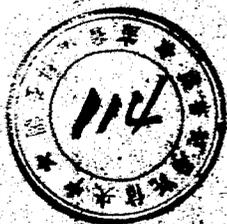
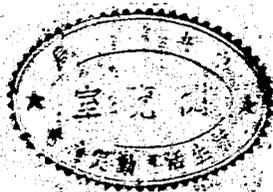


中國所得稅問題

謝振東主編革命書



3 0287 8616 2

8 MAR. 1942

中央政治學校研究部印行

A389773

1336.29
7210



近代政治有三大特徵，其一為國營事業範圍之日趨廣大，其二為中央集權趨勢之漸長增高，其三為國家軍事費用之逐年擴張。因此之故，政府支出之數目，亦與年俱增，而原有之間接稅制遂不足以應時代之需，於是直接稅制乃應時勃興，以補間接稅收之不足，而在直接稅制之中，尤以所得稅為巨擘焉。

考所得稅之起源，不外二端，其一為應戰時軍費之急需，其二為應戰後建設費用之支出。各國奉辦所得稅之時期及原因，雖彼此互異，而約略言之，皆不出此二種需要。我國所得稅制之創立，遠在對倭抗戰之前、自軍興以來，所得稅之發展，雖遭遇種種之困難，而因負責當局之堅定與努力，不惟稅收逐年增加，即稅制亦日趨完密，此不惟有助於抗戰時期之國用，抑且奠定戰後建國財政之基礎矣。據東風研財政經濟，對於現

8 MAR. 1942

行所得稅法，爲參加起草工作之人，啓華對於我國所得稅制之發展，素饒興趣，時常留心研究，因而合力探討，著成此書，略貢管見以供國人之參考。本書初稿大部成於廿七年以前，因各種資料之搜集，非一時所能完成，而印刷校對，在戰時亦多感困難，故延至今日始行出版。全書共分六章，第一章爲理論之闡述，第二章爲各國所得稅制之介紹，第三章爲我國推行所得稅制之沿革，第四章爲現行所得稅制之解釋，第五章爲現行所得稅制之批評，第六章爲我國所得稅制改善之研究，舉凡所得稅之各種重要問題，皆曾加以探討。故著者自信本書不惟可供一般國民之閱覽及財政當局之參考，又可供各大學之教材也。

劉振東 王啓華

二十九年冬中央政治學校研究部

目 錄

序言

第一章 所得稅之理論與方法

第一節 稅制之演進..... 1

(一)以入丁為標準..... 2

(二)以財產為標準..... 3

(三)以費用為標準..... 5

(四)以產物為標準..... 6

(五)以所得為標準..... 7

第二節 所得及所得稅之釋義..... 9

(一)所得之釋義..... 9

1. 計算必有時限..... 18

2. 包括個人及法人所得..... 13

3. 運用資產或勞力..... 13

4. 包括經常的或一時的所得..... 13

5. 專指合法收益..... 14

6. 包括各種可以貨幣計算其價值之收益..... 14

7. 指純所得而非總所得..... 14



| | |
|---------------------------|----|
| 8. 指淨所得..... | 14 |
| 9. 指足以增加納稅能力之收入..... | 15 |
| (二)所得稅之釋義..... | 15 |
| 1. 所得稅爲對人課稅..... | 15 |
| 2. 所得稅爲直接稅..... | 15 |
| 3. 所得稅爲累進稅..... | 16 |
| 4. 所得稅爲近代稅制之中堅..... | 16 |
| 5. 所得稅爲合於民生主義之稅制..... | 16 |
| 6. 所得稅是一種租稅法典而非簡單之稅法..... | 16 |
| 第三節 所得稅課稅之範圍..... | 17 |
| (一)物的範圍..... | 17 |
| (二)人的範圍..... | 18 |
| 第四節 所得稅之制度..... | 19 |
| (一)個別所得稅制..... | 19 |
| (二)一般所得稅制..... | 19 |
| (三)個別所得稅與一般所得稅併行制..... | 20 |
| 第五節 所得稅之估課方法..... | 20 |
| (一)推定法..... | 20 |
| (二)賬目法..... | 21 |
| (三)申報法..... | 22 |

| | |
|-------------------------|-----------|
| (四) 課源與申報並用或併用法 | 22 |
| (五) 源泉通知與申報併用法 | 22 |
| 第六節 所得稅之逃避與轉嫁 | 22 |
| (一) 逃稅 | 22 |
| (二) 轉嫁 | 24 |
| 第七節 所得稅制中一般應有之設施 | 25 |
| 第一項 減免 | 25 |
| (一) 最小生活費之減免 | 26 |
| (二) 負費費用之寬減 | 30 |
| (三) 其他減免 | 32 |
| 第二項 差別待遇 | 37 |
| (一) 所得之種類 | 37 |
| (二) 勤勞所得輕課之理由 | 38 |
| (三) 勤勞所得輕課之方法 | 41 |
| (四) 不勞利得重課之理由 | 42 |
| (五) 不勞利得重課之方法 | 44 |
| 第三項 累進課稅 | 45 |
| (一) 累進稅之理論根據 | 46 |
| (二) 累進課稅之方法 | 49 |

| | |
|--------------------------|----|
| (1)直接累進..... | 49 |
| (A)全額累進..... | 49 |
| (B)階級累進..... | 54 |
| (C)超額累進..... | 58 |
| (D)公式累進..... | 62 |
| (甲)公式直線累進..... | 62 |
| (乙)公式曲線累進..... | 64 |
| (2)間接累進..... | 66 |
| (A)各種所得扣除一定額者..... | 66 |
| (B)各種所得扣除變動額者..... | 67 |
| (三)規定累進稅率立法時之原則..... | 69 |
| 第八節 所得稅之複稅與退稅..... | 69 |
| 第一項 複稅..... | 69 |
| 第一目 兩個以上課稅主權所發生之重複稅..... | 71 |
| (一)發生原因..... | 72 |
| (1)課稅標準不全..... | 72 |
| (2)兼採數項標準..... | 73 |
| (3)全一標準解釋不一致..... | 73 |
| (二)解決辦法..... | 75 |
| (1)聯邦下各州間複稅之解決辦法..... | 75 |
| (2)帝國下各獨立國間複稅之解決辦法..... | 77 |

| | |
|--------------------------|----|
| (3) 各獨立國間復稅之解決辦法..... | 78 |
| (A) 自動的立法規定減免..... | 78 |
| (B) 國際間協定..... | 78 |
| (4) 國際商會對於國際復稅問題之努力..... | 81 |
| (5) 國際聯盟對於國際復稅問題之努力..... | 84 |
| (A) 經濟專家委員會..... | 84 |
| (B) 技術專家委員會..... | 91 |
| (C) 政府專家大會..... | 93 |
| (6) 吾人主張..... | 98 |

第二目 一個課稅主權內所發生之重複稅..... 106

第二項 退稅..... 109

第九節 所得稅之優點..... 111

(一) 負擔普及..... 111

(二) 負擔公平..... 111

(三) 稅源充足..... 111

(四) 稅收確實..... 112

(五) 富有彈性..... 112

(六) 引起人民開政之興趣及監督國家財政之責

 任心..... 113

(七) 促成商業會計之改革..... 113

(八) 促進社會財富分配之平均..... 113

第二章 各國所得稅制概要

第一節 英國之所得稅.....115

第一項 沿革.....115

第二項 現制.....120

第一目 稅制構造..... 120

第二目 課稅範圍..... 126

第三目 減免..... 127

第四目 稅率..... 130

第五目 征課方法..... 133

第六目 行政組織..... 135

第七目 重要性..... 138

第八目 轉繳與成敗原因..... 139

第二節 美國之所得稅.....140

第一項 沿革.....140

第二項 現制.....145

第一目 稅制構造..... 145

第二目 課稅範圍..... 145

第三目 個人所得稅..... 147

| | |
|--------------|-----|
| 第四目 法人所得稅 | 150 |
| 第五目 征課方法 | 151 |
| 第六目 行政組織 | 152 |
| 第七目 特徵及與英制比較 | 154 |
| 第八目 重要性 | 155 |
| 第三節 德國之所得稅 | 157 |
| 第一項 沿革 | 157 |
| 第二項 現制 | 160 |
| 第一目 稅制構造 | 160 |
| 第二目 課稅範圍 | 161 |
| 第三目 減免 | 162 |
| 第四目 稅率 | 165 |
| 第五目 徵稅方法 | 166 |
| 第六目 特徵 | 166 |
| 第七目 重要性 | 167 |
| 第四節 法國之所得稅 | 168 |
| 第一項 沿革 | 168 |
| 第二項 現制 | 170 |
| 第一目 稅制構造 | 170 |

| | | |
|------------------------|-----------------|------------|
| 第二目 | 課稅範圍..... | 171 |
| 第三目 | 分類所得稅..... | 171 |
| 第四目 | 綜合所得稅..... | 177 |
| 第五目 | 特徵..... | 179 |
| 第六目 | 重要性..... | 181 |
| 第五節 意國之所得稅..... | | 181 |
| 第一項 | 沿革..... | 181 |
| 第二項 | 現制..... | 184 |
| 第一目 | 稅制構造..... | 184 |
| 第二目 | 課稅範圍..... | 184 |
| 第三目 | 動產所得稅..... | 184 |
| 第四目 | 補助所得稅..... | 186 |
| 第五目 | 特徵..... | 187 |
| 第六目 | 重要性..... | 188 |
| 第六節 俄國之所得稅..... | | 188 |
| 第一項 | 沿革..... | 188 |
| 第二項 | 現制..... | 191 |
| 第一目 | 稅制構造..... | 191 |
| 第二目 | 課稅範圍..... | 191 |
| 第三目 | 私人及私的企業所得稅..... | 191 |

| | |
|---------------------|-----|
| 第四目 組合及國家企業所得稅..... | 198 |
| 第五目 單一農業稅..... | 194 |
| 第六目 特徵..... | 197 |
| 第七目 重要性..... | 198 |
| 第七節 日本之所得稅..... | 199 |
| 第一項 沿革..... | 199 |
| 第二項 現制..... | 203 |
| 第一目 課稅範圍..... | 203 |
| 第二目 課稅範圍..... | 205 |
| 第三目 豁免..... | 205 |
| 第四目 稅率..... | 206 |
| 第五目 特徵..... | 208 |
| 第六目 重要性..... | 209 |
| 第八節 各國所得稅演變之趨勢..... | 209 |
| 第二編 中國所得稅之沿革..... | |
| 一節 歷次籌辦所得稅之經過..... | 211 |
| 第一項 北京政府時代之所得稅..... | 211 |
| 第二項 國民政府時代之所得稅..... | 214 |

第二節 歷次籌辦所得稅之困難與失敗

原因..... 221

(一)經濟環境未成熟..... 222

(二)政局不定國家不統一..... 224

(三)顯貴特殊勢力之阻撓..... 224

(四)外人之掣肘..... 224

(五)民衆之反對..... 225

(六)一般政治設施不完備..... 227

(七)地方政府因無分潤之利而存觀望..... 228

(八)創始之困難..... 229

第三節 中國所得稅制之創立..... 231

第四章 中國現行所得稅制度

第一節 範圍及分類..... 237

(一)範圍..... 237

(二)分類..... 240

第二節 減免..... 245

(一)一般的減免.....

(二)第一類營利事業所得之減免..... 246

(三)第二類薪給報酬所得之減免..... 247

| | |
|--------------------------|-----|
| (四)第三類證券存款所得之減免..... | 249 |
| 第三節 稅率..... | 254 |
| (一)第一類營利事業甲乙兩項所得之稅率..... | 254 |
| (二)第一類營利事業丙項所得之稅率..... | 254 |
| (三)第二類薪給報酬所得之稅率..... | 255 |
| (四)第三類證券存款所得之稅率..... | 257 |
| (五)各種稅率之比較..... | 257 |
| 第四節 計算..... | 263 |
| 第一項 營利事業所得之稅額計算 | |
| 法..... | 264 |
| (一)計算之根據..... | 264 |
| (二)計算之時期..... | 280 |
| (三)計算實例..... | 281 |
| 第二項 薪給報酬所得之稅額計算 | |
| 法..... | 284 |
| (一)計算之根據..... | 284 |
| (二)計算之時期..... | 286 |
| (三)計算實例..... | 288 |
| 第三項 證券存款所得之稅額計算 | |
| 法..... | 290 |
| (一)計算之根據..... | 290 |
| (二)計算之時期..... | 290 |

| | |
|---------------------|-----|
| (三)計算實例..... | 290 |
| 第五節 征收..... | 291 |
| 第一項 征收之方法..... | 291 |
| 第二項 徵收之機關..... | 292 |
| (一)匯收機關..... | 292 |
| (二)審查機關..... | 293 |
| (三)收款機關..... | 293 |
| 第三項 征收之步驟..... | 302 |
| 第一目 申報..... | 302 |
| 第二目 調查複查查及訴項訴訟..... | 307 |
| 第三目 繳納..... | 309 |
| 第四目 補稅與退稅..... | 316 |
| 第四項 獎勵與罰則..... | 320 |
| 第六節 非常時期過分利得稅..... | 325 |
| (一)籌辦之經過..... | 325 |
| (二)課稅範圍..... | 326 |
| (三)減免..... | 326 |
| (四)稅率..... | 327 |
| (五)計算..... | 330 |

(六)征收..... 381

第七節 歷年稅收概況..... 381

第五章 中國現行所得稅法之檢討

第一節 對於各界意見之評議..... 339

第二節 關於所得稅法全體者..... 354

第三節 關於所得稅之範圍及分類問題..... 356

第四節 關於所得稅之減免問題..... 365

第五節 關於所得稅之稅率問題..... 370

第六節 關於所得稅之計算問題..... 377

第七節 關於所得稅之徵收問題..... 394

第六章 中國所得稅之將來

(一)所得稅法之改善..... 409

(甲)所得稅之範圍..... 410

(乙)所得稅之稅率..... 411

(丙)實行財政收支系統法將所得稅稅收分潤於地方政府..... 418

(丁)稅法之嚴密與苛難及全性實稅之裁併..... 418

| | |
|----------------------------|-----|
| (二) 征收制度之確立..... | 415 |
| (甲) 改善行政機構..... | 420 |
| (1) 嚴密征收行政組織..... | 420 |
| (2) 推廣征收區域增設征收處所..... | 420 |
| (乙) 規定簡易完密之征收方法..... | 421 |
| (丙) 運用地方政治組織及社會團體..... | 421 |
| (丁) 稅務人員任用制度之確立..... | 422 |
| (1) 嚴格甄選與訓練..... | 422 |
| (2) 規定詳密之服務規程與考績條例..... | 423 |
| (3) 職位須有保障..... | 423 |
| (4) 稅務人員之精神建設..... | 423 |
| (三) 財務行政之政治的及社會的條件之改善..... | 424 |
| (甲) 政令之統一與政治之修明..... | 425 |
| (乙) 不平等條約之取消..... | 425 |
| (丙) 產業之發達..... | 425 |
| (丁) 教育程度之提高..... | 426 |
| (戊) 課稅主體與所得源泉之調查與登記..... | 426 |
| (己) 舉行全國工商業資產統一估價..... | 426 |
| (庚) 舊式商業簿記之改良..... | 427 |

結論

附錄(甲) 參攷文獻

| | |
|--------|-----|
| (一)中文 | |
| (a)書籍 | 481 |
| (b)雜誌 | 433 |
| (c)日報 | 440 |
| (二)外國文 | 447 |

附錄(乙) 中國過去之所得稅法及其附件

| | |
|--------------------------|-----|
| (一)所得稅條例(三年一月) | 452 |
| (二)所得稅第一期施行細則(四年八月) | 459 |
| (三)所得稅條例施行細則(十年一月) | 462 |
| (四)所得稅分別先後征收稅目(十年一月) | 464 |
| (五)所得稅調查及審查委員會議事規程(十年一月) | 465 |
| (六)所得稅征收規則(十年一月) | 467 |
| (七)征收所得稅考成條例(十年一月) | 471 |
| (八)所得稅款備撥章程(十年一月) | 475 |
| (九)金庫經理所得稅款章程(十年四月) | 476 |
| (十)所得稅條例(十七年第一次財政會議草案) | 477 |
| (十一)所得稅施行細則(全上) | 488 |
| (十二)所得稅推行步驟(全上) | 485 |
| (十三)所得稅條例草案(十八年一月修正) | 492 |
| (十四)所得稅施行細則(全上) | 498 |
| (十五)所得稅推行步驟(全上) | 501 |

| | |
|---|-----|
| (十六)所得捐征收條例(十六年六月二十四日第二屆 中央十二次常務會議修正全日施行)..... | 507 |
| (十七)所得捐征收細則(十八年五月十六日第三屆中 央十二次常務會議通過全日施行)..... | 508 |
| (十八)所得捐報告程序細則(全上)..... | 511 |
| (十九)所得稅暫行條例草案(二十四年七月財政部擬 訂)..... | 512 |
| (二十)所得稅暫行條例草案說明(附稅率示例表)(全 上)..... | 518 |

附錄(丙) 現行所得稅法及其附件

| | |
|--|-----|
| (一)所得稅暫行條例(二十五年七月九日立法院通過 全月二十一日國民政府公布)..... | 526 |
| (二)所得稅暫行條例施行細則(二十五年八月十八日 行政院通過全月二十四日院令公布)..... | 522 |
| (三)所得稅各類所得征收通知(財部修正業於二十六 年五月三十一日部令公布並呈院轉奉國府令准備 案)..... | 539 |
| (A)第一類營利事業所得稅征收通知..... | 539 |
| 附資產估價方法..... | 546 |
| 附折舊率計算表..... | 547 |
| 附工業製品成本計算表..... | 548 |

| | |
|---|-----|
| (B) 第二類薪給報酬所得稅征收須知..... | 550 |
| 附第二類所得每月納稅額計算表..... | 554 |
| (C) 第三類證券存款所得稅征收須知..... | 560 |
| (四) 財政部所得稅疑義解釋..... | 563 |
| (五) 非常時期過分利得稅條例 (二十八年七月六日公 布) | 624 |
| (六) 非常時期過分利得稅條例施行細則 (二十八年九 月十二日院令公布) | 627 |

附錄(丁) 各種表據格式

| | |
|------------------------|-----|
| (一) 各種所得額報告表及清單格式..... | 630 |
| (二) 免稅用各種書表格式..... | 631 |
| (三) 退稅用各項書據格式..... | 631 |
| (四) 發給獎勵金聲請書及收據格式..... | 632 |
| (五) 罰鍰處分書及收據格式..... | 632 |
| (六) 其他各種表單格式..... | 632 |

附錄(戊) 其他有關之文件

| | |
|--|-----|
| (一) 工人儲蓄暫行規程 (二十五年十二月十八日行政 院公布) | 635 |
| (二) 日本所得稅法 (大正九年七月三十一日法律第十 一號) | 635 |

中國所得稅問題

第一章 所得稅之理論與方法

第一節 稅制之演進

我賦稅之起源，其最初表現之形態，原為人民之自由捐助。迨後隨國家之發展，漸變為強制征收。於是在國家方面，不僅以賦稅為生存之要件，而且在國家之生長與繁榮中，稅制亦隨之由確立而逐漸演進。在人民方面，不僅納稅為人民對國家之義務，而且視人民納稅能力之大小，可以視國力之強弱，及國民經濟能力之榮枯。但稅制之良窳，直接影響國家之財政收入，間接影響國民經濟能力之發展及全國金融市場之繁榮。基於以上觀點，而稅制研究，乃顯出其重要性。查稅制之中心問題，厥為人民負稅量之分配問題。然人民負稅量之分配，究以何者為標準，方能達到負擔之公平，理論上之研究，學者間每有不同之主張。概別之，可分為利益與能力二主要學說。持利益說者，以人民納稅之多少及各人分配負擔之程度，一以人民享受國家保護利益之多少為標準。因富者田連阡陌，家財巨萬，其所享國家保護之利益多，故當多負國家之費用。貧者地無立錫，家無宿糧，所享國家保護之利益少或甚至於無，故其對於國家之費用，應少負擔，或竟不負擔。此說固有一部分理由，惟細考其實，則似是而非，有不盡然者。第一，國家對人民財產保護之費用並不比例於被保護財產

之多少而不同。不但巨額財產之保護費，不必多於少量財產之保護費，而在事實上往往其正需要保護者為平民而非豪富也。第二，國家除保護財產外，尚須保護人民之生命，而貧民生命之珍貴，一如富人之生命。其需要國家之保護，有時乃較富人為更迫切。第三，國家除保護生命財產外，尚有其他社會福利事業之設施，如公立之慈善機關，醫院，學校等，其所享受者，貧民或較富人為多。故以利益為納稅之標準，已不為學者所承認。第二說則以人民之負擔能力為納稅標準。負擔能力大者負稅多，負擔能力小者負稅少。此說實較利益說為進步而平允。然而負擔能力係一抽象名詞，究竟何者為負擔能力？何者為負擔能力之標準，實有待於深刻之研討。考歷史上之發展，吾人可知測定負擔能力之標準，並非一成不變，常因社會制度之演進，而有更易。其演進之程序，約可分為下述五個階段。

(一)以人丁為標準 在原始社會中，私有財產制尚未確立與普遍，各人收入，盡全自勞力而來，彼此經濟情形大約相同，並無貧富之懸殊。一單位之人，即可表示一單位之納稅能力。在此種情形下，以人丁為納稅之標準，大致上尚比較合理。所以考東西各國史，無論時代之古今，祇須其經濟情形尚停滯於原始時代之狀況中，則此種丁稅，均佔其財政制度中之重要部分。

迨後私有財產制度發達，貧富階級漸趨明顯，財富分配，由平均而趨於不平均。各人之負擔能力，遂有差別。純粹之人丁稅制，已失其公平價值。為補救是項缺陷起見，於是依各人社會地

位之高低，分爲若干等級，分別施以階級人丁稅。此種辦法，因時勢之變易，確較以前爲適宜，然私有財產制度益形發達，貧富之懸殊，日益加甚，仍無從彌補人丁稅之缺點，於是財產稅乃應運而興。

(二)以財產爲標準 賦稅制度發展之第二階段，乃以財產之多寡爲負擔能力之標準。此項標準於歷史上占賦稅制度之中心者，爲期甚長，惟其形成之過程，係逐漸發展，並非一蹴而幾。至所謂「財產」者，其範圍亦隨時代之前進而不同。最初，財產稅祇是附加於人丁稅之中，在整個賦稅制度中，並不重要。嗣後人丁稅之地位逐漸降低，財產稅之地位日益增高，終至財產稅取人丁稅而代之。至於財產之範圍，則自土地推及房屋，由不動產推及動產，由單純的不動產財產稅，進而爲動產不動產相混合的一般財產稅。此種稅制，在歷史上某一時期，確合乎租稅公平標準，惟因人類社會進展不已，階級分化日趨繁複，亦不始發生種種缺點，據美國財政學家塞利格曼(Seligman)所說，約有下列數點：

(1)財產與出產物並無確定之關係 就長時期而言，財產價值與其生產物有密切關係。通常謂資本爲收益之遠原價值，卽以此長期之趨勢爲立場者。惟在短時期中，一種財產之價值，與其所生之產品，或則關係極小，或則根本並無關係。設有農夫二人，各有價值相等之土地若干，一則遭災歉收，一則大獲豐碩。或有房主二人，各有價值相等之房屋若干，一則舊價面沽，如願以償，一則待租經年，問津無人。若依財產爲負擔能力之標準，

則上述二農夫及二房主，其出產物雖迥然有異，而其所納之稅則相同也。

(2) 勤勞所得亦有負稅能力 負稅能力，不盡恃乎財產。財產所得之外，猶有勤勞所得。雖勤勞所得之性質，不能與財產上不勞而獲之收益同日而語，然不能謂其毫無負擔能力也。尤以近世巨額薪給所得之職業漸多，如自由職業者之醫師律師工程師會計師大學教授，政府之高級官吏，大公司銀行之高級職員等，其薪酬花紅，往往為大宗收入，更不應任其免除，絲毫不負國家之費用，此財產稅制之又一缺點也。

(3) 不能兼顧負債情況 財產二字有法律上之意義與經濟上之意義。設某甲有價值一萬元之田產，原由借款五千元購得，並以此田產作為五千元借款之抵押品。則某甲之財產淨值，在經濟意義上看，只有五千元之財富。但從法律意義上解釋，政府必須依照一萬元之價值課稅。故試問財產課稅，而不顧各人之負債情形，不足為納稅能力之標準。或謂此項缺點，祇須於徵課財產稅時顧及債務之數額，予以輕減，即可避免。但美國實施結果，反使社會上捏造債務之事，層見叠出，流弊滋生，各州相繼廢止。即令對於抵押債務予以扣除，或就整個產業酌量減去一部分，亦錯綜複雜，不能正確表示人民之納稅能力，難使吾人滿意也。

(4) 生產財與消費財之不同 財產為用，有生產與消費之別。工廠房屋，則財產之用於生產者也；私家花園，則財產之用於消費與享樂者也。生產之財可以生息，而消費之產不能無益可

言，并須支出各種費用。若以花園與廠屋同樣課稅，則不平殊甚。在昔財產之種類數量較少，且盡全用於生產之途，上述情形，並不顯著。但消費財日益增多之近代，若僅以財產之價值為課稅之標準，不問其性質與其所生損益之多寡者，實為不公允也。

(5) 稅務行政上之困難——因社會之進化，財產種類日趨複雜。不動產之外有動產，動產之中又有有形財與無形財之別。珠寶金銀，有形財也，股票債票，則無形財也。不動產之課稅固甚易，然在動產，則避稅之計，層出不窮。欲網羅一切財產盡行課稅，一紙遺漏，實屬難能。而其結果，或則漏稅，或則重課，與租稅上公平普及之原則，相去日遠。各國租稅史上之教訓，均彰彰在人耳目。此可見財產稅不特在理論上已發現其缺點，即在稅務行政上亦發生困難矣。

(三) 以費用為標準——賦稅制度發展之第三級段，乃以費用為衡量負稅能力之標準。蓋以人無論貧富，必有消費。富人多消費則多稅之，貧人少消費則少稅之，不致使任何人逃稅，最能達到租稅普及之原則。此說中古之世，已漸為人所重視，至十六七世紀時，賦稅改革家如鮑亨(Bodin)霍布斯(Hobbes)及培提(Petty)等方為倡導，於是盛行。

惟此制在普及原則上看，固能充分達到，但在公平原則上看，却又發生問題。即社會中各階級人民之收入與消費，其比率並不相同。收入少者，只够維持生活，其費用所佔收入之比例甚大。收入大者，盡量揮霍後，尚有剩餘，其費用佔收入之比例反小

，在中古以前，社會上財產分配，較為平均，鮮甚貧甚富之別，此制之流弊尚輕，在近世資本主義制度之下，貧富懸殊，迥若霄壤，其弊因而更大。且同收入之人，家庭負擔重者，其納稅能力必較低，今若完全以費用為標準而課稅，則結果將使貧者及家累重者負擔較重之租稅，故民主政治發達以後，此制已不為人民所滿意，法國大革命時，即欲整個廢除消費稅制，可為一例。自十九世紀以後，或減輕其稅率，或根本予以廢除，實成為各先進國之共同趨勢。

（四）以產物為標準。因財產不足為賦稅之公平標準，所以代以消費稅制，而消費稅制實行以後，又發現各種不公平現象，於是般租稅改革家以及較為進步之政治家，皆回過頭向舊之財產稅制，謀就其缺點，加以改良。或以財產稅制之最大弊病，在於財產有生產財與消費財之分；生產財之生產率又不一致；且因動產之增加，征收上發生多種困難，今若改以產物為課稅標準，出產多者多課，少者少課，無者不課，不問財產之所有人，更不問財產之價值，既較前制合於納稅能力，達到公平原則；而且問物不問人，可免查問之煩與非法逃稅。因之，此法盛行於十七十八及十九世紀之前半期。

然而時代遞嬗不已，以產物為標準之收益稅制，雖能彌補舊的缺點，但又發生新的缺點。所謂對物課稅而不對人課稅，固曾解決征收上許多問題。但所課之稅，仍不免由所有之人付與。今對於納稅人之個人情形絲毫不予斟酌，自難與其納稅能力相符。

第一，有同額之收入者，其獲取收入之費用未必相同。若同樣課稅，豈得謂平？退一步言，此點固可以純生產為標準而彌補其缺陷，但第二，仍不能顧及其人之債務關係與家庭負擔之輕重。因債務之有多寡，縱有同額之純出產，未必有同額之純收入；因家庭負擔之有輕重，雖有同額之純入，未必有同量之負稅能力。第三，工業革命後，社會之財富分配愈形懸殊，負稅能力大相逕庭，累進課稅，已成為財政學上不易之原則。但在對物稅制下，一塊較大之土地，或為一個較窮之人所有；而一個富人所擁有之大量財產，或為若干分散之小塊土地，根本不能採用累進稅制。因之，此制又不能為納稅能力之標準，遂漸屬於沒落。

(五)以所得為標準：賦稅制度發展之第五階段，即以所得為衡量負稅能力之標準，所得多者多納稅，所得少者少納稅。此項標準，在現代稅制中，可謂較其他一切標準為公平，而且切合時代之要求。

不過吾人尚須注意者，所得稅在現在只可目為比較合理之稅制，斷不能認為盡善盡美可以排除其他一切稅制而樹立單一所得稅制也。第一，所得不一定能為人民納稅能力確切不易之標準。例如甲乙二人每月均有百元之收入，而甲住自有之房屋，乙住租賃之房屋，其每月收入額雖相同。其納稅能力，則顯然有高下之不同也。第二，所得之範圍，以理論之，除正當之貨幣及實物所得外，應包括臨時所得及心理所得二者，但臨時所得，捉摸不易，徵稅困難，而心理所得，更難以貨幣數量表示，在征收行政

上，亦感極大困難，故各國稅制，多不征課，然在實際上，則與人民納稅能力之大小，確有相當之關係。第三，即定期之貨幣所得，亦因來源性質之不同，家庭負擔之多寡，所得額之大小，而異其納稅能力。例如甲乙各月有百元之收入，但甲之所得來源為存款利息，而乙為工資收入，則甲之納稅能力必優於乙，蓋風雨疾病及其他意外情事，時常礙及乙之正常工作也。至於家庭負擔之多少，所得額之不同，其影響納稅能力，更不言而喻。故以所得為納稅標準，非有精確之調查與統計，嚴密之征收行政，合理之差別待遇與減免救濟，及適當之累進稅率，實不能達所得稅制公平及普遍之理想，而此數者之實現，則甚非易易也。第四，依照賦稅理論，單一稅制弊害甚多，即令所得稅確足以代表納稅能力而無上述諸弊，亦不能採用單一稅制。蓋若採用單一所得稅制，則稅率必甚高，而有逼迫人民逃稅舞弊之必然的趨勢。且所得在某種限度以下者，將不復負擔公民之納稅義務。各種間接稅，如關稅，消費稅等之各種利益，政府亦不能運用與享受，即所得稅以外之直接稅亦將廢止。果其如此，不惟在稅制上將失制衡之效益，即國家稅收亦必現匱乏之狀態。大凡稅制之樹立，政治，經濟，財政，社會各方面之利害得失，必須詳加考慮，決不可徒憑片面之理想，此以往財政史上各種單一稅運動，所以終歸失敗也。故就賦稅之歷史演進而言，「所得」確為比較最能代表納稅能力之標準，所得稅亦為最良稅之一種，但必須與其他各種賦稅配合，而後始能形成一國之完美稅制也。

綜上所述各稅。在歷史上之某一時期，均曾為表示納稅能力之良好標準，為當時學者所主張，為當時政府所採行，然時代一逝，即變為舊伍之稅制而不復能為代表納稅能力之標準。吾人因此可知稅制本身之良否，甚少絕對之客觀標準，而必須視其能否適合時代需要以為斷也。蓋因時代之進步，永無止境，人類政治，經濟，社會等之組織，與時俱進，人類生活之方式，亦隨各種組織之演進而變化，稅制既以人民之納稅能力為對象，苟不能隨社會之進步而進步，固不能適合時代需要，而成為良好之稅制。但各種稅制在演進過程中，亦常受特殊情形之影響，例如有時思想界雖覺原有稅制不合時代需要，惟因舊制對於社會有力之特殊階級較為有利，致使彼等極力阻礙賦稅之改革，或因盲目模仿其他先進國之稅制，雖國內經濟情形，尚未成熟，竟已採用超時代之稅制。上舉兩例之中，尤以前者為多見。此兩種現象，雖「過猶不及」，皆非正常之發展，然歷觀賦稅發展之歷史，此兩種現象，固無時不在激盪消長之中。但「進化」之偉力，永久在向前邁進，決非任何力量，所能遏止或歪曲，長期演變之結果，適合時代需要之稅制，終必獲得社會之認識，與政府之採用，而代替舊伍之舊制，重開一新生面也。

第二節 所得及所得稅之釋義

(一)所得之釋義 要想明白所得稅之意義，必須先識所得二字的意義和界限。所得二字初視之似甚簡單而明了，但細加檢點

，則有許多繁雜而不易遽然解答之問題。不但各國學者間的所得定義，彼此不能一致，而因各國經濟及財政情況的不同，各國所得稅法中，對於所得之解釋，亦有廣狹之分。今雖爲篇幅所限不能一一論列，然而爲解釋所得二字之意義起見，亦殊有詳綱分析之必要。

就所得二字之廣義言之，一人之一切收入，皆爲其所得，不論其有無恆久性。亦不論其是否合於道德與違背法律。營業的利潤，工作的工資，存款的利息，固然是所得，行路而拾遺金，買獎券而中彩號，雖非恆久收入，但亦係所得，則毫無疑義。合於法律道德之營業與勞作收入，固爲所得，搶劫掠奪與竊取詐欺所得，亦爲所得，亦毫無疑義。但在國家財政制度中，所得稅之對象，固不能承認不合於法律或道德所得之存在，而以之爲課稅之對象，即無恆久性之所得，也因財務行政上之不便，多數國家，皆將其除外。因此英國的學者康南(Edwin Cannan)說，吾人之所謂所得。必將不合法律與偶然所得除外，而僅指正義而有恆久性的所得。這個基本觀念，是一般學者所公認的，惟近年較爲急進的學者，爲負擔公平起見，對於偶然所得，亦多主張課稅，如買獎券而中彩之所得，或偶然作某種營利事業之所得，雖無恆久性，但其具有負擔租稅之能力，則毫無疑義，更調查與行政稍有困難，而爲租稅負擔之公平計，吾人對此實有同情也。

所得二字的範圍，既略如上述，所得的形體則又如何？財政學家一般的意見，皆謂一個人的一切經濟或物質上收益，皆有所

得。現金的收入，自然是所得，但是所得決不限於現金。現金以外，如期票，以及任何形式的通貨及支付命令皆是所得。他和土地，房屋，公司股票，勞役供給等亦同樣皆是所得。不過所得形態的範圍，包括雖廣，然任何形態的所得，必須可以貨幣單位計算。凡不能由貨幣單位計算的所得，在財政學上不能稱為所得。斯包爾丁 (Spaulding) 曾經說，所得稅是徵課人民的所得，所得必須可以變成貨幣，而後始能加以徵課。例如某甲所住之屋，為其自有之私產，其每年應納的房租可以用貨幣計算，如是此項房租即可加入其所得額內課稅。某乙所讀之書籍，或因運動而增進之健康，經一年之時間，雖能增進其幸福，但因知識與健康之增進，其價值非可以貨幣計算，故不能課稅，亦不能認為所得。

但就物質所得言之，在理論上又有貨幣所得 (Money Income) 與實際所得 (Real Income) 之區別。貨幣所得指某人所得之貨幣數量，實際所得指某人實際所享受之物質幸福。例如兩個地點，物價不同，兩地之人貨幣所得雖同，而實際所得不同。按照理論，自應以實際所得為課稅標準，但在財務行政上，因事實上計算之困難，除上述房地產自住之例外，皆以貨幣所得為準也。

所得為一人財產之增益，所以計算所得的時候，必須將所得與財產或資本截然分開。美國的最高法院 (Supreme Court) 解釋所得的判決書內，曾經確切的說，所得是一個人運用資本或勞力，其兩者皆併通用，所得的收益，經過變賣或清算而確定其貨幣價值的。所得必須具備兩個條件，而後始能加以課稅，第一必

須確切存在或實現，第二必須能以和產生所得之資本分割，因此一個公司年終所分配的紅利，可以認為所得而課稅，而一種股票之自然增值，不能認為所得而加以課稅。不但如此而已，即所得額確定之樣，對於此項所得額之性質，亦須加以分析。各國所得稅之徵稅，皆以純所得為對象，而非以總所得為對象，蓋兩個公司之總所得雖然相同，而其納稅能力則往往大相懸殊，因納稅能力之大小，係決於純所得而非決於總所得。更進一步言，兩個人的純所得雖然相同，而其納稅能力亦不必相同。蓋其家庭負擔，有大小之別也。

除了上述幾點而外，還有一個很重要的構成所得的因素，那便是時間的限制。海格教授(Professor Haig)曾經說，「所得乃是兩個時間當中，一個人的經濟力量的純粹貨幣價值的增益」。所得的計算，必須以一定的時限作單位，否則就不容易達到正確的標準。各國稅法計算所得的時限雖不完全一致，但是最普遍而通用的是以一年作單位。關於特種事業，例如農業及牧畜業，也有以數年的平均所得，作為計算的標準的，但還終是例外。至於所謂純淨增益(Net Accretion)就是純所得的意思。一千九百二十年英國皇家所得稅委員會的報告裏曾經說，所得是除去各種必需費用後的剩餘收入，是一個很好的釋義。

根據以上的陳述，我們覺得所得二字的定義，應該是：

「在一定的時限以內，凡個人或法人因運用資產或勞力，或二者混合運用，而取得之經常的或一時的合法收益，其價值可」

貨幣單位計算，減除其取得此項收益時之一切必要費用及若干依賴該項收益之各經費用後，其淨餘之額，足以增加其納稅能力者，謂之所得。

由此定義，吾人可得下列各項之概念，以詮釋所得二字之真意義。

1. 計算必有時限 所得數量之多少，其計算必有一定時限，否則即有無法捉摸之苦，而為課稅便利計，更必有一定之時限。例如一個商店，今年有餘利，明年也許賠本，今年利多，明年也許利薄。如無一定時限，不但計算困難，課稅時更必糾纏不清。此種時限，通常皆為一年。

2. 包括個人及法人所得 薪給報酬，個人所得也；公司營業餘利，法人所得也。所得稅法上之所謂所得，係兼括兩者而言。

3. 運用資產或勞力 所得稅法上之所謂所得，係指合法營業或勞作之收入，而非他種收入，故以運用資本，產業，體力，腦力等而得之收益為前提，否則不為所得。例因贈與或繼承而得之所得，在經濟立場言之，雖為所得，而在法律立場言之，則應征遺產稅或贈與稅，而不能征所得稅。

4. 包括經常的或一時的所得 薪給報酬，營業盈餘，土地房產之租金，債券及存款利息等收入，經常之所得也，為所得稅之主要對象，故西洋學者多謂所得為「川流不息」之收益。但許多一時所得亦實有納稅之能力與義務，故吾人主張與經常收入同樣課稅。例如某甲本非商人，而因一時見某種商業有利可圖，遂兩

臨時囤買而獲餘利。此在商界爲常有之事，在投機市場，尤屬慣見不鮮。於強於法，皆應課稅。又如某乙因買獎券而獲一時僥倖之獎金，於強於法，亦應課稅。

5. 專指合法收益 凡不合法之收益，國家應行取締，故不能列爲所得，而加以課稅。

6. 包括各種可以貨幣計算其價值之收益 以貨幣計算之工資，利息，利潤，固須課稅，即不以貨幣計算，而在事實上可以用貨幣計算之收益，亦爲所得而須課稅。例如銀行職員，其薪水支付，皆爲貨幣，固爲所得。工廠工人之工資，有時於貨幣支付以外，復按月付以若干之貨物，亦須一併以貨幣價值計算之，而加以課稅。又如某甲於賃給收入之外，其住屋爲私有之財產，彼雖不付房租，然其房租之多少，不難按月按年計算，亦應課稅，英制即如此也。此種心理所得，在事實上與貨幣收入無殊也。

7. 指純所得而非總所得 任何所得，均有其發生之源泉，對此源泉加以管理或經營要求所得，必有各種費用。收入總額，總所得也；自總所得中減除其取得收入之一切必要費用後之餘額，純所得也。同額之總所得，其取得之必要費用或多或少，殊不一定，爲求課稅之公平起見，吾人所謂所得，係指純所得，而非總所得也。

8. 指淨所得 淨所得者，指總所得減去一切依賴該項收入之各種費用後，而供其自己享用之餘額也。如個人之生活費，家屬之贍養費，子女之教育費，親友之最低應酬費，慈善公益捐款，儲蓄金，保險費，債務費等，均可認爲依賴該項收入之各種費用

。依照純理論言，以淨所得為納稅標準，自較以純所得為納稅標準更能適合負稅能力。惟淨所得之概念，漫無限制，不易確定，大部分基於個人之主觀。若任各人於其所得中扣除其一切其所認為依該項收入之必要費用，其濫弊必然甚大，故各國均於稅法中留予限制，如各國稅法中家庭撫養費之減免是也。

9. 指足以增加納稅能力之收入。例如利息之領受，足以增加納稅能力，而存款之攤取，即不過借用資產變為現金資產，並不能增加其人之納稅能力也。故前者謂之所得，而後者不能謂之所得也。

(二) 所得稅之釋義 所得稅為對所得之課稅，吾人既已詳釋所得二字之涵義，以常理言之，似無對所得稅再行詮釋之必要。但是因為現代的所得稅在整個租稅制度中，佔有非常重要之地位，而所得稅本身之內容又異常複雜，所以在此處有將其各種特點加以說明之必要。

1. 所得稅為對人課稅 所得稅之範圍雖包括對人及對物兩者，然而最後的分析，所得稅是對人稅，而非對物稅。蓋因所得稅雖有時對物課稅，實際上乃依物對於所有人之價值如何，判斷其人所有之納稅能力，以求達到平等之負擔。例如累進稅率之適用，納稅者生活費及其對物應負擔之減免，皆所以求適合納稅人之負擔能力。而非其他各種稅制所具有，此所得稅之一大特點也。

2. 所得稅為直接稅 所得稅為純粹直接稅。政府課稅之對象為人，其主目的在於各個國民之納稅能力，加以征課，以求租

稅負擔之公平，且使負稅者不能將其稅轉嫁於他人。在事實上，所得稅之轉嫁，實亦為不可能。

3. 所得稅為累進稅 累進稅率雖不限於所得稅，然累進稅率實為所得稅之特徵，其各種累進方法之精巧與合理，亦惟所得稅有之。吾人可說累進稅制之發達，與所得稅制之發達，相為表裏也。

4. 所得稅為近代稅制之中堅 所得稅發展之歷史，最長如英國不過百數十年，然在此短時期中，世界各國普遍仿行，蓋以其具有種種優點，非其他稅制所可比擬也。其稅收極確實而不落空，國家財政可依之為長城，其稅收之增加，極富彈性，國家財政可恃之以應付非常之事變，如戰爭及災荒等。其負擔係按人民能力，可以為平均社會財富之工具，又可以平抑社會各階層人民之憤懣與不平。因此之故，所得稅遂形成近代國家稅制之中堅，在許多重要國家之財政收入中，佔其全年稅收之半數或半數以上。

5. 所得稅為合於民生主義之稅制 所得稅不但可為政府財政之中堅，又因其運用各種差別待遇，實為合於民生主義之理想。不但累進稅率之施行，可以平均社會財富，而其對於最低生活費之減免，家庭負擔之扣除，及對於勤勞所得(Earned Income)之比較寬待，皆為優良之特點，故 總理在民生主義中加以稱述。

6. 所得稅是一種租稅法典(Code)而非簡單之稅法 所得稅之範圍，包涵至廣，其各種規定又至為精密，所以在名義上雖係一種稅法，而實際上等於一大法典。不但在稅收上為國家財政之中堅，有如前文所言，即在稅法上，亦與總自成一體，構成最大

之真意，爲近代各國財政立法上之大觀也。

第三節 所得稅課稅之範圍

所得稅雖爲對人課稅，有如前者所言，然在征收行政上，其課稅之範圍，可從兩方面討論之。第一、所得稅應課在何種所得之上，此爲對物之範圍；第二、所得稅應課在何種人之身上，此爲對人之範圍。

(一) 物的範圍 所得稅課稅之物的範圍，簡單言之，即以正節所解釋之「所得」爲範圍。但細予分析，亦可別爲下列幾種：

(1) 土地所有之所得

(2) 房屋等建築物所有之所得

上二種亦可稱爲不動產所得。

(3) 土地使用之所得 爲農業及畜牧業等之所得。

(4) 營業所得 各種工商營所得。此爲各國所得稅收入之大部分。

(5) 職業所得 亦可稱爲營業所得。

(6) 資本利息所得 爲公債公司債股票資本存放等利息所得。

(7) 勤勞所得 包括薪給工資及各種職務上之給與金

(8) 自由職業之所得 此項所得之性質，一部分可稱爲職業所得，一部分亦近於營業所得。

(9)各種特權之收益 如營業權，商標權，專利權，著作權及其他各種特權等之收益。

(10)偶然所得 如一時所得機會所得等。

(二)人的範圍 所得稅課稅之人的範圍，因納稅者(a)國籍；(b)住所，(c)所得發生地，三種標準之不同，於是有下列八種本國情形之所得：

(1)本國人住在本國之國內所得 當然納稅。

(2)本國人住在外國之國內所得 以課稅與稅法之分類所得稅可令其繳納，但以申報法或推定法之一般所得稅，則難以責其繳納。

(3)外國人住在本國之國內所得 亦須納稅。

(4)外國人住在外國之國內所得 與(2)情形同。

(5)本國人住在本國之國外所得 有責其全納者，有只納一部者。

(6)本國人住在外國之國外所得 就一般言是無從課稅。但採國籍標準者均仍責其納稅。不過有的對動勞所得免稅，或則在他國已納所得稅者，於本國稅額中扣除之，如美國是。

(7)外國人住在本國之國外所得 就一般言應可不納。惟英法仍須責其納稅。不過英國規定「惟居住英國境內不滿六月，且所為係暫時之目的者，則在國外所獲之所得，不予課稅。」法國規定「凡外國在法國雖有居住面非常住者，專

款其從法國來源部分征收之。如缺乏統計資料無征收標準時，則以其在法居住時所付租金之七倍為準而征收之。

(2) 外國人住在外國之國外所得：此項當然不納。但有一特殊例外情形，即英國當代外國發行公債而取源泉征收法扣其所得稅。如購買者為非住在本國之外國人，則無異對外國人住在外國之國外所得，只因付款經過英國之關係，亦征其稅矣。不過以後英國為顧全倫敦為世界金融中心，不失各國主顧起見，規定凡發行外國或殖民地公債而接受利息者在英國又無住所時，得用書面聲明並證明方法，發還所扣之所得稅。

註：因為各國所採標準之不一致，或因希望增裕稅收不甘放棄本國可以取得之稅源而兼採數項標準時，則上述第(2)至第(7)之六種所得，其關係牽涉到兩國或兩國以上，常有被重複征收情形。詳情容後再論。

第四節 所得稅之制度

所得稅之制度，可分為下述三種：

(一) 個別所得稅制 亦稱分類所得稅制。即對於各人各種財源之所得，個別課以不同之所得稅。其優點在於征收便利，得分別緩急先後實行，並能依所得性質之不同，課以差別稅。但難以未為採用累進稅率，不能與納稅者之納稅能力相符，是其缺點也。

(二) 一般所得稅制 亦稱綜合所得稅制。即就各人之總所得

課稅。其優點在於可適用差別及累進原則最能適合個人之納稅能力。但非有高度之行政效率，恐難推行有效。

(三)個別所得稅與一般所得稅併行制 因為上述二種稅制，互見優劣，為截長補短起見，故採併課制。即依個別所得課稅後，復綜合其所得追課其一般所得稅。惟此種稅制，有以一般所得稅制為主者，如英國是；有以個別所得稅制為主者，如法國是。

因稅制史上之關係，征收行政上之困難，納稅能力之不能盡行網羅，故除上述三種稅制外，各國尚有採行或併行收益稅制與財產稅制。或與所得稅性質相似，或與所得稅相輔為用。如吾國之現行所得稅制，雖名為個別所得稅，實與收益稅相差無幾。且與土地房屋之收益稅則分立，與營業之收益稅則並立。此於論所得稅制時，不能不連帶及之。

第五節 所得稅之估課方法

所得稅之估課方法有五：

(一)推定法 此法乃依據納稅者之家庭生活狀況，男女老幼，與夫其他外觀各種物質情形，先行估定各人所得之近似額，然後決定其納稅能力。其優點在於可以避免稽查私人內事之煩，不致引起人民因滋擾而生之惡感。但亦有缺點二：第一，此項推定法，總帶有主觀臆解，不歸屬入事實判斷，缺乏確實性。而且官吏間各人之能力不同，勘情互殊，作為干法，在所難免。尤如我國過去之稅務行政人員，更有臆解之必要。第二，則推定官吏之

估計，均爲公正不偏，但此等標識所表示者，本身不必與所得之實數相一致。蓋人有奢侈與節儉之分。布衣粗食似似窮而者，或有陶朱之富；西裝革履，儼如大亨者，或無隔宿之糧。此種外表上之標識，殊難推定其納稅能力也。不過在所得稅施行初期，國家行政效率低者，嘗有行之。

(二) 課源法 此法係對所得尚未入所得者之手時，於所得源泉處由支付所得者預扣稅額，彙交征收所得稅之機關。如公務員薪給國家公債，由政府扣除所得稅，存款利息股東股息由銀行公司扣繳所得稅，地租房租由佃戶租戶代業主扣繳所得稅，工資由僱主代僱員扣繳所得稅等是。此法之優點有四：

(1) 領取所得時，即有納稅力之時。且要款隨所得之次數隨時分期繳納，猶消費稅之納稅人，在購買貨物時繳納，每次所繳之數較少，以免累積爲巨額或所得已經消費，致有繳納之困難。

(2) 稅經他人事先繳納，在領受所得時，以爲只有此數，負擔在不覺中，可以減少痛苦。

(3) 扣留所得稅者，爲執行稅法上之義務，扣留之款，又係他人所有，與己無關，故稅額必能確實，較之直接對於納稅人在收者，可以防止隱匿。

(4) 征收手續簡便

但此法亦有缺點：祇能適用於有明確之支付所得者，不能適用於個人營業或自由職業者之收益，一也；只適按比例稅，不能適量減輕累進作用，二也；各項所得數額少，可享寬免待遇，

但綜合計算，或已超過減免額而有納稅能力。任其寬免，無異漏稅。三也。

(三)申報法 亦稱直接征課法。係責令納稅者自行呈報其所得額，由征收當局施以調查後，再行課稅。此法可施行累進課稅，足與人民納稅能力相符，但政府課稅，根本與人民經濟利益衝突，今由人民自行報告所得額，難免有隱蔽隱匿之弊。利之所在，雖嚴刑峻法，其力亦將有所窮，所謂查賬及行政上之監督，究難全部推行也。結果欲公平反致不公平。故此法非有精密之稅法，完好之行政制度，難冀其行之有效也。

(四)課源與申報並用或併用法 個別所得稅之各類所得，可用課源法者，則用課源法征課之，不可用課源法者，則採申報法課之。是為課源與申報並用法。如吾國之現行所得稅法是。平時從源泉課稅，年終時再責令納稅者申報總所得綜合課稅。平時納稅有餘者退還，不足者補繳，既可防逃匿之弊，亦可施行累進課稅。是為課源與申報併用法，英國行之。

(五)源泉通知與申報併用法 此法亦為申報法之一種，不過另一方面責令支付所得者，按期將對於各個人之付款確數，報告於征收機關，與各個人之自動申報數相對照，查定其總所得額，綜合課稅。此法與第(四)法有相髣之功用，美國行之。

第六節 所得稅之逃避與轉嫁

(一)逃稅 逃稅者，納稅人欲避免其納稅之義務，而非法逃

脫其租稅上應分之負擔也。逃稅之法甚多，但可歸納為下列二類：

(1) 合法之逃稅 合法之逃稅者，納稅者之逃稅行為，在利用法律上之專門技術，窺隙趨避，以求符合於稅法之規定，而謀租稅負擔之減輕或免除也。例如用家屬之名，分領所得，以謀租稅之減除，或無息貸款於人，彼此另作諱解；或投資至稅公債，以期整個納稅義務之漏却等行為是也。

(2) 違法之逃稅 違法之逃稅者，納稅者之逃稅行為，有反於法律規定，應受嚴格之制裁也。如 (a) 隱匿其所得而不呈報 (b) 為虛偽之呈報 (c) 賄賂稅務官吏等情形，以謀稅額之免除或減少是也。(a) 與 (b) 為納稅者單方面之違法逃稅，(c) 則為納稅者與征收人員同作違法行為也。

納稅則與人民之私經濟利害衝突，不納稅則與人民之私經濟利害一致，因此種經濟自利觀念之發展，於是逃稅之動機生。邇來經濟組織變遷，所得來源，至為複雜，調查估保，良非易事，所得者遂得乘機隱匿虛報以圖脫免，於是逃稅之環境具。因之雖有法律與社會道德之制裁，終不能使逃稅者絕跡。經濟愈發達之國，其逃稅範圍與方法，愈形巧妙而廣大，故各工商業國家皆極力講求行政組織之完善，與行政效率之提高，以求逃稅之防止也。

逃稅之結果，直接影響於國家之徵收，間接增重賦稅國民之負擔。假使其漏稅，不特影響於稅收，抑且影響於國力，影響於社會

，良非淺鮮，補救之法，約有數端：

(1)完密稅制 凡各種所得，均課以所得稅。若為所得稅所未課及者，以他稅網羅之，使人民對合法之規避，無所施其技。

(2)盡量採用源泉課稅制 申報法之長在能適用累進稅率。但若行政技術欠缺，反致有高度之逃稅時，則本欲公平適成爲不公平；不如盡量採用源泉課稅之爲愈也。

(3)規定適宜之免稅界限 平時宜高，戰時不妨降低，以裕民生而免偷漏。

(4)規定適宜稅率 平時稅率應輕，使人民樂於輸將。

(5)嚴定期則 對於取巧玩法之逃稅者，科以重罰。

(6)注重公民教育 於童年時即灌以國民應有依法納稅之義務與道德之觀念，並糾正過去以玩法抗稅爲光榮，設法逃稅爲智識之錯誤見解。

(7)提高行政效能 征收機關之組織求其健全，統計調查求其精密，稅務人員求其廉明，征收手續求其簡便。凡對內者務須縝密周詳，以杜弊端，對外者必求公平迅速以樹立民衆信仰。

(二)轉嫁 租稅之轉嫁者，納稅人依私經濟流通之關係，將其所負擔之租稅，移轉於他人之謂也。與逃稅之影響國庫收入者不同。所得稅係於發生所得之後課稅，立法者亦期其租稅之負擔者，應即納稅一人，爲一種直接稅。倘決定各種所得之供給關係不變，則所得稅爲不能轉嫁之稅。公務員之薪給，獨占事業之收益，及不勞利得等，其不能轉嫁固無論矣。即工資一項，若所得

稅有最低生活費之免除，不影響於工人之必需生活費用，勞動之供求情形不變，亦不致轉嫁。倘勞動者因所得稅開征減少原來所得額，而藉工會組織之力量，以其他方式要求增加工資時，則企業家之利潤率減少，勢必改投資本於他方，以求得較多之利潤，於是該項事業縮小，勞動之需要減，工資仍然降低。或則企業家仍然維持原有之利潤率，而提高物價，冀轉嫁於消費者身上。但在相當之社會購買力情形下，物價提高，則銷路小，結果仍影響於該項事業，不得不從事縮小，而降低工資。仍然不能轉嫁。至於因供不應求之經濟關係變動而轉嫁者，則情形例外，應作別論。如資本利息在所得稅中，舉起投資於無稅之國債或移資於國外，致國內其他事業之資金供給，感覺缺乏，利率增高，則所得稅之一部負擔歸於轉嫁於資本利用者，或再轉嫁於一般消費者也。

第七節 所得稅制中一般應有之設施

所得稅制之所以成爲較進步之稅制，最大理由在以所得爲納稅標準，較能適應人民之納稅能力。但是僅以純所得爲納稅標準，尚嫌不足。必須對納稅者個人生活情況加以斟酌，規定各種豁免制度；分別所得之來源性質，予以差別待遇；根據所得額之多少，施行累進課稅，方能其達到租稅上之公平原則。若稅制中無此種設施，則此項稅制之公平性，恐將大成爲疑問矣。

第一項 減免

按稅制問題，不限於所得稅，而且非近代始行發生者。歐西

當中古時代，一般特權階級，如貴族教士律師等，均有免稅之權利。賦稅普遍原則及一般消費稅之興起，即由於此種特權之剝奪所致。然近代所得稅中之所謂免稅，其性質與上述者根本不同。中古時代之免稅，實與能力原則相反，最無負稅能力者，負稅特重，最有負稅能力者，反受免稅之優待。而現今所得稅中免稅，則根據負稅能力，減輕人民各種負擔費用，或其施行國家之特殊政策，對於特種所得予以免稅，兩者性質完全相反也。

(一) 最小生活費之免稅

(甲) 最小生活費之意義 最小生活費免稅者，乃於國民所得額中，免除其最小生活費數額之納稅義務也。而所謂最小生活費，有廣狹二義：狹義的最小生活費，是指維持生理的生活所必要之費用，得之則生，不得則死者也。廣義的最小生活費，乃指人民在該時代該社會之文化程度中，營人類生活時所必不可少之費用。不惟包括維持肉體生活健康上最低限度之必要費用，抑且含有當時當地文化程度之生活標準。學者間之意見，大都有自狹義解釋的免稅擴張至廣義解釋的免稅之趨向。

(乙) 最小生活費免稅之理由及其反對理論 主要最小生活費免稅之理由，歷來亦繁紛紜，各執一見。但大概可歸納下述數點：

(1) 無納稅能力 人民在最低生活費數額下之所得，僅够本身生活之維持，可無納稅能力。今若課稅之，則必影響其生活上之健康，必降低其文化的生活標準，結果反任之稅動力不

能維持，所得歸於消滅，國家仍是無稅可課。為保護稅源起見，在財政原則上着想，應予減免。

(2) 與救貧事業相衝突 救貧事業之最後目的，在於被救者之不再發生。今所得稅征及最小生活費，則此種人另方面必仰助於公家，增加救貧事業之對象。取之於此，還諸於彼，無異庸人自擾，使國家之事業政策陷於矛盾境地，非計之得也。

(3) 減除征收上之費用與困難 對於小額所得課稅，不僅估計困難，動滋民怨；且征收費用亦必比較甚高，甚至得不償失，有悖於財政原則及最小征收費原則。

(4) 平均租稅負擔 間接稅之消費稅，貧民階級所負擔之比例特重，免稅最小生活費，亦可調劑一部分之租稅負擔。

同時對於最低生活費免稅亦有若干相反論調。今以孔國氏(Cohn)之意見為代表加以述評。孔氏之主張可分為二點。

(1) 經濟的論據 孔氏謂「個人在其滿足生活必要之後，始承擔國家之要求者，實今日之國家觀念所不許也」。又謂「國家對於個人，為最必要之物，故國家所要求者，應為個人生活必要費之一部」。以為人民無論貧富，均應負國家之費用，不能有最低生活費之減免。

夫國家之生存，固較個人為重要。國家危急時，不獨可稅及個人最小生活費之範圍，甚至可要求人民犧牲生命。但非在特殊情形下，非在大所蓄者之所得均已減少至此程度時，國家不應及人民之最小生活費範圍。不然者，彼課者難以自存，然國亦死亡。

，或避而走險，無異國家自己製造危機，否認其本身之存在也。

(2) 政治的論據 免除大多數人之納稅義務，對於普遍參政之民主政治異常危險。蓋每一人對國家議出均有發言權，而納稅者僅限於少數人，國家經費將不免於浪費及揮霍之虞。

但租稅之種類頗多，不僅所得稅一種。如消費稅等之負擔以貧民階級所身受者為特重，斷不至使國家經費有浪費之虞。即進一步言，在國家實施單一所得稅制下，亦可將經費統轄之權，操之於獨立官吏之手，與免稅問題可謂毫無關係也。故此說亦不能認為有理。

(丙) 最小生活費決定之標準 關於最小生活費之應免稅，理論上固已解決。但事實上所謂最小生活費究竟規定幾何，無論作狹義解釋或廣義解釋，尚無一個客觀的具體的決定標準。我們現在所能做到的，只有將下述各方面的事由彙集參考。

(1) 一國國民生活程度之保持 每依據於一國當時之經濟情形下應有之生活享受為標準決定之。過此界限，即有納稅能力，不及此界限，則生活將不能保持，尚何有於納稅能力？惟此項程度，應隨社會經濟之發展，在財政可能範圍內，逐漸提高。使經濟發達之果實，其享受能普及於全體人民，社會文明將日進無疆。

(2) 隨各地生活程度之高低分別等級 一國內有都市與鄉村。都市與鄉村之經濟情形不同。例如每月三十元之收入，在都市有難以維持生活之感，而在偏僻鄉村則幾為飽暖無憂之樂事。

戰前而言)。爲能適切實際生活情形起見，一國最低生活費之決定，最好能參照各地之生活程度分別等級。丹麥法國均曾試行此制。

(3) 一國現存消費稅負擔之酌量 消費稅之負擔分配，若奢侈品，稅重而多，必需品稅輕而少，則負擔此稅者多爲能力較大之所得者，免稅額不妨降低。否則，一般小額所得者已於消費中有所負擔，免稅額應予提高。

(4) 征收行政之關係 稅制初行，征收行政組織未備，國民道德心未發達時，免稅額應提高，以減少征收困難。若於此時規定過低，則一般小額所得者，感於經濟生活之逼迫，凡有逃稅之機會，無不擊量設法利用，使國家不得不以極大之努力予以防止，結果反不合算。不如俟征收行政奠定基礎，推行有效後，逐漸酌量降低之爲愈也。

(5) 平時當較戰時高 爲預備戰時之特殊需要起見，平時宜將免稅點規定略高，一方面培養國民之富力，一方面亦預備伸縮力也。

(丁) 最小生活費免稅之適用方式 最小生活費減免適用之範圍，各國大概有下列四種不同之方式：

- (1) 免稅額以下者免稅，超過此額者全部所得課稅。
- (2) 任何所得者皆一律減除最小生活費，就其餘額課稅。

(3) 凡此免稅額積大之一定額所得以下之所得，皆不

受減免。

(4) 在最小生活費以上之所得者，分爲數階級，予以多少不等之減免。

(二) 負養費用之寬減 現在人類之生活，并非個人完全獨立，乃係與家族聯爲一體之共生活。個人之所得，不僅用以維持一己之生活，尚有對於家庭中其他親屬負養款之義務。此在家庭生活制度色彩更濃厚之我國，尤爲顯著。往往一家七八口之費用，全賴一二之成年男子支撐者。今若對於同額之所得，獨身者與有多數家屬須負養者同樣納稅，豈得謂平？再者，人民之老幼殘廢無工作能力者，國家本有維持其生活之責任，今因道德倫理上之關係，由有生產能力之親屬代爲養，則國家當鼓勵獎恤之不暇，又何忍從而再征其稅乎？所以無論從納稅能力方面看，或從社會倫理上看，個人對於家屬之負養費用，均應予以酌量寬減，以符公平正義之至理。寬免之理由，可分下列幾項：

(1) 配偶 人類爲謀綿延種族，必有配偶同居組織家庭，費用自亦加多。倘一方配偶無所得，則他一配偶必增加負擔。此項增加之負擔，應予以寬免。此處所謂配偶生活費之減免，在理論上當然指男女雙方維持對方無生活能力者之負擔，予以減免。但實際上，大都單指妻室而言。

(2) 父母 我國社會中之家庭制度，人子與父母之關係，非常密切。在書有所謂「父要子死，不得不死」。人子幾爲父母之所有物，何論與否各人之無濟所有權。現在於個人人格之獨立及

權益之確定，民法上均有明晰之規範，封建的父權觀念雖已改變，但雙方之經濟關係，仍為利害一致，痛痒相關。子女對於父母，有孝敬奉養之義，且載在新憲法草案，與歐美各國一人成立後即須謀獨立生活脫離父子之經濟關係者不同。故依我國之國俗民情而言，父母之孝養費用之減免所得稅，不惟意義甚為正大，而且為事實上有其必要。

(3)子女 一人對於子女，在未達相當年齡，或未離獲取所得時，負有教養之義務。中外古今，莫不皆然。此不獨為各國法律所規定，抑且在倫理上與事實上不得不如此。此項減免，可分為扶養費及教育費二種。數目依人數為比例。年齡之限制，各國不同。最低者十四歲，如薩克遜是，最高者二十一歲，如法國荷蘭是。不過規定受扶養之子女，若其本人全年之所得，如應出其他應減之額時，則減額救濟，不予適用。

(4)兄弟姊妹及其他親屬寄養人 一個人除了配偶及直系尊卑親屬外，尚有其他之親屬關係人。此等親屬若無生產能力，亦勢必代負教養之責。此在家屬觀念濃厚之我國社會，更為推不容辭。故供養此等家屬之費用，國家亦應予寬減。不過須以此等寄養人本身無收入而同時無他人代為供養而請求減免者為條件。

負養費用寬減適用之範圍，各國對此規定，大致有三種不同之情形：

(1)任何數額之所得，均照規定額減免。

(2)定額以下之所得，照規定額減免，超過此額者，則照

得享受減額救濟。

(3)依所得之多少，分爲數階段，予以不等數額之減免。所得額多者減額救濟少，所得額少者減額救濟多。

負養費用寬減施行之方法 各國對此法例，大概可分爲二：

(1)所得額減除法 依寬免規定每扶養一人，於所得額中先減除所得若干，然後以餘額依稅率計稅。

(2)所得稅額減除法 又可分爲二種：

(A)得進級引低法 依扶養家屬之人數，降低其稅率累進級，計算所得稅額。

(B)稅額比率減除法 依扶養家屬之人數，減免其稅額之百分之幾。不過往往都有限制，即規定減免之總數不得超過稅額之幾分之幾是也。

於此有應特別注意者，即法國對此有一特別相反之規定，就是獨身者或無子女者加以重課。凡納稅人三十歲以外，結婚已二年而無子女，並無他項扶養人者，則綜合所得稅加征稅額百分之十；如在三十歲以上，而獨身者，或離婚後，別無他人同居者，則加重百分之二十五。此種相反之規定，雖與上述正面之減額救濟不異，但均爲謀稅與納稅能力之適應，殊途而同歸也。不惟法國之所以特作雙方之規定，實因受其人口政策之影響也。

(三)其他減免 其他人事之斟酌；所得性質之特異；救濟、保險、公益，鼓勵人民獻身國家，教育文化政策，財政政策，國庫或進，退稅或免，運用所得稅之作用，俾有其特殊種特種

減免：

(1)各種保險費及保險金 保險事業有人壽保險，殘廢保險，勞工保險，團體保險，養老保險，儲蓄保險，教育年金保險等種種，其中以人壽保險為最普遍。對於人壽保險各國或免徵其保險費，或免征其壽險金，或全部豁免，或酌予限制。其所以減免之理由，不外下列幾點：

A. 保險費之支出，納稅者即減少一部分自由使用之金額，為適合納稅者能力起見，保險費應予減免。

B. 人民投保壽險，並非營利事業。繳納之後，將來報酬，並非保險人所能享受，故保險人絕不希望其生命之斷絕或健康之衰殘（指健康保險，殘廢保險）而獲取保險金之所得。至於領受保險金之家屬，亦因被保險者之喪失生命或健康，已認為絕大不幸，區區金錢之收入，豈能彌補其精神上之打擊？故保險費保險金，理應予以減免。

C. 人壽保險有補助教育及慈善事業之作用。凡保險事業發達之國，其一切社會問題，如貧窮依賴疾病犯罪失業失學等均可大部分賴以解決。其功效在能使人自助，於任何情形之下，遇到不幸，自行負責，不致貽害人羣，與慈善事業之事後單純的助人，並不二致。故保險費與保險金應予免稅。

所以各國對此大都有明文規定，予以減免。至於減免之程度方法，則各有不同。不過因保險期間而受領之儲蓄保險金或年金，與中途領取之人壽保險金等，則仍須征課。又為防止一般人之

以巧避稅起見，對於保險費之減免，應予以相當限制。

(2)債務 償付過去債務之利息，為納稅人不能自由享用之所得，為適合納稅能力起見，照理亦應予以減免。惟債務證據之否確實，在審查上異常困難，稅制中如何予以規定，頗值吾人斟酌。

(3.)公益捐助 所得者對於公益事業之捐助部份，已非其私人所能享受。不惟在納稅力上着眼，即為提倡人民急公好義之美德起見，亦應予以減免。

(4.)不以營利為目的之法人所得，凡教育慈善宗教合作社等機關或團體之所得，因其所得之性質，並非營利，為期發展文化，增進公益，保護經濟弱者起見，予以免稅。

(5.)公有機關收入 如公有財產收入，各級政府機關存款利息，公營事業之所得，本歸國庫所有，為謀財政技術方便起見，不予徵稅。

(6.)因公傷亡之恤金 為鼓勵人民獻身國家及救濟計，凡軍警官佐士兵及公務員因公傷亡之恤金，予以免稅。

(7.)殘廢者勞工及無力生活者之撫恤金養老金贍養金及其利息 此等收入其本身已為救濟所得，或為國防救濟所得，應予以免稅。

(8.)小學及民衆學校教職員之薪給所得，此等所得一因其教育兒童，責任重大；二因其薪給微薄，收入不多，故予以免稅。不過因受四特殊情形其收入超過最低生活費甚大者，則在納稅力

上看，應照普通課稅。蓋其餘之低級公務員，生活清苦責任重大者，亦類不乏人，吾人不能均予以全體免稅之寬典也。

(9) 美術或著作所得 此為基於文化政策作用，予以免稅。不過事實上此種事業之創作，大都基於精神上之條件，區區物質之鼓勵，不見有何多大效果也。

(10) 幼稚事業及改良發明權之收益 此為基於經濟政策之作用，予以免稅。

(11) 法定公積金 為鞏固營業組織之基礎起見，往往公司法有法定公積金強迫提存之規定。此項所得雖在根結上仍歸股東所有，但一時不能自由享用。其規定免稅者，亦國家一種經濟政策之作用。不過在納稅能力上看，免竟是其所得，有納稅能力，至少在將來清算時仍須予以課稅才對。

(12) 小額儲蓄金利息 如為普及教育起見，對小額之教育儲蓄金利息免稅；為保障公務員勞工之將來生活起見，對公務員及勞工之法定儲蓄金利息免稅。然亦有對一切人民之小額儲蓄金利息免稅者。此項意義與保險金免稅意義相仿，含有救濟保險之作用。

(13) 公債利息 為減小利息便於發行及鼓勵人民購募公債起見，凡國家公債利息予以免稅。此為財政政策之作用。

(14) 外國駐在本國外交人員之所得 各國為維持國際禮貌起見，相互不予課稅。不過此所謂所得，當以其職務上所得為限，若另有其他營業所得利息所得等，則仍須課稅也。

(15)已為源泉扣稅或另一主權課稅之復稅部分之所得 凡在
同一課稅主權之下於源泉處所已為扣稅，或一種所得為二國已上
課稅主權之稅源而已為他國課稅者之復稅部分，依理應予以免稅。

(16)小額所得 如營利事業一定資本額以下之所得，或一定
利潤率以下之所得，或一時所得一定貨幣數額以下之所得，予以
免稅。此種所得，雖以其為小額所得，為體恤起見，不予課稅，
但此所謂小額者，乃相對的小額，非絕對的小額也。蓋一定資本
額下之所得，或其利潤率甚高，而有巨額的所得；一定利潤率以
下之所得，或因其資本額甚巨，其所得額仍是很大。故各國所得
稅法大都以絕對的所得額為計算標準，而不以此相對的所得額為
計算標準也。至於一時所得亦設一免稅額，則在理論上頗少根據。
蓋一時所得之性質若為偶然的機會所得，則根本不在所得人個
人經濟生活之經常計劃內，而且亦非其本人努力之結果，不應設
免稅額，若為原於納稅者經營之結果，不過從時間上看非經常所
得係一時所得而已，則此納稅者之負擔能力，根本無從確定，即
在一月或一年之一定期內，納稅者或只有一次之一時所得，或有
許多次之一時所得。因之，其一期內之減免額亦不確定。對納
稅力不確定之人，予以不確定之減免額，非稅制中應有之設備也。

(17)其他特殊之減免 如上所述者，亦僅舉其甚者而已。（
內中若干項係參照本國現行稅法而言）或則為各國普遍所採用，

或則爲某小數國家之特殊規定，或則在上文列舉以外，尚有其他特殊減免。（如皇室之所得）至於各種減免項目是否切於理論，則除其他政策上之作用外，單就財政原理上立論，其評判之標準，當以是否合於負稅能力爲依歸。

第二項 差別待遇

差別待遇者，分別所得之來源，視其性質之不同，課稅上予以差別待遇，以期租稅負擔上之公平也。今有二人焉，有同額之純所得，又有相等程度之生活負擔，似可課以相等之稅額矣。然細致之，倘其所得之來源不同，性質互異，此二人並不具有相等之納稅能力，若課稅時予以一律待遇，反不公平也。

(一)所得之種類 依所得來源之不同，可分爲下列各種不同之所得：

- (1.) 勤勞所得 從人的生產要素發生。
- (2.) 營業所得 從勞力財產的協力發生，或稱爲混合所得。
- (3.) 財產所得 從土地資本等物的生產要素發生。

(4.) 不勞利得 係非由于個人之經營與勞動所發生而獲得之所得。因其非經常的確定的，故又稱爲一時所得，偶然所得，或投機所得。此種所得所表現之形式，其主要者爲繼承所得，贈與所得，財產之自然增值，投機利得，市況佳良利得，戰時利得等。其中財產之自然增值，在當時並無金錢上之收入，惟販賣財產之際，必能得較多之代價，故認其爲有納稅能力，亦作爲所得也。

上述幾種所得，其來源各不相同。但此來源不同之所得，其性質究竟有何差異？若予以差別待遇，則以何種方法實現？今分勤勞所得輕課與不勞利得重課二點討論之。

(二) 勤勞所得輕課之理由：

(1.) 缺乏確實性與繼續性 勤勞所得係從人的生產要素發生，則其種所得之獲取，必有二個條件：第一須有能勤勞之生理要素，第二須有能工作之職業機會。但人之生理健康，常因疾病而暫時不能工作，或因衰老死亡而永遠停止所得。即退一步言，假定生理上無問題，但社會上有無就業機會，亦成疑問。尤在資本主義下之社會，無政府狀態的生產關係，更不能担保任何人之永不失業。至於財產所得，則除特殊災變外，祇要所有權不生動搖，其所得可依時間之經過，源源不斷發生，永不銷滅。既不受生理上之牽制，亦不受職業上之影響。故勤勞所得較財產所得缺乏確實性與繼續性。

(2.) 一部份須充作儲蓄與保險 勤勞所得既有中斷之虞，停止之患，故其所得中，必須劃出一部分為儲蓄與保險之費用，以防備無所得時家人生活之救濟。反之，財產所得中，則其所得安穩，且有連續性，雖全部消費其所得，不保險，不貯蓄，亦無後患。故勤勞所得，除滿足現在慾望之外，尚須留以滿足將來之慾望，現在之處分力小；而財產所得，則可盡舉之以滿足現在之慾望，現在之處分力大。若賦課以同一稅額，則前者所感之犧牲大，後者所感之犧牲小。欲犧牲均等，或求社會之最小犧牲，則當

輕課勤勞所得，重稅財產所得。

(3.)係以辛苦換來 勤勞所得，係運用心力，以辛苦換來，故其愛惜之情深。主觀性價值大，納稅時所感受犧牲亦大。所謂「一粥一飯，當思來處不易，半絲半縷，恆念物力維艱。」正足以形容此項所得之性質。反之，財產所有者則安坐而有所得，其間甚少勞苦，其愛惜之情，與納稅時所感受之犧牲，較之得自勤勞者，豈可同日而語！由此觀之，亦須輕課勤勞所得，重稅財產所得。

(4.)所得額有限 勤勞所得，最高者如專家之薪俸，雖至數千數萬，其數額終屬有限，而財產所得，則可以無限制增加。此在所得增殖方面，兩者亦異其性質。

(5.)無其他收入 勤勞所得，因人之生理不可分身，從事此業獲得所得，即不能分身從事他業再有所收入。而財產所得者，則除財產所得外，尚有其本身之勤勞所得。即彼財產所得者，並未從事勤勞另有所獲，但至少於必要時有從事勤勞多獲所得之可能，此於獲取所得量多少之可能上，兩者又異其性質也。

(6.)政府鼓勵人民從事勞動。人之生存於社會，一方面受社會培養，一方面當然要為社會服務，此萬世不易之道理，舉世所公認者也。若有人焉，積其財產上之收入，終日優遊享樂，不為國家社會服些微之勞務，則在國家社會方面，在此期內損失一部分生產能力，文化之進展遭受一蹶不振，為國家社會之罪人。而在個人方面，則只有浪費，不事勞動，為社會之寄生階級。在

此人不足以利人羣，無此人不足爲社會損失。孟子曰「勞心者治人，勞力者治於人，治於人者食人，治人者食於人。」現在「食於人」者過多，使「治於人」「食人」者，已感負擔過重，天鳴不平，但「食於人」者，究竟還須「治人」，「勞心」，仍須勞動，比之依靠財產所得根本可以不勞動而能生活者，却是較勝一籌。故國家爲鼓勵人民從事勞動發展文化起見，應對於各種所得予以差別待遇。

(7)發生所得之生產要素不同 勤勞所得之生產要素，爲人之勞動，此勞動附着於人之身體不能分離。財產所得之生產要素，是財產，爲人之身外之物。「人之身體」不能交換變賣，亦不能以貨幣價值表示，而財產卻可以交換變賣，可以靠幣價值表示。如因個人之特殊需要，所得額不夠需用時，則勤勞所得者即無法補足其額外需要，而財產所得者卻可以變賣財產滿足其慾望。若因國家戰爭，政府課及全部所得時，則勤勞所得者即無法生活，而財產所得者可以變賣財產暫維生活。據此以觀，兩者之納稅能力亦不相同也。

據上所述，勤勞所得應予輕課，財產所得應予重課。至於營業所得，則性質位於兩者之間，其稅率當比勤勞所得爲重，比財產所得爲輕。營業所得中所含之勤勞所得與財產所得之成分，因營業情形，常有不同。課稅時務無法參照各別情形，一一規定不同稅率，各國大都予以一統之規定。或者，如小商人，手工業，資本數額甚少者，列作勤勞所得，其他運用大資本者，列作財產

所得。

(三) 勤勞所得輕課之方法

(1) 實現於所得稅中者

(A) 所得額減除法 此法對於財產所得毫不減除，對於營業所得，減除一定額，對於勤勞所得，減除更多之一定額。或則，作反面規定，對於財產所得，則加以財產價值百分之幾，然後依同一稅率課稅。

(B) 稅率差別法 此法對於各種來源不同之所得，適用不同之稅率。即財產所得，課以最重之稅率，營業所得，課以次重之稅率，勤勞所得，課以最輕之稅率。此法適行於個別所得稅。

各國之所得稅法，大都有勤勞輕課之規定，不過亦有未實行此原則者，或則雖實行差別待遇，而對於一定額以上之勤勞所得，認為與財產所得性質相近，一律予以課稅，此為原則以外之特殊情形，不足以影響理論也。

(2) 實行於稅調全體中者

(A) 配以收益稅 即重課地租稅、房屋稅、資本利息稅、營業稅；而輕課或不課工資稅、薪俸稅，以達差別待遇之趣旨。

(B) 配以財產稅 又可分為二種：

- a 普通所得稅之外，更於財產上加課財產稅。
- b 財產上用財產稅，而所得之不來自財產者，用所得稅。以所得稅之稅率低於財產稅，輕其負擔。

(c) 配以消費稅之奢侈稅。勤勞所得者，往往僅能滿足平均之慾望及較此尤下之慾望，奢侈品之享用，大都為財產所得及營業所得者，重稅奢侈品，亦差別待遇之一法也。

(D) 配以流通稅。即於財產流通時予以課稅，如證券發行稅，交易稅，契稅是。此法不僅能達重稅財產所得之目的，亦且網羅不生所得之消費財。

(四) 不勞利得重課之理由：

(1) 所得之發生由於社會關係。勤勞所得營業所得財產所得，性質固殊，而必須提供一種生產要素則一也。其所得發生之原因在於己。如財產所得必須提供財產，然後有所得。而此種財產，多少可謂提供者過去節省慾望儲蓄之結果，至於不勞利得，則其本身並不提供任何生產要素，完全基於外界原因發生所得。此種外界原因，大別之可分為三種：

(A) 國家的原因。乃基於國家之制度與行為，而生利得者也。第一表現於立法上，例如國家規定繼承法，認死亡者之子女及其親屬有繼承死亡者之財產權是也。第二表現於行政及一般設施上，例如某地敷設鐵道及車站，或置辦學校公園，或建設商港及其他公共建築設備等，影響於附近人民之經濟生活是也。

(B) 社會的原因。即由社會的事情之變動而生之原因。例如某地人口激增，有移住之事；或忽見富之集中；或風俗變遷，流行變更等而使某一部分人發生利得是也。

(C) 經濟的原因。即由經濟的現象之變動而生之

原因。例如貨幣價格之下落，一般物價之騰貴，市況佳良及不佳良，投機之流行等而使某一部分人發生利得是也。

不勞利得中之各種形式，如繼承所得，贈與利得，財產之自然增價，投機利得，市況佳良利得，戰時利得等，細查其發生之原因，均不外上述三種，在理論上，私有財產制度之存在，亦只能承認其自己努力所獲得之物，許其自由享用，今利得之發生，既然由於社會各方面之關係，則重課其稅，將結果收歸社會，正理之宜也。

(2) 納稅力強 不勞利得，大都其數額甚多，是一種額外所得，偶然所得，一時所得，並非各人經常計劃內之所得，與經濟生活之必要生活無關，而所得者亦不計劃此所得於必要生活費用之範圍內，因之對此愛惜之情淺，若課稅之，其所感受之犧牲亦少。為求犧牲均等，當重稅不勞利得而輕稅普通所得也。

(3) 施行社會政策 富之分配不平均，非國家健全之象，大衆之福。而不勞利得發生之結果，可激增獲得不勞利得者之財富，更生貧富懸殊之現象。租稅為求矯正社會財富分配不平均之現象，施行一種社會政策起見，對於不勞利得，不可不重課其稅。

(4) 重稅不致影響稅源與生產 課稅不能影響稅源與生產，為租稅學理上經濟的原則。蓋因課稅過重，人民所得減損，減少經營事業之興趣，生產事業將因之縮小，馴至稅源枯竭，無稅可收。但不勞利得重課，則不然。蓋其發生之原因在於外界，

本人不當作主。且其所得乃不勞而獲，縱課取其極大壽分，亦不致減削其希望發生所得之興趣。且此乃投機事業，非生產事業，社會根本不希望其存在，倘真能因課稅而減滅不勞利得，正國家之宏願也。

(五)不勞利得重課之方法 重課不勞利得之要，當先察如何始得捕捉不勞所得。夫繼承贈與獎券，固易捕捉，至於財產之自然增價，市況利得，戰時利得等，則捕捉之法頗難。此蓋常與從前之財產價格及普通利得相混也。故對此不勞利得，當先行引離此等混雜分子。就財產言之，劃一定之期間，評定其始點終點之財產價格，或比較買時賣時之價格，察知二者之差增價值，就增價課稅。就利得言之，則先定一正常所得或平均所得之平均利潤率，超過之數認為市況良好利得或戰時利得。重稅之法，可分為二：

(1)實現於稅制中者。

(A) 實行於一般稅制中者 對於各種不勞利得，於一般稅制中，另立一不勞利得稅之體系，以達重課之目的。如對於繼承所得，設繼承稅，對贈與所得，設贈與稅；對獎券中英所得，設獎券中英稅；對財產自然增價，設財產增值稅等是。

(B) 實現於所得稅制中者 對於各種不勞利得，認為所得稅中之所得，於所得稅制中課以重稅。如市況利得，戰時利得等，常於一般所得稅中設超過所得稅以重征之。或則對於投機所得，亦於所得稅中另立一項一併課之。如吾國所得稅現行註，如包若交易所投機所得及獎券中英所得等一併征收。

(2)實現於稅率中者 即用稅率之高低，以實現不勞利得之重課，凡不勞利得之偶然性愈大者，愈課以重稅率。第一不勞利得之稅率就普通所得爲重，以實現不勞利得一般的重課之原則。第二各種不勞利得中，就其偶然性之大小，課以不等之稅率。如交易所投機所得，人之觀測常爲發生利得之重要原因，其偶然性較少，故稅率較低，累進之進行亦緩。反之，繼承贈與獎券土地之自然增價，其不勞利得極純粹，偶然性亦多，故其稅率當高。第三同一不勞利得，亦分別其性質，課以不同稅率。如繼承稅贈與稅，其繼承者受贈者與被繼承者贈與者之因緣愈疎；土地增價稅，其時期愈短，差增額愈多；戰時利得稅，市況利得稅，其超過所得比率愈大，則其偶然性均愈大，均課以重稅率。

第三項 累進課稅

累進課稅者，乃隨所得額之增加，而課以遞增之稅率也。稅率之種類，除累進稅外，猶有比例稅與逆進稅。不隨所得額之多寡，均課以同一之稅率，是謂比例稅；隨所得額之增加，而課以遞減之稅率，是謂逆進稅。逆進稅在間接稅爲常有，在直接稅則罕見其例，比例稅則頗爲通行，從前稅制幾以此爲唯一主幹。惟因理論上之發展，羣認比例稅不如累進稅公平，故現今各國之稅制，無不相繼採用累進稅率，只有財政技術上或行政效率上發生問題不能採用累進稅率者，始仍沿用比例稅率。關於稅率之理論學者間討論極多，甚至有專對此作數十年之研究者。此處無暇詳論，僅就下例數點稍加闡述。

(一)累進稅之理論根據 學者間對此，迄今尙無一致之論據，惟其理由最充分而為吾人所贊同者，有下列四說：

(1)能力說 以累進課稅最能適合於納稅人之納稅能力。人之所得一方面可供生產之用，一方面又可充消費之用。從消費上觀察，則所得愈多者，其生活必需費佔所得總額中之比例愈少，金錢之限界效用低，愛惜之情薄。若課以稅，則其所受損失為限界效用甚低之微弱慾望，與必需生活無損，所受之犧牲小，多稅之無傷也。反之，若所得愈少，則全都幾將用於必要生活費之支出，限界效用甚大，雖少課以稅，亦已受犧牲甚大，不勝其負擔矣。再從生產方面觀察，則所得愈多，其增強力愈大，愈容易化為資本。正如塞利格曼 (Seligman) 教授所謂「富人由某種意義觀之，實為收益遞增法則之支配，所擁有者愈多，再取得時也更易，故其人之經濟力之增加，比所得之增加更快。」為求適應能力起見，不得不隨所得額之多寡，採用比例以上之稅率。

(2)補償說 間接稅之負擔，大都落在貧民階級身上，此種不平現象在經濟落後以消費稅為主要稅收之國家，尤為顯著。累進的所得稅，係重課大所得者，實有設法減少此種不平現象之補償作用。究竟兩者之不平處，是否適能相消，固屬疑問，但照現在情形觀察，尤在中國境況，此說尙不失有現實之價值。

(3)社會政策說 以國家之賦稅，不僅僅以謀收入充分為已足，必須更進一步，限制私有財產，謀達社會財富平等分配。此種政策，係從倫理及社會經濟兩種觀念出發，極為正確。要達

到此種政策，必須引用累進稅率。此在財富之分配上着眼，為羅儒華格納氏 (Wagner) 所最主張。華氏為近代財政學界之泰斗，曾高倡以累進課稅為平均社會財富之工具，其說曾風行一時，為舉世各國所推重。此說在資本主義國家貧富懸殊特甚者，尤為有力之論據。蓋資本主義社會，不患生產之不足，實在分配之不均。社會種種不平現象，畸形發展，均由此發生。累進稅之採用，雖不能根本補救其缺陷，但總可予以相當之矯正。在維持私有財產制度前提之下，吾人不得不盡最大可能，充量採用，以冀社會整個之健全發展也。

(4) 社會犧牲說 與社會政策說相似，而比較更為進步之學說，為社會最少犧牲說，英之愛吉渥氏 (Edgeworth) 美之塞里格曼及加佛爾 (Carver) 等主張之。氏等之言曰，國家經費必須出自人民之租賦，人民納稅之標準，自應根據各人納稅之能力，但全時更應顧及整個社會之犧牲。故納稅在個人視之，為對國家之犧牲，富者納稅能力大，雖多納稅而犧牲小，貧者納稅能力小，雖少納稅而犧牲性猶大。故就整個國家社會之福利及發展言，應使富者儘量多納稅，貧者儘量少納稅，而使整個國家社會之犧牲，始可縮至最小之限度 (The Minimum Social Sacrifice)。

累進稅可由能力說主張之，又可由節儉說主張之，亦可由社會政策說及社會犧牲說主張之，幾成為不易之論。惟學者間尚有非難之者。但其說大都似是而非，缺少根據。茲分別批述如下：

(1) 以累進之因，必將沒收全部所得，結果，一切動員美

德，均將由奢靡惡習，起而代之。有如飲鴆自甘者，但求一時之止渴而不知其爲毒之烈也。此說每爲近代持反對說者所徵引。但只要定一最高限度，即無全部沒收之虞，且事實上稅制中均設有免稅點，或採超額累進制，稅率雖有時達於甚高之程度，但非不可忍受，更非全體沒收。國家對大所得者削減其數額，而予小所得者以直接或間接之補助，在私人雖有犧牲而就社會全體觀之，則爲增進大眾幸福，及社會經濟發展之善政也。

(2)以累進稅之施行，不啻予實業及儲蓄一大打擊。然此乃抨擊一切財產稅及消費稅之詞，非專指累進稅而言也，亦不能藉此證明此例稅之愈於累進稅也。

(3)以累進稅易引起逃稅，稅收反因而減少。此說只看到一面，並未顧及全盤。累進稅一方面重課大所得者，一方面是輕課小所得者。比例稅雖一面不重課大所得者，而另一面亦未減輕小所得者。重課大所得者即易引起逃稅，則重課小所得者不易引起逃稅乎？兩害相權取其輕，爲古今施政不易之原則，爲公平起見，只有嚴密稅制，期在行政技術上設法補救，不能因噎廢食，放棄累進稅率之適用。且事實上累進稅之收入決不比比例稅少也。

(4)以累進之等級及遞增速度，多由人意自由決定，無數學之根據。此說似是而非，不能成立，如謂累進稅率，不能有數學之根據，則比例稅之稅率，亦何嘗有數學之根據？此非僅稅法爲然，即他種立法，亦常如是。例如刑法之決定刑期，民法之決定時效期間，薪俸法之決定薪俸額皆是也。蓋累進稅率之高下

，惟不能徒重數理之根據，抑且不能偏重主觀之見解，國家於立法時，更須顧及政府財政之需要，及社會經濟之狀況。吾人既然從學理證明應多課大所得者，自不能因如何「多課」無一定標準而全部放棄累進原則。蓋採用累進，雖不能證明其果否適當，然無論如何，總較不採用累進為優也。

(二) 累進課稅之方法

(1) 直接累進 此為依所得額之增加而遞增其稅率以達累進課稅之目的者也。又可分為全額累進，階級累進，超額累進，公式累進四種。

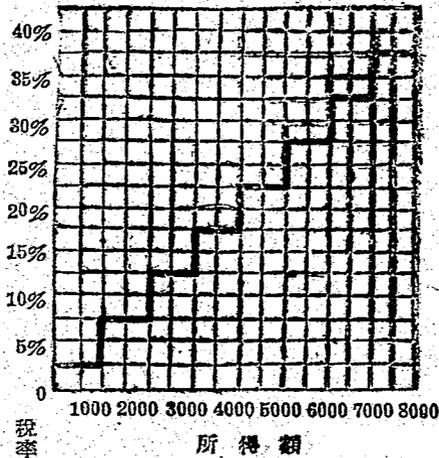
(A) 全額累進 全額累進者，係分所得為若干級，其稅率拾級累進，所得全額，依該所屬階級所定之稅率課稅也。茲假設此種稅率例如下：

| 所 得 額 | 稅 率 |
|------------|-----|
| 1000元以下 | 5% |
| 1001—2000元 | 10% |
| 2001—3000元 | 15% |
| 3001—4000元 | 20% |
| 4001—5000元 | 25% |
| 5001—6000元 | 30% |
| 6001—7000元 | 35% |
| 7001—8000元 | 40% |

註：（此例全為剖說明顯起見，實際上斷無有稅率累進如是之速也。後面亦有同樣情形，希讀者注意。）

若以圖表之，則其稅率之累進狀況，為一平直之階梯形曲線。（如圖1）

（圖1）



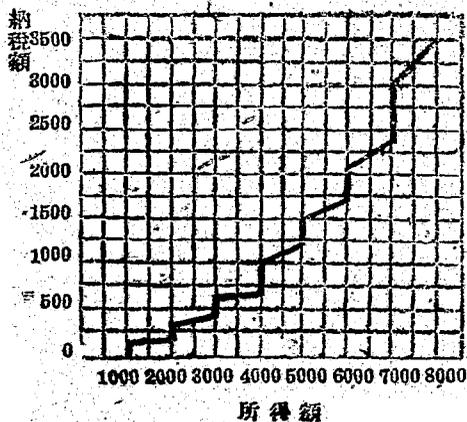
根據上述之稅率，試一看各種所得額之應納稅額及納稅後之所得淨額情形如何，茲製表一如下。（表1）

| 所得額 | 稅率 | 納稅額 | 納稅後淨額 |
|-----------|-----|------------|-------------|
| 元 1000 | 5% | 元 50.00 | 元 950.00 |
| 1001 | 10% | 100.10 | 900.90 |
| 2000 | 10% | 200.00 | 1,800.00 |
| 2001 | 15% | 300.15 | 1,700.85 |
| 3000 | 15% | 450.00 | 2,550.00 |

| | | | |
|------|-----|----------|----------|
| 3001 | 20% | 600.20 | 2,400.80 |
| 4000 | 20% | 800.00 | 3,200.00 |
| 4001 | 25% | 1,000.25 | 3,000.75 |
| 5000 | 25% | 1,250.00 | 3,750.00 |
| 5001 | 30% | 1,500.30 | 3,500.70 |
| 6000 | 30% | 1,800.00 | 4,200.00 |
| 6001 | 35% | 2,100.35 | 3,900.65 |
| 7000 | 35% | 2,450.00 | 4,550.00 |
| 7001 | 40% | 2,800.40 | 4,200.60 |
| 8000 | 40% | 3,200.00 | 4,800.00 |

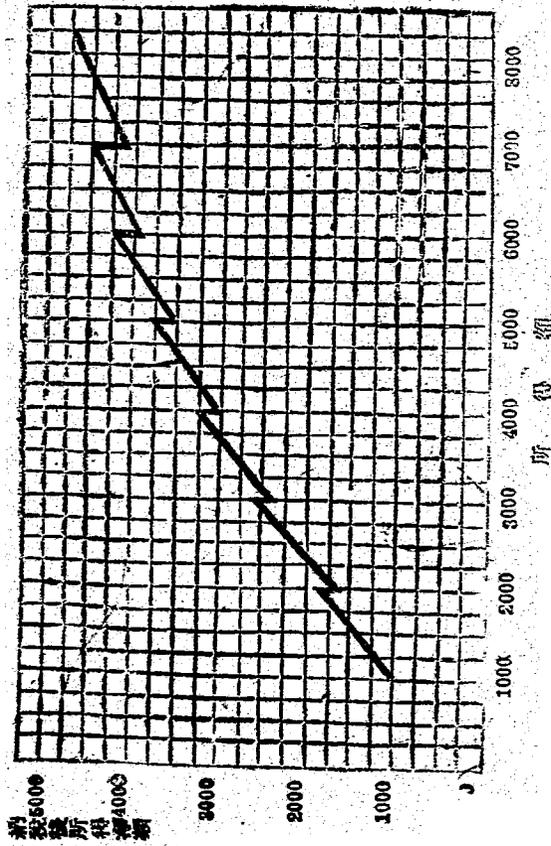
為明瞭起見，我們可根據此表復以圖表之：

(圖 2)



此圖為表示各所得額之應納稅額情形，其稅額之遞增成一斜的階梯形曲線。

(圖 3)



此圖表示各所得額依累進稅率納稅後之淨所得額情形。

依上述圖解看來，全額累進辦法，可以達到重課大所得者之目的。其稅率稅額在圖一圖二中均表示遞增趨勢。但在稅級變動之際，因稅率飛躍增高，往往發生大所得者於繳付所得稅後，其所得淨額反比小所得者付稅後之淨額為少之弊。如三千元之所得，其稅率為百分之十五，稅額為四百五十元，淨所得額為二千五百五十元。三千零一元之所得，則其稅率為百分之二十，稅額為六百元零二角，所得淨額為二千四百元零八角。所得僅相差一元，而稅額反須多納一百五十元二角，所得淨額則少一百四十九元二角。此種情形參閱圖三更為顯明。其不公平，尙何待言！

此種不合理情形，有一減額補救辦法。即於稅級變動之際，若大所得者納稅後之所得淨額較小所得者納稅後之所得淨額為少時，則大所得者可依據低級稅率應納之最高稅額加上所得差額，為其應納稅額。如上例三千零一元之所得，其較低級稅率應納之最高稅額為四百五十元，加上其所得差額一元，應納稅額為四百五十一元。此法雖不致於成為笑話，但是三千元以上之所得，非加至三千一百八十八元以上，則所得者任何增加，實際上毫無利益。換言之，即在三千元以上至三千一百八十八元間之所得，竟以百分之一百課稅矣。此種弊病，凡相連累進級之稅率飛躍過甚者，則愈益顯著。故此項累進辦法，不能使吾人滿意。但各國行之者尙不少，我國現行所得稅法之第一類營利事業所得之稅率亦採此制。

(B)階級累進 亦稱定額累進，乃分所得為若干級，依累進原理，逐級各設一累進稅額，凡在此級中之所得，均納此同一之稅額。此法在從前之階級稅中，已可發現最簡單之形式，於所得稅中採用者，則戰前普魯士之所得稅，可為其例。所不同者，在所得稅中，不以外表的職業身份或社會階級等標識而分納稅階級，乃是以收入情形為基礎。此制亦有相當利益，納稅時候，不必一一計算，只要曉得納稅者屬於某階級，即可求得其應納稅額。但有其缺點。茲假設此種稅率例如下加以說明：

| 所 得 額 | 稅 額 |
|-------------------|------|
| 5 0 1 — 6 0 0 元 | 5 元 |
| 6 0 1 — 7 0 0 元 | 11 元 |
| 7 0 1 — 8 0 0 元 | 18 元 |
| 8 0 1 — 9 0 0 元 | 26 元 |
| 9 0 1 — 1 0 0 0 元 | 35 元 |

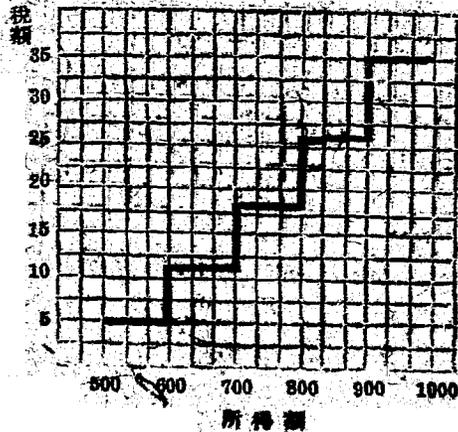
依此我們再看各種所得額納稅後之所得淨額及其所折合之稅率情形如何，茲製表二如下。(表 2)

| 所得額 | 納稅額 | 納稅後淨額 | 稅率 |
|------|-----|-------|-------|
| 501元 | 5元 | 496元 | 1.00% |
| 600 | 5 | 595 | 0.83% |

| | | | |
|------|----|-----|-------|
| 501 | 11 | 590 | 1.83% |
| 700 | 11 | 689 | 1.57% |
| 701 | 18 | 683 | 2.57% |
| 800 | 18 | 782 | 2.25% |
| 801 | 26 | 776 | 3.25% |
| 900 | 26 | 874 | 2.89% |
| 901 | 35 | 866 | 3.88% |
| 1000 | 35 | 965 | 3.50% |

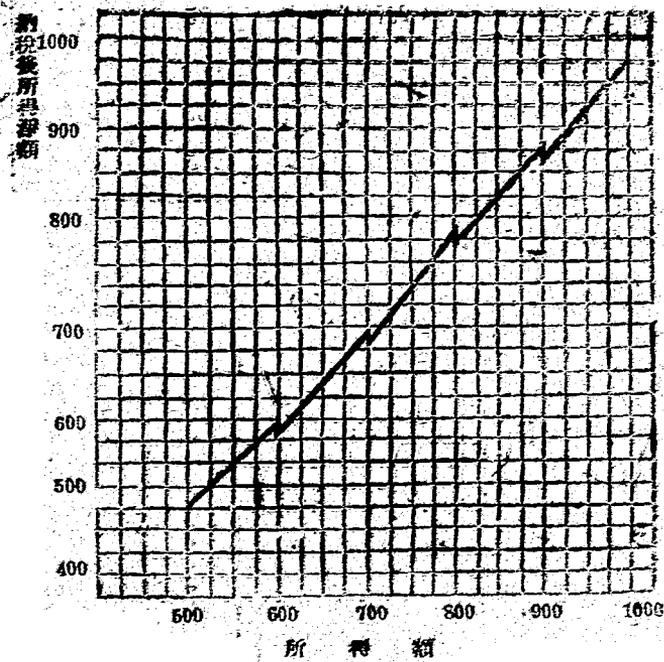
茲復以圖表之：

(圖 4)



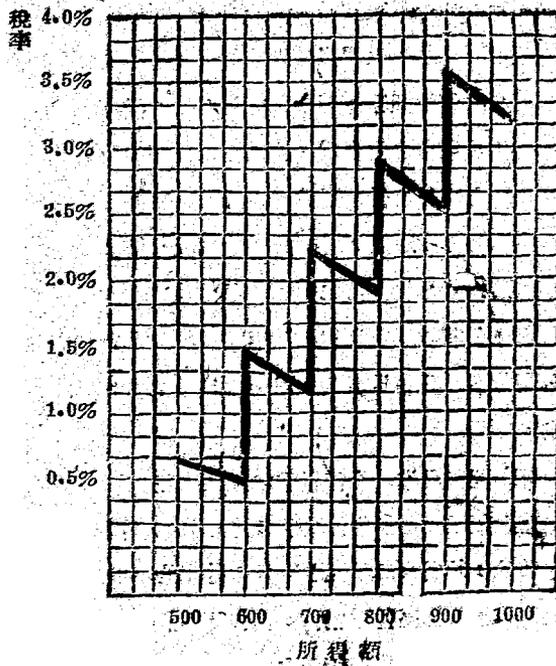
此圖表示稅額之累進情形，為一平均之階梯形曲線。

(圖5)



此圖為表示各所得額納稅後之淨額情形

(圖 6)



此圖為表示各所得額依應納稅額所折算之稅率累進情形，為一「之」字形曲線。

依圖四看來，則所得額多者納稅多，少者納稅少，為一累進稅。但依圖五看來，則發現與全額累進相同之缺點，即有大所得者納稅後之淨額，反比小所得者納稅後之淨額為少之弊病。如九

百元之所得稅額二十六元，淨所得為八百七十四元，而九百零一元之所得，則稅額三十五元，淨所得只八百六十六元。所得僅增加一元，而所得稅額多納九元，結果所得淨額反減少八元。再者，依圖六看來，更發現其累進情形，僅為納稅額相對數的累進，若從稅率時相對情形觀察，則有時反為累退的現象，即大所得之稅率有的反比小所得之稅率為輕也。如六百零一元之所得，稅率為1.83%，而七百元之稅率則只有1.67%，反輕3.26%。上述兩種弊病，當稅級變動之際，均有此情形。故此制較前更為不合理。不過倘若將稅級分得非常之細，稅率趨進和緩，則上述弊病可漸減至極微，如我國現行所得稅法第二類薪給報酬所得之稅率，實際上即是屬（詳情見後），因每級只有十元，故絕不致有何不公平也。

(①) 種類累進—全額累進之錯誤，在對於納稅者之收入，有不正確之觀點。即無論何種收入，均視為一個統一之整體。三千元之收入，認為與二千元之收入，是完全不同之另一整體，所以整個收入，當依高稅率納稅。但此種觀念，全然錯誤。較高之收入，並不整個的完全與較低之收入不同，而其分別只在比「較低收入」所多出的一部分。若收入之不同，僅在所多出部分，則稅率增加，亦只能適用於此多出部分，其餘原有收入，當仍舊。但事實上雖只將多出部分在高率之稅，若全無健全觀察，折成全額稅率即是逐漸累進，不過不致發生稅率遞增之弊病而已。再者，收入多出部分所適用之高稅率，僅以部分表示，不能以

一定額之數額表示。否則，又將階級累進之種種，致稅率生累退之現象。斯則對於多出部分之所得，適用百分比之高稅率者，即為超額累進制。詳言之，超額累進者，乃以所得額為標準，將課稅物置為各種累進階段，而以屬於各階段之累進稅率，課於超過所得金額者也。此法既可避免全額累進所發生因稅率飛躍至大所得者納稅後之淨額有時反較小所得者納稅後之淨額為少之弊病，又不致有階級累進一階段內稅率累退之現象。故就上二法為公平合理，現在各國大都採用之。茲假設此種稅率例如下：

| 所得金額 | 對於超過額稅率 |
|-------------------|---------|
| 100 以下 | 免稅 |
| 超過 100 至 200 元之金額 | 1% |
| 超過 200 至 300 元之金額 | 2% |
| 超過 300 至 400 元之金額 | 4% |
| 超過 400 至 500 元之金額 | 6% |
| 超過 500 至 600 元之金額 | 8% |
| 超過 600 至 700 元之金額 | 10% |
| 超過 700 至 800 元之金額 | 13% |

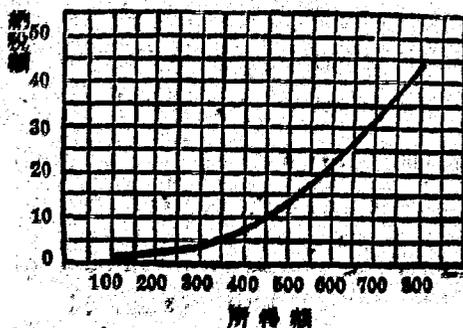
依此再將各種所得額之應納稅額，納稅後淨所得額及折合所得金額稅率等累進情形如何，置製表三如下：

(表 8)

| 所得額 | 納稅額 | 納稅後淨所得額 | 折合所得全額稅率 |
|------|------|---------|----------|
| 200元 | 1元 | 199.00元 | 0.50% |
| 300 | 3 | 297.00 | 1.00% |
| 301 | 3.04 | 297.96 | 1.01% |
| 350 | 5 | 345.00 | 1.43% |
| 400 | 7 | 393.00 | 1.75% |
| 500 | 18 | 487.00 | 2.60% |
| 600 | 21 | 579.00 | 3.50% |
| 700 | 31 | 669.00 | 4.43% |
| 800 | 44 | 756.00 | 5.50% |

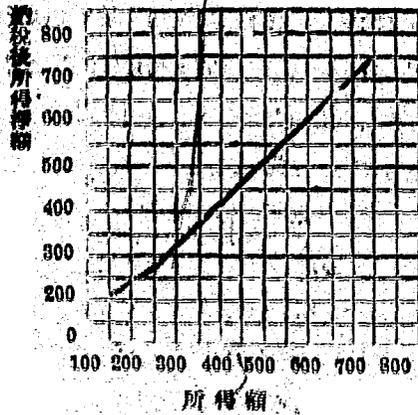
茲復以圖表之：

(圖 7)



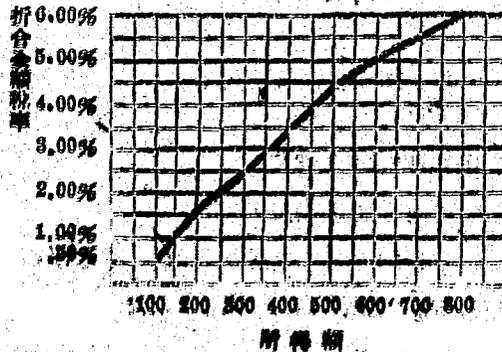
此圖表示應納稅額之累進情形

(圖8)



此圖表示納稅後所得淨額情形，並無圖三與圖五所表示大所得者之所得淨額反比小所得者為少之現象。

(圖9)



此圖表示依超額累進稅率算出應納稅額再折合所得全額百分比稅率之累進情形。並無圖六所表示之稅率累退現象。

(D) 公式累進 超額累進制，雖較全額累進制及階級累進制為優，但其稅率之遞增，常呈波動現象，仍缺乏連續性，而有損數學上之美觀。如果所得金額，恰屬於波狀之界限處者，必將受有不當利益或不當損失之虞。其原因在於每一稅率，乃以一階級內之所得為對象，在此一級內，各種所得均適用同一之稅率，而一階級外之兩端，則適用另一稅率。今為銷滅此種現象，使稅率之累進不至呈波動形狀，於是有公式累進法。

公式累進法者，即定一數學上之公式，並不明定稅率。任何所得，照此公式計算，能隨所得之大小自行增減其稅率，而收累進之效。換言之，以上各法，均劃分所得為幾個階段，每一階段適用一稅率。而公式累進，則每一所得額，均適用一不同之稅率。公式累進又可分為(甲)公式直線累進，(乙)公式曲線累進二種。

(甲) 公式直線累進可以下列公式為例：

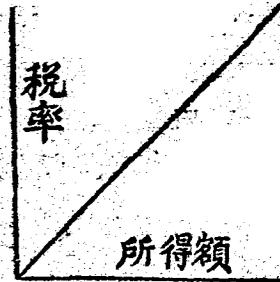
$$y = \frac{x}{1000} \quad (\text{或其他任何數，不過此數大則累進緩，此數小則累進速})$$

y 係用百分比表示之稅率。

x 係累進階段之所得金額。

依此公式計算，若所得額為一千元則 y 等於千分之十，即稅率為百分之一也。若所得額為十萬元，則稅率為百分之十，全部沒收矣。如果 $y = \frac{x}{100}$ ，則萬元之所得額，即達百分之十之稅率。其累進趨勢，為一直線形狀，茲以圖表之。

(圖10)



然依此項方法為累進課稅時，如果出發點之角度愈大，（即分母愈小）則課稅物件愈易全都沒收。若角度愈小，（即分母愈大）則國民大多數之所得稅率又甚輕。於是復創曲線累進，或予以最高稅率之限制。

澳洲聯邦紐西蘭之所得稅率，亦為公式直線累進之一種。

澳洲之公式為：稅率 = $(3 + \frac{\text{所得}}{181.058})$ 辨士

紐西蘭之公式為：稅率 = $6b + \frac{1}{200}$

今就紐西蘭之法說明之。按紐西蘭之所得稅法，個人所得逾四百鎊者，稅率為每鎊六辨士，四百鎊以上者，則於六辨士外，所得每增加一鎊，稅率亦增加一辨士之二十分之一，至每鎊三先令為最高稅率，即於所得六千四百鎊以上，均課以百分之十五之比例稅，而不再累進矣。依紐西蘭之公式累進，只限於四百鎊

至六千四百鎊所得之間通用之，其用意亦在於防止累進之無限制遞增而免全部沒收之虞也。

(乙)公式曲線累進 此項累進因公式之種類不同，可創出凸形與凹形二種，不過通常係基於形式的累減之精神而採用凸形累進。一方面使稅率徐徐不斷上進，他方面所得額愈大，則累進程度愈緩，不致發生沒收情形。茲舉對數曲線公式例如左：

$$x = \text{所得} \quad x_0 = \text{生活最低限度}$$

$$\text{稅率}(Q) = \log \frac{x}{x_0}$$

$$x = x_0 \quad Q = 0$$

$$x = 10x_0 \quad Q = 1$$

$$x = 100x_0 \quad Q = 2$$

此種累進，不免太緩，可以若干常數乘之，常數之大小，可依租稅政策所需之累進緩急程度如何而定。譬如最低生活限度假定為三十元，對於十倍於最低生活限度之三百元之所得，若欲征其2%之稅，則常數為二；若欲征其10%之稅，則常數為十；以此類推，茲假定常數為十，公式如下：

$$Q = 10 \times \log \frac{x}{x_0} = 10 \times \log \frac{x}{30}$$

$$x = 30 \quad Q = 0$$

$$x = 60 \quad Q = 3.0103$$

$$x = 90 \quad Q = 4.7712$$

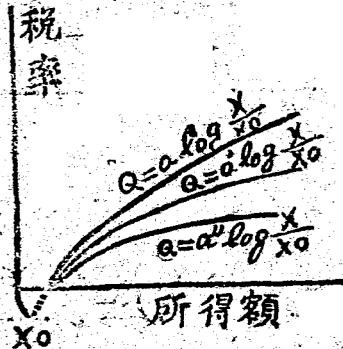
$$x = 120 \quad Q = 6.0206$$

| | |
|-------------|-------------|
| $x=100$ | $Q=6.9897$ |
| $x=120$ | $Q=7.7815$ |
| $x=210$ | $Q=8.4510$ |
| $x=240$ | $Q=9.0309$ |
| $x=270$ | $Q=9.5424$ |
| $x=300$ | $Q=10$ |
| $x=600$ | $Q=13.9003$ |
| $x=900$ | $Q=14.7712$ |
| $x=3,000$ | $Q=20$ |
| $x=10,000$ | $Q=39$ |
| $x=300,000$ | $Q=40$ |

依此類推

若以圖表之，其所表現之累進狀況為拋物線：

(圖11)



a 表示常數， a' 表示較小之常數， a'' 表示更小之常數。

公式累進，雖其累進有連續性，能避免分界上之飛躍與波動，但經濟界之實際情況，不見得使累進稅率，完全適合數學上之美觀要求。且公式之種類不一，不能斷言何種最為公平，最為合理。而最重要者，尤在於計算麻煩，實行上非常困難。故各國至今尚鮮行之。

(2) 間接累進 稅率為比例稅，並不隨所得之增加而累進，但對於所得額予以扣除，結果亦可達累進之目的，故名為間接累進。此種扣除，就程度言，有扣除一定額者，有扣除變動額者；就適用範圍言，有對全體所得均予扣除者，有對於定額以上之所得不予扣除者，就方法言，有扣除絕對數額者，有扣除百分數者。總之，其目的均在累進課稅。茲舉二例如后：

(A) 各種所得扣除一定額者 表四係表示各種所得額扣除一定額後之殘額課百分之二十之比例稅後之間接累進情形。所扣除之一定額，茲假定為一千元五千元一萬元二萬元二萬五千元五種情形：

(表4)

| 課稅金額(元) | 扣除各種金額後之殘額課20%之比例稅後之間接累進稅率% | | | | |
|---------|-----------------------------|--------|---------|---------|---------|
| | 扣1000元 | 扣5000元 | 扣10000元 | 扣20000元 | 扣25000元 |
| 1,000 | — | — | — | — | — |
| 2,000 | 10,000 | — | — | — | — |
| 3,000 | 13,333 | — | — | — | — |
| 4,000 | 15,000 | — | — | — | — |

| | | | | | |
|-----------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 5,000 | 16,000 | — | — | — | — |
| 6,000 | 16,666 | 3,333 | — | — | — |
| 7,000 | 17,143 | 5,714 | — | — | — |
| 8,000 | 17,500 | 7,500 | — | — | — |
| 9,000 | 17,777 | 8,888 | — | — | — |
| 10,000 | 18,000 | 10,000 | — | — | — |
| 20,000 | 19,000 | 15,000 | 10,000 | — | — |
| 30,000 | 19,333 | 16,666 | 13,333 | 6,666 | 8,333 |
| 40,000 | 19,500 | 17,500 | 15,000 | 10,000 | 7,500 |
| 50,000 | 19,600 | 18,000 | 16,000 | 12,000 | 10,000 |
| 100,000 | 19,800 | 19,000 | 18,000 | 16,000 | 15,000 |
| 200,000 | 19,900 | 19,500 | 19,000 | 18,000 | 17,500 |
| 300,000 | 19,933 | 19,666 | 19,333 | 18,666 | 18,333 |
| 400,000 | 19,950 | 19,750 | 19,500 | 19,000 | 18,750 |
| 500,000 | 19,960 | 19,800 | 19,600 | 19,200 | 19,000 |
| 1,000,000 | 19,980 | 19,900 | 19,800 | 19,600 | 19,500 |

