外，又以其紅利分配金，對於個人而爲綜合課稅。惟爲徵收之便宜計，則依所得金額之大小，分別酌採源泉課稅方法與直接課稅方法而爲之。

在英國，其普通所得稅，乃係對於法人而爲源泉課稅，以代替對於個人之課稅，附加所得稅，則對於個人而爲綜合課稅。

在美國，其法人所得稅，實際上即是代替個人之普通所得稅者，故於其分配所得，則不課普通所得稅。惟對於大所得者，則就合併分配所得與其他所得而算定之總所得，課以附加所得稅，而爲綜合課稅。又負擔紐約州所得稅之地方稅。

在法國，一面課以分類所得稅之資本利息所得稅，同時對於大所得者，又爲綜合課稅而課以綜合所得

稅。

在意大利，則動產所得稅中，就此不爲課稅，僅對大所得者之分配所得，徵收補助所得稅。

關於股份公司之紅利分配金，究係對於股份公司或股東之一而徵收所得稅，抑係跨於兩方面一併徵收之，此等問題，須詳察所得稅之構造全體而後決定之。

(三) 公司債債權人之所得稅負擔 關於公司債債權人及其他債權人所受取之利息所得之所得稅，各國立法例亦不一致。在日本，則課以第二種所得稅（或資本利息稅），在德國，則令其負擔個人所得稅，在英國，則令其負擔普通所得稅與附加所得稅，在美國，則令其負擔普通所得稅與附加所得稅，並紐約州所得稅，在法國，則令其負擔資本利息稅與綜合所得稅，在意國，則令其負擔補助所得稅。

受僱人所受報酬之所得稅負擔，各國亦彼此有異。日本之所得稅（地方附加稅或戶捐），德國之個人所得稅，英國之普通所得稅與附加所得稅，美國之普通所得稅與附加所得稅並紐約州所得稅，法國之薪資所得稅與綜合所得稅，意國之動產所得稅與補助所得稅，則可爲其代表之制度。

以上已就重要諸國，說明其以股份公司企業所得爲中心之所得稅，爲如何之負擔矣。其稅制之繁簡，原不一致，有爲極單純之稅法者，亦有爲極複雜之立法者。然在研究企業之所得稅負擔時，於稅制之構造以外，尙有考察稅率高低之必要。

## 第二節 企業之租稅負擔

在第一節中，已就股份公司考察其企業之所得稅負擔矣。然企業於所得稅以外，尚負擔各種之租稅者，故又有進而為全般的考察之必要。

當研究企業之租稅負擔時，應從所得形態之最簡單者開始，而順次移到複雜之情形，以下即先就勤勞所得之租稅負擔考察之，次就含有勤勞及其他各種生產要素之企業而考察其租稅負擔。

### 第一項 勤勞所得之租稅負擔

(一) 勤勞所得之特徵 勤勞所得，因其係僅以勤勞為生產要素而活動之結果所生之所得，故為產生所得之最單純形態。又勤勞所得，因其與獲取所得者之生活有密切之關係，故又為直接影響於人的要素之所得。既為最單純形態之所得，復直接影響於人的要素，因之勤勞所得之租稅負擔，即與企業之租稅負擔，具有不同之色彩，此乃各國所共通之現象也。

第一、產生勤勞所得之根源，存於個人之身體，而身體以外，別無物的根源，故勤勞所得，即與物的財產之租稅，立於無關係之地位。如靜的財產稅、動的財產稅、財產收益稅、財產流通稅等，原則上均不課之。其於勤勞所得而為直接課稅者，主要者為所得稅。在所得稅之各種扣除規定，特別是免稅點之規定，於勤勞所得之租稅負擔，有重大之影響。

第二、對於勤勞所得所課之所得稅，比之對於勤勞所得以外之所得所課者，在某種程度之下，其負擔較輕。此即輕課勤勞所得重課財產所得之精神表現也。

第三、須注意社會保險費及間接消費稅之負擔。蓋以依勤勞所得為生活之人，其加入社會保險，乃係必然之事，故須注意其社會保險費之負擔。又勤勞所得，乃係人的所得，與其消費生活有密切關係，故於消費生活方面所課間接消費稅之負擔，亦有注意之必要。特別在小所得之勤勞生活者，其間接消費稅，更足給與以相當之大影響也。

總之對於勤勞所得而為課稅時，其就他項企業所得所不必注意者，而於勤勞所得，卻非注意不可，又就他項企業所得所應當注意者，而於勤勞所得，又不必加以注意。即勤勞所得之租稅負擔，其重心，實專存於所得稅與間接消費稅，並社會保險費者也。

(二) 各種租稅負擔 就勤勞所得之租稅負擔為國際比較時，應成為所得稅與間接消費稅並社會保險費三部分述之：

第一、在所得稅之中，其與勤勞所得有關者，可分為普通所得稅與超過所得稅。在德國，則有個人所得稅 (Einkommensteuer)，在法國，則有薪資所得稅 (Impot sur les traitements salaries etc.) 與綜合所得稅 (Impot General sur le revenu)，在英國，則有普通所得稅 (Income tax) 與附加所得稅 (Sur-tax)，在意國，則有動產所得稅 (Imposta sui redditi della ricchezza mobile) 與補助所得稅 (Imposta

complementare sui redditi) 在美國，則有聯邦稅之普通所得稅 (Normal tax) 與附加所得稅 (Sur-tax) 並紐約州所得稅 (Income tax)。此等所得稅之中，其為普通所得稅者，則主在注意於質的方面，而行勤勞所得之輕課、最低生活費之免稅、扶養家屬之扣除等。其為超過所得稅者，則主在注意於量的方面，而採行累進稅率，以貫徹輕課小所得重課大所得之旨趣。

第二、間接消費稅之負擔，實有加以注意之必要。固然，勤勞所得者，雖不直接納付間接消費稅，但因間接消費稅，仍係含在商品價格中而轉嫁於消費之人者，實由勤勞所得者間接負擔之。消費稅，分言之，則為食料品稅（砂糖稅、鹽稅、肉稅及其他地方獨立稅）、飲料稅（葡萄酒稅、麥酒稅、火酒稅、酒精稅、清涼飲料稅及其他地方獨立稅）、嗜好品稅（殖民地商品稅、煙草稅）、享樂稅等。此等消費稅，特別是間接消費稅，恰與所得稅之累進傾向相反，而循着逆進之趨勢也。

第三、社會保險費之負擔，在施行強制社會保險之國，其於勤勞所得，已成為一種準租稅之負擔，實亦不可忽視者也。社會保險費，亦與所得稅之累進傾向相反，而有逆進之趨勢。

（三）租稅負擔之比率 茲合所得稅、間接消費稅、社會保險費三者，為勤勞所得租稅負擔之全部，以算定千五百金馬克至五萬金馬克各所得階級之勤勞所得租稅負擔，就德、法、英、美四國，以百分比表示其勤勞所得負擔租稅之比率，可如次表：

