

我國創辦所得稅之理論與實施

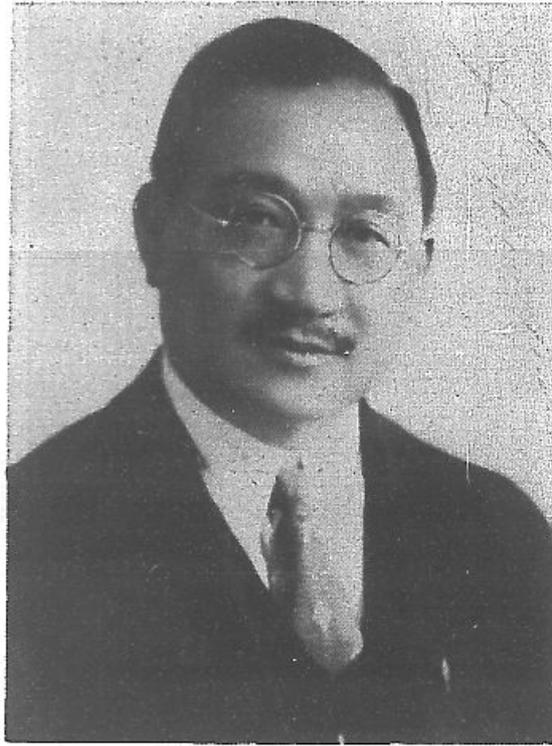


片言

我國稅源向側重間接稅。人民負擔，既不平均，國家理財，亦少伸縮。近世紀以來，各國對於直接稅之推行與改進，日新月異，久爲公認之良稅，尤以所得稅爲其重心，佔國家收入之重要部份。我國所得稅經三十餘年之籌劃，迄未觀成，今得於民國二十五年十月一日見諸實行，中央及財政當局之深籌毅力茲可見也。自政令頒佈以來，全國景從，此不獨爲新稅推行之良果，抑亦國人向時代潮流迎頭趕去之良好表現。

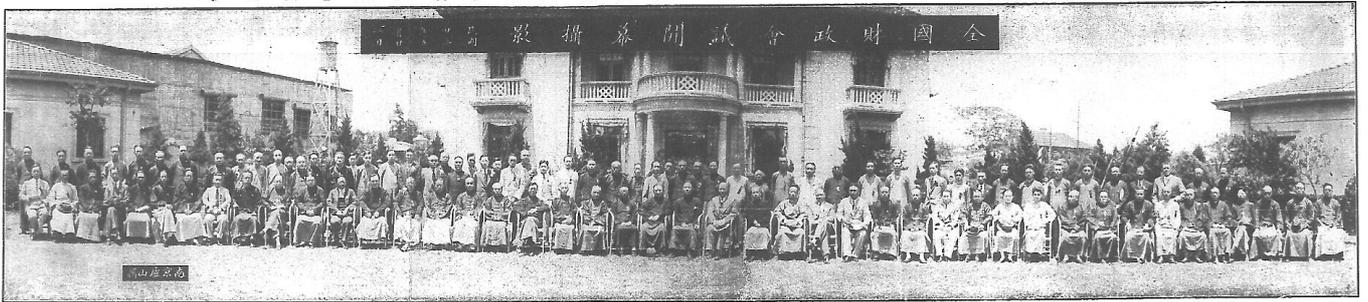
所得稅實行者

孔庸之博士

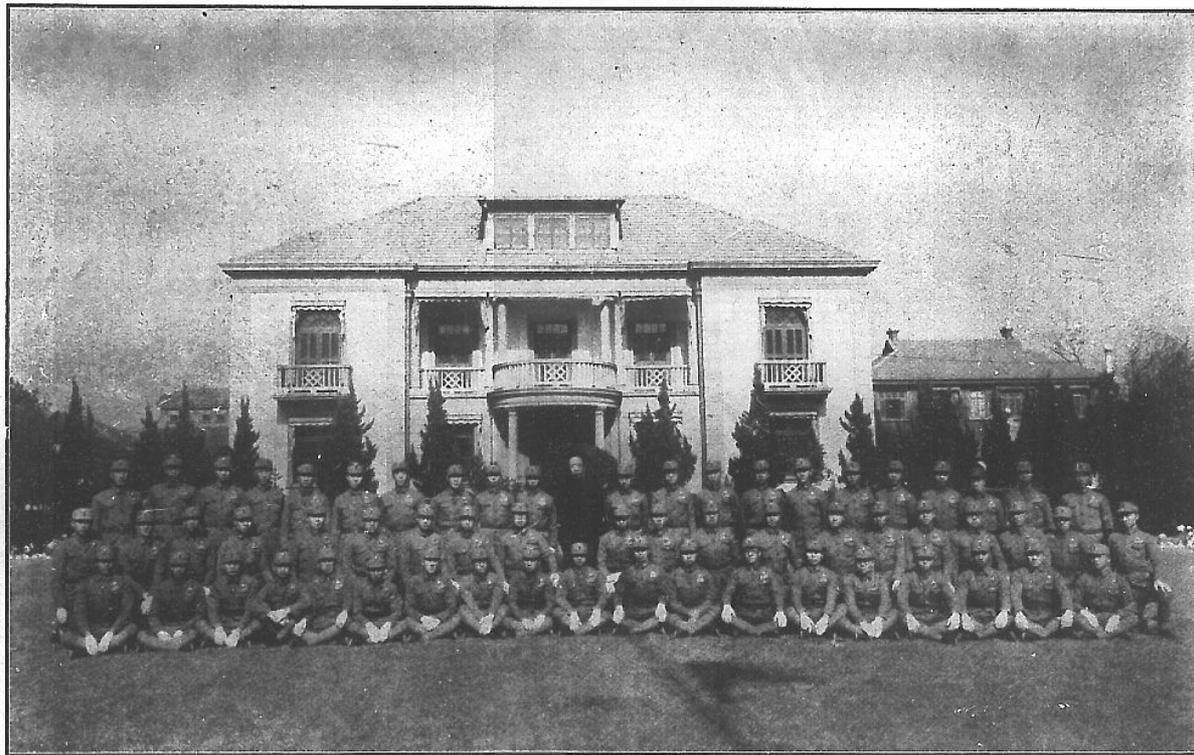


所得稅為現代各國主要稅源。我國自前清末年即有創辦之議，嗣後屢興屢綴，未克觀成。孔庸之博士長財後，鑒於良稅之亟應推行，毅然實施。於民國二十五年十月一日實行開征，實為我國財政建設史上之新紀元也。

影攝員會體全議會政財國全次二第之力動原礎基政財新立樹



新 稅 與 新 人
第 一 期 所 得 稅 訓 練 班 攝 影



(坊 乘 高 任 主 處 備 籌 稅 得 所 為 者 立 中)

林主席在國民政府紀念週對於所得稅之講演詞

我們的所得稅，有一部分是規定自下月一日起征，就是公務員的薪給報酬所得，與公債及存款利息所得稅，現在離開征的日子止有三天。其餘各項，也已經有令，定自明年一月一日起征，轉眼也就到了。所以今天本席特爲提出這件事，來和各位說一說。

本來一個國家的種種建設，總靠財源來做基礎，有了豐富的財源，一切的政務才能推行順利，所謂『財爲庶政之母』，就是這個道理。但是財源能不能充裕，又要看稅制是否健全爲轉移。所以各國對於稅制的整理，都是不遺餘力。現在有許多國家，都很強盛，也未嘗不是由於稅制合理化的結果。說到我國的稅制情形，從來是很落後的，近年經財政當局積極加以整理，才逐漸走上軌道。最近又計劃開辦所得稅，在我國財政史上可以說是放一異彩。所以關於所得稅這個問題，是值得我們重視的。

原來一切租稅，大體可分爲兩類：一是直接稅，一是間接稅。間接稅的負擔是可以轉嫁的，換句話說，就是納稅的人，可以將納稅的義務轉移到別人身上去，像關稅鹽稅和統稅等便是。至於直接稅就不然，納稅的人便是直接負擔的人，並不能將納稅的義務再行轉嫁到他人身上。所得稅是直接稅當中最重要的一種，此外遺產稅也算直接稅。

所得稅是按國民的所得來徵稅的，有所得，就有納稅義務。無所得或所得不及納稅能力的標準，就免負納稅的義務。所以牠的長處有好幾點：第一是公平，國民的納稅能力本不相同，所得稅便是依國民的納稅能力做標準

來徵稅的。所得多的便多納，所得少的就少納。沒有錢的就不要納，所以牠是最合於公平的原則，藉此很可以來調節社會財富分配不平的現象。第二是普及，所得稅既是依國民納稅能力為徵稅標準，所以除了極少數的人外，其餘都要按所得的大小，分別負納稅的義務，所以這種稅最有普及性。所得稅開辦以後，很可藉此增加人民對於政治上的興趣。第三是有彈性力，就是能夠適應國家的需要而伸縮自如，平時可以降低稅率來培養民力，一旦有事，也可提高稅率來應付緊急之費用。第四是收入固定，所得稅在一定期限內，都有可靠的收入。並且因為科學進步，生產事業發達，所得稅也可以跟着增加。

所得稅既然有這些優點，所以牠在各國的稅制當中，都佔着很重要的地位。施行最早的就算英國，英國採用這個稅制是在十八世紀末葉。以後做照實行的，便有美、法、德、日等國。到現在採用這個稅制的，全世界已經有五十多國。

說到所得稅在各國稅制中的地位，美國一九三二年佔總收入百分之五十以上，英國一九三四年佔百分之三十四以上，法國一九三二年佔百分之三十以上，同年意國為百分之二十四以上，這就可見所得稅在各國稅制中地位的重要。

我國中央的稅制，到現在還是以關稅、鹽稅、統稅三項為大宗，三項合計每年約佔稅收全數百分之八十以上。這三項稅收都是間接稅，負擔既不平均，遇着國家有事不但不能設法增加收入，並且反有減少的可能。所以這種稅制，並不能認為合理，尤其是鹽稅，直接納稅的雖是鹽商，可是鹽商納稅以後，就將鹽價提高，把這種稅的負擔，完全轉嫁到一般買鹽的人身上去，這豈能比得上所得稅的公平。

本來我們倡辦所得稅，還在前清末葉，但是總沒有實行。直到最近，才籌劃完全，準備開征。這次所公佈的所得稅條例，就納稅範圍講，只分三類。第一類為營利事業所得，第二類為薪給報酬所得，第三類為證券存款利息所得，所以範圍並不大。在稅率方面也是定得很低，我們只要把牠和各國徵收的所得稅一比較，就可以知道。總而言之，所得稅是一種最好的稅制，既公平普遍，而且收入也固定，又不致妨礙人民生產事業的發展，各國都早已實行。將來我們實行有效，並且可以把一切不良之稅制，逐漸來廢除，這正是我國財政走上軌道的先聲。希望各位注意，大家一致來提倡來扶助！

孔部長在中央黨部紀念週對於所得稅之講演詞

這次中央舉辦所得稅，在中國賦稅制度上算是一個新時代的進步，和國家財政社會經濟都有很大的關係，也就是實行總理民生主義的財政政策。他的意義是很重大的。本人主管財政，今日奉命來出席紀念週報告，所以特別提出這個問題來，向各位同志說明：

我國歷來採間接稅：我國的賦稅制度，自歷代到現在，全是採用間接稅為中心稅制。現時全國國稅稅收中，以間接稅的關鹽統三種收入為大宗，差不多佔了全部稅額百分之八十。這三種稅，都帶消費稅性質。消費稅是有很多的缺點：第一、不以負擔能力為課稅標準，故貧富雖極懸殊，而負擔賦稅不以能力不同而有區別。第二、因轉嫁之結果，常使貧民負擔反較富人為重。第三、勞力者負擔賦稅，而營利事業所得的利潤和不勞而獲之資本所得的利息，反可享受不納稅的特惠。這都是很不公平的。並且消費稅是以消費數量的多寡，來決定財政收入的盈虧。我國國民的消費是有一定的限度，消費稅的收入額，自然亦受了限制。尤其我國是貧窮的國家，國民的消費是薄弱的。所以收入亦不能夠充裕。這種賦稅制度，在平時已經感覺到不能適合財政上的需要，一遇到非常時期，更無法應付。這不但是政府財政上的問題，實在對於國家的生存上含着很大的危機。

籌備所得稅之經過：本人自從民國二十二年擔任財政部長以後。體察國家的環境，社會經濟的狀況，和政府的財政情形。深切感覺到整理財政，在消極方面固然要節流。在積極方面更要確立新稅制，以培養良好的稅源，平均人民的負擔，充裕國庫的收入，和促進生產事業的發展。如此才能夠充實國家的力量，達到救亡圖存的目的。

。就職以來，在消極方面先從整頓稅收入手，剔除積弊，防止中飽，以節省征收的費用，增加國庫的收入。並且為解除民衆痛苦起見，陸續廢除苛捐雜稅五千餘種，稅額達五千餘萬元。積極方面，就是籌劃舉辦遺產稅和所得稅，期以新稅的收入，平衡國家的預算。遺產稅原則，業經中央政治委員會法制財政兩專門委員會審查完畢，不久便可提付委員會會議決定。至所得稅，在前清末年就倡議舉辦。民元以來，曾經過數次的提議，結果沒有實行。去年七月間，始由本人正式向中央政治委員會提出所得稅法案，本年六月二十四日，經第十六次中央政治委員會議決所得稅原則六項，七月九日立法院制定所得稅暫行條例二十二條，七月二十一日由國民政府公布，八月十八日行政院第二七五次會議通過所得稅暫行條例施行細則四十九條，八月二十二日由院令公布，并決自十月一日起開徵，原條例第二類，公務人員薪給報酬之所得，和第三類公債及存款利息之所得，其餘各項定於二十六年一月一日起徵。以上是政府籌辦所得稅的經過情形。

所得稅制四項優點：所得稅在賦稅制度中是最好的一種，為世界學者所公認的。牠的優點是：

(一)負擔公平：國民納稅的能力，是因貧富而有不同，所得稅課的標準是根據人民的負擔能力，適用累進制來調劑負擔的。所得多的多納，所得少的少納，無所得或所得不及課稅標準的就不負納稅的義務。因為政府就有納稅能力的人身上征收牠一部份剩餘，轉移到國家生產事業方面。直接間接可以維護多數貧民的生活，減輕社會上貧富懸殊的畸形，國家和社會均得到利益。所以適合於賦稅上公平的原則，亦符合總理民生主義的最高原則。

(二)納稅普及：課稅不能普及，往往形成一種不納賦稅的特殊階級，引起人民的不平，結果政治上也隨着發生糾紛。所得稅是以負擔能力為標準的。凡人民收入達到納稅的標準全要課稅。凡所得來源出自中國，以及住在

中國境內的人們，除少數特殊情形，依法得以免稅外，其餘不管他的身分和地位如何，一律須照章盡納稅的義務。所以所得稅的範圍，是最普及的。

(三)富有彈性：所得稅是就人民所得的總額中，徵課其一小部份。平時稅率不妨降低以培養人民的經濟力量。設若國家遭遇非常災變的時候，可以提高稅率，以補國家緊急的費用。在歐戰期間，英國重徵所得稅超過稅，美國舉辦戰時利得稅，都很充分的表現牠的效能，都很值得我們注意的。

(四)收入確實：所得稅的來源，除了特殊的情形以外，都是很確定的，很容易估計出來。就拿公債利息一項所得稅來說，可就政府發行公債的總額若干，算出每年應該付息若干，應課所得稅若干，不至有絲毫出入。其他如存款利息所得和薪金報酬所得，亦很容易估計。故在財政收支上是非常便利的。

所得稅條例之要點：所得稅有以上種種優點，所以自從十九世紀末到現代，尤其在歐戰前後，各國陸續探行。現在已經有五十多個國家都是以所得稅為主要的歲入。按照一九三二年的統計，所得稅與賦稅全體的百分比，美國佔百分之五〇·七。法國佔百分之三〇·二。意國佔百分之二四·二。德國佔百分之二三·六。一九三〇年英國佔百分之四三·三。一九三四年日本佔百分之二〇·二。我國推行所得稅，比較世界各先進國家為最後。所有各國的制度，可以供我們參攷的甚多。不過所得稅是一種很複雜的賦稅制度，具有科學化社會化的特質，必定要適合我國的國情，才能夠推行順利，得到良好的效果。尤其在開始創辦的時候，總以不繁瑣不苛擾，才能得到人民的擁護。所得稅暫行條例和施行細則，是根據這個原則制定的。現在把主要各點，分別向各位同志報告：

(一)所得稅暫行條例規定課稅範圍，略採英國的分類法，分為三類：第一類是營利事業所得，第二類是薪金

報酬所得，第三類是證券存款之利息所得。至土地所得，尙不在課稅的範圍。因為我國的土地，很久沒有經過清丈，前代的魚鱗清冊，早已散失，並且不能作為計算所得額的根據，各地方有糧無地有地無糧的情形很多。如果徵收土地所得稅，很容易演成不公平的弊病。所以選擇以上三類先行試辦。將來再慢慢的推廣，比較的容易收到實效。這種辦法，在先進各國也不少成例，如美國一九〇九年創辦的所得稅，只課公司稅，意大利現行的動產所得稅，對於土地不課稅，便是絕好的例證。

(二)所得稅是以納稅人的負擔能力為課稅標準，各國立法例對於個人的最低生活費和扶養家屬的必需費用，都有免稅的規定。至其免稅的數額，是根據他國國民經濟的狀況和生活的程度來決定的。我國人民生活程度較低於先進各國，免稅額的規定，自然也不能以各先進國為標準。中央政治委員會根據各地勞工生活調查統計，每人每年有三百六十元的收入，即已達水平線以上的生活。所以第二類薪給報酬所得，以每月三十元為起稅點。每月三十元的所得，僅課以五分錢的輕稅，這不過是藉課稅的普遍，來養成人民對於國家直接納稅的習慣罷了。

(三)所得稅是以普遍公平為原則，所有居住國境內的本國人和外國人，都應該一律課稅，已經成為各國的通例。所得稅施行細則，參酌英法美各國的法例，採取相互主義，凡在中華民國境內居住未滿一年的外國人，其所得的來源，不出自民國境內者均免課稅。但以各外國對於中華民國有同一待遇者為限適用之。於平等待遇之中，兼含有互惠的性質，立法的意旨甚為公允。我們固然相信國內人民能發揮吾國本來誠信忠篤的固有道德，不欺不偽，以擁護這個新稅則。同時也相信在華外僑，也能一本平等互惠的精神，接受我國良好的新稅制。至於居住國外的華僑，在其居住地的政府，均已繳納所得稅，所以條例中沒有課稅的規定，以免重復的弊病，此種免稅辦法

，即在各國也不乏先例。

(四)稅率標準，各國立法例各因其立法政策表現其特點。有基於社會政策，為節制資本起見，對於普通所得稅採用比例制，對於附加稅或超過稅，採用累進制，以重課大所得者，如英美是。有基於生產主義，對於法人不課補助稅者，如法西斯的意大利是。中國是生產落後的國家，對於小資產的營業，固應特別維護，對於較大資本的企業也應該予以扶植，而助其發展，所以暫行條例規定資本不滿二千元之營業免稅，即資本已滿二千元，而所得合資本實額不及百分之五，亦不課稅。第二類薪給報酬所得，基於勞動所得輕課的原則，採用分級超過額累進制，和營利事業的所得，顯有輕重的不同，第三類證券存款之利息所得，基於重課不勞而獲的原則，採比例制，一律課稅千分之五十，并因無記名的關係，無法採取累進制，這亦是立法上不得已的處置。再就稅率的輕重一點來說，英國是從一百鎊起，每鎊課四先令六便士，超過二千鎊者，另課超額附加稅。美國是從美金一千元以上起，課稅百分之四，超過四千元時，從百分之五至百分之五十九。德國從一千一百金馬克起，至八千金馬克止，課稅百分之十八，八千金馬克以上，從百分之十二零五至百分之四十。日本的最高稅率至千分之三百六十。而吾國之最高稅率，僅達千分之一百或二百。由此可見我國所得稅率，是比較任何國家為輕。

(五)營利事業所得額的計算，在所得稅制度中是最複雜的問題。各國法例在原則上雖大致相同，但規定則極不一致，法意日本最簡，英美兩國則探正反兩方的列舉規定。我國所得稅，是在創辦的時期，各地各業的習慣，很不一致，規定太繁，不免有窒礙難行的困難，規定太簡，計算時又苦沒有依據。所以施行細則，只就應行扣除的主要項目，特為定明，至各項的計算標準，則由專家隨時審定，在事實上比較便利，這也是各國初期實行所得

稅時所必經的階段。此外資本實額的計算方法，和第二類自由職業者及其他從事各業者應扣除的各項費用，在施行細則中，亦有明白的規定。

(六)所得稅徵收方法，各國現行法例或採綜合課稅法，或採課源法。綜合課稅法，在計算上固然十分周密，但在調查手續上，却十分繁雜。德國採用此種方法，雖很有成效，但在我國目前還不能採用。課源法是英國首先採用的，牠的優點是手續簡單，計算準確，徵收不至遺漏。暫行條例是採課源法兼申報法。凡所得有支付的機關，由該機關負責人在支付所得的時候，先將應課的稅額代為扣繳。沒有支付的機關，就由納稅者自行申報所得額和納稅額，由主管徵收機關嚴加查核。遇有申報不確實的，除處罰外，還有科刑的規定，使狡猾的人沒有逃避的機會。扣繳的機關，能夠盡他的職責，也有獎勵的規定。所以徵收的手續很簡單，賞罰也很分明。

