

大學叢書

賦 稅 論

上 冊

胡善恆 著

商務印書館發行

大 學 叢 書
賦 稅 論

上 冊

胡 善 恆 著

商 務 印 書 館 發 行

序

賦稅與國家經濟及國民生活有密切的關係，國民應當納稅，以謀共同生活之發展，故賦稅之討論，處處當與經費相照映。在共同生活未發達之國，人民但見國家之來徵稅，而不見國家作何公共福利之設備，以此對於納稅，莫不懷憎惡之念。國家處於此種狀況之下，只好從便於徵收者課稅，稅制不暇整理，而國民經濟生活，受不良稅制之影響，亦不能有合理之發達，國家財政與國民經濟兩方，同陷於莫可振拔。

在經濟落後的國家，私經濟之活動，處處受外國之經濟壓迫，每遇外國之強力襲來，則本國經濟之活動，勢同拉枯摧朽之倒塌，即藉特殊局勢而得維持存在者，亦莫不瀕於危殆。從前討論財政原理及財政政策者，以國家須採用各方面之政策，保護私經濟活動之安全，就現在國際經濟局勢看來，在經濟落後之國，單從保護努力，亦難周全，尚須以國家財政之力量，直接作發展經濟之活動，以國家雄厚的財政力，方可以對抗他國之侵略。現在國家財政，既有統率全國國民經濟之資源，發展國家經濟，以安內禦外之任務，則所以糾集國民資力之賦稅制度，首當加以整理，使入於合理化，然後其他一切，方可一層層的去做。

從來討論賦稅之著作，可分為兩類，其一為說明賦稅之形態，暴露其缺點，以博取納稅人之同情，亦可以供稅制整理之參攷。然原理不明，只成為雜碎的學識，與技術的論證，而國家何以須課某稅與究應如何課稅之理，終難詳明。其二為從賦稅之原理出發，作全部之估量，說明其所謂合理之稅制，以與現行稅制相映照。然

若作純科學的討論，又往往脫離實際情形，而入於晦澀、據現在之情形看來，當以最簡單而明確之原理，說服賦稅之全部，使一般人民易於了解，財政之智識，成爲普遍化，上下一心，然後此合理之稅制，方有實現之可能。

在國民共同生活之中，當以最小犧牲求社會之最大的福利，此項原則，已爲舉世所公認爲確當，即將來社會制度變化，無一非謀此項原則之實現。本書所論，一以此項原則爲綱，而按之於各方面。前輩學者所說，議論紛陳，本書俱從一貫之理，觸類徵引，以完成一整飭的理論體系。間有駁正，皆經深思明辯，不敢臆斷，至當詳當簡之處，亦曾酌量。

本書之作，起於居英倫之時，七年來在中央大學，光華大學，北平大學，及中央政治學校教書，得有靜心思考之機會。歷年所寫之稿，迭有增刪，懼其蕪雜，乃於年來重寫一次。又本書爲財政學之一部分，其他如總論、國債、預算與財務各篇之稿，亦底於成，此篇雖先出，仍與各篇有一致之連絡。

胡善恆

二十三年三月二十八日

目錄

第一章 賦稅總論	一
第一節 賦稅之理念	一
第一項 賦稅之形態	一
第二項 賦稅之本質	三
第三項 賦稅之定義	一三
第二節 賦稅名辭之解釋	一七
第三節 賦稅分類	二〇
第四節 賦稅之原則	二九
第五節 賦稅之負擔與轉嫁	四二
第一項 釋義	四二
第二項 轉嫁之通則與轉化	四四
第三項 關稅	四九
第四項 營業稅	五二

第五項	獨占稅	五八
第六項	地稅	六〇
第七項	房屋稅	六八
第八項	利息稅	七三
第九項	工資稅	七八
第十項	財產移轉稅	八二
第十一項	交易稅	八四
第十二項	結論	八五
第六節	賦稅在經濟上之影響	八六
第一項	賦稅對於生產之影響	八七
第二項	賦稅對於分配之影響	一〇一
第三項	賦稅對於營業之影響	一一一
第四項	賦稅對於失業之影響	一一五
第五項	關稅對於外國匯兌之影響	一一五
第六項	賦稅與徵收費之關係	一一六

第七節 賦稅根據與分配之學說……………一一七

第一項 國家勤勞費用說……………一一八

第二項 保險費說……………一二〇

第三項 掠奪說……………一二一

第四項 犧牲說……………一二二

第五項 純財政之賦稅說……………一二四

第六項 社會政策之賦稅說……………一二五

第七項 純經濟學理之賦稅說……………一三七

第八項 純經濟兼倫理學理之賦稅說……………一四三

第九項 全般主義之賦稅說……………一五五

第十項 社會總制之賦稅說……………一五八

第八節 賦稅負擔之分配……………一五九

第一項 賦稅分配之原則……………一六一

第二項 稅率……………一七一

第三項 比例稅……………一七八

第四項 累進稅	一八五
第一目 累進稅之理解	一八五
第二目 累進稅之反對論	二〇一
第五項 納稅能力	二〇二
第六項 課稅所得之性質與範圍	二〇六
第七項 課稅所得之分別	二一六
第八項 個人事情之斟酌	二二〇
第九節 重複稅	二二三
第一項 課稅重複之情形	二二三
第二項 解決之實例	二二八
第三項 理論上之解決法	二三四
第十節 國民經濟之負稅限量	二四二
第十一節 賦稅制度	二五〇
第一項 課稅標準	二五一
第二項 單稅制	二五五

第三項	複稅制	二六〇
第四項	各稅稅收相互間之關係	二六二
第五項	賦稅制度之趨向	二六四
第十二節	中國賦稅制度	二六六
第二章	賦稅各論	二七七
第一節	人丁稅	二七七
第一項	本論	二七七
第二項	我國人丁稅	二八〇
第三項	美國人丁稅	二九二
第二節	財產稅	二九三
第一項	本論	二九三
壹	財產稅適應納稅能力之程度	二九五
貳	經濟上之關係	二九九
參	財產稅之缺點	三〇二
肆	財產稅之補充效用	三〇五

伍 結論·····	三〇七
第二項 各國財產稅·····	三〇八
第一目 美國財產稅·····	三〇八
第二目 德國財產稅·····	三一四
第三節 資本捐·····	三一七
壹 資本捐之性質·····	三一七
貳 資本捐之適用情形·····	三一八
參 資本捐制度·····	三一九
肆 資本捐可以施行之理由·····	三二三
伍 反對點之解答·····	三二八
第四節 地稅·····	三三一
第一項 本論·····	三三一
壹 地稅之類別與性質·····	三三一
貳 地稅之適於作地方稅·····	三三八
參 土地整理·····	三三九

第二項	我國地稅	三四一
第三項	他國地稅	三五三
第一目	日本地稅	三五三
第二目	英國地稅	三五五
第三目	法國地稅	三五六
第四目	德國地稅	三五七
第五節	房屋稅	三五九
第一項	本論	三五九
第二項	各國房屋稅	三六二
第一目	我國房屋稅	三六二
第二目	英國房屋稅	三六三
第三目	德國房屋稅	三六五
第四目	法國房屋稅	三六五
第六節	營業稅	三六七
第一項	本論	三六七

壹 營業稅之性質與範圍	三六七
貳 課稅原則與稅法	三六九
參 各種稅法之剖解與趨向	三七三
肆 營業稅之將來	三七七
第二項 我國營業稅	三七八
第一目 交易所稅	三七九
第二目 礦稅	三八〇
第三目 漁稅	三八二
第四目 煙酒牌照稅	三八三
第五目 一般營業稅	三八六
第六目 牙稅	三九二
第七目 當稅	三九五
第八目 屠宰稅	三九六
第九目 幾種市營業稅	三九七
第三項 他國營業稅	四〇八

第一目 日本營業稅……………四〇八

第二目 美國營業稅……………四一四

第三目 法國營業稅……………四一九

第四目 德國營業稅……………四二〇

第七節 所得稅……………四二二

第一項 本論……………四二二

壹 所得稅之性質……………四二三

貳 所得稅制之構成……………四二五

參 課稅範圍……………四二七

肆 稅制之斟酌……………四二九

伍 徵收方法……………四三四

陸 公司所得稅……………四三五

柒 所得稅之將來……………四三八

第二項 各國所得稅……………四三九

第一目 英國所得稅……………四三九

第二目	美國所得稅	四六六
第三目	法國所得稅	四七四
第四目	意大利所得稅	四七七
第五目	德國所得稅	四七九
第六目	日本所得稅	四八二
第八節	遺承稅	四九二
第一項	本論	四九三
壹	遺承稅之意義與學說	四九三
貳	遺承稅之效用與影響	五〇一
叁	遺承稅之負擔	五一三
肆	稅制之斟酌	五一五
第二項	各國遺承稅	五二二
第一目	英國遺承稅	五二二
第二目	法國遺承稅	五二七
第三目	德國遺承稅	五二九

第四目	日本遺承稅	五三七
第九節	土地增值稅	五四〇
第一項	本論	五四〇
第二項	各國土地增值稅	五四九
第一目	我國土地法之規定	五四九
第二目	德國土地增值稅	五五〇
第三目	英國土地增值稅	五六五
第四目	結論	五七六
第十節	溢利稅	五七八
第一項	本論	五七八
第二項	各國溢利稅	五八一
第一目	英國溢利稅	五八一
第二目	美國溢利稅	五八三
第三目	法國溢利稅	五八四
第四目	德國溢利稅	五八四

第十一節 財產增值稅	五八六
第十二節 消費稅	五九一
壹 消費稅之性質	五九一
貳 稅制之斟酌	五九七
參 消費稅種類	五九八
第十三節 直接消費稅	六〇〇
第十四節 內國物產稅	六〇二
第一項 本論	六〇二
第二項 各種內國物產稅	六〇六
第三項 我國物產稅	六〇九
第一目 捲菸統稅	六一一
第二目 土菸葉統稅	六一七
第三目 麥粉稅	六二七
第四目 棉紗火柴水泥統稅	六二九
第五目 酒稅	六三三

第六目	鹽稅	六三五
第十五節	內國通過稅	六四六
第十六節	關稅	六四九
第一項	本論	六四九
第二項	我國關稅	六五三
第十七節	專賣消費品稅	六五六
第十八節	流通稅	六五八
第一項	流通稅本論	六五八
第二項	各種流通稅	六六二
第三項	我國流通稅	六六七
第一目	印花稅	六六七
第二目	銀行兌換券發行稅	六七〇
第三目	噸稅	六七一
第四目	註冊費	六七一
第五目	驗契稅	六七六

賦稅論

第一章 賦稅總論

本章共十二節，首四節說明賦稅之一般概念，次四節說明賦稅之原理，其中第七節解釋賦稅之學理，第八節闡明賦稅之分配，後四節則討論賦稅制度中關於分配之各項特殊問題。

第一節 賦稅之理念

第一項 賦稅之形態

賦稅為強制收入，是歷史的產物，自民族組織成立之時，即已有之，迄於今茲，將來社會制度變化，國家課稅之制，仍必存在，特其形式，或有所不同。

我國三代之際，土地公有，所行貢助徹制，實為租與稅併，統名曰賦。土地私有之後，賦之收歸國家者，或曰租，或曰稅。此外對人所賦，或取實物，或取金錢不一。而其意義，最初為人民貢獻於國家，後則轉成為國家向人民強制徵收。其在歐洲各國，最初在官有地經濟及特權獨占經濟居於支配地位之時代，賦稅不成為重要收入，常由人民之自由意思，或捐助或貢獻於國，其後乃變為義務的強制的公課。塞利格滿稽考各國賦稅之發

賦稅今
昔之形

展經過七級意義之變更：(一)爲捐贈，(二)爲請求維持，(三)爲援助政府，(四)爲爲國犧牲，(五)爲義務，(六)爲國家強制，(七)爲法定強制徵收。〔一〕各國之經過，間有不同，其在我國，強制義務之意，早經存在，而捐輸之事，間亦有之。而鈎羅夫考究現行賦稅之要素，實有各種轉變如下：〔二〕

〔一〕 Seligman: Essays in Taxation, p. 5.

〔二〕 Gerloff: Steuerwirtschaftslehre, S. 476.

- (1) 由任意的提供，變而爲義務的強制的納付。
- (2) 由私的或半私的或半公的公課，變而爲嚴密的公法賦課。
- (3) 由臨時的或非非常的公課，變爲經常的財政資源。
- (4) 由特定稅變爲供應一般經費之一般稅。
- (5) 以特定人爲範圍所課之稅，變而爲普遍的納稅義務。
- (6) 由勞役或實物的償付，變而爲貨幣的償付。
- (7) 由補充的地位，變而爲供應之主要手段。

將來的
形態

在現在經濟制度之下，社會中之土地財產以及各種資本，大部分歸私人所有，私有資本發達，賦稅收入亦從而增鉅，故有謂賦稅爲資本主義之制度下所特有之事態者。從前許多社會主義者及無政府主義者，以爲資本主義消滅之後，賦稅可以廢止，其實不然。在現在經濟制度之下，賦稅多取自人民之財產所得及勞動

賦稅之性質當作整部的觀察

可析爲六層

所得，將來即或私有財產制度廢止，而財產仍必加以勞力而后發生收益，則取自勞働所得之處將增多。最近俄國於強制徵稅之外，又復強制勞働，在資本主義之國，多課賦稅，而在俄國之國營事業，賦稅藏含於貨物公價之中。一方面對於生產者強制其勞働，他方面對於消費者國家可以提高物價，惟於徵收形式，有所不同，而徵收人民財富之事，仍必存在。

第二項 賦稅之本質

賦稅爲國家之強制收入，以供國家經費之用，國民繳納賦稅，即有經濟的影響發生。從前討論賦稅者，大都以賦稅在收入方面之意義爲範圍，後來思想轉變，以賦稅尙須具有社會政策之目的，華根拉根據此項見解，分賦稅爲收入之目的與社會政策之目的兩部，以構成全部理論。此項改變，比從前爲進步。本人就賦稅之實情看來，賦稅之爲收入，并發生經濟的影響，實有因果的關係，有賦稅收入，即有國民經濟之變動，二者不可分離。單論收入之性質，固失之於狹隘，而分別兩意者，亦無以明賦稅之真全。據最近財政活動之趨勢看來，各國尙須以財政之力量，直接謀國家經濟之發展，財政有此重大之任務，如何克負荷此項艱巨，將成爲討論財政之中心問題，賦稅爲國家之主要收入，又國家經濟之生產與分配之所由繫，關於這一方面之意義，尤爲賦稅論所應討論。本項就賦稅整個的性質，加以分析的說明，列爲六端如左：

- 一 賦稅爲在合作的共同生活之中依能力所課之稅。
- 二 賦稅在經濟上爲購買力之強制移轉。

三 賦稅爲人民應盡之義務。

四 賦稅爲強制徵收。

五 賦稅爲謀公共利益之發展。

六 賦稅爲國家獲取收入。

第一 賦稅爲國家共同生活之收入，欲明瞭賦稅之性質，首當了解共同生活之意義。共同生活之成立，原基於人類之合作與互助，以克服自然，以維持生活之秩序，而共謀生活之發展。人類苟非立於合作之關係上，決無社會生活之存在。人類意識之表示，手足之動作，心理之計劃，皆爲實現此合作關係之手段。不幸此項最高尚純潔之意義，自思想龐雜之後，竟遭隱蔽。在近代社會思想中，最流行者，厥惟競爭心，自從自由放任主義發展之後，競爭若狂，所表現之事態，充滿於社會上下。豈知人類之須有競爭心者，原欲以此鼓勵人民之努力生產，努力前進與發明，以其結果，增進全體之生活，是其本意，乃在充實人類之合作的關係。合作爲社會生活之根本的意義，而競爭不過是增加合作力之一手段。在競爭主義之下，與之連貫發生者，爲利己心，爲個人主義，爲私有財產思想之極量發揮，爲私利益之較量，爲結政黨以攘奪政權。而在合作主義之下，與之連貫發生者，爲同情心，爲犧牲精神，爲不忍人之心，爲互助心，爲精誠團結，爲總制主義，爲國民道德之修養。現在人類生活，驚於競爭心之發展，殊不知競爭爲增進合作之手段。人類生活，非不許有競爭心，但不要忘掉生活合作之本意，時時刻刻，都須復歸。故合作爲無邊之愛，而競爭當有限制。

公共生活之本質爲互助而非競爭

自人類思想發達以來，一般思想家皆欲翻陳出新，剝立一說，與昔不同，以相號召，以表現其有獨到的見解，於是發為各種主觀的學說。求知的慾望，本為人類先天所具有，不料求知之結果，竟往往受人蠱惑，引入偏見。故欲明瞭共同生活之真諦，反不若從人類思想最樸質純潔時代所發生之學說中尋覓，較能見其真全。我國古籍中論共同生活者，以大學為最早，亦儒家之基本經傳也。大學論平天下之道曰：『德者本也，財者末也。』『自天子以至於庶人，壹是皆以修身為本。』以人的問題為首要，財的問題不難解決。又曰：『生財有大道，生之者衆，食之者寡，為之者疾，用之者舒，則財恆足矣。』皆所以表示生者食者為用者各種經濟人間之合作關係，以解決共同的經濟生活。

為孔孟
之主要
思想

孟子本此思想，有與陳相答辯之語，其說明賦稅之意義，更為明澈。謂：『百工之事，固不可耕且為也，然則治天下獨可耕且為與！有大人之事，有小人之事，且一人之身，而百工之所為備，如必自為而後用之，是率天下而路也。故曰：或勞心，或勞力，勞心者治人，勞力者治於人，治於人者食人，治人者食於人，天下之通義也。』(三) 孟子以人民納稅為大人小人間之通工合作，實為一種極坦白之說明。又謂：『人皆有不忍人之心，先王有不忍人之心，斯有不忍人之政矣！以不忍人之心，行不忍人之政，治天下可運之掌上。所以謂人皆有不忍人之心者，今人乍見孺子，將入於井，皆有怵惕惻隱之心，非所以內交於孺子之父母也，非所以要譽於鄉黨也，非惡其聲而然也。由此觀之，無惻隱之心，非人也，無羞惡之心，非人也，無辭讓之心，非人也，無是非之心，非人也。惻隱之心，仁之端也，羞惡之心，義之端也，辭讓之心，禮之端也，是非之心，智之端也，人之有是四端也，猶其有四肢也。……』

凡有四端於我者，知皆擴而充之矣，若火之始然，泉之始達，苟能充之，足以保四海。『四』孟子之所謂不忍人之心，卽今之所謂合作，此種心理，爲人類自有生以來所固有，擴而充之，乃能維持四海之共同生活。其解釋人類依合作而生存之理，極爲透澈，言雖簡而意至周備，有令人歎觀止矣之感，無庸再作詮釋。

【三】 見孟子滕文公篇。

【四】 見公孫丑下篇。

此種古樸的學說，極能照見真理，現在經濟生活發達，然人類生活之本質，古今并無不同，其爲千古不易之論，有知者當不待煩言而解。本人之提出合作說，實導源於此，非敢臆創。惟人類生活，常不免眩於各方面之引誘，欲人之收其放心，銘記生活合作之本意，蓋亦不易。故孔子再三叮嚀，謂『君子無終食（事）之間違仁，造次必於是，顛沛必於是。』孔子之所謂仁，卽愛之理，心之德，亦卽合作之意。合作本意之回歸，在孔孟猶認爲難事，以現今富於競爭心之人類，顛倒於物質之崇拜，其喪失爲人之本而不知有合作者，更無足怪。【五】

【五】 孔孟之言仁義，完全以天下國家之人爲立場，并非視爲個人的修養。宋儒對於此點，無明確之觀念。英儒郝白浩史謂孔孟之言仁義，實出於和諧合作之人生觀，較能闡明本旨。

人類生活之實質，既爲合作的，欲維持此項關係之繼續不斷的實現，并整齊其秩序，以增高其效力，又必有法的紀律。本此精神，以立法行法者，是爲國家之總制。故總制主義之目的，爲實現有秩序之合作的生活。

社會總制之意

能力說之基源

在總制主義之下，國家向人民課稅，不是個人憑其經濟能力，向國家交換利益，却是根據合理之理，憑其

經濟能力納稅於國家，以供應公共設備之費用。合作的生活，既須有紀律以維持秩序，於是選定標準，依各個經濟主體所有之財產或勤勞，從生產競爭中產生結果，而形成爲財產及所得者，就其大小而課以稅，是爲量力納稅。能力說有此深厚之原理，又有確切之外形，故成爲賦稅中不易之原則。

國家財政上之收入與支出，有對等的關係，但此項關係，乃總的關係，而非某一收入與某一支出之對待的關係。在賦稅收入方面，係依能力課稅，在支出方面，亦係依能力給與，兩者雖同以能力爲標準，但收入方面之能力，爲財產所得之所有量，而支出方面之能力，爲生活之缺憾量，兩種能力之性質不同。因之收入方面之能力，不能作爲決定支出之標準，而支出方面之能力，亦不能作爲決定收入之標準，消極能力與積極能力之區別，截然分明。可知賦稅上之能力，有其絕對性存在，不得以交換利益等觀念歸入。

第二 賦稅在經濟上之意義，爲國民間購買力之強制移轉。賦稅收入，原所以供應經費之支出，取之於甲者，仍然是由國家給之與乙，并非將賦稅收入，蘊藏於國庫。除國家遇有對外支付之情形外，此項資源，仍然是全數流通於國內，國內之資源，并不因賦稅而減少，而公共經濟生活之設備，及因此增加全體人民生產力之處，反加大。

在納稅人方面，凡納稅者，其所有購買力，依所納之稅額而減少。從各個經濟主體相互間之關係看來，財富之分配，經課稅後，必發生變動。分配之變動，出於三方面之活動：其一爲納稅人之購買力，爲之減少，其二爲經費利益領取人之購買力，因之增多，是爲直接所引起之變動。再有第三種，凡經濟主體能利用國家之設備

者，各依其利用之次數期間或數量而得增加其購買力，其不能或不適於利用國家設備者，則在經濟活動上無以增加其購買力，以此購買力之分配，復間接的引起變動。以故國民負稅之後，所有財富之分配，或是朝着國富平等分配的方向出動，或是朝着更不平等的方向出動，兩條道路，必出其一，決不能保持課稅前之分配原態。此種事態，不容否認，亦不能忽視。從前許多學者，昧於此理，反對以賦稅爲矯正社會財富不平等分配之手段，而限之於供應公共事務之資金，如巴士特布爾老茲等，〔六〕依上述情由看來，此輩雖欲嚴守其主觀的概念，而客觀事實之存在，已昭告我們，不能離捨。

【六】 Bastable: Public Finance, p. 366.

Lotz: Finanzwissenschaft, 1917, p. 216.

從前國家課稅的確只顧不引起納稅人之反對，如此稅收方能增多，此外情由，非所顧計。現在賦稅學理發達，認賦稅所引起之分配異動，其重要性駕於收入之目的之上。因爲共同生活之目的，爲謀社會之發展，并增進國家之福祿，使不健全的社會，變爲健全。賦稅之作用，能取有餘以給不足，對於此項目的之實現，有直接而確實的效力。故今之討論賦稅者，對於此番作用，必須有明確的認識。

抑在今之社會經濟之下，實有用賦稅手段，引起分配之異動使朝向平等分配方面之必要。現在社會財富分配，貧富懸殊若此，形成爲若干階層，隱藏着無數裂痕，處處可以發生危險，實可憂虞。而且在平等分配之事態下，富者悉多浪費，貧者不保飢渴，其沮害國民現在與將來生產力之處甚大。即一般營業者，因大多數

人民所有購買力之彈性甚大，時時難免於恐慌之襲來，社會經濟，亦不能作適當之發展。

以故現在國家之課稅，必為察見某類人手裏，或某地方人民的手裏，積有財富太多，國家即設立稅制，強制徵收，使之變成為公共的設備，以增加社會之生產力。如果某階層或某地方人民所有之財富有淤滯者，則國家使其流通，如果某階層或某地方人民有貧乏者，則國家與以補足，使國民財富與國庫對流，以減少私人間因財富分配不平所發生之衝突。現在賦稅之徵收，并非僅僅維持國家之存在費用，實則國家之經費，可多可少，賦稅徵收甚少時，不一定於社會有益，反之徵收甚多時，亦不必於社會有益，要於收入充實之外，尚須分別賦稅收入來源之性質，及其支出之方向，而後可以決定賦稅收入之價值。賦稅能成為調節民主之工具，則國家經濟方得發達。

納稅之義務為

第三 賦稅為人民在國家共同生活之中應盡的義務，故各國皆於憲法中有此規定。考納稅義務之性質，有下述兩端：

普遍的

(甲) 納稅義務是普遍的。個人在社會中生存，與社會有連帶的關係，大家對於社會負責，承受一切負擔，故納稅為人人對於公共社會應盡之義務。國家是有組織的社會，沒有個人可以離開，凡屬社會份子，都應強制的以各個人所有之資力，輸助國家，以供應國家所需之一切費用。因之凡屬本國人民，無論其居住於本國境土之內，或境外，財產在本國領土以內或境外，凡在本國主權行使之所能及，都有納稅之義務。而且外國人民居住於本國領土以內，享受本國政府所施行的利益，或其財產在本國領土以內，享受本國之保護利益，而

獲得收入，亦負有納稅之義務。不僅如此，有時還可使他國人民之居住於他國其財產亦在他國領土者，負擔本國之賦稅。例如關稅中所課之出口稅，稅加在貨價上，由外國消費者負擔，是使外國人民負擔本國之賦稅。反之本國人民之使用外國貨者，亦同樣不免於負擔外國所課之稅。凡此皆因貨物之製造，曾享受國家之普遍保護的利益，而課稅義務之範圍，益為擴大，不僅限於本國法權所及之人。

絕對的

(乙)納稅義務是絕對的，與人民所享受之權利，沒有對待的關係，不能謂人民沒有行使選舉罷官複決創制等權，即無納稅之義務。例如未成年者無能力者與犯罪者，在法律上不能行使此等權利，但此輩所使用之財貨及其所有財產所得，國家仍然是依法課稅。實則即以選舉權而論，人民所選舉之代表及其任用之官吏，皆為代表人民全體，并非僅代表有選舉權人民之利益，可知政治上之權利，與納稅義務并無何對待的關係。

賦稅之
強制徵
收基於
強制權
之行使

強制徵
稅之性
質

第四 賦稅為強制徵收——(甲)強制權 賦稅之為強制征收，乃基於強制權之行使，而此項強制權之能行使，乃基於國家之主權。主權為國家各種權力之總源，為不可分的，為絕對的，故其所發之課稅權之範圍與運用，俱可隨主權之行使者以法律為之規定。例如賦稅種類之選擇，稅率之高低，納稅人之範圍等，皆由立法者決定。中央政府而外，地方政府亦有此項強制課稅權，但地方政府之課稅權，又係由中央政府所授與。

(乙)強制徵稅之性質 國家之強制課稅，納稅者之個人或團體，沒有自由決定之權，必須依法繳納。國家之使用強制權，原為謀社會全體之生活，假使社會中生活都是安全而平等，人人都有高尚的智識，優美的

人格，大家都以社會生活爲重，而以謀小我生活爲恥，人人都願拿出私產以供國用，則國家財不可勝用，自無施行強制權以對待人民之必要。然而此種理想的社會，毫無實現的可能。凡在有組織的社會，人民對於經費之負擔，不能由個人任意捐助，使國家收入飄搖不定，致履行職務時發生阻礙。從確定國家之收入與人民之義務雙方看來，皆有強制之必要。在各種強制收入之中，賦稅之強制，又有其特質。

(1) 賦稅并非勒索 賦稅之強制徵收，不是從前皇帝軍閥之向人民作無規則的勒索，看見某個方法可以徵收，即設立一稅名，或見某人有錢，即施以勒捐。從前之勒捐，人民可以抵賴，抗不納稅，其所徵收之數，不必如現在賦稅所收者爲多，然往往因無適當之課稅方法，招致人民怨恨。現在國家徵稅，有一定之方法，依照法律上規定之徵收程序，關於稅率，納稅時期，及納稅義務人等，都由國家作確切的規定，不能任人民之自由意思，隨其喜怒而變更。如有抗不納稅者，即是違反國法。國家有強制執行之權。現在之賦稅，既於稅法上規定有方法，有時季，人民得事前準備，而且係依義務人能力之大小而決定，稅率雖重，而人民所受之痛苦反少。

(2) 賦稅并非懲罰 賦稅之強制徵收，因人民有納稅之義務，與他種強制權不同。國家所徵收之罰款與贖罪金，雖同具有強制的性質，然賦稅爲對於全體國民之普遍徵收，并非以人民有何犯罪過失之原因。罰款爲對於犯罪者之一種懲罰，或是對於社會之賠償，與賦稅不同。

第五 賦稅爲謀公共利益 國家爲發展公共的利益，履行各種職務，我們不能從職務的性質，測算各人所受之利益各有幾何，只是國家對於社會全體謀利益之增進，於履行職務所需之經費，應向人民從各方

面征收。利益既是普及於全體，自不能依照各人享受之特殊利益量，為決定賦稅之標準，亦不能以何人未受特殊利益之故，而拒絕納稅，又不能以某人會納稅，而必與以特殊利益，以為回報。故現時之納稅義務，與十八世紀所謂由特殊保護而發生之義務，完全不同。現在國家，亦有對於某部分人民給與特別利益，有時人民利用國家之設備事務，享受特別利益，例如政府因特殊事業之經營，而征收特別賦課，因特殊的設備，而徵收使用費，因特殊行為，而徵收手續費，因官業製造品，而征收公價，都為對於特殊人給與特殊利益，由特殊人繳納特殊的代價。賦稅上并不反對此等特殊利益之給與，但賦稅之根據，并不是因給與特殊利益來決定賦稅的種類和數額。國家對於國民全體給與一般的利益，全體國民謀公共利益之能增加，各視其能力，共同繳納賦稅，并非因差別利益而納稅。

第六 賦稅為收入之獲取 課稅之目的，原為獲取收入，以給付國家履行職務時所需之費用。惟所獲取之物，據一般學者所稱，有謂為收入者，有謂為財富者，有謂為金錢者，各不一致，事雖淺顯，而意極歧繁。現今交易經濟組織發達，舉凡一切公私經濟，皆以貨幣估定價格，作為準繩，人民之納稅能力，既以貨幣計算，賦稅之徵收，亦以貨幣為之，在平常情形之下，多是如此。

但各國之施行遺產稅者，亦有准人民逕以財產如動產不動產之類納稅。此種以財產代替貨幣，特為使人民便於納稅，因人民手中所持財產，一時不能變換金錢，國家為使及早按期了清納稅手續，毋使牽延，乃有此種規定。國家收得財產，除須留作公共用途者外，仍是出賣，換取金錢，由是國家收入，乃能確實，但國家履行

賦稅為
收入之
獲取

有時收
入為貨
幣有時
為財貨
故可統
稱之為
財富

職務所需用者爲經濟財富，人民納稅者亦爲其經濟財富，因之賦稅所獲取者，謂爲財富，不無理由。至若戰時之徵發戰具，平時之徵工，名稱雖殊，實爲賦稅，但非以貨幣爲之，則賦稅所獲得者，是不必以貨幣爲限。

於此又有一問題發生，卽強制服兵役，是否亦爲賦稅。在行徵兵制之國，兵役義務，爲普遍之強制，人民所供應之勞役，亦爲財富，是與賦稅相同。但現在賦稅，以納稅人所有之財富爲準，而強制兵役，捍衛國家，爲成年國民應盡之義務，強制權行使之對象，性質不同，故加以區別。然如俄國之強制勞動，爲徵發人民之勞力，雖非貨幣，而勞力爲人民之財富，考其意義，與賦稅相同。亦有許多國家行兵役制者，人民得以金錢代替服役，如我國之更賦，免役錢，中歐各國所行之兵役稅，依家長所有財產，課以定率之稅。至於人丁稅，其課稅條件與兵役相同，然以所徵收者爲貨幣，皆謂之爲賦稅。以別於兵役義務之不可以金錢代替。從上述各點看來，賦稅所獲得者，若謂爲財富，有時不免失之於寬泛，若限於金錢，又不免失之過狹，究爲財富，抑僅金錢，賦稅範圍，究應如何劃定，則當視實際生活果爲如何，不能專從形式作爲判斷。

諸如此類情形，不能專從純財政之意義，以說明賦稅者尙甚多，因之必須再有解釋。

第三項 賦稅之定義

依上項所述賦稅之各層性質，概括其義，可得一定義如下：

賦稅爲國家公共機關，謀共同之利益，根據於國家之總制權，遵照國家之經濟政策，布定適當方法，所

徵收國民之財富。

從來財政學者之討論賦稅，各有見解之不同，發爲各種學說，其詳當於第七節述明。但於賦稅之定義，大都限于最後四點之意義。茲徵引各家所作定義，述之如下，以資比較。

德國財政學之中，勞王謂：『賦稅并非對於政府之特殊的反對給付，乃根據一般市民之義務，依一般標準，向市民徵收之賦課。』〔七〕

洛秀謂：『賦稅爲個人經濟，供給國家府縣市鎮村等各強制共同經濟之財政需要，依服從作用而給與資助。』〔八〕

夏夫勒謂：『賦稅爲個別經濟，對於公共經濟團體，基於團體員之義務，爲支付公益經費，而共同分擔其全部，國民對此，固不應受何抵償，亦不必問其從公共團體受何利益。』〔九〕

華根拉謂：『由純財政的意義言之，賦稅是國家或其他公共團體，爲謀事務設施之一般報償，依據一般原則，照公共團體一方所定之方法，及其所定之數額，基於公共團體之主權，充財政上之必要，強制的從個人徵收之賦課。』〔一〇〕

〔七〕 Rau: Grundätze der Finanzwissenschaft, 5 Aufl. I. S. 383.

〔八〕 Roscher: System der Finanzwissenschaft 5 Aufl. I. S. 176.

〔九〕 Schaffle: Die Steuern S. 15.

〔一〇〕 Wagner: Finanzwissenschaft, II Teil, 2. Aufl. S. 210.

赫克爾謂：『賦稅是國家及其他公共團體，爲供給共同需要，用其強制權，就一方所定之範圍及程度內，對於個人經濟，強制令其分擔而徵收之賦課。』〔二一〕

福斯廷謂：『賦稅是公法上之共同團體，爲支給財政上之需要所徵收之金錢，而無特別報酬者。』〔二二〕
老茲謂：『賦稅爲政府用支配權對其支配所及之人民所徵收之物或金錢。』〔二三〕

愛赫伯格謂：『賦稅爲給與國家或其他公共團體之物質的供獻，而由國家或其他公共團體依片面所定之規定及數率，而強制徵收，用以償付全部費用。』〔二四〕

英美財政學者之中，巴斯特布爾謂：『賦稅是人民或私人團體爲供應公共機關之事務費用被強制徵收之財富。』〔二五〕

塞利格滿謂：『賦稅是政府對於人民之一種強制徵收，用以支付謀公共利益所需之費用，此種徵收，并無給付特種利益與否之關係存在。』〔二六〕

〔一一〕 Heckel: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, I. Bd. S. 120.

〔一二〕 Fusting Grundzüge der Steuern, S. 3.

〔一三〕 Lotz: Finanzwissenschaft, 4 ed. S. 291.

〔一四〕 Eheberg: Grundriss der Finanzwissenschaft, 見譯本第五五頁。

〔一五〕 Bastable: Public Finance, p. 263.

道爾頓謂：『賦稅爲公共團體所課之強制捐輸，不論對於納稅人給與一定數量之事務以爲報償與否，然亦非因違法所課之罰金。』〔二七〕

薛爾茲謂：『課稅權爲主權國家之權力，爲支給公共費用起見，依照合理的分攤規則，就其法權所及之人或財產而分攤之，以獲取金錢或其他財產之捐輸。』〔二八〕

法國阿利格思謂：『賦稅爲主權者取之於個人之一種捐輸，根據於社會連帶之原則，以供應公共利益之費用及國債之償還。』〔二九〕

博加及耶茲謂：『在今文明國民所認識者，賦稅可定其義爲金錢的輸助，由政府向人民徵索，以盡其社會連帶的義務。』〔三〇〕

日本神戶正雄謂：『賦稅爲統治團體，以財政收入之目的，對於團體員及立於同一地位者，依非報償關係而課徵之有形財，普通以貨幣爲方便。』〔三一〕

〔一六〕 Seligman: *Essays in Taxation*, p. 432.

〔一七〕 Dalton: *Public Finance*, p. 32.

〔一八〕 Shultz: *American Public Finance and Taxation*, p. 248.

〔一九〕 Allix: *Science des Finances*, 1931, p. 451.

〔二〇〕 Boucard et Jéze: *Science des Finances*.

小川郷太郎謂：「賦稅爲國家以支辦一般經費之目的，依其財政權，向一般人民強制徵收之財。」（財政學二一頁同見於薩譯書十一頁）

阿部賢一謂：「賦稅爲國家以經費充當之目的而由國民強制負擔者。」（財政學一八六頁）

第二節 賦稅名辭之解釋

賦稅中所用各名辭，解釋紛歧，苟不確定，易滋誤會。各國稅法中於引用名辭，常有確定的解釋，而有彼此殊異之處。茲將本書所用各名辭之義意，說明如下：

(一) 賦稅 賦稅一語，英語爲 Taxation 法語爲 Impôt。我國古籍所稱，有爲賦稅者，有爲租稅者，有爲租賦者，亦有因係對於土地課稅而稱爲田租者，名辭引用，常不相同。古代土地，多屬於諸侯王所有，人民將租與稅連同繳納，故可稱爲租稅。租爲不動產之收益，是爲私經濟之所得，如房租地租之謂，而稅爲國家基於公權向各方面征收之收入，兩者之意義，迥不相同。近人每謂國家所課之稅，亦稱爲租稅，未免混同。查近人稱爲租稅，并非沿用古語，乃係販用日語，日語又係販自我國。日人不察我國古制古義，隨便採用，現已覺得不妥，有與私經濟相混淆之弊，而我國譯日書者，亦不遑審慎考察，以訛傳訛，流用至今。本書概稱賦稅，考賦字之用語，早已見於尙書，然大都專指地賦。周禮所用，意義較廣，有謂：「周官太宰，以九賦斂財賄，一曰邦中之賦，二

曰四郊之賦，三曰邦甸之賦，四曰家削之賦，五曰邦縣之賦，六曰邦都之賦，七曰關市之賦，八曰山澤之賦，九曰幣餘之賦。」或爲對物賦，或爲對人賦，至幣餘之賦，乃出賣無用的官產之收入，其義更爲廣泛，并不限於地賦一端。漢書食貨志有二語解釋賦稅，謂「稅謂公田什一及工商衡虞之入，賦共車馬甲兵士徒之役。」稅係取自工商衡虞之所得，而賦爲供軍備之用，解釋雖與周禮不同，而賦并非專指地賦，可以斷言。賦稅二字在古代既係一般稅收之通稱，故用之，以免租稅之誤解。

(二) 納稅人(Tax Payer, Contribuable, Steuerzahler) 凡依法律之規定，有繳納賦稅於國庫之義務者，謂之納稅人，無論賦稅之負擔歸於何人，皆所不問。

(三) 負稅人(Tax Bearer, Steuerträger) 爲實際上負擔賦稅的人，以其所得或財產之一部，納於國庫。當繳納時，或由本人繳納，或由他人繳納，結果仍由本人負擔。平常直接稅由納稅人負擔，而間接稅則納稅者爲一人，負擔賦稅者又爲一人。例如消費品稅，納稅者爲商人，商人將所納賦稅之數額加算於貨價上，結果賦稅是由消費者負擔。如果商人消費其所販賣的物品之一部，是納稅人同時又爲負稅人。納稅人同時爲負稅人者，是爲賦稅主體 (Steuersubjekt)。立法者之意思，預使某種賦稅歸某人負擔者，其人即爲受稅人 (Steuerdestinatal)。

(四) 課稅品(Object of Taxation, Steuerobjekt) 爲賦稅着眼之目的物。現在賦稅，多以物爲目的，依其數額、容量、或重量之多少而課稅。例如關稅消費品稅，以貨物爲課稅品。動物亦有充課稅品者，如狗稅，人

頭稅，僕役稅，是以人或狗爲課稅品。

(五) 稅源 (Source of Taxation, Steuerguelle) 國民以其所得或財產之一部分，納於國家，作爲賦稅，則其全部所得或財產，是爲稅源。稅源與課稅品有時同爲一物，如私人的所得或財產，是爲所得稅或財產稅之稅源，而且又是所得稅財產稅的課稅品。菸酒稅以菸酒爲課稅品，而稅源則存在於菸酒消費人之所得與財產。稅源就經濟的因素說，是爲稅泉 (Steuerrfonds)，如賦稅負擔落於地租或資本、勞動、企業等是。

(六) 課稅基本 (Basis of Taxation) 爲計算課稅品應行納稅之基本，如財產稅則以財產價值爲課稅基本，所得稅以所得數爲課稅基本，收益稅以收益數爲課稅基本。通常以貨幣計稅，故課稅基本亦爲貨幣數，若係物納，則以物之數量爲課稅基本。

(七) 納稅能力 (Ability of Paying Tax) 爲就納稅人所有之資力或其購買力，斟酌個人事情後測量而得之納稅力量。償付能力 (Ability of Payment) 爲一人所有購買力之全部。

(八) 賦稅單位 (Tax-Unit, Steuereinheit) 爲課稅品之標準定量，如布以尺爲計量之單位，酒以加倫爲計量之單位，鹽以斤爲計量之單位之類是。

(九) 稅率 (Tax Rate, Steuersatz) 爲對於每課稅單位所徵收之賦稅額。

(十) 稅分 (Steuernuss) 爲以百分率表明之稅率。

(十一) 稅額 (Tax Amount) 爲對於課稅品總數所課之賦稅總數額。

(十二) 從量稅(Specific Duty) 爲課稅時以課稅品數量作爲標準而定稅率的方法。從價稅 Ad valorem 爲課稅時以課稅品之價格爲標準而定稅率的方法。

(十三) 賦稅冊(Cadaster, Cadastre, Steuerkadaster) 爲一種賦稅簿冊，記載課稅品種類徵收事項，納稅者戶名及其他一切事項，如糧冊之類是。

(十四) 賦稅簿(Tax list, Steuerlisten, Tax Roll, Steuerrollen)爲記載納稅人名稱負擔稅額等賬簿。

(十五) 稅率表(Tax Table, Tarif, Steuertarife) 爲列載賦稅各項單位及稅率的官簿，如關稅表所得稅表之類。

第三節 賦稅分類

賦稅種類甚多，究其性質，得依各種標準分類，茲擇一般通用者，述之如下：

直接稅
與間接稅

第一 依賦稅之是否轉嫁爲標準，可分賦稅爲直接稅與間接稅(Direct and Indirect Taxes; Direkte u. Indirekte Steuern)這兩個名辭，有許多不同的解釋，布洛克(Prof. Bullock)綜集各家解釋及其定義，得十二種，要算財政學中之名辭，解釋最爲紛歧者。最初重農學派格雷(Queney)之論賦稅制度，謂一切賦稅之負擔，最後的歸宿，都落在土地之純收益上，故主張直接向土地純益課稅，徵收極容易，用費又低廉，因

之最善良的賦稅當推土地稅。若以他種物品爲課稅目的物，無論向何人課稅，用何種方法徵收，最後這些賦稅的負擔，仍然是轉嫁到土地所有者，是爲間接稅。至於土地稅之負擔，落在土地收益上，無法轉嫁到別種物品，故稱爲直接稅。這種學說，早已證明其爲錯誤，不能引爲分別兩稅之根據。現在所採用之標準，有以下四種。

(甲) 依財務行政之規定爲標準。以預定的事實，如以賦稅簿冊上所列之人，營利所得，財產而課稅，定爲直接稅。沒有預定的事實，如對於買賣的貨物規定稅率，而偶然的課稅，定爲間接稅。此種標準，完全依財務行政上之便宜加以區別，而對於賦稅的經濟性質一層，置於不問。例如消費稅本來是間接稅，若行政上可以採用稅冊，亦可謂之爲直接稅。法國在十八世紀中葉多用之。又如普魯士遺產稅、贈與稅、犬稅，沒有稅簿存在，偶然課稅，卽列爲間接稅。又如法國在一九〇七年以後，凡屬於國稅者，謂之爲直接稅，屬於地方稅者，謂之爲間接稅。僅爲形式上的區別，沒有其他理由。

這種分割，常有錯雜之弊。德國財政學者老茲 (W. Lotz) 改稱直接稅爲簿冊稅 (Die Veranlagten Steuern) 間接稅爲機會稅 (Die Gelegenheits Steuern) 如土地稅、房稅、營業稅、資本利息稅、所得稅、財產稅等，有一定的簿冊而定期徵收者，是爲簿冊稅。其他交通稅、國內消費稅、關稅等，依經濟轉變之機會，課以定率之稅，列爲機會稅。前者是用簿冊徵收法，後者是依機會。若依照這種分類，則消費稅有簿冊者是爲直接稅，無簿冊者則爲機會稅。似此分類，於學理上仍不能認爲妥當。我們考究各國賦稅時，不可不明瞭各國各有其劃定的標準，不可混同。

立法者
之區別

(乙) 以立法者之意思與賦稅轉嫁之事實為標準。凡預使納稅人即為負稅人所課之稅，是為直接稅。而預期納稅人將其負擔轉嫁於他人者，是為間接稅。此種分割，完全依立法者之意思，作為區別的標準。穆勒之解釋直接稅與間接稅，即採用此項意義。(一) 消費稅一項，通常皆列為間接稅，若係直接向消費者徵收者，則列為直接稅。後來法國樓洛哀百里攸 (Leroy Beaulieu) 亦採用此項標準。

[1] J. S. Mill: Principles of Political Economy, p. 823.

此種以立法者之意思而分類，只是表示立法者預定的意識，但賦稅有轉嫁者，轉嫁時不必依照立法者所決定之意思而行，往往因經濟上複雜的關係與課稅的情形，而發生變動。同為一種賦稅，有能轉嫁者，有不能轉嫁者，有只能轉嫁一部分者，此等經濟上之變動，非立法者所能左右。若用這個標準，則與經濟變動上所判別之直接稅與間接稅，不相一致。預算既是立法院之法案，預算上所列之直接稅或間接稅，雖隨立法者任意排列，但在法律上及公文上有其效力。惟各國立法者意思，各有不同，故於研究各國預算上所列之賦稅分類，尚須注意到各國立法者之意思。

(丙) 以課稅品之性質為標準。凡課稅品有永久繼續的性質者，如財產所得、人數等，數目確實，情形固定，可以載在稅冊上者，是為直接稅。其他一時特別發生，或臨時發生，不能確知的課稅品，如交易所稅、印花稅等，是為間接稅。

依財富
之收入

依課稅
品之性
質而分
別

(丁) 凡從財富之收入所課之稅，為直接稅，從財富之消費所課之稅，為間接稅。意大利財政學者多採

用這個解釋。德國財政學者孔拉德(Conrad)謂直接稅是從收入及所得所課之稅，可以直接測定各個人之擔稅力，而間接稅是從消費上所課之稅，可以間接測定各個人之擔稅力。

直接稅與間接稅之區別，無論從行政上之便宜，或是依立法者之意思作為標準而分割，都免不了有許多例外，以稅冊而論，稅冊并非固定不變者，以立法者之意思而論，意思亦常有變更，都為姑且假定的分類，以謀名稱之統一，并不與從經濟變化上以分別直接稅間接稅者相符合。各國賦稅制度，以及財政學者之議論，以分別二稅者，固各有其標準，見解有所不同，分類亦異趣，然一般所用者，大都一致，所不同者，實為少數例外。例如所得稅，土地稅，營業稅，資本利息稅，遺產稅，使用稅等皆列為直接稅；消費稅，關稅等列之為間接稅。若欲比較各國稅制作精密的研究，則非探本求源，考察各國稅制之內容，不能明瞭其究竟。

經常稅
與臨時稅

第二 依賦稅在國家收入上之地位為標準，可分為經常稅與臨時稅兩種 (Permanent Tax and Temporary Tax) 經常稅為國家每年依照法律之規定，繼續徵課之賦稅，臨時稅為國家因發生特殊事項，需用經費，臨時興辦的新稅，或增高舊稅的稅率，預定其徵收期間，到期為止。古代財政，因為國家所需用之經費，為數很少，倚靠官產收入，即可夠用，若遇不足，仍然是從官產上設法整理，以求收入之增加，平時財政，并不必仰給於賦稅收入。自從戰爭時常發生，經費膨脹不已，乃施行幾種賦稅，以救濟臨時財用之不足。賦稅在最初施行時，必遭人民反對，經過幾許困難，定為臨時過渡之收入，始能施行。迨沿用既久，人民以為習慣，反對聲浪，漸漸消滅，遂成經常稅。我們從賦稅之沿革看來，賦稅在最初試行時，大都為臨時稅，久之乃成為經常稅，則

是臨時稅與經常稅之分別，不過是時間久暫的問題。

現在之財政制度，與從前不同，以賦稅為國家之主要收入，官產官業收入反成為小項。國家每年預算，視經常臨時兩種經費數額之多少，以經常稅之收入維持收支的平衡，若有不足，然後才舉辦臨時稅，以為補充。是以經常稅為供給經常臨時兩種經費之用途，臨時稅亦是同樣的供給兩種經費之不足。若是以為經常稅專充經常費之用途，以臨時稅專充臨時費之用途，儼然有嚴格的分別，則未免錯誤。現在一般人對於兩種稅之用法，就一年所徵各稅中，凡繼承上前數年度規定而徵收之賦稅，和新興的賦稅以後仍繼續徵收者，名曰經常稅，其他新設賦稅，預先聲明僅作為臨時增加收入之用途，下年不再舉辦者，稱為臨時稅。

按之近代各國財政情形，經費年年膨脹，新設賦稅，大都視為經常稅，以後年年照樣施行，使收入得以增加，國庫得以充裕，即預先聲明之臨時稅，亦以財政上之困難，以後難免不繼續照樣施行有效。故臨時稅雖名曰臨時，一旦施行之後，即有成為經常稅之趨勢。其有施行之後而廢止者，必係這種賦稅之本質不良，無存在之價值。現在賦稅制度，還站在進行改良之道路上，許多種類的賦稅，當初施行時，以為可以增加收入，逕行舉辦，負擔既不公平，徵收又多糜費，釀成現代社會經濟中不平等的分配。今後如要減少此種弊病，自然非隨時重新估定各種賦稅之價值，考究其結果不可。其有負擔不公平之賦稅，皆應淘汰。賦稅之存在與廢止，要以其社會價值為標準，很難說經常稅之生命，必長久存在，臨時稅之生命，僅限于預定的短期間。

近來財政有秩序之國家，賦稅收入之大部分為經常稅，以供國用。臨時稅僅為附帶的收入，視為無足輕

重。政府信用若是穩固，遇有臨時事故發生，經費突然加增，大都不舉辦臨時稅，而以發行公債為救急之方策。臨時舉辦之賦稅，難免負擔分配不公平，不如舉辦公債，吸收社會中餘剩的資本，以供臨時緊急之需用；既可免除種種弊端，又可立刻湊得大宗的收入。所以現在財政政策，遇着臨時事故發生，寧肯發行公債，增重國家的負擔，不願舉辦臨時稅，彌縫財政上一時的支絀，而重遺人民在經濟上分配之不平。最健全的財政制度，大都是擇取稅源很豐富負擔又能公平的幾種經常稅，視國家需要經費之多少，而增減稅率，以謀收支上之適合。至於臨時稅足使國民負擔發生不公平者，都棄而不用。

第三 攤派稅與定率稅 (Apportioned Tax and Rated Tax; Impôt de Quotité et Impôt de Repartition; Repartitionssteuern u. Quatitätssteuern) 為依賦稅決定稅率之方法為標準而分類。攤派稅者，政府先規定一稅所應徵收之收入總數，再調查賦稅主體之納稅人與賦稅客體之課稅品，分攤全部應收之數額於各納稅人與課稅品上。每個納稅人或每單位課稅品所負擔之賦稅數額，必須俟調查計算清楚之後，方能決定稅率之高低。定率稅則不然，預先規定每個課稅品單位一定的稅率，納稅人遵照規定之稅率納稅，國庫中究能收得之總數，事前不能知道，必須等到徵收結算時，方能知道確實。因為這個緣故，實收數與預算額，常有多少之差異，所能概算者，不過是根據從前徵收的統計，或調查實在情形，作個大體估計的數目。法國從前所行之地稅，財產稅，窗戶稅，英國地方稅中之宅地稅 (Local Rate) 美國各省之財產稅，皆為攤派稅。我國的關稅田賦之類，皆為定率稅。

大概說來，從前各國對於直接稅多採攤派稅方法。預先規定必須徵收之數額，令人民攤認，與現代我國軍閥在各地方索款勒捐，令地方人民攤派者相同，所不同者，計算方法不甚精密而已。現在文明國家，欲謀財政有鞏固的基礎，多採用定率稅，規定一定的稅率，而於定率稅中，擇取稅源很豐富者，略採攤派之意，預計一年不足之數額幾何，於是在這種稅中，加減稅率，以補不足。仍然是厲有攤派稅之意義。攤派稅之優點，在能夠確定收入之總額，預算決定以後，不問私人經濟能力如何，令國民依照攤派之數額繳納，財政秩序得以維持。此種方法在財務行政上允稱便利，然其弊病也從此發生。攤派之數額，若是減少，國民固可減輕負擔，若是忽然提高，私人經濟之負擔加重。要用攤派稅法課稅，第一須看這種稅的稅源是否豐富，有無伸縮的餘地，才可施用。第二課稅品要有確實的調查，然後才能計算確實的稅率。第三課稅品之價格須要沒有很大的變動，才得確實。

第四 以課稅品為標準，可分為人稅與物稅（Taxes on Persons and Taxes on Things; *Persönalsteuern u. Realsteuern*）。這兩個名稱，可以有幾個不同的意義。

（甲）人稅完全以人為標準，不問人以外之條件，譬如人頭稅，無論何人皆納同等的賦稅，儘人皆納同等的稅，顯然是不公平，若欲加以差別，惟有依人之像貌、高度、顏色等來分別課稅，却是從來各國賦稅制度，沒有這樣的辦法。即如現在法國在安南所行之人頭稅，分別壯者、少者、二等，表面上雖以年齡為標準，而事實上則因成年人有較大的納稅力，物稅必須將人之關係除外，完全對於物如所得、財產、貨物等課稅。在這幾種

稅之中，貨物稅可以說是物稅，而所得稅就不能說完全是物稅，實含有人的關係存在。

(乙) 以人稅是人納之稅，物稅是物納之稅。這樣解釋，一望而知爲不通。物是無生氣的貨物，土地，營業等物，決不會走路說話，向徵稅機關納稅，都是由人出面納稅。若是照這樣解釋，一切賦稅都變成入稅了。

(丙) 以行政上經常所課之直接稅爲入稅，以行政上臨時爲特種事故所課之間接稅爲物稅。財政家的觀察，常常作這樣的意義來解釋。但是這種分類，似又與直接稅間接稅分類之標準相混同，并不見有何特殊意思。

(丁) 上述三種解釋，都不妥當，於是又有一種通俗的解釋，凡以人爲本位依納稅人之經濟狀況，斟酌其負債之數額，家庭人口數等而課稅，是爲人稅；反之以物爲本位，依照課稅物之情形，視取得此項物品之能力所課之稅，是爲物稅。

人稅與物稅之分類，只是表面的解釋，其實人稅須要依照各人之納稅力，物稅也是要視察物之消費人之負擔力，終極說來，仍然是回到人之納稅力問題。國民對於國家負有納稅之義務，而國家對於人民有強制課稅之權力，國民繳納入稅，於是覺得國家與國民間之關係，更爲緊密。固然一切賦稅，皆具有此種性質，而入稅之名稱，更能使這層意思，作明白的表現。

入稅之意義，經過幾次改變，從賦稅發達史上看來，最初入稅是人丁稅，繼而改爲階級稅，繼又改爲階級別之所得稅，現在又一變而爲一般所得稅，漸漸從完全以人爲標準而進到以人人所得與財產所得等爲標

準而課稅。故近代主張擴張人稅者，并非以人爲單位而課稅，實因人稅可以度量人之負擔力而課稅；換言之，不是對於納稅人本身課稅，却是對於納稅人所有的物品，如財產收益所得等而課稅。

亦有財政學書籍上，爲避免人稅與物稅兩者間意義之混淆，另外立定兩個名稱，稱爲主體稅與客體稅 (Subjective and objective taxes)。依課稅之主觀標準對於人所課的稅，是爲主體稅；依課稅的客觀標準對於納稅人之所有物課稅，是爲客體稅。其實改易名稱，也免不掉兩者間之混淆，而且其中所含之意義，并無何等不同。

第五 國稅與地方稅 (Central and Local Taxes; Staatssteuern u. Gemeindensteuern) 依課稅權之主體爲標準，中央政府所課者爲國稅，地方政府所課者爲地方稅。中央政府雖有徵收國稅之主權，一切可以自決，然有時難免不受他國之牽制，如關稅中之協定稅率，又稅源散布於國際間者，爲避免重複稅起見，於是與關係國協定稅率，是其明證。卽在一國之內，國稅與地方稅亦恐對於同一課稅品，或對同一稅源課稅，發生二重課稅之弊，於是各國政府乃劃分國稅與地方稅之範圍。各國劃分之制度，各有不同，譬如法國制度，地方稅是附加在國稅上徵收，地方稅沒有獨立的稅源。德國政府分國家、各邦、地方三級，照原則上說，賦稅由各邦政府徵收，以收入之一部交給聯邦及地方，而普魯士邦自一九八三年後，將地稅、營業稅、家屋稅劃歸地方政府，而以一般所得稅、財產稅劃歸邦政府。日本制度與法國相類似，中央政府將各種豐富的稅源，置在中央掌握，地方政府只能附加，或施行很小的獨立稅。近來中央與地方之財政，逐漸膨脹，稅制整理，成爲很難解

決之問題。我國在前清時，中央與地方沒有賦稅之劃分，中央全靠各省解款，後來財政膨脹，乃整理中央直轄各稅。十六年以後，中央極力擴張中央的課稅權，為免除各省之把持國稅，十八年三月，乃頒布劃分中央與地方賦稅之標準，列舉國稅及地方稅的名稱，使中央稅收，各省不得把持。然各省稅收俱集中於省政府，各縣的收入毫無着落。縣政府受制於省政府之下，處處須仰承省政府命令，以致縣政府對於地方事業，沒有收入去辦理。將來欲發展地方事業，使縣成為健全的地方行政主體，省縣賦稅，尚有劃分之必要，否則亦須另設方法，確定縣政府之收入，故我國國地兩稅之劃分，仍成重大問題。

第六 一般稅與特定稅(General and Specific Taxes)依稅收供給經費之範圍為標準，凡充當一般經費之用途者，是為一般稅；凡充當某種經費之用者，是為特定稅。各國新施行之賦稅，常有指定專作某種用途者，到財政困難時，乃挪作別用。由特定稅改變為一般稅者，不少這種事例。例如英國之救貧稅，現變為地方稅，我國屠宰稅、田稅附加等，當初都作為教育經費，現在多變為一般稅。現今文明國家，皆漸次撤廢特定稅，因為賦稅貴能統一，若設立特定用途，往往在甲事業之特定稅收發生餘存，而在乙事業之特定稅收有苦不足，而且為某種經費，特為設立一稅或數稅，將使一國有許多賦稅，種類複雜，釀成弊端，難於整理。又會計分裂，成為若干種類，使理財者難於謀財政之統一，作全盤的計劃，故各國皆排斥不用，概以徵收一般稅為原則。

第四節 賦稅之原則

賦稅種類之選擇，孰優孰劣，稅率之規定，孰輕孰重，以及各種賦稅制度的變更，或創設新稅，或廢止舊稅，究應當依據甚麼標準來決定？亞丹斯密答覆這個問題，倡為賦稅四大原則（Four maxims with regard to taxes in general）。此四大原則，從近人眼光看來，雖不甚完備，然其勢力甚大，當時歐美許多財政家，都奉之為金科玉律，決定當時之賦稅政策，茲先述之如下：

一 公平的原則（Equality）一國人民供應政府，應當極力依照個人的能力為比例來繳納。換言之，即依照各人立在國家保護之下而享得之收入為比例。嚴守這個原則，則賦稅必公平，忽視這個原則，則賦稅必不公平。

二 確實的原則（Certainty）各個人應納的賦稅，應當確實，不可隨意課稅，納稅之時期，納稅之手續，數額之多少，須使納稅人明白了解，并使餘衆知悉。否則納稅人處於徵稅員強勢之下，徵稅員將對於其憎惡的人民，重加課稅，或竟以恐駭的手段，要求賄賂。不確實的賦稅制度，足以壞世敗俗，使徵收員腐化。

三 徵收方便的原則（Convenience of Payment）各種賦稅，應當以時徵收，斟酌人民的便利，規定一定時期。房地產稅應當於繳納房地租時隨同徵收，消費稅隨同物品徵收，由消費者在購買物品時納稅。

四 徵收費節省的原則（Economy in Collection）各種賦稅之徵收，應當取之於民者，為數甚少，以

够國家財用爲度。往往取之於民者甚多，而入於國庫者少，其原因有四：第一、徵收員人數太多，則徵收員薪俸將耗用賦稅所入的大部分，勢非向人民加稅不可。第二、重稅足以損害人民的產業，并且阻礙人民創立事業，雇用多數勞動者的計劃，人民納稅過多，則是人民可以流用的基金減少。第三、賦稅過重，則人民希圖逃避者甚多，不幸者被人發現，科以罰款，或以其財產充公，足使他們破產，停止事業的經營。從前他們使用資本，社會上獲得種種利益，至是要受打擊。第四、賦稅過重，常引起人民質問徵收員，發生無味的麻煩。四者若有一於此，是徒增加人民的負擔，而國家所受的利益反少。(一)

[1] Adam Smith: *Wealth of Nations* 2nd Vol, pp 310-311.

