

中華民國三十三年九月  
財務總署財務官吏養成所出版課印行

賦  
稅  
論  
講  
義

許  
造  
時  
編

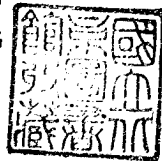
## 賦稅論

許造時編

賦稅一語，在我國古籍中，有稱賦稅者，有稱租稅者，亦有因係對於土地課稅而稱爲田租者，名詞引用，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，如房租地租等，而稅爲國家基於公權向各方面征收之收入，兩者意義，迥不相同。

考賦字之用語，早已見於尚書，然大都專指地賦，如禹貢厥土爲白壤，厥賦爲上上錯，厥田爲中中，周禮所用，意義較廣，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，至餘幣之賦，乃出賣無用的官產之收入，其義更廣，不限於地賦一端，漢書食貨志有賦有稅，稅爲公田什一，及工商衡虞之入，賦共車馬甲兵士徒之役，充實府庫賜予之用，稅係取自工商衡虞之所得，而賦爲供軍備府庫之用，解釋雖與周禮不同，而賦並非專指地賦，可以斷言，賦稅二字，既係一般稅收之通稱，所以此次財務總署財務官吏養成所所定課程表，定有賦稅論一科目。

賦稅在現代各國收入中，均極重要，故今日財政學上之重要部分，爲賦稅論，賦稅論不第重要，且較繁雜複雜，其材料之多，幾佔全財政學之半，舉凡賦稅之制度，賦稅之原理則，賦稅之逃逸轉嫁與歸宿，賦稅對於一般社會與一般政治的影響以及征收方法等，均須逐一予以詳細之論列。



## 賦稅論講義筆錄

一、禹貢厥土爲白壤，厥賦爲上上錯，厥田爲中壤，柔土也，賦田所出，穀米兵車之類。

錯，間雜不平等之意。

史臣謂當時水平土見，禹乃辨土色土性，教民稼穡樹藝，以定其實賦之制，分爲九等，冀州之土，以土會之法計之，大約色白性柔者爲多，其土地所出，以供於上者在第一等，偶有荒歉，亦間雜出於第二等，田之高下適中，在第五等，而賦高於田四等者，冀爲帝都，百物所聚，故賦特重於他州也，土會周禮以土會之法，辨五地之物生，謂總計山林川澤丘陵墳衍原隰而定其數也。

一、宋相堯本周禮鄭氏註，邦中，在城郭者，四郊去國百里，邦甸二百里，家削三百里，邦縣四百里，邦都五百里，關市山澤，謂古會百物，幣餘謂古貢國中之斥幣，皆未作，當增賦者，若今賈人倍算矣，自邦中以至幣餘，各入其所有穀物，以當賦泉之數。

一、財政學者，討論政府爲執行職務所需資財之取得使用及管理之科學也，此種科學，包括之主要部分有三，一曰支出，研究國家財用上之需要，二曰收入，研究政府治理公共事務所需財用之源泉，三曰財務行政，研究公共支出與收入之預決算，及公款之徵收管理與使用。

財政學爲經濟學支流之一，亦以研究人類慾望之滿足爲前提，蓋人爲社會之動物，社會逐漸發展，人類之慾望

，亦日趨複雜，欲求滿足，非各個人之力所能企及，必賴共營團體生活，分工合作以圖之，始可獲得經濟與效率，且和平秩序安全，爲個人生存於社會之要素，向使吾人各須自求所以安全之法，則必終日忙碌，無餘力以及他事；況此非個人之力所能單獨維持，必須仰託政府爲之，始能事半功倍。

現代政府之事務中，有多數爲從前私人所自營者，時代日進，私人所營之事，逐漸變爲政府之職務，昔者夜行必携燈。今則政府有路燈之裝設，昔者旅行必携兵器挾武士。以防不測，今則政府有警政之制，昔者小康之家，須延師課其子女，今則學校林立。政府辦有公衆之教育，近世以來，政府職務之範圍，逐漸擴張，即私人易辦之事。亦多移此政府矣，近世人口增多。社會生活日繁，各種共同慾望之滿足，皆有仰賴政府之趨向，故今日政府之行動，亦日就繁劇，凡公共衛生之舉辦。安全與道德之維持等，幾皆爲政府之所有事，商業凋弊之時，人民請求政府救濟，競爭劇烈之時，人民請求政府制裁。此外如穩定利率及公定物價之責，人民亦屬望政府，故政府之事務常感過度之繁賾，而各種職務之擴張，遂有日多一日之勢。

由上所述國家欲使人民之共同慾望獲得滿足，則有賴於資財之取得及使用，但此資財取得與使用之時，不可不循一定之途徑，爲之管理，故財政學討論之要點，即在於資財之取得使用與管理。

## 第二章 賦稅之制度

舉各種不同之稅，使之成爲有系統之組織，謂之賦稅制度，近代國家支出浩繁，不能專恃公產與公業以供國家之用，又不易採行單一稅，以爲唯一之源，故欲濟國用，惟賴有各種不同之稅收，第稅收種類，既須稍多

則賦稅制度之擬定，即應慎重，大凡稅制之善否，吾人欲加以評判，須從其整個之制度觀之，蓋不同之稅，有時其所發生之影響，可以互相更正，互相均衡也，健全稅制所應具之要素，學者所見不一，茲先論單一稅制與複稅制之利弊，然後再分述各種應具之要素，

## 第一節 單一稅制與複稅制之利弊

單一稅制之利弊，學者辯論甚多，重農學派所主張之土地單一稅，以為惟農業有純淨生產，無論何種租稅，其稅負最後之歸着，必落於地主，為簡便計，不如直征地租單一稅，此種主張之錯誤，在其租稅轉嫁之學說，五十年前亨利喬治氏 (Henry George) 又主張征收地價單一稅，推氏所以主張此制之故，一以地租之稅，不妨工業，一以徵課地價稅，比較公平，約言之，上述兩派單一稅之主張，有甚可反對之理由二，第一，在近世國用激增之趨勢下，單一稅之所入，無論如何，不能敷國家之支出，第二，採用單一稅制，稅負分配，必多不勻之弊，譬如百萬之家，使無土地，則稅不能及，而窮鄉農夫，薄有田地，反納稅甚重，寧得謂之公平乎。

十九世紀中葉，大陸學者，鑒於英國所得稅之經驗，又有建議採行所得單一稅者，使此種建議，見諸實行，則國用之普通需要，可以供給，運用分級，差別，及其他方法，又可使租稅之負擔，隨其意以為分配，似屬可行，然實際研究，亦有三種可反對之理由，(一)如征所得單一稅，則必課及所得之小者，手續繁雜，征課之費用必鉅，(二)遺傳產業，負稅之能力較高，若採行所得單一稅，則不能使其有特別之擔負，(三)專征所得稅

較其他各稅，易阻止人民之儲蓄，以上三種困難，雖不無可以克服之方，譬如收稅之行政可以改良，遺產稅獲得，可以之爲可征所得而課之，人民之儲蓄，可自可征所得中免除之，然無論如何，在今日之行政狀況下，此種計劃，實行上之困難，及弊竇必多，且使人民之儲蓄，可以免征，則是征人之支出，非征人之所得，征人之支出，最簡易之方法，莫若直接課稅於貨品及勞務，課稅於貨品，則貨品之數必須稍多，蓋決無一種貨品之稅，足以供給國家之收入也，况採用一種貨品而稅之，人將易以他物代替此種貨品之用，結果課以重稅，徒使此種貨品不爲人用而已，假使所課之物，爲人生必需品，不易爲他物所代替，則貧者所納，必遠重於富者矣。

又有主張探行財產單一稅者，此種稅制，其所能及之範圍，較所得單一稅爲狹，蓋探用財產單一稅，惟所得之來自財產者，可以稅之，其他若勤勞所得，則無法稅及也。自現代租稅之理論與經驗言，測視納稅人能力之標準，所得勝於財產，且所得之意義甚明，所困難者，僅爲實行上之問題，若財產則不僅實行上發生問題，即如何估價之法（許多財產種類無市價可言）學者間之意見，尙多紛歧也。

以上所述，針對特種單一稅而言，以下再撮述普通反對單一稅之理由，第一，單一稅易呈畸形之弊，欲救此弊，祇惟加多稅收之種類，第二，逃稅之弊，在單一稅之下，較易滋生，使稅額加多，則可互相遏制，由上二點觀之，複稅之制，自較單一稅制爲佳。

主張用多數稅種者如楊亞士(Arthur Young)謂稅制之善者，宜使稅負分落於無數點上，使無覺其重者，換言之，楊氏之意，以爲欲求負擔分配之平均，須有普遍細密之稅制，使課之之時，無微不至，但就實際察之，

稅之負擔，不能因詳細分配而減輕，且稅額太繁，收稅之費用必多，不第可致民煩惱，亦往往足使之加重。故在現代經濟生活發達之國家，國用之收入，宜依賴少數重要稅目爲之供給，譬如稅富者，則以所得遺產各稅爲最善，欲稅貧者，則以課徵數種消費最廣而非人民之健康及效率所關之貨品爲較宜，第稅額雖不宜過多，然須具有各種不同之性質，庶不致限於少數人民，而使一部分得脫逃於稅負之外，按諸政治及財政之原則，民治國家中，人民對政府之責任與義務，宜求廣及，且權力愈大，其責任亦愈大，使人民單納稅甚重，而無參加政治決定此種租稅用途之權，則其地位必漸流爲奴隸，使人民有票決租稅之權，而無納稅之義務，則其關心政治之精神必致頹墮，故性質駁雜之稅制，可使政府費用之負擔，普及民衆，實較公平，蓋各個人受國家之保護，對於政府之費用，自應負擔些許也。

## 第二節 健全稅制應具之其他要素

單一稅之不可行，上已詳及，近代國家欲求收入無匱乏之虞，須有一合直接稅及間接稅而成之稅制，社會之進化，無時或息，社會情形之改變，亦相繼不斷，故一種稅制，必其臻於完善，而可以經久，殊甚困難，下列所舉之健全要素，係相對的而非絕對的，且各種要素在稅制中之重要，亦不必相同也。

(一) 充裕 財政上之充裕，爲健全稅制之第一要素，一種單稅制，在理論方面，無論其如何完善，使不能足敷國用，則如紙上劃餅，無補於事吾人無討論之必要，第僅能充實國庫，亦非健全稅制，必尙能顧及其他要

素，始可行之無弊，所謂財政上之充裕，須從暫時及久遠兩方面察之，有時一種稅制爲暫時之計，收入甚豐行之既久，漸歸失敗，有時爲久遠之計，行之可有效率，但須有相當發達之時期，使行政方面合乎常度，完稅及收稅人熟悉一切，始能產生圓滿之結果，倘使此種計及久遠之稅制，能具有其他要素，雖暫時收入不甚充裕，亦可採用，語云，舊稅勝於新稅，蓋因舊稅行之已久，有裨收入，業已証明，且行政及納稅人方面亦均相習，可無扞格煩擾之患也，至國家緊急時之稅徵，則以收入爲前提，其他要素，不暇顧及，故此項稅和，祇宜於暫時而不宜於久遠，國家之利用租稅以供國用，猶農夫之耕地以食其家也，善耕地者，時以糞澆，而不爲鏟盡地力之舉，誠恐一旦用之淨盡，則來年無以爲繼，課稅亦然，亞當士氏謂國家富源不可斷傷，即此意也。

(二) 經濟健全之稅制，必須經濟，關於此點，可分兩點言之，(甲) 行政方面(乙) 經濟影響方面，行政方面之經濟，即斯密亞丹氏第四原則之意，謂徵收之費，爲數宜微，人民之完納與國庫之收入，當設法使其多相離之數，底於最少，蓋行政上之所費愈微，則國家所得之淨數愈多，而其充裕國用之效亦必益著，行政費之寡，影響稅制之效率，猶之磨擦力之大小，影響機器之效率也，使機器缺乏油潤，則其效率必低，使行政費過多，則稅制之效率亦低落，故完善稅制，必求其徵收之費節省，第若人批評一稅之經濟與否，不能僅憑行政費之多少。尙須顧及其稅之經濟影響，假使課徵一稅之時，足以摧殘生產之發達，減少民衆之振興，阻止財富之儲蓄，則政府宜棄之不用，租稅爲一種負累，欲求人民之樂輸，固甚難也，然各種稅類之相對的經濟影響，甚易尋釋，政府選擇稅種之時，宜取其影響足以阻滯經濟發展最小者而用之，庶不致有傷及社會富源之弊。



(三) 伸縮力 稅制富有伸縮力，為充裕財政之要著，蓋國用需要之情形有變動時，惟有伸縮力之稅制可以應付，而不致立呈竭蹶之象，英國所得稅之制，富於伸縮力，故當戰爭之時，稍更易其稅率，輒足以獲鉅額之增加，夫人民之財富日趨發達，政府之費用亦日就膨脹，故必使所徵之稅，能自隨人民財富及政府費用而增加者，斯為善制，而此点在中央政府之稅制中，尤為重要，蓋中央政府具有宣戰媾和之權，緊急之時即須增加，和平之時復可減少，故必須有伸縮之性，地方政府費用有定，雖偶有增加，亦不甚鉅，故此点在地方其稅制中尚非必需之要素也。