(七)辦理新稅必要新精神，才能得到效果。所以用人方面，均須限定資格，經過考試訓練和嚴格的銓選，絕不使有因循敷衍的習氣。經徵和收款，採用分立的制度，以收互相監督的效驗。徵收費用，也力求節省，以免糜費。總之政府這次舉辦新稅，第一在簡單便利，切合國情，不拘泥各國的法例，也不受理論上束縛。一切以事實為根據，力求達到不苛擾的目的。第二在革新稅制，培養正當稅源，以推進社會經濟和文化的發展。並不在於急劇增加財政上大量的收入。第三課稅務求普及，力圖養成國民直接納稅的習慣，使其對於國家發生更密切的觀念。現當新制度創始的時候，一切法規不敢盡臻完善，將來擬由徵收機關多用裁定的方法，以補罅漏。待至實例既多，經驗漸富，再圖改善。對於徵收計算，也不敢說完全沒有錯誤，所以條例上預設地方人士所組織的審查會，付以決定所得額的最後權限。各地徵收機關對於審查會的決定，無論為退稅或補稅，都要切實執行，以期達到公

正的目的。這都是新稅制度的特點，爲其他賦稅制度所沒有的。

人民應擁護新稅制：所得稅之特點及政府籌施的情形，既如上述，茲再論人民對所得稅應有的態度。先就責任方面而言，人民所受國家的恩惠，如生命財產之保護，子女之教育，居住之安寧，以及一切物質上之享用等。無一不賴國家爲之計劃與設施。然而國家之財源，全恃人民所完納之租稅。人民納稅愈多，則國家實力愈厚，而所經營之生產建設事業亦愈發達。同時社會的經濟，人民的生活，亦隨之而愈發展。我國過去採用間接稅制，業如上述，富民所受國家的利益較貧民爲多，而對國家所負擔的賦稅反較貧民爲輕，待遇之不公平，莫甚於此。故所得稅實行以後，一般人民固應依法納稅，而富有之人民，尤應多輸其財以盡應盡之義務。須知人民直接納稅於國家，而間接受惠者仍爲人民之自身。故就責任言，人民不可不擁護所得稅，此其一。其次就道德方面而言，父母生我由孩提撫育以至成人，吾人追念顧撫之恩，對於父母當然有奉養的義務，不能盡此義務者，世便謂之不孝。國家之於人民，其撫育之恩不亞於父母，人民對於國家，如不能盡其相當納稅之義務者，亦可謂之不忠。故就道德言，人民不可不擁護所得稅，此其二。復次，再就救國方面而言。現在世界形勢變幻無常，我國如不逐漸採取富有彈性的賦稅方法，以培養人民的經濟，調整國家的稅源。那末到國家費用緊急的時候，便難得籌款的好方法。吾人處此非常的時候，要想救亡圖存，便不可不未雨綢繆，儘早奠定財政的基礎。故就救國言，人民亦不可不擁護所得稅，此其三。

綜上所述，可知所得稅關係之重大，希望各位同志努力宣傳。使全國人民都能澈底了解所得稅之意義，共起擁護，以期達到推行順利之目的，是所至盼。

我國創辦所得稅之理論與實施目錄

一 緒言

- (一) 所得稅與近代財政
- (二) 所得稅與限制資本
- (三) 所得稅與非常時期財政之關係
- (四) 所得稅之真實估價

二 所得稅之史的演化

三 各國所得稅發展之綜合觀

四 我國籌辦所得稅之經過

- (一) 創辦所得稅簡史
- (二) 征收機關之組織
- (三) 稅務人員之訓練

我國創辦所得稅之理論與實施目錄

- (四) 征收制度之革新
- (五) 會計制度之釐定

五 現行所得稅制度之精義

- (一) 所得稅立法原則之檢討
- (二) 所得之意義
- (三) 所得稅負擔之公允
- (四) 屬地主義之注重
- (五) 全國一致施行
- (六) 所得稅徵稅方法之擇取
- (七) 徵收範圍並不加重農村負擔
- (八) 徵稅之計算標準
- (九) 稅率及稅制問題
- (十) 免稅點

(十) 納稅程序之周密

六 所得稅實施與推進

(一) 稅額之核定

1 營利事業資本之核定

2 營利事業純益之核定

(二) 所得稅逃稅之防止

(三) 商業會計簿記制度之改進與所得稅實施之影響

(四) 外僑外商之徵稅問題

(五) 稅法之修改與解釋

(六) 組織與管理

(七) 結語

所得稅重要法令條文分類對照表

我國創辦所得稅之理論與實施目錄

緒言

(一) 所得稅與近代財政

近代財政機關之任務、就表面而言、特執行預算、掌理歲出歲入、今昔固無大別。然核諸實際、今日財政機關所負之使命、較之昔日、已不可同年語矣。而推行良稅尤爲積極而兼進取之事業。所得稅與遺產稅爲學者所公認之良稅、現我國除遺產稅尙在籌劃推進外、所得稅即已由肇劃而進於實施。此實爲我國財政史上劃時代之創舉、一國稅制改善之關鍵、實有詳爲研討之價值也。

所得稅自產生以來爲期甚暫、自一七九八年創行于英國、至今纔百五十年。然以其合于非常時期財政之需要、且爲學理上之最佳稅制、爲一切賦稅所不及、故創行未久而風行一世、成爲歐美之主要稅收。

就學理而論、賦稅之最高原則有三、一曰公平、二曰普遍、三曰無病民生。此爲學者論賦稅之標準、同時亦理財家之金科玉律。而所得稅之爲標準稅制者、亦以其普遍公平而且無病于民生也。所謂普遍者、在今日以能力說爲中心之財政理論、已不復以人人納稅爲普遍之

條件、而以有負擔能力均不免于賦稅之負擔、爲財政上所謂普遍之界說。所得稅以所得爲徵稅對象、凡有所得、達于相當標準者、均有納稅之義務。較之土地稅之僅及田園所有人、而不及資本所有人、營業稅之僅及商事從業人而不及勞力服務人者、其爲普遍已屬不言而喻。即以消費稅論、在中世紀雖經學者一再譽爲普遍之賦稅、但繩以能力中心之近代財政思想、其普遍性蓋亦遠遜于所得稅。

所得稅以負擔能力爲納稅標準、無財產稅囿于不動產納稅之弊、又無消費稅之不顧人民能力而使負相同負擔之弊。表面觀察、已爲比較公平之稅制。核之實際今日建築于財產稅消費稅上之賦稅、已呈絕對畸形之現象。以財產稅論、今日以不動產爲中心之稅制、土地有田賦、建築物有房捐、移轉過戶又有契稅一類手續性質之賦稅、而動產方面則絕無賦稅可言。生產要素以外之動產不予徵稅、本爲事理之常、而爲生產要素之資本亦無賦稅、遂使賴土地以生產之地主佃農、錙銖必稅、而因投資存款以取利得者、縱逾千百、以其屬於動產也、亦無納稅之負擔、此其不平于今爲甚。卽與消費稅相較、消費稅雖不若財產稅之徵稅對象、祇限于少數地主佃農、但主要消費稅之欠缺普遍性者（如關稅統稅菸酒稅）、其賦稅之分擔亦祇集中于少數、而大多數有消費力者因消費方式之不同、亦苟免于賦稅負擔。卽普及性最著之

鹽稅、賦稅義務之分配、雖普及于齊民、然不顧能力、齊一負擔、亦難謂爲公平。而所得稅以負擔能力爲前提、在免稅點以上之所得、均負納稅義務。就有餘者多徵、而免不足者之負擔、不徒達于財政上之公平、且躋于社會化平等之最高理論。

(二) 所得稅與限制資本

自財政之立場論、所得稅爲合理化之近代賦稅、已無疑義。就政治理論而言、近代財政亦有實行所得稅之必要。自社會主義政治思想興起以來、政府功用已自政治而旁及經濟、今日之政府不但負有攘外安內、利民生以裕國用之任務、且應調節國民經濟、無使畸形發展達於極端、以致財富集中于少數。故中山先生于民生主義、提出限制資本、平均地權兩大原則、以爲政府調節國民經濟之基本政策。平均地權方面、政府之努力見于稅制者、土地稅中地價稅之差額徵收、(不在地主加稅自耕農減稅。)土地增值稅之超額累進稅率、皆爲平均地權之漸進方案。平均地權既得以土地稅爲促進工具、限制資本固亦未始不可以賦稅方式爲實行之步驟。土地稅爲不易轉嫁之賦稅、故得以之爲平均地權之良好工具。而對於資本之稅收、如已經實行營業稅之類、轉嫁頻繁、納稅義務與負擔義務未必合一、此類稅收不過使擁資本者享納稅之名、而負擔義務率因轉嫁而屬之他人、故不足爲限制資本之良制。所得稅則爲不

轉嫁之賦稅、納稅負擔集合于一人、與土地稅之性質蓋同、而課稅對象皆為有餘資者、故其實行結果、必足間接貢獻于限制資本之民生政策。

(三) 所得稅與非常時期財政之關係

此外就事實而論、試分析我國近年預算歲入之類別、佔歲入百分之三五·六六者為關稅、佔百分之一一·八四者為統稅、兩合總額佔歲入全部百分之四七·五〇、而二者之成份、關稅所賴皆為國際貿易、統稅雖不盡然、而七項中之捲烟棉紗火柴水泥火酒五項、多少均以外貨為主要份子。一旦發生對外戰爭、國際貿易全部或一部停頓、非常之支出則反因需要而達最高指數、平時歲入百分之四十以上將歸泡影。况產鹽之區又皆濱海、亦難免受意外之影響、故居歲入第二位之鹽稅、收數如何、亦頗有問題。欲求歲入與平時相等、決不可得。以之應付非常時期、其拮据之况、自可逆睹。未雨綢繆、以求財政組織、足以應付國防財政、對於不足恃為戰時財政泉源之歲入、必另求相當足恃之稅源以為抵補。在昔各國成例多以所得稅抵補因戰爭而停頓之稅源、應付非常時期國用。一七九八年拿破崙橫行歐陸時、英國首以所得稅抵補因封鎖而短收之關稅、以適應非常時期財政。法蘭西因受人權宣言思想之支配、所得稅屢謀實行而未果、及至世界大戰、法國財政入於非常時期、所得稅議案遂通過。於

一九一四年至一九一六年試行，至一九一七年所得稅之體系始完成。其他國家因戰時財政而興辦所得稅之前例，不一而足。且觀其史實、財政難關皆得安渡。其他參戰國家因戰時財政之要求，而以所得稅之增加應付非常時期者，英美兩國已著有良好成例。英國於一九一四年所得稅之歲入爲四七、二四九、〇〇〇鎊，一九一五年加至六九、三九九、〇〇〇鎊，至一九一六年一躍而爲一二八、三二〇、〇〇〇鎊，較之一九一五年驟增一倍，與一九一四年大戰開始時相較則增三倍，其次年（一九一七）又激增倍蓰而達二〇五、〇三三、〇〇〇鎊，及大戰終期（一九一八）則達二三九、五〇〇、〇〇〇鎊之最高指數。美國於一九一三年實行所得稅時，在經常歲入不過佔百分之四·八。至大戰開始、影響所及、關稅激減之餘，乃以所得稅之增收爲抵補對策，於一九一六年九月修正所得稅法，頒佈戰爭所得稅法，遂一躍而佔當時歲入百分之二六·一〇。其次年（一九一七）參加大戰，所得稅乃一躍而佔歲入百分之三二、較之一九一六年適爲一倍。一九一八年呈現比例之最高指數，佔歲入全部百分之六六·六。總上論述、所得稅實爲戰時財政至上稅源、爲求財政組織之健全、適合國防財政之條件、以爲非常時期財政之準備、事實上亦有興此新稅之必要。

所得稅在本年預算所列數字、雖屬無多、此種新稅究否足恃以爲國家歲入之主要泉源、

或不無疑問。然按各國前例、及學者之主張、所得稅稅源充裕、可無疑問。但在今日創行伊始、欲以事實爲新稅泉源充裕之證、固屬難能、惟所得稅乃對人民之經常收益而課稅、人民收益不見少、所得稅即不至拮据。且所得稅稅率之彈性、遠過一切賦稅。試觀各國當非常時期增收所得稅之前例、及英國每年決定所得稅稅率、取決當時預算案之情形、益可信所得稅爲充裕之稅源、足收調劑財政、平衡預算之效。

(四) 所得稅之真實估價

準上論結、則所得稅所以爲近代賦稅之主體者、豈徒以所得稅爲不轉嫁之賦稅、蓋以所得稅爲優異之稅制、非一般賦稅之所能及、茲就立論所及、條舉於後、而示現時創辦所得稅之必要。

- 一、所得稅是公平普遍的稅制。
- 二、所得稅是以人民納稅能力爲準之稅制。
- 三、所得稅是對富裕階級所課之賦稅、故取於民而不病民。
- 四、所得稅有限制資本之效能。
- 五、在平時財政上所得稅富有確實性及伸縮性、足爲財政之挹注。

六、在戰時財政上所得稅爲唯一足恃之稅源、最低限度足以抵補因戰爭而減少之稅收。

二 所得稅之史的演化

凡就一種制度欲爲相當之探討、必對於此種制度發展之原因及史實、先具相當之瞭解、然後可認識其制度之本身。賦稅史之演化過程、美國學者塞立格門氏分爲四期、其首期以人身爲賦稅對象、繼以財產爲對象、繼乃以消費物爲對象。至工業革命以後、資本主義發達、賦稅制度乃復以人爲賦稅對象、而進入所得稅遺產稅風行之階段。

當初民社會、私有制度未興、人人自足、此時既無階級之分、亦無貧富之別、人人立於同等地位、使負同等賦稅義務、實合公平普遍之原則。此時人民之於國家、猶社員之於社團、權利平等、義務亦同、是以按人口而課稅、允爲至當。故歐西各國有人頭稅之史實、我國古昔、亦留丁稅陳迹。故賦稅史之初期、脫離自願供獻階段而入強制徵收時代、對人之直接稅制、實開其源。

迨至社會演進、脫離自足經濟時期、私有制度既興、此時人民不惟因智能機遇而列在不同階級。且因私有制之產生、而貧富懸殊、富者連阡陌、貧者無立錐。致往昔之以人爲課稅

標準而合於公平原則者、遂一變而不適合環境。於是乃因時制宜而以財產爲課稅對象者、歷千數百年、始則以土地之生產爲課稅標準、繼則以土地之數量爲標準。按諸我國歷史、蓋亦同出一轍。其後經濟組織漸次推進、物之範圍非儘不動產之田畝、且於實體之動產以外、更推而及於無體之動產、昔之以不動產佔私權客體絕對多數者、乃因歷史之推移而漸次代謝、動產一躍而佔私權客體之主位、且代不動產而爲生產原素之主體矣。於是土地爲賦稅惟一尺度之古制、與昔日地主爲唯一財產權威之社會制度、同時崩潰。

繼田賦而爲賦稅制度主體者、爲對物徵收之消費稅。此制之興於歐洲、爲中世紀時產物。其時貴族專政、故貴族階級享有免稅特權、風氣一開、遂使貴族之大地主均無賦稅負擔、而使賦稅集中於特殊階級以外之人民。不平現象、既已形成。於是負有稅制改進之責者、乃思以消費稅方式爲平均賦稅負擔之對策、庶幾特殊階級分擔納稅義務。一唱百和、學說遂風湧於英法德意諸國。其時賦稅思想之一致、以對物消費稅爲良好稅制、蓋不啻今日學說之一致以所得稅遺產稅爲良好稅制也。當時主張以間接稅（消費稅）爲單一稅者、實繁有徒。貴族階級免稅權利、固爲此種思想策動之原因。而小資產階級之勃興、工商業之萌芽、亦使專以地主佃農爲對象之財產稅不合時宜、此又消費稅乘時代興原因之一。我國之採間接稅制、其

來也古、三代之世、卽已行之、故孟子有關而不征之說。對物徵稅之於我國、實非田賦發生缺陷後之產物、而爲與田賦並行、自古卽然之稅制。

按諸吾國史實不惟對物之消費稅與田賦並行已久、卽對人之丁稅、亦與田賦自古並行。至明萬歷行一條鞭制、始併丁入漕、與歐洲賦稅史之發展有異。此蓋我國政治經濟演化過程、與歐洲異途、大地主之兼併不若歐洲之盛、封建制度之推翻、較歐洲爲早、而歐洲之農奴制度從未發生、加以經濟組織之近代化爲期至暫。故海通以前、社會爲一成不變之組織、賦稅中心乃無變更之必要。至清季中葉經太平天國之役、並受海通影響、國家財政因內外軍事而拮据、國家任務受近代文化洗禮而增多、於是對物之消費稅、始重視於當時。對內與辦厘金、對外則因通商而設海關、是爲我國賦稅史之一大變遷。就上而論、我國稅制處於一成不變時期歷千餘年、至清代中葉之改革、亦非本於賦稅思想之推動、特爲時勢所迫而然耳。

對物徵稅之間接稅制、雖在中世紀末葉備受學者擁戴、實行於歐洲。然間接稅制究非公平制度、且與民主思想不符、故行之未久卽爲學者所詬病。一七九〇年美國議會辯論中反對行間接稅制者、嘗謂「行間接稅、將使貧者因賦稅之故不得易其襯衣。」拉塞爾 (Lassell) 亦言「間接稅爲不利於勞働者之賦稅。」間接稅在理論上既受詬病、同時直接稅中之丁稅、因

財賦分配之不均、固已落伍。而以不動產為主體之財產稅、亦因產業革命以來、情勢變更、為財產客體，不惟土地、而有形之動產及無體之權利、均為財產之客體。且因工商發達之結果、無形財產之為生產原素者、超過有形財產之土地、未必盡用於生產以致富、而無形財產之投資、則在在皆足以致利得。故近代剩餘資本之歸宿、非為地主而為資本家銀行家投機家企業家、賦稅制度自無墨守舊章、仍以地主佃農為唯一納稅對象、而置資本家企業家於賦稅負擔以外之理。於是賦稅史之演化、乃進一階段、而至今日以所得稅遺產稅為賦稅中心之近代制度、直接對人徵稅。以人之能力環境為納稅免稅以及增稅之條件、以收益之多寡為所得稅之尺度、運用經濟上之限界效用定例、以求賦稅之均擔。取有餘無取不足、以求在人民為最小之犧牲、而政府得取不傷廉之最大稅源、誠為近代財政之特徵。

三 各國所得稅之綜合觀

首行所得稅之國家為英國、當一七九八年對法戰爭開始時、英之主要稅源為關稅、消費稅、印花稅、地稅等無彈性之賦稅、且因戰爭開始、稅收大減、不足以應戰時財政之需要、乃制定三級稅(Triple Assessment)、以富裕階級為徵稅對象、而以所得為納稅根據、對於六十

鎊以下之小所得者予以免稅、六十鎊至二百鎊所得稅、予以減扣、而兒童衆多之納稅人、則得據以多予扣減。雖納稅之計算方法、以使用僕役及車馬納稅之數額、動產及不動產原來納得之數額爲估定基礎、多少不無物稅之色彩。然此爲估計納稅能力之標準、而非其稅制本身之特徵、故學者多以一七九八年之三級稅爲英國所得稅之濫觴、亦所得稅見諸實行之紀元。至一七九九年三級稅制因停戰而廢止。威廉彼德(W. Pitt)乃頒行新所得稅法、綜合個人之所得以爲納稅標準、而課以百分之十之稅率、但對於總所得在六十鎊以下者免稅、其所得在六十鎊至二百鎊者課以累進率。因其稅法完全採申報制度、不免有檢察官式稅法之性質、以其使私人所得關係完全暴露、與英國國民性不合、而受非難、至一八〇二年此制遂廢。及一八〇三年分類制度(Schedule System)之課源制度、始奠其基礎。分所得爲五類：一、基於土地所有而生所得。二、土地利用所得。三、資本利息所得。四、營業所得。五、俸給所得。此時英國所得稅、時行時廢、爲應付戰費之稅制、戰興卽行徵稅、一經和平、所得稅亦歸停止。及十九世紀末葉、英國經濟組織已完全步入工業經濟階段、他種稅法旣無術以使新興工商階級與原來農業從事者均擔賦稅、于是所得稅乃進一步而採爲恆久稅制、于一八七六年實行永久所得稅、歷經改正、及大戰時、遂成英國財政上主要賦稅。其劃分時代之改進、則爲一