亞丹斯密提出四個原則之後，後來有許多財政學者加以批評，并提出新的原則，我們無暇一一說出來。其中最詳密者，要推德國財政學者華根拉(A. Wagner)所舉的原則，其綱領如下：

華根拉
之賦稅
原則

第一 財政政策的原則

一 收入之充分

二 賦稅之有彈性

第二 國民經濟的原則

三 選擇適當的稅源

四 選擇賦稅的種類

第三 正義的原則

五 賦稅要普遍

六 賦稅要平等

第六 稅務行政的原則

七 課稅要確實

八 徵稅要便利

九 徵收費要最少

馬考洛
克謂賦
稅無原

從來財政學者，都以一國賦稅，應當嚴守一定的原則。惟英國馬考洛克(J. R. McCulloch)謂一切賦稅負擔的公平，居於次要地位，實際上立法者常常看某種賦稅徵收最便宜，收入數額又能增多，即願擇用此種賦稅。(二)從來財政當局，都只是希望收入很多，并不嚴守何等原則；而嫻於辭令者，反而濫作解釋，說是符合何種原則，尤其是近來各國政黨的宣言，常說明其所主張之賦稅，適合於何項原則，言之鑿鑿，其實仔細考察，則不一定盡能符合。馬氏所論，固為實情，但在財政學中，不能因噎廢食，闕而不論。

[11] J. R. McCulloch: Taxation and the Funding System, p.19.

實則仍
須有原
則遵守

從來各時代之財政學者，各揭幾項原則，有相同者，有不相同者。賦稅制度，常因照社會事實而設，事實變化，制度亦隨同更改。反之制度之更改，亦可以引起事實的變化。思想家之言論，多是對於實際立論，各人對

於原則之主張，有所不同，實由於各人觀察之不同，不足為怪。賦稅之原則，常含有若干政策之意思在內，政策為時代思想之產物，希望能以此適應社會生活，樹立比較妥當的社會規範。在批評一國賦稅制度時，可以根據此等原則，作為準繩。從前賦稅制度，以納稅人為被支配階級，由國家任意的強制課稅，其缺乏公平的觀念，不言而喻。現在社會公平的思想，漸成為具體化，賦稅制度，亦不能違反此種思想。賦稅原則為時代思想的表現，一國賦稅，必力求合乎此等原則，方能實現健全的賦稅制度。即或實行時有許多困難，不必盡能符合，然一國財政當局，負有整理賦稅制度之責，究當逐漸改革為是。因基於現時之實際情形，立為八個原則，說明如次：

一 社會倫理上之原則

國家向人民課稅，寓有教導人民之意，人民負有納稅之義務，課稅時必須使人民了解其所負擔之稅，是很普及、公平，而且合法，庶人民對於納賦之義務，有正確的認識。根據社會倫理的意義，得四項原則如下：

第一 賦稅當求普及。人民在國家共同生活之下謀生存，經營各人生活，是人人都有維持國家存在之義務，而後能保持全體的平安生活，繼續不斷的發展。基此理由，國家之賦稅，必須普及於全體人民，使人人都有負擔賦稅的機會。從來各國賦稅制度，常有不完備之處，凡屬沒有勢力之階級，負稅較重，而有負稅能力的人們，反而不負擔賦稅，即或有稅，亦可設法逃避。例如從前法國貴族僱侶，享受豁免賦稅之特權，到一七八八年革命時始廢止。普魯士貴族亦有不納稅之特權，到一八一〇年才更改。又如我國免稅的特權，雖無明文規定，以地稅而論，在前清時，旗地無稅，是旗民享受一種特權。現在旗地經濟清查者有稅，未經清查者仍然無稅。

現在鄉下的耕田有稅，而城市土地無稅，是城市土地所有者，享受特權。以全國而論，中央政府以消費品稅收入為大宗，各省以田賦收入為大宗，其他財產所得，商人營業所得，數額較多，反而無稅。凡人民消費物品，或從耕地得收益者，須負擔賦稅，而其他資本財產所有入之所得，可以無稅，賦稅之不普及，彰彰在人耳目。

一國人民皆須向國家納稅，但有特種情形者，國家在法律上規定，可以准予免稅。但免稅之特許，不可過多，當有限制，否則請求免稅者，紛至沓來，有變成特殊階級化之惡弊。現在各國法律上有規定准予免稅者，不外乎以下四種情形：

1. 外國元首或外國代表使節所用貨物，進口時免除關稅，以示尊敬友邦之意。

2. 人民代表如議員等所領薪俸，可以免稅。凡代表人民者，有輕減人民賦稅負擔的責任，故其薪俸，大都

不豐，國家可以免除其薪俸所得稅，以減輕其個人負擔，并示尊敬之意。

3. 於國家有功勳者，可以免稅。如英國的自由市民，凡經地方政府尊之為自由市民，賦與此項權利者，可以免稅，以示國家崇德報功禮賢之意。

4. 不以營業為目的之公共團體，如學校，醫院，慈善堂，救濟會等，完全為社會義務，增進社會的福利，與私人殖利者不同，所有財產，可以免稅。所以減輕其負擔，俾得更努力增進社會公益事業。

第二 賦稅宜公平。國民負擔賦稅，相互間應當維持公平的關係。若是不顧到各個人的經濟關係而徵稅，純粹以人為課稅的條件，豈不是變成人頭稅，從社會倫理上看來，即為不公平。現在社會財富分配不平等，

若負擔比例的賦稅，便成爲不公平的負擔，違反正義，極爲顯見。如果社會中各人的財富是絕對的同等，則徵收同等數額的賦稅，不僅是合乎正義，而且可以免去徵收上之麻煩。但在今日社會財富之分配，極不平等，賦稅負擔之分配，須適應財富不平等的程度，作各種差別而課稅，方合乎社會的正義。除此之外，課稅目的物之種類，亦當依其性質，有所區別。如所得有其發生原因之不同，是否由勞力得來，抑由不勞得來，從勞力得來之所得，是否從競爭得來，抑從獨占事業得來，是否爲應得之數，抑爲利得之數，此項利得，是否爲偶然發生，抑爲必然發生。在勞力所得，是否依照勞力的程度得來，例如官吏之薪俸，通常規定較高，以示優異，而軍人之餉項，含有盡義務之性質，規定較低。凡此種種情形，都須打算在內，然後以之決定一個人的納稅能力。關於納稅力的解釋，俟後有詳細的說明。(三)

【三】 參攷第八節第五項

第三 賦稅須合法。賦稅之徵收，必須依照法律之規定，不可向人民任意捐索。若是國家沒有一定的稅法，徵收員可以濫用權威，壓制人民，漁中舞弊，爲害最烈。歷史上革命之發生，由於課稅無度者數見不鮮。從前專制君主時代，國家賦稅，或對於某階級人民課稅，或選擇某種課稅目的物課稅，或創設新稅，或改廢舊稅，都是隨個人意思之好惡而定，納稅人不能參加任何意見，故得以作不正當的徵收，引起人民的仇恨。又如我國從前徵收釐金等稅，政府頒布章規，而徵收員往往不依法執行，或加率多徵，增加納稅之人負擔，或舞弊短徵，使國庫蒙受損失，病國殃民，致爲輿論所抨擊。現在各國關於賦稅之徵收，都須經人民代表依照立法程序決

定頒布之後，行政官吏必須嚴格遵守，不得有法外行動，然後一種賦稅之稅收，才能確實可靠。否則任何最公平最普及的賦稅，若不經人民之代表承認，都不免轉成爲病國殃民之具。徵收事項，雖然是屬於財務行政的範圍，但是必須有奉公的觀念，守法的精神，賦稅制度，才不致於紊亂。

賦稅須
含有道
德性

第四 賦稅須具有砥礪人民道德之意。國家課稅，必須是這種稅能夠鼓勵人民的道德心與責任心，稅率很輕者，在使國民不要忘記納稅的義務，在稅率很重者，含有懲罰納稅人之意。譬如對於煙酒課重稅，是戒抑人民吃煙吃酒，不可過度。勞力所得之稅輕於財產所得之稅，是鼓勵人民之自食其力。對於鉅額所得、遺產、利得、土地增益之課累進稅，是爲懲罰人民之不以相當勞力取得社會中財富的享受，凡可以賦稅的力量，抑止人民僥倖心者，則課之以稅。又國家認爲須完全禁止者，則須斷然禁止，不可假用寓禁於徵之名義，任人民仍可以繼續做不道德的行爲。如賭博鴉片煙之類，社會中既認爲不道德，則應嚴厲禁止，若是寓禁於徵，國家既徵其稅，是承認人民可以有此種不道德的行爲，而且賭博者與吸食鴉片煙者，納稅之後，可以向國家要求保護，有所藉口。又容易走漏的課稅品，只可徵收輕稅，或不課稅，以免人民藏匿偷漏，釀成人民欺詐隱瞞等犯法之習慣。人民若有這樣壞的習慣，最難矯正，任何賦稅之施行，都不免受其阻礙。

二 經濟上之原則

國家課稅，固須使收入充實，然若僅圖國家收入之增多，對於國家經濟之影響，置之不顧，則人民有苛徵暴斂之苦。而且稅源枯竭，將來收入減少，雖一時收入增加，久後很難長久繼續。關於賦稅與經濟的關係，下面

當有專篇作詳細的討論，此處僅提出幾項主要的原則。

第五 賦稅宜保護稅源。賦稅從人民之私有財產與所得徵收而來，人民有了所得，以一部分供本人之生活，以一部分繳納賦稅。在有所得時，方有能力納稅，人民所得增加，國家的賦稅收入才能增加。若求賦稅收入之增多，必須賦稅有培養人民所得的力量，若是人民所得無多，而國家強制納稅，則人民不得不低減生活，結果是損傷人民之生產能力。國家的賦稅，人民的生活，都是取給於他們的所得，公私兩方，如何分配，使兩者的需要，都得着適當的滿足，又能發揮極大的效能，使所得增加，是誠一大問題。德國財政學者斯坦因(Stein)謂財政上的重要原則，在供充國家的要求，同時必須顧到供應國家以外的要求，保存適當的部分。公共經濟與私人經濟，不是分別的，可以達到各自之終局的目的，若是一方面飽食，他方面饑渴，一方營養過度，他方發育不良，雙方都不會得着最大的發展。賦稅與私人經濟的關係，既是如此，則一國徵收賦稅，必須保護稅源，而後國家財政與人民經濟，不致交受其困。

稅源為償付賦稅的資產，種類繁多，大別之有二種。其一為生利的財產，從財產乃發生所得，其二為個人的勞働力，勞働亦發生所得。如勞働者的工資，營業上的利益，此等收益中，除開生活費用而外，所餘殘額，是為純收益。賦稅的稅源，寄託在純收益中，賦稅額若在純收益以內，則納稅者不致因納稅而發生生活上之障阻。若賦稅額大於純收益額，則納稅者只有出賣其財產之一部，以充賦稅，或收回其營利之資本，縮小營業之規模；其以利息收益，供生活之用者，惟有節省生活費，減低其生活程度；其以勞働所得供生活之用者，惟有低減

生活程度，以所得之一部，供納稅之用。有一於此，結果必使國民生活程度，逐漸低落，勞力效能，逐漸退減，是損害國家之稅源，阻礙國家之文化。〔四〕

〔四〕 參考第六節

賦稅須
謀產業
之發展

第六 賦稅須維護產業之發展。生產事業，順其自然的軌道而發達，賦稅的負擔，難免不使事業的發達，增加一層障礙。以消費稅而論，貨物之生產者與販賣者，固可以將稅轉嫁與消費者，而不歸其自己負擔，但因課稅所發生之檢察麻煩不便等，仍須由納稅人自由負擔，往往有因納稅手續太繁難，納稅人蒙受之損失，反大於稅款數額者，遂致減煞人民經營事業之興趣，引起貨物之生產與職業分配之變動。故賦稅之徵收，必須規定適當之時期，地點與徵收方法，處處以顧及人民之便利為依歸，此等障礙，方能避免。稅法不規定適當，納稅者即無所適從，亦無從作為預計。人民往往預計一定的納稅數額以決定其貨物之賣價，迨貨價決定之後，在運送中若忽發生意外之支出，遂使納稅人不得不蒙受意外的損失。若明知稅法之無定，則不敢預先決定價格，因之貨物之生產與出賣，亦不能作成成本的計算，事業之經營，要受阻障。又或徵收員有不正當的行為，要素賄賂，更使納稅人無從預算，增加負擔，於是不得不改變其經營之地方與目的，以求免避此等麻煩與重稅。營業之改變途轍，在國庫並不能獲得若何利益，徒使社會經濟的發展，不能遵照適當的途轍去進行，而人民對於政府，將不勝其惶懼。

三 財政上之原則

賦稅收入原爲供應經費。經費之支出爲謀國家事業之發展之所必需。一切行政計劃決定之後，苟無經費，終莫能舉辦，不免徒託空言。故賦稅收入之數，必須充分，足夠供給經費。而且各項事業之行政經費，雖有預算爲之規定數額，然難免中途有增加經費之必要，故賦稅收入亦須有伸縮性，使支出增多時，收入亦能增多，庶各項事業不致中途弛廢。茲分論之如下。

第七 賦稅收入須求充足，以供應經費之支出。國家財政之基礎，在維持歲入歲出之平衡，使收入足供支出，然後才能鞏固。從前國家收入多仰給於官產官業，視爲主要的收入，現在各國經費膨脹，官產官業收入成爲小項，而主要收入，全賴賦稅。賦稅在收入中既占最重要部位，假使收入短少，則全部財政必陷於破壞。各國財政，其支出無定者，多因爲未能樹立一定的計劃，支出數額之多寡，恆臨時視收入數額之多少以爲衡，如有收入，方付支出，遇有必不可少之支出，而以收入不足，乃不惜作非法之聚斂，斯爲遇事應付，不足以語乎財政。即在行政有一定計劃，財政上有確實預算之國，常以經費之支出至易，而賦稅之收入較難，經費可以按照預算施行，而賦稅常不能按照預算收足，終之收支不能適合。故賦稅收入欲求充足，爲財政上一大困難問題，苟無法解決，則財政終無法上軌道。

欲求賦稅收入之充分，有應行注意者二事，其一爲稅率之決定，其二爲徵收之較量。稅率之輕重與收入有關，稅率輕則收入不多，稅率重，則人民以爲賦稅苛重，不願負擔，凡可以逃稅者，無不設法瞞漏，終之稅率雖重而收入不克增多。故稅率之輕重，當視賦稅性質而不同，凡課稅目的物不易隱瞞偷漏者，課以重稅，收入方

能增多，反之課稅目的物易於走匿者，不可課重率，若課重稅，收入將反而減少。又徵收費為收稅之成本，必力求減省為是，收入方能增多。常有徵收手續煩難，收入雖多，而徵收費去其大半；亦有稅收甚少而徵收費甚輕，結果下來，收入並不較少者，兩者相較，利害自明。稅收的多寡不能以收入總數為判斷，必須於總收入中除去徵收費，視淨收入之多寡，方能斷定此種賦稅有無保存或改良的價值。例如人丁稅可謂有普遍性的賦稅。至今各國皆以徵收不易，乃改行他稅，從人人生活上所必需的物品，如食料之類課稅，以為代替。從物課稅比從人課稅為易，欲對於一目的物課稅，常不必引用直接方法，即用間接方法亦可以達到；雖其性質稍有殊異，而其原來目的，仍可達到。

或謂賦稅係根據於國家的社會政策而規定，不必能適應財政上之需要，因之與賦稅收入充足的原則，未免發生衝突。其實不然，賦稅制度之制定，應以社會政策為根據，毫無疑義。如有某種賦稅違背社會政策，對於國民發生壞的影響，縱其收入可以充實，在國家亦不應施行。〔五〕蓋國家的稅收，不可以聚斂為唯一目的，往往有一種賦稅收入，極為充實，然國民的損失太大，實在堪虞，不能以國家的政策而牽就財政。然在合乎社會政策的各種賦稅之中，不患無使稅收充分之可能，二者常有一致之點，不必柄鑿之不相容。例如所得稅遺產稅為極合於社會政策之稅制，雖重課以稅，使收入充實，兩般目的，皆可兼顧。現在各國施行所得稅者，常以所得稅收為補足一切收入不足支出之額，因不足數額之多寡，而定其稅率之重輕。若稅率輕，是為人民儲養其經濟力，若稅率重，是為供稅收之充足。從社會政策上所定之稅率，常有從各種賦稅上權衡輕重之餘地，并

非絕對的某種賦稅必須定某稅率不可。國家稅收，必須充足，固屬應當。然亦非有一絕對數存在。蓋經費支出亦有緩急之不同，假使從社會政策上所定的賦稅制度，其收入已達極高限度，不能再加，則只能減少經費的支出。停止不急需之事業，是從社會政策上所定賦稅收入，不難求其收入之充實，以謀適合經費之需要。

【五】例如我國中央及地方政府所徵之特稅，鹽稅，苗稅，及各種內國通過稅之類，在國家經濟政策上皆無存在之理由。

第八 賦稅收入必須有伸縮性。健全的財政，必須按照預算之規定去執行，然執行時常感遇困難，在經費可以節減者，自然不成問題，而在必須增加者，即常苦收入之不足。又一國臨時發生的事項甚多，即或未能於預算案中規定經費，仍不能不支出。又若一國人口增多，為自然的趨勢，則經費之增加，亦意料中應有之事，又若一國稅收，本年可够支出，而在下年度預算膨脹時，勢不能不設法使稅收增加，若行新稅，常苦一時難於增加收入，仍不能不仰給於舊有稅制。以此數端，一國稅制，必須有伸縮性，使稅收可多可少，有伸縮之自如。在本年經費減少者，課以輕率，若來年經費增加，倘有加重稅率之餘地。即在一年之中，收支雙方之預算數額，未能精確，支出方面，因人口之增多而增加，倘使稅收方面亦依人口之增多與夫國富之增加而有增加，仍不難保持實際上收支之適合。例如所得稅與消費品稅即常具有此種性質，在人口增多時，生產事業常隨同發展，消費品數額亦隨同加大，稅收自然有加無減，是可適應實際的需要。即或戰事發生，經費膨脹。然可以提高稅率，不難使收入增多，是之謂賦稅之有伸縮性，或曰彈性。

綜上所述八個原則，按之於賦稅制度，常有連貫性存在。社會政策，乃依據倫理的基礎而制定，兩者相通，

其理易明。凡符合此項原則者，國家經濟，即能發達。現在的倫理觀念，沒有但注重於私人生活之充裕，而昧於公共福祿之增進者。賦稅之好壞，不能以對於個人負擔之輕重以為評，要以是否能增進社會幸福以為決。苟國家經費，處處皆以此為依歸，即或數額增多，亦國民之所應擔負，人民從賦稅負擔之中，無形中可以享受無限的利益。因此可知財政上所需要之稅制，又與倫理上的原則相符合。

第五節 賦稅之負擔與轉嫁

法律上之
賦稅負擔
與財政學
上之負擔
同類

國家施行一種賦稅，法律上規定，僅僅指定何種人依照法律規定，對於國庫納稅若干。其實這種賦稅是，否由納稅人負擔，或是由納稅人轉嫁至於他人，或復由此人轉嫁至於另外一人，則不在法律規定範圍之內，而且法律亦不能禁止納稅人不得轉嫁。賦稅之轉來嫁出，終極必有一人負擔，這一部分道理，歸我們在財政學上討論。

一種賦稅之負擔，究竟落在何人，從前經濟學者，也曾想到納稅之人不必是負稅之人，却是他們沒有方法證明。近代經濟學理發達，才有一定的方法，尋出蹊徑觀察各種賦稅性質，以及徵收的方法，稅本的情形，來決定賦稅的負擔，究竟落於何人。

第一項 釋義

負擔有兩種不同，須區別明白。(一)有直接的負擔，(二)有間接的負擔，(三)有貨幣的負擔，(四)有真實

的負擔。例如所得稅由所得人直接納稅，是爲直接的負擔。而貨物稅等可以轉嫁，消費貨物者雖未嘗直接納稅，而稅已由商人代納，是爲間接的負擔。但是要知道同是拿一角錢去完稅，窮人因此所犧牲之經濟福祿，要比富人所犧牲者爲大。賦稅之負擔，不僅是一個簡單的負擔的問題，復有真實負擔的問題存在。譬如鹽斤加價，鹽價昂貴起來，貧窮人家不得不少買鹽，而有淡食之苦，物質上之享受，要強迫的犧牲，生理上的發育，亦受打擊。於是鹽稅在窮民不僅是簡單的間接稅，而變成間接的真實負擔。再若鹽商納稅，在鹽起運之後，出賣之前，就須繳稅，或是像從前數見不鮮之事實，請鹽商在鹽未起運之前，先墊借幾十萬，這幾十萬元在幾個月的利息，鹽商豈肯犧牲，仍然是照數計算，加在鹽價上。鹽商負擔，不過是間接的貨幣負擔，其經濟福祿，并不因此減少。而窮民因此所受真實負擔，不免加重。

賦稅之轉嫁，亦有區別，有嫁出和轉回之分，譬如貨物稅，由廠家或商人照章納稅之後，而以稅款加在物價上，賦稅負擔，由廠家商人移置於消費者，是爲賦稅之嫁出轉嫁 (The tax being shifted forward)。如果消費者購買貨物時，物價下跌，商人所納之稅，本來預備轉嫁到消費者，而因物價下跌，無法嫁出，乃於購進貨物時，要求廠家低減價格，於是這項稅款，轉回頭來，由廠家負擔，是爲轉回轉嫁，或曰向後轉嫁 (The tax being shifted backward)。轉嫁爲課稅後歸着前之一種活動，有僅發生一次者，也有發生數次者，是爲輾轉轉嫁。向前轉嫁與向後轉嫁，俱可發生輾轉轉嫁。例如棉花課稅之後，可以轉嫁於紗商，紗商可以轉嫁於布商，布商再轉嫁於消費者，是爲向前輾轉轉嫁。反之，布若被稅，布商可轉嫁與紗商，紗商可轉嫁與棉

商，棉商可轉嫁與農民，是曰向後輾轉轉嫁。塞利格滿會說明向前輾轉轉嫁爲 *Onward Shifting*，其實每
逢一種物品價格跌落之後，他種貨物之價格亦隨之跌落，可以看出有向後輾轉轉嫁之事發生。若一種物品
稅分作兩次課稅時，亦可以有一則向前，一則向後，兩種轉嫁之事發生，則此種負擔，不只歸於一人。

第二項 一般轉嫁之通則

賦稅的負擔，究歸之於何人，其關鍵繫乎價格之變動。如果課稅之後，價格增加，賦稅的全部，都加在原來
的物價上，這種負擔，歸之買方。如果加稅後，價格照前不變動，則這種負擔，歸之賣方。如果價格增加之數，少於
賦稅之數，則這種負擔之一部分，歸之賣方，一部分歸之買方。除此之外，亦有因別種情形所促使，價格增加之
數，高出於新加的賦稅之數，賣方因而獲得額外的利益。再有價格因加稅的原故，銷場減少，賣方乃低減原價，
則是賣方不僅要負擔賦稅的全部，而且要犧牲一部分利潤。

彈性爲
決定負
擔之本

貨物之價格，由供給與需要兩方掙扎來決定。需要的彈性若大，課稅品的價格因增稅而漲高後，需要的
數量乃因而頹減，賣方計算，不如不提高價格，寧肯自己負擔賦稅，以維持原有的銷量，較爲有利。就他面說，供
給的彈性若大，課稅品價格因增稅而漲高，若是價格不能增加，則供給的數量必頹減，所以買方計量，不如忍
耐一點，負擔大部份或全部份的賦稅，以維持原有的供給量，較爲有利。在平常狀況之下，賣方總以減少供給
的方法將負擔移之買方，而買方又用減少需要的手段，將負擔移之賣方，雙方抱着這個目的而活動，以圖己
方蒙極少的損失，這兩種勢力相掙扎，乃決定負擔的結果，故賦稅負擔，繫於價格之變動，若是沒有別的原因，

價格之
漲跌爲
轉嫁與
否之關
鍵

參雜課稅品需要之彈性愈大，則賦稅之負擔愈趨重於賣方。課稅品供給之彈性愈大，則賦稅之負擔愈趨重於買方。

負擔之黏性

法律上之規定，要賣方納稅，或是要買方納稅，從上述理由看來，對於兩方并無何等關係，而納稅人所注意者，則在此項賦稅，是否可以轉嫁於他人，自己如何能逃免此項負擔。不過納稅人要將他的負擔轉嫁到別人，須經過相當的時間，負擔的轉嫁，才得完成。在此期間之內，利息的損失，很難逃免。納稅人往往或只能將稅額的全部轉嫁到別人，很難將利息連同轉嫁。而且稅之負擔，常有黏性，何人納稅，即有落於何人之趨勢，平常的消費品，如柴米之類，供給與需要雙方之彈性都大，價格很容易變動，隨彈性而改正，其黏性較薄。而房屋租金，情形不同，租賃大都有期間之約定。在約定期間之內，很難因房屋捐稅而增加租金，其黏性較重。

需要方之彈性

需要與供給雙方之彈性如何，我們試再作一考察。就貨物之需要方面說，需要大都是有彈性，絕對無彈性之需要，有時而有，但很少遇見，即是一般生活必需品，亦有彈性。奢侈品之需要，比必需品之需要彈性為大，所以必需品課稅之後，價格很易增漲，而奢侈品加稅之後，價格就不必如何增長之快。再則如有經久性的物品，如衣着之類，與容易滅失或消耗的物品，如水果之類相比較，則前者需要的彈性要比後者為大，因為衣着若因增稅而加增價格，人人有舊衣可以蔽身，不必另做衣服，需要乃減少。而水果等容易腐壞，不能多量購買，經過長時間的儲藏而不壞，平常都是按時購買，沒有若何彈性。

供給方之彈性

再就貨物之供給方面說，絕對無彈性之供給，倒往往遇見。平常貨物之供給，缺乏彈性，其有彈性者，須經

過長久時間，既縮之後，不易復伸。如果貨物生產很容易隨着賦稅之變化而增減，則負擔之大部分落於買方。然平常供給的彈性，比較很小，須經過長久的時間，因為貨物之製造，都有其固定資本，不易變動，生產貨物之數量，很難伸縮自如。故賦稅負擔常有歸於賣方之趨勢。

以上所述，只謂賦稅的負擔，怎樣落於賣方與買方，除此之外，尚有賦稅負擔不歸於賣方，而歸於與課稅品之生產有關係之另一賣方，或不歸於買方，而歸於與課稅品之生產有關係之另一買方者。例如綢緞業者，可以把綢緞稅之一部或全部轉嫁到染料業，逼使染料業減價，以低減綢緞業的成本；染業如不減價，綢緞業之營業減少，於是染業家只好忍受痛苦，負擔這種轉嫁的賦稅。又如煤油重稅之後，坐汽車者，負擔加重，汽車之銷路減少，汽車廠欲維持其生產品之銷場，乃低減汽車價格，鼓勵人民購買，於是人民所負擔之煤油稅，可以轉嫁到汽車廠，是賦稅的負擔，歸於另一賣方。又如菜館賣酒，須領執照納稅，菜館可以不必將酒稅加於酒價，而將酒稅加於菜價上，因為酒價有一定，顧客很容易察出，而菜價伸縮之餘地較大，雖多加而顧客不必察出，較容易轉嫁。於是酒稅不必歸飲酒者負擔，而轉歸食菜者負擔。凡商店同時出售數種商品者，常將被稅品稅額之一部加在他種商品上，而將奢侈品稅移加於必需品上，尤為容易。

總括以上所說轉嫁的情形，頗為複雜，可以向前後左右四面八方移轉，然可以用一個簡單的原則去繩度。凡對於課稅品課稅，其直接的貨幣負擔，由買賣兩方分認，分認之成數，依課稅品供給方面的彈性，與需要方面的彈性為反比例。如果雙方的彈性相等，則這種負擔，由兩方面平均分認，這種課稅品的價格，只增減賦

稅的半數。

轉化之
事情

轉化(Transformation)〔一〕上述各種轉嫁，爲賦稅轉嫁於他人，或輾轉轉嫁於他人由納稅人以外之他人負擔。除此之外，尙有時賦稅歸某人負擔之後，無法轉嫁於他人，若另求補償之法，於是有轉化之道。轉化云者，爲負稅人從他方面獲得利益，得以減輕其負擔之謂。其情事有如下述四端：

〔一〕轉化有稱爲消轉者，其實負稅人之負擔并未消滅，仍然存在，故不若稱爲轉化，較爲確當。

(甲) 生產改良之轉化 生產可以採用各種方法，以減輕成本，如改良製造方法，節省勞力，減少原料之浪費，利用副產物，利用資本能力之類，凡有一次改進，即可減輕成本。成本減輕而貨物價格不低減，是生產者所負之稅，得以從營業之利益增加上求補償，稅乃轉化。若因成本低減而貨物價格下跌，是消費者所負之稅，得以轉化。現在生產方法，日益精進，營業者之間，競爭日厲，莫不求新式之生產方法，使費用之低廉，甲於同輩，然後其營業之基礎，乃臻於鞏固。如近年來最流行之科學管理法，合理化運動，皆具有此項目的。生產方法之改良，爲企業者應有之企圖，其成本之低減，亦意料中應有之事。然賦稅不無給與刺激之處。往往有企業者，只要有小額利益可以維持，不知求精進之法，課稅之後，此輩企業者降居於限界生產者之下，於是不得不努力改進。國家課稅之後，對於此種生產者給與一種鼓勵之力，使生產方法改良，物品之供給加多，或使其最能適合於人民的需要，或能使物品價格低廉，皆於社會有益。故國家對於某種產業，既爲之排除外國之競爭，復查其有可改革之處者，常可以採用賦稅的手段，以促進其發展。

(乙) 自然之轉化 現在一般文化進步，社會發達，人民購買力增加，一般生活程度提高，物價漸次騰貴，從前所訂稅率，并未增高，而其負擔，實際上乃相對的減少，因而轉化。惟此項轉化，常須經過長久期間。例如我國關稅稅率，無論從量或從價課稅，而其估定之價格，多有係數十年前所規定者，即後來屢有修改，仍比市場價格為低，現在市場上的物價，較前騰貴，相距甚遠，是此項關稅，無論從前是外國商人或本國人負擔者，是已轉化一部分。

(丙) 物價騰漲時之轉化 在通貨膨脹之時，物價因而騰貴，此種現象，在國家幣制紊亂紙幣發行額過多之際，極為顯見。稅率的規定與稅款的繳納每在前，而市價之騰漲每在後，因此賦稅之負擔，可以獲得一部分的轉化。若物價之增高率愈速，則轉化之部分愈多。

(丁) 因社會事業發展所生的轉化 現在社會建設事業，逐漸增多，如運輸之便利，消息之敏捷，廣告之普遍，俱足使生產者減輕費用。此等設備，常非生產者本人能力之所能設置，賴國家或他人設置之後，得利用之以減輕費用。例如現在各地修築大路，可行汽車，從前運輸貨物，須以人力擔荷或用人力車馬車者，現在可用汽車代替，以減輕運費。又如從前以有線電傳遞消息，已覺敏捷，自無線電發明後，費用又較為節省，最近自傳真電照發明，長篇文字，更可節省費用，且較便利。廣告術日益進步，銷場推廣，生產費亦可低減。營業者所負之稅，固未必減輕，有時或因使用此等公共便利，而賦稅加多，然其從他方面增進利益之數，足以抵償一部或全部，此亦為一種極顯著之轉化。

國際貿易之負擔亦依彈性之大小為反比例

關稅轉嫁的情形

入超國家負擔關稅

上述負擔與轉嫁原則，係就一般貨物稅的轉嫁情形而言，此外尚有幾種賦稅，各有其特質，當於以下分別論之，不可不深加注意，加以辨別。

第三項 關稅

上述原理，係就國內貿易之賦稅轉嫁，加以討論。至若國際貿易之賦稅轉嫁，如關稅中之出口稅與入口稅，同樣可以適用上述原則。在國內貿易，買方的需要，為以錢易貨，具有彈性，賣方的供給，為以貨易錢，也具有彈性。國際貿易之交換行為，更為明瞭，為以貨易貨，貨幣的計算，不過是清算之籌碼。單以彈性而論，譬如中國以桐油輸入美國，美國以煤油輸入中國，假使這兩種物品同不能以他物代替，亦無法從他地輸入，美國煤油供給的彈性與中國供給桐油的彈性亦相等，照上面的理論，出口稅與入口稅成爲這兩種油交換的障礙，關稅之負擔，由兩方分任，而依各方需要彈性的大小為反比例。現在中國需要煤油，比之美國需要桐油之輸入為緊急，則關稅的負擔，中國比美國為重。若美國之需要桐油，可以用他物代替，對於中國桐油之需要，不甚緊急，是美國方面之彈性更大，美國所任之關稅，將轉嫁於中國。

從上所述，關稅是由雙方分認，那麼，要使外國人負擔本國的關稅，是做不到的了。關稅之負擔，總是加在消費舶來品的人們身上，但在有特種情事者，又當別論：

1. 如果一國有特種出產品，銷行世界各國，無論其為獨占品，或是占全世界出產額之大部分，在這種情形之下，外國非來本國購買不可，於是此項貨物之價格，可以提高，使外國人負擔本國所課之出口稅。同時外

國人必輸送幾種貨物到本國來換取這種貨物，勢不能不低價出賣，本國所課之入口稅，亦歸外國人負擔。有時雖然不是全部轉嫁，至少要使外國人負擔大部分。例如我國在十八世紀及十九世紀的上半葉，絲與茶兩種貨物，爲我國最大的出產，歐洲各國，都要向我國購買，同時他們帶着珍珠寶石鐘表之類，到中國來販賣。絲與茶在歐洲銷路很大，價錢又高，他們容易把稅加在物價，而珍珠鐘表在我國之銷路不大，於是我國所課之茶絲出口稅及舶來品之入口稅之大部分或全部，由外人負擔，否則洋商必須輸送現金，反而不及輸送鐘表珍珠之爲有利，但是當時鐘表之銷路不大，他們又被強迫輸送許多現金，是爲墨西哥洋錢輸入之原因。反轉來說，一國沒有幾項生產品爲外國人民所必需，或是種類甚少，銷路不大，很難把出口稅轉嫁與外國人。

2. 如果一國之輸出品大都爲製造品，而輸入品爲原料及糧食之類，此種原料糧食，全由本國消費，且爲必不可少之輸入品，在這種情形之下，關稅很難轉嫁到外國人，勢必由本國人負擔。因爲製造品在外國銷場，彈性很大，外國人不必需要，而且可以覓得代替品，而本國人所需外國之原料糧食，爲不可缺少的輸入，勢必輸送本國製造品到出產原料之國，以求交易，價格要受外國市場之支配，外國關稅之負擔，勢必轉嫁到本國人。

原料輸入
國家負擔
關稅

工業未
發達之
國家負擔
關稅

3. 本國出產原料極豐，而不能製造，製造品仍須仰給於他國，則本國所課之原料輸出稅，與外國所課製造品之輸出稅，與本國所課之輸入稅，皆由本國人民負擔。因爲關稅隨着貨物走動，原料變成製造品，仍輸返本國消費，結果是歸本國人負擔。在此等國家之市場，原料品價格，必極低廉，製造品必極昂貴，少數製造品之

直接稅
之是否
轉嫁

何培遜
通說之
質疑

仍當從
各種所

輸入，要用鉅額原料品之輸出以爲抵補，而且就一般情形觀察，輸入價值總是超過輸出價值，在產業未發達之國，關稅很難轉嫁，要外國負擔，是爲我國的現情。

以上說明各種間接稅負擔之歸宿，至於直接對於所得如地租、利息、工資、利潤等所課之稅，因其數額之決定，不是單純的由於兩方掙扎的關係，而須從決定所得數額之關係上考察。換言之，所得數額是否因稅而有何變動，方可明瞭究歸何人負擔。

何培遜說：「(一)任何賦稅，都爲減少真實所得，蓋負稅人皆爲以其所得納稅。(二)所得可分爲(甲)成本，即在經濟上維持各項生產要素之使用所需之費用，與(乙)剩餘，即不必需或過多之償付數。(三)凡賦稅應當直接對於剩餘課徵，若向成本課稅，則必轉嫁於剩餘，徒引起生產之浪費與危險，且常成爲對於消費者之壓榨；再則其掩飾最後之負擔者，是爲欺騙公衆。」(二)依此解釋，凡對於大所得課稅，不會轉嫁，而對於小額所得者課稅，必將轉嫁。就全體所得者而論，固爲如此。現在所得稅中規定小額所得之免稅，即所以免除對於此輩之壓抑。此輩既是免稅，自無轉嫁之問題，何培遜所說，只是課稅政策，然小額所得者之負擔間接稅或直接稅者，若不能增加其所得，仍不免低減其生活，以忍受稅之負擔，而不能轉嫁。即或此輩將來之所得增加，而現在所負擔者已成過去，除以借債之法，拉用將來之剩餘而外，實無法避免。

[11] J. A. Hobson: Taxation in the New State.

所以對於所得稅之負擔，當以現在衡論。凡對於所得課稅，無論所得數之大小，凡所得因稅而減少者，稅

定得之決
判斷

歸所得者負擔，如不減少者，則是稅得轉嫁。如欲求得科學結論，仍須就各種所得，分別加以探討，不能端從大處着手。

第四項 營業稅

普通營業稅因受供給方面之競爭，依各種課稅方法而轉嫁與否之別

對於營業者之利益，即其利潤所課之稅，在今工商業發達之世，各國皆從此獲得很豐富之稅收，蓋工商業者經濟活動，納稅較為容易。若是稅由工商業者負擔，有節制資本聚積之效，若是轉嫁於消費者，即變成消費稅。然是否能夠轉嫁，當視稅制而不同。課稅方法，有（一）依利潤之數額而課稅者，（二）有依營業品出賣數額課稅者，（三）有依營業總收入課稅者，（四）再有對於每營業品單位課以定率之稅者，課稅方法不同，即有能轉嫁與否之殊異。又營業有競爭事業與獨占事業之別，兩種營業之性質不同，又有轉嫁與否之殊異。本項討論競爭事業之稅，至獨占事業之稅，留在下項再論。

二利潤不能轉嫁

一 利潤稅 對於營業利潤所課之稅，如所得稅溢利稅之類，乃依利潤數額之多寡，課以定率之稅，多有課累進稅者。此項課稅，不能轉嫁，歸領受利潤之企業家負擔，如果股東工人之分取紅利者，其分取之數減少，亦不免於負擔。因為一個營業之經營，其能獲得如許之利潤，造成這樣的結果，企業家已經是竭盡其智能去對付環境，不能因稅的負擔，將此項有定性的結果，設法更改而轉嫁。但至今對於此點，有兩種不同之意見。

有謂能加價而轉嫁者

在商人方面所解釋者，謂商人將依稅之多寡，加於物價以轉嫁，因為營業者欲維持其存在，若是被稅，而減少利益，勢必停止營業，供給量減少，物價仍是增漲起來，於是乎轉嫁。

但在學
理上無
因利潤
稅加價
之理由

有謂有
間接之
影響而
加價者
其理由
亦不能
成立

學理上之見解，與此相反，以營業者所獲之純利益數，既經供給與需要之情形決定，貨物價格，復依照營業情形，極力節減其成本，商人立於此項事實之前，已盡量獲得其利益，不能再因稅而增加利益，故不能轉嫁。若是加高物價，則銷量減少，其利益隨同減少，必反而不利。即或貨物價格能夠加高，而此加高之數，必係在當時供需狀況之下所能允許，即不課稅，亦是增加，故不能謂因稅始有加價，以圖轉嫁。又在供給者方面，亦有競爭，若是營業者加價以轉嫁，則他營業者正好不加價以擴張其銷場，從此可增多其利潤，則加價者為保持其銷場，或為擴張其銷場，免除他人之相與競爭與蒙受更大之損失計，只有不加價。又營業者如因稅而利益減少，欲減少供給量，其營業資本仍須改投於他方。然課稅是普遍的，任何方面之利益，都因稅而減少，改投資本，亦不能避稅，若要避稅，除非是無利益，與其閑置資本，曷若營業以謀收益。

於此有須作進一步之探考者，即稅額加大時，營業者之儲蓄減少，資本之供給有減少，利息的成本增加，需要者欲維持此供給量之不減少，勢非任其加價不可，斯為稅所發生之間接的影響。如此加價，謂非稅之轉嫁。每於物價上漲時，不無稅的原因存在，但物價之增加，不能決定是由於直接稅之原因。而且要知道國家從經費支出增加社會之設備及各種新的發明，常有減少生產成本之勢。固然物價因成本之低減，而應低降者，是否盡如其量，或尚含有稅額在內，難於作明白的判定。但在學理上，以營業者既不能預料營業利益之多寡，復無從計算其稅額，則每件貨物上究加價幾何，方為轉嫁，直為一莫須有之事。對營業利益課稅，其有利益者方課稅，無利益者即無稅。則有利益者之營業與無利益之營業，兩相比較以觀，假使說是有此利益稅而增高

物價，則有利益者謂為轉嫁，在無利益者謂為恢復成本，毋乃不合於理。故在這種情形下，物價之增加，只能說是由於供需決定而來，各營業者在其生產之效能上，各獲得不同的利益額，此項利益額既係已有先決條件存在，不能謂因稅而價致增加。就最近十年來世界物價之變動，逐年低落，而且利害，消費者之購買力弱減，生產品不能出賣，只好跌價。可知營業者欲預先測算稅額以謀轉嫁，需要者有其極大之控制力，不亞於營業者，則營業者欲轉嫁其利益稅，其結果必反而低減其所得。

於此有須再進一步從利潤發生之原因加以探考者。在完全自由競爭之社會，各種營業收入，只當恰夠成本之支出，不當有何特殊之利潤存在。然以各種營業，各處於順的、逆的、優的、劣的環境之下，如生產方法設備有不同，成本有高低之別，各營業者所獲銷場之地方與量數有不同，一般需要者又有購買力之不等；又各種營業有因受收穫遞增法則之支配，因生產量之增加而每件成本低減者，亦有受收穫遞減法則之支配，在生產量增加時，其每件成本增高者。加以市場物價，時生變動，又使營業者在買賣時而有收入與支出多少之不等。凡此等等，遂使營業者成本與總收入數，各有不同，其純利益因之以異。在經濟學上為討論方便起見，分為限界生產者及限界以上生產者。市場貨物價格，依限界生產者之營業情形決定，若是物價再低，限界生產者不能存在，則供給量減少，物價必反而增高。限界以上之營業者，依照此種情形決定之價格，因其有減少生產成本之方法，或能乘取特殊機會，於是獲得利潤多寡之不等。

因為各種營業各有不同的結果，凡獲有利潤者，其利潤當分作兩部分：其一為類似工資的利潤，其二為

再進一步從利潤發生情形考察

無論類似工資

利潤均不能轉嫁

工資利潤雖似一定，須究不

機會的利潤，以便討論。機會利潤部分，既係利用商業的變動，如投機戰爭等危險得來，其數額不能因負稅而加多，自然不能嫁。至於類似工資的利潤，係企業者於運用各項生產要素，配置適宜，用過一番心力，而後產生的結果，為企業者應有的所得。這項所得的多寡，須視企業者的心思才能的差別以為決，與地租的性質相同，各有定量，所以稱之為準地租。這種能力的準地租，既有定量，照原則上說，也是不能轉嫁。

但是此項準地租的情形，與他種所得不同，一種營業，在市場上能存在者，都是先以其收入，供工資地租利息的償付，贖下來的，才作為利潤。準地租的利潤，既是要有，而且有定量，然營業結果之是否有餘，以償付此項所得，則又不一定。有許多學者，根據這層理由，遂謂社會既是要這一般限界生產者存在，以維持供給量，則這種類似工資的利潤，及所加之利潤稅，自應由企業者加在物價之內，如果不夠，企業家是可以加價的。因為這項成本，是與貨物稅一樣，苟不加在貨價之中，企業者即無法維持其營業，供給將比需要為少，因此遂謂利潤稅有轉嫁與消費者的可能。^{〔三〕}而轉嫁之是否能行，又依對於企業者的供給與需要的彈性以為別。^{〔四〕}據我看來，就原則上說，不是如此。物價應當包含工資的利潤，不成問題，否則可以加價，就經常價格而論，消費者既是要限界生產者存在，自應負擔此項報酬，惟對利潤所課之稅，不得包括在內。因為企業者固可以加價，多取利潤，譬如他的工資利潤是一千元，他很可以向消費者取價一千五百元，但此五百元多取之數，必係利用機會得來，我們只能認作機會利潤，不能認為是賦稅的轉嫁。巴斯特布爾看見企業家有加價可能，而不知超過的數額，即是機會利潤，希拉士看見企業家之能否加價，依對於企業的供需彈性以為定，而不知此等彈

性中，卽有機會的性質存在。可知對於類似工資的利潤課稅，亦不能謂爲轉嫁，仍然是歸所得人負擔。如果說是可以轉嫁，則受轉嫁者不僅限於消費者一方面；利潤的來源，有從購買廉價的勞力與原料而來者，也有從借用低息的資本而來者，豈不是工人地主資本主都有受轉嫁的可能。這種情形，爲事實上所難免，然只能視作在經濟不自由的情形下所發生的例外。此等剩餘，既落于企業家之手，卽成爲的機會利潤，從政府課稅看來，直認爲是利潤所得，在行溢利稅者，尙須課以較重的稅率。

【三】 Bastable: Public Finance p. 383.

【四】 Shirras: Public Finance p. 201.

所得稅
與貨物
稅不同

至以利潤稅比之於貨物稅，以爲同與成本有關係，貨物稅既可轉嫁，遂以利潤稅亦可作轉嫁者，似尙未明瞭。種種稅有不同之點存在。第一，貨物稅在貨物達到消費者之前，卽已納稅，其數額可以計算清楚，加在貨價之內，憑供需的勢力向消費者收回成本。至於利潤稅，係有利潤的所得時才納稅，而所得人之取得此等所得，在市場價格決定之後。雖供給者當決定價格時，可以預先計算應納的所得稅的負擔，列作索價的條款之一，然需要者及供給方面之競爭者，必以這種費用的發生，在遠的將來，與貨物成本，沒有直接關係，不能成爲增加價格的理由。第二，貨物稅既在貨物出賣之前納稅，尙須將稅額的利息加入，所得稅在貨物出賣後所得到手時才納稅，沒有利息的負擔。若謂所得稅可以將稅額預計在成本之中，則將來稅額的利息的負擔，也應預計在內。若作如此長遠的推算，將使各層關係糾纏不清，而莫知所底止。實則企業家常只能計算現在的成

(二)營業總收入稅
業總收入稅
供需彈
性決定
是否
轉嫁

(三)營業品稅
業品稅
亦然

(四)定額稅
額稅平
常不能
轉嫁

本，向需要者掙扎，盡其力之所能及，然得幾何即收幾何，只要能夠獲得利潤，是其唯一的希冀。至於對利潤稅的負擔，恐很少作如此久遠的計算，事實上也沒有機會許他實現。

二 營業總收入稅 對於營業總收益課稅，是無異對於營業品課從價稅與貨物稅之性質相同。然有與從價稅性質不同者。貨物從價稅，大都以估定價格為準，而總收入稅乃就營業者所獲高的低的價格而課稅，賣得高價者則多稅，只賣得低價者則少稅，其超於成本之利益部分，亦在被稅之列。又有與貨物稅不同之處，在貨物稅僅徵收一次，稅即附於物價上。在總收益稅，各營業者皆有稅，若一種貨物經幾部程序之數個營業者始達於消費者，則稅率加重，而有歧異。姑無論兩者性質有何不同，大體還是相似，由供給者與需要者雙方彈性之大小，決定其是否轉嫁。至其中所含利益部分之被稅，則如上款所述，不能轉嫁。

三 營業品稅 依營業者出賣貨物數所課之稅，是與貨物稅之從量稅相同，每件貨物，課以定額之稅。此項課稅，是增加一般營業成本，營業者以成本所關，可以加稅於物價上。但究竟能否加價以轉嫁，須俟供需雙方彈性大小以爲決，與上相同。

四 定額稅 對於每營業單位課以定額之稅，如牌照稅之類，每營業者皆有稅，稅亦爲其成本之一，各營業者是可以一致加稅於物價上以轉嫁。但按之一般市場情形，營業供給者方面，有競爭者甚多，在限界生產者，固非加價不可，然每於加價時，即受限界以上之生產者之競爭，他們不願加價以減少銷量，則限界生產者恐其銷量爲他人所奪，亦只好不加價，此項稅率，大都很輕，營業即欲算作成本，分攤於每件貨物之價格上。

然以貨物之營業數量，常有變動，平常只就各項費用計算，鮮有以牌照稅作獨立之計算者。如在偏僻地方，競爭者少，則營業者常不免加稅於價以轉嫁。這樣加價，亦難確實，在出賣數量少者，不必能將全部稅額轉嫁，而出賣數量多者，反可從加價上獲得更多之利益。

第五項 獨占稅

對於獨占稅事業或其生產品課稅，從表面上看來，獨占者可以操縱價格，遇有賦稅，可以提高價格以轉嫁，實則問題不是如此簡單。當價格漲高時，即令供給方面全由獨占者斟酌，而需要之減少，難免不減少其利益。對於獨占業課稅，因課稅方法不同，其性質以異，負擔轉嫁與價格變動之情形如左：

一 若對於獨占品課貨物稅，規定每件貨物之稅率。獨占品價格之決定，非由於供需雙方之掙扎，獨占者在決定上有較大的勢力。獨占者以謀最大的利益為目的，在決定價格時，恆視在各項價格之下，各能出賣件數幾何。出賣件數之增減，其可變成本如原料之類，依件數為比例，而固定成本部分，件數增多時，每件攤分之數可以減少。價格若低，銷場量是固可增加，而利益不必極大，反之若是價格很高，銷場即為減少，其利益亦不必極大，故其價格之決定，乃比較各項價格下之銷量與成本，孰能收得極大的利益以為準。茲備用數字說明之如下：

獨占稅
之是否
轉嫁因
課稅方
法不同

貨物稅
一部分
常轉嫁

每件價格	銷數	總收入	每件可變成本	全部可變成本	固定成本	成本總數	純利益
.10	600,000	600,000	.03	18,000	50,000	68,000	- 8,000
.09	800,000	720,000	.03	24,000	50,000	74,000	- 2,000
.08	1,200,000	960,000	.03	36,000	50,000	86,000	+ 10,000
.07	1,800,000	1,260,000	.03	54,000	50,000	104,000	+ 22,000
.06	2,500,000	1,500,000	.03	75,000	50,000	125,000	+ 25,000
.05	3,500,000	1,750,000	.03	105,000	50,000	155,000	+ 20,000
.04	5,500,000	2,200,000	.03	165,000	50,000	215,000	+ 5,000

從上列數字，可以看出假定在無稅時，獨占者以每件定價在六分爲能獲得極大之利益。今若每件課稅五厘，無異加重其每件可變成本，計算下來，惟定價在七分時，可獲一三〇〇〇元之利益，其數比在他項價格下之利益爲高。故在這種課稅法之下，獨占者寧肯減少銷量，而提高價格，至於六分以上，稅乃轉嫁於消費者。消費者所負擔者，不僅五厘之稅，尚有成本增高部分，即其他超過六分五厘之數。若用從價稅，其結果與此相同，惟價格愈提高，稅額愈大，即其固定成本部分加大，獨占者不敢若何之增價，然於增價以轉嫁，終所不免。在貨物稅之下，消費者因物價增高而有負擔，而獨占者因純利益之減少亦有負擔，故因稅加價之負擔，乃分之於雙方。於此獨占者因加價而銷量減少，致其利益減少，常不敢若何加價，與其加價而減少利益，反不若少加

價以維持銷量，自行負擔稅之損失，故在這種稅制之下，獨占者終不免於負擔。

上述論斷，是以買方之需要有彈性為前提，獨占者必依需要之彈性以決定價格。獨占品中獨占之性質較為完備者，厥惟藥品，人們對於藥品之需要彈性很小，不必因價格之增高或低減而有很大的變動，獨占者常可藉廣告宣傳之力，以擴張銷場。凡有此種情形者，獨占者可以將稅之全部加入貨價，轉嫁於消費者。反之若是獨占品之供給彈性很小，若生產量減少，其固定成本部分增加很快，則獨占者只有自己多負擔點稅。除需要絕對無彈性之外，凡對於獨占品課稅，雙方均不免於負擔。

二 若對於獨占事業課稅，無論生產品數量之多寡，概課以一筆整數之稅，或依純利益數為比例而課稅，則此種賦稅，猶如加重其固定成本，獨占者不會再增加物價以謀轉嫁。因為照獨占者所定之價，已使其獲得極高之利益，若是增價，則銷場減少，其純利益反因之再減少。因此之故，如欲對於舶來獨占品課稅，其稅將由本國消費者負擔，反不如課獨占品營業特許稅，在一定期內，課稅若干，如此方由外國獨占者負擔。

三 假使獨占品之稅率，依出產品之增加而低減，則獨占者必力謀生產量之增加，低減價格，以擴大其銷量，而增加其純利益。賦稅之負擔，除全部由獨占者承受之外，消費者尚可享受低減價格之利益。這種稅制施行者很少，除非政府恐獨占者過於加高價格，至一般人民失去享用此項之物品之機會，為普及此項物品之消費起見，乃採用此種辦法，以壓抑獨占者。

獨占營業
不能轉嫁

獎勵生產
會轉嫁

第六項 地稅

地租的觀念有三種，依次考察。

從純地租不能轉嫁

地稅爲對於地主之收益，即通常謂爲地租者，所課之稅，是歸地主負擔，然事實上地主亦有轉嫁之可能。地租有純地租（即經濟租）與通常所謂地租（即契約租）之不同，而且純地租是否真是純粹，亦有問題，茲就這三層關係上說明地稅之着落。

第一 土地之地利所生產的部分歸於地主作爲收益者，是爲純地租。純地租數額，是由土地之生產關係上決定，不是地主所能任意增減，故不能轉嫁與佃戶。農產物之價格，是經市場決定，地主亦不能因有地稅之負擔，提高農產物價格，以圖轉嫁。所以斷定純地租之稅，是歸地主負擔。這層理由，在原解釋人李嘉圖的說話，極爲明顯。他說：『地稅如果是對於純地租課稅，則此項地稅，完全歸地主負擔，不能轉嫁與任何消費者。地主不能提高地租，因爲從下等地（無租地）所獲的收穫額，與下等地以上的其他土地之收穫額相比較，其間差別，地主無法變更。……如此所課的地稅，也不會提高土地生產品的價格。因爲耕種下等地者，既無地租，又無地稅，決不會使土地生產品的價格漲高。對於地租課稅，並不致減少新地的耕種，因爲此等土地未償付地租，也不致被稅。』^五地主在當時的土地生產狀況下獲得的地租數額，既經決定，不能因有地稅或因地稅之增重而增加地租。如有增租的事情，必係社會發達，土地之生產力增高所加之數，也是地主應得的收益。地租之決定，與地稅沒有關係，地主不能以稅之原因，增加地租，故對於純地租所課之稅，歸地主負擔。這層理論，自李嘉圖說明以來，皆認爲確切不易。

【註】Ricardo: Political Economy, 2 edition p. 201.

從契約
租考察
其中包
舍利息

李嘉圖
謂能轉
嫁

沈尼阿
謂不能

第二 但是現在一般佃戶所納的地租，不儘是純地租，土地上還有資本的設備，如房屋及其他永久的建築物之類，供佃戶使用，佃戶所納的契約租，包括純地租與資本的利息在內。現在的地稅，既是以契約租爲稅本，則此種地稅中也含有一部分是資本利息稅。地稅的這一部分，究歸何人負擔，據李嘉圖的解釋，「這部分稅，不會落于地主，也不會落于佃戶，却是落于農產品的消費者。」因爲農產品的「出賣價格，若非足以償付一切平常的費用，以及稅的增加數，則這些建築，不會設立，農產品也不會在這些土地長出來。」〔六〕供土地生產的設備減少，生產品的供給也減少，自然價格也會增漲，總可以將這部分稅，加在物價上而轉嫁。而沈尼阿持反對的意見，謂：「每逢貨物價格的增高，必定低減購買這種貨物的能力與意志。」農產品漲價之「最後的結果，一定是減少農產品的消費，而回到原來的價格不動。」〔七〕因之不能轉嫁與消費者。這兩種觀察，比較起來，李嘉圖所論者，是經常價格，而沈尼阿所講者，不過是價格的變動。倘使社會是在發達中，農產物之需要，是在繼續增加之中，則農產品之價格，有成本之關係存在，不會不增高，否則沒有人願意投資於土地。若從這方面看來，這部分稅，實可以轉嫁。馬考洛克之見解，與李嘉圖同，并能作進一步考察，謂對於土地投資部分，連同地租所課之稅，除非對於他方面投資之資本，亦有稅之外，地主必謀恢復以轉嫁。〔八〕

〔六〕 Ibid p. 203.

〔七〕 Senior: Political Economy p. 123.

〔八〕 McCulloch: Taxation p. 46-47.

