

財 政 學
租 稅 論

周 伯 棣 著

文 化 出 版 社 印 行

財政學第二分冊

租稅論

周伯棣 著
文化供應社印行

租 稅 論

印 准 不 ★ 權 作 著 有

民國三十三年四月出版

實 價 國 幣

(外埠酌加郵運費)

編 著 人 周 伯 稼

發 行 人 萬 民 一

印 刷 者 三 戶 印 刷 廠

桂林靈音出

發 行 所 文 化 供 應 社

總公司桂林麗君路 總發行所桂林桂西路
重慶分銷處 民路權新生市場44號

序

余夙好財政貨幣銀行諸學，自抗戰發生以後，赴川康任事，因職業關係，乃專攻財政。後由財務機關改入教書生活，先後任教於國立中山大學與國立廣西大學，主講財政學，逐漸編成講義稿，幾經修訂，以迄於今，忽亦五易寒暑。

余編財政學之計劃分爲上中下三卷：上卷爲緒論，公共支出及公共收入（稅外收入）三部分，中卷爲租稅論；下卷爲公債論，財務行政論及地方財政論。上卷雖早編成，但因戰時材料搜集不易（尤其是外國新著），內容猶覺未備，故不欲倉促問世。下卷尙有一小部分未完稿，亦未克問世。惟中卷單論租稅，且實際資料較多，可以單獨出版，故先付梓。

斯卷所論，共分兩部：一爲總論（第一章至第五章），一爲分論（第六章至第十九章）。總論偏乎理論而附以事實以爲說明之助；分論則於理論之外，側重於實證的研究，並兼及於歷史的演革。因爲在經濟的研究上，歷史的探討，極能幫助吾人對於當前事實之瞭解。

本書原爲大學講義，旨在貢獻租稅之基礎知識，俾讀者獲得明確之概念；故結構務求簡要，

說明務求平易，舉例務求新穎，且多用圖表，以便記憶。其次對於各種租稅之相互關係，以及稅制之形成，特別致力。意欲使讀者對於現行稅制，容易有整個之把握。

本書在作為講義的過程中，歷經同學質疑問難，俾余有修正之機會，彌可感謝。惟缺漏之處自知尚多，尙希海內賢達，進而教之，是所厚幸。

民國三十二年四月五日 周伯棣識

目次

第一章 租稅之意義本質及原則

第一節 租稅之意義

第二節 租稅之本質

第三節 租稅之原則

第二章 租稅之術語與稅率

第一節 術語

第二節 稅率

第三章 租稅之組織(稅制)

第一節 稅源之選擇

第二節 課稅品之選擇

第三節 租稅之種類..... 四七

第四節 稅制之進化..... 五一

第五節 我國稅制之發展..... 五四

第六節 我國稅制之現在與將來..... 六三

第四章 租稅之轉嫁及歸宿..... 六八

第一節 轉嫁及歸宿之發生..... 六八

第二節 租稅之轉嫁..... 六九

第三節 轉嫁學說..... 七三

第四節 租稅折入資本..... 七七

第五節 各種租稅之轉嫁與歸宿..... 八〇

第五章 租稅行政上之問題..... 八七

第一節 租稅之程度..... 八七

第二節 納稅能力之問題..... 九〇

第三節 逃稅..... 九三

第四節 重複課稅.....九五

第 節 行政上之經濟與實際上之可能.....一〇〇

第六章 所得稅.....一〇四

第一節 概說.....一〇四

第二節 各國之所得稅.....一一五

第三節 我國之所得稅.....一二七

第七章 過份利得稅.....一四一

第一節 過份利得之本源.....一四一

第二節 學理的根據.....一四二

第三節 過份利得與正常利潤.....一四三

第四節 課稅範圍及其免稅.....一四五

第五節 稅率.....一四七

第六節 徵課方法.....一四八

第七節 過份利得稅之歸宿.....一四九

第八章 遺產稅 一五二

第一節 概說 一五二

第二節 遺產稅之根據 一五三

第三節 遺產稅之地位與特色 一五五

第四節 遺產稅之分類 一五九

第五節 課稅範圍及稅率 一六一

第六節 遺產稅之逃稅 一六七

第九章 營業稅 一七〇

第一節 概說 一七〇

「營業與營業稅 營業稅之種類 營業稅之根據及課稅方法 一七〇

第二節 我國之營業稅 一七九

我國營業稅之分類 「稅營業稅 牙稅 當稅 屠宰稅 菸酒牌照稅 交易所稅 釐稅

第十章 地稅.....一九七

第一節 概說.....一九七

第二節 田賦.....二〇二

田賦之內容與徵收 田賦之積弊 田賦徵實與剝歸中央

第三節 地價稅.....二一六

地價稅之發達與種類 地價稅與土地改革 地價的決定 非常時期的申報地價 地價稅之稅率

第四節 土地整理.....二三二

概說 確定面積

第十一章 房屋稅.....二四六

第十二章 消費稅概論.....二五二

第一節 消費稅之內容及利弊.....二五二

第二節 消費稅之課稅方法.....二五七

第三節 消費稅之課稅品與種類.....二六一

第十三章

關稅

第一節	稅關與關稅	二六五
第二節	關稅政策與稅則	二六八
第三節	課稅品與課稅標準	二七二
第四節	我國之關稅	二七三
第五節	關稅抵償關稅徵金	二八〇

第十四章

鹽稅

第一節	概說	二八四
第二節	我國的鹽制	二八六
第三節	鹽稅之稅率	二九一
第四節	我國的新鹽法	二九三
第五節	產鹽狀況及其種類	二九五
第六節	戰時之食鹽政策	二九七

第十五章

統稅

統稅	二九九
----	-----

第一節 統稅與釐金.....二九九

第二節 統稅之種類.....三〇六

 棉菸稅 電菸葉稅 麥粉稅 棉紗火柴水泥

第三節 結論.....三一六

第十六章 菸酒稅.....三一九

第一節 課稅之理由及方法.....三一九

第二節 菸酒之賣費與菸酒稅捐.....三二四

第三節 近年來之改革.....三二五

第四節 結論.....三三〇

第十七章 戰時消費稅.....三三二

第一節 戰時消費稅之內容.....三三二

第二節 戰時消費稅之特質.....三三四

第三節 戰時消費稅之問題.....三五九

第十八章 專賣

專賣之性質.....三四三

第一節 專賣之性質.....三四三

第二節 經營之方式.....三四五

第三節 專賣收入之本質.....三四七

第四節 專賣政策與租稅政策之抉擇.....三四九

第五節 專賣價格的決定.....三五一

第六節 專賣之利弊.....三五三

第十九章 流通稅

流通稅.....三五五

第一節 概說.....三五五

第二節 印花稅.....三六〇

第三節 契稅.....三六五

第四節 交易稅.....三七〇

第一章 租稅之意義本質及原則

第一節 租稅之意義

所謂租稅乃政府為供給其一般費用，用課稅權向人民所徵收之強制的分擔也。析言之，有下
 列幾個要點：（註一）

（一）為對公共目的之一種分擔金——租稅為一種分擔金，乃為一般或公共之用，由人民給與政府者也。此項分擔金之特色，在不計政府所給予之特別利益。關於此點，實為租稅與贈賦、規費之不同點，茲列一簡表如下：

名稱	特種	賦租	稅	規費
利益	Special Benefit	Common Benefit	Special Benefit	
原因	Public Works	General Service	Special Service	
性質	Compulsory			Non-coercive payment

但講到分担的要素，則十七、八世紀，又與現代不同，在十七、八世紀個人主義盛行，彼時個人權利重於國家權利，但國家的主要勞務爲保護，國家既以「保護」與人民，人民自不得不出代價，此代價即租稅。故「保護」與「租稅」，乃互相交換者也。故彼時之所謂分担的要素，乃起源於協商說，此協商說，即與彼時之天賦人權及契約說相表裏者也。

及至近世，所謂分担的要素，已側重於社會的統一與公共的負擔或責任；即國家爲包羅萬象之社會組織，人民莫能自置於國家的範圍之外，故對國家須作有力之支持。至租稅與國家的勞務之間，有何關聯，已非所問矣。即令二者之間有何關聯，那關聯亦爲集體的性質，即國家所給與人民者，爲集體的勞務，爲公共的福利，公共的利益；而人民所給與國家者爲租稅的總體，至此所謂分担的要素，已將集體的利益與集體的租稅形成交換的關係矣。

(二)爲人民之義務——國家者，個人之聯合也。故個人須合力支持國家，但租稅上之所謂個人，並不一定指純粹之個人，乃着眼於其爲租稅客體之條件，即此種個人必須具有各種實體的財物，或無形的財富或權利。又因此種條件，不僅可爲本國人所具有，且亦可爲外國人所具備。故所謂人民，又包括本國人與外國人。外國人則分爲在住外人與不住外人；前者以全課爲原則，後者則以其在境內之所得，營業，財產爲對象。

又凡人民之納稅，並不以選舉權爲前提，故如婦女之資產家，縱無參政權，仍不失其爲賦與，仍須納稅，其生命財產仍受國家之保護也。選舉權不過爲公權之一，議員與官吏非專代表選民，亦非專爲選民服務，縱非選民，甚至境內外人，亦均爲國家服務之目的。故人民納稅並不能以選舉權爲條件。租稅至此，實有其強迫的性質矣。

關於此點，現代與古代亦復不同。在古代，人民可拒絕國家之勞務，故亦可拒絕納稅；其所以出於納稅者，亦無非由於默契，故多出於貢獻之形式。故 Seligman 以字學 (Etymology) 解釋租稅觀念之發達如下：(註二)

第一期，贈與——人民向政府進貢 (即中古拉丁 *donum*，英語 *benevolence*)。

第二期，供給——政府低首下心，請人民供給 (Latin "*precarium*" German "*bede*" 均爲新舊乞求之意。Landbede = Land tax)。

第三期，資助——人民以物力資助政府，如 Latin "*adjutorium*" 英語 "*aid*" 法語 "*aide*"、"*subsidy*" 與 "*contribution*" 德語 *steuer* (to help) 法文 *contribution* 均爲資助之意。

第四期，犧牲——犧牲個人以謀國家之福利。如法語 *gabelle*，德語 *abgabe*，意語 *da-*
zio，均有犧牲之意。

第五期，義務——如英語之 duty (例如 customs duty = import taxes) 即表示義務意。

第六期，強制——如美之 import 或 imposition，法之 impôt，意之 imposta，德之 auf-lage (laid on) 與 aufschlag (clapped on) 均為強制之意。

第七期，徵課——即政府酌定稅率，課之人民。

綜上所述，可知租稅在初期初無義務或強制之意，均為自願的行為，直至後期始為義務、強制、徵課等之意義耳。又此處所謂「強制」乃指法律上之強制，即徵取數目，徵課方法，繳納期間，均由政府專決，按照憲法之規定，而以合法之手續出之，毋須納稅者之同意也。

又所謂分擔金本可包括「贈與」與「資助」，凡此均屬於自由意志之範疇；而徵課則始成為強制的分擔。

(三) 為收入而徵課——凡徵得之租稅，未必全用於公眾的目的，如有的稅收為稅吏所侵蝕，有的稅收用於浪費，但要而言之，課稅固為公共目的無疑。所謂公共目的，一方面為收入（即基礎目的）；他方面或為其他之目的如為社會的規制是。此處為收入目的之租稅，固為租稅，即為其他目的之租稅，仍不失其為租稅也。

所謂其他的目的，如（1）產業政策的目的，如保護關稅；（2）社會政策的目的，如遺產

稅之(3) (4) 倫理的目的，如游治稅、遺產稅、(5) 社會政策的目的，如遺產稅、(6) 人口政策的目的，如聯夫稅。(註三)

此等為其他目的而課稅，亦有一部分學者否認其為租稅，如 David A. Wells 以為此種租稅不過為課稅權之非憲法的濫用；但 Weber 則以為在租稅定義中，可包括有社會、政治的要素，且有矯正私產分配的責任，(註四) 故此種租稅自得認其為租稅也。

(四) 供一般政費——公共收入，有供一般政費之用，但亦有供特別用途者。供一般費用之租稅，是為普通租稅。至於供特別費用之收入者則有目的稅、(註五) 規費與特賦。規費非租稅，特賦為租稅與規費之中間物，前已言之；然則目的稅是否為租稅？此不待言，為和稅。如英國中世之教育捐，健康捐，電燈捐，救貧捐，顧名思義，皆為目的稅，同時皆為租稅也。

特別稅之結果，造成預算割據主義。易言之，即破壞預算統一主義，故已為現代財政所不取。且在現代各國之租稅中，已不佔重要之地位矣。

第二節 租稅之本質

所謂租稅之本質，乃指國家以何種理由而課稅？或個人依何種理由而納稅？易言之，亦即租

稅之根據是也。對此問題，自十七世紀至現代，有種種學說，茲分述如下：

(一) 公需說——Jean Bodin 及官房學派的 *Oùrecht* 主張之。彼等以為租稅的根據，在於公共的需要與公共的福利。故亦稱公共福利說。此說為現代的義務說之前驅。

(二) 交換說——此說由英之 *Senior*、法之 *Fastiat* 唱導之。*Broudhon* 亦主此說。*Senior* 之意以為君主既保護人民，人民自須服從君主。此保護與服從，形成交換關係，此為交換說之張本。由此推釋，保護為一種利益，服從為一種代價，為使利益與代價相交換，易言之，即利益與租稅相交換，或國家行為與租稅相交換，即租稅為利益而支付也。如此，個人與國家之關係，置於「予與取」的基礎之上，故又稱買賣交易說，或協商說。又因交換時雙方等值，故稱等值說。且交換時，國家行為給予人民以利益，故亦稱利益說或稱享益說。又個人乃以租稅向國家買取利益，故亦稱代價說。

此說乃與民約論並行發達，以自由競爭為背景，故着眼於個人主義的交換。

此說之缺點有三：(1) 所謂利益，無法測定。縱可測定，事前無法測定。如建造公共圖書館，在未造成之前，無法測定其利益。(2) 謂特別利益亦無法測定，縱可測定，則貧人依賴國家較多，稅應重；富人依賴國家較少，稅應輕。其不平孰甚？且果如此，國家實無法維持也。

(3) 如照此說推論，則無戰爭或保護，便不應有稅。此亦反乎常情。

要之，此說立脚於「予與取」的基礎之上，人民可拒絕利益，同時可不納租稅，故此說純粹自個人主義出發。但時代進展，此說亦復進化爲集體主義的，即一方面爲利益之集體，他方爲租稅之集體，此利益之集體與租稅之集體相交換，而交換說遂亦較有意義矣！又此說從歷史的意義言，乃爲對歷史上的貴族免稅，而特主租稅之普遍與一致，使一切人民在租稅之前一律平等（註六）。故就歷史言，此說亦特有其意義。更有進者，此說在地方財政特別有用，又適用於規費，特許金與特賦，故吾人不能以其含有缺點而全然予以排斥。

與交換說相類似者又有兩個學說：

(A) 費用說——即租稅應由政府以爲之費用所測定。但實則此項費用無從測定，且租稅爲強制的；利益如何，固非所計也。（註七）

(B) 保險費說——此說由法國之 Tiers 主唱之。氏喻國家爲保險公司，而喻人民爲被保險者。國家担保公共的安甯，而人民出租稅以爲保險費。此全爲個人主義的國家觀，自多未妥。

(三) 犧牲說——Wagner 與 Estable 主此說。氏以爲國家對於人民，別無報償可言；而人民對國家納稅，則純爲一種犧牲，故稱犧牲說。同時租稅爲人之義務，故又稱義務說。但犧牲說與義務說，則純爲一種犧牲，故稱犧牲說。同時租稅爲人之義務，故又稱義務說。但犧牲說與義務說，則純爲一種犧牲，故稱犧牲說。同時租稅爲人之義務，故又稱義務說。

性，是依收入（能力）而不同，欲求租稅平等，不求犧牲平等，故犧牲說又發展為能力說矣。

（四）能力說——亦稱應能主義。此處所謂能力為忍耐犧牲之力，而所謂犧牲則指不與損害而言。能力說實為犧牲說之反面，但能力說與犧牲說顯有其不同之點；因犧牲說為消極的學說，意謂納稅只有犧牲與苦痛，毫無利益。而能力說則為積極的學說，意為國家為人民創造全體的幸福，故人民應「應能納稅」也。

應能說之發源，始於伊利沙伯的救貧律，內謂租稅的規定，當依照救貧區的能力，其具體的表現則始於亞當斯密的第一條租稅原則。該原則謂人民須按照各自之能力，盡力輸將，以支持政府。但氏之所謂應能納稅，猶為比例稅主義，即人民在國家的保護之下，分別享受收益，而納稅得以此收益，為比例也。

能力說之發生，固為犧牲說之反面，但其後則對支付能力的解釋，日漸不同，於是能力說遂亦日見發展矣。

原能力的解釋，分主觀學派與客觀學派，茲分述之：

（甲）主觀派之學說，側重于感情方面，而特作主觀的解釋，由奧國學派主唱之，此中又分三說：（A）均等犧牲——所謂租稅均等，即犧牲均等。所謂犧牲均等，即其所感覺之犧牲，相等

之謂也。(B)比例犧牲——人民納稅應與其由所得而來之福利為比例。(C)最少犧牲——求人民之直接實際負擔減至最小限度。

主觀學派，缺點殊多。最大缺點則為人民納稅時感覺犧牲至何程度，純屬內心之事，外人無法探測故也。

(乙)客觀派的學說——Seligman 主此說。氏由客觀的具體的意義去解釋能力，故特側重于可稅能力，因名之為 Capacity theory。氏以為支付力的測量，古代用財產，其後則漸用所得，(income 即斯密所謂 revenues)。此驟視之，似甚簡單，但細加推究，則有不少問題存在，請申言之：

(A)產業——以產業為標準而測量可稅能力，則產業相同，而有負債與否之別。又同一產業，未必發生同一之收入；產業有生產與消費之分，負擔能力自亦不同。尤其到了近世，工商業發達，收入之途徑不一，無形資產為額至多，如常課有形財產而免除無形財產，實至不公平。故昔日以產業為標準，而今則移于生產或產量。但此亦有其缺點，因如探總產量制，則耕稼費用亦將計入于其中。如探每生產量，則其目標非人而物，仍將忽視個人狀況，納稅人所負之債、固本能扣除也。

(B) 用費——以用費多少，決定課稅能力，此法亦不見公平。例如甲每年所得四百元，支付家用無餘。乙每年所得六百元，支付家用四百元，殘餘二百元，而用費則同為四百元。故照用費課稅，納稅相等，是必厚乙而薄甲。且此種辦法，必須每家置一稅吏以察其費用，其繁瑣亦不堪設想矣。

(C) 所得——以所得為標準，較為公平，但亦有其須注意之點：第一，看他是否為純所得，且獲此收入有無損失，又此種收入是否須為資本之償還。第二，看他為確定所得抑不確定所得；因資產所得為確定所得，性質永久；而勤勞所得為不確定所得，隨年壽健康而轉移者也。第三，須有所得之個人狀況，如家口大小，親屬扶養之情形，以及子女特別收入之有無。第四，須看有無經濟剩餘，即收入之中，是否有超過其勞力或資本所應得之剩餘。第五，須顧到時間，即在所得收入之時間，而予以徵稅，實最為適宜也。

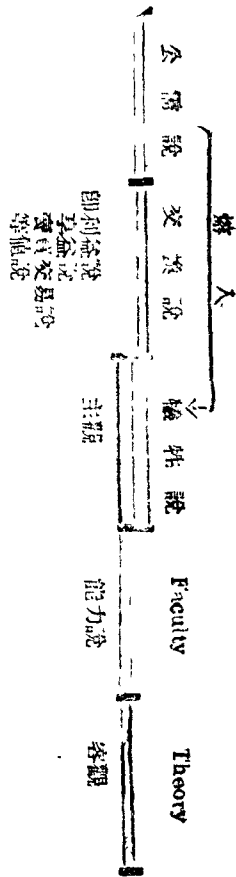
綜上所述，以能力說與利益說為最重要，兩者處于相輔相助之地位，不可有所偏廢也。茲以圖表示各種學說之演進如下：

第三節 租稅之原則

租稅之原則乃徵稅時應行遵守之一種規則也。柳子厚謂：「天下之亂，厥爲賦稅之失其制度。」 Eastable 謂：「租稅原則乃根據于經驗而造成，足爲財政制度優劣之判斷。」可見租稅原則之重要矣。我國在漢以前，固亦重視租稅原則，如平均（不患寡而患不均）、輕稅，什一以徵，皆力求合于租稅原則也。但自漢以後，則多重政策，租稅原則，已不爲世人所重。而在西歐，則自 Justin 以來，租稅原則，素爲一般學者所重視，尤以 Adam Smith 則集其大成焉。

Adam Smith 之四大原則 乃承前哲之餘緒，冶粹于一爐，其明快簡括，實爲空前所未有，茲爲述其大要如下：（註八）

（一）平等原則——此原則非 Smith 所創，乃脫胎于 *amban*（法國人）與 Justin 之



學說，因 Vardan 曾列舉租稅原則三條，而其中一條則為平等原則。Justi 則舉租稅原則六條，而第一與第二兩條，則為平等原則。又由平等原則的時代背景言，則為由 Senior 之交換說引出。平等原則之要旨，以為人民分担租稅，支持政府，其分担量得與各人之能力成比例。此原則析言之，約有二點：(A) 君主有權課稅，人民有納稅義務，故此種分担，為強制的性質。(B) 為比例稅，即各人付稅之後，所遺留者，比例相同，此其所以為平也。所謂比例稅，乃不管其奢侈品，必需品，或剩餘品，皆等率課稅，非差率所得稅可比。

(二) 確實原則——此原則脫胎於 P. Verri (意大利人) 的五大原則之第三條，以自由說為背景，所以排斥官吏之專擅也。此原則之要旨，以為各人應納之租稅，應確實，而不可任意。析言之，即支付時間，支付方法，以及支付數量，應使納稅人明白瞭解，庶幾稅吏不能上下其手，而多受損失。斯密斯認此原則甚為重要，因「大量的不平等所致之罪惡，尚不及小量的不確實所致之罪惡也。」不確實之來源約有三項：第一為課稅客體（即課稅品）之不易發見。第二為對客體之價值發生懷疑。第三，稅吏與納稅人之間狼狽為奸，以致估價從低。

(三) 便宜原則——此原則由民主主義引出，即納稅時間與納稅方法應求其最便利。如房租的徵收，須顧及適宜之時間。而消費稅的納稅方法，實最為便宜，因消費稅的納稅方法是在每次

購買物品時一點一滴的付納的，且該一商品之購買與否，亦純出個人之自由，故消費稅遂為自來重要之稅收，因其抵抗最少之途徑耳。

確實原則之內容，易與便宜原則相混淆，茲列表以昭其不同如下：

確實原則	便宜原則
1. 支付時間之確實	1. 最便的時間支付
2. 支付方法之確實	2. 最便的方法支付
3. 支付數量之確實	

上表所謂最便的方法支付，乃指租稅應以貨幣支付，不宜以實物支付。如英國古時地稅徵產物的十分之一，於是其運費比實物更貴，且農民負稻梁，跋涉數里，前去納稅，則租稅之負擔，誠所增甚多矣。凡此種種均為不便之實例也。

(四) 最少徵收費原則——由個人主義引出，以最少費用得最大效果，即人民支出與國家收入之間之差額，務求其最小是也。易言之，即為徵收之經濟。徵收不經濟之原因：(1) 由於徵收更多，俸給多，賄賂多。(2) 阻礙產業，使稅收反少。(3) 罰金過重，使資本閑散，走私橫出。(4) 擾民過甚，商人裹足。如此，租稅人民為苛稅，而在國家則收入無多，是均與最少徵收費原則相背馳者也。次之所謂最少徵收費，實與中飽相對立，「難生過手輕三分」，中飽所在，徵

收費未有不增加也。

此四大原則風靡學界，為時已久。其後財政學之研究，日有進展，而修正說亦復層出不窮。如法國之 Simondi、德國之 Held, Wagner, Schäffl, Eberberg, Moll, Heidrich；英之 Bastiat, Jones 等，均發表有各種之原則。就中以 Wagner 之四大原則為標準。（註九）

(1) 財政政策的原則

- A 充分的原則
- B 彈性的原則

(2) 國民經濟的原則

- C 稅源的選擇
- D 稅種的選擇

(3) 正義的原則

- E 普遍的原則
- F 平等的原則

(4) 稅務行政的原則

- I 確實的原則
- H 便宜的原則
- G 最少徵收費原則

但據小川鄉太郎之意，則以為便宜與最少徵收費二原則，不過為稅務行政的原則；確實與平等二原則，乃為社會的原則之一部。故其四大原則，殊有未盡。欲明租稅之四大原則，不能不由租稅之財政的，社會的，經濟的現象出發。氏以此為出發點，而於租稅的原則如下：

(1) 國民經濟的原則

- 和稅之選擇。
- 租稅客體之選擇。
- 租稅主體之選擇。
- 租稅之轉嫁。
- 租稅之程度。

(2) 社會的原則

- 實質的正義原則
- 形式的正義原則
- 普遍原則
- 平等原則
- 適法原則
- 確實的原則

(3) 財政的原則

稅務行政的原則

租稅目的的原則

經濟的徵稅的原則

便宜的原則

彈性的原則

充分的原則

以上這些原則，以何者為重要，此在平時，不應有所重輕；而在戰時，則以財政的原則為特重。蓋違反第一原則，就萎縮國民經濟；違反第二原則，就引起社會分配的不均，在平時此二原則固極為重要，但在戰時，此兩原則雖略有犧牲，以遷就財政原則，以渡過國家的生死關頭，自為事理所許可也。

最後必須聲明一點：我們不能說一切租稅，皆能適合這些原則，如有不可能的場合，則宜有其他租稅以補其缺，但求全體上適合租稅原則可矣。（註十）

（註一）租稅的定義甚多，此處所列幾個要點，為各家定章之共同點，參照 *In z Public Finance* 第三二五—三三三頁。

（註二）*Seigman: Essays in Taxation* 第五一六頁。

（註三）參照土方成美著：「財政學原理」第二五三頁。

(註四) 參照 Shigamori: Essay in taxation 第四〇三頁。

(註五) 目的說之意義如左。 (註五) 目的說之意義如左。

Proposed if these taxes are assessed to Specific Users.