九一〇年魯意喬治氏(J. George)超過所得稅之增設、于分類課源制外、更採綜合稅制、對於大所得之歸宿者、課額外賦稅。至大戰時期所得稅在英之貢獻、前節已論及之。大戰以後經一九二九年之修正乃將向來之超過所得稅、改爲附加所得稅(SEE TAX)、併昔日分立之普通所得稅及超過所得稅爲一體。前之以普通所得稅爲比例稅、超過所得稅爲累進稅而各別存在之稅制、至此一變、對於綜合所得不及二千鎊者行比例稅、超過二千鎊者行超額累進稅、而成爲一體之所得稅。綜觀英國所得稅史之發展、換言之、卽所得稅本身之發展。蓋英國之所得稅、實自極幼稚時代進而達于完備、其實行所得稅之演化過程、實包括所得稅本身之進化史而無遺。他國所得稅制、或者施行至暫、爲期不過二十餘年、如法俄等國是。或者所得稅雖嘗一度實行、因政治關係而中斷、前後並無演化史實之聯系、如美國是。美國所得稅于一八八二年因南北戰爭一度實行、至一八九四年經最高法院判爲違憲而中斷、至一九一三年第十六次憲法修正案成立、所得稅乃復活于美國、其中之變遷經過、乃美國財政史之演進、而非所得稅史本身之演化。亦有特然猛進、超演化過程以逕入成熟時代者、如日本是。日本于明治二十年(一八八七)、初行所得稅法、卽逕入累進稅階級、超乘邁進、且越英國施行百年之所得稅制、而現近代色彩、實非演化律應有之現象、而爲特殊之發展。日本沙見三郎之

見解以爲「日本于明治二十年之際、日本賦稅制度原無固定系統、因之日本財政即可爲樹立新制度之處女地。」——在歐美各國已有固定制度、故欲樹立新制度、非舊制度發生不健全而崩潰後、新制不興。當時日本無舊有賦稅系統之存在、故爲創設新制定處女地」云云。是日本所得稅爲特進的創制的稅制、初無歷史演進足言。由是而言、則英國所得稅史之發展、謂之爲英國一國所得稅之演化也可、謂之爲所得稅史本身之演化也可。是猶英國內閣制史之演化、足以代表內閣制本身之史的演化也。

就上章而論、稅制之變遷更替、與社會發展相呼應、經濟組織動搖原有稅制發生違反公平普遍之弱點、賦稅中心亦必隨之而演進、縱有政治上經濟上之莫大阻力、終莫礙其成功。試觀英國所得稅自試行以來、爲期百五十年、而時行時止者數四、終居賦稅體系之主幹。美國因憲法束縛而聯邦政府不得行所得稅者數十年、終乃修改憲法以爲所得稅之實行張本、是可信矣。茲將各國舉辦所得稅年表及其稅收在財政上所佔之地位、分別列表如次：

1. 各國開始舉辦所得稅年表

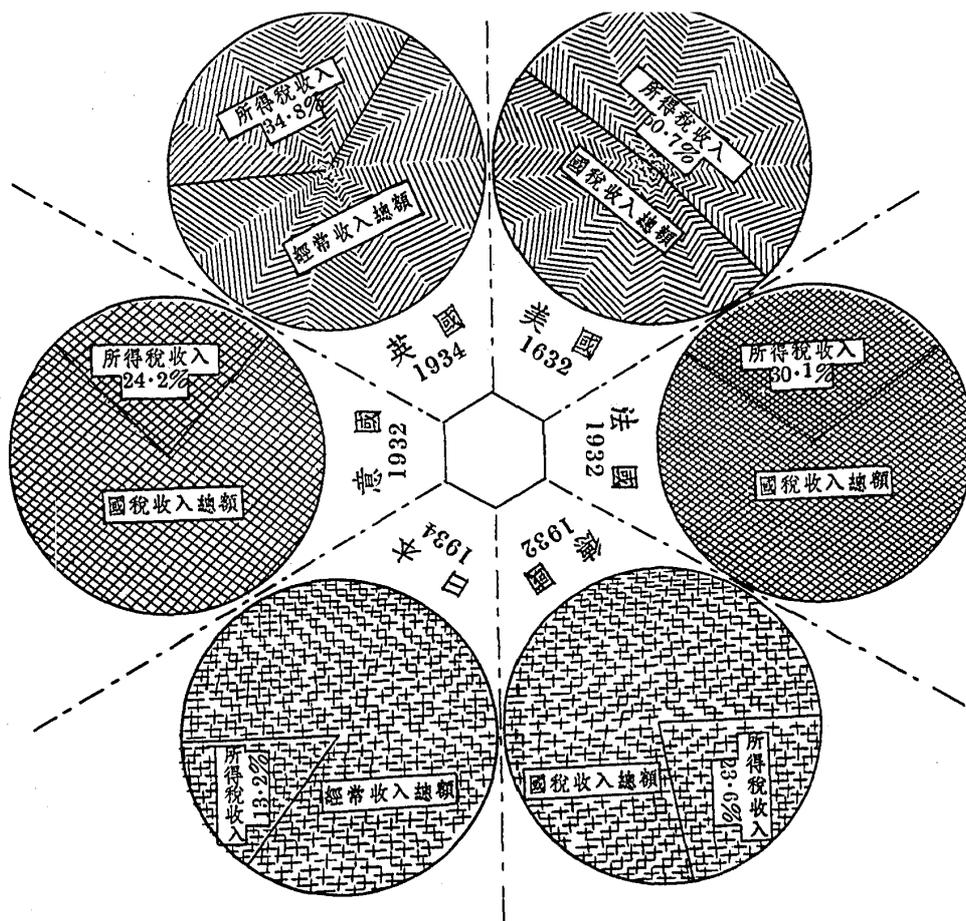
年 別	英 國	美 國	德 國	法 國	意 國	日 本	其他各國
一七九八	創設所得稅						

我國創辦所得稅之理論與實施

一八六二		所得稅施行																	
一八六一		制定所得稅法																	
一八五一			普魯士創設 階級及等級 所得稅																
一八四八				提議創行所 得稅															
一八四三	又行所得稅																		
一八四〇																			
一八一六	廢止所得稅																		瑞士創行所得 稅
一八一五																			
一八一四		提倡所得稅																	
一八一二			廢止勤勞所 得稅																
一八一一			以階級稅為 勤勞所得稅																
一八〇三	再行所得稅		普魯士創設 階級稅																
一八〇二	廢止所得稅																		
一七九九	改革稅法																		

一八六四		制定新稅法					動產所得稅 制定公布		
一八六六		擴充課稅範圍					改革稅制		
一八六七		改採比例稅率					課國債利息 所得稅		
一八六八							改變所得稅 分類法		
一八七〇									
一八七二		廢止所得稅							塞爾維亞及南 奧大利實行所 得稅
一八八四									
一八八七									所得稅法制 定施行
一八九一									新西蘭採行所 得稅
一八九三									荷蘭採行所得 稅
一八九四		制定新所得稅 法但未實施							塔馬尼亞採行 所得稅
一八九六									奧國採行所得 稅
一八九九									分所得為三 種
一九〇〇									西班牙採行所 得稅

主要各國所得稅收入所佔地位圖



2. 各國所得稅收入與國稅收入或經常歲入總數比較表

附註	所得稅佔總稅之百分比	單位	所得稅總數	經常歲入總額	國稅收入總額	財政年度	國別
1. 美國所得稅收入以一九一八為最多占國家經常歲入百分之六十七合三分之一強 其後各年度亦占百分之五十左右 2. 本表所列各稅總數係採較近而可靠者	50.7	千美元	1,099,987		2,171,927	一九三二	美國
	34.8	千鎊	280,042	804,629		一九三四	英國
	30.1	百萬佛郎	10,847		34,732	一九三二	法國
	24.2	百萬里拉	3,819		15,812	一九三二	意國
	23.6	百萬金馬克	1,890		7,965	一九三二	德國
	13.2	千元	165,077	1,248,302		一九三四	日本

我國創辦所得稅之理論與實施

四 我國籌辦所得稅之經過

(一) 創辦所得稅簡史

我國自所得稅創辦以來，各類所得相繼開征，已樹基礎。回顧我國所得稅之創議，始自清末，當時值維新之初，凡百外制，均在大量吸收，歐美稅制自在採擇之列。且以對外戰爭失敗之餘，國家財政因賠款之負擔，達水盡山窮之極，亦有增加新稅之必要。故所得稅創辦之說，盛行于當時。並于宣統四年預算中列入所得稅科目。終以辛亥革命，未得實現。迨至民國三年頒佈所得稅條例，翌年更公佈所得稅第一期施行細則，卒以護法軍興，遂乃中止。民國九年所得稅籌備處成立于北平，廢除民國四年之所得稅第一期施行細則，另擬施行細則，於翌年（民十）頒佈。後以各省市之反對，未克實行，此所得稅在遜清末葉及北京政府時代所留之陳迹也。

革命成功，定鼎南京之後，民國十六年，中央政治會議嘗有舉辦所得稅之決議，翌年由財政部擬定所得稅條例，提交第一次全國財政會議討論，至十八年重加修改，於十九年送交裁厘會議審查，卒以過度審慎，僅爲法案之推敲，未躋於施行。至二十二年，財政部長孔庸

之氏、鑒於國家環境、充實非常時期財政稅源、確屬當務之急。而社會經濟組織、亦非實行近代稅制不足以均負擔、以及適應今日之財政實況。乃具最大決心、實行新稅。二十三年五月遵照四中全會整理田賦及解除民困之決議、呈准行政院、召開第二次全國財政會議、議定方案、以爲進行之根據。對於原有稅制之整理、則自地方稅之整理始。先後裁減苛雜附加五千餘種、款額五千餘萬元。新稅之實行、則自促成所得稅及遺產稅之實現爲主。斟酌實際之國情、擬定所得稅原則、及暫行條例草案、於二十四年七月提呈中央政治會議。所得稅原則六項、於二十五年六月經議決通過。立法院於同年七月制定所得稅暫行條例二十二條、同月二十日由國民政府公佈。財政部乃根據上開條例、草擬施行細則四十九條、至八月十六日通過於行政院會議、同月二十二日院令公佈。並經決議所得稅之實施、先將第二三兩類中公務員之薪給報酬所得及公債存款利息所得、自民國二十五年十月一日開徵。第一類所得稅及二三兩類其他各項、則自二十六年一月一日開徵。嗣以存款利息結算困難、乃展至二十五年大結束後至二十六年一月一日、與其他各類所得稅同時開徵。籌劃創議三十年之所得稅、至是全部實現。茲將民國以來籌辦所得稅之經過情形列表如下：

我國籌辦所得稅年表

民國元年 北京財政部籌辦所得稅。

民國三年 是年一月頒佈所得稅條例計二十七條、對於課稅範圍、稅率等級、計算方法、免稅規定、報告手續、調查方式、議決程序、審查組織、納稅時期、及附則等均有規定、惟稅率所分等級較繁耳。

民國四年 八月間北京財政部呈准公布所得稅第一期施行細則、計十六條、由官吏議員及大商業先行徵收。嗣以滇黔事起、遂致中止。

民國七年 七月間估計第一期所得稅施行後、每年約可收七八百萬元。

民國八年 北京國務會議修正原條例之稅率、提交國會。衆議院以爲此項稅法、應俟預算決定後、再行付議。

民國九年 七月間所得稅籌備處成立。

七月間將四年所公布之第一期施行細則廢止、令由各省財政廳自行估認、以便預計收數。

又規定所得稅款分作十成、以七成作振興教育、三成作提倡實業之用。

八月間估計所得稅創辦後、每年約可收五百萬元、（括包田賦池沼註冊公司俸給及大商號等）

民國十年 財政部公布所得稅施行細則、徵收稅目、調查所得委員會、審查委員會、議事規程、徵收規則、及儲撥章程等。

所得稅各省自認額計浙省四十萬元、鄂省二十五萬元、江蘇山東亦各認若干。是年所得稅籌備處劃歸賦稅司第六科辦理。

各省省議會及商會等反對即辦所得稅、遂多觀望、以致停頓。

民國十六年 第一百〇三次中央政治會議議決關於興辦所得稅事項。

民國十七年 第一次全國財政會議討論所得稅條例、並經決議將來實施時交實施所得稅委員會討論。

會討論。

民國十八年 財政部修正所得稅暫行條例共二十八條、但未經公布。

民國十九年 所得稅修正條例送交裁厘會議審議。

民國廿一年 國民政府頒布預算法、將所得稅列入歲入來源科目表、以示爲國家主要稅收之

一

民國廿三年 第二次全國財政會議議定廢除苛雜整理田賦及推行良稅各方案。

民國廿四年 財政部擬定所得稅原則及所得稅法草案，正式提出中央政治委員會。

民國廿五年 六月二十四日中央政治委員會議決所得稅原則六項。

七月二十一日國民政府公布所得稅暫行條例。（條例公佈後即由財政部特派高秉坊梁敬錚爲正副籌備主任）

八月二十二日行政院公布所得稅暫行條例施行細則

十月一日第二類之公務員薪給報酬所得及第三類之公債利息所得，正式開徵。

民國廿六年 一月一日第一類營利事業所得及第二類之其他各項所得，一律開徵。

（二） 征收機關之組織

二十五年行將開始之時，財政部即於部內設置中央直接稅籌備處，積極籌劃，不遺餘力。是年十月一日，公務員薪給報酬所得及公債利息所得，先行開征，籌備處亦於是日改組爲所得稅事務處，專理一切征收事宜。處設處長一人，處理處務，另設副處長一人，協助處理。事務處之組織，分爲五組，第一第二及第三三組，各分理第一第二及第三三類所得稅之

征收審核事宜、第四組專理統計會計、第五組即司總務、對於工作進行均保持密切之聯繫。

當所得稅籌備開征之初、財政部即以新稅創始、或有未諳、稅率計算、尤爲繁複、曾派人員分往各地、指導一切。嗣以各類所得稅全部開征、各省市征收事務、亟待辦理、乃遴派委員分別籌劃推進事宜、成立各省市所得稅辦事處。現已正式成立者、有江蘇、浙江、安徽、江西、廣東、湖北、湖南、福建、四川、山東、河南、上海等省市。其餘若河北、察哈爾、山西、綏遠、廣西、雲南、貴州、西康、陝西、甘肅、寧夏、青海、新疆等省、亦均已派定人員、籌備成立。各省市辦事處先後成立後、所有征收事務、在二十六年一月一日以後者、均改歸負責稽征、財政部所得稅事務處則負責監督指揮與統籌之責、合力邁進、自可收良好之效果。

(三) 稅務人員之訓練

所得稅在我國爲新事業、辦理新事業必須赴以新精神、此爲財政當局之根本信念。故籌備處成立後、除努力於章則制度之草擬外、更從事於稅務人員之訓練。以爲非有新精神之青年幹部、不足以謀新稅制之合理推動。乃於二十五年八月間、聘請部內外專家組織考試委員會、用公開考試之方式、甄拔新材。其考試資格、以國內外大學畢業、且限於經濟系及商

學院畢業、而年在三十五歲以下者爲合格、試以國文、黨義、經濟、財政、會計、統計、口試各科、並檢驗其體格。考試力求嚴密、錄取則期公開。除試以學科外、同時、着重德性、以耐勞、儉樸、勇敢、負責、朝氣等爲標準。經縝密甄別後、錄取八十名。復委托中央軍校之教導總隊、施以嚴格之訓練。在訓練期內除實行軍事管理外、並聘請部內外專家授以實際之學科。訓練期滿、畢業者共六十八名、分發各處試用三月。現已試用期滿、考核成績、均甚優良。

所得稅自全部開征後、事務日繁、需才孔亟、稅務人員訓練畢業者、雖有六十餘人、仍不敷用、是以有招考第二期訓練班之議。其時、適值中央設立就業訓練班、係收容專科以上畢業生、加以訓導、乃於其中甄取其合於資格者四十名。財政部又令飭四川財政特派員公署、湘贛、鄂豫、川各稅務局、蘇浙皖、粵桂閩、山東各統稅局、及蘇浙皖閩粵魯各印花菸稅局、於現有職員中年在三十五歲以下、向係大學畢業者、開單呈報、於其中核定三十名。兩共七十名、以爲第二期訓練。其訓練情形、悉與前屆相仿。現亦已訓練完畢、分發各地實習矣。

(四) 征收制度之革新

我國積習、每遇主管稅務即與貪污爲緣、當事者固無以自白、旁觀者更虛張其詞。揆其原由、實以經徵與收款二者、集於一身、得以上下其手、成爲積弊之淵藪。財政部擬訂施行細則時、則明定所得稅款委托國家銀行或郵政儲金匯業局徵收之、以確立經征與收款分立之基礎、爲我國徵收制度革新之先聲。所得稅暫行條例及施行細則施行後、所得稅事務處即依據此項原則、派員赴中央銀行籌商代收稅款辦法、經議定所得稅稅款、由中央銀行完全負責經收、其無中央銀行分支行地方、即由中央銀行委托中國交通兩行、及郵政儲金匯業局共同辦理。規模雖具、但我國幅員廣漠、全國各地未設有上項機關者、尙多、非普設代收稅款機關、實無以謀稅制推進之便利。是以所得稅事務處迭次催請中央銀行統籌全國各地之代收機關、以利進行。後經中央銀行與郵政儲金匯業局商洽、初以未設中央銀行及其委托代收稅款機關各地、由該地方之二等郵政局辦理。嗣查國內二等郵局、爲數無多、殊難普及、復經磋商、改由三等郵局以上之郵務機關、皆代收稅款。此項辦法、郵局方面、已允照辦、並通行各局同時辦理。統計全國代收稅款之郵局、共有二千餘處、已甚普遍。惟所得稅事務處則以國內尙不乏未設三等郵局之地、乃爲再進一步之籌劃、以期全國各地皆有代收稅款之處所、以謀推行之盡利、並發揮制度之最大效能。現正與中央銀行繼續商洽中、最近期內、聞可就

緒。

(五) 會計制度之釐定

所得稅推行之順利、與夫稅收之成績、固以稅法為依歸、而與會計制度亦有相當之關係。是以籌備處成立以後、則汲汲於會計制度之釐訂。參照會計法之規定、斟酌實際之情形、訂定所得稅單位會計制度、以處理稅款之征課、查定、及其他依法處理之程序。其制度與普通一般之征課會計制度、頗有不同、綜其要點、有下述五端、皆為新制度精義之所在。

1. 刪除處理收支程序之帳戶 在一般之征課會計制度中、以稅款之坐支、劃撥等關係、總帳中須設立處理收支程序之帳戶、以為處理。帳戶既感累贅、手續亦感繁瑣。所得稅之征收、係採經征與收款分立制度、納稅人繳納稅款逕繳國庫、不再由經征機關負報解之責、而征收經費亦由國庫直接支給、不於稅款內坐支。既由國庫逕收逕付、則對於坐支、劃撥等解款方式、均可不復存在。故所得稅單位會計制度中乃刪除處理收支程序之帳戶、以刪除累贅繁瑣之記帳手續。

2. 採用帳目分類編號法 新制度為求記帳與編製報表之便利、對於會計科目一律採用帳目分類編號法。其會計科目、分有統制科目與隸屬科目兩種、統制科目為編製主要報告表之

用、隸屬科目則爲編製明細表而設。至於所有帳目、均系以一定之符號、其符號採用五位數字、以萬位數表示歲入類之帳簿；千位數與百位數、代表各統制科目；十位數與單位數、則表示隸屬科目。分類編號、皆有一定之法則、且符合稅制之情形、記帳製表均感便利。

3. 採取權責發生基礎 權責發生基礎、亦有稱爲應收應付基礎。其要義、則在款項收付之權責發生時、卽行登入帳冊處理、而不待款項收付實現、再行登帳。此項記帳基礎、既可求收支款項之精確、亦爲近代會計技術之演進趨勢。往日一般稅款之征課會計、類以收付實現爲基礎、俟現金實行收付、始加登記、多有不宜。故所得稅單位會計制度、改採權責發生制、實爲我國會計制度之一大改善。