兩氏的
論證皆
不充分

因價格
不是地
主所能
任意提
高故不
能轉嫁

價格過
漲則受
他地城
輸入的
影響

李嘉圖與沈尼阿的論點，都不充分，不能認為可以決定轉嫁或不能轉嫁的理由。實則農業的投資，與農產物價格的決定，與普通產業及其生產品不同，另有其特殊情形存在，不能以普通情形來衡量。對於農業的投資，既經投入，很難變更，改投於他業。不僅是如此，而且地主如有土地，常不願任其荒蕪，仍然是繼續投入新的資本，希望從此中獲得若干利益，比全無所得為好，雖有稅的負擔，而資本不能移動，自不能轉嫁。再從農產物的價格着想，李嘉圖以為由無租地決定，沈尼阿以為價格漲高後，需要減少，仍然是回跌。却是農產物供需雙方的彈性都小，在需要方面，食糧用物，略有定量，而其收穫量數，靠天時的關係居多，凶年或豐年的出產量，不是人力所能控制，豐年不能將生產量減少，凶年不能將生產量增多。在發達的社會，農產物的供給，在無租地僅占一小部分，農民所有者占大部分，地主僅占小部分，則地主在決定價格的勢力很微弱。農民在決定價格時，當然也要恢復他們的資本利息，但是他們投入的資本沒有稅，而地主的資本有稅，所以在農民決定的價格，能夠恢復利息的程度，常不敢再漲，地主既無力量再行抬高格價，則稅的負擔，不能轉嫁與消費者。即或價格再行漲高，佃農固可以取得較大的利益，以為地主的稅的負擔可以轉嫁了；但若從地租的性質看來，社會發達，地租自應繼續增高，農產品價格的增漲，也可以說是由於地租增高的原因，則增高部分的物價，是地租應有的所得。若係如此，則地主在價格增漲的狀況下，也不能斷言是轉嫁。如果農產品的價格再行漲高，以為地主是可以轉嫁的了，殊不知又有一種極大的阻力到來。價格過漲，國外的糧食必源源輸入，供給加多，價格必跌回。價格既不能再漲，地主自無法轉嫁。

從地租
是混合
質的性
觀察

第三 以上兩層的討論，認定地租是土地固有的收益，故不能轉嫁，前人的討論皆是憑據此項範疇。若是仔細考察，地租是否如此，若非如此，則地稅負擔之斷定，又發生搖動。

土地之發生經濟的價值，必須加入勞力和資本，若是欠缺一端，即不能發生生產的效力，也沒有地租。所以每單位農產品都含有地租利息勞力的成分在內，不能分開。佃農的收益裏，含有地租的成分，因之地主的收益裏，也含有佃農所出的勞力與資本的成分在內。往往有同樣性質的土地，而以投入的資本不同，經營方法有不同，遂發生收穫量的差異。^{〔九〕} 土地的生產力，在各地既不必一致，而常有活動之處，則地租也是有活動的程度。雖一般人以為此項增加的收穫額，應歸功於經營者，作為利潤，然以土地為發生生產的一個要素，在增加生產上，也有功能在內，不能謂為全係固定的，依各地差數而決定。純地租數額，在理論上似可判明，以無租地與他地的收穫差量即得，然在事實上，絕對的無地租的土地，渺不可得，任何土地生產品，不能無土地的生產力含存於內，因之從李嘉圖以來一般學者所信奉地租學說，都是駕空的虛設議論。而實際上地租數額的決定，仍然是一個價格的問題，有地主的成本關係，有供需的關係。現在地主對於地租的觀念，成為資本折算，不管純地租的大小，只要地租數額合算起來，是否不少於他種投資的利息。惟農耕地地租數額的決定，大都受習慣上的限制，不能隨意增減，與其他貨物價格在市場上常有變動者不同。若以地租的數額，既經決定，又有習慣來維護，則對於地租課稅，地主不能加租，自然歸地主負擔，不能轉嫁。

在既定
的租收
不能形
轉下嫁

就與佃農的關係不能通轉，但常期間，長年較多者，按混合情形，較多地租不免較多地轉。

地租的繳納，有貨幣與農產物的不同，如係貨幣數額，則地主所得，不能增加，無從轉嫁，若為農產物，則物的價格常有變動，尚待考察。而價格變動發生的關係，復須考較長期間的結果，不當僅限于短期間的情形。茲分兩層考察。

(甲)與佃農的關係 我國農耕地的地租，大概為收穫量的三分之一，其餘三分之二，是為佃農收回各項成本，分配的成數，既經決定，地主不能因有稅而加租，自不能轉嫁。但是農業的收穫，有豐年與歉年的不同，豐年依此分配標準，自不轉嫁，而在歉年，尚須加以考察。歉年仍照此標準分配，雙方所得皆減少，收穫量減少，而價格必漲高，是雙方可以從農產品的價格上謀恢復。但在歉年凶年，佃農所費勞力資本的成本，往往多於豐年，收穫短少，皆由於土地頹廢的原因，地主所得地租，雖然是比例的減少，而佃農成本的虧失，仍由佃農負擔。普通工商業的所得，在長期間計算，即限界生產者，只須恢復其各項成本，可從經營上調劑，使其適合；而佃農遇有土地頹廢的事情發生，不能以人力挽救，收穫短少，還須以資本勞力的收益部分，移作地租，交與地主，保持三分之一的地租標準。在土地有春秋兩季收穫者，秋季歉收的虧損，在春收或可彌補，自應打算在內。總之，一般地租數額的決定，原基於豐年收穫的情形，而長期間佃農的成本，在歉年凶年的損失，未加算在內，地主之悉多豐厚，而佃農之大都貧苦，皆由於收穫之不可靠。在長年收穫可靠的土地，佃農還不受影響，若在常受水災旱災的區域，佃農在常期間應有的收益，未能收回，則是照習慣決定的地租數額，未免過高，從土地在生產上的功能來看，也是如此。在這種情形之下，是佃農不免受地主的轉嫁，長年收穫不可靠的土地，佃農本

可不佃，然以不容易改變職業或不易遷徙，也只有付之於「年歲」之無可奈何。在長期間歉年凶年較多者，確是如此。

就與消
費者關
係所說
租一得
與一般
消費常
對銷地
巨額地
租不免
者不嫁

(乙)與消費者的關係尙當參入租收價格的變動。地主不能因稅而加高農產物價格以轉嫁，前曾說明，若我們的考察到此為止，則可謂地稅歸地主負擔。農產物價格的決定，需要方面的彈性固小，而供給方面，在一定期間的彈性尤小。(除價格高漲海外可以輸入的情形不計)歉年不能增加出產量，而豐年不能減少出產量。(除收買死藏之外)歉年價高，而豐年價低，農業人民的貨幣收入，在歉年不必比豐年爲少，而豐年不比歉年爲多，從地主的貨幣負擔看來，在收入較多之年，其稅率輕減，在收入較少之年，其稅率加重。從社會所得分配及真實負擔看來，又不免發生差異。在農產物漲價的情形下，一般的物價也隨同騰漲。(因爲糧食貴則一般生活加貴)在社會所得分配上，農業人民(地主與佃農)所得，多於他業人民。地租所得，多於利息工資所得，即是轉嫁與消費者。反之少於利息工資所得，則地主不能轉嫁。按之農業的實際情形，農業中人，不必能乘高價出賣農產品，高價的利益，多有爲商業人民接去，表面上以爲地主的所得，如何較大者，實際上常不必是如此，所以地主負擔的轉嫁，實際上也不盡然。請觀現在中國，金融枯涸如此，而工商業利用的機會，遠多於農業，工商業利益，遠多於農業利益，亦可證明地租之未能轉嫁。

農產品漲價，地租所得增多，并非個個地主皆能獲得利益。假定中地主的地租收入加多部分，僅夠抵補一般物價騰漲部分，則農產品價格之漲高，中地主雖有機會，而無力利用，仍不能轉嫁。大地主的地租收入，超

農產品
稅常束
的轉嫁

地稅特
重為農
美的致
命傷

過於其消費數者，則在超過部分的收入中，即可轉嫁其負擔與消費者。若在小地主，除地租收入而外，尚須靠勞力收入以維持生活者，物價增漲，地租增多，收入僅能抵償一部分，即難免不受他人的轉嫁。因為這些原因，不能謂地租皆能轉嫁，也不能謂皆不能轉嫁，然要視各個情形而不同。

在一國之中，是普遍的豐收或歉收，各層地主的負擔，洵如上段的解釋。若我國連年有水旱之災，在水災之年，高鄉豐收，在旱災之年，則低鄉豐收，各地域地主的地租收入有不同，於是又發生地稅轉嫁與否的殊異。高鄉地主，在水年可以轉嫁，低鄉地主，在旱年可以轉嫁，因租收有多少之不等，可以分判轉嫁之有無。

若對於農產品課稅，如近來湖南安徽等省，對於土地山澤的出產品，如糧食竹木等貨物，有米捐產銷稅之類，雖為一種貨物稅，由消費者負擔，亦以供給的彈性甚小，不能不出賣，於是只好低減價格。土地出產品既受貨物稅的限制，不能自由流通，供給者常不免於一部分貨物稅的負擔，則地主更沒有轉嫁地租稅的機會。因為社會發達，食料的需要增加，農產品與地租有增漲的趨勢，於是一般理論家看到對人的關係，主張重課地稅，加重地主的負擔，不要地主獲得特殊的便益，在土地價值及其收益增加的都市地域，的確應當是如此。但在地租收益不增加或下落的地方，也想像他們是得着這種便益，於是重課地稅，如四川湖南等省，於田賦正額之外，加課若干倍附加稅，此外又有各色捐款，其結果或為除少數大地主尚能收租者之外，其餘小地主皆不免被稅壓倒，求拋棄土地的權利義務而不可得。地主既不敢投資於土地，佃農又無資可投，終於土地的生產力頹減，全國農業，免不了走入衰敗的運命。土地重稅的結果，則李嘉圖的說話會實現。

地稅應
收歸所
得稅的
理由

房屋稅

房屋與
房租的
性質

從上所述，可以看出我國田賦制度，依田畝面積而參以等級的稅制之不合理，實有改革之必要。如英國改行土地所得稅，免除小地主的負擔，而加重大地主的負擔，是於土地之經營上，免除一層妨礙。改行所得稅，是使農業與工商業立於平等的地位，以對人稅的原則，代替對物稅，才合乎總制經濟的意義。

第七項 房屋稅

我們討論房屋稅的負擔，究歸房主，抑歸佃戶，必須先明瞭房屋與房租的性質，還要看稅制如何，才能得着結論。

房屋是建築在土地上，若是離開土地，則房屋的效用不全，沒有單住房屋而不踐地者，亦沒有只論房屋不論土地以決定房租者。所以房租是房屋與土地相合的租金，不能將房屋與土地拆開分論。

土地上的建築房屋，猶如農耕地的耕種，是對於土地投入的資本。房租是等於土地的地租和資本的利息，再加上修繕管理的費用，與折舊數額。如果房主收回的房租，等於這個數額，則房稅不歸他負擔，而歸佃戶負擔。如果少於這個數額，則差少的部分，即是房主納稅的部分。

房屋部分，由土木工程造成，可以源源不斷的供給，若是土地的供給，也與房屋相同，沒有限制，則房屋的價格，與其他貨物相同，由供需雙方去決定。依價格之高低，與生產的成本相比較，即可知道是房主抑是佃戶負擔地稅。在鄉村房屋地價甚廉者，頗是如此。但是房屋的性質，與他種貨物不同，既經建築之後，在長期間不會消滅。在存在期間，總是擺在市場上的一項供給。再土地的供給，是有限制，因地區地點的關係，遂使土地上

所建房屋的效用，有大小之不同，因之房租有高低之別。在人口集中交通便利的地方，房租較高，在偏僻地方，房租較廉，即由於此。往往在商業繁盛地帶，房屋的建築若是不好，則租價難於加高；同等造價的房屋，因坐落地不同，租價亦因而差異，所以房租是兼具土地與房屋兩層關係，不是分別單獨決定的。

房屋的供給情形，既如上所說，房屋是可以增加，而不易減少，土地因地區與地點的關係，而供給是有限制的，則房租數額的決定，當看需要方面的情形，是如何的了。從需要的情形，而知道決定房租的真相，即可決定房屋稅是歸何人負擔。

房屋的需要，因各地方的情形而不同，然不外乎三種狀況：其一，在衰落地方，人口較少，房屋的供給多於需要，佃戶有很多的選擇機會，於是房東不得不低價以求佃，是房東尚未獲得建築房屋的利息，更不能加租以謀房稅之轉嫁，若是加租，則佃戶不難改租他處的低租房屋。十六年以後，以北平的房屋出佃的情形，即可證明。在衰落地域的房稅，大都由房東負擔。

其二，在繁盛地方，人口發達，房屋的需要多於供給，於是房東可以勒索高租，高到一般佃戶所能出的數額為止，至於無可再增加的程度，是佃戶已納極高的房租，不能因有房稅而再加租，故房稅的負擔，也是歸於房主。加租的趨勢，苟非房屋建築的增加，到適合於需要的程度時，將不會停止。這種情形，在南京上海，近數年極為顯見。其他小都市區域之內，在人口雜集交通方便的地帶，房主之供給房屋，帶有獨占性，同時有很多的需人存在者，也是如此。此等地方的房租，已是照需要方面的競爭，決定了很高的租數，無論房稅的多寡，不會

減少一般人的需要，因之佃戶不會因為加稅的關係，又特別加增房租。即令表面上因加稅而有加租的事情，却是所加的租數，仍然是由需要方面決定的。房主既已加到最高度，則房稅只是歸他負擔。

其三，大多數地方的房屋，是處於平靜的狀況之下，人口有所增加，房屋的建築也有所增加，如果中心地域已經築滿，附近的空地，會建築起來，漸次推廣。好在現在的市政設備完備，交通敏捷，可以縮短距離，居在遠處，雖須多費交通費，然所得房屋的享受，反比位在中心區域者為好。而且如果一處地方，真是缺乏房屋，租價又高，必有許多人來遷居，因此也可以減少房屋的需要。又如果佃戶的需要方面停頓，房屋的建築也可停頓，不致增加供給量。所以在大多數的地方，房屋的供給與需要，是時常互求適合的，我們通稱之為平靜狀況。

在平靜地區的房屋，供需雙方，都有彈性。但是比較起來，在供給方面，如果房東負擔房稅，是減少他們的收益，供給者必會停止建築，將其資本改投於別種有利的事業，於是房屋因供給減少，而有漲價的機會，是供給的彈性較大。在需要方面，人人都不能無住所，而且一般人的心理上，視住為最重要，務求舒適，雖多費租金，亦不吝惜，是需要的彈性較小。而且現在社會發達，都市人口，總是增加，需要常在供給的程度之上，房東常有增加房租的可能。雙方的彈性比較起來，佃戶終不免於負擔房稅。

上述三種情形，是原則上的討論，以分別房稅之歸房主抑歸佃戶負擔。在第一與第二兩種情形之下，一則佃戶住了廉價的房屋，又可負房稅，一則佃戶雖出高租，却是不負擔房稅。這樣看來，為佃戶的，大可以揚眉吐氣了。但是這兩種情形，僅限于極衰落與極發達的地方才實現，為數究少，極發達地帶的房屋，在需要者

事實上
也是如

方面，並沒有非佃不可的樣子去競爭，總可以在他處投佃，反可以減少房稅的負擔。所以大多數的房屋，尤其是一般住宅，是屬於第三種情形，房主是不負擔房稅，而由房客負擔。

原則上的結論，誠如上所說，但實際上是是否實現，還有討論的必要。房租的規定，載在租佃契約，在契約有效期間，不得更改租數。在租數未能更改期間，遇有房稅的增加，若是由房主從其原來的租收中繳納者，則負擔歸於房主，如其由佃戶繳納，而不從房租中扣除者，則歸佃戶負擔。若是房主因加稅而能加租，是房主可以轉嫁，又可多得房租。

房租之是否能加高，則看佃戶方面的情形。佃戶之承租房屋，多含有永久性，苟非因他種便利，常不願遷徙。遇有遷徙，須支出搬家費用，與新居的設備費，并須打算平時的交通費，常以此等支出之不合算，或一時不能，於是只好不遷，寧願加租。一般住戶，多有這種情形，商店工廠，更是如此，於是房稅歸佃戶負擔。又佃戶對房租的增加，也有抵抗力，因佃戶之新舊，而有不同。房主對於舊佃戶有情誼的關係，地價雖然漲高，而租數增加較少，於是房主仍然是按照從前的財產價格以計息。若是不講情誼而勒索，則佃戶可以做「不加租不出屋」的運動，以為抵制，如能有效，則房主也不過是照從前財產價格計息，而房稅的負擔，仍歸佃戶。至於新出租的房屋，在平靜狀況之下，總有許多需要者存在，於是房主大可按照財產當時的價值計息，并不負稅。

房屋課稅，有各種不同的制度，有以財產的價格為稅本者，因照財產價格的高低，而稅額有多少之別，如美國各地方通行的財產稅，即是如此。課稅的目的，雖欲使房主負擔，然房主所索房租，高於財產價格的市場

照我國
的稅制
也是如
此

我國通行之房捐制亦是如此

利息之數，仍然是佃戶負擔。我國通行的房稅，大都以房租數為稅本，依照稅率計算，是此項房稅，包括修繕費、管理費折舊費一併在內課稅，不是僅限於房屋的利息租。至徵收手續有指定房主納稅者，有指定房客納稅者，又有指定房主房客各分任半數者，無論指定何方繳稅，而落歸何人負擔的問題，仍然是按照上述三個原則情形去決定，並不因手續的不同而有所變更。

總之房稅的負擔，大都落在佃戶身上，雖有時落在房主，房主總是很容易轉嫁與佃戶，故房主之負擔房稅，直可視作例外。從社會的變動看來，在極繁盛的地帶，雖由房主負擔房稅，須知社會的進步，須經過長久時期，在此期間，其比近的次等地，也發達起來，地方的發達，是人力造成，地主何能獨占，在進步的狀況之中，實有房屋供需的平靜狀況存在。又在衰落地區，地主雖蒙受損失，然未恢復舊狀之前，新屋的建築停止，舊建築又漸漸的坍塌，供給減少，經過短時期之後，需要又必超過供給，房主又有轉嫁的機會了。故房租的負擔，在原則上可以說是由佃戶負擔的。

然佃戶
也可轉
嫁

房稅大致是由佃戶負擔，誠如上所說，然佃戶可以轉嫁到旁人身上，佃戶若為商人，可以把房租算作營業成本，加在貨價上，轉嫁到消費者去負擔，佃戶若為勞動者，他們可以要求增加薪俸工資，減輕負擔。但是商店的轉嫁，也要看交易的情形。在交易不發達的商店，很難轉嫁，在發達的地區，顧客甚夥，轉嫁較易，因為後者可以轉化，或是多分次數轉嫁，賣貨的價格，當比前者為低。在交通便利的地區，正可因此多多的吸引顧客，而顧客的負擔，也可減少幾分。惟獨窮民花不起交通費，而須按日購買生活品物者，只得到其比近的商店，購買

利息稅

通常歸
資本主
負擔

幾種誤
會的解
釋

高價的物品於是他們不免於房稅的轉嫁。

第八項 利息稅

對於資本利息所課的稅，如果這種稅很普遍，而稅率又平等，則稅的負擔，歸於資本所有人。因為所有人只是照市場上決定的利率，取得利息，沒有能力以負稅的原因，要求特別提高利率，所以只好從他的利息所得中拿出一部分來納稅。

資本利息的高低，是依市場上資本的供需以為決，在需要大而供給小者，利息即漲高，反之需要小而供給大者即降減。近來多有謂土地的生產性質，也與資本相類似，極為有理，因與此處所討論者無關係，又在兩者性質相同的情形下，而本節討論的結果，與之并無違背，故不述明。^[10] 因為利息有變動，於是引起一般經濟學者自土果，亞丹斯密，降至希拉士，皆謂資本被稅之後，利息必漲高，因之利息稅不會歸資本主負擔，而轉嫁於使用人，乃至消費者。^[11] 這層論斷，有從新估定之必要，茲將一般人所示的轉嫁情形，納為三點如下：

[10] 參攷 Ely: Outline of Economics p. 444 以下。

[11] 參攷 Adam Smith: Wealth of Nations, II, p. 382.

Shirras: Public Finance, 200.

(一) 有
謂資本
必因稅
而移動

(一) 他們說如果資本的利息被稅，則資本的供給量必會減少，利率必會漲高起來，於是此項負擔，由資本主轉嫁與資本使用人，復由使用人轉嫁與消費者。資本供給減少的原因有二：其一，為資本被稅後，資本

以轉嫁者

當分作兩層考察

第一層資本不以移動為主，因故不能轉嫁於人。

主可以移動他們的資本，到國外無稅或輕稅的地方，於是國內資本量減少。其二，資本被稅之後，一般人的儲蓄減少，資本的聚積也會減少。又有謂資本的生產力因負稅而加大，因無稅而低減，一直到各資本主的純所得同等時，才會停止資本的外流。他們以為資本有移動的自由，照亞丹斯密的說話，謂「資本主可以說是全世界的市民，并不一定要籍屬於那一國」，當然可以逃脫稅的負擔，其留在國內者，也可因利息的漲高而轉嫁。這種解釋，茲分作兩層反駁。

第一層，各國各地方各種營業的利率，有高低的不同，照理論上說，是由供需的關係，利息漲高，一定是由於供給太少，而供給之不能增加，一定是由於這地方這種營業的投資，含有危險困難，或其他原因存在，若是將各種原因通同扯算下來，可以說各地方的經常利息是同等的。稅的負擔，當然也是其中原因之一，然而這個原因，并不重要，并不至於引起資本的移動。因為投資的安全，將來的發展，與人事的管理等，其重要性遠在負稅的原因之上，若因避稅而流出，必因小而失大。亞丹斯密謂資本主是無國界的人們，謬是如此。如果某地方或某方面的利息較高，必依照主要的原因，凡可以投資者，已會盡量的移動，其因逃稅而移動者，如果國內的利息稅很重，未嘗沒有其事。但是要知道資本的移動，無論在國際間或各種營業間移動，不是容易做到的事情，有許多障礙存在，如原投的資本之不易改換，新投的資本之有危險，資本主之缺乏各地方的智識，資本管理上之不便等，都有考慮之必要。比負稅遠為重要。譬如我國市場利息，比歐美各國為高，無論我們怎樣的喊歡迎外資，穿燕尾服的人們，無論如何受重稅，決不會睬我們的。資本之流出國外逃稅，不過是小小的原因，

資本供
不
給
因
致
稅
少
而
減

第二層
轉嫁
謂
於
消
費
者
之
理

另有其主要的原由存在，故不能援引課稅的理由，遂謂國內資本的供給量，必因此而減少。即退一步說，他們的解釋很中的，課稅之後，資本流出，國內利息必漲高，工商界負擔因之加重，然國家有金融機關出來維持，調劑利息，其效力比免稅為大。以近來各國銀行調劑金融的功効，打過若干驚浪，可以證明利息不會因此漲高。現在各國之課所得稅者，對於在國外之利息所得，亦在課稅之列，不能逃去，更使主張者所持理由，不攻自破。

他們所持的第二個理由，謂一般人之儲蓄減少，資本的聚積也會減少，這種情形，也是有的。但是要知道，資本主既無國界，資本也不是忠實的奴僕，今天可屬於甲所有，明天可改歸乙所有。課稅之後，拿李加圖的說話，他們（被稅人）損失之數，正是政府獲得之數，政府仍然是拿這筆錢，充各種經費之用，仍然是回復到人民手裏，不過是更改所有主而已。其中一部分，容或經政府手流落在國外，大部分仍是落在國內。假使政府支配經費得宜，將賦稅收入，用在培補一般人民的生產能力上去，則生產只有發達，資本量只有增多，若謂能聚積資本者，僅限於資本家，其他勞動者中產階級的人，及領受政府經費的利益的人們，不會聚積資本，未免不合於理。所以課利息稅之後，就全體人民而論，儲蓄不會減少，資本的供需要也不至於減少，其中理由，下節當詳細的討論。上述兩層理由，既不會減少資本的供給量，利息也不會因加稅而加高，可知利息稅的轉嫁于資本使用人（借方、營業者）的論斷，在理論上欠通，在事實上也是例外。

第二層，他們謂利息稅復由使用人轉嫁與消費者，本來第一層既不成立，第二層本無辯駁之必要，然為解釋學理起見，亦何妨加以討論。假定他們的說話，資本使用人將加高貨價以轉嫁與消費者，然要知價格是

由忽視
了消費
者之購
買力

照供需雙方的彈性，已作決定，工商業者，只是照決定的價格出賣貨物。如果說他們受了轉嫁，再轉嫁與消費者，等候價格漲高時才出賣，只要他們有雄厚的資本，可以把貨物存住，當然他們可以做到，但是在保存貨物期間，利息的損失，有時不是從漲價得來的利益所能抵補。而且貨價漲高，需要量會減少，營業的利益總數，也會減少，即或利息的成本可以恢復，而比之他項成本與利潤的損失，或反而超過。說到這裏，我再作一個退步的說話，假定承認他們的推論是不錯，稅加重了，資本量減少了，利息也漲高了，營業者要想增高貨價，消費者究竟怎麼辦呢？我想消費者也會不遲疑的對營業者說，你的利錢，如果要加到三分二，我的錢，怎麼只作二分？三？難道我的錢與資本主的錢有什麼不同？營業者的利率加高一寸，消費者的購買力也會加高一寸，其結果仍然是九退一進一的算法，貨幣的價值不變動，物價何至於漲高。

在自由市場上營業者不是處處該活，消費者不是處處該死。假使限界生產者再向消費者告他的艱難說：「我負了高利，如果不加價，我就不能存在了，貨物的供給減少，價格必會更高起來。」消費者的答話一定是：「你若加價，我只有立刻少買點，你的存在不存在的問題，只好隨大勢去，你還是回頭向資本主請減息金罷！」結果下來，這一班限界生產者減少資本的需要，資本主仍然是獲得原來的利率，所以在高利率之下，營業者常不免於低價，以求早日售出，獲得現金，以免負重息，足資證明。

(二) 有人謂各種營業的利息，常有高低的不同，低息者誠哉不能轉嫁，而高息者豈不是得以轉嫁，資本主可以採取利息較高的營業去投資，以卸免稅的負擔。此項解釋，表面上看來，似乎有理。一國之內，各種營業者可以轉嫁然

要知利息之於非稅

(三) 有契約者，規定者，是實者，然不負稅，學理上不能認是轉嫁

業的利息，常有高低之不等，存在銀行，只得幾厘利息，拿去做投機事業，可以獲幾倍的利益，誘係實情。但是這種實情，原來存在，不是因為課稅才會發生，無論稅之有無，稅率之高低，其有利息幾何者，亦不因之變動。所以外國有許多公司之募集資金者，在章程中規定，由公司代為負稅，并不扣息，以鼓勵他人之來投資，然察其內容，依然是羊毛出在羊身上。

(三) 有人說在借款契約中明文規定，遇有賦稅，概歸借方繳納，與貸方無涉，在這種情形之下，貸方（資本主）所得利息，不因稅之有無而有何變動，負擔一定是歸於借方（使用人）無疑了。這種在契約中的規定，本來是一種事例，不是市場上一般的情形。即以這種事例而論，其規定的利息之高或低，必因為有某種原因，或某種危險，或擔保有不確實的情形存在，凡在未知之數者，概以高利保險。至課稅之事，本可計算確實，故特別提出規定，而其性質，實與利息所擔保的他種情形無異。是資本主負稅的數額，在規定利率時，已由借方預先扣除，若無此項規定，利率必是再高。借方雖願意出此高利，必有其需要情形，也不過是可以獲得高利的一種營業。塞利格滿謂美國各地方的抵押借款，凡曾作此項規定者，利息較低，未規定者必加高，可資證明。但可怪，他還是說對於抵押品所課的稅，原則上是由貸方轉嫁與借方，恐怕他也沒有察覺到借方早已在規定利息時，把稅額扣出來的打算。這也不過是羊毛出在羊身上的另外的一種形式吧！(二)

【111】 *Selgman: Shifting and Incidence of Taxation* p. 333 以下，不過塞氏論對資本課稅，此間為論利息課稅，實質上仍是相同。

學者之
據

綜觀以上所論各點，可以斷定利息稅在原則上是歸資本主負擔，不能轉嫁與他人。從前李加圖的見解，也是如此，可惜他沒有解釋清楚。巴士特布爾認為兩方面都有涉疑之處，於是自己承認是站在中間的意見，所以他在承認可以轉嫁時，很慎重的加上一個句語，『So far as it is effectual』同樣的設詞與疑語也很多，到後來還是說『利息稅使生產成本增加，以阻礙生產，因之負擔落於消費者，究竟到若何程度，是不容易斷定的。』(一三)這樣看來，巴氏是屬於懷疑派。至於希拉士引證亞丹斯密的推論，而忽視了他的辭句，「拾得封筒，就當作拜帖，一喜之不勝的下斷語，硬說是轉嫁的，未免太荒唐了。塞利格滿心思細密些，每在下斷語之前，必定作個設詞，但是他承認的可以轉嫁的原則，恐怕只能作為例外。」(一四)

【一三】 Bastable: Public Finance p. 381.

【一四】 Seligman: Ibid.

第九項 工資稅

工資稅包括對於各種勞動者的所得所課之稅，勞動者有普通工人與有專門智識的工人兩種，前者不能轉嫁，後者在原則上也不能轉嫁。茲分論之。

對於有專門智識的人們的勞動所得課稅，不能轉嫁，因為他們是屬於無競爭羣之內，他們的薪俸數額，不是在市場上由競爭決定的，都是依照他們的勞動的稀少性與習慣決定的。所得的數額，已經到了極高度，不能因課稅而再加高，也不會因無稅而減少，所以不能轉嫁。例如醫生、優伶、畫家等自由職業者的報酬，都是

在頭薪
能轉嫁
者不

依照各人勞績的比較而取得。在有特別的天才與智識的培植的人們，爲人服務，由一般享受者，依照他們出錢的能力，與勞働成績，給與報酬，勞働者只能斟酌這些情形，規定價格，所以馬夏爾稱之爲準地租。勞働者本人，不能自由的增高報酬，若是增加，顧客必定減少，他的總所得，反會減少，故不能轉嫁。其他就固定的職業的人們，如官吏教員職員等，薪俸數額有定率的規定，或照年功加俸或因勞績升級，不會因課薪俸所得稅而加薪者，都是如此。

在工資
轉嫁也
不能

至於對於普通工人的工資課稅，至今各國皆以這類工人所得甚少，差夠維持生活，皆沒有課稅者，本無容討論。設若有工資課稅之事，而普通工人的工資數，既因市場上勞働的供給與需要的情形而決定，常有漲落之事，則此項負擔，究歸何人，亦無妨加以討論。

工資之
決定與
地租不
同利息

在判斷是否轉嫁之前，必須先明瞭工資的性質。工資的性質，與地租利息不同，地租與利息是物發生的收益，人對於物，可以作客觀的討論，不難獲得上述的一致解釋。蓋若工資不然，工資是勞力的代價，而勞力是潛伏在人身上的。人有人情的運用，遂使工資的決定，常隨各種情勢而有變化。因爲這個原因，許多學者所解釋之工資決定理論，常不能按之各方而皆準，而失掉其普遍性，以致我們在判斷是否轉嫁時，失掉確切的根據。若是工資稅能夠轉嫁，即是工資之提高，營業者若能將此項成本加在物價上，則稅的負擔，轉嫁於消費者，若是不能增加貨價，則營業的利潤減少，稅的負擔，歸於企業家。以下就各種情形討論工資稅之是否轉嫁。

(一) 工資決定的理論，有好幾種，我們一一拿來衡量一番，以辨別工資稅之是否轉嫁。

依各種
工資理

論之解
釋有轉
嫁與否
之別

(A) 在各種理論之中，以供需說的理由較強，實現的地方較為普遍，故應以供需說為主。按照普遍情形，工人的工資，由供給與需要來決定。決定時，如果別的原因不管，純依勞動的供需要去活動，則決定者即是工人所得的工資數額。這個數額，不會因工人方面負稅的原因而有所增加，故工資的負擔，歸于工人。

(B) 照生存費說的解釋，工人僅能獲得一個生存的費用，任作何種要求，皆是枉然。因為工人羣中互相競爭，工費若是漲高，則新工人加多，反之工資低減，新工人減少，工資又漲高起來。若是如此，則稅款的支出，也須包括在生存費之內，於是工資稅不歸工人負擔。

(C) 就工資基金說的解釋，以為每年一國的資金，分配作工資之用者，有一定的數量。若是工資所得加多，是為剝取他種所得，資本數額減少，則勞力的需要量也必減少，所以工資是無法增加的。工資若是如此決定，則工資稅從工資中開支，歸工人負擔。

(D) 若照限界生產說的解釋，工資是照雇主所僱用的最後的一個工人的生產量為標準而決定，生產品的數額是有定，然其價值在市場上，可以有高低，由企業家做媒，代表工人向消費者去掙扎，於是有轉嫁的可能。若是媒人從中扣除了手續費，仍然是不易轉嫁。

(E) 姑無論工資學說的解釋如何，無論工資所得如何，不能脫出他們所示的範圍，如果按照現在的實際情形說，雇主方面，總是不願多出工資，工資愈低減，愈可以低減物價以殖利，然又不好太低，低則工人不夠生活，工作的效能要低減，其結果總是給與工人一個生活費。至在工人方面，總是力求增加，借用工會與與論

然工資
之增加
不能視
作稅之
轉嫁
但有例
外情形

倘有其
他負擔
不能逃
免

的力量根據於各項事實來要求。於是雙方公開的商量，採用一個標準規定最低工資，是為現今各國所行的最低工資制度。主張此說者，稱為團體交涉說。凡事有商量餘地者，就有伸縮，工人方面可以將負稅的原因提出，要求增加工資。如果增加的工資，在商議時，曾經聲明，特為彌補稅款者，方可謂為轉嫁。若是以他種勢力而增加者，則按照供需說的解釋，仍是歸工人負擔。團體交涉，不過是表示供需的形式，與物品的交易所或市場相同。

(二)在普通工人的職業之中，各種職業勞動的供需情形，各不相同。如在某種職業的勞動，需要小而供給量大者，則工資較低，稅的負擔，不能轉嫁。如果某種職業的勞動需要量大而供給量小者，則工資較高，照供需說的解釋，工資本應有如此的數額，負擔歸于工人。若照限界生產力說的解釋，其高度超過於限界生產結果的部分，是為轉嫁。

(三)又現在工人為工人運動，組織工會，向雇主要求增加工資。在提出要求時，工會固須考量產業的負擔力，利用輿論的情勢，以及政治的經濟的手段，然而這些東西，須要工會知道會去運用。各種工會的勢力，既有強弱之不同，強的工會，常可增加工資，稅得轉嫁，弱的工會，以及無工會的工人，則不容易轉嫁。

工人即或能夠從增加工資，以謀轉嫁，但是這種負擔，很難完全免除。稅的增加，總是在前，工資的增加，總是在後，在工資未能增加的期間，工人所納的稅額，及其利息，即為工人的負擔。如果負擔延長，負擔也加重，因此又可以視期間的久暫，以判別負擔的輕重。其他各種消費稅轉嫁與工人者，也有同樣的情形。

第十項 財產移轉稅

(一) 地
定期稅

土地財產增值稅的徵收有兩種，一為定期課稅，二為移轉課稅，稅制的詳情，留在土地增值稅中再述。定期所課的增值稅，就其價格增高的部分課稅，是無異乎令地主備價購買這部分的價值，平時地主的收益增加，是為納稅額的利息收入。所以這項地稅，不能說是歸地主負擔。

移轉稅
依資本
合算與
售價的
差數以
定買稅
人

移轉課稅，為就土地買賣時，依賣價所課之稅。因有買賣兩方存在，於是發生賦稅究歸何人的問題，土地的價格與他種資本一樣，依收益數折作利息計算即得。如果賣價等於或低於這個數額，負擔即歸賣方，反之若是在這個數額之上，而在這個數額與稅額之和之下，則兩方各分擔一部分。若是在這個數額之和之上，則歸買方負擔。

照通常的情形來說，買主之購地，必須從土地所得的收益足抵購地所支出的一切費用，如價格稅額雜費之類的利息，若是所費地價太高，而收益少於一般的利息，則買方無甯改投資於他種營業，較為有利。買方之購買土地，既是依照這個標準出價，則賣方所得，必是少於市場利息的升算數，所以稅的負擔，落在賣方，不復轉嫁。然在下列各種情形，負擔是落於買方：

賣方不
買稅之
情形

(甲) 買方對於土地的評價，是依利息升算，在土地買賣成交時，既依市場利率決定了價格，若至買方獲得收益時，一般市場利率漲高，照高的利息升算，若地租不能增高，則購價比收益的利息升算數為高，買方購得低值貨，是移轉稅落在買方。往往賣方乘市場利息低降時，出賣土地，可以乘機提高價格，在買方照利息

升算，以爲等於當時一般的投資，而不知賣方已乘機轉嫁。

(乙) 若是買方購得之後，收益減少，則地價下跌，是買方以高價購得劣值貨，則移轉稅的負擔，落于買方。

(丙) 買方之購買土地，常帶有投機的性質，期於到手之後，將來地價可以騰漲，或改變土地的用途，使收益增多，賣方雖然抬高價格，將地稅轉嫁過來，而買方認爲不過是暫時的損失，將來一定可得補償，故常願出高價而負擔移轉稅。

(丁) 土地是一種比較穩當的財產，沒有滅失的危險，跌價的事情也少，在一般穩健的投資家看來，都以土地爲最可靠的不動產，而他種營業的投資，收益雖高，却帶有危險性，賣方雖索高價，買方常願意承受，於是地價稅的負擔，落在買方。

(戊) 地皮常有地點的關係，住宅四周的土地，要想拼入，或是商店擴張營業，要想將左近的土地合併，則賣方可以抬高價格，即高出於一般市價之上，買方只得承受。我國人之購買墓地，一經堪輿家指點，認爲福地者，賣方即索價，高於市價數倍，買方也願意承受，這種土地，并無收益稅的負擔，全歸買方。

上述五種情形，前兩種是買方本不願負稅，會作精密的資本合算，而其結果，出於意料之外，後三種是買方自己願意負擔。土地之發生買賣，屬於這些特殊情形者究多，故地價稅仍多由買方負擔。土地的買賣，在買方固可依資本合算法以定價格，然賣方亦何嘗不可以此計算，若是土地的收益比他種營業爲高，則賣方何

必作資本的移轉，苟不從中獲得利益，轉嫁地稅，決不會出賣土地。除原則上的討論而外，常有許多特殊的事情存在，使雙方掙扎，亦可以左右價格。

第十一項 交易稅

交易稅
因各種
情形不
同

各種流動貨物，在買賣時對於買賣行為所課之稅，如交易稅，印花稅，娛樂稅，交通稅之類，表面看來，似歸消費者負擔，實則依各種情形而不同。前面所論土地移轉稅的原理，此處也可適用，但土地買賣市場，有其特殊的性質，究與其他貨物有流動性質者不同。

普通轉
嫁的情
形

轉嫁的方法，不外乎二途，或將稅加在貨價上，或將稅額列在貨單上，由買方如數償還。第二種方法，可以不致變動既定的價格，然難免不引起買方的惡感。假使賦稅外付的辦法，成爲社會的習慣，爲一般所通行，則賣方也可以照例將稅加在貨價上。但是賣方常不願特別提出，恐因此引起顧客的麻煩，不若包含在賣價中計算，可以便利買賣。市場上的賣方，既以此爲互相競爭的方策之一，稅額外付的習慣，終難養成。但賣方之是否加稅於價以謀轉嫁，則視營業的性質需要的彈性，稅額的輕重而不同。

交通稅如我國所行的鐵路票捐，每票價一元加捐五分，概由乘客負擔。因爲此等交通事業，爲國家所獨佔，又無他種設備可與競爭，而需要方面，既出運費，也不會因小額交通稅的負擔而減少。娛樂稅如戲院照票加稅，其性質與交通的供給與需要相同，例由消費者負擔。然若因有競爭營業者，常不必敢於將全數加上。

印花稅
有願與

交通稅
大都能

印花稅有各種不同的性質，如我國在烟酒上所貼印花，是爲一種貨物稅，如爲訴訟費，則依法院的裁判

不願之

歸何方負擔。如爲普通貨物買賣的印花稅，若買方有競爭的關係存在，常不願加在貨價上，而希望增加出賣數量，從其純利益上支出。若係小本交易，有成本的關係存在者，常將稅另計，歸買方負擔。若稅輕者，賣方常自願負擔，若稅重者，常歸買方負擔。

物品交易
轉嫁於
消費人
或生產人

物品交易所稅，情形稍不同，普通以爲經紀人所納之稅，加在對於一般買賣顧客的手續費內，由顧客從其利益上負擔，實則其結果不是如此。經紀人誠哉是加在手續費內，但顧客仍然是繼續作買空賣空的交易，將稅及手續費等都算在物價內，一直到貨物交割爲止。交割的貨物的價格，在決定時即含有稅在內，所以稅的負擔，落歸貨物的生產人或消費人。因爲交易所的買空賣空，有平定價格的效力，免致這種物品因供需的關係而有暴漲暴落。生產者與消費者不依暴漲暴落的價格，而依平定的價格做買賣，其間差數，即爲兩方的損益，稅的負擔，即歸於兩方的損益裏，而不歸於投機者的利益負擔。

第十二項 結論

一般轉嫁
與不轉嫁
的情形

綜觀以上所述，凡性質爲餘剩者，不能轉嫁，而有成本的關係者，可以轉嫁，有供需的關係者，可以轉嫁，無此項關係者，如遺承稅則不能轉嫁。各國課稅制度，各有不同，然不難從其性質加以辨別。譬如對於財產課稅，雖稅本有所不同，而納稅者仍從財產發生的所得中開支，如財產爲房屋，是可以轉嫁，如係對於營業數額課稅，則可以轉嫁。又如印花稅如含有貨物稅的性質者，可以轉嫁，如含有利潤稅性質者，不能轉嫁。交通稅以需要無彈性之故，大部轉嫁，其他可以類推。

緒論

從前許多學者，未能明瞭轉嫁的關係，常謂一切稅的負擔，皆轉嫁到消費者，遂發為憂喜的議論，憂觀派謂貧人的消費量較多，賦稅負擔的大部分，歸於貧民。樂觀派則謂賦稅的負擔，依各人消費量為比例，富裕階層的人們，比貧窮階層支出較多，稅的負擔也較重。這種混沌的議論，實尙未能分析轉嫁的變動。我們依上述理論，知道各種賦稅是否可以轉嫁，直接稅與間接稅的分別，即在於此。立法者欲某階層人負稅，即施行某稅，如恐加重窮民的負擔，可以減少貨物稅，如欲加重富民的負擔，則可對於餘剩課稅，全由財政當局之斟酌損益。轉嫁明瞭之後，再討論賦稅在經濟上之影響。

第六節 賦稅在經濟上之影響

上節說明賦稅之負擔與轉嫁，以判別負稅者果為何人，然各種人負擔賦稅之後，又直接發生或間接引起各種不同的影響。國家課稅，不當只顧收入之充實，尙應顧慮全體人民在生活上所受之影響，不當只顧現在，尤當顧慮將來，故關於賦稅影響之討論，甚為重要。從前財政學者，忽視此點，少有論列，近代則認為關係重要。上節討論，為賦稅之性質，而本節所討論者，為賦稅政策之基礎。欲謀財政總制之實行，自非先考究賦稅將發生若何的影響不可。

賦稅與國民經濟有密切的關係，前於緒論中提及，本節再加以系統的說明。從一方面說，如果國民經濟

總制財
政應考
較賦稅
之影響

發達，則稅源自然厚豐，稅收可望增多。反之，一國賦稅制度很健全，則一國人民之生活很舒展，國民經濟乃日益發達。當制定賦稅制度之時，自應以之謀國民經濟之發展，免除各種障礙為是。然人民之納稅皆為舉其私人所有的財富一部分，以供國用，任何賦稅，皆不免有阻礙國民經濟發展之處，斯為不可避免之事實。然人民若不納稅，則經濟發展所需之各種設備費用，又無所從出，無論私人經濟力如何豐偉，亦將發展無從。人民既有納稅之義務與必要，國家課稅，僅能於人民所受之各項經濟阻礙，分抉其大小，權衡其輕重，加以選擇與去取。本節對於賦稅在經濟上之影響，無論巨細各點，皆有所論及，然幸勿誤會，以為凡阻礙人民經濟發展之任何賦稅，皆應廢止，而置財政上之重要於不顧。

賦稅對於經濟上之影響，可分為對於生產、分配及他種影響，說明之如次：

第一項 賦稅對於生產之影響

人民之所得，有三種處置的方路。

第一 投之於必要的消費，這宗財富之使用，從經濟上看來，是用來維持一國人民之生產力，如果這宗費用之負擔加重，人民得不着適當的消費，即是減損人民的生產力。

第二 投之於純粹的奢侈費用，這宗費用，不必能增加人力或資本之生產力，如果加以節制，對於一國的生產力并不致減損。

第三 投之於儲蓄，這宗費用，不是現在消費，而存留起來，以謀增加將來的利益，若是課稅，儲蓄者將來

的所得，爲之減少。

各種賦稅吸收人民之財富，都足以減少人民的支用。人民現在的生產力減少，將來的所得亦隨同減少，是爲賦稅不可避免之結果。所以國家課稅，應當有個分別，對於不生產的財富，可以多課稅，對於從事生產的財富，要少課稅，則減損一國生產力之弊害，不致像無分別的課稅，那樣沉重。

賦稅影響於生產之處，可分爲三種：（一）對於人民工作能力與儲蓄能力之影響。（二）對於人民工作願望與儲蓄願望之影響。（三）對於經濟力分配到各種職業及各地地方之影響。

第一 賦稅對於人民之工作能力與儲蓄能力之影響

人民負擔賦稅之後，工作效率能將減少，工作能力亦隨同減少。社會中各種人民之生產力，各有不同，在所得不多的窮民，其所得僅能維持生活，稍好者亦僅能保持其工作之效能，距發展其工作效率所需之生活費用甚遠。如果使他們之生活費用減少，眼前必定損害他們的勞動效能，將來他們的子女之勞動效能，亦受損害，所以賦稅中最忌者，是對於小額的所得課稅。例如對於工資課稅，是減損工人之必需費用。即各種貨物稅，如果這宗貨物，是人民生活上之必需品，或是在增加工作效率上必不可缺少之物品，亦不宜課稅。再有他種貨物，雖不必爲增加效能之用品，如果人民消費這宗貨物，已經成爲習慣，亦不宜課稅。倘若課稅是增加人民之負擔。人民消費這類貨物之習慣，既然不能屏除，勢必扯用購買生活必需品之費用，來購買這種貨物，結果人民之工作效率，還是要受損害。（鴉片烟稅就是一個明例，工人吃鴉片烟者，比吃飯還要緊，如果加重鴉片

（一）對
於工作
能力的
影響

賦稅對
於生產
有三種
影響

對於儲蓄能力的影響

(二) 工人之願望與願望之影響

依人民對於賦稅之反感與所得之大小以

烟稅，工人的錢，都用去吃鴉片烟，沒有餘錢去吃飯肉，他們的工作能力，受了大害。這種無味的消耗，本應當禁止。我們從經濟上觀察，國家從這種稅收所得的利益，到底有限，而人民工作能力之損失，實在無窮。

人民究竟到了某種所得數額，才不至損害工作效能，固不能斷定；但是我們舉眼一望，無論是在那一國裏，大部分人口，都只有充裕生活以下的所得。所以我們可以大概的說，凡一般人民所消費的貨物，這種貨物在市場上之銷路沒有彈性者，不宜課稅。不幸在財政困難的國家，都是靠彈性小的貨物課稅。

凡是所得稍多有一部分可作為儲蓄者，他們的儲蓄能力，亦可以因賦稅之負擔而受損害。凡對於儲蓄所課之賦稅，只有無力儲蓄之窮民，本來沒有儲蓄，不在這個範圍以內，不致蒙受損失。其他有力儲蓄的人們，都要受影響。其儲蓄力大者，自然可以負擔，國家對於他們課稅，并不要緊。只是稍有儲蓄力的人們，被稅之後，結果或是完全喪失儲蓄力，或是為謀保持儲蓄而節省生活費，寧肯受工作能力之損失，二者必居其一。

第二 賦稅對於工作願望及儲蓄願望之影響

人民之兩種願望，受了賦稅的負擔，影響如何，一方面當視各人對於賦稅之反感，他方面又視賦稅之性質，而有不同。

人民對於賦稅之反感，因他們對於所得之願望有無彈性而不同。所得大都是由工作和儲蓄得來，若是賦稅負擔加重，就是人民純所得之減少。如果人民對於所得之需要彈性很小，換言之，如果人民不願意變更他們的純所得數額，務必更加努力工作，努力儲蓄，則這兩種願望，要比沒有稅賦負擔時，更加發達強盛。如果

爲決

人民對於所得的需要彈性很大，換言之，如果人民對於所得的需要，可多可少，則人民受了賦稅負擔，認爲工作儲蓄之結果，對於自己沒有好處，無關重要，他們的工作願望和儲蓄願望，必定受賦稅之影響，漸漸弱減。各階級人民，處在各種環境之下，有各種不同的情形，對於所得需要，有大小不同的彈性，因之這兩種願望，亦有加有減。

一般人的
性都彈
大是性
設是性
可彈

人民對於所得之需要彈性，各有不同，我們很難對於各個人分別測量，但是依大量觀察，可以說一般人對於所得之需要彈性是很大。因爲特別努力工作，維持一定數額之儲蓄，不是容易的事情。負擔賦稅之後，還要純所得不變，則須有更大的努力與犧牲。一般人民努力犧牲，到了一定的程度，不願再去犧牲，有時如商人營業的所得，常帶着危險性，任你有多大的犧牲，而所得不一定會增加。一般人的心理，只是盡心絕力去求所得，到了一定努力的程度，不願再往上求增高，所得之多少，任其自然，所以說所得的需要彈性是很大。一般人民對於所得的彈性既是很大，人民的工作願望和儲蓄願望，受賦稅的負擔，只有減少，很少增加，因之生產事業亦難免不受妨礙。

其中有
彈者性
小者甚

但是從他方面着想，要想企圖增加所得者，未嘗沒有其人。例如有家庭負擔者，要想立定生活的基礎，使將來收入，不致欠缺，或是爲預備將來賦稅負擔之增加，想趁着現在，獲得一定的所得，使將來生活可夠充裕，或是想更進一步，變成富翁，有權有勢，都是現在人類很普遍的希冀。本來發財的希望，在謀所得的人們，皆所具有，尤其是在現在私有財產制度之下，人人以增加所得爲第二生命，凡其力之所及，總求所得之能加多，賦

人民願望有強弱

因各人希望心之大小而不同

因各人智識境遇不同

因社會風尚不同

稅愈重，他們工作和儲蓄的願望，更加强盛。所以我們很難武斷的說，人民對於所得的需要有無彈性，因之也難斷定人民對於工作和儲蓄之願望，會因賦稅之負擔而減少，或是增加。

人民被稅之後，其工作願望與儲蓄願望，是否因之增加或減損，雖漫無一定，然不難舉出幾個標準，以爲辨別，以測度各個人所受的影響：

(一) 人民對於生活之增進，無論何人，皆具有熱望，皆力求所得之能增多。不過此種熱望，各有程度之不同，除少數無希望心的人們之外，大多數都是在其能力範圍以內，力求其所得之能增多。故此種願望之是否受賦稅影響，與夫影響的程度如何，當以各人希望心之大小以爲判。

(二) 各人的智識性情，境遇，習慣，生活程度，與夫既有的所得，各有不同，因之對於賦稅負擔所發生的影響，亦各以異。在受生活壓迫或謀利心甚強者，其願望常因之增高，更努力於生產事業，而在生活充裕或胸懷淡泊者，其願望不免爲之減損。

(三) 個人願望的強弱，與社會風尚有關；在經濟發達國富增加之社會，一般人之致富心理，較爲強盛，成爲風尚。在這種社會裏，生活程度與標準，漸次提高，不容人民之不努力，否則其生活必日趨於窘苦。而且在此種社會，致富的機會較多，願望逐漸養成，互相競爭，各求其所得能超過他人以爲榮，因之其工作願望與儲蓄願望亦日趨於強熾，賦稅之負擔，更可以促進其發展。反之在經濟未發達之社會，人民生活，實少生氣，安於樸質，習爲簡陋，即有所願望，而不必易於達到。目的有求不遂，輒懷退思，對於賦稅負擔，亦只任之受之，不願更有

所努力。

一般賦稅對於人民工作願望與儲蓄願望之效果如何，一方面固當視個人的與社會的情形而有不同，然他方面各種賦稅，亦發生不同的影響，以下再從各種賦稅之性質上觀察其影響果爲如何。

(一) 賦稅對於納稅人所得需要之彈性無關，則對於工作願望與儲蓄願望，不至發生影響。大凡所得有繼續性者，如經課稅，方影響於所得人之願望；如果一種所得，是沒有繼續性，則所得人以爲此項所得，是出於意外，雖然所得人希望同樣的所得，再發生出來，但終是超出人力的範圍以外，或有或無，任其自然，不會影響到所得人的願望。例如每逢戰爭發生經濟變動之時，常有「尚來利得」(Windfall)此項利得，既係得自意外，課稅之後，其願望不致因此減損。又如土地增值稅，在都市發達人口驟增之地區，地價飛漲，地價之增高，不是因地主具有這些願望而增高，與地主之願望沒有關係，故土地增值稅之徵收，不致減損地主之工作的與儲蓄的願望。又如遺承稅，繼承人所獲之大宗財產，不是他自己的努力得來。課稅之後，其願望不致因而減損。有時遺承稅有增加人民工作與儲蓄願望的地方，人民知道遺產所得，因課稅而減少，若是遺承稅極重，人民不以遺產作爲指望，於是只好努力工作，發展他的生產力。反轉來說，一般人常因有遺產可靠，不願努力工作，生活即可無虞，他們的工作的與儲蓄的願望，亦漸漸消磨。如此說來，遺承稅是有鼓勵繼承人努力工作與儲蓄的效力。

至於對於被繼承人的願望如何，尚有討論的餘地。許多人以爲遺產有稅，遺產人不能以全部遺產遺給

各種賦稅的影響不同，其影響亦異，(一)與所得無關，性無影響者。

與其愛好之人，於是他的工作與儲蓄願望，不免受打擊，不及無稅時之努力。這種情形，未嘗沒有。但是一般人的工作與儲蓄願望，其目的并不能說聚積財產專為遺給與其愛好之人，其主要目的，還在增進其個人自己及其家庭的生活。而增進生活，究能到何程度，又依其環境以為決，空有願望，而無能力，或境遇不許，亦是枉然。中國人對於子孫是最富於遠慮心者，一般人猶存有「我躬不閱，遑恤我後」的見解。故此種願望，無論何人為保全個人生活計，皆所具有，不致因課稅而減損。或有時遺產人為保全其子孫生活，因恐財產被稅，更增進其工作與儲蓄的願望。

(二) 現代生產之增加，以資本為最重要件，工作與儲蓄，皆為資本發生之源，任何賦稅之負擔，皆足以減損個人的資本聚積量。(不過有時被稅人因有負擔而更增加其願望與努力者) 但是各種賦稅之減損資本聚積量，因其性質，各有不同的程度，又有說明之必要。以所得稅與遺產稅比較而論，有許多學者，以為所得稅是對於所得課稅，遺產稅是對於財產課稅，遂以遺產稅為加重資本之負擔。若據實考察，對於資本課稅 (Assessed on Capital) 不必即是以資本納稅 (Paid out of Capital)。納遺產稅的人，常有以財產之所得而不必出賣財產納稅者，納所得稅的人，亦得有因其平時所得已成為財產，非出賣財產不夠納稅者；所得與財產只有時間上的數量之不同，所得隨時可以變為財產，財產隨時可以出賣，變為貨幣所得。故所得遺產兩稅對於資本之負擔，以阻礙儲蓄一點，實無二致。但以儲蓄者而論，將來總必被稅，然以所得稅，須每年繳納一次，儲蓄者方有小額儲蓄，即被課去一部，其所感痛苦既深，因之對於儲蓄的悔感亦大。而遺產稅之納稅者，常以

將來納稅，尙不知在何日，雖終不免於被稅，而以「我躬不閱，一任其子孫了之，其本人不感若何痛苦。財產所
有人每逢儲蓄的財產增多，即躊躇防老，更加努力儲蓄，其儲蓄之願望，更加起勁。故國家徵收一定數額之稅
收，與其徵收所得稅，反不如徵收遺承稅，其減損人民願望之處較爲輕。又如現在最流行的制度，凡有所得與
財產者，常作人壽保險，國家亦予以鼓勵，在所得稅制中，常規定減免保險費若干，繼承人之繳納遺承稅，即以
此項保險金充之，無須變賣財產，而財產發生之所得，仍繼續收受，則減損人民此種願望之處，較更輕微。若從
此點觀察，是遺承稅當愈於所得稅。

(三) 稅
源若爲
儲蓄當
減免小
額

(三) 對於儲蓄課稅，足以減損人民之工作與儲蓄的願望，反之若非對於儲蓄課稅，則可免除此項弊端
發生。若從這點觀察，則消費稅當愈於所得稅。消費稅係人民在儲蓄成立以前，依其支出之購買力之大小而
納稅，而所得稅係人民在儲蓄成立以後，依儲蓄數額之多寡而課稅。因此發生一個問題，是否可以消費品稅
代替所得稅，或課所得稅而免除對於儲蓄課稅。然以消費品稅代替所得稅，因爲不合於納稅力原則，無容申
說。至減免儲蓄到相當數額，今則各國各設有不同的規定。例如各國有規定購買國家公債者，其所得免稅，英
國所得稅制，得免除人壽保險，惟以納稅人所得總數六分之一爲限，皆是爲儲蓄者留有餘地步，使課稅之後，
仍不至減損人民之願望。假使這樣的餘地留得很多，凡在可能範圍以內，作各種規定，以鼓勵人民之儲蓄，則
所得稅足以減損人民儲蓄願望之缺點，終可補救，故不能謂消費稅優於所得稅。

(四) 若
爲所得

(四) 對於所得課稅，皆足以減損人民之工作與儲蓄的願望，但若分別財產所得與勞動所得，對於財產

所得課重稅，對於勤勞所得課輕稅，其結果必是減損儲蓄願望之處較大，而減損工作願望之處較小。人民之勞動所得，曾費辛苦，總希望能夠保全，其保全之念甚強，國家又與以優異的待遇，以示獎勵，納稅者乃益努力工作。然此種影響之發生，必有二條件：其一，必係兩種稅率之差別甚大，人民以為從此有利可圖；其二，必係財產所得課稅後，幾無若何餘存，不夠生活之用，於是所得者不得不努力工作，增加其勤勞所得。倘使財產所得人被稅之後，以其餘存維持生活尚有餘，此等人則無論勤勞所得課稅若何之輕，終不願勉特求增加勤勞所得。故終極說來，人民工作與儲蓄之願望，仍視其對於所得之彈性而不同。

第三 賦稅對於經濟力分配到各種職業的影響

社會裏有資本的人們，其使用資本，總是揀選利益最高的方面去投資，利益愈高，生產力愈加大，這種傾向叫做「自然之路」。如果「自然之路」發生障礙，有資本的人，不能向這方面投資，乃改投在別的地方，或別的產業，比較起來，生產力要減損。因為新的投資，大都欠缺經驗，而且設備難得一時完備，不及舊有的投資之有經驗，而能發揮生產的效能。所以將舊日的投資，改為新的生產事業，除掉幾種為增進生產而改變資本之外，資本的生產力難免不減損。

這種變動，有由於賦稅負擔之加重者，有不由於賦稅者。譬如人民慾望變改，某種生產產品之銷場減少，而營業不利益。這些原因，應當在經濟學裏討論，本節所欲討論者，限於賦稅增加時所引起的變動。

國家財政，應以發展社會的工商業，增加生產力為目的，賦稅制度亦應不離開這個目標，以維持工商業

的穩定和平，發展國家之生產力。但是賦稅總是增加資本的負擔，我們只能在增重負擔之情形下，求積極的增進生產力，或是消極的不妨害生產力。

賦稅有各種性質不同：(一)有不引起變動者；不引起變動的賦稅，或是可以增進生產力，或是妨害生產力；(二)有引起變動者；變動之後，或是妨害有利益的生產，或是防止有害的生產。

(一)不引起變動之賦稅 譬如溢利稅，增值稅，專利稅，以及其他負擔平均的賦稅，都有這樣的效果。溢利的發生，或是由於遇着特別的營業機會，或是獲得特殊的生產方法，經營這種營業的人，決不致因賦稅的負擔，停頓他的營業，改變他的資本。土地增值稅的負擔，落在地主身上，而土地的供給，受自然的限定與使用，投資於土地的人不受影響，因之亦不致發生變動。獨占稅也是一樣，獨占者得着特別的生產利益，雖然賦稅的負擔加重，減少他的利益，但是他所獲的利益，總比他種營業為多，所以他們打算下來，還是以不變動生產事業較為有利。

在負擔平均的賦稅，使各種經濟力的負擔，都是相等，無論改變資本到任何方面，都逃免不掉。所以投資的人們，仍然保持舊有的資本形式。譬如在一般所得稅，無論經濟力投在何種產業，都要照數納稅，沒有可以漏網之處。又如財產稅如果徵收很確實，沒有走漏，任你變更種類，都免逃不了負擔。所以財產主只好不變更，保持原有的生產力。

具有這類性質之稅，不致發生經濟力在職業上之變動，不僅不妨害生產力，且有時可以增加生產力者。

因賦稅
性質有

(二)不
引起變
動者

有增加

生產力者

譬如獨占者因負擔加重，往往低減價格，推廣銷路，增加生產，是賦稅不僅不致使獨占事業發生變動，而且可以增加生產力。地價稅也是一樣，地價加高，一個地面要想得着兩倍的使用途，紐約之高樓數十層，要在一個地面上得着幾十倍的使用處，亦是使生產力加大。生產力之增大與否，以納稅人對於所得有無彈性而決定；彈性大者，只維持原有的生產力，彈力小者，要維持原有的所得，於是只好力求增加生產力。

有妨礙者其發展

至於賦稅不引起產業變動而妨害其生產力者，在稅制紊亂之情形下，很常發現。在賦稅制度無定，與負擔輕重不等者，人民之經營某種產業，既具有特殊的設備與智識，不能因稅的負擔而變更，惟有承受，其生產力因利益之減少，遂不能擴張。例如江西盜業，雖為我國特殊的出產品，而且是日常生活上不可缺少之用品，理應發達，然以苛捐雜稅甚重，價格不能低減，以與外貨競爭。業盜者既為世代襲其職業，不易變更，而社會中尙有此項需要存在，故只能維持原狀，保守很狹的銷場，而無力改良。

二二引起變動者

(二)引起變動之賦稅，最易引起變動之情形，大都出於納稅人要想逃避賦稅的負擔。譬如某人投其經濟力於某種職業，若被課稅，於是變改原有職業，而投資於無稅的職業，希圖逃稅，或是企圖負擔輕減，乃轉投於輕稅的職業。惟當改變投資時，務求其所受之損失甚少，合計新職業能逃稅之所得，比舊職業納稅後的利益計量起來，有增無減，才會改變。不過這種變更，常難實行，有時直為不可能。因為資本與勞力，大都有固定性與專門性，只適於一種用途，而不適於別種用途。惟有尙未決定投入某種職業之經濟力，往往受賦稅之影響，變改原定計劃，這種新經濟力之變更途，非常重要。如南京市政府前次有讓屋修路，徵收地價稅之擬議，

在未決定計劃時，人民總是恐怕將來有一天實現，且以路線未定，不知到底要拆屋幾尺，以致有經濟力要建築房屋的人門，都畏葸不前，於是將他們之經濟力，移作別用，而南京城內缺乏家宅，乃成爲緊急的問題。本來在南京築屋，是一種最生產的事業，而以賦稅未決定，不知前途危險如何，只好投資到別的地方，或是投到生產力不大之處。