茲以一百萬元為例子以解釋，一百萬減一千，則為九十九萬九千，在百分之二十所得稅，則稅額為十九萬九千八百元，故其稅率為19.98%，餘倣此。

(B) 各種所得扣除變動額者 [表五係表示各種所得額扣除變動額後之殘額課百分之十之比例稅後之關係累進情形:]

(表5)

| 所得額(元) | 扣除額(元) | 課稅額(元) | 稅率(%) |
|--------|--------|--------|-------|
| 2,000 | 1,000 | 1,000 | 5,000 |
| 2,100 | 800 | 1,300 | 6,190 |
| 2,200 | 600 | 1,600 | 7,273 |
| 2,300 | 400 | 1,900 | 8,201 |
| 2,400 | 200 | 2,200 | 9,167 |
| 2,500 | — | 2,500 | 10,0 |

直接累進與間接累進，可謂殊途同歸，均足以達重課大所得者之目的。故已用直接累進者，不必再用間接累進。已用一種間接累進者，更可不必再用另一種間接累進。否則，將徒見稅法之繁複而巳，無何實益也。

上面所述各種直接累進與間接累進，乃係依課稅物件數量價格之增加而遞高其稅率，有人謂之曰真累進。而對於依課稅物件之性質而增加稅率者，則稱為準累進。如德國一九二二年之繼承稅，一方面因財產所得額行真累進，同時復因親屬關係之親疎與繼承人從前所有之財產額，又行其準累進。法國一九二五年之所得稅，一面適用十三階段之超過額累進而行真累進，同時復因家屬人數而規定準累進。惟本書對於準累進情形，概詳本節第一項課稅與第二項差別待遇中，此處不復贅述。

稅率有比例與累進之分，累進稅又有各種不同之方法，均詳於上述矣。惟稅法上究應採取何種稅率？（累進固較比例為佳，

但有時因征收技術上關係，事實上不能採累進者，)若採取累進稅，則稅率之起迄界限，累進之速度，稅級之劃分等如何規定？尚非純理論所能解決，須待於立法者依客觀情形隨時因地審為斟酌。如一國財富分配之勻否，國民經濟之豐饒，國家財政之需要，征收技術之疏密，產業之盛衰，以及國家主權之完整與否等問題，均在考慮之列。但有幾個原則，我們是可以確定的。

(三) 規定累進稅率立法時之原則：

1. 累進率之起點，務求其小。
2. 累進最高率之規定，當以實際生活為標準。如每月一二千元(指我國法幣)之收入，在美國為一般人民之起碼所得，為累進稅率之起點，但在吾國則認為大所得，為累進稅率之終點。此蓋社會生活程度之不同，非吾國稅率較美國為高也(美國一九三二年之附加稅，一百萬美元以上之所得，稅率達百分之五十五)。
3. 稅級之劃分，當求其細密。
4. 稅率累進之速度，於稅制初行時，當緩和。但貧富懸殊過甚，行政效率高強，於不影響產業發達之範圍內，稅率累進不妨盡量加速。
5. 平時稅率宜低，以涵養富源，俾在非常時得有所伸縮。

第八節 所得稅之複稅與退稅

第一項 複稅

上節所述稅制中應有之各項設施，其目的在求納稅能力之適

應公平原則之實現也。然茲尚有一問題，若不能避免，則稅制中祇有各種人事之斟酌，勤勞之減免，累進稅率之運用，終不能達到公平原則之實現，納稅能力之適應，與健全稅制之建立也。此問題為何？即複稅是。

何謂複稅？複稅者，對於同一課稅目的物重複征收二次以上之賦稅之謂也。

重複稅有「形式的」與「實質的」之區別。形式的複稅，為立法者所預期。即對於某種所得，認為負稅力甚大，從稅制各方面以租稅，加以負擔。如德國對於財產所得，除課所得稅外，復課以補充的財產稅。日本對於土地營業所得，除課所得稅外，復課以地租營業收益等收益稅。此種複稅情形，非此處所欲論。至於實質的複稅，則不合納稅能力，稅制上應加以避免，即本項所討論之問題也。

在一般所得稅率甚低之時，負擔複稅者，並不覺若何困難。自前次世界大戰發動後，各國為供應戰費辦理善後事務，財政需要孔亟，稅率大增，若一人之所得被重複課稅，其所得中某一部分（超額累進部分）所受之負擔，甚有超過百分之百之稅率，於是複稅問題遂至極嚴重階段，為世人所注意，而不得不求解救之策矣。

且也，複稅之結果，不獨使納稅者負特異之負擔，發生租稅上分配不公問題，而且從長期觀察，結果將使各地（國內或國際）貿易發生障礙，阻滯相互間經濟關係之發展，有妨經濟社會之

自然進化，其影響所及，不僅公平與否已也。

重複稅之發生，不外兩種事實：一為兩個以上課稅主權所發生之重複稅，二為一個課稅主權內所發生之重複稅。茲分述於下：

第一目 兩個以上課稅主權所發生之重複稅

此即一國各級政府或國際間各國政府對於同一目的物課幾重租稅之謂也。一國中之重複稅，可將中央與地方之稅源劃分清楚，解決至易。而國際間之複稅，則各國各有完稅之獨立主權不能禁止他國對於本國稅源課稅，情況較為複雜。茲將其發生原因及解決辦法剖述如下：

(一) 發生原因 在地方經濟時代，當地之生產量即為其消費量，各區域間並無經濟往來，政府收入，大都為交易稅，消費稅，與納稅者之國籍及經濟來源等問題毫無關係，故此時並無複稅問題發生。迨後經濟情況更改，環境隨之一變。因新大陸之發現，金銀鑛之開掘，貿易擴張，資本累積，促使機器發明，發生產業革命，生產組織自基爾特制度(Guild System)，進至家庭工業制度(Domestic System)，復進至工廠制度(Factory System)。經濟單位，自地方經濟，進至國家經濟乃至於世界經濟。不獨吾人日常生活所消費之物品不少來自世界各地，即財富所得之獲取，亦多受世界各地之影響。正如亞丹斯密(A. Smith)所云：「資本家是含世界性的人，並無國界觀念，其投資全視利益之多寡而定」。所以國際間之經濟關係，日趨密切。同時在政府財政之支出上，前後亦大有不同。從歷史上觀察，政府財政之支出

可分為四時期。第一為抑壓時期 (Repressive Stage)，事業對象，重要的為應付戰爭，善後天災。第二為預防時期 (Preventive Stage)，事先採取各種設施，防止戰爭災害之發生，此時費用較增，人民漸有常年性之租稅負擔。第三為進展時期 (Developmental Stage)，政府之職務，不僅以防止禍害為已足，並進而改良優點增加幸福，如改良公路運河以利交通，可為其例。第四為創設時期 (Creative or Constructive Stage)，此時不獨對已有者加以改良，並謀創設所無者，其顯著之事業對象為教育。從廣義解釋，教育事業之費用，當隨文化程度之進展日益增加，最後勢必駕凌其他任何支出而上之。因此，政府之支出日增，不得不謀大量之租稅收入。

一方面因國際間經濟關係日益密切，同時政府之支出浩繁，租稅加重，結果複稅問題遂乘隙而起。然而所謂複稅者，並非所有租稅均發生複稅，凡交易稅消費稅，其課稅之對象僅為交易行為消費行為之本身，與交易者消費者之行跡住所無關，故只有交易地點消費地點可以課稅，不致發生重複稅情形。土地稅單為直接稅，但自始即認其應由當地之政府課稅，並無異議，其能發生重複稅者，為動產之財產稅營業稅遺產稅與所得稅，其中尤以所得稅為甚。

然則所得稅究竟如何發生重複稅乎？無析之，其原因有三：

(1) 課稅標準不同 所得稅之課稅標準有三：一為國籍國籍，即問納稅者是否為本國人民，此在分別本國公司與外國公司

特別重要。二為住所問題，即問納稅者是否為本國居民，在探此種課稅標準時，無住所之本國人，何處課稅？課至如何程度？其困難複雜情形？殆與有住所之外國人等。三為所得源泉問題，即問所得發生於何處（包括財產之著落地，事業之活動處所，及發生所得之社會環境）。前二者重於課稅主體——人之歸屬，後者重於課稅客體——所得之歸屬。因為各國所採取之課稅標準不盡同，遂發生複稅問題。例如法國人住在英國購買美國公司股票發生所得，若法國採取國籍主義，英國採取住所主義，美國採取源泉主義，則三國均可課稅。

(2)兼採數項標準 如上所述有時固可發生重複稅情形，然有時亦發生無稅情形。依上例法國人住在英國從美國發生所得，若此時法國採取住所或源泉主義，英國採取國籍或源泉主義，美國採取國籍或住所主義，則三國均不課稅，豈不發生無稅情形？然而各國因財政支出上之需要，迫使其採取更複雜更伸展的稅制，即一國之租稅，同時採取數項標準。例如一九一八年以前，英國若干自治領之所得稅，均與其母國同樣採取如下之課稅標準：凡本國境內所發生之所得，不問所得者為誰；凡國內居民所領受之所得，不問其來自何處，均須課稅，於是任何場合之國際所得（凡所得者之國籍住所及所得來源關係二國以上者，謂之國際所得）無稅情形已不復存在，所餘者複稅而已！

(8)同一標準解釋不一致 各國雖採同一課稅標準，尚其解釋不一致，一個人可有數個國籍數個住所（或並無國籍無住所）

，結果亦發生複稅情形。各國過去實例，對於國籍住所，為求一明確之課稅標準，煞費苦心，而結果仍屬紛雜異常，例如「如無住所，視其居所」，「如有數住所，視其國籍」，「如有數住所，以居住時間長短比例分配之」，「如有數住所，以有形動產之實在所在地，推定為所有者之住所」，「如有數國籍或無國籍，或一國籍在訂約國，另一籍在非訂約國，依特別規定」，「妻以夫之住所為住所」，「孩童以家長或保護人之住所為住所」，「有家庭者以家為住所，未婚者以工作處所為住所」。由此可見課稅標準解釋不一致所生之煩雜情形。自然人國籍住所之解釋，倘有如此紛雜情形，法人可想而知矣。

國籍住所尚為法律上之問題，只要國際間公定一統一標準，解決並非不可能，而所得源問題，有時事實上確與許多國家發生混合關係，殊難判分各自之課稅範圍。僅就着落地而言，不動產着落地易於解決，而動產之着落地，如游牧羊羣游歷船隻等則頗難決定。決定動產之着落固難，而決定無形的動產之着落更難。例如人住在甲國，不動產抵押票據保管於乙國銀行，不動產在丙國，則此項抵押產權究在何處？又如股東持有人為美國人，公司茶場在錫蘭，持荷蘭執照，股票保存於法國，則財產究在何處？——英乎？荷乎？荷乎？法乎？決定着落地固難，而決定所得源尤難。因公司之發達，更增其複雜性。凡如

1. 公司總店所在地

2. 公司永久營業機關所在地——指總分支店，工場，代理店

，堆棧等所在地。

3. 實際營業操縱處所之業務的操縱處所
財政的操縱處所

4. 公司立案處所

5. 公司不動產所在地

6. 股票債票持有人住所國

7. 股票債票持有人國籍

8. 股票債票保管銀行所在國

9. 公司營業處所 { 貨物購買國
貨物生產國——包括運輸過程
貨物銷售國

均未始不可認為與所得之獲取發生相當關係，苟相互間無適當之協調分派，勢必發生複稅問題。

(二) 解決辦法 過去重複稅之避免有三種形態，一為聯邦各州間複稅之避免，二為帝國下各獨立國間複稅之避免，三為各獨立國間複稅之避免。國際商會國際聯盟對此均曾作相當努力，茲依次敘述於下，最後殿以作者鄙見。

(1) 聯邦下各州間複稅之解決辦法

(甲) 德國 按一八七〇及一九〇九年之法律，直接稅由住所州課稅，如無住所，以居所為標準。至於不動產及固定實業 (Fixed Industry)，由財產及營業所在地抽稅。如營業地點有數處者，由各州比例分配之。如稅民全期已在稅處納稅者，於此州納直接稅時得要求扣除。大抵後因大都會稅彙中於聯邦征課

由聯邦征課後分配於各州，重複稅情形大為減少。

(乙) 瑞士 一八七四年聯邦憲法授權國會立法防止州際之複稅，事實上此權已移諸聯邦法庭。其判例大都採住所主義。不動產由着落地課稅，但抵押收入，由着落地與住所地比例分配。不動產之銷售由着落地課稅，但如以此為經常業務者，由住所地課稅。動產所得及其他所得由住所地課稅。如營業地在兩縣(Canton)以上者，由聯邦法庭決定比例分配之。蓋以單純立法，有時不能概括全體，反致運用不靈也。

(丙) 美國 複稅之防止，在德國藉聯邦立法，在瑞士藉聯邦司法裁判。而美國情形，既不如德國，亦不像瑞士。彼邦法律，對於州際間之複稅，並非認為不合法。聯邦法庭對於各州間之複稅專宜，只有於妨礙平等一致之原則時，始可出以消極限制，不能積極規定防止複稅之辦法。近來因經濟事業之活動範圍，日漸膨大，決非一州之地理界線所能限制，州際所得日多，複稅之糾紛愈大，於是事實上遂迫使各州自動的採取各種詳細之稅款分攤方法。

(丁) 印度 印度複稅問題，起於聯邦與各州對於所得稅之征課。其解決辦法，乃由聯邦與若干州成立協定規定：稅民就中央與地方重複征課所得稅時，得要求返還二稅中之數額較小者，過還之款，由中央與地方平均負擔。

(戊) 澳洲與加拿大 其複稅之發生，多在於遺產稅方面，從略。

(2) 帝國下各獨立國間複稅之解決辦法 主要例為英帝國，自一八六〇年印度採用所得稅後，英國人須向本國及印度政府同時納稅，開始發生複稅問題。但因其只涉及政府官吏，未引起國會注意。以後問題愈趨嚴重，曾屢次提出國會討論，事實上均無結果。因上次大戰爆發，各自治領採取高度所得稅率，以及一九一四年英國法律擴張所得稅之課稅範圍，對於國外所得，不論是否匯回本國，均須課稅，於是帝國全境，充滿複稅問題之紛論，迫使政府不得不加研究。但大規模商榷解決複稅辦法，尚為一九一九年之事。該年成立皇家所得稅委員會 (Royal Commission on the Income Tax) 內設複稅分委員會 (Sub-committee on Double Taxation) 邀集各地代表，研討關於帝國內複稅問題之解決辦法。當時各地因經濟環境不同，課稅標準多不一致，所持意見各異其趣。英國本部及若干自治領之所得稅，無論所得人如何，凡在境域內發生之所得皆課稅，又無論所得發生地如何，凡境內人民之所得皆課稅。澳洲之所得稅，則僅採一個標準，無論所得人如何，凡境內發生之所得均須課稅。南非聯邦與澳洲相倣，凡境內發生之所得，或認為境內發生之所得均須課稅。彼所謂認為境內發生之所得者，即指國外所得因在該處兼住而未課稅者而言。澳洲代表以境內人民在外投資或營業而獲取所得者甚少，對於非在澳洲境內發生之所得，願意犧牲，不加課稅。並希望採取此項源泉課稅辦法 (Origin Tax)，解決複稅問題。但此項主張與英本國之利害衝突，結果僅採用下述之折衷辦法「凡

稅民之所得已在他自治領繳納是年之所得稅者得減免如下：(a) 英自治領稅率在英本國算出稅之半數以下者，按照自治領數額減免。(b) 此外各種情形，只得減免英本國算出稅之半數。此項建議，一九二〇年之財政法案，加以正式採用。(澳洲例外)

(3) 各獨立國間複稅之解決辦法 各獨立國間複稅之解決辦法，有二種形式，一為各國政府自動的立法規定減免，二為國際間協定。

(A) 自動的立法規定減免 此可分為互惠的與非互惠的。其所規定，大都為某種特殊情形，試舉數例如下：

1. 比利時 凡國外得來之所得，既經國外課稅者，在比國僅課以四分之一之稅。

2. 瑞士 各州對於從國外得來之營業所得，僅課以三分之一之稅。

3. 荷蘭 稅民如有國內國外所得，均須報告政府，合併計算稅額，但國外所得部分，得依其國外所得額所適用之稅率算出之稅額予以減免。例如某甲所得全額為五十萬佛羅林（荷幣名），其中五萬為國外所得，則其應納稅額，既非四十五萬佛羅林之稅額，亦非五十萬佛羅林之十分之九，均為五十萬佛羅林之稅額減去五萬佛羅林之稅額之餘額。

4. 美國 凡國外所得已被課稅者，其稅額得於美國稅額中減免。但外國國民僅以該國與美國有互惠待遇者為限。減免之數，均以國外得來部分與總所得之比例之稅為限。例如國外得

來部分，佔總所得之半數，納稅人無論其在國外是否曾納較多之稅，而在美國最高僅得減免一半美國稅。

(B.) 國際間協定 國際間協定，大都為兩國締約，規定互惠條款，以便利繳稅，或避免重復稅。協定最早者，當推一八四三年法比條約，凡關於便於課稅之文件與諮詢，兩國得互相問答。迨後如與國於一八九九年與普國，一九零二年與希臘協定，凡不動產及固定產業之營業及其抵押，由着落地之國課稅，薪俸與贍養金由支付之國課稅，其他財產及其所得由住所之國課稅。自十九世紀末年以後，此種國際間之協定甚多。惟其內容，大都基於各國本身之經濟利益，僅涉及斷片的特殊的問題，絕鮮對復稅避免，作整個有系統之規定。茲為節省篇幅起見，僅將過去關於此問題之國際協定，列一簡表於下，詳細內容從略。

關於重復稅之國際協定 (註一)

| | | | |
|------|-------------------------|------|-------|
| 1843 | 比——法 | 1924 | 美——德 |
| 1845 | 比——荷 | 1924 | 英——芬 |
| 1851 | 荷——Golluerin (註二) | 1924 | 英——瑞典 |
| 1872 | 英——Vaud (註三) | 1924 | 匈——羅 |
| 1873 | 德——荷 | 1924 | 英——丹 |
| 1888 | 德——荷 | 1925 | 美——馬 |
| 1893 | 奧——普 | 1925 | 波——捷 |
| 1899 | 美——英 | 1925 | 德——俄 |
| 1901 | 奧——Lichtenstein (註四) | 1925 | 意——德 |
| 1902 | 奧——希 | 19.5 | 英——芬 |
| | | 1925 | 意——匈 |

| | | | |
|------|--------------------------|------|---------------|
| 1904 | 意—瑞士 | 1925 | 法—Monaco (註八) |
| 1906 | 奧—意 | 1926 | 美—意 |
| 1906 | Bale (註五)—普 | 1926 | 英—意 |
| 1906 | 意—羅馬尼亞 | 1926 | 法—西 |
| 1907 | 法—英 | 1926 | 荷—英 |
| 1909 | 普—溫森堡 | 1926 | 美—日 |
| 1910 | 德—希 | 1926 | 荷—美 |
| 1911 | Fale—普 | 1926 | 波—奧 |
| 1912 | 盧—Alsace-Lorraine | 1927 | 美—法 |
| 1913 | Bale—Badon (註六) | 1927 | 丹—冰 |
| 1919 | 西—希 | 1927 | 法—比 |
| 1920 | 希—德 | 1927 | 奧—瑞士 |
| 1921 | 德—薩爾 | 1927 | 西—意 |
| 1921 | 德—捷 | 1928 | 英—德 |
| 1922 | 奧—捷 | 1928 | 德—丹 |
| 1922 | 意, 奧, 匈, 羅, 波, 南斯拉夫 (註七) | 1928 | 德—瑞典 |
| 1922 | 德—奧 | 1928 | 英—冰島 |
| 1922 | 法—薩爾 | 1928 | 匈—南斯拉夫 |
| 1922 | 美—丹 | 1928 | 匈—波 |
| 1922 | 美—冰島 | 1928 | 美—加拿大 |
| 1923 | 德—波 | 1928 | 挪—比 |
| 1923 | 匈—捷 | 1929 | 荷—挪 |
| 1923 | 德—但澤 | 1929 | 英—希 |
| 1923 | 德—匈 | 1929 | 英—日 |
| 1923 | 德—瑞士 | 1929 | 日—加 |
| 1924 | 意—捷 | 1930 | 法—瑞典 |
| 1924 | 波—但 | 1930 | 法—荷 |
| 1924 | 西—英 | 1930 | 德—加 |
| 1924 | 美—英 | 1930 | 荷—加 |
| 1924 | 奧—匈 | | |

(註一) 此表材料係根據 Seligman, Double Taxation and International Fiscal Cooperation 及 Herndon; Relief from International Income Taxation 二書編成

(註二) 德國1819—1871參加關稅同盟之各邦

(註三) 瑞士之一邦 (註四) 德國之一城

(註五) 瑞士北部之一邦 (註六) 德國之一邦

(註七) 此為過去僅有之集體協定，但只有意奧二國於1926年11月30日批准。

(註八) 法國南部之小國，廣僅六英里。

以上所述國際間複稅問題之解決辦法，在聯邦下之各州及帝國下之半獨立國，因其政治組織尚有統一的半最高權力機關，(若干政務，各邦及半獨立國有自主之權，可不受聯邦及帝國之指揮，故此處姑稱為半最高權力機關) 解決較易。至於各獨立國間之解決辦法，無論自動的立法或相互間成立協定，均無通盤的學理根據，對複稅作有系統的徹底的避免，其所成就者，不過減輕複稅之程度而已。故事實上國際間之複稅問題，尚大有待於人為之改善。過去對此曾加努力者，一為國際商會 (International Chamber of Commerce)，一為國際聯盟。

(4.) 國際商會對於國際複稅問題之努力 凡爾塞條約訂立後一年，(一九二零年六月) 國際商會 (會員為各國工商團體) 在巴黎開成立大會，一九二一年開會於倫敦，一九二三年開會於羅馬，一九二五年開會於北京Brussels，一九二七年開會於瑞 (奧) 京Stockholm。該會成立之初，對於複稅問題，即異常重視，不久提出比法美意荷英等國會員，另組複稅委員會，專門研討複稅之解決辦法。倫敦大會時，增添丹麥，瑞典，瑞士，印度支那

盧森堡等國參加，羅馬大會時，復增捷，匈，日，葡等會員參加，計共十五國，每國派一代表。歷次大會前後，均曾召開會議，討論提向大會之議案，或研究由大會交下之有關問題。且與國際聯盟財政委員會時作密切之聯繫，相互推派代表出席會議，討論複稅問題。其所提意見，由國際商會大會通過成為議案者甚多，此種意見，雖未全部為國聯所採納，但大部為當時國際複稅協定及國聯所擬國際複稅盟約草案重要原則之參考張本。茲摘其要者列述於左，以視大概。

1. 不能因國籍之不同，對稅民有所歧視。

2. 住所之意義，應有一國際協議，但個人與公司不必作一致之解釋，同時提議公司登記處所認為住所。

3. 無住所之個人，認其出生所為住所，無住所與國籍者，以居所為住所。

4. 請求減免租稅者，必須證明實已納稅。

5. 國外所得所課之稅之減免，須等於各國所課之總數。

6. 住所國對上述之減免，可以本國稅之一半為限。

7. A. 不動產所得，認為得自所在地國家。

B. 債務利息及股票紅利可認為發行股票公司所在地之國家所得，亦可認為所得者住在地之國家所得。

C. 動產所得認為得自動產所在地。

D. 營業及自由職業所得認為得自營業所在地及職業工作所在地。

8. 如營業及職業涉及數國者，依比例分配。

9. 如不能察知其所得來源者，由關係國商定。

10. 各關係國所徵之總數，不得超過住所國應徵之總數。

11. 稅民與徵稅國家如有爭端，得向國際機關上訴。

(以上見一九二二年十二月之決議案)

12. 各國財政立法對於國際工商業所課之稅異常苛重，不獨阻滯國際貿易之發展，且妨礙各國本身之繁榮，複稅之結果，更不堪設想。

13. 所得稅之課稅標準，因各國同時採用住所主義與源泉主義，於是發生複稅問題，避免方法，當棄源泉主義而採住所主義。

(註)

(註)意大利代表對此議案表示異議，認為以住所主義為所得稅之課稅標準，並非避免複稅之最好辦法，凡屬對物稅(Tax in Rem即指分類所得稅或Impersonal Tax而言)源泉主義概優於住所主義。

14. 在互惠條件下，對於非本國居民(包括公司)之航業所得，應予免稅。此項所得應絕對採用住所主義，不能有任何例外適用源泉主義。而所謂互惠者，乃指程度相同而言，非價值相等之謂也。

(以上見一九二四年三月之決議案)

15. 欲完全避免複稅，獨有之國家雙方協定，必須代以普遍適用之國際盟約。

(以上見一九二七年六月之決議案)

(5.) 國際聯盟對於國際複稅問題之努力 國聯對於複稅問題之努力，曾召集三個會議。一為經濟專家委員會，二為技術專家委員會，三為政府專家大會。因前者所提之報告，其解決辦法，偏於債權國之利益，不為大多數國家所滿意，故召集第二第三會議。茲分述如下：

(A) 經濟專家委員會 國聯財政委員會 (The Financial Committee of the League of Nation) 於一九二一年聘荷蘭白魯恩教授 (Bruins) 意大利愛騰第教授 (Senator Einaudi) 英國斯坦漢爵士 (Serjosiah Stamp) 及美國塞利格曼教授 (Seligman) 四人為經濟專家委員會 (The Committee of Economic Experts) 委員，請其依據學理，考究重複稅問題，並謀解決方法。四人先有用通訊方法交換意見，於一九二三年集議於瑞士之日內瓦，並提出報告。

該報告內容之要點，首在分析所得之經濟歸附。(Economic Allegiance 亦稱經濟所屬) 經濟歸附之第一要素為財富之獲取 (Acquisition of Wealth)，包括一切生產過程與因素。第二為財富之坐落 (The Location of Wealth)，此可分為經濟的坐落 (Economic Location (與實體的坐落 (Physical Location))。有時兩者同屬一處，有時兩者不同屬一處，例如以不動產為擔保之抵押票據或債票，往往歸之於保險箱，不與土地房屋或該產業所有人之住所同屬一處，第三為產權保護地 (The Enforce

ability of the Right to Wealth)第四為財富之處置 (The Disposition of Wealth)，此可包括財富之消費，浪擲或再投資。但無論如何處置，均與其本身住所發生關係。

根據上述加以研究，其重要因素不外兩點：一為所得之發生來源，二為所得者之住所。

報告內容之第二要點，為分析各種財富所得經濟歸附之成分，即分析何者所得來源重要，何者所得者住所重要，以作行使課稅主權之參考，茲列表如次：

| 財 富 種 類 | | 重 要 因 素 | |
|---------|-----------|---------|--------|
| | | 源 泉 | 住 所 |
| I | 土地 | X | |
| II A | 礦，油井等 | X | |
| II B | 商業 | X | |
| III A | 農具，機器，畜牧 | X | |
| III B | 金錢，珠寶，傢具等 | | X |
| IV | 船舶 | X(登記處所) | |
| V A | 抵押 | X(財產稅) | X(所得稅) |
| V B | 股票 | | X |
| V C | 債票 | | X |
| V D | 公債 | | X |
| V E | 普通債務 | | X |
| VI | 職業所得 | | X |

(註)凡有X記號者，即表示該項因素重要。

因經濟歸附之因素不一，且不同在一處，而各國所採之賦稅政策，亦多以各自目前之經濟利害為前提，並無一貫政策，於是發生複稅情形。報告內所提之解決辦法，約有四端：

1. 扣除國外所得法 (The Method of Deduction for Income from Abroad) 凡國外所得，准其扣除在外國所付之租稅。美國之現行法庶幾近之。

2. 豁免出外所得法 (The Method of Exemption for Income going Abroad)，凡無住所者之國內所得，均予豁免租稅。

3. 分攤稅收法 (The Method of Division of the Tax) 兩國協定，同一稅源，所得發生國課一部分稅，所得者之住所國課一部分稅。或由所得發生國徵收全部，而以所得者住所國應得之部分照數歸還。此法英國與其殖民地間曾採用之。

4. 分割稅源法 (The Method of Classification and Assignment of Sources)，由國際協定，依經濟歸附之程度，將稅源劃開，各關係國各得某種稅源之全部稅收。例如以不動產所得劃歸所得發生國課稅，商業證券所得劃歸所得者住所國課稅是。上表所示，即可為此法劃分稅源之標準。

專家意見，提出四種方法，任憑各國各依據本國之賦稅政策，採取一種。惟據彼輩觀察，第一種方法對於債權國過於不利，若所得發生國之稅率高於本國，同時扣除又不加限制，則本國政府勢將過屠門而大嘯，分文無所得矣。除非有盡擴張國外營業，常願為此犧牲，並有如美國之富有真慷慨者外，此法決無採擇之餘地。第三法雖如用同一文字之英國，尚有不少困難，其他習慣文字利害全不一致之國家，分攤時發生糾紛，自不待言。第四法亦復如是，分割稅源時，各國利害關係不同，亦不免發生爭執，

實際進行時均有問題。而第二法於兩國經濟力相參時，雙方投資約略相等，直截了當的對於外國資本一律豁免賦稅，彼此均無損失，可免除第三第四二法之紛爭。若一方為債權國一方為債務國，則採用此法時，經濟落後國家，可藉以吸收外國資金，以作開發之舉。債務國若對此所得源同時課稅，往往結果並非債權國之負擔，而仍成為債務國之負擔，或則因加重租稅，阻礙國際資本流通，影響經濟落後國之開發，實際上仍無所獲。蓋債權國之國外投資者，不管所得來源國是否課稅，其所獲純利，至少必須與在本國投資所獲之利益或在其他處所可能獲取之純利相等，始肯投資。否則，勢必裹足不前，例如國內債票利息年息6%，國外亦須在6%以上。若源泉國對此所得課稅10%，則其利率必在7%以上，國人始肯投資。否則，該國債票一定無人問津。故外國政府雖課租稅，其負擔仍落到債務國本身頭上。其情形有如對入口貨之增加關稅，外國出口商若知輸入國增加關稅，無利可圖，勢必停止輸入，或則輸入後增加物價，將稅負轉嫁於輸入國消費者人民負擔，所有關稅之增加，並不能對輸出國加以負擔，不過阻礙國際貿易或加重本國人民之負擔而已。

不過若於外人在本國已行投資後增加所得稅，則其負擔確由債權國人民負擔。但進一步研究，若投資者常遇此種情形，則此後新投資時，勢將考慮被投資國事後增稅之可能，必定先行提高利率，以作應付意外之保險準備，結果仍屬債務國吃虧。故從實際課稅之經濟影響言，債務國處於不利地位。為減省手續，並使

債務國吸引充分資金起見，解決國際複稅之辦法，以取第二方法為最佳。

批評 惟就吾人觀察，專家主張用第二方法並不妥善。蓋此法只利於資本發達國家，不利於經濟落後缺乏資本之國家。一九一九年英國皇家所得稅委員會內之重複稅分委員會開會時，英國本部與澳菲二洲代表意見之不協調，及國際商會主張課稅標準應兼顧泉主義採取住所主義時，意大利代表之異議，（均見上文）即可知此兩大陣線之利害衝突。該會四位專家，一為英人，一為美人，一為荷人，一為意人，前三者均為債權國家之人民，其主張如此偏袒，雖於正義上不無可議，而為各自國家利益着想，亦毋怪其然。然自吾人觀之，則又不得不作徹底研究，另覓着眼點也。考專家所主張之意見，可議之點甚多，細釋如下：

1. 國際市場利率之決定，不僅依債權國一國之市場利率為準，乃受債權國債務國及其他債權國債務國之多方市場利率所影響，其決定要素有債權國債務國及其他債權國債務國之供需關係，至為複雜。所謂國外純所得至少應與國內所得相等，固是實情，但事實並非如此簡單。即依上例所云「國內債票年利6%，國外投資之利息亦須在6%以上，若源泉國對此課稅10%，則其利率必在6 $\frac{2}{3}$ %以上，本國人民始肯投資」，然而假定其他條件不變，債權國所需求之利率忽然提高至6 $\frac{1}{2}$ %，勢必資金需要減少，供給增加，6 $\frac{2}{3}$ %之利率，不一定能維持。若因此而轉投其他債務國，則其他債務國資金供給增加，市場利率亦將下跌，或甚至

亦須同樣課稅，仍蹈前一債務國之覆轍。此時若因在外投資無利可圖，收回本國，則本國市場資金加多，利率勢必下落於6%之下。可見債權國之對外投資，有時不能全憑一己之如意算盤也。

從另一方面觀察，有時債權國在外投資所得利率，遠在本國利率之上，雖經源泉國加以課稅，其純所得仍比本國投資所獲者多。例如本國利率為6%，被投資國之普通市場利率為10%，則其投資之利率，往往並非依本國單方市場為標準，決定在6%，而却為6%至10%中間之7%或8%或9%。苟如是，則雖被源泉國課稅，其純所得仍比國內所得大，決不至如經濟學家所云阻礙國際資本流通或仍由債務國負擔租稅也。

再者，如謂為防債務國事後增稅起見，須先打提高利率，以作保險準備，姑無論債務國能否接受，且試問本國稅政是否亦有變動可能？若本國增加租稅，他國未增加租稅，豈非本國在外之投資，將被驅於世界市場？難道亦將事先提高利率以作保險準備乎？可見此亦昧於以本國之市場利率決定國際市場利率之謬論所致也。

2. 投資事業之發生，雖完全出債務國之要求，或由於債權國之經濟侵略，如外人在我國上海各地設立工廠，可為其例。假使國庫課以重稅，其資本亦未必肯撤回。

3. 除利息所得外，尚有作企業之投資而直接取利潤者。而利潤之獲取，往往依其地原料，勞工，需要市場，運輸等因素而決定之成分多，而受租稅之影響少。

4. 除營業投資外，尙有其他勤勞所得。目前各國所採之人口政策，大都禁止外人移入，以防本國人口之壅塞。即如美國人口稀疎富源充足國家，近來亦對移民加以限制，（有色人種根本拒絕）以謀賡斯美洲大自然，減輕未來生存競爭之壓迫。故人口出口與資本出口不同，在外獲取之勤勞所得，當然由源泉國課稅，無住所國徵收之餘地。

5. 退一步言，假定國際資本流通，確由於債務國之要求，而加稅之結果，至多將加稅部分仍歸債務國人民負擔而已，於整個債務國之經濟利益，並無損失，不一定阻礙國際資本之流通。蓋國際資本之所以流通，乃因國際間利率之不平衡，決不因債務國增稅而發生阻礙也。

6. 再退一步言，復稅確能阻礙國際資本流通，然此固非債務國之幸，而債權國發生資本過剩，利率下降，百物昂貴，再生產率減低，亦未爲社會之福也。

7. 專家等以租稅由債務國征課，疑其會無限制增加，影響住所國之收入，此實過作驚人之語。蓋課稅時對外人不得歧視之原則，爲現時國際財政合作最起碼之條件。如屬國人外人一律待遇，則其稅率之決定，當據其整個賦稅政策而來，決不至爲此區區微利（外人所得究比國人所得少得多）而累及全體國民之負擔也。假使事實上稅率確屬過高，投資事業本身即生動搖，對於債權國稅收，至多對此國外所得部分不予課稅而已。（此項所得本不應課稅）有何損失之有？

8. 債權國在外投資獲取所得，雖損失所得稅，而國富增加，仍可從消稅方面取得補償。至於債務國一方面國富輸出，若同時又不准其就所得源課稅，未免於國際經濟均衡中失之過偏。

9. 依經濟歸附首，債權國固供給資本，而發生所得之地究為債務國。從理論上着眼，自以所得源泉國家課稅為宜。

10. 債務國依所得源就地征課時，時間最早，征稅權得充分發揮，在征收行政上着眼，賦住所屬課稅為便利。

11. 專家主張各國經濟地位相勢時，可採用第二法，惟目前國際複稅之所以成爲問題而不易解決者，正因各國經濟地位懸殊利害不等耳，苟各國經濟地位相勢，豈只第二法可以採用，其他方法亦何獨不可？

(B) 技術專家委員會 經濟專家研究國際復稅問題，乃應國聯之請，純以學者立場作學理上之探討，並非以政府代表參加也。專家等報告提出後，國聯又召集一技術專家委員會 (Committee of Technical Experts)，於研究經濟專家所提之報告外，復考量各國推行時之實際行政問題。當時被聘派遣代表者，計比、捷、法、英、意、荷、瑞士七國。自一九二三年六月起，在日內瓦先後開會五次，於一九二五年二月十七日完成報告。送達國聯財委會。內容分爲四部：一爲導言、二爲複稅、三爲逃稅、四爲結論。關於解決復稅問題，提出三項原則：

1. 分類所得稅 (Impersonal or Schedule Taxes, Impots Reels) 歸源泉國征課。如不盡產及其抵押由籍管地課稅。工商

業所得應自數額者，依比例分配之。只有航業所得，得於互惠條件下，由營業機關之實際管理中心所在地征課。勤勞所得，由工作所在地征課。董事酬勞金（Directors Fee），由公司所在地征課。股票公債公司債及存款等利息所得，由付息者住所國征課稅。

2. 綜合所得稅（Personal or General Income Tax）歸住所國征課。若因分類所得稅採取源泉主義而發生複稅情形時，則採用以下二法中之任何一法：

（甲）住所國對於國外所得已課之稅，予以減除，但有限制或為（a）國外所得適用本國稅率所算出之稅額（分別計算），或為（b）國外所得已課稅之實數，但不得超過（a）所算出之數額。

（乙）源泉國只就其本國發生之所得課稅，其餘部分由住所國課稅，並適用全體所得之稅率。

3. 精確避免之法，須顧及各方財政制度之環境與性質，由關係國自行詳細定之。

在結論中提出三點希望（a）擴大本會，聘請其他國家參加。（b）對新組織應賦予起草盟約之權。（c）賦予一從機關或新機構解決租稅條約糾紛之權。

國際理事會接受報告後，復聘德、日、波、委內瑞拉參加。於一九二六年五月十七日開第一次大會於日內瓦。一九二七年開第二次（臨時）美國（自願）亦先後加入。考美國之所以自願加入，

蓋以一九二五年之技術專家委員會，其中除英荷外，均爲債務國之代表；其建議多利於債務國，不利於債權國。而且對於所得稅之分類，只依照大陸法意等國之稅制爲標準，與英美等國之稅制相較，大相逕庭，認爲有再行研究之必要。在國聯方面，亦以美國之國際貿易與投資牽涉甚廣，亟需獲得該國之合作，故亦表示歡迎。

一九二七年四月擴大會議會於倫敦，十三國代表均出席，起草四個示範條約（Model Convention）。一關於所得稅，二關於遺產稅，三關於徵稅之行政協助，四關於徵稅之司法協助。

關於所得稅之示範條約，其內容較一九二五年之報告稍有差異，但大致並無變更。

(C) 政府專家大會 一九二八年十月國聯復在日內瓦召集政府專家大會（General Meeting of Government Experts）。

到會者計有奧、比、保加利亞、中國、捷、但澤、丹、愛沙尼亞、法、德、英、希、匈、愛爾蘭、意、日、拉脫維亞、荷、挪、波、羅、南非、西、瑞典、瑞士、俄、美等二十七國代表，開會十七次，大抵分討論所得稅問題，結果以一九二七年倫敦會議所草條約爲基礎，另行擬訂三個所得稅草約：

1. 適用於訂約國雙方之租稅制度，均分爲對人征課與非對人征課者（Personal Taxation and Impersonal Taxation 或稱綜合征課與身賦征課）。

2. 適用於訂約國雙方之租稅制度，均不分爲對人征課與非對

人征課者。

3. 適用於訂約國雙方之租稅制度，一方如此分類，一方不如此分類者。

上述三草約中以第一草約規定最周詳，正文下並附說明。第二第三草約雖各有差異，但重要原則均屬相仿。茲摘述第一草約之內容，以觀其梗概。

第一條 本約之目的，在防止直接稅之重複征課，適用於雙方之稅民，不論國籍。（說明中對於訂約國居民而屬於未訂約之第三國國籍者，為促使其所屬國家加入訂約起見，得暫時限制適用。）並將雙方各級政府所課之租稅分為非對人稅與對人稅二種，詳細稅目由訂約國臨時決定。所謂非對人稅者，指大抵依所得種類在源泉處所征課而並不顧及納稅者國籍住所家庭責任等等之個人環境而言。所謂對人稅者，指顧及個人狀況而依其總所得課稅者而言。

第二條 不動產及其抵押所得，歸財產所在地政府課稅。

所謂不動產所得，乃指根據財產之本用權，所有權，或長期租用權，依據財產之實際或假定租賃價值或其他形式所獲之所得而言。

第三條 公債公司債放款存款所得之利息所得，歸債款人之住所地政府課稅。

所謂公債，包括各級政府發行之證券。公司債包括抵押債票。存款放款，指非屬於商業者而言。存款之債款人，指直接付與

之總分支行。

第四條 股份所得由營業機關之實際管理中心所在地政府課稅。有經雙方合意，得依第三條規定，實行退稅辦法。

第五條 凡工業商業農業及其他一切營利事業與自由職業之所得，不論屬於法人或自然人，均歸永久營業處所所在地政府課稅。

總店，支店，礦山，漁田，工廠，作場，代運店，棧棧，辦公處，庫房，均可認為永久營業處所。買貨賣貨代理人及機器裝置處（如起重機升降機）是否認為營業處所，視事實定之。國外真正獨立之代理人，依經手業務扣取佣金者，不應為本國公司之永久營業處所。

如營業處所分佈在兩國者，各課其本國發生之所得。雙方政府應先行訂立詳細合同，作為分攤所得之標準。

水空航業所得，歸實際管理中心所在地政府課稅。但其附帶業務（如賣貨棧棧銀行等）獨立於航業以外者，仍依其他規定辦理。

第六條 股份公司董事經理之報酬，依第四條規定，歸實際管理中心所在地政府課稅。此種報酬，仍為公司利潤之一部，與視為開支之薪酬不同。

第七條 薪工所得隨工作所在地課稅。但邊界工作及洗滌性職業工作之薪工所得，得另作特別規定。

國外之公務員薪工所得，歸其款國課稅。

第八條 養老金 (Pension) 所得，不論公的或私的，均由債務者所在地繳納課稅。

私人給付之養老金，在特殊情形下，工作所在地或雙方之永久住所，得認爲債務者所在地。

第九條 年金 (Annuities) 及上述各條以外之所得，歸所得者住所國徵課。年金之所以作爲此規定者，蓋年金之所得者可任意選擇付款國家也。

第十條 對於所得者全體所得所課之綜合所得稅，歸法定住所 (Fiscal Domicile) 國徵課。所謂法定住所者，指有恒久居住之意。

住所國所課之綜合所得稅，對於國外所得所課之稅，應予扣除下列二數之較小者。

A 國外不動產所得及營業所得實際已付之租稅。

B 上述之所得類依本國稅率所算出之稅額。

此種扣除，不得超過住所國所課綜合所得稅全額百分之幾（由訂約國臨時規定）。

舉例明之：某甲住在乙國，所得全額爲十萬法郎，其中二萬法郎爲得自丙國之營業所得，已被課分類所得稅三千法郎，乙國應課之稅，係先照所得全額稅率計算（假定十萬法郎之累進稅率爲20%）爲十萬法郎乘百分之二十稅率，計二萬法郎，再行扣除已課之稅三千法郎，應納一萬七千法郎。假使住所國屬於二萬法郎之稅率爲10%，則只得扣除二千法郎，應納一萬八千法郎。

若住所國同時征課分類所得稅，則上述之扣除，不包括國外所課之分類所得稅。蓋不如此，則國外所得僅負本國之綜合所得稅（因本國之分類所得稅，僅能就本國發生之所得課稅），國內所得反兼負分類所得稅，本國居民將疊起投資於國外證券矣。

專家等於說明內又提議另一遞免複稅方法，即住所國政府所課之稅，僅就本國所得部分依所得全額稅率課稅。如上例，只有八萬法郎依十萬法郎20%之稅率課稅一萬六千法郎。

第十一條 稅民在訂約國雙方均有法定住所時，其綜合所得稅，應於財政年度內依居住時間之長短比例分派之。或由雙方同意，另訂分派辦法，例如依雙方各自獲取之所得額為標準。

凡稅民在年度中變更住所者，得適用此條。

第十二條 財產資本，財產增值等所課之稅，亦得依綜合課稅分類課稅適用上述各條原則。但此為任意規定，訂約國可予省略。

第十三條 如遇特殊情形，為本約所未備者，由雙方根據本約精神，協議適當之解決辦法。

第十四條 本約適用或解釋時，雙方如有爭議，為求和平解決起見，得向國聯所設立之技術團體提出。該團體於聽取雙方意見或開會相議後，得給與調停。

雙方對此調停意見，如不同意，仍不受束縛，得另覓其他仲裁或司法裁判方式。（包括向國際常設法庭起訴），以資解決。

觀上草約內容，可知「技術專家」「政府專家」之見解，與

「經濟專家」大不相同，雖仍有數處（如第三第四條之退稅等）爲敷衍債權國之勢力不得不予退讓外，大致均頗公正，無可訾議。

惟關於水空航業所得，其處訂欠有妥處，不得不稍予剖述。

若水空航業所得，應劃歸何國課稅，約有四種不同情形：

1. 由實際管理或操縱中心所在地課稅
2. 由註冊國課稅
3. 由國籍國（即懸掛該國國旗者，有時亦有例外）課稅
4. 由所得發生國課稅——依旅程，水脚數額或其他標準計算

分派

航業所得性質特殊，本較其他所得不易分派，但絕對規定管理中心所在地課稅，不允所得發生國染指分文，實過於重視航業先進國之利益，所犯錯誤，與經濟專家同，茲不多贅。

（6）吾人主張 複稅問題之所以爲世詬病，以納稅者負擔不允，有礙租稅公平原則。然而此問題之解決，不僅求得負稅者之公平已也，尚須獲得在稅者之公平，即使一切所得劃歸所得發生國征課是也。否則，例如將所有稅源劃歸債權國征課，稅民雖免除複稅之負擔，而債務國應有稅源均被湮奪，問題仍不能謂之解決。此複稅問題所以令人深籌熟慮而難得適當解決也。

吾人對於各種所得劃歸何國征課，不能持債權國爲標準，亦毋庸爲債務國名詞所惑，應站在學理立場，根據理論，尋求適當公平之標準辦法。

欲明某種所得是否歸某國課稅，應察其經濟所屬之程度如何，換言之，即察其所得是否發生於某國。發生所得之因素有三：一為發生所得之人，二為發生所得之事物，三為發生所得之社會環境。關係於「人」者，一為國籍，二為住所。人苟無國籍，自由安全均生問題，事業常遭受意外打擊，猶太人可為一例。甚焉者，弱國之國籍與強國之國籍較，往往其獲取所得之能力亦大相懸殊，視乎僑華人與在外華僑待遇機會之不平齊，思過半矣。住所為所得者物質生活與精神生活之根據地，苟無住所，生活無從繼續，遑論事業？其與所得發生之關係，不言而喻。關係於「事」「物」者，一為事業之關係場所（即所得源泉，如營業處所、工廠、礦山等），二為財產之着落地，此為發生所得最直接或最重要之因素，關係尤為密切。關係於「社會環境」者，一為產權之承認保障，二為事業之允許與便利。苟產權不受保障，則事業不能進行，而且已發生之所得，亦不能保有享受。苟事業不予以便利着落（如原特許之供給運輸之便利需要市場之存在等），雖具其他一切因素，亦猶如盲人之處荒島，所得仍難從發生。綜上所述，一種所得之發生，牽涉甚廣，若一一均逐所屬或分，則一個稅源劃分與若干課稅主體，增實難不可能。據已，只可按照各種因素經濟所屬程度之輕重與判決情形作一標準。法與經濟無所得之發生有關係，但國籍可以轉移，即無國籍，亦非絕對不能發生所得。住所與所得發生關係較國籍為密切，無住所（不處有

所得。但住所亦可以轉移，若因住所關係而過負苛稅者，稅民可以遷居以避之。再者，甲國居民在乙國發生所得，除少數特殊例外（如聘請技術人員，招致開墾勞工，開發實業等）外，大都均為謀生問題（如殖民美洲）或存心侵略（如帝國主義者在殖民地），是於甲國人民之自衛，所得源泉國並不一定歡迎。因之住所國行使稅權之主張，勢不能與源泉發生國相抗衡。發生所得之社會環境與所得之發生，關係確屬密切，但大都與所得源泉地或住所地同一處所，不可分離。至於所得事業之經營處所及財物之所在地，則關係異常密切。有之始有所得，無之絕無所得。且此種因素之供給，受天然之限制，不能予取予求。試觀近代國際間之紛爭，孰有一非由於經濟資源之奪取？可見此項因素與所得發生之關係，確較其他一切因素為密切可貴。課稅權之行使，應大半以此為準也。

茲據各人之具體主張如下。

(A) 國際所得課稅權之行使，應以所得源泉之發生地為中心原則。凡國內所得，無論所得者為本國人或外國人，住在本國或住在外國，均須課稅。至於國外所得，則讓外國征課。如是，可保持本國稅制之完整，能避免與他國之衝突。且此法可採源泉扣除法（即吾國現行所得稅法所謂之扣繳法）課稅最早，學者每稱為優先征課（Taxable Priority），納稅者根本無從以複稅理由請求免稅或減稅也。

(B) 所得稅制之最進步者，首推累進課稅制度。而源泉課稅

原則之適用，不能違背合累進課稅之目的，為彌補此種缺陷，並兼顧住所國之利益起見，於採取源泉課稅主義外，並輔以住所主義。前各國若以住在本國者（包括外人）之資本勢力，為本國之財富，認作本國之稅源，雖其所得，發生於國外，而仍須課其稅者，則必須將國外之所得（或已納之稅額）予以扣除。若有主張採取國籍主義者（美、墨西哥、羅馬尼亞對住在國外之本國人民之所得亦須課稅），則須將住所國及所得發生國之所課（或已納之稅額）一併予以減免。

按「扣除國外所得法」之扣除方法，並不一致，約有下列幾種：

1. 凡一切國外所得均予扣除，僅就本國所得額課其累進稅。此法扣除程度最大，澳洲行之。
2. 依所得者所得全額減除國外已課稅之所得額後之餘額課其累進稅，此法包括國外所得之未稅部分，南非聯邦行之。
3. 依所得者所得全額課累進稅，減除國外已課之稅額，並無限制。此法納稅人方面相對公平，但外國稅率過高時，影響本國稅收，過去殊鮮其例。
4. 依所得者所得全額課累進稅，減除國外已課之稅額，以其所得額為限。例如國外所得者部分，佔總所得之半數，納稅人無論其在國外是否曾納或多之稅，而在本國最高僅得減免稅額之一半。美國行之。
5. 依所得者所得全額課累進稅，減除國外已課之稅額，以課

外所得額所適用之本國稅率爲限。例如所得全額爲五十萬元，其中十萬元爲國外所得，其應納稅額既非四十萬元應納之稅額，亦非五十萬元應納稅額之十分之八，却爲五十萬元應納之稅額，減去十萬元應納之稅額之餘額（因累進關係，五十萬元所適用之稅率，遠較十萬元所適用之稅率爲高也）。此法又有合併計算與分別計算之分。若國外所得之十萬元，得自甲國者四萬元，得於乙國者六萬元，如採合併計算法，則結果與上同。若採分別計算法，則其扣除之數，並非十萬元所適用之稅率算出之稅額，却爲四萬元所適用之稅率算出之稅額與六萬元所適用之稅率算出之稅額兩者之和。此法荷蘭行之。

6. 依本國所得額照所得者所得全額所適用之稅率課稅。此法國聯「政府專家」盟約草案內曾擬用之，與上述4.法大同小異。

7. 由住所國依國內外所得全額課綜合累進稅，依所得比例分配與源泉發生國，此法如果實行，只限以訂約國爲限。

上述七種扣除方法，各有優劣，然比較觀察，當以第6.法較爲公平並易實行。

(C) 至於因一時政治經濟或財政政策上之理由，對於特種所得另有規定者，如本國在外國市場發行之公債或公司債，及國內無住所之外人，存於國內銀行之存款利息，爲吸收他國之資金起見，不予課稅；或本國人在國外投資之所得，課以重稅以阻止其國內資金之外流等情形，則其當否，另有觀點，此處不加論述。

(D) 惟有一部分發生於國內一部分發生於國外之所得，因其性質混合，不易辨明其國內或國外所得之確數者，則如何課稅，頗費思索。現在各種營業，無論為獨資，為合資，為股份有限公司，多有分佈於國際間，以推廣其貿易者。其所得，乃從各方面之經濟活動而來，并非出於某一方面之活動。至各種營業之經濟活動，可分為四項程序：(A) 為購買原料，(B) 為製造，(C) 為運輸，(D) 為出賣。此四項程序之進行，常分佈於各國。例如在甲國收買原料，往乙國製造，運送於丙國，轉運於丁國出賣(每一程序均可牽涉至數國以上)，綜合全體過程，最後始發生所得。換言之，每一經濟活動之階段或處所，均為發生整個營業所得之組成因素。然而究竟某一過程或某一處所發生所得幾何，則無法決定。在每一過程或每一處所中，俱可獲得利益，或可發生虧損。其所獲之總利益，并不能依各項程序而有固定之比率，可供計算。常有在製造方面獲得利益，而在出賣時虧損者，或在某國出賣獲取利益，而在彼國出賣發生虧損者。若欲查得某營業在本國經濟活動所獲利益幾何，以為課稅之基本，殊難算出其正確數額。又如海上航業所得之課稅，(湖河航運，航空，鐵道，公路運輸，及其他公用事業營業範圍擴展至數國者，均與此相似)其困難與此相類，為國際間不易解決之難題。蓋海上航業延長，每次航行，自起點至終點，例須經過許多國家之口岸，在航業與陸運之要點，與航業不直接國家之聯繫，自然彼此關係。而航業所得之某一部份，究應屬於何國，又極難斷定，因而不易處

並平均之協定，各國惟各以自身利害計其租稅之標準。因之對於此兩種營業利益課所得稅，亦成為困難問題。現在各國所適用之方法可分為下述四種：

(甲) 部分會計法 由納稅人提出本國部分之營業會計報告，由調查委員會加以審查，決定稅額。美國採此項原則。惟會計報告，可由納稅者自由編造，常有以他方面之費用或損失，列之於本國營業範圍內，以減少「課稅所得」之數。又如販賣外貨在本國出賣之營業，其原價若干，常可編造，而隱匿其利益。此等公開漏稅之處，征收機關，亦有難於追究之苦，其確實性，大成疑問。

(乙) 營業額定率法 由營業者提出在本國營業部分之營業額，由征收機關，依照市場一般情形，決定其利潤率，據以課稅。此法自不免武斷之議，但手續極簡便，二則防止傾銷，亦其長處。英法兩國，除引用會計法外，皆兼用此法。

(丙) 經驗法 因國內營業利益與國外部分相混，無從分別，前述兩方法，皆不適用，乃惟依該營業之特殊情形，而規定適當之課稅方法。如銀行業，不能分別在本國營業部分與國外營業部分之資產數，只好與營業者協商，採用他項適當標準。如保險業，有依保險費者，有依保險金額者，有依電報費者，有依字數者，有依所收之電報費者。如茶葉業，有依收穫之長短者，有依本國所收之水牌數者。各種方法，仍不免於武斷，然適用極詳，尚更趨正確耳。

考美國大規模企業，其營業範圍，常有超出一州地域之外，爲分派所得稅公允起見，特成立州際營利事業所得稅分派委員會，其分派之分派辦法，頗爲詳盡，足供此處參考。茲摘述一二如下：

a. 利息，紅利，租金，特權收入，依獲取之營業處所分派。

b. 不動產出賣之利得，依財產所在地分派。

c. 製造業販賣業之所得，大部依各州有形財及業務之比較數

目分派。業務之計算標準有三：

(子) 工資薪水與購買貨物之費用

(丑) 出賣貨款

(寅) 業務上其他有關之收入

} 交易所在地

d. 鐵道所得之分派標準有三：

(子) 薪水工資

(丑) 毛收入

(寅) 鐵道里數或車輪軸數

e. 電話所得之分派標準有二：

(子) 使用電線之長短

(丑) 使用電線之次數

(丁) 分利法 依營業者營業總額之利益數，按照在本國營業額所占之百分比數，而決定其在本國發生之利益數。引用此法者，或誠恐前述會計法之不正確，又恐外貨在本國傾銷貶價，無何利益且有損失，然以本國之鐵錫，爲造成其營業利益之一因素，故不能單以本國營業部分爲根據。此蓋含有保護政策之意。

義在內者也。

凡此四項，不過為各國決定課稅所得時慣用之方法耳。在國際經濟關係漸趨複雜之日後，欲求其絕對正確，即營業公司本身亦不可能。只有盡政府已有之行政效率，採用上述較為適宜之方法而已。

第二目：一個課稅主權內所發生之重複稅：

有下列幾種情形：

(一) 征收所得稅而不減除負債利息所發生之重複：債務人借用他人資金，發生所得，此項所得勢須提出一部分為利息之償付，不能全部自由使用。今若對此全部所得課稅，於債務人償付利息時又課稅，則同一目的物課二重之稅，與納稅能力不符矣。故此種情形依理應予避免。

(二) 對於公司所課之複稅：即甲公司之股票為乙公司所有，甲公司之盈餘既於甲公司處被課所得稅，同時復表現於乙公司之損益表中為乙公司之所得，再被課稅。此亦為複稅之一種。但資本主義發達之國家，為防「托拉斯」之形成，金融資本之極端發展，在「節制私人資本」之意義下，此種複稅，不一定要避免。甚或加重其負擔，亦無不可。如美國之子公司（即公司之股份95%為其他公司所有）反課以較普通性入為重之所得稅。

(三) 對於公司與股東所課之複稅：即對於公司所得，既課法人所得稅，同時對於股東領受股份利益時，復課以所得稅。此種情形，學者間之見解頗不一致。一部分人以此為複稅，並據此

他理由，根本不贊成法人之課稅，另一部分人則以公司與個人為二個獨立不同之主體，雙方課稅，不為重複。茲述其反正雙方之意見如下：

反對對於法人營利團體課稅之理由：

(1) 股份所得與獨資營業所得同，今稅之是為不平。

(2) 法人之所得，一部分係保留為公積金，公積金之作用在於準備業務之發展與危險之防救，若課以稅，是有害於生產事業之進行。（此點並非與股份所得課稅相重複，是與清算時清算所得相重複）

(3) 法人課稅，則使個人營路不利，投資者將寧取個人營業或合資營業之方式，而不取股份公司之營業方式，不免阻礙大規模產業之發展。

(4) 合資公司股東之個人所有財產數額，常大於股份公司股東個人所有財產之數額。而所負之稅，反輕於後者，亦為不平。

(5) 若課公司累進稅率，更為不平。蓋大公司之所得額雖多，但其股東或為小額股份之所有者。若大公司之每股較小公司之每股負較重之稅，豈得謂平？

主張課公司所得稅者之理由

(1) 法律上自然人與法人各有其法律上之人格，應分別課稅。

(2) 在經濟上公司有強大之經濟力，與個人營業競爭時，

居於特別有利之地位，重課以稅，不為不平。

(3) 在社會上公司享有特別利益，規模宏大，即享受社會設備之機會愈多，應多負責任。

(4) 在財政上此等大公司有所得者，即有納稅能力，國家課稅，可以增加稅收。

因為學者間之意見既有紛歧，所以各國對公司所得之課稅方法亦有不同。細分之有下列五種：

- (1) 對於法人及分受利益之個人均予課稅。
- (2) 原則上課之於法人與個人雙方，但為避免二重課稅計，復為一部分之扣除。(如日本之現行稅法是)
- (3) 專就個人課稅，法人全不課稅。
- (4) 原則上專就個人課稅，但於法人所得中之不分配部分或對超過經常利潤率之超過部分，例外予以課稅。
- (5) 專課法人稅。

上述五種方法，第(1)法為對於法人與個人雙方課稅主義。此在經濟主體上觀，固無何不盡，但從法人與個人之間在經濟上具有直接關係之點言之，則此項立法，未免有稍涉苛罰之嫌。第(3)與第(5)兩法，則為專對個人或法人一方課稅之主義，均有毛病。第(3)法之結果，法人必將設法減少其股利之分配，而藉他項方法，以達到與分配相同之目的。第(5)法則一股之股東與一萬股之股東，負同一稅率之所得稅，且股位利益分配金與股權利益亦完全以外之所得，復不能歸各股東，與現代之稅務觀念，

大相逕背。第(2)與第(4)兩法，則為折衷於兩者之主義，無過不及之弊，較為適當。

假定我們認為第(2)與第(4)兩法為比較合理，則第(1)法之對雙方完全課稅者，即為重複稅。

(四) 因源泉課稅制而發生之複稅 此種情形，凡在所得稅之征收方法扣繳與申報並用之國家，可以屢見不鮮。

(五) 其他情形所課之複稅 如退職金養老金若與薪給全額課稅時，則退職金養老金內，往往包含已經繳納所得稅之薪給的一部分，亦將發生複稅情形。其他複稅情形，此處不及列舉。

避免之方法，既因社會經濟關係之複雜，與特殊征收技術之流行(獨扣繳法)，而有違背公平原則之重複課稅發生，則吾人不得不謀避免之方。解決之法有二：第一是事前設法減免。即對於某種情形，認為有被重複課稅之可能，則於某一方面允其課稅後，另一方面於稅法中規定減免，不予再課。倘如是，複稅即不復存在。第二、假如事前不及防範，事實上已被複稅，則只好用退稅辦法以謀補救。茲請論退稅。

第二項 退稅

退稅者，即已向人民征課之租稅，退還於人民也。退稅之原因，除複稅關係外，尚有其他理由，茲分述如下：

(一) 複稅 將重複課稅之部分退還於人民，以求負稅能力之相符。(包括國內與國際之被重複課稅者)

(二) 源泉課稅 因源泉課稅而須退稅者有三種情形：

(1) 複稅之退還 因發生複稅情形而退稅，此與上同。

(2) 人事斟酌之退還 源泉課稅時，乃依一定比例稅率扣除，但綜合課稅時，例有各種人事斟酌之減免。往往減免後應納之稅額，反不如源泉處所扣除之多者，故須將多征部分退還。此種情形，可以英國之稅制為代表。其退稅之設施，在稅制中含有甚大之作用。

(3) 免稅團體之退還 如宗教慈善教育等團體，往往有免納所得稅之規定，若此等團體保有公債或存款等資金，則雖經源泉課稅，亦得請求退稅。

(三) 誤收 因征收上計算之錯誤，致多繳稅額者，事後亦須退還。其錯誤之原因，有在於征收當局之誤算者，亦有由於人民之多繳者。（如某種法令允許之減免，忘未計算。）

(四) 稅額估計過高事後經稅民訴願或訴訟而獲勝訴者 在某種情形下，征收當局往往有單方面決定稅額之權。當時雖經稅民不服向上級提出訴願或訴訟，但在未獲決前，大都須先行繳納稅款。若遇此種場合，而事後訴願或訴訟之結果獲得勝訴者，則當初征收當局溢收之款應予退還。

(五) 以預算或長期平均數為課稅標準而事後因特殊情形致收益減少者 此種情形亦須退還。如英國之土地所得及農業所得，規定徵收時，得呈請退稅。

退稅問題，對於國家財政之收入是一個相反的關係，但是對於人民方面，則更關係之優與否，影響甚大。而就經驗方面言

，爲求人民負稅之公平，亦與防止逃稅有相反而相等之重要，故賢明政府，對於稽逃退稅務宜使其公平迅速，予國民良好印象，以利稅制之推行。

第九節 所得稅之優點

所得稅之原理，以上數節大致均已述及。茲分析其優點如下：

(一) 負擔普及 任何租稅，其稅源之歸結處，均在於所得。今所得稅即直接以此所得爲納稅標準，只要其所得在生活限度以上，即難逃國家財政之責任。故其負擔，極爲普遍，不若其他租稅只征一方面所得課及一部分人民也。

(二) 負擔公平 所得稅之負擔公平，有幾個原因：第一所得稅是以所得爲課稅標準，而所得又爲衡量納稅能力最好之標準；(詳見本章第一節稅制之演進)第二所得稅制中有減免差別待遇累進課稅等設施，使課稅所得較純所得有進一層的複雜，更能適合人民之納稅能力；第三所得稅是直接稅，大體不能轉嫁，稅負分配不致違立法者之意旨而中途發生變化。所以所得稅之負擔較其他租稅爲公平。而此之所謂公平者，又可分爲三點意義解釋：第一所得稅之本身負擔公平；第二足以補正消費稅負擔之不公；第三有矯正財富分配不均之效力。

(三) 稅源充足 國家征收賦稅，原在供給費用，是故稅收充足，爲良好賦稅之重要條件。所得稅之課稅範圍，異常廣闊。

征收又用累進辦法，故其收入之數額必大。如英國所得稅之收入佔總稅入百分之四十以上，美國則佔百分之五十以上，可以見矣。

(四) 稅收確實 一種賦稅之收入，不特須求其稅源之充足，尤須注重其稅收之確實。否則，稅收不定，預算不確，財政制度必告紊亂，不啻辨爲良稅也。而稅收之確實與否，全視其稅源受時局（包括政治經濟等各種環境）之影響如何而定。受時局影響大者，則確實性小，受時局影響小者，則確實性大。如關稅一項，其稅源即不確實，一旦對外發生事變，海關被封鎖，即無從征收。而所得稅之稅源，爲全部人民之所得，除整個國家有極大之事變外，普通失之於此者，仍可尋於彼，其所受之影響，較他種稅務爲輕。

(五) 富有彈性 收入之應確實，僅對於國家承平預算無大變動之時期言，不足以應付變態情形也。換言之，即只有消極的作用，尚無積極的功績。而國家因人口之增加，經費每有自然膨脹之趨勢。若戰事發生，財需更激增，要需更大。爲應付此種變態情形起見，一國之賦稅收入，必須富有彈性而後可。所得稅即具此優點，其彈性最顯。第一國家承平時，其收入隨隨一般經濟之發展而增加，以適應經費自然膨脹之趨勢。第二戰事或其他事故發生，可增高稅率，作臨時之應付，並增加稅額而後稅收受時局影響之減少。查人民之所得，大都有增無減，而且所得稅率之增加，亦不致造成失所得者之負擔，與人民在生活上不生影響。

，無損於稅源。反之，若國家決算有餘，亦可隨時降低稅率，蔭富於民。故就賦稅應有彈性之原則上觀察，所得稅亦較優於其他租稅也。

(六) 引起民間之興趣及監督國家財政之責任心 間接稅之負擔租稅者，並非繳納租稅之人。因之，雖事實上負擔租稅，而表面上並不覺其對國家已盡相當之義務也。而所得稅則直接向人民征收，人民明顯感覺對國家所盡之義務，無形增加其國家觀念，發生大眾問政之興趣及監督財政之責任心，而促成財政之合理，政治之修明。此基於政治上之理由，而闡明所得稅之優點也。

(七) 促成商業會計之改革 此在我國尤為顯著。我國之商業會計，除少數大公司銀行採用新式簿記外，其餘一概因循過去之習慣，極其簡陋，幾無制度可言。因之商業上，常有不道德情事發生，種種經濟發展，均受其障礙。若所得稅實行，則人民為提示其正確所得起見，不得不求會計之改革。蓋無完密會計文件之證明，政府將自行決定其所得額，人民決不願忍受此項損失也。此於稅制本身外觀察，而發覺其優點也。

(八) 促進社會財富分配之平均 孔子曰：『不患寡而患不均』，社會財富分配之不平，為近代經濟社會之極大而又極嚴重之問題，社會上之種種罪惡，由此而生，社會上之階級鬥爭，由此而劇，此一大問題，若不能求得合理之解決，則整個社會之發展與進步，皆將受其影響，至於國家稅收上所受之損失，尚其次要事也。自德國財政學家華格納 (Adolf Wagner) 主張以租稅

爲平均社會財富之手段後，舉世風從，而直接稅之採用與其範圍之推廣，遂日進無疆。本黨總理孫中山先生於民生主義中，又昭示國人以直接征稅爲節制私人資本之一法，故今後吾國直接稅之推廣，更不惟適合於世界之財政思潮，又爲財政建設與經濟政策之基本主張矣。而在直接稅中，所得稅之地位，則又巍然居首也。

因所得稅具有上述各種優點，故現在世界主要各國，無一國無所得稅，且無一國之所得稅而不佔租稅中之重要地位也。

第二章 各國所得稅制概要

第一節 英國之所得稅

第一項 沿革

所得稅之歷史，以英國採行最早，故云英國為所得稅之祖國。且其發達形態，並可認為是典型的。故欲研究所得稅之歷史，必先研究英國所得稅之歷史；繼而觀英國所得稅之發展形態，無異了解所得稅歷史之大概矣。

考英國所得稅起源，在一一九二年李却德王(King Richard)被亨利(Henry)所擒，英國人民，依各入地租與財貨之收入，繳集一筆稅款，為王贖身，即已開所得稅之端，惟形式尚未具備。至一七九八年，始正式導入於財政系統中，略具現行所得稅制之雛形。迄今百餘百年，中經數度興廢，若干次修改，漸臻完善，成為稅制中之主要稅。茲分述改革所得稅之主要年代于下：

(一) 一七九八年所得稅之創設 一七九三年，英國為抵制拿破崙之侵略，與法開戰，於是軍費大增。當而時之租稅係以消費稅為中堅，不能適應戰時之需用，故一七九八年即由首相皮梯(William Pitt)創設一種新稅，名為三部合成捐(Triple Assessment)，以應急需。此為英國所得稅之濫觴也。此捐之課稅基礎，為納稅人上年之納稅額，並非個人真正之所得額，與今日之所得稅頗為懸殊。惟當時亦尚有個人情事之斟酌，減免之規定，稍具有一般所得稅之性質。嗣因稅法不備，漏稅過多，與預

期收入相差甚遠，乃於一七九九年廢止之，而採用新所得稅法，規定人民有申報其所得之義務，而力圖實現所謂應分租稅之主義。此法較前次為進步，但申報義務之規定，足以暴露私人之秘密，不免遭人民之非難，且以此稅實施之初，即聲明以戰事終了為期，故至1802年戰事停止，所得稅即依法裁撤。

(二)1803年所得稅恢復 拿破崙企圖支配全歐之野心，依然未已，於是英法又再開戰，復施行所得稅。此次稅法，將所得分為五大類，又引用課源法，為現行所得稅法之基礎。稅率雖減半（為5%）征收，而其收入與1799年用百分之十者相等，是徵實行有效。初行時曾宣言六月後廢止，因戰事綿延，此稅壽命亦隨之延長，且因戰費之日益增大，於1805及1806兩年予以修正，提高稅率，以增稅收。至1815年對法戰爭終了，恢復和平，此稅復告廢止。此後二十餘年之間，為所得稅絕跡時期。

以上之所得稅，其興廢隨戰爭而定，故謂之戰時稅之所得稅。

(三)1842年所得稅之再現 在所得稅廢止期內，英國之財政，乃以消費稅收入為中堅。嗣因自由競爭主義之發達，關稅漸減少，財政益趨困難，故於1842年乘印度叛亂之發生，財長庇耳（Robert Peel）復設所得稅。此項稅法，大都仍沿1803年稅法之舊，並稍加以修正。稅率為每鎊七便士，免稅點為一百五十鎊。當征求議會同意之際，曾以三年期滿後廢止為條件。而因經濟恐慌之繼續不佳，克里米亞戰爭之勃發，此稅一再延期，未能遽廢。

取消。然此時之所得稅終帶暫時之性質，無論人民或政府，未敢公然宣言其永久之繼續也。故此時期之所得稅可稱為臨時稅之所得稅。

(四) 1876年至大戰前之所得稅 1876年後英國之所得稅法，益臻完善，漸走上恆久稅之途。自1876年開始改正所得稅，中復經1894，1899，1906，1907各年之改革，有差別課稅，累進課稅，提高免稅點，各種減免等規定，冀達輕課小所得者之目的。於1910年，財長魯意喬治(Lloyd George)復採納1906年以笛耳克(Dilke)為委員長之「所得稅調查委員會」所提之意見，設超過所得稅，(Super Tax)對於所得超過五千鎊之個人，每鎊再課以六便士之稅，以達重課大所得者之旨。

(五) 大戰時之所得稅 英國傳統之財政政策，有所謂「戰費至少須以三分之一仰賴於租稅收入」之原則，故於1914年歐戰發生之後，英國即趨於增稅之一途，主要的就是利用所得稅以處理戰時財政。1914年5月4日之預算案，原定標準稅率為一先令三便士，而八月四日對德宣戰後，11月17日提出之預算補充案，加倍征收(註一)，1915年9月21日之預算補充案，又增高稅率十分之四(註二)，1916年之法案，復改標準稅率為5.仙令，每鎊課其四分之一。(當時財產所得在二千鎊以上，勤勞所得在二千五百鎊以上，始用標準稅率，其下勤勞所得復設五級，財產所得設四級之遞減稅率)至1918年標準稅率竟加至六先令，每鎊課以十分之三之高稅率。除此以外，免稅點自160鎊降低為120鎊。

所得者之減額，戰前原為160鎊以上未過四百鎊者，減額160鎊；400鎊以上，未過500鎊者，減額150鎊；500鎊以上，未過600鎊者，減額150鎊；600鎊以上，未過700鎊者，減額120鎊；700鎊以上，未過800鎊者，減額70鎊，而1915年則變動為130鎊以上，未過400鎊者，減額120鎊；400鎊以上，未過600鎊者，減額100鎊；600鎊以上，未過700鎊者，減額70鎊。超過稅則戰前原為

| 所得額 (鎊) | 稅率 | |
|-------------|----|----|
| | 仙 | 便士 |
| 1 — 2500 | | 無 |
| 2501 — 3000 | | 5 |
| 3001 — 4000 | | 7 |
| 4001 — 5000 | | 9 |
| 5001 — 6000 | | 11 |
| 6001 — 7000 | 1 | 1 |
| 7001 — 8000 | 1 | 3 |
| 8000 以上 | 1 | 4 |

而1914年9月21日之預算補充案增加一倍；1915年9月21日之預算補充案，於8000鎊以外之所得額復增加稅率，1918年復減低起征點，增加稅率，10,000以外，征至每鎊4仙合6辨士。總之，大戰期內，政府是盡量趨於增稅之途，以謀收入之增加，應付龐大之戰費。觀下面第9表英國歷年所得稅收之統計，即可了

然於戰後增稅之情形，與所得稅在英國稅制中所佔之主要地位矣。

(六)大戰後之所得稅 戰時極度加征之所得稅，人民負擔甚重，故於戰事結束後，不得不有還元之傾向，以蘇民困。1918年所得稅法之改正，即開始作減低稅率，輕課勤勞所得，免除或輕課小所得，輕課妻之所得，對於兒童及其他扶養家屬之扣除等規定，並將1842年以來極不統一極複雜之所得稅，加以整理，作全般之改正，為現行法之基礎。故是年所得稅法之改正，可謂有極重要之意義。此後歷年均有局部之改正，以謀納稅能力之適應。

至1929年有一次重大之改革，足使吾人予以注意者，即為超過所得稅 (Super Tax) 之改為附加所得稅 (Sur-Tax)。英國之稅法，向來對於普通所得稅 (Income Tax) 與超過所得稅，視為不同之租稅，各別處理，故關於征收之機關及手續等，彼此各異，超過所得稅之納稅義務人，於就普通所得稅申報其所得外，尚須因超過所得稅之故，而就其總所得申報之。此種繁雜重複之情形，實使納稅人感受不必要之麻煩。因此，乃將向來之超過所得稅，改稱為附加所得稅，藉以合併向來之普通所得稅與超過所得稅而構成一個所得稅之概念。此不僅單純的名稱之改訂已也，且使向來認普通所得稅為比例稅，超過所得稅為累進稅而各別存在者，至此已是對於一定額以下之所得課比例稅，定額以上之所得課累進稅，而成為一體之所得稅。故附加所得稅，雖其稅率及其他內容與以前超過所得稅無何等差異，納稅人之負擔無何等

變更，然從前被認為有似二重課稅之所得稅，卻可由此漸釋其所謂惡稅之誤會。且其根本精神原為分額主義源泉課稅法者，復可謂係已立腳於綜合主義之上的累進稅矣。

1929年以後，因世界經濟不景氣潮流之影響，英國財政發生歲入不敷現象，故對所得稅曾作數度之加稅改正，但根本制度仍未變更也。

(註一)1914年11月17日所提出之預算補充案，全年已去其八月，僅就其餘四月加倍，故該年之實際稅率為一先令八辨士。

(註二)1915年之稅率，原為戰前稅率之一倍，即二先令六辨士，而該年9月之預算補充案，則將年度未完之6個月期間之稅率加征百分之四十，故該年之實際稅率為三先令。

第二項 現制

第一目 稅制構造

英國現行所得稅制，乃以1918年之所得稅法（1918年制定，1919年4月施行）為基礎。以後每年之財政法雖有若干次修正，而其根本組織並無變動。茲所述者，即根據1918年之稅法及以後各次修正案之情形而觀察之也。

英國所得稅之構造，乃由普通所得稅（Normal or Income Tax）與附加所得稅（Sur-Tax）合併而成。茲分述如下：

(一)普通所得稅 其性質為：

(1)以自然人或法人之全部所得為客體。

(2)稅率為比例稅，普通稱為標準稅率（Standard or normal

Rate) 依每年之財政法決定。(詳見後)

(3.) 得扣除各種減免額。

(4.) 估計標準有依租賃價格者，亦有依實收額者；有依本年之所得額為標準者，亦有依前一年所得額為標準者。

(5.) 課稅方法有依源泉課稅法 (Deduction or Collection at the Source) 者，亦有依直接課稅法 (Direct Assessment) 者。

(6.) 採分類法 (Schedule System) 分所得為五大類。

A 類 由於土地或房屋等所有而生之所得。(Income From the ownership of Lands and Tenements in the United Kingdom) 此類所得往往稱之為地主之財產稅，相當於美德等國之財產稅及我國之田賦與房捐，乃依土地或房屋之租金為標準而課稅。此項租金每五年調查一次。在五年期內，苟非財產租價有所減跌，或建築物有所變更，其稅率不變。征收方法，採用源泉課稅法，由佃戶或租戶申報，而在所付給地主或房主之租金中扣除之。但地主或房東得要求其納稅之收據。納稅時期於每年一月一日以前行之。凡有修繕費保險費地方稅捐等負擔，亦得減免。保險費地方稅捐皆有確數，惟修繕費無定，故予以如下之規定

總額在40鎊以下者減免4分之1。

.....40.....上50鎊以下者，減免10鎊。

.....50.....100.....5分之1。

.....100.....者，減免20鎊，加上超過100鎊之數之
6分之1。

農耕地減免8分之1。

除此以外，房屋在空閒時期所課之稅得要求返還；因天災水旱之故，地主因之減租，亦當比例減讓；納稅人在五年中對於財產之修理維持管理保險等費用，如超過法定減免之數，亦得作退稅之請求。至於公產之爲皇室公務機關學校醫院教會佔用者，則完全免稅。

此類所得，吾人有應予特別注意者，卽土地房屋，縱由所有主自行佔有，亦須估計租金課稅。

B類 由土地佔有而生之所得 (Income from the Occupation of Land) 此類租稅，是對農業收益課稅，採直接征課法。應納稅款，仍以A類所估之租價爲標準。此種標準，乃係一種假定所得，土地使用人之真實所得，不一定與法定所估之租價相等，惟因事實上此類所得甚難確實估計，除此標準以外，亦無其他更正確之估計標準，故只以此假定所得爲標準。不過爲體卹農人起見，如納稅人證明其使用產業所獲之利益實數，小於法定所得者，得照實收利益課稅。倘遇水旱災患，亦同謀辦理。

自耕農除照A類納稅外，復須照此類納稅。

此類所得，並可隨納稅人之選擇，照D類納稅。

C類 公債利息所得。(Interest dividends and Annuities payable in the United Kingdom out of Ang Pulelic Revenue)

凡從公共收入中領受之利益，或為利息，或為年金，或為股益，所納之所得稅屬之。所謂公共收入，包含英國，英國殖民地及其他外國，只要其利息之發給，係委託一居住於英國境內之經理，可以就源泉課稅者，皆列之於此類所得。故 C 類所得稅為對於本國外國公債或債券之利息所課之稅。如果外國公債償付利息之經理人不在英國，而領受人在英國者，則依 D 類第四種之規定，由領受人自行呈報。

課稅目的物為納稅年度內所領之利息實數，凡償付公債利息之機關，於發給利息時，即扣除應納之所得稅數額，解交英蘭銀行，收入內地稅局賬內。其所適用之稅率，為發給利息時之年度所定稅率，並不以債票上預定發給期之年度所得稅稅率為標準也。

D 類 工商營業，自由職業，外國證券利息及其他所得。(profits from trades Professions employments and Vocations ; certain interest discounts ; income from foreign securities and foreign possessions ; and any annual profits not charge dunder any other Schedule) 此類所得範圍至廣，為英國所得稅之主要部分。乃依實收額或預額為標準而課稅，採用直接課稅法。細別之，又可分为六種：

(甲) 工商企業營業之所得

(乙) 自由職業者執行業務之所得

(甲)(乙)二種所得，係由總所得中減除其獲取所得時之

必要費用，就其餘額課稅。此項應被扣除之費用，在會計學上嚴格分析起來，頗為複雜，但大概有下列幾種：

1. 經營事業上必要之開銷 如薪資辦公費保險費廣告費稅捐（但所得稅不在內）及其他營業上所必需之費用。

2. 呆賬損失 但日後收還者，應加於收回年度之所得中計算。

3. 房屋之折舊

4. 器具機械之更新 器具機械年久不能用者，得購新者以代之。但須以相同者為限，否則，其增美擴大之部分當作資本之增加論，不能扣除。且舊器具機械出賣之收入，應於減免數中減除之。若其折舊，已由歷年所得中扣除者，則此項更新費用，自不能再為扣除。

5. 損失 未保險所受之損失，得扣除。若已保險，則此項損失已得保險公司之賠償，不再扣除於所得之中矣。

6. 修理費 營業設備上之修理費，亦得扣除，但以不超過前三年之平均數為限。

7. 房租 如房屋全部為企業經營之用者，得全部免稅。若一部為私人居住之用，則營業上負擔之租金，只得免稅一部，且不得超過租金總額之三分之二。如房屋為自有，亦得同樣扣除。

(丙) 不屬於C類之證券存款利息所得

(丁) 殖民地及外國公債證券之所得

(戊) 殖民地及外國所有物之所得

(甲)至(戊)五種所得之估計，均以前一年度之實際所得爲準。所得之初發生者，估計時以當年之實際所得爲據。第二年估計，以前一年度爲準，或以當年之實際所得爲準。以後則無論該年是否有所得，均以前一年度之所得爲標準。事業終止時以4月6日至終止日之實際所得爲估計之根據，但估計當局，有提高其額，至前一年度估計額相當部分之權。

(己)不屬於前數種或其他任何種財源之所得，以本年度實得利益估計。

E類 公務員教會或工商職工之薪俸及年金所得 (Income from Public offices or employments of Profit, and of annuities, Pensions and stipends Payable by the Crown or out of the Public revenue of the United Kingdom)。此類所得，有以前一年度之所得額爲估計標準，有以本年度之實得數爲估計標準。其課稅方法，以源泉課稅法爲主，而一部分用直接課稅法。凡因執行業務所發生之必要費用，與被僱人所使用之機器之損耗費，得減去之。若以前年度之所得爲標準時，則於職業或僱傭開始之一年度及終止之年度，其估計標準，與D類(甲)至(戊)各種之規定同。至於每週發給工資之勞務者，則其估計方法與征收手續，另有規定。

(二)附加所得稅 此乃起源於1910年財政大臣魯意喬治 (Lloyd George) 所創設之超過稅，而於1929年改名爲附加所得稅者也。與普通所得稅不同。其性質爲：

- (1) 以二千鎊以上之綜合所得為客體，並無其他減免。
- (2) 僅對自然人課稅，法人不課稅。
- (3) 稅率為超過額累進制，惟其依每年之財政法而決定者，則與普通所得稅同。
- (4) 以前一年所得額為標準，由人民申報，用直接征課法。

觀上所述，吾人可知英國所得稅之構造：普通所得稅係採源泉課稅主義，依源泉課稅法為極廣範圍之適用，以期獲得征收上之效果，同時並得以實現輕課小所得者之本旨；附加所得稅，則設多級之所得階級，依加速度的超過累進率之適用，而力圖實現重課大所得者之理想。

第二目 課稅範圍

(一) 物的範圍 英國之所得稅法，關於所得之意義，並未為何種統一之說明，其為英國所得稅對象之所得，祇能由各個規定歸納推定之。不過原則上可以說：英國所得稅應徵課稅之所得，乃是一定期內實際純所得之貨幣額，且因有各種人事之斟酌，其課稅所得已與淨所得相近。惟亦有例外情形：第一，供房主人居住之房屋，亦須估其租價，列為所得，此非貨幣所得；第二，分類所得中(B)類之所得，係以(A)類所用五年估計一次之租價為課稅標準，此標準為一種假設，事實上並非一定期內之實際純所得；第三，以前一年之所得為估計標準者，若前年度有所得，則本年度雖無所得，亦須納稅。

(二) 人的範圍 大致規定如下：

(1) 凡所得之發生於英國境內者，無論本國人，外國人，住於國內，或住在國外，均須納稅。

(2) 所得發生於國外者，則有下列幾種不同之情形：

(A) 英國人住在國內者，全部納稅。

(B) 住在國外之英國人與住在國內之外國人，則就其收歸本國之部分課稅。

(C) 因暫時之目的滯留於英國之外人，其期間在六個月以內時，不予課稅。

納稅義務者包括個人與法人。惟法人不課附加稅。公司之住址，視其管理處及操縱公司之一切進行者之所在為定。如公司在外國，若操管理之權者住在國內，則認為本國國內所得，須全部課稅，若住在國內之股東，並不參加經營，則就其收歸國內部分課稅。至於合夥營業，則課征時並不以合夥組織為實在物向之課稅，第就各合夥者之所得，分別賦課。

第三目 減免

(一) 勤勞所得減免 個人勤勞所得允許在所得額中作五分之一之扣除，但其扣除額，以300鎊為限。妻之勤勞所得，並得另免五分之四，惟以45鎊為限。(註一)

(二) 最低生活費之扣除 個人免稅所得額10鎊，有配偶者免稅180鎊。(註二)。

(三) 扶養家屬之酌減

A. 子女教育費之扣除，未滿十六歲及已滿十六歲而尚在繼續求學中之子女，每人扣除所得額90鎊。(註三)

B. 育兒或管理家事之同居婦人，每人扣除50鎊(註四)

C. 親屬依賴人之扣除，每人為25鎊。

(四) 年老者之扣除 凡納稅人或其妻年65歲以上，其年所得總額不滿500鎊者，不論其所得來源為勤勞或為財產，得免五分之一。苟大於500鎊，則超額折半計稅。

(五) 人壽保險之減免 1920年財政法案規定：

(1) 凡1916年6月22日以前所保之壽險，則

(A) 所得未過1,000鎊者，依標準率折半計算減免。

(B) 所得在1,000鎊以上，未過2,000鎊者，依標準率四分之三計算減免。

(C) 所得在二千鎊以上者，依標準率計算減免：

(2) 凡1916年6月22日以後所保之壽險，則依標準率折半計算減免。

(3) 妻為其夫保壽險者，亦同樣辦理。不過為防止人民藉此逃稅起見，又有下列二條限制。

(A) 所有保費，不得大於課稅所得總額六分之一，逾此者亦只以六分之一計算。

(B) 保費不得大於保險金額 7%，逾此者亦只以七分之一計算。例如投保壽險2,000鎊，每年所付保費為160鎊，則僅以140鎊可得享受減額減濟之待遇，且同時其所得額須在840鎊以

上。若所得額只有600鎊，則減免數只有100鎊。

(6) 稅率減免 即對於扣除各種減免後之最初小額所得，課以標準率以下之稅率。詳見次日稅率中。

(註一) 勤勞所得之輕課，1920—21年度至1924—25年度，許扣除十分之一，但每人不得超過200鎊。

1925—26年度至1930—31年度，許扣除六分之一，但每人不得超過250鎊。

1931—32年度，許扣除五分之一，但每人不得超過300鎊。

(註二) 最低生活費之扣除，以前對於夫妻共同生活者為250鎊，對於獨身生活者為135鎊。1931—32年度至1934—35年度，則獨身扣除100鎊，配偶扣除150鎊。1935—36年度，則配偶改為扣除170鎊。1936—37年度始改現制。

(註三) 子女教養費之減免，1921—22年度至1927—28年度，最初之一人，許其扣除36鎊，其餘各扣除27鎊。1928—29年度至1930—31年度，最初一人扣除60鎊，餘各扣除50鎊。1931—32年度，最初一人扣除50鎊，餘各扣除40鎊。1935—36年度，各扣除50鎊。1936—37始各扣除50鎊。

(註四) 對於青兒及管理家事之同居婦人，1920—21年度至1923—24年度，每人扣除45鎊。1924—25年度至1930—31年度，每人許各扣除60鎊。1931—32年度，每人許各扣除50鎊。

第四目 稅率

英國所得稅之稅率，均由財政大臣斟酌財政情形及國民經濟狀況，每年提出財政法案決定之。

(一) 普通所得稅之稅率 普通所得稅之稅率爲比例稅，即通常稱爲標準稅率。惟自一九一八年以後，對於最初之小額所得，爲減輕其負擔起見，適用較低於標準稅率之稅率，此即所謂稅率救濟是也。茲將一九一三年至一九三七年間之稅率變化情形，列表(表6)如下：

(表6)

| 英國1913—1937年之標準稅率 | | | |
|-------------------|------------------|--------|--------|
| 年 度 | 稅 率 救 濟 | 每鎊應納稅額 | 百分稅率 |
| 1913—14 | | 1先令2辨士 | 5.84% |
| 1914—15 | | 1先令8辨士 | 8.33% |
| 1915—16 | | 3先令 | 25.00% |
| 1916—18 | | 5先令 | 25.00% |
| 1918—22 | £225半率即3先令 | 6先令 | 30.00% |
| 1922—23 | 225半率即2先令6辨士 | 5先令 | 25.00% |
| 1923—25 | 225半率即2先令8辨士 | 4先令6辨士 | 22.50% |
| 1925—30 | 225半率即2先令 | 4先令 | 20.00% |
| 1930—31 | £250 5/9 即2先令5辨士 | 4先令6辨士 | 22.50% |
| 1931—34 | £175半率即2先令6辨士 | 5先令 | 25.00% |
| 1934—35 | £175半率即2先令3辨士 | 4先令6辨士 | 22.50% |
| 1935—36 | £135 1/3 納1先令6辨士 | 4先令6辨士 | 22.50% |
| 1936—37 | 135 1/3 納1先令7辨士 | 4先令9辨士 | 23.70% |

(二) 附加所得稅之稅率 此為超過額累進稅，茲將1910年以後之稅率變化情形，列表(表七)如下：

(表7)

(A) 英國1920—21年度至1924—25年度之超過所得稅稅率

| 所 得 額 | 每一鎊應納稅額 | |
|-------------------------|---------|-----|
| £2,000—£2,500之£500 | 1s. | 6d. |
| £2,500—£3,000之£500 | 2s. | |
| £3,000—£4,000之£1,000 | 2s. | 6d. |
| £4,000—£5,000之£1,000 | 3s. | |
| £5,000—£6,000之£1,000 | 3s. | 6d. |
| £6,000—£7,000之£1,000 | 4s. | |
| £7,000—£8,000之£1,000 | 4s. | 6d. |
| £8,000—£20,000之£12,000 | 5s. | |
| £20,000—£30,000之£10,000 | 5s. | 6d. |
| £30,000以上之金額 | 6s. | |

(B) 英國1925—26年度至1928—29年度之超過所得稅稅率

| 所 得 額 | 每一鎊應納稅額 | |
|----------------------|---------|-----|
| £2,000—£2,500之£500 | | 6d. |
| £2,500—£3,000之£500 | 1s. | |
| £3,000—£4,000之£1,000 | 1s. | 6d. |
| £4,000—£5,000之£1,000 | 2s. | 3d. |
| £5,000—£6,000之£1,000 | 2s. | |
| £6,000—£8,000之£2,000 | 3s. | 6d. |

| | | |
|-------------------------|-----|-----|
| £8,000—£10,000之£2,000 | 4s. | |
| £10,000—£15,000之£5,000 | 4s. | 6d. |
| £15,000—£20,000之£5,000 | 5s. | |
| £20,000—£30,000之£10,000 | 5s. | 6d. |
| £30,000以上之金額 | 6s. | |

(C) 英國1929—30年度之附加所得稅稅率

| 所得額 | 每一鎊應納稅額 | 百分稅率 |
|-------------------------|---------|--------|
| £2,000—£2,500之£500 | 1s. | 5.00% |
| £2,500—£3,000之£500 | 1s. 3d. | 6.25% |
| £3,000—£4,000之£1,000 | 2s. | 10.00% |
| £4,000—£5,000之£1,000 | 3s. | 15.00% |
| £5,000—£6,000之£1,000 | 3s. 6d. | 17.50% |
| £6,000—£8,000之£2,000 | 4s. | 20.00% |
| £8,000—£10,000之£2,000 | 5s. | 25.00% |
| £10,000—£15,000之£5,000 | 5s. 6d. | 27.50% |
| £15,000—£20,000之£5,000 | 6s. | 30.00% |
| £20,000—£30,000之£10,000 | 6s. 6d. | 32.50% |
| £30,000—£50,000之£20,000 | 7s. | 35.00% |
| £50,000以上之金額 | 7s. 6d. | 37.50% |

(D) 英國1930—31年度至1935—36年度之附加所得稅

稅率(照1929—30年度之稅率加十分之一)

| 所 得 額 | 每一鎊應納稅額 | | 百分稅率 |
|-------------------------|---------|----------|--------|
| £2,000—£2,500之£500 | 1s. | 11/8d. | 5.50% |
| £2,500—£3,000之£500 | 1s. | 4 1/2d. | 6.87% |
| £3,000—£4,000之£1,000 | 2s. | 2 2/8d. | 11.00% |
| £4,000—£5,000之£1,000 | 3s. | 8 2/8d. | 16.50% |
| £5,000—£6,000之£1,000 | 3s. | 10 1/8d. | 19.25% |
| £6,000—£7,000之£1,000 | 4s. | 4 4/8d. | 22.00% |
| £8,000—£10,000之£2,000 | 5s. | 6 d. | 27.00% |
| £10,000—£15,000之£5,000 | 6s. | 0 2/8d. | 30.25% |
| £15,000—£20,000之£5,000 | 6s. | 7 1/8d. | 33.00% |
| £20,000—£30,000之£10,000 | 7s. | 1 4/8d. | 35.75% |
| £30,000—£50,000之£20,000 | 7s. | 8 2/8d. | 38.50% |
| £50,000以上之金額 | 8s. | 3 d. | 41.25% |

觀上面第6.7.兩表，將附加所得稅之最高稅率41.25%（但非全額百分比），加上普通所得稅稅率23.7%，則英國所得稅之稅率，最高點達64.95%。其謀實現重課大所得者之精神，由此可見一斑矣。

第五目 征課方法

（一）課稅年度 四月六日至次年四月五日為課稅年度。但實際上普通所得稅有以本年度所得為標準者，有以上一年度所得為標準者，附加所得稅則以前一年繳納普通所得稅之總所得為標準。

(二) 納稅時期

A. 勤勞所得 在原則上分爲二期，一在該年度之一月一日，一在次年度之七月一日。惟採課源法，則每次發給所得時即爲繳納期。對於每週發薪之工人，通融規定每半年征收一次，其時期一爲四月五日，一爲十月五日。其每期之所得可扣除其全年免稅限度，如第一期六個月中之所得小於其免稅額，可將其免稅額滾入第二期計算。

B. 財產所得 每年一次，以一月一日爲繳納期。

C. 附加所得稅 於每課稅年度翌年之一月一日繳納一次，故較普通所得稅遲納一年。

(三) 課稅方法 普通所得稅之(A)(C)(E)三類所得，以用源泉課稅法爲主，由付給人交付所得時代爲扣繳。如付給人遲延項法扣繳，科五十鎊之罰金。其餘(B)(D)二類及附加所得稅，均用直接征課法。

(四) 退稅制度 用源泉課稅法時，其所得不論數目之大小與性質，均照標準稅率扣稅。稅制中有斟酌人事之規定，勤勞所得可以輕課，個人生活及家屬負擔有各種減免，照此所算出之應納稅額，往往不及在源泉處所扣者之多，於是退稅之規定。人民如有此種情事，得申報征收機關請求退稅。至於因計算之錯誤及估計年度之所得額有減少時，亦得申請退稅，但在英國之退稅制度，前者較爲重要。

英國之稅制，一方面用分類所得稅制，並可能內採源泉課稅

法，以防漏稅；另一方面用綜合所得稅制，加以人的要素，以期納稅能力之適應。此兩者本屬互相矛盾，但英國竟能兼取其長，融為一個最完善之稅制。其所以致此之關鍵，即在於退稅制度之存在。考1922—23年度之退還金額，為53,500,000鎊，合于收納稅額之17%；承受退還之人數，有一百五十萬人之多。又1932—33年度之退還金額，更多至收納稅額之18%；即55,908,000鎊。故退稅制度在英國所得稅制中，實有重大之意義。

第六目 行政組織

英國所得稅之行政，效率甚著，為其成功主要原因之一，茲述其大概如下：

(一) 內地稅收委員會 (The Board of Inland Revenue)

此會負管理所得稅及操縱行政事宜之責任。共有委員五人，總機關設于倫敦，為一中央組織。各委員均由財長委派，向之負責。關於所得稅之行政方面，此會有制定法令條例，頒布征課方式之權。凡各項新立之法律屬於所得稅者，此會應隨時通知地方官吏。

(二) 檢查員 (Inspector) 在內地稅收委員會之下，設有檢查員及助理員若干人。在理論上，英國征收所得之工作，在其他地方各委員會之手，內地稅收委員會之檢查員，不過負查察之責，使國家之稅收，不致受無形之短虧而已。實則事實與理論不符，英國所得稅行政上之實際工作，大半操之檢查員，其他各委員會，率不過名義上之控制耳。

論英國所得稅者，莫不知檢查員爲其行政制度之中堅。按英制每一檢查員担任一區，向內地稅收委員會負責，皆爲有薪給之官吏。其職務之大者，爲檢查稅民之報告，決定稅負之多少，以及考核會計，諮詢實況，解決疑難，徵集情報等項。卽納稅人關於稅項之上訴，亦多遞之檢查員。就英國普通情形言之，多數案件，率由檢查員和平處決。檢查員既有斟酌損益之權，非富有訓練之人才，不足以任此。故英國甄拔此項人才，不第均由考試，且取錄之後，須加訓練。大都因升遷以達此職。近年以來，以大學生任此者尤多。

(三) 特別委員 (Special Commissioners) 特別委員共七人，亦均爲有薪給之官吏。其主要之職務，約爲下列數端：

1. 因稅民之請求，得管理(D)類所得之課稅(按英制，(D)類所得，本由地方之增額所得委員征課)。
2. 因稅民之請求，得受理關於征課(D)類所得之上訴案件。
3. 管理超過稅之估計與征收。
4. 征課英國境內之鐵路及任鐵路職務之官吏之所得稅。
5. 征課任英國境內交付之國外及殖民地之股利。
6. 管理所得稅溢征之退還數額。

以上爲中央方面之組織，以下再述屬於地方方面者：

(四) 所得委員 (The General Commissioners) 所得委員爲不給薪之地方官吏，與內地稅收委員會不相隸屬。產生之法

，由地稅委員會 (Land Tax Commissioners) 推選而出。英國三島，共分為725區，共有所得委員5690人。此會在理論上負估計與征收所得稅之責。規定職務亦甚多。但按之實際，此項職務，多移於檢查員之手。除形式上之動作外，所得委員之主要職務，多係司法性質，然嚴密言之，亦祇形具。蓋就1920年皇家委員會 (Royal Commission) 之報告觀之，在二十三區之中，關於征課之上訴案，共67,796件，實際為所得委員所受理者，不過1,263件，其餘66,533件，均為檢查員所處決。所得委員之職權，既日勞蕃，然尚能存而不替者，因所得委員為地方人，乃人民之代表，其存在足以使人民心理，對於納稅方面有所保障也。

(五) 增額所得委員 (Additional Commissioners) 各區之增額所得委員，為所得委員所委派，亦係無薪給之職，其職專在課征 (D) 類之所得。致其實際，此項工作，已多潛移於檢查員之手，增額所得委員，不過名義上有其職權而已。

(六) 估計員 (Assessors) 估計員亦由所得委員按年委派，其定規上之職權，包括下列各種：

1. 編發(A)(B)(D)(E)各類報告之格式。
2. 編製(E)類納稅義務人之名單。
3. 考查(A)(B)(E)各類之報告，並估計其所得額。
4. 如(D)類納稅之報告時，估計員得酌定其利潤之數額。

然自實際進行上觀之，估計員之職務，亦漸流於形式方面，

實際上工作之需要裁決者，率由檢查員取而代之。故皇家委員會對於估計員之職，曾有撤廢之建議，其重要性之微，即此可見。

(七) 征收員 (Collectors) 各教區之征收員，在昔時每年由所得委員委派，若每年五月三一日以前，尙未委派，則內地稅收委員會即可爲之代委。按諸現情，征收員五分之四，由所得委員委派，其餘數額則屬之內地稅收委員會。征收員之職務，第按估定之數目征收之，殊無增減損益之權也。

第七目 重要性

英國之所得稅，大戰前已在財政上具有相當之地位。大戰發生後，則爲唯一之中心稅制。觀表8與表9即可知歷年英國所得稅在稅制中所佔之重要性。

(表 8)

| 英國1932—33年度之預算 | | |
|----------------|---------------|------|
| 稅收名稱 | 稅收額 | 百分比 |
| 所得稅 | £ 312,189,000 | 43% |
| 關稅 | £ 167,235,000 | 22% |
| 消費稅 | £ 120,900,000 | 17% |
| 繼承稅 | £ 77,140,000 | 11% |
| 汽車稅 | £ 27,910,000 | 4% |
| 印花稅 | £ 19,220,000 | 3% |
| 其他 | £ 2,970,000 | 0% |
| 合計 | £ 727,564,000 | 100% |

(表9)

| 年 度 | 所 得 稅 收 數 | 佔總稅收之百分比 |
|-------------|--------------|----------|
| 1913(13—14) | £ 47,249,000 | 29% |
| 1914 | 69,399,000 | |
| 1915 | 125,320,000 | |
| 1916 | 205,033,000 | |
| 1 17 | 239,500,000 | |
| 1919 | 259,095,000 | 45% |
| 1925 | 323,000,000 | 48% |
| 1926 | 301,900,000 | 45% |
| 1927 | 311,000,000 | 45% |
| 1928 | 294,000,000 | 44% |
| 1929 | 294,000,000 | 43% |
| 1930 | 324,000,000 | 48% |
| 1931 | 364,000,000 | 51% |
| 1932 | 312,189,000 | 43% |

第八目 特徵與成功原因

英國之所得稅，根據其傳統政策，與各國所得稅比較，可看出三個特徵：

(一) 採用分類主義。(Schedule System) 乃係1903年以來即已採用之制度。此項制度，不僅英國本身依其自己之經驗，已證驗其優長之處，即歐洲大陸諸國，在實際上亦有採用此項

制度者。

(二) 盡量適用源泉課稅法 (Stoppage at Source)。

(三) 稅率依每年之財政法 (The Finance Act) 決定之，使每年之收入，得切合其國民經濟情形及財政狀況，以發揮其伸縮性。

英國之所得稅，不但歷史悠久，且其進行亦極順利，其所以致此者，除其稅制本身上有其優良特徵外，尚有下列幾個原因：

(一) 國民性 英國之國民性，崇尚實際，不務虛論，故其所得稅能順應時代之潮流而為改正，與實際生活保持密切之關係，得完成極合理之發達。

(二) 經濟繁榮 所得稅之稅源，在於所得，英國自八世紀以來之經濟繁榮，就是所得稅發達之最大因素。

(三) 征收行政人員之廉明 英國辦理所得稅之行政人員，均為經長久訓練而富有經驗者。且大都潔身自好，絕鮮貪污情事，深得人民之信仰，予所得稅之推行極大之助力。鑒於吾國過去征收行政人員之腐敗貪婪，深足為吾人警惕者也。

第二節 美國之所得稅

第一項 沿革

美國聯邦之所得稅，始於南北戰爭。但此係戰時性質，真正所得稅，在一九一三年以後。其所以採用該法者，非工商業之不發達，經濟條件之不備也，厥為該國憲法上轉於規定之阻礙有

以致之。該國憲法規定：「人頭稅及其他直接稅，非比例於總調查之人口數，不得賦課。」而憲法之修改，又基於長久的傳統關係，為硬性之規定，非經全國各州三分之二以上之同意，不能修改。所得稅之所以為良稅者，在於以所得為標準，能適應各人之納稅能力，今若比例於人口數額，配分課稅，則何異於原始之人頭稅？與其原有之真正意義相差遠矣。因為美國有此種經濟以外之國際關係，所以真正之所得稅直至一九一三年始行採用。茲就其歷史的發展情形略述如下：

(一) 憲法改正前之戰時稅時期

(1) 一八一四年有達勒斯 (Alexander J. Dallas) 提倡聯邦所得稅之創設，但未引起人之注意。

(2) 一八六一年八月有合衆國所得稅法之制定，然未見實行。

(3) 一八六二年七月就一八六一年之稅法加以修正，因南北戰爭財政需要激增而採行也。惟因稅法簡陋，收入僅二百七十萬美元，未能達預期之成績。

(4) 一八六四年，一八六五年，一八六六年三次作稅率之提高，以冀應付戰時及戰後之財政需要。

(5) 一八六七年因戰事終結，此稅又為國人所不滿，於是減低稅率，提高免稅點，表示最近即行廢止。惟戰後財政困難，不得不暫時延長其期限。

(6) 一八七零年所得稅之存否再成問題時，又再行減低稅率

，以冀苟延殘喘。

(7.)一八七二年廢止。此後二十餘年間，未嘗提起。

(8.)所得稅廢止期間，美國人民對於合衆國之負擔，主要者爲一般財產稅。其對象爲不動產，非動產。而南北戰爭後，工商業急激發達，大資本之壟斷，日益顯著，爲求工商業者與農業者之負擔公平起見，於是以前經營農業爲主之南部西部諸州，再希望所得稅之採用。一八九四年即制定新所得稅法。但結果因最高法院判定此稅爲直接稅，聯邦政府以此直接課之於人民，實屬違反憲法，終於未能見諸實行。

(9.)一九零九年六月，大總統塔夫脫 (W. H. Taft) 一方提倡改正憲法，同時復提議新設公司所得稅。爲避免違反憲法起見，稱爲法人稅 (Corporation Excise Tax)，不呼爲直接稅。因之最高法院於一九一一年三日判爲適法，而爲一般所得稅之先驅而先行實施。

(二)憲法改正後之所得稅及大戰時之發展。

(1.)一九一三年二月二十五日美國大總統威爾遜 (T. W. Wilson) 鑒於時代之需要，毅然作十六次之憲法修正，經國會全體四分之三之同意，通過修訂條文如下：

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

憲法修改以後，新所得稅法即行制定，於十月施行。此次稅法精神，直繼承到現在爲止。初行時之收數雖不多，但其立憲要

時財政之基礎，則意義甚大。或謂世界大戰時美國財政政策之成功，即繫於聯邦所得稅之存在，並非過言也。茲試觀大戰期中所得稅之發展情形。

(2.) 一九一六年九月一方因關稅之激減，一方因參戰增加經費，於是頒布第二次所得稅法，稅率加高。同年並設戰時利得稅 (War Profits Tax)。

(3.) 一九一七年十月因收入仍不能應財政之需要，復作所得稅法之改正，增加稅率。此次改正後，從前以關稅等間接稅為美國主要財源者，今已由所得稅及戰時利得稅之收入，代替其地位。

(4.) 一九一八年又增高稅率，以應戰時財政之需要。此項稅法並通用至一九二一年頒布新所得稅法時為止。

總之，在大戰期中，美國之所得稅亦盡量趨於加稅之一途，與英國若同出一轍也。觀下表，即可知所得稅在大戰時發展之實況情形。

(表10)

| 年 度 | 歲入總額 (經常) | 所得稅及戰時利得稅收入 | 比 例 |
|------|-----------------|-----------------|-------|
| 1913 | 721,111,000美元 | 35,006,000美元 | 4.8% |
| 1914 | 734,673,000美元 | 71,381,000美元 | 9.8% |
| 1915 | 699,910,000美元 | 86,201,000美元 | 11.5% |
| 1916 | 782,534,000美元 | 124,937,000美元 | 16.1% |
| 1917 | 1,121,324,000美元 | 359,681,000美元 | 32.0% |
| 1918 | 1,186,423,000美元 | 832,992,000美元 | 69.9% |
| 1919 | 4,654,330,000美元 | 2,610,762,000美元 | 55.9% |

(三)大戰後所得稅之整理時期 大戰時所得稅法屢次修改，稅率一再提高，人民深感負擔太重，於是戰爭一結束，即羣起要求減稅，大唱其根本整理稅制之高調，但戰爭雖結束，而戰後之善後事宜，亦經緯萬端，在在需款。減稅之實現，斷非有如一般人所想像之容易也。故直待大戰結束後二年至一九二一年起，稅法始逐漸作減稅之修訂。

(1.)一九二一年一面廢止戰時利稅得，同時亦減低所得稅稅率。但所減甚微，尙未達一般人民滿足之程度。

(2.)一九二四年六月二日，復改所得稅法，減輕稅率。但仍難副一般人之期望。

(3.)一九二六年二月二十六日，頒布新所得稅法，減輕稅率。

(4.)一九二八年因歷年財政收支均有盈餘，復修正所得稅法，減輕稅率。並將稅法形式加以整理，使之簡明統一，一掃以舊粉雜無緒之積弊。

(5.)一九二九年十二月，稅率減低百分之一。但只行一年，一九三零年即恢復一九二八年之稅率。

(四)經濟恐慌發生後之赤字財政與增稅 大戰期中為增稅時期，一九二一年後為減稅整理時期。至一九三零年世界發生經濟恐慌後，美國亦大受影響，歷年財政均顯示大量之赤字數額。為彌補預算不敷起見，於是又不得已設法增稅。一九三三年改訂稅法一次，增加稅率，並降低免稅點。一九三四年，一九三六年又迭次改革，成為現行稅制。

第二項 現制

第一目 稅制構造

美國現行之所得稅，可分為個人所得稅與法人所得稅兩種。個人所得稅，又有普通所得稅(Normal Tax)與附加所得稅(Excise Tax)之別。普通所得稅與附加所得稅雖係對於個人總所得扣除一定數額後之純所得課稅，但普通所得稅以家屬負擔減免後之純所得全額為其客體。而附加所得稅則以四千元以上之純所得為其客體不再作各種人事之斟酌。

第二目 課稅範圍

(一) 物的範圍 美國所得稅之課稅客體，為自總所得中扣除必要費用後之純所得。此種扣除費用，規定有下列數項：

(1.) 各種營業費用。

(2.) 各種租稅(含他國及他國之所得稅，戰時利得稅，超過稅等除外)。

(3.) 無關營業而基於營利目的而發生之損失以及特別損失，不經由保險或其他方法補償者。

(4.) 證券及債權所生之損失。

(5.) 呆帳損失。

(6.) 新舊消耗及營業資產之一切跌價。

(7.) 各種捐款。

(8.) 其他。

以下列數種所得，則認為例外，全都不在課稅範圍之內：

- (1.) 生命保險金，及其他保險金與年金之未超過保險費或存款者。
- (2.) 遺贈財產。
- (3.) 國債利息。
- (4.) 損害賠償金或保險金。
- (5.) 國外源泉而生之所得。
- (6.) 外國政府之證券所得。
- (7.) 銀行存款利息及其他所得。
- (8.) 公共團體因職能上而生之所得。
- (9.) 其他。

除此以外，尚有一點值得吾人特別注意者，即公司紅利，只課附加所得稅，而不課普通所得稅。

美國所得稅之所得，固已如上所述，但遇疑難時，則取決於最高法院之判斷。據法院所定所得之一般定義，為各種自資本勢力或二者混合之獲得，並含有由變易資本所獲之盈利。此與英國稍有不同也。

(二) 人的範圍 凡美國人民之全部所得，均須納稅。惟於納稅年度之內，居住未滿六月者，其由國外獲取之勤勞所得部分，得全部免稅。凡享受此種減免者，其他人事上寬免之規定，則不適用。至於外人，在美國境內獲得之所得，亦在課稅範圍之內。法人亦然；本國公司，以全部所得為課稅範圍；外國公司限課於在美國發生之部份。至於本國公司與外國公司之區別，前者係就

美國法律在美國境內設立或組織者，後者則否。而公司之管理機關設於美國國內或國外，並無關係，此亦與英國稍異。

法人所得稅，凡其團體機關之性質，不以營利為目的，或其純益不分配與私人者，均在免稅之列，茲列舉於下：

- (1.) 勞動農業或園藝上之團體。
- (2.) 專謀社員或相互間利益之合作社或公司。
- (3.) 專以宗教慈善學術教育等為宗旨之法人。
- (4.) 不圖利潤且不以純收益分配於私人之協會，俱樂部等。
- (5.) 復興金融公司。
- (6.) 其他。

第三目 個人所得稅

(一) 個人情事之斟酌。

(1.) 最低生活費之扣除 獨身者為千美元，夫妻共同生活者與家屬同居之家長，為二千五百美元。(註一)

(2.) 扶養費用之減免 扶養未滿十八歲之兒女及無謀生能力之殘廢者之費用。每人各許扣除美金四百元。

(3.) 勤勞所得輕課 一九三三年前允扣四分之一。後廢止。

(二) 稅率 個人所得稅之稅率分為兩種，一為普通所得稅之稅率，根據一九三六年稅法之規定，凡純所得減最低生活費及其他免稅額後，一律課以四%之比稅稅率。(註二) 一為附加所得稅之稅率，乃採超額累進制。根據一九三六年之稅法，凡純所得在美金四千元以上者，課稅自四%以至75%為止。茲列示其稅

稅率下：(註三)

(表11)

| 純 | 所 | 得 | 額 | 稅 | 率 |
|----|--------|----|----------|----|-----|
| 超過 | 4,000 | 美元 | 至 6,000 | 美元 | 4% |
| 超過 | 6,000 | 美元 | 至 8,000 | 美元 | 5% |
| 超過 | 8,000 | 美元 | 至 10,000 | 美元 | 6% |
| 超過 | 10,000 | 美元 | 至 12,000 | 美元 | 7% |
| 超過 | 12,000 | 美元 | 至 14,000 | 美元 | 8% |
| 超過 | 14,000 | 美元 | 至 16,000 | 美元 | 9% |
| 超過 | 16,000 | 美元 | 至 18,000 | 美元 | 11% |
| 超過 | 18,000 | 美元 | 至 20,000 | 美元 | 13% |
| 超過 | 20,000 | 美元 | 至 22,000 | 美元 | 15% |
| 超過 | 22,000 | 美元 | 至 26,000 | 美元 | 17% |
| 超過 | 26,000 | 美元 | 至 32,000 | 美元 | 19% |
| 超過 | 32,000 | 美元 | 至 38,000 | 美元 | 21% |
| 超過 | 38,000 | 美元 | 至 44,000 | 美元 | 24% |
| 超過 | 44,000 | 美元 | 至 50,000 | 美元 | 27% |
| 超過 | 50,000 | 美元 | 至 56,000 | 美元 | 31% |
| 超過 | 56,000 | 美元 | 至 62,000 | 美元 | 35% |
| 超過 | 62,000 | 美元 | 至 68,000 | 美元 | 39% |
| 超過 | 68,000 | 美元 | 至 74,000 | 美元 | 43% |
| 超過 | 74,000 | 美元 | 至 80,000 | 美元 | 47% |
| 超過 | 80,000 | 美元 | 至 90,000 | 美元 | 51% |

| | |
|---------------------------|-----|
| 超過 90,000美元至 100,000美元 | 55% |
| 超過 100,000美元至 150,000美元 | 58% |
| 超過 150,000美元至 200,000美元 | 60% |
| 超過 200,000美元至 250,000美元 | 62% |
| 超過 250,000美元至 300,000美元 | 64% |
| 超過 300,000美元至 400,000美元 | 66% |
| 超過 400,000美元至 500,000美元 | 68% |
| 超過 500,000美元至 750,000美元 | 70% |
| 超過 750,000美元至1,000,000美元 | 72% |
| 超過1,000,000美元至2,000,000美元 | 73% |
| 超過2,000,000美元至5,000,000美元 | 74% |
| 超過5,000,000以上 | 75% |