(註六) All citizens are equal before the law in matters of taxation. 見 Marcor: First Principles of Public Finance 英譯本第一六六頁。

Principle of Public Finance 英譯本第一六六頁。

其辭賦 (註七) 參照 Shigamori: The Science of Public Finance 第三〇四頁。

景 (註八) 參照 Shigamori: The Science of Public Finance 第二五十二五頁。不實論之組合，頗宜自

欲事賦 (註九) 參照 小川 鄉太郎，汐見三郎合著「財政學」第二二八—二三〇頁。

賦而論 (註十) 參照 前掲書第二三三—二三七頁。其說以國家預算為賦，其說與國家預算問題，自

重。蓋新又第一項，徵養諸國及地方，其又第一項，其說與國家預算問題，其說與國家預算問題，其說與國家預算問題。

以上各項，其說與國家預算問題，其說與國家預算問題，其說與國家預算問題。

新著其說與國家預算問題

其說與國家預算問題

(c) 稅賦與國家預算

其說與國家預算問題

其說與國家預算問題

其說與國家預算問題

第二章 租稅之術語與稅率

第一節 術語

關於租稅之術語甚多，但各家所據之內容並不完全一致。茲述其重要者其九端：

(一) 租稅主體 關於租稅主體之解釋，亦頗不一致。如 *Beatable* 着眼於人，謂由租稅受影響之人，是為租稅主體。 *Soligman* 則着眼於人與物兩個要素 凡由租稅受影響之人或物均屬之。平心而論，實以 *Beatable* 之說為妥；因租稅最後必由人負擔，縱令實質上自所得或財產清理支付之，但此種物的負擔，固不知犧牲為何事也。租稅主體既有人的條件，於是此種人又得分為納稅人與負稅人兩種。前者為法律上之主體，即法律所規定之納稅義務者 後者為經濟上之主體，即經濟上之納稅負擔人，此兩者即經過轉嫁關係者也。

(二) 租稅客體 或稱課稅品，亦稱課稅物體。 *taxable* 謂及租稅所徵課之事或物，乃為客體的因素， *Soligman* 則謂為課稅之目的物。如所得稅之所得，營業稅之營業，酒稅之酒類皆屬

之。現代租稅多以物為課稅品，如關稅，統稅是。但亦有以動物為課稅品者，如狗稅，人頭稅，僕役稅是也。

(三) 稅源 租稅所由支付之源泉也。申言之，立法者設想租稅所由支付之源泉耳。如所得、財產、收益(註一)，皆現代稅源之重要者；尤以社會的所得為最後之稅源，因以財產為稅源，一人出賣、一人收買，其收買之資金，非為收買人剩餘之所得，即為其將來之所得(即借債置產，將來須以所得還債)。故由社會觀之，以財產為稅源，仍不啻以所得為稅源(但以置產又當別論)耳。收益一落於個人之手，即成為所得。又除此以外，猶有強制勞動為工役兵役之稅源，但此在稅源之地位，殊不重要。

稅源之實例，如所得稅中的個人所得、或法人所得；地稅中之土地收益；酒稅中之飲酒者之所得，稅源與課稅品有時同為一物，有時則否，茲列表如下：

名	稱	地	酒	營
課	稅	土	酒	營
稅	品	地	酒	業
源	收	益	飲酒者之所得	利
				潤

名	稱	所得稅	財產稅
課稅品	所得財	所得財	財產
稅源	所得財	所得財	財產

所得稅與財產稅，其課稅品與稅源，為一物。故有的學者認此為直接稅之要素，但其實未安；因地稅雖為直接稅而二者（課稅品與稅源）分離者也。

(四) 稅本或作稅泉 稅源就經濟的因素說，是為稅泉，如賦稅負擔落於地租或資本，勞働企業是。(註二) 故稅本與稅源有密切之關係。吾人喻稅本為果樹，其每年生產之果實為稅源，由果實中抽取若干以予國家，則為租稅，又可喻稅本為汪洋萬頃之湖泊，由湖泊流出之一泓清溪，源源不絕，是為稅源；溪旁居民每日由清溪吸取清水以烹茶羹飯洗衣之用，則又類乎租稅矣。茲又將此喻移用於經濟事情，則可以勞力為稅本而發生所得，此所得即稅源也。又可以財產為稅本，而發生收益，此收益即稅源也。要而言之，稅本為應付租稅之基本，在個人經濟為財產與勞力。由國已經濟觀之，則為產業。稅本為因，稅果為果，而租稅為木，徵課租稅，必須庇護稅本，而培養之，不可予以摧殘也。

(五) 稅基 稅基一辭，英語或作 *tax base* (註三) 或作 *basis of a tax* (註四) 又其內容之解釋，亦甚為分歧。Lutz 謂稅基者，乃於徵收租稅之客體；(註五) *pleth* 謂「稅基為事物性質或現象。有此，納稅者應納之稅額得以測知，或在此基礎之上，租稅得以徵課也。」(註六) 是稅基與租稅客體相類似，或竟無異。故丁洪範氏有「按稅基或歸賦稅客體的分類，」云云，(註七) 已直提了當混二者為一物矣。然「稅基常以價值單位表示之，如財產價值一百元，亦得以最表示之，如碼，噸，畝，桶，每人，每頭(牛)是。」(註八) 故胡善恆氏謂稅基為「計算稅品應行納稅之基本，所得稅以所得數為課稅基本，收益稅以收益數為課稅基本，通常以貨幣計稅，故課稅基本亦為貨幣數。若係物納，則以物之數量為課稅基本。」(註九) 若由此說，則所謂稅基，實與徵稅之課稅標準無異：故日本 阪商大之經濟學士辭典，直註課稅標準為 *Base of assessment*，意亦在此乎。

租

又李銳謂「在地方經濟時代，租稅收入恆多取自不產，即規模不大之工商業，亦多為地域所圍，故稅基恆狹，地方政府徵之，尙可租得其平。」(註十) 依照此說，是側重於稅基之地域的一側面，正如 Shirras 所謂「稅基隨經濟生活的變遷而殊異，例如地稅在工業國家，遠不如在農業國家佔重要之地位也。」(註十一)

論

21

綜上諸說，可見稅基一詞，殊不易有明確之概念。筆者以為稅基乃徵收租稅時之經濟的基礎也。約有二義。一側重於經濟之地理分布，如財產稅以財產為課稅品，則其經濟基礎限於該財產，即稅基甚狹。納稅以特種商品為課稅品，而其經濟的基礎則為消費行為，此消費行為分布於各地，故納稅之稅基甚廣。二側重於承稅的經濟基礎之類別，如古代以財產為稅基，其義以收益為稅基，又其次以所得為稅基，故稅基日益擴展矣。

(六) 課稅標準 如土地稅或以畝為標準，或以地價為標準。營業稅或以資本額為標準，或以純收益為標準。酒稅多以量為標準。

(七) 課稅單位 乃課稅標準之一定數量也。如我國特菸納稅，以 5000 枝為單位，地價稅以地價 100 元為單位，水泥以每桶為單位，麥粉以包為單位，棉紗以 5 斤為單位。

但普通課稅標準與課稅單位不相分離，視為一物，即常以課稅單位為課稅標準，但按之實際，二者實有其步驟之不同。

(八) 徵課方法 徵稅方法有二：(A) 定率法，即按課稅單位，徵收一定稅率，故稅率先知，租稅總額後知。(B) 配賦法，即先定課稅品，及收入總數，然後依平均之標準率，分配於各地方團體，再由各地方團體，分配於各納稅人，故總額先知，稅率後知。

又，由徵收方法言，則可分爲（A）包稅制，亦稱商包制，乃包與商人間接徵收之意。（B）配賦制。（C）官收制，乃由稅吏直接徵收之謂。

（九）課稅用具之主要者（A）租稅底冊，乃登錄收稅程序上之必要事項，例如納稅人，負稅人，及課稅標準，乃爲官廳文簿。（B）稅則，記載各種租稅單位及稅率等，亦爲官廳文簿。

第二節 稅率

所謂稅率是對每一課稅單位所徵收之租稅額。即課稅單位與租稅額之比是也。這租稅額對於課稅單位的比例，或用絕對數的貨幣額表示之，那便是金類率，或用相對數的百分數表示之，那便是百分率，所以稅率因其表示方法之不同，可大別爲金類率與百分率。一般的說，古代的稅率，多用金類率，近代的稅率，多用百分率。又從租稅的性質來說，從量稅必用金類率，從價稅必用百分率。據 Seligman 的研究，從量稅的轉移易於從價稅，故從量稅不如從價稅，只是要施行從價稅，其評價不易時，才採取從量稅。故以從量稅，而課金類率，亦屬不得已之事。次之，如欲採用金類率於累進稅，那麼如後所述，在各級之初的課稅品，與在各級之終的課稅品，將負擔同類的租稅，未免太不公平。所以金類率亦不及百分率。在現代最適用金類率的租稅，當推流通

稅中的印花稅，因印花稅每一次的課稅，大抵是額少數微，若用百分率，未免過於麻煩，且因數小，即使略不公平，亦無妨大體。

由上所述，所謂稅率，雖僅大別為金額率與百分率兩種，但跟着租稅的分化，稅率亦見分化。現代所謂稅率，實有定額稅率，等級稅率，比例稅率，累進稅率，累減稅率，及漸減累進稅率六種。此六種稅率中，前兩種（定額稅與等級稅）屬於金額率，後兩種（比例稅與累進稅）有用百分率者，亦有用金額率者，但以用百分率為多。茲就六種稅率而作例證的說明。

第一，定額稅率 在定額稅，其納稅金額同時即為納稅稅率。古時人丁稅（即人頭稅）多採用此項稅率。吾人先舉漢朝之例為證，「漢高祖四年八月，初為算賦」（註十二）此處所謂算賦，乃「人年十五以上，至五十六，出賦錢人百二十」（註十三）之意，此為對於成年男子之人頭稅。此處一百二十本為納稅金額，同時即為稅率。次之，對於女子，亦有特殊之人頭稅，所謂「特養」云者，乃因此種租稅，於財政收入的目的外，含有一種其他的目的，即是人口政策的目的，所以此項租稅，亦可謂為一種社會政策之租稅。此特殊的租稅如下：「漢惠帝六年，令民女子年十五以上，至三十不嫁五算」（註十四）這便是凡在結婚適齡而不結婚之女子，課以五算（120×5=600錢）之定額稅。最後對於小孩，亦有一種人頭稅，是為「口錢」。其辦法如下：「武帝征

伐四夷，重賦於民，民產子三歲，則出口錢，故民重困，至於生子輒殺。其後，魯民七歲去齒，乃出口錢。」（註十五）此種口錢，始於漢代，凡三歲（後改七歲）至十四歲，每年出口二十三錢，二十歲以食天子，其三錢爲附加稅性質，以補車騎馬，（註十六）故王充論衡，謂「七歲頭錢二十三，實指此。此二十三錢爲小孩之人頭稅，同時亦爲稅率。

至現代，身稅已漸見淘汰，但在美國各州亦尚有人頭稅之存在。即選民稅也。凡存市國權者，仍課人頭稅以爲獲得選舉權之一條件。其納稅人之年齡，大抵爲卅至卅五歲，其稅率大抵爲「元至3元，最高不過5元，故此亦爲定額稅之一。

在現代租稅標準稅之稅率中，常有定額稅之存在。例如我國的印花稅法（二十六年一月十號修正施行）規定延聘契約每件貼印花四分，（但政府學校所發之聘書免）委託書據每件四角，婚姻證書每件八角，諸如此類，不勝枚舉。要之，是均屬一種定額稅稅率。

第二，等級稅稅率 亦稱分級人頭稅率，由定額稅率進化而來，在本質上仍爲定額稅，因定額稅過於粗陋，故對課稅品，依其性質，略分等級，而課以差別的定額稅。例如「晉武帝平吳之樣，制戶調之式。丁男之戶歲輸絹三匹、綿三斤，女及次丁男爲戶者，半輸。其諸滂郡或三分之一，遠境五分之一，夷人輸資，布一疋，遠者或一丈。」（註十七）此處課定額稅，也以戶數爲

標準，分爲丁男與次丁男，而作差別的課稅。然則何謂丁男，何謂次丁男？且看文獻通考的說明如下：「男女年十六以上至六十爲正丁，十五以下至十三，六十一以上至六十五爲次丁，十二以下六十六以上爲老少不事。」（註十八）分爲丁男，次丁男等幾個等級，分別課以定額稅，故稱等級稅。

直至現代，對人稅之中，仍有實行等級稅者，例如意大利之獨身稅，（亦稱無夫稅，毋需以此各爲更妥，因此稅不課女子，專課男子）亦爲一種等級稅，其課稅方法如下：（註十九）

等 級	課 稅 金 額
滿25歲以上35歲以下	105里拉
滿35歲以上50歲以下	150里拉
滿50歲以上65歲以下	75里拉

可見此稅將課稅品分爲三個等級，分別課以定額稅，顯然爲一種等級稅。

我國現行印花稅稅率中，亦有不少爲等級稅率，例如養貨票、銀錢貨物運摺、帳單內稅率，以金額爲標準，分爲四個等級如下：

每件貨價	稅率	每件貨價	稅率
1元以上者	1分	10元以上者	4分
3元以上者	2分	100元以上者	8分

又如學校卒業證書，貼用印花稅，亦有等級稅的性質，例如：

學校等級	印花稅率（每張）
專門以上	8角
中學	2角
小學	免

最後，所得稅的進化，亦由定額稅而等級稅，由等級稅而趨于一般所得稅。古代的人稅是定額稅，已在上文舉過不少例子，至于等級稅的所得稅，例如德國初辦所得稅時，對工商所得用等級稅則，對每一等級，徵收固定稅額，他們把工商業者，分為五個等級：第一級（由下而上）為按日給資工人；第二級為具有堆棧之手工工人；第三級為藥店主人；第四級為商人；第五級為工廠企業家及銀行家；（註二十）這便是等級稅之明證。

第三，比例稅率，乃課稅品之量與稅額之關係，常常保持同樣比例之謂。易言之，即稅率是

均一的，不管課稅品之多少，而適用同一之稅率。因此，比例稅率亦有稱之爲等比稅率者。比例稅率，一般是由百分率來表示，例如我國第三類所得稅，（證券存款所得）爲比例稅，其稅率爲百分之五。我國關稅分從價稅與從價稅兩大類，（以從量稅爲多，從價稅僅三百八十一種）那從價稅亦全用百分率而課比例稅。

進口稅	7.5% (最低) 至 80% (最高)
出口稅	7.5%
轉口稅	7.5%

比例稅率固以百分率爲多，但亦不妨用金額率表示之。例如英國之所得稅，分爲普通所得稅與附加所得稅兩大類，普通所得稅是以基本稅率課稅，其基本稅率是依據每年財政法而變動。試舉戰前戰後，戰時的三個稅率爲例。

年度	金額率	化成百分率
1913 — 14	每鎊課1先令2便士	5.8%
1918 — 19	每鎊課6先令	36.0%
1930 — 31	每鎊課4先令6便士	22.5%

上列三項，均以鎊爲課稅單位，而以X先令Y便士示稅率。因課稅品之量與稅額常常保持同樣之比例，故仍爲比例稅率。

各國的關稅，凡從量稅均課金額率，又如戰國之麥粉統稅，亦爲從量稅，（現已改爲從價稅）（凡進口及國製麥粉，每包課稅大洋一角，此大洋一角與麥粉一包，常常保持同樣的比例，故亦爲比例稅。

比例稅可脚于交換說，交換說者，以爲是進稅，前憑國家的感情，對於國民之財富分配，予以種種之干涉，所以法國之 *l'impôt sur le revenu* 甚至斥累進稅爲「感情的租稅」，只有比例稅在課稅之前與課稅之後，財富的分配狀態，絕無變動，故甚爲公平云。

比例稅之根據既如上述，然則將採何種標準而定稅比例稅率乎？根據 Seligman 氏之意見，則不外下列的三個辦法。（1）保護說。即以國家之保護爲比例稅之標準；此項辦法，過于抽象，實際上殊難實行。（2）國家行爲費用說。國家爲實行保護，需要費用，以此費用之多少，爲課比例稅之標準。換言之，租稅與費用，成正比比例，即爲比例稅。但此種學說僅適用於規費與特賦，要應用于一般租稅，殊多困難。（3）國家行爲價值說。即以國家之行爲對於個人發生如何之價值以爲標準，但按之實際，所謂價值，其評價因各人而不同，固難求其正確也。

要之，比例稅立脚于交換說，而交換說在現代財政學上，已無穩固之基礎；故比例稅亦已基礎動搖。且比例稅之規定，亦無合理之標準，所以比例稅更無穩固立場。

但在實際上，比例稅仍有很大的勢力。此因有許多租稅，性質上不宜採用累進稅率。比例稅雖不及累進稅之合理，但比定額稅率與等級稅率已合理甚多。次之，在資本主義之社會，資產階級不喜歡累進稅率。在可能範圍內希望採用比例稅率。在不得已時也希望採用「漸減累進稅」，所以比例稅率實際上還有着有力的擁護者。

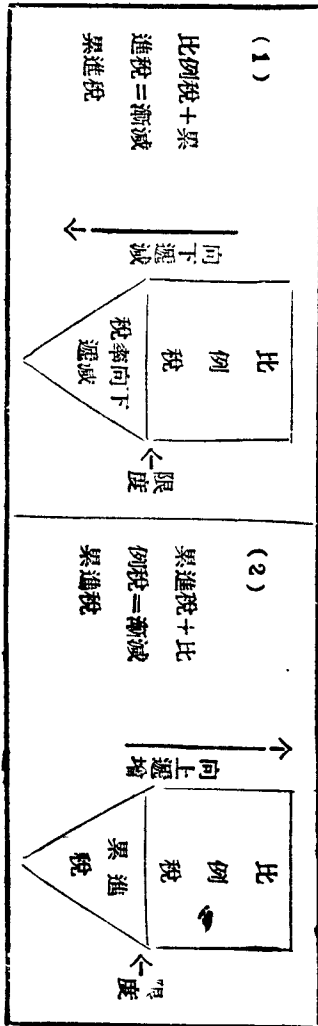
第四，差率稅與等量稅率（即比例稅率）相對立，則有差額稅率。所謂差額稅，即課稅品之量與稅率之比例是變動的。易言之，即稅率是變動的，故有差率稅之名。差率稅如向上進展，則為累進稅，如向下進展則為累減稅，如至某一程度向上進展而過此以上不變則為漸減累進稅，茲分述之：

(一) 累進稅率 即單純累進說，乃跟着課稅品之加多，而提高稅率是也。其詳且于下文另節論述之。

(二) 累減稅率 亦稱累退稅率，或稱逆進稅率。即課稅品之數量愈小，所納之稅反愈多，此種方法，普通不常適用。其發生的場合如下：(A) 由於寓禁于徵，如對於不潔之小酒館，其課稅

愈小，課以愈重之稅，使之不能立足趨于淘汰。(B)由於逃稅，因稅逃之結果，使富人少納，而成爲累減稅。

(三)漸減累進稅率 亦稱逆減稅，限進稅，限止累進稅。此稅亦有兩種說法，一即上文所云，謂至某一程度爲止，向上變爲，而過此以上不變(成爲比例稅)；一即對一定額以下之課稅品課累減稅，而對一定額以上之課稅品則以比例稅；以圖示之如下：



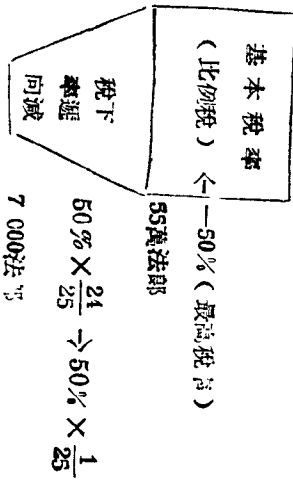
觀上圖，可知爲同一內容之兩種說法。就第二種說法，即爲累進稅，故漸減累進稅實爲累進稅之一形式。

茲以法國所得稅爲例，法國所得稅分爲兩類如下：

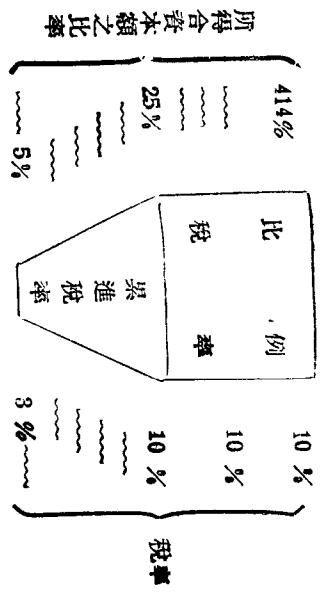
法國所得稅

一般所得稅 適用於個人，用比例稅，即所謂基本稅率是也。
 分類所得稅 適用於商工業收益，農業收益，土地所得等。

此項分類所得稅，以五十五萬法郎爲限度，在此以上，適用比例稅率，即所謂基本稅率，實即最高稅率，在五十五萬法郎以下，至七千法郎止，則逆減稅率，是即用累減稅率也，以圖示之如下：



其次，再舉我國第一類所得稅（營利事業所得）爲例。



由上圖，如所得合資本額之比率，無止過25%者，則為單純累進率，如有超過甚遠者，則25%以上，均成為比例稅，我人知道在戰時，發國難財者之利潤常為原本的三，四倍，（註二）故自25%至400%的利潤皆不雷課以比例稅10%矣。

第五，申論累進稅 稅率之中，惟比例稅與累進稅最為重要；累減稅為累進稅之倒置，即前者為▽，而後者為△，漸減累進稅亦不過為比例稅與累進稅之混合物，（即□+△||▽）故稅率之重要者，惟比例稅與累進稅。比例稅言之已詳，茲專就累進稅伸論之。

（一）累進稅之根據 累進稅之根據學說甚多，現代之累進稅論，可大別為二：（A）生產能力

說：「即所得或財產之獲得本有難易，易言之：因資本之大小，競爭力顯有不同，因之對競爭力較大者，課以累進稅，最為公平。」(B)消費能力說——所得或財產愈大，則其應界效用，愈見提高，因之其被徵收部份之效用，在担稅人看來，便愈少，故多徵之不為慮，課以累進稅實最為公平。此外還有不勞利得說，實由生產能力說所派生，即經濟上的生產之結果，乃由必要費用與剩餘所形成，為徵課剩餘起見，須對工資以外之收入——即不勞所得，利潤，地租等，課以累進稅。累進稅能使財產之分配，歸復于平——確較比例稅強多矣。

(二)累進之適用 租稅之中，何者應適用累進稅乎？于此約有二種辦法：(A)綜合的累進，即對個人之全體的所得，或財產，課以累進稅率之謂。舉例言之，如租稅制度為單稅制，而其單稅又為所得稅時，則所得稅大可適用累進稅。即無論其為營利事業所得，新給報酬所得、證券存款所得，一概課以累進稅率。此種方法，即為綜合的累進法。(B)個別的累進。乃對財產或所得之一部，適用累進稅率。例如有的租稅可適用累進率，有的不能。即在同一租稅的課稅品可以適用累進稅，有的不能，例如消費稅之中，有的課稅品屬於必需品，不應重課，即不能適用累進率；有的課稅品屬於奢侈品，宜于重課，即宜適用累進率。舉例言之，我國九種絲織、捲烟、薑菸，啤酒，洋酒屬于奢侈品，其稅率不妨累進；火柴，水泥，棉紗，麥粉為必需品，不能適用累進

進率。至于火酒，在工廠與學術機關為必要品，亦不能適用累進率。

就理論言，累進稅應適用綜合的累進率，但此須實行單一所得稅為條件。（即以實行單稅制為條件）如在複稅制之下，實際上其難適用綜合的累進率。最多只能就「一般所得稅」，「一般財產稅」，「遺產稅」，「財產增值稅」，適用累進稅率而已。

(三)累進之方法 關於累進之方法，須研究(A)累進級之定法；(B)累進率之分佈；(C)全額累進與超額累進之決定。茲分項說明之：

(A)累進級之定法 可分漸減累進級與普通累進級。所謂漸減累進級，乃與漸減累進稅時所劃分之等級。此時以課比例稅為原則。惟在高低限以下，則由上而下，由大額而小額，特設等級，課以漸減累進稅。如法國之所得稅，即用此法（見前）。但普通累進級，則適與漸減累進級相反，乃由下而上，由小額而大額，劃分等級課以累進率，普通的累進級，比漸減累進級適用較多。

(B)累進率之分佈 累進率劃分以後，第二步則為分佈累進率，分佈之法有二：其一對各累進級分佈以一定之金額，以為稅率，此即金額率。我國第二類所得稅用此法。其二乃對各累進級，分佈以一定之百分數，以為稅率，此即百分率。我國第一類第三類所得稅均用此法。百分率比金額率為公平，故各國多用之。

(C) 全額累進與超額累進之決定 對各累進級既欲分佈以累進率，但是否對於課稅品之全額適用逐級遞增的累進率？如果是的，則為全額累進；如果不是，而僅適用於某額以上之累進級，則成為超額累進。超額累進在理論上，自較全額累進為合理。茲舉例說明之。

全額累進之例：

所得稅第一類中，乙兩項（私人營利事業，官商合辦營利事業）所得之課稅法（註二十二）

所得合資本實額%	課稅稅率
5% 至不滿 10%	30%
10% 至不滿 15%	40%
15% 至不滿 20%	60%
20% 至不滿 25%	80%
25% 以上者	100%

超額累進之例：

比本實額	純益所得額	所得合資本%	稅率	應納稅額
2000元	100元	5%	3%	3元
2,000元	130元	6.5%	3%	5.4元
2,300元	200元	10%	1%	8元
5,000元	2,300元	100%	10%	200元

法如下：

又所得稅第一類再項所得亦課全額累進，尤其是一時營利所得，資本實額無一定，其課稅方

所得額	稅率
(1) 不滿100元者	免
(2) 100元以上至1,000元未滿	3%
(3) 1,000元以上至2,550元未滿	4%
(4) 2,550元以上至5,000元未滿	8%
(5) 5,000元以上每增1,000元，遞加累稅	10%

稅務條例第六...

