

日本小川鄉太郎原著
陸 孟 武 譯 述

經濟叢書

租

稅

總

論

商務印書館發行

PRINCIPLES OF TAXATION

By

O G A W A

Translated by

SA MENG HO

1st ed., Sept., 1926

Price: \$2.40, postage extra

THE COMMERCIAL PRESS, LIMITED

SHANGHAI, CHINA

ALL RIGHTS RESERVED

中華民國十五年九月初版

（經濟叢書）
租稅總論一冊

（每冊定價大洋貳元肆角）
（外埠酌加運費匯費）

原著者 日本小川鄉太郎

譯述者 薩孟武

發行者 商務印書館

印刷所 上海北河南路北首寶山路
商務印書館

總發行所 上海棋盤街中市
商務印書館

分售處 北京 天津 保定 奉天 吉林 龍江
濟南 太原 開封 泰安 南京 漢口
蘭谿 安慶 蕪湖 南昌 九江 漢口
長沙 常德 衡州 成都 重慶 廈門
福州 廣州 潮州 香港 梧州 雲南
貴陽 張家口 新加坡

※此書有著作權翻印必究※

租稅總論

目錄

第一章 租稅之本質	二
第一節 租稅之意義	二
第一款 關於租稅定義之各種學說	二
第二款 租稅之定義及其說明	一〇
第二節 租稅與社會政策	一六
第二章 租稅之技術術語及其分類	二二
第一節 租稅之術語	二二
第二節 租稅之種類	二六
第三章 租稅之發達	三七

第一節 租稅之形式的發達……………三七

第一款 租稅發達之階級……………三八

第二款 關於租稅發達之 Seligman 之學說……………四八

第二節 租稅之實質的發達……………四九

第四章 租稅之根據……………五六

第一節 公需說……………五六

第二節 交換說……………五九

第一款 本來之交換說……………五九

第二款 保險說……………六四

第三節 義務說……………六五

第四節 社會政策的租稅之根據……………六八

第五章 租稅之最高原則……………七一

第一節 關於租稅原則之學說之發達……………七一

第二節 租稅原則之組織……………八三

第三節 各租稅原則之地位……………八九

第六章 租稅之國民經濟的原則及租稅對於國民經濟之影響……………九二

第一節 稅本之培養庇護……………九二

第二節 稅源之選擇……………九七

第一款 財產所得收益之意義……………九七

第二款 稅源之所得及財產……………一〇〇

第一項 稅源之所得……………一〇一

第二項 稅源之財產……………一〇五

第三款 實質的課稅及形式的課稅……………一一一

第三節 租稅客體之選擇……………一一一

第四節 租稅主體之選擇及租稅之轉嫁……………一一四

第一款 租稅主體之選擇……………一一四

第二款 租稅之轉嫁……………一一六

第一項 轉嫁之意義……………一一六

第二項 關於轉嫁之學說之發達……………一一八

第一目 絕對說……………一一八

第二目 相對說	一二九
第三項 租稅轉嫁之法則及其適用	一三〇
第四項 轉嫁及租稅政策	一四五
第五節 租稅之限度	一四六
第一項 無限課稅說	一四六
第二項 有限課稅說	一五〇
第七章 租稅之社會的原則及租稅之分配	一五九
第一節 租稅之分配及正義	一五九
第二節 普遍之原則	一六二
第一款 普遍原則之意義	一六二
第二款 普遍原則之適用	一六三
第一項 自然人	一六三
第二項 法人	一六八
第三款 殖民地與內地間之普遍原則	一七二
第三款 普遍原則之例外	一七六

第三節 平等之原則·····	一八六
第一款 平等原則之意義·····	一八六
第二款 平等原則之適用·····	一九一
第三款 累進稅·····	一九七
第一項 累進稅與比例稅·····	一九七
第二項 比例稅之根據·····	二〇一
第三項 累進稅之根據·····	二〇六
第一目 補償說·····	二〇六
第二目 經濟說·····	二〇八
第一 根據交換說之累進稅論·····	二〇八
第二 根據能力說之累進稅論·····	二〇九
第三目 社會主義的累進稅論·····	二一七
第四目 社會政策的累進稅論·····	二三八
第四項 累進之適用·····	二四二
第五項 累進稅之批難及其辯駁·····	二四七

第六項	累進之方法	二五四
第四款	差別稅	二八三
第一項	財產重課尤其是收益重課	二八四
第二項	不勞利得重課	三〇七
第一目	不勞利得之意義及其種類	三〇七
第二目	不勞利得重稅之理由	三一—
第三目	不勞利得重稅之方法	三一四
第五款	最低生活費之免稅	三一七
第一項	最低生活費免稅之意義	三一七
第二項	最低生活費免稅之根據	三一九
第三項	最低生活費免稅之批難及其辯駁	三二九
第四項	最低生活費免稅之方法	三三三
第五項	最低生活費之額之決定	三三六
第六款	奢侈重課	三四—
第一項	自由所得課稅及奢侈重課	三四—

第二項	奢侈重課之根據	三四二
第三項	奢侈重稅之方法	三四五
第七款	個人的事情斟酌	三四九
第一項	個人的事情之斟酌及租稅之主觀性	三四九
第二項	個人的事情斟酌之方法	三五二
第八款	二重稅	三六〇
第一項	二重稅之意義及其種類	三六〇
第二項	物的二重稅	三六二
第三項	人的二重稅(課稅權之競合)	三六七
第一目	國際的課稅權競合	三六八
第二目	國內的課稅權競合	三七一
第四節	適法之原則	三八一
第一款	適法之原則之意義	三八一
第二款	逋稅鬭爭	三八三
第五節	確實之原則	三八九
第八章	財政的原則	三九三

第一節 財政政策的原則……………三九三

第一款 充分的原則……………三九三

第二款 彈力的原則……………三九四

第二節 稅務行政的原則……………三九六

第一款 便利之原則……………三九七

第二款 經濟的徵稅之原則……………三九九

第九章 稅制之組織……………四〇五

第一節 單一稅論……………四〇五

第一款 單一稅論之發達……………四〇五

第二款 單一稅論之批評……………四〇九

第二節 複稅制度之組織……………四一六

第一款 史的稅制之發達……………四一七

第二款 學理的稅制組織……………四二一

第一項 稅制組織之要件……………四二一

第二項 稅制之組織分子之阻稅……………四二二

第三項 各租稅三大系之體系……………四三一

租稅總論

國家公共團體之經常收入，分爲私經濟的收入及公經濟的收入二種。公經濟的收入，又分爲政務收入及租稅二種。私經濟的收入及政務收入，詳於財政總論之中；茲惟就租稅，加以研究。

租稅爲現代文明國收入之中樞，非僅財政上視爲必要；即在經濟上及社會道德上，亦有重大意義。故吾人對於租稅，尤當細加研究焉。

租稅論分總論及各論二部：總論對於租稅全體而討論之；各論對於各稅，而特別研究之。本編所述，則爲租稅總論。

第一章 租稅之本質

第一節 租稅之意義

第一款 關於租稅定義之各種學說

吾人欲研究租稅，當先明租稅之觀念；蓋租稅觀念不同，則其所發議論，亦必有異也。今余先將從來學者對於租稅如何定義，述之於下；而後再述余之定義。

一、關於租稅定義，當回溯法國革命以前之學者之學說。此輩學者皆用租稅根據之交換說，以作租稅觀念；意謂租稅為對於公共安寧之代價。代表此派者，為孟德斯鳩 Montesquieu 及 Mirabeau。

(註)租稅定義，極其重要。故余皆插以原文，以備參考。

(1) 孟德斯鳩 (Montesquieu) 曰：① 租稅者，市民欲得財產安固，或欲由財產而享安樂，乃割其一部，供給國家也。

L'impôt est une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre, ou pour en jouir plus agréablement.

(2) Mirabeau 曰：② 租稅者，對於社會秩序之保護，而預先借款於國家也。

L'impôt n'est qu'une avance pour obtenir la protection de l'ordre social.

① Montesquieu: L'Esprit des Lois, 1748 livre 13, Chap. I.

② Assemblée national, 1789, Adress aux Français sur la contribution patriotique

欲明此說之當否，須先討論租稅根據之交換說之當否。然交換說，實若本書第四章第二節所述，誤謬甚多；故此定義，亦不適當。

二、正統學派鼻祖 Adam Smith 則謂：租稅與官有地之收入及官有資本之收入，有所不同。蓋官有地之收入及官有財產之收入，乃與人民收入，毫無關係；至於租稅則為取自人民收入中之收入，即租稅為傳來的第二次的收入也。Adam Smith 曰：^①

官有地及官有資本之收入，對於支給大文明國之必要費用，非徒不當，且亦不足。故此必要費用之大半，必當出自租稅，即人民負其私的收入之一部，以作君主或共和國之公共收入也。

……it remains that this expense must, the greater part of it, be defrayed by taxes of one kind or another: the people contributing a part of their own private revenue in order to make up a public revenue to the sovereign or commonwealth.

今將亞當斯密之租稅定義，與孟德斯鳩、Mirabeau 之租稅定義相較：第一，則租稅目的，亞當斯密用收入之獲得以代財產之安固；第二，則租稅給付，亞當斯密用收入以代財產。第一點不失為一進步之言。第二點亦可謂為進步，然與稅源問題相觸，故不免為後來學者所議論。

亞當斯密雖區別租稅與官有地官有資本之收入，然不區別租稅與手數料及其他政務收入，此點亦亞當斯密之租稅定義不當之點。

① A. Smith: Wealth of Nations, Bk. V, Chap. II, part I.

三、及乎德國官吏的國家財政學發達之時，學者遂謂租稅與私經濟的收入及手數料有別，而特別與以定義。即謂：租稅爲公課，而與私經濟的收入有別；租稅非特殊的反對給付，而與手數料有別。代表此說者爲勞Rau。其言曰：^①

租稅者，非爲對於政府之特殊的反對給付；乃根據一般之市民的義務，從一般標準，向市民徵收之公課也。

Steuern sind solche Auflagen, die ohne eine besondere Gegenleistung der Regierung aus allgemeiner Bürgerpflicht und nach einem allgemeinen Massstabe von den Bürgern gefordert werden.

茲之所謂公課，乃指政府所賦課徵收之收入之義，而租稅之所以指爲公課者，蓋由國家公共團體方面觀察之也。若由人民方面觀察租稅，則租稅爲人民之負擔，洛瑟 Roscher 爲代表此說之一人。洛瑟 Roscher 曰：^②

租稅者，個人經濟，以供給國家、府、縣、市、鎮、村、等之一切強制的共同團體之財政的需要之用，由於服從作用，而給與之分擔也。

Steuern sind die Beiträge, welche die Einzelwirtschaften dem Staate, der Provinz, der Gemeinde U. S. W., überhaupt der jeweilig über ihnen stehenden Zwangsgemeinschaft schon wegen ihrer blossen Zugehörigkeit leisten müssen, um den finanziellen Bedarf des Empfängers befriedigen zu helfen.

吾人對此定義，應當注意者：即 Roscher 用分擔以代公課，故非僅可以區別租稅與私經濟的收入，且可避「非反對給付」之否定的用語。至謂人民以屬於強制的共同團體，故有給付之義務者，亦可區別租稅與手數料。

① Rau: *Grundoätze der Finanzwissenschaft*, 5. Aufl. I. S. 383.

② Roscher: *System der Finanzwissenschaft*, 5. Aufl. I. S. 176.

四、德國當十九世紀後半，新財政學時代發展之時，學者皆沿裴勞 Rau、洛瑟 Roscher 之說，區別租稅與私經濟的收入、手數料及其他政務收入，苦心慘澹，求其特徵，然其結果，亦僅變一二文詞而已。茲舉當時有名學者之說於次：

(一) 謝富勒 Schäffle 曰：①租稅者，個別經濟，對於公共團體，其團體員之義務，以支給公益之經費之故，而共同分擔之財之全部也。國民對此，固不應受有抵償；亦不必問其對於公共團體，有否受利。

Stuer ist Inbegriff aller jener Sachgüterbeiträge, welche einem Gemeinwesen von mitgliedlich zugehörigen Sonderwirtschafren zur Bestreitung des Gemeinnützigen (nicht special verführbaren) Aufwandes, lediglich nach dem Berechtigungsgrund der Stellung des Gemeinwesens, über seinen Mitgliedern (Hoheit) und aus dem Verpflichtungsgrund der Mitglieder als solcher, also ohne Rücksicht auf den aus dem Gemeinwesen gezogenen Nutzen und ohne Rückerstattung, entrichtet werden.

(2) Voelke 曰：②租稅者，欲達公共目的，從屬者惟以從屬理由，無條件的所給付之分擔也。

Die Steuer ist der Beitrag, welchen der Angehörige eines Gemeinwesens zur Erreichung seiner zwecke unbedingt, bloss wegen seiner Angehörigkeit leisten muss.

(3) 瓦格涅 Wagner 曰：③由純財政的意義言之，租稅者，國家及其他強制團體，以支給一般經費之故，用其主權，在一方的所定之方法及程度內，并以對於國家給付全部之一般報酬及經費代償之意，根據一般原則及標準，而由個人經濟（個人）強制的令其分擔，所徵收之公課也。

① Schäffle: Die Steuern, Allgemeiner Teil, 1895. § 15.
② Voelke: Grundzüge der Finanzwissenschaft, S. 159.
③ Adalf Wagner: Finanzwissenschaft, II, Teil, 2. Aufl. S. 210.

Steuern im rein finanziellen Sinne sind diejenigen Auflagen oder Abgaben, welche als zwangsbeiträge von Einzelwirtschaften (Einzelnen) zur Deckung der allgemeinen öffentlichen, d. h. der Ausgaben des Staats und anderer zwangswirtschaften (Selbstverwaltungskörper), kraft der Souveränität oder Finanzhoheit (Finanzgewalt) des Staats von der öffentlichen Gewalt—direkt von der Staatsgewalt oder abgeleitet von ihr mittelst Competenzübertragung—in einseitig bestimmter Weise und Höhe im Sinne von generellen Entgelten und Kostenersätzen der Gesamtheit der öffentlichen, bez. der Staats, Gemeinde, U. S. W., Leistungen nach allgemeinen Grundsätzen und Massstäben eingefordert werden.

(4) 赫刻 Aeckel 曰：① 租稅者，國家及其他公共團體，以供給共同需要之故，用其強制權，在一方所定之範圍及程度內，對於個人經濟主體，強制令其分擔，所賦課徵收之公課也。

Steuern sind Abgaben oder Aufgaben an den Staaten und die übrigen öffentlichen Körper, die als zwangsbeiträge von den Subjekten der Einzelwirtschaften zur Befriedigung von Kollektiven Bedürfnissen der Gemeinwesen in einseitig von der mit Zwangsgewalt ausgestatteten Autorität bestimmten Umfange und in einseitig von dieser festgesetzten Höhe angeordnet, veranlagt und erhoben werden.

(1c) 訥伊曼 Neumann 曰：② 租稅者，以獲得公收入之故，所定之公經濟的支給，并非國家或市鎮村之特殊的反對給付，亦非公共團體之支給也。

Steuern sind die zur Gewinnung öffentlicher Einnahmen bestimmten zahlungen öffentlich-wirtschaftlichen Charakters, Soweit dieselben weder Entgelte für spezielle Gegenleistungen des Staates oder der Gemeinde, noch

① Heckel: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, I. Bd. S. 120.

② Neumann: Die Steuern, S. 386.

anzahlungen sind, welche öffentliche Verträge als solche zu leiten haben.

(6) Fuisting 曰：①租稅者，公法上之共同團體，以支給財政的需要之故，所徵收之金錢的給付，而無特別報償者也。

Steuern sind solche (Geldleistungen, welche ein Gemeinwesen des öffentlichen Rechtes zur Deckung seines Finanzbedarfes und deshalb ohne besondere Gegenleistung erhebt.

(7) 羅職 W. Lotz 曰：②租稅者，政府用其支配權，對其支配權所及之人民，所徵收之物的給付或金錢的給付也。

Steuern sind Natural- oder Geldleistungen, welche von der Obrigkeit kraft Herrschaftsrechtes von Personen eingefordert werden, über die sie ihre Herrschaft gehend machen kann.

此等學說，言辭雖異，歸趨則同。即一面求租稅所以與公經濟的收入不同之故，而或稱之為公課，或稱之為強制的分擔，或稱之為公經濟的支給；他面求租稅所以與政務收入不同之故，而或謂為不依特殊報償之原則，或謂為依據一般的報償原則，或謂為從一般臣民之義務。

五、義大利學者之定義租稅也，亦與德國學者相同；但力避「公課」「強制分擔」等曖昧之語，而用「國家公共團體徵收個人之富之一部」代之，俾能闡明意義。更求租稅與政務收入所以不同之故，而或謂為「對於不可分的公務」，或謂為「出於共同需要之供給」，或謂為「欲達共同目的」，不用「非特殊報償」之語，明其意義。今舉其重要學說如下：

(1) 泥提 Nitti 曰：③租稅者，欲供給共同需要，市民對於國家公共團體，義務的所給付之富之一部也。

La imposta è quella parte di ricchezza che i cittadini danno, obbligatoriamente allo stato e agli locali in

① Fuisting: Grundzüge der Steuern S. 3.

② Walter Lotz: Finanzwissenschaft, S. 216.

③ Nitti: Scienza delle Finanze, 4 ed. p. 291.

diritto amministrativo per provvedere alla soddisfazione di bisogni collettivi.

(2) Graziani 曰：①租稅者，私經濟以欲達共同目的之故，支給與政治團體之富之一部也。

l'imposta è una quota di ricchezza payata dalle economie private ai consorti politici pel raggiungimento generale dei fini collettivi

(3) 傅羅刺 Flora 曰：②租稅者，強制的徵收國民之富之一部，以作國家之不可分的公務之生產費也。

l'imposta è La quota parte del costo di produzione dei servizi pubblici indivisibili coattivamente prelevata dallo stato sulla ricchezza di tutti i suoi membri.

六、英法學者關於租稅之定義，亦大同小異。今舉其主要者於下：

(一) Parien 曰：③租稅者，國家以支給公共經費之故，而徵收市民之財產或勞動者也。

l'impôt est le prélèvement Opéré par l'Etat sur les fortunes, ou sur le travail des citoyens, pour subvenir aux dépenses publiques.

(2) Stourm 曰：④租稅者，欲支給公務所需之經費，乃對於納稅者之個人的財力，而課徵之物也。

l'impôt est un prélèvement opere sur les facultés individuelles des contribuables pour subvenir aux besoins des services publics.

(3) Leroy-Beaulieu 曰：⑤租稅者，以支給政府經費之故，公權對於住民或財產所徵收之分賦也。

① Graziani: Istituzioni di Scienza delle Finanze, 2. ed. p. 269
 ② Flora: Manuale della Scienza della Finanze, 4 ed. p. 263.
 ③ Parien: Traité des Impôts, 2 éd. I. p. 5.
 ④ Stourm: Systemes Generaux d'Impôts, p. 23.
 ⑤ Leroy-Beaulien: Science d. Finances, 8 ed. p. 146.

l'impôt est une contribution, que la puissance publique exige des habitants ou des biens pour subvenir aux dépenses du gouvernement.

(4) Bastable 曰：①租稅者，欲供給公權之需要，乃對於個人或團體之富，強制的分賦之物也。

A tax is a compulsory contribution of the wealth of a person or body of persons for the service of the public powers.

就法英學者之租稅定義觀之，吾人可知二者不過對於租稅客體或稅源，見解略有不同而已。此於次款及其他有關係之款項中評之。

七、學者或於租稅定義之中，明示其在收入上所占之補充的地位者，如 Cossa, Helfferich 是也。

(1) Cossa 曰：②租稅者，欲支給一般有益之經費，而財產的收入，又告不足；乃用公權，比例私人之富，而徵收之之物也。

l'imposta è una quota proporzionale della ricchezza dei privati; prelevata dall'autorità pubblica, per provvedere a quel la parte delle spese d'utilità general a cui non bastano le entrate patrimoniali.

(2) Helfferich 曰：③租稅者，私法的營利收入及政務收入不足之時，乃以供給一般公共需要之故，而用職權，由一切臣民之財產，平等的徵收之之公課也。

Steuern sind Abgaben, welche von der Obrigkeit aus dem Vermögen aller Untertanen gleichmäßig erhoben werden zum zweck der Betriedigung der allgemeinen öffentlichen Bedürfnisse, wenn und soweit die Einnahmen

① Bastable: *Public Finance* 3. ed, p. 263.

② Cossa: *Scienza delle Finanze*, 10. ed. p. 71.

③ Helfferich: *Allgemeine Steuerlehre im Schönberg'schen Hanab. d. Polti, Oek. 2. Aufl. III. Bd. S. 137.*

aus dem privatrechtlichen Erwerb der Organe der öffentlichen Gewalt und aus denjenigen (Erschäften) unzureichend sind, bei deren Ausübung besondere Abgaben erhoben werden.

然在今日文明各國，租稅實爲收入之中軸，并非僅占補充的地位；故以補充的地位，插入租稅之觀念中，未必適當。

第二款 租稅之定義及其說明

一、租稅者，歷史的產物也。概括古今租稅，定其觀念，良非易事。萬不得已，惟能謂爲人民對於國家需要之無償的分擔。蓋古代租稅，對與捐款、手數料及其他收入，毫無區別也。今余惟就現代租稅，與以定義。

然欲定義現代租稅，又當若前款學者見解，區別租稅與其他收入；即第一當區別租稅與私經濟的收入，第二當區別租稅與政務收入。

第一、私經濟的收入者，國家公共團體由其財產或企業所獲得之收入也；而此收入，常用契約定之。租稅非私經濟的收入，故當除去此種依據契約之收入。收入之非依據契約者，即國家公共團體，由其片面決定，而用權力徵收之之物也。

第二、租稅又與政務收入有別。多數學者，多混入政務收入，尤其是混手數料於租稅之中；據此見解，則租稅實與公經濟的收入相同，故可名爲廣義租稅。至於今日普通所稱之租稅，皆屬狹義，而與政務收入不同。

租稅既與政務收入不同，則吾人更當明其所以不同之故。政務收入者，國家公共團體，實行職分而作行

動之際，附隨的所生之收入也。租稅非政務收入，故非附隨的收入，同時亦不從特別報價原則；換言之，租稅乃以支給一般經費之故，從一般報價原則，徵收自一般人民者也。租稅之目的及其普遍性，於此亦可概見焉。

據上所論，租稅第一為支給國家公共團體經費之收入，第二為公權力所徵收之物，第三為一般人民所分擔之物；三者為規定租稅觀念時不可忽略之特徵。

余今由此特徵而定義租稅之觀念如左：

租稅者，國家公共團體，以支給一般經費之故，用財政權，強制的由一般人民所徵收之財也。

二、今再分析此定義加以說明：

(一) 租稅者，國家公共團體用財政權所徵收之物也。

財政權為主權之作用，然惟以財政為目的，故稱為財政權。離去主權，別無特別權力。

租稅為財政權所徵收之物，然財政權為國家之權力，故課稅權之主體為國家。然國家以實行職分之故，常認公共團體有公法上之人格，使其代行國家權力，故公共團體亦得為課稅權之主體。

課稅權之主體，為國家公共團體，學者或稱為國家、府、縣、市、鎮、村 (Roscher)，或稱為公法上之共同團體 (Fuhising)，或稱為強制共同團體 (Wagner)，或稱為政治團體 (Graziani)，或稱為公權力 (Ossa) 者，皆同一也。反之，若謂租稅惟限於國家之公課 (Flora, Parieu)，或國家、市、鎮、村之公課 (Neumann) 者，皆適當之說；至謂國家公共團體之外，尚有課稅權主體者，亦不能謂妥。如是，則寺院之租稅之語，毫無意義矣，蓋

寺院非用國家之權力也；但國家之有國教者，常認寺院有課稅權，故此時不在此限。

(7) 租稅者，徵收自一般人民之物也。

租稅由國家公共團體徵收之，而被徵收者，則為一般人民；故國家公共團體為課稅權之主體，一般人民為課稅權之客體。

茲之所謂人民，乃指個人經濟之主體；故不問其為一個人，或為個人所集成之法人。

一般人民者，對於特定之人而言也。特定之人，有時或因享受國家公共團體之特別利益，而徵公課；但此乃手數料，不為租稅。租稅非對於特定利益之反對給付；乃以服從主權之故，一般的所課之物也。故課稅權之客體，為一般人民。

學者或用臣民、市民、國民，共同團體之從屬者，以代一般人民；然此失之過狹，蓋若是則惟限於國內人，不能適用於外國人也。現代文明各國，對於外國人亦有課稅之必要，故余謂課稅權之客體，為一般人民；但用支配權所及之人民，以代一般人民者亦可，蓋外國人亦受領土權之支配也。

如上所述，課稅權之客體，為一般人民；而此人民乃個人經濟之主體，不問其為個人或為法人也。故用個人經濟、私經濟、個別經濟、或個人及其團體，以代人民者，亦無不可。或謂課稅權之客體不限於私法人，即地方團體等之公法人亦然；若如上文所言，則是惟限於私法人，故不適當。但由吾輩觀之，則此乃由於個人經濟、私經濟、個別經濟、個人等之定義如何而定；若公法人亦得視為個人經濟之主體者，則復何妨。

學者或欲除去課稅權之客體於定義之外者，如 *summa* 是也；但此實不當之至。蓋租稅所以與政務收入不同者，全在於義務者之爲一般人民或爲特定之人也。

(3) 租稅者，由一般人民所徵收之財也。

課稅權主體，爲國家公共團體；課稅權客體，爲一般人民。然由一般人民徵收何物乎？對此問題，惟能答以個人之財。但徵收個人之財，卽徵收個人之富之一部，故租稅謂爲徵收一般人民之富之一部，亦無不可。

學者或謂租稅所徵收之目的物，爲財及勞動；或謂爲財，但其中含有勞動。此由租稅之發達歷史觀之，非無意義；但着眼於今日文明國之租稅者，則當除去勞動。蓋國家公共團體需要人的勞動之時，常與相當報酬而同時欲用爲財源者，又可徵課物的收入也。故納爲租稅之個人之富，惟限於有形財。

租稅所徵收之目的物，惟限於有形財；故今日租稅，惟存於私有財產制度之社會。而社會之不認私有財產制度者，必不容租稅存在其間；故社會主義之國家，無租稅。

租稅之目的物，爲有形財或富之一部；然用如何形式之財而繳納之乎？

學者有以租稅爲一種之支拂，或租稅爲金錢上之給付者；據此學說，則租稅所納付之物，必爲貨幣。反之，學者又有以租稅爲物的給付及金錢的給付者；據此學說，則租稅所納付之物，除貨幣外，尙有其他有形財。二說雖異，然由租稅發達之歷史觀之，則皆有理由。蓋當自然經濟時代，租稅常用普通形式之財；反之，今日文明國乃爲信用經濟，而以貨幣經濟爲基礎，故租稅之繳納，實際皆用貨幣。是故觀念現代租稅，而謂爲金錢上之

給付，或支拂者，未必不可。

租稅乃徵收富之一部，然此一部又爲何部分？對此問題，學者或謂租稅徵自收入，或謂徵自財產，然租稅當徵自財產乎，抑當徵自所得乎？此乃稅源選擇問題，可不必加入定義之中。

(4) 租稅者，強制的徵收之物也。

租稅由財政權徵收之，故其當然歸結，又爲強制的徵收之物。

強制的者，用命令以臨人民，不許違背之意也；故最初租稅，非由於人民之自由意思之發動。夫人民固由其自由意思而獻納於國家公共團體者，然此乃爲捐助，非租稅也。由租稅發達觀之，當租稅萌芽時代，租稅不外任意獻納之物；然此不能用之以律今日之租稅。今日租稅常伴強制力，凡有不納租稅之人，常用強制力令其繳納，彼租稅滯納處分是也。

學者之以租稅爲公課 (Aufgaben oder Abgaben) 爲強制的分擔 (Zwangsbetrag, compulsory contribution) 者，即謂租稅爲強制的徵收之物之意。蓋公課乃公權力所賦課徵收之收入之意；而強制的分擔，則爲強制人民使其應分負擔之意也。

租稅爲強制的徵收之物。然學者或謂租稅可無須強制，其意以爲租稅乃人民由其道德上之義務，而繳納之，本質上不宜強制；即令實際上曾用強制，亦僅爲例外而已。倡此說者，爲 Vocke。然租稅所以謂爲強制的徵收者，非謂一一強制租稅；乃謂對於不納租稅之人，處以滯納處分也。故無滯納之人，亦無滯納處分；然雖

未實行滯納處分，若有滯納處分以威嚇之者，則國民亦不敢滯納租稅。是故租稅之繳納，與其謂爲道德上之義務，心之發揮，無寧謂爲法律上之強制力之結果。

學者或謂租稅之中，如煙酒稅業，全爲人民任意負擔，毫無強制。Neumann 即抱此種見解。但茲所謂強制，非無條件之強制；乃以某事實之存在爲前提，而後始行強制。故強制之事實若不存在，別無問題；萬一事實存在，則雖奢侈稅亦必強制的徵收之。他稅亦然。例如不作營業之人，不發生營業稅之強制是也；蓋營業稅之強制，乃以營業爲前提也。

Neumann 用「公經濟的支拂」之語，以代「強制的分擔」；然「公經濟的」之語之中，已含強制之意。故即據 Neumann 定義，租稅亦含有強制分子。

(5) 租稅者，國家公共團體，以支給一般經費之故，所徵收之物也。

租稅乃國家公共團體行動之際，欲得必要手段，而發生之物也。故租稅目的，在於支給一般經費。學者或用財政的需要、共同需要、一般公共需要、公權之需要，以代一般經費；然其意義實同。此外更有用共同目的之實行、共同團體之目的之實行，以代一般經費之支給；然此亦爲同一意義。蓋欲實行共同目的或共同團體之目的者，自有支給一般經費之必要也。

國家公共團體，若欲支給一般經費，必先獲得收入；故謂租稅之目的，在於支給一般經費者，即謂租稅之目的，在於收入也。

租稅在於此點，又與政務收入，異其性質。政務收入，乃國家公共團體行動之際，自然的隨伴而生之公課。故政務收入，非以收入爲目的；反之，租稅則以收入爲目的。

租稅以獲得收入爲目的，即獲得收入，以支給一般經費也。故世無用特定租稅，以支給特定經費者；如其有之，則稱爲目的稅。目的稅似特別課稅而非特別課稅，蓋特別課稅乃對於由公共設備或營造物而得利便之人，所強徵之公課；反之，目的稅并非依據反對給付主義，乃全爲一種租稅也。但現今文明國，原則上多不用目的稅；間即用之，亦不過例外而已。要之，租稅乃以支給一般經費爲目的，故亦以獲得一般收入爲目的。

租稅以獲得收入爲目的。然有時除收入目的之外，尚有他種目的，如保護關稅以保護產業爲目的，奢侈稅以矯正奢侈爲目的，煙酒稅以抑制煙酒爲目的也。此等租稅，表面上似無收入目的；其實不然。蓋由財政上觀之，則無一不有收入之目的；換言之，此等租稅除收入目的之外，尚有其他特殊目的也。或謂租稅不能有二個以上之目的。然據吾人所見，租稅固必以收入爲目的；但除收入目的之外，尚有其他目的者，亦不害租稅之本質。夫租稅本有收入之目的，然獲得收入，乃爲達成國家目的之手段；故租稅又得謂爲達成國家目的之手段。國家除達成目的，而得收入之外，若欲更用租稅爲手段者，亦不得強斥之；故曰租稅乃以收入目的爲要素，此外如有他種目的，亦無妨也。

第二 租稅與社會政策

一、余前謂租稅以收入目的爲其要素，但此外不妨更有他種目的；故由社會政策言之，租稅得以社會政

策爲目的者，不待辯而知也。顧學者之中，每有反對之聲；今余對此試稍加辯論焉。

租稅以社會政策爲目的者，謂租稅用爲社會政策之手段也。如斯租稅，稱爲社會政策的租稅；如斯政策，稱爲社會的租稅政策。社會的租稅政策者，謂以社會政策而行租稅政策也。

二、吾人一言及社會政策的租稅，卽念其與財政的意義之租稅，異其本質。彼極力主張社會政策的租稅之 Wagner，當其觀念租稅之時，分爲純財政的意義及社會政策的意義二種。并立論曰：『純財政的意義之租稅，乃國家及自治團體，以支給一般經費之故，用其財政權於一方的所定之方法及程度內，并以對於國家給付全部之一般報償或經費代償之意，根據一般原則及標準，而由個人經濟，強制的令其分擔，所徵收之公課。反之，社會政策的租稅，乃兼有矯正現今法律制度、經濟制度之下所生之國民所得及國民財產之分配，或矯正個人所得及個人財產之使用之目的，或僅有此種目的也。』

Steuern im "sozialpolitischen" Sinne sind dagegen diejenigen Auflagen oder Abgaben, welche zugleich oder allein dem Zwecke dienen, in die auf Grund der Rechts-, und Wirtschaftsordnung erfolgte und erfolgende Verteilung des Volkseinkommens und Volkvermögens unter den Einzelnen und eventuell weiter in die Verwendung des Einzaleinkommens und Vermögens regulierend und verändernd einzugreifen.

純財政的意義之租稅之原文，載在前節，茲略之。

據 Wagner 之定義，純財政的意義之租稅與社會政策的意義之租稅，全爲別種之物；卽租稅或兼有二

種目的或僅有一種目的也。是故雖無財政的必要，有時亦得採用社會政策的租稅。Helferich 對於此點，攻擊 Wagner 之社會政策的租稅，不遺餘力。

Wagner 則應之曰：

樹立目的之事，與事實發生之事，全爲別種問題。事實之發生，原於必要。租稅雖有社會政策之目的，然其目的化爲具體者，則因對於富之分配之過程，有干涉之必要。蓋支給經費而行課稅，乃具體的財政政策及租稅政策之問題；反之，矯正所得分配而行課稅，則爲社會政策及經濟政策之問題也。租稅之以矯正所得分配爲目的者，爲社會政策的租稅。

據 Wagner 之論觀之。社會政策的租稅，乃於有矯正所得分配之必要時，始徵收之；故縱令財政上無其必要，亦不得加以批難。是故租稅之中，有僅有社會政策上之目的，而無財政上之目的者。此言也。觀 Wagner 觀念社會政策的意義之租稅之時，而謂公課或兼有或僅有矯正國民所得之分配，或個人所得之使用之目的之言，亦可知之矣。

三、據余所見，社會政策的租稅，固以社會政策爲目的；然同時亦得謂爲兼有獲得收入之目的。社會政策的租稅，固注重於社會政策之目的；然由財政家觀之，其有收入之目的者，亦不容疑。蓋任何租稅，若由個人經濟強制的徵收之者，則自租稅觀念觀之，皆爲國庫之收入。租稅不伴收入，事之所無；如其有之，已非租稅。或曰：『社會政策的租稅，自可伴有收入，然不以收入爲目的。吾人觀財政的收入充足之時，猶有舉行此種租稅之必要者，可以知之矣。』夫他種租稅之收入，已一見充足，毫無更行新稅之必要，而乃復行社會政策的租稅者，

則其租稅似無收入之目的。但他種租稅之收入，雖已充足，然此時若欲償還公債，廢減惡稅，則租稅收入亦必變爲不足，而更須他種租稅之收入矣。此時若行社會政策的租稅，則可補救租稅收入之不足。故社會政策的租稅，亦得謂爲以收入爲目的；此余所以主張社會政策的租稅兼有社會政策之目的與收入之目的也。余於此點，與 Wagner 見解不同。

如上所言，社會政策的租稅，除社會政策之目的之外，尚有收入目的；反之，一切租稅除收入目的之外，不能謂其尚有社會政策之目的。蓋租稅有僅有收入目的而無社會政策之目的也。是故一切租稅所共通之物，乃爲收入目的。至於兼有社會政策之目的者，則惟限於特殊租稅；換言之，由社會的租稅政策觀之，惟特殊租稅始有此目的而已。然由此種租稅之配置方法如何，又可令全體租稅制度，帶有社會政策的色彩。

要之，在社會政策的租稅，社會政策之目的及收入之目的，可謂二者并存。

四、租稅除收入目的之外，尙得有社會政策的目的者，已如上述。然學者或以租稅目的惟有其一之言，反駁余說。夫謂租稅目的惟有其一者，即謂租稅除收入目的之外，不許別有他種目的也；換言之，租稅只可用爲財政手段，不許用爲他種手段也。然租稅除財政手段之外，何故不許用爲他種手段乎？夫租稅乃以支給達成國家目的所必要之經費爲趣旨，故租稅由國家本來目的觀之，不過爲一手段；而租稅違背國家本來目的者，則爲背戾租稅本質，理應排斥。反之，租稅若用以達國家本來目的者，則雖用之以作財政以外之手段，亦無不可。況由國家本來目的言之，財政爲其手段，社會政策，亦爲其手段；是故租稅依據財政軌道也可，即依據社會

政策之軌道也，亦無不可。若以租稅循財政軌道而達國家本來目的者爲是；而循社會政策之軌道而達國家本來目的者爲非，世固無此理也。故余主張租稅除財政目的之外，尙許其有別種目的。

更進一步言之，從來租稅用爲財政以外之手段者頗多；而此非僅實際舉行，卽學者亦復提倡不已。此種租稅之最著者，則爲保護稅。

保護稅者，對於輸入品所課之關稅也；詳言之，欲使輸入品之價值昂貴，俾內地產業得與外國產業競爭，不至倒閉而保護之也。故保護稅不得不謂其有產業政策之目的，換言之，卽租稅可用爲產業政策之手段也。夫欲貫徹租稅不有二目的之理論，則當主張保護稅僅有產業政策之目的，而無收入之目的。然謂關稅無收入目的者，徵之實際事實，大謬不然；是故余主張關稅除收入目的之外，尙有產業政策之目的。要之，保護稅得用爲他種政策之手段者，事之至明，毫不容疑也。夫租稅從來既得用爲財政以外之手段，則租稅用爲社會政策之手段者，何爲不可？况許租稅爲產業政策之手段，而不許其爲社會政策之手段，尤爲不貫徹之理論乎？原保護稅之設立，乃在保護幼稚產業。而設立保護稅之時，輸入品價格雖見昂貴，陷一般消費者於苦境；然生產者由此不爲外國產業所壓迫，漸次鞏固其基礎，更進而改良技術及營業方法。此時卽令撤廢保護稅，亦得與外國產業競爭。是故保護稅乃爲國家百年之計，犧牲一般消費者之一時利益，而謀產業之永久發達也；故保護稅可謂爲完成資本主義之手段。今者資本主義日見發達，富者愈富，貧者愈貧，分配之不平，等已達極端，不穩氣象滿乎社會；故施行社會政策之必要，愈見切迫。是故租稅理應從此時代要求，用爲社會政策之手段也。

在資本主義將次發達之時，既許租稅爲其手段，則當資本主義之弊過甚之時，欲救其弊，而用租稅爲其手段者，何爲不可？夫承認保護稅，而復否認社會政策的租稅者，實資本主義者任意之議論也。要之，租稅除收入目的之外，尚得有社會政策之目的。

五、學者雖否認租稅有社會政策之目的，然皆不能不承認租稅與社會政策頗有關係。T. Hall 關於此點，曾曰：『任何租稅，皆得變更富之分配，然此不外租稅之效果，并非租稅之目的；換言之，租稅非有社會政策之目的，惟發生社會政策的效果耳。』據余所見，租稅之效果，未必僅爲社會政策的；而租稅在於現今資本主義之經濟社會，可得變更自由交換所生之富之分配者，更不容疑。然由其結果觀之，則或可加甚貧富懸隔，或可緩和貧富懸隔；前者爲反社會政策的效果，後者爲社會政策的效果。

租稅之效果，或爲社會政策的，或爲反社會政策的。吾人欲令租稅發揮社會政策的效果，而不生反社會政策的效果者，則當使租稅更有社會政策之目的而後可。蓋無社會政策之目的，而欲期其發生社會政策之效果者，事之所無也。

第二章 租稅之技術術語及其分類

租稅者，國家公共團體，用財政權徵收之物也。財政權之作用，常現為立法及行政：租稅必先用法律定之，此法律稱為租稅法。租稅法常指示何種租稅可得施行，及其賦課徵收之準則。根據租稅法之準則，而個別徵收租稅者，稱為稅務行政。

租稅用租稅法及稅務行政，而形式的規定之者，固如斯矣。今試檢其租稅法及稅務行政之內容，則徵收租稅之時，第一、當規定賦課何人，第二、當規定賦課如何物體，第三、當規定結局出自何方，第四、當規定以何者為標準而賦課之，第五、當規定用如何程度比率而賦課之；於是租稅主體、租稅客體、稅源、稅本、課稅標準、稅率等諸問題，遂發生焉。然此數者，皆與租稅之技術有關，宜跨於租稅論全體而考察之。故吾人研究租稅論之前，對於此等技術，更當明其術語意義。然租稅由此技術又可分別為數種。

第一節 租稅之術語

關於租稅之術語甚多，茲惟擇其最主要者，說明於次：

一、稅本 (Stenerfonds) 及稅源 (Steuerquelle, source of taxation)

稅本者，應當支給租稅之基本也；反之，稅源者，租稅事實上由此支給之源，或立法者決定由此支給之源也。

稅本及稅源，意雖相似，實則不同；然二者之間，乃有密切關係，即稅本爲基，稅源爲果。故有稅本，必生稅源；一生稅源，則事實上租稅亦必有所支給矣。

二、租稅客體 (Steuerobjekt) 及課稅標準。

租稅客體者，租稅賦課之目標之物體或事實，由此而推定稅源所在之物也。日本法律，稱之爲課稅物件。租稅客體與稅源不同；稅源乃租稅由此而支給之源，譬之如泉；課稅客體，乃租稅賦課之目標之物體或事實，譬之如由泉流出之河水。吾人由此河水，即知源泉所在。

租稅客體，又與課稅標準不同。課稅標準者，決定稅額大小多少之度量，而與租稅客體相合所算出之數量價格也。

今試舉例說明租稅客體、稅源、與課稅標準之區別。在地租：稅源爲構成地主所得之土地收益；地租客體，爲生此地收益之土地；而其課稅標準，則爲地價。在營業稅：稅源爲營業收益，即營業者之所得；課稅客體爲營業；課稅標準，則或爲賣出額，或爲資本額，或爲收入額，其種種標準，一聽法律定之。在酒稅：課稅客體爲酒或酒之釀製；稅源爲酒之消費所示之所得；課稅標準，爲酒之製造額量。課稅客體與稅源，課稅標準不同，既如斯矣。然有時或與稅源相同者，如所得稅是也；蓋在所得稅，所得爲課稅物件，然同時又爲稅源也。

(註) 課稅物件與課稅標準之區別，已述於上。德國學者對於 Steuerobjekt 常用 Steuerbemessungsgrundlage 之語。吾欲

譯 Steuerbemessungsgrundlage 爲課稅標準，然其內容，又與我國(日本)之課稅標準不同。即德國學者對於 Steuerobjekt 及

Steuerlehensungsgrundlage, 多視為同一意義也。

三、租稅主體 (Steuersubjekt)

租稅主體者，由廣義言之，繳納租稅或負擔租稅之個人經濟之主體也；由狹義言之，法律上應當繳納租稅之自然人或法人也。繳納租稅之個人經濟之主體，又稱為納稅者 (Steuerzahler, taxpayer)。實際負擔租稅之個人經濟之主體，又稱為擔稅者 (Steuerträger, taxbearer)。租稅主體由狹義言之，則僅指納稅者而不指擔稅者，蓋租稅法儘可僅定納稅者也。故由形式的法律論言之，租稅主體為納稅者；此所以德國學者，普通皆狹義的解釋租稅主體也。然由財政學上觀之，則何人負擔租稅，較之何人繳納租稅，尤為重要；蓋租稅之為強制的分擔者，即因個人負擔之也。是故學者或以租稅主體為擔稅者，如 Bastable 等是，此亦有其理由。故余分租稅主體為廣狹二義，狹義僅指納稅者，廣義則包括納稅者與擔稅者。

納稅者與擔稅者時或一致，時或不一致。不一致時，納稅者先由自己之營業資本，繳納租稅；而後再向他人取得其償，其自己毫無犧牲。反之，擔稅者，則雖自己未履行納稅手續，實則當由自己之所得或財產中，繳納租稅。故欲租稅適於正義者，擔稅者須有稅源。納稅者與擔稅者相一致時，常為直接稅；不一致時常為間接稅。間接稅者，甲納稅，乙負擔，故稅由甲轉乙，是稱為租稅之轉嫁。例如酒稅：納稅者為製酒家，擔稅者為消費者，酒稅轉嫁，終則歸為消費者之負擔，是為酒稅之轉嫁。立法者編定稅法之際，有時雖預期其轉嫁，然不能轉嫁者，於是遂生擔稅者與擔稅指定者之區別。擔稅者為事實上負擔租稅之人，擔稅指定者 (Zuwendestinatär)

爲立法者預期其爲擔稅者之人。例如家屋稅：擔稅指定者爲家屋所有者；然其實際負擔，則常轉嫁於借家人。故此時擔稅者爲借家人。又如酒稅：其擔稅指定者爲消費者；然有時以市場關係，製酒家不能昂其價格，而令其與稅額相稱，此時擔稅者則爲製酒家；然此外在製酒家與消費者之間之人，往往負擔酒稅。

(註) *Bastable* 以租稅主體爲擔稅者，此點氏與德國一般財政學者異其見解。然 *Bastable* 之租稅主體之語，亦若租稅客體之語，由德國術語而來。故氏之租稅主體租稅客體二語，不過文字上之翻譯。反之，英語之 *subject of taxation*, *object of taxation* 與德語之 *Steuersubjekt*, *Steuerobjekt*，意義不同，此點 *Saigman* 早已指摘之矣。英語之 *subjects of taxation*，乃指課稅之現象，即 *Bastable* 所謂之 *objects of taxation*。反之，英語之 *objects of taxation*，普通常指租稅之目的，即非指示課稅時認爲目標之財也。

四、課稅單位 (*Steuereinheit*) 及稅率 (*Steuersatz*)

課稅單位者，課稅標準之一定數量，而爲計算稅額多少之基礎也。例如地租之金百兩，酒稅之酒一石是也。

稅率者，對於課稅單位所分割之租稅額也。此租稅額，可用種種方法計算之，表示之。課稅單位用數量表示之時，則對此之稅額，用金錢表示之，例如酒一石三十三兩是也。反之，課稅單位用金錢表示之者，則對此之租稅額，用百分比表示之，例如地價百兩之百分四是也。如斯，對於課稅單位之稅額，用百分比表示之時，則此百分比，稱爲稅步 (*Steuertuss*)，或亦稱之爲稅率。

五、租稅臺賬 (Steuerkataster), 租稅簿 (Steuerlisten), 及稅率表 (Steuertarif)。

租稅臺賬者，登錄收稅手續所必要之事實之官簿也。換言之，凡表示租稅主體、租稅客體、課稅標準之事實，及確知各人之租稅義務之事實，皆舉而記錄之於官簿也。

租稅臺賬，多爲物稅而設，如地租臺賬、家屋稅臺賬、營業稅臺賬是也。其在消費稅，凡課租於生產之中途者，亦常用臺賬，如酒稅臺賬是也。

租稅簿者，記載租稅主體之名稱、身分、住所，及其繳納之稅額之官簿也。故租稅簿似租稅臺賬而非租稅臺賬。租稅簿有時爲租稅臺賬之摘要；有時與租稅臺賬毫無關係，如關於人頭稅所得之租稅簿是也。

稅率表者，記載對於各租稅客體之租稅單位及稅率之官簿也。稅率表多爲消費稅而設，關稅定率表，其最著者也。有時亦爲流通稅而設，印花稅定率表、登錄稅定率表是也。

第二節 租稅之種類

如上所述，租稅者，國家公共團體，以支給一般經費之故，用財政權，對於一般人民，強制的所徵收之財也。在此定義之中，已包括課稅權之主體、課稅權之客體、租稅之目的、租稅繳納之目的物，故租稅亦當以此爲標準而區別之。然課稅權之客體，由租稅觀之，卽爲租稅主體；夫租稅種類之標準，既爲租稅主體，則租稅客體、稅源、稅率、租稅賦課等，亦當併用。故余用此術語爲標準，區別租稅之種類。但茲所述之租稅種類，由他面觀之，卽爲術語之說明。

1、國稅 (Staatsteuern) 及地方稅 (Gemeindesteuer)

以課稅權之主體爲標準，則租稅可分國稅及地方稅二種：國稅者，國家所課之稅也；地方稅者，地方團體所課之稅也。地方稅更可分爲府縣稅、市鎮村稅。

關於租稅之理論，無論國稅或地方稅，無不相同。故余在此書中，未曾加以區別，惟一般的論述之。但國稅與地方稅之關係，及有與地方稅有特別關係者，則特別說明之。

二、經常稅 (ordentliche Steuern) 及臨時稅 (ausserordentliche Steuern)

經常稅與臨時稅可用種種標準區別之。若以租稅所支給之經費之性質爲標準，則經常費爲支給經常費之稅，臨時稅爲支給臨時費之稅。然由經費支給之原則觀之，則租稅常用以支給經常費；有餘之時，而後始用以支給臨時費；換言之，經常稅亦可支給臨時費也。

如是，則經常稅謂爲支給經常費之稅，未必適當；故經常稅與臨時稅之區別，不如以課稅之時期爲標準。據此標準，則經常稅者，年年歲歲規則的繼續課徵之稅；而臨時稅者，臨時事件發生之時，惟限於一定期間之內，特別徵收之稅也。夫由租稅發達史觀之，有時租稅僅爲臨時稅；但今日則租稅皆指經常稅，至於臨時稅，不過例外而已。

三、一般稅 (allgemeine Steuern) 及目的稅 (Zwecksteuern)

租稅以其所支給之經費之範圍爲標準，則可別爲一般稅及目的稅。

一般稅者，支給一般經費之稅；目的稅者，支給特別經費之稅也。

目的稅，在過去史上頗占重要位置；然今日文明國，皆漸次撤廢之，間卽有之，亦不過例外而已。夫租稅定有一定用途者未必適當，蓋在甲之目的稅而有剩餘，在乙之目的稅乃告不足，實陷於「預算割據主義」之弊。今日文明各國已採「預算統一主義」，故皆排斥目的稅制度，卽令尙有目的稅，亦常限於極少範圍之內耳。換言之，卽目的稅所支給之經費，當出於慈善事業、教育事業等之社會政策之目的也。要之，目的稅在原則上不應採用，是故今日文明國之租稅，殆可稱爲一般稅。

四、物納稅 (Naturalsteuern) 及金納稅 (Geldsteuern)。

租稅以其用如何形式之財而繳納之爲標準，則可別爲物納稅與金納稅。

物納稅者，用普通形式之貨物而繳納之之稅也。金納稅者，用貨幣而繳納之之稅也。今日文明國之租稅，皆指金納稅；至於物納稅不過例外而已。然由租稅發達史觀之，則物納稅實有重大意義。其詳載在下章。

五、財產稅 (Vermögensteuern)、資本稅 (Kapitalsteuern) 及所得稅 (Einkommensteuern)。

財產稅、資本稅、及所得稅，可用稅源爲標準而區別之；又可用租稅客體爲標準而區別之。

第一、以稅源爲標準時，則財產稅、資本稅者，以財產或資本爲稅源之稅也；所得稅者，以所得爲稅源之稅也。

第二、以租稅客體爲標準時，則財產稅、資本稅者，以財產或資本爲租稅客體之稅也；所得稅者，以所得爲

租稅客體之稅也。

第一及第二之區別，以其標準不同，故財產稅、所得稅之內容亦異。

第一區別之財產稅、資本稅，得爲第二區別之財產稅、資本稅；反之，第二區別之財產稅、資本稅，不爲第一區別之財產稅、資本稅，反而爲所得稅。蓋財產稅、所得稅，亦以所得爲稅源；不過欲推定其所得之存在，而以財產或資本爲租稅客體也。又第二區別之所得稅，得爲第二區別之所得稅；反之，第一區別之所得稅，則不爲第二區別之所得稅，蓋第一區別之所得稅，不僅限於所得稅，乃包括消費稅、流通稅等而言也。於是遂生區別實質課稅與名義課稅之必要。

六、實質稅 (reelle Besteuerung) 及名義稅 (nominelle Besteuerung)。

實質稅者，對於稅源而課稅之之稅也。名義稅者，非直接課稅於稅源，乃以推知稅源存在之租稅客體爲標準，而課稅之之稅也。一切租稅多由租稅客體而得其名，故皆爲名義稅；至於實質稅，則常爲所得稅。若夫財產稅與資本稅，則名稱雖一，而或爲名義稅，或爲實質稅；故財產稅與資本稅，有實質的及名義的二義。此點詳於「稅源」節中。

七、對人稅 (Personalsteuern) 及對物稅 (Realsteuern)。

主體稅 (Subjektsteuern) 及客體稅 (Objektsteuern)。

對人稅與對物稅，乃關聯於租稅主體及租稅客體，而設立之區別。

對人稅者，以租稅主體爲中心所綜合之所得或財產，察其關係，斟酌租稅主體之個人的事情，而賦課之之稅也。對物稅者，離去個人，惟客觀的察其財產或收益源之成分，而賦課之之稅也。故對人稅可稱爲注重租稅主體而稅之之稅；對物稅可稱爲注重租稅客體而稅之之稅。學者基此觀察，又分租稅爲主體稅及客體稅，其區別亦與對人稅、對物稅相同。但主體稅、客體稅之語易招誤解；蓋任何租稅，無不有租稅主體、租稅客體也。純正之對人稅，爲人頭稅、竈稅、戶稅、家族稅等。一般所得稅及一般財產稅，亦綜合個人之全部所得或全部財產而課稅之；且又斟酌個人的事情，故亦爲對人稅。對物稅之最著者爲收益稅及個別的財產稅。

八、營利稅 (Einkommensteuern)、流通稅 (Verkehrssteuern)、及消費稅 (Aufwandssteuern)

租稅以租稅客體爲標準，則可分爲營利稅、流通稅、消費稅三種。

營利稅者，以個人有舉行營利而得收入之事實而稅之之稅也。流通稅者，以個人有由其行爲而生財產移轉之事實而稅之之稅也。消費稅者，以個人有消費之事實而稅之之稅也。此種區別，生自租稅技術，與稅制組織有密接關係。詳論於「租稅客體」之節，及「租稅制度」之章。

九、從率稅 (Quotientsteuern) 及配賦稅 (Repartitionssteuern)

租稅以稅率決定方法爲標準，則可別爲從率稅及配賦稅。

(一) 從率稅者，稅法預定課稅單位之稅率，而適用於各個之租稅主體及租稅客體者也。此種租稅之稅率，常用法律規定，一定不易；惟因租稅主體及租稅客體之多少大小，而令租稅收入之總額，時有差異。然其總

額，非預定於租稅賦課之前，乃決定於租稅賦課之後。

(2) 配賦稅者，先預定一稅所應徵收之收入之全額，而後再分割於各個之租稅主體及租稅客體者也。故在此制度，對於各個租稅單位之稅率，不定於賦課徵收之前，而定於手續完了之後。故雖同一之租稅收入額，其稅率乃由租稅主體與租稅客體之多少，或低或高。

各種租稅之中，何者為從率稅，何者為配賦稅乎？流通稅、間接消費稅、奢侈稅、相續稅、普通皆為從率稅；反之，收益稅、財產稅、所得稅及其他對人稅，則或為從率稅，或為配賦稅。由租稅發達史觀之，歐洲由中世而至近世，直接稅多採配賦稅主義；現代則盛行定率稅主義，而漸次廢止配賦稅主義。

一〇、直接稅 (direkte Steuern) 與間接稅 (indirekte Steuern)

租稅以其賦課徵收之技術為標準，則可分為直接稅與間接稅。

直接稅與間接稅之區別，乃積漸發達於文明諸國，與今日稅制，有重大關係。故學者對於直接稅與間接稅之區別，有種種學說；然學說雖多，若由其根本標準觀之，則可別為三種；第一，以租稅主體為標準，第二，以租稅客體為標準，第三，以稅源為標準。

一、租稅主體標準說 租稅主體標準說，乃以轉嫁之有無為標準，故亦得稱為轉嫁標準說。

德國學者，多倡此說，故又稱為德國說。然在此說之中，又有種種之區別標準；或求諸事實上之轉嫁，或求諸立法者關於轉嫁之意思。

直接稅間接稅之區別標準，求諸事實上之轉嫁者，稱爲轉嫁標準說。意謂直接稅爲不轉嫁之稅，間接稅爲轉嫁之稅。詳言之，在直接稅，納稅者同時爲擔稅者；在間接稅，納稅者不爲擔稅者，不過暫時先出稅金，而其負擔則常轉嫁於真正之擔稅者也。故由租稅之負擔觀之，直接稅之負擔爲直接，間接稅之負擔爲間接。學者依此觀察，或以直接稅爲負擔稅（*Tragsteuern*），間接稅爲前納稅（*Vorschussteuern*）。

然此區別，未必合於實際。蓋人所視爲直接稅者，實際上時有轉嫁之事；而人所視爲間接稅者，實際上時有不轉嫁之事故也。於是直接稅間接稅之區別，有不求諸事實上之轉嫁而求諸立法者之意思者，如 *Rau*，*Wagner*，*Leroy-Beaulieu* 之說是也。據此學說所言，凡立法者期待其轉嫁者爲間接稅，不期待其轉嫁者爲直接稅。然此說亦未必適當。蓋無論何國立法，未有立法者將轉嫁不可轉嫁之言，載在法文之中；故在各種租稅法，皆不能時度立法者之意思。因而此說，亦不免曖昧也。且租稅雖若立法者所預期而行轉嫁；然有時亦有不爲間接稅者，如資本利子稅是也。蓋資本利子稅，常令債務者繳納租稅，而復轉嫁於債權者；然此又非間接稅也。

要之，此說雖云中肯；然不能以律一切，故學者又求其他標準。

二、租稅客體標準說 租稅客體標準說者，租稅客體乃永續的捕捉之乎？抑在各個場合捕捉之乎？以此爲標準而區別之之說也。永續的可得捕捉之租稅客體，得記入臺賬之中；各個場合所捕捉之租稅客體，不能記入臺賬之中。故學者又以直接稅間接稅之區別，爲臺賬稅定率稅之區別，是可稱爲臺賬稅定率稅說。然永

續的可得捕捉之租稅客體，多爲所有之事實；而各個場合可得捕捉之客體，多爲行爲。故學者又以直接稅間接稅之區別，爲所有稅行爲稅之區別，是稱爲所有稅行爲稅說。

(一) 臺賬稅定率稅說 據此說，直接稅爲用臺賬而課之之稅，間接稅爲用定率而課之之稅。詳言之，直接稅者依據臺賬，由永續的存在之物及事情，而徵收之稅也；間接稅者，與人無關，惟由生產物或發生事件而徵收之稅也。

此區別基於十九世紀初葉之法國立法，法國學者多倡導之，如 Garnier, Parieu, Baudrillart 等是；故人又稱之爲法國說。但此法國立法，又復影響於德國；而租稅之賦課徵收之行政的技術的手續，依據此說而區別爲直接稅間接稅者亦復不少。德國學者之中，有由行政的技術的立脚點，而認此說之不可放棄者，如 Neumann, Wagner 是也。

然據此說，有時實際上認爲間接稅之稅，亦得謂爲直接稅；如酒稅、酒精稅、砂糖稅等，常以臺賬或臺賬類似之官簿爲基礎而稅之者，即其一例也。反之，有時性質上應爲直接稅之稅，亦得謂爲間接稅，如相續稅、流通稅等是也；蓋此等之稅，非根據臺賬而稅之，乃根據時時發生之行爲或事件而稅之也。且徵之實際，凡依據此說，而區別直接稅與間接稅之國家，其對於相續稅、流通稅，亦以之爲間接稅；但其對於根據臺賬所課之酒稅、酒精稅、砂糖稅，則又未必視爲直接稅。普魯士、巴威、標魯登柏喜、巴登等德之各邦，以及奧、俄、比、丹，無不皆然。由此觀之，此說雖得應用於實際，然又不合於實際；故實際上學理上，此說皆有誤謬。要之，臺賬稅定率稅之區別，

乃與直接稅間接稅之區別，爲完全不同之一種租稅分類也。

如上所述，法國說，大有缺點，不能採用；於是遂有所有稅、行爲稅說焉。

(2) 所有稅行爲稅說 據此說，直接稅者，對於所有或物或權利而課之之稅也；間接稅者，對於行爲而課之之稅也。

Hoffmann 最能說明此說。而其前之 Murhard，則用課稅於實在 (Was ist) 或課稅於發生事件 (Was geschieht)，以作區別標準；然是說之根本觀念，要亦歸着於臺賬稅定率稅之說。蓋臺賬稅，以實際事情或永續之物爲標準，而課之；定率稅則以發生事件或一時的變動的事實爲標準，而稅之也。所有稅行爲稅說，實與臺賬稅定率稅說相差不遠；故吾人可移批評法國說之語，以評此說。且「所有」及「行爲」之語，意義不甚明瞭。例如營業稅當視爲行爲稅而入於間接稅之中；然實際則不然。要之，此說實不能用爲區別直接稅間接稅之標準也。

三、稅源標準說 以稅源爲標準之說，即以擔稅力測定方法爲標準之說也。蓋據此說，直接稅乃根據收入，尤其是財之獲得之事實而直接測量擔稅力之稅；間接稅則根據支出，推定收入，用以間接測量擔稅力之稅也。

此說爲 Ricas-Salerno, Guzzini, Flora 等義大利學者所採用；故又稱爲義國說，然德國之 Conrad 亦採此說。

據此說，奢侈稅乃根據消費，推定收入，用以間接測量擔稅力，故爲間接稅；然奢侈稅實直接徵收於消費者，今乃指爲間接稅，未必適當。又如流通稅，非根據收入，直接推量擔稅力，故在理亦不能指爲直接稅。

然吾人不能不有一言者，卽 Schaffle 之見解是也。氏意：

直接稅乃以平均的擔稅力爲標準而課之之稅。間接稅乃以特殊的個別的擔稅力爲標準而課之之稅。然其擔稅力又如何而測定之乎？簡單言之，平均的擔稅力，乃對於各人之所得或財產（二者皆稅源）而測之；個別的擔稅力，則對於各人獲得或消費所得及財產之際，時時現出之事實或事件之性質而測之。故直接稅乃由稅源而直接捕捉擔稅力，間接稅則個別的間接的捕捉時時現出之擔稅力。

氏之所論，要亦歸結於擔稅力之捕捉爲直接或爲間接者也。且依據此說，消費稅固無論矣，卽奢侈稅、流通稅、相續稅，亦當視爲間接稅；於是 Schaffle 之說，非僅與義國說同其根本思想，且又同其結果矣。

要之，義國說，實不能明確說明今日普通所指之直接稅間接稅。

四、余之見解 稽諸租稅立法之歷史，徵諸學者之說明，間接稅實不能脫離消費稅而言；而直接稅更當聯想及課稅於有財產之人及富於擔稅力之人也。間接稅不能脫離消費稅，而吾人若能研究其如何課稅者，則間接稅之真相，自可明瞭；蓋消費稅乃課稅於消費之事實，故若能捕捉消費者現所消費之事實而稅之者，則最能適合於消費稅之本質。然捕捉現所消費之事實，在租稅技術上殆不可能；而課稅於一般的消費物之時，尤見其然。於是惟能於貨財未入消費者手中之時，卽徵收租稅；彼貨財在販賣者或運送者手中之時，在生產終了之時，在生產中途之時，在尙爲原料之時，皆是也。捕捉一般消費物於此階梯內者，良非難事。如斯課稅，

較之直接對於消費者而課稅之者實爲間接，間接稅卽此之謂也。故間接稅可稱爲一般消費物未入於消費者手中之前，而課之之稅；然消費稅中亦有直接捕捉消費之事實而稅之者，如奢侈稅是也。此種之稅爲直接稅。由是觀之，消費稅中或爲間接稅，或爲直接稅。而間接稅則除消費稅之外，別無他稅，蓋間接稅乃關聯於消費稅而發生也。反之，直接稅則除消費稅之外，更有其他；蓋直接稅乃關聯於財產，關聯於人而發生而發達之物也。

議論至此，吾人可知轉嫁問題，對於直接稅間接稅之區別，有何意義矣。間接稅乃一般消費物未入消費者手中之時而課之之稅，故此種租稅之負擔，常預想其能轉嫁於消費者。卽令實際上未曾轉嫁，然亦可稱爲間接稅；蓋轉嫁乃爲經濟上之勢力關係，不能用法律強制之也。是故轉嫁與否，不能變更租稅之性質。議論至此，余說已接近於第一說，而間接稅可謂爲法律預期其轉嫁之稅矣。然既若是，則論者或用上文所言，反駁吾說，卽各種租稅法既無轉嫁之明文，又如何而得測知立法者之意乎？然據余所見，租稅法若以一般消費物爲租稅客體，且又定消費者前位之人爲納稅者，則立法者預期轉嫁之意已極明白，故可斷定其稅爲間接稅。然余又非以立法者預期其轉嫁之稅，一切皆爲間接稅也；間接稅惟限於課於一般消費物之稅。若夫貨物非一般消費物而視爲租稅物體者，則雖令立法者預期其轉嫁，亦非間接稅；如資本利子稅，卽其一例也。

第三章 租稅之發達

現代國家，皆以租稅爲中心，經營財政；然往昔未必皆然。由收入之發達觀之，則先爲私經濟的收入時代，後經特權收入時代，而進爲租稅時代。卽租稅在此最後時期，始爲重要；至於其前，毫不注重也。且往昔之租稅，未必與現代之租稅相同。租稅乃漸次發達，故欲知現代之租稅，當回溯而述租稅發達之歷史。

租稅發達，由時由處而殊；故欲一一敘述，良非易事。今余惟述租稅發達之大勢，用以闡明租稅之發達階梯。

租稅之發達，當由形式的及實質的二方面觀察之。由形式的方面觀之，租稅乃隨國家之發達而進化。蓋國家之發達，一面爲財政需要之發達，他面爲統治形式之進步。而財政需要一增，租稅亦必發達；統治形式一變，租稅賦課之形式亦必變更也。由實質的方面觀之，租稅乃隨經濟之進步而發達。蓋經濟之進步，一面爲國民之富之增加，他面爲富之分配之不平等。然國民之富一增，則租稅負擔之力亦進，而租稅在事實上亦大有進步；富之分配若不平等，則社會發生階級鬭爭；故租稅當謀其調和，而租稅在事實上亦大有進步矣。今余試就租稅之形式的發達，及租稅之實質的發達論之。

第一節 租稅之形式的發達

租稅之形式的發達者，指租稅如何制定之形式之發達也。租稅之制定形式，由於國家與人民之法律關

係如何而殊；然國家與人民對於租稅之法律關係，不外下列四種形式。卽：

- 一、人民由其自由意思，獻納於君主。
- 二、君主先有請求，而後人民承諾之。
- 三、君主不問人民意思如何，惟專斷的強徵之。
- 四、國家在強制的徵收之前，當先經議會之協贊。

此四種之租稅形式，同時又示租稅之發達；卽租稅萌芽於任意獻納，中經承諾時代，專斷的賦課時代，終而變爲立憲的協贊時代也。

國家與人民之法律關係，同時又可稱爲政治組織；然由政治組織之立腳點觀之：歐洲國家，由宗主國、封建國，而進於專制國，更進於立憲國。夫國家之發達大體，與租稅之發達，互相表裏。卽在宗主國及封建國之初，租稅爲任意獻納之形式；後期爲租稅承諾之形式。而專制國，則行專斷的賦課；立憲國則租稅當經立憲的協贊也。然此不外大體觀察，蓋國家發達之時代固與租稅發達之時代，互相交錯也。

次則國家發達之時，公共需要，亦常隨之而進步；然公共需要，若用財供給之者，則爲財政的需要。此財政的需要，亦常隨國家之發達而進步；財政的需要一見進步，租稅亦可發達。據此觀察，則租稅在承諾時代爲臨時稅，更進而爲經常稅矣。經常稅初亦不過占收入之補充的地位，至後始爲收入之中樞。

第一款 租稅發達之階級

第一 任意獻納時代

觀察國家起源，當回溯諸原始的社會。原始的社會，分爲無數部落，各有酋長；人民有爭則裁判之，外部有敵則率衆討之，用是以統治其部落。部落進化而成大社會，遂生宗主國。此時非僅對外講防衛，對內行裁判，且有兼行行政之必要；於是公共的需要以生，而君主一己之需要亦增。此公共的需要，至封建國家成立時，大見增加。

然此公共的需要，當由人民供給之也。由是人民自進或用勤勞之形，或用物品之形，獻納君主，是爲公共的供給之無償分擔之起源；由今日租稅言之，卽租稅之前身也。

租稅之起源，爲自由意思之獻納者；吾人觀歐語租稅之語源，卽可知之。蓋在中世，拉丁語之 *donum*，英語之 *benevolence*，皆爲租稅之義；而此二字又有贈與、慈惠之意，是足證明租稅在任意獻納時代之觀念也。要之，任意獻納時代，見於原始的社會、宗主國、及封建國之初期，非嚴格意義之租稅也。

(註)任意獻納之事實，可證明於東西歷史。日本古代，人民或自進爲天皇服勞，或獻其生產物於天皇，卽其一例。

中國古代，亦有任意獻納之跡，孟子梁惠王章句上曰：「詩云：經始蠶桑，經之營之，庶民攻之，不日成之；經始勿亟，庶民子來。」意謂：文王建築蠶室，力言勿亟；而庶民若子之來趨父事，不日卽已成功也。宮殿之建築，雖用民力；然其勞役非爲強制，乃爲自由意思者，事之至明。

第二 租稅承諾時代

嚴格意義之租稅，乃隨封建國之發達而生；卽一面由於公共需要之增加，他面由於收入源泉之不足也。

夫封建者，君主對於臣下，封土地爲采邑；臣下對於君主，事之以身之制度也。此種君臣關係，初僅在帝王與諸侯之間；次則及於諸侯與其陪臣之間。而徵諸歐洲歷史，則帝王勢力次第衰微，諸侯勢力次第擴張；終則諸侯代帝王之地位。

在封建國，宮中尙無區別。而帝王及諸侯之力愈大，則宮中奢侈之風愈長；需要既多，人口亦衆，故裁判、行政亦愈加繁；於是財政的需要，亦愈加多矣。

封建國之帝王及諸侯，先則用其所有地之收入，以充財政的需要之用；蓋帝王初則擁全國土地，其次雖封土於諸侯，然亦尙有王領之地，由此可得多數之收入也。諸侯對其封土之關係，亦與帝王相同，可得無數之收入。故學者稱此時代爲御有地收入時代。御有地收入時代，由其本質觀之，實與封建時代相吻合。但帝王與諸侯，愈封其土地於臣下，愈喪失其御有地；終則因此收入不足支給財政的需要；由是特權收入遂見發生矣。特權收入亦發達於帝王與諸侯對於土地有最高權之觀念；故特權收入，亦爲封建制度所生之自然產物。凡時代以特權收入爲其主要收入者，稱爲特權收入時代。

在御有地收入時代及特權收入時代，經常費可由此等收入以支給之，故無舉行租稅之必要。然此時又有臨時非常之需要，其費用若僅用此等收入以支給之，卽告不足；於是租稅遂以臨時稅之形式，而見發生。

歐洲封建時代舉行臨時稅之最顯著者，爲封建之三緊急事件 (*trinoda necessitas*)：卽第一爲君主被虜而求償之時，第二爲太子元服之時，第三爲君主長女結婚之時。其後臨時稅又爲支給戰費而施行。

君主當決定此等租稅之時，勢當懇求人民之援助；至是，人民之援助，不能視爲任意之獻納，當視爲對於君主懇求之承諾。詳言之，人民與君主關於租稅之關係，當視爲契約所規律之關係也。故租稅承諾時代又可稱爲契約時代。

當封建時代，租稅由人民之承諾而定；然其租稅承諾之機關，則爲民會。民會者，貴族、僧侶、都會之三部階級所集成之會也。蓋當時貴族爲帝王及諸侯之臣下，封於特定土地，隱然成一勢力；僧侶則隨耶穌教之盛行，對於俗界頗有勢力，且又爲土地之地主，其下有奴隸有隸民有自由民也；而對此又有起自都市之自由民之集團。由是遂生第一級第二級第三級之 *Stände*，此 *Stände* 之集合，即爲當時社會有力者之集合。

民會承諾租稅之際，帝王及諸侯，當證明只用其御有地收入、特權收入之時，不足支給其經費。而民會一與承諾，又當決定各級所分擔之租稅額而分配之；更當加以管理，使其不至用於目的外之事務。次則各級決定分擔額之際，各級之間，又常發生免已稅人之鬪爭。然一旦分擔額決定之後，各級更用配賦稅之形式，課其配下之人民；但貴族僧侶多免擔稅義務。是故民會非僅爲租稅承諾之機關，且爲稅務行政之機關。

民會所承諾之租稅，多爲地租及家屋稅，地租及家屋稅最適爲封建時代之租稅。蓋封建時代，乃行以土地爲基礎之制度，而其經濟，又不外土地經濟也。

民會所承諾之租稅，當時在德國稱爲 *Bede*。 *Bede* 轉自 *bitten*（請求之義），中含懇求之意。在法國稱爲 *aides* 或 *auxilia*，二語亦不外援助君主之意。租稅乃因援助君主而承諾之，觀此租稅文字，亦可知之矣。

(註)臨時稅，在御有地收入時代，惟當非常場合，始得舉行。

羅馬之共和政治時代，即爲官有地收入時代。在此時代，羅馬市民，平時不負擔直接稅，惟有支給戰費之必要時，始納臨時稅之財產稅。

若察中歐歷史，則大陸當喀羅林朝及其以後；英國當諾爾曼朝及其以後，御有地之收入甚多。故平時經費，皆用此種收入充之。然此種收入不能支給臨時非常之經費，於是遂有臨時稅。臨時稅之徵收，其初惟限於三緊急事件，後則常用以支給戰費。

法國當封建時代，戰時亦曾施行臨時稅，朝貢於諾爾曼之時，十字軍之時，其最著者也。然其課稅之形式有二，其一稱爲 *taille* 或 *auxilia*，爲戰時之軍役稅及前述之三緊急事件之臨時稅；此當得民會之承諾，而後始可決定。其二稱爲 *excusationes*，爲君主支給臨時經費時專斷的所定之稅。以 *taille* 爲主，十字軍以來，常用爲戰費。

英國當盎格羅薩克遜時代（八〇〇——一〇六六年），凡有戰爭，即對於一切土地徵收臨時稅，其後變爲經常稅。至諾爾曼時代（一〇六六——一二七二年），凡不當軍役之人，皆課以臨時稅。此稅課於動產，稱爲 *scutage*。民會時代（一二七二——一四八五年），凡封建君主有三緊急事件時，則徵收臨時稅之財產稅。又 *talibata* 者，本爲普通之動產稅；然自十二世紀以來，則對於戰時不服軍務之人，常用臨時稅之形式，課以 *scutagia*。此乃地租之最幼稚者。

第三 專制的賦課時代

一、租稅之專斷的賦課者，租稅之賦課，出自君主專斷，不問人民意思如何也。此種形式，發達於近世初葉專制國家勃興之時，終而成專制國時代之特色。然此對於征服地，外國人及無特權之內地人民，則已不待近

世，早已舉行之矣。

二、對於戰地之專斷的賦課，上古不乏其例。蓋既用權力以征服之，則任何命令，皆無不能；年年朝貢，卽其結果。此雖可視爲強制賦課之濫觴，然嚴格論之，實非對於被征服地之各人民而課稅，乃以征服地爲一單位而課稅也。及乎合併征服地而爲其國之一州之時，雖課稅於各人民，然人民亦不視爲自由民，乃專斷的賦課之。此實苛斂誅求之濫觴者也。

(註)朝貢制度 (Tributesystem) 爲古代征服國之慣用手段。

徵之日本歷史，則在上古神功皇后征伐三韓之時，三韓年年載其產物，朝貢日本。

卽在雅典，朝貢亦爲其收入之大宗。

羅馬征服他地，以之爲一州之時，年年徵收租稅於該州。因是羅馬市民以及全義大利之人民，久得免稅恩典。

近代戰爭之際，對於被征服地，亦有強制課稅之事，拿破崙一世時代，其最著者也。此次世界大戰，德國亦曾課稅於佔領地。此佔領地之課稅，雖與往昔之朝貢制度異其形式，然其精神則同。

與朝貢制度精神相同者，則爲財政的利用殖民地之政策，卽力求殖民地收入之增多，用以補助母國之財政也。然欲增加殖民地之收入，必當增加官業之收入，官有地之收入，并當苛斂重稅，故又可稱爲殖民地之財政的掠奪。

三、近世專制國之租稅，以專斷的賦課爲特色。若察其原因，則一面由於經費之膨脹，他面由於君權之伸張。蓋在近世初紀，宗教之改革，中央集權之制度，常備軍之制度，皆已實行，此皆恆久膨脹的國家經費，而同時

又復縮少民會及諸侯之權力也。國家經費，既已恆久的增多，則租稅必須年年徵收，於是臨時稅遂漸變爲經常稅矣（註二）。此種趨勢，固已發現於封建國家；然一至專制國家，則更見確定。且民會之勢力落，君主之權力增，則君主徵收租稅之時，不必詢諸民會可以獨斷而行。於是君主徵收租稅，非爲懇求，乃爲賦課；人民繳納租稅，非爲援助，乃爲法律的義務；而國家強制的所徵收之租稅，於茲發現矣。

君主之專制的賦課權，如斯成立。然在其初，專制君主，亦不能無視民會之慣習的勢力；故必與貴族僧侶相約，尊重其日來之免稅特權，使其不生反抗之心。此所以民會之租稅承諾權雖失，而貴族僧侶之免稅特權，仍繼續不絕也。且專制君主亦知利用民會，即以民會爲租稅分配委員，使其擔任配賦租稅之責；故租稅承諾時代之稅種及技術，仍傳至此時。

四、以上乃就直接稅而言也。至於間接稅，則已盛行於此時。其狀與前述之君主所專斷賦課之直接稅毫無所異。然在直接稅當經民會承諾之時，間接稅已爲君主所專斷賦課。換言之，間接稅，自中世封建時代以來，已採專斷的賦課之形式也。

中世封建時代之間接稅，分爲關稅及飲料稅食料稅。

(1) 關稅乃於外國人入吾領土之時而課之。在中世時代，君主已可專斷的賦課關稅。蓋外國人在君主保護之下，從事貿易，大有所利；故雖專制的加以賦課，在彼亦不爲苛也。是爲關稅之濫觴。

關稅爲羅馬盛行之制度，中世歐洲不過繼承其遺物而已。其根柢則爲羅馬法之主權觀念，故與羅馬法

同時輸入於西歐及中歐。

(2) 對於本國人民，則關於飲料稅及其他各稅，封建君主亦不必經民會承諾，即可獨斷的賦課之。蓋此種租稅爲間接稅，人民直接不感負擔，因而不生反抗之心也。君主所以先皆用此形式徵收租稅者，職此之故。是爲國內消費稅之濫觴。

此種租稅，雖於不知不識之間，歸人民負擔；然人民亦以之爲惡稅而厭忌之也。德國稱此稅，爲 *Ungeld*，卽其一證。

關稅及國內消費稅，雖始於中世末葉；然其課稅之根據，乃與特權收入相同。故或與特權收入相併而立，或混入特權收入之中。關稅尤見其然。及至近世專制國，則其前本爲特權收入，後又變爲租稅者，尤復不少。如斯消費稅至十七八世紀，大見盛行（註二）。

五、如上所述，專制國之君主，獨斷的賦課租稅，別無掣肘之人。故其繁檢苛稅，每引人民不平之聲。蓋當時君主只計國庫之利益，無暇更顧國民經濟之利益，且又未計及其有反正義之要求也。故此時租稅，常爲革命之導火線。

（註一）英國之課恆久稅，以一六〇六年之家屋稅爲嚆矢。

法國之恆久稅，則始於沙魯七世時代一四四四年之課稅。卽英法相續戰爭之際所行之臨時稅之 *taille*，變爲經常稅，用以維持常備軍也。路易十一世，在一四九二年，復以 *taille* 爲鄉村之重要租稅。

(註二)特權收入，盛行中世末葉及近世初紀，迄至十七八世紀猶見存在。特權收入者，由君主特權所生之收入之意也。最主要之君主特權，出自最高所有權，如礦山特權、鹽權、狩獵特權、河川特權、關所特權、郵政特權，等是也。君主需要財政愈大，則愈用此特權，增加收入。而其收入增加之時，特權收入遂漸變為間接稅。如鹽權變為鹽之專賣，更變為鹽稅，關所特權變為關稅，狩獵特權變為狩獵稅，河川特權變為運送稅等是也。

特權收入之變為間接稅者，實為自然結果。蓋租稅雖極必要，然人民未必歡迎。若徵收臨時稅，又當得人民之承諾，至於年年徵收之經常稅，則更非人民夢想所及。故君主乃注目於特權收入，由迂曲之路，以之為租稅也。當時人民皆以直接稅惟當賦課於被征服民，若夫自由民受此課稅，則為侮辱之至。此所以君主當取迂曲之路，徵收變裝之租稅，於是間接稅生焉。

第四 立憲的協贊時代

一、租稅之立憲的協贊者，規定租稅，當待議會協贊之制度也。此惟行於立憲時代，立憲時代者，依據憲法而行政治之時代也。其憲法依三權分立之精神，而定國權之組織及其運用；故在立憲的政治組織之下，不問君主國或民主國，立法皆當經議會之協贊。然租稅之編制，乃用法律之形，故未得議會協贊，租稅不能制定；且君主之行動，亦須合於憲法，故君主亦不得用其獨斷制定租稅。此點實與專制國完全不同。原租稅之立憲的協贊，其精神乃在於租稅承諾。然租稅承諾雖會行於中世之封建時代，一至近世初葉警察團隆盛之時，又復中斷；惟最近世乃復活而現為進步之形式耳。此事始於英國，蓋英國在警察團時代，議院政治仍未絕跡也。故租稅承諾之真正系統，乃經英國而傳諸今日之文明國。

二、租稅之立憲的協贊，雖可視為中世之租稅承諾之復活。然當時之 *Stände* 今日已不存在。代此而起

者，則有議會。議會爲一般民選議員所組織，不若 *cento* 僅爲貴族僧侶都市之代表。乃以德謨克拉斯之思想，爲其根柢。故又否認貴族僧侶之免稅特權，而認一般人民皆負納稅之義務。於是租稅普遍之原則，遂見認於世矣。

三、租稅之立憲的協贊時代，與租稅承諾時代，及專斷的賦課時代，其本質大不相同者，已述於上。然此時代更可分爲二期，第一期爲自由國時代，第二期爲文化國時代。

自由國時代者，以自由國即法的國家爲理想所描寫之時代也。在此時代，國家職分，惟努力於保護個人之自由及其財產；故國家之經費甚少，而租稅亦不見重於世。但既標榜爲自由國，故不能不賣官有地而廢止官業。於是私經濟的收入，大見減少；而租稅乃成爲收入之中心。由財政上補助收入之時代，變爲主要收入之時代矣。此時租稅在於收入組織上之地位，與今日毫無所異（註）。

文化國時代者，廣義解釋國家之目的，謂國家除威力目的、法律目的之外，尚有文化目的、福利目的之時代也。在此時代，經費膨脹不已；故所需要租稅，亦愈增加。然租稅愈多，則稅制之整理，愈爲重要；故時時改革稅制。而每次改革之際，直接稅愈見必要；即直接稅之中，人稅較之物稅亦愈爲必要，此種狀態實與自由國時代大異其趣也。蓋自由國時代，以人稅有害人之自由，斥而不用，惟注重於物稅也。故此時又得稱爲由注重物稅時代，進而爲注重人稅時代。然此時租稅立法，乃有社會政策之思想爲其根柢，故文化國時代之租稅，又得稱爲帶有社會政策的色彩。此時代可稱爲租稅之社會化時代。

(註)今日文明國以租稅爲其收入中樞者，任何一人，皆無容疑。今用最近統計，證之於左(單位爲千圓)。

會計年度	日本	英國	美國	法國	義國	德國
歲出	五三、六四四	一、九六、三三四	一、四四、七〇九	一、八三、八三九	一、〇五〇、三三四	一、七六、九一〇
歲入	七三、九三五	一、九三、四四六	一、四三、七五四	一、八三、九四七	九七六、六八九	一、〇五、四四八
租稅	四〇、三三〇	一、五四、六五九	一、三四、〇三三	一、八〇、三三五	五四七、九九三	一、〇三、〇三三
歲出	一、二七、七五四	一、五〇、五七七	七九二、四三七	一〇、五九、一〇五	三、四三、二五九	一、五六、六〇〇
歲入	一、二七、六五四	一、四八、六三三	一、二七、四三三	八、四四、〇六三	三、一〇、五八九	一、三〇、九三〇
租稅	六六、〇四三	一〇、一六、六八九	九、〇七、〇九〇	六、〇六、六四四	一、一六、四八〇	六、四六、〇六〇

由此表觀之，可知列強歲入，租稅常佔十分之八九以上；但在義大利與日本二國，其比率較少。然日本若加以印花稅登錄稅等之印花收入，及鹽煙草之專賣收益金者，則其比率亦大。

第二款 關於租稅發達之 Seligman 之學說

學者關於租稅之發達，所見未必一致。其與余前述之四階級說相似者，則有 Seligman 之說。今試介紹於下，并加以批評。

Seligman 用語源證明租稅之發達，分爲七階梯，即：

- 第一階梯爲獻納時代。即拉丁語用 *donum*，德語用 *benevolence* 之時代。
- 第二階梯爲政府懇求人民援助之時代。即拉丁語用 *precarium*，德語用 *Bede* 之時代。
- 第三階梯爲人民補助政府，視爲施恩惠於政府之時代。拉丁語之 *adjutorium*，英語之 *aid*，法語之 *aide*，德語之 *Stener*，英語之

subsidy, contribution 可證明之。

第四階梯，以租稅爲個人因國家利益而犧牲之時代。德語之 *Abrgabe*，義語之 *daazio*，法語之 *gabolle* 可證明之。

第五期爲納稅者發達義務觀念之時代。英語之 *duty* 可證明之。

第六期，始生國家強制之觀念。英語之 *impost, imposition*，法語之 *impôt, imposte*，義語之 *imposta*，德語之 *Anfaß* 可暗示之。

第七期，始達國家片面的賦課之觀念。英語之 *scot, rate*，德語之 *Schoss, Schatzung*，法語之 *taxe*，義語之 *taassa* 可證明之。

塞利格曼 *Seligman* 之言，良可動聽；然其所描寫之七階梯，過於技巧。夫租稅萌芽於獻納，而進爲君主之懇求時代者，余固與塞利格曼 *Seligman* 同見；但謂由君主之懇求時代，更進而爲人民之補助時代者，則非適當之言。據余所見，塞利格曼 *Seligman* 所謂之第二期第三期，實不外同一之發達時期。蓋由君主觀之，固爲懇求，而由人民觀之，則爲補助也。以語源之不同，而謂時代亦異，未免過於獨斷。至於第四期犧牲時代，第五期義務時代，第六期強制時代，亦爲同一之發展時代。蓋同一之事，由人民觀之爲犧牲爲義務，而由國家觀之則爲強制也。至於租稅最後之發達時期，視爲賦課時代，乃用中世英語所用之 *scot*，一世紀前德語所用之 *Schatzung*，及現今用爲手數料意義之 *taxe, taassa*，以證明之者，尤爲牽強附會之至。要之，賦課時代，實與強制時代，毫無所別也。

第二節 租稅之實質的發達

一、現代租稅以所有權爲前提，然所有權乃隨時代進行而發達；至於原始時代，則不之有。蓋原始時代，乃

爲共產主義之世也。在此共產主義之世，各人貢獻社會，不用貨財。若有公共的需要之時，各人皆爲社會努力。卽或爲裁判官或爲行政官，維持社會秩序，俾有所貢獻於社會。而其他普通人民，有事則出而從事戰鬪，無事則入而從事生產，間或造道路，架橋梁，築城寨，以益社會。故此時若有租稅，亦不過勞役而已，此實後世租稅之前身也。

二、及乎經濟進步，所有權發生之時，則用實物貢獻社會。按所有權之起源發達，始於動產，尤其是器具家畜。次則承認土地之耕作權（卽使用權），既又承認其所有權。動產不動產之所有權，既已承認，由是所有權乃更推廣而及於此等之物所生產之物之上。此時大資本集積而成之經濟社會，因亦發生。

私有權既見發達，由是遂生交換。交換始於物與物之交換，中經以貨幣爲媒介之交換，終而爲信用之交換。換言之，社會經濟由自然經濟進爲貨幣經濟，更進爲信用經濟也。此爲喜爾得布藍 Hildebrand 所創之說，後世學者多從之。

三、自然經濟時代，租稅用物納之，所謂物納稅（Naturalsteuer）是也。物納稅與勞役並行，或完全取勞役而代之。然社會愈進，勞役之影愈薄，物納稅之色彩愈濃，故租稅又得稱爲由勞役而進於物納稅。

及至貨幣經濟時代，遂用金錢繳納租稅，所謂金納稅（Geldsteuer）是也。金納稅固與物納稅交錯並進。然社會經濟愈進，物納稅愈將消滅，終則租稅乃專指金納稅。今日文明國爲信用經濟時代，故租稅雖爲金納稅；然其利用信用之形式者，亦復不少。其用小切手及振替貯金以納租稅者，其最著者也。故今日之租稅，又得

稱爲以金納物爲基礎之信用納稅。

綜上所言，卽租稅由勞役而進爲物納稅，更進爲金納稅，終而爲信用納稅也。

四、租稅由勞役而進爲物納稅，更進爲金納稅，終而爲信用納稅者，非僅指納稅形式之變化也。蓋勞役時代，不能稱爲真正租稅，惟進而爲物納稅，而後始成租稅之體。然物納稅，亦不過租稅之孺幼稚者耳；厥惟金納稅，信用納稅，始爲租稅之最發達者。現代租稅皆指金納稅及信用納稅。

金納稅，信用納稅，爲貨幣經濟，信用經濟之產物；然比貨幣經濟，信用經濟之成立發達，實表示分業之進步，商工業之發達，資本之激增，並暗示社會經濟之革命的進步也。故租稅又非僅其納稅形式大有進步，卽其實質亦極發達。此言也，吾人若觀租稅隨產業進步而發達者，卽可知之矣。

(註)證之於日本之租稅史，日本上古已有「ミツギ」(mitsugi)、「ミツギ」爲當時租稅之總稱。「ミ」(mi)者尊稱，「ツギ」(tsugi)者，朝廷之費用繼續的徵自人民之義。「ミツギ」可分三種，一爲夫役，稱爲「エダチ」(Edachi)，二爲穀物之貢獻，稱爲「タチカラ」(Tachikara)，三爲穀物以外之物之貢獻，是爲狹義之「ミツギ」。

大化革新之際，又立租庸調之制度。租者應田之面積，而納其所收穫之穀之一部分也。庸者夫役，普通用布代之。調者各地納其生產物，以絹纈絲布爲主。大化改新之租庸調制度，雖云仿自唐制，然亦可視日本上古之「ミツギ」之發達。蓋租乃上古之「タチカラ」之變名，庸乃上古之「エダチ」之進化，而調則與上古之狹義之「ミツギ」同其性質也。

茲之所謂「エダチ」，實卽勞役。庸之趣旨，亦在賦課勞役。至於「タチカラ」，租狹義之「ミツギ」，及調，皆爲物納稅。故由日本歷史觀之，勞役乃與物納稅行於同時。

所有權尙未成立以前，事無可考，故勞役先於物納稅而存在之說亦難考證其確否。然勞役非存在於物納稅之後者，則事之至明，無可容疑。蓋第一、勞役在於上古已有重大意義；第二、勞役先於物納稅而消滅也。勞役嘗用於建築山陵、宮室、城寨、寺院，并用於開溝池、築隄防。故當時之土木費，實由勞役而成。日本聖德太子憲法第十六條曰：「使民以時，古之長典，故冬月有閒，可以使民。由春至秋，爲農桑之節，不可以使民。」由此可知農事閒暇，使民出其勞役者，實爲古來之法者矣。大化革新之際，庸制乃對戶徵其勞役。及至大寶令，則對人徵之。正丁每歲十日，次丁五日。若不服役，則用布帛代之。此實勞役消滅而變爲物納稅之一證也。此時庸之外，尙有夫役，所謂雜徭（アウヨア）是也。雜徭乃以修理隄防、建築衙署及其他種種目的之故，課徵六十日以內之夫役。夫一年，乃有六十日之夫役，實非輕徭之負擔也。人民大訴其苦，理之當然。後雜徭亦用「徭分錢」，「徭分稻」代之，此亦勞役消滅變爲物納稅之一證。

政歸武門，封建制度大成。庸調制度皆見頹廢，而租之制度，則依舊存在。鎌倉時代，田租用穀物納之，稱爲「分米」；既又用錢納之，稱爲「分錢」。於是金納稅，遂行於世。然此時金納稅尙非完全取物納稅而代之也。德川時代，「田租」用玄米納之，「地子」（課於市街地之家屋地基），用金錢納之，其他如「小物成」（山、野、森林、漁獵之稅），「浮役」（定一定年期，每期臨時徵之），則皆爲物納稅。三役中之「御傳馬宿」用米（供給五街道之驛遞之稅），「六尺給米」（以前將軍家廩，可賦課勞役，自此制實行後，則用米代之），亦爲物納稅；而「藏前入用金」（人民繳納田租之際，徵此以作雜費之用）則爲金納稅。由此觀之，則是德川時代，日本尙以物納稅爲主，惟間有金納稅也。物納稅完全撤廢，而代以金納稅者，則在明治維新之後，