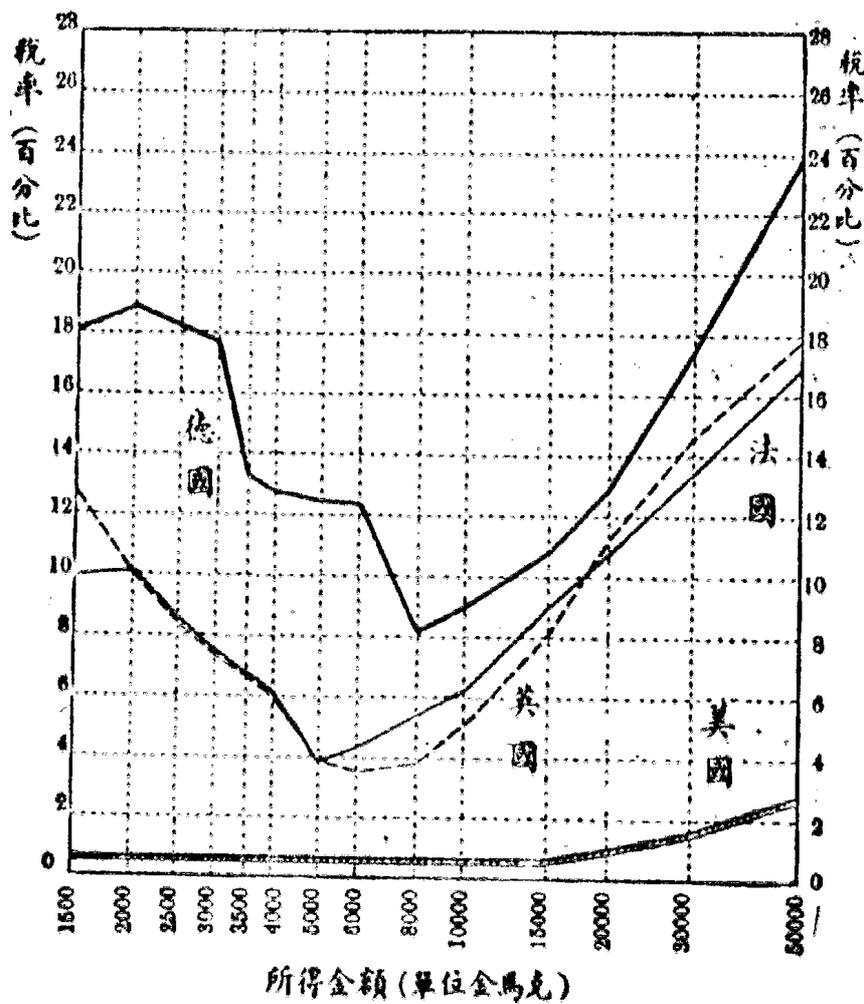
勤勞所得金額 (金馬克)	國 身 者(%)									
	德	法	英	美	德	法	英	美	德	美
一、五〇〇	二〇・八七	八・〇二	一〇・一八	〇・五八	一八・〇〇	九・八八	一二・七二	〇・五八		
二、〇〇〇	二一・六一	八・六九	八・一二	〇・五六	一八・八四	八・〇八	一〇・〇三	〇・五八		
二、五〇〇	二一・八二	八・一〇	六・八八	〇・五八	一八・二三	八・四八	八・四〇	〇・五八		
三、〇〇〇	二一・五四	八・一六	六・五七	〇・五八	一七・七一	七・四二	七・三三	〇・五八		
三、五〇〇	一七・一二	八・一八	七・一〇	〇・五八	一三・二六	六・六五	六・五五	〇・五八		
四、〇〇〇	一六・五八	五・七〇	七・五〇	〇・五八	一二・七一	六・〇九	五・九七	〇・五八		
五、〇〇〇	一六・三一	六・六八	六・八三	〇・五八	一二・四一	三・八一	三・八三	〇・五八		
六、〇〇〇	一六・二三	七・五八	七・四〇	〇・七一	一二・三二	四・二七	三・五一	〇・五八		
八、〇〇〇	一二・〇四	八・九〇	八・一一	〇・九六	八・一一	五・三八	三・七九	〇・五八		
一〇、〇〇〇	一三・〇三	一〇・一四	一〇・一〇	一・一九	八・九八	六・一九	五・〇九	〇・五八		
一五、〇〇〇	一四・五三	一二・七三	一三・六二	一・六九	一〇・七八	八・九七	八・一三	〇・五八		
二〇、〇〇〇	一六・六一	一四・六七	一五・三九	一・九四	一二・八七	一〇・七二	一一・二七	〇・九二		
三〇、〇〇〇	二一・三七	一七・六一	一七・三五	二・五四	一七・四〇	一三・三九	一四・六〇	一・五一		
五〇、〇〇〇	二七・七三	二一・一四	二一・四四	三・七一	二三・七五	一六・八七	一九・七九	二・六九		

就上表勤勞所得負擔租稅之比率觀之，千五百金馬克至四千或八千金馬克之所得階級，則顯示逆進

之傾向，以後始一轉而循着累進之趨勢。惟有美國，則為特殊之情形。茲為更明確的表示此間消息計，特再作成下圖。此圖乃係表示有兒童二人之勤勞生活者，係依如何比率而負擔租稅者也。

所得稅，原是基於重課大所得，輕

課小所得之精神，而採取所謂累進主義者。然在小所得，則有間接消費稅與社會保險費之逆進主義，為強力之作用，已勝過所得稅之累進主義，結果，反而表現逆進之傾向。不過所得金額之增加，若達於所得階級之某種界限時，而勤勞所得，已毋須負擔社會保險費，並且負擔間接消費稅之程度，亦較低微，至此，而所得稅之累進主義，即可充分發揮其效用矣。此所以在中所得及大所得之間，而累進之傾向甚為顯明者也。



## 第二項 企業之租稅負擔

(一) 企業租稅負擔之意味 企業最純淨化之形態，原為股份公司，故在此專就股份公司之租稅負擔進而考察之。股份公司，自其成立而存續，而繼為企業活動，以至最後之解散，乃依一切經營階段，而負擔各種之租稅者。換言之，即股份公司在存續期間以內，則不問所得有無均須負擔租稅，其為交易也，則須負擔交易上之租稅，其有勞動者工作也，則須負擔社會保險費，又於獲取所得時，亦當然負擔租稅。其在股份公司成立與解散之際，復須負擔相當之租稅。茲既就股份公司之租稅負擔而為研究，即有按照此等階段而為全部的考察之必要。此尚不過為股份公司本身之負擔租稅者，而從股份公司受領紅利分配金、債權利息以及受領薪賃之人，亦須分別各負擔其租稅。故為就環繞股份公司企業經營而生之租稅負擔，作全部的考察起見，即須先研究狹義之租稅負擔——即股份公司本身之租稅負擔，然後再就廣義之租稅負擔一併考究之。又在本處所研究者，原專屬於經營工商業之股份公司，此尚因資本中心之企業、交易中心之企業、勤勞中心之企業，而異其經營之方法，並異其租稅負擔之態樣。故又必須按照各情形，而究明租稅負擔之程度。

(二) 狹義之租稅負擔 茲就德、法、英、意、美五國，考查其股份公司之狹義租稅負擔，至一九三二年一月一日止，其過去十二年半之租稅負擔，對於收益金之百分比如次：

經營財產之課稅	德	法	英	意	美	國
	二〇·六二	一七·七〇	一一·六〇	一一·二七	一〇·七一	



(三) 廣義之租稅負擔 其次再述及股份公司之廣義租稅負擔。股份公司，原係從其總收益金中，而對於股東分給紅利，對於公司債權人支付利息，對於受僱人給付報酬者。其股東、公司債權人、受僱人等，則就此等紅利、利息及報酬，分別負擔其租稅。總稱此等租稅負擔之全部，謂之廣義之租稅負擔。茲於此項租稅負擔，亦擬與考查狹義之租稅負擔時同，將股份公司，分為資本中心之企業、勞動中心之企業、交易中心之企業，而就德、法、英、意、美五國為國際之比較。試以「股份公司所支付之薪資、賞金、債務利息」，加入於「股份公司之收益金」中為分母，而以百分比表示租稅負擔，則如下表：