級	差	純益所得額	稅率	應徵稅額
第一級 百元至千元未滿		100元	3%	3元
		200元	3%	6元
		990元	3%	29.7元
第二級 千元至二千五百元未滿		1,000元	4%	40元
		1,500元	4%	60元
		2,499元	4%	99.96元

第三級 二千五百元至 五千元未滿	2,500 元	6%	150 元
	3,000 元	6%	180 元
	4,000 元	8%	280 元
	5,000 元	7%	350 元
第四級 五千元 以上	6,000 元	8%	480 元
	7,000 元	9%	630 元
	13,000 元	20%	2,600 元

超額累進稅之例——如所得稅中的第二種薪資報酬所得及遺產稅稅率均屬之，前者數繁，茲舉後者為例。(註二十三)

級	差	遺產總額 (1,000元)	基本稅率	超進稅率	合計稅率
原級	5	50	1	—	1
1級	50	100	1	1	2
2級	100	350	1	2	3
~~~~~					
16級		10,000	1	50	51

茲假定遺產200,000元，則其算法有二：

(第一法)

原數稅額  $\$ 50,000 \times 1\% = \$ 500$   
1 級稅額  $\$ 50,000 \times 2\% = \$ 1,000$   
2 級稅額  $\$ 100,000 \times 3\% = 3,000$   
應納稅額  $\$ 4,500$

(第二法)

基本稅率  $\$ 200,000 \times 1\% = \$ 2,000$   
1 級稅率  $\$ 50,000 \times 1\% = \$ 500$   
2 級稅率  $\$ 100,000 \times 2\% = \$ 2,000$   
應納稅額  $= \$ 4,500$

此  $200,000$  元資產，額加改徵全額累進，則成爲  $\$ 200,000 \times 3\% = \$ 6,000$ 。故全額累進之稅額必較大於超額累進。

(註一) 以財產爲稅源，多由處分一部分財產而得，但處分財產究屬少見。所得與收益之不同乃在所

得爲由勞力所生之收入，屬於人力；收益爲由財產所生之個人收入，屬於物力。

(註二)見胡善恆著：「賦稅論」第一九頁。

(註三)見Luz Public Finance, 第三三三頁。

(註四)見Plahn:Inf. duction to Public Finance第七六頁。

(註五)同註三。

(註六)見註四所揭書第七六頁。

(註七)見氏著：「中國的現行稅制鳥瞰」，載「中國經濟研究」，第八八〇頁。

(註八)同註六。

(註九)見胡善恆著：「賦稅論」第一九頁。

(註十)見氏著：「論吾國中央與地方政府財政關係之調整」，載「中國經濟研究」第八六六頁。

(註十一)見Shiras: Science of Public Finance, 第二五九頁。

(註十二)見「文獻通考」卷十四頁。

(註十三)同註十二。

(註十四)同上卷十頁五。

- (註十五) 同上卷十頁六。
- (註十六) 同上卷十頁五。
- (註十七) 「通典」卷四頁九。
- (註十八) 「通考」卷十頁九。
- (註十九) 此爲1929年之稅率，見「財政評論」二卷二期第一百十四頁。
- (註二十) 見朱櫻著：「所得稅發達史」六十一頁。
- (註二十一) 圖中25% (四倍餘) 爲湖南所得稅納稅義務者所獲得之最高利潤，根據盛斯謀著「非常時期之我國所得稅」(載東方雜誌三十六卷二期·百分數由余算出附加。)
- (註二十二) 參照所得稅暫行條例第三條。
- (註二十三) 參照遺產稅條例第二條。

## 第三章 租稅之組織（稅制）

### 第一節 稅源之選擇

欲論租稅之組織，先須研究稅源之選擇。所謂稅源，乃由稅本所生之收益，而稅本則為支付租稅之基本。此在個人經濟為財產與勞力，在國民經濟則為產業。由稅本產生稅源，稅本不宜為課稅之對象，唯稅源始宜為課稅之對象耳。

但稅源之種類，普通尚分為財產，所得，與收益。此三者中，所得與收益最宜為稅源，尤宜以所得為主，收益為副。因所得為由勞力所生，有綜合性，連續性，自由處分性，以之為稅源，源源不絕，收入又旺，作為經常收入，實最合於充裕之原則。至於收益則為內資本財源（如房屋，土地，本金）之所得，以之為副稅源，亦最為適宜。至於財產，應為稅本，原則上不能為稅源。尤其是財產中占重要地位之資本，更不能為稅源，因以財產為稅源。如以流動資本為目標，能縮小生產，如以固定資本為目標，能使生產中止故也。但此項原則，自亦不例外：

(一) 國家危急存亡之秋，以財產稅充臨時費，固無不可。如在第一次歐洲大戰時，英國一面增稅，一面募債，及至戰事完了，即徵一次臨時財產稅，(註一)以清償國債之半。其後德義奧匈捷等國亦均仿行此法。

(二) 社會政策上之遺產稅 此稅旨在均產，故不憚以財產為課稅之對象。

(一) 以私人資本為稅源 國民資本固不宜為稅源，而私人資本則不妨為稅源。

上列二三兩點，*Wagner* 特別唱導之，蓋由社會政策的見地，固不妨例外的以財產為稅源也。

又，按之實際，資本財產至少在形式上大可為課稅品，因資本財產之所在，收益必隨之而生，由資本與財產而推定其有利潤與收益，固為情理之所許。如此徵課之財產稅，即為名義上的資本稅與名義上的財產稅，其實質固仍為收益稅。但名義的財產稅，須以稅率輕微為前提，如稅率過高，租稅侵入資本與財產本身，則又成為實質的財產稅矣。

## 第二節 課稅品的選擇

課稅品的選擇，有兩種方式：第一是選擇一種課稅品而課以稅，這便成為單稅，(註二)第

二具選擇多數之課稅品而課以租稅，這便成爲複稅。(註三) 國家之租稅組織如取前一辦法，則成爲單稅制度，如取後一辦法，則以爲複稅制度。

單稅制度之形態，自來一種種的夢想。例如，消費單稅會爲十七、八世紀英國及大陸一派學者所主唱。因彼時特權階級免除直接稅，故此派學者特主消費單稅，使特權階級亦得課及也。房單稅爲十八世紀英國學者所唱導，因如亞當斯密所說，住宅之大小，最能表彰人們之身份。

(註四) 故徵課房屋單稅可代他稅，印花單稅制由十九世紀中葉法國學者所主張，資本單稅由嗣後三十年的保守派的改良家所提倡。至於土地單稅，向爲重農學派所唱導，據該派之意見，只有土地爲生產純收益之源泉，工商稅經過轉嫁，仍歸着於地租，而由地主負擔之。故直接課稅於地租，大可避免煩瑣與誤解。Henry George 亦有同樣之提議，據氏之意，以爲第一，對地租課稅，

可不致阻礙產業，此點與其他租稅不同。第二，他有倫理上的特色，但對於此種土地單稅，有兩個有力的反對論。第一個反對論以爲在今日之社會，要專藉單稅以籌國家所必要之經費，勢將不敷。第二個反對論以爲單稅制度能使租稅負擔的分担狀態非常惡化，因百萬巨富，只要他不廣置良田，便可逍遙稅外，而編戶小民，將其全部存款購置房產，便不能不將大量之所得，舉以納稅矣。最後所得單稅，曾由十九世紀初葉大陸學者所唱之，有更強的論據。即此種單稅，可籌得充



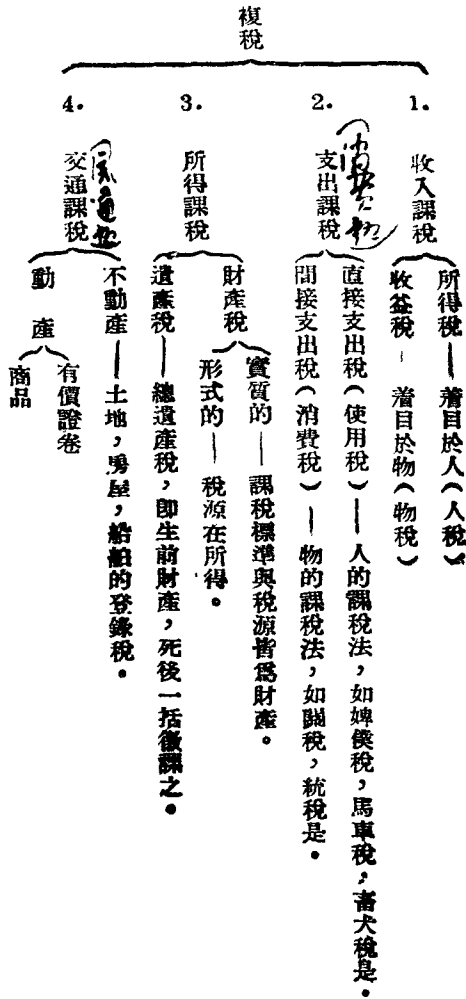
裕之經費，以應經常經費之需，且由遞變差別及其他方法，使租稅對於個人的負擔達於公平。但所得單稅，除單稅制所共有的反對論以外，猶有下列三個特殊的反對論。第一，所得單稅課於小所得，其徵收困難，且徵收費特多。第二，如僅有所得稅，則財產繼承者可免納租稅，而實則此輩之納稅能力極大。第三，阻止貯蓄之作用，大於其他租稅。對於第一個反對，得由租稅技術之進步而予以克服；對於第二個反對，可將遺產獲得歸入於課稅所得的範圍以內。美國一八六一年所得稅法便如此辦法。對於第三個反對論，可將存款除外，庶對個人之所得不復課稅，而僅對個人之支出課稅，但此項辦法，亦易走入歧途，即支出課稅結果，成爲消費課稅，不復成爲直接的消費課稅，因直接的消費課稅，最易有虛偽之申報故也。關於消費稅，因對一種特殊商品課稅（不能得充份之收入之故。（註五）

單稅制度，除上述個別的缺點外，猶有一般的反對論。第一，單稅制度動輒引起個人間的不公平，其結果反不能不設奇雜之租稅以調節之。第二，單稅制度之下，容易逃稅的行爲，正可由複稅制度互相矯正，以補其缺。形勢如此，故複稅制度爲焉。現代的複稅制度，多由收入，支出，所有，交通四方面徵課之，如此則收入方面租稅所不及者，得由支出方面稅及之，支出方面所不及者，得由所有稅及之，又所得方面所不及者，得由交通方面稅及之。茲列表如下：（註六）

合理。

以上收入，支出，所有，交通四者皆反證「所得」之存在；故多方課稅，捕捉所得，實最爲

但此處又有須注意的一件事，即複稅制度一般固優於單稅制度，但租稅之數過多，亦非所宜，「擴張稅基」之主張，固不能無條件的予以贊成也。Arthur Young 說，「何謂良好的租稅組織？如讓余下一定義，則余以爲凡對無數之人負擔至輕，且使任何人不成苛重者，乃良稅也。」



〔註七〕然此說亦未必盡然，因無限小的重量，無數積集，其總重量，比中庸之重量，反較較重。故如此課稅，其全壓迫未必較小，且小額租稅無數集積，其徵收費必然增加，其煩累亦必不堪。

爲矯正此弊，租稅之組織，務宜以簡單爲依歸，即稅收之大部分，須仰給於二三主要租稅，倘欲對富者課稅，莫如課所得稅與遺產稅。倘欲對貧者課稅，則對二三消費品廣爲課稅可矣。（擇保健及能率上所不必需之商品爲宜，如酒稅是。）其他再加些具有特別目的之稅，但爲數須有限制。

英國的租稅組織最爲簡單，但因「歷史的原因」租稅之數猶嫌過多，且其賦課方法，猶覺過煩，其他各國，更不待言矣。但爲使整個租稅減少複雜之程度，則不能不使幾個特殊的租稅——例如所得稅與遺產稅，增加繁複的程度。如斯始能使整個稅制滿人滿意也。（註八）

所得稅之繁複化，其原因于所得性質之不同，因所得有財產所得，營業所得，勤勞所得。財產所得應該重課，勤勞所得應該輕課，而營業所得則介乎兩者之間，大約近乎財產所得。至于所得稅繁複化之方法，約有下列數種：

（一）用比例稅 依稅源別而用不同之稅率，法國用此法。

(二)用扣除查定法 例如對 5,000元以下之所得扣除二成，對 2,000元以下之所得扣除一成，不予課稅。日本用此法。

(三)所得稅之外，設補充稅以重課財產所得，此時用爲補充稅之租稅，約有下列數種：(A)收益稅，日本用之，乃由外形標準以推定所得。(B)特別所得稅，英法用之，乃爲收益稅之變形。(C)財產稅，德國用之。(D)重課不勞利得，尤其是偶然利得。(註九)

### 第三節 租稅之種類

租稅之分類，或感乾燥無味，但術語的「正名」，實亦有其必要，故略述數則如下：

(一)直接稅與間接稅 其分類標準甚多，Bullock 搜集中世以來，關於二者不同之學說，共得十二組；近世的學者，大抵同意密爾(J. S. Mill)之意見，氏以爲在意思應該納稅；事實上亦納了稅，是卽直接稅；反之，在意思上應該納稅，但他們一度墊付之後，經過轉嫁關係，却由他人爲之價付，此種稅卽爲間接稅。申言之，納稅者與担稅者同爲一人，不發生轉嫁關係者，是爲直接稅；納稅者與担稅者非同爲一人，其間發生轉嫁關係者，是爲間接稅。(註十)

直接稅與間接稅在一般理想上，常欲「保持平衡」，此種理想，蓋發源于 Gladstone 之妙喻，

氏將此兩項稅源，喻爲「嬌豔之二妹」，爲財長者「得向任何一個求婚，且有求婚之義務焉」。(註十一)但如直接稅以人頭稅爲中心，間接稅以奢侈稅爲中心，則所謂保持平衡，實南轅而北轍矣。

(二) 財產稅與消費稅 財產稅乃根據財產課稅，消費稅則根據商品課稅，此種區別，乃在乎財貨之相對的持續性。由這個觀點言，土地爲財產，砂糖爲商品，房屋與機器則介乎兩者之間，但按之實際，此二者之區別，常看租稅之是否定期課賦爲標準，如定期課賦，則成爲財產稅；如一次課賦，則爲消費稅。在前一場合，其課稅品視爲財產；在後一場合，則視爲商品。固然，在前一場合，其期間亦不一定極規則，例如遺產稅由期間一點言，其賦課甚不規則，但固不妨稱爲財產稅也。

消費稅可爲從價稅，亦可爲從量稅，前者根據物理的標準課稅，例如重量或體積等單位是也。如捲菸每千枝課稅若干，水泥每桶課稅若干，卽爲顯例。從價稅則依據財貨之價格單位課稅，如每百元課稅五元是也。

(三) 人稅與物稅 或作對人稅與對物稅，此語至少有三個不同之意義。第一：在最自然的意義，對人稅乃包括人頭稅，(人頭稅或作均等的課賦，或作專斷的任意的課賦)與基乎個人特徵所課之租稅，(例如身長，體重，宗教，眼髮之色等)。對物稅則基乎外形標準所課之租稅，

（例如所得、房租，或所吸之捲菸量）。但由這個意義言，一般租稅，均對物課稅。所謂對人課稅，實寥寥無幾，且亦至不重要，則此種區別，誠亦不關重要矣。第二個意義，則謂某種租稅由人納付，是為對人稅。某種租稅由物納付，是為對物稅，但此亦大誤。固然，論及課稅價格之算定基礎，可以有土地稅，進口稅，工商稅，但吾人試思：一塊地皮，或一定量之進口貨，如此無生之物，果能離人而納稅乎？又工業商業乃為一般的名詞，果能離人而自攜錢袋或支票逕向國家納稅乎。一切租稅皆由人所納，決非由物所納，乃屬自明之理。第三個意義，謂對人稅即直接稅，對物稅即間接稅。但此處所謂「直接」與「間接」特別側重于「行政的意義」。例如 *Direct Tax* 謂「實際的財政家……對永久而且反覆發生之事項所課之稅是為直接稅，對偶然而且特別之事項所課之稅，是為間接稅」。〔註十〕如斯，此處所謂直接稅間接稅，與轉嫁論上所謂直接稅與間接稅，根本無論理上之連絡，故此種說法，誠以放棄為宜。要之，對人稅與物品稅之區別，乃以課稅品為標準，如課稅品為人，則為人稅，為物則為物稅。例如所得稅為人稅，收益稅，交通稅，交易稅則為物稅也。

（四）配賦稅與定額稅 配賦稅乃由攤派法所課之稅，即法律僅定課稅品及收入總額，依平均之標準率，而分配于下級地方團體，再由地方團體，分配之于各納稅者。故此稅對於政府便利，

對於納稅者則不便。至於定率稅，則由定率法課稅，即由法律預定課稅標準及稅率，按課稅標準課以一定稅率之謂也。此法對於政府收入不便，對於納稅者則甚便。此兩法在財政學上自以定率稅為合理，然我國租稅尙多包稅之制，而舊式軍閥則行勒索派捐行為，配賦稅固未絕跡於我國也。

(五) 一般稅與目的稅 一般稅的稅收應用統收統支之原則，任何稅收不為某一特定經費之用。易言之，即一般稅為付一般經費之用，目的稅則不然，其稅收乃為付特定經費之用，如英國昔年的電燈捐，為辦理電燈之用。教育捐為辦理教育之用，救貧捐為救貧之用，每一稅收，均有其特定之目的，此即目的稅是也。目的稅與預算統一主義相背馳，在今日財政上已早受排斥矣。

(六) 內國稅與關稅 前者在內國課之，即直接課於內國生產之商品，即所謂內地商品稅是也。後者則在經濟的國境課之，如關稅是也。

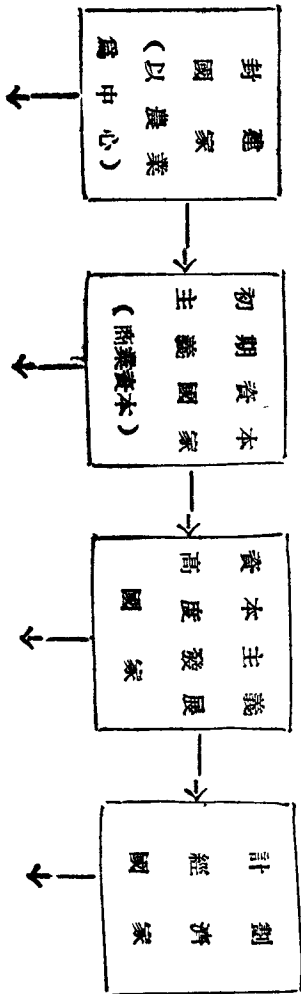
(七) 國稅與地方稅 國稅亦稱國家稅，其課稅主權屬於國家，亦即中央政府。地方稅之課稅主權屬於地方團體，亦即地方政府。

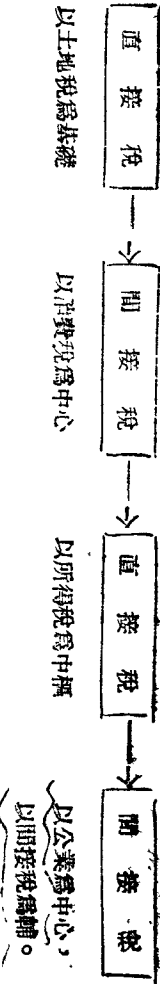
(八) 物納稅與金納稅 物納稅以實物納稅，在自然經濟多盛行之。目前田賦徵實，蓋亦為物納稅，乃所以應變而已。金納稅即以貨幣納稅，此在貨幣經濟時代為正常現象。此二語在英語不常見，但亦有 "The payment of taxes in kind" 或 "Tax in the shape of supplies" 之用。





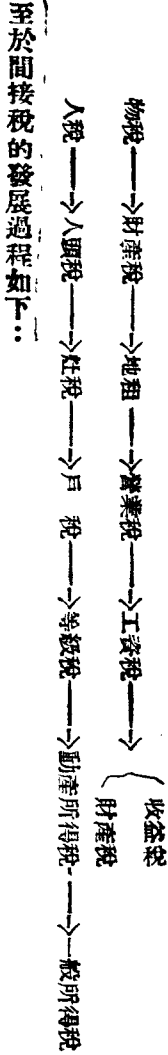
於直接稅階段。而租稅亦始見重要。吾人自稅制之形成言，毋甯謂直接稅之發生較早，其後則漸有間接稅的發展。一般言之，農業社會之租稅，乃以直接稅為中心，此項直接稅以田賦為基礎。資本主義初期之租稅，以間接稅為中心，此間接稅以通過稅的消費稅為中心。及至資本主義高度發展時代，則以直接稅為中心，但此直接稅，以所得稅為基礎，與農業時代之直接稅以田賦為基礎者不同；及至計劃經濟時代，公產公業發達，國家直接向公業扣除必需之政費，即是公產公業收入增加，而租稅收入，反見減少；即有若干租稅收入，亦均為間接稅收入而非直接稅收入，蓋在如斯社會組織下，富人已少，即欲舉直接稅收入，亦為數無多也。茲將上列租稅進展之情形，擬成一圖如下：





由上圖，可知封建國家的直接稅與資本主義高度發展國家的直接稅，其內容根本不同。次之，初期資本主義國家的間接稅，與計劃經濟國家的間接稅，其意義亦復殊異，前者以間接稅為國家收入之中心，後者以此為補助而已。

就一般言，直接稅的發展過程如下：



市場稅 → 入市稅 (通過稅) → 關稅 (口岸關稅) → 內地消費稅 (生產課稅即統稅)

到了今日，通過稅中的入市稅，已告廢置。通過稅，輸出稅亦漸就衰頹。惟關稅與關稅中的輸入稅則甚為重要。

租稅既以直接稅與間接稅為樞幹，而準間接稅的流通稅，則曾為主要的補充稅。但現代的補充稅，又改以遺產稅，土地增值稅，財產增值稅為重要。

## 第五節 我國稅制之發展

### 一 賦稅

我國是一個農業國家，最重要的租稅是田賦。但初期的田賦，與一般所謂田賦，其性質又顯然不同。我國最早的田賦當推三代時的貢助徹法，其稅率皆為十分之一。

(一)「貢」法 「夏后氏五十而貢。」就是一夫耕田五十畝，將其五畝的收入歸國家，其稅率是十分之一。此時尙未行井田制。

(二)「助」法 「殷人七十而助。」此時已行井田制，劃六百三十畝為九區，成井字形，每區七十畝，然後將四周之八區，分與八家，每家七十畝，而惟留中央一區（七十畝）為公田，而使八家合力耕作，以代租稅。

(三)「徹」法 「周人百畝而徹。」此時仍行井田制，劃九百畝為九區，成井字形，每區百畝。徹者通也。於是關於徹法，便有兩個學說：第一個學說謂通兩代之法曰徹，意即「貢助兩

法兼採並用」謂之徵；第二層學說，謂「通田而耕，進業而析」謂之徵，這兩層學說似以後一個學說較為妥當。

在實行實地徵法的時候，土地是實行公制的，所以彼時所謂田賦，實際上是一種田租，且其稅率均不出十分之一，可說是很輕的一種「單稅制」。

逮乎魯宣公十五年，初稅畝，是即實行履畝稅，其稅率為十分之二。及至商鞅立法，「廢井田，開（撤除）阡陌，任民所耕，不限多少」於是井田制度全被破壞，土地私有權已告確定，地稅稅率乃視民力地利而異，至此地稅（田賦）已與地租相分離矣。

漢代租稅，分為賦稅兩種，茲分述之。

（一）賦 是一種對人稅，計口而入謂之賦，是一種人稅（亦稱人丁稅）。如對於成人之「算賦」（自十五至五十六歲出一二〇錢），對於小孩之口錢（七至十四歲出二十三錢），以及其他更賦（免役金）戶徵，不一而足。

（二）稅 是一種對物稅，田租及工商所入，謂之稅。漢代因重農抑商之故，田賦減輕甚多，例如漢高祖時之田賦稅率，僅為二五分之一，武帝時之稅率，僅及三十分之一，可謂為最輕的田賦。

西晉時實行戶調之法，此因土地調查困難，而戶籍調查容易，從戶而稅，其田賦收入頗為確實之故。次之，西晉乘戰亂之後，人少地多，因戶授田，別無困難，因戶抽稅，亦不至於「有稅無田」之事。戶調之法，已將田賦與口賦合而為一，其政策名為限田政策，其辦法約略如下：

(1) 以戶的資格許耕之田與賦。

占田

男子	——七十畝	丁男——絹三疋綿三斤
女子	——三十畝	

次丁男，為上列之一半  
同次丁男

(2) 以個人資格許耕之田（無賦）

課田

丁男	——五十畝
丁女	——二十畝
次丁男	——二十五畝

(丁男，丁女均為正丁，凡男女15至65歲者屬之。次丁男為15至25歲，或65至75歲者屬之。)

戶調之法，課戶而不課個人，（不成戶之個人）故凡個人而不自立門戶，即可不納租稅，因此，其結果是累世同居，不肯分爨，中國大家族制之形成，戶調法實一與有力焉。

從戶而稅，落得個累世同居，於是戶減稅減，流弊滋甚。為矯正此弊，泊乎北魏，遂實行從

口稅。此即孝文帝之均田法。其辦法如下：

「凡男夫十五以上，受露田（不栽樹者謂之露田）四十畝，婦人二十畝，人年及課則受田，老免，及身歿則還田。又男夫一人得占桑田五十畝，此為代業，不在還受之限。」

至其課稅辦法，則一夫一婦，課稅二石，帛一匹。

隋代三十餘年，在稅制上無重要創作。

至唐代，則發明甚多，其重要者為租、調，庸法及兩稅法。分述如下：

（一）租調庸法，為唐初之制。

（A）租 「凡受田者，丁歲輸粟二石，謂之租。」

（B）調 「丁隨鄉所出，歲輸綾絹絁各二丈，布加五之一，輸綾絹絁者，兼綿二兩，輸布者，麻三斤，謂之調。」此即看各地出產之不同，納稅品可以通融。精品（如綾，絹，絁）少納，粗品（如布）多納，此外有附加稅：輸精品者附加綿二兩，輸粗品者，附加麻三斤。

（C）庸 「用人之力，歲二十日，閏加五日，不役者日給絹三尺，謂之庸。」此即原則上以力役為庸，如欲免除力役，亦可以物納代之。此即庸的辦法。

上列 A 與 B 兩種辦法，是物納租稅，C 的辦法，原則上是力役，但亦可以改爲物納。反之 A 與 B 兩種物納，亦還可以改爲力役，即「有事而加役二十五日者免調。三十日者租調皆免。」所以力役與物納，互有代用性。

(二) 兩稅法 爲德宗時宰相楊炎所創，因此種稅法，爲舊有地稅戶稅兩種租稅之合併，故有兩稅法之名，其要點如下：

(A) 財政法則之確立 量出制入。「凡百役之費，先度其數，而賦其人。」  
 (B) 租稅主體之確定 住所主義或屬地主義。「戶無主客，以見居爲薄。」即以住居人爲納稅人，又行商者，就其所居州縣稅三十之一。

(C) 租稅性質之辨明 爲對物稅非對人稅。即「人無丁(20歲)中(21歲)以貧富爲差。」  
 (D) 納稅時期之規定 一年分兩次繳納，「夏稅無過六月，秋輸無過十一月。」

兩稅法改物納爲金納，以資產定稅，且分兩季繳納，稅制簡單而便利，在我國稅制上，可說是一大革命。

宋代分歲賦之類爲五，亦有特色，其類目如下：

1 公田之賦——即官莊屯田營田等賦。

2 民田之賦——即百姓所有之田之賦。

3 城郭之賦——即宅稅地稅之類。

4 丁口之賦——即百姓歲輸之丁身錢米。

5 蠶變之賦——牛革蠶蠶之類，隨其所出，變而輸之者。

其納稅仍分兩期：即夏稅之始期，定爲正月一日；秋稅之始期，定爲四月一日，且各限定四十五日之內納畢。

元代賦稅乃綜合唐之租調庸法及兩稅法而成，無多大發明。

明代則極有可記者，明初定賦役法，編造黃冊與魚鱗冊，其性質如下：

1 黃冊 即歸戶冊。以戶爲主，即「戶領坵冊」。以現代語示之，相當於「戶口統計冊」。

(地稅戶冊) 以戶爲主，規定賦役；內分丁冊、田冊，凡丁有役，凡田有租。官田每畝稅五升二合，民田減二升；納稅期分夏稅(無過八月)秋稅(無過明年二月)按時繳納。

2 魚鱗冊 以地爲綱，即「坵領戶冊」。因附以圖，逐坵挨次，狀如魚鱗，故名。以現代語

示之，實爲「田賦統計冊」，(土地清冊)以田爲主，記載原坂、墾衍、下濕、沃瘠、沙鹵等項，故凡有土地爭訟，可以質之魚鱗冊。



到高曆九年，實行「一條鞭法」。這在中國稅制上是極可紀錄的一件事。所謂一條鞭法，乃將許多苛捐雜稅綜合為一種租稅而徵收之，此在租稅法則上，即為一種租稅之單純化。其具體辦法如下：

「總括一州之賦役，量地計丁，同輸於官，一歲之役，官為僉募，力差則計其工食之費，量為增減，銀差則計其交納之費，加以增耗。凡額辦派辦京庫歲需與存儲供億諸費，以及土貢方物，悉并為一條，皆計畝徵銀，折辦於官，故謂之一條鞭。」

此即將許多租稅，都歸併為「土地單稅」之意。

清代以地銀丁銀為正賦，凡明末加派悉行蠲除。但其後有火耗，秤餘，漕折之類，實又增加許多附加稅。清代正賦原分地銀與丁銀，雍正時攤丁於地（攤丁銀於地銀）使地丁二稅合而為一，而成正賦，其性質蓋亦類似一條鞭之辦法。

## 二 雜 徵

田賦為農業稅，雜徵則多偏於工商稅。工商稅發達，較田賦為路遲，然亦始於周代。所以從周代說起。

周代的工商稅有下列幾種：

(1) 市稅 所謂「市廛(市稅)而不徵(徵為貨物稅)」即單徵市稅而不徵其貨物。所謂市稅

，包括紵布(紵稅)總布(商稅)質布(近乎印花稅)罰布(罰款)廛布(家屋稅)及屠者皮角筋骨之納(屠宰稅)幾種。布為貨幣之意。蓋田賦物納，市稅金納之故。