若徵之中國歷史，則古代亦有夫役。

孟子梁惠王章句上曰：「不違農時，穀不可勝食也。」又曰：「百畝之田，勿奪其時，數口之家，可以無飢矣。」蓋農夫春耕、夏耘、秋收，皆有所事。不違農時，惟至冬而役之者，則五穀蕃熟，人民富裕。日本聖德太子之憲法，其意與此相同。孟子見梁惠王力言不已，可知當時諸侯，不察農時，累徵夫役者矣。

孟子盡心章句下曰：「有布縷之征，粟米之征，力役之征。君子用其一，緩其二云云。」力役之征，卽爲夫役之制。布縷之征，卽爲後此之

調粟米之征，即爲後此之租。故租庸調之難形，已略具於孟子時代。

秦漢時代，田租用穀粟納之。晉武帝時，每戶皆徵以布帛，稱爲調。於是租調遂并行於世。夫穀粟、布帛，皆物納稅也。至於勞役，則始自古代。隋每年課三十日，後許人民用布帛代之，稱之爲庸。唐則每丁除課租粟、調絹外，一年復課二十日之勞役；不作勞役者，可用絹代之，是稱爲庸。故庸實勞役變爲物納稅之階梯也。

五、由產業觀察經濟之發達，則漁獵牧畜等天然產業先見發達，次而農業大進，最後則商工業極其隆盛。故社會經濟，又可稱爲由漁獵牧畜時代，進入農業時代，而移爲商工業時代也。李斯特 (Friedrich List) 所謂之漁獵、牧畜、農業、農工業、農工商業之五大時期，雖不能稱爲完全精確；然後來學者，大半從此主張。然經濟發展之大勢，又與所有權發展之大勢，互相吻合。即動產，尤其是器具家畜，認有所有權之時，爲漁獵牧畜時代；土地認有使用權更進而認有所有權之時，爲農業時代；及乎資本之集積愈多，則發達而爲商工業時代矣。

由產業之發達觀察租稅，則租稅發達之跡，亦可推知。即漁獵牧畜時代，人民納爲租稅之物，不外漁獵牧畜之產物。然此名爲租稅，實則不過任意獻納，與今日之租稅，大異其趣；然亦可稱爲租稅之濫觴焉（註一）。

及至農業時代，租稅遂有種種名稱。然由實質言之，則皆集中於不動產稅。蓋在此時財產以不動產爲主（故得稱爲不動產時代），因而租稅之所課，亦皆對於不動產也。不動產稅在田村則爲地租，在都會則爲家屋租。但在農業時代之初期，土地所有權之觀念，尙未確定，率土之濱，莫非王土。故在此社會之下，土地使用者對於君主所納之物，與其稱爲租稅，無寧稱爲土地之小作料，尤爲適當。吾人觀地租之「租」字，本爲貸備之義

者，即可知其一端矣。然農業愈進，土地所有權亦愈見認於世。此時地主對於君主所納之物，不能視為小作料，乃為純粹之租稅焉（註二）。

地租在耕作地，稱為田賦；在宅地，稱為宅地租。宅地租發達而為家屋稅，家屋稅尤發達於都市。

及至商工業時代，商工隆盛，資本雄厚，股份公司頻見設立。人民之財產，非僅不限於不動產，且以有價證券及其他動產為主。故此時可對於以前之不動產時代，稱為動產時代。租稅應此時勢，除不動產稅之外，尚有種種動產稅，營業稅，資本利子稅即其一種。而綜合一切財產一切所得而課稅之之稅，亦發生於是時，所謂一般財產稅，一般所得稅是也。又如資本的生產既已進步，一般消費亦隨而進步；故消費稅，亦見發達。此所以在商工業時代，諸種租稅雜然並進，而有編定租稅制度之必要也。

在商工業時代，一面資本及所得日見增加，馴致而成多種租稅併立之勢。然資本主義愈見發達，則他面富之分配愈不平等；而經濟的階級之中，遂生社會階級。此等階級之間，皆欲嫁稅於他人，所謂逋稅鬭爭是也。夫商工業家多屬於資本階級，資本階級既欲不負納稅義務，而轉嫁於他階級，故消費稅亦遂發達。消費稅當十七世紀時代，盛行於荷蘭，其後傳入世界經濟霸王之英國，更後復傳於其他商工業國。然民主主義得勢，租稅負擔遂有轉嫁於資本家之趨嚮。所得稅財產稅為近時文明各國之租稅之特徵者，即其一證也。於是租稅，乃生社會化之傾向。

貧富二階級，因有逋稅鬭爭，即同一資產階級之間，亦常發生是事，都鄙之爭，即其一種也。都鄙之爭者，農

業家與商工業家之爭也。然租稅上之階級鬭爭，又不止此。即同一之都市資產家中，家屋所有者與營業者亦有鬭爭，商業家與工業家，亦有鬭爭，大企業家與小企業家，亦有鬭爭；一切方面皆起逋稅鬭爭，由是社會之正義，遂要求各經濟階級，社會階級，皆應其擔稅能力，負擔租稅。租稅之社會的時代，於茲發生。

綜上所言，即租稅始自簡單之動產稅；又隨產業之發達，而進於地租中心之租稅時代；更變為多種租稅並立之時代，終而現出社會的時代也。

（註一）漁獵牧畜時代，由一面言之，屬於原始的國家；由他面言之，屬於自然經濟時代之初期。故其租稅仍採任意獻納之形式。

徵諸日本歷史，則崇神天皇之朝，有調役。男課「弓弭調」，女課「手末調」。「弓弭調」之名，原於狩獵所獲之禽獸之獻。「手末調」之名，原於手工所織之布帛之貢。此即證明當時社會，尚為漁獵時代，而租稅乃為狩獵所獲之禽獸也。

（註二）農業時代之租稅，大約集中於地租。此乃不問洋之東西，恰相一致之現象也。

中國日本，昔有班田之制。即於一定年期之內，分土地於人民之制度也。故可反證此時尚未完全承認土地私有權。然在此班田之制，凡獲得土地之人，當耕公田，此公田之收穫，即為租稅。

中國日本，租稅久指租庸調；然租凌調庸，而為收入之中樞。又租即地租，故此時可稱為地租中心時代。

第四章 租稅之根據

租稅者，國家公共團體，以支給一般經費之故，用其財政權而由一般人民所強徵之財也。即國家公共團體有課稅權，一般人民應納租稅。然國家公共團體何故有課稅權，個人何故應納租稅乎？此種問題之解答，即爲關於租稅根據之理論。

關於租稅之根據，有種種學說。然其學說，一面從租稅之發達，他面從國家論財政論之發達而見進步。故敘述之時，自可闡明租稅理論之發達之一面。但學者討論租稅之根據，乃爲租稅認爲租稅以後之事；至於任意獻納時代，則關於租稅根據之論，毫不存在。蓋任意獻納，不能稱爲真正之租稅也。

當財政上實際不能不認租稅之時，學者亦有以租稅爲害惡而排斥之者。至謂租稅有正當理由，則爲比較的近世之事。正確言之，即爲十七世紀以後之事也。今余試分自十七世紀以至今日之學說，爲公需說、交換說、保險料說、犧牲說、社會政策說，次第加以批評。但保險料說，又可視爲交換說之一派，故於交換說之下，同時並論之。

第一節 公需說

一、此說謂租稅之根據，在於公共之需要及公共之福利。其意以爲：公共福利之增進，實爲國家之職分；然國家欲盡其職分，必有種種需要。租稅者，即國家欲仰藉外物，滿足其需要，而徵自人民者也。

說。

此說以租稅爲滿足公共需要之用，故可稱爲公需說；然又謂以公共福利爲目的，故又可稱爲公共福利說。

欲察此說之發生，不能不溯諸波當 Bodin。

波當 Bodin 在第十六世紀時，討論租稅之根據，如下：

租稅惟限於國家危急之際，始得徵收；然此時，亦以先用公債充之爲當。但應募公債與否，爲人民之自由；而君主之信用又未必可恃。故有徵收租稅之必要。此時賦課租稅，無反正義。蓋公共之安寧，人民身體財產之安全，惟恃此始能達成也。

波當 Bodin 之說，不過承認臨時稅，然其承認理由，則爲公共之安寧或身體財產之安全。故其學說根柢，乃有羅馬法之國家主權之思想。租稅根據之說，於茲漸見發生。

德國舊內幣學派，承波當 Bodin 之說，而更進一步，建設租稅理論，並論及租稅之根據。如奧布勒希特 Obrecht，柏左爾德 Besold，克洛克 Klock 是也。

柏左爾德 Besold 在十七世紀初年，已謂租稅乃爲公共福利，公共需要而設。克洛克 Klock 論之更詳。

克洛克 Klock 所論之要旨，如左：

課稅之權，在於君主。然君主行使課稅權之時，第一當經民會之承諾，第二當證明其爲公共需要公共福利而設。不經民會承諾，則租稅無效力。租稅法即有效力，若其非出於公共需要公共福利者，亦不得徵收租稅。若必徵收之者，則不得稱爲正當租稅。要之，公共福利及公共需要，乃爲徵稅之理由。

二、此說可分爲法律上之形式論及國家經濟上之實質論。由法律上之形式論言之，租稅可視爲主權之作用。故租稅根據，可稱爲在於主權。如是，則租稅不爲贈與，亦非獻納，乃帶有公共性質者矣。近世之租稅論，至茲已現其本體，此所以克洛克 Lock 可視爲租稅論之鼻祖。

由國家經濟上之實質論言之，租稅根據在於公共需要及公共福利。然公共福利不外國家行政之目的，而國家欲達公共目的，必有公共需要；欲得公共需要，必須徵收租稅。故公共福利爲因，公共需要爲果。公共福利與公共需要，雖非同一觀念，然亦有密切不可離之關係；故謂租稅爲公共福利而設，或謂租稅爲公共需要而設者皆可也。

租稅既爲公共福利而徵收，則租稅與國家目的及國家行政之間，實有不可離之關係。租稅既與國家目的及國家行動，有密切之關係，則租稅實不可限於臨時稅，必當爲經常稅而後可。然克洛克 Lock 又拘束於舊來學說，而以租稅爲臨時收入，此爲其理論不徹底之點。關於此點，柏左爾德 Beald 乃較克洛克爲進步，而以租稅爲經常收入。

此說之根本觀念，與關於國家目的之福利說相同。蓋福利說乃以增進國民全體之福利爲趣旨，而此說亦以租稅爲增進人民福利而設也。夫關於國家目的之福利說，實爲專制時代之基礎的理論，故公需說亦得謂爲專制時代之租稅之基礎理論。克洛克 Lock 雖極力主張租稅當經民會承諾，用以制限專制的課稅權；然此亦不過鑑當時民會勢力之旺盛而已。及乎民會勢力掃地，克洛克 Lock 之說亦復變更，終則主張

租稅不必經民會承諾矣。是故克洛克 *Kllock* 之說，視爲專制的課稅時代之代表意見，亦無不可。

要之，公需說雖有不明瞭不徹底之點，然酷似現代之租稅論；故可視爲義務說之前驅，又可視爲十七世紀時代最進步之說。一至十八世紀，交換說起；此說雖較交換說爲優，然已不行於世，而爲學者所棄矣。

第二節 交換說

第一款 本來之交換說

一、此說以爲國家行動，有益於個人，故個人用租稅之形，繳納其財之一部於國家以作報償。即國家行動所生之利益與租稅之間，互相交換也。故此說稱爲交換說 (*Tauschtheorie, Exchange Theory*)。

國家有益於個人者，國家保護個人之身體、財產、自由、經濟活動也。有此保護，而後個人始得自由爲其經濟活動，並得享與其所獲得之財。此由社會觀之，即爲安寧。生此安寧之行爲，爲國家之給付；稅租則爲人民之反對給付。國家行爲與租稅之間，既互相交換，故此說又稱爲 *Give-and-take theory*，及賣買交易說 (*Bar-gain-and-sale theory*)；然交易之際，雙方價值必須相等，故又稱爲均等說 (*Äquivalenzztheorie, Equivalence theory*)；但從交換者方面觀察之者，則可謂爲國家行爲有益於人民，故可稱爲利益說 (*Interessen-theorie, Benefit theory*)，又可謂爲人民受益於國家，故可稱爲享樂說 (*Genußtheorie, Enjoyment theory*)。此外若由個人購買利益於國家之事觀之，則可稱爲代價說 (*Price theory, Preistheorie*)。

二、此說與民約論同時發達，即萌芽於十七世紀之格老秀斯 *Grocius*、霍布斯 *Hobbes*、溥分道富

Pufendorf 等民約論者之租稅論；至十八世紀，由盧梭學說而大成（註）。

據民約論之意：國家由契約而成立，人民欲期其精神物質之發達，故願締結契約；而其結果，國家與個人之間，遂生權利義務。即國家保護個人之權利，個人對此，乃犧牲一部自由，且提供一部財產於國家也。自由之犧牲，為消極的犧牲，財產之犧牲，為積極的犧牲。此積極的犧牲，可視為個人購買國家成立時所生之利益之代價。由此觀之，國家契約之形式，實與私法上買賣契約無異；而國家與個人之間，亦有給付與反對給付之關係也。是故租稅可稱為個人對於國家所給付之利益之反對給付。此反對給付之觀念，即所以說明租稅之根據者也。

（註）格老秀斯 Grotius 曾謂國家之組織由於各人之自由承諾，故氏可稱為民約論者。格老秀斯 Grotius 對於租稅則謂當比例其由國家保護所得之利益而納之，故學者多以格老秀斯 Grotius 為交換說之鼻祖。

霍布斯 Hobbes 為有名之民約論者。意謂各人欲避萬眾戰爭（Bellum omnium contra omnes）而入平和狀態，故用契約，創設國家。然其結論又謂自由契約規定君臣之分之後，君權為無制限。即 Hobbes 由民約論出發而歸於專制主義也。然其租稅觀念，則由民約論出發而歸於交換說，其言曰：「租稅乃購買和平之代價。」其主張代價說，觀此一言，已可知之矣。

薄分道富 Pufendorf 為財政學者則屬於舊內帑學派；為法律學者，則主張民約說。其討論租稅之根據也，亦主張交換說，與柏左爾德 Basold、克洛克 Kloock 等之舊內帑學派，完全相反。自薄分道富 Pufendorf 之說一出，交換說遂盛行於德國。

盧梭之社會契約論（Contract Social）發表於一七六二年，其影響甚大，但民約說之思想，早已瀰漫全歐。盧梭不過為其最後代表

者而已。孟德斯鳩亦爲民約論空氣所支配，故其定義租稅，亦謂：各市民欲得財之安穩，或欲用財以享安樂，故割財之一部，以作給付。是亦表示交換說之思想也。

民約說風靡一世，而交換說亦深印人心；終則德國新內帑學派代表者之攸士替 Justi，遵能斐斯 Senfens，亦爲所動。攸士替 Justi 一面既作警察國之理論，他面又復共鳴交換說，是誠奇事也。然吾人由此亦得推知當時交換說如何支配思想家之腦髓矣。

交換說雖云感動主張警察國之說之人，然固樹立於民約說之基礎上也。夫民約說乃以自由說爲背景，故自由說得勢之時，交換說亦見流行；自由說一入經濟學界，交換說亦爲經濟學者之主張。詳言之，第一化爲重農學派之說，塔哥 Turgot，彌拉波 Mirabeau 其代表也。第二化爲正統學派之說，亞當斯密謂租稅當比例各人由國家保護所得之收入而納之，即承認此說也。其後學者，更將亞當斯密之分業及交換之說，適用於國家與個人之關係；而謂國家之行動與個人之給付之間，行有交換。換言之，即與私經濟之交換，毫無所異，全爲對於給付之反對給付也。於是交換說遂爲正統學派（Orthodox School）之學說。

正統學派之中，最能表明此思想者，則爲栖聶 Senior。栖聶 Senior 以國家之起源爲交換。即謂君主之保護與臣民之服從之間，行有交換也。其言曰：

保護與服從，不過一種分業而已。政府受自人民之物，則爲保護人民之報酬。政府與人民之間，行有交換；然此交換可支配於特殊軍則。換言之，即人民不能任意不交換；反之，國家則得強制之也。然此亦無妨礙交換之性質。

主張交換說而最有影響者，則爲巴斯的亞 Bastiat。巴斯的亞 Bastiat以人類之經濟的關係，爲勤勞之交換 (Services échanges)；而謂人民與國家之關係亦然。其言曰：

欲望(需要)而帶有普遍的劃一的性質者，稱爲共同欲望。共同欲望若能滿足，則其影響，勢且及於組織國家或自治體之人。故團體員全體，當命官公吏爲滿足共同欲望之行爲，或作公同代理；而各員對此，則應各自能力，給與報酬。但社會經濟之要素，并不由此特殊交換形式而有所變更。蓋二者純爲勤勞之交換，即官公吏爲滿足納稅者之欲望而勞動，納稅者爲滿足官公吏之欲望而勞動；然其交換之真髓則依然存在也。由此觀之，公共勤勞 (Services Publics) 之本質純爲交換者，實與私勤勞相同。

此說自成爲正統學派之說之後，當正統學派隆盛之時，亦頗盛行於世，英法二國其實例也。然法國則雖在今日，此說尙見盛行。且不獨正統學派之學者，崇奉此說；即社會主義者亦提倡不已，蒲魯東 Proudhon 卽其一例。

德國則新內帑學派，夙已主張是說；及乎正統學派之說流入德國，而現出德國財政學獨立準備時代之時，此說愈見流行。克綸刻 Kröncke、伯爾 Behr、雅各布 Jacob 其代表者也。至官吏的國家財政學成立之時，主張此說者尙有其人，如霍克 Hoek 是也。又當時代表者之勞 Rau，其學說中亦有此說餘痕。

(註)勞 Rau 之學說，可視爲結合交換說與犧牲說要則，不能完全脫離交換說；蓋其學說之根柢，常帶有經濟自由說也。

三、此說乃以民約說或自由說卽法律國家說 (Rechtsstaatstheorie) 爲前提。然今日國家實非依據人民契約而成立，而其目的又不限於保護人民之權利自由。今日國家乃爲歷史產物，而其目的，除保護人民權

利之外，尚有威力之維持，民福之增進，文化之發展，故今日國家可稱爲文化國。此所以以民約說或自由說爲前提之交換說，不能適用於文化國之租稅。

交換說之前提之國家說，已有誤謬；今再檢查其說，則誤謬之處，更復不少。蓋此說乃用個人的現象，說明集合的共同的現象也。夫國家與人民之間，雖有交換，然其交換亦僅關於個人私經濟及私法之上；今交換說乃以私法上之原則及私經濟上之原則，適用於公法上及公經濟上，其事之不當，固不待辯而知也。

又交換並非嚴格意義之交換，不過喻言而已。夫謂國家欲有裨益於人民而作行動，人民對此乃繳納租稅於國家者，亦非交換現象之說明，不過可視爲有類於私經濟之交換而已。交換說之無價值，於此亦可知矣。夫公經濟的收入之中，如手數料之類，固可用對於給付之反對給付之關係以說明之；但手數料之原則，不能用之以律租稅者，又不待辯而知也。

又者窮詰此說，則其結論當謂貧者深受國家保護，故當多納租稅；富者自能防衛，無煩國家保護，故當少納租稅；而戰爭及其他國家無暇保護人民之時，人民可得拒絕租稅者矣。然此實有反於租稅正義之觀念也。更進一步言之，此說在理論上卽爲正當，而在實際上亦難實行。蓋如何分割國家經費於個人，實不得其一定標準也。司法、行政、陸海軍之組織，其所用之經費，固可用數字表之；然其對於社會上經濟上之效果，亦難測知。故各個人所得之利益果有幾何，實不能一一計算之也。故卽主張個人應於國家所與利益之程度內繳納租稅，然亦無從實行。

第二款 保險說

一、保險說 (Asssekuranztheorie, Versicherungstheorie, Insurance-Premium Theory) 可視為交換說之一分派，意謂國家為一保險會社，國家保護個人之身體財產及經濟行動者，即保全公共安寧也。故國家為保險者，人民為被保險者。人民對其身體財產及經濟活動所生之將來障害，享有安全保障。故給付租稅與國家，其狀與保險料無異。

首創保險說之人，或謂為英之蘭達夫主教 Bishop of Landaff，或謂為德之克勒爾 Kroll，士呂則耳 Schlözer。然從來稱為保險說之開祖者，多指法之退耳 Thiers。夫由時間上觀之，退耳 Thiers 之前，固有提倡保險說之人，然吾人一言及保險說而即聯想之者，則為退耳 Thiers。

退耳 Thiers 曰：

租稅者，人民當比例其受自國家之利益而支給之，猶保險會社之保險料當比例被保險額而定之也。

此不過一譬喻耳。然計刺當 Girardin 則更進而倡廢止不能保險危險之租稅，婆德里雅爾 Baudrilhac 亦以租稅與火災保險之保險料相比。

此說行於法國，又復影響於英國學者，馬卡洛克 McCulloch 即受此影響之一人也。

二、保險說不過用特別形式，說明交換說而已。即論者主張國家所確保之公共安寧與租稅之間，行有交換者，猶保險所確保之資本之安全，與貨物（保險料）之間，行有交換也。保險說既為交換說之一形式，故吾人

可移批評交換說之語，批評保險說，因而交換說若有誤謬，則保險說亦難免無誤謬。又者推此說而言之，凡個人若有發生損害之時，國家當支給保險金；然此則非今日國家所能。更推此說而言之，凡國家不能保護個人之身體財產時，不得徵收租稅，如戰時等是。然當此時，則正國家需要租稅之時，蓋租稅乃因支給公費而徵收，非爲保護身體財產而徵收也；況間接稅尤其是消費稅，更不能應用此說以說明其課稅之理由乎？

第三節 義務說

此說以國家之課稅權，原於國家之生存權；以租稅之負擔，爲人民之義務。

一、此說之根本思想，出自斐希特 Fichte，謝林 Schelling，黑格爾 Hegel 等之國家論。據其國家論之意，人類欲作共同生活，必須組織國家；然各人又非以國家對於共同生活，極爲必要，忽而締結契約而組織之也。國家乃出自人之天性，而爲自然的組織之社會生活之最高形式；換言之，即歷史之產物也。故縱令有人厭惡國家生活，然亦不能脫離其關係。

義務說關於國家之成立瓦解，其見解完全與民約論相反；然更進一步考之，義務說之根本思想，亦與民約說有殊：即第一，民約說承認個人有萬能力，而義務說承認國家有萬能力；第二，民約說主張國家乃爲個人而存在，個人非爲國家而存在，義務說則主張個人乃爲國家而存在。簡單言之，民約說爲個人主義，義務說爲國家主義。

義務說之見解，完全與民約說不同，既如上所言矣。然自義務說發生之後，民約說次第衰頹；是故由近世

國家思想之變遷歷史觀之，義務說實有重大意義。

此國家說，乃歷史的有機的觀察國家，故又稱爲國家有機體說；而根據此說說明租稅之根據者，則又稱爲歷史的有機說（die historisch und organische Theorie）。

二、由國家說出發，則租稅之根據，當求諸國家與人民之關係。學者或謂國家生活既爲人生生活之必然的結果，則國民應當供給國家所必要之經費；而個人若爲其國之一員者，即應割其財產一部。Salt 即主張此說。

最近學者，又復經濟的觀察國家與人民之關係，而用強制共同經濟組織，說明課稅權之基礎。其說如下：共同經濟者，基於共同團體與其團體員之關係，而行經濟也。共同經濟用強制力行之之時，則稱爲強制共同經濟。國家公共團體之經濟，爲強制共同經濟。國家公共團體之職分，由其團體員之人民觀之，則可視爲一切人民所欲滿足之欲望，故稱爲共同欲望。然國家欲盡其職分，而滿足人民之共同欲望，必需種種之財；而財又不能天然的無限存在，故當由組織國家之團體員供給之。此供給由團體員觀之，則爲分擔；由國家觀之，則爲徵收其財於團體員。團體員不肯供給其財，則國家生活無從維持，故國家可用主權以強制之。國家之主權，非爲契約之結果，乃爲歷史之產物。國家既有主權，則強制徵收團體員之財，亦非不可思議之事。課稅權之根據實在於茲。故課稅由形式的言之，則爲主權之結果；由實質的言之，則爲強制共同經濟之結果。此與交換經濟根本的不同之點也。

交換經濟者，由無數獨立之經濟單位之交通所生之經濟也。換言之，經濟單位，提供自己所有之貨財或勞動，而取得他人之貨財或勞動也。然在強制共同經濟，國家非提供貨財或勞動，而與團體員之貨財或勞動互相交換。交換非強制共同經濟之本質。國家有時或從交換之法則，而取得私經濟的收入；然此不過國家在交換經濟之下而作行動，非在強制共同經濟之下而作行動也。夫強制共同經濟對於團體員之個別給付，原則上皆無報酬，故租稅實最能發揮強制共同經濟之本質。

三、由強制共同經濟組織言之，國家所必要之財，當仰藉於團體員之供給，而團體員對此給付，又無特別報價。故租稅由個人方面觀之，實為一種犧牲；而此說又可稱為犧牲說（Opfertheorie, Sacrifice theory）。

然犧牲之語，易招誤解。蓋謂租稅為人民之犧牲者，甚似租稅為有害之物也。然租稅決非有害之物，有租稅而後國家始能生存發達，國家能生存發達，而後人民始得享其福利；故租稅對於人民，實為其所以享受福利之基礎條件也。夫某特定之租稅固有良惡，而稅制（即租稅體系）亦有良惡；但租稅本身，則斷非有害。由此觀之，謂租稅為人民之犧牲者，未必適當；不如謂租稅為人民之義務，尤為得策也。是為厄赫堡（Ehberg）之言，厄赫堡（Ehberg）稱此說為義務說（Pflichttheorie）。

四、如上所述，此說乃以有機體說為基礎，而有機體說則與民約論完全相反；故此說亦與以民約論為基礎之交換說，完全不同。於是學者之不信民約論者，皆棄交換說，而改奉此說；近世財政學者尤見其然。

然學者或有反對此說之基礎之有機體說者，其言曰：國家為有機體；然有機體之意義，不甚明瞭。夫有機

體之語，出自自然科學。今試取自然科學上之有機體之觀念，擬諸國家，則國家完全欠缺有機體之特徵；故國家有機體說，不過一比喻而已。

反對者之說非無因也。蓋取自然科學上之有機體之觀念擬諸國家，則實不能一一吻合。夫欲根本闡明自然科學上之有機體之觀念，乃爲自然科學上之研究；但以國家有機體爲一比喻而擯斥之者，則儘可放棄「有機體」之語；至於有機體說之根本思想，則固不能因此而否認之也。是故謂國家乃出自人之天性，而爲自然的組織之社會生活之最高形式，縱令個人厭棄國家生活，亦不能脫離其關係；與乎謂國家有萬能之力，皆不失爲真理也。夫公法學者反對國家有機體說者，多探國家法人說；然國家法人說亦承認國家之萬能力，故此義務說又可視爲以國家法人說爲基礎。國家法人說乃法律學的說明國家，國家有機體說乃社會學的說明國家；至於強制共同經濟組織之論，則爲經濟學的說明國家。但三者之根本思想，則皆爲現代文化國之國家論。義務說即樹立於文化國之國家說之上之學說也。蓋文化國，若以國家之維持發達，爲一前提；則國家之維持發達所必要之財，當仰賴於其構成員之人民者，實論理上必然之結果也。

余亦用此學說，說明租稅根據；然此乃就純財政的意義之租稅而言。至於社會政策的租稅之根據，則當別論。

第四節 社會政策的租稅之根據

社會政策的租稅之根據，爲社會政策有施行之必要；換言之，現代之所得及財產之分配，若有更正之必

要，而其使用亦有矯正之必要者，則社會政策的租稅，皆有充分根據也。

現代之所得及財產之分配，極不平等，貧富懸隔之勢，增加不已。富者愈富，宴安耽樂；貧者愈貧，雖生活資料，亦難獲得。似此形態，實不能冀望社會之進步，人文之發達。欲冀望社會之進步，人文之發達，惟有更正現代之所得及財產之分配。

現代之所得與財產之分配，若欲更正之者，則當施行社會政策。社會政策之施行方面有二：一為保障貧者之生活，二為制限富者之蓄積。在此二方面，固有種種具體的手段；然租稅實不失為一有力之手段。蓋租稅非僅可以重課富豪，以制限其蓄積；且可免稅或輕稅一定事情以下之貧人，而減輕其生活困難也。

社會政策，若有施行之必要，則社會政策的租稅，亦常施行。社會政策的租稅，若無施行之必要，則當證明社會政策毫無功效，不能達此目的而後可。然現在之經濟組織，若不改造，則社會上必有貧人，必有工人，必有失業者，必有浮浪之徒；因而工場監督，勞動保險，養老年金，勞動紹介，授職，救貧，感化等之社會政策，實為絕對必要之物。然此等社會政策即已完備，而社會政策的租稅亦非不必要之物。且據吾人所見，此等社會政策，愈見完備，則經費愈見增加，租稅愈見必要，故社會政策的租稅亦愈為不可缺之物。或謂支給此種經費之租稅，乃以財政為目的，非以社會政策為目的；然徵收富豪之稅，用於保障貧人生活之施設，俾貧富懸隔可以緩和者，非發揮社會政策的租稅之本質而何。

由此觀之，現代經濟組織若不根本改造，則保障貧人生活之社會政策，萬不可廢；而社會政策的租稅，亦

必當舉行。

若謂租稅不必用爲社會政策之手段，則是社會政策已無必要；換言之，卽貧富懸隔，已見調和，各種弊害，亦已消滅也。然此乃改造現代經濟組織之後之事；未至此時，社會政策的租稅，必當施行。

要之，社會政策有施行之必要者，卽社會政策的租稅之根據也。

第五章 租稅之最高原則

租稅之最高原則者，租稅所應遵據之原則也。

徵之租稅歷史，稅制紊亂之極，則爲苛斂誅求；因而怨聲載道，發生革命者，不乏其例。然人民之怨聲，革命之慘劇，卻使租稅納入於一定原則之中。

租稅之最高原則，次第見認於人，而爲租稅政策之目標。由是遂爲組織租稅制度之標準，又爲改革租稅制度之目標矣。

今試分關於租稅原則之研究爲三段：第一敘述租稅原則之學說之發達，第二指示現代租稅原則之爲何物，第三說明各租稅原則之地位。

第一節 關於租稅原則之學說之發達

關於租稅原則之學說之中，最受人之議論者，則爲亞丹斯密之租稅原則。今先就亞丹斯密之原則述之：

一 亞丹斯密之四原則

亞丹斯密在其「原富」中，提倡租稅四原則：稱爲平等之原則，確實之原則，便利之原則，最少徵稅費之原則。

(1) 平等之原則 (The principle of equality) 各國臣民，以維持政府之故，應比例各自能力——即比例其在國家保護之下

所享有之收入——而納租稅。

The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government as nearly as possible in proportion to their respective abilities—that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state.

(二) 確實之原則 (the principle of certainty) 各人應納之租稅，須確實而不得任意變更。租稅繳納之形式、方法，以及稅額，均須使納稅者及其他別人明白知之。

The tax which each individual is bound to pay ought to be certain and not arbitrary. The form of payment, the manner of payment, the quantity to be paid ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person.

(三) 便利之原則 各稅當於納稅者最便之時期及最便之方法而徵收之。

Every tax ought to be levied at the time or in the manner in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it.

(四) 最少徵稅費之原則 各稅之徵收，須使其歸入國庫之純收入額與取自人民之額之間，其差額為最少。

Every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible, over and above what is brought into the public treasury of the state.

二 亞丹斯密以前之租稅原則

一、平等之原則，確實之原則，便利之原則，最少徵稅費之原則，世人皆謂創自亞丹斯密。實則在亞丹斯密

以前，主張之者已有其人。

平等之原則，見於格老秀斯 (Grotius)，霍布斯 (Hobbes)，溥分道富 (Pufendorf) 等之租稅觀念之中；然至服傍 Vauban，則其說尤見進步。服傍 Vauban 曰：

- 一、一切臣民，若無國家保護，不能生存。
- 二、君主欲盡保護之責，其所需之手段，當取出臣民。
- 三、故臣民當比例其所得而納租稅。

服傍 Vauban 之結論，與亞丹斯密之平等之原則，毫無所異；蓋此原則傳諸重農學派，而及於亞丹斯密也。

確實之原則，便利之原則，最少徵稅費之原則，亦非亞丹斯密所創，曾發現於前哲思想之中。

亞丹斯密之四大原則，非亞丹斯密所創，吾人可舉德之攸士替 Justi 義之味利 Verri 之原則以證之；蓋二人所著之書，其公表皆在亞丹斯密前也。亞丹斯密之原富，發表於一七七六年；而攸士替 Justi 之 Staatswirtschaft，則發表於一七五五年，Steuern und Abgaben 則發表於一七六二年，System des Finanzwesens 則發表於一七六六年；即先亞丹斯密之書而發表者實十年乃至二十年也。又味利 Verri 之 Meditazioni，發表於一七七一年，即先亞丹斯密之原富而發表者，亦有五年。

攸士替 Justi 之租稅原則，有六：

- 一、臣民須納租稅。
- 二、租稅須平等賦課之。
- 三、租稅須無害國家之繁榮及國民之幸福。
- 四、租稅須從國家之本質而賦課之。
- 五、租稅須有確實之根據。
- 六、租稅之徵收，須容易而便利。

攸士替 *Justice* 之第二原則，可名為平等之原則；第六原則，可名為便利之原則。

味利 *Veri* 之原則有五：

- 一、不可課稅於貧人。
- 二、徵稅費須最少。
- 三、租稅在法律上須確實。
- 四、租稅不可使財之循環，因之中斷。
- 五、租稅不可有害產業之發達。

味利 *Veri* 之第一原則之精神，與後世學者所謂最低生活費免除之原則相同。第二原則，即為最少徵稅費之原則。第三原則，即為確實之原則。第四原則，第五原則，即為經濟的原則。

二、今試比較亞丹斯密之原則，與攸士替 *Justice*，味利 *Veri* 之原則，則知二者相似之點甚多：即亞丹斯

密之平等之原則，不過合併攸士替 J. S. Mill 之第一原則及第二原則而言之；亞丹斯密之確實之原則，則與味利 Verri 之第三原則，毫無所異；亞丹斯密之便利之原則，又與攸士替 J. S. Mill 之第六原則，同其精神；至於亞丹斯密之最少徵稅費之原則，則更與味利 Verri 之第二原則，完全相同。

由此觀之，亞丹斯密之四大原則，實非亞丹斯密所創；即他地學者，殆亦同時提倡之也。故亞丹斯密之功績，實若赫爾德 Held 所言：非在於新原則之發明，乃在於用巧妙文字，表明當時一般流行之思想也。

然當時一般流行之思想，又爲何物乎？簡單答之，即民約論與自由說也。平等之原則，乃爲根據民約論之交換說所演繹之結論；確實之原則，乃賦課徵收租稅之時，欲防官吏之專橫，而以十八世紀最流行之自由說爲根據；最少徵稅費之原則，乃適用個人主義所演繹之經濟的根本主義——即以最少費用獲得最大效果之主義——於租稅；至於便利之原則，則一面適用經濟主義，他面復鑑專制的賦課時代之苛斂誅求，而欲謀納稅者之利便，故亦爲民主主義所產生。由此觀之，亞丹斯密之四大原則，非發表其人胸次所蘊鬱之學究的空想，乃爲時代精神之結晶也。

三 亞丹斯密以後之租稅原則

一、亞丹斯密之四大原則，在亞丹斯密當時，固爲真理；即在亞丹斯密以後，亦於長久歲月之間，不失爲真理。此蓋亞丹斯密之四大原則之基礎之時代思想，未曾變化也。及乎時代思想一變，而亞丹斯密之四大原則，亦不能不變矣。

若檢亞丹斯密之原則之變更之跡，則當區別其原則爲二：一爲平等之原則；他爲確實之原則，便利之原則，最少徵稅費之原則。

確實之原則，便利之原則，最少徵稅費之原則，自亞丹斯密以來，至於今日，毫無變更。學者或總稱之爲論理的原則，蓋此等原則由租稅觀念，論理的當然所得之結果也。或又稱之爲租稅行政的原則，蓋此等原則，乃稅務行政之際，應當遵守之原則也。吾人由論理的原則，稅務行政的原則之名，亦知三者至今不變者矣。然更進一步考之，則其不變之理由，亦易察知。蓋確實之原則，乃出自憲法的自由之精神，然憲法的自由之精神，愈發揮於現代立憲國；故由此憲法的自由之精神所生之確實原則，縱在今日，亦當認爲真理也。至於便宜之原則，最少徵稅費之原則，則不過爲經濟主義之適用，故今日亦不能否認之。

再就平等之原則觀之，亞丹斯密謂：各國臣民當比例其在國家保護之下所享有之收入，而納租稅；是明以民約論或法律國家論（*Rechtstatsatheorie*）爲基礎，而爲租稅根據之交換說之產兒也。現在繼承亞丹斯密之正統學派之學者，亦大約一面提倡交換說，他面提倡平等之原則。然民約論及法律國家說，已不能適用於今日文化國，交換說亦不能用以律現代之租稅。若據現代之國家觀念，則國家之目的，非僅保護人民之權利自由，且進而謀人民福利之增進，文化之發達；故租稅非爲保護人民之代價，乃人民欲維持強制共同團體之國家而負擔之義務也。如斯時代思潮，如斯租稅論，一行世上，亞丹斯密之平等原則，遂當變更其意義。亞丹斯密之原則，關於此點，亦當講求補救之法，而此則仰藉於德國學者。

二、英法學者久奉亞丹斯密之四大原則，不知更正。甚者，且雖認時代思想之變更；而對於租稅原則，亦不之疑。然未幾法國學者之中，有欲起而補救亞丹斯密之原則者，西斯蒙第 *Sismondi* 卽其人也。

西斯蒙第 *Sismondi* 於亞丹斯密之原則之下，復加下列四原則：

一、租稅當徵自所課，不可侵蝕資本。

二、不可以總收入爲所得而課稅之。

三、租稅不可觸及納稅者之最低生活費。

四、租稅不可驅除資本於國外。

西斯蒙第 *Sismondi* 之第三原則，不過爲平等原則之一應用；其他原則，則與租稅之經濟的原則有關。亞丹斯密之四大原則，對於租稅之經濟的原則，未曾一言。夫亞丹斯密爲資本主義經濟學之巨擘，今乃否認此原則者，實爲其不徹底之點。經濟的原則既不提倡，則對此亦當講求補救之方。按亞丹斯密以前，味利 *Vari* 已嘗微言經濟的原則；亞丹斯密以後，西斯蒙第 *Sismondi* 亦曾大倡經濟的原則；然完成之者，則爲德國學者。

三、德國學者對於租稅原則之貢獻，一面改造亞丹斯密之平等原則，爲正義之原則或租稅分配之原則；他面提倡亞丹斯密所未曾言之國民經濟的原則及財政的原則。

(一)正義原則，在十九世紀前葉，德國學者如雅各布 *Jacob*，馬爾休士 *Malchus*，勞 *Rau* 等，亦曾提

倡之矣。然其議論根據，乃爲經濟自由主義或交換說，故不能視爲根本改造亞丹斯密之原則。根本改造亞丹斯密之平等原則者，則爲十九世紀後半之事。蓋此時經濟自由主義大衰，社會政策主義勃興；而關於租稅之根據，則棄交換說而採義務說也。此時最盡力者，爲赫爾德 Held，訥伊曼 Neumann，瓦格涅 Wagner，洛貝邁爾 Robert Mayer 等。

赫爾德 Held 先對於亞丹斯密之平等原則，痛論其誤謬，而後自立租稅分配之三原則。

一、租稅之普遍 換言之，有所得之人皆須繳納租稅。

二、租稅之平等 換言之，由種種生產部門所得之租稅，不問其來源如何，皆須平等課稅之。

三、當顧慮貧富兩階級使其無害國富及國富之增加 詳言之，租稅之分配，當適合於各人之富之程度；即一面無得迫貧者之生存，他面無妨害富家之增殖資本。

赫爾德 Held 之普遍原則，出自亞丹斯密之平等原則；而特創爲新原則，用以彌縫亞丹斯密之原則之缺點。赫爾德 Held 之第三原則，亦可稱爲社會政策的原則，此實非亞丹斯密夢想所能及。

諾伊曼 Neumann 之研究，較赫爾德 Held 更見深刻，提倡相互提供之原則 (Grundsatz der Gegenleistung) 及給付能力之原則 (Grundsatz der Leistungsfähigkeit)，用以反對赫爾德 Held 之第三原則。

瓦格涅 Wagner 更進一步，分正義原則爲普遍原則及平等原則；而實行平等原則之時，又生反對給

付之原則及應分擔稅之原則。又取赫爾德 Held 之第三原則之精神，由社會政策的立腳點，說明正義原則之可以實行。

(c) 經濟的原則及財政的原則，亦為雅各布 Jacob 等輩所倡。一至十九世紀後半，大見進步。此時最盡力者，則為斯泰因 Stein，瓦格涅 Wagner 等。

斯泰因 Stein 之述經濟的原則也：謂租稅不可侵蝕資本；謂應課稅於所得；謂所得之課稅，當求其不侵蝕資本之構成力。其述財政的原則也：謂國家不可超出需要總額而徵收租稅；謂徵收租稅，當求節省時間與勞力；謂稅金未消費以前，須利用之。

瓦格涅 Wagner 之述國民經濟的原則也，謂第一當選擇稅源，第二當選擇稅種；其述財政的原則也，謂第一租稅當能充分供給財政的需要，第二租稅當能應必要而增加；此即租稅之充分的原則及彈力的原則也。

如上所述，德國在十九世紀後半，關於租稅原則之研究已漸次進步，而有種種學說；(註一) 一至瓦格涅 Wagner 遂臻大成。今試表示瓦格涅 Wagner 之租稅原則，如下：

第一 財政政策的原則。

一、充分的原則。

二、彈力的原則。

第二 國民經濟的原則。

三、稅源之選擇。

四、稅種之選擇。

第三 正義的原則。

五、普遍之原則。

六、平等之原則。

第四 稅務行政的原則。

七、確實之原則。

八、便利之原則。

九、最少徵稅費之原則。

瓦格涅 Wagner 之後，學者或否認財政政策的原則，（註二）或放棄國民經濟的原則，或附加正義原則，或變更原則之排列；然其根據趣旨，則與瓦格涅 Wagner 無異。（註三）

四、瓦格涅 Wagner 之租稅原則，非僅德國學者宗之；即英法義三國之最近學者，亦多採用其說。英法義三國學者，雖未必皆用財政政策的原則，國民經濟的原則，正義的原則，稅務行政的原則之名；然究其實，皆與 Wagner 之原則相同。註四尤其是義國學者，概分立法的原則，經濟的原則，行政的原則之三大原則。而在立法的原則之中，討論普遍之原則及平等之原則；蓋取現代法治國各人在法律前盡皆平等之精神也。故

此原則亦歸着於瓦格涅 Wagner 之正義原則。義國學者又於行政的原則之中，說明確實之原則，便利之原則，最少徵稅費之原則，此亦與瓦格涅 Wagner 之稅務行政的原則相似。是故近日義國學者之租稅原則，與 Wagner 之原則，毫無所異（註五）。

由此觀之，瓦格涅 Wagner 之原則，實現代最進步之租稅原則也。余今亦由 Wagner 之租稅原則出發，加以研究。

（註一）與瓦格涅 Wagner 同時說明租稅原則而用別種形式者，爲和克 Hock、洛瑟 Roscher、斯泰因 Stein、謝富勒 Schaffle，等：

一、和克 Hock 當瓦格涅 Wagner 未發表所見之前，和克 Hock 已分租稅原則爲正義的原則，論理的原則，國民經濟的原則三種。論理的原則，即爲稅務行政的原則者，已述於上。故和克 Hock 原則，實際亦與 Wagner 原則相似。

二、洛瑟 Roscher 分租稅原則爲正義之原則，秩序之原則，經濟的原則三種。秩序之原則（Grundsatz der Ordnung）即亞丹 Dan 斯密之確實之原則。經濟的原則（Grundsatz der Wirtschaftlichkeit）即合併亞丹 Dan 斯密之便利之原則，及最少徵稅費之原則。故洛瑟 Roscher 之原則，不能謂其較亞丹 Dan 斯密爲進步。然其在正義原則之中，曾極力主張給付能力之原則，故此點實較之亞丹 Dan 斯密爲優。格爾那哈 Gerlach 改正增補洛瑟 之財政學時，又考察及財政政策的原則及國民經濟的原則。於是洛瑟 Roscher、格爾那哈 Gerlach 之財政學之租稅原則，亦與瓦格涅 Wagner 之租稅原則相接近矣。

三、斯泰因 Stein 分租稅原則，爲經濟的原則，財政的原則，國家經濟的原則三種。經濟的原則及財政的原則，已述於上。至於國

家經濟的原則，則爲斯泰因 *Stein* 特創之物。又稱爲租稅再生產之原則，即應用再生產說於租稅中也。

四、謝富勒 *Schaffle* 分租稅原則，爲國家學的原則，國民經濟的原則，財政學的原則三種：

(1) 國家學的原則者，謂當由政治的立腳點，規定支給國費之租稅賦課及其程度也。

(2) 國民經濟的原則者，謂當從國民經濟全體（內含公經濟）之經濟主義，而處置財富也。由此趣旨，遂生下列三結論。

(A) 租稅當最經濟的發揮其公的效用，不可妨害國民之全體經濟，亦不可害及私人之富；而當講求增進國民經濟之生產力，並改良國民所得之分配，以保擔稅力之永續。

(B) 租稅須從其時其地之前提條件，俾能最經濟的獲得公收入。

(C) 租稅須以最少之徵稅費，獲得最多之收入。

(3) 財政學的原則者，謂須應公共需要與國民私的需要之間所存在之均衡，而按配以國民所得；而其實行之際，又當以實際之給付能力爲標準，普遍的且關係的分配之。換言之，實行此原則時，當適用普遍之原則及關係的原則也。

謝富勒 *Schaffle* 之原則，外觀頗與瓦格涅 *Wagner* 之原則不同；實則其中已含有瓦格涅 *Wagner* 所謂關於稅源之

選擇及稅種之選擇之國民經濟的原則，最少徵稅費之原則，及其他之財政的原則，普遍之原則，平等之原則也。故謝富勒 *Schaffle* 之原則，大體亦與瓦格涅 *Wagner* 之原則相似。

(註二) 排斥瓦格涅 *Wagner* 之財政政策的原則者，爲謝富勒 *Schaffle*、佛刻 *Vooke* 等。

謝富勒 *Schaffle* 以充分的原則，彈力的原則，有所未盡，且不的確，故排斥之。

佛刻 Vocke 謂充分的原则，不能視為原則，彈力的原則亦然。二者只能視為希望之目標。

(註三) 學者在瓦格涅 Wagner 之後，討論租稅原則者，多祖述瓦格涅 Wagner 之原則；厄赫堡 Elieberg，赫刻爾 Heckel，福伊士廷 Fusting，其一例也。

赫刻爾 Heckel 除普遍之原則，平等之原則外，尙加適法之原則於租稅分配之原則之中。

福伊士廷 Fusting 在瓦格涅 Wagner 諸原則中，未曾論及經濟的原則。

厄赫堡 Elieberg 加適法之原則於正義之原則之中。

(註四) 英法學者，最近討論租稅原則，而與瓦格涅 Wagner 之原則相似者，有巴斯塔布 Bastable，澤茲 Jozé 等。

巴斯塔布 Bastable 舉(一)生產的原則(二)經濟的原則(三)分配的原則(四)彈力的原則(五)確實的原則(六)便利的原則，為租稅原則。然其生產的原則及彈力的原則，與財政政策的原則相同；確實之原則，便利之原則，與稅務行政的原則相同。故巴斯塔布 Bastable 之原則之內容，亦與瓦格涅 Wagner 相似。

澤茲 Jozé 以租稅合於正義之條件，充分供給財政的需要之條件，無害國民的生產之條件，妨害個人極輕微之條件，為瓦格涅

Wagner 之原則的內容。

(註五) 義國學者，自立立法的原则，經濟的原则，行政的原则，而與瓦格涅 Wagner 之諸原則，大同小異者，有佛羅刺 Flora，格

拉穆安利 Grajani 等輩。

第二節 租稅原則之組織

租稅原則，非絕對不動，乃隨時隨處而變更，故無萬世不易之原則。余今惟創立適合於現代之原則。

一、欲創立適合於現代之租稅原則，當先知租稅在於現代，以如何現象而出現。

在現代社會，租稅乃國家公共團體，以支給一般經費之故，由個人經濟強制的所徵收之財；故租稅乃取個人經濟之富之一部而移於國家公共團體者也。夫取個人經濟之富之一部而移於國家公共團體者，國民經濟必深受其影響。故現代之租稅政策，一面雖求收入之豐富，以謀國家公共團體之利益；他面又當考慮國民經濟之利害。關於此點，吾人應當承認者有二種事實：第一、租稅乃國家公共團體，欲得收入而設定之；第二、租稅乃對於個人經濟之主體，強制的徵收其富。是故租稅，乃一面為強制共同經濟組織之財政現象，他面又為立於國民經濟之基礎之上之經濟現象。

租稅乃強徵自一般臣民，然由反對方面觀之，租稅又分配於各個人及各階級之間。故租稅之影響富之分配甚大；甚至個人相互間之社會的地位，及階級相互間之社會的地位，亦生變動。於是租稅又視為社會的現象矣。

租稅現為財政上經濟上社會上之現象，實若上文所言。此任何一人，皆不能否認之也。租稅原則實關聯於此而樹立焉。

二、由財政現象觀察租稅，則當注意租稅乃支給國家公共團體之一般經費。租稅不足支給國家公共團體之經費，則財政不能整理；故欲保財政之調整，租稅之收入，當具二種條件：第一、足以支給國家公共團體之

經費；第二，須隨經費之膨脹，而見增加。於是遂生充分的原則及彈力的原則。此二者有關租稅之目的，故總稱爲租稅目的之原則。再者租稅收入之充分，與乎租稅收入之得隨時伸張，不外財政政策之目標，故又可總稱爲財政政策的原則。

學者有不認充分的原則爲原則，而反對之者；然此實誤謬之至。

夫充分的原則，乃財政之本質，尤其是租稅之本質，當然所演繹者也。財政量出而爲入，經費一定，則當百方講求支給之道。經費支給之道，既求諸租稅，則租稅當足以支給其經費；若夫租稅不足支給經費，則租稅本來目的，已不能達。是故租稅本來之目的，若在獲得收入以支給經費者，則充分的原能，萬難否認；反之，欲否認充分的原則，則當否認租稅本來之目的。

學者或以彈力的原則，非僅爲租稅原則，乃爲一般收入之原則，因而排斥之者。

然據余之所見，彈力的原則，乃以租稅本來之目的爲大前提，經費膨脹之法則，爲小前提，由此而得之結論。夫經費膨脹之法則，無論演繹的或歸納的，皆可證明其非妄；而在今日，則尤無疑義。租稅既有支給經費之目的，而現代國家之經費，又復膨脹不已；則租稅須有彈性力之原則者，尤何能而否認之乎？

租稅目的之原則，既已確定。次則發生對此要求所必要之第二次之財政的原則。夫由經濟現象，社會現象，觀察租稅，則由此而生之原則，固可滿足租稅目的之原則所要求；然此亦不過限於財政的原則之範圍內而已，故又有稅務行政的原則之必要。稅務行政的原則，一面當能滿足充分的原則，彈力的原則之要求，他面

又須保證徵稅之圓滑進行；由是復生經濟的徵稅之原則，便利之原則等之稅務的原則。

經濟的徵稅之原則者，應用經濟主義於徵稅之上也。即務求用最少之徵稅費，獲得最大之租稅收入額，故此可稱爲最少徵稅費之原則。夫應用經濟主義於徵稅之上，則租稅之純收入，必能增加，是實所以滿足充分的原則，彈力的原則之要求也。故既承認充分的原則彈力的原則，則不可不承認經濟的徵稅之原則。

便利之原則者，要求各稅須於納稅者最便納稅之時期，或以納稅者最便納稅之方法而徵收之也。租稅於納稅者最便利之時期，或用最便利之方法而徵收之者，則納稅者不至以納稅爲苦，因而滯納之事可以減少，終則徵稅費少而收入多矣。此實適合於充分的原則及彈力的原則也。學者之以便利之原則爲經濟的徵稅原則之一者，由此亦可知其非無因矣。且租稅於納稅者最便利之時期，或用最便利之方法徵收之者，不僅可以緩和人民對於租稅之反感，又可令人民知人民本位之政治之爲何。此實反抗視人民爲納稅器械之專制的賦課時代之思想，且復根據於民主主義之思想也。由此觀之，便利之原則，一面爲經濟主義之適用，他面又爲近世民主主義之嬰兒；故吾人若認經濟主義或民主主義者，亦不能不承認便利之原則。

三、以租稅爲經濟現象而觀察之者，則租稅與個人經濟及國民經濟組織，有密切關係。夫租稅乃取個人經濟主體之富之一部而移於國家公共團體，故租稅大有影響於個人經濟。租稅既有影響於個人經濟，則亦必影響及國民經濟；蓋國民經濟乃組織一國之個人，由其分業交易，所結合之經濟組織也。但租稅之影響國民經濟也，或妨害其發達，或不妨害其發達。租稅若妨害國民經濟之發達，則稅源勢將涸竭，而租稅終亦無處

徵收，是實租稅之自殺也。反之，租稅不妨害國民經濟之發達，則租稅之源泉無窮，而國家亦可長用租稅變理財政矣。夫租稅之自殺，即租稅消滅之意，故欲租稅長存，萬不可害及國民經濟之發達；於是遂生不可害及國民經濟之原則，是稱爲國民經濟的原則。要之，此原則乃鑑於租稅對於國民經濟之影響，而承認之也。若不承認，則租稅其物亦當否認之矣。

四、以租稅爲社會的現象而觀察之者，則租稅可影響富之分配；延而影響及個人相互間之社會的地位，及階級相互間之社會的地位。夫個人相互之間，或社會階級相互之間，若由租稅而發生不公平之結果，則國家社會之平和，斷不可望。故分配租稅於社會上各種人民之時，不可不謀其公平。然租稅之分配，欲使其能公平者，當令一切人民皆負擔之；而其負擔又須均等。於是復生普遍之原則，平等之原則。此等原則，總稱爲社會的原則。

此社會的原則，乃現代經濟社會當然所發生者也。蓋在現代資本主義之經濟社會，富之分配，極不平等，富者益富，貧者益貧，貧富階級，築一溝渠；而階級鬭爭，日益激烈，此所以社會問題日見重要。今試就租稅對於富之分配之影響觀之：租稅對於資本主義所誘致之富之分配之不平等，或可加甚，或可矯正，或無變更。租稅加甚資本主義所誘致之富之不平等，則社會問題愈難解決，怨聲載道，終而脅迫國家生活；事至於茲，則謂租稅亡國家者，亦非過言也。反之，租稅若能矯正資本主義所誘致之富之不平等，或對此毫不變更之者，則民無怨嗟，固可安定。夫租稅若亡國家，則不如無租稅之爲愈；蓋租稅職分，在於維持國家，今既不能發揮此職分，而

反背戾此職分，故不如無租稅尤爲妥也。是故欲令租稅得盡其職分，必須其能矯正資本主義的社會之富之分配，至少者亦當對此毫不與以變更。

欲令租稅矯正資本主義的社會之富之分配，或不變更之者：第一、當令各人皆盡納稅義務，第二、當平等分配租稅分擔於各人之間。若夫富豪階級有免稅之特權，或其負擔甚微；反之，貧人階級，乃普遍的有擔稅義務，或其負擔甚重。則資本主義的社會之富之分配之不公平，亦將加甚。此所以普遍之原則，平等之原則，不能不承認也。

由此觀之，普遍之原則，平等之原則，實決定租稅之分配之際，必須根據之物，抑亦合於社會正義之要求者也。然此社會正義，有時或爲政府當局所蹂躪。蓋當道可免稅自己所寵愛之人及自己同一階級之人而破壞普遍主義；又可重稅自己所憎惡之人及與自己反對之階級之人，而破壞平等主義也。於是欲實現普遍之原則，平等之原則者，又須不許當道專制。凡租稅之編定，皆當經議會同意而後可。換言之，租稅常用法律定之，而法律所定之租稅，又當依據法律而賦課徵收之也。由是復生適法之原則。

租稅依適法之原則。而賦課徵收之時，關於租稅主體，租稅客體，稅率，納稅之時期場所及其方法等，當定其準據之規則。規則一定，官吏當依法行動，不得任意變更；換言之，租稅不可不確實，由是以適法之原則，復生確實之原則。

適法之原則與確實之原則，互爲表裏，而出自社會正義之要求。普遍之原則，平等之原則，如能稱爲實質

的正義之原則；則適法之原則，確實之原則，可稱爲形式的正義之原則。

據上所言，租稅原則若用表示之，則如左：

第一 國民經濟的原則

第二 社會的原則

實質的正義原則 〔普遍之原則〕
形式的正義原則 〔適法之原則〕
確實之原則

第三 財政的原則

租稅目的的原則 〔充分之原則〕
稅務行政的原則 〔便宜之原則〕
經濟的徵稅之原則

第三節 各租稅原則之地位

關於租稅之三大原則，當另章論之。然茲不能不有一言者，卽此等原則之間，有否優劣之問題也。

關於此問題，學者所言不一，要可分爲三種：第一、尊重社會的原則而置於諸原則之首位，第二、尊重財政的原則，第三、則以國民經濟的原則爲最重要。

第一說以平等原則置於首位，倡自亞丹斯密，後世學者多效其說。其意蓋謂據現代倫理所示，正義實在萬物先也。然社會的原則尤其是平等之原則，不過調和個人相互之關係；對於國家社會之存立，毫無關係。反

之，財政的原則，則與國家公共團體之存立，大有攸關；故由國家社會較之個人爲貴之人觀之，財政的原則實爲最貴，是爲第二說。最近學者多主張第二說，蓋租稅志在獲得收入，故由租稅之本質觀之，此原則實爲最貴重者也。

第三說以國民經濟的原則爲最貴。蓋租稅之基礎在於國民經濟，故欲租稅之發達，不可輕視此原則。斯泰因 *Stein* 所以力倡國家經濟的原則者，職此之故。

以上三說，各有其真理，亦各有其未盡之處。若由歷史的觀之，則古代徵收租稅之際，固曾惟求國庫之利益，不遑他顧，此卽財政的原則所以置在第一位者也。然其結果，則生租稅分配之不公平，而受人民之反感；於是社會的原則，尤其是平等之原則，乃見重於世。故尊重社會的原則，尤其是平等之原則之說，乃爲歷史的產物；而在當時觀之，亦不失爲一真理也。然最近各國財政，皆苦於經費膨脹，汲汲乎要求收入之豐富，際此時代而尊重財政政策的原則者，亦理所當然。但據吾人所見，則當國家存亡危急之秋，縱在今日，財政政策的原則，亦當置在第一位；蓋此時無暇顧及國民經濟上之利害，及正義之要求，惟以保全國家生命爲第一要義也。然在平時，則三者之間不可附以優劣。蓋問題所在，非爲選擇多數原則中之一原則，亦非謂何原則適於何稅，何原則最爲重要；乃謂租稅之原則應當如斯也。然各種原則，不能求全於一租稅；而各租稅亦不能於同一程度內，合此原則。例如甲稅雖適合於社會的原則，而不適合於經濟的原則；乙稅雖適合於經濟的原則，而不適合於社會的原則。如斯缺點，當於租稅制度全體之上，講求補救之方。換言之，甲稅之缺點，當用乙稅補之，使全體

可得調和而適合於租稅之原則也。夫立法者編定稅法之際，固當留意各稅合於一切原則；若其不能，則當用他稅彌縫其弊，使其全體合於租稅原則。

第六章 租稅之國民經濟的原則及租稅對於國民經濟之影響

租稅之國民經濟的原則者，租稅不可害及國民經濟也。吾人欲求租稅不害國民經濟，當先知租稅對於國民經濟有何影響。然租稅對於國民經濟之影響，非任何時間任何場所，皆同一也。乃由租稅立法如何，而大有變動。詳言之，租稅對於國民經濟之影響，乃由租稅繳納之基本、源泉、目標而異；又由何人應納租稅及在如何程度而徵收租稅而異。租稅繳納之基本，為稅本之問題；租稅繳納之源泉，為稅源之問題。租稅以何物為目標而課之，為租稅客體之問題；租稅徵於何人，為租稅主體之問題。

稅本若能庇護；稅源，租稅客體，租稅主體之選擇，若得其當；而租稅之程度，又復適宜；則租稅不害國民經濟，且可合於國民經濟的原則之要求。今余試就稅本之庇護，稅源之選擇，租稅客體之選擇，租稅主體之選擇及租稅之程度，一一述之於下：

第一節 稅本之培養庇護

一、稅本者，租稅由此而繳納之基本也。租稅繳納之基本，在於國民經濟，又在於個人經濟。

租稅乃個人移其財產一部於國家公共團體；故稅本在個人經濟，為財產之全體。此所以學者之中如赫刻爾 (Heckel) 者，乃以稅本與個人財產視為同一意義也。此個人財產，或由社會的關係及經濟的關係，天然的增加其價值；或可積極的投入營利事業，而得收入。此天然的增價及人功的利殖，為財產之果實。由此果實

觀之，財產實爲根幹。故租稅若徵自財產之果實，則財產之根幹，毫不受損。反之，租稅若徵自財產，則根幹勢有枯頹之虞。根幹一枯，果實亦無從出；果實一缺，則租稅遂無支給之源。故財產之果實爲稅源，財產爲稅本。稅本確實存在，稅源自可源源不絕。

以上乃以稅本爲個人財產而論之也。今更進一步察之，則個人財產之外尚有稅本，是爲個人之勞力。然茲所謂勞力，乃包括普通勞動者之勞力，及企業家之精神的努力而言。如斯意義之勞力，亦能產生果實，增加財產，若財產者也。有此勞力，則貨財消費之後，更可獲得新貨財。然勞力所得之貨財，亦可納爲租稅；故個人之勞力，亦可視爲稅本。

結合個人之財產與個人之勞力，而從事於營利的企業。然在國民經濟之上，個人之營利的企業，常現爲生產與交換；個人之財產及勞力，常現爲生產之要素。故由國民經濟觀之，生產之要素及企業，實爲稅本也。詳言之，企業乃適當配合生產之要素而成，其集合於國民經濟之上，則爲種種產業。種種產業年年生財不已，財之生產除去生產費而有贏餘；則國民經濟生有剩餘，稅租可徵於其中。故由國民經濟觀之，產業實稅本也。然國民經濟之生產力，亦可稱爲稅本；蓋生產要素，企業、產業、生產力等，語雖不同，實皆同一；卽生產力爲抽象的名稱，產業爲具體的名稱，而生產要素及企業又不過分析之而言也。

二、由此觀之，稅本在國民經濟上，爲產業，爲生產力。產業興隆，生產力旺盛，則租稅之源泉不盡；而租稅之基本，亦可永不動搖。反之，產業衰頹，生產力減退，則租稅之源泉，勢將枯竭；而租稅之基礎，亦必崩壞。故稅本必

須庇護；而庇護稅本，又不可壓迫產業及殘害生產力。於是遂生勿壓迫產業勿壓迫生產力之原則。學者或用生產交換之語，以代產業，而謂不可妨害生產及交換。如斯原則，實勿害國民經濟之原則。當然所生之結論也。租稅之應庇護稅本，既如斯矣；若能更進而培養稅本，則益合於國民經濟的原則之趣旨。於是遂生租稅之再生產之思想。

三、提倡租稅再生產之說者，爲斯泰因 (Lorenz von Stein)。斯泰因 (Stein) 之再生產說，乃就財政全體而言之；然其對於租稅，尤能適合。今舉其說於下：

國家爲最高權力者，得徵收其所欲徵收之租稅。然國家欲徵收其所欲徵收之租稅，必以個人經濟有「所有」爲前提；而個人經濟欲有「所有」或作營利，又有其條件。是故國家徵收租稅之際，不能惟用最高權，以威脅之；又當利用其權力，以作租稅所由出之經濟力之前提條件。此個人之經濟力，稱爲租稅力 (Steuerkraft)。租稅即出自此租稅力者也。夫國家用其權力，養成個人經濟力之前提，須作種種行爲，此行爲之總體，稱爲行政 (Verwaltung)；故行政者，國家盡其最高職分者也。然國家由行政復生無限之需要。滿足此需要之條件，即爲國民之租稅力。是故國家若因行政之故而徵收租稅，必其行政可以養成國民之租稅力之條件，使租稅源源不絕而後可。如是，則國家之內的生活，遂生有機的循環作用。約言之，即租稅力製造租稅，租稅產生行政，行政復製造租稅力也。如斯循環作用，稱爲有機的。蓋其一爲其他之條件，失其一，亦失其他也。

由此觀之，租稅實以行政爲媒介而化爲資本之要素，復以爲租稅力，而歸於個人也。租稅能迅速起此循環作用者，則其租稅爲良租稅；反之，若因行政失敗，而致循環不能進行者，則此租稅爲惡租稅。租稅之財政的價值，不可用租稅之金額以計算之，當用行政之國民經濟的價值以測定之。如是，則租稅在其與行政之關係之上，始能明其國家的觀察點；而關於國家財政的生活，始能明其爲再生產也。換言

之，租稅雖消費於行政，然亦現爲生產，而租稅支出之額，至少亦當於其額數之內，化爲生產也。又租稅之再生產，可稱爲租稅力之一——即租稅之一——即國家生活之一——絕對的條件。

要之，斯泰因 *Stein* 之說，乃主張租稅，行政，及租稅力，互爲因果，畫一圓周而循環也。故由租稅加以觀察，則租稅爲因，行政爲媒介，租稅力爲果；所謂再生產，即此之謂。

四、租稅用於行政，而行政又養成個人之租稅力。果如斯泰因 *Stein* 所言，則租稅必能培養稅本，毫無遺憾。此實足證明租稅之經濟的根據也。

行政必需經費，而支給經費，必當徵收租稅，此固不待論而知也。然行政之能發達國民經濟，并增高個人之擔稅力者，亦事之當然；況現代文明國家，盛行經濟政策文化政策者乎。故斯泰因 *Stein* 之思想，大體無誤。

然租稅雖有再生產力，亦不能視爲特定個人所負擔之租稅，經行政之媒介，而再生產爲其個人之租稅力。換言之，個人所負擔之租稅，與行政對於其人之影響，不可視爲相對之物；若視爲相對之物，則爲交換說矣。租稅之再生產，乃納稅者全體與國家相對而立；租稅總額之價值，移於國家之營造物或國家之給付；而國家之營造物或國家之給付之價值，又移於國民經濟全體，而增高納稅者全體之租稅力也。瓦格涅 *Wagner*，赫爾 *Heckel*，以租稅爲再生產，不外此意。所謂租稅當從一般報償之原則，亦不過基此觀念而已。

租稅之再生產，非指個別的，乃指一般的，既如上所言矣。故各個人之擔稅力，由於行政能增加幾許，實不能知；即在國民經濟，國民全體之擔稅力，能增加幾許，亦不能知。要之，租稅一面支給行政所必要之經費，他面

行政又復催促國民經濟之發達，俾國民全體之擔稅力可以增高者，則此租稅已可謂為再生產。

然行政又未必皆能發達國民經濟，其有害國民經濟之發達者亦復不少；此時行政非養成租稅力，乃權殘租稅力，故租稅不能稱為再生產。此固斯泰因 (Stein) 所承認者也。租稅不能再生產時，租稅不能自己培養稅本。

五、租稅不能再生產，則亦不能自己培養稅本。但可用他法以培養之：如技術之進步，勞動組織之改良，機械之發明，企業組織之改革等是也。此時生產可以超過消費，而令國民經濟生有贏餘；故租稅雖不能再生產，而租稅之基本，亦必愈見鞏固。但此非租稅之影響，乃國民經濟政策之結果；換言之，即由國民經濟政策而培養稅本也。國民經濟政策，今可不論。茲所欲論者，則為租稅政策。然由租稅政策觀之，則徵課租稅，萬不可損害稅本；換言之，租稅不可忘及庇護稅本也。

欲租稅庇護稅本，必須租稅無傷及國民經濟之生產力；詳言之，即不可妨害產業及生產交換也。夫不可妨害產業及其生產交換者，乃「勿害國民經濟」之最高原則所出之結論。但此乃就國民經濟而言，非就個人經濟而觀察之。故庇護稅本之原則，未必皆為勿害個人經濟之意；蓋妨害個人經濟，而有時產業及生產交換亦可不受妨害，因而稅本亦可不至毀損也。然妨害個人經濟，在國民經濟上往往害及稅本，此則吾人不可不注意焉。現代個人經濟，多從事營利，由此營利，遂結成國民經濟之生產及交換。故欲無害國民經濟之生產交換，必須無害個人經濟之營利。於是庇護國民經濟之稅本，常歸結為無害個人經濟之營利者矣。

第二節 稅源之選擇

租稅者，國家公共團體以支給一般經費之故，強制的由一般人民所徵收之財也。故租稅之源泉，由租稅之觀念觀之，乃在個人經濟所有之財之中。然個人經濟所有之財，其內容未必同一，或為財產，或為所得，或為收益，或為隨時收入。此四者之中，今當以何者為稅源乎？又由國民經濟觀之，稅源當求於國富之中，而形成國富之物，又為國民財產；國民財產常生國民所得。今此數階級中，又當以何者為稅源乎？欲解決此問題，當先明個人財產，個人所得，個人收益及國民財產，國民所得之觀念。

第一款 財產所得收益之意義

一、個人財產者，在一定時期，個人以滿足慾望之故，而得處理之財之總體也。此等之財之中，可分二種：其一用於營利以舉利得，其他直接用以滿足慾望。凡用為營利手段之物，稱為個人資本；用為享樂手段之物，稱為使用財產，或直接財。使用財產之中，又分為消費財產及利用財產二種：消費財產者，滿足人類慾望之後，即失去原形，如食物之類是也。利用財產者，且長久歲月滿足人類慾望之後，始失去原形，如住宅、家具、衣服、骨董、美術品及其他奢侈品是也。個人財產不屬於資本，即屬於利用財產。

二、個人財產之中，個人資本常用於營利而舉利得，此利得稱為收益 (Earnings)。生收益之物，稱為財源 (與稅源有別)。故收益乃一定期間之內，由一定財源所生之個人收入，如土地之收入，房租，利子等是也。個人除此收益之外，年年尚可由自己勤勞而得收入，所謂工資薪俸等是也，是稱為勤勞所得。

收益及勤勞所得，乃年年規則的納入個人囊中之物；個人雖消費處分其物，然亦無損自己之經濟的地位，是稱爲個人之所得（Einkommen, income）。故個人所得者，個人經濟之主體，在一定期間之內，規則的取得之收入；縱令消費處分，然亦無害其經濟的地位者也。

由此所得之觀念觀之，所得第一，乃綜合各種源泉所生之收入，而結合於個人經濟之主體。第二，其收入當年年規則的源源而來。第三，消費處分之時，當無害其人之經濟的地位。第一之要件，乃由所得之源泉而下觀察，稱爲所得之綜合性，主體性。第二之要件，乃由所得獲得之時而下觀察，稱爲所得之連續性。第三之要件，乃由所得之消費而下觀察，稱爲所得之自由處分性。第三要件，不必再論；今惟就第一要件及第二要件述之。

第一要件，爲所得之綜合性，乃由所得之源泉，下以觀察。其義爲綜合各種源泉所生之收入。然收入常指新入於個人經濟之有形財，如土地之收穫、房租、利子、營業之利得、工資、薪俸等是也。所得乃綜合此等收入，故可稱爲嚴格意義之所得。然更進一步考之，享樂之由於利用財產者，雖不能生產有形財；然其結果，亦與所得相差無幾。例如家屋租之他人，則得房租之收入；用爲自己之住宅，則房租無從發生。故普通皆謂前者可生所得，後者不生所得。然究其實，則二者無甚差別；蓋用爲自己之住宅，亦可由此而得享樂，因此此住宅，亦大有效用也。夫自己無住宅，則不能不租他人之宅而住之；然欲租他人之宅，當有房租，支給房租，則所得自見減少。反之，若住自己之宅，則可不出房租，而所得亦不見失；如是則與獲得新所得，有何區別。故住自己之宅，可視爲生產一種所得。

以上乃就家屋而言也；然骨董、美術品及其他奢侈品，亦莫不然。要之，利用財產之享樂，可綜合於所得之中。

利用財產之享樂，可數入所得之中者，倡自西摩勒耳 *Schmoller*。後之學者，多宗其說。此外雖有反對之論，然德國學者則多宗之。夫由理論言之，此說固可令人首肯；但今日各國租稅法，又未必皆用如斯廣義之所得，今余稱此為廣義之所得。

所得之第二要件，為所得之連續性。學者或排斥此連續性，而加以不時之收入於所得之中。所謂不時之收入，乃指非年年規則的源源而來之物，如贈與、相續等是也，故此可稱為隨時收入。學者之以隨時收入為所得者，又附以臨時所得之名，示與經常所得有別；然此亦僅證明其不當耳，故多數學者多反對之。但租稅立法，亦有如斯廣義的解釋所得者，故又可稱為最廣義之所得。但普通多稱之為收入 (*Einkahme*)，示與固有之所得不同。

最後對於所得與收益，不能不有一言。學者之中，或謂收益與所得或相一致，或無關係，或相交義。余意不然，蓋既云收益，則當包括於所得之中；若收益而非所得，則是財源發生障害，不能年年規則的獲得之也。然如土地資本等皆有年年生產收入之力，故收益稱為所得之一部，亦非不當，因而收益可稱為部分的所得。但將收益與所得相對，而觀念的區別之者，則收益當關聯於財源而觀察之，所得當關聯於個人經濟之主體而觀察之；即收益常聯想及財源，不問所有者之為何人，所得常聯想及人，不問財源之有無也。

以上乃就個人經濟而下觀察。若由國民經濟觀之，則有國民財產及國民所得。

三、國民財產 (Volksevermögen) 或國富者，存在於國民經濟之財之全體也。故國民財產乃包括個人及國家公共團體所有之財產，而綜合土地、資本、使用財、金幣、及對外之債權等。此時若有對外之債務，則國民財產之中，當減去其額。而國內之債權，與國內法人之股票、特權及其他關係等，若其非為對於外國人之債權者，皆非國民財產。此等國民財產之中，或為消費之物，或為生產之物。供於生產者，為土地及資本，稱為廣義之國民資本。

四、國民所得 (Volkseinkommen) 者，一國國民為國民經濟之主體，於一定期間之內，無減少從來之國民財產，而得自由處理之財或價格也。故國民所得，除一定期間內國民經濟所新產之一切之財外，尚當加以對外債權之利子、國內海運公司由於對外貿易所得之運送費、內地外國人由外國送來之匯兌金、金幣之輸入超過額、外國之賠款、及其他之無償資金等；更當減去國民經濟的生產費（原料費、機械器具之損傷費，及其他天然經費）、對外債務之利子、外國海運會社之運費、送與在外國人之金、金幣之輸出超過額，及對外之無償定期金等。

第二款 稅源之所得及財產

討論選擇稅源之際，應當注意者，有二：第一、為國民經濟的觀察與個人經濟的觀察之區別。第二、為純財政的觀察與社會政策的觀察之區別。余今據此觀察而討論租稅當以所得為稅源乎，抑當以財產為稅源乎？

第一項 稅源之所得

由個人經濟的觀察點言之，租稅在原則上當爲個人所得。

一、夫租稅乃爲支給經常費之中軸，支給經常費之中軸者，卽經常收入之中軸也。然經常收入，乃每會計年度，規則的源源而來之收入；故租稅在現時之財政組織上，亦須每歲規則的源源而來；切言之，租稅當有滾滾不盡之稅源也。然租稅乃徵自個人經濟，故個人經濟當有此滾滾不盡之稅源。今個人經濟乃行營利而獲所得，此所得爲個人經濟在其年度中，可得自由消費之物；而其消費又無害個人經濟之基礎，而妨其發達。故租稅若徵自個人所得之中，則個人經濟之基礎，不至受傷，亦不至妨害其發達。且個人所得爲個人經濟年年規則的獲得之物，故個人由此亦可年年規則的支給租稅，故稅源須爲個人所得。

以上乃就狹義之個人所得而言之，然最廣義之個人所得——卽收入——亦然。夫最廣義之個人所得——卽收入——之中，含有隨時收入；而此隨時收入，亦得以之爲稅源。蓋徵收租稅於隨時收入，個人經濟亦不至受害也。隨時收入，由個人經濟觀之，爲不時之收入，非有年年反覆而來之性質，故不能年年以之爲稅源；惟能於其取得隨時收入之際，以之爲稅源，是稱爲隨時收入稅。然由國家方面觀之，則隨時收入稅，亦可年年發生。此蓋大量觀察之際，甲無隨時收入，而乙仍有隨時收入也。故國家得以隨時收入爲年年之稅源。

二、以上乃闡明個人所得應以之爲稅源之理由。然此個人所得，乃指所得全部；顧學者之中，有主張稅源應爲純所得者，是爲剩餘課稅論。首倡剩餘課稅論者爲重農學派，而完成之者則爲正統學派及德國學者。

(1) 據重農學派之說，租稅當課於純生產 (Produit net)，然惟土地始有純生產，故稅源當限於土地之收益。其說之要旨如左：

純生產者，由生產總額，減去生產所必要之經費，所餘之剩餘也。如斯剩餘，惟農業有之。農業所必要之經費，可分為二：一為初期之立替 (avances primitives)，即購買器具開墾土地等所必要之資本；二為年年之立替 (avances annuelles)，即支給工資，維持初期放資等所必要之資本。故純生產，乃由農業之收穫總額 (reprises de la culture) 減去此等立替之利子，所生之贏餘也。

如斯之純生產，工商業皆無之，蓋工商業為不生產的者也。故租稅當課於土地之純生產。

由此觀之，重農學派之說，其結論可歸為二：一謂惟土地為純生產，故土地之收益，可作稅源。二謂資本之利子、工資，為土地生產之經費；由土地之生產，減去此等經費，則為純生產。剩餘課稅之精神，於此亦可見其一斑焉。

然關於生產之理論，愈見進步；純生產惟限於土地之說，亦愈知其不當。再者利子工資，由得此之人觀之，實為其人所得；故置諸稅源之外，亦不為妥。於是純生產課稅論，遂變為純所得課稅說。正統學派即主張純所得課稅說也。

(2) 正統學派鼻祖亞丹斯密謂租稅當比例收入而課之。收入為地租 (rent)、工資 (wages)、利潤 (profit) 三者所成，故租稅當課於地租工資利潤三物；即據亞丹斯密之議論，稅源為包括地租工資利潤之收入也。然亞丹斯密又謂課稅於工資，人民必不堪其苦痛；其意以為工資乃定於勞動之需要及食品之平均

價格，故勞動之需要及食物之平均價格，若不變更，則工資實無負擔租稅之餘裕。是故窮詰亞丹斯密之議論，即主張除工人生存所必要之經費外，租稅當對其殘額而課之也。

李嘉圖 Ricardo 祖述亞丹斯密之說：亦謂地租利潤雖可負擔租稅；然工資若不昂貴，則工人僅能用此以充其所必要之生產費，故不能負擔租稅。至後李嘉圖 Ricardo 改正其說，而謂工人所得之工資，每較必要的生產費為多；故此超過部分，為純生產之一部，而得課稅之。要之，李嘉圖 Ricardo 亦主張除工人生存所必要之經費外，租稅可對其殘額而課之也。

正統學派皆謂收入之中，除勞動者生存所必要之經費外，租稅可對其殘額而課之，是稱為純所得課稅說。

(3) 德國學者，參酌於英國之正統學派，而更進一步。主張所得之中，除減去必要的生活費之外，尚須減去身分相應之生活費，而後對此殘額，始得課稅。如勞 Rau 之說是也。勞 Rau 曰：

由工資及營業勤勞所得之中，減去必要的生活費及身分相應之生活費所餘之殘額，再加以地代利子，可課稅之。

剩餘課稅論，至此已達極端。

純所得課稅論，第一出自工資說。然工資定於勞動之需要及食物之價格之說，及工資基金說，未必皆為真理；故由此說出發而主張勞動者之必要的生活費，不可以之為稅源者，未必為當。更進一步考之，支給國家之租稅，亦為生活不可缺之費用者，實與衣食費相同；而能支給身分相應生活費之人，更當令其先出租稅。是

故稅源不可限於純所得，當爲包括必要的生活費及身分相應生活費之全所得。

純所得課稅論，第二乃混同稅源之問題與租稅分配之問題。若由稅源之問題觀之，則當置全所得於眼中，不宜分析所得之內容，加以斟酌。若由租稅分配之問題觀之，則最低生活費，實有免稅理由，此事詳於下章，今可不贅。議論至此，或謂最低生活費若許其免稅，則其結果非與純所得課稅論相同乎。然究其實，則最低生活費之免稅，出自均等負擔之原則，或社會政策之要求，而爲稅源之制限；但當國家危急存亡之秋，又可解此制限，即均等負擔之原則。在平時，雖可免稅最低生活費；而有事之時，又復命其擔稅，毫不躊躇也。此蓋所得當全部以之爲稅源故也。更進一步言之，最低生活費之免稅，與身分相應生活費之免稅，未必相同。蓋身分相應生活費由人而殊，大體言之，小企業家工人官吏，當舉其所得之大部分，以作身分生活費，故所得之中若減去身分生活費及最低生活費者，則純所得尙有幾何？吾恐中流以下之勤勞所得者，皆不能課以租稅也。故最低生活費之免稅與純所得課稅論，其結果大不相同。

三、個人所得，應以之爲稅源，已述於上。然此乃根據個人經濟之觀察點而下議論；若由國民經濟觀之，則當以國民所得爲稅源。蓋以個人所得爲稅源，多與以國民所得爲稅源相同也。然茲所謂以國民所得爲稅源，亦與個人經濟相同，非指課稅於純所得。若用個人經濟之純所得課稅論，以律國民所得，則當除去工人企業家之必要的生活費及身分相應之生活費，以其殘額爲稅源。如是，則國民所得之中，惟地代利子及企業利得之一部，始爲稅源；至於工資及企業利得之他一部，皆不能以之爲稅源矣。且果遵此說，則工資昂貴，小企業家

之利潤增加，大資本家、大企業家之利潤減少之時，國民經濟的稅源，亦當隨此而減少。而一國之富之分配愈見平均，則稅源亦愈減少。此種理論，誠令人苦於了解也。

純所得課稅論，乃爲工人利益而立論；然同爲工人利益而立論之中，又有提倡唯物史觀之說者。其意以爲統計一國國民經濟之工資，實占國民所得之大部分，故勞動者將來必有政治上之支配力。夫占國民所得之大部分，且有政治上支配力之階級，在國民經濟上，乃謂其無稅源，是實矛盾之至。故若承認勞動階級之工資，占國民所得之大部分者，則亦不可不承認勞動階級在國民經濟上亦有稅源。

要之，國民所得當以其全部爲稅源。

第二項 稅源之財產

財產由種種之財而成，由其用途觀之，則可別爲資本及使用財產。故關於稅源之問題，亦分爲二：即當以資本爲稅源乎，抑當以使用財產爲稅源乎是也。今試一一詳論於次：

第一 資本可用之以爲稅源乎

一、對於資本可否以之爲稅源之問題，當分國民經濟的觀察及個人經濟的觀察考之。

資本由國民經濟的觀之，與由個人經濟的觀之，其意義常不同。資本在國民經濟的意義，則爲生產所必要之財；在個人經濟的意義，則爲所有者之收入之源。前者爲生產上絕對的必要之物，後者不外爲支配勞動階級之富。即國民經濟的意義之資本，乃就對於生產有如何作用而觀察之；個人經濟的意義之資本，乃就

對於分配有如何作用而觀察之。前者稱爲國民資本，後者稱爲私資本。

二、國民資本在國民經濟，爲生產上不可缺之物；換言之，即產業之基礎者也。故若承認庇護產業之原則，則亦當庇護國民資本。若以國民資本爲稅源，由此支出租稅；則國民經濟之生產，必因此而受損害，即租稅之基本，亦必因此而至崩壞。租稅之基本一壞，則稅源枯竭，而租稅亦見滅亡。故國民資本可以之爲稅本而保護之，不可以之爲稅源。

今試分資本爲流動資本及固定資本，加以考察。

(1) 課稅於流動資本，則非僅縮小生產事業，即工人亦不能給以充足工資。工人之工資一減，則勞動社會必衰；勞動社會一衰，則一國生產，亦見衰頹。

(2) 以固定資本爲稅源，則資本家當處分工場機械及其他生產所必要之設備，或賣與外國人以作支給租稅之用。如是則生產衰頹，都鄙荒廢；而國家亦將微弱不振，此實歷史所常見之例也。

由此觀之，國民資本不可以作稅源，學者之力言庇護資本者，職此之故。

三、國民資本不可以作稅源，既如上所言矣。然此議論亦得適用於個人資本。故由個人經濟觀之，個人資本可以之爲稅本，不可以之爲稅源；蓋租稅若徵自個人資本之中，則個人經濟必且受害也。然個人資本，非任何一時皆絕對不能以之爲稅源；以之爲稅源而無害於國民資本者，則以個人資本爲稅源，亦無不可。

以個人資本爲稅源，而無害國民資本者，可分爲二：其一、課稅於非國民資本之個人資本之時；其二、課稅

於個人資本，然亦不過變更國民資本之分配之時。

(1) 個人資本而非國民資本者，如國內之公債、社債、股票、是也。如斯之個人資本，以之為稅源，實社會政策的租稅常見之事。社會政策的租稅，乃以矯正富之分配之不平為目的。普通對於大資本家皆課以重稅。夫在今日資本主義極盛之世，大資本家無一不有公債、社債、股票等之有價證券；故課以資本稅而令其用個人資本支給之者，則彼輩必先處分此種有價證券。是故根據社會政策之趣旨，而課稅於個人資本，大概不害國民資本。但欲沒收個人資本之全部或其大部，而致其人處分機械或工場者，不在此限。

(2) 課稅於個人資本，實亦不過變更國民資本之分配，乃瓦格涅 *Wagner* 所極力主張之事。據瓦格涅之意，此時可分為二：

其一 用其租稅以作私經濟的投資，或國家經濟的投資之時。此時其個人之資本，雖有喪失，然國民資本毫無損害。例如以私資本稅之收入，以買土地、森林、礦山、鐵道歸於國有；或用以改良土地、浚深河川、修築港灣等是也。

其二 課稅於私資本，然其影響亦不過於個人經濟之間，發生私資本之轉移之時。此時某個人之自由所得及貯蓄雖見減少，而個人之自由所得及貯蓄乃見增加。故由國民經濟之全體觀之，毫無損害。例如以私資本之收入，建築貧民學校，設立勞動保險，創設有利於下級社會，而增加其經濟的能力之設備，或減輕勞動者所負擔之稅（如工資稅，對於多量消費品之消費稅等），而用富豪之資本稅以補充之者是也。此時富豪雖減少其自由所得及貯蓄，然貧人則增加自由所得及貯蓄力。換言之，投於有價證券之資本，轉而入於貯蓄銀行，故對於國民經濟，毫無損害也。①

此說乃帶有目的稅論之色彩，蓋其稅之收入，乃使用於一定目的也。故目的稅之制度，如可承認，則此理

① *Wagner: F.-W., II, § 133-134.*

論亦無不能承認之理。且在預算統一主義之下，雖排斥目的稅之制度。然一面以私經濟的投資，國家經濟的投資，或社會政策的施設之故，經費大見增加；故他面不能不賦課個人資本稅，因而此說亦不能不認其爲真理。

要之，課稅出於社會政策之趣旨，或用於經濟的投資者，則雖以個人資本爲稅源，亦不至害及國民資本。四、由以上所論觀之，國民資本，萬不可以之爲稅源；故國民資本應受庇護之原則，亦屹不可動。然有例外，即國家危急存亡之際，即以國民資本爲稅源，亦無不可也。

租稅除支給經常費外，時或支給臨時費；而當國家危急存亡之秋，若有支給臨時費之必要，則租稅徵自資本，亦無不可。蓋國家之自存獨立，最爲重要；至於資本之減損，與此相較，不過細事而已。此時國民資本，亦得以例外而課稅之。此次世界大戰，各國所行之財產稅、資本稅，多屬此例。然大戰之時，公債過多，在大國每年利子或需數十億圓。於是遂以輕減負擔之故，或倡資本課稅之必要；而其實行之者，亦復不少。此即以國民資本爲稅源者也。然亦國家危急存亡之秋不得已之事耳。蓋國家雖脫離戰爭之難，然尚有公債壓迫，而致國家財政瀕於危急也。

第二 使用財產可否以之爲稅源

欲知使用財產可否以之爲稅源者，當區別消費財產及利用財產而觀察之。

一、消費財產者，滿足人類慾望之後，即喪失其效用者也。故由國民經濟觀之，年年歲歲皆有生產此種消

費財之人；而年年歲歲亦有消費此種消費財之人。夫生產者固可留其生產物以供自己消費，然大半則皆販賣之以得利益。故自己消費之外所餘之額，可視為營利之手段及個人之資本。是故由個人經濟觀之，消費財在於生產者，惟限於生產後留為自用之部分；其在普通消費者，則為購自生產者或商人而供為消費之財。第一場合乃表示消費財之形之所得。第二場合則為處分金錢之形之所得。換言之，即所得之變形也。故消費財可否以之為稅源之問題，並非財產之問題，乃為所得之問題。

消費財產，可視為所得之表現，故亦得以之為目標而課稅。但如斯課稅，非以消費財產為稅源，乃以消費財產為租稅客體；換言之，租稅非取自消費財產，乃取自潛在於消費財產之後之所得也。

二、利用財產者，個人永續利用其物，以作享樂之基礎者也。夫稅源若僅限於發生金錢的收入之狹義的所得者，則租稅必不觸及此等財產，此實不當之至；蓋利用財產可視為由享樂而生一種所得也。現在實際立法，亦有於所得稅中，稅此無形之所得者。縱令非在所得稅中稅此無形之所得，然亦必以家屋稅及其他物稅之名而稅之。但此稅不過為所得稅之一形式，蓋非以利用財產為稅源，乃以利用財產為租稅客體也。

利用財產之享樂，縱令不能視為所得；然課稅於利用財產，亦非毫無理由。蓋利用財產若能滿足慾望，則因其慾望之滿足，可不必更消費普通之所得。故由他方面觀之，可謂慾望已經減少。夫既如是，則在同一所得之人，若其人有利用財產者，較之無利用財產之人，其地位為優。是故欲令各人擔負平等之負擔，不可不重視利用財產之人；換言之，對於利用財產當加以課稅也。此理論亦非以利用財產為稅源，乃以之為租稅客體；

至於稅源，則爲普通之所得。

由此觀之，無論視利用財產爲所得，或不視爲所得，皆不可以作稅源；然又不可不以之爲租稅客體。

從來學者所言，不過如是，今余更進一步論之：夫利用財產可否以之爲稅源之問題，當與資本可否以之爲稅源之問題，互相比較而觀之。利用財產對於個人，固爲貴重之物；然與產生所得之資本相較，則猶輕賤者耳。蓋利用財產如奢侈品之類，雖加損害，亦不至害人生活；反之，奪人資本，則其個人生活之基礎，必且受殃也。但個人資本而非國民資本者，或雖課稅於個人資本，然亦不過變更國民資本之分配者，則此時即以個人資本爲稅源，亦無不可。今利用資本，既非國民資本，且用之爲稅源，亦不害一國之生產，及經濟之發達，則何爲不可以之爲稅源乎？至於對於衣服家具及其他生活必需品，所以採不課稅方針者，乃出自最低生活費免租之理由，並非不以之爲稅源。

以上乃就普通場合而言之。若夫國家有事之際，則利用財產得以之爲稅源者，實無議論餘地。蓋此時國民資本尙可以之爲稅源，更何有愛惜個人之享樂手段之理由乎？此蓋國家之自存重而個人之享樂輕也。關於此點，瓦格涅 *Wagner* 夙已主張之矣。

綜上所論，即財產原則上，不能以之爲稅源，但係個人資本而非國民資本者；或雖課稅於個人資本，然亦不過變更國民資本之分配者；及利用財產三項，皆得以之爲稅源。又者當國家危急存亡之際，任何財產，皆得以之爲稅源，故財產可得爲稅源之場合不少。如是，則謂財產爲神聖不可侵犯之說，理應排斥者矣；然概括的

言之，以財產尤其是資本爲稅源，實爲例外之事。

第三款 實質的課稅及形式的課稅

以上乃研究稅源，而闡明稅源在原則上當爲所得；至於財產尤其是資本，不過例外而已。然財產尤其是資本，原則上雖不能以之爲稅源；但以之爲租稅客體，則又無妨。世人普通所稱之資本稅或財產稅，皆以資本或財產爲租稅客體。換言之，即財產稅及資本稅乃以財產所生之收益或資本所生之利子爲稅源，由此而納租稅；然又非直接課稅於收益或利子，乃以財產或資本爲標準而直接課稅之也。