勞動中心之企業	資本中心之企業					德	法	英	意	美	國
	計	股份公司及監察人之負擔	股東及監察人之負擔	公司債權人及其他受僱人之負擔	受僱人之負擔						
計	二九·八六	一六·五二	一一·三九	一二·五九	四·四七	二二·四〇	一四·六五	七·四七	一〇·七九	九·八九	
受僱人之負擔	一四·三四	五·六八	五·七三	五·一六	〇·四五	五·二七	九·〇九	四·二三	四·七一	一·六五	
公司債權人及其他受僱人之負擔	〇·四三	〇·四五	〇·三〇	〇·二四	〇·〇六	一·一八	一·二三	〇·八二	〇·六五	〇·一八	
股東及監察人之負擔	一·八三	二·六一	一·五六	一·五七	〇·七三	三九·六六	二八·九二	一六·六〇	二〇·一一	一二·〇五	
股份公司及監察人之負擔	一三·二六	七·七八	三·八〇	五·六二	三·二三	計					
計	三九·六六	二八·九二	一六·六〇	二〇·一一	一二·〇五						

交易中心之企業		股份公司之負擔	股東及監察人之負擔	公司債權人及其他債權人之負擔	受僱人之負擔	計
		三六·五〇	六·八九	一·五五	六·五九	五一·五三
		二六·〇二	一一·四七	一·六二	二·七八	四一·八九
		八·二四	五·六八	一·〇八	二·八八	一七·八八
		二七·六五	四·九五	〇·八五	三·六〇	三七·〇五
		九·二二	三·七〇	〇·二三	〇·二四	一三·三九

第一、為股份公司本身之負擔，即前述狹義之租稅負擔，第二、為股東及監察人就其所得紅利及賞金所繳付之租稅，第三、為公司債權人及其他債權人就其所受領之資本利息所負擔之租稅，第四、服務於股份公司之受僱人，就其所受報酬所繳付之租稅。合計此等租稅負擔，所有股份公司負擔之租稅，已可全部賅括於此矣。

### 第三項 企業租稅負擔之國際比較

(一) 國際的租稅負擔 以上已就重要諸國，考察其勤勞所得之租稅負擔及企業所得之租稅負擔矣。其勤勞所得與企業所得之負擔比率不同，以及企業所得中，所有資本中心之企業與交易中心之企業並勞動中心之企業，其間亦有差異，均已述明。又企業組織最發達之公司組織，第一、在其存立時有稅，第二、在獲取企業利潤時有稅，第三、在其解散時有稅，須就公司發生時起至消滅時止之各階段，為全部之考察，亦已說明。

國際的租稅負擔之數字，即以一國民所負擔之租稅額為分子，國民所得為分母，而算出兩者之比率。其昭和四年與昭和五年此項租稅負擔之數字如次：

	昭和四年			昭和五年		
	國民所得租稅	社會負擔	租稅及社會負擔對國民所得所占比率(%)	國民所得租稅	社會負擔	租稅及社會負擔對國民所得所占比率(%)
德國(百萬馬克)	共〇次	一四、四六	二五・八一	七、一五	一四、一五	二七・三
法國(百萬佛郎)	三九、四五	三、五八	三三・〇	三九、四四	五、七	三三・七
英國(百萬鎊)	四、四〇	八元	二〇・三	四、〇〇	八元	二二・五
美國(百萬美元)	八九、四九	一〇、〇二	一一・六	—	—	—

據前表所載，在昭和四年，德國之租稅負擔最重，而法、英、美次之。昭和五年，其負擔輕重之次序，則為德、英、法。日本之租稅負擔額，得由各種之立場而算定之，然大體上，昭和四年度為十七億三千七百萬圓，昭和五年度為十六億三千五百萬圓。其可與之相比較之國民所得數字，據內閣統計局所發表者，有昭和五年之一百六億三千五百七十八萬五千圓。此即日本國民所負擔之租稅，對於國民所得所占比率，在昭和四年度為一六・三%，昭和五年度為一五・四%。如果此項數字為可信，則日本國民之租稅負擔，即較德、法、英為輕，而較美國為重。不過關於此事之判定，至少亦有兩種難點，第一，國民所得，則因所定概念之方法如何，而數字即有伸縮，第二，同一金額之租稅負擔，亦因配分之方法如何，而效果即有差異。第一問題暫置不論，試就第二問題略

加考察之。

(二) 租稅之負擔力 現行之租稅，無行單一稅者，大概均係採取複稅制度。因之租稅之編制如何，其及於經濟界之影響，即各不同。租稅之編制，有兩種問題：(1) 是從平面上考察，應如何選擇租稅種類之問題，如現在之日本，究竟應否設置財產稅及銷售稅，即其一例。(2) 是從立體上考察，應如何編制國稅與地方稅之問題，如日本內務省主張調整地方財政實行交付金制度，即其一例。

國家之租稅制度，如果租稅之立體的及平面的編制，均臻完善，則企業在相當之程度以內，對於加稅或新稅，俱能負擔之。假使編制不得其當，則加稅或新稅，均足給與企業以致命之影響也。當研究租稅負擔及於企業之影響時，必須以租稅法為基礎，而探知立法者之意思，又必須以租稅統計為基礎，而究明立法者意思之實際的效果。果能兼備此稅法研究與統計研究，再進而對於一切租稅，為全部之研究，則關於企業租稅負擔之國際的比較，即可下明確之判斷矣。總之研究企業之租稅負擔時，實有從向來之概念的考察，再進一步而為研究之必要也。

## 第十章 結論

以上九章，已就世界重要諸國，即日、英、美、德、法、意、俄七國之所得稅發達歷史及現行所得稅實況，詳加考察，並進而研究各國之租稅負擔矣。茲於結論之中，擬回顧各國所得稅之歷史，綜合各國所得稅之構造，藉以對於各國所得稅為將來之展望。

(一) 各國所得稅之歷史 曠觀世界重要諸國，未有於今日不有國稅所得稅者。其所得稅，大概均曾規定高度之累進稅率，並規定複雜之人的情事之寬免，而國家經常收入之重要部分，已為所得稅所占據之也。然而此種現象，決非一朝一夕所生之結果。如美國、德國，最初僅有屬於地方稅之所得稅存在，英國，最初僅有所謂戰時稅或臨時稅之所得稅存在，法國，最初僅有許多所得稅之提案，而無一能見諸實行。後以各國迫於財政上之必要，始衝破社會之障礙，而確立今日所謂恆久稅之國稅所得稅。當所得稅形成為恆久稅以後，又曾長期採用低率之比例稅率，而保留收益稅之殘滓。所有國稅所得稅，如英、美之附加所得稅，法、意之補助所得稅，德國之一般所得稅等，其採用高度之累進稅率，並具備種種之人稅的特徵者，則為世界大戰前後之事也。至所得稅之因經過此項大變化也，其間自非有相當之犧牲不行。美國所得稅，則因改正憲法後，始鞏固其為國稅之基礎，英國之附加所得稅，則為上院改革運動之副產物，法國因採用所得稅之故，在某種程度以