(2) 關稅 關，起初只是檢查行旅，并不徵稅。所謂「關譏(察也)而不徵」是。其後則徵稅限重，所以孟子說：「古之為關也，將以禦暴，今之為關也，將以為暴。」即指此。

(3) 山澤之賦 乃山林河川等產物稅。

此外，如齊負山海之利，而創鹽鐵專賣之制，以專賣代課稅，其制更為進步。

漢代雜徵有酒酤(權酒酤，即酒之專賣)，酒稅(令民賣酒，升四錢)。前者行於武帝時代，後者行於明帝時代。此外猶有算商賈(為營業稅之性質)，算緡(一貫千錢，出二十，為資本捐)之辦法。

唐晉創辦契稅，凡買賣文券，率錢一萬，輸估四百入官，是即百分之四的稅率。此外亦有關稅，乃所以檢查禁物及亡叛者，但對於葦炭魚薪之屬，則十分稅一以入官。

唐代雜徵，種類甚多，有如下列：

(1) 鹽稅 開元時始依式收稅，肅宗時行權鹽法(專賣)，代宗時探城戶徵稅之制。

(2) 酒稅 自德宗以後，酒稅始重，專賣徵稅，兩法并用。

(3) 茶稅 此稅始於唐，德宗時始稅天下茶漆竹木，稅率爲十分之一。

(4) 冶 卽銀銅鐵等鑛稅。

(5) 青苗錢 大歷初，苗一畝稅錢五十，不及待秋，方青苗卽徵之，故有此稱。

(6) 稅間架 似後世之房屋稅。

(7) 算除陌 似後世之交易稅。

宋代置鹽引（鹽行商賣以稅課入官），行茶法（初用專賣制，後改商運制），課酒稅，行契稅。明代則課鹽，課茶，課酒醋，又辦商稅與鑛稅。

清代鹽茶二稅，均行引岸制，鹽課依明萬曆年間舊額按引徵課；茶課初循明制，設茶馬事例，以茶易西番之馬，至雍正後始行引岸制。此外商稅方面，有過稅與坐稅，前者如常關稅，後者如落地稅。惟落地稅多在關稅附徵之，最後有牙稅，當稅，酒稅，契稅，鑛稅（道光以前），海關稅，貨物稅（道光以後），名目繁多，茲不贅述。

### 三 結 語

我國以農立國，最初之稅制，幾爲土地單稅，其後則工商稅漸見發達，以補田賦之不足，以

致辭附庸爲大國。但就歷代財政言，仍以田賦爲主稅，工商稅爲補充稅。次之，我國歷代財政思想，是主「節用愛民」，故於租稅之徵課，自來不主無限課稅說，而傾向於有限課稅說。我國租稅之不能發展，此亦一原因。

### 第六節 我國稅制之現在與將來

在抗戰發生以前，我國之稅制，向作畸形之發展。即國家稅以消費稅系統爲主，如關鹽統等稅屬之。地方稅以收益稅系統爲主，如田賦營業稅屬之。此種稅制其缺點如下：

（一）國家稅多爲對物稅非對人稅。對物稅不以個人負擔能力爲標準，故平民之負擔特重。且消費稅在戰時之波動性特大，如關鹽統稅因沿海一帶淪陷而大受影響是也。

（二）國家稅多爲間接稅；因關鹽統等消費稅爲間接稅，而田賦營業稅等則爲直接稅之故。彼時國家稅中，各種間接稅之稅收，實占稅收總額的百分之九十四以上（見朱悞著「中國租稅問題」六六七頁）。

（三）租稅系統不明，重徵複出，所在多有，如同「消費稅既課產稅，又課過稅，既課過稅又課坐稅；而同一過稅中，既有國家徵課於前，又有地方徵課於後，架味疊屋，民不堪命。」

(四) 附加過重；如田賦附加，甚或超過正賦，而鹽稅附加亦素稱苛重。但營業稅所得稅則無附加稅，此皆使稅負失其公平。

(五) 預徵；如田賦預徵，農人受苦是也。

我國以往之稅制，既有如上所列之缺點，故有改造之必要。顧各國之趨勢，國家稅類以所得稅、所有稅、轉移稅、消費稅為中心，因此等租稅，其土地的定着性較少，故宜於由國家徵課。至地方稅則以收益稅為主，以奢侈稅飲料稅為輔，因此等租稅，由地方徵收較為便利之故。

我國稅制自民二十四年公布財政收支系統法，民廿五年倡辦所得稅，民廿九年倡辦遺產稅以來，已顯示改造之曙光，至抗戰以後，間接稅之比重減輕，至卅年改訂財政收支系統法以後，其租稅體系，更趨合理化。現行之稅制，根據改訂財政收支系統法之規定，列表如後：

於現行稅制表中，凡有★者皆為國家稅，無★者則為地方稅；因自財政收支系統改訂以後，省級財政併入國家財政，省稅遂亦劃為國稅，故田賦營業稅等初為地方稅者而今則盡成國稅矣。以上為我國現代之稅制。至我國今後之稅制，其趨勢約有三端：

(一) 直接稅間接稅並重——因我國資本主義尙不發達，資本尙未集中，要如英美以所得稅為中心，事實上恐不易辦到，且近來國用浩繁，要專藉間接稅以為供應亦不無困難，故今後之稅



(三) 附加稅之取締——稅制既立，不得隨便徵收附加稅，以免有畸重畸輕之弊。

(四) 流通稅系統之租稅必須大加整頓與擴充。

(註一) 英國於一九二四年徵臨時財產稅，凡純財產自五千鎊至一百萬鎊分爲十二級；課累進稅，其稅率自百分之五起，累進至百分之六十止，臨時財產稅爲一次決定徵收之特別稅。

(註二) *Seign* 謂單稅之意義如下：

“The Single tax denotes the only tax, the exclusive tax, the tax on some one class of things”——見氏著 *Essays on Taxation*, 第六六頁。

(註三) 複稅 (Multiple tax) 與重複課稅 (double taxation) 不同。重複課稅謂對同一課稅品，而課雙重或數重之稅之謂。如對土地，既有正賦又有附稅，或對遺產稅既由國家課稅，又由地方課稅，又如厘金，既有甲地課徵，及運至乙地，或丙地，又有乙地丙地重複課稅是也。

(註四) 參照 *The Wealth of Nations*, Bk.V, 第三三九頁。

(註五) 參照 *Dalton: Public Finance*, 第四一——四三頁。

(註六) 參照士方成美著「財政學原理」第二八〇——二八八頁。

（註七）Batstable: Public Finance 第三四四頁。

（註八）見註五所揭書第四六——四七頁。

（註九）Lutz: Public Finance 第三三〇頁。

（註十）關於直接稅與間接稅之爭論，可參看 Shiffas: Science of Public Finance 第一〇八——一一一〇頁。

（註十一）見註五所揭書第三五頁。

（註十二）Batstable: Public Finance 第二九一頁。

（註十三）見大內兵衛著「財政學大綱」第三八九頁。



## 第四章 租稅之轉嫁及歸宿

### 第一節 轉嫁及歸宿之發生

所謂租稅之轉嫁與歸宿，乃指誰付租稅，或誰負租稅之直接的金錢負擔而言。此問題固甚重要，但實甚難。語云「美者必難」其此之謂也。

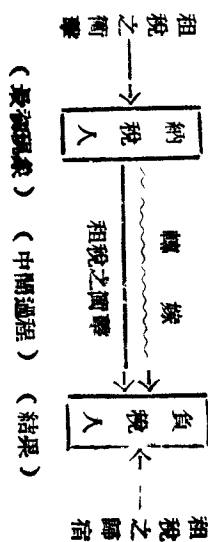
原轉嫁及歸宿之發生，由於納稅人與負稅人之分立。蓋納稅人與負稅人有時一致，是為直接稅，此時不發生轉嫁與歸宿問題。但納稅人與負稅人有時不一致，是為間接稅，此時始發生轉嫁與歸宿。

所謂租稅之轉嫁乃租稅移轉之過程。而租稅之歸宿則為轉嫁之結果，即轉嫁過程終了，負擔着落於最後之納稅者也。

轉嫁與歸宿之外，不可不瞭解「租稅之衝擊」一詞。

所謂「租稅之衝擊」為租稅課賦之最初現象，例如租稅課於甲，即是衝擊於甲，其後甲將租

稅轉嫁於乙，租稅即又衝擊於乙，衝擊之後，如無轉嫁，即生歸宿，以圖示之如下：



轉嫁發生之理由，在乎逃稅。轉嫁之種類，共分兩大類：

- (1) 現在所課之稅由納稅人轉嫁而移至他人，是即狹義的轉嫁。
- (2) 將來應負之稅，轉在現在負之，是即租稅折入資本。亦即廣義的轉嫁也。

## 第二節 租稅之轉嫁

所謂租稅之轉嫁，乃租稅負擔由納稅人轉移於他人。申言之，即租稅包括於物品價格，由賣買而轉轉，直至於歸宿是也。

歸宿為轉嫁之結果，此時必有一人減少購買力以負擔租稅。例如課稅於酒，酒，暴漲，醉翁

以高價買酒，自必奪去一部分之消費力。故酒稅歸着於醉翁。

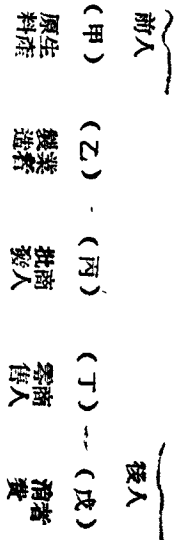
租稅之轉嫁為狹義的轉嫁，但狹義的轉嫁又分為前轉、後轉、散轉數種。分述如下：

(一)前轉亦稱遞轉或順轉，即一度由納稅義務者所納之租稅，轉而由經濟交通上之後人，(後位之人，如需要者，買貨者是)負擔之是也。其最顯著的例子，即為消費稅，租稅先由製造家納繳，其後製造家將租稅包括於價格之中，有如下式：

買價十租稅=價格

如此買貨人購買貨物 同時必購得了租稅，即不啻為製造者償付了租稅。

此處所謂後人，(後位之人)乃與前人(前位之人)相對立，即在經濟流通過程上處於前位者為前人，處於後位者為後人，以圖示之如下：

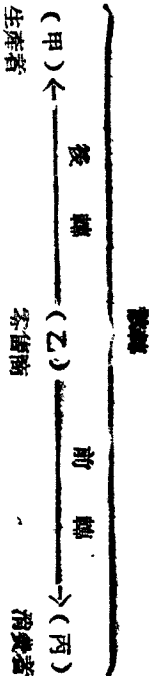


依上圖，甲為乙之前人，乙為甲之後人；同時，乙為丙之前人，丙為乙之後人；餘類推。在

市場上，如前人爲強者，而後人爲弱者，則租稅之負擔，由前人轉於後人，是即前轉。

(二) 後轉即逆轉。乃由經濟上前人(供給者)負擔租稅是也。其最重要者，乃間接消費稅前轉失敗之場合。例如多數小生產者各自爲政，互相競爭；所課之稅，無法前轉；又如在生產上使用固定資本獨多，生產限制不易實行，所課之稅，亦多後轉；又如生產品之性質爲奢侈品，具有代用品或可經久使用者，則租稅亦易後轉。又如消費者并不富厚，價格略高，輒節約消費；在此等場合，租稅多見後轉。要之，前人弱，後人強時，租稅必後轉，在此場合，市場價格不變，而租稅乃歸前人負擔矣。

(三) 散轉即納稅人將所納之稅，分散嫁於他人之謂。例如課稅於零售商，零售商便將一部分租稅後轉於生產者，又將一部分租稅轉於消費者，如下圖：



(四) 更轉 乃前轉、後轉反覆之謂。

(五)消轉亦稱轉化或排轉，即租稅之負擔，不落於任何個別經濟，似被分配於國民全體或國民經濟之上之謂。消轉之形式有二，一爲合法的消轉，即改良生產方法，使生產成本低下，將降低之成本，轉用爲租稅是也。二爲不合法之消轉，即減少工資，或增加加工時是也。消轉多發生於消費稅，例如某一生產者，新課此稅，如維持舊有之生產方法，則生產價值自必抬高，若該項貨物爲必需品，且無代用品，自得將租稅包括於貨價之中，而轉嫁於消費者。然該項貨物非必需品，則生產者自得負擔租稅之一部或全部。此時生產者爲租稅所刺激，如能對於生產方法實施改良，或減少生產費，則不但可免租稅之負擔，且使消費者亦得以舊有之廉價，購取貨物，結果與不負擔租稅無異。故在此場合，由個別經濟觀之，等於無負擔者，租稅似被消去矣。又直接稅亦有與此類似之轉嫁。例如財產所有者，因財產上被課新稅，不堪負擔，只好益加勤奮，以獲得更多之收益，於是在個人經濟上觀之，別無新稅之負擔，且亦不前轉或後轉於任何人。

合法的消轉誠可促進國民經濟之進步，但其發生亦有一定之條件。即第一須課賦方法得宜，足以促生產方法之改良。第二，租稅之負擔不重，且其負擔國民亦容易消轉之。第三，生產方法尚有發達改良之餘地。第四，勞働或貨物販路尚有相當擴張之餘地。第五，國民對於改良具有智識，道德與勇氣。如無此等條件，則合法的消轉，即不易發生矣。(註一)

轉嫁的決定，常由經濟市場的勢力關係爲轉移，實因時因地而不問，又因時因地而發生各種轉嫁。一般言之，在物資缺乏，通貨膨脹的狀態下，發生前轉，課稅於絕對的必需品，或嗜好品（如鴉片，香烟等）亦發生前轉。奢侈品以移轉爲多；課稅於生產過程之初，發生消轉，前轉或後轉；課稅於生產過程之終，則不易轉嫁而歸納稅者負擔之，至課稅於獨佔事業，則多後轉。

### 第三節 轉嫁學說

關於轉嫁學說，可大別爲絕對說與相對說兩大派。所謂絕對說，乃謂某種租稅作絕對的轉嫁，其種租稅作絕對的不轉嫁，其轉嫁或不轉嫁均爲絕對的。反之：所謂相對說，乃謂世間決無絕對轉嫁之租稅，亦決無絕對不轉嫁之租稅；普通視爲轉嫁之租稅，在某一時間某一地域容或不轉嫁；普通視爲不轉嫁之租稅，在另一時間另一地域容或轉嫁；故轉嫁決非絕對而爲相對之事實焉。

屬於「絕對說」的學說，共有以下數說：

（一）重農學派的學說——由Quesnay, Mirabeau 輩主唱之，他們以爲只有土地能產生純生產或耕作費之剩餘。此外一切事業，皆爲非生產的，工商業對於社會固甚有用，甚且不可或

缺，然由經濟上觀之，皆非生產事業；一切租稅不論其如何賦課，其最後歸宿必由農業負擔之，即租稅未有不歸宿於地主也。故與其用他稅而間接課之於農業之純生產，何如用土地稅而直接課之之爲愈乎？氏又分租稅爲實稅與虛稅兩種。前者指農業稅，後者指工商稅。虛稅往往三倍於實稅，而實稅往往爲虛稅存截以盡。蓋課於貨物之虛稅最後終取給於實稅之中云。重農學派由此理論出發，而主張土地置稅制，自不無獨到之見，但按之實際，生產的產業不限於農業，故此說自多未妥。（註二）

（二）正統學派的轉嫁學說 —— Adam Smith 謂所得之源泉有三，即地租、利潤與工資，每一租稅必付自三者之一，或付自三者之綜合物。氏以爲工資稅，利潤稅（包括利息）與日用品稅能轉嫁，而地租稅，利息稅與奢侈品稅則不轉嫁。據氏之論究，土地稅歸着於地主，縱令此種稅由農人墊付，終必由地主負擔，因農人須有合理之利潤，付租稅愈多，付地稅自必愈少。蓋土地稅實爲地和稅而已。至房屋稅半由房主負擔，半由房客負擔。因房租分爲宅地租與房屋租兩部分，對於宅地租之稅，依前述之理由，固由地主負擔，而對於房屋租之稅則必由房主負擔之，因房租之支出，最能表現人之身份，而房租稅之歸宿，自必歸着於利潤。工資與地租，即落於形成個人所得之源泉也。工資稅一部分歸消費者負擔（提高物價）一部分歸地主負擔。（降低地租）因

工人之生活水準不易降低，（亦即工資水準，不易再為降低）之故。利潤稅與房租稅同，亦分為兩部分，因利潤之中包括有官息與超乎官息之利潤，前者歸着於資本主，後者則轉嫁於地主或消費者，至於人頭稅課於下層社會者，易轉嫁，如工資稅轉嫁於消費者是。消費稅如課於必需品，徒然抬高工資，正如直接的工資稅轉嫁於消費者與地主。反之，如課於奢侈品，則不至於影響工資，但得歸宿於奢侈品的消費者而已。（註三）

李嘉圖之地租論，及利潤工資論，與斯密亞當不同，故於地稅及利潤工資稅之轉嫁，其意見亦頗有出入。氏以為課於經濟地租之租稅固不能轉嫁，（因地租為生產費之剩餘，地租不能決定物價，物價乃由邊際土地之生產費決定之。）但收益稅或地稅則能由地主轉嫁於消費者。（註四）至於利潤稅，則氏以為課於特種利潤之租稅必由物價漲高而轉嫁於消費者，至課於一切利潤之租稅，則問題略見複雜。即無外國貿易時，課稅之後，物價必漲，如此外貨輸入，土貨不易輸出，於是本國貨幣源源輸出，直至物價下落而後止，由此以觀，利潤稅終歸生產者負擔矣。最後工資稅能使工資提高，終必使利潤為之減少。（註五）

（三）租稅分佈說——租稅分佈說又可分為樂觀說與悲觀說兩說。

（A）樂觀說 乃以消費稅為中心，以為消費稅無論課於何處，結果其負擔未有不趨於平等



。Lord Mansfield 曰：「吾嘗以爲租稅之賦課，類似小石之投湖；夫石之投於湖也，其始湖心作一波紋，是由內一周而波及於外一周，終且環湖之四周皆作微波蕩漾之狀矣。」註六法  
人 Canard 謂租稅最初由納稅人負擔，其後每經一次交易，租稅便折半負擔，故結果其負擔平  
等。故氏謂「舊稅皆良稅，新稅皆惡稅。」但新稅經過相當時期，亦成爲良稅矣。（註七）又美國  
Adams 以利潤平均現象爲中心，抱樂觀態度，說明租稅之分布。氏謂租稅乃由一切人平均負擔之  
，即平均課稅負擔是也。如課稅出乎平均以上，則租稅遠元，其稅負即見免除矣。凡課於一切經  
久財之稅，此現象必易引起；無論如何，租稅負擔，不會超乎平均率之上。故據氏之意，租稅只  
有平均課稅負擔，決無特別課稅負擔可言。

（B）悲觀說 所謂悲觀說者，亦如樂觀說，以租稅分散說爲根據，但其結論則完全相反。

**Proudhon** 以爲直接稅與間接稅之區分，殊屬無謂；一切租稅全皆轉嫁，轉嫁結果最後總必歸  
着於消費者。氏之言曰「因一切租稅及於貧苦消費者之壓迫必常較富裕消費者爲重，而消費者之  
大多數類爲貧民，故一切租稅，皆不公平者也。此種事實即爲租稅上不可避免的不公平。租稅係  
必要的；然而租稅又係必然的不公平。」（註八）又 **Lassalle** 亦謂「間接稅是窮人的稅。」蓋亦  
屬於悲觀說。

屬於「租對說」的學說，則以 Wicksell (維人) 與 Wicksell 爲代表。二氏以爲租稅轉嫁，是絕對的，乃看租稅之種類而不同，且聞「租稅，在某一場合轉嫁，在另一場合未必轉嫁；即所謂直接稅與間接稅亦均非絕對的。如消費稅爲間接稅，但消費稅之中，可有直接消費稅，如使用稅者，侈稅是也。田賦爲直接稅，而在某一場合，亦仍可轉嫁。又 J. B. Say 批評 Canard 與 Ricardo 之轉嫁論，謂課稅於物，而物價漲，此稅一部分固由消費者負擔矣。但物價騰貴，消費減少，則利潤亦隨之減少，此稅一部分仍歸生產者負擔也。租稅如火藥，當火藥之爆發也，一方固影響於子彈，使之前射；他方亦影響於砲身，使之後盪。租稅之衝擊亦然，物價決不因課稅而作全額的增漲。至直接稅課於生產者，其影響於消費，亦極不均一，世界事之極不確實而又極變動不居者，誠未有過於租稅之歸宿也。

#### 第四節 租稅折入資本

租稅折入資本，(註九)實卽租稅之「吸收」，意卽謂租稅吸收於貨物之資本價值中也。故稱租稅之物上負擔。其原語或作 Capitalization of taxation 或作 mortification of taxation。但據 Seligman 之意，此二詞亦略有區別。Amortization of taxation 可譯爲「租稅之償還

「，乃在貨物價值因增稅而減少時用之。Capitalization of taxation 可譯為「租稅之還元」，乃在貨物價值因減稅而增加時用之。其實兩個名詞乃表示一物之兩面，其內容則同為租稅被吸收於資本價值之意。茲舉例如下：

甲、租稅之價值的例子：

假定投資的普通利息為 5%

茲鐵路債券課稅 1%

則鐵路債券之收益率為  $5\% - 1\% = 4\%$

如鐵路債券之額面為 100 元，則其收益為  $100 \times 4\% = \$4$ 。

如欲維持普通利息 5%，則鐵路債券之額面價格必須減低。

$$\therefore 92 \times 5\% = \$4$$

$$\therefore 92 = \frac{4}{0.05} = 80 \text{ 即 } \$80。$$

即鐵路債券的額面價格必須由 \$100 減至 \$80。

此時購買債券者少付 \$20；此 \$20 普通投資利益為  $20 \times 5\% = \$1$ 。這可以付 1% 之鐵路債券課

乙、租稅之變尺與例子..

稅也。(因  $\$100 \times 0.01 = \$1$ .)

假定一切鐵路債券均開稅： $\%$ ，而且均按八折發售。現因某種理由，某種股票特減半徵稅，其稅率減為  $0.5\%$ ，則此債券之市價，即漲至九折發售。

徵稅  $1\%$  之算式：——

$$\$100 \times (5\% - 1\%) = \$4.$$

$$\therefore \$X \times 5\% = \$4$$

$$\therefore \$X = \frac{4}{0.05} = \$80$$

徵稅  $0.5\%$  之算式：——

$$\$100 \times (5\% - 0.5\%) = \$4.5$$

$$\therefore \$X \times 5\% = \$4.5$$

$$\therefore \$X = \frac{4.5}{0.05} = \$90.$$

租稅折入資本的現象，普通尤多見於地稅與地價之關係。即地稅增加地價降跌，地稅減少，地價回漲，故田賦附加激增未有不促進田價下跌而使農村益見破產也。

租稅折入資本與轉嫁之不同點，乃在乎轉嫁之術之殊異，即前者是將嗣後連續應納之稅，移轉於一次，而由原所有人負擔之，至於後者則於一次徵稅時轉移之謂也。

價「租稅折入資本」之發生，實亦有其條件，非任何租稅均可發生此現象。其條件如下：

- (1) 爲單有或不均之稅 否則可移其資本於他業，租稅即不能折入資本。
- (2) 課稅品必有耐久之性質 課稅之物，必須有耐久之性質，如對消耗品所課之消費稅，便不能發生租稅折入資本之現象；其次此項租稅，必須有持續徵課之性質，否則其課稅品雖有耐久性，亦不能發生租稅折入資本之現象。例如特賦雖以特定區域內之土地房屋爲課稅品，但因其爲一次徵了，故亦不易發生此項現象也。
- (3) 課稅品具有資本價值且有年利或租金者。
- (4) 課稅品非用爲生產之工具者 如課稅於機器，(以關稅的形式)不能使機器跌價。

### 第五節 各種租稅之轉嫁與歸宿

各種租稅之轉嫁與歸宿乃依時依地而不同。茲列述之。

(一) 收益稅與轉嫁 直接課於企業之利益的稅，只要他是一般的，轉嫁之可能甚少。如公

同稅，營業稅，只能使利潤減低，同業競爭激烈，弱者倒閉而已。析言之，(A)如課於地租則成爲地稅，此地稅如爲單有或不均之稅，則折入地價，此時地主不利，但固不能轉嫁。(B)如課於利息，則利率降低，如利率10%則100元可生利10元，預課稅2元，則只得10元減去2元等於8元，故利率只及8元+100元=108%。但利潤却不因租稅而低下，因利息早獲利潤中剩餘，租稅之賦課，自不能轉嫁也。如補身債券(如公司債券)之利率降到普通利潤率之下，則租稅折入資本，但非實行狹義之轉嫁也。(C)如課房產收入，(房屋稅)則營業費增加，而資本利潤減少矣。

(二)消費稅之轉嫁 消費稅爲主要的支出課稅，其課稅品皆爲物品，故爲物稅，即商品稅；商品稅多轉嫁於消費者，故名消費稅。消費稅之轉嫁，均通過價格，即價格之中，包含租稅，消費者購買商品，同時購得租稅以歸，生產者或中間商人，出賣商品，同時出賣租稅故也。此時價格所包含之因素如下：

馬十世三國十租稅二四第

但消費稅之轉嫁，亦看商品之性質而不同：一般言之，凡生活必需品，其轉嫁之可能多，無代用品者其轉嫁可能亦大。此二者爲必需品，轉嫁劇烈，故小所得者累進，此消費稅之所以

爲違進稅。此外凡容易腐爛之商品，不易轉嫁。

一般的消費稅容易轉嫁，故消費稅之極致，能使蓄積減少；體力，智力，道德低下，誠不可不注意焉。

(三) 工資稅的轉嫁 關於工資稅之轉嫁，自來問題甚多，但一般言之，有工會の場合，容易轉嫁於利潤，無工會の場合，則不易轉嫁。

(四) 所得稅之轉嫁 所得爲利潤之個人化，課稅於利潤既不能轉嫁，課稅於所得自亦不能轉嫁。Kaini 說，「對於所得之均一的租稅，才是不轉嫁的唯一的租稅。」但分別言之，大所得伸縮較大，轉嫁路多，小所得亦有轉嫁者，唯中所得不能轉嫁耳。

(五) 財產增值稅遺產稅等 轉嫁極爲困難。

(六) 獨占事業 獨占價格的決定，乃根據獨占原理，在獨占原理之下，價格的決定，或依據薄利多賣主義，或依據厚利小賣主義。但總以最大利潤爲標準，即以最大利潤爲標準而達最大限度之高價是也。如過此限度，則價格抬高，利潤反減，在生產者反爲得不償失矣。故價格既不能以課稅而抬高，自不能發生轉嫁。次之，獨占事業之資本，不易他轉，最多實行合理化而已。

但以上均非絕對的說法，而為一般的說法。實則直接稅有轉嫁者，間接稅有不轉嫁者，固未可一概而論也。

茲再由相對說而論租稅轉嫁之條件：

(一) 看租稅負擔為一般的或特殊的。為一般者，即對一切產業，工資，所得全行課稅；則轉嫁之可能少，因此時資本移動無益。如為特殊的，即對特定產業，工資，所得全行課稅，則轉嫁之可能大，因此時資本可以移動，資本移動之結果，在給減少，價格可以抬高故也。

(二) 課稅區域之大小。地方稅之轉嫁可能大，即對某種企業重課，該企業之資本，可以他移。資本他移，供給減少，價格自漲；反之，國家稅的轉嫁，可能性少，因此地同樣課稅，資本縱令他移亦無由避稅之故，故消費稅應為國稅，此亦一理由。

(三) 看稅率之輕重。如課稅於生產者，其稅率輕微，而生產者抬高價格，則將減少需要，反於生產者不利；故輕微之稅，多由企業負擔之；反之，如稅率高昂，則必熱心於轉嫁與逃稅矣。又，累進稅多不轉嫁，因價格由邊際生產者決定，而累進稅率不及於邊際生產者故也。

(四) 課於交換經濟之一過程：

(A) 消費稅的場合。課於原料，對經濟交通之妨害少，且未必全能轉嫁於消費者，因原料



與製品比例不同，次之，亦有消轉與後轉者。如認公零售商，則近於消費過程，轉嫁之妨害少，其轉嫁之可能性亦大。