(四) 簡章 一種稅制，欲其弊端減少，且不惹起人民之煩惱，厥為簡單明白，英之所得稅制，較之美之所得稅制，簡明遠甚，故其行之之成效，亦遠勝美國，普通人民反對所得稅之理由，大率以所得稅過於複雜，實則稅之簡單與否，須視運用此稅徵課之經濟事實為轉移，使經濟事實複雜，則稅制即欲其簡便，亦不可得，在近代經濟生活中，所得為一種複雜觀念，故所得稅之複雜，亦事勢所必然，且為財政充裕及負擔公平之計，整個之稅制，亦不能過於簡單，惟有時稅制之法規，常病文字冗瑣，致使納稅者誤為繁雜。故起草稅制者，文字方面，苟能明白賅括，亦足使稅制趨繁瑣而為簡明也。

簡單為稅制本身所必需，業已言之，此外課稅之行政亦然，蓋行政之手續，簡而不繁，則人民易於完納，猾胥鬻吏，無從因緣為奸，不第政府之收入，可以增加，即民衆納稅之精神，亦可不致為所摧抑也，

(五) 公平 公平之意義。即謂一種稅制之規定，必使人民知其為根據一定之公平原則，分配稅負，非偏

於一群或一階級之稅徵也，第空洞之公平，運用於實際之具體事實，殊多困難。蓋稅之公平與否，率視人之觀點為轉移，不同之納稅人，或居住不同之地域，其利益觀點之差異常甚遠，故稅制之訂定。一群，或一地之人視之以為公平，而在另一群另一地者，則又以為失其平，而其所以如是者。則因稅之負擔，直及人民之經濟利益，人民所蓄之偏見，往往足以蒙蔽之事實，而使其不能洞見根本原則之所在也。

討論公平原則之運用，必抒述各種稅負分配之方法，殊非寥寥數語所能詳，且各國稅負分配之理論，亦宜涉及，故下章專論次第列之。

## 賦稅論講義筆錄

一、稅制的意義，稅制就是租稅制度的簡稱，也就是租稅的體系或系統。租稅制度有良好的，有惡劣的，有單一的，有複合的，而其成爲一種體系則一也，這樣，稅制是無論任何文明，或落後的國家都有的，不過良好的稅制，是能顧到賦稅的四大原則，惡劣的稅制，是顧不到賦稅的四大原則的。

一、單一稅制的意義及其理論單一稅，就是除二種租稅之外，不再徵收其他租稅的意思，而所謂單一稅制者，那末當然就是除抽收一種租稅之外，不再抽取他種租稅的一種租稅系統的了，單一稅理論發軔時候的環境，大概總是在苛捐雜稅盛行之下，有主張租稅公道的學者出，乃發爲新異學說以冀稍遏聚斂之風，這樣，單一稅是指不拘任何單一稅而言，並不是一定如美國亨利喬治派的意思，單指地價增價沒收的一種單一稅的。

一、十九世紀中葉美國紐約市有一位著名的市民叫做以色列克舍爾曼者提出一個土地價值單一稅的計劃，他以為至少州政府與地方政府的租稅是須集中在不動產即土地之上的，因為惟有土地價值稅是能夠轉嫁到一切消費人身上去的，而租稅是應當普遍於一般民衆即消費人的。

一、一八八〇年美國有一位土地社會主義者叫做亨利喬治，著了一本書，叫做進步與窮困，在這本書裏面，他主張凡是自己勞力所產生的東西，都不應該有租稅的負擔，反過來講，就是凡是非自己勞力所產生出來的東西，是都應該有租稅的負擔的，土地的自然漲價或不勞而獲的漲價就是一個最大的非自己勞力所產生出來的東西，所以是應當負擔租稅的全部責任的，這就是說，凡一切中央政府，省政府，地方政府等的經費，是都應當由沒收不勞而獲的地價中間支的。

一、十九世紀中葉王張所得單一稅者當推德國的社會黨自一八六九年以來，其政綱中已有實施累進所得單一稅的一條，不過後來又加入遺產稅或相續稅及財產兩條，所以其純粹單一稅的整論不能保全。

### 一、單一稅論的優點與缺點

一、單一稅論的優點 單一稅論的優點，可以從兩方面來觀察。

甲、單一稅論在租稅制度的沿革史上的貢獻 歷觀租稅史上單一稅論的動機，往往是在乎藉改良稅制之力量，來達到改良社會的目的，所以雖然是任何單一稅在事實做不到，但是此種稅制單一化或簡單

化的論調，也不失爲一種防腐劑或刺激劑，使苛捐雜稅，舉斂誅求的腐化事實，不得不有時拜倒於正義公道之下，而稍斂其跡，所以我們若從稅制改革史上着想，那末單一稅論是不無貢獻的。

乙、單一稅論在租稅原則上的優點 單一稅論在租稅原則上亦有相當的優點，其一就是單一稅適合於國民經濟的原則，這是因爲採用單一稅的時候，租稅的徵收只有一次，其妨害經濟財貨之生產及流通的程度減少低度的緣故，其二，就是單一稅適合於行政簡便原則，這是因爲在單一稅制下，租稅只有一種，徵收的手續既簡便，徵收的費用又簡省的緣故。

一、單一稅論的缺點 單一稅論的缺點亦可分做兩方來觀察，

甲、單一稅論在實際上是違反財政原則的 從政府財政的需要上講起來，無論任何單一稅恐怕是不能應付各級政府的全部開支的，這是單一稅違反租稅收入須足用的原則的。復次，單一稅是又違反租稅收入須有伸縮性的原則的，這是因爲單一稅是只有一種租稅可以徵收應用，當政費膨脹的時時，惟有增加單一稅稅率的一法來達到收支適合，但是有些單一稅當稅率增高的時候，其收入不但不能隨之而增高，而且往往反隨之而降低，如單一消費稅是，即使有些單一稅，其收入能隨稅率之增高而增高，但是如果稅率太高，那末納稅者必定感覺到稅率太重而養成一種反抗租稅的心理，或滯納，或避稅，或逃稅，則單一稅的收入必至敗塗地而不可收拾。

乙、單一稅論在理論上是違反社會原則的 單一稅論不但在事實上需要上是（此路不通），就是在倫理或公

道一方面講，也是違反課稅的社會原則的，蓋

第一，單一稅違反課稅須普遍的原則。單一稅之租稅，惟有一種，故不能課稅於一切之物，因亦不能課稅於一切之人，而單一地租論，惟稅地主而不稅其他階級之人，單一財產稅，惟稅財產階級，而不稅其他階級，此雖出自單一稅制度之本質，然亦不合於普遍之原則，又如單一所得稅，乃捕捉稅源之所得而稅之，故凡有所得之人，皆可普遍課稅，無有遺漏，然此惟理想的能明所得之真相時，始可實行，但實際上，則所得之真相，不易窺測，蓋經濟發達，非僅獲得所得之法甚多，且所得之額又由種種事實，變化不已，外部不能測知之也，夫所得者，固有待於當事者之呈報，但肯呈報真相。而願繳納較多之稅者，非正直誠懇，且富於犧牲精神者不能，故雖在單一所得稅，由租稅技術上言之，亦不能捕捉一切所得，不能捕捉之部分，若免其稅，是明明違背普遍之原則也，此論亦可移用於單一資本稅，單一消費稅等，蓋各人有若干之資本，有若干之支出，不易確實察知之也，故由此點觀之，單一資本稅及單一消費稅等，亦有背於普遍之原則也。

第二，單一稅違反課稅須平等的原則。由租稅技術上言之，租稅客體的真相是不易測知的而其不易測知的程度又有差別，例如所得，資本，消費，或可測知其較近於真相者，或僅能測知其與真相相差甚遠者，這樣，租稅客體的真相既不易測知，測知後而亦大有差別，那末其租稅負擔之不能與其担稅能力相稱也可知了，這明明是違反課稅負擔須平等的原則的，且此種違反平等的程度，是與單一稅率，成正比

例的。

第三，單一稅缺乏調和性或補償性。單一稅既違反了普遍與平等的兩個課稅原則，而又沒有方法可以來調和調和，補償，補償，蓋在複稅制度，某一稅若反於正義，可用他稅補之，使全體之租稅合於正義，是稱爲複稅制度之補償作用，反之，單一稅制度，惟有一種租稅，故其發生不公平不平等之弊害時，不能用他稅以補之，要之，單一稅制度無補償作用之餘地，是實單一稅制度之缺點而不可救藥者也。

### 一、複合稅制之必要及其組織

上述單一稅制之利害比較，可知無論任何單一稅在事實上是萬無實行的可能性的，反過來說，就是複合稅制是萬萬不可少的了，複合稅制的必要，至少有三個理由，其一就是要解決國家財政問題，惟複合稅制爲能使公家的收支適合，其二就是要解決賦稅的公道問題，惟複合稅制爲能有補償作用，使各稅的利弊互相抵消以劑於平，其三就是要解決寓禁於徵的問題，惟複合稅制爲能協助政府迅速施行各種社會經濟政策。

複合稅制既係必要，然則究竟應當複合到什麼程度呢，當然複合稅制是不能太複雜的，是必要求其相當的單純化的，是必要在上述三個條件之下，求其越簡單越好的，因爲如果稅制太複雜，那末，課稅的經濟原則和行政原則就不得不完全犧牲了。

複合稅制既爲必要，而其複合的程度又不可過分，然則複合稅制的組織到底是應當怎樣呢，有人以爲複合稅制可以分做直接稅與間接稅的兩大系統，凡所得稅，財產稅及營業稅等屬於直接稅系統，而消費稅則屬於間

接稅系統，但是消費稅中如使用物稅使用人稅，奢侈稅房產稅等是不能轉嫁的，所以不是間接稅，而財產稅（如房屋稅）及營業稅（如銷售稅）亦有可以轉嫁的，所以也是間接稅，不是直接稅，這樣，複合稅制之以直接稅與間接稅來組織，似不很妥當的了，又有人以為複合稅制可以分做對人稅與對物稅的兩大系統，所得稅，人頭稅，竈稅，戶稅，等級稅等是屬於對人稅的系統，而財產稅，營業稅貨物稅（即消費稅）等是屬於對物稅的系統，但是對人對物有時是很難分別的，如竈稅豈不是以竈做標準嗎，又如財產稅及營業稅，豈不是向所有主的自然人徵稅嗎，又有人以為複合稅制可以分做直接稅間接稅和補足稅或通流稅的三大系統，上面著者對於直接稅與間接稅的區別，已經加以懷疑和批評，所以這個複合稅制的分類組織，似也不很妥當的，日人小川鄉太郎在他租稅總論裏面所主張複合稅制的組織體系，頗與上說相吻合，不過他對直接稅為收得稅，間接稅為消費稅而已，流通稅還是叫做流通稅，小川氏之說，比較起來，是在上列諸說中比較完善者，茲特述其組織的大綱如下（一）收得稅的體系 以一般所得稅為骨幹，而副之以補充稅及不勞利得稅補充稅就是或為收益稅（如地租稅，家屋稅，營業稅及資本利子稅等）或為個別所得稅，或為一般財產稅，或為個別財產稅，自學理上言之。應以一般財產稅為一般所得稅的補充稅，然而在事實上，恐怕一般財產稅是不能包括一切的財產在內，以實際上還不是仍舊是個別財產稅或不動產稅嗎，（因為不動產是不易逃稅的）不勞利得稅，就是第一須於一般所得稅之外，更當設立超過所得稅（如平時特別利得和戰時特別利得，第二須於一般財產稅之外，更當設立動的財產稅，（如相續稅，贈與稅，發財票利得稅，土地增價稅，及其他財產增價稅等。）

(2) 流通稅的體系 流通稅當以財產流通稅及價格流通稅組織之，(組織流通稅之體系時，當先捕捉流通稅之客體，流通之客體為經濟流通，然欲課稅於經濟流通，當先捕捉經濟流通本身，不能捕捉經濟流通通本身時，則當捕捉關聯於經濟流通而發生之行為，經濟流通本身者，發生財產之移轉之行為也。關聯於經濟流通而發生之行為者，附屬於經濟流通之行為或補助經濟流通之行為，如在經濟流通之際，作製文書，使經濟流通行為不能取消，或用此而將所得之權利對抗第三者是也，故流通稅可分為課稅於經濟流通本身及課稅於經濟流通之附屬行為或補助行為二種，課稅於經濟流通本身，乃捕捉發生財產移轉之行為而稅之，故可稱為財產流通稅，課稅於經濟流通之附屬行為及補助行為，則其附屬行為及補助行為，常可表示價格而測知未來之經濟流通，故可稱為價格流通稅)財產流通稅的骨幹為行為稅或取引稅或移轉稅，(行為稅是法律的名詞，乃指財產移轉的效果和行為而言，取引稅或移轉稅是經濟的名詞，乃指財產移轉的經濟的效果而言，)而副之以手數料，價格流通稅可分為登錄稅與印花稅二種，前者是補助經濟流通行爲的一種課稅，而登錄是補助財產移轉的一種主要行為，所以登錄稅也可以說是一種補助行為稅，後者是經濟流通的附屬行為的一種課稅，其納稅的方法常以貼印花於票據或簿據出之，故稱為印花稅，這樣，所以印花稅也可以說是一種附屬行為稅，此外為欲捕捉經濟流通中的不勞利得而使之納稅，又可以加入稅機稅或交易所交易稅(即日語取引所取引稅)。