內，已被壞人權宣言之傳統，日本所得稅，其為實現法人分配金綜合課稅之前提者，則有因物價暴騰所致之國民生活不安，此乃不可或忘者也，因此，故各國所得稅，一面雖為其歷史的情事所限制，一面卻能完成相當之發展。不過對於國稅所得稅之發展加以有力之鞭策者，則又為世界大戰。各國因此項歷史上之重大事件發生，迫於維持戰費之必要，無一不着手於所得稅之改正。又世界大戰終結後，各國為謀戰後之復興，不問勝者敗者，均非支出巨額之經費不行，於是所得稅收入，乃成為各國租稅收入之中樞，而占着各國經常收入中之主要部分矣。

(二) 各國所得稅之構造 綜觀各國所得稅之構造，日本與德國，為一般所得稅中心主義，英、美、法、意四國，為個別所得稅中心主義，而英國與美國之所得稅，則有互相類似之處，俄國之所得稅，則具有獨特之組織。以下試就日本與德國之所得稅，英國與美國之所得稅，法國與意國之所得稅，俄國之所得稅，一比較其構造。

日本之所得稅，大別為第一種法人所得之所得稅與第三種個人所得之所得稅，而對於公債及公司債等之所得，則作為第二種所得稅，而為特別之課稅。第一種所得稅及第二種所得稅，原則上採用比例稅率，第三種所得稅，則採累進稅率之綜合課稅主義。德國之所得稅，分為個人所得稅 (Einkommensteuer) 與公司稅 (Körperschaftsteuer) 二種。自原則上言，法人所得稅，採比例稅率，個人所得稅，採累進稅率之綜合課稅。日、德兩國之所得稅，雖細目上各有不同，但大體上，則屬於同一之系統。惟在日本，則是地方附加稅，從屬於

國稅所得稅而徵收之，反之在德國，則是國家以其所徵收之所得稅一部，分給於地方而已。

英國之所得稅，於其歷史上有名之普通所得稅 (Normal tax) 外，又有附加所得稅 (Sur-tax)。普通所得稅，對於自然人與法人均課之。分所得為五個種類 (5 schedules)，而採用源泉課稅法或直接課稅法，其所稱為標準稅率 (Standard rate) 者，依每年之財政法 (Finance Act) 決定之，而為一種比例稅率。附加所得稅，對於自然人之所得而在二千鎊以上者課之，採用累進稅率。普通所得稅為個別所得稅，附加所得稅則具備一般所得稅之色彩。美國之所得稅，可分為個人所得稅與法人所得稅，個人所得稅，又由普通所得稅 (Normal tax) 與附加所得稅 (Sur-tax) 而形成之。普通所得稅，可云主要的採用比例稅率，得視為個別所得稅。附加所得稅，以一萬美元以上之大所得為其客體，採用較強之超過額累進稅率，大半具有一般所得稅之性質。法人所得稅，適用比例稅率，但在與個人所得稅期得其均衡，其所定稅率極高。英國之所得稅與美國之所得稅，其構造上實有許多類似之點，不過法人課稅之方法不同，以及決定稅率之方法不同，則為兩者相異之特點也。至於兩國之稅制，均兼用個別所得稅式之普通所得稅與一般所得稅式之附加所得稅，此則影響於其他諸國之稅法者甚大也。

法國之所得稅，分為分類所得稅 (Impôts cédulaires sur les revenus) 與綜合所得稅 (Impôt général sur le revenu)。分類所得稅，為家屋所有所得稅、土地所有所得稅、農業所得稅、薪貨所得稅、非商業的所得稅、商工業所得稅、資本利息所得稅七種，於自然人與法人不設何等區別，一律適用彼此不同之比例

稅率。綜合所得稅，以對於擁有大所得之自然人課稅爲目的，而採取間接累進之制度。分類所得稅爲個別所得稅，而綜合所得稅，則爲一般所得稅。意國之所得稅，由不動產所得稅、動產所得稅（*Imposta sui redditi della ricchezza mobile*）、補助所得稅（*Imposta complementare sui redditi*）三種組成之。不動產所得稅，復分爲土地不動產稅與建築物不動產稅，此爲舊時之租稅。然一般所謂意國之所得稅，則指動產所得稅與補助所得稅而言。動產所得稅，則對於自然人或法人所受取之（1）公債利息等之純資本所得，（2）商工業金融業等之資本勤勞合作所得，（3）自由職業所得與薪費等之勤勞所得，（4）公務勤勞所得，而採行源泉課稅法或直接課稅法。其扣除查定之結果，雖可看出多少之累進傾向，但自大體言之，則係採用比例稅率。補助所得稅，則對於自然人之大所得，課以較輕之累進稅率。動產所得稅，具有個別所得稅之性質，而補助所得稅，則有類於一種一般所得稅者也。意國之動產所得稅——或對於動產所得稅再加以不動產所得稅——與法國之分類所得稅相似，意國之補助所得稅，與法國之綜合所得稅相似。

俄國之所得稅，由對於農村居民之單一農業稅與對於都會之所得稅組成之。俄國之共產主義，雖因新經濟政策及新新經濟政策之施行，已加上資本主義之色彩，但其社會革命之精神，依然到處表現之。如單一農業稅重課富農，所得稅則區別私人及私的企業與國家及組合企業而各異其待遇，即其適例也。

（三）各國所得稅之將來 一七九八年，皮德於英國創設所得稅而後，已經過一百三十餘年之歲月，現在世界主要諸國，大概已無一不採行所得稅者。試就各國現行所得稅觀之，日本之所得稅及德國之個人

所得稅與法人所得稅，因爲一般所得稅中心主義。然自個別所得稅中心主義之英國，於一九一二年採行超過所得稅以來，而一般所得稅之精神，已漸浸入於各國所得稅立法之中。於是不僅英國爲然，而美、法、意諸國，亦於個別所得稅之外，併採一般所得稅矣。此種事實，乃爲研究世界各國所得稅之構造時，所不可忽視之現象也。

各國原係經由不同之歷史，而成長於不同之社會組織及經濟組織中者，因之各國財政制度之相異，自係當然之事。不過各國隨同文明之進步，其地理上之間隔，已大加減縮，甚至思想上之距離，亦極相接近，加之國際經濟關係，復日趨密切，所有各國財政制度中之共通成分，實已增加不少，此又爲難以抹殺之事實。總之各國之租稅制度，實是一面遵守不同之傳統，一面又須與世界相呼應，而各國之所得稅，實是一面保持其各個之特性，一面又有許多互相類似之點，此乃爲一般人所公認也。現在世界主要各國悉皆採用所得稅一事，已足證明各國正與世界相呼應，而一般所得稅之精神瀾漫各國一事，復足證明所得稅之已爲世界化。試就各國所得稅之將來一爲展望，則各國所得稅，殆將息息相通，影響至速，一國所得稅之改正，立即波及於他國所得稅矣。既然如此，則各國所得稅制度之比較研究，由是而愈增其重要性矣。