以財產或資本爲租稅客體者，稱爲名義的財產稅或名義的資本稅；反之，以財產或資本爲稅源者，稱爲實質的財產稅或實質的資本稅。

實質的財產稅，名義的財產稅，觀念上雖可區別；然實際上果如何而區別之耶？此中固有種種標準，而最簡單之標準，則爲稅率。即稅率低時，縱令課稅於財產，然其稅亦不出自財產，乃出自財產所生之收益；反之，稅率高時，縱令課稅於收益，然實際則收益不足以供租稅，常用財產一部以供之。故此可稱爲實質的財產稅。要之，財產稅或資本稅，原則上當爲名義的，不可爲實質的。實質的資本稅或實質的財產稅，惟當限於例外的特定場合。

第三節 租稅客體之選擇

一、如上所述，原則上稅源當爲所得；而直接課稅於所得，則爲最合理之租稅。故用單一所得稅，變理財政，

最爲適當。蓋無論課稅用何形式，而其結果，皆歸於所得所負擔也。夫個人報告自己所得，本不確實；故僅用所得稅，則課稅亦不能實際合於所得之大小，常有不公平之虞。

租稅惟僅一稅，則由經費之膨脹，必須提高稅率，而謀收入之增加。然稅率一高，則負租稅義務者，自感負擔之重；即義務心極強之人，亦謀脫免，或滯納租稅；若必強徵之，則當加以極端干涉。由是徵稅費增加，而租稅之純收入減少，不能隨經費膨脹，而令收支平均矣。故單一所得稅在理論上，雖無間然；然實際則不能用此以應財政之需要也。此所以各國之租稅立法，除所得稅外，無不由他方面，捕捉所得而稅之。於是遂生租稅客體之問題。

二、欲由租稅客體，推定稅源所在，並講課稅之法者，當先知個人經濟常以如何現象表現於外部。個人經濟表現於外部之事實有四：

(1) 財產所有之事實。

(2) 營利之事實。

(3) 使用消費之事實。

(4) 買賣交換之事實。

第一、捕捉財產所有之事實，則可推定財產可生收益；蓋空存財產而不利用之者，實非普通人情所能也。第二、捕捉營利之事實，則可推定個人獲得所得；蓋營利不外獲得所得之階梯也。第三、捕捉使用消費之事實，

則可推定個人之有所得；蓋毫無所得之人，不能有消費也。第四，捕捉交換買賣之事實，則知個人經財營利，或作消費；而可推定個人正在獲得所得，或已得所得。由此觀之。個人經濟所生之現象，皆可反證所得之存在。然第一事實與第二事實，為個人之收入經濟；第三事實為支出經濟；第四事實，為跨於個人收支兩經濟之取引關係。故租稅立法，當由個人之收入經濟，支出經濟，取引關係，推定所得之所在，用以捕捉稅源。如斯租稅由租稅客體觀之，可分為三大部門。

以個人之收入之事實，為租稅客體者，為收得稅；以個人之支出之事實，為租稅客體者，為消費稅；以個人之取引之事實為租稅客體者，為流通稅。

(1) 在收入經濟，先則課稅於擁有財產之事實，是稱為財產稅；次則課稅於財產所生之收益，是稱為收益稅。而課稅於土地之收益者，為地租；課稅於家屋之收益者，為家屋稅；課稅於資本之收益者，為資本利子稅；課稅於營業之收益者，為營業稅。

(2) 在支出經濟，當捕捉消費之事實而稅之。其課稅於外國輸入之消費物者，稱為關稅；課稅於產於內地，且消費於內地者，稱為內地消費稅。

(3) 在取引關係，先則課稅於取引，是稱為財產流通稅。不能捕捉取引之時，則課稅於關連於取引而發生之附屬行為及補助行為。附屬行為及補助行為，不過表示價格，故稱為價格流通稅。而其課稅於登錄財產移轉於官簿之事實者，稱為登錄稅。課稅於取引之際作製文書之事實者，稱為文書稅，或印花稅。

由租稅客體觀察租稅，則租稅殆皆關聯於一切個人經濟之現象。是故捕捉稅源於租稅客體，實可貫徹補救所得稅及以所得為稅源之趣旨。此蓋不能正面捕捉稅源於租稅客體；乃由反面捕捉之也。如斯所課之租稅，稱為名義上之租稅；即名義上雖為財產稅、消費稅、流通稅，實質上則為所得課稅也。

以上乃就個人經濟之現象而論之。然個人經濟之現象，他面又表現為國民經濟之現象。若由國民經濟觀之，則租稅實捕捉生產交換消費之現象而賦課之。然生產交換乃國民經濟發達之原因，故論者或謂：「課稅於生產交換之現象，有害國民經濟之發達。」然租稅捕捉生產交換之現象，乃推測所得而賦課之；即租稅所欲賦課者為所得，非為生產交換。生產交換，不過為外部表現之目標而已。是故賦稅所得，毫不害及國民經濟之發達。但稅率失之太高，或以其他關係而侵害國民資本時，則可妨害生產交換而有礙國民經濟之發達。此實租稅立法不可不趨避者也。

第四節 租稅主體之選擇及租稅之轉嫁

第一款 租稅主體之選擇

一、租稅納自稅源，然欲捕捉稅源，則常發生租稅客體之問題者，已述於上。然租稅客體，乃為某個人之所行、事實及其他關係；故賦課租稅之時，當捕捉此特定之人。於是遂生租稅客體之問題。

租稅客體當區別納稅者與擔稅者觀之。租稅所定之租稅客體，為納稅者；蓋納稅者一定，租稅自得徵收也。

由租稅之純理觀之，凡有稅源之人，皆應令其負擔租稅，故當以擔稅者為納稅者。然租稅在技術上有不能直接捕捉擔稅者在。此時若能間接捕捉擔稅者，亦無不可。換言之，即除捕捉在經濟流通上與擔稅者有密切關係之第三者而稅之之外，別無他法也。於是復生以擔稅者為納稅者乎，抑以與擔稅者在經濟流通上有密切關係之第三者為納稅者乎之問題，是為租稅主體選擇之問題。

二、租稅主體選擇之問題，非為一切租稅應選何物之問題；乃為租稅種類不同之時，應選擇何稅之問題。蓋租稅或得以擔稅者為納稅者，或不得以擔稅者為納稅者也。前者為直接稅，後者為間接稅。

租稅法，欲以擔稅者為租稅主體，惟限於得直接捕捉下述三種關係者之時：即（1）所有租稅客體之財（2）作行為，（3）把握其他事實是也。凡人若有財產而以營利為事，則課稅於其財產或其營利，即為以擔稅者為租稅客體；換言之，財產稅、所得稅、收益稅、流通稅等，皆得以擔稅者為納稅者。

租稅法不能以擔稅者為納稅者之場合，惟限於不能直接捕捉作租稅客體之行爲之人，或把握租稅客體之事實之人之時。例如欲以各人之消費行為為客體而稅之，然又不能以擔稅者為納稅者是也。此時當用與擔稅者在經濟取引上有密切關係之第三者，以代之。然此又非欲第三者之納稅者，負擔租稅。故常預期此第三者之納稅者，移其負擔於擔稅指定者，於是遂生租稅轉嫁之問題。

三、期待租稅之轉嫁，而課稅於與擔稅指定者在經濟取引上有密切關係之人者，不過為租稅政策之一利便。然實際上，有時或反立法者之預期而不轉嫁者；有時雖以擔稅者為納稅者，然實際上亦反立法者之預

期而轉嫁者。蓋納稅者常欲由租稅流通，轉移租稅負擔於他人而自免也。故吾人不可不闡明無論立法者預期如何，租稅常歸着於何處。斯卽爲租稅轉嫁原因之研究。

租稅轉嫁，乃租稅之負擔，由納稅者移轉於他人終而歸着於任何一處也。故此可稱爲租稅之經濟的影響。然由租稅所歸着觀之，則爲租稅之分配。夫租稅法所預期之轉嫁，乃不轉嫁；反之，租稅法所不預期之轉嫁，乃復轉嫁者，則租稅之分配必不公平。如斯轉嫁不僅爲租稅之經濟的原則之問題，且復現爲租稅之社會的原則之問題。是故租稅政策，當先明租稅轉嫁之理，而務求其無反立法所預期者而後可。

第二欸 租稅之轉嫁

第一項 轉嫁之意義

租稅之轉嫁者，租稅負擔，因私經濟的流通，由納稅者而轉移於他人也。租稅出自一人移於他人，終則必歸屬於某一人。此租稅之歸屬，學者稱之爲租稅之歸着。租稅出自納稅者，轉移於他人之行程，稱爲租稅之輾轉。租稅之轉嫁乃包括此二者而言也。

租稅之輾轉與歸着，不外行程與結果之差。既有輾轉，必有歸着。故學者或不區別二者；或惟用租稅之歸着之語以表之；或惟用輾轉之語以括之。德國學者之用 *Uberwälzung* 者，屬於後例。法義學者則分轉輾與歸着；輾轉用 *repercussion, repercussione, or translation, translazione*，之語，歸着用 *incidence, incidenza* 之語。美國 *Seligman* 則做法義之例，而用 *shifting* 與 *incidence*，以區別輾轉與歸着。

租稅之轉嫁，乃包括租稅由納稅者輾轉而歸着於擔稅者之徑路與結果而言。然其轉嫁之徵兆，則表現於課稅物件之價格之上。換言之，即在租稅負擔所轉移之處，課稅物件之價格或高或低也。而此則普通常起於課稅物件買賣之際。其場合有三：第一、為納稅者將稅額加入課稅物件之價格之中而賣之時。第二、為納稅者不將稅額加入課稅物件之價格之中而賣之時。第三、為納稅者，由課稅物件之價格，減去稅額之還原價格而賣之時。第一場合，為前轉 (Fortwälzung) 之作用。第二場合，為復轉 (Rückwälzung) 之作用。第三場合，為租稅償卻 (Steuer amortisation) 之作用。然於第二場合，當課稅物件在生產行程之中，租稅負擔，時或歸於消滅，是稱為租稅之消轉 (Abwälzung, transformation, rigetto)。要之，轉嫁乃表現於課稅物件之價格之上，故轉嫁常成為價格之問題。

學者或謂租稅之償卻及消轉，當置於租稅轉嫁之外。然由租稅終必歸着於某一人之點觀之，租稅之償卻亦可視為租稅歸着之一形式，故不宜置之於轉嫁之外。又消轉乃租稅之輾轉作用之際，忽以生產行程發生變化，因而中斷；故亦可視為租稅歸着之一變態，當置於租稅轉嫁之中。

租稅轉嫁固有種種形態，然其目的所在，皆為欲免租稅之負擔；而其手段，則為由私經濟的流通，輾轉於他人。然人欲免租稅之負擔，其方法又不止此，或謀脫免，或用立法手段撤廢自己階級所負擔之租稅，或妨此種租稅之成立；是為逋稅鬭爭，而與租稅之轉嫁有別。蓋租稅之轉嫁，乃用私經濟的流通而免租稅之負擔；逋稅鬭爭，乃在立法行政方面，求免租稅之負擔也。再者租稅轉嫁，雖各人欲免自己之負擔，然在國家方面對於

租稅之收入，亦無損失；反之，逋稅鬪爭則各人欲免租稅之分擔，同時國家亦受損失。故逋稅鬪爭當置於租稅轉嫁之外。逋稅鬪爭，詳論於下章。

要之，租稅由私經濟的流通，由一人而移於他人之行程及其結果，稱爲租稅之轉嫁。

第二項 關於轉嫁之學說之發達

十七世紀中葉，英國學者政治家，夙已爭論轉嫁。然其在經濟學理及財政學理之上，占有重要地位者，則爲重農學派以後之事。重農學派以後，關於轉嫁之學說甚多；大別之，可分爲絕對說及關係說二種。然其沿革則由絕對說而進於關係說。

第一目 絕對說

絕對說者，對於轉嫁，下以絕對的結論之學說之總稱也。其中或謂一切租稅皆可轉嫁，或謂某特定稅，無論如何場合，皆不轉嫁。由學說之發達順序言之，則可分類爲重農學派說，正統學派說，均等分布說，社會主義說，還原說五種。學者或以亞丹斯密及李嘉圖 Ricardo 之說爲絕對說；然絕對說實不限於二氏，故余總括以上五說爲絕對說。

此等絕對說中，重農學派說，正統學派說，均等分布說，結論雖有不同，然皆以剩餘課稅論，爲其議論之基礎；而正統學派說及均等分布說，則更以利益均衡說爲前提。剩餘課稅論者，租稅支自純生產或純所得之說也。故據此說，凡租稅課於無純生產純所得之人，勢必轉嫁於有純生產純所得之人。利益均衡說者，經濟上之

利益互相調和之說也。故據此說，租稅有時雖惟歸着於某階級之人所負擔，而致一時呈出不均衡不調和之現象；然久經歲月之後，亦必漸次轉嫁於他階級而令利益可得均衡。今試述各說於下：

第一 重農學派之說

據重農學派之意，地租以外之租稅，盡可轉嫁。蓋彼輩惟以土地為純生產，故無論租稅採如何形式，而其結局，皆落於有支給租稅能力之純生產者——即地主之上。

此說出自重農學派鼻祖Quesnay，今試述其說於下：

租稅可視為土地之純生產所出之所得之一部。而土地之純生產，可分為三部分：第一部屬於國家，第二部屬於地主，第三部屬於徵稅官。此第二部始為地主財產，而得自由買賣之。故地主雖出租稅，然其所出之財，亦不屬於自己財產之中；是以租稅只可課於土地之純生產，不可課於農業勞動者或工業勞動者之工資或貨物。若必課稅於農業勞動者之工資，則可妨生產，害土地，而阻礙農業者；地主及政府之發展。若必課稅於工業勞動者之工資或貨物，則租稅將變成任意無規律之物；而其收入亦將不足支給徵稅費；即主權者，人民，亦必為其所苦。夫課稅於此等工資及貨物者，為虛稅（*imposition du tribut*），終則必用實稅（*impôt*），以給之。實稅者課於土地純生產之稅也。

課稅於由勞動而得生活之人，終必成為勞動之課稅。如斯租稅，猶之課稅於耕作之馬；而如耕作費之課稅，歸於勞動使用者之負擔。故對人之稅，徒增農工業之經費，終而為土地收入之負擔。要之，租稅無論如何賦課，終必歸於地主之負擔。

按內 Quesnay 之後，復有彌拉波 Mirabeau，內木爾 Nemours 等輩，承繼按內 Quesnay 之思想，一至塔哥 Turgot，遂臻大成。

塔哥 Turgot 立論之要旨如次：

租稅支出所得。然有所得之人，僅爲地主。於是租稅遂分二種：其一地主由自己所得，而直接支給之；其二對其所得而間接賦課之。前者爲直接稅，後者爲間接稅。間接稅更分三種：即課於佃戶之稅，課於資本或工業之利潤之稅，及課於所購買或所消費之財之稅也。然此等之間接稅又每歸於地主負擔。其法有二：第一，爲地主增加自己費用；第二，爲地主減少自己所得。

一、重農學派之轉嫁論，乃根據於惟土地始能爲純生產之說。然純生產實不限於土地，此已述於稅源論中，^①茲可不贅。故根據此純生產論之轉嫁論，亦有誤謬。

第二 正統學派之說

正統學派之轉嫁說，較之重農學派爲進步；然亦承繼一切租稅皆出自純生產之根本思想，而主張一切租稅皆出自純所得；因而謂某種租稅可轉嫁，某種租稅不轉嫁也。但正統學派所稱之純所得，不若重農學派僅指土地之純益；故不轉嫁之稅，亦不限於土地之稅。

一、亞丹斯密先區別所得爲地租、利潤、工資，而後研究對於此等所得所課之租稅；而謂地租常不轉嫁，利潤（除去利子）稅、工資稅，則常轉嫁於地主或消費者。但各種所得課稅之中，可視爲平等之負擔者，爲人頭稅及消費稅。然其中奢侈品稅，常不轉嫁；反之，必要品稅，則常轉嫁。今再紹介其說，如左：

（一）地租常爲地主之負擔，蓋即令課稅於小作人，然小作稅亦必減少而移爲地主之負擔也。賦課房租之稅，則由房租之要素之不問，而殊其轉嫁。即屬於屋地料之部分，歸爲地主所負擔，故其結果亦成爲賦課於土地之稅。屬於建築料之部分，歸爲借戶所負擔。蓋若歸爲家主所負擔，則家主必以利潤減少之故，因而中止家屋之建築也。

① 本書第六章第二節第二款第一項

(2) 利潤稅，爲賦課利子、保險金、及資本使用之工資之稅。(一)利子稅歸於資本家所負擔，可驅逐資本於國外。(二)賦課保險金及工資之稅，若其資本用於農業，則轉嫁於地主；若用於商工業，則轉嫁於消費者。

(3) 工資稅常可轉嫁。夫工資乃由勞動之需要及食品之平均價格而定。此二者若無變動，則工資之稅，亦必應此而轉嫁。故對於工業勞動者之工資稅，常轉嫁於消費者；對於農業勞動者之工資稅，常轉嫁於地主。

(4) 人頭稅，則無論地主、資本家、勞動者，其負擔皆爲平等；但課於下層階級之人，則變爲工資稅。

(5) 消費稅課於奢侈品時，則歸爲消費者所負擔；課於必需品時，則工資必見增加，因而其結果與工資稅相同。

二、李嘉圖 Ricardo 之研究方法，雖與亞丹斯密相同，然其結論則異。據李嘉圖 Ricardo 之意，惟賦課地租之稅，始歸於地主所負擔。至於其他土地稅皆可轉嫁；而利潤稅工資稅，則皆爲資本家所負擔。故一切之稅，其主要擔稅者，皆爲資本家。今試介紹其說於下：

(1) 地代稅對於穀價毫無影響，故歸爲地主所負擔。其他土地稅，則可騰貴穀價，故常轉嫁於消費者；但勞動者，則不負擔之。蓋穀價一高，工資亦高也。

(2) 利潤稅，可騰貴生產物之價格，終而轉嫁於消費者。然物價過多，則買者無人，此時生產者勢當低廉其價格而販賣之，故利潤稅，歸於生產者所負擔。

(3) 工資稅，可令工資昂貴，故不爲勞動者之負擔，而由利潤支出之。

三、據亞丹斯密之說，租稅之負擔，有時歸於消費者；然皆以歸於地主者爲主。據李嘉圖 Ricardo 之說，租稅之負擔，有時歸於地主；然皆以歸於資本家者爲主。二氏之結論，雖不相同；然其主張工資稅常不轉嫁而歸於勞動者之負擔者則同。

亞丹斯密及李嘉圖 Ricardo 皆謂工資由於必要生活費而定。由此出發，而主張工資之轉嫁；蓋工資稅既併吞於必要生活費，則非轉嫁不能也。然現代之工資，未必皆為最低限，苟其維持生活而有贏餘，則工資稅自歸為勞動者所負擔。李嘉圖 Ricardo 後此亦曾承認此言，而正統學派之後繼者，主張之者更多。於是遂有主張工資苟非限於最低限，則工資稅可歸為勞動者所負擔。穆勒 Mill 父子，即其代表也。

又亞丹斯密及李嘉圖 Ricardo 皆以自由競爭可以完全舉行；而資本勞動亦若水之就下，可以自由移動為前提，而立論。然此前提未必適當，故資本勞動，若不能自由移動，則亞丹斯密及李嘉圖 Ricardo 之絕對論，不能稱為合於實際。

次則亞丹斯密及李嘉圖 Ricardo 又以利益得保均衡之說為前提而立論。此實資本移動自由說所出之自然結論。故資本移動自由說，若非絕對真理，則利益均衡說亦不能認為絕對真理；利益均衡說若非絕對真理，則由此所出之轉嫁說，亦有誤謬。但利益均衡說為當時學者所深信，故由此復生出均等分布說。

（註）西思蒙第 Simond 對於亞丹斯密及李嘉圖 Ricardo 由工資移轉自由說及利益均衡說所出之轉嫁論，夙有懷疑，而批評之曰：

工資既減少，然農夫固不能改為辯護士、醫生、或製造鐘錶之人，故在農業工資未見騰貴之前，勢不能去農園而入於工廠。夫生活必要品之課稅，經過長久年月之後，雖可轉嫁於富豪，而令負擔可以平等；然此非經巨大困難之後者不能。此時商人已閉倒而勞動者已陷於慘澹之境遇矣。

此語實中亞丹斯密及 Ricardo 之說之要害也。

第三 均等分布說

均等分布說 (The Equal-diffusion Theory) 之要旨：謂租稅無論如何賦課，終必轉嫁；而令一切之人，均等分擔之。

租稅均等分布之說，始於十八世紀，漸次盛行。然其結論，則可分爲樂觀派與悲觀派；故余亦分均等分布說爲樂觀說悲觀說二者論之。

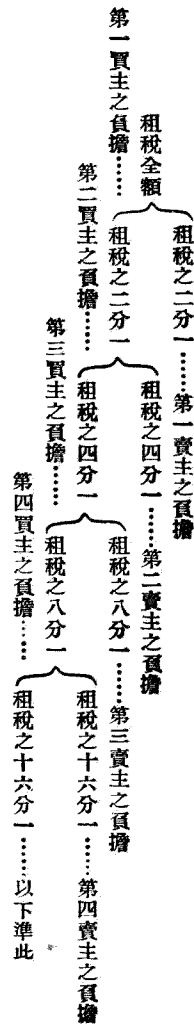
一 樂觀說

均等分配說，倡自義之味利 Verri、英之曼斯菲爾德 Mansfield、笛克生 Dickson、楊 Young 等。至十九世紀初葉，卡那爾 Canard 之說一出，大見盛行。庫耳西爾 Courcelles、斯泥 Senenil、社耳步雷 Cherbuliez、普立德威紮 Piffwitz 等皆唱和之。退耳 Thiers 亦倡是說。然其最有影響者，則爲卡那爾 Canard 之說，其說大約如下：

人類勞動，可分二種：一爲維持生存之必要的勞動 (Travail necessaire)，他爲生產剩餘收入之剩餘勞動 (Travail superflu)。後者更分三種：其一爲土地或工業之固定勞動 (Travail fixe) 所生之不動產的收入 (rente foncière)，其二爲工業之熟練的勞動 (Travail appris) 所生之工業的收入 (rente industrielle)，其三爲商業之剩餘勞動 (Travail superflu) 所生之動產的收入 (rente mobilière)。然一切人類皆競爭用其勞動於最大剩餘之職業，於是遂生利益均衡之法則 (Les lois d'equilibre)，而令各人在此剩餘之中，獲得利益之均衡。轉嫁法則之基礎，卽在於此。

今欲賦課租稅，其稅必歸爲必要的勞動所負擔，故亦必歸爲剩餘勞動所負擔。然租稅之賦課，在三種剩餘收入之間，常可破壞其均

衝，於是遂生轉嫁。此因不問其稅之課於剩餘收入，或課於消費；而其結果皆同一也。何則？課稅之時，必減少買主賣主之決心；而二當事者非有各擔租稅之半之諒解，買賣必不成立也。此諒解為決心之均衡。然財貨三次轉賣，則其時之賣主買主亦生決心之均衡，由是租稅遂順次轉嫁矣。轉嫁之途徑，表解之，則如次：



第一賣主雖肯負擔租稅之二分一，然見第一買主實際上未曾負擔如許額數之租稅；且又知第一買主欲買之心甚強，則必拒絕其買賣。故買賣之能成立，必買主亦同意負擔租稅之二分一而後可。第一買主負擔租稅之二分一，若更進而轉賣其物，而為第二賣主現於市場時，亦必踐同一徑路，更二分其負擔之稅額，自願負擔其一半（即租稅之四分一）；而將其他半（即租稅之四分一），令第二買主負擔之；不然，則第二買賣亦不成立。決心之均衡如斯發生，終則租稅亦漸次均等分布矣。

卡那爾 Canard 更用液體之欲得水平，以譬租稅分布之理。其言曰：

有共通之底之數箇水管，盛之以水，則水必流動而分配於他管，至各得水平之時而止。租稅亦然，常分配於買主賣主之間。又如外科醫生，由一血管取出血液，則他血管之血，亦必驟集而補之。租稅亦然。租稅雖可減少某種事業之利益，然又可製造他事業利益之流來之原因；而令一切種類之事業，皆得均衡之利益。

租稅負擔之轉移路徑，第一由納稅者而移於其物之買主賣主及其消費者。第二則由此而漸次擴張於其他一切業務。此蓋經營有課稅之事業之人，欲轉嫁於無課稅之事業，而起競爭也。第三則租稅之負擔，復擴張於一切方面，終而獲得水平，任何一人，皆不感覺之。

租稅之負擔，終至於不能感覺，既如斯矣；然此非一朝一夕所能實現。其實現也必經長久歲月，又當排除幾多困難。此困難稱爲租稅

之摩擦 (le frottement de l'impôt)。

據卡那爾 Canard 之意，租稅本身不爲害惡；惟其破壞均衡，始爲害惡。卡那爾 Canard 由此理論而下有名之斷語曰：「舊稅盡爲良稅，新稅盡爲惡稅。」(tout vieil impôt est bon et tout nouvel impôt est mauvais)。要之，卡那爾 Canard 以爲租稅由轉嫁而分布於一切之人，故初爲惡稅者，終亦變爲良稅；因而租稅負擔，乃爲公平分配之物。吾人認其爲樂觀說者，即在於此。

二、此說之基礎的觀念，爲利益均衡說及剩餘課稅論。剩餘課稅說已詳論於稅源論中，茲可不贅。至於利益均衡說，則假定一自由競爭。然在現代之經濟界，自由競爭之制限甚多，故此說不合實際。況即令自由競爭可以完全實行，而利益均衡之原則，亦可完全作用，終而租稅之負擔可得平均；然此平均，亦非一定不變，乃由市場之事由而至變化也。然此則今日亦由經濟上之變革，而至絕跡矣。

此說以租稅爲生產費之一部，由此前提而立論；然此前提未必合於真理。租稅之中，其輾轉於與生產者及消費者毫無關係之人者，不知幾多。故此說至少亦不能用之以律此種租稅。更進一步言之，租稅縱爲生產費之一部，而行轉嫁至於無極；然此亦未必合於正義公平。蓋轉嫁雖移租稅負擔於消費者；然又未必皆爲合於擔稅力之租稅負擔也。故轉嫁有時實可化公平者爲不公平；而令不公平者更爲不公平也。

次則此說與租稅政策之觀念亦有所矛盾。且若此說所言，則租稅政策毫無必要，任何課稅，無有不可；而

租稅之改革，反爲有害者矣。蓋舊稅盡爲良稅，則無改正之理由也。此與現代租稅政策之思想如何背馳，吾人可一望而知之矣。

二 悲觀說

悲觀說之根本思想，與樂觀說相同；然其結論，則適相反對。代表此說者爲蒲魯東 Proudhon。據蒲魯東 Proudhon之意：租稅無論如何賦課，然其結果，皆轉嫁而歸爲消費者所負擔。消費者階級，多爲貧人階級；故貧人負擔租稅，常較富豪爲重，此實不公平之甚者也。蒲魯東又謂直接稅間接稅無區別之必要，並論租稅制度無編定之必要。而其結論則主張租稅雖爲必要，然不公平。

悲觀說之結論，雖與樂觀說有異；然其根據均等分布說，及主張無論賦課何稅，在事實上毫無所異者，則相同也。故關於此點，可移批評樂觀說之語，以評悲觀說。且也租稅若常發生不公平之事實，則租稅毫無選擇之必要；而租稅政策亦可不必實行。此與現代租稅政策之觀念大相矛盾，亦可一望而知之也。

第四 社會主義說

與前節之悲觀說相似而非者，則爲拉薩爾 Lassalle之說。塞利格曼 Seligman稱之爲社會主義說，蓋此出自社會主義者之拉薩爾 Lassalle，而後之社會主義者，又復極力宣傳之也。

一、據拉薩爾 Lassalle之意，一切間接稅皆轉嫁而歸爲下層階級所負擔。拉薩爾以轉嫁惟限於間接稅之點，實與蒲魯東 Proudhon不同。但拉薩爾 Lassalle所謂之間接稅，乃除對於個人之所得或財政，直接賦

課之租稅之外，總稱其他一切之稅。即不僅指消費稅，乃包括地租營業稅等而言也。

拉薩爾 Lassalle 之說，出自正統學派，然又施以訂正。亞丹斯密謂工資由最低生活費而定，故無負擔租稅之餘力。拉薩爾 Lassalle 則謂德國之勞動者，不若愛爾蘭勞動者之貧窮；故得由工資之中，絞其租稅。又謂工資之騰貴，常較他種貨財為晚。貨財之價格，雖由間接稅而見騰貴；然工資未必騰貴，故勞動者當負擔一切間接稅。

二、此說以一切間接稅不合正義，故在間接稅之範圍內，其吐悲觀論，與前說相同。然拉薩爾 Lassalle 所稱之間接稅，未必皆轉嫁於勞動者。其中不轉嫁者亦有之。故謂一切間接稅皆不合於正義，未必為妥。更進一步言之，拉薩爾 Lassalle 主張工資鐵則說；而工資鐵則說與此間接稅轉嫁論，又完全不能調和。蓋據工資鐵則說，則勞動者乃呻吟於得食與不得食之境遇；而據間接稅轉嫁論，則勞動者又有負擔租稅之餘力也。

第五 還原說或償却說

一、還原說 (Capitalization Theory) 或償還說 (Amortization Theory) 謂年年所納之租稅還原為資本；而由租稅物體之財產之價格中，減去之時，則其租稅可視為償還也。此說乃由研究地租而生。今地租課於土地，則土地必減去與稅額相等之收益；收益一減，則其財產價格，亦必比例於此而下降。詳言之，即其下落之價格，乃與其稅額還原為當時普通金利之額相等也。然此時犧牲者，則為初課地租之際，所有土地之人。蓋所有主賣其土地之際，必當低廉其價，至與租稅還原額相等。不然，則任何一人，皆不肯用高價購買實際上

財產價格已經減少之物矣。故買主其後雖納租稅，亦與不納者相同。且其獲得收益，亦與普通財產相同。夫既如斯，則是買主不負擔租稅，而惟最初之所有主永久負擔租稅也。故由後來所有主觀之，租稅實已完全償還。更用他語表之，即現在之租稅，過去已負擔之；或將來應課之租稅，現在已負擔之也。

學者說明此現象，或謂地租歸於土地之負擔，所謂地租的負擔說 (rental charge theory) 或土地負擔說 (Reallast-theorie) 是也。夫地租償還之時，負擔地租之人，理論上實爲地租制度初設之時之土地所有主。然地租制度行之既久，而土地所有權又復屢次移轉，則終必不知最初所有主之爲何人，且實際上又無知之之必要。是故由現在地主觀之，地租非負擔於地主，乃負擔於土地也。

二、十八世紀初葉，此說已萌芽於英人文獻之中。其後英國則有約翰·楊 John Young，克累格 Craig，法國則有舍 Say，特雷西 Trasy，帕栖 Passy，德國則有薩托留斯 Sartorius，木爾哈德 Murhard，賀弗曼 Hoffmann 等輩，繼承是說，然德法學者之結論，完全不同。

德國之學者曰：地租歸於土地負擔，現在地主毫不負擔。故地租失去租稅之性質，理應對於現在地主，重新再徵租稅。法國之學者曰：地租既歸於土地負擔，而地主不感負擔，則以不變更地租之稅率爲良策。蓋減少地租之時，則土地之價格騰貴，此實無異對於現在地主，贈送稅額之資本還原額；反之，增徵地租之時，則土地之價格下降，此實無異沒收其財產也。法國學說稱爲地租不變更說，倡自帕栖 Passy。後之學者，多和之。

三、還原說乃關聯於地租者也。然近來之學者，則常應用於地租以外之租稅。此在勞 Rau，赫爾斐利喜

Helferich 和克 Hock 等著作之中，已有其言。然至謝富勒 Schaffle 始見盛行，判塔雷奧泥 Pantaleoni 亦抱此種見解。

據謝富勒 Schaffle 之意，資本還原，非僅行於地租，且復行於土地以外之收益所賦課之稅。謝富勒 Schaffle 此種議論，出自其地租論。蓋氏以爲地租論非僅適用於土地，且可適用於一切之利潤也。夫既以此爲前提，則其結論如前所述，實理之當然。但其前提之理論，已不爲今日經濟學者所承認，且卽離開此前提之理論，而如斯之轉嫁，亦不能謂其毫不發生，不過不能斷定其爲絕對的發生耳。

第二目 相對說

相對說者，不以租稅之轉嫁爲絕對的，而謂由時由處而異之說也。租稅之轉嫁，所以由時由處而異者，或原於需給關係之變更，或原於其他事情。

相對說始於德國學者，其後進而爲數量說；最近則由塞利格曼 Seligman 等而大成。

一、德國學者，初雖不能完全捨棄正統學派之論據；然關於某點，已倡相對說，如勞 Rau 是也。

勞 Rau 雖繼承正統學派之說；然其對於自由競爭，則不視爲爲絕對的可以實現。故其對於租稅轉嫁，亦不視爲絕對的，卽主張賦課於地租工資利潤及利潤之源泉之租稅，由其有變更納稅者之投資與否，而異其轉嫁之狀態也。又謂租稅惟多數納稅者之行動，對於需給關係不生變化之時，始有轉嫁。此實可謂離自絕對說而入於關係說也。

(註)勞 Raw 創立轉嫁七原則，茲之所舉，則爲其第一原則及第六原則。此外五原則如次：

(2) 賦課全階級之所得之稅，不易轉嫁於某種貨財之買主。蓋納稅者雖可由此而制限其經費之支出；然其對於種種貨財之影響，又不同一也。故一方需要微減，而他方供給亦見微減，則彼此相減之後，勢可相等。

(3) 關稅易轉嫁於消費者。

(4) 對於以薪俸爲衣食之官公吏而課以租稅，常不轉嫁。

(5) 課稅不以販賣物之性質爲目標者，則轉嫁不易來自他稅。

(7) 租稅雖有轉嫁，亦不能因此而怨租稅之不公平。蓋第一，轉嫁有僅爲外觀，而實際不能行者。第二，少數納稅者所課，無論過高過低；然對於財之價格，毫無影響。第三，未達最後結果之前，又常發生種種障礙。第四，苛稅即令其全部轉嫁；然常減少生產及消費，故亦有惡結果。

相對說至和克 Hock 而大進。氏謂轉嫁由種種事情而異其形態。今試介紹其說於下：

由納稅者之立脚點觀之，租稅 (a) 或爲課稅物件之生產費之一部 (例如飲料稅)。(b) 或爲一般營業費之一部 (例如營業稅)。(c) 或爲生活費之一部 (例如人稅住居稅)。(d) 或歸爲純收入 (即所得) 所負擔 (例如所得稅)。(d) 不轉嫁。(a) (b) 則常轉嫁。然 (a) (b) 亦有例外：即第一，若因租稅過苛，而減少課稅物件之需要，或有他種代用品者，則一般的且長久的不起轉嫁作用。第二，由市場狀況變動，而低落貨物之價格者，則一時不起轉嫁作用。第三，課稅物件遺失，或腐敗，或其生產費較其競爭者爲多，而致販賣之際不能不降低其價者，則在此部分內，不起轉嫁作用。

此說對於 (c) 之場合，即對於賦課生產者之生活必需品及工資之稅，亦爲真理。此等租稅之轉嫁，通常皆由提高生活必需品之價格或提高工資而行之。但亦有例外，其例外較之 (a) (b) 尤多，且更危險。蓋工資稅若不轉嫁，則工資減少而勞動者窮於生計；生活必要

品稅若不轉嫁，則小企業者必降為勞動者階級也。

和克 Hook 又謂轉嫁有進轉、逆轉、消轉，其言曰：

進轉 (Fortwälzung) 者，租稅由生產者而轉嫁於消費者，或由勞動者而轉嫁於企業家；換言之，即由供給而轉嫁於需要方面也。逆轉 (Rückwälzung) 者，租稅轉嫁於反對方面，即由消費者而轉嫁於生產者，或由企業家而轉嫁於勞動者也。消轉 (Abwälzung) 者，租稅消失全部或其一部而不歸於任何一人所負擔也。

此進轉逆轉消轉之語，創自和克 Hook，終而為德國學者之慣用語。和克 Hook 之言雖與絕對說，大不相同；然其基礎，亦為剩餘課稅論。但財政學理，乃若第三節所言，由剩餘課稅論而進於所得課稅論。故此剩餘課稅論，理應放棄。此後討論轉嫁，而大成和克 Hook 以來之說者，則為瓦格涅 Wagner。

據瓦格涅 Wagner 之意，租稅無論如何轉移，終必落於不能更轉之人之上。故轉嫁非僅增加租稅之不公平及不平等，且可破壞從來已成平等負擔之租稅。由此觀之，是瓦格涅 Wagner 之說，與均等分布說之樂觀論，大不相同也。

二、數學說 (The Mathematical Theory) 以租稅轉嫁為價值論之一部，而用數學以說明之。首創此派者為庫爾羅 Cournot。

庫爾羅 Cournot 分價格為獨占價格及競爭價格二種。某種貨財之供給價格增加之時，對於生產者及消費者有何影響，用微分之學理以說明之；更分析此影響與報酬均等法，報酬遞增法，報酬遞減法之關係，而

闡明轉嫁之有種種形態。

最近研究轉嫁論之人，而屬於此派者，爲威克西爾 Wicksell。

威克西爾 Wicksell 用貝謨、巴衛爾克之利子時差說之原理，而以投資期間愈長，則生產力愈大，適用勞力之生產期間愈長，則勞力之生產力愈增之說爲前提而立論。由此研究租稅賦課於生產要素之時，其結果對於生產期間之伸縮有何影響。屢用數學的推理，改正轉嫁之原則。

學者之倡數學說者，尙不止此。塞利格曼 Seligman 指義之判塔雷奧尼 Pantaleoni、科厄利阿利 Conigliani、英之馬沙爾 Marshall、厄治衛司 Edgeworth，皆屬此派。此四人者雖皆用數學，說明租稅之影響；然其結論未必相同。數學說之說明，乃用數學，故其所論初見甚似的確；實則其假定，未必與實際生活一致。故不能謂其已得租稅轉嫁之真相。

三、塞利格曼 Seligman 以租稅轉嫁之原理爲價值論之一部。價值論由財之需要供給而變化，故轉嫁必須先研究轉嫁所必要之價格之常則；又當闡明妨害此常則之作用之現象。其言如下：

租稅可增加生產費，爲轉嫁之常則。故稅前之財，若未消費，則生產者所得利益，與由新稅而致價格騰貴之額相等。反之，消費已盡，則租稅當增加新生產之財之生產費；故當昂貴財之價值，以補所失。此法若不能行，則生產者之利益必至減少，因而財之生產亦少。然財之生產一少，價格又復騰貴；故無論如何，消費者皆當負擔其租稅，此爲轉嫁之常則。然此外尚有制限條件，其條件若由下述之觀察點而觀察之者，則如下：

(1) 由課稅物件之財，爲永續的性質乎，抑爲一時的性質乎之點觀之：則財愈有永續的性質者，租稅之償還，愈可作用。

- (2) 由課稅物件之財，支配於獨占法則乎，抑支配於自由競爭之法則乎之點觀之，則前者斷不轉嫁。
- (3) 由租稅之爲普遍的乎，抑爲特別的乎之點觀之，則其愈爲普遍的時，生產者愈當自負擔租稅。
- (4) 由資本可完全移動與否觀之，則資本移動愈難者，轉嫁亦愈少且愈緩。
- (5) 由課稅物件之財之需要，有否屈伸力之點觀之，凡需要愈爲勞動的者，則其轉嫁愈少，且愈不完全。
- (6) 由生產上之優劣如何影響於供給之點觀之，則優勝的地位之生產者，可減少生產費，終則不感擔稅之苦；反之，劣等之生產者，則常受租稅之打擊。

(7) 由財之生產費，在比例遞減、遞增之法則中，屬於何法則之點觀之，則屬於生產費遞減法則者，較之屬於其他法則，凡在自由競爭場合，可增消費者之負擔；而在獨占場合，可增消費者之負擔。

(8) 由租稅之課於限界乎，抑課於剩餘乎之點觀之，則後者之轉嫁，較之前者爲少。

(9) 由租稅之輕重觀之，則租稅愈輕者，愈不轉嫁。

(10) 由稅率之爲比例的乎，抑爲累進的乎之點觀之，則愈爲累進的者，轉嫁愈強。

(11) 由課稅物件之財，爲最終財乎，或爲中間財乎之點觀之，則爲最終財時，租稅歸著於消費者；爲中間財時，租稅之轉移於第二者第三者，全視一切條件而定。

塞利格曼 Seligman 研究常則之後，復研究地租、家屋稅、資本稅、利潤稅、工資稅及其他租稅。最後則下以斷語曰：「直接稅中亦有轉嫁者，間接稅中亦有不轉嫁者，故直接稅間接稅之區別，毫無價值可言。」但氏又承認轉嫁之一般趨勢，常有一定。其一般趨勢如下：

(1) 產生收入之財產，若其課稅不均，或僅課稅於特定財產，則可發生租稅之償還作用，而歸於最初課稅時之所有主所負擔。

(2) 對於經濟上之剩餘(即地租及純益)所課之稅,概不轉嫁而歸為納稅者所負擔。蓋剩餘不為生產費之一部,而為生產行程終了之後所生之結果也。

(3) 前述以外之租稅,皆為生產費之一部;故其未為經濟上之剩餘所負擔之前,皆可轉嫁。然此惟對於資本與勞動完全移轉之時,始為真理;至於實際,則由經濟上之摩擦,大受制限。

(4) 間接稅雖歸於在經濟上有剩餘之人所負擔,然亦不能以之為良稅。蓋間接稅歸於經濟上之剩餘所負擔,必在個人之生產的消費之後;然一切消費,又非皆為生產的也。

第三項 租稅轉嫁之法則及其適用

余在前項,已述租稅轉嫁論之發達,並謂其由絕對論而進於相對論矣。余之主張亦為相對論。然僅謂轉嫁不能絕對的決定,則關於轉嫁之知識,亦不精確。故當更由關於轉嫁之一般法則言之。今試研究此法則於下:

第一 關於轉嫁之一般法則

如上所述,轉嫁乃為課稅物件之價格構成之問題;換言之,即課稅之後,課稅物件之價格,可否騰貴之問題也。然課稅物件已若前節所述,或為個人之收入,或為個人之支出,或為個人之取引事實。更分析之,則可回溯於貨財與勞動。故轉嫁即貨財價格或勞動價格——即工資——可因租稅而見騰貴與否之問題也。

一、今夫貨財之在經濟流通而現出運動也,常由生產者移於牙行商,復移於小商人,更移於消費者。此時在經濟流通上居於前位之人,稱為前入(Vormann);在經濟流通上居於後位之人,稱為後人(Nachmann)。

故生產者由一切關係者觀之，皆爲前人；消費者由一切關係者觀之，皆爲後人。而小商人對於牙行商則爲後人；對於消費者，則爲前人。此種立論，固對貨財而言；然由人之勞動觀之，亦莫不然。人之勞動，從來皆屬於工人；然其現於經濟流通也，則用雇傭契約，提供勞務於企業家。故就勞動言之，工人爲前人，企業家爲後人。

二、租稅若課於此等貨財及勞動之上，則納稅之人，常由經濟流通，轉嫁其稅於他人。於是前人後人之間，亦起租稅負擔之推讓，是亦一種鬪爭也。

在此租稅推讓之鬪爭，勝敗之算，亦若他種社會上之鬪爭，決定於優劣強弱之關係，即優而強者勝，劣而弱者敗也。換言之，經濟流通上之強者，可免租稅之負擔，嫁於他人；反之，經濟流通上之弱者，則或負擔自己應納之租稅，或負擔由轉嫁而來之他人應納之租稅。

故由租稅所歸着觀之，租稅常歸於經濟流通上弱者之肩上，是稱爲弱者歸着之理法。最近轉嫁研究者之 *Ch de Lauwereyne de Roosendaele*，則稱之爲最強者之法則，蓋即最強者可轉嫁租稅於他人之意也。余由弱者而下觀察，氏由強者而下觀察。

茲之所謂強者弱者，非指富力之大小，乃指在經濟市場上，勢力之強弱也。經濟市場中之強者，自可貫徹己見，而令他人服從吾說；反之，弱者則不能貫徹己見，必當服從他人。故強者可推却租稅之負擔而嫁諸他人；弱者不能轉嫁租稅之負擔於他人。

三、如上所述，轉嫁問題，乃由經濟市場之勢力關係而定。故在經濟市場，凡不有對立關係者，不生轉嫁作

用。例如對於所得、相續及其他之隨時收入，所課之租稅是也。此等所得及收入，形成經濟上之剩餘，而由得此之人觀之，則除消費處分之外，不能更由經濟流通，移於他人。又所得及其他收入，乃生於生產行程終了之後，不能加入生產品價格之中，而移於經濟流通；故此等租稅，亦無從轉嫁。

第二 轉嫁之形態

轉嫁若由經濟市場之強弱關係而定，則轉嫁之形態必不一定。夫在經濟市場，前人若為強者，後人若為弱者，則租稅之負擔，當由前人而輾轉於後人。如斯轉嫁，稱為前轉或進轉 (Fortwälzung)。反之，前人若為弱者，後人若為強者，則租稅之負擔，當由後人而輾轉於前人。如斯轉嫁，稱為後轉或逆轉 (Rückwälzung)。即逆轉乃指與進轉相反之方向所起之轉嫁也。即法律雖預期租稅由前位之人，轉嫁於後位之人；然租稅乃歸着於前位之人，不能前進。故由法律之預期及實際之結果觀之，租稅實可視為由後位之人轉嫁於前位之人也。夫在經濟市場之強弱關係，前人固為強者，然一切之前人，又未必皆為強者。第一之前人甚強，可前轉其租稅；若第一之後人，較之第二之後人尤弱者，則不能更前轉其租稅。反之，繼此而來之前人，若一一皆為強者時，則租稅自第一之前人進轉於第二人後，更可進轉於第三人及第四人，如斯轉嫁，學者稱為更轉 (Weiterwälzung)。此雖對於進轉而言，然逆轉亦然。即第一次由後轉而為擔稅者之人，更可逆轉於第三者第四者也。此亦稱為更轉。要之，租稅由市場之關係，或僅一次進轉或逆轉；或進轉逆轉之後，更可更轉也。

租稅之轉嫁，由經濟市場之關係，或為進轉，或為逆轉，不一其軌。然更進而考之，則尚有非進轉非逆轉之

轉嫁者，是即所謂消轉 (Abwälzung)。消轉者，租稅負擔，不落於某一人之肩上，狀如消失；換言之，即一定之租稅額，分配於較前尤多之租稅主體或收益所得、財產等；故其所擔租稅，比之新得之總收益、純益、所得等，反見比較的減少之經濟的現象也。

第三 轉嫁法則之適用及轉嫁之形態

轉嫁由經濟市場之當事者之強弱關係而定，又由此而生種種形態者，已述於上。然經濟市場之強弱，由何而定乎？今試說明於下：

夫經濟流通上之前人，不外供給者，而後人不外需要者。故前人後人之鬪爭，實即需要力供給力之鬪爭。詳言之，凡需要力較供給力大時，則需要者為經濟市場之弱者；蓋需要者欲得貨財或勞動之念甚切，不能顧及其價之高低。反之，供給力較需要力大時，則需要者為經濟市場之強者；蓋需要者不必急急於貨財或勞動之獲得，因而價格過高，勢可棄而不買也。

經濟市場之需給關係，決定財之價格及工資者，固不論租稅之有無賦課，皆為真理。然租稅一課，則需給關係，又可變更；因而經濟市場之強弱關係，亦自變化。然租稅又如何而變化需給關係及市場之強弱關係乎？夫租稅之變化需給關係也，時時異其狀態；其形有三：第一為需要未曾變化，惟供給受有制限之時；第二為供給未曾變化，惟需要受有所制限之時；第三為需要供給共無制限，或供給反可增加之時。第一之時可生進轉作用；第二之時，可生逆轉作用；第三之時，可生消轉作用。

一 租稅對於需要不生變化惟可誘致供給制限之結果時

此時供給雖有制限，而需要乃毫無變化；故供給者乃為市場之強者，而租稅遂入課稅物件之價格之中而進轉。是故納稅者制限供給愈大，則進轉愈易亦愈大。

需要之不生變化者，蓋因貨財之性質，而致需要不能屈伸也。換言之，貨財若為人生生活之必要品，則租稅雖進轉而騰貴貨財之價格；然需要者亦不能廢其消費，故在取引上需要者為弱者，供給者為強者，租稅不得進轉也。

租稅進轉而昂貴貨財之價格，因而貨財之需要有減少之虞者，則生產者及其他經濟流通上之前人，勢常制限供給，與其抵抗。然供給之制限，又由種種事情，或為可能或為不可能；即令可能，而程度亦有差異。其事情可分為二：一為企業之伸縮性，二為課稅物件之普遍性。

(一) 由企業之伸縮性觀之，可分三種：第一為企業，因其資本勞動不利於自由轉移，而致衰頹之時，第二為壓倒小企業之時，第三為同業者取協同的態度之時。

(1) 夫企業乃根據自由競爭之原則，故資本勞動若能自由移轉，則財之供給，自可制限。茲先就資本言之：資本常趨於利子昂貴之處，然又未必皆然。例如投固定資本於一定企業，萬一其業無利，亦不易移之他業是也。反之，流動資本，則其移轉甚易；故此時若因租稅之故而致利益減少，則資本儘可移轉於他種有益之事業。如是，則課稅之貨財之生產減少，而供給亦自減少矣。

次就勞動觀之，夫勞動之趨於工資昂貴之企業者，猶水之就下也。然又未必皆然，蓋勞動者之中，或由其教育，或由其機敏，或由其勞力，而有不易移轉者；又有無論何時，皆得自由服役任何事務，如普通手足之勞動之類。故企業若以使用普通勞動者為主，則容易解雇工人而縮少其企業；如是，則其所生產之貨財，亦可縮少其供給矣。

第三、資本及勞動，可得自由移轉與否，由經濟的技術的關係而定，固如斯矣；然此外尚有根據法制者。夫在立憲國，對於營業之自由，居住移轉之自由，固曾加以保障；然用法律制限之者，亦復不少。此等之自由，若其制限愈少，則貨財之供給愈易制限。

(2) 壓倒小企業，而致供給生有制限者，亦為自由競爭之結果。即大企業家雖不限制自己之生產，然與小企業家競爭而壓倒之者，則其結果，亦與減少生產相同。彼大企業家極力節約生產費，而不騰貴貨財之價格，使與租稅額相稱，由此而與小企業競爭者，即其一例也。如是，則小企業家倒閉，生產減少；大企業家大有利益，租稅有前轉之勢矣。

(3) 企業家間之協同的狀態，雖與自由競爭相反；然其結果亦可與自由競爭相同。即企業家若同採協同的態度，則供給之制限自可減少；反之，生產毫無統一，則供給無從制限。大商工業屬於前者，小商工業及農業屬於後者。

企業家間之協同的態度，愈見進步，則或為 *Kartelle*，或為 *Trust*。於是遂生一種之獨占，是實極端

與自由競爭相反者也。夫獨占固可制限供給；然租稅之進轉，又未必皆能作用。蓋獨占事業在課稅之前，已從獨占價格之法則，決定貨財之價格，故不能更高其稅額至與稅額相稱也。然獨占者若從前未定獨占價格，則此時儘可昂貴財貨之價格，令與獨占價格相等；故在此程度之內，租稅可以進轉。然獨占業者之定價格也，皆欲其最有利於己；斷未有在課稅之前，故意制限其價格。故賦課獨占業所生產之財之租稅，可謂爲不進轉而逆轉。

以上乃就由自由競爭，或企業者之協同的態度，而制限供給者言之也。然供給之制限，未必皆有結果；而在資本勞動因自由競爭而移轉於他處，或大企業家壓倒小企業家之後發生供給制限之時，尤見其然。故在供給未制限前之過渡時代，租稅可稱爲無從進轉。

(二)供給制限之程度，又由租稅之爲普遍的或爲特別的，而有差異。夫資本勞動之自由移轉云者，謂資本勞動捨去課稅物件之財之企業，而就非課稅物件之財之企業也。然此必有一種前提，即租稅用特殊貨財爲課稅物件是也。若夫課稅物件普遍的跨及多數貨財，則所謂捨其企業而移於他企業之言，誠難實行；蓋無論趨於何方，皆不免租稅之負擔也。故曰：課稅物件愈非普遍的者，則其進轉之機會愈少；課稅物件愈爲特別的者，則其進轉愈易。

二 租稅對於供給雖不生變化然可誘致需要制限之結果時

此乃與進轉相反之條件具備之時，所起之現象。即需要雖見減少，然供給未曾變化；故需要者在市場爲

強者，因而供給者不能加租稅於課稅物件之價格之中也。此時需要愈少，則逆轉愈可作用。

(一) 需要所以能制限者，蓋由財之性質，其需要具有彈性性也。此由需要者言之，即需要者雖不消費其財，亦可無妨；故財之價格騰貴之際，自可節約其消費，如奢侈品之類是也。但貨財之非絕對的必要品者，皆有彈性性。此彈性性愈大，則租稅愈不進轉，愈可逆轉。

次則某種效用之財，雖難節約；然有類似效用之他種貨財以代之者，則其貨財之需要，亦可制限。例如咖啡課稅之時，用紅茶代之；砂糖課稅之時，用飴糖與蜜代之是也。此亦為逆轉作用之原因。

且也，需要者雖不能制限需要，然其結果有時亦與需要之制限相同。彼需要者取協同的態度，而組織消費協作社是也。此時消費協作社，可自己從事生產，又可用低廉價格由大企業家購買貨財，故其結果，與租稅無轉嫁，毫無所異。

(二) 據上文所述，吾人可知供給不生變化之原因矣。詳言之，凡放下固定資本經營事業，或其職業必需特殊技術及特殊教育，或其工人雖有課稅，然亦不能改就他業之時，則其生產之財，必須依然如舊，不能制限。又者各地散在之小企業家，若不知採取協同的態度，則其生產亦無從制限。

以上乃就消費財而言之也，然亦得適用於營利手段之財及年年新生產之物。但營利手段之財之中，或有不待生產而即為自然物者，或為過去生產之結果所殘存之物者，彼土地及資本之類是也。夫以土地或資本為課稅物件，則不能以課稅之故，而制限其供給；換言之，即供給毫不變化也。如斯貨財，課以租稅，勢必影響

於需要。故其貨財之價格，可生變化；換言之，即最初課稅之時，凡擁有此種貨財之人，皆還原其稅額爲資本，并應此而低廉貨物之價格而賣之也。此即所謂租稅之償却，常作用於土地；而有價證券及其他資本亦常有此作用。例如社債券之價格，與五釐之利率相等。今對社債券之利子，若課以百分之一之稅，則此社債券之市價必至下落；而其下落之額則與稅額——即利子之百分一——還原爲資本之數相等。於是購買者乃可永免租稅之負擔矣。但租稅償却之作用，惟限於在一切資本價格之永續的貨財中某一種之物。若夫一切永續的資本財產，同時課以租稅，則一般資本市場之利率，必至同時下降；因而還原爲資本之標準之利率，亦不可得而知之矣。

對於永續的資本財所賦課之租稅，歸着於最初課稅時之所有者之負擔，既如上所言矣。然由實際觀之，則課稅物件有時或不下落其價，而與租稅之還原額相稱；甚者且復騰貴其價格。然此非租稅之影響，乃有別種原因，使其騰貴。例如某市街地之價格，雖有地租之增徵，然仍騰貴者，是也。此時若無地租之增徵，必且更見騰貴；惟因增徵地租，乃減少與此相等之還原額，而抑制土地價格之騰貴。故此可稱爲租稅之償却，行於暗默之中。

三 租稅對於需給關係毫無影響或反而增加供給之時

租稅對於需要供給之關係，若無何種影響；則租稅不進轉亦不逆轉，而生消轉之現象。租稅有此影響，常原於生產技術之進步，及經營方法之改良。此時或可節約生產費，或可增高生產品之品質，或可增加生產品

之數量。如是則由生產費之減少，生產品之增加，生產品品質之優良，可生大利；而此大利又可負擔租稅。夫生產技術之進步，及經營方法之改良，誠為國民經濟之利益；然由個人經濟觀之，又可視為租稅負擔之減少，或租稅負擔之免除。

然一定之租稅及課稅之方法，又如何而可促成生產技術之進步乎？此在消費稅及收益稅，固常有此現象；然其場合則如下：

(1) 在消費稅，則生於課稅於原料，或以生產的技術為標準而課稅之時；蓋租稅若課於原料品，則生產者必力求用同一量之原料，獲得較多量之製造品或品質佳良之製造品也。

(2) 在收益稅，則生於以產生收益之財源為標準而課稅之時；蓋此時財源之所有者，必努力獲求多數之實收益，而令租稅之負擔，可以輕減也。

如斯消轉在國民經濟上，固為有利；然對於租稅分配，則可使其變成不平等。蓋資本力雄大之大企業家，雖可圖生產技術之進步，并實行營業之改良；然在小企業家，則皆不能也。

且也，消轉并非永久可以發生者也。凡技術之進步改良，已達極端，或欲擴張規模而資本乃告不足，或欲擴張販路而不可得，或多數納稅者毫無改良技術之能力；則雖課稅於原料品，然亦不生消轉；此時若用課稅期其消轉，必至壓迫小企業家。

以上所述，乃為租稅之影響；然此外尚有不由租稅之影響，而惟由經濟界天然進步之影響，而得同一結

果者。彼課一定稅率於收益稅，而久不變更之者是也。是稱爲事實的消轉。例如在地租，家屋稅，營業稅，對其稅源，課以確定稅率；而財源所出之收益，若能增加，則納稅者之負擔，比較的可以減少，故此時即一部分之租稅歸於消轉也。此常見於舊地租，或地租雖係新定，然其稅率乃爲確定不變之時，但此亦常誘致租稅之不平等。

第四 轉嫁之趨勢

據前所述觀之，轉嫁乃由經濟市場之勢力關係而定；非任何時間，任何場所，無不皆然。然由租稅之種類，大略亦有一定傾向。其傾向如下：

(一) 課於絕對的必要品之稅，有進轉之傾向。

(二) 課於嗜好品之稅，若其消費，愈難節約，則愈有進轉之傾向。

(三) 課於奢侈品之稅，有逆轉之傾向；但消費者不能節約其消費時，則有進轉之傾向。

(四) 對於營利手段之財產，惟課稅其特殊種類，或對於此等財產之課稅，不能均一時，則可發生租稅之償却，而歸於最初課稅時財產所有者之負擔。

(五) 生產行程發始之時，課以租稅，則有消轉之傾向；但時或進轉，時或逆轉。

(六) 生產行程終了之時，課以租稅，——即課於所得及其他收入之稅，多不轉嫁；而有歸着於納稅者之負擔之傾向。

(七) 課於獨占事業或其生產品之稅，多有逆轉之傾向。

第四項 轉嫁及租稅政策

租稅之轉嫁，不外租稅對於經濟之影響。然由轉嫁狀態之不同，又令租稅分配，不能公平。故租稅政策，第一當使租稅分配，可得公平；而租稅法又當區別租稅惟轉嫁始得公平，及不轉嫁始得公平二種，使其結果不背所期也。於是轉嫁遂有所期之轉嫁，及違反所期之轉嫁。

一、所期之轉嫁 (gewollte Überwälzung) 者，租稅立法者，期待其轉嫁者也。此時租稅立法者爲利便計，先令對於課稅物件有關係之人，繳納租稅；而後預期納稅者高其價格，而轉嫁其負擔於他人。換言之，即租稅立法者本欲令擔稅指定者負擔租稅；但以租稅技術上之便利，而先課於納稅者也。此種租稅多爲消費稅，即先由生產者或商人，徵收租稅，而後更令消費者負擔之也。

在所預期之轉嫁，納稅者根據法律之命令，自負擔其危險，繳納租稅。然國家並未交付稅權於納稅者，確保其追徵他人；不過希望納稅者在經濟的流通，由私法的行爲，轉嫁其稅而已。如斯轉嫁乃預存於租稅計畫 (Steuerplan) 之中。

二、違反所期之轉嫁 (unbeabsichtigte Überwälzung) 者，法律上之擔稅指定者，由私經濟的流通，轉嫁其負擔於他人也。違反所期之轉嫁，乃破壞租稅計畫，而令公平合理之稅，變作不公平不合理；換言之，即租稅負擔之分配，乃與法律所期待不同也。

如斯轉嫁，常生自偶然之力，或經濟上之勢力之作用；例如收益稅本欲賦課家主、營業主、資本家，然此輩

又常利用自己地位所生之事實上之勢力，或當時需要供給關係之偶然之力，轉嫁租稅之負擔於借家人，小賣人，消費者，債務者也。

由租稅政策言之，當令所期之轉嫁可得實現，違反所期之轉嫁，不至發生；而租稅立法，又當細察租稅立法之趨勢，而選擇轉嫁不至錯誤之租稅，或不生轉嫁之租稅。夫由前項之研究觀之，凡課稅於絕對必要，嗜好品等者，租稅有進轉之勢；而課稅於獨占事業，所得，隨時收入，一般財產者，租稅多不轉嫁。是故租稅立法可期待前者之轉嫁，後者之不轉嫁，而定稅制。

第五節 租稅之限度

據財政政策的原則，稅租之收入當充足，又當從經費之膨脹而得伸張；然則租稅無論如何苛重，無有不^{可乎}？然據國民經濟的原則，則租稅當無害個人經濟及國民經濟之發達；然則租稅無論如何苛重，皆不可妨害個人經濟及國民經濟之發達乎？抑租稅之徵收，乃有一定限度乎？

學者對此問題，所言不一；或謂租稅無論如何苛重，經濟上皆無損害；或謂租稅當有一定限度。前者稱為無限課稅說，後者稱為有限課稅說。無限課稅說更分爲二：一爲增富說，一爲貨幣循環說。

第一項 無限課稅說

第一 增富說

此說以爲租稅可增加一國之富，故其結論，乃謂無論租稅如何苛重，皆不爲害。

一、此說萌芽於重商主義者之學說。托馬斯·曼 Thomas Mun 曰：「損國民而益國王，一國烏至貧窮」曼 Mun 之立論，非積極的主張可增國富；乃區別國王之利害與國民之利害，而消極的主張一國不至貧窮也。此種觀察之誤謬，已爲重農學派所指摘；蓋民貧王亦貧也。

二、增富說之特徵，在於主張租稅積極的可增國富。其後學者亦力說租稅可以勉勵國民。至休謨 Hume，馬卡羅克 MacCulloch 此說更見進步。

休謨 Hume 曰：

各種新稅，雖可增加新負擔於擔稅者；然公共負擔愈增，人民對於產業之勤勉，亦愈增。

馬卡羅克 MacCulloch 曰：

人爲的障礙之可刺戟產業，亦與自然界之障礙相同。經濟最進步之國，未必皆有豐饒之地；蓋人民欲打破自然之不利，不能不有努力，而其結果，乃得巨富也。重稅亦然，即賦課重稅之時，納稅者欲補償納入國庫之稅額，乃勤勉努力，而作稅額以上之生產；此猶家族人口愈多，益當奮勵也。要之，重稅可擴張生產而增加富裕。英國若不與美法交戰，則租稅必不苛重如彼；同時英人亦不至盛行企業，顯作發明，鼓勵產業，勵行節儉。換言之，即不能獲得巨富也。

是說在學理上雖主張租稅可以增富。而實際上，各國亦有應用此種論理而課重稅者，法國革命以前之政府是也。

夫障礙固可鞭撻吾人，使其勉勵；然亦有一定程度，過此程度，則人反生絕望之心。依士企摩人 Eskimo

① Hume: Political Essays (ed. Green and Grose) 1. p. 356.
② MacCulloch: On Taxation and the Funding System, p. 7. sq.

之不富，即由自然的境遇過於不利也。更退一步觀之，自然的障礙，縱令可以勉勵人類，然此論法，亦不能用以律人爲的障礙。耕穡确之地，固可使人勉勵，然爲盜賊所奪，實不能謂其愈奪愈能加勉。豈僅如是，惟能保障財產之安全，使其不至爲盜賊所奪者，而後人始勉勵也。租稅亦然，租稅固可刺戟人民，奮勵人民，然此乃有一定限界。且租稅乃人民之負擔，非人民之利益，故與其謂爲負擔愈大愈能奮勵；無寧謂爲勞動愈得利益，愈能奮勵者，尤近人情。是以苛斂誅求，實可減人奮勵之力也。夫由租稅之賦課方法如何，有時固可促進發明，如課稅於原料等是；然此發明心之刺戟，非來自租稅本身，乃出自欲免租稅之精神。租稅一般能刺戟發明心之語，實有誤謬焉。

更進一步而徵諸過去之歷史，則論者所言，未必屬實。英與美法戰爭之際，課以重稅，雖有增加巨富之事實；然此乃當時產業革命，工人之能率增高，而機械發明，又復增進生產力使其然也。此種現象，非僅十九世紀初葉之英國爲然，即千八百五十年頃之英國，千八百七十年頃之法國，亦莫不如是。富之增進，非重稅之結果；反而國富增進之勢頗大，故能負擔重稅而有餘。故與其謂爲有重稅而後國富增，無寧謂爲國富增而後能負擔重稅也。是故惟富國始能負擔重稅，但重稅若可破壞國富增加之源，則生產必且衰頹，而國富亦不能增加矣。

三、學者或以租稅爲放資之良好形式，如巴斯的亞 Bastiat 是也。①其意以爲租稅者乃將市民之貯蓄，投於國家生產事業。夫放資可生新富，故此說之結論，亦謂租稅可增國富。

① Bastiat: Œuvres, V, p. 344. sq.

國家創辦經濟的事業而用租稅以充之者，則此說合於實際；然租稅實不能視為任何一時皆為放資之良好形式。國家對於不必要之事業而欲濫費，且課以重稅而不之顧者，則租稅非僅不能生產有形財，且亦不能作學者所謂之無形的生產。

要之，租稅實不能謂其多多益善。

第二 貨幣循環說

此說以為租稅乃一面取自國民經濟，他面復散於國民經濟，故不外貨幣之循環；而其結論亦歸於苛稅無害。

此說屢論議於義國之議會，其言曰：

國家所徵收之租稅，盡用於國家所買之物品，官吏之俸給，公債之利子，而復歸於納稅者之手。故雖苛稅誅求，而對於全體國民經濟，亦無何等變化；因而不能謂其有害國民經濟之發達。且國家若用租稅之收入，振興事業，則失業勞動者尙可獲得職業而有工資。故一面租稅雖重，他面勞動階級乃有利益。

余今分此說為二點而批評之：

(一) 此說謂苛稅不害國富，蓋一切租稅皆用貨幣之形而納之。然其貨幣雖為國家之收入，然未幾又為國家之支出；故皆存在於國民經濟之中，毫無損失。余稱是說為貨幣循環說者，職此之故也。夫國富為貨幣所構成，乃重商主義之思想，其說之誤，亞當斯密以來，學者皆已反覆申明之矣。根本思想既誤，則其結論之誤，亦

不待論而知。且若從此說，則國家越其職分而作濫費者，亦可無害於國民經濟。然濫費對於國家國民皆爲不利；蓋濫費之資金，若存於私人手中，則私人可以之爲企業之用，而得利益，此實有益國民經濟之繁榮也。故苛斂誅求，謂其無害國民經濟者，未免誤謬。今卽更退一步，承認此說爲真理；然此亦僅合於貨幣經濟時代之租稅，不能用之以律自然經濟時代之租稅。何則？自然經濟時代之租稅爲物納稅，一入國家之手，卽見消費，不能再歸人民也。今論者固不能指此物納稅不爲租稅。夫同爲租稅，而經濟上之作用，乃不同如斯，是誠不可解者也。

(2) 是說又謂租稅雖苛，然國家若用之以興事業，則失業者可得職業。然此不過就勞動需要方面，下以觀察，故不能由此卽謂勞動者有所利益也。何則？國家若不徵收重稅，而存於私人之手，則私人亦可用此充爲工資也。更進一步觀之，則重稅對於勞動者亦有損害，而國家以重稅之收入，用於不生產之事業時，尤見其然。蓋國家投資於不生產之事業，則需要勞動之必要也。由此觀之，重稅對於勞動階級實無利益。

第二項 有限課稅說

有限課稅說者，謂租稅當有限度之說也。

一、承認租稅之有限度，而創立最有名之學說者，爲斯泰因 (Lorenz von Stein) ①

國家之行動，如有再生產力時，則支給國家行動所需之經費之租稅，毫無過苛之事；蓋其租稅他日復表爲生產，毫不損失也。但國家行動之價值，若不及租稅額時，則其差額，不能再表爲生產，而將永歸消滅；故租稅不可越出再生產之程度。

① Stein: a. a. O. 本書第六章第一節

欲知此說之當否，當先明再生產說之當否；然再生產說之當否，已評於上，今可不贅。但茲不可不有一言者，即租稅不可越出再生產之程序，常用如何標準以判斷之乎？此標準若不明白，則租稅之限度，亦不能決定矣。

二、欲決定租稅之限度，當回溯於稅源。蓋無稅源，則租稅不能徵收也。然稅源原則上皆為所得，故租稅之限度，原則上當限於所得之範圍內。夫財產有時亦可以之為稅源，但此可侵害國民資本而令生產衰頹，國家貧窮，故除非常時代，租稅當用所得納之。^①

租稅之限度，為所得之範圍；然所得之徵收，又當限於如何程度乎？

由理論上觀之，欲決定租稅當在如何程度之內，徵收所得者，亦當依據租稅之國民經濟的原則。夫既如是，則租稅當以無害國民經濟之發達為度。若謂租稅儘可妨害國民經濟之發達，則租稅之國民經濟的原則，將見蹂躪。此非國家非常之際，必不可許。然無害國民經濟之發達之程度，又以何為標準乎？此問題，惟能由租稅對於經濟之影響判斷之。

吾人考察租稅對於經濟之影響之時，第一當知租稅所徵收之所得之一部，若不徵收之者，則可化為資本，故租稅大有妨害資本之集積。是為租稅對於經濟之自然的影響。然租稅愈重，則資本之集積，愈見妨害，甚者且復驅除既存之資本於外國，而致生產或交換取引，皆見衰頹；且所得一減，消費亦衰，因而增加國富之力，亦見衰微，此即租稅越其程度之徵候也。若具體的就勞動者或下級者觀之，則彼輩之衣食住漸見惡化，貧民

① 本書第六章第二節第二款第二項及第六章第二節第二款第一項

之數日增，人口增加之比率年減者，皆可視為租稅之過重。

以上乃就租稅一般言之，今更進而就各種租稅察其影響如何。例如消費稅之稅率雖已提高，然較其稅率低時，收入反見減少者，即可證明消費之減少也。消費之減少，可反證租稅之過重，人民不堪負擔，故此時消費稅可稱為超過限度。又如直接稅，凡滯納處分之數增加，國家不得充分收入，反而減少其收入之全額者，則直接稅亦可視為超過限度。

三、以上乃為抽象的理論，且事後判斷租稅之限度者也。學者有更進而於事前，數字的決定租稅之限度，討論租稅不可超過所得之幾分幾者。

第十八世紀中葉新內督學派代表者攸士替 Justi已曾作此說明，其言曰：①

租稅超於所得之三分之一者為酷，僅為所得之四分之一者為高，限於所得之六分之一者為得中，限於所得之百分十一，或百分十二者為極低。

十九世紀中葉以前，德國學者用數字決定租稅對於所得之比率者，亦復不少。然如何比率為租稅之限度，則隨人所見而異。或謂當稅十分四，或謂當稅十分一，或謂當稅十分二·五，或謂當稅十分二，或謂當稅十分一·五。②

法國學者從德國舊派學者，用數字決定租稅對於所得之比率者亦有之。其代表則為勒拉波列 Leroy

Beaulieu，其言曰：③

① Justi: Vgl. Roscher: System d. F.=W. 5 auf. S. 190.

② Schmalz, Bücher, Bielefeld, Pölitz, Hock. Vgl. Murhard: Theorie u. Politik d. Besteuerung S. 130.

③ Leroy-Beaulieu: Traité de la Science des Finance 8. ed. T. P. 161.

租稅一般以徵收所得之百分七或百分八，爲最良；徵收百分十乃至百分之十二，人民尙能堪忍；出此之上，則失之苛酷，民不能堪矣。比利時之租稅，屬於第一例；英吉利之租稅，屬於第二例；法蘭西之租稅，屬於第三例。

義大利學者用數字確立租稅之限度者，亦有其人。其中最進步者則爲馬磋拉 *Mazzola*，意謂國民當納所得之半。^①

此等學說，皆由租稅與所得之比例，而定租稅之限度；然租稅何故不可越出所得之十分四或十分一乎？其理由皆未曾稍加說明；惟由社會心理，而謂超此限度者爲苛而已。此所以限度之大小，乃由學者之見解而大不相同也。

但義大利學者馬磋拉 *Mazzola* 之說，則尙有傾聽之價值。馬磋拉 *Mazzola* 說明租稅可以徵收所得之半之理由如下：

國家之行動，非徒直接滿足自己慾望，且使個人之慾望可得滿足。故國家所提供之財，雖爲間接財；然有此間接財，而後直接財（直接滿足慾望之手段）之享樂，始爲可能；無此間接財，則直接財亦無價值；故二者之價值相等。由此理論觀之，則凡有必要時，使國民納其所得之半於國庫，而用其他半以作享樂者，非苛也。

此說似有相當根據，然余亦不能不容疑焉。蓋直接財之享樂，即令惟待有國家之行動，而後可能；然亦不能以此以作國家行動之價值與直接財之價值相等之理由也。

要之，由所得與租稅之比例，而定租稅之限度者，毫無確實根據。此輩學者之失敗，理之所宜。故最近學者

① *Mazzola: Vgl. Vocke: Grundzüge F. = W. S. 191.*

皆放棄如斯說明。

四、用所得與租稅之比例，以定租稅之限度，理論上無確實根據，已如上所言矣。但吾人若調查各時代各國家之租稅對於所得之比率，而比較對照之者，則亦知各國之間，租稅之程度如何差異；而一國之中，租稅之程度，如何變更也。若夫多數國家之租稅對於所得之比率，互相接近，則此亦可視為租稅限度之經驗律。

今試進而移於實際之比較研究，則勒啦波列 Leroy-Beaulieu 之研究，有引用之必要。蓋氏對於比、英、法、義諸國皆有研究也。其研究之結果如下：

國名	租稅額	國民所得	租稅對於所得之百分比
比	一六,七二四,〇〇〇	三二六,〇〇〇,〇〇〇	七·五——八
英	三,〇四一,一〇〇,〇〇〇	一五,八——一六,二四〇,〇〇〇,〇〇〇	三·五——三·五
法	一,八一〇,三六〇,〇〇〇	一〇——一〇,三三三,〇〇〇,〇〇〇	一六——一六·五
義	八五,一〇〇,〇〇〇	五二——五,六四三,〇〇〇,〇〇〇	一六——一〇

右表乃根據一九一二年之租稅額及國民所得而計算之也。以前則租稅對於所得之百分比猶小。即比利時在一八九六年為百分六乃至百分六·二五；在一九〇六年為百分七乃至百分七·二五。而英國在一八九六年為百分八·五。義大利在一八九六年為百分十三乃至百分十四；在一九〇四年為百分十五乃至百分十六。

有勒啦波列 Leroy-Beaulieu 之研究，吾人非僅可知各國租稅之輕重，且復可知其歷年增加之勢。但

吾人由此又不可學勒波列 Leroy-Beaulieu 而謂租稅對於所得之比率，爲百分八以下者爲輕；百分十二者尙可堪忍；過此以上，則人民不勝負擔。又不可由此而用數字表示經驗律之租稅限度。蓋綜觀勒波列 Leroy-Beaulieu 研究之結果，租稅對於所得之比率，各國皆異，其間毫無相近之數目也。

學者或由國際的比較研究出發，而求其平均率，用此以作租稅之限度，如神戶博士之說是也。意謂凡活動於國際競爭場之國民，若其所擔之租稅較之他國爲重，則可危及其國地位，故租稅不可超出國際平均比率。此說狀似有理，實則不能用以決定租稅之限度。蓋若以國際平均率爲標準，則富國之租稅固不爲重；然貧國之租稅則未免失之過重也。於是神戶博士遂謂貧國之標準當較平均率爲少而後可。然貧國用此低標準，又未必能支給其絕對的必要之國費。今試取證於勒波列 Leroy-Beaulieu 所研究之比、英、法、義四國之租稅負擔。最富之比英最輕，最貧之義最重。義國若以國際競爭之故，而降低其租稅於國際平均率之下，則在他方面或又不能從事於國際競爭。且國際平均率若加以租稅苛重之貧國而計算之者，則其標準愈高。夫吾人以國際平均率爲租稅限度之標準者，乃出於國際競爭不負於人之意；故加以國際競爭落伍者之劣等國而計算之者，實無意義。若就日本觀之，則世界二等國以下之國家，皆無考慮之必要；於是遂生以一等國之國際平均率爲標準之說。然今日世界一等國，不外日、英、法、美、義五國；而實際日本之競爭者，則僅英、美二國。故加法義而計算之，或除法義而計算之，國際平均率，大不相同。然則當以何者爲日本之租稅限度乎？是實不能無惑也。

由以上所論觀之，認國際平均率大有權威者，未必適當。故余對於國際比較研究，除用以知悉各國租稅輕重之外，別無他望。

五、租稅之程度，可由國民所得與租稅之比例而知之者，已述於上矣。然學者或以一國之租稅額，分割於其國之人口，由其額之大小，以明租稅之程度。蓋租稅之一人分割，若與各國比較對照，則知各國租稅之輕重；若與異時代比較對照，則知租稅之負擔如何變更。但此方法，並非的確。蓋租稅之一人分割額甚多，亦不能由此而謂其國富裕之時或現在之富國之租稅為重；甚少，亦不能由此而謂其國貧賤之時或現在之貧國之租稅為輕也。然若用此方法，以研究租稅負擔之國際比較，或租稅負擔之歷史的變遷者，亦無不可。故余對此方法，特介紹參 Zahn 士發次 Schwarz 之研究如下：

(1) 參 Zahn 對於德、奧、匈、義、法、俄、英、美、日、九國，研究一九〇六年之租稅一人負擔額如下：①

國名	直接稅額 千圓	一人負擔額 圓	消費稅 千圓	一人負擔額 圓	流通稅及手 數料 千圓	一人負擔額 圓	租稅金額 千圓	一人負擔額 圓
德帝國	三三〇,〇〇〇	三·九	五二六,一二元	八·六	五,四〇〇	〇·九三	五二一,五〇六	九·六
德各邦	一四一,六八六	四·六	二五九,〇〇元	〇·六四	一四七,三〇四	二·四	四一,八六六	六·九
奧	二〇,四〇九	四·七	一三六,五五七	七·四	七,一五一	一·九	四〇,七六	一八·六
匈	一〇八,六六六	六·三	二七,一二九	八·三六	三六,二七三	二·四	一五,二四九	一三·九
義	一〇八,六六六	六·三	六四,三九一	一五·六五	三九,〇六五	八·六	一,一六五,六〇四	一七·三
法	一〇八,六六六	五·九	六四,三九一	一五·六五	三九,〇六五	八·六	一,一六五,六〇四	一七·三

① Friedrich Zahn: Die Finanzen der Grossmächte, Tabellenwerk, S. 6.

稅之總收入而計算之) ①

(2) 士發次 Schwanz 對於英、法、奧、匈、義、俄、日、美、德等研究租稅之一人負擔額，其結果如次(示由租

國名	年次	租稅一人負擔額
日	一九〇七	二六・七二
	一九〇八	二九・五
美	一九〇七	一・〇二
	一九〇八	一・〇〇・七元
英	一九〇七	一・〇四・六元
	一九〇八	一・〇六・九元
俄	一九〇七	八・三二
	一九〇八	一・〇四・九元
德	一九〇七	二八・二五
	一九〇八	二九・五
法	一九〇七	二九・五
	一九〇八	二九・五
奧	一九〇七	二九・五
	一九〇八	二九・五
匈	一九〇七	二九・五
	一九〇八	二九・五
義	一九〇七	二九・五
	一九〇八	二九・五

國名	年次	租稅一人負擔額
德	一九〇七	二九・五
	一九〇八	二九・五
美	一九〇七	二九・五
	一九〇八	二九・五
日	一九〇七	二九・五
	一九〇八	二九・五
俄	一九〇七	二九・五
	一九〇八	二九・五
英	一九〇七	二九・五
	一九〇八	二九・五
法	一九〇七	二九・五
	一九〇八	二九・五
奧	一九〇七	二九・五
	一九〇八	二九・五
匈	一九〇七	二九・五
	一九〇八	二九・五
義	一九〇七	二九・五
	一九〇八	二九・五

① O. Schwarz: Finanzen der Gegenwart (Handwörterb. d. Staatswissenschaften, 3. Auf. Bd. 4. S. 245.)

士發次 Schwarz 之研究與參 Zain 之研究，其結果所以大不相同者，非僅因其所取之對象之年次不同；且因士發次 Schwarz 又以租稅之純收入（前表 * 始示總收入）為標準，而計算之也。

以上乃就戰前之事實而研究之。至於戰後，則租稅之一人負擔額，大見增加。厄赫堡 Eheberg 從法人得倍耳替 Daiberti 之計算，而謂法國每人負擔四百五十三法（百七十五圓餘），英國每人負擔五百二十六法（二百三圓餘），美國每人負擔二百七十二法（百五圓餘），義國每人負擔二百二十八法（八十八圓餘），又自計算德國租稅之一人負擔額，為七百馬克（三百三十四圓餘）。①

由此觀之，法、英、美、義四國負擔額較之戰前約增數倍；而德國則增至二十倍以上。此中原因實若厄赫堡 Eheberg 所言，由於貨幣價值之下落。然工資、俸薪、利潤，乃不能應貨幣價值之下落而騰貴；故由此點觀之，人民負擔，實大有增加也。

① Eheberg: F.=W. 16. u. 17. auf. S. 205.

