

所得稅叢書

朱 僂 著

所得稅發達史

正中書局印行

567.2109
855



3 0544 6495 7

書叢稅得所
史達發稅得所

任主室究研處務事稅得所部政財
授教學濟經學大央中立國
士博學濟經學大林柏國德

著 俛 朱

行 印 局 書 中 正

自序

余自一九二九年西渡歐洲，專門研究財政，尤致力於所得稅問題，前後垂十年矣。十年之中，嘗數與彼邦財政學家，切磋探討；曾從德國財政法學家 Pöhl 游，以其所搜集之世界各國所得稅法規一百二十四種相示，嘗竊歎其致力之勤，與搜羅之廣。歸國以來，屢思關於所得稅之歷史及理論，有所論述，尤以所得稅發達史一，認爲亟須從事之工作，其動機有四：

(一)所得稅之名稱，雖已有百餘年之歷史，然所得稅之性質則前後迥然不同。百年前英國之所得稅，與其稱之爲所得稅，毋寧稱之爲收益稅；其性質屬於分類所得稅，其徵收方法用課源法，其稅率用比例制。今日英國所得稅，則已由對物稅趨向於對人稅，由分類所得稅趨向於綜合所得稅，由課源法趨向於申報法，由比例制趨向於累進制。同一所得稅之名稱，而性質內容，則迥然不同。英國如此，他國何莫不然。其所以然者，所得稅原因時因地而設，理論改變，環境改變，所得稅之制度自須隨之而變。此侈談所得稅者所

宜認識清楚，而所得稅發達史之宜研究者一也。

(二)吾國今日朝野上下，改革稅制一致之主張，曰由間接稅趨向直接稅，而所得稅之推行，尤為直接稅之中樞問題。然所得稅推行伊始，非參考他國歷史，不足以為前車之鑒；非洞悉所得稅之趨勢，不足以為他山之助。歷史之研究，原所以認識過去，把握現在，指導將來。他國開辦所得稅之經過改良稅制之沿革，自足以供吾國今日之參考，而世界各國所得稅一致之趨勢，尤當為吾國改革所得稅所宜注意，方可以適應世界潮流，而不致貽落伍之譏。此所得稅發達史亟須從事著述者二也。

(三)各國所得稅稅率，因所得稅具有伸縮性關係，幾於年有改變。於是東西各國著述，因所根據之年代不同，所列稅率往往大有出入，非從事歷史的研究，不足以尋其線索，不足以明其沿革。例如同一美國公司所得稅稅率，在同一 Handbuch der Finanzwissenschaft 中，第二冊 Teschemacher 氏論所得稅，作百分之十三又二分之一，第三冊 Seligmann 論美國財政，作百分之十二；而 Popitz 於其『所得稅』一文中 (Handb. der Staatswissenschaften) 則作百分之十二又二分之一。此非各家互有錯誤也；Teschemacher 根據

一九二六年財政收入法，Soligman 根據一九二八年財政法規，而 Popitz 則根據一九二四年財政收入法，故互有不同耳。又如法國一般所得稅稅率，Oualid (Handbuch der Finanzwissenschaft. Bd. III) 作百分之三十，一九二六年之稅率也；Shirras (The Science of Public Finance) 作百分之五十，一九二〇年後之稅率也。又法國分類所得稅得率，Popitz 與 Oualid 所載，出入尤多。以上所舉，皆為標準著作，初入門者，見各說紛歧，幾於無從遵循。蓋非追本求源，直接根據各國法規，無以自信而取信於人，非從事歷史的研究，無以尋其線索而明其沿革。此所得稅發達史，亟宜從事著述者三也。

(四) 晚近以來，所得稅之著作譯述，如雨後春筍，生長不已。然考其內容，類皆掇拾陳說，根據間接材料，上之者人云亦云，未嘗有所發明；下焉者錯誤橫生，亦且有害研究。例如日人沙見三郎著各國所得稅制度論一書，頗負時譽，然細考其實，錯誤頗多。論各國所得稅開始年代，於薩克森則曰一八七八年創設所得稅，而其實則為一八七四年；普魯士重要所得稅之改革，為一八九一年 Miquel 氏之改革，實為普魯士真正所得稅之始，乃於其年表中則漏而不舉；他如捷克所得稅之開始，列為一九一四年，實則其時尚無所謂捷克也。

羅馬尼亞之有所得稅，始於一九二三年一月三日所得稅立法，氏則列爲一九二二年是也。又如論英國所得稅稅率，於一九一四至一九一五年，曰一先令三辨士，今吾人根據直接材料（Lowell's Income Tax Law），知爲一先令八辨士；於一九一五至一九一六年，曰二先令六辨士，實爲三先令。又如克里米戰事發生，英國所得稅率依次提高，最高稅率爲一先令四辨士，打破以前紀錄，沙見三郎則曰十七辨士，英國所得稅歷史上最低稅率，爲一八七四年之二辨士，沙見一郎則曰三辨士。諸如此類，不一而足，此書頗享盛名，尙且不免，其他可知。欲求敘述確鑿有據，非正本探源，根據直接資料（卽法規）不可。此所得稅發達史寫述之動機四也。

余寫此書之初，既有以上四種動機，適值財政部開辦所得稅，於民國二十六年春，設所得稅研究室於財政部內，聘余爲研究室主任，廣置書籍，搜羅最近各國所得得法規，規模粗具，擬出研究叢書，以貢獻於學術界，而供改進稅制之參考。余以爲第一步研究，首在明瞭各國所得稅之歷史與現制；蓋歷史不明，無以知其來由，現制不明，無以比較參考，歷史與現制既明，然後他山之石，方可供攻錯之資。因計畫第一期叢書，爲左列各種：

- 一 所得稅發達史
- 二 英國所得稅
- 三 美國所得稅
- 四 德國所得稅
- 五 法國所得稅
- 六 意大利所得稅
- 七 俄國所得稅
- 八 日本所得稅

計畫既定，遂以所得稅發達史，爲叢書第一種，先行問世；其他各書，將陸續由研究員擔任，按時出版。

吾人以國內關於租稅書籍，類多陳舊，能敘述至一九三〇年左右，卽爲最新之介紹，他無論矣；故吾人於編輯之初，卽注重兩點：一根據直接材料，二寫述至最近爲止，是爲吾人一致之目標，將竭全力以赴之。至於如限於環境，困於財力，不逮之處，在所難免，是在海內學者共同匡正之矣。

二十六年六月，朱楔序於玄武湖寓廬。

目次

緒論	一
第一章 所得稅之濫觴	八
第一節 導源於徵收經濟收益	八
第二節 導源於徵收個人能力	一四
第三節 導源於法國之階級人丁稅	一九
第二章 所得稅之成立	二九
第一節 所得稅產生之環境及其條件	二九
第二節 分類所得稅之成立（英國式之所得稅）	三九
第三節 綜合所得稅之成立（德國式之所得稅）	五八
第四節 收益的所得稅之成立（法國式之所得稅）	七八

第三章 所得稅之風行	九三
第一節 分類所得稅與綜合所得稅之混合	九三
一 美國所得稅	九五
二 意大利所得稅	一〇五
三 俄國所得稅	一〇七
四 日本所得稅	一一三
第二節 歐戰以後所得稅之風行	一一九
第三節 中國之實行所得稅	一二六
第四節 所得稅在各國財政統計上之地位	一三九
第四章 所得稅之趨勢	一五五
第一節 由分類所得稅得趨於綜合所得稅	一五八
第二節 由課源法趨於申報法	一七〇
第三節 由對物稅趨於對人稅	一八一

第四節 由局部累進趨於全部累進	一八四
一 由一半比例一半累進趨於全部累進	一八五
二 法人所得稅亦由比例趨於累進	一九六
三 法人不分配紅利之累進徵收	二〇三
結論	二〇五

緒論

所得稅在今日，已成世界各國財政上最重要之租稅。論其推行範圍之廣，則實行已遍東西各國，現代所得稅法規之多，已達一百二十八種。(註一) 論其在財政上地位之重要，則所得稅在英美德法意各國，皆占稅收第一位；在其他主要各國，亦占重要位置；各國有事之秋，莫不賴所得稅之彈性，以爲財政伸縮餘地。論其稅制本身之優點，則所得稅最適合於負擔能力學說，舉凡公平、普遍、稅收豐富，具有彈性，不易轉嫁，平均貧富諸優點，無不具備。故無論從量的方面，質的方面，實際方面，理論方面觀察，所得稅已成現代租稅之中樞，而爲最合理之租稅制度，已無可疑義。然所得稅之有今日，非一朝一夕之事也；所得稅之發展，已有一百三十九年之歷史。(註二) 頻經波折，頻

註一 Popitz 於一九二五年，曾搜集得一百二十四種，加愛爾蘭中國二種，及所得稅研究室所搜得臺灣非列濱二種，共一百二十八種；未搜集得者尙不計也。

註二 自一七九九年英國初次行所得稅以來，迄今(一九三七)已百三十九年。

經修改；錫世界各國理論家之心力，政治家之奮鬥，積漸相承，精益求精，始有今日之地位。其間紆迴往復，慘澹經營，失敗相繼，逆折橫生，此中經過，頗可以為後世之教訓者。如一種稅制之產生，何以起初頻經失敗，何以頻經修改？如稅率之進步，何以由比例而趨向累進，何以先有「之」字形曲線之稅則，再有梯階形曲線之稅則，然後有弧形曲線之稅則？（註一）歷史之研究，本所以認識過去，把握現在，指導將來。吾國今日推行所得稅，為全國上下一致之主張，其於所得稅之歷史，自當認識清楚，其效法先進各國所得稅制度，自當迎頭趕上，而不可重蹈覆轍。此所得稅發達史研究之所以重要，而於我國今日尤為必不可缺之工作者也。

嘗夷考所得稅發達之過程，有三種不同之途徑，由此三種不同之過程，因以產生三種不同之方式：

- 曰分類的所得稅 (analytische Einkommensteuer)
- 曰綜合的所得稅 (synthetische Einkommensteuer)
- 曰收益的所得稅 (Ertrags-Einkommensteuer)

註一 參閱拙著生活最低限度與累進稅問題，載武漢大學社會科學季刊。

第一種所得稅發達之過程，爲英國式，分所得爲數類，（但包括一切所得，統一稅率，此與法國式「收益的所得稅」不同者）分別徵收，以比例爲稅制，以課源爲徵收方法；再引用累進稅制，行超額所得稅；由分類所得稅趨於綜合所得稅，由課源法趨於申報法，由對物稅（*tax in rem*）趨於對人稅（*tax in personam*），由局部累進趨於全部累進。此在英國環境之下，由於盎格羅薩克遜民族注重實際之精神，所產生之所得稅也。

第二種所得稅發達之過程，爲德國式，由人丁稅（*Kopfsteuer*）出發，始則依社會階級地位身分，分級徵收（*Klassensteuer*）；繼則按所得高低，分爲等級（階級所得稅 *Klassifizierte Einkommensteuer*）；終則顧慮個人之經濟負擔能力，徵收全部所得，而進爲今日最圓滿成熟之所得稅，即綜合所得稅是也。此在德國環境之下，由於日耳曼民族注重理論之精神，所產生之所得稅也。

第三種所得稅發達之過程，爲法國式，先完備收益稅之系統，在舊有之收益稅（土地稅，房產稅，營業稅）而外，又加以資本及勞力收益稅。收益稅之系統既備，舉凡流動財產（證券存款等）以及自由職業勞力之收益，莫不直接負擔租稅；然後改造收益稅系統，注重負擔能力原則，復在各類收益稅之上，加以綜合的所得稅。此所謂收益的所得稅（詳後）而爲農業國家逐漸進於工業

社會之時，由收益稅系統進於所得稅系統之過渡方式也。

總觀上述三種過程，最適宜於中國者，實為第三種方式。茲當進一步研究其演進步驟，可分析其線索為二：一曰經由徵收流動資本，二曰徵收勞力收益。

自財政支出遞增，公債日趨發達，及股份公司盛行，金融資本主義發展以來，流動財產之為所得源泉，日趨顯著，日益重要。於是在十九世紀下半期，漸發生資本收益稅（Kapitalertragsteuer），以徵收資本證券存款之收益。其徵收方法，一方面固仍照收益稅系統各稅，依據客體標準；但在他方面，已漸近於局部所得稅，而顧及納稅人之負擔能力。

資本收益稅雖已接近主體稅性質，似不宜再列入收益稅系統，然尚多少保留客體標準。及勞力收益稅（Arbeits-ertragsteuer）發生，不但徵收薪俸工資，亦且徵收自由職業之收入，此種租稅實已完全離開收益稅之範圍。依其本質而論，勞力收益稅乃一純粹之主體稅，一局部之所得稅，與後世之一般所得稅，雖外表形式不同，徵收方法略異，但其性質則完全相同。

故資本收益稅與勞力收益稅，實已為純粹客體稅與純粹主體稅之中間物，而為由收益稅系統至所得稅系統之過渡。即在今日各國所謂所得稅中，亦往往多少含有收益稅系統在內，大多

將舊日之收益稅系統，按照負擔能力原則，加以改造，而產生一種混合形式。一九一七年之法國所得稅改革，即其例也。此種由收益稅改造之所得稅，與德國式之綜合所得稅不同，*Wesol* 爲區別起見，稱之爲『收益的所得稅』(Ertrags-Einkommensteuer)，詳言之，即租稅之形式，尙多少保存收益稅系統之遺蹟；但其各部分，則已完全或局部採取所得稅原則。(註一) 此種收益的所得稅，實最適宜於由收益稅而欲過渡至所得稅之國家。故拙著中國租稅問題（商務印書館二十五年四月初版）六五〇頁論中國所得稅之結論曰：

中國今日已有土地稅，房捐，營業稅；但尙無主體稅（即對人稅）。一般公民（除農民商人外），除納消費稅外，幾無直接稅負擔。故中國之租稅政策，當視公債之增加，股份公司之發展，先行資本收益稅，使資本家銀行家投機家稍有負擔；然後再行勞力收益稅，以徵收自由職業之所得。收益稅系統既備，人人皆有直接負擔，然後不難仿法奧先例，一變客體徵稅爲主體徵稅，而過渡至於所得稅系統矣。

此書發表以後，或以爲著者贊成收益稅而反對所得稅；或以爲財政部今已實行所得稅，此種

註一 Handbuch der Finanzwissenschaft. Bd. II. Karl Brauer: „Ertragsteuern“ ss. 7-8.

論調已成爲過去。不知著者所贊成者，非單純之收益稅，而欲藉收益稅系統以過渡至所得稅，即收益的所得稅是也；著者所認爲不可者，非籠統之所得稅，而爲綜合的所得稅，尙不宜於中國是也。一種深切之認識，洞察之眼光，決不因時間性而成爲過去。中國今日固已實行所得稅，然所實行者，收益的所得稅也。試分析言之：

第一類營利事業所得 非營業收益稅耶？

第二類薪給報酬所得 非勞力收益稅耶？

第三類證券存款所得 非資本收益稅耶？

今日我國所得稅之辦法，與著者之意見尙有出入者，即地主房主尙不納所得稅，系統尙不得謂完備。然將來欲推廣範圍，擴大基礎，求稅制之充實，以進於真正之所得稅，吾知其非徵收地主房主所得不可也。歷史之研究，貴在指導將來，故著者特於緒論中首先提出：吾國所得稅將來演進之途徑，當仿照『收益的所得稅』辦法，首當充實內容，擴大範圍，使人人對於國家皆有直接負擔；然後卽不難逐漸由客體稅趨向主體稅，由對物稅趨向對人稅，由收益的所得稅而趨向綜合的所得稅矣。

本書之編製體系：第一章論所得稅之濫觴，明淵源也；第二章論所得稅之成立，並詳論三種所得稅成立之背景，明其環境及其流變也；第三章論所得稅之風行，言其推行之廣，流行之盛；第四章論所得稅之趨勢，述其將來之動向，以供改革所得稅制之參考也。本書成於倉卒，參考書籍不過百餘種，簡陋之處，或所難免，海內明達，尙祈有以教之。

第一章 所得稅之濫觴

第一節 導源於徵收經濟收益

參考書 關於所得稅發達史之參考書，可分所得稅理論部分及所得稅本身歷史部分。本章所舉，皆係所得稅發展初期之歷史，其所得稅成立以後之參考書，詳見下列各章。關於所得稅理論部分之參考書，先列舉如左：

- (1) E. Cannan: *A History of the Theories of Production and Distribution in English Political Economy.* (London 1893, 21917).
- (2) F. K. Mann: *Der Marschall Vauban und die Volkswirtschaftslehre des Absolutismus.* (1914).
- (3) J. Plenge: *Zum Tableau Economique.* (Weltw. Arch. 1926).
- (4) R. Willbrandt: *Die Lehre von der Verteilung des Produktionsertrags.* (Schmoller-Festschr. 1908).
- (5) F. Meisel: *Geschichte der deutschen Finanzwissenschaft.* (Handbuch der Finanzwissenschaft. I. Bf. Tübingen 1927).

關於所得稅本身歷史部分之參考書，亦擇要列舉如左：

- (1) R. A. Seligman: *Income Tax, a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad.* (New York 1911, 21914).
 - (2) St. Dowell: *A History of Taxation and Taxes in England.* (London 1884).
 - (3) Kennedy: *English Taxation 1640-1799, an Essay on Policy and Opinion.* (1913).
 - (4) K. Bücher: *Zwei mittelalterliche Steuerordnungen.* (in seinen „Beiträgen zur Wirtschaftsgeschichte 1922)
- 本書敘述德國中古時代 Frankfurt (1475) 及 Speier (1381) 稅制極詳，與其謂參考書，無寧認爲資料，爲研究所得稅濫觴之重要材料。
- (5) W. Voelke: *Geschichte der Steuern des britischen Reiches.* (1886) 本書爲德文中述英國租稅史最深入之著作。
 - (6) J. J. Clamageran: *Histoire de l'impôt en France.* (Paris 1867).

所得稅之發生，乃較爲晚近之事實；蓋在所得稅之前，先須有『所得』(Income, Einkommen)之觀念，而『所得』觀念之產生，亦較爲近代之事實也。消極言之，在國民經濟未成立以前，無所謂所得稅；蓋在國民經濟未成立以前，分工合作尙未十分發達，個人所得尙未成爲普遍現象，自無所謂所得稅也。又在貨幣經濟未成立以前，亦無所謂所得稅；蓋在貨幣經濟未成立以前，往往爲農業經濟社會，收益稅制度流行，又以無統一價格標準，所得稅自亦無從發生也。故在封建社會

時代，不能有所得稅，因在封建社會之中，公民觀念尙未產生，同等權利同等義務之說，尙未流行，貴族僧侶，往往享有免稅特權，而大多數平民，則負擔苛重，人民既不依負擔能力納稅，所得稅自無從產生也。故所得稅之發生，一不能在國民經濟未成立以前，二不能在貨幣經濟未成立以前，三不能生於封建社會時代，其消極的界限，可得而定者也。

雖然，所得稅之發生，並非突如其來，與貨幣經濟及國民經濟同時產生，而完全為一種新的租稅制度。實則所得稅之起原，其來也漸，其源甚遠，與以前舊稅，不無關係，而由此逐漸演進而來。

欲求其濫觴，可得而舉者凡二：一曰導源於徵收經濟收益，一曰導源於徵收個人能力，請分言之。徵收經濟收益實為所得稅第一出發點，蓋所得亦為經濟收益之一部，不過後者有總收益淨收益之分，徵收於未分配之前，前者徵收於已分配之後，此其不同之點耳。

昔在實物經濟時代，已有徵收收益之觀念，將農產品十分之一，按收穫之豐歉，交於國家，所謂「普天之下，莫非王土，率土之濱，草非王臣」而「什一為天下之中正」是也。按土地稅之初，皆按面積徵收，故為面積稅，久之覺其不公，改以收益或收益能力計算，而為收益稅。收益稅之初，以實物計算，而為實物收益稅，繼以貨幣經濟發達，改為貨幣收益稅。蓋從實物收益至金錢收益，相

差不過一間，故在中古城市經濟時代，城市近郊之田賦，已有改納貨幣者，因農民之收益，已大多數爲金錢收入故也。（註一）但折徵貨幣，初不過限於田賦；若將一切週期發生之金錢收益，統稱之爲收益或所得，而一律徵收者，則尚有待於將來也。

何以折徵貨幣，至農產品收益爲止，而停滯不進，未能徵收一切金錢收入？其主要之原因，蓋「所得」觀念尙未發達也。中古時代，惟農業收益認爲真正收益，稱曰 *Fructus*；其他一切流動財產及金錢收入，皆視其動產，稱曰 *mobilia*，不認爲收入，故中古時代之稅法，往往以農業收益與動產（*fructus et mobilia*）相提並論，惟前者認爲收入，後者尙非收入也。卽在動產之中，亦未嘗分清使用財產與求贏利之財產，現款與銀器，以及商人之堆貨，手工人之工具，農人之耕牛，皆不分輕重，一律徵收。因「所得」觀念尙未發達，故與今日之所得稅相去尙遠也。

試據 Bucher 所述一四七五年德國 Frankfurt 稅法言之：當時流動財產，依其財產價值徵收；土地則按其收益徵收。故一般而論，中古稅法，除土地而外，去徵收收益

註一 中國田賦上下忙改徵銀兩，至明英宗正統元年始告完成，以前多徵收實物。按英宗正統元年，定銀爲正賦，米麥一石徵銀二錢五分，名曰折金花銀，以入內庫。續文獻通考所謂唐德宗作兩稅法，而以錢代輸；明英宗折金花銀，以銀充賦，皆中國田賦史上之重要轉變也。

之思想尙遠。 Bucher 且以爲中古之時，未能分清『所得』與『財產』，因所得與財產，家庭經濟與贏利經濟，不加分別，而視爲一體徵收故也。惟 Bucher 此種主張，或未免太過，因在土地方面，卽在實物經濟時代，已分清財產及收益，土地爲財產之本，而其收穫則爲收益是也。

但在動產方面，原則上確尙未分清『所得』及『財產』。商人記賬，雖間或分別『本』『利』，但在租稅方面，則不問收入或流動財產，一概視爲動產。

惟當時一切收益及動產，皆以貨幣計算，一律徵以依金錢計算之稅率，則爲向所得稅邁進之一大推動力。試據 Bucher 所述之一三八一年 Speier 稅法而論，一切進款，不問屬於何種性質，皆須納稅；舉凡投資所得，利息所得，販賣所得，兌換銀錢所得，手工工人所得（實質上尙等於工資）——凡一切金錢收入，皆依總收入計算，不問成本高低，一律徵以每戈登（Geldg）一分尼（Pfenning）之稅率。

此種中古時代之稅法，可視爲近代所得稅之濫觴，由此種稅法之中，亦可看出各種所得種類之逐漸形成。蓋所得種類，實爲所得稅本身之基礎，所得種類發達形成以後，所得稅始有實質的

基礎，方有發生之可能性而成爲必要。茲秉此觀點，分析中古時代稅法中之各類所得如左：

(1) 土地收益 爲中古時代經濟之基礎；

(2) 抵押借款之利息；

(3) 公債利息；

此外資本本身之利息收入，當時尙不視爲所得。或由於宗教禁止利息關係，私人借貸之利息，不視爲正當收入，既爲不正當收入——如今日盜竊之財——自不在租稅範圍以內。或雖已有投資參加商業公司關係，但當時收益思想尙未發達，即或納少許租稅，但不視爲所得，而作爲其財產之一部分，與其他動產同樣納稅。甚至今日所謂企業家贏利，以及手工商人收入，在中古各著名稅法中，亦未徵收其經濟收益，而但作爲動產之一部分，與使用財產同樣徵收。蓋企業家之贏利，在當時尙視爲極端例外，僅於戰爭時或特殊情形之下發生，得贏利者多爲貴族或統治階級，享有免稅特權，爲一般租稅徵收所不及。至於少數工資，則人丁稅可以徵收之，亦不認爲所得之一類。由此觀之，中古時代所得觀念尙未發達，所得種類尙未完全形成，雖不可認爲所得稅之濫觴，但與有系統的徵收一切收益，有如今日之所謂完整的所得稅者，則相去尙遠也。

第二節 導源於徵收個人能力

所得稅第二出發點，乃導源於徵收個人能力。由于第一出發點，即徵收經濟收益，演進為後世分類所得稅。由于第二出發點，即徵收個人能力，演進為後世綜合所得稅。

所謂徵收個人能力，即不問屬於何階級，不問屬於何身分，皆須納稅，實肇始於十字軍東征時代之教堂稅。蓋在封建社會，尚無平等觀念，免稅為貴族之特權，納稅為平民之義務；惟有在宗教之前，人人平等，故人人各依其財力，捐若干於教堂，以共襄十字軍之舉。於是在一一八八年，第三次十字軍東征，即由教堂普遍徵收『討伐薩拉丁什一稅』（Saladinszehnte），蓋當時埃及蘇丹薩拉丁，佔領耶教聖地耶路薩冷，歐洲耶教諸侯羣謀恢復聖地，驅逐回教徒，故有十字軍東征之舉，而第一次對人徵收之教堂稅，遂應運而生。

中古時代之城市，亦往往有普遍徵收個人之租稅，惟城市主權有限，不能及於大地主及神甫，而猶太人亦多例外，故最有負擔能力者反多免稅，租稅普遍原則尙未能實現也。至於國家，——即以最先發達之西歐統一國家而論——亦尙未能貫徹普遍對人徵稅之原則。即在中古時代

財政最發達之英國，亦不能繼續徵收十字軍之教堂稅，使之變為國家稅，而不得不改為階級稅（Class Tax, Klassensteuer），一方面適應當時之封建社會分，為若干階級，他方面所分之階級，亦多少適應其平均之經濟負擔能力，而為各該階級納稅之中準。故此種階級稅，其所分階級，亦偶然與所得階級相同，而為後世所得稅之濫觴也。

此種階級稅，自十字軍東征以後，直至十七世紀之末，在英國不斷發生，而逐漸趨向於所得稅性質。今試依據 Vocke (Geschichte der Steuern des britischen Reiches, 1886.) 列舉階級稅二，以資比較：其一為階級稅之開始，為一三七九年英王 Richard II. 所行者，其二行於一六四一年，為英王 Charles I. 應付蘇格蘭戰爭所行者。一稅前後相差二百六十二年，但起初所分之階級仍然相同：

自第一階級以下，一三七九年之階級稅與一六四一年之階級稅頗有不同。在一三七九年，一階級為特級騎士 (Knights of an Order)，王家判官及其他法官，每年納稅五鎊至半鎊不等。第三階級為倫敦市長參議及其他大小都市之市長及參議，每年納稅自四鎊至一鎊不等。第四階級為大商人，每年僅納稅三先令；小商人及手工工人，每

	一三七九年	一六四一年
第一階級	公爵 (duke) 大主教 (archbishop)	公爵 大主教
	伯爵 (earl) 主教 (bishop)	伯爵 主教 倫敦市長 (Mayor of London) 外國騎士階級之大商人
	爵士 (Baron) 騎士 (Knights)	爵士 騎士 方丈 (Canon) 參議 (Aldermen) 第一級之法學家 國王顧問
年百鎊 一年每 一六四 九年每 一三七	采地主 (Esquires)	采地主 法學及醫學博士 大商業公司經理 海上外國大商人

年納稅自六先令至二先令不等。第四階級以下，則爲自耕農及佃農，每年納稅亦自六先令至二先令，已婚之差役以及「凡十六歲以上無論何人」，每年納稅四辨士。由上分析，可見一三七九年之階級稅，側重封建階級，忽略真實所得，所謂資產階級，尙未起也。

一六四一年之階級稅，則注重所得階級，其第二階級爲「凡有百鎊收入之人」，每年納稅五鎊，此外參議（Aldermen），商業公司職員，士著之外國商人及英國商人，每年亦納稅五鎊。第三階級爲廠商（Factors），大小公司普通股東，每年納稅自二鎊至半鎊不等。第四階級又以所得大小作準，「凡有二十鎊至五十鎊所得之人」，每年納稅五先令。第四階級以下，則爲手工工人，每年納稅自四先令至二先令，凡十六歲以上者，納稅半先令。至於差役一級，則已完全消滅，不在規定之列。

由上述英國二階級稅觀之，前後二百六十年間，社會階級之改變，經濟構造之更動，以及新所得關係之成立，可瞭如指掌。第一次之階級稅，以封建階級爲主。第二次之階級，僅存封建制度之骨骼，而新起之所得階級，雖無爵位，亦與貴族分庭抗禮，排列其間。第一爲近代國家之官吏，即法官與國王顧問等，（是在法國較英國尤爲明顯）形成重要之所得。第二爲城市中之資產階

級，即市長參議以及其他市代表等。第三爲新興之工商所得，即商業公司之經理，職員，及普通股東；股份公司之發達，已漸露端倪。

總之舊日之階級稅，以封建制度爲主，封建貴族之財富基礎，在於土地。而新興之資產階級，則完全產生於都市，其財富之來源，不在土地，而爲另一種之金錢收入，試加以分析，則有左列各端：

- (1) 王室及政府官吏之官俸；
- (2) 自由職業（如醫生律師等）之報酬；
- (3) 商業公司職員之薪給；
- (4) 國家公債之利息；
- (5) 參加商業公司或礦業投資之利息及紅利；
- (6) 初期資本主義時期之工商營利所得；

凡此種種，皆爲資產階級（Bourgeoisie）之主要成分，而爲初期資本主義成立之象徵，所得種類既較前繁多，故階級稅之構造亦較前複雜，有時且即以所得多寡分爲各階級，已比較接近所得稅。但當時各類所得之觀念，組合，以及統一之租稅思想，尙與今日不同。蓋今日之所得稅，以負擔

能力為主，徵收一切所得；不問土地收益，不問何種金錢收入，皆須在負擔能力原則之下，各依均等之邊際犧牲，納所得稅，此種統一觀念，在當時尙未發達也。

第三節 導源於法國之階級人丁稅

參考書

(1) Teschemacher: „Einkommensteuer“ (Handbuch der Finanzwissenschaft. II. Band. ss. 104/107) 氏敘述所得稅之發展，再三致意於法國之階級人丁稅，以爲爲英國所得稅之先驅。

(2) E. Alix and M. Lecerclé: L'Impôt sur le Revenu. (Paris 1926. pp. 66/68) 本書論舊王政時代之租稅，分爲三大系統，一爲 la taille (人丁稅)，二爲 la capitation graduée (階級人丁稅)，三爲 les vingtièmes (二十分之一稅)，與本節有關者，厥爲階級人丁稅。

資料： Vauban: *Project d'une dime royale*. 1707.

所得稅之發展，至法國之階級人丁稅，而開關一新紀元。創始之者，實爲路易十四時代之將軍 Vauban 氏，氏本爲軍人，卓著功勳，但在財政方面，亦頗有貢獻。氏建議之稅稱爲『王家什一之稅』(Dime Royale)，一六九五年實行，在法國財政史上，即所謂階級人丁稅 (la capitation gra-

Judice)是也。茲根據 Vauban 氏之議案，敘述如左。

當路易十四時代，法國已完全為貨幣經濟，故 Vauban 氏之議案，以徵收經濟收益為歸，以金錢計算為準，故已具後世所得稅之雛形。一切後世所得稅之原則，在此計畫中皆已具備。第一，人人皆須納稅，各與其所得成正比例。(à proportion de leur revenu ou de leur industrie')

第二，租稅主體與其所得 (revenu) 之聯帶關係已經成立，易言之，即主體之出發點已經具備，而為後世所得稅之主要特徵。但當時階級制度之遺蹟尚在，故 Vauban 之計畫中，尚多少帶有階級色彩，而完備的有系統的加以分析，並列舉之。凡在王國以內之居民，氏分為三類：

(1) gens d'épée (騎士)

(2) gens de robe (僧侶、法官)

(3) roturiers

	bourgeois vivant de leur biens et de leur charges quand ils en ont (收利息者)
	merchants (商人)
	artisans (手工工人)
	laboureurs (工人)
	manoeuvriers (按日給資之小工人)

凡王國以內之居民，不問屬於何類，皆有所得（du revenu），以維持生活並扶養家庭。於是進一步分析此所得及所得之來源。又以氏反對統治階級享有免稅特權，結果亦不得不反對對人徵稅原則，以為租稅不應問納稅人之階級身分，只應問所得之性質，「因所得之所以產生，乃源於財貨，並非源於社會上之階級異同」故也。（註一）故議案之出發點，尚主張對人徵稅，但不久即拋棄此原則，而仍傾向於客體稅。關於徵稅標準，氏主張以客體財貨為準，尤以一目了然不易隱匿之財貨為佳，不得已而求其次，方直接徵收主體，以為補充。其所以如此者，蓋因所得種類繁多，異常複雜，既不易徵收，又不易監督；同時氏又不願國家過度干涉私人經濟，故寧以客觀之財貨為準，而不願以個人之整個所得為其徵收對象也。

氏計畫中之第一部分，為「農業收益什一之稅」，氏尚建議以自然物為徵收對象，但當時之土地稅，固已大多數以金錢繳納。氏所以如此主張，原因有二：第一，為軍需供給起見，徵收農產較為便利；第二，徵收自然物，無須估價，徵收較為簡單。但因此之故，只能徵收總收益，惟氏亦知

註一 見 F. K. Mann 所引 Vauban: *Project de Capitation.* (載 F. K. Mann: *Der Marschall Vauban und die Volkswirtschaftslehre des Absolutismus.* s. 169/170.)