賦稅引起變動的結果，或是防止有害的生產，或是防害有益的生產——譬如煙酒稅，刺激性太烈的菸酒，有害於國民健康，弱減人生的勞力，若重加課稅，於是刺激性太烈的菸酒，因價格漲高而需要減少，投資者不能獲利。烟酒稅於生產者和購買人，都可以改變他們的經濟力，不投之於有害的烟酒，而投之于他種有益康健的事業，生產力得以加大。如果這種有益的事業投資增多，生產量隨同增加，價格低減，消費者更可以多得享受。滋養品消費量之增加，可以增加生產力。又如土地稅，對於特種土地使用，增重稅率，亦有同樣的效果，譬如中國今日缺乏棉花的生產，政府除獎勵種棉之外，對於桑田特別課稅，以示限制，則種桑者以爲種桑不及種棉花爲有利，於是將桑田變爲棉地，棉花的產額，必可增加。這種賦稅所引起的變動，具有防止有害的生產之功能。

賦稅所引起的變動，亦有時妨害有益的生產。譬如政府若單課營業稅而不課其他財產稅，則凡公司股票持票人特別負擔賦稅，於是他們的經濟力，不用在公司的營業上以發展生產力，而改投在免稅的國債之類。因爲一般人心裡，大都對於帶有危險性的事業，不敢多投資，而對於穩當的事業，則願意增加投資。公司股

其效果
有妨止
生產者

有妨害
有益的
生產者

再有在
將來生
產者

(四)分
配到各
地方的
影響

在國內
移動

在國內
實際同
移動

票之投資，可以增進生產力，而政府公債之投資，是否用在生產事業，尚不得而知。所以結果下來，不免是妨害公司營業之有益生產。

再有一種變動，在增加賦稅時，生產力減少，經過相當期間之後，生產力反而突增。譬如保護關稅，增加國內的物價，在開始施行之期間，有幾種產業之生產力，難免不減損，亦有幾種營業，尤其是人民生活必需品的產業，得着保護之利益，特別發達。因為這幾種產業有了發達，他種產業亦漸漸發展，而益進於發達。

第四 賦稅對於經濟力分配到各地方的影響

經濟力之遷徙，有由於受了賦稅之壓迫者，如果某一地方政府特別課稅，人民為避免賦稅起見，於是將其所有之經濟力，移動到沒有賦稅的地方。我們一看中國現在的經濟現象，全國的經濟力，都是集中在上海、天津的租界上。因為數年以來，各省省自為政，濫增賦稅，負擔既重，而又無保護，於是凡能移動者，都逃到上海、上海工部局只收房租，有一定的規定，而且可以保障安全，經濟力最大的人們，都將經濟力集於上海，所以上海的生產事業，特別發達，而內地缺乏經濟力，流通不靈。美國各省稅率不同，各省人民常移轉他們的財產到財產稅較輕之省，亦是如此。

經濟力不僅是在國內各地方移動，而且常作國際間的移動。如果國內稅比他國為重，則本國資本凡可以移動者，都有轉移到無稅國或稅率較輕的國家去之趨勢。固然資本逃往海外，不是僅因賦稅的關係，由於別種原因者居多，譬如英美的資本家，很願意投資到中國，因為英美兩國有所得稅，他們的所得，因有賦稅

負擔而減少，不及投到沒有所得稅的中國，獲利較大，而且他們又可享受治外法權，有特別保護的利益，利用中國之廉價勞動，靠近中國市場，更可以增加他們的利益。至於中國華僑的資本，不敢移入國內，一方面由於資本的固定性，不能移動，他方面也是由於國內秩序不安甯，倘若國家能夠與以充分的保護，他們的經濟力一定會漸漸的移轉到國內來，逃避外國的重稅。所以空口鼓動華僑，要他們愛國，移動他們的資本到國內，都是費辭。平時人民之愛國心，究竟敵不過他們之重視其個人的利益，我國將來如果實行所得稅遺產稅時，這些變動，亦須顧到。大約在開始實行時，稅率不至很高，比之各國為低，當不致發生資本之變動。

綜觀以上所論，任何賦稅，都不免直接對於人民生產力之增加有所阻礙，或影響於其生產能力，或影響於其生產願望，或引起經濟力在各地地方各職業發生變動而減少生產力。在四者之中，以第一種影響於生產能力者最為嚴重。而第二種影響，因納稅人對於所得的彈性有所不同，其減損生產力之處，自所難免，然有時亦有反對的效果發生，人民的工作儲蓄願望，或因此而益增者。諸如此類的效果，當視人民之生活狀況，與賦稅之性質，而有不同的程度。

從賦稅方面看來，常有減損生產力的結果，但是國家之稅收，若是投之於生產力最大的方面，補助人民之生產能力，更能增加，則其效果，必抵補人民因課稅所蒙受的損失而有餘。國家財政是總制的，是全盤籌劃的，賦稅所減損生產力之處，正是移轉這部分資力，投之於生產力更大的方面。到底一種賦稅發生的壞影響，是否能從經費的支出上抵補，當視這些影響的性質與程度而不同，故考較賦稅的影響成為最重要的討論。

以上說明在生產上的影響，以下再從分配方面作個研究。

第二項 賦稅對於分配之影響

最健全的賦稅制度，應具有調節社會財富分配之機能，使社會財富不平等的分配，達於平等。調節社會財富之平等分配，一方面當對於低於水平線之所得者，加以補足。補足之方法繁多，譬如國家對窮民有醫藥糧食衣着教育保險等等設備，窮民可以視其需要情形，無代價的享用，或繳納極低廉的用費，一切經費，統由財政上開支，前於經費論中述之甚詳，茲不復贅。他方面對於高於水平線的所得者，當加以節制。

節制之方法，除賦稅方法外，尚有最急進方法，可以由國家以法律規定，禁止獲取標準數額以上之所得，或將所有一定數額以上之資本財產沒收。但是這種方法，一定釀起社會的恐慌。收沒的資本，其生產力將縮減，轉影響於依靠此等產業生產力以爲生活之勞働階級。而且沒收富裕階層之資本和財產之本意，原爲用在補足窮苦階層人民之生活，使全社會能獲得最大的效果爲目的。但是這種一瞬間收沒財產之方法，窮苦階級不必能獲得實利，而社會之生產力，亦未必能立刻可以加大。所以用收沒方法以平均社會的所得，必發生很大的流弊。在健全的国家，皆棄而不用，寧肯用賦稅之方法，以調節社會財富的分配。賦稅制度負有這層重大的使命，如何能夠克盡厥職，是爲本項所欲討論之問題。

所得之分配，因賦稅而發生影響，只有兩條路，一條是到平等的路，一條是到不平等的路。賦稅制度若不能使社會的所得向平等的路上走，一定是朝着不平等的路上走。社會財富分配的情形，有了稅的負擔以後，

決不是依然不動的停着。

惟累進
率有平
趨分子
等分配
的機能

賦稅制度，有累退率稅，比例率稅，累進率稅三種。累退率稅足以增加所得不平等的程度，自不待言，比例稅制度及緩進的累進稅制度，有時也是如此。只有急進的和突進的賦稅制度，才有節制資本聚積之勢力。稅率累進愈快，則愈能限制所得之增多。是以欲用賦稅方法達到分配的平等，以引用急進和突進的賦稅最為有效。不過突進的賦稅，有時近於沒收，恐反而發生壞的影響。最小犧牲原則，能夠發生最大的經濟效用，我們在學理上已認為有真實的根據，如果一國的經濟政策，布置妥當，預算上所定計劃，能夠實行，則經費需要之數額愈多，賦稅隨之加重，所以累進稅率的輕重，要以當時需要的情形決定。

即課及
財產亦
屬應當

許多學者，以為賦稅負擔，不可侵害到生產的資本，否則一國生產力縮減，這種理論，尚有討論之餘地。如果照他們所定的原則，是賦稅僅能從所得課稅，有資本財產的人們，應當維持他們原有的財產，財產愈多的人們，仍然是有機會作無限制的增加。現在各國施行遺產稅者，事實上已經是打破了這個原則，沒收死亡者的一部分財產。再則一社會的所得，如果是一年增加很多，高出於國家經費的需要數額以上，自然無須侵及人民的財產，倘使經費膨脹，比國民所得數額為多，勢不能不遵照納稅力的原則，請有財產的人們，捐助他們的財產。但是現在各國財政，都不敢課及財產，因為有財產的人們，都有政治勢力，如果侵及他們的財產，立刻他們鼓吹輿論，說是政府的苛政，不體惜商人的艱難，把社會所發生的各種恐慌，都歸罪到政府，甚或至於拆政府的台。政府為這種勢力所壓制，不僅不敢侵及他們的財產，而且只能從他們的所得中課取一小部分，就

算了事，就算是政府的正義。政府處在這種勢力挾制之下，要布置他的財政，只有嚴守着「有好長的布，就只好做好大的衣，有好大的衣，就只好養好大的身體」的原則，要他們「量體裁衣，量衣買布」是做不到。政府處於這種環境之下，只有兩個活動的方法：一個是減政以節省經費。如果是減省了培植資本方面之設備，政府又要受指摘，於是只有減省補給窮民的設備，少做社會事業，結果必使社會不平等的程度，更加利害。再有一個方法，是增加間接稅。間接稅的增加，不着形迹，從前已經說過，間接稅是由消費者負擔，窮民階層負擔數額，比富裕階層負擔的數額為多，却是納稅的人，啞着聲音不說話，而負擔稅的人們，又苦於說不出來，結果一大部分賦稅，由窮苦階層的人民負擔，在水平線以下過活的人，負擔愈重，結果是使社會財富分配不平等之程度，更加利害。我們試取各國預算一看，就立刻發現公債償還費，軍備費，文化費等，為富裕階級所設備者居多。在文化費自然是平等享受，然富人享受之機會比窮人為多。而為窮民設備支出之費用較少，富裕階級所納之稅，都用在便利他們的設備上去了，而窮民不能要求政府應用財政的力量，補足他們的生活。如果政府真能建立一種健全的賦稅制度，應以達到財富平等分配為目的，至是否侵及財產的一條迷信，應當打破，才不失為正義。

然事實上國富之增加，總比經費需要之數額為大，賦稅的負擔，決不會侵害一國的富源。若是社會生產事業全然停頓，或是生產力很低弱，而經費需要的數額甚大，於是不得不動用一國的富源，則對於將來社會的生活，發生很壞的影響。但是這種情形，大都是理想，未必實有其事。所以累進稅無論負擔如何之重，如何侵

害到富裕階級的財產，決不至侵害到國富。不過是富裕階級的財產，用賦稅的方法，使之轉移，化爲公共的財產，再轉移充作貧苦階級的補足費。這樣的轉移，照前面的證明，可以達到財產分配之平等，可以獲得社會生產之最大效益。

在理論上突進的累進稅，最能節制財富分配的不平等，是千真萬確，毫無疑義，但是在實行上有種種困難，亦應考慮。資本有流通性，如果一國的賦稅太重，國內資本將有逃往外國之勢。現在國際間的界域，依然存在，經濟的暗中競爭，依然利害，各國總想吸收他國資本，化爲己有，以增加本國之財富。如果一國對於國內資本保護不力，或是課稅太重，他們很可以逃到外國，覓得投資的地方，而本國政府無從管轄。凡向外投資已經覓得熟路，或是與鄰國環境很接近者，資本易於逃出。資本之逃去，是爲本國稅源的損失，政府勢力不到外國，不能削減他們的財產，亦不能要他們與國內的窮苦階級，平等分配，共嘗甘苦。此外富裕階級還有許多逃稅之法，或是隱瞞財產不報，國家如果沒有精密的調查，很難發現。或是把動產隱藏起來，國家無法調查。他們的所得，既不被稅，只供私人享受，國家亦很難節制他們財產之增加。

理論之確鑿如彼，事實的困難又如此，故稅率之輕重，勢不能不斟酌情形來決定了。但是我們不能以事實的困難，抹煞理論。凡理論認爲可以達到平等分配的方法，只能極力免除弊端的發生，仍然是朝着正當的方法做去，不能以事實的困難而變更實現健全賦稅制度的方法。

各種賦稅，各有其不同的性質，各有其是否達到平等分配的機能。以下分別說明各種賦稅的分配效能。

惟須免
除實際
上的困

各種賦稅之分配效能
人頭稅是累退

鹽稅亦是累退

貨物稅亦是累退

以明其在分配上的價值。

一 人丁稅——各人所納之數額相等，沒有窮富的分別，如果人人所得都是同等，則人頭稅是一種比例稅，施行的時候，非常簡便。如果人人所得是不平等，則變成累退稅，所得愈不平等，則累退的程度更利害，故不適用於現代的社會。

二 鹽稅——鹽稅之性質與人頭稅之性質相同，人民日常生活不能離鹽，人人所吃之鹽又略有一定，富人所吃不會比貧民為多，故鹽稅完全是一種累退稅。而且在接近海岸和交通便利之地，鹽價較廉，窮鄉僻壤，因為鹽經過幾次轉賣，鹽價較高。例如中國在現行鹽稅制度之下，江蘇的鹽價，每斤銅元十八枚，湖南的鹽，從淮岸運出，每斤賣價二角，相差五倍之多。而湖南農人生產的白米，因為運輸困難，只能買三元餘一石，而江蘇的白米，可以賣到九元一石，是江蘇農民一石米，可以換取鹽一百五十斤，而湖南的一石米，僅能換取十八斤鹽，相差如是之遠。所以鹽稅是累退最利害的賦稅，比人頭稅為尤甚。

三 其他貨物稅也有累退的情形，各人之生活費用，略有一定，負擔的數額，約略相等，但是各人的所得不是相等。富人以其所得之一小部分購買貨物，而窮民以他所得之大部分購買各物，累退的程度，視各種物品之需要彈性與本地方能否生產而不同。

貨物需要之彈性很小者，比之需要彈性很大者，要累退得利害。例如鹽油柴米是日常必需品，人民非買不可，而各種洋貨衣着用品器具之類，還有購買之伸縮餘地，價錢太貴，人民可以不買，以免除賦稅負擔。再本

地方能夠生產之物品，成本比舶來品爲廉，賦稅的負擔，比較爲輕。

貨物稅中有從量稅與從價稅兩種，就從量稅說，人民消費物品，約有平等的量數，賦稅依量抽稅，最使負擔不符合量力納稅的原則。從價稅以物品價格的高下爲課稅的標準，富人購買高價的物品，比窮民購買廉價的物品所負擔的賦稅爲多，所以兩者比較起來，從量稅要比從價稅累退得利害。

凡是依照個人支出所課之比例稅，無論對於何種貨物課稅，都是累退稅，因爲一人支出之數，以家庭人口爲比例，人口愈多，則支出愈多。個人支出數額與其所得的比率，常依所得之增加而減小。生活費之支出略有一定，往往所得增加，而支出不必隨同增加。所得甚多的人們，以一大部分作儲蓄，而以一小部分作生活費支出之用。而所得甚少的人們，以全部所得供支出之用。他們的賦稅的貨幣負擔，或與所得甚多的人們同等，而賦稅的真實負擔，比之所得甚多的人們，要遠爲沉重。

上述各種賦稅及其他相與類似的賦稅之負擔，普及於全體人民，皆不能用作達到平等分配的目的，國家施行這些賦稅，必是別有目的。國家於不得已施行這些賦稅時，仍當兼行急進的累進稅，然後才能達到社會財富平等分配之目的。能夠適用累進稅之賦稅，有所得稅，遺產稅，財產稅數種。

四 所得稅是對於人民從資產或勤勞得來之所得課稅，依個人在一定期間內所得數額之多少，而課以輕重不同的稅率。所得稅爲經常稅中最健全的賦稅，具有平等分配的機能，其原因有三：

(1) 免稅額 所得稅對於生活必需費不課稅，凡所得數額在生活費以下者，可以免稅。免稅額可以

所得稅
可以用
累進稅

遵照當時的生活情形而變更。如有妻室兒女之負擔者，可以分別規定，有室家者免除幾何，有一子者，免除幾何，又或有父母兄弟及其他寄養人者，又免除幾何，以增大免稅額。這種規定，使賦稅的負擔，不要侵害到人民的生活費，可以免掉累退稅的弊端。

(2) 在一定數額以上的所得，可課以累進率稅，所得愈多，則賦稅的負擔愈重。累進稅可以因照所得負擔力分爲若干級。在生活費以上之所得，課以比例率，又上則課以緩進的累進率，又上則課以急進的累進率，又上可以課突進的累進稅，以節制所得作無限制的增加。

(3) 分別勤勞所得與財產所得，而課以輕重不同的稅率，勤勞所得，大都有限，而財產所得，可以無限制的增加。而且就所得之來源而論，前者由於勞苦得來，後者可以坐享得來，國家對於勤勞所得，應特爲優待，對於坐享所得，立予以懲罰，故勤勞所得稅率，比之財產所得稅率要減輕。

五 遺承稅——凡財產所有人於死前立定遺囑，死後以其財產，分給與其親屬，國家可以對於遺產課以累進的稅，遺產愈多者，稅率愈高。於此之外，又可以對於繼承人課繼承稅，視繼承人對於死者關係的親疏，而課以輕重不同的稅，又可以遵其繼承人原有的所得，課以不同的稅率。如其繼承人原有的所得已經很多，又繼承他人之財產聚積財產於一人，而使其他缺乏生活費的人們向隅，未免違背正義。所以國家爲分配財富達於平等起見，對於聚集巨額財產的人們，准他有承受所得之權利，惟以他一人生存期間爲限，死亡之後，於是將其財產，歸還社會。但是聚積財產的人們，對於社會生產，曾經盡力，而且他之能夠盡力生產，有時或得

着親屬之幫助，所以社會對於這種人亦准其領受一部分遺產。一方面爲尊重死者的遺囑，他方面爲表示社會的酬勞，不忍使死者所親愛的親屬，至身死之後，便淪落爲窮苦的人民，從社會方面看來，亦爲減少窮民之一法。社會的意志雖很寬大忠厚，然不能漫無限制。故從各方面加以各種限制，以期與各種需要的情形相適合。遺產限制之說，邊沁早有所主張。後來穆勒推廣其義，謂遺產人固當准許其有處分遺產之自由權，但繼承人之遺產繼承權，當從數量上加以限制，規定一最高數額，不得超過，以能維持繼承人有獨立生活爲度，毋使社會財富聚積於少數人之手。（J. S. Mill: *Political Economy*, Ashley's ed., pp. 227—229.）自是之後，學者有主張從各方面加以限制者，其詳述於第二章第八節。

往往資產所有人欲圖逃脫，當生存時即以大部分財產分給與其子弟親友，如我國習慣上之家產分析，分給家產，足以減少將來的遺產，在國家暫時失去一筆稅收，然繼承人所得增加之後，仍然難逃去所得稅的負擔。如果將家產分析與遺產稅同等辦理，則可以免掉逃脫之弊。

六 財產稅亦可以照所得稅的辦法，施用累進稅及免稅額。惟施行時，有幾種困難：第一，數額甚小的財產，徵收困難，而且徵收費很大。第二，妨礙人民儲蓄，人民因財產有稅，於是不購財產，而浪費儲蓄。但是這兩層困難，亦可以設法免除，將免稅數額增高，使人民仍可以儲蓄，不致課稅。其實小額財產，本無課稅的必要。

七 土地稅亦可以用作限制土地聚積於大地主，而使之分散分配與土地使用人之最好方法。土地價格因社會發達人口增加而自然增高，凡有資本的人們，皆以購買土地爲最可靠而收益又可增多之營業，於

財產稅
亦可施
用

地稅可
以引用
差別稅
率使土

是一國土地，常有爲大地主兼併之事，而土地使用者轉難於覓得土地。即或能覓得土地，地主以土地之供給有獨占性，很有機會抬高地租，因此土地使用人不免蒙受損失。現在各國農民生活之困苦，固多由於水災旱災等天時的關係，致收穫不可靠，與夫種植之不得法，不能增加生產力，然由於佃農之不易成爲自耕農而有地租之負擔者，亦爲其中原因之一。農村經濟之救濟，固當從活動農業資金與增加生產上設法，而如何使佃農得成爲自耕農，亦爲救濟農村經濟所不可缺少。欲使農民容易購置土地以供耕種，一方面當增加其經濟力，使他們有錢購置，同時亦須使農民購置土地，有特殊的方便。這種方便，應當在土地稅法中規定。

土地稅欲有分酌效果，可以視每人口或每家力能耕種的土地面積數額，或其必須耕種然後能維持生活之土地數額，作爲標準。凡自耕農所有土地在此標準數額以內者，或者免稅，或僅課以極輕的稅，超過這個數額者，課以較高的稅。同時對於非自耕農的地主之土地，可以視其土地數額之多寡，而課以累進率稅。這種稅法，可以限制大地主之發生，大地主負稅特重，其所得土地收益，除掉納稅之後，反不及投資於工商業爲有利，則地主無須把持土地以抬高地價，地價低減，於是農民才能購買。此外土地移轉登記，亦可以對於自耕農給與便宜，僅收極低之登記費，其他有土地甚多者，則加重其登記費。土地稅法之制定，當視一國原來土地分配之狀況，及一般農業情形與農民生活而不同，假使一國土地爲一般大地主壟斷者，可以採用差別的土地稅法。

例如澳洲爲新闢大陸，因爲工商業發達，人口增加，地價騰貴，於是一般投資者，皆以購買土地爲最能獲

利，地價因之益漲，爲少數地主所壟斷，欲從事耕種的農民，反有不得土地的艱難。一八七七年維多利亞州徵收地稅時，即依土地價格爲標準，課以百分之一。二五之地稅，惟土地所有人土地價格在二千五百鎊以下者得免稅。現在澳洲各州的稅制，大都含有三點：（一）未使用土地課稅，以限制地主之把持土地而不使用，致地利不能開發，生產不能增加，其他使用的土地，則免除其投資數額而計稅。（二）小地主免稅。（三）凡以土地爲投機營業的地產公司，及居住國外之地主所有土地，無論其數額之多寡，概課以稅，并加重其稅率，比自用地約高百分之二十。照澳洲這種稅法，地價愈騰漲，地主所負之稅亦愈重，結果地主常非出賣其土地不可，至其他小地主可以免除稅的壓迫。

保護關
稅有平
等分配
的效果
但很微

八 關稅對於分配的影響，保護關稅，從理論方面說，亦有減少分配不平等之效果。第一，若是對於富裕階級所用的物品課稅，則輸入商人以爲這類貨物之輸入利益甚少，乃減少輸入數額，而改購他種對於一般人民直接或間接有利益之貨物，輸入國內。要想獲得這種效果，必須使前種貨物的稅率很高，而後種貨物的稅率甚低，而後能達到。因爲富裕階級之購買力甚大，物價稍稍昂貴，不必能制止他們不購買這類貨物，銷場很難減少。一般人民所用貨物，應仰給國內，方爲正當的辦法，惟有外國獨占貨物，爲一般人民所習用，必須自外輸入者，稅率低減之後，可以獲得廉價之供給，享受利益不淺。第二，國內幾種產業受外國競爭之迫脅，勢必減少成本，減少工資，以資維持。如果得着保護，可以免除減少工資之事情發生，或者更可以增加工資。這幾項產業的工資增加之後，同時必引起其餘各種產業之工資相繼增加，工人階級的收入增加，即是引導他們上

貨物稅皆足以
阻礙產
業之發
展但因
成本關
係而有
不同

來，達到平等的分配。不過受了保護之利益者，方有這種效果，其他未便受保護之產業，外有輸入品之競爭，內有成本加重之負擔，內外壓迫，勢必倒閉。如果資本家要想免掉資本之覆滅，只有轉移資本到有保護的產業，結果同樣是維持工人之工資，不致減少。

關稅雖然具有達到分配平等之機能，但是效果甚微。而且保護政策，往往使國內物價騰貴，勞動階級雖然如上所述足以維持工資，或稍能增加工資，然國內物價普遍增漲，結果勞動階級所得之利益，仍屬有限。如果物價增漲很快，勞動階級或反而受損失，亦未可知。所以保護關稅當慎重鑒別，不能專恃為達到平等分配之工具，如欲達到平等分配，還是以引用累進率的各種直接稅，較為確實可靠。

第三項 賦稅對於營業之影響

生產事業被稅之後，如果稅的負擔，在生產者非加在貨價上不可，則生產品價格比前漲高，銷場不免為之減少。在這種情形之下，是賦稅有妨礙產業發展之弊。現在產業界對於此點，異常重視，因其利害所關，務求避免，而國家又不能不對於貨物課稅，以謀收入之充實。但這種影響，因生產事業之性質而有不同。

生產事業有以大規模生產為能低減成本者，有以小規模生產為能低減成本者，前者受收穫遞增法則之支配，後者受收穫遞減法則之支配。在生產事業以用大規模比小規模為能低減成本者，則物價不僅須加入稅額，尚不免加入因縮小規模或不能擴大規模所增重之成本部分。物價愈高，銷場愈減，愈成為發展的障礙，企業家不敢放膽增加生產，各種節省成本之法，亦難於施用。在產業已有鞏固的基礎或銷場確實者，尚不

成爲重大的問題，惟新創產業，受此打擊，受害較大。所以對新生產業，不宜課稅，有時國家爲發展某種產業，不僅不應課稅，尙須直接間接予以補助爲是。

如果一種產業用小規模生產比之大規模生產之成本爲減省，賦稅增加之後，足以減少生產額，物價漲高之數，常小於賦稅的數額，則此種賦稅的影響，雖使物價漲高，然不致如何騰貴。國庫收入之數，多於消費者之擔負數，有時生產者間競爭，所定價格，只要夠成本，新價格比舊價格爲低，消費者蒙受利益，而稅的負擔，歸於轉化。

現在各種生產事業，使用科學方法者，其受收穫遞減法則之支配，遞減綫有逐漸放寬之勢，而大多數工商業，都有收穫遞增之勢。這樣看來，賦稅之負擔，都不免成爲產業發展的障礙。課稅後新定價格，雖因兩種性質而不同，但需要彈性之大小與供給者之競爭，仍具有較大的勢力。在需要彈性較小，或銷場可設法增加者，雖有物價之增高，并不一定妨礙產業之發達。惟需要彈性較大者，則於產業發展上，將受較大的影響。

以小規模生產爲有利之產業，雖可因稅而低減物價，但其需要，總是因人口之增加而加大，需要不減少而生產量減少，其價格不一定會低落，或有時反而騰漲。如有這種情形，每生產事業單位之生產數量減少，而生產利益又可靠，勢將使生產事業單位增多。

含有以小規模生產爲有利者，當推農業及家庭工業，照上述理由，國家欲降減此等出產品的價格，豈不是可以增加其賦稅的負擔，并可使其分化？但實際的問題，不是如此簡單。此等小規模產業經濟活動能力很

小，負擔賦稅之能力又弱，且生產事業單位既多，徵收上亦不容易，從較大的理由觀察，國家尚應輕減其負擔。至於家庭工業，原為農業或家庭生活之副業，常有以改用大規模生產，其成本更可低減者，本不能與大規模生產者相競爭，若國家復增重其稅，是無異施以撲滅。若國家尚欲維持此等人民之使用其勞力，繼續不斷，毋使虛擲，是反而不應加以賦稅的負擔，以維持其存在。

大規模生產事業雖因稅而妨礙其發展，但此等產業，有較強的基礎，資本數額既大，經濟活動之能力亦大，有較大的負擔能力。稅的負擔，固為一打擊，而以其厚實的資力，可以更求生產方法之改良，或銷場之擴張，以更低減其成本。故各國實際上因其徵稅較易，反多增重其負擔。

無論實際上他種情形如何，而賦稅之增重大規模生產事業負擔之理論，仍不能因之變更。大規模產業雖可引用科學生產方法，以低減成本，推廣銷場，若是到了銷場不能擴張的限度，則賦稅增重成本，因而銷場縮減之變動，必定掀起。在競爭與發達時，賦稅負擔，還不成為重要問題，一旦到了極度，成本不能再縮減，物價增漲，銷量減少，終不免於產業之衰落與崩潰。所以對於大規模生產事業之課稅，尚欲不致妨礙其發展，最好是依其營業利益之多少而課以輕重不同的稅。若依生產件數課稅，仍不能免除這種弊端。

對於原料課稅，通常以為增重產業界之負擔，使貨物價格漲高，妨礙產業之發展。因為原料必須經過幾層買賣製造，每次轉手，不僅將賦稅加在物價上，其他納稅之利息及手續費亦須加入，累積起來，由消費者負擔。消費者負擔的數額，常比國庫所收入者為多。若不對於原料課稅，而對製造品達到消費者之前課稅，可以

免除此等弊病。吾國釐金制度，凡貨物通過一卡，須完釐金一次，如須經過幾個釐卡，則負擔加重幾倍。商人固然可以將全數加在物價上，而消費者之損失，不免加大。物價增高，銷場減小，商人與製造家同受不利益。在此項情形之下，方為增重產業界負擔。

新生產
業所受
之影響

又一國產業之發達，尚有賴於新創的營業之層出不窮，賦稅之加重，是增加營業之危險，企業家將不敢冒然開闢新企業。人民之投資者，將選擇利益可靠之舊產業，只要利益可靠，多寡則不加計較，新企業既不敢輕於嘗試，是不免於妨礙產業之發達。又賦稅增重之後，營業者之儲蓄及所聚積之資本減少，市場利率加高，是又增加產業界之負擔，終不免於增加價格。價格增加，銷場減小，是又為產業發展之妨礙。凡屬收穫遞增法則支配之產業，可以低減物價者，至是不能，凡因此可以提高工資者，至是亦不能行。但此項影響如何，尚須參考下列數事：

1 如果賦稅收入用作經費者，為增加社會設備事業，則各種生產事業，可以享受便利，而減輕其生產成本，則不為增重產業界之負擔。

2 如果賦稅收入為償付內債，而享受此等支出之利益者，仍然是被稅之人們，則資本之接濟，不虞缺乏，此項影響，不會發生。

究之新產業之創設，根本上的原因，乃在有新的發明，與勇敢的企業家，及消費者之存在，任何產業，無論新舊，其發達與否，皆繫於此。至於賦稅，只是一項妨礙，企業者尚有從他方面補救之道，不必為阻礙產業發展

之重要原因。

第四項 賦稅對於失業之影響

賦稅不會引起失業問題，但對於某些特殊產業，則此項工人生產的將受危險。

賦稅足以增加產業的負擔，有許多產業，不能維持成本，因而倒閉，釀成工人失業的問題。所以產業界的輿論，總是攻擊政府徵收過重的賦稅，以致工人失業。但是要知失業是由於生產事業的停頓，生產事業的停頓，是否由於賦稅的負擔，不無問題。一種產業之能維持，第一要件，必須其生產之貨物有銷場。如果貨物稅突然增加，銷場銳減，生產的貨物，不能流動，工人因而失業，未嘗沒有其事。但是突然增高貨物稅，究為罕有，所以賦稅不致發生失業之影響。普通貨物稅之增加，大都轉嫁到消費者，只有銷場漸漸減少，斷不至於全部閉塞，使生產事業停頓。如果像在經費論中所說，國家經費對於一般人民之幸福方面支出數額很多，直接間接幫助私人之生活費，一般人民之購買力增加後，可以有擴張貨物銷路之效果。是國家用賦稅方法，課取富裕階層之財富，分布於一般人民，增加他們的購買力。如此說來，賦稅的結果，是使產業銷場增加，并非加以妨礙，是使產業日趨於發達，并不致使產業停頓，而發生失業的問題。

第五項 關稅對於外國匯兌之影響

關稅有入口稅與出口稅兩種，入口稅足以防止外國貨之輸入，外貨輸入減少之後，則本國對外償付減少，因之本國貨幣價值將漲高，例如中國對於英國之輸入品課入口稅，則英鎊價值比之銀元的匯兌要稍稍減少，中國占了一點小便宜。英鎊落在銀元的平價之下，從前十元，僅可以購買一英鎊之貨物，現在可以購買

關稅在阻礙貨物之輸入或輸出時，對於匯兌之影響。

多於一英鎊之貨物。消費者以一定的購買力而購得多額的貨物，則貨物稅一部分的負擔，可以減輕。現在贊成重課入口稅之理由，因其有減小外國匯兌率的效果。却是這種效果，必須入口稅能夠減少輸入，才會發生。若是輸入超過輸出，匯兌率不會低減，外國貨在本國市場之價格，亦不會跌落。

匯兌率低減之後，固然本國可以得點便宜，但亦有不占便宜之處。匯兌率低減，本國可以享用廉價外貨，而外國人購買本國貨的價值，漲高起來。本國貨在外國之銷場減少，產業要受打擊。是本國人之能購買外國廉價貨，乃從犧牲本國產業的發達得來，兩者相較，有利無利，必須依照各種情形，來下斷語。假如本國產業發達，已有好的基礎，國內銷場很大，不必賴輸出而後能發展生產事業，自然為謀本國消費者之利益起見，可以增加入口稅。如果本國產業既不發達，必須仰給外貨之輸入，或是外貨在本國有獨占性，則外國之輸入，既不能減少，匯兌率亦不能牽制，依然是本國消費者負擔本國之入口稅。

本國徵收出口稅之影響，與入口稅之影響相反，足以妨礙本國貨之輸出，若輸出減少，則本國貨幣價值對於外國貨幣之匯兌要低減。如果輸出品中有幾項是免稅，或稅率很輕，則這幾種貨物之輸出數額增多，方能維持經濟的平衡，否則本國要買外國貨，勢非出重價不行。所以各國要想用人工牽掣法，作各國不同的稅率，都是利害相尋。

第六項 賦稅與徵收費之關係

賦稅與徵收費有重大的關係。賦稅之目的，要能增加收入，並且要對於其他各方面有好的效果。如果徵

收費的
比率依
稅收之
是否充
實而不
同

收費太大，入於國庫者，僅佔人民的犧牲之一小部分，則這種賦稅，依然是沒有好處，所以賦稅制度必係徵收費極廉，才為有益。

普通貨物稅與徵收費有一定的比例，每單位貨物，須費徵收費幾何。所以貨物稅不可太低，低則實無補於國庫收入，然亦不可過高，高則常有逃稅，或足以減少貨物之流通額，依然是減少國庫之收入，而增加徵收之成本。如果這兩層事實不存在，自以高額稅率，比之低率為合算，可以縮短徵收費到最低的比率。所以貨物稅宜選擇幾種銷場甚廣，而又不致逃稅者，重加課稅，對於其他百貨徵收甚難，而稅率甚低者免稅，較為合算。紙烟在今日甚為流行，銷場日益增加，為我國適於課稅之貨物，其他釐金百貨，徵收費太重，國庫收入減少，實不合算。所得稅與遺產稅之徵收數與徵收費之比率，依稅收之數額而不同。從多數人徵稅，而稅率平等，則徵收費之比率很高；如果從少數富有階級課稅，而且稅率是累進的加高，則徵收費之比率低減。所以遺產稅與所得稅之能成為良稅。因為具有這種性質。免稅額若是加高，不徵收小數的所得，可以免除徵收手續之麻煩，而低減徵收費之比率。

第七節 賦稅根據與分配之學說

國家向人民徵收賦稅，在事實上既經存在，不可廢止，而人民對於國家所課之稅，亦不能抗不繳納，於是學者就這種事實，發為主張，謂人民對於國家有納稅之義務，國家對於人民有課稅之權力，并加以解釋，作為

賦稅根
據問題
之發生

賦稅之根據。從來學者之解釋賦稅，各有不同的觀點，雖對於國家課稅認為是必要的，正當的，而且認為必須合於公平原則，而以觀點之不同，學理上之解釋，因不一致。各種學說都是答覆國家何以要課稅與應當如何課稅兩個問題，這兩個問題的解答，牽涉的範圍很廣泛。本節所述，限於解釋賦稅之各種學說，及其批評，至於負擔分配問題作詳細的討論，則留在下節。

賦稅學說，最初學者所述，大都簡樸，後來政治經濟情形變化，關於賦稅之思想，亦隨同轉變，降至近代，各家解釋，日趨於繁富。任何學說，經辯難之後，其中真理，始逐層暴露，賦稅學說，亦係如此。本節先依次分述九種學說，以表明賦稅思想之變遷，并加以批評，最後乃提出本人的見解。

第一項 國家勤勞費用說

國家勤勞費用說

國家勤勞費用說(Cost of Service Theory)以為國家對於人民盡了勤勞，於是人民應當依照各人可享受國家勤勞之利益，償還報酬，負擔國家設備各種勤勞所需之費用。屬於這種見解之學說很多。有以人民享受國家之保護，始能經營經濟活動，謀得身體財產之自由與安寧，人民之納稅，即為享受利益之報酬，因稱之為利益說(Benefit Theory)。有以人民享受國家的利益，方對於國家納稅，人民所納之稅，當與利益相等稱，德國學者稱之為交換說(Tauschtheorie)，英國學者稱之為對等說(Quid-pro-quo Theory)。此外又有稱之為代價說(Price Theory)者，有稱之為享樂說(Enjoyment Theory)者，又有以國家向人民課稅，曾經雙方磋商，而稱之為協商說(Bargain Theory)者。名稱各有不同，而其中心的意義，皆謂國家盡保護人民的勤勞，人

交換說
代價說

民自應給與報酬，於是發生賦稅。

這派學說，歐洲在十八世紀民約論思想盛行之時，最爲流行，到十九世紀乃入於衰謝。當時政治思想從個人主義出發，以爲國家是由人民構成，國家之目的在保護人民生命財產，以實現人民之自由。人民既享受國家保護之權利，於是負有納稅之義務，納稅義務當與保護權利相對待。例如霍布士謂賦稅不過是償還和平的價格，個人營經各種職業商業，都是因有保護而後能安全經營，賦稅就是給予仗劍作保護的人們之工資。亞丹斯密謂各人受國家之保護，應當遵照所受保護，繳納賦稅，都是從個人利益着想，以解釋賦稅。在亞丹斯密之後，不僅正統派學者皆一致承認賦稅是人民享受保護之代價，即社會主義派之學者，如蒲魯東，亦作同樣的解釋。蒲魯東謂：『賦稅是交換的代價，國家以一定成本，產生勤勞，賣之於人民，故人民應償付代價』。是亦以賦稅爲人民對於國家保護所給與的價格。

這種解釋，以國家的費用來計算勤勞的價格，復依各個人所受利益，作爲償付價格的標準，現在看來，一望而知爲誤謬。這種解釋，若是在國民從國營產業，享受一定數量的利益，因之繳納一定數額的費用，作爲報酬，尙爲合理。但是賦稅與費用之性質，絕然不同，不能用交換的關係來解釋。賦稅的分配，是國家對於人民之強制徵收，不能任人民願意享受國家利益與否，而給予相當的評價，與平常商業買賣交易之性質全然不同。國家的勤勞，如軍備、警察、教育等事，對於社會全體，都會給予利益，無法可以度量，各個人所受利益，究有幾何，而分攤每個人應該負擔之勤勞費用數額。而且國家勤勞之價值，有時直不能作何經濟的評價。在個人主

義之見解，以爲國家是個人的機械集合體，唯個人之利益是視，故有如此解釋。考勤勞費用與利益交換等觀念之發生，大都原於從前人民處於專制淫威壓迫之下，於是欲伸張個人的權利，以抑止王權之濫用，同時又以人民納稅，在事實上爲不可廢止，於是從納稅上責備政府應爲人民謀利益，故有利益交換之解釋。可知這種學說，實當時歷史背景造成，但是現在看來，不能認爲正當。

第二項 保險費說

保險費說

保險費說 (Assurance Theory) 以個人受國家利益，得着國家的保護，應當依照所受保護，決定賦稅負擔的分配。國家保護人民生命財產之安全，人民享受利益，與私人保險公司相同，故人民應當對於國家繳納保險費。人民負擔賦稅之數應以保護利益之大小爲比例。因其以利益爲課稅的原因，故亦可列爲利益說之一支派。

主張這種學說的人，有法國孟德斯鳩，謂：『國家的收入，是人民以他的財產的一部分，交給國家，用以保護他部分財產，得以安樂享受。』意大利學者費里 (Pietro Verrì) 謂：『賦稅爲各人割取各自所有的一部分，移於國庫，用以確保其殘餘部分的財產。』後來法國梯耶 (Thiers) 亦說：『國民依各人在社會中所受的利益爲比例，支付賦稅，恰如保險公司規定保險費之依保險金爲比例而決定者相同。』

這派學說之解釋，與國家勤勞費用說有同樣的缺點。現在國家之職分，不僅是保護人民之生命財產，像原始社會那樣的簡單。現在國家之職分，種類很多，所得收入，多須用在增進社會的文化，與人民的幸福上，人

其缺點

孟德斯鳩之解釋

民所享受之利益，方面很多，沒有法子決定某人實在享受幸福利益之數額，確有幾何。譬如各國所行之養老金制度，老年人可以從國家得着特別利益，然對於國家，並沒有對等的補償。如果以賦稅負擔爲保險費，是窮苦無告之國民，都須負擔賦稅，否則國家不當給予任何利益。

第三項 掠奪說

掠奪說

掠奪說 (Exploitation Theory) 爲德國歷史學派，研究各國各時代的賦稅，得一結論，謂賦稅分配，依在特定的國家特定的時代，由把持政治勢力的權力階級支配，其他階級的產物。大凡在地主階級握政權時，則課商業家宅等稅。在專制國家，貴族僧侶的特權，皆歸於打破，農民商民，皆置之於其直接管轄之下。大資本家當政時，則盛行一般消費稅，使下層階級，負擔特重。所以賦稅是一階級掠奪他階級之產物。

洛里亞之解釋

這項學說，源出於階級別的國家觀，而主張這種學說者，還是意大利經濟學者洛里亞 (Loria)。洛里亞謂：『在歷史各時代，都是支配階級使服從階級負擔賦稅的全部或大部分。』現行的遺產稅，財產稅，以至累進稅之類，明明是加重有產階級的負擔，而洛里亞則謂遺產稅有阻止資本聚積的作用，以免利潤率之低落，財產稅有防止多餘財產供投機之用，以免除商業恐慌，兩者皆於有產階級有利。所得稅之課累進稅，爲壓迫小資本家，削減他們的勢力，以免他們擾亂經濟市場，而引起恐慌。此等重稅，都是於大資本家有利，所以贊成。這種解釋，未免離奇。如果一種賦稅的勢力，是以壓倒小資本家爲目的，其力量亦必壓倒大資本家，如果大資本家要想從賦稅上占特別便宜，除非他們有何特權，享受免稅的待遇，但在稅法之前，他們都是同樣受壓迫。

從來賦稅制度的決定，握政治權力的階級，參加意見的勢力較大，賦稅分配，免不掉支配階級的利己心，無庸諱言。從前歐洲君主專制時代，與今日軍閥勢力時代，向人民予取予求，苛徵暴斂，肆行其權力，而不顧人民是否有納稅能力，更談不到人民的利益，實有近於掠奪。但謂賦稅全然是出於掠奪，則未免言之過甚。在文明國家，賦稅徵收，都規定一定的制度，種類很多，掌握政權階級，亦不能避免賦稅的負擔。

第四項 犧牲說

犧牲說

犧牲說(Sacrifice Theory)謂國家既經成立，無論個人從國家享受何種權利與否，必須納繳賦稅，賦稅負擔，是國民一方面的犧牲。至於賦稅收入，或用之於一般利益的事業，或用之於特權階級的利益事項，國家自有權衡，不能從個人的立場來解釋。

此項學說，與個人主義的國家觀所發生的交換說，立于反對的見解，而從歷史的有機的國家觀立論。他們以為國家的存在，是歷史的事實，人民不能離去國家而生存，賦稅的繳納，是人民應盡的義務，完全由國家支配。國家為萬能，人民只有犧牲，不能從個人方面打算利益之多寡，作何要求，因賦稅為人民應盡的義務，故又謂之為義務說。

至於國家與人民之經濟關係，他們以為並不如交換說的解釋，以國家與人民站在對等交換的地位。國家是共同經濟的組織體，以滿足人民的共同慾望，然後人民始能生活。國家的共同生活，既為自然的存在，則經營共同生活所需之各種財貨，國家因得依據其主權向人民強制徵收，故國家經濟是強制經濟，與自由交

換經濟絕不相同。有時國家對於人民亦發生交換經濟的關係，如對於特定人提供特殊勤勞與財貨，復由此享受者償付代價，但強制共同經濟之本質，并非如此。強制共同經濟的活動，并不受對於人民給與利益與否的拘束，故人民不能作利益之要求。國家徵稅，是強制共同生活的活動，賦稅的根據，當從強制中求之。

這派學說，可分為兩部分討論，其一為國家觀，其二為共同經濟生活。國家觀的討論，本不在財政學的範圍，惟其以國家為有機體的組織，未免近於穿插。其所以提出這個名稱，以表示國家組織的本質者，乃欲用此以反對民約說之。以國家的組織根據於人民的契約之說，其實人民契約與有機體組織，兩不存在，不能特為說明國家本質的工具。蓋國家的存在，乃為人類歷史的事實，人民不能離開國家而生活，自負有維持國家存在的義務。至國家萬能之說，亦有語弊。國家并不是萬能者，如果國家是萬能，則國家不僅應有磐石之安寧，人民生活亦當完全美滿，然國內國外常有許多問題無法解決者。宇宙間無所謂萬能，國家當亦不能謂為萬能，則所謂萬能者，不過是國家有權制定法律制度，以維持共同生活之發達耳。

至國家為維持共同生活而實行強制權，并非無意識的行使。國家的活動，一方面在謀國家的發達，同時即在謀人民全體利益的增進。利益的發生，亦是強制共同經濟必然的結果，特不以利益為與納稅相對待的條件。

實則國家的設備，如政治經濟軍事文化教育之類，人民皆會享受利益，國家的財政，無論收支雙方，皆為謀社會利益的增進。若不計社會全體幸福之有無大小，無怪乎從前許多學者，謂政府之徵收賦稅，皆係投之

於不生產的消費。強制共同生活，不計個人個別的利益則可，若不計社會全體的利益則不可。若是以國家爲萬能，而行強制，則個人的存在，不啻爲國家的奴隸，人民之納稅，純爲一方面的犧牲，是不免於矯枉過正。

犧牲說或曰義務說，比較起來，能夠闡明賦稅根據的真理，惟其駁雜之處，尙須加以洗刷。

第五項 純財政之賦稅說

自十八世紀自由放任之思想發達以來，一般思想家之言論，大都以國家之活動，務必縮小範圍，至於極度，不要干涉個人的活動，以爲個人活動皆趨向於有利的方面，若加以干涉，適足以沮害有利活動之進展。其對於賦稅之性質與目的，則認爲應當限之於國家財政範圍以內；經費之支出，以足夠維持國家之存在與安全爲度，賦稅之目的，亦僅以供應此等政費爲度。至賦稅種類之選擇，及其數額之多少，分配之方法，在財政當局，自有權衡。其所權衡者，一本於徵收之方便，與減少人民之反對，收入於是乎增多，至某種人是否應當負擔某稅，某稅發生之直接的或間接的影響如何，某種稅之性質果何若，負擔是否公平，皆以爲溢出財政討論範圍以外。此類溢出財政範圍以外者，是爲不合財政之實際。財政當局於舉辦賦稅時，已感遇無窮之困難與阻礙，其他自無法顧到，徒託空言者，無討論之必要。如亞丹斯密、馬考洛克等，皆抱此種見解，一般實際的財政家尤所樂道。

此種理論，及在實際上的情形，流弊甚大。賦稅之決定，若必須合乎實際，則最合乎實際者，當以民意之表示爲依皈。故凡能製造輿論以反對本階層人民所負之稅者，其稅可望輕減，而不能製造輿論者，無論稅之負

擔，對於負稅人如何苛暴，徒以沒有輿論，以聳動財政當局及社會之聽聞，乃不免於忍受。平民民意所表示者，不外乎兩點，其一為反對本階層所納之稅，其二如必課稅則須以之與本階層所享受之利益相較量。由是對於賦稅之討論，集中於課稅限度及利益交換二事。由前之說，則有從賦稅以愈輕為愈妙之原則，走到賦稅限度之討論，由後之說，則有從個別利益而轉到公共利益之討論，兩項討論，終是得不着結果，只成為空想的追逐。

【一】 參考第十節

第六項 社會政策之賦稅說

上述財政意義之解釋，對於賦稅理念，如此嚴守範圍，不計他方面之關係，不免留有殘缺，因有殘缺之存在，遂使其概念本身，亦發生嚴重之疑問。因為任何社會事態，含有各方面之關係，若是拘守一方面之關係，決不能明瞭此項事態之全部真實性，凡顧頭不顧尾者，不免於全部被擒，賦稅理論，亦莫能外。例如關稅，在財政關稅，稅率須低，不致阻礙外貨之輸入，稅收方可增多，若在保護關稅，稅率須高，輸入數量及稅收愈少，愈為實現保護之目的，兩項意義，似可截然分開，但高率之保護關稅，收入亦可增多，兩項目的，皆可達到，故關稅於增加收入之外，尚有保護國內產業之副目的存在，不可忽置。故每於增高關稅之時，當慮及國內產業是否應有保護，物價應否提高，而享受保護之利益果何若。又如加重菸酒稅率，固為謀收入之增多，同時亦為限制人民作過量之消費，致傷害身體，是亦含有國民衛生之目的。凡此保護產業及增進國民健康之目的，其重要性

或駕於財政收入之上，即或稅收減少，然他項目的之能達到，亦可以為補償。

依此解釋，賦稅不能謂為僅謀收入以供應經費，倘有高過於收入之目的存在，此最重要之目的為何？

尙有社會政策之目的

德國財政學者，以賦稅當從社會政策解釋。依其主張，無論政治經濟社會任何方面之事態，欲施以改良，則賦稅為最有效而且最適用之工具。如果一國對於輸出品欲施行其獨占權者，可以增高此種貨物之出口稅，如果一國欲保護本國之幼稚產業，可以對於輸入之競爭品增高入口稅，若欲使國民所得之分配趨於平等，則課累進稅，以增重富人之負擔，最為有效。是賦稅為謀社會政策之實現，非僅以謀收入為目的。

兩項目的之常難於劃分

收入之目的與社會政策之目的，兩項概念之區別，似甚明瞭，但在實際生活，此項區別，究難明確。試舉現行任何賦稅，究依何項目的，始作設制，惟有問政治上之主體，原作何項意思。若欲從客觀的事實以求分別，至為困難。事實上常有以財政以外之目的為基本目的所採用之手段，而成為財政上之重要收入者，則在財務行政上對於此等目的，在在須要顧到。財政政策，不能全由他種國家政策決定，有時財政反有決定他種政策之勢。從他種政策而決定固不可行，反之依財政政策而決定其他政策，亦事情所不許。假設全從財政政策着眼，則其他目的，概可不顧。然到底應當顧與不顧，沒有一統一的原則，可資遵循。在一個範疇之中，而有各種不同之目的存在，則所取政策，難免不入於混亂，是為一大問題。

華根拉之解答

為解答此項問題，德國財政學者華根拉，在其名著財政學中，曾詳論賦稅與社會政策之關係，分別兩項概念，謂：

『由財政上之意義言之，賦稅是國家或其他公共團體，為謀事務設施之一般報償，依據一般的原則，照公共團體一方所規定之方法，及其所定之數額，基於公共團體之主權，充財政上之必要，而強制的從個人徵收之賦課。再由社會政策上之意義言之，賦稅為充供財政上之必要，同時又無論財政上有無必要，為規制國民所得之分配，及國民財產之分配，或為律定個人所得及個人財產之消費之目的，而徵收之賦課物。』(1)

〔1〕 A. Wagner: Finanzwissenschaft, II, Teil 2 Aupl S. 210.

據華根拉從賦稅之目的，可分為「純財政的意義之賦稅」與「社會政策的意義之賦稅」前者以供應財政需要為目的，已如上項所論。後者之目的，為在自由主義經濟生活之下之財產所得分配，欲加以變動。此項矯正社會財富不平等分配之意義，關係於社會經濟全部，至為重要，無論財政上有無必要，若在社會政策上視為必要，則賦稅亦當舉辦，是為賦稅之主要的意義。

於是有一問題發生，即何為社會政策，其內容如何？為何可以作為賦稅之主要目的？

關於社會政策之概念，一般論者，因為各人人生觀之不同，對於社會事象之認識方法不同，由是而構成之概念與內容亦不同，而有許多派別，在過去數十年間之社會思想論壇上，發生不斷的爭議，凡此等等，非此處所欲述明。至其見解一致之處，則同為反對自由主義之經濟學說。以為社會問題與經濟生活，有不可分離之關係。在一方面從經濟人之構成，轉進到倫理的與現實的人生觀，以經濟生活之發展實與其他社會生活

但何為
社會政
策

普遍的
概念

約有三點

之一般相關聯，在他一方面，又以當時財富分配，關係於私有財產權以及其他社會經濟秩序等，欲批判其得失，必須從倫理準則所構成之新社會經濟學立論，打破當時將經濟現象作孤立的抽象的討論。其對於自由主義之經濟學理，根本異趣之處，約有三點：

(1) 從來以經濟生活係依萬古不易之自然法則而行者，全為誤謬的見解。人類之社會生活，自始即為歷史的發展，在此過程之中，舉凡法律行政經濟之類，無一非依人間意識之活動而變化，一切事象，皆為可變的。

(2) 個人主義之經濟學，對於經濟事象之研究，悉從財之生產及其增進之立場上觀察，是極不充份。要知所生產之財，在生產者團體之中，應如何分配之分配問題，亦當同時加以考察。

(3) 在自由競爭與勞動自由契約之社會中，財之分配，極不公正，由是有產者與無產者成為階級的對抗，破壞社會的和平。

因此之故，國民經濟學之任務，當以道德律為基礎，按照公正原則，以行財富之分配。人類若欲成為最高文化之把持者，創造偉大的教化，則當設立基於道德之制度，國家之任務，即為依據此項原則，講求方策。故經濟學乃一歷史的倫理科學，其中心課題，即是分配問題，使社會財富有公平之分配，然後社會中之階級對抗，得以消滅，是為國家政策體系之目的。

德國社會政策學

德國社會政策學會，自一八七〇年醞釀，至一八七二年成立，當時經濟學界知名之士，皆曾加入，一般人

們之思想與態度，亦堪主意。華根拉有一簡明的表示，謂「一般之所謂社會政策，乃對於分配行程方面所存之弊害，用立法司法之手段，以對抗之之國家政策。」因之社會政策，乃為對於現存之國民經濟之依私經濟組織建基於私有財產制度之上，而由自由契約以行統制，以趨於發展之事實，加以矯正。』粟摹拉(Schmolter)為學會之中心人物，其態度即為一方面批判自由主義之經濟學說，他方面又以之對抗社會主義者，而建樹其國家主義之經濟政策。後來因為經濟事態轉變，各人觀察不同，又發生思想上之分化。重含前種要素者，有布侖坦洛(Brentano)之自由主義的社會改良說，重含後種要素者，有赫克樓(Herkner)之統一的一般國家政策說，而成為新的對立的見解。

後來桑泊特(Sombart)綜合兩方面的思想，謂社會政策為經濟政策之一部門，據其一八九七年論文所說，謂經濟政策可析為兩大部分：其(一)為社會政策即關於特定的經濟組織及其構成部分之存在或消滅之政治的方策。經濟組織，關係於全人類之經濟生活，由一定原則為之支配，而成為一定之秩序，可以從各種觀點，加以分類，如依生產與消費之距離為標準，可分為自足經濟，都市經濟，資本主義的交通經濟，是為過去的經濟的組織。又若社會主義的自足經濟，是為將來的經濟組織。凡此皆與社會階級或其集團有關，而含有階級的性質。(二)至於個人政策所考慮者，乃為個人偶然的集團之問題，而非個人隸屬於經濟組織或社會階級的問題。惟以政治方策之概念，常有社會的目的與作用，其關於個個主體之事，究少政治的意義，故此種關於個人的政策，殆全無意義。經濟政策之大部分既含有社會的目的，因之經濟政策，是與社會政策

在事實上相脗合。但此項解釋，從客觀的事實看來，例如無產者之衛生教育之類，皆與一般文化問題有關，屬於社會政策的範圍，而不屬於經濟政策的範圍，若以社會政策為經濟政策之一部門，在事實上殊為不合，則此種解釋，不免出於武斷。

在大戰之前，德國大多數學者，皆以社會政策之概念，不儘限於經濟的範圍，而應作大規模的擴大。戰後十餘年來，一般學者，目觸事實之變化，羣於「社會政策之危機」之呼聲下，作熱烈的闡述與辯論，更擴大其範圍，從社會學與社會政策之關係上，以求社會政策之概念，努力於新的原理之構成。參加此項討論者有 Von Wiese, Günther, Amonn, Zwiédineck, Heyde, Pribram, Voss 等。

社會與
政策之
分合解
釋法

社會政策之概念，據衛慈(Leopold von Wiese)等所示之方法，謂當從「社會」與「政策」兩辭語及其構成上解釋，先分析其個別的概念，然後方可求得「社會政策」概念之全部。「政策」之概念，為含有政治性之方策，較易於明瞭，而「社會」之概念，則有種種解釋。最廣義的解釋，社會一語，乃與個人相對立，表示人間結合的關係，例如社會事象社會法則之謂。若謂社會政策為人間結合關係之政策，則社會政策與政策一般之區別，其意義完全消失，而社會一語，乃成為政策一般之冠詞，無從覓得社會政策之真實的本質。其次又有謂「社會」一語，為表示與利己一語相對立之意義。在此意義之中，含有價值判斷之意，并非謀一己之利益，乃為謀社會之其他人人之利益，或為謀社會全體之利益。例如社會事業社會觀念之謂，「社會」乃成為特殊行為感情之意。

社會政策，當有外面的（特殊的）意義與內面的（一般的）意義。就外面之意義說，社會政策乃在社會領域中之社會活動。社會為基於社會階級之所有與教養而區分所構成之團體生活，社會政策即成為對於此等自由集團之國家政策。就內面的一般的意義說，乃此等自由集團之利己主義之實行，乃有此社會政策。合此內外兩面之意義，則社會政策成為倫理上公正的要求與政策權力之慾求之相調和，亦即利他的「社會」與利己的「政策」之相結合。^{〔三〕}如此解釋，則社會含有倫理的意義，而社會政策浸成為倫理的政策。凡此只是表示一般政策之基本精神，而社會政策之特殊的本質，終未明瞭。社會一語，據 *Sammler* 所搜集，有五種不同的解釋，益使社會政策之概念，入於紛歧。此種分開兩名辭以求得解釋，不僅有失「社會政策」之原本的意義，亦且缺乏客觀的妥當性，另成為形式的論斷。

〔四〕 *L. von Wiese: Einführung in die Sozialpolitik Aufl. 2, S. 15.*

分合解釋既不妥，於是又有從純社會學之立場以求解釋者。Borkiewicz 為最早之解釋者，謂社會政策為國家對於社會上對立的事態依立法與行政所加的處置。^{〔四〕}換言之，即國家對於社會階級之政策。於是有一問題發生，若以社會階級之對立為社會政策終極之要素，於是把握之以求解答，則又何必除去社會階級之對抗。Van der Borch 謂社會政策可分為廣義的與狹義的兩種解釋。就廣義說，社會事態為協同體所屬社會諸階級之狀態，為謀全體利益，必加以干涉，社會政策即是依此項目的所行之諸方策之綜合。就狹義說，為處於從屬關係上之職業者，以其勞力供他人役使之階級所示之厚生政策。^{〔五〕}後者為社會政

策之歷史的形態，前者爲理論上之考察。Wilbrandt 亦謂社會政策之活動方面有三：(一)爲處於不利益階級之向上，(二)爲補充企業家之經濟，以涵養人類之經濟，(三)爲社會和平之實現，三者有其共通統一的要素，是即謀階級利益之整調。而 Otto von Zwiadneck-Südenhorst 直謂社會政策意思之內容，爲維持社會統一之努力。社會之目的，欲確保其永續發展與成功，於是有採用政策之必要，則所謂社會政策云者，乃以維持社會之內的實質的關係，使之強固爲目的所採取之政策。其他如司法警察之類，亦爲努力於社會統一之維持，但皆爲形式上之努力，而非實質上之努力。〔六〕

〔E〕 Borthewicz: Der Begriff "Sozialpolitik"

〔F〕 Borghi: Grundzüge der Sozialpolitik, S. 1.

〔G〕 Zwiadneck: Der Begriff der Sozialpolitik, im Schmollers Jahrbuch. 48 Jahrg. 1924, S. 186.