第七章 租稅之社會的原則及租稅之分配

第一節 租稅之分配及正義

一、租稅之社會的原則者，租稅分配於各個人或各階級之際，應當依據之原則也。故學者又稱之爲租稅分配之原則。

賦課租稅之際，當捕捉租稅主體，而分割以一定之租稅額；故第一遂生租稅主體應爲一切之人乎，抑當限於一定之人乎之問題；第二遂生分割於各租稅主體之租稅額，應爲同額乎，抑當設有差別乎之問題。由此問題之解決，乃定各人應否負擔租稅；若應負擔，而其程度，又復如何。此就一國全體觀之，則爲租稅分配於國民之間；故自有租稅以來，必有租稅分配之現象；不過租稅分配之狀態，由時由處而不同耳。

租稅分配之狀態由時由處而不同，證之史實，事之昭昭。此蓋租稅分配之政策，由時由處而不同，有以致之也。夫租稅乃爲財政權之發動，故握有財政權之政治家，儘可任意分配租稅。古代暴君，毫無準據，隨意決定租稅之分配；然其結果則生騷亂，釀革命，演成人世之慘劇。由是政治家遂悟賦課租稅之際，當有一定之準據。準據者何，即當時世人認爲正妥之事；換言之，即正義之觀念也。租稅若不合於正義，縱極輕微，人民亦有不平。反之，租稅若合於正義，則縱令苛重，人民亦無不平之聲；而國民生活可得安固。於是政治家遂以根據正義，分配租稅，爲租稅政策之要諦，此實歷史所教訓也。

由理論觀之，租稅之分配，亦當依據正義。蓋社會國家之秩序，惟用正義始得維持。倫理立於正義之上，法律立於正義之上，故租稅萬無立於正義之外之理由。且今日租稅皆用法律定之，法律既立於正義之上，則租稅法亦應立於正義之上者，理之當然。是故分配租稅當合於正義，乃演繹的應用社會生活之根柢之正義觀於租稅者也。此所以社會的原則又稱爲正義之原則。

二、租稅之分配當合於正義，然正義又爲何物乎？古來學者對於正義之內容，多所爭論。然一般皆謂正義含有適法、公平、平等、均衡之觀念。但此乃歷年發達所得之結果。古代希臘初則以正義爲適法，適法者組織體之各員，從其組織體之規律，各爲其所應爲之事也。其次則爲公平，亞里斯德之說公平也，謂財之分配當應各人之地位、境遇、功績，使其無過無不及；而損害之賠償又當與損害之程度相等。故希臘之哲學，雖以適法公平爲正義；然其觀察則純乎團體主義的差別的也。就政治的正義觀之，希臘乃以政權惟屬於一部階級者爲正義，換言之，即以不平等爲正義。此種思想支配後世甚久，故政治權力之分配不平等，固無論矣；即社會上之不平等，經濟上之不平等，亦謂合於正義。然至近世，則一變而倡正義爲平等之說，即人不因門閥、身分、職業、而有殊，人之本質皆爲平等也。由此思想出發，而政權應當平等分配，職業儘可自由選擇之主義，遂大倡於世；而天賦人權說，自由說，社會契約說亦風靡一世矣。平等觀念既入正義觀念之中，故正義之觀念，雖解釋爲團體的，與古代相同；然又大變爲個人的。但此個人的正義觀，一表於政治之上；而國家行動，遂大見制限，終則莫如之何。一表於經濟之上，則爲自由競爭，終則誘致富之分配之不平等。是故一入二十世紀遂有社會的正義派起

而努力改造正義之觀念，而其目標則爲捨正義之個人主義的見解，而復歸於團體主義的見解，并謀平等觀與差別觀之調和。由是均衡之觀念，乃見重於世；然世上尙有異見也。

要之，正義之觀念，乃次第發達而成。古代惟倡適法公平之二要素，一至近世，則加入平等之要素，最近復加入均衡之要素。再由他方面觀之，古代之正義皆爲團體主義的見解，近世則爲個人主義的見解，最近復歸於團體主義的見解。^①

三、以上乃就權利方面，觀察正義之觀念；若由義務方面觀之，則亦相同。夫租稅乃爲人民之義務，故亦當從義務方面，下以觀察。當不平等視爲正義之時，租稅分配之不公平，亦常視爲合於正義。然至近世，一般皆謂正義爲平等，故租稅分配應當平等之說，亦大見流行，於是遂生平等之原則。租稅之分配，既當平等；則各人皆當負擔租稅之義務，於是又生普遍之原則。平等之原則，普遍之原則，既認爲正義之要求；故又須企圖此二原則之實現。然君主及政治家時或任意分配租稅，妨害此原則之實現；故以預防之故，又承認適法之原則。適法之原則一生，而確實之原則，亦出現矣。

如斯，租稅之分配，由現代之正義觀出發，而生平等之原則，普遍之原則，適法之原則，確實之原則。

余前述正義觀念之變遷時，謂今日已尊重均衡之要素；然此均衡之要素，尙未認爲租稅之正義乎？若據余之所見，則平等原則之中，已漸次承認均衡原則，此事詳論於後。

以下試就各原則而順次研究之。

① 藤井健治郎博士：正義觀念之變遷（哲學研究第三號 26—50 頁）
同博士：社會的正義（哲學研究第二十二號 54—80 頁）

第二節 普遍之原則

第一款 普遍之原則之意義

普遍 (die Allgemeinheit der Besteuerung, la généralité et l'universalité, la generalità dell'imposta) 之原則者，不問階級之爲何，亦不問個人經濟主體之爲何人，一切之人，皆須負擔租稅者也。

一切之人，皆須負擔租稅者，謂租稅主體不可使其遺漏也。故此原則，要歸結爲租稅不認特權階級。

租稅乃對於個人經濟之主體，徵其稅源。稅源之所得，其捕捉不易，且不正確；故間接當由租稅客體捕捉之。於是一切之人應負擔租稅之原則，不能不推廣而及於租稅客體；即租稅當捕捉個人經濟之物的成分，期其無遺漏也。

普遍之原則，最適合於立憲國之思想。今日立憲國，各人在法之前，皆爲平等；從法所定，均有自由，均有權利。夫均有自由均有權利者，亦須均負義務；故關於租稅之義務，亦當均平負擔之。

由此觀之，普遍之原則，乃爲自明之理，不必吾輩多贅。然由歷史上觀之，則亦大有意義。蓋在封建之世，武士、僧侶、不負擔租稅；而專制君主時代，一般貴族亦無納稅義務；此即承認免稅之特權階級。其不公平，事之至明。然在當時，社會組織既立於不平等觀念之上；故武士貴族之免稅特權，亦不能深咎。更進一步言之，實則免稅特權反合於當時之公平觀念也。

然自法國革命以來，特權制度，全見破壞。而在今日立憲時代，士農工商，一切平等；故租稅設有免稅特權，

或對於某階級有所利益者，皆非正義所許。換言之，即租稅應為普遍的也。

第二款 普遍原則之適用

如前所言，普遍原則，非僅捕捉租稅主體，使無遺漏；且當捕捉租稅客體，使其不至脫網。然欲捕捉租稅主體使無遺漏者，必當捕捉自然人而不逸法人；捕捉本國人而不逸外國人。今就自然人及法人分項述之：

第一項 自然人

自然人分為內國人及外國人二種：二者區別，以國籍為標準；即有我國籍者為內國人，無我國籍者為外國人。今試用此意義，分別內國人及外國人；而述普遍原則之適用。

第一 內國人

內國人或住於內國，或住於外國。

一、住在內國之內國人，一般皆有納稅義務，殆無疑義。日本憲法會定日本臣民依據法律所定，有納稅之義務者，即以此為目標也。內國人之資產及所得，在於內國者，固應適用此普遍原則。但住在內國之內國人，若其資產及所得在於外國者，應否賦課租稅，則不能不起疑問。

余意欲解決此問題，當區別人稅及物稅而個別觀察之。夫人稅乃脫離個人與物之關係，惟以個人有擔稅能力而稅之。故人稅惟着眼於個人，而為屬人主義。反之，物稅則不問所有者之為何人，惟以貨物存在其地而稅之。故物稅當對於物之現存地而課徵，而為屬地主義。由此觀之，所得雖取自外國，然其既為所得，則不能

脫離其人，故可形成其人之擔稅力，須從屬人主義，而課稅於內地。反之，資產在於外國，乃爲物的之物，內地不能捕捉；故此種物稅當從屬地主義，聽外國課稅，內地不得再稅。

二、住在外國之內國人，應否課稅之問題，當分爲二種場合，而考察之。

第一場合即住在外國之內國人，而其資產在於內國，或由內國取得種種所得之時。夫普遍之原則，乃追人而及物；故此時若課稅物件在於內國者，則物稅當從屬地主義而課之。又其人若由在於內國之資產或營業而生所得者，亦當課以人稅。蓋不如是，則富豪皆移居外國，而謀脫稅也。

第二場合，即住在外國之內國人，其資產在於外國，所得取自外國之時。此時資產所得皆不可課以租稅。蓋其資產所得乃在於內國統治權所不及之處，若臨以課稅權，未必適當。且外國對於此等資產所得，已曾課稅；故內國若再課稅之者，則爲二重稅也。

要之，對於住在外國之內國人，惟其課稅物件在於內國之時，始得課稅。今試應用此理於各種租稅：凡地租、家屋稅、營業稅、資本利子稅等之收益稅，若其土地、家屋、資本在於內國，而營業行於內國者，皆得課徵之。又如財產稅、相續稅，若其財產或相續財產在於內國；流通稅若其取引行於內國；消費稅若其課稅物件之消費物，購於內國者，皆得課徵之。

今試就日本之租稅立法，觀其是否合於上述理論。夫收益稅、流通稅、消費稅，殆爲自明之理，無容吾人喋喋。今惟就所得稅及相續稅言之。

日本之所得稅法，定有凡在所得稅施行地不有住所，或一年以上不有居所者，則該當左列各號之一時，惟對於所得，有納所得稅之義務（第二條）

一、在本法施行地有資產或作營業時。

二、在本法施行地，領受公債、社債、銀行定期預金之利子，或與定期預金同性質之銀行預金之利子時。

三、凡由在本法施行地有本店或主要事務所之法人，而領受利益或利息之分配，剩餘金之分配，利益或剩餘金所處分之賞與，及與賞與同性質之給與時。

即內國人之住所雖在外國，若其在內國而有資產所得，營業所得者，皆當負擔個人所得稅也。又在內國若受公債、社債、定期預金之利子，或由內國法人而受配當金、賞與金時，亦當負擔第二種所得稅（第三條）。

據日本之相續稅法，凡相續財產在於本法施行地者，不問相續開始地之在帝國內與否，皆課以相續稅（第一條）。被相續人在本法施行地若無住所時，則以本法施行地之動產、不動產，及不動產上所存之權利，以作本法施行地之相續財產（第二條第二項）。船舶若有內國船籍，皆視為其人之相續財產。

要之，相續稅亦僅限於在內國之財產之限度內而課之也。

第二 外國人

一、外國人本非吾國人民，故不能謂其為國民而有納稅義務。然今日國際交通甚見自由，多數外人，多入內地而有土地、資產，或作各種營業；或雖住在外國，而於吾國之內，仍擁有土地、資財，或開營業所而得利益。故

對此若不徵課租稅，則國家之課稅權，大見制限。萬一內地之土地資本次第移入外人之手，則租稅收入愈少，而租稅遂不得為收入之中心矣。此實外人應當課稅之第一原因也。

國際交通愈便，國際私法之觀念亦愈進步。外人與國人既享有同一權利，故納稅之義務，亦當與國人相同。此即由國際關係之法律觀之，外人應當納稅之第二原因也。

二、然則當在如何程度範圍之內，而稅外國人乎？此應區別外國人住在內地或住在外國二者觀之。

(1) 外國人住在外國之時，不可課以人稅；而對於在外國之租稅客體，亦不可課以物稅；此蓋我國統治權所不能及也。反之，外國人在於內國，若有租稅客體，則應課以租稅，此蓋適用逐物勿使遺漏之普遍原則也。故外人在於內國，若有土地、家屋、資本、財產時，可課以地租、家屋稅、資本利子稅、財產稅、相續稅；若有營業所時，可課以營業稅；若由財產、營業而得所得時，可在此範圍之內，課以所得稅。此時外國人課稅問題，殆與住在外國之內國人之課稅問題相同。

(2) 外國人住在內地，則外國人雖無我國國籍，亦應服從我國之統治權，故除條約上設有例外之規定外，皆當服從我國之課稅權。故由課稅上觀之，外國人殆與內國人無所區別。詳言之，非僅對於外國人在內國所有之租稅客體，可得課以物稅；即對於由外國所得之所得，亦得課以人稅也。但租稅客體在於外國，而欲課以物稅者，必當詳細斟酌；蓋此時外國對此租稅客體已經課稅，若必強課之，則為二重稅也。

要之，對於住在內國之外國人，可與內國人同樣課稅。今若應用此理於實際，則外國人在於內國若有土

地、家屋、資本、或作營業時，可課以地租、家屋稅、資本利子稅、營業稅等之收益稅；又可進而賦課財產稅、相續稅。外國人在於內國若作取引時，可課以流通稅。外國人住在內國若消費內國之貨財時，可課以消費稅。外國人之資財或營業所在於內國，且又由此而有所得者，則在此範圍之內，雖其人不住內國，亦得課以所得稅；若其人住在內國，則課以較大之所得稅者，亦無不可。但外國人一至內國，即與內國人同視，而課以所得稅者，未免過苛。故惟對於在一定期間之內住在國內之人，始得課之。如斯，所得稅義務者，非以國籍之有無為區別，乃以住所之有無，或一定期間以上居所之有無，而區別之矣。

今試就日本之租稅立法，察其是否合於上述之理論？夫收益稅、流通稅、消費稅，殆無疑義。今惟就所得稅及相續稅觀之。

先就所得稅觀之，對於住在外國之外人之課稅，殆與對於住在外國之內人之課稅相同。所得稅法對於住在內國之外國人，一般認有納稅之義務；故法律定曰：「凡在本法施行地若有住所，或一年以上有居所時，皆有繳納所得稅之義務」（第一條），此即包括外國人而言也。但對於此輩外國人，若其所得生自本法施行地外之資產、營業、或職業者，則不課徵所得稅（第十八條六號）。

夫外國人之所得，生自外國之資產、營業、職業，若不課稅之者，則是不問外國人住在內地或住在外國，乃課以同一之所得稅也。其實不然，住在外國之外人，若由內國法人領取配當金賞與金時，則僅賦課第二種所得稅；住在內地之外人，領取配當金賞與金時，則綜合於他種所得，而課以個人所得稅，與內國人相同。

次就相續稅法觀之，凡相續開始之時，不問被相續人或相續人之為帝國國民與否，皆賦課相續稅（第一條），此即表示外國人之相

續稅乃與內國人之相續稅相同也。但外國人之被相續人，在內國若無住所時，則其課稅與內國人住在外國時相同。反之，外國人之被相續人，住在內國時，則以本法施行地之動產、不動產、及不動產上所存之權利，并其他財產權，為相續財產而課之（第二條一項）。即此時與外國人之被相續人住在外國者相較，乃多加其他財產權而計算之也。然相續財產之範圍，亦惟限於其在本法施行地之內。至於存在外國之財產，則皆不得課稅之。

第二項 法人

法人分為公法人及私法人二種；茲之所論，則為私法人。私法人更分為營利法人及公益法人。

法人亦若自然人，分為內國法人及外國法人二種。

欲適用普遍之原則於法人者，當分別各種法人，而觀察之。

第一 營利法人

一、營利法人，皆有資財，故亦皆有所得。既有所得，則必有擔稅之力，故課稅之際，不必較自然人為寬大。因而營利法人，原則上當與自然人同樣課稅；即營利法人若有土地、家屋、資本時，當課以地租、家屋稅、資本金子稅等；營利法人，若有營業時，當課以營業稅；營利法人若以營業而作種種取引時，當課以流通稅；營利法人，若由其資產或其營業而獲所得時，當課以所得稅。

日本稅法，大體基此理論，對於營利法人，徵收地租、營業稅、所得稅等。而其營業之時，若作各種取引行為者，則徵收印花稅、登錄稅等之流通稅。

二、對於營利法人之課稅，應當特別討論者，即法人之課稅，與社員或股東之課稅之關係也。此對於所得稅甚有意義。

法人亦爲權利主體之一，其不可不課稅者，已述於上。顧人或謂既已課稅於社員或股東，則不必再課稅於法人；既已課稅於法人，則不必再課稅於社員或股東。由此思想出發，而謂凡課稅於法人之所得者，即間接課稅於社員或股東，而爲一種便利課稅方法。此乃不待其人之受配當，而即溯其源泉課其所得；故可稱爲源泉課稅方法。

法人當公表其損益，不能有所隱蔽；且課稅法人之時，徵稅手續之簡單，與課稅於社員或股東者相較，不可同日而語。故用法人之課稅，以代社員或股東之課稅，較見利便。但社員或股東，雖以營利之故，而設法人；然法人成立之後，又自爲一種人格者，而與社員或股東不同。故不能稅其一而免其他。不然，則普遍之原則，毫無意義矣。且法人之擔稅力與股東或社員全體之擔稅力，未必同一；吾人若觀私法人之純益金，每與社員或股東所分配之總額，不能相同者，即可知之矣。夫法人普通常用其純益金之一部以作分配之用，至於他部分則常用爲積立金、準備金、或充爲事業之擴張費。故課稅於法人，固可課稅於全部之純益；反之，課稅於股東或社員，則常失其一部。

次則對於法人之課稅，僅可視爲營業稅；故僅課稅於法人而不課稅於社員或股東者，由社會心理觀之，甚似股東或社員毫不負擔租稅。今且更退一步，而謂對於法人之課稅，其結果亦歸於股東或社員所負擔。然

股東或社員所得之配當額，大小不同；今乃臨以同一稅率，不設差別於其間，則是公平原則所謂所得大者其稅重之理，不能實行矣。反之，若僅課稅於股東或社員而不課稅於法人，又爲忘法人之有人格而有納稅義務，其有反普遍原則，亦理之至明也。故二者皆非所宜。

由此觀之，凡在營利法人，其法人及社員股東，皆當課以租稅。此就法人之配當金額觀之，甚似二重課稅；故二者如課以同一之稅如所得稅等者，當對於二重課稅之部分，加以斟酌，而減輕其稅率。

此理論極其明瞭；然日本從前皆不承認是說。日本所得稅法皆用源泉課稅方法，課稅於法人所得，而不課稅於配當金賞與金等。及至大正九年，乃改正所得稅法，捨源泉課稅之論理；非僅對於個人，稅其配當金賞與金；且對於法人，復稅其超過所得稅，留保所得稅，配當所得稅等（所得稅法三條——十二條，二十一條）換言之，凡充爲配當金之所得，既以之爲法人之所得而稅之；然配當於社員或股東之後，又以之爲社員股東之所得，而稅之也。

第二 公益法人

公益法人，常有資產，并由此而得所得者，亦與營利法人相同；財團法人尤見其然。故公益法人亦可謂爲有擔稅力。夫既有擔稅力，則當課稅，此乃普遍原則之適用也。但公益法人乃爲慈善、宗教、教育等各種目的而設，不有營利目的，故不能課以營業稅。惟其有土地、家屋、資本之時，則可徵收地租、家屋稅、資本利子稅；其有所得之時，則可徵收所得稅；其作種種法律行爲之際，則可徵收流通稅。但公益法人若以課稅之故，不能完全達

其目的者，則免稅亦無妨。蓋增進公益，足副國家公共團體之目的，故此時制限稅權，並非不當之事。

日本所得稅法，對於依據民法第三十四條之規定，所設立之法人，不課所得稅（第十七條）。此亦由於上述理由也。

關於公益法人尤其是財團法人，生有問題者，即相續稅贈與稅是也。蓋財團法人，殆為半永久之物，財產歸其所有之後，不由相續贈與而轉移，故無徵課相續稅贈與稅之機會。於是遂有利用特別之財團法人稅，以代相續稅贈與稅之必要。夫財團法人之財產皆以不動產為主，故當對於不動產之租稅，年年課以附加稅，或每經二十年或三十年而課以同期的之財產稅為當。此乃用以代替相續稅贈與稅，而為各國立法所常見之例也。但日本之租稅法，尙未發達至是。或謂所得稅可以公益之故而免除之，若使是言為然，則公益法人之相續稅贈與稅，儘可不用他種租稅以代之。但廣大土地，若由寄附行為，而歸於寺院教會所有者，則誠不失為重要之問題。

第三 內國法人及外國法人

內國法人及外國法人，由於其本店及主要事務所在於何國而別之。法人之本店或其主要事務所在於內國者，為內國法人。法人之本店或其主要事務所在於外國者，為外國法人。

對於內國法人及外國法人而欲適用普遍之原則者，可準用前項關於自然人之內國人及外國人之議論。

問題可分爲二，卽內國法人，在外國若有資產或作營業時，當如何課稅；及外國法人在內國若有資產或作營業時，當如何課稅也。

(1) 內國法人，在外國若有土地、家屋、貸付資本，或作營業時，內地不可課以地租、家屋稅、資本利子稅、營業稅，蓋此等物稅當從屬地主義也。但法人若以內地之資本，而兼營內外之營業者，則對於全體之營業，課以營業稅，亦無不可。又者對於在外財產所生之所得，及在外營業所生之所得，亦可課以所得稅。

(2) 外國法人在內國若有資產時，可課以收益稅；若作營業時，可課以營業稅；若有行取時，可課以流通稅；若由於其在內國之資產或營業而得所得時，可課以所得稅。但對於外國之本店或支店所獲之所得，則不可課以所得稅。

試就日本現行法觀之，對於內國法人在外國所獲之所得，亦與其他所得相同，課以法人所得稅。又外國法人在內國若有資產或作營業時，則惟對此所生之所得，課以所得稅（所得稅法第二條第三條）。至其本店或他國之支店所獲之所得，則不過問。又對於外國法人所有之土地、家屋，可課以地租、家屋稅。對於外國法人所作之營業，可課以營業稅。

第三項 殖民地與內地之間之普遍原則

殖民地爲內國主權所及之處，故不能視爲外國；因而住在殖民地之人民，除有外國之國籍外，不可視爲外國人。由此觀之，對於殖民地人之課稅問題，實可用前項所述之內地人課稅問題，以律之也。但就實際觀之，則殖民地與內地，往往殊其法域；而稅法之施行地域，限於內地，不及於殖民地者，亦復不少。故由稅法觀之，殖

民地實可視爲外國；而對於殖民地人之課稅問題，又可用內國人在外國之課稅問題以律之也。但茲所謂之殖民地人，乃指殖民地土著之人而有我國國籍者，及內地人住在殖民地者。

然殖民地與內地，乃統治於同一主權之下，與外國與內國之關係，大不相同；而其租稅立法又可統一。是故普遍之原則，當通用於殖民地及內地，不能以其住在殖民地而免其稅也。殖民地人與內地人之間之課稅問題，當分別述之：

(一)內地人或殖民地土人住在內地，但於殖民地有資產或有所得時，則可準用內國人在外國有資財，或由外國而得所得之理論。故所得稅等之人稅，當從內地稅法而稅之。收益稅及其他物稅當從殖民地稅法而課之。

徵之日本稅法，凡在朝鮮及台灣有土地之人，不問其爲住在內地之內地人或殖民地人，皆當繳納其地之地租。關東州雖無地租，然有土地增價稅；故內地人在大連旅順如有土地，或作有價移轉時，當納土地增價稅。

朝鮮、台灣、關東州以營業稅爲地方稅，故內地人及住在內地之殖民地人，惟其在殖民地有營業所時，始納營業稅。

至於所得稅，則惟內地人及殖民地人住在內地，或在一年以上有居所時，始爲內國所得稅法所支配；而對其殖民地之土地、營業、所生之所得，令其繳納所得稅。台灣土人若住在內地時，則對於台灣之資產、營業、職業所生之所得，當納內地之所得稅。但台灣土人之中，尙有無日本國籍者，故當視爲外國人；此輩之人住在內地，而由台灣之資產、營業、職業，而得所得時，則以不納稅爲原則。（所得稅法十八條六號）。然此輩之人，多因日本占領台灣之時，不在台灣，故不有日本國籍，是以不能與當時住在台灣而有日本國籍者有所區別故日本

法律對此，亦規定徵其租稅（大正九年七月關於所得稅法之施行文案四條）。

住在內地之內地人或台灣人，在台灣若領受公債社債銀行定期預金之利子時，則當納台灣之第二種所得稅（台灣所得稅法第三條）。此蓋由性質上言之，屬於資本利子稅之物稅，故當從屬地主義而稅於台灣也。但日本所得稅法乃以第二種所得不綜合於第三種所得爲主義，故在台灣所得之第二種所得，內地對此不課租稅（關於所得稅法之施行文件第六條）。反之，住在內地之內地人及朝鮮、關東州、樺太之人，在朝鮮、關東州、樺太，若領受公債、社債、銀行定期預金之利子時，則綜合於第三種所得，而課所得稅（所得稅法十四條一號）。

台灣與其他殖民地，有此不同之結果，誠非妥當。

(二)內地人或殖民地土人，住在殖民地，而於內地及殖民地皆有資產及有所得時，當分別爲二而稅之。內地人或殖民地土人住在殖民地而於內地有財產或所得時，則可準用內地人住在外國，而於內地有財產或所得時之理論，而於內地課其物稅及人稅。反之，此等之人，在殖民地若有財產或所得時，則可準用內國人住在外國，而於外國有財產或所得時之理論，而從殖民地之稅法，徵其租稅，不可再課內地之稅。此蓋欲避課稅權之競合，不得不然也。具體的言之，住在殖民地之內地人及殖民地人，在內地如有土地、家屋、營業及貸付資本時，可從內地稅法，而賦課地租、家屋稅、營業稅、資本利子稅。反之，土地、家屋、營業及貸付資本若在殖民地時，則當從殖民地稅法，賦課地租、家屋稅、營業稅、資本利子稅。至於所得稅，一般財產稅、相續稅，則惟所得自內地，財產在於內地之時，始納內地稅。若夫所得得自殖民地，財產在於殖民地，則當納殖民地稅。但殖民

地之所得稅，一般財產稅，相續稅若與內地相同，而又區別內地之部分與殖民地之部分，而各別課稅之者，實有反此等租稅之綜合課稅之本質。夫不在同一主權之下，固無從設法；若既在同一主權之下，則理應貫徹綜合課稅之精神，換言之，即當統一內地之部分與殖民地之部分而稅之也。然其統一當從住所地主義，故此時不應課稅於內地，惟在殖民地而統一課稅之。但內地與殖民地之所得稅，一般財產稅，相續稅等若大異其內容，或殊其稅率者，則不在此限。蓋內地與殖民地異其稅率時，則人可移住於租率低廉之地，而謀脫稅也。

日本立法，大體合於上述理論，即住在殖民地之內地人及殖民地土人，在內地若有土地、家屋、營業時，則納內地之地租、家屋稅（或爲地方稅）、營業稅；在殖民地若有土地、家屋、營業時，則納殖民地之地租、家屋稅、營業稅。

相續稅惟行於內地不行於殖民地，故惟內地所有之動產、不動產及不動產上之權利，始從內地相續稅法，而稅之。至於殖民地之財產，則皆不課相續稅。

殖民地雖從內地稅法，而布所得稅法令。然朝鮮、關東州、樺太，惟有法人所得稅，而無個人所得稅及第二種所得稅；台灣所行之所得稅，與內地相同，故朝鮮、關東州、樺太當與台灣分別觀之。

住在朝鮮、關東州、樺太之人，在其地雖有所得，然亦不納所得稅。惟在內地有資產及營業之所得時，始在此限度之內，繳納內地之個人所得稅；并在內地領受公債、社債、定期預金之支給，或由內地法人領受配當金賞與金時，始繳納第二種所得稅而已。（所得稅第二條第三條）反之，住在台灣之人，則與住在內地者相同，須繳納個人所得稅及第二種所得稅。詳言之，在台灣若有所得時，則綜合於內地之所得，而課以個人所得稅。然此時對於內地所獲得之資產營業之所得，及受自內地法人之配當金賞與金，若更課以內地所得稅者，則爲

二重稅；故在內地以不稅爲當。（關於所得稅法之施行之文件第五條）又在台灣若受公債、社債、銀行定期預金之利子時，則當繳納第二種所得稅。

由此觀之，住在台灣之人與住在朝鮮關東州樺太之人，其負擔所得稅，大有差異，此實有背普遍之原則也。

以上乃就自然人下以觀察，然此理亦得移用於法人。不過法人不能課以相續稅耳。

徵之日本實際立法亦然。但自然人與法人不同之點，全在於所得稅。就法人所得稅觀之，內地、朝鮮、台灣、關東州、樺太皆行同一法令。即於本店或主要事務所之所在地，賦課超過所得稅，留保所得稅，配當所得稅，清算所得稅等。但內地法人在殖民地若有資產所得營業所得，或由殖民地法人領受配當金時，則其所得稅不課於殖民地，而綜合於內地之法人所得而課之。反之，殖民地法人在內地若有資產所得營業所得，或由內地法人領受配當金時，則綜合於殖民地之法人所得而課之，不課於內地。故超過額所得，非僅用內地或殖民地之所得及資本以計算之，乃用綜合所得或綜合資本以計算之也。（關於所得稅法之施行之文件第二條，朝鮮所得稅令二條，台灣所得稅令二條，十九條，二十條，關東州所得稅令二條，樺太所得稅令二條）於是法人所得稅，內地乃與殖民地相同，而有統一矣。

第三款 普遍原則之例外

普遍之原則，乃以捕捉一切之租稅主體及租稅客體，使其不至遺脫爲趣旨。然亦有一二例外，今試區別關於租稅主體之例外，及關於租稅客體之例外論之。

第一 關於租稅主體之例外

關於租稅主體之免稅階級，今日已不若往昔之甚。其一般認爲例外者，則爲對於主權之行使有關係之

人。即在個人爲帝王皇族，外國元首及其使臣；在法人則爲公法人也。

一 帝王皇族外國元首及其使臣

對於帝王、皇族、外國元首及其使臣，若用嚴格理論以臨之者，則課稅亦無不可。蓋帝王之有資產，乃爲私法上之關係，故可與私人之有資財者同視，而臨以國家之課稅權也。外國元首及其使臣，在公事上雖云代表外國，然其已至內地，而作私人之經濟生活者，則亦當服從內國之課稅權。但實際上，則對於此種人物，皆不令其負擔納稅義務。此蓋一爲對於國家元首之敬禮，一爲國際之慣例也。

對於帝王、皇族、外國元首及其使臣，不令負擔納稅義務者，亦惟限於直接稅及關稅。至內地消費稅，則此等人物，亦常負擔；蓋內地消費稅，常轉嫁而入於物品代價之中，故購買物品之時，不能脫離消費稅負擔也。

日本對於御料地，則免其地租（明治七年太政官布告第一百二十號）；對於皇族所有之土地，則徵收地租；但皇族賜邸，及攝在皇室財產令第二十一條之皇族所有之土地，不在此限（大正二年七月皇室令第八號）。

日本皇室除御料地外，尚有股票。以前之所得稅法，乃採源泉課稅法，故無問題。但股票配當金乃綜合於第三種所得之中而課稅，故對於皇室之配當所得，遂生應否課稅之問題。日本所得稅法，對此毫無規定。然世人皆解釋爲對於皇室之配當所得，完全不課稅。

關於關稅則日本關稅定率法，亦定左列物品免其輸入稅（第七條）。

(1) 御料品。

(2) 來遊本邦之外國元首、皇族，及其從人之物品。

(3) 派遣本邦之外國大使或公使之自用品，及本邦之外國大使館或公使館之公用品。

(4) 外國對於本邦大使館或公使館之館員之自用品免其關稅者，本邦對於該國駐在本邦之大使館或公使館之館員之自用品，亦免其關稅。外國對於本邦領事館之公用品，免其關稅者，本邦對於該國駐在本邦之領事館之公用品，亦免其關稅。

二 公法人

一、公法人，嚴格言之，乃公法上認有法人格，如國家、府、縣、城、鎮、村等是也。然茲所謂公法人，非僅指法律明認其在公法上有人格者；乃包括實行公共職分之團體而言，是稱爲廣義之公法人。

國家公共團體等之公法人，不負納稅義務。蓋公法人，乃以實行公共職務而存在，公法人欲實行公共職務，故有課稅之必要，即公法人乃課稅權之主體，非課稅權之客體也。是以公法人不受普遍原則之適用。

二、但此又有例外，第一爲內地消費稅，即公法人購買課有內地消費稅之物品之時，亦須負擔消費稅。蓋消費稅常含入物品價格中也。第二爲收益稅及其他直接稅，即國家公共團體，若有資產營業，而與私人相同者，亦須負擔收益稅及直接稅。蓋此時若僅課私人而不課公法人，則其間不能公平，而有壓迫民業之事也。是故國家可對於國家之資產及其企業而自稅之；又可對於下級公共團體之資產及其企業而稅之；而國家或上級公共團體，在下級公共團體之區域內，若有資產或營企業者，又可令下級團體對此徵收租稅。第一場合，爲國家之自己課稅，殆無意義可言；而由國家會計上觀之，亦不過支自一方而納於一方，僅爲帳簿上之計算。第二場合及第三場合，則在非同一之公法人之間，可分別爲課稅權之主體及客體，故非毫無意義。

三、徵之日本實際立法，則國家亦有自己課稅之事，製鐵廠，海軍燃料廠，自有鐵礦及炭山，在其生產礦產物之時，亦須繳納礦業稅者，即其一例也。

關於地租，國家亦有自己課稅或對於下級公共團體而課稅之事。但原則上，則皆免稅。故在國、府、縣、郡、市、鎮、村及其他勅令所指定之公共團體，凡供爲公用之土地，皆不徵收地租（地租條例第四條）。

（註）勅令所指定之公共團體：爲府縣協社，郡協社，水利協社，水利協社聯合，市鎮村協社，鎮村協社，市鎮村學校協社及鎮村學校協社，市鎮村內之區，學區，沖繩縣之區，及區內之部，北海道地方費，北海道之區及區鎮村內之部，北海道土地區劃協社等（明治三十八年五月勅令一五九號第二條）。

在此等公共團體凡供爲公用之土地，皆得免租。反之，此等公共團體之所有地，非供爲公用者，則當繳納地租。且縱令供爲公用，若其地有租金者，亦當繳納地租。是可稱爲普遍原則之例外之例外。

就所得稅法言之，北海道、府縣、郡、市、鎮、村及其他勅令所指定之公共團體，皆不徵收所得稅（第七條）。

（註）勅令所指定之公共團體：爲府縣協社，郡協社，市鎮村協社，鎮村協社，市鎮村內之區，沖繩縣之區，及區內之部，北海道地方費，北海道之區，及區鎮村內之部，市鎮村學校協社，鎮村學校協社，學區水利協社，水利協社協合，耕地整理協社，耕地整理協社聯合會，北海道土地區劃協社，重要物產同業協社，重要物產同業協社協合會，森林協社，釀酒協社，釀酒協社聯合會，水產協社，水產協社聯合會，外國領海水產協社，外國領海水產協社聯合會，畜產協社，畜產協社聯合會，農會，商業會議所等。

關於登錄稅，則公法人及準公法人之登錄，亦得免稅。法律之規定如左（登錄稅法第十九條）：

（一）政府自己之登記或登錄，（二）府縣、郡、市、鎮、村及其他公共團體，供爲公用之不動產之登記或登錄，（三）社寺堂宇之地基及

墳墓地之登記或登錄，(4) 產業協社，產業協社聯合會，產業協社中央會，漁業協社，或漁業協社聯合會，根據產業協社法或漁業法而作登記時，皆不徵收登錄稅。

印花稅則公法人所發行之證書、帳簿，亦得免稅法律之規定如左（印花稅法第五條）：

(1) 官廳或公署所發之證書、帳簿，(2) 奉職於官廳或公署之人，其職務上所發之證書、帳簿，(3) 關於國庫金之管轄所發之證書等，不課印花稅。

關稅則政府所用之物品，亦得免納。法律之規定如左（關稅定率法第七條）：

(1) 陸海軍所輸入之兵器、彈藥及爆發物，(2) 政府所輸入之燃料用礦油，(3) 軍艦，(4) 官公立學校、博物館、物品陳列所，及其他營造物，用為標本或參考品而輸入之物品，(5) 政府所輸入之政府專賣品，(6) 在外軍隊及軍艦所送還之物品，(7) 國、道、府、縣及其他公共團體，并政府所指定之產業法人，所輸入之種用動物，獸疫預防血清，及獸疫預防接種液等，皆不徵收輸入稅。

第二 關於租稅客體之例外

關於租稅客體之例外，各國立法，不能同一。大別之，則可分為關於租稅客體之質之例外，及關於租稅客體之量之例外二種：

(一) 關於租稅客體之質之例外

關於租稅客體之質之例外者，謂在同一種類之租稅客體中，而得免稅者也。如斯免稅，或原於立法之不完全，或原於立法上有相當理由。

一、免稅原於立法之不完全者，謂本不宜爲普遍原則之例外；惟於實際立法，而認其爲例外。如日本之收益稅制度，一面既稅土地及營業，他面又免稅家屋及貸借資本利子；一面既稅清酒、麥酒，及其他酒精含有飲料，他面又復免稅清涼飲料；一面既稅砂糖，他面又免稅飴糖等是也。

二、立法上有理由之免稅，常發現於租稅立法之上，或原於他種財政政策之理由，或原於經濟政策之理由，或原於他種租稅原則之理由。免稅之出於他種財政政策之理由者，由財政全局觀之，此政策較之租稅普遍之原則尤爲重要。例如日本免除國債利子之所得稅是也。免稅之出於經濟政策之理由者，欲謀產業之發達，故有制限普遍原則之必要。例如欲謀製鐵業及其他重要製造業之發達，故免除所得稅營業稅（或僅免除所得稅）也。免稅之出於他種租稅原則之理由者，常因其無充分擔稅力。卽由普遍之原則觀之，免稅雖爲例外；而由平等之原則觀之，則又當適用免稅。例如對於新墾地、荒地、災害地，免其地租；對於扶助料，法定扶養料，傷痍疾病者之恩給退隱料，學資旅費等，免其所得稅是也。

要之，免稅之出於他種財政政策或經濟政策者，由租稅之原則言之，本爲不當；但在他種財政政策上，或經濟政策上，有重大理由，故不能不承認之也。至於所謂他種財政政策或經濟政策，應當如何尊重，又爲別種問題，茲可不贅。免稅之出於他種租稅原則者，當認爲普遍原則之例外。

三、徵之日本之租稅法，則所得稅、地租、營業稅、印花稅等，可於相當理由之下，而得免稅。

先就所得稅觀之，第一凡一時所得非屬於營利者，皆免其稅（所得稅法十八條五號）。此可反證所得當爲年年反覆而來之收入，是

爲所得稅立法中之一主義。然由立法例言之，一時所得亦有課稅之事，如美國之所得稅法是也。第二、日本所得稅法又規定凡無擔稅力者皆免其稅：(1)扶助料，傷疾疾病者之恩給或退隱料；(2)旅費，學費及法定扶養料；(3)軍人若有乘馬之義務，則由政府所受之馬糧，繫畜料，及馬保續料等皆免其稅。第三、日本之所得稅，又有因經濟政策之故而免除之者，如郵政貯金，產業協社貯金，銀行貯蓄預金之利子(所得稅法十八條四號)，根據貯蓄債券法而發行之貯蓄債券之利子(明治三十八年二月法律第十九號，勅令所指定之重要物產之製造業所生之所得(開業後三年間免稅，所得稅法第十九條)，製鐵業之所得(製鐵業獎勵法第二條)等是也。

勅令所承認之重要物產之製造業，爲金屬工業，化學工業，輸出用之纖維工業等，即如左(大正九年七月勅令第二百二十六號所得稅法施行規定十三條)：(1)金，銀，鉛，亞鉛，鐵，及鎂之地金；(2)鐵條，竿，子形，カンゲハ形類，軌條，板，線，管(除鑄製管外)；(3)銅合金之條，竿，板，管；(4)汽鐘，原動機，機關車在內，及用動力運轉之鐵製機械；(5)燐，曹達灰，苛性曹達，硫酸カロモニウム，石炭酸，クロハ酸加里，グリセリン；(6)紙用バルブ；(7)玻璃板；(8)コンテンスドミハク；(9)絹亞麻，毛織物(用動力運轉製成之幅一尺八寸以上，長三十尺以上之織物)。關東州則更加以豆粕，豆油(關東州所得稅令施行規則第十條)。

日本之所得稅亦有由於他種財政政策而免稅之者，如國債之利子，是也。此政策由於日俄戰爭當時之軍備補充及臨時事件費之支給，自明治三十七年以來，適用於政府所發行之國債(明治三十八年法律第十九號，明治四十二年以後更適用於一切國債(明治四十二年三月法律七號，關於國債之利子所得稅免除之文件))。

次就地租觀之，免除地租之地，除前述公法人供爲公用之土地之外，尙有公法人決定供爲公用之地，府縣社地，鄉村社地，招魂社地，墳墓地，用惡水路，溜池，隄塘，井流，鐵道用地，軌道用地，運河用地，保安林，供於公衆所用之道路(地租條例四條)，私立學校用地(大正八

年四月法律第三十八號) 砂防地(砂防法十一條) 造林地(森林法十二條)等。此外則一定期間之內，免除地租之地，爲新開地(通稱條例十六條四項) 荒地(同二十條) 地種變更地(大正七年五月法律第四十三號關於地種變更免稅年期之文件) 災害地(大正三年法律第一號)等。要之，免稅之地，乃因其無擔稅力，或出於他種經濟政策也。

再就營業稅觀之，日本惟對於二十六種之營業(註)徵收租稅。其他皆免除之。但營業雖免國稅之營業稅，亦常課以地方稅。地方稅亦見免除之營業，始可視爲普遍原則之真正例外。

(註)徵收營業稅之營業，爲物品販賣業，銀行業，保險業，無盡業，金錢貸借業，物品貸借業，製造業，運送業，倉庫業，運河業，棧橋業，船舶經營業，貨物陸揚揚業，鐵道業，清負業，印刷業，出版業，寫真業，席貸業，旅館業，菜館業，周旋業，代理業，仲立業，問屋業，信託業等。

更就印花稅觀之，日本一面既稅手形，他面又免稅小切手；此蓋欲小切手便於流通，以代貨幣之經濟政策也。此外則附屬於手形及其他證券之發行之行爲，亦免其稅。如同時記載於債務主要證書之擔保契約證券之真書，及記載於手形之裏面之受取書，證明株券債券讓渡之裏面記載，手形之引受保證，手形及證券之拒絕證書，手形及證券之複寫本謄本等是。此蓋主要證書既已課稅，故不必重稅是也。又者關聯於行政而發生之證券之發行，亦免其稅；如供爲慈善事業公共事業之金錢物件之寄附，人民提出於官解或公署之證書，俸薪、給付、歲費、手當金、賞與金、年金、恩給金、扶助料、旅費、救恤金之受取書等是(印花稅法五條)。此蓋可視爲附屬於公法人之行爲者也。

(二) 關於租稅客體之量之例外

關於租稅客體之量之例外者，謂由租稅客體之分量而免稅也。租稅客體不達一定分量時，常免其稅，所謂免稅點是也。此外則租稅客體，在一定狀態時，則惟在一定狀態之分量，免除其稅，是可稱爲條件付免稅。

一、免稅點之問題，多生自生活最低限之免稅。生活最低限之免稅，有關於稅源；然亦可適用於各種之租稅客體。此乃出自平等原則；故於次節詳述之。

免稅點，或由社會政策之立腳點而定之者，或由最少徵稅費之原則出發；而以徵稅費過多，收入與此不能相抵，而定之者。要之，免稅點皆由他種租稅原則而定，故不能否認之。

茲就日本之租稅法觀之，直接稅多有免稅點；但地租則爲例外。

在所得稅，凡三種之所得，不滿八百圓時免其納稅（所得稅法第二十條）。在營業稅，凡物品販賣業之賣出金額，年未滿二千圓者；金錢貸借業及物品貸借業之運轉資本金額未滿千圓者；製造業之資本金未滿千圓或職工勞動者，使用不出三人以上者；運送業，印刷業，出版業，寫真業之從業者人員不出三人以上者；清償業之清負金額年未滿二千圓者；席貸業之家屋貸借價格不及百圓者；旅館業，菜館業之從業者不出三人以上者；周旋業，代理業，仲立業，問屋業，信託業之一年報價金未滿二百圓者，皆免之（營業稅法第二條三項，第三條二項，第四條三項，第五條之一，第七條，第八條，第九條，第十條之一，及二）。

在相續稅，則課稅價格，於家督相續不滿二千圓；子遺產相續不滿五百圓者，皆免之（相續稅法第六條）。在印花稅，則凡記載高未滿五圓之證書（爲替手形，約束手形，送狀，受取書，賣買仕切書等）及一圓未滿之物品切手，皆免之（印花稅法第五條）。

二、條件付免稅，常見於內地消費稅。內地消費稅，乃對於在內地供爲享樂的消費之物品而稅之。然其物品若消費於外國，或在國內供爲生產的消費者，則此時課以消費稅，非僅不副消費稅之趣旨；且由獎勵生產，獎勵輸出之政策觀之，亦爲不當。故生產的消費，或輸出，可爲免稅之條件；而免稅之限度，亦惟限於供爲生產

的消費或輸出之分量內。

此種免稅，可預期其條件之實現，而自始不課租稅者。

日本對於輸出外國之藥材（明治三十八年五月法律第七十一號第十條），砂糖，糖蜜，糖水（明治三十四年砂糖消費稅法第五條），石油（明治四十一年三月法律第二十一號石油消費稅法第三條一項及第六條），織物（明治四十三年三月法律第七號第三條），骨牌（明治三十五年五月勅令第五百十四號第九條）等，皆不課消費稅。然此等消費物之製造，雖其目的，在於輸出外國，然同時亦可消費於國內。故若不課以內地消費稅，則製造者販賣者，可販賣於內地，而謀脫稅。是故取締之法，惟有使收稅吏對於當業者，使其區別輸出物品與其他物品而藏置之；運送之時，由一定之運送線及輸出港而輸送之；必要之時，更當對此物品，施以封條，而護送之也。但條件尙未實現而即作此監視，則收稅吏及私人，將不勝其煩；故爲便利起見，不如先賦課內地消費稅，待輸出之時，再還其租稅。如是，則輸出品免稅之趣旨，可以貫徹，又無脫稅之虞矣。如斯制度，稱爲戾稅。但此時戾稅乃行於輸出之時，故可稱爲輸出戾稅。然此又可適用於供爲生產的消費之消費品，是稱爲工業用消費戾稅。戾稅乃出自獎勵輸出，獎勵工業之經濟政策，故若承認此政策，亦不能不承認戾稅。然內地消費稅若賦課於原料或製造進行之中者，則製成品之戾稅，在租稅技術上，將見徵稅額與戾稅額不能吻合。故實際上，戾稅額當較徵稅額爲多；有時除免稅之外，更須給以輸出獎勵金。此時問題乃完全脫離租稅原則，而爲經濟政策矣。

日本亦有戻稅之制度，輸出戻稅，常行於酒精、酒類及其他含有酒精之飲料（明治三十四年三月法律第十號），豉油（明治二十一年六月勅令第四十七號豉油稅則第十三條），輸出糖菓、糖菓原料砂糖（明治四十二年三月法律十八號輸出糖菓、糖菓原料、砂糖、戻稅法第一條），煉乳原料、砂糖（明治四十一年三月法律第二十七號煉乳原料、砂糖、戻稅法第一條），石油（明治四十一年法律第二十一號石油消費稅法第三條）、織物（明治四十三年三月法律第七號織物消費稅法第三條二項）等。而工業消費戻稅，則在酒精、酒類及其他含有酒精之飲料（明治三十九年法律第四十六號工業用酒精酒類及其他含有酒精之飲料、戻稅法，常有其例）。

第三節 平等之原則

第一款 平等之原則之意義

據前節所述，吾人可知各人皆當負擔租稅者矣。但租稅之負擔當如何分配於各人之間乎？於是遂生平等之原則（Grundsätze der Gleichmässigkeit der Besteuerung, Principes de l'égalité de l'impôt, Principii della eguaglianza dell'imposta）。

一、平等者，租稅之負擔，當平等分配於各人之間也。然平等之分配，又爲何乎？

所謂租稅之負擔當平等分配者，非謂各人當負擔同一額之租稅；若使各人負擔同一額之租稅，則爲人頭稅主義，其不合於現代之正義觀念者，事之至明也。現代富之分配極不平等，各人所有之財產及所得之額，大不相同；故各人若負擔同一額之租稅，則貧者必不堪負擔之苦，而富者反不有負擔之感矣。若是則平等之原則，反成爲不平等之負擔，是實有反正義之要求也。

如斯之絕對平等之租稅分配，欲其合於正義者，必須富之分配在於社會極其平等。夫在富之分配極其平等之社會，各人負擔同一額之租稅，非僅合於正義，且容易實行。故人頭稅主義，惟富之分配比較的平等之幼稚社會始得實行，非現代所能期其萬一也。富之分配若不平等，則租稅之分配亦當順應於此；換言之，即各人負擔租稅之額，當有差異也。然決定各人之租稅負擔額，又以何者為標準乎？

二、關此問題，共有二種學說，一根據交換說，他根據義務說。

(一) 據交換說之意，各人由國家之保護而受利益，故當繳納租稅；故由此說觀之，吾人負擔租稅義務之程度，當由於因國家保護而獲得之利益而定。故因國家保護而獲得之利益愈大，愈當多納租稅；因國家保護而獲得之利益愈少，愈當少納租稅。簡單言之，即因國家保護而獲得之利益，乃為決定各人之租稅負擔額之標準也。故此說可稱為利益說 (Benefit theory, Interessentheorie)。利益說以為人民受自國家之利益，若能與人民納於國家之租稅相等，則最合於平等觀念。又謂租稅可視為對於國家給付之反對給付，故租稅平等之原則，可稱為反對給付之原則。此說倡自民約論者，其後變為德國新內帑學派之說，又變為重農學派之說；及乎正統學派興，遂為英法學者所主張，更變而為德國財政學獨立準備時代學者之說。但此利益原則或反對給付原則之基礎之交換說，在其前提之自由說已有誤謬。而其誤謬非僅因其以私經濟的原則說明公經濟的原則；且又因其有背租稅正義之觀念，而不能實行也。此事已論於上，^①茲可不贅。交換說既有誤謬，則以此為基礎之反對給付原則之誤謬，更不必言矣。

① 本書第四章第二節第一款

(2) 義務說以國家之課稅權，本於國家之生存權；而租稅之負擔，則為人民之義務。即由國家說出發，而謂國家之存立，為人生生活之必然的結果；故國家存立所必要之經費，國民全體當支給之。因而個人若為其國之一員，理應割其財之一部而貢於國家也。義務說又由強制共同經濟組織論出發，而謂國家所必要之財，當仰藉其團體員之供給；故團體員之個人應當繳納租稅，乃為其義務。

租稅若為各人之義務，則租稅之分配，不必考慮國家對於個人之給付，或個人受自國家之利益；可專由個人方面，下以觀察而定之也。夫由個人方面觀之，第一當察如何能使個人之負擔公平，無所輕重。蓋租稅不外個人提供其財之一部於國家；貧者少財，富者多財，故不能多稅貧人，至於富豪，則使其多所負擔，良非不可能之事。此乃就個人履行租稅義務之可能不可能而觀察之也。若更就各人負擔之輕重觀之，則貧人輕稅，已感相當之負擔，富豪重稅，又非不能負擔。是故輕稅貧人，重稅富豪，而後二者之間，始感負擔之公平，而租稅始為平等。夫租稅猶致重行遠，今一切之人若常負載貨物，則力大之壯年，當負重物，力小之婦人當負輕物，而力最弱之老幼，當負最輕之物；此非僅為公平之事，且又可得實現者也。反之，老幼負最重之物，壯年男子負最輕之物，則非僅不公平，且又不能實現。故租稅分配之原則，當應各人之經濟能力，使其負擔。學者或稱之為給付能力之原則，或應能提供之原則 (Grundsatz der Leistungsfähigkeit)，意即應能力而擔租稅也。或稱之為擔稅力之原則 (Grundsatz der Beitragsfähigkeit, Grundsatz der Steuerfähigkeit, Principle of Contributive Capacity)，即因其有租稅力而稅之之意也。余則稱此為應分負擔之原則，或應分擔稅之原

則，意謂各人當負擔應分之租稅也。應分之語，日本沿用已久，例如應分之寄附是也。應分之寄附，乃謂貧人獻相應其貧之寄附，富豪獻相應其富之寄附。日本古來風習，凡國家不用權力之時，皆行應分寄附主義；今移此主義於租稅，故生應分負擔之原則。但應分負擔，非爲應貴族平民或官吏之身分之意，乃爲應其經濟的資力之意。換言之，即各人從其經濟的資力之大小，或多擔租稅，或少擔租稅也。

要之，租稅之平等原則，乃以應各人之經濟的能力而擔稅爲趣旨。故此說又可稱爲能力說（faculty theory or ability theory）；此原則又可稱爲能力原則。

三、由上所述觀之，平等之原則，要歸着於應分擔稅之原則。但學者或分平等之原則爲反對給付之原則及應分擔稅之原則二種者，如瓦格涅（Wagner）、厄赫堡（Eheberg）等是也。^①

蓋此輩學者，欲用反對給付之原則，說明流通稅及其他特殊租稅。然流通稅及其他特殊租稅，既爲租稅，則交換說實不能說明其根據。夫既否認交換說，則由此所生之反對給付原則，亦應否認者，理之當然；今一面既否認交換說，他面又復承認反對給付之原則，是實矛盾之至也。夫反對給付之原則乃適用於手數料，使用料，及特別課稅等。流通稅之中，由手數料等而發達者，固復不少。然當其帶有手數料性質之時，雖可適用反對給付之原則；若其已帶流通稅之性質，而猶適用反對給付之原則者，則誠矛盾之甚也。

日本學者之中，有承認反對給付之原則於地租，而欲移用於地方稅者。^②然地租縱令可以移爲地方稅，然亦非對於地方團體所與之利益，而爲其反對給付。蓋土地所受地方團體之利益雖少，若其收益或其收益

① Wagner: F=W. II. §§ 178, 181, 182. Eheberg: F=W. 16. u. 17. Aufl. S. 191.

② 神戶博士：財政問題 779 頁

力大者，亦當重稅。即地租亦支配於能力原則也。

要之，反對給付之原則不可適用於租稅，因亦不爲平等原則之內容；故平等原則之內容，僅爲應分負擔之原則。

四、平等之原則，要歸結爲應分負擔之原則者，已述於上。但此乃由現今之租稅原理而下之判斷；若就史上觀之，則又未必皆然。甚者當初固嘗以平等之原則，爲反對給付之原則也。夫當交換說認爲租稅之根本原理時，彼以平等之原則爲反對給付之原則者，理之當然。然租稅之根本原理，既由交換說而變爲義務說，則平等之原則，亦應由反對給付之原則變爲應分負擔之原則者，亦理所必然。但以平等之原則爲應分負擔之原則者，或有背於平等之名；故學者或謂自應分負擔之原則提倡以後，本來之平等主義已歸消滅，現所實行者惟新主義而已。此非過言也。何則？平等之意，乃謂人類完全平等，無門閥地位職業之別。其表於政治上也，則無賢愚之差，一般皆有投票權。今租稅之平等主義，雖云各人負擔之程度平等；然其實則爲應能力而負擔租稅。故由各人之負擔言之，與其稱爲平等，無寧稱爲不平等，尙爲當也。余之主張平等主義已歸消滅者，卽此之故。但今尙用平等原則之語者，實亞當斯密以來之一種惰力也。然平等主義既已消滅，則代此而生之主義，又爲何乎？余意新生之主義，乃隱於應分負擔之原則之後，而與社會的正義之原則吻合。近來學者多以均衡爲社會的正義之觀念；意謂當應各人之賢愚勤惰及其他才能，並從各人之價值，而作政權之分配及富之分配。其由義務方面下以觀察而適用於租稅者，則爲各人應其能力，負擔租稅。夫世人對於政權之分配，富之分配，雖

未充分承認均衡之說；而對於租稅，則其承認已久。此余所以欲於平等原則之名之下，承認均衡之原則也。

五、應分負擔之原則，乃對於一般普通租稅而言。然茲所當考慮者，即社會政策的租稅是也。社會政策的租稅，乃欲達社會政策之目的而舉行之租稅；而與應分負擔之原則相較，則更有特徵。蓋社會政策的租稅，決定各人負擔額時，其標準乃求諸社會政策之目的；換言之，即矯正富之分配之不等也。有此目的，故可重視富豪。學者或謂租稅不應有此目的，但由社會的正義之觀念言之，則又不可不許其有如斯目的。蓋現代富之分配，極不平等，常不合於正義；故用租稅若能矯正富之分配之不等，實為現代正義所要求。因而社會政策的租稅，由社會正義之觀念言之，理應承認；換言之，社會政策的租稅雖非應分負擔原則之應用，但與應分負擔原則又同出自社會的正義之觀念，故可謂為同一思想之產兒。

第二款 平等原則之適用

平等原則，由財政理論觀之，要歸結為應分負擔之原則者，已述於上。然應分負擔之原則又如何而適用之乎？換言之，即用如何方法，而後始能謀其實現乎？今試進而研究此問題如左：

一、應分負擔者，各人應其經濟的給付能力，負擔租稅之義也。經濟的給付能力乃指各人對於外部，與以經濟的影響之能力；而與以經濟的影響，又由於提供經濟財；故經濟的給付能力，乃指提供經濟財之能力。夫租稅不外人民提供於國家及其他公共團體之財；故經濟的給付能力，若關聯於租稅而考察之者，即為租稅負擔之力。所謂負擔力 (Beitragfähigkeit, Steuerfähigkeit) 是也。

由此觀之，應分負擔之原則，要歸結爲應各人之擔稅力而課稅。然擔稅力又根據何者而測定之乎？

擔稅力者，各人提供其財納爲租稅之力也；故擔稅力乃以財之物的要素爲基礎。然租稅乃取自各人所
有之財之中，故在其人，乃爲財之喪失，於是遂生犧牲之觀念；而其犧牲之力，則由其在其他方面當於如何程
度，有消費其財之必要而定。換言之，即由其人之他種慾望之強度而定也。故擔稅力除物的要素之外，尙受人
的要素，即主觀的要素之制限。夫物的要素有關於生產，人的要素有關於消費，故擔稅力乃具生產的方面及
消費的方面。

擔稅力既由物的要素及人的要素而成；故課稅之合於擔稅力者，當結合物的要素及人的要素，而重稅
其力大者，輕課其力小者。於是應分擔稅之原則，遂歸結爲應擔稅力之大小，而異各人之租稅負擔矣。然各人
負擔租稅之差異，又當如何而可乎？若由吾人觀之，則此當從其時之正義觀而定。今日之正義觀，要求平等；故
當使人民對於租稅壓力之抵抗力，在各人間，無有差別；換言之，即各人所感之租稅犧牲之程度，當使其均等
也。各人負擔租稅所感之犧牲之程度，若能均等；則貧富之人，各可應分貢獻國家，其間毫無偏頗，毫不公平；而
人民不平之聲，亦無從起矣。故課稅欲其適合於擔稅力者，當使各人之犧牲，可以均等；於是遂生均等負擔或
均等犧牲之理論。

要之，應分擔稅之原則當根據均等負擔論，或均等犧牲論謀其實現。若由均等犧牲論觀之，則當兼備各
人擔稅力之基礎之物的要素，及人的要素兩方面，而加以正義觀。

二、如上所述，擔稅力測定之標準，由今日之租稅學理觀之，乃爲均等犧牲。然由歷史考察之，則古來會有種種見解及種種立法。古代所採之標準，則爲財產。中世及近世初葉，財產稅所以盛行於世，即此思想之表現。最近世所採之標準，則爲個人所得。亞丹斯密在平等原則之中，謂租稅當比例人民能力——即比例其在國家保護之下而享有之所得者，即根據交換說而謂能力即所得也。其後，則以由所得中除去最低生活費後所餘之殘額——即純所得爲擔稅力之標準之說大行，所謂純所得課稅論 (clear income theory) 是也。此說夙爲崇奉交換說之學者所主張，其後又爲主張能力說之人所承繼。於是能力之觀念頗有變更。蓋能力之本意，乃在於生產方面；換言之，即以生產之結果而於所得之形所取得之力，或於財產之形所永久殘存之物，皆視爲能力也。所謂財產，所謂所得，若以之爲能力之標準者，皆示生產之狀態；然除去生活費時，則已念及消費之狀態矣。此時非僅觀察個人於所得之形所受者何物，所產者何物，且復更進一步，而將個人滿足其必要之慾望時，使用其所得之能力，亦視爲重大之要素焉。

然消費的方面之觀察，又不止此。其初雖僅觀察滿足必要的慾望時，使用所得之能力；今則更進而觀察滿足一切慾望時，使用其所得之能力。於是能力非僅由生產力或生產物之多少而成；且又由各人滿足其一切慾望之故，而使用其生產物之力而定也。是故能力之限界，非僅由所得之高低而定；且又由使用所得之慾求之強弱而定；換言之，即含有犧牲之觀念也。犧牲之觀念一出，由是遂欲令各人對於租稅負擔所感之犧牲皆能均等，是名爲均等負擔說或均等犧牲說 (Theorie der Obergleichheit, equal sacrifice theory)。

均等犧牲說乃結合犧牲之觀念於平等之觀念之中。學者謂課稅之平等，即為犧牲之均等者，乃其純然者也。然最初則固未嘗關聯於能力原則而考察之；其後進步，始有關聯均等犧牲之觀念於能力原則焉。但其中或有視能力之觀念與均等犧牲之觀念相同者；或有主張能力之觀念，惟用均等犧牲觀察之時，始能明其真相者。

如上所述，關於擔稅力測定之標準之說，乃由財產說，而移於所得說；更移於純所得課稅說，犧牲說，均等犧牲說。均等犧牲說最合於今日之租稅學理，蓋一面可傳財產說，所得說之本意；他面又可傳純所得課稅說，犧牲說之真義也。夫財產說所得說乃由生產的方面，下以觀察；純所得課稅說，犧牲說，乃於生產方面之外，復觀察消費的方面。而此各方面之觀察，均集中於均等犧牲說；故均等犧牲說乃兼生產方面及消費方面而觀察之，又復含有正義觀也。

三、如上所述，應分擔稅之原則，要歸為均等負擔之原則；故欲適用應分擔稅之原則者，當依據均等負擔之原理。夫均等負擔之原理，乃加正義觀於擔稅力之要素；故適用應分擔稅之際，當兼顧及此等要素。

應分擔稅之原則，乃要求課稅之能適應擔稅力。然擔稅力乃兼有物的要素及人的要素二方面；換言之，擔稅力乃由各人所有之物的基礎之大小，及慾望之強弱而受制限也。夫租稅可令人之慾望，由此不能滿足，故擔稅乃為其人之犧牲。若就各人由負擔租稅所感之犧牲言之：則租稅之額愈多，犧牲愈大；其人慾望愈強，犧牲愈大；其人之物的基礎愈小，犧牲愈大。故欲均等各人之犧牲者，租稅當比例物的基礎，反比例慾望之強

度而課之。余今先着眼於物的要素，考察擔稅力由物的要素之大小而有差異；並明如何適用均等負擔之原理，而後課稅始能適應於擔稅力。次則着眼於人的要素，考察物的要素雖同，然擔稅力又由個人慾望之強弱及消費方法之不同，而有差異；並明如何適用均等負擔之原理，而後課稅始合於擔稅力。最後則就正義觀而總括的觀察之。

(1) 由物的要素言之，則當以擔稅力之基礎之財為立腳點。夫擔稅力若為負擔租稅之力，則當回溯於租稅所由出之源。蓋稅源豐富，擔稅力亦大，稅源缺乏，擔稅力亦小也。然稅源乃若前章所述，原則上皆為最廣義之所得，而例外始為財產。^①故擔稅力當用所得或財產測之。

擔稅力雖可用所得或財產測之；然擔稅力又由所得或財產之量及質而殊。

(甲) 由所得或財產之量觀之：其量多者，較之其量少者，富有擔稅力；故量多者當重稅之，量少者當輕稅之。如是，則課稅始可稱為合於擔稅力；然此不過一種推定耳。若欲捕捉真正擔稅力，而使課稅適合於此者，則當兼顧所得或財產之量之內所隱匿之消費的方面。蓋欲消費所得或財產於他方面之欲求，每由其存在量之大小，而有強弱之別；此對於擔稅力之大小，乃大有影響也。如斯以所得或財產之分量為基礎，而兼察消費的方面及正義觀者，遂生累進稅之問題。是為應分負擔原則之適用之一。

(乙) 由所得或財產之質觀之，則由其質之不同，擔稅力亦有差異；換言之，所得或財產之基礎固者，擔稅力大，基礎弱者，擔稅力小也。此就最廣義之所得言之，財產所得當與勤勞所得相較，不勞所得當與狹義之所

① 本書第六章第二節第二款

得相較；而後再應其擔稅力而課稅。於是遂生差別課稅之問題。

(a) 若比較財產所得與勤勞所得，則雖其量相同，然財產所得之擔稅力大，勤勞所得之擔稅力小。若更比較財產與勤勞，則財產之擔稅力大，勤勞之擔稅力小。故課稅欲合於擔稅力者，當重稅財產，尤其是財產所得；輕課勤勞，尤其是勤勞所得。是為應分負擔原則之適用之二。

(b) 比較不勞所得與狹義之所得，則雖其量相同，然不勞所得之擔稅力大，狹義之所得之擔稅力小。蓋用不勞所得納為租稅時，其所感之犧牲少也。故課稅欲合於擔稅力者，當重課不勞所得。是為應分負擔原則之適用之三。

(2) 就人的要素觀之，則所得或財產之量及質雖同，然又由消費之必要之大小，而異其擔稅力。但消費之必要，乃由個人慾望之強弱而異；故擔稅力又由個人慾望之強弱而不同。若由個人慾望之強弱觀之，則生活之絕對的慾望居第一位，奢侈的慾望居最下位。

(a) 生活之絕對的慾望，有絕對滿足之必要，故無納稅餘裕；換言之，殆缺擔稅力也。於是遂生最低生活費免稅之問題，是為應分負擔原則之適用之四。

(b) 個人慾望之強弱，影響於擔稅力，既如斯矣。然個人之慾望，又由其人之個人的事情而異。個人的事情，雖有數種；然常以租稅主體之年齡、健康、職業、家族之多少，尤其是老人、幼兒、殘疾之有無及其多少，負債、保險金之多少為主。若此等個人的事情狀極佳良，不必因是而消費多數之所得者，則其擔稅力大；不然者，則其

擔稅力小。故課稅欲合於擔稅力者，當斟酌各人之個人的事情，是為應分負擔原則之適用之五。

(c) 以上乃就生活必要費言之。若所得中除去生活必要費，則其殘額，乃為自由所得。自由所得或用以滿足地位的慾望，或用以滿足奢侈的慾望，或用以作投資。在此等使用方法之中，奢侈的使用，與地位的慾望之滿足或投資相較，其擔稅力大；故課稅欲合於擔稅力者，當重課奢侈的使用。

(3) 就正義觀之，各人負擔租稅所感之程度，應當使其均等。此均等負擔之理，已述於上；然茲所欲言者，則為二重賦課同一種類之租稅之問題。二重賦課同一種類之租稅，為二重稅，此非所以期負擔之均等也。故二重稅當力避之，是為應分負擔原則之適用之六。

由此觀之，欲貫徹應分負擔之趣旨，當用累進稅，財產重課，不勞所得重課，最低生活費免稅，個人的事情斟酌，奢侈重課，二重稅迴避等諸法。

四、以上乃為應分負擔原則之適用。若由社會政策觀之，則非僅可達同一結論，且又有所進步焉。社會政策的租稅出自平等原則之趣旨者，已述於上；而其目的，則在於矯正貧富懸隔。欲達此種目的，當重課富豪而輕課貧人，故當從所得或財產之多少，而採累進稅，財產重課，不勞所得重課，最低生活費免稅等諸方法。

今余再適用應分負擔稅之原則，對於此等項目，詳細研究之。

第三款 累進稅

第一項 累進稅及比例稅

一、由應分擔稅之原則出發，則擔稅力大者不能不多納租稅。但欲以物的基礎為根據，而測定擔稅力者，則當以稅源為標準；不過稅源不能直接捕捉之時，則當以課稅物件為標準耳。更進一步言之，稅源雖得直接捕捉；但稅源之所得或財產，同時亦可為課稅物件。故概括的言之，擔稅力實際皆由課稅物件而測定之也。夫由課稅物件而測擔稅力者，則課稅物件之量愈多，稅額亦當愈大。換言之，租稅非分配絕對的同一類於各租稅主體，乃當比例其所有之課稅物件；即租稅非為人頭稅，當為比例稅也。

然茲所謂比例稅，乃就廣義而言。即指課稅物件之量愈多，稅額愈大之義也。夫稅額隨課稅物件之量，而增加者，其法有二：一為狹義之比例稅，他為累進稅。狹義之比例稅，即普通所稱之比例稅，學者或稱之為的確比例 (regular proportion)；而稱累進稅為累進比例 (progressive proportion)。①余在本書所稱之比例稅，皆指狹義之比例稅。欲明比例稅及累進稅之意義，當先明課稅物件之量與稅額之關係。

二、課稅物件之量與稅額之關係，雖有數種；然大別之，則可分而為二：一為課稅物件之量與稅額之比例，常保同一時，他為課稅物件之量與稅額之比例，時有變化時；前者為比例稅，後者為差率稅。

比例稅 (proportional taxation, Proportionelle Besteuerung, impôt proportionnel, imposta Proportionale) 者，課稅物件之量與稅額之關係，常保同一比例之稅也。課稅物件之量與稅額之關係，常保同一比例者，即稅率同一之意。故比例稅乃不論課稅物件之多少，而皆適用同一之稅率。如斯稅率，稱為比例稅率。

① Seligman: Progressive Taxation in Theory and Practice, 2 ed., p. 2-3.

差率稅 (graduated taxation) 者課稅物件之量與稅額之比例，每有變更也。課稅物件之量與稅額之比例，每有變更者，即稅率變更之意，故有差率稅之名。但稅率之變更，又有數種，故可分為累進稅、逆進稅、及累退稅。

累進稅 (progressive taxation, progressive Besteuerung, impôt progressif, imposta progressiva) 者，課稅物件愈多，稅率愈高；換言之，稅額對於課稅物件之比例，漸次增高也。如斯稅率，稱為累進稅率。

逆進稅 (regressive taxation, regressive Besteuerung, progression à rebours) 者，課稅物件愈多，稅率愈低也。即與累進稅相反，故稱為逆進稅。

累退稅 (degressive taxation, degressive Besteuerung, impôt dégressif, imposta degressiva) 者，對於一定限量以下之課稅物件，若其分量愈少，稅率亦愈低也。其稅率之漸次減少，雖與逆進稅相同；但非從課稅物件之量之增多，而減其稅率；乃從課稅物件之量之減少，而減其稅率，故又與累進稅完全相反。累退稅由其反面觀之，即課稅物件之量愈多，稅率愈高；故累退稅，可稱為累進稅之一形式。換言之，累退稅在一定限量之內，適用累進稅率，過此以上則適用比例稅率也。更約言之，租稅之累進，乃定有一定之限界。

累退稅若為累進稅之一形式，則累進稅之外，實不必更有累退稅名稱之必要。但實際上，累退稅與累進稅有互相反對者。此時累退稅，乃指本欲賦課比例稅；但以例外而對於一定數量以下之課稅物件，或免其稅，或輕其稅。累進稅乃指課稅物件愈多，本應次第課以漸高之稅率；但達至最高階段之時，則以例外而賦課比

例稅者也。故學者或謂累退稅若不變更稅率，則爲比例稅；由此出發而主張累進稅，乃漸次高其稅率者。^①此意義之累進稅，可稱爲狹義之累退稅。但由根本理論觀之，累退稅實不可與累進稅有所區別。故余此後闡明累進稅理論之際，乃兼累退稅而觀察之。

比例稅，累進稅，逆進稅之觀念，不外如上所述。然茲所當研究者，則僅爲比例稅與累進稅；至於逆進稅則應除外，蓋逆進稅有反於應分擔稅之原則也。

(註)英國之 graduated taxation，多指累進稅。但由理論上言之，graduated taxation 當包含 progressive taxation 及 regressive taxation。此實 Seligman 所已指摘也。^②

三、累進稅乃隨課稅物件之量之增加，而高其稅率。此蓋課稅物件愈多，則其擔稅力愈高也。然在不勞所得，非僅其課稅物件之量，可以表示擔稅力；即其偶然性之程度，亦可表示擔稅力。於是不勞所得又可由其偶然性之程度，而變更其稅率矣。此即不勞所得之累進稅也。例如在相續稅，贈與稅，若被相續人與相續人，或贈與者與受贈者之親族關係愈疏，則其稅率愈高；又如在財產差增稅，超過利得稅，若其財產差增之度或利得之度愈多，則其稅率愈高是也。

更進一步觀之，課稅物件之品質，有較之課稅物件之數量，更能表明擔稅力者。於是課稅物件愈有奢侈的性質者，則其稅率愈高。學者或稱如斯課稅爲累進稅，實則稱之爲差別稅，尤爲適當。學者或欲其與狹義之累進稅有所區別，而稱之爲準累進稅。

① Seligman: op. cit. p. 5

② Seligman: op. cit. p. 3-4

第二項 比例稅之根據

一、關於比例稅之根據，學者之說，未必一致；然其多數則皆根據交換說。故以交換說爲真理者，當然亦必承認比例說。

交換說以爲個人由國家行動而獲得之利益與租稅之間，行有交換；換言之，租稅乃爲個人受自國家之利益之代價也。^①夫租稅既爲個人受自國家之利益之代價，故個人受自國家之利益愈大，愈當多納租稅；質言之，租稅當比例個人利益之大小也。

保險說之結論，亦與此同。保險說意謂國家對於個人之身體，財產，經濟行動所生之將來危險，與以安全之保障；故個人對此，亦當繳納租稅以作保險料。^②夫租稅既爲保險料，則租稅之額，自當隨被保障之危險之大小而定。而其危險之大小，又當隨被保險之目的物之價值之大小而定。換言之，租稅當比例課稅物件之價值而課之也。

要之，由交換說出發，自當歸着於比例稅。

二、比例稅既由交換說出發，然當以何者爲標準而適用比例稅率乎？學者對此問題，所言不能一致。余今試塞利格曼 Seligman ^③分之爲三：即保護說，國家經費說，國家行爲價值說是也。

(一) 保護說 (protection theory) 以國家之保護爲比例稅之標準。此蓋個人之利益，由於國家之保護而生也。

① 本書第四章第二節第一款
② 本書第四章第二節第二款
③ 學說之分類及其發達，以塞利格曼 (op. cit., pp. 150-180) 之研究，爲準。

保護說過於抽象，不易捕捉。故學者由此說出發，或捕捉保護之目的物，或捕捉保護之結果，或捕捉保護之結果之處分。第一為財產比例稅之說，第二為所得比例稅之說，第三為消費比例稅之說。但由歷史的觀之，則消費比例稅之說，最先發達；其次始生所得比例稅之說；最後則進而為財產比例稅之說。

(1) 消費比例稅說，乃主張課稅當比例個人之支出。霍布斯 Hobbes 配第 Petty 屬於此派。

個人之多所勞動少所消費者，較之少所勞動多所消費者，毫無多稅之理由；換言之，貯蓄者較之不貯蓄者無多稅之理由。蓋受自國家之保護，二者無所異也。故租稅不可比例於財產或所得，而當比例於個人之支出。

配第 Petty 曰：

從各人實際所享樂而稅之，合於正義。

(2) 所得比例稅說，主張租稅當比例由國家保護所得之利益而稅之；但由國家保護而得之利益，不外所得，故當比例所得而課稅。夫所得乃為最近之學語，重農學派，則稱之為純生產物；其他學者，則稱之為收入。故其歸結，即主張當比例純生產或收入或所得而課稅也。

(3) 財產比例說主張當比例財產而課稅。學者說明其理曰：

比較二百圓之財產屬於一人與屬於數人者，則國家保護前者未必較之後者為大；而保護後者又未必較之前者為難。故租稅當比例於財產價格。

① Hobbes: Leviathan. p. 271. 拙著財政學卷一 27 頁
 ② Sir William Petty: A Treatise of Taxes and Contributions, 1677, Chap. XV.
 ③ Sully; (Du Girardin, L'Impot, 1852, p. 150 引用) Vauban: Dime Royale, Quesnay: Oeuvres economique, ed. Oncken, p. 339. Adam Smith: Wealth of Nations, Bk. V, Chap. 2.
 ④ Justi: Staatswirtschaft, 1755, II. Teil § 228.
 ⑤ Du Puynode: De la monaie du credit et du L'impot 1853, II, p. 70.

其由保險說出發而主張財產比例稅者，亦用同一論理，曰：

租稅爲對於國家保護之保險料。保險料乃比例於被保險之財之價格，故國家之租稅亦當比例於財產價格。

(4) 所謂比例於所得，比例於財產，若由稅源觀之，相差亦不甚遠。故學者之言比例稅也，多主張比例於財產或所得。如退耳 Thiers，馬卡洛克 McCullock，克連克 Kröncke，刻斯勒爾 Kessler，克勒爾 Krehl，克勒麥爾 Kremer，羅忒克 Rothack 等是也。

(一) 國家經費說 (cost-of-service theory) 者，謂國家之保護，常表爲國家之經費，故當以此爲標準而課比例稅也。窮詰此說，則歸結爲租稅當比例國家爲個人所費之經費而稅之。主張是說者爲薩干特 Sargent。

(註) 據薩干特 Sargent 之意，各人當比例國家因保護吾身而支出之經費而納稅。此猶購買貨物於商店，當提供代價；委託辯護士，當與以報酬；雇用農夫，當給以工資者也。故租稅當對於政府所與之保護而納之。但納爲租稅之額，非由其繳納之能力而定；乃由政府保護各人當用幾何之經費而定。

(二) 國家行爲價值說 (value-of-service theory) 以爲當察國家之行爲對於個人發生如何價值而稅之。

國家行爲之價值，由個人觀之，其估價大不相同。故此說或可視爲與國家經費說相反。但國家經費說與國家行爲價值說皆以國家之行動爲中樞而下觀察。故學者或結合二說，如和克 Hock 是也。

① The Bishop of Llandaff; quoted in Frend, The Principles of Taxation, 1804. Emile de Girardin: L'impôt, 1852, Bandrillart: Manuel d'économie politique, 1875, I, 5 ed. 1883, pp. 515-157. J. Faucher: Staats-u. Kommunal-Budgets, 1863, II, S. 204.

② Thiers: De la propriété 1848, p. 352, McCullock: A Treatise on the Principles and Practical Influence of Taxation or the Funding System, 3. ed. 1863, p. 17. Kröncke: Über die Grundsätze einer gerechten Besteuerung, 1819,

(註) 和克 Hock 雖結合國家行為價值說於國家經費說；但又謂國家行為不僅限於保護個人之財產或其所得，此外尚須保護個人身體，並對於特定個人而作特定行為。故租稅乃有三基本的形式。第一為個人稅，此乃個人因國家保護其身體，故繳納之也。第二為財產或所得之比例稅，此乃個人因國家保護其財產而獲得所得，故繳納之也。第三為對於國家特殊行為之特殊稅，此乃個人因國家之特殊行為，而受利益，故繳納之也。

三、比例稅說雖出自交換說；但提倡交換說之學者，又未必皆為比例稅論者。其中對於比例稅說有所疑義，而欲變更之者，亦復不少。其甚者且復提倡累進稅。故此輩學者之言，可視為對於比例稅論之批評。

(1) 崇奉交換說而對於比例稅說，懷有異義者，以干 Gandillac 為第一人，其言曰：

國家之行為，未必皆比例於個人之財產。國家之行為雖影響於財產之上；然又未必與一切財產家皆有關係。縱令國家常保護一切財產；然對於同一價值之財產，其保護又未必相同。且國家保護財產所用之經費，亦未必同一。是故國家之保護，非比例於所得；因而對於財產或所得，課以比例稅者，並非適當之事。

(2) 由交換說出發，提倡比例稅之人，出而主張除去最低生活費者，亦復不少。此輩學者皆主張除去最低生活費之後，對其殘額，賦課比例稅。英之邊沁 Bentham，詹姆士·斯圖亞特 James Stewart，法之福耳蓬 Fombonnais，德之遵能斐爾斯 Sonnenfels，及其他德國財政學獨立準備時代之學者，多主張之。^②

最低生活費應否除外，詳論於第五款，茲可不贅。要之，除去最低生活費之後，對其殘額，若賦課比例稅時；其結果遂變成對於全體之財產或所得，非賦課比例稅，乃賦課累進稅。故此理論，實即擁護累進稅——累進

Kessler: Die Abgabekunde, 1818, Krell: Skizze eines Steuerwesens, 1814, Kremer: Darstellung des Steuerwesens, 1825, Rottick: Lehrbuch der Ökonomischen Politik, 1835.

② Sargent: An Undiscriminating Income Tax Reconsidered (Journal of the Statistical Society, Vol. 25, p. 341)

③ L.roy-Beaulieu: Traité des finances, 8 ed., pp. 183-186.

④ Hock: Die öffentlichen Abgaben und Schulden, 1863, S. 16.

稅之一形式，而反對比例稅也。夫除去最低生活費，與用比例稅率賦課財產或所得之事，論理上不能調和。蓋各人若因享受國家之保護，故不可不納稅；則屬於最低生活費之部分，亦無免稅之理由。反之，若許最低生活費之免稅，則其免稅理由必在於擔稅力之缺乏。故此派學者之中，亦有察及此理，而謂此二思想乃互相矛盾者。^①

(3) 由交換說出發，而倡累進稅之人，對於比例稅說，常取反對之態度。此理詳於「累進稅之根據」項下，茲不復贅。^②

四、由此觀之，提倡交換說之學者，亦有察及比例稅說之非理者矣。然此輩學者，尚不肯放棄交換說。今日學者多以交換說為有誤謬（交換說之誤謬詳於第四章第二節，茲不復贅）。交換說既有誤謬，則比例稅之理論亦必有誤。此外如保護說，亦不適當，蓋保護未必比例於財產之價格也。國家經費說亦然，蓋國家經費說，乃用關於手數料、使用料及其他政務收入之理論，以律租稅也。至於國家行為價值說，尤屬空論，蓋國家行為對於個人可生幾何之價值，毫無計算之法也。

由此觀之，比例稅說之非真理，亦可知矣。

五、比例稅說之誤謬已述於上，然此乃對於稅源而言。至於實際，則租稅並非一切不用比例稅率；換言之，租稅之中，適用比例稅者亦復不少。但此惟限於不能捕捉稅源之時，如流通稅消費稅是也。此種租稅勢不能不用比例稅率，蓋由擔稅力之理論，不得不然也。夫由租稅理論觀之，各人當應其能力負擔租稅；然流通稅及

① dendillot: *Principes de la science des finances* I, p. 172.

② Bentham: *Principles of the Civil Code*, Chap. XV, James Stuart: *Political Economy*: 1787. Bk. V, Chap. XII, Forbonnais: *Principes économiques*, 1753 § 5. Sonnenfels: *Grundsätze der Polizei, Handlung und Finanz*, 1765, III. § 94. Behr: *Die Lehre v. d. Wirtschaft d. Staats*, 1818. Jakob: *Die Staatsfinanzwissenschaft*, 1821, Z. F. E. Lotz: *Handb. d. Staatswirtschaftslehre* 1822 § 131, Fulda: *Handb. d. F. = W.* 1827, § 140. Malchus: *Handb. d. F. = W.*

消費稅，常不能直接表現擔稅力；只能推定凡流通或消費之目的物之數量及其價格愈大，則其擔稅亦愈大而已。然此推定又未必合於實際，故在理不宜課以累進稅；且有時雖課以比例稅，然其結果亦常變為逆進稅者。此所以流通稅或消費稅，當用比例稅率也。此種議論並非完全反對消費稅或流通稅，適用累進稅率；蓋消費稅或流通稅，固常從課稅物件之種類及其品質，而課以不同之稅率也，是稱為準累進稅。但以課稅物件之數量為標準而課稅之者，則除適用比例稅率外，別無他法。反之，在流通稅或消費稅之範圍內，以課稅物件之數量為標準而課之者，則此當視為帶有財產稅及其他直接稅之性質。

第三項 累進稅之根據

關於累進稅之根據，學說雖有數種；^①然大別之則可分而為四：一為補償說，二為經濟說，三為社會主義說，四為社會政策說。今試順次紹介並批評之於下。

第一目 補償說

補償說 (compensatory theory) 又可分為一般補償說及特別補償說二種。

一、一般補償說 (general compensatory theory) 者，意謂凡由習慣、法律及其他國家行為，而令富之分配，不能平等，且生其他不公平之結果者，則其補償之法，當為累進稅也。倭克爾 Walker、羅瓦耶 Royer、

庫爾西爾·塞累攸 Courcelle-Seneuil 皆主張是說。

倭克爾 Walker 曰 ●

1830. Murhard: Theorie u. Politik d. Besteuerung, 1834. Biersack: Über Besteuerung, 1856.

① Benvenuto: Le Imposte, Teoria e Pratica, 1869. Rotttek: Vernunftrecht 1848, Bd. IV, Krönke: a. a. O. S. 12.

② 本書第七章第三節第三款第三項第二目第一

③ 累進稅學說之分類及其發達，以 Seligman 之研究 (op. cit., p. 129-149 & p. 181-289) 為準。

財產或所得之不平衡，基於二種理由，一爲國家對於暴力詐欺，不能十分保護個人；二爲國家自己之行爲，如通商條約之締結，關稅定率法之制定，貨幣制度之設立，戰爭之開始，是也。國家之行爲或不行爲，既可使富之分配不能平等，則用租稅制度以補償之者，實爲正當之舉。故累進稅在此意義可以採用。

羅瓦耶 Royer 曰：

法律上之不平衡，年積月累，國家對此過去積集而成之不正義，當求補償之法，累進稅即其一種也。

庫爾西爾·塞累攸 Courcelle-Seneuil 曰：

富之所有，可令富豪較之貧人多得利益；而社會之諸制度，又爲富豪而設。故累進稅合於公平之理，蓋累進稅可減少富者之利益也。但若超過此種程度而稅之者，則可絕人積蓄之念，此實有害生產而令一般社會皆陷入不幸之境遇也。

一般補償說之理由，大約如上所述；但學者多反對之者，反對之理由如下：

國家行爲，在如何程度而生富之不平衡乎？此實不易推測者也。夫累進稅本身，亦爲不平衡；今欲用第二之不平衡，矯正第一之不平衡，則二者之程度，當相同而後可。然其相同與否，又實無法證明之也。

二、特別補償說 (special compensatory theory) 以爲一稅欲與他稅保持均衡，故於他稅，適用累進稅率；換言之，一稅若爲逆進稅時，則以矯正其弊之故，而於他稅適用累進稅。例如消費稅多爲逆進稅，即貧人較之富豪多所負擔；故以矯正之故，而於直接稅，適用累進稅率也。

特殊補償說，主張累進稅率只可適用於特殊之稅。然適用累進稅率之特殊之稅，又爲何乎？此固由學者

① President Walker: Political Economy 1. ed. 1883, p. 479-480.

② Clemence Auguste Royer: Theorie d L'Impot ou la dime sociale 1862, I. p. 64.

③ Courcelle-Seneuil: Traite theorique et pratique d'economie politique, 2. ed. 1867, II, p. 286.

④ Seligman: op. cit. p. 145.

⑤ Gilardean: De l'impot et du credit, 1849, p. 44.

見解而殊；然其多數皆謂當適用於所得稅，財產稅。此外主張適用於地租者亦有之。其主張所得稅之累進者，爲拿塞 Nasse，社羅耶 Scialoja，加斯頓 Gaston，格洛 Gros 等。^①主張地租之累進者爲利柏流 Riverieulx。^②

特殊補償說，乃對於特殊之稅，主張累進；故其一般原理亦爲承認比例稅。蓋用累進稅以配逆進稅，而後比例稅之目的始能達也。特殊補償說關於此點，與一般補償說不同。

第二目 經濟說

用經濟學理說明累進稅者，多由能力說出發。其由交換說出發而主張累進稅者亦有之。今余試就二說，觀其說明如何。

第一 根據交換說之累進稅說

一、交換說之結論，必爲比例稅者，已述於上。但崇奉交換說之學者中，提倡累進稅者，亦非無其人；然欲由交換說主張累進稅者，必須變更交換說之理論。故或謂國家對於個人所與之保護，乃較之財產之增加爲大，如加內 Garnier。^③是也。或謂個人受自政府之利益，富豪較多於貧人，如盧梭 Rousseau，康多塞 Condorcet，味饒 Vernier。^④是也。或謂個人受自政府之利益，乃隨其所得之增加而增加，其式爲幾何學的級數，如愛增哈脫 Eisenhart。^⑤是也。此輩學者由此理論出發，而主張租稅當爲累進的。

崇奉保險說之學者之中，或謂受保險者，乃個人，非財產。財產爲社會的制度，社會有自由變更財產之內

① Nasse: Gutachten über personalbestenerung (Schriften des Vereins für Sozialpolitik, III. 1877, S. 14) Scialoja: I. Principi di Economia Sociale, 1840. pag. 246 Gaston Gros: L'impôt sur le revenu 1907, p. 70.
 ② Riverieulx: De L'impôt territorial gradué. Conservateur de la propriété, 1816.
 ③ Joseph. Garnier: Traite des finances, 1883, 4 ed. p. 67.
 ④ Rousseau: Discours sur l'économie politique, 1758. Condorcet: sur l'impôt progressif, 1792, Vernier: L'impôt sur le luxe et richesses, 1798.

容及其形式之權利；故累進稅若有利益於社會，不失爲一正當制度。如服退耳 Vauthier 之說是也。^①或以租稅爲保險料，而數學的研究之。謂保險料之增加，常較被保險之財產價格爲速，而較財產價格之自乘爲緩。此卽由保險說出發而演繹累進稅論也。福婆 Fauveau 主張此說。^②

二、交換說不能說明現代租稅之根據者，已述於上。故無論如何變更其說明方法，皆不能矯正其根柢之誤謬；因而累進稅不能根據交換說以說明之。

第二 根據能力說之累進稅論

能力說之結論，必爲累進稅，此蓋論理上當然之歸結也。但當義務說見認於世，及能力說獲得勢力之時，學者尙非一躍而進於累進稅論。其初尙謂惟比例稅始能適合於能力；其後則倡累退稅，尤其是特倡當除去最低生活費，對其殘額，賦課比例稅。至最近而後累進稅始爲一般學者所承認。然其說明累進稅之根據，則又未必相同。或由均等負擔說或均等犧牲說出發而說明之，或由最小犧牲說出發而說明之，或由純經濟說出發而說明之。其由能力說出發而主張比例稅者，現可不論。今余試介紹累退稅論，根據均等犧牲說之累進稅論，根據最小犧牲說之累進稅論，根據純經濟說之累進稅論於次，評其是非，而後再述卑見。

一、累退稅論

如前所述，學者或由交換說出發而主張累退稅論；然當能力說盛行之時，作此主張者，亦復不少。穆勒 S. Mill 卽其一人也。穆勒 Mill 夙根據租稅平等之觀念，而希望犧牲之均等；然其意乃謂犧牲之均等，惟

⑤ Eisenhart: Philosophie des Staats, II, 1844, S. 197.

① Vauthier: De l'impôt progressif. 1851

② Fauveau: Considerations Mathematiques sur la theorie de l'impôt, 1864.

由免除最低生活費，始能實現；出此之上，則不可更課累進稅。^①德國舊財政學派之學者，如勞芬翁分巴哈 Umpfenbach，柏爾邱斯 Bergius，普淮斐 Pfeiffer^②等，所見亦與穆勒 Mill 相同，故其主張，不能出累進稅論以上。甚者新財政學時代之學者，如佛刻 Vocke，赫爾斐利喜 Helfferich 等輩，^③亦復固執此說。

此輩學者主張最低生活費之免稅，亦有一面理由；而其理由，較之由交換說出發而主張最低生活費之免稅者，尙見進步。但由能力說出發，則不可主張除去最低生活費後，對其殘額，課以比例稅；且當更進一步而許其賦課累進稅。故此輩學者之言論，由論理上觀之，不能不歸着於累進稅；然其結論，卒躊躇不敢承認之者，蓋以累進稅有害各人之自利心，而妨經濟之發達也。穆勒 Mill 評累進稅爲累進的竊盜 (Graduated robbery)，翁分巴哈 Umpfenbach 以累進稅爲共產主義之實現，即其一斑也。

要之，累進稅說，在其結論，雖可視爲一種之累進稅說；然其精神所在，則爲最低生活費之免稅，及對此以上之所得或財產，課以比例稅。最低生活費之免稅，已詳於第五款中，茲可不贅。至於一面主張最低生活費之免稅，他面對於超出最低生活費之額，又不論其多少而皆律以同一之比例稅者，則誠無理之至。此蓋懼累進稅之名，而以之爲社會主義也。但究其實，累進稅並非竊盜，亦非平分財產，若彼輩所思者也。

二、根據均等犧牲說之累進稅論

提倡均等犧牲說之穆勒 J. S. Mill 固守累進稅說之壘，不肯更進而主張普通之累進稅。然後之學者，則多根據均等犧牲說而說明累進稅之根據。其說明之法，固有數種；然大別之，則可分爲限界慾望說及限界

① J. S. Mill: Principle of Political Economy, Bk. V, Chap. II, § 2.
 ② Rau: Grundsätze d. F=W. S. auf, III. S. 395. Umpfenbach: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 1859, 2. auf, 1887, § 82. Berguis: Grundsätze der Finanzwissenschaft, 1865. 2. auf, S. 407-410. Pfeiffer: Die Staatseinnahmen 1866 I. S. 80. II. S. 26-34.
 ③ Vocke: Die Abgaben, Anflagen, u. die Steuern, 1877, S. 473. Helfferich: "Die allgemeine Steuerlehre" in Schönker's. Handbuch der Politischen

效用說。

限界慾望說乃就租稅對於慾望滿足之影響，而立累進之論。限界效用說，乃根據於限界效用之經濟學說而立累進之論。今試介紹二說於下，並加以批評。

(1) 限界慾望說

限界慾望說，爲今日最通行之說。此說亦分爲二：其一乃就慾望由繳納租稅因而不得滿足之程度，下以觀察；故此說若可稱爲不滿足慾望論者，則與此相反之說，可稱爲滿足慾望論。

(一) 不滿足慾望論之要旨如下：

人有種種慾望，而其慾望之強弱，又不同。其最強者，爲對於生活必需品之絕對的慾望。其最弱者，爲奢侈的慾望。二者之間，更有強弱不同之無數慾望。然人滿足此等慾望時，必先由強者下手，而後漸次及於弱者。故所得減少之時，常犧牲其最弱之慾望。所得愈減，則強烈之慾望，亦當漸次犧牲。夫租稅乃取自個人所得，故人因有租稅，必須犧牲某程度之慾望；而此某程度之慾望，則實若用租稅額相等之所得，本可滿足者也。慾望本可滿足，而今竟不能滿足者，是其人由租稅而感犧牲也。但此犧牲乃由強慾望不能滿足，與弱慾望不能滿足而殊。具體的言之，凡以租稅之故，而致必要的慾望不能滿足者，則其所感之犧牲最大。例如今有二，一人有千圓之所得，他一人有百萬圓之所得。今對此二人若皆課以二分一之租稅，則二人所感之犧牲必不均等。即在千圓之所得者，此時僅餘五百圓，不能養其一家，故最強之慾望——即絕對的慾望，不能滿足，因而對於

租稅之犧牲甚大；反之，在百萬圓之所得者，此時尙餘五十萬圓，故雖繳納租稅，而慾望亦不至不能滿足。若必強其抑制慾望，則必先抑制最弱慾望——即奢侈的慾望之滿足；故其人對於租稅之犧牲極小。由此觀之，二者若課以同一之比例稅率，則是使千圓之所得者感重大之負擔，而使百萬圓之所得者感較輕之負擔也。故欲犧牲之能平等者，對於百萬圓之所得者當較千圓之所得者，重課而後可。即千圓之所得者，若課以二分一之租稅時，百萬圓之所得者，當課以二分一以上之租稅。更抽象的言之，租稅不可不論所得之大小，課以同一稅率。凡對於大所得當適用重率，對於小所得當適用輕率也。換言之，所得愈大，當適用愈高之稅率，即當課累進稅也。

以上乃比較絕對的慾望與奢侈的慾望而觀察之。然人之慾望，乃由絕對的慾望而進為娛樂的慾望，更由娛樂的慾望而進為奢侈的慾望。三者如鋤鐮之環，首尾相銜。故累進稅亦當順次增高。

是說為十六世紀末葉義人考察第泥 *Guicciardini* 所倡；^①至十八世紀，則變為拜壘特 *Karl von Bayreuth* 之說，更變為崇奉交換說之學者之說，如孟德斯鳩 *Montesquieu*，格拉斯蘭 *Graslin*，舍 J. B. Say，克累格 *Craig* 等^②是也。最近，則由能力說出發而主張是說者，亦復不少，訥伊曼 *Neumann*，科因 *Cohn* 即其代表者也。^③

夫由交換說出發而提倡此說者，實為矛盾之至；故學者若根據均等犧牲說而主張累進稅時，可謂其已放棄交換說而主張能力說。

- ① *Guicciardini: La decima scalata in Firenze* (*Grabein, "Beiträge zur Geschichte d. Lehre v. d. Steuerprogression"* in *Finanzarchiv* XXII, Jg. S. 401-496.)
- ② *Rat Karl von Bayreuth: Traite de la richesse des princes et de leurs etats et des moyens simples et naturels pour y parvenir.* 1722.
- ③ *Montesquieu: De L'Esprit des Loix; 1948, XIII, Chap. 7. Graslin: Essai analytique sur la richesse et sur l'impôt, 1767. J. B. Say: Traite d'economie*

若由能力說出發，而提倡此說者，則爲論理上當然之歸結。蓋有能力說，而後始生均等犧牲說；有均等犧牲說，而後始生不滿足慾望說也。然對此亦有反駁之者，其大旨如下：^①

慾望因租稅之繳納而至不能滿足，今欲均等其犧牲者，當將大所得與小所得之差額而盡徵收之；即以貧人之極少所得爲標準，凡有超過此類者，皆當徵爲租稅也。然如是，則爲共產主義之實現矣。

學者欲緩和此種論理，由是遂倡滿足慾望說，Robert Meyer 之說是也。

(二) 滿足慾望說，非用由納稅之故而致不能滿足之慾望之烈度，以測均等犧牲，乃用由納稅之故而致實際不能滿足之限界的——慾望之烈度，以測均等犧牲。其詳如下：^②

就所得稅觀之：若徵收所得之百分之五或百分之十者，實不能由所得之大小而判斷其犧牲之異同；反之，若徵收所得之半或其三分之一者，則其判斷較易。今試假定二人，一有一千二百圓之所得，他有二千四百圓之所得。今令其人各納二分一或三分一之租稅，則前者所餘爲八百圓或六百圓，後者所餘爲一千六百圓，或一千二百圓。故前者制限其慾望之滿足較之後者爲多，因而限界的慾望之烈度，前者較後者爲大。夫由租稅正義之觀念言之，凡以納稅之故而致所得減少者，則其所生之效果，不可彼此差異；換言之，即犧牲當能均等；故租稅由均等犧牲之原則言之，當爲累進稅也。

邁爾 Meyer 之說，不過變更從來學說之前提；然此實若塞利格曼 Seligman 所評^③，不問其注意於可得滿足之慾望，或注意於不得滿足之慾望；然而窮其所極，則無不同。夫所得因納稅而減少者，一面雖可增加實際可得滿足之限界慾望之烈度；他面亦可增加不能滿足之慾望之烈度。今慾望若依其烈度，順次排列，

politique, 1803. 8. ed. 1876. p. 548. Craig, Elements of Political Science, 1814, II, p. 270, 279.

① Neumann: Die Progressive Einkommensteuer in Staats- u. Gemeindehaushalt, 1874, S. 142, Cohn: F. = W., 1889. § 212

② Robert Mayer: Die Principien der gerechten Besteuerung. S. 331.

③ Robert Mayer: a. a. O. S. 332.

④ Seligman: op. cit., p. 213.