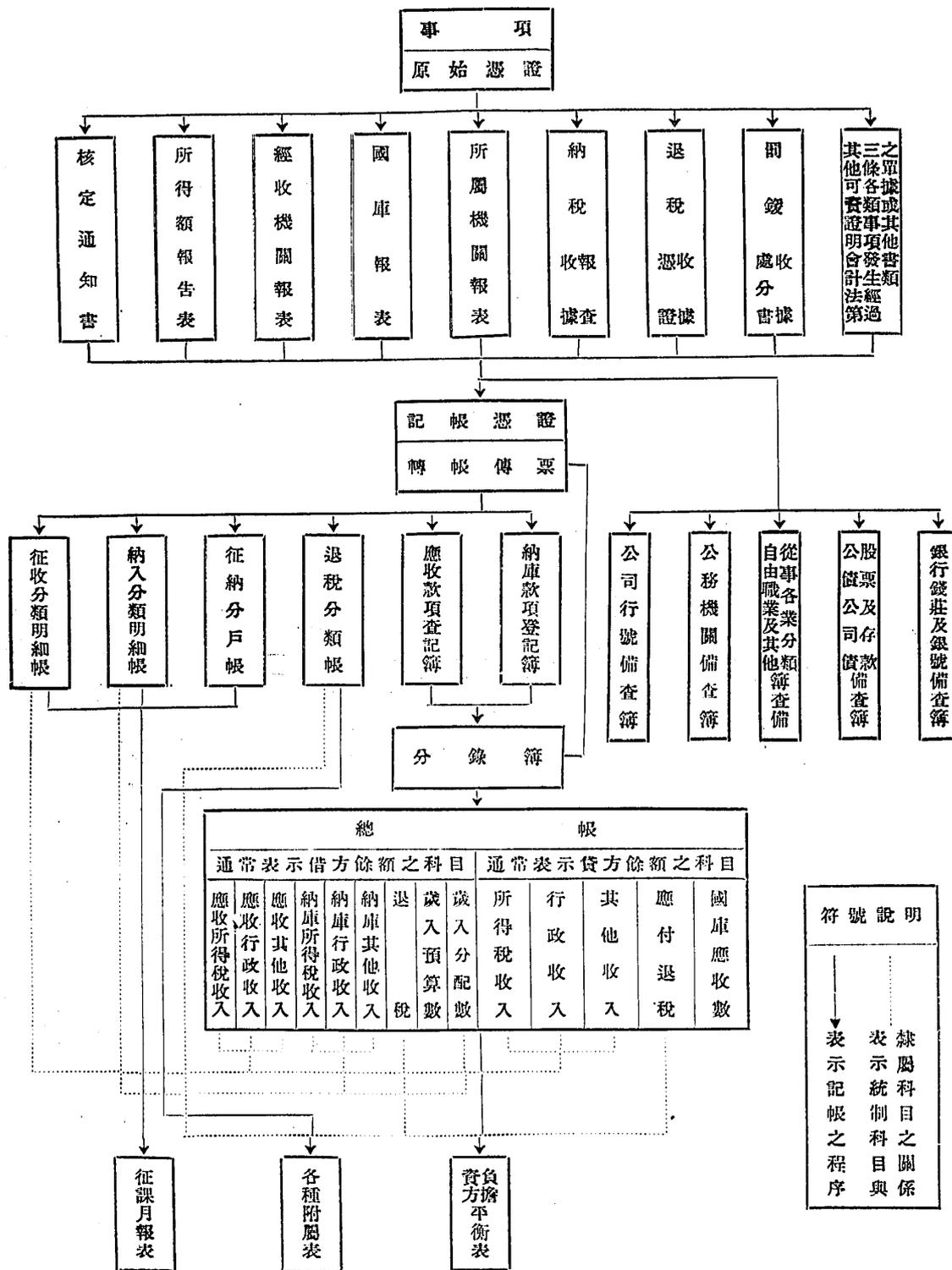
4. 設立特種序時帳簿 新制度中之會計簿籍、分帳簿與備查簿兩類、而帳簿中又分序時帳簿與分類帳簿兩種。一般會計、對於序時帳簿之設置、均極簡單、通常僅設分錄簿。當新制度擬訂時、以所得稅爲國內新稅、將來必成爲國家主要歲入、故序時帳簿中、除設置分錄簿外、又添設應收款項及納庫款項兩種登記簿、各設專欄、以爲將來發展之準備。且此兩項特種序時帳簿之設置、爲各項傳票過入分錄簿之階段、亦可以使記帳手續得以簡單。

5. 設置多種備查簿 新制度中爲便於查考起見、特設各種備查簿。現時規定設置者、計

有公司行號備查簿、公務機關備查簿、自由職業及其他從事各業分類備查簿、公債公司債股票及存款分類備查簿、銀行錢莊及銀號備查簿五種。此種備查簿之設置、對於編製各項統計及稽考、可收莫大之便利。

至於新制度之簿記組織系統、亦頗整飭、茲圖示如下。

所得稅單位會計制度之簿記組織系統圖



總之、所得稅實施後、當局對於推進事項之擘劃、類能籌維盡善、循此邁進、自可有良好成績之表現。

五 現行所得稅制度之精義

(一) 所得稅立法原則之檢討

所得稅在歐美各國及日本、已脫離試辦之幼稚時期、而步入健全組織、成爲一國之主要稅收。我國步武後塵、尙在草創伊始、一切設施固可借鏡他邦、取法上乘、捨初步試行之過渡方式、而逕入美善階段。然各國稅制、雖不無相互借鏡之處、但一國制度之完成、自有其社會文化政治經濟基礎、爲其發展背景。縱各國制度不謀而相合者多、其受環境支配、不能苟同而異趨者亦復不少。以日本論、其善效他邦成法、久爲世所公認。其所得稅之實施乃逕行取法於普魯士制度、可謂善取法者。但觀其史實、其初期雖可許爲進步之稅制、然實際則因稅法之超越社會環境而不免事實之困難、學者甚或評之爲「有所得稅法之名、而無所得稅法之實。」(沙見三郎各國所得稅制度論總論)又曰「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。」(同上第八章日本之所

得稅）日本於草創之初，即成立理想之稅法，對於一切所得，均採綜合累進稅制。終以不合社會環境、縱合於理想、卒艱於施行。至明治三十二年為事實所迫，根本修正，捨綜合累進之理想稅制，而以比例課源合於現實之稅法為其主幹。是可知制度固不妨取法他國之成規，而本國之現狀，則為吸收外制之根據，制度之取捨，應以其合於國情與否為標準，而不貴以理論優越、盲從外制。蓋賦稅改革，必求起而能行、切於實際、為必要條件、高調既不宜於實行、所得稅之立法，尤不能好高務遠。

賦稅改進，既以顧全事實、成效易見為目的。此我國所得稅暫行條例，所以不求至高無上理論之適合，而以實行無阻為前提也。

(二) 所得之意義

所得稅中，課稅之所得，與一般經濟現象中所謂之所得，截然有廣狹之別。經濟現象中所得之範圍至廣，有本于自己法律行為而取所得者，有本他人侵權行為而取所得者，有本于他人之法律行為而取所得者，亦有本于自然事實而取所得者。如勞務契約之工資、借貸契約之利息、因他人背約而取得之違約金、因侵權行為而取得損害賠償金、因他人之贈與遺贈而取得之受贈物、以及本于所有權而生之天然孳息、及無主物所有權之取得，均不得謂非所得

之一部。是一般經濟現狀中所謂所得者，乃本于經濟上財富分配律或分配律以外，由種種不同之方式獲得之收益也，其範圍之廣如此。至所得稅之課稅所得，其範圍則異于是。所得稅課稅之所得，以經常而有規則性之所得為原則。故一般臨時及無準則性之所得，如違約金贈與遺贈、繼承無主物之取得，均不包括于所得稅課稅所得範圍之內。至無法律原因或因不法行為而取之所得，（如賭資一類）雖在經濟現狀中，不得謂非所得，然在法律上無受保障之權利，同時亦無負擔賦稅之義務，故亦不為納稅所得。再有進者，一般經濟現狀中所謂所得，包括法學上所謂原始取得、及傳來取得、故埋藏物之發現，因添附附合而增加之財產、及天然孳息之收穫、均為所得之一部。在各國所得稅法前例，雖無以無主物之取得及添附附合所增之財產為課稅對象者，天然孳息則不乏包括于課稅所得範圍之內者，如英之普通所得稅 A. B. 兩類以地租為對象者是。則原始取得在上述國家所得稅中，未始不佔相當地位，但所得稅暫行條例、未列地租為納稅對象，因之我國所得稅之課稅所得，即不復包括原始取得，而限于將來取得之一部。

一般所得之計算，其概念為總所得。而所得稅之課稅所得，則為淨所得，或曰純所得。所得稅暫行條例所定三類課稅所得，除第三類在性質上無必要費用扣除外，第一二兩類，依

所得稅暫行條例施行細則第十五條第十七條之規定、計算所得均自其總類中扣減必需費用。故第十五條明示「計算第一類所得時、應就其收入總額內、減除營業期間實際開支呆賬折舊盤存消耗公課及依法令所規定之公積金、以其餘額爲純益。」第十七條「計算自由職業者及其他從事各業者之所得、如有左列各項費用時、應先行扣除以其餘額爲所得額。一、業務所房租。二、業務使用人薪給報酬。三、業務上必須之舟車旅費。四、其他業務上直接必需之費用。」其第二項「業務人就其居所爲營業所、者其房租應比例扣除之、但不得起過租金總額百分之六十。」是除無必要費用可資扣減之第三類所得外、第一二類之有必要開支者、均得扣除、則所得稅之徵稅所得、爲淨所得、而非總所得明矣。

綜上以言、所得稅中所得之意義、較之一般所得之意義不同。就所得稅暫行條例而求得之定義如次：所得稅中、所謂所得者、爲自然人及營利團體、本于利潤利息工資等分配方式、取得之財富、而扣除必要費用之剩餘部份。

(三) 所得稅負擔之公允

次于「所得」之意義、而爲研究所得稅之主要問題者、厥爲所得稅之負擔者。各國前例所得稅之負擔者、其分類不外：

一、依納稅者之類別分爲：

1. 自然人。
2. 法人。

二、依納稅者之國籍分爲：

1. 本國人。（自然人
法人（依本國法組織之營利團體）
2. 外國人之在內國者。（外國人之住所
在內國者、外國法人在內國有事務所
或營業所者、
3. 外國人之所得源泉取自內國者。

三、依納稅者之所在地分爲：

1. 在國內之本國人及外國人。
2. 在國外之本國人。
3. 在國外之外國人其所得源泉在本國者。
4. 營利事業之盈餘取自國境以內者。
5. 在國內發行之外國公債公司債其利息在國內支付者。

按我國所得稅暫行條例納稅者之類別、蓋不限于自然人及法人。非法人之營利團體亦有

納稅義務。此爲所得稅暫行條例之特徵、而爲各國前例所未見。美國日本均對法人徵稅、未就法人以外之營利團體徵稅、雖行課源法之稅收、其所得稅不乏爲法人以外之團體所負擔、如公債之持票人、未必限于自然人法人。但以此種利息所得、既就源徵稅、自不問持票者是否爲自然人法人以外之團體、多不免于納稅。然此種負擔、特爲事實現象、而非本于稅法者也。所得稅暫行條例關於營利事業所得之規定、列舉公司、商號、行棧、工廠、個人五種營利主體、資本在二千元以上之營利所得、均徵第一類所得稅、此項規定中、所列舉之商號、行棧、工廠均爲非法人之團體。所得稅暫行條例所以列非法人之團體爲納稅負擔者、非立異以求高、試以所得稅暫行條例之課稅分類與美日較、則日美以法人爲一類、而所得稅暫行條例則以營利事業爲一類、分類之標準不同、故所得稅暫行條例異于日美。再則我國商業組織大部份尙未入于現代化之公司組織、泰半企業亦在非法人團體支配之下、如不列此種組織爲納稅者、而一如他國、僅列自然人法人爲納稅人、則對此種非法人團體課稅不免無法律根據。如不向之徵收、一方面財政上之短收數可驚人、同時亦未免失之不平。此所得稅暫行條例所以列非法人之團體與自然人法人、同爲所得稅之負擔者。故依納稅者之類別而分類、所得稅暫行條例之賦稅負擔。異于他國之二分式、而爲三分式之分類。

一 自然人、從事營利者、薪給報酬取得者、利潤孳息取得者。

二 法人 營利法人、(公司)
非營利法人(財團社團)而兼營利事業者、

三 非法人之團體 工廠、行棧、商號、(非公司組織者)
非營利團體、而兼營利事業者、

自然人為納稅之義務人、乃一般稅法所攸同。凡自然人而就納稅範圍以內獲所得者、自應負擔賦稅。但自然人之為所得稅負擔者、不儘為有行為能力人、其無行為能力人及限制行為能力人、而有課稅範圍以內之所得者、亦負納稅義務。惟就源征稅範圍以外之所得、待諸自己申報自己繳納者、無行為能力人、及限制行為能力人之申報義務、依所得稅暫行條例施行細則第二十一條之規定、則由法定代理人負擔、于是因申報義務而發生之舉證責任、及處罰責任、亦由法定代理人負責、此蓋以公法私法之規定、無行為能力人與限制行為能力人、均無充分之表意能力、及責任能力故也。是自然人之負納稅義務者、不問其有行為能力與否、苟有課稅範圍以內之所得、即負納稅義務、而申報義務及繳納義務、則視其有完全無缺之行為能力與否而定。

法人之負納稅義務、依暫行條例之規定、原則上以營利法人為限。換言之、惟依公司法組織之公司、始有納稅義務、其餘之社團法人及財團法人則不列入納稅人範圍之內。但非營

利法人而有營利行為者不乏其例、而財團法人中如破產財團遺產財團亦不乏從事于營利事業者。故暫行條例施行細則第十三條明示非營利事業者之法人而兼營營利事業者、視為營利事業者。換言之即視為營利法人而使之負擔所得稅。非法人之團體為所得稅之負擔者、亦以是否從事營利事業及兼營營利事業而為納稅與否之標準、故凡從事營利之團體均有納稅義務。

但以上所述、法人與非法人之團體、限于營利事業者始有納稅義務、乃專就課源徵稅之第三類所得以外之所得而言。就源徵收之所得稅、除法令列舉而與以免稅優待者外、固不問其為營利法人團體與否、一律就所得而徵收。

(四) 屬地主義之注重

所得稅法之規定、各國成例有絕對屬地主義者、有絕對屬人主義者、亦有兼採二種主義者。絕對屬地主義為日本所得稅法所採取。其第一條「於本法施行地有住所或一年以上之居所者、……」其第二條規定「不合於前條規定之人而於本法施行地有下列所得者……負納稅義務、」是為絕對屬地主義之法例。屬人主義則為美國所採取、以為有美國國籍即有絕對納稅義務、不因其人之僑居異國、資源不在國內而免稅。美國大理院、有一著名例案在理由書中有下列論斷、謂「人民與國家之關係、基於國籍、不因居於國內國外而變更、故納稅義務

不因其人之在國內國外而或異、其資源出於國內國外、亦無影響」云云。故美國對於居住國外之人民與國內居民課同一所得稅。兼採屬地及屬人主義者、則爲德國、其所得稅法第二條規定「一切自然人在德國有住所及常住者、均有納稅義務……。」又曰、「一凡屬德國人民不問住居國內國外、皆有納稅義務、但在本國無住所至二年以上者不在此限」、而我國所得稅暫行條例、則取法日本、採絕對屬地主義。

採絕對屬地主義之結果、惟居住所在國內之本國人、及居住一年以上之外國人、負無限納稅義務。換言之、即居住所在國內之人、不問所得泉源所自來、均須納稅。其居所住所不在國內、而資源在國內者、亦有限制的納稅義務（即就所得泉源在國內者納稅）、而僑居國外之人民、資源又在國境以外者、絕對無納稅義務。

因屬地主義而使僑民免於納稅義務、驟視之、似失大部份海外財政泉源。但核之實際、採此主義並無損於國庫、且可免一切因屬人主義所生之困難。採屬人主義、國際複稅問題必隨稅制之施行而發生、此一問題早已形成國際上嚴重問題、數經國際會議迄未解決。各國之採屬人主義稅法者、莫不以僑民所在國已納所得稅者、與以扣減權利、如所得稅暫行條例亦採屬人主義、則於已向所在國納稅之僑民、亦必按其已繳稅額與以減免之權利、方得其平。

但我國稅率實較他國爲輕、減免結果必至無稅可征、是兼採屬人主義無增財政收入之望、徒增稅務行政手續及行政費用之支出耳。故曰專採屬地主義、並無損於國庫。且對於僑民征所得稅、必須其在外僑民納稅道德及國家觀念達於相當高度、或旅外僑民在國內有相當財產、始得實行。蓋依國際公法任何國家無代他國執行公法之義務（財政法規屬於公法）。故對在外僑民征所得稅、除僑民之納稅道德高國家觀念重者、自願納稅外、本國之制裁方法、惟可就其財產執行爲惟一途徑。否則稅法雖有規定、實際則以旅外僑民居我領土法權之外、而莫如之何、此爲一般行屬人主義所得稅國家之普遍現象。我國僑民之移殖國外者、有恒產者寡、則對之徵收所得稅、除僑民自願繳納者及少數在國內有恒產可以執行者外、對之徵稅結果必也徒有課稅之名、而無徵收之實益。

（五）全國一致施行

推行步驟、要不外全國同時施行、及分區推進兩者。前者爲所得稅暫行條例所採取、後者則爲一部份學者之主張。主分區推進之說者、所持論調、其理由有三：一、內地小都市及農村、無力負擔所得稅。二、內地人民所得及於納稅標準者寡、徵稅結果、所入或不敷出、徵收機關之普設、行政費用必高、將不免於賠錢辦稅。三、減少規定生活最低限度之困難。

故主張就一、人口在十萬以上之都市、二、近代商業組織密集之區域、三、工業化之區域、首先實施。其立論中心、以爲今日情形、都市農村、截然不同、農村呈破產現象、而都市則現畸形發展。內地農民地主、已達山窮水盡之勢、斷難使爲所得稅之負擔者、且依所得稅暫行條例所定、月入三十元者、始行徵稅、內地城邑、農村人民收入過此免稅點者、爲數寥寥。且考所得稅發展歷史、其產生也、具有若干條例、概爲都市而非農村、爲工業社會而非農業社會。是爲主張所得稅之實施自大都市始、分區推行之基本理由。並謂即使舉國通行、實際所得稅之負擔、分配於都市而已、農村及內地城邑、並無分配負擔之能力。事實上所得稅之稅源、既集中於都市、何不分區推進而僅存全國一致實施之名。

上述理論、就分區推行、及全國同時施行一點、已盡相當之探討、其持論未嘗不切肯要。然以實際論、此種言論、祇就全國同時施行不便各點、與以攻擊。惟國家政令之推行、貴在全國一致、不能有所割裂。政府既採全國一致推行所得稅之政策、自不應再有分區推進之議。且分區推進尤有如下文所述之困難。設分區推進、其當務之急、必首定免稅區域及徵稅區域之界限、此種區域之劃分、以行政區域爲準、抑以經濟區域爲準。如以行政區域爲準、以省爲單位、則以富庶著之蘇浙粵等省、其鄉僻縣份經濟發達程度、蓋遠不如綏遠之歸綏、

察哈爾之張家口。以省爲單位既不可行，請以行政區域之最小單位縣市爲標準，我國經濟發達，無過於上海市，然上海市區之楊思法華真茹龍華高橋各鄉，其經濟水準，與鄰邑之寶山松江南匯各縣，亦無大別。今分區推行，上海必爲首行之區，位於上海縣區以內之鄉村亦必所得稅施行區域之內。其經濟情形，如楊法思華真茹各鄉，一如寶山松江南匯等縣，前者因位於上海市區以內而負擔所得稅，後者因行政區域獨立於上海市區之外，而非徵稅範圍之所及，實際之不平，姑不論，諒亦爲理論家所不許也。再就施行區域選擇之標準而言，論者有提出人口在十萬人以上，股份有限公司之數目及工業化之程度爲假定標準者。按諸實際，人口密集之都市，必爲富庶之區，此爲自然現象，事實信然，無可置議。但我國現狀，人口達於十萬以上之都市有幾，如以此爲標準，則開徵之區域，數必幾微。

如何始得謂爲工業化商業化之都市，此項問題，本無一定標準。論者對於工業化未言及尺度之方法，而對於商業化則主張以股份公司數額爲尺度之標準。但股份公司資本範圍，本無定限，併十萬元資本公司數十家之經營能力，遠不及少數千萬資本之資團。以股份公司數量爲測定各都市經濟發展之尺度，本屬此路難通。况我國商業組合股份公司，與合夥組織並峙於今日，且一般合夥組織規模之大者，其經營力亦遠在小規模股份公司之上。今日現狀，

錢業銀樓以及綢布業茶業、均在合夥組織及獨資營業支配之下、專以股份公司數額、求商業化之實況、雖非如緣木求魚、但謂為能合實際、吾不敢信。工業化之尺度標準如何、論者未嘗言及。如以工廠之數額為據、其大小不同、影響亦必有異、數額不足為工業化之標準、亦猶股份公司之數額、不足以為商業化之徵也。如以工業種類為據、則蘇常一帶電氣供給以震澤為最著、如以電氣工業為準、自必捨蘇常而以震澤為首先徵收所得稅之區域、其為倒行逆施、亦可不辯而明。總之分區推行、本身之最大弱點、厥為劃分區域之單位、無術使之有當。而免稅區及徵稅區之分別、亦無適當之尺度。

况實行分區推行制度、將恐因地域性而發生之困難、亦復不少。所得稅而分區施行、在徵稅區內者納稅、否則免徵、為當然之結果。但此所謂在徵稅區及免稅區者、究以何者為其標準、以所得之泉源所在地為準、抑以收益取得者之住所地主事務所所在地為準、皆問題也。如以前者為準、今日大規模企業及大資本家財源之來自內地、其數量不減於取自都市之收入。以鹽商論、其營利對象、初非集中於都市。火油、火柴、捲煙各業、其營業對象都市不過佔其十一、以所得泉源所在地為徵稅與否之標準、對此種個人及營利組合、勢必與以免稅。且個人及營利組織所得泉源、一部在都市、一部在內地者既佔多數、在個人方面、分別其

個別財源、尙屬易舉。營利組織、分別計算營利所自來、其煩難複雜、已可想見。以財源所在地爲準、其不便既如上述。如以往所在地主事務所所在地爲準、則凡住所之主事務所不在十萬人以上工業集中區域之大資本家企業組合、縱其財源全賴都市、亦必享免稅之利益。且賦稅而有區域性質、逃稅亦必盛行。以美國論、美國各邦對於公司註冊及股票發行、稅率不一、紐約邦之稅率至重、而馬麗蘭之稅率輕。結果紐約之商人、大率羣至馬麗蘭註冊、發行股票、設總事務所於馬麗蘭、惟其營業中心則在紐約。更有某麪包公司、其營業以供給紐約全市爲對象、爲避稅之故、不設事務所或營業所於紐約市、自紐遮賽以汽車分送其商品至紐約全市、此其例也。今苟推行所得稅自大都市始、以往事務所所在地爲準、則避地爲良以遷移爲逃稅之方法、當不待效法於美國、已通行於大資本家及大企業組織之間矣。