Karl Pribram 對於上述之內容，又加以明確的補充，謂：『從純客觀的理論考察，而不加入價值的判斷，則不問世界觀如何其全部責任應歸屬於個人，基於此項事實，而後社會政策之概念，乃能得一決定。』所謂人類之自由平等，皆爲個人主義之次項特性。『若是承認個人利益之當加以限制，則從原則上說，社會秩序既基於個人自身責任之原理所構成，欲謀個人之利益，於是將此等責任，移轉於他種動因上面，(如社會諸集團，個人自由結社，國家，及公法團體等) 自身責任，乃得輕減，此項努力及方策，是爲社會政策。』〔七〕

蒲利班
之補

〔七〕 K. Pribram: Die Sozialpolitik als Theoretische Disziplin

此外德國近代學者，以社會政策之概念，不限於經濟的範圍，而從社會學與社策之關係以求解釋者，爲數甚夥，諸般學說，相與發明之處甚多，有紀述之必要，亦可看出最近德國思想界之新趨勢。

Gehrig 謂：『社會政策爲對於經濟狀態及對於國民經濟中所存之社會諸階級相互間關係所有之意識的干涉。』(Begründung des Prinzips der Sozialreform, 1914, S. 16.)

Lore Spindler 謂：『社會政策爲具有公法權力之團體，從全體觀察，應謀勞動階級之利益，於是直接就勞動關係上及與有關係之各方面加以干涉之綜合的方策。』(zur Begriffsbestimmung der Sozialpolitik und Wohlfahrtspflege 1922.)

Georg von Mayr 作廣義的解釋，謂：『社會政策爲社會論之一部門，社會論以社會諸階層之本質，生成，經過，及其相互間之關係爲研究之對象，則社會政策爲保護社會諸階層，尤其是有保護必要之諸階層所施行之公共權力的干涉。』(Begriff und Gliederung der Staatswissenschaften 4 Aufl, 1921, S. 172.)

Francke 亦有廣義的解釋，謂：『社會政策爲在民族諸階層之中，其有受他階層之抑壓而至於貧困者，欲加以保護，改良其生活條件，同時又增進其勞動力，誘導此輩進於高的文化階段，須一方面訴之於公共權力，他方面又訴之於階級組織之自助，因而作成之諸種方策設施之綜合。』(Handbuch der Politik, Bd. I, 1920, S. 29.)

Günther 在社會學大會所提之報告，謂社會政策之概念，有三種形態：

(1) 實際的社會政策 爲在設定的目的之下所行之社會的各種事實，而其目的之明瞭程度，常大小不一。

(2) 技術的社會政策 爲屬於技術方面之社會的方策之總稱。

(3) 理論的社會政策 究其概念，爲得適用於一切社會集團（如工會政黨國家等）之活動之國家的政策。又爲認國家爲社會觀念之最高的或最後的形態所施之國家政策全部。

賦稅須
根據於
社會政
策之理
由

以上列舉各家對社會政策的解釋，現在回歸到本問題之討論。各家對於社會政策之解釋固各有不同，態度亦有所不同，然皆以社會政策爲實現國家之最高的目的，并非限於經濟一方面，而爲維持全社會實質的關係。所謂社會生活的發展，所謂社會政策云者，乃諸般國家政策之綜合，即財政政策賦稅政策，亦從此中發生出來。國家爲社會之最高的形式，其從賦稅以謀取收入，是爲社會政策。賦稅關係於社會全體及社會各階層之福祿，應謀其增加及發展，此項目的之重要性，常駕收入目的而上，則國家於施行賦稅政策之時，更應依此最高的目的。賦稅之作用，爲將私人所有之財富，強制移轉於國家，則在現今個人主義利己主義的社會秩序及自由競爭的經濟生活之事態下所行之財產與所得之不公平的分配，惟有賦稅爲確當的矯正手段。國家不課稅則已，如須課稅，即當含有此最高的目的。若是課稅時專顧收入之增多，以供應經費爲目的，則是國家專顧本身的利益，而不顧社會各階層乃至社會全體的利益，故賦稅當根據於社會政策者，其根本的意

其中含有兩項問題

事實之存在雖不純全，要項趨勢

義俱在此。

於此又有問題，即社會政策之賦稅，在歷史上及現今各國，是否有其存在之事實？又社會政策之賦稅，在理論上是否有實施的可能？兩項問題之討論，是為證明其真實性，否則全部的討論，只成為凌空的議論，不免為主張純財政說者所譏笑。

華根拉對於第一問題之意見，以為在現在經濟生活之中所行之賦稅，全以社會政策為基本目的者，事實上無其事。『吾人所設定之賦稅的基礎概念，固須適應歷史上課稅之事實，并須以之與賦稅各方面的形式，儘能符合，現實概念與理念，須有一致之把握，方為完備妥適。但若以理念不儘與現實概念相符，遂謂為無確實性，此為狹義的解釋，有失正當。』歷觀財政事實之變遷，洞察其中各時代支配觀念之推移，現在之財政生活，確實是在從個人主義之純財政（國民時代 Staatsbürgerliche Periode）的賦稅，漸移入社會階級（Soziale Phase）的賦稅。例如現行賦稅制度之中，有財產所得之重課，勞動所得之輕課，最低生活費之免稅，不勞利得之特別課稅，累進稅之適用之類，雖為國家謀收入之充實，以求能供應經費之支出，全出於純財政的目的，然在今貧富懸殊的經濟生活之中，實具有矯正的作用，就其所能矯正的程度而言，未非無社會政策的意義存在。若欲覓取端為社會政策之目的所施行之賦稅，換言之，國家即令在財政上本無課稅之必要時，亦必因政策而課稅，如此純經濟政策之稅，則在今之政治勢力與經濟組織之下，尚無其事。

至於第二項問題，社會政策的賦稅，是否有實施的可能，上面已經說過，此種賦稅，已在逐漸推進之中，并

有實施之可能

非無實施之可能。從現在各國實情看來，各國有尙無適用之餘地者，有可以適用者，亦有已經施用者。例如我國今日之稅制，賦稅收入尙不足供應經費之支出，遑論社會政策之賦稅。今之英美德法等國之行所得稅遺承稅戰時溢利稅者，其累進稅率最高者達百分之八十，是此項賦稅之可以適用，有確實之佐證。蘇俄於一九一八年十月所行之「百萬革命稅」，凡每年俸給在一千五百盧布以上或現金存款在五千萬盧布以上之成年人，皆爲納稅義務人，徵收官吏，可以任意決定其應納之數，無所限制，是爲已經施用者。至此種賦稅之有無實施的可能，另有其推挽的政治動力存在。在資本主義經濟下之富有階層，咸不願施行，於是百般抵抗，則此種賦稅之實行可能性，全視社會之制伏力與抵抗力二者孰強孰弱。亦有平時有極強之抵抗力，一朝被制伏力所摧折殆盡，由收入的賦稅變而爲社會政策的賦稅者，如俄國之革命是。實施之可能性有不可以常理論者，則其分別有無之際，殊無爭論之理由。

社會主義者所
批評之批

社會政策之賦稅說，其本身在理論上之整飭性與完備性，具如上所說，然外來之攻擊，仍不能免。在資本主義經濟生活之中，純社會政策的賦稅，不僅在事實上無其事，亦且在理論上其矯正社會財產與所得分配不平等之作用，亦僅止於相當的限度，賦稅的手段，并非作澈底的處決。於是從社會主義之立場而施行攻擊者，如 Ritschl 說：『賦稅不得爲拔除資本主義經濟秩序內在的禍根之手段。』無論稅率如何之重，乃至等於富者沒收其私有財富之全部，以之供給與貧者，使貧富均等，然若資本主義之經濟生活任其繼續存在，不久之後，又必發生不平等分配之事態。『若不除去病苦之基原，徒將病徵強制的取卸，此種頭痛醫頭脚痛』

「醫脚之方法終等無用之努力」(Grabbein之批評語)此種社會主義者對於賦稅不滿足的批評吾人自當承認，若是再進一步加以思考，不僅賦稅不能使社會不平等分配，不能作澈底之解決，即廢止資本主義之經濟生活，而代以社會主義之經濟生活，在任何一種主義之經濟生活之下，皆不能無生產，有生產各人即有多寡的殊異，而有分配之不平等。經濟生活不能無生產，有生產即不免於分配之不平等，若是要平等，除非是沒有生產，沒有經濟生活。人類經濟生活不僅欲分配之平等，而且欲生產之增加。以生產之增加而論，資本主義經濟之增加生產的狀態，已有百餘年來之事實，為之證明，至於社會主義經濟之增加生產的狀態，尙待將來證實，在長期間兩者孰大，現時無從比較。以分配而論，在兩種經濟生活之下，只有不平等程度之不同，都不能澈底掃盡，則是以賦稅為矯正的手段，無間於何種經濟組織，同須引用。社會主義對於賦稅表示不滿，而結果下來，其自身亦有引用之必要。明乎此理，可知賦稅所討論者，并非限於某種經濟生活，亦非資本主義經濟生活下所獨有之方策。

總之持社會政策之賦稅說者，是認現行自由主義之經濟生活之存在，同時又憾於社會財富分配之不平等，據華根拉之意見，惟有以收入為目的之賦稅，并以之矯正此種惡弊，是為賦稅之副目的。至於從根本上解決，沒收富人財富之議，華根拉則以為必使社會生產，至於萎縮，為不可用。

第七項 純經濟學理之賦稅說

上述兩項，皆從賦稅之目的，闡明賦稅之本質，德國財政學者，再有從經濟學之概念，以闡明賦稅之本質

論者有
兩派

者，是於賦稅理論之研鑽，別開生面，而另成賦稅理論之體系。此種從經濟學理之認識以說明賦稅之本質者，可分為兩派，其一以賦稅為純經濟的事象，依經濟學理加以分析，而樹立賦稅分配的理論。其二與上相同，以賦稅為純粹的經濟事象，但以賦稅之分配，含有倫理的意義。屬於前派者，有沙格思及格蘭茲爾，屬於後派者有衛慈，及林達爾等。本項專論前說，後說留在下項。

沙格思〔八〕及格蘭茲爾皆認賦稅為純粹的經濟事象，援用價值原理，及限界效用原理，以樹立賦稅分配的原則。兩氏皆以賦稅之分配，若僅比較國民相互間賦稅負擔之輕重，是為義務說，或犧牲說，認為無意義，而應專就國家與國民間之關係，及兩者間效用之均衡上加以考察，以樹立賦稅分配理論之標準。

〔八〕 Emile Sax 著有 *Grundlegung der Theoretischen Staatswirtschaft*, 1887; *Die Progressivsteuer*, *Zeitschrift fuer Volkswirtschaft, Sozialpolitik und Verwaltung*, 1892; *Die Wertungstheorie der Steuer*, *Zeitschrift fuer Volkswirtschaft und Sozialpolitik*, 1924.

沙格思
之證實
論

沙格思在經濟學理之系統上，屬於奧國學派，即限界效用說之論者。其對於賦稅本質之觀察，認為須從經濟學說上之限界原理，作證實的研究。從來論者，皆以賦稅為國家的經濟，國家為國民經濟外之一權力主體，有侵犯社會組織的力量。沙格思依其證實的觀察，與此相反，以國家為自然人集合而成的團體，國家之行動，乃依據於自然大多數之精神的集合關係，與個個人經濟生活之關係；國家與自然人之本質，完全相同。個人經濟與集合經濟之劃分，成個人主義與集合主義之劃分，不過是人類交互依存之經濟關係之兩面，兩項

經濟之行動，同含有利己心與利他心之作用，斯為人類原來之所固有，而形成為社會的根本勢力，以支配人類全部的行爲。利己心與利他心之釀成，蓋由於實際上經濟財之稀少，凡欲取供己用者，於是利己心，欲他人亦得取用者，於是利他心。有時個人之意思及利害關係，不必一致，但集合的感情作用，足以抑止個人之利己心，而維持支配者及被支配者間之平衡狀態，於是凡關於國家行爲，乃作成國家的意思，表示出來。在平常私人經濟效用，因交換行爲而增加，至國家依其強制力所發生之行動，其集合效用必遠為廣大。

社會各階級之活動，亦同受利己心與利他心之支配，一階級每欲以賦稅負擔落于他階級，已階級可以免除，此中乃發生必然的對抗與反動。為矯正此項弊端起見，於是訴之於集合主義，而有公正的賦稅分配，是為經濟上之公正。則賦稅分配云者，乃為律制階級利己心之準則。

一切經濟行爲既係由心理出發，經濟現象之考察，係由價值出發，在私經濟為如此者，在集合經濟亦係如此。財之有價值，以其能達到一定生活之目的，每經過一次移轉，即有移轉後之限界效用。按之此理，則賦稅云者，為欲滿足社會的慾望而發生之財之提供，提供之財，乃有其集合的價值。集合的慾望比之個人的慾望較強，則提供之財以滿足集合的慾望者，即有較大之限界效用，故賦稅為財之移轉而能發生較大之限界效用者。

國家之一切集合的行爲，本來都是由個人出發，賦稅之徵收，亦是從各個經濟者收來，以供集合體消費之用，在各個經濟者看來，賦稅乃為一種費用。各個人所繳納之稅額，在個人慾望滿足之秩序上，位於最後，徵

收之後。是得以滿足較高之慾望。此項被徵收之財之價值，是為費用價值，投於一定目的用之財之價值，是為目的價值，因之得一定理：「目的價值必大於費用價值，若是小於費用價值，則此等經濟事務必須停止。」因之無論在個人經濟，抑在國家經濟，凡財貨因移轉所形成之價值，皆由個人的價值觀念決定，若對於一定單位之財之價值認為太小者，可以移轉之於一定目的處，則其價值必加大。

物質之存在，既有限量，無論在個人觀察，或在團體觀察，對於有限之物質，務求其能發生最大的福祿。在滿足慾望時，依強度之順序，同時對於個人與團體兩方面之慾望，皆須與以合理的滿足，是為「目的圈之均衡的狀態」，使兩般生活領域，得以平準。但此種均衡狀態，實際上不必能完全實現，有時賦稅輕減，得以多滿足個人的慾望，有時賦稅加高，以之滿足集合的慾望。

沙格思理論的特點，即在完全運用經濟學理，不雜入他項因素，一以價值概念為主，而其缺漏，亦從此發生。蓋賦稅事象，常含有政治的倫理的因素於其中，單從經濟學理解釋，只能照見其一面，在利己心之淺見如此發達之社會，欲使各個人度量財富屬於自己有所之效用，與移轉於國家後之效用，比較其大小，可謂難已。但沙格思從限界效用說以解釋賦稅，非不可通，仍有其地位存在。

沙格思排斥義務說，因其非純經濟的，而以賦稅之中心理論為團體員之總合判斷，在實現其生活目的時，使個人主義在集合主義兩般生活領域，達於平衡。所謂團體員之總合判斷，其意義殊不明瞭。據沙格思之解釋，在個人生活目的之中，即存有團體生活或社會生活之目的，有其目的價值存在，於此即有費用價值之

目的圈
之均衡

批評

價值說
不能盡
解釋之
賦稅能

目的圈
的衡說
均的主
觀的想
像

總合判斷，但是個人之參加集合經濟，其行動之目的，既謂其為基於個人之判斷，復謂為其集合員之總合判斷，兩般意義，終欠明瞭。因為各個人性格有不同，財產所有狀況有不同，各個人事情有不同，在此種社會狀況之下，而謂集合的慾望人人都是平等，能實現目的圈之均衡狀態，毋乃不合於理。

格蘭茲爾之賦稅學說，亦係從純經濟理論解釋，^{〔九〕}以私人生活為私人的家計，公共團體之財政為公的家計，是家計為兩者之共同的性質，賦稅在財政上之意義，即為家計之共同負擔，以供應公共團體之慾望。家計與營利買賣不同，在私人經濟，必求費用支付與利益享受兩相對等，而家計係按照共同經濟原則，用之於團體員共認為有用之目的處，必求私人之給與與國家之回報兩者能均衡，是為格蘭茲爾之新等價說（Eine moderne Äquivalenztheorie）。賦稅之目的，并非謀特殊人之特益，乃為謀一般之利益，故其負擔乃依共同社會中各個團員之地位而分配。賦稅既有此偉大的意義，於是在近代各國財政收入之中，漸躋於最重要地位，他種收入，如營利收入政務收入之類，在昔視為重要者，現在皆失其地位，即由於共同經濟之意義之伸張。如此依純經濟之理以解釋賦稅，極為妥當，若是躡入倫理的觀念或政治的觀念，反足以淆惑賦稅之純淨的意義。此等觀念，還是不外乎一國經濟構造之表現，如政黨之賦稅鬭爭，仍然是基於經濟的原因。

在個人之償付與國家之回報，存有價值的關係，惟其價值關係，并非如營利生活上財貨獲取之交換價值，却是以財貨之消費為標準之消費價值。在共同社會之中，人類的慾望已脫去個人行為之範域，而成為社

〔九〕 J. Gruntzel: Grundriss der Finanzwissenschaft, 1920.

會化，但并不失去家計的觀念。其從消費價值以滿足慾望者，實因所得之大小而不同其程度，同樣的消費，又因階級而互異。

賦稅以貨幣繳納，貨幣所表現者為交換價值，但若論各個人所有財貨之分量，則為表示其消費價值。交換價值在市場上決定，只有一價，而消費價值因階級而不同。一貨幣單位在市場上有同一之購買力，然於支付時，富人所認識之消費價值即比貧人為小，兩者區別，至為分明。但是一切國民之正確的相同的慾望，在國家生活之下成爲社會化者，國民給付之價值，其交換價值儘可不同，而消費價值都是相同。蓋國家可視爲安寧秩序之生產者，一切司法軍備之保護，不問個人之貧富而有何殊異。凡此皆爲增進一國之生產力，效用遍於全體，故其消費價值，在人人都是平等。惟國家在增進一般效用之中，各個國民有依其地位享受特殊效用之處，如財產增價稅戰時溢利稅之類，是爲享受特殊效用者之特殊償付。如此從經濟的理論看來，國民之納稅於國家，其根本理論，并非基於市場交換價值之數的計量，却是基於國民總體之消費價值，依據於一般的評價。在納稅人之間不能平等，而在求個人之納稅，應與國家之回報兩者間相等。

格蘭茲爾之賦稅理論，略如上述，茲依其所說，加以批評。

第一 格氏自謂從純經濟理論解釋，不屬他種概念。理論中最重要之點，以賦稅并非各個人間之問題，而爲個人與國家間之問題，以求兩者間之相平衡。其所謂平衡，在經濟的意義，缺乏正確的標準，則所謂平衡云者，仍然是以倫理的理念爲中心，并非純經濟的理論。

但是平
衡無正
確的標
準

消費價值在財政上無實質性

理論不一貫

衛慈對於賦稅之倫理觀

第二 格氏之賦稅分配原理，基於消費價值，國家之行政設施，其消費價值在國家對於國民視為同等，而在國民實因階級而有歧異，其同其異，純出於主觀的見解，缺乏客觀的真實性。

第三 格氏既謂賦稅基於共同經濟之平衡，復謂其基於各個人之特殊效用，理論失其統一。

第八項 純經濟兼倫理學理之賦稅說

上項單從經濟學理解釋賦稅之說，既有不足，於是展開局面，有從經濟學及倫理學兩重學理加以解釋者，屬於此派者，從前有衛慈及衛克色爾，近有林達爾。

衛慈在經濟學說上為奧國學派之宗師。〔一〇〕其經濟學理從慾望滿足之原理出發，以完成其價值說，視為經濟學理之核心，亦且為國家經濟理論之根本原理。從來解釋國家經濟理論之根本原理者，如李士特（F. List）所主張之生產力說之類，皆未能以之闡明國家經濟本質之特殊性。衛慈認為各種經濟，皆可從價值說解釋，在國民經濟，以交換價值為中心，在國家經濟，則以效用價值為中心，本質雖有不同，而理論出為一貫，其學理上組織之綿密，實有過人之處。

【一〇】 Friedrich Freiherrn von Wieser: 著有 *Der Naturliche Wert*, 1889; *Theorie der Gesellschaftlichen Wertschaft*, 1914, 2 aufl., 1924.

衛慈以國民各自提供之貨幣額，是與國家政務對於國民之效用保持均衡的關係，在某均衡點為止，依據經濟的意義，國民各有提供賦稅的義務，但過此以上，即無所謂經濟上之義務，故以貨幣均衡說說明賦稅

分配之原理者，實有一限度存在。例如最低生活費何以應當免稅，貧者何以應當全部完稅，富人何以應當課以急進的累進稅，沙格思謂爲出於利他心，而衛慈則謂其中一部分可依經濟價值論解釋，尙有一部分實出於倫理觀念，所以謀對於國民全體之正義之實現。則衛慈對於賦稅在理論上之觀念，認爲有時是出於倫理的正義，倫理的正義，仍以經濟的價值爲基核，而經濟價值說之適用，其逾量之處，則當訴之於倫理上之正義。何以必須參入倫理上之正義？衛慈以爲在多數人之間，利害關係各不相同，而欲求得一共通的利害尺度，在事實上尙不能發現。此項尺度，既未發現，則滿足國民心理者，惟此正義的感情。此項賦稅公平的原理，乃從社會的本質直接發生出來，國民納稅的義務，亦基於此，若是連此而不承認其存在，則國家團體之社會的特質，亦將泯滅。

衛慈以國家經濟之價值，有其特殊的意義，即其所謂國家經濟價值說（Der Staatswirtschaftliche Wert）。國家經濟的價值之本質，可從國家支用經費及各種設施，分別加以考察。例如公路之類，國家并未徵收費用，是無收益之交換價值。其他近於私經濟之營業，如鐵路郵政之類，徵收費用，是與市場上之交換價值無異。然鐵路郵政有規定差別價格者，對於某種貨物，某個地方，或某一時間，定價較低，此種特殊便宜之給與，是不能依交換價值以相繩。此項無交換價值之一部或全部，乃基於社會評價之理，從「單一經濟」〔二〕看來，凡非基於報償原則之處，是因其有經濟社會之效用價值。此項國家經濟之效用價值，常大於依報償原則之交換價值。國家經濟之效用價值，牽涉的方面甚多，如對於國防，國民經濟，國民健康之類，皆有效用之發生。

故不能援用限界原理之限界效用，加以判斷或度量，若欲加以判斷，除非是從社會利害關係之總體價值上着眼。而總體價值，又係基於經濟主義。

【11】 單一經濟(Die Einfachen Wirtschaft)之說，早於衛慈舊著之中，後增廣說明，成爲新著之第一章，大概意思，爲在社會中生息之人類全體，視爲一體之個人，依合理的功利的判斷與計算，滿足其慾望，在財貨自生產以至消費之過程中，無何障礙，於是自然價值，得以完全實現。

國家經濟的價值明瞭之後，即可以討論賦稅之分配。在財富及所得之分配極平等之國家，賦稅負擔之界限，極易明瞭，國家與國民間有統一的限界效用，則財富存於私人之手，抑須存於國家之手，但看何方有較大之效用。但在現代國家分配不是平等，則決定國民間賦稅負擔之經濟標準，不能覓得，在此種情形之下，賦稅分配之理論，惟有訴之於國家團體生活之正義，其在經濟學理上之解釋，則爲出於主觀價值之觀念。所謂納稅能力，納稅犧牲，所得之大小，所得之原因，個人事情，最低生活費之保證，無一非構成此項主觀價值之形態，使經濟學理上解釋者，益有鞏固之基礎。衛慈秉持此項理論，以批評能力說犧牲說之失當。

衛慈學說，大體如上述，與沙格思同從經濟學理出發。所不同者，沙格思以賦稅爲出自人類之利他心，以滿足集合的慾望，再以目的價值說充實其解釋。衛慈不然，能進一步加以分析，認爲以經濟學理解釋賦稅之處，有一限度，過此限度，實由於倫理的正義觀念。沙格思以利他心爲一種經濟心理，雖有其內容，而無其標準，究不充分。衛慈感於此項缺點，并欲覓出標準，故認爲含有倫理的正義。所謂正義云者，衛慈以爲有其分配的

分配之
正義出
於主觀
價值說

但主觀
價值說
究形空
泛

標準存在，并以單一經濟中之社會均等化之效用價值，作為計算器，以懸想到其所謂國家經濟的價值，是又比沙格思為進步。而其最大之缺點，衛慈沈涵於主觀價值說（其所稱之效用價值，自然價值，總體價值，部分價值皆是），并以之排斥能力說犧牲說，認為失當，遂使其所稱主觀價值，沒有客觀事實之佐證，在主觀價值實現之中，沒有明確的標準，則所謂各種價值云者，毋乃為空中樓閣，且有化為海市蜃樓之虞。平心而論，衛慈在賦稅之主觀價值方面，實為精深的闡述，不失為真知灼見，倘使其承認能力說并能從能力說作精細的解釋，如本書第八節所論，則主觀客觀兩面，珠連璧合，全甌無缺。又其所謂經濟主義作為國家經濟效用價值之核心者，亦為探到要點，惜其從四方八面闡述其單一經濟之形態，究不若「求社會最大效益原則」而以能力說解釋者之為精確著明。

林達爾之賦稅理論〔二〕兼採諸家學說之有妥當性者，自成一理論體系。其主要概念，仍以財政現象俱須從經濟學諸概念闡明，同時又認定單從經濟學理的見解有所不足，尚須加入倫理的判斷。因為個人的主觀價值之判斷，實兼含有經濟與倫理的意義，即經濟之研究者，亦必富有道德的觀念，而後賦稅中之公正見解，方有科學的妥當性。

〔一〕 Erik Lindahl: Die Gerechtigkeit der Besteuer; Eine Analyse der Steuerprinzipien und Grundlage der Grenznutzentheorie, 1919.

公正之
法意

林達爾
學說概

公正的意義，依林達爾之觀察，無論各學者作各種不同的解釋，而其本來的意義，實為法之實現。所謂法

之實現，不儘限於成文法，理想的自然法之實現，亦包括在內。法之觀念，在謀人人權利之調整，要求公正，為時時而有之爭論，所有爭論，皆從要求之權利與倫理觀念相合適之觀點上以謀解決。凡涉及公正問題者，莫非如此，則賦稅之分配，自不能撇除倫理的概念。賦稅之公正，既係從法的感情出發，含有絕對的性質，故在賦稅各項原則之中，當列於第一位，而且是支配其他各項原則，如國民經濟的原則，財政政策的原則之類。賦稅公正之內容，又與國民倫理的法，相與一致。但賦稅為財富之移轉，自私人所有移於公有，此項屬於經濟的法，仍然是從倫理的法見解，就其可能的範圍之內，以繩量財政，而構成賦稅分配理論之基理。國民在經濟方面之爭論，亦必從寓含有倫理觀念之經濟法，始能作成合理的解決。

在賦稅公正分配之問題中，有兩個重要案件，其一為一切不法的私有財產之應歸屬於公家團體，其二為賦稅之負擔，應依經第一法矯正後之財產制度相合適而分配。賦稅之任務，因之可分為社會政策的任務，及純財政的任務。

純財政任務之賦稅，從來有持交換說者，有持利益說者，而林氏以為二者不成為對立的觀念，實可以作成統一的解釋。凡爭論之發生，必係有二種以上之難相調和之倫理觀念，然在交換與利益兩說之中，并無不同之倫理觀念存在，有時依倫理說之解釋，較為妥當，然亦有時依擔稅力原則，在實際上較為方便。用法雖有不同，究係出於統一的原則。林氏依此兩項任務，作成左列表解，以明各種賦稅之體系及其理論。

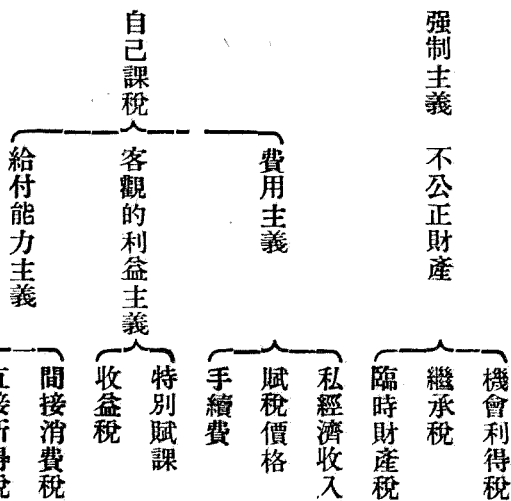
倫理的見解 理論的原則

實際的原則
賦稅權 賦稅義務

賦稅種類

不公正財產制度 沒收主義(又為社會政策主義) 強制主義 不公正財產

公正財產制度 利害關係主義(又為純財政主義)



經濟價值原理

林達爾認為財政學之研究方法，應當根據於經濟價值原理，而且在考察收入時，并須將支出合併討論，而後價值的關係，方得明瞭。財政為公共經濟，產生公共經濟之經濟的動因。與私經濟之動因相同，兩者皆從個人之心理的根本要素發生出來。依此解釋，財政理論之根本的概念有四，即公共財，公共慾望，公共財之價

值，及公共財之價格，茲說明其概略如次：

大凡經濟學上價值之對象，皆爲財，財政爲國家之行爲，則所以滿足此項行爲之慾望，與夫作爲價值之對象者，當亦爲財。惟財政上之財，究僅限於物質財，抑將其他非物質之財，如人之勤勞之類，皆包含於內？從來學者對於此點，各有解釋不同，然終應依國家經費之經濟的性質以爲決。若僅限於物質之財，意義失之過狹，如法律之保護，警察之維持秩序，皆非物質財，然皆爲滿足財政慾望之具，故財政上之所謂財，當爲經濟上之所謂財，包含物質與非物質之財。

公共慾望之解釋，從來有兩種不同之思想，其一以慾望之主體爲超人間之有機體，其二以人類的集合體爲主體。林達爾以爲在經濟學領域之中，不得屢入政治的國民觀念，公共經濟之活動，實基於自然人之意思，以增進個人之福利爲目的，凡作科學的考察者，必須依此方針。就現今之社會狀況看來，舉凡財產狀況利害關係，政治上權力關係之類，在各個人之間，如此其不同，其影響於財政之過程者至大，則從因果關係上看來，其個人相差之處，自係財政之本質中所具有，凡依集合的觀念作考察者，終須有依各個人的觀念作爲考察，以爲補充。明乎此理，即可知財政上之根本的動因，欲加以分析，亦必以個個國民爲財政主體作爲觀察。任何一種慾望，皆發乎享有自然生活之人類之心理，其求得滿足者，亦爲滿足個人之慾望，在此滿足之中，乃有公共慾望之滿足。如觀劇，運動，遊戲之類，皆爲滿個人之慾望，而并滿足公共慾望，同之財政上之慾望，即爲公法團體滿足個人之慾望，而并以滿足公共之慾望。

公共財
之價值

關於解釋公共財之價值，林達爾採用限界效用說，公共財之評價，在性質上固有比私經濟財之評價更為困難，但其理論，并無不同。公共財之限界效用，可從兩種情形認識出來，其一，國家的行為，有增進私經濟財之生產者，其客觀的利益，得以貨幣價值直接計量。其二，國家的行為，使國民有心理之滿足者，個人得從經濟均衡上作貨幣之評價，兩者皆可依評價者之償付能力及其所獲滿足之大小而計量。如此賦稅負擔之理論，俱可依限界效用說樹立起來。

公共財
之價格

公共財之價格，據從前沙格思所說，以人民對國家為交換之兩當事人，而林達爾依上述之思想體系，徹底的從個人主義解釋，以國家之活動，皆出於個人或代表個人利益之政黨，賦稅為個人相互間之孤立的交換現象。林達爾從此立場出發，在說明國家經濟之純經濟的性質時，先提出三個設定：

1 假定在一國之內，凡政權皆平均的分配於國民，無所謂階級的強制支配，公共財政皆由政黨間之自由契約而成立，預算之議定，儼如市場上之議定價格。

2 假定國家經費皆出於賦稅，其他公債本利之償付，出於國有財產收入，或其他私經濟收入。

3 假定滿足公共慾望之順序，業已確定，國家活動，純依此順序。

在此三項假定條件之下，凡公共行為所需之經費，在各納稅人之間，乃有分配負擔的問題發生。通常一國之中，貧富兩階級形成為兩黨，則賦稅分配，一變而為各黨所出之價格之高度的問題。兩黨對於某種國家活動（即公共財之生產）之需要，及其願出之價格（供給之費用）賦稅之負擔，在投票時皆依限界學說之理，

其不能
實現之
理由

兩種賦
稅之意
義

各視其需要之烈度而決定各黨所出的價格。在政權分配不平等之社會，常有一黨壓制他黨之事，於是凡關於本黨所需要之公共財，企圖以低廉的價格獲得。但在政權平等之社會，沒有政權的殊異歸入，從純經濟之限界效用所表示者，各黨對於同一費用，自然是支付同一的價格。惟以各黨在經濟上之需要烈度不同，其供給費用，乃成爲不同的需要曲線，直至兩黨對於公共財達到飽滿點時，始決定交換。此項成立交換之飽滿點，即是國家行爲所能獲得貨幣純利益最大之點。

公共財價格之原理，即賦稅之所由決定，在上述各項假定之下，乃能實現出來。但現在財政之實際情形，因爲政治上有優越勢力之階級，常對於他階級加以挾持或壓制，而無政治勢力者，多係愚昧無知之徒，只好忍受。以此種種原因，賦稅負擔之分配，乃不能依純經濟的自由而決定。

賦稅之分配，既不能依純經濟之理而決定，於是林達爾乃回轉來，提倡賦稅之兩大任務。

在社會政策的賦稅，其根本的思想，與華根拉相同，認爲是不正當的私有財產之沒收，并非由國民之任意負擔。及至經濟上不公正的情形矯正之後，有了公正的財產制度，方能行公正的賦稅分配。因此主張對於財產之構成移轉與所有三方面課稅，如實質的財產稅，遺承稅，財產增價稅之類。

在純財政的賦稅，林達爾以爲是根據於利益主義的原理，而以能力主義爲方法。賦稅分配之最高的原理，爲國民對於國家行爲是否有何利益存在，依倫理上所視之利益而分配。因爲賦稅負擔人皆須容認道德的原則，對於國家行爲，作定評價，而後依此評價，承受賦稅。準此原理，於是在形式上各個人其依能力爲比例

三個分
配主義

而課稅。能力說并非一獨立的賦稅原理，僅為利益主義之實行上之一個方法。

國家行為費用之負擔，是為賦稅分配之根本原理，而實際上費用之分配，又依三個不同的情形，而有三個主義如次：

1 費用主義 依費用為標準而分配負擔，如官業之提供物品或勤勞，由國民償付價格及各種手續費之類。

2 客觀的利益主義 為公共財對於各個經濟主體給與物質的利益，或使其私有財產增加。其費用依公共財對於各個經濟主體所給與之限界生產力為準而分配。換言之，國家政務的效果，有其客觀的利益，於是依其大小而賦稅，因之有收益稅特別賦課之類。

3 償付能力及平等犧牲主義 本來能力說據林達爾之解釋，以為是空的觀念。必須有平等犧牲，以充實其內容，而後為有意義。在一社會之中，人人有同樣之生活，各人雖有主觀價值之不同，但因在生活上有一致之經驗，遂有一致之價值觀念。如此主觀的現象，化而為客觀的認識，於是能力說始為有意義之賦稅原則。依照此理，乃用各種客觀的標準，以測定能力，如依各人消費的事情，職業之區別，家庭人數，最低生活費免除之類。

林達爾之賦稅學理，具如上所說，在近代財政學著作中，要為極鴻偉者。其鴻偉之處，在能採集從前各家之主要學理，如純經濟學理之效用價值，倫理之公正觀念，社會政策與純財政的任務，利益說，能力說，平等犧

個人主義之主觀不見極

私經濟與公共財不同

兩項任務不能

性說之類，融會貫通之，復加以剖解，完成一整飭的賦稅理論體系。其徵引他人之處，并未失去原來的真意，讀其書者，可以對於他家學說，得一了解，其批評他家學理之處，亦極中肯綮。惟在林達爾所完成之理論體系之中，尚有檢討之點：

第一 林達爾之根本概念，以賦稅根據於個人主義出發而計量，非吾人所敢贊同。人類是在社會中生活，單獨的個人，決不能構創任何正當的意識，非待與他人接觸，沒有社會事象之知覺，則所謂主觀的個人利益之大小云者，蓋一虛構之辭。林達爾謂主觀的見解，憑經驗化為客觀的事實，客觀的事實，俱由主觀的見解產生出來，殊不知主觀既不能作成正當的見解，又豈能作為評議賦稅之根本概念。假使主觀有正當的見解，則人類不當有損人利己之行爲，而國家徵稅，亦無須用何強制。若承認林達爾所示之主觀的正當見解之存在，除非是先用正當的客觀事實之存在。

第二 財政之公共生活，根本與私經濟生活不同，在私經濟生活，各憑個人之能力與勢力以擴充其領域，因之各人生活有不同的形態。在公共生活發達之社會，常有限制私經濟活動之必要，并使其化為公經濟生活。兩種生活領域，固不必鑿柄之不相容，要不免有衝突之處。自公共汽車電車通行之後，人力車夫之生活，即蒙受影響，此其明證，其他限制私人特殊生活之處，更不待言，兩種生活本質既不同，安能以營利心之私經濟生活原理，用以解釋有強制性之公共財政。

第三 林達爾分別賦稅之兩項任務，并謂非俟至社會政策的賦稅施行，社會財產有平等分配之後，

分別先

將無由實現公正的純財政賦稅，如此分別，似比華根拉較為精細。按之此理，則公平的賦稅負擔之分配，現在無從實現，非待至林氏所提三個假設完成之後，不能實現出來。林達爾一方面認賦稅之分配應依純經濟之理，基於富者貧者各別的估計，既承認財產不平等分配為私經濟學理之出發，他方面又復謂須待至不公正之財產分配矯正之後，則其所作純經濟之賦稅理論，毋乃亦為不公正之分配理論。豈知賦稅之公平的分配，時時都有此要求，不能待至公平的財產分配實現之後。明乎此理，則林達爾之分別兩項任務，并厘定其順序，以代替華根拉之兩項目的，不免為畫蛇添足之論。

利益說
之
不
確
實

第四 林達爾左袒利益說而黜能力說，就其假設而論，亦不正確。林氏以為利益主義將實現於公平財產分配之社會秩序，殊不知在此種社會秩序之下，公共生活必極發達，國家將以官產官業為主要收入，個人憑勞力以獲取生活資料，人丁稅消費稅皆可為公平的賦稅，不必有個人能力的度量，更無須作個人利益的較量。個人利益較量之心理，即是造成財產不公平分配之根原，若以利益說為正確，則財產不公平分配之事態，亦不失為正當。在財產不公平分配之事態一日存在，即有撇開利益的計量（其實個人利益之計量極不正確）而有從能力以較量負稅力之必要。

能力說
之
理
由

能力說之正當，非僅因其合乎實用，實因其為個人在公共生活中之勤勞、財產及所得之正確的度量器，并符合於倫理上之意義，個人憑其能力以奉公共社會之意。

總觀林達爾所述從經濟的倫理的理論出發，并會集諸家學說，以求其中可以妥協之點，是其優長之處。

惟從個人主義出發，昧於公共財政之本質，則所成全部理論，猶如高樓建於沙盤之上，一旦倒塌，所賸者僅材料而已。

第九項 全般主義之賦稅說

自史攀創全般主義之說，在德國發生極偉大的勢力，如近來國社黨努力於澄清民族血統，以統一民族之意識與思想之各種舉動，安德勒闡述其義，以賦稅為實現全般主義之最有效的手段。

全般主義
樹念

全般主義之概念，據史攀所述，(一)(二)(三)以人類自始即為精神的動物，過精神生活，一人與他人日常有交會作用，於是發生各方面的意識，而成為社會的意識。社會意識，極為完整，是為總體。單獨的個人，純是機械的存在。無所謂意識，亦無生氣，個人之能有生氣，有理性，有教化者，無一非從此完整之總體（即社會）之泉源發生出來。吾人若欲對於人類作何研究，皆當從總體出發，是曰全般主義。個人主義之研究，全從個人出發者，其根本觀念已誤，則任何解釋，皆成妄誕。

[111] Othmar Spann: Der Wahre Staat, Vorlesungen über Abbruch und Neubau der Gesellschaft, 1923.

History of Economics, (English translation) 1930.

全般主義之目的，在維持全體之存在，故在政治上之原則，為分配的正義，使人人得所應有。至在各方面的見解，從此項基本原理出發者，有其一貫的精神，有神權的國家，為有機體的國家，為保守主義，為民族的理念，為連帶協合，為保護政策，為社會改良，為土地改革，乃至為重商主義者。至社會主義，只是凌亂不澈底的主

張。社會主義者攻擊個人主義的經濟欲達到各個人間財富分配之平等，仍然是不脫個人主義的觀念。而純
全般主義者主張漸進的平等。

安德勒
之稅制

安德勒根據此項概念，以國家之課稅，為實現全般主義之社會秩序。課稅時對於有正當活動之資本認
為應與以擁護，惟對於非生產之資本課稅，將此項資源，移於缺乏資本之經濟部門，是即化低位資本為高位
資本。依個人納稅能力為標準所課之所得稅，因其係從個人主義出發，而且在課稅技術上，個人所得之查定，
極為困難，從來皆以數量為尺度，而不知所得有品質優劣之別，因加以排斥。國家課稅之對象，應為客觀的事
物，依其適合於社會全般的社會政策之目的與否以為決。因之最良的賦稅，當為極綿密的收益稅制。其所定
課稅原則，為在同一資本額之生產者，設定其預想的收益等差。各業收益有不同的差率，以金融業為最大，商
工農業以次減少。在同種生產者，其使用資本之數額若是增加，則其預想的收益額亦必累進的增加，可課以
比例稅。〔一四〕

【一四】 W. Andrae: Bausteine einer Universalistischen Steuerlehre, 1927. Grundlegung einer neuen
Staatswirtschaftslehre, 1930.

史攀從人類生存之理，及從前最樸質純潔之思想家如 Adam Müller, Fichte, Franz von Baader,

Heinrich von Thünen 等所解釋者，發為全般主義，實為見本探原之說，不因近代物質文明發達而有所矇
蔽。戰後德國受經濟政治的壓迫，國民意志不免頹廢，史攀之學說，以團結民族意識共謀社會生活之發展立

全般主
義之正
當性

論，讀其書者，莫不憤興。方今德國國家社會黨之政綱，一部分即建築於此項學說之基礎上，而國社黨之成功，亦得於此項學說宣傳之力，而發為實際上之行動。其勢力之偉大，比之一七七六年亞丹斯密之國富論，有過無不及。一九三三年後，受自由主義經濟支配之國，如英美法日等國，除對抗蘇俄之共產主義之外，又復對抗國社黨之全般主義。國社黨為鞏固戰線集中國民意識起見，至排斥其他非我族類之思想，目為邪說妄誕，非根本消滅之不可。近來中外喧騰，以國社黨之排斥猶太人及猶太思想家之任何學說，為狹義的民族國家觀，而不知猶太人之遭排斥者，即因為猶太人從無國家民族之觀念，只知要個人之自由，此種思想，牢不可破，其與全般主義，勢同冰炭之不相容。其他無文化之民族，猶可強其同化，而此敵對文化之民族，不能同化者，勢非排斥不行。

安德勒
之誤解

至安德勒從全般主義所解釋之賦稅，在原則上使低位之資本化為高位之資本，洵為確當之論，但以所得稅為純基於個人主義之納稅能力之稅制，是其誤解。納稅能力之說，并非以個人為計算能力之基本，亦猶史攀所說，單獨的個人，不發生任何有意識的作用，更無所謂能力之較量。實則納稅能力之說，亦可謂為從社會全般之理出發之觀察。社會財富分配之不平，為社會中昭著的事實，以致大多數人們，不得其應有的生活，則全般主義對於此種事態，在政策上亦應加以矯正，以符史攀所說：『維持全體之存在，實現分配的正義，使人人得所應有』之旨。安德勒之解釋，偏於功利主義，而忽視史攀之人本的倫理的社會。安德勒所擬之綿密的營業稅制，縱布洛伊亞極力稱許，〔一五〕終不脫功利主義之思想，而不知所得稅乃基於社會分配之理

論，其重要性在營業稅之性能之上。假使單課營業稅，則有財產與所得者不投之於營業，而存於銀行，坐領利息，是無法課稅。

【14】Karl Brauer 著 *Weg und Ziele der Finanzwissenschaft, Gedanken zu einer neuen Staatswirtschaftslehre, Finanzarchiv*, 1930. 批評安德勒之說，但對於營業稅一項贊成。

第十項 社會總制之賦稅說

社會總制說

以上既述明各家學說，并加以批評，本項還是回到本書之中心理論，即社會總制之說。國家之共同生活，是歷史的產物，沒有何人可以離開而能生存者。國家之存在，雖為事實，但其活動，乃基於人類之合作的意識作用。共同生活之存在，而又能維持久遠，必竟是由於人類合作的意識，時時企求公平的生活之實現。自從經濟發達以後，不公平的事態，無論在一國之內，或在國際之間，愈形嚴重，但人類企求公平之念，亦隨同俱進，合作的意識，并未息滅，良心仍是存在。國家之法律，政治制度，財政的設施等等，皆在企求公平的共同生活之實現，則國家課稅之制，亦具有同樣的要求。

根據人類之互助意識

以實現公平的生活

不公平的生活，不僅足以長亂，亦且不是維持共同生活之本意。人類生活之無保障，與財富分配之不平，等，為實現公平生活之根本的障礙。然所謂公平云者，雖不乏事實之證明，惟以各個人所處地位及經濟狀況不同，則各個之主觀見解即有歧異，因之欲實現有秩序有紀律之共同生活，必須從社會全體總籌，而制為確定的原則。賦稅在此項最高的意義之下，自無從計量對於各個人的利益，惟計量全體的利益之大小，以決定

人民當
忍受犧

國家當
謀最小
的犧牲

稅制。經費之支出，爲給與全體人民生活的保障，賦稅之徵收，亦所以變革不公平的分配，是經費與賦稅同爲謀公平生活之實現。

賦稅既不在使與各個人之利益相對待，而成爲人民在一方面的犧牲，人民爲共謀公平生活之實現，自當忍受。以平常國家課稅之實情而論，賦稅決定之後，人民惟有依法繳納而忍受。惟國家對於人民之犧牲，務求全體的犧牲量愈小愈好，各個人蒙受犧牲後之財富分配，當愈公平爲愈好，是爲課稅時所企求的原則。

要人民全體因課稅所蒙受的犧牲愈小，於是賦稅當就人民負稅的能力而加以度量。凡所得甚多者，則其限界效用甚小，對於限界效用較小的部分徵收，則全體犧牲卽爲甚小。凡人民在保持生活及增進生產力之限度內所需費用，若是被稅，卽成爲人民所不可忍受之犧牲，凡在此限度以外課稅，人民皆有可以犧牲之處。人民在安甯的共同生活之中，所有財富，皆可用之於增加生產力，不過生產力之大小，有所不同。凡個人有財富甚多者，其限界效用并不若何增加，反而是因財富之加多而效用減少，故一人握有多量的財富，就社會全體看來，直爲最不經濟之事。賦稅中所應討論者，當首爲負稅能力的尺度。在一定限度以上之能力所有者，國家本可徵收其超過部分之全部，然爲維持社會生產力不致頓歸萎廢起見，又不能不就各個犧牲者相互間的關係而課以稅，所以又須作稅率的考察。下節討論賦稅之分配，卽係按照本項的意義。

第八節 賦稅負擔之分配

第五第六兩節，討論了賦稅之負擔與轉嫁，及其經濟上之影響，知道各種賦稅，視其性質及課稅的情形如何，各有其最後的歸宿與影響。賦稅總是由人民負擔，國家應如何將各種賦稅的負擔，分配到各階層人民，然後才合乎正義，本節的討論，是為答覆這個問題。

公平當
考量各
個人之
生活

假使社會財富分配很平等，國家在職分上所需一切經費，要國民各個人攤認同等的數額，則公平的負擔，不難達到。但是現在社會財富分配不是平等，若令人人負擔同等數額之賦稅，富人以其所有財富之一小部分納稅，而窮民或且超過他們所有之財富以納稅，其結果不僅不公平，而且在事實上亦難於辦到，即或勉強辦到，而弊害甚大。因為各個人的生活情形，各有不同，財富的性質亦有所不同，於是賦稅負擔的分配，要考量這些情形。

課稅應
當公平

國家課稅，不是僅以收入充實足夠維持政府之存在為滿足，尚須考量各個負稅人之一定的負擔，就社會全體看來，是否公平，符合社會總制的正義。國家徵收一定數額之稅收，分配負擔於負稅人者，常因分配不同而有公平或不公平之別。收入充實與負擔公平兩個目的，在課稅時本是一致，在財政有秩序之國，不患收入之不充實，但患賦稅之不公平。

公平之
觀念難
明

從來所謂公平與不公平，是出於倫理的觀念。然倫理觀念，多沿自習慣，凡成為習慣者，大家以此相安，不發生疑問。有時雖明知其發生壞的結果，或有違背正義之理，亦以只有用這種習慣，以彌縫社會之不破裂。又倫理的觀念，多含有宣傳的作用，如經有勢力之宣傳，說是合乎正義，則大家受其引誘，安心承受。人類生活，幾

無一不與經濟福祿有關係。現在經濟學理發達，足以證明如何方合乎社會的正義。從前不正確的概念，漸為社會所培棄。即在賦稅之分配，如何方為公平，學者討論，各有其主觀的見解，作各種各樣的解釋。例如上節所述，有從個人觀察以利益或保護為根據者，有從國家觀察以義務或掠奪為根據者，凡此主觀的解釋，幾無法作進一步的追求。賦稅分配如何方為正義，惟有借用經濟學上的原理，作科學的考證。當此倫理觀念蛻變之中，舊的觀念未湔除，含有真理的公平觀念如何樹立，是為現代社會整個的問題。

以言經濟生活的公平，則牽涉之範圍很廣，不獨限於賦稅負擔之公平，其他法律之全部，如民法中物權法，債權法，繼承法等之規定，及社會政治上之各種設施，都是現代經濟生活之根本規律，左右經濟生活是否公平之勢力甚大。我們在此討論賦稅，只限於賦稅負擔在今社會財富分配不平等的事態下，如何方合乎公平。要證明負擔在經濟事實上之如何方為公平，當從各個人負稅力及其因負稅所蒙受之犧牲，作反覆之考察。

第一項 賦稅分配之原則

我們考量賦稅負擔之分配，是否公平，須從人民因負稅所蒙受之犧牲來度量。什麼叫做犧牲，我們首當解釋明確。就經濟的意義解釋，是一個人或社會全體，以其所有財富，在未被稅時得着之滿足與被稅後從其剩下的財富得着之純滿足之差量，是為犧牲。(一) 人民得着之滿足，是其享受的福祿，福祿有物質上的福祿與精神上的福祿之不同，有物質上的福祿者，可以因物質上的福祿而影響於精神上的福祿。譬如有充裕的

衣食住者，其精神上的滿足，亦必增高。反之課稅之後，負稅人因物質享受之減少，即不免減損其精神上的福祿。精神上福祿之減損，因各個人生活狀況而有所不同，其減損程度，惟有從各個人生活狀況作各別的考察。所以我們考較犧牲之大小，只能從個人的財富來考較，至於精神上的犧牲，我們無法較量。(二)

【1】 Pigou: Public Finance 88 頁。

【二】 精神上的犧牲與物質上的犧牲兩者不是一致的，富人精神上的痛苦亦有比窮人為大者。

犧牲可以從兩方面考察，其一為社會全體所蒙受之犧牲，其二為人民個別的犧牲。國家課稅，可以有各種不同的稅制，在各種不同的稅制之下，徵收的數額可以相同，然人民的犧牲，不是因納稅總數相同而相同，却是因稅制不同，而犧牲的情形乃大有差異。譬如國家要謀得一萬萬元收入，若是因消費稅去徵收，則全國的人民都須納稅，最窮階層的人民，亦免不掉，犧牲自然是很大。若是用所得稅徵收，凡所得在一定數額以上的人們，方有被稅的資格，巨額所得者之負擔賦稅，其真實負擔當比窮民為小，犧牲亦必較小。所以稅制大有酌量的餘地，務求個別犧牲在相互間的關係是極公平，總集的犧牲是最小，於是總名之曰最小犧牲原則。

人民因負稅所蒙受的犧牲，就其相互間的關係考察，如何才能謂為公平，穆勒有一段解釋。他說：『倘若某人的負擔比他應當負擔的部分為輕，則別人所受的損失，必大於這部分，一人負擔的輕減，如果旁的事實不管，他得着的好處之大，並不及對於他人增重負擔壓力的壞處。』(三) 一個人應負之稅，若是納稅人運用任何勢力，或是國家稅法上沒有課他應當負擔的稅，而有免除其一部分負擔者，勢必使別人承受此項負擔。一

犧牲不
公平之
弊

個人與
社會的
犧牲要
小

犧牲類

平等犧牲原則

部分人負擔輕減而另一部分負擔增多是之謂不公平。不僅是不公平而且少負稅者其所受的便利究小而多受負擔者，所受壞的影響反大。因此要使全國人民所負之稅，達到公平，各個人之負擔不要比他人爲多，亦不可比他人爲少。

【III】 J. S. Mill: Principles of Political Economy 804 頁

要使各個負稅人相互間的關係成爲公平，從前許多學者，各提出不同的見解，有以平等犧牲爲最公平者，有以比例犧牲爲公平者，有以最小犧牲爲公平者，還有以任意犧牲爲公平者。各家解釋，各有不同，到底那一種犧牲才算公平，各種犧牲的意義如何，以下且逐層解釋，以求結論。

第一 平等犧牲原則 (Equal Sacrifice) 據道爾頓的解釋，是「賦稅之貨幣負擔，分配於各人者，使各人的真實直接負擔皆相等。」四主張平等犧牲原則爲最公平者，爲斯其威格，他以為「無論現存的財富分配是否公平，而一般人民應受平等的犧牲，平等的負擔，是最經濟的適合。若是欲以賦稅爲糾正所得的不平等，則未免溢出政府所應干涉的範圍之外。凡是平等所得原則的施行，即有減少資本聚積的危險，驅逐本國資本於國外。再有更危險者，國家干涉之引用，可以無所止境，其結果鮮不流爲恣暴。富人負擔若須兩倍於窮民，又何嘗不可三倍四倍的加增？國家欲以合法的行動，以糾正因自由所造成分配之不平，只可採用他法，不當以施行不平等之財政負擔爲手段。」五斯氏這種觀念，亦有其依據，以爲任何法律，應當對於任何人都是平等，沒有對於某階級或某特殊人而有何差別，所以賦稅亦應平等犧牲，才是公平。斯氏所論，未嘗無理，但是

人們的生活情形不相同，對於生活情形不相同的人們，而令其均等犧牲，則各個人的犧牲，何能謂為公平。固然法律待人，無論關於生命或財產之規定，都是平等，但是各個人的生命，只有一條，而所有財產，各有不同的數量，在平等的法律待遇之下，而各人從財產所獲得的滿足，是各不平等。在不平等的滿足，而令其有平等的犧牲，自然這個原則的犧牲，不能謂為公平。

【四】Dalton 前書九〇頁。

【五】Sidgwick: Principles of Political Economy P.562-

比例犧牲原則

第二 比例犧牲原則(Proportional Sacrifice)道爾頓釋為「各個被稅人的直接真實負擔，依各人從其所得得來的經濟福祿相比例。」照這樣的解釋，經濟福祿大者，真實負擔應較重，經濟福祿少者，真實負擔應輕減，各納稅人因負擔所蒙受的犧牲，是與各納稅人的所得，維持一定的比率。

之解釋

比例犧牲原則之意義，導源於亞丹斯密所提之公平原則。從前說過，亞丹斯密第一個賦稅原則，是「一個國家的各個人民，為維持政府，應當依照各個人的能力為比例來捐助。」後來穆勒加以修正，謂「所得甚少的人們，要與所得甚多的人們同比例的捐助，自然他們的負擔是特重，所以他認為這個原則的適用，應當把生活必需費除外，凡所得在生活必需費以內者，不可加以任何負擔，所得在這個數額以上者，適用差別率稅，(Graduated Tax)於是所得多者多納，少者少納。」生活必需費之除外，邊沁早已作此主張，此種公平的辦法，已為一般思想家共認為必要，在今各國所得稅制中，已見諸實行。至於在生活必需費以上的所得，他的意見

比例犧牲原則之適用，較爲公平。穆勒所持理由，認爲「賦稅誠哉是減少財富不平等分配的有效工具，但不願謹慎致富者吃虧，而浪費者得利。如果對於巨額所得者課取比率較重之稅，則爲使產業與經濟增重稅的負擔，對於工作勤謹儲蓄較多的人們，比之他人，加以一種懲罰。若欲謀公共的好處，而欲限制財富之聚積，施之於坐享所得則可，若施之於勤勞所得則不可。最公平賢明的立法，應含有維護勤勉所得者之意，無庸施以針貶。有許多人，曾有很大的努力，或歸於失敗，而努力不大者，或反而成功，集有財富，兩者相比，并非原於才能智力，有何度越，無亦機會各有所不同。賢明的政府，以其能力之所能及，而欲見之於立法設施者，端在減少機會之不平等，若以人民以其勤勞，得來財富，而有何度越，加以特重之稅，謂爲干犯，毋乃太不公平。」〔六〕

【六】 R. J. S. Mill: Principles of Political Economy 808 頁。

穆勒的賦稅觀念，總括之有三層：(1) 爲生活費之除外，(2) 爲分別勤勞所得與坐享所得之不同，(3) 爲比例課稅，賦稅中須寓含這三層意義，始合乎公平的原則。我們討論穆勒主張之比例犧牲原則，是與其所主張之第(1) 第(2) 兩層相連。他從人類生活與努力上着想，故應有生活費之除外與比例課稅，但是如何能合而實現他的公平觀念，似未能判斷明晰。所得來源，應當分別待遇，才爲公平，固不待言。但是勤勞所得雖從努力得來，也有數額的限度，超過這個限度的所得部分，大都爲財產的坐享所得。而穆勒以爲對於巨額所得課特重之稅之後，將沮害所得者之努力，是對於所得者所加的不當的懲罰，究之實情，殊非如此。巨額所得，超過一定數之後，所得者之更加努力，以謀所得之更能增多者，大都以其成功爲一種榮譽，并非有非得不可

不能斷
爲公平

之心，此項超額所得之發生，殊難判斷其是否由於努力之增加。即或由於增加的努力，而國家特課重稅，亦為納稅人的一種榮譽，足以表現他有致富的能力。現在國家課稅，并無懲罰之意，對於巨額所得不課以重稅，亦不見得會因此增加其經濟的努力，所以對於巨額所得課差別率稅，對於納稅人并沒有何等違背公平之處。因之穆勒引證的公平根據，以解釋比例犧牲原則者，只是他的意見，并不能謂為公平。

任意犧牲原則

第三 任意犧牲原則 (The Principle of 'Leave Them as You find Them') 這項原則之公平觀念，以為各人負擔賦稅之後，各人所得不平等的程度，仍應保持原狀，相互間的不平等，沒有增多，亦沒有減少。〔七〕這種公平觀念，以為各個人原來的生活情形是如何，便是如何，賦稅不可加以變更。各個人的財產所得之分配狀況，在原定的狀態之下，大家都以保持這樣的形態為相安，若是課稅因而使分配的形態有何變更，也引起社會中人們不平的憤慨。

〔七〕道爾頓前書90頁。

之解釋

馬考洛克雖認為賦稅上并無具備的原則，但是他的解釋，頗與這項原則相近似。他以為「最好的賦稅制度，不是照各個人的所有比例的課稅，而在如何最容易徵收，最容易徵收的，同時即為公共的利益。」這種意見，是從亞丹斯密的便利原則發生出來，不要使納稅人感受麻煩，或引起不愉快的感覺，自然人民不會說是不公平。而且財政當局要免除輿論的攻擊與厭嫌，最應注意到人民納稅的方便，就其便於徵收者課稅，收入又可充實。如果說是某稅要加重某部分人或某階層人的負擔，要他們犧牲，一定會引起這部分人發出不

平的聲浪。所以稅制，談不到如何能公平，因為人類沒有真正的公平意見，惟在力求不公平的聲浪之不發生。【八】馬氏的意見，真可謂看破普通納稅人及財政當局之心理。平常納稅人只計較自己比他人所納之稅為多之不公平，財政當局之制定稅制，亦以能夠消除這種不平的心理，敷衍局面，為理財的上策。

【九】參見 Bastable: Public Finance 386 頁。

McCulloch: Taxation and Funding System 19 頁。

無所謂
公平

這項原則，我們分析起來，含有幾層意義。第一，但求沒有不公平，而不在積極的求公平。第二，惟有任意的納稅，才會沒有不公平。第三，國家課稅仍應維持原來的分配狀況，則不會有不公平。這三層意義，都不充分。因為第一，有了公平，才會消除人民不公平的見解。人民納稅，總是不願意，倘使國家不舉出一個所謂公平的標準，曉諭人民，納稅人無論是多納或少納，總是以為不公平，欲免除人民不公平的聲浪，惟有積極伸張公平的道理。第二，人民財富所得的分配，欲永久保持原有的狀態，直為不可能。賦稅常使分配發生變動，人民個人的經濟活動，亦不斷的發生變動。個人經濟的變動，常有一部分為經濟浪費，而賦稅所引起的變動，亦可以發生生產的效果。若以賦稅所變更的分配為不公平，則個人的原因所發生之變動，亦不能謂為公平。所以任意犧牲原則不是公平的原則。