(B) 所得稅之場合 所得稅如課於法人，常得加入於成本，抬高其商品價格，如此轉嫁自多。如課於領受法人所得之個人，則無法加入成本；其轉嫁之可能自少。

(五) 需要供給的伸縮性 就需要方面言，需要彈性較少者，轉嫁特大，需要彈性較大者，轉嫁較少。就供給方面言，凡固定資本多者，轉嫁較少；(因資本不易他移，供給不減) 流動資本多者，轉嫁較多。(因資本易於他移，供給減少價格騰貴，租稅得以轉嫁故也。)

(六) 課稅之方法 從量稅較從價稅之轉嫁為易。理由如下：

(A) 課從量稅時，常以抬高價格為得，因其交易轉嫁。關於此點，Seligman之論證如下：

價格	每 件 本	廠 數	總 收 入	總 成 本	純 收 入
\$5	\$2	1,000	\$5,000	\$2,000	\$3,000
\$6	\$2	700	\$4,200	\$1,400	\$2,800
\$4	\$2	1,200	\$4,800	\$2,400	\$2,400

在上述的情形下，如不課稅時，將如何定價乎？彼必將定為\$5。因定為\$5。薄利多賣，純收

入最大也。

現課從價稅，假定每件課稅一元，則每件成本漲至 \$3。於是其純收入將減為 \$2,000 即

$$\$3,000 - (\$1 \times 1,000) = \$2,000$$

於是價格抬高為 \$4，則總收入 \$4,200 減成本 \$2,100，尚有純收入 \$2,100

$$\$4,200 - \$2,100 = \$2,100 \text{ (純收入)}。$$

故課從量稅之結果，以定價 \$6，生產縮小為安。(即抬高價格)

(B) 課從價稅的場合，不易轉嫁，反以節約成本為安。

因從價稅乃對總收入課稅，例如定價為 \$5 時，其稅額為 \$250。即

$$\$5,000 \times 0.05 = \$250。$$

其新總成本為 \$2,250，即 \$250 + \$2,000 (總成本) = \$2,250。

而其總收入則為 \$2,750 即 \$5,000 - \$2,250 = \$2,750。

如改定價為 \$6，則其稅額為 \$210 即 \$4,200 \times 0.05 = \$210。

其新總成本為 \$1,610 即 \$210 + \$1,400 = \$1,610。

純收入為 \$2,590。增值反而受損。即 \$2,590 < \$2,750。

在此場合 與其抬高價格，減少生產額，不如實有合理化之爲愈也。

(註一) 參照神戶正雄著「財政學」第一五六頁。

(註二) 參照 Seltsman: Shift and Incidence of Taxation 中譯本(許炳漢譯)第一四一—四六頁。又 Lutz, 敘述 Concentration theory, 謂任何租稅，不論課於何處，均集中於其一納稅階級，此階級爲何，固不易有一受之見，但通常則指地主 (L. do. er) 見氏著 Public Finance 第三八一頁。

(註三) Shiras: Science of Public Finance 第三三九—三四一頁。

(註四) 見註二所揭書中譯本第一六一—一六六頁。

(註五) 凡課於耕作者之稅，不論領取地稅的形式，取什一稅的形式或地稅的形式，均能增加生產費，即能抬高原料品之價格。故此項租稅能轉嫁。

(註六) Shiras: Science of Public Finance 第三三六頁。

(註七) 前揭書第三四九頁。

(註八) 見許炳漢譯 Seltsman 著「租稅轉嫁與歸宿」第一九〇頁。

(註九) 此譯名依據何廉季銳合著「財政學」第一八九頁。

## 第五章 租稅行政上之問題

### 第一節 租稅之程度

凡租稅之徵課，必求適合於租稅之原則；但租稅之原則（註一）實有其矛盾衝突之點在。租稅之財政的原則（1）應謀收入之充分，（2）應謀收入之有彈性，以便隨經費膨脹而擴張其收入。但依據財政上之國民經濟的原則，（1）應不妨礙個人；（2）應不妨礙國民經濟的發展。如此兩個原則，常常不易調和。於是在租稅行政上首先即發生租稅程度之問題。易言之，即一國究能勝任若干之租稅負擔也。關於此問題之解答，有兩大學說，即無限課稅說與有限課稅說也。茲分述之：

第一，無限課稅說 謂租稅可無限徵課；一徵稅亦屬無妨。於此說又可分為幾個學說：

（1）增富說 重商主義者 Thomas Mun 此說，民謂「民之所損，王之所利，國不為貧。」又 David Hume 說，「國民之勤，隨稅之增而增。」（註二）C. R. Culler 謂「租稅能」

擴張生產，增加財富。」正如家族人口增加，其多長益見勤奮是矣。但此種說法，未免倒果爲因，事實上乃因國家富，方能任重稅，非因重稅而致國家於富也。

(2) 貨幣循環說 此說謂所徵之稅 或爲商人費或爲對物費，而仍還流於納稅者手中，故雖課稅，於民無傷，於國民經濟無害。此說之缺點有二：其一以國富爲由貨幣形成；其二是不當完稅取濫費辯護，故充其極，其流弊將有不堪設想者。

第二，有限課稅說 謂租稅之徵課須有限制，即租稅不可超過再生產之程度。Stein 主此說，但此處發生兩個問題：

(A) 依如何標準來判斷 氏主張以所得爲稅源，即租稅之限度，當限於所得的範圍以內。只有在例外的場合，始可以財產爲稅源。

(B) 收取所得至何種程度 氏以爲如收取所得之全部，則人民將凍餓以死，故租稅不可侵蝕於人民生活之最少限度。且在此範圍以外，亦須稍留餘步，以便社會經濟之發達。要之，租稅之徵課，不可害及資本積蓄與引起資本外逃也。

租稅固宜有限度，然則租稅過重之象徵又若何乎？此可分直接稅與間接稅兩項言之：(1) 在間接稅（消費稅）之場合，稅率過高，稅收反減；此因租稅過重，消費減少故也。(2) 在直

接稅之場合，滯納或分增加，收入金額減少，此皆表示租稅過重。

租稅既易趨過重，然則於事前又有何標準予以限制乎？此「租稅限度」之問題，普通得以數字表示之。例如，*Edin*（十八世紀德國官房學派之健者）說「租稅超過所得的三分之一，酷矣！達乎四分之一，可謂高矣！不過所得的六分之一，得其中庸。僅及所得的百分之十一，乃至百分之十二，殆甚低也。」（註三）*Leroy-Beaulieu* 曰「租稅限度一般徵收所得的 7% 或 8%，最為適當，（比國屬此）奪取 10%、至 12%，尙可忍受，（英國屬此）過此以上，其何以堪？」（法）」（註四）又 *Schirras* 以為平時的國家收入，以國民總所得額的百分之二十為適宜，至於戰時則可達百分之四十。（註五）要之，由所得總額與租稅總額之比例，來定租稅之程度，固不失為一方法，但按實際，亦無根據之理由。

至於正確的程度，大抵前代之租稅較重於後代，帝國主義之租稅較重於守國，貧乏國之租稅較重於富有國。是故租稅之國際平均負擔率殊無多大之權威，因租稅依時代與國家而不同，殊無一般之基礎，最多只可成爲一經驗率。又租稅之一人平均負擔率，亦因國時而不同，如貧乏之國，其一人平均負擔率雖輕，亦覺苛重，反之，富有之國，其平均率雖重，亦覺甚輕也。又一人平均負擔率，自第一次歐戰後，為增加，德國即增加二十倍，故此種比率，殊不足以爲測量租稅

程度之標準，亦徒可想矣。

## 第二節 納稅能力之問題 (註六)

政府支出浩繁，收入必日感不足，故對於租稅，必易趨於誅求無厭，勤之無厭，我人固可如前節所論之一抽象之百分數字以爲之限度，但此限度，又因時因地而不同，故吾人必須重新測定人民之納稅能力以爲勘索之限度。納稅能力非他，不過爲政府勘索租稅之限度而已。

欲研勘索之限度，須先明瞭國民資本與國民所得之區別。所謂國民資本，乃爲某一時點財富之數額；即爲靜態的以計算之數額；至於國民所得，乃爲某一期間之收入總數，一般指一年間之收入總數，即爲動態的財富。一國之納稅能力，淵源於國民所得，故納稅能力非絕對數，乃指一國人民能供應政府支出而無不堪負擔之苦之最大數額也。納稅能力可以公式表現之如下：

生產額—(一定)消費量——納稅能力

上列公式中，何謂最少消費量？此簡言之，即「國民最低生活費」加「資本增進費」之和是也。又所謂「最低生活費」乃指「維持工作效率之必要費」。

此最低生活費乃指各民族現實生活之標準，并非指理想生活之標準。但現實生活之標準，各

國不同，故「生產量」減「最少消費量」之差數，亦非絕對固定，而且不能固定。

然則納稅能力究應如何決定？此乃因下列情形而不同：

(一) 國內居民人數 吾人假定人口稀少，而財富為 100，與人口繁多而財富仍為 100，則其最低消費量必然不同，其納稅能力亦自然兩樣。

(二) 國內財富分配 國民收入如約略相等，比全不相等時，其差數不同，其納稅能力互異。例如現有 10001 人，其中 10000 人各有財富 10 萬元，而其中一人則擁有財富 100 萬元，此時擁有萬 100 元者之納稅能力必甚強。因彼從生產量僅扣去一人之最少消費量可也。反之，如有 10001 人，每人平均分配 110 萬元，則其納稅能力必較弱，因生產量中須扣去 10001 人之最少消費量也。

(三) 課稅方法 良好的複稅制必比單稅制可發生較多的納稅能力。

(四) 租稅之用途 如租稅收入用以償還內債，則不啻取諸此袋放諸彼袋，楚弓楚得，物力仍留在國內，其納稅能力自強；反之，租稅收入如用於外債償還，則外國必易國內之貨物以去，而國內之納稅能力必減少矣。此外如稅、借債，通貨膨脹，均能使國民之真正收入減少，生產事業衰落；反之，如辦水利，建造鐵路，及創辦其他建設事業，均可使納稅能力增加。



(五) 納稅人心理 國民激於愛國熱心，願負重稅，則「生產量」減「最少消費量」之差數自大，而納稅能力強。蓋「一種壓迫，可鼓起一部分之國民為英雄，亦可抑一部分國民為奴隸，重稅之課也，可使一部分國民勤勉，與奮，富裕，可使一部分國民怠惰，頹喪，貧乏。」（註七）

(六) 收入穩定 農業收入與氣候雨量之關係較大，收入自不穩定，反之，如工商業收入少，受氣候之影響，收入自較穩定。收入穩定者，其納稅能力較強，否則較弱。

納稅能力因上述條件而決定，然則又將如何以估量之乎？此其方法有二：

(一) 國民收入統計法 即依所得稅之報告單及遺產稅及其他財產稅之統計而統計國民之收入。此法英國行之，因英國之所得稅報告完全，足資根據也。至其計算之項目如次：

(A) 生產量與最少消費量之差數。(B) 用以增補資本之儲蓄納稅能力(A減B)。(C) 實際的收入(稅外收入除外)。(D) 內債利息。(E) 內債清償。

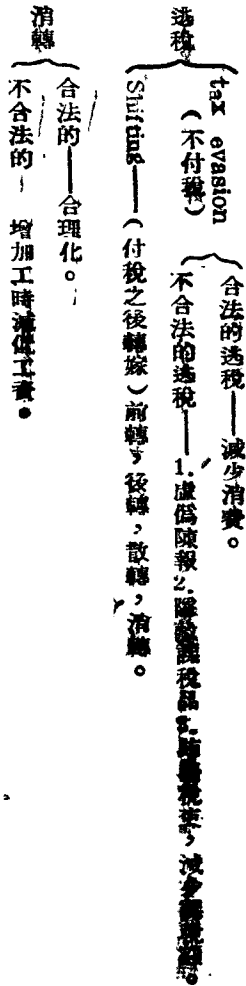
有效的租稅。(C減D、E之和)。

差額(即納稅能力與有效的租稅相減)。

(二) 生產統計法 即彙集各種生產而統計之之方法也。印度因所得稅報告不完備，特行此法。

### 第三節 逃稅

國家爲無形之物，個人利益有切身之痛，故人民爲利己，不惜損國，此表現什租稅上即逃稅是也。原逃稅本有廣狹二義，廣義之逃稅包括轉嫁，而狹義之逃稅，則將轉嫁除外，本節所論，乃專限於後者。茲先列一表，以明廣狹二義之關係。(註八)



由上表可見轉嫁是納稅人納了稅，再轉嫁於他人，故在納稅人言爲逃稅，而在國庫言，則并無損失。轉嫁之結果，只能引起租稅負擔之不公平，於國家收入固無多大損害。然則逃稅則不然，納稅人因逃稅之結果，根本不納稅，國家收入，直接受到損害。逃稅之效果，暗殺租稅制度，使正直者負重稅，狡黠者毫無負擔，調善實惡，其不公平，蓋尤甚於轉嫁，因其如此，故個人欲

逃稅，國家非防止逃稅不可。

欲防止逃稅，非先研究各種租稅之逃稅不可。茲先直接稅與間接稅兩項述之：

(一) 直接稅 一般言之，直接稅之逃稅最多，如所得稅遺產稅是也。但所得稅中，薪勞所得之逃稅甚難，因其用課源法，於所得未到時，即已被扣繳；財產所得逃稅甚易，因此種所得乃由種種財源獲得，關係複雜，申報虛偽，Clifton 之反對所得稅，即由於此。至於遺產稅乃逃稅最多之稅。

(二) 消費稅 其弊更甚，因消費稅為窮人之稅，窮人所消費者均為必需品，無法作合法的逃稅，(不消費)至於生產者與商人，均可因轉嫁而作廣義之逃稅。因消費稅或課於生產過程，或課於流通過程，納稅之後，儘有轉嫁之餘地；但轉嫁至消費者，則流通過程終了，雖欲轉嫁亦不可得矣。

至於防止逃稅之方法，約有下述數端：

- (1) 在法律上須實行嚴罰主義。
- (2) 在財政上租稅不可太重。太重 易發生合法的逃稅。
- (3) 在經濟上，政府須徵收各種不同之稅，以防止納稅人之陳報不實。如課徵荒地稅時，

納稅者必低報地價；徵課改良地稅時，人民必高估地價；因改良地稅，其稅率較輕於荒地稅，人民樂得高估地價，以免政府按低價收買。故荒地稅與改良地稅可以互相牽制，以防逃稅。又如海關從價稅，如報價太低，可以收買，如報價過高，則自負實稅，均可有相當之牽掣也。

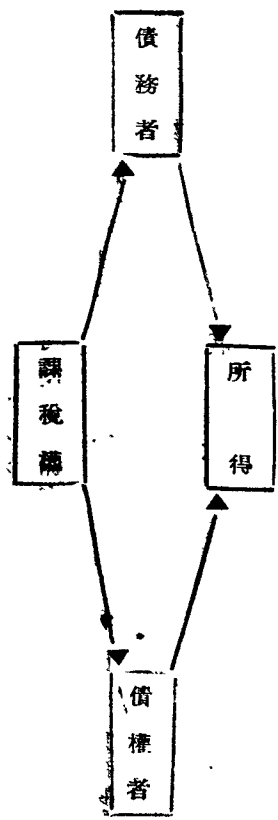
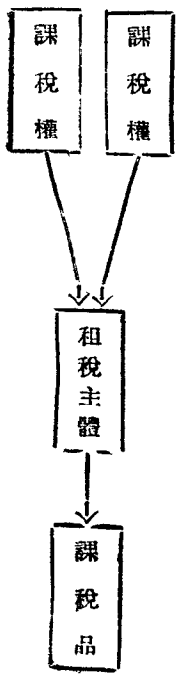
#### 第四節 重複課稅

重複課稅乃指對於同一之人，或同一之物，課稅在兩次以上也。（註九）此為一個極舊之現象，同時亦為一新的現象。因在古昔，稅捐繁重，苛捐雜稅，重複課徵，所在多有；至在今日，則因產業複化、分頭課賦，亦見重複。故重複課稅之問題，今日亦特有討論之必要。

重複課稅，就正義的立場言，則有形式的重複課稅，與實質的重複課稅之分。前者乃為故意的重複課稅，即因其重複徵課始合正義之故。例如直接稅，流通稅，消費稅互為重複，以達財產所得重課之目的，蓋此種重複課稅含有補充稅之性質焉。至於實質的重複課稅，乃對同一之人，或同一之物，實質上累課二種以上之稅。茲分述如下：

(A) 物的重複課稅 被重複課稅者為課稅品，即對同一之物，通過不同之人，（即租稅主體）而為重複徵課是也。以圖示之，如下：

例如國家既課公司所得稅（對債務者課之）又課個人以綜合所得稅（對債權者課之）是也。  
 (B) 人的重複課稅 被重複課稅者，即對同一租稅主體，對其同一之課稅品，而為重複徵課也。以圖示之如下：



例如中央政府（課稅權）既對捲菸輸入商課以進口稅，地方政府（課稅權）又課以菸膏以監銷費等稅捐是也。

又，實質的重複課稅，如以地域為標準，更可分為國內的重複課稅與國際的重複課稅。

所謂國內的重複課稅，又可分為二項，（1）上下級公法人間（註十）的重複課稅，如關稅與地方稅的重複課稅。此種課稅，若比例適合，可成為形式的重複課稅；但如輕重失當，則成為實質的重複課稅。（2）同一級公法人間的（註十一）課稅。如省與省間的重複課稅，（例如我國昔日之厘金）對同一商品，在甲省課稅，到乙省又被課稅是也。

所謂國際的重複課稅問題，乃為近代之產物，因在古代，工商業之國際關係殊不重要，舉古代仇視之人，外人常成為最好的課稅對象，租稅之公道，根本談不到；然至近代，經濟發達，生活錯雜，一人住於甲國，或有財產於乙國，又營業於丙國，又或死亡於丁國，而遺全部財產於

彼地，此種情形均足使國與國間，因課稅方法之不同發生重複課稅之現象。

吾人所應研究之問題，乃一個人究應在何處被徵課。如各國依同一原則課稅，則重複課稅之現象，必可消滅於無形；否則此國用此原則，彼國用另一原則，則此項重複課稅現象之發生，正未有艾也。關於何處被徵課問題，自來有若干不同之原則：

(一) 公民權 此為最老的徵課原則，即一個人在政治 繫屬於何國即由何國課稅。依此原則，凡有公民資格者始有納稅之義務。故本國人雖旅居外國，（如華僑）仍須納稅，而外國人雖僑居國內，（如外僑）亦不能課以稅。此原則自屬不合理，因目前的實際情形：凡國內的外國人雖不免稅，而僑居外國之本國人民，則恆認為對於祖國負有義務。次之，在近世人口與資本均發生國際之移殖，政治系屬已不能作為個人納稅義務之適當準則。惟積極方面，此原則尚可適用，即人民之在國外者，尚可課之以稅也。

(二) 暫時住址 一人寓居何處，即在哪處課稅。此種辦法，在旅行遊歷者特別不便，旅行遊歷者在某地偶住一週，適逢課稅，若被按例徵課，則殊不公平，若被破格寬免，則又處處免稅，未免過占便宜。

(三) 永久住所 依此原則，人民住在該地，受該政府之保護，因而應該納稅，自屬合理。但（A）如該地財產半為外人所有，則政府不能徵課分文，損失適甚。（B）如該地住民，其收入來自外地，而政府却得依法徵課，是不啻「以鄰為壑」，未免便宜了政府。（C）寫業地主（即不在地主）與寫業鐵管股東均了消遙稅外，亦殊不公平。

(四) 財產所在地 一個財產所有人，對其財產所在地，恆有密切之關係，納稅以維持該地

政府，於理固亦允當；但若以此為唯一之準則，則凡人生甲國，而財產在乙國，即可完全不課稅，於情理亦不可通也。

(五) 以經濟利益所在為原則。此與古昔之政治系屬相對立，而經濟系屬，即對任何人之全部納稅能力課稅，但各國政府課稅時，宜按經濟利益的所在，分頭徵課之。如某君永久居住於甲國，固與甲國發生經濟系屬，又偶然居住於乙國，又與乙國發生經濟系屬；又購置財產於丙地，是更與丙國發生經濟系屬。茲假定甲國對某君課以綜合所得稅，乙國對某君課以消費稅，丙國對某君課以營業稅（收益稅）或財產稅，則分頭徵課，對其全部能力，網羅無遺，但只課一次，固未加重課稅之弊也。概括言之，人之財產，可察其從何處來，往何處去，然後分別課以所得稅與消費稅，當無重複課稅之虞也。但「此說乃假定國際間之行動一致言之耳，使國際間因利益之衝突，不能一致，則此原則實難運用。」（註十二）

要之，國際之重複課稅，為一種難解決之問題，國際聯合會曾作如下之提議。（註十三）

「(1) 對物稅 關於不動產之所得，除農工商企業所得及其他職業之所得由永久營業所所在地之國課稅外，餘均由產業所在地之國課之。此外關於債務及養老金之收入，由債務人所在地之國課之；薪金工資及其他報價，由收受人任事所在地之國課之。」



一、(2) 對人稅 關於課徵總所得之對人稅，由其永久住址所在地之國課之。但課之時，須減除下列二種：(A) 各種不動產在國外所納之稅；(B) 農工商企業在永久營業所在地已納之稅。」

根據上列提議，各國訂立條約者已屬不少云。

## 第五節 行政上之經濟與實際上之可能

凡創設一租稅，除顧慮上列問題外，又須顧行政上之經濟與實際上之可能。如行政上太不經濟，則不宜舉辦；又實際上不易推行亦不宜舉辦。所謂行政上之經濟，乃欲以最少之費用，獲最大之效果也。A. Smith 謂「租稅取諸於民務求其少，納之於國務求其多！」(註十四)意即使徵收費盡量減低。一般言之，地價稅之徵收費甚大，因其未徵之前，必先對全國之地，實行估價，而估價之事，所費甚鉅；又昔之消費稅，徵稅機關林立，黑幕重重，其徵收費固亦至重也。(如我國舊式之鹽稅即其一例)歐西各國之徵收費，多已減至千分之八，我國所得稅之徵收費，亦減至百分之三·七二。

「一次之創辦新稅時，必須估量其是否能見諸實行，如不能實行者，雖理論上極公平，亦不能採

用。不過能否實行亦為程度之問題，如大部分可以實行，而小部分不能實行，固亦不妨採用耳。

且同一稅能能否實行，亦因國情時勢不同。依 *Stein* 之分析，左者能否實行之條件有四：（註十五）

（一）地勢 因地曠人稀之國，不宜有周密之租稅行政，其結果只能就勢力範圍所及的幾個通商口岸徵稅。

（二）政治方面 任何租稅，如因政治的原因 遭遇有力之反對，則亦不易實行。如「戰時殷富捐」一遇反對，即告失敗，因此種租稅之舉辦，須先有納稅者之好感以為之基礎。

（三）行政力量 用人行政如用文官考試制，則行政力量強，如用黨閥制，則行政力量弱，行政力量弱，有許多租稅辦不好，如我國舉辦所得稅，必須有新政新人，始能實行，即其一例。

（四）國民性 例如德國人民，願受政府官吏之濫查詰問，忠實報告；法國人民則否；故德國宜於實行綜合所得稅，而法國只能實行分類所得稅。德國租稅之成功，警察制度實參與有不少之助力。此外「公德心」之強，亦為一原因。

有的稅如過於困難，亦根本不易實行，如奢侈稅即屬此例。

- (註一) 參照本書第一章第三節。
- (註二) Bullock: *Select d Readings in Public Finance* 第一四六頁。
- (註三) 見小川輝太郎，汐見三郎合著「財政學」第二五二頁。
- (註四) 見土方成美著「財政學」第九三頁。
- (註五) *Sirras: Science of Public Finance* 第一九二頁。
- (註六) 本節材料依據前揭書第二二六——二五七頁。
- (註七) 前揭書第二三六頁。
- (註八) 參照 Lutz: *Public Finance* 第三七九——三八〇頁。
- (註九) 見 Seligman: *Essays in Taxation* 第九八頁。
- (註十) Seligman 氏分重複課稅的方式爲二：一爲 *Double Taxation by t^o an^d authority*，  
 一爲 *Double Taxation by competing authorities*。前者相當於上下級政府的重複課稅，  
 後者除國際間的重複課稅外，又包括省際間的重複課稅。
- (註十一) 同註十。
- (註十二) 見何廉宇說著「財政學」第一七九頁。

(註十三) 參照前揭書第一七九—一八〇頁。

(註十四) 見Lutz: Public Finance第四三頁。

(註十五) 見Samy: the principles of Taxation第一二頁。

## 第六章 所得稅

### 第一節 概說

#### 第一 所得之意義與性質

欲論述所得稅，先須究明「所得」一詞之意義。原「所得」一詞，本為經濟學上之術語。經濟學上所謂「所得」，乃不減少財財而能充消費之貨幣額也。此種所得，實包括貨幣所得，或稱「名義所得」與實際所得。但財政學上所謂「所得」，却較經濟學上之「所得」更為嚴格。析言之，即有五個條件，予以限制。（註一）

（一）必須有發生之源泉 此即所謂源泉是，即產生所得之收益源泉，必須確實。例如產生所得，必有土地，資本，營業，勞動以為之源泉是也。

（二）所得有規則 此即所謂定期收入是，即一定期間內，正當生產之，故偶然所得為例外（三）指純所得 此即所謂各種純所入是。將所得分為總所得，與純所得，前者未扣除生

差費，後者乃已扣除之。所得稅上所謂所得，以此種所得為準。

(四) 貨幣所得 實際所得 如不以貨幣表現其數額者，使不能構成所得稅上之所得。又就心理上，精神上之所得 不能以貨幣評價者 亦不構成所得稅上之所得。例如自住之房屋，自乘之汽車，祇能使身心安適，并不能有貨幣的收入。如將此 汽車與房屋，租與他人，而有貨幣之收入，即可以為所得稅課稅之對象。

(五) 最低生活費之扣除 種各人之所得，且以維持最低生活程度，故須有最低生活費之扣除。換言之，即扣除最低生活費以後的殘餘所得 始為所得稅課稅之對象也。

所得之意義既明，然則何為所得之主體乎？此不外二端，即一為法人，一為自然人。廣義言之，即一為企業，一為個人而已。

而所謂所得稅，即以所得為租稅之客體，(課稅品)以個人或法人為租稅之主體之稅是也。所得稅之徵收 多按年或按月行之，此因所得之為物，時過用去，按此徵收，聊便計算云耳。

但所得稅之性質，與其他租稅頗有不同處。即所得稅最合於優良稅制之原則，因其具有下列各種性質故也。

(一) 普通性 人之生存，皆賴所得，凡有所得，不論其為勤勞所得，財產所得，經常所得

，法人所得，個人所得，皆須納稅，故所得稅有普遍性。不過所得多者，納稅較多，所得少者，納稅較少，略有等差耳。

(二) 公平性 所得稅係直接稅，乃對純收益課稅，如對法人以「定額」為計，對個人以「定額」為所得；對自然人以「定額」為所得。如此以純收益為對象，實最能測定納稅能力，最能適用累進稅率，此所得稅所以最合於公平性也。

(三) 伸縮性 凡財政須能量出制入；租稅亦具有伸縮性，始能適應此種需要。所得稅在戰時可提高稅率，如英國所得稅在一九二一—一九一九年增高七倍半，遺產稅之增高，不及一倍，故所得稅為最有伸縮性。

(四) 回復性 所得有歸同性，本用罄，下期復有所得，本年用罄，下年又有，故稅源不竭，國用不匱。