(3) 消費稅的體系 消費稅的客體不外三種，第一就是以一定時期的個人總消費的貨幣價值為標準而稅之，



第二就是以個別的消費財貨爲標準而稅之第三就是以消費財貨中的使用財貨及個人的享樂爲標準而稅之，第二個標準的消費稅就是一般消費稅，不過一般消費稅是很不容易實行的，所以一般消費稅是不能做組織消費稅的一系的，這樣，所以現今世界各國之所謂消費稅體系，是專指第二與第三標準的消費稅而言，以個別消費財貨做標準的消費稅，大概可以分做兩大系，其一爲關稅，凡輸入輸出稅等均屬之，其二爲內國消費稅或產銷稅，凡對於生活必需品，安適品，嗜好品，及奢侈品之稅均屬之，關稅與內國消費稅是先向商人徵收而後再由商人轉嫁於最後的消費者，所以也可以叫做間接消費稅，以第三的標準而課賦的消費稅，大概也可以分做兩大系，其一就是以使用物（即財貨）的利用爲課稅之客體，如課稅於家屋之利用者則爲住家稅或房租稅，課稅於有幾種動產（如鋼琴，汽車，犬類，鐘錶，陶畫等）之利用者，則爲狹義奢侈品稅，或直接奢侈品稅，其二就是以個人的享樂爲課稅之客體，如對於宴客則有筵席捐，對於看戲則有娛樂捐等是，凡使用物稅，使用人稅，如僕役稅，馬夫稅，婢妾稅等，）直接奢侈品稅，和娛樂稅等，也可以叫做直接消費者，因爲租稅就是課在最後消費者身上，無從轉嫁也。

小川氏此種脫胎於德國學說的複合稅制度體系的組織法，表面觀之，似可謂極完備，極合理，極適用的了，然而過細的研究起來，此種租稅體系組織法是不能包括一切的課稅的，即如近世文明國家對於城市改良或不動產改良所抽取的捐稅如特別課賦或不動產改良稅，是不能網羅在內的，若謂特別課賦是不應包括在複合稅制之內的，那末爲什麼把嚴格的講起來並不是租稅的手數料（即規費）倒反包括在流通稅之中呢。

據李權時先生意見來組織複合稅制的體系，最好是分爲（一）享益課稅與（二）能力課稅兩大系統，那末庶幾無論什麼課稅，連規費與特別課賦在內，也可以網羅無遺了，依此計劃，那末不但對人稅與對物稅的分類有他的地位，（對人稅大概是屬於能力稅的，對物稅大概是屬於享益稅的，）不但比例稅與累進稅的分類有他的地位，（比例稅大概是屬於享益稅的，累進稅大概是屬於能力稅的，）就是直接稅與間接稅的分類，亦有他的地位，（大概享益稅中的大部是可以轉嫁的，所以是間接的，而能力稅中的大部是不能夠轉嫁的，所以是直接稅的，）至享益稅與能力稅的組織之够包羅租稅的多分派和範圍，是課稅上的種種重要原則如普遍（享益稅主普遍，）公平（能力稅主公平，）足用（享益稅與能力稅的收入都是很大的，）猶其餘事。

## 第三章 賦稅之原則

在前賦稅制度論裏，我們對於課稅的四大原則，已略有所論及，現在作較詳細的研究如下：

課稅原則者何，即徵稅時應採取的各種標準，或法則是也，中世紀偏重倫理，十八世紀偏重行政，近世則偏重經濟，而三者均或多，或少含有財政的考慮，近世各國財政學者之討論課稅原則也，大抵不復墨守英儒亞丹斯密之四個原則了，德之瓦格涅，美之賽力格等，蓋均有獨特的意見發表者也。

按亞丹斯密之四個課稅原則，實僅四個或三個原則而已，即行政原則及倫理原則是，其主張賦稅數額須確定不可武斷也，賦稅徵收方法與時間須與納稅者以便利也，賦稅徵收費須節省而經濟也，這明明都是從行政方

面着想，其對於倫理方面，稍可差強人意者，不過第一條主張課稅須公平而已，然其解說公平也，則又含糊其詞，自相矛盾，謂之累進稅可，謂之比例稅亦可謂之受益稅可，謂之能力稅亦可。

又按德儒瓦格涅，分課稅原則為四項，第一節財政原則（即稅收須多額，確實，而有伸縮力，）第二節經濟原則（即課稅須不侵犯一國原有之財產，不阻害幼稚產業及改良和發明，不稅及生產品，原料，及關於開發文化之用具，）第三節公正原則（即課稅宜普及一般，不宜有不當免稅，並宜平等，）第四節行政原則（即課稅正確，宜便利，並宜節約徵收費用，）美儒賽力格孟對於課稅原則的意見大致與瓦格涅相同，其不同之點，即賽氏改稱公正原則為倫理原則而已，本章所論，大抵餘根據賽氏的意見。

課稅原則，大致可分為倫理的，財政的，行政的及經濟的四種，而四者之中，又大致可分為首要原則與次要原則兩種，請分論如下，先次要，後首要。

## 第一節 課稅的次要原則

課稅的次要原則可分為三，即財政原則，行政原則，暨經濟原則是也，茲分述之如次。

(一) 財政原則 財政原則者何，一言以蔽之，即富有生產性是也，愛爾蘭財政學者巴斯太白爾至以富有生產性為課稅之最要原則，非偶然發生的理論也，凡一稅之成立也，其最要目的，大半在收入之豐饒，假使其收入毫無把握也，則何必多此一舉，由此推論，則財政原則中，又可分為三個原則，即一為確實可靠，二為足用

，三爲富有伸縮性，稅收能隨稅率爲正比例之增減。

(二)行政原則 課稅的行政原則者何，一言以蔽之，即租稅征收須有效率而已，欲征收有效率，則又有三小原則不可不注意，此三小原則者，即確定，經濟，及便利是也，何謂確定，即稅額之計算，稅源之解析等等，須確定不易，不給征收員，或吏胥等以武斷魚肉的機會，何謂經濟，即征收費須節省，對於稅收之比例須愈小愈好，假使征收費而等於，或竟至於超過稅收，則有稅不如無稅，以其於國庫毫無裨益也，何謂便利，即稅法，稅時，稅地，稅情等，均須便利於納稅者是也，稅法，即如何納稅之法，納實物乎，納貨幣乎，貼印花乎，抑以信用納稅乎，(信用納稅，即緩納之意，)稅時，即納稅之時間，征收賦稅須略擇人民最易納稅時行之，稅地，即納稅之處所，亦須便於人民，如設立征收分局，分櫃等等是也，稅情，即納稅時征收人應如何決定納稅人之稅源及稅額等是也，即以所得稅言之，征收人應先查納稅人之帳簿乎，抑聽其自己呈報乎，抑採溯源扣除之法乎。

(三)經濟原則 經濟原則者何，一言以蔽之，即賦稅之影響，須無碍於一國產業之發達而已，美國財政學家亞丹氏亦謂理財有三箴，而其最要者則爲(一國固有之產業必不可損害)是也，蓋理財要道，不外二端，開源與節流而已，節流係消極的，其唯一方法，在節省各種經費，開源係積極的，其最要條件，爲稅根之培植，所謂不竭澤而漁是也，竭澤而漁，斷非有遠見之理財家所忍出所肯出的，故課稅原則之要者，第三又貴不損害一國固有之產業，此外課稅之與國民經濟有關者，又須保護幼稚產業，優待生計品，原料，發明品，及文化工具等，

## 第二節 課稅的首要原則

課稅之次要原則，既已約略如上所述，今請進而略述首要原則，即倫理原則者是也，倫理原則者何，即課稅之公平而已，然則課稅之公平能絕對否乎，曰不能課稅之公平，充其極，不過是相對的或比較的面已，請外課稅之依據，課稅之標準，課稅之累進，課稅之區別，課稅之普遍，及課稅之劃一等目，述之如次。

(一) 課稅之依據 課稅之依據，約有三，即政府勞務費說，政府勞務價值說，及人民納稅能力說是，

(甲) 政府勞務費說 此說與酬勞同，政府保護人民，在在須費，故人民須賠償之，此說之弊，在大無把握，以政府保護人民之費，將如何分攤於各個人乎。

(乙) 政府勞務價值說 此說與保護費同，根據享益說而來，人民既享政府保護之利益，自當納稅以作保險費，此說之弊，在無法確定各個人所享之利益，即使可確定各個人所享之利益，則無力納稅者，反須多納稅，譬如乞丐與瘋人院中病人等等，享保護之利益較多是也。

(丙) 人民納稅能力說 此說較法正說為公道，又可以分三方面來解釋，即第一，消費方面，第二，生產方面，觀消費之多少，即可知納稅者之能力，觀所入（即生產）之多少，亦可知納稅者之能力，二則亦方面兼顧，則賦稅能助說，始畢其能事，否則終屬偏面之能力說也，能力說之消費方面，又有二說，一為英倫勳爵羅維平南說，一為英倫選特瓦斯與康諾卡佛爾之社會至少犧牲說，第一說之結果為對等比例稅，或累進稅，第二說之結果為實行均富主義。

## (二) 課稅之標準

(甲) 以人頭為標準 當國民經濟未發達之時，貧富之階級未分，人頭當然為最適宜最平等的標準。

(乙) 以消費為標準 近世紀之初葉，英德霍布士及配對等，均主張消費說，然此稅之弊，在不公平，何以言之，以富者所消費與其所得之比例，常小於貧者所消費與其所得之比例也，這是違反能力說的第一點，消費稅並不免除生活最少限度費，即並不區別必需之消費，與安樂奢侈之消費，這是違反能力說的第二點，復次，消費稅施之於平時，則常足妨礙產業之發達，以其直接減少消費，即間接減少生產也，至消費稅在戰時的作用，那又應當別論。

然則消費稅完全不足為賦稅之標準乎，此則又不盡然，蓋消費稅有時亦可濟一種賦稅制度之窮也，當所得稅未實行以前，住屋稅不啻是一種假設之所得稅，蓋住屋之多少，往往是所得多少有返影也，這是消費稅可為一部分賦稅標準之第一點，國家欲禁止不利於社會之消耗（如鴉片烈酒等），則消費稅不曾就是罰款，這是消費稅可為一部分賦稅標準之第二點，政府如欲防止種種奢侈的消費（如烟酒及婦女之飾物等），則消費稅實有寓禁於征的意義，這是消費稅可為一部分賦稅標準之第三點，一國政府，或一地方政府，欲使旅居其國其地之外人，或外省人稍盡一些納稅的義務，則消費稅又為免除種種複稅之不二法門，這是消費稅可為一部分賦稅標準的第四點。

(丙) 以財產為標準 財產稅當農業時代，甚能得課稅之平，故歐洲中世紀，盛行之，至近世紀，瑞士與

美國猶行之，但不久恐將絕跡了，財產稅之弊有六，第一是財產與收入常相左，同一種類的財產，其所產生的收入，常有差異，第二是財產稅足以摧殘積蓄，財產為積蓄之果，稅其果，則其因必將受其影響，第三是財產稅足以使無產之富人逃稅，有些富人，其所入多由勞役及個人能力，此二者均免稅，此非課稅之平，第四是財產不足為能力之標準，方今能力之標準，已易財產而為所得或利潤矣，第五是財產稅足以減少國內之資本，這是與課稅的經濟原則不符的，第六是財產稅之不易征課，凡動產與形而上的財產，幾完全在逃稅之列，觀於美國一般財產稅之成績，就可知道了，然則財產豈完全不足為賦稅之標準乎，此則亦不盡然，蓋財產稅同消費稅一樣，有時亦可濟一種賦稅系統之窮，當所得或利潤之增減皆生比例的增減影響於財產價值上，則財產稅與所得稅，幾為二而一，一而二的二種異名同質的賦稅，這是財產可為一部分賦稅標準的第一點，當財產之僅供娛樂之用（如獵地，靶子場，跑馬廳，私家花園等等）的時候，則所得無所依據，財產稅反為唯一適當之稅，這是財產可為一部分賦稅標準的第二點，當一種證券之被把持而作投機品也，則財產稅亦為唯一之適當租稅，這是財產可為一部分賦稅標準的第三點，當所得稅之不能稅及財產以達課稅之公平的時候，則財產稅大可濟所得稅之窮，而補其不足，這是財產可為一部分賦稅標準的第四點，當戰役之後，國債累累，無法償還，則資本捐或可為理財之一妙策，這是財產可為一部賦稅標準的第五點。