各國所得稅制度論

西曆年	日本曆年	日	本	英	國	美	國	德	國	法	國	意	國	俄	國
一八一八	文政元														
一八一九	文政二														
一八二〇	文政三														
一八二一	文政四														
一八二二	文政五														
一八二三	文政六														
一八二四	文政七														
一八二五	文政八														
一八二六	文政九														
一八二七	文政一〇														
一八二八	文政一一														
一八二九	文政一二														
一八三〇	天保元														
一八三一	天保二														
一八三二	天保三														
一八三三	天保四														
一八三四	天保五														

穀物條例之  
緩和

宣布門羅主  
義

於穀物條例  
採用滑準法

七月革命

波蘭成爲俄  
領

俄土戰爭開  
始





附錄一 各國所得稅發達年表

一八八〇	明治一三																			
一八七九	明治一二																			
一八七八	明治一一																			
一八七七	明治一〇																			
一八七六	明治九																			
一八七五	明治八																			
一八七四	明治七																			
一八七三	明治六																			
一八七二	明治五																			
一八七一	明治四																			
一八七〇	明治三																			
一八六九	明治二																			
一八六八	明治元																			
一八六七	慶應三																			
一八六六	慶應二																			

各國所得稅制度論

一八八二	明治一五		制定銀本位																亞歷山大二世被暗殺
一八八三	明治一六		頒布兌換銀 行條例																
一八八四	明治一七	塞爾維亞及南 奧大利採用所 得稅																	
一八八五	明治一八																		
一八八六	明治一九																		
一八八七	明治二〇		所得稅法制 定施行																
一八八八	明治二一																		
一八八九	明治二二		頒布憲法																
一八九〇	明治二三																		
一八九一	明治二四	新西蘭採用所 得稅																	
八九二	明治二五																		
一八九三	明治二六	荷蘭採用所得 稅																	
一八九四	明治二七	中日戰爭 中搭斯尼亞採 用所得稅																	
一八九五	明治二八																		
一八九六	明治二九	奧國採用所得 稅																	



一九一九	一九一八	一九一七	一九一六	一九一五	一九一四	一九一三	一九一二	一九一一	西洋曆年	日本曆年									
大正八	大正七	大正六	大正五	大正四	大正三	大正二	大正元	明治四四											
盧森堡比利時所得稅	大戰終結德國革命	俄國革命			捷克斯洛伐克採川所得稅發世界大戰														
設第三種所得稅之免除	米糧騷動起於各地稅稅					增高第一種及第二種所得稅之稅率													
課稅之減輕	整理以前之所得稅	增高稅率	加稅	加稅	斷行加稅														
擬減輕所得稅而歸失敗	增高稅率	參加世界大戰增高稅率	第二次創設戰時所得稅			大總統威爾遜之修正憲法	新所得稅法之施行												
	制定章璽		持里加之案					拜厄創股所得稅											
	稅率由間接累進改為直接累進	所得稅體系之確立	月十一日起施行十日改為三日申報制		利羅所得稅案成立														
擴張補助所得稅之課稅範圍	創設補助所得稅	助產所得稅之加稅	對德布告宣戰	增高稅率布告對奧宣戰	增高稅率								意土戰爭						
提高稅率	創設非常革命稅	對一萬廣布者課所得稅	制定所得稅法		德奧布告宣戰														

附錄一 各國所得稅發達年表

一九二六	一九二五	一九二四	一九二三	一九二二	一九二一	一九二〇
昭和元	大正一四	大正一三	大正一二	大正一一	大正一〇	大正九
		英國第一次勞動內閣成立		巴西羅馬尼亞探行所得稅		保加利亞波蘭探用所得稅
正為全部之改		對震災被害者所得稅	關東大震災第二種所得稅之改正	對信託財產課稅		所得稅全部及第一種所得稅之改正
勃同盟罷工		第一次勞動內閣成立				
輕行負擔之減	免稅點及法人所得稅率之改正	非勤勞為差別課稅			謀稅率之減低戰時利得稅	
改正工資稅	幣價穩定後之根本改正			前九年起見於一九二四年之稅法而施行		厄爾加之稅制改革公司
改得制卡爾之稅	增高稅率	增高稅率				稅率再改為間接累進
	減低動產所得稅率	對動產所得稅之擴張	補助所得稅之減稅	擴張所得稅範圍		
而依企業及私人所得稅別	施行新稅制	單一農業稅之增高	特別所得稅之制定	制定所得稅及財產稅	施行新經濟政策貨幣的稅	俄波戰爭勃

一九三三	一九三二	一九三一	一九三〇	一九二九	一九二八	一九二七	西洋曆年
昭和八	昭和七	昭和六	昭和五	昭和四	昭和三	昭和二	日本曆年
立希特勒內閣成			成英國聯立內閣				
						對於丹後地 方震災被害 者規定所得 稅之免除及 緩徵	日
	股調查委員 會為改正所 得稅之前提	增高稅率減 低免稅點而 謀增稅	聯立內閣成 立增高稅率 減少其為減	改超過所得 稅為附加所 得稅		租稅收入減 少提倡所得 稅單純化 (薛基爾)	英
之改正所得稅 之權運已至稅	增高免稅點 減低稅率	歲入更減少 增稅之議起	歲入有激減 之勢稅率復 舊	股票市場發 生恐慌所得 率一%	整理稅法之 形式法人稅 之減低		美
成希特勒內閣	濟創股失業救 謀金	之改正所得稅 納稅期	臨時所 附稅之 現稅加 之等現 尚續稅 徵		正工實稅之改	正工實稅之改	德
得改正綜合所 得稅之稅率		互於所得稅 全部改正其 稅率		扣除額之變 更			法
				減低動產所 得稅之稅率	法西斯獨裁 案通過	減低動產所 得稅之稅率	意
		改正單一農 業稅及私 人所得稅		改正單一農 業稅及私 人所得稅 增進企業家 之稅率	改正單一農 業稅及私 人所得稅	改正單一農 業稅及私 人所得稅	俄

## 附錄二 索引

本索引係將本書直接或間接所利用之一切所得稅參考文獻，不問利用之程序如何，盡量網羅之，依作者之姓名，按A B C之順序列舉於下。最後並將本書所參照之經濟學辭書及經濟學雜誌附記於後：

### A

- 阿部勇：日本財政論：租稅篇（改造社，經濟學全集，第五十三卷）。
- 阿部勇：日本財政論：租稅，昭和八年。
- 阿部賢一：財政學，昭和四年。
- Allix, E.: *Traité élémentaire de science des finances et de législation française*, 1922.
- Andréadés, A.: *Les finances de l'empire japonais et leur évolution*, 1932.
- Andraee, W.: *Zur Systematik der Steuertariflehre* (*Finanz-Archiv* 1929).
- 青木哲彌：英國所得稅法之理論與實際（昭和七年）。
- Arendt, H.: *Entwicklung und innerer Aufbau der englischen Einkommensteuer*, Jena,

1931.

淺見信次良: 中世及近世法蘭西財政史 (彙報高商論叢)。

Auferman, E.: Die französische Steuerbilanz (Ein Beitrag Zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre), 1929.

## B

Barton and Browning: Federal Income Tax and Estate Tax laws correlated and annotated, 1925.

Beaufond, A.: L'Impot sur les Revenus de la Richesse mobiliere en Italie, 1906.

Besson E.: Nouveau supplement au traite pratique des impots cedulaires et de l'impot general sur le revenu, 1931.

Besson, E.: Traite pratique des impots cedulaires et de l'impot general sur le revenu, 1927.