(五) 固定性 所謂所得，乃在一定期間內，有可靠之收入，故所得有固定性，即斷得稅有固定性也。

所得稅雖有如上述之優點，但所得稅之產生，實有其時代之背景。

(A) 所得稅為現代之租稅 因所得稅以貨幣所得為基礎，而貨幣所得，乃為資本主義之產

物；故所得稅爲資本主義之產物。反之，在古代之所得，額數少，所得稅亦不發達。

(B) 工業稅 資本主義之產業重心爲工業，地域重心爲都市。(註二)但所得稅之發達，亦以此二者爲發達之條件，故所得稅實爲工業稅與都市稅。

(C) 爲直接稅 直接稅多由資產者負擔，但資產者接近政權，即握有課稅權，爲何不反對於己不利之所得稅乎？此一因輿論之推動，使資產者不能不有若干讓步；二因所得稅易於逃避，即對表顯所得捕捉甚易，對不勞所得捕捉不易故也。

## 第二 所得稅之發達與分類

所得稅爲現代之租稅，但其淵源則極早，所得稅之先驅爲人頭稅，即依頭數計稅，不問各人之所得額與納稅能力，其爲不平，自不待言。其後進化而爲等級稅，由官廳查定納稅者之身份，分爲幾個等級，課以定額稅。此種方法，因社會生活複雜，仍感不公平。到最後乃進化爲一般所得稅。此制起源於一七九八年英國之所得稅，(故)英國爲所得稅之祖國(一)即威廉爲威付金破峯戰爭始行徵收之，其後屢作屢輟，僅爲戰時稅之性質而已。至十九世紀後半，歐洲各國，始普遍採用所得稅，其採用所得稅之先後如下表：

國名 英國 瑞士 美國 德國 蘇聯維也 日本 新西蘭 荷蘭 塔西尼亞 奧國



年份	1703	1840	1852	1864	1884	1887	1891	1893	1894	1896		
國名	西班牙	法國	捷克	俄國	希臘	比利時	德國	保加利	波蘭	巴西	羅馬尼亞	中國
年份	1900	1914	1914	1916	1919	1919	1919	1920	1922	1922	1922	1925

所得稅之發達，多有其一定之條件：即（1）須有巨額所得之存在，此必待資本主義發達而後可，否則實物經濟之場合，根本不能有所得稅之存在。（2）為行政技術之進步，如此方能明瞭所得之存在，否則雖有巨額所得之存在，亦仍無法課之以稅也。（3）社會的條件，即須待平民之勢力漸強，庶於資產者之逃稅，有力予以制裁也。以上列三個條件，我國具備獨遲，故所得稅之發達亦獨遲。

自各國所得稅發達以來，所得稅之型態，亦有種種的分化，茲述所得稅之分類如下：

（一）綜合所得稅 又名一般所得稅，乃對全體所得課稅，故亦稱從名稅，即以個人為單位，特對「個人之綜合所得」課之以稅。此項所得，為勤勞所得，抑為財產所得，均非所問。被課之範圍亦甚廣，即在個人之場合，以下列收入為所得：

「由各種勤勞、營業、資產所得之名收入」——各稅法——所定

其在法人的場合，則以下列之收益為所得：

財產增加之總額——財產減少之總額——所得

綜合所得之優點，在乎適合納稅人之担稅能力，且適用累進與申報法。

(二) 分類所得稅 亦為個別所得稅，乃不析一受所得為若干類，對各類所得，課以不同之稅率。如對土地、房屋所得，課以不動產所得稅。對薪給報酬所得，課以薪給報酬所得稅。對營利事業所得，課以營利事業所得稅。對證券存款所得，課以證券存款利息所得稅是也。此等類所得稅，用不同之稅率，其性質亦為對物稅，不復為對人稅。課稅方法，亦多用課源法。分類所得稅與收益稅極有類似處，但亦有其不同點。析言之，其共同點同為對物稅；其異點，則分類所得稅專計純收入，而收益稅或以資本額為標準，或以營業總額為標準。要之，絕少以純收益為標準也。

與分類所得稅相類似者，尚有部份所得稅，乃專對所得之一部份課稅，如專對有形財產，職業，或法人收益課稅是也。(註三)

(三) 特種所得稅 以補上列二種所得稅之不足為目的，分為二種：

(A) 超額稅 英國行分類所得稅，但對個人綜合純所得之總額超過一定額以上，則增課以超額稅。(自一九三〇年起，改稱為 Sur-tax)

(B) 補充稅 德法二國對高級部分之所得課以補充稅，此僅為一般所得稅之補充，與超額

稅之性質完全相同。

### 第三 課稅之方法

所得課稅之方法，分爲三種：（一）估定法 即根據納稅者各種外表之情況，以估定其納稅能力。例如房租一項，多爲估定所得之根據，因房租之多寡，最能表現人之納稅能力也。

（二）課源法 就所得之來源課稅，即徵之於給付之人，（亦即 deduction at the source），非徵之於領受所得之人，故所得之本人，不必報告，報告者乃爲給付人。薪水所得最宜於適用此法；惟農業及商業利潤所得不適用此法耳。（英國用此法）

（三）申報法 亦稱直接課稅，又名綜合徵課法，即各個所得人負有申報其所得之義務，再由徵收機關施以調查，然後就報查之數，按率課稅，由納稅人一次或分次繳清。此法應用之者甚多。但其流弊則爲欺詐與逃稅，故美國採用此法，特輔之以稅源報告法，即一方面由納稅人申報，他方面由薪金、利息及其他各種所得之給付人出一報告，以便核對。

### 第四 所得稅之範圍

所得稅之範圍，可由人與物兩方面析述之。

（一）人的範圍 包括本國人，外國人，與僑民三種。此三種人究應如何課稅？約有三個主

義：甲、國籍主義——即以公民權為標準。凡是本國人民，均須納稅，其所得來自本國或外國，其在國內有無住所，均非所問。乙、經濟所屬主義——看所得來源出自國內或國外，不問其人  
之國籍或住所。丙、住所主義——在國內有無住所，或居住若干時間。各國或兼採三者，或採  
二者，皆以明文規定之。

(二) 物的範圍 物的範圍，可包括下列數端。甲、證券存款利息——此即資本利得，公債  
利息，股票利息，及存款利息的所得，應予課稅。乙、利潤所得——如營利事業所得應在課稅範  
圍之內。丙、勤勞所得——如薪資所得是。丁、各種特權所得——如專利權，著作權，上級權，  
特許權之收益，均可為所得稅之對象。戊、不動產所得——如土地所得，房租所得屬之。

### 第五 隱匿、差別及賦稅。

所謂隱匿，亦稱分級隱匿，即課於巨額所得之稅率，較小額所得為重之謂。此即依所得數量  
之大小而遞變其稅率。此隱匿之方法，約有兩種：

(一) 向上遞減 向上遞減的方法，不外兩種：(1) 誰隱誰重 (2) 對於小額所得，課  
以較輕之稅。

(二) 向上遞增 向上遞增的方法，亦有兩種：(1) 依個人所得總額，而課以一種遞

進之稅率；(2)依照個人直接估稅法，課以一種附稅，此係所得稅之補充稅，故與所得稅有別。上列兩法，以向下遞減法為簡而易行。但其缺點，即僅可適用於某種範圍以內。

「遞變原則」甚合公平之法則，但亦有人反對，如 *Chatterton* 以為任此以往，勢將歸於共產；密爾以為累進所得稅等於累進的「劫奪」。唯自二十世紀以來，各國均採行累進課稅，遞變原則，已成為天經地義矣。

差別，即差別課稅，即課於勤勞所得之稅，較輕於不勞所得之稅之謂。此即依所得之性質而差別課稅是也。原勤勞所得，出於個人之努力，故憑藉個人之健康；即疾病能絕滅所得，年老能減少所得；收入殊不安定，且其期間有限，故不宜重課。至於不勞所得，則發生於財產，財產生前可以變賣，死後猶可遺諸他人，收入安定，期間無窮，故宜重課。(註四)

此種差別課稅之方法，一九〇七年初用於英國之所得稅，其後各國類多仿行。但此種辦法亦不無缺點，因不能包括混合所得故也。

次之，勤勞所得與不勞所得究應如何區分乎？此不外兩法：

第一，列舉主義 例如英國所得稅中，所謂勤勞所得，包括下列各項：(1) 雇員所得之各種報酬，如薪金，工資，養老金等；(2) 農業經營人屬於B類課稅之所得；(3) 經理對於公

司服務或謀股東之利益所做工作因而獲得之報酬；(4)私人營業之合夥或個人公司之利益，無論其所得為薪俸或為資本之利息，皆視為勤勞所得；但不執行業務之股東，則所得利益不能作為勤勞所得。至於不勞所得則包括下列各項：(1)投資所得；(2)不執行業務或有限責任之股東之利益；(3)債券之利息；(4)從各種財產所發生之所得。英國的勤勞所得得減免五分之一，不予課稅，惟減免不得超過三百鎊。其餘應予課稅之所得則為可計所得；但可計所得或再須減去孀孀負養費，則其減除後之餘額始為可稅所得。(註五)

第二，概括主義 例如美國適用此制，即專指不獨立勞動或行使職業之所得，(工商營利行為不在內)但在五千元以內之所得，概視為勤勞所得，而在一萬以上之所得，概視為不勞所得。美國勤勞所得得減輕稅額的百分之廿五(即扣除四分之一)。

最後所謂減免，乃因無論何人，一方須維持個人之生活程度，他方須負家養扶養之責任，故現代財政科學，特別予以注意。所謂減免乃包括免稅與寬減兩項，茲分述之：

第一，免稅 即最低生活費之免稅。凡無力負稅者，不應課稅，如我國第二類所得稅規定，凡所得(每月)不及三十元者，免予課稅。

第二，寬減 即負養費之寬減，如有妻室者當減免家庭所需之費用。如妻子無職業，當減免

妻子生活費。如有父母須待奉養者，亦得扣除其費用；但若父母另有所得，不必扣除。子女依人  
 數爲比例。兄弟姊妹如待寄養亦得寬減。此外人壽保險費，各國類在寬減之列，此因一方面爲獎  
 勵貯蓄，他方面人壽保險金之受益者，決非本人而爲他人；故對於保險費亦不宜予以課稅，其他  
 如公債利息，軍人俸給及其傷亡撫卹費，亦得免稅，此因前者（公債利息）所以獎勵應募；後者  
 （減免軍人俸給）所以獎勵從軍也。

#### 第六 所得稅與戰時財政

所得稅與戰時財政有密切之關係，此可分兩點言之：第一，所得稅之舉辦，與戰爭有密切之  
 關係。例如英國於一七九八年舉辦所得稅乃與拿破崙戰爭有關。美國於一八六二年創辦所得稅乃  
 應南北戰爭之軍需。法國於一九一四年始行所得稅，亦爲大戰爆發之故。德國於一九二〇年始辦  
 所得稅，蓋爲整理戰後之財政。第二次世界大戰之創辦所得稅，適在中日戰爭勃發前年，亦適與戰爭  
 相先後者也。

第二，以所得稅爲戰時租稅，確有其特具之優點：即消費稅在戰時易被破壞，如我國關稅統  
 三稅，曾因戰事而大受影響；但所得稅不易被破壞。不啻唯是，所得稅富有伸縮性，如英國所得  
 稅，在第一次大戰時，增加七倍半，此因自然人之所得，凡人存俱存；法人之所得，則軍需公業

發達，所得稅收入亦可增加故也。

此外，所得稅又有一特色，而為其他租稅所不及者，即間接稅者國產稅（即統稅）等，非待行政上設備之齊全，決不足以實行或發展；然欲行政上設備之齊全，必須另設機關，另需經費；但所得稅則不然，徵收機關一經就緒，則增大所得稅率亦不必增加機關經費，故稅收可坐增焉。

（註六）

## 第二節 各國之所得稅

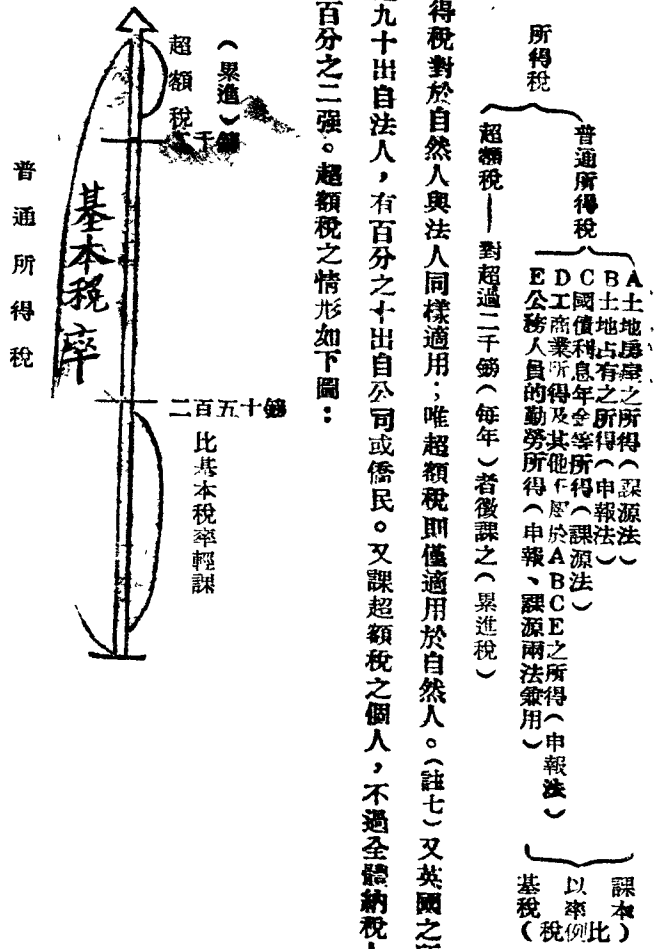
### 第一 英國之所得稅

「英國為所得稅之祖國」，現行之所得稅，依據一九一八年所改正之所得稅法，而由一九一九年四月所施行者也。其稅率常有變更，乃由每年之財政法規定之；此項財政法，恆由首相於預算演說報告之。

英國所得稅之組織，分為普通所得稅與超額稅（一九三〇年改稱附加所得稅）。前者分為 A. B. C. D. E. 五類，故名分類制度。茲表列如下：



普通所得稅對於自然人與法人同樣適用，唯超額稅則僅適用於自然人。(註七)又英國之所得稅有百分之九十出自法人，有百分之十出自公司或僑民。又課超額稅之個人，不過全體納稅人(自然人)的百分之二強。超額稅之情形如下圖：



照右圖，所得在二百五十鎊(每年)以下，課較輕於基本稅率之稅。所得在二百五十鎊以上

，課基本稅率；所得在二千鎊以上，除課基本稅率外，更課以累進超額稅。（註八）  
 所謂基本稅率，是一種比例稅率，乃以鎊為課稅標準，而以金額率示稅率如下：（註九）

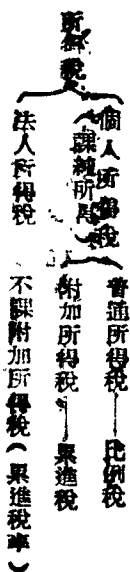
(年度)	(每鎊課稅額)	(折算為比例數)
1913-14	1'-2"	5.8% (戰前)
1914-6	1'-8"	8.3% (戰時)
1915-6	3'	18%
1916-18	5'	25%
1918-20	6'	30%
1930-1	4"-6"	22.5% } 戰後
1931-2	5'	25% }
1939-40	7'	35%
1940-41	7'-6"	37% (四門財相)
1940-41	8'-6"	42% (五鎊財相)
1941-42	10'	60%

凡所得超過二千鎊，既須依基本稅率課普通所得稅，又須再課超額稅，此種普通稅率加超額稅率的最高率每鎊可達十九先令六便士，即百分之九十五。(註十)

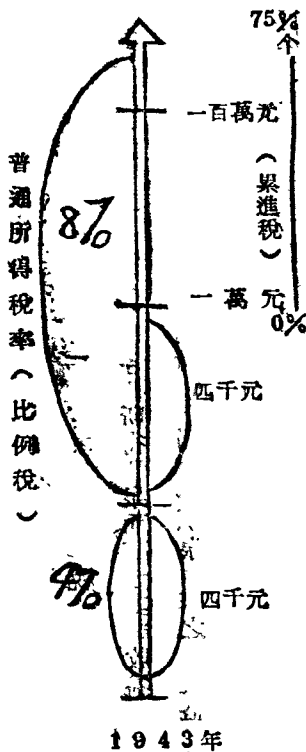
對大所得者，雖苛重如此，但對小所得者，特設有寬減免稅之規定。即(1)二百五十鎊以下之小所得，比基本稅率輕課。(2)勤勞所得輕課，即扣除五分之一，其餘額始為可計所得。(3)妻之勤勞所得扣除百分之九，餘額始為可稅所得，但扣除額不得超過四十五鎊。(4)免稅點，獨身者一百三十五鎊，夫婦同居者二百二十五鎊。

### 第二 美國之所得稅

「美國之所得稅，為美國財政之支柱」，其稅收占租稅總額的百分之五十以上。(註十一)其現行之所得稅，乃根據一九一三年十月之聯邦所得稅法。曠以後略有修正而已。其組織分「個人所得稅」與「法人所得稅」，由蓋受德國之影響。但個人所得稅之中，又分普通所得稅與附加所得稅；前者用比例稅，後者用累進稅，蓋又受英國之影響也。茲將列表如下：



個人所得稅之率如左圖：



至法人所得稅，初不課累進稅，後因法人所得課稅較輕，一般個人均設個人持股公司，以冀減輕稅負，故自一九三五年起，對法人所得，亦改課累進稅，并課不分紅稅，其法人所得稅的累進方法，即最初的二、〇〇〇元，課稅百分之十二，以後逐級累進，至四〇,〇〇〇元以上，則課以百分之十五之累進率。至不分配紅利，則以其數目為標準，另徵百分之二十，（超過二〇,〇〇〇元者）至百分之六十，（超過一、〇〇〇,〇〇〇元以上之部分）之超額累進稅。

寬免辦法如下：

(一) 寬減 凡一年所得在五、〇〇〇元以內為勤勞所得，可減輕稅率百分之二十五，故其

結果，中產階級受惠。又公司利益在二五、〇〇〇元以下者，其二、〇〇〇元免稅。

(二) 免稅 獨身者免稅額爲一、〇〇〇元，即認一、〇〇〇元爲最低生活費，而予以扣除之謂。夫婦共同生活者，及與家屬同居之家主，爲二、五〇〇元。其有十八歲以下之子女，或扶養親屬者，每人得再免四百元。

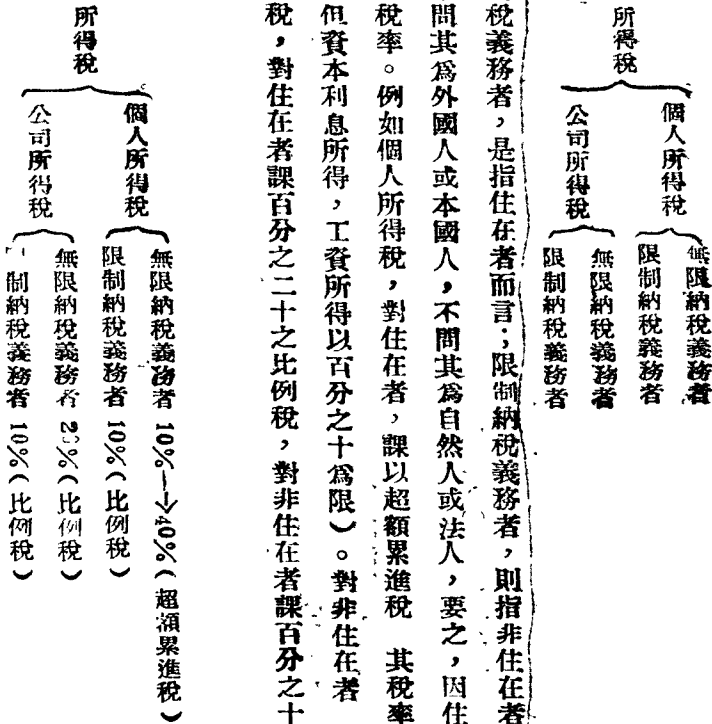
美國所得稅之特徵，在乎澈底的採用綜合課稅法，又美、法、意各國多採行一種分類制度，而美國則不行分類制度，故與其謂美國之所得稅爲英國式的，不如謂爲德國式的更爲妥當。又美國對於國債利息所得，不課所得稅，亦爲一特色。

### 第三 德國之所得稅

德國之所得稅，爲最進步的所得稅之一種。其現行所得稅，乃依據一九二五年之聯邦所得稅法而徵課者，其基本原則有二：(1) 就各個所得源泉而確定其純收益；(2) 然後由綜合的方法而計算所得。要之，德國所得稅之所謂所得，乃由各源泉而來之純收益之綜合，故德國所得稅，爲綜合所得稅。

德國所得稅之組織，分爲「個人所得稅」與「公司所得稅」兩類。前者專課自然人，後者則專課法人。這兩類所得稅，又各對無限納稅義務者、與有限納稅義務者分別課稅，茲列表如下：

無限納稅義務者，是指住在者而言；限制納稅義務者，則指非住在者而言的。這住在者與非住在者，不問其為外國人或本國人，不問其為自然人或法人，要之，因住在或不住在之不同，即課以不同之稅率。例如個人所得稅，對住在者，課以超額累進稅，其稅率自百分之十累進至百分之四十，（但資本利息所得，工資所得以百分之十為限）。對非住在者，課百分之十之比例稅。又公司所得稅，對住在者課百分之二十之比例稅，對非住在者課百分之十之比例稅。茲又補充上表如下：



所得稅之組織既如上列，然則個人所得稅 納稅源泉又何如乎？此又分爲八項：

- (1) 由農業，林業，園藝及其他非營利的土地耕作而生之收入；
- (2) 由營業而生之收入；
- (3) 由獨立職業行爲而生之收入；
- (4) 由獨立的勞動而生之收入（課源，比例稅）；
- (5) 由資本的財產而生之收入（課源，比例稅）；
- (6) 由不動產租賃及包括的財產與權利而生之收入；
- (7) 其他之反覆的收入；
- (8) 基於其他給付之收入。

以上八項收入，綜合於個人的名義之下，而予以綜合的課稅，且用申報法。這便是所謂個人所得稅。但八項之中，唯有四、五兩項，則採隱匿法，又限制納稅義務者則既採隱匿法。

又個人所得稅之起稅點爲八、〇〇〇馬克，即八、〇〇〇馬克以下，免予課稅。

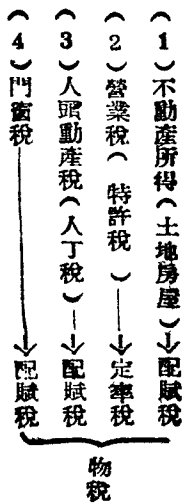
公司所得稅之租稅主體爲限制納稅義務者與無限納稅義務者。所謂限制納稅義務者，乃指在國外有根據之公司，財團，企業等而言。至於無限制納稅義務者，乃指在國內有根據之營利公司，民法上之公司，財團，公法團體之企業，有法人資格之公企業及公營事業是也。唯郵政局，專賣局，彩票管理局，鐵道公司，帝國銀行，儲蓄銀行等則特予免稅。

公司所得稅之課稅品爲公司所得，此又分爲紅利所得，與保留所得兩種。

第四 法國的所得稅

法國之所得稅，比之英美二國殊不發達，此因法國農產所得之稅收不大，且一經法人向不喜直接稅之故。

法國於一九一四年始行所得稅，（註十二）在此以前，法國採用四種收益稅。此即俗稱「四老婦」是也。所謂「四老婦」者如下：



以上四種直接稅，不顧慮到所得總額與個人特殊情形，故殊不公平。

法國現行之所得稅，乃從一般收益稅嬗變而來，以分類所得稅為主，而以一般所得稅為輔，

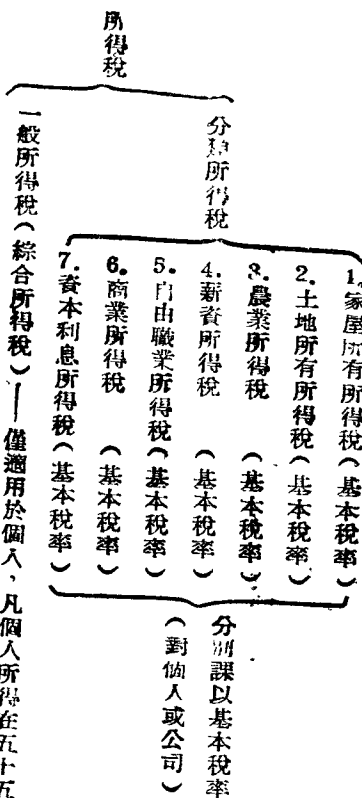
其組織如下表：



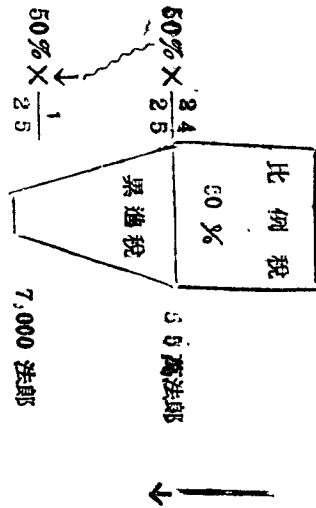
由上表可見法國所得稅，實兼採綜合與分類兩種所得稅，且以分類所得稅為主，而以一般所得稅為輔。

法國的分類所得稅，是用基本稅率，分別課以比例稅。例如農業所得稅之比例稅率為百分之七。二，家屬所有所得稅之比例稅率為百分之十二，餘從略。至於一般所得稅，亦用基本稅率百分之五十，但以五十五萬法郎以上之所得為限。如所得在五十五萬法郎之下，則稅率遞減，直至於  $50\% \times \frac{1}{2} = 0.5\%$  為止。故法國之一般所得稅為漸減累進稅，即五十五萬法郎以上為比例稅，

除課分類所得稅外，更須課一般所得稅。僅適用於個人，凡個人所得在五十五萬法郎以上，則



五十五萬法郎以下，直至七千法郎為止，稅率向下遞減而成累進稅。以圖示之如下：



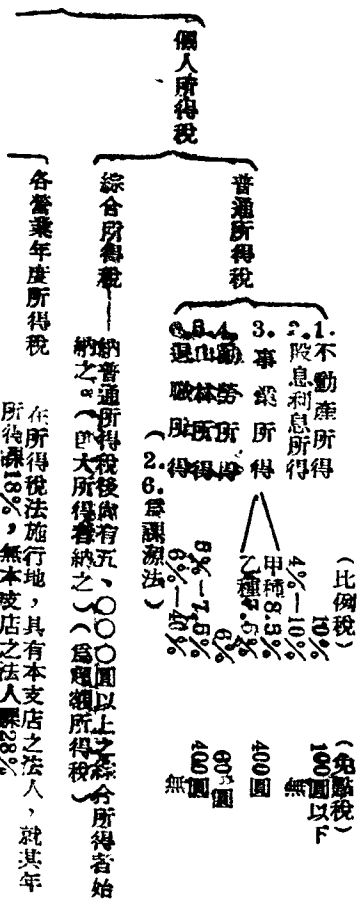
法國所得稅之人的範圍：分類所得稅適用於內國人與外國人，又適用於自然人與法人。但，綜合所得稅僅適用於自然人。又法國所得稅之特色，乃為人口政策之色彩極其濃厚，即凡有扶養家屬者先予扣除，至於獨身者及無子女之既婚者，則增加其稅率。例如三十歲以上，尙未結婚，或已婚而失散者，依原有稅額加課百分之五十，倘三十歲以上，結婚已兩年，至課稅年度一月一日之期，尙未生子者，加課百分之十。（意大利之所得稅類似法國）。

第五 日本之所得稅

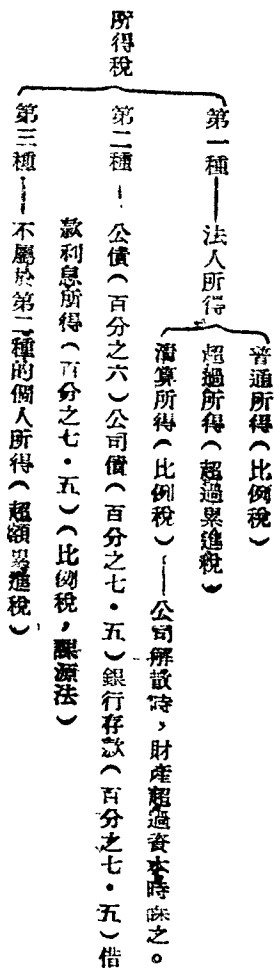
日本所得稅原為綜合所得稅。其組織如下表：

論 稅 租

所得稅



但至一九四〇年，已大加改革，現制乃綜合英德法所得稅體系之長，採取分類所得稅與課源法而成者也。其組織如下：



法人所得稅 清算所得稅——就清算所得全額課18%

各營年度資本稅——就資本課1.5%（不用超過稅）

特別法人稅——產業合作社，商業合作社，工業合作社，貿易合作社，漁業合作社，漁業合作社等，其剩餘金年超過3%時課以6%之所得稅。

### 第六 結 論

以上英美德法日五國之所得稅，以英德兩國型式為最有特色。英國代表分類所得稅，德國代表綜合所得稅。至於其他各國，則均斟酌國情，裁長補短，擷兩法之精英，致稅制於美備，運用之妙，固非可一言而盡也。但約而言之，英美之所得稅，大所得之負擔較重，而其他各國則小所得之負擔反重，此其不同之點耳。

## 第二節 我國之所得稅

### 第一 簡 史

我國之所得稅，始於民二之「推所稅提案」，彼時并擬定「所得稅草案」十八條，旋於民三明令公佈。民四又頒布所得稅施行細則，但未見施行。

至民國十六年，國府奠都南京，中央黨部以黨員撫卹金，需款甚殷，開始徵收所得捐。是為所得稅之濫觴。民十八年，甘未爾設計委員會，於我國採行所得稅問題，曾提出說帖，謂中國不可行一般所得稅，即特殊或局部之所得稅，亦適難用。其意以為：一則所得稅之性質不宜於中國，二則中國私人帳目之現狀不能適用所得稅。但至「民國廿四、五年之交，法幣政策既經實行，統一公債既告成功，然財政困難依然未減，海關走私，日甚一日，於是財政部為開源節流，并由間接稅趨向於直接稅政策計，議開辦所得稅及遺產稅」。(註十三)乃於民國廿五年七月廿一日經立法院通過，公佈「所得稅暫行條例」。嗣於同年八月廿二日公佈「施行細則」(四十九條)同時各類所得稅徵收須知及各種書表簿冊單據格式，亦復製定，於是現行所得稅之準據法規已告完備。

至民國卅二年一月廿八日公佈「財產租賃出賣所得稅法」，又同年二月七日改頒「所得稅法」，於是所得稅制，益見美備。

## 第二 組織及稅率

我國所得稅之性質為分類所得稅，其組織較為簡單，此因我國經濟條件尚不及各國完備，有推行伊始，亦不宜過於繁複之故。其組織如下表：

所得稅

第一類  
營利事業所得

甲、公司商號行棧工廠或個人資本在二、〇〇〇元以上之營利事業  
(申報法，全額累進)

乙、官商合辦之營利事業所得(申報法，全額累進)

丙、屬於一時之營利事業所得(申報法，課源法，全額累進)

第二類，薪給報酬所得(申報法，課源法，超額累進)

第三類，證券存款所得(公債，公司債，股票及其他存款利息的所得(課源法，比例稅))

自卅二年起又徵收財產租賃出賣所得稅，故共為四類。

上列幾種所得稅，第一類營利事業所得稅課全額累進，其課稅標準為所得對資本之百分比。

此純益率的計算方法如下：(註十四)

(收入全額—營業開支—呆賬—折舊—盤存減耗—公積—法定公積) +

(收入資本— $\frac{\text{公積}}{3}$ )  $\times$  利率率

純益(即所得，下同)合資本不滿10%者免稅，在10%之上，稅率逐漸累進直至純益合資本實額70%以上者，一律課以20%。如下表：

所得合資本實額	課稅稅率	所得合資本實額	課稅稅率
10%至不滿1%	40%	40%至不滿50%	140%
15%至不滿20%	6%	50%至不滿60%	16%
20%至不滿25%	8%	60%至不滿70%	18%
25%至不滿30%	10%	70%以上者	20%
30%至不滿40%	12%		

以上稅率第一類甲、乙、丙三項所得稅均可適用。惟丙項所得稅如不能於資本額計算者，則依所得稅類課稅，其稅率如下：（所得不滿1000元免稅，但舊條例為1000元）

所得額	稅率	所得額	稅率
200元以上至未滿300元者	4%	10000元以上至未滿12000元者	14%
300元以上至未滿400元者	6%	12000元以上至未滿14000元者	16%
400元以上至未滿600元者	8%	14000元以上至未滿16000元者	18%
600元以上至未滿800元者	10%	16000元以上至未滿20000元者	20%
800元以上至未滿1000元者	12%	18000元以上至未滿20000元者	22%

所得

2000元以上至未滿5000元者	24%	10000元以上至未滿20000元者	28%
50000元以上至未滿100000元者	26%	100000元以上者	30%

前項課稅最高稅率以200%為限。

第二類所得稅之稅率為超額累進稅。將所得分為十級，（舊法為十級）第一級每月平均所得超過一〇〇元至二〇〇元者，其超額額每十元課稅二角，直至每月平均所得超過一〇、〇〇〇元其超過額每十元一律課稅三元。（註十五）