分區推行、本身之不便、已詳於前。更有進者、就所得稅暫行條例之徵收種類分析而言、全國一致實行、實可免去前節各項問題之發生。反之則將生顯然不平之現象。論者對於行政支出所加之考慮、就所得稅暫行條例三種分類而爲探討、三種分類所包括者、約言之爲一、營利所得。二、俸給所得。三、利潤所得。以課源制爲主而輔以自繳制度。營利所得一類中所包括者爲公司、爲合夥組織、及獨資經營之營利事業、此種營利事業在所得稅徵收之前

、已有營業稅之開徵。然營業稅開徵以來、普及國內、財政方面已爲各省之主要稅源。是專就此類營利事業徵稅而設、機關於內地、亦必不至得不償失、况所得稅之稅源、尚不限於此乎。俸給一類、除自由職業者待申報而徵所得稅外、其餘大部均在課源方法支配之下、利潤一類、完全得行課源方法、是就俸給及利潤而課稅、其勞費無多、已可不言而喻、故同時遍行於全國、行政費用問題、可無過慮。

論者又以今日社會現狀、農村都市顯然處於兩極、都市呈畸形繁榮、而農村已瀕破產、不應使沒落農村、與繁榮之都市、負同一之義務。所得稅之徵收、應自都市始云云。就所得稅暫行條例論徵稅範圍、本列農村於徵稅對象以外、其第一條明文所示「凡有左列所得之一者、依本條例徵稅。」而所謂左列所得者、爲營利事業所得、薪給報酬所得、及證券存款所得而已。此數端者、除少數公債利息所得外、何預于農村。即使全國同日施行、固少所取於農村。是全國同時施行所得稅、亦不至發生論者所慮漁奪農村之流弊。

全國同時施行、可免管轄問題之困難、增進行政效率、符合公平普遍之原則。否則所得之泉源所在地問題、住所問題以及逃稅問題、必使稅務行政困難百出。且有同一所得、異地而待遇不同之弊。

(六) 所得稅徵稅方法之擇取

次就所得稅之稅制及征收方法觀察所得稅暫行條例及施行細則。按所得稅稅制之行於各國者、有一、分類所得稅制、二、一般所得稅制、三、一般所得稅與個別所得稅併課制、四、一般所得稅與超額所得稅併課制、五、分類所得稅與超額所得稅併課制、茲分別論之。

所謂分類所得稅制者、分別各種所得爲若干類、而就各類之性質課以輕重不同之稅率。其優點則爲行政上之便利、調查手續簡單、行政效率增高、併可使個別性質之所得、依其經濟上之性質而分別負擔不同之稅率。至其缺點所在、則爲不能綜合觀察所得者之經濟實況、以估計個人實際之賦稅負擔能力。

一般所得稅制者、總括個人一切所得而就其總額徵稅之制度也。此制之長、在能總括個人全部所得、切實明瞭個人之納稅能力而課稅。但其缺點則在就個人之所得總額課稅、不免對於勞力所得及其他不勞而獲之所得、課同一之稅率、爲理論上受非難之點。同時在事實上調查個人所得之總額、手續繁雜、且非得人民之忠實合作、難求翔實。故行此制度而求成效、必也人民方面有極高之納稅道德、政府方面有至佳之行政效能然後可。而尤以道德問題爲最重要、良以行總額課稅制、非人民願爲實額之申報、政府方面雖有極佳之行政技術、亦無

從爲翔實之調查。

所謂一般所得稅與分類所得稅併課制者、卽首先依個別所得之種類、先行分類課稅、復綜合個人每一納稅期所得之總數、再征一般所得稅。此種制度足以補個別納稅制忽視納稅人負擔能力、及一般所得稅制忽視各種所得經濟性質之缺點。但就個人所得總額更爲征稅、在征稅之先必須經過切實調查、故凡一般所得稅制之困難、亦必發生於此種制度之下。法國卽採此制者。

一般所得稅與超額所得稅併課制、乃除就個人每一納稅期所得之總額外、復就超過一定數額之大所得、課以超額稅之制度也。此制美國行之。對此超額部份且課以全額累進稅率。然此種制度行諸資本主義發達極度之國家爲宜、而非中山先生所謂僅有小貧與大貧之中國所得行者。

分類所得稅與超額所得稅併課制者、大致與一般所得稅及分類所得稅併課制相同。其特點則非對於個人於分類課稅後、更徵一般所得稅、祇限於所得之超過一定數額者、除就個別所得分類課稅外、復就超額部份徵特別所得稅。此制英國行之。此其異於一般所得稅與超額所得稅併課制者、則以採一般所得稅制者、就人民所得之總額課稅、其賦稅負擔較分類課稅

制下之負擔爲重、非大富翁大資本家不能再增負擔。故最初美國之超額所得稅、限於對所得超過五十萬美元以上者征收之。分類課稅制、其賦稅負擔較輕、故兼行超額所得稅。對於所得較多之人民徵之。

以上五種制度、各有短長、而所得稅暫行條例所採者、則爲分類所得稅制。蓋以分類稅制行政上之困難較少、實效易見、且合於國情。至一般所得稅制、其對人稅之色彩雖較濃厚、然行政技術在此創辦期中、實不敢預期有如何之效果、同時納稅習慣尙未養成、人民納稅道德如何、亦難預爲估定、如貿然而採一般所得稅制、恐必不免蹈日本明治二十年初辦所得稅時之覆轍、而徒遺有理想稅法之譏。

(七) 徵收範圍並不加重農村負擔

試就所得稅暫行條例第一條所列各種所得與英國所得稅分類表相較、其範圍之廣狹、自可瞭然、爲比較便利計、列表於次：

我國所得稅條例之徵稅所得

第一類 營利事業之所得、

甲、公司商號行棧工廠及個人資本在二千元以上

英國所得稅之徵稅所得

D 工商業及其他所得

凡從事貿易式服務受僱以取利潤佣金者、

之營利事業所得

乙、官商合辦營利之所得

丙、一時營利事業之所得

第二類 薪給報酬所得

凡公務員自由職業者及其他從事各業者薪給報酬

之所得

第三類 證券存款所得

公債公司債股票及存款之利息

國外證券以取得及其他年金之收入不列于他類目

者

E 薪俸所得

凡任官吏受僱備其俸給年金養老金退職金自國庫

支出者

C 公司債公債之利息所得

A 本於不動產所有權而生之所得

B 本於土地佔有而生之所得

就上表所示、英國所得稅徵稅之範圍、較諸我國現行條例其廣狹顯有不同。英國列土地收入為 A B 兩類、而我國所得稅暫行條例則無此項。按所得稅暫行條例所以自起草以至決議、未嘗以居於邦本地位之農地地主為徵稅對象者。良以所得稅之產生、本以舊有賦稅制度下俾免納稅之階級為對象。在舊有稅制以下、農地地主已有田賦之直接負擔、而工廠銀行商號雖負擔出廠稅營業稅銀行稅、但均為可轉嫁之賦稅、而資本家及薪給報酬之取得者、則毫無直接負擔可言。所得稅之實施、乃以求賦稅負擔之平均、自當以昔日無直接賦稅負擔之階級為對象、而不宜包括地主農民、使於舊制賦稅以外更為所得稅之納稅人、此我國所得稅法

不列土地所得於納稅範圍以內者一也。且土地稅之地價稅，對土地所生經常所得，已有相當之賦稅。至于因土地增值而生產之額外所得，依土地法第三百零九條規定，則採幾何式之超額累進稅率，而徵收土地增值稅。是就上述稅法而論，因土地所有權而獲收益者已無免直接納稅之義務。如謂因土地利用而取得收益者，不在土地稅範圍之內。但細究所謂土地利用而有相當經濟收益者，其一為佃農，其二為房產所有人，其三則為因他人土地之利用而使自己土地利用效用加高因而增值者，（如地役權人因其土地利用他人土地之供役而使用效用加高，以致增值者是。）上述各類之利用土地，以獲所得者，其第三類實包括于土地增值稅範圍之中。其佃農一類、筆門圭竇、求糊其口、且感不足，必無使其納稅之理。是足為所得稅徵收對象者不過房產所有人而已。然房捐之徵收，已普遍于各省市、房產投資家，亦非苟免于直接納稅之義務者。故所得稅暫行條例，所以置土地所有人及利用土地以生產者，于徵稅範圍之外者二也。論者之懷疑所得稅徵收範圍者，其持論之中心，皆謂不應使都市中因土地投機、土地增值、及因房租收益之不勞而獲者，免納所得稅，並謂土地增值稅並未實行、地價稅亦在創辦之中、實行地域不過一二都市、不應使此不勞而獲之地主房主免于納稅。更以即使行地價稅與土地增值稅，其性質亦與所得稅異，雖並行徵收亦不得謂為重覆云云。此種理

論、雖不無相當價值。然核諸實際、所謂地價稅尙未普及、似地主階級苟免於賦稅矣。然土地法之地價稅乃田賦之替身、地價稅實行之區域、即取銷田賦之區域、地價稅未施行區域、即田賦存在之區域。是地價稅之行否與地主賦稅之負擔無關、自不能以地價稅未普遍施行、引爲所得稅應就土地所有人徵稅之據、事屬顯然。至謂土地增值稅尙未實行、應對就土地增值不勞而獲者徵所得稅、但按諸實際、土地增值稅之遲遲未行者、阻力自非一端。然在標準地價估定以前、自無增值稅施行之可能。是土地增值稅之久未實施、固不能謂非因標準地價估計工作尙未完成之故、所得稅如徵及土地增值部份、是在估價程序完成以前、此類所得稅絕難開徵。况近年都市地價、受不景氣打擊、祇有指數減低之徵、而無增值現象、亦不得謂非土地增值稅無從開辦之要因。經濟現狀如斯、所得稅暫行條例之立法、自難專爲理論之顧全、而列土地所得於徵稅範圍以內。且土地法公佈以來、雖未施行、但其爲期在必行之良法、已無可疑、同時地政之積極進行、以爲土地稅舉辦之準備、如土地陳報清丈種種工作、均在朝野努力之中、不久將來、土地之增值稅必也實施、可無疑問。若謂其與所得稅性質不同、並行亦可。土地法第三〇九條例採超額累進稅制、超過百分之三百部份、完全徵收、地主自無所得可言。而最低稅率亦爲百分之二十、其負擔之重既如此。若更加以所得稅之納稅義

務、專言理論、雖可以兩者性質各異、並行不悖爲詞。然在事實上、賦稅負擔之過當、亦理論上所應注意者也。

(八) 徵稅之計算標準

所得稅之征收程序、約言之、其階段有三、1. 計算所得以爲課稅之根據。2. 依所得之數額計算應課之稅率。3. 實行征收。就上述程序而論、征收方法自不能限於納稅之最後階段、而應自計算所得之方法始。故所得稅之徵收方法、包括所得之計算方法、稅額之計算方法、以及徵稅方法。夷考上述各階段之征收方法、均有數種、列表於後、以示綱領。

一、所得之計算方法

1. 推定式的計算方法。
2. 預算式的計算方法。
3. 實收的計算方法。

二、稅額之計算方法

1. 比例制。
2. 超額累進制。

3. 全額累進制。

三、征稅方法

1. 扣稅制。

2. 自行繳稅制。

所得之計算方法、在各國所得稅發展過程中、有三種不同之方式、因採用不同之方式、而影響於所得稅本身者、至深且鉅。

推定式之計算方法、為所得稅萌芽時期之產物、歷經代謝、已不復為現行所得稅制所採用。但於無從以他種方式計算所得者、猶有一二尚援用此種計算方式。所謂推定式之計算方式者、乃就納稅人之外表情形、如居屋之大小、僕役之多寡、輿馬之數額、推定納稅人所得之數量而徵稅。英國所得稅在採分類制以前、即採此制、其缺點不但在行政上有使稅吏上下其手之弊、同時且減損所得稅為對人稅之意義、而使所得稅有消費稅奢侈稅之性質。加以個人之消費、未必與所得為正比例。故此種方法、實不能謂合實際。是以行之未久、遂歸淘汰。但在今日採一般所得稅制之國家、對於少數特殊階級無其他方法足以計算其所得者、亦或沿用外表推定法為例外之計算方法者、法國即其一例。此制祇限對於外國人居住法國而無從

統計其所得者、則以在法居住時所付租金之七倍爲準。所得稅暫行條例既採分類制度、對於內外國人皆不至發生無從以其他方法計算之問題、根本無適用此制之必要。故此種計算方法、摒而不用。

預算式的計算方法者、以按一定年數內所得之平均金額、所推定之預算年額、爲計算之標準、或以同類所得之平均數額爲計算根據。此種方式日本所得稅法嘗實行之、明治三十二年稅法第四條第三項、即以預算年額爲計算第三類所得（個人之綜合所得）之方法、歷經改正、昔日盛行之預算式的計算法、已漸淘汰、但尙爲計算土地所得之方法。

上述方法、其缺點所在、則爲近於抽象、雖較外表推定法合於實際、但預算數額與實收數必難絕對相符、不免有孟子所謂「較數歲之中以爲常、樂歲粒米狼籍、多取之而不爲虐、則寡取之、凶年糞其田而不足、則必取盈焉」之弊。故所得稅暫行條例亦不採此制、而專取實收計算方法。

實收計算方法者、對於所得之計算、完全根據納稅人之實際收入爲計算標準、而不爲絲毫之估計或推定。此制優點爲腳踏實地、使納稅人之實際所得與納稅所得、若合符節。但其制必須納稅人之申報忠實、且按時申報、始克生效。行政方面對於人民所得之計算、完全

須受申報之支配、不免過度剛性、除就源征收之各類所得外、行政上不無少有困難、是爲此種制度惟一缺陷。然較上述二制、則爲合理。故所得稅暫行條例專採此制、爲免除其過度剛性之缺點起見、仍於第十二條明文規定「主管徵收機關對於所得額之報告、發現有虛偽隱匿或逾限未報者、得逕行決定其所得額」、以爲救濟。

(九) 稅率及稅制問題

稅率問題、比例制、累進稅制、在所得稅中均佔有相當領域。雖理論上所得稅應採累進稅率、以重課富裕階級。但在事實上採分類課源之所得稅制、一部份所得、在性質上實有不得不採比例稅制之理由、此爲比例稅率與累進稅制並存之原因。

比例制稅率、乃就所得之全額不問其數量之大小、一律課同一比例之所得稅。此其缺陷、高橋是清小野鄉太郎等、當日本第四十二次議會討論所得稅法時、對於比例稅制嘗有下列批評、以爲「對紅利及公司債等有價證券課比例稅、則使僅得紅利債息百元之人、與取得紅利債息百萬之人、負同一稅率之納稅義務、而形成所得稅之不公平」云云。行比例稅制誠不得謂爲完全合理、但就事實而論、因所得泉源之有價證券在金融市場有流動性質、且大部屬於無記名證券、就泉源方面既無從查明此類所得之歸宿、就個人方面除忠實申報外、不問行

政效能達於如何高度、亦無由調查個人從此類泉源收取所得數量之確數、是以對於證券等利潤亦課累進稅率、在事實上實屬難能。所得稅暫行條例自無遷就理論而專採累進稅制、以貽事實上困難之理。

如謂有價證券中、未嘗無可調查之記名證券、且存款等項不乏得就泉源查明所得之歸宿者、何不就此部份而行累進稅。然同一有價證券因記名與無記名之別而課以不同之稅率、同一對資本利息所得而課以兩種稅率、亦非理論所宜。况有價證券之發行、依律強行規定而必須記名發行者、惟股票一項、公司法一一八條規定公司發行無記名股票、不得超過股份總額三分之一、礦業漁業各種單行法規、則有不得發行無記名股票之限制、如就有價證券之記名發行部分、採累進稅制、結果必使人視企業方面(股票)之投資為畏途、而發生資本集中債券之現象、不徒理論上之公平不可期、且妨礙實業之發展。至于存款一類、在我國現狀、一戶數戶為極普遍之事實、調查困難亦屬必然之勢、故所得稅暫行條例對於第三類所得採比例制稅率、一律就源征千分五十之所得稅。

累進制之稅率、最合于能力說、分級課稅之制度、則為一般學者所風從。按各國所得稅所採之累進制度、約分二種、一、超額累進制之稅率。二、全額累進制之稅率。超額累進者

依所得之數額或成數分爲若干級、而定若干種稅率、所得額超過某級者、就其超過部份、依超過級之稅率計算其未超過之部份、仍依原級稅率課稅、所得稅條例第五條之規定、即是類也。全額累進制者所得之數額或成數分爲若干稅級、凡所得數額或成數進至某一稅級者、即按此稅級而對其全額課同一之稅率、所得稅暫行條例第三條及第四條即採此制。

準此以論、所得稅暫行條例蓋包舉三種不同稅率盡採納之。統觀各國成規、單純採一種稅率者寡、而兼採二種或二種以上之稅率者多。英國普通所得稅採比例稅制、超額所得稅採超額累進制。日本對於法人及利息所得採比例制、其他所得(第二類所得)則採全額累進制。所得稅暫行條例所以採比例制以課利潤所得者、其理由蓋同英日、實有不得已之背景、非以比例制爲良法也。英日於比例制外或祇採超額累進制或採全額累進制、雖均足以達重課大所得之目的。但對於各種所得之經濟性質如何、未予注意、亦不能謂已達於完善。所得稅暫行條例對於第一類所得(營利事業所得)行全額累進制。第二類所得(薪給報酬)採超額累進制。不徒符於重征大所得者之旨、且使勞而獲者負較輕之稅率、較之英日尙可以進步相許也。

(十) 免稅點

關於勞力所得一類之最低生活免稅點、論者之非難所得稅暫行條例一律定爲每月平均收

入不及三十元者、其說以爲家庭負擔之不同、生活最低限度亦因之不同。都市與農村生活程度有差、生活費用亦因之而異。所得稅暫行條例、未就個人家庭狀況及所在地、區別其免稅點爲有問題。然統觀各國規定、對於因家室之累有增高免稅點者、其家室負擔、大致在三人以上、免稅點始增一倍。如我亦效法他邦、而以家室負擔爲增高免稅點之標準、亦必在三口以上、始增高免稅點至六十元、則我國第二類所得稅原則上採課源制、其免稅待遇亦必法英國成規、於扣稅後、經納稅人之陳報、調查屬實、然後退稅。返顧本條例第五條第一項之規定、「每月平均所得自三十元至六十元者、每十元課稅五分、」如因負擔三口而增高免稅點至六十元、納稅人之實益、纔一角五分。稅率如此其輕、增高免稅點、實益如此其少、規定與否、在此低稅率下、蓋鮮實益可言。則所得稅暫行條例不以家室之累爲增高免稅點之條件、縱不免有背於自由所得論一派之理論、然在事實上利益不多、無此規定、亦不足爲立法之病。至於齊一劃定、以三十元爲免稅點、而不以都市與農村定其標準、雖不免對於因空間而發生之幣值變化、未予注意。然爲免稅點根據之生活最低限度、其標準自以維持生活必需費用而言。都市生活固高於鄉村生活之水準、但都市之平民生活、其費用標準、依大多數之生活費論、三十元已無不足、則以三十元爲都市最低生活標準、似無不當、是三十元之免稅點

、在都市不爲過低、在鄉村雖不免少高。然所得稅乃對都市而行之賦稅、非以鄉村經濟爲徵稅之對象、其關於最低生活費免稅規定、專以都市生活爲準、亦理所當然也。

至於免稅點之或有或無、三種所得中、惟第三類無免稅點。此其原因、實以第三類之所得、分配於個人之實數、無從調查。徵收既專以金額爲準、而採比例制度、則計算免稅標準、自爲不可能之事實。惟個人之勞務所得、以生活最低限度應有免稅點爲理所必然。至營利所得之法人商號、既無生活問題、而亦與以免稅待遇者、此則國家經濟政策之所在、斟酌國情之設施也。營利事業之盈餘、蓋包括兩種、一爲利息、一爲利潤、前者俗稱官利、後者則爲花紅。投資不問營利事業與否、必有利息取得、而利潤則爲營利事業所專有。如對於營利事業、不問所得優否、紅利之有無、一律課以所得稅、則投資於生產之營利事業、與其他投資所受之待遇也同、非獎勵投資生產事業政策之所宜。且營利事業大都爲公司商號、就公司商號之利潤、徵第一類所得稅外、其利潤利息分配於個人時、復徵第三類所得稅、如不問其有無利潤、均課以第一類所得稅、未免使投資於營利事業者負擔特重、而有雙重課稅之弊。故對於營利事業之所得、在年息五厘以下者與以免稅之優待、而此不滿資本實額百分之五免稅點之厘定、於民法所定法定利率相當。則是第一類之免稅待遇、可以解爲利息之免稅、換

言之即可謂營利事業課稅部份、不包括利息、乃專對利潤部份課稅。是投資營利事業者之利潤部份、在結算時納第一類所得稅、分配時復納第三類所得稅。其利息部份、則無第一類所得稅負擔、亦立法者求免雙重賦稅負擔之苦心也。