Bloch, J.: Die russischen Finanzen im 19. Jahrhundert. 4Bd, 1892.

Bräuer, K.: Steuertarife (Handwörterbuch der Staatswissenschaften VI Aufl. Bd. VIII).

- Brauer, K.: *Umriss und Untersuchungen Zu einer Lehre Vom Steuertarif*, 1927.
- Bronsky, M.: *Die Finanzpolitik der USSR*, 1928.
- Bruni, E.: *L'imposta sui redditi di ricchezza mobile*, 1893.
- Brunton, P. W.: *The taxation of family income (in U. S. A.)* 1932.
- Buchner, R.: *Die Finanzpolitik und das Bundessteuersystem der Vereinigten Staaten Von Amerika*, 1926.
- Buhler, O.: *Die englische Einkommensteuer*, Berlin, 1925.
- Burkert, C.: *Die italienische Steuer auf die Einkünfte von beweglichem Vermögen (Finanz-Archiv, L. Jahrg, 1889)*.
- Burton, S.: *Finance and Politics 1783-1885* 2. vols, 1888.

## C

- Caillaux, T.: *Notre système dimpôts*.
- Cohn, G.: *Die Charakterzüge des amerikanischen Steuerwesens (Schmollers Jahrbuch, Jahrgang. 1908 bzw. 1911)*.

- Cohn, G.: Die Einkommensteuer in der Vereinigten Staaten, 1909.  
 Columbia University Press: The Federal Income Tax, N. Y. 1921.  
 Cooley, T. M.: The law of Taxation, 4 Vol. Chicago, 1924.

## D

- Dementieff, A.: Die Einnahmen und Ausgaben Russlands seit dem Krieg bis zum Ende  
 Jahres, 1917.  
 De Vite de Marco.: Grundlehren der Finanzwirtschaft, 1932.  
 Dewey, D. R.: Financial History of the united States, N. Y. 1924.  
 Diehl, K.: Einkommen (Wörterbuch der Volkswirtschaft, 4. Aufl.).  
 Dobbert, G.: Die Grundzüge der neuen Steuerverfassung der Ud SSR (Finanzarchiv,  
 Neue Folge B. I, Heft I. 1932).  
 Dobbert, G.: Die Staatliche Finanzwirtschaft im faschistischen Italien (Finanzarchiv,  
 Neue Folge, B. 2 Heft 2 1934).  
 Dewell, S.: A History of taxation and Taxes in England from the earliest Times to

the present day. London, 1884.

Dupont-Ferrier, G.: Nouvelles études sur les institutions financières de la France à la fin du moyen âge, 1933.

## F

Fasolis, G.: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Italiens (Handbuch d. Finanzwissenschaft, 8. B., 1929).

Finance Accounts of United Kingdom for the Financial Year 1932-33, 1933.

Finanzarchiv: 1924 (Die Umstellung des Steuerwesens auf Goldrechnung in Deutschland).

Finanzarchiv: 6 Jahrg., 1889. Gesetz über die ital. Steuer auf Einkünfte von bewegl. Vermögen v. 24 Aug 1877.

Foulke, R. R.: The Federal Income Tax, Chicago, Philadelphia Toronto, 1927.

藤澤弘: 股份分配金與所得稅。

藤谷謙二: 美國各洲所得稅之實績 (經濟時報, 第一卷第六號)。

藤谷謙二: 莫爾教授之公司所得課稅論 (經濟時報第二卷)。

## G

- Gangemi L.: Die Entwicklung der italienischen Finanzpolitik Von, 1922. bis 1928 (Weltwirtschaftliches Archiv, 29 B.).
- Gerloff W. und Meisel, F.: Handbuch der Finanzwissenschaft. III. Bd. Tübingen, 1929.
- Gerloff W.: Das Staatshaushalt und das Finanzsystem Deutschlands (Handbuch der Finanzwissenschaft III. Bd 1929).
- Grice, J. W.: National and local Finance, 1910.
- Gunther: Existenzminimum und Steuermaximum 1925.

## H

- Haensel, P.: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Grossbritaniens (Handbuch der Finanzwissenschaft. III. 1929).
- Haensel, P.: Das Steuersystem Sowjetrusslands, 1926.
- Haensel, P.: Die Finanz-und Steuerverfassung der Union der Sozialistischen Sowjet-

Republiken, 1928.

Haig, R. M.: The Federal Income Tax 1921.

Harzendorf, F.: Die Einkommensteuer in England, Leipzig 1914.

Hensel, A.: Steuerrecht, I. Aufl.

Hensel, A.: Steuerrecht, II. Aufl. 1927.

Hensel, A.: Steuerrecht, III. Aufl. 1933.

Hensel, P., Mikeladze, p. u. Stroggy, V.: The Burden of taxation in USSR and foreign countries, 1928.

Hessen, W.: Das Staatsbudget Sowjetusslands, 1925.

Hewett, W. W.: The Definition of Income and its Application in Federal Taxation, Philadelphia 1925.

Heyer, F.: Das britische Finanzsystem, Jena, 1830.

Higgs, H. C. B.: The financial system of the United Kingdom London, 1914.

土方成美: 租稅論講義, 大正十三年。

土方成美: 開國後之財政一瞥。

- Hill, J. A.: The Civil war Income Tax (Quart. Journ. of Economics, VIII. 1894).
- Hills, J. W. and Fellowes, E. A.: British Government Finance, N. Y. 1932 (First Edition 1925).
- Hills, J. W. and Fellowes, E. A.: The finance of government, London, 1932 (First Edition 1925).
- Hock: Die Finanzen und Finanzgeschichte der Vereinigten Staaten von Amerika Stuttgart, 1867.
- Holmes, G. E.: Federal Income Tax, 1925.
- 堀真琴: 法西斯蒂, 意大利之財政 (地方行政 41-516)。
- 堀經夫: 所得與工費 (經濟論叢, 第十二卷第五號、第六號)。
- 堀江保藏: 美國經濟史概說 (經濟史研究第四十號)。
- 墨野直樹: 日本租稅法概論 (昭和六年)。
- 墨野直樹: 稅法 (日本評論社, 現代法學全集第二十三卷)。
- 墨野直樹: 各國所得稅制度講義案。

## I

Imbrecq, F.: Traite pratique de l'impôt général sur le revenu, 1927.

Inhulsen, C. H. P. Die geschichtliche Entwicklung und heutige Gestaltung der englischen Einkommensteuer (Finanz-Archiv VIII. S. 253-272. 1896).

伊藤武夫: 法西斯蒂, 意大利財政之回顧(內外研究, 第五卷第三號)。

伊藤武夫: 俄國所得稅之發達(經濟論叢, 第三十八卷第三號)。

## J

Jessen, A.: Das deutsche Finanzausgleich in Theorie und Praxis (Finanzausgleich; Vierteljahrschrift für Steuer und Finanzrecht, 1932. Heft. 3).

## K

海外經濟事情: 第六年第五十一號, 獨逸租稅制度改正。

改造社: (經濟學全集, 第十九卷第二十卷) 財政學上、下。

Kambe, M.: Probleme der Gesetzgebung und Verwaltung der Einkommensteuer in Japan

(Festgabe für Georg von Schanz, Band II).