最小犧牲
原則之解釋

第四 最小犧牲原則 (Minimum Sacrifice, Least Aggregate Sacrifice) 道爾頓從社會全體解釋，

是「使直接的貨幣負擔，落於納稅人全體者，在全體所受的直接真實負擔要最小。」【九】皮果復從個人解釋，

謂：『最小犧牲原則的實現，是賦稅的分配，要使納稅款項的限界效用，在各個納稅人都是均等。倘若某甲納稅的最後的一個銅元的效用，比某乙納稅的最後的一個銅元的效用爲小，則把某乙所納的稅，改加在某甲的肩上，自然會減少犧牲。故賦稅的分配，欲使其符合最小總集犧牲原則，必須是使社會全體所蒙受的限界犧牲，都是均等。』均等限界犧牲的制度之完全實現，必爲削減在最小所得數以上的所得，而使課稅之後，人人都有均等的所得。假使政府所需歲入的總數，不必吸收最小所得數之上的全部餘數，政府亦應依其需要，先課收最高的所得部分，次則依次課收中級所得的高出部分，同時對於小額所得者，還須給與補足，使全體趨於嚴格的平等。就各個人相互關係說，必須是實現均等的限界犧牲，才爲公平，就社會全體說，賦稅之吸收社會各個人所得的總數，犧牲極小，才爲經濟。〔10〕

〔9〕 Dalton 前書 90 頁

〔10〕 Pigou: Public Finance 75, 76 頁

本來穆勒也曾說過，賦稅在全體必須是最小犧牲，但以當時尙未發明限界效用的原理，遂發生誤解，以爲全體所受的負擔，若是均等，才爲最小犧牲。他以爲均等的比例犧牲，是全體總集的最小犧牲，而不知兩者絕然不同。均等的比例犧牲，各個人所犧牲的部分數額，雖依一定的比率，其效用併不均等，在所得甚多者，其效用小，而在所得少者，其效用大。在各個不平等的所得，其限界效用亦不平等。若令其比例的納稅，則是有許多大的小的犧牲，總集起來，決不是最小的犧牲。

總集的最小犧牲，乃是比較各個人的所得，就所得的高度，依次削減，使各個人負稅後存餘的部分，都有均等的效用，則所犧牲者才為最小。社會財富分配於全體人民者若是平等，總集起來，是發生最大的效用。反之賦稅若能促進分配的平等，則社會所受的犧牲是最小。例如甲有十萬元，乙有一萬元，丙有一千元，丁有一百元，若依比例課稅，是甲納一萬元，乙納一千元，丙納一百元，丁無稅，合計為一萬一千一百元的收入。在這樣的稅制之下，是丙的真實負擔比乙為重，乙的真實負擔比甲為重。倘照最小犧牲原則課稅，使甲再多負一千一百元之稅，甲因此所蒙受的犧牲，必比乙丙兩人的犧牲為小。故欲求全體所受犧牲為最小，當就全體人民所得中高出的部分課稅，才為正當。

這四項原則，比較起來，我們認為最小犧牲原則，較有充分的理由，合乎經濟公平之意義。經濟上的解釋，誠如上段所說，已很明白，以下再從國家與社會方面來解釋，也有比較充分的理由。

先就國家來說，財政上課稅的原則，與政治上的原則是一致。政治上的原則，為國家的各種制度與設施，都須力求增進全體人民之最大幸福為依歸，不可以某部分人，或某階層人的利益之重要，駕於他階層人民的利益。賦稅上適用這個原則，遂成為力求減少全體人民的不幸福，而有最小犧牲的原則。國家課稅，可以引用各種不同的課稅法，但須比較各種不同的稅法，選擇一種稅法，使全體人民因負稅所蒙受的犧牲要是最小者去施行。

政府是國家的總制機關，其總制權由全體人民所授與，當授命之時，即已吩咐代為全體人民謀公共的

最小犧牲原則
是與全體
治上最大
幸願一原
致則相原

國家的
統制權

是從全
民發生
之謀全
公平

幸福。國家若是行使這種總制權，則法律的制定，政治的設施，稅法的規定，都應以增進全體人民的共同利益為其一致的目的。政治上之目的既係一致，客觀的事實又只有一個，自不應認某階級或某部分人的利益特別重要，加以保護。從來歷史上的革命與政爭，都是某部分人或某階層人要想取得優越的權利和利益，於是引起他部分人民或他階層起來對抗。政爭不已的結果，一部分人享有特權，大部分人蒙受犧牲，或竟至無以生存，這個國家全部的元氣損傷，外國的壓迫襲來，必無以維持國家的存在，危險莫大。國家的建設，社會秩序的維持，不是或一部分人可以負得起這種重責，必須全國人民拿出全部的力量，共同努力去經營。在共同努力時，還須力求效能之精進，不要落於他國之後。若是擁護某一部人的利益，必使這個國家，陷于破裂。

最小犧牲原則是以國家為出發點，打破階級別的利益，而完成全體的利益。倘使國家的制度設施，處處都遵守這個原則，則全國人民都齊心協力為國家效力，都準備以生活必需費以上的所得，供國家建設之用途，人人的生活都在平等的界綫上，則這個國家的基礎，才會鞏固，容易進步。

再就社會來觀察，最小犧牲原則，是社會最公平的原則。公平的觀念，不當以個人為本位，而應以社會全體為本位，不當從個人較量一個人的犧牲總數比他人為多，而應以各個人的犧牲能力為標準。人民在社會應使其有生活，凡所得在維持生活（及其生活上的負擔）範圍以內的部分，是絕無犧牲的能力，免予課稅，方為公平。勤勞所得在一定數額以下者，課以較輕的稅，是不僅用以勉勵他們努力，也是勤勞者在生活上有此必要。至所得在此數額以上者，在所得人有犧牲的能力，若不加以緊急的限制，往往巨額所得者，藉用其經濟

社會的實
現在謀
全體有
平等的小
生最原是
與性相一
數則

爲一切成
爲虛妄
公平均
爲濟不

本項由
原則來

上的勢力在社會上造成各種罪惡危及他人的生活若不課以重稅是不僅不公平而且社會上各種不公平的事情都從此中發生出來，社會不公平的惡根都伏於此。因爲少數人佔有社會中大部分財富，而大多數人即不免因此失掉生活的資料。富人欲發揮其淫豪的生活，於是以其金錢役使不得正當生活的人們的生命勞力，以供其淫豪的用途，滿足其淫豪的慾望，凡屬這種行爲，都成爲社會的浪費，與社會的不道德。若就社會與人的關係上說，是爲社會之不公平。一定數額以上的所得者，本有十足的犧牲能力，若爲其留有多餘，是不啻給予在社會中作惡的機會。本來欲免除社會罪惡的發生，以教育法律及行政設施的力量爲大，而經濟上的限制，也不失爲曲突徙薪的措施。故保持各人的生活所得，而且限制各人所得在此限度，是爲樹立健全而又公平的社會的基礎。

國家的經濟制度與法律的規定，都應當基於這種原理。所可怪者，各國的憲法民法，莫不對於人民的自由平等，從各方面加以保護，而於經濟上的平等，獨付之缺如。人民無經濟上的平等，則生命的安全與生活上的自由，終無緣澈底實現。法律保障人民的生命財產的安全，從各方面加以規定，只有有產者方能運用這些力量，有財產愈多者，其運用的力量益大，則所以保障財產者，是無異於在社會放火，而欲不火延昆岡，玉石俱焚，不可得也。

第二項 稅率

上項對於原則的討論，既已得着一個結論。本項且討論賦稅制度須引用某種稅率，方能使最小犧牲原

討論稅率
以所得統
為基本

則實現出來。稅率有幾種，各種稅率的施行，到底引導到實現某種犧牲原則，是為本項所欲討論。

我們較量稅率輕重的關係，只有以所得為基本，人民納稅，都是以其所得移轉於國家。有時負稅人之納稅，不是以他的勞力所得或財產所得來償付，而係以出賣財產或從他人借款來償付，但是出賣財產，即是他的所得，向人借款，必須以其將來的所得來償還，是借款納稅，不過是以將來的所得變做現在的所得。個人所得價值的大小，既因為這些關係而常有變動，而且從所得的購買力以謀取的經濟福祿，因市場上價格時有變動，又復無定。我們只好將這些關係和變動，認為是包含在「所得」之中，拿這個包含各種意義的所得，作為討論賦稅分配的真實負擔的基本。

我們拿所得作為度量負擔的基本，因為：第一、一切經濟力，無論是勞力或財產，都可以化為所得；第二、所得可以貨幣數額來計算，從貨幣數額方可以度量負擔的輕重關係；第三、真實負擔本應從經濟的福祿及不滿足的犧牲來度量，然經濟的福祿，常為精神上的作用所左右，亦有變動，這些關係，亦作為可以包含在「所得」之中。以所得為基本來討論負擔，雖然不能說是徹底，要徹底研究，是屬於經濟學理的範圍，我們為討論的便宜計，為計較犧牲的能力計，只有以所得為起點。但是要知道「所得」之中所包含的各種各層關係，我們是存而不論。

稅率種
各類人
的負擔

賦稅制度分配於各個人的負擔，就各個人的所得與犧牲的關係上說，可以有各種不同的率稅，有比例率稅，累退率稅，累進率稅，限進率稅四種。比例率稅(Proportional Taxation)為規定單一的百分率，依照負

依所得
來觀察
各種稅
率

賦稅制
度的全
體係由
各種稅
率不同
的賦稅
組成

稅人的所得數額爲比例而課稅。累進率稅(Progressive Taxation)爲依負稅人的所得數額之多寡而課以不同的稅率，所得愈多者，稅率愈加重，所得愈少者，稅率愈輕小。累退率稅(Regressive Taxation)與上相反，稅率有輕重之不同，有所得愈多者，稅率反輕減，所得愈少者，稅率反愈重。英國有名爲差率稅者(Graduated Taxation)即稅率不成爲一定的比例，或爲累進率稅，或爲累退率稅，稅率的輕重，成爲波動，在各級所得數額之間，有的較輕，有的較重。限進率稅(Degressive Taxation)爲所得在一定數額以下者無稅，或其稅率遞減，而在一定數額以上者，則課以比例率稅或累進率稅。差率稅既可以是累進率，又可以是累退率，是可以分在這兩種稅裏討論。限進率稅若就其全部的關係上說，亦可以說是累進率稅的一種，不過其累進的程度到一定數額爲止罷了。

我們討論的犧牲原則，係就賦稅制度的全部而言，說在某種稅制之下，總集起來，是屬於某項犧牲原則。但是一國的賦稅制度，不是單一稅制，而是複稅制，就各種稅品稅源以課稅。例如一國同時常施行貨物稅，所得稅，遺承稅，交易稅之類，由許多性質不同的賦稅，來完成一國的賦稅制度。在各種賦稅裏，有便於行累進稅或累退稅者，如所得稅，遺承稅，土地稅之類，有只便於引用比例率徵稅者，譬如貨物稅，是每件貨物課稅幾何，或行從量稅，或行從價稅，而不能對於商品依其數量的多寡來行累進稅或累退稅。但從負稅人來觀察，貨物有許多種類，有幾種貨物之稅很輕，有幾種貨物之稅很重，假使窮人只消費輕稅的貨物，而富人消費重稅的貨物，則富者負稅比窮人爲重。又消費數量亦與有關係，多消費者則負稅較重，少消費者則負稅可減輕。故貨

物儘管是課比例率稅，而各個消費人因使用的消費品之數額與種類，各不相同，以各個人的負擔與其所得來較量，決不是比例的，有時成爲累進率稅，而成爲累退率稅者究多。

所以在一國賦稅制度之中，可以有幾種稅用比例率，有幾種稅用累退率，有幾種稅用累進率，又有幾種稅是採用混合率，即在稅率表上，有規定某一段是累退率，某一段是累進率，某一段是比例率。累進累退率又有各種程度之不同，有的進退很快，有的進退很慢。比例率定爲百分之幾，亦有輕重的分別。稅率的差度，因此可以有無數輕重不同的程度。

上述四種犧牲原則，究竟賦稅制度的全體，各應當施行那一種稅制，才能符合各種原則的意義，或至少不致逾越各個原則的意義之外，我們現在要加以論證。

假定負稅人的所得與經濟福祿是一致，（其實兩者不必一致，經濟學理上已有詳述，）按照限界效用的原理，所得愈多，則其限界效用愈低減，所得增加愈快，則其限界效用之低減亦愈快，是所得的數額很多者，其限界效用小，所得數額小者，其限界效用很大。在平等犧牲原則，必須用累進率稅，方可確實的達到。在比例的犧牲原則，必須用急進的累進率稅，始能達到。若在最小犧牲原則，則須對於標準數額以上的所得，用突進的累進率稅，而對於標準數額以下的所得，不要課稅。其中理由，可以簡單的用圖來證明。

平等犧牲——以 OX 爲所得， OY 爲效用程度，以 YD 爲效用遞減線，照平等犧牲原則的意義，是各個負稅人犧牲的效用如 $T'T'$ 的面積相等，則 $M'X'$ 必須短於 $M'X'$ ， $M'X'$ 必須短於 MX ，即 OX 的稅，必多於 O'

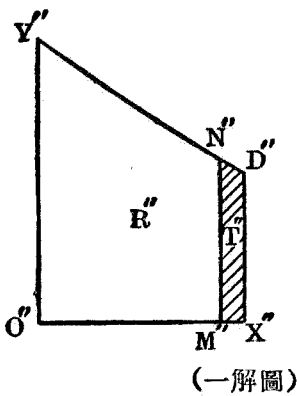
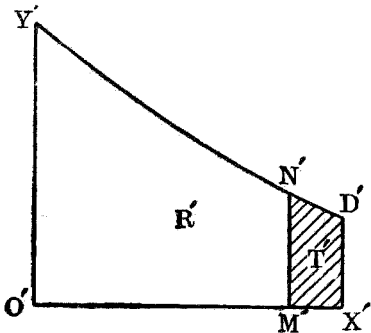
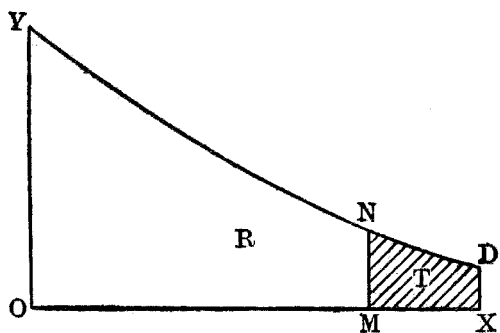
各種
原則
現都
用須
率累
進稅

各項
原則
現都
用須
率累
進稅
證明

X'O'X'的稅必多於O'X''而成爲累進稅了。(圖解一)

照比例犧牲的意義，以R爲OX的總效用，而成爲 $\frac{T}{R} = \frac{T'}{R'} = \frac{T''}{R''} = \dots$ ，各落於M, M', M''點上，是MX長於M'X', M'X'長於M''X''，故形成爲急進的累

進率稅。(解圖二)



(一解圖)

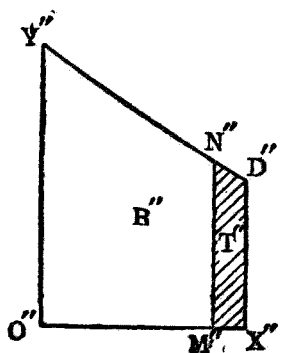
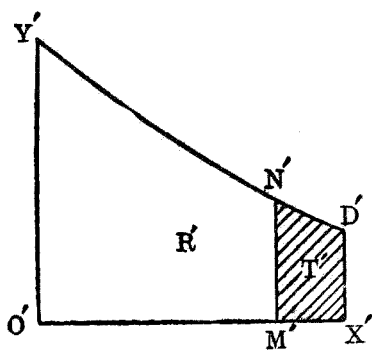
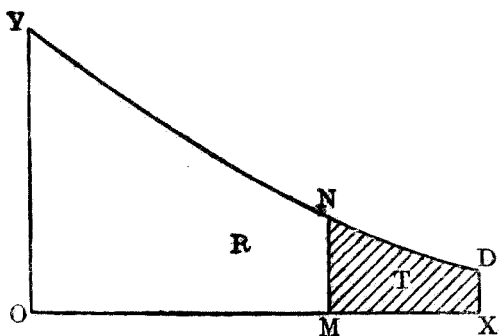
若在最小犧牲的意義，以OM爲一定數額的標準所得，以維持生活費用，在OM以外的所得，如MX, M'X', M''X''皆可課取，故形成爲突進的累進率稅，使 $MN = M'N' = M''N'' = \dots$ 。(圖解三)

在平等犧牲原則與比例犧牲原則之賦稅制度，嚴格的說來，社會各個人民，都須納稅，即所得極少在生活費用點以下的人民，也得納稅。窮到討米的乞丐，照這兩原則(Edgeworth)因一般解釋者常有實同名異之處，稱之爲Like Sacrifice)的意義，亦須納稅，犧牲他們的經濟福祿，否則惟有停止人的生活，再也榨不出

錢來，國家對於這般窮人，刮之無皮，吃之無血，才會幸免！至若在最小犧牲原則之下，所得增加，其限界效用遞減愈

快，累進率必須快步的累進，不然則平等犧牲與比例犧牲兩個原則，都會

打破不符。這樣證明起來，可知累進率稅在這三種原則裏，都為必不可少，只



(二解圖)

有在累進的速度上以分別是平等，是比例，是最小犧牲罷了。

我們再轉來，拿三種不同的稅率，來衡量這幾種犧牲原則，看看生出些怎樣的結果。

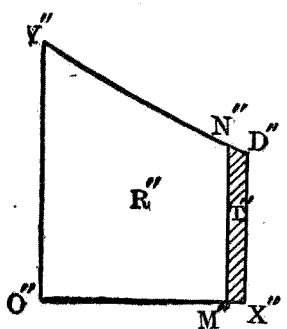
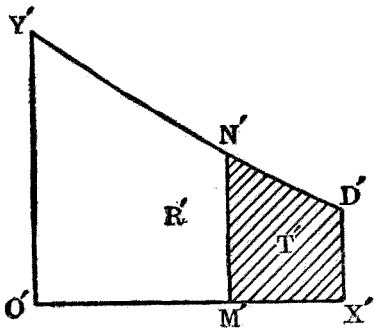
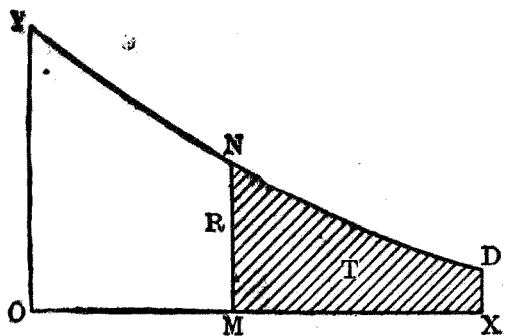
比例率稅用在平等犧牲原則裏，只要所得的效用遞減很慢，還可以勉強達到這個原則。如果要比例率稅達到比例犧牲的原則，勢必要所得增加而效用不要遞減，無論所得數額的多多少少，效用都是相同。但

比例率稅不能達到任何原則

是這樣的事情，絕對沒有。所以要用比例率稅達到比例犧牲，是做不到。如果要以比例率稅達到最小犧牲原

則，更是南轅北轍。縱令所得增加，而其限界效用不變，人人無論所得數額有多少之不等，效用總是平等的，則納稅人之總犧牲，變成爲依照稅收總

數爲比例，負擔之分配，亦不會有輕重之不同，所以這種推論，亦只能成爲比



(三解圖)

例犧牲，隔最小犧牲還是很遠。

用累退率稅達到平等犧牲原則，除非是所得的限界效用遞減非常之慢，或是不變，有時慢減與不變還不夠數，恐怕只有在所得增加其效用亦遞增之情形下，才會實現。若用累退率稅達到比例犧牲原則，除非是所得增加而其限界效用亦增加很快，才能達到。如果要以累退率稅達到最小犧牲原則，更是要所得增加而

累退率
稅更不
能達到
則任何
原到

其限界效用遞增更快，才能夠達到。假使效用真能這樣的違背道理而遞增，結果下來，必成爲在某標準數額以上之所得，其效用加大可以不納稅，而在標準數額以下的所得，因爲所得減少，其效用隨也同減少，反應當叫他們來犧牲來納稅了。

從上面之論證，用比例率稅來達到平等犧牲原則，已經是很牽強若要達到比例犧牲原則，或最小犧牲原則，直爲絕對的不可能。累退率稅對於三種原則，任何一種都不能達到，而且他的結果，是與原則背道而馳，要使所得愈少的人們納稅愈多，所得在標準數額以上者，倒可免稅了。這兩種稅率，都不適用於任何原則，剩下的只有累進率稅了。所以我們認定累進率稅是最合理的稅制。

至於任意犧牲原則，以爲所得的不平等，不必用賦稅之手段來糾正，亦不必再對於所得不平等的程度，有所增加或低減。如果要保持分配不平等之原態，亦應計算各個人不平等的所得之限界效用，在納稅前是如何，在納稅後是否沒有增沒有減才對。主張這種原則的人，謂比例率稅可以達到，全然是句籠統未加思索的說話。須知所得數額的增減，其限界效用之遞減與遞增，發生的差別很大，結果仍然非用累進率稅不能維持原來之分配狀態。

第三項 比例稅

最初一般討論賦稅的學者，一方面要覓出賦稅的根據，同時又解釋稅率應當如何，才爲公平。大多數的人們，都是主張比例稅，所下解釋，或是從利益說，或是從交換說，亦有從能力說而主張比例稅者。至於累進稅，

任何原則皆非
則累進不
用累進不
可率稅不

即在任
意犧牲
原則之
下亦非
用累進
可率稅
不

則以爲是漫無標準，純由立法者放恣武斷，有違公平。從最初討論賦稅的霍布士，直到近代的巴士特布爾，到十九世紀末爲止，幾於大多數思想家，都是憧憬在比例稅裏。比例稅之主張在賦稅史上，直到上世紀之末，執思想上之牛耳者，互數百年，至今各國大多數種類的賦稅，仍不能不採用此項稅率。本項說明各思想家的論點，以見這種稅制勢力之大，蓋由於從前一般思想家之贊同。

從利益說而主張比例者稅甚多。霍布士謂課稅的原則，應當公平，所謂公平云者，當爲課徵的負擔與享受的利益兩者間的公平，故課稅當從所受保護得着的利益爲比例。利益的度量，不是財產，亦不是所得，却是以個人支出的利益爲比例，從各個消費品課稅，消費品數量既略相等，賦稅的負擔乃爲平等。後來的思想家，大都踏襲這種解釋，所不同者，如佩梯主張以享受爲比例，〔一〕樊邦謂以收入爲比例，〔二〕格雷謂以純生產爲比例，〔三〕秀士提謂以財產爲比例。〔四〕

〔一〕 William Petty: *A Treatise of Taxes and Distribution*. ch. XV.

〔二〕 Vauban: *Everyone pays Taxes Proportionally to his Revenue*.

〔三〕 Quesney: *proportional to net Produce*.

〔四〕 Justi: *Proportional to Property*.

蒲魯東是社會主義者，亦極力主張比例稅。從前法國人多持保險說，而蒲魯東則持交換說。他以為「近代立法者對於財庫所表現的思想，有一種傾向，即公共費用的負擔，須依市民的能力爲比例來分配。這種思

想及其表現的目的，皆極正當。賦稅以比例主義為原則，在理論上及法律上的真理，皆無可非難之處。』他知道比例主義的賦稅，實際上是窮民負稅多於富人，但他以為這種事實，『不能歸責於財政，而應當歸責於社會中財產分配之不平等。產業無限的分化，產業上的競爭，價值之容易移動，以及造此等關係的自由，遂使社會中各種費用，國家僅能以消費的單一形式來徵課，人民都不免納稅，蓋經濟上必然的結果。』(一五)他以為累進稅若是累進很慢，其性質與比例稅無異，窮民仍然是納較多的稅，若是累進加快，將一定數額以上的全部，提供國庫，則社會必陷入無秩序，是與社會制度相矛盾。所以他批評累進稅是『純粹的虛偽，是怯弱可恥的勾當，是欺惑，是自殺，是沒收，是玄妙，是財政玩物，是無束縛，是無限制的放恣武斷，是蠢而無用的騙子。』他認定一切賦稅的負擔，都是轉嫁於消費者，累進稅不過是一個騙術。他指摘累進稅的虛偽，是他所著的一經濟矛盾 (Systeme des Contradictions Economiques 1845) 一書之第一篇。蒲魯東主張比例稅如此之力，但是到後來他又主張一般累進稅，並且在書上又贊成對於共同繼承稅房屋稅印花稅用累進稅。社會主義者的感情，本來容易衝動，每論到好壞，務必說到淋漓痛快，不暇加以深思，前後的矛盾，自然是難免。

[一五] Proudhon: Theorie de l'impôt, p. 201, p. 207.

在一般主張比例稅的思想家之中，相信最篤者，要推樓洛哀·伯里攸。伯里攸的態度，與蒲魯東相同，同探認交換說，而否認保險說。以為國家的職分，不是對於人民課徵平等的犧牲，而為從各個人民收回勤勞費用的價格，使各人所繳的部分，恰等於國家為他所享受的事務償付債務本息的部分。他以為市民依其所得

爲比例而參與政府的利益。故納稅應依其能力或所得爲比例而支付。此項原則，極爲確實，而且在事實上已經成爲慣習，無所爭論。徵稅時都是依照這個慣習，也極容易徵收。在此原則之下，可以保證市民免除任何壓制，故當視爲唯一的標識。其他在比例稅以外的賦稅，都是放恣武斷的不合理。〔一六〕照這段說話，他是從利益說極力主張比例稅。至於國家課徵稅額的多寡，他又從交換說下解釋，以爲國家的職分，不是對於人民課徵平等的犧牲，而爲從各市民收回勤勞費用的價格，使各市民所繳納的部分，恰等於國家爲各市民享受勤勞的部分償付債務之本息額。〔一七〕往往有名爲累進稅者，而伯里攸認爲這種稅，仍然是以各市民的所得爲比例，究其實質，還是比例稅，并不是累進稅。所以比例稅還是理想上的良稅。

〔一六〕 Leroy-Beaulieu: *Traité de la Science des Finances*, p. 176.

〔一七〕 Leroy-Beaulieu: *Traité de la Science des Finances*, p. 146.

保險說

從保險說而主張比例稅之最早者爲梯耶，前曾說過。後來英國馬考洛克主張比例稅，又引申其義，謂「各個人民應當依照各個人在社會中的危險，繳納供應，是爲最明哲的法則。」對於所得課稅而欲成爲公平的稅，除非是課稅後仍恢復各個人間原來的關係狀態，只有比例稅才能達到這個目的。『對於所得課稅的其他方法，都不應該。差率稅原則的採用，是爲最壞的方策，在放棄這個至要的原則，不從各個人的所得或財產依照一定比例課稅時，是無異航海而無指南針，必會陷入絕大的不公平。』〔一八〕馬考洛克自以爲比例稅含有至理，最公平而又合乎實際，而不知陷入層層的錯誤。其他主張保險說的著者還多，大都認定私人

應依保險品之價值而繳納比例的費用，人民的享受，以為是由於國家保險而來，自然亦應為比例稅。

[18] McCulloch: *Treatise of Taxation*, p. 17, p. 143.

能力說

從能力說以考量稅制，稅率應高於比例為必然的推論，但最初的思想家，沒有看清此點。因之從能力說而主張比例稅者，可以分為兩種，其一為主張以比例稅為度者，其二為主張高於比例稅者。

主張以比例為課稅標準者，大都目擊當時賦稅壓迫窮民太重，富民有納稅的能力，而稅的負擔反輕減，故主張課稅應依能力為標準而行比例稅，至少要使窮民負擔與富民維持一定的比例。最初博丹（Bodin）對於國家財政的主張，認為應當自行設法維持，如有向人民課稅之必要時，應當嚴守正義。最正義的賦稅，是依照各家的能力而分配。所謂能力，即為各家的財產及生活資料。英國謝芮丹認為「一般人民無論是最窮的，或是最富的，都是同樣的關係公共安全，故應照各個人的財富或享受的利益，依同等的比例負擔費用。」

[19] Thomas Sheridan: *A Discourse on the Rise of Parliament.....of Taxes, and of the Interest of England in reference, to France*. 1677.

從能力說而主張高於比例稅者，則為亞丹斯密。他在賦稅四大原則中，主張「一國人民供應政府，應當極力依照各個人的能力為比例來繳納。換言之，即依照各個人立在國家保護之下而享得的收入為比例。到後面他又說：『富人繳納公共費用，不僅依其收入為比例，而且應當有點重於比例，不為無理。』」這幾句

亞丹斯
密之高
於比例

說話就後人所分的類別，顯出幾種各不相同的意思。既以能力為比例，又以保護的利益為比例，既說應照比例，又說富人當重於比例，遂使後人從兩處捉摸他的本意。據我判斷下來，亞丹斯密是贊成能力說與高於比例的比例。他認定前人所說受國家保護利益一層，不能拋棄，但以消費，抑以財產，抑以收入為比例，俱不愜意，以這幾樣為比例，都不能盡公平之道，不公平的地方，霍布士等已作批評，亞丹斯密類集各家的思想，故提出以能力為比例。又嫌以能力為比例，尚難有不公平的情形，故於前面鄭重的說要極力依照比例，後面復說「有點要重於比例。」他對於前人見解既不同意，而他自己又只能提「能力」和「有點要重於比例」兩層意思留下來，未能進一步加以說明。亞丹斯密有許多地方的見解，都是如此，不僅關於賦稅一端，足見他思想的精密。後來的論者，硬把亞丹斯密列入比例稅或利益說的主張者，完全是由於紹承他的學說的人們，如沈尼阿、馬考洛克等之未能作繼續的闡述，遂以為在他以後的人們，還沒有這種見解，則亞丹斯密自無此項見解。而不知道亞丹斯密會熟讀前人學說，即認為不滿，後來英國人所主張的差率稅，即是導源於亞丹斯密「有點要重於比例稅」的意義。

[110] Adam Smith: *Wealth of Nations*, Vol. II p. 310, p. 327.

惟有德國的郝克(Hock)獨對於各種稅加以分析，而發現各有不同的性質，於是主張用不同的稅法。第一，各個人在國家生活享受生命的保護，并取得公共團體的福利，這種利益，人人都是相同，無從計算其數量，因之人人納稅應當一律相等。第二，人民在國內之有所有或領受，由於他們的財產或所得，享受國家的保護，

郝克之
分別課
稅說

這些利益，可以財產所得來度量，因之應有比例的財產或所得稅。第三，人民若是向國家特別有所請求，應當繳付特殊事務的費用，這類的賦稅，應照費用。郝克這樣的分別，自比前人進步，但是他所分別的三種稅理，還是離不開利益說。

另據支眼而主張比例稅者，則有巴里幽。巴氏反對交換說，以為不足；反對平等犧牲說，以為不妥當；而有推論到引用累進稅的危險，累進稅是社會主義削平社會的辦法；復反對社會份益說，以為必發生最妄誕的事實結果，與最驚異的不人道。所以他的結論，要將社會份益說與平等犧牲說合併攏來，兩個原則綜合的實現，即是純粹的比例稅。〔二〕

〔一〕 *Parieu: Traité des Impôts, 1866. Seligman* 列之於能力說實誤，見 *Seligman, Progressive Taxation, p. 231*

兩氏意見，歸納起來，可分為三點。第一，斷定比例的平等是正義的。第二，賦稅為對於國家勤勞的報償，個人所受的利益，係依所得與財產之多寡為比例。第三，比例稅為排斥政府之放恣專斷，防止沒收財產，保證市民的自由。

巴士特
布爾之
顧慮說

巴里幽
之綜合
說

巴士特布爾則以為用最小犧牲代替平等犧牲的原則，勢必引用突進的累進率稅，而近於社會主義的不等。這個原則的實現，未免是臆想，在實現時，不能不對於生產之維持，加以深切的考慮。〔三〕他以為累進率稅的目的，可以用他種稅制來達到，可以免除累進稅的弊端，又可收簡單便利的效果，如重課富人消費的奢侈稅，財產移轉稅，遺產稅之類。巴氏論賦稅的分配，多批評前人的主張，對於最小犧牲原則及累進率稅，多

不滿之辭，而擁護比例率稅之意，處處流露，蓋猶受其前輩的暗示，未能將當時既經發明的限界效用學理，用之於賦稅的分配。其所受的困惑，誠恐累進率稅之施行，有害於生產之發達，而不知生產之發達，不是專靠少數富裕階級的人們，却是靠國民全體。國家若欲徵收一定數額之稅收，在比例率稅，各個小額所得者同不免於犧牲，這種犧牲之大，其沮害國民的生產力，比之最小犧牲原則專對巨額所得課累進稅者，實不可以道里計。

[111] Bastable: Public Finance. p. 307.

第四項 累進稅

累進稅思想，起源甚早，不在比例稅之後，但直入本世紀時，始一致認為應有之稅率。從前幾若以比例稅為正宗者，至是以累進稅代替其地位。從來主張累進稅者，各作不同的解釋與根據，本節第二項從各種犧牲原則，證明累進稅為唯一的合理的稅制，極為明瞭，但一般學者的解釋，亦多有相與發明之處，有說明之必要。塞利格滿著有累進稅專書，極為精詳，但討論累進稅最明徹的理論，多在塞氏書成之後，本項所述，不以塞氏所述者為限。

第一目 累進稅之理解

第一 節制巨富之累進稅說

主張此說者，以累進稅為節制特權的地主與資本家等巨富最有效的方法。在十六世紀中葉，意大利學

者 Guicciardini 即曾發表意見，主張施行急進的累進稅，方能實現正義與平等；大家都是隸屬於國家的人，彼此之間，應當平等，惟有急進累進稅，能夠使大家都降減到同樣的經濟平準線上。至於緩進的累進稅，沒有限制富人的效力。中世紀之社會主義者，亦作同樣的主張。法國革命時代，此種思想，更爲發達，山岳黨 (Jacobins) 極力主張用累進稅法，將全國人民各人所有的財富降減到四千五百利弗，而羅伯泊爾復主張須降減到三千利弗，爲最高限度。塞利格滿稱這一派爲社會主義者之累進稅說。

第二 社會政策的累進稅說

主張此說者，以累進稅爲實施社會政策必備的稅制。闡發這一方面的義理最詳者，當推德國華根拉。他以比例稅是純財政目的之徵稅方法，累進稅是爲社會政策的目的之課稅方法。國家之賦稅，不當僅以謀收入充分爲足，必須更進一步，限制私有財產，以達到社會財富平等的分配。近代文化，各處都有一種極顯明的趨勢，從舊日的純財政時期，進到社會政治思想的時期。社會政治的政策，是從倫理的觀念發生出來，極爲正確，要實現這種政策，只有引用累進稅，國家才算能盡其職責。其實累進稅不必依社會政策之解釋，即就財政學理本身立論，亦有充分之理由。

第三 資本家的累進稅說

意大利經濟學者洛里亞，以累進稅是資本家最巧妙的經濟自衛法。〔三三〕依其解釋，累進稅不是根據於倫理，也不是國民全體共同出資的理論，在任何國家與任何時代，賦稅負擔之分配，落於某一階級，或國家

課取某種物品稅都是依照一時代一國的經濟狀況而決定。現在的經濟制度，是資本主義稅制內容之決定。也是由於資本主義的關係。現在握政權的人們，大都是資本家，他們之贊成累進稅，因為國家經費增加到某程度時，資本家自以課累進稅，由他們自己負稅，較爲有利。若是用比例稅，他們的負擔固可減輕，然小資本家負擔加重之後，利潤減少，則此輩爲逃避賦稅，得從事於投機事業，勢必引起恐慌，結果下來，大資本家不免於蒙受更大的影響，故累進稅之目的，當緩和和小資本家之負擔，維持經濟秩序，作平順的活動，是於大資本家有利。累進稅既係從大資本家之利益出發，其適用乃有一定的限度，即在減少小資本家之利益，尙不致使他們去作投機營業。所以累進稅之作用，決不是資本之沒收。洛氏從事實上考察，以累進稅之施行，必是得着掌握政權的資本家之同意，而資本家之願意承受，必因其與本身有利益。而且現在各國施行累進稅者，大都累進很緩和，足資證明。但此種因照事實而求解釋，殊不知事實不能作爲價值之判斷，故不能認爲含有充分的學理。

[1111] Achille Loria: *The Economic Foundation of Society*, part III.

(四)補
償說

第四 補償說

補償說有二，一爲一般補償說，二爲特別補償說。解釋一般補償說者，爲美國渥遜(F. A. Walker)以爲各人財富分配之不平，一由於國家未能完盡責任，保護人民，以免除暴力與欺壓所致，一由於國家缺乏理想，未能樹立各種合理的制度。例如商業，關稅，金融，戰爭之類，皆足以造成財富分配之不平，假使大家完全沒有

自利心，設立一分配計劃，只有引用累進稅法，是累進稅爲一般不平等之補償。特別補償說，謂有幾種賦稅，如消費之類，都是累退稅。累進稅之施行，卽所以補足累退稅之失。凡法律習慣上所釀成負擔之不平衡，必須有累進稅與以糾正。累進稅本身，無何缺點，惟稅率只可進到相當的程度，過度則努力於財富取得的人們，將減損其願望。作此項解釋者，爲瑞士的女著作家 C. A. Royer 及 Courcelles Seneuil。但此種解釋，并非從累進稅本身說明理由，只是說明有此目的而已。

第五 限界慾望說

以經濟學理上之限界學說，論證累進稅之根據者，有各種不同的解釋，大別之爲二種。其一爲限界慾望說，就賦稅對於慾望滿足之影響立論。其二爲限界效用說，根據於限界效用立論。

限界慾望說之論者，有不滿足慾望與滿足慾望之別。

(甲) 不滿足慾望說 以各人繳納賦稅之後，慾望不得滿足。各人慾望有種種之不同，各種不同之慾望，又有強弱之殊。因之各人不得滿足之慾望有各種程度之不同。如人對於生活必需品，有絕對的最強的慾望，其次有樂享的慾望，又其次有奢侈的慾望。在此三類慾望之中，由最強降減至於最弱者，有無數不同的程度。凡人求滿足其慾望時，從強者漸及於弱者，所得因納稅減少時，不免犧牲其慾望，由最弱者漸次輪到最強者，若因納稅而至強的慾望不得滿足，是其人感受很大的犧牲。故課稅當以其所得經課稅之後，尚有存餘幾何，可以滿足其人之慾望到某程度，作爲計量各人犧牲之標準。是所得愈多者，當課以重稅，所得少者，課以較

輕之稅，累進稅之適用，即由於此。持此說者有孟德斯鳩(Montesquien)、格拉斯林(Graslin)、瑞依(J. B. Say)、腦依滿(Neumann)、孔恩(Cohn)等。

(乙) 滿足慾望說 與前相反，不是用不得滿足的強度以測量因納稅所蒙受的犧牲，而以納稅之後，各人所有餘存，尚可滿足慾望之程度究如何，因以測量犧牲之大小。例如甲有一千元所得，乙有一萬元所得，各人納稅四分之一之後，甲存七百五十元，乙存七千五百元，是甲限制其慾望滿足之程度，較乙為高，因之甲之限界慾望之強度，較乙為大。凡因納稅減少所得發生之影響，在國民相互之間，不可彼此有何差異，各人犧牲必須平等，自平等犧牲考察各人應有之負擔，是當課累進稅。

這兩種解釋，前者注意到不得滿足的慾望，後者則注重於其可滿足之慾望，實為同一學說之表裏二面。

第六 限界效用說

以經濟學理上之限界效用學理，論證累進稅之根據。此項學理，為一般經濟人對於經濟財貨之認識而成之通則。雖各人因情事之不同而有所變動，但支配吾人對於財貨之考慮，以左右吾人行為者，仍不能離去此項原則。故從限界效用原理以解釋累進稅之根據，不僅為執簡以馭繁，且為覓取真理之核心。本書衡量各種學說，又復從各方面加以考察，卒於第二項中決定採用限界效用說以為累進率之根據者，其理由全在此。

限界效用說，創自耶方斯(W. S. Jevons)，同時闡述此項學理者，有哥森(H. H. Gossen)、曼格(Karl

Menger)、瓦拉斯(L. Walras)，後來威克斯提德(P. H. Wicksteed)、威克(Von Wieser)、博克(Bokm-

(一六) 限界效用說

Bawark) 克拉克(Clark) 菲秀(Fisher) 卡花(Carver) 等各有詳細的闡發。以限界效用說解釋累進稅者，則謂人類慾望之滿足，因財貨有效用之存在，有滿足慾望之力。財貨之價值，是人對於財貨之限界效用之認識。限界效用云者，即最後一個單位財貨之存在，可以滿足人之慾望到若何程度。慾望從極強降減到極弱，是即認識財貨之限界效用之漸次低減。在所得甚多者，有滿足其極弱的慾望之機會。在比例稅制之下，大所得僅蒙受很小的犧牲，若要各人都均等的犧牲，即是各人在納稅後都是同等強度的慾望，自非用累進稅不可。慾望強度之減少，即有慾望種類之增多，反之慾望強度縮到極強時，其種類必減少。每逢財富的增加，文化的進步，較弱的慾望，乃繼續發生而增加。

荷蘭學者如皮耳孫(Pierson) 黃得林頓(Van der Linden) 波克(Bok) 等假定各級所得數額之限界效用，作數字的說明，而孔恩·斯梯瓦特又另作數字的論證，其詳俱載於塞利格滿所著「累進稅」中。〔二四〕此種數字論證，太為呆板，而限界效用之遞減，常因人之生活情事而有變動，增減之處，未可拘執。本書之引用限界效用說，乃就一般通象立論，包括各人對於財貨需要伸縮之餘地。國家賦稅制度全部，如第二項所說，當為累進稅，極為明澈，至於個別情事，在稅制中自可以分別規定，下面數項，當繼續加以說明。

〔一五〕 Seligman: Progressive Taxation p. 217-222 復見於薩摩武所譯小川鄉太郎著租稅總論 215-222 頁

第七 最小犧牲說

以最小犧牲原則解釋累進稅，在一八九五年卡花教授始作此說明。愛其涅士獨立的申說其義，於一八

九七年發表其傑著「賦稅純理論」一篇，至謂賦稅純理論之討論，僅包括兩端，其一為轉嫁之法則，其二為均等犧牲原則，故對於最小犧牲原則之討論，至為詳盡。後來馬夏爾，堪倫〔二五〕均贊同此說。道爾頓作明晰的考察，皮果且視為賦稅之唯一原則，作詳細的證述。最小犧牲原則經此等闡述，臻於完備，遂成為賦稅理論上不易之原則。這個原則之證明確實，可以說是財政學原理上之一大進步。

卡花之解釋：『國家之職分，在造成最大多數之最大幸福，故賦稅亦當如此。但課稅為人民之犧牲，若欲造成最大多數之最大幸福，當使賦稅之弊害及人民之犧牲，縮短至於極小，而支出時，使社會全體之利益當極大。』

課稅如何而後能使社會全體之犧牲成為最小？賦稅可視為弊害者有二，其一為納稅者由負稅所感受之直接犧牲，其二為賦稅壓迫產業而有失業者與不得消費者之間接犧牲。課稅時當使此直接與間接之犧牲，縮減至於最小。

所謂減少間接犧牲云者，即為謀減少產業之壓迫，在分配賦稅負擔時，使各人同負均等犧牲，而後不會妨害巨富或大所得之獲得，又不至令人改變其職業。故於間接犧牲，當謀僅最少之人受最小的弊害，是為均等犧牲。至減少社會全體之直接犧牲，則非均等犧牲之法則所能達到。學者間有從均等犧牲之原則出發，而主張對於各人加以均等之賦稅抑壓者，假使各人所得相同，則此項解釋，洵為確當。然現在之經濟組織，各人

〔11〕H] Cannan: Equity and Economy of Taxation, Economic Journal, 1901, p. 472.

所得有多少之不等，故犧牲之均等，在全體看來，不成爲最少之犧牲。譬如甲有二千元，乙有四千元，乙所有一元之效用，尙不及甲所有半元之效用。在均等犧牲之原則下，是對此兩人當課比例稅，卽甲當課取五十元，乙當課取一百元。然乙於納稅後所餘之三千九百元中，其一元之限界價值，較之甲於納稅五十元後所餘之一千九百五十元中，其一元之限界價值爲小，故由乙課其限界之一元，較之由甲課其限界之一元，在全體之犧牲當亦少。若是甲之納稅額少於五十元，如云三十元，乙之稅額多於百元，如云爲一百二十元，在國家仍是收得同樣稅額，而二人所犧牲者，卽比前法爲小。因之在課稅時，凡限界一元之估價，若在甲大而在乙較小者，則當重乙之稅而輕甲之稅，及至限界一元之價值，在甲在乙相等時，而後全體之犧牲，始爲最小。故全體直接犧牲之最小，方爲限界犧牲之均等。〔二六〕

『累進稅之成爲必要，以實現最小犧牲原則，有幾個理由。第一，照普通情形，一元錢在巨額所得者某甲，比之在小額所得者某乙，其價值較低，是從甲課取一元，比之從乙徵收，所引起之犧牲當爲小。第二，從甲課取第一元錢，甲之所得仍是比乙爲多，卽再從甲拿去第二元，比之從乙課取其第一元所引起之犧牲也較小，若是要徵稅二元，是應全從甲徵收爲是。這個原則適用起來，賦稅應當繼續向巨額所得者徵收，到了一定準線，其存餘所得數中之最後之一元錢，在所得者之價值等於次多額所得數之最後一元錢，在所得者之價值時，

〔二六〕 T. N. Carver: "The Ethical Basis of Distribution" in the Annals of the American Academy of

Political and Social Science, VI, (1895)

兩項所得，方同等課稅。到與再次多額所得在一平準線時，然後三項所得才同等課稅，依此下推，直到收入足夠時為止。』〔二七〕

愛其渥士謂：『賦稅之引起之總純效用之情形，應當最大，而總反效用 (Total Disutility) 之情形，應當縮減到極小。總反效用之情形，既應極小，則各個納稅人所受之限界反效用，應當均等。但是就各個人之財富與其所納之稅額而論，其不平之處很大，是不能不說是課稅之未足。這個問題之解決，惟有將巨額所得削減到某定準線才是。』〔二八〕『除最小犧牲原則之外，尚有他種賦稅理論，其最著者，有平等犧牲與比例犧牲原則，謂各個納稅人從物質泉源所獲效用，應當犧牲同等之數量，或犧牲平等比例之效用。兩者可以併類，稱為「類似犧牲」。用最小犧牲原則以代替此「類似原則」，實因現在財政學之討論，常常離開原則，而有墜入五里霧中之勢，有此原則之後，則財政學得指南針之發明，有一定之方向可尋，可以使立法者，在萬象叢叢之中，得一適用而合理之指導。如此啓示，不能求之於類似原則。』『平等犧牲原則之論證，缺乏明瞭，從其前提，以求論斷，必須是在財貨所有增加而其遞增的效用變為遞減，但是欲確知心理上與物質上相互間之確定關係，幾為不可能。而在最小犧牲原則之論證，并無須有有效用與財貨間確實關係之前提，僅謂在一般事象之中，效用并不與財貨成爲比例的增加，是即耶方斯之效用遞減法則。』〔二九〕

〔二七〕 Carver: Social Justice, p. 401.

〔二八〕 Edgeworth: Papers relating to Political Economy Vol. II, p. 103.

【二九】前書 117頁。

愛其渥士謂功利主義不僅適用於政治財政方面之原則，亦當以此為依皈，最小犧牲原則，即與是項功利主義相類似。後來的人們，因愛其渥士及卡花所解釋者，與邊泌功利主義之意相符合，遂稱之為功利主義之累進稅說。但著者認定最小犧牲原則為財政學理上之唯一原則者，則從社會總制出發，乃在謀社會全體之遠大利益。

馬夏爾
之解釋

馬夏爾有一個很平淡而簡明的解釋，謂「從一萬鎊的所得課取一千鎊，與從二百鎊所得課取二十鎊，雖發生同樣的對人損失，但是如果加徵收入，從五十個二百鎊的所得各取得二十鎊，以湊成此一萬鎊之數，比之單從萬鎊所得者課取此數，其損失之較大，決無疑問。……除對於所得少於生活與康健的必須費者，特別與以規定而外，其他各個人都須極量分擔國家的負擔。分擔者必須突進，然突進的分擔，惟有對於所得與財產稅，至對貨物課稅，決不能進展到這樣的境界。因為許多種類的貨物稅，都是對於窮苦階級給以極重的負擔，而於富裕階級，并不如何之重，專屬於富裕階級之貨物稅，雖可施行，然收入數額不大。」【三〇】

【三〇】 Marshall: National Taxation after the War, in his Memorials, p. 349.

第八 生產力說

塞利格滿在其傑著「累進稅」評論各家學說之後，乃說明其本人之意見。他承認能力說，但有特殊的解釋。他首先舉出渥遜 (F. A. Walker) 對於能力的定義，為自然的或後天的生產力 (The Native or Acquired

塞利格
滿之生
產力

Power of Production)於是進而分析之爲生產與消費兩方面的力。生產之力，不僅爲自然或後天的力，又必至少包含(一)措置之於使用的機會，(二)實際運用之之情勢，(四)依生產者所有量之定期或永久增加部分而度量之，使用之之結果。再有關於消費方面者，爲使用這些力或這些結果的力量。(即享受此等努力的結果)【三二】

【三二】 Seligman: Progressive Taxation p. 290.

在生產的力方面，何以可以課累進稅？塞氏以爲『在有巨額資產與所得者，即有增加其所有之確定的優勢，所有愈多，生產愈容易增加，增加之勢，常成爲數學級數的比例。是富人生產的力，受收穫遞增法則的支配。亞丹斯密說過，「巨額資本，其利益雖小，而其增加之快，高出於小額資本而有大利益者之上。錢是造成錢的。在你有了一點的時候，就很容易增多。最難的即在取得這一點小數。」盧梭在斯密之前二十年，也說出同樣的意見，以主張累進稅。取得的困難，常與一人的需要爲比例而增加。無還是造成無，在物理上是如此，在業務上也是如此。錢是錢的種子，最初一個皮士脫爾 (Pistole 古錢幣名) 之難於取得，遠在第二個百萬之上。生產的自然力不動如前，而其取得力實大大的增大。所以從生產方面看來，能力的增加，以可說是比資產或所得更快。課稅能力的這項因素，成爲賦稅的比例率之上，不爲無理。』【三三】從這段說話，可以看出塞氏主張累進稅的理由。在資產或所得愈多的人們，其生產力愈大，這個愈增大的力，即是應當累進課稅的因素。

【三二】 前書 291 頁。

在消費方面，何從覓出有累進課稅的能力？據塞氏的意見，『能力的意義，包含犧牲，兩者的意義，并不同一範疇。能力的概念，大於犧牲的概念。能力包含兩方面的意思，而犧牲只有一面。』【三三】在犧牲的理論之中，并無從發生累進的因素，因之不能用以解釋有累進稅的必要。他更進一步的推論，『犧牲理論，或謂為能力中之消費因素，以為非引用比例稅不可，其實并非確當的論證。既不必是引到何種一定的累進率，更不必是引到一定的比例稅。』【三四】『因為各個人的欲望與願望之繁異，平等的犧牲，決不能絕對的或確實的達到。但究竟在大多數常態的及典型的情形之下，(In the Majority of Normal and Typical Cases) 我們應當稍稍的離去比例稅，而極力的趨近於所希望的平等。』【三五】在幾種情形之下，累退稅能夠達到最好的效果，又在幾種情形下，比例稅最為有用。但就普通的情形而論，對於一般人民採用累進，比之用一般的比例，在全體可以減少不正義。』(Less Injustice) 他認犧牲理論，不含有何累進的意義，而且認任何一種稅率，都達到絕對的平等犧牲。若欲近於平等，比較起來，仍以課累進稅為好，因為這種稅是高於比例稅的。【三五】

【三三】 前書 292 頁。

【三四】 前書 292 頁。

【三五】 前書 293 頁。

塞利格滿的解釋，以為生產的力有負累進稅的能力，而消費的力，包含在生產力裏，也有負累進稅能力的地方。終極說來，還是以生產的能力為累進稅的根據。渥寇在經濟學說上是主張生產力說者，在美國很有

勢力，塞氏引證他的解釋，并且加以申論，因此也可以稱塞氏的思想，是生產力說。

塞氏以生產消費的能力，為賦稅公平的根據，在解釋生產能力中，丟掉公平的意義不談，在解釋消費能力中，只謂可以「少有不公平」。不從社會公平上求累進稅的論據，而從生產力上求論據。要知賦稅的負擔，是個人感覺的痛苦，純出於主觀的見地。從此等痛苦，方有公平與不公平，故有犧牲說。是從犧牲上解釋累進稅，為最合論理。至以資本生產力為累進稅之論據，以為賦稅可以防止資本之聚積，是純為主觀的見解，與賦稅負擔的痛苦無關係，也并不含公平的意義。生產力說與犧牲說的性質，絕不相容，前說成立，則後說不能成立。我們不能拿兩種不相容的學說，證明累進稅的根據。

若從客觀的見解，生產力大者，國家應當加以保護，更增大其生產力，然後國家的生產力方加大。從前經濟思想上，以資本之聚積為能增加生產，是為發生生產力說的來源。生產力大者，既有增大國家生產的利益，是國家如欲課稅，只應依生產力之愈大而課以累退稅，其他小額所得或小額資產者，其生產力小，是反而應當課以較重的稅。可知生產的能力說，與應課累進稅的理由，適成相反。

塞利格滿對於犧牲說認為不滿者，良以個人的欲望與願望有繁異，無從達到絕對的公平。(二)再則為最小犧牲原則，完全不能實用出來，即沒有真實的效力。既不合於實際，則這種學說，成為最大的疑義。(三六)
(三)則為犧牲有直接間接之別，任何種類賦稅，所發生之犧牲，對於各方面的負擔者有不同，自難於度量其確實。往往有對於某種生產事業所課之稅，雖與他種產業為比例的關係，然其犧牲之處，有倍重於比例者。

【三七】(四)則爲最小犧牲的實行，爲等於沒收，是爲社會主義的理論。【三八】總括起來，犧牲說沒有確實性，如果確實了，又要不得。其實任何種類社會的情事，都缺乏絕對的確實性，社會現象之不純粹，爲一般通有的性質，不獨是賦稅犧牲如此。即以塞氏所認定的生產力而論，不一定巨額資產或所得者，其生產力必依收穫遞增法則而加大，而受收穫遞減法則支配的地方反爲多。到底遞增遞減，常因產業的種類、性質、規模、方法、機會而各不同，幾於不能斷定巨額資本者，其生產力必愈大。這種不純粹不確實，當亦爲主張生產能力說者所應承認。國家之課稅，只能就一般情形，制定稅制，不能因照個別的情事，務求其條件適應。國家的目的，仍然是不斷努力於適應各種情事，然總不能澈底，即在社會主義的社會，仍不能免。負稅的犧牲，雖不完全澈底的公平，但賦稅的原則，不能拋棄公平，稅率的規定，也不能不嚴守這個原則。這就是航行大海的指南針。

【三六】前書 286 頁。

【三七】前書 288 頁。

【三八】前書 289 頁。

近來日本財政思想，亦甚發達，有對於若干問題加以新的解釋者。關於累進稅之解釋，如小川太郎之援引塞利格滿生產消費說，加以更深刻的說明，(三九)神戶正雄以課稅既係根據於納稅能力，而度量能力者爲所得，納稅人對於所得之用途，爲放資與消費二者，其充作投資用者，在大所得之生產力，增殖力，競爭力，抵抗力等皆比小所得爲強，能夠作比例以上之負擔，故應課累進稅。至於供消費用之所得，亦可以就全消費

額或奢侈消費額而課以累進稅，但在消費稅全體，多不適用累進稅，反成爲累退稅。好在現在之稅制，以所得課稅爲主要標準，而消費課稅乃間接標準，苟對所得課累進稅，即可補償消費稅累退之缺陷。而且從社會政策看來，國家有限制巨富與防止恐慌之必要，累進稅適可以達此目的。〔四〇〕兩氏所說，同受塞利格滿之影響。夫既以所得爲主幹，則所謂生產，所謂放資，所謂消費，皆其分枝。苟能就主幹之處課以累進稅，以求最小犧牲原則之實現，則所得投於何所之分枝，是否亦應課累進稅，只成爲第二層問題。在第二層賦稅體系之中，如消費稅，不適用累進稅，反而成爲累退稅，固影響於第一層賦稅體系之公平，但此項缺陷之點，可以從第二層體系中之適用累進稅者，及第一層體系之所得稅，財產稅，遺承稅等，課以較重之累進稅，以爲補充。凡此所論，皆爲謀原則之實現時稅制技術的問題，然要知累進稅之合理，乃因其有實現最小犧牲原則之功用，不是他種稅制所能達到。

〔三九〕薩譯書 213—237頁。

〔四〇〕神戶正雄租稅研究第三卷135—149頁。

第九 特別利益說

日本阿部賢一氏揭發特別利益之說，以爲累進稅之根據，頗爲新穎，對於本問題之討論，當與一地位〔四一〕據其所說，累進稅根據於共同費用負擔之原理。財與所得有獲得與消費兩方面，兩者都與社會制度的利益有關。制度的利益，有品質的相異，與分量之多少，兩層關係，在同一品質之利益，又以分量之多少爲問

阿部賢一之特別利益

題之核心。累進稅之根據，當從財之獲得與消費，在制度利益之質與量兩層關係上討論。

【四一】阿部賢一著租稅理念及其分配原理 32—33頁。

在財之獲得，有不勞利得，勞働所得，財產，收益，等品質之不同，無論品質為何，然在分量上較量，凡有一百萬者，比之有九十萬元者，即多獲十萬元之特別利益，此項特別利益，即須有特別供獻，加以特別負擔，是為客觀的累進稅理論。

在消費方面，亦有特別利益。以一定貨幣數額購買財貨與勤勞等價植物體，在貨幣額增加時，其購買力即發生二方面之變化，其一為特定財之分量增加，與財之種類之增加。例如小所得者生活必要品之享受，僅限於小的分量與少的種類，在所得增加時，消費品之分量品質與種類，皆有所增加。凡此購買力量之加大，其支配經濟財之範圍亦累進的增加，是為大所得者之特別利益，即應課累進稅。

據馬夏爾說，圓之面積等於圓之半徑二次乘圓周率（ $\times \pi r^2$ ），半徑加長，則圓之面積亦擴大，是與交通機關之發達，與經濟地域之膨脹有同樣的關係，鐵道線延長，則交易範域增加更大。從半徑以求圓之面積，有圓之次方與圓周率（ π ）兩層關係，亦猶貨幣數量加大，有其購買力與購買之支配範圍之附增兩層關係，兩者實相類似。制度之共同費用負擔原理，在實際上固有其他種種條件與事實，須加考慮，或受其牽制，但根據於此等制度之特別利益，累進稅為最合理之稅制。

綜上所述八種解釋，各對於累進稅之根據，從各方面加以說明，實有互相發明之處，故不憚繁冗，加以紀

述，并施以批評。稅率之討論，爲財政學史上之最重要問題，從來討論稅制者，大都從累進稅出發，蓋抓着一個問題，說話方有對象。古今學者所說，皆曾加以深長之探討，乃敢立論。（日本神戶正雄爲一代之賦稅專家，自云對於累進稅之立論，乃積二十年之研究，始敢發表。）著者對於各位先進之精思明斷，既致欽敬之景崇，而於我個人之立論，更覺得應該慎重將事。細考各位先進給與吾人之資料，并往他方面試探其他真理之有無，經數年之深思，終覺得賦稅分配之問題，首當決定原則，以端趨向，次則討論稅率稅制，又其次始能考量稅制之是否能施之實用。假使實施爲完全不可能，則原則轉成爲虛妄，苟有一部分之可能，則全部亦非不可能，其不可能者，乃由於社會事象之雜然不純，而稅制之斟酌，乃全在謀此項原則之如何推廣貫注。前賢昭示，苟具有真理，自當服從，若是固立異以爲高，適成爲庸人自擾之滋事，轉使思想紛亂，真理晦澀，亦非爲學之正軌。本書之作，本此態度，先論原則，次論稅率，至生產消費或放資，只是由下而上之反證，以考察累進稅適用之範圍，果爲如何。至累進稅之根據，當求之於其上之原則，何能求之於其下之事實。關於事實之解釋，各人常有主觀的見解之不同，易生曲解，即或能行，亦是本末倒置，并非拘守演繹法，實則在歸納法亦應如是。

第二目 累進稅之反對論

以上從經濟學理及財政上之最高原則，以說明累進稅，至爲正確，但從前一般論者，多於累進稅表不滿之辭，如巴士特布爾從政治、社會道德、及經濟三方面之批評，以伸張其對於比例稅之主張。〔四一〕

【四一】 Bastable, Public Finance p. 308.