（丁）以毛收穫為標準 這個標準較勝於財產，但其弊亦有二，即（一）不能確定納稅之能力，以毛收穫

並不是納稅能力之真正標準，(二)不體貼各納稅個人景況之各異，至各人生產費之差異，更不必說了。

(戊) 以所得為標準 這個標準較以上四標準都為滿意，然亦有其弊，即(一)所得解說之浮泛，(二)所得稅率(比例乎抑累進乎)與所得性質(勞力而得，抑不勞力而得乎，勤勞所入，抑投機所入乎)之不易確定，(三)所得不足以表示納稅能力，(蓋各人所處之境遇不同，故二人有同樣之所得，而其如納稅能力卻各異)及(四)所得只能作為生產方面納稅能力之表示，而於消耗方面納稅能力，則未免付之闕如。

(三) 課稅之累進 課稅之累進，起於一八七〇年至一八九〇年間，其發源地為瑞士澳洲及新西蘭，稍行於一八九〇年。一九〇九年之間，如美國伊利諾州之遺產稅，澳洲之所得稅，普魯士之所得稅(一八九三)，由一分期至四分止是也，盛行於一九〇四年一九一四年之間，如英國之所得稅，美之修改憲法(一九一三)(俾所得稅與憲法不牴觸)，通過所得稅法(一九一三)是也，而大行特行於一九一四年至一九二二年之間，如一九二二年所得稅之最高率為百，之五十八(經常率八色附加率五十分)，一九二〇年英所得稅之最高率為六十分，德所得稅之最高率為七十分，一九一九年意所得稅之最高率為二十五分，就遺產稅而言，一九二〇年美之最高率為二十五分，英為五十分法為五十九分(出之總遺產)及三十九分(出之分遺產)，德為七十分，就資本捐而言，意之最高率為五十分，德為六十五分(一九一七)，就奇賦稅而言，美之最高率為六十五分(一九一八)，加拿大為七十五分，德法意均為五十分，就財產之增價稅而言，一九一九年戰後德國之最高率為一百分，一九二〇年意



之最高率爲八十分，

各國賦稅累進之程度，既如上述，然究據何說以圓其說耶，累進所據之學說，約可分爲三，一爲社會主義說或社會改良說，此說蓋欲藉累進稅率以達到均富均產的目標者，二爲政府補過說，此說以爲政府平時之舉措，雖然其初意或爲不偏不黨，但其結果是往往損此益彼，或損彼益此，即如關稅法之修改也，有因之而受損失者，亦有因之而獲重利者，政府稅獲重利者以累進稅，實不過平其法律上所造成之不平，與補救自己已往的過失耳，三爲心理學或界限效用說，此說以爲富者以所得多，故其所得的界限效用低貧者的所得少，故其所得的界限效用高，今欲使富者納稅的界限效用犧牲與貧者納稅的界限效用相均衡，則富者非納累進稅不可，四爲經濟說，此說又可分爲二方面來講，即享益說（專指生產方面之納稅能力而言）與能力說（兼指生產方面與消費方面之納稅能力而言）是，欲得賦稅之平，則享國家保護之利益多者及納稅能力大者，自當多納賦稅以維持國家的經費，此四說之中，似以後二說爲平易近人，切實易行。

（四）課稅之區別 所謂課稅之區別者，就是稅物應有區別的意思，試舉所得言之，一九〇七年英國所得稅把所得分爲兩大類，一曰由基金或資本而來（或簡稱爲基金的或資本）的所得，一曰由勞力等等而來（或簡稱爲非基金的或非資本的或暹謂勞力）的所得，第一種所得，亦可謂之懶惰所得，永久所得，投機所得，第二種所得，亦可謂勤勞所得，暫時所得，一八六四年意大利分所得爲三種，即（一）投機所得，（二）勞力所得，及（三）混合所得或營業所得（包括資本所得與勞力所得）是，至一九二二年，又分所得爲四種第一種爲資本所得，（

券爲三，(一)證券所得，(二)房屋所得，及(三)土地所得，(二)種爲商業所得，第三種爲職工所得，第四種爲官民所得，要之，不外以所得之難易，以區別稅率之輕重而已。

(五)課稅之普遍 所謂課稅之普遍者，就是人人有同樣之義務，須付納租稅，不應當有不正当的免除也，按賦稅之免除，其源甚古，昔法蘭西革命之前，貴族教士等最有能力的人即爲不納租稅之人，近世各國日趨民治，故不公平的階級免除，一變而爲公道的一般免除，近世比較合於公道之一般免除，大致可分三類，其一爲最低生活費的免除，其二爲實行社會政策而免稅，其三爲推銷公債而免稅，英德邊沁首創最低生活費免除說，謂其毫無納稅能力，(最低生活費亦有人呼做生活救濟費)此說本甚公道，但反對者則謂免除最低生活費，實有違反課稅普遍之原則，爲實行社會政策而免除賦稅，其例甚多，如不稅儲蓄銀行，不稅幼稚事業，不稅新住宅，不稅學校與教員，不稅教堂與教士，不稅航業公司等是也，以爲推銷公債起見而免除公債利息的課稅，其利在可以節省公家的公債利息支出，與可以鞏固公債之信用，其弊則在減少收入，富者愈富與違反課稅普遍的原則，贊成公債券免稅者，大抵主張說，反對公債券免稅者，大抵主張說，而折衷派所主張，則不外，戰時贊成前說，平時贊成後說，以公債券若免稅，稅收減少，實無可諱言，彼公債利息之節省，恐不能抵銷公債免稅之損失耳，若在戰時，則以生死存亡關頭，另作別論，至企業家之贊成舉債之自由競爭，則更不必說了，以公債券若無免稅之特權，則其推銷未必能較公司債券爲優也。

(六)課稅之劃一 課稅劃一云者，即公家對於二個同樣條件的納稅客體，須課以同額的租稅是也，賦稅間

題中之最與課稅劃一有關者，端推重複課稅問題，按重複課稅又可分為兩種，其一為受同一政府之重複課稅，其二為受二個政府或二個以上政府之重複課稅，同一政府之重複課稅，又可分為四層，第一，既課財產，又課財產之所得是也，此種重複課稅，大半不得租稅之平，然有時為區別投資所得與勞役所得起見，不得不於總所得稅之外，又課財產稅也，第二，既課不抵押財產，又課抵押財產是也，此種重複課稅，行之個人，殊不公平，以抵押財產實非納稅者所有也，但施之公司，則並不違反劃一之原則，何則，以公司債即不啻為公司之資本耳，第三，既課公司又課股東是也，表面觀之，此種重複，殊不得租稅之平，然公司稅若為一種法人稅，或營業稅，則亦未可厚非，第四，既課公司又課公司之股票是也，然公司即股票，股票即公司，此種重複課稅，殊不合劃一之原則，這是同一政府重複課稅的大概情形，至二個或二個以上政府之重複課稅，其解決之方法有四，其一即以納稅者之籍貫，而定其稅之誰屬，此法粗而不當，可束之高閣，置之不理，其二即以納稅者之暫時居住地點，而定其稅之誰屬，此策較善於第一策，然猶未盡善也，其三即以納稅者之永久住址，而定其稅之誰屬，此策更進一步，亦未盡善也，其四即以納稅者之經濟關係，或經濟歸依而定其稅之誰屬，則盡善盡美矣，按此經濟關係，或歸附的原則，則納稅者在暫時居住地點，須納消費稅，在永久住在地點，須納所得稅，而在財產所在地或營業所在地，須納財產稅或營業稅是也。

世界愈文明之國際交通愈便利，各國人民往外國游歷及經營工商業者亦愈多，則國際間之重複課稅問題，似又為不可逃免了。

# 賦稅論講義筆錄

## 一、斯密亞丹氏之四大賦稅原則

(一)平等 謂國民納稅以供國家之用，應於其納稅之能力或適當之比例，換言之，即須依其因國家之保護而享有之收入之多寡，以為擔負之比例。

(二)確定 謂租稅之徵課，應力求確定，不可任意變更，納稅之時間方法及稅額，當明白揭出，依納稅之人及一般國民，皆能明悉無遺。

(三)便利 謂租稅徵課之時間及方法，須求其最便於納稅之人民者採而行之。

(四)經濟 謂國家之所收入與人民之所完納，其間相差，必求其小，換言之，即宜使徵收之費為數最低。斯密氏之四大原則，在當時極為世人所稱道，至今言租稅原則者，亦莫不舉之，其對於經濟思想上貢獻甚鉅，支配人心，亦百有餘年，故稱之者謂近世複雜之學說，其精意均可自斯密氏之原則得之，第上述原則，除第一條平等原則諱論負擔分配外，餘均屬稅務行政方面，雖為各種思想之發端，然處今日之經濟狀況下，此四者不足以概括之，英倫斯丹薄氏謂斯密氏之原則，在租稅負擔甚輕之時，固足敷用，但在此情形複雜間期繁多之際，則非此簡單原則所能濟事，就實際觀之，斯言誠然，且斯密氏之書，著於自由主義盛行之時，其所主張之原則，多趨重消極方面，時代愈進，政治及經濟思想均以改變，則此種原則之不足濟事，亦無足怪，吾人研究租稅原則，須從近世租稅發達，負擔甚重之觀察點，予以討論，庶可稍期詳盡也。

## 一、賦稅分配之原則

若果討論賦稅原則，可自納稅人方面政府方面及社會方面觀察之。二種租稅政策，有時自社會觀之，可  
行而有利益而對於個人之利益，則多妨害，有時自各方面觀之，俱極公平，而對於政府之收入，缺乏充實與伸  
縮力，且事實上不易實行，有時就納稅人及政府兩方面俱可採用，惟對於社會之經濟生活，摧殘甚厲，故健全  
之稅種，須求其對於社會之利益，俱能協調。

一、論稅負之分配，又可分為理論及方法兩方面，通常所舉稅負分配之理論，約可分為後列三種。

(一)費用說 主張此說者，謂人民對於政府負擔之義務，應按政府執行事務之費用，為之派定，就實際言  
，政府之費用，如軍備費，政務費，警察費，社會事業費等，對於各個人所有之勞務，甚難確定，勞務既不能  
確定，則各個人所負之費，自無所資以為決斷之標準，故費用說，在理論上似為公平，而實際則絕不易行，且  
租稅與政府公營事業所取之價，性質迥異，此項費用說之原則，可以運用於政府之公營事業，而不宜用之於租  
稅，蓋因租稅徵收，對於納稅人，無所謂直接及特別之報償也。

(二)利益說 此說謂國家之行動，均有利益於人民，人民所納之稅，應視所獲之利益而定，簡言之，即以  
因國家舉債而獲得之利益，為決定各人之租稅負擔額之標準，此種原則，其不能供實地之應用，與費用說同，  
蓋因政府之行動，對於各個人所予之利益，無法測定，假使各個人所得之利益，可以確定，則計其利益，以為  
課徵之比例，似屬可行，然觀察之，即能如此，實行上仍有絕大之困難，(一)所得利益，果指已得者而言

，抑指可利用者而言，例如政府建築一圖書館，任人民自由讀書，此種建築費用之負擔，如必以已得利益者為限，則所徵收者已非租稅之性質，使僅指可利用者而言，則甚難為之確定，(二)近代國家，對於社會發達之支出，增加甚鉅，此項支出貧民所獲之利益，常多於富民，使按利益說之原則，則政府所徵之稅，貧者應多於富者，此事實上所不可能也，要言之，利益說與費用說之起，均脫胎於社會個人觀，故其病亦復相同，其稍異者，一自政府之費用，觀察租稅，一自個人之利益，觀察租稅耳。

(三)能力說 費用利益諸說，甚難施諸實行，上已言之。近代學者，以租稅負擔，為人民之義務，故認能力說為分配稅負之主要原則，能力說之意義，即人民納稅以供國家之用，應按各個人負擔之能力，為分配之標準也。第納稅能力，宜如何為之測定，財政學者對此問題，有主觀客觀之不同，持主觀之說者，謂個人經濟對於租稅之負擔力如何，可自其以收入之若干，供納稅之後，所感犧牲之多寡而決定之，犧牲說之最著者，有均等犧牲比例犧牲及最小犧牲三種，根據均等犧牲之原則，各納稅人之直接實際負擔，應使相等，穆勒氏力主是說，謂租稅均等即犧牲均等，換言之，各個人對於政府所納之稅，應使其所感覺與其他納稅人之所感覺相同，根據比例犧牲之原則，各納稅人之直接實際負擔，應與其從所得中所獲之經濟福利為比例，根據最小犧牲之原則，則組織稅制時，應求人民之直接實際負擔，減至最低限度，就前二說言，貧富雖所納不同，然荷均有所納之稅，若用第三說，則稅負之分配，較難期其普及，以上三種犧牲說，實際言之，均不能憑為測視納稅能力之根據，蓋人民納稅時犧牲感覺至何程度，純屬內心之事，外人無法探測，假使一稅能揭示產生不平等之犧牲則更正改變，固甚易也。

稅時，即納稅之時間，須擇人民最易納稅之時行之，又

徵稅之時，以在所得收入之時，為最適宜，例如英國之工資所得率以季論，故其所得稅，對於工資之徵稅規定，每季完納。

中國錢糧征收分上下兩期，上期以二月開征，五月停征，先納半數，謂之上忙，下期於八月開征，十一月完齊，謂之下忙，此例始於清雍正時。

據皇朝文獻通考，雍正十三年，寬征收錢糧之限，定例地丁錢糧二月開征，五月停征，八月接征，十一月全完，時又以物土異宜，樹藝蠶麥，紡績絲布，收穫早晚，成就多寡，各省不同，令督撫按照地方情形，酌量征收，不必拘定四月完半之數，至花戶錢糧在一兩以下者，皆係生計不足之人，如完不足數，即緩至八月接征全完，其力完半者聽，又