(註一)關於最低生活費之扣除，一九二八年度之歲入法，單身者為一千五百美元，有家庭者為三千五百美元。

(註二) 通所得稅之稅率，在一九一三年創辦個人所得稅時，為1%。嗣至一九一六年，增高為2%。一九一七年增高為4%。一九一八年對於最初之四千美元，稅率為6%，對於四千美元以上之所得，稅率達12%。但於世界大戰後，陸續減輕。一九二四年，減為對於所得額最初之四千美元課2%，對於以次之四千美元課4%，對於八千美元以上之所得課6%。一九二六年，仍依上次分級，而稅率則減為1.5%，3%，5%。一九三三年，則最初之四千美元，為4%，對於超過四千美元之金額，為8%。

(註三)附加所得稅之稅率，一九一三年，對於超過最高額五十萬美元者，課以6%。一九一六年，最高額稅率，提至18%。一九一七年，則對於超過最高額百萬美元者，一躍而增為50%。一九一八年，最高額稅率增至65%。不過世界大戰後，附加所得稅亦隨之減輕。一九二四年，對於超過最高額五十萬美元者，課40%。一九二六年復改為超過最低額一萬美元者，課1%起，至超過最高額十萬美元者，課2%止。但至一九三二年，稅率又增高，其超過最低額六千美元者，課1%，超過最高額百萬美元者，課以55%。

第四目 法人所得稅

(一)減免 美國之法人所得稅，亦與個人所得稅同，以總所得中減去各項費用後之純所得為準，至其免稅額，則在一九二八年之歲入法中，凡本國法人之純所得在美金25,000元以下者，得扣除3,000元，但一九三二年之歲入法中業已廢止。此外下列各項，許由純所得中扣除之：

- (1)外國政府或合衆國屬領地之租稅。
- (2)已為源泉課稅之稅額。
- (3)上年度之所得稅，因錯誤而多納之額。

(二)稅率 美國法人所得稅之稅率，在一九三六年以前，向採比例制。(註一)一九三五年之歲入法中，已規定改為累進稅率，自一九三六年度起實行，其稅率如下：

(表12)

| 純 益 | 稅 率 |
|------------------------|-------|
| 0 美 元 至 2,000 美 元 | 12.5% |
| 2,000 美 元 至 5,000 美 元 | 13 % |
| 5,000 美 元 至 40,000 美 元 | 14 % |
| 40,000 美 元 以上 | 15 % |

此種改革是否適當，不無疑慮。蓋法人之所得稅，雖由法人支付，而其實際負擔稅款者，仍為組成法人之個人，在股東數額無定之條件下，法人所得額大者之個人所受所得，未必較法人所得額小者之個人所受所得為大，則採用累進稅率，亦未必符合公平原則矣。

再關於上列法人所得稅之稅率，可知較個人所得稅之普通稅率為高，故法人雖不課附加所得稅，並不足以表示其負擔較個人所得稅為輕也。

(註一) 美國過去法人所得稅之稅率，一九一三年為1%，一九一六年為2%，一九一七年為5%，一九一八年為1%，一九二四年為12.5%，一九二五年為13%，一九二六年為13.5%，一九二八年為12%，一九二九年為11%，一九三〇年仍為12%，一九三三年為13.75%。

第五目 征課方法

美國之所得稅，除一小部分採用源泉課稅法外，概以申報法為主，並輔以源泉通知法。

凡國內無住所之外人，及合資公司含有無住所之股夥者，於源泉處扣稅。此等源泉扣稅之數，以最高稅率計算。俱須於每年三月十五日以前申報，並須於六月十五日以前繳納。扣稅機關，只為政府之代征機關。

源泉申報法則適用於一般發生所得之源泉。任何人對於他人，在一課稅年度中償付之任何種類所得，其數額達個人免稅數（即一千美金）以上者，皆須申報，以為政府校對稅民本人報告之用。申報單須於每年三月十五日以前送到征收機關。

納稅義務者呈報之期，在本國人民公司及在本國有營業場所之外國公司，凡呈報其所得額者，須於每年三月十五日以前送到，其他另有會計年度者，亦必於會計年度結算期後之兩個月又十五日之前呈報。至無住所之外人及在美國無營業場所之外國公司，則限於本年六月十五日以前呈報，其他另有會計年度者，亦必於結算期後五個月又十五日期內呈報。

估計基年，則以上一年之所得為標準。

第六目 行政組織

美國所得稅之行政組織大致如下：

(一) 內稅收局 (The Bureau of Internal Revenue) 美國所得稅之行政機關內地稅收局。此局為聯邦政府財政部之一部，負責行所得稅法之責。局長一人，由總統得上議院同意任命之。局長秉承財政部長之指導，有管理各稅之估計及征收權。總局在華盛頓，局內除辦事員等外，尚有專門及法律之官吏甚多。

(二) 征收員 (Collectors of Internal Revenue) 美國全國分爲六十五征收區域，區域之界限，多按各州之境界。第有時一州分爲數區，亦有一區包括二三州者，每一征收區域，有征收員一人負責，此外尚有副征收員一二人。各征收員，均由總統得上議院同意任命之。征收員之職務，爲接受稅民之報告，及負征收之責。惟估定稅額，除微小數目外，率由華盛頓之內稅收局局長定之，故征收員之責任甚輕。

(三) 查察員 (Revenue Agents) 內稅收局有查察員多人，向局長負責，其職務甚爲重要，且多爲有訓練之人員。凡關於稅民之漏而不報，及報而不實者，查察員可以查究。已報告者，查察員得審查其帳簿，驗其是否與稅法相合。故查察員之時間，大半用於稽查個人及公司方面之帳因之稅民常有不勝煩擾之苦。

(四) 稅務上訴受理會 (The Board of Tax Appeals) 英國關於稅務之上訴案件，卽由課征之機關受理，以一組織，兼任行政司法之事。美則不然，課征之組織與受理上訴之組織，截然爲二，不相隸屬。美國稅務上訴受理會，創立於一九二四年。按一九二六年法，包括十六人，均由總統得上院之同意任命之。所受理之案件，率爲內稅收局之所處決者。主管機關，在華盛頓，受理案件時，或由十六人同出訊理，或由主席分爲各組審訊之。審訊之地點，不限於華盛頓，其判決亦非終結，可上達於巡迴裁判官 (The Circuit Court of Appeals) 或哥倫比亞區之

訴審判廳。(The Court of Appeals of The District of Columbia) 此會為類似司法之機關，受理時採公開態度，其各種報告，亦須按時刊布。

第七目 特徵及與英制比較

美國之所得稅，在歷史上雖不甚久，但其制度則非常進步，比之世界列強之所得稅，亦不見有何等遜色，茲舉其特徵如下：

(一) 綜合課稅主義之澈底 各國之所得稅多為求獲得征收上之效果，採源泉課稅主義，而美國則採取以申報為基礎之綜合主義，藉累進稅率之適用，力圖納稅能力之適應，而表現其人稅之濃厚色彩。此綜合課稅主義之澈底，不能不謂為其最大特質之一。

(二) 國債利息，不課所得稅，公司紅利，免征普通所得稅，此亦與各國情形表示其特殊也。

(三) 法人所得稅之收數多於個人所得稅之征收額。此亦不盡同於各國也。

若與英制比較，則可看出下列幾點之差異：

(一) 英國盡量用源泉扣稅法，而美國則以申報法為主，並輔以稅源申報制度。

(二) 英國實行差別原理，對於勤勞所得輕課，而英制則否。

(三) 資本之獲得與損失，美均算為所得，而英則否。

(四) 美之稅法較英為完密，但其實施成績，却美遜於英。

蓋英之稅法雖簡，而征收行政人員，概為有長期訓練而且久於任位之人，並有相機處理事務之權，不為稅法所拘束，至有膠附成法之弊。而美制則稅法雖完善，而嫌過於繁雜，不第實行困難，狡黠者且易資以為弊；行政人員又不若英之富有經驗，並不易久於其位；再者美國版輿如此廣大，而稅額估征，除極微之數外，多須取決於華盛頓之內地稅收局，行政方面，未免有失於過重集權之嫌。此所以美之成績不如英國也。但細究其所以致此之由，則完全基於歷史深淺之不同，英制為百餘年來變革演進之結晶，美國則僅二十餘年之歷史耳，明乎此，亦無怪兩國之異同也。

第八目 重要性

美國所得稅之重要性，觀左列二表即可了然：

(表13)

1932年度美國歲入狀況

| | | |
|-------|-----------------|------|
| 所得稅 | 1,057,000,000美元 | 50% |
| 各種內地稅 | 603,000,000美元 | 24% |
| 關稅 | 327,000,000美元 | 15% |
| 其他 | 232,000,000美元 | 11% |
| 合計 | 2,121,000,000萬元 | 100% |

(表14)

1923—32美國歷年所得稅收入佔總歲入之比率(單位百萬美元)

| 年 度 | 歲 入 | 所得稅收入 | 比 率 |
|------|-------|-------|-----|
| 1923 | 4,007 | 1,678 | 42% |
| 1924 | 4,012 | 1,842 | 46% |
| 1925 | 3,780 | 1,760 | 47% |
| 1926 | 3,962 | 1,982 | 50% |
| 1927 | 4,125 | 2,224 | 54% |
| 1928 | 4,042 | 2,173 | 54% |
| 1929 | 4,032 | 2,330 | 58% |
| 1930 | 4,177 | 2,411 | 58% |
| 1931 | 3,317 | 1,860 | 56% |
| 1932 | 2,121 | 1,057 | 50% |

觀表十三一九三二年度美國所得稅收入，為十萬五千七百萬美元，對於美國歲入總額之比率，為50%，對於租稅收入總額之比率，為56%，可見其財政上所佔之重要地位。所謂「美國之所得稅，為美國財政之支柱」一語，於此即可理解其意義。

觀表十四則一九二三年度以來之所得稅收入，係具有逐次增加之傾向。雖有一九二四年，一九二六年，一九二八年，一九二九年歷次所得稅率之減輕，而其激增之事實，仍繼續發生，此即表示美國經濟繁榮之如何盛大也，以核雖經經濟蕭條之影響，一九三一年度之稅收較前減少，但其對全歲入額之比率仍在百分之五十以上，還是佔美國財政上最優越之地位。

第三節 德國之所得稅

第一項 沿革

十九世紀中葉，德國各邦即有所得稅之存在。而聯邦所得稅，則因建國以來，爲「直接稅歸各邦，間接稅歸帝國」之傳統的租稅政策所支配，直至1920年厄爾俾加（M. Erzberger）之稅制改革始發生。其所以國稅所得稅之出現較遲者，並非因文化之不發達。貨幣經濟之不普及，乃由于特殊國情之限制也。

德國之政體，爲聯邦國家。起初是偏重於地方分權，以後漸發達爲中央集權，至希特勒秉政以來，則變本加厲，極端的實行獨裁政治。其稅制之改革，亦即循此趨勢演變。自普法戰後帝國之成立起至1905年止，帝國之財政，專限於間接稅領域之內，爲完全的間接稅時代。嗣後爲維持歐洲武裝和平之局面，不得不從事軍備之擴張，經費預算日益膨脹，於是帝國漸侵奪各邦之稅源，爲國稅由間接稅過渡至直接稅時代。至1920年，則直將各邦租稅之支柱之所得稅，攫而取之，變爲帝國之租稅中心，成爲聯邦的直接稅時代。此種發達程序，與該國政制之演變，如出一途徑。

德國稅制演變之趨勢，既如上述，若分析1920年當時之背景，則知聯邦所得稅之適於此時發生者，又有下列幾點原因：

- (一) 大戰失敗後巨額賠款之負擔。
- (二) 戰後善後事務之整理。

(三)戰前及戰時巨額公債本利之償還。

(四)1918年改帝制爲共和之革命，由地方分權變爲中央集權，關於經濟交通社會警察行政等事業，均由地方轉移於中央，國家經費大增。

因上述種種關係，國家財政大感不敷。此項不敷之金額1918年，僅爲18,900,000,000馬克，至1919年，則已達37,900,000,000馬克。爲補救此項財政危機起見，於是於1920年三月厄爾曼加稅制根本改革案之提出，將向爲各邦租稅體系中一大支柱之所得稅，奪爲帝國之稅源。

此次改革結果，所得稅遂代替以前之消費稅，佔帝國租稅收入中之主位，在1920年度，即已獲得一百二十九億馬克之收入，爲全部租稅收入中38%，一方可以挽救戰後財政上之危巖，同時又可統一各邦不相同之所得稅，排除地方負擔不公平之弊端。

德國聯邦所得稅創辦時之成績雖佳，但嗣後十餘年中，因受特殊經濟環境之影響，致其所得稅之發展，遭遇特殊之打擊，而有不少之變遷。茲略述其經過於下：

(一)通貨膨脹時期之所得稅 通貨膨脹之結果，在支出債務上可將大戰前及大戰時所發行之公債負擔，一筆勾銷，表面上似乎減輕了國家財政之負擔，但另一方面其他經費之支出，則隨通貨價值之暴落而膨脹，而相反方面之租稅收入，却並未見與幣值跌落反比例相等的增加，仍使財政失其均衡。尤其是所得稅之課稅標準，缺乏其計算之基礎。爲謀對付受通貨影響起見，於是對

所得稅之規定，不得作繼續不斷的修正，以謀適應各時期之特殊的經濟環境。統計1921年至1924年不滿五年期中，德國所得稅法之修改，（如稅率之改正，扣除額之增加，租稅之預納制，預納額之增加等對付之策）不下二十餘次，然卒難追隨急激進展之幣價跌落，由此可知此期所得稅制所受之打擊與變革無常之程度為如何也。

（二）通貨穩定後之所得稅 1924年倫敦協定成立，道威斯（Dr. G. Dawes）計劃實行後，德國設立帝國銀行，極力整理幣制，通貨漸趨穩定。於是所得稅制亦於1925年大加改革，一新其面目，另謀新經濟環境之適應。

此次之稅法，一方面力求滿足社會政策之要求，表現其人稅之濃厚色彩，具有近代化的租稅性質，另一方面則盡量利用國民之負擔能力，以圖收入之充分，解救財政上之窘乏。其稅制大體，迄今並無大改。

（三）經濟恐慌時期之所得稅 1925年所得稅法改革後，德國經濟界漸有復蘇之傾向，至1928年止，稅收均年有增加，社會要求減稅之聲甚高，政府亦擬於楊格（O. Young）計劃採用之後，毅然改革財政，減輕租稅負擔。但不幸1929年為整個世界經濟恐慌所襲擊，德國國民經濟，復退到大戰方終後之萎縮狀態，財政上再出露大量之赤字數額，於是財政當局非獨不能減稅，且須增稅以補救危機。其增稅方式，概以大總統緊急令為之。如依「八千金馬克以上所得者之所得稅附加稅」及「單身人所得稅附加

稅」而課大所得者，依「獨身者所得稅附加稅」而課獨身者，依「失業救濟課金」而課勤勞所得者，依「危機賦課稅」而課勤勞外之所得者，均為德國於經濟恐慌期中依大總統令對於所得稅之處置也。

第二項 現制

第一目 稅制構造

德國之所得稅，乃肇端於普魯士之所得稅，於1925年之所得稅法樹其基礎，為一採取綜合課稅主義，頗具有整齊的理論體系之稅制，其稅制構造，乃依自然人與法人而分為個人所得稅與公司稅兩種。對於個人所得稅，又將所得源分為八項：

- (一) 農業林業園藝及其他土地經營之所得。
- (二) 營業所得。
- (三) 自由職業所得。
- (四) 非獨立之勞動所得。
- (五) 資本財產所得。
- (六) 出租不動產及一切權利之所得。(自己所住之房屋，亦須計算租金，認為所得之一種。)
- (七) 長期所得。即可被繼承之年金，終身年金，有期年金等之收入
- (八) 特殊事項之臨時所得。如五千金馬克以上動產之出賣及一萬金馬克以上之特定投機行為(土地買入後，在二年以內出賣，有價證券買入，在三個月以內出賣)等之所得是。

第二目 課稅範圍

(一) 物的範圍 德國所得稅之所得概念，在1920年之稅法，不管其來源如何，凡一定期間內總收益減除總損耗後之餘額，均認為所得，其範圍頗廣。而1925年之稅法，則改重於所得稅源確實一點，為狹義的所得觀念。但以出賣財產之收入，以及一萬金馬克以上特定投資行為之收入，認為課稅所得之點，則有違此項原則，為一例外情形。

前述各種所得源之收入，課稅時得減除獲取所得時之必要支出及其他費用。此種費用，規定有下列幾項：

- (1) 各項營業費用，其屬遞延費用性質，則分期攤扣之。
- (2) 固定資產之折舊。
- (3) 各項租稅。
- (4) 住所與服務處所間之旅費。
- (5) 勞動者之作業服裝及工具之費用。
- (6) 納稅人及其家屬之各種保險費，長期儲蓄金。
- (7) 同業公會費用。
- (8) 其他。

至於具有偶然性獲取之所得，如贈與，繼承，嫁粧，婚資，彩票中彩，生命保險金收入，以及各項損害賠償額等，則均不視為所得，不在課稅範圍之內。

公司稅課稅標準之所得，與上述個人所得稅之各項規定同，就原則所得及保留所得之總額而為課稅。其應扣除之各項費用，

亦準用個人所得稅之各項規定。惟對於董事之報酬及無契約關係之獎金與俸給等，則不得視為費用。

(二) 人的範圍

(1) 個人所得稅 納稅義務者分為兩種：

(A) 限制納稅義務者 不居住德國國內，而在國內具有所得源之人，為限制納稅義務者。此種所得，用源泉扣稅法，並一概適用1%之稅率。

(B) 無限制納稅義務者 在德國有住所或有臨時居所，由國內或國外獲取其所得之人，以及官吏軍人，在外國有其職務上之住所，而在外國未課得所稅者，為無限制納稅義務者。所謂住所，須繼續六個月以上，如居住超過六個月以上，則最初六個月亦有納稅義務。

(2) 公司所得稅 亦分納稅義務者為兩種：

(A) 限制納稅義務者 國外註冊之營利公司等。

(B) 無限制納稅義務者 國內註冊之營利公司等。

至於公共機關，慈善團體，宗教團體，公用事業等，則特准免稅，不包括在課稅範圍之內。

第三目 減免

(一) 關於工資稅，有下列之扣除規定。

(1) 720 金馬克以下者免稅。

(2) 獲取所得之費用，得扣除 240 金馬克。

(3) 各項年金保險費等之支出，亦得扣除 24 金馬克。

(4) 年納十二金馬克之工資稅者免稅。

按工資所得稅之稅率為10%，故年納十二金馬克者，其解稅所得即為120金馬克，因之上列四項減免數額相加，共有1320金馬克，即所得在1320金馬克以上者方始納稅也。

(5) 對於妻及未成年子女，(十八歲以下) 得就免稅點以上之所得部分，各扣除10%，或下列之金額(由納稅者選擇之)

(表15)

| | |
|----------|-----------|
| 妻 | 扣 120 金馬克 |
| 第一子 | 扣 120 金馬克 |
| 第二子 | 扣 240 金馬克 |
| 第三子 | 扣 480 金馬克 |
| 第四子 | 扣 720 金馬克 |
| 第五子以下每一人 | 扣 980 金馬克 |

(二) 關於工資稅及利息稅以外之個人所得稅，則有下列之

扣除規定

(1) 生活費之減免：

(A.) 凡在120金馬克以下者免稅。

(B.) 年所得在10,000金馬克以下者，得扣除720金馬克。

(C.) 對於妻及未成年子女之扣除，其下列二種辦法，任稅

民選擇：

| | |
|----------|-----------|
| 妻 | 扣 100 金馬克 |
| 第一子 | 扣 100 金馬克 |
| 第二子 | 扣 180 金馬克 |
| 第三子 | 扣 360 金馬克 |
| 第四子 | 扣 540 金馬克 |
| 第五子以下每一人 | 扣 720 金馬克 |

(乙)就720金馬克以上之所得，每家屬一人得扣除8%，但其扣除額，每家屬一人最高不得超額630金馬克，全體最高不得超過8,000金馬克。

(D)每一所得源之所得僅為240金馬克者免稅。

(E)對於三萬金馬克以下之所得者，其因子弟教育所得之臨時支出，以及遇有傷害疾病或天災等項情事，足以影響於負稅能力時，均得酌量扣除之。

(2) 因所得種類不同而予以減免。

(A.)對於長期勞務者之臨時所得，以及森林之臨時收入，予以輕課。

(B.)所得中有一部分為農林業所得者，予以輕課。

(C.)無限納稅義務者之所得在二萬金馬克以下，且為公司有限責任股東之收入時，為避免兩重課稅計，則可減輕其收入之10%，然後再按照其稅率課稅，惟其減輕額以500金馬克為限。

(D)總所得在八千金馬克以上，三萬金馬克以下時，對於其

中之臨時所得，適用最高15%最低10%之稅率。若總所得在三萬金馬克以上時，對於其中之臨時所得，適用最高20%最低15%之稅率。

第四目 稅 率

(一) 個人所得稅 對於工資，薪俸，利息及限額稅務者之所得，均適用10%之比例稅率。其他個人所得，則適用下列之超額累進稅率

(表17)

表17 超額累進稅率

| | | |
|-----|------------|--------|
| 最 初 | 8,000 金馬克 | 10 % |
| 其 次 | 4,000 金馬克 | 12.5 % |
| 其 次 | 4,000 金馬克 | 15 % |
| 其 次 | 4,000 金馬克 | 20 % |
| 其 次 | 8,000 金馬克 | 25 % |
| 其 次 | 18,000 金馬克 | 30 % |
| 其 次 | 34,000 金馬克 | 35 % |
| 總 計 | 八萬金馬克以上之所得 | 40 % |

(二) 公司稅

(1) 對於限額納稅義務者，課10%之比例稅率。

(2) 對於無限納稅義務者，課20%之比例稅率。

(3) 對於有限責任公司等，其資本在五萬金馬克以下者，

則適用下列之超額累進稅率，但總納稅額以總所得20%為限。

| | | | |
|----|-----------------|-----|--------|
| 最初 | 8,000 | 金馬克 | 10 % |
| 其次 | 4,000 | 金馬克 | 12.5 % |
| 其次 | 4,000 | 金馬克 | 15 % |
| 其次 | 4,000 | 金馬克 | 20 % |
| 其次 | 4,000 | 金馬克 | 25 % |
| 總計 | 28,000 金馬克以上之所得 | | 30 % |

第五目 課稅方法

凡總所得在八千金馬克以下之勤勞所得與資本利息所得及應納稅者之所得，適用源泉課稅法，其餘則均與綜合課稅法。課稅之官署以及使用勞動者之使用人，即有將使用已達二月以上之僱員姓名及薪資，報告於財務官署之義務。而下列幾種人則有申報之義務。

- (一) 在一個租稅期內，有八千金馬克以上之所得者。
- (二) 不問所得額如何，而利得係依帳簿之結算而決定者。
- (三) 由租稅官署特令申報者。

第六目 特徵

(一) 德國所得稅中之所得，原則上是着重於所得源泉之事實而有反覆性質者，但對於五千金馬克以上之勤勞之出賣及一萬金馬克以上以特定授權行爲（土地重入僅在二年以內出賣；有價證券買入在三個月以內出賣）等之收入，亦認爲課稅所得。

國稅制中特異之一。

(二) 對於人事之斟酌，許按照家屬人數為定額扣除，或為比例額扣除，任人民自由選擇。而且定額之扣除，又為累進式之扣除，其扶養家屬人數愈多者，其每一人之扣除額愈多，若與美比較，則顯示其不同也。

(三) 恐僑稅來以後，德國曾在所謂「挽救財政危機政策」之名義下，課國民以事實上可視為所得稅之各種負擔，如：

1. 八千金馬克以上所得者之所得稅附加稅
2. 營業人所得稅附加稅
3. 獨身者所得稅附加稅
4. 危機賦課稅
5. 失業救濟課金

等是。此等稅之創設，又多基於大總統緊急令之獨裁的立法手段而為之。一方面可以表示德國國民極度負擔之情形，一方面足以說德國政治之如何轉變於強度獨裁之一途也。

(四) 所得稅之收入，三分之二須委讓於地方。

| | |
|-------------------|------------------|
| 1914年各邦直接稅收入之總計約為 | 852,000,000金馬克 |
| 1931年委讓於地方之款 | 1,780,000,000金馬克 |
| 1932年委讓於地方之款 | 1,260,000,000金馬克 |

由此可見德國所得稅與地方亦發生密切之關係也。

德國所得稅，自1920年編入國稅體系中後，即成爲財政收入之一大支柱，對於戰後窮困及經濟恐慌期中之德國財政，負甚爲重大之任務。茲觀其列年實際數字統計，當更爲明瞭。

(表19) (單位百萬金馬克)

| 年 度 | 所得稅收入 (公司稅在內) | 全租稅收入 | 所得稅佔總稅收 之百分比 |
|------|------------------|---------|-----------------|
| 1925 | 2,435.9 | 6,855.0 | 35% |
| 1926 | 2,635.7 | 7,473.3 | 35% |
| 1927 | 3,262.4 | 8,488.5 | 38% |
| 1928 | 3,713.1 | 9,022.8 | 41% |
| 1929 | 3,584.4 | 9,169.8 | 39% |
| 1930 | 3,210.7 | 9,684.4 | 33% |
| 1931 | 2,668.4 | 8,021.4 | 33% |
| 1932 | 1,800.0 | 7,530.0 | 24% |

第四節 法國之所得稅

第一項 沿革

法國所得稅之倡議頗早，1848年財長倍澤(G. Pages)曾提
所得稅提案，但直至1914年止，中經半世紀之久，猶議所得稅之
提案達二百餘件，社會對此亦有迫切之論爭，而結果終未見實施
採行。其原因有二：

(一) 富人階級代表之上議院議員反對。

(二) 大革命後自由精神充溢於一般國民之腦際，以所

調查賦稅，稅務官署有干涉個人情事之嫌，不免侵及個人之自由，致遭一般國民之反對。

二十世紀開始以來，一方面因法國社會經濟之發達，財富分配日益懸殊，社會政策之稅制改革，為一般國民之一致要求。同時歐戰局面，戰雲日急，擴大軍費所需之經費，使法國財政上不脛不打開一條新的出路。於是至一九一四年財長利羅（R. Renoult）之所得稅案，乃被採行，使歐戰半世紀之所得稅紛爭問題告一段落。

1914年之所得稅，為一綜合所得稅，當時為恐一般人或上院議員之反對難以成立，故有低度稅率，任意申報制，高額免稅點之規定，結果成績不良，且因戰事即刻勃發，經濟情形急激變化，對此初成立之所得稅，即有若干改正之必要，茲述其改革經過如下：

1916年改正一次，提高稅率，降低免稅點，採用強制申報制。

1917年大改革一次。一面修正綜合所得稅之稅率，一面復創設分類所得稅（分類見後），成為法國現有所得稅之特有形態。同時廢除百餘年來存積未變之國稅收益稅體系之人別遺產稅，門牌稅，營業稅，地稅等稅，而創立以所得稅為中心之現代稅制。

戰爭結束，法國雖為戰勝國，而戰時巨額公債之償還，戰後善後事務之處理，（如受災地方之復興戰爭受害者之救濟扶助等事）國家財政實陷於窘迫之境，於是1920年增加所得稅率以為籌措。然戰爭對於國民經濟之影響太大，仍難挽救財政之危機，於

是種發貨幣以爲彌縫，殊料法郎一貶值，國家之財政經濟，益墜於混亂之態。

直至1926年止，內閣雖更迭無常，而對所得稅則累作加稅之舉。龐卡雷 (R. N. L. Poincaré) 之一致內閣出現，龐氏以穩定法郎爲挽救財政危機鞏固國民經濟之唯一方策，於是對所得稅之處理，一反過去加稅手段，而着眼於招歸逃匿海外之資本，減輕所得稅。蓋以直接稅之加徵，足令資本逃匿海外，甚至引起匯兌之動搖，有礙於穩定法郎之計劃也。龐氏此種英斷之改革，不僅使法郎穩定工作獲得成功，且奠立現行所得稅制之基礎，並因基於戰時而有新領土之獲得，巨額賠償金之受領，以及經濟界之繁榮，其稅率雖減低，實際收入反較前年有增加，其成績殊有出人意料者也。因之，於1926年，1930年，復有兩次所得稅之減輕。

不幸1929年世界經濟恐慌發生，法國數年來已臻相當隆盛之國民經濟，逼至1931年，終難逃此漩渦之捲涉，產業萎縮，失業率增加，德國賠款延付，致收入減少，支出增加，更因當時政界許多小政黨之對立，德國法西斯之抬頭，發生政局之不安，使財政基礎日益動搖。於是1938年度起所適用之所得稅率，作加稅之重訂。結果大減低收支不均衡之程度。不過在此種特殊經濟環境繼續之存在中，所得稅之利用，實不以此爲止也。

第二項 現制

第一目 稅制構造

法國現行所得稅制，一方面有七個分類所得稅，同時又在

個綜合所得稅，是採分類主義與混合主義之一個混合的稅制。綜合所得稅，僅對自然人課稅，而分類所得稅，則自餘或法人一律課稅。其分類如下：

- (一) 家庭所有所得稅
- (二) 土地所有所得稅
- (三) 農業所有所得稅
- (四) 薪資所得稅
- (五) 非商業的所得稅
- (六) 商工業所得稅
- (七) 資本利息所得稅

第二目 課稅範圍

(一) 物的範圍 法國所得稅之所謂所得，原則上乃以一定期間內繼續的收入之總額，扣除獲得所得之費用以及保險費負債利息及損失費等後之餘額為標準。但彩票利得等之一時所得，亦認為所得，則有破上述之原則，為一例外情形。

(二) 人的範圍 凡住在法國之人民，不論其為本國人或外國人，均須納稅。若外人在法國非常住者，則就其從法國來源部分之所得課稅之。如缺乏統計資料而無征收之標準時，則以其在法國居住時所得總額之七倍為標準而征收之。

第三目 分類所得稅

(一) 家屋所有所得稅

(1) 課稅對象 為家庭，工廠，建築基礎及附屬於土地之器

其，附設圍繞於建築物之庭園走廊，土地所有者及租戶為高工業而利用之唯稅收。至於公共機關，宗教團體所有建築物，則一律免稅。

(2) 課稅標準 為租賃價格，十年改正一次，自己住宅，以平均租賃價格為標準，自己工場以買賣價格乘平均利率而算定之租賃價格為標準。

(3) 稅率 16%

(4) 負債利息許其在稅額10%之限度內扣除。

(5) 不能作人的情事之扣除。

(二) 土地所有所得稅

(1) 課稅對象 為未課家屋所有所得稅之土地，及農業用之建築物。至為公共目的而利用之國家及公共團體所有之土地，則予免稅。

(2) 課稅標準 為平均租賃價格，二十年改正一次。森林則以其平均的純收益為標準。

(3) 稅率 16%

(4) 管理費及危險補償費等得扣五分之一，負債利息亦可扣除。若因災害減少收入時，可要求減低稅額。全所得不滿1,250法郎，且由土地所得不滿400法郎之自耕農，得在二十法郎之限度內減少其稅額。

(5) 不能作人的情事之扣除

(三) 農業所得稅

(1) 課稅對象 為種植，畜牧，及農業副產之所得。

(2) 課稅標準 有兩種方法，任稅民選擇。

(A) 以土地冊上之耕地租賃價格為基礎，乘以下列係數：

普通地 二五倍

耕地 一倍

工業及森林地 四倍

栽培蔬菜花卉及苗林地带 一五倍

(B) 從總收益中扣除地租，工資，肥料費，種子費，購買畜費，保險費，農具耗損費等經費。

(3) 人壽扣除

(A) 有妻及扶養家屬時，每人各扣500法郎之所得額。

(B) 除上述外，還有稅額之減免，凡(甲)妻及七十歲以上之孀婦之同居尊親屬(乙)未滿二十一歲之子女(丙)納稅義務者所扶養之同居家屬，得依下列比率，從稅額中扣除之：

(表20)

| 所得未滿三萬法郎時 | 所得在三萬法郎以上時 |
|-------------------|-------------------|
| (子) 在二人以內者每一人扣10% | (寅) 在三人以內者每一人扣5% |
| (丑) 在二人以上者每一人扣20% | (卯) 在三人以上者每一人扣10% |

(丑) 與(卯)之扣除額，於綜合所得稅，不得過3000法郎。於分類所得稅不得過500法郎。

(此項扣除稅額之人專指前，薪資所得稅，非商業的所得稅，商工業的所得稅，綜合所得稅，亦有此種規定，下不再述，讀者注意。)

(4) 稅率

(表21)

| 所得額 | 稅率 |
|----------------------|------------|
| 2,500法郎以下者 | 免稅 |
| 2,500至4,000法郎以下之所得部分 | 就其四分之一 |
| 4,000至8,000法郎以下之所得部分 | 就其三分之一 12% |
| 8,000以上之所得部分 | 就其全額 |

(四) 薪資所得稅

(1) 課稅對象 各種薪資報酬。

(2) 課稅標準 為各種薪資報酬額。(68%) 若有衣服住所燃料燈(等)物給與，亦須加算在內，不過職業上旅費，輔助人及代(等)之報酬，得以扣除。

(3) 申報義務 由使用至及薪資支付者負責。

(4) 人事處罰 亦有二種扣除

(A) 所得額扣除

(表22)

| | |
|-----------------------|---------|
| 未有所得之妻 | 3,000法郎 |
| 未有所得之未滿十八歲子女在二人以內者每一人 | 3,000法郎 |
| 第三子以下每一人 | 4,000法郎 |
| 其他扶養家屬每一人 | 2,000法郎 |
| 受調度兵恩俸之廢疾者每一人 | 1,000法郎 |
| 代身體不具或無能力之夫而營生計之妻就其夫 | 3,000法郎 |

(B) 稅額扣除 見(表20)

(B) 稅率 (表28)

| 所得額 | 稅率 |
|----------------------|--------------|
| 10,000法郎以下者 | 免稅 |
| 10,000至20,000法郎以下之所得 | 就其四分之一 } 10% |
| 20,000至40,000法郎以下之所得 | |
| 40,000法郎以上之所得 |  | 就其全額 |

(五) 非商業的所得

(1) 課稅對象 各種自雇職業者之所得。

(2) 稅率 分級辦法與薪資所得稅(表28)同，惟稅率為

12%。

(3) 人事斟酌 得扣除稅額，見(表20)。

(六) 商工業所得稅

(1) 課稅對象 為各種工商業之所得。但激發合作社不以營利為目的者免稅。

(2) 課稅標準 為各種業務總收益中扣除其經費後所有之額。而所謂經費者，包括：

(A) 營業用之不動產租賃價格，如為自己所有時，則為平均的租賃價格。

(B) 營業不可缺之費用。

(C) 利息工資薪俸原料購入費等。

(3) 稅率

(A) 五萬法郎以上之所得，適用15%之比例稅率。

(B) 五萬法郎以下之所得，適用下列較低之階級累進稅

率：

(表24)

| 所得額 | 稅率 |
|--------------------|---------|
| 300法郎以下之所得 | 22.5法郎 |
| 301至 1,500法郎之所得 | 45法郎 |
| 1,501至 3,000法郎之所得 | 150法郎 |
| 3,001至 5,000法郎之所得 | 300法郎 |
| 5,001至 7,000法郎之所得 | 750法郎 |
| 7,001至10,000法郎之所得 | 1,050法郎 |
| 10,001至15,000法郎之所得 | 1,500法郎 |
| 15,001至20,000法郎之所得 | 2,250法郎 |
| 20,001至25,000法郎之所得 | 3,000法郎 |
| 25,001至30,000法郎之所得 | 3,750法郎 |

| | |
|--------------------|---------|
| 30,001至35,000法郎之所得 | 4,500法郎 |
| 35,001至40,000法郎之所得 | 5,250法郎 |
| 40,001至45,000法郎之所得 | 6,000法郎 |
| 45,001至60,000法郎之所得 | 6,750法郎 |

(C)對於交易額超過百萬法郎之百貨店，零售業者（附消費合作社外），銀行，保險公司者，課以下列之附加稅，此項附加稅，謂之百貨店稅。

(表25)

| | |
|-------------------|---------|
| 對於交易額一百萬法郎至二百萬法郎者 | 附加稅 1 % |
| 對於其次八百萬法郎之交易額 | 附加稅 2 % |
| 對於其次九千萬法郎之交易額 | 附加稅 3 % |
| 對於其次一億法郎之交易額 | 附加稅 4 % |
| 對於超過二億法郎以上之交易額 | 附加稅 5 % |

(4)人事扣除 得扣除稅額，見(表20)。

(七)資本利息所得稅。

(1)依源泉課稅

(2)稅率 未登錄之外國有價證券稅率為20%，彩票利得為36%，公司董事之報酬為25%，其餘各種利息稅率一概為16%。

(3)不能依人的情事扣除

第四目 綜合所得稅

綜合所得稅，乃將分類所得稅之各種所得綜合之，而課以較高之累進稅率，藉以達到重課大所得者之目的，以補分類所得稅之不足者也。惟僅以居住在法國之自然人為限。

(一) 課稅標準 為綜合分類所得稅之各所得總額中，扣除各項租稅，負債利息等後之餘額。惟於土地所有所得，家屋所有所得，農業所得等，則認現實之所得為課稅標準。

(二) 人事斟酌 有二種寬免：

(1) 所得額扣除

(表26)

| | |
|---------------|-------------|
| 對於妻 | 扣5,000法郎 |
| 對於寡夫寡婦所扶養之遺孀 | 扣5,000法郎 |
| 對於未成年子女之第一子 | 扣4,000法郎 |
| 對於未成年子女之第二子 | 扣5,000法郎 |
| 對於未成年子女之第三子以下 | 依次增加1,000法郎 |
| 對於其他扶養家屬之每一人 | 扣3,000法郎 |

(2) 稅額扣除 見(表20)。

(三) 稅率 依上述扣除後之殘額適用下列組合的超額累進稅率：(1,000法郎以下，則抹去之)。

(表27)

| 所得 | 稅率 |
|---------------------------|-------------------------|
| 10,000法郎以下之所得 | 1.5% |
| 10,000以上至 25,000法郎之所得 | 1.5%至 3% (每一千法郎累進0.10%) |
| 25,000以上至 75,000法郎之所得 | 3%至 7% (每一千法郎累進0.08%) |
| 75,000以上至 175,000法郎之所得 | 7%至 13% (每一千法郎累進0.06%) |
| 175,000以上至 400,000法郎之所得 | 13%至 22% (每一千法郎累進0.04%) |
| 400,000以上至 800,000法郎之所得 | 22%至 30% (每一千法郎累進0.02%) |
| 800,000以上至 1,800,000法郎之所得 | 30%至 40% (每一千法郎累進0.01%) |
| 1,800,000法郎以上之所得 | 40% |

(四) 三十歲以上之獨身者未有子女且無扶養家屬時，則加征稅額之25%。三十歲以上之夫婦，婚姻後二年尚無子女且無扶養家屬時則加征稅額之10%。

第五目 特徵

(一) 其所認為課稅標準之所得，乃以一定期間內之有繼業

性者爲原則。但對於一時所得之彩票利得亦包羅於所得範圍之內，則其特異也。

(二) 重稅制乃爲兼採分類主義與綜合主義之一個混合的稅制。

(三) 稅率之規定，對於含有資本成分最大之家屋所有所得，土地所有所得及資本利息所得，則適用較高之16%比例稅率，若可認爲資本及勤勞之混合所得的高工業所得，則適用較低之15%比例稅率，含有勤勞成分最多之農業所得，非商業所得及薪資所得，除設有免稅點外，更以間接累進方法，而適用較前更低之12%及10%以下之稅率。凡此，皆在求各人負稅能力之適應，冀公平原則之實現也。

(四) 入息斟酌之規定，綜合所得稅，農業所得稅，薪資所得稅，商業所得稅，非商業所得稅，均有家屬扶養費用之扣除。而前三者除稅額額外，猶可於適用稅率之前再作所得額之扣除。而法國所得稅對此規定之尤示其特異者，厥在於入息斟酌之相反的規定，即對於獨身者及無子女之新婚者加重其負擔。此種相反的規定，一方面是法國人口政策之反映，同時亦可以說是求納稅能力之適應也。再者，過去對於薪俸所得之免稅點，曾依人口數之多寡，鄉村都市異其減免額，現行稅制雖無此項規定，但亦可謂法國所得稅歷史上之一特異也。

(五) 法國之所得稅，乃由收益稅系統遞變而來，自所得稅創設後，其稅制中之傳統的客觀課稅主義，雖一打破，具有濃厚

的人稅色彩，但仍留有不少物稅之性質。如稅率之規定，為一種間接累進課，表面上仍遵守比例稅率之形式；土地及家屋所有所得稅，以每二十年及十年所改正之租賃價格，為課稅標準；農業所得稅以原籍土地所有所得稅之標準的土地租賃價格為計算基礎；凡此等等，均為大革命後所遺下收益稅制度之痕跡也。

第六目 重要性

法國所得稅之收入，自1926年盧卡雷整理稅制以來，大體上已示其收入增加之傾向，佔租稅體系中之主要地位。茲就其收入狀況列表於次：

(表28)

| 年 度 | 所得稅收入 (單位百萬法郎) | 全租稅收入 (單位百萬法郎) | 所得稅收入佔全 租稅收入中之% |
|------|-------------------|-------------------|--------------------|
| 1926 | 8,268.0 | 33,234.1 | 24 |
| 1927 | 10,297.7 | 36,504.2 | 28 |
| 1928 | 11,398.7 | 38,459.6 | 29 |
| 1929 | 12,490.4 | 39,919.0 | 31 |
| 1930 | 12,032.5 | 36,988.3 | 32 |
| 1931 | 13,319.5 | 43,779.9 | 34 |
| 1932 | 10,447.0 | 34,732.0 | 30 |

第五節 意國之所得稅

第一項 沿革

(一) 遺產所得稅之創設 在世界稅史上意國之所得稅，和

設頗早。在統一帝國成立（1861年）前，已有人類稅色彩濃厚之地方所得稅存在。而國稅直接稅，則至帝國成立時，只有地方稅一項，嗣後因為財政收支不敷，並謀與不動產所得作均衡稅負起見，於1862年，由財長塞那（Sella）提出動產所得稅法案。殊料當時議會竟以此有侵害個人自由之嫌，予以否決。迨至1864年因財政收支不敷過鉅，乃將前法案修正公布。

該法之內容，當時係取範於英國之稅制，但亦有其特異之點：

（1）英國所得稅，乃以一切種類之所得為課稅客體，而意大利之所得稅，則僅及於（A）資本所得；（B）資本勤勞混合所得；（C）勤勞所得三種。不動產所得不與焉。

（2）英國所得稅，係就一切所得總額為課稅標準，而意大利則因所得種類之不同，異其課稅所得額之估計方法，如資本所得，以所得全額為課稅標準，資本勤勞混合所得，以所得額八分之六為標準，勤勞所得，以八分之五為標準。

（3）英國所得稅，為定率稅制度，而意大利所得稅，則採配分稅制度。當時預定稅收總額為三千萬里拉，以地稅額，人口數，由都市支付之恩俸並薪俸額，內地關稅額，郵電收入額，印花稅額，鐵道及國道之里數等七項為標準，比例定其多寡，而以之配分於各地方，各地方就其配分稅額，再依前述七項標準，配分於下級政治團體，對於各人依其所得之種類與額數，課以本稅。惟無論如何情形，對於各人所得之稅率，均不得超過10%。

此項動產所得稅，不是以人爲中心，綜合各人之一切收入而課稅，乃是着眼於收入之源泉，專就勤勞及資本所生之所得課稅，顯具有收益稅之性質。嗣後爲求此稅近代化起見，曾屢作修正。如國債利息所得，官公吏勤勞所得之增列於課稅範圍以內；配分制之取消；稅率之提高；免稅點之設立，所得額計算方法之變更等均皆有改革，漸臻完備。

(二) 補助所得稅之創設 大戰期中，意國對於所得稅，乃以非常戰時稅之名義，陸續增加稅率。大戰終結，此項動產所得稅之戰時稅部分，即予廢止。惟此時意國之財政狀況，正陷於困難之境，於是做法國之綜合所得稅制，創立補助所得稅。以地稅、家屋稅、動產所得稅課稅時之收益額與所得額之合計數爲標準，就所得在一萬里拉以上之自然人及法人課稅。此項所得稅已有人的綜合所得稅之形式，但當時乃係一種臨時稅，以後因財政窮迫，無法廢止，漸變爲永久稅，並曾作數度之改正。

(三) 法西斯政權成立後之所得稅 1922年墨索里尼掌政，實行其法西斯獨裁政權。以意大利爲缺乏資本與原料而其豐富勞動力之國家，乃樹立所謂「生產主義的原則」，爲財政政策之方針。即在財政政策上，一面就引起個人財富減少或妨礙財富增加之一切行動力求避免，同時並請求促進其財富增加之萬全策略。於是其對於所得稅上之表現，即一方面擴張農業所得及勤勞所得之課稅範圍，另一方面則減輕補助所得稅之稅率。此種設施全着眼於法西斯財政政策所謂「生產主義之原則」之實現，若就所得稅純

理論之立場上言，則顯係開倒車之舉也。

第二項 現制

第一目 稅制構造

意國現行所得稅，是由動產所得稅與補助所得稅二者構成。前者乃對資本所得勤勞所得並資本勤勞混合所得，個別依不同比例課稅，全從所得之質的方法，適應各不相同之負擔能力；後者則對於各種所得一定額以上之所得額，課以累進稅率，冀從所得之量的方面，適應其負擔能力。故意國之所得稅制，係由個別所得稅與綜合所得稅二者相合而成，與法國之所得稅制，極為相似。

第二目 課稅範圍

(一) 物的範圍

(1) 動產所得稅 凡已課不動產稅之所得，不在課稅範圍之內。其餘動產所得及不負地稅及家屋稅之不動產所得，均須課稅。此種所得大都為總所得扣除負債利息後之餘額，而資本勤勞混合所得一項，尚得扣除種種必要費用，故有近於淨所得性質。

(2) 補助所得稅 一切所得均包括在內。其所謂所得，亦近於淨所得性質。惟臨時所得，不算在內。

(二) 人的範圍 凡為意國國內所獲取之所得，不問其所得者為本國人或外國人，均須課稅。惟動產所得稅，對自然人及法人一律課稅，而補助所得稅，則僅對自然人課稅，法人不予焉。

第三目 動產所得稅

(一) 課稅對象

(1) 資本所得 包括各種債券利息股票利息及錢票利息等

(2) 資本勤勞混合所得 包括各種工商礦各業營利之所得，及營業所得之一部分。

(3) 一般勤勞所得 分兩種：

(A) 不確定之勤勞所得 包括自由職業者之勤勞所得。

(B) 確定之勤勞所得 包括薪資恩俸年金等。

(4) 公務人員勤勞所得 公務人員之薪工恩給等。

(二) 寬免 勤勞所得 (包括本目(一)項之(2)(3)(4)三種) 課稅較寬，若其勤勞所得與其他臨時的財產所得或不動產所得之合計額未超過二千里拉以上者，就其勤勞所得部分免稅，又勤勞所得在二千五百里拉以下者，得扣除下列法定減額額，而以其餘額為課稅標準。

(表29)

| | |
|--------------------|------------|
| 2,000里拉以上至2,100里拉者 | 減免 1,000里拉 |
| 2,100里拉以上至2,200里拉者 | 減免 800里拉 |
| 2,200里拉以上至2,300里拉者 | 減免 600里拉 |
| 2,300里拉以上至2,400里拉者 | 減免 400里拉 |
| 2,400里拉以上至2,500里拉者 | 減免 200里拉 |

此外一切所得，尚得扣除負債利息，在資本勤勞混合所得

尚得扣除各種必要費用，又公務員之所得，許其扣除實收所得之五成，惟關於家庭情形之酌免，則未有規定。

(三)稅率 各種所得依各種減免後，課以下列五種比例稅率：

(表30)

| | |
|-------------|-----|
| (1)資本所得 | 20% |
| (2)資本勤勞混合所得 | 14% |
| (3)一般勤勞所得 | |
| (A)不確定勤勞所得 | 12% |
| (B)確定勤勞所得 | 10% |
| (4)官公吏勤勞所得 | 8% |

(四)課稅方法 上述第(1.)種與第(3.)種(B)所得之一部，以及第(4.)種所得，採源泉課稅法；第(1.)種與第(3.)種(B)所得之另一部，以及第(2.)種所得與第(3.)種(A)所得，則採直接課稅法。

第四目 補助所得稅

意國之補助所得稅，係綜合自然人之一切所得，就其超過六千里拉以上之部分課以累進稅。各項必要費用，如納之地稅國稅，已付之生命保險費及社會保險費等，均可扣除之。又對於其扶養之近親，每人各得扣除其所得二十分之一，但每人之扣除額不得超過三千里拉，且規定凡超過六千里拉而扣除種種費用及減免額後之餘額不滿三千里拉者，仍予免稅。至其稅率則為依特殊公

式算出之累進率，自1%至10%止，其累進程度甚為輕微，見(表31)，惟尚有中間稅率，以勸令定之：

(表31)

| 所得額 | 稅率 |
|-------------|--------|
| 3,000里拉 | 1.00% |
| 5,000里拉 | 1.22% |
| 10,000里拉 | 1.61% |
| 20,000里拉 | 2.12% |
| 50,000里拉 | 3.05% |
| 100,000里拉 | 4.01% |
| 200,000里拉 | 5.28% |
| 500,000里拉 | 7.60% |
| 1,000,000里拉 | 10.00% |

此項補助所得稅地方團體，有在稅額20%之限內，得以附加稅之權。

第五目 特征

(一)分類所得稅，只有動產所得稅，對於土地，仍取收益稅形式，未包括在所得稅內，與我國現制無異。

(二)世界大戰前動產所得稅之征收，亦曾採包稅制，結果由此等承攬人所惹起之課稅上不正及稅收上之減少，未久改為意圖所得稅史上之積弊。此可謂意國所得稅史上之一特異也。

(三)基於「生產主義的原則」作用，故對大所得課其輕之累進稅率，以謀本國人民經濟企業之發達。並規定法人納稅期虧損，得免除上年度之動產所得稅。補助所得稅則不課及法人所得，此種反現代式之租稅設施，可謂意國所得稅制之最大特徵，亦法西斯政治之特殊表現也。

(四)地方自治團體在稅額20%之限度內，有就補助所得稅課附加稅之權。

第六目 重要性

意國現在之直接稅體系，乃由地稅家屋稅動產所得稅補助所得稅財產稅及獨身者稅等構成。依1981年度該國預算所列，所得稅收入，預計為3,864,000,000里拉，約占直接稅收入總額之77%，全租稅收入總數之27%。若將其自身前後比較，則1866年所得稅，僅收入61,100,000里拉，與1981年之預算數相較，幾增至五十六倍。由此可見意國所得稅之發展情形與在其租稅制度中所占之重要地位矣。

第六節 俄國之所得稅

第一項 沿革

俄國之所得稅，開辦於1916年。但其動議，遠在1860年。當時俄國之資本主義經濟，已迅速發展，封建制度時期之舊式人頭稅，不能存在。嗣後五十餘年之間，一般人常期所得稅之實施，不斷的有創設所得稅之提議。可是俄國是「俄進的資本主義者，

雖有其工商業之發達，與貨幣經濟之普及等條件，但一般國民類皆無智貧窮，政治文化未能十分進步，所得稅卒不易見諸實行。所有者亦祇是藉住居稅、股份公司稅、薪俸稅等之設置，或藉加入所得稅思想於收益稅之中，稍彌補其缺陷而已。觀1898年財長維特（S. J. Witte）對施行所得稅所表示之反對意見，即可知當時俄國之社會情形與所得稅期難產之真實原因矣。其理由有七點，茲述於下：

（一）國民一般教育程度甚低，難就所得獲得正確之申報。

（二）一切公私會計不完備，難有調查所得之確據。

（三）由於前兩項之困難，則欲為確實之征收，必須加以相當之重大強制，而於納稅者之個人自由大有妨害，且易使稅務官吏，陷於不合事實之任意推定之危險。

（四）因之，即可引起漏稅之弊，對於國民道德，發生不良影響。

（五）富裕之國民為數甚少，必至需要多數之征收費，而稅收所獲極微。

（六）所得稅足以阻礙資本之蓄積，妨害對於產業之必要投資。

（七）所得稅須於他項直接稅已有充分之改革後，始可採用。

上述情形，不獨俄國如此，凡政治經濟文化未十分發達之國家，其所得稅之創辦時，莫不如此。即吾國今日對實行所得稅持反對論者，亦常以此等理由為論據也。（在吾國此種反對論調

對否容後詳論)

大戰勃發後，帝俄亦捲入漩渦，戰費需要驟增，收入反形減少，財政困難，日益加甚。於是1916年四月制定所得稅法，定1917年起施行。此法係取範於普魯士之所得稅法，採取綜合課稅主義。除資產及勤勞所得未作差別課稅外，其餘稅制中之各項設備，均具有極濃厚之人稅色彩。

1917年二月，所得稅實行未久，國內空前大革命發生，沙皇退位，臨時共和政府成立。當時因一面繼續對德戰事，一面須收拾革命後社會騷擾之局面，於是加征所得稅30%。其後因盧布跌價，又倡設一種非常所得稅，其課稅方法及稅率等，大致與從前之所得稅相同，惟於勤勞所得之課稅，則減輕一半，已略見其共產主義之性質矣。

1917年十月布爾希維克革命成功，蘇維埃政府成立。對於租稅不以之為財政上之收入，而作為沒收私人財產之手段。1919年，對於所得稅一項，除大增其累進稅率外，並對於定額以上之大所得悉予沒收。此後且因圖共產主義之實現，有意銷滅貨幣制度，至1921年二月竟宣布廢止貨幣租稅。

1921年三月，因真正共產主義實行上發生障礙，於是改行新經濟政策。廢止殺頭之強制征收，只課以收穫額什一之現物稅，除堅決保持土地之國有，以及大工業鐵道國際貿易等之國營外，允許私企業以相當範圍之活動，因之貨幣經濟重新恢復。為限制私企業活動起見，所得稅亦重新設立。嗣後1922年1923年1924

年1926年，1927年，1929年，1931年，對所得稅均有不斷的改革，成爲現行所得稅法。

第二項 現制

第一目 稅制構造

俄國現行之所得稅，由下列三種稅組合而成：

(一)對私人及私的企業之綜合所得所課之私人及私的企業所得稅。

(二)對各種組合及國家企業之純益所課之組合及國家企業所得稅。

(三)對農民及農業諸團體之收益總額所課之單一農業稅。

第二目 課稅範圍

(一)物的範圍 俄國所得稅之所得，爲總所得減除各種費用後之純所得。一部分亦有人事之斟酌，有近於淨所得之性質。惟因俄國爲一社會主義國家，私企業之活動範圍甚狹，國民之一般所得，較資本主義國平均化，一時及偶然利得，絕無僅有。故其所得之釋義，無所謂有無確實之源泉與繼續性也。

(二)人的範圍 不管自然人或法人，本國人或外國人，住在國內或國外，凡從俄國國內之所得源泉而得到之收入，均須課稅。惟純國營之企業，其利潤悉歸國庫，免納所得稅。

第三目 私人及私的企業所得稅

(一)課稅對象 此稅之課稅對象，爲一切私人及私企業之所得。惟農村居民已負擔單一農業稅者免稅。

(二)課稅標準 以納稅者上年度實收之所得為標準，但可扣除下列各項費用：

- (1.)負債利息。
- (2.)各種必要經費。
- (3.)既納之國稅及地方稅。
- (4.)已付之生命保險費(每年以三百盧布為限)。
- (5.)受僱人之待遇改良費(以所得額20%為限)。

(三)分類 此項所得稅乃依其所屬階級差別分為六類，並為差別課稅：

- (1.)工資勞動者及國家年金受領者等之所得。
- (2.)文筆生活者，優伶，生產組合員等之所得。
- (3.)工資關係以外之勞動者及不使用勞力者之家內工業者等之所得。
- (4.)房屋出租者之所得。
- (5.)使用三人以內勞動者之家內工業者及中間商人等之所得。
- (6.)工商企業者，教會之所得及利息所得。

因為蘇維埃政府對於此等階級之態度不同，故各別定不同之稅點並適用不同之累進稅率。

(四)寬免 各種所得，對於同居家屬中，有為納稅義務者所扶養之老年人及子女二人以上時，每增一人，得減低稅率一級。至於個人免稅，則因階級地域之不同，並不作一律之規定。如上

逃第(1)(2)兩種所得，免稅點為900至1,200盧布（因住居地域而異）第(3)(4)(5)(6)四種所得，免稅點為500至800盧布（亦因住居地域而異）。

(五)稅率 第(1.)種所得，對於月收未滿85盧布者，課0.75%，對於85至100盧布者，課0.84盧布及超過85盧布之所得額1.25%由此逐漸累進，以至對於200至250盧布之所得，課2.38盧布及超過200盧布之所得額3.5%止。其餘五種所得稅率有如下表：

(表32)

| 所得額 | (2)種所得之稅率 | (3)種所得之稅率 | (4)種所得之稅率 | (5)種所得之稅率 | (6)種所得之稅率 |
|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 未滿 600盧布 | — | 1.0% | 1.5% | — | — |
| 未滿 900盧布 | — | 1.5% | 2.25% | — | — |
| 未滿1,000盧布 | 0.9% | 2.5% | 3.75% | 4% | 5.0% |

所得超過1,000盧布以上時，採用超過額累進制。（尚有十四級）。

法人所得，適用第(6)種所得之稅率。

(六)課稅方法 第(1)種所得及第(6)種所得之一部，為源泉課稅，餘則一概直接課稅。

(七)本稅得於5%之限度內，征收地方附加稅。

(四) 第四目 組合及國家企業所得稅

(一) 課稅對象 凡由純私營企業過度到純國營企業之一切

組合經營企業及準國家經營企業均課之。惟組合或國家之損費額，未達總資本之半數者，則仍屬於前述私人及私企業所得稅範圍以內。至完全國營之企業，則因利潤全部歸國庫，免納本稅。

(二) 課稅標準 為上年度之純益額

(三) 稅率 為一律20%之比例稅。惟查定稅額，若比私人及私的企業所得稅第(6)種所得之同額所得應繳納之稅額為多時，則減照第(6)種所得稅率納稅。其所以對大所得課較輕之稅者，蓋為求達到政府促進非資本主義的共同經營企業之企圖也。

本稅亦得征收25%之附加地方稅。

第五目 單一農業稅

單一農業稅係對農村財源獲取之所得征課之。惟負擔本稅者，悉免除其他之直接國稅及地方稅。此稅分集體農場，集體農場之非共同化財產，個別經營農場，富農四種各別課稅。

(一) 集體農場 以各農場所置會計簿籍所示之總所得為課稅標準。其稅率按照各種農場集體化之程度而為差別待遇，即對於共產農場與集體耕作農場為3%，對於集體耕作組合為4%。其新闢社員每人年所得不滿60盧布之各種集體農場悉予免稅。此類所得稅，其他減免甚多，實際上只有半數所得被課稅。

(二) 集體農場之非共同化財產 此種收入額之查定，以下列各聯邦規定各種所得源每一單位之平均收益率決定之：

(表38) 俄國農業各收入源平均收益率(1931年，單位盧布)

| 邦 別 | 每 一 俄 畝 | | | | | | | 每 一 畝 | | | | | |
|---------|-------------|------------------|--------|--------|--------|-------------|-------------|-----------------------|------------------|-------------|--------|------------------|-----|
| | 播 種 地 | 排 水 種 地 | 田 地 | 草 場 | 茶 園 | 葡 萄 園 | 果 樹 園 | 種 植 煙 草 地 | 馬 騾 駱 駝 | 大 ● 牛 | 牡 牛 | 山 羊 綿 羊 | |
| 俄羅斯共和國 | 46 | — | 37 | 18 | 210 | 400 | 205 | 300 | 22 | 19.5 | 12 | 6 | 2.5 |
| 烏克蘭共和國 | 59 | — | 41 | 30 | 230 | 350 | 200 | 300 | 29 | 24 | 22 | 6 | 2.5 |
| 白俄羅斯共和國 | 57 | — | 39 | 20 | 210 | — | 240 | — | 25 | 21 | 15 | — | 1.8 |
| 後高加索共和國 | 52 | — | 35 | 18 | 230 | 350 | 300 | 370 | 17 | 15.5 | 15 | 6 | 3 |
| 烏茲別克共和國 | — | 104 | — | — | 210 | 400 | 300 | 350 | 17 | 13 | 15 | 6 | 3 |
| 土可曼共和國 | — | 95 | — | — | 210 | 400 | 300 | 350 | 16 | 15.5 | 14 | 6 | 3 |
| 特狄克共和國 | — | 80 | — | — | 150 | 350 | 300 | 300 | 15 | 15.5 | 12 | 6 | 2.5 |

關於課稅上之寬免與本目、(三)個別經營農場之規定略同，稅率為超過額累進稅率較本目(一)重。

(表34)

| 課 稅 所 得 額 | 稅 率 |
|------------------------|-----|
| 未滿 50 盧布 | 4% |
| 超過 50 盧布以上至 100 盧布之金額 | 5% |
| 超過 100 盧布以上至 150 盧布之金額 | 8% |
| 超過 150 盧布以上至 200 盧布之金額 | 10% |
| 超過 200 盧布以上至 300 盧布之金額 | 13% |
| 超過 300 盧布以上至 400 盧布之金額 | 17% |
| 超過 400 盧布以上至 500 盧布之金額 | 22% |
| 超過 500 盧布以上至 700 盧布之金額 | 27% |
| 超過 700 盧布以上之金額 | 30% |

(三) 個別經營農場 收入額之查定，法與上同，亦依平均收益率計算，惟對農業勞動者之工資收入，則因其居住農村之情形不同，有以其收入額15%為課稅所得額者，亦有以其收入額20%為課稅所得額者。

寬免規定，主要者即一個農場每一人20盧布以內之收入免稅。其餘組合組織之農場而不使用工資勞動者時，減輕稅額25%。

在特定地域或從事特定產業工作者，有各種寬免之規定；農民因對富農鬥爭而死亡者，其遺族自本人死亡之日起，五年內免除本稅。

至若個別經營農產之產物，其售價高於集體農場之產物時，其超過額亦應作為所得而課稅。

本類所得之稅率，亦為超過額累進制，較本目(二)重。

(表35) (對於一個農場每一人口所得額之稅率)

| 所 得 額 | 稅 率 |
|--------------------|-----|
| 未滿 25盧布 | 4% |
| 超過 25盧布以上至100盧布之金額 | 7% |
| 超過100盧布以上至150盧布之金額 | 10% |
| 超過150盧布以上至200盧布之金額 | 15% |
| 超過200盧布以上至250盧布之金額 | 20% |
| 超過250盧布以上至300盧布之金額 | 22% |
| 超過300盧布以上至400盧布之金額 | 25% |
| 超過400盧布以上至600盧布之金額 | 28% |
| 超過600盧布以上之金額 | 36% |

(四)富農 此類所得乃於個別經營農場中特別劃出，欲於課稅上予以差別待遇也。所得額之查定，雖仍依上述之平均收益率計算，但超過額累進稅率甚重。

(表26) (對於一個農場每一人口所得額之稅率)

| 所 得 額 | 稅 率 |
|---------------|-----|
| 未滿 500盧布 | 20% |
| 500—700盧布 | 30% |
| 700—1,000盧布 | 40% |
| 1,000—3,000盧布 | 50% |
| 3,000—6,000盧布 | 60% |
| 超過6,000盧布以上 | 70% |

富農無任何寬免特典。其判定某一農場為富農階級之權，由村蘇維埃斟酌決定呈報之。

第六目 特徵

(一)對於所得者為嚴格的階級差別課稅。對於商工業企業者，利息生活者，中間商人及富農等課稅，日加嚴峻，而對工資勞動者貧農及中農等稅率，則日為減低。

(二)為獎勵產業經營之社會化運動起見，在課稅上賦與該種企業各種特典。

(三)稅務當局權力甚大。

所以俄國之所得稅，與英美法蘇國表示顯顯著之特色，而

對同為獨裁政治之意大利顯示正相反之對照。

第七目 重要性

茲就其最近俄國所得稅與單一農業稅之收入，及其對於全租稅收入之比率，列表如次：

(表7) 單位百萬盧布

| 年 度 | 全租稅收入 | 所得稅收入 | 對於全租稅收入之百分比 | 農業稅收入 | 對於全租稅收入之百分比 |
|---------|----------|-------|-------------|-------|-------------|
| 1925—26 | 1,787.3 | 151.4 | 8.5% | 251.7 | 14.1% |
| 1926—27 | 2,434.9 | 192.6 | 7.8% | 357.9 | 14.4% |
| 1927—28 | 3,255.7 | 231.4 | 7.1% | 354.2 | 10.8% |
| 1928—29 | 3,960.0 | 282.5 | 7.2% | 430.1 | 10.9% |
| 1929—30 | 5,373.0 | 369.4 | 6.8% | 415.0 | 7.7% |
| 1931—32 | 10,843.6 | 360.0 | 2.8% | 500.0 | 4.6% |
| 1932—33 | 16,753.6 | 15.6 | 0.01% | 600.0 | 3.6% |

(註)1930至1931年度之收入情況不明

觀上表則所得稅與農業稅之收入，在租稅總額中之比例，較其他資本主義國家相去遠甚。1925—32雖絕對稅額有增加，相對比率反減低。蓋其他消費稅收入增加更大也。但所得稅之在俄國，因其立國之政治原理不同，並不希望在國家財政上有若干收入，其最大目的還在藉此抑制都會及農村私有資本之活動並農業等各種社會化運動之促進。明乎此，則俄國所得稅之重要性，不能僅依其收入額之多寡而斷定者也。

第七節 日本之所得稅

第一項 沿革

日本之所得稅，創於明治20年。（即1887年）後經明治32年（1899年）大正2年（1913年）大正九年（1920年）昭和元年（1926）各次之大改革，成為現行稅制。至於小修正，則達二十餘次之多。茲將其歷次主要改革情形略述於下：

（一）明治20年（1887年）所得稅之創設 日本自明治維新後，國運大為發展，國家經費驟增，原有地稅與酒稅之二項主要收入，已不敷國用，於是施行所得稅，以裕國庫。此項稅法，乃對於300圓（日圓，下同）以上之所得年，綜合的課以累進稅。稅率分為五級，自1%起至3%止。此項稅法之創設，當時多疑由聘用外人之手，揭仿外國制度而來。據今日財政學之眼光觀之，雖為極其單純之稅法，但就其種採綜合的累進稅法一節而言，則該當時之各國所得稅實為進步。若就日本之國內社會情形而言，可謂超時代的稅制。不過此之所稱進步者，僅指稅法之本身而言，實際上施行之結果，則人民無非盡遭橫徵，逃稅甚多，毫無實效可言。

（二）明治32年（1899年）所得稅法之改良 因為以前之所得稅制，過於簡單，反為成效不著，實為承中法蘭西（1871年）之後，財政上急需開闢巨額之財源，於是將所得稅法重新修正，以適應時勢。修正之要點，約有如下兩端：（1）

(1) 分所得為法人所得，資本利息所得，及不屬於第二種之個人所得三種。

(2) 第一第二兩種稅率，改用比例制，第二種並採源泉課稅法。

嗣後因日俄戰爭勃發，財源之需要甚巨。於是於明治37年（1904年）31年（1905年）先後依非常特別稅法作兩次所得稅之加征。但所加者，僅及於第一第二兩種，至於第三種所得，則因其為國債利息居多，為維持戰時軍情之價格起見，並未加征。嗣後至明治42年（1909年），且將一切國債利息，根本予以免除所得稅。

明治32年改革以來之所得稅，稅率既高，稅收增加，比之從前，實較長足之進步。但第一種法人所得，僅以2.5%之比例稅率，第二種之個人所得，反以最高達5%至10%之累進稅率，凡個人所得在10,000圓以上者，其稅負擔極重。於是往往將所得轉入公司，所得始入個人，為公債所得之故，政府遂以種種弊案見，所以自明治34年起一方面加課外，並將第一種法人所得分為甲乙二種；其種類與前同，但十一人以內者為甲種，以下者為乙種，甲種仍採比例制，乙種則增課累進稅。

(三) 大正五年（1916年）所得稅法之改革，其大要得說之曰：此法之改革，其目的在於減輕負擔，而為維持非常特別稅法之所得稅加增負擔之所得。

(1) 第一種法人所得，其稅率由2.5%減為2%

人為標準，即凡二十人以下之法人為甲種，以上為乙種。

(2) 稅率原採金額累進制，現改超額累進制，於第一種甲項及第三種適用之。

(3) 個人所得之免稅額由三百圓提高至四百圓，而在四百圓以上之所得，尚可扣除一定之金額，以其餘額為課稅標準。

(4) 實行勤勞所得之輕課。

(四) 大正九年(1920年)所得稅法之改正 為求征收上之便利計，明治三十二年乃有將法人所得資本所得劃出，用源泉課稅法採比例稅率之舉。但社會經濟發達之結果，此種證券所得，實為財產階級財產之代表，為國民所得之大部分。若仍課以較個人所得為輕之比例稅，未免有背社會政策之要求。所以大正九年即將所得稅法加以根本改正，徹底採行綜合課稅制度。不過第二種所得因受長期傳統之觀念所限制，仍維持源泉課稅主義。茲述其改革要點於下：

(1) 法人之紅利及賞金，統其六成對於受領者之個人而為綜合課稅。

(2) 法人所得分為五種，各適用不同之稅率：

(A) 超過所得 連年利利率超過10%時，依其超過別項利率之大小課以4%至20%之累進稅率。

(B) 保留所得 即為保留在內部之公積金，課5%之比例稅。(若以此項保留所得過多，則另課最高至30%之累進稅率，以防儲蓄利蝕合稅之避稅)。

(C) 分配所得 即為分派與股東之數，課7%之比例稅。

(D) 清算所得 即法人解散時清算之盈餘數，課 7.5% 之比例。

(E) 在本法施行地無營業所或主事務所之法人，而由本法施行地之資產或營業而生之所得 即國外法人在國內之所得課 7.5%之比例稅。

(3) 第三種所得，新加銀行定期存款利息一項，對於公債公司債之利息，增高其稅率。

(4) 第三種所得，徹底實行綜合課稅主義，不僅對於從法人所領受之紅利及資金如是，即從國家或公共團體以及其他地方所領受之資金，並日本國民在所得稅施行地外所獲取之所得，亦綜合計算而為課稅。

- (5) 增高免稅點為八百圓，並就稅率加以修正。
- (6) 增加輕課勤勞所得之扣除額。
- (7) 開設大學制之課免。

} 指第三種所得而言。

(五) 昭和元年 (1926年) 所得稅法之改正 其要點如下：

(1) 將法人之保費及分配所得，合併為普通所得，課以 5%之比例稅。

(2) 為避免第一種與第二種所得稅之重複課稅計，已繳納之第二種所得稅額，得從第一種所得稅額中扣除之。

(3) 改訂清算所得及外國法人普通所得之稅率。

(4) 第三種所得之免稅點，免為1700圓，其受取者之加

除及調整所得之種類規定，亦有更改。

(5) 所得計算之標準，原為預算收入，今改為主年總收入，消除必要費用後之餘額。

第二項 現制

第一目 稅制構造

日本之現行所得稅法，乃分所得為法人所得，利息所得，個人所得三種，茲分述於下：

(一) 法人所得，分為三種：

(1) 普通所得，為各事業年度之總收益中扣除總損耗後之殘額。因法人所在地之在國內與國外，復分為二種：

A 於所得稅法施行地有營業所或主事務所之法人

B 於所得稅法施行地無營業所或主事務所之法人

(2) 超過所得，即普通所得週年利潤率超過10%以上之部分，乃不勞所得之一種也。

(3) 清算所得，為法人解散時超過資本公積等項之剩餘財產之價值。此稅之設立，在於防止避稅第三種個人所得稅綜合累進課稅之合法的避稅。

此外關於個人持有二點應注意者，即避稅之防止與避稅之避免。第一，系關於株式會社之規定。所謂同族公司者，即法人之股本總額，由一家庭的股本占二分之一以上之公司。其所以至關重要者，在於其為避稅法人，多數利益全額以避稅第三種個人所得稅之標準課稅。其法有706之法

人，加算1,838,754圓之稅額，可見種此逃稅者，不在少數。第二，是將法人於每事業年度所繳納之第二種所得稅額（即利息所得稅額）從該年度之第一種所得稅額中扣除之，以防止二者之課稅，但不得列入損失計算。

(二) 利息所得 分爲二種：

(1) 於本法施行地所受支付之公債，公司債或銀行存款之利息或借貸信託之利益。

(2) 於所得稅法施行地並無住所或居住未滿一年之人，由所得稅法施行地有營業所或主事務所之法人，受領之利息股利紅利或賞金等。

(三) 不屬於第二種之個人所得 此項所得，爲日本所得稅制中之骨幹。凡個人（家長與同居家屬之所得，須合併計算）於一定期間內之一切所得均屬之。除實行綜合課稅採用累進稅率外，並有勤勞所得扣除，扶養家屬扣除，生命保險費扣除，小所得者免除等之規定。其所謂所得，原則上爲上年度總收入金額中扣除必要經費後之餘額。但亦有例外情形：

(1) 非營業之借款利息，並不屬第二種所得之公債，公司債及存款利息（於本法施行地以外所受支付者），不扣除費用。

(2) 山林所得^①，其稅額爲所得額之五分之一，適用本稅率算出金額之五倍。

(3) 賞金或具有賞金性質之給與，不扣除費用。

(4) 從法人所受之利息及股，扣除十項之限^②。

(5) 薪俸、歲費、年金、恩俸、退職金及其有此等性質之給與不扣除費用。

依昭和七年統計，日本之所得稅，法人所得稅收入佔 18.83%，利息所得稅收入佔 18.86%，個人所得稅收入佔 52.81%。而法人所得中，則以普通所得為主，佔 94.29%。利息所得中，則以銀行存款利息為主，佔 52.35%。公債一項，因大都屬國債免稅，故只佔 5.38%。

第二目 課稅範圍

(一) 物的範圍 除國債免稅外，其餘所得均須課稅。不過第一種法人所得，以其總收益減除總損費後之純所得為準。第二種利息所得，以其收益總額為準。第三種個人所得，除減除獲取所得之各項費用外，尚設有免稅點及種種減免辦法，可謂與淨所得性質相近。

(二) 人的範圍 第一，住在國內者，不管本國人外國人均須納稅。第二，在國內無住所者，就其在本國源泉所獲之所得部分課稅。第三本國人民在國外獲取之所得亦須課稅。

第三目 減免

(一) 勤勞所得之減免 年所得在 12,000 圓以內者，得扣除 10% 或 20% 之金額。但在 12,000 圓以外者，即不許扣除。

(二) 負養費用之減免 總所得在 5,000 圓內，家屬中有未滿十八歲或六十五歲以上者，不負別項稅者，每人扣除 500 圓，但在 5,000 圓以上者，即不許扣除。單身與夫婦同居者，

(三) 生命保險費扣除：以二百圓為限，得於所得中扣除之。

(四) 小額所得之免除：1,200圓以下者免稅。但所得超過1,200圓者，即須全額課稅。

第四目 稅率

日本之所得稅之稅率，比例與累進並用，且各種不同，茲根據1937年4月1日起實行之增稅法之規定，分別列舉於次：

(一) 法人所得

(1) 普通所得

A 於所得稅法施行地有營業所或主事務所之法人：10%

B 於所得稅法施行地無營業所或主事務所之法人：20%

(2) 超過所得：除普通所得稅外，復與下列三級累進稅率：

普通所得，利潤率超過10%者，就其超過金額課 10%

普通所得，利潤率超過20%者，就其超過金額課 14%

普通所得，利潤率超過30%者，就其超過金額課 20%

普通所得，利潤率超過36%者，就其超過金額課 30%

(3) 前項所得：依增稅法之規定，其稅率如下：(一)

A 公積金及法定公積金所得稅額減半之金額：10%

B 公積金及法定公積金所得稅額減半之金額：20%

(二) 利息所得：(按本條之規定，利息所得之稅率，自百分之八起至百分之十止)

(3) 利息所得：(按本條之規定，利息所得之稅率，自百分之八起至百分之十止)

公債利息 (所得稅法施行地無住所或無一年以上居住者，從內國法人所優待之利息)

公司債或銀行存款之利息或借貸相託之利息

(2) 紅利及資金 (所得稅法施行地無住所或無一年以上居住者，從內國法人所優待之利息)

件所者，從內國法人所優待之利息)

(三) 不屬於第二種之個人所得，適用下列之超額累進稅率

(表38)

| 所得額 | 稅率 |
|------------------|------|
| 1,200圓以下之金額 | 0.8% |
| 超過 1,200圓之金額 | 3% |
| 超過 1,500圓之金額 | 3% |
| 超過 2,000圓之金額 | 4% |
| 超過 3,000圓之金額 | 5% |
| 超過 5,000圓之金額 | 6.5% |
| 超過 7,000圓之金額 | 8% |
| 超過 10,000圓之金額 | 9.5% |
| 超過 15,000圓之金額 | 11% |
| 超過 20,000圓之金額 | 13% |
| 超過 30,000圓之金額 | 15% |
| 超過 50,000圓之金額 | 17% |
| 超過 70,000圓之金額 | 19% |
| 超過 100,000圓之金額 | 21% |
| 超過 200,000圓之金額 | 23% |
| 超過 500,000圓之金額 | 25% |
| 超過 1,000,000圓之金額 | 27% |
| 超過 2,000,000圓之金額 | 30% |
| 超過 4,000,000圓之金額 | 35% |

此項稅率，乃大正十五年以法律第八號所改正者。最近之增稅率，乃以上列（表88）稅率所算出之應納稅額為基礎，依所得額之多寡，增課如下：

- 2,000元以下之所得增課應納稅額・20%
 - 3,000元以下之所得增課應納稅額・30%
 - 7,000元以下之所得增課應納稅額・35%
 - 15,000元以下之所得增課應納稅額・40%
 - 100,000元以下之所得增課應納稅額・45%
 - 500,000元以下之所得增課應納稅額・55%
 - 1,000,000元以下之所得增課應納稅額・60%
 - 1,000,000元以上之所得增課應納稅額・70%
- 平均計算，大抵較前增課半數。

第五目 特徵

（一）各國之所得稅制，乃社會發達至某一階段之產物，而日本之所得稅，則其初創時，係模倣各國而來，稅制有近於理想，故可謂先確立制度而後社會隨之而發展者。從史的方面觀察，此可為日本所得稅制中之一大特點也。

（二）整個稅制，除所得稅外，還有地稅營業稅等收益稅之存在。

（三）國債全額免稅。利息所得，只源泉課稅，用比例稅率。法人所得兼用綜合源泉二法課二重稅，不過綜合課稅時，許其扣除十分之四。

第六目 重要性

日本國家之收入，以所得稅地稅酒稅關稅及專賣局收益等爲主，明治22年（1889年）所得稅收入百萬圓，佔租稅及專賣收入1.47%，爲數甚微。至大正八年（1919年）比率達25.86%，佔各項收入之第一位。大正十四年（1925年）所得稅收入額最高達284,971,000圓。但大戰後之不景氣，使所得稅漸次減少，昭和八年（1933年）預算，所得稅收入爲188,103,000圓，僅佔租稅及專賣收入之15.96%，自第一位退至第三位，較全盛時大爲遜色，不過整個的觀察，四十年以來，所得稅雖時有消長，但爲直接稅之中樞，國家主要收入之一，則不容否認也。

第八節 各國所得稅演變之趨勢

各國所得稅制之概要，大致已詳上述。除一方面各因其特殊國情表現其獨異特徵外，同時對於所得稅演變之趨勢亦可看出幾點一般共通的原則：

- (一) 由戰時的臨時變爲永久的經常的，最後並爲稅制之中樞。
- (二) 由地方稅變爲國家稅。
- (三) 徵稅的範圍，局部的進至全體的。
- (四) 比例稅率進至累進稅率。
- (五) 輕稅率進至高稅率。
- (六) 簡單稅法進至能適應負稅能力之嚴密稅法。

茲為明瞭起見，特將世界各國採行所得稅之次序，及最近各主要國之所得稅收入統計，列表於下，以供參考：

(表39) 各國徵辦所得稅之年序

| | |
|----------------|---------------|
| 1. 英國1908年 | 2. 瑞士1840年 |
| 3. 美國1862年 | 4. 意國1864年 |
| 5. 奧爾維亞1834年 | 6. 南奧大利1884年 |
| 7. 日本1887年 | 8. 新西蘭1891年 |
| 9. 普魯士1891年 | 10. 荷蘭1893年 |
| 11. 塔斯馬尼亞1894年 | 12. 奧國1896年 |
| 13. 西班牙1900年 | 14. 匈牙利1909年 |
| 15. 法國1914年 | 16. 俄國1916年 |
| 17. 希臘1919年 | 18. 盧森堡1919年 |
| 19. 比利時1919年 | 20. 德國1920年 |
| 21. 保加利亞1920年 | 22. 波蘭1920年 |
| 23. 巴西1922年 | 24. 羅馬尼亞1923年 |

(表40) 最近各國所得稅收入統計表

| 國 別 | 所得稅收入額 | 佔租稅總收入之比率 |
|-------------|------------------|-----------|
| 美國(1932—33) | 1,099,987,000美元 | 50.7% |
| 英國(1932—33) | 332,000,000鎊 | 43.3% |
| 法國(1932—33) | 10,447,000,000法郎 | 30.1% |
| 意國(1932—33) | 3,819,000,000里拉 | 24.2% |
| 德國(1932—33) | 1,800,000,000馬克 | 23.6% |
| 日本(1933—34) | 138,100,000日圓 | 20.2% |

第三章 中國所得稅之沿革

第一節 歷次籌辦所得稅之經過

第一項 北京政府時代之所得稅

我國籌辦所得稅之創議，遠在清末。當時國勢艱危，財政支絀，而同時所得稅制之討論與採行，在國際間又甚為熱烈而普遍，為迎合世界潮流，及解救財政困難，當局乃謀圖此種稅源，以資挹注。曾擬定所得稅法，提交資政院。乃院議未決，國體已變。實際不及推行，條文亦未公布。鼎革以還，百廢待舉，庫款益窘，財政部復有創辦所得稅之提議。民國二年預算列所得稅收入 2,175,000 元，民國三年一月十一日並頒布所得稅條例，凡 23 條。其要點如下：（全條文見附錄乙（一））

（一）稅制仿日本所得稅辦法，除將法人所得及公債社債之利息所得劃出外，餘均採綜合課稅制度。如第三條規定將所得分為

第一種 (1) 法人之所得

(2) 公債及社債之利息

第二種 不屬於第一種之各種所得

此種立法在初創時，可謂是較為進步之稅制。

(二) 徵收及稅。

(三) 稅率：除第一種法人所得稅率外，利息所得 1.5%，均為

比例稅。第二種所得採超額累進稅，自501元以上課0.5%起至五十萬元課5%，以上每增十萬元，遞增稅率0.5%。（並無最高度之限制）整個觀察，稅率甚輕。

（四）人事所得 只有第二種所得，年免稅額500元，其餘均無規定。

該項稅法以其範圍甚廣，於27條內明定由財政部另定施行時期暨施行細則，以留變通餘地。事實上當時因時機未熟，並未施行。

民國四年財政部決定舉辦所得稅，但鑒於本國經濟組織之幼稚，調查統計之缺乏，為求實效計，特擬分期進行辦法，八月間訂立所得稅第一期施行細則十六條。（條文見附錄乙（二））其優先課稅者為：

- （一）當商銀錢商號及由官特許或註冊之公司行棧
- （二）議員參事官公吏俸給年金及從事各業者之薪給（指律師之酬資，工程師之薪津，醫生藥劑師之酬薪，公司大商號經理人之薪資四項。）

其餘所得，由財政部隨時呈准施行。而袁氏稱帝，因而起義，政局變動，遂不果行。

民國七年，財政部又擬呈申請議，因特估計所得稅實施後之稅收約數，提出於國務會議，通令推行。當經預算第一期（即民國四年八月財部呈准公布之所得稅第一期施行細則而言）度稅收施行後，每年可得收入七八百萬元。第二期推行及於一般之所得

，約計有一千萬元以上之收入。無如法令不行，各省相率觀望，終成泡影。

民國八年國務會議修正原條例之稅率，提交國會。衆議院以爲此項稅法，應俟預算決定後，再行付議，結果無所變動。

民國九年，財部爲增闢財源起見，又決心切實推行所得稅。於是年七月一日設所得稅籌備處，籌議進行。旋將第一期施行細則呈准廢止，另訂先後征收稅目，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，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。嗣又經財政部擬定，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。八月間估計所得稅創辦後，每年約可收五百萬元。（包括土地所得註冊公司及大商號營利所得俸給等）十年一月間，財政部即將所得稅條例施行細則（見附錄乙（三））所得稅分別先後征收稅目，（見附錄乙（四））所得稅調查及審查委員會議事規程，（見附錄乙（五））所得稅征收規則，（見附錄乙（六））征收所得稅考成條例，（見附錄乙（七））所得稅款儲備章程，（見附錄乙（八））以部令公布，即於是年一月起實行開征。四月復訂立金庫整理所得稅額章程，（見附錄乙（九））電經浙省認列年收四十萬元，鄂省認列年收二十五萬元，此外如魯魯粵省亦逐額定數目。惟官廳方面屢獲推諉，而各省議會商會仍通電力請廢置，財部備極勞費，除官俸所得稅一項如期開征外，餘雖屢經三月。其於所得稅籌備處籌備經費可增設六科，於官俸所得稅

繼續辦理。其時財政益形匱乏，京內外官俸積欠日多，俸既不發，稅自無着，故難早至開征之處，亦藉詞拖延，或竟以先經收過之稅款，流充欠款經費。稅款雖逐漸減少，而案牘則糾紛無已，據統計報告，民十實收數目僅一萬餘元，以後且無形停頓。移北京政府時代，所得稅之成績，如此而已！

第二項 國民政府時代之所得稅

十六年國民革命軍北伐中原，定鼎金陵。財部刷新財政，以改革稅制為首務。時有福建財政廳秘書林有壬條陳所得稅辦法，計分五種：(一)每一季或四閱月六閱月，其所得利息在500元以下者，課稅10%。(二)其利息在1000元以下者，課稅15%。(三)其利息在2000元以下者，課稅20%。(四)其利息在5000元以下者，課稅25%。(五)其利息在5000元以上者，課稅30%。綜此五種，就福建全省計之，債務總額，約有二萬七千萬元，月息以七厘平均計算，每月約共一百八十九萬元，至少月可得稅款十八萬九千元之譜。其他各省區，較閩省或多或少，約計當在五十萬萬元上下，月利仍假定為七厘，每月共有利息三千五百萬元，至少月可收稅三百五十萬元，除繳收經費約五十萬元外，當可實收三百萬元。此案除呈請財政部施行外，復建議於中央黨部暨中央執行委員會政治會議第103次會議議決，交部查照。

十七年財部擬所得稅條例，所得稅施行細則，所得稅推行步驟草案，(見附錄乙(十)一(十二))提出於第一次財政會議。其條例內容與民三所得稅法相仿。經決議將來實施時交實業部

得稅委員會計畫。實際上並未推行。

十八年一月財部復將以前所得稅法修正，另擬所得稅條例草案。（見附錄乙（十三））此項條例之內容，與民三稅法相較，約有下列幾點之不同：

（一）法人所得之課稅標準，原以事業年度之純益扣除各項支出公課等之絕對數為準，採2%之比例稅，今則改按盈利合資本之百分率為準，採累進稅。並定凡利潤率在10%以下者免稅。其稅率如下：

（1）盈利合資本總額10%以上至15者，課稅1%

（2）盈利合資本總額15%以上至25者，課稅1.5%

（3）盈利合資本總額25%以上至35者，課稅2%

（4）盈利合資本總額35%以上者每增加5%，遞增課稅0.5%

（二）國債利息所得原許免稅，茲亦列入第一種第二項，與其他利息所得一併課稅。

（三）第三類所得之免稅額，由年所得500元提高至2000元。稅率亦已更改，較前為優。

（四）第二類所得舊條例並無其他人事之扣除，而新制則規定對於所得不及6000元者，得扣除負債利息人壽保險及扶養家屬等費。

（五）免稅事項，另加舊章遇地方宣佈戒嚴時所得之停給一項。

民十八所修正之所得稅條例，與民三舊法，雖有上述幾點之

差異，而其取綜合課稅之主要精神，則一仍舊貫，未加變動。此外復修正所得稅施行細則，（見附錄乙（十四））所得稅推行步驟（見附錄乙（十五）），其內容與民十七提出於第一次財政會議者相仿，但均未公布施行。十九年曾將修正條例提交裁量會議審議一次，亦無結果。

十八年九月財政部甘肅兩設計委員會，對於吾國採行所得稅問題，曾提出一說帖，謂「中國現在不可採行一般所得稅，其後就特殊或部分所得稅，為進一步之研究，亦不難證明此種有限額之所得適於採用。本委員會之見解，一部分基於所得之性質，一部分基於中國私人帳目之現狀，而主要各部分，則以行政之性質為根據，一俟他國適應於所得稅之條件亦已見於中國，則中國當然可以採用所得稅。不過初時仍須為局部的及試驗的而已」。至十九年十一月該委員會在其稅收政策意見書中，復堅持其主張。此說之當否，容後再論，而十八年之所得稅欲行未果，及其以後之遲遲未敢倡議實行，除實際上有其困難外，受此說之影響或不在少數。

二十一年頒布預算法，將所得稅列入歲入來源科目表，以表示其為國家主要稅收之一。

二十三年第二次全國財政會議議決，創行所得稅一法，並請財政部參考。

二十四年七月，財政部因收支不平衡，決議擬任籌備處，並天量出所得稅草案，計分七章，共三十一條，（見附錄乙（六）

九)呈請行政院決議送立法院審議。此草案內容，大致以民十八之條例為藍本，但最大之差異，則為將綜合課稅主義，改為分類所得稅制。其被課稅者，僅例舉營業所得與薪酬所得二種。其餘利息所得，土地所得及其他所得均排除於課稅範圍之外。其提案原文為：

「為提案事：謹查近代租稅制度，均側重於直接稅之推行。而直接稅中之主要稅源，尤以所得稅為最。考所得稅之優點，在於稅率公允，足以平衡貧富之負擔，稅源普及，足以支柱國庫之收入。我國自前清末季，即有創辦所得稅之議。民國以來，關於所得稅之進行，亦均時有提議。顧累創累廢，迄未製成，始終只為稅法之研究，未遑作實際之推進。際茲革新稅制，整理財源之時，此種稅制之實行，尤不宜緩。惟是我國以經濟情形，人事組織及調查統計等等關係，推行所得稅勢不能不首先注意及於實際狀態，制定一種切合實際且具可行之所得稅制度，以先養成國人納稅之習慣為目的。然後循序漸進，務於完備，以實際求改革，由單稅而演進，庶幾事實理論，兩能兼顧。在茲參酌各國以往之成規，體察國內經濟之實況，擬具創辦所得稅原則所得稅暫行條例草案各一件，附具說明依照立法程序送請核定，分別呈轉，早予公布，以利推行。是否有當，敬候公決。」

可見當初財政部之所以採分類所得稅制度者，全係顧及學實起見。如其所得稅暫行條例草案說明（見附錄乙（二十））中，開「查我國經濟，人口日增，賦稅漸次加詳，各項事業發達，欲

該作整個所得稅之征收，事實上斷難辦到。故與其舉辦一般所得稅，難收效果，毋寧於可能範圍內，先從某種個別所得課稅，切實推行，俟辦理得宜，再作推廣，庶幾阻礙少而收益宏」。其辦理尤為詳盡。

創辦所得稅原則，財部原文八點，經行政院會議咨送中央政治會議轉發立法院審議，歷次均有修訂。最後（二十五年六月二十四日第十六次中央政治會議議決核定）修正原則如下：

（一）所得稅為中央稅，其收入之分配，依財政收支系統法之規定（註）

（註：二十四年七月二十四日公布之財政收支系統法第四條

規定：所得稅為中央稅，但中央應以其收入按左列標準分給省市縣。

一、省10%至20%

二、市縣，20%至30%

前項各款所定百分數，於非常預算得變更之。）

（二）所得稅就下列三類所得，先行舉辦。

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）屬於一時營利事業之所得

第二類 非給報酬所得 凡公務人員自由職業者及其餘從事各業者所給報酬之所得

第三類 證券存款所得 凡公債公司債股票及存款等類

息之所得

- (三)對於免稅者之範圍，應分別列舉規定之。
- (四)所得稅課稅方法，以採用累進制為主。
- (五)所得稅應納稅額之決定，採取申報調查審查三種程序。
- (六)第一類所得，以所得額與資本實額為比例而課稅。
- (七)第二類所得，應以所得額為標準，其每月平均不及三十元者免稅。
- (八)第三類所得，應以息金所得額為課稅標準，但存款及教育儲蓄金每年息金所得未達一百元者免稅，各級政府機關存款公務員法定儲蓄金及慈善機關團體之機關存款免稅。

因為原則修改，故稅法草案，亦隨之修改。經數度詳細討論後，於二十五年七月九日由財委會提出立法院第四屆第三十八次會議，修正通過，都二十二條，定名為所得稅暫行條例。同月二十一日國府公佈，於二十五年七月二十三日國府公報2107號發表。（見附錄丙（一））同年八月十八日行政院第275次例會，復通過所得稅暫行條例施行細則（見附錄丙（二））於同月二十二日以院令公布。先自十月一日起，先就第二類中之公務員薪給報酬所得及第三類儲蓄存款利息所得之甲項（公積利息所得），乙項（公司儲蓄利息所得），丙項（股票利息所得）等項開征，其餘均自二十六年一月一日起征，（但事實上第一類所得之甲項乙項應自二十七年初方始開征）並轉呈國府於九月二日再行修正。嗣

因存款利息一項，因各銀行扣繳手續準備不及，經財政部通令改俟二十六年一月一日與其他各項所得稅一併起征。旋制定第一類營利事業所得稅征收須知，第二類薪給報酬所得稅征收須知及第三類證券存款所得稅征收須知，惟此均屬草案性質，非正式的公布，後經多方討論批評提出意見，曾更訂一次，於二十六年五月三十一日部分公佈，並呈院轉奉國府令准備案。（見附錄丙（三））此種為適應事實起見，恐尚須不斷之補充與修改也。

此外於論述吾國所得稅史時，有必須附及之一問題，即中央黨部創設之公務人員所得捐是。此制創於民國十六年之夏，款充黨員福利及一部分教育文化之用。條例於民國十六年六月二十四日由第二屆中央 101 次常務會議修正通過施行。（條文見附錄乙（十六））其課稅範圍為國民政府以下公務人員之薪俸所得。月薪五十元以下者免稅，以上採全額累進稅率，自51元至100元課1%起至701元至800元課8%止。其性質實為現行法第二類薪給報酬所得中之一部分。十六年七月三十九日制定所得捐征收細則，嗣至十八年五月十六日經第二屆中央第十二次常會修正一次。（見附錄乙（十七））並另製所得捐報告程序細則。（見附錄乙（十八））實行後每月約有十七萬元之收入，年計在二百萬元左右。

此捐因與現行法第二類薪給報酬所得相似，為免重複起見，故自實行後實行後，此捐亦即停止征收。中常會並通過停止公務員所得捐辦法四項。（見二十五年九月五日申報）茲錄如下：

（一）取消中央所得捐，中央停止所得捐。

(二)原由所得捐項下支付之款，除已列入二十五年度國家總預算者外，所有黨員及先烈撫卹金，以核撥由國庫支給。其餘如國內外學生資助金，臨時補助費，文化扶植費，本部職員儲金事業備金等項，再由國庫年撥七十萬元以資抵補，所有一切應備手續，另由中央執委會暨財部分別照案辦理。

(三)政府舉辦所得稅以前，各機關積欠之所得捐，仍由財部代收如數解交中央。

(四)中央原辦所得捐之工作人員，一律移送財部辦理所得稅，以資熟手。

此數項辦法已經中樞會轉中政委會四國府並由四府將前三項辦法通令所屬一體遵辦。

二十九年一月起，本黨黨員，於完納所得稅外，復抽黨員月捐，稅率與薪給報酬所得稅稅率全，因其稱有關係，故附及之。

第二節 歷次籌辦所得稅之困難與失敗

原因

我國所得稅之倡議，遠在清末，念餘年來，凡當財政困難山窮水盡之時，莫不以此策為，謀開一新稅源，以資活注。願其始也，轟轟烈烈，有聲有色，及其終也，均銷聲匿跡，無影無蹤。非悶死胎中，半途而廢，即接連打擊，夭折而亡。所謂「累其累數，迄未製成，始終只為稅法之研究，未達作實際之推進」。故此二十餘年，可謂我國所得稅之倡議時期，亦可謂我

國所得稅之失敗時期。其所以失敗者，實有不少之困難原因在。茲分析之如下：

(一)經濟環境未成熟 所得稅既課之於國民之所得，則必生產事業發達，國民經濟繁榮，大多數國民有大額所得，然後稅源充裕，有大量之稅收。而且此種所得，最好大部分能集中於狹小區域，並有明確的範圍，則征收時實更為容易。但我國過去情形究竟如何？請試觀下文：

第一經濟落後，大多數人無納稅資格，社會的生產形態，整個滯留於農業的與手工業的生產階段。內地人民因政治腐敗，治安不良，災害頻仍，交通閉塞，生活已感困難。更加捐稅苛雜，剝削重重，民衆負擔過重，無以為生。真是「業蕪終身苦，兇年不免於死亡」。近來社會經濟似有復蘇之象，人民生活有向上之趨勢，但此不過是消費方式之現代化，生產組織並無進步。少數都市雖較為發達，而其所以然之故，只為都市為外國資本主義侵略之樞紐，國內特殊階級之逍遙窟。所謂發達者，乃消費之反映，非工商業之景氣，國民經濟之真正繁榮也。所以我國經濟狀態，大多數國民生活，仍在飢饉之下，根本不備納稅資格。轉觀英美社會資本主義，國民有大量所得，藉業進稅之運用，可征收鉅額之所得稅。（據1928年統計英國所征之稅總額2,000磅者有13.5%，超過5,000磅者有3.2%。美國超過10,000美元者有14.2%，超過25,000美元者有9.7%。）兩者相去之懸殊，固已若天淵之別。此種經濟狀態，為中國實行所得稅之最大障礙，亦即

次失敗之最大原因。民三之稅法之未實行者在此，以後屢次屢行而屢敗者亦在此。

第二資本人口不集中，征收困難。所得稅之征收，除能適用源泉課稅法者外，其手續比較麻煩。假如都市發達，資本人口集中，則征收上尚較爲便利，否則，頗爲困難，征收經費比例增大，極不經濟。如美國1927年調查之結果，謂聯邦所得稅總額百分數中，紐約一州，占27%，賓雪尼亞占9%，意大利諾占8%，北迦羅林納占7%，米齊干占7%，僅五州所納之所得稅，即占總額58%。所以其所得稅收數甚多，征收經費所占之比例，不到總稅收1%。而我國則不然，全國幅員如此之廣，人口資本之集中程度，較之歐美等資本主義國家，相差遠甚。征收機關擇要設立，則課稅不能普及，若普遍設置，則開支浩大，以此過去常有欲辦不能之情形。

第三會計制度不健全所得難於調查。民國所得之記載，全恃健全的記帳制度及查帳制度，以表示其正確性，有正確記載，然後可據以課稅。我國過去工商業不發達，除極少數銀行公司外，鮮有用新式簿記者。其每年所得額，根本無從捉摸，甚至稅民本身，亦不能正確知悉。在此種情形下，欲求其不欺僞隱瞞，烏乎可得至於其他個人，則更無論矣，欲其自動正確申報，藉以課其累進之綜合稅，無異緣木求魚，與虎謀皮。所以民三稅法有民四之「所得稅第一期施行細則」與民十之「所得稅分別先後征收稅目」；民十七與民十八之所得稅法有「所得稅進行步驟」等之頒

布，而不敢貿然推行一般所得稅也。而結果即此分期辦法，亦不能通行，推根詰柢，此不外乎吾國社會尙未具備資本主義的經濟組織，經濟環境尙未成熟也。

(二)政局不定，國家不統一 民國以來，政局變動，不下十餘次。地方對於中央，更成割據狀態。幾乎各自爲政，人自爲政。有時中央政令，不出都門一步，甚至不能通行於各都。所得稅之屢被擱置，不能盡情推行，使法令等於具文，此爲最大原因之一。

(三)顯富特殊勢力之阻撓 消費稅爲間接稅，多歸貧苦階級負擔。而所得稅則適與之相反，乃由富有階級負擔。而富有階級常爲政治上社會上之特殊階級。我國習語所謂「升官發財」「位尊多金」，即表示「顯」與「富」有密切之關係。自古此種特殊階級往往超乎法治範圍之外。所謂「刑不上大夫」「槍桿即是法律」，即表示此種精神。今所得稅以此種人爲在稅之主要對象，則遭受阻撓，殆意中事。新鹽法銀行稅之不克實行，交易稅之曇花一現，均無非此種特殊勢力暗中阻撓之結果，是以所得稅之推行，遭遇極大之困難。此種情形，溯及租稅史，中外古今固出一轍也。

(四)外人之掣肘 各國所得稅之責任，大都在國境以內，任何人任何地均須課稅，此即普通稅則與公平原則之實證。而我國國勢衰弱，受不平等條約之束縛，國家主權不完，外人之在華投資者，有特殊之地位與勢力範圍。對於所得稅之推行，外人固可運

逐法外，即租界內之本國人，亦無法勸其就範。過去營業稅之施行，因租界之存在，成爲避稅者之遁逃藪，一旦避入租界，即可免除鉅額稅負，而持重不遷者，則反增加營業成本，減少競爭能力。所得稅亦復如是。若外人與租界內人民，不能一律令其納稅，則施行之結果，必使資本逃避，反促內地之崩潰，助租界之繁榮，無異爲涸轍魚，爲養驕兒。不獨稅收受影響，而且整個社會經濟，爲害無已。此種特殊外變狀況之困難，亦爲吾國過去推行所得稅之困難原因，而爲一般人所藉口阻撓者也。

(五)民衆之反對 所得稅，良稅也，而歷次稅法之推行，每遭民衆普遍激烈之反對。其原因有二：

(1.)民衆智識淺薄，觀念錯誤 國人反對所得稅之論調，非謂社會經濟枯竭，不堪負荷新稅，即曰民生凋蔽，請緩行以舒喘息。立言堂皇，振振有辭，儼以全國民命爲重，無敢或非也。然細考之，此誠似是而非之論，乃對消費稅而言，非所以對所得稅也。蓋所謂「民生凋蔽」者，乃指一般情形而言，而所得有餘，生活寬裕者，亦大有人在。今所得稅乃以有納稅能力之大所得者爲徵稅對象，並不增加貧苦大眾之負擔，何有「不堪負擔」之可言？此其一。新稅課之開辦，乃爲足國用，假如國家支出之經費，爲維持國家民族之生存，謀大眾福利之必不可少者，則所得稅之創辦，即不能反對。若竟因反對而停征，必至國家正當事業受影響，或則增加他項收入，如提高消費稅，募集公債等，（公債仍須以後加稅償還）結果仍歸於人民負擔。與其另增不公平之稅

收，何如任其創辦所得稅之爲愈？此其二。假如國家支出之經費，認爲有浪費之嫌，緊縮之可能，無庸增稅者，則在吾國今日租稅多由貧苦階級負擔之不良稅制下，亦應着眼於整個稅制之整理，先求該不合理之消費稅之減輕，不宜專就所得稅立論。例如鹽稅之減輕，無論如何吾人認爲較免除大所得者負擔之爲迫切與合理也。此其三。國人因智識淺薄，不明所得稅之性質，及與整個稅制之關係，所以有此錯誤觀念，盲目反對所得稅之推行。然更進一步研究，則反對之人民，乃社會少數之特殊階級，並非全體國民。彼輩心中或明知所得稅爲良稅，而以個人（或階級）利害關係，存心阻撓耳。

(2.) 對租稅厭惡心理之歷史的原因 所得稅之被人民反對，一方面基於人民本身觀念之錯誤，另一方面亦因歷史上的教訓，予人民極壞之印象，迫使對租稅發生厭惡的心理。吾國自古爲一極端專制之國家，一旦位居九五，即富有四海。賢明之主，尙知愛民節物，稱爲昏暴者，則橫征暴斂，予取予奪，不分良稅惡稅，多多益善。竭天下以奉一人，無所顧卹。所謂「取之盡錙，用之如泥沙」。人民之所以猶能完糧納稅者，只爲懼法律之制裁，並非以租稅爲人民對於國家的共同經濟負擔，認爲國民應盡之天職也。因此種對租稅厭惡心理之存在，所以凡當政府創辦新稅或增加舊稅之時，無論其爲合理與否，人民均不分青紅皂白，予以迎頭痛擊。及至實行以後，則或爲公開抗稅，或爲非法逃避，此在歐西各國，以近代租稅眼光目之，認爲有背於租稅道義，然

在昔日吾國人民心理，則以能逃稅一分，即爲爭得一分自由，免受政府一分之榨取。甚至能公開抗稅者，社會不僅對之恬不爲怪，且認爲無上光榮，極爲體面。嗣後若欲挽救斯弊，除從教育着手，提高人民智識，改正錯誤觀念，養成納稅道德外，尙須政府本身公開財政，取信於民，珍惜民力，取稅於民。免除苛雜，減輕民負。毋隱秘，毋浪擲，毋暴斂。能如是，人民亦何樂而不願輸將乎哉？！

(六)一般政治設施不完備 所得稅行之有效，必有賴乎高度之征收技術。而征收技術之高明，大部分基於一般政治設施之完備。如戶口登記，姓名權之限制，財產登記，職業調查等之準備，爲推行所得稅之必要條件。若無戶口登記，姓名權之限制，則所得之主體無從確定。無財產登記與職業調查，則所得客體，難以捉摸。過去對此等工作，毫無準備。外國學者，有所謂「國民資本」(National Capital)與「國民所得」(National Income)之研究，而我國則全未開始。所以歷次擬辦所得稅時，常有無從着手之慨。

姓名權之限制，溯實業部，曾屢次提起，而尙未見政府採用。考人之有姓名，其原始作用在於辨別。有如房屋門牌之爲第幾號，圖書館書籍之爲某類某目也。迨後文人墨士，取名時復附以某種特別之意義。如尙風雅者，取名「齋」，「庵」，以示幽逸，重俗利者，取名「發」，「昌」，以求吉祥，崇迷信者，取名「龜」「麟」，以符五行。尋而下之，推而廣之，與原意愈離愈

遠。每一人且有尊名字，甚至不用真實姓名，而署某某居士，某某山人，或某堂某記。曾閱某書，述一人家世，謂某某，姓某，名某，字某某，號某某，別署某某，乳名某某，隱號某某，又名某某，其多至不可記憶。而且一般所得之名與字，又有不同之用法。僚屬友朋間，稱呼偶一錯誤，甚或認爲不敬褻瀆，喪失感情。選舉時若不辨別清楚，即有作爲廢票之虞。團體中，人數甚多，一一認識，已非易事，復須分別名與字，實有加倍困難。讀歷史同樣感此苦痛。其精力之浪費何可勝言！其他冒名頂替，作奸干法者，還視社會，濫竽充數。至於所得稅之推行，綜合累進作用之發揮，則關係更大。姓名權一日不限制，一般所得稅一日不應實行。爲挽救國民精力之浪費，防止奸宄之犯法，準備一般所得稅之推行，姓名權之限制，實有即行採用之必要。觀乎前次（二十六年暑期）實業部長查辦紗交風潮後之談話，可知姓名權不限制之爲害，正層出不窮也。

（七）地方政府因無分潤之利而存觀望 中央與地方，本爲國家政府機構之各部門，原隸一體，無彼此之可分。且有統屬關係，中央之政令，下級政府有服從執行之義務，無所謂幫忙與否。然事實上，因地位環境職務之不同，其利害究非完全一致。且其不一致之程度，與地方割據狀況成正比例。我國辛亥以後，可謂向未統一。邊區遼遠，鞭長莫及，因無論矣，即中原各省，亦常各自爲政，尾大不掉。所得稅規定爲中央稅，其收入由中央支配，地方無染指之望。因之屢次推行，只覺中央之警風厲行，而不

見地方之誠懇幫忙。假如所得稅之倡辦，只由中央在各省設立征收機關，而得不到當地政府之協助，其失敗固意中事。顧氏整理所得稅說帖，即可知地方政府關係之重要也。茲節錄該說帖一段如下，以資參攷。

「(三)關於稅款支配之事項 查所得稅款曾於九年九月十五日奉有明令儘先作教育實業之用。嗣復提出國務會議，指定教育實業三七分配辦法。其教育應得之七成，由教育部酌分辦理國家教育與補助地方教育之需。其實業應得之三成，作為保息基金。原案規定，本極詳明惟各省財政廳及各種法團，以中央既須統收統濟，則地方實在可得若干，並無確數。而課稅一經實行，則按率征收，無可解免。以是相率觀望，延擱不辦。茲與酌量變通，凡該省實收數目，仍按三七分成辦法，准其酌提若干，用以擴張地方教育，興辦地方實業，其餘悉數撥解中央撥用。於原案尚無甚出入，不過手續略有變更，就各該省先為分配，俾京內外互相照辦，方始進行。似於變通之中，仍不失維持之意。且各省地方經費，本以收支不敷，無可抵補，時感困難，今若預有的款，一經收起，即可分成支用，自必盡力襄贊，推行新稅，無虞桿格」

由此可知地方政府之觀望，實為歷次所得稅失敗之重要原因也。

(八)創始之困難 普通民衆之心理，有一種「惰性」存在。即現有稅制，因其為「既成事實」，已養成民衆繳納此稅之習慣

與習慣，雖苛亦不致遭嚴重之反對。若新創一稅，雖公平合理，亦必受劇烈之阻撓。田賦之負擔，附稅藉藉於正稅。其特殊省分，且已預征至民國四十幾年，或一百餘年，其負擔較任何收益稅爲重。然而以其歷史悠遠，印象深刻，（觀乎一般人民以不欠「皇糧」，卽表示其爲自由公民之身份，其重視可知）雖苛亦不致激起強烈之反動也。釐金之爲害也，盡人皆知，廢除釐金，創營業稅以抵補，國家人民胥蒙其利，善毋逾於此，論理應受人民之贊助，而事實上釐金廢除後創辦營業稅時，到處仍見反對之惡浪。斯無他，惰性心理之作用也。再就政府方面而言，國家征收舊稅，有既成之規模，駕輕就熟，成效易見。若開辦新稅，法制不完，設備不週，人員又無經驗，一切皆須草創，無軌可循，其費力自遠逾於前者。此推行新稅本身困難之又一也。

綜上所述，可知中國歷次所得稅之失敗，有種種原因在，從另方面觀察，欲所得稅推行有效，必須有實行所得稅之客觀條件。所以英儒塞利格曼（Seligman）謂「所得稅之成立，以文化之比較的高度發展及貨幣經濟之充分普及爲其前提要件」。吾人分析中國情形，以推行所得稅，應有下列諸條件：

（一）經濟條件 須有資本主義的經濟組織。第一要國民經濟繁榮，有大所得者，然後有稅可征。第二工商業發達，人口資本集中，便於征收。第三會計制度嚴密，所得易於調查。

（二）技術條件 沒有強有力的嚴密的官廳組織，以防止抗稅與逃稅。

(三)文化條件 人民須有相當之智識程度，不致盲目的反對所得稅；有相當之羶慕道德，不致過度或普遍的逃稅。

(四)政治條件 第一須造成法治國家，不容一部分人公開變態於憲法之外，第二國內沒有統一鞏固的政權，不致受政局變動與地方政府觀望之影響。第三須有獨立自主之國際地位，使課稅權在國內能徹底普通行使，不受外人阻礙，種界掣肘。

第三節 中國所得稅制之創立

我國過去創辦所得稅，因為客觀條件未備，致生種種困難，屢次均告失敗。可見欲所得稅之推行有效，順利無阻，必先有實行所得稅之條件。近年我國，實行所得稅之客觀環境，雖大有進步，然尚不能謂各種條件均已完全具備。因之時人對於所得稅之實行，多有因疑慮實際推行上之困難，而主張緩辦者。

然而廿四年財部竟復提議籌辦所得稅，並毅然決然於二十五年十月一日正式實地施行。其結果雖不能謂為十分滿意，但確超乎事前之預期，此中蓋亦有說焉。蓋於當時中國之國際環境與國內財政實際情況，為之說明如後。

(一)客觀環境之具備 足以使所得稅推行有效，然而主觀上實要關辦之迫切性，更為決定開辦與否之主要因素。前者為可能，後者為重要性。我國當時財政狀況，歲收極絀，入不敷出，艱難將來，無關重。試將稅制內容略作分析，即可了然。我國過去稅制，以關稅統三稅為支柱。民國十七年至二十五年之收數如下表：

(表41)

| 年度 | 總入總額 | 開稅 | 百分比 | 總額 | 稅 | 百分比 | 統稅 | 百分比 | 百分比總和 |
|----|-------------|--------------|-------|-------------|-------|-------|-------------|-------|-------|
| 17 | 434,440,712 | 1279,141,917 | 41 | 29,542,421 | 7 | 7 | | | 5.48 |
| 18 | 539,005,912 | 275,545,215 | 51 | 122,146,270 | 23 | 23 | | | 23.74 |
| 19 | 714,468,144 | 612,266,053 | 43 | 150,484,066 | 21 | 21 | 58,380,705 | 7 | 71 |
| 20 | 632,320,862 | 369,742,637 | 54 | 344,222,716 | 21 | 21 | 88,681,788 | 12 | 37 |
| 21 | 621,707,350 | 321,861,825 | 51 | 141,515,204 | 22 | 22 | 86,712,775 | 14 | 37 |
| 22 | 680,415,589 | 254,555,950 | 52 | 146,748,148 | 21 | 21 | 95,865,876 | 14 | 37 |
| 23 | 918,111,084 | 369,418,791 | 39.91 | 190,353,851 | 20.73 | 20.73 | 116,959,679 | 12.74 | 73.38 |
| 24 | 357,154,006 | 341,361,400 | 35.67 | 184,219,044 | 19.25 | 19.25 | 118,298,177 | 11.84 | 66.76 |
| 25 | 300,653,450 | 303,676,073 | 30.66 | 189,187,225 | 19.10 | 19.10 | 132,298,117 | 13.40 | 63.10 |

觀上表可知三稅歷年收數佔歲入總額之比率，平均在70%以上。而總額中尚包括債款收入等在內，如將此項收入不計，僅與稅收總額比較，則三稅所佔比率，當近於90%。可見吾國之稅制，幾完全以此三稅為主幹也，而此三稅均為消費稅，其最後負擔，無一不落到一般小民身上，其不公平，無可諱言。若長此以往，不謀改革，非獨無以應付戰時，尋常艱關，亦難渡過。

關稅一項在以前年有增長，民國之元年收入僅有六千六百萬，至十二年突破一萬萬，十八年更突破兩萬萬，二十年竟達三萬七千萬，尤以裁釐加稅課稅自主核增加程度最為顯著。但嗣後情形則不然，一因受世界不景氣潮流之激盪，國際貿易衰萎，國民購買力缺乏，收入日見減少。二因東北淪亡，稅收被擱。（中央及地方稅收合計每年當減少一萬五千萬元以上）三因走私影響，（每年短收三分之一）大受威脅。（今則沿海數省，盡為失地，其損失更不可勝計）所以自二十年後，不獨未見增加，反有衰落趨勢。至於鹽稅，現稅率已經很重，取締私鹽土鹽又非易事。嗣後稅率不能增加亦不應增加。統稅情形亦復如是，現稅率均已甚高，足夠人民之負擔，不宜再行加稅。單就常關言，此三稅均無增稅之可能。

茲再就戰時言。現代戰時籌款之方法，不外紙幣公債與稅收三途。紙幣政策，足以引起通貨膨脹，擾亂金融各國均視為畏途。公債可分外債與內債二種。戰爭時期，各國本身，自顧不暇，焉有餘力幫助吾國，即令彼有能力，而吾國是否得其信任，又是