(十一) 納稅程序之周密

所得稅之納稅程序約言之可分三階段、一、申報、二、核定稅額、三、納稅。第一階段之申報由納稅人自爲之、或由扣繳義務人代爲之、及第三階段之納稅、乃自行繳納或扣繳、其程序如何初無可資研討之價值。惟第二階段稅額之核定、其程序之是否適當、實爲所得稅中心所在。

依所得稅暫行條例第十三條至第十七條之規定、核定稅額之步驟、一、所得額之調查及決定。二、有異議時因請求而實施覆查。經覆查決定後、納稅人應即納稅。但仍得申請由審查委員會審查決定之。對此審查之決定有不服時、得以行政訴願或訴訟方式爲補救方法。

準上而論、關於稅額之核定、自最初之調查決定、經聲明不服而覆查決定、再不服而申請審查決定、然後仍得求直於訴願或訴訟。決定稅額所經過之階段、可歷四度以上之審查、對於人民財產自由之保障義務、可謂顧慮周至。同時對於遲延納稅之防止、所得稅暫行條例

第十四條第三項明定納稅義務者、應於覆查決定後、即行依法繳納、而於第十五條明定主管征收機關對於此類聲請審查之稅款、提存銀行、俟決定後依其決定爲退稅或補稅標準。第三項規定主管機關退稅應將退稅部份之利息一併退還。總觀此項規定、一方面使人民不得以抗議爲遲延納稅之方法（於覆查決定後即須納稅）、一方面與以再抗議之機會及退稅之權利、使不當之決定不致侵犯人民利益。此其程序之規定、誠可謂面面俱到、而足使所得稅制不致生運用上之困難者也。

總之、現行所得稅制度、於摘納各國成規之優點中、尤注重於本國之實際環境。即征收之程序方法、亦皆有周詳完密之規定。實施以後、非僅可卜施行之順利、且可決其足獲成效也。

六 所得稅之實施與推進

(一) 稅額之核定

所得稅暫行條例第一條所列舉之三類所得、均須核定而後得所得額、而後得納稅額。然三類所得額之核定、其繁簡有不可同年而語者。第三類利息存款所得額、及第二類薪給報酬

所得額之核定、凡有數學上加減乘除之技能者、莫不勝任愉快。而第一類之營利事業所得額之核定、則非盡人所能、必以會計簿計之技能為計算之基礎、且須輔以法令政治之力量、始克期于比較上的正確。故論所得稅之核定、以第一類之營利事業所得為重心。

第一類之營利事業、課征所得稅者、依暫行條例分為三項、其甲項以資本在二千元以上之公司行棧商號工廠或個人之從事營利者為對象。其乙丙兩項則以官商合營事業、及一時營利事業為對象。雖均無資本額限制、但除丙項中之一部、不能按資本額計算者外、均以所得額與資本額之百分比為納稅標準。故以言征稅、則除丙項中之一部、依暫行條例第四條稅率課征者外、必須計算其盈利、兼及其資本、然後可期稅額之正確。

1. 營利事業資本之核定

以言資本之核定、各國之營利組織、大都為法人組織之公司、其資本實額因登記而為國家所詳知。但在我國商業組織、尚在合夥組織及個人企業支配之下、多數商號行棧工廠、其資本實額多不得就已為之登記、按圖索驥、以求得其資本實額。稅收機關必須待其申報而與以相當之調查。此為所得稅行政實施之初步繁難工作、為我國之特徵、而非各國之所攸同。資本之審核、在公司組織之企業、得依實業部登記者、以查明其實收資本、其資本之增減亦

以登記爲要件。公司之增減資本、在未向主管機關爲增減資本登記以前、亦不得謂其資本之增減爲合法、在稅務行政自亦無庸予以承認。是公司組織之企業、其資本之計算毫無困難可言。但依所得稅暫行條例施行細則第七條第二項之規定、有「公積金者得按其總額三分之一併入資本計算」。公積金部份之須併入資本者、則非公司法登記事項所包括、自不得不依其他方法以求計算之正確。公司以外之營利事業、不問其爲合夥或個人企業、其資本之確定、則尤爲困難。

合夥組織之資本、因合夥爲人合性質、既非如公司組織之有登記簿冊可稽、且甚有資金並無定額、但相互約定合夥經營及應投資金之成數。資本既非實收、亦無定額、且朝夕變更、不可詳其究竟、亦爲多數現象。此種組織因股東個人資產與企業資本之未嚴格劃分、計算之困難、實屬其尤。而個人企業、猶多屬諸此類、故對於此種企業資本之核定、必須確立標準以爲實行根據。

在合夥組織或個人企業之資本獨立者、其資本之核定、應依其申報之數額、並經提出相當證據後、調查核定之。其資本額不獨立者、所得稅最高主管機關、應定適當之標準、以爲核定之根據。（如工廠以同種類規模相等者之資本平均額爲準、商號以同種類規模相等者之

資本平均額爲準。）如各該合夥組織或個人企業不服上項推定方法所核定之數額，應自行確定資本額，向主管機關申報，經調查核定之。

再有進者，公司依法得增減資本，而合夥及個人企業，自亦應許其爲資本之增加或減少。惟公司資本之增減以登記爲要件，而主管登記之機關，則爲實業部。苟公司增減資本，已經合法登記，除其增減資本有不盡不實而以逃稅爲目的外，稅務行政機關自可置之不問，不以登記爲準則。惟合夥及個人企業資本之增減，初無主管官署監督之，是其爲增減資本之申報時，稅務機關自必須經直接之調查，以核定其資本增減之申報，是否屬實。

在合夥組織及個人企業，縱其資本確定，但以其事業之主體，人之色彩較重，資合之色彩爲輕，故往往因一時之需要，而臨時加入流動資金者，在販運業之絲茶米糧各業，此種情形所在多有。出資者雖屬股東，然性質則係流動墊款，與行莊之往來無別，自不能以墊款之人，身份不同，即視爲資本。故營利事業之資本，應爲實際投入之固定資金。至臨時之墊款，則不應列入。但此種臨時墊款，應使依使用時間，依市場拆息，結算利息，而得列其利息爲正當開支之一種。

臨時墊款性質之爲臨時投資，既不得視爲資本之增加，而無限期合夥及個人企業，均

往往以勞務及信用爲出資之一部、在民法及公司法、均承認以信用及勞務得爲出資、在稅法似不應獨異。然此種出資祇爲主觀之價值、而無客觀之標準、自難列爲資本之一部。且此種出資之分配盈利、實爲擬制的、且屬工資性的、故不宜列入資本。况所得稅暫行條例施行細則第七條已明定「稱資本者、謂照公司組織實在繳足之股金、或其他組織實際投入之本金。」「曰「股金」、曰「本金」、曰「實際繳足」、曰「實際投入」、則信用及勞務出資、不得列爲資本、彰彰明矣。

2. 營利事業純益之核定

第一類所得之計算除第一步確定資本外、第二步爲盈利之計算。盈利之計算、依施行細則第十五條之規定、「計算第一類所得時、應就其收入總額內減除營業期間實際開支呆賬折舊盤存消耗公課及依法令所規定之公積金、以其餘額爲純益額」。所謂「實際開支」、依學理解釋、舉凡日常營業上應付之必要開支、如店房之租金、夥友之薪給、及運用資金之拆息、票貼、以及營業上之一切損費、均當包括於實際開支之中。惟有下列各項、似爲實際開支、而實非者、卽一、官利、二、資本支出、三、開辦費三者。

官利 普通商業習慣、對於股本利息之發給、或分立科目爲官利爲紅利、官利往往於按

年營業年度未終結時發給、而列爲營業開支之一種、但在事實上則爲盈利分配之一部、而非營業上之必須開支。與運用資金之貼現拆息迥乎不同、自難任其扣除。且此項官利、如誤作開支、則影響於稅收者至鉅。蓋依暫行條例純益合資本總額百分之五者始行徵稅、如誤列官利於開支之內、使官利爲一分、則非純益達一分五厘者、均得免稅之利益、故審核第一類營利事業之開支、非三致意於官利之是否混作爲開支、不足以言盡心力於審核也。

資本支出 資本支出者、支出現金而購得資產之謂也。自支出方面視之、似爲開支、但併合收進之資產視之、則實無損費、如店屋之購置、機器之購進修補、雖爲現金之減少、而實爲資產之增加、出入相抵、自非損費。至於資產因使用或經過期間而減少之價值、則爲折舊問題、與開支無涉。

開辦費 次之則爲開辦費問題、開辦費、表面視之爲第一營業年度之開支、而事業之成立則與資本支出之對待收益者無殊、故在會計學上議論紛紛、大多數之主張以爲開辦費不應列爲某一年度之開支、而應就若干年分攤。惟分攤之部份、得視爲開支、此爲會計上之問題、在稅務行政則不生若何嚴重影響。蓋所得稅之徵收、不限於某一年度、而純益之計算、則限於各別年度、使有商店其初年因列全部開辦費爲開支而免稅、其次年之盈利、即不得扣減

開辦費用、稅源無損、故曰不生嚴重影響。

開支以外之應減除者、爲公課、爲折舊、爲公積金。公課之意義明顯、公積金則限於公司組織之營利事業、前已及之。折舊一項足以發生秘密公積、及隱匿純益、易啟逃稅之弊。但部頒第一類所得稅徵收須知、已定折舊標準、自無此弊之產生、可斷言也。在計算時有注意必要者、惟呆賬及盤存耳。呆賬依會計學學理包括實際發生之倒賬、及對於未收賬款估計之呆賬成數而言。實際倒賬、於審查時、自得命營利事業之負責人提供相當之證據。惟未收賬款之呆賬估計、則須酌量情形、以定估計標準。各業環境不同、各地方之實況互異、加以某一年度之經濟景氣與否、又不可相提並論。故由最高主管機關定相當之標準、實屬難能、而由審核者自由決定、似又近於專斷。故以爲應以各業所自定之估計額之平均數爲相當準據。盤存之定義、爲盤存之消耗、一方面須經實際之盤存、一方面就其盤存各件、加以估價、始可得確實盤存消耗額。然核定之時、就此部份之審查、亦非易於着手者也。

(二) 所得稅逃稅之防止

三類所得中、凡得依課源法扣繳稅款者、皆不至於發生逃稅問題、此實立法之完善。因扣繳人、非賦稅之負擔者。逃稅之利益不及於扣繳人、而罰則之處罰、則及於扣繳人、天下

自鮮爲他人求不法利益、竟自冒大不韙者、故得就源課徵之所得稅、均不至於逃漏。但逃漏之發生、可逆料其最普遍、逃漏之方法最多而且易者、則以第一類之營利所得及第二類中自由職業者之報酬所得爲最、茲分別申言防止之方法。

第一類所得之逃稅方法、約言之、可就實際開支、公積金、呆賬以及資本之加多、爲逃稅方法。茲略言逃稅之方法而論其防止之步驟。

以開支爲逃稅之方法者、得以薪給爲名義支純利與股東。在合夥組織之下、其合夥人往往爲三數人、合夥商號甚易以薪給名義、使利潤歸諸股東、以逃避第一類所得稅。假定商號之合夥人四人、出資各二萬元、如獲利五千元、應納第一類所得稅二百元（千分之四十計算）、如每人改以月支薪給一百元、以爲逃稅地步、則每人祇須月負擔第二類所得稅六角、四人合計每年祇須納稅二十八元八角、而四千八百元之利潤已以薪給名義瓜分與股東、其純利餘額二百元、已不及資本額之百分之五、則第一類之所得稅、根本逃避。此以開支逃稅之例一也。此種情事、在他國合資之公司多、人合之合夥較少者、鮮有發生、而我國則不免。其防止之方法、卽于審核時、對於給付股東之薪給數額是否相當、股東之受領薪給者是否爲其全體、各個股東所受領之薪給、是否與出資爲比例、必須三致意焉。能如此、則以薪給爲逃稅

之方法、圖窮而匕首見矣。

以資本公積之虛報爲逃稅之方法者、約言之爲資本公積之以少報多、以減削盈利之成數。或對於資本以多報少、使資本總額不及納稅標準。此外則爲祕密公積金之提存、移盈利爲資本、以避免徵稅。然資本及公積金之虛報、祇能實現于最初申報之時、于此時而詳加審核、自亦難于逃稅。資本公積金之以少報多者、一經查擠、眞象必現。至資本以多報少逾二千元而報明在二千元以下者、除賬冊之審核外、外表估計法及懸賞告發制之兼行、雖不能弊絕風清、要亦足以杜絕大部份之逃稅。

此外以呆賬及祕密公積之方式匿稅者、呆賬必須舉證、暫行條例施行細則已以舉證責任加諸申報人、審核從嚴、自可杜絕。至祕密公積與資產估價有密切關係、大多數之祕密公積以減低資產估價之方法行之、對此制裁方法、徵收須知對於折舊制度已定標準、是資產之改估、可加限制。非值市價顯見低落、不得減低估價。是減低估價是否可以承認、應以市價爲準則、而無市價之資產、當不得任之減估。

總上所論、則所得稅稅務行政之主要關鍵、蓋不在稅額之厘定、稅率之計算、而在爲所得額之調查。調查之範圍、初不限於就申報義務人申報後而爲調查、即納稅以後亦應予以調

查。而調查工作亦不限於所得額、凡有關於所得稅之事項、均應調查、且當旁及於依法免稅者、以覘其免稅條件是否翔實。更有進者、調查之實施、亦不限於直接爲之、其間接之資料、足爲調查之助者、均得以爲參考之資（如徵信錄商會方面之統計等類是）。必如此、而後可一經申報、即時可知其誠僞。

得爲調查之助者、有比對之方式、及檢舉之方式。在相做之環境可用比對之方式、察申報之誠僞、復可經他人之報告、以檢舉虛僞之申報。但比對及檢舉祇足因之以引起調查之注意所及、而不得因而左右調查之結果。蓋調查以客觀爲要件、一懷成見、卽失調查之真諦。

此外公告亦爲稽核所得額之良法、但以所得稅暫行條例施行細則第四十三條明文規定、「徵收所得稅機關人員對於納稅人之所得額納稅額、……應絕對保守秘密、違者……應予撤職或其他懲戒處分……」、是蓋不得以公告爲稽核之方法矣。而遺產稅暫行條例草案則有於決定稅額、應行公佈之相反規定、將來或須修正。但以管見、遺產額及個人所得、爲個人之利益計、不應暴露於外、至公司商店之營利所得、似可公告、亦與誠篤之納稅人無所損、而足爲制裁虛僞申報之良法。

(三) 商業會計簿記制度之改進與所得稅實施之影響

我國商業所用簿記、類皆沿襲舊制、會計科目之劃分、賬冊組織之系統、均有紊亂淆雜之感、對於所得稅之推行、固有相當之阻礙、而於商業經營之本身、亦似背科學管理之原則。蓋商業會計之功用、厥為隨時能編製各項報表、呈顯經營及財政之狀況、用以規知過去經營之得失、及指示將來經營之方針。自近代商業管理進步以來、對於有系統有組織之會計制度、極為重視、非僅利用詳密之簿記、以便利商品成本之計算、亦以採用嚴格之預算、以控制營業之開支、使商業之經營與管理、更趨於合理化。我國舊式之商業簿記、以科目組織之淆雜、僅足供記數之資、而缺乏上述各項之功用。雖或能產生報表、亦往往不能精確。故改良之舉、在商業經營本身上、實甚重要。所得稅實施後、其重要性益見增加。設商業會計失之粗疏、則純益額之計算、自亦失其準確。少計純利、則政府稅款蒙受影響、多計純利、則商人自身增荷額外負擔、兩皆不宜。且對於商人所得額之申報、政府亦感稽核之不易、深恐其決定、失其公允。準此以論、對於商業簿記之改革問題、在政府求所得稅推行之順利、固有必要、在商人求經營之合理、及負擔稅款之公平、更為必需。誠宜上下合作、羣策羣力、共謀解決。改革之道、其詳細規劃自有待於會計專家、但亦有若干重要原則、足為改革之參考者。一、採用新會計原理、明確劃分會計科目、整飭賬冊系統及組織、求其綱舉目張、有

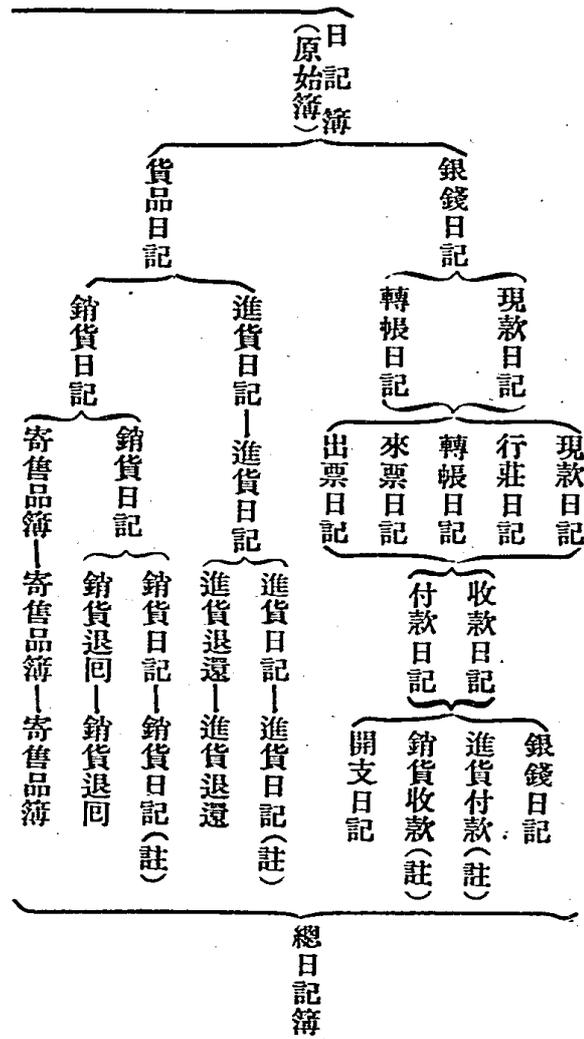
條不紊、既可發揮制衡作用、以防流弊、亦可系統整齊、而便稽核。二、會計制度之繁簡、自以商店營業大小以爲衡。在規模宏大之商店、多已採用新會計、故制度之厘訂、不妨以簡要爲準、並須有詳細說明、使普通商店皆能遵照改革。蓋普通商店原無會計專才、其記賬悉憑舊法、驟然改用新制、自多扞格、更強其實行繁重之會計制度、徒增加其聘請會計人員之支出、自非妥善、且規模狹少亦不需此也。三、在新會計制度中所用之賬冊表式、應規定有直式及橫式兩種、由商人隨意採用、以謀便利、尤要者不應限制表冊之紙張。新式會計制度不爲商人所歡迎者、即在表冊紙張、過求良好、成本過重、且屬外貨。故表冊之用紙除盡量利用國貨外、且須求成本之低廉。此一點雖似爲輕微問題、其影響新會計制度之推行者綦鉅、亦不能不認爲主要之原則也。總之、在不增加商人負擔之原則下、力求會計制度之改良、其改革自可便利、此爲根本之原則、政府當局及擬議會計制度之專家、所應宜注意者也。

商業會計之設計、徐永祚會計師以專家之立場、已先我言之、茲節錄如下。

帳簿之分類 記載帳目所用之簿冊表單，謂之帳簿。設置帳簿，應隨事業性質，規模大

小，事務分掌及帳務繁簡等之不同，而變化無窮。但帳簿必有系統秩序的組織，與彼此聯絡的關係，而後會計始有正確明瞭之表現。我國商界所用之帳簿，每多紊亂。組織既不一律，

名稱又無一定，亦為中式簿記之一大缺點，亟應加以改良。故改良簿記，必須注意於帳簿之組織，與名稱之統一。至於習慣通行名稱，應儘量採用，亦為改良之本旨，固無待論。茲本此原則，規定中式簿記帳簿分類表如左。



(註一) 用門市發票者，即憑發票存根，結出門市分類總表過帳，不必再設此簿。

(註二) 主要簿中分設來票日記簿及出票日記簿者，補助簿中不必再設此簿。

結算表
日計表 月計表 歲計表 各帳戶結算表 查存表

資產負債表 損益計算書 財產目錄

憑單——收款憑單 付款憑單 轉帳憑單

(四) 外僑外商之征稅問題

前此論所得稅之負擔者，嘗論及于稅法中關於外僑納稅之規定。今茲所得稅實施以來，推進工作尙稱順利，殊堪慶幸。惟一之障礙，惟外僑之納稅問題耳。自外交部正式通知各國使領徵收所得稅後，法國政府首倡異議，各國因之相繼效尤，以致對於外僑方面稅務之推進工作，遂在擱淺狀況之下，而靜待交涉之結果。

所謂外僑，初不限於自然人之外國人民，而自然人以外之外國商業組織，舉凡外國法人及非法人之團體，而從事於營利事業者，均包括於外僑之列。自財政之立場而論，外僑之納稅與否，影響於稅收者已屬數可驚人。加以因外僑之納稅問題，進而連帶及於一部份國人應納之所得稅，是其影響所及，蓋不僅財政上稅收之短絀，且有更進一層之危險存焉。本於所得稅暫行條例及其施行細則而發生之義務，自表面言之，似其範圍不過自身之賦稅負擔義務