顧慮土地債務，而可以減除利息。

氏計畫中之第二部分，則包括其他一切不從土地得來之收益，全以金錢計算，而爲其計畫中較爲進步之部分。其下又分爲七目：

(1) 都市土地之收入，卽爲房租。凡住房，不論自住或出住，皆須依其房租納稅，但可減去其五分之一，作爲管理費及修理費。房產所負之債務，所付之利息，亦可減除。此外工商業用房，如磨房等，原則上亦照此標準徵收。

(2) 國債利息收入 (*inquinne coudre qu'a prendre*) 氏認爲主要所得之一。當時國王發行公債，多半有稅捐或土地作擔保，國王只須於付利息時扣留百分之五。卽已實行徵收。公債利息，自後愈趨重要，氏將其有系統的列入各類所得之中，認爲一般收益稅中之一，其影響於後世至爲重大。

(3) 薪俸，年金，賞賜，以及賣官鬻爵者流之收入，氏列舉極詳，爲近代國家成立以後又一主要所得。氏以爲此類所得，概以金錢計算，只須用課源法，卽可徵收之。

(4) 家庭傭人隨員之薪俸，在當時貴族社會之下，數目頗多，據氏估計，自家庭中傭役算起，以至

貴族之管家爲止，不下一百五十萬人。此類所得，既不能用課源法，故只能徵收所得之人，而採取主體徵收法。

(5) 自由職業之所得 (industrie de la plume) 亦包括法官、警察以及徵收人員之規費及額外收入。(按當時規費尙多私的性質，不歸國庫，而歸經手辦理之官吏。) 關於此類所得，氏主張輕徵，蓋各人才幹不同，未可一律重徵；又以徵收技術困難，氏主張利用職業團體，用總徵法；然後再由職業團體，將稅額分攤於團員。

(6) 工商業所得，氏亦以徵收技術不易，且又缺少外表可靠之標誌，故主張利用商會行會等職業團體，用總徵法，再分攤 (Repartition) 於各工商業。氏對於工商業，主張輕徵，以發展產業，而保護稅源。(“on ne saurait trop favoriser le commerce”)

(7) 手工工人及按日給資工人之所得，氏亦主張輕徵，以統計平均每年所得爲準，而徵以極輕之稅率。

由上述各類所得觀之，Vauban 之分析所得種類，雖基於經驗，而無學理爲其基礎，但已極完整，當時各種收益，自農業收益、房租、利息收入、官俸、私人薪給、自由職業報酬，以至工商業贏餘，工人

工資，莫不網羅在內。其特點可得而述者，凡有四端：

- (1) 已顧慮成本，可減去利息，修理費，管理費等（房租），而趨向於徵收純收益。
- (2) 公債利息，官家薪俸，皆從來源扣去，已開後世課稅法之先河。
- (3) 家庭僱員之勞力所得，則用主體徵收法，直接徵收所得之主體。
- (4) 自由職業以及工商業之所得，則間接利用職業團體或商會行會，用總徵法，然後再由後者分攤於各單位。

總之上述計畫，將各種收益包羅在內，以徵收「所得」(Revenue)為最高觀念，而造成一種租稅系統，實為 Vauban 氏之重大貢獻。試以氏之計畫與其時人之租稅論文相比（如 Petty: 'Treatise of Taxes; Davenant: Discourses on Public Revenue'）益足以見其偉大，而非他人所能望其項背。

雖然，氏之「王家什一之稅」與其認為所得稅，無寧認為收益稅，因其徵收標準，趨向客體，徵收對象，尚為個別之收益而非個人總所得。至於主體徵收法，不過不得已時，始一用之。故王家什一之稅，尚屬於收益稅之歷史，但因其已注重負擔能力，多少顧及租稅主體 (Person)，故與所得

稅之發展亦有密切之關係。

Vauban 之租稅計畫，實行於一六九五年，稱爲階級人丁稅。茲據 Alix and Lecercle: L'

Impot sur le Revenu 一書，略述其經過如左：

階級人丁稅創於一六九五年，乃一種分階級而徵收之收益稅，依社會地位及職業而分納稅人爲二十二級。同一階級中之納稅人，不問收益多少與負擔能力大小，均納同一之稅額。第一階級僅一納稅人，卽王太子，年納稅兩千 *Livres*；第二十二級則每年僅納稅一 *Livre*。在原則上，人人均應納階級人丁稅，凡貴族、教士，皆應與平民同樣完納。按此實爲一大革興，已略具後世所得稅之雛形，但尚有兩大缺點：第一，未能顧慮每一階級中個人經濟狀況之差異而使同一階級之全體納稅人負擔同一之稅額。第二，區分納稅人階級之標準多未必正確。故此稅初行不久，卽於一六九八年取消，復於一七〇一年恢復，但已變爲一種隨地域差異而不同之個人收益稅，而適足以加重租稅之不平等等。

階級人丁稅初創時爲一種定率稅 (*Impôt de quotité*)，繼則變爲攤派稅。自一

七〇五年，在施行對人稅 (Taille personnelle) (按占全國四分之三，係對於個人全部收益課稅) 之區域內，該稅遂逐漸變爲人丁稅之一種附加稅。此外在對物稅 (Taille réelle) (按占全國四分之一，係一種以舊時地籍冊爲根據而徵收之土地稅) 區域或在對人稅區域，關於特權階級者則採取一種負擔均等之辦法。卽在同一階級之內，對負擔過重者則減輕其稅額，對富有者則加重之。稅款攤派員與收稅員往往比較同一階級內納稅人之情況，如雖列於同一階級而其財產狀況極相懸距時，則可改變其稅額。可見課稅未嘗不根據收益，惟以缺乏適當標準，難免武斷之流弊耳。至在平民方面，則測定負擔能力之流弊更甚，幾完全與攤派對人稅所生之流弊相同。不過在貴族方面，稅額本已較輕，故課稅之時，尙無何等困難耳。

階級人丁稅尙有一特點：卽特種賦課異常繁多，其爲國王所規定者，凡有六種：一，貴族之特種賦課；二，各省之特種賦課；三，巴黎市之特種賦課；四，宮廷官員之特種賦課；五，司法機關之特種賦課；六，工藝團體之特種賦課。各種賦課之手續並不一致，工藝團體自行分攤其應負擔之賦課總額。又如在巴黎，階級人丁稅之分攤權乃屬於市長，嘗採

取一種更正確與更公平之分攤方法，而陸續爲多數城市所效法，其方法即以房租爲根據，而將稅額分攤於人民。此收效極宏，故一七八七年之『名士會』(Assemblée des Notables) 嘗要求全國普遍推行之。其後大革命時代所開辦之個人動產稅 (Contribution personnelle-mobilière) 亦係以此爲根據。

故在原則上，階級人丁稅並無免稅之特權階級；但在實際上，則未能貫徹。蓋政府行此稅時，多在財政困難之秋，爲迅籌鉅款起見，往往鼓勵人民先繳納一定之金額，以獲得免稅特權。於是教士階級遂以一次繳納二千四百萬 *Livres* 而獲得免納階級人丁稅之特權。

由上觀之，階級人丁稅實行而後，未能如 *Vauban* 之理想而達到目的。第一，普遍納稅之原則未能貫徹；第二，舊稅未除，新稅淪爲舊稅之附加稅，且與舊稅相同，實際上偏重於土地之徵收；第三，統計尙未發達，徵收機關難免有上下其手之嫌。故此稅一變爲五十分之一之稅（一七四九），再變爲二十分之一之稅（*Les Vingtièmes*），遂失去人民之信仰；大革命時代，至認爲舊王政惡稅之一，一概在廢除之列，而欲以單一土地稅代之。

Vauban 之王家什一稅，在實際方面雖告失敗，但在思想方面，則占勝利，影響於英國之所得稅，至深且鉅。氏之王家什一稅方案，不久譯為英文，一七九九年，英首相 Pitt 擬行所得稅時，其所提出之 Income Tax-Project（所得稅方案）即極受其影響。（註一）氏之方案，在十八世紀之中毀譽參半，（註二）成爲爭執之中心，但正因此關係，租稅思想得逐漸發展進步，影響於所得稅之歷史，匪淺鮮也。

註一 閱 Mann: Der Marschall Vauban und die Volkswirtschaftslehre des Absolutismus(1914) s. 150

註二 反對之者，在英國如 James Steuart，在德國如官房學派之 Justi 及 Sonnenfels。

第二章 所得稅之成立

第一節 所得稅產生之環境及其條件

參考書 討論所得稅之書籍，浩如煙海，但論所得稅產生之環境及其條件者，頗不多觀。欲進一步研究此問題，加以分析，須直接參考各種經濟史及經濟理論書籍。茲扼要列舉如左：

- (1) Sombart: *Der moderne Kapitalismus*. II. Band. 10. Kapitel. (*Die Entstehung der kapitalistischen Unternehmung*) München und Leipzig 1924. 本章論初期資本主義時代資本主義企業之成立極詳。
- (2) Popitz: *Einkommensteuer*, (*Hdwb. der Staatswissenschaften*. III. Band. ss. 437/439.)
- (3) Hermann: *Staatswirtschaftliche Untersuchungen*. (1832.) 本書對於所得稅意義研究頗詳，首先分開客體的收益 (objektiver Ertrag) 與主體的所得 (subjektives Einkommen)，為所得稅理論之先驅。
- (4) Schmoller: *Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre*. (1863) 本書為氏之處女作，闡明所得之理論，及其與租稅根本之關係，頗為詳盡。

此外關於近代租稅理論，可參考 A. Wagner: *Finanzwissenschaft* II², 1890. s. 374 及 Seligman: *Progressive Taxation in Theory and Practice* 1892 (初版)。J. Stamp: *The Fundamental Principles of Taxation*. (1921

初版)等。

所得稅之產生，有其特殊之環境，且須具備一定之條件。關於此特殊環境，及一定條件，論者每多忽略。Mottin 精研各國所得稅法規，但於所得稅之發生，僅列舉條件凡三：

第一，須先有成熟的資本主義經濟組織為其前提；

第二，須有強有力的嚴密的官廳組織；

第三，須不違反租稅普遍之原則。

其所列舉三點，未免過於簡略，且多忽略理論方面之要求。Fischer 氏則於學術界之提倡及促進外，更列舉實際方面之原因，如：

(1) 經濟生活之急速發展；

(2) 個人所得大小之懸距；

(3) 企業領袖個人對於企業成敗勢力之增加；

(4) 新企業形式之成立；

(5) 舊日估計收益方法之缺點；

(6) 新社會政策思潮之發達。

然此仍不過隨意列舉，初無系統可言。今試就所得稅產生之環境及其條件，加以系統的分析，則先可分實際及理論兩方面言之。其實際方面之環境及條件列舉如左：

(1) 資本主義企業之成立。Sombart 論近代資本主義之發展，分爲三期：自十五世紀中葉

至十八世紀中葉（一七六〇年，瓦特發明蒸汽機）爲初期資本主義時代；自十八世紀中葉至一九一四年，爲盛期資本主義時代；自一九一四年以後至現在，爲晚期資本主義時代。

資本主義之成立，遠在初期資本主義時代，其影響於一般經濟生活及所得稅之發達者，列舉如左：

(1) 企業獨立贏利原則無限制發展經濟生活，突飛猛進。於是所得漸趨普遍，而所得大小亦愈趨懸距。所得稅之徵收，漸成爲必要。

(2) 簿記發達商業會計統一予所得稅之徵收以實質上的基礎。Sombart 嘗論複式簿記與

資本主義之關係曰：「資本主義設無複式簿記，不可想像，二者之關係，有如形式與內容，不

可暫離。故複式簿記之創立，可稱爲人類一大發明，其價值與物理學中 Galilei 及 Newton 之發明定律相當，其精神亦相同。即將一切現象，皆作爲「量」觀察，一切現象，皆使之數量化。以之研究自然現象，可以之研究經濟方面之營業現象，亦無不可。蓋必如此，而後資本主義之兩大根本觀念：求贏利與合理化，方可充分發展。亦必如此，然後租稅可以離開具體之收益，而專徵收抽象之所得。簡言之，必須先有可靠之簿記會計，而後營利事業所得方可有效徵以所得稅。

(II) 工業化之影響。所得稅產生之又一條件，則爲工業化之經濟社會；蓋工業化以後，經濟始能發達，所得始趨於普遍，大小所得愈趨懸距，於是負擔能力原則漸爲租稅學說之中心，所得稅遂應運而生。一般以一七六〇年瓦特發明蒸汽機，爲工業化之開始；英國工業化最早，故所得稅亦最先發達於英國，德美次之，意法又次之。即以今日美國而論，所得稅稅收最多者，爲紐約及彭雪爾維尼亞 (Pennsylvania) 兩州，皆爲工業州，占聯邦所得稅收百分之三十六，故一般以所得稅爲都市稅 (Income Tax as Urban Taxes)，爲都市稅且兼爲工業稅也。 (an urban and an industrial tax) 總之純粹農業國家，多半行收益稅，而工

業化之國家，始多少採取所得稅。故收益稅系統，一稱農業稅系統（Agrarsteuersystem）而所得稅系統亦稱工業稅系統也。

（III）近代國家之成立。近代國家之成立，亦為近世紀之事實，論其性質特徵，雖有多端，但其影響於一般經濟生活及所得稅之發達者，則可得而論列如左：

（1）公民觀念之發達。在近代國家之中，封建階級，漸趨消滅，公民觀念，遂得發達。公民在法律之前，既一律平等，故權利義務，遂相對發生。公民既受法律上之權利，遂亦有納稅之義務。人人既皆有納稅之義務，租稅普遍原則，遂以產生，而所得稅之基礎，遂以確立。

（2）免稅特權之消滅。中古時代，貴族僧侶，享有免稅特權，租稅負擔，積壓在農民一級，故愈有負擔能力者，愈可不納租稅。雖有智之士，明知為不公，但限於時代背景，無法改革；十七世紀之末，法國 Vauban，嘗欲加以改革而未能。及法國大革命發生，攻擊貴族神甫免稅，遂成為反對舊制（ancien regime）之一大理由，此種特權，終於推翻，所得稅之發生，消極方面，遂少一障礙。

（3）新式官廳及技術人才之產生。所得稅為一種新稅，與經濟民生，關係異常密切；易言之，即

納稅義務人，與租稅官廳，須發生永恆關係，而一切人事變化，所得增減發生及消滅，以及漏稅逃避等種種情形，莫不須官廳嚴密之監督，及專門技術人才之徵收與估計。但舊式之官僚政治，舞弊中飽，徇財營私，徒足以壓迫人民，決不能勝此重任。及近代國家產生，有統計以爲之助，有專門技術人才以爲之用，有組織嚴密之官廳爲之徵收，徵收人員，不但具有專門之經驗與知識，亦且須富有責任心，與地方納稅人民，無直接利害關係。必如此，然後方可公正無私，精密不渝，而所得稅乃得以順利推行。故十七世紀之時，Vaudon 提倡所得稅而失敗，其失敗由于徵收機關之不良；十九世紀之中葉，英國行所得稅而成功，其成功雖有多端（課源法實爲一因），然徵收機關之組織嚴密，實爲一主要原因。再以英國所得稅而論，百餘年，其徵收機關亦有重要之改變，昔日徵收人員，爲選舉之委員（General Commissioners），被選舉之資格，注重財產，所謂地方自治原則是也。今日之徵收人員，則注重專門知識，一方面爲委員任命之書記（Clerks），他方面爲國家直接任命之監督（Inspectors），尤以後者代表國家利益，與委員分庭抗禮，實際上操有監督審查及徵收之大權，而爲英國所得稅今日之中堅徵收人才。

至於理論方面之環境，足以促所得稅之發展者，亦有下列各端：

(I) 對於所得種類分析之進步。重農主義時代，以為農業為唯一真正生產者，故主要所得，為農業之收益，而多數主張土地單一稅。當時認為分配程序，異常簡單，主要分配階級，為地主、農民，及手工業人而已。及工業化發生，情形一變，亞丹斯密出，分配理論大變，氏以為生產要素，為土地、勞力、資本；土地之代價為地租，勞力之代價為工資，資本之代價為利息。此三者代表主要所得種類，而實為分類所得稅之基礎。(註一) 故英國之所得稅，遂分為五類，A 為地主所得，B 為佃戶所得（已視法國王家什一稅為進步，因後者不分地主與佃戶所得，而一併視為土地所得），C D 一部分代表資本利息，一部分代表資本贏餘，E 則代表勞

註一 ., Whoever derives his revenue from a fund which is his own, must draw it either from his labour, from his stock, or from his land. The revenue derived from labour is called wages. That derived from stock, by the person who does not employ it himself, but lends it to another, is called the interest of the use of money. It is the compensation which the borrower pays to the lender, for the profit which he has an opportunity of making by the use of the money. . . . The revenue which proceeds altogether from land, is called rent, and belongs to the landlord. The revenue of the farmer is derived partly from his labour, and partly from his stock. (Adam Smith).

力所得。但僅對於所得種類認識清楚，尙不足以促進所得稅之發達，因亞丹斯密本人，即反對所得稅，而尤反對徵收資本贏利者也。(註一)

(II) 收益與所得之分別與主體觀念之發達。此種主體所得之觀念，發源於德國，蓋德固爲綜合所得稅之發祥地也。德國經濟學界，初受亞丹斯密之影響，研究『國民經濟之收入』

(National Einkommen) 而注重收益之發生與分配。但收益之發生，必須由於個人經營，有個人而後有經濟主體，有個人而後有租稅負擔能力，當時尙未被注意。及 Hermann

氏出，於其所著國家經濟研究 (Statswissenschaftliche Untersuchungen, 1832) 中，始分別客體的收益 (Objektiver Ertrag) 與主體的所得 (Subjektives Einkommen) 所得之理論始得進步，蓋必各種收益集合在個人之手，始成爲所得，故所得不能離個人，而綜合的所得稅，乃得有理論上的基礎。嗣後 Schmoller („Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre“ 1863) 及 Schanz („Einkommens-

註一 亞丹斯密鑒於法國 Vauban 所得稅運動之失敗，故稱所得稅爲武斷 (Arbitrary)，追究不已 (inquisitorial) 與壓迫人民 (vexatiously)。„Capitation taxes are altogether arbitrary, if is attempted to proportion them to the fortune or revenue of the contributor.“

begriff der Einkommensteuergesetze" 1896) 繼其學說，而 Rotteck 氏更明白申述之，其言曰：「吾人決不能徵收民族全體，只能徵收一個個人民。」(註一) 蓋由于自由主義之影響，所得之主體方面成分，更被注重，而「對人的所得稅」(personale Einkommensteuer)，遂益見發達。

(III) 社會政策思潮之發達。十九世紀中葉以還，社會政策思潮，磅礴歐美，社會主義提倡於先，講壇社會主義學派 (Kathedersozialismus) (指德國歷史學派之大學教授，在講壇上提倡社會政策者)，繼起於後，前者要求所得分配之平均，後者要求所得徵稅之公平，於是有所謂租稅之普遍原則，公平原則，而最適合於此種原則者，實為累進之所得稅。一八九一年普魯士所得稅首行累進綜合所得稅，即為社會政策思潮之產物也。

(IV) 負擔能力學說之影響。負擔能力學說，導源有二：一為歷史學派，注重史實之研究，以為契約學說，不合國家演進之事實，因而推翻其租稅利益學說 (benefit theory) 或保險學

註一 „Man kann nicht die Nation ueberhaupt besteuern, sondern nur die einzelnen Buerger.“ (Rotteck: „Aufgaben“ im Rotteck-Welckerschen Staatslexikon 1834.)

說 (assurance theory) 而另創能力學說 (ability theory) 一為有機體之國家觀，以為國家之所以存在，不但為保護私人生命財產以求達到個人之目的而已；國家實為人類生活最高之目的，而自具有其文化上之使命。國家有必要時，且可要求個人犧牲生命，則在平時，自可要求個人依國家之需要，而納租稅。自古以來，希臘哲學家 Plato, Aristotle 即主張之，近古哲學家 Bodin, Bornitz, Klock 繼其說，降及近世，德國經濟學家 Wagner 及 Schaeffle 氏更發揚光大之，以為國家乃倫理的及歷史的產物，個人在國家之中，方可完成其生活。個人既不能離國家而生存，故納稅為一種自然之義務。因此租稅之所以存在，乃由於國家之不可或缺；國家不但須生存而已，亦且須求發展進步，促進人羣生活，故個人須納稅以維持之。此納稅既無特殊標準可尋，而人人又須納稅，故只可以各人之負擔能力為標準。負擔能力多者多納，少者少納，無者免納。惟有所得稅，能適應此種要求，故負擔能力學說愈發達，而所得稅亦愈風行也。

以上所列各種客觀與主觀條件，雖不必盡備於一國，盡備於一時，然間接直接，都有關於所得稅之發展；或直接影響於所得稅之產生，或間接促進所得稅之發達。故分析如上，以為研究所得稅

發達史之理論的基礎焉。

第二節 分類所得稅之成立(英國式之所得稅)

參考書及資料

- (1) H. B. Spaulding: *The Income Tax in Great Britain and the United States.* (London 1927) (英
美所得稅制度比較研究)
- (2) F. Meisel: *Britische und deutsche Einkommensteuer: Ihre Moral und Technik.* (Tuebingen 1925)
(英德所得稅比較研究)
- (3) Vocke: *Geschichte der Steuern des britischen Reichs.* (1866). (英國稅制史)
- (4) St. Dowell: *A History of Taxation and Taxes in England.* (London 1884). (英國徵稅及稅制史)
- (5) Wm. Sanders (Inspector of Taxes): *The Practice and Law of Income Tax and Super Tax.* (London 1923).
- (6) Reddish and Teverson (Accountants): *Principles and Practice of Income Tax; Super Tax and Corporation Profits Tax.* (London 1924) (10. Ed. 1935).
- (7) E. Miles Taylor and Victor H. M. Bayley: *Income Tax and Sur Tax.* 6. Edition. London 1936.
- (8) E. M. Konstam: *A Treatise on the Law of Income Tax.* London 1936.
- (9) A. G. McBain: *Complete Practical Income Tax* (London 1936) (8th Edition).
- (10) Dowell's *Income Tax Laws.* 9. Edition. (London 1926).

(11) Dowell's Income Tax Laws: Second Supplement to the Ninth Edition. (London 1933).

諸書介紹見第四章所列參考書目錄。

所得稅發生之初，多為分類所得稅，向近於收益稅性質，即 Pöpin 所謂分析的所得稅 (analytische Einkommensteuer) (與綜合的所得稅 (synthetische Einkommensteuer) 相對) 是也。分類所得稅發祥之地，則為英國。其系統傳遍英國各自治殖民地，凡盎格羅薩克森人種政治勢力所及之地，皆直接間接受其影響。茲舉英國所得稅為例，以說明之，一曰萌芽時期，二曰成立時期，三曰發達時期，分述如左：

一 萌芽時期

自一七九八年至一八一五年，為英國所得稅之萌芽時期，是時期之特徵，約有二端：

- (1) 所得稅有戰時租稅性質，為應付緊急財政之一種手段，為不得已之一種過渡辦法；
- (2) 所得稅為一般人民所激烈反對，故戰事一經結束，即要求政府即刻廢除。

總之是時期中，所得稅之權威尚未確立，僅能認為萌芽時期，不能視為成立時期也。先是十八世

紀上半期，Robert Walpole 卽有實施普遍消費稅 (universal excise) 之建議，此普遍消費稅，不以個別消費行爲爲其徵收對象，而總徵收全體消費，易言之，卽已暗有以所得爲徵收標準之意。此議引起全國激烈反對，人民甚至包圍國會，侵入院中，並威脅 Walpole 黨徒；Walpole 不得已撤回成議，在其本黨會中宣稱：人民如此激烈，非武力不能貫徹其主張，但彼寧可收回成命，雅不願見流血慘劇。政府一經讓步，人民認爲一大勝利，甚至列炬游行，鼓舞歡騰，高呼自由財產！及打倒消費稅之口號。(freedom! property! down with the excise!) 人民反對直接稅之激烈，於此可見一般。

及拿破崙戰爭既起，英國財政，虧空極大，時 William Pitt 負財政責任，見一向恃爲稅源之間接稅，不足應付，遂議另行具有伸縮性之新稅。於是於一七九八年，制定 The Aid and Contribution Act 而實行三部聯合稅 (Triple Assessment)。該稅之目的，乃在對於富裕階級，以過去所納稅額爲準，臨時特課重稅，藉以籌得必要之收入。其辦法依消費之大小，而推定所得之大小，卽以此爲其基礎，而課以稅。其內容分爲三部，復依其負擔額之大小而分爲若干階級，各課以不同之稅：第一部，係對於僕役之使用人，及車馬之所有人所課之稅，其原負擔額在二十五鎊以下者，

則所課爲其三倍；二十五鎊以上三十鎊以下者，則爲其三·五倍；三十鎊以上四十鎊以下者，則爲其四倍；四十鎊以上五十鎊以下者，則爲其四·五倍；五十鎊以上者，則爲其五倍。第二部，係對於會被課稅之房屋，門窗，犬，鐘表等而課之者，就其原負擔額在一鎊以上者，按照其稅額四分之一倍乃至五倍而課以稅。第三部則對於房屋土地所有人所課之稅，如從前係納三鎊以上之土地稅或房屋稅者，則須負擔其稅額十分之一乃至二倍之附加稅。故三部聯合稅，大半爲消費稅，少數爲收益稅所組成，要在根據其消費能力，間接推測其所得，此外更斟酌個人之情形，而爲免稅輕徵之規定，已具有所得稅之本質。Dix 對於該稅，希望甚高，原來估計，可收四百五十萬鎊，但實收不過一百八十五鎊，蓋制度草創，漏稅繁多，三部聯合稅既告失敗，不得不改徵所得稅矣。

一七九九年，Dix 遂頒布所得稅法，(39. Geo. 3, c. 13) 凡分四類如左：

(I) 土地及房產之所得 (Income from land, Including houses) 凡分十四項，總別爲左之三
種：

(1) 地主房主之所得 (Income of owners)

(2) 佃戶之所得 (Income of tenants)

(3) 中間佃租人之所得 (Income of mesne lessors under demises in consideration of fines)。

(II) 動產、商業、職業、官位、撫養金、補助金、僱傭及技能之所得 (Income from personal property, and from trades, professions, offices, pensions, stipends, employments and vocations) 又二項，即第十五項 (商業、職業、官位、撫養金等) 與第十六項 (年金、利息、及性質類似之支付等) 是。

(I) 大不列顛國外之所得 (Income arising out of Great Britain) 又分兩項，即第十七項指國外土地 (possessions)，第十八項指國外證券 (securities) 是也。

(IV) 不屬於以前任何一類之所得 (Income not falling under any of the foregoing rules) 僅列一項，即第十九項是也。

此種分類所得稅，雖種類甚簡，實為後世分類所得稅之嚆矢。惟此次所得稅，注重對人方面，故用申報法。此外復有所謂一般減免 (General deductions) 與特殊減免 (particular deductions) 前者指一般生活最低限度而言，每人每年得從其所得中減免六十鎊；後者指個人特殊經濟狀況而言，

得因家庭子女人數，撫養親屬，有無，以及生命保險費等等，作種種之減免。總之一七九九年之所得稅，形式上雖為分類所得稅，實質上頗注重主體經濟能力，與後世英國所得稅迥異其趣。但當時租稅技術尚未發達，租稅道德，又為一空洞之名辭，故雖在國難時期，而申報納稅者寥寥，且稅率為百分之十（六十鎊至二百鎊之間可以累減），個人皆有申報義務，最為一般所攻擊，目為檢察官式之徵收制度。故一八〇二年戰爭暫告中止，遂隨和約之締結而廢止矣。

一八〇三年，拿破崙戰爭又起，於是 *Addington* 復制定新所得稅法，（43 Geo. 3, c. 122）

一反從前之申報法，而為課源法。即所謂徵收來源原則（*A great principle of taxation at the sources*）是也。其意以為徵收來源，即不直接徵收所得者本人，而間接徵收所得之分配者（*distributor of Income*）則漏稅動機少，而稅收得以確保。此課源原則，遂成為英國所得稅之中堅，歷百年而不渝。此外復完全採用分類法，分為左之五類。

A類 地主房主所得，用課源法。

B類 土地利用之所得，用申報法。

C類 資本利息之所得，用課源法。

D類 營業之所得，用申報法。

E類 俸給之所得，用課源法。

至於稅率，則較前減半；但徵收範圍，則較爲擴大。此次所得稅法，實爲收益稅性質，重在徵收客體之收益，非徵收主體之所得。故Vocke稱之爲「具有所得稅成分之收益稅系統」(Einkommensteuersystem mit Einkommensteuermomenten)；自此以後，英國所得稅常帶對物稅及收益稅色彩者，一八〇三年之所得稅法，極有關係也。

嗣後因戰費支出，日趨膨脹，所得稅收，仍覺不足，於是於一八〇五年，提高稅率，增至百分之六·二五；一八〇六年，又增高稅率至百分之一，免稅點降至五十鎊；其勤勞所得之寬免，以及生命保險費之扣除，亦受一定之限制；至於子女之寬免，則完全廢止。一八一五年拿破崙戰爭終止，時英國全體歲入，不過七千九百萬鎊，所得稅收，已達一千四百五十萬鎊，而收支不能相抵，虧空達二千萬鎊。(註一) 但人民仍反對所得稅，取消所得稅之運動，磅礴全國，請求廢止所得稅之願書，前後

註一 Paul Haensel, „Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Grossbritanniens.“ (Handbuch der Finanzwissenschaft. III. Band. s. 73).

達四百件。超過一切租稅紀錄。於是國會中終以二三八對二〇一之多數，通過即刻廢止所得稅，並要求一切關於所得稅之表冊檔案，皆須焚去。所得稅之基礎未立，可想見矣。

一一 成立時期

自一八一六年至一八四二年，為英國所得稅廢止時代。在此時期中，間接稅苛重，負擔異常不均。一八三九年，發生請願運動（The Chartist Movement）一部分人民，提出願書，要求普及選舉，祕密選舉，國會議員須有歲費，俾貧苦者亦可被選為人民代表；此外尤其重要者，則在宣稱『民衆已在租稅重壓之下，呻吟掙扎，而統治階級，猶認為未足。』至一八四二年，又提出願書，簽字者達三百萬人，更進一步攻擊租稅系統之不公平，且危言加以恫嚇。於是—般學者以及政治家，如 Henry Parnell（著有專門論文）Powlett Thomson, Huskisson, Martin 等，認為財政改革，時機已至，且主張推行所得稅，以推代苛捐雜稅。時適經濟恐慌，財政虧空頗鉅；又值印度發生叛亂，於是保守黨首相 Peel，遂重行所得稅。氏在預算演說中有云：『吾人試一比較直接稅與間接稅稅收結果，即可證明消費稅完全無效；而直接稅無疑勝於間接稅。』因此主張一方面行臨時

所得稅，他方面減低關稅。但自由黨方面，則代表工商界利益，竭力反對再行所得稅，而建議提高並擴大遺產稅於不動產方面，以彌補虧空。然當時國會之中，地主及代表農業之勢力佔大多數，自由黨之議，自不能通過。於是 *Rate* 用折衷辦法，一方面取消阻礙商業發展之關稅凡七百六十九種，合一千二百目，以爲實行臨時所得稅之代價。他方面農業所得，實際上徵收較輕，而廢止穀物令 (Corn Law) 問題，不再提出討論，以保護農業。於是一八四二年所得稅法，(5 & 6 Vict. c. 35) 遂以通過，凡分五類，實爲今日英國所得稅之張本。茲將一八四二年所得稅法及一九一八年所得稅法分類比較如左，以見其沿革：

一八四二年之所得稅法，分類如左：

- (I) A類 一切土地及房產與繼承產業之所得 (Income from the ownership of all Lands, tenements and hereditaments, etc.)
- (II) B類 一切利用土地，房產，及繼承產業之所得 (Income from the occupation of all lands, tenements and hereditaments, etc.) (但在大不列顛者爲限。)
- (III) C類 一切公庫所付利息，年金及紅利之所得 (Income from interests, annuities, divi-

dends, etc. from public revenue)

(IV) D類 又分爲左列六項：

- (1) 其他各類中未包括之工商業所得；(Trade, not contained in any other Schedule;)
- (2) 其他各類中未包括之自由職業、僱傭及技能之所得；(Professions, employment, or vocation, not contained in any other Schedule;)
- (3) 一種不固定價值之贏利及其他條例中規定之所得；(Profits of an uncertain value, and other income described in the rules;)
- (4) 除C類已徵收者外之國外證券所得；(Income arising from securities out of the United Kingdom, except such income as is charged under Schedule C;)
- (5) 國外領地(指私人之土地房產)之所得；(Income arising from possessions out of the United Kingdom;)
- (6) 其他各類未經徵收而又不屬於前列任何一項之每年贏利或利得；(Annual profits or gains not falling under any of the foregoing cases, and not charged by

virtue of any other Schedule.)