一問題。所以外債不可靠，早在理解之中。中國戰前所負內債已達二十萬萬元之鉅。（抗戰前之統計）自民十七以來，預算出額皆賴發行公債爲挹注，平均每年增加之數約一萬萬元，故即在平時，公債之膨脹，已漸趨飽和程度，故賴公債解決戰時財政，又爲勢所不能。最後是租稅。中央稅收之內容，以關鹽統三稅爲主幹。關稅之收入在海關。戰事發生，不獨人民受戰爭之影響，購買力銳減，影響國際貿易，而且海口根本受封鎖，國際貿易，困難倍增，沿海被佔領，海關爲人攫奪，故戰時財政，不但不能以關稅爲可靠財源，且須預籌抵補之術。產鹽之區多在沿海地帶，戰爭開始，萬一沿海區域佔領，食鹽將有恐慌，稅收自受困難。統稅本是就廠征收，其收入最多區域，亦在沿海繁華地帶，戰事一起，勢必與關鹽同其運命，戰時財政既如此，而國際風雲則日趨緊急，世界第二次大戰，隨時有爆發可能。臨念前途，不寒而慄！（註）

總括而言吾國當時之收入制度，任何方面均缺乏伸縮力。爲應付戰時嚴重之局面，爲求復興民族基本工作之積極進行，不啻不另闢優良稅源。主觀上既有割辦，所得稅之迫切需要，斷不能過慮於客觀可能性之缺乏，而抹煞事實上之重要性。甘末爾謂吾國目前實行所得稅之條件並未完全具備，固是實情。但斷言連轉讓或累進所得稅亦不能採用，則未免太顯及理論上之圓滿與現實，而忽視當時需要上之迫切。古今來多少事物，因環境之逼迫，需要之急迫，奮鬥結果，化不可能爲可能。此政府應決然創製

所得稅之原因一也。

(二) 再就客觀條件而言，社會環境並非一成不變之物，亦難斷言可能與否之分。美國社會，資本主義之發達，登攀造極，其實行所得稅之條件，宜乎充分具備矣，然而逃稅隱匿之弊層見叠出。印度自1880年遂舉辦所得稅，除農業所得外，對於一般所得，均應徵稅。其實印度在五十年前，乃至現在，何嘗具有適於所得稅之條件。我國近來政治突飛猛進，過去之種種阻力，現在已逐漸減少。昔日之困難，現在或已不存在，或可設法解除。轉使現在不能解除，將來定可漸求補整。因為這稅客觀可能性之不斷的增進，所以政府毫無顧慮創辦所得稅，此原因之二也。

(三) 有社會環境，然後有社會制度；然亦有先創社會制度而後促成社會環境之發展者。前者為社會自然之發展，後者為反自然之非常發展，日本所得稅之創辦，當時實並未具有實行所得稅之條件，乃於實行所得稅後再逐漸變成社會環境也。我國處茲危急之時，凡事均須抱快幹硬幹實幹之精神，迎頭趕上。所謂時勢迫促，救國任重，不容吾人再四猶豫。所得稅之採行，不得不採非常辦法，先創制度，然後促社會之發展。此即財部創辦所得稅提案所謂「於實驗中求改革」之意義，亦只有此法，然後能養成客觀之環境。否則，定欲靜待理想條件之自然完成，則無異黃河之清，希望無期。若再遲延數年，亦是困難依然，徒誤時機。有如孩提之習步，其初生也，筋骨柔軟，絕不能獨自起坐，造量漸加學習，始有行步之能力。今若置臥床上，不使實地學習，

辭侍長太，以求一旦能急趨就走，天下實有是理？，且民可與樂成，而難與圖始，只有不顧一切，實地幹去，才能死裏求生，打開出路。因為有此種「於實際中求改革」之意義，所以此次稅法之目的，重在養成國民繳納所得稅之印象與習慣，其他日健全稅制之基礎，目前並不專倚之為收入之支柱。此政府創辦所得稅之又一原因之意義也。

於此吾人有須注意者，客觀環境之不備，固可由國人之奮鬥，逐漸予以消除，但目前稅制初行之際，總不能完全抹過，絲毫不能。為顧重實際環境，所以立法者不採綜合所得稅，而採實為簡單的分類所得稅。作者為參加我國現行所得稅立法之人，於稅法通過之後曾著文謂「今日之法，吾人不敢徒唱高調。在納稅範圍方面，竭力求其縮小，在稅率方面，竭力求其低微，在稅制本身，竭力求其簡單易行，以期利國，而不擾民」，可為此項稅法真精神之說明也。所以國人對於此次所得稅之推行，一方面盡深佩愛國者之堅毅卓絕深謀遠慮，同時對於稅法內容之簡便，又須原諒政府立法者之苦衷也。

第四章 中國現行所得稅制度

本章所述，乃就現行制度予以解釋，其所根據之法令如下：

(一) 所得稅暫行條例 民國二十五年七月二十一日公布，共二十二條，下簡稱爲條例。

(二) 所得稅暫行條例施行細則 民國二十五年八月二十二日公布，共四十九條下簡稱爲細則。

(三) 所得稅各類征收須知 乃就前須知草案加以修正，於二十六年四月十二日公布者，內分三種：

(1) 第一類營利事業所得稅征收須知 計二十六條，附資產估價方法二十七條，折舊率計算表二，(附說明十一項)及工業製品成本計算表一，下簡稱爲一類須知。

(2) 第二類薪給報酬所得稅征收須知 計二十二條，並附第二類所得每月納稅額計算表，下簡稱爲二類須知。

(3) 第三類證券存款所得稅征收須知 計二十三條，並附教育基金免稅獎請書格式，下簡稱爲三類須知。

(四) 財政部所得稅疑義解釋(見附錄丙(四)) 下簡稱爲解釋。

(五) 其他有關之法令與章程，

第一節 範圍及分類

(一) 範圍

(1) 人的範圍 所得稅課稅之人的範圍，有國籍主義，住所主義，及經濟所屬主義(指狀態而言，即源泉課稅主義)三種。如採國籍主義，則不問其在國內有無住所，亦不問其所得之出自本國或外國，凡本國人均須納稅。為採住所主義，則不問其為本國人或外國人，亦不問其所得之來自國內或國外，凡在國內有住所或居住滿若干時期者，即須納稅。為採經濟所屬主義，則既不問其國籍，亦不問其住所，凡其所得係取自國內者，概須納稅。現代世界各國，大都兼採三者或兩者，此於第一章第三節「所得稅課稅之範圍」及第一節第一項「複稅」內已予述及。我國所得稅法對此並無專條之規定。但擬細則第五條規定「凡營利事業本店在中華民國國外，分支店營業所在國內，或分支店營業所在國外，而本店在國內者，無論其資本是否與本店互為劃分，均就其在中華民國境內營業盈利之部分計算其所得額，準用暫行條例第四條稅率課稅」。又一類須知第二條規定「旅行細則第五條所得分支店營業所在國外面本店在國內者，係指分支店營業所全部在國外者而言。如分支店一部在國外者，其在國內部分營業上之盈利，應於計算本店純益時將其剔除」。又一類須知第三條規定公務人員自由職業者及其他從事各業者新給報酬之所得，無國籍職務或業務之別，均照旅行細則第二十七條第三款規定扣繳所得稅」。可知吾國所得稅之課稅範圍，乃採經濟所屬主義。即凡國內所得，無論本國人外國人所得均納稅，若國外所得，則雖為本國人，亦不必納稅。

(2)物的範圍 依所得之本源分，有勤勞所得，財產所得，勤勞與財產混合所得，及不勞利得。財產所得中又有土地房產等之不動產所得，及證券存款等之動產所得。混合所得中又有農工商礦等營利所得。不勞利得則種類更多，(詳第一章第七節第二項)各國稅制對此有採分類所得稅制者，有採綜合所得稅制者，亦有兼採分類與綜合兩所得稅制者。而分類所得稅制中，各國所採分類之範圍與方法，亦各有不同。有全部所得分類者，有只課及某幾類所得者，有依土地農工商業薪給報酬等所得源之不同而分類者，有依個人法人所得主體之不同而分類者。我國現行所得稅制，既非綜合所得稅，亦非完全的分類所得稅，乃只就營利事業薪給報酬及證券存款等三類所得課稅之局部的分類所得稅。(條例第一條)其餘如農業所得，房地產所得及不屬於上述三類所得之其他所得，均不課稅。(一時所得一小部分分類課稅大部不課稅)當時立法者之意見，蓋以我國農民雖不乏大地主，而最大多數則為小農，及佃農，為維持農村計，故主暫不課稅，且我國土地測量與登記，未能舉行，若遽征農民所得稅，其調查費及征收行政費必遠超稅收以上，至於征收房地產所得稅，本有此擬議，作者及少數個人堅主征稅，其議在中央政治委員會討論時，因有人反對謂現在許多都市以房地產為其重要稅收，其稅率已不為輕，而在少數都市，例如廣州，其稅且痛為甚重，已不為輕，將來尚須征收地價稅，土地增產稅，為免再增人民負擔，堅主緩辦。且房地產等不動產所得之征收，當時全國尚未確實統一，有不少

舊份不能完全接受中央命令，而外人之租界，行政上亦有許多障礙之處，與其擾民而不利國，不如暫手放棄。以免於所得稅制推行之初，因此一部份之阻礙，而牽動整個稅制。蓋稅制之初行也，第一要點在於能切合實際，推行有效，不能脫於理論上之圓滿，徒唱高調。各國稅史亦不無此種先例。如意國之動產所得稅，即將以課地稅之所得等項除外。不過立法者之意見，一方面先求簡單易行，另一方面亦冀養成環境，逐次改革，漸臻完備，並非希望將來稅法之止於此也。

(二) 分類 共分三類

第一類 營利事業所得 又分三項：

(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 所謂公司係指依公司法規定而設立之團體，包括無限公司，兩合公司，股份有限公司與股份兩合公司四種。工廠則係依工廠法規定而設立之團體，須為用發動機器製造，而平時雇工須在三十人以上者。至於其他與營利為目的之商號行棧，祇能認為合夥之組織，或由個人加以經營，若夫個人雖不開設商號行棧亦可單獨從事營利事業。凡上述之法人或個人資本在二千元以上之營利事業所得皆須納稅。所謂營利事業，工商業當然包括在內，就是房地產所得及農業所得，若專以營利為目的者，亦須課稅。再者，依解釋第29號解釋，就是不以房地產為營利目的之公司商號，而有房地產收益者，因其為營利性質，亦須課稅。按本條將公司商號行棧工廠個人等列舉者，意在包括各種營利事業，故前

言之，即凡資本在二千元以上之私企業所得，均須課稅也。

(乙)官商合辦營利事業之所得 營利事業若完全為官辦，如郵政電報等，其收入全部歸國庫，徵稅與否，結果相等，故不包括於納稅範圍之內。惟官商合辦之事業，其中有私人資本在內，若概不徵稅，則與一般私人企業相較，顯有不公。故現制列此一項。此種事業，因多屬大規模之經營，資本額絕鮮在二千元以下者，故無(甲)項資本額之規定。

(丙)一時營利事業之所得 所謂一時營利事業，乃指不屬於(甲)(乙)兩項以外一切無永久繼續性之事業而言。此種所得之性質，一方面時間性上是非繼續的，另一方面又指所得之性質上有投機操縱的不勞利得的成分。如電報機食鹽斷房地產，操縱交易所市場等所生之所得均屬之。航空獎金中獎金依解釋(第八號)認為一時營利事業所得，補則第十二條規定「買賣與本業務無關之物品證券或金銀貨幣而其所得又不在本業務收入項下計算者除以一時營利事業論。非營業之個人為前項之買賣而不於約定期日以現貨交割者亦同。」再甲乙兩項營利事業因合併解散歇業轉盤清算或清理後，其剩餘之財產除已歸所得稅者外，超過原有資本實額者，其超過部份亦認為一時所得，照舊行條例第四條稅率課稅。(一類與如第十八條)

第七條關於報稅所得，所謂所得報稅者，乃指以物勞務或智慧財產權換取金錢或可以金錢計算之經濟利益。(三類與如第一條)本類所得分下列二種：

(甲) 公務員之薪給報酬所得 公務員之範圍，包括下列七項：

- (1) 各級黨部及其所屬機關之人員
- (2) 各級政府及其所屬機關之人員
- (3) 陸海空軍官佐及警官人員
- (4) 國立及省市縣立學校之職員教員
- (5) 官營事業之人員
- (6) 地方自治機關之人員
- (7) 其他依法令從事公務之人員(二項與知第二條)

公務員之薪給報酬，包括公務員之俸給薪金或獎金退職金養老金及其他職務上所得之給與金。(規則第十六條第一致)凡津貼津貼等均為職務上所得之給與金課稅。(規則第15, 17, 18條)惟公務人員因公支領之費用，不屬於薪給報酬之範圍，不予課稅。(二項與知第二條)如因公費(若無報帳者，仍屬的稅——規則第十四條)特種因公支領費旅費等，均為因公支領之費用，可免納的費也。

(乙) 自由職業者之薪給報酬所得 所謂自由職業者，依財政部解釋，(見二十七年三月三十一日代電解釋)係以民國二十五年五月十四日國民政府公布之國民大會代表選舉法附則所規定之律師會計師醫師藥師地產工務師參事等為限；但選舉一項依財政部覆江蘇省政府解釋(見二十五年十一月三十一日電

團體)則又只以私立學校教職員為限。至於國立及省市縣立學校之教職員，却認為屬於公務人員範圍以內。其薪給報酬乃指因職業及工作上所受之薪給年金報酬及其他金錢之給與。(細則第十六條第二款)

著作家所得之稿費版稅。若書局向著作人購買著作品，雙方在事前曾有約定者，其雇傭關係，即已成立，其所得應屬於薪給報酬之範圍。至若著作人自動向書局投稿，或以稿件交書局印行，其收取之稿費或版稅，既無雇傭關係，亦非直接接濟著作家之所得，自不屬薪給報酬之範圍，亦不屬第一類營利事業之所得，依法不予課稅。(解釋第26號)

(丙)其他從事各業之薪給報酬所得。此項所得，乃指前兩項所得以外之其他一切薪給報酬所得而言。範圍至為廣泛。如銀行之行員，公司之職員，商店之夥友，買賣及交易上之居間人，工廠之工人以及雇傭之僕役等均是。其所得之種類與自由職業者同，乃包括因職業及工作所受之薪給年金報酬及其他金錢之給與。(細則第十六條第二款)

離婚案之贍養費與賠償金，為精神上損失之賠償與無力謀生者之生活贍養。其數目之大小，往往視當事人之身份地位而不同，有多至十數萬元者。其精神損失的賠償，茲姑勿論，其贍養費亦來生活之贍養費而言，往往超過所得之萬元程度，依納稅能力言，本可予以課稅。然因其在稅法上不屬於第二類所得之範圍，故其所得，無論多少，不在課稅之列。

第三類證券存款所得 包括公債公司債股票及存款利息之所得。

(甲) 公債 包含中央或地方政府發行之債票庫券憑券等分。(三類須知第一條) 外國公債因事實上不易征收，故不包括在內。

公債之已作為抵押借款者，行政院決定一補救辦法。即在核定本黨之前，所有債票，在各發行機關已經抵押設定債權者，於債務清結以前，一律免征所得稅。如已征收，即予清算退還。(前項免稅及退稅，應由各該機關將此項公債之號數數額抵押日期利息數額及稅款總額報明財政部核定) 其餘債票利息，均應照繳所得稅。至於發行機關嗣後因抵押公債利息應征稅款，至影響借款用途時，可分別在預算內列支。(二十六年六月九日函報)

(乙) 公司債 指公司法所發行之債票。

(丙) 股票 股票利息以股份有限公司及股份有限公司之屬為限。(三類須知第二條) 故股票股利，不在課稅範圍之內。

(丁) 存款 包含下列兩項

(1) 銀錢庫所收存款之利息 (指各指定期儲蓄存款)；

(2) 銀錢庫外其他公事業所收存款項之利息 (三類須知第三條)；

普通商店及個人間之銀錢存款，(貸款) 為借貸發生者為目

的者，其所得之利息，亦應課稅。（解釋第十一號）至于個人間貸款，鈎稽不易，爲防止苛擾，免滋流弊起見，不予征收。（解釋第46號）再者銀錢業之放款及銀錢業同業間或其本分支店間之往來款項，其所生之利息，應歸入營業收益項下計算，毋須由支付利息機關代爲扣繳所得稅。（三類須知第四條）銀錢業外其他營利事業本店與分支店之資本及營業非完全獨立者，其本分支店之資本及營業亦完全獨立者，其本分支店間往來款項之利息，準用前項規定。（三類須知第五條）

此外壽險被保險人滿期領受之保險金額超過保險費總額者，其超過部分祇爲存款利息之所得，照條例第六條稅率課稅。但勞工保險金額准予課稅。（三類須知第十七條）又儲蓄會儲蓄中英金，亦屬於第三類存款利息之所得，照條例第六條規定稅率課稅。（解釋第十號）

第三節 減免

所謂減免者，乃於課稅範圍內減免其納稅義務之謂也。至於稅法上，根本未列入課稅範圍內者，則無所謂減免。按我國所得稅條例，第五節分類所得稅制，若干所得如房地產租賃收益農業收益著作稿費版稅收益離婚贍養費等稅法中雖未明定減免，但因其根本未包括在課稅範圍內，故亦不予課稅，此讀者應予注意者也。

(一) 一般的減免

(1) 外交官及外人之所得 駐在中華民國境內各國外交

自之所得免予徵稅，(細則第二條)在中華民國境內居住未滿一年之外國人，其所得之來源不出自中華民國境內者，免予徵稅。(細則第三條)前兩條之規定，以各外國對於中華民國有同一之待遇者為適用之。(細則第四條)

(2)不以營業為目的之法人所得(條例二條一款) 凡教育文化慈善救濟公益宗教合作社等團體，並非以營利為目的之法人，其所得免稅。此種法人，不論為人民組織或官民合辦均屬可，但須以合於民法總則公益社團及財團之組織經向主管官署登記成立者為限。(一類須知第一條)至於非營利事業之法人或團體，若兼營營利事業時，則其營利事業部分之所得，亦須課稅。(細則第十三條)如法人團體或個人所開書畫展覽會，其售價所得之一部分或全部，如不用於公益或慈善事業而歸屬法人團體或私人者，應就其一部或全部依照條例第四條計算課稅。其以法團名義籌款之遊藝會所得，除去必需開支及提撥用於公益或慈善事業者外，其餘額亦須同課納稅。(解釋第23號)

(二)第一類營利事業所得之減免：

(1)資本未滿二千元者(條例第一條) 甲項凡公司商號行號工廠或個人之營利事業所得如其資本在二千元以下者，無論其所獲純益若干，均不課稅。

(2)所得合資本額未滿百分之五者(條例第三條) 所謂所得合資本額之百分比者，即一般所謂之利潤率也。(下節稱之為利潤率)甲乙二項所得，若其利潤率不達百分之五，應其免稅

所得額甚大，亦不予課稅。丙項屬於一時獲利事業之所得，能按資本額計算者，亦同享此項豁免權利。

(3) 所得未滿一百元者（條例第四條） 丙項所得不能按資本額計算者，其所得未滿一百元時，免納所得稅。

(4) 法定公積金 細則第十五條規定純益額之計算時，其減除數額中包括「依法令所規定之公積金」在內。此種純益額之意義實與普通會計學上所稱純益額之意義不符。故法定公積金之減除，可認為一種減免也。（計算純所得額時各種費用之減除與本節所論之減免不同）所謂依法令所規定之公積金者，根據公司法之170條之規定，其內容為「分派盈餘時應先提出十分之一為公積金，但公積金已達總額二分之一者，不在此限，超過票面金額發行股票所得之溢價，應全部作為公積金。」股票溢價一項，與每年計算純益時無關，發生時既不作為收益，即不視為所得，當然別項免稅。此處所扣除者，乃指前者而言。

上述各種減免規定，其用意無非為體卹小所得者，使免負稅過重之苦，並保護工商企業，使資本薄弱營業狀況不良者，得有從容發展之機會。

(三) 第二類薪給報酬所得之減免：

(1) 每月平均不及三十元者（條例第二條第二項子款）
所謂平均之標準，係例第七條第二項所規定「第三類之所得，以月計者應以年計者，均按月平均計算課稅。其所得無定期或一時所得者，以該月之所得額為準計算」。照解釋第二條則係例

第五條各款「每月平均所得」係指原條例第七條第三款「所得以年計者」而言。二類須知內第5、12、14、15、16、17各條所規定，亦只薪給之以年計或定期計者，始按月平均計算，其餘月計日計時計件計等，則均以各該月之所得額計算課稅。

所謂不及三十元者，指每月實收所得而言。如某甲月薪不及三十元，但有其他職務上之給與，合併計算超過三十元者，仍須課稅。反之若其月薪在三十元以上，因離職若干時期實領所得額不及三十元者亦免稅。（二類須知第十二條）。

(2) 軍警官佐士兵及公務員因公傷亡之卹金（條例第二條第二項丑款）本款係指公務員之免稅範圍。（解釋第七號）查依二類須知第二條所規定，軍警官佐士兵亦包括在公務人員之內也。此項免稅之規定，一為體卹因公傷亡之公務員及其家屬，且亦為寓鼓勵人民為國服務之意也。

(3) 小學教職員之薪給（條例第二條第二項寅款）小學教職員負教育兒童之使命，責任重大，而薪給大都微薄，生活清苦，故作此免稅規定。民衆學校教職員，因亦係服務社會義務性質，待遇又較小學教職員更薄，故得援引此條規定，免繳二類須知範圍所得稅。（解釋第24號）。

(4) 殘廢者勞工及無力生活者之撫卹金養老金及壽養費（條例第二條第二項卯款）本款係指自由職業者及其他從事商業者所得免稅之範圍。所謂殘廢者勞工及無力生活者，係指殘廢者，禁止列三種之類，指撫卹金養老金壽養費所得之一項二以並列。

予課稅。所謂勞工者，凡依勞力從事於各種產業職業之被僱人員均屬之。無力生活之程度，以失去工作能力，經確實之證明者為準。所謂撫卹金者，在公務人員祇以因公傷亡者為限，在自由職業者及其他從事各業者，則凡因工作而疾病殘廢死亡損失所得之給子金皆屬之。（解釋第7.40號）惟此有須注意者，即本款所謂之撫卹金養老金贖養費，當指殘廢者勞工及無力生活之三種人，因過去職務上之關係所得之給與而言，蓋此款係指第二類薪金報酬所得內之減免也。至於普通一般孤兒寡婦被遺棄婦女貧苦勞工及殘廢者，因為家人或他人所憐憫或其他關係所得之給與，則根本不在課稅範圍之內，無所謂減免也。如夫妻離婚，一造給他造之贖養費或賠償金，不管受領者之是否為殘廢，勞工，或無力生活者，因其根本非薪金報酬所得，不在此處所述範圍之內。再者，此種撫卹金養老金贖養費免稅，而其利息仍須課稅也。

(5) 勞工之人身保險費用 二類須知第十條規定勞工之人身保險費用得於薪金報酬內減除之。其他保險費，前曾由上海市保險同業公會呈請財政部規定人壽保險及各種保險之保險費與保險金免徵所得稅，經財政部以「現行所得稅暫行條例係採分類課稅法，並於各類所得中分別規定免稅範圍，至個人之各項生活費用，皆不予減除，不僅保險費用一項為然。所謂各節核與現行課稅系統不同，所謂應毋庸議」（解釋第20號）等語批復。故除勞工之人身保險費用外，其餘均不得減免也。

(四) 第三類證券存款所得之減免。

(1) 各級政府機關之存款 (條例第二條第三項子款) 所謂各級政府機關乃指依法令規定屬於各級政府組織系統之內執行公務之機關及官營事業而言。(解釋47號)如官立學校省立銀行均為政府機關也。此項存款利息不論定期活期概不納稅。惟須用本機關之戶名並由收受存款機關，報明當地主管征收機關核准免稅。其不用本機關戶名存入者，應於四月一日前改正之。(三類須知第七條)。

(2) 公務員及勞工之法定儲蓄金 (條例第二條第三項丑款) 所謂法定儲蓄金者，以政府法令規定之儲蓄為限(規則第十四條)在公務員儲蓄條例未公布施行前，各機關已舉辦之公務員儲蓄，具有強制性質者，適用本款之規定。(三類須知第八條)如建設交通海關等機關，常有此種帶有強制性質之儲蓄，現在得減免所得稅。至於勞工儲蓄金，以依照二十五年十二月十八日行政院公布之工人儲蓄暫行規程(見附錄戊(一))辦理者為限。(三類須知第九條)但須注意者，稅法中只對此項儲蓄金之利息免稅，儲蓄金本身仍須課稅也。

(3) 教育慈善機關或團體之基金存款 (條例第二條第三項寅款) 所謂教育慈善機關或團體者，以依法令經向主管官署立案者為限。(三類須知第十條)非教育之機關團體或個人寄存存款作為獎學基金並定有保管辦法經報明主管官署者，視同教育機關或團體之基金存款，免予課稅。(三類須知第十一條)故凡(A)官立教育慈善機關或團體之基金存款及其機關或團體屬於各級

政府機關組織系統之內，應適用政府機關存款免稅證明書。(B)非教育慈善機關或團體，其基金不得申請免稅。如同鄉會同學會等團體，不能享此免稅權利也。(C)申請免稅者應屬教育慈善機關或團體，但其存款非基金存款，亦不得免稅。有關基金存款，依三十六年四月二十三日財政部所得稅奉務處第1059號之代電，作如下之解釋。

(子)所謂基金存款，係指辦理該事業之固定基金款項，並含有定期存款及永久性質而言。

(丑)經常費用存支不常，積少成多，且係支銷性質，不歸屬基金。

(寅)教育慈善機關或團體之活期存款，應對照存款息所得稅。

(卯)基金之支用應限用利，並不動本。

基金之須為定期存款帶有永久性質及不得動本，原為一般基金存款之應有意義。但在某種特殊情形下，有不得不動用本金或活期存款者。如大學有基金存款一百五十萬元，於某年欲開設一中學部，共計需要三十萬元，除將該年度基金存款所獲基金十二萬元撥充外，尚欠十八萬元，此十八萬元擬向銀行動用基金之本身，從所得稅征收機關看來，若不許其動用本金，固無足道，若因其動用本金而將該一百五十萬元為基金存款，實屬與事實不符。又如某地某某人等，欲另開辦某某一貫民辦學校，預計需要五十萬元，此五十萬元何時撥充如何撥充，該校籌備處之存款。

存入銀行時，勢難按定期存儲，此時若照征存息所得稅，亦不合
理。因此，所得稅事務處於二十六年五月七日以前1249號訓令，
對於上海基金存款之處理，又加了一項但書，即「但有特定用途
經主管機關核准後動用本金及為活期存款者不在此限」。如此，
既可兼顧特殊情形，又可防止偷漏。（二十六年五月二十三日時
事新報）

• 教育慈善機關或團體之基金存款利息固可免稅，但其存款應
用本機關或團體之戶名，於存款時提出確實證明文件，報所在地
主管征收機關核准後，通知收受存款機關免扣利息所得稅。在未
核准前，各收受存款機關仍應先行扣稅，俟核准後由納稅義務者
逕向主管征收機關申請退稅。其以前存入或不用本機關團體之戶
名者，應於四月一日前補報或改正之。逾期不補報或不改正者，
以普通存款論。（三類須知第十二條）

• (4) 教育儲金之每年所得基金未達一百元者（條例第二條
第三項別款），所謂教育儲金者，以定期儲金為限。其未到期前
提用或變更用途者，應追繳其應納之所得稅（三類須知第十三條）
• 教育儲金人應於開始儲蓄前依規定之稅務證明書格式填明
，並取其二人以上之負責證明，報告當地主管征收機關核准後，
通知其儲蓄機關，准予免稅。負責證明人應詳開住址及門牌號碼
。（三類須知第十四條）前開辦法由各地主管征收機關公告之。
其在公告前存入者，應將證明手續於公告日起一個月內遞齊補報
。逾期不補報者，以普通存款論。（三類須知第十五條）教育儲金

應以儲金人所立每個受益人之戶頭為單位，如同一受益人有數個戶頭，其利息之總額滿百元者，仍應課稅。（三類須知第十六條）且須就其全數徵稅。（解釋第37號）此項免稅之規定，蓋以每年利息之不滿一百元者，為數甚微，且為普及教育發高提倡鼓勵之意也。

(5) 勞工保險金額 壽險被保險人，滿期領受之保險金額超過保險總額者，其超過部分，在普通人視為存款利息之所得，如為勞工保險金額，則不予課稅。（三類須知第17條）

教育慈善機關或團體以公債為基金者，解釋第六號財政部發中央銀行第2476號公函，以條例第二條第三項免稅之免稅規定，立法意旨原為提倡教育慈善事業，公債利息與存款利息性質固有不同，但若同為提倡教育慈善事業之基金，自應一律待遇，方屬公允。惟公債利息所得稅，係由支付機關於付息時扣繳，故如教育慈善機關或團體以公債充作基金者，應准其提出相當證明文件，向所得稅事務處聲請退稅。第三類征收須知草案第六條亦以公債作為教育慈善機關或團體之基金，得提出監督或管理機關或其他確實證明文件，向主管征收機關聲請退稅。由此可知公債之充教育慈善機關或團體之基金者，原亦可享免稅之權利。嗣後征收須知加以修改，三類須知第六條改定為「凡證券所生之利息不適用暫行條例第二條第三款免稅各規定」。則教育慈善機關或團體，不獨以公債為基金所領受之利息不能免稅，就是以公債作其他之證券為基金所領受之所得，亦不能免稅也。

第三節 稅率

我國現行所得稅之稅率，名目方法不一，茲分述如下：

(一)第一類營利事業甲乙兩項所得之稅率 此為依利潤率之多寡而定之全額累進稅率。據條例第三條規定稅率分級如下：

1. 所得合資本實額百分之五，未滿10%者，課稅30%。
2. 所得合資本實額百分之十，未滿15%者，課稅40%。
3. 所得合資本實額百分之十五，未滿20%者，課稅60%。
4. 所得合資本實額百分之二十，未滿25%者，課稅80%。
5. 所得合資本實額百分之二十五以上者，一律課稅100%。

依此規定，凡利潤率不及5%者，概不課稅，利潤率達25%以上者，不復累進。換言之，即其最高累進稅率為100%。在此起稅點與累進最高點者兩之間，某一利潤率適用某一級稅率，若利潤增大，適用較高一級稅率時，則全部所得，均照較高級稅率計算課稅。

(二)第一類營利事業丙項所得之稅率 依條例第四條規定，此項所得能按資本額計算者，亦依利潤率之多寡照上述累進稅率課稅，若不能按資本額計算者，則依所得額之多寡，課下列各級之全額累進稅率。

1. 所得在一百元以上者，未滿一千元者，課稅30%。
2. 所得在一千元以上者，未滿二千五百元者，課稅40%。
3. 所得在二千五百元以上，未滿五千元者，課稅60%。

4. 所得在五千元以上，每增一千元之額，遞加課稅10%。
 前項所得之課稅其最高稅率，以千分之二百為限。依此規定
 凡所得額不及一百元者免稅，一萬八千元以上者一律課20%
 茲為便利查閱起見復列表如下：

(表42)

| 所 得 額 | 稅 率 | 所 得 額 | 稅 率 |
|------------------|-----|----------------------|-----|
| 不滿100 | 免稅 | \$10,000以上不滿\$11,000 | 12% |
| \$ 100以上不滿 1,000 | 3% | 11,000以上不滿 12,000 | 13% |
| 1,000以上不滿 2,500 | 4% | 12,000以上不滿 13,000 | 14% |
| 2,500以上不滿 5,000 | 6% | 13,000以上不滿 14,000 | 15% |
| 5,000以上不滿 6,000 | 7% | 14,000以上不滿 15,000 | 16% |
| 6,000以上不滿 7,000 | 8% | 15,000以上不滿 16,000 | 17% |
| 7,000以上不滿 8,000 | 9% | 16,000以上不滿 17,000 | 18% |
| 8,000以上不滿 9,000 | 10% | 17,000以上不滿 18,000 | 19% |
| 9,000以上不滿 10,000 | 11% | 18,000以上 | 20% |

(三) 第二類薪給報酬所得之稅率，該條例第五條之規定，稅率分級如下

1. 每月平均所得自90元至60元者，每10元課稅5分
2. 每月平均所得超過60元至100元者，其超過額每10元課稅1角
3. 每月平均所得超過100元至200元者，其超過額每10元課

稅2角

4. 每月平均所得超過200元至300元者，其超過額每10元課

稅3角

5. 每月平均所得超過300元至400元者，其超過額每10元課

稅4角

6. 每月平均所得超過400元至500元者，其超過額每10元課

稅6角

7. 每月平均所得超過500元至600元者，其超過額每10元課

稅8角

8. 每月平均所得超過600元至700元者，其超過額每10元課

稅1元

9. 每月平均所得超過700元至800元者，其超過額每10元課

稅1元2角

10. 每月平均所得超過800元以上時，每超過100元之額，

100元增課2角，至每100元課稅二元為最高限度。

每月所得之超過額不滿5元者，其超過部分免稅，5元以上者，以10元計算。

本項所得稅率，原為超額累進制，但因不滿5元者，其超過部分免稅，5元以上者，以10元計算，則無異每10元之一級，課同一稅額，事實上已變為一種階級累進稅。（參閱第一章第七節第三項）不過仍以10元為一單位，分級甚細，也無何弊病可言。

此種稅率，乃將一個所得類分為數段，適用幾個不同稅率計算課稅，手續上較為麻煩。為計算便利起見，財政部於二類須知中特製第二類所得每月納稅額計算表一張，以供查檢。（見附錄丙(三)(B)）。

(四)第三類證券存款所得之稅率 此類稅率採比例制，甚為簡單。據條例第六條規定無論所得多寡，一律課50%。此類所得之所以不採累進稅率者，當時立法者之意旨，蓋以我國各種調查不週，姓名權又無限制，累進稅率施行之結果，勢必促人民化整為零，仍不能發揮累進之作用，反徒自擾。而且外大勢力一時不易就範，或更有壓迫資本逃避之虞。故此種所得，雖屬財產收入，理應重課，但為征收行政上及社會經濟上着想，目前不得不暫採比例稅率耳。

(五)各類稅率之比較 現行稅法係採分類所得稅制。各類所得各適用不同之稅率。有用比例稅者，有採累進制者。累進中有依利潤率之高低而累進者，有依所得額之多寡而累進者。有採全額累進者，有採超額累進者。因之，欲知何項稅率為重，何項稅率為輕，實不易作絕對之比較。無已，只得先選第二類所得所採之超額累進稅率，先折成全額累進稅率，再與其他各項稅率作一相對之比較。

上表所列第一類營利事業所得之稅率，其所得合資本實額6%至未滿10%者，課稅3%。但資本額在2000元以下者免稅。二千元之5%，適為100元，故此項稅率之起征點為100元。100元以上照3%課稅，100元以下並不課稅。至於利潤率達10%至未滿15%者，稅率為4%，起征點為200元。但此起征點與上述起征點不同。上述稅率3%之起征點，同時即為免稅點。而此項稅率之起征點，並非即為免稅點。譬如。甲商店資本2000元，所得額150元，固未達稅率4%之起征點，而其利潤率已超過5%，仍須照3%之稅率納稅。其餘利潤率超過15%之稅率，其起征點意義與此同。

根據上表在裏圖如下：

一觀上圖表，可作下述各類稅率之比較：

(1)第一類所得依利潤率課稅之稅率與丙項依所得額課稅稅率之比較（即上圖(1)(2)(3)(4)(5)條與(6)條之比較）

A.丙項100元至未滿1000元所得之稅率與利潤率5%未滿10%所得之稅率等。故丙項所得超過一千元者，其稅率即較利潤率未滿10%者之稅率高。

B.丙項1000元至未滿2500元之所得之稅率，與利潤率10%——未滿15%者之稅率等。故丙項所得超過2500元者，其稅率即較利潤率未滿15%者之稅率高。

C.丙項2500元至未滿5000元所得之稅率，與利潤率15%至未滿20%者之稅率等。故丙項所得超過5000元者，其稅率即較利潤率未滿20%者之稅率高。

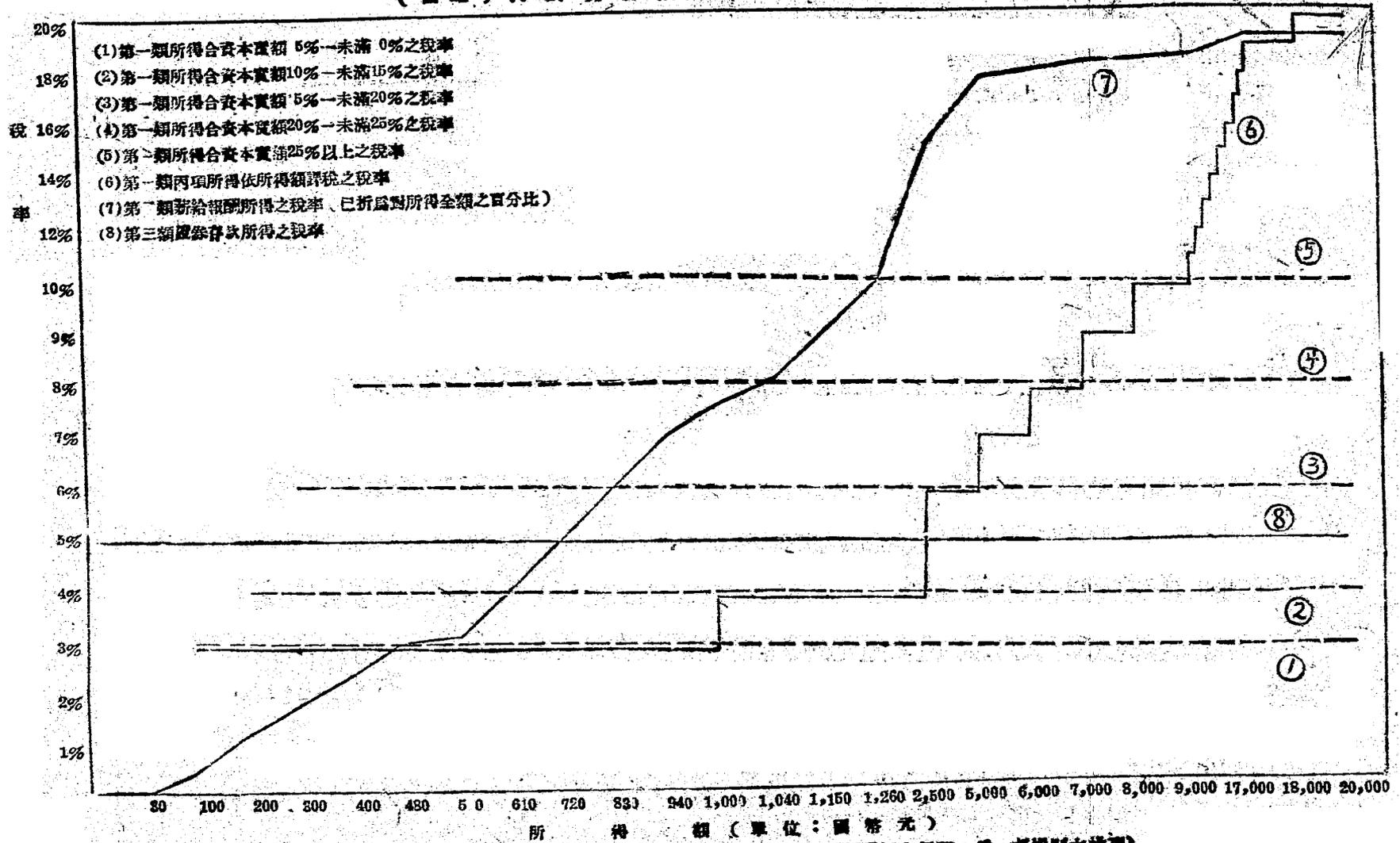
D.丙項六千元至未滿七千元所得之稅率，與利潤率20%至未滿25%者之稅率等。故丙項所得超過七千元者，其稅率即較利潤率未滿25%者之稅率高。

E.丙項八千元至未滿九千元所得之稅率，與利潤率在25%以上者之稅率（依利潤率計算之最高稅率）等。故丙項所得超過九千元者，其稅率即較利潤率超過25%者之稅率高。

(2)第一類所得依利潤率課稅之稅率與第二類所得稅率之比較。（即上圖(1)(2)(3)(4)(5)條與(7)條之比較）

A.第二類所得在四百八十元以下者，其稅率較利潤率5%——未滿10%者之稅率低。超過四百八十元者，前者較後者

(圖12) 我國現行所得稅各類稅率比較圖



(註：本表之製成，其目的在比較各類稅率之高低，不在表示其課稅之輕重與否，故所得額之範圍，係一概規則之排列)

高。

B. 第二類所得在 610 元以下者，其稅率較利潤率 10% 未滿 15% 者之稅率低。超過 610 元者，前者較後者高。

C. 第三類所得在 880 元以下者，其稅率較利潤率 15% 未滿 20% 者之稅率低。超過 880 元者，前者較後者高。

D. 第三類所得在 1040 元以下者，其稅率較利潤率 25% 未滿 25% 者之稅率低。超過 1040 元者，前者較後者高。

E. 第三類所得在 1260 元以下者，其稅率較利潤率 25% 以上者之稅率低。超過 1260 元者，前者較後者高。

(3) 第一類所得依利潤率課稅之稅率，與第三類所得稅率之比較（即上圖(1)(2)(3)(2)(5)線與(8)線之比較），凡利潤率在 15% 以下之稅率較第三類所得之稅率低。若利潤率超過 15% 者，其稅率較第三類所得之稅率高。

(4) 第一類內項所得依所得額課稅之稅率，與第二類所得稅率之比較。（即上圖(6)線與(7)線之比較）

A. 所得在 480 元以下者，第一類內項所得稅率較第二類所得稅率高。

B. 所得超過 480 元者，第一類內項所得稅率較第二類所得稅率低。

C. 所得超過 18,000 元者，第一類內項所得稅率又較第二類所得稅率高。

(5) 第一類內項所得依所得額課稅之稅率與第三類所得稅

率之比較（即上圖(6)線與(8)線之比較）。第一類所得在2500元以下者，其稅率較第三類所得之稅率低，若超過2500元者，則較第三類所得之稅率高。

(6)第二類所得之稅率與第三類所得稅率之比較（即上圖(7)線與(8)線之比較）第二類所得在720元以下者，其稅率較第三類所得之稅率低。超過720元者，則較第三類所得稅率高。

因為各類所得採用稅率之方法不同，故吾人不能斷言某類所得之稅率較某類所得之稅率為重或為輕，只有於確定之利潤率與所得額下，然後可以比較。至於內項一時營利事業所得，時間不肯定，其比較尤少確實性。因之，此種比較乃係一種相對之比較，並非絕對之比較也。

不過假定營利事業一般之利潤率為10%—15%，其平均稅率為百分之四十，則第二類所得凡在六七百元以下者，其稅率均較第一第三類所得之稅率低。而一般之薪金報酬所得，依目前經濟狀況觀察，在六七百元以下者，佔絕對多數，故我國現行所得稅制，雖第一類所得稅率依利潤率之多寡而累進，第三類所得稅率僅採比例稅制，而大概言之，資本所得或資本勤勞混合所得之稅率，均較勤勞所得之稅率為重，與近代租稅原理頗相吻合也。

第四節 計算

計算所得稅，至分為止，分位以下，四捨五入。（解釋第22

號) 惟第三類證券存款利息所得據財政部所字第8318號訓令照各地方商業上原有習慣算結(立信月報第七期, 廿六年二月五日申報)

計算所得稅以法幣為準, 如所得額不以法幣計算者, 應先依他項貨幣合法幣之法定定率或市價, 折成法幣後再行課稅。(參解釋第九號)

第一項 營利事業所得之稅額計算法

(一) 計算之根據 計算之根據問題, 亦即課稅標準之決定問題。第一類營利事業丙項所得之不能以資本額計算者, 依所得額課稅。(條例第四條) 其餘甲乙兩項所得及丙項所得之能以資本額計算者, 則以所得合資本實額之百分比為課稅標準。(條例第三條) 是於計算所得額以外, 尤須計算資本實額。故明瞭了後者之計算法, 就等於明瞭了前者之計算法。

據條例第七條一款規定, 第一類之所得, 以純益額計算課稅, 故要決定課稅標準, 必須先決定何者為資本實額, 何者為純益額。而且第一類營利事業中有資本二千元以下之所得及所得額不帶一百元者之免稅規定, 在此立場上看, 兩者更有價值審定之必要。

(1) 資本實額之計算 稱資本者, 謂照公司組織實在繳足之股金或其他組織實際投入之本金。有公積金者得按公積額以三分之一併入資本計算。(細則第七條) 條例第三條中所稱之資本實額, 蓋即指此實繳資本與公積三分之一之合計額而言。惟公積

金之合併與否，乃任意之規定，隨納稅人之自由，並非強迫其非合併計算不可也。（見二十七年三月三十一日所得稅廳咨處代電解釋）

實繳資本 我國公司法中許公司收足額定股本之年數後，即行開業，事實上亦多成立數年之公司，其未收股款並不權繳者。其在合夥商店等，亦有契約中規定各人出資若干而實際上因種種原因而未繳足者。苟資本實數之計算以額定股本為準，則在實本案已繳足之公司商號未免吃虧。其結果將使未繳足者不願再繳，已繳足者要法應增資本額，不獨所得稅，失其計算之確實根據，且使社會遺弊無窮。故所得稅法對於資本之計算，乃以實繳數為標準。惟此實繳數之計算，不包含信用或勞務之出資，（一類須知第五條）蓋以信用與勞務之出資，既不易確實決定其價值，亦每易虛構假設，難以鉤稽也。

公積金 所謂公積金者，包括法定公積任意公積及盈餘等而言。（一類須知第六條）

虧損 以前營業之虧損，於計算資本實數時，稅法中並未規定減除。為保護工商業計，如此亦未始不可，但為求利權準之並確起見，理應由已繳資本額中除去計算才對。

資本實額之增減 在營業年度中資本或公積金常有增減者，應以該年度之資本或公積金之各月末平均額為該年度之資本。例如一月份之資本為十萬元，公積金為三萬元至四月份公積金增加為四萬元，至十月份資本增加為十五萬元，則其資本額應為九個

月乘十萬元三個月乘十五萬元之和，而以十二個月除之，所得之數，計為十一萬二千五百元。公積金額應為三個月乘三萬元九個月乘四萬元之和而以十二個月除之，所得之數，計為三萬七千五百元。（一類須知第七條）

(2) 總金額之計算 總金額之決定，細則第十五條規定「計算每一類所得時，應就其收入總額內減除營業期間實際開支，呆帳，折舊，盤存消耗，公課及依法令所規定之公積金，以其餘額為總金額，依暫行條例第三條規定之稅率課稅？」

收入總額 稱收入總額者，指營業上之一切總收益而言。（一類須知第十條）依此推論，則無論其為營業收益抑或非營業收益，只要增加該營業主體之資產價值者，均包括在內。

實際開支 稱實際開支者指營業上之必要合理費用及呆帳折舊盤存消耗公課以外之其他損費而言。（一類須知第十一條）故除呆帳折舊盤存消耗及公課以外，其他各項無不包括在內。凡如薪工水電房租運費購備津貼廣告費文具用品整理費保險費會計師律師費借款利息各種遞延資產攤提資產跌價以及其他各種營業上之損費，均可認為實際開支，惟遞延資產之估價，以其有效期間未超過部分之總額為標準。（一類須知資產估價方法第24條）此即本期已經過之部分，始得作為本期實際開支。又開辦費之攤提，每季至多不得超過原額百分之二十。（一類須知資產估價方法第25條）公司債發行差額金及發行費，應按其償還期股份攤提，并以其逐期或提前攤提後之餘額為估價標準。（一類須知資產估

價方法第26條)

呆帳、銷貨帳款、應收帳款、應收票據及各項欠款等債權，有左列情形之一者，均列為損失。

(A) 因倒閉逃匿和崩或受破產之宣告或其他原因致債權之一部或全部不能收回者。

(B) 債權中有逾期二年經催收後未能收取本金或利息者。

前項債權於已列入損失後收回者，就其收回之數額，列為收回時年度之收益。(一類須知資產估價方法21—22)

可知吾國所得稅中所採計算呆帳損失之方法，乃採個別估價法，非採綜合估計法，每年估提若干呆帳準備也。

至於分期攤還之債權，按照其攤還期限，有利息者，併按其利率，算出其現價，為估價標準。(一類須知資產估價方法第23條) 其有利息者，有各種不同情形，茲分別舉例，以示計算現值之法。

(A) 每年攤還之數額係屬本利和，而利率以複利計者。
 例如某項債權，年息複利九厘，分三年攤還，每年攤還本利百元，其計算現值如下：

$$\begin{aligned} \text{第一年攤還100元之現值} &= 100 \text{元} \times \frac{1}{1+0.09} = 91.74 \text{元} \\ \text{第二年攤還100元之現值} &= 100 \text{元} \times \frac{1}{(1+0.09)^2} = 84.17 \text{元} \\ \text{第三年攤還100元之現值} &= 100 \text{元} \times \frac{1}{(1+0.09)^3} = 77.22 \text{元} \end{aligned}$$

此項債權之現值 = 91.74元 + 84.17元 + 77.22元 = 253.13元

13元

上係逐年計算現值之法，較為繁複，如適用下列公式計算，即頗簡單。

$$\text{債權現值} = \text{每期攤還本利額} \times \frac{1 - (1 + \text{利率})^{-\text{時期}}}{\text{利率}}$$

仍就前例代入公式，其結果相同。

$$\text{債權現值} = 100元 \times \frac{1 - (1 + .09)^{-3}}{.09} = 100元 \times$$

$$\frac{1 - \frac{1}{(1 + .09)^3}}{.09} = 100元 \times 2.5813 = 258.13元$$

(B) 每年攤還額係屬本利和，而利率以單利計算者。
例如某項債權，年息單利九厘，分三年攤還，每年攤還本利百元，其計算現值法如下：

$$\text{第一年攤還100元之現值} = 100元 \times \frac{1}{1 + .09 \times 1} = 91.74元$$

$$\text{第二年攤還100元之現值} = 100元 \times \frac{1}{1 + .09 \times 2} = 84.78元$$

$$\text{第三年攤還100元之現值} = 100元 \times \frac{1}{1 + .09 \times 3} = 78.74元$$

$$\text{此項債權現值} = 91.74 + 84.78 + 78.74 = 255.26元$$

(C) 每年攤還額為本銀，依本銀加給利息者，不論其為單利或複利，其結果均以原債權額為現值額例如：某項債權三百元，每年攤還一百元，依攤還額按年息九厘，加給利息，其計

算方法如下：

單利：第一年攤還100元，加給一年利息9元，共攤還109元。

$$109\text{元之現值} = 109 \times \frac{1}{1 + .09 \times 1} = 100\text{元}$$

第二年攤還100元，加給二年利息18元，共攤還118元。

$$118\text{元之現值} = 118 \times \frac{1}{1 + .09 \times 2} = 100\text{元}$$

第三年攤還100元，加給三年利息27元，共攤還127元。

$$127\text{元之現值} = 127 \times \frac{1}{1 + .09 \times 3} = 100\text{元}$$

此項債權現值 = 100元 + 100元 + 100元 = 300元(原債權額)

複利：第一年攤還100元，加給一年利息9元共攤還109元。

$$109\text{元之現值} = 109 \times \frac{1}{1 + .09} = 100\text{元}$$

第二年攤還100元，加給二年利息18.81元，共攤還118.81元。

81元

$$118.81\text{元之現值} = 118.81 \times \frac{1}{(1 + .09)^2} = 100\text{元}$$

第三年攤還100元，加給三年利息29.50元，共攤還129.50元。

50元

$$129.50\text{元之現值} = 129.50 \times \frac{1}{(1 + .09)^3} = 100\text{元}$$

此項債權之現值 = 100元 + 100元 + 100元 = 300元(原債權額)

(B) 每年攤還額與本額，而其利息按本額計算。

例如：某項債權 300 元，分三年攤還，每年依 10% 攤還額按年息 9% 加給利息。利息係按年付清，自無複利。其計算現值法如下：

第一年攤還 100 元，加給未攤還額 200 元利息 27 元，共攤還 127 元

$$127\text{元之現值} = 127\text{元} \times \frac{1}{1 + .09} = 116.51\text{元}$$

第二年攤還 100 元，加給未攤還額 200 元利息 18 元共攤還 118 元

$$118\text{元之現值} = 118\text{元} \times \frac{1}{1 + .09 \times 2} = 100\text{元}$$

第三年攤還 100 元，加給未攤還額 100 元，利息 9 元，共攤還 109 元

$$109\text{元之現值} = 109\text{元} \times \frac{1}{1 + .093 \times 3} = 85.88\text{元}$$

此項債權現值 = 116.51 元 + 100 元 + 85.88 元 = 302.84 元

折舊 固定資產之折舊，種法甚多，除數之一，故一類價知資產估價方法第九條規定「房屋工廠倉庫船隻機器器具其裝修及附屬設備等資產之估價，應以自原價中按期扣除折舊後之價值為標準。」所謂原價者，指取得價格或建造價格而言。取得價格，包括資產取得時之代價及因取得并為適於營業上使用而支付之必要費用。建造價格包括自設計建造裝置以至適合於營業使用為止之一切費用。（一類價知資產估價方法第 4 條）所謂折舊之計

產之數亦應用年數。最短期限是長六個月，第二表規定各種固定資產之最大折舊率。折舊率之計算方法有二：一為「以原價為計算基礎者，即平均折舊法。一為「以未折減餘額為計算基礎」者，即遞減折舊法。平均法算法簡單遞減法則較為複雜，其折舊率乃依兩方法算出。最後一次折舊後之餘額，須為原價十分之一。

(見一類須知資產估價方法附表說明第五條) 茲舉例如下：

舉例(甲) 假如某工廠有木製工具一部，購置原價為一千元。查第一表最短期耐用年數為二年，查第二表第二項最大遞減折舊率為千分之六八四，則其算法如下：

$$\text{耐用年數} = 2 \text{年} \quad \text{折舊率} = \frac{684}{1000}$$

$$\text{第一年折舊數} = 1,000 \times \frac{684}{1000} = 684.00$$

$$\text{第一年估價} = 1,000 - 684 = 316.00$$

$$\text{第二年折舊數} = 316 \times \frac{684}{1000} = 216.14$$

$$\text{第二年估價} = 316 - 216.14 = 99.86$$

第二年年終估價，應將一百元以存法存，該項年度折舊額應為216元也。

如以三年遞減折舊，或以千分之六百為折舊率，則亦為所許可，蓋以第一表所規定最短期耐用年數，第二表所規定，係最大折舊率也。但最短期耐用年數為二年，其折舊率為千分之六八四。

舉例(中)：假如該工具係鐵製，則其耐用年數為八年，遞減折舊率係千分之二百五十，其算法如下：

$$\text{耐用年數} = 8 \text{年} \quad \text{折舊率} = \frac{250}{1000}$$

$$\text{第一年折舊數} = \$1,000 \times \frac{250}{1000} = \$250.00$$

$$\text{第一年估價} = \$1,000 - \$250 = \$750.00$$

$$\text{第二年折舊數} = \$750 \times \frac{250}{1000} = \$187.50$$

$$\text{第二年估價} = \$750 - \$187.50 = \$562.50$$

$$\text{第三年折舊數} = \$562.50 \times \frac{250}{1000} = \$140.63$$

$$\text{第三年估價} = \$562.50 - \$140.63 = \$421.87$$

$$\text{第四年折舊數} = \$421.87 \times \frac{250}{1000} = \$105.47$$

$$\text{第四年估價} = \$421.87 - \$105.47 = \$316.40$$

$$\text{第五年折舊數} = \$316.40 \times \frac{250}{1000} = \$79.10$$

$$\text{第五年估價} = \$316.40 - \$79.10 = \$237.30$$

$$\text{第六年折舊數} = \$237.30 \times \frac{250}{1000} = \$59.33$$

$$\text{第六年估價} = \$237.30 - \$59.33 = \$177.97$$

$$\text{第七年折舊數} = \$177.97 \times \frac{250}{1000} = \$44.49$$

$$\text{第七年估價} = \$177.97 - \$44.49 = \$133.48$$

$$\text{第八年折舊款} = \$133.48 \times \frac{250}{1000} = \$33.37$$

$$\text{第八年估價} = \$133.48 - \$33.37 = \$100.11$$

第一表所規定之年數本為最耐用年數。但「資產在取得時，因特定事故預知其不能合於耐用年數時，得提示證明文據按其實際使用年數，照規定之折舊率計算折舊額」。(一類須知資產估價方法附表說明第十條) 而且如果「因特定事故已將前項(指固定資產)資產毀滅或廢棄者，在能提出確實證明文據時，得以其未折舊殘額列為該年度之損失」。(一類須知資產估價方法第十條) 故不特計算折舊率有伸縮可能，即資產全部之損失亦可減除。

一類須知資產估價方法附表說明對於折舊率之計算規定頗詳，請讀者翻閱附錄，茲不贅。

折舊二字，除固定資產之折舊外，尚包括無形資產之折除。稅法中對此規定「營業權商標權著作權專利權及各種特許權，以限於出價取得作為資產」。「前項資產之估價，應以自原價中按期折除後之價值為標準」。「前二項資產之折除率依其取得原價與左列規定年數之比例算定之，但在取得後如因特定事故不能合於規定之折除年數時，得提出理由申請當地主管稅務機關核准定之。(一)營業權計算標準為十年(二)著作權計算標準為十五年(三)商標權專利權及其他特許權等各項其取得後規定年有過年數」。(一類須知資產估價方法第13—15條)。

盤存消耗 此指商品原料品半製品製成品副產品實地盤存時價值之跌減及數量之缺短兩者而言。資產之估價，除本方法別有規定外，以原價為標準，原價高於時價時，以時價為標準。但合併解散營業轉讓清理時，概以時價為標準。（一類須知資產估價方法第一條）原價之意義，已見上述，時價之意義，即指結算時當地市面通行之價格而言。（一類須知資產估價方法第五條）除有價證券之價格，遇有劇烈變動時，應以結算前一個月之平均價格為估價標準，及期產品之估價以自其時價中除去販賣費用後之價格為標準（一類須知資產估價方法第17、19、兩條）外，其餘商品原料品半製品製成品等，均以原價與時價兩者之低價為準。若盤存時之時價低於原價或上次存盤估價，則發生價值之跌減，盤存時之數量，少於原購數量或上次存盤數量，則發生數量之缺少。價值跌減之原因，一基於經濟界供需情形之變動，一由於資產本身之過時陳腐抑或腐爛破壞。數量缺少之原因，則由於鼠咬蟲蝕偷竊遺失變賣挪移及其他原因。（如正頭之放尺）此種情形，為五項資產者之事實，其損失無不為盤存消耗。條例應不難為該論證之。一類須知資產估價方法第二條並規定「商品原料品半製品製成品副產品實地盤存時應有足額之實地盤存者，得隨時估其時價。遇有劇烈變動時，得隨時估之。」

：標準。一類須知資產估價方法第一條並規定「商品原料品半製品製成品副產品實地盤存時應有足額之實地盤存者，得隨時估其時價。遇有劇烈變動時，得隨時估之。」

：標準。一類須知資產估價方法第一條並規定「商品原料品半製品製成品副產品實地盤存時應有足額之實地盤存者，得隨時估其時價。遇有劇烈變動時，得隨時估之。」

：標準。一類須知資產估價方法第一條並規定「商品原料品半製品製成品副產品實地盤存時應有足額之實地盤存者，得隨時估其時價。遇有劇烈變動時，得隨時估之。」

。(一類須知第十五條)已繳之所得稅，如為與他人合繳者，則按比例扣除之。(解釋28號)此為複稅之避免，非損費之減除也。但若營業虧損則已扣之所得稅，不得請求退還。(解釋27號)。

法定公積金 「舊依法令所規定之公積金，以公司法第一百七十條第一、第二兩項提存之公積金及超過票面金額發行股票之溢價為限，至公積金已達實本總額二分之一者，其所提之公積金，不得作為法定公積金」。(一類須知第13條)普通營業之純益計算，公積金之提存，只認為盈餘之分派，而所得稅中，則列為減除數之一，其用意蓋非為增厚公司之實力，以示獎勵提倡之為。故此其稅法所擬許之例外扣除也。(此項減免扣除亦可認為減除之一種，故同見第四章第二節)。

不得減除之費用 稅法中除正面規定各種應減除項目外，並定有不得減除項目。一類須知第十四條規定左列各款，不僅認為營業上之必要合理費用及損耗，為納稅義務者列入損費項下，應於計算純益時將其扣除。

1. 資本之利息。
2. 股東董事或家人經營權及其他使用人所獲牙之利益。
3. 自由之贈與 原草案中本規定為「自由之捐贈」須知改訂時，將「捐」字取消，則凡各種合理之公益捐款，可歸為實際開支之一種矣。
4. 營業上運來或改革設備之費用足以增加其原有價值者。
5. 房屋工廠倉庫機械工具器具及船舶等之修葺費用足以增加

其原有價值者。

- 6. 無害本業及附業以外之損失。
- 7. 水火風暴之損失受有保險賠償金之部分。

上述第1, 2, 3, 三項認為屬於盈餘之分派，第4, 5, 兩項認為屬於資本之支出，第6, 項認為與本業無關，第7, 項認為已受賠償不算損失，故均不准其減除，如已列入於損費項下者，亦將其歸零。

一類須知第17條規定「上年度營業之虧損，不得列入本年度計算」。此蓋以營利事業之課稅時期，乃以一營業年度為單位，上年之損費，本年固須彌補，但此只是盈餘之分派，不應認為損費作為減除款之一也。

(B) 會計單位 此即本分支店是否分別計算之問題也。據細則第六條規定「本店及其分支店營業所同在中華民國境內而其資本互為劃分者，應分別計算其所得額」。又一類須知第三條規定「施行細則第六條所稱本店及其分支店之資本互為劃分者，係指分支店之資本及營業完全獨立者而言」。依細則規定只要資本獨立，即可分別計算。而須知中規定，則除資本獨立外，尚須營業亦獨立也。苟本分支店之資本營業不獨立，就是牌號不同，亦須合併計算。（解釋49號）納稅者對於所得額之分別計算與綜合計算，採取何者為有利，依情形而不同。如為分支店或盈平均獲利者，以分別計算較為有利。若分支店中有盈有虧，或盈多於虧者，則以綜合計算為有利。但大部應以分別計算，可以選乘緊

之負擔，所以稅法中規定須資本營業均須獨立，始得分別計算，以示限制而杜濫弊也。

七七事變後，沿海各省相繼淪陷，工商業一部或全部而遷後方者甚多，發生種種特殊情形，於是特訂「營利事業所得稅征課臨時補充辦法」，以資救濟。原文如下：（見財政評論二卷一期我國戰時財政金融法草案編）。

1. 凡營利事業戰區有分支店，其資本與本店未互為劃分，實際上能合併計算其所獲額者，仍應合併計算。

2. 前項營利事業，因道路梗阻，滯留散佚等原因，無從合併計算者，先就未淪於戰區之本店及分支店，合併計算其所獲額。

3. 分支店全部淪於戰區，無從合併計算者，先就未淪於戰區之本店單獨計算其所獲額。

4. 本店淪於戰區，無從合併計算者，先就未淪於戰區之各分支店單獨計算其所獲額。

5. 前條第二條三項辦法，在戰區外之本店，以原有資本額扣除撥付淪於戰區之分支店基金，以其餘額為資本額，依舊行條第四條稅率課稅。

6. 依前第四項辦法，戰區外之各分支店，單獨計算之所獲額，依前條第四條稅率課稅。

7. 前條第三條兩項單獨計算之營業縱有盈餘，但其淪於戰區之分支店或本店，確實損失甚鉅者，得提出相當證明，向

主管征收機關呈准徵收。

8. 依前第二第三第四三項辦法，計算課稅者，均俟營業平定後，再與曾論戰區之分支店或本店合併計算課稅分別退補。

9. 各辦事處得於依前第二第三第四三項辦法征課之營利事業應另備登記簿，以爲將來辦理退補之稅查考。

(4.) 會計基礎 計算基礎者，即計算所得時採實收實付制（或稱收付實現制）抑或採應收應付制。（或稱權責發生制）之問題也。稱收入總額者，係指營業上實收及可收之總收益而言。「稱實際開支者，係指營業上已付及應付未付之必要合理費用及呆帳折舊盤存消耗公課以外之其他損費而言。」（一類須知10—11條）第一次頒布之征收須知草案，原只採此應收應付制，嗣後須知修訂本，爲顧全事實起見，除仍採應收應付制外，並兼採實收實付制。即於一類須知第12條中再作「除前二項規定外，營利事業亦得各依其營業之必要或原有習慣，以實收及已付者爲範圍，計算其純益額，但一經採用，非於該年度營業開始前三個月呈請主管征收機關核准後，不得任意變更」之規定，以留變通之餘地。

繼續營利事業，本應按利潤率課稅，惟有二項例外情形，分述如下：

(一) 清算所得 此即指繼續營利事業清算時仍有所得而言。一類須知第18條規定「甲乙兩項營利事業因合併解散或轉讓或清算或清理後其剩餘之財產額，除已課所得稅者外，應遵照有實

本實額者，按其盈餘部分照暫行條例第四條稅率課稅。此項清算所得之發生原因有二。一種是公開的，如法定公積任意公積準備金盈餘積存等是。一種是非公開的，如秘密公積是。其中有已課所得者，如任意公積未分盈餘等是。有未課所得者，如法定公積秘密公積呆帳收回等是。但只課平常營利所得，而不課清算所得，則納稅者勢必設法減少平時營利事業所得，藉秘密公積或其他方法達到逃稅之目的。不過課稅時，只可課及未稅部分，若已徵課稅者，則不宜再征，以免重複。此項清算所得，雖係假設營利事業之法人之所獲，但其性質乃係一時的，並無時間關係在內，故課稅時只可照條例第四條依所得額多寡課稅，而不能照利潤率大小課稅也。

(二)國際營利事業所得 甲乙兩項之營利事業所得，若含有國外所得時，依法只課國內所得部分，國外所得部分不課稅，惟計算時，國外盈餘部分可剔除，而資本額則不易分開或不能分開。若國外盈餘剔除後，國內之盈餘部分仍照原有資本額折算利潤率，勢必使百分比降低，影響稅收。故條例第五條對於此種國際營利事業所得，其國內之營利部分，準用暫行條例第四條之稅率，依所得額之多寡課稅。至於某種營利事業，其國內外之盈餘，不能分別計算時，則就其總所得總額，按照國內外營業額比例分攤計算之。例如：某國際營利事業總所得總額八萬元，其國內營業額十二萬元，國外營業額三萬元，按此例外，其國內所得額為七萬二千元。是二十七年三月某項國際營利事業代徵稅

釋)

(二) 計算之時期：無別第 5.9 條規定第一項甲乙兩項營利事業之所得，得依各業者慣例每年結算一次。其不滿一年者就其營業期間之所得計算課稅，「營業年度變更時，依新舊年度交替期間之所得計算課稅」。可知通常營業，概以一年為一營業年度。如有每半年結算一次者，仍以一年之總結為計算標準。不過年度之起迄日期，因習慣上有利陰曆者，有用陽曆者，有自七月一日起至六月三十日止者，有自一月一日起至十二月三十一日止者，或再有其他起迄日期者，故由人民自由選擇，至於營業期間不滿一年或營業年度變更時，則就其營業期間及新舊年度交替期間計算課稅，此乃例外情形。其計算方法，征收須知中並有下列之規定「甲乙兩項營利事業其營業期間不滿一年或營業年度有變更者，計算其所得時，應就全年相當於該營業期間或新舊交替期間之比例，換算其純益額。例如資本為十二萬元，營業期間為三個月，所得純益為三千元，全年為三個月之四倍，則全年之純益額，應相當於三千元之四倍，計為一萬二千元，合資本實額 10%」。『前項營業期間不滿一月者，作為一月計算』。(一類須知第 8.9 附錄)

甲乙兩項營利事業所得，係自二十六年一月一日起征。若其年度之起迄依舊曆計算，則其結算期為二十六年二月十日。(此係二十五年改曆年)自二十六年一月一日起至二月十日之所得，均屬舊曆，乃所得起徵之時期。其結算期，則係

繳麻煩，當局亦準備不及，故國民政府第 173 號命令在歷年次展結算同時分別報繳，以後即依各業習慣計算每年結算一次。

一時營利事業所得，於各年度結算時，計算其所得額。（細則第 19 條）若係依資本額計算者，仍須參照甲乙兩項營利事業所得例照一類須知第 8、9 兩條規定之計算方法計算之。

(三) 計算實例

(例一)。設某商店實際投入資本五千元，某年度營業結果獲利一千元，則其利益潤率為 20%，應依千分之八十稅率，納稅八十元。

(例二)。設某股份有限公司額定股本為百萬元，實繳本數為五十萬元，某年度獲利二萬七千元，因須減除法定公積金十分之一，故純益額只有二萬四千三百元，合資本實額不足 5-1%，應予免稅。

(例三)設某股份有限公司額定股本總額為 120,000 元一月份營業年度開始時僅實繳半數為 60,000 元，四月份增繳 60,000 元，湊成足額，法定公積金為 59,000 元，任意公積金為 10,000 元，七月份又增加 18,000 元，年度結束獲盈利 19,000 元，其所得稅額之計算如下：

$$\text{已繳資本} = \frac{60,000 \times 3 + (60,000 + 60,000) \times 9}{12} = 105,000 \text{元}$$

$$\text{公積金} = \frac{(60,000 + 60,000) \times 6 + (59,000 + 10,000 + 18,000) \times 6}{12}$$

(三) 附屬例(資本公積金增繳之計算方法——須知第七條)

$$\text{資本實額} = \text{已繳資本} + \frac{\text{公積金}}{3} = (105,000 + \frac{75,000}{3}) = 135,000$$

$$100,000 + 20,000 = 120,000$$

$$\text{純益額} = \text{盈餘} - \text{應提法定公積金} = 19,000 - 1,000 = 18,000$$

元(本來一萬九千元之盈餘，應提千分之一之法定公積為一千九百元，但因歷年法定公積金已達五萬九千元依一類須知第13條規定法定公積金以已達資本總額二分之一為界限，故只得提一千元，與歷年積提數合計，逕為六萬元，合資本總額之年數)

$$\text{利潤率} = \frac{\text{純益額}}{\text{資本實額}} = \frac{18,000}{131,000} = 14\% \text{ 弱}$$

利潤率10%未滿15%者，應納稅率為40%。(稅例第三條)

$$\text{應納稅額} = 18,000 \times \frac{40}{100} = 7200 \text{ 元}$$

(例四)設上述公司於十月一日因特許率變暫行停業九個月，期間所獲盈餘仍為一萬九千元，則其所得稅額之計算如下：

$$\text{已繳資本} = \frac{60,000 \times 3 + (60,000 + 60,000) \times 6}{9} = 100,000 \text{ 元}$$

$$\text{公積金} = \frac{(59,000 + 10,000) \times 6 + (59,000 + 10,000 + 18,000) \times 3}{9} = 75,000 \text{ 元}$$

$$75,000 \text{ 元}$$

$$\text{資本實額} = 100,000 + \frac{75,000}{3} = 125,000 + 25,000 = 150,000 \text{ 元}$$

$$\text{九個月純益額} = 19,000 - 1,000 = 18,000 \text{ 元(即例三之)}.$$

$$\text{全年純益額} = 18,000 \times \frac{12}{9} = 24,000 \text{元 (換算方法參一類須知)}$$

第八條)

$$\text{利潤率} = \frac{24,000}{181,000} = 18\% \text{ 額}$$

應納稅率為60%。

$$\text{應納稅額} = \text{實所得} \times \text{應納稅率} = 18,000 \times \frac{60}{100} = 1,080 \text{元}$$

(例五)設某甲於某日委託某證券交易所某號經紀人購進下月期統一公債票面十萬元，價格七十元，未到期前市上漲，某甲見有利可圖，隨即拋出，以七十二元結價，其所獲利益及應納稅額如下：(經紀人用金額成交價1%計)

$$\text{購進票價} = 100,000 \times \frac{70}{100} = 70,000 \text{元}$$

$$\text{購進經紀人手續費} = 70,000 \times \frac{1}{1000} = 70 \text{元}$$

$$\text{純購價} = \text{購進票價} + \text{購進經紀人手續費} = 70,000 + 70 = 70,070 \text{元}$$

$$\text{賣出票價} = 100,000 \times \frac{72}{100} = 72,000 \text{元}$$

$$\text{賣出經紀人手續費} = 72,000 \times \frac{1}{1,000} = 72 \text{元}$$

$$\text{純賣價} = \text{賣出票價} - \text{賣出經紀人手續費} = 72,000 - 72 = 71,928 \text{元}$$

$$\text{利益} = \text{純賣價} - \text{純購價} = 71,928 - 70,070 = 1,858 \text{元}$$

所得在一千元以上，未滿二千五百元者，課稅40%。（條例第四條）

$$\text{應納稅額} = 1,858 \times \frac{40}{1000} = 74.32 \text{元}$$

（例六）設某甲購航空獎券一條，中二等獎上下聯號，得獎金一千元，除一元成本外，得純益999元，按所得未滿一千元，課稅30%，應納稅29元9角7分。

第二項 薪給報酬所得之稅額計算法

（一）計算之標準 薪給報酬所得內容，包括公務人員自由職業者及其他從事各業者之一切薪給報酬所得，其課稅標準，有以全額計算者，有扣除費用者。茲分述如下：

（1）公務人員及未設有業務所或其他組織之自由職業者與其他從事各業者之薪給報酬所得 此項所得，並征收額如規定，是以全額計算課稅，不得減除任何費用。其規定條文如下「薪給報酬之以月計者，按其原支額計算課稅，如係折扣發給者，按其折扣所得額計算課稅，不得減除任何費用」。（二類須知第五條）「施行細則第十七條規定得予減除之開支，（見下）以設有業務所或其他組織者為限」。（二類須知第八條）

（2）設有業務所或其他組織之自由職業者及其他從事各業者之薪給報酬所得 此項所得，計算時得減除下列各項費用：

（A）業務所房租 若就居所為營業所時，則比例扣業之，但所扣之房租不得超過租金總額30%。蓋以其中一部分係供居住而用，非為營業開支，故只比例扣業之，僅扣最高30%者，防

比例扣除時之標準也。

(B) 業務使用人薪給報酬

(C) 業務上必需之舟車旅費 以受薪報酬者為限，但不得超過其各個報酬額50%。

(D) 其他業務上直接必需之費用（以上參照則第十七條）

此項費用包括下列各項：

a 公會會費

b 業務使用人之膳宿開支，但在業務所內住宿或供膳者為限。

c 公課

d 被委託費

e 業務用具之修繕費

f 廣告費

g 郵遞文具消耗及其他雜費（以上參照須知第九條）

自由職業者及其他從事各業者除本業務上勤務所得之薪給報酬外，有兼營本業務有關之營利事業者，其薪給報酬所得與營利所得，應分別計算課稅。（參照須知第六條）

自由職業者及其他從事各業者，設有兩個以上之業務所者，其獨立之帳簿者，應分別計算其所得額。（參照須知第八條）

自由職業者及其他從事各業者，設有聯合業務所者，應按其分攤之約定，各別計算其收入及支出。（參照須知第十條）

業務上薪給報酬之所得，應為物品或有價證券，以給予時之

市價，折合法幣計算之。（二類須知第七）

廣東公務員薪俸，如係以毫洋計算者，即應先按現行加五定率，折成國幣，再依條例第五條所定稅率，按國幣課稅，如折合後不足國幣三十元者自不在課稅之列。（解釋第九號）

薪給報酬所得，有二處以上者，應合併計算課稅由納稅義務人自向其服務之兼職機關說明其所得額，再由各該兼職機關以其實得之數分別按成扣繳。（解釋35號之一實例二）

（二）計算之時期 第二類薪給報酬所得計算之時期，有下列七種：

（1）薪給報酬之所得以日計者以時計者或以間計者均以該月份所得之實額計算課稅。（二類須知第一三條）

（2）第二類所得以星期計者，每月按四星期計算課稅。（總則第十條）

（3）薪給報酬之以月計者，按月計算課稅。（二類須知第五條，及解釋第二號）

所得以月計而不足一月時，應就其所得之實數計算課稅。（類則第11條）須知並作下列詳密之規定「薪給報酬之所得以月計者，不足一月之所得，應就其所得之實數按原支額稅率計算課稅。例如某月月薪定額四百元於半個月時離職，實支二百元，應按二百元之額，照原支四百元之稅率計算，課稅四元八角。其所得實額不滿三十元者免稅」（二類須知第12條）

所得以月計，而未備按月發給全額者，依下列規定課稅：

A. 折扣發薪者，先就已發實額之稅率計算課稅，至補發時再以補發部分與已發部分合併計算補繳稅款。例如某甲月薪三百元，先發六成一百八十元，暫照先發部分之稅率計算，課稅二元二角。至補發四成一百二十元時，再與已發部分合併計算，即照三百元之稅率，每月課稅五元六角，除已繳二元二角外，每月應補繳三元四角。（二類須知第14條第一款）

B. 以借支方式代替發薪者，應就其各該月所借之實額，照前款之計算方法補繳稅款。（二類須知第14條第二款）此種辦法凡先發一部分以後再補發者，即令所得不以月計，亦可照應用。

(4) 新給報酬所得以年計者，以一年所得之總額，用一年之月數除之，其所得之數即為每月之平均數。例如某甲年薪一千二百元，用十二除之，每月平均一百元，課稅六角，十二個月共應課稅七元二角，於支付時一併扣繳。（二類須知第15條）自由職業者及其他從事各業者之所得設有業務所者，均照此法平均課稅。（二類須知第二十條）

(5) 所得有定期者，例如薪給報酬以季或半年計算者或定期之給予金均屬之，以該期間之月數與所得之金額照前項方法平均計算之。（二類須知第16條）

(6) 薪給報酬之所得，同時有以月計者及以年計者或其他定期之所得在二種以上時，應合併平均計算之，例如某甲月薪三百元，按月繳納所得稅五元六角，至年終又支領定期年獎金一千

二百元，應就年獎金額一年之月數除之，其所得之每月平均數為一百元；再與每月月薪三百元之數相加，則某甲每月平均所得為四百元，應按月課稅九元六角，除按月已扣繳稅款五元六角外，每月尚須補稅四元，全年應補稅款合共四十八元，於支付此項年獎金時一併補繳之。其在該年內每月月薪如有增減者，應於補稅時比照上列方法計算之。（二類須知第17條）

(7) 所得無定期或一時所得者，以各該月之所得額計算課稅。（條例第七條）年終獎金之有無多少若依服務者之成績及本機關團體之營業狀況而定，而非一定期間必可領取者，則屬於無定期或一時所得，以其所得之額與該月之薪給合計毋庸照前第(6)辦法按月平均計算。（解釋第48號）

(三) 計算實例

(例一) 設某甲月薪120元，其稅額計算如下：

1. \$30——\$60之四個10元，每10元課稅.05 = $4 \times .05 = \$.20$

(三十元本數即須課稅五分見解釋第2號)

2. 超過\$60——100之四個10元，每10元課稅.10 = $4 \times .10 = \$.40$

3. 超過\$100——\$120之二個10元，每10元課稅.20 = $2 \times .20 = \$.40$

總計應納稅額為

\$1.00

超過額累進稅率，是就超過部分依各該級稅率課稅，故須將全額分成幾段，先行各自計算，手續甚煩，故普通均照便查表檢

查，無須再行計算，（便查表見附錄二類須知）

（例二）設某甲在甲機關服務月薪120元，同時又在乙機關兼職領津貼20元，則其稅額計算如下：

上例某甲所得若分別計算，則120元之月薪，應納稅一元，20元之津貼，可以不必納稅。但稅法須合併計算，140元之所得應納稅一元四角，照比例分派，則120元為140元之 $\frac{12}{14}$ ，甲機關應扣繳稅款為 $1.40 \times \frac{12}{14} = \1.20 ，乙機關之20元津貼，為140元之 $\frac{2}{14}$ 應扣稅款為 $1.40 \times \frac{2}{14} = \0.20

（例三）設某律師某年之純所得（已經減除各項費用）每月平均為二千元，其稅額計算如下：

按條例第五條推算，所得一千一百十元須課稅九十五元六角，並自此起概須適用每十元課稅二元之最高稅率，以上即不再行累進，所以一般便查表，大都至此左右為止，事實上一般國民月所得，亦甚鮮在千元以上也，今該律師每月平均所得為二千元，超過便查表所定，應依下列公式計算，

$$(\text{所得額} - 1,110) \times \frac{2}{10} + 95.60 = \text{應納稅額} \cdot \text{代入實際}$$

$$\text{數字，則為} (2,000 - 1,110) \times \frac{2}{10} + 95.60 = 890 \times$$

$$\frac{2}{10} + 95.60 = 178 + 95.60 = 273.60$$

即該律師每月須納所得稅\$273.60全年須納所得稅\$3,283.20

第三項 證券存款所得之稅額計算法

(一) 計算之根據 凡證券存款利息之所得，概以所得全額計算課稅，但信用往來戶之存款欠息在同一戶頭者（指用一個存摺而言）每屆計算利息時准予相抵，（解釋條43號）。

(二) 計算之時期 此類所得，適用千分之五十之比例稅率，故計算時期上之長短，與稅額多寡不發生關係，換言之，即一次總算，與分期計算之綜計，結果稅額相同也。不過為征收上便利起見，條例第七條第三項規定第三類之所得，以每次或結算時付給之利息計算課稅。惟以未到期證券息票，向銀行請求貼現者，應預扣所得稅。如在二十五年十月一日以前貼現者應向貼現人追繳應納之所得稅。至於證券利息期在開征日前，持票人於開征日後始領息者，並不課稅。（解釋第六號）。

(三) 計算實例

(例一) 設某甲存款於某銀行，屆期得息金9百元，則其應納稅額為 $\$400 \times \frac{50}{100} = \20.00 (註1)

(例二) 設某甲有甲種統一公債一萬元週息六厘，一月及七月三十一日各付息一次，今因急用，於四月一號將七月三十一日付息之來到期息票，向某銀行請求貼現，其應扣稅額計算如下：

$$\$ 10,000 \times \frac{6}{100} \div 2 = \$300.00$$

$$\$ 300.00 \times \frac{50}{100} = 15.00$$

即某甲應就預扣所得稅十五元也。

(註1) 財政部對於銀行錢莊行號所扣繳之存款利息所得稅，給予所得額1% (即稅款五分之一) 之手續費。(試辦一年抗戰期中仍繼續) 而此項手續費，經銀錢業工會議決，儘數撥還存戶以示優待。所以例一中某甲之存款利息所得稅，實際上只被扣十六元。

第五節 征收

第一項 征收之方法

所得稅之估課方法，有推定法，課源法，申報法，課源與申報並用或併用法及源泉通知與申報併用法等幾種。(詳見第一章第五節所得稅之估課方法) 現行制度所採用者，則為課源與申報並用法，即於三類所得中，凡其稅源確實可稽，有支付之人或機關足資查察者則採課源法。不能用課源法者，則用申報法，所謂課源法者，即由支付所得者代為扣繳所得稅，故又稱扣繳法。申報法者，由納稅人自行申報繳納，故又稱自繳法。細則第27條規定所得稅繳納方法如下：

(一) 採用扣繳法者：

(1) 第一類內項所得，有所得之支付機關者 如在交易所中買賣物品證券或金銀貨幣之所得是，

(2) 第二類所得，有支付薪給報酬之機關長官或雇主者如公務員商店職員之所得是。

(3) 第三類全部所得 如公債存款利息所得是。

(三) 採用自繳法者：

(1) 第一類甲乙兩項所得 如公司之盈利息。

(2) 第一類丙項所得之無支付機關者，如遊藝會展覽會之收入是。

(3) 第二類所得之無支付機關或雇主者 如自由職業者之所得是。

第二項 征收之機關

所得稅之征收，採經征，審查，收款三者之分立制度，使互相牽制監督，減少稅務行政人員作弊之機會，此誠稅務史上重要之改革，足為其他征收行政法者也。茲分述於下：

(一) 經征機關 此即稅法上所稱之「主征征收機關」。其主要職務，為決定稅額，責令人民繳納。共分為三級。在中央為財政部直接稅處，地方為各省市直接稅局，省市以下設直接稅分局。省局及分局之組織規程未見發表。財政部直接稅處組織法業已公布條文如下：

財政部直接稅處組織法（二十九年三月二十六日公布）

第一條 本組織法依財政部組織法第十四條之規定制定之。

第二條 直接稅處承財政部部長之命掌理全國所得稅遺產稅及其他直接稅並兼辦印花稅事務。

第三條 直接稅處設三科分掌本處事務。

第四條 第一科掌左列事項：

- 一、關於所得稅及過分利得稅稅務之設計改造及推行事項；
- 二、關於所得稅及過分利得稅稅務之調查及考核事項；
- 三、關於所得稅及過分利得稅征免減退案件之審核及處理事項；
- 四、關於所得稅及過分利得稅所用書表簿冊之編訂事項；
- 五、關於所得稅及過分利得稅稅務之其他事項。

第五條 第二科掌左列事項：

- 一、關於遺產稅及印花稅稅務之設計改造及推行事項；
- 二、關於遺產稅及印花稅稅務之調查及考核事項；
- 三、關於遺產稅及印花稅征免減退案件之審核及處理事項；
- 四、關於遺產稅及印花稅所用書表簿冊之編訂事項；
- 五、關於遺產稅及印花稅稅務之其他事項。

第六條 第三科掌左列事項：

- 一、關於文件之收發審核及保管事項；
- 二、關於印信之典守事項；
- 三、關於本處及所屬機關職員之監督及考核事項；
- 四、關於本處各種表單票據簿冊之製印保管事項；
- 五、關於庶務出納及不屬於其他各科事項。

第七條 直接稅處處長綜理全處事務並監督指揮所屬職員及機

關。

- 第八條 直接稅處設秘書二人聘任承長官之命辦理重要文書綜核稿件及交辦事務。
- 第九條 直接稅處設科長三人聘任承長官之命辦理各該科主管事務科員四十人至七十人助理員十人至二十人委任承長官之命辦理各科事務並得酌用僱員辦理繕校及其他事務。
- 第十條 直接稅處設觀察二人至四人聘任承長官之命分赴各省市區考察本處主管各稅稅務實施狀況及調查交辦之事件。
- 第十一條 直接稅處設審核委員會審核納稅人爭議事項。前項委員會設委員五人至七人由處長就本處聘任人員中指定之。
- 第十二條 直接稅處設會計主任一人聘任統計員一人科員十人至二十人助理員六人至十人委任分別辦理會計統計會計事務受處長及財政部會計長之監督指揮。
- 第十三條 直接稅處對外公文以財政部名義行之但關於左列事項得彙處分，
- 一、遵照部分應行轉飭事項
 - 二、依照部分所定辦法督率進行事項
 - 三、曾經呈部核准事項
- 第十四條 直接稅處於每省或兩省或直隸於行政院之市設直接稅

局辦理本處所管各稅征收事務各省局以下辦事繁榮節酌設分局其組織以法律定之。

第十五條 直接稅處辦事規則由直接稅處擬訂呈請財政部核定之。

第十六條 本法自公布日施行。

所得稅之開征，始於二十五年十月。中央之行政組織，於二十五年七月一日即在部內設立中央直接稅籌備處，開征後改為所得稅事務處，二十九年復改為直接稅處。省市之組織，原為所得稅辦事處，三十年開始改為直接稅局。省市下之分局，（原稱區辦事分處）則視事實上之需要，各就其繁榮之縣鎮次第設立。茲將各征收機關之分布列表如次：

(表44)所得稅征收機關一覽表（見二十九年五月財政部編所得稅現狀一覽）

| 辦 事 處 別 | 分 處 數 | 辦 事 處 別 | 分 處 數 |
|-----------|-------|-------------|-------|
| 浙 江 辦 事 處 | 9 | 上 海 辦 事 處 | — |
| 江 西 辦 事 處 | 6 | 川 康 辦 事 處 | 18 |
| 湖 南 辦 事 處 | 6 | 河 南 辦 事 處 | 2 |
| 福 建 辦 事 處 | 7 | 雲 南 辦 事 處 | 6 |
| 廣 西 辦 事 處 | 7 | 陝 西 辦 事 處 | 8 |
| 貴 州 辦 事 處 | 6 | 湖 北 辦 事 處 | 3 |
| 甘 肅 辦 事 處 | 10 | 安 徽 辦 事 處 | 1 |
| 廣 東 辦 事 處 | 3 | 山 東 辦 事 處 | — |
| 江 蘇 辦 事 處 | — | 察 哈 爾 辦 事 處 | — |
| 河 北 辦 事 處 | — | 綏 遠 辦 事 處 | — |
| 山 西 辦 事 處 | — | 合 計 | 92 |

(二) 審查機關 此即審查委員會是。當確征機關決定稅額後，人民如有不服，得申請審查委員會審查決定。依條例第十七條規定「審查委員會於市縣或其他征收區域設置。審查委員會設委員三人至七人，為無給職，由財政部於當地公務員公正人士及職業團體職員中聘任之，任期三年。審查委員會開會時，主管征收機關長官或其代表應出席」。可見此種機關，乃合地方性甚濃之半官的地方組織。在行政上與主管征收機關並無統屬關係。所以如此者，在求兩者分立負責也。其組織規程，依條例第21條規定，由財政部擬訂，呈請行政院核定。現已由財政部擬訂公布，原文如下：

所得稅審查委員會組織規程（二十六年三月三十一日部令公布，並呈院轉奉國府令准備案，見財政公報110期）

- 第一條 所得稅審查委員會（以下簡稱審查委員會）依所得稅暫行條例第十七條第一項第二項規定組織之。
- 第二條 審查委員會設主席一人，由審查委員互選之，任期為一年，連選得連任之。
- 第三條 審查委員會主席缺席時，由委員中推選一人代理之。
- 第四條 審查委員會議，由主席隨時召集之。
- 第五條 審查委員會非有過半數委員之出席，不得開議；非有出席委員過半數之同意，不得決議，可否同數時，以決於主席。但委員人數為三人者，非全體出席不得開議。

第六條 審查委員會得向主管征收機關及納稅義務者或其代理人，調閱關係文據根據並書面或口頭質詢。

第七條 審查委員會對於審查之事件認為必要時，得提付鑑定或公估。

第八條 審查委員會決定所得額時，應作成審查決定書，敘明審查理由，由出席委員簽名蓋章，送交主管征收機關。

第九條 主管征收機關收到前條決定書後，應即送達於納稅義務者，如不能送達時，應繕錄粘貼於該機關顯示處，並登載公報或新聞紙公示之，自粘貼並登載之日起，滿二十日視為已送達者。

第十條 不服審查委員會之決定者，其訴願機關為財政部。

第十一條 審查委員會設書記一人，掌理文書及開會事務，由當地主管征收機關派員兼任之。

第十二條 審查委員會書記應於開會前二日，將納稅義務者之請求文件分類整理，分送各審查委員。

第十三條 本規程未提事宜，由財政部隨時修正呈請行政院核定。

第十四條 本規程自呈奉行政院核准施行。

惟此有須注意者，此審查委員會之職務，只在於經征機關決定所得額人民，不服提為審查時，得作審查決定，並非所有人民所得額之決定，均須該委員會審查決定也。而且此委員會之審

查決定，亦非最後決定，人民倘仍不服時，尚可提向財政部請願。至於經征機關內部經征會計等項事宜，則完全無權過問。至此項監督工作，仍由各主管上級機關及審計部負責也。

七七事變後，因抗戰關係，各地審查委員會多不能成立，於是財政部於二十七年十月十三日合頒「所得稅審查委員會救濟辦法」二條，以資補救，原文如下：

(1) 在抗戰期間，各地所得稅審查委員會因戰事關係不能組織成立或不能召集會議者，所得稅納稅義務人不服征收機關覆查決定時，得省略請求審查程序，逕依訴訟法提起訴訟。

(2) 所得稅納稅義務人依前項規定提起訴訟時，仍應照征收機關覆查決定繳納稅款，俟訴訟終了後，再為退稅或補稅。

(三) 收款機關 所得額決定後，人民即須依限納稅。收受此項稅款之機關，細則第二十五條規定「所得稅稅款由財政部主管征收機關委託國家銀行或郵政儲金匯業局征收之。其當地無上列機關者，得指定其他銀行商號或處所，代為征收」。二十五年十一月五日所得稅開征時，財政部所得稅事務處曾作下列公告：（見財政部公報105期）「查所得稅現已開征，所有各地稅款，應一律繳由當地中央銀行統給收據。其無中央銀行各地方，已由該行委託中國交通兩銀行及郵政儲金匯業局共同代為辦理。其無中央交通兩行及郵政儲匯局各地方，亦由中央銀行委託其他代收機關收

，仰各納稅義務人逕向當地有關機關繳納可也。特此公告。由
此可見現在之收款機關爲：(1)中央銀行(2)中國交通兩銀行及郵
政儲匯局，(3)被委託之其他代收機關。全國此等收款機關，分
佈殆遍，計中央銀行四十八處，中國銀行一百九十六處，交通銀
行一百七十七處，其他銀行五十九處，三等郵局以上之郵務機關二
千三百七十九處，共計二千七百九十九處，即甯夏青海新疆西康
等邊遠省份，無不有委託之收款機關。他如滬漢等處，因地方繁
盛，除有中央銀行分行經收外，更加託郵局代收，俾納稅人繳納
稅款時，得以便捷。茲將各收款機關之分佈，列表如下：

(表45) 所得稅收款機關一覽表(見二十七年十月所得稅
事務處編印之兩年來所得稅推行概況及二十九年五月財政部
編印之所得稅現狀一覽)

| 省 別 | 銀 行 | | | | 郵 局 | 合 計 |
|-----|------|------|------|-------|-----|-----|
| | 中央銀行 | 中國銀行 | 交通銀行 | 其 他 | | |
| 江 蘇 | 8 | 44 | 37 | ..... | 227 | 316 |
| 河 北 | 3 | 24 | 10 | ..... | 192 | 286 |
| 廣 東 | 3 | 7 | 2 | ..... | 194 | 206 |
| 川 康 | 4 | 12 | 1 | ..... | 171 | 189 |
| 山 東 | 2 | 15 | 12 | ..... | 140 | 169 |
| 浙 江 | 3 | 19 | 12 | ..... | 113 | 152 |
| 河 南 | 3 | 10 | 6 | ..... | 131 | 150 |
| 安 徽 | 3 | 18 | 3 | ..... | 118 | 135 |

| | | | | | | |
|----|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 福建 | 7 | 5 | 6 | ..... | 101 | 119 |
| 湖北 | 3 | 5 | 4 | ..... | 104 | 116 |
| 山西 | ..... | 3 | 2 | ..... | 99 | 104 |
| 江西 | 4 | 9 | 3 | ..... | 81 | 97 |
| 湖南 | 3 | 3 | 1 | ..... | 36 | 93 |
| 廣西 | 2 | ..... | ..... | 30 | 55 | 87 |
| 陝西 | 2 | 4 | 4 | ..... | 73 | 83 |
| 雲南 | 1 | ..... | ..... | ..... | 51 | 52 |
| 貴州 | 1 | ..... | ..... | ..... | 43 | 49 |
| 甘肅 | 1 | ..... | ..... | ..... | 47 | 48 |
| 青島 | ..... | ..... | ..... | ..... | 5 | 5 |
| 其他 | ..... | 22 | 15 | 2 | 340 | 379 |
| 共計 | 53 | 196 | 118 | 89 | 2,379 | 2,825 |

此等收款機關，與經征機關，毫無統屬關係，此即經征機關出納權分立制度之表現也。

關於收解所得稅款之手續，中央銀行業務局與財政部所得稅事務處訂有暫行辦法一份，茲錄原文如下：

中央銀行業務局雙方訂定收解所得稅款暫行辦法

財政部所得稅事務處

- (一) 財政部所得稅事務處及征收機關之稅款收解，一律由中央銀行業務局辦理之，在未設中央銀行分行處地方，由中央銀行委託中國銀行，交通銀行，郵政儲蓄匯票局或其他機關辦理

之。

- (二)中央銀行或其委託機關，得懸掛「所得稅徵收處」標誌。
- (三)財政部所得稅事務處應通知納稅人，將應納稅款逕交中央銀行或其委託機關照收，俟稅款收訖後，應即填發四聯收據，以第一聯交納稅人，第二聯交主管征收機關，第三聯交國庫總庫，第四聯存根。
- (四)所得稅款一經交入中央銀行或其委託機關，即以解與國庫論。
- (五)雙方記帳，均以中央銀行，或其委託機關所製給所得稅納稅人之收據各聯為準。
- (六)中央銀行或其委託機關，每日應將所得稅款分別各類逐筆登記帳簿，并根據帳簿將每類之總數填製日報表三張，以一張連同當日填發收據之第二聯寄主管征收機關，一張連同當日填發收據之第三聯寄國庫總庫，一張存根。
- (七)中央銀行或其他委託機關所收稅款，應立國庫所得稅款專戶存儲之，不計利息。所存之款祇限於匯解國庫總庫，并應於每旬將所收稅款逐筆填製旬報二紙，連同該旬所收稅款，匯解國庫總庫。
- (八)中央銀行及其所委託之中國交通兩銀行，郵政儲金匯業局或其他機關代收所得稅款。關於征收費用，另以公函治定之。
- (九)中央銀行與財政部所得稅事務處，對於上列辦法彼此同意呈部核准後，即由雙方函請照辦，并由雙方通知各征收機關。

，行方通函各分行處及其委託機關照辦理。

(十)本辦法如有修改，應由中央銀行與財政部所得稅事務處，雙方同意後，由處呈部備案。

第三項 征收之步驟

征收之步驟，第一為申報，第二為調查，（調查決定所得額後，如有不服，得依次提請覆查查及訴願訴訟）第三為繳納，第四為補稅退稅，茲依次詳釋之。

第一目 申報

所得稅之征收，無論扣繳或自繳，均須申報。不過扣繳法，申報與納稅同時進行，自繳法，則申報後尚須經調查等手續決定所得額後，始行繳納。

(一)申報之種類

(1)開業申報

(A)所得稅創辦前已開業者 公司商號行棧工廠及營利之個人，應於本細則施行日起（細則施行日期未定為二十五年十一月一日起，但除公務員薪給及公債利息二項所得外，其餘一概自二十六年一月一日起征，故此處所指日期，係預後者而言）一個月內，將姓名住址營業資本或股本實額，報明當地主管征收機關。（細則第46條）

(B)所得稅創辦後開業者 公司商號行棧工廠及個人之營利事業，於二十六年一月一日後開始營業者，應於開始營業後一個月內，將姓名住址營業資本或股本實額報明當地主管征收機關。

圖。(一類須知第26條)

股份有限公司或股份兩合公司發行股份時，除照上述申報外，並須將股份種類及種類每股金額營業年度報明當地主管征收機關。若股票已經發行，則由公司於結算履行日起一個月內，將上述應報事項，報明當地主管征收機關。(細則第45條)

(2)資本額變動申報 資本額為決定一類營利事業所得稅額之根據，故事先開業時既須資本申報，開業後若有變動，亦須申報，然後計算稅額方能正確。所以一類須知第四條規定「營利事業之資本額有增減時，應於增減日起十五日內，報告當地主管征收機關」。(此所稱之資本額根據細則第七條之規定當包括公積金三分之一所折算之資本)

(3)所得額申報 此為申報工作中之最重要部分，通常所謂申報者，均指此而言。

(4)其他申報 所謂申報者，就是納稅義務者之情形，凡與所得稅之征收有關者，征收機關均可製定表格，責令依式填報，作為計算，稅額及征收時之根據。上述三種申報，固為征收時必需之根據材料，但除此以外，若征收機關認為有特別調查與登記之必要者，均可隨時製定表式令人民申報。譬如為核對證券利息所得稅便利起見，可責令發行公債公司或之機關團體先行填報發行公債公司價調查表，對保險業者，可責令填報保險調查表，對收受存款之商號，可責令填報「不監銀銀行莊收受存款報告表」；對自由職業者，可責令填報「自由職業者申報登記表」。此

種申報工作，均與所得稅之征收有關，尤在吾國目前工商業登記，職業調查未曾普遍舉辦時，更爲重要。

(二) 負責申報之人

(1) 凡用扣繳法者，由支付所得之人或機關代爲申報。(條例第8—11條)

(2) 凡用自繳法者，由納稅義務者自行申報。(同上)

(3) 上二項之負責報告人，如爲無行為能力人及限制行爲能力人時，由法定代理人代爲申報。(細則第21條)

(4) 破產清理所得，由破產管理人負責申報。(細則第23條第二款)

(三) 申報之時期(指所得額申報)

(1) 第一類甲乙兩項所得，於每年結算後三個月內報告。(條例第8條)

(2) 第一類甲乙兩項之營利事業，因合併解散歇業清理，結算後仍有所得者，於結算日起二十日內申報。(細則第22條第一款)

(3) 受破產之宣告經清理後仍有所得者，於清算日起二十日內申報。(細則第22條第二款)

(4) 營利事業所得以年計者，其營業期間不滿一年或營業年度變更者，均於結算日起二十日內申報。(細則第23條及一類須知第20條)

(5) 第一類丙項之所得，於結算後一個月內報告。(條例

第九號)

(6) 第二類薪給報酬所得用扣繳法者，由扣繳者按月報告。
 (條例第十條細則第二十六條第三款及二類須知第19條)

(7) 第二類所得用自繳法之自由職業者及其他從事各業者之設有業務所者，於每年年終結算日報告。(二類須知第20條)

(8) 第二類所得用自繳法之自由職業者及其他從事各業者無固定業務所或無固定僱主者，就其各該月之所得，於結算日起十五日內申報。(二類須知第21條)

(9) 第三類所得，於付給或領取利息後一個月內申報。(條例第十一條)

(四) 申報之手續 各種申報，均須依規定格式填報，其表格由財政部主管征收機關製定發交各地征收機關，由申報者自行具領，或由各地征收機關委託當地行政機關商會同業公會郵政局或經收稅款機關，存備申報者具領并公告或揭示知(細則第37條)一概不得附征任何費用。(細則第38條)

(1) 第一類甲乙兩項所得，應填第一類所得額甲種報告表，(各類報告表格式均見附錄丁(1))并須提出財政目錄資產負債表損益計算書或其他足以證明其所得額之賬簿文據(細則第24條及一類須知第19條)

(2) 第一類丙項所得按資本額計算者，開上辦理(細則第24條及一類須知第21條)

(3) 第一類丙項所得不能按資本額計算者，須填第一類所

得額乙種報告表。(一類須知第22條)

(4)第一類甲乙兩項營利事業因合併解散或轉讓而經清算或清理後仍有所得者，應填具第一類所得額丙種報告表，并附送清算或清理計算書。(一類須知第23條)

(5)第一類丙項所得之用扣繳法者，於扣繳稅款後，須填具第一類所得額丁種報告表，并附送扣繳清單。(一類須知第24條)

(6)第二類所得之用扣繳法者，於扣繳稅款後，須填具第二類甲種或丙種所得額報告表，并附送扣繳清單。若遇有二類須知第十四條至第十七條等事者，應另單敘明。(二類須知第19條)

(7)自由職業者及其他從事各業者之所得，就各月平均額填具第二類乙種報告表。如須扣除費用者，并應附送收支計算表。(二類須知，第20、21兩條)

(8)支付公債利息之機關每屆付息時，於扣繳稅款後，須填具第三類甲種所得額報告表。(三類須知第18條)

(9)發行公司債之股份有限公司每屆支付債息時，於扣繳稅款後須填具第三類乙種所得額報告表並附送納稅義務人清單。(三類須知第19及23兩條)

(10)股份有限公司之董事或股份兩合公司之無限責任股東每屆發給股息時，於扣繳稅款後，須填具第三類丙種所得額報告表并附送納稅義務人清單。(三類須知第20及23兩條)

(11)收受存款之行號每次結算利息時，於扣繳稅款後，須

填具第三類丁種所得額報告表。(三類須知第21條)

(12) 壽險被保險人滿期受領超過保險費總額之保險金額，保險人支付時，於扣繳稅款後，須填具第三類戊種所得額報告表。(三類須知第22條)

(五) 受申報之機關，為當地主管機關

第二目 調查覆查查及訴額訴訟

(一) 調查 主管征收機關於各類所得額，經報告義務者報告後，得隨時派員調查。(條例第十三條)所謂得隨時派員調查者，即必要時派員調查，不必要時，可毋庸派員調查。若若干種所得額之報告，大都正確無誤，毋庸再事調查，徒費手續也。不過申報後十五日內，務須調查完畢，決定其所得額(細則第33條)并將應納稅額，通知納稅義務者。(條例第14條第一款)此項「所得稅額決定通知書」，財部規定有一定格式，征收機關並須分所得種類編號登記。(細則第32、40兩條)

當地主管征收機關認申報人申報不實時，得按定期限要求申報人提示有關納稅額之證明文據。申報人對於前項要求怠不履行時，當地主管征收機關得依調查或其他方法逕行決定其所得額及納稅額並通知之。申報人受前項通知時，應依納稅期限納稅。(細則第34條)

(二) 覆查 納稅義務者接到調查決定通知後，如有不服，得於二十日內敘明理由，連同證明文件，請求當地主管征收機關，重行調查，主管征收機關應命另行派員覆查查決定之。(條例第14條)

第二款) 覆查期限自接收請求之日起十日內爲之(細則第33條) 覆查決定後，納稅義務者應即依法納稅。(條例第14條第3款) 於此有須注意者，即派往覆查者須爲調查者之另一人，以防流弊。

(三) 覆查，納稅義務者接到覆查決定之通知後，仍有不服時，得於十日內申請審查委員會審查決定之。主管征收機關對於聲請審查之稅款，應存放當地庫房，俟審查委員會決定後，依其決定爲退稅或補稅。(條例第15條第1、2兩款) 惟在抗戰期間，各地所得稅審查委員會因戰時關係不能組設成立或不能召集會議者，所得納稅義務人不應征收機關覆查決定時，得直接請求審查程序，逕次訴願法提起訴願。稅民依前項規定提起訴願時，仍應照征收機關覆查決定額繳納稅款，俟訴願終了後，再爲退稅或補稅。(二十七年十月十五日財部令行之所得稅審查委員會救濟辦法一一見財政評論二卷一期)

扣繳所得稅者自繳所得稅者或代繳所得稅者，對於調查暨審查人員要求提示之憑證，不得加以拒絕(細則第41條)否則，征收機關或審查委員會得逕行決定其所得額於納稅者將更爲不利也。

(四) 訴願與訴訟 納稅義務者對於審查委員會之決定不服時，得提起行政訴願或訴訟。(條例第十六條) 訴願機關爲財政部。(所得稅審查委員會組織規程第十條) 訴願如仍有不服時，得或准其向行政院提行政再訴願？或准其向行政法院爲行政訴訟？抑或認爲最後決定？稅法未有明文規定，嗣後據所得稅事務處二十七年三月三十一日代電解釋依行政訴訟法之規定，須依窮盡途

提起再訴願（受理機關為行政院）以後，方得提行政訴訟。（受理機關為行政法院）人民應先提訴願，再提訴訟，不能自由選擇。

第三目 繳納

（一）負責繳納之人 與負責申報之人同

（二）繳納稅款之時期 此可分為兩種，即凡用扣繳法者，於結算申報時繳納之，而用自繳法者，則於結算申報後一定期限內繳納之。（惟有一種外情形，即自由職業者及其他從事各業者無固定業務所或無固定雇主者之所得，雖用自繳法，亦於申報時同時繳納）茲分別列示於下：

（A）用扣繳法

（1）第一類內項一時營利事業所得之有支付人或機關者，於結算申報時繳納之。（細則第26條第一款）

（2）第二類中之公務員薪給報酬所得，以及自由職業者及其他從事各業者薪給報酬所得，其有支付人或機關者，按月繳納之（細則第26條第二款）惟扣繳之自由職業者及其他從事各業者，若其稅款甚微，按月報繳，手續煩瑣，與公家亦無裨益，故特准其將報繳時間稍予變通，以節手續。即凡此項稅款每月不滿五元者，得准其每三個月報繳一次，或因稅款過少，准先預繳數月或全年，但均須事先呈准當地征收機關。

（3）第三類滙存存款所得，於結算息金申報時繳納之。

（細則第26條第三款）

（B）用自繳法者

(1)第一類甲乙兩項營利事業所得，依各業每年之結算期，於每年三月一日起至五月末日止或八月一日起至十月末日止，一次繳納之。(細則第26條第一款)

(2)第一類甲乙兩項營利事業因合併解散歇業清理經結算後仍有所得者，於結算申報日起二十日內繳納之。(細則第26條末款)

(3)受破產之宣告經清理後仍有所得者，於結算申報日起二十日內繳納之。(同上)

(4)第一類甲乙兩項營利事業之營業年度變更時，其新舊年度交替期間之所得，於結算申報日起二十日內繳納之(同上)。

(5)第一類丙項一時營利事業所得之無支付機關者，於結算申報日起三十日內繳納之(同上)。

(6)第二類自由職業者及其他從事各業者之薪給報酬所得，設有業務所者，於每年年終結算後報告日起二十日內繳納之(細則第26條末款及二類須知第20條)。

(7)第二類自由職業者及其他從事各業者之薪給報酬所得，無固定業務所或無固定僱主者，就其各該月之所得，於結算日起十五日內繳納之(二類須知第21條)

上述繳納期限，除扣繳者稅款在申報時同時報繳外，其餘自繳者，若對於主管征收機關調查後所決定之所得稅額決定通知書有不服而提請覆查者，則其稅期限，應自覆查決定後之日期起

始推算。

(三)繳納之手續 繳納所得稅之先決條件，為所得稅額之決定，如課所得稅者，因稅款非扣繳者本身所出，無利害關係，與扣繳者通同作弊外，絕鮮有不正確情事，所以稅法規定，凡扣繳者，均於結算時自行繳納之，此種稅額之決定，無何問題，至於自繳所得稅者，其利害關係既密切，計算亦煩雜，稍誤無算情事，在所難免，所以對於此種所得，於申報後，尚須調查手續。調查決定後，人民有不服者，還可依次提請覆查查及訴請訴訟等程序，以求所得稅額之最後決定，因之此種所得稅額之決定有下列幾種情形：

(1) 稅民申報後認為真確可靠准予決定者（為經會計師之證明認為毋庸再事調查者）

(2) 稅民申報經調查後予以決定者

(3) 調查決定不服，提請覆查查後決定者

(4) 覆查查決定不服，提請審查後決定者

(5) 審查決定不服，向財政部訴願後決定者

(6) 訴願決定不服，向行政院提再訴願決定者

(7) 再訴願決定不服，向行政院提行政訴訟決定者——最後決定。

後決定。

稅額決定後，第二步手續即為通知，同時征收機關本身應將各屬所得名額，按照申報表及決定通知書之內容，將納稅者之姓名住址職業所得稅決定數額及其他應行記載事項，分別記載於

• (細則第39條)征收機關人員對於所得名簿之內容，為納稅者之所得額納稅額及其他憑證關係文據等應絕對保守秘密。(細則第43條)

人民接到征收機關所得稅額決定通知書後，即須於繳納期限內向經收稅款機關繳納所得稅，經收稅款機關收到稅款後須發給主管征收機關所規定之正式收據，作為已繳所得稅之憑證。(細則第81條)。

二 戰時時期，時局瞬息萬變，政府需款孔急，故所有稅款，均定於申報時同時繳納，事後再行調查等手續，決定退補。(見財政評論二卷一期我國戰時財政金融法規彙編中之普通所得稅繳納辦法)

扣繳所得稅者向收稅機關繳納稅款時，經收稅款機關於收到稅款後，亦須發給主管征收機關所規定之正式收據(細則第29條)而且於扣繳稅款時，並須通知納稅義務人。(細則第28條第一款)

自繳所得稅者，所得額事先報告，稅額由主管征收機關決定，故繳納稅款後，手續即算完結。而扣繳者，則於繳款後，除支付無形名利息及存款利息另以竹種表式申報外，因屬其各個納稅義務人所得額申報當地主管征收機關，主管征收機關認為無異證據，始為手續完結。(細則第28條第二款)

繳納之稅款，概以法幣行之。但經收稅款機關之地方，稅額甚少者，得以金圓代替。據中央銀行規定「辦理納稅款項繳納

上五條，茲將其於下：

- (一) 郵票代繳所得稅款，每次總數至多以國幣五元為限。
 - (二) 代繳所得稅款之郵票，以票面一角二分者為限（零數約五分一分郵票）。
 - (三) 代繳所得稅款之郵票，以各省通用者為限。其各省及限定省分者之郵票，均不適用。（印花稅票不能當作郵票）。
 - (四) 郵票需用紙質白紙，隨時運回關於繳納所得稅之函件，掛號寄交執事之所得稅收處（除郵局外）。
 - (五) 各所得稅收處（除郵局外）收到此項代繳稅款之郵票，除憑票發給收用外，應即按照國幣數目列收所得稅憑單之帳。
- 時營利事業無一定永久之營業處所者，在收據開往往處以查驗其發生稅情形，茲將部特定「一時營利事業所得稅繳納辦法」，以資防範，茲錄其條文如下：（見財政評論二卷一期我國戰時財政金融法規彙編）
- 凡在各省境內無固定牌號或臨時販賣貨物之一時營利事業商人，於每次營業開始時，應向當地所得稅征收機關，繳納申報登記手續，其申報登記應行條例第一條丙項規定。征收一時營利事業所得稅。
2. 普通商販，如臨時運銷種種貨物，雖不收費水運之營業場所銷售時，均屬於無一定營業開始時，僅照前項規定申報登記納稅，前項商販對於臨時運銷所規定之一時營利事業所得稅，如併入商號本身營業總收入內計算者，其已納之一時營利事業所得稅。

得依照第一類征收須知第十五項之規定，於匯算之所得稅額中扣除之。

3. 一時營利事業商人，應於每次營業結束後一箇月內，將所得額依照規定格式報告於當地主管所得稅征收機關。

4. 一時營利事業商人，於到達收貨或銷貨地點時，應向當地主管所得稅征收機關報告其所投入收售貨物之行號及地址。

5. 一時營利事業商人，在申報所得額未經定時，所有各種有根據據均應保存必要時該當地主管所得稅征收機關，得提出備查。

6. 一時營利事業商人運送貨物，如將普通時須出票附帶單據。

7. 一時營利事業商人，對於前列各條規定事項，如不遵辦，或所報不實者，當地主管所得稅征收機關得分別情節，依照所得稅暫行條例第五章各條規定辦理。

8. 本辦法自公布日趨施行。

再者，二十八年十二月九日財政部復公布「一時營利事業所得稅徵收辦法」，凡十三條，茲亦抄錄於下，以供參考。

1. 第一類丙項一時營利事業所得稅之徵收，除依所得稅暫行條例，所得稅暫行條例施行細則，及第一類營利事業所得稅征收須知各規定辦理外，應依本辦法辦理之。

2. 營利事業於本業以外，兼營一時營利，其所得列入本業收益計算者，應於本業年度結算時，合併計算徵稅。其單獨計算者，應照時報繳所得稅。

8. 一時營利事業所得稅之繳納方法，應依所得稅暫行條例施行細則第二十七條第二款之規定辦理。

4. 營利事業代他人經營一時營利者，應負責扣繳所得稅。

5. 不依前項規定報繳者，主管征收機關，得依照所得稅暫行條例第十八條第十九條及第二十條之規定懲處之。

6. 一時營利所得每次結算後，自繳或扣繳所得稅者，應依照規定向當地主管征收機關申報納稅。

7. 一時營利事業者，在當地無固定住所，於未納稅前，在征收機關令其取具保證，負承保納稅之責，或由納稅人預繳稅款，俟決定稅額後，分別退補。

8. 征收機關得函請各海關關卡隨時前往抄驗報關貨物戶名比數及金額，以利稽征。

9. 倉庫棧棧寄存物品，除係經常營業商號有牌號地址者外，其屬於個人存儲者，應由倉棧於收存商品之翌日填具報告表報告當地主管征收機關。

10. 經別人經手買賣商品，如買賣一方無營業組織及未設有固定營業處所者，應於接受買賣之日起三日內填具報告表報告當地主管征收機關。

11. 各業公司商號工廠，凡買賣貨品價值在五元以上，其對方無營業組織及未設有固定營業處所者，應隨時填具報告表報告當地主管征收機關，並於結算時負責扣繳所得稅。

12. 各業公司商號工廠依照前項規定扣繳所得稅時，未不明瞭

其所得額，得就貸款，預扣百分之二十為保證準備，並負責保證稅款之責任，通知該交與人，自行報繳。

15 各業公司商號工廠凡依照前二項規定手續完成扣繳責任者，或因預扣保證準備金而自繳者，當地主管征收機關得依照所得稅暫行條例施行細則第三十條之規定，照稅額給予千分之五之獎勵金。