而於不能滿足之最終慾望及幸而得滿足之慾望之間，劃一境界線，下以觀察；則在此境界線之接境，不問由上觀察，或由下觀察，無不相同也。

(2) 限界效用說

限界效用說者，適用關於價值之限界效用說於租稅之累進者也。關於價值之限界效用說，創自澤豐茲 Jevons，哥森 Gossen，瓦爾拉 Walras，今日經濟學者多信奉之。限界效用說，卽以此學說爲前提而立論，其大旨如下：

凡人皆有慾望，又以滿足慾望之故，消費貨財；然其消費，要皆在貨財之中，認識其效用。但滿足特殊慾望之貨財愈多，則其效用，亦愈遞減。遞減之後所殘餘之最終效用，稱爲限界效用。財之價值，實由此限界效用而定。今若應用此理於所得而觀之，則其所得愈大，愈可滿足程度最低之慾望；然慾望之烈度愈減，則其限界效用亦愈小。故所得愈多，則限界效用愈小；換言之，卽其價值愈減也。故若不論所得之大小，而同一課以比例稅者，則小所得當負比較的重大犧牲，而大所得乃負比較的輕微負擔矣。故大小所得之間，欲其犧牲均等者，當對於小所得課以輕稅率，對於大所得課以重稅率；換言之，卽當用累進稅也。

限界效用說，乃結合效用遞減之法則與均等犧牲之理論。荷蘭學者或數學的加以說明，卽分析所得，就其各部分，用限界效用以估價之；而謂各部之總效用，與對此之租稅額之比，常須均等。故學者或稱此說爲比例犧牲說 (proportional sacrifice theory)。主張是說者，以皮耳孫 Pierson，凡得林登 Van der Linden，波克 Bok 等爲主。今試介紹其說於下：●

各人所得愈多，則其各部分之限界效用愈減。限界效用減少之度，可用百分比表之。今試假定有人有三千圓之款，其最先之千圓之限界效用，為百分之百；其次之千圓之限界效用，為百分之九十五；最終之千圓之限界效用，為百分之九十一。則此人由此三千圓所享樂之分量，如左：

所得額	限界效用之百分比	效用
最初之	一〇〇〇	一〇〇〇
其次之	一〇〇〇	九五〇
最終之	一〇〇〇	九一〇
共計		二、八六〇

若用此法，則對於七千圓之所得，可作下列之表：

所得額	限界效用之百分比	總效用
(甲) 一、〇〇〇	一〇〇〇	一、〇〇〇
(乙) 一、〇〇〇	九五〇	一、九五〇
(丙) 一、〇〇〇	九一〇	二、八六〇
(丁) 一、〇〇〇	八七・五	三、七三五
(戊) 一、〇〇〇	八四・三	四、五七八
(己) 一、〇〇〇	八一・三	五、三九一
(庚) 一、〇〇〇	七八・四	六、一七五

今若對此，課以比例稅，而其稅率為百分三時，則其稅額及比率如左：

比例稅額	其限界效用比率	納稅額之效用	所得之總效用	納稅額效用對於所得總效用之百分比
(甲) 三〇	一〇〇〇	三〇〇〇	一、〇〇〇	三〇〇〇

所得額	稅率	所得額	稅率
(甲) 一、〇〇〇	三〇〇〇	一、〇〇〇	三〇〇〇
(乙) 二、〇〇〇	三〇七九〇	二、〇〇〇	三〇七九〇
(丙) 三、〇〇〇	三一四二八	三、〇〇〇	三一四二八
(丁) 四、〇〇〇	三二〇一四	四、〇〇〇	三二〇一四
(戊) 五、〇〇〇	三二五八四	五、〇〇〇	三二五八四
(己) 六、〇〇〇	三三一五五	六、〇〇〇	三三一五五
(庚) 七、〇〇〇	三七七五五	七、〇〇〇	三七七五五

即欲犧牲之平等者，當用累進稅也。

由此表觀之，犧牲與享樂之比，在(甲)為百分三，在(乙)為百分二·九七三，在(丙)為百分二·八六三。比例稅可招不平等之犧牲者，由此亦可見其一斑矣。故課稅欲其實質的平等者，犧牲與各部分之享樂之比，當為百分三而後可。其課稅方法，如次：

此數理的說明，狀似令人無辭可駁。然科痕·斯圖亞特 Cohen-Stuart 則嘗證明用數學的說明不能由

限界效用之遞減而推論累進稅。即科痕·斯圖亞特 Cohen-Stuart 主張所得雖漸次增加，限界效用雖漸次減少，然亦不能達到累進稅，反當達到比例稅或逆進稅也。其數字的說明如左：

① Cohen-Stuart: Bijdrage tot de Theorie der Progressive Inkomstenbelasting 1889. Seligman; op. cit. p. 219 以下

	所得之增加額	限界效用之百分比	所得之總效用價值
(甲)	一、〇〇〇〇	一〇〇・〇〇	一、〇〇〇
(乙)	一、〇〇〇〇	九五・〇〇	一、九五〇
(丙)	一、〇〇〇〇	九三・八〇	二、八八八
(丁)	一、〇〇〇〇	九三・〇〇	三、八一八
(戊)	一、〇〇〇〇	九二・四一	四、七四二

租稅之率若為百分三，則其稅額與比率，如次：

	納稅額	限界效用之百分比	租稅之效用	所得之總效用	租稅效用對於所得總效用之百分比
(甲)	三〇〇	一〇〇・〇〇	三〇・〇〇分	一、〇〇〇	三・〇〇〇
(乙)	六〇	九五・〇〇	五七・〇〇	一、九五〇	二・九二三
(丙)	九〇	九三・八〇	八四・四二	二、八八八	二・九二三
(丁)	一二〇	九三・〇〇	一一・六〇	三、八一八	二・九二三
(戊)	一五〇	九二・四一	一三八・六一	四、七四二	二・九二三

右列各項，若犧牲與享樂之比為百分三，則除(甲)項之外，皆當賦課百分之三・〇七九，是明為比例稅也。今更變一實例而作次列之表：

	所得之增加額	限界效用之百分比	所得總效用
(甲)	一、〇〇〇〇	一〇〇・〇〇	一、〇〇〇
(乙)	一、〇〇〇〇	八〇・〇〇	一、八〇〇
(丙)	一、〇〇〇〇	七七・〇〇	二、五七〇
(丁)	一、〇〇〇〇	七六・四〇	三、三三四
(戊)	一、〇〇〇〇	七五・六〇	四、〇九〇
(己)	一、〇〇〇〇	七五・〇〇	四、八四〇

今若對此而課以百分三之稅者，則其稅額及比率如左：

	納稅額	限界效用之比	租稅之效用	所得總效用	租稅效用對於所得總效用之比
(甲)	三〇〇〇	一〇〇〇	三〇〇〇分	一、〇〇〇	三〇〇〇
(乙)	六〇	八〇〇	四八〇〇	一、八〇〇	二・六六七
(丙)	九〇	七七〇	六九三〇	二、五七〇	二・六九六
(丁)	一二〇	七六四	九一・六八	三、三三四	二・七五〇
(戊)	一五〇	七五・六	一一三・四〇	四、〇九〇	二・七七二
(己)	一八〇	七五〇	一三五・〇〇	四、八四〇	二・七九〇

右列各項若其犧牲與享樂之比，為百分之三，則其課稅當如下：

所得額 稅率(百分比)

(甲)	一、〇〇〇	三・〇〇〇
(乙)	二、〇〇〇	三・三七五
(丙)	三、〇〇〇	三・三三三
(丁)	四、〇〇〇	三・二七三
(戊)	五、〇〇〇	三・二四七
(己)	六、〇〇〇	三・二二六

由此觀之，則是除(甲)項之外，凡所得愈多，其稅率當愈小，而後始能期犧牲之均等也。換言之，即當用逆進稅也。夫由(甲)至(乙)，狀似當用累進稅；然此乃由假定之謬誤而然。詳言之，第一之千圓，其限界價值，雖假定為一〇〇；然此假定實有謬誤。蓋納為租稅之三十圓之限界效用，若為一〇〇，則千圓之限界效用，當為一〇〇以上也。又千圓全部之限界效用若為一〇〇，則其一部之限界效用，當為一〇〇以下；而他殘部之限界效用當為一〇〇以上。今乃由千圓一躍而為二千圓，是實實際所未有。至由二千圓而順次升至三千圓、四千圓、

五千圓者亦然。若平均的限界效用與納為租稅之限界效用不同，則平均的限界效用，可用左表示之：

所得額	平均限界效用(百分比)	所得總效用
(甲) 一、〇〇〇圓	一〇〇	一、〇〇〇
(乙) 若更 一、〇〇〇	四五	一、四五〇
(丙) 若更 一、〇〇〇	三七	一、八二〇
(丁) 若更 一、〇〇〇	三三	二、一五〇
(戊) 若更 一、〇〇〇	三一	二、四六〇
(己) 若更 一、〇〇〇	二九	二、七五〇

若對此課以百分之三之稅，則其稅額及比率如次：

納稅額	限界效用之比(百分比)	租稅之效用	所得總效用	租稅效用對於所得總效用之比(百分比)
(甲) 三〇圓	五〇・〇	一五・〇〇分	一、〇〇〇	一・五〇〇
(乙) 六〇	四〇・〇	二四・〇〇	一、四五〇	一・六五五
(丙) 九〇	三五・〇	三一・五〇	一、八二〇	一・七三三
(丁) 一二〇	三二・〇	三八・四〇	二、一五〇	一・七八六
(戊) 一五〇	三〇・〇	四五・〇〇	二、四六〇	一・八二九
(己) 一八〇	二八・五	五一・三〇	二、七五〇	一・八六五

欲使各人之犧牲與其享樂之關係，相均等者(即使其為百分之二・五時)，其課稅當如下：

所得額	稅率(百分比)
(甲) 對於一、〇〇〇圓之所得	三・〇〇
(乙) 二、〇〇〇	二・七一九
(丙) 三、〇〇〇	二・六〇〇
(丁) 四、〇〇〇	二・五二〇

(戊)	五,〇〇〇	二,四六〇
(己)	六,〇〇〇	二,四一一

是明爲逆進稅也。

科痕·斯圖亞特 Cohen-Stuart 如斯駁擊皮耳孫 Pierson 等之比例的犧牲說；又進而創立一學說，用數學說明之。其大旨如左：^①

議論之前提，乃爲所得之一定部分之限界效用，常反比例於全所得而變動；換言之，所得之同一比率，對於各人，皆與以均等之滿足也。今更用例示之，千圓之所得者，失去一圓，其所感犧牲之程度，乃與萬圓之所得者失去十圓相同，此即比例稅也。然由此等所得而除去最低生活費時，則其稅率如左：

所得額	最低生活費二五〇圓免稅之場合		最低生活費五〇〇圓免稅之場合	
	限界能力對於全能力之比(百分一)	同(百分二)	限界能力對於全能力之比(百分一)	同(百分二)
五〇〇〇	〇·六九	一·三八	〇·〇〇	〇·〇〇
一,〇〇〇	一·三八	二·七三	〇·六九	一·三八
二,〇〇〇	二·〇六	四·〇七	一·三八	二·七三
五,〇〇〇	二·九五	五·八二	二·二八	四·五〇
一〇,〇〇〇	三·六二	七·一一	二·九五	五·八二
二〇,〇〇〇	四·二九	八·三九	三·六二	七·一一
五〇,〇〇〇	五·一六	一〇·〇五	四·五〇	八·八〇
一〇〇,〇〇〇	五·八二	一一·三〇	五·一六	一〇·〇五
二〇〇,〇〇〇	六·四七	一二·五一	五·八二	一一·三〇
五〇〇,〇〇〇	七·三二	一四·一〇	六·六七	一二·九〇

① Seligman: op. cit. pp. 280-283.

一、〇〇〇、〇〇〇 七、九六 一五、二八 七、三三 一四、一〇

科痕·斯圖亞特 *Cohen Stuart* 更進而謂實際之效用曲線與假定的效用曲線不同。實際之效用曲線與假定的效用曲線相較，其曲折非大即小。而限界效用乃反比例於所得之立方根，或四乘之立方根。由此而作下列三表，并謂真理在此極端之間：

所得	從大曲線者	從假定線者	從小曲線者
五〇〇圓	一〇圓	一〇圓	一〇圓
一、〇〇〇	二五	二〇	一六
二、〇〇〇	六四	四〇	二五
五、〇〇〇	二二〇	一〇〇	四六
一〇、〇〇〇	五五五	二〇〇	七四
二〇、〇〇〇	一、四〇〇	四〇〇	一一七
五〇、〇〇〇	三、五〇〇	一、四〇〇	二九三
一〇〇、〇〇〇	七、〇〇〇	二、〇〇〇	五八五
五〇〇、〇〇〇	三五、〇〇〇	一〇、〇〇〇	二、九二五
一、〇〇〇、〇〇〇	七〇、〇〇〇	二〇、〇〇〇	五、八五〇

由此表觀之，累進稅率之差，常隨數字之差，而大見增加，但實則不然。科痕·斯圖亞特 *Cohen Stuart* 又以比較之故，假定五千圓之所得，在各場合，各課以四分半之稅（除去最低生活費之五百圓）而作下列之表：

所得	從大曲線者	從假定線者	從小曲線者
五〇〇圓	〇〇〇	〇〇〇	〇〇〇
一、〇〇〇	一〇四	一三八	一七五
二、〇〇〇	二二三	二七三	三一三
五、〇〇〇	四、五〇	四、五〇	四、五〇
一〇、〇〇〇	六、五七	五、八二	五、二九

二〇,〇〇〇	九·一	七·一	五·九二
五〇,〇〇〇	一〇·三三	八·八〇	八·二七
一〇〇,〇〇〇	一一·一九	一〇·〇五	一〇·〇六
二〇〇,〇〇〇	一二·〇一	一一·三〇	一一·八二
五〇〇,〇〇〇	一三·〇八	一二·九〇	一四·〇九
一,〇〇〇,〇〇〇	一三·八八	一四·一〇	一五·七六

由此表觀之，則是納稅額雖差若天壤，然百分比，仍互相接近也。夫二極端之場合，猶復接近如斯，則在其中間者，更可示累進稅之真正階級矣。

要之，由均等犧牲之理論出發，則累進稅之階級，與假定的階級，無大差異。然此乃就比較的非大所得之場合而言也。至於大所得，則其累進稅之增加，乃漸次減少，終而成爲比例稅。故由一般理論言之，所得若幾何的增加者，則稅率乃算術的前進；而超過一定點時，則當用比例稅以代累進稅也。

科痕·斯圖亞特 (Cohen-Stuart) 之說，大約如上所述；然實若塞利格曼 (Seligman) 所評，此說亦基於假定，其能否合於實際，實一疑問。即三曲線或者皆正，或者皆誤；即令三者互相接近，然亦不能因是而謂全體皆正。若更細察其表，則對於限界效用之比率，以及生活費之最低限，無一非任意決定，毫無十分根據。是故欲數學的求稅率之均等，而測定犧牲之程度者，事之所難。換言之，心理的關係固不能用數量以測之也。^①

由以上所述觀之，累進稅之可否，實不能用數學的說明以決定之。故 Seligman 又謂：只用限界效用遞減之事實，不能論斷何者當用累進稅，何者當用比例稅。^②然據吾人所見，則效用遞減之程度，雖其表示，因用任意之數字，而致結論不能同一；然吾人又不可以其說明之不當，而否認限界效用說。

① Seligman: op. cit. p. 283-4.

② Seligman: op. cit. p. 222.

三 根據最小犧牲說之累進稅論

最小犧牲說 (minimum sacrifice theory) 者，租稅對於全體納稅者，當使其犧牲最少，因而各納稅者所負擔之限界的犧牲，必須均等也。故此說又稱爲限界犧牲均等說 (equi-marginal sacrifice theory)。英之厄治衛司 Edgeworth，美之卡味 Carver 皆主張是說。

此輩學者皆由邊沁 Bentham 之功利主義出發，而謂政府一切行動，當以最大多數之最大幸福爲目的；租稅亦然，即應用功利主義於租稅也。厄治衛司 Edgeworth 與卡味 Carver 之說明，雖微有不同；然其結論則一。

卡味 Carver 之言如左^①

國家之職分，在於達成最大多數之最大幸福；故租稅亦當盡此職分。然租稅之徵收，本身自爲一害惡，自爲一犧牲，故欲達成最大多數之最大幸福者，當使其害惡及犧牲，較之租稅收入爲少而後可。即賦課租稅之時，務使全體之犧牲最少，而支出租稅之際，務使社會全體之利益最大。換言之，利益與犧牲相較，務使前者較之後者爲大也。^②

茲之問題，則爲賦課租稅之際，如何可令社會全體之犧牲最少乎？夫租稅之可視爲害惡者，有二：其一爲納稅者由納稅所感之犧牲，是稱爲直接犧牲。其二爲租稅壓迫產業或企業。即產業或企業之受壓迫，非僅爲納稅者之犧牲；即在於由此而失業之人，或在於欲消費其產業之生產之人，皆有犧牲也。故此稱爲間接犧牲。二者既爲租稅之害惡，故賦課租稅之際，當使此二犧牲之總和最少而後可。^③

第一務當減少間接犧牲——即產業之壓迫；而此則惟於分配租稅之際，令一切之人，同負均等之犧牲而後可。蓋對於一切之人，負

① Carver: "The Ethical Basis of Distribution" in Annals of the American Academy of Political and Social Science VI, (1895) "The Minimum Sacrifice Theory of Taxation" in the Political Science Quarterly XIX, (1904)

② Political Science Quarterly, XIX, pp. 66-69.

③ Political Science Quarterly, XIX, p. 72.

以均等之犧牲，則不妨害巨富或大所得之獲得，而又不至令人棄其職業而就他職業。故只由間接犧牲觀之，凡與最少害惡於最少之人者，實所以均等犧牲也。^①

第二、務當減少社會全體之直接犧牲，然此則非均等犧牲之法則所能實現。世上學者或由均等犧牲之原則出發，而主張租稅對於各人當加以均等之壓迫者。然此則惟各人所得，大略相同之時，始為真理。至於現代之經濟組織，各人之所得，多不相同。故犧牲之均等，對於全體，不為最少之犧牲。今試假定甲有二千圓之所得，乙有四千圓之所得，乙之一圓之估價，等於甲之一圓之半。此時若由犧牲均等之精神言之，則二者當課以比例稅，即甲當課五十圓，乙當課百圓。然乙納稅百圓後，所餘之三千九百圓，其限界之一圓之估價，較之甲納稅五十圓後所餘之一千九百五十圓之限界之一圓之估價為小；故由乙而取其限界之一圓者，較之由甲而取其限界之一圓，對於全體之犧牲亦少。是以乙之納稅當較百圓為多，例如百十圓；甲之納稅當較五十圓為少，例如四十圓；而後租稅之全收入額，與前相同，而犧牲之總計，則較前為少也。何則？如斯變更徵收方法，而後甲之所得較之乙之所失為大也。由此觀之，限界之一圓之估價，若甲大而乙小者，則租稅當少課於甲而多課於乙。至限界之一圓之估價，甲乙相同之時，而後全體之犧牲，始為最少；換言之，欲令全體之直接犧牲最少者，當令限界犧牲均等也。^②

以上所言，乃着眼於犧牲之減少而討論之；然其中乃以關於限界效用之理論為前提。今若由限界效用出發而討論之者，則限界效用隨所得之增多而減少。故課稅於限界效用大者，則犧牲大；課稅於限界效用小者，則犧牲小。例如同為一圓，然大所得者之一圓，自較小所得者之一圓，其價值少；故租稅對此二人若各取一圓時，則大所得者之犧牲，自較小所得者之犧牲少。今試假定由第一之人，徵收一圓。若此第一之人所殘餘之所得，尚較第二之人之所得為大；則更由其人徵收一圓，亦較之由第二之人徵收一圓者，其犧牲少。故此時若需

① Annals VI, p. 95.

② Political Science Quarterly, XIX, pp. 75-76 Annals, p. 96.

二圓之租稅，理應盡令第一之人繳納之。由此觀之，租稅當先課於最大所得者；待其人納稅之後，所餘之所得之限界之一圓之估價，與第二位之大所得者之限界之一圓之估價相等時，而後始可課稅於第二位之大所得者。又者此二人納稅之後，所餘之所得，若其限界之一圓之估價，與第三位之大所得者之限界之一圓之估價相等時，而後始可再課稅於第三之大所得者。如斯進行，至獲得所必要之租稅額時為止。^①

由上文所論觀之，欲使全體之直接犧牲最少者，必當重課累進稅。然重課累進稅時，間接犧牲又復甚大。蓋凡超過一定額之大所得，若盡徵收之者，則無人肯努力獲得一定額以上之所得；因而社會失去努力，及其努力所生之生產及生產物；即國庫亦必由此而不能富裕矣。

要之，欲減少直接犧牲者，當重課累進稅；然重課累進稅，又復增加間接犧牲。故欲直接犧牲與間接犧牲之總和最少者，當用輕緩之累進稅。^②

厄治衛司 Edgeworth 之說如左：^③

欲期最大多數之最大幸福者，即欲得全體之最大幸福之總量也；換言之，即欲使總効用之量，可達最大也。故租稅之總効用，亦須使其最大。然欲使租稅之總効用可達最大者，當使不効用之總量 (total disutility) 可以最少；而欲使不効用之總量，可以最少者，又當均等各納稅者所蒙之限界的不効用；換言之，各人由租稅所蒙之限界的犧牲，當使其均等也。

厄治衛司 Edgeworth 又區別最小犧牲之原則，均等犧牲之原則與比例犧牲之原則，而立言曰：^④

① Political Science Quarterly, XIX, pp. 78.

② Political Science Quarterly, XIX, p. 79, Annal, p. 99.

③ Edgeworth: "The Pure Theory of Taxation" in the Economic Journal, Vol. VII. (1897) p. 553.

最小犧牲之原則，出自租稅之經濟主義；然由租稅之經濟主義言之，則尙有類似犧牲 (Like sacrifice) 之原則。類似犧牲之原則，可分爲均等犧牲之原則與比例犧牲之原則。均等犧牲 (Equal sacrifice) 之原則，在使納稅者犧牲其同量之效用。比例犧牲 (Proportional sacrifice) 之原則，在使納稅者犧牲其與總效用之比例相等之物。此等效用乃以 Bernoulli 之法則 (反比例於財而減少) 爲前提。夫既以此法則爲前提，則在論理上均等犧牲之原則，自可發生比例稅；比例犧牲之原則，自可發生累進稅。但效用之減少，其速度乃較所得之增加爲速，故欲由類似犧牲之原則，下一結論者，當正確決定效用之增減與財之增減之率。然效用之增減爲心理之事，財之增減爲物質的事，故財與效用之間，不能決定一的確無誤之關係。但最小犧牲之原則，在效用與財之間，固不必以如斯之確之關係爲前提。若用效用遞減之法則——即效用不比例於財之增多，而增加之澤豐茲 Jevons 之法則爲前提，即可也。

最少犧牲說，由功利主義出發；然功利主義能否用之以律國家之職分，并能否適用於租稅，實一疑問。至謂欲期最少之犧牲，當均等其限界犧牲，則是應用經濟理論之限界效用均等說也。窮此理論，則最富者與次富者之間之財之差額，悉當徵收；徵收之後，而租稅之收入尙不充足者，則當徵收此等富豪與第三富豪之間之財之差額。如斯漸次進行，則財產可以平均，而社會主義亦見實現矣。最少犧牲說之學者，有懼於茲，乃強拉間接犧牲——即務求減少其壓迫產業之理論，用以緩和此共產主義之結論。但卡味 Carver 又謂：土地稅及相續稅不生壓迫之結果，故對此二者，無妨課以平均財產之累進稅。然此結論，由吾人觀之，未免過苛。

四 根據純經濟說之累進稅論

均等犧牲說乃以正義平等之倫理觀爲骨幹。然學者或有不假藉如斯之倫理觀，惟用經濟之理論，而說

② Edgeworth: "The Pure Theory of Taxation" in the Economic Journal, Vol. VII, (1897) pp. 557, 566-567.

① Political Science Quarterly, XIX, p. 78.

明累進稅之根據者。此說又分爲二：一爲均等價值說，他爲資本增殖說。

(一) 均等價值說

均等價值說者，意謂租稅所徵收之財之價值，有均等之必要，故當賦課累進稅。此說爲奧國學者薩克斯所倡，其大旨如下：^①

個人皆有自己固有之慾望，是稱爲個人的慾望。然個人又與他人共同組織政治的團體，由此又有慾望，是稱爲集合的慾望。此集合的慾望，非有國家，不能滿足；然欲令國家滿足之者，又當有藉各人之助力，是爲課稅之根據。

課稅之問題，要卽各人當割愛其所有之財產之中，如何部分，用以滿足集合的慾望之問題也。然此問題之解決，乃由取自個人之財之限界效用之大小而定。詳言之，個人之慾望，乃由必需的慾望出發，經種種之梯階，終而至於奢侈的慾望。然各人之財愈多，則其慾望之烈度愈減；故財之一定量之價值，乃由其限界效用而定。是以課稅之際，一人所納之財之估價，當與他人所納之財之估價，均等而後可。換言之，卽國家所徵收之財之限界效用，當均等也。顧財之限界效用，乃反比例於其財之量；故由富之程度不同之人，徵收其財，而欲其財之限界效用均等者，對於富豪當比較的重稅而後可。今試假定有甲乙二人，甲較乙爲富。今若對此二人課以同一之比例稅率，則甲所納之財之限界效用，自較乙所納之財之限界效用爲小。故欲均等限界效用者，對甲之課稅，必當較之對乙之課稅爲大而後可。換言之，卽當適用某程度之累進稅也。

薩克斯 Sax 之說，非注目於犧牲之均等，乃注目於被徵收之財之價值之均等，故又稱爲均等價值說。薩克斯 Sax 捨均等犧牲說，而創純經濟說，自誇爲一大發明；其實亦不過應用關於限界效用之哥森

① Sax: Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft, 1887, §§ 81, 82.

增加所得之單位，常形成租稅之單位；而個人之擔稅力，則應此所得單位之總和而增加。故累進稅不可應大資本之資本構力而課之，當對於年年財產所生之剩餘——即所得而課之也。累進稅當對於所得而課之者，既如斯矣。然就所得本身觀之，則關於財產之法則，亦當行於其上。即所得之單位之收益力，常隨所得之單位之增加而遞減者，猶資本構力常隨資本之單位之增加而遞減也。故累進稅率之增加，當隨所得之單位之增加而漸緩。

斯泰因 Stein 之說，不外如上所述。然關於資本增殖之法則之理論，亞丹斯密已言之矣。即亞丹斯密以爲大資本之利潤比較的小，小資本之利潤比較的大；然大資本之增加，又較小資本爲速。^①斯泰因 Stein 即用此說而創立其累進稅論。

斯泰因 Stein 乃由生產方面說明累進稅之根據，此點與上述諸說，大異其趣，是實斯泰因 Stein 之功績；然說明累進稅之根據，惟注意於生產方面，而將消費方面付之等閑者，未必適當。

五 卑見

如上所述，關於累進稅之根據之學說，乃漸次發達；最近則爲均等犧牲說，最小犧牲說，均等價值說，資本增殖說。然資本增殖說，乃由生產方面，說明累進稅之根據；其他諸說，則用效用遞減之法則，由消費方面，說明累進稅之根據。夫效用遞減之法則，固不僅限於消費方面；即生產方面，亦常有此法則之作用。茲之所言，不過舉其主要者，故謂其由消費方面說明累進稅。

關於累進稅之根據之學說，不同如斯。然大別之，則可視爲由消費方面而說明之，與由生產方面而說明

① Adam Smith: Wealth of Nations, Bk. I, Chap. 9.

之二種。但據余之所見，則無論消費方面或生產方面，若僅就其一面說明之者未必適當，理應合併二者而觀察之。塞利格曼 Seligman 在其大著累進稅論之中，亦謂自己學說乃合併生產的方面與消費的方面以下以觀察，^①是誠卓見也。

卽由租稅之能力原則言之，亦應如斯觀察。蓋由能力原則出發，則租稅當應各人之經濟能力而賦課；換言之，當應各人之擔稅力而賦課也。夫各人之擔稅力，可由稅源之所得或財產之多少以測之；而所得或財產，一面可供爲生產之用，他面又可充爲消費之用。是故租稅若果取自所得或財產之中者，理應合併生產方面及消費方面以下以觀察。累進稅亦出於課稅合於擔稅力之趣旨，故亦當從生產消費兩方面觀察之。

今余試就消費的方面及生產的方面，以下以觀察；并由此而說明累進稅之根據。

由消費的方面觀之，人之擔稅力之增加，常較所得之量之增加爲速。此中理由，可用限界慾望說，限界效用說，以說明之。

關於價值之限界效用說，已爲今日經濟學界之定論；而所得愈多效用愈減之說，亦爲不可爭之事實。今余卽以此爲前提，闡明余之論點。

效用遞減之法則若具體的結合於消費而考察之者，則爲慾望滿足之順序之論。夫人皆有種種慾望，所得極少，則僅能滿足其最強之慾望；所得愈多，則可順序滿足其微弱之慾望。此實人性之常，無所容疑也。但此乃爲累進稅根據論之前提，故當力證其爲真理。余今對此試更求歸納的論證。

① Seligman: op. cit., p. 291.

歸納的論證，除根據生計調查或家計統計之外，別無他法。然吾人根據生計調查或家計統計，雖不能直接證明所得愈大，則比較的微弱慾望愈可滿足；然亦得間接證明之。蓋據生計調查或家計統計所示，凡所得愈大者，則其生活必要費，愈減其比率；此即所得愈大，比較的微弱慾望亦愈能滿足之證也。

對於此點，格拉拜因 Grabein 夙已根據德國之家計統計而作議論；^①日本之沙見教授亦嘗根據德國及日本之生計調查而作研究。^②即余之思想，亦與二氏相同。今余不能引用其統計之數字，惟能引用各學者對於生計調查所承認之法則。其法則即恩格爾 Engel，許華柏 Schwabe，寶厄 Bauer 之法則也。

恩格爾 Engel 之法則，意謂所得愈少，則食物費在生計費中之部分愈大；更精確言之，生計費中食物費所占之部分，乃隨所少之減少，而用等比級數前進也。^③

據此法則，則是所得愈少，則其所得皆使用於滿足食物費等之絕對的慾望；所得愈多，則其所得，皆使用於滿足食費以外之慾望也。

許華柏 Schwabe 之法則，意謂一家愈富，則住宅費愈多；但與全體之生計費相較，又愈減其比率。後之學者關於此點，乃研究限界所得，而知住宅費不達其限界所得時，則隨所得之增多而減其比率；住宅費超過所得時，則不隨所得之增多而減其比率，有時且復增加其比率。

寶厄 Bauer 綜合從來學者之研究，提倡下列四法則，是稱寶厄 Bauer 之法則。^④

(一) 所得愈大，則食物費，燃料費，點燈費之比率愈減。

① Grabein: a. a. O. Finanzarchiv XIII, Jg. S. 133 ff.

② 沙見助教授：關於累進稅之公平犧牲說之統計的觀察(經濟論叢第十三卷二號32頁以下)

③ Ernst Engel: Die vorherrschender, Gewebebezüge in den Gerichtsämtern

- (2) 所得愈大，則住宅費之比率愈減；但至一定之限界的所得時，非無增減者，則常增加。
- (3) 所得愈大，則文化費愈增；而教育費人的苦勤之費最見增加，衛生費，保險費，貯蓄次之。
- (4) 所得愈大，則衣服費飲料費之比率愈增；但達一定之限界所得後，非無增減者，則可減少。

據寶厄 Bauer 之法則觀之，則是所得少者，其支給食物費，燃料費，點燈費，家屋費等之絕對的生活費甚急；所得多者，則其支給衣服費，飲料費，教育費，衛生費，保險費等，愈多，且此外又能有所貯蓄也。

由關於生計調查之法則觀之，吾人實可斷定所得少者，只能滿足其最強慾望；所得多者，則弱慾望亦得滿足者矣。夫賦課租稅，可以減人所得；得一減，則人不能滿足其弱慾望；故其犧牲在小所得多，而在大所得少。此實適用恩格爾 Engel 及寶厄 Bauer 之法則時，最能明瞭者也。

今試假定對於大小所得，一般皆課以比例稅；則在小所得者，當從恩格爾 Engel 之法則，等比級數的增加其食物費。換言之，即食物費以外之慾望之滿足，乃等比級數的減少也。此足證明小所得者乃等比級數的負擔犧牲。反之，大所得者雖因納稅而減少其所得，然此外殘餘之所得尚多，可以用以滿足其他種種慾望。此就住宅費觀之，則據寶厄 Bauer 之法則，所得雖因納稅而減少；然其殘餘之所得，若不在限界所得以下，則住宅費之比率，非無增減者，即可減少。今若假令其人雖減少住宅費之比率，然仍不失為一巨廈大樓者，則其人實無犧牲。更就衣服費飲料費觀之，則據寶厄 Bauer 之法則，所得雖因納稅而減少；然其殘餘之所得，若不在限界所得以下者，則衣服費飲料費之比率，非無增減者，即可增加。此即證明租稅僅能制限衣服費飲

mit Beziehung auf die Produktions-, und Konsumtionsverhältnisse des Königreichs Sachsen, 1857, S. 169-170.

④ Bauer: "Die Konsumtion nach Sozialklassen" in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 3. Aufl. VI. Bd. S. 126-127

料費以外之慾望也。夫衣服費飲料費既不由納稅而制限，則較此更強之慾望之不必制限者，理之至明。是故大所得者之租稅犧牲不大。

由此觀之，比例稅實令小所得負擔大犧牲，而令大所得負擔小犧牲也。此就同一人觀之，亦復如斯，即所得愈大，則其犧牲愈小；換言之，所得愈大，則其擔稅力愈大也。故課稅之欲合於擔稅力者，稅率當從所得之大而愈高。

次就生產方面觀之，所得愈大，愈易化為資本。蓋在小所得，其貯蓄不易，而所得愈大，貯蓄亦愈易也。賈厄(Bauer)之法則，即可證明斯言不誤。夫貯蓄愈多，則資本愈多。故若由資本本觀之，凡資本微小之時，其增殖不易；反之，資本愈大，則其增殖愈易。所謂「金產金」，即表示資本主義的社會之資本增殖力也。斯泰因(Stein)所倡之資本增殖法則，在此意義固不失為一正理；即塞利格曼(Seligman)所謂富人由某意義觀之，實為收益遞增法則所支配者，在此意義，亦可承認。^①夫所得或資本愈多，若其增殖力愈大，則是人之經濟能力，較之所得或財產，尤能速進也。此就擔稅力觀之，即擔稅力之增進，常較所得或財產之增加為速；故課稅欲合於擔稅力者，稅率當隨所得或財產之增加，而用比例率以上之率。

但學者或謂對於用為投資之所得，或當課以累進稅，或當課以逆進稅；故平準二稅，而以比例稅為最當。^②彼輩主張累進稅所以適當之故，余固贊成；至於主張累退稅所以正當之故，則余不敢承認。今述其說於下。

大所得者所納之租稅，若較小所得者為多，則其所感苦痛亦必愈大。即金額雖係同一，然由主觀的言之，大所得者之評價為多。故納

① Seligman: op. cit., p. 291.

② 神戶博士：累進稅之根據（經濟論叢第十一卷三號207—308頁）

稅所感之苦痛，欲其平等者，當用遞進課稅。

此說乃主張所得愈大，則其主觀的估價同一金額之價值亦愈高。此就同一人言之，即主張所得愈多，則其對於一定單位之價值亦愈大也。故此說實主張效用之遞增，而非認限界效用說也。然論者對於所得充為消費之部分，又謂以適用累進為當，其理由亦由於限界效用說之適用。是則論者對於所得充為消費之部分，主張適用限界效用說；對於所得充為投資之部分，又主張適用效用遞增說也。

先就所得充為投資之部分觀之，此部分愈大，則一定額之價值亦愈多之言，未必合理。若使斯言不誤，則是充為投資之所得愈小，則其一定額之價值亦愈減；換言之，即初次貯蓄之一定額之價值最小也。然實際則適與此相反。蓋貯蓄者當其最初貯蓄之際，最覺困難，故每愛惜不已；因而其主觀的估價，亦為最大也。今有二入，一貯蓄百圓，一貯蓄千圓，而二人同時損失百圓。則前者愛惜之念，必較後者為大。是則充為投資之所得之部分，非效用遞增法作用於其間，乃效用遞減法作用於其間也。

論者或視所得為貨幣，而謂個個貨幣之一定額，不能適用限界效用說。然此非普通之論也。今即假令個個貨幣之一定量，不能適用限界效用說；但吾人亦不能由此而謂效用遞增法作用於個個貨幣之一定量之間。蓋果如是，則不僅充為投資之貨幣所得為然；即充為消費之貨幣所得，亦莫不然也。

更進一步觀之，在現代之經濟組織，所得固多為貨幣之形；然所得亦不能視為貨幣，故不能用貨幣價值論以擬所得價值論；而租稅論若察所得之擔稅力如何即可也。至謂大所得者由納稅所感之苦痛，每較小所

① 左右田博士：經濟哲學之諸問題 341頁以下

得者爲大之言尤見不妥；蓋欲判斷納稅所感苦痛之程度，實不必就貨幣形式之所得觀之，即就貨幣以外形式之所得觀之亦可。今試假定充爲投資之所得，係爲羊之形式，甲有二匹，乙有十四，則對於羊一匹之主觀的價值，甲必較乙爲大；故二人若各納羊之一匹以作租稅，則甲所感之苦痛必較乙爲大。豈徒如是，即令甲乙各納其半以作租稅，甲之苦痛亦必遠過於乙。蓋減少可以化爲資本之所得之一定比率，在大所得，則其殘餘尚多，故其增殖力不至大減；反之，在小所得，則其殘餘無幾，故其增殖力，乃大受損害也。此時乃就所得者對其資本化受人妨害時所感之苦痛而言，然其痛苦，則仍爲大所得者小而小所得者大；故若就充爲投資之所得言之，大所得者由納稅所感之苦痛，亦必較小所得者爲小。

據上所言，吾人可知所得之量，無論由消費的或生產的方面觀之，凡所得愈大，則其擔稅力無不愈大者矣。更詳言之，在所得極微之人，除維持最低生活費外，別無餘裕，故此時觀察，只能限於消費的方面。夫最低生活費，殆無擔稅之力，故應免稅（此中理由已詳論於第五款，茲不復贅）。至於所得除支給最低生活費外，尚有餘裕者，則當從消費的生產的兩方面，下以觀察。此時所得愈大，稅率亦當愈高。何則？由消費的方面言之，凡所得達至一定限度時，一切慾望，皆可滿足，此後所得雖復增加，而慾望亦不見增——即據寶厄 *Bair* 關於生計調查之法則言之，凡支爲衣服費、飲酒費之比率，達至一定限界所得之後，反可減少；此即反證衣服費、飲酒費，無論如何奢侈，皆不能超出一定限界外也。又如食物費、燃料費、點燈費，凡所得愈大，則其在生計費中所占之比率亦愈少，故此亦不能超出一定限界之外。又如教育費、衛生費，雖云所得愈大，則其在生計費中所占

之比率亦愈多；然此亦非無限增加。又如住宅費凡所得超出一定限界時，其在生計費中所占之比率雖可增加；然富豪對其住宅，縱令百方奢侈，亦有一定界限存乎其中；至於中產之家，則住室費常受以其所得化為資本之慾望之制約。是則所得增至一定限界之後，所得雖更增加，而消費方面之犧牲，亦不為是而見減少也。故累進稅率由此方面觀之，不可出於一定限度以上。但由生產方面觀之，則所得愈多，則尤為投資之所得之增殖力，亦愈大；故累進稅率，亦當隨而提高。然此累進在消費方面，已無存在之理由；故累進之速度，當緩和而後可。

以上乃就普通之所得言之。然關於充為投資之部分之言，亦可適用於從來已化為資本之物。蓋所得用於投資，則所得可化為資本，故亦可視為資本也。質言之，即對於資本，亦可課以累進稅。

論者或謂累進稅雖可課於所得，然不可課於資本，如斯泰因 *Stein* 之言是也。斯泰因 *Stein* 之說資本增殖力也，謂一單位資本之增殖力，在大資本為小。然斯泰因 *Stein* 又謂大資本反覆投資之際，可以獲得大所得。故若兼察反覆之投資，而由其結果之所得，以測資本一單位之收益力者，則大資本大，而小資本小。夫資本愈大，增殖力既亦愈大；則對於資本，理亦當課以累進稅率而後可。

更進而就不勞利得觀之，則亦可達同一結論。但其理由，則微有不同。蓋不勞利得，非用之以為生活之資料，而其收入在於個人主體，又為偶然之物；故其擔稅力，當在普通所得之上。且不勞利得者之消費方法，非為絕對的生活費，乃用以滿足其娛樂的慾望及奢侈的慾望，而利得額愈大，愈見其然；故當從不勞利得之量，而

課累進稅。

且不勞利得又從偶然性之程度，而異其擔稅力。即偶然性愈大，則其損失之時，愛惜之情愈薄；若其利得完全出於偶然，則縱使損失，亦無愛惜之念。但某人由社會制度，當然期待不勞利得者，則損失之時，亦常生苦痛之感。是故不勞利得，若課以同一率之租稅，則在偶然性稀薄之人，其所感之犧牲大；在偶然性充足之人，其所感之犧牲小。是故對於不勞所得，亦當從偶然性之大小，而課以累進率。

第三目 社會主義的累進稅論

一、社會主義的累進稅論，乃用社會主義說明累進稅之根據；然其結論，則多歸結於財產之均等。故其人雖非社會主義者，若其結論與此相同者，亦可稱為社會主義的累進稅論。

此種議論，在十六世紀初葉，已為義大利人基察第泥（Guicciardini）所倡。基氏最初學說，本與均等犧牲說相似，至後始帶有社會主義的色彩。意謂租稅不能使人同立於經濟上同一水平線者，則真正平等，真正正義，皆不可得。^①故從基氏之說，遲緩之累進稅，尚為不足；必當利用極端之累進稅，而後財產始能均一也。夫用累進稅均平財產之思想，在法國革命時代，最見盛行。或則主張當用百分之百之稅率，沒收一定額以上之財產，如雅各班（Jacobin）黨之宣言是也。或則主張百分之百之稅雖不可用，然亦當用累進稅以期財產之均等，如刺麥爾（Ramel）是也。至若巴倍夫（Babeuf）則以累進稅為分割土地，防止富之集中，并禁止奢侈之良法。

^① Guicciardini: La desima Scaluta (Grabein, a. a. O. Finanzarchiv XII. Jg. S. 481 ff.

法國革命之後，此種主張，尚不衰微；且盛倡於社會主義系統之人，如聖西門 Saint Simon 高足之得庫耳得曼奇 Decourdemanche，丹勒 Danre 是也。

二、社會主義的累進稅論，在其根柢之社會主義之議論，已有誤謬，今可不論。且累進稅縱令可以平均財產；然其結果，又未必皆可歡迎。蓋財產均等，而其額數又復比較的減少者，則從來資產階級歸於消滅，企業精神大見喪失，即勞動者及其他職業者亦喪其職；因而經濟衰頹，國家不能徵收十分租稅矣。

此論實不能斥爲空想。法國革命之際，社會主義的累進稅論，盛行於世，其說或實現於租稅立法之上，或準用於舉行強制公債之時；然其結果，乃若上文所述，此實一七九九年十一月十三日當時財政部部長哥丹 Gaudin 所立證也。

要之，社會主義的累進稅論，吾人不能是認。

第四目 社會政策的累進稅論

一、社會政策的累進稅論，根據社會政策，說明累進稅之根據。學者或有混同社會政策的累進稅論與社會主義的累進稅論者，此實不當之至。若由其根本論觀之，社會政策實與社會主義不同，乃承認資本之私有。故縱令其欲矯正富之分配之平等；然又未曾求其平等。是故累進稅不能謂其以均等財產爲目的。正確言之，現代富之分配，極不平等，今欲多少加以矯正，故賦課累進稅也。更換言之，累進稅乃欲緩和貧富之懸隔，非欲均等貧富也。

如斯思想，乃出自十八世紀後半，如奉得利特 Von der Lite 之說是也。^①但此說之盛行，則在十九世紀後半德國社會政策學派勃興之後。而在社會政策學派之中，最先主張之人，則為奉斯厄爾 Von Scheel；大成之者，則為瓦格涅 Wagner。今余試摘要瓦格涅 Wagner 之主張於次：

凡以根據自由競爭之現代經濟組織為正常者，則此組織之當然結果之富之分配，亦當認為正常。如是則賦課租稅之際，當力求現在之富之分配之無變更。^②

夫租稅當應經濟的給付能力，而平等的賦課之；然其標準，又由時由處而異。大體言之，則其趨勢為由純財政的時代而移於社會的時代。

由純財政的立腳點下以觀察，則適應經濟的給付能力之平等課稅，當使其不至變更納稅者間之所得之分配。故租稅須為比例的實質所得稅。要之，由純財政的立腳點觀之，自可發生比例稅之觀念。^③

然在今日，則比例稅主義不易實現，故漸次脫離純經濟的立腳點而移於社會政策的立腳點。^④
由社會政策的立腳點下以觀察，則所得愈大，稅率必當愈高；換言之，即常用累進稅也。^⑤

要之，瓦格涅 Wagner 以為租稅若由純財政的立腳點下以觀察，當為比例稅；若由社會的立腳點下以觀察，則非累進稅不可。

二、學者反對瓦格涅 Wagner 之論者亦復不少，塞利格曼 Seligman 即其代表也。今試摘要其反對之理由於左：^⑥

① Von der Lite: Neue vollständig erwiesene Abhandlung von den Steuern, 1769.
② V. Scheel: Die progressive Besteuerung in Tübinger Zeitschrift, Bd. XXXI, (1875) S. 273.

(1) 任何一國，當其決定社會政策之際，未有自由純財政的立腳點下以觀察。其連想及社會的立腳點者亦復不少。故分別純財政的時代及社會政策的時代而言之者，有反於歷史之事實。

(2) 茲之所謂社會的立腳點，與瓦格涅 Wagner 所謂社會政策不同。瓦格涅 Wagner 以矯正富之分配之不等為國家之義務；然循此理論而進，則其結局必歸於社會主義，尤其是共產主義。故若以此為國家之職分，則無財政學之必要；蓋此時若有沒收富豪財產以給貧人之一原則即可也。

(3) 社會的正義與瓦格涅 Wagner 所謂社會政策之差別，與社會改良與社會主義之差別相同。吾人欲知其關係，當先明正義之觀念。夫正義由國家之行動言之，在於保持均衡，或為對於任何一人皆不與以不當之利益；即各人在法律之前，均有同等權利，均有同等發揮自己之才能富力之機會也。故由正義出發，則國家不可增進富之不等；然同時亦不可矯正富之不等。夫正義由平等之意義言之，雖要求變更現在租稅之形式；然此乃於現在文明國租稅制度之中，對於古代遺物之不等待遇，而要求變成平等之待遇。社會的改良在此意義，雖有存在之餘地；然其改良，亦不過欲廢止從來不平等之法律，非欲編制新不平等之法律也。法律上之正義，乃指法律上之平等；故法律上之平等，對於人之天稟之不等，而欲排除富之不等者，實有背於正義。

今日雖有社會改良之必要，然政府職務，乃在於社會的產業的方面；故與財政有關者，乃為經費之問題，非為收入之問題。夫收入固當注重社會之考察；然亦不能由此而是認瓦格涅 Wagner 之社會政策的課稅——即用累進稅以求社會的狀態之平等——累進稅縱可生此結果；然非用他種理由辯護之者，實可令人疑其依據社會主義之理論焉。

要之，社會政策說，實可謂其主張政府對於富豪，當賦課高稅率，而令其與貧人在於同一水平線上也。

塞利格曼 Seligman 之反駁，大約主張租稅在根本上不得用為社會政策之手段。然租稅得為社會

③ Wagner: F = W. II. § 159.
④ ebenda § 185, S. 450-453.
⑤ ebenda S. 454.
⑥ ebenda S. 456.

⑦ Seligman: op. cit. pp., 130-134.

政策之手段者，已述於前，茲可不贅。^①且塞利格曼 Seligman 以爲社會政策與社會主義，皆以財產平等爲目的；然余在本書所稱之社會政策，其意義實與社會主義不同。社會政策雖標榜矯正富之分配之不平等等，然又不求其完全平等；故不能謂其以社會主義爲理想，不過欲排除現在富之分配之不平等等所生之弊害，故對其不平等徵加矯正而已。夫欲達此目的，國家除租稅外，固可利用各種施設；但此外再以租稅爲手段者，似亦無妨。今塞利格曼 Seligman 乃謂：根據社會政策說之累進稅，欲拉下富豪地位，而與貧人相等，是誠誣謬之至。塞利格曼 Seligman 非認租稅之社會政策的目的，雖云如斯；然其他面又復承認累進稅：是則塞利格曼 Seligman 亦不能不許累進稅拉下富豪地位而與貧人相等也。此非一面是認累進稅，他面又復非認累進稅者歟？

要之，租稅可用以達成社會政策的目的；而欲用租稅以達成社會政策的目的者，則當適用累進稅也。

三、瓦格涅 Wagner 區別純財政的立腳點與社會政策的立腳點；而謂由純財政的立腳點出發，則生比例稅；由社會政策的立腳點出發，則生累進稅。此點余實不能同意。若據吾人所見，則累進稅可由純財政的立腳點而主張之，又可由社會政策的立腳點而主張之。前目所述之經濟說，卽由純財政的立腳點而主張累進稅也。

是故瓦格涅 Wagner 所謂由純財政的立腳點出發，則無術可以辯護累進稅之言，雖有誤謬；然其根本觀念，尙可斟酌也。據瓦格涅 Wagner 之意，租稅可分爲二：其一在不變更現代分配之程度內，徵收租稅；

① 本書第一章第二節

其他在變更現代分配之程度內，徵收租稅。前者爲純財政的，後者爲社會政策的。余意若由租稅之作用觀之，則此二種區別，亦非失當。但課稅出於純財政的立腳點者，則當預期租稅之二種作用中，何者可以發生；反之，課稅若出於社會政策的立腳點者，則當預期租稅之第二作用之發生。換言之，現在之富之分配之變更，不論其出於純財政的立腳點，或出於社會政策的立腳點，要皆爲同一之結果也。不過租稅之出於純財政的立腳點者，非以富之分配之變更爲目的，但可發生富之分配之變更之結果；反之，租稅之出於社會政策的立腳點者，則以富之分配之變更爲目的，又得富之分配之變更之結果而已。

由此觀之，累進稅之出於純財政的立腳點，與出於社會政策的立腳點者，其結果大體相同；然即完全相同，又不可忘其中有所區別也。

四、以社會政策爲立腳點之累進稅，若欲矯正富之分配之不平等，第一對於大所得大資產，當課以高稅率；然又因其不以共產主義之實行，或財產之極端平等爲目的，故其最高稅率當有相當程度。又者其對於小所得小財產，可課以極低稅率。

第二對於相續贈與等之不勞利得，可由其偶然性之程度，而課以累進稅者，可用社會政策的根據以說明之。又如相續稅，若其財產愈大，稅率亦當愈高，亦可用社會政策說明其理由。蓋社會政策固欲緩和財產之集中也。^①

第四項 累進之適用

① 拙著：社會問題與財政第三編 35-36 頁

累進稅之理論，既出自稅源；故累進之理論，當適用於租稅體系全體之上。然租稅之中或因其課稅技術關係，不易累進，因而當用比例稅者；此外尚有雖用比例稅，然其作用乃與逆進稅相似者。是故欲行累進稅於租稅制度全體系之上，當設法補救逆進稅；但此非稅率所能解決，乃為租稅制度之問題。

次則租稅之中，何者可適用累進稅率乎？此當分綜合的累進與個別的累進觀之。

(一)綜合的累進者，適用累進稅率於全體之所得或財產也。個別的累進者，適用累進稅率於財產或所得之一部也。

累進稅之議論，乃由稅源——即所得或財產而立論，故累進當為綜合累進；而綜合累進，又當用於捕捉稅源之所得或財產全部之時。夫租稅之捕捉所得或財產之全部者，為一般所得稅，一般財產稅，相續稅，財產增價稅等。^①

一般所得稅，乃綜合各種源泉所生之所得而課之，故對此最易適用累進稅率。此所以今日文明國對於所得稅，無不適用累進稅率；而一言所得稅，即聯想及累進稅也。學者對於所得稅，亦常作關於累進稅之議論。

徵之列強之立法，則所得稅無不適用累進稅。大體分之，可別為英國式與德國式二種。德國式者，以一八九一年之普魯士所得稅為母法，而行於德國各邦，即先立一般所得稅，而後適用累進稅率也。大戰之後，遂為德意志聯邦所採用。英國式者，先設普通所得稅及附加所得稅。附加所得稅與德國之一般所得稅相同，而又做德國式，課以累進稅也。普通所得稅，多用比例稅形式；然其用累退稅形式者，亦復不少。如斯之所得稅立法，始自英國，故稱為英國式。即英國之普通所得稅乃累年發達而成。近來對於小所得，則課以累退稅。至於附加所

① Bastable: Public Finance, 3. ed. p. 308.

得稅，則一九〇九年始見施行。美國則一九一三年，始有所得稅，大體模倣英國式。即普通所得稅之外，更設附加所得稅，而適用累進稅率於附加所得稅也。法國則一九一四年始有一般所得稅。一九一六年一月一日，始適用累進稅率。一九一七年七月三十一日更行分類所得稅而課以差別的比例稅。義國則在大戰之前，已有動產所得稅，其稅率爲差別的比例稅；但對於小所得者，則認其有差別的控除，故其結果，與累進稅相同。大戰之後，更有附加所得稅。

日本之所得稅，極不完全；然其大體則採一般所得稅之形式，而課以累進稅。

一般財產稅有實質的財產稅與名義上之財產稅二種：實質的財產稅以財產爲稅源，恰猶所得稅以所得爲稅源者也。夫既以財產爲稅源，則常捕捉一切財產；蓋能捕捉一切財產，而後始能課以累進稅也。名義的一般財產稅，對於一般所得稅，可視爲影之與形；蓋所得多出自財產也。夫對於一般所得稅，既可適用累進稅率，則對於名義的一般財產稅而適用累進稅率者，亦非不可能之事。

徵之各國立法，凡施行名義的財產稅者有德國各邦（舊制度）、瑞士各州及和蘭等。德國各邦多適用比例稅率於名義上之財產稅，其中採用累進稅者亦有之，如奧登堡（Oldenburg）是也。一九二〇年三月三十日，聯邦法律廢止各邦之財產稅。瑞士諸州應用累進稅率於財產稅者不少。和蘭則所得稅及財產稅皆適用累進稅率（一九九二年及一九九三年法）。

實質的財產稅，在德義二國多見其例。德國當大戰前，有臨時國防稅（Wahrscheinlichkeitssteuer）；戰後（一九一九年十二月三十一日法）又有帝國緊急犧牲稅（Reichsnotopfer）；二者皆適用累進稅率。而臨時國防稅，則並稅財產及所得。然對於財產之課稅，不外財產稅；但此亦適用累進稅率。義國則大戰之後，始行實質的一般財產稅，適用累進稅率（一九一九年十一月二十九日法）。

相續稅，乃賦課於一般財產由相續而移轉之際，故可視為動的財產稅。因而一般財產稅若可適用累進稅率者，則相續稅亦當許其適用累進稅率。夫相續稅雖可視為一種之財產稅而適用累進稅率；然同時又帶有不勞利得稅之性質，故又可從其偶然性之程度而課累進稅。換言之，可以相續人與被相續人之親族關係之親疏遠近，而隨其疏遠，高其稅率也。又相續稅亦含有社會政策之趣旨；故相續人之財產愈多，則其稅率，亦當愈高。

徵之列強立法，則相續稅無不適用累進稅率；而其累進稅率，則非僅以相續財產之量為標準，且以親族關係之親疏遠近為標準。日、英、法、義、德之相續稅皆然也。惟美國之相續稅，則僅以相續財產之量為標準；至於親族關係之親疏，則毫不過問。德國之相續稅，除相續稅外，尚從相續人從來所有之財產之額，課以附加稅。其附加稅率則從相續人從來所有之財產額而增高。故德國之相續稅，實於三方面行其累進也。

關於相續財產賦課累進稅之理論，又可移用於財產增價稅。夫財產之增價，固出於努力之結果；然其為現代法制及經濟組織之當然結果者，亦復不少。此時財產之增價，不外不勞利得；故財產增價稅之性質，實與相續稅相同；因亦可適用累進稅率。

徵之列強立法，德國在大戰前，即一九一三年七月三日，編定法律，舉行帝國所有稅（Reichsbesitzsteuer），而課於一般財產之差增額，其稅率隨差增額而增高。此外復隨總財產價值而課以遞增之附加稅。大戰之時，又行財產差增稅，以作第一次戰時利得稅；對於財產之差增額，課以累進稅。大戰終熄之時，復一括戰時之財產增價，而課戰時財產增價稅（die Kriegssubjekte von Vermögenszuwachs）。其稅率隨差增額而累進。

義國亦模倣德國，施行戰時財產增價稅，即課稅於戰時增加之財產。其稅率在商工業，則從財產差增額對於事業資本之比率之增加而累進；在仲立業則從財產差增額對於平時所得之比率之增加而累進。

二、個別的累進，爲累進之變態；然亦不可否認之。

個別的累進，在個別的不勞利得稅多有其例。如土地增價稅，發財票利得稅等是也。此等租稅之性質與相續稅，財產差增稅相同；不過後者爲綜合課稅，前者爲個別課稅而已。故此等租稅亦可適用累進稅率；而其累進稅率不得對其總額而適用之，當對其偶然性之程度而適用之。

徵之實際立法，土地增價稅始於新西蘭，傳於歐洲。其中採用累進稅者，則可視爲德國立法之代表。德國之土地增價稅之累進稅率，第一隨土地增價額對於土地買入價額之比率而提高；第二隨所得期間之短促而提高。

個人的累進，在收益稅制度亦有其例。蓋在所得稅及其他人稅尚未十分發達之國，直接稅之中軸多爲收益稅，故收益稅亦有採用累進稅也。然在今日則收益稅漸次失其直接稅中軸之地位，而爲補充所得稅之稅；且收益稅之賦課方法，又常爲個別的客觀的，故不宜應用累進稅。

徵之實際立法，澳洲對於地租，已適用累進稅率。美國各州，亦曾累進的徵收地租（Oklahoma）；即營業稅，亦有應用累進稅率者，如普通商業營業稅（Texas），酒精製造營業稅（Virginia），鐵道會社營業稅（Maine, Maryland, Vermont），電話會社營業稅（Virginia, Wisconsin），電燈營業稅（Tennessee）等，即其一例也。但此等租稅名爲累進，實則累進之程度，頗見緩和；且其累進級亦

甚少。又如德國各邦，或對於特別營業稅，而課以累進稅，如大百貨店稅是也。此蓋出於中級政策，不得不然。

消費稅亦可舉爲個別的累進之一例。但消費稅不易適用本來之累進稅；惟能對於大所得之富豪所使用或消費之主要物品，從其數量之增加，而高其稅率，用達累進之趣旨而已。所謂奢侈稅卽其一例也。^①今日文明國所行之消費稅，則多賦課於嗜好品或生活必需品，但嗜好品或生活必需品，多消費於欠缺擔稅力之貧人，故消費與擔稅力往往不能適應。且此時縱課同一之稅率，其結果亦可變爲逆進稅，故對此不宜賦課累進稅。

若消費稅率得適用累進稅率，則此已非本來之累進稅，乃爲準累進稅；如消費品之品質愈佳，其稅率愈高是也。^②如斯累進亦有一面之理，故不能強斥之。蓋富豪常消費品質優良之物，而貧人常消費品質惡劣之物。是故品質愈良，其稅率愈重者，實合於擔稅力。

要之，累進稅以綜合的累進爲原則，以個別的累進爲例外。此所以累進稅多行於一般所得稅，一般財產稅，相續稅，財產增價稅也。

第五項 累進稅之批難及其辯駁

累進稅可由經濟學說主張之，又可由社會政策主張之者，已述於第三項者矣。累進稅之根據雖儼然不可動搖；然世上學者尙有批難之者。但其批難非爲根本的批難，不過對於累進稅實行之際，所生之缺點，加以批難而已。如斯批難，可分三種：第一關於累進稅率之限度，第二關於稅率之決定方法，第三關於稅率適用之結果。

① Bastable: *op. cit.*, 3. ed. p. 308.

② *Ibid.*, p. 308.

一 關於累進稅率之限度之批難

一、關於累進稅率之限度之批難者，謂累進稅必至沒收財產或所得也。故又可稱為沒收(Confiscation)說，其大旨如下：

累進乃從課稅物件之數量價格之增加，而高其稅率；然其稅率若增高不已，終必達至百分之百，是明為財產或所得之沒收也。

此批難倡自十八世紀末葉，^①後來學者多附和之。^②夫所得或財產愈大，稅率愈高，而無一定限度者，則終必達至百分之百，此固數學上必然之論理；但近來學者，則用稅率不可達至百分之百之語駁之，所謂累退稅論是也。

二、茲之所謂累退稅論，乃主張累進稅率之最高限度當止於一定之點，其說由均等犧牲說出發。由均等犧牲說出發者，其論點如次：^③

夫慾望之烈度愈減，則其數愈多。如生活必要的慾望極烈，然其數又極有限是也。慾望烈度之低者，每隨財產之增加，文明之進步，而多其種類及數目；但達一定點之後，則慾望烈度之差異以及限界効用之差異，又隨慾望之數目之增多而減少；終則大所得者殆無慾望。蓋大所得者之一切慾望，皆已滿足；今即增加所得，亦與前無異也。是故累進稅率當漸次降下，終而為比例稅。

余意均等犧牲說，乃說明累進稅率非無限增高，其中乃有一定限界也。但此說不免重視擔稅力之消費的方面，而輕視生產的方面。若就生產的方面言之，則所得或資產愈多，其增殖力亦愈增，故不能由此而推論累進稅率之有限界。

① Jollivet: De l'impôt progressif, et du morcellement des patrimoines, 17-93.
 ② Sartorius: Über die gleiche Besteuerung des Königreiches Hannover, 1815.
 ③ Neumann: a. a. O. S. 146. Cohin Stuart 本書第七章，第三節，第三款，第三項，第二目，第二，二(根據均等犧牲說之累進稅論)

然由社會政策觀之，累進稅非欲實現社會主義或共產主義，乃欲緩和貧富之懸隔；故增高累進稅率毫無制限，終而達至百分之百者，實有反社會政策之本旨。是故由社會政策出發，則稅率實有設一最高限之必要。

三、累進稅率當設一制限者，已述於上。然更進一步言之，則縱使最高稅率達至百分之百，然亦未必皆爲財產或所得之沒收；蓋由累進之本旨言之，乃所得或財產愈多，而就其較多之部分，適用累進稅率；換言之，卽爲超過額累進稅也。^①故縱令累進稅率達至百分之百，然其稅率之適用，亦不過限於財產或所得之一部，非其全部，此所以累進稅必不至沒收財產或所得也。此點若明累進方法之超過額累進者，卽可知之矣。^②

徵之實際法例，德國之戰時財產增加稅（一九一九年法律）對於二千五百圓以上之財產差增額，皆用累進稅率；由此經入累進級，達至十九萬圓以上，則課以百分之稅率。然此稅乃探超過額累進之方法，故對於十九萬圓以上之額，雖遞次賦課高稅率，然各累進級，在其每次納稅之後，皆有一定之財產額；故十九萬圓以上之財產差增額，尙餘八萬六千圓。是則最高稅率雖達至百分之百，然亦不至完全沒收也。

二 關於累進稅率決定方法之批難

關於累進稅率決定方法之批難者，謂立法者可由一己私見，任意決定稅率，毫無學理上準據之標準也。故此說又可稱爲任意（Willkür, arbitrariness）說。

如斯批難，未必無理。蓋累進稅率雖當用數字之金額或百分比以表之，然此又未必表示其稅率當用

① Neumann: a. a. O. S. 142.

② 本書第七章第三節第三款第六項，第二，（全額累進及超過額累進）

幾何；由學理上言之，則惟表明從課稅物件之數量而增加其稅率而已。但近來學者已曾努力求其一定標準，如限界效用說是也。

據限界效用說之意，所得愈多，則其可得滿足之慾望之類愈增；而新生之慾望之烈度，與此新慾望未生之時之限界的慾望之烈度之差愈減；故關此慾望之限界效用之差，亦見減少。是故所得愈大，稅率之增高程度，亦當愈緩。

此說即謂所得或財產之量微少之時，稅率無妨激昇；反之，所得或財產之量愈多，則稅率之增高必須緩慢也。

此結論雖由限界效用說演繹而來；然乃從消費的方面，下以觀察。若由生產的方面觀之，則所得或財產愈大，其增殖力亦愈大，或累進稅必當遞進而後可。是故合併生產方面及消費方面而觀察之者，則當細分累進級；而其間之累進稅率之進行，又當有同等速度而後可。然在累進之下級，消費的方面實較生產的方面更為重要。且也，所得雖微有差異，然其滿足之慾望之烈度，則大不相同；故若用同一所得量，以作累進級者，則其累進稅率，在最初之處，可以激進。反之，累進之進行若係同一，則累進級之懸隔，在小所得當細微，在大所得當粗大。

由此觀之，關於累進稅率之決定，非無一定標準；但其最下限最上限當如何決定，其間當如何區分，并當配以幾何之稅率，則實無一定之標準。故若謂其任意決定，亦惟此點而已。

但由累進稅率之決定方法如何，此任意之分子，亦可漸次消滅。夫所得或財產之增加，并非一躍而成，乃

以釐毫之微，連續而積成者也。故累進級及累進稅率，不可相距過甚，當畫一括弧而徐徐進行；因而決定累進稅率之際，縱含有任意之分子，然亦不過為最低最高之兩率而已。夫最低率乃與免稅點相接，故免稅點下一即零稅率與最低率之間，不可懸隔過甚；有時雖有徵收租稅，然其額亦須細微。換言之，免稅點上之最低稅率須極低也。如是，則在累進稅率之決定，其任意分子，可以取消；所殘存者，惟最高累進稅率當定為若干之問題而已。

但此程度之任意決定，苟其為決定稅率者，實屬必不可免之事。此非僅稅法為然，即他種立法，亦常如是；例如刑法之決定刑期，民法之決定時效期間，俸薪法之決定俸薪額，皆是也。如斯場合，當定幾何之期間，當定幾何之額，學理上毫無標準。除立法者認為適當而定之之外，別無他法。其決定之果否適當，固不能加以證明；然不決定較之決定，則實更為不當。累進稅額之決定亦然。要之，稅率由立法者任意決定之者，實較不決定為優。此 Neumann 所已指摘也。^①

更進一步察之，累進稅率之決定，若視為任意決定而認其不當者，則比例稅之決定百分一或百分之十，亦當視為立法者之任意決定矣。^②今惟對此累進稅率加以批難，則必別有理由。故論者或慮累進稅率在立憲政治之下可為黨爭之具。蓋勞動黨必熱心於累進稅率之增多，保守黨必極力反對，因而稅率乃由左黨右黨勢力之消長而定；換言之乃由時時之任意而定也。或者又謂社會黨勞動黨，朝定累進稅之最高率為百分之十，夕必增為百分之三十，百分四十，終無底止。然此種批難全為政治論。若由政治論言之，則社會黨得勢之國，若不

① Neumann: a. a. O. S. 148—149.

② Seligman: op. cit. p. 194, Nicholson: Principles of P. E. III, p. 278.

舉行累進稅，則反對資本家之熱度，必且增高，階級鬭爭，必且加甚。故由政治論觀之，不施行累進稅，實較之施行累進稅，更可憂慮也。

要之，彼輩批難累進稅率爲任意決定者，固有多少理由；然實際上，則與其不定累進稅率，無寧定之，尙爲優也。況對於累進稅率之決定方法，若能稍加注意，則此批難，亦可緩和乎。

三 關於累進稅率適用之結果之批難

對於累進率適用之結果之批難，第一謂脫稅當因是而盛行（脫稅說）；第二謂可以妨害資本之增加（資本增殖妨害說）；此二者對於國庫之收入皆有影響。換言之，國庫之收入，不由累進稅而增加，且由累進稅而減少也。故此批難，又可稱爲收入不充分說（unproductiveness）。

一、據脫稅說（*evasion*）之意，累進稅率適用之時，納稅者或作虛僞之報告，或借他人之名義，使徵稅吏無從捕捉其課稅物件。蓋累進稅乃以賦課綜合所得或綜合財產爲本旨，故其課稅不能依據源泉課稅方法，必須依據報告主義也。夫源泉課稅得盡數捕捉課稅物件，故其脫稅不易；反之，課稅之由於報告者，則不能如斯。詳言之，凡用報告方法，則其報告必流於虛僞，此蓋各人皆望低稅率之適用也。

是故累進稅率愈高，脫稅之弊愈大。余意此種批難一面固有真理，他面亦有不當之處。蓋累進稅率，非忽然高躍，而將其最高限，置於極高之點；乃徐徐昇其稅率也。且採用超過額累進法時，尤無大弊。更進一步言之，即令累進稅率極高；然對於脫稅，亦有預防之法。夫一切租稅皆有脫稅之弊，非徒累進稅爲然；故有預防脫稅

之必要，此固累進稅與比例稅相同。是故欲以脫稅說批難累進稅者，不如責稅法之不完，稅務行政之不備也。

二、據資本增殖妨害說之意，累進稅乃對於貯蓄科以罰金。故既存之資本，必輸出外國；不能輸出時，貯蓄亦必減少，終而絕跡。其結果也，則國內之事業陷於衰摧；而國庫之收入，亦將減少。

此說固有真理，然又未必皆然。第一就貯蓄之減少觀之：累進稅若視為對於貯蓄科以罰金，則比例稅亦當視為對於貯蓄科以罰金。蓋比例稅所徵收之物，亦為屬於貯蓄之一部也。故此批難非對於累進稅之批難，乃對於財產稅或所得稅等所組成之租稅體系之批難。更進一步言之，累進稅對於一國全體，又未必抑制其貯蓄。蓋累進稅乃重課富豪，輕課貧人。然重課富豪又未必完全中止其貯蓄；蓋富豪之貯蓄，非因利息之大，由其熟慮結果而為之；乃以慣習之故，以此為所得剩餘之處分方法也。夫富豪之貯蓄固可由此而減少，然其他面則貧人反可由此而有貯蓄。此蓋累進稅之趣旨，在於輕稅貧人，故貧人有所餘裕也。於是富豪之貯蓄減少與貧人之貯蓄增加，互相補償，對於一國全體，毫無損失矣。

更進而就資本之輸出觀之，此亦非僅批難累進稅，乃為對於重大財產稅所得稅之體系之批難。夫累進稅稅率過重，資本固可輸出外國；但此當有二種條件，始可實現。第一為資本所輸出之國，不有累進稅；第二為資本在於其國，當受法律保護，并可安全利殖。今日各國對於第二條件，固無間言；然對於第一條件，則其能否滿足，實一疑問。學者又謂外國雖行累進稅法，若其稅率不如吾國之高，則吾國資本，亦有輸出外國之虞；故累進稅率若不過高，則資本未必輸出外國。但此種弊害可講求資本輸出防止方法，以救濟之。是故如斯批難，亦

非重大之批難。

預防脫稅，防止資本之輸出外國，則收入不至減少，已如上所言矣。此次世界大戰，各國多採用累進稅主義，然其結果，收入大見增加；是則累進稅不能增加收入之論，實有反事實所示也。但採用累進稅，收入亦有減少之時，如對於小所得小財產，用極低之累進稅率是也。此時之收入減少，乃為租稅正義原則之當然結果。蓋累進稅率之採用，非依據財政政策的原則，乃依據租稅正義之原則；故吾人不能以收入減少，批難累進稅也。

第六項 累進之方法

對於累進稅之批難，多非根本的，已如前述；故累進稅施行之方法，若得其宜，則自可消滅。於是遂生當用如何方法施行累進稅之問題。

累進稅乃從課稅物件之量之增加而高其稅率，故課稅物件之數量價額與稅率當互相對照而後可；即對於課稅物件之數量價額，區分階級，而應此增高其稅率也。課稅物件之數量價額之區分，稱為累進級；對此之稅率，稱為累進率。

累進方法，第一為累進級如何區分之問題，第二為累進率如何決定之問題，第三為累進級及累進率如何前進之問題。今試順次述之於下。

第一 累進級之區分方法

關於累進級之區分方法，當分別累退級及普通之累進級觀之。

一、累退級者，賦課狹義之累退稅時所區分之階級也。狹義之累退稅所區分之階級之數，比較的甚少；此蓋原則上皆用比例稅，惟例外承認累退稅也。累退級乃對於賦課比例稅之最低限度以下之課稅物件，設以階級；而由比較的高額漸次降至低額。然有時形式上雖無區分階級，而實質上之結果，則與區分階級相同者。此即對於小額之課稅物件，除去一定額數，而適用一定稅率於其殘額也。是稱爲除去查定法。然小額之課稅物件，在事實上已課有低稅率，故可視爲其在於極低之累退級，是稱爲隱秘累進級。

二、普通之累進級與累退級不同，非僅其數較多，且其階級乃由下至上，與累退級相反。換言之，以少量之所得或財產爲初級，由此出發而漸次升高其階級也。然各累進級皆有範圍，而包括課稅物件之一定數量。其表示各累進級之法有三：第一則總括由課稅物件之一定量至於他之一定量，用此以示累進級之始點終點。例如所得以八百圓至千圓者爲初級，以千圓至千二百圓者爲二級，由千二百圓至千五百圓者爲三級。所得愈多，級亦愈進是也。第二則用超出課稅物件之一定量之點，以示累進級之始點。例如前例以超過八百圓者爲初級，以超過千圓者爲二級是也。第三則以超過免稅點之一定額爲初級，即以超過額爲標準而順次定其階級。例如前例以八百圓爲免稅點，超出此上之二百圓爲初級，其次之二百圓爲二級，其次之三百圓爲三級也。

採用上列三種方法中任何一法，其結果無不相同；不過一累進級之範圍之廣狹及累進級之數之多少，孰優孰劣，成爲問題而已。是爲累進級之區分方法，詳於下文。

第二 累進級之區分方法

一 金額率及百分比率

區分累進級時，對此可分配以累進率；然累進率之分配方法，可分為二：第一對於各累進級，用一定金額以作稅率；第二對於各累進級，用百分比以定稅率。前者稱為金額率，後者稱為百分比率。

金額率在德國系統之租稅立法，多見其例。例如普魯士之所得稅，凡由四五〇圓至五二五圓者，徵收三圓；由五二五圓至六〇〇圓者，徵收四圓五毫；由六〇〇圓至六七五圓者，徵收六圓是也。用此方法，則各級之始點終點，負擔同額之租稅；即重稅課稅物件之小額，而輕稅課稅物件之多額，故可生不公平之結果。但普魯士乃精密區分累進級，故其弊害猶少。若夫累進級之區分不嚴，則各級所包括之課稅物件之分量愈多，其弊害亦必愈大。此所以各國多不用金額率也。

百分比率，非僅在累進級不同之間，異其稅率；即累進級同一之間，亦課以比例稅。故課稅物件之量，雖有多少之別；然多者多稅，少者少稅，此與金額率相較，頗見公平。故各國多用百分比率，日本亦然。

二 全額累進及超過額累進

分配累進的百分比率於各累進稅，既如斯矣；然此外尚有問題，即每進一級，可否適用忽然而高之累進率於課稅物件之全額。

對此問題之解決，不外二種：即每進一級對此所分配之累進稅率，可否適用於課稅物件之全額；抑或僅

適用於超過前累進級之額。適用於全額者，稱爲全額累進；適用於超過額者，稱爲超過額累進。

(1) 全額累進乃對於課稅物件之全額，適用與其額相當之階級之累進稅率也。夫用此法，則每進一級，雖其金額之差異極微，或則適用高稅率，或則適用低稅率，故其間可生不公平之結果。(註)此實此種累進法不可採用之原因也。

(註)例如所得稅，若其稅率在八百圓以上者爲百分一，在千圓以上者爲百分二。則對於九百九十九圓之所得，其稅當爲九圓九角九分；而對於千圓之所得，其稅率當爲二十圓二分。是即所得額之差異僅有二圓，然其稅額之差，則爲十圓以上，此實不公平之甚也。

(2) 超過額累進 (Surplus-tax)，惟對於超過低累進級之額，適用高累進率。故在超過額累進，常規定爲凡超過一定金額時，課以一定累進稅率。然各國之中，或有不用「超過」文字，而惟規定對於最初之一定金額，稅率若干；對於其次之一定金額，稅率若干；對於更次之一定金額，稅率若干者。然其結果則毫無所異。即稅額皆遞增其由各累進級相當之稅率所分配之額，而定之也。

例如日本之所得稅法，對於累進稅率之規定，如下：

八百圓以下之金額	百分之〇·五
超過八百圓之金額	百分之一
超過千圓之金額	百分之二
超過一千五百圓之金額	百分之三
超過二千圓之金額	百分之四

超過四百萬圓之金額

百分之三十六

此即明用超過額之文字也。反之，德國之帝國緊要犧牲稅，則定其累進稅率如左（一馬克換為五毫）：

對於最初之	二五、〇〇〇圓	10%
對於其次之	二五、〇〇〇圓	12%
對於其次之	五〇、〇〇〇圓	15%
對於其次之	一〇〇、〇〇〇圓	20%
對於其次之	一〇〇、〇〇〇圓	25%
對於其次之	一〇〇、〇〇〇圓	30%

以下準此

此即不用超過額之文字，而又能明超過之趣旨也。

夫由累進稅之理論言之，無論所得或財產，惟當對其新增之部分，課以高稅率。故超過額累進實合於累進稅之本旨。且用超過額累進之法，則每進一級，不至因微小金額之差異而令稅額生有大差。（註）此點實較全額累進為優。故累進方法，當用超過額累進。

（註）例如用日本現行所得稅法之超過累進（其稅率已述於上）計算之者，則所得九九九圓之所得稅為五圓九毫九分；所得一〇〇一圓之所得稅為六圓二分。即一〇〇一圓之所得，惟對於超過一〇〇〇圓之額——即一圓，始課以百分之二之稅率也。反之，若用全額累進法，則對於九九九圓之所得稅率為百分一，稅額為九圓九毫九分；而對於一〇〇一圓之所得，稅率為百分二，稅額為二十二圓二分。即所得僅有二圓之差，而稅額則在全額累進，乃有十圓三分之差；在超過額累進，僅有三分之差也。

日本從前之所得稅法，亦用全額累進方法。今日則改用超過額累進方法。

第三 累進級之區分方法及累進稅之增高方法

對於累進級之區分方法及累進率之增高方法，發生最低限當爲若干；及次第增高，其最高限當爲若干之問題。今余試就最低限最高限及其中間之增高，分別觀之。

一 累進級及累進率之最低限

對於累進級及累進率之最低限，理論上不能定其程度，然亦得主張低者爲良。

蓋累進稅率之最低限過高，則一旦超過免稅點時，負擔極大。此與不達免稅點悉免其稅者相較，頗不公平。於茲免稅點之任意決定，乃發現弊害矣。故對於僅在免稅點以上之物，務當課以少額之稅，因而稅率，亦當極低。

徵之各國實情，則在最進步之立法，累進稅率之最低限，無不極低。

今試就所得稅，戰時利得稅，財產增價稅，財產稅，相續稅，而察列強之最低稅率，則在平時，皆爲極低。戰時戰後，雖曾增高，然大體亦可謂其較低。

就所得稅觀之，戰前最低者，爲德國各邦，即其稅率在普魯士爲 0.63 ，在巴威爲 0.15 —— 0.33 ，在索遜爲 0.25 ，在威爾丁伯爾爲 0.4 ，在巴丁爲 0.6 。法國之所得稅（一九一四年七月法），亦僅 0.4 。反之，德意志帝國之國防稅中之所得課稅，及美國之所得稅，雖云頗高，然亦不過爲百分一。英國之附加所得稅，始更進而爲百分二。 0.8 。至於日本之所得稅，則爲百分二。 5 ；戰時

又改作百分三。是即日本之所得稅之最低率，在世界中，乃係最高者也。

大戰之後，日本之所得稅，改其最低率爲百分〇·五；然列強中反有增高之者，如美改作百分一，法改作百分一·五，德改作百分十，是也。但此必有更改之日。

就戰時利得稅言之，德國爲百分五，義大利在仲立業爲百分五，在商工業爲百分十。

財產增價稅之累進稅，在德國多見其例。戰前爲百分〇·七五，戰時爲百分五，戰後爲百分十。

更就財產稅觀之，實質的財產稅，在德國，戰前爲百分〇·五，戰後爲百分十。在義國戰後爲百分四·五。形式的財產稅在德國，戰前爲百分〇·一五。戰前在普魯士爲百分〇·〇六二五，在巴丁爲百分〇·一一（二者皆爲比例稅），在索遜爲百分〇·〇四三——〇·〇五，在赫森爲百分〇·〇七五。

至於相續稅，則在英國，不論相續財產所得稅或被相續財產稅，戰時戰後皆爲百分一。在法國，相續財產所得稅之最低稅率，戰前戰後，皆爲百分一；至於被相續財產稅，戰後始見施行，其稅率爲百分〇·二五。義國之相續財產所得稅，本爲百分〇·八，戰後改爲百分一。德國之相續財產所得稅，戰前戰後皆以百分四爲最低率。日本之相續稅，在家督相續爲百分〇·五，在遺產相續爲百分一。

二 累進級及累進率之最高限

累進率不可無限增高，當於一定程度之內而止者，已述於上。故雖施行租稅之累進，終亦成爲累退稅。但對於超過最低生活費之部分，不可課以比例稅者，是又不待論而知也。

然則累進稅率之最高限當定於如何之點乎？此在理論上固不能一定其額，然大體則當隨平時與非常

時，及國富之大小而殊。即國家當非常時代，其稅率之最高限度，可較之平時爲高；而國富愈增，累進稅率亦可愈高也。

徵之各國實情，則其立法不一；然自大戰勃發以來，各國之累進稅率之最高限，皆漸次提高。

今就所得稅，戰時利得稅，財產增價稅，財產稅，相續稅，而察列強之最高率，則戰時戰後，大見提高。

就所得稅觀之，大戰之前，其最高率，在法國爲百分二，在美國爲百分六，在英國爲百分六·六七；而德國之臨時國防稅中之所得稅，則爲百分八。反之，日本則爲百分二，戰時復增爲百分三。

大戰之後，列強所得稅之最高率，大見提高。其最低者，在法國爲百分二〇，在義大利爲百分二·五；至於英國則爲百分二·五，若此再加以普通所得稅之稅率百分三〇者，則實爲百分五二·五。美國之所得稅尤高，其最高率爲百分六五。德國之所得稅，在個人所得爲百分六〇，在配當所得爲百分二〇，在留保所得爲百分三〇。日本之所得稅之最高率，戰後爲百分三六，故與列強相較，亦不爲高。

就戰時利得稅觀之，在英法三國，其最高者爲百分八〇，在德國爲百分七〇，在義大利爲百分三〇。

至於財產增價稅，則在德國，戰前其最高率爲百分二·五，戰時爲百分五〇，戰後爲百分百。義大利則其最高率爲百分八〇。

就財產稅觀之，實質的財產稅在德國戰前爲百分一·五，戰後爲百分六·五；在義大利戰後爲百分五〇。反之，名義的財產稅，在德國，則戰前不過爲百分一·五。

就相續稅觀之，其最高稅率如次：

	相續財產取得稅		被相續財產稅		
	戰前	戰後	戰前	戰時	戰後
(甲)英	100.0	100	15	20	40
(乙)美	—	—	—	—	25
(丙)法	20.5	36	—	—	24
(丁)義	22.0	50	—	—	—
(戊)德	30.0	90 (內含附加稅)	—	—	5

由此表觀之，列強之相續稅之最高率甚高。若合併兩相續稅，則除美國之外，悉皆徵收百分之五〇以上。
日本之相續稅之最高率，在家督相續為百分八·五，在遺產相續為百分一。

三 最高限與最低限之中間之累進級之區分方法及累進率之提高方法

對於累進級之區分方法，則生精密與粗大之問題。

夫無論所得或財產，苟其為課稅物件者，則其量之大小多少，皆順次而進，非於一定點，劃一自然界也。然累進級之區分，則於一定點，劃一人為的限界，故其區分過粗，則生任意之弊。凡課稅物件偶爾入於某累進級內者，其稅額大見懸殊；反之，累進級之區分細密，則人為的所劃之境界線，漸次與無境界之自然的狀態相同。一種課稅物件無論其入於上級之累進級，或入於下級之累進級，其稅額皆無甚差異。由是任意之分子，可以消除，又可得公平之結果。是故累進級之區別，必須精密。

次則復有累進級之密度在於上級及下級，應否相同之問題。普通場合，皆下密而上粗。蓋若前項所述，所得或財產愈少，則其所得或財產之額之差異雖微，而其犧牲乃有極大差異。此所以累進級固當細密區分，而各級之累進率又須不同也。

累進率之提高必須緩和，其理與累進級之區分必當細密者相同。

如斯決定累進級及累進稅率，非僅合於累進稅之趣旨，且可減少任意之弊，及虛偽報告，脫稅也。

各國立法對於此點頗見進步；然日本立法，則仍幼稚。蓋在日本，其累進級之區分過粗，其進行過大，且累進級愈高，其稅率之提高亦愈急也。三者皆不妥當。

今試就列強之一般所得稅，一般財產稅，相續稅，財產增價稅，察其累進級及累進稅率之決定方法如何。

(一)就所得稅觀之，累進級及累進率之決定方法，德系立法，最見進步；為其模範者，則為普魯士之所得稅法。今試列舉其累進級及累進稅率於左：

所得額	稅額	所得額	稅額
四〇〇元	三・〇〇元	八五元	三・〇〇元
五二五元	四・〇〇元	九〇〇元	三・五〇元
六〇〇元	六・〇〇元	一,〇〇〇元	四・〇〇元
六七五元	八・〇〇元	一,〇〇〇元	四・五〇元
七五〇元	一〇・〇〇元	一,一〇〇元	五・〇〇元
		一,二〇〇元	五・五〇元
		一,三〇〇元	六・〇〇元
		一,四〇〇元	六・五〇元
		一,五〇〇元	七・〇〇元

一、五〇〇——一、六五〇	三〇〇.〇〇	五,七五〇——六,二五〇	一〇〇.〇〇
一、六五〇——一、八〇〇	三三〇.〇〇	六,二五〇——六,七五〇	一五〇.〇〇
一、八〇〇——一,九五〇	四〇〇.〇〇	六,七五〇——七,二五〇	二一〇.〇〇
一、九五〇——二,一〇〇	四八〇.〇〇	七,二五〇——七,七〇〇	二八〇.〇〇
二,一〇〇——二,二五〇	五〇〇.〇〇	七,七〇〇——八,二〇〇	三〇〇.〇〇
二,二五〇——二,四〇〇	五九〇.〇〇	八,二〇〇——八,七〇〇	三三〇.〇〇
二,四〇〇——二,五五〇	六〇〇.〇〇	八,七〇〇——九,二〇〇	三七〇.〇〇
二,五五〇——二,七〇〇	七三〇.〇〇	九,二〇〇——九,七〇〇	四二〇.〇〇
二,七〇〇——二,八五〇	八〇〇.〇〇	九,七〇〇——一〇,二〇〇	四〇〇.〇〇
二,八五〇——三,〇〇〇	八六〇.〇〇	一〇,二〇〇——一〇,七〇〇	四三〇.〇〇
三,〇〇〇——三,一五〇	九六〇.〇〇	一〇,七〇〇——一〇,二〇〇	四六〇.〇〇
三,一五〇——三,300	一〇〇〇.〇〇	一一,二五〇——一〇,七〇〇	四九〇.〇〇
三,300——三,450	一〇六〇.〇〇	一一,七五〇——一〇,二〇〇	五二〇.〇〇
三,450——三,600	一一六〇.〇〇	一二,二五〇——一〇,七〇〇	五五〇.〇〇
三,600——三,750	一二六〇.〇〇	一二,七五〇——一〇,二〇〇	五八〇.〇〇
三,750——三,900	一三六〇.〇〇	一三,二五〇——一〇,七〇〇	六一〇.〇〇
三,900——四,〇〇〇	一四六〇.〇〇	一三,七五〇——一〇,二〇〇	六四〇.〇〇

14,500—14,750	435.00
14,750—15,000	450.00
15,000—16,000	480.00
16,000—17,000	510.00
17,000—18,000	540.00
18,000—19,000	570.00
19,000—20,000	600.00
20,000—21,000	630.00
21,000—22,000	660.00
22,000—23,000	690.00
23,000—24,000	720.00
24,000—25,000	750.00
25,000—26,000	780.00
26,000—27,000	810.00
27,000—28,000	840.00
28,000—29,000	870.00
29,000—30,000	900.00
30,000—31,000	930.00
31,000—32,000	960.00
32,000—33,000	990.00
33,000—34,000	1,020.00
34,000—35,000	1,050.00
35,000—36,000	1,080.00
36,000—37,000	1,110.00
37,000—38,000	1,140.00
38,000—39,000	1,170.00
39,000—40,000	1,200.00

40,000—41,000	1,230.00
41,000—42,000	1,260.00
42,000—43,000	1,290.00
43,000—44,000	1,320.00
44,000—45,000	1,350.00
45,000—46,000	1,380.00
46,000—47,000	1,410.00
47,000—48,000	1,440.00
48,000—49,000	1,470.00
49,000—50,000	1,500.00
50,000—51,000	1,530.00
51,000—52,000	1,560.00
52,000—53,000	1,590.00
53,000—54,000	1,620.00
54,000—55,000	1,650.00
55,000—56,000	1,680.00
56,000—57,000	1,710.00
57,000—58,000	1,740.00
58,000—59,000	1,770.00
59,000—60,000	1,800.00

四,000—四,000	1,250.00	五,000—五,250	1,000.00
四,000—四,500	1,500.00	五,250以上，每增加二,500圓者，其稅額亦增加100圓	
四,500—五,000	1,750.00		

由此表觀之，累進級之區分，實有八十二；而稅率在於此間，則由百分〇·六三，而增至百分四。累進級如何細密，稅率之提高如何緩和，由此亦可見一斑矣。

德國之所得稅，亦與此同。即對於一切所得，皆免其七五〇之課稅，其殘額則課以左列之稅率：

所得額	稅率(百分比)	所得額	稅率(百分比)
五,000元以下	10	五,000元	10
五,000超過	11	五,500	11
1,000	11	六,000	11
1,500	13	六,500	13
2,000	14	七,000	14
2,500	15	八,000	15
3,000	16	九,000	16
3,500	17	10,000	17
4,000	18	11,000	18
4,500	19	12,000	19

三,500	同	三〇	六,500	同	四
三,000	同	三一	六,500	同	四
二,500	同	三二	七,500	同	四
二,000	同	三三	七,500	同	四
一,500	同	三四	八,500	同	五
一,000	同	三五	九,500	同	五
一,000	同	三六	九,500	同	五
一,000	同	三七	一〇,500	同	五
一,000	同	三八	一〇,500	同	五
一,000	同	三九	一〇,500	同	五
一,000	同	四〇	一〇,500	同	五
一,000	同	四一	一〇,500	同	五
一,000	同	四二	一〇,500	同	五
一,000	同	四三	一〇,500	同	五
一,000	同	四四	一〇,500	同	五
一,000	同	四五	一〇,500	同	五

由此表觀之，累進級之區分，共有五十一。其稅率則以百分一而累進。

英國之所得稅由普通所得稅及附加所得稅而成。然對於附加所得稅，則多課以累進稅；而對於普通所得稅，則課以累退稅。今試舉二者之累進級及稅率於次：

(1) 普通所得稅

所得額	稅率	
	勤勞所得	非勤勞所得
5,000 元 以下	11.25	15.00
5,000 超過	15.00	16.75
10,000 同	16.75	18.50
15,000 同	18.50	20.25
10,000 同	20.25	22.00
15,000 同	22.00	23.75
20,000 同	23.75	25.50
25,000 同	25.50	27.25
30,000 同	27.25	29.00
35,000 同	29.00	30.75

累進級累進率之粗大，及其提高之輕忽，由此亦可知矣。

美國所得稅亦由普通所得稅與附加所得稅二者而成。然附加所得稅與英國不同，大有進步之點。其詳如次：

(1) 普通所得稅

所得額(超過額)	稅率(百分比)
11,000 元 (獨身者) 12,000 元 (既婚者)	4
2,000	8

(2) 附加所得稅

所得額(超過額)	稅率(百分比)
10,000 元	5.0
15,000	7.5
20,000	10.0
25,000	12.5
30,000	15.0
35,000	17.5
40,000	20.0
45,000	22.5
50,000	25.0

(2) 附加所得稅

所得額(超過額)	稅率(百分比)
10,000 元	1
11,000	11

一六,000	三
一八,000	四
一〇,000	五
一四,000	六
一六,000	七
一八,000	八
二〇,000	九
二二,000	一〇
二四,000	一一
二六,000	一二
二八,000	一三
三〇,000	一四
三二,000	一五
三六,000	一六
三九,000	一七
四一,000	一八
四〇,000	一九

八四,000	二〇
八八,000	二一
九二,000	二二
九六,000	二三
一〇〇,000	二四
一〇四,000	二五
一〇八,000	二六
一一二,000	二七
一一六,000	二八
一二〇,000	二九
一二四,000	三〇
一二八,000	三一
一三二,000	三二
一三六,000	三三
一四〇,000	三四
一四四,000	三五
一四八,000	三六

151,000	七	18,000	四
156,000	六	15,000	四
160,000	五	12,000	四
164,000	四	10,000	三
168,000	四	10,000	三
171,000	三	8,000	三
176,000	三	6,000	三
180,000	二	1,000,000	四
184,000	二	1,000,000	四
188,000	一	11,000,000	五

由此表觀之，美國之附加所得稅之累進級，共有五十有四；而以百分一而累進。故可稱為採用德國式。

法國所得稅，由分類所得稅與一般所得稅而成；然分類所得稅，則依所得之種類而異其稅率。一般所得稅之稅率如左（一法，換作

四分）

所得額	稅率(百分比)
1,100元	1.50
超過 1,100元	超過 二,000元時，則每增四〇圓，其稅率亦每增 〇.〇一，至於一六而止。
超過 六〇,〇〇〇元時，則每增四〇〇圓，其稅率亦每增 〇.〇一，至於二〇而止。	
110,000	10.00

由此表觀之，其累進級約有一千八百五十一。其區分固極精密，即其稅率之提高，亦僅為萬分之一。

義國所得稅，則在普通所得稅，由其所得種類之不同，而異其比例率。至於附加所得稅，則其稅率如左（一利換作四分）：

所得額	稅率(百分比)	所得額	稅率(百分比)
K00元	1.00	110,000元	8.36
11,000	1.16	100,000	7.33
22,000	2.32	200,000	6.80
44,000	3.48	400,000	6.26
110,000	4.64	1,000,000	5.50
220,000	6.19		

對於在此等課稅價額之間之所得，則從一定之方程式，算其累進稅率而適用之。

由此觀之，義國之一般所得稅，其累進級甚多，且其稅率之提高亦甚緩。

今再考察日本之所得稅法，則其累進級及累進率如左：

所得額	稅率(百分比)	所得額	稅率(百分比)
八百圓以下	百分之〇.五	五千圓超過	百分之六.五
八百圓超過	同	七千圓同	同
一千圓同	同	一萬圓同	同
一千五百圓同	同	一萬五千圓同	同
二千圓同	同	二萬圓同	同
三千圓同	同	三萬圓同	同

租稅總論

五萬圓超過	百分之二七〇	一百萬圓超過	百分之二七〇
七萬圓同	同 一九〇	二百萬圓同	同 三〇〇
十萬圓同	同 三〇〇	三百萬圓同	同 三〇〇
二十萬圓同	同 三三〇	四百萬圓同	同 三〇〇
五十萬圓同	同 三五〇		

累進級僅有二十一，而累進率則由百分〇·五而進至百分三六，故有似英國所得稅之累進。

(二)一般財產稅中可成爲問題者，爲實質的財產稅，德義二國常見其例。

(1)德國之實質的財產稅之例，可舉臨時國防稅及帝國緊急犧牲稅。其累進級及累進率如次：

(甲)臨時國防稅

財產價額(超過額) 稅率(百分比)

二五,000元以下	〇·五
二五,000超過	〇·三五
五〇,000同	〇·五
一〇〇,000同	〇·七
一五〇,000同	〇·八五
五〇〇,000同	一·一
一,000,000同	一·三

二五〇,000同 一·四
 五〇〇,000同 一·五

(乙)帝國緊急犧牲稅

(一九一九年十二月三十一日法律)

財產價額	稅率(百分比)
最初之 二五,000元	一〇
其次之 二五,000	三
同 五〇,000	一五
同 一〇〇,000	三〇

同	100,000	二五	同	500,000	五〇
同	100,000	三〇	同	1,000,000	五五
同	100,000	三五	同	1,000,000	六〇
同	三萬〇〇〇	四〇	在此以上之額		六五
同	三萬〇〇〇	四五			

(二) 義國之一般財產稅 (一九一九年十一月二十九日法, 一九二〇年四月二十二日改正) 之累進級及其累進率如左:

財產價額	稅率(百分比)	財產價額	稅率(百分比)
10,000 元	五.〇〇	5,000,000 元	三三.一一
50,000	九.六一	10,000,000	四〇.一五
100,000	一六.六一	20,000,000	五〇.〇〇

要之, 在實質的財產稅, 其累進級甚粗大, 累進率又急進也。

(三) 一般財產增加稅, 在德義二國多見其例。

(1) 德國有下列三稅 (一) 馬克以五分計算。

(甲) 國家所有稅

(一九一三年七月三日法律)

差增額	稅率(百分比)	差增額	稅率(百分比)
15,000——50,000	〇.二〇	150,000——500,000	一.一〇
50,000——150,000	一.〇四	500,000——1,000,000	一.二五
150,000——500,000	一.一〇		
500,000——1,500,000	一.二五		

租稅總論

總財產價額

對於差增額之稅

對於其次之

(超過額)

率(百分比)

稅率(百分比)