(V) E類 一切官吏薪金或撫養金之所得；(Income from offices, pensions, etc.)

一九一八年之所得稅法 (8 & 9 Geo. 5. c. 40.) 亦分爲五類，範圍雖間有擴充，細目雖間有增加，然大體上仍照一八四二年之分類，茲根據條文，(註一)列舉如左。(因爲今日所得稅分類之根據，故附註原文，不厭精詳。)

(I) A類 一切土地，房產，繼承產業及遺產之所得；(, Tax under Schedule A shall be charged in respect of the property in all lands, tenements, hereditaments, and heritages in the United Kingdom, for every twenty shillings of the annual value thereof,"

[240J)

(II) B類 一切利用土地，房產，繼承產業及遺產之所得；(, Tax under Schedule B shall be charged in respect of the occupation of all lands, tenements, hereditaments, and heritages in the United Kingdom for every twenty shillings of the assessable value thereof

註一 根據 Dowell's Income Law Tax. 9. Editions.

estimated in accordance with the rules of this Schedule.”[321]

(III) C類 一切公庫所付利息、年金、紅利、及應付年金股份之所得；(, Tax under Schedule C shall be charged in respect of all profits arising from interest, annuities, dividends, and shares of annuities payable out of any public revenue, for every twenty shillings of the annual amount thereof.” [333])

(IV) D類 又分左列各項徵收；(, Tax under this Schedule shall be charged under the following cases respectively; that is to say,—)

(1) 其他各類中未包括之工商業所得；(, Tax in respect of any trade not contained in any other Schedule;)

(2) 其他各類中未包括之自由職業、僱傭、及技能之所得； (“Tax in respect in any profession, employment, or vocation not contained in any other Schedule;”)

(3) 一種不固定價值之贏利及其他條例中規定之所得；(, Tax in respect of profits of an uncertain value and of other income described in the rules applicable to

this Case;")

(4) 除C類已徵收者外之國外證券所得；(, Tax in respect of income arising from securities out of the United Kingdom, except such income as is charged under Schedule C;")

(5) 國外領地(指私人土地房產)之所得；(, Tax in respect of income arising from possessions out of the United Kingdom;")

(6) 其他各類未經徵收，而又不屬於前列任何一項之每年贏利或利得。(, Tax in respect of annual profits or gains not falling under any of the foregoing Cases, and not charged by virtue of any other Schedule." [360])

(V) E類 一切公務官吏或僱員及公庫中所付之年金(C類已徵收者除外)撫養金或補助費之所得。(, Tax under Schedule E shall be charged in respect of every public office or employment of profit, and in respect of every annuity, pension, or stipend payable by the Crown or out of the public revenue of the United Kingdom, other

than annuities charged under Schedule C, for every twenty shillings of the annual amount thereof." [401]

自一九二二年以來，E類所得，又有擴大，是年財政法 (Finance Act) 第十八條，規定E類所得中所指之僱員，包括一般僱員在內，故昔日屬於D類第二項之僱傭，至是已改隸E類，此外並包括按週給資工人 (Weekly wage-earners)。於是E類所得，較前更爲擴大，而成爲純粹之勞力所得矣。

一八四二年所得稅，本以三年期滿後廢止爲條件，但財政收支，仍不能平衡，而經濟景氣，仍不見佳，故三年之後，未能廢除。但工商階級，對於所得稅，仍少同情。於是一八五三年，自由黨財長格蘭斯頓氏，議推行繼承稅於不動產方面 (Succession duty)，即以逐漸取消所得稅爲其口號。此種建議，招地主方面堅決反對，在上下二院，各引起劇烈爭論，但其逐漸取消所得稅之口號，頗引起一般同情。故格蘭斯頓氏在國會宣稱，至一八六〇年，定可完全取消所得稅，蓋須俟繼承稅推行圓滿，方可完全抵補也。

然氏取消所得稅之計算，未嘗實現；一八五四年克里米戰爭發生，一切計劃，盡成畫餅，所得稅

不但不能取消，且提高至從未曾有之高度（每鎊徵至一先令四辨士）。但提高所得稅，爲資產階級所不喜，格蘭斯頓內閣之倒，實此次爲主要原因，然所得稅則一時不能取消矣。

克里米戰後，所得稅稅率逐漸減輕，至一八五七年，已一律減爲一鎊徵稅七辨士。一八五九年自由黨 *Palmerston* 組閣，格蘭斯頓仍爲財長，在其前後提出七次預算中，仍以逐漸取消所得稅爲其目標之一。故一八六〇年預算，所得稅稅率每鎊尙爲十辨士；一八六六年，已減至四辨士，稅收由一千一百萬鎊減至六百萬鎊。至一八七二年，一般要求取消所得稅運動，愈趨激烈，各商會代表在白明罕開會時，宣稱如繼續徵收所得稅，勢將引起全國革命，並建議必取消所得稅，而以遺產稅代之。是年十二月十二日 *Meeting in Guildhall* 更明白要求廢止所得稅，謂人民過去之所以贊成所得稅，乃以其爲臨時性質，而以爲達到自由貿易目的之手段；今若繼續徵收所得稅，則下次選舉時，人民將反對政府，不選自由黨當政。格蘭斯頓不得已，逐漸減輕所得稅，至一八七四年，竟達每鎊課二先令之最低限度，然人民仍未滿意，而格蘭斯頓終以去職。可見在一八七四年以前，所得稅雖已成立，然權威尙未確立，基礎尙未鞏固，所得稅原則之勝利，尙有待於後日也。

茲將一八四二年至一八七四年稅率變遷，列表如左，以便省覽：

所得稅發達史

年代	免稅點	稅率
一八四二	一五〇鎊	七辨士
一八五三	一五〇鎊	五辨士
一八五三	一〇〇鎊	六辨士
一八五四	一〇〇鎊	一先令二辨士
一八五五	一〇〇鎊	十一辨士(一百鎊至一百五十鎊)
一八五五	一〇〇鎊	一先令四辨士(一百五十鎊以上)
一八五七	一〇〇鎊	七辨士
一八五八	一〇〇鎊	五辨士
一八五九	一〇〇鎊	九辨士
一八六〇	一〇〇鎊	十辨士
一八六一	一〇〇鎊	九辨士
一八六六	一〇〇鎊	四辨士
一八七二	一〇〇鎊	四辨士
一八七三	一〇〇鎊	三辨士
一八七四	一〇〇鎊	二辨士

三 發達時期

一八七四年選舉以後，所得稅原則始完全勝利。蓋一八七四年以前，自由黨每反對所得稅，保

守黨則不置可否，不過以爲與其行不動產繼承稅及遺產稅，則毋寧行所得稅，然亦不過贊成臨時性質之所得稅而已，未必贊成永恆之所得稅也。自一八七四年以後，則無論自由黨保守黨當政，皆贊成所得稅；良以財政支出日趨膨脹，所得稅浸已成爲稅制之中堅，不可或缺；且能力學說，普遍及公平原則，已漸入人心，所得稅爲良稅，一般皆有認識，故英國所得稅自一八七四年以後，遂成爲永恆之稅制矣。

一八七四年後，保守黨當政，Sir Stafford Northcote 爲財長，其財政方針之一，卽爲保留所得稅，但稅率不使過重。一八八〇年，自由黨當政，Childers 理財務，亦主張提高所得稅，以應支出之膨脹。嗣後南非戰爭，歐洲戰爭，無不以所得稅爲伸縮工具。他方面所得稅本身，亦經過屢次改革（一八九四，一八九九，一九〇六，一九〇七，一九一八，一九二九）以適應負擔能力學說及公平原則；尤以一九一〇年魯意喬治之超額所得稅（Super Tax）爲開闢新紀元之改革，其改進趨勢，可歸納爲左列各點：

- (1) 由分類所得稅趨於綜合所得稅；
- (2) 由課源法趨於申報法；

(3) 由對物稅趨於對人

稅(即由收益稅性

質趨於所得稅性

質);

(4) 由局部累進趨於全

部累進。

此種所得稅趨勢,詳第四章,茲

不再贅。於此仍將一八七四

年來重要稅率之改變,列表如

下,以備參考:

英國所得稅自1864年來稅率表*

年 代	統一 稅率	年 代	標準 稅率	勤 勞 所 得		非 勤 勞 所 得	
				全體所 得限度	稅率	全體所 得限度	稅率
	s. d.		s. d.	£	s. d.	£	s. d.
1894—1899	0 8	1907—1908	1 0	2,000	0 9	—	—
1900... ..	1 0	1909—1913	1 2	2,000	0 9	—	—
1901... ..	1 2			3,000	1 0	—	—
1903... ..	1 3	1914... ..	1 8	1,000	1 0	300	1 4
1903... ..	0 11			1,500	1 2	500	1 6 $\frac{2}{3}$
1904—1906	1 0			2,000	1 4	—	—
				2,500	1 6 $\frac{2}{3}$	—	—

*本表根據 Dowell's Income Tax Laws. (9. Ed. and Second Supplement to the Ninth Edition) 作成,但該書所列稅率,僅至一九三三年為止。一九三三至一九三六年稅率,根據各該年法規編成。又本表所指年度,都指預算年度,如一九三六年實為一九三六年四月一日至一九三七年三月三十一日。

年 代	標 準		勤 勞 所 得		非 勤 勞 所 得		現 役 軍 人 應 付	
	稅 率		全 體 所 得 限 度	稅 率	全 體 所 得 限 度	稅 率	全 體 所 得 限 度	稅 率
	s.	d.	£	s. d.	£	s. d.	£	s. d.
1915	3	0	1,000	1 9 ² / ₆	300	2 4 ² / ₆	300	0 9
			1,500	2 1 ¹ / ₆	500	2 9 ² / ₆	—	—
			2,000	2 4 ⁴ / ₆	—	—	—	—
			2,500	2 9 ² / ₆	—	—	—	—
1916 及 1917	5	0	500	2 3	500	3 0	300	0 9
			1,000	2 6	1,000	3 6	500	1 3
			1,500	3 0	1,500	4 0	1,000	1 9
			2,000	3 8	2,000	4 6	1,500	2 3
			2,500	4 4	—	—	2,000	2 9
			—	—	—	—	2,500	3 3
			—	—	—	—	超 2,500	3 6
1918 及 1919	6	0	500	2 3	500	3 0	300	0 9
			1,000	3 0	1,000	3 9	500	1 3
			1,500	3 9	1,500	4 6	1,000	1 9
			2,000	4 6	2,000	5 3	1,500	2 3
			2,500	5 3	—	—	2,000	3 0
			—	—	—	—	2,500	3 3
			—	—	—	—	超 2,500	3 6
1920 及 1921	6	0	勤勞所得可減輕十分之一但不得超過 200 鎊 (Finance Act, 1920, s. 16)					
1922	5	0	同上					
1923 及 1924	4	6	同上					
1925 至 1929	4	0	勤勞所得可減輕六分之一但不得超過 250 鎊 (Finance Act, 1925, s. 15 (1))					
1930	4	6	同上					
1931 至 1933	5		勤勞所得可減輕五分之一但不得超過 300 鎊 (Finance Act (No. 2) 1932, s. 3 and 4th Schedule)					
1934 至 1935	4	6	同上					
1936	4	9	同上					

第三節 綜合所得稅之成立(德國式之所得稅)

參考書 關於德國所得稅之參考書，可分為歷史及現狀二部分，分別列舉如左：

- (1) E. v. Beckerath: Die preuss. Klassensteuer und die Geschichte ihrer Reform bis 1851 (1912)
(普魯士之階級稅及其一八五一年前改革之歷史)
 - (2) H. Teschemacher: Die Einkommensteuer und die Revolution in Preussen (1912). (所得稅與普魯士之革命)
 - (3) A. Wagner: Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preussen im Jahre 1891. (Fin. A. 1891) (一八九一年普魯士直接國家稅之改革)
 - (4) W. Lotz: Das Deutsche Reich und die Einkommensteuer. (Schr. d. Vereins f. Sozialpol. 156. I. 1918) (德意志聯邦與所得稅)
 - (5) Gerloff und Strutz: Steuerwirtschaft und Steuerrecht im Zeichen der Geldentwertung. 1923 (貨幣跌價時之租稅及租稅法)
 - (6) F. Terhalle: Zur Reichsfinanzreform von 1925 (Tüb. Z. 1925). (一九二五年之聯邦財政改革)
 - (7) H. v. Nostitz: Grundzüge der Staatssteuern im Kgr. Sachsen. (1903) (薩克森王國國家稅之綱要)
(按薩克森亦為綜合所得稅之發祥地，且較普魯士為早，故特標而出之。)
- 至於現狀敘述，都以所得稅法為本，而加以釋評，擇其要者如左：
- (1) G. Strutz: Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29. 3. 1920, *1921 mit Nachtrag 1922.

(一九二〇，一九二一、一九二二年所得稅法釋評)

(2) „Handkommentar der Reichssteuergesetze“ hrsg. von Mitgliedern des Reichsfinanzhofs. (1926)
(聯邦財政法院出版之聯邦稅法釋評)

(3) „Einkommensteuer, Koerperschaftsteuer, Buergersteuer“ von Hermann Hog und Alfred Riewald.
Berlin: 1935. (所得稅，法人所得稅及公民稅爲最新之資料。)

綜◎合◎所◎得◎稅◎純粹以對人徵收爲其對象者，實發祥於德國。尤以普魯士與薩克森二邦，爲其發源之地。歐戰以還，德國聯邦所得稅繼其系統，其影響所及，一方面既傳至美國，(註一)他方面更波及俄國；即英國所得稅，亦不得受其影響，而由分類所得稅漸趨向綜合所得稅。茲亦舉普魯士及戰後德國聯邦所得稅爲例，以說明之。

英國所得稅與普魯士所得稅，實互相爲因，互相爲果，其交互影響，至爲奇特。所得稅之發展，及所得稅(Einkommensteuer)之口號，傳自英國；但是英國傳來者，僅一所得稅之名稱而已。蓋當時之英國所得稅，實爲收益稅性質，所謂所得(Income)，實指客體之收益，分類課源，並非徵收所得之主體。徵收客體者爲收益，徵收主體者爲所得，以客體的收益一觀念(Begriff des objektiven „Ertrages“)與主體的屬人的『所得』觀念(der personliche Begriff „Einkommen“)

相對並論，實為德國學術界之貢獻；（註一）而個人的所得稅，即所謂綜合的所得稅，亦在德國始獲完全發展。此種綜合所得稅形式，及其社會政策之思想，累進及申報之方法，復影響於英國所得稅，使之由分類的所得稅趨向於綜合的所得稅，由課源法趨向於申報法，由對物稅（*tax in rem*）趨向於對人稅，（*tax in personam*）由比例稅趨向於累進稅。歐戰以還，英國之課源法，復影響於德國所得稅，而引用於工資及資本所得方面。如此互相影響，輾轉不已，由此兩種主要所得稅形式之種種混合方式，遂以產生二十世紀各國形形色色之所得稅。

德國所得稅之起源，實始於一八〇八年之敕令（*Reglement vom Jahre 1808*），時拿破崙稱雄歐洲，普魯士被其侵略敗績，領土僅餘東普魯士及立陶宛，為籌集對法賠款起見，乃有所得稅之徵收。故德國所得稅之起源，與英國所得稅相同，亦原戰爭雖制度尚屬幼稚，徵收亦未能成功，但實為純粹對人所得稅之祖，與後世普魯士所得稅之發展，關係極深。

該敕令首按亞丹斯密之理論，將一切所得，依其來源，分為三類，即土地、勞力、與資本。各類所得，須由個人申報，仿照英國所得稅辦法，徵收所得之人。申報之結果，由

租稅審查委員會及納稅人之代表參加，審查決定。此外更參照英國所得稅制度，嚴格分別地主之地租收入與佃戶之勞力收入。至於工商所得不在一般徵收所得之列，因當時認為工商所得無法估計，乃改用階級稅則，分爲五級，每級徵收固定稅額：第一級（由下而上）爲按日給資工人，第二級爲具有堆棧之手工工人（Handwerker mit grossen Lagern），第三級爲藥店主人，第四級爲商人，第五級爲工廠企業家及銀行家。至於債務，雖以對人徵收爲原則，然各類所得辦法不一，僅土地房產之客體債務，可以要求從所得中減去利息；至於資本所得，薪給所得，工商所得，皆不得減去。此外今日所得稅之辦法，如累進徵收，分別徵收勤勞所得與財產所得，僅行於可尼斯堡（東普魯士）一地，他處皆未能推行。

此次敕令，因過重理論，不合實際，又以徵收機關毫無經驗，徵收技術尙未發達，加以地主貴族階級之阻力，大部分遂告失敗。但當時東普魯士之改革家如 Theodor v. Schön 固認爲此次租稅制度，除一二英國稅制外，爲最合於科學方面者也。（註一）

註一 Teschemacher: „Einkommensteuer“ (Handbuch der Finanzwissenschaft, II. Bd. s. 191.)

一八〇八年所得稅敕令失敗以後，普魯士因財政困難，往往行階級稅性質之所得稅。如一八二〇年階級稅（創辦者爲 Hoffmann），既不徵收實際所得，亦不徵收估定所得，僅以外表生活之地位，分爲五級徵收。（但已非封建制度下之階級，而多少按經濟及所得情形分別階級。）一八二一年，更增多階級；嗣後每以公平原則之要求，增加階級，而階級稅遂愈近於階級所得稅（Klassifizierte Einkommensteuer），一八四七年弗利特力威廉第四之稅案，以及一八五一年之階級稅及階級所得稅（Klassen- und klassifizierte Einkommensteuer），皆其例也。

自此以後，德國資本主義，已入盛期，愈趨發達，所得大小懸距，社會政策思潮，亦日趨澎湃，講壇社會主義學派，縱不要求所得分配之均等，至少要求所得徵收之公平，所得稅之環境，在德業已成熟。但因俾斯麥之反對，竟不果行，所得稅之推行，尙有待于一八九一年以後也。

一八九一年，俾斯麥退位，米魁爾（Miquel）繼爲首相，於六月二十四日，頒布所得稅法，爲普魯士有真正所得稅之始。此次實行之所得稅，爲純粹對人所得稅，自然人及法人，皆有納稅義務，惟於徵收法人所得時，就其所申報之贏利，減去百分之三又二分之一，以避免對於法人及股東之重覆徵收。個人所得，分爲四類，皆爲永續性質：一爲資本所得，二爲土地財產所得，三爲工商營利

所得，四爲勞力所得（包括精神的及身體的勞力，與自由職業）；但徵收之時，則以綜合所得爲標準。當時所用稅率，爲『之』字形稅則（Zickzacklinien），即每一所得階級之中，納固定之稅額，而非爲固定之稅率：一切所得，自九百馬克至一千零五馬克，皆納稅六馬克，在前者稅率爲百分之〇·六七，在後者稅率爲百分之〇·五七。所得愈高，稅額愈大，自九千五百馬克至一萬零五百馬克之所得，皆納稅三百馬克，在前者稅率爲百分之三·一六，在後者稅率爲百分之二·八六。所得至十萬馬克，稅率爲百分之四，至此爲止，不再累進。生活最低限度，規定爲九百馬克，子女人數愈多，所享寬免亦愈大；至於恆產所得與勤勞所得，在所得稅中不再加以分別，僅於一八九三年行財產稅（Vermögensteuer），以爲所得稅之補充而已。此法頒布後，曾屢經修改，最重要者爲一九〇六年及一九〇九年，目的在改良稅則，優待子女衆多之家庭，並規定關於工資薪金所得，僱主有申報之義務，使徵收機關，得一有力之參考，然大體上一八九一年之所得稅法，仍有效力，直至歐戰發生爲止，爲大陸上主要之所得稅法。

於此須加以注意者，即法律以外一般輿論對於所得稅之轉變是也。在所得稅推行之始，一般輿論，以爲徵收機關，目的在財政收入，故當務之急，在保護納稅人民。但自一九〇九年 *1909*

Delbrueck 發表普魯士稅收報告書後，一般始知漏稅情形異常繁多；一九一一年，Meisel 更發表『普魯士所得稅徵收時之道德與技術』(Moral und Technik bei der Veranlagung der reussischen Einkommensteuer) 公衆觀念爲之一變：須保護者非爲納稅之個人而實爲徵收之租稅官廳。今後之問題；不在如何限制官廳之權力，以保護個人，而在增加官廳之權力，與以適當之輔助方法，使對人的所得稅，能以推行而有效。此種批評，雖因時間關係，在戰前未發生實際效力；但於戰後所得稅徵收問題之改良，極有關係焉。

歐戰以還，德國趨向財政集權，所得稅與財產稅，昔之歸各邦徵收者，今則統一法令概歸聯邦政府徵收。此外並取消地方之附加稅，使租稅負擔更趨一致。所得稅之統一徵收，一方面既有利於個人，(負擔統一，犧牲均等) 他方面復有利於國家財政。蓋歐戰之時，德國戰時財政之所，以失敗，缺少統一之所得稅，實爲一主要原因；英德兩國，同行戰時贏利稅，但在德國，則戰爭贏利稅 (Kriegsgewinnsteuer) 因無統一所得稅爲之基礎，完全失敗；而在英國，則趨額贏利稅 (Excess Profits Duty, "E.P.D.") 基於所得稅，故完全成功，其原因蓋即在此。財政集權既由新憲法而完成，遂以一九二〇年三月二十九日，頒布聯邦所得稅法，此次立法，較爲急進，對於戰前普魯士所得稅

法，修改頗多，述其要者如左：

(1) 推翻所得來源學說 (Quellentheorie) 採取 Schanz 之所得觀念。昔日之所得觀念，注重固定來源，凡永續循環發生之所得，方為所得，偶然發生之所得，不認為所得。及德國財政學家 Schanz 者出，推翻來源學說，以為一切財產之增加，以及一次發生之所得（投機所得），皆屬於所得稅徵收範圍之內。蓋當時馬克跌價，投機盛行，正當固定之所得，反不占重要，於是 Schanz 之學說，遂應運而生也。

(2) 法人所得，另行公司稅 (Körperschaftsteuer) 以徵收之，不再顧慮重複徵收問題。

(3) 此次聯邦所得稅，兼採取英國所得稅之課源法，工資所得稅，一律從來源扣繳百分之十，（一九二〇年七月二十一日修改所得稅法，始顧及妻及子女人數，而有寬免之規定）

至於資本所得，則於一般所得稅以外，兼行資本收益稅 (Kapitalertragsteuer)，亦用課源法，徵收利息百分之十，以為對於資本所得之預先徵收 (Vorbelastung)。

(4) 稅率累進，較前提高，自百分之十起，至百分之六十止。但累進過高，少報隱匿資本逃避等事，層出不窮，雖用種種方法（證人，專家估定，查賬等），不足以糾正之。蓋所得稅之

基礎，一方面固基於租稅技術，他方面亦基於租稅道德，單恃制度之嚴密，法令之周密，不足用也。

一九二〇年所得稅，施行不久，即遇通貨膨脹，經濟秩序大亂，無法徵收。幣制既定，以一九二三年十二月十九日之租稅緊急命令（Steuernotverordnung），規定所得稅，作為過渡辦法。終於一九二五年八月十日，頒布聯邦所得稅法，此法嗣後雖頻經更改（詳後）（註一）然大體上仍為今日德國所得稅之根本稅法，茲根據該法，述要如左：

（一）課稅範圍 該法採綜合課稅主義，故其徵收之對象，為個人之總所得，無論何種所得，皆須納稅。惟對於人的方面，則分為無限制之納稅義務人及有限制之納稅義務人，說明如左：

註一 該法頒布後，經過修改如下：（一）一九二五年十二月十九日減輕工資稅法（RGBl. I. 469）

（二）一九二六年二月二十六日簡單工資稅法（RGBl. I. 107）（三）一九二六年三月三十一日為救濟經

濟困難減輕租稅法（RGBl. I. 185）（四）一九二七年十二月二十一日修正所得稅法（RGBl. I. 485）

（五）一九二八年七月二十三日修正所得稅法（RGBl. I. 290）（六）一九二九年六月二十九日修正所得稅

及公司所得稅法（RGBl. I. 123）。餘詳後。

(1) 無限制之納稅義務人。又分爲兩項：

(a) 凡在德國境內有住所或常住之自然人，不分國籍，皆有無限制納稅義務。所謂住所，以住滿六個月爲標準，如納稅人已住滿六個月，則自入境之第一日起，即有無限制納稅義務。

(b) 凡一切聯邦，各邦官吏以及國防軍之服役人員，雖其服務地點在國外，仍有無限制納稅義務（第二條）。

(2) 有限制之納稅義務人。凡不屬於上條所列之自然人，其所得源泉來自德國者，就其來源部分徵收之，故爲有限制納稅義務。此種所得源泉，共包括十一項：

(a) 在德國經營之農業林業；

(b) 在德國有分號或代理人之營業；

(c) 在德國出租不動產，以及在德國曾經登記權利之收入；

(d) 在德國獨立行使其他職業之收入；

(e) 在德國現在或過去之工資收入；

(f) 在德國土地抵押放款之收入；

(g) 由於購買德國股票，以及參加聯邦銀行，殖民地公司，礦產公司，合作會社，股份有限公司之紅利，利息及其他贏利之收入；

(h) 由於在德國合夥經營商業之收入；

(i) 由於德國一切公債所生之利息；

(j) 在德國變賣土地房產及其他權利之收入；

(h) 由於現在或過去在德服務，而週期發生之公家薪俸收入（第三條）。

可見德國所得稅法，對於納稅義務人之規定，兼採三種主義：一，國籍主義；二，住所主義；三，經濟來源主義。

(二) 所得之分類 德國所得稅法，根本不採分類所得稅制，而採綜合所得稅制，故對於所得，原不分種類，一律徵收。惟在第六條中，仍加以分析，惟最後附以一項，概括一切未經列舉之所得而遂得包羅無遺。其分類如左：

(1) 農業，森林，園藝及其他土地經營之所得；

(2) 營業所得；

(3) 其他自由職業之所得；

(4) 不獨立勞工之所得（工資）；

(5) 資本財產之所得；

(6) 出租不動產及一切權利之所得（自己所住之房屋，亦須計算其租金，認為所得之一種）

(8) 其他一時發生之所得（第六條）。

其最後一項，已放棄固定來源學說（*Quellentheorie*），而採取 *Schanz* 之所得觀念。凡偶然出租動產之所得，偶然作中間人之所得，以及土地投機證券投機之所得，皆須納稅（第四十一條）。

(三) 稅率 德國所得稅法，採取超額累進稅制。凡個人所得在一千三百馬克以內者免稅，其超過一千三百馬克之稅率，列表如左：

超過一三〇〇馬克之最初八〇〇〇馬克

一〇%

其次四〇〇〇馬克(8000—12000)	一二%
其次四〇〇〇馬克(12000—16000)	一五%
其次四〇〇〇馬克(16000—20000)	二〇%
其次八〇〇〇馬克(20000—28000)	二五%
其次一八〇〇〇馬克(28000—46000)	三〇%
其次三四〇〇〇馬克(46000—80000)	三五%
以上之數目(80000 以上)	四〇%

例如十萬馬克之所得，按上列稅額納稅，稅額為三萬馬克，故其所得稅稅率，實為百分之三十。至於工資、薪俸、資本利息，則一律適用百分之十之比例稅率。

(四) 免稅規定 免稅規定，分一般的及工資所得特殊的二種。

(a) 一般的免稅規定 個人生活最低限度，為一三〇〇馬克。如納稅人已經結婚，負有

妻及未成年子女(十八歲以下)之生活費者，更可提高免稅點如下：

- (1) 妻 增加一〇〇馬克
- (2) 第一子女 一〇〇
- (3) 第二子女 一八〇
- (4) 第三子女 三六〇
- (5) 第四子女 五四〇
- (6) 以後每多一子女 七二〇(第五十條)

此外納稅人所得未超過一萬馬克者，其起初七百二十馬克之所得部分，仍可免稅；至於納稅人須負擔妻及子女之生計者，其超過七百二十馬克之部分，更可寬免百分之八；但妻及子女每一人所享之寬免額，不得超過六百馬克，全體寬免總額，不得超過八千馬克（第五十二條）。

(b) 對於工資所得特殊的免稅規定：工資所得，每年扣除一千二百馬克，得以免稅；其中七百二十馬克為原來免稅部分，二百四十馬克為工人成本，又二百四十馬克為特殊負擔費（詳後）。超過一千二百馬克之工資所得，方有納稅義務，徵收其百分之十。但若按月給資之工人，每月應納之稅不超過一馬克，或按週給資之工人，每週應納之稅不超過二十五分者，仍得免稅。

此外對於妻及未成年子女，得就免稅點以上之所得部分，各扣除百分之十，或照下表分別計算：

(1) 妻	扣除一二〇馬克
(2) 第一子女	一二〇
(3) 第二子女	一四〇

(4) 第三子女

四八〇

(5) 第四子女

七二〇

(6) 第五及以下每多一子女

九六〇

(五) 所得稅之計算方法 德國所得稅法，以徵收純所得為原則，故計算所得額之方式如下：

非企業所得

收入 - 支出 = 所得

企業所得

支離 - 成本 ± 財產之增加 = 所得
減少

所謂支出及成本，包括下列各項（第十五條）：

(1) 成本[⊙] 又包括下列各項：

(a) 為企業種種設備之支出；

(b) 折舊計算；

(c) 在礦產方面，更可顧慮礦產本質之減少，而為折舊之計算；

(d) 一切稅捐；納稅之車資，以及僱工工具之支出（包括衣服）等（第十六條）。

(2) 若干種特別負擔[⊙] (Sonderleistung) 得以從所得額中減除者（第十七條）：

(a) 納稅義務人為自己及其家庭不能自立之屬員所保之疾病，意外，強制，僱員，殘

廢或失業各種保險等；

(b) 納稅義務人爲自己及其家庭不能自立之屬員所保之人壽保險；

(c) 納稅義務人自己或其家庭不能自立之屬員死亡時所得之保險金額；

(d) 納稅義務人爲求職業之專精及深造所付之支出；

(e) 對憲法第一三七條規定各團體（指宗教方面）所納之租稅；

(f) 對公法上各職業或經濟代表以及非公法上之職業團體所納之捐額；

(g) 對企業中爲救濟福利及撫卹目的所捐之款項。

上列 a. b. c. d. 四種特別負擔，可以從所得中減除之額，最多每年不得過六百馬克；但如已結婚而有子女者，則每多一人更可多減除二百五十馬克。

(3) 利息及其他依私法公法規定應履行之債務所負擔之年息年金等。

(4) 凡依第十三條及第二十八條記簿記（按指複式商業簿記）之納稅義務人，又得減除其爲彌補前兩年簿記中虧累之款項（Verlustvortrag）。此虧累之數目可高至何種程度，在申報所得時由審查委員會決定之。

又左列各項支出，不能作為成本看待，故不能從所得中減去（第十八條）：

（1）改良與增加財產，擴大營業，投資，還清債務等之支出；

（2）納稅義務人為自己及其家庭所付之生活費；

（3）納稅義務人所付之所得稅及其他之對人稅；

（4）納稅義務人自己資本投於自己所營農業林業或工商業所發生之利息。

（六）納稅方法及期限 納稅方法，基於納稅人自報。凡每年所得在八千馬克以上者，或有複式簿記之工商業，或財政官廳命令申報之人，皆有申報義務（第六十一條）。工資所得及資本所得，則用課源法實行扣繳（六十九條至八十八條）。申報可疑者，得參照其消費情形，由所得審查委員會決定其稅額（四十九條）。

納稅期限，分為預先繳付及結賬交付兩種。一般自然人，納稅期限為（德預算年度，自

四月一日開始，至次年三月三十一日止）：

四月十日；

七月十日；

十月十日；

一月十日。

每季交納稅額四分之一。至於其收入全由於農業者，則其預先繳納如左：

十一月十五日 先交一半；

二月十五日 各交四分之一（第九十五條）。

五月十五日

若個人納稅義務，在租稅年度中消滅者，則納稅義務人至遲至納稅義務消滅之日止，須向徵收機關保證『結賬交付』（Abschlusszahlung）。此時徵收機關亦可結算該年度應納租稅總額，令其一次繳納（第一〇三條）。此外徵收手續，詳施行細則中，茲不多贅。