第四目 補稅與退稅

(一) 補稅 當地主管征收機關，對於扣繳之稅額發現不足時，應責令扣繳所得稅者繳足之，(細則第85) 審查或訴願評議後所決定之應納稅額，若超過於原征收機關審查時所決定之稅額時，亦須補稅(條例第十五條)至於自繳所得稅者，雖經照征收機關所決定之稅額納稅，但事後征收機關審核時或經人告發而發現原繳稅額有不足情事，亦可責令補稅，其有無異情事，尚須另照罰則處罰。

(二) 退稅 退稅之原因甚多，(詳見第一章第八節第二項) 稅法中明文規定者，有下列幾種：

(1.) 覆查決定後所納之稅，若事後經審查或訴願評議後所決定之應納稅額較前為少時，可聲請退稅，主管征收機關於此項退稅時，應將退稅部份之利息，一併退還之(條例第十五條)。

(2.) 納稅義務人對於扣繳之所得稅認有應行減除者，得向當地主管征收機關聲請退稅(細則第88條)。

(3.) 據解釋第六號第一項，凡以公債充抵實惠者，應予退稅。

體之基金，事先被認源法已扣所得稅者，應提出證明，聲請退稅。但嗣後三類征收須知更訂一次，其第六條規定「凡證券所生之利息不適用暫行條例第二條第三款免稅各規定」。則教育慈善機關或團體以公債為基金者，其被扣之所得稅，事後不能申請退稅矣。不過其基金若為存款，而在征收機關核准免稅前已扣存款利息所得稅者，則可向主管征收機關聲請退稅。（三類須知第十二條）。

(4.) 第二類薪給報酬所得以年計或以其他定期計者，須按月平均課稅，於支付時一併扣繳（二類須知第15、16條）。此項所得，若於年末（或期末）一次發給，本無何問題，若按月照平均數（或平均近似數）暫領或借支，先行照暫支數扣繳所得稅，而以後數個月忽行減薪，以致影響其全年之每月平均額，除計已繳之所得稅，已超過全年平均計算應繳之所得稅者，得請求退稅。例如某甲年薪七千二百元，按月平均為六百元，前六月每月先借支六百元，每月扣繳所得稅二十三元六角，共計扣繳一百四十一元六角。後六月因特殊原因減薪，每月只借支三百元，每月扣繳所得稅二元六角共計扣繳十五元六角，全年共扣稅減一百五十七元二角。而某甲之全年所得，實際僅得四千八百元，按月平均薪額為四百元，應月繳所得稅九元六角，年計為一百五十二元二角，而實際已繳者為一百五十七元二角，應請退稅十二元。

此項退稅，稅法雖未明文規定，但照依有關條文推斷，此種情形，應予退稅。蓋若上列某甲之所得，非以年計，而以月計，

，無須照各月實領額扣繳，不能提前退稅。

退稅之當與否，足以影響於稅民對稅務行政當局觀念之良窳，關係對於稅制推行之順利與否，有密切關係。故當局特頒布所得稅退稅暫行辦法，規定各項退稅手續，以資徵收機關與人民新運過程時有所遵循。第一次公布之辦法，計十條，係於二十六年五月二十四日部令核准備案，嗣於二十八年一月修訂一次，茲錄條文於下：

所得稅退稅暫行辦法。

一、所得稅退稅事項，依本辦法辦理之。

二、退納溢繳所得稅款具有下列條件之一者，准予退稅。

(1) 因核定稅額計算錯誤責任不屬於納稅人或扣繳義務者，不論數額之大小，均予照退。

(2) 退納溢繳所得稅款出於納稅人或扣繳義務者，以納稅額為限，其數達滿一元以上者照退。

三、納稅人申請退稅，應從繳納稅款日期起算，於三個月內提出退稅申請書。(格式1) 送由當地所得稅主管徵收機關查核，填具退稅申請書。

四、各省市所得稅主管徵收機關收到所得稅報告表，應儘於收到日起十日內審核，如發覺溢繳溢繳稅款在於退稅條件者，不待納稅人申請，准予退稅。

五、各省市所得稅主管徵收機關核定應退之稅，應填發工聯退稅通知單，通知納稅人，送由該省市中央銀行匯庫分庫匯

付退款，同時以退稅通知書，附同空白退稅三聯收據送還原納稅人。

六、原納稅人收到退稅通知書後，應即於空白退稅三聯收據上簽名蓋章，並照常貼足印花，持同退稅通知書向指定經付機關具領退款，該項通知書，自發出日期起算，以一個月為有效期間。

七、由所得稅項下劃撥相當數額之退稅準備金專戶存儲於中央銀行備付應退稅款。

八、各省市由中央銀行國庫局指定一部分庫經營該省市退稅撥款事項。

九、中央銀行國庫總庫或各省市指定經營退稅撥款之分庫接到所得稅退稅憑證及退稅付款通知書後，應即將退稅付款通知書第三聯送同應退稅款匯寄經付退稅機關，以備納稅人具領，分庫於匯撥後，隨時通知總庫劃帳。

十、經付退稅機關獲得退稅三聯收據，應寄交原匯發退稅款項之國庫分庫。

十一、各省市經營退稅撥款之國庫分庫收到退稅三聯收據後，以第一聯送當地所得稅主管征收機關，第二聯送國庫總庫，第三聯存查。

十二、納稅人逾期未領或無法投遞之退還退稅款項，仍由國庫總庫列入其他收入科目帳內。

十三、各省市經營退稅撥款之國庫分庫於每月底將退稅清

單三份，以一份送當地主管征收機關，二份送中央銀行國庫局。

十四、中央銀行國庫局於每月底填製退稅準備金餘額表，並附同各省市應付退稅清單一份，送財政部所得稅事務處存核。

十五、本辦法於呈部核准後施行。

第四項 獎勵與罰則

(一)獎勵 扣繳所得稅者，如能依照法定手續期限，完成其扣繳之職責者，當地主管征收機關，得照其扣繳之總數，給予千分之五之獎勵金，但政府機關不適用之（總則第30條）。

銀錢業所扣繳之存款利息所得稅，財政部准給予被扣所得額百分之一（即被扣稅款百分之二十）之獎勵金。此項獎勵金，經銀錢兩業公會議決，仍貼還存戶，以示體恤。故存款利息所得稅，稅法中規定稅率為千分之五十，但實際被扣者，僅千分之四十也。

關於頒發獎勵金之詳細手續，財政部特訂「所得稅獎勵金暫行辦法」，茲錄條文於下：

所得稅獎勵金暫行辦法（二十六年六月二十六日部令核准備案）。

第一條 扣繳所得稅者，如能依照法規手續期限完成其扣繳之職責者。

依所得稅暫行條例施行細則第三十條第一項之規定，得向當地主管征收機關申請發給獎勵金。

第二條 獎勵金每半年發給一次。

第三條 扣繳所得稅者，應於每年六月末及十二月末將該半年內扣繳稅款之數額給算，並於十五日內，依照聲請書格式聲明，並請當地主管征收機關核發。

第四條 扣繳所得稅者，未到聲請之期限而歇業或解散者，得於歇業或解散之時聲請之。

第五條 各地主管征收機關收到核發獎勵金聲請書時，應於一個月內予以核定，連同空白收據送由聲請人於收到後十日內將核定之獎勵金額填明，向當地主管征收機關具領。

第六條 主管征收機關於收到領款收據後，應即簽發支票或匯票。

第七條 扣繳所得稅者，不於第三條規定之期限內為聲請者，不得再為聲請。

第八條 各地主管征收機關，應將獎勵金收據編號粘附於支出計算書，於學年度終了後兩月內，呈送所得稅事務處審核報部，轉送審計部核銷。

第九條 獎勵金之發給自分位起算。

第十條 本辦法自呈部核准備案日施行。

(一)罰則 社會人士良莠不齊，所得稅之推行，自動依法納稅者固在多數，但貪圖私利，作奸犯法者，亦所難免，為豐稅務收，防止奸風起見，故稅法中不得不有罰則之規定，條例第12, 18, 19, 20, 及續則第4, 42, 43, 44, 各條，均為屬於懲罰之規定，茲分釋於下：

(1.) 不依期限報告或怠於報告者，科以二十元以下之罰鍰，(條例第18條) 報告之期限見本節第三項第一目，茲不贅述。

(2.) 隱匿不報或為虛偽之報告者，除科以二十元以下之罰鍰外，並得移請法院，科以漏稅額二倍以上五倍以下之罰金，其情節重大者，得併科一年以下有期徒刑或拘役，(條例第十九條) 其有觸犯刑法虛造文書罪之情形者，主管征收機關並應報請法院法辦。(細則第42條)

(3.) 主管征收機關對於所得額之報告，發現有虛偽隱匿或逾期未報者，得逕行決定其所得額(條例第12條) 此即人民凡有報告不實或逾期未報者，除依上述二點罰辦外，主管征收機關，並得進行決定其所得額，依此方法所決定之所得額，雖與實際情形有所出入，亦所不顧，此蓋其中含有征罰之意義在焉。至於逾期申報者，雖無不實情事，但亦只可為征收機關單方決定稅額時之參考而已。不能要求作為法定之根據也。否則，征收機關對於人民逾期未報所決定之應納稅額，納稅者儘可補報以要求更正，事實上將不勝其煩矣。

(4.) 當地主管征收機關，認申報人申報不實時，得指定期限要求申報人提示有關納稅額之證明文據。若申報人對此怠不履行或不能履行時，當地主管征收機關得依調查及其他方法逕行決定其所得額及納稅額並通知之，(細則第84條一類須知第25條及二類須知第22條) 依此方法所決定之所得額與實際相符與否，可以不計，其意義與上述同。但此條征收機關之所以單方決定其所

得額者，只在於申報人對於提示證明文據之要求不履行，至於申報之內容，征收機關在未得證明文據確實查明外，只有認為有不實之嫌疑，而不能斷定其為舞弊。故除事後查明其確為舞弊者外，此項情形，只有予以單方決定所得額之處置，不能復援條例第十八，十九兩條之罰則，予以處置罰。查細玩此條條文，其用意在於儆戒申報者，務須於限期內提示有關納稅額之證明文據，以供審查申報表之根據，俾便決定其所得額也，故此條逕行決定其所得額之意義與上稍有不同。

(5) 納稅義務者或扣繳所得稅者，不依期限繳納稅款，主管征收機關得移請法院追繳，並依左列規定處罰之。(條例第20條)

1. 欠繳稅額全部或一部逾三個月者，科以所欠金額百分之三十以下之罰金。

2. 欠繳稅額全部或一部逾六個月者，科以所欠金額百分之六十以下之罰金。

3. 欠繳稅額全部或一部逾九個月者，科以所欠金額一倍以下之罰金。

繳納稅款期限，請讀者參閱前本節第三項第三目。

以上第(1)(2)(3)(4)四點，為關於申報方面者，第(5)為關於繳納方面者，但均為對於納稅義務者懲罰。而下述第(6)一點，則為對於征收人員之懲罰也。

(6) 征收所得稅機關人員對於納稅人之所收繳納稅額及其

證明關係文據應絕對保守秘密，違者經主管長官查實或於受審人告發，經查實後，主管長官應予以撤職或其他懲戒處分，觸刑罰法者，並應報請法院法辦。（細則第43條）我國人民習性，對於各自之經濟狀況，多似帶有若干秘密性質，雅不欲他人洞悉其內幕，不少人對於所得額之申報，不願真情吐露者，其動機往往並非為求稅負之逃避，蓋惟恐本身經濟狀況秘密之洩漏也。此在營業團體，因有同業上之競爭及其他僱用關係，尤屬多見不鮮，故征收人員保守秘密一點，與所得稅制之推行，關係極為重大。其處罰之規定，雖與上述其他罰則對象不同，意義有別，但其重要性並不稍遜也。

(7)當地主管征收機關依暫行條例第十八條第十九條第二十條各款規定科罰時，應向受罰人送達處罰書，對於繳納之罰款應給予收據。此項處分書及收據應加蓋處罰機關之關防及負責人之名章。（細則第44條）此項關於罰則執行手續之規定也。

關於罰鍰之執行，財政部特訂「所得稅罰鍰暫行辦法」，茲錄條文於下：

所得稅罰鍰暫行辦法(二十六年六月二十六日部分核准備案)

第一條 各地主管征收機關，對於自繳所得稅者或扣繳所收稅者，有所得稅暫行條例第十八條或第十九條之情事科以罰鍰時，應作成處分書送達受罰人。

第二條 處分書應照製定之處分書格式填載加蓋關防，並由該征收機關長官簽名蓋章。

第三條 受罰人接到處分書，應於十日內向指定征收機關繳納罰款。

第四條 受罰人逾限抗不繳納罰款時，主管征收機關應移請當地警察機關依法執行。

第五條 受罰人繳納罰款時，經收稅款機關應發給收據。

第六條 收據計分四聯，由當地主管征收機關加蓋關防，送交經收稅款機關，第一聯發給受罰人，第二聯送交當地主管征收機關，第三聯送交國庫總庫備核，第四聯存根。

第七條 本辦法自呈部核准備案日施行。

第六節 非常時期過分利得稅

(+)籌辦之經過 自蘆溝橋事變，展開全面抗戰以來，全國人士，無不奮臂讓呼，共赴國難。前方將士，前仆後進，英勇犧牲；戰區民衆，室家爲敵人砲火所燬，輾轉避難後方，備受顛沛流離之苦；然後方有錢階級，而反窮奢極慾，盡情享受，力肆揮霍，顯然發生榮枯異致之象。同時因人口集中，供需失調，物價開始上漲，商人階級陡獲厚利。並以所獲之厚利，轉投入於消費市場，更促使物價上漲。此種豪賤之國民經濟與社會之不平，無不以爲有非常時期經濟增加生產節約消費之原則與社會之正義，商人對於此種厚利之獲得，並非全憑經營能力而來，實係抗戰之時會所賦與；而物價之增高，一方面增加商人利潤，一方則使一般消費在增加困苦之程度。爲平抑社會之不平，調節變態之國民經

清起見，於是政府遂籌議創辦利得稅。

本稅原定名為戰時利得稅。國民參政會第一次閉會時，曾經決議辦理。嗣後立法機關與財政部兩方各別擬定原則，討論結果，雙方意見大致相同，其後由國防最高會議議決稅法原則六項，交由財政部起草稅法，此時將本稅名稱改為非常時期過分利得稅。至二十七年十月二十八日財部所擬草案經立法院三讀通過，由國府頒布，是為非常時期過分利得稅條例。征收事務由所得稅征收機關兼辦。定自二十七年七月一日開始征收。後因地商會紛紛請修正稅法，政府為顧卹商情起見，分別採納徵點。修正條例於二十八年七月六日公布（見附錄（丙）（五）。同年九月十二日復由院令公布非常時期過分利得稅條例施行細則（見附錄（丙）六）。其主要內容如下。

（二）課稅範圍 在抗戰期間，有左列過分利得之一者，除課所得稅外，加課利得稅。

一、凡公司商號行棧工廠或個人資本在二千元以上之營利事業，官商合辦之營利事業，及一時營利事業，其利得超過資本額百分之二十者。

二、財產租賃之利得，超過其財產價額百分之十五者。

（三）減免 凡由戰區遷入內地之工廠，及因戰事受有重大損失之營業，經查明屬實者，應暫予免稅。惟此種工廠及營業，應於本細則、權利得稅而言）施行後三十日內，將損失情形報告當地主管征收機關查明核定之。其一時無法調查者，應暫就所在地

營業部分之利得計算徵稅，俟將來查明後，再行分別退稅或補稅。再者，營利事業利得，其利潤率未超過百分之二十，財產租賃利得，其利潤率未超過百分之十五者，亦在減免之列，不予課稅。蓋在此限度之內，認為非過分利得也。

(四) 稅率

(1) 營利事業過分利得之稅率如下：

1. 利得額超過資本額百分之二十至百分之二十五者，其超過額征百分之十。
2. 利得額超過資本百分之二十五至百分之三十者，其超過額征百分之十五。
3. 利得額超過資本額百分之三十至百分之四十者，其超過額征百分之二十。
4. 利得額超過資本額百分之四十至百分之五十者，其超過額征百分之三十。
5. 利得額超過資本額百分之五十至百分之六十者，其超過額征百分之四十。
6. 利得額超過資本額百分之六十者，其超過額一律征百分之五十。

(2) 財產租賃過分利得之稅率如下：

1. 利得額超過其財產價額百分之十五至百分之二十者，其超過額征百分之十。
2. 利得額超過其財產價額百分之二十至百分之三十者，

其超過額征百分之十五。

8. 利得額超過其財產價額百分之三十至百分之四十者，

其超過額征百分之二十。

4. 利得額超過其財產價額百分之四十至百分之五十者，

其超過額征百分之三十。

5. 利得額超過其財產價額百分之五十至百分之六十者，

其超過額征百分之四十。

6. 利得額超過其財產價額百分之六十者，其超過額一律

征百分之五十。

本稅所通用之稅率，乃依利潤率之增高，實行超額累進，與所得稅一類所得所通用之稅率不同。因其為超額累進，故最高累進稅率雖為50%，而折合全額累進率，遠較此為低。今以營業利得為例，如加上一類甲項所得稅率，稅餘淨額仍屬甚大，試閱下表：

(表46)

| 利 潤 率 | 逐 分 別 得 稅 | | 所 得 稅 率 (全額) | 稅 負 合 計 (全額) |
|----------|-----------|----------|-----------------|-----------------|
| | 超 額 | 折 合 全 額 | | |
| 5%—10% | — | — | 5% | 3.00% |
| 10%—15% | — | — | 4% | 4.00% |
| 15%—20% | — | — | 6% | 6.00% |
| 20%—25% | 10% | 2%以下 | 8% | 10.80%以下 |
| 25%—30% | 15% | 4.17%以下 | 10% | 14.17%以下 |
| 30%—40% | 20% | 8.125%以下 | 10% | 18.125%以下 |
| 40%—50% | 30% | 12.50%以下 | 10% | 22.50%以下 |
| 50%—60% | 40% | 17.08%以下 | 10% | 27.08%以下 |
| 60%—100% | 50% | 30.25%以下 | 10% | 40.25%以下 |
| 100%— | 50% | 50%以下 | 10% | 60.00%以下 |

觀上表，設某商店之利率為100%，則利得稅征至最高級稅率，而折合全額累進率為80.25%，加上所得稅(一)甲類稅率10%，共為40.25%，納稅後淨額尚達59.75%之利潤率。

再者，因超額累進關係，稅款須逐級計算，手續頗為繁雜，征收當局特編一公式，以便計算，茲附錄於後：

過分利得稅應納稅額計算公式

(甲)營利事業過分利得稅

1. 利得額超過資本額百分之二十至百分之二十五者

$$\text{應納稅額} = 0.1 \times \text{利得額} - 0.02 \times \text{資本額}$$

2. 利得額超過資本額百分之二十五至百分之三十者

$$\text{應納稅額} = 0.15 \times \text{利得額} - 0.0325 \times \text{資本額}$$

3. 利得額超過資本額百分之三十至百分之四十者

$$\text{應納稅額} = 0.2 \times \text{利得額} - 0.0475 \times \text{資本額}$$

4. 利得額超過資本額百分之四十至百分之五十者

$$\text{應納稅額} = 0.3 \times \text{利得額} - 0.0875 \times \text{資本額}$$

5. 利得額超過資本額百分之五十至百分之六十者

$$\text{應納稅額} = 0.4 \times \text{利得額} - 0.1375 \times \text{資本額}$$

6. 利得額超過資本額百分之六十者

$$\text{應納稅額} = 0.5 \times \text{利得額} - 0.1975 \times \text{資本額}$$

(乙)財產租賃過分利得稅

1. 利得額超過財產價額百分之十五至百分之二十者

$$\text{應納稅額} = 0.1 \times \text{利得額} - 0.015 \times \text{財產價額}$$

2. 利得額超過財產價額百分之二十至百分之三十者
應納稅額 = $0.15 \times \text{利得額}$ — $0.025 \times \text{財產價額}$
3. 利得額超過財產價額百分之三十至百分之四十者
應納稅額 = $0.2 \times \text{利得額}$ — $0.04 \times \text{財產價額}$
4. 利得額超過財產價額百分之四十至百分之五十者
應納稅額 = $0.3 \times \text{利得額}$ — $0.08 \times \text{財產價額}$
5. 利得額超過財產價額百分之五十至百分之六十者
應納稅額 = $0.4 \times \text{利得額}$ — $0.18 \times \text{財產價額}$
6. 利得額超過財產價額百分之六十者
應納稅額 = $0.5 \times \text{利得額}$ — $0.19 \times \text{財產價額}$

(五) 計算

(1) 營利事業利得之計算

1. 公積金不得併入資本計算
2. 左列公益慈善之捐助，應作為營業上合理必要之費用，但以能提出確實證據者為限：
 - 甲、經政府核准或公共機關團體之決議提倡者
 - 乙、直接並積極於國家有益者
3. 其他準用所得稅舊條例之規定

(2) 財產租賃利得之計算

1. 財產價額以二十六年七月七日之市價為標準。無當其之市價者，應由當地所得稅征收機關地政主管機關代表及地方公正人士組織評價委員會評定之。

2. 已納或應納之所得稅及財產折舊，不得扣除。
3. 營利事業以租賃財產為其附業或其收益中有屬於財產之租賃者，其租賃部分之過分利得，應與其本業之過分利得分別計算徵稅。
4. 左列各款得扣除之
 - 甲、財產之修繕及其他必要費用。但在租約內載明由承租人負擔者不在此限。
 - 乙、保險費
 - 丙、合法捐稅
5. 其他準用所得稅暫行條例之規定

(六) 征收 本稅征收事務，由所得稅征收機關辦理。其申報調查審查等程序，準用所得稅暫行條例之規定。

第七節 歷年稅收概況

歷年稅收之趨勢： (表47)

| 年度 | 預算數 | 實收數 | 預算 | 備 考 |
|------|-------------|-----------------|-----|--------------------------|
| 廿五年度 | 5,000,000元 | 6,487,271.14元 | 100 | 實收數超過預算數 |
| 廿六年度 | 25,000,000 | 20,238,439.79 | 312 | 實收數在預算數八成以上 |
| 廿七年度 | 12,500,000 | 8,604,273.92 | 133 | 包括下半年六個月實收數約預算數之七成 |
| 廿八年度 | 30,000,000 | 31,746,969.98 | 498 | 上項實收數計數業已超過預算數將來決算或當即可超過 |
| 廿九年度 | 75,000,000 | 72,000,000.00以上 | | 實收數係至二十九年度實收累計數非決算數 |
| 三十年度 | 135,000,000 | | | |

國稅收入之趨勢：

(表45)

| 期 別 | 二十五年 度 | | 二十六年 度 | | 二十七年 度 | | 二十八年 年度 | |
|------|--------------|-----|---------------|-----|--------------|-----|---------------|-----|
| | 實 收 數 | % | 實 收 數 | % | 實 收 數 | % | 實 收 數 | % |
| 第一類 | 1,186,470.54 | 18 | 6,744,541.88 | 33 | 1,584,913.72 | 18 | 14,860,871.74 | 45 |
| 第二類 | 2,072,206.29 | 32 | 2,409,212.06 | 12 | 659,268.82 | 7 | 2,286,107.34 | 7 |
| 第三類 | 3,223,534.81 | 50 | 11,092,835.81 | 54 | 6,357,070.82 | 74 | 14,947,763.73 | 47 |
| 其他收入 | | | 849.54 | 1 | 2,420.56 | 1 | 12,827.17 | 1 |
| 合 計 | 6,487,271.14 | 100 | 20,235,439.29 | 100 | 8,604,273.92 | 100 | 31,746,969.98 | 100 |

觀上表第一類第三類收入數目比較固定，第一類稅收增加甚多，顯示所得稅稅收以工商業和商業為主幹，與各先進國情形相吻合，亦稅收之一進步也。

所得稅在國稅中之地位：——

—(表49)

| 類 別 | 二十五年 度 | | | 二十九年 度 | | |
|--------|--------------|-----|------|--------------|-----|------|
| | 預 算 數 | % | 位 次 | 預 算 數 | % | 位 次 |
| 關 稅 | 317,973,574元 | 47 | 第一 位 | 529,336,000元 | 61 | 第一 位 |
| 鹽 稅 | 139,137,225 | 23 | 第二 位 | 82,000,000 | 19 | 第二 位 |
| 糖 稅 | 132,796,117 | 19 | 第三 位 | 18,810,000 | 5 | 第四 位 |
| 香 酒 稅 | 16,937,395 | 2 | 第四 位 | 16,500,000 | 4 | 第五 位 |
| 印 花 稅 | 11,300,000 | 2 | 第五 位 | 4,000,000 | 1 | 第六 位 |
| 所 得 稅 | 5,000,000 | 1 | 第六 位 | 35,000,000 | 8 | 第三 位 |
| 其他各項國稅 | 6,581,862 | 1 | | 8,072,000 | 2 | |
| 合 計 | 679,326,113 | 100 | | 423,772,000 | 100 | |

觀上表在二十五年所得稅收入在國稅中佔第六位，在二十九年所得稅進居第三位。

(註)二十九年所得稅收入預算表(表47)列為78,400,000元，係向徵收機關負責人調查所得，而(表49)則列35,000,000元，乃根據財政部所印「所得稅現狀一覽」，兩者數目不符，原因何在，待查。

二十五年所得稅之徵收，第二類甲項公務人員薪給報酬所得，與第三類甲項公債利息所得，係自二十五年十月一日開征，其餘各類所得，均於二十六年一月一日全部開征。其中第一類甲

項公司行號營利事業，乙項官商合辦營利事業，及第三類自由職業者等所得，大部係以結算關係，須俟二十六年度方徵課，）二十七年十二月三十日轉奉新報載財政部發其人號第一類甲乙兩項營利事業，至二十七年初方始開征）故二十五年度之所得稅，其征收時期實不足一年，開征範圍亦未互及全部。若令於年度開始時，即全部征收，則其稅收數字，當不止此數。開辦伊始，即有此成績，實足令吾人欣慰者也。

因鑒於二十五年度各類所得稅收入之成績，頗覺前途大有希望。故二十六年度國家普通總預算內，列所得稅收入二千五百萬元，佔收入2.5%。其收入分配情形，係第一類營利事業所得列四百零六萬元，第二類薪給報酬所得列五百八十八萬元，第三類證券存款利息所得列一千五百零六萬元。（見二十六年六月三十日申報）此項數字，雖較上年度實增二千萬元之譜，若國家經濟不受特殊障礙與打擊，吾人可謂言其必有把握也。

二十七年五月一日，政府為籌措抗戰軍費起見，發行國防公債五萬萬元，即以所得稅全部收入為擔保，條例於二十七年四月二十一日由國府命令公布，茲將條例原文抄錄如下（見二十七年四月二十三日中央日報）：

民國二十七年國防公債條例

第一條 國民政府為籌措抗戰軍費起見，發行公債，定名為民國二十七年國防公債。

第二條 本公債定額為國幣五萬萬元，於民國二十七年五月一日

，按照裏面十足發行。

第三條 本公債年息六厘，自民國二十八年五月一日起算，每年分兩次付給，即每年十月三十一日即四月三十日各付一次。

第四條 本公債還本期間，自民國二十八年五月一日起算，定為三十年，每年十月三十一日即四月三十日各抽償還本一次，每年償還數目，依還本付息表之規定，至民國五十八年四月三十日全部還清。

第五條 本公債屬還本息基金，以所得稅全部收入擔保，由財政部命令所得稅事務處依照還本付息表所列每期應還本息數目，按期如數撥交中央銀行，收入國債基金營運委員會本公債戶帳，專款存儲備付。

第六條 本公債還本付息，指定中央銀行及其委託之銀行為經營機關。

第七條 本公債票券萬元，五千元，千元，百元，十元五種。

第八條 本公債為無記名式，得自由買賣抵押，凡公貯上須繳納保證金時，得依為替代品，并得為銀行之保證準備金。

第九條 對於本公債如有偽造及變換圖用之行為者，由司該機關依法懲治。

第十條 本條例自公布日施行。

民國二十七年國防公債還本付息表

| 年月日 | 現買數 | 次數 | 還本數 | 付息數 | 本息共數 |
|----------|-------------|----|-----------|------------|------------|
| 28 10 31 | 500,000,000 | 1 | 2,000,000 | 15,900,000 | 17,900,000 |
| 29 4 30 | 498,000,000 | 2 | 2,000,000 | 14,940,000 | 16,940,000 |
| 10 31 | 496,000,000 | 3 | 2,000,000 | 14,880,000 | 16,880,000 |
| 30 4 30 | 494,000,000 | 4 | 2,000,000 | 14,820,000 | 16,820,000 |
| 10 31 | 492,000,000 | 5 | 2,000,000 | 14,760,000 | 16,760,000 |
| 31 4 30 | 490,000,000 | 6 | 2,000,000 | 14,700,000 | 16,700,000 |
| 10 31 | 488,000,000 | 7 | 3,000,000 | 14,640,000 | 17,640,000 |
| 32 4 30 | 485,000,000 | 8 | 3,000,000 | 14,550,000 | 17,550,000 |
| 10 31 | 482,000,000 | 9 | 3,000,000 | 14,460,000 | 17,460,000 |
| 33 4 30 | 479,000,000 | 10 | 3,000,000 | 14,370,000 | 17,370,000 |
| 10 31 | 476,000,000 | 11 | 4,000,000 | 14,280,000 | 18,280,000 |
| 34 4 30 | 472,000,000 | 12 | 4,000,000 | 14,160,000 | 18,160,000 |
| 10 31 | 468,000,000 | 13 | 4,000,000 | 14,040,000 | 18,040,000 |
| 35 4 30 | 464,000,000 | 14 | 4,000,000 | 13,920,000 | 17,920,000 |
| 10 31 | 460,000,000 | 15 | 5,000,000 | 13,800,000 | 18,800,000 |
| 36 4 30 | 455,000,000 | 16 | 5,000,000 | 13,650,000 | 18,650,000 |
| 10 31 | 450,000,000 | 17 | 5,000,000 | 13,500,000 | 18,500,000 |
| 37 4 30 | 445,000,000 | 18 | 5,000,000 | 13,350,000 | 18,350,000 |
| 10 31 | 440,000,000 | 19 | 5,000,000 | 13,200,000 | 18,200,000 |
| 38 4 30 | 435,000,000 | 20 | 5,000,000 | 13,050,000 | 18,050,000 |
| 10 31 | 430,000,000 | 21 | 6,000,000 | 12,900,000 | 18,900,000 |

| | | | | | | |
|----|------|-------------|----|------------|------------|------------|
| 39 | 430 | 424,000,000 | 22 | 6,000,000 | 12,720,000 | 18,720,000 |
| | 1031 | 418,000,000 | 23 | 6,000,000 | 12,540,000 | 18,540,000 |
| 40 | 430 | 412,000,000 | 24 | 6,000,000 | 12,360,000 | 18,360,000 |
| | 1031 | 406,000,000 | 25 | 6,000,000 | 12,180,000 | 18,180,000 |
| 41 | 430 | 400,000,000 | 26 | 6,000,000 | 12,000,000 | 18,000,000 |
| | 1031 | 394,000,000 | 27 | 7,000,000 | 11,820,000 | 18,820,000 |
| 42 | 430 | 387,000,000 | 28 | 7,000,000 | 11,610,000 | 18,610,000 |
| | 1031 | 380,000,000 | 29 | 7,000,000 | 11,400,000 | 18,400,000 |
| 43 | 430 | 378,000,000 | 30 | 7,000,000 | 11,190,000 | 18,190,000 |
| | 1031 | 366,000,000 | 31 | 7,000,000 | 10,980,000 | 17,980,000 |
| 44 | 430 | 359,000,000 | 32 | 7,000,000 | 10,770,000 | 17,770,000 |
| | 1031 | 352,000,000 | 33 | 8,000,000 | 10,560,000 | 18,560,000 |
| 45 | 430 | 344,000,000 | 34 | 8,000,000 | 10,320,000 | 18,320,000 |
| | 1031 | 336,000,000 | 35 | 8,000,000 | 10,080,000 | 18,080,000 |
| 46 | 430 | 328,000,000 | 36 | 8,000,000 | 9,840,000 | 17,840,000 |
| | 1031 | 320,800,000 | 37 | 10,000,000 | 9,600,000 | 19,600,000 |
| 47 | 430 | 319,000,000 | 38 | 10,000,000 | 9,300,000 | 19,300,000 |
| | 1031 | 309,000,000 | 39 | 10,000,000 | 9,000,000 | 19,000,000 |
| 48 | 430 | 299,000,000 | 40 | 10,000,000 | 8,700,000 | 18,700,000 |
| | 4061 | 280,000,000 | 41 | 11,000,000 | 8,400,000 | 19,400,000 |
| 49 | 430 | 269,000,000 | 42 | 11,000,000 | 8,070,000 | 19,070,000 |
| | 1031 | 258,000,000 | 43 | 11,000,000 | 7,740,000 | 18,740,000 |
| 50 | 430 | 247,000,000 | 44 | 11,000,000 | 7,410,000 | 18,410,000 |
| | 1031 | 236,000,000 | 45 | 12,000,000 | 7,080,000 | 19,080,000 |

| | | | | | | |
|----|-------|-------------|----|-------------|-------------|---------------|
| 51 | 4/30 | 224,000,000 | 46 | 12,000,000 | 6,720,000 | 18,720,000 |
| | 10/31 | 212,000,000 | 47 | 12,000,000 | 6,360,000 | 18,360,000 |
| 52 | 4/30 | 200,000,000 | 48 | 12,000,000 | 6,000,000 | 18,000,000 |
| | 10/31 | 188,000,000 | 49 | 14,000,000 | 5,640,000 | 19,640,000 |
| 53 | 4/30 | 174,000,000 | 50 | 14,000,000 | 5,120,000 | 19,220,000 |
| | 10/31 | 160,000,000 | 51 | 14,000,000 | 4,800,000 | 18,800,000 |
| 54 | 4/30 | 146,000,000 | 52 | 14,000,000 | 4,380,000 | 18,380,000 |
| | 10/31 | 132,000,000 | 53 | -16,000,000 | 3,960,000 | 19,960,000 |
| 55 | 4/30 | 118,000,000 | 54 | 16,000,000 | 3,480,000 | 19,480,000 |
| | 10/31 | 100,000,000 | 55 | 16,000,000 | 3,000,000 | 19,000,000 |
| 56 | 4/30 | 84,000,000 | 56 | 16,000,000 | 2,520,000 | 18,520,000 |
| 57 | 4/30 | 68,000,000 | 57 | 17,000,000 | 2,040,000 | 19,040,000 |
| | 10/31 | 61,000,000 | 58 | 17,000,000 | 1,520,000 | 18,520,000 |
| 58 | 4/30 | 34,000,000 | 59 | 17,000,000 | 1,020,000 | 18,020,000 |
| | 10/31 | 17,000,000 | 60 | 17,000,000 | 510,000 | 17,510,000 |
| 總計 | | | | 600,000,000 | 598,820,000 | 1,099,820,000 |

二十八年預算增列五百萬元，結果實收數超過預算數。二十九年又較二十八年增列五百萬元，現雖未屆決算，獲得確數。據開實收數亦已超過預算數。又開三十年度預算數已在一萬萬元以上，較前增加數倍。際此抗戰時期，所得稅收竟能年且月增，於千辛萬難中培植基礎，殊屬難能可貴也。

第五章 中國現行所得稅法之檢討

第一節 對於各界意見之評議

我國現行所得稅法（包括條文及其他附屬法規章，前參閱第四章章首）頒布後，僑界對此紛紛研究，頗多評述。書報雜誌，不少宏議偉論，一時所得稅法之研究，幾風行全國。雖然析其對現稅法批評之意見，不外下述三種態度：

（一）表示擁護者 一部分人因囿於目前國家財政之困難，與夫所得稅制本身具有種種優點，故對現行所得稅法之頒布，表示絕對擁護。此種人佔社會中之大多數。蓋凡稍明事理關心國是者，莫不知是也。各方專家及輿論界表示此類意見者甚多，參閱財政部印行之「現在實行的所得稅」一書內第五章第一節即可見一斑。）

（二）反對推行者 另有一部分人對於所得稅法之頒布，不獨不表示其擁護之熱忱，並反對其推行。如二十五年七月十日申報載吳縣商會電，各省市商會及上海商聯會反對所得稅實行；二十五年七月二十日申報載國貨維持會請緩征所得稅，同日並請關於所得稅推行前宜先將與所得稅相同性質之捐稅一律兼撤，以消除人民憂慮負擔繁重納稅之心理；二十五年七月二十三日申報載二十一商會代表聯名電請緩辦所得稅；二十五年八月一日申報載蘇業公會請免征所得稅；二十五年九月十二日大公報載天津商會

電財部及冀察政委會申述津市環境特殊，商情極苦，請免征所得稅，並呈市府轉懇行政院收回成命，二十五年九月二十一日申報載天津商會以津市商業受不景氣影響，生意蕭條，無力完納，再電中央請緩征所得稅，二十五年九月二十六日申報載漢口市商會呈行政院及財實二部請將所得稅展至二十六年三月一日一律起征及二十五年十月二十六日申報載天津重慶銀行業公會呈財部以存款利息所得稅，在外商未儘一律奉行以前，華商銀行未便先辦，請權利者，暫緩施行。綜上所述，反對者大多為工商界人士，其反對之目的，有請免征一業之所得稅者，有請免征一地之所得稅者，有請緩征一類之所得稅者，亦有反對全部所得稅制之橫行者。其反對之理由，不外下述四點：

(1) 國民經濟貧困，工商營業不振，整個經濟社會陷於不景氣狀態中，人民無力負荷新稅，請求緩征，以蘇民困。

(2) 各省苛稅未除，人民負擔太重，不宜再增新稅。應於各項苛雜剷除後，再行所得稅。

(3) 商人記帳制度未能劃一，將來清查純利，必起糾紛。

(4) 徵稅若不及於外僑，結果將助長租界之繁榮，反促成資本之逃避。

上述數點理由，總觀之：概覺言之成理，實則實似是而非之論調也。茲分別批駁之如下：

關於第一點，所謂所得稅者，乃對於有所得之人征收稅率。最有所得者應有所得稅，無所得即無所得稅。今若有所得者避

不納稅，則為逃避國民之責任，無所得者，本是無稅，無稅而免稅，無異庸人自擾！所謂「國民經濟貧困，工商事業不振」，只不過影響稅收之多寡而已，何能竟藉以反對整個稅制之推行？再從另一方面觀之，租稅之征收，固須視人民之負擔力，亦須視國家財政之需要。例如二十六年度我國中央政府預算為十萬萬元，若此項預算數為國家必不可少之費用，則不論用何種方法分配，其必須由全國人民負擔，毫無疑義。所得稅實行後，政府取之於民者為此數，所得稅不實行，政府之取之於民者亦為此數，其於所得稅款方面之減少，勢將以他種方法籌足此數。故實行所得稅，他項負擔當可減輕，不征所得稅，他項負擔必當加重。此蓋基於國家財政上之需要，人民無從逃其稅負也。明乎此，則所得稅禁令可以延緩，人民之實際利益果又何在？且人民對政府之負擔，既無從逃避，則負擔分配上愈公平合理者愈為適當。在今日中國一切稅收方法中，何項方法較所得稅為更公平合理，恐難請求擬征所得稅者，當亦無以置答。茲姑假定政府接受工商界之請求，將所得稅延緩開征，政府在直接稅上之損失，必在間接稅上為之補償，此惟減輕富人之負擔，而加重貧民之責任而已。從大多數國民利益說來，緩征所得稅之利益果又何在？所謂以難民困苦又何在？（請參閱第三章第二節（五）（1））

關於第二點，苛捐未除為一事，創辦所得稅又為一事。人民固不妨為廢除苛捐之請願，然斷不能藉此而反對合宜稅制之推行也。自二十三年財政會議以後，即廢除苛捐五千五百餘萬元，中

央財政當局可謂早已顧及此項問題。即有餘留之稅款，亦當於另款抵補之財源後，始能繼續改革，若謂須於苛雜廢除後，再行推行所得稅，則在此交替期間之度支，試問將何法以處之？

關於第三點，商人記帳制度之不良，則問題在於商人本身之改革，不在於稅制之緩辦。且所得稅之推行，正足以促工商會計制度之改善，豈可安事推藉，橫加阻撓？

關於第四點，所謂「稅收不能征及租界商人，適足助長租界之繁榮，促成資本之逃避」，單就稅負方面立論，此固有相當之理由，但細將其關係詳為分析，則其影響一時並不如何劇烈。茲試將所得稅不能征及外僑與租界情形之逃稅結果，對於吾國之經濟影響，略為分析如下：

(A) 薪給報酬所得 其逃稅及經濟影響甚少，譬如學校之請教授，外人不能因為不納所得稅（現行法規是須納稅，此係假定之語）而能以較低薪俸就聘。即假定能如此，在學校方面亦決不能因此而多請外人為教授。至於本國教授則更不能因為免納所得稅之利益而轉入外籍者。聘請教師如此，其他職業亦復如是。至於租界一層，租界內之職業有限，一般人不能因免納所得稅而盡行轉入租界就業，即令能在租界就業，而租界內生活程度高昂，實際上亦未見有何利益。故就第二類所得稅言，雖一不能征及外人與租界，其逃稅影響並不顯著。

(B) 營利事業所得

(甲) 所得稅實行範圍為全國，而租界地在全國畢竟有限。

中國一切公司商號行棧工廠全都逃入租界，事實為不可能。且營業與地方關係甚大，即令租界內可以容納，亦因地域關係人事關係之限制，不能任意遷移隱逃。

(乙)所得稅非間接稅，不能轉嫁，所以亦不影響物價。租界內不徵稅之結果，長時期觀察，資本之累積一點，固受影響，而目前並不至使中國工商業受重大之打擊。

(丙)租界之發達，實因政治上之安全，交通之發達，人口之集中，多種設備之週全，金融機關原料人工供給之集中方便等等原因造成，苟此種種原因不存在，不獨今後不能因免納所得稅一點而助長其繁榮，而且原有之繁榮，亦不能維持。苟此種種原因繼續存在，即不納所得稅，而資本及企業仍有趨向租界之虞。故租界之發達與否，與征收所得稅無關。

(丁)資本所得 國人之巨額存款於外國銀行者，大都為軍閥官僚與富商巨賈。其目的並不在多獲利息，而惟求安全。倘純就經濟立場言，則本國金融機關之利息，即扣繳所得稅後，猶比外人銀行高。決不至因所得稅之免征，而發生資本之逃竄也。

由上觀察，所得稅不能不征及租界之結果，發生一部分不平等情形（即租界內人民與租界外人民之稅負比較）則有之，而謂其能發生重大之經濟影響，如反對所得稅者流之所言者，則殊未見其然也。故吾人決不能據此以為延緩施行所得稅之理由。且中央對於外債之應納所得稅，本與吾人同其負擔。不過事實上只有於國人全體奉行後，始可責備外人，斷不能俟外人全體就範後，而

後推行於國人。例如天津商會竟以環境特殊請求緩征所得稅，國人如是，遑論外人？且當我國國際環境，甚為不良，外交上或尚有重大事件之折衝，在中日尖銳敵對狀況下，有多種經濟問題，須要求友邦商人之協助，故不欲因所得稅之征及外商問題，而促成彼此間之磨擦與執爭，以損失較此更大之經濟合作，而於外僑所得稅之推行，不能不顧慮事實，作退一步之計算，而從緩征收也。明乎此，則外僑所得稅之一時不能徹底推行，吾人正宜體國家當局之困難，獻身設家，謀所以自力奮鬥之道，豈可藉此而阻撓所得稅之推行？（參見世報論「所得稅不容緩辦」文）

反對推行所得稅之理由，均予批駁無餘矣，然細考其所以反對之原因，則大都由於對租界觀念之錯誤所致。（請參閱第三章第二節（五））政府對於此種人民，應法解釋勸導。至若明知所得稅為良稅，而由於本身利害關係不願國家大計故予阻撓者，則其心可誅，不難為吾人諒也。

（三）批評及提出修正意見者 另有一部分人對於現行所得稅法亦抱擁護態度。不過在擁護原則下，更積極提出批評或修正意見。其中大都為各界人士研究心得，或本於實際經驗，或參酌外國先例，頗多作有價值之貢獻。且若干建議，已為政府當局所採用。（如各項征收須知之改訂是）其餘因立法手續關係，留待將來修改稅法時再行參酌採擇。惟所有批評中確有見地者，固在多數，而徒眩於先進國稅制之完備，不顧吾國實情，於理論上過事苛責者，亦所難免。此則非吾人所敢苟同者也。茲特將各種批評

略舉數項如下：

(1) 稅制應改為綜合課稅法 我國現行所得稅制，只就營利事業，薪給報酬及貯券存款三種所得課稅，既非綜合所得稅制，抑且為局部之分類所得稅制，實與收益稅相差無幾。此種稅制，不獨所有所得未能網羅，即稅制中已網羅之所得，其待遇亦未能適應納稅能力，合乎公平原則。為求累進效用之盡量發揮，公平普及二優點之充分實現起見，現行所得稅制，實有改行綜合所得稅制之必要。

就理論言，綜合所得稅制之較分類所得稅制為公平，盡人皆知。猶如小學之應行強迫教育，對外貿易之應由國家統制，皆天經地義，無人或非者也。然而事實上並未如此者，此豈政府當局之顧預無知？蓋亦實際環境之有所不許也！夫綜合所得稅制之推行，其先決條件須有高度之行政效率，此於第一章第四節述所得稅之制度時已論及之。吾國目前之政治設施，他姑勿論，只就人口言，迄今尚無正確之調查，其他財產登記營業調查等工作，更無從談起。在此種客觀環境下，若硬採綜合所得稅制，無異緣木求魚，畫虎類犬。就吾國過去歷史觀之，民三與民十八之所得稅法，均採綜合課稅法也。因事實上之困難，不得不於民四復有所得稅第一期施行規則之訂立，民十有所得稅分別先後徵收稅目之公布，民十七有所得稅推行步驟草案之提出，民十八有所得稅推行步驟之修正。稅法表面上係採綜合所得稅制，實質上等於局部之分類所得稅制。而結果因時機未熟，政治基礎不鞏，即此分期

推行辦法，亦未能見諸實行。可見理論上進步稅制之採用，於事實無補。前車之覆，後車之鑒。吾人對於綜合所得稅制之採用，尙認非其時也。

(2) 家屬負養費用應有減免之規定 我國現行所得稅法，除第二類所得稅最低生活費三十元免稅外，無其他任何家屬負養費用之減免。夫孰無父母兄妹？孰無家室子女？此在外國幾成爲稅制中應有之設備，而我國付之缺如。就個人一己言，則政近苛酷，爲不仁，就有家屬扶養責任之人與無家屬扶養責任之人相較，則苦樂懸殊，爲不公。故家屬負養費用之減免，應予補訂者也。

此項批評，其立論與(1)點同，蓋亦在於不顧事實上之困難也。爲求公平起見，稅制中應有負養費用減免之規定，理論上毫無疑問。不過我國社會情形，人事登記未辦，個人之家屬情況，茫然無所知。稅法若對個人情事予以斟酌，必至征收機關有無從着手之慨。依理想推測，我國大家庭制度之存在，勢將此扣彼扣，稅收一無所有。若嚴格辦理，對於家屬情形予以正確調查，各種減免予以精密限制，則此項調查審查退稅手續之繁瑣，將使征收機關事務大增，區區稅收，或且不敷征收費用之支出。倘如此，公平固公平矣，然而於政府何益哉？於民衆亦何益哉？愛民而不利國，吾人何樂乎爲之？

(3) 人壽保險及各種保險之保險費與保險金應免稅 保險之作用，可以減少貧窮，衰老，依賴，疾病，失業，失學等社會

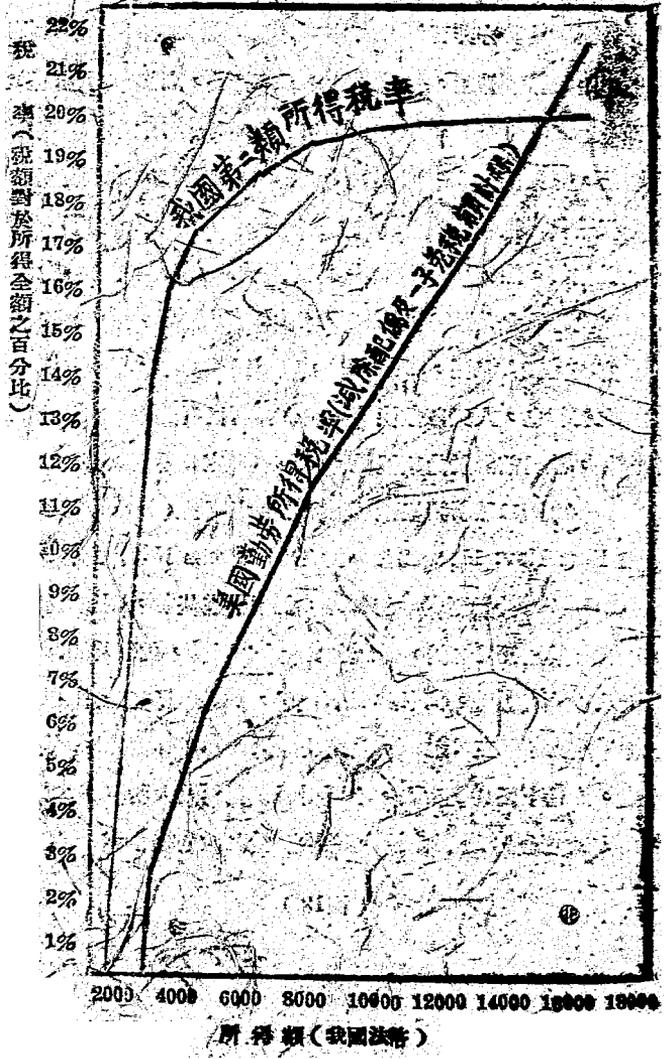
問題之發生，爲一種預防的慈善事業。且投保險者，其目的既非在營利，同時亦非奢侈之浪費。況吾國保險事業尚屬「幼稚時期，爲崇尚節儉儲蓄，鼓勵提倡新事業起見，對於人壽保險及各種保險之保險費與保險金，應規定減免。參乎各國先例，或免徵保險費，或免徵保險金，或全部豁免，要皆均有減免之規定也。

保險費與保險金之應免稅，在理論上言，與家屬負養費用之應減免相仿。然此均爲綜合課稅制度中之一部分設施也。茲者，綜合課稅方法之大題目，已因事實困難不能採用，則斬關之盜，不責穿窬，殺人之心，可弼門毆，此種局部問題，自無論矣。且稅法之初行也，人民印象淡薄，爲求推行便利起見，內容不宜過於繁雜，故目前對於此項減免，似以不規定爲妥。

(4) 第二類薪給報酬所得稅率規定不當 (見 Shanghai Evening Post Nov: 11, 1936. 及 China Press Nov. 26, 1936.)

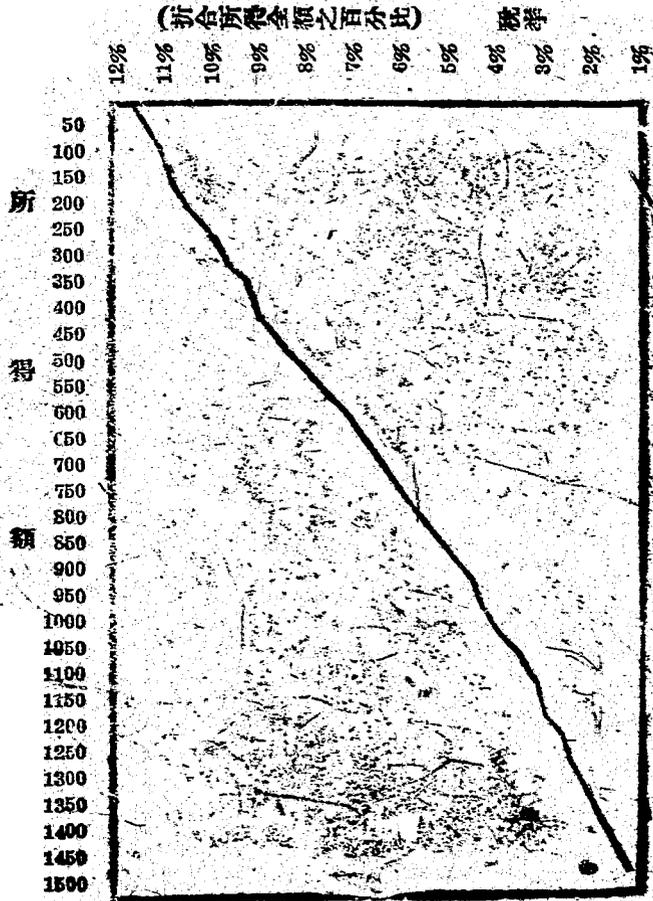
(A) 此類所得最初部分，稅率累進甚急，嗣後所得稅愈大，稅率累進程度愈緩。如月薪二千元之所得，稅率爲13.68%，一萬八千元之所得，稅率爲19.30%，兩者所得額相差九倍，而稅率累進尚不及三分之一。此與美國大所得乃作同程度之累進者不同。(見下圖13) 因之，小所得者之負擔較大所得者之負擔重，與普通理論上重課大所得輕課小所得之原則相悖。

(圖13)



關於此點批評，其錯誤在於忽略我國之實際經濟情形。蓋一萬八千元之所得，在美國或為富有之事實，甚可過此限度再行繼續累進。而我國則不然。特任官之官俸，月薪僅八百元，其所得超過千元者，已是鳳毛麟角。故欲研究我國第二類所得稅率累進之趨勢，只可就千元左右立論，決不能與美國之社會經濟等量齊觀，將所得額延長至一萬八千元而互相比較也。試觀下圖可知我國第二類所得稅率，為一近似於直線型之累進，並非如上圖拋物線型之累進也。

圖14



(B)各國所得稅制，均重課資本所得，而輕課勤勞所得。而我國則月薪一千二百六十元之稅率，反較第三類證券存款利息所得之稅率大二倍。不獨與各國先例不合，且與租稅原理大相遠背。

解釋此項批評，可分三方面說明。第一、我國所得稅制，並非採綜合所得稅制，乃採分類所得稅制。第三類所得因事實上之困難，（詳見後）只得暫採比例稅率，與第二類所得之從速預裝進者根本方法不同。因之兩者稅負之輕重，較不能作單純之比較。第二、退一步言，就將二項稅率拿來比較，而第二類所得，凡月薪在七百二十元以下者，其稅率均低於5%，則就大體言之。我國勤勞所得稅率，乃較資本所得稅率為輕，並非較資本所得稅率為重也。（參第四章第三節（五））

(C)起征點三十元，未免過低，不獨一般使用人，工匠，汽車夫，書記，店夥等低級勞動者之小所得，將均被網羅於課稅範圍之內，（在美國此種人所得均在免稅點以下，不被課稅），抑且起征稅額過小，征收手續繁雜，稅收或只敷征收費用之開支，與國家其他教育衛生等建設等事業毫無裨益。

一般使用人工匠汽車夫書記店夥等低級勞動者之所得，除都市中少數人外，就內地觀察，事實上大部尚未能達免稅點。且本類所得起征點之所以規定低至三十元者，其目的重在養成民眾繳納直接稅之習慣，不專於稅收之計較也。至於稅收與徵收費用一點，則因此項稅收係採歸併法，手續簡單，事實上不致如此也。

尚有一點，必須於此處加以說明者。在所得稅條例擬訂之時，關於起稅點曾加以詳慎之考慮，且曾徵求各省政府意見，據各省當局之報告，在內地各省之公私機關人員，三十元已不為少。若將起稅點抬高，至五十元，則納稅之人數，必甚為稀少，故考慮結果，乃定為三十元，此亦事實上之必要，不得不如此也。

(5)第三類證券存款利息所得稅應改行累進稅率 現行稅法，對第三類所得，概定為比例稅率5%，使十百元小類利息所得者與有百千萬存款之鉅富負同比例之稅負，從納稅能力上論之，實為大不公平之事。為免除不公平現象起見，應改為累進稅率。

資本所得之採比例稅率，在理論上言，確不合理。而其所以如此者，亦由於事實上之困難。查我國人事登記未舉辦，姓名權無限制，一人之財產可分存於甲乙兩地，同一地域內，可分存於甲乙兩銀行，同一銀行內，可用甲乙兩名分別存儲，甚至可以某堂某記化名立戶，使財產化整為零，以避免累進結果重稅率之負擔。如此種事實，不能改正，則累進稅則無法實行，必欲勉強行之，則徒擾民而不利國，其結果累進制等於虛設。若嚴加調查與限制，則征收課量增大，所得或不損所失。至於無記名證券利息所得，於綜合所得稅則未能舉辦前，尤無法採用累進稅率。再者，假設征收上已無問題，而目前在外人經濟勢力如此擴張之環境下，累進結果，是否有促成資本逃避之虞，又值得吾人極大之觀察也。

(6)存款利息所得設一免稅額 一般勞苦階級，終歲勤勞，略有節省，存款息金，或為撫育子女之用，或供養老病死之需，所得極微，概征以稅，未免過於苛細，不近人情，應設一免稅額，以寬此等窮苦者之負擔。

此項批評之解答，理由闡見前款。若設一免稅額，一般窮苦者，固均受其惠，而因存款可化整為零，富有者亦未始不能置估其利。結果將使國家稅收大受影響，仍非公平原則之實現也。

(7)呆帳之計算，除採各別估計法外，應兼採綜合準備估計法，我國所得稅，對於呆帳之估計，只准用各別估計法，不准兼採綜合準備估計法，此將使帳款戶數極多之商家估計呆帳之工作上，發生極大之困難，應仿美國例兼採綜合準備估計法，以謀補救。

各別估計法，優點在於比較正確，綜合估計法，優點在於便利。而我國一般情形，帳款戶數極夥，只用各別估計法便計算呆帳發生極大之困難者，為數究屬不多。其成為問題者，不過手續上較為麻煩耳。至於兼採綜合估計法之結果，則在國民租稅道能毫無保障之今日，難免有藉此企圖逃稅之端，即或規定其須有詳細說明，而調查審查，究屬費事，終非稅制初行之所宜也。

(8)上年度之虧損本年應予在盈利中扣除 第一類征收須知第十七條規定「上年度營業之虧損，不得列入本年度計算」。實則以前年度設有虧損，本年度雖有盈餘，亦只有作彌補虧損之用。彌補有餘，即可將餘款課稅，倘彌補不足，則有何納稅能才

可言。且公司法一百七十一條規定公司非彌補損失，不得分派股息及紅利，則未彌補以前年度虧損前之盈利，股東不能分派，根本無所得可言，所得稅更不應征收。

關於此項批評，問題在於計算之時期單位，不在於公平與否。我國股利事業所得，以一年為計算單位，薪金報酬所得，以一月為計算單位。若股利事業以前年度之虧損可於本年盈利中扣除，則薪金所得者以前月份失業所負之債務，何嘗不可於本月薪金內扣除？交易所內一時之營利事業所得，亦何嘗不可扣除其上次投機之虧損？故不准扣除者，為劃清計算期限應取之方法，而主張准其扣除者，則為體卹商艱屬於救濟範圍，非公平與否之問題也，兩者不宜混為一談。

以上所述，舉其大要而已，而另一方面合理之批評，亦復不少。現行所得稅法，因係初次推行，（以前民三民十八二次稅法，實際上可謂並未實行）過去毫無實際上之事例與經驗可資借鏡。且經濟環境未十分具備，理論事實，兩難兼顧。其中疎隔自所難免。作者雖忝為本法起草人之一，而事實如斯，亦毋庸故予遮飾，幸海內賢達，不吝珠玉，加以教正，俾下次修改稅法時，得參思廣益，作進一步之改革，不獨作者之幸，亦稅法之幸也。以下各節所述，係著者目前對現行稅法所覺到之意見，茲就稅法內容之次序，分別評述。

第三節 關於所得稅法全體者

(一)條文過簡 所得稅為一種對人之直接稅，課稅範圍至廣。且為求公平原則之實現，稅法中有種種設施，內容極為複雜。其征課手續上之困難，迥非他種租稅所能及。因之歐美各國之所得稅法，雖多至千百條以上，亦往往遇到特殊疑難問題，無從解釋。我國現行稅法，暫行條例僅二十三條，施行細則僅四十九條，其中大都為概括籠統之規定，較之歐美各國稅法，其繁簡不啻有霄壤之別。然其所以如此者，蓋因當時毫無實例與經驗足資參考，深恐我國各地各業習慣異殊，若規定過於呆板，反致征收機關不通融地，不免窒礙難行，所以當時立法，力取簡便原則。不過此種情形在初次立法時，固有其不得已之苦衷，嗣後如經過相當時期之推行，積有若干實際事例後，稅法自宜再加以增改，使征稅當局有所遵循也。

(二)各種法規範圍之界限不清 我國所得稅之有關法規，計有所得稅暫行條例，所得稅暫行條例施行細則，及各類所得稅征收須知等數種。此數種法規之範圍，相互間頗多交織之處，未能完全劃分。按其原因，蓋即由於上述條文太簡之弊所致。因暫行條例之規定未周，於是不得不於施行細則中為之補充；因施行細則中缺漏尚多，於是不得不於征收須知中設法補救。甚至若干疑難，尚待於臨時解釋。結果各法之間，缺乏顯明之界限。按所得稅暫行條例為原則大綱之規定，施行細則為行政手續之規定，範圍各有不同，內容自應劃分。然細察施行細則之條文，僅多為原則上之規定，如細則第二條至第四條之課稅範圍，第七條公積

計入資本之方法，及第十二條一時營利事業所得之範圍等原則，均與財政政策有重要之關係，今乃於行政機關之裁定，並不經過立法之手續，即與經過立法手續之暫行條例規定同樣有效，豈後謂為正常之辦法？又征收須知者，所以示納稅者以各種應行之事項，應與施行細則之性質不同。乃各項資產之估價方法，公積計入資本之限制，以及減除項目之性質等等，或為施行細則所應規定而缺漏者，或根本須經過立法手續，即規定於施行細則中亦有未當者，乃均於第一類營利事業所得稅征收須知中始規定之（第二類及第三類征收須知亦有同樣情形），凡此皆為稅法內容凌亂之處，非加以改正不可。（參澤奉合著「所得稅原理及實務」一書P.152.）。

第三節 關於所得稅之範圍及分類問題

（一）條例對於人的課稅範圍無明文規定 所得稅暫行條例草案第二條規定「在民國境內有住所或一年以上之居所者依本條例負完納所得稅之義務」，及第三條規定「在民國境內雖無住所或一年以上之居所而有營利事業之所得者，應就其所得負納稅之義務」，顯明人的課稅範圍，大致採用住所主義。而嗣後修正公布之暫行條例，却將此二條刪除，故現行法對於人的課稅範圍，究竟採用國籍主義，或住所主義，或經濟所屬主義，或兼採二種或三種，稅法無明文規定。固然照細則第五條一類須知第二條及二類須知第三條之規定，可推斷現行法乃採經濟所屬主義（參澤奉

章第一節(一))，但課稅範圍之確定，為稅法之首要部分，似應予以明文規定為妥。觀乎各先進國之所得稅法，亦莫不如是也。

(二)未征及都市房地產所得 現行法對於農業所得不予征課，蓋以農村經濟破產，農民負擔太重，暫緩課稅，以示體卹，此為立法時同人之公意。至於房地產，因須征地價稅，土地增值稅，因而免征所得稅。當時同人意見，頗不一致，作者即為主張征稅甚堅決之人。後因此項所得之征收，有人謂行政上有許多窒礙之處，主張緩辦，故暫予放棄。惟各大都市中之房地產所得，數額頗巨，行政上先期舉辦之可能性甚大。且房捐地價及土地增值稅等，或則目前尚未舉辦，或則其性質與所得稅可相輔而行，並非絕對衝突。即令所得稅舉辦後，確有複稅之嫌時，亦不妨將其他稅捐減輕或廢除，俾存所得稅之整個系統，以作他日舉辦一般所得稅之基礎。觀乎往日都市中房地產主氣焰之逼人，利潤之豐厚，實不能見其優於所得稅制之外也。

(三)特別第三、三、四條外交官及外人之免稅，規定不當。

特別第三條「駐在中華民國境內各國外交官之所得免予征稅」，此所言之所得，不知係指薪金報酬所得？抑兼指其他營業所得與資產所得？若指前者而言，則其所得源來自國外本法原則上係採國際主義不課外交官免稅，其他外人及本國人亦不予征課。若指後者而言，則學理上無可免之理由；故本條根本毋庸規定。

特別第三條「在中華民國境內居住未滿一年之外國人，其所

得之來源不出自中華民國境內者免予徵稅」，照此推解，則在國內住滿一年之外人，其所得雖來自國外，亦將予以徵稅矣！較之細則第五條本國人國外所得免稅之規定，不獨於情未洽，抑且事實不可能。

細則第四條「前兩條之規定，以各國對於中華民國有同一之待遇者為限適用之」，照法理推解，若各國對於我國不有此同一之待遇時，則各該國駐在我國境內之外交官所得與各該國國民之國外所得，亦將予以課稅。然而我國之課稅範圍，並不採住所主義，試問何所據而課其稅？至於事實上此種稅源之無法把握，更無論矣。

故細則第二，三，四，三條條文似以刪去為妥。

(四) 法人所得免稅可毋庸規定 條則第二條第一款規定不以營利為目的之法人所得，免納所得稅。而此種法人所得，不知究何所指？若指營利所得與利息所得，則兩者均須於第一第三兩類所得中課稅，其餘所得，則根本未包括在納稅範圍之內，故此款免稅規定可刪。若此款刪，則細則第十三條「非營利事業之法人或團體而兼營營利事業者視為營利事業」之規定亦可刪。

(五) 公司商號行棧工廠等，其分類標準不一，殊不正確。按營利事業之種類，如以組織方式為標準，則可分為獨資經營，合夥營業，公司營業等等。如以事業的工作性質為標準，則可分為買賣事業，製造事業，交通運輸事業等等。稅法中之獨資公司，則以組織方式分，列為商號工廠，則以事業的工作性質

分。而事實上，行棧可即為商號，工廠亦可用公司組織，且又不能包括所有營利事業，似不愈適用「資本二千元以上營利事業之所得」字樣為妥。

(六)條例第一條第一類乙項「官商合辦營利事業之所得」之條文可刪，條例第一條第一類甲項規定「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」，須課所得稅。依條文觀察，其所列舉者為營業組織之名稱並未限定為私人企業，蓋公司工廠可由私人經營，亦可由政府創設，故只要是二千元以上之營利事業，不管經營者之為官為私，或為官商合辦，概須課稅。既如此，則乙項之規定，無異架床疊屋。倘為求別於官辦事業之不課稅，則正可於他處予以另文規定也。

(七)官辦營利事業所得應否課稅規定不明。依條例第一條第一類甲項之規定，則只要是二千元以上之營利事業，不管經營者之為私為官，概須課稅。依條例第一條第一類乙項之規定，只列舉官商合辦營利事業之所得，而未及官辦之營利事業，則其所得似不必課稅。再看細則第十三條「非營利事業之法人或團體而兼營營利事業者視為營利事業」，則官辦營利事業，又當征所得稅矣。(法人可包括政府而言)如此推解，將至莫知所從，則都固解釋為官辦營利事業免征所得稅，然於稅法中應予以明確之規定為是。

(八)一時營利事業之所得，似指投機事業，置業頗多，且又不能包括債券等之非營利事業。(解釋第八條謂債券中黃金為一時

營利事業所得，然實則此全爲投機之所得，決非營業所得也)不如改爲一時利得，稅率亦另予特別規定，適用較強度之累進稅率。

(九)若第一類之課稅標準，改以純益計算，(參本章第五節(四))則設有業務所或其他組織之自由職業者，及其他從事各業者之所得不妨列爲第一類所得。

(十)公司營利所得，與股票利息所得均課稅，未免有重複之嫌，各國對公司所得之課稅，大概有五種辦法。其中專課法人一法之弊，在使一殷之股東與一萬股之股東，負同一稅率之所得稅，且股份利益分配金與股份利益分配金以外之所得，復不能綜合課稅，與現代之租稅觀念不合。(詳參第一章第八節第一項第二目)惟此種批評乃以採用綜合累進課稅爲前提，然而我國因實際環境之特殊，稅制上根本未採綜合課稅法，雖法人與個人同課課稅，而向個人所課之股票利息所得稅，第一不與其他所得綜合課稅，第二不採累進稅率，仍不能免除上述第五法專課法人一方之弊病，反現有重複之嫌。再者現稅法股利課稅紅利不課稅，事實上公司儘可以紅利方法分配盈餘，股利所得稅將全被逃過，(除非另行規定股利之最低限度)其規定等於虛設。至於以獎勵公司企業爲理由而主張免除股利之複稅者，則尤其次焉者也。

(十一)第一類須知第十四條第二款規定「股東董事監察人經理及其他使用人所獲分之利益不准扣除」，其中股東所得之紅利不再課稅，而其餘董事監察人經理及其他使用人等所獲分之利益，係職事上之所得，須再行照第二類所得課稅，未免有重複

之嫌。再者，若納稅義務者全以股東紅利名義先行分配，事後再非正式的轉分與職員，結果此項第二類所得稅，亦有全被逃避之處，使稅法規定等於虛設。其情形與股票利息課稅同。

(十二) 退股或減股時超過原持股額之所得如何征課稅法無明文規定。日本所得稅法第十四條第六款規定「因減除股份償還之金額或因退股而退還所得之金額如超過已持股份之金額或出資金額時，其超過金額視為由法人所得之利益分派金」，須依率課稅。此種所得之性質，實為一部分之清算所得，我國對此應否課稅如何課稅，均漏未規定，似應予補訂。惟其超過額中，亦有一部分已被課稅者，則如何避免復稅之嫌，又當善為斟酌也。

(十三) 施行細則第二十二條第二款所稱之破產，僅指第一類甲乙兩項營利事業言？抑兼指第一類丙項一時營利事業及第二類自由職業者與從事他業者而言？稅法未明白指明。惟就文義解釋，因細則第二十二條第一款之規定，係以第一類甲乙兩項之營利事業為限，其第二款所稱之破產，亦當以甲乙兩項之營利事業為限。（二十七年三月三十一日所得稅事務處代電解釋）但除第一類甲乙兩項之營利事業外，第一類丙項一時營利事業及第二類自由職業者與從事他業者亦有破產情形之發生，為求稅法橫密週全起見，似以指明包括所有破產情形為佳。

(十四) 國際薪給報酬所得，應否課稅，如何課稅，法無明文規定。例如本國至外國（或途經數國者）輪船（本國或外國輪船）船員（外人或國人）之薪給報酬所得，無論該經濟所屬主體，住

所性義，或國籍主義，均不能單純的全認爲本國稅額。究竟此種所得在現行法中認爲國內所得？抑認爲國外所得？抑認其一部爲國內所得？若一部認爲國內所得時，則其國內外所得之比例如何劃分？稅額如何計算？均大成爲疑問。依所得稅事務處解釋（二十七年五月三十一日代電解釋）（1）「國際薪給報酬所得，採屬地主義，例如第二類征收須知第三條規定在中華民國境內居住之人民，無國籍職務之別，均應照章納稅者」；（2）「輪船船員所得，應以直接發給薪給報酬之總公司或分公司所在地爲扣繳所得稅義務者」。關於此二點解釋，尙有疑義如下：

（1）第二類征收須知第三條所規定，實爲採經濟屬地主義，並非採屬地主義。蓋以凡國內所得，無國籍職務之別，均須納稅。其中並未說明須在國境內居住字樣。若以此條爲採屬地主義解釋，則駐國外之外交官所得，將排除於公務員薪給所得之外不課以稅，豈非自相矛盾？

（2）此點解釋，不獨意義欠明，且文句上亦發生錯誤。第一條文句解釋，好像以「所在地」爲扣繳所得稅義務者。實則只有「總公司」或「分公司」方可爲扣繳所得稅義務者，「所在地」決不能爲扣繳所得稅義務者。第二呈請解釋原文所呈請解釋者，爲此種國際薪給報酬所得應否課稅，如何課稅，而此解釋，只說明何者爲扣繳所得稅義務者，對上述所問各點，並不置答，未免所答非所問。第三公司之分布，有總公司在國內分公司在國外者，有總公司在國外分公司在國內者，至於薪給，有由總公司發

給者，有由分公司發給者，有總分公司均發給者，有總分公司均不發給而在輪船中發給者，其情形各各不同。今若只解釋國內直接發給薪給報酬之總公司或分公司為扣繳所得稅義務者，未免過於簡略。

綜上以觀，國際薪給報酬究符，應否課稅，如何課稅，稅法既無明文規定，解釋亦欠詳盡。嗣後應宜補訂，俾有所適從。

(十五)現行法對於資本所得(資本所得之廣義之解釋可包括公債公司債股票等利息，然此處僅指單純的資本存放借貸之利息而言)課稅及於存款利息，包括：(1)銀錢業所收存款之利息。(2)銀錢業外其他營利事業所收存入款項之利息。然而利息之發生，可由於存款，亦可由於借款。所謂存款者，大都其行為出於債權者之主動。所謂借款者，大都其行為出於債務人之要求。兩者名稱雖不同，而利息之發生則一也。所謂借款者，依債權人債務人雙方主體之不同，可分為下列幾種，其中若干項，吾人認為應與存款利息同樣課稅。

(1)本國政府或人民向外人所借之借款。此項利息課源法時，可於課稅。惟欲吸收外人資金，從經濟政策上着眼，故予放任，則又當別論也。

(2)本國人借與外人之借款。資金所有者為本國人，可予課稅。不過因外國採取課源法已被征所得稅時，則應予減除，以免重複。然為抑制資金外流起見，雖重課亦可不顧，因我國今日國內事業尚未充分發達未至鼓勵向海外投資之時也。

(8)人民借與商號或錢莊當舖等金融機關之借款。我國國

銀行業不發達，內地人民往往將款項存放於普通商號或錢莊當舖等金融機關生息。此種款項本屬於存款之一種，然亦未始不可以借款名義出之。解釋第十一號補訂「其他普通商店及個人間之變象存款，（貸款）如係貸放生息為目的者，其所得之利息自應課稅」，確屬為防止此種藉名借款而圖逃稅之適當處置。不過內中「以貸放生息為目的」之一語，未免過於抽象。論理課稅與否，只論其利息之有無，不管其是否以此為目的。若有利息發生時，即為有納稅能力，不妨予以課稅也。

(4) 政府向人民所借之借款 此種利息若不課稅亦將發生一種不合理情形。例如政府某一公用事業機關，為謀吸收基金創辦某一公用事業起見，特發行若干萬之建設公債。依現行所得稅法，公債利息應扣所得稅。若人民出以借款名義，而以公債為質押品，則結果公債雖發行，仍屬發行機關所有，所得稅亦由發行機關之政府自行負擔，獲取利息之債權人，反毫無關係，豈不違情理？我國過去如此情形，不乏其例。觀行政院前訂已抵押公債扣除所得稅之補救辦法（見第四章第一節(2)第三類證券存款利息所得(甲)目，即可想而知。

(5) 個人與個人間之貸款 此項利息之是否予以課稅，關鍵在於征收技術之是否高明。解釋第四十六號認為目前對此鈎稽不易，設事征收，恐滋流弊，為防止苛擾起見，暫勿征收。觀之實際情形，吾人亦同作此想也。

綜上以觀，資本所得，似不宜只限於存款利息。

◎ 第四節 關於所得稅之減免問題

(一) 營利事業所得之雙重減免規定未見過於寬弛。第一類甲乙兩項營利事業其資本未滿二千元者及其利潤率不滿5%者，均不課稅。當時立法之意，原在體卹商艱，無可厚非。惟資本不及二千元之營利事業，或其所獲純益很多；（其原因甚多，或由於其他資金之運用，或由於市況之特別佳良，或由於主持者之傳用昭著；經理得法）利潤率雖不及5%，而其絕對所得額或許甚大。兩者均有納稅能力，而同在免稅點以下，在據稅理論上言，未殊有不公之嫌。不獨此也，雙重免稅之規定，在征收上更增加稅務逃稅之機會，一方面可設法虛增資本減少利潤率以圖減輕負擔，（或全部逃避）同時又可減少資本在二千元以下，全部免稅。依作者鄙見，在我國目前狀況下，為求切實易行起見，最好將二類所得改以所得額為課稅標準。即使維持課稅標準不變，則免稅點亦不妨改定一所得額。其所得在此限額以下者不課稅，在此限額以上者，不論其資本究否滿二千元，或其利潤率是否在5%以下，均須課稅，然後再依利潤率之大小，分別累進。倘如此，既可存體卹小所得者之至意，又可納備一切納稅能力，減少稅民逃稅之機會。

(二) 提存法定公積金時，不妨予以課稅。法定公積金之提存，則應將十五條之規定，得列為減除數之一。實則此項扣除只有體卹作用，而無鼓勵作用，蓋法定公積金之提存，為公司法之強制

規定，非出於稅民之自由意志，所得稅法不予徵稅，固須提存，予以徵稅，亦須提存。再者，就體面作用言，亦無必要。法定公積金之提存部分，股東當時雖不能以盈餘分派，然仍加入資本內運用牟利，猶為股東之所有資產。依經濟原理無利息負擔之運用資金增加，（假定資本及其他條件不變）利潤率（指每年盈利與實收股款之比例）必然增大，故提存公積金者股票價格勢必隨之高漲，資本主對於法定公積金部分之資產，清算時固可分派領受，平時亦可於變賣股票之溢價中實現所得，提存時予以課稅，並無若何苛刻。進一步研究，依現行法提存法定公積金時不予課稅，反有不公平之現象發現。查清算時之股東未必即為以前提存法定公積金時之股東。對於法定公積金之利益，原股東已於股票溢價中實現所得，而對於清算時法定公積金之課稅，則由已後之股東負擔。獲利者為甲，負稅者為乙。於情於理，豈得謂平？由此觀察，提存法定公積金時，不獨可課以稅，且非課不可也。

（三）三十元起稅點未免過低。若為求養成民衆繳納直接稅之習慣起見，而故予如此規定者，則屬於徵收行政政策上之設施，立法時另有用意，吾人不能置辯。然單就租稅原理論，從納稅能力方面觀察，則於目前各種個人情事之斟酌均未顧及時，三十元之起稅點，確屬過低，尤以都市為甚，各界對此，幾成爲一致之批評。改訂之意見，有主張改爲五十元者，有主張改爲六十元者，有主張改爲八十元者，有主張改爲一百元者。吾人意見，於所得稅推行若干年後，人民已具有繳納直接稅之相當習慣時，其免稅

點不妨照前所得捐條例之規定，提高至五十元。再者，若僅苛丹麥
例，將都市鄉村依生活程度之高低（或以人口之多寡為標準）分級
規定，或能更切於公平，至於以年所得一千元為起征點猶為未足
者，則忽視中國之現實情形，未免近於虛妄，失之過甚。此係撰
戰前而言，至於抗戰時期，物價飛漲，則乃特殊情形應當別論）

（四）公益捐款應予扣除，若有經常性者，應併入所得稅內
征收。第一類所得因須知改訂後，認公益捐款可為實際開支，得
扣除後再行課稅，而第二類所得則不准剔除。為公平起見，應一
律待遇。至於帶有經常性之公益捐款，如航空救國捐，飛機捐，
賑災捐，救國捐等，則最好併入於所得稅內征收，免架床疊屋，
以節手續。

（五）強迫儲蓄金及從事各業者之儲蓄金利息，亦應規定減
免。條例規定公務員及勞工依政府法令規定所提存之儲蓄金之利
息為免稅所得。此種寬免，獨不及於公司行號之職員，已屬偏枯
。即就法定儲蓄金言之，利息可以免稅，而儲金本身不能免稅，
亦非獎勵強迫儲蓄之道。夫儲蓄所以備將來不時之需，並積聚資
金以便投放於生產建設之途，節儲富力，拮据資源，允宜普遍獎
勵，自不應以儲蓄者是否為公務員或勞工而有差別之待遇。凡屬
就每月所得項下強迫扣除之儲蓄金，不僅應免除其利息之所得稅
，儲蓄金本身，亦應作為扣除數，自所得中扣除。但為限制巧立
名目逃避納稅計，對於一般人民之強制儲蓄，應制定法令，以資
遵守。（見上海市商會所得稅問題研究會議決案及潘季合著之所

得稅原理及實務附錄內)

(六) 撫卹金養老金醫藥費之息金應免稅。條例第二條，規定廢除者禁止及無力生活者之費者等，得免納所得稅，而利息則否。與法定儲蓄金本身不能免稅而利息可以免稅，同有理論上之缺點，理宜就其息金一併免稅。(見同上)

(七) 政府發行之獎券可不必課稅。航空獎券之發行，其充獎金之部分，僅獎券總額之50%，其餘50%係撥充航空公路建設之需。換言之，凡人民購買一元之獎券，其中五角為購得中獎機會之代價，其餘五角無異向政府納稅，中獎機會雖渺茫，而50%之稅負，則購得獎券時即已確定。購買獎券之人民，既對政府有此重大之負擔，則所得稅似可不必再征。進一步言，若認為中獎之人，尚有負稅能力，不妨再課以稅，則因充獎百分比之支配，乃由政府自由規定，人民之購買獎券者，全在萬一倥倥之希望，並不在平均成本之計較，政府正可於發行時將充獎百分比減少。

(如改以40%充獎，60%撥入國庫)以償免征所得稅之損失，何必事後每張逐條扣繳，多費手續？為節省手續計，政府發行之獎券，亦似可不必課所得稅。

再者，嚴格言之，中獎所得，其性質及稅務利得之一類，應非營利事業，不在暫行條例課稅範圍以內。行政當局之所以解釋為一時營利事業所得者，蓋以中獎者負稅能力甚大，未便任其逍遙法外。此種情形，於情固可原，然於法言之，則未免有曲解辦法之嫌。且若只就納稅能力為標準，則作家家所得之贈與與販賣

何謂毫無納稅能力？（解釋第二六號，認為不在課稅範圍之內）吾人知此，並垂鑒於中要者過於寬縱，不適為維持稅法尊嚴，劃清行政機關與立法機關權限起見，不得不存此明確之觀念耳。

（八）所得稅施行後所發行之公債，其利息可不必征所得稅。所得稅施行前所發行之公債，征收所得稅之結果，人民即減少所得之一部，增加一分稅負。（但嚴格言之，因資本還原作用，所有稅負均由所得稅初行時之持票人負擔）但公債於所得稅實行後發行者，人民投資公債時，必預計應扣之稅負，先與市場平均利率相比較，苟公債利息因扣稅之結果而其純所得額不及其他投資事業所能獲得之利息時，則人民勢必投資於他項事業，不願投資於公債，結果公債價格非降低不可，所損失者仍為政府，人民毫無影響，茲舉例證明之：

假定公債及市場平均年利率均為10%，債票一萬元之年利息為一千元，與一萬元投資其他事業所獲之利息相等。苟公債利息須抽5%之所得稅，則其純所得僅為950元，與其他事業同額投資所獲取之利息相差五十元。此時若關於公債之其他條件不變，（如市場平均利率，公債擔保信用，時局變化，人民愛國心等）發行方法不用認購攤募，則一萬元之公債票價作非跌至950元，人民決不願投資於公債之途。苟政府取之於所得稅者，仍失之於公債發行之票價之降低，人民方面固維持其相當於市場平均利率之所得，並無負擔也。故所得稅施行後所發行之公債，其利息征收所得稅與不征收稅

得稅在政府經濟利益上言，並無差異。為免除手續麻煩起見，免徵此項公債利息所得稅，亦無不可。日本之所得稅法，對國債一概免稅，可為先例。

惟上述情形，乃以公債利息所得稅採比例稅（現稅法為5%）為前提，苟此類所得採綜合累進課稅制時，則人民對於公債利息所得稅之負擔，因公債利息及其他所得數額之多寡而有差異，在預計投資時無法估計稅負而與其他投資事業相比較也。例如：

假定某甲年所得為一萬元某類公債之利息一千元，依5%之稅率，須課稅五十元，而某乙之年所得，則為一萬元同類公債之利息一千元，及其他收入一千元，共為二千元，須依10%之較高累進稅率課稅二百元。當時市場平均利率為10%。若甲乙兩人課稅後之公債利息純所得，欲求其利率與市場平均利率相等，則依資本還原計算，甲所有之公債只能以9500元之價格購入，乙所有之公債只能以9000元之價格購入。但事實上決無是理，蓋同一種之公債同時只有一個市場價格也。

故公債利息所得，若採用累進稅，則人民方面之負擔有輕重之分，其征稅在租稅理論上另有作用，當作別論。

第五節 關於所得稅之稅率問題

(一)第一類所得稅率分級過於疏闊 本類稅率分級太少，每級相差太鉅，應增加級數，縮少級距。就其累進趨勢緩和，不致

確有劇烈變動之虞。

(二) 全額累進制之缺陷 第一類所得稅率，因採全額累進制，於稅級變動之際，有大所得者納稅後之所得淨額較小所得者納稅後之所得淨額為少之現象。條例草案第六條末項對此規定有補救辦法，謂「所得額更換稅級之交界階級，其增加之所得額，如尚少於相聯稅級應納稅額之差數時，准其按前級稅率并差同增加之所得應納之稅額」。條例草案說明第三點更有詳盡之說明；謂關於資產營利所得，採用全額累進制課稅，雖可使手續簡單，并以別於勤勞所得，但於每一稅級更替之交，例有極度背理之舉。譬如某公司資本萬元，盈利四百九十九元，因盈利不及資本額5%免稅，如盈利五百元，則課稅10%即應納稅五元，是盈利多一元，而課稅則多五元，非特背理，且易引起虛報所得額之弊。故遇此情形，其所得之超過額，如尚少於前後相聯稅級應納稅額之差數，祇合納稅一元；又如資本萬元，盈利299元按20%納稅計洋59元9角8分，若盈利300元，則按25%納稅，計洋75元，是所得多一元，而納稅則多\$15.02。故為救濟此類不公平情形計，其拾滿30%部分，納稅一元，共計洋\$60.98，如盈利為3001元得納稅\$1.98。餘均依此類推，以至與應納新稅級之額相平衡為止。此本條例第六條所以有第八項之規定，俾對全額累進不公平之點，謂可調劑也」。然而現行條例，並無此項補救辦法，理宜設法避免。

又全額累進稅制，雖有上述之補救辦法，仍有弊病（參第一

章第七節第三項(二)(1)(A.)，不如採超額累進稅制，同時規定二類所得爲重之稅率，既可免全額累進稅制之弊，亦可存輕課勞動所得，重課資產營利所得之原旨。

(三)利潤率達25%以上者，應再累進。依普通商情論，利潤率25%，已屬很高，所得稅率過此不再累進，原無不可。但營利事業有各種性質之不同，時機之特異，如商業景氣時，一般均獲盈餘，或社會有特殊變動，某幾種營業，因供需不相應，利潤百倍，致使利潤率常超過25%，甚至有等於資本之一倍或數倍者。若對利潤率25%以上之所得均與25%之所得同樣待遇，不獨不合公平原則，抑且影響稅收。理宜於利潤率達25%以上者，再行累進，實可謂而不用，毋使稅法受不公之譏。

(四)第一類所得稅率不妨改以純利爲計算標準。以利潤率爲課稅標準，事實上殊多未妥，各界批評甚多，沈立人會計師言之甚詳。謂「所得稅條例第二章第三條課稅之稅率，係以所得合資本實額之百分數而定稅率之高下，考核各國先例，參酌我國商情，均以未盡妥善，竊謂有修改之必要。按歐美各先進國所得稅征收計算法，不問資本大小，成就所得額之多寡，以累進制征收之，手續簡便，易於計算。我國商店，類多合資營業，股東負無限之責，而有限公司之組織較少。往往以小資本作大貿易，無錢莊之放款，與親友之放款，作其營業運轉之資本。今若以資本實額爲課稅標準，亦以未能平允，此應行修改者一也。我國舊式商店，既多屬合夥無限性質，大抵無充分資本，可供運用，爲經理者

不得不另籌應付方法。迨商店有盈餘時，欲鞏固其事業基礎，並預防呆帳及貨價之上落，不得不積留一部分盈餘。故往往一商店開業時，僅有資本數千元，經過數十年後，除每年照例發派股息或相當紅利外，其隱藏之資產，竟有達數萬或數十萬之鉅者。此種隱藏資產，資本主雖或知之，然以無法探其實數，亦祇可聽之而已，今以所得稅稅率根據資本，則此類商店，勢必設法增加資本，以期少納稅款，而資本主者，或不願另出現金，則其經理自不得不將歷年隱藏資產和盤托出，資本主見此鉅額盈餘，深慮繼續營業，能否獲利，毫無把握；由是主獲解散矣。此非臆測之詞，見諸事實則為數匪鮮。揆厥原因，無非條例之影響，此應行修改者二也。我國工商各業，對於職工之薪給，向甚微薄，全恃年底分紅，以資補益，所以鼓勵勤勞，式導忠實，其法未可厚非。今因所得稅條例資本問題，而提高資本，則其每年盈餘，與資本之比較，百分率必低，職工之分紅必少，則將來勞資問題易起糾紛，不能沆瀣合作，事業難於推進。且自所得稅條例頒布後，各處紛開研究會，所討論之重要問題，不外資本及公積金，如能將此條文修改則計算簡易，商民易於明瞭，自無不樂於繳納矣。此應行修改者三也。所得稅根據資本計算，手續煩瑣，如先行申報資本，然後申報所得額，一事二作，商人均有憚煩之表示。如上海之境，雖選經展期，而各商號申報者，仍屬寥寥，此非商人之不遵法令，實手續繁複所致。又以條例規定，資本在二千元以下者免稅，由是一部份商號減低資本，希圖逃稅，雖有曾以數萬元

資本營業者，今亦紛紛改為二千元以內，此等商人敢於玩法，實條例予以取巧之機。若僅改此資本標準，就盈餘之多寡而認稅，則既省手續，又可杜絕減資逃稅之弊，此應行修改者四也」。(見二十六年三月十七日申報載呈財部請修改第一條所得課稅標準文)其中尤以第四點為重要。現行法對資本在二千元以下者固免稅，而對利潤率未滿5%者亦免稅，故狡猾者流，或則正式減低資本，或則將各種公債不作為資本，而又不以三分之一併入資本計算，(參第四章第四節第一項(一)(1))使資本額在二千元以下，或則故意提高資本額，使利潤率減少，在在有逃稅之可能。復次，信用及勞務之能否作為資本類計算問題，在財政當局以此種無形資產，估價為難，恐濫洗弊，不允作資本計算，而各界批評認為理論上信用及勞務有作為資本計算之必要，惟今後稅率改以純利為計算標準，則此項矛盾與糾紛，可置之不論。

按我國第一類營利事業所得，性質上無異法人所得。法人之所得稅，雖由法人支付，而其實際負擔稅款者，仍為組成法人之個人。在股東數額無定之條件下，法人所得大者之個人所受所得，未必較法人所得小者之個人所受所得為多。若以純利為標準而採累進稅率，不獨於稅負上不公平，且有礙大規模企業之發展。故就純理論上言，以純利為標準而採累進稅率者，未必較以利潤率為標準而採累進稅率者為優，只有採綜合所得稅制，始能免除各種弊端。不過事實上我國因商業習慣之特殊，征收技術之幼稚，資本額決難得確實之報告。依假定的利潤率課稅之結果，勢必

生逃稅，減少稅收。立法原意固佳，而實際上弊病叢出，窒礙難行。吾人意見，以爲在稅制初行之時，當以簡單易行爲原則，不妨先以純益爲課稅標準。待行政效率增強後，再改以利潤率爲標準，或能進行綜合所得稅制。則更爲吾人嚮往也。

(五) 第二類薪給報酬所得一千一百一十元以上者應再行累進，本類所得，凡在一千一百一十元以上者，概以20%稅率征課，不再累進。就公務人員言，最高之特任官薪額亦僅八百元，無何問題，然而通都大邑中，其他薪給生活階級，月薪超過一千一百一十元者，頗不乏人。爲求公平完稅起見，亦應於一千一百一十元以上所得之稅率，再行累進。情形與本節第(三)點同。

(六) 條例第二條第二款子項「每月平均不及三十元者」之「不及」二字可刪。第二類薪給報酬所得之稅率，係採超額累進制，非採全額累進制。三十元之所得與不及三十元之所得兩者之稅負可無若何分別。假定不及三十元之所得爲二十九元九角九分，則與三十元之所得相差僅一分，依5%稅率（第一級稅率每十元課稅五分）計算，納稅五絲，如此微數，可謂等於並無差別。且所謂超額累進制者，即每一超過某數至某數之超過額依次累進課稅之謂也。其所謂超過之數，必爲肯定數，不應爲不肯定數。今規定「每月平均不及三十元者」免稅，則第一級稅率無異爲每月平均所得超過「不及三十元」至六十元之所得每十元課稅五分，意殊殊欠妥貼，各國稅法亦無此先例。故第二類所得之免稅語，不如規定爲月所得三十元也。

(七)第二類所得稅額表第一級三十元之所得不應征課，致以後各級均增課五分。此點錯誤係根據上述第(六)點而來。條例第五條第一款規定「每月平均所得自三十元至六十元者，每十元稅五分」，依法應解釋，應為三十元至四十元之「十元」課稅五分，四十元至五十元之「十元」課稅五分，五十元至六十元之「十元」課稅五分，六十元之所得共課一角五分。而稅額表中規定，則三十元之所得即須課稅五分，六十元之所得，須課稅二角。解釋第二條第二款亦謂「原條例第五條第一項第一款「每月平均所得自三十元至六十元每十元課稅五分」，係連本數在內，不及三十元係免稅，滿三十元者課稅五分，不知其課稅五分之三十元所得，者指自何數至何數之「十元」所得？實則此種解釋，係誤做全額累進制而來。包括本數與否，在全額累進制中關係頗大，而在超額累進制中，則無何關係。三十元之所得，雖為征稅之起點，然必須至四十元，然後有十元之所得，可征稅五分。若三十元即須征稅，則無異免稅點減為二十元。且其淨額所得反較不及三十元之所得為低。在超額累進制中，決無此項情形。遍閱各國稅制，亦無此項先例。因為第一級課徵，故以後各級均多征五分，致稅額表整個錯誤。其溢收之款，每人每月五分，全年六角，全國之新給報酬所得，如以百萬計，即為六十萬元，數額頗不為少。此種錯誤，本屬顯而易見，凡稍明稅率理論者，莫不知之。然而上行下效，所得稅開辦至今已數年，竟無一人予以指摘，洵屬怪事！

照上述解釋，所得四十元然後課稅五分，若因有「每月所得之超過額不滿五元者其超過部分免稅」之規定，則實際之免稅點

即為三十四元九角九分也。

(八)條例第五條各款之「平均」二字可刪。第二類薪給報酬所得計算之時期，除所得以年計或其他定期計者平均計算外，其他月計日計時計件計等所得，均以各該月實得數為準，並不平均計算。(參閱第四章第四節第二項(二))故此處毋庸規定「平均」二字，似於計算章另予說明為妥。

(九)一般稅率均可酌量提高。現行所得稅，係初次創設，為求推行便利減少阻礙起見，各類所得稅率，均規定甚低，與舊日所得稅率(參第二章)比較相差甚甚。惟茲者所得稅開辦已數年，人民已有相當印象，同時此抗戰時期，軍需浩繁，亟須增裕稅收，以資應付。故各類所得稅率，目前均不妨酌予提高。

第六節 關於所得稅之計算問題

(一)細則第六條規定「本店及其分支店營業所同在中華民國境內，而其資本互為劃分者，應分別計算其所得額」。嗣後須知及解釋雖補充謂「稱資本互為劃分者，係指營業及資本完全獨立者而言」，(一類須知第三條)「苟本分支店之資本營業不完全獨立，雖號號不同，亦須合併計算」，(解釋第49號)但為比擬流弊紛擾起見，不如規定本分支店綜合計算為愈。且本分支店之營業與資本，多少總有若干關係，兩者額數偶或有不稱僅有，細則第六條本分支店分別計算之規定，事實上難於實施也。

(二)解釋第39號謂「營業用房屋基地價值之漲跌，屬於資本

之增值或跌值，與營業之損益無關，雖遇跌值，不能認為損失之一。此在普通會計學上，為求觀察營業成績決定營業政策起見，固無不可，而在租稅理論上言，則未見其然也。查稅制中以所得為課稅標準認為最合理者，以其能與負稅能力相吻合也。營業之漲跌，雖屬於資本之增值或跌值，非營業損益，但結果與營業主體之損益不能無關，影響於其納稅能力則無疑也。故作者拙見，以為資產之增值應包括在細則第十五條之收入總額內，而其跌值，則當列入於損費範圍。而且除此以外，任何事故，凡足以增減淨財產值（資產減負債）者，吾人均認為與納稅能力有關，應與普通營業損益合併計算課稅。根據此項前提，會計上之處理，務須將一切損益於年度結束時結入損益計算書，以作課稅之根據，決不能於平時直接與公積或其他準備等帳戶轉帳，使損益計算書不能表現該期內之一切損益狀況也。不過估計資產跌價（指不能用折舊及盤存消耗估計損失之資產而言）之時期，應予以相當限制。如變賣後已實現之跌價，政府之估價（地價稅實行後，政府對於土地每若干年有一次估價）與營業組織合併解散歇業轉盤清算或清還時之估價等未實現之跌價，始准其列為損費。至於每會計年度結算時，概不准其估計減除，免予流民藉此左右盈餘類避免累進稅負取巧之橫緣。

如上所述，則細則第十五條「折舊」字下應加「資產跌價」字樣。同時資產估價方法中，應將資產跌價之估計時期，另予規定。

(三)各種公積應全部列入資本計算 細則第七條第二款規定公積金只得三分之一併入資本計算，不獨此種標準毫無根據，且事實上除法定公積金外，其餘任意公積盈餘滾存等，均可自由轉作資本，人民決不任其以三分之一計算而增負累進稅額也。結果勢必引起爲增資之舉，反削弱營業基礎，不如任其全部列入資本計算爲宜也。

所得稅既以盈利合資本額之百分比課稅，則公積金之併計，應爲避稅之規定，不能如納稅人之自由。否則人民於所得稅施行後申報資本時，均可減低資本額至二千元以下，而提高公積金之數額以圖免稅。（舊有合夥及獨資營業大有可觀）故細則第七條第二款「有公積金者得按其總額以三分之一併入資本計算」之「得」字可刪。

(四)計算資本時應將過去年度之虧損減除 設甲乙二商店過去年度資本實額各爲一百萬元，所得稅施行時，甲商店已虧八十萬元，乙商店並無虧蝕，所得稅施行後第一年，甲乙二商店均各獲利五萬元，照盈利與實存資本額之比例言，甲商店之實際利率率爲25%；乙商店之實際利率率爲5%，兩者相去五倍。而因現行稅法過去年度之虧損，計算資本額時並不扣除之故，兩者仍負同一稅率之稅，不獨於情理上欠公平，且易使所得稅施行時之營業登記（細則第46條規定）有故意抬高過去資本實額與一虛設虧損額之弊病。（此在公司方面無法作弊，而合夥組織或獨資營業，則大有可觀）嗣後爲求利率率正確負稅公允起見，一方面應將各種公

積金全部併入資本計算，同時過去年度之虧損應予以減除。故資本額之計算，最好改訂為資本實額，即以資產總額減去負債總額後之淨財產值為準。（若稅率改依盈利計算，則上二點均可，論）。

(五)一類須知第十七條「上年度盈利之虧損，不得列入本年度計算」，應改為「過去年度之虧損，於計算本年純益時不得減除」。蓋計算資本時過去年度之虧損，吾人認為應予減除也。

(六)一類須知第二條「施行細則第五條所稱分支店營業所在國外而本店在國內者，係指分支店營業所全都在國外不外者而分支店一部分在國外者，其在國外部分營業上之盈利，應於計算本店純益時將其剔除」。此種（分支店一部分在國外者）國內所得照條例第三條依利潤率課稅？抑照條例第四條依所得額課稅？未免發生疑問。依文意推斷，分支店營業所一部分在國外者，似與分支店營業所全都在國外者有所不同。後者之計算標準，既照條例第四條依所得額課稅，則前者似應照條例第三條依利潤率課稅。（二十六年五月六日申報載滬士海關明細編所得稅申報表彙編製法作如是解釋）是如是，則國外部分之所得既須剔除，同時資本亦應剔出才是。然而資本有時不呈盈虧，結果將使計算程額發生困難。若均照條例第四條依所得額課稅，（二十七年三月三十一日所得稅事務處代電作此解釋）則分支店營業所一部分在國外之國內所得，與全都在國外之國內所得，兩者並無絲毫差異，一類須知第二條條文可予刪去。

(七)甲乙兩項之營利事業所得若含有國外所得時，依法只課國內所得部分，國外所得部分不課稅。因計算時資本額不易分開或不能分開，故細則第五條對於此種國際營利事業所得，其國內之營利部分，準用條例第四條稅率課稅。惟條例第三條與第四條之稅率，其課稅標準不同，一係照利潤率課稅，一係照所得額課稅，倘因有一部分國外所得之故，即使其另法計算，結果未免發生不合理情形，舉例證明如下：

例一、設某商店資本百萬元，某年獲取國內所得十五萬元，國外所得十萬元，共計盈餘二十五萬元。若依一般營利事業全部課稅，則利潤率已達25%，應按100%之稅率納稅二萬五千元。而以國內所得部分依所得額課稅，則十五萬元應按200%之稅率納稅三萬元。該商店雖減免國外所得之稅負，而結果反被全部課稅加重負擔五千元，與立法原意大相逕庭。

例二、設某商店資本二萬元，某年獲取國內所得四千元，國外所得一千元，共計盈餘五千元。國內所得部分依所得額課稅，稅率為60%，應納稅二百四十元。然而依利潤率課稅，即令剔除其國外所得額，而不剔除其資本額，利潤率已達20%，應按80%之稅率，須納稅三百二十元。此種情形，國外所得額減免之稅負未獲滿益。

觀上三例，可知細則第五條之規定殊有未妥，不如改定「國外所得係屬總所得額之比例扣除稅額」較為合理也。譬如上述例一國外所得佔總所得額之40%，全部計算之稅額，仍照利潤率計

算)二萬五千元，亦減除40% (一萬元)計應納稅一萬五千元。
例二同樣計算，應納稅四百元。

(八)公課之內容應予規定 規則第十五條規定，計算一類所得時，公課得為減除數之一，然公課種類不一，有可准減除者，有不准減除者。究竟何種公課可減除，何種公課不准減除，稅法並無明文規定，應予以補訂。照原則上言，凡屬於損費之性質，可予減除。(但本期應納之所得稅，不能減除)屬於增加資產價值者，不准減除。至於國際營利事業，其向外國政府所納之公課，雖屬損費之性質，有時亦可不准其減除也。

(九)呆帳及盤存消耗應予限制 呆帳之發生，在商店方面為不幸之事，故一類須知資產估價方法第十九條規定，只要有相當理由，均可列為損失。但為防逃稅者虛造呆帳起見，則對於呆帳之承認，不得不有一最高額之限制。此最高額因各地各時各業情形不同，(如中藥業之呆帳，普通均較糧食業布疋業之呆帳為多)不妨規定一種活動性之限制。如百分之幾至百分之幾是。至於何業適用較高之最高限，何業適用較低之最高限，則因時因地，由征收機關會同當地工商法團分別酌定可也。

盤存消耗，在須知草案中本有5%之限制後以批評者業，須知改訂後刪去。然而5%之限制因有近於呆帳，不會高消，相差無限額，則按照者正可虛估盤存消耗之數額以求減少稅負，過與不及，其弊一也。故作者意見，仍以有限額之規定為要。不過限額之數額，不妨酌量之例，予以活動性之規定。

(十)水火風暴盜竊之損失，未受有保險賠償金者，可否作為減除數之一，稅法規定不明，細則第十五條規定「計算第一類所得時，應就其收入總額內減除營業期間實際開支呆帳折舊盤存消耗公課及依法定所規定之公積金，以其餘額為純益額」，其中各項減除之數，並未包括未受保險賠償金之火水風暴盜竊等之損失，計算時似不能扣除。但從另一方面觀察，一類須知第十四條第七款規定水火風暴（未及盜竊）之損失受有保險賠償金之部分，不能認為營業上之必要合理費用及損耗，如納稅義務者列入損費項下，應於計算純益時將其剔除，則換言之，水火風暴之損失，其未受有保險賠償金之部分，可列入於損費項下矣。究竟此種損失，可否作為減除數之一，稅法中前後並不完全呼應，應予明白補訂。依拙見此種損失大都由於不可抗力，事實上亦失去負稅能力，只要有確實證明經征收當局認可者，不妨予以減除。

(十一)營業組織與家庭合併在一處者，其開支應分別，稅法上對此無明文規定，應予補訂。但我國之工商企業公司組織多，合夥組織多，獨資營業更多。一般情形，家庭與商店雖不能分離之關係，欲使其各種開支精密分別計算，事實上不可能。故稅法對此只可於可能範圍內予以稍為限制而已。

(十二)有特種性質之營利事業，如保險公司營造廠及分銷特價銷貨商店等，其純益額之計算，與普通工商業不同，應另加詳細補訂。

(十三)礦地林地之耗竭計算，與普通折舊情形不同，應另加

詳訂。

(十四)營業權商標權著作權專利權各種特許權等無形資產之扣除，稅法已有規定（資產估價方法13—15條）而商譽（Good will）一項，亦為無形資產之一，所謂商譽者，乃由於企業得經營情形之良好，而具有獲越之獲利能力所發生之一種價值，且以貨幣價值表示之者也。此種價值之成因，其主要者則有：（1）企業管理之良善，（2）價廉物美或服務週到之聞名，（3）地點之適宜，（4）公眾之信仰等，凡此等等，均使企業所經營之物品或供給之勢役，得易推銷或廣其範圍，而加厚其獲利能力。此種無形資產，如何扣除，稅法並無明文規定，應予補訂。

(十五)細則第二十二條第二款規定「受破產之宣告經營理後仍有所得者，破產管理人依前項之規定申報其所得額」。此項所得論理亦應照條例第四條課稅，但稅法無明文規定，應予補訂。

(十六)前報調知草案第十六條規定「甲乙兩項營利事業，因合併解散業經清理清算或清理後，其剩餘之財產額超過原有資產額者，就其超過部分，照暫行條例第四條稅率課稅」各界批評，均認為未妥。蓋以此項超過額，有未曾課稅者，有已經課稅者，今將已課稅部分剔除，一律照條例第四條課稅，未免發生重複情形。嗣後須知修正時有鑒於此，故一類須知第十八條對此之規定即加上「除已課所得稅者外」字樣，以避上述重複稅之缺陷。經此更訂後，有某學者似頗認為留意，然細予研究，此種規定尚仍有毛病，茲擬擬以明之，譬如某商，原有資本實額一百萬元

，過去共虧損四十萬元本年獲利三十萬元，依現行稅法，本年所得超過³，潤率25%，應依100%利率納稅三萬元。苟此商店將此三十萬元之盈利益隱藏於秘密公積內，同時藉口合併解散歇業轉盤等任何理由而宣告清算或清理，則結果要發現秘密公積三十萬元，而因其剩餘財產額只有九十萬元，並未超過原有資本實額。可不納課稅。兩者相較，顯有不同，結果勢必使凡過去營業有虧損者，均藉設法將其盈餘隱藏於秘密公積之內，以圖逃稅。故關於清算所得之課稅標準，似應另予改訂。

(十七) 薪給報酬之退職金養老金，有時其中一部分為已經繳納所得稅之薪給，一部分為國庫之貼補，一部分為利息，其已扣所得稅者，理宜扣除，稅法無規定，應予補訂。

(十八) 細則第十八條規定「自由職業者及其他從事各業者設有二個以上之業務所各有其獨立之帳簿者，應分別計算其所得額」，推測其立法用意，大概為求計算便利。然稅租稅原理言，應改為合併計算，方能盡厚累進課稅之作用。且第一類營利事業之分支店所得（除非資本營業完全獨立者）與薪給報酬所得之俱自二處以上者（參第四章第四節第二項（一）末）其計算未必較上述簡單，而均須合併計算，兩者相較未免不一致。故拙見認為自由職業者及其他從事各業者設有二個以上之業務所，雖各有其獨立之帳簿，亦應合併計算。

(十九) 自由職業者及其他從事各業者計算所得之會計基礎，採應收應付制？抑採實收實付制？抑兩者並用制？稅法並未說明

。依這帶條文推想，係採實收實付制，但應予明文規定。

(二十)二類須知第九條第二款之「業務使用人之膳宿開支，但以在業務所內住宿或供膳者為限」，認為屬於自由職業者及其他從事各業者之業務上直接必需之費用，於計算所得時得減除之。依法理推論，此項開支，只可於計算自由職業者及其他從事各業者之所得時，作為減除數之一，而計算業務使用人之所得時，依解釋第5, 17, 18 號之解釋，仍須併入於薪金報酬內課稅。果如是，則「以在業務所內住宿或供膳者為限」之但書，可毋庸規定。蓋不在於業務所內住宿或供膳之膳宿津貼，性質亦屬於業務上之開支，不能不准其扣除也。第一類所得之計算對此雖無明文規定，但均須認為屬於營業上之開支，應予扣除。且就稅收上言，扣之於此者，仍課之於彼，並無損失。

(二十一)細則第十七條及二類須知第九條所規定計算自由職業者及其他從事各業者所得之扣除數，未免過簡。如折舊呆帳等，均未述及。實則自由職業者及其他從事各業者之設有業務所者，其營業性質與普通營業組織無異，同屬於資本與勤勞之混合所得。不過一則勞力之成分居多，一則資本之成分居多。為求簡便起見，自由職業者及其他從事各業者之設有業務所者，其所得之計算法，不妨採用第一類所得之規定，本身可不必再費文墨。

(二十二)航空獎券中獎金所得稅之計算，依財政部所得稅事務處命令解釋（部處威代電第180號）「凡兌獎者持獎券一張兌換，應以一張所得之獎金按章課稅，持券一條兌獎者，以一條所得之獎金按章課稅，至持數張或數條兌獎者，則以數張或數條所得

獎金之總額為課稅標準，並即依照所得稅暫行條例第四條之規定辦理。此項規定，從納稅能力上觀察，確屬適當之處置。然而航空獎券之發行，為無記名制度。一人得獎一張或數張數條者，仍可分條領取，持整張或數張數條來領取者，未必其得獎者即屬於一人。若須合併計算，則人民為免除累進稅負起見，勢必分條領取獎金，上述規定，無異其文。故為切合實際情形起見，不如逕定為分條計算為宜也。

(二十三)依條例第七條第三款規定「第三類之所得，以每次或結算時付給之利息計算課稅」，此在普通活期存款毫無問題，而整存整付整存零付及零存整付等各種存款，倘開始存款日期在所得稅施行日期前，滿期日期在所得稅施行日期後，則因複利及零存零付關係，不能將結算利息依所得稅施行日期前後二種存款期之長短比例分配，必須以較精密方法計算之。否則，將與實際所得利息數不符。此種稅額之計算法，稅法內並未提及，茲因其關係於十數年後，長期儲蓄存款之稅額計算，故特擬一比較詳確之計算法於下：

整存整付

應納稅額 = (整付數目 — 所得稅施行時應得之本利和) × 稅率

詳細公式：

$$\text{應納稅額} = \left(\text{整存數目} \times \left(1 + \frac{\text{利率}}{\text{每年複利次數}} \right)^{\text{期滿年數} \times \text{每年}} \right) - \left(\text{整付數目} \times \left(1 + \frac{\text{利率}}{\text{每年複利次數}} \right) \right)$$

$$\left. \begin{aligned} & \text{所得稅施行時已} \\ & \text{存整複利次數} \times \left(1 + \frac{\text{不及一複利期日數}}{365} \times \text{利率} \right) \end{aligned} \right\} \times \text{稅率}$$

舉例：民國二十年八月七日存入一千元定期十年於三十年八月
七日滿期年利一分半年複利一次

$$\begin{aligned} \text{整付數目} &= 1,000 \times \left(1 + \frac{1}{2} \right)^{2 \times 10} = 1,000 \times 2.6829977 \\ &= 2,682.98 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{二十六年一月一日之本利和} &= 1,000 \times \left(1 + \frac{1}{2} \right)^{2 \times 5} \times \left(1 + \frac{147}{365} \times \frac{10}{100} \right) \end{aligned}$$

$$= 1,000 \times 1.6288946 \times \frac{3797}{3650} = 1628.90 \times \frac{3797}{3650} = 1,694.50$$

$$\begin{aligned} \text{應納稅額} &= (2,682.98 - 1,694.50) \times 5\% = 988.48 \times 5\% = \\ &46.92 \end{aligned}$$

收受存款機關對於整付數目如已預定，對於所得稅施行時應得之本利和，在二十五年底如有結帳記錄者，即以預定數及結算數為準，不必另行計算。

整存零付

$$\text{應納稅額} = (\text{所得稅施行時未付數總和} - \text{所得稅施行時未付數總和之現值}) \times \text{稅率}$$

詳細公式：

$$(1) \text{應納稅額} = \left\{ \text{所得稅施行時未付數總和} - \text{每年應付總和} \right. \\ \left. \frac{1 - \left(1 + \frac{\text{年利率}}{\text{每年複利次數}}\right)^{\frac{(\text{所得稅施行時未付年數} \times \text{每年複利次數})}{(\text{或所得稅施行時未付整複利次數})}}{\text{期數} \left\{ \left(1 + \frac{\text{年利率}}{\text{每年複利次數}}\right)^{\frac{\text{每年複利次數}}{\text{期數}}} - 1 \right\}} \right\} \\ \times \text{稅率}$$

舉例 半年複利一次，每三月付款50元，十年付清，所得稅施行時已付款五年，利息年利一分。

所得稅施行時未付數總和 = $4 \times 50 \times 5 = 1,000$ 元

所得稅施行時未付數總和之現值 = 4×50

$$\begin{aligned} & \times \frac{1 - \left(1 + \frac{0.1}{2}\right)^{- (2 \times 5)}}{4 \times \left\{ \left(1 + \frac{0.1}{2}\right)^{\frac{2}{4}} - 1 \right\}} \\ & = 200 \times \frac{0.3850868}{0.0988} \end{aligned}$$

$$= 200 \times 3.9078 = 781.56 \text{元}$$

應納稅額 = $(1,000 - 781.56) \times 5\% = 218.44 \times 5\% =$

10.92元

若所得稅施行日期與日開之時期非恰為整複利期數而有零期零日者，則依下列公式計算

$$(2) \text{應納稅額} = \left\{ \text{所得稅施行時未付數總和} - \text{每期取款數} \times \right.$$

$$\begin{aligned}
 & 1 + \frac{1}{855} \times \text{所得稅施行日至第一次取款日之日數} \times \text{年利率} \\
 & \times \left\{ \frac{1 - \left(1 + \frac{\text{年利率}}{\text{每年複利次數}}\right)^{-\text{(所得稅施行後累計息期數)}}}{\left(1 + \frac{\text{年利率}}{\text{每年複利次數}}\right)^{\frac{1}{\text{每計息期取款期數} - 1}} + 1} + 1 \right\} \\
 & + \left(\text{不足一計息期之取款期數} - \frac{\text{不足一計息期之取款期數} \times}{2 \times (\text{每計息期取}} \right. \\
 & \left. \left. \frac{(\text{不足一計息期之取款期數} + 1) \times \text{年利率}}{\text{款期數}} \times (\text{每年複利次數}) \right) \right\} \times \text{稅率}
 \end{aligned}$$

舉例：半年複利一次，每二月取款三十元，二十二年七月二十三日存入，三十年七月二十三日滿期，利息年利八厘自二十六年一月一日起至滿期止計共付款28期其未付款總和 = 28 × 30 = 840元其

$$\text{26年一月一日時之現值} = 30 \times \frac{1}{1 + \frac{22}{365} \times \frac{8}{100}} \times$$

$$\left\{ \frac{1 - \left(1 + \frac{.08}{2}\right)^{-9}}{\left(1 + \frac{.08}{2}\right)^{\frac{1}{3} - 1}} + 1 \right\} = 80 \times \frac{36500}{36576} \times \left\{ \frac{1 - .7025867}{.01316} \right.$$

$$\left. + 1 \right\} = \frac{103500}{36576} \times \left(\frac{2774188}{.01316} + 1 \right) = \frac{103500}{36576} \times 2155998$$

$$= 704.62 \text{元}$$

$$\text{應納稅額} = (840 - 704.62) \times \frac{5}{100} = 135.38 \times \frac{5}{100} = 6.77 \text{元}$$

(註：本例未付款共計27整期恰為九複利計算期，並無不足一計息期之取款零期故公式尾段不用)