50,000—100,000元

0.1

15,000

10

100,000

0.11

50,000

10

150,000

0.11

100,000

10

100,000

0.11

150,000

10

150,000

0.11

100,000

10

200,000

0.11

150,000

10

250,000

0.11

200,000

10

1,000,000

0.11

差增額

稅率(百分比)

1,500,000

0.11

對於最初之

10

5,000,000

1.0

對於其次之

15

(乙)第一次戰時財產增價稅

對於其次之

10

(一九一六年六月二十日法律)

同

10

差增額

稅率(百分比)

同

10

對於最初之

5,000元

5

同

10

同	五,000同	六	以上之額	100
同	五,000同	10		

是則此等各稅之累進級之區分甚粗，而其累進率之提高亦急。

(2) 義國之戰時財產增加稅，則由差增額與事業資本之比，而作累進級，對此課以累進稅。其詳如次：

差增額對於資本之比率(百分比) 稅率(百分比)

五	10	110	50
10	110	50	50
110	110	50	60

(四) 相續稅在各國立法，其累進級之區分頗密，累進率之提高，亦不急。

(1) 徵諸英國立法，則遺產稅之累進級及累進率如左：

遺產額	稅率(百分比)	遺產額	稅率(百分比)
1,000—	五,000元	110,000—	110,000
1,000—	1	110,000—	110,000
5,000—	10,000	110,000—	110,000
5,000—	11	110,000—	110,000
10,000—	50,000	110,000—	110,000
10,000—	11	110,000—	110,000
50,000—	100,000	110,000—	110,000
50,000—	11	110,000—	110,000
100,000—	150,000	110,000—	110,000
100,000—	11	110,000—	110,000
150,000—	110,000	110,000—	110,000
150,000—	11	110,000—	110,000

500,000—1,100,000	四	8,000,000—8,500,000	二四
1,100,000—1,300,000	五	8,500,000—9,000,000	二五
1,300,000—1,500,000	六	9,000,000—9,500,000	二六
1,500,000—1,750,000	七	9,500,000—10,000,000	二七
1,750,000—2,000,000	八	10,000,000—10,500,000	二八
2,000,000—2,250,000	九	10,500,000—11,000,000	二九
2,250,000—2,500,000	十	11,000,000—11,500,000	三〇
2,500,000—3,000,000	三	11,500,000—12,000,000	三一
3,000,000—3,500,000	三	12,000,000—12,500,000	三二
3,500,000—4,000,000	三	12,500,000—13,000,000	三三

由此表觀之，累進級共三十二，累進率為百分一，其最高四級，為例外。

相續財產取得稅，則由對於被相續人之親族關係，定其三累進級，其率如左：

親族關係

百分率

- 配偶者及直系卑屬之相續 一
- 兄弟姊妹及其直系卑屬之相續 五
- 叔父母，曾叔父母，及其直系卑屬之相續 一〇

(2) 法國之相續稅亦由相續財產取得稅及遺產稅所成；但相續財產稅，則由親族關係及財產額數，而異其稅率。如左（率為百

分比)

財產取得額	直系卑屬			直系尊屬			配偶者	兄弟姊妹	叔姪	曾叔姪	其他
	一等親	二等親	三等親	一等親	二等親	三等親					
八百圓以下	一	一·五	二	二·五	三	三·五	五	一〇	一五	二〇	二五
八百圓超過	二	二·五	三	三·五	四	四·五	六	一一	一六	二一	二六
四千圓超過	三	三·五	四	四·五	五	五·五	七	一二	一七	二二	二七
二萬圓超過	四	四·五	五	五·五	六	六·五	八	一三	一八	二三	二八
四萬圓超過	五	五·五	六	六·五	七	七·五	九	一四	一九	二四	二九
十萬圓超過	六	六·五	七	七·五	八	八·五	一〇	一五	二〇	二五	三〇
二十萬圓超過	七	七·五	八	八·五	九	九·五	一一	一六	二一	二六	三一
四十萬圓超過	八	八·五	九	九·五	一〇	一〇·五	一二	一七	二二	二七	三二
八十萬圓超過	九	九·五	一〇	一〇·五	一一	一一·五	一三	一八	二三	二八	三三
二百萬圓超過	一〇	一〇·五	一一	一一·五	一二	一二·五	一四	一九	二四	二九	三四
四百萬圓超過	一一	一一·五	一二	一二·五	一三	一三·五	一五	二〇	二五	三〇	三五
二千萬圓超過	一二	一二·五	一三	一三·五	一四	一四·五	一六	二一	二六	三一	三六

遺產稅則從遺子之數及遺產額而異其稅率。如左(率爲百分比)：

遺產額	遺子之數三人	二人	一人	無
八百圓以下	〇·三五	〇·五〇	一·〇〇	二·〇〇

第七章 租稅之社會的原則及租稅之分配

租稅總論

八百圓超過	0.50	1.00	11.00	40.00
四千圓超過	0.75	1.50	11.00	40.00
二萬圓超過	1.00	11.00	11.00	40.00
四萬圓超過	1.25	11.50	11.00	40.00
十萬圓超過	1.50	11.00	11.00	40.00
二十萬圓超過	1.75	11.50	11.00	40.00
四十萬圓超過	2.00	12.00	11.00	40.00
八十萬圓超過	2.25	12.50	11.00	40.00
二百萬圓超過	2.50	13.00	11.00	40.00
四百萬圓超過	2.75	13.50	11.00	40.00
二千萬圓超過	3.00	14.00	11.00	40.00

(3) 德國之相續稅，由於相續財產取得稅及遺產稅所成。相續財產取得稅，由親族關係及財產取得額而異其率。其累進級及累進稅如左：

財產取得額	配偶者及子女	子女之子女	兩親兄弟姊妹	舅姑，繼親，壻媳，繼子，養子，及其尊親屬兄弟姊妹之一等親	兄弟姊妹之二等親卑屬，伯叔父母，係傍二等親之姻戚	其他之相續人
最初之二萬圓	四	五	六	八	十	十五
其次之一萬五千圓	五	六	八	十	十三	二十

其次之二萬五千圓	六	八	一〇	一一	一五	一五
其次之二萬五千圓	八	一〇	一一	一五	一〇	一〇
其次之二萬五千圓	一〇	一一	一五	一〇	一五	一〇
其次之五萬圓	一三	一五	一〇	一五	一〇	一〇
其次之十萬圓	一五	一〇	一五	一〇	一五	一〇
其次之十二萬五千圓	二〇	一五	一〇	一五	一〇	一〇
其次之十二萬五千圓	二五	一〇	一五	一〇	一五	一〇
其次之二十五萬圓	三〇	一五	一〇	一五	一〇	一〇
七十五萬圓以上	三五	四〇	一五	一〇	一五	一〇

除以上稅率之外，尚從相續人從來所有之財產額，而更課左列之附加稅率：

從來所有之財產額	相續財產額	附加稅率(百分比)
五〇,〇〇〇—一〇〇,〇〇〇圓	每五〇,〇〇〇圓	一
一〇〇,〇〇〇圓超過之時	每一〇〇,〇〇〇圓	一

遺產稅則從遺產額之大小，而課左列之超過額累進稅率：

遺產額	稅率
最初之 一〇〇,〇〇〇元	一
其次之 一五〇,〇〇〇	二

第七章 租稅之社會的原則及租稅之分配

租稅總論

其次之 二五〇,〇〇〇
 其次之 五〇〇,〇〇〇
 在此以上之額

三
 四
 五

(4) 義國之相續稅，則由相續財產之額及親族關係之親疏，而課以超過額累進稅，如左(率爲百分比)：

相續財產稅 直系一等親 其他之直系親族 配偶者 兄弟姊妹 叔姪 曾叔姪 其他六親等以內之親族 其他之親族

四百圓以下	1.0	1.0	4.0	7	9	11	16	18
四百圓超過	1.5	1.5	4.5	8	10	11	17	19
二千圓超過	3.0	3.0	5.0	9	11	13	18	20
四千圓超過	3.5	3.0	6.0	10	13	14	20	23
一萬圓超過	3.0	4.0	7.0	11	13	15	21	24
二萬圓超過	4.0	5.0	8.0	13	14	17	24	26
四萬圓超過	5.0	6.0	9.0	13	16	19	26	28
十萬圓超過	6.0	7.0	10.0	14	18	21	28	30
二十萬圓超過	7.0	8.0	11.0	16	20	23	30	32
四十萬圓超過	8.0	9.0	13.0	18	23	27	34	36
八十萬圓超過	9.0	10.0	15.0	20	26	30	38	40
二百萬圓超過	10.0	11.0	15.0	23	29	33	42	44

四百萬圓超過	11.0	13.0	16.0	24	31	36	41	46
八百萬圓超過	13.0	15.0	18.0	26	34	40	46	50

此外則直系親族及配偶者以外之人，如其已有資產者，對其相續，可更徵收附加稅。

(5) 美國則大戰之時始有相續稅，但與親族關係之親疏，毫無關係，惟從被相續人之遺產額之大小，而課以超過額累進稅。如左：

遺產額		稅率(百分比)	遺產額		稅率(百分比)
最初之	100,000圓以下	0	其次之	100,000圓以下	10
其次之	100,000圓以下	1	其次之	100,000圓以下	11
其次之	100,000圓以下	2	其次之	100,000圓以下	12
其次之	100,000圓以下	3	其次之	100,000圓以下	13
其次之	100,000圓以下	4	其次之	100,000圓以下	14
其次之	100,000圓以下	5	其次之	100,000圓以下	15
其次之	100,000圓以下	6	其次之	100,000圓以下	16
其次之	100,000圓以下	7	其次之	100,000圓以下	17
其次之	100,000圓以下	8	其次之	100,000圓以下	18
其次之	100,000圓以下	9	其次之	100,000圓以下	19
其次之	100,000圓以下	10	其次之	100,000圓以下	20
其次之	100,000圓以下	11	其次之	100,000圓以下	21
其次之	100,000圓以下	12	其次之	100,000圓以下	22
其次之	100,000圓以下	13	其次之	100,000圓以下	23
其次之	100,000圓以下	14	其次之	100,000圓以下	24
其次之	100,000圓以下	15	其次之	100,000圓以下	25
其次之	100,000圓以下	16	其次之	100,000圓以下	26
其次之	100,000圓以下	17	其次之	100,000圓以下	27
其次之	100,000圓以下	18	其次之	100,000圓以下	28
其次之	100,000圓以下	19	其次之	100,000圓以下	29
其次之	100,000圓以下	20	其次之	100,000圓以下	30

(6) 日本之相續稅，分爲家督相續稅及遺產相續稅二種。其累進級及累進率如左：

(甲) 家督相續

課稅價格

相續人爲直系卑屬時

相續人爲被相續人所指定之人，或遺自被相續人之配偶者兄弟姊妹，及其卑屬中之人。或爲被相續人之家族之直系尊屬或夫時。

相續人乃親族會就被相續人之親族家族分家之戶主或本家或分家之家族中，或他人中選定之時。

五千圓以下	0.5	0.6	0.6
五千圓超過額	0.6	0.7	1.0
一萬圓超過額	0.7	0.8	1.1
二萬圓超過額	0.8	1.0	1.5
三萬圓超過額	1.0	1.1	1.7
四萬圓超過額	1.1	1.2	1.9
五萬圓超過額	1.2	1.4	2.1
七萬圓超過額	1.7	2.0	3.0
十萬圓超過額	2.0	2.5	3.5
十五萬圓超過額	2.5	3.0	4.0
超出二十萬圓者則每超過十萬圓(至百萬圓爲止)	加0.5	加0.5	加0.5

(乙)遺產相續

課稅價值	稅率		
	相續人爲直系卑屬時	相續人爲配偶者或直系尊屬時	相續人爲其他之人時
一千圓以下	1.0	1.1	1.7
一千圓超過	1.1	1.2	1.8
五千圓超過	1.2	1.7	1.5
一萬圓超過	1.7	1.8	1.8
二萬圓超過	1.8	1.5	1.5
三萬圓超過	1.5	1.8	1.8
四萬圓超過	1.8	1.5	1.5
五萬圓超過	1.5	1.8	1.8
七萬圓超過	1.8	1.5	1.5
十萬圓超過	1.5	1.8	1.8
十五萬圓超過	1.8	1.5	1.5
超出二十萬圓以上者則每 多十萬圓(至百萬圓而止)	加0.5	加0.5	加0.5

據上列之表觀之，則是日本相續稅之累進級之區分，在各國立法中，可謂細密，而與日本其他立法相較，則仍不免過粗之弊。

第四款 差別稅

第七章 租稅之社會的原則及租稅之分配

余在前款，已詳論累進稅當從所得或財產之數量價格之增加而課之者矣。今更就所得或財產之數量價格相同之時，可否課以同額之稅論之。

先就所得言之。夫所得之額相同，在理稅額亦應相同；其實不然。蓋所得之來源若異，則所得負擔租稅之力，亦必有殊也。

次就財產言之。凡財產由不勞而得之者，與由努力而得之者相較，縱令財產額相同，然其擔稅力，亦常有異。

更進而就所得之源之財產及勤勞言之，二者雖可發生同一額之所得，然其擔稅力，亦每不同。

夫擔稅力既已各有殊異，則當從擔稅力之不同，而於稅額上，附以差等。凡稅額附有差等者，稱為差別稅 (Differentiation in der Besteuerung, discrimination des matieres imposes, discriminations dei redditu)

差別稅常見於有財產者與無財產者之間，及收益與勤勞所得之間；更見於普通所得與不勞利得之間。前者為財產重課及收益重課之問題；後者為不勞利得重課之問題。今余試就二者論之。

第一項 財產重課尤其是收益重課

第一 財產重課尤其是收益重課之意義

在今日資本主義之社會，財產家與無產者互相對峙。夫財產家與無產者相較，則財產家負擔租稅之力

爲大。故租稅當重課於財產家，此卽財產重課之意也。然更進而察之，則財產家或加自己勤勞於財產而作營業，此時營業者之擔稅力，自較無產者爲大；故營業者亦當較之無產者多所課徵而後可，是亦爲財產重課。

今日社會之上，有單純財產家，有營業者，有無產者；而其人既生存於社會之上，必有所得。卽單純財產家由財產而獲所得，營業者由營業而獲所得，無產者由勤勞而獲所得。第一之所得，稱爲財產所得 (Besitz Einkommen, Renteneinkommen, revenus du capital)；第二之所得，稱爲營業所得 (Erwerbseinkommen, revenus industriels et commerciaux)；第三之所得，稱爲勤勞所得 (Arbeitseinkommen, revenus du travail)。營業所得乃由財產與勤勞之協同作用而生，故又稱爲財產勤勞協同作用所得，或混雜所得 (gemischtes Einkommen)。

財產所得，當先有財產之基礎，而後由此基礎而生所得，故又稱爲確實所得或基本的所得 (fundiertes Einkommen, redditi fondati)。反之，勤勞所得乃各人由其勤勞而得之，毫無財產上之基礎，故又稱爲不確定所得或無基本的所得 (Unfundiertes Einkommen, redditi non fondati)。營業所得，乃介在財產所得與勤勞所得之間；然其所得之源，亦有財產的基礎，故不能指之爲無基本的所得，而可置於廣義之基本的所得之中。於是學者遂有解釋基本的所得，以爲生自財產及企業者。^①余之所謂收益，卽指廣義之基本的所得也。收益者，生自財源之收入之意也。夫勤勞亦可視爲財源。但嚴格言之，財源乃指財產之源。所得生自財產之源者，稱爲收益^②；而爲廣義之基本的所得，亦可稱爲廣義之財產所得。

① Eheberg: F. = W. 16 u. 17, auf S. 196.

② 本書第六章第二節第一款

故由所得方面觀之，對於收益——即廣義之基本的所得，當重稅之而後可；換言之，對於狹義之財產所得及營業所得，當重課之；對於勤勞所得，當輕課之也。是為收益重課。

財產重課與收益重課頗有相似之點，然又未必完全一致。若就財政學理之發達言之，則收益重課之思想，先行於世；然至近日，則世人多謂財產重課較之收益重課為正當。故由歷史觀之，又可稱為由收益重課論而進於財產重課論也。^①

余意收益重課與財產重課不同之點，在於前者注重財產可生所得；後者注重所得所由生之財產，同時又顧及不生所得之財產也。換言之，其注重財產所得，二者固無差異；但財產重課論，則兼注重及不生收益之財產。故財產重課論較之收益重課論，其範圍為廣。

然則只有財產重課論，即可乎？若據余之所見，則收益重課之思想，非其根本的有所誤謬；且財產重課之中心思想，亦為收益重課。余在本項所以題為「財產重課尤其是收益重課」者，即在於此。

財產重課乃包含營業重課於其中。然余則分別嚴格意義之財產重課及營業重課，各明其理，而後再說明其實行之方法。

第二 財產重課之理由

財產重課者，謂重課財產者而輕課勤勞者也。其理由可分二面說明之：一根據均等犧牲，一根據社會政策。

① 本書第七章第三節第四款第一項第二、一、根據均等犧牲說之理由

(一)根據均等犧牲說之理由

財產或生金錢的所得；或不生金錢的所得；而生一種消極的所得；或完全不生所得。第一場合可生收益；第二及第三場合，不生收益。今余試區別可生收益及不生收益之場合而詳論之：

一、財產可生收益之場合。

此時收益重課論，可以成立。夫收益何以必當重課？欲明其理，須比較對照純財產所得及勤勞所得。蓋財產所得及勤勞所得，既以所得形式，而入個人懷中，則二者本無所別；但以其所由來之源泉不同，故其性質亦復有殊。是故對於同一所得額，而課以同一額之租稅者，則所得者所負擔之犧牲，將大不相同。於是欲謀犧牲之均等者，不能不課差別稅，其理有三：

(1)比較勤勞所得與財產所得而觀之者，則其所得之安固與否，有連續性與否，大相懸殊。議論據此立腳點者，稱為連續性說。

蓋勤勞所得之來源，在於人之體力心力。其人一罹疾病，則來源中絕；其人一得殘疾或至老衰，則來源完全枯竭；其人一旦死亡，則遺族永無生活資料。即令其人健康，毫無變化；然若以商業之變更，而至解雇，或以行政之關係，而至免官，則所得之源，亦必消失。故勤勞所得，在性質上，本不安固；即令年年反覆而來，然其連續性，終有一日斷絕。反之，有財產之人，則無論其健康如何，所得必源源而來，且無失職之危；至於火災水患，則為例外之事。故財產所得，大體皆安固，而有連續性。

勤勞所得，不能安固，且缺乏連續性者，既如斯矣。故勤勞所得者，對於所得中絕之時，當有所備而後可。詳言之，疾病殘廢之時，老衰不能執事之時，解雇免官之時，當預先有所準備，俾己身以及家族得所衣食；而死亡之時，又當使家族不至為飢寒所苦。於是遂有保險及貯蓄之必要；而勤勞所得者，在其所得之中，年年當割一部以作保險料及貯蓄金。反之，財產所得者則其所得安固，且有連續性；故雖全部消費所得，不保險，不貯蓄，亦無後患。而財產存在之時，盡舉其所得，以養己身以及家族，亦無不可。己身一死，遺族亦不至陷於窮苦。

由此觀之，所得額數雖同；然勤勞所得，除滿足現在慾望之外，尚須留以滿足將來之慾望；反之，財產所得則可盡舉之以滿足現在之慾望。故現在之處分力，在前者小而後者大；而賦課同一稅額之時，則勤勞所得者之犧牲大，財產所得者之犧牲小。故欲犧牲均等，當輕稅勤勞所得，重稅財產所得。

(2) 比較對照勤勞所得與財產所得，則獲取所得時所要之經費，亦常生有差異。先就勤勞所得觀之，凡欲繼續勤勞，必當恢復其體力心力之疲勞，而維持其活動力。然此又當攝取相當之營養，即使用體力之勞動者，當攝取多量之食物；而使用心力之勤勞者，當攝取富有滋養之食物。然此種費用，當支自勤勞所得之中。反之，有土地資本而由地租利子而得衣食之人，則不必如勞動者精神的勤勞者，攝取相當之營養；故財產所得之中，雖減去營養費用，然亦不若勤勞所得者之大。是以勤勞所得與財產所得，雖云同額；然獲取所得時絕對必要之營養費，則勤勞所得者多，財產所得者少也。今若課以同一之稅額，則勤勞所得者之犧牲大，財產所得者之犧牲小矣。故欲犧牲均等，必當輕課勤勞所得者，重課財產所得者而後可。

① Meyer: a. a. O. S., 324.

(3)比較對照勤勞所得與財產所得，則二者之所得者愛惜之情，亦復大殊。蓋勤勞所得，雖有細微之差；然皆得自勤苦，即所謂粒粒皆辛苦之產物也。故放棄之時，愛惜之情甚強；而納為租稅之際，其所感犧牲，亦甚大也。反之，財產家則安坐而有所得，其間毫無勞苦（大地主及公債社債之投資者尤見其然），故其放棄所得，較之得自勞苦者，實不可同日而語；而納為租稅之際，其所感之犧牲，亦小也。故依據均等犧牲說而欲使其犧牲均等者，亦須輕課勤勞所得者，重課財產所得者。

此種立論，似僅關於租稅心理而言，對於實際之擔稅力，毫無關係。其實不然，蓋勤勞所得者，若一般皆感租稅之重，而謂租稅對於自己階級過於苛刻者，則同一規律勤勞所得與財產所得之租稅，乃為不公平之稅，而為民衆不平之目標矣。是故此租稅心理，由租稅正義言之，亦應十分考慮，不可輕忽焉。

二、財產不生收益之場合。

此時財產家之擔稅力亦較勤勞者為大，故由均等犧牲之精神言之，亦須重課差別稅。議論根據此立腳點者，稱為財產說。

蓋勤勞所得者一旦損失勤勞機會，則除飢寒之外，別無他法。反之，財產家縱令不能由其財產，獲取所得；然亦可處分其財產，維持生計，而後徐徐再謀獲得所得之道。故財產家之財產，實為所得中絕時之準備；而財產所得雖有時缺乏連續性，然亦不可與勤勞所得同視也。是以財產家之給付力大。^①

更進而就利用財產觀之，利得財產雖不生普通之金錢所得；然由其使用之享樂，亦為一種之消極的所

① Robert Meyer: a. a. O. S. 327.

② 本書第六章第二節第一款

③ J. S. Mill: Principles of P. E., Bk. V, Ch II, § 4.

④ Umpfenbach: Lehrb. d. F. = W. S., 175. Pfeiffer: Staatseinnahmen S. 18.

⑤ Wayner: F. = W. S. 456. Schäffle: Die Steuern § 196. Eheberg: F. = W. § 97.

得。故金錢所得雖同；然有利用財產之人，可由其利用財產而無處分金錢所得之必要也。反之，勤勞所得者，則對此享樂，必須處分金錢所得。例如今有二人，其金錢所得之額雖同；然一則住在己家，一則假宅於人。故二人之間，大有懸隔；而前者較之後者，實有較多之金錢所得。或謂如家屋之不動產，其享樂為消極的所得，故可估價而加入金錢所得之中，視其人為較大之所得者。①但其利用財產若為動產時，則估價不易，且亦不能估價。故各國之所得稅法，皆無綜合如斯之消極所得而課稅之。夫既如是，則金錢所得之額雖同，然有利用財產之人，無使用利用財產之必要；反之，勤勞者之使用金錢所得，則極必要。故謂前者之所得實際較多，後者之所得，實際甚少，亦無不可。是以前者之擔稅力大，後者之擔稅力小；而欲犧牲均等者，必須重課前者，而輕課後者也。

三、根據均等犧牲說之理由之中，從來最視為重要者。則為連續性有無論。此說夙為穆勒 J. S. Mill 所倡。②至德國財政學獨立之時，則為舊財政學時代學者所主張，③後又為新財政學時代學者所承繼，④終則法義學者亦和其說。⑤故此論可稱為普通學說。然最近學者又以其理未足而反對之者，蓋勤勞所得，雖云不安固，並缺乏連續性；然官吏之薪俸並不中絕。財產所得雖云安固，並有連續性；然其中亦常有中絕之事，例如股票不得利子，企業發生損失是也。於是安固及連續性，乃不足為其理由；而連續性欠缺之時，有無準備，使生活不受窮困，乃對於擔稅力，大有影響矣。據此立腳點觀之，則財產之擁有，實為一大準備焉。於是世人遂注重於財產之有無，而輕視財產所得與勤勞所得之差別矣。邁爾 Robert Meyer 之說是也。⑥

故由歷史的觀之，實由連續性有無論，發達而為財產有無論也。余前謂由收益重課論，進為財產重課論

Tiszka: Grundzüge d. F.=W. § 23. Conrad: F.=W. § 10. Heckel: Lehrb. d. F.=W. I. S. 187. Vocke: Grundzüge d. F.=W. S. 183. ② Jéze: Cours élémentaire de Science des finances, p. 657-658. Flora: Munuale d. Scienza d. Finanza, 4. ed. p. 239. ③ Robert Meyer: a. a. O. S. 327.

者亦爲此意，然財產說，雖大見發達而連續性有無論，亦不可謂其毫無理由而排斥之。二者各有其理，已詳於上。

余欲敘述學說之發達，故比較連續性說及財產說；然其結果則連續性說，今日尙認爲普通學說。今試考察連續性說之缺點而辯明之。

連續性說之缺點，第一則爲勤勞所得未必皆缺乏連續性，其中不生中絕者亦有之；第二則爲財產所得，未必皆富有連續性，其中可以中絕者亦有之。

第一、凡主張勤勞所得之中，無中絕之虞者，乃注意於官吏之薪俸。邁爾 Robert Meyer 卽持是說。厄赫堡 Eheberg 亦謂官吏之薪俸漸次與基本的所得接近。然據余之所見，則此輩官吏，亦不可與衣食於財產所得者同律。蓋官吏雖有終身無免職之保障；然健康不勝，不得已而退職者有之。退職過早，則不得恩給，卽有恩給，而其額數亦常不足養其一身。蓋現代國家，每以財政困難而致恩給失之過低也。是故勤勞所得者中居於最優良地位之人，亦不安固；今乃謂其與基本的所得接近者，實爲不當之甚。

第二、論者又謂財產所得亦有中絕之虞。夫中絕之虞，吾人固不敢謂其絕無；但地主若無天災地變，必可獲得所得；而公債社債之債主，及預金貸借金之債權者，損失利子之事，亦極稀少。故此等財產所得，若有中絕之事，不過例外，因而可視爲有連續性。至於股票，則常有不得利子之事；但人若投資於確實之股票，則損失利子亦爲罕見。若使股票有利子中斷之事，則此亦非股票之當然歸結，乃因其投資於基礎不固之會社也。

① 本書第七章第三節第四款第一項、
② Robert Meyer: a. a. O. S. 326.
③ Eheberg: "Steuer" in Hdw. d. Staatsw. 3. Aufl. Bd. VII, S. 974. F.=W. § 27.
④ Robert Meyer: a. a. O. S. 326. ⑤ Conrad. a. a. O. § 16.

若夫營業，則時有虧本之事，故所得之中斷亦時可發生。但此乃就營業所得而言，非指嚴格意義之財產所得也。營業所得詳論於後。^①

由此觀之，財產所得，大體皆安固，而有連續性；勤勞所得，大體皆不安固，而無連續性。故連續性說，亦可為財產所得重課，勤勞所得輕課之一理由也。

(二) 根據社會政策之理由

財產所得重課之理由，亦可求諸社會政策之中。^②

吾人若謂租稅不可為社會政策之手段者，則已；若許租稅為社會政策之手段，則亦當承認財產所得之重課及勤勞所得之輕課。蓋現代之經濟社會，富者愈富，貧者愈貧。即令二者所得之額相同，然若課以同一稅額，則財產者之損失少，而無產者之損失大，貧富懸隔，將由租稅而加甚焉。租稅加甚，貧富懸隔，則實有背正義，有反社會政策。彼輩論者雖主張租稅不可用為社會政策之手段；然若目擊租稅誘致反社會政策之結果，亦必不歡迎之也。若夫主張租稅可為社會政策之手段，則更不能是認租稅之反社會政策的結果矣。租稅表現其反社會政策的效果者，則當加以修正，使其發生社會政策的效果。而此又惟重稅財產家，輕稅無產者，始得冀其實現。

第三 營業重稅之理由

營業為財產與勤勞之共同作用。其中有財產之分子極多，而勤勞之分子極少者；又有財產之分子極少，

① 本書第七章第三節第四款第一項第三、

② Wagner: a. a. O. § 187. S. 456.

而勤勞之分子極多者。前者有類財產家，後者有類勤勞者。然既結合財產與勤勞而營企業，故又與純粹財產家及純粹勤勞者有所區別；但財產家多參加於營業，故現代財產家多為營業者。

營業雖有不同，然皆以擁有財產為前提，故前段所述之財產重稅之理由，可應用於此。然營業又以勤勞為前提，故勤勞輕稅之理由，亦可應用於此。於是遂生營業之課稅當較勤勞為輕，而當較財產所有為重乎之問題。今試研究於下：

營業常生營業所得，然其不生營業所得者亦有之。故吾人當區別發生營業所得，及不生營業所得而觀察之。

一、營業發生營業所得之場合。

此時第一當察營業所得之為安固與否及有連續性與否，第二當察營業所得所用之費用若干，第三當察營業者對其營業所得之愛惜心如何。

(1) 營業所得之為安固與否及有連續性與否，當先就營業所得之成立觀之。夫營業所得乃由財產與勤勞之共同作用而成立，故營業所得之中，有生自財產者，有生自勤勞者。其生自財產之部分，為安固，并有連續性；其生自勤勞之部分，不安固并缺連續性者，已述於上。是故營業所得，於其安固之程度，及其有連續性之程度，實可謂為在財產所得與勤勞所得之間也。

(A) 學者或力說營業所得之不安固，謂其有類於勤勞所得。蓋營業所得，一面既由人的要素而受影響，

他面復由財產動搖而受變動也。^①

(a) 夫營業所得，固若勤勞所得，可由營業者之疾病殘廢老衰，而變動其額。然營業所得，縱令營業者健康不勝，然亦不至若勤勞所得之完全消滅；蓋財產所生之部分，依然存在也。^②且營業規模大者，有相當之理事，以當營業之局；故營業主之健康，即有損害，而對於營業所得，亦無影響。至於小規模之營業，則其組織一備，爲世周知之時，無論何人代理，皆可舉相當成績，與營業主之健康如何，毫不相關。故營業主若能鞏固營業之基礎，則雖疾病老衰，亦可傳之無窮；因而營業主之健康雖有變化，而營業所得，則依然存在也。夫營業所得，非僅爲財產所貢獻；即營業主之過去勤勞，亦可化爲無形之資本，有所貢獻。此時營業所得，較之營業主身體健康，自立營業陣頭者，固可減少；然無論營業主之健康如何，若皆有所得之希望，則皆不必爲疾病老衰死亡之故，而作保險貯蓄；更不必爲失職免官之故，而爲種種準備也。此與單純依藉於勤勞而生活之人相較，實有天壤之別，不可同日語也。要之，營業雖有人的要素之不安；然又與無產者有殊，不能以營業所得爲不安固。由此點觀之，營業所得之擔稅力，實較勤勞所得爲大。

(b) 營業常由一般財界之動搖而有損失之虞。此點固若論者所言，營業之危險甚多，而營業所得之不安固，亦與勤勞所得相同。但細思之，財界之有動搖，勢所難避。蓋資本主義以自由競爭爲原則，各營業者可依據己見，生產貨財；因而需給一失均衡，常呈出生產過剩之現象也。夫財界之動搖，既不能免，則營業者非僅不獲所得，間亦常有損失之事。故營業所得雖云有中斷之危，雖云不安固而缺連續性；然其不安固，亦與勤勞所

① 神戶博士：營業之租稅給付能力（經濟論叢第十三卷20—22頁）

② Wagner: a. a. O. S. 456.

得不同。

夫市場恐慌與市況不佳，乃隔期而來，故其危險，並不常在。且市場恐慌及市況不佳，乃為良市況之反動，而有一定前兆；察其前兆，處之得宜，則未必皆有損失。是故營業者遭遇市場恐慌及市況不良，有時非僅不受損失，或且因之而獲利。更退一步而言，市場恐慌與市況不良之時，營業所得，雖可中斷；然就營業者之地位觀之，則營業者對其勤勞，已受相當之報酬；而會社經營，尤見其然。即在個人經營，若其營業規模大者，亦復如是。蓋在大營業，其營業之薪俸亦與他使用人之薪俸，同計算入營業費之中也。更進一步言之，營業者對其勤勞，雖不得相當報酬；然猶能解雇使用人，暫時縮小其規模，用以減少營業費，而謀營業所得之獲得。此事徵之實際，亦昭昭如揭。試觀市場恐慌及市況不良之時，勞動者之失職者，動以數萬數十萬計；而營業者之破產者，乃渺渺無幾，亦可知之矣。是故財界雖有動搖，然營業者之為生活所困者殊少。故其所得，較之勤勞所得為安固。由此點觀之，營業所得之擔稅力，亦較勤勞所得為大。

(c) 更進一步觀之，營業所得，雖由財界動搖而有中斷之事；然當市況佳良之時，所得實巨。故取良市況與惡市況之兩極端而平均之者，則亦可視為常有相當所得。其平均所得之法，常割良市況時之營業所得之一部，以作惡市況時之準備金，此實今日財界常見之事；而會社營業之準備配當平均積聚金者，更復不少。夫既用此健全之營業方法，則營業所得，實可視為安固而有連續性也。或謂營業者在市況佳良之際，貯蓄準備金，非與無產者平日割其勤勞所得之一部，以備所得中斷者相同乎？但細思之，貯蓄以備將來之用，雖同；然營

業者與勤勞者之地位則異。蓋市况佳良之際，營業者所貯蓄者極大；而勤勞者當市况初入良境之時，常無增俸之事；其後即有增俸，然其額數亦不若營業者所得之巨。且增俸若在市况佳良之後，則物價亦見騰貴，故勤勞者欲貯蓄以備萬一，良非易事；反之，營業者貯蓄其所得之一部，以作營業之準備金，則不困難。是故雖同為將來而貯蓄，然營業者又較之勤勞者為有利也。

由此觀之，營業所得與勤勞所得相較，實為安固，有連續性，并有大擔稅力；故營業所得之課稅，當較勤勞所得為重。

(B)次就營業所得，較之純粹財產所得當重課乎，抑當輕課乎之問題觀之。夫營業所得，既為財產與勤勞之共同作用而成立，則勤勞所貢獻之部分，不能不認其有不安固之分子。又者營業所得既由財界動搖而有中斷之危，則其安固之程度，亦復衰微。是故營業所得之安固及其連續性，遠不及純粹財產所得；因而營業所得與純粹財產所得若為同一額時，前者之擔稅力，實較後者為小。

此種結論乃就同一所得額而言之也。若就財產額同一之時而言之，則由財產所生之所得，營業常較純粹財產為多。今人之投資於公債社債或貯蓄於銀行者，年不過五六分之利息；而投資於營業者，則至少每年亦有百分之利得；不然，則財產家皆不肯染指於營業矣。夫營業所得固常割其所得之一部以備將來之用，然就同一財產額所生之所得觀之，則營業實較純粹財產為多。故由此立腳點出發，則營業所得之擔稅力，實較財產所得為大。

由同一所得額出發，則營業所得之擔稅力，較小於財產所得。由同一財產額出發，則營業所得之擔稅力，較大於財產所得。但合併二者觀之，則營業者之擔稅力，未必較財產家爲小。若果財產家將其財產投於營業，而可減少其擔稅力，則企業心愈盛，產業愈興，反而租稅收入乃愈少矣。此固理之所無也。是以營業者之擔稅力，當斷定其不劣於財產家；不過對於同一額之所得，營業所得不如財產所得爲安固耳。但無論如何，營業所得在勤勞所得與財產所得之中，較近於財產所得。

(2) 就獲得所得之條件之費用觀之，則營業所得有類勤勞所得。蓋營業者欲恢復其體力心力而維持其活力者，當攝取滋養分之食物；而此費用乃支自營業所得之中。故由此點觀之，營業者較之純粹財產家，乃立於不利之地位，而與勤勞者相同。

(3) 就愛惜其所得之程度觀之，則營業所得之一部，帶有勤勞所得之性質，故與純財產所得相較，其愛惜之情甚強；因而納稅之際，其所感之犧牲亦大。但營業所得，他面又帶有財產所得之性質，故與純勤勞所得相較，其愛惜之情又不若是其切；因而納稅之際，其所感之犧牲，亦不若是其大。是則營業所得納稅之際所感之犧牲，常較純財產所得爲大，而較純勤勞所得爲小也。

由以上三種理由觀之，營業所得之擔稅力，較大於純勤勞所得，而有類於純財產所得。

二、營業不生營業所得之場合。

營業有時雖由財界動搖不生所得。然營業者或對其勤勞已受一定報酬；或可解雇使用人，節約營業費，

以謀獲得營業所得；或可撥用市况佳良之際所貯蓄之準備金。故形式上雖無營業所得，而實質上則與有營業所得相同。萬一併此種營業所得而無之，則其結果非與勤勞者失職相同乎？欲解決此問題，當以財產之有無為標準。

營業必以財產為根據。營業若不生一切意義之所得，則營業者可處分其財產，維持生活，而後徐講獲取所得之道。且市場恐慌與市况不良之時，營業上雖蒙損失；然既有財產，則亦可假資於銀行，繼續營業，而講恢復之法。故營業者在此非常時代，亦常不至於完全破產。反之，勤勞者，遭遇市場恐慌與市况不良，而至解雇之時，則為飢寒所迫者，不知其數。是故營業者與勤勞者在課稅上不可同律。即由此點觀之，營業者之地位與財產家相同，故其課稅當較勤勞者為重。

三、以上乃由均等犧牲言之。若就社會政策觀之，則其結論亦然。蓋營業所得，於其根柢皆有財產，故營業者多屬於財產階級；反之，勤勞所得者之屬於無產階級者甚多也。夫由社會政策觀之，財產階級與無產階級不可同日而語；而營業者雖有損失之危，然其大體，則皆次第積蓄，增其財產，所謂富者益富是也。是故由社會政策出發，營業者之課稅亦當較勤勞者為重；但營業所得既為財產與勤勞之共同作用，故課稅於營業所得之時，又當較純財產所得為輕，是亦社會政策之要求也。

第四 財產重課尤其是收益重課之方法

財產營業當重稅，勤勞當輕稅者，已述於上。然如何始得實現此趣旨乎？

實現此趣旨之法有二：一則實現於所得稅，他則實現於稅制全體之上。

(一) 所得稅之收益重稅法

欲貫徹收益重稅之趣旨於所得稅者，亦有二法：一為控除查定方法，他為差別稅率之適用。

一、控除查定法者，查定所得額之際，對於勤勞所得或營業所得，特別控除一定額也。夫財產所得毫無控除，而對於營業所得，控除一定額，對於勤勞所得，控除更多之一定額者；則雖賦課同一稅率，實則營業所得之課稅，較輕於純財產所得，而勤勞所得之課稅尤輕也。更由他方面觀之，則用此控除查定之時，營業所得實適用較低於普通稅率之稅率，而勤勞所得則適用尤低之稅率也。故此可視為一種隱秘之累進稅。

徵之實際之立法例，在日本之所得稅，凡個人所得在一萬二千圓以下者，則對於在所得中屬於勤勞所得之部分，控除其十分之一金額；六千圓以下者，控除其十分之二之金額（第十五條一項）。

義國之所得稅法，則對於營業所得及勤勞所得（商工業所得，月薪，職業所得，恩給年金，及薪俸），凡八百圓以下之所得，用左列之控除查定：

所得額	控除額	所得額	控除額
四八〇——五二〇元	四〇〇元	六四〇——六八〇元	二四〇元
五二〇——五六〇	三六〇	六八〇——七二〇	二〇〇
五六〇——六〇〇	三二〇	七二〇——七六〇	一六〇
六〇〇——六四〇	二八〇	七六〇——八〇〇	一四〇

由此表觀之，所得額每多四十圓，則其控除額每減四十圓。故由稅率觀之，用此控除查定時，實為累退稅焉。

二、差別稅率者，應所得之源，而適用不同之稅率也。詳言之，純財產所得，課以最重之稅率；營業所得，課以次重之稅率；純勤勞所得，課以最輕之稅率。^①

此法不易行於一般所得稅。蓋一般所得稅常綜合一切所得而適用累進稅率，不能察其所得之來源而個別的課稅之也。故此法惟能行於依據所得之源而課稅之個別所得稅，及分類所得稅。

徵之實際立法，則英法義三國有此例。

英國之普通所得稅皆課以百分之三十之稅率。但對於二萬五千圓以下之所得，則減少其稅率；而其減少程度，則由勤勞所得與非勤勞所得而異。即如左：

所得額	勤勞所得	非勤勞所得
五、〇〇〇圓以下	一一·二五	一五·〇〇
五、〇〇〇——一〇、〇〇〇	一五·〇〇	一八·七五
一〇、〇〇〇——一五、〇〇〇	一八·七五	二二·五〇
一五、〇〇〇——二〇、〇〇〇	二二·五〇	二六·二五
二〇、〇〇〇——二五、〇〇〇	二六·二五	三〇·〇〇

是亦為累退稅之一形式。即所得額雖同，然勤勞所得之稅率，乃較非勤勞所得之稅率為輕，故可稱為差別稅率。

① Wagner: a. a. O. S. 456.
Heckel: a. a. O. S. 187.
Eheberg: F.=W. S. 197.

法國之分類所得稅，乃由所得來源之不同，而異其稅率。即如左：

不動產所得 百分之五·〇〇

證券利子等之動產資本所得 百分之五·〇〇

營業所得 百分之四·五〇

農業所得 百分之三·七五

自由職業所得 百分之三·七五

勤勞所得 百分之三·七五

由此表觀之，財產所得之稅率最重，營業所得次之，勤勞所得最輕。農業所得之勞動分子極多，故準於勤勞所得。義國之普通所得稅法，分所得為四種，各課以不同之稅率。如左：

所得之種類

稅率

第一種 不動產所得及證券利子等之財產所得 百分之一八

第二種 商工業所得及財產勤勞等共同作用之所得 百分之一五

第三種 月薪職業所得及其他準為勤勞所得之恩給年金 百分之一二

第四種 由公共團體所取之所得如薪俸等 百分之七

由此表觀之，則是財產所得之課稅最重，營業所得之課稅次之，勤勞所得之課稅最輕也。

(二) 稅制之財產重課法

第七章 租稅之社會的原則及租稅之分配

欲貫徹財產重稅之趣旨於稅制上者，第一當按配於直接稅，第二當按配於消費稅及交通稅。

一、按配於直接稅，有種種方法，其最古者，則按配於收益稅制度之上，即重稅地租、家屋稅、資本利子稅、營業稅，而輕稅工資稅、薪俸稅，用此以達差別課稅之趣旨也。但只用收益稅制度，不足貫徹累進稅之要求；且在收益稅制度之中，不能於財產所得、營業所得、及勤勞所得之間，設有輕重。蓋勤勞所得雖課以輕稅率，營業所得雖課以重稅率，財產所得雖課以更重之稅率；然勤勞所得可得捕捉其真實所得，而財產所得及營業所得，則不得窺其真相，往往所捕捉之所得較之實際為少，不能十分貫徹收益重稅之趣旨也。故一般所得稅，近來極見發達。

一般所得稅最適於適用累進稅率。然只用一般所得稅，非僅不足貫徹收益重稅之趣旨；且亦若收益稅制度，對於勤勞所得，雖可十分捕捉；而對於財產所得及營業所得，反逸其一部，終而成勤勞所得重稅之結果也。故當以一般所得稅為中心，由此而更設補充之稅。

補充一般所得稅之稅，可分為四種之租稅體系。蓋吾人既欲重稅財產尤其是收益者，則非捕捉所得，則當捕捉所得所由生之財產也。捕捉財產之法，或捕捉租稅主體所有之一切財產，或個別的捕捉租稅主體所有之財產，或依據推定其有個別的所得之客觀的標準，而間接的捕捉之。其捕捉租稅主體所有之一切財產而稅之者，稱為一般財產稅；其個別的捕捉租稅主體所有之財產而稅之者，稱為個別財產稅；其財源的個別捕捉租稅主體所收之所得而稅之者，稱為個別所得稅；其由客觀的標準而稅個別的所得者，稱為收益稅。

於是對於一般所得稅，遂生或配以一般財產稅，或配以個別財產稅，或配以個別所得稅，或配以收益稅之四種租稅體系。

(1) 用收益稅以配一般所得稅之制度，行於日本及奧國。(註)夫用一般所得稅，不問財源如何，網羅一切所得而稅之；更對於財產所生之所得，及營業所生之所得而稅之者，實足貫徹財產所得重稅之趣旨。形式上雖爲二重稅，實質上則非二重稅；但此收益稅制度，當稅有財產基礎之人，不可稅於勤勞所得。^①

徵之實際立法例，則收益稅制度，概依據客觀的標準而稅之；而其標準，又未必與實際之收益一致。故常重稅於實際毫無收益或收益甚少之人，而輕稅於實際收益甚多之人，現出不公平之結果。於是遂生用特別所得稅以配一般所得稅之制度。

(註)日本制度除一般所得稅外，其收益稅則有地租營業稅，其地方稅則有家屋稅；但資本利子稅則見缺如。夫對於公債社債之利子及定期預金之第二種所得稅，由其實質觀之，固爲資本利子稅；但此等之資本利子，惟以第二種所得而稅之，非綜合於個人所得而稅之。故此種財產所得，反有輕稅之狀。

奧國自一八九六年改革稅制以來，採用一般所得稅收益稅並立之制度；而其收益稅中，又有地租、家屋稅、營業稅、薪俸稅等。夫以薪俸稅爲收益稅而課之者，實有反財產所得重課，勤勞所得輕課之趣旨。

德國則以前巴威爾及標魯丁、伯魯格皆採此種稅制。其後則更加財產稅。至於一般所得稅收益稅並立之制度，則今日尚行於斯賓、滅諸、聯邦及漢查三市。然一九二〇年三月之支分國稅法，則惟許支分國徵收地租及營業稅，而廢止財產稅及所得稅爲支分國稅。故此

① Eheberg: F. = W. S. 197.
Wagner: a. a. O. S. 456.

制度，在今日德國，已成爲歷史的事實。

(2) 用個別所得稅以配一般所得稅之制度，行於今日英美法義諸國；然多用普通所得稅及附加所得稅之形式。普通所得稅與茲所謂個別所得稅相等。附加所得稅與茲所謂一般所得稅相等。但法國則分一般所得稅及分類所得稅。分類所得稅卽茲所謂個別所得稅也。

個別所得稅制度，乃捕捉實際所入之所得而稅之，故與收益稅之依據客觀的標準者，自異其趣。但此若與個別所得稅相併，則成一般所得稅，而其捕捉之法亦同；故欲逋稅者，在二者皆可逋稅。由是不公平亦愈大矣。

英國之普通所得稅爲賦課於(A)不動產所得，(B)農業所得，(C)公債所得，(D)營業所得及不屬於他種所得者，(E)薪俸、月薪、年金、恩給、給與等之勤勞所得等之稅。而對於二萬五千圓以上，則課以百分之三十之比例稅。對於其下之所得，則區別勤勞所得與非勤勞所得，而課差別稅率。此事已詳於上。但此普通所得稅之外，而對於二萬五千圓以上之所得，以附加稅而課累進稅。

美國之所得稅亦做英國之所得稅。其普通所得稅則對於各種之所得，課以比例稅；其附加所得稅則對於綜合所得課以累進稅。義國之所得稅，分爲普通所得稅及附加所得稅二種。普通所得稅則對於財產所得、營業所得、勤勞所得、薪俸等，各課以不同之差別稅率，此事已詳於上。至於附加所得稅，則不問所得之種類如何，乃綜合一切所得而課以累進稅。

法國之所得稅，由一般所得稅及分類所得稅而成。一般所得稅乃對於綜合所得，而課以累進稅；分類所得稅，則對於不動產所得、營業所得、農業所得、自由職業所得、勤勞所得等，各課以差別稅率。其稅率已述於前。

(3) 用一般財產稅以配一般所得稅之制度，行於德國、瑞士各州、荷蘭、腦威、瑞典、丹麥等。

此制度乃欲實現財產較之勤勞富有擔稅力之理論；而收益稅制度及個別所得稅制度，則以捕捉實際可生金錢所得之物為趣旨。凡實際不生金錢所得者，皆免其稅。然有財產之人既較無財產之人富有擔稅力；則實際不生金錢所得之財產，亦須課以租稅。一般財產稅制度，對此要求，得滿足之。此根則爾（Gensel）以來學者所極力主張者也。^①

（註）最先實行此輩學者之主張者，為一八九一年之普魯士稅法。普魯士稅法以一般所得稅為主稅，以一般財產稅為補充稅（Ergänzungsteuer）。此種立法未幾即傳播於德國各邦，索遜、巴丁、赫生是也。巴威爾、標魯丁、伯魯格本以一般所得稅為主稅，以收益稅為補充稅，其後又加以一般財產稅。但一九二〇年之支分國稅法，廢止各邦之財產稅；故此制度在今日德國各邦，僅有歷史的意義。

然德意志聯邦之稅，則有一般所得稅及實質的財產稅，故今日仍為一般所得稅與一般財產稅對峙之形。

今日則發達於德國各邦之制度，乃盛行於他國。例如荷蘭自一八九二年以來，採用所得稅財產稅並立之制度。腦威、瑞典、丹麥諸國亦倣之；而瑞士各州承繼此趣旨者，亦復不少。今日瑞士各州或以財產稅為主稅，以所得稅為補充稅（巴齊爾）。主稅與補充稅之地位，雖云顛倒；然其精神則同。但瑞士其他各州，或有以所得稅為財產稅之補充稅而不并課之者，即所得稅惟課於財產稅所不能捕捉之物。此乃不採形式的二重課稅之方法；而採對於財產稅及所得稅，差別的課稅之方法也。

直接稅體系之中，實有加以相續稅之必要。其精神則與用一般財產稅以配一般所得稅者相同。夫相續稅乃於相續開始之時而稅之，其課稅物件固與一般財產稅之課稅物件無異；惟一般財產稅為靜的財產稅，

① Gensel: Gutachten über Personalbesteuerung. (Schriften d. Ver. f. Sozialpolitik, 1873. Bd. III, S. 40-45)
Ehebery: a. a. O. S. 197.
Schäffle: Steuern I. S. 281.

而相續稅則爲動的財產稅而已。相續稅與所得稅對峙而存者，乃實現財產重課之趣旨。今日列強皆有相續稅及財產稅，故此意義之所得稅相續稅并立主義，可謂已見實行者矣。

(4) 用個別財產稅以配一般所得稅之制度，理論上雖可成立；然實際立法則無其例。而各國採用收益稅制度者，無非求客觀的標準於各財產之價格。例如地租以地價爲標準，家屋稅以家屋價格爲標準，營業稅以營業資本額爲標準是也。各種收益稅皆以財產價格爲課稅標準，則其實質，已爲個別財產稅制度矣。至於採用一般財產稅之國，課以比例稅率而不設免稅點者，其結果亦與個別財產稅無異。

二、對於消費稅及流通稅欲加以財產重課之趣旨者，常用奢侈稅及財產流通稅以按配之。^①夫間接消費稅常歸於貧者之負擔，故有變爲勤勞所得稅之虞。於是遂生用歸於財產階級負擔之租稅以補償之之必要。其補償當求諸奢侈稅及流通稅。

(1) 奢侈稅當廣義的解釋之，即捕捉滿足平均的慾望以外之慾望時，所用之物體及其享樂而課之也。夫依賴勤勞所得而作生活之人，往往僅能滿足平均的慾望及較此尤下之慾望；至能滿足平均的慾望以上之慾望者，則常爲財產所得者及營業所得者。故賦課奢侈稅實重稅財產所得者及營業所得者也。

奢侈稅又可用奢侈重稅之理由而稅之。此理已述於第六款，茲可不贅。^②

(2) 流通稅乃對於發生財產移轉之行爲及附屬於此而補助之行爲之稅也。財產指廣義之意。其中含有投資的財產，使用財產及消費財。投資的財產雖非消費稅之客體；然有此投資的財產之人，多爲財產階

① R. Meyer: a. a. O. S. 328.

② 本書第七章第三節第六款第三項，三、消費稅之實現方法

級；故當投資的財產取引之際，課以流通稅者，實即課稅於財產階級也。例如證券發行稅，取引所取引稅，不動產取引稅（登錄稅）是也。使用財產之中，雖有奢侈稅之客體；然又未必皆然。且使用財產，多不發生金錢的所得；故所得稅對此，毫無功用。因而流通稅若賦課於使用財產，則可補消費稅及所得稅之缺點；而達財產階級重稅之趣旨。即奢侈稅成立之時，使用財產流通稅亦可補充奢侈稅。但課稅於消費財取引之際，則有時可與消費稅同生勤勞所得者重課之結果。然此若存在於普通契約稅及印花稅之中，而其稅率又較證券發行稅，取引所取引稅，不動產取引稅等之稅率低者；則在流通稅之全體，亦可達財產重課之目的。

第二項 不勞所得重課

第一目 不勞利得之意義及其種類

不勞利得者，謂毫不勞動而獲得之利得也。

一、利得 (Gewinn) 者，歸屬於個人之權利，多係收入，有時亦為財產之價格增加者也。收入指隨時收入，非規則的而來之物；故為廣義之所得之一部，而與狹義之所得對峙。財產之價格增加，指非金錢上之收入；惟販賣財產之際，而得較多之代價。故由所有者觀之，實增其富也。

不勞利得者，毫不勞動而獲得之物也。毫不勞動，非僅指不提供勤勞，乃指其人自己毫無獲取利得之原因也。夫在今日交換經濟之世，各人獲取狹義之所得，多原於投資財產，或提供勤勞，或從事營業。故其所得之來源，多在於已；換言之，即各人皆有自己獲取所得之原因也。學者對此所得或稱為營利所得 (Das wirtschaftliche)

chafflich erworbene Einkommen) 卽努力而得之所得之意也。① 至於不勞利得，則得此利得之人毫無原因；然又非其無發生利得之原因之意，蓋其原因乃在於外界也。其外界之原因，固有數種；若大別之，則可分爲國家的原因，社會的原因，經濟的原因三種：

(1) 國家的原因者，不勞利得之原因，在於國家之制度及其行爲也。但茲所謂國家亦爲廣義之意，卽指國家及公共團體而言。國家之行爲，第一常表於立法之上；而立法又可爲不勞利得之基礎。例如國家規定相續法，而認死亡者之子女及其親族有承繼死亡者之財產是也。國家之行爲，第二則表於行政及一般施設之上；而行政及一般施設，又可爲個人獲取不勞利得之原因。例如在某地敷設鐵道及車站，或置師團，學校，官營工場，或築港灣，以便船舶之出入，或指定某港爲貿易港是也。

(2) 社會的原因者，由社會的事情之變動而生之原因。例如某地之內，人口激增，或有移住之事，某地則忽見富之集中，或風俗變更，流行變更等是也。

(3) 經濟的原因者，由經濟的現象之變動而生之原因。例如貨幣價格之下落，一般物價之騰貴，市況佳良及不佳良，投機之流行等是也。

有此原因，常收巨大利得。其原因與利得之結果，固有因果關係，非出於偶然；但由獲收利得之人觀之，則爲偶然之利得。故學者稱之爲偶然利得，或無儲蓄之利得（das wirtschaftlich nicht erworbene Einkommen）。② 更就財產之價格增加言之，其財產所有者，非由自己勞動，得此結果，卽非儲蓄得之；故學者稱

① Robert Meyer: a. a. O. S. 341.

② Robert Meyer: a. a. O. S. 353.

此爲不勞增價 (Unearned increment, unverdienter Wer' zuwachs)。

二、不勞利得常表爲種種形式。其主要者則爲相續贈與，財產之自然增價，投機利得，市況佳良利得，戰時利得等。

(1) 相續贈與，乃所有權相續權制度所生之自然結果。此由相續者受贈者觀之，則毫無努力；惟爲其子，其親戚，其知友，而偶然得此財產耳。

(2) 財產之自然增價，非由財產所有者之努力，乃自然的增加財產之社會的價值也。此多爲行政的原因，社會的原因，經濟的原因所生之結果。財產之自然增價之最顯著者，爲土地之自然增價。土地乃伴人口之增加，自然發生地代而增其價；而鐵道車站之設置，港灣之建築，亦可增加其近接地之價值。至於都市繁榮之時，市街地及其附近土地，亦可漲其價格；又如市況佳良，買地之風一盛，亦可增加土地之價。然此除土地外，他種財產亦然。

(3) 財產之增價，乃爲價值之社會的增加；然價值之社會的增加，又可引誘投機。投機者，由社會的事情，知將來價值之可增加而買其財；又由社會的事情，知將來價值之當下落而賣其財也。凡用此投機而得利得者，固由其人判斷之的確；然大約多爲偶然發生之社會的事情之結果。^①

在今日資本主義之世，多行市場生產，故商工業，皆有投機性質；但此乃絞盡知力，判斷未來，故常加有勞力。然此外毫無勞力，惟由社會的事情，獲得財產者亦多，其最著者則爲發財票。發財票全由偶然的事實之發

① Cohn: System d. F.=W. S. 463.

生而決定財產權之得喪，故爲不勞利得中之最純粹者。此所以人或稱之爲賭博，而與其他投機 (Speculation) 區別也。

(4) 市況利得 (Konjunkturengewinn) 者，由市況佳良而得之利得也。市況者，在以分業及私有權制度爲基礎之國民經濟內，不由經濟主體之意思及其行爲，而能決定財之生產需要，以及價格之技術的經濟的社會的法制的條件之全體也。① 市況對於個人固可增其財產或損其財產，但茲所謂市況利得，則專指由市況而增加財產之場合。

市況利得，乃由市況佳良而得之，非爲自己努力之結果；即其獲得巨利，不外由於自己所占之地利或時利也。故市況利得，全爲環境所賜，而爲不勞利得。

市況利得常在市況佳良之時得之。蓋市況佳良之時，物價常有騰貴；因而生產貨財之人，及販賣貨財之人，可收巨大之利益也。但一般市況雖未見佳良，然某種事業已立於特殊優勝之地位，而可預測其生產物，當有極大需要，因而價格可以騰貴者；則與此事業有關係之人，亦可得市況利得。

(5) 戰時利得 (Kriegsgewinn, excess war profits, les bénéfices exceptionnels pendant la guerre) 者，私人由於戰爭或關連於戰爭而得之利得也。由戰爭而得之利得者，私人之利得與戰爭有所關係也。然此外戰爭雖不爲私人利得之直接原因，但私人尙可由戰爭之影響而收利得；故關連於戰爭而得之私人利得，亦可視爲戰時利得。

① Wayner: Grundlegung d. P. O. I. Teil. § 166.

戰時利得，其一部固可視為對於個人先見之明，臨機應變之處置，及資本勤勞之報酬；然其大部，則可視為國家的原因，社會的原因，經濟的原因所結之果實。故戰時利得之中核，不外戰時之市況利得。^①

夫戰爭乃國家的社會的事變。有此事變，由是軍需品，及其原料品，並敵國所生產之物品，遂騰貴其價格；延而與此有關係之生產者販賣者，亦可獲得巨利。又如商船之沈沒，官船之徵發，可令船舶之供給大見減少；因而運費，傭船金，亦可騰貴；終則運送業者及海運業者，亦得巨利。此種獲利，可稱為一種之市況利得。若市況利得之範圍愈廣，程度愈高，戰費愈多，則通貨自可膨脹；終而與戰爭無直接關係之物品之價格，亦將騰貴，而呈出一般物價騰貴之現象。如是，則一切事業家，若其生財愈多，貯財愈久，亦愈收利益；於是遂現出一般良市況之世，不問商工業者，亦不問農業者，皆可得市況利得矣。

第二目 不勞利得重稅之理由

不勞利得當較普通所得重稅而後可。其理可求諸應分擔稅原則及社會政策之中。今試就二者考之。

一 根據應分擔稅原則之理由

不勞利得由其經濟主體觀之，實可形成其給付能力。此給付能力若關聯於租稅而考察之者，則為擔稅力。

不勞利得之有擔稅力，既如斯矣。然其擔稅力實大於普通所得之擔稅力。其理由有三：

(1) 先就租稅與消費之關係觀之，普通所得與不勞利得皆為滿足慾望之手段；故若徵為租稅，則其慾

① 拙著：社會問題與財政第三編 390 頁以下。

望必應此而不能滿足。此即所謂由租稅所感之犧牲也。由租稅所感之犧牲觀之，則普通所得與不勞利得，似無所異。學者之中作此主張者，固有其人。①但余以爲不然。蓋不勞利得乃爲隨時所得，非年年規則的而來；故人平日未曾以之爲念，即使全部損失，亦不害及經濟主體之生活。反之，普通所得，則爲經濟主體維持生活之用，不可一日欠缺，故不能全部捐棄。此所以不勞利得之擔稅力實較普通所得大也。更進一步觀之，普通所得乃不論不勞利得之有無，年年皆可獲得之；反之，不勞利得則爲普通所得之外，臨時收入之物。故各人可用普通所得，滿足最強烈之慾望；更可以獲得不勞利得之故，而滿足其比較的微弱之慾望。今若對此普通所得及不勞利得，課以同一租稅。則不勞利得，僅制限其比較的微弱慾望，其犧牲小；而普通所得當制限其強烈慾望，其犧牲大。故欲均等普通所得與不勞利得之犧牲者，當重稅不勞利得而輕稅普通所得也。

(2) 次就租稅心理觀之，不勞利得乃毫不努力而得之，故消失之時，其愛惜之情不強。夫在普通所得，其愛惜之程度，固亦由其種類而殊；即愛惜勤勞所得之念最強，愛惜財產所得之念最弱也。但不勞利得若與財產所得相較，則其愛惜之情更弱。蓋愈不努力，則對其結果之愛心愈薄也。是故重稅不勞利得，不生苛斂誅求之感，人民易於負擔。此所以不勞利得較之普通所得，大有擔稅力也。

(3) 再就租稅與生產之關係觀之，普通所得一面爲滿足慾望之手段，他面又爲經濟主體從事於生產之結果。是故所得若爲租稅所徵收而至減少，則其經濟主體之生產的行爲之報償亦愈少。然生產力之一部，間接常有利於國家，此即租稅對於生產之影響。而此影響，不生於不勞利得。蓋不勞利得，非經濟主體之生產

的行爲之報價；故其所得雖爲租稅所徵收而至減少，然亦不能視爲消滅生產力之一部也。^①

課稅於普通所得，則減少生產力之一部；課稅於不勞利得，則對於生產力，毫無損害，既如斯矣。故不勞利得之擔稅力，實較普通所得之擔稅力爲大。此所以不勞利得不可不重課也。

二 社會政策上之理由

由社會政策觀之，不勞利得亦當重稅。欲明此理，當探究不勞利得之因果關係；並察其對於富之分配，發生如何影響。

就不勞利得之結果觀之，則可激增獲得不勞利得之人之富，而生富之分配之不平等。今日資本主義之世，富之分配已不平等；而不勞利得，尤可激增富之分配之不平等。夫富之分配之不平等，對於國家社會之健全發達，大有損害；故以矯正富之分配之不平等之故，有施行社會政策的租稅之必要。今不勞利得，既可增加富之分配之不平等，故尤當重稅而後可。此即依據社會政策，對於不勞利得，不可不重稅之一理由也。

不勞利得之可誘致富之分配之不平等者，既如斯矣。然察其原因，則非存於其人身；換言之，即由不勞利得而得巨富，非其人自己努力之結果也。余意對於自己努力所獲得之物，而許其自由使用自由處分者，爲正義之要求，亦國民經濟所以發達之故，此即承認所有權之倫理的經濟的理由也。然所有權制度，又可將不由努力而得之物，歸屬於私人所有，而生不勞利得；故不勞利得，不合於正義，亦不合於所有權之趣旨。且富者不勞而愈富，由社會政策觀之，亦難允許。此不勞利得必當重稅之第二理由也。^②

① R. Meyer: a. a. O. S. 340.

② 拙著：社會問題與財政第三編 398 頁以下。

不勞利得之原因，不在得者自身；然則在於何處乎？簡單言之，即多原於國家之施設及其他行爲；而土地之自然增價，及戰時利得，尤見其然。此時國家乃自種不勞利得之原因，故國家收其結果於自己，並非不當；且惟如是，而後原因與結果始能相應，而合於正義也。然國家欲收不勞利得於自己，除用租稅以徵收之之外，別無他法。蓋不勞利得，在今日承認私有權之世，皆歸着於私人，不歸於國家也。

此種理由，亦得適用於不勞利得由一般社會的經濟的事情而生之時。蓋此時對於一般社會的經濟的事情，欲求其正當之代表，除國家外，無他也。

然則課稅於不勞所得，又爲反對給付原則之要求乎？其實不然，蓋此時國家非由保護私人而後課稅也。此時課稅於不勞所得，亦爲社會政策之要求。蓋國家既種不勞利得之原因，若放任其歸於個人所有，則可增加富之分配之不公平，此實國家行爲，有反於社會政策也。故欲國家行爲合於社會政策者，一方若種不勞利得之原因，他方當稅不勞利得之結果。此實社會政策上對於不勞利得不可不重稅之第三原因也。

第三目 不勞利得重稅之方法

現今社會，多有不勞利得之事，對此不可不課重稅；然如何始得實現之乎？

一、重稅不勞利得之際，當先察如何始得捕捉不勞所得。夫相續贈與，發財票之獲中，固易捕捉；至於財產之自然增價，市況利得，戰時利得等，則捕捉之法極難。此蓋常與從前之財產價格及普通利得相混也。故對此不勞利得，當先引離此等混雜分子。引離之法，可由最終之財產及利得而引離之。即由財產言之，劃一定之期

間，評定其始點終點之財產價格；察其二者之差，即知其間之財產增價。又比較賣時之價格與買時之價格，亦知其財產之增價。如斯之財產增價，稱爲財產差增。

次就利得言之，由市況良好之際所收之所得，除去普通之時所收之正常所得（normal income），則知市況利得幾何。由戰時之異常所得，除去平時之所得，則知戰時利得幾何。是則市況利得戰時利得，要皆爲超過所得也。此皆可施以租稅技術上分解作用；但亦有不能者，如投機利得是也。

二、重稅不勞利得之法，可分爲二：一爲稅制，他爲稅率。

（一）欲實現重稅不勞利得之趣旨於稅制者，除普通之財產稅，所得稅，流通稅外；當立一不勞利得稅之體系，即課稅於相續，贈與，發財票利得，及財產差增者。則此等租稅成爲動的財產稅，或財產差增稅，而與普通之財產稅對峙。若課稅於市況利得，戰時利得者，則此等租稅，成爲超過所得稅，而與普通所得稅對峙。若課稅於投機利得者，則成爲取引所稅，而與普通之財產流通稅對峙也。

（a）相續，贈與，發財票，可生財產權之移轉；而土地之自然增價，及其他財產之自然增價，當其財產權移轉之際，最易測其差增價格幾何。故相續稅，贈與稅，發財票利得稅，土地增價稅，及其他財產增價稅，常課稅於財產權移轉之時。夫捕捉財產權移轉之時而稅之者，爲普通流通稅。然在普通流通稅，財產權之移轉，可推定各人之有所得，又可推定各人已有所得；此即發見其人參加交換經濟，并根據反對給付之原則而行動也。然不勞利得，非僅其獲得極爲確實；且其擔稅力亦大。故當重稅，不可與普通流通稅同視；而當以之爲獨立特別

稅。於是遂生相續稅、贈與稅、土地增價稅、發財票利得稅等之動的財產稅。考之史實，則此種租稅，其初皆爲手數料，後則進化爲流通稅，最近始發達而爲特別稅。此實不勞利得重稅之理論所得之勝利也。各國之中，亦有以此爲流通稅者；但其對付之法，又與其他流通稅有殊，而特別重稅之。故可稱爲在於過渡的時代。

然此乃就不勞利得可得引離而言之也。至於不勞利得不能十分施以分解作用者，則其重稅之程度，不可不低，例如取引所之投機是也。取引所之投機常由社會的事情，或損或得；然投機常由一己判斷而作買賣取引，故不可律以相續稅、贈與稅、發財票稅、土地增價稅之理論。此所以取引投機稅今日尙爲流通稅也。然投機利得，又與普通利得不同，多帶有偶然性；故當與他種流通稅有所區別，而重稅之。

(b) 市況利得及戰時利得，乃表現於綜合所得；故此等所得稅常於賦課一般所得稅之際，對其正常所得之超過額而稅之。正常所得常以市況毫無動搖之年之所得爲標準；然定其標準之年，亦非易事。於是遂有以一定量之利益爲正常所得；而以超過此量之所得，爲市況所得或戰時利得之必要。然無論如何，市況利得稅，戰時利得稅，皆與一般所得稅并課之；甚者立法例且有將此包含於一般所得稅之中。但其租稅之性質，則爲超過所得稅，而非普通所得稅。

(c) 用稅率以重稅不勞利得之法，極其簡單。即不勞利得，愈見純粹，愈當課以重稅率；而不勞利得之中所含之偶然性愈多，愈當課以重稅率也。故不勞利得稅多用累進稅。^①今試就各種不勞所得稅觀之，例如取引所投機稅，其不勞利得不純粹，其偶然性較少，故稅率較低；而累進之進行，亦當輕微。反之，相續、贈與、發財票、

① 本書第七章第三節第三款第三項第二目、五、拙見。

土地之自然增價，其不勞利得極純粹，偶然性亦多，故其稅率當高。即同一相續稅，贈與稅，若其相續者，受贈者與被相續者，贈與者之因緣愈疏，則其偶然性愈增，故當累進其稅率。而土地增價稅若其時期愈短，或差增額愈多，則其偶然性愈大，故亦當累進其稅率。戰時利得稅，市況利得稅，若其超過所得之比率愈大，亦當累進其稅率。

第五款 最低生活費之免稅

第一項 最低生活費免稅之意義

1. 最低生活費 (Existenzminimum, minimum of subsistence, minimum d'existence, minimo d'esistenza) 者，生活不可欠缺之最低限度之費用，無此費用，不能維持生活者也。故此又可稱爲生活必要費。(註) 夫欲維持生活，不可不獲得生活所必要之財；欲得此財，又不可不有所必要之所得。故最低生活費，一面既指生活不可欠缺之最低限度之費用；他面又指支給此費用之所得。蓋最低生活費若視之爲費用，則屬人之支出經濟；若視之爲所得，則屬人之收入經濟也。然無論如何，其幅員皆同，故其結論亦無以異；但最低生活費免稅論，多由所得之方面而立論之。

(註) 日本學者或稱之爲最小生活費。① 最小生活費，爲最小生活資料之義。然猝然見此文字，往往苦於瞭解，故余不採焉。

最低生活費之意義，已如上述；然其生活，果如何乎？此則解釋分歧之點也。若據最普通之解釋，則指生理的維持人之生存；此外又爲各人從文化的標準而生存之意。因生活之解釋不同，而最低生活費之意義，亦或

狹或廣。

由第一立腳點而考察之者，則最低生活費，乃指維持人之生理的生活所必要之費用，同時又指支給此費用之所得。然人欲作生理的生存，當得一定之熱量；故當攝取發生一定數量之食物；於是食物費遂為最低生活費之中心問題。但只得食物，亦不能維持生存；此外尚須有衣服燃料住居等；故最低生活費，尚當包括此種費用。夫人欲求生存，不可不有支給此等諸費用之所得。學者或對於支給生理的生活費之最低限，畫一界線，稱為貧乏線 (Poverty line)。立於此線之上，或在此線之下者，為貧乏之人。① 茲之所謂生理的最低生活費，即與此貧乏線相等。故最低生活費之免稅，實即免稅貧乏人也。

由第二立腳點而考察之者，則最低生活費乃指人民從該時代該社會之文化，經營人類的生活時不可缺之費用。最低生活費在此意義，其中固包含生理的生活費；然此外尚包含該時代該社會之多數人所作之生活慣習。夫該時代該社會之多數人之生活慣習，未必皆指中流以上之生活慣習；乃指該時代之生活標準，下至於下層社會者也。例如日本人與日本北海道之愛乃人種，其生活標準大不相同，即日本人之生活標準在愛乃人種之生活標準之上。故若以愛乃之生活標準，決定日本人之最低生活費；則日本人實不能用此額量，維持今日文化程度之生活。國家若使人民不能維持今日文化程度之生活，則有反文化，而非文化政策所許也。故決定現代最低生活費，不可依據生理的自然的必要生活費，當依據文化的生活必要費。② 如斯最低生活費乃由生活費之解釋，而有二種意義：依據第一立腳點者，稱為狹義之最低生活費；依據第二之立腳點

① 河上博士：貧乏物語 6-18 頁。

② Schmidt: Die Steuerfreiheit des Existenzminimums 1877. S. 4-5.

神戶博士：租稅研究 79 頁。

者，稱爲廣義之最低生活費。

如上所述，最低生活費乃有廣狹二義，而二者皆與所得之額有關；至於所得從何而來，則不必過問也。然從來學者，一言及最低生活費，無不對於工資及其他勤勞所得而言；但據余所見，則無論財產所得或營業所得，苟僅爲維持生活必不可缺之最低限度之所得者，皆爲最低生活費。^①

一、最低生活費免稅 (die Steuerfreiheit des Existenzminimums, the exemption of the minimum of subsistence, l'exemption d'un minimum d'existence, l'esenzione del minimo d'esistenza) 者，對於上述意義之最低生活費，不課租稅也。夫對於最低生活費免其租稅，則成爲對於所得之中，除去最低生活費之部分，課以租稅。學者或謂對此當課以比例稅，所謂累退稅論是也。然此外尚有更進一部，而主張對其殘額，當課以累進稅者。累退稅及累進稅之議論，已詳於第三款。故余惟就最低生活費之免稅言之；但其論理，與累退稅或累進稅之論理相同乎？抑相離反乎？則當詳細考察而後可也。

第二項 最低生活費免稅之根據

關於最低生活費免稅之根據，有種種學說；若歷史的考察之者，則漸次發展而成。余今分別其發展時期爲二：第一期以租稅根據之交換說爲背景，第二期以義務說爲背景。今試從此學說發展之順序，次第介紹批評於次；而後再開陳余之所見。

第一 根據交換說之學說

① Eheberg: a. a. O. S. 186. Lotz: a. a. O. S. 258-259.

一、最低生活費免稅說，或謂創自邊沁 Bentham^①，然邊沁 Bentham 以前，提倡此說者亦復不少。^②如法之福耳蓬迨 Forbonais，德之攸士替 Justi，奧之遵能斐斯 Sonnenfels，英之 J. Stuart，義之味利 Verri^③，其最著者也。此輩學者，在第十八世紀中葉之後，同時主張最低生活費之不可課稅。故可稱為最低生活費免稅說之開拓者。至大成此時代之最低生活費免稅說者，則為正統學派之學者。正統學派之學者乃由經濟學理立論，其要點如下：^④

租稅當比例所得而課之；然其所得，當為純所得。純所得者，除去工資之殘額也。若據亞丹斯密之意，則工資乃決定於勞動之需要及食物之平均價格之二要素。此二要素若不變更，則無負擔租稅之餘力。若據李嘉圖 Ricardo 之意，則工資乃形成生活必要費，不能負擔租稅。

二、此說即主張當課稅於純所得，故可稱為純所得課稅說。若就內容言之，此說又歸着於工資之免稅，故可稱為工資免稅說。夫工資乃形成最低生活費，故最低生活費免稅之思想，於茲已發現焉。

此說大行於英國，後又傳播於歐洲大陸。十九世紀前葉，標榜經濟自由主義之德國財政學者，即承繼此說。如伯爾 Behr，雅各布 Jacob，羅茲 Lotz，佛耳達 Fulda，馬魯休士 Malchus，木爾哈德 Murhard 是也。^⑤

三、此說支配學界者甚久，然其理論有誤，故不可用。

(一) 此說主張當課稅於純所得，故為稅源論，即主張稅源當為純所得也。然稅源不宜限於純所得，宜為

① Eisenhart: Die Kunst d. Besteuerung, 1868. S. 31. Cohn: System d. F. = W. S. 273. Tyszka: Grundzüge d. F. = W. S. 71.

② Seligman: Progressive Taxation in Theory and Practice, 2 ed., p. 184.

③ 本書第七章第三節第三款第二項。Forbonais: Principes économiques, 1758. § 5. Justi: Staatswirthschaft, 1755. II. S. 293. Sonnenfels: Grundsätze d. Polizei, Handlung u. Finanz. 1755. III. § 84. J. Steuer: P. E., 1767. Bk. V, Chap. 12. Verri: Meditazioni sull' economia Politica, 1771.

全所得者，已詳論於前。茲不復贅。^①

(2) 此說以工資爲生產費，是以勞動者爲生產手段，而與機械器具同視也。夫工資由勞動者觀之，爲其自己所得，並非生產費；由國民經濟觀之，工資亦爲國民所得之一部，即非生產手段而爲生產之目的也。是以工資爲最低生活費而免稅之者，實視勞動者爲機械，而爲非倫理的見解之結果也。^②

(3) 更進一步觀之，工資與勞動者之最低生活費，未必一致。論者主張工資乃由食物之平均價格而定。然今日文明國之勞動者，實多領受最低生活費以上之工資，故工資完全免稅，未必適當。於是乎工資免稅之問題遂進爲最低生活費免稅之問題矣。最低生活費免稅，非僅免稅勞動者之最低生活費。苟人之所得，僅足支給最低生活費，則不問其出自工資與否，皆當免稅。但此理論，又不可與對於勤勞所得及財產所得課以差別稅之論同律；蓋後者爲課稅輕重之問題，前者爲課稅有無之問題也。

(4) 此說之根據，爲交換說；然又背反交換說。據交換說之意，個人由國家之保護而得利益，故當納稅以作代價。今夫勞動者之受國家保護者甚厚，故其利益亦多。如果如是，則工資實無免稅之理由也。反之，工資若行免稅，則是受國家之保護者，未必當納稅矣。此實破壞交換說也。要之，交換說與工資免稅說，乃互相矛盾。

第二 根據義務說之學說

根據義務說而主張最低生活費之免稅者，始自十九世紀中葉。其中又可畫爲二期：第一期根據均等犧牲說，主張最低生活費之免稅，余今稱之爲均等犧牲說；第二期，乃以最低生活費無擔稅力，故主張其須免稅。

^① 本書第六章第二節第二款第一項 Adam Smith: *Wealth of Nations* II, p. 461. Ricardo: *Principles of P. E. and Taxation*. 1 ed, pp. 492-493.

^② 本書第七章第三節第三款第二項 Behr: *Die Lehre v. d. Wirthschaft d. Staates*. 1818. Jacob: *Die Staatsfinanzwissenschaft*, 1821. Lotz: *Handb. d. Staatswirthschaftslehre*, 1822. § 131. Fulda: *Handb. a. a. F.=W. S.* 27. Malchus: *Handb. d. F.=W.* 1830. Murhard: *Theorie u. Politik d. Besteuerung*, 1834.

^③ 本書第六章第二節第二款第一項。

余今稱之爲無擔稅力說；此外尚有由社會政策之立腳點，而主張最低生活費之免稅者，余今稱之爲社會政策說。以下試就三說觀察之。

一 均等犧牲說

一、均等犧牲說乃立脚於租稅根據之義務說，爲穆勒 John Stuart Mill所創。穆勒 Mill雖非主張能力說；然由租稅平等之觀念出發而演繹均等犧牲說；並由均等犧牲說出發，而主張最低生活費之免稅。其說之要領如左：

課稅貧人，可侵蝕其最低生活費；課稅富豪，不過制限其奢侈的慾望。貧者由納稅所感之犧牲，與富豪由納稅所感之犧牲相較，其大無比。故欲使犧牲均等者，對於貧人，當免除其最低生活費之課稅。

此說入於德國，遂爲十九世紀後半之舊財政學派之說。翁分巴哈 Umpfenbach，普淮斐 Pfeiffer，柏爾邱斯 Bergius，愛贈哈德 Eisenhart，其代表者也。^②然此輩學者一面既主張最低生活費之免稅，他面又主張對其殘額，當賦課比例稅。故其學說可稱爲累退稅說。^③

二、要約是說言之，則可歸結爲獲得與最低生活費相等之所得之人，與獲得最低生活費以上之所得之人之間，當使其犧牲均等。然最低生活費既已免稅，則必不由納稅而感犧牲。夫以不感犧牲之人與感犧牲之人相較，而欲均等其犧牲者，實無意義。故學者或謂均等犧牲說不足以作最低生活費免稅之理由。^④於是遂生無擔稅力說。

② Schmoller: a. a. O. I. ff.

① J. S. Mill: Principles of P. E. Bk. V, Chap. 2 § 3.

② Umpfenbach: Lehrb. d. F.=W. 1859. 2. Aufl. 1887. S. 82. Berguis: Grundsätze d. F.=W. 1865. 2. Aufl. 1871, S. 407-410. Pfeiffer: Die Staatseinnahmen, 1866. I. S. 80. Eisenhart: a. a. O. 1868. S. 31. ff.

③ 本書第七章第三節第三款第三項第二目第二、一、累退稅論

④ Robert Meyer: Die Prinzipien d. gerechten Besteuerung. S. 294.

二 無擔稅力說

無擔稅力說者，以最低生活費無擔稅力，而主張其當免稅也。

此說爲最近學者所主張，如斯密特 Schmidt，邁爾 Robert Meyer，謝富勒 Schuffle，康拉德 Conrad，厄赫堡 Eheberg，波爾格特 Borcht，羅茲 Lotz，斐爾得斯 Földes，格拉稷亞尼 Graziani 等是也。^①然此等學者多一面主張最低生活費之免稅，他面主張累進稅。蓋累進稅之理論與最低生活費之理論，無以異也。此點實較從前之累進稅論者進步。

無擔稅力說，惟就僅有最低生活費之人，謂其不有擔稅力，故僅考察國家與其人之關係，不察個人相互之間之負擔之輕重及其犧牲之大小。^②此實此說不及均等犧牲說之處。

但無擔稅力說，亦根據於應分擔稅之原則。此點與均等犧牲說毫無所異，故余惟用應分擔稅之原則，以說明之。

* * * * *

均等犧牲說，無擔稅力說，皆出自應分擔稅之原則者，既如斯矣。今試依此立腳點，而與純所得課稅論相較，第一此說在不用純所得課稅說之純所得之觀念之點，第二此說關於租稅之根據，舍交換說而採義務說能力說之點，第三此說在借用均等犧牲之正義之觀念，以說明免稅理由之點，皆較純所得課稅說爲優。故此說無純所得課稅論之缺點。

① Derselbe: Ebenda. Schmidt: a. a. O. S. 57-74. Schaffle: Die Steuern. I. § 194. Conrad: a. a. O. § 8. Eheberg: a. a. O. S. 186. Borcht: a. a. O. S. 23. Lotz: F.=W. S. 259. Földes: F.=W. S. 299. ff. Graziani: Istituzioni della scienza delle finanze. pag. 314-316.
② Robert Meyer: a. a. O. S. 294.

三 社會政策說

社會政策說者，乃由社會政策而主張最低生活費之免稅也。此亦為德國最近學者所極力主張，瓦格涅 赫刻 Heckel，替士迦 Tyszka 其代表者也。^①

根據社會政策，討論租稅，固有根本的反對論；然其反對論未必適當。由社會政策出發，而主張最低生活費之免稅者，其論理亦同。今余試以卑見而主張此說於後。

第四 卑見

最低生活費之免稅，固有種種理由；然其根本的理由，則為出自應分擔稅原則之理由，與出自社會政策之理由。今試詳述二理由於下：

一 根據應分擔稅原則之理由

據應分擔稅之原則，當應各人之擔稅力，分配租稅。即擔稅力大者當重稅之，擔稅力小者當輕稅之；換言之，擔稅力愈小，租稅愈輕也。然擔稅力小至無限，租稅亦輕至無限；擔稅力小至無限則等於無，租稅輕至無限，亦等於無。故不有擔稅力者，不可課以租稅。此理若應用於最低生活費，則最低生活費若無擔稅力，當然當免其稅；於是乎問題遂變為最低生活費有否擔稅力之問題矣。

對此問題，學者或簡單主張最低生活費有擔稅之力；^②然此不過用問題以答問題，毫無結果。蓋何故有擔稅力與何故無擔稅力，皆未明示其理由也。欲明其理，當對於廣狹二義之最低生活費，各下以觀察。

① Wagner: F.=W. S. 405. Heckel: Lehrb. d. F.=W. I. S. 337. Tyszka: a. a. O. S. 71.

② Heckel: a. a. O. S. 377.

第一就狹義之最低生活費言之，此種意義之最低生活費，僅爲維持生理的生活之所得額。此所得額若只用以維持肉體之健康，則生理的可以生存。反之，除維持肉體健康以外，尚用爲其他費用者，則食物費衣服費燃料費等之絕對的生活必要費，必告不足；終而害及其人之健康。故對此最低生活費，若課以租稅，則必侵蝕生活必要費；而其結果，其人必不能維持健康。夫既不能維持健康，則終不免於死亡；不然者，亦當仰藉於公共救助。夫死亡乃失生理的存在；而仰藉救貧，則失經濟的存在。是故無論如何，最低生活費之課稅，皆脅迫其人之生活也。然則，狹義之最低生活費，不可不謂其無擔稅之餘力。①

次就廣義之最低生活費觀之。此種意義之最低生活費，乃爲支給維持該時代該社會之文化的生活必要之費用之所得額，故其額較之狹義之最低生活費爲多。而課稅於廣義之最低生活費者，未必迫人於飢寒而脅其生理的生存。②是故廣義之最低生活費，不能斷定其絕對的無擔稅力。學者之謂最低生活費亦有擔稅力者，蓋指此種意義之生活費也。然若課稅於廣義之最低生活費，則其人不能經營該時代該社會之文化的生活；延而文化生活之標準，必至下降。夫下降文化的生活標準，對於其人，對於社會，皆爲悲哀之事；故爲政者當努力無使人民陷此境遇。今租稅乃生此結果，故廣義之最低生活費亦當相對的斷定其無擔稅力也。若必對於文化的生活必要費，課以租稅，則厭惡文化生活標準下落之人，惟有借債以餬一時。若租稅年年侵蝕其人之文化的生活必要費，而令其人借債不已；則借金勢無返償之望，終而脅迫其人之經濟的生存矣。夫既如是，則廣義之最低生活費，亦若狹義之最低生活費，絕對的無擔稅力也。欲防生此結果，必當無觸及文化生

① Conrad: a. a. O. § 8. Borght, a, a. O. S. 23. R. Meyer: a. a. O. S. 294. Bastable: op. cit. p. 319.

② 神戶博士：租稅研究 84-95 頁。

活費。故廣義之最低生活費，當斷定其絕對的無擔稅力。

據以上所論觀之，則是狹義之最低生活費，絕對的無擔稅力；而廣義之最低生活費，則相對的無擔稅力。故若依據應分擔稅之原則者，勢不能對此課以租稅。

此為應分擔稅原則之適用之結論。若由累進稅之理論觀之，則其結論亦然。

就累進稅之理論言之，凡所得小者，當課以最輕之稅率；然所得愈小，終至不有擔稅力時，則其稅率小至無限而至於零。稅率之零，即為免稅。故應用累進稅之理論者，最低生活費亦當免稅；而累進稅論者為真理者，最低生活費免稅論，亦為真理也。

由此觀之，累進稅與最低生活費免稅同時並論者，實較累退稅論，尤見進步也。①

以上議論，最適合於狹義之最低生活費；但文化生活標準若不可低下之者，則此理亦可適合於廣義之最低生活費。反之，文化生活標準若可低下之者，則廣義之最低生活費，不可不課以輕稅。於是乎遂生可由納稅之故，而低下文化生活標準與否之問題。解決此問題，即為社會政策的觀察。

二 社會政策的理由

社會政策的理由，可歸納為二：一為國家以租稅為社會政策之手段，他為租稅政策與他社會政策之調和。

(一)就租稅政策與他社會政策之調和觀之，當先明對於貧人之社會政策之精神。夫社會政策對於貧

① Földes: a. a. O. S. 301. 本書第七章第三節第五款第二項，第二、二無擔稅力說。

人，其手段固有數種；然其精神則皆在於使貧人獨立經營生活，並使其地位可以上昇。此事若徵諸救貧政策，則國家非僅欲救貧於死亡；且欲貧人可得獨立維持生活。再徵諸勞動者保護政策，則國家非欲低下勞動者現在所營之文化生活之標準；且欲使其上昇。彼規定最低工資之立法，實最能表現此精神也。

然若課稅於狹義之最低生活費，則如前段所言，非迫人於餓死者，即當求助於公家。是實有背救貧政策也。或謂租稅乃租稅之問題，救貧乃救貧之問題；先稅貧人，然後再救助之，何爲不可？然此實非完成國家政策之目的也。蓋課稅於狹義之最低生活費，則救貧費，必見增大，此時國家不能再徵他種租稅；如是財政政策之目的，亦不能達成矣。且救貧費愈多，亦與救貧政策之目的相反。故社會政策欲使其與租稅政策調和者，當免稅狹義之最低生活費。

其次課稅於廣義之最低生活費時，亦若前段所述，勢必下降人民之文化生活標準。是實與勞動者保護法及其他社會政策矛盾也。一面既用勞動者保護法，使人民之文化生活，不至下降；他面又採下降人民之文化生活標準之政策。是國家對於社會政策，毫無真實目的也。夫上昇人民文化生活標準之社會政策，對於文化國乃有極大意義；而資本主義發生弊害，人民對於社會組織懷有疑慮之時，尤見其然。故國家生活若無障礙，則低下文化生活標準之政策，不可不棄。此所以免稅廣義之最低生活費，乃得其宜也。

(2) 更進而就用租稅爲社會政策之手段觀之，則欲施行社會政策，乃生免稅最低生活費之租稅政策。第一由用租稅以矯正富之分配之平等之觀念言之，則最富者當重稅，而貧者當免其稅。夫貧者，除狹

義之最低生活費外，尚須免稅廣義之最低生活費。

次就對於貧人之社會政策觀之，欲達此種政策，若用租稅爲手段，則生貧人階級之免稅，即欲減少救貧之必要，而不課稅於狹義之最低生活費；欲提昇下級社會之文化的生活標準，而不課稅於廣義之最低生活費也。

三 最低生活費之課稅之例外

就租稅平等原則觀之，就社會政策觀之，最低生活費，皆須免稅。然此主張，又非對於一切場合而言之也。戰爭之際及國家危急之秋，則不可不認爲例外。蓋此時國家之運命，既付之孤注一擲；而各人犧牲幸福，亦所不辭。故雖下降其文化生活標準，亦當盡奉公之義務也。夫國家行爲，雖與平時之文化政策矛盾；然亦須探國庫充實之政策。故此時課稅於廣義之最低生活費，亦所不妨。此種課稅亦非完全不合於論理。蓋人民若有支給廣義之最低生活費之所得，則非僅尚有稅源；且由所有者觀之，相對的雖無擔稅力，然絕對的實有若干之擔稅力也。更進而就此時可否課稅於狹義之最低生活費觀之，國家爲自己存在之故，尚不惜犧牲個人之生命；故狹義之最低生活費，亦可課稅之。但此惟許其在國家危急之際行之；而此狹義之最低生活費之課稅，又當爲財政上最後之手段。^①

要之，在例外場合，余亦是認最低生活費之可課稅；但課稅於最低生活費時，又當區別其廣狹二義。

① 本書第六章第二節第二款第一項。

由以上所論觀之，最低生活費，在原則上本應免稅。惟有事之際，則課稅於廣義之最低生活費——即文化的生活必要費，亦所不妨。至於狹義之最低生活費——即生理的生活必要費，則惟一切財政手段已窮之後，萬不得已，始以例外而課稅之。

第三項 最低生活費免稅之批難及其辯駁

對於最低生活費之免稅，有種種反對學說；然其可視為根本論者，則可區別為三：第一生自最低生活費之解釋，第二生自租稅原則，第三生自政治教育。此外尚有由最低生活費免稅實行之困難，而反對之者；然此非根本問題，故略之。以下試就三種之反對說，加以批評。

一 關於最低生活費之解釋之反對說

最低生活費之解釋之反對說者，主張國家之需要，延而及國家之租稅，皆包括於個人之最低生活費內之說也。拿塞 Nasse^①，科因 Cohn 即主張此說。①科因 Cohn 之所言如左：

個人在其滿足生活必要之後，始承認國家之要求者，實今日之國家觀念所不許也。

國家對於個人，為最必要之物，故國家所要求者，應為個人之生活必要費之一部。

國家對於個人固為必要之物，即個人安居於國家之內，由國家之行政而發展；若無國家，則個人欲達此種目的，必當自己勞動；故以納於國家之租稅為個人之必要生活費者，未必無理。但個人由國家而達成之慾望，為高尚之文化的慾望，不可與經濟的完成其存在之慾望同律。今之問題之最低生活費，則為經濟的完成

① Nasse: Gutachten über Personalbesteuerung (Schriften d. Ver. f. Sozialpolitik, Bd. III. S. 10) Cohn: System d. F.=W. § 222. 神戶博士：租稅研究 110 頁

其存在之慾望。至於狹義之最低生活費，則爲生理的存在所必要之物。故以租稅包括於最低生活費之中，則經濟的慾望及文化的慾望，乃互相對峙，而個人不能同時滿足之矣。於是遂生何者爲先之問題。此就個人觀之，則個人皆欲滿足其經濟的慾望，而確保其生理的經濟的存在。蓋任何一人無肯餓死，或低下其文化的生

活標準也。此就國家觀之，則國家在於個人之上，故當國家危急之際，縱令個人餓死，或低下其文化的生

活標準；對於個人之最低生活費，亦得要求租稅。然在平時，則國家亦當設法使個人不至餓死，或下低其文化的生

活標準；蓋保障個人之生活，提高個人之文化的生活標準，實平時之國家政策之目標也。更就加租稅於最低

生活費之中而強制課稅之，與不加租稅於最低生活費之中，而免稅之，何者對於國家最有危險觀之，則前者

較之後者，尤有危險。蓋人民迫於生活，則有思亂之心；此在國家統治上，實爲至難之事也。由此觀之，加租稅於

最低生活費之中，實爲不當。

二 根據租稅原則之反對說

根據租稅原則之反對說，更可分爲三種：第一爲根據正義原則之反對說，第二爲根據國民經濟的原則之反對說，第三爲根據財政的原則之反對說。然其中最爲重要者，則爲根據正義原則之反對說。

一、根據正義原則之反對說，即爲租稅普遍說。是說始於十八世紀，至十九世紀後半，盛行於德國學者之間。然其大旨，皆謂租稅義務爲普遍的；故雖貧人，亦無免稅之理。

依據租稅普遍說，而主張最低生活費不可免稅之理由，如左：

租稅義務，爲高尙之倫理的義務，不可附着於財產權利等物，而當附着於人。故租稅義務，乃人的義務。此人的義務，生自國民之一般納稅義務；故即令其人之所得極少，亦不可免其納稅義務。

夫由租稅之普遍原則出發，最低生活費，固不應免稅；但租稅原則，非僅一普遍原則，即平等原則，亦列在正義原則之中。由平等原則出發，則生應分擔稅之原則。凡人無擔稅力者，皆不課稅。於是遂有納稅義務之免除。此實普遍原則之例外，而可視爲普遍原則與平等原則之衝突也。此時二者之中，誰當貫徹則當選擇貫徹之時，不背於正義之原則。今欲貫徹普遍原則，而課稅於無擔稅力之人，則非置人於死地者，即當仰助於公家，或下落其文化的生活標準。是與社會政策及其他國家政策相反也。是欲得正義而反背正義也。反之，貫徹應分擔稅之原則，而不課稅於擔稅力之人，則人民不至因納稅而受飢寒之苦，此實無反國家政策；不過國民之中，有免除納稅義務之人，用是可悲耳。但對於有擔稅力之人，而免其租稅者，固屬不當；至於無擔稅力之人，免其租稅，則不能視爲有反正義。由此觀之，免除無擔稅力者之租稅，而於普遍原則中，設一例外者，實適於正義也。

二、根據經濟的原則之反對說者，主張最低生活費之免稅，有害國民經濟之說也。即據此說，最低生活費若有免稅之事，則資本產業之課稅，不可不重。此實抑制或阻礙人之貯蓄心也。^①

此反對論，實不足採。論者第一反對資本產業之重稅；然重稅財產階級，已爲今日財政理論之要求。論者第二謂其可抑制貯蓄心；然亦未必皆然。夫重課富豪，或可減少其貯蓄之一部（此一部即以租稅而納於國

① Schmoller: a. a. O. S. 38.