神戸正雄: 最小活資之免稅 (租稅研究, 第一卷)。

神戸正雄: 所得稅中之累進率 (租稅研究, 第十卷)。

神戸正雄: 所得稅中所得之意義 (租稅研究, 第一卷)。

神戸正雄: 財政學大系, 昭和四年。

神戸正雄: 財政問題, 大正九年。

管野和太郎: 非常時對策之增稅。

柏井象雄: 德法稅制之發展與所得稅之成立 (經濟史研究, 第四十二號)。

柏井象雄: 德法之所得稅 (經濟論叢, 第三十六卷第三號)。

勝正憲: 企業與租稅。

勝正憲: 所得稅說。

勝正憲: 租稅說。

Kaufmann, R. V.: Die Finanzen Frankreichs, 1872.

河田嗣郎: 英吉利之新稅 (經濟論叢, 第三卷第二號)。

- Kempe, H.: Nationalsozialistisches Steuerwesen, 1933.
- Kipke, W.: Beiträge zur Lehre vom Steuertarif, 1931.
- Kipke, W.: Die Einkommenergänzungssteuer in Italien (Finanzarchiv, 44 Jahrg, 1927).
- Klein J. J.: Federal income Tax, London, 1929.
- 小林丑三郎, 北崎進: 明治大正財政史。
- Kohler, E. L.: Federal Income Taxes Chicago & N. Y. 1927.
- Koppe, F.: Die Steuern.
- Koppe, F.: Einkommensteuergesetz, V. Aufl, 1931.
- 工藤重義: 最近財政之研究, 大正六年。

## L

- Lampe, Ad.: Einkommensteuer (Wörterbuch der Volkswirtschaft 4. Aufl. I. Band).
- Lampe, Ad.: Steuertariflehre (Wörterbuch der Volkswirtschaft 4. Aufl, III. Band).
- League of Nations.: Memorandum on Public Finance 1922. 1922-6, 1922-8.
- Lemcke, J.: Die Vorgeschichte und gegenwärtige Gestaltung des französischen Steuersys-

tams. 1927.

Les Finances: de l'union des republicues sovietiques(Rev. Polit et parlementaire, 405, 1928.

Licht, H. H.: Die Besteuerung der Kriegsgewinne in den Vereinigten Staaten von Amerika.(Finanzwiss und Volkswirtschaft, Studien, Heft, 4. 1926).

Lion, M.: Der Einkommensbegriff nach dem Bilanzsteuerrrecht und die Schanzsche Einkommenstheorie(Festgabe für G von Schanz, Band II).

Lotz, W.: Finanzwissenschaft, 1931.

## M

Mallet, B. and George, C. O.: British Budgets (1921-22 to 1932-33) London. 1933.

Manes, A.: Die Einkommensteuer in der englischen Finanzpolitik und Literatur(Festgabe für W. Lexis, 1907).

松方栢: 財政論策集(明治前期財政經濟史料集成, 第一卷)。

Meguire C. E.: Italy's International Economic position, 1927.

Meisel, F.: Britische und Deutsche Einkommensteuer Ihre Moral und Technik, Tübingen. 1925.

Meyer, H.: Die Einkommensteuerprojekte in Frankreich bis, 1887-1905.

Michelson, A. M.: Russian public Finance during the war, 1928.

Mitzakis, N.: Les grands problemes italiens, 1931.

宮本又次: 法蘭西經濟史概要(經濟史研究, 第二十一號·第三十三號)。

Moll, B.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 1930.

Moll B.: Probleme der Finanzwissenschaft, 1924.

Mombert, P.: Grundzüge der Finanzwissenschaft, 1928.

Montgomery, R. H. Income Tax Procedure 1922-23.

森數樹: 在家計調查結果表章中所用之收入支出分類項目之排列方法, 及各項目內容之編入方法

(統計時數, 第四十五號)。

Meyers, P. V. N.: General History, 1906.

## N

內閣統計局：所得與消費稅負擔之關係。

內務省地方局：地方財政概要。

中川與之助：德國街稅制之前壤與財政調整法（經濟論叢，第三十一卷第四、五號）。

中川與之助：德國 Finanzanugleich 之理論（經濟論叢，第三十卷第五號）。

中川與之助：財政現象之研究，昭和五年。

日本經濟聯盟調查：法人所得及分配所得之日英美課稅法。

西野喜與作：財政說。

Nissen, K.: Die italienischen Staatsfinanzen unter dem Faschismus (Gesellschaft, 9-7, 1932).

## 0

Oseroff: The Income Tax in England. The Economic and Social Conditions of its existence in the System of Taxation, Moscow. 1898 (in the Russian language).

小川郷太郎：德國稅制之發達論（經濟論叢，第十二卷第二號）。

小川郷太郎：社會問題與財政。

小川郷太郎，汐見三郎：財政學，昭和七年。

小川郷太郎: 財政學, 租稅總論。

小川郷太郎: 稅制整理論。

大藏省: 調查月報。

大藏省: 明治三十七八年戰時財政報告書。

大藏省: 明治財政史, 第六卷。

大藏省理財局國庫課: 通貨穩定後之德國財政狀況(昭和六年調查)。

大藏省主稅局: 主稅局第五十九次統計年報告書(稅法沿革概要)。

大藏省主稅局: 內國稅之稅率與納稅期之沿革概要。

大內兵衛: 英國勞働黨內閣之財政政策(大原社會問題研究所小冊子, 大正十三年第十五號)。

大內兵衛: 現代英國之政治過程, 一九二三年。

大內兵衛: 財政學大綱(上卷、中卷)昭和五年、六年。

小山田小七: 所得稅(大阪商科大學經濟研究所經濟學辭典第三卷)。

## P

Perroux, F.: Contribution a l'étude de l'économie et des finances publiques de l'Italie

depuis la guerre, 1928.

Perroux, F.: Les finances fascistes 1922-1932 (Finanzarchiv, Neue Folge, B, I, Heft 4, 1933).

Popitz, J.: Finanzausgleich (Handwörterbuch der Staatswissenschaften).

Popitz, J.: Der künftige Finanzausgleich Zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, 1932.

Popitz, J.: Einkommensteuer (Handwörterbuch der Staatswissenschaften).

## Q

Qualid, W.: Das Budget und des Finanzsystem Frankreichs (Handbuch der Finanzwissen-  
schaft, III Bd. 1929).

Quarta, O.: Commento alla legge sull' Imposta di Riechezza Mobile Zvols, 1902.

## R

Rathgen, K.: Japans Volkswirtschaft und Staatshaushalt, 1891.

Rees, J. F.: A Shot fiscal and financial history of England, 1815-1918, London. 1921.

## S

- 佐伯玄洞:英國所得稅之發達(經濟史研究,第四十七號)。  
佐伯玄洞:美國所得稅之發達(經濟史研究,第四十四號)。  
佐伯玄洞:英美兩國所得稅之特徵(經濟論叢,第三十六卷第五號)。  
Salvemini, G.: The Fascist Dictatorship in Italy, 1927.  
Santalov, A. A. and Segel, L.: Soviet Union Year-Book, 1929.  
Schanz, G.: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze (Finanz-Archiv XIII 1896).  
Schulze.: Die Einkommenssteuer in Vereinigten Staaten (Jahrbucher für Nationalökonomie und Statistik III. Folge, 56. Bd).  
Shultz, W. J.: American Public Finance and Taxation, N. Y. 1931.  
Schwarz, O.: Die Steuersysteme des Auslandes 1908.  
Schwarz, O.: Die Finanzen der europäischen und der wichtigeren außereuropäischen Staaten (Finanzarchiv 1929-33).