所得稅施行時未付款總和之現值在25年底收受存款機關如有結帳記錄者，即以結算數為準，不必另行計算。

零存整付

應納稅額 = { 整付數目 - (所得稅施行時已存之本利和 + 所得稅施行後存入本金之總和) } × 稅率

詳細公式：

$$(1) \text{應納稅額} = \left\{ \begin{array}{l} \text{每年繳款總數} \times \end{array} \right.$$

$$\frac{\left(1 + \frac{\text{利率}}{\text{每年複利次數}}\right)^{\text{每年複利次數} \times \text{滿期年數}} - 1}{\text{期數} \left(1 + \frac{\text{利率}}{\text{每年複利次數}}\right)^{\frac{\text{每年複利次數}}{\text{期數}} - 1}}$$

$$\left. - \left(1 + \frac{\text{利率}}{\text{每年複利次數}}\right)^{\frac{\text{每年複利次數}}{\text{期數}} - 1} \right\}$$

$$\left. \begin{array}{l} \text{每年繳款總數} \times \frac{\left(1 + \frac{\text{利率}}{\text{每年複利次數}}\right)^{\text{每年複利次數} \times \text{已繳年數}} - 1}{\text{期數} \left(1 + \frac{\text{利率}}{\text{每年複利次數}}\right)^{\frac{\text{每年複利次數}}{\text{期數}} - 1}} \\ - \text{所得稅施行後存入本金之總和} \end{array} \right\} \times 5\%$$

舉例：每月繳款十元，十年期滿，所得稅施行時已在五年，利率年利一分，半年複利一次

$$\text{整付數目} = 12 \times 10 \times \frac{(1 + \frac{1}{2})^{2 \times 10} - 1}{12 \left\{ (1 + \frac{1}{2})^{\frac{2}{12}} - 1 \right\}} = 120 \times$$

$$\frac{1.6582977}{0.09792} = 120 \times 16.8842 = 2026.10$$

$$\text{所得稅施行時已存之本利和} = 12 \times 10 \times \frac{(1 + \frac{1}{2})^{2 \times 5} - 1}{12 \left\{ (1 + \frac{1}{2})^{\frac{2}{12}} - 1 \right\}}$$

$$= 120 \times \frac{6288946}{0.09792} = 120 \times 6.4225 = 770.70$$

所得稅施行後存入本金之總和 $12 \times 10 \times 5 = 600$

$$\text{應納稅額} = (2026.10 - 770.70 - 600) \times 5\% = 355.40 \times 5\% = 32.77$$

若開始存入日期至所得稅施行日期間之時期，非恰為若干整複利期而有零期零日者，則依下列公式計算，

(2) 應納稅額 =

$$\left\{ \text{每年繳款總數} \times \frac{(1 + \frac{\text{利率}}{\text{每年複利次數}})^{\text{每年複利次數} \times \text{期滿年數}} - 1}{\text{期數} \left\{ (1 + \frac{\text{利率}}{\text{每年複利次數}})^{\frac{\text{每年複利次數}}{\text{期數}}} - 1 \right\}} \right.$$

$$\left. - \left\{ \text{每期存款額} \times (1 + \text{年利率})^{\text{25年或往一期存款至到期年}} \right\} \right\}$$

$$\text{底之日數} \times \left\{ \frac{\left(1 + \frac{\text{年利率}}{\text{每年複利次數}}\right)^{\text{自開始存款日起至25}}}{\left(1 + \frac{\text{年利率}}{\text{每年複利次數}}\right)^{\text{每計息期存款之期數}}}$$

年底止整複利次數 - 1

+ 1 + (不足一計息期之存款期數 +

$$\frac{\text{不足一計期之存款數} \times (\text{不足一息期之存款期數} + 1) \times \text{年利率}}{2 \times \text{每一計息期存款期數} \times \text{每年複利次數}}$$

$$\times \left(1 + \frac{\text{年利率}}{\text{每年複利次數}}\right)^{\text{自開始存款日起至25年底止整複利次數}}$$

}} - 所得稅施行後存入本金之總和 } \times \text{稅率}

舉例：二十三年四月十七日開始，每月存款二十元，期限五年

，二十八年四月十七日滿期，年息七厘，半年複利一次，

$$\text{整存數目} = 12 \times 20 \times \frac{\left(1 + \frac{.07}{2}\right)^{2 \times 5} - 1}{12 \left(\left(1 + \frac{.07}{2}\right)^{\frac{2}{12}} - 1 \right)} = 240 \times \frac{.4105987}{.069}$$

$$= 240 \times 5.9507 = 1,428.17$$

$$\text{所得稅施行時已存之本利和} = 20 \times \left(1 + \frac{7}{100} \times \frac{15}{365}\right) \times$$

$$\left\{ \frac{\left(1 + \frac{.07}{2}\right)^5 - 1}{\left(1 + \frac{.07}{2}\right)^{\frac{1}{6}} - 1} + 1 + \left(2 + \frac{2 \times (2+1) \cdot .07}{2 \times 6 \times 2}\right) \times \left(1 + \frac{.07}{2}\right)^5 \right\}$$

$$= 20 \times \frac{7321}{7300} \times (32,5411 + 1 + 2,8982) = \frac{14642}{730} \times 36,0373 = 722.82$$

所得稅施行後存入本金之總和 = $27 \times 20 = 540$

$$\text{應納稅額} = (1428.17 - 722.82 - 540) \times 5\% = 165.35 \times 5\% = 8.27$$

收受存款機關對於應付數目如已預定，對於所得稅施行時已存之本和利，在二十五年底如有結帳紀錄者，即以預定數及結算數為準，不必另行計算。

以上所舉各公式及例，其數目雖有多處可就各種複利年金表查出，但仍異常繁複，決非一般稅民扣繳者及稅務人員等所能計算與了解，故最好由征收當局先行製就各項計算表，以便查檢。

倘前設稅率改變，則此項稅額須將稅率改變前後分為二次計算。以資依此類推。而且二十六年一月一日後開始存入者亦須如此也。

第七節 關於所得稅之征收問題

(一) 細則第27條第四款規定第三類所得全用扣繳法，而條例第十一條規定有自繳者，兩者不一致。實則目前第三類所得並無自繳者。

(二) 條例第十五條第二款稱「主管征收機關對於零碎零查之稅款，應存於當地農實銀行」。而征收稅款機關為國家銀行及其所委託之代收機關，其信用當然最屬實可靠，改為「另戶提存」

足矣。

(三)申報之種類，除所得額申報外，尚有開業申報，資本額變動申報與其他各種申報。(參第四章第五節第三項第一目(一))而各稅法對於申報一項，除所得額申報外，其餘各種申報均無系統之規定，應予以調整補訂。

(四)所得額申報之時期，因所得種類性質之不同，稅法中規定亦各有差異。有規定於結算後三個月內報告者，一個月內報告者，二十日內報告者，十五日內報告者，亦有只規定於結算日報告者。(參第四章第五節第三項第一目(三))其中時期長短之規定，相互間多有不平衡或不合理之處。例如條例第八條規定「第一類甲乙兩項所得，於每年結算後三個月內報告」；細則第23條及一類須知第20條規定「營利事業所得以年計者，其營業期間不滿一年或營業年度變更者，均於結算日起二十日申報」。而後者之營業時間，往往在半年以上，其帳目較前者有一半以上，結帳手續幾與全年度結帳相等，照比例而論，應在一個半月以上，今只以二十日為限，未免相互間太不均衡。至於二類須知第20條規定第二類用自繳法之自由職業者及其他從事各業者之設有業務所得者之所得，只定於結算日報告，過此一月即為逾限，則更為不合理，嗣後應予改訂。

再者第二類用扣繳法之薪給報酬所得，稅法中(條例第十條細則第26條第二款及二類須知第十九條)只規定按月報告，並未規定確實時期。其所以如此者，大概以我國目前財政未上軌道，

經費不能按月發放，事實上不能規定某月薪給所得，定須於次月若干日內報繳所得稅，然而只規定「按月」字樣，而不另加限制，則上一年一月所扣之所得稅，待至次年一月報繳，上一年二月所扣之所得稅，待至次年二月報繳，亦未始不能稱為「按月」。條例第二條罰則之規定，實無法應用。故此點似以改訂為「由扣繳者於扣存後若干日內報繳之」為妥。

(五)所得額之報告經會計師之證明者，不妨免除其調查。但須附帶規定如會計師濫開作弊者，除受刑事處分外，尤須課以逃稅若干倍之罰款。

本來所得額之調查與否，原任征收機關之自由處置。凡經會計師證明者，稅法上即無免除調查之規定，而征收機關認為毋庸調查者，亦可不必調查。反之，稅法上雖有免除調查之規定，而征收機關認為尚有調查之必要時，仍可予以調查。此點之規定，對於征收機關之調查行為，並無絲毫限制，不過吾國一般工商業會計不健全，對於會計師業務素不重視，若所得稅法中有「所得額經會計師證明後免除調查」之規定，稅民為免除征收機關來調查時之麻煩起見，勢將紛紛請會計師證明，而會計師對於所得額之證明，甚須先行審查帳目，錯誤之處，並加糾正，而後始能允予證明。倘如此，不但征收機關省去許多麻煩，而且一般國家會計，亦可藉此期求改革，統一舉兩得之計也。

(六)營利事業所得以年計而營業期間不滿一年時，一應視同第20條規定於結算後二十天內申報，但繳納期適宜各稅法均應視

定，應予推訂。

(七) 細則第二十六條第一款第一項「第一類票之兩項繳納稅款限期依各業每年之結算期於每年三月一日起至五月末日或八月一日起至十月末日止一次繳納之」，此項規定，無所適從，殊有未妥。按各業每年之結算期，係依各業習慣而定。(細則第八條) 一般通行者，有按舊年陰曆年底與陽曆六月或三號。(自二十八年國家會計年度採曆年制後，六月底結算者，適較未為減少。) 究竟何種結算期於三月一日起至五月末日止期內繳納稅款，何種結算期於八月一日起至十月末日止期內繳納稅款，並未指明。假或某一業之習慣特殊，結算期為四月或五月，應於何期納稅，更形疑慮。當為立法之意旨，大抵以年底(即舊曆年)結算者，則於三月一日起至五月末日止期內繳納，六月底結算者，於八月一日起至十月末日止期內繳納。倒果如斯，則又與稅法其他規定無不(參照例)以償之。

結算期為三十五午陰曆年或陽曆年六月或三號
 結算期三個月內納稅限期可至五月十五日
 結算期十五日或遲可至五月二十日
 二十日內納稅限期可至五月十四日
 十日內納稅限期可至五月八日
 五日內納稅限期可至五月二日
 稅法決定後對於各業之結算期(參照例)應予推訂(參照例)只有規定「應於何期納稅」等語，始能規定其結算期(參照例)以上規定均係根據稅法其他規定以償之。

月二十四日繳款，已超過五月末日止之規定。如此情形，認為合法乎？抑認為逾限乎？兩者自相矛盾，將使征收當局與稅民雙方無所適從也。

(八) 刑罰第二十六條末款規定第二類自繳之所得稅於結算申報日起二十日內繳納之，而二類須知第二十一條規定自由職業者及其他從事各業者無固定業務所或無固定雇主者，於結算日起十五日內報繳之。兩者互不一致，應予更訂。

(九) 稅法對納稅期無整個系統之規定，所規定者亦有不明與不當之處。若改作「除扣繳者於申報時同時繳納外，其餘繳納所得稅調查決定後若干日內繳納之，但提請覆查者，以覆查之決定日期為準」之規定，不獨更趨簡括，且可刪除其他許多條文，且事實上亦屬合理。

(十) 條例第十八條規定「不按期申報者，或遲於報告者，主管征收機關得科以二十元以下之罰鍰」。條例第十九條規定「隱匿不報，或虛偽之報告者，處罰以二十元以下之罰鍰」。並得移送法院，科以罰鍰二倍以至五倍以下之罰鍰；或情節重大者，得併科一年以下有期徒刑或拘役」。上述所稱之報告，僅指所得稅報告乎？抑兼指所得額外其他各種報告乎？依法律上推論，因條例內關於申報之規定，只及於所得稅；(條例第9-11條)而不及其他。則規則中當以所得稅所得報告而言；然事實上所得額以外之其他報告，往往與所得稅有關，而應與之同時報告則關係。若則應以所得稅所得報告中，亦及其他各種報告同時

形勢屢出不窮，無法制止。故條例第十八及十九兩條所謂之報告，究竟包括何幾種申報，應予明文說明。

(十一)條例第20條第一款規定「欠繳稅額全部或一部逾三個月者，科以所欠金額30%以下之罰金」，條法解釋，凡逾限未滿三個月者，均不處罰，無異繳納期限無形延長三個月，此不能不謂為立法時之疏忽也。

(十二)稅法對於告發舞弊者，無獎勵之規定，應予補訂。本亦稅制初行，人民對於稅法內容不甚了解，規定過嚴，或有苛擾之虞，有失政府寬大之原旨。然而稅法施行歷有年所得，狡詐者仍復不知改，屢受逃稅，則情理上毋庸再予諒恕，為整飭稅收起見，稅法上不能不有嚴密之規定也。

(十三)規則第三十條規定「扣繳所得稅者，如能依照法定手續期限完成其扣繳之職責者，當地主管征收機關，得照其扣繳之總額給予5%之美賜金」。此所謂「總額」，指所得額而言？抑指稅額而言？以前曾有若干人電作所得額解釋，嗣後所得稅事務處解釋（二七七年三月三十一日代電）認為係指稅額而言。吾人亦認為應作如是解釋。蓋若指所得額而言，則因各類所得稅率不同，結果將有極不合宜之情事發生，試舉例明之。

| 所得種類 | 所得額 | 人數 | 所得總額 | 每人所得額 | 所得總額 | 獎金 | 獎金與所得之比較 |
|------|------------|-----|------------|----------|----------|----------|-------------|
| 儲蓄積蓄 | \$ 30.00 | 100 | \$3,000.00 | \$.05 | \$ 5.00 | \$ 15.00 | 獎金比所得大三倍 |
| | \$ 80.00 | 10 | \$ 800.00 | \$.40 | \$ 4.00 | \$ 4.00 | 兩者相等 |
| | \$ 920.00 | 10 | \$8,200.00 | \$ 6.40 | \$ 64.00 | \$ 16.00 | 獎金為所得之25% |
| | \$1,300.00 | 1 | \$1,300.00 | \$138.60 | \$138.60 | \$ 6.50 | 獎金為所得之4.84% |
| 利息 | \$1,800.00 | | | | \$ 65.00 | \$ 6.50 | 獎金為所得之10% |

由上表看來，5%之美獎金，若依所得額為標準，不同獎金與稅額之比例各不相等，甚至獎金之最多者，可比稅額大三倍，其不合理處至於極點。故當局只能作稅額解釋，但嗣後稅法改訂時，似應於條文內明文指明為宜。

不過於茲尚有另一問題，不能不予提出討論。倘儲蓄者將儲蓄存款利息所得稅之美獎金，為所得額之10%；稅額之十，與

細則第80條所規定一般扣繳所得稅者之5%之獎勵金相較，前者竟比後者大40倍，未免對於銀錢業方面扣繳稅款之獎勵，過於優渥，不知當局何所據而施以特典也。嗣後銀錢業扣繳存款利息所得稅之獎勵金施行期滿（原定試辦一年戰時延長）後，如繼續採用時，當予以重新考慮也。

（十四）條例內罰則之規定，多由法院執行，將來實行上恐諸多不便。按實際懲處，除科徒刑拘役外，其餘罰款及追繳稅款，均應由行政機關負責為妥，至少追繳稅款應由行政機關負責也。

二十八年冬財政部召開全國所得稅業審會議，作者曾列席旁聽，實得實際材料，藉供研究之參考。會後曾向當局提出所得稅改進意見十三條，有關於稅務行政者，有關於稅法者，茲亦抄錄於下，以供留心本問題者之參考。

（一）確立行政組織 為節省財力統一事權起見，中央應設內地稅務署，除關鹽二稅外，其他所得稅過分利得稅遺產稅就稅礦稅烟酒稅印花稅等一切國稅，均由該署合併統一征收。如因環境困難，一時不克實現，則設一直接稅署，綜理一切直接稅徵收事宜。至於各省，則設各省直接稅局，負計劃督導考核全省稅務行政之責，除駐在地之市縣外，以不直接參與徵收事務為原則。區（或為一市縣或為數市縣）設分局，負轄區直接徵收之責。區內重要縣鎮，得設稽徵所，就地辦理稽徵事宜，但仍須由分局主任負責。全國確立三級制度，現況應予儘量充實，改訂名稱，建立一統兼統一之行政組織（按此點已為當局所採納）。

(二)大量訓練高初級稅務人員 徒法不足以爲政，稅務尤然。故財政當局以此新事業必須由新人才辦理。過去舉辦之財務人員訓練班，用意良佳，成績斐然。惟此項稅務嗣後日益發達，所需人員必多，非大量造就，決難供應各地需要，目前亟已有此感覺。爲未雨綢繆起見，無論高初級稅務人員，均有事先預爲訓練之必要也。

(三)確立人事管理制度 人才之搜求固難，而如何適當運用，尤非易事。欲求已得之人，各盡其才，發揮其最大之工作效能，必有賴於人事管理制度之確立。如慎選用，專職守，明賞罰，優給養，均其要也。至於詳細任用條例，服務規程，年功加俸，退職優老，強迫儲蓄，舉辦保險，生活津貼等等辦法，吾國銀行海關郵局均有先例，當可參考也。

(四)增加工作人員之待遇 所得稅爲最公平之課稅，亦爲最複雜之租稅。此項稅務人員，多須具有較高之學識技能。而且此項新事業，今值最大之努力目標，厥在弊絕風清，一洗過去其他稅務行政之污點。欲達此二種目的，對於工作人員之待遇，必須予以相當優渥，使免見異思遷，抑或爲生活壓迫，逼走枉法之途。

(五)擴充徵收範圍 抗戰以來，後方各地，因社會繁榮，設置徵收機關不少，稅網日密，週弄者比。惟因嚴重徵收費比例之增大，尙未盡量推廣。但狹狹見斯及，認爲目前乃所得稅擴充時期，非成熟時期，故若務求徵收費比例之降低，以示嚴重兼舉

之高強，而前者則重於稅基之奠立，稅源之開拓，舉凡一切徵稅環境之改善，為經濟調查簿記改良宣傳勸導等，其意義均不在單純徵收稅款之下，亦須從事努力。故此時之所得稅，當儘量擴充徵收範圍，培養徵稅環境，確立稅制基礎，冀收宏效於來日，不必過顧目前得失，斤斤於徵收費百分比之大小，肥腸過慮也。

(六)積極指導商民生財之道 在社會正常發展之下，工商營利所得，占所得稅之中心，決無問題，故其徵收行政，亦須特別注重。茲者，除正面從事查帳催繳等工作外，復舉辦經濟調查，改善商業簿記，冀獲各種參攷資料，增進徵收效能，正本清源，一舉兩得。惟求稅務之更能發展，吾人似不妨根據各種經濟調查資料，稅務人員之學識經驗，指導投資途徑，進貨門路，與夫經營技術，生產方法，積極教以生財之道，直接獲商民之擁戴，間接亦所以培養稅源，鞏固稅基也。

(七)非常時期過分利得稅平時亦可徵收 在我國現行所得稅制下，非常時期過分利得稅，除稅率較重及增課財產租賃所得外，實與所得稅無異。只須來日將所得稅徵課範圍增列財產租賃所得一項，一類所得稅率繼續累進，兩者即可合併為課，毋庸另立門戶。至於負擔一項，現行過分利得稅稅率，超過半達百分之六十以上者，超額稅率為百分之五十，折合全額稅率僅為17.08%。以上，若以利得率100%為例，其折合全額稅率為30.25%。若再加課所得稅率10%，其納稅後之淨額，尚達年息19%以上之利潤，不能謂不厚，量值之平時，亦復何傷？

(八)催繳稅款當先重勸導次求行政解決力避牽涉司法。所得稅在吾國爲創舉，民衆多未了解，推行時當以勸導爲先。如有奸猾商民，意存抗欠逃匿者，亦以行政解決爲上，（如徵收機關本身無力催繳，可請當地政府機關協助進行）慎勿牽涉司法。蓋行政解決，迅速簡當，官民兩便，若一移法院，則必須經過法定審判程序，積年累月，不能結案。至於地方有力份子，法院亦無法執行，仍須轉咨行政機關協助。觀乎各地營業稅之徵收，多訂有縣政府協助催繳辦法，絕鮮請助司法機關者，可爲先例。

再者，所得稅查定後，人民如有不服，只可逐級訴願訴訟，當地司法機關無權受理，因之，凡因處罰移送法院之案件，法院只負執行之責，決不能以稅務機關爲普通訴訟主體兩造之一，傳調稅務人員出庭對質，或推翻原案也。

(九)調查決定後即須納稅。現行法俟覆查決定後，始行納稅，則凡提請覆查者，無異均可延長繳款時間。覆查期限愈長，（現行法規定十日，多嫌其過短）延繳時日亦愈久。狡黠者流，勢必羣起而提請覆查，既影響稅收，抑且不勝其煩矣。故所得稅額一經查定後，不如規定先行納稅，俟覆查後再行退補爲愈。而且遇特殊情形，如查明一時整理事業或中途停業改組者有逃匿稅負之企圖或可能時，徵收機關並得估計稅額，責令先行繳納，俟正式查定後再行退補。惟一旦依此實行，則退稅手續務須力求敏捷，最好由原徵收機關於決定退稅時直接退還，並向國庫再行轉折費時，所退之款，逐級向上報備，由編處設一專款備付，於中節

一次與納庫數變轉，當局無何麻煩，商民必然稱便。

(十) 逕行決定者不得請求覆查 凡由各在稅代徵收機關無確實計算根據而逕行決定者，稅法應明定不得提請覆查。此舉含有懲罰意義，抑且迫其嗣後改過也。惟使商民折服起見，亦當盡量搜求合理之根據，以免糾紛。

(十一) 廢除審查委員會 該會委員大都為地方人士，當初設立原意，無非藉此取信於民，便利稅制創始時之推行而已。茲者，所得稅已開辦三年，省略審查程序之結果，既未見有何弊病，而轉思審查會成立後之情況，反覺弊竇叢生。蓋該會之組織，大都為人事之應付，其分子自鮮稅務上法律上之專門學識，且以情感關係，偏袒商民，在所難免。而一經決定，若有出入，稅民猶可上訴，徵收機關反無挽救餘地，為使稅務行政簡單化起見，此項審查程序可予刪除。

(十二) 改訂罰則 執行時無妨寬大，而罰則不能不嚴密。否則稅民勢必窺隙趨避，反使徵收機關有時而窮也。改訂之法，第一着重財政處罰，將現行二十元罰鍰之最高額儘量提高，第二延繳處罰，除得隨時強迫追繳外，並依時間長短，課以較市場利率加倍或更重之罰款，予以經濟上之自然約束，第三罰則應含較大之伸縮性，毋使過於呆板或遠離事實致有行不通之嫌。

(十三) 規定罰金提成辦法 依現行法院所科之罰金，似歸法院所有，嗣後應做田賦滯納罰金例，歸入稅收項下。惟為事實上推行稅政便利起見，對於告密者，執行機關及徵收人員均應尚

酌提一部充獎，關於後二者在學理上嚴格分析，雖無給獎必要，然事實上關係頗大，確著成效，過去其他稅政屢欲廢止而不可能，本稅亦難例外也。

第六章 中國所得稅之將來

近代經濟學的泰山北斗，英國的馬紹爾教授（Professor Alfred Marshall）曾經昭示我們，說經濟學者研究的中心，是經濟生物學，而非經濟力學，或其他技節問題。近代財政學界的大師，德國的華格納教授（Professor Adolf Wagner），曾經昭示我們，說現代國家財政，進化到國家社會主義的階段，國家的財政政策，應是社會的財政政策。國家徵課賦稅的目的，當然是財政的，但同時亦須是社會的；於供給國家經費以外，又須調節在自由交易之下所發生的分配不平等。國民之所得及財產之分配，固須干涉，即在生產消費兩方面，亦須干涉。現代的巨富或赤貧是社會的腫瘍與病痛，因此社會主義的策略，便有兩個任務。第一是由上流的社會或有產階級擔負費用，而使下級社會或無產階級向上，第二是預先防止財富集中於有產階級。

如果我們接受這兩位大師的教訓，我們便可明白所得稅的提要及今後中國所得稅改進的途徑。經濟學者研究的中心，既是經濟生物學，則推而證之，財政學者研究的中心，也可說是財政生物學，於是所得稅的改善，應該是這個財政體系中的主要問題。國家財政政策，既應是社會的財政政策，則所得稅可說是最能代表及實現社會政策的，因為他是平均社會財富的一大工具（華格納語）。吾人生於二十世紀中葉的今日，所得稅本身之實施，已經用不着再來說明，因為全世界各國的財政學者，早已有無數

富的論着和極肯定的評語；所得稅在近代稅制中之重要地位，也用不着我們來解釋，因為在全世界各經濟先進國中，所得稅的稅收已經佔了全國國稅的半數或半數以上，即使在比較落後的國家，所得稅的稅收，也佔其全國國稅的二成乃至三成。但是我們中國却是一個逆轉的例外。如果再進一步去研究，則知所得稅不僅是國稅的主幹，即在地方稅收中，其地位的重要，也逐漸增加。因為所得稅多帶幾分收益稅的色彩，或有依特別稅或附加稅的形式，而委讓一部分於地方政府者，我國財政收支系統法，也係根據「祖父遺產」而有此種的規定。

1. 塞里格曼教授 (Professor Edwin R. A. Seligman) 曾經說：所得稅制之成立，以文化之比較高度發展及貨幣經濟之充分普及為其前提要件，但如該國之政治要件，及社會要件未備，所得稅制，仍難以推行。若照這個原則來論中國所得稅制的推行，則吾人可謂在文化之高度發展及貨幣經濟之充分普及兩個條件，我國已是十分具備，而政治要件及社會要件兩方面，則吾人又不能不承認相當之缺乏。但是吾人考察各國稅制發展之歷史，覺得其進化之步驟，常有兩種不同之途徑。有隨同社會之要求，而後發生社會制度者，亦有先立社會制度而後社會進化追隨之者。歐美諸國所得稅之發達，屬於前者之途徑，而日本所得稅之發達，則屬於後者之途徑。由是以觀，則今日吾國政治要件及社會要件之未能充分齊備，固不足以阻吾人積極推行所得稅之銳氣。且舉歐美諸國經濟先進國而論，當其推行所得稅制之初期，其厚

治社會條件，如稅務人員之訓練，社會調查之普及，會計制度之改善等等，亦多未臻美善，然此不惟不足以阻礙所得稅之推行，反因所得稅之推行，而促成此諸種政治社會要件之加速改善，此又吾人所可藉以自勵者也。

根據吾人長時期對所得稅之研究，及本書前數章之探討，吾人認為中國現行所得稅制，其缺欠而須改進之處，至為繁多，茲謹將各種改革意見，逐條陳述於後，以就正於國內之賢達，且以當本書之結論焉。

(一) 所得稅法之改善

中國採用所得稅之倡議發端於前清之末年，經三十年長期之爭論，終於排除一切困難，在民國二十五年七月由立法院通過現行所得稅條例。立法院方面很早就注意研究這個問題，在二十四年春初，孫院長任命董君與陳長蘅，衛挺生等七委員負責研究，而著者實負召集人之責。財政部提出初步草案之後，經中央政治委員會，立法院及財政部各方面多次討論會商，立法院同人又約請在京專家，多次開會討論，終於七月九日由立法院制定所得稅暫行條例二十二條，七月二十一日由國民政府正式公布，八月十八日行政院第二七五次會議通過所得稅暫行條例施行細則四十九條，八月二十二日由院公布，並決定自十月一日開徵。

當此法通過之後，著者曾著有：「中國所得稅問題」一文，說明此次立法之經過，內容，及其精神，（見財政部印行之「現在實行的所得稅」一書）。在該篇短文中，著者曾說，「今中國

爲應國家之急需，求民族之生存，驟然行之，自難期其盡善盡美於一朝——故今日之法，吾人不敢徒唱高調，在納稅範圍方面，竭力求其縮小，在稅率方面，竭力求其低微，在制度本身，竭力求其簡單易行，以期利國而不擾民，此種苦心微易，可以告於國人。這是當時立法的精神。但是實際推行以來，積數年之經驗，則感覺暫行條例，在稅收方面，爲數太少，無補國家之財源，因而覺得有廣大征收範圍及提高稅率之必要，在條文方面，又感覺到現行條例過於簡單，時或無軌可循，而暫行條例，施行細則，徵收須知及解釋例等且有錯雜矛盾之弊，有重行補充修正之必要。今請分論於後：

(甲)所得稅之範圍 現在徵稅範圍，似嫌太狹，應逐漸擴張，茲分述如下。

(1)農業所得稅 當初立法時，大家的意見，雖多嫌徵稅範圍太狹，有違負擔公平與普通兩大原則，但對於農業收入免稅，則爲多數人的主張，而著者及陳長壽委員，對此尤爲堅決。我們所持的理由，是說農村經濟既極困難，而漸於破產之境地，其現有負擔，已經甚重，現時不宜再加重負擔。且中國農民大多數係小農，收入有限，必欲課稅，至爲緊難，收稅費必大爲抬高，將有病窮而不利國之虞。這種說法，在當時確不爲無見，但以今日情形論之，則殊感其有修正之必要。抗戰三年，農民生活，日益凋敝，近因穀價狂漲之結果，其負擔能力，又因而增加。至於調查之困難，及收稅之鉅大，誠然仍爲嚴重之困難，但是著者

之意，以爲此問題不難解決。解決之法，卽所得稅對於農業之課課，可僅限於大地主，在若干畝以下之農戶，不論其收入多少，一律免徵所得稅，在若干畝以上之地主，則課以所得稅。此種辦法，不但甚爲公平，而且調查工作，也甚爲簡易，因各縣按年徵收田賦，對於較大之地主，皆有底冊也。此法推行之後，不但可以增加大量的國稅收入，而且可以防止大地主因爲穀價貴發國難財，而擴大其兼併土地之範圍也。

(5) 房地產所得稅 關於都市房地產所得稅，在立法之時，多數專家，皆主張課稅，其後在中央政治委員會討論時，因都市房地產，地方政府課稅已重，且當時川、冀、魯、陝、晉等省尙在武人割據之中，深慮規定徵稅，使當地軍閥有藉此剝削人民之弊，所以未經列入徵稅範圍之內，至於農村房地產，則大家都主張暫不課稅，其理由與前節所言相同。又因土地將來須徵地價稅，今若再徵所得稅，有過重之嫌。但以今日情勢論之，國家統一，完全實現，地方軍閥剝削之弊，不須復慮，而抗戰以來都市地主，利市百倍，實不宜令其優遊於所得稅制之外，今據重慶，成都，貴陽等地多被轟炸，然完整之城市，實不爲少，當此國計困難之時，實有舉辦都市房地產所得稅之必要。至於鄉村房地產所得稅，宜仿農業所得稅之例，僅徵兼營人民之房地產，其辦理亦甚簡易也。

(乙) 所得稅之稅率

(1) 稅率之提議 現行所得稅之稅率失之過重，是人所共見，衛以各國戰時所得稅之稅率，則所益更多，當時既以定得備

此之低，其具於推行，今歷三年推行之後，稅制已略有基礎，不妨加以提高。又各國所得稅收之主幹，爲工商業，而我國所得稅之稅率，在實際上，恐要以薪給報酬爲最重，而在薪給報酬一類之中，恐又以公務員爲最重，因自由職業者等有種種逃避之方法也。而第三類之證券存款所得，只征千分之五十，更爲他國之所無，必須從速將稅率提高。但是要想將第三類所得稅率提高，應從劃一名戶及統制銀行入手，否則不能生效。名戶之劃一，不但爲實行所得稅必須如此，卽爲推進社會行政，亦係要着，至於銀行，現今學者多認爲公用事業之一種，非復如昔日之純商業機關，更有接受政府統制之義務。在抗戰以前，若是重徵第三類所得，深恐人民將款項存入外國銀行以求逃避，而召驅逐資本之弊，但在今日則此種顧慮已大爲減少。卽或有之，政府今後應從嚴限制人民存款於外國銀行，凡無正當理由者，皆應加以處罰。

(2) 稅率之調整 且又稅率問題，不僅爲稅率之高低，同時又爲累進稅率之橫極採用及差別待遇之精切規定。我國現行所得稅，其累進率所以低微者，因恐人民化名戶以逃稅也，今若劃一戶名，則逃稅之弊，自然減輕。現行之所得稅，實際爲收養稅，爲比例稅，去綜合所得稅及累進稅，相差太遠。實宜積極籌劃。又關於差別待遇，如勞動所得及投資所得，必須有輕重稅率之分，今日僅重徵公務人員及教員報酬之薪俸，漏免勞工商界及自由職業者豐富之收入，實屬不公平之事。關於生活費及醫療費免稅標準擬委調查處及城市農村，皆應酌量實際情形而

有不同之規定。說者或疑此將增加行政上之繁雜，其實並不盡然，蓋各地標準額規定之後，各自照此實行，彼此並不相涉，吾人不見其有何繁雜。丹麥是一個小國，尙且有三國不同的免稅標準，而况中國之大，各地情形，有天淵之別，欲求免稅標準額之統一，實爲最不合理之事也。

尙有一事，必須所得稅行政當局注意推行者，卽納稅範圍，應依稅法規定盡量推廣。若按所得稅條例之明文，看來雖似簡單，而實際上可以包羅一切營利事業，但在事實上，則網漏吞舟，爲有目共見之事實。至於自由職業者，則被徵之人，更屬有限。說者謂我國各種工商業正在鼓勵發展之時，稍事寬縱，亦於社會經濟有利。義大利之所得稅，卽採生產政策，減輕動產所得稅之比率，以維護公司資本，及誘致外人投資，而求促進各種事業之發達，俄國之所得稅爲維持社會化之經營運籌計，在稅率上亦有相當之寬減，此種理由，亦似可以成立，但確立一種政策，以期達到特殊目的爲一事，不能據法執行，致使有偏頗疏陋之失，又是一事，生產事業之促進，社會化經營之提倡，吾人亦甚贊同，認爲有在稅法上特別規定寬減辦法之必要，但在新法未立之前，不能以此爲枉法之藉口也。

(丙)實行財政收支系統法，將所得稅稅款分潤於地方政府，財政收支系統法雖經立法院制定，但因事實上的困難，政府一再遲滯不願施行。吾人不欲謂財政收支系統法之內容，無須重新考慮之處，但即謂其將所得稅稅款分潤於省、市、縣政府，則

爲不容反對之事。蓋在原則上，此係根據總理之遺教，在事實上有其充分之政治與財政理由也。過去所得稅之推行，地方政府之觀望，實爲歷次失敗之重要原因。今後，全國統一，此種顧慮，雖可輕減，但所得稅之征收，無論在積極方面或消極方面，與地方政府之協助，皆有重要關係，即在合法行動範圍之內，地方政府態度之積極與否，亦實有左右稅收之可能。爲求推行便利，及增加所得稅稅收起見，實有根據中央政治委員會制定之創立所得稅原則第一條（見第三章第一節第二項）之規定，將所得稅與地方政府分潤之必要。在地方政府，於廢除苛雜後，財政上無法彌補，其獲得所得稅之分潤，可以增加其政治建設之財力；在中央政府，可因將此稅分潤一部於地方政府，而得到其積極之協助，以增加所得稅之收入。在中央與地方之政治關係上，亦可因此而造成更密切之財政連繫，使彼此有無獲相關，榮枯與共之觀念。至於分潤之標準，最好一半依稅收來源分配，在地域上符合取之於民用之於民之原則，一半依人口多寡及地區貧富與財政需要之原則，對於貧瘠區域從優分潤，以求全國各地之平衡發展。

（丁）稅法之嚴密與苛雜及同性質租稅之裁併。現行所得稅法，逃稅之可能太多。其原因有由於政治設施之不良，行政效率之低微者，亦有由於稅法本身之不健全者。前者防止之法，在於嚴收技術之講求，征收行政制度之確立，將於下詳論之；而後者防止之法，則非從改訂稅法着手不可。否則雖有再強之行政技術，亦將於廢無補。例如股東分配之股利，依法須納稅，但在紅利兼

配無限制（例如股利未分前，不得分配紅利之規定）前，納稅者儘可以紅利分配利益，避免股利所得之負擔。事實上雖爲逃稅之一種，而其逃避之程度，仍在法律範圍以內，不得逕視爲違法行爲，而加以制裁也。復次，現行稅法除遺囑外，尙有互相矛盾與錯綜之弊。故將來改訂時，應將條例，細則，解釋等通盤籌劃。使各稅法相互間界限範圍分別清楚，不可有抵觸情事。凡爲原則大綱，應於條例內規定者，即盡納之於條例，凡爲行政手續，應於細則內規定者，即盡納之於細則也。

又所得稅既被認爲極合理之稅制，自應積極推進，但所得稅制推行之後，凡不合理之苛捐雜稅，或與所得稅重複之稅，皆應實法漸次裁撤，以劃一稅制，而蘇民力。我國現行稅制，以所得爲源泉者，除所得稅外，尙有其他各種收益稅，或與所得稅分立（如房地產之收益，只課房捐田賦，不課所得稅），或與所得稅重複（如營利事業，既課所得稅，復課營業稅）爲求統一稅制，避免複稅，適應納稅能力，與節省經征費用起見，應將同性質之租稅，予以歸併。在歸併後，如認爲現行所得稅率過於低微，不妨將稅率提高。說者或謂所得稅與收益稅之重複並課，在各國爲慣見之事，蓋爲顧及政府稅收，不能專重高調之理論，但此實非合理之事。民生主義下之稅制，固應力求其符合於理想，至於稅收問題，實不乏救濟之道，不能因歐美有此惡例，即依樣仿行，以非爲是也。

（二）征收制度之確立 稅制之善否，不但存乎稅制本身之優

劣，又有賴於徵收行政之健全，如征收行政不健全，雖良法美意亦不能收完美之效果。況所得稅為近代國稅之中樞，範圍廣闊，事務繁重，必先樹立健全有力之征收制度，而後始能推行無弊。一完美之征收行政制度，至少須能達到四個目的，第一為防止征收人員的舞弊，第二為防止人民逃稅，第三予納稅人以充分之便利，第四為行政經費之節省。自亞當斯密以來，談租稅行政者，皆奉此為金科玉律，而中國今日所得稅之征收行政，對此尤應特別注意，以補救我國租稅行政之傳統的缺欠也。

人民向政府納稅，目的在足國用，非為飽私人之囊橐，若徵收行政制度腐敗，徵收人員得隨意舞弊，不獨國庫受損，國家財用有匱乏不繼之虞，而到處向人民敲詐剝削，亦將因擾民之故，而惹起人民之反感，及對於稅滿之憎惡。昔亞當斯密謂租稅行政之要務，務為稅收之確實（Certainty），即人民應納之數目，確實不易，收稅員不能上下其手，藉以飽私囊也。故欲確立良善之征收行政制度，必須租稅之征收，弊絕風清，徵收人員不獨不敢舞弊，乃至無法舞弊，使人民實納於政府者，涓滴歸公。毫無中飽情事，果能如此，不但政府財用，受其裨益，即稅收繁重，人民亦將樂於繳納也。

至於求納稅者之便利，則有三個要件。其一為納稅手續之簡便，既使人民易於明了，又使人民易於遵行。其二為納稅時間之便利，應慮及顧及各業人民之習慣，特別為各業之結算時期，否則不易計算其所得之多少。其三為納稅地點之便利，如納稅人

有往返奔波之苦，以節省其時間與費用。如此可使人民樂於納稅，無煩惱埋怨之事。吾國過去之徵收行政，行納稅手續之繁，官衙習氣之惡，每使人民於納稅之外，又以見稅吏之長途。今後欲求所得稅制之順利推行，必須力矯此數種積弊而後可也。

徵收經費之節省，為徵收行政之主要原則，即亞羅斯密所謂徵收經濟是也。蓋政府徵稅之目的，在求純收入之獲取，一種稅收之多寡，乃以政府所得之純收入為量度，而不以人民之負擔為標準。倘政府之收入不多，則人民之所負稅額愈大，於國計民生，皆為不利也。欲求徵收經費之節省，除防止稅收人員舞弊外，其第一要着，即在於稅收機關之不龐大，與稅收人員之無冗員。若將稅收機關整齊簡單，所用人員皆能稱職，則較少之人數，必可辦其多之財務，而徵收經費，自然節省，否則機關林立，人不稱職，冗員日增，坐吃山空，則不惟弊端四出，即人民所納之稅，亦不過徒費開員而已，此在中國今日為慣見之事，必須設法力矯者也。

若以今日所得稅推行之實際情形觀之，於上述三者以外，其最嚴重之流弊，當為人民之逃稅。逃稅之惡果有三，其一為國家稅收之損失，其二為加重誠實納稅者之負擔，其三為養成人民欺詐之劣俗。完善之徵收行政制度，必須設法防止人民之逃稅，使凡有納稅義務者，無一人墮於稅法之外，其重要性殆與防止徵收人員之舞弊相等。現行所得稅，或因稅法本身之未妥，或因其徵收手續之不同，人民似尚有逃稅可能，倘今後不於徵收行政

上設法嚴爲防止，則他日所得稅推行之成績，殊有未可樂觀者。茲將現行所得稅逃稅之可能，略爲陳述，以供徵收當局之參考。

第一類所得稅逃稅之可能，有下列數種：(1)開業不報告。我國各地除少數都市外，均無工商業登記與職業調查，倘人民對於稅法中關於開業報告各種規定，不肯履行，(在事實上甚爲慣見)，政府不易查悉，即查出罰則亦無明文規定處理辦法。(2)虛減資本額爲二千元以下，以圖欺騙政府，而未逃稅。(3)公積金不併計。細則第七條第二款規定，「有公積金者得按其總額三分之一併入資本計算」，故併計與否，乃隨商人之自由。舊式商店往往原投資本甚少，而營業額甚大，其所積以周轉之資金，大部全爲歷年巨額積存之公積金，公積金大於資本十倍者爲常見之事，因此舊式商店多用此法以逃稅。(4)虛增資本。虛增資本之結果，可使利潤率減低，少則避重就輕，多則全部免稅，故對於商店之賬簿，必須查其真偽。(5)虛增虧損額。所得稅細則第四十五、四十六兩條規定之營業登記，一方可虛抬原投資本額，一方可虛設虧損額，結果可使利潤率減少，發生與(4)項同樣之逃稅。而且此種辦法遇檢查時，實存資本，可不必增加。(6)減費時不報告，或實際減費，而名義不承認。(7)虛抬進貨價格，虛製成本。以求在名義上減低所得額。(8)虛減實價，或出賣賤款不入賬。(9)以商店資金，經營其他營利事業，所得不報賬。(10)非營業收益不列賬，例如股券及存款利息收益，房地產租金收益，折扣及讓價(有時應爲屬於進貨價格之減低，列入營業

益)債券溢價,固定資產溢價收益,久未領取之利息股息及工資,業已列作損失而重復收回之呆帳,過去年度損益計算錯誤之校正及損壞修是。此等收益,皆應課稅,然在事實上,政府極難調查。(11)與營業資本或利率低小之商店,假稱為分支店,合併計算。(12)以家人戚友或租名為商店職員,以虛增原有職員薪額。(13)虛增不與營業之營業開支。(14)虛增呆賬。(15)虛估盤存消耗。(16)過去營業有虧損時,設法將盈餘置於秘密公積內,藉消算或清理以圖逃稅。(17)營業期間,不滿一年者,以一年計算。(18)一時營利事業無支付機關者,其所得隱匿不報。(19)一時營利事業所得,分割為細數,避免重稅率之負擔,或分割為若干次一百元以下之小所得,全部免稅。

第二類所得有下列數種逃稅之可能。(1)自由職業者或從事其他職業之股有業務所得者,或其他繼續者,不向徵收機關作營業登記。(2)上述之人或業務所,其收支不列帳。(3)虛增營業開支。(4)其營業期間不滿一年者,以全年計算。(5)自由職業者及從事其他職業之無固定業務所者,不報繳所得稅。(6)董事暨他人經理及其他使用人所獲分之利益,於計算商店純益時須課稅外,並須課第二類所得稅,若以股東紅利名義,先行分配,再非正式的分給各職員,則可逃第二類所得稅。

第三類所得稅有下列各種逃稅之可能。(1)股東利息以紅利名義分配。(2)存款利息以借款名義出之。(3)實際上有利息,而名義上假稱無利息借款。(4)成立或有儲蓄委員會人戶,則免稅

稅。

以上所陳。僅將現在所得稅推行三年中實際上所預見或可能之種種流弊。概括陳述。即就今所陳者。已可見我國所得稅制推行之困難及繁縟之層出不窮。而必須急圖改正整理之宜矣。不僅籌策見所及。擬具下列各點改進之意見。以供財政當局之參考。及國內專家留心於我國所得稅制前途者之研究焉。

(甲) 改善行政機構

(1) 嚴密徵收行政組織 徵收制度之樹立。當從嚴密徵收行政組織為着手之處。縱的方面。上級徵收機關。對於下級徵收機關。應有絕對指揮監督的功能。必期令行禁止。收指實之效。而後始收弊絕風清之功。決不能聽任地方所得稅辦事機關各自為政。形成尾大不掉之局。如以往我國財政行政之所預見者。今後國家統一。此事實不難作到。橫的方面。應採各部分權主義。以收互相牽制之作用。現行制度。出納與經徵已經分開。殊為我國租稅史上之一大建設。但求更進一步之嚴密。最好於經徵內再將 a 調查。b 覆查。c 決定所得額。d 會計。e 稽核等分開。以期儘量減少作弊之可能。

(2) 推廣徵收區域增設征收處所 抗戰前全國各省成立之所得稅辦事處計二十有二。繁盛縣鎮成立之辦事分處。八十餘所。均側重沿海各省。七七事變後。冀。察。晉。綏。首先裁撤。蘇。魯。皖。瀋於地方整理。浙。豫。縮小範圍。甘。寧。青。浙。併設一處。皖。歸併蘇州府兼辦。現在本省徵收機構有充實。蘇。魯。

國都西遷後，地方日益繁榮，運非昔比，所得稅徵收機關大有擴充餘地。其未單獨設立辦事處者，應予獨立設置，已有辦事處者，應將其轄境內較繁盛之縣，設辦事處，一方面可以增裕稅源，另一方面，亦可藉此促成履行所得稅之社會環境。

(乙)規畫健全完善之徵收方法 完善所以防止逃稅，簡易所以便利人民。後者指人民之納稅手續，前者指政府之調查方法。納稅之兩者似互相關連，不可得兼，實則可以並行不悖。惟我國從前各種收稅手續，多沿各地習慣，形成一種不成文法，其結果收稅員可以自由伸縮變通，以為擾民舞弊之具，今後應將一切手續，完全用明文規定，收稅員與納稅者共同遵守，不得有任何變更。如當地有特殊情形，必須通盤調整者，亦宜呈報上級機關，明文公布，以資信守，而免險變動不定之稅弊也。

(丙)運用地方政治組織及社會團體 欲求所得稅之推行無阻，於健全所得稅行政之機構外，又宜善於運用地方之政治組織及社會團體，以收合作之效。

(1)與當地行政機關之聯絡 在地所得稅徵收機關，由國家分設，其系統屬於財政部，與當地行政機關，立於平等地位，關於所得稅之徵收行政，其需要當地行政機關協助者，理應由當地行政機關協助，但在事實上，則有大體不協者。有雙方之行政人員感情惡劣，履行所得稅時，勢必遭受阻礙。此不僅稅務機關如此，即司法機關，亦常有此種不幸之情形也。

(2)與當地黨派團體及士紳之聯絡 此項亦屬重要。第一

我國八、九、十年來，所得稅之納稅主體與客體，往往無從查究，苟與當地職業團體及士紳相處融洽，則可藉此徵集調查資料與根據，既可節省時間與經費，其資料亦相當真確。第二，徵收人員辦理徵收事務時與稅民難免有衝突情事發生，苟一一訴諸法庭，以正式法律手續解決，則喪失情感，虛耗經費，浪費時間，國與民皆受其弊。若能藉當地職業團體及士紳之調解，化大事為小事，和平了結，則國與民皆受其利，而稅制易於推行。第三，稅制初行，人民難免有觀望之態度，苟得當地士紳身爲倡導，職業團體詳爲解釋，則人民自可踴躍繳納，稅制亦可以順利推行。

(丁) 稅務人員任用制度之確立。孟子曰：「徒善不足以為政，徒法不足以自行」，雖有完美之制度，苟無健全之行政幹部，亦不能行之而無弊也。我國過去之稅收行政，非任私人，即採包辦制，其貪污濫竽，包額愈大，或墊款愈多者，即愈有掌握稅政把持稅務之可能。當局只知一時稅款之獲得，而不問其人是否廉潔，公正，辦事是否妥善，及對商民之影響如何。今後必須力矯此弊，一方堅決不採包辦制度，同時又得任用賢能之人才，而選罷任用私人之積習，以期建立健全之行政幹部，而達「有治人」，又「有治法」之目的。

(二) 嚴格甄選與訓練。稅務人員之任用，必須先經甄選之手續，最好是用公開考試方式，而考試及格之後，更必予以相當時期之訓練與訓練。現在所得稅之稅務人員須經財政部所設之中央

直接稅稅務人員，益繁榮，迥非昔比，所得稅徵收機關大有增加，以故責與責任，極重之時期，不應專重學問及技能，更須注意其品行之優良，操守之廉潔，以至體格之健康也。

(2) 規定詳密之服務規程與考績條例。稅務人員經任用後，為鼓勵實能及懲罰不真份子計，應規定公平嚴密之陞遷降黜之服務規程及考績條例，嚴格執行，以期功過不覈，賞罰分明，使人人均能安心盡職，而消除進退維谷之必理。

(3) 職位須有保障。歐美各國，公務人員之任用，除政務官階政局之變動，以為去留外，事務官極少更易。一經任職，即安心工作，以之為畢生職業，非有過失，不能撤職。如此可以去其五日京兆之顧慮，盡頭工作，久之自成專才。我國因公務人員，工作無法律保障，故多造造然以求職位之術，其時間與精力，因多耗於不必需之奔走，而其公務遂難成，亦無由要成。今後必須仿歐美之公務員保障制度，予善後救救人員以確切之保障，而後始能立稅務行政制度之基礎也。

(4) 稅務人員之精神建設。所得之稅源，真帶廣博，熟來必成爲國稅之中心，因而所得稅稅務人員之精神建設，亦爲關係整個稅制成敗之大事。過去財政表上觀道，普通人民之觀念，多鄙視財務人員，而財務人員亦多以貪賊狂法，脫民自應爲其應有之事，不自儆於賢士大夫。小人貧之頑疾，君子貧之卑棄，於此種社會環境之中，欲求財政之改善，誠非易事。今後必須一洗此種腐腐之觀念，使稅務人員始終於自身職業之高尚，與責任之重

大，同時表示其誠深之學習，與廉正之操守，以取信於社會，則社會健全，必可發展。財源枯竭，必與制弊在望，全無出納，遠於物慾之誘惑，真正廉潔之財源人員，必與頭腦清醒，勇於負責，廉潔自持，威武不屈。但此種健全之稅務人員，必須財政當局嚴格考選，長期訓練，非可求之一被也。

倘有一事，關心於稅制之推行及稅收之多寡，為一般稅務人員所忽略，而必須加以矯正者，即稅收人員態度之改善也。人民對於征稅人員之憎惡，不獨中國如此，即西洋亦何獨不然，故英國昔時民間曾流行一種歌謠，謂人生最可厭惡之事有二，一為納稅，一為死亡。考其所以致此之故，人民之不樂出錢，固為一因，而稅收人員之橫暴與貪鄙，亦為重要原因。近代外國人民多明瞭納稅為國民應盡之義務，又因稅收人員態度之改善，此種觀念，已大為變更，而我國固仍舊未變也。所得稅之徵收範圍既廣，其內容又甚複雜，必須稅收人員以謙和誠實之態度，向人民經常宣傳與勸導，而後始能推行順利，不宜出以橫暴傲慢之態度，更不宜施行欺詐壓迫之手段，倘有過失，亦不宜輕行處罰。使人民因憎惡稅收人員之不良習氣，而遲延於稅制。至稅收人員應知彼之徵收為對國家服務，凡應避此種高利目的之事，並應盡心忍氣而為之也。

(三) 財務行政之廉潔及社會的條件之改善 上述兩大端，皆稅制本身之直接問題，除此而外，政治的及社會的條件之具備，亦為完成稅制之重要因素。茲將論於下。

(甲)政令之統一與政治之修明 全國政治如不能統一，則任何良法美制，皆不能推行，固人人所週知也。往昔軍閥割據，財政上慣見之事，第一為中央政令，地方抗不奉行；第二，雖勉强奉行，又截留稅款；第三，對於稅法，任意增損變更，以便私圖；第四，徵收行政，各自把持。今日國家統一，業已完成，上述各種流弊，不至發生，此後所應注意者，為各地法令之一致，不可使此處法律因地而異，以自壞其軌制。不但政令之統一，足以影響稅制，而整個政治之是否修明，更為所得稅稅務行政之基礎。蓋稅務行政，不過整個政治之小部份，如整個政治能以清明，則社會是非彰著，賞罰嚴明，稅務人員，自然廉潔自持，不致苟且行事，以干清議，而觸刑章。否則整個政治腐惡混淆，稅務行政，亦決無彌補之可能也。

(乙)不平等條約之取消 現行所得稅法之人的徵課範圍，採經濟所屬主義，即凡在我國境內所發生之所得，任何人皆須照章納稅。但因受不平等條約之束縛，對於租界內之行政權，不能澈底行使。租界內遇外人，固盡責其納稅，即租界內之國人，亦非盡要涉委善後，不能直接行使徵收權。此不獨破壞稅制，影響稅收，使不良國民以租界為逋逃藪，且為對國體與主權之恥辱。其從長期言之，甚至能發生極不良之經濟影響，妨礙整個國民經濟之發展。故今後所得稅制之推行，實以取消不平等條約及租界為一大要事。

(丙)產業之發達 財政專家之言曰，所得稅之一大優點，為

課稅收可以因國富之增進而自然增加，不加賦而國用自足。蓋國民一般產業發達後，第一可以自然增加稅收，第二又可使所得集中。易於徵收，此乃稅源之培植，為推行所得稅最直接有關之基本問題。（參閱第三章第二節（一））

（丁）教育程度之提高：英國人恒言曰，英國稅務行政之推行順利，以其國民之知識與道德為基本，誠哉是言也。蓋國民知識提高以後，可以明瞭納稅為國民應盡之天職，則逃稅之事，自然減少。即就行政手續而言，人民知識提高以後，對於申報繳納，亦易於明了，而可節省無限之時間與費用。否則人民對租稅之錯誤觀念不改，到處設法逃稅，雖有嚴密之法條以防範之，猶不勝其弊也。（參閱第三章第二節（五））

（戊）課稅主體及所得源泉之調查與登記：如人口調查，人事登記，姓名權之限制，工商登記，職業調查，財產調查，物價調查等事項，或為課稅主體之確定，或求所得源泉之明悉，均須儘速準備，以便利所得稅之推行。且此種政治設施，除用於稅調方面外，猶可應用於政治統制及經濟統制，作庶政之基礎也。

（己）舉行全國工商業資產統一估價：資產之估價與所得之計算，關係至為密切，故第一類徵收須知特附訂資產估價方法二十六條，並附折舊率計算表及說明十一條，與工業製局成本計算表等，對各類資產之估價，予以詳密之規定。但各種營業，不自所得稅施行日起，其過去各種資產應如何估價，估價如有錯誤，是否糾正，此等問題，均有關於日後所得稅之徵收，與稅法能否執

及。為求將來計算所得正確起見，為免除徵收糾紛起見，為防止人民作弊起見，於所得稅應行實施，應詳訂統一估價方法，凡如資本，公積金，虧損，負債等數額之整理，折舊，呆帳，遞延資產之攤提，動產之估價，信用及各種專有權等無形財產之折價等等，如何估價，估價錯誤時應如何糾正，均予詳為規定，舉行一次全國工商業資產之總估價，過去時間固倉卒，未及舉辦，但今後務宜補行，以作他日計算所得時之良好根據。

(庚)舊式商業簿記之改良。估評所得之先決條件，必須有明確之會計記錄。我國各種營業組織，大都沿用舊式簿記，內容簡單模糊，所得不易查核，而新式簿記之採用，則須要費用人員新給之昂貴，又非中小商店所能負擔。為求適應全國國情起見，除於可能範圍內設法採用新式簿記外，應就舊式簿記予以改良，規定統一會計科目，賬表格式，會計規則，強迫適用。並擬各通原簿記賬人員，本款予以短期訓練，其結果定有極大之貢獻。

結 論

財政學界之傑出權威塞里格曼氏曾有言曰：所得稅之發源發生，為國家之財政增進，所以種種新式之需要也。吾人研究所得稅之發源歷史，則見不僅所得稅之發生，起於何時，而所得稅之改進，亦與國家有密切之關係。以英國言，英國為所得稅創始之國，其始起在於十八世紀對拿破崙之作戰，其後雖與政體，雖不全在戰時，亦多與增進國家之財政增進，其對增進所得稅

，而其國家財政之鞏固基礎，對於其最後勝利，貢獻實多，德國固未能改善及利用此點，與其最後戰敗，亦有極大之關係。今我國之推行所得稅，亦為準備對外作戰，而我國所得稅制之長處，亦在於戰時。當此國家財用浩繁，支前綫之際，正我人實受各國以往之教訓，積極造成所得稅制之善果。

所得稅之發生及長成與國運有關。最近代國家，建設高塔，各種費用，浩大無比，法法風情則要稅收，可以支應裕如。故戰在平時，今日各國之國稅，亦多仰賴於所得稅，此各國之成規，無庸或疑者也。抗戰勝利之後，萬難待理，莫非於此時完成所得稅制，不足以冀新中國建國之財賦基礎，如是，則所得稅制之完成，不但為抗戰時期之大政，亦又戰後建國之根本矣。要或推行之時，困難繁多，要當拚萬死以老之，置國家重上，勝利第一，抗戰第一，抗戰必求其最後之勝利，建國又必求迅速而完成，則國家利益，莫此一舉，不惟因任何困難，而推亦建國之必務，此又國人所宜深思而力行者矣。

就理論言，所得稅為最優良之稅制，就事實言，抗戰建國實必有此種健全之財源，故所得稅之推行，全國國民皆當踴躍響應，以急其完成。為求公平原則之實施，與稅務之必要健全，稅率亦必與其事相宜。為求行政效率之提高，與稅收徵收之節省，必須訓練優良之行政幹部，及請求高度之行政技術。稅中央財政當局，應注意抗戰建國各項稅之推行，以整人才以精神此項事。各地政府應注意，應加所得稅之推行，不但為健全國家之財源

，更有裨於地方財政之充實，務須竭力協助，以求其推行之順利。就僑界人士言，則宜潛心研討各種得失，提貢改革方案，以供政府當局之參考。而最重要者，則尤為全體國民，瞭然於納稅為國民之天職，一致奉行，竭誠擁護，不存僥倖逃稅之心理也。

所得稅之在我國，事屬創舉，無軌制可尋，人不更事，無經驗可藉，疏陋而待修正之處，觸目皆是。著者不敏，對於財政學理，曾作多年之鑽研，對於我國現行所得稅法之創制，曾負一部份之責任，對於三年來所得稅之推行情況，無時不在關懷之中，故著成此書，詳析利弊，以就正於同好，爰供政府當局施政之參考。倘能有當於萬一，有裨於時艱，則固著者之厚幸矣。

附錄(甲) 參考文獻

(一) 中文書籍

(a) 書籍

- (1) 金國賓； 英國所得稅論（商務）
- (2) 陳英說； 所得稅之理論與實際（四川澄園）
- (3) Seligman原著杜陵東譯； 所得稅論（商務）
- (4) Seligman岑德彰譯； 累進課稅論（商務）
- (5) 沙見三郎原著雷伯書譯； 各國所得稅制度論（商務）
- (6) 吳廣治； 所得稅（中華）
- (7) 財政部； 現在實行的所得稅
- (8) 徐永祚； 所得稅與會計十講（徐永祚會計師事務所）
- (9) 楊蔭溥王遂壬； 所得稅納稅須知（經濟書局）
- (10) 潘序倫李文杰； 所得稅原理及實務（商務）
- (11) 辛景文； 所得稅暫行條例釋義（辛景文會計師事務所）
- (12) 袁際唐陳繼容； 所得稅會計論（上海元益印刷公司經售）
- (13) 張志毅； 所得稅暫行條例詳解（商務）
- (14) 王逢年童遜庭； 所得稅法令分類彙編（童遜庭會計師事務所）
- (15) 郭 衡； 所得稅暫行條例釋義（會文堂新記書局）
- (16) 李 彬； 所得稅納稅便覽（中華）
- (17) 財政部所得稅事務處； 英美日法意俄七國所得稅法

規摘要。

- (18) 財政部所得稅事務處：所得稅開征概況（二十六年七月）
- (19) 財政部所得稅事務處川康滇黔辦事處：所得稅彙覽
- (20) 胡善恆：賦稅論（商務）
- (21) 尹文毅：財政學（商務）
- (22) 何廉李銳：財政學（商務）
- (23) 晏才傑：租稅論（商務）
- (24) 衛挺生：戰時財政（商務）
- (25) 壽景偉：財政學（商務）
- (26) 小川鄉太郎原著薩孟武譯：租稅總論（商務）
- (27) 朱傑：中國租稅問題（商務）
- (28) 陳啓佐：財政學總論（商務）
- (29) 胡善恆：財務行政論（商務）
- (30) 賈士毅：民國續財政史（二）（商務）
- (31) 薩孟武：最新財政思想與財政政策（新生命）
- (32) 李鴻壽莫啓歐：會計數學（商務）
- (33) 李鴻壽：會計學（生活書店）
- (34) 格風儀：投資數學（商務）
- (35) 張金鑑：行政學之理論與實際（商務）
- (36) 朱傑：生活最低限度與累進稅問題（財政部）
- (37) 張森：所得與資本之性質（財政部）

(b) 雜誌論文索引

| 題 目 | 作者 | 期刊名 | 卷 | 期 | 出版時期 | |
|----------------------|-----|------|----|----|------|----|
| | | | | | 年 | 月 |
| 印度所得稅之演變 | 張昌培 | 民族雜誌 | 2 | 12 | 23 | 12 |
| 紐政府徵收人民所得稅辦法 | | 外交公報 | 7 | 10 | 23 | 10 |
| 蘇聯新頒私人所得稅條例譯文 | | 外交公報 | 7 | 8 | 23 | 8 |
| 所得稅之原理與實際 | 周仁慶 | 珞珈月刊 | 6 | 6 | 24 | 2 |
| 阿穆爾道對於工業及礦工匠征收所得稅之標準 | | 外交公報 | 8 | 2 | 24 | 2 |
| 所得稅概說 | 朱沛蓮 | 江蘇月報 | 3 | 5 | 24 | 5 |
| 所得稅與所得捐 | 康 節 | 半月評論 | 1 | 7 | 24 | 5 |
| 荷印政府施行薪金稅 | | 外交公報 | 8 | 2 | 24 | 2 |
| 荷屬東印度股當稅概觀 | | 外交公報 | 7 | 12 | 23 | 12 |
| 所得稅的研討 | 谷 泳 | 國聞週報 | 12 | 15 | 24 | 4 |
| 蘇俄現行之所得稅制 | 崔敬伯 | 國聞週報 | 12 | 16 | 24 | 4 |
| 關於實行所得稅的幾個問題 | 李 儒 | 正 論 | | 26 | 24 | 5 |
| 和印政府施行薪金稅條例 | | 外交公報 | 8 | 3 | 24 | 3 |
| 所得稅之課稅範圍 | 胡善恆 | 時事月報 | 18 | 1 | 24 | 7 |
| 意大利所得稅之研究 | 方第竹 | 正 風 | 1 | 13 | 24 | 7 |
| 美國所得稅制述略 | 馬 冬 | 社會統計 | | 31 | 24 | 5 |
| 蘇聯私人所得稅條例之修訂 | | 外交公報 | 8 | 3 | 24 | 3 |
| 墨西哥所得稅之徵收 | | 外交公報 | 8 | 3 | 24 | 3 |
| 中國今日徵收所得稅問題 | 朱 衡 | 東方雜誌 | 32 | 11 | 24 | 6 |
| 新訂所得稅條例評議 | 朱健會 | 國聞週報 | 12 | 27 | 24 | 17 |
| 新蘇聯所得稅令暨施行條例全文 | | 外交公報 | 8 | 5 | 24 | 5 |

| | | | | | | |
|--------------------|-----|----------|-----|-------|----|------|
| 對於徵收所得稅的商榷 | 林蔚國 | 衡 | 1 | 3 | 24 | 6 |
| 所得稅的理論與實際 | 洪孟憲 | 國衡 | 1 | 5-6 | 26 | 7 |
| 所得稅之基本知識 | 葉秋 | 通俗文化 | 2 | 4 | 24 | 8 |
| 吾國所得稅施行之濼結及其對策 | 陶義敏 | 東方雜誌 | 32 | 16 | 24 | 8 |
| 所得稅之理論與實際 | 王萬國 | 中國經濟 | 3 | 9-10 | 24 | 9,10 |
| 所得稅暫行條例草案之研究 | 陳其應 | 中央銀行月報 | 4 | 10 | 24 | 10 |
| 論所得稅中所得之定義 | 仲和 | 西京經濟 | 2 | 24 | 6 | |
| 論設捐 | 朱懷 | 政聞週刊 | 3 | 25 | 1 | |
| 中國施行所得稅問題 | 秦瑛 | 北大社會科學季刊 | 5 | 4 | 24 | 12 |
| 所得稅概論 | 張人傑 | 會計期刊 | 2 | 1 | 25 | 1 |
| 所得稅與現代稅制 | 匡心在 | 社會經濟 | 3 | 5 | 25 | 5 |
| 所得稅之理論與實際 | 魯方慶 | 中國經濟 | 4 | 4 | 25 | 4 |
| 所得繼承二稅的舉辦與人民的負擔 | 張伯孫 | 獨立評論 | 201 | 25 | 5 | |
| 關稅所得稅之為假主要問題 | 匡心在 | 中央週報 | 5 | 17 | 25 | 5 |
| 我國目前能否施行所得稅之商榷 | 童觀正 | 同上 | 5 | 18 | 25 | 5 |
| 施行所得稅問題 | 崔敬伯 | 政聞週報 | 13 | 23 | 25 | 6 |
| 所得稅之探討 | 殷益 | 浙江財政月刊 | 9 | 12 | 25 | 4 |
| 最近各國徵收所得稅之鳥瞰 | 劉淑敏 | 社會經濟 | 3 | 6 | 25 | 6 |
| 論徵收所得稅 | | 中心評論 | 19 | 25 | 7 | |
| 現代租稅體系與所得稅 | 李鴻謀 | 浙江財政 | 9 | 8 | 25 | 5 |
| 徵收所得稅問題 | 于明 | 銀行週報 | 20 | 27-28 | 25 | 7 |
| 所得稅暫行條例草案與條例之比較 | 盧曉 | 銀行週報 | 20 | 23 | 25 | 7 |
| 所得稅暫行條例草案之批評及其修正意見 | 朱懷 | 東方雜誌 | 33 | 13 | 25 | 7 |
| 所得稅與儲蓄之關係 | 謝傳譯 | 銀行週報 | 20 | 23 | 25 | 7 |

| | | | | | | |
|------------------|-----|------|----|-----|----|---|
| 所得稅問題研究 | 李俊承 | 民權季刊 | 2 | 1 | 25 | 4 |
| 非常時財政與所得稅之關係 | | 寒風週報 | 2 | 21 | 25 | 6 |
| 立法院通過所得稅暫行條例後之感想 | 權時 | 銀行週報 | 20 | 28 | 25 | 7 |
| 中國所得稅問題 | 劉樹東 | 廣播週報 | | 29 | 25 | 7 |
| 中國舉辦所得稅問題 | 莊心在 | 文化建設 | 2 | 10 | 25 | 7 |
| 所得稅之研究 | 劉樹東 | 東方雜誌 | 33 | 13 | 25 | 7 |
| 論所得稅暫行條例 | 龔伯 | 錢業月報 | 16 | 8 | 25 | 8 |
| 對於開徵所得稅之展望 | 陳長衡 | 廣播週報 | | 97 | 25 | 8 |
| 徵收所得稅的幾個問題 | 沈松林 | 晨光週刊 | 5 | 32 | 25 | 5 |
| 征收所得稅問題 | | 商業月報 | 16 | 7 | 25 | 7 |
| 徵收所得稅之我見 | 李蔭江 | 國訊旬刊 | | 137 | 25 | 8 |
| 所得稅的實施 | 楊田青 | 中華月報 | 4 | 8 | 25 | 8 |
| 所得稅暫行條例所引起之問題 | 李權時 | 銀行週報 | 20 | 30 | 25 | 8 |
| 股票利息所得徵稅之商榷 | 袁際唐 | 銀行週報 | 29 | 30 | 25 | 8 |
| 實施所得稅評議 | 魏友棠 | 錢業月報 | 16 | 8 | 25 | 8 |
| 蘇聯現行所得稅制之考察 | 佑中 | 蘇俄評論 | 10 | 8 | 25 | 8 |
| 立法院通過所得稅條例案經過 | 斛泉 | 東方雜誌 | 33 | 1 | 25 | 8 |
| 我國徵收所得稅之商榷 | 段仲樞 | 銀行週報 | 20 | 30 | 25 | 8 |
| 我國所得稅之沿革及對其今後之商榷 | 朱如淮 | 時論旬刊 | | 30 | 25 | 7 |
| 人壽保險應免徵所得稅之理由及例證 | 韓佩茲 | 銀行週報 | 20 | 33 | 25 | 8 |
| 論所得稅暫行條例 | 蔡鼎 | 獨立評論 | | 212 | 25 | 8 |
| 對於所得稅稅率之管見 | 羊翼成 | 社會經濟 | 3 | 9 | 25 | 9 |
| 所得稅研究 | 王炳勳 | 商業月刊 | 3 | 1 | 25 | 9 |
| 所得稅條例的檢討 | 葉秋新 | 新中華 | 4 | 16 | 25 | 8 |

| | | | | | | |
|------------------|-----|--------|----|-----|----|----|
| 所得稅的歸宿問題 | 蔡鼎 | 民族雜誌 | 4 | 9 | 25 | 9 |
| 所得稅暫行條例總則之研究 | 陳德容 | 銀行週報 | 20 | 36 | 25 | 9 |
| 所得稅與遺產稅 | 施幼申 | 經理月刊 | 2 | 5 | 25 | 5 |
| 所得稅開征談 | 范敬賢 | 社會統計 | | 96 | 25 | 9 |
| 所得稅問題種種 | 曾介斯 | 新北辰 | 2 | 9 | 25 | 9 |
| 所得稅起徵額及稅率問題 | 黎民 | 漢口商業 | 1 | 4 | 25 | 9 |
| 徵收外僑所得稅 | 楚霞 | 錢業月報 | 16 | 9 | 25 | 9 |
| 整理我國舊稅制與開徵所得稅的商討 | 梁登瀛 | 時論旬刊 | | 36 | 25 | 9 |
| 英國所得稅研究 | 馮仲會 | 錢業月報 | 16 | 9 | 25 | 9 |
| 關於所得稅問題之管見 | 沈立人 | 會計雜誌 | 8 | 8 | 25 | 9 |
| 關於開徵所得稅的幾點商榷 | 蔡鼎 | 國聞週報 | 13 | 35 | 25 | 9 |
| 中國徵收所得稅問題 | 景瑞 | 經濟旬刊 | 7 | 5 | 25 | 8 |
| 中國徵收所得稅問題 | 丹鴻 | 國聞週報 | 13 | 37 | 25 | 9 |
| 論徵收所得稅問題 | 唐立辰 | 浙江財政 | 9 | 6 | 25 | 8 |
| 戰時財政與所得稅 | 凌建雄 | 南南經濟 | | 37 | 25 | 8 |
| 所得稅雜談 | 微之 | 華年週刊 | 5 | 40 | 25 | 10 |
| 所得稅暫行條例的檢討 | 劉樹東 | 中國經濟 | 4 | 9 | 25 | 9 |
| 所得稅問題 | 孔祥熙 | 責播週刊 | | 106 | 25 | 10 |
| 所得稅問題的研討 | 宋漱石 | 禮拜天 | | 361 | 25 | 10 |
| 所得稅問題之面面觀 | 李啓鎔 | 中外月刊 | 1 | 9 | 25 | 10 |
| 所得稅開徵後之觀感 | 張善貴 | 金融週報 | 2 | 13 | 25 | 10 |
| 所得稅之理論與實施 | 陳主懋 | 中央時事週報 | 5 | 33 | 25 | 10 |
| 德國所得稅之發達及其特點 | 絢文 | 留東學報 | 2 | 5 | 25 | 10 |
| 英國所得稅制度之研究 | 費佑宜 | 中央銀行 | 5 | 9 | 25 | 9 |

| | | | | | | |
|----------------------|-----|-------------|-----|----|----|----|
| 美國所得稅之輪廓 | 程瑞霖 | 政問週刊 | 641 | 25 | 10 | |
| 英國 1935—6 年度之所得稅 | 權時 | 銀行週報 | 20 | 40 | 25 | 10 |
| 國人對於所得稅應有之認識 | 何康 | 廣播週報 | 189 | 25 | 10 | |
| 施行所得稅與會計上估價問題之關係 | 李鴻壽 | 立信月報 | 4 | 25 | 11 | |
| 計算營利所得稅對資本實額之確定問題 | 陳文麟 | 立信月報 | 4 | 25 | 11 | |
| 對於我國新頒所得稅法規之意見 | 潘序倫 | 立信月報 | 4 | 25 | 11 | |
| 外僑與所得稅 | 朱復 | 東方雜誌 | 33 | 22 | 25 | 11 |
| 所得稅暫行條例之理論的檢討 | 朱子初 | 現代評論 | 2 | 5 | 25 | 11 |
| 所得稅與省市財政 | 董修甲 | 前途雜誌 | 4 | 11 | 25 | 11 |
| 所得稅之研究 | 劉壽朋 | 建設評論 | 3 | 2 | 25 | 11 |
| 英美兩國所得稅的比較 | 彭榮 | 禮拜六 | 664 | 25 | 10 | |
| 各工商廠號在所得稅法施行前亟應有之準備 | 潘序倫 | 立信月報 | 4 | 25 | 11 | |
| 戰後英美德法諸國之所得稅制度 | 黃家 | 經濟學刊 | 6 | 3 | | |
| 現行所得稅制度之研究 | 張一凡 | 經濟評論 | 3 | 10 | | |
| 關稅所得稅後一般商人對於會計上應有之認識 | 徐永祚 | 銀行週刊 | 20 | 41 | | |
| 論我國所得稅法中營利事業所得稅之標準 | 陳文麟 | 銀行週刊 | 20 | 46 | | |
| 論我國的所得稅法 | 朱炳南 | 中央研究院社會科學雜誌 | 7 | 4 | 26 | 1 |
| 二十五年之所得稅法則 | 陳岱孫 | 德華大學社會科學 | 2 | 2 | 26 | 1 |
| 戰後各國所得稅制度之檢討 | 陳志遠 | 經濟評論 | 3 | 6 | | |
| 所得稅實施後若干會計問題之討論 | 徐永祚 | 會計雜誌 | 8 | 2 | | |
| 論所得稅之徵收手續 | 李百強 | 銀行生活 | 創刊號 | | | |
| 所得稅與職員花紅之相互計算法 | 李鴻壽 | 會計學報 | 創刊號 | 25 | 9 | |
| 對於所得稅研究之結果 | | 銀行週報 | 20 | 50 | 25 | 12 |
| 所得稅施行問題 | 王炳勳 | 工商學誌 | 8 | 2 | 25 | 12 |

| | | | | | | |
|------------------|------------|-------|----|----|----|----|
| 所得稅與會計問題 | 徐體誠 | 浙江財政 | 9 | 10 | 25 | 10 |
| 所得稅專號 | | 立信月報 | | 4 | 25 | 11 |
| 所得稅專號 | | 立信月報 | | 5 | 25 | 12 |
| 所得稅專號 | | 立信月報 | | 7 | 26 | 2 |
| 所得稅專號 | | 網 紗 | 3 | 7 | 26 | 4 |
| 所得稅之原理 | 施 仁 夫 譯 | 立信月報 | | 5 | 25 | 12 |
| 實施所得稅之基本原理及實行方法 | 莊強華 | 浙江財政 | 9 | 10 | 25 | 10 |
| 國民對於所得稅應有之認識 | 孫嵩齡 | 青年月刊 | 3 | 4 | 26 | 1 |
| 中國施行所得稅問題 | 李權時 | 新 商 業 | 2 | 1 | 25 | 11 |
| 中國推行所得稅的得失 | 丁夷譯 | 華年周刊 | 5 | 49 | 25 | 12 |
| 中國實行所得稅之內容及其優點 | 白紹易 | 新 建 設 | 4 | 6 | 26 | 1 |
| 我國現行所得稅 | 王逢王 | 浙江財政 | 9 | 10 | 25 | 10 |
| 所得稅實際問題研究會紀錄 | 葉致中 | 商業月報 | 17 | 2 | 26 | 2 |
| 所得稅實行後對於廢員花紅之計算法 | 李鴻濤 | 會計雜誌 | 8 | 6 | 25 | 12 |
| 改進吾國所得稅制度草案 | 朱 傑 | 東方雜誌 | 34 | 7 | 26 | 4 |
| 外人抗稅問題 | 許持平 | 外交評論 | 8 | 3 | 26 | 4 |
| 中國與所得稅 | 李權時 | 信託季刊 | 2 | 2 | 26 | 4 |
| 所得稅與各種賦稅之比較 | 丁元普 | 信託季刊 | 2 | 2 | 26 | 4 |
| 所得稅與會計學關係之探討 | 陳德容 | 經濟學刊 | 7 | 4 | 26 | 5 |
| 對於我國新頒所得稅條例之我見 | 李鴻濤 | 經濟學刊 | 7 | 4 | 26 | 5 |
| 英國所得稅額計算述例 | 錢祖齡 | 會計季刊 | 2 | 2 | | |
| 美國現行所得稅 | 袁際唐 | 信託季刊 | 2 | 1 | | |
| 所得稅中之營業資本問題 | 潘序倫 | 網 紗 | 3 | 10 | 26 | 7 |
| 所得稅總說 | 王蘊玉 | 商業期刊 | 1 | 1 | 26 | 2 |

| | | | | | | |
|----------------------|-----|---------------------|----|-----|----|----|
| 各地商會對於修正所得稅各項規定之意見 | | 銀行週刊 | 21 | 6 | 26 | 2 |
| 各國論戰中之我國所得稅問題 | 王萬福 | 外交月報 | 9 | 6 | 25 | 12 |
| 上海市商會所得稅問題研究會議決案之重檢討 | | 銀行週報 | 21 | 5-7 | 26 | 2 |
| 爲所得稅敬告國人 | 劉振東 | 銀行週報 | 20 | 23 | 25 | 7 |
| 所得稅實施問題 | 崔敬伯 | 國立北平 研究院院 務彙報 | 7 | 3 | 25 | 5 |
| 新所得稅暫行條例 | 郭之晉 | 商業月報 | 16 | 12 | 25 | 12 |
| 論所得稅制度 | 甘漢雲 | 福建縣政 半月刊 | 1 | 3 | 25 | 10 |
| 所得稅之研討 | 秦真武 | 木鐸 月刊 | 1 | 3 | 25 | 10 |
| 所得稅暫行條例之分拆與批評 | 朱通九 | 信託季刊 | 2 | 1 | 26 | 1 |
| 華北走私與所得稅 | 宋 倉 | 商業月報 | 16 | 10 | 25 | 10 |
| 所得稅與我國稅制 | 康檢先 | 法學專刊 | | 6 | 25 | 8 |
| 營業稅與所得稅之重復問題 | 吳 純 | 獨立評論 | | 24 | 25 | 8 |
| 所得稅 經濟影響及其在賦稅上之地位 | 劉千山 | 經濟評論 | 3 | 3 | 25 | 3 |
| 論各國所得稅之構造 | 劉仲康 | 商業月報 | 15 | 11 | 24 | 11 |
| 所得稅實行後應擬新復利年金表之建議 | 李鴻壽 | 銀行週報 | 21 | 5 | 26 | 2 |
| 所得稅與會計改革 | 鄧鍾玲 | 華年週刊 | 5 | 64 | 25 | 11 |
| 租界內徵收所得稅問題 | 李 屜 | 市政評論 | 4 | 11 | 25 | 11 |
| 所得稅之實行與會計改正之關係 | 李鴻壽 | 立信月報 | | 2 | 25 | 9 |
| 所得稅中之折舊問題 | 李鴻壽 | 會計學報 | 1 | 3 | 26 | 2 |
| 所得稅第一類營利事業所得之會計原理研究 | 王述辛 | 會計季刊 | 2 | 3 | 26 | 1 |
| 我國所得稅院徵的檢討 | 文 平 | 交通 月刊 | 2 | 23 | 25 | 9 |
| 中國現在實行的所得稅 | 謝 雲 | 光華 月刊 | 5 | 3 | 25 | 12 |
| 地方營業稅與中央所得稅 | 禮 時 | 銀行週報 | 21 | 0 | 26 | 3 |
| 所得稅施行預存貨估價標準之檢 | 金漢清 | 新商業 | 2 | 2 | 26 | 3 |

| | | | | | | |
|--------------------------|----------|------|---|---|----|---|
| 營利事業所得稅徵收須知草案應 行改正各意見 | 潘倫 序等 | 會計學報 | 1 | 3 | 26 | 2 |
| 怎樣徵收所得稅 | 朱鴻賓 | 中外月刊 | 2 | 3 | 26 | 3 |
| 近代各國之所得稅制度 | 薛衡之 | 國論月刊 | 2 | 6 | 26 | 2 |
| 國民要怎樣認識現行所得稅 | 郭飛 | 現代青年 | 6 | 3 | 26 | 2 |

(c) 報材料索引

| 題 | 作者 | 報名 | 年 | 月 | 日 |
|-----------------|-----|----|----|---|-------|
| 高秉坊談所得稅之原則 | | 申 | 24 | 3 | 14 |
| 所得稅 | 皮緒白 | 武漢 | 24 | 4 | 14 |
| 論征收所得稅 | 蘇亦農 | 大公 | 24 | 4 | 17-19 |
| 所得稅稅率決定兩項原則 | | 申 | 24 | 4 | 20 |
| 征收所得稅先定兩項原則 | | 申 | 24 | 4 | 28 |
| 新稅制與新社會 | 吳景濤 | 大公 | 24 | 4 | 28 |
| 舉辦所得稅 | | 西京 | 24 | 4 | 29 |
| 實行征收所得稅 | | 武漢 | 24 | 5 | 3 |
| 所得稅與中國財政前途 | 李直 | 中央 | 24 | 5 | 13 |
| 所得稅俾待細密研究 | | 申 | 24 | 5 | 14 |
| 所得稅 | 楊蔭鴻 | 新聞 | 24 | 5 | 17-20 |
| 論所得稅中所得之定義 | | 西京 | 24 | 5 | 13 |
| 所得稅立法上應予考慮之各項問題 | 陳英華 | 大公 | 24 | 6 | 4-5 |
| 各國所得稅負擔的比較 | 方緒竹 | 大公 | 24 | 6 | 20-23 |
| 所得稅草案重要原則 | | 中央 | 24 | 6 | 25 |

| | | | | | |
|-----------------------------|-----|----|----|----|-----|
| 關於所得稅 | 祝百英 | 港工 | 24 | 7 | 24 |
| 所得稅未實行之原因 | | 申 | 24 | 8 | 3 |
| 被英銀幣不明被加課所得稅六萬餘盾之坤甸林吉才樹海被搜出 | | 星洲 | 24 | 10 | 11 |
| 所得稅 | 杜松濤 | 申 | 24 | 11 | 12 |
| 港政府特實行征收文具所得稅 | | 檳城 | 24 | 12 | 20 |
| 馬真初力主即開辦所得稅 | | 北巖 | 25 | 4 | 11 |
| 非常時財政更所得稅 | | 北巖 | 25 | 4 | 13 |
| 所得稅問題 | 森禹 | 申 | 25 | 4 | 20 |
| 中國開辦所得稅之商確 | 何廉 | 大公 | 25 | 4 | 26 |
| 所得稅問題 | 方培性 | 時事 | 25 | 5 | 4 |
| 英國所得稅之近報 | | 時事 | 25 | 6 | 2 |
| 所得稅問題 | 趙鼎之 | 時事 | 25 | 6 | 14 |
| 中政會通過創辦所得稅原則 | | 新聞 | 25 | 6 | 13 |
| 高秉坊談開辦所得稅進行步驟 | | 申 | 25 | 6 | 22 |
| 開征所得稅問題 | 元 | 循理 | 25 | 6 | 22 |
| 征收所得稅問題 | 立 | 申 | 25 | 7 | 3 |
| 論施行所得稅問題 | 田文彬 | 中央 | 25 | 7 | 8-9 |
| 創辦所得稅財孔提案原文 | | 申 | 25 | 7 | 7 |
| 所得稅開征先須調查工商經濟 | | 申 | 25 | 7 | 3 |
| 論所得稅 | 步 | 新聞 | 25 | 7 | 9 |
| 所得稅應列入保壽險費免証條項獎勵民中保險知識 | | 時事 | 25 | 7 | 10 |
| 吳縣通電反對所得稅 | | 申 | 25 | 7 | 10 |
| 論所得稅實行條例 | | 大公 | 25 | 7 | 11 |
| 施行所得稅 | | 中央 | 25 | 7 | 12 |

| | | | | |
|----------------------------|------|----|---|-----|
| 所得稅開征前應防止資金逃避 | 北碚 | 25 | 7 | 17 |
| 工聯會陳理由二點請修正所得稅條例 | 申 | 25 | 7 | 18 |
| 國貨維持會請緩征所得稅 | 申 | 25 | 7 | 20 |
| 與所得稅相公相稅先須一律裁撤 | 申 | 25 | 7 | 20 |
| 股票利息所得之徵稅 | 申 | 25 | 7 | 21 |
| 嘉慶商會電爭所得稅 | 新開 | 25 | 7 | 21 |
| 需妥顧商會及機器文器業公會為所得稅請 求文電後 | 新開 | 25 | 7 | 21 |
| 漢商會電滬提案所得稅暫緩施行 | 武漢 | 25 | 7 | 22 |
| 廿一商會代表聯電請緩辦所得稅 | 申 | 25 | 7 | 23 |
| 孔祥熙談推行所得稅 | 申 | 25 | 7 | 23 |
| 各商請緩辦所得稅高乘坊之談話 | 申 | 25 | 7 | 24 |
| 論所得稅 | 洪生時專 | 25 | 7 | 26 |
| 所得稅應速籌備開征 | 西京 | 25 | 7 | 27 |
| 所得稅與關口稅 | 新開 | 25 | 7 | 29 |
| 市總工會呈請修正所得稅條例 | 申 | 25 | 7 | 29 |
| 國人應贊成所得稅制 | 武漢 | 25 | 7 | 29 |
| 外國所得稅制度 | 申 | 25 | 8 | 1 |
| 所得稅與國民 | 時專 | 25 | 8 | 2 |
| 財政部征收所得稅對外僑決平等待遇 | 新開 | 25 | 8 | 2 |
| 蘇漢請免在所得稅 | 申 | 25 | 8 | 3 |
| 樂業請談所得稅規則 | 新開 | 25 | 8 | 6 |
| 所得稅與遺產稅 | 港工 | 25 | 8 | 7-8 |
| 征收所得稅當利所得手續談話 | 中央 | 25 | 8 | 10 |
| 所得稅 | 港工 | 25 | 8 | 12 |

| | | | | |
|---------------------------|----|----|---|----|
| 市議會呈請財部變更薪給課稅起點次五十元以上收所得稅 | 申 | 25 | 8 | 18 |
| 我國征所得稅外僑表示反對 | 星洲 | 25 | 8 | 17 |
| 高業坊報告開辦所得稅經過 | 中央 | 25 | 8 | 18 |
| 中國開征所得稅之探討 | 武漢 | 25 | 8 | 20 |
| 交易所監理員到京商所得稅征收手續 | 申 | 25 | 8 | 20 |
| 漢商會撰具所得稅案意見書 | 武漢 | 25 | 8 | 26 |
| 征收所得稅外交部業已照會各使 | 申 | 25 | 9 | 1 |
| 征收所得稅問題 | 申 | 25 | 9 | 2 |
| 所得稅和營業稅 | 滬工 | 25 | 9 | 2 |
| 開征所得稅外僑留候使館商次 | 新聞 | 25 | 9 | 3 |
| 征收外僑所得稅英美表示協助 | 申 | 25 | 9 | 4 |
| 停征公務員所得捐辦法 | 申 | 25 | 9 | 5 |
| 薪金所得稅起征點不准變更 | 申 | 25 | 9 | 10 |
| 征收外僑所得稅各國表示協助 | 申 | 25 | 9 | 11 |
| 津商會請求緩征所得稅 | 大公 | 25 | 9 | 12 |
| 征收所得稅外僑應一體停納 | 申 | 25 | 9 | 13 |
| 游藝所得稅制度的變更 | 申 | 25 | 9 | 14 |
| 錢業調查研究所得稅率 | 申 | 25 | 9 | 14 |
| 銀錢兩業對開征所得稅意見 | 申 | 25 | 9 | 15 |
| 銀行公會推展暫京請願緩征所得稅 | 申 | 25 | 9 | 16 |
| 我國銀行所得稅 | 新聞 | 25 | 9 | 17 |
| 開征所得稅對於銀行存款之影響 | 時事 | 25 | 9 | 17 |
| 津商會再電中央請免征所得稅 | 申 | 25 | 9 | 21 |
| 所得稅徵收委託三行征收 | 申 | 25 | 9 | 20 |

在升版

| | | | | | |
|------------------|-----|-----|----|----|----|
| 從社會立場評所得稅暫行稅率 | 夏楚章 | 港工 | 25 | 9 | 21 |
| 保險業呈立法院籲請免征所得稅 | | 中 | 25 | 9 | 23 |
| 市商會奉財部批復所得稅決如期起征 | | 中 | 25 | 9 | 23 |
| 征收外僑所得稅美國首致答復照會 | | 中央 | 25 | 9 | 23 |
| 征收所得稅 | 沈學傑 | 新開 | 25 | 9 | 23 |
| 舉辦所得稅宣講 | | 武漢 | 25 | 9 | 25 |
| 漢商會電呈院部請展所得稅實施期 | | 中 | 25 | 9 | 26 |
| 所得稅開征的前夕 | | 時事 | 25 | 9 | 27 |
| 財部解釋所得稅要義 | | 中 | 25 | 9 | 27 |
| 國民對所得稅應有之認識 | 天 | 新開 | 25 | 9 | 28 |
| 所得稅之開征 | | 武漢 | 25 | 9 | 28 |
| 所得稅與非常時期 | | 時事 | 25 | 9 | 28 |
| 所得稅問題 | 夏楚章 | 武漢 | 25 | 9 | 29 |
| 所得稅與新人才 | 農 | 山時事 | 25 | 9 | 29 |
| 所得稅與三民主義 | 復 | 生時事 | 25 | 9 | 30 |
| 所得稅在非常時期之重要性 | 天 | 新開 | 25 | 9 | 29 |
| 財部解釋所得稅征收方法 | | 中 | 25 | 9 | 29 |
| 應日開征之所得稅 | | 中央 | 25 | 9 | 30 |
| 平市商會昨呈財部請修正所得稅條例 | | 北農 | 25 | 9 | 30 |
| 所得稅事務處之內務組織 | | 中 | 25 | 9 | 30 |
| 對所得稅應有之認識 | | 西京 | 25 | 9 | 30 |
| 所得稅與國防 | 農 | 山時事 | 25 | 10 | 1 |
| 所得稅開征 | | 西京 | 25 | 10 | 1 |
| 開征所得稅之獻詞 | | 武漢 | 25 | 10 | 1 |

| | | | | | |
|------------------|-----|----|----|----|-------|
| 所得稅之稅率與其計算方法 | 張永年 | 時事 | 25 | 10 | 1-3 |
| 考財廳解釋所得稅及辦法 | | 循彥 | 25 | 10 | 2-4 |
| 征收外僑所得稅各國照照 | | 申 | 25 | 10 | 4 |
| 存款利息所得稅准展期開征 | | 申 | 25 | 10 | 5 |
| 財部詳細統計兩項所得 | | 申 | 25 | 10 | 6 |
| 所得稅 | | 港工 | 25 | 10 | 7 |
| 冀察平津公務員繳納所得稅 | | 大公 | 25 | 10 | 10 |
| 所得稅初步調查結果 | | 申 | 25 | 10 | 14 |
| 國人對所得稅應有之認識 | 何廉 | 中央 | 25 | 10 | 18 |
| 施行所得稅與會計師應有之責任 | 聞亦春 | 中央 | 25 | 10 | 19 |
| 對於所得稅法之意見 | 潘序倫 | 新聞 | 25 | 10 | 21 |
| 工商業與實施所得稅問題 | | 大公 | 25 | 10 | 21 |
| 財部解釋所得稅異議 | | 新聞 | 25 | 10 | 24 |
| 請嚴征存款所得稅經財部批准不准 | | 申 | 25 | 10 | 26 |
| 所得稅計算法 | | 申 | 25 | 10 | 27 |
| 潘序倫請所得稅廠號廠有準備 | | 申 | 25 | 10 | 28 |
| 美國會計師公會注意我所得稅 | | 申 | 25 | 10 | 29 |
| 銀行存款利息所得之稅率問題 | 顧成雲 | 時事 | 25 | 10 | 29 |
| 學校及莊教樓應教職員繳納所得稅 | | 申 | 25 | 10 | 31 |
| 對於所得稅之展望 | 潘士清 | 時事 | 25 | 11 | 1 |
| 盈利率業所得稅調查全國商業狀況 | | 時事 | 25 | 11 | 2 |
| 財部解釋征稅異議 | | 申 | 25 | 11 | 2 |
| 李鴻壽會計師講演所得稅與會計改進 | | 申 | 25 | 11 | 2 |
| 所得稅與認密公積 | 詹基會 | 中央 | 25 | 11 | 2, 10 |

| | | | | | |
|-----------------------|-----|----|----|-------|----|
| 工人所得稅征收辦法 | 申 | 25 | 11 | 15 | |
| 商人營利所得結算期 | 申 | 25 | 11 | 9 | |
| 所得稅之會計方面問題 | 丁信夫 | 25 | 11 | 11 | |
| 所得稅之推行與簿記之改良 | 潘士濤 | 25 | 11 | 12-13 | |
| 甯省府請緩徵所得稅不准 | 新聞 | 25 | 11 | 14 | |
| 各地所得稅歸郵局代收 | 申 | 25 | 11 | 15 | |
| 所得稅之策進 | 申 | 25 | 11 | 17 | |
| 公務員津貼應課所得稅 | 申 | 25 | 11 | 20 | |
| 冀捐稅整理會對所得稅貢獻意見六點 | 北晨 | 25 | 11 | 22 | |
| 財部解釋所得稅疑義 | 南 | 25 | 11 | 23 | |
| 中美個人所得稅的比較 | 關瑞會 | 申 | 25 | 11 | 25 |
| 所得稅稅率根據經濟情形擬訂 | 申 | 25 | 11 | 22 | |
| 存款利息徵收所得稅之再檢討 | 顧凌雲 | 時事 | 25 | 11 | 26 |
| 存款利息所得稅兩重徵收採普濟辦法 | 新聞 | 25 | 11 | 27 | |
| 私校教職員所得稅屬自由職業範圍 | 新聞 | 25 | 11 | 30 | |
| 武官交際費免徵所得稅 | 申 | 25 | 12 | 1 | |
| 財部解釋所得稅疑義 | 新聞 | 25 | 12 | 2 | |
| 民衆學校教職員免于扣繳所得稅 | 申 | 25 | 12 | 6 | |
| 苦國所得稅制之缺點 | 北晨 | 25 | 12 | 7 | |
| 徵收外國所得稅繼續交涉 | 申 | 25 | 12 | 10 | |
| 外僑所得稅均已歸納 | 申 | 25 | 12 | 11 | |
| 符國公會昨呈財政部文請求解釋所得稅暫行條例 | 申 | 25 | 12 | 11 | |
| 林廣鏡談所得稅徵收手續 | 新聞 | 25 | 12 | 12 | |
| 營利事業徵收所得稅辦法 | 滬報 | 25 | 12 | 23 | |

| | | | | |
|-------------------|--------|----|----|----|
| 所得稅處解釋分支店徵稅疑義 | 申報 | 25 | 12 | 22 |
| 三種所得稅徵收概要 | 循 | 25 | 12 | 25 |
| 研究存款利息所得稅與證券課稅具報告 | 申報 | 25 | 12 | 26 |
| 所得稅徵收前各業先決問題 | 商研 | 25 | 12 | 26 |
| 營利所得報繳日期財部准予變通 | 中央 | 26 | 1 | 10 |
| 錫商會研討所得稅提出實際問題四項 | 新聞 | 26 | 1 | 21 |
| 潘序倫等致所得稅事務處函 | 新聞 | 26 | 1 | 23 |
| 推遲所得稅 | 時事 | 26 | 1 | 24 |
| 所得稅繳納手續 | 武漢 | 26 | 1 | 27 |
| 我國現訂所得稅 | 王造時 新聞 | 25 | 9 | |
| 英國所得稅制度 | 王造時 新聞 | 26 | 1 | 28 |
| 外國繳納所得稅問題 | 北平世界 | 25 | 9 | 9 |
| 所得稅與遺產稅 | 北平世界 | 25 | 6 | 18 |
| 工商業實施所得稅問題 | 大公 | 25 | 10 | 11 |
| 所得稅在非常時期之重要性 | 新聞 | 25 | 9 | 27 |
| 非常時期財政與所得稅 | 益世 | 25 | 4 | 11 |
| 關於存款利息所得稅之課稅範圍 | 王造時 新聞 | 26 | 2 | 22 |

(二)外國文——書籍

- (1) Seligman, E. R. A. :-The Income Tax, 1914.
- (2) Seligman, E. R. A. :-Studies in Public Finance, 1925
- (3) Seligman, E. R. A. :-Essays in Taxation 1931
- (4) Seligman, E. R. A. :-Double Taxation and International Fiscal Co-operation, 1925

- (5) Seligman, E. R. A. :-Progressive Taxation in Theory and Practice, 1908.
- (6) Spaulding, H. B. -The Income Tax in Great Britain and the U. S. 1927
- (7) Spaulding G. A. -Federal Income Taxation, 1931
- (8) Montgomery, R. H. -Federal Income Tax Handbook, 1935-36
- (9) Boydon, A. L. -Modern Income Tax and Sur-tax Practices, 1933
- (10) G. A. Newport and R. Staples, - Income Tax Law and Practice, 1936
- (11) Taylor, E. M. and Bayley V. H. M.-Income Tax and Sur-tax, 1929
- (12) Taylor, E. M. and Bayley V. H. M., The Principles of Income Tax, 1936.
- (13) Magill, R.-Taxable Income, 1937.
- (14) Lutz, H. L. Public Finance, 1936.
- (15) Herndon, J. G. :-Relief from International Income Taxation, 1932.
- (16) Dalton, H. :-The Inequality of Incomes, 1929.
- (17) Moulton :-Income and Economic Progress, 1935.
- (18) Stamp, S. J.- British Incomes and Property, 1927.

- (19) Stamp, S. J. - Wealth and Taxable Capacity, 1936.
- (20) Kennan, K. K. - Income Taxation, 1910.
- (21) Haig, R. M. - The Federal Income Tax, 1921.
- (22) Klein, J. J. - Federal Income Taxation, 1929.
- (23) Rossmore, E. E. - Federal Income Tax Problems, 1922.
- (24) Comstock, A. P. - State Taxation of Personal Incomes, 1921.
- (25) Kongstam, E. M. - A Treatise on the Law of Income Tax, 五版 1931.
- (26) Fisher, I. - The Nature of Capital and Income, 1906.
- (27) Professor Gustav Cohn 原著 Veblen 譯 - The Science of Finance, 1895.
- (28) Burns; Income Tax Guide, 1935.
- (29) Baxter, W. T. - Income Tax for Professional Students, 1936.
- (30) Mc Bain, A. G. - Complete Practical Income Tax, 1936.
- (31) Murray, A. - Guide to Income Tax Practice, 1936.
- (32) Needham, R. W. - Income Tax Principles, 1931.
- (33) Seth-Smith, P. - Guide to the Income-tax Acts, 1935.
- (34) Barnes, W. T. - Income Tax Handbook, 1935.
- (35) Bruton, P. W. - The Taxation of Family Income, (in N. S. A.) 1932.

- (36.) Dewey, D. R. Financial History of the U. S. 1924.
- (37.) Dewell, S. A History of Taxation and Taxes in England from the Earliest Times to the Present Day, 1884.
- (38.) Prentice-Hall, inc. Federal Tax Course, 1937.
- (39.) Revenue Act of 1936 in U. S. A.
- (40.) Regulation 94 Income Tax, Revenue Act of 1936 of U. S. A.
- (41.) League of Nations - Taxation of Foreign and National Enterprises in France, Germany, Spain, the United Kingdom, and the U. S. A.
- (42.) League of Nations-Memorandum on Public Finance 1922 1922-3 1922-8.
- (43.) Salvemini, G. The Fascist Dictatorship in Italy, 1927.
- (44.) Taylor. W. History, of the Taxation of England.
- (45.) Volpi, G. Italy's Financial Policy, 1927.
- (46.) Encyclopedia of the Social Sciences, ed. by E. Seligman, 1930.
- (47.) Palgrave's Dictionary of Political Economy, ed. by H. Higgs, 1931.
- (48.) Alix, E. and Lecerol's M.-L'impôt Sur le Revenu, 2 vols, 1926.

-
- (49) Boocquet, L.-L'impôt Sur le Revenu Cédulaire et Général, 1926.
- (50) Bronsky, M.-Die Finanzpolitik der USSR, 1928.
- (51) Besson E.-Nouveau Supplément au Traité Pratique des Impôts Cédulaires et de l'impôt général sur le Revenu, 1931.
- (52) Gerloff W. und Meisel, F.-Handbuch der Finanzwissenschaft III. Bd. Tübingen, 1929.
- (53) Lotz w.-Finanzwissenschaft, 1931.
- (54) Perreux, F.-Les Finances Fascistes, 1922-1932.