第三類所得稅，用比例稅。即凡政府發行之證券及國家金融機關之存款儲蓄所得，其應課稅率為0%；其他非政府機關發行之證券及非國家金融機關之存款儲蓄所得，其應課稅率為10%。

最後至於財產租賃出賃所得稅 均採超額累進率，租賃所得稅分為四級，出賃所得稅為十級，分別課稅。我國所得稅分期施行。茲附記於下：

(1) 廿五年十月十日開徵部分：

- (A) 第二類 甲項（公務人員薪給報酬所得）
- (B) 第三類 甲項（公債利息所得）
- (C) 第三類 乙項（公司債利息所得）



(D) 第三類 丙項 (股票紅利所得)

(E) 廿六年一月一日開徵部分：

(A) 第二類 乙項 (自由職業薪給報酬所得)

(B) 第二類 丙項 (其他從事各業者薪給報酬所得)

(C) 第三類 丁項 (存款利息之所得)

(3) 廿七年初開辦部分：

(A) 第一類 甲項 (公司、商號、行棧、工廠營利事業)

(B) 第一類 乙項 (官商合辦營利事業)

(4) 卅二年開辦部分：

(A) 財產租賃所得稅

(B) 財產出賣所得稅

### 第三 課稅範圍

關於所得稅之課稅範圍，如前文所述，可分人的範圍與物的範圍。關於人的範圍，或用國籍主義，或用經濟所屬主義，或用住所主義。我國所得稅雖無明文規定，但事實上則採經濟所屬主

業。(註十六)至於物的範圍，則利息所得，利息所得，利息所得，土地所得，土地所得，土地所得，(即不動產所得)之所得稅則最近始見舉辦。又各種權利所得，容或有加徵所得稅之可能。但目前食鹽已行專賣，則對特權之一的引票，已無從為課稅之對象矣。營利事業所得為勤勞所得與財產所得之混合物，此項所得稅似與營業稅重複，故劉振東氏主張廢除營業稅。(註十七)但按之實際，所得稅依純所得課稅，而營業稅則依外形標識課稅，故其課稅利潤雖同，補其課稅方法實異。任何營利事業，不問其為獲利與虧本，必受國家之保護，故營業稅在所必課，營業稅必算入於成本之內。課營業稅之外，如所得(純益)甚豐，則雖多課所得稅(營利事業所得稅)亦不為慮。所得稅得立於成本之外，故營利事業所得稅與營業稅，僅為形式上的重複課稅，初非實質上的重複課稅也。惟英法二國之營業稅，并入於所得稅，但英有超額稅已補充之，法有一般所得稅已補充之，不似我國所得稅，組織較簡，彈性甚少也。關於不動產的所得稅，在此國戰時期，房地價飛漲，房地主收益甚多，似亦可以為徵課所得稅之對象。但或以為對於房屋既徵有房屋稅，對於土地既徵有賦或地價稅，茲再徵所得稅，無乃重複？關於此點，吾人只看營利事業為勤勞與財產之混合所得，兩種形式之所得，何種於不動產所得不能課以所得稅乎？或以為房屋在此戰時，其轟炸之危險較多，但在此戰時受有意外之危險者，固不止房屋，例如自然人固有炸死之

處，更有病死之憂，則并薪資所得稅而亦不必舉猶乎？故於不動產所得稅應否舉辦，雖有贊成反對兩種論調，筆者則處於贊成論者之調。惟免稅點（起徵點）不妨稍加提高，以免陷實質的重複課稅之誤耳。

（按目前租賃所得稅已舉辦，上文所論亦已見之事實矣。）

#### 第四 寬免之規定

我國所得稅關於寬免之規定，可分為三點敘述之：

（一）一般的減免 計分三項：甲、駐在我國之各國外交官之所得；（細則第二條）乙、駐在我國未滿一年之外國人之所得；（細則第三條）丙、應以營利為目的之法人所得，但以依法向主管官署成立者為限。

（二）第一類營利事業之減免 甲、資本未滿三千元者；乙、所得合資本額或盈百分之十者以內；一時所得未滿一百元者；丁、法定公積金。（依法定為十分之一）

（三）第二類薪給報酬之減免 甲、每月平均所得未滿一百元者；乙、軍警官佐士兵及公務員因公傷亡之卹金；丙、殘廢者勞工及無力生活者之撫卹金養老金及遺棄費；丁、小學教職員或薪給（民衆學校教職員同）；戊、勞工之人身保險費用，得於薪給報酬內扣除之。（第二款收稅如左）

(四) 第三種證券存款所得之減免。甲、各級政府機關之存款利息；乙、公務人員及勞工之法定儲蓄金；丙、教育慈善機關或團體之基金會存款；丁、教育儲蓄金之每年利息未達一百元者；戊、勞工人身保險賠償令超過總額之利息所得。

列之減免辦法，在舊法與新辦法無多大不同，惟起稅點隨物價高漲而有若干提高而已。

### 第五 我國所得稅之特色

我國所得稅最大之特色，是爲營利事業所得稅以所得合資本之百分比率爲課稅標準。此法缺點有二：

(一) 所得之多寡與資本之大小，未必成正比例，在小資本利小率大，在大資本則利大率小。

(二) 即成正比例，大小資本的所得的負擔力，未必盡同，未可一概而論。

又因其以利潤率爲標準，故各商家，儘可用升股之方法，以冀縮小利潤率，而減輕稅負。故歐美各國，徵課法人所得稅，多不明資本大小，成就所得之多寡，以累進徵收之。如此手續簡單，計算容易，似爲我國所宜仿行也。且各國計算所得額，多不減本於盈，我國獨減，如此多提盈積，雖於獎勵企業之旨有合，而於逃稅，實多啓一門也。

## 第六 徵收制度

所籌擬在我國爲新稅，政府抱新人新稅之精神，肇創設施，頗爲周詳，即如徵收一項，實與其他稅收截然不同。

(一) 徵收 在財政部內，設直接稅處，各省設局，省之下設分局。

(二) 經費 以代理國庫之中央銀行總其成，再由中央銀行委託中、交兩行及三等以上郵局代收稅款。

### (附) 1. 稅收情形

年度	預算數	實收數
民國25年	500萬元	848萬元
民國26年	2,500萬元	2,000萬元
民國27年	1,200萬元	800萬元
民國28年	3,000萬元	3,174萬元
民國29年	7,000萬元	<del>7,000萬元</del>
民國30年	12,000萬元	12,000萬元

(2) 在租稅所得之地位 (29)

第一位 關稅	第二位 所得稅	第三位 所得稅	第四位 稅率	第五位 終稅	第六位 印稅
--------	---------	---------	--------	--------	--------

(3) 容分析

	25年	26年	27年	28年	(提獎)
第一類	18	33	18	45	(Fr. 13)
第二類	32	12	7	7	(Wages)
第三類	50	45	74	47	(Interes)
其他	—	1	1	1	

(註一)關於所得稅法中所得之意義，向有六種學說：

1. 消費金說——注重於其人得 由消費處分之點。
2. 定期所入說——是注重於一定時間內正當產生之點。
3. 源泉說——是注重於產生所得的收益源泉之確實之點。

(以上三說，其義甚狹，可使許多所得漏稅)

4. 生產所入說——總「生產」收入中，扣除生產費後之額，認為所得。

5. 各種純所入說——不問所得發生之原因以及所得使用之目的為何，而就其純收入全部認為所得。

6. 一般經濟力所得說——由沙圖 (G. V. Schanz) 主唱之，即純收益中扣除總損耗後之定額為所得。(見汐見三郎著「各國所得稅制度論」中譯本三三〇頁。)

(註二)兩百年前，世界人口的四分之三，集中於鄉村，今日世界人口的四分之三，集中於都市。

(註三)參照 Shiras: Science of Public Finance 第四七七頁。

(註四)不勞所得與勤勞所得二辭，英文用語甚多不同，茲為列表如下：

(勤勞所得)	(不勞所得)
earned income	unearned income
temporary income	permanent income
precarious income	fixed income
industrial income	spontaneous income

unfunded income	funded income
	Investment income
	lazy income

(註五) Sirras: Science of Public Finance 第四八七——四八八頁。

(註六) 同上卷第五一九頁。

(註七) 汐見三郎:「各國所得稅制度論」中譯本第四〇三頁(甯柏齊譯)。

(註八) 參照 Sirras: Science of Public Finance 第四三八——四三九頁。

(註九) 參照「財政評論」六卷一期第一二八——二九頁「英國戰時財政資料」。比例數由余者折

算附加。

(註十) 同註九。

(註十一) 各國所得稅稅收佔租稅總額之比例數如下: (汐見三郎著各國所得稅制度論第四頁, 中

譯本)。

美國 50.7%    英國 41.3%    法國 0.1%    德國 4.2%    德國 3.6%    日本 10.2%

又, 同書第八七頁。



(註十二) 法國到一九一四年尚無現代稅制，故歐洲大戰時不能不通货膨胀。

(註十三) 見朱悛著「所得稅發達史」第一三五頁。

(註十四) 參照「所得稅施行細則」第七、十五兩條。

(註十五) 關於所得稅第一、二兩類稅率的計算法，可參見張志樾編所得稅暫行條例詳解。該表有詳細之算式，可供參考。(商務印書館出版)

(註十六) 參照施行細則第五條，第一類徵收須用第二條及第二類徵收須用第三條。

(註十七) 見氏著「現行所得稅制改進之研究」載「財政評論」六卷一期。

## 第七章 過份利得稅

### 第一節 過份利得之來源

過份利得稅創始於一九一五年歐洲大戰的過程中，彼時食糧品由丹麥與瑞典輸入德國，使該兩國之食糧商獲利甚豐；故丹、瑞政府，課以租稅，特有「廚子稅」之稱。其後各國相繼仿行，是為過份利得稅之成立。

過份利得稅原為一種戰時的臨時租稅，但實際上此稅之徵課，并不一定以戰時為限，不過因戰爭關係，特別容易造成種種過份利得，最宜於徵收過份利得稅，故此遂遂有「戰時利得稅」之名。

戰爭能使許多人之生命財產受到損失，但另一方面，亦能使一部份人，大發「國難財」，此種矛盾現象，其原因有下列幾種：

(一) 戰時的大量需要 戰時有幾種重要物品，其需要量極大。例如軍用品之需要甚大，可

使軍需商發財；軍服之需要甚大，可使軍服商發財。此外如軍糧須大量的採購，醫藥品亦須大量的購置；因此，此等商人，即可抬高各該商品之價格而獲得暴利。

(二) 戰時的物價騰貴 物價騰貴，有時由於貨物之缺乏，有時由於通貨膨脹。但要之，物價騰貴，為戰時必有之現象，只看統制是否得法，略有程度之差而已。如果物價一路上漲，則製造商進貨價格低，待製成商品，其販賣價格必高。這中間，即可贏得過份利得。

(三) 戰時之交通不便 戰時因交通不便，有許多商品，來源斷絕，於是殘餘商品，成為獨占商品，可以獨抬價格，造成其過份利得。再不然，在後方另設此種新工業，因競爭者少，亦可高價出售其製品，亦一樣可以造成過份利得。

(四) 戰時之人口移動 戰時，人口移動甚劇。例如在抗戰中，後方都市人口激增，於是房地產業首受其惠。房租漲價，房主便得過份利得。土地漲價，地主也得過份利得。此外一切商業，亦均因人口增加，買賣興隆，而得有抬高價格，得到過份利得之機會。

因上列四種關係，在戰時乃特別有過份利得之存在。遂有特別過份利得稅之產生。

## 第二節 學理的根據

過份利得稅爲何應該課稅？在學理上有下列幾個學說：

(一) 橫財說 因過份利得爲一種橫財，故過份利得稅爲一種橫財稅。但按之實際，獲得橫財，不需資本，獲得過份利得，須有資本，故此說實多未安。

(二) 利益說 主此說者，謂戰時資本家獲得特別利益，戰後獲得市場，故宜重課，宛如資本家因公共營造而獲得特別利益時，應課以「特賦」也。此說用於侵略國家，頗中肯綮，但在抗戰國家，爲爭民族生存而抗戰，初非爲資本家謀利益也。

(三) 變相所得稅說 此說謂過份利得稅爲一種變相之所得稅。即過份利得稅專課商號，不課個人，極類似於營利專業所得稅。尤其我國過份利得稅法第一條之規定，可說以此說爲根據。

(四) 劫持說 如增高房租，囤積居奇，皆爲劫持；國家取其所餘，實最爲合理也。

### 第三節 過分利得與正常利潤

所謂過份利得，乃與正常利得相對立者也。超過於「正常利得」之利得，始爲過份利得。故欲瞭解過份利得，須先測定正常利得。

正常利得即正常利潤，其測定方法，不外兩種：

(一) 選擇一定期間的利潤為正常利潤。此即以戰前的實際收益為正常利得，例如規定戰前若干年間之利潤平均額或過去一年間之利潤為正常利潤；歐戰時英國曾實行此法。即以戰前三年中較好之二年利潤平均額為正常利潤。若戰前營業僅及二年者，則就以二年之平均利潤為正常利潤；若僅有一年之戰前營業者，則就以一年之平均利潤為正常利潤。超過上列正常利潤，即為過份利得。

(二) 由法律規定資本額的百分之幾為正常利潤。這便是一種假定利潤。超過此假定利潤，即為過份利潤。如歐戰時美國的超過利潤稅規定八厘為正常利潤，其戰時利潤稅規定一分（百分之十）為正常利潤，我國過份利得稅亦採用此法。唯正常利潤率不可定得太低，太低能阻礙生產，促進逃稅。

在第一種方法，將戰時與不時的界限劃分清楚，顯示過份利得稅為一種臨時稅。因為一長處。但有許多營業根本為戰前所無有，則此法便無從實施，故不如用第二種方法，較為合理。我國現行過份利得稅法，便採用第二種方法。試看「非常時期過份利得稅條例」第一條規定如次：

「在抗戰期間，有左列過份利得之一者，除依所得稅暫行條例徵稅外，依本條例加徵非常時

期過份利得稅：一、凡公司商號行棧工廠或個人資本在二千元以上之營利事業，官商合辦之營利事業，及一時營利事業，其利得超過資本額百分之二十者；二、財產租賃之利得超過其財產價額百分之十五者。」

上列條文之中，「百分之二十」與「百分之十五」，即由法律所規定之正常利潤也。

#### 第四節 課稅範圍及其免稅

過份利得稅之課稅範圍，可分營利事業與自然人兩方面。我國過份利得稅條例列舉「公司、商號、行棧、工廠或個人資本在二千元以上之營利事業，官商合辦之營利事業及一時營利事業」(註一)此項課稅範圍，是着眼於營利事業。又，財產租賃利得，(例如房租)亦得課徵過份利得稅；惟三十二年一月二十八日新頒財產租賃出賣所得稅、財產租賃利得，遂亦不復為過份利得稅課稅之對象矣。(參照「非常時期過份利得稅法」第一條)要之，我國過份利得稅之徵課，側重於自然人方面，但自然人之獲得戰時利得者，不祇房東與地主，例如律師，會計師，醫師，工程師等自由職業者，亦間有獲得過份利得者，但因彼等無資本可計，自然此法課以過份利得稅。此側重營利事業，寬恕自然人之辦法，并不始於中國，美國實開其先河。美國之戰時利潤稅，與超

過利潤稅，均僅課公司之利潤，此外任何個人企業，則均不課稅。

惟在中國目前，以個人名義而行囤積居奇者，實繁有徒，所以採行美國制度，漏稅恐所在多有。

課稅範圍既如上述，然而在課稅範圍內，又不得不設若干之免稅額，此即免稅的規定是也。

例如美國之超過利潤稅，與戰時利潤稅，其法定免稅額均為三千元。又，英國對於公司與個人商號課以差額稅，允許公司得由利潤額先扣去董事經理之薪俸而後課稅，唯個人營業則不得照扣，此外債務，息金，新舊則更允減免。我國過份利得稅的免稅額，規定如下：（註二）

「第一條第一款資本之計算，及資產之估價，準用所得稅暫行條例關於資本類及資產估價之各規定，但公積金不得併入資本計算；已納或應納之所得稅及財產之折舊，於計算過份利得額時，不得減除。」

此項規定，比一般所得稅法之規定，顯然要苛刻得多。按所得稅法之規定，計算資本時，得將公積金的三分之一併入資本計算，（註三）但計算過份利得稅則不得併入計算。又按所得稅法應就收入金額內，減除營業時間實際開支，呆帳，折舊，盤存消耗，公課及依法所規定之公積金，（註四）而計算過份利得時，則不能減除已納未納之所得稅及財產折舊等，其所能減除者，僅營業

上之實際開支，此因過份利得稅，本為「橫財」之性質，故計算不妨寬鬆也。

但以上僅就營利事業而言，至於財產利得之免稅，則因在所得稅中，根本未有規定，故特於過份利得稅施行細則規定之。其得扣除之項目如下：（1）財產之修繕及其他必要費用，但在租約內載明由承租人負擔者不在此限。（2）保險費。（3）合法措稅。（註五）

此外，凡由曠區遷入內地之工廠，及因戰事受有重大損失之營業，經查明屬實者，應暫予免稅。（註六）

### 第五節 稅率

就上述之課稅範圍，再減除上述之免稅額，其剩餘額即為課稅品，對此課稅品，其稅率多採累進制。茲將我國過份利得稅之稅率，列表如下。（註七）

等級	利得超過資本額之%	對於超過額徵稅%	等級	利得超過資本額之%	對於超過額徵稅%
1	20—25	10	7	50—55	40
2	25—30	15	8	55—60	45
3	30—35	20	9	65—100	50



4	5	40	25	10	100 - 200	55
5	40	45	40	11	200以上	60
6	45	50	35			

L 列表中，最高級稅率爲百分之五十，似已甚高，但比之歐戰時英美法等國之最高稅率達百分之八十，還算甚低。

## 第六節 徵課方法

過份利得稅之徵課 大約有下列幾個方法：

(一) 以所得稅的形式來徵課 卽由國民戰時所得減去戰前常年所得，其差額卽爲課稅標準。英、美兩國均用此法。

(二) 以財產稅的形式來徵課 卽以戰時或戰後之財產價格與戰前價格相比較，其差額卽爲課稅標準。德國曾用此法，德國之戰時利得稅分「財產增價稅」與「戰時溢利稅」，後者以所得稅形式課稅，前者卽以財產稅形式課稅。

(三) 以流通稅的形式課稅 卽對特殊的幾個交易課稅，例如對軍需品的售賣契約，運輸

契約課以印花稅。美國曾採用此法。

上列三說，以第一法為最普通，我國亦採用此法；唯在施行之初，各省曾有以營業稅之形式徵收者，但因營業稅為地方稅，過份利得稅為中央稅，殊多未合，而今則或歸所得稅徵收機關，以所得稅之形式徵課矣。

### 第七節 過份利得稅之歸宿

過份利得稅可算是一種良稅，但亦有人予以反對。其反對理由如下：（詳八）

- （1）過份利得稅之徵課限於少數商號，故不公平。
- （2）此稅過於複雜。
- （3）不確實。
- （4）對建築、製造、礦業等課稅特重，對銀行則課稅較輕，因後者收益穩定，過份利得較少故也。
- （5）轉嫁於消費者。

上列反對理由中，最值得吾人討論者，是為過份利得稅之轉嫁與歸宿。

原過份利得稅課之於過份利得，故凡無過份利得者，根本不負此稅。因之，凡限界生產者之商品價格，不會漲價，而市場上之商品價格，就一般言，以限界生產者之商品價格為標準，故一般價格可不致因課過份利得稅而漲價。易言之，此項租稅實為不能轉嫁之直接稅，其課稅并不會

抬高物價，但如所課之利潤為必需品營業，則亦能間接的影響於物價。蓋必需品之需要，缺少彈性，一經課稅，價格可以抬高，租稅遂得轉嫁矣。

一般言之，過份利得稅固不至于抬高物價，但亦不能平抑物價，此因過份利得稅既不能轉嫁，過份利得者一被課稅，即失去其利潤之一部分，斷不肯重貶其價以自蒙損害，而限界生產者亦并不以此稅而增其生產費，自亦不致於減低價格。故欲以過份利得稅而平抑物價，亦屬不可能之事。

我國「過份利得稅條例」於二十七年十月公布，嗣於二十八年九月加以修正。修正之結果，將正常利潤率提高，將稅率無形減低。并自二十八年一月起徵。徵收方法，年徵一次，但依其性質得按月或一次徵收之。（註九）

（註一）見「過份利得稅條例」（修正條例，下同）第一條。

（註二）同上第三條。

（註三）見「所得稅施行細則」第七條。

（註四）同上第十五條。

- (註五) 見「過份利得稅施行細則」第五條。
- (註六) 見「過份利得稅施行條例」第十四條。
- (註七) 同上第四條第五條。
- (註八) 見 Shiras: Science of Public Finance 第六〇頁。
- (註九) 「修正過份利得稅條例」第二條。

## 第八章 遺產稅

### 第一節 概說

國家不斷的發現新稅源，其中第二個最大的直接稅，是爲遺產稅。(註一)遺產稅在英國稱爲死亡稅。所謂死亡稅之中，包括有遺產稅與繼承稅，故胡善恆氏譯遺產稅爲繼承稅，義殊允當。

遺產稅雖爲現代之租稅，但其起源却甚早，羅馬時代卽有 *Vicesime hereditarium*，乃稅遺產的十分之一，爲老弱兵士養老年金之用。中世的「繼承費」，乃借地人死亡時，其嗣子付與領主者。又有一種承業捐，乃佃戶死後，其繼承人付於地主之稅也。但現代之遺產稅，則始於一六九六年之英國；其後各國先後仿行，有如下表：

英國1896 法1703 德國86 日本1905 美國1906 英國1916 中國1910

遺產之性質，爲一種不勞而得，同時且爲消來之財，故遺產權之性質，決非天賦人權，而爲一種國授公權，卽爲一種「法律之創意」。(註二)故遺產應該課稅，殊無問題，惟在學理上亦尙

有種種之理論，茲列述於次節。(註三)

## 第二節 遺產稅之根據

(一) 沒收無遺囑之財產說 Bentham 主此說，凡財產有遺囑時始遺交其親屬；如「無遺囑訂立時，則財產即讓渡於國家。」氏以爲「徵收二十分之一時，則爲重稅，而全部徵收時，反等於無稅，且任何人不覺其負擔之苦；」蓋「痛苦生於失望，失望生於希望，設若承繼法沒有給他什麼，他也就不會希望些什麼。」故氏主張凡無遺囑之財產，一概由國家沒收。

與此說相類者，有國家共同繼承遺產權說，由 Bluntschli 與 Wagner 主張之。彼等以爲遺產之形成，乃由於國家之助力，要無國家之助力，個人安能處分其財產於身後乎？國家之於遺產，正如隱名合夥人之於合夥事業，故國家對於遺產自有共同繼承之權焉。

(二) 社會主義說 或稱均富說，起源於 J. S. Mill。氏承繼 Bentham 之學說，又從而發揚光大之。氏以爲無遺囑之遺產固須由國家沒收，即有遺囑之遺產，國家亦須加以限制，使之不要超過公平的範圍。其後此說獲得大多數的擁護者，其所依據之理由，則以爲阻止財產集中於少數人之手，並促成一資產的平均分配，乃爲國家之職務，於是社會主義的色彩，乃顯見濃厚。不

同的出發點，可以達到相同的結論，Mill 之出發點，雖非社會主義，但實與後來的社會主義者，達到同樣的結論。

(三) 勞務規費說 以遺產稅僅為政府所取之一種規費，譬如政府設一種法庭，以批准遺囑，此法庭的設備實在政府為一種開支，但在享受批准之人為一種特別利益，於是使享受此特別利益者多担一種費用，實為天公地道之事。但此種議論，只可適用於輕微之規費，如所徵之費，超過實際開支，此說即不能適用。且依此說，遺產稅非為累減的不可。

(四) 特殊權利代價說 認遺產稅為享受特殊權利的一種代價，比例上相當於承繼人所獲利益之大小而徵收之。美國許多州特稱繼承稅為財產稅轉稅，即根據此說。

(五) 追稅說 美國 Ma's West 主此說，氏謂人之所以致富，乃由於一般財產稅之逃稅，故待其死後不能逃稅時追繳一次，此即遺產稅也。但此說所注意者為死者之財產，非承繼人之能力，且遺產之數額與生前逃稅之數，不能成正比例。又不動產不易逃稅，動產容易逃稅，如認此說為正確，則遺產稅只能課於動產之上矣！

(六) 還元所得稅 由 Bastable 所主張。(註四)氏以為財產稅不過為籌集國用的稅制之一，必須由規律稅制的一般原則去說明。由此觀點發生一極大之困難，是即遺產稅徵收之不規則

，此因壽命不齊，且「人無再死」，(註五)故對此課稅，實最不規則。然由平均觀之，則每年由死亡而移轉之財產實有相當穩固之比例，故對累積財富之課稅不啻為一種「還元所得稅」，且由此方法，則凡由個人努力而來之臨時所得，可不致稅及。而此稅隨亦最宜於適用累進焉。但此說 Seligman 亦竭力反對之。氏謂現行之稅則，有時已經課及生前之所得或財產，有時則未曾課及；如生前已經課，而死後復行課稅，豈非重複課稅？反之，如生前未曾課及，死後乃由遺產稅而課及之，固較為公平矣；然因人壽不齊，縱令財產相同，而享受時間不同，死後課以同一之稅率，豈得謂平？(註六)

(七)能力說 因繼承人繼承財產之後，納稅能力增加，故得課稅。遺產稅實不過為一種偶然所得稅而已。按照偶然所得稅，移轉之類繁殊無問題，因為每次之稅係由不同之人支付故也。(註七)於是 Seligman 以為遺產稅之根據，得以偶然所得為主，而以承繼權利說為輔；此兩說者，足與個人之担稅能力相和諧。前者認遺產稅為課於個人，後者認為課於事物；一即課於遺產或遺產之權利之上。

### 第三節 遺產稅之地位與特色



遺產稅之徵課，既有如上所述之根據，然稅在稅制中又佔如何地位乎？原租稅之組織，不外爲對收入課稅，支出課稅，所得課稅，交際課稅。