論陝西四川地方，民風醇樸，歷年通賦甚少，查每年征收錢糧之期，四月完半，十月全完，此定例也，朕思四月十月，既屆納課之期，小民必須預先經營，是麥穀未收之前，即為輸將之計，或因稱貸而受剝於富家，或因預糶而大虧其價值，且如甘肅地方，有征本色者，若在糧穀未穫之前，更為竭蹶，歷來川陝錢糧，既無拖欠陋習，著將四月完半者，寬至六月，十月全完者，寬至十一月，俟夏麥秋禾登場納稅之後，從容完課。查上下忙錢糧開征之期，必於麥禾登場之後，即選擇人民最易納稅之時，亦即農民農產收穫之期，該購稅者，此層不可不注意也。

## 第四章 賦稅之逃逸轉嫁與歸宿

如果我們真正的要知道一個賦稅制度之是否符合各種課稅原則——尤其是首要原則或倫理原則，那麼我們就不得不進一步來討論賦稅之逃逸，轉嫁與歸宿，因為祇有歸宿的賦稅——就是不逃逸和不轉嫁的賦稅——纔能決定納稅者的賦稅負擔，納稅者的真實賦稅負擔決定了之後，纔能知道這種賦稅之是否合乎公道。

### 第一節 賦稅之逃逸

一、逃逸與轉嫁之區別 逃逸就是始終全不納稅，故受其害者斷為政府的稅收，轉嫁就是始付稅者設法使他人負擔該稅，俾自己的賦稅負擔得以大大的減輕或全免，所以轉嫁是誰使誰負擔賦稅的問題，對於政府的稅收是絕不受影響的，所以逃逸賦稅不但是違反課稅的財政原則，而且是違反課稅的倫理原則——即公平原則和普遍原則，何以呢，因為（一）如果一種賦稅是根據於納稅能力的，那末，逃稅是有納稅能力的人而不納稅，是謂不公，（二）如果一種賦稅是根據於行政利益的，那末，逃稅是有一部分享有行政利益的人而不出代價，是謂不善。

二、人民為何逃逸賦稅 人民逃逸賦稅的心理及哲學，大致可分以下七種。

（一）逃稅的政治心理 如果人民對於政府本身，或其所行的賦稅不滿意，而同時又沒有力量去推翻牠，於是乃不得不用逃稅的方法去消極的抵制牠，又如「不出代價士不納賦稅」的口號，亦可作為逃稅的藉口，又如



有時外僑進口商之設法逃稅，亦有基於愛國心的。

(二)逃稅的經濟心理 有時稅額太重，人民爲維持生計，不得不逃稅，這種逃稅是起於賦稅之遠苦能力賤，補救的方法，不在防止人民之逃稅，而在改良賦稅的本身，但有時人民有藉逃稅的勾當，做謀生發財的終南捷徑者，那非提高人民的道德程度不可了。

(三)逃稅的冒險心理 人類多少有些冒險心，如果一個人冒了重罰的危險，把一種物品偷運過關，而不爲官吏所察覺，這似乎是一件很勇敢而可以自傲的一回事，這種逃稅，往往並不是因爲稅額太重，亦不是因爲非此不足以謀生，乃是完全受冒險心的衝動，且有時寧付十元的偷運費，而不願付五元的正稅，這種逃稅行爲，於己無益，於國有損，甚無足取。

(四)逃稅的模倣心理 如果社會上有許多人在那裏逃稅，那末，其餘未曾逃過稅的人，將爲保衛自己的利益計，也不得不效逃稅者之尤而逃稅了，因爲如果不效尤，恐將爲人呼爲「阿木林」啦，其實這種模倣式的逃稅，其緣因必別有所據，這種逃稅多的國家，足見其人民賦稅道德之低劣了。

(五)逃稅的自私心理 逃稅的自私心理，是最爲明顯，最爲普遍的，因爲納稅是一種經濟的犧牲，所以人民遇到應納稅的時候，終要想出各種的取巧方法，去減少他的應納的稅額，卽如繳納所得稅的時候，繳納者終要在其所得的報告上，把免稅的部分，儘量的擴大，而把應稅的部分，儘量的縮小，以期減少應付的稅額，增加自己的利益，在人民賦稅道德低下的國家，這種逃稅的心理是很普遍的。

(六)逃稅的罪犯心理 這種逃稅的心理，其程度比上一個自私的心理還要深得許多，自私心理尚是道德上講不過去，這個心簡直連法律上亦講不過去，對付這個逃稅的心理，國家惟有訴之於警察拘捕與法庭刑罰。

(七)逃稅的心平心理 有時人民之所以逃稅，並不是為乃上述的無論那個原因，乃是在於反抗不常的賦稅，他們以為某種賦稅是蹂躪人權，侵犯民權的，但是沒有別的方法去打倒牠所以只得採逃稅的消極手段去對付之，不過世間逃稅之真正抱這種態度的恐怕是很少的。

三、賦稅逃稅的合法的及遠法的方式 逃稅直接稅的合法方式有三個，就是。

(一)財富之轉讓或移交 例如為要增加免稅額及減低累進稅率起見，納稅者把財富或所得，名義上分給近親，實際上贈給（生前贈給）近親等是。

(二)遷移賦稅主體 課稅主義有為屬地的，有為屬人的，適用屬地主義時，賦稅主體雖經移動，而賦稅客體仍在其地，還是逃不掉賦稅，適用屬人主義時，那末，賦稅主體一移動，賦稅也就可以逃稅，這種遷移賦稅主體的逃稅方法，常為法人所利用，因為徵收公司的賦稅，常在其總公司或總辦事處所在的地方，但公司所經營的事業，不限於總公司或總辦事處附近的地方，因之，如果總公司所在地的賦稅太繁重了，那末，就可以把總公司搬到別處去以避其鋒。

(三)將財富變做免稅的形式 假如公司有盈餘，本應發紅利或股利，但因紅利與股利是所得，應納所得稅，於是乃改發紅股，（即以股票當作紅利）以逃逸所得稅，因為股票不是所得，他如供給董事以膳宿，許股東

以特別價格購斷股，給股東以紅利債券，及公司之宣告清理（宣告清理，則利潤變為資本）等，在英國也是很普通的逃稅所得稅或特別利潤稅的方法，至於德國還有種逃稅土地增價的方法，就是地產所有人合租一個地產公司，讓公司以很高的價格向他們購買，將來地產雖然漲價，但是終還不能漲到與買價一樣，這樣一來，增價稅就很容易的逃掉了，據說在一九〇七年的上半年柏林市政府正在考慮地價法的時候，這種公司之出現者竟有一百七十五家之多，至於美國除掉購買免稅的公債之外，還有一個特別逃稅的方法，就是股票所有人，故意的互相跌價買賣或交換，以便可以把損失在所得上扣除，那末，所得稅就可以減輕，此外，美國的社會服務團全國協會，曾發宣言，勸富人多多的捐助公益慈善事業，以便對於所得稅及遺產稅有所逃避或減免。

以上是直接稅的合法逃稅，至於間接稅的合法逃稅，也有幾種，就是。

- (一) 停止消費 停止消費，則消費稅完全可以逃掉。
- (二) 減少消費 減少消費——或是量的減少，或是質的減低，則消費稅可以有一部分逃稅。
- (三) 替代消費 以無稅或輕稅的貨物來替代有稅或重稅的貨物，則消費稅亦可以全逃或半稅。
- (四) 預測消費稅的增加 例如一國的進口稅要增高了，乃於尚未實行增高之時，先行運入許多有關係的貨物以逃稅是。

(五) 從優待地輸入以避免進口稅或減輕進口稅，例如英國對於由其殖民地輸入的貨物或原料有優待稅，因之外國人運貨物到英國去的時候，往往先把貨物轉運到殖民地暫存，然後再運入英國，即便享受優待

## 稅率

上述八種的非法逃稅方式，並未構成犯罪行為，因為牠們對於法律，並未顯有抵觸，不過從倫理一方面講起來，這些種種合法的逃稅，終是，違反公平與普遍之原則的，因為應負擔賦稅的人而避免這種負擔，那末，公家當收支不適合的時候，勢必非另外設法向其他人民抽稅不可。

至違法的或非法的逃稅方式，可以約略述之如下。

(一) 所得稅之非法逃避 要逃免所得稅，大概有三個方法，就是。

(甲) 不呈報所得 這是等於根本上不肯繳納所得稅，其所以不呈報的原因，或由於故意隱匿，或由於健忘，或由於不知呈報的手續。

(乙) 呈報不實 所得呈報不實或虛偽的動機在全逃或輕減所得稅，而其方法或(一)隱匿售價，或(二)減估股票價格，或(三)虛報成本帳目，或(四)以活帳為呆帳，或(五)隱匿呆帳之收回，或(六)設立秘密準備金，或(七)以資本支出為修繕費，或(八)虛報子女的人數，或(九)真正不知報告的手續等。

(丙) 延期繳付 這是要想逃免早付所得的利息負擔，也是逃稅之一種。

(二) 財產稅的非法逃避 財產稅之非法逃避的例子，最好的是美國的一般財產稅，美國人民逃免財產稅的方法有四，就是。

(甲) 隱匿一切動產而不報告。

(乙) 隱匿不動產的真實價格。有時不動產價格在報告上者幾只及其市價十分之一。

(丙) 虛構負債。美國財產法有允准負債抵銷的一條，於是許多人竟謂其親友為其虛構的債權人，那末，就可以把這種債額在財產報價上扣除而不稅。

(丁) 市鎮公共的逃稅。美國各州政府或市政府的經費，有時是要各市鎮按照其境內的不動產的估價而比例分担的，因之市鎮的不動產評價委員會，為愛護其本市鎮的市民起見，乃往往故意的把不動產價格估得特別低。

(三) 遺產稅的非法逃避。遺產稅的非法逃避方法有三，就是。

(甲) 增加遺產的負擔。如請親友作證，虛構債務。那末，應納稅的遺產總額可以減低了，不過此種逃稅的方法，易成弄假成真之局面，究屬危險。

(乙) 減低遺產應納稅的部分。大抵減低遺產應納稅的部分的方法甚多，其大者要者，不外乎(一) 貶估遺產的價值。(二) 隱匿遺產，尤其是購買無記名證券而藏之於秘密處所。(三) 國立特別的銀行戶頭，

(四) 存款於外國及購買外國證券而存之於外國的銀行或其他處所。

(四) 關稅的非法逃避。關稅的非法逃稅方法，大約可以分為三種，就是。

(甲) 偷運。這是很普遍的，即如一八八五年英國的李查地方，有一煙草商在棺材內偷運煙草，經過黑

耳市，被政府察出，罰款至一千九百八十六磅之鉅。

(乙) 虛報貨價，這也是很普通的，如在發票上少報貨價，或假造提單，或分析單等是。

(丙) 與關吏狼狽為奸，平分所逃避的賦稅。

(五) 內國產銷稅的非法逃避：內國產銷稅的非法逃避方法有三。

(甲) 秘密製造，小本經營，規模不大，其製造量每易逃稅吏的耳目。

(乙) 混充無稅的貨品，把有稅的貨品夾雜在無稅的貨品中間，或造做免稅品或低的模樣，以便逃稅。

(丙) 與稅吏狼狽為奸，平分所逃避的賦稅。

(六) 印花稅的非法逃避：印花稅的非法逃避的方法，約為

(甲) 完全不貼印花於應貼印花的憑證文件。

(乙) 印花不貼足。

(丙) 貼用已經貼用過了的印花。

(丁) 假造印花。

四、賦稅逃避之補救方法：補救逃稅的方法，可以從五方面着想，這五方面的方法，就是

(一) 法律方面的方法，如(甲)對於不合法的逃稅，加以嚴重的處罰，使逃稅者知所戒懼，不敢貿然

嘗試；處罰有二種，一罰金錢，二拘禁本人，(乙)對於稅則的規定，應確實，統一，精密和明白，使納

稅人無所取巧，(丙)對於納稅手續不完備的憑據與文件，法庭不與以承認。

(二)政治和宗教方面的方法，就是

(甲)使人民對於政府有愛戴的熱忱 政治清明，則人民愛戴政府，並知愛護國家，那末，逃稅的動機，自然會減少了，至於對於逃稅者的政治權利之取消，也是一個補救法子。

(乙)使納稅人於付稅時宣誓並無作弊 官吏就職，有宣誓之宗教儀式，以減少弊端，那末，對付納稅者的逃稅動機，似亦可以應用此種宗教儀式，使其受良心上的責備，而不敢撒謊，一九〇七年法國的所得稅條例草案內，曾有「納稅宣誓」的規定，時財政部長凱努力主是法。