家)然必不至以納稅而抑制其貯蓄心。其中理由，與對於累進稅之批難之反駁相同。^①

更進一步觀之，最低生活費之免稅，對於產業界，乃有極大影響。第一，最低生活費之免稅，可以確保民衆之經濟的存在；因而消費之需要不至衰微，而供給消費財之產業，亦見繁盛。第二，重稅富豪，富者可制限其奢侈；而令奢侈品製造業，大受打擊。奢侈品製造業一受打擊，則有用之消費品之製造可以興旺，是實國民經濟可賀之事也。

三、根據財政的原則之反對說，謂最低生活費之免稅，有反收入充分之原則。其理由如次：^②

免稅最低生活費，則租稅收入，不足以支給國家之經費。若其免稅點愈高，則國家之收入愈減。

夫最低生活費之免稅，較其課稅之時，租稅收入，固見減少。然國家之純收入，則未必皆然。蓋最低生活費之課稅，其手續非常煩雜。若滯納處分愈多，則徵稅費愈增，終則收支不能相償。^③是明反最小徵稅費之原則，延而亦反財政的原則也。此事對於國家政策，最不適當，故學者又有由此而主張最低生活費之免稅者。

更退一步言之，課稅於最低生活費，固可增多收入；然如斯之租稅政策，事實上實難承繼。蓋最低生活費之課稅，其結果必令人民失去經濟的生存。故數年後，即令欲課稅，亦無從課稅也。事至於茲，國家自身之存在，亦必陷入危境。故曰課稅於最低生活費，實有反財政的原則也。

最低生活費，固由經濟進步，次第提高；然縱令提高，而租稅收入，亦未必因是而見減少。蓋最低生活費若由經濟之進步而漸次提高者，則富亦必由經濟之進步，而見增殖；如是則獲得最低生活費以上之所得之人

^① 本書第七章第三節第三款第五項三、關於累進稅率適用之結果之批難。

^② Schmoller: a. a. O. S. 37. ff.

^③ Tyszka: a. a. O. S. 71. Földes: a. a. O. S. 303. Lotz: a. a. O. S. 260-261. Bastable, ap. cit. p. 320.

愈多，而租稅之徵收亦由此而增加矣。

三 根據政治教育之反對說

此反對論，以租稅可生政治教育之結果，故謂一切人民，皆當課以租稅。是爲赫爾德(Held)所力說，其大旨如下：^①

貧民若得國家之救援，則可免其納稅義務。其他人民，縱令爲數不多，亦當繳納租稅，盡其市民之義務。然繳納租稅，亦無特別損害，蓋各人由此可得自己盡務於國家之自覺也。

此說乃以租稅爲政治教育之手段。夫租稅固可用爲政治教育之手段。然對於無擔稅力之人，課以租稅，而生不公平之結果者，則實不能同意。當比較政治教育之所得，與課稅於無擔稅力者之所失，觀其結果孰大，而判斷其是非耳。然課稅於最低生活費，所失甚多。即如前項所言，徵收此種租稅，第一可危及各人之生理的經濟的存在；第二徵稅費將見增加，財政上亦無所得；第三，細民將以此爲苛斂誅求，對於政府而抱反感，生出統治上種種困難。事至於茲，則不可不比較政治教育上之所得，與財政上政治上之所失，故此說萬難採用。

第四項 最低生活費免稅之方法

最低生活費，不可課稅，既如前所言矣；然如何而可實現此趣旨乎？

一、學者對此問題，議論不一；然其多數，則欲實現其趣旨於租稅體系之上。至於實現於如何租稅體系之上，則學說又見分歧。或謂惟可實現於直接稅，或謂可實現於直接稅與間接稅。第一說稱爲直接稅說，第二說

① Held: Gutachten über Personalbesteuerung, S. 28.
神戶博士：租稅研究 1021-03 頁。

稱爲直間兩稅說。

(1) 直接稅說，主張惟可對於直接稅，始可講求最低生活費免稅之方法。^①此輩學者皆以對於消費稅可賦課最低生活費爲前提。由此前提出發，而課在直接稅當免除最低生活費之課稅。蓋消費稅對於下級社會，其負擔較重；故在直接稅，當免除最低生活費之課稅以作補償也。此說又稱爲補償說。

然在消費稅亦可實行最低生活費免稅之趣旨，即對於生活必要品不課消費稅是也。夫課稅於生活必要品時，富豪貧人皆有同一負擔。富豪負擔租稅，生活固不至爲其所迫；至於貧人，則生活必要品稅，乃侵蝕狹義之生活必要費，因而脅迫其生活。然則生活必要品稅，對於貧人富豪，乃異其影響，是非相半乎？實又不然。蓋今日世界，富豪之數少，貧人之數多；故生活必要品之課稅，其大部皆歸於貧人階級所負擔，而脅其生活也。是以欲貫徹最低生活費免稅之理論者，對於生活必要品，不可課稅。要之，最低生活費若有免稅之理由，不可限於直接稅而謀其實現；即於消費稅，亦當謀其實現也。余之見解所以贊成直間兩稅者，職此之故。

(2) 直間兩稅說，主張在直接稅及間接稅，皆當免除其最低生活費之課稅。夫消費稅之應免除最低生活費之課稅者，已述於上。然其理由，亦可應用於直接稅。蓋最低生活費若有免稅之理由，則直接稅亦不可認爲例外。然直接稅所以免除最低生活費之課稅，其理由又與補償說所言有異。蓋間接稅雖不課稅於生活必要品；然直接稅亦有免稅最低生活費之必要也。

直接稅既有免除最低生活費之課稅之理由；然此又不能實現於一切直接稅。其最能實現者，則爲在一

① Wagner: F. = W. S. 404.

般所得稅；即免除其與最低生活費相等之所得額之課稅。是爲一般所得稅之免稅點。次則在一般財產稅，亦可謀其實現；即此時若免除生產與最低生活費相等之所得所必要之財產額之課稅者，即可也。是爲一般財產稅之免稅點。此外，生活所必要之家具及不動產等，若不入課稅價格之中，亦爲實現最低生活費免稅之趣旨之一方法。至於收益稅，則不能捕捉個人之擔稅力；故理論上，無免稅最低生活費之餘地。但能發見全所得或想定全所得時，則不在此限。

二、以上完全屬於理論。若徵諸實際立法，則在消費稅，今日文明國，非無課稅於生活必需品；然最近之租稅立法，則漸次廢止此種租稅。此種租稅所以今日尚不絕跡者，乃原於欲期充分收入之財政的原則；故若有相當收入之途，此種租稅，必歸廢止。蓋廢止此種租稅，實爲稅制整理之目標也。然則吾人實不可以今日尚行此稅，而謂最低生活費免稅之理論不行於世。

(註)法國自中世以來，已有鹽稅及其他生活必需品稅。然十九世紀之關稅政策，又賦課生活必需品之關稅。今日地方稅亦有入市稅 (Octroi)，此入市稅可視爲賦課生活必需品之稅。

義國統一之後，以財政困難，亦以穀粉稅（一八六八年）爲內地消費稅；其後財政鞏固，遂廢止之（一八八四年）。此外穀粉之入市稅，亦曾以之爲地方稅；但至二十世紀初葉，即見廢止。今日生活必需品稅，惟有穀物之輸入稅及鹽之專賣。

德國各邦，多有肉稅及穀物稅；然亦漸次廢止（普魯士及標魯士伯魯克）。地方稅之入市稅，從前亦嘗施行；然一至二十世紀，則漸見撤除。今日惟有鹽稅及生活必需品之關稅，爲聯邦稅而存在。

英國則十七世紀中葉始有消費稅。一至十八世紀之末，則生活必需品亦有課稅。但至十九世紀中葉，完全撤廢生活必需品之關稅及內地消費稅。

日本今日尙有米之輸入稅，而內地消費稅亦有醬油消費稅，石油消費稅等。鹽之專賣，今日雖曾存在，然毫無收益，故鹽稅亦等於無。次就直接稅言之，當收益稅制度爲中堅之時，最低生活費免稅之方法，殆不講求。然最近則成立所得稅中心之直接稅制度，任何國家，皆取最低生活費免稅之政策。即財產稅亦定有免稅點。

(註)英國在拿破崙戰爭之時，編定所得稅制度(一七九八年)，而免除最低生活費之課稅。

德國於一八四八年革命之時，南德(巴威，巴丁)已有最低生活費免稅之制度。至德意志帝國成立時，一般所得稅遂見發達，而最低生活費，乃免除其課稅。

法國則收益稅制度，久爲直接稅而存在，故對於最低生活費，亦有課稅之事。但最近編定所得稅制度，而免除最低生活費之課稅。

義國統一未久，即制定動產所得稅，而免除最低生活費之課稅。

日本自明治二十年設立所得稅後，即免除最低生活費之課稅。

第五項 最低生活費之額之決定

如上所述，對於消費稅，欲免除最低生活費之課稅，而不課稅於生活必需品者，則別無問題。至於直接稅，欲免除最低生活費，則當對於所得稅及財產稅，決定其額。於是遂生如何決定之問題。

一、最低生活費由人而異；然直接稅所定之最低生活費，則當以一定時代各人所要之平均額爲標準。

據此觀察，則最低生活費之額之決定，當以其國其時之生計實形爲基礎。

生計實形，當時於正確之生計調查；然生計實形，又由其國其時之文化生活程度，富之程度及貨幣之購買力而定。

高。

(1) 文化之程度，爲決定文化生活之前提。文化愈進，文化生活之標準亦愈高。因而最低生活費亦愈提高。

(2) 富之程度爲決定生活標準之條件。夫國家愈富，則國民之生活愈高；因而最低生活費亦愈提高。

(3) 貨幣之購買力，爲生活費計算之基礎。貨幣之購買力愈減，則生活必需品之物價愈騰；因而最低生活費，亦愈提高。

決定最低生活費之條件，由國由時而不同，既如斯矣。但就大體言之，則文化進步，人民富裕之國，較之文化不進步，人民不富裕之國，其最低生活費高。又雖在同一國家，若其文化愈進，富愈發達，貨幣之購買力愈低，則最低生活費亦愈高。

此論亦可適用於所得稅之最低生活費；即財產稅之免稅點，亦可應用此理。蓋可以生產與最低生活費相等之所得額之財產爲免稅點也。

二、最低生活費之額，由國由時而異，已述於上；今再徵諸列強實際立法，則如左：（一鎊以十圓算，一弗以二圓算，一法以四毫算，一馬克以五毫算）

(1) 就所得稅觀之：

英國之所得稅，成立於一七九八年，當時對於六百圓以下之所得已免其稅。大戰之前，以千六百圓為免稅點；戰時之財政法，則降為千三百圓。至於附加所得稅之免稅點，則為二萬五千圓。

美國之所得稅，最初對於既婚者，以一萬圓為免稅點；對於獨身者，以八千圓為免稅點。然一九一九年之法律，則對於既婚者，以四千圓為免稅點；對於獨身者，以二千圓為免稅點。附加稅以一萬圓為免稅點。

法國之所得稅則一九一四年七月之法律，以二千圓為免稅點。一九一八年六月之法律，復降為千二百圓。

英美法之立法，戰時皆下降其免稅點，是為戰時之例外，不可謂其侵蝕文化生活費也。

義國之所得稅，戰前以百六十圓為免稅點。戰後之普通所得稅，則除資產所得外，其他所得，皆以四百八十圓為免稅點。附加所得稅則以六百圓為免稅點。

奧國之所得稅，戰前對於四百五十圓以下之所得，皆免稅之。匈國之所得稅，戰前以三百二十圓為免稅點。

德意志聯邦之新所得稅，對於七百五十圓——千五百馬克以下之所得，皆免稅之。今日馬克大見下落，故以千五百馬克為最低生活費，未免過低。今試列舉戰前德國各邦之免稅點於次：^①

免稅點 國名

- 1500 N. Gotha (1902年法) Schwarzburg-Sondershausen (1897年法) Waldack (1908年法)
- 1100 Lippe-Deinold (1894年法)
- 1100 索遜 (1900年法) Oldenburg (1906年法)

① Schanz: a. a. O.

二二五 S. Alenburg (一九〇五——一九〇七年法) Reusz J. L. (一九〇四年法) Schaumburg Lippe (一九〇四年法)

二五〇 Württemberg (一九〇三年法) Hessen (一八九九年法) S. Weinar (一九〇八年法)

三〇〇 Anhalt (一九〇四年法) Lübeck (一八九九年法)

三五〇 S. Meiningen (一九〇〇——一九〇八年財政法) (一八九〇年法本爲三百圓)

四五〇 普魯士 (一八九一年法) Baden (一九〇〇年及一九〇六年法) Braunschweig (一八九六年法) Bremen (一九〇五年法) Hamburg (一八九五年法)

日本之所得稅，自明治二十年以來，皆以三百圓爲免稅點。大正二年提高爲四百圓，大正七年更提高爲五百圓，大正九年更提高爲八百圓。

(2) 至於一般所得稅，則德義美三國亦有其例。

德國在一九二〇年以前，各邦皆有名義的財產稅；然此財產稅皆定有免稅點，今試列舉於次：

五〇〇圓 Baden

一、五〇〇 Hessen

一、五〇〇 S. Gotha

三、〇〇〇 普魯士 Schaumburg-Lippe Braunschweig

六、〇〇〇 索遜

一〇、〇〇〇 巴威爾 Württemberg

至於實質的財產稅，則戰前有臨時國防稅及財產差增稅，以作帝國稅。其免稅點，前者爲二千五百圓，後者爲五千圓。戰後所設之緊急犧牲稅，亦以二千五百圓爲免稅點。

義國之一般財產稅，初以八千圓爲免稅點，後以二萬圓爲免稅點。

第七章 租稅之社會的原則及租稅之分配

荷蘭之財產稅，以八千圓爲免稅點。

美國各州之財產稅所定之免稅點，不一而足；然大約多定於二百圓與二千圓之間。但家具皆免其稅，至於農具及器具之免稅者亦多。

(3) 收益稅不易實現最低生活費免稅之趣旨者，已述於上。但若關連於個人之所得額時，亦可實現之，但不完全耳。各國非無此立法例：

(a) 地租，在英國，凡所有者能證明其所得全額在一千三百圓以下者，皆免其稅。

(b) 家屋稅，在英國，凡所得屋租在二百圓以下者，皆免其稅。

(c) 營業稅，則商工業者在營業之外，毫無獲得所得之途，又可推定其個人之所得全額者，亦可規定其免稅點。各國有此實例者亦不少。例如普魯士之營業稅（一八九一年），凡人僅有七百五十圓以下之收益者，皆免其稅。巴威爾之營業稅（一八九九年），凡無資本及用小資本而營業之人，若其收益僅爲二百五十圓，且所得全額在三百三十圓以下者，皆免其營業稅。法國之營業稅，凡不用使用人之小工業者，皆免其稅。日本之營業稅，凡物品販賣業，一年之賣出金額不及二千圓；清貨業之清貨金額未滿二千圓；周旋業、代理業、仲立業、間屋業、信託業之一年報價金額未滿二百圓；金錢貸付業、物品貸付業，若其運輸資本金額未滿千圓；製造業若其資本金額未滿千圓；或職工勞動者之使用，不及三人；運送業、印刷業、出版業、寫真業若其從業者不及三人；席貸業若其家屋賃貸價格不及百圓；旅館業、菜館業，若其從業者不及三人者，皆不賦課國稅之營業稅。

(d) 在資本金利子稅，則所得若能推定其以資本金利子爲主者，亦可規定其免稅點。例如巴威爾之資本金利子稅（一八九九年），對於三

十五圓以下，皆免稅之；而寡婦，離婚之婦人，孤兒，日傭勞動者，手工業徒弟，工場勞動者，其他地位不安固之工人而寄寓於屋主之家或爲他人家族者，及不能獲得收入之人，則其資本利子若不及二百圓，而與其他所得合算，其全體額不滿三百五十圓時，亦免其資本利子稅。又上述之人，若其資本利子，不及千圓，而又無他種所得；或他種所得爲數至微者，亦半減其稅率。

第六款 奢侈重課

第一項 自由所得課稅及奢侈重課

一、所得由使用之目的觀之，則可分爲最低生活費及其殘額。最低生活費爲維持生存不可缺之費用，故支給最低生活費，不能使用於其他目的，是稱爲不自由所得 (gebundenes Einkommen)；反之，所得之中，除去不自由所得外之殘額，可自由使用於其他目的，故稱爲自由所得 (freies Einkommen)。

最低生活費之應免稅，已述於上；至於自由所得，則當課稅，是稱爲自由所得課稅論。

二、自由所得課稅論與純所得課稅論不同。純所得課稅論，自正統學派以來，在租稅論上，久有權威，已述於上矣。^①然此說乃欲由所得之中，除去勞動者之生活費，對其殘額而課稅之；故爲一種之稅源論，未免失之過狹。蓋稅源應網羅一切所得，工資既爲所得，在理不應以之爲例外也。然自由所得課稅論，則欲除去最低生活費，對其殘額而課稅之；故在自由所得課稅論，第一工資若超出最低生活費以上者，亦課稅之；此點與純所得課稅論不同。第二工資以外之所得，若其不超出最低生活費以上者，亦免稅之；此點亦與純所得課稅論不同。

① 本書第六章第二節第二款第一項。

自由所得課稅論與純所得課稅論之不同，既如斯矣。然由一切所得皆為稅源之理論觀之，則其受人批難，似與純所得課稅論相同。但自由所得課稅論，非反對以全所得為稅源之理論；不過屬於最低生活費之部分，以其無擔稅力，故主張其免稅耳。若夫一朝有事，則雖最低生活費，亦應課稅。蓋此說乃以全所得為稅源也。

①是則自由所得課稅論，非與以全所得為稅源之理論相矛盾也。

三、課稅於自由所得，第二所生之問題，即一切自由所得，皆同一課稅與否是也。欲解決此問題，當依據自由所得之使用目的而分析之。

所得者對於自由所得，雖可任意處分；然多數則皆先用之以滿足地位的慾望，次則更進而用諸奢侈的慾望。前者為地位的生活費，後者為奢侈費。吾人若比較地位的生活費與奢侈費，則二者不可同樣課稅。即當輕稅地位的生活費而重稅奢侈費也。奢侈重課，即為是意。

奢侈重課，乃重稅奢侈而輕稅地位的生活費之意。故又可稱為自由所得之差別課稅。第四款所論之差別課稅，乃從所得之源之不同，以及所得之性質之不同，而差別的課稅之；茲之所論之差別課稅，非從所得之性質之不同，乃從所得者所欲滿足之慾望之烈度而差別的課稅之。故可稱為觀察所得者之心理狀態之差別課稅。

第二項 奢侈重課之根據

如前所述，奢侈重課，乃為重稅奢侈，而輕稅地位的生活費之意。今欲明其根據，則當紹介地位的生活費

① 本書第六章第二節第二款第一項。

免稅論而批評之，蓋此實可稱為地位的生活費輕稅論之反對論也。

第一 地位的生活費免稅說及其反駁

地位的生活費免稅說，為十九世紀中葉德國學者所倡。其所根據之理論，則為純所得課稅論。但此輩學者乃擴張純所得課稅論於二種方面：一則廣義的解釋工資，而應用於一切勤勞所得；他則擴張最低生活費，而應用於地位相應之生活費。

是說之代表者為比爾紫克 Biersack 及勞 Rau。

比爾紫克 Biersack 之論，如次：^①

對於廣義之工資，惟可課稅其純益；然計算純益之時，當除去勤勞者之地位相應之生活費。此蓋地位相應之生活費，可視為財之生產之條件，而為生產費之一部也。但地位相應之生活費之除外，惟可行於廣義之工資。

勞 Rau 之立論，亦與此同。其言曰：^②

工資及營業者之所得之中，當用為勞動者及營業者之生活費。除去此生活費外，所餘之殘額，為純所得。租稅惟可賦課於純所得。對於工資，只可課稅於除去工人及其家族所要之地位相應之生活費外所餘之殘額。

比爾紫克 Biersack 及勞 Rau 皆主張除去地位相應之生活費而課稅。然比爾紫克 Biersack 不過欲除去工人一己之地位相應之生活費；勞 Rau 則須擴張及於家族。又關於租稅之根據，則比爾紫克 Biersack 採交換說，勞 Rau 則參和以能力說。故此說所由成立之租稅根據說，尚在於過渡時代。

① Biersack; Über Besteuerung, 1850. S. 40.

② Rau: Grundsätze der Finanzwissenschaft. § 258.

今試批評此說。此說以交換說為根據；然其出發點與到着點，乃自相矛盾。其故已詳前款，①茲可不贅。至於參和能力說，則出發點與到着點雖無矛盾；然立脚於能力說，而主張勞動者及營業者之地位的生活費之免稅者，其理由當求於此輩之無擔稅力。

然地位的生活費，由其觀念言之，則在最低生活費之上。最低生活費雖無擔稅力；而地位的生活費，則不可謂其無擔稅力。故地位的生活費，無免稅之理由。且地位的生活費，由人而殊。大體言之，則勞動者、官吏及小營業者當舉其所得大部，以作是用。故所得之中若除去最低生活費及此種費用時，所謂純所得，幾等於無。此即中流以下之勤勞所得者營業者，皆不課稅也。

又由所得之源觀之，此說除工資外，尚置營業者之所得於眼中。此點雖較純所得課稅為進步；然尚未徹底。蓋勞動者及營業者之地位的生活費，若當免稅；則至少對於財產家之僅有維持生活之所得者，亦應免稅。今乃對於勞動者營業者，免其地位的生活費之課稅；而對於財產家，乃不肯免其最低生活費之課稅。是實不合於論理也。

第二 地位的生活費輕稅及奢侈重稅之理由

地位的生活費，不可免稅，已述於上；然當於如何程度而課稅之乎？此當比較地位的生活費與奢侈而觀之。

(1) 地位的生活費為超出最低生活費之部分，故不能謂其無擔稅力。然一切之人，一面皆欲可得支給

① 本書第七章第三節第五款第二項第一，根據交換說之學說。

最低生活費，他面又欲經營地位相應之生活；故地位的生活費之慾望之強烈，乃在最低生活費之次。反之，奢侈之享樂，則雖無亦可，故其慾望最弱。夫地位的慾望既強，奢侈的慾望既弱；今乃欲同一課稅，則是地位的生活費之犧牲頗大，而奢侈之犧牲極微也。故在所得各部，或在所得不同量之人之間，欲均等其犧牲者，當輕稅支給地位的生活費之所得，而重稅恣其奢侈之所得。

以上乃為均等犧牲之理論所推論之當然結果。此論亦與由消費方面所觀察之累進稅之理論相同。故若承認累進稅之理論者，亦應承認奢侈重稅之理論。

(5) 更就社會政策觀之，奢侈亦應重稅，地位的生活費亦應輕稅。夫奢侈由享樂之人觀之，固為自由；而其對於社會之弊害，則極大。蓋奢侈乃為富豪階級所專有。無產階級目擊此狀，常生不快之念；同時又感現在社會組織之缺陷也。今日社會思想已漸左傾，則吾人為社會計，必當抑制富豪之奢侈；而欲抑制奢侈，又有以租稅為手段之必要。此所以奢侈必當重稅也。

地位的生活費，不過使人經營地位相應之生活，不必與奢侈同視而抑制之。故其課稅當輕。由以上所論觀之，在社會政策上，地位的生活費實須輕稅，奢侈實須重稅也。

第三項 奢侈重稅之方法

輕稅地位的生活費而重稅奢侈，當用何法，以實現之乎？

余意實現之法有二，一為謀實現於直接稅之法，二為謀實現於消費稅之法。

一 地位的生活費及奢侈費之額

欲謀實現於直接稅者，當先決定地位的生活費及奢侈費之額。然地位的生活費，乃為地位相應之生活費。而地位由人而殊，其位於下級社會者，則其地位的生活費少；其位於中等階級者，則其地位的生活費較多；其位於上級社會者，則其地位的生活費尤多。故地位的生活費，由其本來意義觀之，實不能用一定之額以表之也。然就大體觀之，則中下級之地位的生活費，乃為較最低生活費微多之小所得；而上級之地位的生活費，則為相當之大所得。又奢侈亦為相對的之觀念，故亦不能絕對的確定其額；但本略皆可視為大所得。由此觀之，則是中下級之地位的生活費，為小所得；而上級之地位的生活費及奢侈費，為大所得也。是故在直接稅，對於上級而欲差別的賦課地位的生活費及奢侈費者甚難；而對於中下級而欲輕課地位的生活費者，則甚易也。是為小所得輕課之問題。

二 直接稅中之小所得輕課

小所得由嚴格意義言之，亦可包括最低生活費於其中；但茲則指除去最低生活費外所餘之殘額。課稅於此種意義之最低生活費，即課稅於地位的生活費。

小所得之輕稅，最易實現於廢得稅；即對於免稅點以上之一定額之所得而輕稅之，即可也。然適用累進稅於所得稅，則變成賦課輕微之稅於小所得；故此時小所得之輕稅，似已實現。但在累進稅，所得愈多，稅率愈增；而等於地位的生活費之部分，尤無輕稅之事；故對此小所得，更當稍加斟酌。其法無他，即對於一定之小所

得，除去一定比率，以其殘額為課稅價格，而課以所定之累進稅率也。是即控除查定方法。用此控除查定方法，累進稅之作用，亦可表現。

徵之實際之租稅立法，則英義有其例。

英國之所得稅對於一千三百圓至四千圓之所得，除去一千二百圓；對於四千圓至六千圓之所得，除去一千圓；對於六千圓至七千圓之所得，除去七百圓。

義國之普通所得稅，除第一種之資產所得外；對於勤勞所得及營業所得，凡小所得超出免稅點（四百八十圓）而不及八百圓者，皆為左列之特別控除；然後課稅於其殘額。

所得額	控除額
四八〇圓超過而不及五二〇圓	四〇〇圓
五二〇——五六〇	三六〇
五六〇——六〇〇	三二〇
六〇〇——六四〇	二八〇
六四〇——六八〇	二四〇
六八〇——七二〇	二〇〇
七二〇——七六〇	一六〇
七六〇——八〇〇	四〇

日本之所得稅，在大正二年之改正法，始採用此小所得控除查定法。凡個人所得在五百圓以下者，除去百五十圓；在七百圓以下者，除去百圓；在一千圓以下者，除去五十元；對其殘額而課稅之。大正七年之法律，復加修正。凡個人所得在七百圓以下者，控除百五十圓；在一千圓以下者，控除百圓，對其殘額而課稅之。但大正九年之改正法，則完全廢止此規定。蓋已有扶養義務之特別斟酌，無此之必要也。然小所得之控除查定，若出於輕稅中下級之地位的生活費之趣旨者，則不可以上述理由而廢止之。

財產稅亦可實現小所得輕稅之趣旨。即對於發生小所得之財源，加以特別控除查定即可也。其理由由觀所得稅之理論，即可知之。

三 實現於消費稅之方法

欲實現奢侈重稅地位的生活費輕稅之趣旨於消費稅者，其法有二：一則對於生活必要品以外之消費品，應其品質而課以差率稅，是稱爲品質差率稅；他則對於奢侈品，特別課以重稅，是稱爲奢侈稅。

一、品質差率稅乃應品質之良否而課差率稅，故以消費品之品質有差等爲前提。夫物品之非生活必要品者，下級社會，可以不必消費；今乃消費之者，蓋欲滿足其地位的慾望也。但下級社會所消費者，多爲品質下等之消費品；反之，上流社會所消費者，多爲品質佳良之消費品。品質之最佳者，則爲奢侈品。故適用輕稅率於品質下等之物，品質愈良，稅率愈高；終而賦課最重之稅率於最佳之物者，實可達奢侈重稅之趣旨也。於是遂有準累進稅。

如斯之課稅方法，可應用於酒稅，煙稅，砂糖稅，織物稅。

日本之消費稅，如砂糖稅，煙草之專賣等，可視為應用品質差率稅。但織物稅，則無論絹織物或木棉織物，皆課以同一之稅率。至於其他消費稅，則更不能滿足此要求。①

二、奢侈稅乃課稅於奢侈品；然其課稅方法，又分爲二：其一則捕捉其使用享樂奢侈品而課稅之，例如自動車，馬車，樂器，玉突台，金銀什器，骨牌，獵銃等之稅是也。是稱爲使用稅。其二則對於奢侈品之製造者販賣者而稅之。用此課稅方法，則帶有間接消費稅之性質，然立法形式，則爲取引稅等之流通稅。至於奢侈品，則奢侈之程度不同，或爲高度之奢侈品，或爲普通之享樂財；故用此課稅方法，則奢侈之程度愈高，稅率之程度亦得從之而高。於是遂成爲準累進稅。

世界大戰之時，法德義美皆施行奢侈稅，而其形式多屬前述之狀。即對於商品之購買，課以普通之取引稅；而對於奢侈品之購買，則又課以特別較重之稅也。然奢侈品常分爲絕對的奢侈品，及相對的奢侈品二種；絕對的奢侈品，從其品質而稅之；相對的奢侈品，則惟品物超出一定價格時，而後稅之。如斯之稅，亦出自奢侈重稅之精神。

第七款 個人的事情斟酌

第一項 個人的事情之斟酌及租稅之客觀性

一、課稅欲其適合於擔稅力者，第一當輕稅勤勞所得，而重課財產所得；第二當重稅地位的生活費，而輕稅奢侈；第三當免稅最低生活費。此余所以自第四款以至第六款，各別詳論之也。今更進而以租稅主體爲中

① 拙著：社會問題與財政第三編77頁以下

心，聯結此等要求，詳細觀之。

爲議論之利便計，而由應當輕稅之方面觀之；則勤勞所得之輕稅，地位的生活費之輕稅，最低生活費之免稅，皆有類似之點；然又有所區別，不可混而爲一。但此三者皆當關聯於租稅主體而考察之。夫由租稅主體觀之，皆爲同一之所得。但此外尙當從兩方面下以觀察。例如由所得源之方面觀之，則爲勤勞所得；而由支出方面觀之，則爲地位的生活費或最低生活費者是也。此時可生下列二種結果。

(一)勤勞所得之輕稅，與地位的生活費之輕稅相重複；但吾人又不能因是而主張無從兩方面輕稅之必要。夫地位的生活費若有輕稅之理由，則無論財產所得者，或勤勞所得者，苟其所得僅足支給地位的生活費者，皆當輕稅。然僅此又不足以達勤勞所得輕稅之趣旨。蓋雖輕稅地位的生活費，然亦不能消滅勤勞所得輕稅之理由也。故勤勞所得者之地位的生活費，當二重輕稅之。

(二)實行勤勞所得輕課及地位的生活費輕稅之趣旨，而其結果，遂達至最低生活費之免稅。夫實行勤勞所得輕稅，及地位的生活費輕稅之趣旨之法，普通皆爲控除查定法者，已述於上。然實行控除查定之後，所餘之殘額，常在最低生活費之額之下。如是則不可不免其稅，蓋尊重最低生活費免稅之趣旨也。日本之所得稅，在此場合，從來皆無免稅之事；然自大正九年改正稅制以來，則有之。此實理論上當然之事也。

要之，勤勞所得輕稅與地位的生活費輕稅，可重複行之。凡所得據此趣旨，實行相當控除之後，若其殘業降至最低生活費以下者，當免稅之。

二、勤勞所得輕稅，地位的生活費輕稅，最低生活費免稅之理論，可結合於一個租稅主體而觀察之者，已述於上。然輕稅之程度及其免稅點，乃決定於平均人之平均的事情；但就租稅主體之個人觀之，則各有其特殊事情，未必與平均的事情一致。例如最低生活費若以之為八百圓而定之者，則有特別事情之人，八百圓又未必能維持其生活。又如對於勤勞所得，若規定除去其十分一或十分二；對於小所得，若規定除去其一定額；然有特別事情之人，又未必用此足以維持其生活。凡各人所有之特別事情，與平均人之平均的事情不同者，稱為個人的事情。

個人的事情既與平均人之平均的事情不同，則從個人的事情之不同，而其人之擔稅力，亦與平均人之擔稅力有殊。故欲實現應分擔稅之原則者，又當斟酌個人的事情，而加減課稅之程度。

三、個人的事情之斟酌，當在如何之範圍而實行之乎？學者對此，意見多不同。或謂當限於決定最低生活費之額之時。然據余之所見，則此未免失之過狹。若個人的事情之斟酌，惟當限於最低生活費之額之決定，則惟所得額或財產額降至最低生活費以下之時，始成問題；故即行此斟酌，然不落於最低生活費以下者，亦不成問題也。何則？前者可以免稅，後者不能免稅，故與最低生活費免稅之問題，毫無交涉也。然則後者可不斟酌個人的事情乎？是又不然。此時若其擔稅力由個人的事情而見減少者，亦當加以斟酌，輕減其租稅也。此斟酌，即不外欲實現小所得輕課或勤勞所得輕稅之趣旨，而作之個人的事情之斟酌也。

四、個人的事情，應須斟酌，既如上所言矣。然此又不能實行於惟客觀的觀察財產或收益而賦課之租稅。

惟能實行於以租稅主體爲中心，而主觀的觀察其人之擔稅力全部而賦課之稅。如斯斟酌個人的事情，並應各人實際所有之擔稅力而賦課之租稅，乃有主觀性。如斯租稅稱爲主觀稅或主體稅。

第二項 個人的事情斟酌之方法

應須斟酌之個人的事情，乃包括一切可以減少個人擔稅力之原因。其主要者，則爲家族關係，負債之利子，及保險金等。然斟酌之時，可用二法，一爲控除查定方法，他爲稅額輕減方法。

(1) 控除查定法者，對於課稅物件之所得或財產，斟酌個人的事情，而控除其一定額也。租稅乃對此控除之殘額而課之，故稅額亦見減少。

(2) 稅額輕減法者，斟酌個人的事情，而直接減少其稅額也。此法更分爲二：一爲斟酌個人的事情，而引低賦課累進稅率之累進級之方法，是稱爲累進級引下法；他爲斟酌個人的事情，而以一定比率減其稅額之方法，是稱爲稅額之比率控除法。

今試徵諸各國實際立法，而就課稅上應當斟酌之各種個人的事情，順次述其斟酌方法。

一 家族關係之斟酌

家族關係，第一當區別獨身者及既婚者，而既婚者較之獨身者，尤當細加斟酌。第二當由家族之人數，而加減其稅額。

一、既婚者較之獨身者尤當細加斟酌者，即當輕稅既婚者而重稅未婚者也。於是遂生獨身稅 (Single

gezellsteuer) 之思想。賦課獨身稅之理由有二：一出自財政理論，蓋獨身者自己勞動而有相當之所得，不必供為家族之用；故其生計較豐，而擔稅力亦大也。他出自人口政策，即重稅獨身者，使其因是而求結婚也。然獨身者未必皆富，結婚者未必皆貧。且重稅獨身者，人亦未必由此而結婚；蓋結婚乃支配於心理關係，經濟關係，及其他種種原因也。故學者或謂獨身稅，缺乏理由。^①

然由有一定所得之人觀之，有妻者較之獨身者，其生活必要費及地位的生活費為多；故課稅上加以斟酌，未必失當。徵之實際立法，則各國對於獨身者，或作比例增加課稅，或低定其最低生活費；或更進對於其妻，行控除查定法。

德國之舊系 *Reinz*，對於三十歲以上而不結婚之人，於所得稅，課以百分五乃至百分之十之比例增加稅。

美國之所得稅，亦由獨身者及既婚者而異其免稅點。即免稅點在獨身者為四千圓，在既婚者為二千圓。

法國之所得稅，對於既婚者，亦從所得之中，控除八百圓，而課稅於其殘額。

余意妻亦可視為家族之一員，故斟酌有妻之事實，與斟酌家族之數，其論理相同。但茲不過特別對妻，論其斟酌之程度耳。

二、斟酌家族之數，對於決定最低生活費，與貫徹小所得輕課之趣旨，皆為必要。然家族之中，有能勞動而獲所得者，有不能勞動者。故問題又分為二：

(1) 不能用勞動而獲所得之人，乃包括小兒，老人，殘廢，廢疾，及其虛弱不能勞動之人言之。此等之人，若

① Tyszka: Grundsätze d. F.=W. S. 80.

爲一家之家族，則其家人有扶養之義務，故可稱爲係累者。此係累者之數愈多，則最低生活費愈高，因而小所得缺乏擔稅餘力；故當從係累者之人數，而減少其稅額。減少稅額之法，普通常用控除差定法，反稅額減少法。(A) 欲行控除差定法者，當應係累者之數，而由所得之中，減去一定額。減去之程度，則從所得額與係累者之數而異。今試徵諸英法奧美之實際立法，如左：

大戰之前，英國之所得稅，對於五千圓以下之所得者，凡有十六歲以下之子女一名者，每減少百圓，而課稅於其殘額。一九一四年之第一次財政法，則提高控除所得額爲二百圓。一九一八年之財政法及所得稅統一法，則分子女及其他親族(1)對於子女(a)凡所得在一千三百圓以上，八千圓以下者，對於最初之一人，控除四百圓；第二人之後，則每人控除二百五十圓。(b)凡所得在八千圓以上，一萬圓以下者，對於第三人之一人，控除四百圓；對於第四人以後，每人控除二百五十元。(c)對於其他親族，則所得在一千三百圓以上，八千圓以下者，(a)每有一人，控除五百圓；(b)或控除二百五十圓。屬於(a)項者，爲母、妻及收而養育之親族子女；屬於(b)項者，爲老、寡、弱不能自活之親族，而其所得之總額又不及二百五十圓之人。

美國之所得稅法，凡十八歲未滿，或無自活能力之虛弱者，每一人控除四百圓。

法國之所得稅法，凡扶養家族（無獲得所得能力之人，七十歲以上之尊屬親，二十一歲以下之卑屬親）在五人以下者，每人控除四百圓。然自第六人始，每人控除六百圓。

德意志聯邦之所得稅法，凡五百元以下之所得者，若有十六歲未滿之子女，自第二人始，每人控除三百五十圓。此立法乃出自普國之所得稅。

普魯士之所得稅法，三千二百五十圓以下之小所得者，凡有十四歲以下之子女時，每一人控除二十五圓。

奧國之所得稅法，凡別居之配偶者，或親子之一方，爲他方支給扶養料時，皆控除之。

日本之所得稅，自大正九年改正之後，對於幼年、老弱、不具廢疾之人，始行特別控除。而其特別控除之額，則由所得額之多少定之；即

(1) 千元以下之所得者，每有扶養家族一人，控除百圓；(2) 二千圓以下之所得者，每有扶養家族一人，控除七十圓；(3) 三千元以下之所得者，每有扶養家族一人，控除五十圓。

(B) 施行稅額輕減法時，亦當從所得額及係累者之數，而異其輕減之程度。其法有累進級引低法，及稅額比率控除法二種。今若徵諸各國之立法例，則如左：

普魯士(1) 三千二百五十圓以下之所得者，若有扶養家族二人時，則降低一級；若有三人或四人時，則降低二級；若有五人或六人時，則降低三級。此後每增二人，則每降低一級。(2) 三千二百五十圓以上，四千七百五十圓以下之所得者，若有扶養家族三人，則降低一級；若有四人或五人，則降低二級。此後每增二人，則每降一級。

巴威爾之所得稅法(1) 二千元以下之所得者，若有十五歲以下之子女一人，每降一級；八人以上，則降八級。(2) 二千圓以上四千元以下之所得者，若有子女三人或四人，則降低一級；若有子女五人或六人，則降低三級；若有子女七人或八人，則降低四級；九人以上，則降六級。(3) 四千圓以上六千圓以下之所得者，若有子女五人或六人，則降低二級；若有子女七人或八人，則降低三級；九人以上，降低四級。(4) 六千圓以上八千圓以下之所得者，若有子女七人或八人，則降低二級；九人以上，降低三級。

Württemberg之所得稅法，凡一千五百圓以下之所得者，若有三人以上之子女，則降低三級。

奧國之所得稅法(1) 九百六十圓以下之所得者，若有妻及一人以外之家族時，則每多一人，每降低其累進級之一級。(2) 九百六

十圓以上，千九百二十圓以下之所得者，若有妻及二人以外之家族時，則每多一人，每降低其累進級之一級。

(C) 稅額比率控除法，在法國之所得稅法，有其例，如左：

法國之所得稅法，除用上述之控除查定法之外，又以特別控除而從所得額及扶養家族之人數，直接施行稅額之比率控除。詳言之，

(1) 每年四千圓以下之所得者，若有二人以下之扶養家族時，每多一人，每減其稅率之百分之七·五；若有三人以上之扶養家族時，每多一人，每減其稅率之百分之一·五。但其減少之最高限度，不得超過稅額之四分三。(2) 每年四千圓乃至二萬圓之所得者，若有二人以上之扶養家族時，每多一人，每減其稅率之百分之十。然其減少之最高限度，不得超過稅額之半。(3) 二萬圓以上之所得者，其減少稅額之法，與四千圓乃至二萬圓之所得者同，但其減少之最高限度，不得超過稅額之四分之一。

(2) 以上乃就家族之應扶養者察之。若夫自能勞動而有收入之人，則課稅上實無減少之必要。但各國之所得稅法，多綜合家人之所得於家長之所得而課稅之。在此種之所得稅法，課稅上對其家族，亦應加以斟酌。蓋其家之收入，則綜合之，其家之支出，則分離之，實為不合理之處置也。是故欲貫徹最低生活費之免稅及小所得輕課之趣旨者，亦當斟酌自能勞動而有收入之家族，或免其稅，或減其稅。但不必與扶養家族同視，故其輕減之程度，可較扶養家族為輕。

此種斟酌在德國之新所得稅法，亦有其例。即該法定有：若合算家族之所得時，則家族每多一人，每控除二百五十圓。

二 保險金

一、保險金應否加以斟酌，不必對於一切保險言之。若能考察生命保險（內包含養老保險）、勞動保險等

者，即可也。夫大資本家亦可締結生命保險之契約，然此對於其人老衰死亡之後，不必視為絕對必要之準備。蓋其人雖死，而財產之基礎尚存，故遺族不至為生計艱難所苦也。是故資產家之保險料，不為絕對的必要費，固無斟酌之必要。反之，勤勞所得者，則以將來準備之故，有生命保險或勞動保險之必要。此理已詳論於勤勞所得輕稅之理由之中。^①是故保險金對於勤勞所得者，可視為絕對的必要費；而支為保險金之所得，亦應免稅。於是對於保險金遂行控除查定方法焉。

二、徵諸各國之立法例，其對於保險金，實行控除查定者甚多。英奧德三國是也，以前之普魯士亦其一例。日本則對此不加斟酌。

據英國之所得稅法，凡納稅者及其妻之生命保險金或養老年金之費用，皆控除之。其額不得超過總所得之六分之一，或保險金額之百分七，或絕對額千圓。

德國之所得稅法，亦從所得之中，控除生命保險金；但其額超過三百圓者，不在此限。此蓋出自以大資本家之保險金為例外之精神也。

日本之所得稅法，對於保險金，毫無斟酌。政府委員說明之曰：「今日日本尚未實行強制保險，惟家有餘裕之人，始締結保險契約，故無斟酌之必要。」但保險金之斟酌，不必待諸強制保險實行之後。蓋中流以下之勤勞所得者，締結保險契約，亦復不少也。今對此輩之人而不斟酌其保險金，實屬不當。^②

三 損失金債務利子及定期金

① 本書第七章第三節第四款第一項第二、財產重課之理由

② 拙著：社會問題與財政 513 頁

一、營利事業，可得利益，又可招損失。此時利益金超過損失金時，始爲其人之真正所得。故對於事業上之損失金，亦應行控除查定。

與損失金立於同一關係者，爲事業所用之債務。如斯債務，卽爲生產的信用。對於生產的信用之利子，當支自事業之所得之中。換言之，卽利子乃爲獲得所得時所必要之經費也。故課稅之際，此等利子，當由所得之中控除之。

反之，消費的信用之利子又如何乎？此固不能視爲獲得所得之時所必要之經費，故亦不必施行控除查定。但細察之，則負債在大所得者，常爲生產的信用；而在小所得者，則常爲消費的信用。然消費的信用，亦當支給利子；而小所得對其支爲利子之所得，又不能自由處分之，故其擔稅力大見減少。因而對於消費的信用之利子，亦須施行控除查定。

關於負債利子之理論，亦可應用於負債之年賦償還金及償金等。此種費用所要之額，或可視爲獲取所得時所必要之經費，或可視爲所得者不能自由處分之物。

二、徵之各國之立法例，則對此實行控除查定者甚多。法、美、德、普、奧之立法是也。日本則惟對於生產的信用之利子，施行控除查定。

法國之所得稅法，凡納稅者所負擔之債務利子，有支給義務之年金，及事業上之損失金時，皆控除之。

美國之所得稅法，凡債務之利子，事業上及財產上之損失，火災風災及其他災害盜難等所蒙之損失，而不能用保險以補償之者，皆

控除之。

普魯士之所得稅法，對於納稅者之債務利子，納稅者所負擔之年金，或其繼續的負擔，以及土地債務之年賦償還費等，皆行控除定。

奧國之所得稅法，對於營業上之債務利子，通常債務利子，其他繼續的負擔，土地建築物等之債務之年賦償還所支出之金額，皆控除之。

日本之所得稅，無此特別規定，故原則上可視為不用此種控除查定。但定有田畝、山林、營業及其他所得，當由總收入之金額中，控除必要之經費，而計算之（第十四條二號三號六號）。故若能證明借債由於獲得所得者，則其債務之利子，可視為必要之經費而控除之。然證明借債之原於獲得所得之事，勢之所難；故借債之利子，通常皆不控除。至消費的信用之利子，則在任何場合，皆不控除之。

四 其他之個人的事情

除上述之外，事情之可減少個人經濟主體之擔稅力者，亦復不少。如個人之損害健康，及陷入種種不幸境遇等是也。由理論言之，此等個人的事情，悉當斟酌；但極其煩雜，而不能置於考慮中者尤多。然德國系之立法，常定有凡由種種事情而大減其擔稅力時，則當對於所得額較多之人，細加斟酌。此種規定，普魯士實為其模範；後則傳於德國各邦之所得稅法，更為奧國及德意志聯邦之所得稅法所倣。

普魯士之所得稅法，定有凡六千二百五十圓以下之所得者，若由子女之扶養教育，無資產之親族之扶養，久病，負債，及其他不幸而致擔稅力大見減少時，皆降低其累進級三級。

Württemberg 之所得稅法，亦定有：凡二千五百圓以下之所得者，若有大減其擔稅力之事情時，得降低其累進級三級。

奧國之所得稅法，亦定有：凡四千八百圓以下之所得者，若有減擔稅力之事情時，得降低其累進級三級。

德意志聯邦之新所得稅法，亦定有：凡有減損擔稅力之事情時，五千圓以下之所得者，全部免稅；一萬圓以下之所得者，稅其半額；一萬五千圓以下之所得者，扣除其所得額之四分之一，而稅之。

第八款 二重稅

第一項 二重稅之意義及其種類

「二重稅 (Doppelbesteuerung, double taxation, double imposition) 者，對於同一之人或同一之物，而二重課稅也。」^①

(一) 所謂二重課稅於同一之物，更當明其意義。學者或廣義解釋之，而定義為對於同一稅源，而二次課稅；^② 或定義為對於同一所得同一財產，而二次課稅之。^③ 然二者之義則同。蓋稅源在原則上皆為所得，而例外則為財產也。^④ 然欲捕捉稅源，不可不捕捉推定稅源之租稅客體；^⑤ 捕捉租稅客體之際，常對於同一租稅客體而二次課稅之，是即二重稅也。是故對於稅源之二重稅之外，尚有對於租稅客體之二重稅。然對於稅源之二重稅與對於租稅客體之二重稅，皆為對物之二重稅，故又可稱為物的二重稅。

(二) 二重課稅於同一之人，乃生自課稅權主體有二個以上之時。此時對於同一租稅客體，固可二重課稅；而對於同一租稅主體，亦可二重課稅，此點與前不同。以其不同而察其特有之點，故稱為人的二重稅。然由

① Seligman: Essays on Taxation, 8 ed. p. 98. ② Eheberg: Doppelbesteuerung in Hd-W. d. Staatsw. S. Aufl. III Bd. S. 553. ③ Jeze: Cours élémentaire de science des finances, p. 669. ④ 本書第六章第二節 ⑤ 本書第六章第三節

二個以上之課稅權，並立而課稅之點觀之，則可稱爲課稅權之競合。

二、二重稅不論其行於物之上或行於人之上，然皆爲過重之負擔，而有反於正義。但更進一步觀之，則又未必皆然。蓋各國固有故意舉行二重課，而謀租稅之適於正義者也。如斯之二重稅，在形式上雖爲二重稅；而在實質上，則非二重稅。於是遂有形式的二重稅，與實質的二重稅之別。^①

(一)形式的二重稅 (Formelle Doppelbesteuerung) 者，對於同一稅源之二重稅；換言之，同一之課稅權，課稅於同一之租稅主體，同一之稅源，而用不同之租稅形式也。

此種二重稅，現已侵入今日文明國之稅制組織之中，不能分離。就其大者觀之，則稅制基幹之直接稅，流通稅，消費稅，皆爲二重稅。蓋此等租稅系統，皆以課稅於財源之所得爲趣旨也。然此等租稅系統，又各有其領域；故雖同立並存，然亦無人感其爲二重稅者。二重稅之感，乃在直接稅制度之中。此時可分爲四：用一般所得稅，課稅於綜合所得；又用個別所得稅，課稅於個別所得，其一也。用一般所得稅課稅之後，又用收益稅而個別課稅於所得之源，其二也。并課一般所得稅及一般財產稅，其三也。并課一般所得稅及一般財產稅，其四也。然如斯之租稅並課，乃爲欲貫徹財產收益重賦之趣旨，不能不用之方法；故惟此二重稅，而後始合於正義。此已詳論於第四款，茲可不贅。^②

(二)實質的二重稅 (Materielle Doppelbesteuerung) 者，同一之租稅客體而有二個以上之課稅權主體，或租稅主體時所生之二重稅也。詳言之，同一之課稅權或不同一之課稅權，乃由同一之租稅主體或不

① Eheberg: a. a. O. S. 553-554. Heckel: "Doppelbesteuerung" in Wörterb., d. Volkswirtschaft 2. Aufl. Bd. II. S. 662.

② 本書第七章第三節第四款第一項第四、二、稅制上之財產重課法

同一之租稅主體，而稅課於同一之租稅客體也。

此二重稅未必合於正義，蓋此種二重稅可生過重負擔，而有反應分擔稅之趣旨也。是故如斯二重稅當力避之。

據上文所述觀之，二重稅當別爲物的二重稅，及人的二重稅二種；又當別爲形式的二重稅，及實質的二重稅二種。此二種之區別，乃交互錯綜而存。以下唯就實質的二重稅論之。而此又當分別爲物的二重稅，及人的二重稅。

第二項 物的二重稅

物的二重稅而爲實質的二重稅者，乃同一課稅權，由不同一之租稅主體，課稅於同一之租稅客體也。故此時被二重課稅者爲租稅客體。而其租稅客體，非由同一之人而二重課稅之；乃由不同一之人，而二重課稅之也。

如斯之二重稅所以發生之故，乃爲經濟發達之結果。即盛行資本之貸借，而發生債權關係之際，課稅權若對於債權者及債務者並稅之者，即生二重稅。又會社企業組織，大見發達，而法人與社員或股東對峙之際，若課稅權課稅於法人與社員或股東者，亦生二重稅。

余今更進而就債權關係之二重稅，及會社關係之二重稅述之。

第一 債權關係之二重稅

一、債權關係之二重稅者，對於同一債權之租稅客體，由債權者與債務者間二重課稅也。此常見於所得稅、財產稅、收益稅等。

(1) 就所得稅言之，債權者所得之利子，若以之為所得而稅之；而債務者之所得之中，又不除去充為債務利子之額而稅之者，則其利子額乃二重課稅而現出二重稅。

如斯二重稅，有反於正義。蓋債務者之所得之中，應當除去債務利子者，已述於上。故對於債務者所支出之利子當免其稅；而債權者所得之利子，則應課稅。若是，則二重稅可以免矣。

(2) 就財產稅言之，以債權者之債權為財產而稅之；而債務者之所得之中，又不除去債務額而稅之者；則其債權債務之額，乃二重課稅，而現出二重稅。

如斯之二重稅，亦有反於正義。蓋租稅當課於個人所有之財，不可課於個人所不有之財。今若考察債權者與債務者之財產關係，則債權者對其債權，有一財產；反之，債務者在其債務之限度，乃見財產之減少。故租稅當對於債權者之債權而課之，不可對於債務者之債務而課之也。換言之，賦課財產稅之時，債權當加入債權之財產之中而算之；債務當由債務者之財產之中減去之也。

(3) 就收益稅言之，對於抵押土地、家屋、工場等而借債之地主、家主、工業主，而與無債務時，同一賦課地租、家屋稅、營業稅；又對其債權者所得之利子，賦課資本利子稅時，亦成二重稅。

此二重稅亦與所得稅之二重稅相同。由理論言之，對於債權者若已課資本利子稅時，則對於債務者，當

自租稅客體之中，除去其債務額或利子額而稅之。然各國之收益稅，皆為客觀稅，未曾斟酌租稅主體之個人的事情；換言之，即不問債務之有無而課稅之也。在此收益稅制度之下，對於地租、家屋稅、營業稅，毫無免除或減少債務者之利子之課稅之餘地。故欲避二重稅者，惟有對於債權者，免其資本利子稅也。且在金錢貸借市場，借主為弱者，貸主為強者，故賦課貸主之資本利子稅，自當轉嫁於借主。反之，若不課稅於貸主，則貸借利子，可應此而下低，成為借主之利益。夫既如是，則不課稅於貸主，而不輕減借主之地租、家屋稅、營業稅者，亦為避除二重稅之一方法也。

（註）對此二重稅，美國各州，有種種立法。其課稅於貸主借主兩方者固多（二十八州），然其避除二重稅者，亦有之。^①左列三種立法是也。

（1）第一立法，為課稅於貸主而免稅借主之立法，此立法先行於馬沙修西族州；然法律之所期待，不易實現。此蓋「賦課抵當權之租稅，當歸於借主之負擔」之契約，在當事者間，未曾締結之也。次則行於加州，然欲徹底此立法主義，又定有凡契約之可轉嫁租稅於借主者，法律上無效。但此法律之所期待，亦不能實現，蓋利子過高也。故未幾加州即廢止之。

（2）今則課稅借主而免稅貸主之立法，行於各州。

（3）此外尚有折衷法，即或對於抵當，課以極輕之特殊稅；或對於抵當權，課以登錄稅也。此皆為不課稅於抵當權之精神所表現。登錄稅惟於第一年始賦課於抵當權，其後皆不課之。

是則美國立法之趨勢，乃傾於欲避二重稅，而免稅抵當權也。

① Seligman: op. cit. p. 104-106.

以上乃關於個人之債務，至於法人之債務，則當別論。

二、關於法人之債務，學者或主張並稅債權者及債務者。^①夫債權者之應課稅，固無論矣。至於債務者之法人，應當課稅之理由，則為社債與股金等之資本金，同為法人之財產而有擔稅力也。

由余觀之，此說固有真理，然又有所未盡。夫社債在經濟上之作用，固與法人之資本金無異。例如鐵道會社敷設鐵道之際，若用社債，而與股份之出資金相同者，則其社債乃變為軌道之固定資本。此固定資本，為會社之財產，年年可生收益；而其收益，又常超過社債之利子。超過社債利子之收益，即為餘剩所得。此剩餘所得之還原額，可視為社債所增加之財產；如是，則社債實無免稅之理由。

然更進一步而純理的觀察之，則此時債務仍為債務，不過財產較財務為多耳。故變為社債之法人財產之部分，當以之為財產而計算之；其社債當以之為債務而減除之。例如所得稅，法人所得乃由社債而增多，故當由法人所得之中，減去社債利子而後稅之；又如財產稅，法人財產乃由社債而增加，故當由法人財產之中，減去社債而後稅之；又如收益稅，凡以實收益為課稅標準時，則當以減去債務利子後所餘之殘額以充之。然地租、家屋稅，若以從前所定之地價，或家屋價格為課稅標準時，則由社債而見增加之財產價格，不必再加考慮，故無除去社債之必要。因而此時無免除其債務之課稅之理由，此點實與個人不同。

以上理論，乃就社債言之。然個人之債務，若為生產的信用者，亦然。不過個人債務，果為生產的信用，抑為消費的信用，不能確言之也。又個人不能用貸借對照表，表示其財產狀態，故餘剩所得之還原額——即生產

① Seligman: op. cit., p. 101-107.

的信用所增加之財產額，亦難確定。是以個人社務在租稅技術上，不能與社債同視。此個人債務與社債之課稅方法，所以不同者也。

第二 法人關係之二重稅

營利法人之營利，亦與個人相同，由其所得利益之中，分配一部於社員或股東，又與賞與金於理事及其他關係者。今若課稅於營利法人之所得，而更課稅於分配金賞與金時，則充為分配金賞與金之所得，乃有二重課稅，是亦一種之二重稅也。

此二重稅有否反於正義，若由租稅平等之原則觀之，則又未必皆然。

(1) 今欲避此二重稅，惟課稅於法人，而免稅分配金賞與金者，則生不常之結果。蓋陷於源泉課稅法之理論，對於小額之分配金，不輕稅亦不免稅；反之，對於巨額之分配金，既不適用高度累進稅率，又不綜合分配金與其他所得，而計算其擔稅力，遂致事實上對於大所得，反有輕稅之病也。此實有反於租稅之平等原則。

(2) 反之，課稅於分配金賞與金，而免稅法人之所得者，則是惟課稅於法人之公積金，而與法人之全部擔稅力不能相應也。且實際上法人常以營業稅所得稅為營業費，而謀其分配率之降低。夫既如是，則充為分配金，賞與金之法人所得，更無免稅之理。即退一步，而假定分配率由此課稅而下低；然由租稅心理觀之，社員或股東亦惟感分配之減少，不覺法人所得稅之負擔。故課稅於法人之分配所得，亦非不當。^①

由此觀之，課稅於法人之所得，而更課稅於分配金賞與金者，雖為二重稅，然亦無傷也。但二重稅之部分，

① 本書第七章第二節第二款第二項「營利法人」拙著：社會問題與財政 562-566 頁

較之他部分，其擔稅力弱，故當細加斟酌，而後輕稅之。

德國各邦之所得稅，從前皆除去對於資本金之相當比率，惟對其殘額，課以法人所得稅。例如普魯士之立法，乃減去資本金之百分之三，而課稅於其殘額；Baden, Württemberg之立法，乃減去資本金之百分之三，而課稅於其殘額。此即緩和二重課稅於分配所得也。日本之所得稅，則對於法人之留保所得及配當所得，皆稅其百分之五，其間不設區別。然最初法案，則無分配所得稅，此蓋欲避二重稅之弊。然自議會提議對於分配金，當行控除查定之後，乃賦課分配所得稅以補之。此由純理言之，則據前述之理由，分配所得稅不能視為不當，但能輕減留保所得稅之稅率者，更為妥當。

第三項 人的二重稅（課稅權之競合）

人的二重稅者，對於同一之租稅主體，而二重課稅於同一之租稅客體也。夫二重課稅於同一之租稅主體，須有二個以上之課稅權主體之存在。故此由他方面言之，即為課稅權之競合。

課稅權之競合，即學者所謂之實質的二重稅，故應極力避此弊害。但其中有與形式的二重稅，同其精神者，今試分別述之。

課稅權之競合所以發生之故有二：一為政治上之理由，即原於人民有移住之自由；他為經濟上之理由，即原於資本經營之發達。有此二種原因，故非僅個人之本籍地，住居地，資本所在地，營業所在地，互不相同；即其經營之企業，除自己資本之外，尚可假借他人之資本，或更進而將自己之資本，用股票社債之形式，投於他人之企業。投資關係，既複雜如斯，此時若個人之本籍地或其居住地之課稅權，欲課稅於個人；而資本所在

地或營業所在地之課稅權，又欲課稅於其資本。則同一之人關於同一之租稅客體，乃有二次三次被稅者矣。課稅權之競合，大別可分爲二，一生於獨立國之間，他生於國內。前者稱爲國際的課稅權競合，後者稱爲國內的課稅權競合。

今試就二者詳論於下。

第一目 國際的課稅權競合

國際的課稅權競合，生於二個以上之獨立國家，對於同一之租稅主體，而課稅於同一之租稅客體之時。即所謂國際的二重稅 (international double taxation) 是也。學者所稱爲真正意義之二重稅，即指此也。^①

一、此種二重稅，由於各國對於租稅所採之主義不同而生。此等主義大別可分爲二：一爲屬地主義，他爲屬人主義。屬地主義者，逐物而課稅之也。屬人主義者，逐人而課稅之也。屬人主義更分爲國籍主義，住所主義及居所主義。國籍主義者，以其人有本國國籍而稅之之主義也。居住主義者，在其人現在所居之地而稅之之主義也。故旅行人在旅行地常被課稅。住所主義者，在其人定爲住所之地而稅之之主義也。

此等主義之中，若一切國家，僅採其一者，則國際的二重稅亦不發生。然任何國家皆不能採用特定之一主義，其理由如左：

(一) 欲貫徹國籍主義，則本國人移住於外國時，可課以租稅；反之，外國人來住內地時，不得課以租稅。然

① Eheberg: Doppelbesteuerung, a. a. O. S. 554-555.

當國際交通繁盛之時，外國人住在內地，萬不可使其完全免稅；故今日各國對於內地所住之外國人，皆有課稅之例。於是乎居所主義，住所主義，乃見參用矣。

(2) 欲貫徹居所主義，則偶然來遊內地之人，亦當課稅；而其人一去，租稅亦歸消滅。此由租稅主體言之，則每旅行一地，皆有課稅，其經濟力不能負擔租稅者，理之至明也。於是不能不採用居所主義，而以一年或一年以上，居住其地為條件。

(3) 貫徹住所主義，則土地，資產，營業所雖在內地；然此若歸於住所在外國之本國人，或外國人所有時，亦不能課以租稅。如是，則國家之租稅收入，必大見減少，因而財政不能變理。故今日文明國常制限此主義，而用屬地主義以配之。

二、國籍主義，居所主義，住所主義，屬地主義，既在某種制限之下，交互採用，則二重稅不能不因之而發生。欲避此二重稅之弊害，於是遂生一新主義，即經濟的利害主義也。經濟的利害主義者，由各人所有之經濟利害關係，而分配其租稅於各國間也。蓋各人對其住所，居所，固有經濟的利害關係；而對於資產所在地，營業所得所在地，亦有經濟的利害關係也。^①

此種主義，固可承認；然用此主義，如何分配租稅，則亦難決之問題也。論者或主張用一定比率，分配租稅於住居國及所在國之間；然其實行，亦非易事。據余所見，則不如從租稅之種類而定其所屬。即消費稅當課於消費之國；流通稅當課於行為地；物稅當課於物之所在地；人稅當課於其人之住所或居所之所在地。今日各

① Seligman, op. cit. p. 113.

國立法已向此方針進行；然尙未完全同軌，是誠吾人之所深惜也。夫人稅尤難貫徹住所主義或居所主義。蓋第一，內國人移住於外國，而內國尙有資產或營業而獲得所得時，對此必不能免其所得稅等等人稅；若必免其人稅，則富豪可移住於外國而謀脫稅者矣。此種課稅甚合於國籍主義及屬地主義之要求，故文明各國，無不採用之。^①第二，外國人或外國法人在內地，若有資產或營業而獲得所得時，對此亦當課稅；^②此乃捨國籍主義而採屬地主義，故各國多採用之。反之，對此若不課稅，則內國法人亦可移本店於外國，而爲外國法人，謀其脫稅者矣。

此皆爲住所主義之例外。然在上述場合，則由所得者所居之外國（試稱之爲乙國，而稱其本國爲甲國）觀之，則當綜合其人所得之全體而稅之，而後始合於一般所得稅之本質；不必問其人是否課稅於甲國也。此乃捨國籍主義而用住所主義。英德各國多用之，於是二重稅之弊乃不能免矣。

三、欲避二重稅，當用國際條約；然國際條約不易締結。因而二重稅對於納稅者，遂爲過重之負擔。於是各國乃用自己法律而講求輕緩之法。此就前例言之，乙國之自然人或法人在甲國若有資產或營業所，而繳納甲國之所得稅時，則乙國對此所得，不能更課以所得稅；又如甲國人住在乙國，若其人在甲國所獲之所得，甲國已課稅之者，乙國不可再稅。^③

（註）欲避二重稅而結國際條約，非無其例。如奧國與普魯士所結之一八九九年之條約，奧國與巴威所結之一九〇三年之條約，是

也。國際關係愈密，則此條約當愈多。

① 本書第七章第二節第二款第一項第一「內國人」Seligman. op. cit. p. 110.

② 本書第七章第二節第二款，第一項第二「外國人」，第二項第三「內國法人與外國法人」Seligman. op. cit. p. 121. ③ Roscher: System der Finanzwissenschaft Bd I. 5. Aufl. § 63. Eheberg: Doppelfesteuerung, a. a. O. S. 555-556.

日本則對於任何一國，皆未曾結此條約。故日本與他國之間，常有二重稅之弊害。但在日本之所得稅及戶數割，凡不有日本國籍之人，在外國如有資產、營業、或職業而生所得時，皆不課稅（所得稅法第十八條六號，府縣稅戶數割規則施行細則第八條五號）。故可免二重稅之弊。反之，日本人在外國若有資產營業而獲所得時，則不能免稅；故外國對於日本人在其國之資產或營業所生之所得，若再課稅之，則成爲二重稅。又者日本所得稅法，對於不居住於日本之外國人，亦曾課稅於其人在日本之資產或營業等所生之所得，及在日本所獲取之第二種所得（公債、社債、定期預金之利子），並由日本法人所取之分配金賞與金等；故外國人之本國，若綜合此等所得，而課稅於一切所得時，亦生國際的二重稅。

第二目 國內的課稅權競合

國內的課稅權競合者，課稅權之競合發生於一國之內也。其發生之場合有二：第一發生於上下級之公法人之間，第二發生於同級之公法人之間。

第一 上下級公法人之間之課稅權競合（附加稅制度）

上下級公法人之間之課稅權競合，或生於國家與地方團體之間，或生於上級地方團體與下級地方團體之間。

一、國家與地方團體，對於同一之租稅主體，而課稅於同一之租稅客體者，即從國家與地方團體兩方面賦課同一之租稅也。夫同一之租稅固可異其名稱，而地方團體又可決定與國稅不同之課稅標準，及課稅方法。但國稅若從租稅理論，定有課稅標準及課稅方法時，地方團體亦當遵之。於是遂有附加於國稅而徵地方

稅之事，是稱爲國稅附加稅。

此理論亦可適用於下級團體對於上級團體之租稅，賦課附加稅之時。例如附加於府縣稅而課市鄉村稅等是也。此稱爲府縣稅附加稅。

凡地方團體賦課附加稅者，稱爲附加稅制度 (Zuschlagssystem)。

二、附加稅制度之爲二重稅也，理之至明。今試考察此二重稅是否正當。夫地方稅制度，乃欲與國稅制度同達財產重課之趣旨，而見成立。然在國稅制度，消費稅與直接稅者同時並存；則地方稅制度，亦有制定直接稅之必要。但國稅之直接稅，若由人稅而成立，則可用物稅爲地方特別稅；因而此時不必再用附加稅制度。反之，國稅之直接稅，若網羅人稅及物稅而成立，則已無一物可爲地方特別稅；故此時不可不用附加稅制度。即國稅若由人稅及物稅而成立，則對此賦課附加稅者，實爲不得已之事也。

由此觀之，國稅若由人稅及物稅而成立，則以地方稅而課附加稅者，不能視爲不當。且惟如是，而後始能貫徹財產，尤其是財產所得之重課之趣旨也。故附加稅制度，雖爲二重稅；然其精神，又與前段所述之形式的二重稅不同。

三、是則附加稅制度，全視國稅制度之組織如何，而後始能決其良否；不能漫然以其爲二重稅而斥之也。然地方團體之賦課附加稅，亦當有一定限界。若聽其亂自賦課，則附加稅將犯及本稅，而沒卻本稅設定稅率之趣旨；且失去形式的二重稅之精神，而發揮實質的二重稅之作用矣。附加稅之制限，當使人民對於其稅不

感過重負擔而後可。

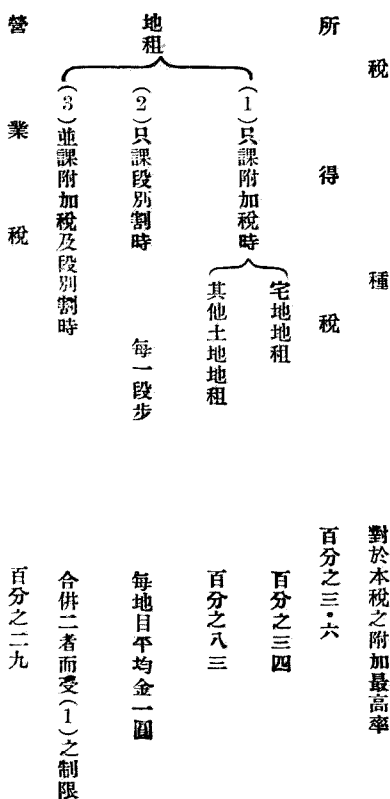
日本之地方稅附加稅之制限。

日本對於地方稅之附加稅，亦常設有制限。今以說明利便計，試分之爲道府縣稅，及市町村稅。

一、道府縣稅之附加稅又當別爲所得稅、地租、營業稅之附加稅制限；及礦業稅、砂鑛區稅、賣藥營業稅、取引所營業稅之附加稅制限。

(1) 關於所得稅營業稅之附加稅，用地方稅制限法（明治四十一年法律第三十七號，大正九年法律第二十七號改正）而定其

制限率。卽如下（同法一條，二條，三條參照。關於地租，則沖繩縣之制限率，與市町村相同）



此率爲第一之制限率。但有特別之必要時，可由內務財政二大臣之許可，再於百分之一二以內課稅之（同法第五條一項），是爲第

二之制限。又若以舊債之元利償還，極大災害之復舊工事，水利及傳染病預防等，需要費用時，可再得內務財政二大臣之許可，超出此第

二制限而課稅之(同法第五條二項)。

如斯許可制限外課稅，則附加稅必漸次增加，例如田畝地租附加稅之制限率，本為百分之八十三，故若再許第二第三之制限外課稅，則勢將凌駕於本稅之上。

徵之實際，今日府縣，對於所得稅、地租、營業稅之附加稅，多有制限外課稅。

今試就最近四年之預算而察全國之平均課率，則如左(本稅一圓，附加稅之額以厘為單位)：

	宅地租附加稅	其他土地地租附加稅	營業稅附加稅	所得稅附加稅
大正八年	二二六	五五七	一九三	七四
大正九年	三二九	八一〇	二七八	一〇五
大正十年	四七二	一、一四〇	四一一	五一
大正十一年	四八七	一、一八一	四二四	五二

由此表觀之，附加稅之率，實年年增加不已。據大正十一年之預算，田畝地租已課十分之一・八之附加稅。此實附加稅凌駕本稅之甚者也。

(9) 鑛業稅，砂鑛區稅，取引所營業稅，賣藥營業稅之附加稅，亦有一定制限。但其制限率甚低，且無論何時，皆不許其作制限外課稅。制限率如左(明治三十八年法律第四十五號，鑛業法第八十八條，明治四十三年法律第九號砂鑛區稅法第三條，大正三年法律第二十三號取引稅法第二十二條，明治三十八年法律第七十一號賣藥稅法第一條之六第一項)。

稅 種

對於本稅之附加最高率

礦產稅

百分之十

礦業稅

試掘礦區稅

百分之三

採掘礦區稅

百分之七

砂礦區稅

百分之三

取引所營業稅附加稅

百分之十

賣藥營業稅附加稅

百分之三

徵之實際，則各府縣對此皆課最高率。

二、市鄉村稅之附加稅之制限，其區別若能與府縣稅之附加稅制限相同者，尤見便利。

(1) 關於所得稅、地租、營業稅之附加稅，亦用前述之地方稅制限法律（明治四十一年法律第三十七號，大正九年法律第二十七號改正），定其制限率。其制限率如左（同法第一條第二條第三條參照，關於地租，則沖繩縣之區，及鄉村與府縣附加稅，同其制限）。

所得稅 種類

對於本稅之附加最高率

百分之十四

宅地地租

百分之二十八

其他土地地租

百分之六十六

地租

(1) 只課附加稅時

每地目平均金一圓

(2) 只課段別割時

合併二者而受(1)之制限

(3) 並課附加稅及段別割時

百分之四十七

營業稅

第七章 租稅之社會的原則及租稅之分配

府縣費，分擔於市鄉村時，市鄉村稅，可超出以上之制限；即府縣費全部分擔於市時，市可於其分擔金額以內，賦課租稅；但以達至府縣稅制限時爲止。又府縣費之一部，分擔於市鄉村時，市鄉村可於其分擔金額以內，超過市鄉村附加制限，而課稅（同法四條）。

此外，有特別必要時，可超出第一制限，而課稅；又以舊債之元利償還，極大災害之復舊工事，水利及傳染病預防等，需要費用時，亦可超出第二制限，而課稅。此與府縣稅附加制限無異（同法五條）。

比較市鄉村稅之制限與府縣稅之制限，則所得稅營業稅甚高，地租甚低。但地租之田畝地租，在第一制限，已占本稅之三分二；故若超過第二制限，則其稅率甚高。又如營業稅，其第一制限已達本稅之半；故若許其作制限外課稅，則其稅率尤高。

徵之實際，則日本全國之平均課率如左（本稅一圓，附加稅之額以厘爲單位）：

年次	市				區				鄉				村			
	宅地地租	其他土地地租	營業稅	所得稅	宅地地租	其他土地地租	營業稅	所得稅	宅地地租	其他土地地租	營業稅	所得稅	宅地地租	其他土地地租	營業稅	所得稅
大正七年	二二	二二	一〇二	一九	一〇一	三五	一五〇	一四六	一〇一	三五	一五〇	一四六	一〇一	三五	一五〇	一四六
大正八年	一元	三三	三三	三四	一七	三六	三〇	三〇	一七	三六	三〇	三〇	一七	三六	三〇	三〇
大正九年	三五	五〇〇	三七	三七	一四	三四	二四	二四	一四	三四	二四	二四	一四	三四	二四	二四
大正十年	三七	八四	五六一	一〇六	三六	六三	四〇	四一	三六	六三	四〇	四一	三六	六三	四〇	四一

右乃根據各年之最初預算。但大正七年之鄉村附加稅率，內含追加更正；而大正八年之鄉村附加稅，則示其最高及最低。

由此表觀之，市鄉村之附加稅，實年年增加不已。鄉村之附加稅，今日雖在制限率之內；然市之附加稅，則大正十年，已出制限率之上。

若再加以府縣之附加稅，則宅地租附加稅對於本稅已占十分之八·四餘，其他地租附加稅對於本稅已占十分之二〇，營業稅附加稅對於本稅，已占十分之一〇，所得稅附加稅對於本稅已占十分之二·五餘。

(?)關於鑛業稅，砂鑛區稅，取引所營業稅，則市鄉村之制限與府縣稅之制限，毫無所異（鑛業法第八十八條，砂鑛區稅法第三條，取引所稅法第十二條）。惟賣藥營業稅，則府縣稅之制限，為百分之三以內，市鄉村稅之制限，為百分之五以內（賣藥稅法第一條之六第二項）。此等附加稅之實際賦課率，多與制限率相同。

由此觀之，鑛業稅，砂鑛區稅，賣藥營業稅，取引所營業稅之附加稅制限，實有十分意義。反之，所得稅，地租，營業稅之附加稅制限，則毫無意義之可言。

第二 同級公法人間之課稅權競合

同一公法人，或為組織聯邦之各邦，或為各府縣，或為各市鄉村。故當區別各邦間之課稅權競合，及地方團體間之課稅權競合，觀之。

一、組織聯邦之各邦，宛然成一國家。故各邦之課稅權競合，可視為國際課稅權競合。此課稅權競合，當力避之。其法則以用聯邦法律之規定為當。德國瑞士，已有其例。

德國於一八七〇年，已制定關於二重稅之法律，一九〇九年復加修正。據此法律，凡直接稅在有住所或居所之邦徵之；不動產稅及營業稅，在不動產或營業之所在地徵之；營業所分設於各邦時，則依一定之比例，而分配於各邦之間。

瑞士自一八七四年來，力避二重稅之弊。一八八五年定為法律。其主義與德國相同。但瑞士之法律，更進而應用其主義於相續稅。即不動產之相續稅，由不動產所在之州徵收之；其他財產之相續稅，由死亡者居住之州徵收之。

美國聯邦法律對此未設規定，惟一任各州自己定之。但由其立法之傾向觀之，不動產多依屬地主義；人的財產或營業之稅，則或依

屬地主義或依住所主義。故所有者若不居住於其人的財產或營業所在之州，則發生二重稅之現象。美國欲避是弊，故又規定凡人住在某州，若其人的財產在於他州，而為他州所課稅者，則免其稅。但各州仍有未定如斯法律者，故二重稅依然存在。^①

二、各府縣各市鄉村等之同級地方團體間之課稅權之競合，生於此等地方團體對於同一之租稅主體，而課稅於同一之租稅客體之時。此場合又可分而為二：其一租稅主體之住所或居所，與租稅客體之所在地不同；其二租稅客體跨於二個以上之地方團體。

(1) 租稅主體之住所或居所，與租稅客體之所在地不同時，可視為國際的課稅權競合。此時固無所謂國籍主義。但租稅客體所存在之地方團體，若因租稅客體之存在而稅之；租稅主體所居住之地方團體，又因租稅主體之居所或住所而稅之者，則屬地主義與住所主義或居所主義發生衝突，而生地方團體間之二重稅。

此二重稅可用國家法律救之。但國家法律欲除此二重稅者，當依據經濟的利害關係；而依據經濟的利害關係，又當如國際的課稅權競合所言：物稅於其物之所在地稅之，人稅於其人之住所所在地稅之。此等之物稅人稅，若已用國稅而課之者，則可用附加稅，達此趣旨。

然此主義果能完全實現，則地方團體間之二重稅，固可不至發生；但同時又有不公平之結果，而所得稅等之人稅尤見其然。蓋所得稅附加稅及其他人稅，果僅賦課於納稅者之住所或居所地；則財產或營業所存在之地方團體，對其財產或營業所生之所得，無從課稅，終則財源枯竭。反之，大所得者偶然來住之地方

① Seligman: op. cit. p. 114-115.

團體，雖其團體地域之內，無所得之來源；然亦可用所得稅附加稅，及他人稅，而有巨額之收入也。此實不合於經濟的利害主義；故在地方團體之間，所得稅附加稅等，當割其幾部分於其財源所在之地方團體。

日本法律關此問題，其規定如左：

在地方團體之內，若所有、使用、占有土地、家屋物件，或據有營業所而營業，或作特定行為，則其人對其土地、家屋物件、營業、收入、行為，有繳納地方稅之義務（府縣制一〇六條，市制一一九條，鄉村制九條）。對於納稅者在地方團體之外，所使用、所有、占有之土地、家屋物件，或其收入，及對於納稅者在地方團體之外，設立營業所而營業，或其收入，不得課以該團體之稅（府縣制一〇七條，市制一二〇條，鄉村制一〇〇條一項）。

據此規定，則是物稅當於其物之所在地課之，行為稅當於其行為地課之也。然各地方團體對於國稅，可賦課附加稅。然國稅若從租稅客體之所在地而課之者，則附加稅亦可依此主義。反之，所得稅等之國稅，若採住所主義，則附加稅亦當用住所主義。但此時若租稅客體跨於二個以上之地方團體，則此主義有制限之必要。

戶數割，較之所得稅附加稅，則更進一步。據新戶數割規則所定，戶數割之賦課，當以所得為納稅者之資力之主要標準；而其所得，亦如所得稅，採用住所主義。但例外又承認所在地主義：即對於同一之人，若數個之府縣或數個之市、鄉村，賦課戶數割時，當以各府縣或各市、鄉村之所得，為其人之資力之標準（同規則第七條一項三項）。要之，據日本國法所言，租稅主體之住所與租稅客體之所在地不同之時，雖有不公平之結果，然尚可免二重稅之弊。

(2) 租稅客體跨在二個以上之地方團體，而各地方團體對於全部之租稅客體，又皆課稅之者，則生二

重稅。此事常發生於鑛區、採鑛區及營業等。如斯二重稅有反於租稅原則，不可不避。其法則惟用一定比率而分配租稅於各地方團體之間。

日本國法大略亦採分配租稅於各地方團體之主義。

(a) 就營業言之，物品販賣業，請負業，席貸業，旅館業，茶館業，仲立業，問屋業，信託業等，凡有店鋪及營業所者，皆當賦課營業稅。其他營業而有數個之店鋪及營業所者，則對於區分資本之營業，各別課以營業稅；對於不區分資本之營業，合算而課之（營業稅第十二條）。營業稅附加稅，乃附加於本稅而課之。茲之問題，則爲在多數之地方團體，設立營業所而作營業時，其營業稅附加稅當如何決定也。此時，每一營業所若分別課以本稅，則可附加於此而稅之。反之，本稅若不分別而稅之，則於府縣知事或市鄉村長之協議之下，定其附加稅額或本稅額之比率，協議若不一致，則由其上級官廳定之（府縣稅一〇八條，及關於市稅及鄉村稅之文件，明治四十四年九月二十二日勅令二百四十一號第一條）。

又府縣對於營業所生之所得，賦課所得稅附加稅時，可由府縣知事之協議，而分配於府縣（府縣制第一〇八條）。

(b) 鑛區及砂鑛區，跨於地方團體之內外，而賦課鑛區稅砂鑛區稅之附加稅時，則依鑛區或砂鑛區所屬之地面面積，分割以本稅額，而各賦課其一部（府縣制一〇八條二項，前揭關於市稅及鄉村稅之賦課之勅令二條一項）。

又在地方團體之內外，設立鑛業事務所及其他營業所，而賦課鑛產稅之附加稅時，則依鑛業稅之例（前揭勅令二條二項）；但在府縣，則知事可於協議之下，定其比率（府縣制一〇八條）。

(c) 收入跨於地方團體之內外，而非生自土地家屋物件，或設有營業所之營業者，則對此欲賦課地方稅時，當於同級地方團體之間，平分其收入，而各課稅其一部（府縣制一〇八條二項，前揭勅令第三條）。

(c) 戶數割賦課之標準之所得，若跨於數府縣或數市町村，而不能分割時，亦平分於府縣或市町村（府縣稅戶數割規定七條一項末文，及三項）

第四節 適法之原則

第一款 適法之原則之意義

適法之原則 (Grundsatz der Gesetzmässigkeit, principe de la legalité, principio della legalità) 者，租稅當用法律定之，其賦課又當依據法律也。

一、適法之原則乃用以保障普遍之原則及平等之原則。夫普遍之原則，平等之原則，雖為社會正義之要求；但常為當局者所蹂躪——即君主或權臣若徇一己之意，規定租稅，則必免稅其寵愛之人或其親近之階級，而破壞普遍主義。縱令對於此等之人未曾免稅，然亦必輕稅；而重稅其所憎惡之人，或與己反對之階級，而破壞平等主義。此事證之歷史，不乏其例。故欲確保租稅之普遍主義，平等主義者，不可許君主或當局任意徵收租稅；必當經人民之直接或間接之承諾，而後始可規定之。此種手續即使人民參與租稅立法。換言之，何種租稅可以賦課，如何程度可以賦課，皆當用法律以定之也。學者或稱之為實質的租稅法之適法 (Tatsächlichkeit der Materiiellen Steuerrechts) ①

人民參與租稅立法，為現今立憲國之常例。然人民之能獲此權利，良非易事。蓋各國人民，因是而流血者，不絕於史；終則血凝而為憲法之文，揭載租稅當用法律定之之原則也。日本憲法定有「日本臣民依據法律

① Heckel. F.=W. I. S. 179. Tyszka: F.=W. § 20. Cossa: scienza d. finanze, 10. ediz. pag. 72. Graziani: Istituzioni di scienza delle finanze pag. 395.

所定，有納稅之義務，」亦係此意。夫日本憲法爲明治天皇所定，故日本人民乃於平和之中，獲得租稅立法之參與權。然若察其憲法條文之由來，則亦有流血之痕。如斯赤血所凝結之歷史，大有權威，任何一人，皆不得更改之。至於編定稅法，不經議會同意，亦有反於現代之正義，斷不之許。

二、現代之社會正義，要求用法律規定租稅，既如斯矣。然法律既定租稅之後，則其賦課徵收，亦須依據法律。如是，則收稅吏無營私餘地，不爲黃白所動，不爲愛憎所偏；而現代之正義，亦可維持矣。但欲得如斯結果，必須用官制明定財政官之職務權限，並使財政官從其職務權限而行動。學者因稱此爲形式的租稅法之適法 (Gesetzmässigkeit der formellen Steuerrechts) ①。

如斯，現代文明國之租稅，乃根據憲法，法律，官制而賦課；不爲當局之愛憎之念所左右，亦不爲當局之一時意欲所變更。此由現今之政治組織觀之，實爲最公平且又最適於正義也。

三、適法之原則，要求租稅用法律定之，從法律課之。既如斯矣。而此原則若能確當，則普遍原則，平等原則，亦不至爲當局所蹂躪，而有充分保障。然普遍原則及平等原則，又可由人民而蹂躪之者；於是適法原則對於人民，亦當求保障之法。

由適法原則之精神觀之，議會參與租稅立法之際，當無背普遍原則及平等原則；而人民納稅之際，亦當無背租稅法，而後始合於社會正義。但其實際，則議會常惡用租稅立法之參與權；人民亦常漠視租稅法，以求自己階級或自己之租稅義務之免除。於是遂生逋稅鬪爭之問題。

① Heckel: a. a. O. S. 180. Tyszka: a. a. O. § 20.

第二款 逋稅鬭爭

逋稅鬭爭 (Steuernlastungskampf) 者，一定之租稅主體或一定之階級，欲免租稅之負擔，乃轉嫁於他人或他階級，而作鬭爭也。^①

學者有廣義的解釋逋稅鬭爭，而包括轉嫁於其中者；^②然此未必適當。蓋轉嫁僅為經濟的現象；而逋稅鬭爭，則為政治的社會的現象也。^③

逋稅鬭爭，由其方法如何，可分為二：一為立法上之鬭爭，他為行政上之鬭爭。

第一 立法上之逋稅鬭爭

一、立法上之逋稅鬭爭，為一種階級鬭爭。故凡幾多階級互相對峙，發揮其勢力於政治之時，任何國家，任何時代，皆有逋稅鬭爭之事。蓋參與立法之人，欲利用自己勢力，使自己階級免稅者，勢所不免也。

租稅契約時代，民會決定各階級所應擔之租稅之際，已有免己稅人之鬭爭。而分擔額確定之後，各級又惟分配於其部下之人民，而免貴族僧侶之課稅。^④

至君主專制時代，君主用其一己獨斷，賦課租稅。君主欲使貴族僧侶，不相反抗，乃尊重其從前免稅之特權。^⑤

貴族僧侶為社會之第一級及第二級，而有巨大財產；今租稅乃令他人負擔，其為逋稅鬭爭，理之至明。至憲政確立，稅法當經議會承認，始能制定之後，議會中多數黨之向背，遂可支配稅法之運命。而他面經

① 拙著：論逋稅鬭爭（國民經濟雜誌十七卷一號 3 頁）

② Schäffle, Steuern I. S. 300 ff.

③ Eheberg: "Steuern" in Handwörterb. d. St=W. 3 Aufl, Bd. VII, S. 982, 986. 拙著：前揭雜誌 3-6 頁

濟進步，社會除第一級第二級第三級之外，尚有第四級之無產階級或勞動階級；即第三級中，亦有農工商等種種社會階級。此各階級，皆可遣其代表於議會。由是議會之多數黨，若為某階級之代表所組織者，則其制定稅法之時，必捨自己階級所負擔之租稅，而採用他階級所負擔之租稅。例如貴族及資產階級，在議會中，若能占據多數，則必力避賦課財產階級之租稅；而惟提高消費稅，以稅無產階級。反之，代表無產階級之社會黨或勞動黨，在議會中，若有勢力，亦必重稅資產階級，而減少或廢止消費稅。此皆不外欲免自己階級之租稅負擔，而轉移於他人者也。然任何立憲國家，有多數黨者，亦必有少數黨。多數黨欲免除自己階級之課稅時，少數黨必力爭不已；此所以每有課稅問題，皆有激烈之鬪爭也。

逋稅鬪爭，非僅行於議會之內，又可行於議會之外。如種種階級互相團結，作激烈之運動，以嚇議會及政府，使達逋稅目的者是也。此種傾向，近來愈甚。

二、如上所言，立法上之逋稅鬪爭，乃為一種之階級鬪爭。即議會之多數黨，對其自己階級所負擔之租稅，或使其不能成立，或使其廢止；俾自己階級，得免租稅之負擔，此實有反租稅普遍之原則。且其階級既有擔稅之力，而又不負擔租稅，故又有反於應分擔稅之原則。如是，租稅之分配，變為不平等，不公平；社會正義之原則，不能維持；而適於正義之租稅制度，亦為是而見破壞矣。

此由租稅制度觀之，則資產階級與無產階級，互相爭鬪；使自己階級所應擔之租稅，可以免除，而移轉於他人者；則由其勢力之消長，或為消費稅之過重，或為直接稅之過重；稅制重心，時時移動。故無論誰勝誰負，其

④ 本書第三章第一節第一款第二「租稅承諾時代」

⑤ 本書第三章第一節第一款第三「專制的賦課時代」

對於稅制之影響，皆可寒心。

若由歷史觀之，則租稅之階級鬭爭，多歸爲資產階級之勝利。蓋資產階級，非僅可多遣代表於議會；且可出巨額運動費，而作巧妙運動也。此所以在各國稅制，消費稅每較直接稅發達。如斯不公平之租稅分配，若不能喚醒無產階級之自覺，則階級的逋稅鬭爭，僅表現爲稅制之不備；至於社會上，尙無可恐可怖之結果。反之，無產階級，若已覺醒，而知資產階級欲免除租稅之負擔，而移轉於無產階級者，則社會充有不滿之念，而生動搖。現今階級鬭爭，常集中於勞動問題，此後或可移於租稅分配問題。夫資產家之財產多，勞動者之財產少。故社會問題發生之時，資產階級，若擔輕稅，勞動階級，若擔重稅；則關於租稅之社會問題，亦將發生。於是階級的逋稅鬭爭，乃變成租稅之社會問題矣。

租稅之階級鬭爭，常歸爲資產階級之勝利，已如前述。但近來，則無產階級頗有獲勝之勢。世界大戰以來，革命聲浪，瀰於各國，而各國亦重稅資產階級；甚者稅率之重，幾可沒收財產。此即無產階級在租稅階級鬭爭獲勝之一證據也。蓋普通選舉一行，多數選舉者，皆屬於無產階級；故多數代議士，亦皆爲無產階級之代表。然國家有時雖行普通選舉，仍有不能得此結果者；但此不過一時現象，終必達至斯域。夫無產階級之代表，在議會中既占多數，則無產階級勢必廢止其所應擔之租稅，而制定財產階級所負擔之租稅。重稅資產階級，固爲社會正義之要求；但其負擔過重，終而沒收財產者，則可破壞國民資本，而摧殘國民經濟。故由財政學理言之，租稅不可破壞國民資本；而當於無害國民經濟之健全發達內，賦課之也。若必超此限界而課租稅，則租稅勢

將破壞國民資本，延而破滅租稅本身。但無產階級之代表，若占多數，則必漠視財政學理，犯此限界。^①是則無產階級之逋稅鬭爭，乃蹂躪社會正義，脅迫國民生活者矣。

三、階級的逋稅鬭爭，可以蹂躪社會正義，已如上述；故對此須有保障之法。今若考察逋稅鬭爭之動機，則知存於階級的利己主義。然階級的利己主義，不能絕滅；故亦不能用法律以抑制之。蓋階級的逋稅鬭爭，表於立法之上，而為議會多數黨之自由決定故也。由是對於多數黨所代表之社會階級，不能應其擔稅力，使其普遍的負擔租稅；而社會正義之原則，亦無從保障。是誠立憲政治之一大弊也。

第二 行政上之逋稅鬭爭

行政上之逋稅鬭爭者，各個人欲避納稅而起鬭爭也。各人欲避納稅，故生脫稅 (Steuervermeidung) 之事。

一、脫稅之法甚多，其最主要者有三：第一為虛偽之呈報，第二為課稅物件之隱匿，第三為贈賄稅吏謀稅額之減少。

如斯企謀脫稅，其人之租稅負擔，固可免除；然國家乃不得必要之收入，因而不能不謀填補之法。故脫稅之額愈多，國家愈當新定他稅，使他人負擔之。若是，則是脫稅者乃免除自己之負擔，而移嫁於他人者也。此與立法上之逋稅鬭爭，毫無所異。

更進而就企謀脫稅之個人與國家間之關係觀之。夫個人企謀脫稅，國家必當防其脫稅，由是遂生一種

① Stein: Lehrb. d. F. = W. 5 Auf, I. S. 148-160.