附錄(乙) 中國過去之所得稅法及其附件

(一) 所得稅條例 (三年一月)

第一條 在民國內地有住所或一年以上之居所者依本條例負完納所得稅之義務。

第二條 在民國內地雖無住所或一年以上之居所而有財產或營業或公債社債之利息等所得者僅就其所得負納稅之義務。

第三條 所得稅之定率如左：

第一種

(一) 法人之所得千分之二十。

(二) 除國債外公債及社債之利息千分之十五。

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者。

自五百一元起以上之額課千分之五。

超過二千元至三千元者。

自五百一元起至二千元之額課千分之五。

自二千一元起以上之額課千分之十。

超過三千元至五千元者。

自五百一元起至二千元之額課千分之五。

自二千一元起至三千元之額課千分之十。

自二千一元起以上之額課千分之十五。

超過五千元至一萬元者。

自五百一元起至二千元之額課千分之五。

自二千一元起至三千元之額課千分之十。

自三千一元起至五千元之額課千分之十五。

自五千一元起以上之額課千分之二十。

超過一萬元至二萬元者。

自五百一元起至二千元之額課千分之五。

自二千一元起至三千元之額課千分之十。

自三千一元起至五千元之額課千分之十五。

自五千一元起至一萬元之額課千分之二十。

自一萬一元起以上之額課千分之二十五。

超過二萬元至三萬元者。

自五百一元起至二千元之額課千分之五。

自二千一元起至三千元之額課千分之十。

自三千一元起至五千元之額課千分之十五。

自五千一元起至一萬元之額課千分之二十。

自一萬一元起至二萬元之額課千分之二十五。

自二萬一元起以上之額課千分之三十。

超過三萬元至五萬元者。

自五百一元起至二千元之額課千分之五。

自二千一元起至三千元之額課千分之十。

自三千一元起至五千元之額課千分之十五。

自五千一元起至一萬元之額課千分之二十。

自一萬一元起至二萬元之額課千分之二十五。

自二萬一元起至三萬元之額課千分之三十。

自三萬一元起以上之額課千分之三十五。

超過五萬元至十萬元者。

自五百一元起至二千元之額課千分之五。

自二千一元起至三千元之額課千分之十。

自三千一元起至五千元之額課千分之十五。

自五千一元起至一萬元之額課千分之二十。

自一萬一元起至二萬元之額課千分之二十五。

自二萬一元起至三萬元之額課千分之三十。

自三萬一元起至五萬元之額課千分之三十五。

自五萬一元起以上之額課千分之四十。

超過十萬元至二十萬元者。

自五百一元起至二千元之額課千分之五。

自二千一元起至三千元之額課千分之十。

自三千一元起至五千元之額課千分之十五。

自五千一元起至一萬元之額課千分之二十。

自一萬一元起至二萬元之額課千分之二十五。

自二萬一元起至三萬元之額課千分之三十。

- 自三萬一元起至五萬元之額課千分之三十五。
- 自五萬一元起至十萬元之額課千分之四十。
- 自十萬一元起以上之額課千分之四十五。
- 超過二十萬元未滿五十萬元者。
 - 自五百一元起至二千元之額課千分之五。
 - 自二千一元起至三千元之額課千分之十。
 - 自三千一元起至五千元之額課千分之十五。
 - 自五千一元起至一萬元之額課千分之二十。
 - 自一萬一元起至二萬元之額課千分之二十五。
 - 自二萬一元起至三萬元之額課千分之三十。
 - 自三萬一元起至五萬元之額課千分之三十五。
 - 自五萬一元起至十萬元之額課千分之四十。
 - 自十萬一元起至二十萬元之額課千分之四十五。
 - 自三十萬一元起以上之額課千分之五十。
 - 自五十萬元起每增加至十萬元對於其增加額遞增課千分之五。

第四條 計算所得稅之方法如左：

- (一) 第一種第一項之所得類由各事業年度總收入金額內減除本年度之支出金額前年度之贏餘金各種公積及保險金責任預備金以及其他類儲蓄所得類。
- (二) 第二條之財產所有者及營業者之法人其計算所得類之方法準用前款之規定。

(三)第一種第二項之所得以其利息之全額為所得額。

(四)第二種之所得須於一切收入之總額內扣除由已課所得稅之法人分配之利益第一種第二項之利息及經營各種事業所需之經費並各種公課等以其餘額為所得額。

除員或受官公吏之俸給公費年金及其他給予金從事各業者之薪給放款或存款之利息及由不計所得稅之法人分配之利益以其收入之全額為所得額。

田地池沼之所得依前三年間所得之平均額估定之。

第五條 左列各種所得免納所得稅。

(一)軍官在從軍中所得之俸給。

(二)美術或著作之所得。

(三)教員之薪給。

(四)旅費學費及法定贍養費。

(五)不以營利為目的之法人所得。

(六)不屬於營利事業之一種所得。

第六條 第一種第一項之所得應由納稅義務者於每學業年度之末將其所得總額彙算申報繳納於主管官署。

第一種第二項之所得應由發行公債之地方團體或發

行社債之公司於給付利息之前報告於主管官署。

第七條 第二種之所得應由所得者於每年二月預計全年之所得額報告於主管官署二月以後新有所得之發生者應隨時以其預計全年所得額報告於主管官署。

第八條 第二條之財產所有者或營業者之個人准用第七條之規定法人准用第六條第一項之規定。

第九條 第一種之所得額主管官署本於各法人及發行公債之地方團體或發行社債之公司報告調查決定之。

第十條 第二種之所得額主管官署本於調查所得委員會之調查報告決定之。

調查所得委員會閉會後有新納稅義務者發生主管官署本於所得者之報告調查後決定之。

第十一條 主管官署每年就第二種所得者之報告或雖未報告認為有納第二種所得之義務者調查其人數及所得金額或調查所得委員會調查之。

第十二條 調查所得委員會之設置區域以租稅徵收區域為準。

第十三條 調查所得委員會主管徵收官選派之。

第十四條 地方股實公正士商前年度曾納所得稅並為第七條之報告者有調查所得委員之資格但有並列各項情形之一者不在此限。

(一)未成年者。

(二)國家公債未獲權者。

(三)受破產之宣告確定後尚未撤銷者。

(四)有精神病者。

(五)受滯納國稅處分後尚未經過一年者。

第十五條 調查所得委員以四年為任期每二年改派半數仍派委
者得連任但以一期為限。

第十六條 調查所得委員之議事規程以財政部部令定之。

第十七條 調查所得委員會調查完竣後須報告於主管官署。

第十八條 主管官署認調查所得委員會之調查報告為不當時得
令再調查再調查後仍認其決議為不當或自交令再調
查之日起七日以內尚不報告其決議者主管官署自行
決定之。

第十九條 主管官署決定第一種第一項及第二種之所得額後須
通知納稅義務者納稅義務者接受前項通知後有不服
者限三十日內敘明理由請求主管官署審查之。

第二十條 主管官署遇有前條之請求須交審查委員會依其決議
決定之。

審查委員以徵收官吏及調查所得委員各半數組織之。

審查委員會之所屬區域及其他規則以財政部部令定
之。

第二十一條 納稅義務者對於前條之決定仍有不服時得為行政訴
願或訴訟但已屆納稅之期雖為前項之訴訟或訴訟仍

應依照決定之所得額先行納稅。

第二十二條 調查所得委員得酌給旅費及公費。

第二十三條 第一種第一項之所得稅以各法人每事業年度終了後兩個月以內為納稅之期。

第一種第二項之所得稅由發行公債之地方團體或發行社債之公司於給付利息之時依率扣除彙繳主管官署。

第二十四條 第二種之所得稅每年分兩期完納。

第一期 七月一日至七月三十一日。

第二期 翌年一月一日至一月三十一日。

第二十五條 第二種之所得額決定後如有減額至五分之一以上者得敘明事由呈請主管官署更正。

主管官署遇有前項之呈請須調查後決定之。

第二十六條 納稅義務者隱匿所得額或為虛偽報告時經主管官署調查決定所得額時不得有異議。

第二十七條 本條例施行時期及施行細則以財政部部令定之。

(二) 所得稅第一期施行細則(四年八月)

第一條 本細則依所得稅條例先行擇定數種酌量辦理並定名為所得稅第一期施行細則。

第二條 本期應課所得稅範圍如左

(一) 當商銀錢商號商及由官特許或註冊之公司行號

(二) 議員或受官公吏除給年金給予金及從事各業者之薪給

第三條 前條所稱從事各業者之薪給專指律師之酬資工程師之薪津醫生藥劑師之酬薪公司大商號經紀人之薪資四項。

第四條 前條第一項第二項之所得額計算方法應照條例第四條之規定辦理第一項所得應在每年總收入內減除本年度之支出前年度之盈餘各種公課及保險金責任預備金以其餘額為所得額第二項所得額以收入之全額為所得額

第五條 第二條第一項第二項之課稅定率應照條例第三類之規定辦理

第六條 第二條第一項應行課稅之當商銀錢商鹽商及公司行棧應照條例第六條規定於每事業年度結後將其所得額並損益計算書具報主管官署由主管官署發交調查所得委員會調查報告仍由主管官署審核決定通知各商於就近徵收機關依率納稅

第七條 第二條第二項應行課稅之議員官公吏應由所管機關按照預算定額將各員納稅額報告之主管官署由主管官署決定後通知各管機關於各員支領受官公吏除給年金給予金時依率扣除但從高級機關人員應納所得稅額即由各管機關按照預算定額分別扣支報告財政

- 部查核從事各業者之薪給應由所得者於每年二月自行預計全年所得額報告主管官署由主管官署發交調查所得委員會調查報告經主管官署審定後以率徵稅
- 第八條 主管官署遇有條條第二十五條之請求者應調查其全年所得之實況委係減額至五分之一以上時應改正其所得稅額通知各該納稅人具
- 第九條 所得稅既經繳納其一部份後如因所得款額有變更以致所得稅額應該減時其既繳之稅款超過其應減之稅額者付還其超過額不足由下屆補征
- 第十條 繳納所得稅期限第二條第一項所得應照條例第二十三條規定繳納其第二項所得除從事各業者之薪給應照條例第二十四條規定每年分兩期繳納外其餘議員官公吏之俸給公費應定為按月繳納其年金給予金卹於支發時扣納
- 第十一條 所得稅主管官署為各省財政廳分廳及由財政廳分廳委託之各官署
- 第十二條 調查所得委員會之設置由主管官署查照條例第十二條詳請財政部核定
- 第十三條 調查所得委員名額每會不得過十人
- 第十四條 調查所得委員之薪費公費以在調查出發時期為限由主管官署核實支給
- 第十五條 審查委員會置於各省財政廳分廳地方委員名額不得

過八十

第十六條 本細則自呈准公佈日施行但所得稅種類如有增加時由財政部隨時修正呈准施行

(三) 所得稅條例施行細則(十年一月)

第一條 凡自然人關於完納所得稅之義務應依條例第一條之規定以在中華民國之施行法律地內有一定之住所者為準其在中國無住所而有一年以上之居所者亦同

第二條 前條之規定於法人準用之但(一)在民國內設有主事務所或總行者其完納所得稅之義務依條例第一條之規定以該法人全體之所得為準(二)在民國內僅設有分事務所或分行者依條例第二條之規定以該事務所或該分行之所得為準

前項之之法人不問其組織是否依照公司條例凡以獨立計算而營業者均屬之

第三條 條例第三條第一種第二項應行免除所得稅之國債以國家預算所列者為限

第四條 條例第四條第四項所稱從事各業者之薪給包括薪獎而言

第五條 條例第五條應行免稅之軍官從軍中所得之俸給係指軍隊動員時期內之俸給
教員之薪給凡校長及以下之職員均不適用之其校長

的職員兼充教員者僅就其為教員之薪給免其納稅

旅費係指官吏議員及從事各職者所受給予之旅費

學費係指學生所受給予之學費

法定贍養費係指各項餉金但非直系親屬依法律或習

慣負扶養義務者其負擔額得在負擔人之所得額內扣

算之不以營利為目的之法人應以屬於政治宗教學術

技藝社交及其他民律上非經濟社團法人為限

不屬於營利事業之一時所得應以官公吏之公務上臨

時獎勵金為限其各項有獎券儲蓄票儲蓄會之獎金不

在此例

第六條 議員官公吏應課之稅應由所屬機關將各員應納稅額按照部頒表式填具報告主管官署由主管官署決定後通知各管機關查照辦理但在京各機關人員應納稅額即由各該所屬機關按照預算定額分別計算報告財政部查核

從事各業者之薪給應照條例第七條之規定辦理

第七條 條例第三條第一種之所得依照條例第九條之規定主管官署應本於各該納稅義務者之報告而為稅額之決定若無報告或報告不實時該官署應逕自行查決定之

關於調查所得委員會之規定於第一種所得不適用之

第八條 所得稅經繳納其一部後如因條例第二十一條及

二十五條所稱之情形以致所得稅額應減時其既繳之稅款超過其應繳之稅額者付還其超過額其所繳如有不足由下屆補繳

第九條 所得稅主管官署在京爲財政部在各省區爲財政廳及由財政廳委託之各官署其駐中央特設機關者則由該機關主管並隨時會商財政廳辦理

第十條 調查所得委員會之設置由主管官署查照條例第十二條呈請財政部核定

第十一條 調查所得委員名額每會不得過十人

第十二條 調查所得委員之旅費公費以在調查出發時期爲限由主管官署定額支給

第十三條 審查委員會置於各省財政區所在地委員名額不得過八人

第十四條 各納稅義務人及委員官署之呈報及報告表冊格式均財政部頒定之

第十五條 調查及審查所得委員會之職事規程及所得稅征收規則依照另章規定

第十六條 本細則自公布日施行

(四)所得稅分別先後徵收稅目(十年一月)

(一)凡官公吏之俸給公費年金及其他受給

自十年一月起按其全年所得額

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第二十三條納稅期限於十年開征

(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官署查定後照前條辦理

(四)銀行錢莊金店銀樓無論資本多少其在民國九年營業之所得概令確實認報由主管官署核定後照前條辦理

(五)普通商店資本約在二萬元以上者其在民國九年營業之所得概令自行認報約數即依法人稅率及期限於十年開征暫免查帳

以上五項先實行課稅

(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征)

以上四項暫緩課稅

(一)田地漁租之所得

(二)個人一般之所得

以上二項從緩課稅

(五)所得稅調查及審查委員會議事規程(十年一月)

- 第一條 調查所得委員會依照所得稅條例第十一條之規定專就條例第三條第二種之所得奉主管官署發交調查時有調查之責凡一人之所得分屬兩個以上之調查區域者應歸納稅義務人所在地之委員會調查之。
- 第二條 調查所得委員會應於每年三月一日開會三月三十一日閉會若已屆閉會而調查尚未完竣者主管官署得就該委員會中指定三人以下補查之。
- 第三條 調查所得委員會經主管官署選派後得互選委員長一人於議事時為其主席如遇委員長不出席時得由已出席之年長委員臨時代理之。
- 第四條 調查所得委員會由主管官署知照開會。
- 第五條 調查所得委員會之議事以出席人員多數取決之可否同數時取決於主席。
- 第六條 調查所得委員不得參與關於已身所得額之議事前項規定於該委員之親屬及其他利害關係人所得額之議事認為有迴避之必要者準用之。
- 第七條 調查所得委員會除照前項調查報告格式逐一查明填報外凡足證明各納稅義務人所得額之各種物規風俗習慣均應注意。
- 第八條 調查所得委員關於各納稅之義務人所得之內容應嚴守秘密不得宣揚於外否則以違背職務論但納稅義務人如遇有營業上不便使調查所得委員聞知者依照另章之規定於中央特設所得稅主管機關或特派員時得

請求其專司調查

第九條 調查所得委員會每事調查完竣後應印照部頒格式造具調查報告表冊二份送交主管官署以一份送部一份留署

第十條 審查所得委員會之開會期定為每年五月十六日至六月十五日止未完事件由主管官署直接審核之

第十一條 本規程第三條至第九條之規定審查所得委員會適用之

第十二條 本規程自公布日施行

(六)所得稅徵收規則(十年一月)

第一條 所得稅之征收機關除依條例及施行細則有經營所得稅之責者外財政部得以命令隨時指定或特設徵征及匯征機關

前項徵征及匯征各機關得適用征收官吏考成條例之規定並印花稅處提成補助費經廳轉知事商會之辦法

第二條 第一種之法人所得由主管官署於各法人每事業年度之末調查決定後即征收之並報解財政部

第三條 第一種之公債社債利息應由經理處息之機關按照定率扣除所得稅額由京兆或各省區財政廳或中央特派員報解財政部

第四條 第二種所得中之議員及警官公吏俸給公費年金及其

- 他給予金由各員所屬機關於發放此項薪給時分別依率扣除所得稅在京繳送財政部在各省區繳由各該財政廳或中央特派員報解財政部
- 第五條 第二種所得中放款存款之利息及由不課所得稅之法人分配之利益應由經理放款及經收存款之機關並該法人在各該項利息及應分配之利益中依率扣除所得稅並照第三條手續報解財政部
- 第六條 從事各業者之薪給如該從業人係由一定之機關僱聘者應由各該機關於發放薪給時依率扣除所得稅並照第三條手續報解財政部
- 第七條 田地池沼之所得應由條例第四條之估計方法在田賦項下依率代征之並照第三條手續報解財政部
- 第八條 第二種所得除別有規定外均照主管官署之決定通知金額依率征收之並照第三條手續報解財政部
- 第九條 所得稅率第一種係比例稅第二種係階級累進稅征收機關應照條例分別核計之前項階級累進稅應按主管官署決定之所得額在其初級之二千元以內先除五百元之免稅額以其餘額照千分之五課稅凡所得較多每逾一級即遞變其率為千分之十千分之十五不等毋得合併
- 第十條 所得稅款如有未滿一厘之零數時應用四捨五入法彙齊之其各期之稅額如有零數時統入首期計算

- 第十二條 徵稅官署應於每屆繳納稅期一個月以前將各納稅義務人應完稅額日期及場所載明於納稅通知書發給於各戶其納稅通知書式由部另頒定之
- 第十三條 納稅義務人經過納稅期內未完納者徵稅官署應指定期限催繳之並爲延納處分之預告
前項之催繳得設滾單每里之中每單或五戶或十戶每戶名下註明所得若干該稅若干分作若干限每限應完稅若干逾限即執行延納處分等字樣發給里內首名挨次滾催單者查明完處
- 第十四條 徵稅官署得向納稅人酌徵攤征手續料但不得逾國幣一角
- 第十五條 納稅因罹非常之災害及其他不可抗力之情事致不能如期完納或減少其應納稅額時得詳具事由稟請徵稅官署報由督徵官核辦經督徵官送有前項情事時應參照勸報災歉條例及其他成例酌明養定分別辦理
- 第十六條 納稅人受催繳通知書或滾單後已經限滿仍未完納時得執行延納處分
- 第十七條 延納處分應由徵稅官署派遺持有票證之官公吏親赴納稅人之住居或營業所執行之
- 第十八條 執行延納處分之官公吏責於納稅人出示股票後應勸令自行交出相當稅額之現金
- 第十九條 納稅人不依前條之勸告時應實行財產之扣押

但就前項扣押之財產如第三者有所有權之主張時得
於扣押後三日內出其所有權之證據稟請核辦

第十九條 左列物件雖屬納稅人之所有亦不得扣押之

(一) 納稅人及其家屬生計上必要之衣服器用

(二) 祭祀上必要之物品及石碑墓地基木

(三) 職務上必要之禮服制服

(四) 勳章及其他名譽之勳章

(五) 修學上必要之書籍儀器

(六) 農業上必要之機械器具種苗肥料牛馬及其牧料

(七) 職業上必要之書籍儀器機械器具及原料

第二十條 扣押之物件以其預估價格足敷延納稅額僅在手數料
及延納處分費為限

前項延納處分費指物件扣押保管運送及變賣所需之
實費而言

第二十一條 扣押物件除運賣外均須視實價備抵并以餘價發還
納稅人

第二十二條 公債社債或存款之利息及由不課所得稅之法人分派
之利益議員議員官公吏俸給公費年金及其他給予金
應征之所得稅如有延納應由監督扣繳之機關負責納
稅義務人不受處分

第二十三條 收稅官署於各戶已完稅款及已繳之手數延納處分
費並扣押物件之賣抵價日應收稅四錢一分

發各納稅人收執其格式由部制定之

第二十四條 各戶完納所得稅應由住所所在地之收稅官署管轄之
其無住所時視其居所或其代理人之所在

前項住居或代理人如有變更時應由納稅人報明該管
官署若不報明遇有不利時不得有異議

第二十五條 收稅官署應各將其管轄區域內之納稅人姓名居住
居職業等項編造花戶名冊並隨時更正之

納稅人如有第二十四條之報告時該管官署應將其情
形移知新轄區域之官署

第二十六條 收稅官署應定期將所徵稅款解部其已完分款以實在
解部為斷但因特別情形有部令留支抵解者以實解
論

前項稅款以交到各該省金庫之日作為實解之日未設
金庫地方以交到承匯商號電部復查無異作為實解之
日其留支抵解者以收執人之收執日期為準其考成條
例另定之並得適用中央解款考成條例之規定

第二十七條 凡報解財政部之所得稅款無論實解抵解及完清未清
由財政部所得稅處匯單備查核以之

第二十八條 本規則自公布日施行

(七)徵收所得稅考成條例(十年一月)

第一章 總則

- 第一條 京外各省區徵收所得稅概照本條例致核之
- 第二條 議員族費官公吏俸給年金及其他給予金公債之利息應由發款之機關扣繳所得稅者該機關之會計員應受本條例之考成

第二章 考核時期

- 第三條 考核日期如左

(一) 按屆考核

按屆考核於會計年度內每屆三月行之

(二) 按年考核

按年考核於會計年度屆滿時行之

- 第四條 每屆考核之期征收官任事未及一月者應免考核

- 第五條 按年考核應併計四結成績按結考核應併計上結成績但上年度各結之成績不得併計

第三章 比較額

- 第六條 京外各省區應按國家歲入預算所列各該省區應繳之所得稅額定為該省區比較額並分為左之二種

(一) 按結比較額

(二) 按年比較額

前項比較額由財政廳(或所得稅廳)詳定額數列表報部如有新增及除減之項應於比較內聲明不奉含糊隱匿

第四章 督征官之考成

- 第七條 各省區財政廳長(或所得稅處處長)警察廳長道尹均爲所得稅之督征官
- 第八條 督征所得稅歷年滿考核總額增收者由財政部查明分別呈請獎勵
- 第九條 年滿考核總額短收者應予懲罰如左
短收一成者罰俸
罰俸之成數及月數由財政部酌量辦理
短收二成者降等
短收三成者休職或休職留辦
短收四成以上免職
- 第十條 但有特別情形者財政廳長得查明核辦
- 第十一條 督征官對於所屬各征官有侵吞徇隱浮收等弊未經覺察經財政部查知或漏報告發者由財政部廳長呈請懲處
- 第十二條 關於警察廳長道尹之獎勵由財政部會同內務部辦理
- 第十三條 各區征官按結考核依照比較額增收者記功以增收之成數爲記功之次數由該管督征官核明呈請財政部備案
- 第十四條 各區征官按年比較額增收者得在所轄額中提出二成

津貼出力人員但警察廳縣知事並得在比較額內提出
所收稅款一成補助其征收費

前項之規定商會農會代征所得稅時準用之

第十五條 各經征官按結考核比較額短收未及一成者記過一
次短收一成以上者由該管督征官斟酌情形遞加記過
次數或記大過

第十六條 各經征官按年考核比較額短收未及一成者記大過一
次短收一成者罰俸短收二成者降等短收三成者休職
或休職留辦短收四成以上者撤退其罰俸之成數及月
數得由該管督征官酌量辦理
但前項收數如因特別事故致不充足類時得由
征官將確實情形呈明財政部核辦

第十七條 各經征官前據兩任之功過應分別核辦不得牽算

第十八條 各經征官所得功過次數應准抵銷其記功或記過三次
者准抵大功或大過一次

第十九條 各經征官如有侵吞隱匿舞弊或有實據者視革官職依
法追繳

第二十條 經征官如於稅率之外濫收府民或與商民串通舞弊
收查有實據者視革官職依法追繳

第二十一條 各經征官按月所收之款由該管督征官就所屬情形酌
定期限責令彙繳清解如有逾限依照左列日數分別登
處

五日以上者記過一次

十日以上者記大過一次

半月以上者記大過二次

一月以上者撤退

其因特別事故或道路驚遠不能按期清解者不在此限
但須先行呈報督征官核准後始可免予懲處

第二十二條 關於縣知事之獎懲由財政部會同內務部辦理其承辦
扣繳所得稅之各官署會計員由財政部酌量情形咨明
該管最高官署分別獎懲之

第二十三條 各督征區征官對於所屬員司得自定考核章程獎勵進

第二十四條 本條例自公佈日施行但應將該章程呈部備案

(八)所得稅款儲撥章程(十年一月)

第一條 所得稅款之儲存及撥付均依本章程之規定辦理

第二條 各省區已完之所得稅款均應依照所得稅征收規程之
規定於日解交金庫專款存儲

第三條 前條專儲之稅款除照章應提之征收獎勵各費外非依
國家教育及實業經費之交付預算不得動用

第四條 前條專儲之稅款應按年收總數無庸除去征收獎勵各
費外以七成撥作教育經費三成撥作實業經費由財政
部分別撥支

第五條 各省區已完之所得稅款應由征收機關於三月一結報

告主管官署其收支確數應由管官署每年度末先具單行決算表公布之仍俟辦理總決算時彙報審計院核辦

第六條 中央及各省區收支所得稅款賬目得由國會或省議會委員到各主管官署查閱

第七條 所得稅款不得充內外各種債款之抵押品

第八條 本章程自公布日施行

(九)金庫經理所得稅款章程(十年四月)

第一條 凡代理金庫之銀行除依照金庫條例暨財政部委托代理金庫暫行章程外應照本章程經理所得稅款之出納及保管一切事宜

第二條 金庫收納所得稅辦法分為二種如左

(一)金庫由納稅人直接收納者

(二)金庫由經征機關解納者

第三條 金庫對於直接收納解納之所得稅款應分別立賬登記之

第四條 所得稅款應專款儲存與國庫他項之歲出歲入暨國債之收入支出須劃分兩部並不得與銀行營業收支相混

第五條 金庫經理所得稅款之各種賬簿由本部訂定之惟未訂定以前暫由銀行遵照現行辦法自報採用

第六條 金庫收納稅款時應照部頒單據格式填給收據分別報

告主管征收機關與財政部全國所得稅處查核

第七條 金庫儲存之所得稅款應照所得稅款儲蓄章程第三條除照章應提之征收獎勵各費外均作為教育經費及保息基金

第八條 所得稅項下教育經費與保息基金之支付命令應由財政部長官用印機分別送交教育部或農商部由各該部長官加蓋印章以憑支付

第九條 金庫每日須製成所得稅款之收支報告二份其一份在京送交北京所得稅處在各省區送交財政廳查核一面由各該廳處送交當地報章登載其一份逕報財政部全國所得稅處查核並由全國所得稅處將每月彙收總數列表登政府公報公布每季造冊分送各法定機關

第十條 本章程自公布日施行

(十)所得稅條例(十七年第一次財政會議草案)

第一條 在國內地有住所或一年以上之居所者依本條例負完納所得稅之義務

第二條 在國內地雖無住所或一年以上之居所而有財產或營業或公債社債之利息等所得者應就其所得負納稅之義務

第三條 所得稅之定率如左：

第一種

(一) 法人之所得千分之十二。

(二) 除國債外公債及社債之利息千分之十五。

第二種

不屬於第一種之各種所得。

一千元以下者免稅。

自一千元至二千元之額課千分之五。

自二千一元至三千元之額課千分之十。

自三千一元至五千元之額課千分之十五。

自五千一元至一萬元之額課千分之二十。

自一萬一元至二萬元之額課千分之二十五。

自二萬一元至三萬元之額課千分之三十。

自三萬一元至五萬元之額課千分之三十五。

自五萬一元至十萬元之額課千分之四十。

自十萬一元至二十萬元之額課千分之四十五。

自二十萬一元至五十萬元之額課千分之五十。

自五十萬元起每增加至十萬元對於其增加額遞增千分之五。

第四條 計算所得額之方法如左：

(一) 第一種第一項之所得須由各事業年度總收入金額內減除本年度之支出金前年度之盈餘金各種公課及保險金責任預險金以其餘額為所得額。

(二) 第二條之財產所有者及營業者之法人其計算所

得額之方法適用前款之規定。

(三)第一種第二項之所得以其利息之金額為所得額

(四)第二種之所得須於一切收入之總額內減除由已

課所得稅之法人分配之利益第一種第二項之利息及經營各種事業所需之經費並各種公課等以其餘額為所得額如其餘額不及二千元得再扣除負債利息人壽保險扶養家族等費但所扣除者不得超過其餘額三分之一議員歲費官公吏之俸給公費年金及其他給予金從事各業者之薪給放款或存款之利息及由不課所得稅之法人分配之利益以其收入金額為所得額。

田地池沼之所得依前三年間所得之平均額估計之。

第五條 左列各種所得免納所得稅。

- (一)軍官在從軍中所得之俸給。
- (二)警官遇地方宣布戒嚴時所得之俸給。
- (三)美術或著作之所得。
- (四)教員之薪給。
- (五)旅費學費及法定贍養費。
- (六)不以營利為目的之法人所得。
- (七)不屬於營利事業之一時所得。

- 第六條 第一種第一項之所得應由納稅義務者於每事業年度之末將其所得額並損益計算書報告於主管官署。
第一種第二項之所得應由發行公債之地方團體或發行社債之公司於給付利息之前報告於主管官署。
- 第七條 第二種之所得應由所得者於每年二月預計全年之所得額報告於主管官署。
二月以後新有所得之發生者應隨時以其預計全年所得額報告於主管官署。
- 第八條 第二條之財產所有者或營業者之個人準用第七條之規定法人準用第六條第一項之規定。
- 第九條 第一種第一項之所得額主管官署本於各法人之報告發交調查委員會調查由主管官署核定之惟此項所得其年度終結所得額並損益計算書凡經本部核准會計師證明者得免除發交調查委員會手續逕由主管官署審核之。
- 第十條 第一種第二項之所得額主管官署本於各發行公債之團體或發行社債之機關報告調查決定之。
- 第十一條 第二種之所得額主管官署本於所得者之報告及調查所得委員會之調查報告決定之調查所得委員會閉會後有新納稅義務者發生時主管官署本於所得者之報告調查決定之。
- 第十二條 主管官署每年就第二種所得者之報告或應未報告部

爲有納第二種所得稅之義務者得調查其人數及所得全額並調查所得委員會調查之。

第十三條 調查所得委員會之設置區域以租稅徵收區域爲準。

第十四條 調查所得委員會由主管徵收官選派之。

第十五條 地方殷實公正人士前年度曾納所得稅並爲第七條之報告者有調查所得委員之資格但有左列各款情事之一者不在此限。

(一) 未成年者。

(二) 褫奪公權尙未復權者。

(三) 受破產之宣告確定後尙未撤銷者。

(四) 有精神病者。

(五) 受滯納國稅處分後尙未經過一年者。

第十六條 調查所得委員以四年爲任期每二年改派半數仍派委者得連任但以一期爲限。

第十七條 調查所得委員會之議事規程以財政部部令定之。

第十八條 調查所得委員會調查完竣後須報告於主管官署。

第十九條 主管官署認調查所得委員會之調查報告爲不當時得令再調查再調查後仍認其決議爲不當時自交令再調查之日起七日以內尙不報告其決議者主管官署自行決定之。

第二十條 主管官署決定第一種第一項及第二種之所得額後須通知納稅義務者或稅義務者接受前項通知後有不服

從者限三十日內敘明理由請求主管官署審查之。

第二十一條 主管官署遇有此條之請求時須交審查委員會依其決議決定之。

審查委員會以徵收官及調查所得委員各半數組織之。

審查委員會之所屬區域及其他規則以財政部部令定之。

第二十二條 納稅義務者對於前條之決定仍有不服從時得為行政訴願或訴訟但已屆納稅之期雖為前項之訴願或訴訟仍應依照決定之所得額先行納稅。

第二十三條 調查所得委員得酌給旅費及公費。

第二十四條 第一種第一項之所得稅以各法人每事業年度終了後兩個月以內為納稅之期。

第一種第二項之所得稅由發行公債之地方團體或發行社債之公司於給付利息之時依率扣除彙繳主管官署。

第二十五條 第二種之所得稅每年分兩期完成。

第一期 七月一日至七月三十一日。

第二期 翌年一月一日至一月三十一日。

第二十六條 第二種之所得額決定後如有減額至五分之一以上者得敘明事由呈請主管官署更正主管官署遇有前項之呈請須調查後決定之。

第二十七條 納稅義務者隱匿所得額或有虛偽之報告時經主管官署調查決定所得額時不得有異議。

第二十八條 本條例施行時期及施行細則以財政部部令定之。
(附註)並未公布施行

(十一)所得稅施行細則 (十七年第一次財政會議草

第一條 應課所得稅之範圍規定如左：

第一種

(甲)公司行棧商號及其他法人之所得。

(乙)除國債外公債及社債利息之所得。

第二種

(甲)經營農工商業利益之所得。

(乙)土地房產之所得。

(丙)股票及債務利息之所得。

(丁)資本紅利之所得。

(戊)各項薪給報酬之所得。

(己)國家及地方官吏俸給年金及給予金之所得。

(庚)不屬於前列各項之所得。

第二條 所得額之計算方法應照條例第四條之規定辦理。

第三條 所得稅之課稅定率應照條例第三條之規定辦理。

第四條 第一條第一種甲項應行課稅之公司行棧商店等法人之所得應照條例第六條之規定於每事業年度終結後

將其所得額並損益計算書具報主管官署由主管官署發交調查所得委員會調查報告仍由主管官署審核決定通知各公司行棧商店於就近徵收機關依率納稅。第一種乙項之所得應由發行公債之地方團體或發行社債之機關於給付利息之前報告主管官署並將稅額按率扣除彙繳主管官署。

- 第五條 第一條第二種之所得應分照左列規定辦理。
- 關於第二種(甲)(乙)(丙)(丁)(戊)(庚)各項之所得應由所得者按照預定格式填報主管官署由主管官署發交調查所得委員會調查報告仍由主管官署審核決定通知各所得者於就近徵收機關依率納稅。
- 關於(己)條之所得應由所管機關按照預算定額將各員應納稅額報告主管官署由主管官署決定後通知各所管機關於各員文領歲費公費俸給年金給予金時按率按月扣除。
- 第六條 第一條第一種甲項之所得其年度結算所得額並損益計算書凡經財政部核准會計師證明者得免除發交調查委員會手續逕由主管官署審核按率徵稅。
- 第七條 主管官署遇有條例第二十六條之請求者應調查其全年所得之實況委核減額至五分之一以上時應改正其所得稅額通知各該納稅人員。
- 第八條 所得稅既經繳納其一部份後如因所得款額有變更以

致所得稅額應核減時其既繳之稅款超過其應繳之稅額者付還其超過額不足由下屆補繳。

第九條 繳納所得稅期限第一條第一種及第二種內之(甲)(乙)(丙)(丁)(戊)(庚)項之所得應照條例第二十四條之規定繳納其第二種(巳)項之所得應照本細則第五條辦理。

第十條 所得稅主管官署爲財政部委託之各官署。

第十一條 調查所得委員會之設置由主管官署查照條例第十三條詳請財政部核定。

第十二條 調查所得委員名額每會不得過十人。

第十三條 調查所得委員之旅費公費以在調查出發時間爲限均由主管官署核實支給。

第十四條 審查委員會置於各省主管官署所在地委員名額不得過八人。

第十五條 主管官署人員及調查委員對於所得稅所得稅法人或個人具報各項均應隨時查核不得對外宣佈。

第十六條 本細則如有未盡事宜得由財政部隨時修正。

第十七條 本細則自公佈之日施行。

(附註)並未公佈施行。

(十二)所得稅推行步驟(十七年第一次財政會議草

我國向無所得稅，此次籌議舉辦，事屬創始，一切應從從小

範圍內入手，而稅率不可太重，俟有成效，再次第推廣；且首先應向生利者方面徵收。如公司，商號等類，其次再推及於官吏與個人，始覺允當而易行。在舉辦之前，並應先將辦理所得稅之一切步驟，明白規定，然後在各徵收所得稅機關，始覺有所依據；而在納稅者方面，亦得有所遵循。茲將所得稅施行步驟，分別列左：

(甲)先行課稅者

- (一)凡依律註冊之公司銀行工廠。
- (二)由官特許之商號行棧。
- (三)銀行錢莊金店銀樓。
- (四)普通商號資本在五千元以上者。

(乙)暫緩課稅者

- (一)凡官家之俸給公費年金及其他受公家給予金之所得。
- (二)公債積儲之利息。
- (三)從事各業者之薪給。
- (四)由不課所得稅之法人牙配之利益。

(丙)從輕課稅者

- (一)田地漁沼之所得。
- (二)個人一般之所得。

茲擬先將上列(甲)項先行課稅其施行細則應分三步辦理。

- (一)股本之登記。

(二) 盈餘之登記。

(三) 所得稅之繳收。

茲將股本之登記辦法列左：

股本之登記辦法。

(一) 凡屬於(甲)項應先行課稅之公司銀行工廠行棧銀號錢莊金店銀樓以及其他商號資本在五千元以上者無論合資獨資股份公司是否依據公司條例在部註冊應再向各該商號所在地之縣政府在一定時期內登記一次

(二) 登記之事項分為左列九種

(甲) 商號名稱

(乙) 商號所在地

(丙) 開業年月日

(丁) 股本總額已繳數目

(戊) 公積金數目

(己) 股東姓名籍貫

(庚) 經理人姓名籍貫

(辛) 營業種類

(壬) 每年結賬日期

(三) 各公司商號登記之股本總額公積金數目統以國幣銀元為標準如登記公司商號之股本及公積金為他種貨幣在登記時應註明兩種貨幣數目一為各該商號之原來貨幣數目一為照登記日市價假定折成之國幣銀元數目

- (四)登記者如為分行分公司或分店對於第二條(丁)項應照其總公司總行或總店已收未收股本總額登記
- (五)各公司商號股本總額公積金數目登記時應填最近之數目
- (六)各公司商號增加股本時應隨時呈報縣政府備案
- (七)新成立之公司商號無論在部註冊與否應儘開業後十日內向該公司或商號所在地之縣政府呈請登記否則不得營業
- (八)已經登記之公司或商號休業時應隨時呈報縣政府備案
- (九)無論洋商或華洋合資之公司商號凡在中國警察保護區域之內者均應照章登記
- (十)無論華商或洋商曾在中國政府或官廳註冊而其營業地點雖在租界亦應向各該商號所在地之縣政府登記一次
- (十一)所有各公司商號登記手續不收費用
- (十二)各公司商號凡在法定時期內未達到縣登記者當由縣政府通報補行登記屆時除照章補行登外並應科以相當之罰金
- (十三)各公司商號經通告後始終不來登記者以視如經人告發或經官廳查出屆時除補行登記外並應科以罰金其罰金多少應照發現時期之遲早分別輕重辦理(發現早者輕於遲者愈重)
- (十四)各公司商號雖經登記而所記數目與實數不符時以視如經人告發或經官廳查出屆時除改正外並應科以罰金其罰金多少應照發現時期之遲早分別輕重辦理(發現早者輕於遲者愈重)
- (十五)此項章程公布應由財政廳咨由司法部轉知各督軍副法官

應以後所有受理案件凡關於公司商號訴訟無論原告或被告
一方或兩造為公司或商號時應先查核是否已經登記以及登
記數目是否相符經縣政府證明後對於本案始行處理。

(十六)前款章程另行規定之

(十七)所有關於登記應用之一切賬簿表冊另行規定之

以上所擬，為推行所得稅之第一步辦法。所以由各縣辦理者，一取整齊，二因舉辦之初，為節省經費起見，無須分設若干機關，將來所有收入稅款，即由各縣解交各省財政廳，再行彙集解交所得稅處。俟以後事繁，再酌量情形，於各省籌設所得稅分局，即不由財政廳轉解轉報。至於徵收稅款，仍由各縣經理較為妥當。茲再將盈餘登記辦法列左：

盈餘登記辦法

(一)凡屬於(甲)項應先行課稅之公司銀行工廠行棧銀號錢莊金店銀樓以及其他商號資本在五千元以上者應於每年結賬後在法定時限內將其本年盈餘數目向各該公司商號所在地之縣政府登記一次

(二)盈餘總項分為左列三種

- (甲)全年毛利數目(乙)全年開支數目(丙)淨利數目
- (三)登記盈餘各數應以國幣銀元為標準如登記公司商號之盈餘為他種貨幣在登記時應註明兩種貨幣數目一為各該公司或商號之原來貨幣數目一為照當日市價假定折成之國幣銀元數目
- (四)登記者如總公司總行或總店即將該總公司總行或總店本身

之全年盈餘數目登記

- (五)登記者如爲分公司分行或分店即將該分公司分行或分店本身之全年盈餘數目登記
- (六)無論洋資或華洋合資之公司商號凡在中國警察保護區域之內營業者每年均應照章將盈餘數目登記
- (七)無論華商或洋商曾在中國政府註冊而其營業地點雖在租界每年亦應照章將盈餘數目登記
- (八)各公司商號全年營業雖無盈餘亦應照章登記表
- (九)此項登記手續不收費用
- (十)各公司商號凡在法定時期內未經到縣登記者當由縣政府通告限期補行登記屆時除照章補行登記外並應科以相當之罰金
- (十一)各公司商號經縣政府通告後逾限仍不登記者當由縣政府再行通告限期補行登記屆時除補行登記外並應科以較重之罰金
- (十二)各公司商號經縣政府兩次通告後始終不來登記者得由縣政府停止其營業
- (十三)各公司商號雖經登記而其登記之數目與實情不符時以後如經人告發或經官廳查出除改正外並應科以罰金其罰金多寡應照發現之時期遲早分別輕重處罰之(發現早者輕處罰者愈重)
- (十四)罰款章程另行規定之
- (十五)所有關於登記應用之一切賬簿表冊另行規定之

以上所擬，為推行所得稅之第二步辦法。俟此步已辦到，然後再施行第三步，即實行課稅。茲將其辦法列左：

所得之課稅辦法

- (一) 凡屬於(甲)項應行課稅之公司銀行工廠行棧銀號錢莊金店銀樓以及其他商號資本在五千元以上而全年營業有淨利者每年應於法定時間內照部定所得稅章程向各該公司或商號所在地之縣政府繳納所得稅
- (二) 各公司商號繳納所得稅以各該公司或商號之淨利數目為計算應繳稅款多寡之標準
- (三) 納稅者如為總行總公司或總店其所納之稅款多寡應照各該總行總公司或總店之本身淨利數目計算
- (四) 納稅者如為分行分公司或分店其所納之稅款多寡應照各該分行分公司或分店之本身淨利數目計算
- (五) 無論洋資或華洋合資之公司商號凡在中國管轄保護區域之內全年營業而有淨利者均應照部定所得稅章程向各該公司或商號所在地之縣政府繳納所得稅
- (六) 無論華商或洋商曾在中國政府註冊而其營業地點雖在租界亦應繳納所得稅
- (七) 各公司商號全年營業如無淨利時得免納稅
- (八) 各公司商號全年營業雖有盈餘而其淨利不滿一千元時得免納稅
- (九) 各公司商號之淨利盡於股東無論分配與否應先納所得稅

- (十)所得稅之徵收應以國幣銀元為標準如納稅公司或商號其淨利數目為他種貨幣時應照當日市價將其淨利貨幣假定折成國幣銀元數目再按照稅率計算徵收
- (十一)在各縣徵收所得稅時不得以高價折合徵收他種貨幣
- (十二)各公司商號凡在法定時間內未繳所得稅者當由縣政府通告限期補繳屆時除照章繳納所得稅外並應科以相當之罰金
- (十三)各公司商號經縣政府通告後逾期仍不繳納者當由縣政府再行通告屆時除照章補繳所得稅外並應科以較重之罰金
- (十四)各公司商號經縣政府兩次通告後始終不納所得稅者得由縣停止其營業
- (十五)所得稅稅率另行公布之

以上所擬，為第三步辦法，此步辦理完善，則所得稅即有基礎。以後再權及於暫緩課稅者，惟在實行之初，稅率不可太重，並應力避派員檢查賬簿，以免騷擾之弊。

(十三)所得稅條例草案(十八年一月修正)

- 第一條 在民國內地有住所或一年以上之居所者依本條例負完納所得稅之義務
- 第二條 在民國內地雖無住所或一年以上之居所而有財產或營業或國債地方公債及公司債之利息等所得者僅就其所得負納稅之義務
- 第三條 所得稅之定率如左

第一種

(一) 法人所得

全年贏利不及資本總額百分之十者免稅

贏利合資本總額百分之十以上至百分之十五者課稅千分之十

百分之十五以上至百分之二十五者課稅千分之十五

百分之二十五以上至百分之三十五者課稅千分之二十

以上贏利每增百分之五課稅提增千分之五

(二) 國債地方公債及公司債之利息統課稅千分之十五

第二種 不屬於第一種之各種所得

全年所得總額在二千元以下者免稅自二千一元至一萬元之額課稅千分之五

自一萬一元至二萬元之額課稅千分之十

自二萬一元至三萬元之額課稅千分之十五

自三萬一元至五萬元之額課稅千分之二十

自五萬一元至十萬元之額課稅千分之二十五

自十萬一元起每增加五萬元對於其增加額提增千分之五

第四條 計算所得額之方法如左

- (一)第一種第一項之所得須由各事業年度總收入金額內減除本年度之支出金前年度之贏餘金各種公課及保險金責任預備金以其餘額為所得額
- (二)第二條之財產所有者及營業者之法人其計算所得額之方法準用前款之規定
- (三)第一種第二項之所得以其利息之金額為所得額
- (四)第二種之所得須於一切收入之總額內減除由已課所得稅之法人分配之利益第一種第二項之利息及經營各種事業所需之經費並各種公課等以其除額為所得額
- 議員兼費官吏之俸給公費年金及其他給予金從事各業者之薪給放款或存款之利息各種不動產之收益及由不課所得稅之法人分配之利益以其收入之金額為所得額
- 田地油沼之所得依前三年間所得之平均額估計之
- 上列三項所得額不及六千元時得再扣除負債利息人壽保險扶養家族等費但所扣除者不得超過其餘額三分之一

第五條 左列各種所得免納所得稅

- (一)軍官在從軍中所得之俸給
- (二)警官遇地方宣布戒嚴時所得之俸給

(三)美術或著作之所得

(四)教員之薪給

(五)旅費津貼及法定贍養費

(六)不以營利為目的之法人所得

(七)不屬於營利事業之一時所得

第六條 第一種第一項之所得應由納稅義務者於每事業年度之末將其所得額並損益計算書報告於主管官署

第一種 第二項之所得應由發行國債或地方公債之機關或發行公司債之公司於給付利息之前報告於主管官署

第七條 第二種之所得應由所得者於每年二月預計全年之所得額報告於主管官署
二月以後新有所得之發生者應隨時以其預計全年所得額報告於主管官署

第八條 第二條之財產所有者或營業者之個人准用第七條之規定法人准用第六條第一項之規定

第九條 第一種第一項之所得額主管官署本於各法人之報告發交調查委員會調查由主管官署核定之惟此項所得其年度終結所得額並損益計算書凡經本邦核准會計師證明者得免發交調查委員會手續逕由主管官署審核之

第十條 第一種第二項所得額主管官署本於各發行國債或地

方公債之機關或發行公司債之公司報告調查決定之。

- 第十一條 第一種之所得額主管官署本於所得者之報告及調查所得委員會之調查報告決定之。六
 調查所得委員會閉會後有新納稅義務者發生時主管官署本於所得者之報告調查後決定之。
- 第十二條 主管官署每年就第二種所得者之報告或雖未報告認為有納第二種所得稅之義務者得調查其人數及所得金額交調查所得委員會調查之。
- 第十三條 調查所得委員會之設置區域以主管官署所轄之區域為準。
- 第十四條 調查所得委員會委員由主管徵收官選派之。
- 第十五條 地方殷實公正人士前年度曾納所得稅並為第七條之報告者有調查所得委員之資格但有左列各款情事之一者不在此限。
 (一) 未成年者。
 (二) 被奪公權尚未復權者。
 (三) 受破產之宣告確定後尚未撤銷者。
 (四) 有精神病者。
 (五) 受滯納國稅處分後尚未經過一年者。
- 第十六條 調查所得委員以四年為任期每兩年改派半數仍減半續得連任但以一期為限。

- 第十七條 調查所得委員會之議事規程以財政部部令定之。
- 第十八條 調查所得委員會調查完竣後須報告於主管官署。
- 第十九條 主管官署認調查所得委員會之調查報告為不當時得令再調查再調查後仍恐其決議為不當或自交分再調查之日起七日以內尙不報告其決議者主管官署自行決定之。
- 第二十條 主管官署決定第一種第一項及第二種之所得額後須通知納稅義務者納稅義務者接收前項通知後有不服者限三十日以內敘明理由請求主管官署審查之。
- 第二十一條 主管官署遇有前條之請求時須交審查委員會依其決議決定之。
審查委員會以征收官吏及調查所得委員各半數組織之。審查委員之所屬區域及其他規則以財政部令定之。
- 第二十二條 納稅義務者對於前項之決定仍有不服時得為行政訴訟或訴訟但已屆納稅之期雖為前項之訴願或訴訟應仍依照決定所得額先行納稅。
- 第二十三條 調查所得委員得酌給旅費及公費。
- 第二十四條 第一種第一項之所得稅以各法人每事業年度終了後兩個月以內為納稅之期。
第一種第二項之所得稅由發行國債或地方公債之機關或發行公司債之公司於給付利息之時以率扣除之。

繳主管官署。

第二十五條 第二種之所得稅每年分兩期繳稅。

第一期 七月一日至七月三十一日。

第二期 翌年一月一日至一月三十一日。

第二十六條 第二種之所得額決定後如有減額至五分之一以上者得敘明事由呈請主管官署更正主管官署遇有前項之呈請須調查後決定之。

第二十七條 納稅義務者隱匿所得額或為虛偽之報告時經主管官署調查決定所得額時不得有異議。

第二十八條 本條例施行時期及施行細則以財政部部令定之。

(十四) 所得稅施行細則(十八年一月修正)

第二條 應課所得稅之範圍規定如左：

第一種

(甲) 公司行棧商號及其他法人之所得。

(乙) 國債地方公債及公司債利息之所得。

第二種

(甲) 經營農工商業利益之所得。

(乙) 土地房產之所得。

(丙) 股票及債券利息之所得。

(丁) 資本紅利之所得。

(戊) 各項薪給報酬之所得。

(己)國家及地方官吏俸給年金及給予金之所得。

(庚)不屬於前項各項之所得。

第二條 所得額之計算方法應照條例第四條之規定辦理。

第三條 所得稅之課稅定率應照條例第三條之規定辦理。

第四條 第一條第一種(甲)項應行課稅之公司行棧商店等法人之所得應照條例第六條之規定於每事業年度終結後將其所得額並損益計算書具報主管官署發交調查所得委員會調查報告仍由主管官署審核決定通知各公司行棧商店依率納稅。

第一種(乙)項之所得應由發行國債或地方公債之機關或發行公司債之公司於給付利息之前報告主管官署並將稅額按率扣除彙繳主管官署。

第五條 第一條第二種之所得應分照左列規定辦理。

關於第二種(甲)(乙)(丙)(丁)(戊)(庚)各項之所得應由所得者按照預定格式填報主管官署由主管官署發交調查所得委員會調查報告仍由主管官署審核決定通知各所得者依率納稅。

關於(己)項之所得應由所管機關按照預算定額將各員應納稅額報告主管官署由主管官署決定後通知各所管機關於各員支俸歲費公費俸給年金給予金時依率按月扣除。

第六條 第一條第一種(甲)項之所得其年度終結所得額並損

- 益計算實凡經本部核准會計師證明者得免除發交調查委員會手續由主管官署審核後按率徵稅。
- 第七條 主管官署遇有條例第三十六條之請求者應調查其全年所得之實數委係減額至五分之一以上時應改正其所得稅額通知該納稅人。
- 第八條 所得稅既經繳納其一部份如因所得款額有變更以致所得稅額應核減時其既繳之稅款超過其應繳之稅額者付還其超過額不足由下屆補繳。
- 第九條 繳納所得稅期限第一條第一種及第二種內(甲)(乙)(丙)(丁)(戊)(庚)項之所得應照條例第二十四條之規定繳納其第二種(己)項之所得應照本細則第五條辦理。
- 第十條 所得稅主管官署由財政部委任之。
- 第十一條 調查所得委員會之設置由主管官署查照條例第十三條詳請財政部核定。
- 第十二條 調查所得委員會名額每會不得過十人。
- 第十三條 調查所得委員之旅費公費以在調查出發時間為限均由主管官署核實支給。
- 第十四條 審查委員會置於各省主管官署所在地委員名額不得過八人。
- 第十五條 主管官署人員及調查委員對於征收所得稅時法人或個人具報各項均得嚴守秘密不得對外宣洩。六 章

第十六條 本細則如有未盡事宜得由財政部隨時修正。

第十七條 本細則自公布之日施行。

(十五) 所得稅推行步驟(十八年一月修正)

我國向無所得稅，此次籌議舉辦事屬倡始，一切應從較小範圍入手，而稅率不可太重，俟有成效，再次第推廣；且首先應向生利者方面徵收，如公司商號等類其次再推及於官吏與個人，始覺允當而易行。在舉辦之前，並先將辦理所得稅之一切步驟，明白規定，然後在各徵收所得稅機關，始覺有所依據；而在納稅方面，亦得有所遵循，茲將所得稅施行步驟分別列左：

(甲) 先行課稅者

- (一) 凡依律註冊之公司銀行工廠。
- (二) 由官特許之商號行棧。
- (三) 銀行錢莊金店銀樓。
- (四) 普通商號資本在五千元以上者。
- (五) 國債地方公債及公司債之利息。

(乙) 暫緩課稅者

- (一) 凡官吏之俸給公費年金及其他受公家給予金之所得。
- (二) 從事各業者之薪給。
- (三) 由不課所得稅之法人分配之利益。

(丙) 從緩課稅者

(一)田地池沼之所得。

(二)個人一般之所得。

茲優先就上列(甲)項，先行課稅，其施行步驟，除第五種所得加賦所得稅施行細則第四條辦理外，其他各種所得，應分三步驟。

(一)股本之登記。

(二)盈餘之登記。

(三)所得稅之徵收。

茲將股本之登記辦法列左：

股本之登記辦法。

(一)凡屬於甲項應先行課稅之公司銀行工廠行棧銀號錢莊金店銀樓以及其他商號資本在五千元以上者無論合資獨資股份公司已否依據公司條例在部註冊應向各該商號所在地之縣市政府在一定時期內登記一次。

(二)登記之事項分為左列九種：

(甲)商號名稱(乙)商號所在地(丙)開業年月日(丁)股本總額已繳數目(戊)公積金數目(己)股東姓名籍貫(庚)經理人姓名籍貫(辛)營業種類(壬)每年結帳日期。

(三)各公司商號登記之股本總額公積金數目統以國幣銀元為標準如登記公司商號之股本及公積金為他種貨幣在登記時應註明兩種貨幣數目一為各該商號之原來貨幣數目一為照登記日市價擬定折成之國幣銀元數目。

- (四)登記者如爲分行分公司或分店對於第二條(丁)項應照其總公司總行或縣店已收未收股本總額登記。
- (五)各公司商號股本總額公積金數目登記時應填最近之數目。
- (六)各公司商號增加股本時應隨時呈報縣市政府備案。
- (七)新成立之公司商號無論在部註冊與否應儘開業後十日內向該公司或商號所在地之縣市政府呈請登記否則不得營業。
- (八)已經登記之公司或商號休業時應隨時呈報縣市政府備案。
- (九)無論華資或華洋合資之公司商號凡在中國警察保護區域之內者均應照章登記。
- (十)無論華商或洋商曾在中國政府或官廳註冊者而其營業地點雖在租界亦應向各該商所在地之縣市政府登記一次。
- (十一)所在各公司商號登記手續不收費用。
- (十二)各公司商號凡在法定時期內未經到縣市登記者當由縣市政府通告補行登記。
- (十三)各公司商號經通告後始終不來登記者以俟如經人告發或經官廳查出屆時除補行登記外並應科以罰金其罰金多寡應照發現時期遲早分別輕重辦理(發現早者輕愈遲者愈重)。
- (十四)各公司商號業經登記而其所記數目與實數不符時,以俟如經人告發或經官廳查出屆時除改正外並應科以罰金其罰金之多寡類照發現時期之遲早隱匿範圍之大小分別輕重辦理(發現早者輕愈遲者愈重)。
- (十五)此項章程公布後應由財政部咨由司法行政部轉知各省區司

法官廳以後所有受理案件凡關於公司商號訴訟無論原告或被告一方或兩造為公司或商號時應先查核是否已經登記以後登記數目是否相符經縣市政府證明後對於本案始行受理。

(十六)罰款章程另行規定之。

(十七)所有關於登記應用一切賬簿表冊另行規定之。

以上所擬為推行所得稅之第一步辦法，所以由各縣市辦理者，一取整齊；二因舉辦之初，為節省經費起見，無須分設若干機關，將來所有收入稅款，即由各縣市解交各省財政廳，再行彙解財政部核收，俟以後事繁再酌量情形，於各省籌設所得稅主管官署，即不由財政廳轉解轉報，致於徵收稅款，仍由各縣市經理，較為妥當。茲再將盈餘登記辦法列左：

盈餘登記辦法

(一)凡屬於(甲)項應先行課稅之公司工廠行棧銀號錢莊金店銀樓以及其他商號資本在五千元以上者應於每年結帳後在法定時間內將其本年盈餘數目向各該公司商號所在地之縣市政府登記一次。

(二)登記事項分為左列三種：

(甲)全年毛利數目(乙)全年開支數目(丙)淨利數目。

(三)登記盈餘各數應以國幣萬元為標準如登記公司商號之盈餘為他種貨幣在登記時應註明前種貨幣數目一為各該公司或商號之原來貨幣數目一為照當日市價假定折成是國幣之數

目。

- (四)登記者如為總公司總行或總店即將該總公司總行或總店本身之全年盈餘數目登記
- (五)登記者如為分公司分行或分店即將該分公司分行或分店本身之全年盈餘數目登記
- (六)無論洋資或華洋合資公司商號凡在中國警察保護區域之內營業者每年均應照章將盈餘數目登記
- (七)無論華商或洋商曾在中國政府註冊而其營業地點雖在租界每年亦應照章將盈餘數目登記
- (八)各公司商號全年營業雖無盈餘亦應照章登記表
- (九)此項登記手續不收費用
- (十)各公司商號凡在法定時期內未經到縣市登記者當由縣市政府通告時期補行登記
- (十一)各公司商號經縣市政府通告後逾限仍不登記者當由縣市政府再行通告屆時除補行登記外並應科以相當之罰金
- (十二)各公司商號經兩次通告後始終不來登記者得由縣市政府停止其營業
- (十三)各公司商號雖經登記而其登記之數目與賬簿不符時以後如經人告發或經官廳查出除改正外並應科以罰金其罰金多寡應照發現時期之遲早隱匿範圍之大小分別輕重處罰之(發現早者輕愈遲者愈重)
- (十四)罰款章程另行規定之
- (十五)所有關於登記應履之一切賬簿表冊另行規定之

以上所擬爲推行所得稅第二步辦法，俟此步已辦到，然後再施行第三步，即實行課稅，茲將其辦法列左：

所得之課稅辦法

- (一) 凡屬於甲項應行課稅之公司銀行工廠行棧銀號錢莊金店銀樓以及其他商號資本在五千元以上而全年營業有淨利者每年應於法定時間內及部定所得稅章程向各該公司商號所在地之縣市政府繳納所得稅
- (二) 各公司商號繳納所得稅以各該公司或商號之淨利數目爲計算應繳稅款多寡之標準
- (三) 納稅者如爲總行總公司或總店其所納之稅款多寡應照各該總行總公司或總店之本身淨利數目計算
- (四) 納稅者如爲分行分公司或分店其所納之稅款多寡應照各該分行分公司或分店之本身淨利數目計算
- (五) 無論洋資或華洋合資之公司商號凡在中國警察保護區域之內全年營業而有淨利者均應照部定所得稅章程向各該公司商號所在地之縣市政府繳納所得稅
- (六) 無論華商或洋商曾在中國政府註冊而其營業地點雖在租界亦應繳納所得稅
- (七) 各公司商號全年營業如無淨利時得免納稅
- (八) 各公司商號全年營業雖有盈餘而其淨利不滿資本總額百分之十者得免納稅
- (九) 各該公司商號之淨利對於股東無論分配與否應先納所得稅
- (十) 所得稅之征收應以國幣銀元爲標準如納稅公司或商號其淨利

數目爲他種貨幣時應當日市價將其淨利貨幣假定折成國幣銀元數目再按累稅率計算征收

- (十一)在各縣市征收所得稅時不得以高價折合征收他種貨幣
- (十二)各該公司商號凡在法定時間內未繳所得稅者當由縣市政府通告限期補繳
- (十三)各該公司商號經通告後逾限仍不繳納者當由縣市政府再行通告屆時除照章補繳所得稅外並應科以相當之罰金
- (十四)各公司商號經兩次通告後始終不納所得稅者得由縣市政府停止其營業
- (十五)所得稅稅率另行公布之

以上所擬爲第三步辦法，此步辦理完畢，則所得稅即有基礎。以後再推及於暫緩課稅者，惟在實行之初，稅率不可太重，應力避派員查檢賬簿，以免騷擾之弊。

(十六)所得捐征收條例 (民國十六年六月廿四日第二屆中央一〇一次常務會議修正國日施行)

本黨爲鞏固黨員進位金起見得向國民政府及國民政府以下各機關人員征收所得捐其徵收責任由中央及中央以下各黨部任之

- 第一條 國民政府及國民政府直轄各機關由中央黨部經書處會計科直接徵收之
- 第二條 省政府特別市政府及省政府及特市政府直轄各機關由所屬省黨部或特別市黨部徵收彙解中央黨部會計科

第三條 縣政府及縣政府直轄各機關由縣黨部徵收彙解省黨部再由省黨部轉解中央黨部會計科

第四條 市政府及市政府直轄各機關由市黨部徵收彙解省黨部再由省黨部轉解中央黨部會計科

第五條 徵收額如下表

(一)每月薪俸在五十元以下者不徵收

(二)每月薪俸在五十一元以上一百元以下者徵收百分之

一

(三)每月薪俸在一百零一元以上二百元以下者徵收百分之二

(四)每月薪俸在二百零一元以上三百元以下者徵收百分之三

(五)每月薪俸在三百零一元以上四百元以下者徵收百分之四

(六)每月薪俸在四百零一元以上五百元以下者徵收百分之五

(七)每月薪俸在五百零一元以上六百元以下者徵收百分之六

(八)每月薪俸在六百零一元以上七百元以下者徵收百分之七

(九)每月薪俸在七百零一元以上八百元以下者徵收百分之八

第六條 本條例自公布日施行

(十七)所得捐徵收細則(民國十八年五月十六日第三屆中央一二次常務會議通過同日施行)

- (一)凡各機關及各級黨部徵收所得捐其徵收手續須照本規則辦理之
- (二)徵收事宜由所屬各級黨部及主管各機關會計負責執行之
- (三)每屆月終時各機關會計須按全部職員薪額不論是否黨員填「徵收條碼」分別繳收彙交黨部
- (四)各省各特別市黨部徵收各機關所得捐時應分別給以中央規定之五聯式正式收據第一二聯交應繳之機關由應繳之機關以一聯寄中央會計科一聯存存備查第三聯寄中央監察委員會第四聯寄中央財務委員會第五聯存核
- 各縣市黨部徵收各機關所得捐時應分別給以前項之正式收據第一二聯交應繳之機關由應繳之機關以一聯寄省黨部會計科一聯存查第三聯寄省監察委員會第四聯寄省財務委員會第五聯存核
- (五)各機關黨部所徵得之款統限於徵收完竣五日內連同報告表彙報黨部中央會計科核收不得遲延
- (六)前項按級彙解手續須依左列各項辦理之
- (甲)凡縣政府及縣政府直轄各機關之所得捐由各該機關彙報縣黨部復由縣黨部轉解省黨部再由省黨部轉解中央會計科
- (乙)凡市政府及市政府直轄各機關之所得捐由各該機關彙報

市黨部復由市黨部轉解省黨部再由省黨部轉解中央會計科

(丙)凡特別市政府及特別市政府直轄各機關之所得捐由各該機關彙解特別市黨部復經特別市黨部彙解中央會計科

(丁)凡省政府及省政府直轄各機關之所得捐由各該機關彙解省黨部由省黨部彙解中央會計科

(戊)凡國民政府及國民政府直轄各機關之所得捐由各該機關彙解中央會計科

(七)各級黨部所徵收之所得捐應由各該地中央銀行匯來如中央銀行尚未成立得由中國或交通銀行或郵局匯解

(八)各級黨部所徵收之所得捐因特別情形不能如期彙解中央應即陳述理由倘逾期未繳亦未申述理由者一經查明即以抗繳論

(九)所徵收之所得捐除經中央常務會議議決准予移用外各級黨部概不得移作他用

(十)各機關各級黨部之徵收報告應依中央頒發表冊式樣按照(表冊說明)分別填明

(十一)凡各機關之徵收報告表應請該機關長官及會計簽名蓋章至各級黨部則須常務委員及會計簽名蓋章

(十二)凡各機關新舊交代時舊任繳至卸任之日止將所得捐繳解所屬黨部並彙報各級黨部備案新任應按舊卸奉之次日起徵收如卸任者在任內尚未繳清之所得捐應由新任者負責追繳

(十三)各機關及各級黨部會計更替時須將經繳款項傳單等件移交

新任會計接收交代清楚方能離職

前項移交其接收人應將接收情形詳細呈報備案

(十四)各職員離職時應照其本月實支薪金徵收百分之若干其月中月底新委者亦同

(十五)交際費旅費救濟費撫卹費概不徵收所得捐

(十六)凡經手會計人員如有私吞捐款潛逃或其他中飽情事一經查明屬實應即依法加等處分

(十七)本細則如有未盡事宜得由中央財務委員會提請中央常務會議修善之

(十八)本細則自中央常務委員會議核准公布日實行

(十八)所得捐報告程序細則(民國十八年五月十六日第三屆中央第一二次常務會議通過)

(甲)國內被徵收機關報告

(一)凡市政府及市政府直轄各機關其徵收所得捐報告表應填四份一存案一送市黨部一送省黨部一送中央黨部備查

(二)凡縣政府及縣政府直轄各機關其報告表應填四份一存案一送縣黨部一送省黨部一送中央黨部備查

(三)凡特別市政府及特別市政府直轄各機關其報告表應填三份一存案一送特別市黨部一送中央黨部備查

(四)凡省政府及省政府直轄各機關其報告表應填三份一存案一送省黨部一送中央黨部備查

(五)凡國民政府及國民政府直轄各機關其報告表應填二份一

份存案一份送中央黨部備查

(乙)國內各級黨部繳收報告

(一)凡市黨部應填報告表三份一存案一送省黨部一送中央黨部備查

(二)凡縣黨部應填報告表三份一存案一送省黨部一送中央黨部備查

(三)凡特別市黨部應填報告表二份一存案一送中央黨部備查

(四)凡省黨部應填報告表二份一存案一送中央黨部備查

(十九)所得稅暫行條例草案

二十四年七月財政部擬訂

第一章 總則

- 第 一 條 中華民國所得稅依本條例行之
- 第 二 條 在國民境內有住所或一年以上之居所者依本條例負完納所得稅之義務
- 第 三 條 在國民境內雖無住所或一年以上之居所而有營利事業之所得者應就其所得負納稅之義務
- 第 四 條 所得稅課稅範圍如左

第一類 營利事業所得

(甲)屬於資本在三千元以上之公司商號行棧工廠之所得

(乙)屬於一時營利事業之所得

第二類 薪給報酬所得 屬於公務員及從事各業者

之薪俸公費年金勞金及給予金之所得

第五條 左列各種所得免納所得稅

- (一)軍官在動員期間所得之俸給
- (二)警官遇地方宣佈戒嚴期間所得之俸給
- (三)美術或著作之所得
- (四)旅費津貼及法定醫藥費
- (五)小學教師薪俸所得
- (六)不以營利為目的之法人所得
- (七)不屬於營利事業之一時所得

第二章 稅率

第六條 第一類所得應課之稅率分級如左

所得不滿資本實額百分之五者免稅

所得合資本實額百分之五至不滿百分之十者課稅千分之十

所得合資本實額百分之十至不滿百分之二十者課稅千分之十五

所得合資本實額百分之二十至不滿百分之三十者課稅千分之二十

所得合資本實額百分之三十至不滿百分之四十者課稅千分之二十五

所得合資本實額超過百分之四十時每增百分之十或不及百分之十者課稅均以遞增千分之五計

本類所得之課稅其稅率最高以百分之二百為限
所得額更換稅級之交界階段其增加之所得額如尙少
於相鄰稅級應納稅額之差數時准其依前級稅率并連
同增加之所得為應納之稅額

第七條 第二類所得應課之稅率如左

全年所得額在五百元以下者免稅
超過五百元至二千元之類課稅百分之十
超過二千元至四千元之類課稅百分之二十五
超過四千元至六千元之類課稅百分之四十
超過六千元至八千元之類課稅百分之六十
超過八千元至一萬元之類課稅百分之八十
超過一萬元至一萬五千元之類課稅百分之一百
超過一萬五千元至二萬元之類課稅百分之一百二十
超過二萬元至二萬五千元之類課稅百分之一百四十
超過二萬五千元以上每增五千元或不滿五千元之類
對於其增加額課稅遞增百分之二十

本類所得之課稅其稅率最高以百分之二百為限

第三章 徵收

第八條 計算所得額之方法如左

(一)第一類(甲)項之所得應將其每事業年度總收入
金額內減除本年度之營業支出金保險金公積金
前年度之積餘金及其他應納之各種公課以其餘

類為所得額。

(二)第一類(乙)項之所得以其實際所得之純利為所得額。

(三)第二類之所得應減除其入壽保險金及合法之養老金儲蓄金以其餘額為所得額。

自由職業者並得減除其業務上之所必需之費用。

第九條 第一類(甲)項之所得應由納稅義務者於每一事業年度之末將其資產負債表損益計算書及所得額報告於主管征收機關。

第十條 第一類(乙)項之所得應由扣繳所得稅者或自繳所得稅者於每次所得發生時將其實際之所得額報告於主管征收機關。

第十一條 第二類之所得應由扣繳所得稅者或自繳所得稅者於每年度開始時預計全年所得額報告主管征收機關在年度開始後有新所得發生時應由有報告義務者隨時預計全年所得額報告主管征收機關。

第十二條 凡納稅者或負有報告之義務者如有隱匿所得額或偽造之報告經主管征收機關查明決定其所得額時不得有異議。

第十三條 遇有前條情弊時主管征收機關除依前條辦理外並得處以漏稅額五倍以下之罰金會計師查具偽證時應依法懲戒。

第十四條 所得稅之納稅期限在本條例施行細則中分別規定

第四章 調查

第十五條 第一類(甲)項之所得額主管征收機關本於各有報告義務者之報告發交調查所得委員會調查之其調查結果由主管征收機關核定之

前項報告之資產負債表損益計算書及所得額凡經依法核准之會計師簽證者得免發交調查所得委員會手續逕由主管征收機關核定之

第十六條 第一類(乙)項及第二類之所得額主管征收機關本於有報告義務者之報告及由調查所得委員會之調查報告決定之

第十七條 第二類之所得額決定後如有缺額至五分之一以上者得敘明事由呈請主管征收機關更正主管征收機關遇有前項之呈請須經調查核定之

第十八條 主管征收機關就有報告義務者之報告或雖未報告而認為有納稅所得稅之嫌疑者得隨時交調查所得委員會調查之

第十九條 主管征收機關認調查所得委員會之調查報告為不當時得令再調查再調查後仍認其決議為不當或自交令再調查之日起二十日內尚不報告其決議者主管征收機關得自行決定之

第二十條 主管征收機關發交調查所得委員會調查之事項其報

告期限得以書面限制之

第五章 審查

第二十一條 主管征收機關決定第一類及第二類所得額須通知納稅義務者納稅義務者接到前項通知後如有不服限二十日以內敘明理由連同證明文件請求主管征收機關審查之

主管征收機關遇有此項情事時須提交審查委員會審查並依其決議決定之

第二十二條 納稅義務者對於前條之決定仍有不服時得為行政訴訟或訴訟但仍應依照原決定之所得額先行納稅此項所納稅款於訴訟或訴訟裁決後結算之

第六章 機關

第二十三條 所得稅之征收機關由財部分別設置之

第二十四條 調查所得委員會之設置以主管征收機關所轄之區域為準

第二十五條 調查所得委員會委員由主管征收機關選充之

第二十六條 地方殷實公正人士並有正當職業者得充調查所得委員會委員但有左列各款情事之一者不得充任

(一) 未成年者

(二) 職務公權尚未復權者

(三) 受破產之宣告確定後尚未撤銷者

(四) 有精神病者

(五)受滯納租稅處分尚未經過一詳詳

第二十七條 調查所得委員會委員任期三年期滿仍派充者得連任

第二十八條 審查委員會設置於各征收機關所在地以征收機關之
長官爲當然主席其會員以征收官吏及調查所得委員
會委員各半數組織之

第七章 附則

第二十九條 本條例第四條所列之課稅範圍及其實施之程序由財
政部以命令行之

第三十條 本條例施行細則調查所得委員會暨審查所得委員會
之規程及其他有關章程以財政部會同制定之

第三十一條 本條例自公布日施行

(二十)所得稅暫行條例草案說明

(附稅率示例表)二十四年七月財政部擬訂

所得稅，在賦稅中，爲最公平之稅制；世界各國，早經採行。
吾國自前清末季，卽有創辦之議，至民國三年，並公布正式條
例，其後歷經民十，民十七，民十八數次規劃，終以時局多故，
迄未實施，良稅坐誤，殊可惋惜！爰參酌已往成案，及經濟現狀，
草擬所得稅暫行條例，共三十一條，謹就其內容要點，分別說
明如左：

(一)關於課稅範圍 (查各國所得稅課稅範圍)各因其經濟環
境，社會組織，人民生計，及稅制演進之不同，故對於課稅範圍，
分類不一。吾國幅員廣大，人口稠密，統計既欠周詳，交通亦

未釐清，欲謀作整個所得稅之征收，事實上斷難辦到，故與其籌辦一般所得稅，難收效果，毋寧於可能範圍內，先就某種個別所得課稅，切實推行，俟辦理得宜，再行推廣，庶幾阻礙少而收益宏。再就先進各國舉辦所得稅而論，如美國於一九〇九年創辦所得稅，係自公司一類，先行課稅，日本於明治三十二年，修改所得稅法，亦僅分所得為(一)法人所得，(二)資本利息所得，(三)不屬於前二種之個人所得三種，蓋因利乘便，不得不然。

本條例所列營利事業所得，薪給報酬所得，或取其能採用課源法，便於征收，或取其有新式組織，便於稽核，不須悠久時間之籌備，不須鉅大經費之調查，辦理得宜，可收速效。至此次所定公司，商號，行棧，工廠，其資本在三千元以上即須納稅，與歷屆條例規定資本在五千元以上始行課稅相異者，係依據現有之商業統計，全國公司商店工廠等資本在三千元以上者，尚不及全數三分之一，為求課稅比較普及起見，故據訂定此額。又一時營利所得，往往獲利甚厚，此種利得，自應加以課稅；且近年來各大都市之操縱土地房產買賣等投機事業為數甚多，尤應課其所得，以資節制。

(二)關於免稅範圍 所得稅之最大目的，在調劑貧富，據言之，凡所得愈富者，其應課之所得稅愈大，但未至相當限額，或有特殊情形時，則應有所豁免，按之各國通例，固不如是。吾國歷屆條例，均有此類規定，故本條例第五條亦復援照列入。要所列七項，或因鼓勵為國服務之精神，或因提倡社會公共之事業

或因發展文化，故酌定其免稅標準。惟歷屆條例對於教員，均一律免稅，自實際言之，中國教育界之待遇，固不甚豐，但此種情形，亦祇以小學教員為然，及至於大學及中學教師，在社會本有相當地位，生活待遇，亦尚優厚，比之商店之服務員，及低級之公務員，當較勝一籌，似不必再予以免稅寬典也。

又第五條第六款，不以營利為目的之法人所得，應予免稅者，例如學校，醫院，及慈善業者是。同條第七款所指不屬於營利事業之一時所得，亦應免稅者，如公務人員基於公務上所得之獎金是；而其他屬於有獎券，儲蓄票，及儲蓄會之獎金，則不宜獨免也。

(三)關於稅率範圍：各國所得稅稅率，大抵資本所得之課稅，重於勤勞所得。本條例所定之稅率，亦本於此。並因所得稅與營業稅，交易所稅，銀行收益稅，及黨部現征之所得捐等，均有相互之關係，概經斟酌實際情形，分別擬定，以期與事實相適應。茲更分別說明如次：

關於第一類(即營利事業所得)之課稅，係以全年所得合資本額百分之五者為起稅點，不滿資本額百分之五者免稅。稅率採全額累進制，由百分之十起至百分之二百止，蓋恐課稅過重，則近於徵末，過高又不免使納稅者負擔太重。至第二類之稅率，基於勤勞所得課稅原則，自宜較諸資產營利所得之課稅為輕，故以五百元為免稅點，自超過五百元之額起課稅，稅率自百分之十起至百分之二百止。至所以定五百元為免稅點者，誠以個人於全年

有五百元以上之收入，雖非豐足，尚屬適中，為使國民對國家普納所得稅起見，似應作此規定，而一方對於稅率計算，則採用超額累進制，自與資產營利之所得，採用全額累進制課稅者，顯有輕重之不同。并為獎勵儲蓄，及保障個人之經濟安全計，規定保險金，儲蓄金，養老金等，應先扣除，不列入納稅之數。假如有人年得酬金一千元，除去免稅額五百元外，另可依法扣除人壽保險金，及養老金，儲蓄金等；實際應課稅之所得額，不過四百元左右，如以千分之十課稅，每年不過納所得稅四元之間，以一健全國民，每年有一千元之收入，僅向國家納所得稅三四元，絕不為重。此外尚有須說明者，關於資產營利所得，採用全額累進制課稅，雖可使手續簡單，并以別於勤勞所得，但於每一稅級更替之交，例有極度背理之事，譬如某公司資本萬元，贏利四百九十元，因贏利不及資本額百分之五免稅，始贏利五百元，則課稅千分之十，即應納稅五元，是贏利多一元，而課稅則多五元，非特背理，且易引起匿報所得額之弊。故遇此情形，其所得之超過額，如尚少於前後相聯稅級，應納稅額之差數，祇合納稅一元；又如資本萬元贏利二千九百九十元，按千分之二十納稅，計洋五十九元九角八分，若贏利三千元，則按千分之二五納稅，計洋七十五元，是所得多一元而納稅則多十五元零二分，故為救濟此項不公平情形計，其恰滿百分之三十部分，納稅一元，共計六十元零九角八分，如贏利為三千零一元，得納稅六十一元零九角八分，餘均依此類推，以至與應納稅級之數額持平為止，此本條例第六

條所以有第八項之規定，俾對全額累進不公平之點，稍可調劑也。

(四)關於征收方法 考所得稅之徵收方法，大別爲三：一、爲外標推定法，即按外表之標準，推定所得之數，課以應納之稅是也。此項辦法，固可節省手續及易於徵收，但外標甚難辨認，易啓稅吏舞弊之機，迄今各國，多不採用。二、爲總額課稅法，即按照所得之總額課稅是也。此項方法，自比前法爲佳，但欲知所得總額，必須賴有辦事嚴密之機關，及精密之調查而後可，如德國官廳行政，向以精核著，其人民又以服從稱，始能行之而有效，與瑞兩國，則無此項條件具備，故不免收效甚微。三、爲課源法，即分所得爲若干類，各就所得之來源徵收其應納所得稅之額。行此制者，首推英意，其優點在使手續減省，課稅準確，少有遺漏。以上三法，除外標推定法，流弊滋多，已無再有採用外，現在各國所通行者，大半爲課稅之便利，參用總額與課源兩法。我國歷屆所得稅條例之徵收方法，大都採自日本制度，參用申告課源兩法，與歐美各國所通行之總額課源兩法，用意正同。故本條例仍參照舊有條例規定。至各類所得計算方法，例應扣除其種種費用，然後就其所得課稅，本條例亦均詳加規定，但一國有一國之國情，自不宜任意抄襲，以貽創足適履之譏，茲更就其重要點說明如左：(一)關於

關於第八條第一類之所得，既以年度計算之所得爲標準，爲維護一切企業之健全，與培植其基礎起見，對於其保險金，及勞

積金，以及已納之其他公課均予扣除。

又據民十八條例規定，關於第二類之所得，係以其收入之全數為所得額；所得額不及六千元時，得再扣除負債、扶養家族及人壽保險等費，但所扣除者，不得超過其所得額三分之一，其用意在保護小額所得者，未始不善，但負債利息，與扶養家族等費，不易取得證據，計算難於正確，或為執行稅法無窮之糾紛。今本條例既以五百元為免稅點，并得扣除人壽保險費，及合法之養老金，儲蓄金等項同時對於自由職業者，如律師、醫師、會計師、建築師等，且得扣除其業務上所必須之費用，如此則小額所得者，已獲有充分之保障，似較公允。至個人薪給報酬所得之結算方法，歷屆條例，均規定每年分兩期完納，第一期由七月一日至七月三十一日；第二期由翌年一月一日至一月三十一日。但個人職業，各有不同，其結算時期，自難一律，且個人職業，時有遷動，偶有疏漏，反多流弊，似不如留待施行細則中，詳細規定，故本條例第十四條，有此概括之規定也。

(五)關於調查及審查之手續 此次所得稅條例所定之征收方法，仍仿照歷屆成規，參用申報與課源兩法，已於前段說明之矣。查納稅義務者之申報，是否確實，勢必賴調查及依據調查報告而決定之，是以本條例特在各章專章規定(第五兩章)，惟歷屆條例主管官署，對於調查委員會之再調查報告，仍認為不當，即須覆核，其具體規則，自交令再調查之日起，七日以內，即須覆核，逾期不覆核，依據該法第十四條，又調查所得資料之數

置，依歷屆條例，均規定以四年為任期，每三年改選半數，仍彙
 派委員，得連任，但以期為限。推其用意，以為任期較長，可使
 其才具表現，任滿改選半數，可收新陳代謝之效。但遇各調查所
 得委員，若良或劣劣，如必須四年任滿，始得改派，或僅得改派
 半數，則有失活動之餘地，故經規定任期為三年，任滿仍派充者
 得連任，並不限定連任次數，俾資伸縮。

以上數點，為本條例之重要部份，所應加以說明者；其餘各
 條，均為歷屆條例中所固有，而為通常手續所應有之規定，故說
 明從略。

附表一

所得稅第一類稅率示例表

| 假定資本額 | 假定所得額 | 所得額合資本額之 百分比 | 稅率 (百分之幾) | 稅額 |
|---------|---------|-----------------|--------------|------|
| 10,000元 | 不及500元 | | 免稅 | 免稅 |
| 10,000元 | 500元 | 5 | 10 | 5元 |
| 10,000元 | 1,000元 | 10 | 15 | 15元 |
| 10,000元 | 2,000元 | 20 | 20 | 40元 |
| 10,000元 | 3,000元 | 30 | 25 | 75元 |
| 10,000元 | 4,000元 | 40 | 30 | 120元 |
| 10,000元 | 5,000元 | 50 | 35 | 175元 |
| 10,000元 | 6,000元 | 60 | 40 | 240元 |
| 10,000元 | 7,000元 | 70 | 45 | 315元 |
| 10,000元 | 8,000元 | 80 | 50 | 400元 |
| 10,000元 | 9,000元 | 90 | 55 | 495元 |
| 10,000元 | 10,000元 | 100 | 60 | 600元 |

附註：本表所定稅率，係參照營業稅及銀行存款稅而定，較之營業稅
 及存款稅百分之三以上之額，其收稅率約為百分之三。

附表二
所得稅第二類稅率示例表

| 所得分級 | 超額累進制 | 假定所得額 | 稅額 |
|-----------------------|--------|---------|--------|
| 超過500元至 2,000元 | 百分之一 | 500元 | 5元 |
| | | 1,000元 | 10元 |
| | | 1,500元 | 15元 |
| | | 2,000元 | 20元 |
| 超過2,000元至 4,000元 | 百分之二、五 | 2,500元 | 27.5元 |
| | | 3,000元 | 35元 |
| | | 3,500元 | 42.5元 |
| | | 4,000元 | 50元 |
| 超過4,000元至 6,000元 | 百分之四 | 4,500元 | 85元 |
| | | 5,000元 | 105元 |
| | | 5,500元 | 125元 |
| | | 6,000元 | 145元 |
| 超過6,000元至 8,000元 | 百分之六 | 6,500元 | 175元 |
| | | 7,000元 | 205元 |
| | | 7,500元 | 235元 |
| | | 8,000元 | 265元 |
| 超過8,000元至 10,000元 | 百分之八 | 8,500元 | 305元 |
| | | 9,000元 | 345元 |
| | | 9,500元 | 385元 |
| | | 10,000元 | 425元 |
| 超過10,000元至 15,000元 | 百分之十 | 15,000元 | 525元 |
| 超過15,000元至 20,000元 | 百分之十二 | 20,000元 | 1,525元 |
| 超過20,000元至 25,000元 | 百分之十四 | 25,000元 | 2,225元 |

附註：(一) 以後每增五千元，稅率遞加百分之二。
 (二) 按現行稅率計算之稅額，較所得捐為輕，約當所得捐額二分之一左右。

附錄(丙) 現行所得稅法及其附件

(一) 所得稅暫行條例(廿五年七月二十一日公布)

第一章 總則

第一條 凡有左列所得之一者，依本條例征所得稅

第一類 營利事業之所得

(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

第二條 左列各種所得，免納所得稅

(一) 不以營利為目的之法人所得

(二) 第二類所得

(子) 每月平均不及三十元者

(丑) 軍警官佐，士兵及公務員因公傷亡之卹金

(寅) 小學教職員之薪給

(卯) 殘廢者勞工及無力生活者之卹金，養老

金及贖養費

(三)第三類所得

(子)各級政府機關存款

(丑)公務員及勞工之法定儲蓄金

(寅)教育慈善機關或團體之基金存款

(卯)教育儲金之每年所得息金(未達一百元者)

第二章 稅率

第一類甲、乙兩項所得應課之稅率，分叙如左：

(一)所得合資本實額百分之五，未滿百分之十者

課稅千分之三十

(二)所得合資本實額百分之十，未滿百分之十五者

課稅千分之四十

(三)所得合資本實額百分之十五，未滿百分之二十者

課稅千分之六十

(四)所得合資本實額百分之二十，未滿百分之二十五者

課稅千分之八十

(五)所得合資本實額百分之二十五以上者，一律課

稅千分之一百

第一類丙項所得按資本額計算者，依前條稅率課

稅。不按資本額計算者，依其所得額課稅。其稅

率如左

(一)所得在三百元以上，未滿一千元者，課稅千分

之三十

(二)所得在一千元以上，未滿二千五百元者，課稅
千分之四十。

(三)所得在二千五百元以上，未滿五千元者，課稅
百分之六。

(四)所得在五千元以上者，每增一千元之額，遞加
課稅千分之十。

前項所得之課稅，其最高稅率，以千分之二百為限。
第五條 第二類所得應課之稅率如左：

(一)每月平均所得由三十元至六十元者，每十元課
稅五分。

(二)每月平均所得超過六十元至一百元者，其超過
額每十元課稅一角。

(三)每月平均所得超過一百元至二百元者，其超過額
每十元課稅二角。

(四)每月平均所得超過二百元至三百元者，其超過額
每十元課稅三角。

(五)每月平均所得超過三百元至四百元者，其超過額
每十元課稅四角。

(六)每月平均所得超過四百元至五百元者，其超過額
每十元課稅六角。

(七)每月平均所得超過五百元至六百元者，其超過額

每十元課稅八角

(八)每月平均所得超過六百元至七百元者其超過額

每十元課稅一元

(九)每月平均所得超過七百元至八百元者其超過額

每十元課稅一元二角

(十)每月平均所得超過八百元以上時，每超過一百

元者，每十元增課二角，至每十元課稅二元

為最高限度

每月所得之超過額不滿五元者，其超過額部分免稅

。五元以上者，以十元計算

第六條 第三類所得課稅之稅率為千分之五十

第三章 所得額之計算及報告

第七條 計算所得額之方法如左

(一)第一類之所得，以純益額計算課稅

(二)第二類之所得，以月計者或以年計者，均按月

平均計算課稅，其所得無定期或一時所得者，

以各該月之所得額，計算課稅

(三)第三類之所得以每次或結算時付給之利息計算

課稅

第八條 第一類甲乙丙項之所得，應由納稅義務者於每年結

算後三個月內，將所得額依規定格式，報告於主管

征收機關

第九條 第一類丙項之所得，應由扣繳所得稅者，或自繳所得稅者，於結算後一個月內，將所得額依規定格式，報告於主管征收機關

第十條 第二類之所得，應由扣繳所得稅者，或自繳所得稅者，按照納稅期限，將所得額依規定格式，報告於主管征收機關

第十一條 第三類之所得，應由扣繳所得稅者或自繳所得稅者，於付給或領取利息後一個月內，將所得額依規定格式，報告於主管征收機關

第十二條 主管征收機關對於所得額之報告，發現有虛偽隱匿或逾限未報者，得逕行決定其所得額

第四章 調查及審查

第十三條 主管征收機關於各類所得額，經報告義務者報告後，得隨時派員調查

第十四條 主管征收機關，於決定各類所得額，及其應納稅額後，應通知納稅義務者

納稅義務者接到前項通知後，如有不服，得於二十日內表明理由，連同證明文件，請求當地主管征收機關，重行調查，主管征收機關應即另行派員覆查決定之

經覆查決定後，納稅義務者應即依結納稅

第十五條 納稅義務者接到前條覆查決定之通知後，仍有不服

時得於十日內申請審查委員會審查決定之

主管征收機關對於屬請審查之稅款，應存放當地股
實銀行，俟審查委員會決定後，依其決定為退稅或
補稅

主管征收機關為前項退稅時，應將退稅部分之利息
，一併退還之

第十六條 納稅義務者對於審查委員會之決定不服時，得提起
行政訴訟或訴訟

第十七條 審查委員會於市縣或其他征收區域設置之
審查委員會設委員三人至七人，為蒞給職。由財政
部於當地公務員公正人士及職業團體成員中聘任之
，任期三年

審查委員會開會時，主管征收機關長官或其代表應
列席

第五章 罰則

第十八條 不依期限報告，或怠於報告者，主管征收機關得科
以二十元以下之罰金

第十九條 隱匿不報，或為虛偽之報告者，除科以二十元以下
之罰金外，並得移請法院。科以漏稅額二倍以上五
倍以下之罰金。其情節重大者，得併科一年以下有
期徒刑或拘役

第二十條 納稅義務者或扣繳所得稅者，不依期限繳納稅款，

主管征收機關，得移請法院追繳，並依左列規定處罰之

(一)欠繳稅額全部或一部逾三個月者，科以所欠金額百分之三十以下之罰金

(二)欠繳稅額全部或一部逾六個月者，科以所欠金額百分之六十以下之罰金

(三)欠繳稅額全部或一部逾九個月者，科以所欠金額一倍以下之罰金

第六章 附則

第二十一條 本條例施行細則及審查委員會組織規程，由財政部擬訂，呈請行政院核定之

第二十二條 本條例施行日期以命令定之

(二)所得稅暫行條例施行細則

(二十五年八月二十二日行政院公布)

第一條 本細則依照所得稅暫行條例(以下簡稱暫行條例)第二十一條規定制定之

第二條 駐在中華民國境內各國外交官之所得免于征收稅

第三條 在中華民國境內居住未滿一年之外國人其所得之來源不出自中華民國境內者免于徵稅

第四條 前兩條之規定以各外國對於中華民國有同一之待遇者為限適用之

第五條 凡營利事業本店在中華民國國外分支店暨其在國

內成分支店營業所在國外而本店在國內者無論其資本是否與本店互為劃分均就其在中華民國境內營業盈利之部份計算其所得額準用暫行條例第四條稅率課稅

第六條 本店及其分支店營業所同在中華民國境內而其資本互為劃分者應分別計算其所得額

第七條 稱資本者謂照公司組織實在繳足之股金或其他組織實際投入之本金

有公積金者得按其總額以三分之一併入資本計算

第八條 第一類甲乙兩項營利事業之所得得依各業習慣每年結算一次其不滿一年者就其營業期間之所得計算課稅

第九條 營業年度變更時依新舊年度交替期間之所得計算課稅

第十條 第二類所得以星期計者每月按四星期計算課稅

第十一條 第二類所得以月計者不足一月時就其所得之實數計算課稅

第十二條 買賣與本業務無關之物品證券或金銀貨幣而其所得又不任本業務收入項下計算者以一時營利事業論
非營業之個人為前項之買賣而不於約定日期以現貨交割者亦同

第十三條 非營利事業之法人或團體而兼營營利事業者視為營

利事業

- 第十四條 稱法定儲蓄金者以政府法令規定之儲金為限
- 第十五條 計算第一類所得時應就其收入總額內減除營業期間實際開支呆帳折舊盤存消耗公課及依法令所規定之公積金以其餘額為純益額依照暫行條例第三條規定之稅率課稅
- 第十六條 左列各項收入均屬第二類薪給報酬之所得
- (一)公務員之俸給薪金津費獎金退職金養老金及其他職務上所得之給與金
 - (二)自由職業者其他從事各業者因職業及工作上所受之薪給年金報酬及其他金額之給與
- 第十七條 計算自由職業者及其他從事各業者之所得如有左列各項費用時應先行扣除以其餘額為所得額
- (一)業務所房租
 - (二)業務使用人薪給報酬
 - (三)業務上必需之舟車旅費
 - (四)其他業務上直接必需之費用
- 業務人就其居所為營業所者其房租應比例扣除之但不得超過租金總額百分之六十本條第一項第三款之舟車旅費以受有報酬者為限但不得超過其各個報酬額百分之三十
- 第十八條 自由職業者及其他從事各業者設有兩個以上之業務

所各有其獨立之帳簿者應分別計算其所得額

第十九條 依本細則第十二條規定之營利應於各個交易結算時計算其所得額

第二十條 扣繳所得稅者或自繳所得稅者應依照暫行條例第八條至第十一條規定之期間向當地主管征收機關申報所得額

第二十一條 無行為能力人及限制行為能力人之所得額由其法定代理依照前條規定代為申報

第二十二條 第一類甲乙兩項之營利事業因合併解散歇業清理經結算後仍有所得者應於結算日起二十日內向當地征收機關申報其所得額
受破產之宣告經清理後仍有所得者破產管理人依前項之規定申報其所得額

第二十三條 營業年度變更時執行業務之負責人應依照本細則第九條規定於結算日起二十日內申報其所得額

第二十四條 第一類所得之申報人於申報時應提出財產目錄損益計算書資產負債表或其他足以證明其所得額之帳簿文據

第二十五條 所得稅稅款由財政部主管征收機關委託國家銀行或郵政儲金匯業局征收之其當地無上列機關者得指定其他銀行商號或處所代為征收

第二十六條 各類所得稅之納稅期限依左列規定

(一)第一類甲乙兩項納稅期限應依各案每年之結算期於每年三月一日起至五月末日止或八月一日起至十月末日止一次繳納之丙項所得稅於結算申報時繳納

(二)第二類所得稅按月繳納之

(三)第三類所得稅於結算息金申報時繳納之

第一類丙項第二類自繳之所得稅及本條例第二十二條第一項第二項第二十三條應繳之所得稅於結算申報日起二十日內繳納之

第二十七條 所得稅繳納方法如左

(一)屬於第一類甲乙兩項者由業務負責人自行繳納

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

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

(四)屬於第三類者由付息機關之業務負責人代為扣繳

第二十八條 扣繳所得稅者於扣繳稅款時應通知納稅義務人並將稅款向當地經收稅款機關繳納之

前項扣繳所得稅者除支付無記名證券利息及存款利息外以特種表示申報外應開具各個納稅義務人所

額申報當地主管征收機關

- 第二十九條 經收稅款機關於收到前條所扣稅款時應製給主管征收機關規定之正式收據
- 第三十條 扣繳所得稅者如能依照法定手續期限完成其扣繳之職責者當地主管征收機關得照其扣繳之總額給予千分之五之獎勵金前項獎勵金於政府機關不適用之
- 第三十一條 自繳納所得稅者於接到當地主管征收機關決定所得稅額之通知書後應各依納稅期限向經收稅款機關繳納所得稅
前項自繳者應向經收稅款機關領取主管征收機關規定之正式收據
- 第三十二條 財政部主管征收機關應製定各類所得人納稅額通知書發交各地征收機關依暫行條例第十四條之規定通知納稅者
- 第三十三條 當地主管征收機關應於收到申報人申報十五日內為其所得稅額之決定如申報人請求重行調查時應自接收請求之日起十日內重行決定其稅額
- 第三十四條 當地主管征收機關認申報人申報不實時得指定期限要求申報人提示有關納稅額之證明文據
申報人對於前項要求怠不履行時當地主管征收機關得依調查或其他方法逕行決定其所得額及納稅額並通知之

- 申報人受前項通知時應依納稅期限納稅
- 第三十五條 當地主管征收機關對於扣繳之稅額發現不足時應責令扣繳所得稅者繳足之
- 第三十六條 納稅義務人對於扣繳之所得稅認有應行減除者得向當地主管征收機關聲請退稅
- 第三十七條 財政部主管征收機關應製定各類所得額申報表發交各地征收機關由申報者自行具領填報
前項申報表得由各地征收機關委託當地行政機關商會同業公會郵政局或經收稅款機關存備申報者具領并公告或揭示之
- 第三十八條 各類所得額申報表不得附征任何費用
- 第三十九條 當地主管征收機關應設置各類所得名簿按照申報表及決定通知書之內容將納稅者姓名住址職業所得額決定納稅額及其他應行記載事項分別記載之
- 第四十條 所得稅額決定通知書應分所得種類編號登記
- 第四十一條 扣繳所得稅者自繳所得稅者或代繳所得稅者對於調查覆查查人員要求提示之憑證不得加以拒絕
- 第四十二條 申報人對於明知不實之所得稅額故為申報者除依暫行條例第十九條罰鍰或論罪外其有觸犯刑法偽造文書罪之情形者主管征收機關並應報請法院法辦。
- 第四十三條 征收所得稅機關人員對於納稅人之所得額納稅額及其證明關係文據應絕對保守秘密違者經主管長官查

實或於受害人告發經查實後主管長官應予以撤職或
其他懲戒處分觸犯刑法者並應報請法院法辦

第四十四條 當地主管征收機關依暫行條例第十八條第十九條第
二十條各款規定科罰時應向受罰人送達處分書對於
繳納之罰款應給予收據前項處分書及收據應加蓋處
罰機關之關防及負責人之名章

第四十五條 股份有限公司或股份兩合公司發行股份時應將股份
總額股票種類每股金額營業年度報明當地主管征收
機關

已發行之股票應由各該公司於本細則施行日起一個
月內將前項應報事項報明當地主管征收機關

第四十六條 公司商號行棧工販及營利之個人應於本細則施行日
起一個月內將姓名住址營業資本或股本實額報明當
地主管征收機關

第四十七條 本細則所定各種書表簿冊單據格式由財政部製定之

第四十八條 本細則未盡事宜財政部得隨時呈准行政院修正之

第四十九條 本細則自民國二十五年十月一日起施行

(三) 所得稅各類所得征收須知

財部修正業於二十六年五月三十一日部令公布

並呈院轉奉國府令准備案

(A) 第一類營利事業所得稅徵收須知

(一) 暫行條例第二條第一款所稱之法人以合於民法總則公益社團

- 及財團之組織經向主管官署登記成立者爲限。
- (二) 施行細則第五條所稱分支店營業所在國外而本店在國內者係指分支店營業所全部在國外者而言如分支店一部份在國外者其在國外部份營業上之盈利應於計算本店純益時將其剔除。
- (三) 施行細則第六條所稱本店及其分支店之資本互爲劃分者係指分支店之資本及營業完全獨立者而言。
- (四) 營利事業之資本額有增減時應於增減日起十五日內報告當地主管征收機關。
- (五) 施行細則第七條第一項所稱之資本不包含僱用或勞務之出資。
- (六) 施行細則第七條第二項所稱之公積金凡法定公積任意公積盈餘溢存等均屬之。
- (七) 在營業年度中資本或公積金額有增減者應以該年度資本或公積金之各月末平均額爲該年度之資本例如一月份之資本爲十萬元公積金爲三萬元至四月份公積金增加爲四萬元至十月份資本增加爲十五萬元則其資本額應爲九個月乘十萬元三個月乘十五萬元之和而以十二個月除之所得之數計者爲十一萬二千五百元公積金額應爲三個月乘三萬元九個月乘四萬元之和而以十二個月除之所得之數計者爲三萬七千五百元。
- (八) 甲乙兩項營利事業其營業期間不滿一年或營業年度有變更者計算其所得時應就全年相當於該營業期間或新舊交替期間之比例換算其純益額例如資本爲十二萬元營業期間爲三個月所得純益爲三千元全年爲三個月之四倍則全年之純益額應相當

於三千元之四倍計為一萬二千元合實額百分之十

- (九)前項營業期間不滿一月者作為一月計算
- (十)稱收入總額者係指營業上實收及可收之總收益而言
- (十一)稱實際開支者係指營業上已付及應付未付之必要合理費用及呆帳折舊盤存消耗公課以外之其他損費而言
- (十二)除前二項規定外營利事業亦得各依其營業之必要或原有習慣以實收及已付者為範圍計算其純益額但一經採用非於該年度營業開始前三個月呈請主管征收機關核准後不得任意變更
- (十三)稱依法令所規定之公積金以公司法第一百七十條第一第二兩項提存之公積金及超過票面金額發行股票之溢價為限至公積金已達資本總額二分之一者其所提之公積金不得作為法定公積金
- (十四)左列各款不能認為營業上之必要合理費用及損耗如納稅義務者列入損費項下應於計算純益時將其剔除
1. 資本之利息
 2. 股東董事監察人經理及其他使用人所獲分之利益
 3. 自由之贈與
 4. 營業上擴充或改革設備之費用足以增加其原有價值者
 5. 房屋工廠倉庫機械工具器具及船舶等之修理費用足以增加其原有價值者
 6. 經營本業及附業以外之損失
 7. 水火風暴之損失受有保險賠償金之部份

- (十五)營業收益中已納之所得稅應於應納之所得稅額中扣除之
- (十六)資產之估價依估價方法及附表規定計算之
- (十七)上年度營業之虧損不得列入本年度計算
- (十八)甲乙兩項營利事業因合併解散歇業轉營經清算或清理後其剩餘之財產額除已課所得稅者外超過原有資本實額者就其超過部分照暫行條例第四條稅率課稅
- (十九)甲乙兩項營利事業之所得納稅義務者應於每營業年度結算後三個月內填具第一類所得額申報表並依照施行細則第二十四條規定提出財產目錄資產負債表損益計算書或其他足以證明其所得額之帳簿文據報告當地主管徵收機關
- (二十)營利事業所得以年計者其營業期間不滿一年或變更營業年度者納稅義務者應於結算後二十日內依照前項手續報告其所得額
- (二十一)一時營利事業之所得按資本額計算者納稅義務者應於結算後一個月內依照本須知第十九項手續報告其所得額
- (二十二)一時營利事業之所得不能按資本額計算者納稅義務者應於結算後一個月內依照本第一類所得額申報表格式填具報告當地主管徵收機關
- (二十三)甲乙兩項營利事業因合併解散歇業轉營而經清算或清理後仍有所得者應填具第一類所得額申報表並依前項手續逕向清算或清理計算書報告其所得額
- (二十四)施行細則第十二條第一條二兩項買賣之所得應由支付所

得之經紀人或付款人於結算或支付時將應課之所得稅款先行
 扣下繳送當地中央銀行或其所委托之代收稅承辦單位收取
 並照第一類所得額丁種報告表格式逐日填明連同扣繳清單報
 告當地主管徵收機關

(二十五)第一類甲乙兩項納稅義務者遇主管征收機關調查或復查
 時未能提出該營業年度或前二年度營業上各應必要報籍文據
 者主管征收機關得逕行決定其資本額所得額及其應納稅額

(二十六)公司商號行棧工廠及個人之營利事業於二十六年一月一
 日後開始營業者應於開始營業後一個月內將姓名住址營業資
 本或股本實額報明當地主管征收機關

附資產估價方法

(一)資產之估價除本方法別有規定外以原價為標準原價高於時價
 時以時價為標準但合併解散清算時以時價為標準

(二)原價指取得價格或建造價格而言

(三)取得價格包括資產取得時之代價及因取得并為適於營業上使
 用而支付之必要費用

(四)建造價格包括自設計建造裝置以至適合於營業使用為止之一
 切費用

(五)時價指結算時當地市面通行之價格而言

(六)原價或時價不明時由當地主管征收機關用鑑定或估價方法決
 定之

(七)納稅義務者對於估價不能提出確實證明文件時主管征收機關

得逕行估定其價額

(八)因加工改良或改造修理而增加資產之原有價值或效用者其支出之費用應加入原價計算

(九)房屋工廠倉庫船舶機械器具工具裝修及附屬設備等資產之估價應以自原價中按期扣除折舊後之價額為標準

(十)因特定事故已將前項資產毀滅或廢棄者若能提出確實證明文據時得以其未折舊殘額列為該年度之損失

(十一)前項折舊率照附表及其說明算定之

(十二)舊房屋機器及其他固定設備之拆卸費及因變更配置所支出之費用不得加入原價計算

(十三)營業權商標權著作權專利權及各種特許權以限於出價取得者作為資產

(十四)前項資產之估價應以自原價中按期扣除後之價額為標準

(十五)前二項資產之折除率依其取得原價與左列規定年數之比例算定之但在取得後如因特定事故不能合於規定之折除年數時得提出理由申請當地主管征收機關核准更定之

(一)營業權計算標準為十年

(二)著作權計算標準為十五年

(三)商標權專利權及其他各種特許權等各依其取得後法定事

有之年數

(十六)有價證券之價格遇有劇烈變動時應以結算前一個月間之平均價為估價標準

(十七)運送品之估價其到達地之時價低於出運時之原價時以到達地之時價為標準

(十八)製成品半製品及未完工程之估價以製造成本為標準但製成品半製品之時價低於製造成本者以時價為標準

(十九)副產品之估價以自其時價中除去販賣費用後價格為標準

(二十)商品原料品半製品製成品副產品實地盤存時遇有呆滯變質破壞部份者得酌量減低其估價遇有廢棄或缺少者得剔除之

(二十一)銷貨帳款應收帳款應收票據及各項欠款等債權有左列情事之一者得列為損失

(一)因倒閉逃匿和解或受破產之宣告或其他原因致債權之一部或全部不能收回者

(二)債權中有逾期二年經催收後未能收取本金或利息者

(二十二)前項債權於已列入損失後收回者就其收回之數額列為收(回年度之收益

(二十三)分期攤還之債權按照其攤還期限有利息者并按其利率計算其現價為估價標準

(二十四)遞延資產之估價以其有數期而未經過部份之數額為標準

(二十五)開辦費之攤提每年至多不得超過原額百分之二十

(二十六)公債發行差額金及發行費應按其償還期限分期攤提并以其逐期或提前攤提後之餘額為估價標準

(二十七)前既換者應於財產目錄中註明原價與時價之差額及其估定之價額

附折舊率計算表

工業製品成本計算表

折舊率計算表

(一)

| 種 類 | 構 造 | 耐用年數 |
|-----------|------------|------|
| 事務所或住宅建築物 | 鋼骨水泥或磚石造 | 60 |
| | 鋼架磚瓦或木架磚石造 | 30 |
| | 木 造 | 20 |
| 工廠或倉庫用建築物 | 鋼骨水泥或磚石造 | 40 |
| | 鋼架磚瓦或木架磚石造 | 20 |
| | 木 造 | 15 |
| 窗 | 鋼骨水泥或磚石造 | 20 |
| | 磚 造 | 16 |
| | 鐵 皮 造 | 8 |
| 裝修及附屬設備 | 木造鐵造及其他 | 10 |
| 船 舶 | 鐵 造 | 20 |
| | 木 造 | 10 |
| 機 械 | 鐵 製 | 16 |
| | 木 製 | 8 |
| 工 具 | 鐵 製 | 8 |
| | 木 製 | 4 |
| 器 具 | 鐵 製 | 20 |
| | 木 製 | 10 |

(二)

| 耐用年數 | 折 舊 率 | | 耐用年數 | 折 舊 率 | |
|------|-----------|-------------|------|-----------|--------------|
| | 以原價為計算基礎者 | 未折減餘額為計算基礎者 | | 以原價為計算基礎者 | 以未折減餘額為計算基礎者 |
| 2 | 500% | 68% | 3 | 33% | 53% |
| 4 | 250% | 43% | 5 | 20% | 36% |
| 6 | 167% | 31% | 7 | 14% | 28% |
| 8 | 125% | 25% | 9 | 11% | 22% |
| 10 | 100% | 20% | 11 | 9% | 18% |
| 12 | 83% | 17% | 13 | 7% | 16% |
| 14 | 71% | 15% | 15 | 6% | 14% |
| 16 | 63% | 13% | 17 | 5% | 12% |
| 18 | 56% | 12% | 19 | 5% | 11% |
| 20 | 50% | 10% | 21 | 4% | 10% |
| 22 | 45% | 9% | 23 | 4% | 9% |
| 24 | 42% | 9% | 25 | 4% | 8% |
| 26 | 38% | 8% | 27 | 3% | 8% |
| 28 | 36% | 7% | 29 | 3% | 7% |
| 30 | 33% | 7% | 31 | 3% | 7% |
| 32 | 31% | 6% | 33 | 3% | 6% |
| 34 | 29% | 6% | 35 | 2% | 6% |
| 36 | 28% | 6% | 37 | 2% | 6% |
| 38 | 26% | 5% | 39 | 2% | 5% |
| 40 | 25% | 5% | 41 | 2% | 5% |
| 42 | 24% | 5% | 43 | 2% | 5% |
| 44 | 23% | 5% | 45 | 2% | 5% |
| 46 | 22% | 4% | 47 | 2% | 4% |
| 48 | 21% | 4% | 49 | 2% | 4% |
| 50 | 20% | 4% | 51 | 2% | 4% |
| 52 | 19% | 4% | 53 | 1% | 4% |
| 54 | 18% | 4% | 55 | 1% | 4% |
| 56 | 18% | 4% | 57 | 1% | 4% |
| 58 | 17% | 3% | 59 | 1% | 3% |
| 60 | 17% | 3% | | | |

(一)第一表規定各種固定資產之最短耐用年數。

(二)第二表規定各種固定資產之最大折舊率。

(三)各種固定資產應依規定耐用年數按照規定折舊率計算折舊額。

- (四)本年度之折舊額如超過規定之折舊率而其歷年累計之折舊額未超過依照規定折舊率所折減之累計額時在未超過之限度內仍屬有效。
- (五)如採用以原價為計算基礎之折舊方法其最後一年之累計額須以適合原價為度如採用以未折減餘額為計算基礎之折舊方法其最後一年之折餘額須為原價十分之一。
- (六)前項採用以原價為計算基礎之折舊方法而有殘價可以預計者得先從原價中減除殘價後以其餘額為計算基礎。
- (七)使用年數已達規定年限而其折舊累計未足額者得繼續行使折舊。
- (八)固定資產在取得時已經過相當年限之使用者應按耐用年數就其未使用年數照規定折舊率計算。
- (九)固定資產在經過相當年數使用後其原價遇有增加或減少時就其增加或減少後之價額按照未使用年數之折舊率計算。
- (十)資產在取得時因特定事故預知其不能合於規定之耐用年數時得提示證明文據按其實際使用數照規定之折舊率計算折舊額。
- (十一)表中所列之折舊率均以一年為計算單位如不滿一年者照期間之長短比例計算之。

製造工業製成品成本計算表

| | | | | | | | | | |
|-----------------|-----|---|--|-----|----|--|-----|----|----|
| 用去原料 | | | | | | | | | |
| 期初存料 | XXX | X | | | | | | | |
| 本期進料 | XXX | X | | XXX | XX | | | | |
| 減期末存料 | | | | XXX | XX | | XXX | XX | |
| 直接人工 | | | | | | | XXX | XX | |
| 間接費用 | | | | | | | | | |
| 薪給報酬 | | | | XXX | XX | | | | |
| 房地稅 | | | | XXX | XX | | | | |
| 膳宿費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 物料費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 燃料費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 動力費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 水電費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 修理費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 運送費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 保險費 (包括貨品房屋) | | | | XXX | XX | | | | |
| 稅 | | | | XXX | XX | | | | |
| 器具費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 運費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 衛生費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 折舊費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 營業費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 運費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 勞工保健費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 職工子女教育費 | | | | XXX | XX | | | | |
| 雜 | | | | XXX | XX | | XXX | XX | |
| 本期製造費用 | | | | | | | XXX | XX | XX |
| 加期初在製品 | | | | | | | XXX | XX | XX |
| 減期末在製品 | | | | | | | XXX | XX | XX |
| 本期製成品成本 | | | | | | | XXX | XX | XX |

(B.) 第二類薪給報酬所得稅徵收須知：

(一) 暫行條例所稱薪給報酬係指以勤勞技藝智能直接換取金錢或可以金錢計算之給予而言。

(二) 左列各款屬於公務人員之範圍。

1. 各級黨部及其所屬機關之人員。
2. 各級政府及其所屬機關之人員。
3. 陸海空軍官佐及警務人員。
4. 國立及省市縣立學校之職員教員。
5. 官營事業之人員。
6. 地方自治機關之人員。
7. 其他依法令從事公務之人員。

(三) 公務人員自由職業者及其他從事各業者薪給報酬之所得無關於職務或業務之別均照施行細則第二十七條第三款規定扣繳所得稅。

(四) 公務人員因公支領之費用不屬於薪給報酬之範圍不予課稅。

(五) 薪給報酬之以月計者按其原支額計算課稅如係折扣發給者按其折扣所得額計算課稅不得減除任何費用。

(六) 自由職業者及其他從事各業者除本業務上勤勞所得之薪給報酬外有兼營本業務有關之營利事業者其兼給報酬所得與營利所得應分別計算課稅。

(七) 業務上薪給報酬之所得如為物品或有價證券以給予時之市價折合法幣計算之。

(八)施行細則第十七條規定得予扣除之開支以設有業務所或其他組織者為限。

(九)左列各款屬於前項同條第四款所規定之開支。

1. 公會會費。
2. 業務使用人之膳宿開支但以在業務所內住宿或供膳者為限。
3. 公課。
4. 複委託費。
5. 業務用具之修理費。
6. 廣告費。
7. 郵電文具消耗及其他雜費。

(十)勞工之人身保險費用得於薪給報酬內扣除之。

(十一)自由職業者及其他從事各業者設有聯合業務所者應就其分攤之約定各別計算其收入及支出。

(十二)薪給報酬之所得以月計者其不足一月之所得應就其所得之實額按原支額稅率計算課稅例如某甲月薪定額四百元於某個月時離職實支二百元應按二百元之額照原支四百元之稅率計算課稅四元八角其所得實額不滿三十元者免稅。

(十三)薪給報酬之所得以日計者以時計者或以件計者均依該月份所得之實額計算課稅。

(十四)公務機關或區主未能按月發給全薪者依左列規定計算課稅。

1. 扣折發薪者先就已發實額之稅率計算課稅至補發時再以補發部分與已發部分合併計算補繳稅款例如某甲月薪三百元先發六成一百八十元暫照先發部分之稅率計算課稅二元二角至補發四成一百二十元時再與已發部分合併計算即照三百元之稅率每月課稅五元六角除已繳二元二角外每月應補繳三元四角。

2. 以借支方式代替發薪者應就其各該月所借之實額照前款之計算方法補繳稅款。

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

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

(十七) 薪給報酬之所得同時有以月計者及以年計者或其他定期之所得在二種以上時應合併平均計算之例如某甲月薪三百元按月繳納所得稅五元六角至年終又支領定期年獎金一千二百元應就年獎金額用一年之月數除之其所得之每月平均數為一百元再與每月月薪三百元之數相加則某甲每月平均所得為四百元應每月課稅九元六角除按月已扣繳稅款五元六角外每月尚須補繳四元全年應補繳稅款合共四十八元於支付此項年獎金時

一併補繳之其在該年內每月月薪如有增減者應於補稅時比照上列方法計算之。

(十八) 薪給報酬所得納稅額照附表計算之。

(十九) 各機關長官或各雇主於每月發給薪給報酬時應將其直接所屬公務人員或其使用人應納之所得稅分別扣下按月直接繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關領取收據並填具第二類甲種或丙種所得額報告表連同扣繳清單報告當地主管征收機關如遇有本須知第十四項至第十七項情事者扣繳機關於報告時應另單載明。

(二十) 自由職業者及其他從事各業者之所得設有業務所者其薪給報酬之所得應於每年年終結算一次就其各月所得平均額填具第二類乙種報告表如須扣除費用者并應連同收支計算表於結算申報當地主管征收機關核定其所得額及應納稅額并於報告日起二十日內將應納之稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關領取收據。

(二十一) 自由職業者及其他從事各業者無固定業務所或無固定雇主者就其各該月元所得於結算日第十五日內照前項手續報繳其所得稅。

(二十二) 自由職業者及其他從事各業者對於主管征收機關調查或復查時未能提出證明文件簿據者主管征收機關得就其業務之狀況逕行決定其所得額。

附第二類所得每月納稅額計算表

| 稅 級 | 每月平均所得額 | 稅 率 | 每月應納稅額 |
|-----|--------------|------|--------|
| 30元 | 30元至未滿 35元 | 元.05 | 元.05 |
| 40 | 35元至未滿 45元 | .05 | .10 |
| 50 | 45元至未滿 55元 | .05 | .15 |
| 60 | 55元至未滿 65元 | .05 | .20 |
| 70 | 65元至未滿 75元 | .10 | .30 |
| 80 | 75元至未滿 85元 | .10 | .40 |
| 90 | 85元至未滿 95元 | .10 | .50 |
| 100 | 95元至未滿 105元 | .10 | .60 |
| 110 | 105元至未滿 115元 | .20 | .80 |
| 120 | 115元至未滿 125元 | .20 | 1.00 |
| 130 | 125元至未滿 135元 | .20 | 1.20 |
| 140 | 135元至未滿 145元 | .20 | 1.40 |
| 150 | 145元至未滿 155元 | .20 | 1.60 |
| 160 | 155元至未滿 165元 | .20 | 1.80 |
| 170 | 165元至未滿 175元 | .20 | 2.00 |
| 180 | 175元至未滿 185元 | .20 | 2.20 |
| 190 | 185元至未滿 195元 | .20 | 2.40 |
| 200 | 195元至未滿 205元 | .20 | 2.60 |
| 210 | 205元至未滿 215元 | .30 | 2.90 |
| 220 | 215元至未滿 225元 | .30 | 3.20 |
| 230 | 225元至未滿 235元 | .30 | 3.50 |
| 240 | 235元至未滿 245元 | .30 | 3.80 |
| 250 | 245元至未滿 255元 | .30 | 4.10 |
| 260 | 255元至未滿 265元 | .30 | 4.40 |
| 270 | 265元至未滿 275元 | .30 | 4.70 |
| 280 | 275元至未滿 285元 | .30 | 5.00 |
| 290 | 285元至未滿 295元 | .30 | 5.30 |
| 300 | 295元至未滿 305元 | .30 | 5.60 |

| 稅 級 | 每月平均所得額 | 稅 率 | 每月應納稅額 |
|-----|--------------|-----|--------|
| 310 | 305元至未滿 315元 | .40 | 6.00 |
| 320 | 315元至未滿 325元 | .40 | 6.40 |
| 330 | 325元至未滿 335元 | .40 | 6.80 |
| 340 | 335元至未滿 345元 | .40 | 7.20 |
| 350 | 345元至未滿 355元 | .40 | 7.60 |
| 360 | 355元至未滿 365元 | .40 | 8.00 |
| 370 | 365元至未滿 375元 | .40 | 8.40 |
| 380 | 375元至未滿 385元 | .40 | 8.80 |
| 390 | 385元至未滿 395元 | .40 | 9.20 |
| 400 | 395元至未滿 405元 | .40 | 9.60 |
| 410 | 405元至未滿 415元 | .60 | 10.20 |
| 420 | 415元至未滿 425元 | .60 | 10.80 |
| 430 | 425元至未滿 435元 | .60 | 11.40 |
| 440 | 435元至未滿 445元 | .60 | 12.00 |
| 450 | 445元至未滿 455元 | .60 | 12.60 |
| 460 | 455元至未滿 465元 | .60 | 13.20 |
| 470 | 465元至未滿 475元 | .60 | 13.80 |
| 480 | 475元至未滿 485元 | .60 | 14.40 |
| 490 | 485元至未滿 495元 | .60 | 15.00 |
| 500 | 495元至未滿 505元 | .60 | 15.60 |
| 510 | 505元至未滿 515元 | .80 | 16.40 |
| 520 | 515元至未滿 525元 | .80 | 17.20 |
| 530 | 525元至未滿 535元 | .80 | 18.00 |
| 540 | 535元至未滿 545元 | .80 | 18.80 |
| 550 | 545元至未滿 555元 | .80 | 19.60 |
| 560 | 555元至未滿 565元 | .80 | 20.40 |
| 570 | 565元至未滿 575元 | .80 | 21.20 |
| 580 | 575元至未滿 585元 | .80 | 22.00 |
| 590 | 585元至未滿 595元 | .80 | 22.80 |
| 600 | 595元至未滿 605元 | .80 | 23.60 |

| 稅 級 | 每月平均所得額 | 稅 率 | 每月應納稅額 |
|-----|--------------|------|--------|
| 610 | 605元至未滿 615元 | 1.00 | 24.60 |
| 620 | 615元至未滿 625元 | 1.00 | 25.60 |
| 630 | 625元至未滿 635元 | 1.00 | 26.60 |
| 640 | 635元至未滿 645元 | 1.00 | 27.60 |
| 650 | 645元至未滿 655元 | 1.00 | 28.60 |
| 660 | 655元至未滿 665元 | 1.00 | 29.60 |
| 670 | 665元至未滿 675元 | 1.00 | 30.60 |
| 680 | 675元至未滿 685元 | 1.00 | 31.60 |
| 690 | 685元至未滿 695元 | 1.00 | 32.60 |
| 700 | 695元至未滿 705元 | 1.00 | 33.60 |
| 710 | 705元至未滿 715元 | 1.20 | 34.80 |
| 720 | 715元至未滿 725元 | 1.20 | 36.00 |
| 730 | 725元至未滿 735元 | 1.20 | 37.20 |
| 740 | 735元至未滿 745元 | 1.20 | 38.40 |
| 750 | 745元至未滿 755元 | 1.20 | 39.60 |
| 760 | 755元至未滿 765元 | 1.20 | 40.80 |
| 770 | 765元至未滿 775元 | 1.20 | 42.00 |
| 780 | 775元至未滿 785元 | 1.20 | 43.20 |
| 790 | 785元至未滿 795元 | 1.20 | 44.40 |
| 800 | 795元至未滿 805元 | 1.20 | 45.60 |
| 810 | 805元至未滿 815元 | 1.40 | 47.00 |
| 820 | 815元至未滿 825元 | 1.40 | 48.40 |
| 830 | 825元至未滿 835元 | 1.40 | 49.80 |
| 840 | 835元至未滿 845元 | 1.40 | 51.20 |
| 850 | 845元至未滿 855元 | 1.40 | 52.60 |
| 860 | 855元至未滿 865元 | 1.40 | 54.00 |
| 870 | 865元至未滿 875元 | 1.40 | 55.40 |
| 880 | 875元至未滿 885元 | 1.40 | 56.80 |
| 890 | 885元至未滿 895元 | 1.40 | 58.20 |
| 900 | 895元至未滿 905元 | 1.40 | 59.60 |

| 稅 級 | 每月平均所得額 | 稅 率 | 每月應納稅額 |
|------|----------------|------|--------|
| 910 | 905元至未滿 915元 | 1.60 | 61.20 |
| 920 | 915元至未滿 925元 | 1.60 | 62.40 |
| 930 | 925元至未滿 935元 | 1.60 | 64.40 |
| 940 | 935元至未滿 945元 | 1.60 | 66.00 |
| 950 | 945元至未滿 955元 | 1.60 | 67.60 |
| 960 | 955元至未滿 965元 | 1.60 | 69.20 |
| 970 | 965元至未滿 975元 | 1.60 | 70.80 |
| 980 | 975元至未滿 985元 | 1.60 | 72.40 |
| 990 | 985元至未滿 995元 | 1.60 | 74.00 |
| 1000 | 995元至未滿 1005元 | 1.60 | 75.60 |
| 1010 | 1005元至未滿 1015元 | 1.80 | 77.40 |
| 1020 | 1015元至未滿 1025元 | 1.80 | 79.20 |
| 1030 | 1025元至未滿 1035元 | 1.80 | 81.00 |
| 1040 | 1035元至未滿 1045元 | 1.80 | 82.80 |
| 1050 | 1045元至未滿 1055元 | 1.80 | 84.60 |
| 1060 | 1055元至未滿 1065元 | 1.80 | 86.40 |
| 1070 | 1065元至未滿 1075元 | 1.80 | 88.20 |
| 1080 | 1075元至未滿 1085元 | 1.80 | 90.00 |
| 1090 | 1085元至未滿 1095元 | 1.80 | 91.80 |
| 1100 | 1095元至未滿 1105元 | 1.80 | 93.60 |
| 1110 | 1105元至未滿 1115元 | 2.00 | 95.60 |
| 1120 | 1115元至未滿 1125元 | 2.00 | 97.60 |
| 1130 | 1125元至未滿 1135元 | 2.00 | 99.60 |
| 1140 | 1135元至未滿 1145元 | 2.00 | 101.60 |
| 1150 | 1145元至未滿 1155元 | 2.00 | 103.60 |
| 1160 | 1155元至未滿 1165元 | 2.00 | 105.60 |
| 1170 | 1165元至未滿 1175元 | 2.00 | 107.60 |
| 1180 | 1175元至未滿 1185元 | 2.00 | 109.60 |
| 1190 | 1185元至未滿 1195元 | 2.00 | 111.60 |
| 1200 | 1195元至未滿 1205元 | 2.00 | 113.60 |

| 稅 級 | 每月平均所得額 | 稅 率 | 每月應納稅額 |
|------|---------------|------|--------|
| 1210 | 1205元至未滿1215元 | 2.00 | 115.60 |
| 1220 | 1215元至未滿1225元 | 2.00 | 117.60 |
| 1230 | 1225元至未滿1235元 | 2.00 | 119.60 |
| 1240 | 1235元至未滿1245元 | 2.00 | 121.60 |
| 1250 | 1245元至未滿1255元 | 2.00 | 123.60 |
| 1260 | 1255元至未滿1265元 | 2.00 | 125.60 |
| 1270 | 1265元至未滿1275元 | 2.00 | 127.60 |
| 1280 | 1275元至未滿1285元 | 2.00 | 129.60 |
| 1290 | 1285元至未滿1295元 | 2.00 | 131.60 |
| 1300 | 1295元至未滿1305元 | 2.00 | 133.60 |
| 1310 | 1305元至未滿1315元 | 2.00 | 135.60 |
| 1320 | 1315元至未滿1325元 | 2.00 | 137.60 |
| 1330 | 1325元至未滿1335元 | 2.00 | 139.60 |
| 1340 | 1335元至未滿1345元 | 2.00 | 141.60 |
| 1350 | 1345元至未滿1355元 | 2.00 | 143.60 |
| 1360 | 1355元至未滿1365元 | 2.00 | 145.60 |
| 1370 | 1365元至未滿1375元 | 2.00 | 147.60 |
| 1380 | 1375元至未滿1385元 | 2.00 | 149.60 |
| 1390 | 1385元至未滿1395元 | 2.00 | 151.60 |
| 1400 | 1395元至未滿1405元 | 2.00 | 153.60 |
| 1410 | 1405元至未滿1415元 | 2.00 | 155.60 |
| 1420 | 1415元至未滿1425元 | 2.00 | 157.60 |
| 1430 | 1425元至未滿1435元 | 2.00 | 159.60 |
| 1440 | 1435元至未滿1445元 | 2.00 | 161.60 |
| 1450 | 1445元至未滿1455元 | 2.00 | 163.60 |
| 1460 | 1455元至未滿1465元 | 2.00 | 165.60 |
| 1470 | 1465元至未滿1475元 | 2.00 | 167.60 |
| 1480 | 1475元至未滿1485元 | 2.00 | 169.60 |
| 1490 | 1485元至未滿1495元 | 2.00 | 171.60 |
| 1500 | 1495元至未滿1505元 | 2.00 | 173.60 |

| 級 | 每月平均所得額 | 稅率 | 每月應納稅額 |
|------|---------------|------|--------|
| 1510 | 1505元至未滿1515元 | 2.00 | 175.60 |
| 1520 | 1515元至未滿1525元 | 2.00 | 177.60 |
| 1530 | 1525元至未滿1535元 | 2.00 | 179.60 |
| 1540 | 1535元至未滿1545元 | 2.00 | 181.60 |
| 1550 | 1545元至未滿1555元 | 2.00 | 183.60 |
| 1560 | 1555元至未滿1565元 | 2.00 | 185.60 |
| 1570 | 1565元至未滿1575元 | 2.00 | 187.60 |
| 1580 | 1575元至未滿1585元 | 2.00 | 189.60 |
| 1590 | 1585元至未滿1595元 | 2.00 | 191.60 |
| 1600 | 1595元至未滿1605元 | 2.00 | 193.60 |
| 1610 | 1605元至未滿1615元 | 2.00 | 195.60 |
| 1620 | 1615元至未滿1625元 | 2.00 | 197.60 |
| 1630 | 1625元至未滿1635元 | 2.00 | 199.60 |
| 1640 | 1635元至未滿1645元 | 2.00 | 201.60 |
| 1650 | 1645元至未滿1655元 | 2.00 | 203.60 |
| 1660 | 1655元至未滿1665元 | 2.00 | 205.60 |
| 1670 | 1665元至未滿1675元 | 2.00 | 207.60 |
| 1680 | 1675元至未滿1685元 | 2.00 | 209.60 |
| 1690 | 1685元至未滿1695元 | 2.00 | 211.60 |
| 1700 | 1695元至未滿1705元 | 2.00 | 213.60 |
| 1710 | 1705元至未滿1715元 | 2.00 | 215.60 |
| 1720 | 1715元至未滿1725元 | 2.00 | 217.60 |
| 1730 | 1725元至未滿1735元 | 2.00 | 219.60 |
| 1740 | 1735元至未滿1745元 | 2.00 | 221.60 |
| 1750 | 1745元至未滿1755元 | 2.00 | 223.60 |
| 1760 | 1755元至未滿1765元 | 2.00 | 225.60 |
| 1770 | 1765元至未滿1775元 | 2.00 | 227.60 |
| 1780 | 1775元至未滿1785元 | 2.00 | 229.60 |
| 1790 | 1785元至未滿1795元 | 2.00 | 231.60 |
| 1800 | 1795元至未滿1805元 | 2.00 | 233.60 |

| 稅 級 | 每月平均所得額 | 稅 率 | 每月應納稅額 |
|------|---------------|------|--------|
| 1810 | 1805元至未滿1815元 | 2.00 | 235.60 |
| 1820 | 1815元至未滿1825元 | 2.00 | 237.60 |
| 1830 | 1825元至未滿 835元 | 2.00 | 239.60 |
| 1840 | 1835元至未滿1845元 | 2.00 | 241.60 |
| 1850 | 1845元至未滿1855元 | 2.00 | 243.60 |
| 1860 | 1855元至未滿1865元 | 2.00 | 245.60 |
| 1870 | 1865元至未滿1875元 | 2.00 | 247.60 |
| 1880 | 1875元至未滿1885元 | 2.00 | 249.60 |
| 1890 | 1885元至未滿1895元 | 2.00 | 251.60 |
| 1900 | 1895元至未滿1905元 | 2.00 | 253.60 |
| 1910 | 1905元至未滿1915元 | 2.00 | 255.60 |
| 1920 | 1915元至未滿1925元 | 2.00 | 257.60 |
| 1930 | 1925元至未滿1935元 | 2.00 | 259.60 |
| 1940 | 1935元至未滿1945元 | 2.00 | 261.60 |
| 1950 | 1945元至未滿1955元 | 2.00 | 263.60 |
| 1960 | 1955元至未滿1965元 | 2.00 | 265.60 |
| 1970 | 1965元至未滿1975元 | 2.00 | 267.60 |
| 1980 | 1975元至未滿1985元 | 2.00 | 269.60 |
| 1990 | 1985元至未滿1995元 | 2.00 | 271.60 |
| 2000 | 1995元至未滿2005元 | 2.00 | 273.60 |