(三)社會方面的方法 大概逃稅者是很怕人家知道他們有逃稅的行為的，所以，如果政府能隨時把作弊者的姓名宣告於公報，那末，逃稅者的動機一定可以減少了許多，至於把逃稅者的充公貨物公開拍賣，或對於逃稅者公開起訴，也是有目標的效用的。

(四)經濟方面的方法，就是

(甲)使賦稅合乎公平的原則 稅則公平，則人民少怨望，而逃稅者少。

(乙)使賦稅合乎普遍的原則 賦稅一普遍，則人民將無處逃稅了。

(丙)使稅率低減 稅率低，則逃稅的費用將較賦稅本身為大，而且受良心的責備，所以逃稅的動機將減至最低度。

(五)行政方面的方法，就是

(甲)對於納稅人的呈報，要有嚴密的審查，並應實地調查，以究虛實。

(乙)對於各種稅則間的相互參較，有時一種稅則的報告，可以作他種稅則中之逃稅與否佐證，例如死者的遺產稅，可以證明他生前所得的呈報之是否可靠，而生前的所得稅，亦可證明他的遺產報告是否可靠，又如個人的所得呈報可以與公司的報告相參較。

(丙)與稅務外的事實相參徵，即如法庭涉訟的事實，新聞紙及雜誌的消息，銀行，保險公司及其他機關內所披露的事態等等，都可以徵收機關的參考比較的資料，至於征收機關應與警察局及緝私營合作，那更是當然的事情。

(丁)徵收官吏須活動幹練，且富有與稅務有關之學識與經驗。

## 第二節 賦稅之轉嫁和歸宿

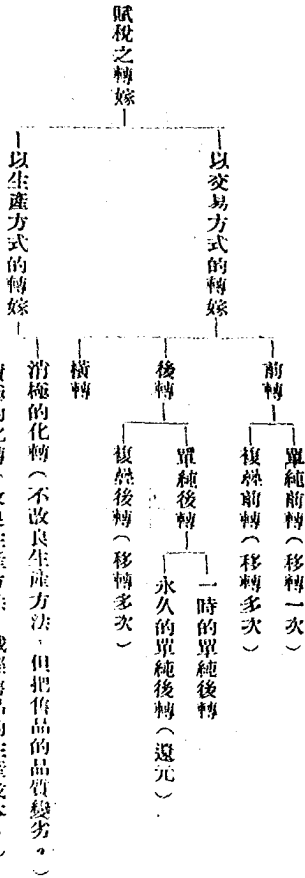
一、轉嫁的種類 賦稅轉嫁與逃逸的區別，已經在上文說過明白了，而其意義亦屬自明，不必贅述，現在請進而討論賦稅轉嫁的種類或方式。

賦稅轉嫁的方式，有出之於交易方面者，亦有出之於生產方面者，出之於交易方面的轉嫁，又可以分做三種，即(一)前轉或順轉，(二)後轉或逆轉及(三)橫轉或散轉是，而前轉又可以分做(一)單純前轉，與



獲前轉二種，後轉亦可再分為（一）單純後轉與復然後轉二種，而單純後轉又可再細分為（一）一時的單純後轉與（二）永久的單純後轉，永久的單純後轉就是一般財政學者之所謂「還元」。

出之於生產方面的轉嫁，又可以分做兩種，即（一）不設法改良生產方法和減輕生產成本，而是從減低產品的品質着手，以消滅賦稅的消極化轉及（二）設法改良生產方法和減輕生產成本，而並不從減低產品的品質着手，以消滅賦稅的積極化轉，（化轉或譯為消轉，予意後者的意義似不若前者之確切，）茲將賦稅轉嫁的各種方式，列表如下，以醒眉目。



二、賦稅之前轉，單純前轉與復然前轉 何謂賦稅之前轉，賦稅之前轉，就是政府先徵收賦稅於生產者，

或買者，而生產者，或買者復各以其賦稅負擔移轉於消費者，或買者之謂也，何謂，賦稅之單純前轉，賦稅之單純前轉，就是政府先徵收賦稅於生產者或買者，而生產者或買者復各以其賦稅負擔末次的移轉於他的貨物的消費者或買者，而消費者或買者為真正負擔該項賦稅之人，不再移轉其賦稅負擔於他人之謂也，例如政府向上海南洋兄弟烟草公司徵收捲菸稅，而某消費者直接向該公司購入大量捲菸，以供給其家中婚喪大事的需要，該公司即以捲菸稅轉嫁在捲菸售價之上是，何謂賦稅之復疊前轉，賦稅之復疊前轉，就是政府先徵收賦稅於生產者或買者，而生產者或買者即以其稅移轉於第二的生產者或買者，而第二生產者或買者復以其稅移轉於第三生產者或買者，而第三生產者或買者再以其稅移轉於最後的消費者或買者之謂也，例如政府先向捲菸製造廠徵收捲菸稅，煙廠即以稅加在捲菸出產成本之上，售與捲菸批發商（即第二生產者或買者），捲菸批發商復以其稅移轉於捲菸零售商（即第三生產者或買者），而捲菸零售商再以其稅移轉於最後的消費者或買者是。

三、賦稅之後轉，單純後轉與復疊後轉，何謂賦稅之後轉，賦稅之後轉，就是政府先向消費者或買者徵收賦稅，而消費者或買者復各以其賦稅負擔移轉於生產者或買者之謂也，何謂賦稅之單純後轉，賦稅之單純後轉，就是政府先向消費者或買者徵收賦稅，而消費者或買者復各以其賦稅負擔末次的移轉於他的貨物的生產者或買者，而生產者或買者為真正負擔賦稅之人，不再移轉其賦稅負擔於他人之謂也，例如目前上海市政府先向市內租屋而住之房客（即消費者或住宅權之買者）徵收百分之十的房租，而同時規定房客可以房租之半數在付與房東或業主（即生產者或所有者或住宅權之買者）之房租內扣除是，何謂賦稅之復疊後轉，賦稅之復疊後轉就

是政府先徵收賦稅於消費者或買者，而消費者或買者即以減少消費量或購買量的形式，把賦稅負擔移轉於第三級的生產者或賣者（即零售商——零售商因政府向消費者徵收直接消費稅之故，以致營業衰落，利潤減少，故名義上雖曰負擔賦稅者係消費者，而實際上則不啻為零售商也）而第三級生產者或賣者亦以營業清淡之故，復相率以減少購買量方式，把賦稅影響移轉於第二級的生產者或賣者（即批發商）而第二級生產者或賣者又以營業不振之故，亦相率以減少購買量方式，把賦稅影響移轉於第一級的生產者或賣者（即製造商）之謂也，例如某年法國巴黎市政府向市民抽鋼琴稅，設使鋼琴係租來的，則該稅就有復轉後轉之可能，以使用者將減少使用時間，因之鋼琴商將以生意減少而受損失，而鋼琴製造廠亦將因銷路滯呆而利潤減少，故鋼琴稅名雖為用戶所出，實則用戶可以減少使用時間以逃避之，而最後受影響者還是出租商和製造商耳。

單純後轉又可分做兩種，即（一）一次的單純後轉或還元之實例，亦可得列舉如下。

某甲購入某種公債票面萬元，出價亦萬元，其利息為常年八厘，其每年利息收入八百元，當初得免所得稅，後來政府改變政策，對於公債利息收入，概須抽以十分之一的所得稅，所以某甲每年公債利息的淨收，減為七百二十元，某甲後來因有急需，將債券售與某乙，而某乙以債券利息收入須抽十一所得稅之故，祇願出價九千元，這樣，新增債券利息所得稅八十元的還元價值一千元永久由原來價值上扣除，亦即某乙永久的把新增債券利息所得稅的負擔，轉嫁於某甲。

四、還元是否爲轉嫁之一種之討論 依據賽力格孟氏之說，還元並不是轉嫁，他說：「少數學者概以賦稅還元之現象爲轉嫁之一種，就某項意義言之，此種見解似誠有理，蓋買者實已轉嫁其稅於賣者而逃稅故也，實則轉嫁與還元迥然有別，學者不可以不察，蓋轉嫁者移其一時之稅於他人，而還元則移其將來全部之稅於他人，例如商人轉嫁其稅於生產者，每經一度之課稅，即有一度之轉嫁，生產者每次依稅額而減低其售價，此轉嫁也，至於還元則不然，買者實在納稅，惟物之原主或買者先從其售價中扣除買者將來所要繳納之一切賦稅而已，前者移一稅於他人，後者則一次移全部賦稅於原主，蓋賦稅還元，實指價格的變化而言也，此種變化，與未來一切應有賦稅之資本價值相等，故轉嫁與還元，二者實有顯著之區別。

賽氏對於轉嫁的概念似太嚴格，就狹義言之，轉嫁自應專指初納稅者設法移轉其賦稅負擔之一部或全部於他人，（此他人大致爲日用商品的消費者或買者及其生產者或賣者）的一種過程而言，但就廣義言之，轉嫁似應兼指後來繼續納稅者應用還元方法一次的移轉其全部賦稅負擔於他人，（此他人大致爲不動產，或證券，或其他有永固的資本價值之物的原主）的一種過程而言，蓋賦稅轉嫁的意義，似應在賦稅負擔之最後落在誰身上一點着想，而不應祇在由誰先付納賦稅與政府一點着想也，一般之所謂轉嫁，因係指轉嫁者先付納賦稅與政府而後再由前轉或後轉的方法向消費者（或買者）或生產者（或賣者）撈回一部或全部的一種過程而言，但是當賦稅還元時，轉嫁者雖並未先行付納賦稅與政府，卻早已把將來每年繼續所應繳納的賦稅資本價值，預先在賣價內扣除，把將來一切的賦稅負擔，一箇腦兒套在出售者身上，這豈不是後轉的一種嗎，其實還元就是最徹底

的賦稅單純後轉的一種以轉嫁者雖以後還是繼續的納稅，但其所納者實為償以前舊主之稅耳，並非真實由其自己負擔也。

五、賦稅之橫轉 何謂賦稅之橫轉，賦稅之橫轉，就是被課稅物品之一部分賦稅負擔，輾轉移轉於其連鎖需要物品，或其原料之謂也，例如汽車與汽油為連鎖需要物品，購汽車者必須同時購汽油，而購汽油者亦必先購有汽車。假使汽車因加稅而漲價，因漲價而銷路呆滯，發生賦稅橫轉的作用，那末此橫轉作用的惡影響必先及於其連鎖物品的汽油，則是汽油於無形之中亦必負擔一部分的汽車稅了，反之，假使汽油因加稅而漲價，因漲價而銷路呆滯，則其連鎖物品的汽車亦必受到同樣的惡影響，又例如鋼鐵與橡皮為製造汽車之原料，今汽車因加稅而漲價，因漲價而銷路呆滯，而暫停或減少生產，則其原料——鋼鐵與橡皮——之市價，亦必有相當的跌落，此實無異於汽車稅之一部橫轉或散轉於其原料品也。

六、賦稅之化轉 何謂賦稅之化轉，賦稅之化轉，就是生產者恐怕加生產稅於產品的售價之後，產品的銷路為之減色，而自己仍逃不了賦稅後轉的壞影響，於是乃設法從生產手續上着想，或減低產品的品質，或減低產品的成本，以圖消滅賦稅的負擔於無形之謂也。若生產者祇從減低產品的品質着手，以圖消滅賦稅的負擔，是謂消極的化轉，以其對於消費者有損失也，例如政府抽了釀酒稅之後，釀酒者即於出沽之前把開水和在純酒之中，以圖以減低售品的品質方法來消滅釀酒稅之負擔於無形是，若生產者能從改良生產方法和減低產品的成本着手，以圖消滅賦稅的負擔，是謂積極的化轉，以其對於消費者毫無損失也，例如蘇格蘭於十八世紀時代課麥

釀造業或釀造稅，即能促進該業生產方法之改良，和生產成本之減輕，一時該業無不轉損失為盈利是，又如歐陸各國在十九世紀時代抽取甜菜製糖稅，一時製糖業者亦無不首先着眼於製糖成本之減輕，此亦積極化轉之一史例也。

七、賦稅之歸宿 何謂賦稅之歸宿，賦稅之歸宿，就是真正賦稅的負擔一部的或全部的落在最後的買者或最初的買者或最初的納稅者，或連鎖商品之賣者，或被稅物品的原料之賣者身上，而萬不能再行轉嫁於他人之謂也，賦稅之歸宿，很明顯的，是可以分做兩大類，其一就是直接歸宿，其二就是間接歸宿，直接歸宿，就是最初納稅者自己真實的負起納稅的義務，而並不能設法轉嫁其賦稅之一部或全部於他人的意思，例如付納所得稅，遺產稅，財產稅，筵席捐，旅客捐，旅費用，由房客理整的房租，及其他不能轉嫁的直接稅是。

至間接歸宿，則係各種轉嫁的結果，故又可以分為（一）賦稅負擔全部的或一部的落在最後的買者或消費者身上的單純前轉歸宿或複疊前轉歸宿，（二）賦稅負擔全部的或一部的落在最初級的買者，或生產者身上的單純後轉歸宿（包括還元的全部後轉歸宿）或複疊後轉歸宿，（三）賦稅負擔部分的落在連鎖商品的買者或被稅物品原料之買者身上的橫轉歸宿，和（四）賦稅負擔起初落在最初的生產者身上，但後來以改變生產方法，消滅為烏有的消極的化轉歸宿或積極的化轉歸宿，茲為醒目起見，特將賦稅歸宿之種類，列表如下。