以上一九二五年八月十日聯邦所得稅法之大致也。嗣後所經稅則改變，略舉如下：一九二八年七月二十三日修正所得稅法，減輕工資所得稅額百分之二十五。但照第七十條之規定（見上），最多不得超過下列數目：

（a）按月給資者，每月可減輕至三馬克；

- (b) 按週給資者，每週可減輕至〇·七五馬克；
 - (c) 按日給資者，每日可減輕至〇·一五馬克；
 - (d) 按每二小時給資者，每二小時可減輕至〇·〇五馬克。
- 至於其他所得，亦得減輕稅額百分之二十五。但最多每年不得過三十六馬克，且以所得不超過一萬五千馬克者為限。

一九三〇年，經濟恐慌發生，財政虧空，收支不能平衡，於是總統於七月二十六日頒布緊急命令 (Verordnung zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände)，提高所得稅，徵收附加稅，其重要變更如左：

- (1) 納稅標準，以按所得稅法第三十六條自一九三〇年八月三十一日至一九三一年四月一日之所得為準。
- (2) 每一未成年子女，得扣除二百四十馬克。
- (3) 附加稅率為所得之百分之二·五，稱為聯邦捐 (Reichshilfe)。
- (4) 所得每年在八千馬克以上者 (以一九二七年為準)，另徵所得附加稅百分之五 (NE)

schlag zur Einkommensteuer)

(5) 獨身者(包括未婚及離異或鰥寡無子女者)另徵附加稅。工人獨身而每年所得稅過二六四〇馬克者，徵百分之十；其他獨身而每年所得稅過二一六〇馬克者，亦徵百分之十，但皆得照六折徵收。

此外一九三〇年七月二十六日緊急命令，為開關地方稅源起見，更征收公民稅(Bürgersteuer)，實為地方所得稅之變相。凡一切自然人，年齡在二十歲以上者，皆有納稅義務。稅收之用途，在補助失業工人。公民稅稅率，各邦可用立法規定，但聯邦為規定最低限度如左：

- | | |
|----------------------|--------|
| (1) 所得每年不過八千馬克者 | 至少六馬克 |
| (2) 八、〇〇〇——二五、〇〇〇 | 至少十二馬克 |
| (3) 二五、〇〇〇——五〇、〇〇〇 | 至少五十馬克 |
| (4) 五〇、〇〇〇——一〇〇、〇〇〇 | 至少一百馬克 |
| (5) 一〇〇、〇〇〇——二〇〇、〇〇〇 | 至少二百馬克 |
| (6) 二〇〇、〇〇〇——五〇〇、〇〇〇 | 至少五百馬克 |
| (7) 五〇〇、〇〇〇以上 | 至少一千馬克 |

如各邦稅率超過此最低限度，仍須照上列比例累進。此外原來享受免納所得稅待遇之人，得納

「所得每年不過八千馬克者」稅率之半；妻不問其有無所得，納其夫公民稅稅率之半，但夫之所得，依夫妻共同所得計算。此後失業人數愈趨增加，聯邦財政益趨困難，所謂公民稅率，亦屢有提高。

希特勒執政以後，保留公民稅，而所得稅則仍照一九二五年八月十日所得稅法徵收。一九三七年五月，有提高累進至百分之五十之消息，但未見稅法，不敢確定。然德國自希特勒當政以來，擴充軍備，整軍經武，不遺餘力，所得稅之提高，為意中事。同時英美各國，所得稅稅率，皆已較前提高，英至四先令九辨士，附加稅最高至八先令三辨士（合百分之四一·二五），美則普通稅與附加稅合計，且至百分之七十九，德尚保留百分之四十，未免瞠乎其後。故今後德國所得稅稅率必趨於提高，可斷言者也。

第四節 收益的所得稅之成立（法國式之所得稅）

參考書 收益的所得稅，導源於法國，故欲研究此種稅制，自以法文參考書為主，列舉其要者如左：

- (1) Leroy-Beaulieu: *Traité des Finances*. 氏代表舊日收益稅觀念，反對所得稅。
- (2) Gaston Jéze: *Cours Elementaire de Science de Finance*. (Paris 1912) 氏代表新時代思潮，贊成

所得稅。

(3) J. Caillaux: L'impôt sur le revenu. (Paris 1910) 氏爲法國所得稅之創始人，故其著作頗有一讀價值。

(4) E. Allix and M. Lecerclé: L'impôt sur le revenu. Impôts cédulaires et impôt général. Traité théorique et pratique. (Paris 1926) 爲法國所得稅之標準著作。

(5) Oualidi: Das Budget und das Finanzsystem Frankreichs. (Handbuch der Finanzwissenschaft. III. Bd. 1929) 本文述法國財政及租稅發達簡史，至爲精審扼要。

收益的所得稅 (Ertrags-Einkommensteuer) 者，係德國財政學家 Karl Brauer 所創之名詞，乃指由收益稅系統改造之所得稅；詳言之，即租稅之形式，尙多少保存收益稅系統之遺蹟，但其各部分，則已完全或局部採取所得稅原則。(註一) 此種所得稅制度，發達較遲，而導源於法國。其勢力範圍所及，則有意大利西班牙葡萄牙羅馬尼亞等國，凡拉丁民族政治勢力所及之地，多受其影響，而爲由收益稅系統演進至所得稅系統之過渡租稅制度。故 Meisel 稱之爲所得稅之第三種方式，而認爲將來極有希望。茲先述其沿革，再論現制。

註一 Handbuch der Finanzwissenschaft. II. Bd. Karl Brauer: „Ertragssteuern.“ ss. 7-8.

法國大革命時代之租稅政策，在改革舊王政時代（Ancien Régime）之租稅制度，取消不公平之苛捐雜稅，而造成一完整的收益稅系統。蓋舊王政時代，橫征暴斂，租稅既不公平，（貴族紳甫享有免稅特權，）稅捐又異常苛重，而徵收費過高，包稅制度流行，中飽勒索，時有所聞。凡此種種，皆與大革命時代財產自由之原則違反，故革命發生，即推翻舊制，以爲租稅對象，不當爲人，而當爲客體之財產，根據外表之標誌，人人同等納稅。故其主張，可歸納爲三點：

（一）租稅當力求現實（Reality），以看得見確實可靠之物爲其對象。（例如土地，房產，營業等。）

（二）人人納稅均等，故租稅當爲比例制度（Proportion）。

（三）官廳愈少干涉私經濟愈佳，故徵收之時，當以外表標準（„Système indiciaire”）爲準，不必過問私經濟情形，尤不當根據申報。

大革命時代之租稅思想，既爲現實比例，與外表標誌三點，故反對空洞之負擔能力徵稅，而主張現實之收益稅制度。於是收益稅系統，先後完成，而土地稅，門窗稅，動產稅（Taxe personnelle et *taxe mobilière*）及營業稅（*contribution des patentes*）遂成爲收益稅系統之中堅。普法戰爭以

後，始行資本收益稅；一九〇一年，復提高彩票收益稅，於是收益系統，遂以完成。

法國收益稅系統，自大革命以來，至歐戰前爲止，前後有百餘年之歷史，且屢經國難，戰勝環境，又以法國富力甚強，稅收頗豐，故法國之收益稅，具有光榮之歷史，似不必加以修改。但事過境遷，適於大革命時代者，未必適於二十世紀，百餘年之經過，環境及理論，皆有改變，而法國稅源雖豐，但並非永久不竭，於是二十世紀之初，不得不加以修改，其修改之原因，約述如左：

(一) 收益稅缺乏彈性 收益稅以對物徵收爲其目標，且採取比例制，故財政困難之時，缺乏彈性，其過去所以略具彈性者，全由於地方附加稅制度（如一八七二年附加至百分之四十二，一九一一年附加至百分之八十三）。故收益稅本身，既無英國所得稅之注重實際，又無德國所得稅之顧全理論，系統完整；技術方面，勢在必改。

(二) 收益稅在道德方面及精神方面之缺點 自租稅公平原則發達，影響於法國稅制極深。法人向主張自由平等，擁護正義，而公平原則，則又直接與平等正義有關。法國收益稅制度，既不普遍徵收，又不按照個人負擔能力，故政黨及著作家，都要求改革，而攻擊舊制之不平，歸納言之，約有三點：

(a) 法國稅制至當時爲止，尙偏重於間接稅；消費稅收，自一八四〇年占全體稅收百分之四十四，增加至一八九〇年之百分之五十六。但凡所得愈小，則間接稅之負擔愈重，所有消費稅，莫不皆然，故不但不能按照負擔能力累進，亦且爲累進之反面。

(b) 收益稅制，漏稅繁多，又因採取分攤制度 (Repartition) 負擔至不齊一。例如自一八八七年至八九年，房產稅全國平均稅率爲百分之三·八七，但在 *Heudaye* 稅率不過百分之〇·一五，在 *Puy Saint Eusebe* 竟爲百分之四二·二一。又如動產稅，以所住之房租爲標準，稅率自百分之〇·七三至三六·三不等。又如一八九一年一月一日，土地稅率，在 *Cori Chiavi* (科西加島) 爲百分之〇·一九，在 *Floirac* (Gironde) 竟爲百分之二十七。凡此種種，皆足以表現收益稅之不公，而爲改革稅制主要之理由。

(c) 外表標誌之不足恃。法國收益稅制原意，以保全財產自由，不干涉私經濟爲原則，故徵收標準，僅取外表標誌。但經濟生活愈趨複雜，外表標誌，不足爲恃，如以房租爲動產稅之標準，則有富有之人，而自奉極儉；收入不多之人，而性好奢侈，不足據以

推測其財產多寡；又如以營業地點爲標準，亦有經營投機事業之人，辦事處規模極小，用人不過一二，佔房不過一間，但所營之事業，則動以鉅萬計。總之事過境遷，外表標誌在經濟發達之社會已決不足恃也。

同時因社會政策之要求，英德等國累進徵收之激刺，使法國收益稅，不得過渡至所得稅，而改變其原來之租稅觀念，即：

(1) 由現實之對物稅 (reality-tax in rem) 趨向對人稅 (tax in personam)；

(2) 由比例徵收趨向於累進徵收；

(3) 由外表標誌趨向於負擔能力，而注重邊際均等之犧牲。

請進一步言所得稅之發生經過如左：

一八四八年，社會黨人 Barbès 及無政府黨人 Proudhon 已建議行所得稅；而官廳方面，亦有種種草案 (Goudchoux, Hippolyte Passy) 但皆不果行。第二帝國時代，寢已遺忘；及普法戰爭發生，賠款割地，財政困難，始又舊事重提；但因 Thier 之反對，及資產階級之阻力，終於擱置。自一八八一年後，左黨以推行所得稅，作爲黨綱之一，廣事宣傳，但終因在國會方面未能占多數，未被通過。

至一九〇七年，左黨當政，情勢一變，所得稅之議，勢在必行。於是財長 *Caillaux*，遂以一九〇七年二月七日，提出所得稅草案，其要點如下：分類所得稅與一般所得稅宜同時並行，二者並非互相排擠，而可互為補充。在分類所得稅之上，宜再徵收一總所得稅，以補其不足，而為補充稅性質。

故氏之方案，遂分為兩部：第一部分為七種分類所得稅，比例徵收，為對物稅性質，徵收方法（或用估計，或用申報，或用課源及貼印花等）及比例稅率，各不相同；但氏建議應分別資本所得，勞力所得，及資本勞力混合所得，前者重徵，後者次之，勞力所得輕徵，以顧慮各類所得之負擔能力。第二部分為一般所得稅（*Impôt Général*），累進徵收全體所得，故為對人稅性質，而為真正之所得稅。氏之提案，在租稅委員會中詳細討論，以 *Cannille Pelletan* 為主席，終於一九〇九年三月九日，以四〇七對一六六之多數，通過該草案，而成為法律。

但下院雖通過所得稅，但上院則代表資產階級，加以阻撓。該院財政委員會，遷延五年之久，始於一九一三年十一月二十二日，提出意見書。下院不得已，將所得稅之主要規定，編入預算法中，分二次通過所得稅草案。一九一四年三月二十九日法律，先通過 *Caillaux* 之前三種分類所得稅，即土地稅，房產稅（皆為百分之四）及資本收益稅，（較舊日稅率略高，以抵補減輕土地房

產稅之損失。) 一九一四年七月十五日法律，更通過補充稅性質之累進一般所得稅。但分類所得稅尚未具備，稅制改革尙未完成，而歐戰爆發，遂延遲一般所得稅之徵收，以一九一六年一月一日爲開始徵收之期，時人尙信歐戰於短期內可告結束也。一九一五年十二月二十九日法律，見戰爭不能如期結束，遂再延期至一九一七年徵收。但財政枯竭，日甚一日，政府遂於一九一五年十二月三十一日，一九一六年一月十五日，十八日及二月十五日，先後下令徵收一般所得稅，遂以一九一六年四月五日實行開徵。因初次實行，稅率極輕，最高累進爲百分之二，五千法郎以下之所得，享有免稅待遇，雖無強制申報之辦法，但自動申報者，享有種種利益。然至此時爲止，分類所得稅仍未完成，戰時因財政困難，不得不促其速辦，於是政府於一九一六年底，要求參議院繼續討論所得稅草案。一九一六年七月一日，通過戰爭贏利稅，更提高一般所得稅稅率；一九一七年七月三十一日，取消舊日之動產稅，門窗稅，營業稅，而改行分類所得稅。於是舊日之收益稅系統，始被廢止，而所得稅之推行，至此始告完成。

今根據一九二六年十月十五日編纂之所得稅法令彙編及一九三二年七月十六日預算均
衡法關於所得稅率之修改，敘述法國所得稅之現制如左：

法國所得稅，分爲二部，第一部爲七種分類所得稅（impôts cédulaires sur les revenus），係舊日收益稅系統之變相；第二部爲一般所得稅（impôt général sur le revenu），乃新設之綜合所得稅。其七種分類所得稅，列舉如左：

(1) 土地所得稅 (Contribution foncière des propriétaires non bâtis) 即舊日之土地稅。

(2) 房產所得稅 (Contribution foncière des propriétaires bâtis) 即舊日之房產稅。以上二者，以佃租或租金爲徵收標準，而參以估價。

(3) 資本所得稅，又分爲兩種：

(a) 證券所得 (impôt sur le revenu des valeurs mobilières)

(b) 存款放貸利息所得 (impôt sur le revenu des créances, (hypothécaires), dépôts et cautionnements)。

以上三種所得，認爲資本或財產所得，故稅率雖採比例制，然較他種爲重：一九一七年初定稅率，皆爲百分之五；一九二六年八月三日法律規定，連附加稅爲百分之十八，中彩所得則爲百分之三十六。

(4) 工商營利所得 (impôts sur bénéfices industriels et commerciaux) 爲舊日營業稅之

改制，而爲分類所得稅中最重要之稅。一九二六年四月四日法律，優待小工商，而分稅

率爲兩種：

所得在五萬法郎以上者，採用百分之十五之標準稅率；所得在五萬法郎以下者，則

採取左列之累進稅率：

八〇〇法郎以下之所得	二二·五法郎(至少百分率爲二·七二)
八〇一—一、五〇〇	四五
一、五〇〇—三、〇〇〇	一五〇
三、〇〇〇—五、〇〇〇	三〇〇
五、〇〇〇—七、〇〇〇	七五〇
七、〇〇〇—一〇、〇〇〇	一、〇五〇
一〇、〇〇〇—一五、〇〇〇	一、五〇〇
一五、〇〇〇—二〇、〇〇〇	二、二五〇
二〇、〇〇〇—二五、〇〇〇	三、〇〇〇
二五、〇〇〇—三〇、〇〇〇	三、七五〇
三〇、〇〇〇—三五、〇〇〇	四、五〇〇
三五、〇〇〇—四〇、〇〇〇	五、二五〇

四〇、〇〇〇—四五、〇〇〇

六、〇〇〇

四五、〇〇〇—五〇、〇〇〇

六、七五〇

此項所得稅，更可顧慮個別人事情形，而為寬免之規定。

(5) 農業經營所得 (impôt sur les Bénéfices de l'exploitation agricole) 徵收佃農及自耕農，或以佃租為標準，或以純收益為標準。其以佃租為標準者，用左列之係數乘之，而推定其所得：

普通地

二·五倍

耕地

一 倍

工業及森林地

四 倍

栽培蔬菜花卉及苗牀等地

五 倍

其以純收益為標準者，則從總收益中扣除其經費，即扣除其地租，工資，肥料費，種子費，購買家畜費，保險費，農事用具耗損費等。至於有妻及子女時，每人各得扣除五百法郎。標準稅率為百分之十二，但所得不及二千五百法郎者免稅；從二千五百至四千法郎者，

徵收其該所得部分四分之一，從四千至八千法郎者，徵收其該所得部分二分之一，八千法郎以上之所得部分，始就其全額，徵收百分之十二標準稅率。

(6) 公私薪給報酬工資養老金等之所得 (impôt sur les traitements, indemnités et emoluments, salaires, pensions et rents viagères) 此項所得，由僱主或付款人負責申報；在金錢以外，其有衣服、住所、燃料、燈火等之實物給付時，亦視為所得之一部，而加算在內。從合計之所得中，扣除職業上旅費、輔助人及代理人等之報酬後，而後以之為徵收標準。此外在其所得額中，可就人事關係，為左列之寬免：

- (1) 未有獨立所得之妻
三、〇〇〇法郎
- (2) 未有所得之未滿十八歲子女在二人以內者每人
三、〇〇〇法郎
- (3) 第三子女以下每人
四、〇〇〇法郎
- (4) 其他扶養家屬每人
二、〇〇〇法郎
- (5) 受領傷兵撫養金之殘廢者每人
一、〇〇〇法郎
- (6) 代殘疾或無能力之夫而營生計之妻就其夫寬免
三、〇〇〇法郎

標準稅率為百分之十二(註一) 一萬法郎以下者免稅，一萬至二萬法郎所得部分，就其

註一 日人沙見三郎各國所得稅制度論，根據 Lemcke 及 Nouveau supplément au traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu 1931) 作百分之十，但其他二類勞力所得仍作百分之十二；茲根據 Oualid 作百分之十二，是否待考。

二分之一徵收之，二萬至四萬法郎所得部分，就其四分之三徵收之，四萬法郎以上之所得部分，則就其全額徵收之。

(7) 非商業性質之自由職業所得 (Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales) 此項所得稅，就醫生，律師，著作家，以及從事於獲有所得而不課他種分類所得稅之職業者之所得而徵收之。標準稅率，亦為百分之十二。一萬法郎以下者免稅；一萬至二萬法郎所得部分，就其二分之一徵收之；二萬至四萬法郎所得部分，就其四分之三徵收之；四萬法郎以上之所得部分，就其全額徵收之。此項所得稅，亦可因人事關係，個別從稅額中寬免之。

在七種分類所得稅以外，更行一般所得稅 (Impôt général sur le revenu) 為綜合所得稅性質，徵收個人總所得，採取較高之累進稅率，以重課大所得，而補分類所得稅之不足。凡在法國有住所之自然人，皆有納稅義務 (第七十二條)，於每年開始二月以內，申報其所得；至於外僑無固定住所者，以其所居房租之七倍為其所得而徵收之 (第八十條)。徵收之對象，為全部純所得，得減去左列各項 (第七十六條)：

(1) 債務利息及法律規定之定期償付；

(2) 各種直接稅捐；

(3) 營業之損失虧折；

在上列上項扣除以外，復有左列寬免之規定：

對於妻

五、〇〇〇法郎

對於無夫寡婦所扶養之遺子女

五、〇〇〇法郎

對於第一子女

四、〇〇〇法郎

對於第二子女

五、〇〇〇法郎

對於第三以下之子女

依次增加一、〇〇〇法郎

對於其他扶養家屬之每一人

三、〇〇〇法郎

至於稅率，則近年來頗多改變。一九一四年一般所得稅成立之初，採取百分之二比例稅率，但得按所得額之大小，而加減其課稅標準。一九一七年，提高至百分之十二，但在三千法郎以上，十五萬法郎以下之所得，得僅徵收其所得十分之一至十分之九。一九二〇年，復提高至百分之五。但在一萬六千以上五十五萬法郎以下之所得，得僅徵收其所得二十五分之一至二十五分之二。十四。一九二六年 Poincaré 改革稅制，改爲百分之三十，但七千法郎以上五十五萬法郎以下之

所得，得僅徵收其所得之二十五分之一至二十五分之二十四。一九二八年，免稅點提高為一萬法郎。一九三一年，稅率由百分之三十提高為百分之三三·三。一九三二年，赫禮歐內閣為維持財政均衡，救濟經濟恐慌起見，於七月一日提出預算均衡法，七月十六日公布施行，其所修正之一般所得稅稅率如左（百分率）：

一萬法郎以下之所得	一·五
超過一萬以上至二萬五千法郎以下之所得	一·五——三（每一千法郎累進〇·一%）
超過二萬五千以上至七萬五千法郎以下之所得	三——七（每一千法郎累進〇·〇八%）
超過七萬五千以上至十七萬五千法郎以下之所得	七——一三（每一千法郎累進〇·〇六%）
超過十七萬五千以上至四十萬法郎以下之所得	一三——二二（每進千法郎累進〇·〇四%）
超過四十萬以上至八十萬法郎以下之所得	二二——三〇（每一千法郎累進〇·〇二%）
超過八十萬以上至一百八十萬法郎以下之所得	三〇——四〇（每一千法郎累進〇·〇一%）
超過一百八十萬法郎以上之所得	四〇

法國所得稅，以後之變化如何，一方面視經濟恐慌是否可以克服，他方面視財政是否可以平衡，金融是否可以穩健而定。近年以來法國之政局，愈益杌隉不定，法郎既經貶值，而財政全權法案迄未通過，他方面軍費日趨膨脹，財政日益困難，然則所得稅之加重，亦意中事也。

第三章 所得稅之風行

第一節 分類所得稅與綜合所得稅之混合

參考書 本節所舉之各 所得稅參考書，以美，日，意，俄四國爲限，其他各國參考書，概見下節。茲分舉如左：

(1) 美國

(1) R. A. Seligman: *Income Tax. A Study of the History, Theory and Practice of Income Taxation at home and abroad.* New York 1914. 未附.: A practical programme. for U.S.A.)

本書不但爲研究美國所得稅，亦且爲研究各國所得稅制之主要參考書

(2) Ch. I. Bullock: *The Federal Income Tax of 1913.*

T. S. Adams: *Fundamental Problems of Federal Income Taxation.*

T. S. Adams: *The Wisconsin Income Tax.*

以上三篇，並載 *Selected Readings in Public Finance.* ed. by Ch. I. Bullock. (Boston, 1924)

(3) H. B. Spaulding: *The Income Tax in Great Britain and the United States.* (London 1927.)

- (4) R. M. Montgomery: *Income Tax Procedure*. New York 1926.
- (5) R. H. Montgomery: *Federal Income Tax Handbook 1935-1936*. (The Ronald Press Company. New York 1935)
- (6) Regulations 62 (1922 edition) relating to the Income Tax. (Washington 1922)
- (7) Regulations 86 relating to the Income Tax under the Revenue Act of 1934. (Washington 1934.)

ii) 日本

- (1) 沙見三郎各國所得稅制度論 齋柏青譯二十五年五月商務印書館出版。本書凡三九三頁，日本部分獨占一二三頁，約為三分之一。
- (2) 阿部勇日本財政論，租稅，昭和八年。
- (3) 墨野直樹日本租稅法概論，昭和六年。
- (4) 沙見三郎我國所得稅之發達 (經濟史研究，第四十一號)

iii) 意大利

- (1) Giovanni Fasolis: *Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Italiens*. (Handbuch der Finanzwissenschaft. III. Bd. 1929.)
- (2) C. Burkert: *Die Italienische Steuer auf die Einkünfte von beweglichem Vermögen*. (Finanzarchiv. 6. Jhrg. 1889.)
- (3) L. Gangemi: *Die Entwicklung der italienischen Finanzpolitik von 1922 bis 1928* (Weltwirtschaftl. Archiv. 29 B.)
- (4) G. Dobbert: *Die Staatliche Finanzwirtschaft im faschistischen Italien*. (Finanz-Archiv. Neue

Folge. B. II Haft 2. 1934)

(IV) 俄國

- (1) Paul Haensel: Die Finanz- und Steuerverfassung der Union der sozialistischen Sowjet-Republiken. Jena. 1928.
- (2) G. Dobbert: Die Grundzuege der neuen Steuerverfassung der U. & SSR. (Finanz-Archiv. Neue Folge. B. I., Heft 1. 1932.)
- (3) G. Y. Sokolnikov: Soviet Policy in Public Finance, 1931.
- (4) Vilkov: Der Staatshalt und das Finanzsystem Russlands, (Handbuch der Finanzwissenschaft. III. Bd. 1929.)

由上章所論，所得稅之主要方式凡三，一為分類所得稅，英國式所得稅為其代表；二為綜合的所得稅，德國式之所得稅為其代表；三為收益的所得稅，(Poppin 亦稱之為所得來源稅 Einkommenquellensteuer) 法國式之所得稅為其代表。三種所得稅之中，除法國式之所得稅歷史尚淺，影響尚小以外，他二種之所得稅，影響最大，由於分類所得稅及綜合所得稅之混合，遂以產生種種方式之所得稅。本書敘述，專重模型 (Types) 之描寫，不事個別事實之列舉，故關於分類所得稅與綜合所得稅之混合，亦以美意等國為其代表焉。

美國所得稅，實同受英德二國所得稅之影響。其分所得稅為通常稅 (normal tax) 及附加

稅 (sur-tax) 二部，前者比例徵收，後者累進徵收，受英國之影響也。其徵收個人總所得，稅率累進，形式整齊，偏重理論，並顧慮個人負擔能力，徵收偶然及一次發生之所得，於自然人所得稅之外，兼行法人所得稅，受德國之影響也。但其受影響之程度，則頗有差別。就形式上視之，似接近於英國所得稅；但就實質上而論，則類似德國之所得稅。故 Tschernacher 論美國所得稅，以為如欲將該稅隸屬於任何一種系統，而不予以單獨代表模型之地位，（至今日為止，美國所得稅尚不能成爲獨立之模型。）則與其隸於分類的英國式所得稅，毋寧隸於綜合的對人的德國式所得稅之爲得也。

追溯美國所得稅之始，實導源於一八一四年對英戰爭時之達勒斯 (Alexander J. Dallas) 聯邦所得稅案，當時國會中之收入委員會 (Committee on Ways and Means) 且已通過，但因戰事結束不果實行。一八六一年八月，南北戰爭發生，始有聯邦所得稅法之制定，但未即實行。一八六二年七月，修正上年稅法，開始徵收。當時稅法規定，頗爲簡單：六百美金以上未滿一萬美金之所得，課稅百分之三；一萬美金以上之所得，課稅百分之五；國債所得，課稅百分之一；五；其於股份公司所課之稅，則認爲特別所得稅，稅率尤低。嗣因戰時財政困難，屢次提高所得稅率：一八六

四年，規定六百美金以上未滿五千美金之所得，課稅百分之五；五千美金以上未滿一萬美金之所得，課稅百分之七·五；一萬美金以上之所得，課稅百分之十。一八六五年，更提高五千美金以上之稅率，爲百分之十。一八六六年，所得稅收入，已達七千二百九十八萬二千一百五十九美金，占內國稅收百分之二·三。時一般人民，皆不贊成所得稅，故戰事終了，即逐漸減低稅率；至一八七二年，遂完全廢止。此美國聯邦所得稅第一次實行之大概也。

十九世紀之末，所得稅運動，在美國漸趨發達，蓋美國爲新興之資本主義國家，早已具備所得稅施行之條件；且美國稅制，至此時爲止，偏重不動產之財產稅及消費稅；又行保護關稅，保護工業，故農產方面負擔過重，而工商業方面負擔過輕。一八八〇年農產經濟發生恐慌，農民已不再擁護保護關稅，而希望再行所得稅。於是一八九四年八月，遂以平均工商業與農業之負擔並補關稅收入之不足爲目的，制定新所得稅法。此次所得稅，採取比例稅制，四千美金以上之所得，皆課百分之二，本國人民（不問居住國內或國外）及居住美國之外僑，皆須納稅。凡有三千五百美金以上之所得者，皆有申報義務，若不申報或爲虛僞之申報者，徵收機關得估定徵收之。該法本定一八九五年一月起實行，然因大理院判爲違憲，遂不果施行。此美國第二次擬行聯邦所得稅

之經過也。

考大理院判聯邦所得稅法爲違憲之理由，實根據於憲法第一章第二條，『代議士及直接稅，當平均按各邦之人口，（由自由人之總數加其他人民五分之三決定之）分配於聯邦內之各邦，』（註一）易言之，即聯邦政府自己，不得直接向各邦人民徵收租稅，聯邦政府如欲行直接稅，須按人口比例平均分攤於各邦，而由各邦政府徵集是也。又第一章第九條，亦規定『人丁稅及其他直接稅，非照總調查之人口數目比例分配，不得徵收之』（註二）其意亦謂如以所得稅爲直接稅，聯邦政府即不得直接課之於人民，而須依人口爲比例而分配於各邦。此種憲法規定，實足以妨礙聯邦所得稅之發展，於是於一九〇九年，大總統 *Hart* 一方面先行法人所得稅，惟不用所得稅名義，而稱之爲 *Corporation Excise Tax*，以避違憲之判決，而爲一般所得稅之先驅，他方面逕議修正

註一，Representatives and direct taxes shall be apportioned among the several States which may be included within this Union, according to their respective numbers, which shall be determined by adding to the whole number of free persons, including those bound to service for a term of years, and excluding Indians not taxed, three-fifth of all other persons."

註二，No Capitation, or other direct tax shall be laid, unless in proportion to the census or enumeration hereinbefore directed to be taken."