備註：1. 餘以此類推，均照每十元課稅二元計算。

2. 每月所得之超過額不滿五元者，其超過額部分免稅。五元以上者，以十元計算。

(C) 第三類證券存款所得稅徵收須知

- (一) 公債包含中央或地方政府發行之債票庫券證券債券。
- (二) 股票利息以股份有限公司及股份有限公司之股息為限。
- (三) 存款利息包含左列各款。

- (1.) 銀錢業所收存款之利息。
- (2.) 銀錢業外其他營利事業所收存入款項之利息。
- (四) 銀錢業之稅款及銀錢業同業間或其本分支店間之往來款項其所生之利息應歸入營業收項下計算每須由支付利息機關代為扣繳所得稅。
- (五) 銀錢業外其他營利事業本店與分支店之資本及營業非完全獨立者其本分支店間往來款項之利息準用前項規定。
- (六) 凡證券所生之利息不適用暫行條例第二條第三款免稅各規定。
- (七) 各級政府機關存款應用本機關之戶名並由收受存款機關報明當地主管徵收機關核准免稅其不用本機關戶名存入者應於四月一日前改正之。
- (八) 在公務員儲蓄條例未公布施行前各機關已舉辦之公務員儲蓄具有強制性質者適用暫行條例第二條第三款(丑)目之免稅規定。
- (九) 勞工儲蓄金依照二十五年十二月十八日行政院公布之工人儲蓄暫行規程辦理者為限。
- (十) 教育慈善機關或團體以依關係法令經向主管官署立案者為限。
- (十一) 非教育之機關團體或個人寄存專款作為獎學基金并定有保管辦法並報明主管官署者屬同教育機關或團體之基金存款免予課稅。

- (十二) 教育慈善機關或團體之基金存款應用本機關或團體之戶名於存款時提出確實證明文件報告當地主管征收機關核准後通知收受存款機關免扣利息所得稅在未核准前各收受存款機關應先行扣稅俟核准後由納稅義務者逕向主管征收機關申請退稅其以前存入或不用本機關團體之戶名者應於四月一日前補報或改正之逾期不補報或不改正者以普通存款論。
- (十三) 教育儲金以定期儲蓄金為限其未到期前提用或變更改用途者應追繳其應納之所得稅。
- (十四) 教育儲金人應於開始儲金前依照規定之免稅申請書格式填寫并取其二人以上之負責證明報告當地主管征收機關核准後通知其儲蓄機關免予課稅負責證明人應詳開住址及門牌號數
- (十五) 前項辦法由各地主管征收機關公告之其在公告前存入者應照前項手續於公告日起一個月內填表補報逾期不報者以普通存款論。
- (十六) 教育儲金應以儲金人所立每個受益人之戶頭為單位如同一受益人有數個戶頭其利息之總額滿百元者仍應課稅。
- (十七) 壽險被保險人滿期領受之保險金額超過保險費總額者其超過部分視同為存款利息之所得照條例第六條稅率課稅但勞工保險金額免予課稅。
- (十八) 支付公債利息之機關應於每屆付息時在所得息金總額內先扣百分之五十所得稅款繳送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關製取收據並填具第三類甲種所得額報告表報告當地

主管征收機關。

(十九)發行公司債之股份有限公司應於每屆交付利息時在所得息金總數額內先扣百分之五十所得稅款交送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關取收據並填具第三類乙種所得額報告表報告當地主管征收機關。

(二十)股份有限公司之董事或股份兩合公司之無限責任股東應於每屆發給股息時在所付息金總額內先扣百分之五十所得稅款交送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關取收據並填具第三類丙種所得額報告表報告當地主管征收機關。

(二十一)收受存款之行號應於每次結算利息時在息金內先扣百分之五十所得稅款送當地中央銀行或其所委託之代收稅款機關取收據並填具第三類丁種所得額報告表報告當地主管征收機關。

(二十二)本須知第十七項規定保險金額之所得應由保險人於支付時按照前項手續扣繳所得稅并填具第三類戊種所得額報告表報告當地主管征收機關。

(二十三)扣繳公司債股息之機關於報告所得額時應照部定格式填具納稅義務人清單一併附報。

(四)財政部所得稅疑義解釋

用字第一號

附解釋

(一)第二類公務員薪給所得其應徵之所得稅是否由原給

關發薪時扣除彙送抑由應徵之本人直接繳送主管徵收機關

(二)如津貼特別辦公費等應否併計課稅

(三)以前中央黨部頒發之所得捐是否繼續照徵

答 復

(一)公務員薪給報酬所得稅應由直接支付機關於發薪時

扣除開單彙送當地經收稅款機關核收

(二)津貼一項屬於職務上之給與自應課稅特別辦公費一

項不能列於所得稅暫行條例第二類薪給報酬之內如

續所得稅時自不能併計課稅

(三)中央黨部徵收之所得捐經中常會議議決於政府舉辦

所得稅時停止徵收

解字第二號

請解釋

(一)原條例第三條第一款至第五款所訂所得合資本實額

百分之五，十五，二十，廿五等所謂合資本實額百

分之幾者是否即係合資收資本額百分之若干

(二)原條例第五條第一款所訂每月平均所得自三十元至

六十元者每十元課稅五分三十元本數是否課稅

第二條第二款子目規定每月平均不及三十元者免課

如二十九元九角九分九厘是否課稅

第五條各款每月平均所得所謂「平均」者以若干期

間為平均之標準是否以半年或一年

(三)第七條第一款「以純益額計算課稅」所謂純益是否將營利所得之全部除去經常一切開支及彌補損失(如折舊等)並提出公積金所餘之部分再行課稅

(四)第八條至第十一條僅規定報告於主管征收機關其應納稅款是否隨報告附送抑須俟第十三條及第十四條所訂調查後再行繳納其繳納辦法是否在施行細則內另有訂定。

公務員薪給均有定額其扣繳之稅款是否亦須調查後繳納抑逐月呈解主管征收機關

(五)原條例第二十條「不依期限繳納稅款主管征收機關得移請法院追繳」遍查原條例併無繳款期限之明文規定所謂不以期限繳納何所依據

修 復

(一)原條例第三條所稱「資本實額」施行細則第七條已有明文規定即照公司組織實在繳足之股金或其他組織實際投入之本金例如資本規定為二千元實收一千元實收一千元則總額一千元計算其營利所得不在課稅之列又所得合資本實額百分比為決定課稅之標準例如資本實額一百萬元每年所得純益額五萬元即合資本實額百分之五稅率為千分之三十。

(二)原條例第五條第一項第一款「每月平均所得自三十

元至六十元者每十元課稅五分」係連本數在內不及三十元者免課稅滿三十元者課稅五分」。

又第五條各款「每月平均所得」係指原條例第七條第二款「所得以年計者」而言即以一年所得之總額用十二除之其所得之數為每月之平均數。

(三)第一類純益額之計算方法係就營業年度收入總額內減除營業期間實際開支呆帳折舊盤存消耗公保及依法令規定之公積金以其餘額為純益額施行細則第十五條已明定之。

又公積金如係用於業務上其所生之利益應歸入收入總額內一併計算如存放於銀行或購買生息者則照第三類存款利息所得辦理。

(四)各類扣繳之所得稅及自繳之所得稅其繳款辦法施行細則第二十六條至第二十九條及第三十一條第三十二條均已明定。

又公營員薪給報酬之所得由直接支付之機關按月扣繳或經稅務機關。

(五)原條例第二十條所稱之繳納稅款期限在施行細則第二十六條已有明白規定。

附字第三號

附解釋

(一)如某公司資本總額十萬元每年所得為二萬六千元是

否依照第二類薪給報酬所得之計算方法征收抑依照條例第三條第五款全部課稅千分之一百計共課稅二千六百元

批 復

- (一)所得稅暫行條例第一條第一類各項營利事業除內項所得不能按照資本額計算者外均按第三條規定為課稅標準至資本實額及純益額之計算方法施行細則第七條及第十五條已有規定

解字第四號

簽請轉呈：行政院解釋國立及省立縣立學校之教員職員及地方自治團體之議員職員又中央及各級黨部之委員職員及其附屬機關之人員應否作為公務人員其薪給報酬是否一律征收所得稅

部座批：凡由國家及地方金庫支給之薪俸者均為應交所得稅之公務人員

解字第五號

陳明五難三點

- (一)同業存款須課利息稅而在票據交換所又須課稅是一款兩稅負擔過重
- (二)整存整付整存零付及零存整付各種存款之利息計算均係預定如逐次扣繳其結果與表列不符甚或困難
- (三)存戶存款期限參差十月一日起徵則銀行對於各戶存款須於九月底結算一次手續過於繁重

擬批解

- (一)同業存款之利息可歸入第一類營利所得頭下一併計算與票據交換所之利息本屬兩事並無複稅之弊
- (二)整存整付整存零付及零存整付各種存款照施行細則均於結算時扣繳所得稅亦不發生問題
- (三)銀行對於各戶存款本係按月結算一次惟不計利息十月一日起徵後在本年年終結算時將各款利息分割計算手續並不繁重且施行細則定有千分之五獎勵金於營業亦不發生影響

第六號

請解釋

- (一)所得稅暫行條例第二條第三項實款規定教育慈善機關或團體之基金存款免納所得稅如上項機關或團體以公債作基金者其公債利息是否免納所得稅
- (二)公債付息之期在十月一日以前而持票人在十月一日以後始來領取應否徵收所得稅
- (三)公債利息每六個月付給一次如持票人應得之債息有一部份係在十月以前應得者其所得稅是否按開繳之日起就十月一日以後應得之債息計算徵收
- (四)凡持票人以未到期之公債息票向銀行請求貼現者應否預扣如在十月一日以前貼現者應否向貼現人追繳所得稅

答 復

- (一)查條例第二條第三項寅款之免稅規定立法意旨為提倡教育慈善事業公債利息與存款利息性質固有不同，但若同為提倡教育慈善事業之基金，自應一律待遇，方屬公允。惟公債利息所得稅係由支付機關於付息時扣繳，故如教育慈善機關或團體以公債充作基金者，應准其提出相當證明文件向所得稅事務處聲請退稅。
- (二)查公債利息所得稅自十月一日起徵，若付息期在十月一日以前而持票人在十月一日以後始來領息，亦不課稅。
- (三)所得稅係自十月一日起徵，自應就十月一日起所得之息金計算課稅。
- (四)凡持票人以未到期之公債息票向銀行請求貼現者，應就十月一日起所得之息金部份預扣所得稅，如在十月一日以前貼現者，應向貼現人追繳應納之所得稅。

解字第七號

請解釋

本年七月二十一日國民政府公佈之所得稅暫行條例第二條規定第二類所得如殘廢者勞工及無力生活者之撫卹金、養老金及贍養費免納所得稅，而本年九月廿二日行政院公佈之所得稅暫行條例施行細則第十六條則認養老金退職金等為第二類薪給報酬之所得，仍應徵收所得稅，則本局貴

工之養老金究應依暫行條例免於徵納所得稅抑或施行細則仍須徵收再暫行條例免納所得稅有殘廢及無力生活字樣是否須具有上列條件之下一方得享受免稅權利惟無力生活應以何種程度為標準

答 覆

- (一)所得稅暫行條例第二條第二項丑款係規定公務人員免稅範圍卯款「殘廢者勞工及無力生活者之撫卹金養老金贍養費」係規定自由職業者及其他從事各業者所得免稅之範圍施行細則第十六條第一項規定之養老金退或金係指公務人員之所得而言在條例第二條第二項丑款對於公務人員養老金並無免稅規定自應課稅至公務機關及官營事業之夫役工人不屬於公務人員之範圍應適用自由職業者及其他從事各業者之免稅規定其養老金之所得不予課稅
- (二)所得稅暫行條例第二條第二款卯項所稱「殘廢者勞工及無力生活者」係列舉規定即上列三種之人有撫卹金養老金贍養費所得之一或二以上者免予課稅至無力生活之程度以失去工作能力經確實之證明者為準
- (三)所得稅暫行條例所稱之撫卹金在公務人員祇以因公傷亡者為限在自由職業者及其他從事各業者則凡因工作而病傷殘廢死亡損失所得之給予金費屬之

解字第八號

電 詢：航空獎券中獎金應否征課所得稅

答 復：應按照一時營利事業之所得課稅

解字第九號

請解釋

(一)查敵省所屬各機關公務員俸薪均支毫洋多有以八折支發所得稅是否照實支數扣繳毫洋

(二)月薪支毫洋是否照市價折合國幣達三十元以上者始繳稅

電 復

(一)查公務人員薪俸折扣發給者應先就已發實額之稅率計算課稅至補發時再與已發部分合併計算補繳稅款

(二)貴省公務員薪俸如係以毫洋計算者即應先按現行加五定率折成國幣再依條例第五條所定稅率按國幣課稅如折合後不足國幣三十元者自不在課稅之列

解字第十號

請解釋

航空公債建設獎券金及中央儲蓄會獎金等得獎人是否繳納所得稅查所得稅條例中並無明文規定其性質既不屬於第三類儲蓄存款項中更非第一類營利事業所能包涵是否繳稅無從依據

批 復

查航空公路建設獎券中獎金屬於一時營利事業之所得應照所得稅暫行條例第四條規定稅率徵稅儲蓄會中央獎金屬於第三類存款利息之所得應按照同條例第六條規定稅率課稅

解字第十一號

請解釋

所得稅暫行條例第三類所指之存款有無一定範圍除銀行錢莊等以存款名義向外吸收之款項外其他普通商店及個人間之變象存款(貸款)所得利息是否亦在征課之列又所稱業務負責人除經理人外其他辦事人員是否亦包括在內

咨 復

查所得稅暫行條例第三類凡稱存款者係指行莊收受各項存儲生息之款而言其他普通商店及個人間之變象存款(貸款)如係貸放生息為目的者其所得之利息自應課稅至業務負責人係指公司行號工廠之董事長總經理副經理協理或店主駁主等而言

解字第十二號

請解釋

- (一)查所得稅暫行條例第一條第二類薪給報酬所得內或
其他從事各業者之薪給報酬所得稅對於工人所得工資是否包括在內
- (二)工人向以按日計工按工給資如工作緊要有加單工費

工不等亦有曠工扣資者其所得工資月既不一征收甚感困難是否可予免徵或有其他辦法

(三)再查條例第五條第二項「每月所得之超過額不滿五元者其超過部分免稅五元以上者以十元計算」如所得之總額適合五元整數者是否免稅

(四)本廠有鑄籍技師一人其薪給應否同負納稅之義務

答 復

(一)工人所得工資屬於第二類其他從事各業者薪給報酬之所得從二十六年一月一日起征

(二)工人薪給係按日計工按工給費者不問其加工減工如每月所得工資之總額已滿三十元者即應由直接支付所得之機關長官按月扣繳所得稅

(三)條例第五條第二項「每月所得之超過額不滿五元者其超過部分免稅五元以上者以十元計算」云云所謂五元以上者係連零數而言即適合五元整數者即應照十元課稅至所得稅額之計算方法應照本處製定之「第二類所得每月納稅額計算表」計算之

(四)凡在中華民國中央或地方政府及其所附屬之機關服務者不問其為中華民國國民或外國人民其職務上之所得均應按照第二類公認人員薪給報酬之所得征收所得稅

展字第十三號

請解釋

勤務加給是否准予征收所得稅若應征收所得稅時是否與
額領薪俸合併計算稅款抑分開扣繳

答復

查勤務加給亦屬於薪給報酬範圍應與原領薪俸合併計算
所得額依率課稅

解字第十四號

請解釋

關於公務人員薪給報酬所得額平均二字及中途發生人事
變遷之課稅方法

又提成經費機關人員俸給既無一定且薪給與辦公費不分
應如何課稅

電復

查平均二字之解釋及發生變遷之課稅方法前經本部主管
處擬訂計算方法函送在案

查辦公費須造冊據核如並無報銷者即係薪酬之所得應
就全年或一定期間內以所得之總額計算課稅

解字第十五號

請解釋

公務人員薪給以外之補助費是否亦須合併計算課稅

函復

查公務人員薪給以外之補助費為其職務上之所給與亦屬

報酬之一種自應合併薪給計算課稅

解字第十六號

請解釋

駐外武官交際費性質似非薪給可比應否免徵所得稅

函 復

查駐外武官交際費既非薪給可比而其性質又非屬於報酬之範圍依法自可免稅

解字第十七條

請解釋

查本局因工作緊張在規定時間以外猶繼續辦公故每月津貼辦事人員膳費此項津貼應否視為職務上所得之給與金併計課稅

函 復

查膳費津貼既緣職務而生即屬於職務上所得給予金之一種自應與薪額並計課稅

解字第十八號

請解釋

公務員因公給與之房租伙食津貼以及快馬費車費之類應否一律征課所得稅

函 復

查所得稅暫行條例施行細則第十六條第一款內規定公務人員職務上所得之給與金均在課稅之列津貼係職務上所

得給獎金之一種應與新額合併計稅

解字第十九號

請解釋

碼頭工會理監事職員等所領生活費用應否視作公務員薪給報酬之所得

函復

查碼頭工會理監事職員等所領之生活費不屬於公務員薪酬之範圍應俟二十六年一月一日自由職業及其他從事各業者之所得稅起征時再行課稅

解字第二十號

呈請

規定人壽保險及各種保險之保險費與保險金充在所得稅

批復

查所得稅暫行條例係採分類課稅法並於各類所得中分別規定免稅範圍至個人之各項生活費用皆不予減除不惟保險費用一項為然至所得各節核與現行制度系統不同所請應無庸議

解字第二十一號

請解釋

本部前為籌建浙贛鐵路玉甯段及南萍段先核發行第一二兩期鐵路建設公債其中一部份為備商材料墊款擔保且此種抵押公債到期息金已完全作償還墊款本息持票人並

無所得究竟是否課稅

答 復

查公債利息所得稅款依法一律由付息機關於付給或領取利息時代為扣繳放無論持票者係屬機關抑或個人均應繳納至所謂抵押公債之到期息金雖已完全作為償還墊款本息但既有付息事實自有領受付息利益之主體依照所得稅條例細則各規定自尚不在免繳之列

解字第二十二號

請解釋

- (一)查收回廣東粵漢鐵路公債於民國十九年一月一日發行其利息定為週年二厘以每年六月十二月為給付之期係六個月為一期期滿給息現所得稅規定自本年十月份所得債息徵稅須俟本年十二月三十一日開派第十四期即本年七月至十二月之債息方易征收似又須劃出七月至九月應得債息免予徵稅
- (二)查本部債券內分百元四十元四元共三種年息僅得二厘分兩期給發券額既小利息復微倘照所得稅暫行條例第六條規定稅率為千分之五十則百元券每期債息僅征五分四十元券僅徵稅二分至四元券每期債息僅徵稅二厘為數甚微勢必用銅元找兌而粵省銅元市價無定計算每成困難手續亦甚繁瑣伏查所得稅暫行條例第二條第二項所得每月平均不及三十元者免稅第

四條第一類所得不滿一百元者免稅均係表示寬大屏除繁苛本路公債既有特殊情形可否比照酌予減稅

- (三)本路公債原以大洋為本位惟粵省向用小洋故十九年開派債息時奉准暫照時值以小洋加二五伸合大洋派息邇來大洋時值變更與小洋比例已照加五伸算粵省各種稅收均照此辦理本路給發債息尙沿其舊尙沿用加二五派息辦法則征收所得稅時又須照小洋加二五伸合大洋以歸一致然解繳稅款與各機關辦法歧異恐與財部統一章制或有抵觸

查復

- (一)開征以前到期之債息不予課稅開征以後到期之債息亦從開征之日計算至開征前應發給之債息於開征後補領者不在征課範圍
- (二)所得稅之計算至分位為止分位以下四捨五入業經分別函各通知在案嗣後征收稅款自應依照辦理凡不及五厘者免征滿五厘者照一分征收似不應因稅款甚微或手續繁瑣而有所變更至公債利息之所得暫行條例無免稅額之規定自不能比照第四條第一類所得不滿一百元者免稅之規定酌予免稅
- (三)所得稅款之征收係按法幣計算該項公債派息時如為法幣即應照法幣之數額依律課稅不發生折算問題如係仍照向例申合毫洋派息則於計算所得額及納稅額

時仍應按現行加五定率折成法幣再依條例第五條所定稅率按法幣課稅

解字第二十三號

請解釋

- (一) 不動產買賣公售價超過原契價值者應否課征所得稅是否屬於第一類丙項所得
- (二) 以法團名義籌款之游藝會其所得是否除提撥法團外始作純益課稅
- (三) 法人團體或個人所開之金石書畫展覽會售價所得應否按照第一類丙項課稅

電 復

- (一) 不動產買賣之所得不予課稅但須不以地產之買賣為營利之事業者為限
- (二) 以法團名義籌款之游藝會其所得除去必要開支外所提撥法團之部份如用於公益或慈善事業者應予免稅就其餘額照條例第四條稅率課稅
- (三) 法人團體或個人所開之書畫展覽會其售價所得之一部或全部如不用於公益或慈善事業而歸屬於法人團體或私人者應就其一部份或全部依照條例第四條計算課稅

解字第二十四號

請解釋

所得稅暫行條例第二條二項實目小專教職員之薪給免納

所得稅查公務員之範圍及其薪給報酬所得稅額計算方法說明第一項三目國立及省市縣立學校之教職員均屬於公務人員之範圍市立小學校教職員是否適用暫行條例第二條二項黃目免納所得稅

咨 復

查公務人員之範圍及其薪給報酬所得稅額計算方法說明第一項三目之規定係指中等以上學校教職員而言凡小學以及與小學類似之民衆學校教職員無論公立或私立其薪給報酬所得稅均在免稅之列

解字第二十五號

(甲) 上海市蛋業同業公會請解釋

- 一、供給職員膳宿費是否照薪給所得課稅不供膳宿之職員於薪給外另津貼房金飯金是項津貼是否亦與薪給併計課稅
- 二、津貼因公務上所耗車資應酬費等是否與薪給併計課稅抑係免稅
- 三、私人所用之汽車夫廚司等每月薪給是否應征所得稅

(乙) 上海市西顏料業同業工會請解釋

- 一、各商號之決算期以每年三月一日起至翌年二月底止不以歷年為限如二十五年三月一日至二十六年二月底止決算盈餘為一萬二千元二十五年

應毋庸納稅二十六年既應繳納是否以平均每月一千元計算而以二千元為盈餘額計算課稅假如二十六年一二兩月無盈餘或有虧蝕然年度決算為盈餘是否可以免納

二、所得稅暫行條例第二章稅率規定為所得合資本實額百分之五以上者規定其課稅率如不足百分之五者是否免稅

三、某商號其總號設於甲地分號設乙地支號設丙地店號名稱相同其資本則各立營業盈餘亦各結如支號盈餘亦移送分號而總計之分號之盈餘又移送總號則所得稅應如何計算繳納

答 復

(甲)上海市蛋業同業公會

- 一、依工商業習慣勞工低級店夥向由僱主供給膳宿故凡勞工每月薪酬不及三十元者其僱主供給之膳宿暫可免稅其餘則一律課稅。
- 二、職工因業務所領之費用其每次工作按實支付者不屬薪給範圍應免課稅。
- 三、汽車夫廚司每月薪酬所得滿三十元者由僱主扣稅。

(乙)上海市西顏料業同業公會。

- 一、營利事業每年決算一次決算期由營業者自行決

定條例細則均無明文限制如自本年三月一日起則至翌年二月底爲一營業年度就此一年內營利純益額計稅惟所得稅起征之第一年其營業年度開始日期在二十五年終了日期在二十六年一月一日以後者就二十六年一月一日起之營利所得照征收須知草案第七項規定計課如無所得自應免課。

- 二、依照所得稅暫行條例第三條之規定凡所得合資本實額不及百分之五者自不課稅。
- 三、本店與分支店之資本及營業係完全獨立者則分別計算其所得額如分支店之資本係由本店劃撥而盈虧之總結算仍歸本店者則不能認爲資本及營業係完全獨立其所得自不能適用分別計算之規定。

解釋第二十六號

源處轉來中華書局請解釋

- (一)各地學者常以著譯書稿交書局印行有一次付清稿費者有視銷數多寡照定價提成作版稅者每年各書業約計三四十萬元在歐美各國關於文化收入之所得常有免抽之規定我國所得稅暫行條例並無明文如須徵稅是否認爲自由職業由著譯者自行呈報蓋書局對該著作究係若干時完成既不割斷而該著譯人另有若干收

入亦不知悉似不應由當局代扣所得稅。

(二) 敝公司於民國九年為提倡勞工儲蓄及身家家屬得所
 願發起組織儲蓄壽險團並呈准上海市社會局備案
 查所得稅暫行條例第二條二項(卯)款勞工之撫卹養
 老贍養金均在免稅之列三項(五)款勞工之法定儲蓄
 金亦根據此點敝同人所組織之儲蓄壽險團其附屬之
 儲蓄部似應免納所得稅。

(三) 查敝公司規定職員職工無論月論件每屆結賬後如
 有盈餘提出百分之五為獎金再提百分之十為花紅兩
 數合併分派總數少約貳萬餘元多則四五萬元而分派
 者千餘人如作為每月平均收入計且多數職工工資每
 月為二十八元本不應課則分派花紅後每月平均合
 到三十元計算課稅甚覺複雜擬請將花紅獎金照股息
 例由公司依花紅獎金總數扣百分之五十繳納所得
 稅先扣後分計算簡便且勞動所得花紅與資本所得之
 股息同納所得稅半分之五十在稅則上似尚無不合。

(四) 商業習慣在商務上常向銀行錢莊或商號個人借貸款
 項有抵押借款與無抵押借款短期借款往來透支等名目此
 種借款利息應否由債務人扣繳所得稅或由放款者
 自就權利所得繳納所得稅查暫行條例亦無規定。

總局解答

(一) 暫行條例第一條七款所謂自由職業者及其他從事各

業者薪給報酬之所得係指由於雇傭關係直接從事勞務之所得而言書局向著作人購置著作作品如雙方在事前曾有約定者其雇傭關係雖已成立則其所得應屬於薪給報酬之範圍則支付所得者應按照施行細則第二十六條第二款及第二十七條第三款規定手續扣繳所得稅又一人在同一處所有二種以上之稿費者應就其各該月所得之總額併計課稅其不在同一處所者則分別計算課稅至著作人自動向書局投稿或以稿件交書局印行其收取之稿費或版稅既無雇傭關係亦非直接從事勞務之所得自不屬薪給報酬之範圍亦不屬第一類營利事業之所得依法不予課稅。

(二) 暫行條例第二條三款(丑)目規定免稅之勞工法定儲蓄金以按照二十五年十二月十八日行政院公布施行之工人儲蓄暫行規程辦理者為限又工人人身保險之費用准在薪給報酬之內扣除之。

(三) 職員職工花紅係屬於第二類薪給報酬所得與第三類股票利息之所得性質截然不同所請照股息課稅千分之五十一節於法不合礙難照准。

(四) 銀行錢莊向商號放款其利息應歸入銀行錢莊之收益項下一併計算課稅不另課利息所得稅至商號與商號與個人間之貸款其利息之所得應由支付利息之商號依法扣繳所得稅案經本館第一二一四號咨復貴

徽省政府有案。

解字第二十七號

滬辦事處准大滬娛樂股份有限公司請解釋

舞女既非舞場僱用亦不支薪俸惟其假座舞場自由營業舞場以其伴舞之所得各半均分故舞女不受舞場之僱用亦非舞場之職員又音樂師女伶如音樂師有折賬者有支薪給者是否均為自由職業團體。

本處解答

查舞女伴舞或音樂師女伶獻技其所得均出於直接從事勞務而來故不問其是否為舞場所僱用或自由營業亦不問其支給薪俸抑或定折賬均應由其收受所得之處所於分派或支付時照其他從事各業者薪酬之所得就其每月所得之總額扣繳所得稅。

解字第二十八號

滬辦事處轉來上海世界書局請解釋

(一)敝局撥資設立各分支局之營業既為總局之一部份牌號相周或不同但盈虧亦歸總局併計在分支局互有盈虧之際按照須知草案第二則風開非獨立營業第將來年度結算當以總局之盈虧為標準各就地分支局歸時有盈餘似無再重繳納所得稅。

(二)敝局與他人合資設立之分局年度結算時各該存盈應照資本互為別分之物照所得稅法繳納稅款為結算

時設有盈餘則於照所得額納稅時似應將已與他人合繳稅額部份比例扣除以免重複。

- (三) 敝局對於各部僱職工薪資在滬者當按月代為扣繳惟各分支局之職工其按月所得額應在納稅之列者應各就地分別繳納或由總局彙同繳納。
- (四) 擬定各職工每月扣繳所得稅之數額表一種以備各部查照扣繳表中所列數字是否適當。
- (五) 各職工之所得按月扣繳其每人應給予之收據向貴處具領填用抑由敝局自製應用其格式有無規定。

總局滬處解答

- (一) 檢查設立之分支局如無施行細則第六條及第一類營利事業所得稅征收須知草案第二條之情事者在結算時自應與總局合併計算其盈虧。
- (二) 按草案第十三條之規定其已與他人合繳之所得稅自得比例扣除之。
- (三) 各分支局之職工薪資按月由分支局自行支付者其所得稅自應就地分別繳納無庸由總局彙轉。
- (四) 可參閱第二類薪金報酬所得稅征收須知草案及所附第二類所得每月納稅計算表。
- (五) 各職工按月扣繳之所得稅若欲給予收據可由貴局自行印製其格式亦無規定。

譯字第二十九號

滬總承兌轉米處有印單解釋

- (一)關於資產商品等之估價第一類須知內已有規定但在稅法施行前營利事業人已將其資產商品估至極低價或竟已不再作價稅法施行後因欲穩健其事業起見不願有所變更仍維以前舊狀投之於國家收稅並無不利是否准許其仍照舊價計算。
- (二)按現行稅例房地產收益不在課稅之列不以房地產為營利目的之公司商號而偶置有房地產者其收益列入收入總額後計算純益時是否將其房地產收益額剔除後課稅。
- (三)已經課稅之利息收入或其他已經課稅之附業收益列入純益內者是否可按照征收須知草案第十三項之規定得將已納之稅在應納額中扣除之。

滙處解答

- (一)已經低估之資產計算折舊時得以其法定使用年數減去已使用年數之餘額為估定耐用年數按其帳面餘價及規定折舊率計算之例如某廠於五年前購有鐵製機械一具原價五千元假定其帳面餘額現為三千元則計算折舊時其估定耐用年數不得少於十一年每年之折舊率不得高於二千元之千分之九十一。
- (二)房地產之收益如係營利性質者作為第一類營利事業不論不以房地產為營利目的之公司商號而有房地產之收益者此項收益亦應列入總額中。

(三)營業收益中已納之所得稅施行細則第十五條第一類
 既利事業所得稅征收須知草案第十三條之規定得在
 應納之所得稅額中扣除之。

解字第三十號

滬辦事處轉來上海市電機紡織廠業公會請解釋

- (一)如今年開辦之廠商於年終結算時生財折舊如何計算依
 照折舊表規定織網之織機是否屬於機械鑄製一類其
 計算方法第一年是否折舊千分之六十三又各廠對於
 機器生財已使用數年而從未折舊則今年結算時如何
 折舊。
- (二)甲廠備有機械及少數資本出貨歸乙莊銷售並由乙莊
 墊款購買原料(甲)年終盈餘如何結算(乙)又墊款利
 息所得如何結算是否亦屬千分之五十。
- (三)假使某廠資本五萬元公積金一萬元年終盈餘為五萬
 元則其所得稅是否以五萬元計算納千分之一百五十
 元。
- (四)甲廠在外設有現售部一類每日由甲廠供給貨物所有
 收入匯付甲廠雖店內常有存貨其存貨價額貼甲廠六
 厘利息年終盈餘如何結算。

再行解答

- (一)今年開辦之廠商於年終結算時其生財之折舊須按第
 一類營業所得稅征收須知草案第十四條之規定

照所付資產估計方法及折舊率計算表計算之織綢用織機若係材料者自應屬於機械織製一類計算折舊時其估定使用年數不得少于十六年其每年之折舊率不得超過原價千分之六十三或未折減餘額千分之一三四(見草案附表)各廠對於已使用數年而從未折舊之機械生財計算折舊時應按其估定使用年數(不得少于法定耐用年數)及法定折舊率計算之但其折舊提成年數以使用估定年數減去已使用年數之餘額為限例如某廠購有織製機械一具價\$1,600.00已使用四年但從未折舊其折舊計算時其估定使用年數為十六年其每年折舊率不得高於原價千分之六十三(\$100.00)但其折舊提成年限以十二年為限至於以前四年未曾折舊之價值\$400.00應於未分盈餘盈餘滾存或公積金科目付出現款以免使用年期限滿時帳上尚有剩餘價值。

- (二)甲莊備有機械及少數資本出貨歸乙莊銷售並由乙莊墊款購買原料其年終盈餘之結算應依雙方為根據如墊款為信子性質甲廠擔負固定利息甲乙之產貨品收受價格不定乙莊開支與甲廠併計時為甲廠之盈餘甲廠支付該款利息于乙莊時應扣除所得稅千分之五十

- (三)計算第一類應利事業所得稅時按施行細則第七條之

定規得以公積金三分之一併作資本計算但稱公積金者以公司法第一百七十條所規定者為限（見草案第五條第十一條）其稅率可參照暫行條例第三條所得合資本實額之百分數可由下列公式求得之：

$$\frac{\text{純利}}{\text{資本加三分之一公積金}} = \text{所得合資本實額百分數。}$$

(四)甲廠在外埠有現售部之設立其資本合計既不完全分立其純利自應併入總廠之盈餘計算之事實上存貨利息支付僅為該廠內部之會計處置不得在純利額扣除。

解字第三十一號

滬辦事處轉來上海市紙業同業公會請解釋。

譬如某商號之固定資本為壹萬元而平時營業所用之流通金約共五萬元其來源如下：

- 一、存項即「存款」五千元。
- 二、向銀錢業透支二萬五千元。
- 三、歷年積存之準備金壹萬元。
- 四、附本壹萬元。

滬滬解答

行號報告資本時資本以外之存款透支等項目不得作為資本至於公積金雖在會計第一類營業收入須知草案第五條第十一條之規定者在計算所得稅額時得以其三分之一併入資本計算至於附本一項如係不按營業之盈虧而有一定之盈

息者亦不得作為資本。

解字第三十二號

滬辦事處轉來王梓康請解釋

(一) 施行細則第七條第二項所稱之公積金對於普通合夥之商店似亦包括在內惟在第一類征收須知第五條及第十一條之規定則祇對於有限公司或股份兩合公司生效究屬如何請指示。

(二) 第一類征收須知第十三條規定「營業收益中已納之所得稅應於應納之所得稅額中扣除之」設某商號有存款利息收入時應納之稅已被扣除但在將來決算時是否在完納稅額中應將已被扣除之類減除又營業收益中是否須將已納之稅加入計算抑或將淨所得計算。

(三) 對於辦事人員支取之辦公車費是否有一定比例設支取之辦公費較月薪為大應如何辦理。

(四) 貼補職員之膳費房租及米價過高時之米貼是否須加入支額中完納所得稅。

滬總解答

(一) 施行細則第七條第二項所稱之公積金按第一類營利事業所得稅征收須知草案第五款及第十一款之規定以公司法第一百七十條所規定者為限普通之合夥商店其公積金一項法中既無規定自不應包括在內。

(二)營業收益中已納之所得稅在應納之所得稅額中扣除之但在計算所得稅額時其已納之稅款仍應加入已納稅之營業收益中計算之。

(三)非公務員之辦事人員支取之辦公舟車費之免稅以實報實銷者為限又按施行細則第十七條之規定自由職業者及其他從事各業者計算業務上之舟車旅費以受有報酬者為限並不得超過其各個報酬額百分之三十。

(四)貼補職員之膳費房貼及米價過高時之米貼等等按施行細則第十六條第二項及第二類薪給報酬所得稅征收須知草案第七款之規定應加入原支薪額計算課稅。

解字第三十三號

遞辦專處轉請解釋

從事工商業者亦有特別辦公費一項良以從事工商業領袖者薪給報酬本微而因執行公務所需各種額外開支為數頗鉅與公務人員特別辦公費所處情形正復相同能否援例免予列入第二類所得免予課稅。

本處答復

查從事工商業之領袖執行業務上必須支領之費用得準用第二類薪給報酬所得稅征收須知草案第四項規定免課但應以有報銷性質者為限。

解字第三十四號

山東辦事處請解釋

- (一)合夥純益課稅東夥分配息金花紅時是否仿照公司例再行課稅。
- (二)資本額不及二千元者與一時營利事業者所得同在一百元以上者一免一征似欠公平。

本處解答

- (一)查條例所稱之股息係指股份公司股票之股息而言合夥營業本不發行股票其店東分配之股息及紅利自不應課稅又店夥所得花紅係屬第二類報酬所得應由雇主依法扣繳。
- (二)第一類甲乙兩項營利事業資本不滿二千元不予課稅之規定原為維護小本經營之工商業而一時營利事業者屬臨時性質其資本又不確定大部份皆含有投機行為故重課其所得事關立法政策不涉及公平問題。

解字第三十五號

山東辦事處轉請解釋

- (一)龍口雜貨業同業公會所僱辦事員月薪二十元又有五同業公會無力單獨僱用職員附在本會內辦公每月又由五公會各津貼該辦事員四元共二十元總計月得四十元分之則不足三十元應如何計稅課稅。
- (二)又有辦事員在該會月薪十六元在其他法團兼差月薪

二十五元合計月得四十一元分之亦不足三十元應否
納稅。

本處解答

- (一)查薪酬之所得在二種以上時應合併計稅第二類征收須知草案第十六項已明白規定該會辦事員月薪與津貼為二種不同之所得自應合併計課。
- (二)在其他法團兼薪者亦應由納稅義務人自向其服務之兼職機關說明其所得額再由該兼職機關以其實得之數分別按成扣繳。

解字第三十六號

湖北辦事處請解釋

- (一)國立及省市縣立學校是否為政府機關其定期活期存款能否引用條例第二條三款子目規定。
- (二)同樣款目法定儲蓄金係指何項法規六河溝煤鐵廠職工儲蓄金是否列於本目規定。
- (三)各教育慈善機關應以何法證明以稅收充實。

本處解答

- (一)國立及省市縣立學校存儲銀行之定期活期存款可援用條例第三條子目之規定。
- (二)公務員儲蓄條例草案奉府令交立法院審議在條例未公布前如有公務員儲蓄條例草案奉准者可照儲蓄款目規定辦理又工人儲蓄暫行規程奉行政院委

布自可依據辦理。

- (三) 教育慈善機關或團體之基金存款可照第三類征收須知草案第五六兩項參酌辦理。

解字第三十七號

四川辦事處請解釋

- (一) 據中央儲蓄滄分會稱儲蓄中獎金照存款利息在稅率總會函因未獎外係移充儲款已由部處核准俟儲戶到期結算時再行扣繳其餘特獎及一二三四等獎均由總會彙總扣繳不由分支會經扣是否已奉鈞處核准。
- (二) 查條例第二條三項卯款規定免稅之教育儲金是否指個人教育儲金而言如其每年所征利息為二百元是否除去九十九元免征其餘一百零一元課稅抑仍照全數。
- (三) 鈞處銜電以普通商店存放行莊之款利息照扣所得稅將來純益課稅時扣除據滄市棉紗公會稱如年終結帳時營業虧損已扣之存款是否退還。
- (四) 據聚興銀行稱接滄電滄銀錢公會請將銀行錢莊扣繳存款利息手續費按千分之十計算仍由行莊彙還存款人一案已奉部令照准各省是否一律照辦。

本處解答

- (一) 查本處前准中央信託局函以未獎扣繳所得稅困難實多擬請俟儲戶滿期申領還本退稅時再行扣繳等語業

經呈奉部准其餘自特獎至末獎獎金均由總會統扣報
據國庫並由總領知中央信託局轉行辦理。

(二)教育儲金每年所得息金如已達百元以上即應就其全
數徵稅。

(三)普通商店存放行莊之存款利息如年終結帳時營業部
有虧損或所已扣之存息所得稅不得退還。

(四)關於銀錢業扣繳存息所得稅手續費百分之一案須呈
院備案稿在存核中。

滬字第三十八號

上海辦事處轉來中興煤礦公司請解釋

查所得稅暫行條例第二條第二項規定第二類所得免稅各
款內有「卹、殘廢者勞工及無力生活者之撫卹金養老金
及贍養費」一款又同條第三項規定第三類所得免稅各款
內有「巫、公務員及勞工之法定儲蓄金」一款法定儲蓄
金利息既准免稅則法定儲蓄金本身亦當在免稅之
列假如員工每月薪資三十元扣去法定儲蓄金一元三角實
得二十八元五角如儲蓄金本身能免稅則每月實得在三十
元以下者無須再納所得稅如儲蓄金不能免稅則連儲蓄
金併計每月所得為三十元仍應繳稅五分查條例稱則均無
明文規定又撫卹金養老金及贍養費均准免稅則凡撫卹金
養老金贍養費未經取出仍存入本公司分期領取利息者論
理亦當在免稅之列究竟此項撫卹金養老金贍養費之利息

• 儲蓄免納所得稅 •

三三解答

查公務員及勞工之法定儲蓄金按條例之規定僅免其利息所得稅儲蓄金本身仍為薪給報酬之一部仍須繳納第二類所得稅並不在此免稅之列至撫卹金養老金贖養費之免稅係以第二類之所得稅為限其利息所得稅條例中並無免稅之規定仍應予以課稅。

三三九號

海關辦事處准復昌祥機器造船廠請解釋

所得稅暫行條例施行細則第十五條如基地原價較高時價對於高出部份能否算實際開支用基地跌價名義提出準備

本處解答

查營業用房屋基地價值之漲跌屬於資本之增值或跌值與營業之損益無關且土地為不可毀滅損壞之物不在折舊之列雖遇跌值亦不能作為實際開支提存準備。經營房地產之買賣事業者其買進而未賣出之土地於結算時須估計其價值以計算其盈虧。第一類征收須知草案附資產估價方法第一條所稱之「資產」包括固定資產流動資產及有形無形之資產而言。

三三九號

浙江辦事處轉請解釋

(一)所得稅暫行條例第二條二項卯款有「殘廢者勞工及

無力生活者之撫卹金養老金醫療費」查勞工兩字乃勞方之簡名即資方之對稱故公司商號行棧工廠之受僱於資方者不論職員工友均應目為勞方以勞工稱之惟條文中亦未明白之規定應如何解釋

- (二)查專利許可證出租與他人經營其租金之收益所得是否暫行條例無明文規定是否為房租因免納所得稅

本處解答

- (一)查暫行條例第二條第二款(卯)目所稱之「勞工」與同條第三款(丑)目規定之「勞工」意義相同凡依勞力從事於各種產業職業之被僱人員均屬之
- (二)以出價取得之專利權出租與他人營利者其租賃之收入係財產租賃之所得不屬於營利所得之範圍依法不在課稅之列

解字四十一號

附解釋

李傑代電查細則第二十六條第二項為第二項繳稅期限該劇團是否亦屬自由職業者查馬連良來滬演劇十六天所帶配角僅少數人收入一萬八千元純係馬連良個人及特等客配角包銀。報關於上年十二月內由長沙大戲院預先付給其所得不因營業盈虧而有所增減所謂劇團者不過為該戲院廣告上一種常態而已並非營業組織是該團與戲院性質不同不應歸入何項課稅

又查馬連良及其配角之包銀所得若屬於第一類丙項則依條例第九條規定應於結算後一個月內報告所得額若屬第二類自由職業者則依條例第十條細則第二十六條第二項規定既屆月底應申報繳納今達爾臨湘他適並不適合申報是否應按罰則處辦

答 復

查馬連良劇團在長沙大戲院演劇十六日所得之包銀屬於第二類一時之所得應以該月之所得額計算課稅此項包銀係該戲院直接支付仰將申報納稅手續及罰則詳細說明責令該戲院通知馬連良按其個人所得自行報繳所得稅(照暫行條例施行細則第十七條減除開支後以其餘額為所得額)並應由其扣繳該劇團僱用人之所得稅

解字第四十二號

青島市政府青島市銀錢業同業公會上海市商會及行政院發下
甯波商會等請解釋

- (一)商號在銀行往來之活期存款純係流動資金備營業之運用利益微薄與普通存款性質不同不以生息為目的
- (二)商號在甲銀行有存款而在他銀行或外埠尚有鉅額之貸款押款者甚多倘祇扣存款利息所得稅則其貸款利息之耗折將何所取償
- (三)請援照銀錢業之例將商號存款所得之利息歸入營業收益項下計算不征收存款所得稅
- (四)商號收益已征營利事業所得稅如存款又在利息所得

稅係重複征課

答復

- (一)所得稅暫行條例第一條第三款所稱存款利息係係概括規定除第二條第三款所定之免稅範圍外其他一切之存款利息不問其性質若何均在課稅之列則商號活期往來存款之所得自不能例外
- (二)所得稅暫行條例對於課稅範圍之規定係採分類課稅法而第三類利息所得稅之征課手續則採課源法稅務之源之所在各別將稅款扣繳與綜合稅性質不同故雖同屬一類之所得而稅源之不同者其扣除亦不相抵
- (三)銀錢業以收受存款及放款為主要業務其存出款項之所得亦即放款之所得故應歸入其本業收益項下計算課稅銀錢業以外商號存出款項之利息非本業收益自不能援照銀錢業之例要求免稅
- (四)營利事業收益中有已課所得稅者在各國成例均准其減除擬訂之第一類營利事業所得稅征收須知草案第十三項亦經明定「營業收益中已納之所得稅應於應納之所得稅額中減除之」是商號存款利息所得稅業經征課仍可在其應納之所得稅額中減除並不發生重複課稅問題

稅字第四十三號

滙辦中法中央銀行稽核處傅慶瀛解釋

存款利息所得稅如信用往來戶有存欠費每屆計算存息

時(欠息係每月一結)是否可以減去其欠息數再行揭算應繳稅款

本處解答

查信用往來戶在同一戶頭(指用一個存摺而言)有存有欠者每屆結算利息時其存息與欠息自應准其相抵就其餘額課稅如非同戶頭者則不准相抵

解字第四十四號

浙江辦事處據陸希奇呈請解釋

- (一)營利事業所得稅係以所得合資本實額之百分比率為課稅標準但不知資本是否包括生財抑或屬現金一種
- (二)某店營業失敗資本飽盡轉讓他人受盤人係向親友貸款經營數年以來營業良好信用鞏固銀行錢莊紛紛貸款但其資本額迄未聲明登記其資本額究應如何估定
- (三)如上項受盤人既無資本而純益豐厚究應如何課稅
- (四)甲店因經營不佳創設三年資本早告飽盡但信用尚佳故仍繼續營業資金均向銀行錢莊告貸至第四年告告獲利計得純益一千元惟上屆營業除資本外另負債五百元照此情形應如何課稅上屆負債可否視為損費於純益項下除去及無資本應如何課稅
- (五)計算純益金是否以廿六年營業為標準

本處解答

- (一)施行細則第七條已有明白規定以實際所設之資本或

實在繳足之股金爲資本其由此種本金或股金所購置之生財係資產而非資本

(二)依照施行細則第七條規定稱資本者謂照公司組織實在投入之股金或其他組織實際投入之本金受整人向親友貸入之款既爲經營事業之用即屬於資本至其資本之來源如何則非所問又資本實額應按施行細則第四十六條規定於三月一日前報明當地主管征收機關如不報告則當地主管征收機關得依其收益之數額及營業之狀況逕行估定其資本額

(三)資本祇有少寡之別斷無無資本而可營利者此項不成問題

(四)照第二項解釋資本增減應隨時報告主管征收機關始可核定其資本之多寡以決定應否課稅上屆營業之虧損不得列入本年度計算第一類征收須知章案第十五項已規定明白自不得視爲損費於純益項上除去

(五)計算純益金自本年一月一日開征日起比照其營業年度計算之

解字第四十五號

浙江辦事處據杭州市錢業同業公會請解釋

(一)公債利息及商店與銀錢業往來存款利息已據第三類所得稅則其收入息金於每屆年度計算營利所得時是否予以扣除

- (二) 商業慣例分配盈餘相率以三年為期查施行細則第八條規定每年繳納如依據規定每年計算營利繳納所得稅後將盈餘之款專戶提存積至三年屆滿再行分配則是項盈餘應否重課
- (三) 如廿四年至廿六年度終了為三年屆滿之期其廿四年廿五年所賺盈餘已專戶提存至廿六年期滿分配時其廿四廿五兩年之盈餘是否應納稅之義務
- (四) 股東之附本墊本是否一律作資本論抑或依公積金計算

本處解答

- (一) 查第一類征收須知草案第十三項規定「營業收益中已納之所得稅應於應納之所得稅額中扣除之」公債利息及商店與銀錢業往來之存款利息既經繳納第三類所得稅者自應扣除惟手續上應先將已納第三類所得稅之原所得額先行合併於純益額中以計算應納之第一類所得稅額然後扣除之但不得於純益額中逕行扣除
- (二) 盈餘之款積至三年屆滿再行分配其已繳納所得稅之部分自不重課未繳之部分仍須課稅
- (三) 營利事業所得稅係自廿六年一月一日起征自應就廿六年所得之盈餘計算課稅其在廿四年廿五年兩年之盈餘不在課稅之列
- (四) 查股東之附本與墊本性質不同前者如係商號每年應

分派於股東之盈餘而不分派仍存留店中者其以增資之方式照第一類所得稅征收須知草案第三項規定報明者則作為資本否則作為盈餘溢存如係股東為鞏固商號之信用以款項存放商號不問其有無支付利息均不作為資本後者係商號於營業虧損時由股東出資彌補之損失自應作為資本但未為增資或減資之報告者則於原有資本實額無所增減

解字第四十六號

安徽省政府請解釋

所得稅暫行條例第七條第四項規定第三類所得稅繳納方法由付息機關之業務負責人代為扣繳此項普通商店及個人間存款利息所得稅是否亦由債務人於支付利息時照章扣繳抑應由債權人自行繳納

答 復

查存款利息所得稅本指銀行錢莊之存款而言惟因我國尚多非銀行錢莊而兼收存款者故亦應征課利息所得稅俾與銀行錢莊平衡權責而杜漏稅並經於擬訂之第三類證券存款所得稅征收須知草案內第三項明為規定至個人間貸款鉤稽不易設事征收恐滋流弊為防止苛擾起見暫應毋庸征收再存息所得稅納稅方法應由收受存款之行號於每次結算利息時在息金內按照規定稅率扣稅報繳

解字第四十七號

浙江辦事處請解釋

- (一)所得稅暫行條例第二條第三項子款規定「各級政府機關存款得免納利息所得稅不識政府機關是否可以「公務機關」解釋之即凡經撥由國家或地方金庫支撥之機關皆稱「政府機關」
- (二)同項卯款規定「教育儲金之每年所得息金未達百元者」亦得免納所得稅此款規定是否個人與團體均可適用
- (三)非教育慈善機關或團體之教育慈善基金存款是否可適用暫行條例第二條第三項寅款之規定免納所得稅
- (四)第三類證券存款所得稅征收須知草案第七項規定「壽險被保險人滿期領受之保險金額超過保險費總額者其超過部份視為存款利息之所得照條例第六條稅率課稅不識「滿期」二字是否指預定年限之屆滿而言若被保險人於未滿期前因死亡而領取保險金時是否免納保險金超過額之所得稅

本處解答

- (一)稱各級政府機關係指依法公規定屬於各級政府組織系統之內執行公務之機關及官營事業而言
- (二)教育儲金概適用於個人之儲金
- (三)非教育慈善機關或團體之教育慈善基金存款不適用暫行條例第二條第三項寅款之免稅規定惟獎學基金

應否免稅本處尚在研究中俟定案再行令知

(四)第三類征收須知草案第七項規定壽險被保險人滿期領受之保險金額係指於約定年限屆滿時所受之保險金額而言其在未滿期死亡之保險賠償金不在其列

解字第四十八號

鐵道部據京滬滬杭甬鐵路管理局請解釋

查各路年終獎金係按各員盈餘情形酌量核發其性質似與所得稅暫行條例第七條第二項所稱之無定期或一時所得相似可否准照該局所請以各員工實得年終獎金不必按所得額稅例課征以十二個月攤分亦不必與任何月之薪給相加兩呈說明書到部相應抄請解釋

答復

查公務人員之範圍及其薪金報酬所得稅額計算方法說明第六項規定所得有定期者以該期內之月數與所得之金額照第五項平均計算之及第七項規定薪給報酬所得同時有以月計者及以年計者或有定期之所得此二種所得應合併平均計算之所謂所得有定期者係指在一定時期內可領取固定數額之薪金而言該局職工年終有無獎金及其數額既係依其工務業績及路局營業狀況而定則其定期所得應屬於無定期或一時之所得以其所定之數額與該月之薪金合併計算毋應按月平均計算

解字第四十九號

上海市店會據火油業同業公會請解釋

查所得稅暫行條例施行細則第六條規定本店及其分支店營業所同在中華民國境內而其資本互為劃分者應分別計算其所得額細譯文意當然指劃分資本而言就系統上觀察分支店之屬於總店或總公司自無疑義唯一經劃分資本其營業權多少含有獨立性則就分支店之所在地而分別課稅亦固其所但有許多分支店往往並不劃分資本僅代總店運銷貨物換言之或盈或虧分店不予過問苟遇上項事實時是否仍適用同樣條例向其所在地課稅抑由總店或總公司作統括整體的繳納又如分支店與總店組織雖屬一貫而編號有同有不同未悉有無抵觸

本處答解

查所得稅暫行條例施行細則第六條規定本店及其分支店之資本互為劃分者係指分支店之資本及營業完全獨立者而言如分支店之牌號與總店不同而其資本及營業非完全獨立者其所得仍歸總店合併計算

詳字第五十號

浙江辦事處據元大紙號請解釋

對於委託駐在他埠代為買賣貨物之莊客其報酬係以所代買賣貨物之件數而比例計算分派之依照各業習慣且報關大額於年度終了總結算時付給此種莊客論其性質實類自由職業者但其計算報酬則又係每年一結其所得究應繳納

營利所得稅與繳納報關所得稅

本島解答

查代客買賣貨物之莊客其性質無異於交易所之經紀人故其所得之報酬應屬於第二類其他職業各業者範圍各業習慣其報酬既大部在年度終了時結算時付給其所得稅自應按照暫行條例第七條第二項之規定由付款之商號以各莊客全年所得之報酬總額按月平均計算扣繳所得稅

解字第五十一號

上海辦事處張俞希綬律師請解釋

註冊費電燈電話自來水裝費入會費等均一次付給而備長期利用應如何按月攤派以期準確

本島解答

查第二類自由職業者業務所之收支係採實收實付制應遵第二類征收須知草案第十九項規定於每六個月結算一次就其收支總額按月平均減除支出數額後以其餘額計算課稅但其支出如在廿六年一月一日以前者則不在減除之列

解字第五十二號

交通部函請解釋

(一)臨時發生之一次所得其事實在於二十五年十月以前而核准發給在二十五年十月以後者此項所得應否扣徵所得稅

(二)公務員因公傷亡者之撫卹金應繳納所得稅但此項

撫卹金有時分期發給其扣繳所得稅時是否按總數為標準作為一次所得合併扣繳抑按照各該月份實得數目為標準

(三)查電務員工章程均有棺殮費之規定此項棺殮費是否在徵稅之列

本處解答

(一)查臨時發生之一次所得其事實在於廿五年十月以前而核准發給在廿五年十月以後者應否課稅一節當臨時視其事實而定如來函第一項所舉撫卹金之例自可免予徵稅

(二)查此項郵金逐期發給自以各該期所得數額為課稅標準

(三)棺殮費不予課稅

解字第五十三號

浙江辦事處接杭州市廣貨業同業公會請解釋

(一)商店資本一萬元結帳盈餘有一萬元或二萬元應納稅款是否照舊行條例第二章第三條五款之規定所得合資本實額百分之二十五以上者一律課稅百分之十繳納

(二)「資本不滿二千元者其所得盈餘在五千元以上亦不納稅」但給付合夥人股息與紅利之所得是否亦可免稅

- (三)多年老店年底結帳對於存貨之價值不論存數之多寡向來均按盤存價值五折計算今後可否依照向列仍以五折計算
- (四)照上列第三點計算如甲年存貨一萬元五折計算五千元乙年存貨一萬二千元五折計算六千元丙年存貨八千元五折計算只有四千元與甲年存貨實價比較增減均為一千元此項增減之數是否可作盈虧論
- (五)盈餘二千元依資本實額之百分比率繳納所得稅後其中十分之二作公積以十分之八照合夥之多寡分給股東此項紅利給付時應否扣繳所得稅
- (六)收受之存款不給利息者應否列入申報表

浙處解答

- (一)是依照暫行條例第三條第五款規定稅率計算如資本為一萬元盈餘有一萬元合百分之百資本為一萬元盈餘有二萬元合百分之二百皆一律課稅千分之一
- (二)資本不滿二千元之商店其給付合夥人之官息紅利鑄明文規定不在課稅之列
- (三)商店年底結帳其存貨應實地盤存不得因沿舊例隨意估價或折減至存貨實地盤存時之估價應照第一類征收須知草案所附資產估價方法第一項規定辦理如存貨中有呆滯變質破壞部分得酌量低估其價格如有廢棄或缺少者得剔除之列為盤存消耗

- (四)如上述所存存貨應於年終實地盤存不得隨意估價折減其因實地盤存所生之增減數可分別收益或損失
- (五)分派於股東之紅利可免納所得稅
- (六)銀錢業外之商號收受存款者無論給息與否均須填入行號收受存款申報表內如不給息者應提出證明文件送處查核

解字第五十四號

浙江辦事處據勳縣區專員姚紹虞請解釋

某商號有資本一萬元借款四萬元皆實際參加營業運用此借款是否亦作為資本以五萬元計算抑以原設資本一萬元計算

浙處解答

查施行細則第七條第一項所得之資本不包含信用或義務之出資第一類徵收須知草案第四條已有明文規定某商號之資本應以其實際投入之本金一萬元計算

解字第五十五號

浙江辦事處請解釋

- (一)本省溫屬各縣常年以米茶柑傘等為出產大宗在某一出產期間常有收售該種出產之臨時行號設立一俟銷售完盡即行收歇雖其結算時期亦有與普通商號無異但營業期限往往不及數月此種臨時設立之行號究係屬於營利之個人抑屬於營利事業

(二)設有某工廠其某座機器原作五年折舊完訖乃甫至第二年其座機器即全部毀損不能施用該座機器之損毀所位是否以公積彌補之

本處解答

- (一)溫州各縣商人臨時設立行號收售米茶柑傘等出產品如無固定牌號及無歷年繼續營業性者應屬於一時營利事業範圍。
- (二)該座機器應於廢棄之時就其原價除去已提之折舊累計額如有殘值者並其實在之殘值後以其餘價額列為本年度之損失

解字第五十六號

浙江辦事處特請詳釋

醫師為自由職業者其所開醫院即其業務所以應照自由職業者所得課稅若視同營利事業須申報資本則其資本不滿二千元者是否免稅抑不滿二千元者改照自由職業者報酬所得例課稅

又醫院既為由負責人繳納自由職業者所得稅後復在以營利所得稅是否有復稅之嫌如「醫院分別課為營利所得與為自由職業者所得兩者界限究應如何區分

本處解答

查醫師開設醫院或設立診所除執行其本業務所得之報酬外其有兼營與本業務有關之營利事業者應令其分別設立

帳簿以備核査並即依照第二類征收單第六項之規定分別計算課稅並無重複之可言。醫師之僅設有診所而無兼營與本業務有關之營利事業，自可依照第二類征收單第二十項之規定辦理。

所得稅事務處(二十七年三月三十一日)代電解釋

請解釋

- (一)以營利為目的之農業及漁牧等附業生產，如花園農場壟殖公司蜂場果園牧場等之所得，是否須課稅？若須課稅，則與普通農業所得，如何分別？
- (二)依所得稅暫行條例第一條規定，官辦營利事業并未列入課稅範圍。但施行細則第十三條規定「非營利事業之法人或團體而兼營營利事業者，視為營利事業」。依一般理論言，政府當為法人。則官辦之營利事業，亦當征所得稅矣。究竟如何，請解釋？
- (三)第二類薪給報酬所得，其領受所得者在國內，所得之來源來自國外，如各國駐國內之軍隊之所得，教會(假定其經費來自國外者)之職員(尤其是外籍傳教師)所得，認為國內所得課以所得稅？抑認為國外所得不課以所得稅乎？
- (四)離婚案之贍養費賠償，本為精神上損失之賠償與無力謀生者之生活津貼，依暫行條例第一條規定，似不在課稅範圍以內，惟此種款項數目之大小，往

往視當事人之身分地位而不同，有多至十數萬元者。其精神損失之賠償，茲姑勿論，只就其未來生活之贖費而言，往往超過月得三十元者遠甚。依納稅能力而言，似應可予課稅也。究竟此項所得應否納稅，請解釋。

(五)何謂自由職業者？可否請列舉之？

(六)第一類專利事業所得稅征收須知第十四條第二款規定股東董事監察人經理及其他使用人所獲分之利益不准扣除，但股東所得之紅利不在此限，而其餘董事監察人經理及其他使用人等所獲分之利益，係「務上」之所得，須再行照第二類所得課稅，如此，是否有重複課稅之嫌？再者，若納稅義務者，全以股東紅利名義先行分配，事後再行非正式的轉分與職員，結果此項第二類所得稅，是否有全被逃避之虞？

(七)商標權專利權等，可否作為資本？若依第一類征收須知第五條之規定，認為係一種信用之出資，不認作為資本，然資產估價方法第十三條，固已准其作價為資產，事實等於可作為資本。列如甲乙兩商店合併為丙商店，甲商店以其商標權作價一千元轉讓與丙商店為資產，同時以此一千元併作為資本；如此，表面上甲之出資為現金，而實際上其一千元之

資本即爲商標權也。如何，請解釋。

(八) 施行細則第五條規定國際營利所得，就本國境內營業盈利之部分計算課稅，若國內外之損益不易分別計算者，如何處理？

(九) 國際薪給報酬所得，如何課稅？如本國至外國（或途經數國者）輪解（本國或各國輪解）船員（國人或外人）之薪給所得，認爲國內所得？抑認爲國外所得？抑認其一部爲國內所得？若一部認爲國內所得時，則其國內外所得之比例如何劃分？稅額如何計算？

(十) 第一類征收法知第二條規定，如分支店一部分在國外者，其在國外部分營業上之盈利，應於計算本店純益時將其剔除。此種國內所得，照暫行條例第三條依利潤率課稅？抑照第四條所得額課稅？若照第三條稅率課稅，則國外部分之所得既須剔除，其資本是否亦須剔除？若資本不能分割時，如何處理？

(十一) 解釋例解字第二號第三款謂公積金存放於銀錢業另行生息者，照第三項存款利息所得處理。此項所得，是否仍併入收入總額內一併計算盈餘？（計算所得稅時將已繳所得稅扣除）若不合併計算，則計算資本時，是否將此項公積金剔開不計？

(十二) 施行細則第七條第二款規定有公積金者，得按其

總額以三分之一併入資本計算，此係必須併入乎？

抑可認納稅人之自由乎？

(十三) 施行細則第二十二條第二款所稱之破產，僅指第一類中乙兩項營利事業言？抑兼指第一類兩項一時營利事業及第二類自由職業者與從事他業者而言？

(十四) 資產估價方法第二十三條「分期攤還之債權，按照其攤還期限，有利息者，并按其利率算出其現價為估價標準」，可否請舉一實例？

(十五) 暫行條例第十六條規定「納稅義務者對於審查委員會之決定不服時，得提起行政訴願或訴訟。」(甲) 訴願與訴訟兩者，係由人民自由選擇？抑先訴願而後訴訟？(乙) 若向財政部為訴願後仍不服時，則向行政院提再訴願？抑向法院為行政訴訟？(丙) 受理訴訟之機關為何級法院？

(十六) 現在銀行商號扣繳稅款之獎勵金，為所得額之千分之十，稅額之五分之一，施行細則第三十條規定之扣繳獎金為扣繳總額之千分之五，此所謂總額指所得額？抑指稅額？依上比例推想，似近於指所得額，銀行公會亦作如此解釋，(見二十六年一月二十八日申報) 蓋若指稅額而言，則兩者相差至四十倍，銀錢業扣繳所得稅之獎勵，未免較其他所得稅扣繳者之獎勵過於優渥，惟獎勵金呈請書之格式，

則係查稅額而言，究竟如何解釋。

電 復

(一) 凡經營農業及漁牧等業，以營利為目的，且備有營利事業之組織，其資本在二千元以上，而每年獲利及盈餘盈額百分之五者，應依法課稅。至農民漁民等生產之所得，不在課稅之列。

(二) 官辦營利事業在所得稅暫行條例，不列入課稅範圍，自不在征課之列。

(三) 在中華民國境內之外國教會，其經營之來源，雖係源自國外，但亦屬教會所有，其職員領受之聘得無酬，應認為國內所得。派外領事駐在中華民國境內其所得之來源，屬於代表其國家之駐在機關，應認為課稅所得。

(四) 因離婚而受取贍養費賠償金者，不屬於第二類規定之納稅主體，其數額無論多少，均不在課稅之列。

(五) 自由職業者征稅範圍，係以民國二十五年五月十四日國民政府公布之國民大會代表選舉法附表四所規定之律師，會計師，國庫員，新聞記者，工程師，教員等為限。

(六) 股東紅利，係就營利事業盈餘項下分派，已課第一類所得稅，故不再課稅。至董事監察人經理及其他使用人所獲分之利益，則係職勤勞所得，應按

第二類課稅，性質各別，並不重複，至逃稅問題，務從機關於審核帳簿時，自能發現。

(七)依資產估價方法第十三及第十四兩項之規定，營業權商標權等無形資產，以出價取得者為資產，並以原價中按期折除後之餘額為估價標準。依原舉之例，如甲商店之商標權，原係未出價取得者，或出價取得，其原價已逐期折除淨盡者，即其所作價之一千元，在所得稅之立場，係屬清算所得，應依施行細則第二十二條之規定課稅。故此一千元之出資，應認為清算所得之出資，而非信用之出資。又設甲商店之商標權，原係出價取得，經逐年折除後之餘額為三百元，則此一千元之出資，有七百元係清算所得，三百元係出售無形資產，亦非是信用之出資。

(八)國際營利事業對於國內外之損益，不能分別計算時，就其純所得總額，按照國內外營業額比例分攤計算之。例如：某國際營利事業純所得總額九萬元，其國內營業額十二萬元，國外營業額三萬元，按比例分攤其國內純所得額為七萬二千元。

(九)國際新設機關所得，採居地主主義，例如在中華民國境內居住之人民，無國籍確定之別，均應照章納稅。是。(和收須知第三款)

輪船船員所得，應以直接發給薪餉報酬之總公司或分公司所在地為扣繳所得稅義務者。

(十)依所得稅暫行條例施行細則第五條之規定，分支店一都在國外者，其國內所得準用暫行條例第四條稅率課稅。既依第四條稅率課稅，即其資本是否能分派一節，自不成問題。

(十一)因公積金存放於銀錢業所生之利息或匯併入收入總額內，一併計算盈餘。

(十二)施行細則第七條第二項規定：「有公積金者，得按其盈餘以三分之一併入資本計算」，其中「得」字為任意之規定，合併與否，自隨納稅人之自由。

(十三)施行細則第二十二條第一項之規定，係以第一類甲乙兩項之營利事業為限。其屬二項所得之「破產」，就文義演繹，自以甲乙兩項營利事業為限。

(十四)分期攤還之債權，其有利息者，原有各種情形，宜分別舉例，以示其計算現值之法。

(甲)每年攤還之數額係原本利和，而利率以複利計算者。例如某項債權，年息複利九厘，分三年攤還，每年攤還本利百元，其計算現值法如下：

$$\text{第一年攤還100元之現值} = 100 \times \frac{1}{1 + .09} = 91.74 \text{元}$$

$$\text{第二年攤還100元之現值} = 100 \times \frac{1}{(1 + .09)^2} = 84.17 \text{元}$$

第三年攤還100元之現值 = $100 \times \frac{1}{(1+0.09)^3} = 77.22$ 元

此項債權之現值 = $91.74 + 84.73 + 77.22 = 253.69$ 元

主係逐年計算現值之法，較為繁複，如適用下列公式計算，即顯簡單。

本貸其明：茲將各年攤還額列開。茲將率

債權現值 = $\frac{\text{每期攤還本利額} \times [1 - (1 + \text{利率})^{-\text{時期}}]}{\text{利率}}$

仍就前例求其結果如下(一十)

債權現值 = $100 \times \frac{1 - (1 + 0.09)^{-3}}{0.09} = 100 \times 2.5313 = 253.13$ 元

(乙) 每年攤還額係屬本利和，而利率以單利計算。

例如某項債權，每年攤還九厘，分三年攤

還，每年攤還本利百元，其計算現值法如下：

第一年攤還100元之現值 = $100 \times \frac{1}{1 + 0.09 \times 1} = 91.74$ 元

第二年攤還100元之現值 = $100 \times \frac{1}{(1 + 0.09 \times 2)} = 84.73$ 元

第三年攤還100元之現值 = $100 \times \frac{1}{(1 + 0.09 \times 3)} = 78.74$ 元

此項債權現值 = $91.74 + 84.73 + 78.74 = 255.21$ 元

(丙) 每年攤還額為本銀，依本銀加給利息者，不論

其為單利或複利，其結果均以原債權額為現值

。例如某項債權三百元，每年攤還一百

元，依攤還額加給利息，其計算

：可成者與原種方法如下：

現共：單利計算之攤還100元，加給一年利息9元，共攤還109元

$$109\text{元之現值} = 109 \times \frac{1}{1 + .09 \times 1} = 100\text{元}$$

第二年攤還100元，加給二年利息18元，共攤還118元

$$118\text{元之現值} = 118 \times \frac{1}{1 + .09 \times 2} = 100\text{元}$$

第三年攤還100元，加給三年利息27元，共攤還127元

$$127\text{元之現值} = 127 \times \frac{1}{1 + .09 \times 3} = 100\text{元}$$

此項債權現值 = 100 + 100 + 100 = 300元 (原債權額)

複利：第一年攤還100元，加給一年利息9元，共攤還109元

$$109\text{元之現值} = 109 \times \frac{1}{1 + .09} = 100\text{元}$$

第二年攤還100元，加給兩年利息18.81元，共攤還118.81元

$$118.81\text{元之現值} = 118.81 \times \frac{1}{(1 + .09)^2} = 100\text{元}$$

第三年攤還100元，加給三年利息29.50元，共攤還129.50元

$$129.50\text{元之現值} = 129.50 \times \frac{1}{(1 + .09)^3} = 100\text{元}$$

此項債權之現值 = 100 + 100 + 100 = 300元 (原債權額)

(五) 任何攤還額為本銀，而加給利息依未攤還額計

例如：某項債權三百元，分三年攤還

每年依未攤還額按年及年加給利息，利息

既按年付清，自無複利，其計算現值法如下：

第一年攤還100元，加給未攤還額300元利息87元，共攤還127元。

$$127\text{元之現值} = 127\text{元} \times \frac{1}{1+0.09} = 116.51\text{元}$$

第二年攤還120元，加給未攤還額200元利息18元，共攤還118元。

$$118\text{元之現值} = 118\text{元} \times \frac{1}{1+0.09 \times 2} = 100\text{元}$$

第三年攤還100元，加給未攤還額100元利息9元，共攤還109元。

$$109\text{元之現值} = 109\text{元} \times \frac{1}{1+0.09 \times 3} = 85.83\text{元}$$

此項債權現值 = 116.51 + 100 + 85.83 = 302.34元。

(十五)所列三點，分別解釋如下：

(甲)依行政訴訟法之規定，須依訴願法提起再訴願。

以後，方得再行意訴。人民自應先提訴願，再提訴訟，不能自由選擇。

(乙)依訴願法及行政訴訟法之規定，自應先向行政法院，提起再訴願。

(丙)受理行政訴訟之機關為行政法院。

(十四)查舊行條例施行細則第三十條規定扣繳稅款者，如能證明該定手續切實完備其扣繳之職責者，得按

照其扣繳之總額，給予千分之五之獎勵金。所謂扣繳之總額者，係指所扣繳之所得稅款總額而言。至如按第三章存款所得之扣繳，依據現案，原可給予獎勵金，但本議於開征存款所得稅時，曾准銀錢業公會之請求，按照稅率百分之五（即千分之五十）給予扣繳者百分之一（千分之十）之手續費，還之存戶，不原給獎勵金，實際上此種稅款，係按千分之四十扣繳，惟是項手續費之計算根據雖為所得額與獎勵金，究屬兩事，且施行上復有時期之限制，核與條例無礙。

各類「征收須知草案」與現行「征收須知」條次異同表

(真解釋及徵收時註重)

| | | | | | | | | | |
|------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|
| 解釋號數 | 29 | 30 | 30 | 31 | 31 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| 須知類別 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 草案條次 | 13 | 14 | 5 | 11 | 15 | 11 | 5 | 11 | 13 |
| 現行類別 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 |
| 現行條次 | 15 | 16 | 6 | 13 | 6 | 13 | 6 | 13 | 15 |
| 解釋號數 | 33 | 35 | 36 | 36 | 42 | 44 | 45 | 46 | 47 |
| 須知類別 | 2 | 2 | 3 | 3 | 1 | 1 | 1 | 3 | 3 |
| 草案條次 | 4 | 16 | 5 | 6 | 13 | 15 | 13 | 3 | 7 |
| 現行類別 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 3 | 3 |
| 須知條次 | 4 | 17 | 10 | 12 | 15 | 17 | 15 | 3 | 7 |

(五)非常時期過分利得稅條例

民國二十八年七月六日公布

第一條 在抗戰期間，有左列過分利得之者，除依所得稅暫行條例徵稅外，依本條例加征非常時期過分利得稅。

一、凡公司商號行棧工廠或個人資本在二千以上之營利事業，官商合辦之營利事業，及一時營利事業，其利得超過資本額百分之二十者。

二、財產租賃之利得，超過其財產價額百分之十五者。

第二條 非常時期過分利得稅為中央稅，其征收事務由所得稅征收機關兼辦。

前項過分利得稅自二十八年一月一日起征，依其利得之性質按年按月或一次征收之。

第三條 第一條第一款資本額利得額之計算，及資產之估價，準用所得稅暫行條例關於資本額所得額及資產估價之各規定，但公積金不得併入資本計算。

已納或應納之所得稅及第一條第二款財產之捐贈，於計算過分利得稅時，不予減除。

第四條 第一條第一款利得，按左列各級稅率徵稅。

一、利得額超過資本額百分之二十至百分之二十五者，其超過額征百分之十。

二、利得額超過資本額百分之二十五至百分之三十者，

其超過額征百分之十五。

三、利得額超過資本額百分之三十至百分之四十者，其超過額征百分之二十。

四、利得額超過資本額百分之四十至百分之五十者，其超過額征百分之三十。

五、利得額超過資本額百分之五十至百分之六十者，其超過額征百分之四十。

六、利得額超過資本額百分之六十者，其超過額一律征百分之五十。

第五條 第一條第二款利得，按左列各級稅率征稅。

一、利得額超過其財產價額百分之十五至百分之二十者，其超過額征百分之十。

二、利得額超過其財產價額百分之二十至百分之三十者，其超過額征百分之十五。

三、利得額超過其財產價額百分之三十至百分之四十者，其超過額征百分之二十。

四、利得額超過其財產價額百分之四十至百分之五十者，其超過額征百分之三十。

五、利得額超過其財產價額百分之五十至百分之六十者，其超過額征百分之四十。

六、利得額超過其財產價額百分之六十者，其超過額一律征百分之五十。

- 第六條** 第一條第一款利得，按營業年度計算者，由納稅義務人於結算日起一個月內，向主管征收機關報告其利得額。其不能按營業年度計算者，於結算或取得之日起十五日內報告之。
- 第七條** 第一條第二款利得，由納稅義務人於額受利得日起十五日內，向主管征收機關報告其利得額。
- 第八條** 主管征收機關接到前二條之報告，應即調查並分別決定其應納稅額，通知納稅義務人繳納之。
- 第九條** 納稅義務人納稅後，對於稅額有不服時，得請求主管機關再行決定之。
- 第十條** 依再查之決定，應退稅者，主管征收機關應即退還之。
- 第十一條** 納稅義務人逾限期不為利得額之報告時，主管征收機關得逕行調查，並決定其應納稅額，限令繳納。
納稅義務人對於前項之決定，不得請求再查。
- 第十二條** 納稅義務人不逾限期而繳清稅款時，除令其繳納外，並得科以所欠稅額二倍以下罰鍰。
前項罰鍰由法院以裁定宣示之。
- 第十三條** 隱匿不報或虛報之報告者，得科以應納稅額二倍以上五倍以下罰鍰，其情節重大者，得處以六個月以下有期徒刑或拘役。

第十四條 凡由戰區遷入內地之工廠，及因戰事受有重大損失之營業，經查明屬實者，應暫予免稅。

第十五條 非常時期過分利得額之計算申報調查審查等程序，準用所得稅暫行條例之規定。

第十六條 本條例施行細則，由財政部擬訂，呈請行政院核定之。

第十七條 本條例自公佈日施行。

(六)非常時期過分別得稅條例施行細則(二十八年九月十二日院令公佈)

第一條 本細則依非常時期過分利得稅條例第十六條之規定制定之。

第二條 非常時期過分利得稅條例第一條第二款規定之財產價額以二十六年七月七日之市價為標準。無當日之市價者，應由當地所得稅征收機關地政主管機關代表及地方公正人士組織評價委員會評定之。
評價委員會章程及評價方法另定之。

第三條 營利事業以租賃財產為其附業或其收益中有屬於財產之租賃者，其租賃部分之過分利得應與其本業之過分利得分割計算徵稅。

第四條 左列公益慈善之捐助，應作為營業主合理必要之費用，但以能提出確實證據者為限。

一、經政府核准或公共機關團體之決議提倡者。

二、直接並積於國家有益者。

第五條 左列各款應於計算財產租賃利得額時扣除之：

一、財產之修繕及其他必要費用。但在租約內載明由承租人負擔者，不在此限。

二、保險費。

三、合法捐稅。

第六條 營利事業利得按年結算者，不能於年度終了後一個月內結算申報時，准予延長之但至多不得逾所得稅之申報期間。

第七條 營利事業利得按營業年度計算而其營業期間不滿一年者，應按其利得額及營業期間之比例，換算其全年度利得額，以決定應課之稅率，再就其營業期間之利得額依決定稅率算出應納之稅額。
財產租賃之利得不以年計者，準用前項之規定。

第八條 利得不足一月者，按一月計算。

第九條 營利事業不能按營業年度計算者，其在二十八年一月一日起本細則施行前結算或取得之過分利得，應於本細則施行後三十日內報告其利得額。
財產租賃過分利得之取得，在二十八年一月一日起本細則施行前者，準用前項之規定。

第十條 納稅義務者應於主管征收機關之應納稅額決定通知書到達日起十五日內繳納稅款。

- 第十一條 非常時期過分利得稅，由經收所得稅之彙行經收，運解國庫。
- 第十二條 依非常時期過分利得稅條例第十四條規定暫予免稅之工廠及營業，應於本細則施行後三十日內將損失情形報告當地主管征收機關查明核定之。其一時無法調查者，應暫就所在地營業部分之利得計算徵稅，俟將來查明後，再行分別退稅或補稅。
- 第十三條 非常時期過分利得稅應用之各種書表簿據格式，由主管征收機關定之。
- 第十四條 本細則自行政院核定公佈日施行。

附錄(丁)各種表據格式

(一)各種所得額報告表及清單格式

1. 第一類甲乙兩項營利事業自繳用之所得額報告表
2. 第一類一時營利事業所得不能按資本計算者自繳用之所得額報告表
3. 第一類甲乙兩項營利事業因合併解散歇業轉盤自繳用之所得額報告表
4. 第一類買賣證券物品金銀貨幣扣繳用之所得額報告表
5. 買賣證券物品金銀貨幣所得稅扣繳清單
6. 第一類獎券中獎扣繳用之所得額報告表
7. 獎券中獎所得稅扣繳清單
8. 第二類公務人員扣繳用之所得額報告表
9. 公務人員所得稅扣繳清單格式
10. 第二類薪給報酬所得額補稅報告表
11. 第二類所得稅補繳清單
12. 第二類自由職業者及其他從事各業者自繳用之所得額報告表附表——其他業務上必需之費用明細表(在上表之反面)
13. 第二類自由職業者及其他從事各業者扣繳用之所得額報告表
14. 自由職業者及其他從事各業者所得稅扣繳清單格式

- 15 第三類公債利息扣繳用之所得額報告表
- 16 第三類公司債利息扣繳用之所得額報告表
- 17 第三類公司債利息所得稅扣繳清單格式
- 18 第三類公司股息扣繳用之所得額報告表
- 19 第三類公司股息所得稅扣繳清單格式
- 20 第三類存款利息扣繳用之所得額報告表
- 21 第三類存款利息所得稅扣繳清單格式
- 22 第三類保險金額超過額扣繳用之所得額報告表
- 23 第三類儲蓄獎金扣繳用之所得額報告表
- 24 第三類儲蓄獎金所得稅 A 種扣繳清單
- 25 第三類儲蓄獎金所得稅 B 種扣繳清單

(二) 免稅用各種書表格式

1. 政府機關存款免稅證明書
2. 公務員及勞工法定儲蓄金利息免稅申請單
3. 教育慈善機關或團體基金存款免稅申請書
4. 教育儲蓄免稅申請書

(三) 退稅用各項書據格式

1. 所得稅退稅申請書
2. 退稅呈請書(附批退存根共三聯)——自辦查明呈請書
3. 退稅呈請書(附批退存根共三聯)——據納稅人申請書

呈者

4. 所得稅退稅憑證(附存根)

5. 退稅通知書（附存根）——據納稅人呈請者
6. 退稅通知書（附存根）——征收機關自動查明者
7. 所得稅退稅收據（正據副據二聯）
8. 退稅付款通知書（三聯）

（四）發給獎勵金聲請書及收據格式

1. 發給獎勵金聲請書
2. 所得稅獎勵金收據

（五）罰鍰處分書及收據格式

1. 罰鍰處分書（副本正本二聯）
2. 所得稅罰鍰收據（連同報查核存根共四聯）

（六）其他各種表單格式

1. 公司報告表
2. 行號報告表
3. 自由職業者申請登記表
4. 不稱銀錢行莊收受存款報告表
5. 所得稅扣繳通知單
6. 發行公債公司債調查表
7. 保險業調查表
8. 資本額變動報告表

以上各項表據格式，一因抗戰時期印刷困難，再因此種表據格式與種類，常因事實需要，隨時有所增補，故此次暫行從略。俟將來印刷便利，格式確定，種類齊備後，本書再版時再行補入，特此聲明。

附錄(戊)其他有關之文件

(一)工人儲蓄暫行規程(廿五年十二月十八日行政院公佈)

- 第一條 在工廠工人儲蓄法規未公布以前，工人儲蓄事項，依本規程之規定。
- 第二條 工人儲蓄事項，由工廠或工會附設工人儲蓄會辦理之，但無論何方已成立工人儲蓄會時，他方不得再設。
- 第三條 工人儲蓄會，不得以營利為目的。
- 第四條 工人儲蓄會之設立，應由發起之工廠或工會連同發起之工人十人以上，擬具章程，呈請主管官署核准，並轉呈實業部備案。
主管官署，在市為市政府，在縣為縣政府，在直隸行政院之市為社會局，但工會法第三條所列舉各事業所組織之工人儲蓄會，其主管官署為該事業之主管官署。
- 第五條 工人儲蓄會章程，應載明下列各事項：
一、工廠或工會之名稱及所在地。
二、儲蓄之種類。
三、管理委員及監察委員額數及選任解任之規定。
四、會議之規定。

- 第六條 主管官署得隨時檢查工人儲蓄會之簿冊，遇有不合法或不確實時，應糾正之。
- 第七條 凡工廠之工人，均應加入工人儲蓄會。
- 第八條 工廠依工廠法應給予工人之津貼及撫卹，不得從工人儲蓄金內扣除，工人亦不得藉口儲蓄。要求工廠增加工資。
- 第九條 加入工人儲蓄會之工人，均為工人儲蓄會會員。
- 第十條 會員大會，每年舉行一次，遇必要時，得開臨時會員大會。
- 第十一條 工人儲蓄會，設管理委員及監察委員。
- 第十二條 管理委員三人至十五人，其中三分之一，由工廠選派，三分之二由會員大會選舉。管理委員得互選一人或三人為常務委員，執行日常事務。
- 第十三條 監察委員三人至五人，由會員大會選舉。
- 第十四條 管理委員任期二年，監察委員任期一年，連選得連任，均為無給職。
- 第十五條 管理委員之職權如左：
- 一、關於儲蓄辦法之議決事項。
 - 二、關於儲蓄利息之規定事項。
 - 三、關於審查會員兩個儲蓄金之用途事項。
 - 四、關於發給儲蓄金證書事項。
 - 五、關於儲蓄金收支報告並公告事項。

六、關於會員大會及臨時會員大會之召集事項。

七、關於其他執行事項。

第十六條 管理委員每月至少開會一次。

第十七條 監察委員之職權如左：

- 一、關於審核管理委員之會計事項。
- 二、關於糾正工人僱傭不合法之行動事項。
- 三、關於監察管理委員之管理事項。

第十八條 監察委員，各得單獨行使職權，遇必要時，得以三分之二委員之同意，召集臨時會員大會。

第十九條 每屆會員大會開會時，管理委員應將一年內之收支帳目及存儲情形造具詳細表冊，於開會前三十日，送經監察委員審核後報告會員大會。

第二十條 儲蓄券左列兩種：

- 一、強制儲蓄 分工資為若干等級，依其等級，在不妨害最低生活之範圍內，酌定儲蓄數額，凡入會之工人，均應如數儲蓄。
- 二、自由儲蓄 由工人自動儲蓄凡滿一元者，均得存儲，並得自行指定用途。

第二十一條 儲蓄全部，應由管理委員送交中央信託局或郵政儲蓄局存儲。

第二十二條 強制儲蓄之儲蓄，由工廠於每月發給工資時，會同管理委員核扣之。

第二十三條 工人儲蓄會，應備存摺，發給工人，於儲入或支出時，憑摺登記。

第二十四條 工人儲蓄會，應備儲金名冊，將會員之姓名，工資等級，儲金等級，及強制儲金或自由儲金額數，分別登記。

第二十五條 強制儲金，非遇左列情事之一，不得支取。

一、本人婚嫁或子女婚嫁。

二、直系親屬之喪葬。

三、家遭重大之災變。

四、本人或妻室生產。

五、本人傷病甚重。

六、本人年老不能工作。

七、本人工作契約終止或死亡。

因前項各款支取儲金時，須有相當證明。

第二十六條 工人儲蓄會所需經費，應由工廠負擔。

第二十七條 公司商店鑄場工人儲蓄事項，適用本規程之規定。

第二十八條 各主管官署，得依照本規程擬訂施行細則，呈由各該主管機關核准，並轉實業部備案。

第二十九條 本規程自公布日施行。

(二) 日本所得稅法 (大正九年七月三十一日法律第十一號) (錄自財政部所得稅事務處川廣瀨勳辦事處編印之「所得稅彙覽」譯者藤祖南)

第一條 凡在本法施行地設有住所或居所滿一年以上者依本法均有納所得稅之義務。

第一條之二 (大正十五年以法律第八號刪除)

第二條 凡不適用前條規定而適合左列各款之一者依其所得有納所得稅之義務。

一、凡在本法施行地置有資產或營業者。

二、凡在本法施行地取得公債公司債及銀行存款之利息貸款信託之利益時。

三、凡自在本法施行地設有總店或總事務所之法人所得之利益股息紅利盈餘分配所得之酬勞及有酬勞性質之給與時。

第三條 依左列所得征收所得稅 (大正十二年法律第八號法律第二十九號及大正十五年法律第八號改正)

第一種 甲、法人普通所得。

乙、法人超過所得。

丙、法人清算所得。

第二種 甲、凡在本法施行地所得之公債公司債及銀行存款之利息貸款信託之利益。

乙、凡不適用第一條規定而自在本法施行地設有總店或總事務所之法人所得之利益股息紅利盈餘分配所得之酬勞及有酬勞性質之給與。

第三種 不屬第二種之個人所得。

第三條之二 關於信託財產所得之利益以享受利益所得之受益者視為信託財產之所有者征收所得稅但在本法施行地為信託利益支付之貸款信託不在此限（大正十一年以法律第四十五號追加及大正十二年法律第二十九號改正）。

適用前項規定時如受益者未經指定或尚未存在時以受託者視為受益者並依本法及其他法令雖有不征所得稅之規定仍徵所得稅。

受託者如為法人而依前項規定征收所得稅之所得視為個人所得。

計算信託公司之所得時貸款信託之收入及支出應由其利益總額及損失總額減除之（大正十二年以法律二十九號追加）。

第三條之三 本法所稱貸款信託係指信託公司所承受之金錢信託即信託財產之運用方法限存款及放款二種者言（大正十五年以法律第八號追加）。

第四條 法人普通所得以各營業年度利益總額內減除損失總額後之金額為準（大正十五年以法律第八號改正）凡在本法施行地未設有總店或辦事務所之法人所得依其在本法施行地所置資產及營業準用前項規定計算之（大正十五年以法律第八號改正）。

法人於營業年度之中途解散或因合併而消滅時以自營業年度開始時起至解散或合併時為止之期間視為一營業年度。

第五條 法人普通所得其所得額超過該營業年度通年計算資本金百分之十以上時其超過百分之十以上之超過金額為法人之超過所得(大正十五年以法律第八號改正)。

第六條 法人每營業年度之資本金應於每月月終將已繳股借金額出資金額基金及公積金按月平均計算計算前項資本金時如有累積虧耗則應將每月月終之金額按月平均計算由資本金減除之。

第七條 凡在本法施行地未設有總店或事務所之法人及有應稅所得之所得及有其他所得之法人其每營業年度之資本金額依照命令所規定計算之。

第八條 本法所稱公積金係指公積金及不論用任何名義凡由法人普通所得中提存者均屬之(大正十五年以法律第八號改正)。

第九條 (大正十五年以法律第八號刪除)。

第十條 (大正十五年以法律第八號刪除)。

第十一條 法人解散時剩餘財產之價額超過解散當時已繳股借金額或出資金額時其超過金額即為法人清算所得(大正十五年以法律第八號改正)。

法人合併時因合併而消滅之法人之股東或社員由合併後存續之法人或由合併而設立之法人因合併而取得之股份金額出資金額及其他金額之總額如超過合併當時之已繳股份金額或出資金額時其超過金額視為因合併而消滅之法人清算所得（大正十五年以法律第八號改正）。

第十二條 合併後存續之法人或因合併而設立之法人對於因合併消滅之法人之所得有納所得稅之義務。

第十三條 第二種所得依其受得之金額。

第十四條 第三種所得依左列各款規定計算之（大正十五年以法律第八號改正）。

一、非為營業貸款之利息及不屬第二種所得之公債、公司債及存款之利息依其前年度中收入金額。

二、山林所得依其前年中總收入金額內減除必需經費之金額。

三、酬勞及酬勞性質之給與依上年三月一日起至本年二月底止之收入金額。

四、由法人所得之利益股息及分派之盈餘依上年三月一日起至本年二月底止之收入金額內（無記名式股份之盈餘分派額依其受得金額）扣除十分之四之金額。

五、養老工資補貼年金及含有上列性質

之給與依其上年中收入金額但非由上年一月一日起繼續所得者依該年預算額。

六、前列各款以外之所得依其上年中總收入金額內減除必需經費之金額但非由上年一月一日起繼續所有之資產營業或職業所得依該年預算額因減除股份償還之金額或因退股而退還所得之金額如超過已領股份金額或出資金額時其超過金額視為由法人所得之利益分派金。

關於第一項第一款第二款及第四款之所得若為被繼承人之所得視為繼承人之所得關於第六款之所得其繼承之資產或營業視為繼承人繼續所有計算其所得。

第十五條：依前條規定計算之所得總額在一萬二千元以下者由其所得中之勞務所得（前條第五項第三款及第五款所得）減除左列金額（大正十五年以法律第八號改正）。

- 一、所得總額在六千元以下者勞務所得之十分之二
- 二、所得總額中勞務所得以外之所得有六千元以上者勞務所得之十分之一。

所得總額超過六千元而勞務所得以外之所得未滿六千元時勞務所得與勞務以外之所得合算未滿一萬元金額者十分之二其他金額之十分之一

家長及其同居家屬之所得應對於其合算總額適用前項規定與家長分居之二人以上同居家屬之所得亦同。

第十六條 依前二條之規定算出之所得總額在三千元以下者依所得者之申請由其所得中將該年三月一日當時同居之家長及家屬中所有年齡未滿十八歲者或六十歲以上者或殘廢者得按每人減除一百元但依第二條所定之納稅義務人不在此限（大正十五年以法律第八號改正）。

家長及其同居家屬之所得對於其合算總額適用前項規定與家長分居之二人以上之同居家屬之所得亦同前項規定應減除之金額依命令所定由納稅義務人中之一人或由數人之所得減除之（大正十五年以法律第八號改正）。

同一人有山林所得及山林以外之所得時前除由山林以外之所得先行減除如有不足所得減除第一項之殘廢者以命令定之。

第十六條之二 第三條之二第二項及第三項規定應得應與受託者固有之所得區別定其以上信託時按每一信託定其所得第十五條第二項第十六條第二十三條第二項之規定均適用於此項之所得

一年以法律第四十五號追加)。

第十六條之三 自己家屬或以繼承人爲保險受益人之人壽保險契約其繳付保險費限年額二百元依命令所定得由本人申請由所得中減除(大正十二年以法律第四十一號追加)。

第十七條 北海縣道府縣市町村及以命令所指定之公共團體神社寺院祠宇佛堂及依民法第三十四條規定設立之法人不課所得稅(大正十五年以法律第八號改正)。

第十八條 第三種所得而適合左列各款者不課所得稅(大正十五年以法律第八號改正)。

- 一、在伍軍人之薪餉及津貼。
- 二、卹金傷病疾病者之恩俸及養老金。
- 三、旅費學費及法定撫養金。
- 四、郵政儲金產業合作社儲金及銀行儲蓄存款之利息。
- 五、不屬營利事業之一時所得。
- 六、於本法施行地外無日本國籍者所有資產營業及職業上之所得。

第十九條 以命令指定之重要物產製造業經營者依命令所定開始營業當年及自次年度起限期三年其業務上之所得免納所得稅。

第二十條 第三種所得不滿一千二百元時不課所得稅依照第十

五條第十六條及第十六條之三之規定減除後其所得額不滿一千二百元時亦同(大正十五年以法律第八號改正)。

家長及其同居家屬之所得應對於其所得合算總額適用前項規定與家長分居之二人以上之同居家屬之所得亦同。

第二十一條 第一種所得之所得稅依左列稅率課稅(大正十五年以法律第八號改正)。

甲、普通所得。

在本法施行地設有總店或總事務所之法人百分之五。

在本法施行地未設有總店或總事務所之法人百分之十。

乙、超過所得

超過所得金額依左列各級稅率課稅。

普通所得金額其所得額合資本金額百分之十以上時其超過百分之十以上之超過金額百分之四

超過百分之二十以上之超過金額 百分之十。

超過百分之三十以上之超過金額 百分之二十

丙、清算所得

清算所得依左列各款稅率課稅

公積金及依本法及其他法律規定不課所得稅之

所得額百分之五

其他金額百分之十

法人於每營業年度繳納之第二種所得之所得稅額依命令所定得由該營業年度第一種所得應繳之所得稅額中減除之(大正十五年以法律第八號改正)

前項應減除之第二種所得之所得稅于計算第一種所得額時不得列入損失計算(大正十五年以法律第八號改正)

對於法人清算所得之所得稅準用前二項規定(大正十五年以法律第八號改正)

第二十一條之二 同屬公司於每營業年度提存之金額中如有於左列各款之規定適合者政府得將該營業年度普通所得換算年計金額其在三萬元以下者乘百分之十超過三萬元者乘百分之十五超過十萬元者乘百分之二十超過五十萬元者乘百分之二十五超過百萬元者乘百分之三十各款相乘之合計金額與普通所得年計金額求百分比率以此作為稅率而依左列各款之金額之一(如適合上列各款時依其最高額者)算得之稅額與普通所得之所得稅加入計算之(大正十五年以法律第八號追加)

一、每營業年度普通所得中提存之金額如超過普通所得十分之三以上時為超過金額

二、營業年度末公積金及該營業年度普通所得中提存金額之合計數超過該營業年度未已繳股份金額或出資金額二分之一之金額時其超過金額但於營業年度末公積金之數額如超過已繳股份金額或出資金額之二分之一以上時其超過額應減除之

本法所稱間屬公司係指股東或社員之一人與其有特殊關係之親屬及使用人所有之股份金額或出資金額之總數合法人之股份金額或出資金額之二分之一以上之法人言（大正十五年以法律第八號追加）

第二十二條 第二種所得之所得稅依左列稅率課稅

甲、公債利息 百分之四

其 他 百分之五

乙、 百分之七、五

信託公司對於承受貸款信託之信託財產所繳納之第二種所得之所得稅依命令所定得由該貸款信託利益應徵收之收得稅額中減除之

前項規定應減除之第二種所得之所得稅於計算貸款信託之利益時應加入計算之

第二十三條 第三種所得之所得稅依左列各款所得金額適用各款稅率課稅但山林所得應與山林以外之所得劃分清楚

並將其所得額之五分之一依左列稅率算出金額五倍之數即爲其稅額(大正十五年以法律條八號改正)

| | |
|------------|--------|
| 一千二百元以下之金額 | 百分之〇・八 |
| 超過一千二百元之金額 | 百分之二 |
| 超過一千五百元之金額 | 百分之三 |
| 超過二千元之金額 | 百分之四 |
| 超過三千元之金額 | 百分之五 |
| 超過五千元之金額 | 百分之六・五 |
| 超過七千元之金額 | 百分之八 |
| 超過一萬元之金額 | 百分之九・五 |
| 超過一萬五千元之金額 | 百分之十一 |
| 超過二萬元之金額 | 百分之十三 |
| 超過三萬元之金額 | 百分之十五 |
| 超過五萬元之金額 | 百分之十七 |
| 超過七萬元之金額 | 百分之十九 |
| 超過十萬元之金額 | 百分之廿一 |
| 超過二十萬元之金額 | 百分之廿三 |
| 超過五十萬元之金額 | 百分之廿五 |
| 超過百萬元之金額 | 百分之廿七 |
| 超過二百萬元之金額 | 百分之三十 |
| 超過三百萬元之金額 | 百分之三十三 |
| 超過四百萬元之金額 | 百分之三十六 |

適用前項規定時家長及其同居家屬之所得金額應對於其合併總額計算稅額後再就各人所得額之多寡按百分比率定其稅額與家長同居之二人以上之同居家屬之所得金額亦同

第二十四條 凡有第一種所得稅之納稅義務人依命令所定應具備財產目錄貸借對照表損益計算書或關於清算或合併之計算書及照第四條至第十條止之規定計算之所得及資本金額明細書將其所得申報政府但在本法施行前未設有總公司及總事務所之法人應於在本法施行地所有資產及營業損益之計算所得及資本金額明細書一併附呈
前項規定於應課第一種所得稅之法人其無所得時亦準用之

第二十五條 凡有第三種所得之納稅義務人應於每年三月十五日以前將其所得之種類及金額詳細申報政府（大正十五年以法律第八號改正）
依本法第十六條及第十六條之三之規定請求減除時依命令所定應連同前項申報另行提存申請書（大正十五年以法律第八號改正）

第二十六條 第一種所得有不依第二十四條之規定申報時或政府認為不當時由政府自行調查決定之第三種所得金額得由調查委員會調查而由政府決定之

所得調查委員會開釋後關於第三種所得之決定如發現有遺漏時得依次年度調查委員會之調查由政府決定其所得金額(大正十二年以法律第八號改正)

所得調查委員會開釋後如有人申報有納稅義務之第三種所得或有納稅義務人申報其所得金額有增加時不依前項規定由政府決定其所得金額(大正十二年以法律第八號改正)

第二十七條 稅務署長應每年選定第三種所得之納稅義務人將其所得金額予以調查其調查報告應送交所得調查委員會

前項規定於前條第二項準用之(大正十二年以法律第八號追加)

第二十八條 每一稅務署管轄區域內設一所得調查委員會但在稅務署管轄區域內之市得以命令另設所得調查委員會(大正十二年以法律第八號改正)

調查委員會之人數以命令定之但人數之增減不得在改選期外行之

第二十九條 調查委員應於各選舉區選舉之選舉調查委員時應同時選舉同數候補委員

第三十條 調查委員及候補委員之選舉區域依設置所得調查委員會之區域投票區及開票區依市町村之區域但市調第六條所指定之市依區之區域(大正十二年以法律

第八號改正)

町或村之聯合辦事處其將本身事務之全部及官署(指區官署)之事務共同處理者視為一町或一村(大正十二年以法律第八號改正)

第三十一條 凡居住於選舉區域內而將第三種所得金額及個人營業之純益金額依法定期限申報並得所得額之決定者並於選舉人名簿中業經登錄者得選舉調查委員及候補委員或被選為調查委員及候補委員但適合左列各項之一者不在此限(大正十二年以法律第八號改正)

- 一、無行為能力者
- 二、受宣告破產者或受家產分散之宣告而未復權者
受所有財產之處分而未清償債務者
- 三、受國稅拖續之處分而未滿一年者
- 四、處刑六年以上之拘役或有期徒刑者或被處舊刑法上之重刑者
- 五、被處六年以下之拘役或有期徒刑而有執行期未了者
- 六、依本法第七十四條至第七十六條及營業收益稅法第二十八條至第三十條之規定受處罰後未滿五年者

本年度所得金額及純益金額決定前為選舉時則以上年繳納第三種所得或個人營業之所得稅及營業收益

稅額為決定本年度所得金額或純益金額(大正十二年以法律第八號追加)

於前二項規定被繼承人所為之納稅或申報視為繼承人之納稅或申報(大正十五年以法律第八號改正)關於選舉人名籍之規定以命命定之

第三十二條

關於投票及開票之事務由市長區長町長村長及戶主擔任關於選舉會之事務由稅務署長擔任之第三十條第二項之町村聯合辦事處以該辦事處之管理人視為町長或村長(大正十二年以法律第八號追加)

第三十三條

調查委員會及其候補員之選舉日期由稅務署長決定並應通知市長區長町長村長及戶主市長區長村長及戶主得前項通知時應於選舉日七日前將此重公告之

第三十四條

選舉以無記名投票方式行之
調查委員及候補員之各該選舉每人祇可投一票選舉當日選舉人應於投票時間內親臨投票處所將被選舉人各一人之姓名記載於專備之投票用紙以投票之投票用紙於選舉當日由投票處所交與選舉人

第三十五條

市長區長町長村長及戶主應將投票結果調查報告稅務署長

第三十六條

稅務署長接到前條報告時應即召開選舉會調查之

第三十七條

投票開票及選舉會應有見證人

關於見證人之規定另以命令定之

第三十八條 以得投票多數者為當選人如投票數相同時以年高者為當選人如投票數與年齡均相同時以抽籤定之

第三十九條 當選為調查委員而同時被選為候補員者得為候補員
調查委員及其候補員之選舉終了時稅務署長應將當選人之姓名公告並應通知當選人市長區長町長村長及戶主

市長區長町長村長及戶主接到前項通知時應將當選人之姓名公告之

第四十條 當選為調查委員候補員者非有正當事故不得辭退

第四十一條 調查委員及候補員以自選舉日之當月份起任期四年
(大正十五年以法律第八號改正)

因選舉區域有變更而於該區域內已為決定之第三種年計所得金額及已為決定之個人營業年計純益金額合計之數如有五分之一以上之增減時則調查委員及候補員之任期以選舉區域變更之月為終了但選舉區域變更之月為正月或二月時以三月為終了四月至八月之間變更時以九月為終了九月至十二月間為變更時則以次年三月為終了(同上以法律第八號改正)

第四十二條 調查委員及候補員之改選於前任者任期終了之次月行之

第四十三條 調查委員有缺額時應以得投票最多數之候補員依次

補充之投票數相同時以年長者爲先如年齡又相同時以抽籤定之調查委員有缺額而無候補員補充時應另舉行調查委員候補選舉

第四十四條 依前項之規定補充之調查委員及候補員以前任者之剩餘任期爲其任期因選舉區域有變更新爲改選之調查委員及候補員其任期以選舉區域變更前之調查委員及候補員選舉日期之月起以四年終了

第四十五條 調查委員及候補員如適合第三十一條第一項所規定之一款時或屬於第三種所得之所得稅及營業收益稅如均無納稅義務時或不住居於選舉區域內時當失去其職(大正十五年以法律第八號改正)

第四十六條 所得調查委員會之開會日數應在三十日以內依地方情形另以命令定之

第四十七條 所得調查委員會之召開以稅務署長之通知爲之

第四十八條 所得調查委員會應於每年該會開始時由調查委員中選舉主席

第四十九條 所得調查委員會非有委員過半數之出席不得決議議案以出席委員之多數爲議決可否同數時取決於主席

第五十條 調查委員不得參與有關自己或與自己同一家戶人所得之議案

第五十一條 截至五月三十一日所得調查委員會不成立時所得金

額由政府決定之（大正十五年以法律第八號改正）
 所得調查委員會自開會日起於第四十六條所規定期
 間內或直至五月三十一日未能調查終了時調查未完
 之所得金額由政府決定之（同上以法律第八號改正）

第五十二條 所得調查委員會之決議政府認為有不當時得定期七
 日以內再行調查如其決議仍不能認為適當或於再調
 查期間內不能調查終了時由政府決定所得金額

第五十三條 稅務署長或其代理人得出席所得調查委員會以述意見

第五十四條 對於調查委員支給津貼及旅費

第五十五條 於本法施行地如發行有利息之公債或公司債時公債

或公司債之發行人應將左列事項呈報政府

- 一、公債或公司債之名稱及其總額
- 二、支付利息之期限及其利率
- 三、償還方法及期限
- 四、分作數次繳款者其繳款金額及時期

第五十六條 凡支付屬於第三種所得之新勞工資津貼年金額俾得
 領取獎金及含有上列性質之給與者或支付股息分派
 若該之法人應依命令所規定將支付詳細方案呈報政
 府

受委託之受信託者應依命令所規定按季一併計算計

算書呈報政府(大正十一年以法律第四十五號追加)
對於第一項及前項支付方案及計算書之呈報者得交
付命令所定之金額(同上以法律第四十五號追加)

第五十七條 稅務署長或其代理人於調查上有必要時得向納稅義
務人或認為有納稅義務之人或前條第一項及第二項
所規定將支付方案及計算書呈報政府之義務者質問
(大正十一年以法律第四十五號改正)

第五十八條 稅務署長或其代理人於調查上有必要時得向納稅義
務人或認為有納稅義務之人或認為有支付金錢或物
品之義務人質問其金額數量價格及支付日期

第五十九條 依照第二十六條第五十一條及第五十二條之規定為
第一種及第三種所得金額之決定或依照第二十一條
之二之規定加算稅額時政府應即通知納稅義務人
(大正十五年以法律第八號改正)

於本法施行地內無住所或居所之納稅義務人不向納
稅署人申報時前項通知得以公告為之該公告以公
告之日起滿七日時即視為已通知納稅義務人

第六十條 依前條規定政府所通知之所得金額或加算稅額納稅
義務人有異議時於該通知日起二十日內具明不服
之理由得向政府請求審查(大正十五年以法律第八
號改正)如有前項請求政府不暫緩徵收

第六十一條 如有前條第一項請求時依據所得審查委員會之決議

由政府決定之

所得審查委員會得向前條第一項之請求人質問關於其所得之事實

第五十二條之規定於所得審查委員會之決議亦準用之

第六十二條 凡一稅務監督局管轄區域內設所得審查委員會所得審查委員會以左列審查委員組織之

- 一、收稅官吏中由財政大臣（大藏大臣）命派三人
- 二、稅務監督局管轄區域內之各府縣及北海道之調查委員所互選者府縣各一人北海道四人

關於所得審查委員會之審查委員及其候補員之事項除本法規定者外以命令定之

第六十三條 調查委員被選為審查委員者支給伏馬費及旅費

第六十四條 第十四條第五號及第六號之所得額減少二分之一以上時第三種所得之納稅義務人得請求更正其所得金額但此項請求不得逾次年一月三十一日（大正十五年以法律第八號改正）

所得金額決定後因繼承贈與或繼續營業而減少其所得金額者不適用前項規定（同上以法律第八號改正）

第六十五條 政府接到前條第一項請求時應重行查覈其所得金額如所得金額有二分之一以上之減少時當更正之（大正十五年以法律第八號改正）

- 第六十六條** 納稅義務人對於第六十一條之決定及前條更正處分有不服時得訴願政府或提起行政訴訟
- 第六十七條** 第一種所得於每營業年度終了時徵收所得稅清算所得則於清算或合併時徵收之
- 第二種所得於實際支付所得金額時由支付機關扣除所得稅並於次月十日以前繳納政府
- 第三種所得以其所得稅年額依左列四期分四次征收但納稅義務人不申報納稅管理人而將其住所或居所遷至本法施行地外時應即時征收所得稅(大正十五年以法律第八條改正)
- 第一期 本年七月一日至三十一日止
- 第二期 本年十月一日至三十一日止
- 第三期 次年一月一日至三十一日止
- 第四期 次年三月一日至三十一日止
- 第六十八條** 前條第二項規定應征收之所得稅如扣征機關不扣征時或扣征之所得稅不繳納政府時依照國稅征收之法例從扣繳機關征收之
- 第六十九條** 法人解散時其清算所得之所得稅依照前條規定應征收之稅不繳納政府而將剩餘財產分派時則清算人應負連帶繳納稅款之義務
- 第七十條** 凡有第六十四條第一項請求時政府得將應征之稅展緩直至更正處分確定

第七十一條 關於第三種所得如有二個以上之稅務署管轄區域內決定其所得額時政府應將納稅義務人之住所地以外無住所時則居所地以外之所得金額之決定應取消之

第七十二條 第三種所得稅以納稅義務人之住所地為納稅地無住所時則以居所地為納稅地但納稅義務人在住所地以外者得申請於居所地納所得稅於本法施行地無住所又無居所者應自定納稅地申報政府如不申報時由政府指定其納稅地

第七十三條 納稅義務人不住居於納稅地時為便於處理其所得額之申報繳納稅款及其他關於所得稅之事項應指定納稅代理人並應申報政府住所或居所遷至本法施行地外時亦同

第七十三條之二 關於國屬公司之行為及計算如其公司所得或股東職員及親屬使用人等有特殊關係者之所得政府認為有逃漏所得稅之目的時不論其行為及計算方法如何政府得憑其所認定者計算所得金額（大正十五年以法律第八號改正）

第七十三條之三 （大正十五年以法律第八號刪除）

第七十三條之四 （大正十五年以法律第八號刪除）

第七十四條 詐欺或以其他不正當之行為逃漏所得稅者科以逃漏稅額三倍以上之罰金但自首者或申報稅務署長者不在此例

依前項方法逃漏第三種所得之所得稅者其所得金額不論有第二十六條第二項之規定由政府決定並立即征收所得稅(大正十二年以法律第八號改正)

第七十五條 非有正當事由將第五十六條第一項及第二項所規定應行呈報政府之支付方案及計算書不呈報政府或將虛偽之支付方案及計算呈報時科以千元以下之罰金(大正十一年以法律第四十五號改正)

依照前項規定受處罰者對於其所呈報之支付方案及計算書不交付第五十六條第三項所規定之金額(同上以法律第八號改正)

第七十六條 凡從事所得之調查及審查事務者或曾從事此項職務者如無正當事由將調查及審查所得之秘密洩漏者科以五百元以下之罰金

第七十七條 違犯本法者例用刑法第三十八條第三項但書第三十九條第二項第四十條第四十一條第四十八條第二項第六十三條及第六十六條但犯前條之罪者不在此限

附 則

第七十八條 本法自大正九年八月一日起施行

關於第三種所得稅自大正九年份之所得稅起適用本法但第十六條之規定不適用大正九年分所得稅年金或有年金性質之給與應照以前規定作為第三種所得計算者就本法施行前之收入金額有銀行定期存款

性質之銀行存款利息其到期支付日期在本法施行期前者作爲第三種所得計算

第七十九條 依據所得稅法被課所得稅之法人或依據所得稅法及其他法律免除所得稅之法人於本法施行前屬於已終了各事業年度之第十四條第一項第四號及第五號之所得並其他於本法施行前之第十四條第一項第四號之所得均適用本法

第八十條 於本法施行前終了之法人各事業年度所得仍照以前規定

第八十一條 關於法人超過所得自本法施行日起至大正十年七月三十一日期間內僅其各事業年度超過所得須增收本稅之百分之三十五
大正九年七月一日以後，如法人事業年度之期間有變更時如於該項舊事業年度期間內定有結期或終了期者各事業年度超過所得依本法課所得稅並增收本稅之百分之三十五

第八十二條 關於所得調查委員及所得審查委員在大正十年五月一日前仍照以前規定但以前規定中有八月三十日者作爲九月三十日限以前規定被選之所得調查委員候補員及所得審查委員之任期以大正十五年五月一日爲終了

第八十三條 關於第三種之所得課以大正九年舊之所得稅其納稅

期爲大正九年十月一日至三十一日

第八十四條 所得稅法於小笠原島及依豆七島暫不施行

附 則(大正十五年三月以法律第八號改正)

本法自大正十五年四月一日起施行關於第三種所得自大正十五年份以後之所得稅適用本法但第二十五條第五十一條及第六十七條之改正規定自大正十六年份之所得稅起適用之

第十四條第一項第三號及第四號之所得如屬於大正十四年三月中之收入者不作為大正十五年份第三種所得計算

第十六條第一項改正規定中有三月一日者於大正十五年作為四月一日

本法施行前終了之法人各事業年度所得及於本法施行前因解散或合併所生之清算所得仍依前例

關於所得調查委員及所得審查委員之事項在大正十五年九月三十日以前仍照前例

根據以前規定被選之所得調查委員及所得審查委員之任期以大正十五年九月三十日爲終了

第三十一條第四十一條及第四十五條改正規定中關於營業收益稅之部分其爲大正十五年份者視爲營業

稅

(完)

中華民國三十年七月出版

中國所得稅問題(全一册)

每册定價國幣陸元

外埠酌加運費隨豐

版權所有
翻印必究

編著者

劉王

振啓

東華

發行所

中央政治學校研究部

重慶南溫泉白鶴林

總經理

重慶中國文化服務社

磁器街四十號