賦稅之歸宿

直接歸宿——最初納稅者即為負擔賦稅者

間接歸宿

(一) 前轉歸宿——落在最後的買者或消費者身上——一部歸宿 全部歸宿

(二) 後轉歸宿——落在最初的賣者或生產者身上——一部歸宿 全部歸宿 一般的全部歸宿 還元的全部歸宿

(三) 橫轉歸宿——部分的落在連鎖商品的賣者或被稅物品的原料之賣者身上

(四) 化轉歸宿——消極化轉歸宿 積極化轉歸宿

名義上是生產者負擔賦稅  
實際上是消費者負擔賦稅  
名義上是生產者負擔賦稅  
實際上是無人負擔賦稅或可以說是生產方法負擔賦稅

## 賦稅論講義筆錄

一、賦稅逃逸與轉嫁之意義 普通所謂逃稅，與轉嫁有別，蓋以轉嫁之法，移轉稅負，對於政府方面之收入無損，惟逃稅者以種種方法避免納稅之義務，幸而得脫，則政府始有收入之損失，逃稅之種類，有合法與不合法之分，不合法之逃稅，最顯著之例，如商人之匿物低報等是，至逃稅而與法不背戾者，亦常有之，譬如稅率過高，消費者得減抑消費其課稅物件之量，此與法不相抵觸，而政府則因人民減抑消費之故，收入為之減少，其他如關稅過高，阻止進口貨物，因之政府之關稅收入，亦為之減少，此合法逃逸也。

一、賦稅之轉嫁與歸宿 納稅之人，將其所納之稅負，從經濟交易間，移轉為他人之負擔，謂之轉嫁，移轉之後，其稅負歸屬於最後負擔者，謂之歸宿，假使初納稅者，其稅負不能轉移，則賦稅負擔之歸宿，即在此初納稅之人，假使其稅負能轉移於人，且以次遞轉，至於三四，始達最後之負擔者，則此最後者即負擔此稅之歸宿，而其中所經之移轉過程，則為轉嫁，賦稅上之重要經濟問題，實在轉嫁而不在歸宿。

一、賦稅轉嫁之種類 轉嫁之情形，至為繁雜，其種類通常分之為三。

(一)前轉 前轉者，納稅人以其所納之稅負，於經濟交易時順轉於他人之謂也，例如生產者將已納之稅，加諸其貨品價格之上，俾因貨品之轉移，得隨之而轉嫁於消費者。

(二)後轉 後轉者如零售者所負之稅，不順轉於消費者，而逆轉於批發者或生產者之謂也，此種轉嫁，不第不因課稅之故，增高價格，且因課稅之故，而可使價格低落，譬如零售者逆轉其稅於批發者，則批發者之批



變價格，以需要減少之故，自不能不因而降低，故後轉現象之發生，實由課稅物件，因課稅而格價增加，需要減少所致也。

賦稅之折入資本，亦後轉之一種，所謂賦稅折入資本者，其主要之特點，即為被課物件之出售時，其買主將此後年所應納之賦稅，從所買物之資本價值中預先折扣，故此後之稅，雖由買者按期完納，然其稅課之全部則均為原有人所負擔，例如土地之價值，視其純淨生產以為定，使因課稅之故，減少其純淨生產之數，則其價值，亦因之而減少，購買者所出之價，必以其減低之值為標準，結果地價低減，所有賦稅之負擔，均落諸原有之地主矣。

(三) 散轉 散轉者納稅人將其所納之賦稅負擔，分散轉嫁於各方面之謂也，例如零售之商人，有時分配其稅負之一部分於消費者，同時逆轉其一部分於生產者，甚至因負擔賦稅之故，減低工資或擱延工資之增加，此種轉嫁，為事實所常見，亦可謂之為複轉。

上述三種轉嫁之產生，率以經濟交易為媒介，但政府徵課一稅，有時納稅者不特交易時舉而轉嫁於人，而用改良生產之方法，以消除其稅負，譬如生產人之出品，被課新稅或被加徵時，雖可舉其稅負，加諸產品價格之上，以順轉於消費者，然因特殊之情況，生產者懼增加價格，足以失其市場，乃自負其稅，同時竭力改良其生產方法，更新其生產組織，使每單位之生產費，趨於減少，結果因生產方法之改良，遂使稅之負擔，得藉以抵消，有時不僅抵消其稅負，且可因之而獲利，例如十八世紀時，蘇格蘭課稅麥酒釀造業，結果促進釀酒方法之改良，一時釀酒者轉失為得，又如十九世紀時歐洲大陸之甜菜製糖業，亦因稅之負擔而促成製糖成本之減低，二者皆過去之事實，屢資印證。

## 第五章 賦稅之影響

### 第一節 賦稅之影響概說

賦稅之影響，就是政府向人民抽取某種賦稅後對於納稅者個人，一般經濟，一般社會，及一般政治所發生的結果。這樣，所以賦稅之影響，大致可以分做三種。其一，就是狹義的影響，專指某稅對於納稅者個人所發生的結果而言；其二，就是廣義的影響，係指某稅對於一般經濟所發生的結果而言；其三，就是最廣義的影響，係指某稅對於一般社會和一般政治所發生的結果而言。

### 第二節 狹義的賦稅影響

狹義的賦稅影響，既係指某稅對於納稅者個人所發生的結果而言，那末在上章已經說得很詳細了，不過無論在賦稅之任何種過程——初稅，轉嫁，或歸宿——中，衝擊是大家所不能避免的，其不同之處，即在初付稅者僅有一時之衝擊，而無永久之負擔或壓迫，全部轉嫁者，亦僅有一時之衝擊，而無永久之負擔或壓迫，局部轉嫁者，則一時之衝擊和永久之負擔或壓迫兼而有之，至一則歸宿者身上，則一時之衝擊隨即變做永久之負擔或壓迫，若歸宿者身上的負擔或壓迫，重得不可耐，或轉嫁者以賦稅甚重，覺得不易設法轉嫁，則必發生合法的及非法的逃稅現象，茲以上章論賦稅之逃逸已詳，故不贅述。至若初付稅者，以課稅為藉口，其所轉嫁之數

額，較原來徵收之數都爲多，（如賦稅加利息及舊者同盟增價是。）則歸宿者身上的賦稅壓迫，必較轉嫁者身上的賦稅衝擊爲重，是又賦稅歸宿者意外之損失也。

### 第三節 廣義的（卽一般經濟的）賦稅影響

廣義的或一般經濟的賦稅影響，大稅可以分做三大標頭來討論，其一就是賦稅之生產影響，其二就是賦稅之分配影響。

一、賦稅之生產影響 賦稅之生產影響，依據薩爾頓氏的意見，可以分爲三種，其一就是賦稅對於人民的工作與儲蓄能力的直接影響，其二就是賦稅對於人民的工作與儲蓄願望的直接影響，其三就是賦稅對於各業各地的經濟資源撥分的影響，也就是賦稅對於人民的工作與儲蓄的能力與願望的間接影響，茲分段說明之如下。

#### 甲、賦稅對於人民的工作與儲蓄能力的直接影響

如果一種賦稅抽了之後，足以減少人民工作的效率，（如小額所得稅，必然品稅，和安適品或習俗必需品稅等之足以降低人民的生活程度是）那天他們的工作能力是必定要減少的了，所以這種壓迫一般人民生計的賦稅，如果政府財政已有別的較好的辦法，總以不抽爲妙，或謂此種賦稅結果必定是輾轉移轉於僱主或企業家，不過僱主或企業家是又可以轉嫁於其製品的傳價之上的，如此，則物價必漲，物價漲則一般人民的生活費用亦必隨之而高了。

又如抽了烟酒賦之後，如果工人們就減少烟酒的消費量，雖然其所耗的貨幣量，並無減少或簡直反有增加，則烟酒之害亦可比例的減少，而工人們工作的效率與能力似亦可有相當的增進，但是如果工人們於烟酒加稅之後，並不減少他們的消費量，而卻把麵包或白米的消耗量減少，以資彌補，則麵包或白米之益處，亦將比例的減少，而工人們工作的效率和能力，亦必有相當的減劣，由此可知一般學者及財政家向來所主張「烟酒消耗品等的重稅無損於下層階級」之說，有時也並非確論也。

抑又有進者。凡壓迫下層階級的必需品消費稅，不但是直接減低工人們的現在工作效率，而且間接又是以減低工人們子女的將來工作效率，此點是凡當政者——尤其是當財政者——所萬萬不可忽略者也。

至於賦稅對於人民儲蓄能力的直接影響，那是更明顯了，惟有界限所得的人，本來已錢不到儲蓄，抽稅之後，自然更談不到，其有剩餘所得的人，始有儲蓄能力，但抽稅之後，其儲蓄能力必將為之減低，而其減低之程度，將適如課稅的數額。

## 乙、賦稅對於人民的工作與儲蓄願望的直接影響

賦稅果能使納稅人心灰意懶，遇事敷衍乎，當苛征暴斂之下容或有此種不幸的影響發生，但當賦稅負擔對於任何階級並不太重，（即比例稅率不太壓迫窮人，而累進稅率亦不太壓迫富人）之時，則賦稅或反足以督促各納稅者加倍努力工作和加倍努力儲蓄，以資彌補也，即如生產稅之能促進積極化轉和遺產稅之能督促為父祖者，加倍儲蓄，加倍勤勞，就是很好的例子，英國人民每人每年對於中央政府的賦稅負擔向為各國之冠，（一

一九三三年每人平均負擔爲十四鎊十先令六辨士）但吾人並未開英人之疾苦盤額，心灰意懶，不思振作也，

### 丙、賦稅對於各業各地的經濟富源積分的影響

如果政府能把向都會裏的富人抽來的所得稅和遺產稅，真實地用之於內地農村的救濟事業，則一國的經濟富源自能由商業而移轉於農業，由經濟已經開發之地移轉於經濟比較落後之地，其影響自必甚良好，反之，如果政府把向內地鄉村抽來的必需品消費稅（爲鹽稅，）一箱腸兒向都會的資產階級的袋裏一塞，（如爲付鹽稅公債或庫券的本利）則一國的經濟富源由農業而移轉於商業，由經濟落後之地移轉於經濟已開發之地，其影響自必甚惡劣，此種一國經濟富源之業的移轉和地的移轉，對於一部分人民即發生失業與得業問題，亦即間接的對於他們的工作與儲蓄的能力與願望發生影響。

當一國經濟的情狀尚處在落後境地，如果政府的賦稅政策，非但不能吸誘外資，而反足以驅逐國內游資外流，則其對於人民的就業機會，必然地發生嚴重的影響，因之對於他們的工作與儲蓄的能力與願望，也就發生嚴重的間接影響。

復次，如果政府的賦稅征收制度頗爲浪費，或其所抽之賦稅的征收費用頗屬不貲，則人民以血汗有用之資徒然供作大批征收官吏的發活費，其對於國內經濟富源之迫令作不利的分辯也屬甚爲明顯，至從前吾國內地賦稅征收員對於鄉民所索取的陋規或意外勒索，尤爲可痛之事，以其對於人民個人間的購買力作不正常的經濟的移轉也，換言之，亦即以鄉民的血汗有用之資金徒供征收員揮霍之用也。

二、賦稅之分配影響大凡一種賦稅征收的結果，在生產方面固欲其增加國民生產，而在分配方面又欲其平均國民的財富分配，蓋減輕國民財富分配不均程度的利益，固不在增加國民生產質量的利益之下也，

一個理想的分配制度，就經濟的效果方面言之，是至少要把同樣的國民生產量去招致國民一般的最大經濟福利的，這並不是說要絕對均產，也不是主張「各取所需」，乃是主張相對均產（即國內無大富大貧，但小富小貧之別仍許其存在的意思），和「各取所能需」，（就是各取所需，而且能善用之，使物盡其用的意思）

德儒瓦格涅對於賦稅主張採用「社會政治」說，就是要以課稅政策來補救社會上貧富懸殊的惡現象，而其方法則為累進稅率，

累進稅率大抵僅能適用於直接課稅如所得稅，遺產稅，資產稅，及特殊營業盈餘稅之類，比例稅率大抵適用於間接課稅如關稅，鹽稅，統稅，煙酒稅，及其他產銷稅之類，此種比例稅，在名義上雖為比例，而在實際上簡直是累進，以此種課稅物品的消費量，富者往往不如貧者之多，即多亦與其所得不相稱，即其消費量不能與其所得額作正比例之增加也，這樣，所以吾人對於賦稅稅率及於國民財富的分配的影響，可作以下的一般結論，