憲法，以掃除所得稅之障礙。於是第十六憲法修正案，遂以一九一三年二月二十五日正式公布，該修正案規定，異常簡單明瞭：『聯邦議會有權徵收所得稅，不問何等來源，不必分配於各邦，亦不必顧慮人口調查。』（註一）於是聯邦所得稅之障礙已除，遂得以順利發展矣。

一九一三年十月三日，頒布聯邦所得稅法。該法先區別自然人與法人，各以其純所得為其課稅標準。自然人所得稅，再分為普通所得稅 (Normal income tax) 與附加所得稅 (Sur-tax) 兩種，前者適用百分之一之比例稅，並規定生活最低限度為三千美金，夫婦同居者四千美金，但勤勞所得之輕課，扶養親屬之寬免等，皆未顧及。附加所得稅，自二萬美金所得以上徵收之，稅率累進如左：

二〇,〇〇〇——	五〇,〇〇〇美金	1%
五〇,〇〇〇——	七五,〇〇〇	2%
七五,〇〇〇——	一〇〇,〇〇〇	3%
一〇〇,〇〇〇——	二五〇,〇〇〇	4%

註一 The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration. (Article XVI)

所得稅發達史

二五〇、〇〇〇——五〇〇、〇〇〇 五%
 五〇〇、〇〇〇以上 六%

徵收所得，基於個人申報 (Return) 而綜合課稅，但為方便起見，亦間用課源法。

歐戰時期，美國所得稅率，逐漸提高，蓋美國籌集戰費，引用半稅半債之理論故也。茲先言普通稅率之改變，再言附加稅。

年 代	普通所得稅	法人所得稅	附加所得稅
一九一六	二%	二%	一一三%
一九一七	四%	四%	一一五〇%
一九一八	六% 一二%	一二%	一一六五%

註 普通所得稅，對於最初之四千美金，為百分之六；對於四千以上，為百分之十二。附加所得稅改自六千美金起徵。

歐戰以還，稅率漸趨減低；但一九三〇年以後，又趨提高，且法人所得稅，亦趨向累進；附加所得稅，累進更加提高，其全體趨勢，亦由比例或局部累進趨向全部累進。茲先列簡表如左，再就一九二四年及一九三五年稅則分別論之：

年 代	普 通 所 得 稅	法 人 所 得 稅	附 加 所 得 稅
一九二一	四%	一二%	八千美金起徵—一五〇%
一九二四	二% 四% 六%	一二·五%	一萬美金起徵—一四〇%
一九二六	一·五% 三% 五%	一三·五%	同 上
一九二八	一·五% 三% 五%	一二%	同 上
一九三〇	〇·五% 二% 四%	一一%	同 上 一—二〇%
一九三三	四%	一三·七五%	六千美金起徵—一五五%
一九三四	四%	一三·七五%	五千美金起徵—一五九%
一九三五	四%	一二%—一五%	五千美金起徵—一七五%

一九二四年六月二日之財政收入法 (Revenue Act) 及同年十月六日之施行細則 (Regulations) 可代表戰後平時所得稅之情形。所得稅分爲二部，一爲普通稅 (Normal tax)，比例徵收，一爲附加稅 (Sur-tax)，累進徵收。普通稅稅率，爲百分之六，但最初之四千美金，僅付百分之二，其次四千美金，僅付百分之四；過此以上之所得，方付百分之六。免稅點每人爲一千美金，夫婦同居者，二千五百美金；子女在十八歲以下，或須附養之親屬，每人得再寬免四百美金。此外自一

九二四年起對於勤勞所得 (earned income) 並設有減輕辦法：所謂勤勞所得與英國定義稍有不同，專指不獨立勞力或行使職業之所得（但工商營利行為不在其內），但在五千美金以內之所得，概假定為勤勞所得，而在一萬美金以上之所得，則無論何種來源，概不認為勤勞所得。凡勤勞所得，可減輕稅率百分之二十五。由於此種優待辦法，美國中產階級所得稅之負擔，實為最輕。例如在英國每人有二萬馬克（當時約合一千英鎊）之收入，有妻及子女三人，須付所得稅約二千馬克，當百分之十。但在美國，則同樣情形之下，僅須付八百二十馬克，僅當百分之四而已。在普通稅以外，自然人所得，超過一萬美金以上者，更須納附加稅。附加稅稅率，係採超額累進制，最初之四千美金（即從一萬至一萬四千美金之部分），稅率為百分之一，以後每增二千美金，稅率提高百分之一，自三萬美金以上，累進更速，至五十萬美金以上，納最高累進率百分之四十。

舉例如下：

所得金額	納稅	美金(一.一%)
二萬美金之所得	二二〇	(一.一%)
三萬美金之所得	九二〇	(三%)
四萬二千美金之所得	二、三〇〇	(五.五%)
五萬美金之所得	三、五四〇	(七%)
七萬美金之所得	七、七八〇	(一一%)

九萬美金之所得	一三、五四〇	(一五%)
十萬美金之所得	一七、〇二〇	(一七%)
二十萬美金之所得	五四、〇二〇	(二七%)
三十萬美金之所得	九二、〇二〇	(三〇·七%)
五十萬美金之所得	一七〇、〇二〇	(三四%)

附加稅雖無生活最低限度及其他寬免規定，但夫婦所得，得以分別申報，因而緩和累進。(例如夫婦各有十萬美金所得，合徵須納普通稅及附加稅六五·六一八美金，分徵則僅納四五·二三五美金。) 此外聯邦政府(大部分)，各邦政府及地方政府所付公債利息，皆不納所得稅，故富有者只須購買公債，所得稅負擔反輕，此不公平之尤者也。

法人所得稅 (Tax on corporations) 另定一百分之二·五比例稅率，其贏利未超過二萬五千美金者，二千美金免稅。此一九二四年美國聯邦所得稅之大略，去公平原則尚遠，所得愈多者，可利用購買公債或組織股份公司逃避累進。此美國資本主義之所以發達，而貧富之所以愈趨懸距也。

自羅斯福執政以後，屢思糾正此種不公平現象，以實現租稅之社會政策。一九三三年，已改普通稅稅率為百分之四(最初之四千美金)及百分之八(其次四千美金)；附加稅稅率自百

分之一至百分之五五（百萬美金以上）；法人所得稅稅率爲百分之二三·七五。一九三四年，又改普通稅爲百分之四；附加稅（超過五千美金以上）爲百分之五十九，合已達百分之六十三；一九三五年，更提高附加稅累進至百分之七十五，合普通稅百分之四，已達百分之七十九。此外法人所得稅，亦一改從比例徵收爲累進徵收，稅率自百分之十二（最初二千美金）至百分之十五（超過四萬美金以上之所得）。法人不分配之紅利，且另徵不分配贏利稅（The undistributed profits of corporation），其純所得在十萬美金以下者，徵附加稅百分之二十五；其超過十萬美金以上者，就其超過部分，另徵附加稅百分之三十五。至於最大托辣斯性質之操縱股票公司（personal holding companies）如有不分配紅利保留贏餘之情形，則以未分配紅利之數目爲標準，另徵百分之二十（未超過二萬美金者）至百分之六十（超過百萬美金以上之部分）之超額累進稅。可見美國之聯邦所得稅，已竭力趨於公平原則，用社會政策以糾正貧富之不均，稅率由局部累進趨于全部累進，法人所得稅亦由比例趨于累進，此外更重徵法人不分配之紅利，以防壟斷。誠已一變美國所得稅本來之面目，而可謂後來居上矣。（註一）

註一 關於美國聯邦所得稅近年稅率改進詳情，參閱第四章第四節。

美國以外，比較主要各國之所得稅，則意大利分爲動產所得稅及補充所得稅，前者分（一）資本所得，（二）資本勤勞合作所得，（三）一般勤勞所得，（四）官吏勤勞所得，屬於所得來源稅性質；後者專徵收自然人之總所得，屬於綜合所得稅性質，蓋近於法國式之收益的所得稅，不過其歷史背景各有不同耳。動產所得稅採比例制，由納稅義務人就其每年實收額而自爲申報，再經徵收機關之審查而決定之。官吏勤勞所得得扣除實收所得之五成，（因其他所得，尚得扣除負債利息；在資本勤勞合作之所得，尚得扣除必要之各種經費。）而（二）（三）（四）三種所得，其所得在二五〇〇里拉以下，又得爲左列之法定扣除：

實收所得額	法定扣除額
二、〇〇〇——二、一〇〇里拉	一、〇〇〇里拉
二、一〇〇——二、二〇〇	八〇〇
二、二〇〇——二、三〇〇	六〇〇
二、三〇〇——二、四〇〇	四〇〇
二、四〇〇——二、五〇〇	二〇〇

實收所得額，經法定扣除以後，方爲應納稅之所得額，稅率如左：

- （一）資本所得 二〇% （課稅法）
- （二）一般勤勞合作所得 一四% （申報法）

所得稅發達史

- (三) 一般勤勞所得
 - (1) 不確定勤勞所得 一二% (兼採課稅與申報法)
 - (2) 確定勤勞所得 一〇% (申報法)
- (四) 官吏勤勞所得 八% (課稅法)

補充所得稅 (Imposta complementare sui redditi) 設於一九一八年十一月十七日，仿照法國之一般所得稅，就所得超過一萬里拉之自然人及法人徵收，本為臨時稅性質。一九二三年十二月三十日法律改正以來，已成為永恆稅之一，關於所得之算定，由納稅義務人就上年之實收額自為申報。所得不及六千里拉，或所得雖超過六千里拉，而因家屬情事扣除其所得後，其課稅所得不及三千里拉時，則免課本稅。補充所得稅稅率，累進如左：

課稅所得額	稅率
三、〇〇〇里拉	一%
五、〇〇〇里拉	一·二二%
一〇、〇〇〇里拉	一·六一%
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%

一、〇〇〇、〇〇〇里拉

一〇%

此外地方自治團體，更可徵補充所得稅之附加稅，但不得超過稅額百分之二十。總之意大利所得稅，於動產所得稅則採比例稅制，於補充所得稅則採極低之累進稅率，無非由于法西斯政府輕收資本所得，以達所謂財政政策上生產主義之原則。然資本所得，不宜輕徵，大所得之累進徵收，不宜減輕，皆各國公認之原則。意國所得稅，可謂所得稅之變態，亦猶詩經之有變風變雅，生物之有變種變態，未足為訓也。

俄國所得稅，始於一九一六年四月六日之所得稅法，完全模仿普魯士之所得稅法，而採綜合課稅主義。然未及開徵，帝俄瓦解，一九二七年四月，行非常所得稅 (extraordinary income tax levy) 一九一八年十月三十日，全俄中央執行委員會，下令徵收百萬盧布之非常革命稅 (ordinary revolution tax) 然時盧布慘跌，經濟擾亂，貨幣的租稅，終於廢止，尙未成爲定制也。俄國所得稅之成爲定制，實自一九二二年十一月十六日之所得及財產稅 (Einkommen-und Vermoegensteuer) 始，一九二三年十一月十二日，改稱爲所得稅。茲根據一九三一年三月以後之

辦法，略述如左（註一）

俄國現行所得稅，分爲三部：（一）爲私人及私的企業所得稅（Einkommensteuer von

Privatpersonen und Privatunternehmungen）一九二六年九月二十四日改制以前，由階級稅（固定稅額）及累進稅（5%—30%）二部組成；改制以後，分爲三階級徵收：（A）爲工資勞動者，從國家領受養老金者，及以著作爲主要職業或副業者，及生產合作會社之會員工作報酬而不受分紅者。此爲純粹之勞力所得，稅率最輕。（B）爲勞資關係以外之工作收入，家庭工業或手工業（至多僱工不得超過三人）之收入，以及在都市或鄉村出租住屋者之收入。此種所得，半由勞力，半由有所憑藉，故稅率次之（其他未經列舉之所得照此徵收）。（W）爲參加工商業者之所得，凡業主，合夥，承租，股東，借貸人，以及一切中間商人，建築企業家，中間人，交易所經紀人，資本利息或證券分紅者，皆視爲有基所得（Funded income）而徵以重稅。三種稅率如下：（下列三表，皆根據 Paul Haensel: Die Finanz- und Steuerfassung der Union der sozialistischen Sowjet-Republiken (Jena 1928) ss. 59/60 作成。

註一 參閱 Paul Haensel: Die Finanz- und Steuerfassung der Union der sozialistischen Sowjet-Repub-

liken. Jena 1928. ss. 51-119.

A 類 所 得 稅 稅 率 表

稅 級	應課稅之所得 Rbl.	稅 額
1	不足1000	所得之0.7%
2	1001— 1200	7Rbl. + 1% × 超過 1000Rbl.部分
3	1201— 1800	9 ,, + 1.5% × ,, 1200 ,,
4	1801— 2400	18 ,, + 2% × ,, 1800 ,,
5	2401— 3000	30 ,, + 2.5% × ,, 2400 ,,
6	3001— 4000	45 ,, + 3% × ,, 3000 ,,
7	4001— 5000	75 ,, + 3.5% × ,, 4000 ,,
8	5001— 6000	110 ,, + 6% × ,, 5000 ,,
9	6001— 7000	170 ,, + 9% × ,, 6000 ,,
10	7001— 8000	260 ,, + 12% × ,, 7000 ,,
11	8001—10000	380 ,, + 16% × ,, 8000 ,,
12	10001—12000	700 ,, + 20% × ,, 10000 ,,
13	12001—14000	1100 ,, + 23% × ,, 12000 ,,
14	14001—16000	1560 ,, + 26% × ,, 14000 ,,
15	16001—20000	2080 ,, + 28% × ,, 16000 ,,
16	20001—24000	3200 ,, + 29% × ,, 20000 ,,
17	24001 以上	4360 ,, + 30% × ,, 24000 ,,

B 類 所 得 稅 稅 率 表

稅 級	應課稅之所得 Rbl.	稅 額
1	不滿1000	所得之2.5%
2	1001— 1200	25Rbl. + 3.5% × 超過 1000Rbl.部分
3	1201— 1800	32 + 5.5% × ,, 1200 ,,
4	1801— 2400	65 + 8% × ,, 1800 ,,
5	2401— 3000	113 + 10% × ,, 2400 ,,
6	3001— 4000	176 + 13% × ,, 3000 ,,
7	4001— 5000	306 + 15% × ,, 4000 ,,
8	5001— 6000	456 + 17% × ,, 5000 ,,
9	6001— 7000	626 + 19% × ,, 6000 ,,
10	7001— 8000	816 + 21% × ,, 7000 ,,
11	8001—10000	1026 + 23% × ,, 8000 ,,
12	10001—12000	1486 + 25% × ,, 10000 ,,
13	12001—14000	1986 + 27% × ,, 12000 ,,
14	14001—16000	2526 + 30% × ,, 14000 ,,
15	16001—20000	3126 + 32% × ,, 16000 ,,
16	20001—24000	4404 + 34% × ,, 20000 ,,
17	24001 以上	5766 + 35% × ,, 24000 ,,

%。

W類所得稅稅率表

俄國所得稅之日趨累進，於此可見。

稅級	應課稅之所得 Rbl.	稅	額
1	不滿1000	所得之3%	
2	1001—1200	30Rbl. + 5% × 超過	1000Rbl.部分
3	1201—1800	40 ,, + 7% × ,,	1200 ,,
4	1801—2400	82 ,, + 9% × ,,	1800 ,,
5	2401—3000	132 ,, + 12% × ,,	2400 ,,
6	3001—4000	208 ,, + 15% × ,,	3000 ,,
7	4001—5000	358 ,, + 18% × ,,	4000 ,,
8	5001—6000	538 ,, + 21% × ,,	5000 ,,
9	6001—7000	750 ,, + 24% × ,,	6000 ,,
10	7001—8000	990 ,, + 27% × ,,	7000 ,,
11	8001—10000	1260 ,, + 30% × ,,	8000 ,,
12	10001—12000	1860 ,, + 33% × ,,	10000 ,,
13	12001—14000	2520 ,, + 36% × ,,	12000 ,,
14	14001—16000	3240 ,, + 39% × ,,	14000 ,,
15	16001—20000	4020 ,, + 42% × ,,	16000 ,,
16	20001—24000	5700 ,, + 44% × ,,	20000 ,,
17	24001	7460 ,, + 45% × ,,	24000 ,,

所得稅發達史

由上列三表，可見A類最輕，累進自〇·七%至三〇%。B類次之，累進自三·五%至三五%。

W類最重，累進自三%至四五%。

一九二七年十二月十四日，復修改所得稅，將A類中『以著作爲主要職業或副業者』劃出，與優伶及『生產合作會社之會員工作報酬而不受分紅者』合成獨立一類；A類所得，改爲在一、二〇〇盧布以下者免稅，稅率一律減低；提高B類累進至五〇%，W類累進至五四%。一九三一年六月十七日法令，復規定A類稅率，另有特別辦法，新成立之一類，累進至三七·五%；B類累進至七五%；W類累進且至八六·五%

私人及私企業的所得稅現制分所得為六類：（A）工資勞動者及從國家領受養老金者之所得；（B）以著作為主要職業或副業者，優伶，及生產合作會社會員工作而不受分紅者之所得；（C）勞資關係以外之勞動所得，家庭工業或手工業之所得；（D）在都市或鄉村出租住屋者之所得；（E）僱工三人以內之家庭工業者及中間商人之所得；（F）工商業企業家，教會之所得及利息之所得。其稅率表如下：

應課稅之所得 Rbl.	B	C	D	E	F
未滿 600	-	1%	1.5%	-	-
未滿 900	-	1.5%	2.25%	-	-
未滿 1,000	0.9%	2.5%	3.75%	4%	4.8%
1,000 - 1,200	$9Rbl + ?\% \times$ 超過1000部分	$25Rbl + ?\% \times$ 超過1000部分	$37.5Rbl + ?\% \times$	$40Rbl + ?\% \times$	$48Rbl + :\% \times$
2,000 - 3,000	$37Rbl + ?\% \times$ 超過2000部分	$123Rbl + :\% \times$ 超過2000部分	$169.5Rbl \times ?\% \times$	$52Rbl + ?\% \times$	$64Rbl + :\% \times$
6,400 - 7,000	$325Rbl + ?\% \times$ 超過6400部分	$666Rbl + ?\% \times$ 超過6400部分	$999Rbl + ?\% \times$	$187Rbl + ?\% \times$	$226Rbl + ?\% \times$
12,000 - 14,000	$1375Rbl + ?\% \times$ 超過12000部分	$2526Rbl + :\% \times$ 超過12000部分	$3.789Rbl + ?\% \times$	$1105Rbl + ?\% \times$	$1395 Rbl + ?\% \times$
24,000以上	$5455 Rbl + 37.5\% \times$ \times 超過24000部分	$7746 Rbl + 50\% \times$ 超過24000部分	$11619 Rbl + 75\%$	$12880 Rbl + 81\%$	$14115 Rbl + 86.5\%$

（本表根據 G. Dobbert: Die Grundzüge der neuen Steuerverfassung der UdSSR. 原表分所得額為十七級，本表僅採八級，其稅率不明者，以？表示之。）

（一）國家及合作企業所得稅（Die Einkommensteuer von staatlichen und genossenschaftlichen Unternehmungen, sowie Aktiengesellschaften mit Beteiligung von Staatlichem oder genossenschaftlichem Kapital）徵收國營企業合作企業，以及股份公司有國家或合作資本參加在內者（即公私合資經營企業）。惟國家或合作社之出資額，未及總資本額之半數者，以及由種種社會經濟立場不能認為合作性質之企業，悉課以前述之私人及私企業所得稅。又純國營之企業，而其經營方法為私企業之方法者，則有交付其利潤於國庫之義務，悉予免除本稅。稅率取比例制，一九二六年十月十五日法律，規定為百分之八。一九二九年十二月十六日法令，更提高為百分之二十。若查定稅額，較私人及私企業所得稅（F）類所得之同額所得，納稅為多之時，則可減低至（F）類稅額。此外地方政府，亦得徵附加稅，但不得超過正稅百分之二十五。凡此種種，皆所以提倡國營或公營企業，取消私企業，而以促社會主義之發展者也。

（三）單一農業稅（die einzige Landwirtschaftsteuer）嚴格言之，實為收益稅而非所得稅，

故 Paul Faenscl 論俄國租稅制度，不包括在所得稅之內。惟俄國農業尙占重要地位，謂爲所得稅之補充，亦無不可。本稅又分對於『共同農場』（稅率視共同化之程度，分百分之三、四兩種）『共同農場之非共同化財產』（稅率自百分之四至百分之三十）『個別經營農場』（稅率同上，但所得額之標準提高）及『富農』（稅率自百分之二十至百分之七十）四種，亦無非取締大地主，而促農業之集產化而已。

總之，國之所得稅，在在帶社會主義集產主義色彩；對於各種所得，嚴爲階級分別，重徵資產階級，輕徵無產階級，蓋俄國固以階級爭鬥爲口號者也；取締資本主義，重徵工商，輕徵國營企業公營企業共同農場，蓋其目的在促進社會化也。明乎此，可知俄國所得稅，與意大利所得稅，絕對不同，所得稅政策，正相對照，背道而馳，其原因卽在此也。

日本所得稅，創始於明治二十年，自一八八七至一八九八年，爲創設時代；自一八九九年至一九一二年，爲確立時代；自一九一三年至一九一九年，爲修正時代；一九二〇年以後，爲新所得稅法時代。明治二十年之稅法，全仿自外國，暫置勿論；其可稱爲日本所得稅法之基礎者，則明治三十二年之所得稅法，卽分類所得稅是也。自後趨勢，漸向綜合主義，至大正九年及十五年之稅法，已

可謂具有一般所得稅性質。

日本現行之所得稅制度，係以大正九年七月三十一日法律第十一號所制定之新所得稅法爲其基礎，其後雖曾加以數次修改，惟多關於稅率方面。其所得稅之分類，乃將所得分爲法人所得及自然人所得兩種分別徵收之。惟關於各種資本利息所得，則與其他一切自然人所得分別，另列一種。故其結果，共分三種：即法人所得，利息等之所得及不屬於第二種之個人所得是也。

(I) 第一種法人所得復分爲普通所得，超過所得，與清算所得三種。所謂普通所得，即爲各事業年度之總益金減除總損金後之餘額，採比例徵收制。所謂超過所得，即普通所得超過資本額百分之十之超過額，除課普通所得稅外，另課超過稅，採全額累進制。所謂清算所得，則爲「法人解散時，其殘餘財產之價格，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)，稅率分百分之十及百分之二十兩種，採比例制。其他法人團體之合併，另有規定。茲根據一九三七年四月一日起實行之增稅法規定，列其稅率如左。

甲 普通所得

- (1) 於本法施行地有營業所或主事務所者（內國公司）課以百分之十比例稅率；
- (2) 於本法施行地無營業所或主事務所者（外國公司）課以百分之二十比例稅率。

乙 超過所得

- (1) 超過資本利息百分之十者，課以一〇%之超額累進稅率；
- (2) 超過資本利息百分之二十者，課以一四%之超額累進稅率；
- (3) 超過資本利息百分之三十者，課以二〇%之超額累進稅率；
- (4) 超過資本利息百分之三十以上者，課以三〇%之超額累進稅率。

丙 清算所得

- (1) 由公積金或依法律規定免稅之所得而構成者，課以一〇%之比例稅率；
- (2) 其他金額，課以二〇%之比例稅率。
- (II) 第二種資本利息等所得稅，不論屬於自然人或法人，皆用課源法。其屬於自然人者則不再課第三種所得稅；其屬於法人者，則納稅人可從第一種稅額中扣除，以免重複課稅。稅率如

左：

甲 國債利息所得，課以二%之比例稅率；

公債利息所得，課以六%之比例稅率；

公司債及銀行存款之利息或借貸信託之利益所得，課以七·五%之比例稅率。

乙 於本法施行地，並無住所或居住未滿一年之人，由本法施行地有營業所或主事務所之

法人受領利息或股利或紅利等，課以一〇%之比例稅率。

(III) 第三種個人所得，係不屬於第二種之一切個人所得，原則上採用上年總益金中減除必要費用後之金額為課稅標準。但其中亦有不扣除費用或用預算年額者；其從法人所得之分配利益，則以六成計算課稅，以避重複。此外勤勞所得、扶養家屬、人壽保險費及小額所得者，均設有扣除額（從略），並適用累進率。故此第三種所得之徵稅，規定最為詳密，謂之為日本所得稅之中樞可也。一九三七年四月一日增稅法，分所得額為八級，以大正十五年三月二十七日法律第八號所制定之新所得稅法為其基礎，增稅二成至七成半，平均則為五成，稅則如左：

所

得

額

原定超額
累進稅率

增徵率

例如一千二百圓之所得，原來稅率爲〇・八%，應納稅九・六圓；增徵率爲二〇%，爲一・九二圓，合爲一一・五二圓。又如三千圓之所得，原來稅率爲〇・八%，二%，三%及四%（超額累進），應納稅七〇・六圓；增徵稅爲三〇%，爲二一・一八圓，合爲九一・七八圓。又如五百萬之所得，原來稅率已累進至三六%，應納稅一、四八九、九六五・六圓；增徵率爲七〇%，爲一、〇四二、九七五・九二圓，合爲二、五三二、九四一・五二圓，已達所得額百分之五十以上。由此可見日本所得稅對於第三種個人所得，稅率亦不在輕也。

綜上所述日本所得稅制度觀之，則可得日本所得稅之特徵如下：（一）對於法人所得，分爲普通所得，超過所得，清算所得三種，分析頗精，在法人所得稅制度方面，放一異彩；然普通所得採比例稅，超額所得採累進稅（至百分之三十），清算所得採比例稅，未能充分運用累進原則；且對於法人不分配之贏餘，無法徵收，以制止壟斷資本，此其缺點也。（二）日本所得稅精神，在重徵個人一般所得（至百分之五十以上），輕徵資本利息所得，尤輕徵國債公債，僅徵以百分之二及百分之六之比例稅率。蓋日本資本主義之發達，工業化之進行，乃由上而下者，政府對於提倡資本，不遺餘力，故對於資本利息所得，徵收獨輕，頗與意大利所得稅，同其意趣焉。

第二節 歐戰以後所得稅之風行

歐戰以還，租稅能力學說，風行全球，所得稅制度，遂盛行東西各國。一般戰後新興國家，既紛紛開辦所得稅；而遠東各國，亦先後實行。大凡英國殖民地各處，都行分類所得稅，屬於英國所得稅系統；北歐及東歐諸國，都行綜合所得稅，屬於德國所得稅系統；而南歐各拉丁民族，則行收益的所得稅，屬於法國所得稅系統。其間錯綜複雜，不可名狀，要而舉之，不外三者。德國財政學家 Popitz 嘗於一九二五年搜集世界各國所得稅法規，得一百二十四種，其分布如下：

(I) 歐洲 除瑞士一二州，*Leichtenstein*，土耳其外，各國皆有所得稅，凡為法規四十。

德國	瑞典	荷蘭	薩爾區域	挪威
意大利	美墨爾區域	丹麥	西班牙	丹澤自由市
芬蘭	葡萄牙	奧國	立陶宛	希臘
匈牙利	愛莎尼亞	羅馬尼亞	捷克斯拉夫	萊多尼亞
英國	南斯拉夫	瑞士九州	<i>Guernsey</i> 島	保加利亞
盧森堡	<i>Isle of Men</i>	波蘭	法蘭西	俄國
比利時				

(II) 亞洲 凡三十三獨立國家與殖民地，皆有所得稅。

日本

印度

印度二十八邦

海峽殖民地

菲列賓

荷屬南洋

(III) 非洲 除南非聯邦外，尚有英屬殖民地九處，皆有所得稅，合為數凡十。

(IV) 美洲 除局部所得稅不計外，共三十四法規，可分三組：

美國	聯邦所得稅	一
	各邦所得稅	十二
坎拿大	殖民地	二
	坎拿大聯邦	一
中南美	坎拿大各邦	四
	英屬殖民地	十一
	巴西	一
	哥倫比亞	一
	薩爾伐多	一
	波多利可	一

(V) 澳洲 凡所得稅法規十種，澳大利亞聯邦一，各邦七，新西蘭一，Fidschi羣島

按上列數目相加，當爲一百二十七所得稅法規；特爲Popitz氏搜集所得者，僅一百二十四種耳。楔按愛爾蘭自由邦，已於一九二三至二四年度自徵所得稅及超額所得稅；此外中國亦於一九三六年開辦所得稅，臺灣亦有單行所得稅法規，則今日世界所得稅法規，總數當爲一百三十，固不止Popitz氏搜集所得已也。

今按各國開辦所得稅先後，立表如左，以備參考。

世界各國所得稅實行先後表

國名	初試	成爲定制	國名	初試	成爲定制	國名	初試	成爲定制
英國	1799	1842	Victoria	1895	5)	希臘	1919	
普魯士(德)	1808	1891	Solothurn (瑞士)	1895		德國	1920	
薩克森(德)	1834	1874	奧國	1896/98		捷克	1920	
Basel城 (瑞士)	1840		西班牙	1900		保加利亞	1920	
印度	1860 ¹⁾	1886	Queensland	1902	6)	波蘭	1920	
美國	1862	1913	Wurtemberg (德)	1903		南非聯邦	1920/21	10)
意大利	1864		Tessin (瑞士)	1907		南非Transvaal (英)	1920/21	11)

黑 森 (德)	1869	西 澳 大 利 亞	1907 7)	丹 澤 市	1921
Bremen (德)	1874	匈 牙 利	1909	美 墨 爾 區	1922
Baden (德)	1884	Bavaria (德)	1910	蘇 俄	1916 1922
塞 爾 維 亞	1884	瑞 典	1910	丹 麥	1922
南 澳 大 利 亞	1884 2)	挪 威	1911	巴 西	1922 15)
H 本	1887 1899	Wisconsin (美)	1911	羅 馬 尼 亞	1923
新 西 蘭	1891	盧 森 堡	1913 1919	愛 爾 蘭	1923/24 12)
Basel邦(瑞士)	1892	法 國	1914	Orange Free State(英)	1924/25 13)
荷 蘭	1892/93	澳 大 利 亞	1915 8)	芬 蘭	1924
Tasmania	1894 3)	坎 拿 大	1917 9)	南 非 Natal (英)	1926 14)
New South Wales	1895 4)	比 利 時	1919	中 國	1936

- 1 根據 Shirras. 其他不註明出處者，皆根據 Fopitz.
- 2 根據 Stephen Mills: Taxation in Australia, (47 and 48 Vic., No. 323)
- 3 根據同上。(Act 58 Vic., No. 16)按 Tasmania 於 1880 年已有 Real and Personal Estate Duties Act, 徵收公司紅利利息等。
- 4 根據同上。(Land and Income Tax Assessment Act 1895)

- 5 根據同上。
- 6 根據同上。(Income Tax Act. 2 Edw., No. 10) 按 Queensland 於 1890 年已有 The Dividend Duties Act (54 Vic., No. 10) 實為先驅。
- 7 根據同上。(Land and Income Tax Act. 1907)
- 8 根據同上。(Income Tax Assessment Act and Rates Act. No. 34 and 41 of 1915)
- 9 根據 Shirras.
- 10 根據 Income Tax in the British Dominions.
- 11 根據同上。Transvaal 1921 年開徵之所得稅，仍稱 Poll Tax.
- 12 根據同上。愛爾蘭於 1923/24 年度，始自己開徵所得稅及超額所得稅。
- 13 根據同上。Orange Free State 於 1920/21 年，已有 Education Tax; 1924/25 年度，始有 Tax on Persons and Companies.
- 14 根據同上。
- 15 巴西所得稅法，於 1923 年十二月十三日開始實行。

本表大部分根據 Johannes Popitz: „Einkommensteuer,“ (Handwoerterbuch der Staatswissenschaften. III. Bd. ss. 437/490) 及 Shirras: „The Science of Public Finance“; Stephen Mills: „Taxation in Australia“; „Income Tax in the British Dominions“ (Inland Revenue Department. London 1928) 編成，須加以說明者，列舉如左：

(1) 英國初次實行所得稅，公認爲一七九九年一月九日所得稅法，(39 Geo. 3, c. 13) 根據申報，爲真正所得稅。或以爲始於一七九八年之“Triple Assessment” (三部合成捐) 者，按此尙係依消費稅高低而分之階級稅，尙非所得稅，故本表不採是說。

(2) 普魯士所得稅之前驅，實爲一八〇八年行於東普魯士及 Zehnmark 一帶之所得稅，雖甚粗疏，且爲供應法國駐軍而設，然實爲後世所得稅之濫觴。及一八九一年 Miquel 改革稅法，所得稅始成爲定制。

(3) 印度初次實行所得稅，據 Popin 爲一八八六年，惟據 Shiras 實始於一八六〇年七月三十一日，原因爲國內發生叛亂，財政恐慌，實行之者爲 James Wilson，繼續凡五年之久。茲據後說修正。

(4) 美國初次有所得稅，據 Popin 爲一八六一年八月五日所得稅法，該法規定凡超過八百美金以上之所得，一律納所得稅百分之三。但所得稅之實行，則始於一八六二年七月，應併說明。

(5) 塞爾維亞一八八四年十二月十四日之稅法，實爲收益稅制度，兼含有所得稅成分在內。

在土地稅，房產稅，資本收益稅以外，更有累進之營業稅，及累進之工資及自由職業所得稅。在此諸稅之上，更有一綜合之所得稅，已近於真正之所得稅。

(6) 維斯康新爲美國各邦中最先開徵所得稅者，故標而出之；其他實行所得稅各邦，一概從略。

(7) 澳大利亞聯邦以一九一五至一九一六年初行所得稅，坎拿大以一九一七年初行所得稅，據 Shirras 添。

(8) 捷克初有所得稅法，始於一九二〇年四月九日，以前雖有所得稅，然係繼承奧匈舊制，至是因貨幣制度改變，故重新立法，加以規定。按捷克建國於歐戰以後，乃沙見三郎氏於其各國所得稅制度論中，謂捷克於一九一四年已有所得稅，實爲大誤。

(9) 俄國之有所得稅，始於大革命以後，終帝俄之世，未嘗行所得稅，此點 Popin 言之甚詳，而以一九二二年十一月十六日法令，爲實行所得稅之始。惟一九一六年四月六日已有所得稅法，惟不果行耳。

(10) 羅馬尼亞以一九二三年一月三日立法，仿法國成例，行所得稅。沙見三郎氏表列爲一

九二二年實誤。

由上列各國實行所得稅先後一表，頗可藉以觀察各國經濟發展之次序。本表之所以分爲『初試』及『成爲定制』兩欄，且在聯邦國家之中兼列各邦者，因有若干國家，經濟環境早已成熟，或因憲法關係，聯邦一度徵收所得稅後，即阻力橫生，不得不停止（美國）；或所得稅之徵收權，戰前屬於各邦（德），若僅舉聯邦政府之所得稅，未免過遲；或直至今日爲止，聯邦尙無權徵收所得稅（瑞士），不得不詳列各邦故也。必如此，而後可以知所得稅演進之程序，及各國經濟發展之先後矣。

第三節 中國之實行所得稅

中國之實行所得稅，始於民國二十五年十月，然二十五年以前，已有種種試行辦法及規章，然屢行屢輟，未能視爲正式開辦也。茲分民國二十五年以前，爲醞釀時期，二十五年以後，爲開辦時期，分述如左：