而已。但一觀究竟、負擔之義務以外、且包括扣繳之義務。若外僑之納稅問題常此遷延、則外僑方面應爲之申報及代扣之稅收、自必濡滯於觀望狀態之下。則是不惟外僑之本身所得、苟免於納稅。同時國人之所得泉源與外僑直接間接關係者、亦將因扣繳義務人之懸宕而致無從進行。是其結果、不惟形成財政上之短收、且將以假手外僑、可免賦稅負擔。於是資本外逃、必爲當然之結果。此其影響於國民經濟之損失、蓋十倍於財政上有數之短收也。

外僑納稅、既爲嚴重問題。自國民經濟以及財政之立場言之、所得稅之徵及外僑、自在必行、並須於最短期間促其實現。旁徵理論及現行條約、友邦政府實無反對之理由、而我國之徵稅外僑、則屬理所當然。

就理論而言、一國之財政主權、在領土之內至高無上、前言已嘗及之。在國境之內對外僑而徵稅、實無疑問可言。核之友邦成規前例、不勝枚舉、茲就德美法三國前例而論。德國所得稅法、關於納稅義務之規定、純以住所是否設於德國、及經濟上所得來源是否取自德國爲前提、而不問國籍之爲內國爲外國。故一九一五年八月十日所得稅法第二條之規定、曰「一切自然人、凡在德國有住所或常住者、皆有無限制納稅義務……」第三條曰、「一切自然人凡從本國取得所得者、除第二條規定已有無限制納稅義務者外、就下列各項（列舉十一項）

皆爲有限制的納稅義務……。「準此而言、德國所得稅之負擔人、依第二條之規定、初不限於本國人。凡居住德國之德國人民及外僑、須就其在德國境內及境外之所得納稅。所謂無限制的納稅義務、蓋不以經濟所屬或國籍所屬爲條件、而以住所所在地爲唯一之條件。凡住所

在德境內達六月以上（對於外僑以居住六月上爲納稅義務之條件）者、均須納稅。蓋不問其人之國籍爲何國、且不問其所得來源是否在德境內、均須納所得稅。至第三條所規定之有限制的納稅義務、則專以所得稅之泉源是否在德境之內爲唯一之條件、其人爲內外國籍、其人之居住所是否在德、均所不問、而一以其所得泉源所在地爲標準。德國之規定如此、而美國之規定尤有甚者。美國制度凡由美國銀行代付之紅利、雖其公司不在美國、納稅負擔人不居美國、除能確切證明其公司之盈利百分之五十以上、泉源不在美國境內、始可免納所得稅。以德美之所得稅與我國之所得稅暫行條例相較、其嚴寬蓋不可同日語。我所得稅之第二三兩類未嘗徵及外僑泉源在國外之所得、而第一類之營利所得、所得稅暫行條例施行細則第五條明文規定、一凡營利事業本店在中華民國國外、分支店營業所在國內、或分支店營業所在國外、而本店在國內者、無論其資本是否與本店互爲劃分、均就其在中華民國境內營業之盈利部份計算其所得額……。「是較之德美稅制、我國之規定固未嘗苛責於外僑。進一步而言、

首先反對我國對外僑徵所得稅者爲法國、而法國採分類徵稅制度、與我國同。對於外僑之得依分類制徵稅者、無免納之例。其在法國無所得者、則以在法所付房租之七倍爲準、而徵所得稅。上述各國其本國對於外僑之徵稅、既不厭其苛、而對於我國之徵稅、縱稅則較之爲寬、稅率較之爲低、亦有異議、吾不知其所據爲何說也。依各國前例論、我國對於外僑徵稅、各該本國、實無反對之理由。此其一。

次以各國對於國際複稅之處理方法論、凡依屬人主義對本國居外僑民課稅者、率以外國政府已徵所得稅、爲減免本國所得稅之根據、美國一九二四年六月二日賦稅法 *Revenue Act* 第二百二十二項、卽其一例。可證各國祇因本國僑民在外國已納所得稅、而減免其對於本國應納之所得稅。惟有以消極之方法、應付他國對於本國人民徵收之所得稅、而未有以積極方式、反對他國徵稅之前例、此其二。

外國政府之拒絕我國徵所得稅、其根據不過爲不平等條約耳。但遍觀中英中法以及與美日等國所締條約協定及於稅則者、關稅子口稅以及免厘免稅一類條款。其效力所及、惟出入口對物之間接稅而已。直接之對人稅、則初無任何條約之拘束、自難比附援引、適用關於對物稅之協定、而推廣及於直接對人課徵之所得稅。且以中英續議通商條約附件乙之三（一九

○二）第三類而論，「英國商人所租棧房及小碼頭須納稅捐，如同中國人民左近相類之房產一樣……。」是英國因不平等條約所享受對物稅之利益，並不因之而類推適用及於不動產捐稅。同屬間接稅性質之捐稅，且未嘗以彼例此，自難謂關於對物稅之協定，其效力足以推及於直接對人之所得稅，此其三。

或謂外僑有領判權之特殊保障，非我法權之所及云云。但不平等條約中領事裁判權對於我國之司法主權有所侵害，而對於立法主權，及行政主權則無傷也。故行政方面之財政主權除關稅協定一類之特殊條款，限制我國對於締約國進出口貨物徵稅之國權作用外。我國對於外僑外商徵收其他捐稅之財政主權，則屬完整無缺。司法上之領事裁判權，與財政上之徵稅主權，風馬牛不相及、混爲一談、誠屬謬論，此其四。

基上所論，外僑外商實無免除納稅之理由，且乏反對徵稅之根據。我國政府據理力爭，外交上之勝利必可期。而僑民僑商之納稅，亦必實現於最短期間之內。在行政上對於外僑之課稅，雖無異對於國人之徵稅，但在制裁方面則不無以領事裁判權之故，而須別尋途徑。我國前此對於外僑所徵收之賦稅，對物性質者爲多，而鮮對人之賦稅。在對物之稅（如關稅）、貨物爲納稅標的，亦卽爲執行標的，故對漏稅走私之制裁，對物執行，扣留貨物，卽爲根

本對策。但所得稅爲對人稅、自行申報納稅之外僑、如守法納稅、自無問題。如不爲申報、或不爲忠實之申報、或遲遲繳納。對之執行制裁、自必對於其人或對於其人之財產執行、而不得如關稅之得以扣貨爲執行方法。司法方面因而發生領事裁判權問題、爲稅務行政（執行制裁）之障礙。故一孔之見、以爲對於外僑納稅、應另定制裁辦法、避免暫行條例第十九條第二十條、移請法院科罰追繳之適用、而單純以行政處分爲解決之方式。蓋一經適用上述法條、則司法程序不可免、而以領判權之故、將不免有權操外人之弊。至於行政處分執行之方式、以經驗所及、對於外僑之制裁方法、無過護照之掉銷、或拒絕轉期。是對於一般外僑之欠繳稅款及罰金者、得以調銷護照或拒絕轉期爲方法之一。此外對於從事自由職業中之律師、醫師、會計師業務之外僑、則停止業務之執行、亦爲制裁之良策。集思廣益、或足爲芻蕘之獻。然對於外僑以司法方式執行制裁、則爲管見所不取。蓋一則因領判權之故、而假手外人、難求成效。再則一國司法、無代他國執行公法之義務、爲國際公法之原則。諒他國領事法庭、依法亦難於代我執行稅法、故主張另定辦法、以濟司法制裁之窮也。

（五） 稅法之修改與解釋

所得稅現已推行全國、稅制本身之是否宜行于中國、已爲不成問題之事實。今日所應三

致意者、條例之規定是否合于國情。稅務管理如何而可不生流弊。實爲言新稅者當前之急務。至于稅法方面之欠缺、縱因規定不合實際、運用上發生扞格不入之情事、不過一時之困難、一經修正、即可符轍相合、斷無後災可言。日本明治二十年之所得稅法、卽其前例。而稅務管理、苟非正本清源、則流弊一生、且將有蒂固根深、無從改善之現象、昔日之釐金卽殷鑒也。

所得稅爲有伸縮性之賦稅、故各國前例每以財政上之原因、爲稅法之修正、且因外制之吸收、試行之初、以運用困難、而修正者亦不一其例。我國今日初行新稅、未經試驗、立法之初、縱經多方之考慮、尙難謂閉戶造車之條例、必能出門而合轍。故稅法之修正、爲必要之歷程、而實行新稅在試驗時期、必須以試驗之結果爲修正之準備。

再則新法實施疑問之發生、爲各種法令所必不免者、但舊制新法尙可以舊日之觀念爲解釋之根據、新制新法一無成規、疑問之叢生、必比較爲多、而解釋之困難、尤可想見。且法律之解釋、有時影響法律之本身、况所得稅法第一條課稅範圍之規定、解釋上過守分析主義、不免使所得稅發生不公平之結果。故其解釋、一方面相當遵守分析主義、他方面又須顧及事實上社會上之公允。此其解釋之難易、較之他種法律、固屬不可同日而語、故解釋之統一

亦爲稅法運用之必要問題。

管見所及、稅法必以試行之結果爲修正之依據、然後可期完善。解釋必期允當、必期統一、然後可免運用上之進退失據。故以爲所得稅之最高主管官署應設統一解釋委員會、並應聯合立法機關於試行相當時期後、共組調查委員會。以調查之結果、爲修正稅法之準備。如此則期年以後、庶幾新稅法之體系可以成立、而財政當局建築賦稅根本於直接稅制上之政策、得期實現。

(六) 組織與管理

吸收外國制度、自清季維新以至今日、爲數幾何、蓋不可勝數。吸收結果、而有成效者、國民政府定都南京以前、除假手外人之關稅及郵政外、有圓滿結果者、則寥寥可數。財政當局既抱開徵新稅之決心、而懲前毖後、惟恐新稅實施之後、復蹈前此吸收外制一無成效之前轍、使新稅入于百弊叢生萬劫不復之境。於是毅然創行分權制、以爲杜絕弊端之根本方法。復以考選方式登庸下級幹部、加以嚴格訓練、各省市之主管人員亦嚴加甄別、均爲一時之選、務使新稅之實施不踏舊賦稅之覆轍。

昔日賦稅史之重大污點、無過招標包繳之徵稅方法。其他賦稅行政之弊端、亦以經收機

關與經徵機關同集一人、於是黑幕以生、而稅吏得上下其手。財部當局有鑒於是、乃以分權方式、使經徵機關與經收機關完全劃分、調查納稅標的、計算徵稅數額、均由稅務行政機關主之。而稅款之經收、則完全假手國家銀行或郵政儲金局徵收之、其當地無上列機關者、得指定其他銀行商號或處所代為經收、而委託之權則集中於財政部主管徵收機關（見所得稅施行細則第二十五條）。稅務機關之職權既限於技術方面、不涉於經收、即欲為些微之侵吞、其可得乎。

上述分權制度、誠為新制之特色、但管見所及、依施行細則之規定、有國家銀行或郵政儲金局之地方、由其代為經收。其無上項機關者、則由銀行商號或其他處所為之。絕對分權、誠屬至當。但無國家銀行或郵政儲金機關之地方、其銀行商號之組織、亦必幼稚至極。能否勝任固為問題、甚至連合舞弊或亦不免。故以為無必行劃分經收機關於經徵機關以外之必要。不如兼採印紙制度、若司法機關之法收然。凡稅款必照額實貼印紙、印紙之發交經徵機關有一定之數額、經徵機關之報銷、亦必與印紙數額相符、縱使經徵經收集集中一手、以印紙之故、亦必無上下其手之可能。司法機關行之已久、成效大著、以此制度為補救國家金融機關尚未遍佈之處所、似可行也。

(七) 結語

總之、所得稅在我國尙屬初創之時，在政府方面、當本以經驗求改革之態度，俾稅制日進於完善。更抱不苛不擾之原則，以國內實際環境爲本位，期推行之順利。至對於全國人民，則希望其熱烈擁護，切實奉行，使良好稅制，得確立其鞏固基礎，而抵於完成。人民本有納稅之義務，此爲古今中外之公例，對於良好之所得稅，自不能有所吝惜。况目前創辦所得稅、以改善稅制，平衡負擔爲要義，人民更應擁護良好稅制之實現，而免在往日不良稅制下所蒙受之痛苦。尤有進者，所得稅之創行尙具充實國力，救亡圖存之深意。是所得稅能早日成功、則國力早一日充實，處此國難嚴重，世變日亟，人民對於所得稅自必熱誠奉行，竭力擁護。追憶歷次外敵壓境，我國忠勇之軍士奮起抵抗之時，遠若一二八之抗敵，近若綏遠之挺戰，見國人輸將之慷慨與踴躍，以鼓勵作戰軍士之勇氣。則對此具有救亡圖存深義之所得稅，亦必抒摯其熱忱，擁護其實施。是所得稅創行之成功，又何待於龜著哉。

所得稅重要法令條文分類對照表

別項	暫行條例	施行細則	徵收須知
稅	<p>第一條 凡有左列所得之一者依本條例所得稅</p> <p>第一類 營利事業所得</p> <p>甲 凡公司商號行棧工廠或個人資本在二千元以上營利之所得</p> <p>乙 官商合辦營利事業之所得</p> <p>丙 屬於一時營利事業之所得</p> <p>第二類 薪給報酬所得 凡公務人員自由職業者及其他從事各業者薪給報酬之所得</p> <p>第三類 證券存款所得 凡公債公司債股票及存款利息之所得</p>	<p>第五條 凡營利事業本店在中華民國國外分支店營業所在國內或分支店營業所在國外而本店在國內者無論其資本是否與本店互為劃分均就其在中華民國境內營業盈利之部份計算其所得額準用暫行條例第四條稅率課稅</p> <p>第十二條 買賣與本業務無關之物品證券或金銀貨幣而其所得又不在本業務收入項下計算者以一時營利事業論</p> <p>非營業之個人為前項之買賣而於約定期日以現貨交割者亦同</p> <p>第十三條 非營利事業之法人或團體而兼營營利事業者視為營利事業</p> <p>第十六條 左列各項收入均屬第二類</p>	<p>第一類</p> <p>一 施行細則第五條所稱分支店營業所在國外而本店在國內者係指分支店營業所全部在國外者而言如分支店一部份在國外者其在國外部份營業上之盈利應於計算本店純益時將其剔除</p> <p>第二類</p> <p>一 公務人員之範圍如左</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 各級黨部及其所屬各機關之人員 2 中央及地方政府及其所屬機關之人員 3 國立及省市縣立學校之職員教員 4 官營事業之人員

我國新辦所得稅之理論與實施

範

薪給報酬之所得

- 一 公務員之俸給薪金歲費獎金退職金養老金及其他職務上所得之給與金
- 二 自由職業者其他從事各業者因職業及工作上所受之薪給年金報酬及其他金錢之給與

5 地方自治團體之人員

6 其他依法令從事公務之人員

二 前項所列各機關團體之役工人非公務人員應屬於其他從事

各業者之範圍

三 從事公務之人員無國籍職務之

別其薪給報酬之所得均照施行

細則第二十七條第三款規定扣

繳所得稅

四 公務人員因公支領之費用不屬

於薪給報酬之範圍不予課稅

第三類

一 公債包含中央或地方政府發行

之債票庫券證券憑券

二 股票利息係指股息而言

三 存款利息包含左列各款

1 銀行錢莊所收存款之利息

2 銀錢業外商號團體及個人借與

公司商號款項之利息

四 銀行錢莊之放款及銀錢業同業

間或其分支店間之往來款項其

圍	免 稅 規
	<p>第二條 左列各種所得免納所得稅</p> <p>一 不以營利爲目的之法人所得</p> <p>二 第二類所得</p> <p>子 每月平均不及三十元者</p> <p>丑 軍警官佐士兵及公務員因公傷亡之卹金</p> <p>寅 小學教職員之薪給</p> <p>卯 殘廢者勞工及無力生活者之撫卹金養老金及贍養費</p> <p>三 第三類所得</p> <p>子 各級政府機關存款</p> <p>丑 公務員及勞工之法定儲蓄金</p> <p>寅 教育慈善機關或團體之基金存款</p>
	<p>第二條 駐在中華民國境內各國外交官之所得免予徵稅</p> <p>第三條 在中華民國境內居住未滿一年之外國人其所得之來源不出自中華民國境內者免予徵稅</p> <p>第四條 前兩條之規定以各外國對於中華民國有同一之待遇者爲限適用之</p> <p>第十四條 稱法定儲蓄金者以政府法令規定之儲金爲限</p>
<p>七 所生之利息應歸入營業收益項下計算不征收存款利息所得稅</p> <p>壽險被保險人滿期領受之保險金額超過保險費總額者其超過部分視爲存款利息之所得照條例第六條稅率課稅但勞工保險金額免予課稅</p>	<p>第二類</p> <p>四 公務人員因公支領之費用不屬於薪給報酬之範圍不予課稅</p> <p>第三類</p> <p>五 凡屬於教育慈善機關或團體之基金存款應用該機關或團體之戶名由存款機關於收受存款時報明當地主管征收機關核准其在二十六年一月一日以前存入或不用該機關團體戶名者應於開征日起一個月內補報或改正之其不補報或改正者以普通存款論</p> <p>六 以公債作爲基金或抵押品者其</p>

我國創辦所得稅之理論與實施

卯 教育儲金之每年所得息金未達一百元者

定

由公債所得之利息應照扣所得稅但教育慈善機關或團體之基金得提出監督或管理機關或其他確實證明文件向主管征收機關聲請退稅

四

稅

第三條 第一類甲乙兩項所得應課之稅率分級如左

- 一 所得合資本實額百分之五未滿百分之十者課稅千分之三十
 - 二 所得合資本實額百分之十未滿百分之十五者課稅千分之四十
 - 三 所得合資本實額百分之十五未滿百分之二十者課稅千分之六十
 - 四 所得合資本實額百分之二十未滿百分之二十五者課稅千分之八十
 - 五 所得合資本實額百分之二十五以上者一律課稅千分之一百
- 第四條 第一類丙項所得能按資本額計算者依前條稅率課稅不能按資

第七條 稱資本者謂照公司組織實在繳足之股金或其他組織實際投入之本金

- 一 有公積金者得按其總額以三分之一併入資本計算
- 二 第四十五條 股份有限公司或股份兩合公司發行股份時應將股份總額股票種類每股金額營業年度報明當地主管征收機關
- 三 已發行之股票應由各該公司於本細則施行日起一個月內將前項應報事項報明當地主管征收機關
- 四 第四十六條 公司商號行棧工廠及營利之個人應於本細則施行日起一個月內將姓名住址營業資本或股本實額報明當地主管征收機關

第一類

- 三 營利事業之資本額有增減時應於增減日起十五日內報告當地主管征收機關
- 四 施行細則第七條第一項所稱之資本不包含信用或勞務之出資
- 五 施行細則第七條第二項所稱之公積金以依法令所規定之公積金為限
- 六 在營業年度中資本額有增減者應以該年度資本之各月末平均額為該年度之資本例如一月份之資本為十萬元至十月份資本增加為十五萬元則其資本額應為九個月乘十萬元三個月乘十五萬元之和而以十二個月除之

率

本額計算者依其所得額課稅其稅率如左

- 一 所得在一百元以上未滿一千元者課稅千分之三十
 - 二 所得在一千元以上未滿二千五百元者課稅千分之四十
 - 三 所得在二千五百元以上未滿五千元者課稅千分之六十
 - 四 所得在五千元以上者每增一千元之額遞加課稅千分之十
- 前項所得之課稅其最高稅率以千分之二百為限
- 第五條 第二類所得應課之稅率如左
- 一 每月平均所得自三十元至六十元者每十元課稅五分
 - 二 每月平均所得超過六十元至一百元者其超過額每十元課稅一角
 - 三 每月平均所得超過一百元至二百元者其超過額每十元課稅二角

我國創辦所得稅之理論與實施

所得之數計為十一萬二千五百元

- 十二 稱依法令所規定之公積金以公司法第一百七十條第一第二兩項提存之公積金及超過票面金額發行股票之溢價為限至公積金已達資本總額二分之一者其所提之公積金不得作為法定公積金

第二類

- 十七 薪給報酬所得納稅額照附表計算之

規

四	每月平均所得超過二百元至三百元者其超過額每十元課稅三角
五	每月平均所得超過三百元至四百元者其超過額每十元課稅四角
六	每月平均所得超過四百元至五百元者其超過額每十元課稅六角
七	每月平均所得超過五百元至六百元者其超過額每十元課稅八角
八	每月平均所得超過六百元至七百元者其超過額每十元課稅一元
九	每月平均所得超過七百元至八百元者其超過額每十元課稅一元二角
十	每月平均所得超過八百元以上時每超過一百元之額每十元增課二角至每十元課稅二元為最