甲、累進稅率最足以增加國民財富分配不均的程度，

乙、比例稅率亦足以增加國民財富分配不均的程度，

丙、溫和累進稅率不足以減輕國民財富分配不均的程度，

丁、激烈累進稅率始足以減輕國民財富分配不均的程度。

## 第四節 最廣義的（即一般社會的和一般政治的）賦稅

### 影響

一、賦稅之社會影響 賦稅的社會影響，有有意，有無意的，有意約社會影響，如南美阿根廷共和國之抽男子獨身稅，（其法三十歲未娶者月抽十元，三十五歲未娶者月抽二十元，四十歲至五十歲未娶者月抽四十元，五十歲至七十歲未娶者月抽六十元，七十五歲未娶者月抽二十八元，八十歲未娶者免抽獨身稅）以期補救煙毒的缺陷是，無意的社會影響，為泰西各國自從抽取高率的遺產稅之後，捐資興學或協助其他慈善事業的興舉，時有所聞是，或謂妓女以付樂戶捐而可以公開營業，鴉片以納特稅而可以公開吸食，賭博以有特捐而可以公開設場抽頭，則賦稅之社會影響有不堪言狀者矣，原來處置此三害的方法，不外絕對禁止與相對抽稅二途，苟不能絕對禁止，則相對的抽取重稅，以資挹注財源禁於微，亦未始非兩害相權取其輕之道也，若謂抽稅為因，而三害如果，則未免因果倒置，「置車於馬前」了。

再則一種賦稅的稅率不可太高，太高則適以鼓勵人民作偽逃稅，養成社會人士一般的欺詐風氣、復次、其課賦的標準必須容易捉摸不易隱匿，如果不易捉摸且易隱匿，如美國各州政府所抽之一般財產稅之僅能捉着不動產而不能捉着動產，則人民未有不相率而作偽者，此賦稅之有闡乎世道人心之又一例也。

二、賦稅之政治影響。賦稅的政治影響，有僅在國內的，有兼及國外的，如十九世紀中葉，美國北部各州主張保護關稅以發展其幼稚工業，而南方各州卻主張自由貿易以便在海外推銷其過剩的棉花，其結果卒以解放黑奴問題為導火線，南北混戰了三四年，而林肯總統且因此而成名，此賦稅對於國內的政治影響之一例也，又如十八世紀法國以橫征暴斂而起革命，英國以未徵納稅人的同意，擅課印花稅，而傷失非英十三洲的殖民地，亦在在足以證明賦稅對於國內政治影響的嚴重性。



## 賦稅論講義筆錄

一、賦稅之影響 賦稅之經濟影響，與賦稅之歸宿，稍有區別，賦稅歸宿之意義，即不問其為納稅人所負擔，或為納稅人以外之負稅人所負擔，凡事實上負擔之歸宿，皆包含之，討論此點，為賦稅中比較繁雜之問題，至賦稅之經濟影響，其範圍則較歸宿為廣，例如政府課征茶稅，納之者為茶商，其負擔之歸宿，則多屬於消費者，但其經濟上之影響，所及甚遠，譬如茶之消費量，是否因是而減，他種飲料之售者，是否因是而獲利，其他各商業是否均受有影響，凡此種種，無不綜括，本節就各種賦稅影響，分別討論之。

### 賦稅對於生產之影響

課稅之時，不僅在納稅人方面，分配已近公平，政府方面，又可行之無弊，即為已盡能事，尚須兼顧其對於社會上所有之影響，此種影響，征稅時宜加斟酌，務期使各種不良者底於最低限度，賦稅對於生產方面之影響，可分為後列三種。

#### (一) 影響人民之生產能力

人民生產之能力，和平效率，故賦稅足以低減人民之效率者，即足以影響其生產能力，普通反對課稅於貧人之理由，大率以為貧者所入既微，課之以稅，足以減低其成人工作之能力，及其兒童將來之效率，本此理由，凡所得甚小及各種生活必需品之稅，皆宜豁免，不第二者為然，即各項貨品稅，嚴格言之，非必需品，而其消費甚有關於人民之效率者，亦宜注意，至無關於效率之貨品，似不在此項反對理由之內，第詳細分析，要亦

有關，蓋使此項貨品，已爲工人所習用，則浸漸既久，成爲習慣之需要，一旦課稅其上，物價增長，工人習慣上之需要，既不能去，則其支出之增加，往往足以減少其他必需品之消耗，而使其效率，趨於低落，因此種種，故課稅之時，欲求不影響人民之生產效率，對於各種所得，必須有一最低之免除額，此項免除額，宜在最低生活費之上，至其數額之高低，則常隨各國之經濟生活程度而異，且各階級之工人，其生活程度不同，故免除額之規定，亦宜酌爲之等第，如此所課之稅，不致影響生產能力太鉅也。

## (二) 影響人民之工作及儲蓄欲望

一稅之課征，對於人民工作及積累欲望之影響，大率視此稅之性質及納稅人對於此稅之反響如何而不同，茲分別略言之。

第一，就稅之性質言，各種不勞而獲僥倖取得之收入，課之以稅，率不易影響其工作及積蓄之欲望，蓋因此種財利之獲得，出諸意外，而稅之課征，亦初非其意想所及料也，稅之足以阻止其工作及積蓄之念者，即因納稅者能預度將來之負擔，而爲之心挫，使此種利益及負擔，俱爲意想所不及，則對於其工作及積蓄之欲望，自無影響之可言，且所謂不勞而獲之利得，如土地增價，戰時利潤，及遺產贈與等項，其負擔賦稅之能力，遠高於其他有規則之收入，故宜於適用較高之差別稅率，至課征財產企業或勤勞之所得，亦應因稅源負稅力之不同，爲之差別其稅率，此種稅率上之差別，使能斟酌得宜，對於工作及積蓄方面，不致發生阻遏之影響，惟累進太甚，稅率過高，則易生阻抑之弊。

第二，就納稅人對於一稅之反響言，人民對於稅課之反響，大率視其需要收入之伸縮力爲定，假使因賦課加重，一人費去同樣之勞力或犧牲，而其所獲之收入，較前，減少，在此情形之下，使此人需要收入之伸縮力甚小，非是不足維持其生活程度，則將益自努力以求增加，反之，則其工作及積蓄之念，必爲之阻減，惟實際上各階級之人民，處各種情形之下，其需要收入之伸縮力變化如何，殊不易知，通常之假定，以爲多數人民需要收入之伸縮力大，故課之以稅，足以阻抑其將來之工作與積蓄，第就事實觀之，有時殊不盡然，譬如中人之家，爲將來計，非稍積蓄，不足以備緩急，決不肯因稅征之稍重，而遽意弛，然使遂謂賦課加重，可以促進納稅人之努力，亦非盡允，蓋此嘗斥其非，謂僅恃努力，不能生產，必賴資本以爲用，假使資本多爲稅課所剝蝕，則即欲增加生產，亦不可得，要言之，多數之稅，對於納稅人工作及積蓄欲望之影響，完全隨其需要收入之伸縮力大小而異，惟各種不勞而獲之利益，則無論其需要收入之伸縮力爲何，課之以稅，均不足以影響其工作與積蓄之欲望。

### (三) 影響各業間之財源分配

各業間財源之分配，皆有其自然之趨勢，苟因賦稅之課征，而使之移易其自然之分配，則其弊足以阻礙生產，就事實上言之，一人所有之財源，因在某業中，須負重稅，爲避免計，或避重就輕計，自多移其財源於他業，此種財源之移動，使其所得於該稅之利，大於因移易財源而致之損失，則對於移易者卽爲得計，但就生產方面言，移易之後，往往未必能如前之有利，故通常對於稅類之選擇，宜取其不致激生財源之移動者，卽有時不

能免，亦宜擇其影響最微小者，惟此亦未可一概而論，譬如課稅於酒，減少其消耗之量，則對於人之健康及效率，可以增益，結果其財源之移自製酒業者，足以增加生產，又如一地，地主欲以之爲特殊之用，生產甚少，使因稅征之故而改易其用途，則亦足以增加生產，此種事例固足證明有時財源移動之未必非利，但就近世各國稅征之影響觀之，各種有害之例亦多，例如英國之住屋稅，因稅率甚高之故，資本與勞力，多由建造房屋之用，移之他業，遂致住屋之供給不敷，住屋缺乏，擁擠不堪，影響人民之健康及效率，故此種資本與勞力之移易，爲害甚鉅，要之，欲免財源移易之弊賦課之時，宜對各種財源之使用，使之負稅相同，蓋不如是不足以杜財源移易之引誘而維生產之平衡，有謂各業中之資本與勞力，多已固定，雖有稅負，亦不易移動，此就已固定之財源而言固然，但未固定之各種財源，則移至他業，固無若何困難也。

財源移動，不僅發生於各業之間，即在各地間亦然。一地方之資本與勞力，易因稅征太重之故，移之於其他稅負較輕之處，以圖避免，此種情形，在美國稅率不同之各州，尤爲經見。

一、賦稅對於分配之影響 國家探行之稅制，其經濟影響，固宜以阻礙生產最少者爲善制，同時對於分配方面，亦宜求其具有減低財富不平之趨勢，瓦格涅氏主張以賦稅爲平均財富分配之利器，雖爲多數學者所否認，然實際上近世國家已多採而行之，蓋因減少不平之分配，自全社會觀之，其重要殊不遜於增加生產也。累減稅制，足以增加不平之分配，即比例稅制亦然。欲減少分配之不平，厥難採行累進稅制，且須累進稍緩，始足以殺其趨勢，然稅制之中，累減有時亦不能免，例如消費最廣之貨品稅，通常易趨累減，若使對貨品係按品質課

稅，則其累減程度較低，蓋因富裕者所用之貨，其品質常較貧者為優也，故就稅制言，使其中包含有累減之稅，則以全部計，應使之為累進，易詞言之，稅制中應有其他稅類自身為累進，且對於全稅制之性質，影響甚大，足以超逾累減之弊害而有餘，馬雪爾教授有言曰，「凡人民之所得，不足於衣食之費用者，應為之特別規定，其他人民，對於國家之費用，應各自担一部分，至部分之多少，應為差別極峻之累進，」貨品稅不足以完成此目的，固甚明著，故惟有採用易行累進制之所得，遺產，及資產各稅以濟之耳。

使國家運用賦稅權，以改良分配為最高原則，則不第與能力原則相逕庭，其結果且有害於國民之經濟生活，故吾人討論此點應有兩種假定，第一，人民財富與能力之不同，具有倫理的或經濟的理由在其後，課稅之公平與否，應據此以為定，第二，負擔之分配，應對於社會之進步，不致發生推害之反響，本此假定以考察，如覺社會上某種財富不平之情形，為不適當，則課以重稅，在倫理與經濟方面，均為合宜，例如有二人於此，一人每年所入為五百元，一人為一萬五千元使僅按外表判之，而不問其人之智力勤勞，值其所得與否，則此種差別之課征，似無不可，第如就全國經濟方面，加以討論，則另有須注意者，譬如年入五百元者僅以敷用，年入一萬五千元者，苟不以重稅困之，則可餘六千元，使吾人認儲積資本而有利於國家與社會之進步，則賦稅之課，即不宜剝奪此儲積之數太甚，以自阻其進展之途，且使一萬五千元之收入，因征課而減為八千，則納此稅者必不肯盡其才力以謀多獲，其結果對於全國之經濟，將有損而無益，此種設喻，雖甚粗疏，然賦稅能力說，有時與全國之最大利益不能脗合，即此亦足見一斑。

國家改良分配之責任，宜準諸倫理與經濟之觀點著重於不勞得利之財富差數，當政府課征之時，應察其所得之數，是否純粹為能力所應有所獲之酬報，是否遠逾常度，假使吾人承認人之能力職業及勤儉不必相同，則此種財富不均之反應，實為事理上所不能免，國家改良分配之責任，祇宜就其能力職業及勤儉以外之所得者為之平均，過此則利害參半也，近世學者，有此採用累進稅之理論上的根據，祇宜求之於國家平均財富不平等之責任，以未必然，蓋累進稅之採行，固可藉之改善各種不平等之分配也。

所謂倫理上及經濟上之是否值得，即指其人自身是否有獲取此項所得之原因，蓋不勞而獲之利得，為土地增價，戰時利潤之類，係多由於國家之行為及社會之發達所致，而非由於其獲得人之能力及勤勞而得，按諸倫理，應為社會所公有，故雖課之差別極峻之累進，以求均平，亦可於公平之原則無傷也。

一、其他影響 一種稅制之中，包括稅類甚夥，賦課之目的不一，故所致之影響亦不同，細察各國現行之稅，其中有以補救社會之弊害為目的者，有為國家實行一種政策之手段者，試舉一二例以明之，酒為社會弊害之一，課征酒稅之論據，大率不外下列二點，（一）酒之營業，其間接影響，對於社會為損耗，此種有損耗性之營業，應課以特稅，（二）人民沈湎於酒，易滋罪惡，政府應課以重稅，以示厲禁於征，又如歐洲之狗稅，其課之之原因，亦因狗之擾害，為社會所厭惡，故課之以稅，以為裁制，又如一八六六年美國聯邦政府，所征之邦銀行鈔票稅，其動機則為排除各邦銀行所發行之鈔票，使無存在之可能，亦非為收入計而出，此種征，其賦課之目的，別有所在，故其影響，亦不易作概括論述也。

財務總署財務官卓義成所請

財稅局

六二



567  
615

31

賦稅論 許造時編

中國聯合準備銀行總行圖書書籤片