1 從政治之見地看來，累進稅完全是放恣專斷。稅率可以有無限的等級，究應採用某項等級，只是任意的選擇。累進之計畫又多，其急烈者，幾成爲將一定數額以上之所得，完全沒收，其緩和者，僅爲假想的公平，或貌似同情於窮人，以打擊富人。若是累進之率增高，即成爲不公平，而發生經濟上之弊害。

2 從社會倫理上看來，稅率之增高，即引起脫稅，雖有嚴法防制，亦不爲功。凡所得甚多者，即以多報少，企圖照低率納稅。征收制度之施行，亦增重困難，幾不能盡依法課稅。故累進稅適所以促使人民之虛僞，與道德心之頹廢。

3 從經濟上看來，累進稅影響於資本之聚積，妨害資本之發達，而減煞營利之進取心，或甚而引起資本之逃去國外，發生國內資本缺乏之恐慌。凡此各種影響，皆造成國民經濟之萎頓。

與駁正

此等反對之點，在稅制之施行，不無實情。依最小犧牲原則，在一定數額以上之所得數額，須先加以全部課取，但究課征至何數額爲止，須視國家經費需要之情形以爲決。此項原則，乃指示就能力征稅之順序，不必即爲沒收。即或依此順序而至於沒收，并非即爲弊害。因國家一方面對於大所得削減其數額，他方面對於不及此定額者，乃能與以直接或間接之補助，以羨補不足，而後社會全體之最大幸福可期，殊不必以沒收之辭，即爲恫駭驚異。脫稅之事，自所難免，然逃之於此，尚可捉之於彼，只要國家對於一般人民生活有確實之保障，則又何苦犯法以逃稅。至經濟上之弊害，國家可以設他法以防制，殊不足慮。

納稅能力
為實能
現最
織性小
則之起
點原

購買力為
但力與
收入與
支出別

消費力之
買力之
性質

我們從原則的討論，且轉向到實際的問題。稅制的規定，要符合於社會最小犧牲的原則，而不成為放恣專斷的，於是不能不作細密的考察。最小犧牲原則的實行，不是視國家的需要，將一定數額以上的所得提供於國家，那樣的簡單，而須將這個原則貫注在各方面。假使純以數字為標準，而不管其他關係，即不免流為放恣專斷的。例如甲乙二人的所得，常有數額相同，而甲的住宅是自己所有，無須房租的支出，乙為賃自他人，而須有房租的支出；又或甲是單身漢，而乙有室家子女之累，甲得來的是工資，乙得來的是資產利息；若以二人數額相同而課同額的稅，則甲的犧牲，遠大於乙之上，是顯然的不公平。財政學上度量國民的生活情形，有一個名辭，名曰能力。最小犧牲云者，是以國民生活能力為基本，課稅之後，各人應有的生活程度，仍能保持，則因賦稅負擔所蒙受的犧牲，才算是最小。

納稅能力如何度量，最合乎實際而又便利的方法，是從購買力來說明。國家課稅，只是購買力的強制移轉。人民的經濟生活，有支出與收入，或消費與收益兩方面。到底以消費的購買力，抑以收入的購買力為度量能力的基本，應首先說明。

以消費的購買力為基本，其理由有三。其一為消費多者，其購買力必大，反之必小，是消費力之大小，恰可以度量能力。其二為經濟福祿之享受，都從購買力之支出得來，就各人取得經濟財之多寡而課以稅，是為最適宜的辦法。其三為擁有資產甚多者，若不以之供消費之用，仍無經濟福祿的享受，不過是以之供他人享受之用。未經享受而課以稅，殊不公平。這三點都是一般主張消費稅者所持之理由，而且以為就消費上加以

統制而課稅在徵收上亦較爲便利。

然而這些理由，在度量納稅能力上，都不充分。國家固應保持國民各個人經濟福祿之享受，都近於平等。施以統制。然不能禁止有巨量購買力的人們，挾其大的購買力，在市場上多購消費物品。即或因各個人購買力的大小而規定消費品稅率的高低，然人民皆須有消費，即人人都須納稅，納稅之數，必相去不遠，其違背最小犧牲乃至平等或比例犧牲原則，前已說明。國家在保持國民平等享受時，尤應維護購買力甚小的人們，也有定準的享受，即或對於此輩不課其消費稅，而此輩根本上沒有充分的購買力。在今日社會制度之下，對於社會的生產事業有貢獻的人們，常不克取得必要的經濟福祿之購買力，若再從消費上課稅，是更足以縮減其經濟福祿之享受。故有支出購買力者，不能因此斷定其人即有納稅能力。

以度量納稅能力之理由較充分的

不能以度量納稅能力之理由

以收入爲度量購買力的基本，倒有充分的理由。凡有收入甚多者，除供生活必需費用而外，若有餘剩，在生活上本沒有非保有此等餘剩不可之必要，若任其保有，難免不投之於浪費。國家對於餘剩課稅，是就人民有負擔能力之處而加以負擔。將人民收入在生活上不必要的部分，移轉於國家，而擴大其生產力。餘剩之發生巨額者，多自財產得來，自然有負稅能力。此外尚有從節省支出與努力工作得來者，從這兩種泉源得來之收入，所有人會忍受較大的犧牲，其犧牲之大，雖不及一般強迫努力工作僅得維持生活者之甚，然在一般坐享收入的人們之上。例如甲有收入四百元，以全數供一年之用，得有適當的生活，乙與甲生活情形相同，收入數額相同，惟較刻苦，得有餘剩一百元，若因其餘剩百元而課以稅，即令其有負稅能力，然甲乙相較，自不公平。

度量納稅力之充分
正當基礎
財產所得
爲財產
以財產
度量納稅力之充分

當以所得
度量納稅力
所得
度量納稅力

故不能謂凡有餘剩者，即斷定他必須納稅，然這兩種來源的餘剩數額當不大，納稅能力的限度，在稅制上容易規定，留在第七項再論。

其次，人民之獲得收入，是以勞動或財產爲源泉，由此兩種源泉，源源不斷的發生所得。納稅力的度量，是否應以勞動財產兩種源泉，抑以從源泉發生的所得爲基本？

各種財產，固然可以估定其貨幣價格，便於計稅。但是財產的存在，各有其不同的危險性，而且各種財產的生產力，各有不同等的程度。例如房產每年使用，即有跌值之不等，工廠機械之製造，即有利息收入之不等。因此我們很難拿財產價值的多少，即斷定所有人納稅能力的大小。至於勞動，無法用貨幣估量其「資本價格」，惟有現在巴西的農奴，與我國的婢女，在販賣時雖可定價若干元，然而這種人口，已成爲「物化」，經濟權不由自主，更談不到納稅。勞動能力的大小，全由工資所得的多寡來決定，而且在勞動者沒有工作的時候，即成爲單面的消費者，不比有永久性的財產貨物，還可以永久有其價值存在。在經濟未發達的時候和地方，國民所有財產，以不動產如土地房屋之類爲多，財富分配之不平等的程度究淺。納稅力之決定，大都以納稅人所有的財產爲基本，以財產爲判別納稅能力的公正代表物。現在則不然，各種股票等動產衆多，占私有財產的大部分，可以無限制的增加，不動產的生產力，或且不及動產之爲大，若以不動產爲納稅力之基本，不僅有失公平，抑且有種種障礙。所以現在主張納稅力說者，不以財產數額之多寡，而以從財產及勞動得來之所得爲基本，以計量各個人的納稅能力。

第六項 課稅所得之性質與範圍

私有所
得的性
質

何謂所得，在經濟學理上的解釋，極為紛歧，茲從納稅能力上着想，加以解釋。所得本有社會所得與私有所得的分別，賦稅上所討論者，僅限於私有所得部分。本項就此項私有所得的性質，加以考察，約有數端加以說明如下：

第一 課稅所得之以貨幣計算

一必須
幣計算
所得貨
幣所有
所得與
實所得
之別

所得有真實所得 (Real Income) 與貨幣所得 (Money Income) 兩種。真實所得為可以供消費用途的經濟價值。凡享受貨物與勞動者，心理上感受利益，而得着經濟上的福祿。譬如跳舞，彈琴，飲酒，讀書，打球，以取樂，各個人從勤勞與貨物上得着滿足，滿足的程度，因各個人領略的興趣而不同，復隨時隨地而不同。有於跳舞而與舞伴發生愛情，飲酒而至於醉死，讀書而至於得神經病，其真實所得由滿足而至於反滿足，常有差異，無法度量。同為享受一物，而賢愚貧富的人們，各得不同的滿足，這種滿足，實無從作為納稅力的基本。

真實所
得之意
義

一般經濟學者解釋真實所得，其主要的意義，大抵相同，而解釋的方法互異。菲秀謂「所得為利益，在一定期間流入的利益，皆為所得。而可供享受的貨物與勤勞，是為真實所得。」(四二)馬夏爾謂「家庭主婦，自己縫自己的衣服，打掃自己的庭園，料理自己的家務，是與裁縫園丁等為他人服務而獲有所得者相同。……若就科學的目的說，所謂所得，當謂為全部的真實所得，方為適宜。」(四三)滔斯格謂「生產既為效用的創造，故一切所得，即包括這些創造的效用與滿足。……消費者的財富，我們也可以從一方面的意義，說他是真實所

貨幣所得之意
可供度量之能
由力之理

堪倫教授之見
解之教

得與生產者的資本之爲一項工具正相同。我們的食品衣服用具之類，也可以發生精神所得。在這些財富存在時間，即流出他們的效用。『四四』道爾頓從分配方面解釋，「一人在一定期間的真實所得，可以下個定義的說，是與一人在此期間所能引受的經濟福祿的工具相埒合。一人的真實所得，包含許多異樣的因素，如各種量質的食品、衣服、住屋、各種勤勞之類。』(四五)

【四三】 Fisker, *Elementary Principles of Political Economy* p. 34; *Nature of Capital and Income* p. 105.

【四二】 Marshall, *Economics of Industry*, p. 51.

【四一】 Tauszig, *Principles of Economics I*, p. 130.

【四〇】 Dalton, *Inequality of Incomes* p. 163.

貨幣所得，爲從勤勞與財產得着的收益，而得以貨幣估定其價值。我們度量所得的多寡，要得着正確的標準，惟有以貨幣的價值爲準繩，則度量時，方爲便利。各種所得，在各時間，各地方，乃至各種社會裏，雖有殊異，然皆從貨幣的購買力，得着公共的比較。凡有此種購買力者，無論其爲金幣銀幣，或其他可以代表貨幣的憑據，凡得以本位貨幣計算者，皆謂爲所得。平常謂某人所得幾何，都是以他的所得有若干元，這種以貨幣計算所得，已成爲慣常。

解釋所得爲貨幣所得者，如堪倫教授的說話，謂「除極少數例外之外，大部分個人的所得，一般都認爲是等於貨幣的收入。在每星期或每年有若干，此項所得的流入，非從贈與繼承或其他盜竊行爲得來，也不致

減少財產的原存在量，而能用以供(1)購買貨物與勤勞，以備所得者增進其智識才能，而增其所得能力。(2)儲蓄(3)給與(4)納稅與被盜。『四六』而美國哥倫比亞大學的財政專家海格，直以『所得爲人在兩時點間其經濟力的純增益之貨幣價值。』『四七』

【四六】 Camman. Wealth, p. 160.

【四七】 Haig: The Federal Income Tax, 1921, p. 7

眞實所得
加有幣
所得之
處是亦
有被稅
之機會

而且眞
實所得
之不爲
貨幣所
得者究
占少數

眞實的所得，雖無法課稅，然有此等眞實所得者，其經濟的所得力必有所增加，其形成爲可供交換的部分，將來仍不能脫掉課稅的範圍。如房屋改良後，其價值有增加，身體智識增進後，其勤勞所得有增加，是課稅所得雖以貨幣所得爲範圍，然眞實所得可視爲貨幣所得的預備物，將來形成爲可供交換的貨幣所得時，仍難逃於被稅之外，故課稅雖不能及於眞實所得，殊不必以爲欠缺。因此之故，又如個人所有的衣着，家庭陳設的器具，雖有其交換價值，然以此等物具之於所有人，發生所得之流入，因無法計算，實多不課稅。

我們以所得爲度量納稅力的基本，而且以能用貨幣計算者爲限，正因爲大部分的所得，皆是以貨幣計算。至於眞實所得以貨幣計算者，比之貨幣所得數，究占少數，所以堪倫謂可視爲例外。

這兩種所得的概念與領域，不必一致，常有出入的地方，若所討論者純爲經濟的目的，自然應當考量眞實的所得，至於賦稅上的討論，只能以能形之於貨幣，作爲計算，可供交換用途的所得爲限。

第二 課稅所得之爲交換所得

課稅所得
通常所得
為交換

但有例
外

有交換
而無貨
幣所得

非貨幣
然可供
之交換
亦當課
稅

課稅所得既為貨幣所得，在現在社會經濟制度，貨幣所得之發生，皆由交換得來。貨幣之職分，為供交換之用，則課稅所得之發生，亦必有交換行為存在，是又為課稅所得之一項性質。如以勤勞或財產發生之利益，以與他人交換，而後有工資、利息、租收之類，是課稅所得皆必有交換行為之存在。至於以自己之勤勞與財產供自己之用，而無交換行為存在者，如家庭主婦之整理家務，木工瓦匠之修繕自住之房屋，無交換行為，即無貨幣所得，無從課稅。在今之社會經濟，一般生產行為，其目的皆在供交換之用，自是經濟漸成過去，生活需要之大部分，皆從交換得來，其自行生產供其自用者，限於僅少數。故課稅所得之必由交換得來，極為充分。

但是此項原則之適用，從財政學理上看來，有尚須加以增損之處，是其例外：

有交換行為而不存有貨幣所得者，如勤勞財產之互易或合作，一般物物交易，沒有貨幣清算之往來者，是無法捕捉其納稅能力之大小而課稅。此種所得，不列入課稅所得範圍之內。

無交換行為與貨幣所得之存在，然可以視同從交換得來，而估定其貨幣所得者，也有列在課稅所得之必要。例如自耕地與自住屋，其產業的所有權屬於所有人，所有人自己使用，而非佃與他人，以謀取貨幣所得，則此項所得，仍應視同從交換得來。若是純以貨幣的收入為限，如甲乙二人，每月各有收入一百元，其貨幣所得雖相等，而甲住自己所有的家宅，乙則佃自他人，每月須有二十元的房金支出，若是同率課稅，顯然不能謂為平等。所以這類有規則而便於算出的所得，如房租之類，應在課稅範圍之內。至於自有之汽車、馬車之類，雖非供營利用途，然所有人從此中得着的享受，有其市場交換價值可尋，亦應在課稅之列。惟以車輛等發生的

所得，可以另課車輛稅，不必列入所得課稅之中，而其因有享樂從而課稅，實與一般所得之須課稅者，其性質相同。

亦有換用之貨幣所得者，視爲不可課稅所得。

課稅的所得，當以，及得以，從經營交易的行爲發生的貨幣所得爲範圍，但亦有從交易行爲發生的貨幣所得，不能視爲課稅所得者。例如某財產所有人，出賣其財產，或變更其投資，因而收得一定的貨幣價格，若按之貨幣所得與交易的兩因素，是應課稅無疑。但是此種貨幣所得，不過是資本形式或種類的變動，這種變動，在所得者爲得爲失，常不一定。有出賣的價格比買入的價格爲低，因而蒙受損失者，有因生活困難而出賣資產以償債者，有新得的資產利息比舊資產的利息爲低者，也有比舊資產的價值利息爲高者。這種變更，財產的貨幣收入，不是從財產發生之貨幣所得，故以不列入課稅所得的範圍內爲是。

英美兩國不同之規定

英國對於這種收入，無論盈絀，皆不課稅。而美國所得稅法，如有利益者，其利益部分，列作課稅的所得。

各國稅法的規定，大都以因交易行爲而發生貨幣所得者，爲課稅所得的範圍。這個原則的實用，各國常作不同的例外。例如交換財產，有財產的移轉，而無貨幣的移轉者，在英美各國，同以爲無貨幣所得交換，都不課稅。然在美國，若交換人曾以市場價格計算者，仍須依價格課稅。故美國征稅員常對於交換行爲人，又必調查其有無市場貨幣價格的計算，以免逃稅。非貨幣的所得，美國概不課所得稅。自住地與自用屋，在美國因其不發生貨幣的交換，倒不課所得稅。英國不然，因其與因交換行爲得來的貨幣所得之性質相同，亦必將其收益列作課稅所得。

所得之
規則性

第三 課稅所得之規則性

各學者
之見解

所得從財產勞動發生而來，財產發生的所得，較有定規性，而勞動所得，在勞動者失業時，即停止，此外尚有繼承與財產的增價等所得，因之所得的生發，有極規則者，有缺欠規則者。從來學者對於所得的規則性，各持不同的見解。例如粟摹拉以所得係從財產與勞動年年有規則的發生，〔四八〕而菲秀則以為是不規則的。〔四九〕堪倫以財產所得，必為規則的，雖所得率在各時間各有所不同，或有時而停頓，猶之河水流量的情形，正有相同的規則性。〔五〇〕而道爾頓則謂有規則性的所得，為對於所得人的經濟福祿作有規則的增加，不規則的所得，則作不規則的增加，從所得人的經濟福祿觀上察，兩者都同為所得。〔五一〕因之繼承的遺產，普通是不列作所得，然以繼承人將來的所得，即從此繼續增加，道爾頓亦列在所得之中。

〔四八〕 Schmoller. Grundriss II. Teil, S. 486.

〔四九〕 Fisher, Nature of Capital and Income. p. 109.

〔五〇〕 Cannan, Wealth. p. 151.

〔五一〕 Dalton, Inequality of Incomes. p. 169.

所得之有無規則性，各學者常各持不同的見解，實則所得之有無規則，頗難下一斷語。例如土地房屋的收益與勞動的工資，在各期間常有規則性，亦有時而增多或減少或停頓者，若究其不變的規則性，可以說是沒有。若把這們意義推廣，則財產之增價與財產之繼承，也可視為所得。所得在各時期既是有變動，自不能以

實則沒
有絕對
的有或
無規則

但通常
在財政
區上加
以分別

所得必爲有規則的，凡可以增加所得人的購買力者，皆不能不謂爲所得人的所得。

所得的規則性，既是從極有規則以至於不規則，各種所得，各有不同的程度，在經濟學理上的討論，似不能不將凡可以增加所得人之購買力者，都視爲所得。但在財政學上的討論，常因某種所得，或近於有規則，或近於無規則之兩端，而加以分別。近於有規則性者，如工資、地租、利息，因有財產與勞力爲基源，皆列爲所得，至於無規則的所得，如利潤、財產的增價、遺產的繼承，則列爲利得 (Gain) 或淌得 (Windfall) 視其淌得的情形，分別課稅。

所得是否有規則性，在學理上的討論，既不一致，現在各國所得稅法中關於所得的規定，也各不相同。大概說來，可分爲兩種，其一爲不分別有無規則性，概列爲課稅所得範圍之內，如美國的規定。其二爲所得以有規則性者爲屬於所得稅課稅的範圍，如英日等國的規定。

美國包
括的不
得則所
規包

各國稅
法上各
有不規
定的規
定

美國所得稅法中的規定，以總所得爲稅本，不僅有規則的所得須被稅，凡財產之出賣或交換得來的利益，及從他人贈與得來的利益，此等利益，本爲資本的利得，亦列在課稅範圍之內。據一九二六年「收入法」的規定，「總所得所包括者，爲對於個人的勤勞，在任何種類，及在任何償付的形式，或從職業、職位、營業、業務、商業、買賣、動產與不動產的處理，以及從此等財產的所有或使用的利息，所償付的薪俸、工資、報酬、爲利息、地租、盈餘、證券，或爲謀利而經營之任何業務，以及從任何泉源發生的所得、利潤，或利得。」依此規定，任何所得，無論其有無規則性，只要形成爲所得者，皆在被稅範圍之內。凡非經常的買賣所得，如有利益者，則列之課稅範

英國則
規定所
得爲常
年的

常年所
得必有
固定的
發生的
源泉在

圍，如有損失者，則爲之依數減免。

英國所得稅法，自一八四二年以來，常有修正或增補，其中關於課稅所得的性質的規定，仍少變更。據所得稅法的規定，課稅所得，爲「英國境內之土地房屋，世襲不動產，世傳不動產（五二）等財產之常年價值，英國境內土地，房屋世襲不動產，世傳不動產的占用之年益價值；從公收入中支付之利息，年金，份利，股利等各種利益之常年數額；從任何營業，職業，業務，職位發生或取得之常年利益或利得；一切現金年金之利息，及其他常年利益或利得；各公共機關或業務公共利益之常年收數；從英國公共收入或王室支付之各種年金，贍養金，俸給。」

【五二】 世傳不動產爲 *Heritage*，蘇格蘭專用名詞。

英國課稅的所得，必爲常年的，常年所得云者，無論數額之多寡，發生時期的久暫，必此種所得有重複繼續發生之經常性。其規定常年的本意，蓋以爲凡從人的營業或業務發生的任何所得，有人存在，有經營的行爲存在，其所得當爲常年的，若非常年的所得，必係出於孤獨的經營行爲。這種孤獨的或臨時的經營行爲，如對於財產或投資的處理或買賣，因而發生利益，或虧除，既不能因虧除而減免，也不以利益而課稅。例如上述某人出賣其財產，所得價格，比從前購入的價格爲少，在領受出賣價格，是他的所得，但所領受價值低減。故以處置財產資本的所得，視爲非經常所得，其對於所得人爲得爲失，常不一定。即或爲得，而從此等財產資本發生的孳息，仍不能逃於課稅的常年所得之外。英國規定常年所得爲課稅之範圍者，是不僅爲徵稅上之便宜

所得不
當拉入
財產或
勤勞

課稅所
得當爲
純所得

然常有
難以
分純
所得之
困難

勤勞與財產，乃所得發生之泉源，二者絕然不同，無論在經濟學理或財政學理上，皆作明白之分割。以勤勞與財產度量納稅能力之不充分，上面已經說過，故在所得課稅標準之下，不當以勤勞或財產之價值彙入。然在美國，凡財產之出賣而獲得之貨幣利益數，列爲所得，是爲例外，蓋卽上述海格對於所得之定義，謂爲在兩時間點間經濟力之純增貨幣價值之由來。若按之財政學理，不當列爲所得，而當列入利得，故有財產增值稅。

第五 課稅所得之爲純所得

從上述財產與所得之分別，又發生總所得與純所得之分別問題。收入并非全爲所得，在收入數額之中，含有成本及各種費用之收回，此等收回部分，不爲所得，而所得乃限於總收入中，除出成本及各種用費數之餘數，是爲純所得。若是對於總所得課稅，是不僅爲對於所得人所有之財產課稅，亦且爲同時對於他人之財產及所得數，向總收入人課稅，其不合理，至爲明顯。

但所得與財產，常有難於分別之處，亦卽此項原則之適用，常有不能澈底之處。例如房屋之所得，依上述原則，須不課及財產，卽須維持房屋之原來的價值，故對於房租課稅時，應當將房屋之修繕費及跌值數，從房租數中減除，方爲課稅所得。通常對於房屋機器等固定資產之跌值，皆估價爲之，而估價時，其中含有價值之變動，估價方法之不同，估價意見之不同，卽在估價專家，亦引以爲極難決定確實之事。而且財產之跌值，不必有規律性，預定跌值之數，亦不必與跌損之實在價值相符。若是估價較高，則成爲課及財產，溢出純所得數之

外，又往往在獲取所得之時，不免於費用，此等無定之費用，又無法計算在內。又如礦山之開採，若年掘出若干噸礦產，此掘出之數即為礦山之跌值，但此項跌值之數，如何計量，根本上即不知道礦山中究存有若干量礦產，每年礦產有價值之變動，復無從決定，共有原價若干。底價既算不出，則跌值之數，亦無從算出。明乎此理，即可知總純所得之劃分，乃就其顯著者而言，至於無從劃分者，終不免出於估定數額。

第七項 課稅所得之分別

上項既就所得本身，說明其性質，以下各項，轉個方向，從所得之於所得人的經濟關係上討論。本項所討論者，為所得人取得的所得，各有來源之不同，應加以類別，因其性質，課以不同的稅率，方為公平。

所得的來源，可分為四種：（一）為勞動所得，從人的生產要素發生；（二）為財產所得，從土地資本等物的生產要素發生；（三）為營業所得，從勞力財產的協力發生；（四）為不勞利得，為不以勞力得來的特殊所得。這幾種所得的發生，都免不了人與物的因素，但這四種分類的重要性，却在勞力的成分與程度及其各別性質，與對於社會的影響等之不同。

各種所得之性質不同，其來源亦不同。財產所得，其來源與性質，與勞動所得，其來源與性質，不同。財產所得，在財產權存在的時期，所得是依時間的經過期，源源不斷的發生，歸於所有權人之手，是最富於繼續性。權利標的物的存在，其經濟價值變動很慢，故所得的發生，又有確實性。這種所得的發生，以人的關係而論，只要財產存在，社會制度認他有所有權，所有人可以不費若何勞力而取得所得，故又名之曰坐享。

確實性
非勞動性
所得及之

所得。勞動所得則不然。勞動寄附於人的身體，其人在操勞的時期，即失去他方面的自由，若一時期不運用其勞動，則勞動即消失，不復發生，因之也失掉所得。在有工作的時期，才有所得，若是受疾病失業災害等，則所得中輟，若是人死亡，則其人的所得停止。人在生存期間雖有繼續勞動的可能，但社會中有無機會，常成疑問。故勞動所得比之財產所得，缺乏確實性與繼續性，不必能適合所得者在生活上的需要。又勞動所得，最高者如專家的薪俸，其數額終屬有限，而財產所得，可以無限制的增加。平時工人有了所得，不能不留存一部儲存起來，作為生活準備費，而財產所得者，可以養尊處優，飽食終日，不感受生活的困難。國家因兩種所得的性質，既有如此不同的情形，又為鼓勵人民自食其力，不要依賴財產所得，過怠惰的生活起見，於是在課稅上加以差別待遇。對於勞動所得，課輕率的稅，對於財產所得，課較重的稅。勞動所得有此優待，方為公平。

固然勞動所得也有巨額，可以儲蓄積累，使終身生活無虞，亦有國家及公司對於官吏職員發給養老金之類，是勞動所得，亦有確實繼續性。財產所得，亦有財產蒙受天災地禍，而有滅失或跌值的危險，致財產所得缺乏確實性與繼續性。但諸如此類，皆為個別的情事，而非原則上的情事，不能因之變更原則上的規定。至若養老金制度之設立，原來目的，即為補足勞動所得的欠缺。而財產的損失，國家平時已間接用各方面的力量，與以保護。從來各國財產所有人，即有政治上的勢力，已運用各種能力，作特殊的保護，至今各國社會，仍繼承此種文明，比之保護勞動，尤為周備。其受天災地禍而受損失，至於不可挽救者，實出於人力之所不及。然國家對於此等危險，尚在繼續努力防止。對於財政所得之課重稅，不僅因此種所得有較大的負稅能力，亦且照利

社會保
護亦有
殊異

益說的解釋，此輩所得者，曾享受特大的利益，故不能謂財產所得課重稅為不公平。

至於營業所得，由運用勞動與財產兩者而來，是其性質，位於兩種所得之間。故營業所得的稅率，當比勞動所得為輕，而比財產所得為重。固然營業所得中所含之勞動所得與財產所得的成分，因營業的情形，常有不同，課稅時殊無法照各別的情事，分別的規定不同的稅率。然幸有減免生活費的規定，要不致於影響所得者的生活。

各國稅制，大都採用這種分別所得的精神，而分別課稅。例如英法兩國的所得稅法，財產所得的稅率，重於勤勞所得的稅率。德國所得稅法，於一般所得稅之外，又特設一般財產稅，以為補充。其他各國，皆有分別的規定。至於營業所得，則依營業的性質加以分別，如小商人及手工業者，資本數額很少者，列作勞動所得，其他運用大資本者，則列作財產所得。

利得(Gain)或尚得(Windfall)與上述三種所得的性質不同。上述三種所得，當有人與經營的關係存在，而利得為利得者基於社會經濟制度的關係，獲取利得，而非基於利得者個人的經濟行為。在上述三種所得，亦不能撤掉社會經濟制度的關係，但其數額，皆遵循有規律的法則而決定。有時雖因社會的原因發生變動，而變動的數額，亦不是脫去法則的規律性。至於利得，其價值之成立與變動，與利得者個人的原因無關，其數額亦無定，無從以法則的規律性而決定，故穆勒稱為不勞利得。

利得發生的原因，從完全基於社會經濟的關係，至於稍參以人為的關係，因各種情形而有不同等的程

營業所得
之兩所得

各國皆
分別課
稅

利得與
尚得之
性質

度。例如土地房屋等不動產價格之增益，或由於社會經濟之發達，一般物價的騰貴，或由於道路交通等設備之日臻於完備，或由於有各種土木工程之建築，與財產所有人并無何關係，而能坐得逾額的利益。又如戰時特殊利益之發生，完全由於國家社會的原因，造成利得者特殊的機會，凡適合於戰爭用途的幾種營業，乃獲取特殊優厚的利益。若在平時，其所得利益，當不致若是之高，則高出的部分，即是由於戰爭的機會得來，亦與利得者個人的原因無關。又如財產繼承，繼承者是因國家法律的規定，取得他人所有的財產，繼承人對於繼承的財產，并無若何關係，只是對於財產所有人有關係，假使國家不作如此規定，則無從獲得。又如投機買賣與彩票之類，所得利益特多，超出於有規則性的價值所得之外，是亦為機會所得。凡此各種特殊利益，既非由於個人有何特殊的努力，國家即課以重稅，在個人感受的犧牲很小，故各國有財產增價稅，戰時利益稅，遺產稅，贈與稅，機會利益稅，彩票稅之類，課以特重的稅率。

應當重
稅之理
由

利得之應重稅，各有不同原因存在，然大都因其發生由於社會的關係。利得既由社會的關係得來，社會在造成此項利得上支出費用，故應將此項利得歸於社會。若從利益與費用着想，是成為交換說的解釋。若從社會政策上着想，則因其為不勞利得，在社會政策上應當重課，以免遺害於社會，誠恐人人爭取此項利得，造成社會的無秩序，重課之後，方為公平。若從納稅力說，則以不勞利得為基於個人關係以外以及在生活基本條件以上的所得，雖課以重稅，不致影響於生活，亦不減損利得者之生產能力，又不致使利得者於被重稅時，感受若何很大的犧牲痛苦。即任其存於利得者之手，亦只能滿足其較弱的慾望。利得者既沒有保持此數額

之必要，國家大可重課以稅。

第八項 個人事情之斟酌

個人事情之斟酌，以客觀之範圍為限。

本節討論到此，皆係從社會全體着眼，而對於個人方面的事情關係，全未加入。如果個人的事情全不斟酌，則從一定數額的所得，以判斷其納稅能力，即不免貽放恣專斷之誚。然個人事情之斟酌，亦應有一定的範圍，若是純依各別的事情以規定稅制，則上面所討論的原則與稅率之類，皆歸於打破。例如甲乙二人同有每月五百元的所得，但甲在從前，只有三百元以維持其舒適標準的生活，今茲所得增加，則效用必遞減；乙則不然，從前有七百元所得，以維持其舒適標準的生活，今茲所得減少，則其效用必遞增；同為五百元之所得，而在甲乙原來各有不同之生活標準，經此變動，其限界效用乃見差異。若無分別而課以同等之稅，似不公平，有違最小犧牲原則。但此等主觀見解之不同，無法顧到。若以為應當斟酌，則是凡所得前少而今多，在兩時間有增多者，當認為限界效用縮小，而重課以稅，而所得前多而今減，在兩時間有減少者，當認為限界效用加大，而輕課以稅。如此撇開數額的標準，而專從各人所得數之變動以估定價值，則是所得萬元者，其限界效用亦且有比所得十元者為大，其為妄誕，不言而喻。〔五三〕故本項討論個人事情之斟酌，認為當不流入放恣專斷者，并不是個人主觀的事情，乃限於客觀的個人事情。個人事情之當斟酌者如左：

【五三】 S. Chapman 曾以此說反對限界效用說，然作此想法者當很多，故須說明。

最低生活費免

第一 最小生活費之免稅 (Minimum Free Income) 最小生活費免稅之論，本早經秀士提邊泌等主

張，後來學者又加以解釋。有謂最小生活以下之所得，絕無納稅能力，國家為保持文化之標準，對於此等所得者不應課稅。有謂國家維持共同生活之標準，而促進其發達，對於小額所得之生存，當保障其安全，此等所得在生活上沒有彈性，若是課稅，即危及其生存。有從社會政策上立論，對於無納稅能力之小額所得者，加以保護。有謂在國家之內，個人之生存權，雖國家亦不能侵犯，故不應課及小額所得。又有謂最小生活費等於生產費用，同應免稅。無論各家解釋，各有觀點之不同，而最小生活之應免稅，皆意見一致。

此項規定，在稅制上之適用，在直接稅中，可以規定，凡一定數額以下者，概予免稅。小額所得的人們，為數很衆，有此規定之後，在征收上可以免除許多手續。實則對此輩課稅，所收無幾，而征收費用必反加大，若不課稅，可以有征收上之方便與節省。凡收入上之不足者，可以加重大所得稅之稅率，在財政收入上不成問題。至於間接稅，可以擇取小所得者消費之必需品免稅。此等物品免稅之後，大所得者同樣享受利益，然可以在直接稅加重其稅率。如果為財政上之需要，而對於生活必需品課稅，則可以將直接稅之免稅額提高，以為補足。然此種補足之法，在小額以下之所得者，仍無從享受。

免稅額之規則，當依各國當時之生活標準決定，如果一國在某時代國內物價漲高，或一般經濟生活程度提高，或國富增加，則此項數額，亦須提高。至若在大所得課稅之後，其所存數額仍很多，遠在小額之上者，對於此輩之免除生活費，似無理由，因之各國常作不同的規定。

- 1 一定所得數額以下者免稅，在此數額以上者，則全部所得課稅。

2 任何所得者皆一律減除最小生活費，就其殘額課稅。

3 凡比最小生活費稍大之一定數額所得以下之所得，得享受減免。

4 在最小生活費以上之所得者，分爲數階段，予以多少不等之減免。

家人生活費寬免之理由

第二 家人生活費之寬免額 (Abatements) 在現在共同生活制度之下，一人之所得，除孤獨者外，不僅用以維持一己之生活，又必維持其家人之生活，故於度量所得人之納稅能力時，尚須將此種情事，計算在內。假使不計算在內，在家人口數多者，與少者同樣納稅，是爲不公平。而且從社會倫理上看來，國家欲全體人民獲得生活，此輩無所得能力之幼者，老者，殘廢疾病與不能工作者，國家既不能供以標準生活之費用，勢非勸勵人民，因其親屬關係，與以給養不可。個人之給養家人，在個人爲出於道德上的義務，而對於國家社會，乃盡其國家社會之義務。國家對於此等義務，方加以鼓勵，則稅制中亦當與以寬免之規定。通常所應寬免者，有（一）夫妻（二）子女（三）父母，兄弟，姊妹及其他寄養人，各規定不等之數額，亦有規定因家庭人口之加增而加高寬免數額者。又各國有作反面之鼓勵，對於獨生者加重其稅率。

第三 特免 (Allowances) 除家人情事之外，尚有其他一般情事，須加入估定納稅能力者：

其他特免有債務

一 債務之減免 所得人以現時之所得，償付從前所欠之債務，是爲減少現時之所得。課稅所得，既以有規則之常年所得爲準，則於估定現時所得數時，凡減少現時所得之債務，亦有從所得數中減除之理由。惟稅制中規定此項減免，頗有罣礙，債務證據之是否確實，在審查上常有困難。

二 保險費之減免 減免保險費之目的，為鼓勵人民於有所得時加入保險，以保證將來的所得。國家希望每年國民所得增加，在稅收也可加多，故於將來之國民所得，須從各方面加以培養。在一般勞動所得者，已有小額所得之免稅，其所納保險費之減免，不成問題，惟小額所得以上之所得者，支出之保險費，有規定之必要，通常皆以所得數六分之一左右為度，加以限制。而在大所得者則無除外之必要。

三 公益捐助 所得者對於公益事業捐助後，其納稅能力減少。而稅制中准予減免者，因對公益事業之捐助，為私人所得移轉於社會，國家為發展社會事業起見，常有從國庫與以補助，則私人所得直接移轉於社會事業，與間接經國庫移轉，并無二致。所不同者，移轉數額，在間接移轉，由國家決定，而直接移轉，乃由所得人自行決定。國家既失去其決定之權，遂不能不對於此項特免數額，有所限制，且防止他種流弊。

第九節 重複稅

第一項 課稅重複之情形

量力納稅，已成爲今日賦稅上共認爲最有充分理由的學說。人民固當量力納稅，然不可增重其負擔，超過於其納稅力之上。納稅力之範圍與辨別，已如上節所述，在一國施行某種賦稅時，不難於稅制中參照規定。然至今尚存有一種重大障礙，使納稅力原則不能完全實現者，即爲重複課稅（Double Taxation）的問題。

對於同一課稅目的物徵收二回以上之賦稅，是曰重複稅。一物而兩回或數回課稅，所成之重複，有形式的與實

與公益
事業之
捐助

重複稅
足以打
破納稅
力原則

的與實
形式

實質的
重複之別

的與實質的之區別。形式的重複稅，為幾種賦稅，對於同一稅源課稅，以期適應納稅力原則的稅制之能完全實現。在今日經濟組織之下，經濟力之測定，是各方面的，單一稅制度不足以適合納稅力原則，而須以各種直接稅間接稅之複稅制度組合，從各方面課稅，以求適合於此項原則。如我國於課統稅之外，又課營業稅，德國於一般所得稅之外，又課補充的財產稅，日本於一般所得稅之外，又課地租營業收益等收益稅，資本稅，合此數者，方能實現納稅力原則之稅制。至於實質的重複稅，為對於同一稅源，因幾重課稅而加重其負擔，不免違反納稅力原則，為賦稅制度上所應避免，是為本節討論的問題。

有一個
課稅權
與數個
課稅權
發生之
重複

重複稅的發生，不外乎兩種事實。(一)在一個課稅主權之內發生的重複稅，與(二)兩個以上的課稅主權發生的重複稅。前者為一個總制區域內對於同一目的物課幾重之稅，後者為一國各級政府，或國際間各政府，對於同一目的物課幾重之稅。一國中之重複稅，可以將中央與地方的稅源劃分清楚，以謀解決。而國際間的重複稅，則非國際間有所協定，不能解決。

一個課
稅權發
生的重
複情形

一個課稅主權內之重複課稅有下列幾種情形：

一 財產與所得同時課稅或財產與所得營業三者同時課稅。納稅人依照其所有各種財產得來的所得課稅之後，若國家再對於財產課稅，或再對於納稅人使用財產經營產業時課以營業稅，是同一稅源而負擔二重或三重之稅。美國各省舊有財產稅，後來又施行所得稅，遭人民的反對，即因負擔之重複。欲免除此中重複惟有只課一種稅而免除他稅，如課所得稅，則不課財產稅或營業稅，如課財產所得稅，則免除財產稅。如

欲加重財產與營業的負擔，本可分別課稅，在徵收上較爲便利，若有所不便，則惟有於一般所得稅之外，加課財產稅與營業稅，如德日兩國的稅制。

二 徵收財產稅而不減除負債，或徵收所得稅而不減除負債的利息所發生之重複，債務人借用他人的資金，本可以自由使用，然將來尙須照數償還與債權人。此項財產，非債務人所有，而其利益歸與債權人者，自應歸債權人負擔，方爲公平。如果國家同時向債務人復向債權人課稅，遂發生重複稅。解決的方法，國家可立定課稅的標準，或向債權人徵收，而免除債務人的納稅義務，或由債務人代繳，由債務人於償付利息中扣除。此項標準之設立，原以債務人爲經濟上之弱者，用以免除其負擔。然債權人往往居於較強之地位，可以因稅要挾較高的利息，終使此項負擔轉嫁與債務人，前於資本稅中已詳論，不在此處討論的範圍。債權債務之是否重複被稅，常因課稅品的性質，多有不同。如對於生產者之生產品價值課稅，則債務部分亦在被稅之列，無法將債務部分除外。若對於所得課稅，是可以分別債權債務之所得，而免除重複。

三 對於公司課營業稅，復對於公司之股票債券的所有人課所得稅發生的重複。公司的財產及所得，爲股票的所有人所有，公司被稅之後，卽爲減少他們的財產及所得，若復對於他們分配的所得課稅，是爲股東的重複負擔。欲免除此種重複，惟有僅徵一稅。通常各國徵收所得稅者，概責令公司就公司分配與各股東的數額，扣除應稅部份，繳納國家，不復對於公司課稅，以免股東之重複負擔。然各國亦有兩稅并行者，則以兩稅各有不同的性質。對於股東所得利息及他項分配數所課者爲所得稅，至於對公司所課者，爲公司之特別

利益稅。各公司營業利益，有高低之不同，則分配與各個人者，亦有多少之別，在分配的率數較多者，比之較少者，若是同等課稅，是前者的負擔輕於後者。在一般所得稅，只能就各人所得數額之多寡課以差別稅，而無法對於獲得優厚利息者加重其負擔。公司營業特別利益稅，是為對於獲取高利的營業，在分配與各人之前，即加以一層負擔，是兩稅各有特定的目的，不能謂為重複。至若在一般營業稅，不具有何特定目的者，若復課以所得稅，常不免於重複。

二、個以上的課稅權發生的重複稅，有各地方政府的重複，有國際間的重複。各課稅主權的政府，各希望取得稅收，以裕收入，或圖將稅加於他國人，或圖謀本國人不要被他國政府課稅，加以保護，或誠恐本國的稅源被他國課取，諸如此類，難免不發生各政府間或國際間的交涉。國際間發生重複稅的情形，最簡單者，如：

- 一、本國人民居住本國，財產在外國，從外國收受所得入本國。
- 二、本國人民居住外國，財產在外國，從外國收受所得入外國。
- 三、本國人民居住外國，財產在本國，從本國收受所得入外國。
- 四、外國人民居住本國，財產在外國，從外國收受所得入本國。
- 五、外國人民居住本國，財產在本國，從本國收受所得入本國。
- 六、外國人民居住外國，財產在本國，從本國收受所得入外國。

這幾種情形，可以牽涉到兩國，亦可以牽涉到兩國以上的國家。例如英國人有財產在中國，發生所得，而

數個
稅權
發生
重複
的情形

以之匯存於美國銀行。在英國有國籍與住所地的關係，在中國有所得發生的關係，在美國有收到所得的關係，按照三方面的關係，三國政府都可以課稅。又有牽涉到四個國家者，例如有某德國人死於英國，其遺囑依英國法律發生效力，而其所有財產的鐵路公司股票，委託美國銀行代為取息，而鐵路公司所有的鐵路在坎拿大，是英、德、美、坎四國的政府，都可以課遺產稅。

在今日經濟如此發達，資本可以飛騰於各國間，往往有一項資本發生的利益，牽涉到許多國家者。例如甲國人以其所有的資本，投資於乙國的公司，公司的大部分資本的設備在丙國，但有支店設在丁國，購買某種原料，又在戊國製成半製品，所出的製造品，又係販賣於其他己、庚、辛各國。是這些國家，都可以對之課稅。再有更形複雜者，稅源在財產，而財產有各種不同的性質。例如不動產還有固定的着落地，不難判別，至於動產如船舶之類，長年航行於各國海岸，從各國都有收入，則各國政府當如何課稅？

諸如此類的複雜情形，厘清起來，國家課稅權之行使，不外乎對人與對物兩種，一國行使課稅權的效力，僅能達於本國領域以內，是國家能主張其課稅權者，當為其領域內之人或物。賦稅是因物而對於人徵收者，如果人與物都在一個主權的領域之內，則一國有完全的課稅權，沒有重複稅的問題。但是人與物所屬的領域，可以因各種關係而不同。以人而論，人有出生地、國籍、住地、居地之別。若是四者同在一地，自不發生重複問題，然而四者常有不同。以財富而論，財富有生產、所有、交換、消費四項程序，若是四者皆發生在一個地域，自無問題，然而四者常分布各地或各國。

第二項 解決之實例

這種重複課稅，如何解決，茲先說明解決的事實，再去作學理上的討論。在各地方政府間發生的衝突，可以由中央政府主持而得解決，在各聯立政府間發生之衝突，可以從聯立的關係上謀解決，惟有國際間的衝突最難，至今惟有在有關係的友國間，作個別的協定，還沒有國際的公約。

德國各邦的課稅種類與範圍，在一八七〇年及一九〇九年聯邦憲法中曾作規定各邦之徵收直接稅，限於被稅人在何邦有永久住所者，若被稅人沒有永久住所者，則由其現居地之邦政府課稅。不動產與固定產業，則由此等財產所在之邦政府課稅，若是分布於各邦者，則由分布地之各邦政府，按照一定的比率，攤分稅收。被稅人在甲邦繳納直接稅之後，復被乙邦課稅者，有請求退還之權。在大戰前，直接稅由各邦政府徵收，故有此等衝突，至大戰後，直接稅歸中央政府徵收，以一部分分給各邦，於是衝突減少一大部分。但不動產稅及營業稅仍歸各邦徵收，一九二三年的聯邦財政法，又復為之規定，不動產由財產定着地之邦政府徵收，固定的產業，由產業經營地的邦政府徵收。若在幾邦經營者，則由幾邦分稅，被稅人有權向聯邦法院請求作最後的決定。

瑞士以
司法解

德國以
立法解

瑞士各州的重複稅，一八七四年憲法載明，由議會立法規定，後來議會以這種解決的責任，移轉與法院，依個別情形辦理。最初法院採用的裁判，原則以現居地為準。後來這個簡單的原則不夠用，又作為分別決定。不動產須納財產稅，所得稅或買賣稅者，由財產定着地課稅，在有繼續性的買賣，由現居地之州課稅。動產及

從不動產以外之他種泉源發生的所得，由現居地之州課稅。產業的經營，分布在各州者，由關係之州分稅，惟經營總機關所在之州，有主張優待之權，(Domicilium)至於各州的成數，由聯邦最高法院決定。

德國與瑞士同為以地方政府以上的最高主權解決，所不同者，一則以立法規定，一則由司法機關作各別的裁判。美國則不然，聯省政府的立法院或大理院，對於各省政府的行政權，不能加以任何積極的干涉。法律上對於各省重複課稅，並不認為違法行為，也不以重複為重壓的稅，反而以甲省是課甲省的稅，乙省是課乙省的稅，甲省並不以被稅人曾對乙省納稅為其免稅或減稅的理由，即在各省或聯省的法院，也作如此解釋。納稅人訴之於省法院，只有謂其侵害平等的原則，訴之於大理院，只有援用法律平等保護的原則。而大理院的判決，按照美國聯省憲法的規定，自認為無權對於各省作積極的限制，各省稅法之規定，並不負須與他省稅法相合的責任。法院雖不能對於聲訴人積極的與以救濟，却在消極方面，此等重複被稅，仍不能不共認為在民主國家是違反賦稅平等的原則，於是立定幾項避免的原則，以期各省之自由採納，各省為輿論所督促，亦常能容納。所定原則，在不動產由其定着地之省課稅，而不動產取隨人的原則，以所有人之住所地為準，而不以財產存在地為準。財產權之有化身〔一〕者，如有形動產中之鐵路設備，無形財產中之銀行存款票據，公私營業之股票，則以存在地之省有課稅權，而不以財產所有人之住所地為準。這些原則發表的結果，有許多省分，頗能容納於省稅法中，也有許多省分，從前未徵此等賦稅者，乃依據此等原則舉辦起來，是更增加重複課稅之事。好在美國各省所行的一般財產稅制，有不能通行於一般的困難，無形的動產，幾無法課稅，既無

法課稅，是自然的減少重複課稅的糾紛。惟獨近來各省盛行遺產稅，遺產人住所之省及財產存在之省，同時課稅。聯省法院，乃舉出課稅原則，遺產或繼承人住所之省，不得對於遺產中位於他省之有形動產課稅，又遺產位存之省，不宜對於不在本省有居所之繼承人課稅。

【二】一種財產設備，常存有幾種不同的權利，分由幾個不同的權利者主張其個別的利益。此等權利者不僅為私人，在團體主權的政府，亦得主張其課稅權管理權之類，這種事象，尚無適當的名稱，姑置之為財產化身。

英帝國所屬各自治地之間，重複課稅的紛雜情形，也不在美國之下。在一八六〇年，印度舉辦所得稅，當時英人在印度任官吏者，依印度稅法，被稅之後，復須依英國稅法被稅。當時被稅者僅為官吏，範圍很狹，納稅者雖認為稅的負擔不公平，而在印度任官吏者，薪俸所得較高，也不視為重大的問題。後來商人感受同樣的痛苦，但是商人不比官吏，不能甘受重複的負擔，於是在一八九三年，一八九六年，一九〇五年等數年，迭向國會提出聲訴。到一九一一年，英帝國戰爭會議會作成一種提議避免的方法，而度支總裁反對，以為妨害英國的稅法。

大戰之時，各自治地均將所得稅稅率提高，而英國一九一四年所得稅法，並將課稅的範圍推廣，凡英人在海外的所得，無論其是否送歸英國，皆在被稅之列。稅率既重，非復納稅人所能堪受，於是在一九一七年帝國戰爭會議中討論此項問題，就當時的三層事實謀解決：（一）英國公司在海外各自治地，印度，及各殖民地營業者，（二）各私人在英國居住而有資本投於海外者，（三）在英國自治地，印度投資之勢力，及英國在海外

投資局勢如有變動的影響。一九一八年的法律，僅作暫行規定，一九一九年成立所得稅委員會，并設重複稅分委員會，邀集各地代表，而各代表意見紛歧。大多數自治地以及英政府的所得稅，都是無論所得人如何，凡在境域內發生的所得皆課稅，又無論所得之發生地如何，凡境內所得人的所得皆課稅。澳洲所得稅僅適用於前一種，因為澳洲之納稅人，沒有在海外投資或營業而收得所得者。南非洲的徵稅情形，亦與澳洲相同，凡在或視同在南非洲州境內發生的所得始有稅。所謂視同在南非洲境內發生云者，為南非洲居民從他地得來的所得，當地政府以所得人在該地境域內無居住所，或其他原因，未曾課所得稅，則南非洲政府始視同在南非洲境內發生的所得，同樣的課稅。澳洲的代表，願意犧牲一部分，凡非在澳洲境內發生的所得，不課所得稅，是澳洲政府僅課在澳洲境內發生的所得。而其他各自治地與英本國的態度，愈以這種辦法，為於英本國為不公平。後來委員會成立一調和計劃的建議案，英政府根據此項建議案，而有一九二〇年之課稅法。凡應納稅者，其所得已在他自治地繳納是年之所得稅，得減免如下（a）若自治地稅率在英本國算出稅（*appropriate rate*）即按照英國稅法各種規定，計算下來應負的所得稅率）之半數以下者，則按照自治地稅率減免（b）此外各種情形，只得減免英本國算出稅之半數。英本國稅率比各自治地均高，各自治地欲避免重複稅，於是可以用英本國稅率之半數為最高限度。

至於國際間的重複稅，各國各有完整獨立的課稅主權，既不能禁止他國對於本國稅源課稅，復不能坐視本國的被稅人之受重稅。照現在的情形，有自動的解決法兩種。

一 自動的立法規定減免 其所規定大都為某種特殊情形得減免，如比利時的規定，凡國外得來的所得既經外國課稅者，在比國僅課以四分之一之稅。在遺產稅得減免外國所課不動產課稅部分。瑞士各州，對於從國外得來之營業所得，僅課以三分之一的稅。美國的規定，凡在國外既經被稅之所得額，得於美國稅額中減免，但外國僑民，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的比例為限，例如國外得來部分，占總所得之半數，納稅人無論其在國外曾納較多之稅，而在美國僅得減免一半美國稅。坎拿大各州，有就英帝國所定的減免原則，推行於他國得來的所得。至今各國關於減免的規定，各不一致。

二 國際間協定 國際間協定，大都為兩國締約，規定互惠條款，以便利徵稅，或避免重複稅。協定之最早者，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。一八四五年比荷兩國，有同樣的協定。一八五一年，荷蘭與德聯國有限制國際航行權特許稅之協定。一八七三年荷德兩國有同樣的協定。一八七二年英國與瑞士之淳德（Vaud）州協定，規定法定的住所，以便決定死稅，并且規定兩國所課之死稅，各以居者之財產為限，其不在居所的財產，各不課稅。自十九世紀之末以後，國際間的協定加多。一八九九年英美兩國有關於遺產稅的協定，凡甲國死亡者的財產，移轉與乙國人民，而乙國人民依法不能取得是項產權者，得於三年之期間內，加以處置。凡課稅國依法不對於其本國人民課稅部分，則對此財產，亦不課稅。是以締約國繼承人與本國人同樣看待。後來奧國，一八九九年與普國，一九一二年與希臘協定，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。意大利在一九〇四年與瑞士，一九〇六年與奧國，又與羅馬尼亞的協定，對於對方國人之產業及旅行性質之賣貨人，作互惠的待遇。一九〇七年英法兩國，爲防止死稅之漏稅，作互惠問答的規定。迄今關於稅的協定見於條約者，有下列各次：

一八三四年	法與比	一九〇六年	意與羅	一九二二年	法與荷	一九二五年	德與意
一八四五年	比與荷	一九〇七年	英與法	一九二三年	德與波蘭	一九二五年	捷與波蘭
一八五一年	荷與德	一九〇九年	盧與普	一九二三年	德與匈	一九二五年	意與匈
一八七二年	英與瑞典	一九一〇年	德與希臘	一九二四年	挪威與英	一九二六年	英與愛爾蘭
一八七三年	德與荷	一九一九年	西與希臘	一九二四年	意與捷	一九二六年	奧與波蘭
一八九八年	德與荷	一九二〇年	德與希臘	一九二四年	波蘭與但	一九二七年	丹麥與冰地
一八九九年	英與美	一九二二年	奧與捷	一九二四年	英與西	一九二八年	英與德
一八九九年	奧與普	一九二二年	德與奧	一九二四年	匈與奧	一九二八年	德與丹麥
一九〇二年	奧與希臘	一九二二年	德與捷	一九二四年	羅與匈		
一九〇四年	意與瑞士	一九二二年	匈與捷	一九二五年	法與蒙拉哥		
一九〇六年	意與奧	一九二二年	奧與捷	一九二五年	德與俄		

第三項 理論上之解決法

原則的
衝突的

重複稅所引起的爭執，內容頗爲複雜，分析起來，約有以下數端：

一 原則 課稅原則，當以納稅力原則爲主，但各國不甘放棄本國可以取得的稅源，凡享受本國的利益者，亦加以稅，是爲因原則而引起重複稅。若依利益說，則被稅品無論爲人爲物爲行爲，其享受一政府所保護或給與之利益者，必係此人此物定着於一政府管轄之區域內，或此行爲發生於此區域內。若依納稅力說之解釋，各納稅人之納稅力，必係以此區域內之人的納稅力爲限。這樣看來，無論採用何種原則，都可以與物的定着地爲標準而解決。

地域之
經濟關
係

二 課稅之地域的經濟關係 各納稅人所有之納稅的經濟力，着落之地域，如何決定，當依經濟的結託關係 *Economic allegiance* 而不同：

1. 出產的地域 財富之生產，無論是物質的或經濟的，在形成爲有經濟價值的財富之前，須經過若干生產的程序，於是有生產的地域關係。

2. 定着的地域 財富生產之後，落於一定地域，預備達於消費者，於是有定着的地域關係。

3. 管領的地域 財富在存在期間，所有人之取得所有權，加以保護，或隨其意識而使用之，處理之，又須有法律上賦與的權力，於是有管領的地域關係。

4. 住所的關係 權利者之處置財富，其本人有一定的住所，於是有住所的地域關係。

這四層關係，可以牽涉兩個國家，復可牽涉到兩個以上的國家，苟非有一最高權力主體爲之剖判決定，則惟有依賴兩個或數個國家的協定。就其中關係的重要性比較起來，當以（1）與（4），即出產地與所有人住所地爲重要，前者爲生產，後者爲消費，財富停留的時間較久，經濟的關係也較深。至於中間的兩層關係較淺，停留期間較短。若以出產地與住所地比較，則出產地有財富生產的關係，而住所地爲消費的關係，是出產地當比住所地的經濟關係較強。這樣看來，經濟的關係，當以出產地爲最重要，住所地次之，至定着地與管領地的關係，常附着或包含於住所地或出產地，而出產地與住所地，常各因包含的他項經濟關係，而其重要，各有輕重之不同。

三 各種被稅品之區域的經濟關係 地域性之經濟關係，因各種課稅品的性質，各有所不同。於是不能不再進一步，從各種物品來衡量其關係於地域的輕重。課稅品的種類，約有以下數種：

1. 土地房屋等不動產，以出產地關係爲主 此等財富的定着與管領的關係，附着於出產的關係上，而所有住所地的關係，僅爲所有人從此項財產取得所得，以供消費的用途。住所地僅有從所有人之消費上發生關係，極爲微弱。

2. 鑛業以出產地關係爲主 鑛業之經營，以土地爲最重要件，是與（1）相同。

3. 工業以出產地關係較重 工業的經營，雖人的關係漸漸重要，而定着與管領的關係，實重於出產地關係的重要。

4. 商業以出產地關係較重。商業比之工業，人的經營關係加重，但不能超過其他三種關係的重要。

5. 動產有定地者，以出產地為主。如工廠、機械、農具、牧畜等，與土地之關係很密切，若不在一定之地，其生產效力即有變動。

6. 動產之隨人者，以住所地為主。如衣服、裝飾、用具、家具之類，皆隨人而有經濟利益者，故以所有人為主。如所有人有兩個以上之住所，則以此等物品爲之着落地的住所爲主。

7. 動產無定地，當以登記所有之地爲主。如船舶，其出產地常因航行於各國境內而無定，只有以登記之地爲有較重的關係。其他航經各地的關係，只能以當地出產的部分爲限。

8. 證券以住所地爲主。凡公債、公司股票、債券、銀行存款、票據之類，出產地與住所地各有不同，有難於軒輊的關係。證券利益發生於財產所在地，而其利益歸於所有人領受。但以財產之能發生生產，仍因所有人之能供給此項資本，故以住所地之關係較重。如對於所得課稅，是以屬於所得者之住所地爲合理。如係課財產稅、遺產稅，則此等證券所代表之財產之產地，較有深的關係，以由出產地課稅爲合理。

9. 勤勞所得，以住所地爲主。勤勞所得屬於人，從人發生，以住所地有較深的關係。

一九二一年國際聯盟設立財政專家委員會，被請爲委員者，爲荷蘭教授 Bruins、意大利經濟學家 Sen-

ator Einaudi、英國經濟學家 Sir Josiah Stamp、美國教授 Seligman 四位，請他們依據學理，考究重複

稅的問題，并謀解決的方法。一九二三年完成報告，提出四項解決辦法如左：〔一〕

減除外國所得

一 減除外國所得法 即是減免從外國得來的所得之方法。本國政府對於本國內居住人民的所得課稅，但其中從外國收受的所得，應准予減免。這個原則，美國英國的現行的辦法，凡本國人民在外投資而有負擔賦稅者，可以照免，算是行了一部分。

近來各國財政困難，每每向外國市場募集公債，從外國輸入資本，救助本國的經濟，已成爲國際間最盛行的事項。本國的資本，本來可以在本國發生所得，供給本國的賦稅，若是本國的資本，借與外國，則本國不僅是失掉一項稅源，而且以本國的財源供他國課稅之用，是本國政府處於最不利的地位。在現在經濟競爭的世界，各國政府，都不願意外國在本國發行公債，吸收本國的資本，攘奪本國的稅源；債務國要想以賦稅的負擔，加在債權國，債權國必提出抗議，或禁止發行。在這種情形之下，債務國有求於債權國，在發行外債時，債權國往往爲保護本國的利益起見，對於債務國在本國發行外債時，對於債票利息，不許課稅，常預先有所規定。而債務國又以所得的發生，係取諸本國，往往不願放棄權利。兩方如有爭執，只有當發行之前，兩國政府協商決定的辦法。據最近法國、羅馬尼亞、波蘭等國在英美所發行的公債，債務國都承認免稅，債權國仍得保持他們原有國富的稅源。

二 豁免出外所得法 即是豁免輸到外國的所得法，本國對於不在本國居住人民所得着的在本國發生的所得，與以豁免。

豁免出外所得法

因爲一國缺乏資本，應當打開大門，鼓勵外國資本之投入本國，豁免的理由，即是歡迎外國資本之輸入，對於外國投來的資本，予以優待。若是想要加稅於外國人，就是趕他們走路，結果這些資本，都會跑回他們的老家，本國將發生資本缺乏的恐慌。在窮的國家，陡然發生恐慌，於是不得不對於外國資本特別免除其應納的賦稅。但是現在各國政府，總想課外國人的稅，只要課得到，而外國資本家總想少負擔稅，常常跑到負擔甚輕的地方停駐。外人在本國所投資本，能否移動，還要看資本的性質，固定資本不能移動，本國政府老實不客氣，可以重重的課稅，有時稅率雖比外國爲高，他們亦無法移動。資本家依然是願意寄生在本國。在他的計算，縱然不能豁免，也可以減輕負擔，增加他們的利益。所以要課外國人的稅，當斟酌情形去辦。