定	所
<p>高限度</p> <p>每月所得之超過額不滿五元者其超過部分免稅五元以上者以十元計算</p> <p>第六條 第三類所得應課之稅率為千分之五十</p>	<p>第七條 計算所得額之方法如左</p> <p>一 第一類之所得以純益額計算課稅</p> <p>二 第二類之所得以月計者或以年計者均按月平均計算課稅其所得無定期或一時所得者以各該月之所得額計算課稅</p> <p>三 第三類之所得以每次或結算時付給之利息計算課稅</p>
<p>第五條 凡營利事業本店在中華民國國外分支店營業所在國內或分支店營業所在國外而本店在國內者無論其資本是否與本店互為劃分均就其在中華民國境內營業盈利用第四條稅率課稅</p> <p>第六條 本店及其分支店營業所同在中華民國境內而其資本互為劃分者應分別計算其所得額</p> <p>第八條 第一類甲乙兩項營利事業之所得得依各業習慣每年結算一次其不滿一年者就其營業期間之所得計算課稅</p> <p>第九條 營業年度變更時依新舊年度交替期間之所得計算課稅</p>	<p>第六條 本店及其分支店營業所同在中華民國境內而其資本互為劃分者應分別計算其所得額</p> <p>第八條 第一類甲乙兩項營利事業之所得得依各業習慣每年結算一次其不滿一年者就其營業期間之所得計算課稅</p> <p>第九條 營業年度變更時依新舊年度交替期間之所得計算課稅</p>
<p>第一類</p> <p>一 施行細則第五條所稱分支店營業所在國外而本店在國內者係指分支店營業所全部在國外者如分支店一部份在國外者其在國外部份營業上之盈利應於計算本店純益時將其剔除</p> <p>二 施行細則第六條所稱本店及其分支店之資本互為劃分者係指分支店之資本及營業完全獨立者而言</p> <p>七 甲乙兩項營利事業其營業期間不滿一年或營業年度有變更者計算其所得時應就該營業期間或新舊交替期間相當於全年度之比例換算其資本額例如營業</p>	<p>第一類</p> <p>一 施行細則第五條所稱分支店營業所在國外而本店在國內者係指分支店營業所全部在國外者如分支店一部份在國外者其在國外部份營業上之盈利應於計算本店純益時將其剔除</p> <p>二 施行細則第六條所稱本店及其分支店之資本互為劃分者係指分支店之資本及營業完全獨立者而言</p> <p>七 甲乙兩項營利事業其營業期間不滿一年或營業年度有變更者計算其所得時應就該營業期間或新舊交替期間相當於全年度之比例換算其資本額例如營業</p>

我國創辦所得稅之理論與實施

得

- 第十五條 計算第一類所得時應就其收入總額內減除營業期間實際開支呆賬折舊盤存消耗公課及依法令所規定之公積金以其餘額為純益額依照暫行條例第三條規定之稅率課稅
- 第十九條 依本細則第十二條規定之營利應於各個交易結算時計算其所得額
- 第十條 第二類所得以星期計者每月按四星期計算課稅
- 第十一條 第二類所得以月計者不足一月時就其所得之實數計算課稅
- 第十七條 計算自由職業者及其他從事各業者之所得如有左列各項費用時應先行扣除以其餘額為所得額
- 一 業務所房租
 - 二 業務使用人薪給報酬
 - 三 業務上必需之舟車旅費
 - 四 其他業務上直接必需之費用
- 八 期間為三個月所得純益為三千元資本實額為十二萬元則三個月相當於全年十二個月之四分之一故該期間之資本實額應為十二萬元之四分之一計為三萬元該期間所得純益三千元合資本實額三萬元計為百分之十
- 前項營業期間不滿一月者作為一月計算
- 九 稱收入總額者係指營業上實收及可收之總收益而言
- 十 稱實際開支者係指營業上已付及應付未付之必要合理費用及呆賬折舊盤存消耗以外之其他損費而言
- 十一 稱依法令所規定之公積金以公司法第一百七十條第一第二兩項提存之公積金及超過票面金額發行股票之溢價為限至公積金已達資本總額二分之一者其所提之公積金不得作為法定公積金

額

業務人就其居所為營業所者其房租應比例扣除之但不得超過租金總額百分之六十本條第一項第三款之舟車旅費以受有報酬者為限但不得超過其各個報酬額百分之三十

第十八條 自由職業者及其他從事各業者設有兩個以上之業務所各有其獨立之賬簿者應分別計算其所得額

- 積金
- 左列各款不能認為營業上之必要合理費用及損耗如納稅義務者列入損益計算書中應於計算純益時將其剔除
- 1 資本之利息
 - 2 股東董事監察人經協理及其他使用人所攬分之利益
 - 3 自由之捐贈
 - 4 營業上擴充或改革設備之費用
 - 5 房屋工廠倉庫機械工具器具及船舶等之修理費用足以增加其原有價值或效用者
 - 6 經營本業及附業以外之損失
 - 7 水火風暴之損失受有保險賠償金之部份
- 營業收益中已納之所得稅應於應納之所得稅額中扣除之
- 資產之估價依估價方法及附表規定計算之
- 上年度營業之虧損不得列入本

年度計算

六 甲乙兩項營利事業因合併解散歇業轉盤經清算或清理後其剩餘之財產額超過原有資本實額者就其超過部份照暫行條例第四條稅率課稅

第二類

- 五 公務人員之薪給報酬按其原支額計算課稅不得減除任何應用
- 六 自由職業者及其他從事各業者除本業務上勤勞所得之薪給報酬外有兼營本業務有關之營利事業者其薪給報酬所得與營利所得應分別計算課稅
- 七 業務上薪給報酬之所得如為物品或有價證券以給予時之市價折合法幣計算之
- 八 施行細則第十七條規定得予減除之開支以設有業務所者為限左列各款屬於前項同條第四款所規定之開支

1 業務用具修理費

2 廣告費

3 公會會費

4 文具郵電及其他雜費

十二

自由職業者及其他從事各業者設有聯合業務所者應就其分攤

之約定各別計算其收入及支出

十三

薪給報酬之所得以月計者其不足一月之所得應就其所得之實

額按原支額計算課稅例如某甲

月薪定額四百元於半個月時離

職實支二百元應按二百元之額

照原支四百元之稅率計算課稅

四元八角

十四

公務機關或雇主未能按月發給

全薪者依左列規定計算課稅

1 折扣發薪者先就已發實額之

稅率計算課稅至補發時再以補

發部分與已發部份合併計算補

繳稅款例如某甲月薪三百元先

發六成一百八十元暫照先發部

計

一一一

分之稅率計算課稅二元二角至補發四成一百二十元時再與已發部分合併計算即照三百元之稅率每月課稅五元六角除已繳二元二角外每月應補繳三元四角

2 以借支方式代替發薪者應就其各該月所借之實額照前款之計算方法補繳稅款

十四 薪給報酬所得以年計者以一年所得之總額用一年之月數除之其所得之數即為每月之平均數例如某中年薪一千二百元用十二除之每月平均一百元課稅六角十二個月共應課稅七元二角於支付時一併扣繳

十五 所得有定期者例如薪給報酬以季或半年計算者或定期之給予金均屬之以該期間之月數與所得之金額照前項方法平均計算之

所	算
第八條 第一類甲乙兩項之所得應由納稅義務者於每年結算後三個月內將所得額依規定格式報告於主管征收機關	
第二十條 扣繳所得稅者或自繳所得稅者應依照暫行條例第八條至第十一條規定之期間向當地主管征收機關申報所得額	
第一類 甲乙兩項營利事業之所得納稅義務者應於每營業年度結算後三個月內填具第一類所得額甲	去 薪給報酬之所得同時有以月計者及以一年計者或有定期之所得在二種以上時應合併平均計算之例如某甲月薪三百元按月繳納所得稅五元六元至年終又支領年獎金一千二百元應就年獎金額用一年之月數除之其所得之每月平均數為一百元再與每月月薪三百元之數相加則某甲每月平均所得為四百元應按月課稅九元六角除按月已扣繳稅款五元六角外每月尚須補稅四元全年應補稅款合共四十八元於支付此項年獎金時一併補繳之其在該年內每月月薪如有增減者應於補稅時比照上列方法計算之

我國創辦所得稅之理論與實施

第九條

第一類丙項之所得應由扣繳所得稅者或自繳所得稅者於結算後一個月內將所得額依規定格式報告於主管征收機關

第二十一條

無行為能力人及限制行為能力人之所得額由其法定代理人依照前條規定代為申報

第十條

第二類之所得應由扣繳所得稅者或自繳所得稅者按照納稅期限將所得額依規定格式報告於主管征收機關

第二十二條

第一類甲乙兩項之營利事業因合併解散歇業清理經結算後仍有所得者應於結算日起二十日內向當地征收機關申報其所得額

第十一條

第三類之所得應由扣繳所得稅者或自繳所得稅者於付給或領取利息後一個月內將所得額依規定格式報告於主管征收機關

第二十三條

營業年度變更時執行業務之負責人應依照本細則第九條規定於結算日起二十日內申報其所得額

第十二條

主管征收機關對於所得額之報告發現有虛偽隱匿或逾限未報者得逕行決定其所得額

第二十四條

第一類所得之申報人於申報時應提出財產目錄損益計算書資產負債表或其他足以證明其所得額之賬簿文據

得

第二十四條

當地主管征收機關認申報人申報不實時得指定期限要求

六

種報告表并依照施行細則第二十四條規定提出財產目錄資產負債表損益計算書或其他足以證明其所得額之賬簿文據報告當地主管征收機關
營利事業所得以年計者其營業期間不滿一年或變更營業年度者納稅義務者應於結算後二十日內依照前項手續報告其所得額

五

一時營利事業之所得能按資本計算者納稅義務者應於結算後一個月內依照本須知第十七項手續報告其所得額

三

一時營利事業之所得不能按資本計算者納稅義務者應於結算後一個月內依照第一類所得額乙種報告表格式分別填明報告當地主管征收機關

二

甲乙兩項營利事業因合併解散歇業轉盤而經清算或清理後仍

額

我國創辦所得稅之理論與實施

申報人提示有關納稅額之證明文
據

申報人對於前項要求怠不履行時
當地主管征收機關得依調查或其
他方法逕行決定其所得額及納稅
額並通知之

申報人受前項通知時應依納稅期
限納稅

第二十七條 財政部主管征收機關應
製定各類所得額申報表發交各地
征收機關由申報者自行具領填報
前項申報表得由各地征收機關委
託當地行政機關商會同業公會郵
政局或經收稅款機關存備申報者
具領并公告或揭示之

第二十八條 各類所得額申報表不得
附征任何費用

有所得者應填具第一類丙種報
告表依照前項手續連同清算或
清理計算書報告其所得額

三三 施行細則第十二條第一第二兩
項買賣之所得應由支付所得之
經紀人或付款人於結算或支付
時將應課之所得稅款先行扣下
繳送當地中央銀行或其所委託
之代收稅款機關掣取收據并照
第一類所得額丁種報告表格式
逐日填明連同扣繳清單報告當
地主管徵收機關

第二類

六 各機關長官或各雇主於每月發
給薪給報酬時應將其直接所屬
公務人員或其用人應納之所
得稅分別扣下按月直接繳送當
地中央銀行或其所委託之代收
稅款機關掣取收據並填具第二
類甲種或丙種所得額報告表連
同扣繳清單報告當地主管征收

機關如遇有本須知第十三項至第十六項情事者扣繳機關於報告時應另單載明

五 自由職業者及其他從事各業者之所得如無固定支付機關或雇主者應自民國二十六年一月一日起每六個月終結算一次就其各月所得平均額填具第二類乙種報告表如須扣除費用者並應連同收支計算表於結算日報告當地主管徵收機關核定其所得及應納稅額並於報告日起二十日內將應納之稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關掣取收據

第三類

八 支付公債利息之機關應於每屆付息時在所得息金總額內先扣百分之五十所得稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關掣取收據並填具第三類

之

申

九 甲種所得額報告表報告當地主管徵收機關
發行公司債之股份有限公司應於每屆支付債息時在所得息金總數額內先扣千分之五十所得稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關掣取收據并填具第三類乙種所得額報告表報告當地主管征收機關

十

股份有限公司之董事或股份兩人應於每屆發給股息時在所付息金總額內先扣千分之五十所得稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關掣取收據并填具第三類丙種所得額報告表報告當地主管征收機關
收受存款之行號應於每次結算利息時在息金內先扣千分之五十所得稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關掣

十一

報	所得
	<p>第十三條 主管征收機關於各類所得額經報告義務者報告後得隨時派員調查</p> <p>第十四條 主管征收機關決定各類所得額及其應納稅額後應通知納稅義務者</p> <p>納稅義務者接到前項通知後如有不服得於二十日內敘明理由連同證明文件請求當地主管征收機關重行調查主管征收機關應即另行派員覆查</p>
	<p>第三十三條 當地主管征收機關應於收到申報人申報十五日內為其所得稅額之決定如申報人請求重行調查時應自接收請求之日起十日內重行決定其稅額</p> <p>第三十四條 當地主管征收機關認申報人申報不實時得指定期限要求申報人提示有關納稅額之證明文據</p> <p>申報人對於前項要求怠不履行時當地主管征收機關得依調查或其</p>
<p>取收據填具第三類丁種所得額報告表報告當地主管征收機關本須知第六項規定保險金額之所得應由保險人於支付時按照前項手續扣繳所得稅并填具第三類戊種所得額報告表報告當地主管征收機關</p> <p>扣繳公司債息股息之機關於報告所得額時應照部定格式填具納稅義務人清單一併附報</p>	<p>第一類</p> <p>第一類甲乙兩項納稅義務者遇主管徵收機關調查或復查時未能提出該營業年度或前年度交易進出及銀錢收付之必要賬簿或資產負債性質之賬簿或他足資證明之文件者主管徵收機關得逕行決定其資本額所得額及其應納稅額</p> <p>第二類</p> <p>自由職業者及其他從事各業者</p>

額 之 決 定 (調查覆審)

決定之

經覆查決定後納稅義務者應即依法納稅

第十五條

納稅義務者接到前條覆查決定之通知後仍有不服時得於十日內申請審查委員會審查決定之

主管征收機關對於聲請審查之稅款應存放當地殷實銀行俟審查委員會決定後依其決定為退稅或補稅

主管征收機關為前項退稅時應將退稅部分之利息一併退還之

第十六條

納稅義務者對於審查委員會之決定不服時得提起行政訴願或訴訟

第十七條

審查委員會於市縣或其他征收區域設置之

審查委員會設委員三人至七人為無給職由財政部於當地

他方法逕行決定其所得額及納稅額並通知之

申報人受前項通知時應依納稅期限納稅

第三十九條 當地主管征收機關應設置各類所得名簿按照申報表及決定通知書之內容將納稅者姓名住址職業所得額決定納稅額及其他應行記載事項分別記載之

第四十條

所得稅額決定通知書應分別所得種類編號登記

第四十一條

扣繳所得稅者自繳所得稅者或代繳所得稅者對於調查覆查審查人員要求提示之憑證不得加以拒絕

對於主管徵收機關調查或復查時未能提出證明文件簿據者主管征收機關得就其業務之狀況逕行決定其所得額

我國創辦所得稅之理論與實施

(查)	繳納
<p>公務員公正人士及職業團體 職員中聘任之任期三年 審查委員會開會時主管征收 機關長官或其代表應列席</p>	
<p>第二十五條 所得稅稅款由財政部主管征收機關委託國家銀行或郵政儲金匯業局征收之其當地無上列機關者得指定其他銀行商號或處所代為經收</p> <p>第二十六條 各類所得稅之納稅期限依左列規定</p> <p>一 第一類甲乙兩項納稅期限應依各業每年之結算期於每年三月一日起至五月末日止或八月一日起至十月末日止一次繳納之丙項所得稅於結算申報時繳</p> <p>二 第二類所得稅按月繳納之</p> <p>三 第三類所得稅於結算息金申報時繳納之</p> <p>第一類丙項第二類自繳之所得稅</p>	
<p>第一類</p> <p>三 施行細則第十二條第一第二兩項買賣之所得應由支付所得之經紀人或付款人於結算或支付時將應課之所得稅款先行扣下繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關掣取收據并照第一類所得額丁種報告表格式逐日填明連同扣繳清單報告當地徵收機關</p> <p>第二類</p> <p>六 各機關長官或各雇主於每月發給薪給報酬時應將其直接所屬公務人員或其使用人應納之所得稅分別扣下按月直接繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關掣取收據並填具第二</p>	

及本細則第二十二條第一項第二項第二十三條應繳之所得稅於結算申報日起二十日內繳納之

繳二十七條 所得稅繳納方法如左

一 屬於第一類甲乙兩項者由業務負責人自行繳納

二 屬於第一類丙項者如有支付所得之機關由該機關業務負責人代為扣繳如無支付機關由納稅義務人或其代理人自行繳納

三 屬於第二類者由直接支付薪給報酬之機關長官或雇主代為扣繳無支付機關或雇主者自行繳納

四 屬於第三類者由付息機關之業務負責人代為扣繳

第二十八條 扣繳得稅者於扣繳稅款時應通知納稅義務人並將稅款向當地經收稅款機關繳納之前項扣繳得稅者除支付無記名

類甲種或丙種所得額報告表連同扣繳清單報告當地主管征收機關如遇有本須知第十三項至第十六項情事者扣繳機關於報告時另單載明

五

自由職業者及其他從事各業者之所得如無固定支付機關或雇主者應自民國二十六年一月一日起每六個月終結算一次就其各月所得平均額填具第二類乙種報告表如須扣除費用者並應連同收支計算表於結算日報告當地主管機關核定其所得額及應納稅額並於報告日起二十日內將應納之稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關掣取收據

第三類

八 支付公債利息之機關應於每屆付息時在所得息金總額內先扣百分之五十所得稅款繳送當地

及 方

- 證、券利息及存款利息另以特種表式申報外應開具各個納稅義務人所得額申報當地主管征收機關
- 第二十九條 經收稅款機關於收到前條所扣稅款時應掣給主管征收機關規定之正式收據
- 第三十條 扣繳所得稅者如能依照法定手續期限完成其扣繳之職責者當地主管征收機關得照其扣繳之總額給予千分之五之獎勵金
- 前項獎勵金於政府機關不適用之
- 第三十一條 自繳所得稅者於接到當地主管征收機關決定所得稅額之通知書後應各依納稅期限向經收稅款機關繳納所得稅
- 前項自繳者應向經收稅款機關掣取主管征收機關規定之正式收據
- 第三十二條 財政部主管征收機關應制定各類所得人納稅額通知書發交各地征收機關依暫行條例第十四條之規定通知納稅者
- 九 中央銀行或其所委託之代收稅款機關掣取收據並填具第三類甲所得額報告表報告當地主管征收機關
- 發行公司債之股份有限公司應於每屆支付債息時在所得息金總額內先扣千分之五十所得稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關掣取收據並填具第三類乙種所得額報告表報告當地主管征收機關
- 十 股份有限公司之董事或股份兩合公司之無限責任股東及監察人應於每屆發給股息時在所付息金總額內先扣千分之五十所得稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關掣取收據並填具第三類甲種所得額報告表報告當地主管征收機關
- 收受存款之行號應於每次結算利息時在息金內先扣千分之五

法	罰
	<p>第十八條 不依期限報告或怠於報告者主管征收機關得科以二十元以下之罰鍰</p> <p>第十九條 隱匿不報或為虛偽之報告者除科以二十元以下之罰鍰外並得移請法院科以漏稅額二倍以上五倍以下之罰金其情節重大者得併科一年以下有期徒刑或拘役</p>
<p>第三十五條 當地主管征收機關對於扣繳之稅額發現不足時應責令扣繳所得稅者繳足之</p> <p>第三十六條 納稅義務人對於扣繳之所得稅認有應行減除者得向當地主管征收機關聲請退稅</p>	<p>第四十二條 申報人對於明知不實之所得額故為申報者除依暫行條例第十九條罰鍰或論罪外其有觸犯刑法偽造文書罪之情形者主管征收機關並應報請法院法辦</p> <p>第四十四條 當地主管征收機關依暫行條例第十八條第十九條第二十条各款規定科罰時應向受罰人送達處分書對於繳納之罰款應給予</p>
<p>十 所得稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關掣取收據填具第三類丁種所得額報告表報告當地主管徵收機關本須知第六項規定保險金額之所得應由保險人於支付時按照前項手扣續繳所得稅并填具第三類戊種所得額報告表報告當地主管征收機關</p> <p>十一 扣繳公司債息股息之機關於報告所得額時應照部定格式填具納稅義務人清單一併附報</p>	

我國創辦所得稅之理論與實施

則	則
<p>第二十一條 本條例施行細則及審查委員會組織規程由財政部擬訂呈請行政院核定之</p> <p>第二十二條 本條例施行日期以命令定之</p>	<p>第二十條 納稅義務者或扣繳所得稅者不依期限繳納稅款主管征收機關得移請法院追繳並依左列規定處罰之</p> <p>一 欠繳稅額全部或一部逾三個月者科以所欠金額百分之三十以下之罰金</p> <p>二 欠繳稅額全部或一部逾六個月者科以所欠金額百分之六十以下之罰金</p> <p>三 欠繳稅額全部或一部逾九個月者科以所欠金額一倍以下之罰金</p>
<p>第一條 本細則依照所得稅暫行條例(以下簡稱暫行條例)第二十一條規定制定之</p> <p>第四十七條 本細則所定各種書表簿冊單據格式由財政部製定之</p> <p>第四十八條 本細則未盡事宜財政部得隨時呈准行政院修正之</p> <p>第四十九條 本細則自民國二十五年十月一日起施行</p>	<p>收據</p>

中華民國二十六年二月初版

我國創辦所得稅之理論與實施

實價九角

編述者 胡毓傑

校閱者 王世鼎

發行者 財政建設學會

上海古拔路三十九號
電話 七二四八七

總經理處 經濟書局

上海呂班路二九八弄六號
電話 八一〇二六

不准翻印

55
476282
(1)