一 醞釀時期

滿清末年，因財政困難，已有創辦所得稅之議，惟所得稅條例，始終未曾頒行。民國成立，庫款益窘，遂於三年一月十一日，頒布所得稅條例，凡二十七條。當時財政部呈辦所得稅之理由，分爲四端，一曰合於稅法平均之原則，二曰合於賦稅普及之原則，三曰合於賦稅伸縮之原則，四曰合於賦稅能得多額之原則，皆老生常談，不足多述。該條例第三條，規定稅率如左：

第一種

- 一 法人之所得 二%
- 二 除國債外公債及社債之利息 一·五%

第二種 不屬於第一種之各種所得

- 五百元以下者 免稅
- 超過五百元至二千元 〇·五%
- 自五百一元起以上之額
- 超過二千元至三千元者 一%
- 自二千一元起以上之額
- 超過三千元至五千元者
- 自三千一元起以上之額 一·五%
- 超過五千元至一萬元者

所得稅發達史

一三八

自五千一元起以上之額	二%
超過一萬元至二萬元者	
自一萬一元起以上之額	二·五%
超過二萬元至三萬元者	
自二萬一元起以上之額	三%
超過三萬元至五萬元者	
自三萬一元起以上之額	三·五%
超過五萬元至十萬元者	
自五萬一元起以上之額	四%
超過十萬元至二十萬元者	
自十萬一元起以上之額	四·五%
超過二十萬元未滿六十萬元者	
自二十萬一元起以上之額	五%
自五十萬元起每增加十萬元遞增	五·五%

此種稅率，係採超額徵收制，例如五十萬元之所得，應用各級稅率所納之稅為二萬二千八百九十七元五角，約當百分之四·六。

所得稅條例頒布後，財政部方面，以所得稅範圍至廣，手續至繁，全國如同時舉行，難免窒礙，乃於四年八月，呈准所得稅第一期施行細則，凡十六條。大旨在先從官吏議員及大商業等項着手：

蓋官吏議員，有提倡國民之責；大商巨賈，收入較豐，而其贏利數目，調查亦較易故也。細則內分所得種類：曰當商，銀錢商，鹽商；曰由官特許或註冊之公司行棧，即條例第一種之法人所得也；曰議員歲費，曰官公吏俸給，年金，給予金；曰從事各業者之薪給，（專指律師之酬資，工程師之薪俸，醫士藥劑師之酬薪，及公司，大商號，經紀人之薪資四項。）即條例第二種法人以外之各種所得也。屬於前者所得，用申報方法；屬於後者所得，用課源方法；至從事各業者之薪給，雖亦屬於後者所得，祇以此項人員，非官吏可比，調查較難着，故仍用申報方法，俾無漏稅之虞。預計第一期所得稅施行後，每年稅收可達七八百萬元。

所得稅第一期施行細則呈准公布後，適值洪憲政變，各省又以調查手續繁重，相率觀望，仍未舉辦。九年七月一日，財政部特設所得稅籌備處，籌議進行。旋將第一期施行細則呈准廢止，另訂先後徵收稅目，令行各省財政廳自行估認，以便預計收數，並將所得稅用途，提出國務會議議決。是年九月十五日，以大總統明令公布，指定將所得稅款悉數撥作教育實業之用。嗣又經財政部規定，將稅款分作十成，以七成振興教育，三成提倡實業，以期易於推行。此財政部在所得稅未開徵以前籌備情形之大概也。

當時所得稅提出國務會議時，稅收估計如下：田畝池沼之所得照經界局所定平均統計，應爲田賦之四倍；歷年田賦歲入約計九千七百萬元，以四倍計之，約三萬八千八百萬元；如課以最輕稅率千分之五，即在田賦項下帶徵，全年應得一百九十餘萬元；減除應免稅額，約計可收一百四十餘萬元。註冊之公司截至民國八年止，其股本總額爲一萬萬零九十八萬元，又銀六百十三萬兩，制錢十萬萬串，約共合一萬一千二百萬元；八年以後續設者，尙不在內；平均以週息一分，算出盈餘，計二千萬元；再按定率千分之二十課稅，約得四十萬元。官吏俸給總數冊報審計院有案者，全年共七千八百七十四萬七千六百五十一元；議員歲費，公吏俸給，及給予金等，尙不在內；除應免課稅者約計二千萬外，平均課千分之十，全年可得六十萬元。其他銀行，錢莊，銀號，金店，銀樓，票號，鹽商，礦商，當商，輪船，紗廠，保險，運輸，電氣，飲食店，旅館，洋貨，五金，綢緞，藥材，車行，木行，酒棧，皮貨，糖行，油棧，藥店各業，諮詢商會，從最低限度估計，全年約可得二百六十萬元。上列各數目相加，則估計所得稅收總數爲五百萬元。

所得稅籌備既已就緒，遂於民國十年一月，下令開徵；財政部並將所得稅條例施行細則，所得

稅調查及審查委員會議事規程，所得稅徵收規則，所得稅款儲撥章程，以部令同時公布。但中國之人民所得情形，尙未適宜於卽行累進所得稅，統計會計既不發達，各種收益亦尙未完備，對於資本所得及勞力所得，一時尙無法徵收。故財政部於一月六日，以第一號部令通令各省財政廳，並附分別先後徵收稅目清單，令各省遵照施行。其先實行課稅者如左。

(一) 凡官吏之俸給公費年金，及其他受公家給予金之所得，先於民國十年一月起，按其全年所得額，依率算稅後，仍分別於其支領時扣收之。

(二) 凡依律註冊之公司銀行工廠，概照其在民國九年營業之損益計算書，依條例第三條第一種法人所得稅率，及第二十三條之納稅期限，於十年開徵。

(三) 由官特許之商號行棧，其在民國九年營業之所得，應由主管署核定後，照前條辦理。

(四) 銀號，錢莊，金店，銀樓，無論資本多少，其在民國九年營業之所得，應由主管署核定後，照前條辦理。

(五) 普通商店，資本約在兩萬元以上者，其在民國九年營業之所得，概令自行呈報約數，卽依法人稅率及期限，於十年開徵，暫免查賬。

其暫緩課稅者四項：

- (一) 公債社債之利息；
 - (二) 從事各業者之薪給；
 - (三) 存款放款之利息；
 - (四) 由不課所得稅之法人分配之利益。(已課所得稅之公司股利當然免其重徵。)
- 其從緩課稅者二項：

- (一) 田地池沼之所得；
- (二) 個人一般之所得。

由上列分別先後徵收稅目清單觀之，徵收範圍，至爲狹隘，舉凡資本所得，自由職業所得——所得稅之中心部分——甚至個人之一般所得，皆放棄不徵。此種所得稅制度，既違反所得稅之根本原則——普遍原則——故所得稅自不能完成其使命，而按經濟負擔能力之累進徵收原則，更談不到矣。

所得稅開徵命令既下，各省先後估認，浙江認列年收四十萬元，湖北認列年收二十五萬元，他

如蘇魯等省亦經認定數目。惟官廳方面雖積極開徵，而各省議會商會仍通電力請緩辦，財政部不得已，准其展緩三月。時財政竭蹶，國庫益匱，京內外官俸積欠日多，俸既不發，稅自無着，故早經開徵之官俸所得稅，亦藉詞拖延，或竟以先經收起之稅款撥充欠發經費，而稅收益減。按民國九年所得稅籌備處估計之徵收，全年可達五百萬元，乃十年實收數目，據統計不過一萬零三百十一元六角七分（都爲京官薪俸所扣者），自此以後，所得稅徒有其名而無其實矣。

及國民政府建都南京，曾於十六年八月，由財政部擬具所得稅暫行條例意見書一紙，條例二十八條，施行細則十七條。其意見書大旨，謂所得稅主義漸成現代賦稅制度之中堅，英美既提倡於先，法意復推行於後。今值東南底定，百度維新，允宜採各邦之成規，修正條例，切實施行。末謂近世列邦稅法，咸取社會政策，不但求國計之裕，亦且期民生之豐，則吾國所得稅法之施行，實有不容稍緩者，小之平均財用，大之節制資本，實於先總理民生主義之精意，正相契合云云。然夷考其條例之實，則全本民國三年一月十一日所得稅條例，不特格式稅率相同，亦且全蹈覆轍。故此條例及意見書發表後，迄未見諸實行。後十七年全國經濟會議財政會議，雖亦議決開辦，然決而未行。所得稅之實施，尙有待於異日也。

財政部之條例雖未實行，然國民黨中央黨部則於十六年八月十八日，頒布所得捐條例六條，所得捐徵收細則十六條，其大要如左：

(一)本黨為準備黨員撫卹金起見，得向國民政府及國民政府以下各機關人員，徵收所得捐，其徵收責任，由中央及中央以下各黨部任之。(所得捐條例第一條)

(二)國民政府及國民政府直轄各機關，由中央黨部秘書處會計科直轄徵收之；省政府及省政府直轄各機關，由省黨部會計科徵收，彙解中央黨部；縣政府及縣政府直轄各機關，由縣黨部會計科徵收，轉省黨部解中央黨部。(第二至第四條)

(三)其按月徵收額如下：

所得在	五〇元以下者	不徵收
由	五一——一〇〇	一%
	一〇一——二〇〇	二%
	二〇一——三〇〇	三%
	三〇一——四〇〇	四%

四〇——五〇〇	五%
五〇一——六〇〇	六%
六〇一——七〇〇	七%
七〇一——八〇〇	八%

按該稅率既未超額徵收，又未見完全。蓋十八年八月二十一日修正文官俸給條例，雖規定特任（部長及委員會委員長）俸額八百元，然實際上超過是數者，實繁有徒。且兼職兼薪之風盛行，同一人之薪俸，既未能按其負擔能力，合併徵收，於是薪俸多者往往納稅反輕，而薪俸寡者則納稅反重，豈合乎租稅公平原則？故國人對於所得捐之徵收，嘖有煩言，一般都視之爲不得已之過渡辦法焉。

二 正式開辦時期

民國二十四五年之交，法幣政策，既經實行，統一公債，既告成功，然財政困難，依然未減，海關走私，日甚一日。於是財政部爲開源節流，並由間接稅趨向直接稅政策計，議開辦所得稅及遺產稅。

乃於二十五年七月二十一日，經立法院通過，公布所得稅暫行條例，採取分類所得稅制。凡分三類徵收如左（第一條）：

第一類 營利事業所得。

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。

乙 官商合辦營利事業之所得。

丙 屬於一時營利事業之所得。

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。

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。

至於稅率，則三類各有不同：第一類甲、乙兩項，以所得合資本實額百分率計算，（註一）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，依次並進，至所得合資本實額百分之二十五以上者，課稅千分之一百（第三條）。第一類丙項所得，能按資本額計算者，依前條課稅；不能按

註一 此種辦法，今日證明既增困難，復生流弊；蓋資本可少報者則少報，不能少報者（二千元以上）

，則儘量多報，而少報其所得額，以圖漏稅。

資本額計算者，依其所得額課稅。所得在一百元以上，未滿一千元者，課稅千分之三十，依次累進，其最高稅率，以千分之二百為限（第四條）。第二類所得，每月平均所得自三元至六十元者，每十元課稅五分，依次累進，至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高限度（第五條）。第三類所得稅率，一律為千分之五十（第六條）。總而言之，第一類甲、乙兩項，稅率自百分之三至百分之十，丙項自百分之三至百分之二十；第二類稅率，自百分之〇·五至百分之二十；第三類稅率，則採比例制，一律為百分之五。

所得稅暫行條例既經頒布，行政院復於二十五年八月二十二日，公布施行細則（四十九條），同時各類所得稅徵收須知，及各種書表簿冊單據格式，亦先後製定。十月一日，第二類甲項公務人員薪給報酬及第三類甲項公債利息首先開徵；二十六年一月，各類所得全部開徵。截至二十六年六月底為止，徵收已遍全國，至四月底為止，稅收已達四百萬零六千二百七十五元（以總處收到報表為準），二十五年年度預算所得稅收，本列為五百萬元，此數已可超過有餘。故二十六年度預算，遂列所得稅收為二千五百萬元，根據過去稅收情形，不難實現，蓋第一類甲、乙兩項營利所得，實為大宗收入，然至今尚未結賬，猶不在上述數目之內故也。

雖然，今日吾國之所得稅制度，尚不過爲一種過渡方式，以言普遍原則，則外僑尚未納稅，（註一）開徵者僅有三類，以言公平原則，則稅率又不盡爲累進。故當改進之點尚多，著者嘗提出左列三點，以與國人磋商，錄之以爲殿焉。（註二）

（一）關於徵收範圍問題——地主房主亦應納所得稅。

（二）關於稅率問題——宜一律採取累進制。

（三）關於徵收方法問題——在可能範圍內宜合併徵收，以漸進於綜合所得稅。

如能循此三點，逐漸改進，則吾國所得稅之成爲稅制中心，而躋於真正綜合所得稅之地位，其庶幾乎？

註一 參閱拙著外僑與所得稅，載東方雜誌第三十三卷二十三號；及著者在中央廣播電台講演，載二

十六年六月七日天津益世報。

註二 參閱拙作改進吾國所得稅制度，載東方雜誌第三十四卷第七號。

第四節 所得稅在各國財政統計上之地位

資料及參考書

- (1) Statistisches Reichsamt: Internationaler Steuerbelastungsvergleich (世界各國租稅負擔比較)
- (2) Statistisches Reichsamt: Finanzen und Steuern in In- und Ausland. Berlin 1930. (國內外之財政與租稅)
- (3) Statistisches Reichsamt: Statistisches Jahrbuch fuer das Deutsche Reich: 1914, 1921, 1930, 1931, 1932, 1933, 1934, 1935.
- (4) The Statesman's Year Book 1930, 1931, 1932, 1933, 1934, 1935, 1936.
- (5) American Year Book. 1930—1936.
- (6) 沙見三郎，各國所得稅制度論。

所得稅之發展，既已風行全球，其在各國財政統計上之地位，不可不一加研究，以見其重要。

據沙見三郎以一九三二年度爲準，比較英美德法意日（昭和八年度）所得稅收統計結果，則所得稅之收入，在租稅收入全體中所占比率，已表現二成至五成之相當龐大數字，其比率大小之順序如左：

美國	五〇・七%
英國	四三・三%
法國	三〇・一%
意國	二四・二%
德國	二三・六%
日本	二〇・二%

若以各國所得稅在各該國各種租稅收入中所占地位而論，則英美法意皆佔第一位，德國佔第二位（銷場稅佔第一位），（註一）日本亦佔第二位（酒稅占第一位）。但此種統計，已較為陳舊，茲根據各國最近數字或可能得到之最近數字，分別研究如左：

（1）英國

英國所得稅之收入，盛於歐戰及歐戰以後，至一九〇五及一九〇六年度為止，所得稅收尚未

註一 德國平時稅收統計，所得稅亦大多占第一位，是年蓋為例外。

占第一位也。(註一)至歐戰前一年(一九一三至一四年度)，所得稅收已達四三、九〇二、〇〇〇鎊，占全體稅收百分之二六·九矣。

歐戰之時，英國所得稅急劇發展，戰時財政，賴以伸縮，已取關稅及內國消費稅之地位而代之矣。一九一五至一六年度，所得稅收已增至一一二、三七三、〇〇〇鎊，占全體稅收百分之三八·六；至一九二〇至二一年度，復增至三四〇、六六五、〇〇〇鎊，占全體稅收百分之三三·二。茲以一九一三至一四年度為標準年，而以指數表示其歷年之收入，則其增加情形如左(附加所得稅在外)：

一九一三——一四	四三、九〇二(千鎊)	一〇〇
一九一四——一五	五九、四二四	一四七
一九一五——一六	一一二、三七三	二七三
一九一六——一七	一八六、五三八	四三六

註一 是年度關稅收入為三四、四七五、〇〇〇鎊，所得稅為三一、三五〇、〇〇〇鎊，尙不能超過關稅。參閱 Haensel: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Grossbritanniens。

一九一七——一八	二一四、八五七	五一一
一九一八——一九	二五七、七〇八	六一九
一九一九——二〇	三一七、〇三〇	七六〇
一九二〇——二一	三四〇、六六五	七七六

以歐戰前後八年間，所得稅收竟增至七·七倍以上，增加之速，誠足驚人，所得稅之富於彈性，於此可見。至於戰後平時收入，仍以所得稅為第一位，茲自一九二〇至二二年度起，列表如左：(註一)

年 度	全 體 稅 收	所得稅及附加稅收
一九二一——二二	八四二、〇八四	三九六、二八五
一九二二——二三	七六二、一二四	三七八、二八五
一九二三——二四	七〇二、一九八	三三三、一八〇
一九二四——二五	六七六、七七四	三三八、四四五
一九二五——二六	六八三、六二三	三二五、八九八
一九二六——二七	六六三、九三三	二九六、四三二
一九二七——二八	六九〇、七八〇	三一三、五四八
一九二八——二九	六八五、八四三	二九三、四八八

一九二九——三〇	六七六、五七六	二九四、四九七
一九三〇——三一	七〇四、一六〇	三二二、九九六
一九三一——三二	七三三、〇一九	三四八、六九五
一九三二——三三	七二七、五六四	三〇二、九五四
一九三三——三四	七〇八、九九一	二七九、五三二
一九三四——三五	七〇九、八一二	二八〇、一三一
一九三五——三六	七一三、二一八	二八九、〇九四
一九三六——三七*	七五五、五二五	三一五、五〇〇

*預算數目

茲再根據一九三六至三七年度預算，將英國全體歲入，全體稅收及各項租稅收入比較如左，以見所得稅在英國財政上之地位（註一）

全體歲入

七九八、三八一、〇〇〇鎊

全體稅收

七五五、五二五、〇〇〇鎊

關稅 (Customs)

二〇七、五二五、〇〇〇鎊

消費稅 (Excise)

一一〇、〇〇〇、〇〇〇

汽車稅 (Motor vehicle duties)

五、〇〇〇、〇〇〇

註一 The Statesman's Year Book, 1936.

所得稅發達史

一四四

遺產稅 (Estate, &c. duties)	八九、〇〇〇、〇〇〇
印花稅 (Stamps)	二七、〇〇〇、〇〇〇
土地稅 (land tax)	
礦稅 (Mineral rights duty)	七五〇、〇〇〇
所得稅 (Income tax)	二五九、〇〇〇、〇〇〇
附加稅 (Sur-tax)	五六、五〇〇、〇〇〇
超額贏利稅 (Excess profits tax)	
公司利得稅 (Corp. profits tax)	七五〇、〇〇〇

故以一九三六至三七年度預算爲準，則英國所得稅及附加稅收入，已占全體歲入百分之四十弱，占全體稅收百分之四一·七強。

(2) 美國

美國聯邦所得稅，自一九一三年開辦以來，初尙不及關稅，戰後凌迫而上之，直至今日，占稅收第一位，茲將一九二二至二三年度以來，所得稅收占歲入總額之百分率，比較如左（單位百萬美金）：

年	度	歲	入	所得稅收入	百分率	年	度	歲	入	所得稅收入	百分率
一九二二	—	二二	四、〇〇七	一、六七八	四二	一九二七	—	二八	四、〇四二	二、一七三	五四
一九二三	—	二四	四、〇一二	一、八四二	四六	一九二八	—	二九	四、〇三二	二、三三〇	五八
一九二四	—	二五	三、七八〇	一、七六〇	四七	一九二九	—	三〇	四、一七七	二、四一一	五八
一九二五	—	二六	三、九六二	一、九八二	五〇	一九三〇	—	三一	三、三一七	一、八六〇	五六
一九二六	—	二七	四、一二五	二、二二四	五四	一九三一	—	三二	二、一二一	一、〇五七	五〇

可見美國所得稅，早已成美國財政之柱石，且所得稅之收入，又可表示與經濟循環有密切之關係。

一九二五至一九二九年，為經濟繁榮 (Prosperity) 時期，故所得稅率，雖累次減輕，(一九二四，一九二六，一九二八，一九二九) 然所得稅收，仍然激增，至一九二八——二九年度，已占全體歲入百分之五十八，可謂登峯造極。自一九二九年秋，經濟恐慌發生，波及美國全境，所得稅收，即依次減退，至一九三一——三二年度，僅占全體歲入百分之五十，然仍占稅收之第一位也。

茲更據一九三六年美國年鑑 (American Year Book) 將一九三三年後聯邦所得稅收入列左，以見最近之變遷焉 (單位千美金)。

年 度	法人所得稅	個人所得稅	全體所得稅	占全體聯邦稅收之百分率
一九三三—三四	三九七、五一六	四一九、五〇九	八一七、〇二五	二七·七
一九三四—三五	五七二、一一八	五二七、一一三	一、〇九九、二三一	三〇·二

(3) 德國

德國所得稅，歐戰以後始隸聯邦政府，在聯邦稅收中，即居首位，然一九二五年以前，因馬克跌價，稅制改革靡常，稅收統計，未足視為常態；自一九二五年改革以後，方可視為常態，茲據德國統計年鑑 (Statistisches Jahrbuche fuer das Deutsch Reich. 1930, 1933) 列表如左 (單位百萬馬克) (一九三一及一九三二數字，包含恐慌稅 Krisensteuer 在內。)

年 度	所得稅收入 (法人所得稅在內)	全體租稅收入	所得稅收入之占全體
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、七一一·一	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

可見德國所得稅，實占財政收入主要地位。如以經濟恐慌未發生以前之一九二八——二九年度而論，所得稅占第一位，關稅占第二位，銷場稅占第二位，其數字如左（單位千馬克）：（註一）

工資所得稅	一、四一四、六〇五·七
資本所得稅	一六九、三六五·七
其他所得稅	一、五二四、二〇五·〇
法人所得稅	六〇八、三四〇·四
關稅	一、一〇四、五五四·六
銷場稅	九九九、七六六·一

註一 Statistisches Jahrbuch fuer das Deutsche Reich 1929.

全體稅收

九、〇二二、七四五·一

可見所得稅收入在平時實占第一位；一九三二——三三年度，因經濟恐慌，達於極點，所得稅收入（一、七五〇、〇〇〇、〇〇〇馬克）加恐慌稅為一、八九〇、〇〇〇、〇〇〇馬克）始次於銷場稅（一、八二〇、〇〇〇、〇〇〇馬克），然究係例外而非原則也。

(4) 法國

法國所得稅，自歐戰以來，亦已逐漸發展；一九二六年 Poincaré 整頓稅制，更成為主要收入，在全體稅收中，已占第一位，茲根據沙見三郎（氏又根據 League of Nation: Memorandum on Public Finance (1928) 及 Schwarz: Die Finanzen der grosseren europaischen Staaten. (Finanz-Archive 1930, 1931, 1933) 列表如左（單位百萬法郎））

年 度	所得稅收入	全體租稅收入	所得稅收入之占全體
一九二六	八、二六三·〇	三三、二三四·一	二四
一九二七	二〇、二九七·七	三六、五〇四·二	二八
一九二八	一一、三九三·七	三八、四五九·六	二九

一九二九	一一、四九〇・四	三九、九一九・〇	三一
一九三〇	一一、〇三一・五	三六、九八八・三	三二
一九三一	一三、三一九・五	四三、七七九・九	三四
一九三二	一〇、四四七・〇	三四、七三二・〇	三〇

(5) 意大利

意大利所得稅，初僅有動產所得稅；一九一九年度以後，始有補充所得稅。以一九三一年預算而論，所得稅收入，為三十三萬六千四百萬里拉；全體直接稅收入，為四十三萬七千五百萬里拉，所得稅占全體直接稅收入，達百分之七十七；在同年度之全體租稅收入中，亦占百分之二十七，已成為意大利稅制之中樞。茲據沙見三郎（氏復根據 Seligman: *Income Tax*, 1921 p. 354 及 League of Nations: *Memorandum on Public Finance*, 1926-28 及 Schwarz 全上）列表如左（單位萬里拉）（* 預算數字）

年	次	動產所得稅	補充所得稅	所得稅總額
一九一九		七〇九・四	六五・五	七七五・〇

一九二一	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	三、五〇〇・〇	一九五・〇	三、六九五・〇
* 一九二八	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			三、三二四・〇

(6) 俄國

俄國所得稅制度，係屬草創，其主要稅收，尚非直接稅而係間接稅，故所得稅收統計，所占全體租稅百分率甚低。且蘇俄非資本主義國家，大資本收入極少；其社會主義之方針，既在圖所得及財產分配之平均，故論者以為累進所得稅，在蘇俄無甚意義，蓋若所得分配果能平均，又何必以累進徵收再為之平均耶？因此所得稅及單一農業稅收，不若他國之多，且其百分率有跌落之趨勢；茲根據德國統計局出版之，*Finanzen und Steuern in In- und Ausland*, 1930 (s. 832) 及

Schwarz: *Die Finanzen der grosseren europaischen Staaten.* (F. Archiv. Neue Folge B. I.

Hef 2. 1932 s. 352) 列表如左(單位百萬盧布)

年 度	全體租稅收入	所得稅收入	所占全體稅收之%	農業稅收入	所占全體稅收之%
一九二五——二六	一、七八七·三	一五一·四	八·五	二五一·七	一四·一
一九二六——二七	二、四八四·九	一九二·四	七·八	三五七·九	一四·四
一九二七——二八	三、二五五·七	二三一·四	七·一	三五〇·二	一〇·八
一九二八——二九	三、九六〇·〇	二八三·五	七·二	四三〇·〇	一〇·九
一九二九——三〇	五、三七八·〇	三六九·一	六·八	四一五·〇	七·七
*一九三一——三二	一〇、八四三·〇	三三〇·〇	二·八	五〇〇·〇	四·六
*一九三二——三三	一六、七五三·六	一五·六	〇·〇一	六〇〇·〇	三·六

* 預算數字

最近兩年度所得稅收比率跌落之原因，一方面固由于所得稅本身之減少，然他方面亦由于間接稅之增收。總之所得稅在蘇俄之不占重要地位，與其謂為財政目的，毋寧謂為社會政策之手段，可斷言也。

(7) 日本

日本所得稅，自大正以還，始漸占重要地位，大正以前，所得稅收入占租稅及專賣收入之百分率，最高不過八・八六（明治四十四年）。茲根據沙見三郎各國所得稅制度論第八章，列表如左，以見其演變沿革（單位千圓）：

年度(決算)	所得稅收	租稅及專賣收入合計	所得稅占後者之%
大正一	三八、九三三	四二六、九八五	九・一二
大正二	三五、五九一	四三八、七七七	八・一一
大正三	三七、一五七	三九八、二九六	九・三三
大正四	三七、五六七	三八一、五四八	九・八五
大正五	五一、六六四	四一五、八〇〇	一二・三三
大正六	九四、六四五	五〇八、一九八	一八・六二
大正七	一二二、八一七	六〇八、八〇八	二〇・一七
大正八	一九三、一四八	七四六、八五三	二五・八六
大正九	一九〇、三四四	八二〇、三八一	二三・二〇
大正一〇	二〇〇、九三八	九一〇、一四一	二二・〇八

大正一一	二二九、一三二	一、〇二六、〇七四	二二・三三
大正一二	一六三、八四六	九一七、三六〇	一七・八六
大正一三	二〇九、九九二	一、〇三五、四六九	二〇・二八
大正一四	二三四、九七一	一、〇四七、八三七	二二・四二
昭和一一	二〇九、五七七	一、〇五四、四〇二	一九・八八
昭和一二	二一五、〇七〇	一、〇七一、九三一	二〇・〇六
昭和一三	二〇六、七四一	一、〇九三、一一一	一八・九一
昭和一四	一九九、八五一	一、〇七一、三〇八	一八・六五
昭和一五	二〇〇、六一六	一、〇三三、三〇〇	一九・四一
昭和一六	一四四、五〇一	九二五、九六五	一五・六一
昭和一七	一三六、一三一	八七三、七四三	一五・五八
昭和一八	一三八、一八三	〇六八、三一五	一五・九六

+ 現計

* 預算數字

由上表，可見所得稅收，自大正八年（一九一九）起，常占第一位，但自經濟發生恐慌以來，資本主義國家，皆受極深之影響，日本所得稅，亦依次減少，昭和元年（一九二六）以後，已不能保第一位。

試以昭和八年（一九三三）而論，則酒稅第一，專賣局收益第二，所得稅第三（占百分之一五·九六），關稅第四，地稅第五。故所得稅之稅收，在日本尚不能與酒稅及專賣局收益相敵；然就其趨勢而論，固已成爲直接稅之中樞矣。

*

*

*

*

吾國所得稅制度草創，二十六年度預算（1937/38）列爲二千五百萬元，占全體歲入，不通百分之二·五。然所得稅果能推行得當，其發展性至屬可觀，誠如塞列格曼（Seligman）所言，『所得稅之最後發展階段，當居租稅收入中最重要之地位』（註一）各國趨勢，除蘇俄而外，莫不如此。我國地大物博，人口衆多，誠能普及公平，將來必成爲我國稅制之中樞，然後間接稅可以減少，貧民之負擔可以減輕，吾人拭目以觀其成可也。

註一 Seligman: Income Tax (Encyclopaedia of the Social Sciences. Vol. 7. p. 626.)

第四章 所得稅之趨勢

參考書 本章所列舉之參考書，以有關於戰後所得稅之趨勢爲限，舉其要者如左：

- (1) J. Stamp: *The Fundamental Principles of Taxation*, London 1921. 本書關於英國所得稅之由 *tax in rem* 趨向 *tax in personam* (由對物稅趨向對人稅)，頗多闡明。
- (2) Teschemacher: „*Einkommenssteuer*“ (im *Handbuch der Finanzwissenschaft*. II. Band. Tübingen 1927. ss. 65-132) 本書綜論各國所得稅制度，分析所得稅各問題，其論戰後所得稅之趨勢，尤多精到之處。
- (3) 沙見三郎各國所得稅制度論，介紹見前。

資料 關於各重要國家所得稅現制，及其歷來法規之彙編，可參考左列各書：

- (1) 英國
(a) *Income Tax and Sur-Tax*, by E. Miles Taylor and Victor H. M. Bayley, 6. Edition. London 1936. 本書不僅屬於資料而已，且爲研究英國現代所得稅制之重要參考書，所搜羅之實例，亦極爲詳盡。

(1) A Treatise on the Law of Income Tax, by E. M. Konstam, London 1936. 本書主要目的，在便於納稅，故對於各種問題，分門別類，詳為闡述；末附近十餘年來財政法規中之有關於所得稅者，極便於檢查。

(2) Dowell's Income Tax Laws. 9. Edition. (embodying the Income Tax Act, 1918, The Finance Act 1920, and the Finance Act 1926, with complete notes, references, and decisions.) London 1926 本編包括一九二六以前歷年法規。

(3) Dowell's Income Tax Laws: Second Supplement to the Ninth Edition. (embodying the contents of the first supplement and including the Finance Acts, 1927, 1928, 1929, 1930, 1931, No. 2 of 1931, 1932 and 1933. Statutory rules and orders, new decisions and notes of amendments to the text, references and decisions given in the ninth edition.) London 1933. 本書包括一九二六至一九三三年歷年法規，施行細則，判決案等，為研究英國所得稅重要之資料。

(4) 美國 Robert H. Montgomery: Federal Income Tax Handbook 1935-1936. (The Ronald Press Company, New York 1935) 本書著者專長會計，精通稅法，曾將一九三五年至一九三六年各種聯邦稅法，彙為 "Tax Manuals for 1935-1936" 本書為其中之一，分二十七章，注重實際問題，尤以便利納稅人為前提，故所舉實例極為繁多。

(5) 德國

(a) Die gesamten Reichssteuergesetze mit ergänzenden Anhang, von Dr. F. W. Koch. München 1930. 此為聯邦稅法彙編，吾人所欲參考者，一為一九二五年八月十日所得稅法，(附一九二五年十二月十九日減輕工資稅法；一九二六年二月二十六日簡單工資稅法；一九二六年三月三十

一日後救濟經濟困難減輕租稅法；及一九二七年十二月二十二日與一九二八年七月二十三日兩次修改所得稅法；一九二九年六月二十九日修改所得稅及法人所得稅法六種）及一九二五年八月十日法人所得稅法。本編於條文之下，附註並加說明，甚便於檢查。

(a) „Einkommensteuer, Koerperschaftsteuer, Buergersteuer“ von Dr. Hermann Hoeg und Dr. Alfred Kiewald. Berlin (Walker de Gruyter. & Co.) 1935. 本書亦偏重實際，便於納稅人申報，希特勒登臺以後所得稅之轉變，可於是編中得之。

(4) 俄國

(a) Paul Haensel: Die Finanz- und Steuerverfassung der Union der sozialistischen Sowjet-Republiken. Jena 1928. 氏為莫斯科大學教授，留俄多年，故對於蘇俄稅制頗有研究。

(b) G. Y. Sokolnikov: Soviet Policy in Public Finance 1931.