Schwarz, O.: Die Finanzen der grosseren europäischen Staaten (Finanzarchiv. Neue Folge, B. I. Heft, 2. 1932).

Seligman, E. R. A.: The Income Tax, N. Y. 1914.

Seligman, E. R. A.: Income Tax, 1921.

Seligman, E. R. A.: Income Tax (The encyclopaedia of the Social Sciences, Vol, 7).

Seligman F. R. A.: Progressive Taxation in Theory and Practice 1894.

社會政策學會: 從社會政策着眼之稅制問題

下村宏: 財政讀本

下村宏: 財政學

Shiomi, S.: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Japans, 1929 (Handbuch der Finanzwissenschaft III).

沙見三郎: 英美之所得稅 (經濟論叢, 第三十四卷第一號)。

沙見三郎: 股份分配金之源泉課稅 (經濟論叢, 第三十卷第六號)。

沙見三郎: 企業與租稅負擔 (經濟論叢, 第三十七卷第四號)。

沙見三郎: 企業與所得稅負擔 (經濟論叢, 第三十七卷第六號)。

- 沙見三郎:關於所得之疑義(經濟論叢,第三十五卷第四號)。
- 沙見三郎:所得稅利率之改正(經濟論叢,第三十三卷第二號)。
- 沙見三郎:我國所得稅之發達(經濟史研究,第四十一號)。
- 沙見三郎:稅率論(經濟論叢,第三十三卷第一號)。
- Sinclair, T.: The History of the Public revenue of the British Empire Vols. 1803-04.
- Snelling, W. E.: Dictionary of Income Tax and sun-Tax Practice London, 1931.
- Sokolnikov, G. Y.: Soviet Policy in Public Finance, 1931.
- Spaulding, G. A.: Federal Income Taxation, N. Y. 1931.
- Spaulding, H. B.: The income tax in Great Britain and the United States, London, 1927.
- Staples, R.: Income Tax and super tax, law and cases, London.
- Statistical Abstract 1931.
- Statistisches Reichsamt: Internationaler Steuerbelastungsvergleich.
- Statistisches Reichsamt: Finanzen und Steuern in In-und Ausland, Berlin, 1930.
- Statistisches Reichsamt: Statistische Jahrbuch für das Deutsche Reich 1914.
- Statistisches Reichsamt: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich 1921.

- Statistisches Reichsamt: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich 1930.  
Statistisches Reichsamt: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich 1931.  
Statistisches Reichsamt: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich 1933.  
Strecke, R.: Die Bundes Einkommensteuer der Vereinigten Staaten von America, Jena.  
1931.  
Strutz, G.: Handbuch des Reichssteuerrechts, 1924.  
Strutz, G.: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 1927.  
鈴木憲文:最近日本財政史, 昭和四年。  
給本繁:帝國稅法論。

## T

- 高木壽一:世界戰後之國家財政, 昭和七年。  
竹中靖一:英國經濟史概說(經濟史研究, 第二十一號, 第三十二號)。  
武田英一:英國所得稅小史(國民經濟雜誌, 第二十九卷, 第四號——第六號)。  
田村謙二郎:列國之財政恢復與財政論考, 昭和四年。

田中勝次郎：所得稅法精義。

田中秀吉：稅之過去、現在、未來，昭和八年。

田中廣太郎：市町村稅戶捐正義，昭和四年。

Taylor, E. M. and Bayley, V. H. M.: *Income Tax and Sur-Tax* London, 1930.

Taylor W.: *History of the Taxation of England*.

帝國議會：貴族院議事速記錄，委員會議錄。

帝國議會：衆議院議事速記錄，委員會議錄。

Terhalle, F.: *Finanzwissenschaft*, 1930.

Teschmacher H.: *Einkommensteuer*(Handbuch der Finanzwissenschaft II. 1926).

*The Commercial and Financial Chronicle*. N. Y, No. 3573 (Dec 16. 1933).

Tissier, P. Jolly, E.: *Traite pratique des impôts sur le revenu*, 1927.

Tolley's *Complete Income Tax, Super Tax, Sur-tax &c.* London 1931.

Treasury Chambers, Whitehall: *Finance Account of the United Kingdom*(for the financial Year 1932-33) London, 1933.

土橋友四郎：日本憲法與世界各國憲法之比較。

## U. V

內池廉吉: 合衆國中所得稅法之制定(國民經濟雜誌, 第十六卷第三號)。

Volois, G.: Finances italiennes 1930.

Vosselowsky, A.: L'impôt sur le revenu mobilier en Italie 1879.

Vilkov. A.: Der Staatshaushalt u. das Finanzsystem Russland (Handbuch d. Finanzwissenschaft, 3. B. 1929).

Vogel, E. H.: Die direkten Steuern Frankreichs und ihre Reform (Finanz-Archiv, Jahrgang 31/42.

Volpi. G.: Italy's financial Policy. 1927.

## W

Wagner, A.: Politischen Ökonomie; Finanzwissenschaft IV. 3. I. Leipzig, 1910. 158.

Wallan, F.: Die Besteuerung des Körperschaftseinkommens durch das amerikanische Steuergesetz von 1918 (Bankarchiv, 21 Jahrgang 1922).

## Y

矢野恆太: 日本國勢圖會。

袖木重三: 德國經濟史概說(經濟史研究, 第三十三號——第五十號)。

## Z

Zahn, F.: Die Finanzen der Grossmächte, 1908.

## 辭 書

Encyclopaedia of the Social sciences, ed. by E. Seligman N. Y. 1930——

Handbuch der Finanzwissenschaft, herausgegeben von W. Gerloff u. F. Meisel, 4 Bd. Tübingen, 1926.

Handwörterbuch der kommunalwissenschaften, hrsg. Von J. Brix, Dr. H. Lindemann, Dr. O. Most, Dr. H. Preuss. Dr. A. Sudekum, 6 Bd. Jena, 1918.

Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl. herausgegeben Von L. Elster, A

Weber, F. Wieser, Jena, 1924.

經濟學辭典(大阪商科大学經濟研究所編)。

Palgrave's Dictionary of Political Economy, ed. by H. Higgs, New Edition London 1931.

Worterbuch der Volkswirtschaft, 4 Aufl. hrsg. von Elster Jena. 1931.

Finanz-Archiv, begründet von G. von Schanz, Neue Folge herausgegeben Von H. Teschmacher, Tübingen.

Vierteljahrschrift für Steuer und Finanzrecht, herausgegeben Von Dr. M. Lion, Berlin.

Weltwirtschaftliches Archiv. herausgegeben von Dr. Sc. Pol. B. Harms Jena.  
Jahrbucher für Nationalökonomie und Statistik.



中華民國二十五年五月初版

四〇三三上

經濟叢書

各國所得稅制度論一冊

(32675)

每冊定價國幣壹元肆角

外埠酌加運費函費

原著者 沙 見 三 郎

譯述者 甯 柏 青

發行人 王 雲 五  
上海河南路

印刷所 商 務 印 書 館  
上海河南路

發行所 商 務 印 書 館  
上海及各埠

\*\*\*\*\*  
\* 版 權 所 有 \*  
\* 翻 印 必 究 \*  
\*\*\*\*\*

(本書校對者陳敬衡)