鬭爭故由此點言之脫稅亦爲一種之逋稅鬭爭。

任何一國，皆有脫稅之事。秘密輸入，乃自古以來所盛行者也。然脫稅乃掩蔽行政廳之監察，秘密行之，故不能用統計以證之，亦不能知其多少。

余意脫稅之程度，乃由其國之社會道德，及稅法之規定如何而異，故不能一例論之。

二、脫稅盛行，則可蹂躪正義原則，並擾亂租稅制度；而脫稅本身，又有反於普遍原則。且對於同額之財產，或同額之所得，本應課以同額之稅；今乃脫稅而輕減租稅之負擔，故又有反於應分擔稅之原則。於是租稅之分配不能平等，而適於正義之租稅原則，乃反於正義者矣。

若由脫稅之人觀之，則資產階級之脫稅，常較無產階級爲多。故脫稅非僅混亂租稅制度，且又使社會發生不公平之結果。今試就直接稅間接稅觀之。

(一)直接稅，常課稅於資產階級，故其脫稅最多；其賦課於比較的不甚富裕之人民，則其脫稅甚難。例如由祿俸工資而得生活之人，對於所得稅之脫稅，皆難實行。蓋祿俸乃法令所定，並取自政府，故其呈報，不能絲毫有所隱匿；而工資又可於雇主處調查之，故亦不能爲虛偽之呈報也。反之，資產家之所得，乃得自種種財源；其間關係，極其複雜，外部不易窺知，故資本家可乘此而作虛偽之呈報。此所以個人所得稅，乃最不公平者也。

(二)至於消費稅，則其弊更甚。夫消費稅常歸爲無產階級所負擔；而無產階級，對此又不能企謀脫稅。反之，工廠主商業家等之資產階級，則其脫稅甚易。蓋消費稅常賦課於生產進行之中，或賦課於流通之中途，以

待轉嫁；至於直接賦課於最後消費者，則爲罕見之事。故繳納消費稅之人，乃爲生產者或商人，非爲最後之消費者。然脫稅乃行於納稅之際，故無產階級，常以最後消費者而不能企謀脫稅。且消費稅又常納入消費物價格之中，故凡買其貨物而消費之者，皆不能免其負擔。反之，生產者及商人，乃繳納消費稅，故當繳納之際，可謀脫稅。是以間接稅之脫稅，實可謂爲資產階級所專有。

資產階級之脫稅，若僅爲脫稅者，情尙可原；但資產階級，一面既敢脫稅，他面又以消費稅之賦課爲理由，提高貨物價格，由消費者徵收租稅。換言之，對於政府既不繳納租稅，對於消費者又復徵收租稅。是明爲租稅之詐取也。於是資產階級乃由此而積極的愈富，無產階級由此而消極的愈窮。其有反社會正義之觀念，理之至明也。

租稅之可憂慮者，不在其苛重，而在其不公平。故脫稅乃最可憂慮者也。

脫稅可混亂租稅制度，蹂躪社會正義，而爲財政上最可忌之事，既如斯矣。然其影響所及，尙不止此。蓋脫稅又可頹廢社會之道德也。何則？脫稅之風一行，正直者其稅重，不正直者，其稅輕；是罰正直而賞不正直也。故脫稅當力防之。

三、欲防脫稅，當除脫稅之原因。脫稅之原因有三。第一爲個人的利己主義，此固不待論而知之。第二爲經濟之進步。蓋經濟愈進步，則個人之收入關係愈複雜，如動產之收入，投機之收入，發財票之收入，及取引等，皆時時變轉，不易窺知也。故多數租稅不能不待各人自己之呈報。而其呈報，若有虛僞之處，稅務署亦無從舉其

反證。甚者人民且有呈報課稅品之存在及課稅之價格，故在呈報中常有脫稅之事。

第三原因爲租稅道德之頹廢。租稅道德之頹廢者，社會聽租稅的利己主義之橫行，而無制裁之意也。日本道德，關於脫稅，頗見寬大，且不以之爲不正。然脫稅乃不履行租稅義務，故國民當力斥之。且消費稅之脫稅，實無異租稅之欺詐取財，尤爲罪大惡極。今人乃不深咎之者，是可證明租稅道德之廢弛也。

此三種原因，果可掃除之乎？第一之利己主義，不易消滅；第二之經濟進步，乃爲自然趨勢，莫如之何。故欲防脫稅，惟有假手於社會道德；然社會道德，若不進步，則當先用法律之力防之；即法律當嚴罰脫稅者也。嚴罰主義，非僅採用於立法；又當行之於實際，而後始有效果。蓋嚴罰主義一見實行，則企謀脫稅之人，念及發覺之時，刑罰之嚴，勢必躊躇也。脫稅之事若可消滅，則適法之原則，可以發揮；而租稅之正義，亦愈放光彩矣。

第五節 確實之原則

確實之原則 (Grundsatz der Bestimmtheit, principle of certainty, principe de la certitude, principio della certezza) 者，謂當明確規定租稅也。故租稅不可曖昧，且不可隨時變更。

一、此原則夙爲亞丹斯密所倡，後之學者亦多和之。

亞丹斯密說明此原則曰：①

各人應納之租稅，須確實而不可任意決定。繳納之形式，繳納之方法，以及應納多少，均須使納稅者及其餘別人，明白知之。

由此觀之，確實之原則，乃要求政府當局無任意決定租稅，並任意賦課徵收租稅也。然欲政府當局無任

① 本書第五章第一節一「亞丹斯密之四原則」

意決定租稅，並任意賦課徵收租稅者；其前提，必當先認租稅應以法律定之，並從法律賦課徵收之原則。此原則，即為適法原則。故承認適法之原則者，自當是認確實之原則。

確實之原則，出自適法之原則，既如斯矣。若更進一步，則當要求租稅立法有確實之內容，且可理解於一般人民；而在稅務行政，又當解釋稅法之精神，并澈底實現其精神於民衆。^①

二、確實之原則，先表現於租稅立法之上；而求租稅主體，租稅客體，稅率，納稅期，納稅所，納稅方法等有明確準據之規定。有此規定，而後稅吏當從此賦課徵收租稅，不能任意變更，由是租稅亦可確實矣。

此由租稅主體觀之，凡忽然徵收素所不知之租稅者，則必日形不安。故租稅主體常希望如何租稅在何時何處繳納多少。確實之原則，即應此希望而出也。

(1) 如何租稅應須徵收，則由租稅客體之存否定之。租稅客體或為貨財，或為行為，或為事變；故有如何貨財，如何行為，如何事變，當納如何租稅，當明確定之。

(2) 雖知應納何種租稅，然若不知應納多少者，則納稅者猶有不安之念。夫租稅徵收幾何，為稅額決定之問題；而稅額則以稅率乘租稅客體之分量定之。故稅率幾何，及其如何計算，當明定之。

(3) 何時繳納租稅，為納稅期之問題，故納稅期，亦當用法律明確定之。納稅期若聽稅吏任意決定，則人民不能預知何時應納租稅，而有不安之念。

(4) 在何處繳納租稅，為納稅處之問題。不知納稅處，則租稅義務者之納稅，必至錯誤。故租稅法，關於納

① Wagner: F.=W. II. § 190. Heckel: F.=W. I. S. 152-153. Cossa: op. cit. pag. 72-73. Graziani: Istituzioni. pag. 366.

稅所，亦須定其一定準則。

(5) 用如何方法繳納租稅，爲納稅方法之問題。納稅方法，內含種種問題，而以當用何種貨幣，及小切手可否使用爲主。法律對此，當明瞭規定之。

三、以上爲確實原則所要求之法律規定。然確實原則又要求此法律規定能理解於一般人民，不生誤解。欲求稅法規定能理解於一般人民者，第一其規定之文句，當用任何一人皆得理解之語表之；第二各規定之間，論理上不可矛盾。

此實自明之理，不惟租稅法爲然也。然實際上，此種要求在租稅法內，有不能充分實現之者；蓋今日租稅制度過於複雜也。夫稅制愈雜，則稅法之精神愈不能用簡單之語表之。因而除精通稅法之學者及稅吏之外，幾無人可得理解租稅法。且當租稅立法之際，常有逋稅鬪爭；其後乃由議會中各勢力之讓步，而作折衷之規定。如斯規定與其他規定，論理上常生矛盾；此所以現代租稅立法，不能充分實現確實原則之要求也。

四、稅法若僅規定一般準則，則當用施行令定其細則，以明稅法之意，并祛其疑義；然施行令之規定，亦不可背戾租稅法之精神。故稅法中論理上若有矛盾，乃莫如之何也。

稅法之規定，不可過於冗長；而施行令則或可舉例示之，或可用他種說明方法，詳細規定之。如是，則收稅吏及納稅者，可由此窺知稅法之精神，而實現確實之原則。

五、租稅法及施行令必須適合於確實原則，已如上所述矣。然確實原則又要求稅法之精神，能瞭解於一

般民衆。

故實現此種要求，第一當用新聞雜誌及其他機關，宣傳於民衆；換言之，凡一新稅法成立之時，皆當通俗的說明稅法之趣旨，使民衆可以瞭解也。第二當賦課租稅之際，當使納稅者知稅法之精神，而此則須將稅法中重要規定，印刷於納稅告知書之餘白，使其易能與納稅法之目接觸也。

第八章 財政的原則

第一節 財政政策的原則

財政政策的原則 (die finanzpolitischen steuerprincipien) 者，租稅當合於財政政策之目標也。財政政策之目標，在使租稅支給國家公共團體之經費，不告不足，且經費膨脹之際，又可隨而增加。於是財政政策的原則，遂歸納為租稅有充分之收入，及租稅之收入有彈性者矣。所謂充分的原則，及彈力的原則是也。夫租稅之發生，原於強制共同經濟，欲滿足其共同欲望。強制共同經濟，欲滿足其共同欲望，故當得其所必須之財；而財則當由其團體員中取之。由團體員所徵收之財，即為租稅。故租稅由其目的言之，自當充分滿足共同欲望；又當從共同欲望之增多，而增其額。由此觀之，財政政策的原則，由租稅目的言之，實為當然之結論。此原則所以又稱為租稅目的之原則 (Grundsätze des Steuerzwecks) 者，職此之故。

以下試就充分的原則及彈力的原則，各別觀察之。

第一款 充分的原則

一充分的原則 (Grundsatz der Ausreichendkeit (Zürlänglichkeit), Principle of productivity, Principe de la productivité, Principio della Sufficienza) 者，租稅須能充分支給一定會計年度內之財政的需要——即經費也。^①

① Wagner: F.=W. II. S. 307. Heckel: Lehrb. d. F.=W. I. S. 151. Ebeberg: F.=W. 16 u. 17. Aufl. §101. Conard-Köppe: F.=W. 7 Aufl. S. 32. Fuisting: Grundzüge d. Steuerlehre, S. 6. u. 15. Bastable: P. F. 4 ed. p. 417. Jéze: Cours élémentaire de science des finances p. 671. Cossa: primi elementi di scienza delle finanze. 10. ediz. pag. 79. Graziani: Istituzioni di scienza delle finanze, 2. ediz. pag. 362.

財政的需要以經常費為主，支給經常費，當用經常收入。經常收入之中，或為政務收入，或為私經濟的收入；而租稅則為其中堅。故租稅可與此等政務收入，及私經濟的收入，共同支給會計年度內之經常費，不必只用租稅支給之也。但租稅乃為經常收入之中堅，故經費不足之時，當用租稅以填補之。此所以租稅在一定會計年度內，當能充分支給財政的需要。

二、由此原則出發，則當考察租稅之收入多少而定其取捨。夫各種租稅合此原則之程度，不能同一；而立法者支給國家公共團體之經費時，則常選擇稅額巨大，收入確實之租稅；故不知不識之中，皆能從此原則。各國之有消費稅，職此故也。夫課稅於必需品及多量消費品時，可令貧人多所負擔，而有背於正義；然財政家動輒擇此租稅者，蓋以其可得多額之收入也。反之，直接奢侈稅最合於正義；然其實收入與徵稅費相比，所得無多，故不為財政家所歡迎。各國租稅制度之中，無直接奢侈稅者，即此之故也。

第二款 彈力的原則

彈力的原則 (Grundsatz der Beweglichkeit, Principle of elasticity, Principe de l'élasticité, Principio dell'elasticità) 者，租稅當從財政的需要之變更而能變動；換言之，租稅收入當從經費之增減，而可伸縮也。^①

現今文明各國之經費常逐年膨脹不已，故有經費膨脹之法則。^②在如斯國家，彈力的原則，乃要求租稅收入之漸次增加，故可稱為租稅增收之原則。

① Wagner: a. a. O. S. 308. Heckel: a. a. O. S. 152. Eheborg: a. a. O. § 101. Conrad-Köppe: a. a. O. S. 32. Fuisting: a. a. O. S. 6 u. 15. Bastable: op. cit. p. 418-9. Zeze: op. cit. p. 675-6. Cossa: op. cit. pag. 79. Graziani: op. cit. pag. 362.

② 拙著：財政學卷一第五版821頁以下

彈力的原則，適用於全體經費增加之時，既如斯矣。然全體經費，雖不變動，若政務收入或私經濟的收入減少之時，亦可適用之。蓋此時租稅當填補他種收入之不足也。故國家若有官有財產或官業時，租稅之彈力的原則，尤爲必要。^①

租稅增收之原則，可用二種方法行之，一爲自然增收，他爲人爲的增收。

一、自然增收者，租稅由人口之繁殖，國富或國民所得之增加，產業之振興，自然增加其收入也。自然增收之程度，由租稅之種類而異。收益稅之收入，大略一定，無自然增收之事，地租亦然；但營業稅若以賣出或收入爲課稅標準時，則不在此限。此外所得稅則從產業之振興，國民所得之增加而增其收入；財產稅則從國富之增加，而增其收入；消費稅則從人口之繁殖，國民所得之增加，而增其收入；流通稅則從商工業之繁昌，而增其收入。是則多數租稅皆有自然增收之性質也。然自然增收，乃在於經濟界興旺之時；若夫市況不良，則自然增收可變爲自然減收，所得稅，營業稅，消費稅，流通稅皆是也。自然減收一見發生，則財政的需要，不能支給，此時當求人爲的增收之法。

二、人爲的增收者，或募新稅，或高舊稅之稅率，俾租稅全體之收入可以增多也。

人爲的增收，非僅爲租稅有自然減收之現象時所必要；蓋租稅雖有自然增收之勢，然自然增收若不及於經費膨脹者，亦極必要也。此雖就經常費之支給而言，然臨時費之支給亦莫不然。換言之，人爲的增收，不惟限於平時；凡戰爭及國家危急之時，尤爲必要。戰爭及國家危急之際，謀租稅之人爲的增收者，爲戰時稅，或非

① Wagner: a. a. O. S. 308.

常稅。

增加稅率，常可增加租稅之收入，然又未必皆然。例如內地消費稅，若徒提高稅率，則可抑制人民之消費，延而減少租稅之收入；又如關稅，若提高其稅率，亦可減少其收入。但所得稅財產稅收益稅，則稅率愈高，收入愈多；然租稅義務者之苦痛，亦必因是而愈大。且稅率過高之時，租稅義務者將力謀脫稅，或滯納稅租；如是，則收入反不能冀其增加矣。

制定新稅或提高舊稅之稅率，以圖人爲的增收者，須有相當時日，故不能用此以應急迫之用。是以租稅體系，當含有任何一時皆可收到增收目的之租稅於其中。蓋經費年年膨脹，時或膨脹過甚；時或租稅外之收入，忽而大減；故租稅當可應此而補充之也。如斯租稅體系之中，須有動的分子；而此動的分子，則爲可從稅率之變，更而得增加收入之租稅；此所以英國等必採用所得稅也。

第二節 稅務行政的原則

稅務行政的原則 (Principien der Steuerverwaltung) 者，稅務行政時必須遵守之原則也。內含確實之原則，便利之原則，最低徵稅費之原則。然余在社會的原則之章，已詳論確實之原則者矣；今惟就便利之原則，及最低徵稅費之原則二者言之。最低徵稅費之原則，余又稱之爲經濟的徵收之原則。

便利之原則及經濟的徵稅之原則，卽洛瑟 (Roscher) 所謂經濟的原則 (Grundsatz der Wirtschaftlichkeit) 也。①此等原則，與前所論之國民經濟的原則，根本上大不相同，卽應用經濟主義於稅務行政

① Roscher—Gerlach: System d. F.=W. II. 5 Aufl § 44.

上也。故此等原則一面與人民如何感覺租稅之負擔，他面與國庫如何可得較多之收入，有密切關係。是以稅務行政的原則，不能以其爲稅務之枝葉的原則，而輕視之也。

稅務行政的原則，雖爲稅務行政時必須遵守之原則；然在立法之際，亦當加以考慮，并當將此原則之要求，用明文書於税法之上。故稅務行政的原則，不可解爲稅務官吏所遵守之原則。

古代非完全漠視稅務行政的原則，即專制政治時代，亦常於不知不識之間，從此原則；而經濟的徵稅之原則，尤見其然。及入立憲政治時代，稅務行政的原則，乃爲租稅立法所確認。然又非完全實現此原則，毫無遺憾；其實現也，亦與他原則相同，受有制限。而其實現之程度，則由於稅務制度完備與否而異；尤由於其時國民之國家生活及經濟生活如何，并由於各種租稅如何選擇，稅制如何組織而異。從前稅務行政的原則所以不能完全實現者，皆原於此等條件之不備；今日頗能完全實現者，亦由於此等條件之完備。要之，今日雖有不守稅務行政的原則之事，然亦不可批難之也。

第一款 便利之原則

便利之原則 (Grundsatz der Bequemlichkeit, Principle of convenience, Principe de la commodité, Principio della comodità) 者，租稅之徵收，當謀納稅者之利便也。

一、此原則夙爲亞丹斯密所提倡，後之學者亦多和之。亞丹斯密說明此原則曰：①

各稅須於納稅者最便納稅之時期，或以納稅者最便繳納之方法，徵收之。

① Adam Smith: *Wealth of Nations*, Bk. 5, Chap. 2, Part 2.
本書第五章第一節一「亞丹斯密之四原則」

由亞丹斯密之說明觀之，卽便利之原則，乃關於納稅時期或納稅方法，當求納稅者之便利也。然納稅者之便利，是否僅爲納稅時期及納稅方法，頗有議論餘地。然此原則，完全在於謀納稅者之利便者，則實後起學者所一致也。^①

便利之原則，乃着眼於納稅者之地位，既如斯矣。夫納稅者繳納租稅之際，若能不感不便，則其苦痛較少；納稅者所感之苦痛減少，則租稅不至滯納，而國庫之收入，亦可增加。此實應分擔稅之原則及財政政策的原則所要求也。故若承認應分擔稅之原則，及財政政策的原則者，亦當承認便利之原則。

論者或謂一切租稅皆爲納稅者之犧牲，而納稅者亦皆感其不便；故納稅而欲求納稅者之利便，事之所無。然此議論，余實不敢贊同。蓋繳納同額之稅，可由賦課徵收之方法如何，或令納稅者不感不便，容易履行其義務；或令納稅者深感不便，而有滯納之事；是則課稅而求納稅者之利便者，固有深意也。

二、便利之原則，專着眼於納稅者之利便，既如斯矣。然納稅者之利便，當於如何事項，求其實現乎？

亞丹斯密對此問題，惟提出納稅時期或納稅方法。夫廣義解釋納稅方法，則納稅時期可包括於其中；若狹義解釋納稅方法，而與納稅時期對峙，則不得謂爲納稅時期或納稅方法，當謂納稅時期及納稅方法也。更進一步察之，吾人對於納稅時期，既當求其便利；則對於納稅之場所，供爲納稅之貨物，及納稅之手續，亦當求其便利。是故便利之原則，乃對於納稅時期，納稅場所，納稅貨物，納稅手續，及其他納稅方法言之。

(1) 納稅時期，當選擇納稅者最便利之時期。納稅者最便利之時期，爲納稅者獲得金錢之時，或獲得金

① Wagner: a. a. O. II. S. 463-467. Heckel: a. a. O. S. 153. Fuisting: a. a. O. S. 15. Bastable: op. cit. p. 420. Jeze: op. cit. pp. 688-691. Cossa: op. cit. pag. 81. Graziani: op. cit. pag. 367. Flora: Manuale d. S. d. F. 4 ediz. pag. 270-2. Nitti: scienza delle finanze, 4 ediz. pag. 399.

錢之後。此時若令納稅者繳納租稅，則納稅者可以其獲得之金錢，繳納租稅；不然，則納稅者勢將深感不便。

(2) 納稅場所亦當擇納稅者最利便之地。納稅者最利便之地，多爲其住所地，或課稅物件之存在地。蓋以納稅者之住所地，或課稅物件之所在地爲納稅場所者，則納稅者可省無數時間及費用也。

(3) 供爲納稅之貨物，當用納稅者易能獲得之貨幣。詳言之：紙幣流通之國，當用紙幣，繳納租稅；兌換銀行支票流通之處，當用兌換銀行支票，繳納租稅；此外小切手，振替貯金，亦當許其使用。

(4) 納稅之手續，不可不簡易；若其手續煩雜，則納稅者或謀脫稅或生滯納之心。

三、如上所述，便利之原則，乃以納稅者之便利爲趣旨。然納稅者若感便利，則國庫之收入，亦可增加；是則便利之原則，對於國庫，亦爲便利也。但僅圖納稅者之便利而不顧其他者，則可發生國庫之大不便。例如納稅者最便利之時期，未必在會計年度之始，有時或在會計年會之終。然國庫自會計年度開始之後，必須每月支出一定額之租稅；故此時雖爲納稅者最便利之時期，而由國庫觀之，實最不便也。當此之時，國庫一時當借外債；然借債必有利息，於是租稅收入，乃見減少，此明有反財政政策的原則也。是故便利之原則，不能冀其徹底實現，當與他原則保其調和，而制限之。

第二款 經濟的徵稅之原則

經濟的徵稅之原則 (Principe d'économie du recouvrement, principio delle economie della riscossione) 者，要求用最少之徵稅費，而得較多之租稅收入也。①此由最少之徵稅費觀之，又稱爲最少徵

① 本書第五章第二節

稅費之原則 (Grundsatz der billigen Erhebungskosten, Principle of the cost expense)。

一、此原則亦爲亞丹斯密所倡，亞丹斯密說明此原則曰：①

稅之徵收，須使其歸入國庫之純收入額與取諸人民之額之間，其差額爲最少。

此歸入國庫之純收入額與取自人民之額之間之差額，卽爲徵稅費；故此原則，亦可視爲要求徵稅費之最少；而可稱爲最少徵稅費之原則也。②最近學者有以經濟的原則之內容，而說及此原則者。據其所言，則或主張徵稅費固當節約，然同時又不可妨害富之發展；③或主張當應其地其時之前提條件，而求最經濟的獲得公收入。④夫不可妨害富之發展，乃爲國民經濟的原則；今乃與財務行政的原則之一之最少徵稅費原則，置於同列，而用經濟的原則之名，以統之者，未必得當。故余區別最少徵稅費之原則，於國民經濟的原則之中，而名之爲經濟的徵稅之原則也。⑤

經濟的徵稅之原則，乃財政政策的原則及國民經濟的原則，當然所得之結論。國家公共團體根據財政政策的原則，支給經費之時，當有充分之租稅收入。然充分之收入，雖極必要，亦不可苛斂誅求；蓋苛斂誅求，有反於國民經濟的原則也。故國家公共團體須於人民所能納稅之範圍內，徵收租稅，用此以支給較多之固有經費；換言之，須求徵稅費之少，而求純租稅收入之多也。夫用最少徵稅費，而得較多之租稅收入者，卽適用經濟主義於課稅；故可稱爲國家公共團體適用經濟主義於課稅。國家公共團體可視爲一公法人，公法人之有權利義務，亦與個人相同；故公法人之經濟，可視爲個人經濟；而其從經濟主義，亦理之當然。今日國家公共團

① Adam Smith: op. cit. 本書第五章第一節—「亞丹斯密之四原則」

② Wagner: a. a. O. S. 467. Heckel: a. a. O. S. 153-4. Fuisting: a. a. O. S. 15.

③ Bastable: op. cit. p. 418.

④ Schäffle, Steuern, I. S. 35 ff.

⑤ Cossa: op. cit. pag. 81. Graziani: op. cit. pag. 366-367. Flora: op. cit. pag. 272. Nitti: op. cit. pag. 402. Stourm: Systèmes généraux d'impôts pp. 29-30.

體經營官業，管理官有財產之時，多從此經濟主義；故徵收租稅之際，用此主義，非無理由。若就租稅之賦課徵收觀之，則爲課稅權之作用，而當視爲強制共同經濟之現象。然經濟主義非行於課稅權，乃行於徵稅費與租稅收入之間之關係。

要之，吾人若認財政政策的原則及國民經濟的原則，并認公法人之可採用經濟主義者，則其當然歸結，亦不可不認經濟的徵稅之原則。

二、如上所述，經濟的徵稅之原則，乃應用經濟主義於徵稅之上。夫財政若與個人經濟相較，則徵稅費實與生產費相同；私企業務求最少生產費，故財政亦須求最少徵稅費。

欲求最少徵稅費，當先明徵稅費所以增高之原因；而此又當先知徵稅費之種類。

徵稅費可分爲二，一爲間接徵稅費，他爲直接徵稅費。

(1) 間接徵稅費者，納稅者超過法律上之義務，而繳納租稅也。與此徵稅費相等之額，不爲租稅總收入之一部而入於國庫；然徵稅費亦不爲國庫之支出，乃歸爲納稅者所負擔。此時徵稅費之增多，可分二種：收稅機關由收賄及其他違法行爲，使納稅者繳納租稅以外之金錢者，其一也。納稅者以租稅之故，妨害其改良生產，或以納稅及納稅準備之故，冗費時期及勞力者，其二也。

(2) 直接徵稅費，乃財務行政廳，依據法令徵收租稅之時所必須之費用。故此徵稅費，即爲國庫之經費，而與間接徵稅費不同。普通所稱之徵稅費，即指此種。

直接徵稅費，又分爲租稅之賦課徵收所必須之費用，及賦課徵收之監督所必須之費用。前者稱爲固有之徵稅費，後者稱爲徵稅監督費。

徵稅費包括直接徵稅費與間接徵稅費，既如斯矣。此由經濟的徵稅費之原則言之，則二者皆當務求其少；而間接徵稅費尤見其然。然間接徵稅費，當文化不進法制不備之時，所費甚多；而收賄及其他違法行爲，尤可增加費用。反之，文化大進，則間接徵稅費漸次減少；若夫文化極進，則直接徵稅費，乃爲徵稅費之主要問題。欲適用經濟的徵稅費之原則於直接徵稅費者，當先知直接徵稅費之多寡，由於種種事情而異。

(A) 直接徵稅費之多寡由於徵稅機關而異。徵稅機關，有徵稅承辦人，國家官廳，市鎮鄉及其他公共協社等。據租稅承辦之制度，國家之徵稅費，雖不表於預算之上；然實際徵收額與國家收入額之間，大有間隙，故不能謂其徵稅費甚少。國稅附有附加稅，而將國稅之徵收，委任於市鎮鄉者，則可節約徵稅費。

(B) 直接徵稅費之多寡，由於徵稅方法而異。徵稅方法有個別徵稅法及總括徵稅法，又有印花納稅法及貨幣納稅法。簡單言之，總括徵稅法較之個別徵稅法，印花納稅法較之貨幣納稅法，其徵收費少。

(C) 直接徵稅費之多寡由於租稅之種類而異。如間接稅之類，其徵稅監視費甚多，故其徵稅費亦昂。

(D) 直接徵稅費之多寡由時所而不同。此乃就同一租稅言之，其所以有多寡者，由於下列原因：

(a) 道德進步之程度。道德愈進，則謀脫稅者愈少，故其徵稅監視費亦愈廉。

(b) 地理的關係。其國之位置，形狀，境界等，對於徵稅費大有影響。例如與他國交界之處爲河，或爲海

者，其稅關之監視費，大不相同。又者關稅區域愈大，則關稅徵收費亦愈少。

(c) 經濟的關係 經濟的關係之內容甚多，其主要者，則為商工業之狀態，富之程度，及富之分配之狀態等。

商工業遍布於一國，或僅集中於數地時，則關稅及內地消費稅等之徵收費，大不相同。

富之程度愈進，則稅率雖高，人民亦不以為苦，故其徵稅費較少。

一國國內，富豪甚多，則租稅之徵收甚易，亦不必費許多監視；故此時徵稅費與稅額相較，平均的甚少。要之，道德愈進，經濟愈進，則徵稅費亦愈少。

如上所述，直接徵稅費，由於種種事情或多或少。若欲應用經濟的徵稅費之原則，則當選擇徵稅費最廉之租稅。詳言之，對於徵稅機關，當擇其最能節約徵稅費者；對於徵稅方法，當擇其需用徵稅費最少者；對於租稅之種類，當擇其徵稅費最廉而易實施者；對於同一之租稅，當求徵稅費之可減少者。

三、如上所述，經濟的徵稅之原則，乃要求用最少徵稅費而得較多之租稅收入；但如斯要求，亦不能完全實現。試就租稅之種類言之，各種租稅之徵稅費皆不同；然欲純用最少徵稅費之租稅，組織稅制，事之所難。蓋徵稅費較昂之租稅，若能適合於正義之原則，國民經濟的原則，或財政政策的原則者，亦當採用之也。經濟的徵稅之原則，關於此點，大受制限。

更就同一之租稅言之，同一租稅之徵稅費，乃由時由處而異；詳言之，徵稅費不同之原因，乃在於其時其

處也。故於一定之時，一定之國，欲減少徵稅費者，當變更其原因之事情；然原因不易消滅，故經濟的徵稅之原則，關於此點，亦受制限。

第九章 稅制之組織

余已研究租稅之最高原則如上者矣。今再由此最高原則之要求，而研究如何組織稅制。

稅制者，租稅之整然成一體系也。故又稱爲租稅制度，或租稅體系 (Steuersystem, tax system, système d'impôts, sistema tributario)。夫欲租稅成一體系，甚似當以數稅並立爲前提。其實一種租稅若能適合一切租稅原則之要求者，亦不失爲一稅制。如斯以一種租稅而組織之制度，稱爲單一稅 (Alleinsteuern od. einzige Steuer, Single tax, impôt unique, imposta unica) 制度。對此單一稅制度，而用數多租稅，以應租稅原則之要求，而組織之者，稱爲複稅 (Vielfalt der Steuern, multiple taxation, impôts multiples, imposte multiple) 制度。

如斯，稅制有單一稅制度及複稅制度二種；然今日文明國，多未實行單一稅制度。故稅制，可解作複稅制度；而學者中，作此定義者，亦有之。^①余今稱此爲狹義之稅制。

本章所欲研究之稅制，固爲複稅制度。然單一稅，在今日文明國，事實上雖未實行，而議論上，則甚有勢力，故亦不可忽視。余今先討論單一稅，而後再移於複稅制度之研究。

第一節 單一稅論

第一款 單一稅論之發達

① Wagner: F.=W. II. S. 475.

一、單一稅論，盛行於今日；然其由來已久，並非始自今日。不過議論漸次變遷，而何種租稅，可為單一稅，又復不同耳。今先就單一稅論之發達言之。

若察單一稅論發生之跡，即知其始自數多租稅雜然交錯，而有苛斂誅求之弊害之時；或租稅之分配不見公平，而受人民之反抗之時。故此時單一稅論，非絕對的主張單一稅；乃謂常用其他二三租稅，以佐主稅也。此非嚴格之單一稅論，乃為複稅論；但其稅種，又惟限於二三種類，故又與複稅論者不同。今試說明如左：

二、單一稅論，始自波當 Bodin。波當 Bodin 在其所著國家論中，^①討論單一所得稅；然波當 Bodin 除所得稅外，又認關稅有設立之必要。故非純粹之單一稅論。

三、至十七世紀，有單一消費稅論，主張惟賦課消費稅。提倡之者，為霍布斯 Hobbes，配第 Petty，揚 Jan 得拉庫耳 Delacourt，彼得·得拉庫耳 Pieter Delacourt，波克斯和倫 Boxhorn，騰則爾 Tentzel等；^②而其代表者，則為霍布斯 Hobbes。霍布斯 Hobbes 由利益說出發，謂消費可反證人民受自國家之利益，故主張單一消費稅。

四、十八世紀初葉，又有重農學派先驅者二人，主張別一種之單一稅論。其一人為服榜 Vauban，其他一人為霸基爾貝耳 Boisguillebert。

服榜 Vauban 所提倡之單一稅，為單一所得稅。其所著書中稱之為十分一稅者，蓋對於所得，課其十分一也。^③

① Jean Bodin: *Les six Livres de la Republique* 1576. 拙著: 財政總論 25-26 頁。
 ② Hobbes: *Elementa Philosophica de civi* 1642. Sir William Party: *A Treatise of Taxes and Contributions*, 1662. Jan Delacourt: *Politike Discoursen*, 1662. Pieter Delacourt: *Interesse van Holland* 1662. Boxhorn: *Disquisitiones Politicae* 1656. Tentzel: *Entdeckte Goldgrube in der Aczise* 1685. 拙著: 財政總論 27 頁。
 ③ Vanban: *Dime royale* 1707. 拙著: 財政總論 40 頁。

十分一，乃示其最高限度；若財政需要無多，則課十分一以下。蓋服榜 Vauban 以當時法國租稅太雜，故欲廢之而代以十分一稅也。然服榜 Vauban 又謂此十分一稅，若不能支給國費全部，則可并用鹽稅關稅以及行爲稅。故氏之議論，亦非嚴格意義之單一稅論；不過欲廢止當時之人頭稅、內地消費稅，尤其是飲料稅，內地關稅等耳。

霸基爾貝耳 Boisguillebert 之思想與服榜 Vauban 相同，欲廢止法國當時各項租稅；不過代用之稅，不求於所得稅而求於地租耳。故氏乃提倡單一地租論^①。

當霸基爾貝耳 Boisguillebert 在法國提倡單一地租論時，英國凡得林特 Vanderlint 亦主張是說^②。

五、單一地租論，提倡於霸基爾貝耳 Boisguillebert 及凡得林特 Vanderlint，而大成於重農學派。^③
重農學派之單一地租論，已述於前，^④茲不復贅。約其要旨，則謂土地之收益，爲社會之惟一純生產，故賦課租稅，當由此純生產中繳納之；因而當課稅於土地，不可課稅於其他。若課稅於土地收益以外之物，則其負擔亦必轉嫁於土地之收益；故不如當初即課稅於土地之收益，尤爲便利，且適於正義也。

六、單一地租論，乃重農學派之經濟學理當然所出之歸結；故當重農學派盛行之時，無人疑其真理。及重農學派之經濟學理，受人批難，單一地租論，亦爲人所擯斥；但至十九世紀，單一地租論又一變其形而出現，即亨利·喬治 Henry George 之論，及愛紫克·錫爾曼 Issac Sherman 之論是也。

① Boisguillebert: *Detail de la France, 1695. Factum en France, 1707.*

拙著財政學卷一41頁

② Vanderlint:

③ Auguste Oncken: *Oeuvres économiques et Philosophiques de F. Quesnay, 1888.*

④ 本書第六章第二節第二款第一項，第四節第二款第二項第一目第一「重農學派之說」拙著財政總論42-45頁

亨利·喬治 Henry George，由地代之理論出發，謂當對於土地之價格賦課單一稅。^①意謂如斯單一稅，乃歸於地主之負擔，而不轉嫁於其他消費者；故可課稅於獲得不勞利得之地代之人，而合於正義。故其根據，明與重農學派之單一地租論不同。

愛紮克·錫爾曼 Isaac Sherman 之根據，與亨利·喬治相反。由社會上任何一人皆須負擔租稅之論出發，而謂課稅於土地價格，可由地主轉嫁於消費者，而分布於一般社會；故若有土地價格稅，即可達此目的。

亨利·喬治之論與愛紮克·錫爾曼 Isaac Sherman 之論，其前提相反，而其結論則同。其主張課稅於土地價格，故可稱為單一土地價格稅論。

七、當單一土地價格稅論發生之時，歐洲大陸，又有單一消費稅論，單一所得稅論，單一資本稅論，相繼而起。

單一消費稅論，夙已爭論於十七世紀；至十九世紀中葉，復見提倡。普淮斐 Pfeiffer 為其代表者。^②意謂租稅之賦課，當以各人之支出經費為標準，用此以支給公共經費，而後負擔，始能永久平等。故普淮斐 Pfeiffer 之說，可稱為一般支出稅論；而與今日文明國所行之消費稅不同。但以各人之支出全體為標準而稅之者，不外課稅於消費全體；故氏之所論，亦不失為單一消費稅論。

八、單一所得稅論，盛行於德國，而為社會黨之主張。社會黨自一八六九年以來，已以單一累進所得稅為

① Henry George: Progress and Poverty, 1880 Bk. VIII, Chap. 2, 3, 4.

② Isaac Sherman: Cited in Seligson, Essays on Taxation, Chap. III, the single tax I.

③ Pfeiffer: Staatseinnahmen II. S. 538-554.

其綱領；但其後除單一累進所得稅外，又加以相續稅、財產稅。^(註)故社會黨之主張，亦非純粹之單一稅論，不過欲廢止無產階級所負擔之消費稅，而代以資產階級所負擔之所得稅、相續稅、財產稅耳。

(註)茲之所謂德國社會黨，乃指左黨而言。社會民主的勞動黨，於一八六九年之埃塞那哈 Eisenach 會議，已決議廢止一切間接稅，而代以單一累進所得稅及相續稅。^①一八七五年之皇塔 Gotha 會議，又宣言廢止現行各稅，尤其是間接稅，而用單一累進所得稅以代之。^②一八九一年之耶爾福 Erfurt 會議，社會民主黨更宣言用累進的所得稅及財產稅，支給公共經費。其租稅主體有呈報之

義務；若有不足之時，則用累進的相續稅（由相續財產之大小，及親族關係之親疏，以作累進之標準）。此外并廢止一切間接稅、關稅，及犧牲一般民衆而利益少數資本家之各種施設。由此觀之，德國社會黨之單一稅，乃指適用累進稅率之所得稅、財產稅、相續稅也。

九、單一資本稅論，爲法國學者所倡。其代表者爲計刺當 Girardin 及陸利厄 Menier 二人。^③計刺當 Girardin 謂單一資本稅，有三大特長：資本稅可刺戟資本，令其投資於生產者其一也。資本稅乃賦課既成之資本，不賦課在成立中途之資本，故不害資本之發生，其二也。資本稅可捕捉所得稅所不能捕捉之擔稅力，其三也。但茲所謂資本，乃指不生收益之財產，凡動產、美術品、珠玉、雕刻品、繪畫、骨董、庭園、空地等皆包括於其中。故此單一資本稅論，可視爲單一財產稅論。

十、由以上所論觀之，單一稅論之中，實有主張簡單之複稅者。若取其純粹之單一稅論而分類觀之，則有單一消費稅論，單一地租論，單一資本稅論，單一所得稅論四種。

第二欸 單一稅論之批評

① Salomon: Die deutsche Parteiprogramme, Leipzig, 1907, I. S. 86 ff.

② Ebenda II, § 25.

③ Emile de Girardin: Questions de mon temps; Questions financières 1858. Menier: L'impôt sur la capital, son application, ses avantages, ses conséquences. 1872. Theorie et application de l'impôt sur la capital 1874.

如前所述，單一稅論，分爲四種，各有其主張，各有其根據之學說，亦各有其發生之時代。故批評單一稅論之時，當就四種學說，個別研究其主張，及其根據之學說，并考察其時代狀況。然此則當先就各說之共通點討論之。

第一 對於單一稅論各說之總括的批評

一、單一稅論之發生，原於數多租稅，雜然交錯，而有苛歛誅求之弊；或租稅之分配，不能公平，而受人民之反抗者，已述於上。故單一稅論，在其動機，誠有相當理由；而實際上，直接間接對於當時租稅制度之改良，亦有貢獻。且今日之單一稅論，批評現行稅制，亦可爲一種刺戟劑。故單一稅論，由歷史觀之，誠有相當意義。

若更進而用租稅原則以論單一稅論，則亦有相當理由二點^①：

(1) 採用單一稅時，租稅之賦課，惟有一次，故其妨害財之生產流通甚少。此實適於國民經濟的原則也。

(2) 採用單一稅時，租稅僅有一種，故其賦課徵收甚簡。一面可減少稅吏及監督者之數，他面又可節省無數之手續，因而徵稅費自可減少。此實適於經濟的徵稅費之原則也。

二、單一稅論，由租稅原則觀之，固有相當理由；然其他面，又大有缺點，即反於財政政策的原則及社會的原則也。

(1) 單一稅有反於財政政策的原則者，以其不適於充分的原則，及彈力的原則之要求也。換言之，單一稅之收入，不能充分支給國家公共團體之經費，又不能應經費之膨脹，而增加也。夫單一稅，非無自然增收之

① Cossa: op. cit. pag. 98.

事；然在經費膨脹之現代，少額之自然增加，誠不敷用，勢當講求人爲的增收之道。但單一稅之租稅，惟有一種；故講求人爲的增收之時，惟能增加稅率。然無論何種租稅，其收入皆不能應稅率之提高而增加；甚者稅率超出一定程度之後，收入反見減少。蓋稅率過高，人民必感租稅負擔過重；終而釀成反對租稅之心理，或滯納，或脫稅，而不能實現租稅所期待也。

(2) 單一稅有反社會的原則者，謂其不能合於普遍原則及平等原則之要求也。換言之，單一稅非僅不能課稅於一切之人及一切之物，毫無遺漏；且各人所感負擔之程度，亦不能均等也。^①

(a) 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情，變化不已，外部不能測知之也。夫所得稅，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，是明有背普遍之原則也。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，亦有反於普遍之原則。

① Seligman: op. cit. the single tax III, a. ethical defects.

(b) 如上所言，由租稅技術言之，租稅客體之真相不易測知；然其不易測知之程度，又有差等。例如所得、資本、消費，或可捕捉其較近於真相者，或僅捕捉其與真相相差甚遠者。夫既如是，則二者之間，不能應擔稅力而課稅，是明與平等之原則相反也。

單一稅有反平等原則，既如斯矣。若欲謀其增收，而提高稅率，則納稅者間之負擔愈不平等；而缺乏擔稅力之人，愈難負擔。是單一稅又有反於正義也。

(c) 單一稅制度，有反普遍之原則，平等之原則，又為正義所不許，既如斯矣；然又無矯正之法。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，是稱為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，^①是實單一稅制度之缺點，而不可救藥者也。

三、由此觀之，單一稅制度對於租稅原則，雖適合於國民經濟的原則，及經濟的徵稅之原則；而又有背於財政政策的原則，及社會的原則。此一長一短，在複稅制度，固可相補而無弊；然在單一稅制度，則其弊害不能消除。夫背反財政政策的原則，不能充分支給國家公共團體之經費，又不能應經費之膨脹而增加收入者，則租稅之第一目的，已不能達；故雖僅此一弊，而單一稅制度已不能實行也。至於背反社會的原則，不能普及租稅於一切之人，又不能在各租稅義務者之間，均等其負擔者，則租稅實有背於現代之正義觀念。此亦單一稅制度不能實行之一因也。

① Cossa: op. cit. pag. 99-100.

單一稅制度，不能實行，既如斯矣。若必求其實行，則第一當以經費不多，且不膨脹為條件；第二當以在租稅技術上得捕捉一切租稅客體，無有遺漏為條件。如斯條件在社會幼稚之時，或有其事；至於現代，則勢所不有。①蓋現代有經費膨脹法則之作用，因而第一條件，已不存在。況經濟進步，人的及物的關係，極其複雜；租稅客體之真相，難於窺測；而租稅道德又不進步；故無論如何，第二條件，亦難滿足。此所以現代不能採用單一稅制度也。

四、以上乃根據租稅原則而考察單一稅論。若更就國家之一般政策觀之，則在單一稅制度，不能再用租稅，為他種政策之手段。夫租稅除收入目的之外，尚有其他目的者，余已詳論於上。②而今日文明各國以租稅為國家之一般政策之手段者，更復不少。保護內地產業而課輸入稅，其一也。保障兌換支票發行之屈伸制限，而課制限外發行稅者，其二也。禁人吸食阿片，課以極高之輸入稅及內地消費稅；禁人飲酒，課以極高消費稅者，其三也。欲達社會政策之目的，而與諸種租稅者，其四也。然在單一稅制度，不能採用如斯手段。③反之，單一稅論者，亦不敢主張產業無保護之必要，兌換支票無調節其制限外發行之必要，阿片酒類無抑制其消費之必要，社會政策無施行之必要。夫既承認國家當施行如斯政策，而又奪其手段，是不合理之至也。

要之，從國家之一般政策言之，單一稅論，亦不能維持。

第二 對於單一稅論各學說之個別的批評

單一稅論，分為單一地租論，單一消費稅論，單一資本稅論，單一所得稅論四種，已述於前；今余再就此四

① Cossa: op. cit. pag. 100.

② 本書第一章第二節

③ Seligman: op. cit. III. 2. Political Defects.

種學說，個別觀察之。

一、單一消費稅論，又分爲十七世紀學者之說，及十九世紀學者之說二種。

十七世紀學者之單一消費稅論，以利益說爲根據。然利益說不能爲租稅之根據者，已述於租稅之根據論中。①利益說既有誤謬，則單一消費稅論之有誤謬，理之當然。

單一消費稅論所以盛行於十七世紀者，蓋欲用此以稅貴族及其他免稅特權階級也。②此由歷史的觀之，大有意義；但由租稅理論言之，則免稅特權階級雖有課稅之必要，然亦不必選擇單一消費稅。

單一消費稅之缺點中，最惹人之注意者，則爲惟課稅於消費，而不課稅於貯蓄。

十九世紀之單一消費稅論者，謂不課稅於貯蓄，只課稅於消費，而後始合於均等犧牲之原則。③

其意以爲犧牲不可用所得之大小測之，當用消費之大小測之。蓋大消費者較之小消費者，其對於同一經濟價值，估價較少；故當重稅前者，而輕稅後者。據此議論，則是大所得者而有貯蓄，乃較於小所得者而無貯蓄，其擔稅力小，故當輕課之也。

此種理論乃出自偏重生產政策，而輕視消費政策之根本思想。然此根本思想未必眞理，而產業發達之國，尤見其然。更就租稅理論言之，擔稅力乃由物的要素及人的要素而成，而有生產的方面及消費的方面；故課稅欲其合於擔稅力者，當結合此二方面。④然若僅課稅於消費，而不課稅於貯蓄，則是不察擔稅力之二方面；故其課稅不能適合於擔稅力，而有背平等之原則。

① 本書第四章第二節第一款「三」以下

② Seligman: op. cit. the single tax I.

③ Pfeiffer: Die Staatsein nahman Staatseinnahmen S. 543.

④ 本書第七章第三節第二款

單一消費稅，不稅貯蓄；故其課稅，不合於擔稅力。更進一步觀之，單一消費稅雖云課稅於一切消費；然一切消費之課稅，甚見困難。十九世紀之單一消費稅，乃以賦課一般的支出稅爲主旨；然各人之支出，實不能一一捕捉，使無遺漏。^①

要之，單一消費稅制度，在其根據之理論，已經大誤；且其租稅之分配，又不公平，而有反於正義；故單一消費稅萬不可用。

二、單一地租論，分爲重農學派之說，及單一土地價格稅說二種。

重農學派之單一地租論，以「土地收益爲純生產」之學說爲根據。然其根據之學說之誤謬，余已詳論於前，今可不贅。^②根據之學說既有誤謬，則根據於此學說之單一地租論之有誤謬，理之當然。

單一土地價格稅說，更分爲二。先就愛黎克·錫爾曼 Isaac Sherman 之說觀之，其謂地租轉嫁而分佈於社會一般者，實與事實相背；蓋地租多不轉嫁也。故此說亦有誤謬。^③

亨利·喬治之單一地租論，以地代論爲根據。意謂地代乃地主之不勞利得，不可許其私有，國家可用租稅形式而盡取之。故氏之單一地租論，有二種學說，爲其根據，一爲課稅於不勞利得之說，他爲利益說。

夫不勞利得，固須課稅；然亦不能由此而謂當盡取不勞利得之部分，而納諸國庫。且不勞利得果應課稅，亦不能惟限於地代；蓋地代之外，其爲不勞利得者，尙多也。是故僅課土地價格稅，實爲不當。

利益說者，謂凡以不勞利得之形式，由社會獲得特別利益之時，當用租稅之形，酬諸社會也。然利益說之

① Cossa: *Scienza delle finanze*, 10. ediz. pag. 99.

② 本書第六章第二節第二款第一項「二」

③ 本書第六章第四節第二款第二項第一目「第一」重農學派之說

Seligman: *op. cit.*

誤謬，已述於前；^①縱令利益說不失爲一真理，然人民之由國家社會獲受利益者甚多；故租稅限於一種之說，尤爲無理。

如上所述，單一地租論，任其採用何說，在其根據，皆有誤謬。且實行之時，一面土地之負擔過重，農業衰頹，終而有反國民經濟之原則；他面地主以外之人，無論富裕如何，皆有免稅之特權，是有背普遍之原則，并有反正義之觀念也。^②

三、單一所得稅論，以所得爲稅源，固有相當理由。但稅源雖爲所得，而租稅客體又不限於所得。若由租稅客體觀之，則可成立種種租稅；故稅源雖爲所得，然亦不能由此而得租稅惟限於所得稅之結論。^③

今卽依據單一所得稅論，而採用惟一之所得稅；然其所得稅亦非單純一種，蓋現代經濟大見發達，而有種種之所得也。故名爲單一稅，實則結合無數租稅，而爲一完全體耳。

所得稅乃綜合數多所得而稅之者，既如斯矣。然所得之源愈多，則其真相愈難窺測。於是所得稅之缺點，遂見發生。故社會黨雖倡單一所得稅論，然亦必用財產稅相續稅以補之也。

四、再就單一資本稅論觀之，論者多謂其較所得稅爲優。然由今日之租稅理論言之，資本之爲稅源，乃爲例外之事，故惟課稅於資本之論，實較惟課稅於所得之論，其理由更見薄弱。且單一資本稅，亦非惟對於一種之資本而課稅，乃綜合數多資本而稅之，故其真相，亦難窺測，此缺點實與單一所得稅相同。

第二節 複稅制度之組織

① 本書第四章第二節第一款
Cossa: op. cit. pag. 98.

②

③ 本書第六章第三節

如前所述，單一稅制度，不能實行。故吾人一云稅制，即指複稅制度。徵之實際，今日文明各國之複稅制度，皆已發達。

複稅制度必以數多租稅之存在爲前提。然數多租稅，若雜然並存，則不能成一體系。租稅之有體系者，必數多租稅，互相組合，保有連絡，整然成一組織體，而後可。稅制之組織，有類房屋之建築。石材木料雜陳地上，不能成爲房屋，必須適當組合，而後房屋始見成立；然房屋之建築，又當從力學及其他自然科學之法則。故稅制亦當從租稅原則，適當排置，而組織之也。

稅制之組織，由學理觀之，固可合於理想。蓋租稅原則之要求，既已明瞭，自由此演繹的推理之也。是稱爲學理的稅制。但今日文明各國，其稅制多出於自然發達；此雖不能完全合於理想，然其間亦保有連絡，故不能不視爲稅制。是稱爲史的稅制。

余今先研究稅制之歷史的發達如何，而後再論學理上當如何組織稅制。

第一款 史的稅制之發達

一、租稅之發達，已詳論第三章中；茲更就稅制，察其如何發達。

由稅制之立脚點觀之，有時或有租稅而無稅制，如租稅發達初期之臨時稅時代是也。至租稅成爲經常稅之後，稅制亦未必皆見成立。蓋財政上之需要愈急，則常新定租稅；而租稅與租稅之間，又不有何等連絡也。夫欲在諸稅之間，保持脈絡，整然成一體系者，必須整理其亂雜；於是無數租稅乃統一於主稅，而成爲簡單者。

矣。例如對於各種營業，各設特別之營業稅，後復整理而統一於一個營業稅者是也。是稱爲租稅之單純化。

租稅一面趨於單純化，同時又有分科之作用。租稅之分科者，設立新租稅，而增加稅制之組織分子也。租稅所以分科之故，由於政治上社會上經濟上之發達；尤其是經濟發達之時，分業愈多，交換愈盛，新職業因之而發生，所得或財產之分配，因之而變更，故有設立新租稅之必要。於是租稅遂不能不分科，是稱爲租稅分科之法則（Gesetz der Differenzierung der Steuern）。

租稅分科之法則一行於世，則稅制漸變爲複雜組織。故歷史的成立之稅制，非趨向於單一稅制度方面，乃趨向於其反對方向也。

二、稅制多支配於上述之發達法則，至於今日，則其發達已甚。但稅制基礎之租稅，在歐洲前進國，早已發達；漸變而爲貢納稅（Contribution）與物產稅（Accise, excise）之對峙。貢納稅就人民貢其物品於君主，而爲其人之犧牲，其人之負擔；物產稅爲賦課於物品之稅，故消費者常在不知不識之中，擔此租稅。德國有賦課稅（Schatzung）與消費稅（Verbranchsteuer）之對峙，此亦與貢納稅與物產稅之對峙相同。

此賦課稅與消費稅之對峙，及貢納稅與物產稅之對峙，乃爲稅制之基礎，而爲法國學者所注意。但法國學者不用此名，而用直接稅間接稅之名；謂二種之租稅系統，應當對峙。法國革命之時，成爲實際上之立法。爾後法國稅制，皆採此種方針，至今未改。

法國立法，未幾即傳播於歐洲各國，德、奧、義、俄、丹、比，皆模倣之。

故文明各國之稅制，可謂其皆用直接稅間接稅之二大系，組成之也。

三、文明國之稅制，既用直接稅間接稅組成之；然直接稅間接稅，又用如何租稅組成之乎？

若察直接稅之體系，則知物稅與人稅，乃同時發達。據歐洲租稅歷史所示，則物稅初帶極粗雜之財產稅之形式；其後財產稅始漸次發達。及至農業時代，財產以土地為主，國家對於土地，有特別之課稅；於是地租，遂爲收入之中心。國民經濟愈見進步，分業愈見發達，而從事於商工業及自由職業，并以勞動而得衣食之人，遂各成其社會階級，而有相當之資產；於是營業稅工資稅，亦見成立；而收益稅，亦成一體系。最近則財產稅或代收益稅制度而興，或與收益稅制度並存於世。

人稅初爲人頭稅，竈稅，戶稅等之幼稚租稅；漸次進化而爲等級稅，動產所得稅；終而爲一般所得稅。最近則一切文明國，皆舉行一般所得稅，而以之爲直接稅之中樞。

如斯各國之直接稅，乃由人稅及物稅所組成。然人稅物稅，乃時時變化其形。今日則有所得稅與收益稅之並立，所得稅與財產稅之並立，所得稅，收益稅與財產稅之並立三種。

四、更就間接稅之發達觀之，其初則有市場稅。市場稅者，對於物品進入於市場，或利用市場之設備，或在市場受有保護時，所課之租稅；即兼有手數料及租稅之性質也。其後漸變其形，而課稅於商品運入市場所在市之際，是爲入市稅。當中世都市勃興之時，入市稅極見發達，在財政上有重大之意義。未幾入市稅之精神，又移入於國家，而爲關稅。然關稅初設之際，乃以輸出稅爲中心，通過稅次之；至於輸入稅，則比較的尙未見重於

人。及乎國民經濟發達，生產技術進步之時，對於內國之商品，又採用生產課稅法以稅之。於是間接稅，遂以外國關稅，入市稅，及依據生產課稅法之內地消費稅，為一體系。國民經濟愈見進步，入市稅遂有廢止之勢；同時賦課關稅及內地消費稅等之課稅物件之數，亦見減少，於是租稅又發生單純化之趨向。及乎自由貿易之思潮，風靡一世，輸出稅通過稅乃漸次廢止；惟以收入為目的之輸入稅殘存於世。然自十九世紀後半以來，盛行保護貿易政策，而輸入稅，非僅以收入為目的，且以保護產業為目的者矣。此時收入大見增加；同時內地消費稅亦區別生活必需品稅，及其他消費稅二種。

要之，今日歐洲文明國之間接稅之體系，乃為外國關稅及內地消費稅所組織；但此外又有兼課入市稅之國。

五、除以上所述之外，尚有具一體系之租稅，而為補充稅者，學者所謂流通稅是也。流通稅初僅賦課於所有權之移轉，相續買賣，取引等。自十四十五世紀而至於十七世紀，行於德、法、義、西、及波希米亞等國。至十七世紀，荷蘭又施行印花稅，登錄稅；此課稅形式，大受各國歡迎，未幾即傳播於各國。及信用經濟發達之時，印花稅，登錄稅，愈見盛行。此種租稅，其初亦混同手數料及租稅之性質，後則漸次區別之。

流通稅系統之租稅，隨經濟之進步而漸發達。其中有不勞利得重課之趣旨者，亦不少；如相續稅，土地增價稅，財產增價稅等是也。今日立法雖曾包括此等租稅，於印花稅登錄稅之中；然其與流通稅分離，而成不勞利得稅之一體系者，亦有之。此亦稅制分科之一例也。

如上所言，流通稅乃漸次發達而成；然此在直接稅間接稅之中，又屬何種體系乎？若照從來立法例言之，則多屬於間接稅；法義二國，尤見其然。故學者常以流通稅爲間接稅之一。但據余之所見，則流通稅不屬於直接稅，亦不屬於間接稅，乃有獨立地位。若必強其歸屬於直接稅或間接稅之中，則學理上以屬於直接稅爲當。近來學者根據學理，以流通稅之系統加入直接稅中者，亦復不少。

第二款 學理的稅制組織

第一項 稅制組織之要件

一、如上所言，稅制當從租稅原則而組織之。然欲從租稅原則，組織稅制，當先選擇合於租稅原則之租稅。是爲稅制組織之第一要件。

然無論如何選擇租稅，皆不能使一種租稅合於一切租稅原則；蓋某租稅雖適合於某租稅原則，然又有反於他租稅原則也。如斯租稅若盡棄而不用，則稅制之組織，不能成立。故組織稅制之時，當組合數多租稅，用某稅之長，以補他稅之短，俾全體得合於租稅原則。是爲稅制組織之第二要件。

二、然則租稅原則關於稅制之組織，有何種要求乎？此若觀察以前數章所言，即可知之。茲舉其要點於下：
(1) 國民經濟的原則所要求者，如左：

(a) 組織稅制之時，當令一切租稅，用正當稅源繳納之。換言之，原則上當用所得納稅，其用財產納稅者，只可視爲例外。

(b) 若不直接課稅於稅源，則當選擇暗示稅源所在，而無錯誤之租稅客體，以作稅制之要素。

(c) 稅制之組織，當使一切租稅，悉歸於擔稅指定者所負擔。

(2) 社會的原則所要求者如左：

(a) 稅制之組織，當使租稅得賦課於一切之人，及一切之物；故須兼人稅與物稅而組織之。

(b) 稅制之組織，當令各人應其擔稅力，負擔租稅。因此須採用下列方法：

(1) 依據財產尤其是收益重稅之趣旨，而課形式的二重稅。

(2) 依據不勞利得重稅之趣旨，而將不勞利得稅之一體系，組入稅制之中。

(3) 依據最低生活費免稅之趣旨，除去生活必要品稅於稅制之中。

(4) 依據奢侈重稅之趣旨，而將奢侈稅之體系，組入稅制之中。

(3) 財政政策的原則所要求者如下：

(a) 稅制當從充分的原則之要求，選擇收入豐富之租稅，為其要素。

(b) 稅制當從彈力的原則之要求，選擇能隨經費膨脹，而增加收入之租稅，為其要素。

一種租稅，不能完全合於上述之要求；故稅制當結合數多租稅，而組織之；使其全體得應各人之力而課稅，又不涸竭其稅源；且年年國家公共團體有充分收入，用以支給其經費而後可。

第二項 稅制之組織分子之租稅

第一 稅制之組織分子之三大系

一、組織稅制，猶之建築房屋，先則置其基礎，畫其輪廓，齊其平衡，而整其結構。布置基礎之時，當從國民經濟的原則。蓋租稅乃年年徵收，繼續不已；而欲使租稅爲一永久之制度者，則徵收租稅之後，當使人民後此猶有納稅之力。此所以須從國民經濟的原則，布置稅制之基礎也。

欲使稅制爲一永久的制度不至自滅者，則組織稅制之各種租稅，當納自正當之稅源。而正當之稅源，乃以所得爲原則，以財產爲例外；故稅制在原則上當使租稅取自所得而組織之。夫欲使一切租稅納自所得者，當捕捉一切所得，使無遺漏。

由正面捕捉所得而課稅之者，則有所得稅，此所得稅當爲稅制之根幹。然正面捕捉所得，不能期其無所遺漏，故又當從側面捕捉之；卽一切客體若可推定所得之存在，皆須捕捉之也。於是遂生租稅客體之問題，而有種種之稅。

今就所得之捕捉言之，夫人皆欲祕其所得，然又由種種行爲事變，公表其所得於世。然何時並如何表示所得之存在於世乎？就時期言之，有三：第一期爲所得在成立進行中之時期，第二期爲所得方成立之時期，第三期爲所得成立後之時期。所謂所得在成立進行中之時期者，指營利進行之時期也。所謂所得方成立之時期者，指獲得營利結果之時期也。所謂所得成立後之時期者，指使用或處分所得之時機也。捕捉所得之成立時期，爲所得之正面捕捉；捕捉所得方成立之時期，或所得成立後之時期，爲所得之側面捕捉。

次就如何表示所得之存在於世觀之，第一在所得成立時期之內，法人由其決算之報告，個人由其領受

公債社債之利子，會社利益之分配，祿俸薪俸等之支給之事實，表示於世。然其中亦有隱匿而不能表示於世者，故各人當有所得呈報之義務。第二在所得成立以前，或所得成立以後，法人個人可由財產之所有，營利，取引，消費四事實，表示於世。然財產所有之事實及營利之事實，屬於個人之收入經濟；消費之事實，屬於個人之支出經濟；取引則由時由人而異，或屬於收入經濟，或屬於支出經濟。此點余關於租稅客體之選擇，已有詳論。

①

所得或由個人經濟之收入支出，或介在收支之間，表示於世，既如斯矣。故租稅當捕捉所得之各種表示而課之。於是租稅遂成爲三系統：第一乃課稅於個人經濟之收入，是稱爲收得稅；第二乃課稅於個人經濟之支出，是稱爲消費稅；第三乃課稅於個人經濟之收支所關係之取引，是稱爲流通稅。② 結合此收得稅，消費稅，流通稅，而統一之者，則爲租稅體系。

此租稅體系乃根據捕捉所得而課稅之趣旨，而成立者也。然例外尙有以財產爲稅源者，此時可成立實質的財產稅，此卽注重收得稅中之財產稅也。但以財產爲稅源者，亦不排斥以所得爲稅源之租稅。故收得稅，消費稅，流通稅三大系，實不問平時戰時，皆爲稅制之三大分子。

二、以上乃由國民經濟原則之要求，而論稅制三大系所以成立之故。今試更依據社會的原則，論其如何均衡，並如何結構之法。

由社會的原則觀之，租稅須普遍；又須應各人之能力，使其負擔。消費稅、收得稅、流通稅，關此原則，雖無不

① 本書第六章第三節

② 本書第六章第三節

當之處；然尚有未足之點。消費稅以賦課民衆的消費為主，故其負擔，歸於比較的貧人。反之，收得稅乃賦課於所得或財產，故其負擔常歸於比較的富人。貧人富人皆有課稅，故甚合於普遍之原則。但僅有消費稅及收得稅者，一面不能課稅於不入所得之觀念之中之臨時收入，他面又不能課稅於消費稅所不稅之消費；故當用流通稅以補之。消費稅，收得稅，流通稅三者鼎立，而後普遍原則之要求，始可完全達成。然若由平等原則觀之，則尚有所未足。故此時仍當設法發揮平等原則之精神於稅制之上。詳言之，欲貫徹財產，尤其是收益重稅之趣旨，故於收得稅，設立形式的二重稅之稅制。欲貫徹不勞利得重稅之精神，故於收得稅及流通稅中，加以不勞利得稅。欲免稅最低生活費，故於消費稅中，除去生活必需品稅。欲貫徹奢侈重稅之精神，故制定使用稅及間接奢侈稅也。稅制如斯結構，則雖有消費稅；然第一取消生活必需品稅，故可以除去其最不公平之點；第二設立使用稅及其他奢侈稅，故可以矯正其不平等；第三於收得稅中，賦課形式的二重稅，於收得稅及流通稅中，賦課不勞利得稅，故富豪階級之負擔頗見增加，因而與貧人階級之負擔相較，可以保其均衡，而無不公平不平等之事。於是貧人對於消費稅，不鳴不平；富豪對於收得稅，亦不能漫事攻擊。此所以由平等原則觀之，稅制必須立於收得稅，消費稅，流通稅三大基礎上。

三、依據上述議論所成立之稅制三大系，又合於財政政策的原則之要求。蓋此三大系之租稅，非僅可得豐富之收入；且可應其必要，而圖收入之增加也。今試就此三種租稅，個別觀察之。消費稅有民衆的性質，故其收入豐富；又由人口之增加，而有自然增收之勢。流通稅，雖其收入不如消費稅之多；然經濟進步，取引盛行之

時，亦可次第增加收入。收得稅，則由稅率及其他課稅方法如何，可得巨額之收入；且經濟愈進，各人之所得或財產愈多，則其收入亦愈豐；不過其收入頗有限定，而無彈力性耳。

但一旦戰爭勃發，或經濟上發生恐慌，則消費與取引不免衰頹；因而消費稅與流通稅之收入，亦必大減。此時對此二稅，縱令提高其稅率，亦不能期望收入之增加。反之，收得稅當此時期，雖亦不免減收；然其中亦有不減收者。故若為應變之計，而提高其稅率，則增收之事，決不艱難。

由此觀之，收得稅，消費稅，流通稅三者相結，而後始能滿足充分的原則，彈力的原則之要求也。故由財政的原則觀之，稅制之三大系，須鼎立，不可偏廢。

第二 關於稅制之要素之各種學說

余在前文，已詳論稅制當由收得稅，流通稅，消費稅之三大系統，而組織之者矣。但關於此點，學者見解，常不一致。今試介紹各學說，并批評之於下。

一、關於學理的稅制組織之議論，自十九世紀後半，起於德國。其前固無此種議論；即在今日，財政學者之不研究學理的稅制組織者亦有之。然此等學者皆承認歷史的發達之稅制，故常以直接稅與間接稅之並立，為稅制之組織分子。今日學者之研究學理的稅制之組織者，或亦用直接稅間接稅之名，或則全取別種名稱。然究其實，則皆為直接稅間接稅論。故余一括是說，以之為直接稅間接稅二系論而觀察之。

(註)學者或分賦課稅(Schatzungen)及消費稅(Aufwandssteuern)之二大系，以代直接稅間接稅者，如勞 Rau 是也。①

① Rau: F. = W. I. § 292.

其區別，實與直接稅間接稅完全相同，不過借用德國舊來租稅之名稱而已。

又有分所有稅與行爲稅之二大系，以代直接稅間接稅者，如賀弗曼 Hoffman 是也。^①賀弗曼 Hoffman 雖用所有稅及行爲稅，說明直接稅間接稅；然不能視爲於直接稅間接稅之外，別設一特殊稅制。但所有稅行爲稅之區別，與直接稅間接稅之區別，實有不同之點。

近來學者又有區別賦課稅 (Veranlagte Steuern) 與從率稅 (Tariferte Steuern) 之二大系者，如羅茲 Lotz 是也。^②此說乃根據學者區別直接稅間接稅時，用爲標準之彙帳稅，從率稅之區別。故可視爲直接稅間接稅二系論。

最近學者又有主張常用收得稅 (Erwerbsbesteuerung) 及消費稅 (Aufwandsteuer) 組織稅制者，如赫刻爾 Hecke 是也。^③其意以爲，若根據個人經濟，而欲捕捉獲取所得之方面，及使用所得之方面者，則稅制之分子，自可生此二大系。此說固有動聽之點，但其實際結論，亦與直接稅間接稅二系論相同。

直接稅間接稅二系論，關於辯護歷史的發達而成之現實稅制，甚覺便利。余今先比較是說與余前文所述之稅制三大系之說而觀之。余所謂之收得稅，乃課稅於個人經濟之收入，而爲對於所得、財產、營利之稅。此等租稅，皆立法者所不曾預期其轉嫁者也。故余所稱之收得稅，大略與直接稅相同；有時亦以利便之故，用直接稅之名稱，以代之。余之所謂消費稅，乃課稅於個人之支出；然此多於貨物未入消費者手中之前賦課之，故爲期待轉嫁之稅，而與間接稅相同；余有時亦以利便之故，用間接稅之名稱以代之。由此觀之，直接稅間接稅二系論，與余說之差異，不過關於流通稅之位置如何耳。

① Hoffman: Lehre v. d. Steuern 69.
② W. Lotz: F.=W. S. 224 u. S. 277 ff.
③ Hecke: Lehrb., d. F.=W. Bd. I. S. 199 ff.

二、直接稅間接稅二系論，對於流通稅不與以獨立地位，而欲組入於二系之中。但在二系之中，流通稅當組入何系乎？學者關此，見解大不相同。其以流通稅爲間接稅之一者，行於法義學者之間，如勒啦波列 *Leroy-Beaulien*，穆愛 *Moye*，泥提 *Nitti*，李嘉·撒列諾 *Ricca-Salerno*，傅羅刺 *Flora*，羅立厄 *Lorini* 等是也。^①德國學者亦有採此見解，如謝富勒 *Schäffle*，羅茲 *Lotz* 等是也。^②此說乃根據法國立法例而立論，故說明法國之立法例，甚覺便利。其以流通稅爲間接稅之一者，大約原於其非臺帳稅而爲從率稅；然此不能爲區別直接稅間接稅之標準。蓋間接稅乃課稅於一般消費物，而爲立法者預期其轉嫁之稅也。^③今流通稅多不轉嫁，而立法者亦不期待其轉嫁，故以流通稅爲間接稅之一，理實不當。近來德國學者亦有以流通稅爲直接稅之一者，如羅倫徹·奉·司泰因 *Lorenz von Stein* 是也。^④又有主張收得稅消費稅之體系，而將流通稅組入收得稅之中者。^⑤但流通稅所以視爲直接稅或收得稅之一者，其積極的理由，則出於流通稅之根據說。關於流通稅之根據，學者或謂以個個取引所生之特殊利益爲稅源；^⑥或謂在普通時所，以流通取引所生之平均的假定的收入爲稅源。^⑦夫流通稅之稅源，若果爲流通行爲所生之特別利益，或平均的收入者，則流通稅視爲直接稅之一，未必無理。然經濟流通，未必皆能獲收利益。蓋流通取引雖多以獲得利益爲目的，然其中又有以使用消費爲目的者；又有雖以獲得利益爲目的，然復反見損失者。是故流通稅不能視爲課稅於特殊利益或平均的假定的收入，因而流通稅無組入直接稅中之積極的理由。

據余所見，則流通稅之稅源，亦爲所得，而與其他租稅相同。^⑧蓋流通取引乃介在營利與消費之間之行

① *Leroy-Beaulieu: Traite de la science des finances*, 8 ed. D. tome I. p. 626-697 *Marcel Moye: Precis elementaire de legislation financiere* pp. 111-270. *Nitti: Principi di scienza delle finanze* 4 ed. pag. 667-699 *Ricca-Salerno: Scienza delle finanze* pag. 188-922. *Flora: Manuale della Scienza delle finanze*, pag. 560-602. *Lorini: Scienza delle finanze*, pag. 351-367.

② *Schäffle: Die Steuern* 2. Bd. S. 225 ff. u. S. 536 ff. *W. Lotz: a. a. O. S.* 227. u. S. 507 ff.

爲，不能概括之爲營利，亦不能概括之爲消費也。夫以營利爲目的之流通行爲，可以獲得特殊利益；故此時可由流通取引而推定其獲得所得；而以消費使用爲目的之流通取引，亦可推定其有所得。蓋其人若無所得，必不能爲取引，亦不能現實爲消費使用也。要之，流通稅乃課稅於介在營利與消費之間之事實，而有獨立之地位也。

三、以上乃批評直接稅間接稅二系論。今余更進而就十九世紀中葉以後，學理的稅制組織論，如何發達。
(1) 學理的稅制組織論，始自羅倫徹·奉·司泰因 Lorenz Von Stein。① 司泰因 Stein 主張當用直接稅間接稅所得稅三大系，組織稅制。其大旨如下：

在各人之經濟生活之過程，資本、勞動、所得三者，乃有機的互相接合。租稅之出自資本者，則爲直接稅，出自勞動者，則爲間接稅，出自所得者則爲所得稅。此三稅系，又有有機的互相作用；蓋直接稅與租稅以確實性，間接稅與租稅以普遍性，所得稅則保財政的收入與實際所得之間之調和也。

司泰因 Stein 用歷史的產物之直接稅間接稅等語，說明其學理的稅制。然據從來用例，則所得稅當立於直接稅之外，故司泰因 Stein 之思想固佳，然亦不能使後之學者心服。

(2) 與司泰因 Stein 同時研究學理的稅制組織論者，又有霍克 Hook。② 霍克區別基本稅與代位稅。而謂基本稅用人頭稅，所得稅，勤勞稅組成之；代位稅用消費稅，住居稅，奢侈稅組成之，而補以人頭稅，所得稅。③ 霍克 Hook 學說之根據，爲利益說；即由利益說出發，而謂國家之給付，有均等，不均等，及特殊之別。故租稅

② 本書第二章第二節
③ Lorenz, v. Stein: Lehrb. d. F. = W. 5 Aufl. Bd. II. Teil, 2. S. 211 ff.
④ Heckel: a. a. O. Bd. I. S. 211. u. S. 448. ff.
⑤ Stein: a. a. O. S. Aufl. S. 466 ff.
⑥ Wagner: F. = W. Bd. II. S. 547 ff. S. 556, Heckel: a. a. O. S. 448 ff.
⑦ 拙稿：交通稅論（京都法學會雜誌第八卷第十號）
⑧ Wagner F. = W. II. S. 470-471.

當對於國家之均等的給付，設立人頭稅；對於國家之不均等的給付，設立所得稅；對於國家之特殊的給付，設立勤勞稅也。但霍克 Hock 學說根據之利益說，頗有誤謬之點；故由此誤謬學說所產出之稅制組織論，亦有誤謬。^①

(3) 繼司泰因 Stein 之後而出，對於學理的稅制組織論，頗有貢獻者，為謝富勒 Schäffle 及瓦格涅 Wagner 二人。謝富勒 Schäffle 由擔稅力之理論出發，主張當用直接稅間接稅組織稅制。其意以為：直接稅乃捕捉平均的擔稅力而稅之，間接稅乃捕捉特殊的個別的擔稅力而稅之，兩者相結，遂成稅制。^②夫謝富勒 Schäffle 之論理，固甚徹底；然其結果，亦不過與直接稅間接稅二系論相同。且氏不徒以流通稅為間接稅，又以不勞利得稅，使用稅為間接稅；故僅可辯護法義系之租稅立法，不足說明現代稅制進步之趨勢也。

(4) 瓦格涅 Wagner 謂稅制之組織，當從租稅原則；由此租稅原則出發，而用收得稅、所有稅、消費稅三大系，組成稅制。^③此說後為科因 Cohn 所做。^④余意其學理的說明，固可動聽；但所有稅乃課稅於所得所由來之財源，故不妨收入於收得稅系統之中。現瓦格涅 Wagner 後繼者之赫刻爾 Heckel 即包括瓦格涅 Wagner 之收得稅及所有稅，而總稱為收得稅。^⑤

四、如上所言，學理的稅制組織論，常歸納而為直接稅間接稅二系；但由實際立法觀之，及由學理觀之，租稅之中，尚有不屬於直接稅及間接稅者。近來學者漸次對於直接稅間接稅，而別立第三之租稅系統，如康

拉德 Conrad 凡得波爾格特 Van der Borcht 是也。

② Hock: Die öffentlichen Abgaben u. Schulden 1863, § 4. u. § 14.

③ 拙著，財政學卷一69頁。

④ 本書第四章第二節第一款

⑤ Schäffle: Die Grundsätze d. Steuerpolitik, S. 75 ff. 本書第二章第二節

② Wagner: F.=W. 2 Aufl. Bd. II. S. 513 ff.

③ Cohn: System, d. F.=W. § 332 ff.

④ Heckel: a. a. O. Bd. I. S. 205 ff.

(1) 康拉德 Conrad 稱租稅不屬於直接稅間接稅者為補足稅 (Ergänzungsgesteuern) 而氏所稱之補足稅，則為流通稅，奢侈稅，兵役稅，廣告稅等。^① 故據氏之理論，稅制當用直接稅，間接稅，補足稅組織之。

(2) 凡得波爾格特 Van der Borcht 以直接稅，間接稅，流通稅為對峙之物，謂宜以此組織稅制。但氏又謂流通稅，乃賦課於與所得之獲得有關係之人。^② 故氏之流通稅亦當數為直接稅之一；不能用此以作稅制應當設立三大系之理由。余之學說所以發生者，職此之故。

要之，直接稅間接稅二系論，多為學者所採用；但最近學說，多不滿意於此，而漸次發達稅制三系論。

第三項 各租稅三大系之體系

租稅體系，當用收得稅，流通稅，消費稅三大系，以組織之者已述於上；然收得稅，流通稅，消費稅，又用如何租稅以組織之乎？

對此問題，亦當從國民經濟的原則出發，先選擇稅源及租稅客體；而後再根據財政政策的原則，及社會的原則，使合於各原則之要求，而組織之。但此事，與前項所言抵觸；故余惟就收得稅，流通稅，消費稅之三大系，而個別的觀察之。

第一 收得稅之體系

一、組織收得稅之體系之時，當依據稅源之理論，以所得稅為其根幹。然僅有所得稅，又不能貫徹財產，尤其是收益重稅之趣旨。欲貫徹財產尤其是收益重稅之趣旨，當從形式的二重稅之理論，於所得稅之外，更立

① Conrad: Grundriss zum Studium d. P. O. III.

② Van der Borcht. F.=W. II. Teil. § 8.

一種租稅。此種租稅，可視為補救所得稅，故稱爲補充稅。

所得稅之補充稅，當用何種租稅乎？對此共有四說，第一爲收益稅，第二爲個別所得稅，第三爲一般財產稅，第四爲個別財產稅。^①

此等補充稅中，除一般財產稅之外，亦爲數多租稅所組成。故其本身亦成一體系。若學理的論之，則收益稅制度當用地租、家屋稅、營業稅、資本利子稅等組織之；個別財產稅制度，當用土地價格稅、家屋價格稅、營業資本稅、貸借資本稅等組織之。但收益稅制度及個別所得稅制度之中，當加以勞動收益稅或勤勞所得稅。此蓋財產尤其是收益重稅，及勤勞所得輕稅之趣旨，當然所生之結論也。

今再就此等四種租稅觀之。收益稅制度，在所得稅未發達之前，乃爲直接稅之根幹而行於各國。然所得稅設定之後，收益稅制度仍舊存在。此等國家，乃以收益稅制度補充所得稅者也。但近來則漸次發達，而用一般財產稅或個別財產稅，以補一般所得稅。夫以個別財產稅爲補充稅之制度，雖未實行於世。然若以財產價格爲收益稅之課稅標準（其在地租則爲地價，其在家屋稅，則爲家屋價格，其在營業稅，則爲營業資本價格，其在貸借資本稅則爲貸借資本價格），則實質上亦與個別財產稅制度相同。

然則在此等補充稅之中，孰爲最優乎？若由吾人觀之，則各有其長短。

（一）收益稅制度，雖其收入確實，不至變動；然其缺點亦多。即第一在收益稅制度，課稅標準多爲客觀的而非實際收益，故其課稅與租稅主體之擔稅力不相應。第二在組織收益稅制度之諸稅之間，其課稅標準，各

① 本書第七章第三節第四款第一項第四、二，稅制之財產重稅法

不相同，故其實際負擔，不能公平。第三收益稅名爲所得稅之補充稅，但在徵稅手續上，絲毫不能相補；若必強其相補，則生極不公平之結果。

(2) 在個別所得稅制度，可對其各財源，捕捉實際之所得，故無收益稅制度之缺點。但各稅之課稅物件之所得，若與實際所得不同時，亦有不公平之弊。如斯不公平之物，若於徵稅之上，更與一般所得稅相補者，則其不公平尤甚。

(3) 一般所得稅，乃綜合一切財產而稅之；非如收益稅制度，對於各財產而異其課稅標準。故關於此點，毫無不公平之事。且人若有財產，即可推定其有所得；故非僅財產稅之課徵與所得稅之課徵，可以相補而無憾。且徵稅上又無不公平之事，如個別所得稅者也。又者財產不生所得而有擔稅力者，亦得課以是稅，故又合於普遍原則。不過一般財產稅不能網羅一切財產，又不能正確估量財產之價值，是其所短耳。

(4) 個別財產稅制度，極似財產稅。蓋一般財產稅，若賦課比例稅率，而不設免稅點者，則其結果，亦與個別財產稅無異也。故一般財產稅之長短，亦得發現於個別財產稅之上；不過個別財產稅，乃個別的觀察財產，而不綜合於個人主體，而爲物稅耳。此即個別財產稅與一般財產稅不同之本質也。

由此觀之，學理上當以一般財產稅爲一般所得稅之補充稅。

二、如前所言，收得稅當以所得稅爲基幹，而用補充稅補之。然若欲達不勞利得重稅之趣旨，則不可不結以不勞利得稅之一體系。

不勞利得稅，本存於流通稅體系之中，今乃屬之於收得稅體系者，蓋其與收得稅之本來體系相應也。即對於普通財產稅，當設立動的財產稅；而對於普通所得稅，當設立超過所得稅也。結合此動的財產稅與超過所得稅，即成爲不勞利得稅之體系。

(1) 動的財產稅者，捕捉財產權移轉之時期，而課稅於財產者也。以相續稅，贈與稅，發財票利得稅，土地增價稅及其他財產增價稅爲主，捕捉財產權移轉之時期而稅之。所以不能視爲流通稅者，蓋多以財產或財產增價爲稅源或租稅客體；而課稅於財產或財產之增價者，則爲財產稅也。然則對於普通財產稅，可以二重稅乎？由余觀之，普通財產稅乃課稅於財產之靜態，故可稱爲靜的財產稅；反之，此稅乃爲動的財產稅。又者普通財產稅，乃爲彌補所得稅之補充稅，故僅爲形式的財產稅；反之，此稅乃課稅於不勞利得，而爲實質的財產稅。是故動的財產稅乃與普通財產稅相依相補；而在未設普通財產稅之國，動的財產稅尤可補救其弊。

(2) 超過所得稅者，課稅於正常所得所超過之額也。以市況利得稅及戰時利得稅爲主。市況利得及戰時利得，皆爲不勞而獲取之利得，而無連續性；故不能包括於嚴格意義之所得之中。但此等利得乃爲不勞利得，而有極大之擔稅力，故非重稅不可。且重稅之時，非僅不與普通所得稅重復；且必如斯，而後始能彼此相補，而合於普遍原則與平等原則也。

要之，不勞利得稅在收得稅體系之中，爲一不可缺之要素。

三、如上所述，收得稅乃用所得稅，補充稅，及不勞利得稅之三柱以支持之。今試更進而就其中當結合人

稅與物稅觀之。此蓋普遍原則所出之當然要求也。

一般所得稅，屬於人稅，故補充稅及不勞利得稅之中，當加以物稅之分子。補充稅若採收益稅，個別所得稅、個別財產稅之制度，則其中已有物稅之分子；故此要求，已能滿足。反之補充稅，若採一般財產稅，則帶有人稅之性質，而無物稅之分子；故對於在內地有財產或營業所之外國人，及住在外國之內地人，當課以個別的所得稅及個別的財產稅。

以上乃就國稅言之。若夫地方稅，則其結合人稅與物稅，尤爲必要。蓋在地方團體，人民不居於團體之內，而其財產或營業所，在於團體之內者固甚多也。是故地方稅之收得稅，其體系中，絕對不可欠缺物稅。

第二 流通稅之體系

一、組織流通稅之體系時，當先捕捉流通稅之客體。流通稅之客體爲經濟流通，然欲課稅於經濟流通，當先捕捉經濟流通本身；不能捕捉經濟流通本身時，則當捕捉關聯於經濟流通而發生之行爲。經濟流通本身者，發生財產之移轉之行爲也；若用法律上用語表之，則爲發生私權之發生、變更、移轉、消滅之行爲。關聯於經濟流通而發生之行爲者，附屬於經濟流通之行爲，或補助經濟流通之行爲；如在經濟流通之際，作製文書，使經濟流通行爲不能取消，或用此而將所得之權利對抗第三者，是也。故流通稅，可分爲課稅於經濟流通本身，及課稅於經濟流通之附屬行爲，或補助行爲二種。課稅於經濟流通本身，乃捕捉發生財產移轉之行爲而稅之，故可稱爲財產流通稅。課稅於經濟流通之附屬行爲及補助行爲，則其附屬行爲及補助行爲，常可表示價

格，而測知本來之經濟流通；故可稱爲價格流通稅。

故流通稅當用財產流通稅，及價格流通稅組織之。

財產流通稅之中軸，乃賦課於發生財產移轉之效果之法律行爲，故可稱爲行爲稅。用經濟的用語表之，則爲取引稅。

然發生財產移轉之效果，又不限於法律行爲，其由於國家行爲者亦有之。如裁判所下一判決，或由非訟事件手續法而行動時，則生私權之創設，變更，保護；又如行政應用特許或其他行政處分，而設定或變更私權者是也。此時所課之稅爲手數料。故財產交通稅，當用行爲稅與手數料組成之。

價格流通稅，乃課稅於附屬於流通行爲之行爲，或課稅於補助流通行爲之行爲。補助流通行爲之行爲，以權利移轉之登錄爲主。此就不動產言之，非登記權利之移轉者，不能對抗第三者；而立法例則或有必須登記，而後始生財產權之移轉者；是故登錄可稱爲取引之補助的行爲。課稅於此補助的行爲者，稱爲登錄稅。流通行爲之附屬行爲者，取引之際發行文書，如作制契約書，仕切書，送狀請求書，受取證書，手形，等是也。夫有取引行爲，必有如斯文書之作製，故稱爲附屬行爲。課稅於附屬行爲者，稱爲文書稅。文書稅乃賦課於作製文書之人；而其徵稅方法，則以貼印花於文書爲例，故又稱爲印花稅。是以價格流通稅當用登錄稅與印花稅組織之。

財產流通稅與價格流通稅乃互相補助。由流通稅之本質言之，可捕捉財產流通而稅之，故有財產流通

稅，似已滿足；然發生財產流通之法律行為，勢難一一捕捉。故法律行為所不能捕捉者，除盡用價格流通稅而稅之之外，別無他法。是以財產流通稅與價格流通稅相結，而後始可捕捉一切之經濟流通也。

二、以上乃說明租稅客體所以有流通稅體系之理由。然如斯成立之體系，更當加以不勞利得重課之趣旨，整齊其結構。夫取引與不勞利得有所關係者，為投機；而投機則常行於取引所，故可以取引所為中介而捕捉投機取引。即取引所取引稅，雖為財產流通稅中之取引稅之一；然當更用不勞利得重課之精神，以律之。至於相續稅，贈與稅，發財票利得稅，土地增價稅，財產增價稅，雖亦不勞利得稅之體系；然乃屬於收得稅之體系，不屬於流通稅之體系。此中理由，若據前段所述，即可知之。

第三 消費稅之體系

一、組織消費稅之體系時，當先選擇客體。若由消費稅客體之選擇觀之，則消費稅不出三形：即第一：一定期間內之個人總消費，估價為金錢而課之；第二：課稅於特定之消費財；第三：課稅於利用財之利用及個人的享樂。第一：可稱為一般消費稅，第二：可稱為狹義之消費稅，第三：則為使用稅。一般消費稅不易實行，已述於上。故實際成為問題者，惟有狹義之消費稅與使用稅二種。然此二者并無重複之病，蓋乃課稅於暗示各個人所得之存在之物，而有并存之必要也。且狹義之消費稅乃課稅於比較的貧乏之人，而使用稅乃課稅於比較的富裕之人，故二者尤當相補。由此觀之，消費稅之體系，實當用狹義之消費稅與使用稅組織之也。

(1) 使用稅須用如何租稅以組織之乎？是可分而為二：第一課稅於利用財之利用，其中課稅於家屋之

利用者，稱爲住家稅；課稅於動產的利用財之利用者，稱爲狹義之奢侈稅。第二課稅於個人的享樂，是稱爲享樂稅。此等使用稅，通例皆直接課稅於租稅義務者，故學者常稱之爲直接消費稅。

(2) 狹義之消費稅，在任何一國，皆爲消費稅之中軸。其中非無課稅於自己生產，而自己消費之物。然在現代交換經濟之世，生產者與交換者常異其人；而對於消費財之稅，則常於消費財未入消費者手中之前，即賦課之。故此種租稅，可稱爲間接消費稅。

間接消費稅，從課徵方法及課稅物件之不同，分爲二系統：其一爲關稅，其他爲內地消費稅。

(a) 關稅乃課稅於國境，其課稅之物件，則由產業政策而異。其無視產業政策，惟以收入爲目的者，則關稅之課稅物件亦與內地消費稅相同；但內地不生產之財，不在此限。

(b) 內地消費稅乃課稅於國內所生產及所消費之財。由其租稅客體觀之，則可分爲對於生活必要品之稅，對於嗜好品之稅，及對於奢侈品之稅。但租稅客體愈屬於消費品者，則其租稅收入亦愈多。

二、凡注目於租稅客體者，自當得此如斯成立之消費稅之體系；然由社會的原則觀之，則其反於社會的原則之要求者，亦復不少。故消費稅之體系，更須整頓其結構而後可。

第一、須根據最低生活費免稅之趣旨，於關稅及內地消費稅，除去生活必要品稅。

第二、須根據奢侈重稅之趣旨，一面在使用稅，直接捕捉奢侈的享樂之人；他面在間接消費稅，於嗜好品及奢侈品未入消費者手中之前，即賦課之。夫使用稅乃課稅於由外界可以捕捉之利用財及享樂；而間接消

費稅，則其物一旦歸爲消費者所有，卽不能由外界而捕捉之。故當於未入消費者手中之前，卽課稅之；使二者可以互相補救。又在間接消費稅中，嗜好品稅與奢侈品稅，亦可互相補救；蓋嗜好品較之生活必要品，多帶有奢侈的性質，不能不課租稅也。但既爲民衆之嗜好，則不易廢止其消費，此對於比較的貧人，實爲重稅。故當配以比較的富豪所負擔之奢侈品重稅，以緩和之。嗜好品稅與奢侈品稅所以能互相補救者，職此之故。由此觀之，消費稅之體系，當用使用稅及間接消費稅組織之；而間接消費稅，當用關稅及內地消費稅組織之；內地消費稅又當用嗜好品稅及奢侈品稅組織之也。