(5) 英國各自治殖民地

(a) „Income Tax in the British Dominions“ with Supplements. Compiled in the Inland Revenue Department, London 1928. 本書包括英國各自治殖民地，領地與保護國所得稅法規。

(b) „Taxation in Australia“ by Stephen Mills. London 1925. 本書論澳大利亞租稅，不限於所得稅，但以直接稅為主。

(c) „Index to Income Tax Acts of Australia (Commonwealth and States) in Operation on June 30th, 1932. by J. B. Collier. Sydney 1932. 本書包括聯邦，及六邦所得稅法規。

(d) New South Wales Income Tax Acts (Income Tax Act 1928-1929 and Prevention and Relief of Unemployment Act, 1930, also Regulations thereunder) by J. B. Collier and Norman Bede Rydge Sydney 1930.

第一節 由分類所得稅趨於綜合所得稅

所得稅近數十年來，推行範圍，既日趨廣大，在量的方面，已風行全球；所得稅法規，多至一百二十八種。即在質的方面，亦大有變更，百年前之所得稅，與百年後今日之所得稅，名雖相同，然其性質，內容，範圍，形式，則已大不相同。吾人由比較各國所得稅制度，考察其歷史上之演進，關於所得稅之趨勢，可得而論者，有左列各端：

- 一 由分類所得稅趨於綜合所得稅；
- 二 由課源法趨於申報法；
- 三 由對物稅趨於對人稅；
- 四 由局部累進趨於全部累進。

綜括四種趨勢，雖表現於外者不同，然其精神實趨於一致：即貫徹負擔能力學說，而求所得稅之公平與普遍是也。茲分別申論如左：

德國財政法學家 Popin 氏，於其所著 „Einkommensteuer“ 中嘗總分所得稅為二：一為綜。

合的所得稅 (synthetische Einkommensteuer) 就總所得徵收之，納稅義務人須申報所得，然後徵稅，普魯士與今日德國之所得稅，爲其代表。一爲分類的所得稅 (analytische Einkommensteuer) 就各類所得成立之時，在其來源方面，由付與所得之人 (Einkommensverschaffer) 代繳所得稅，然後再扣除稅額，而轉嫁於所得者 (Einkommensbezieher) 英國之所得稅，卽爲代表。(註一)

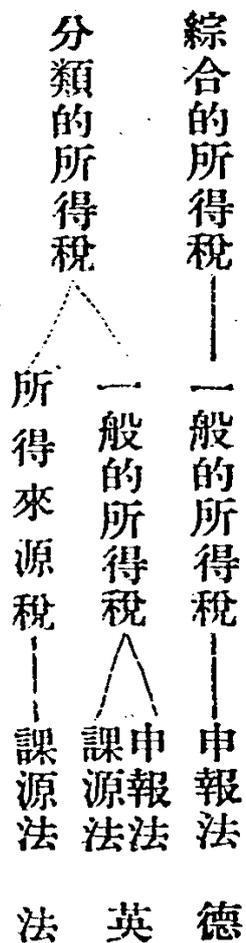
前者相當於一般的所得稅 (allgemeine Einkommensteuer) 原則上徵收一切所得。後者相當於所得來源稅 (Einkommensquellensteuer) 列舉各類所得來源，就其來源徵收之，其未經列舉之來源，卽未顧及。法國之收益的所得稅，及屬於法國系統之各國所得稅 (比利時，荷蘭，西班牙，意大利，希臘) 皆爲所得來源稅，故其徵收方法都用課源法。英國之所得稅，雖亦分爲 A、B、C、D、E 五類，表面上似爲所得來源稅，但在 D 類之中，含有包括一切所得之規定，一九一八年所得稅法第三百六十條云：

Case VI. Tax in respect of any annual profits or gains not falling under any of

註一 綜合的與分析的所得稅之名詞創始於意大利人 Flora，參閱 R. Flora: Manuale della scienza delle finanze. 3. ed. Livorno 1909.

the foregoing cases, and not charged by virtue of any schedule. (凡一切每年發生之贏利或所得，既不屬於前述任何項目，又不屬於任何一類所得徵收者。)

美國之所得稅，亦有相似之規定 (income derived from any source whatever, unless exempt from tax by law)。德國所得稅，本為一般的所得稅，故其聯邦所得稅法第六條，雖亦分為八類，但第七類包括一切其他週期發生之所得 („andere wiederkehrende Bezuege“) 第八類包括其他一時所得 („sonstige Leistungsgewinne nach Massgabe der §§ 41, 42“) 按指變賣財產，作中間人，出租動產，及投機所得等。故一切所得皆網羅無遺，為一般的所得稅，而非所得來源稅也。嚴格言之，所得來源稅與分類的所得稅雖範圍有所不同，(如英國所得稅為分類的所得稅，但實非所得來源稅，因D類之中，具有包括一切所得之規定，) 然大體而論，二者範圍尚能趨於一致，茲為明瞭起見，作表歸納如左：



自租稅學原理論之，租稅之出發點，由於負擔能力學說，故累進徵收，爲一致之要求。分類的所得稅，單就各類所得分別徵收，未能徵收個人總所得，易言之，未能徵收個人負擔能力。因此分類所得稅，以比例徵收爲原則（英國所得稅之通常稅，法國之八類所得稅）即或間有累進（中國）亦未能充分運用累進原則，因未能徵收個人總所得，未知個人之全部負擔能力故也。又租稅之原則，在乎普遍，所得來源稅，僅就列舉之來源徵收之，其未經列舉之來源，即放棄不徵（中國，法國），然以今日經濟情形之複雜，所得種類之繁多，無論列舉稅源如何詳盡，終未免有挂一漏萬之嫌，列舉之稅源納稅，未經列舉之稅源即可免稅，既不合於普遍原則，又未合於公平原則。故由於學理方面之要求，今日各國所得稅之趨勢，無不

一 由分類所得稅趨於綜合所得稅，以適合公平原則（充分累進）；

二 由所得來源稅趨於一般所得稅，以適合普遍原則（徵收全部所得）。

一言以蔽之，無不由分所得稅趨於總所得稅，以充分累進徵收全部所得是也。近數十年來，各國所得稅趨勢，莫不如此，而尤以英國爲最甚，試扼要申述之。

綜合所得稅之初發源於歐洲大陸，一八七四年十二月二十二日之薩克森所得稅法，一八九

一年六月二十四日普魯士所得稅法，實為其嚆矢。(註一) 尤以普魯士所得稅，既徵收個人全部所得，又充分累進，此制一立，影響極深，自後世界各國，望風景從，莫不從分類所得稅，而趨向於綜合所得稅。當薩克森普魯士改制之初，英國尚為分類的所得稅，採完全比例徵收制，自十九世紀末期以後，即逐步改制，以至於今日，表面上雖仍為分類所得稅，然已有累進之超額所得稅，二十分之十九由於申報，實際上已為徵收全部所得之一般所得稅。其間重要之改革，可得而言者，則有一九〇六年國會所得稅委員會之報告，該報告書中，有五項意見，為後世改革所得稅之張本：

- (1) 差進稅法 (Graduation)
- (2) 超額稅 (Super Tax)
- (3) 限進稅 (Graduation by degeneration)
- (4) 勤勞所得與財產所得之分別 (Earned and unearned income)

註一 日人沙見三郎著各國所得稅制度論所附各國所得稅發達年表，於薩克森則曰一八七八年創設所

得稅，於普魯士所得稅之一八九一年最重要 *Miquel* 改革（實為普魯士有真正所得稅之始），則

漏而不舉，以如此重大之事實，而一誤一漏，不謂之曰疏忽不可也。

(5) 強制申報法 (Compulsory personal declaration)

尤以強制申報法，與英國後世所得稅之改變最有關係，該委員會以爲必須各人負有申報其每年所得之義務，逃稅者方可減少。一九〇七年，自由黨 Asquith 爲財長，即採用勤勞所得與財產所得分別課稅之制，又爲整頓稅收起見，稅法中又規定申報如左：

僱主須申報其僱員之姓名，住所，及所付薪資之數額。無論何人不論其須納稅與否，皆須申報其所得數額，違者罰以五鎊之罰金。公司團體則由祕書負責申報。

強制申報法既經確立，於是有一九〇九年魯意喬治 (Lloyd George) 之改革，一九一〇年四月二十九日財政法超額所得稅之設定。按英國普通所得稅，須採分類徵收制，而超額所得稅，則採綜合課稅制，超額所得稅之設立，實爲趨向於綜合所得稅之第一聲。自後超額所得稅稅率愈趨累進，超額所得稅之界限愈趨降低，即英國所得稅之重心愈由普通所得稅而趨向於超額所得稅，亦即證明英國所得稅由分類而向綜合之趨勢。至一九一八年所得稅法 (8 & 9 Geo. 5, c. 40) 爲止，標準稅制爲每鎊六先令，超額稅率爲每鎊一先令至四先令六辨士，二千鎊以上之所得，即須納稅，雖表面上半爲比例，半爲累進，實已趨向全部累進矣。

惟英國所得稅，尙堅守分類主義；及課源徵收法；雖有超額稅，已行綜合課稅及申報法；但通常所得稅，仍分類課源，足爲稅制改革之障礙。故一九二七年四月財政大臣屈基爾（C. H. Carr-Saunders）已就此點在國會加以說明，而竭力陳說其有改正之必要如左：

考英國之所得稅，其最初之出發點，乃就應屬所得稅之各種所得，在其來源課稅。故爲維持英國所得稅之存在計，此種課源法，已成爲不可或缺之要件。惟此種課源法，却不得不伴有重大之缺點，其最主要者，卽難以實現按負擔能力徵稅之原則。蓋課源主義，不能如綜合課稅主義之能充分發揮對人稅之特徵。若欲於課源法中發揮其對人稅之特徵，則非有種種複雜之手續不可。詳言之：卽不僅自己所得在其來源上已被課稅之納稅者，須於各類所得額納稅之後，再要求一定之往返；卽如英國超額所得稅制度，其達於超過之水準者，復須爲具備法定條件之另文申報，而憑此以負擔適當於其所得額之稅額。由此觀之，英國所得稅之採用課源法一事，其不必之金錢接受（往返計算）與複雜之手續，實有難以避免者，其希望將此等複雜性變爲單純化之要求，實爲一種不可解決之矛盾也。（註一）

由此可見近十年來，英國朝野已深感分類主義與綜合主義之不易調和，課源法與申報法之不容並行，蓋課源法分類就其來源徵收，而申報法則就總所得綜合徵收，二者之間必有出入，先用課源法，再用申報法以糾正之，其間則不免有往返計算金錢授受之煩難。故採綜合主義，即不得不放棄分類主義；採申報法，即不得不放棄課源法。惟英國民族性偏於保守，宿尚折衷調和辦法，故一方面仍保留舊制，逐漸修改；他方面吸收新制，而步步替代舊制是也。此種逐漸改革程序，至一九二九年改超額稅 (Super Tax) 爲附加稅 (Sur-Tax) 後，而告一段落；英國所得稅，自一九二九年根本改正以後，實趨於統一，而更趨向於綜合所得稅。試就此次改制詳論如左：

一九二九年以前，英國所得稅，形式上及徵收手續上分爲二部：一爲通常所得稅 (Income Tax)，一爲超額所得稅 (Super-Tax)，所謂超額所得稅，就上年度總所得超過某限度以上（二千磅）累進徵收之，故爲通常所得稅之一種附加稅。（註二）英國稅法上，對於二者，一向作爲各別

註一 大體採自沙見三各國所得稅制度論英國之章，譯文稍有修改。

註二 Super Tax was defined as „an additional duty” of Income Tax. It was chargeable in respect of any individual whose total income from all sources for the previous year exceeded the statutory amount (e.g. £ 2000 from 1920-21) at graduated rates.

之租稅而處理之。故關於徵收機關及手續等，彼此各異，超額所得稅之納稅義務人，於就通常所得稅申報其所得外，尚須因超額所得稅之故，而就其總所得申報之。此種煩雜重複之手續，實使納稅人感受不必要之困難。於是於一九二九年至一九三〇年度，廢止向來之超額所得稅，改徵附加所得稅 (Sur-Tax)，藉以合併向來之通常所得稅與超額所得稅，而構成爲一個所得稅之概念。所謂附加所得稅，乃所得稅中之一部，凡個人所得，超過法定限度者（二千磅），就其超過部分，徵以超過標準稅率之稅率，而爲所得稅延付之部分。（註一）故附加所得稅，不問稅源，不分所得類別，綜合徵收。（註二）凡每年應納通常所得稅之所得額，既經最後決定，則該所得額亦即同時爲該年度附加所得稅納稅時之總所得額。（註三）故附加所得稅與舊日之超額所得稅，雖稅率相同，形式相同，但主要不同之點有二：（註四）

(a) 超額所得稅，照例於次年度徵收之；附加所得稅，則與通常所得稅同一年度徵收；

(b) 如納稅義務人在超額所得稅某年度中死亡，僅徵收其測定稅額之一比例部分；但若納稅義務人在附加所得稅年度中死亡，則至其死亡之日爲止，其實際所得爲徵收標準，而上年度所得應納之全部附加所得稅，仍須完全繳納。

註1 „Sur-Tax may be described as „That part of the Income Tax levied on individuals whose income exceed a statutory limit at present £ 2,000), at a rate or rates in excess of the standard rate, and paid as a deferred instalment of Income Tax.”

(全上) 所謂延付之部分者、例如一九三〇至一九三一年度之所得稅、其附加所得稅於一九三二年一月一日始到期繳付故也。

註11 „Sur-Tax is assessed and charged by the Special Commissioners and, notwithstanding anything in the Income Tax Acts providing for the separate assessment of income arising from different sources, is to be assessed and charged *in one sum.*” (圖111中譯)

註13 „Where an assessment to Income Tax (*i.e.* made at the standard rate) has become *final and conclusive* for any year, such assessment is also to be *final and conclusive* for the purpose of estimating total income for the purpose of Sur-Tax for that year.” (圖111中譯)

註四 Distinctions between the Super Tax and the Sur-Tax:

- (a) Super Tax was assessed for the *next* tax year; Sur-Tax is assessed for the *same* year as is the standard rate of tax;
- (b) When a taxpayer died in a Super-Tax year, only a proportionate part of the computed TAX was payable; where a tax-payer dies within a Sur-Tax year, the INCOME to the date of death forms the basis of the current assessment, but the whole of any Sur-Tax assessment on the preceding year's income still falls to be paid. (圖111中譯)

故超額所得稅之改爲附加所得稅，不僅爲單純之名稱改訂而已，且進一步將向來各別獨自存在之通常所得稅與超額所得稅合併爲一包，包括於所得稅一個概念之下而成爲並立的所得稅矣。故向來認通常所得稅爲比例稅，超額所得稅爲累進稅而各別存在者，至是已變爲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之所得稅矣。質言之，卽所得稅中之比例稅部分，稱爲通常所得稅，累進稅部分，稱爲附加所得稅。又以累進逐漸提高，通常所得稅之比例稅率，直可視爲累進之第一級，故通常所得稅及附加所得稅，實已融和爲一，而或爲所得之單一累進稅。故表面上視之，改超額所得稅爲附加所得稅，似不過爲名稱之改變，實則二稅負擔，在時間上既有不同，而在性質上尤有差別，從前被認爲有似二重課稅之所得稅，已由此可漸釋其所謂惡稅之誤會；且其根本精神原爲分類主義之課源法者，已一變而爲綜合主義之申報法。此由分類所得稅趨向綜合所得稅，由課源法趨向申報法，由徵收客體收益而趨向於徵收主體所得——質言之，由對物稅趨向對人稅，由收益稅性質趨向真正所得稅性質——實爲近代各國所得稅主要之趨勢，而英國所得稅表現尤爲明顯者也。

在英國所得稅以外，其他採分類所得稅各國，亦有類似趨勢。

美國當一九一三年推行所得

稅之初，雖一方面已具有綜合所得稅性質，然他方面亦採取英式，有通常稅（Normal Tax）與附加稅（Sur-Tax）之分。附加稅之初，稅率僅自百分之一累進至百分之六，今日（一九三六）則已累進至百分之七十五，通常稅不過其累進之初級，已顯然融為一體，而趨向綜合主義。法國所得稅，係由收益稅改造而來，故為所得來源稅，採取分類主義，一九一四年三月二十九日，先通過分類所得稅（但僅包括三類：土地、房產及資本所得），同年七月十五日，始通過一般所得稅（Impôt sur le revenu）。稅制改革未竟，大戰發生，於是是一般所得稅之徵收，改自一九一六年一月一日起實行。但戰事既非短時期可了，而財政又日趨困難，於是於一九一六年四月五日開始實行。一九一七年七月三十一日所得稅法，始修正稅率，規定標準稅率為百分之十二，嗣後稅率愈趨提高，一改為百分之五十（一九二〇），繼改為百分之三十（一九二六），繼又改為累進，自百分之一。五至百分之四十（一九三三）。稅率愈趨累進，即表示所得稅之重心漸由分類所得稅趨於一般所得稅，亦即由分類所得稅趨於綜合所得稅也。（註一）

註一 關於法國所得稅歷史，參閱 Oualid: Das Budget und das Finanzsystem Frankreichs, Handbuch der Finanzwissenschaft III Bd.) 關於法國所得稅近況，參閱沙見三郎各國所得稅制度論第五章法國之所得稅。

第二節 由課源法趨於申報法

所得稅之第二種重要趨勢，為徵收方法之改變，即由課源法 (taxation at the source) 趨於申報法 (self-assessment) 是也。此種改變，為自然之趨勢，蓋課源法為分類所得稅所用之方法，申報法為綜合所得稅所用之方法，所得稅性質由分類主義趨向綜合主義之時，徵收方法自必由課源趨向於申報也。茲舉英國之情形作為代表，以說明之：

英國所得稅發生之初，採取課源主義 (a great principle of taxation of the source) 自一八〇三年財政大臣 Addington 實行課源法以來，英國租稅官廳常奉為天經地義，遵行不渝。課源主義之理論，在不問經濟主體之所得情形，最好不用可疑之申報法，而用從來源扣除法，使租稅收入，不因匿報或虛報而減少。其原理在利用所得成立時在交易經濟上之程序，使納稅之人，非直接所得之人，而為間分配所得之人 (distributor of income)。此分配所得之人，為第三者，既無私人利害關係存乎其間，自亦無匿報或少報情事發生。故當初官方報告書有云：「當使租稅負擔，逐漸分散在最初所得人與最後所有人之間，使私經濟生活，不受官廳干涉，而財政收入，得以

確保不墜。」(註一)

故歸納課源主義之理論及其所謂優點，不外左列三端：

- (1) 從個人主義立場出發，不願使官廳過於干涉私經濟生活，而知悉其所得多寡；
- (2) 從財政立場出發，則在利用課源方法，以確保財政收入，不致因申報不實而有所減少；
- (3) 從租稅官廳及租稅技術出發，則在利用課源法，避免不可靠之申報法，以減輕工作之困難。

因此英人對於課源主義，認為英國所得稅之最大貢獻，財政收入之可以確保，所得稅徵收之得以順利進行，端在乎此。於是課源法遂成爲所得稅之最高原則，而歷久不肯放棄。

但課源主義，雖屬簡單可靠，然有重大缺點：第一，只能比例徵收，不能累進。第二，不能分別所得種類，因所得之中，有所謂勤勞所得與財產所得 (earned - unearned income)，負擔能力不

註一 轉引 Reschemacher, Einkommensteuer: (Handbuch der Finanzwissenschaft. II. Bd.) „the charge is gradually diffused from the first possessor to the ultimate proprietor, the private transactions of life are protected from the public eye, and the Revenue is more effectually guarded.”

同，而課源法則不能加以分別，一律比例徵收。第三，課源法所徵收之所得來源，實係收益，尙未成爲真正所得，因課源法對於個人總所得若干，根本不加注意。總之，課源法不能顧慮所得主體之經濟情形，不能徵收負擔能力，尙係對物稅，而非對人稅，尙係收益稅性質，而非所得稅性質也。

自十九世紀下半期以來，負擔能力學說通行，社會政策之思潮，民主主義之勢力，以及學術界之鼓吹，輿論界之宣傳，在野社會主義政黨之攻擊，加以財政支出之膨脹，租稅負擔之加重，皆共同爲因，使所得稅由課源主義而趨於申報主義。質言之，公平普遍，已成爲租稅之最高原則，而課源法既不能累進，又不能就所得種類加以分別徵收，顯與此原則相反。在英國本國，既已引起租稅負擔不均之感想，而同時在國外，又已實行累進所得稅（普魯士於一八七一年開始實行），於是英國之課源主義，不得不放棄或修改。但英國之國民性，偏於保守，不願全盤推翻舊制，而寧逐步枝枝節節加以修改（所謂 Reform）。自後修改之趨勢，皆由課源主義趨向申報主義，由收益稅性質趨向所得稅性質——詳言之，卽由徵收客體之收益而趨於主體之所得（總所得）是也。其關鍵所在，厥爲申報法。茲分兩方面說明如下：一爲減免（abatement system）及差別徵收法（differentiation），一爲累進法（graduation）。後者別有第四節專門討論，茲但論減免及分別徵

收法之演進如左：

一八〇三年及一八四二年之所得稅法，僅有個人減免辦法，凡所得每年在六十鎊或一百五十鎊以內者，完全免稅。一八五三年，因克里米戰爭發生，免稅點降至一百鎊，但百鎊與百五十鎊之間之所得，享有減免辦法：如一八五五年稅率，百鎊以上一百五十鎊以下之所得，每鎊課十一辨士，一百五十鎊以上之所得，每鎊課十四辨士。此實為減免辦法之開始，以後逐漸推廣，逐漸增多。一八六三年，現定自百鎊至二百鎊之所得，可為六十鎊之扣除；一八七二年，復規定自百鎊至三百鎊之所得，可扣除八十鎊，是為小額所得減免之開始。自後改正經過，略列如左：

(1) 免稅點之提高 一八七六年，提高免稅點至一百五十鎊；一八九四年，提高至一百六十鎊，至歐戰發生，因財政困難，始降低為一百三十鎊。

(2) 小額所得減免之推廣 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。一八九四年，既提高免稅點為一百六十鎊，改為自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，復改為自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。故自七百鎊起，方照標準稅率納稅；七百鎊以下之所得，稅率實爲累減。

(3) 夫婦共同生活之寬免及妻之勤勞所得之扣除。一八九四年規定：夫婦共同生活者，除依向來所得之夫婦共同計算而爲扣除外，其在一定條件之下，又許專對妻之勤勞所得而爲扣除。

(4) 對於子女之寬免。英國所得稅發生之初，對於子女人數多者，原有寬免辦法。一七九九年及一八〇三年之所得稅法，對於此點皆有規定；但自一八〇六年後，則久已廢除。至一九一〇年，始又恢復之，凡所得在五百鎊以下，如有兒童年齡在十六歲以下者，每名得減免十鎊。

此外尤爲重要者，則爲勤勞所得與財產所得之分別徵收 (Differentiation) 是也。一九〇四年，國會設置所得稅調查委員會，以 Dicks 爲會長，其一九〇六年報告書中，建議勤勞所得與財產所得，宜分別課以輕重不同之稅率，惟須以每年所得在三千鎊以下者爲限。此外更建議超額稅及強制申報法 (compulsory personal declaration)，以確定納稅義務，減少逃稅情形。一九〇七年，

Asquith 爲財政大臣，即採用之，凡勤勞所得年額在二千鎊以下者，每鎊課九辨士。財產所得則悉課一先令之標準稅。一九〇九年，魯意喬治更改改革如次：凡勤勞所得在三千鎊以下二千鎊以上者，照標準稅率每鎊課以一先令之稅；在二千鎊以下者，每鎊減課爲九辨士之稅率。至於財產所得及各種勤勞所得在三千鎊以上者，每鎊課以一先令二辨士之稅。

自此以後，減免辦法及分別徵收制，愈推愈廣，於是申報法亦不得不愈多引用。至一九三六年爲止，寬免規定，已增至十四種，簡單敘述如左（註一）

(1) 免稅點 (exemption) 凡任何總所得不超過一二五鎊者，皆可免稅。

(2) 勤勞所得之寬免 (earned income allowance) 凡一切勤勞所得，即由個人勞力 (personal effort) 所致之所得，可寬免五分之一，但最多不得超過三百鎊。

(3) 個人之寬免 (personal allowance) 未結婚者，每人可寬免一百鎊，其已結婚且與其妻同居或維持其妻之生活者，每人可寬免一百八十鎊。納稅人在徵收年度內，無論何

註一 參閱 A. G. McBain: Complete Practical Income Tax, Lond. 1936 (pp. 26-42) (該書注重實際，舉有實例極多。)

日結婚，即可享受該年度寬免一百八十鎊之規定；但其妻則於結婚日以前，仍可於其所得中，請其同年度一百鎊之寬免。再者，夫若死亡，則該年度內夫所應享有之一百八十鎊寬免，固可照例請求，而妻則自夫死亡日起，仍可於其所得中請求該年度一百鎊之寬免。

(4) 附加之個人寬免 (additional personal allowance) 夫之所得中，如有妻之勤勞所得在內，則於一百八十鎊個人寬免之外，更有附加寬免。此項寬免額，為妻之所得五分之四，但最高額不得超過四十五鎊。於此所宜注意者，即妻之所得剩餘部分（即五分之一），原已享受勤勞所得之寬免，不再納稅。

(5) 子女之寬免 (allowance for children) 凡親身子女，繼嗣子女 (step-child) 或螟蛉子女 (adopted child) 年在十六歲以下，而與納稅人同居，且其個人所得每年不超過六十鎊（獎學金等項除外）者，每人寬免六十鎊。又子女雖在十六歲以上，但在大學或其他教育機關專門受教育者，亦同此規定。

(6) 對於鰥夫或寡婦同居女親屬之寬免 (allowance to widow or widowers — female

relative) 凡鰥夫或寡婦，與自己或其已死配偶之女親屬同居，而代其照料子女者，得再寬免五十鎊。

(7) 對於鰥夫或寡婦家務管理人之寬免 (allowance to widow or widower-housekeeper) 凡鰥夫或寡婦，如有女親屬或僱用婦女為其家務管理人（不問是否有子女照料），得再請求寬免五十鎊。但若此家務管理人為已婚之婦而與夫同居，其夫且以請求為結婚之寬免者，自不在此限。

(8) 對於未婚者同居女親屬之寬免 (allowance to an unmarried person-female relative) 未結婚者與其母（寡婦或與夫分居者）或其他女親屬同居，為其照料弟妹者，得再請求寬免五十鎊。

(9) 對於扶養親屬之寬免 (dependent relative allowance) 納稅人如扶養其本人或妻之寡母及其他年老無以為生之親屬，得對每人請求二十五鎊之寬免，但以被扶養親屬每年所得，不超過五千鎊為限。

(10) 年老衰弱不仗其女之侍奉者之寬免 (oldage or infirmity—daughter) 凡納稅

人之因年老衰弱而不得不依賴其女之侍奉 (service, not the support) 以爲生者，亦得請求寬免二十五鎊。但上條所列五十鎊之限制，不適用於此條。

(11) 老年寬免 (age allowance) 凡納稅人或其同居之妻年滿六十五歲，而其總所得未超過五百鎊者，得請求老年寬免，其寬免之辦法，一如勤勞所得。又如總所得額雖超過五百鎊，但超過額甚微時，則可享有下列減輕辦法：即(一)起初之五百鎊，照老年寬免辦法納稅；(二)其超過額，則以其二分之一悉數納稅。

(12) 減輕稅率之優待 (reduced rate relief) 凡上列十二項寬免已經實行後，所餘總所得之起初一百三十五鎊，仍享有減輕稅率辦法：(a) 減去稅額三分之二；或(b) 依照一三五鎊之標準稅率，減徵三分之二。例如起初之標準稅率，爲四先令九辨士，則減輕稅率爲一先令七辨士。

(13) 人壽保險及延付年金之寬免 (life assurance and deferred annuities relief) 納稅人爲其本人或其妻作人壽保險或購得延付年金證 (contracts for a deferred annuity) 者，在徵收年度內所實付之保險金，得依相當之比率，請求寬免。但請求寬免時，須受下

列之限制：（一）准予請求寬免之保險金額，不得超過保險資本額百分之七；（二）准予請求寬免之保險金額，不得超過納稅人總所得額（納稅以後）六分之一。

（14）小額所得之特別寬免（special reduction of small incomes）所得在一二五鎊以下者，既完全免稅，至其超過一二五鎊而在一四〇鎊以下者，就其超過一二五鎊之部分，課標準稅率五分之一。

由上十四項寬免辦法，可見英國今日所得稅計算，異常複雜。舊日所得稅之比例徵收制度，以及其課源法之簡單優點，已被公平原則之要求，即漸進（graduation）與差別徵收（differentiation），推翻無餘，僅形式上尙保留比例制與課源法，實質上已與昔日相去甚遠也。故英國之所得稅，今日須經過兩道徵收與計算；蓋以本爲收益稅性質之所得稅，而欲顧慮個人負擔能力，宜乎其徵收制度之繁雜與困難也。第一次徵收計算，尙根本遵守課源法原則，各類所得，分別從來源扣去所得稅。然後再由納稅義務人申報，提出證據，引用上述十四項寬免辦法，而加以修改。納稅義務人爲保護自己利益，享受十四項優待辦法起見，非申報不可，蓋必申報後，方可享受優待，否則不能享受故也。

英國所得稅之由課源法趨于申報法，一方面既因中小資產階級納稅人爲保護自己利益起見，要求如此；他方面徵收機關之官吏，亦受時代潮流之影響，發生一種責任心，力求其徵收之公平。且此租稅徵收機關更進一步，利用此寬免與差別徵收方法，使納稅義務人至官廳申報。故寬免方法，本爲一種社會政策，今且更含有租稅政策之策略在內。寬免之範圍愈廣，優待之程度愈高，至官廳申報之納稅義務人亦愈多。（註一）

故英國所得稅初用課源法，認爲最高原則。及寬免之範圍愈廣，所知之個人總所得愈多，申報法遂取而代之。昔日課源法爲主，不得已時始用申報法；今日則申報法爲主，課源法不過其輔助方法而已。今日英國所得稅徵收，根據 Faber 報告書，二十分之十九由於個人申報。（註二） Meisel 氏參之以寬免之統計，認爲此種估計頗爲可靠。由此可見今日英國之所得稅，亦與德國所得稅相去不遠，亦以個人申報爲基礎，而徵收個人總所得。此所得稅之又一重要趨勢——從

註一 參閱 Meisel: Britische und deutsche Einkommensteuer, ihre Moral und ihre Technik (1925. s. 374.)

註二 轉引 Teschemacher: Einkommensteuer. (Handbuch der Finanzwissenschaft, II. Bd. s. 117.)

課源法至申報法——治租稅史者所不可不注意者也。

第二節 由對物稅趨于對人稅

由上二節所論，近代所得稅之趨勢，一由分類所得稅趨于綜合所得稅，二由課源法趨于申報法。今再歸納上述二種趨勢，而得一結論，則曰由對物稅趨于對人稅是也。

所得稅發生之初，以分類所得爲對象，以課源爲方法。故所徵收者，爲客體之收益，非主體之所得；爲客體稅性質，非主體稅性質；爲收益稅性質，非所得稅性質；總而言之，爲對物稅，尙非對人稅也。個人之總所得，尙未爲徵收對象；個人之負擔能力，亦未被注意；故稅率則用比例稅；徵收方法則用課源方法。一言以蔽之，雖名爲所得稅（英國一八四二年之 *Income Tax*，中國今日之所得稅），實接近於收益稅，尙非真正之所得稅也。

上述所得稅之轉變，在英國尤爲明顯。英國所得稅發生之初，與其稱之爲所得稅性質，毋寧稱之爲收益稅性質。故歷來言租稅史者，莫不注意其轉變，而再三申論之。茲略舉各家之說如左，以證明之：

Karl Brauer (德國 Breslau 大學教授) 之言曰：『在純粹所得稅與純粹收益稅之間，有若干中間形式，作種種不同之聯合。明乎此理，則一向爭論最多之英國所得稅，究屬何種性質，亦不難在租稅系統中指示其地位。英國所得稅，亦為客體性質與主體性質之一種混合形式，在其發生之初數十年，收益稅之成分居多，以一統一之稅率，聯合各類不同之收益。但近數十年來，尤以一八九〇年後為一大轉機——則徵收主體方法愈趨重要，以致今日英國之所得稅，客體成分與主體成分融合為一，幾於不可再分。由此可見過去有名之爭執，即或以英國所得稅為收益稅，或以為真正所得稅，實無足輕重；英國所得稅，非前者，亦非後者，而實為一種混合產物，實為一種收益的所得稅 (Erlags-Einkommensteuer) 其與其他收益的所得稅 (按指法國式) 所不同者，在其融合之程度更高一點，然其過去構造之輪廓，固仍明白顯示其性質也。』(註一)

Teschemacher 之言曰：(註二) 『英國所得稅之初，收益稅性質之成分極強，因其目的在平均徵收，而不在于嚴格按經濟能力徵收，實違反社會公平原則，亦即違反租稅公平原則。他方面十九

註一 參閱 Brauer: Ertragssteuern. (Handbuch der Finanzwissenschaft. II. Bd. ss. 7/8)

註二 參閱 Teschemacher: Einkommensteuer. 同上(一四頁)

世紀之中，社會經濟生活，急劇轉變，貧富懸距，被徵收各經濟單位之經濟情形相差甚遠，於是所謂「平均」實爲例外；而偶然與不平均之負擔，實爲通常之情形……此種不平均負擔情形，不但所得少者受其痛苦，即所得較多者，感覺負擔之不公，亦日趨增加。同時外國之成例——尤以德國先行累進所得稅——亦與英國以激刺而使之向相同方向前進……』

至於最先認清此種所得稅性質之轉變者，實爲英人 Josiah Stamp 氏。氏在一九〇九年，即發表論文，（註一）詳述英國所得稅重要之性質轉變，以爲昔日英國之所得稅，爲對物稅性質（*tax in rem*），今日英國之所得稅，則已變爲對人稅性質（*tax in personam*）。惟以英國之國民性，在於保守舊制，逐步加以改良，而以新制逐漸替代舊制，故其性質之轉變，遂爲一般所忽略。然百年前英國之所得稅，與今日英國之所得稅，名雖相同，實已大變，其由對物稅趨於對人稅之趨勢，所關至深且鉅，不可不加以注意者也。

註一 參閱 Josiah Stamp: *The Fundamental Principles of Taxation*, London 1921. (pp. 18/19.)