這兩種方法，前者是本國對於從外國得來的所得不課稅，讓外國課稅，後者是本國對於從本國輸出外國的所得不課稅，讓外國去課稅。

分稅法

三 分稅法 就是兩國協定稅率，對於所得應課的稅，兩國協定，所得發生國課一部分稅，資本所有人的居住國收一部分。或是由所得發生國徵收全部，而以資本所有人居住國所應得之部分，照數歸還。

這種辦法，是承認資本所有國和所得發生國都同樣的有課稅的權利，把稅數均分，各有相當的讓步。但是雙方雖說讓步，究竟難免爭執。在成立新債的時候，債務國有求於債權國，只好盡量的讓步，然在從前已經成立的借款，債權國無法一時收回移動，債權國只好讓步。惟有英國對於各聯邦如澳洲非洲坎拿大等國，他們有互助的關係，這種協定稅率，較容易成立。英國政府對於自治地發生的所得，只課半稅，或是只課餘額，照

本國應課的稅額中，免除其已在外國所繳納的稅額。

四 分劃稅源法 由國際協定，將稅源劃開，分歸各關係國，各關係國各得相當的稅收。這種分劃，可以指定幾種稅源，如地租不動產稅歸所得發生國，而以營業稅所得稅劃歸資本所有人的國家。資本所有人的國家，可以免除國內居住人民從這幾種財產發生的所得，而課取其餘各種所得。在所得發生國也可以保有幾種特別稅收的全部。

惟這種辦法，必須居住國對於所管的幾種稅源，有徵收的全權，方能課稅，因為這幾種稅源，寄生在國境以外，為本國行政力所不能及，通常這層難關，很難越過。近來英國商會，遍於各國，往往代替政府在外國調查稅源，表面上未干涉外國行政，事實上英國商人，暗中自己有行政的組織，共同向母國納稅。再則各國在協定成立之後，變更賦稅制度，遵照協約，乙國固不能向甲國人民營業所得課稅，然不能禁止乙國重課營業稅，或以旁的方法，對於營業所得課稅，於是甲國的稅源，終不免不為乙國侵佔一部。因為有這種弊端，往往協約上規定，限止乙國將來課稅的辦法。然乙國要另以名稱課甲國人民的營業稅，這種負擔，仍然無法逃避。

專家的意見，提出四種方法。任憑各國各根據本國的賦稅政策，採取一種。據他們的觀察，各國的所得稅，照現行的制度看來，以採用第二種方法，即豁免輸出所得稅，最為適宜，可以免除一切重複課稅的弊病，所持有的理由如下：

如果兩國經濟力大約相等，兩方的投資又約略相等，可以應用直接了當的豁免方法。因為兩國的課稅

制度，常有不同，引用別法，必引起許多紛爭，故不如對於外國資本一律豁免賦稅之爲清楚簡單，兩方都沒有何種損失。而且各國對於本國的資本，能有保護管理的全權，不至爲他國所侵占。

如果兩國經濟力不相等，甲國爲債權國，乙國爲債務國，債務國要獲得充分的資本，只有加高利息，使投資人平素所負擔的所得稅，不要過重。債務國如果要課他們的稅，勢非增加利息不可，利息的增加，仍然是由本國國庫支出，倒不如豁免，可以減省徵收的手續。如果將利息提高，以圖從課稅上償還，納稅人有時可以逃稅，結果仍是國家蒙受損失。所以現在各國向外募集資本，都對於所得，豁免課稅。

第一個方法不能解決以上所述的幾層困難，事實上也辦不到，他們認爲不可用。而且在管理上也有困難，因爲一國對於本國人所有的資本，有登記，有統計，又有全部的管理。本國在國外投資，或設立分店，都須在本國登記清楚，營業損失利益，都有報告，本國政府對於他們有管理權，很容易課稅。若是本國人在外投資，任外國課稅，本國在管理上將發生重大的困難。本國不知道投資家究竟有幾多所得，是從本國得來，幾多所得，是從外國得來，因無法分別課稅。而外國政府也同樣的無從分別，究竟課稅幾何。本國政府既不能事事調查，投資家究應以所得之幾分之幾，讓稅源國去徵收，幾分之幾，讓母國徵收，也不知所適從。

第四種法（分割稅源法）和第三種法（分攤稅率法）可以由兩國協商，但是分割分攤時，兩國都有爭執，不易解決，結果還是趨向到第二個方法。

我們看起來，專門家主張用第二種方法，他們是代表資本國家，代表投資人的利益，照這個方法，只有債

自由投
資部分
不當失
去課稅
的機會

權國有利益，債務國的國庫，要增重負擔，而且要破壞他們的稅源。若用第四方法，債務國只能課不動產土地稅的收入，而一大部分從營業及動產的收入，都要割給外國，都有不利。要避免這些不利益，只有協商，協商的結果，以所處的地位困難，不能不俯首求人，債權國所提出的條件，只得一一承認。大凡借債以及吸收外資，都是為挽救全國的經濟，債務國所得的利益，只能從得到救助後全國恐慌可以補救的利益上着想，至於一時稅收的損失，也只好忍受，這是一般窮的債務國的情形，也就是債權國挾着他們的資本，壓迫他國的慣技，事誠無可如何。國際間的經濟不平等，我們可以從此點看出。若要平等，除非本國的經濟力雄厚，產業發達，空口談經濟平等，不過是望梅止渴。

向外國募集的資本，照專家的解釋，事實上是不可課稅，但是除此以外，也有債權國之投資於債務國，并非出於債務國之請求者。

(一) 本國資本欠缺，利息較外國為高，外國資本家為獲取高利起見，有自願之投資。

(二) 債務國勞力價廉，又為良好的市場，資本容易獲利，如今日各國商人在上海各埠設立工廠，利用中國價廉的勞働，以獲取高利。

(三) 本國有某種特殊富源，獲利極易，外人極願來投資者。

(四) 本國私人公司，向外國資本家借來資本，也是出於外國資本家的自願，本國私人公司許以厚利，並不是出於本國政府的請求，是本國政府可以課稅。

總之今日國際間資本之流通，并不是政府的能力所能完全把持，凡不在外國政府管理之下者，本國政府很有課稅的機會。惟課稅不可過高，務使外國資本投於本國所得的利息，課稅之後，稍稍高于外國的利息。換言之，本國的稅，稍輕於外國的稅，在外國資本家計算起來，仍以投於本國較為有利，是為課稅之適當的程度。若是本國課稅權因協定而受束縛，此項束縛，當以本國所歡迎者為限，除此以外，如前述數者，若同受束縛，是於本國不利益。

第十節 國民經濟之負稅限量

近代財政史上有一問題，各國經費，每經若干年則膨脹若干度，有增無減，而在他方，賦稅收入，亦隨同增多，如此遞增不已，在國民經濟上是否能夠負擔？換言之，國民負稅，是否有一限量（Limit of taxable capacity）存在？本節所討論者，是為答覆此項「莫須有」的問題。

負稅限量的問題，至為普遍，試一翻閱討論賦稅的文字，到處遇着「政府的苛捐雜稅，人民不堪負擔」一類的言辭，但從無明晰的概念。所謂不堪云者，必係國民所有的財富，有一定數量，國家所課之稅，亦有一定數量，兩項數量有一定之關係存在。這種含糊的言辭，不僅一般作通論的人們，信口說出而不自覺，即財政學者亦所不免。「人民不堪負擔」一語，蓋一含有情感的辭語，很能投合人民不願納稅之同情。但作科學的討論，探討真理之所在，不應如此。

頁稅限
量問題
之發生

式題演
之成問
方

從來財政學上討論國民經濟負稅之限量，有所謂絕對的限量與相對的限量之別。絕對的限量云者，在特定的社會經濟之下，國民經濟之負擔賦稅數額，有一絕對的限度存在，不可逾越，國家課稅之數，只可在此限界之上。相對的限度云者，謂國家課稅總額，在國民經濟上之限度，因各國在各時代之各方面的情形，而有滑動之處。如果課稅總額所占之成數太大時，人民受賦稅之壓迫太重，即發生各種壞的影響。關於兩項限量之定義，各學者間本有所歧異，姑依照多數學者之解釋，定其義為如此，以為討論之根據。〔一〕

主張有絕對限量者，多借用數字說明，非如此不足以見其主張之堅決與尊嚴。此種思想，發達很早，昔白圭欲二十而取一，孟子稱為『貉道』，所取數量，當夠『城郭宮室宗廟祭祀之禮，諸侯幣帛饗殮百官有司之用』，欲輕之於堯舜之道者，大貉小貉也，欲重之於堯舜之道者，大桀小桀也。『孟子即謂不可限量。在十八世紀中葉，秀士提謂賦稅占收入三分之一則太重，四分之一則太大，六分之一為中等，一成一分，乃至一成二分五厘為小，郝克謂賦稅超過於國民自由所得百分之十五者太重。樓洛哀·伯里攸以賦稅占所得百分之十二為最高。此外尚有主張他項成數者，然大都為臆斷，毫無確實之根據。樓洛哀·伯里攸謂明知此項數字之不必確實，但在財政上借此數字，作為限度，足資遵守。洛歇(Roscher)另有一種解釋，各種賦稅，在稅率增高而

【1】參考 Dalton: Public Finance p. 161; Silverman: Taxation, p. 53; J. Stamp: Wealth and Taxable

Capacity, p. 113, 134; Shirras: Public Finance, p. 131; Shultz: American Public Finance p. 225;

阿部賢一，財政學二九八頁，神戶正雄，租稅研究第三卷一八三頁。

相對限
量說之
不合理

稅收漸減時，達到此點，是為絕對的限度。但這種解釋，亦不合理。稅收之減少，必係征收行政之欠缺，征收行政若不完備，無論稅率之輕或重，脫稅者多，即難增收，殊非稅率輕重之原因。絕對限量說之任何解釋，皆不充分。

相對限量說，為思想進步後所發生的解釋，以國民經濟力量時有變動，而賦稅又有各種不同之作用，凡此經濟的與非經濟的各種情事，在各國各時代各有所不同。在此等變動不居的狀況之下，例如平時國家還可以減稅，而戰時則非增重賦稅不可，國民所得增加便可增稅，或國民所得之分配如何變動，則可增稅，賦稅限度之能增高，全恃各方面的情形如何。然無論情形如何，賦稅仍是有一限量存在，過此限量，即成為「暴斂」(Squeezability)。希拉士打出暴斂的限度之標語，以為可以駭世眩俗。(二) 并且根據他所下的定義，謂「一國之課稅限量，為生產量除去造成此生產量所需要的消費量之餘額。」作成度量此限量的數字，(三) 拿出各國的生產分配、國債、賦稅的統計，以求其所得暴斂的限量。寫了許多頁數，而所答者非所問，免不了道爾頓批評他是信口雌黃。如果在他所用的數字之一切前提，皆是確實，則他所得的結論，不僅可以證明賦稅的限量是相對的，亦且可以獲得絕對的論斷。但是一切前提，不必確實，例如「在現在的生活標準不變動之下，生產量超過消費量之餘額，」然要知生活標準，如何方為不變動？又有何不可變動之理由？這些前提未確定，則所有之分析與論斷，與絕對說之臆測者，只有程度之不同，與內容繁簡之不同。而於本問題之討論，仍無裨益。

〔二〕希拉士自謂課稅限量一語，不足引人注意，故改稱為暴斂之限度。見其財政學 235 頁。

〔三〕前書 135 頁。

無所謂
量之限
由

(二)無
確定之
生活標
準即無
從判斷
其負稅

本問題爲國民經濟負稅之限量是有？是無？各舉出理由以對，如果是有，然後才可以分別是絕對的抑爲相對的。肯定的答覆，吾百思不得其解，而否定的答覆，却有層層的理由。

一 生活標準之不確定 課稅限量，爲站在國民生活線以外，若是衝進生活線，即成爲暴斂。但是生活標準，極不確定，因人因時代，因社會經濟習慣等情形而不同。在生活費用，有所謂生存費用，生活費用，標準生活費用，舒適生活費用，奢侈生活費用等之不同。平常計算國民生活費用，爲將每人生活費數乘國民人數，而人口數與費用數，都是有變動的。普通人以衣食住爲生活必需費，而有嗜好者，則以嗜好之支出爲優先，其他衣食可以極力節減生活費，常爲多則多用，少則少用，乃成爲一海絨性之伸縮。北平城內，有許多皇親貴戚之胄，到今日是寢苦枕塊，耶寧斯若非蘇俄收沒他的財產，也不會成爲好萊塢的明星，窮然後工者，古今來何可勝數。在個人看來，生活程度之降減，貽人以切心之痛苦，若就客觀的事實看來，不義而富，自古引以爲羞恥。凡不事生產的人們，在經濟上及倫理上，皆認爲有降減生活標準的應該，以謀社會全體的利益。

再就事實上說，各國民間生活情形不同，中國人現在對於洋式生活，是可望而不可及，若要保障全國人民享受標準生活，非國民自己之生產力量所能辦到，惟有國家與以補助，使通國人民皆依賴政府供養，自不應課稅，更不應專課間接稅。以現在我國課稅情形而論，比之他國，是早已衝進國民生活線內。然若以每人口負稅數而論，每人在兩元左右，比任何國家人民之負稅爲輕。可知國民生活標準之高低，是以國民自己之生產力如何來決定，而課稅的關係，極爲輕微，或如下面所說，課稅反有增進生產力之效。

事實爲
證

國民生活既是海絨性之可伸可縮，而無確定之標準，則度量課稅限量之基本線，正如由瀋陽而退至長城之節節新戰線，隨處可以樹立，不知如何劃定，加以度量。

二 國民財富之增加不能確定。國民財富之增加，在平定的秩序之下，依國內所有供生產用之原本，及各年度運用此等原本之生產力而增加。若在戰時，則發生變動。戰爭可以提起人民努力生產之精神，并造成許多增加生產之機會。在非交戰國，常因他國戰爭而獲得大利，如歐洲大戰時，美國只要遲加入數年，即獲極大的利益。戰後美國國富之增加，比任何國家為速。因此之故，現在國際間多希望他國發生戰爭，并且四出製造，而軍械業者之祕密運動與鼓勵戰爭，尤為公開的祕密，已則坐收漁人之利。至在交戰國，戰費膨脹，賦稅益重，然戰爭所消耗者，不必全係從前的國富原本，而戰時的生產品，反居大部分。苟無戰爭，則此項國富生產量，必不會發生，可知在賦稅增重時，國富數量亦有同時增加者。反之若是怕經費膨脹而限制課稅，則於國富增加上，不免於亦受減損。國民財富之增加，既是與經費之支出有關聯，而沒有限定，則從國富量以計量負稅限量者，又失去其確定的基本。而且戰爭發生之後，國家立於此項事實之前，也不能保持任何限量，無論從前的國富原本，或是將來可以產生之國富，人無論老少，物無論貴賤，惟有盡量投之於戰爭烈火之中，以求其所謂勝利。

三 賦稅制度不同之打破限量。在施行間接稅之國家，如我國者，因其普及，洵可使稅收充實，然在窮民，納稅能力小者，皆在被稅之列。稅率加重之後，僅引起此輩之怨恨，亦且減損消費量，而減少稅收，若在征直

(二)國民財富的亦無確定線

(三)稅制不同可吸收

接稅之國家，雖課以重稅，被稅人有納稅能力，稅收可以加大。例如英國稅收，每年從間接稅可得三萬萬餘鎊，從直接稅復可得同等數。然直接稅之征收，并不因之若何減損間接稅稅收。在大戰時，舉辦溢利稅，復獲得每年約三萬萬餘鎊之稅收。又如遺產稅，在財產所有人死亡後征收，財產稅在人生存時征收，即或兩者所獲稅收數額相等，而以稅制不同，人民對於納稅的情感與納稅後之影響，乃大相逕庭。一國稅制，若將賦稅種類增加，或將征稅方法改良，純依最小犧牲原則以課稅，則賦稅限量，是可以加大，未可拘執。可知人民之常常反對納稅者，無亦稅制之不適當，與征收方法之不完備，有以使然。

四 國民財富分配不同之打破限量 在財富分配愈不平等之國家，則限界效用較小的部分加多，就此部分所得課直接稅，稅收可以增多。反之若是財富分配較平等，則限界效用之平均率加大，直接稅稅收，苟非將最小生活免稅額降低，其稅收必因之減少。例如某團體共有財富一萬元，甲有五千元，乙有三千元，其他二十人各各有一百元，甲乙二人有較大之納稅能力，比另一團體二十二人各各四百五十元者，其負稅數可以加多。蓋二十二人財富之總效用，在第一團體比第二團體為小。在各國之間，財富分配之程度若是不同，則負稅能力，即不免彼此歧異。

財富分配不平等，固可使其直接稅征收方便而充實，但不可以能增多稅收，為維持分配不平等制度之理由。國家之增重賦稅，反而具有使分配達於平等之目的，其詳已於第六節說明。

五 經費回歸之打破賦稅限量 再有一層理由，是使賦稅限量說濼盡無餘者，即賦稅之回歸。前於總

入乃國
之流通
無端不
量是有
的有限

論已經說明國家所獲一切收入，取之於國民者，仍然支出，返還於國民，并非國庫保存一項基金，不再流通於社會。國民既未嘗失去此項被稅之財富，只於有往來之移轉。本來是一團流通的財富，而曰其間有一限量，無是絕對或相對，豈非捕風捉影之談？惟於國家支出之時，因經費用途不同，不免發生國民財富分配之變動。例如我國現情，賦稅收入大部分，從全國人民得來，其中國債費之支出，受其益者，限於國債所有人，是為增加國民財富分配之不平等。若是如經費論中所說，國家經費之支出，投之於社會設備，如修路治河等經濟建設事業者，是可以增進國民之生產力，而增加國富。反之若以有賦稅限量存在，以限制增稅，則國家經費，僅夠維持政府之存在，而無發達社會事業之經費，則國民從少納稅所獲之利益，反不及缺乏此等生產設備所蒙受的損失。

惟移轉
於國外
者當加
以節制

惟經費之支出，有落於國內與落於國外之別，其落於國內者，完全適用上述之理由，若是落於國外，則又當別論。凡對外國之償付，此項財富，不回歸於本國國民者，即為國民財富之失去，凡以本國財富移轉於外國，無論為政府之償付賠款或外債，或國際貿易之不平衡而須輸出貨物金錢，以為補償，皆是國民財富之耗失移轉。(exhaustive transference)此種耗失移轉，倒有限量存在，若是過多，即不免本國經濟活動，陷於困難。德國戰後，國內經濟之不振，即由於賠款之償付，其償付與法國者，即為增益法國之國民財富，償付與美國者，即以之增益美國之國民財富。現在賠款雖然取消，然德國從前為償付賠款所欠英美各國債務，及補充戰時資本損失者，為數仍然很大，今後若干年內，尚不免國內財富繼續向國外移轉，為德國今後難於拔除困苦之

問題。

至於俄國，取消從前所欠外債，限止國內財富之移轉於國外，并挾全國所有之人力財力總動員，努力於國內生產事業之增加，國內人力資本不足，乃設法取才於國外。其所輸出貨物，移轉於外國者，同時亦必從國外輸入同等價值之財富，在此出入之間，國民財富不致耗失。俄國國民富力之逐年加增，蓋為征收（不僅課稅）私人財富以擴大其生產力之必然的結果。俄國實例之存在，則主張賦稅限量說之媚世學者，如希拉士、斯唐浦之輩，當啞然而退，將不正確的勞作，投於燼爐。

至於償付對外債務所發生之財富對外移轉，不要忘記債務發生之原因。若是債務發生原因，為從前借入外國之財富，以充本國生產設備之用者，在本國缺乏資本，不能不借自外國，則後來國內財富之向外移轉以償債，乃事理之當然。本國在借用國外資本期間，及以後，已獲得生產增加之利益。

綜上所述，可知財政上無所謂賦稅限量存在。在論賦稅收入時，同時即須參看經費之支出，若是單看一面，即成為知其一而不知其二。惟對於國民課稅，不是數量的問題，而賦稅之影響，却極重要。其次即為賦稅收入部分之財富，存於私人之手，與由國家作經費之支出，其增加生產之效果，在何一方面為較大。不幸國家經費之支出，大部分僅發生無形的及將來的利益，而一般人民的眼光，不是顯微鏡與望遠鏡，只知道課稅是掠奪私人的財富，投入無何有之鄉。一般學者，受此暗示，亦從而批評政府之橫征暴斂，真理難明，一至於此！若是明瞭上述各點，則賦稅問題，只有課稅制度及經費支出之是否適當，加以比較，無所謂暴斂。至希拉士所作之

賦稅應
當考慮
並問題
還是各
方面影
響之比
較

統計，只是表明列國財政狀況，在財政學理上沒有多大用處。故課稅限量，乃一莫須有問題，在財政學理上，殊不必加以研究。而一國賦稅收入究應幾何，應當從某種稅制或方法得來，當從國民經濟總制上決定。

第十一節 賦稅制度

國家課稅之數，既未可限量，惟每於課稅時，在各方面發生不同之影響，不可避免，無論影響如何，國家只當依國民納稅能力而課以稅，於是國民因負稅所發生之壞的影響，可以避免或減少，具如上面數節所論。最後賦稅中所應討論者，即為依上述之原理原則，如何配合各稅，組成一健全的賦稅制度，是為本節所討論之問題。

賦稅制度(Tax system, systéme d'impôt)為一課稅主權之下之賦稅秩序。賦稅種類很多，每種稅之性質與制度，各有所不同，國家欲征收一定額之稅收，可以引用各種不同之稅制，往往征收數額雖同，而以稅制不同之故，國民全體所犧牲者，乃見差異。國民負擔賦稅，不當單從某一稅之負擔與影響觀察，而當從賦稅制度全體估量。

各國稅制雖不一，然於一有趨於一致之勢。

賦稅當從全部估量

國家課稅數量由經濟總制決定

各國賦稅制度全部，大都是歷史上相沿而來之產物，但是有趨於一致之勢。一種稅制之施行，實與經濟之發達相表裏，經濟之發展，已由農而工而商，則適應此經濟發展之稅制，亦趨於同一軌道。又稅制之施行，與思想有關，現在對於賦稅之思想，超越國界而成為普遍化，在一國施行有效而認為合理者，他國亦起而做行，

故各國之稅制亦有趨於建築在同一原理之漸向。

第一項 課稅標準

各種賦稅制度之發展，在各國各有不同之軌迹，就其大概情形而論，實依下述之階段，而輔之以消費流通兩稅。

(一) 人丁標準 在經濟未發達之際，國家課稅，凡屬人民，無老幼之別，每人一律納稅若干，視為最便利。自從經濟發達，各人經濟能力不同，人丁稅非所以適應個人納稅能力而課稅，有違賦稅原則，無存在之餘地。又此種賦稅，徵收困難，若求收入加多，又難提高稅率，不足以適應財政上的需要，實際上亦不容維持其存在。後來國家於財用緊急之際，既無法強制人人課以稅，乃改就經濟能力較大者課稅，遂成爲階級稅。在此種稅制之下，依各種人所有財產，分爲等級，課以不同等之稅。在從前封建制度之下，各階級人民各有不同等之財產，有財產者，亦因其數額之多寡，自列於一階級，故階級可以之代表其納稅力。後來經濟情形變化，各階級中人，其財產互有消長，列身於第一階級者，不必有第一等納稅力。階級稅制度，終亦不能維持悠久。以人丁與階級爲標準課稅之制之歸於消滅，蓋自然之勢。

(二) 財產標準 凡人民有財產者，卽表示其有納稅力，由是就有財產者依其所有財產之價值而課以稅。在財產分配不平等時代，洵可以財產爲課稅之標準。洎今美國各州，仍然保存此制。然在今日經濟情形之下，常不能以所有財產數額之多寡，而決定負稅能力，其理由約有數點：(1) 財產不必能代表收益，同一財產，

不必能產生同等數額之收益，故以財產數額爲課稅標準，有失公平。(2)發生收益者不僅限于財產，其他利用勤勞從營業及職業上可以獲得收益，亦有納稅能力。(3)財產種類甚多，其經濟上的關係，各不相同，消費的財產，不能與營利的財產同等課稅。(4)有財產者亦常負有債務，又有個人事情之不同，而財產稅不能參酌兩者課稅。從前各國施行財產稅者，皆以理論上與實際的缺點，逐漸廢止，而代以收益稅及所得稅。惟美國各州，仍沿用此制，作爲地方收入。德國現行之財產稅，係以之補充所得稅，并非作爲主稅。

(三)收益標準 徵收財產稅的理由，既不充分，於是有收益稅，就財產之收益而課稅。在收益稅體系之中，任何收益皆須課稅。收益之發生，由於生產，而具有生產之効力屬於私人所有者，爲資本，爲勞力，爲土地。故收益稅之課稅目的物，分析起來，當爲此等土地勞力資本之收益，對於土地之收益課稅，乃有地稅，對於資本之收益課稅，乃有資本利息稅，對於使用資本勞力而經營之所產生之利益課稅，乃有營業稅。這三種稅制之施行，乃完成收益稅體系之稅制。至於勞力收益課稅，因其純爲對人之稅，而收益稅之性質，乃就人從物所獲之收益上課稅，不能列入收益稅範疇之內。其欲對於工資課稅者，必須將收益的範疇擴而大之，撇除物的關係，純從人的關係上建設所得稅的體系，而後勞力所得之課稅，始可包含於內。

收益稅制之施行，與社會經濟之發展有關係，三者之中，以地稅發達爲最早。大學謂「有人此有土，有土此有財，有財此有用」，地有生產，稅即從之，國家既有土地與人民，亦卽有地稅；而且土地有固定的標識，其收益亦易於捕捉，故各國自古迄今，皆有此稅。營業稅爲對於工商業所課之稅，最初大都從營業權之准許上以

課稅，含有行爲稅的性質，繼而就營業數量上課稅，是又含有貨物稅的性質。最後始能辦到從純收益上課稅，以符合收益稅之體質。其間發展，與營業組織，社會智識之進展，有相與倚伴之關係。最初就外部標識課稅，是只爲抓着營業而課以稅，被稅者是否有納稅能力，或量其能力而課以稅，則未嘗論及。至抓着純收益而課稅，必有待於社會有抓住收益之組織存在。現在工商業活動，方面既多，力量又大，其中困難，至今存在。至於資本利息稅之施行，必有待於社會經濟之發展，資本有集中之勢，於是得就其集中之處而課以稅。若在資本未發達之國，資本不多，形式又散漫者，則徵收起來，不僅稅收無多，亦且有徵收上之困難。

收益稅制，實有許多優點，勝於他稅：(1) 收益稅之查定，以土地家屋等外形的具象爲標準，製爲稅冊，以後按簿冊徵稅，手續簡便。(2) 收益稅之收入，比較確實，在預算編制上頗爲便宜。而其缺點，則在：(1) 各種收益，如地租，資本利息，營業收益，性質各不相同，不能採用同一方法課稅，否則有失公平。(2) 收益稅係就物課稅，不能就享受收益之人的情形課稅，換言之，只是就總收益課稅，而非就各人之收益課稅。(3) 收益稅就每件收益物課稅，不能獲得累進稅的效果。(4) 不能斟酌納稅人的事情課稅。(5) 收入缺乏彈性。因爲此等缺點，各國大都於廢止財產稅之後，試辦收益稅，以達於所得稅。屬於收益稅者，有地稅，房稅，營業稅，營業收益稅，資本利息稅之類。

(四) 所得標準 所得的性質含有人與物的交涉存在，雖係一種對人稅，然爲斟酌所得者之事情，求得其人納稅能力，然後課稅，最爲合理之稅制。現在各國稅制，皆以努力改行所得稅制爲依皈，作爲主要稅收，而

以下述數稅爲之輔，至收益稅，多劃作地方收入，或併入所得稅中。

(五)不勞利得標準 國家對於人民平時努力的所得，既經課稅，則對於不勞而獲的所得，亦必課稅，以期平允。不勞利得有二：其一爲一時的利得，其二爲繼續的利得。前種利得，發生一次之後，不復發生，如財產之繼承、贈與、占有、動產之拾取、與埋藏物之發現等，因而有繼承稅、贈與稅之類。後種利得，爲一旦發生之後，以後繼續發生，由是利得者可以獲得一次以上之利益，如土地財產等之增價，戰爭時之利得，因而有土地增值稅、戰時溢利稅之類。此項稅收，爲數至鉅，故各國多有施行之者，以謀國庫收入之充裕。

(六)消費標準 歐洲各國在中世紀時代，有 *Tallio* 之制，我國在成周之際，有五官致貢之典，是已開因物納稅之端。今之各國施行此稅者，一方面固爲謀稅收之充實，而他方面則猶挾有他種目的存在。屬於消費者，第一爲調查消費者所消費之物品作爲標準而課以稅，是爲直接消費稅。第二就是貨物在製造家或買賣商人手中時課稅，是爲物產稅。在我國爲統稅。第三就貨物出入於行政境界時課稅，是爲關稅，或通過稅。此外尚有指定幾種貨物在內國生產者及國外輸入者，皆由國家收買，移作專賣，國家於出賣價格中取得利益，等於課取消費稅，是爲專賣。

(七)流通標準 私人財貨之移轉，及行爲人之權利義務關係，欲得確定，或須在官廳簿記登記，或須獲得法律上之承認，有此種財貨流通之事實存在，因課以稅，是爲流通稅。此項稅制之施行，國庫中固可以獲得一宗收入，然現今各國之施行此稅，以之爲適法行爲之一，并非全係爲財政上的目的。現在各國皆行此稅，但

不必恃以爲主要收入。屬於流通稅者，有登記稅，印花稅，交易所稅，銀行鈔票發行稅，噸稅之類。

現代各國施行之賦稅，種類繁多，制度各有所不同，性質固不免歧異，然俱可歸含之於上述七大類中。下篇討論各稅，即依此順序。

第二項 單稅制

從前討論賦稅制度者，有主張單稅制之說，無論其未能見諸實行，要於財政學上應當討論。在主張單稅制者，以其適合於賦稅的各項原則，尤其是在賦稅制極複雜紊亂的時代，人民有不堪誅求之苦，於是一般學者極力鼓吹，欲使稅制簡明，樹立一個極公平的稅制。在十八世紀時，英國及歐洲大陸諸國以消費稅爲單一的論調，盛極一時，以爲消費稅無論對於何人，都可課稅，即其他特權階級，亦無所逃避。又在英有主張家宅單稅制者，在法國有主張土地單稅論者，到十九世紀初葉，歐洲有主張所得單稅制者，有主張資本單稅制者。就中以十九世紀末葉漢芮喬治 (Henry George) 在美國主張土地單稅制較有勢力。

(一) 土地單稅制最初爲重農學派所主張，後來喬治作專門的論述，故引起世人的注意。重農學派的解釋，以爲農業是純生產的，其他工商業不是純生產的，惟有地租所負之稅，不能轉嫁，其他賦稅，都可轉嫁到生產的土地的收益上，故主張廢除各種苛捐雜稅，單行土地稅，以救法國的危亡。

美國休滿 (Isaac Sherman) 也是主張土地單稅制，却有不同的解釋。他說地稅由地主繳納，再由地主轉嫁於社會全體，欲圖賦稅徵收的簡明便宜，最好是行土地單一稅，重農學派以爲不能轉嫁，而休滿以爲是

單稅制
說有幾

土地單
稅制

轉嫁的解釋雖不同，而結論則歸於一致。

喬治的土地單稅論，也以爲地稅不能轉嫁，然另有其立論的根據。他以爲物質文明，雖然是進步，而土地私有愈趨於獨占化，社會貧乏，日益加甚；人口增加，穀價騰貴，地租上漲，工資依然是在最低生存限度之下。勞働爲人所固有，然勞働製成的貨物，則不歸其人所有，一大部分都被地租吸去。故在土地私有制度，就經濟理論上看來，是釀成貧乏的總因。欲免除貧乏的痛苦，只有將土地收歸社會所有。但是沒收土地，又難免不發生許多弊病，只有用地稅的方法，將全部地租，充作地稅，則土地自然變成社會所有。又謂土地單一稅與亞丹斯密的賦稅四大原則相脗合，沒有抵觸的地方。實則喬治將亞丹斯密、李加圖、正統經濟學說及蒲魯東、拉沙爾的社會主義學說治爲一爐，樹立一個學說，以改良社會，是爲他的目的。

在經濟狀況未臻發達時代，稅制單簡，自從經濟生活發達，財產與所得的種類較多，單一稅即不合於實用。徵之史實，法國在一七九一年大革命完成之後，廢除從前專制君主官僚政治家所設的數十百種賦稅，而採行地租稅，行之不久，財政陷于失敗，依然是漸漸設立諸稅，即足以證明單一稅之難於實行。

近來主張土地單稅制者所舉理由，稍有變更。謂地租收入的增加，由於地價的增漲，并非地主勤勞得來，地主取得利益，而社會全體與土地有關係者，皆蒙損失，故應單獨對於土地課稅。實則地租所得一部分，亦有從勤勞得來，如農夫開墾土地，投入資本，地價因以增高，是爲勤勞的報酬。尚有一部，是出於社會的發達，地價的增益，固應課稅，但不能專提出地租課稅，而置他種所得不課稅。美國有土地單一稅協會的組織，奉喬治爲

宗師，做各種實際運動，在美國言論界頗著勢力。但自大戰之後，鑒於國家經費之膨脹，決非土地單一稅所能供給，眼着他們的主張，沒有達到的可能，他們的運動，才漸漸收縮。

從來論單一稅制，即聯想到土地單稅制，因為主張土地單稅制者，從前即已發表許多議論，近今又有許多人作實際運動。近來主張作他種單稅制者，也不乏其人，旗號雖不顯明，而斬向實出一轍，而且此等思想，最近才發生出來，欲明近代人思想，實有說明之必要。

所得稅制
消費單稅制

(一)所得財產單稅制，主張此說者，謂國家最健全的賦稅制度，是單對於所得及財產課稅，收入數額既很充實，在納稅者又很公平，其他雜稅應歸撤廢。譬如美國各省省稅，以財產稅為主要收入，聯省政府，以所得稅為主要收入，英國所得稅占全體收入之半數，其他各國皆有增加所得稅之趨勢，是所得稅在事實上實有成為主稅之勢。

(二)消費單稅制，謂消費為人人所不能缺少，消費品稅最能普及，而且依消費品價值課稅，富人消費者，其價值比平民為高，賦稅負擔亦較重。其實消費稅不能適應人民納稅力，前已說明。在十七十八世紀時，理財者大都以消費稅為唯一良稅。至今我國中央稅收，如關稅鹽稅統稅等，大都是消費稅，為中央主要的收入，其他稅收，如交易所稅之類，為數極微，是消費單稅制，在我國無其名而確有其實。

資本單稅制

(四)資本單稅制，為單對於資本課稅，以資本或財產價值作為標準，凡有資本或財產者，方負此稅，其他從勞力發生所得者無稅，較之所得稅的範圍為小，但課資本稅，有一最大的困難，有許多資本財產，沒有市場

價格，即或有價格，而價格有漲落不一，如果由財產所有人呈報，又難免不以多報少，仍然難於達到公平課稅的原則。要想嚴格的施行資本單稅制，實際上很難達到。數年前英國以內國公債負擔太重，勞動黨主張徵收一次重率的資本捐，凡資本或財產價值在五千磅以上者課累進稅，用以一次償清國債，持券人大都是些資
本家，國家常年向他們課重率的所得稅，以付公債本息，倒不如重課一次，免得使負擔延長；而在資本家方面
看來，一方面付出資本之一部交與國家，他方面收回國家的債務，不啻資
本家自己取消此項債權。但是這種運動，醞釀迄今，未見實行。

單稅制
之短所

單稅制度，無論是以土地所得消費或資本爲本位，各有他的長處，各有他的效力，使賦稅簡明，徵收容易。課稅方面與範圍有一定，可以減免人民繳納各種雜稅。然在今日社會經濟制度之下，有許多短處：

甲 從財政上觀察

- 1 單行一稅，很難有充分的收入，以供國家鉅額的經費。
- 2 一項賦稅的收入，彈力很小，不適合於經費的變動。
- 3 各種賦稅，各有優點與劣點，一項賦稅的劣點，沒有旁的賦稅以資填補。
- 4 單一稅的稅率必很重，人民感受最沉重的痛苦，將設法逃稅，國家無法制止。
- 5 單一的課稅目的物，無分別的皆須課稅。譬如單一所得稅或資本稅，凡小額所得或資本，皆須調查，必發生徵收的困難。

乙 從社會倫理上觀察

- 1 單一稅的範圍很狹，不能達到普遍的效力。
- 2 單一稅對於一項目的物課重稅，而對於其他目的物無稅，使負擔重於一方不能適合於人民的納稅力，而失掉負擔的公平分配。

丙 從經濟方面觀察

- 1 單一稅對於一方面課重稅，是使這種稅源枯竭，阻礙國民經濟之平均發達。
- 2 單一稅引起經濟的變動，如單課土地稅，則人民將不投資於土地，而改投於其他方面，減損土地的生產力。
- 3 單一稅減損人民的儲蓄心與儲蓄力，如專課所得稅，則人民不從事儲蓄，以每年所得，盡供消費，是減損一國資本的增殖。

丁 從政治方面觀察

- 1 單一稅使各職業間階級間引起逃稅的鬥爭，更加激烈，凡負擔這種賦稅的人們，必起來作反抗的運動，引起政治上的風潮。

單一稅的長處與短處，兩相比較，究竟是害多而利少，兩方不足抵補，而且就事實上說，也難施行，故從來

無論主張單稅制者，如何宣傳運動，終久是託之空論。

第三項 複稅制

複稅制
有補充
之效

複稅制度 (Multiple taxation; impôt multiple) 爲施行幾種賦稅，編成稅制。在單稅制之下，各人的負擔，常不公平，複稅制可以互相補充。在單稅制之下，人民可以逃稅，如在土地單稅之下，僅土地所有者被稅，其他財產所有者沒有負擔，而在複稅制之下，逃掉一方，然至他方，仍難逃避。譬如施行遺產稅所得稅的國家，人民在平時逃避所得稅，留存所存之一部分，變成財產，到死時仍然難逃遺產稅，斯爲複稅制的優點。然事實上各國皆以單一稅收入不足，都是行複稅制，所不同者，賦稅種類，有多少不同的區別而已。

然種類
過多亦
不宜

複稅制雖比之單稅制爲可取，然種類過繁，也不是良策。有些賦稅，收入不能增加，而徵收費甚重，除徵收費而外，歸入國庫者爲數無多，而人民負擔很重，亦須慮及。英國 Arthur Young 以爲最佳的賦稅制度，爲「在無數點上徵輕稅，使沒有一個人覺得有很重的負擔」，殊不知許多次數的輕稅，集合攏來，即變成很重的負擔，反而比一種重稅爲重，引起人民對於苛捐雜稅的惡感。在經濟生活發達的社會，欲求收入增多，徵收手續最簡便，又能適合於賦稅的原則，惟有提出幾種收入數額最大，而又便於徵收的賦稅，而裁汰其他雜稅，方是正當辦法。道爾頓說：「若欲課富人的稅，以所得稅與遺產稅爲最良，若欲課窮民的稅，可以選擇幾種消費最廣而又無益於健康的貨物課稅。」要算是的當不易的見解。

單稅制既不可行，而複稅制又恐種類過多，人民發生稅繁賦重的痛苦，故於施行各種賦稅編成賦稅制

度時，對於各種賦稅，不能不加以選擇，選擇的標準，至少須適合以下各原則：

甲 財政上的原則

1 選擇稅源較豐富者課稅，然後收入始能充分。

2 稅制當有伸縮的彈力，選擇幾種賦稅可以隨經費之膨脹，而能使收入增多者舉辦。

乙 國民經濟上的原則

1 選擇正當稅源，賦稅當從稅源上徵收，如原則上當課所得稅者，寧可重課所得稅，不要再對於資本或財產課稅。

2 射準賦稅的負擔，如欲使某種人負稅，則逕行設立某稅，不可使負稅人有轉嫁或逃稅的機會。

丙 社會倫理上的原則

1 稅制的組織，須兼有人稅與物稅的關係，使負稅人因其所有物而納稅，課稅物因其人之納稅力而課稅。

2 稅制當適合各人納稅力而負擔，如欲免除最低生活費的負擔，則須免除生活必需品之稅，如欲戒抑奢侈，則對於奢侈品課重稅，如要依財產而定納稅力，則依財產所得課重稅，如要使不勞利得負重稅，則徵收各種不勞利得稅。

現在各國採用的賦稅制度，因為各國有其各別的歷史，各有其不同的制度，而且各國的制度，并不是根

據於一定合理的方針，從新編定，各種賦稅制度仍然是年年變易，以彌縫當時發生的弊端。譬如一八九一年普魯士稅制改革，一九一七年法國稅制改革，雖然是根據於學理，但仍然以從前存在的賦稅為基礎。每逢改革時，即感遇團體階級因利害不一致發生爭抗新成立的稅制，也不過是各方面讓步妥協的產物，以言賦稅負擔之真能達到公平，猶相距甚遠。

第四項 各稅稅收相互間之關係

現在各國施行複稅制度，在各稅之間，又互相發生影響。每於改革稅制時，施行一種新稅，預期可以收得某數額之稅收，常不免因他稅之存在而減少，此等情形，可以歸納如左：

一 各稅之影響，因稅源而不同。一種賦稅，規定其課稅方法之後，將來新稅之施行，有受其影響者，有不受其影響者。例如在施行人丁稅地稅之國，若復舉辦勤勞所得稅，因為兩種賦稅之泉源，各不相同，地稅人丁稅之徵收，不致減少人們之勤勞所得，若復對於勤勞所得課稅，則不受原存稅制之影響。若是課消費稅，人民之消費購買力與他種稅源相串通，則是消費稅收，不免因之減少。此項影響，又有多少之不等，在生活必需品之消費，每人口都非消費一定數量不可，不必因之減少，若為享樂品或奢侈品之消費，則人民因他稅減少購買力之後，其影響於此等稅收者較大。

二 一稅影響於他種稅收之大小，又因各稅分配之情形而不同。假如原有稅制，富人之負擔較重，如在超額所得稅制之下，凡所得愈多者，其稅率愈重，則此輩之儲蓄減少，將來課遺產稅時，遺產稅稅收，比之沒

各稅相互間之影響

因稅源不同

因稅源之分配不同

因各稅
之性質
不同

有超額累進所得稅者當爲少。反之假使原來的稅制爲消費稅，富人平時所負擔者，不必比窮民若何較多，其資本聚積之數加大，則遺產稅收入可望增多。凡此因稅源存在之階層有不同，若對於一階層已課重稅者，在課第二種稅時，其稅收即不必若何之增多。

三 各稅之影響，又因各稅之性質而不同。

(1) 因稅源大小而不同。例如一國原有人丁稅，新施之稅，若爲所得稅，則比消費稅爲多，因所得稅所能課及之稅源，大於消費稅所能課及之稅源範圍。在消費稅凡人民所有購買力，不投之於消費者，即無法課及，不似所得稅之能對於一切所得，無論供消費或投資之用者，皆能課到。

(2) 因消費品之可以相互代替而不同。即對於消費品課稅，課稅品亦應有所選擇。凡消費品之可以相互代替者，課甲種消費品稅，不能盡如其量之豐收。如欲豐收，必須對於凡供一種目的用之各種消費品同時課稅。

(3) 因消費品之連帶使用而減少者。例如汽油重稅之後，人民以消費汽油爲太貴，汽車之銷場因之減少，汽車照稅隨同減少，是又一稅而損及他稅之稅收。

(4) 又有因重課一稅而使稅增多者。例如四川及其他偏僻地方，重課地稅，於是人民以種植五穀爲不利，而改種鴉片。鴉片之生產量加多，於是就地軍閥之鴉片特稅收入，可以增多。又如重課關稅之後，輸入品減少，內地生產量加多，則內地生產品之有稅者，亦可加多稅收。然此種情形究少。

故在複
稅制度
宜就度
源課稅
處謀稅
制以簡
單化

在複稅制度之下，各種賦稅對於稅源課稅，因其有重複衝突等關係存在，平常以為對於每一課稅標準課稅，即可獲得某定額稅收，而不知人民供納稅消費生產各方面之用者，仍然是國民所有之購買力。每經一次課稅，其購力即受減損。他種稅收，即不必若是之豐富。故複稅制度，雖可使國民之購買力措置於各方面者，俱有課及之機會，然在賦稅制度，與其四面張網，不如就稅源之總匯處課稅。每課一稅，必有一番征收費，層層疊疊之課稅，是增多征收費用，反不如一次就總匯處征收較可以節省，又使人民便利。國民購買力之總匯處維何？其一，為一人生存時按期從各方面獲得之所得；其二，為在一生結局時所有之遺產，苟能對於所得及遺產課稅，則其他各種稅，除具有他種目的而外，殊不必征收，即征收亦成爲重複。由是言之，所得稅可以包含消費稅之稅源而征收，消費稅不能盡個人能力就其全部所得征收，故課所得稅之後，殊無課消費稅之必要，若是稅收不夠，不妨增重所得稅稅率。

第五項 賦稅制度之趨向

各國賦稅制度，各有其沿革，流傳至今，造成各種不同的局勢，其所以然者，因為各國各有不同的社會上政治上經濟上的情勢，與變化，各國各有其不同的國民性與思想。各國稅制變革最速者，以十九世紀之下半年為最，考其原因：

第一 產業革命之後，機械繼續發明，一切工業運用機械，得以擴張規模，運輸交通之設備，日臻便利。資本制度發達，物質的生產逐漸增多，同時財富的分配發生鉅大的變動。擁資本而占要津者，其財產累進的增

歷來稅
制之變
革多受
情勢之
推進之

多，而大多數無財產者，竟感生活困難之苦。經濟情形變化之後，稅制亦不能不隨同改革。

第二 政治上民主主義思想發達，貫入政治組織。賦稅負擔，宜由社會各方面公平分配，尤其是注意於貧窮階級的人們，力圖減除他們的負擔。量力納稅的原則，已為舉世所公認為最當的原則。從前國家僅向容易徵收及抵抗力薄弱者課稅，現在全體人民有參加政治的權力，無論在徵收上若何便宜，苟不合於公平的原則，輒引起人民之反對。

第三 近數十年來，戰爭發生頻繁，戰費驟增，社會教育等建設費用，亦突形澎漲。財政上欲謀收支適合，不能不增重舊稅，創辦新稅，革故添新，年有變更。

上述三點，為各國共同的原因，每經一次變更，即有整理稅制的事情，相應發生，以求樹立適應當時狀況的賦稅制度。然至今各國稅制的整理方法不同，施行有遲早不同，其原因則在一國的國民性是否願意承受此種特制。思想家的指導，是否為全體人民所贊同，不致發生賦稅鬥爭，阻礙新稅的進行，仍有待於社會之總制，能進到若何程度。

現在各國稅制，都是由上述各項賦稅配合編成，不過有取捨之不同，有兩種變化。一為合併化，其二為派分法。

而成爲
合併化
與分別
化

與思想
之指導

合併化 (Consolidation of taxes) 在一國賦稅發展時，或財用緊急時，往往設立臨時稅，久之繼續不廢，即變成經常稅。在此各種臨時稅經常稅之間，沒有連絡，又或於舊稅之上加收附加稅，附加稅數額，往往超過

原來稅額之上。又或因有特種營業發生，又創設某種營業稅，待後來財政上了軌道，或在情形緊急之時，乃加以整理，綜合性質相同的各種賦稅，成爲一個體系。譬如綜合牙稅當稅交易所稅之類，而成爲營業稅。將一宗賦稅上之各種附加稅變成爲正稅。我國煤油稅合併於關稅之類，是皆由幾種複雜的賦稅，化爲一種單純稅。

分別化 (differentiation of taxes) 這種作用，與上相反，一種賦稅之中，又發生新的賦稅，乃另冠以名稱。這種作用發生的原因，大都由於社會上經濟上政治上的情形變化，尤其在經濟發達時，分業愈多，交換愈盛，經濟變動，常使新的職業增多，舊的職業減少，財產所得分配，亦發生變化，遂有設立新稅之必要。又或因爲戰事發生，財用緊急，政府擇取某方面可以徵稅，即創立一種稅制，譬如我國有交易所之後，才設立交易所稅，北伐之後，才設立煤油稅，內地稅，捲菸稅之類，繼又成立統稅。又如各國所得稅制之中，分別所得來源，設立減免寬免特免之類。

至今各國賦稅制度，仍在變化之中，沒有固定的形體，而在稅制漸入秩序的國家，皆有減少間接稅增加直接稅的趨勢，以求適合於能力原則。

第十二節 中國賦稅制度

我國政治組織，分中央、省、縣、三級政府，在前清光緒以前，各種賦稅，皆舉供中央之用，地方政府於中央賦稅項下，別立名目，徵收附加稅，很少有獨立的稅源。中央稅收以田賦鹽稅關稅爲最重要。關稅行政，自始卽爲

外人把持，我國政府從前不能過問，所有稅收，以償外債爲限。各地方所能附徵者，以田賦鹽稅爲多，然田賦由各省徵收，每年以一定額解款於中央，若有餘額，仍留存各省備用。田賦在名義上爲中央稅收，事實上此項收入不是盡歸中央，中央與地方同取給於田賦。鹽稅因出產地集中，中央政府就地置官，可以徵稅，然制度紊亂，比田賦有過無不及。民國二年四月，五國大借款成立，以鹽稅爲擔保，聘丁恩爲整理鹽政顧問，一切行政，統歸鹽務署管理，各地方設鹽運司。鹽的分配，分官運商運兩種，同不免於弊端。惟以商弊易除，官弊難免，於是漸次廢官運而以商運代之，稅收增多。民五以後，各省獨立，應解之款，多有截留，中央稅收不夠，惟有舉行內外債以度日，各省軍費增多，惟有就地籌餉，稅制紊亂，莫可究極。

我國稅制之難於整理，其原因極多，而國地兩稅之不能劃分，亦其重要原因之一。歷來財政當局，即認爲重要之圖，民國二年，財政部厘訂國家稅地方稅草案，在民三頒布，民國十六年國民政府定都於南京後，以軍費浩繁，稅收孔急，財政部於是年七月頒布國家收入及地方收入劃分暫行標準，民國十七年九月，平津克復之後，乃劃分國地兩稅，茲表列如下，以資比較。

中央及地方稅收之劃分

民國二年

民國十六年七月

民國十七年九月

(甲)現行稅目之劃分

現行收入之劃分

現行收入之劃分

(一)左列各項定爲國家稅

甲國家收入

甲國家收入

- 1 田賦
- 2 鹽課
- 3 關稅
- 4 常關稅
- 5 統捐
- 6 厘金
- 7 鑛稅
- 8 契稅
- 9 牙稅
- 10 當舖
- 11 牙捐
- 12 當舖
- 13 烟稅
- 14 酒稅
- 15 茶稅

- 1 鹽稅
- 2 關稅
- 3 常關稅
- 4 菸酒特稅
- 5 捲菸特稅
- 6 煤油稅
- 7 厘金及郵包
- 8 礦稅
- 9 印花稅
- 10 國有營業收入
- 11 禁烟罰款

- 1 鹽稅
- 2 海關稅及內地稅
- 3 常關稅
- 4 烟酒稅
- 5 捲菸稅
- 6 煤油稅
- 7 厘金及一切類似釐金之通過稅
- 8 郵包稅
- 9 印花稅
- 10 交易所稅
- 11 公司及商標註冊稅
- 12 沿海漁業稅
- 13 國有財產收入稅
- 14 國有營業收入稅
- 15 中央行政收入稅

16 糖稅

17 漁業稅

(二)左列各項定為地方稅

1 田賦附加稅

2 商稅

3 牲畜稅

4 糧米捐

5 土膏捐

6 油捐及醬油捐

7 船捐

8 雜貨捐

9 店捐

10 房捐

11 戲捐

12 車捐

乙地方收入

1 田賦

2 契稅

3 牙稅

4 當稅

5 商稅

6 船捐

7 房捐

8 屠宰稅

9 漁業稅

10 其他之雜稅雜捐

乙地方收入

1 田賦

2 契稅

3 牙稅

4 當稅

5 屠宰稅

6 內地漁業稅

7 船捐

8 房捐

9 地方財產收入

10 地方營業收入

11 地方行政收入

12 其他屬於地方行政之現有收入

16 其他屬於國家性質之現有收入

13 樂捐

14 茶館捐

15 飯館捐

16 肉捐

17 魚捐

18 屠捐

19 夫行捐

20 其他雜稅雜捐

(乙) 將來新稅之劃分

(三) 左列各項定為將來

應設之國家稅

1 印花稅

2 登錄稅

3 繼承稅

4 營業稅

將來新稅入之劃分如左

甲 國家收入

1 所得稅

2 遺產稅

3 交易所稅

4 有限股份公司註冊稅

將來新收入之劃分如左

甲 國家收入

1 所得稅

2 遺產稅

附

1 特種織物消費稅

5 所得稅

5 產銷稅

2 麥粉絲經出廠稅

6 出產稅

6 其他合於國家性質之收入

7 紙幣發行稅

(四)左列各項定為將來

乙地方收入

乙地方收入

應設之地方稅

(A)特別稅之稅目

1 房屋稅

2 地稅

2 市地稅

2 國家不課稅之營業稅

3 普通商業註冊稅

3 所得稅之附加稅

3 國家不課稅之消費稅

4 使用人稅

附

4 入市稅

5 使用物稅

1 特種消費稅

5 使用物稅

6 其他合於地方性質之收入

2 特種出廠稅

6 使用人稅

(B)附加稅之稅目

1 營業附加稅

2 所得附加稅

(丙)地方特別稅及附加稅之限制

(五)地方特別稅有妨礙國稅者

第四條 地方收入性質其國家

第四條 同 上

財政部得禁止其徵收凡特別

收入重複時財政部得禁止其徵

稅經財政部認為不正當者亦

收

同

第五條 地方收入之分配由地

第五條 省市縣收入之分配由

(六)凡地方附加稅不得超過左

方團體自定之仍由該管地方

各省及各特別市自定之仍由

剋之限制

官廳冊報財政部

該管官廳冊報財政部查核

1 田賦附加稅不得超過百分

第六條 國家稅地方稅劃分後

第六條 國家稅地方稅劃分後

之三十

各自整頓不得添設附加附

各自整頓不得添設附加稅惟

2 營業附加稅不得超過百分

所得稅徵附加稅但不得超過

之二十

正稅百分之二十

3 所得附加稅不得超過百分

第七條 新收入實行時凡舊收

第七條 新收入實行時凡舊收

之十五

入性質相抵觸之部分應即廢

入性質相抵觸之部分應即廢

(七)遇有特別事項須增加附加

止

止性質相同之稅捐應即歸併

稅之成數時非經財政部認可

第八條 厘金及一切國內迴過

不得超過前條之制限

稅定期裁撤以六個月爲限由

中央負責實行在未裁之前暫

由中央接管

第九條 田賦收入雖歸地方但

關於土地稅法之大綱仍由中

央制定頒行

第十條 中央及各省收入雖經

劃分但事實如有必要時得由

中央補助地方亦得由地方協

助中央

民國二年國地兩稅之劃分，不過是駢列稅目名稱，從未實行。在當時以爲此種分割，係根據於事實及學理，實則凡屬稅源稍豐的賦稅，皆歸之於國家，地方則給以各種雜稅，而不知此等雜稅，是否能施行，而施行之後，地方政府究能收得幾何，人民有無稅繁賦重之苦，其不能見諸實行，不僅由於政治關係所阻碍，即就財政本身而論，亦有難於實行者。民三以後，稅制既無法整理，即或能小有整理，也不過是爲謀增加收入。斯時中央與地方同感於稅收之不足，在中央惟有舉債，地方則濫發省銀行鈔票，此種情形，至國民政府定都南京，無所

變更。

民國十六年的劃分，重在能夠實行，消費品稅等，中央便於徵收，故悉舉歸之中央，其他收益稅散置於各地者，歸地方政府。中央以田賦及其他關於土地之收入，歸之地方，地方則以一切消費稅奉之中央，作為交換，是為國民政府整理財政之入手辦法，頗能適合實情。凡在國民政府行政所到各省，皆能遵辦，即或不願遵照，而中央已於消費品出發地如上海天津廣州等地，先行抽稅，不致受地方政府的拘束。各省從前以軍費過多，舉一切稅收以供軍費尚不足，現在軍隊直轄於中央，軍費由中央支出，各省僅保留若干省防軍，為數無多，在國民政府所轄各省，稅收尚有餘裕，以供建設事業之用。惟從前在政治分會勢力之下，究難免稅制之綜錯，譬如二集團軍所駐各省，中央對於該省財政，置之不理，純取放任主義，四集團軍所駐地，國地稅收，尚能遵照劃分，惟中央稅收即直接撥作該團軍費，不足之數，再挪用省稅，或再由中央撥款；然各種稅制，皆幸能遵照中央所揭示者辦理，稅制整理，方有確實的基礎。十八年一月二十四日，財政部依據其職權，頒布監督地方財政條例十二例，關於地方賦稅一層，規定各省及特別市遇有新設稅目，均應由財政部核准施行。縣及普通市遇有新設稅目，均應由各省財政廳核准施行，二十年中央修正監督地方財政暫行法，頒行各省。各省感於財政之困難，亦不得不厲行預算制度。

十七年
間接
稅之
整理

中央
對地
方財
政之
監督

自國地兩稅劃分及中央監督地方稅之制施行之後，中央稅制，始行銳意整理。然第一步所能整理者，僅限於間接稅，而直接稅如所得稅遺產稅之舉辦，在間接稅征收制度未能澄清之前，恐行政力量有所不逮，至

今無論社會中主張者如何熱烈，而財政當局尙未施之實行，將有待於來日。

現在中央收入以關稅統稅鹽稅爲大宗。關稅自二十年自主之後，繼改行征金制，稅則亦迭有增高，故稅收逐年增多。鹽稅自二十一年春合併鹽務稽核職務，裁汰各省積弊，建坨管理鹽場，稅收亦有增多。統稅爲數年來最有進步者。最初在十七年春舉辦捲烟統稅，十八年成立統稅處，舉辦捲烟、棉紗、火柴、水泥、麥粉五種貨物之統稅，二十年九月成立稅務署，又將印花菸酒稅合併，稅收增加很快，而征收行政之改進，尤具特色。茲將各稅稅收列之於左：

	關稅收入		鹽稅收入	
	元	元	元	元
元年	六六、四〇〇、〇〇〇元		十年	九一、四二七、〇〇〇元
二年	七二、六九三、〇〇〇元		十一年	九七、五七六、〇〇〇元
三年	六五、五七六、〇〇〇元		十二年	一〇五、三九一、〇〇〇元
四年	六二、八二五、〇〇〇元		十三年	一一四、四六一、〇〇〇元
五年	六四、三四二、〇〇〇元		十四年	一一五、六二七、〇〇〇元
六年	六五、〇四六、〇〇〇元		十五年	一二八、〇七二、〇〇〇元
七年	六二、四九四、〇〇〇元		十六年	一一二、四〇四、〇〇〇元
八年	七八、二八〇、〇〇〇元		十七年	一三三、二五二、〇〇〇元
九年	八四、〇一八、〇〇〇元		十八年	二四三、九六六、〇〇〇元
				七八、七六二、七〇〇元

十九年	二九〇、一九九、〇〇〇元	一二七、八六一、九〇〇元	二十二年	三一七、二七四、〇〇〇元	一五三、一二一、七二七元
二十年	三八四、九二五、〇〇〇元	一六二、八七〇、〇〇〇元	二十一年	三三九、五二二、〇〇〇元	

統稅收入

民國二十年

民國二十一年

捲煙	五五、二二五、七六五元	五八、四八三、八三〇元
棉紗	一五、二四二、九九九元	一八、六三六、二九四元
火柴	二、九四一、九一三元	三、五四五、三五〇元
麥粉	五、七六五、七二六元	四、六八〇、〇五二元
水泥	七七九、八三三元	七四〇、一九二元
薰菸		一、二七九、三五二元
啤酒		二八四、〇二九元
洋酒		一六、四五〇元
總共	七九、九五六、二三三元	八七、六六五、五四九元

我國自關稅、鹽稅、印花稅等，每年獲得收入約七萬萬元，皆係間接稅，以共中央經費及償債費之用，而無直接稅。此種賦稅制度，從充實財政及增進國民經濟雙方着想，有急應改革，舉辦直接稅之必要。日本在每年七萬萬稅收中，英國在七萬萬鎊稅收中，皆直接稅間接稅各約占半數。我國稅制，不逮遠甚。最近財政部有舉辦遺產稅之議，但吾人考之實情，不如先舉辦所得稅之易於施行。假使中央能將所得捐交還財政部，改為國民所得稅，加以整理，逐步推廣其課稅範圍，步武各國之稅制，則中央財政，方有鞏固之基礎。關於稅制改革問題，事涉各方面，非本書所能詳述，惟俟之他日。