第四節 由局部累進趨於全部累進

所得稅最後之一重要趨勢，則為由比例徵收趨於累進徵收，復由局部累進而趨於全部累進是也。英國所得稅，本採比例徵收制，以每鎊納稅若干先令辨士為統一稅率，自負擔能力學說通行，累進稅制創立以來，英國所得稅制，已深感不易應付，故始者採用種種減免辦法（abatement system），以減輕貧困者之負擔；終則於一九一〇年四月二十九日財政法規，於各分類所得稅之上，行一綜合之超額所得稅（Supertax）凡五千鎊以上所得者，就其超過三千鎊以上之部分，每鎊徵收六辨士。是為由比例徵收趨向累進徵收之第一聲。此後各國之趨勢，可歸納為下列三點：

- (1) 由一半比例一半累進趨於全部累進；
- (2) 法人所得稅亦由比例趨於累進；
- (3) 法人不分配紅利之累進徵收。

試分述之如左：

- (1) 由一半比例一半累進趨於全部累進

十九世紀之末，租稅負擔能力學說，已爲一般所公認，累進稅制，亦開始於一八九一年，行於普魯士。一八九四年，英財長 *Edw. Balfour* 利用一般輿論，已行累進於遺產稅。於是所得稅遂亦不得再墨守成規（比例制），而思急須加以改革。一九〇四年，英國議會遂設一委員會，審查累進問題。該會於一九〇六年，提出報告書，以爲「超額稅（*Super-tax*）之施行，可以用累進稅法，凡所得在五千元以上者皆須申報，再直接對之課稅，較合於實際，以補現行制度之不足，而實施累進稅之原理。」其施行超額稅理由，則謂生活必需品既課經常稅，則巨額所得之課經常稅，更有充分理由。根據此種意見，乃建議改革如下

凡所得在五千元以上者，就其超過三千鎊以上部分，除每鎊納一先令二辨士之正稅外，再課以每鎊六辨士之超額稅。此項超額稅，另由一特別委員會徵收之，庶不致與現行之所得稅徵收機關相混。

凡應納超額稅者，應於每年九月三十日以前，將各人所得實數報告稅局，逾期者每日罰以五十鎊（？）若始終不報經發現者，由特別委員會決定其應納之超額稅額（註一）

註一 譯文大致參照胡善恆賦稅論下冊四四五頁。

此委員會提出之意見，實爲一九〇九年魯意喬治 (Lloyd George) 改革所得稅張本。其所以一半照舊徵收一半加徵超額稅者，則乃由於英人保守天性，不肯全部推翻舊制，改徵累進稅；而寧保留舊制加以局部之修改也。故魯意喬治在國會中發表關於所得稅改革意見云：『關於稅率累進一層，如對於一般所得，皆用累進課稅制，則稅務行政機關勢必全部改造，課源法亦須放棄，結果必致減少國庫收入。』於是一九一〇年四月二十九日通過財政法規（註一）遂完全採取一九〇六年委員會意見，凡五千磅以上之所得，就其額過三千磅以上之部分，每磅課超額稅六辨士。是爲英國徵超額所得稅之始，自後趨勢，逐漸趨向累進，由局部累進而趨於全部累進。試舉重要改革之年代，以比較其沿革：

(1) 一九一四至一九一五年 凡所得在三千鎊以上者，就其超過二千五百鎊部分，徵收超額稅，稅率累進，最高至一先令九又三分之一辨士。（根據 Popkin）

註一 此次預算，所謂「人民預算」(the people's budget) 注重社會救濟，引起爭執極烈，故該案於一

九〇九年四月提出，一九一〇年四月二十九日始通過兩院，成爲正式法律。

(2) 一九一五至一九一六年 徵收起稅點同上，稅率累進，最高至三先令六辨士。(根據

Popitz)

(3) 一九一六至一九一八年 起稅點同上，稅率累進，自每鎊十辨士至三先令六辨士。(根

據 Paul Haensel)

(4) 一九一八年至一九二〇年 凡所得在二千五百鎊以上者，就其超過二千鎊部分，徵收超額稅，稅率累進，自每鎊一先令至四先令六辨士。(根據同上)

(5) 一九二〇年至一九二五年 凡所得在二千鎊以上者，皆徵超額稅，稅率累進，最高至六

先令，其稅率如左(根據同上)

二、〇〇〇——二、五〇〇鎊

一先令六辨士

二、五〇〇——三、〇〇〇鎊

二先令

三、〇〇〇——四、〇〇〇鎊

二先令六辨士

(中略)

八、〇〇〇——二〇、〇〇〇鎊

五先令

二〇、〇〇〇——三〇、〇〇〇鎊

五先令六辨士

三〇、〇〇〇鎊以上

六先令(約當百分之三十)

(6) 一九二五至一九二六年度以後，超額稅稍趨減輕。凡所得在二千鎊以上者，皆須納超

額稅，累進率如左：

二、〇〇〇—	二、五〇〇鎊	九辨士
二、五〇〇—	三、〇〇〇鎊	一先令
三、〇〇〇—	四、〇〇〇鎊	一先令六辨士
四、〇〇〇—	五、〇〇〇鎊	二先令三辨士
五、〇〇〇—	六、〇〇〇鎊	三先令
六、〇〇〇—	八、〇〇〇鎊	三先令六辨士
八、〇〇〇—	一〇、〇〇〇鎊	四先令
一〇、〇〇〇—	一五、〇〇〇鎊	四先令六辨士
一五、〇〇〇—	二〇、〇〇〇鎊	五先令
二〇、〇〇〇—	三〇、〇〇〇鎊	五先令六辨士
三〇、〇〇〇鎊以上		六先令

可見所減輕者，為低級所得稅率；至於所得在一萬五千鎊以上者，並未減輕。舉例以明之，有一獨身之人，年有萬鎊資本所得，照一九二〇至二一年度稅則，應付所得稅二九二六鎊，超額稅一四六二鎊，共付四三八八鎊。若照一九二五至二六年度稅則，則祇須付

所得稅一九五一鎊，超額稅一一一三鎊，共付三〇八二鎊，減輕四分之一。但彼若有十萬鎊所得，則照舊稅則須付所得稅二九、九二六鎊，超額稅二七、七一二鎊，共付五七、六三八鎊。若照新稅則，則仍須付所得稅一九、九五一鎊，超額稅二七、二五六鎊，共付四七、二〇七鎊，雖有減輕，究屬有限。故曰所減輕者為低級所得稅率，而最高累進率依然不變也。（根據 Paul Haensel）

(7) 一九三一年以後，(註一) 超額稅累進，更加提高：凡所得在二千鎊以上者，皆須納稅，稅率累進如左：

註一 根據 The Finance Act, 1931. (21 & 22 Geo. 5, c. 28)

The Finance (No. 2) Act, 1931 (21 & 22 Geo. 5 c. 49)

The Finance Act, 1932, (22 & 23 Geo. 5, c. 25)

The Finance Act, 1933 (23 & 24 Geo. 5, c. 19)

The Finance Act, 1934 (24 & 25 Geo. 5, c. 32)

The Finance Act, 1935. (25 & 26 Geo. 5, c. 24.)

The Finance Act, 1936. (26 Geo. 5 & 1 Edw. 8; c. 34)

以上皆見 A Treatise on the Law of Income Tax, London 1936 (by E. M. Koniam)

超過二千鎊之：

第一五百鎊(2,000—2,500)	一先令
其次五百鎊(2,500—3,000)	一先令三辨士
其次一千鎊(3,000—4,000)	二先令
其次一千鎊(4,000—5,000)	三先令
其次一千鎊(5,000—6,000)	三先令六辨士
其次二千鎊(6,000—8,000)	四先令
其次二千鎊(8,000—10,000)	五先令
其次五千鎊(10,000—15,000)	五先令六辨士
其次五千鎊(15,000—20,000)	六先令
其次一萬鎊(20,000—30,000)	六先令六辨士
其次二萬鎊(30,000—50,000)	七先令
以上數目(50,000—)	七先令六辨士

以上為一九三〇至三一年度之稅率。一九三一至一九三二年度，則規定上年度之稅率，保持效力，但該表第二欄（按即指納稅數額）之數目，各增加百分之十（註一）如

註一 Section six of the Finance Act, 1931 (which determines the higher rates of income tax for the year 1930-31) shall have effect as if each of the amounts specified in the second column of the Table contained in that section were increased by ten per cent. 引自 The Finance (No. 2) Act, 1931 (21 & 22 Geo. 5, c. 49) Section 7.

是則稅率累進，當自每鎊一先令一·二辨士至八先令三辨士，以百分率計之，最高已達百分之四一·二五。嗣後一九三二至三三年度，仍照上年度，以至一九三五至一九三六年度，相沿不變。

以上爲英國超額所得稅發展簡史，由列舉之稅率觀之，可見超額稅率漸趨累進，初僅每鎊一律徵收六辨士，僅合百分之〇·二五，今則最高且至八先令三辨士，已合百分之四一·二五。故今日英國所得稅，表面上雖仍保留普通所得稅與超額所得稅之名稱，實際上普通所得稅（一九三六至一九三七年度規定每鎊徵四先令九辨士）不過超額所得稅之累進稅則最初一級，與全部累進不同者，英國普通所得稅，一切所得（在納超額所得稅外）皆須負擔，與德國超額累進法之等級徵收，略有不同。然其趨勢，固已由局部累進趨向全部累進，詳言之，即已由一半比例一半累進而趨於全部累進矣。

即在學理與輿論方面，亦有種種運動，主張根本改革舊制，採取全部累進制。一九二七年十月，英國工黨在 Blackpool 舉行大會，放棄其一向資本稅（capital levy）之主張，而通過 Lees Smith 在 Lord Colwyn Committee 中之提案（註1）

本黨主張，凡每年超過五百鎊以上之財產及資本所得，應納一特別超額所得稅（special super tax）如此方可開一廣大稅源，使平民必要生活費可以免稅，社會事業支出得以增加，而國家公債額亦得以逐漸減少。

據 Lees Smith 估計，該稅實行後，每年可增加稅收七八千萬鎊，實際上較一次之資本稅，易于實行，而負擔之者，仍為同一階級，即二十五萬之資本家。該案雖未見諸實行，然醞釀既久，難保將來不向此方向進行，試超額所得稅界限，果自五百鎊開始，則英國所得稅將真為全部累進，實際上無所謂普通稅與超額稅矣。

x x x x

英國以外，將局部累進改為全部累進，最顯著之國家，厥推美國。美國一九一三年，始有固定所得稅，普通稅（normal tax）稅率百分之一，附加稅（sur-tax）（每年所得在二萬美金以上者）稅率自百分之一至百分之六。一九一六年九月九日法律，普通稅稅率提高至百分之二，附加稅

註一 Lees Smith 係 Lord Colwyn Committee 委員之一，其提案稱為少數提案，因占少數，未被

稅率更爲提高。一九一八年，普通稅率提高至百分之十二，附加稅自六千美金開始，累進至百分之六十五。一九二四年六月二日法律（Revenue Act of 1924）規定普通稅稅率百分之六，附加稅採取超額累進法，凡所得在一萬美金以上，皆納附加所得稅，自一萬至一萬四千美金，稅率百分之二，自後每增加二千美金，稅率提高百分之一，至三萬美金爲止。三萬以上，稅級展寬，至五萬美金以上，徵收百分之四十。因採取超額累進法，故其真正負擔百分率如下：

所得	稅額	百分率
\$ 20000	\$ 220	1.1%
42000	920	3
42000	2300	5.5
50000	3540	7
70000	7780	11
90000	13540	15
100000	17020	17
200000	54020	27
300000	92020	30.7
500000	170020	34

可見一九二四年以前，美國所得稅已趨向累進，但最高不過百分之四十六。自羅斯福當選總統以後，首標平均財富之方針，所得稅率，始完全傾向於高度累進。據一九三五至三六年度所得稅

法，普通稅率為百分之四，附加稅率為百分之四累進至百分之七十五！故普通稅率與超額稅率合計，且至百分之七十九！既高於英國，亦高於德國。其稅率累進如左：

0—	4,000	普通稅 4%
4,000—	6,000	超額稅 4%
6,000—	8,000	.. 5%
8,000—	10,000	.. 6%
10,000—	12,000	.. 7%
12,000—	14,000	.. 8%
14,000—	16,000	.. 9%
16,000—	18,000	.. 11%
18,000—	20,000	.. 13%
20,000—	22,000	.. 15%
22,000—	26,000	.. 17%
26,000—	32,000	.. 19%
32,000—	38,000	.. 21%
38,000—	44,000	.. 24%
44,000—	50,000	.. 27%
50,000—	56,000	.. 31%
56,000—	62,000	.. 35%
62,000—	68,000	.. 39%
68,000—	74,000	.. 43%
74,000—	80,000	.. 47%
80,000—	90,000	.. 51%
90,000—	100,000	.. 55%
100,000—	150,000	.. 58%
150,000—	200,000	.. 60%
200,000—	250,000	.. 62%
250,000—	300,000	.. 64%
300,000—	400,000	.. 66%
400,000—	500,000	.. 68%
500,000—	750,000	.. 70%
750,000—	1,000,000	.. 72%
1,000,000—	2,000,000	.. 73%
2,000,000—	5,000,000	.. 74%
5,000,000以上		.. 75%

以與一九三四年稅率相較，則該年最高累進稅率僅至百分之五十九（百萬美金以上之所得），而一九三五年則提高至百分之七十五（五百萬美金以上之所得）。惟以採取超額累進

法關係，真正稅率較規定略低，如百萬美金所得，依該級稅率為百分之七十二，而實納附加稅總數

(total surtax) 為六十四萬一千美金（約為百分之六十四）；又如五百萬美金所得，該級稅率

爲百分之七十五，但實納超額累進稅總數爲二百五十九萬一千美金。前者較一九三四年稅則多納十萬八千美金；後者較一九三四年稅則多納六十九萬八千美金。由此可見美國聯邦所得稅正向平均財富途上邁進，係不可忽視之事實。

由上舉英美二國超額所得稅或附加稅觀之，累進之趨勢，彰彰明甚。兩國所得稅，皆有通常稅與超額稅或附加稅，前者採比例制，後者採累進制。今日之趨勢，皆由一半比例一半累進趨於全部累進。其原因一則由於學理的要求，（負擔能力學說）一則由於財政的要求，（支出之激增）此不過就英美二國而言，推而廣之，凡採英國式或法國式所得稅之國家，莫不有此趨勢。此研究所得稅之歷史者，所不容漠視者也。

（2）法人所得稅亦由比例趨於累進

法人所得是否須納所得稅，嘗引起激烈爭論。今日一般公認，法人既有所得，亦有負擔能力，自當與自然人同樣負擔所得稅；且法人若不納所得稅，則自然人只須組織公司，操縱贏利，而不加分配，便可免稅；如此激起投資過剩，釀成財富不均，既非公平原則所許，亦非社會政策及經濟政策

所容。故法人應納所得稅，已不成問題，所成問題者，法人所得既納公司所得稅於先，而分出之紅利又納資本所得稅於後，一稅兩徵，是否重複徵收？再者法人所得稅，既源於負擔能力，應比例徵收抑累進徵收？茲分別解答如左：

(一) 法人所得稅與自然人所得稅是否重複問題：主張二者係重複徵收者，以為真正所得，只有自然人之所得，自然人方能消費，方有所謂負擔能力。法人所得，不能消費，所得須有主體之觀念，不能應用，故與其謂為所得，毋寧謂為客體之收益 (objektiver Erlös)。法人之收益，須分配於最後所得之人，即自然人之股東，方始成為所得。今既徵收法人所得（實際上尚為收益，猶未變成所得）於前，又徵收股東所得於後，非重複徵收而何？

主張法人所得稅與自然人所得稅並非重複徵收者，先進一步分析法人之所得：在法人企業所得之中，無論如何，不包含工資在內，因經理之薪金，職員之報酬，工人之工資，皆已作為成本計算，早已付清。故法人企業所得，實具有資本利息及真正之企業贏利在內，而照今日之企業界情形，則除法人自己保留一部分作為準備金外，對於資本利息及企業贏利，不加分別皆分配於股東。於此有三種理由，可以在自然人所得稅以外，兼徵法人所得稅，表面上雖似重徵，而實際上不為

重徵：

(a) 經濟政策上的理由 今日之股東，與企業本身往往無直接關係，股票在交易所買賣，可讓渡，股東既不固定，而企業本身情形若何，又往往未必為股東所明瞭，（在倫敦交易所買賣某煤礦公司股票者，可生平未涉足該煤礦地點，）遑言參加經營？故以經濟上之地位言之，股東不過為資本家，決非企業家。故徵收公司企業贏利，不致影響企業能力，因最後負擔之者並非企業之法人，而實為非企業家之股東，不致影響於全體經濟故也。

(b) 分配政策上的理由 如上所述，法人分紅之時，對於資本利息及企業贏利，不加分別，皆分配於股東。股東既非企業家，實不勞而獲此種獎金。故從分配政策立場而言，應在自然人所得稅以外，兼徵法人所得稅，所徵收者為股東（其地位不過為資本家）過多之利息與分紅，即其不勞而獲之獎金是也。故如英國制度，對於法人所得，或僅就股東徵收 (Schedule D, case II or Schedule C.)，或僅徵收公司 (Schedule D, Case I)。（此為大多數情形）在分配立場而言，實為不公，因前者僅徵收股東分紅所得，未及企

業本身贏利；後者又僅徵收公司，未及股東不勞而獲之獎金故也。

(c) 負擔能力的理由 法人所得，都為合股經營所得，而合股經營之贏利，自大於單獨經營之贏利，故其負擔能力，亦大於後者。負擔能力既大，故多徵而不為虐，因此在與單獨經營之企業同納普通所得稅以外，又須納法人所得稅也。

但事實上法人所得，既納公司所得稅，而其分紅之部分，又納紅利所得稅，不免重複，故各國立法，往往設一抵消或減輕辦法：戰前普魯士所得稅法，一方面徵收法人所得稅，他方面在法人所申報之贏利中，減去百分之三又二分之一，作為普通分紅率 (Normal dividendenschuld)，不納法人所得稅。(註1) 美國一九二六年二月二十六日財政收入法 (Revenue Act of 1926)，規定法人所得稅為百分之十三又二分之一 (13½%)，但股東分紅所得，可不納普通所得稅，惟仍納超額累進稅。實則此種辦法，究不徹底，德國今日所得稅法，即無此規定，蓋法人所得稅，徵收企業贏利；紅利所得稅，徵收股東資本所得，原不重複。若以為股東分紅之部分，在未納紅利所得稅以前，已納有

註一 此種折衷辦法，並無學理根據；且地方所徵之所得附加稅，即不照此法辦理。此外巴黎，威

丁堡，亦有同樣辦法，規定為百分之三；巴燕則規定為百分之二。

法人所得稅，確係重複，則不知股東非企業家，所徵收者爲其不勞而獲之企業贏利，從經濟政策分配政策及負擔能力觀察之，雖有重複，亦無妨也。

(二) 法人所得稅比例徵收抑累進徵收問題：法人所得稅宜用比例抑用累進，向多爭論：主張累進者，以爲其他所得累進徵收，法人所得獨比例徵收，結果只須組織股份公司，其不分紅之贏利，便可逃避累進課稅。於是資本積聚，投資過剩，其極足以引起經濟恐慌，非社會經濟之福。主張比例者，以爲累進學說，基於自然人之支出分配情形：凡必要之支出，其需要之切迫性大，故稅率應較低；愈趨奢侈之支出，其需要之切迫性愈減，故稅率應愈趨累進。但在法人方面，並無消費支出，故不適用累進學說。且法人先納所得稅，然後分紅，(註一)若累進徵稅，法人納重稅之後，必平均分攤於大小股東身上；先累進納稅而後比例均攤，更不公平，不如自始即用比例法之爲愈。蓋累進對象，原爲公司大小不一，贏利有多少之別；但累進之結果，則分攤在大小股東身上，大公司亦有小股東，而小公司未必無大股東，今使股東最後分攤法人累進所得稅，未免失去累進之意。自

註一 若法律規定法人先可分紅，然後就其不分紅部分徵收法人所得稅，固可避免重複徵收；但果如此，則決定納稅之權，不在國家而在公司，且引起公司與股東通同作弊之嫌，故無一國家採此辦法。

來關於此問題，無圓滿解決辦法。Popitz 以爲或不免徵收太重（即累進法），趨於重複徵收公司贏利，或不免徵收太輕（比例法），結果商民爲避免納累進所得稅，競事組織股份公司。徵收重者，原所以加重公司之租稅負擔，因公司資本雄厚，籌款亦易，負擔能力既大於私人，故有法人所得稅以預先徵收之（Vorbelastung）。今若公司利用比例稅法，不分紅之贏利部分，得免納累進稅；於是原所以「預先徵收」之者，反一變而爲保護公司。（註一）

在理論方面，對於該問題雖無圓滿解決辦法；但在實際方面，法人所得稅率已由比例趨向累進：戰前普魯士法人所得稅，與自然人所得稅稅率相同，雖用累進，但爲之字形曲線，九百馬克至一千零五馬克，皆同納所得稅六馬克；九千五百馬克至一萬零五百馬克，皆同納所得稅三百馬克，最高稅率（十萬馬克以上）不過百分之四。歐戰以還，已採取局部累進法，一九二五年八月十日法人所得稅法第二十一條，規定法人所得稅稅率如左：

- （1）營利公司及公營企業（公益、慈善及宗教事業除外）稅率百分之二十。
- （2）股份有限責任公司及營利與經濟合作會社（其業務以社員爲限者不在此列）其地

點或總行在國內，而其資本或最末一次納財產稅時所確定之財產未超過五萬馬克時，其稅率如左：

起初之八千馬克 (0 — 8,000)	百分之十
其次之四千馬克 (8,000 — 12,000)	百分之十二·五
其次之四千馬克 (12,000 — 16,000)	百分之十五
其次之四千馬克 (16,000 — 20,000)	百分之二十
其次之八千馬克 (20,000 — 28,000)	百分之二十五
以上之數目 (28,000 以上)	百分之三十

但全體稅額不得超過所得百分之二十。其他股份有限責任公司及營利與經濟合作會社（其業務以社員為限者不在此列），概納百分之二十。

(3) 其他一切有納稅義務之公私企業（從略） 百分之十。

由上所述，可見德國法人所得稅，稅率分為三種，一為百分之十；一為由百分之十超額累進至百分之三十；一為百分之二十。法人所得稅之趨向於累進，已可由此得一例證。

美國向為資本主義極盛之國家，對於公債利息，既不問聯邦（大部分公債）各邦及市政府公債，一概免稅；對於公司所得，亦僅抽比例稅；而股東所得之紅利，為避免重複納稅起見，且可不繳

普通所得稅。其法人所得稅稅率，歷年規定如左：

- 一九二四年 一二·五%
- 一九二六年 一三·五%
- 一九三三年 一三·七五%
- 一九三四年 一三·七五%

一九三五年所得稅，一改前規：法人所得稅，亦改用累進稅制，此在美國財政史，實為一大革興。今比較一九三四年與一九三五年法規如左：

純所得	一九三四年法律		一九三五年法律	
	稅率	全體稅額	稅率	全體稅額
〇——二·〇〇〇 美金	一三·七五%	二七五 美金	二二·五%	二五〇 美金
二、〇〇〇——一五·〇〇〇 美金	一三·七五%	二、〇六二·五	一三%	一、九四〇
一五、〇〇〇——四〇、〇〇〇 美金	一三·七五%	五、五〇〇	一四%	五、四四〇
四〇、〇〇〇——美金以上	一三·七五%		一五%	

此次改制，引起批評頗烈。表面視之，稅額皆略有減輕；（純所得至四萬四千八百美金以上，新稅

率始較舊稅率概重百分之一又四分之一，但累進原則，已經確立，將來必更趨於提高累進，蓋無可疑義者。

(3) 法人不分配紅利之累進徵收

法人不分配紅利之累進徵收，亦始於美國。蓋如上所述，若僅有法人得稅，其最高累進不過百分之十五，則公司之積聚資本，壟斷國富，仍屬易事。羅斯福登臺，其大政方針既在平均財富，故對於不分紅之公司贏利（the undistributed profits of Corporations）另徵以重稅，以防壟斷。一九三五年新所得稅法，第一百零二條第一項，規定如左：

公司如為企圖使其股東免納附加所得稅，而將其紅利保留於公司之內，使資金積聚，當另徵以下列之附加稅：

- (一) 其純所得在十萬美金以下者，徵附加稅百分之二十五；
- (二) 其純所得超過十萬美金以上者，就其超過部分，另徵附加稅百分之三十五。

至於最大之托辣斯性質之操縱股票公司（personal holding companies），如有不分配紅利保留

贏餘之情形時，則另徵以下列之附加稅（*Sur-tax on Personal Holding Companies*，第一百零九條）。

- （1）未分配之紅利未超過二萬美金者，稅率百分之二十；
- （2）其在二萬美金以上十萬美金以下者，稅率百分之三十；
- （3）其在十萬美金以上五十萬美金以下者，稅率百分之四十；
- （4）其在五十萬美金以上百萬美金以下者，稅率百分之五十；
- （5）其在百萬美金以上者，稅率百分之六十。（皆用超額累進法）

由此可見美國之聯邦所得稅，正在急劇轉變之中，上列三點——稅率由局部累進趨於全部累進，法人所得稅亦由比例趨於累進，法人不分配紅利之累進徵收——無一不表示其社會政策色彩，而正在向平均財富之途邁進。該法頒布以後，雖或有批評為違憲，因而引起爭論，但羅斯福則堅決執行，不為所撓。故美國所得稅，昔之最富資本主義色彩者，今且後來居上，一改本來面目。可見凡資本主義國家欲使財富平均，經濟穩定，而致社會於安寧者，非改革租稅政策莫由，而租稅政策之中，實以所得之採取社會政策，運用累進徵收，為最重要之手段。美國如此，他國亦何不皆然。明乎此，可知所得稅所負之使命，及其將來之趨勢矣。

結 論

吾人論所得稅之發展及趨勢既竟，茲當由博返約，由繁返簡，由分而合，由解析而歸納，一再總攷以前各章結論，以清眉目而爲本書殿焉。

所得稅之濫觴有二，一導源於徵收經濟收益，中古時代之收益稅是也；一導源於徵收個人能力，十字軍東征時代之教堂稅及英國之階級稅是也。而法國之階級人丁稅，實爲收益稅趨向所得稅之重要關鍵。及經濟環境成熟，拿破崙戰爭發動，所得稅遂以成立矣。

所得稅之演進以至成立，有三種不同之過程：一分所得爲數類，分別徵收，以比例爲稅制，以課源爲徵收方法；再由分類所得稅趨向於綜合所得稅，此在英國環境之下，由於盎格羅薩克遜民族注重實際之精神，所產生之所得也。一由人丁稅而階級稅，由階級稅而階級所得稅，由階級所得稅而至綜合所得稅，此在德國環境之下，由於日爾曼民族注重理論之精神，所產生之所得稅也。

一由收益稅而至收益的所得稅，由收益的所得稅而趨向於綜合所得稅，此在法國環境之下，由農業社會逐漸進於工業社會之時，由收益稅系統進於所得稅系統之過渡方式也。

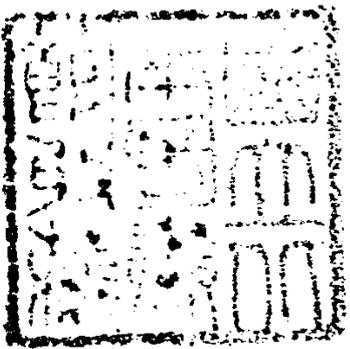
所得稅既經成立，分類所得稅與綜合所得稅互相混合，歐戰以還，風行全球，遂以產生一百二十八種之形式。所得稅法令。及至今日，所得稅已佔財政收入之主要地位，英美德法意日等國，莫不以所得稅為稅制之中樞矣。

所得稅之趨勢，則莫不向公平、普遍、平均財富之方向前進。其由分類所得稅向綜合所得稅者，徵收總所得也；由課源法趨向申報法，由對物稅趨向對人稅者，以個人或法人為徵收對象，以徵收負擔能力也；由局部累進趨向全部累進者，平均租稅負擔，而重徵富者輕徵貧者，以圖貧富之均等也。總而言之，莫不向公平原則之途邁進。綜合所得稅，固精益求精，在一般累進之外，特別顧慮工資微小之所得，而設優待之辦法（德國）；而分類所得稅及收益的所得稅，則更逐漸修改，趨向於綜合所得稅，而以徵收個人或法人負擔能力為依歸。明乎此，可知所得稅將來之動向，而吾國所得稅應取改進之途徑，亦可以思過半矣。

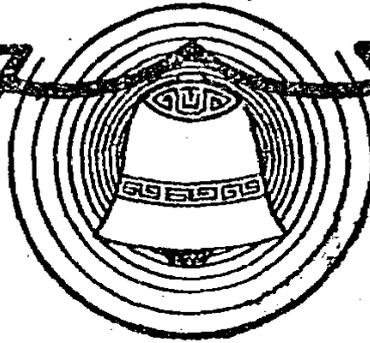
關於所得稅之來，亦有數語須加以說明者。或以爲今後經濟組織，異常複雜，財產關係，異常流動，從收益來源之客體，至最後所得之人，異常遼遠，易言之，卽由於證券之發達，居住之自由，財產之自由，所得關係，不易一目了然，不易加以監督。故由於個人之自報，而據以徵收之所得稅，在今日經濟複雜，所得不固定之社會，已毫無意義。故 Oswald Spengler 在其所著『反對租稅鮑爾雪維克主義』(„Gegen den Steuerbolschewismus“ 載 *Neubau des Deutschen Reichs*. 1924) 一文中之言曰，由於個人申報之所得稅，已不適於時代，因經濟組織之改變，所得稅已毫無作用，故吾人當以『勇敢之手段』，取消此無意義之租稅制度，而推翻徵收主體之租稅觀念。

但氏所謂勇敢之手段，其積極之計畫果爲何物？吾人試進一步考察之，則其所以建議替代所得稅者，不幸卽爲舊日收益稅之方法，卽分類課收益來源之方法而已。但此種方法，正因其不能適應經濟生活之劇變，不能顧慮個人負擔能力之大小，在十九世紀之中，已被各國先後放棄，而採取所得稅之方法。今日無論極右之意大利法西斯主義政府，以及極左之蘇聯共產主義政府，皆莫不有所得稅，或以之爲財政收入之柱石，或以之爲平均財富之手段。且誠如塞列格曼所言，『所得稅之最後發展階級，必居租稅收入中最重要之地位』，然則只須國家一日存在，所得稅卽

一日不可或缺。所得稅之將來，或將視現在更爲發達。所得稅之運命，正如日之中天，方興未艾。然則認所得稅已屬過去之主張可不攻自破；而所得稅歷史之研究，更因此而愈增其重要性矣。



中華民國卅年



版權所有
翻印必究

中華民國二十八年一月初版
中華民國三十六年一月滬一版

所得稅叢書

所得稅發達史

全一冊 定價國幣三元二角

(外埠酌加運費匯費)

編著者 朱 俠

發行人 吳 秉 常

印刷所 正 中 書 局

發行所 正 中 書 局

(1137)

星級

民國三十七年四月三日



9

3.20