第一，將遺產稅屬於所有課稅之系統——如土方成美氏將遺產稅與財產稅均歸於所有課稅之系統內，又小川鄉太郎氏認遺產稅爲財產稅之一種。（註八）蓋財產稅分爲靜的財產稅與動的財產稅；前者如一般財產稅土地稅等屬之，乃對「靜態中之財產」（財產所有之事實）課稅；後者爲對「動態中之財產」課稅，如遺產稅（對移轉中之財產）、財產增價稅（對增價財產）屬之。

第二，將遺產稅歸入於收入課稅之系統——如美國一八六一年之所得稅法，將遺產所得歸入於課稅所得的範圍以內，大內兵衛劃分租稅之體系，亦將遺產贈與稅及一般財產稅劃於收得稅之所得稅。

第三，將遺產稅劃入於流通稅之系統——此遺產稅爲對財產之轉移行爲（流通行爲）課稅，故非財產稅而爲流通稅。申言之，（1）遺產稅非對構成遺產之財產課稅，而是對遺產之轉移或繼承權課稅，故非爲財產稅而爲流通稅。（2）遺產稅之徵課，非根據死者所有財產之價值而是根據移轉或承繼之財產價值。由上列理由，遺產稅應列入流通稅。

上列三法，各有見地。但以第一與第三法之理由較爲充分。

現在再進而論及遺產稅之主體與客體。

普通租稅之租稅主體，可以包括法人與自然人兩種。但在遺產稅，則法人不能為租稅之主體，因法人無所謂死亡，故只能納普通的財產稅，不能為遺產稅之主體。唯自然人始有死亡，斯可為遺產稅之主體焉。

次之，就課稅品言，遺產稅為對物稅抑為對人稅乎？遺產稅之課稅品為死人之納稅能力，是固對人稅矣；但死人無知，其本人屍體尙有「物乎，抑為人乎」之爭，遑論其為附麗於財產之納稅能力？善哉亞當斯密之言曰，「財產由死，轉移於活人，如對此財產轉移而課稅，結果必着落於財產之承繼人。」（註九）故所謂死人納稅，實際上即為承繼人納稅，故遺產稅必為對人稅無疑。

因遺產稅為對人稅，故得以累進課稅，且其累進之方法亦有一特色，即普通累進額，常以財產數額之大小為準，而遺產稅除財產數額的條件之外，又有親等關係。即承繼人得分為直系（包括配偶者）旁系與遠親。凡直系繼承，課稅最輕，旁系繼承，課稅較重，遠親繼承，課稅最重，此即看承繼者與死人之親近程度而定之。遺產稅為何須有如此規定，此因近親為遺產之共有者，如課以重稅，非但不公，且易逃稅故也。

要而言之，遺產稅為財產稅的一種，乃於遺產確移轉時，加以捕捉，予以課稅之謂也。但遺產稅自從發生至於今日，亦經過幾多之演變，非一開始即今日之完備也。世界各國實行遺稅最早者莫如英國，我人試以英國為例。

英國遺產稅之發達，乃經過下列幾種形式而來：

(一) 遺囑稅 即由 Probate court 批准遺囑時所收之規費也。其抽稅辦法，多用印花稅之形式，即將課稅之書契，分為六種，分別課以四十先令，五先令，二先令六便士，一先令，六便士，一便士六種定額稅。其中課五先令者為遺囑之檢定書及遺產管理人之指定書。何謂遺產管理人之指定？此因動產之移轉，必須有遺產管理人，凡被繼承人指定遺產管理人時，必須有檢定書；如遺產超過二十鎊，那麼這檢定書即須貼印花（五先令），如無遺囑，或有遺囑而未指定遺產管理人，則由 Probate court 指定之，此指定書，如遺產在二十先令以上，同樣課以印花稅。

(二) 承繼財產取得稅 財產由管理人交付於承繼人，承繼人須出一收條於管理人，於是此收條須貼法定之印花，其稅率如下：

20鎊以下之財產 2先令6便士 到100鎊為止 5先令 超過100鎊 10先令

此稅單課動產，不課不動產，仍為對壽稅課稅。

(三) 追加遺產稅 乃為防止 Probate duty 之逃稅，而追加徵課之印花稅也。如「死因贈與」，或死前三個月贈與 照別列兩種課稅方法，均漸稅，乃使承繼者提出申告書，書中貼上印花。

(四) 繼承稅 不問動產不動產，凡承繼之財產全課遺產稅，按英國自一六九四年起即有 Probate duty 經過一百五十年之演進，始有承繼稅之成立。辦承稅之特色，在乎治 Probate duty 與 Legacy duty 於一爐，非但課動產，兼課不動產。

(五) 附加遺產稅 承繼開始 前，以全遺產為一體，如超過二千鎊，即課百分之一之遺產稅。此百分之一之稅率不問親等，完全一樣，但以動產為限。

上列五種遺產稅中，一、三、五為總遺產稅之性質。但至一八九四年，則由「財法」予以修正，即以 Estate duty 為總遺產稅，以 Legacy and Succession duty 為分遺產稅，且以總遺產稅為主，而以分遺產稅為附焉。

#### 第四節 遺產稅之分類

遺產稅之分類實為英國遺產稅制自然演進之結果，即遺產稅分為總遺產稅與分遺產稅兩種：

(一) 總遺產稅 簡稱遺產稅。乃對死人所遺之全部財產，不問其爲動產或不動產，予以課稅之謂也。總遺產稅之租稅主體爲死人，(死亡開徵)故亦稱死亡稅。

(二) 分遺產稅 亦稱繼承稅，乃對繼承人所得之財產予以課稅之謂也。

此兩種遺產稅，何者爲優，何者爲劣？如由政府收入言，則以總遺產稅爲優，因總遺產稅僅由遺產數額大小差別課稅，不必由親等重予差別，故稅收恆豐。至分遺產稅，則非但須由遺產數額大小而行差別，更須由親等遠近而行差別，在國家之收入，自然減損，且其稅務行政手續，必多感繁複焉。但由公平之觀點言之，則以分遺產稅爲優，因繼承人可因親等之遠近而納不同之稅也。

如以上述之稅額而看各國之制度，則英國以總遺產稅爲中心，分遺產稅甚不重要。日本採分遺產稅制，即日本之家督相續稅(對長男課之，以五千元爲起稅點)與遺產繼承稅(以一千元爲起稅點)皆繼承稅也。美國兼行二稅，即聯邦政府行總遺產稅，州政府行分遺產稅，一物二課，蓋爲重課不勞利得而已。我國採總遺產稅。

然則我國爲何採總遺產稅乎？此其理由有二：

(一) 因遺產登記制度之不完備 歐美各國，遺產登記較爲完密，例如人死則財產必須易戶

，即父死子繼，亦必改名登記。故遺產稅徵收甚易。我國財產尚無登記，遺產產物難可數調查，至欲實行分遺產稅，則非詳細調查繼承者為誰，繼承者之為直系或旁系，直系者之親疏遠近，以及繼承分之大小；但此種調查在中國至為不易，如貿然實行分遺產稅，恐反贖本，故目前只好實行總遺產稅，待將來財產登記制度實行，遺囑制普遍之後，再改行分遺產稅，或可事半功倍。

(二)由於我國社會習慣之不同，我國繼承多為父子、父女關係，姪為養子，在我國宗法社會多有「為人後者為之子」的觀念，故親一經立為嗣，其責任與親子無別，故遠親與親子，實無加以區別之必要。如實行分遺產稅，反生糾紛。

此乎上述兩個理由，所以我國實行總遺產稅。

### 第五節 課稅範圍及稅率

所謂遺產稅之課稅範圍，乃指遺產稅應從那一點起徵？以及何種遺產稅應該豁免？關於起徵點因各國人民富力之大小，社會生活程度之高下而不同。有如下表：

國別	英	德	法	日本	美國	中國
起徵點	100鎊	100馬克	1,000法郎	1,000圓	50,000美金	5,000元

由上表，可知以美國之五萬美金為最高，此則一則美國之國富不同，財產在五萬元以上者為數不鮮；二則美國由聯邦政府課總遺產稅後，更由州政府課分遺產稅，故總遺產稅不妨稍寬。（即起徵點，不妨稍高。）除美國外，我國之起稅點可算甚高，（五千元）但此亦有特殊之理由。因遺產稅為課於不勞利得之稅，資本家之遺產，固含有不勞利得之性質，而農業之生產，往往是父子共同勞動，方克濟事，故不勞利得之成分較少。我國為農業社會，子女自幼即參與生產，家長死亡，產業遺於子女，其形式上為遺產，實質上並非遺產，至少其中有一部分非遺產，而為子女自己勞動得來之財產，故不應課稅。起稅點定得高，則負擔集中於富人，農業社會自可受益，所以中國遺產稅之起徵點定得較高，亦不為無理。

凡起徵點以上之遺產，自得為課稅之對象，但在起徵點以上，而有特別情形時，仍得予以免稅，此亦為各國之通例。例如法國因獎勵人口，對於子女衆多之遺產，特准減輕或免除其遺產稅。日本對於戰死軍人之遺產免除繼承稅，中國「遺產稅暫行條例」第七條，規定免稅辦法如下：

- (1) 遺產稅總額未滿五千元者。
- (2) 陸海空軍官佐十兵及公務員，戰時陣亡，或因戰地服務戰地受傷致死者之遺產。
- (3) 遺產中有關於文化、歷史、美術之圖書物品，經繼承人向遺產稅徵收機關聲明保存登

記者；但繼承人將此項圖書物品轉讓時，仍須補稅。

(4) 捐助各級政府之財產。

(5) 捐贈教育文化或慈善公益事業之財產，未超過五十萬元者。

(6) 被繼承人之著作權，及關於學術發明之專利權，或自己創作之美術品。

遺產額在起徵點之上，且不在上列免稅之列者，均行課稅。稅率是用超額累進率，即遺產總額在五千元以上者，一律徵稅百分之一，遺產總額超過五萬元者，就其超過額依超額稅率按級計算加徵之。(註十)

原級	差級	遺產總額 (1000元)	基本稅率	超額稅率	合計稅率
第一級	第一級	5—50	1	—	1
第二級	第一級	50—100	1	1	2
第三級	第一級	100—250	1	1	3
.....	第二級	250—500	1	.....	4
.....	.....	.....	.....	.....	.....
第十六級	.....	10000以上	1	501	511



## (附) 遺產稅計算公式 (註十一)

M = 遺產總值

MN = 超過本級下限之遺產價值

ON = 特種電荷

ON = 本級以下各級免稅應課稅額

$$M \times \frac{1}{100} + ON + MN \times FN = \text{應課稅遺產總值}$$

遺產總值在五萬元以上五萬元以下者

$$M \times \frac{1}{100}$$

2. 遺產總值在五萬元以上至十萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + MN \times \frac{1}{100}$$

3. 遺產總值在十萬元以上至二十五萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 500 + MN \times \frac{2}{100}$$

4. 遺產總值在二十五萬元以上至五十萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 3500 + MN \times \frac{3}{100}$$

5. 遺產總值在五十萬元以上至七十五萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 11000 + MN \times \frac{4}{100}$$

6. 遺產總值在七十五萬元以上至一百萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 21000 + MN \times \frac{5}{100}$$

7. 遺產總值在一百萬元以上至一百五十萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 33500 + MN \times \frac{7}{100}$$

8. 遺產總值在一百五十萬元以上至二百萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 68500 + MN \times \frac{9}{100}$$

9. 遺產總值在二百萬元以上至三百萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 113500 + MN \times \frac{12}{100}$$

10. 遺產總值在三百萬元以上至四百萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 235000 + MN \times \frac{15}{100}$$

11. 遺產總值在四百萬元以上至五百萬元者
- $$M \times \frac{1}{100} + 333500 + M \times \frac{20}{100}$$
12. 遺產總值在五百萬元以上至六百萬元者
- $$M \times \frac{1}{100} + 583500 + MN \times \frac{25}{100}$$
13. 遺產總值在六百萬元以上至七百萬元者
- $$M \times \frac{1}{100} + 833500 + MN \times \frac{30}{100}$$
14. 遺產總值在七百萬元以上至八百萬元者
- $$M \times \frac{1}{100} + 1133500 + MN \times \frac{35}{100}$$
15. 遺產總值在八百萬元以上至九百萬元者
- $$M \times \frac{1}{100} + 1483500 + MN \times \frac{40}{100}$$
16. 遺產總值在九百萬元以上至一千萬元者
- $$M \times \frac{1}{100} + 1683500 + M \times \frac{45}{100}$$

27. 遺產總值在一千萬元以上者

$$M \times \frac{1}{100} + 2339530 + M \times \frac{F}{100}$$

### 第六節 遺產稅之逃稅

西諺云「遺產稅爲一種弊稅」。此因遺產稅逃稅較易，而舞弊每工之故。逃稅之方式，有下列幾種：

(一) 故意爲生前之贈與 如此死亡時無財產之移轉，自可避免納稅。對於此點我國遺產稅條例第十三條有如下之規定，「被承繼人死亡前三年所分析或贈與之財產應視爲遺產之一部分，一律徵稅」。

(二) 虛列債務 遺產之評價，例須扣除債務；例如我國「遺產稅暫行條例」第十條規定，凡「一、依法應繳納之稅捐及罰金罰鍰；二、被繼承人死亡前未償之債務；三、管理遺產及執行遺囑之必要費用；四、農業用具或從事其他各業之工作用具價值不超過五百元者；五、依法不得採伐或未達採伐年齡之樹木，」應均行扣除。因此人民容易虛列債務以冀多多扣除。此項虛詐，

極難察覺，須用科學方法，加以偵探。

(三) 國外存款及投資 據專家估計，我國富人在戰前存于國外銀行之存款，約有十萬萬元左右。此項財產，極難課以財產稅。

此外遺產稅中，尚有一個問題，是即財產評價之困難也。關於此點，我國遺產稅條例規定，遺產價額「由遺產稅徵收機關調查估計，經遺產評價委員會決定」，如「納稅義務人或利害關係人，不服前條之決定時，則向遺產徵收機關申請交由遺產評價委員會覆決或鑑定之。」(註十二)

(註一) Shiras: Science of public Finance. 第五二一頁。

(註二) 參照 Plehn: Introduction to Public Finance 第二〇三頁。

(註三) Seligman: Essays in Taxation 第一二七—一三六頁。

(註四) Bastable: Public Finance 第五九四頁。

(註五) 原註為 Gludor 語。

(註六) 見註三所揭書第一三五頁。

(註七) Seligman 原註：「有些國家對第二次移轉若發生於一定年限之內，特予免稅，如智利定為

十年。」(見前掲書第一五卷頁)

(註八) 參看小川輝太郎・沙兒三郎合著「財政學」第四一〇—四二五頁

(註九) Smith: *Yeark of Nations* 第三六四頁。

(註十) 參照「遺產稅暫行條例」第十二條。

(註十一) 錄自「直接稅月刊」一卷四期。

(註十二) 同註十第十六、十七兩條。

## 第九章 營業稅

### 第一節 概說

#### 第一款 營業與營業稅

營業稅爲收益稅之一種。原收益稅包含有地稅，房屋稅，資本利息稅以及營業稅數項。地稅，房屋稅着眼於固定資本；資本利息稅，着眼於流動資本，但爲投資利得之徵稅則一。至於營業稅則爲一種混合所得，乃兼課資本與勞動。（註一）更廣義言之，乃專課行爲，特權與交易，此三者通常謂之「營業」或稱「經商」，故此稅遂被稱爲營業稅。要而言之，營業稅者爲物稅，乃對營業所課之稅，非對人或財產，別課稅也。

但營業之意義，猶有究明之必要。所謂營業乃資本爲基礎，個人繼續的經營之營利事業也。在此定義中，便含有三個條件。

（一）資本 爲「物」的條件；故無資本之營業卽不課營業稅，如律師，會計師，工程師，掛牌醫生等自由職業，僅課所得稅，不課營業稅。要成爲營業稅之對象，資本之條件實不可缺，

但光有資本而無其他條件，則成爲資本利息稅；亦不成其爲營業稅之對象矣。

(二)個人 爲「人」的條件，是即個人之勞力；但光有勞力，則成爲所得稅，亦不成爲營業稅矣，如自由職業者可以有所得稅，不能有營業稅。但此處須注意者，此等自由職業者仍可有營業執照稅，營業執照稅爲特別營業稅，固非一般營業稅也。

(三)營利 如具備上列兩個條件而不具備此營利之條件，亦不能成爲營業稅。例如合作社非爲營利事業 雖具備資本與個人兩個條件，亦不課營業稅即其顯例。又公業多爲公用，其利益仍歸國家，亦不課營業稅，惟官商合辦之營業，則仍課稅耳。

◎營業之意義既如上述，然則凡屬營業均應課以營業稅乎？是又不然。因營業大別爲農業與工商業，農業已課土地稅，不再課營業稅；營業稅顯然限於工商業而爲一種都市稅。但工商業是否全課營業稅？工商業之範圍甚廣，有許多工商業，因性質特殊，根本不能課以一般營業稅。例如鑛業有特殊情形，跟着鑛物之探掘之本身漸減；(因其爲 *Wasting assets*) 其折舊方法與普通營業不同，故鑛業課鑛稅，不課普通營業稅；其次工廠如納出廠稅(統稅)者即不課營業稅；又如銀行納收益稅，即不納營業稅。故工商業亦未必全課營業稅也。

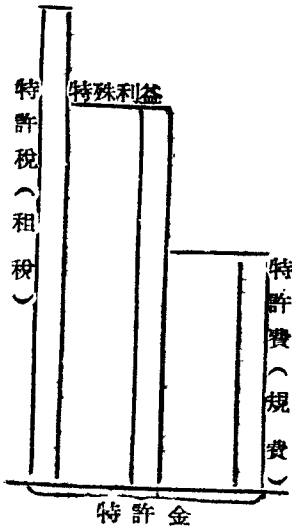


## 第二款 營業稅之種類

對一部分之營業，課營業稅，而營業稅之種類，却又不限於一種。茲列述營業稅之種類如下：

### 第一 H. C. Adams 之分類

(一) 執照稅——亦稱牌照稅。為特許金(註二)之性質。特許金有時取規費之形式(特許費)，有時成為租稅之形式(牌照稅)。此以特殊利益為標準，即特許金小於特殊利益為特許費，大於特殊利益為特許稅。前者如汽車執照費，後者如牌照稅。以圖示之如下：



不論特許稅與特許費均為特許金，特許金發源於警權，故為營業之先行條件。

(二) 特權稅——為徵於一種專利營業之稅，如電車公司欲在市內駛行電車，須徵收一種特權稅。

(三) 公司稅——課於有公司組織之企業者也。因企業之形態或為獨資營業，或為合夥營業，或為公司組織；獨資與合夥在法律上不算法人，惟公司始為法人。公司又分四種形態，即無限公司、兩合公司、與股份有限公司與股份兩合公司四種。美國公司稅，顧名思義，只對公司組織之商店課稅。

(四) 財產稅與關稅——此二者實為消費稅，不能隸屬於營業稅的範圍之內。

### 第二 何廉之分類

何廉氏將營業稅分為三種：

- (一) 普通營業稅——乃課於個人或合夥經營。
- (二) 公司稅——課於股份有限公司之工商業。
- (三) 准許稅——乃課於營利事業，如醫生，律師，會計師，建築師。

### 第三 其他的分類

為適合各國之實際情形，莫如將營業稅分爲一般營業稅與特別營業稅。

(一) 一般營業稅——乃對一般工商業課之。工商業的種類，或用包括主義，即凡適合某種條件之工商業均須課稅；或用列舉主義，即凡須徵稅之營業，一一列舉其名稱而徵課之。

(二) 特別營業稅——對特殊之營業，有特殊之課稅方法，而由特別法規規制之，不受一般營業稅法之適用者也。如鑛稅，交易所稅，百貨店稅，行商稅，以及蘇聯之奢侈品營業稅，我國舊有之牙稅，當稅，屠宰稅等屬之。

營業稅之起源，起於中世之營業免許稅，即特種營業，只能由君主經營，私人如欲經營，須得君主之特許，意即由君主予以特權始能經營也。故營業稅之起源實爲一種特權稅；就性質言之，實爲今日之特別營業稅。但以後資本主義發達，「營業自由」之原則確立，於是特別營業稅，隨亦發展爲一般營業稅矣。我國特別營業稅發達甚早，而一般營業稅則在民國二十年始見產生；原當時創設一般營業稅之目的，乃所以代替厘金，但厘金之收入龐大，而營業稅之收入較少，故僅能墊補厘金收入之一部分（其餘由中央補助）而已。

營業稅各國均有徵收，但各國徵收之形式殊不一律。例如日本所徵收者爲營業收益稅，美國所徵收者爲公司稅，英法兩國則將營業稅編入於所得稅之中，德國之營業稅純粹爲補充稅之性質。

，稅率甚輕。我國營業稅爲地方稅，本佔省稅收入之第二位，多以財產稅之形式徵收之（爲一種形式的財產稅）。自民國卅一年起，省預算亦歸入於國家預算的範圍之內，營業稅亦改由直接稅處（分設於各省爲直接稅局）徵收矣。

### 第三款 營業稅之根據及課稅方法

營業稅爲何可以徵課？此中有三個原則。（註三）

（一）干涉原則 因工商業能獲得特殊權益，乃對此等營業者加以干涉；非經政府允許不得營業，其經允許者，政府亦得隨時加以監督。因之有稱爲特許營業稅者，有稱爲警察稅者，現代營業自由載在憲章，然國家爲統制各種營業起見，干涉思想，仍然存在，故營業稅反有普及於一般營業之勢。

（二）利益原則 營業者之所以能因營業而獲利，乃因受有國家之保護及公共設備之便利，而且公共設備之經費，因營業者之增加而逐漸增加，故營業者須依所受之利益而納稅。

（三）能力原則 營業者既獲得利益，即有納稅能力，自應依其能力繳納租稅。

營業稅之根據，既如上列，然則應如何徵課乎？此課徵之方法，大別爲兩種：

(一) 外標法 要確定土地與房屋之收益，本已不易，而欲確定營業之收穫，（這是一種 fluctuating gains）比二者為更難。故只能由外形標準，以為扣稅能力之指標。此法雖不能測定正確的扣稅能力，但至少可推定平均利潤率以為課稅之標準。外形標準種類甚多，如資本額，營業總額，使用人數，機器設備，房租等項，皆可採用。因資本金，可推其收益多，多課之不為慮（依據原則）。工人多，政府所費之教育衛生等費用大，房屋多，則政府所費之道路交通費亦大，故依利益原則，多課之亦合乎正義原則。但各業外形標準亦大有不同，例如旅館業須有較大之房屋設備，當然不能以房租為準；工廠需有較大之機械設備，亦不能以機器數為準；手工業為生產少量之商品，須僱備較多之工人，自亦不能以使用人數為課稅之標準。此外銀行業資本特大，亦不能以資本額為標準。故採用外形標準，常以採用兩種以上之標識以互相補充方為合理。至標識之選擇法，約有下列幾個標準：（1）可以代表營業所享受之利益，（2）須容易查明而無隱匿之弊，（3）須有確實性，徵收時便於計算者。

外標法，根據利益原則，乃為法國式的。

(二) 純益法 如以純益法課徵營業稅，乃為所得稅化之營業稅。根據利益原則，德國、日本適用此法。至純益之確定，不外二法：一為呈報法，即由納稅人申報其純益；此法必多虛偽，

結果誠實者課稅較重，狡黠者課稅較輕，罰善宥惡，莫此為甚。二為調查法，由稅吏查閱帳簿，詰問情形，以確定其純益；此法納稅人可假造帳簿，即施如查問，納稅人多不肯將個人事務披露，以告（註四）故純益實至不易確定。

營業稅之課稅標準，雖不外上述二法，但見諸實行時，則略有出入。茲將各國所實行之方法，綜合敘述如下：

（一）以營業財產為課稅標準 此與一般財產稅同，總括一切財產，以為課稅之目的物。此法實行上有種種困難：第一、估價不易；第二、易變不動產，不易課稅；第三、不能課勞動；第四、財產與收入不成正比例。

（二）以資本總額為標準 即以資本證券之價值為標準。此處又有三法：

（A）以股票市價為準——此注只指股票，不重公司債，公司債遂成為漏網之魚。如甲乙兩公司資本相同，公司債有無不同，因此其利潤不同；但因以股票市價為準，其課稅相同，則其不平為何如？列表以示其不公平如下：

甲公司	設票總市價 \$50,000	利潤 \$100,000
	公債票總市價 \$20,000	

乙公司——股票總市價 \$50,000——利潤 \$50,000

表利潤不同，（甲公司爲十萬元，乙公司爲五萬元）而課稅同，其不公平孰甚？

（B）股票面額法——即照股本之額而價格課稅，但有時收入能力超過於面價之官息，有時則不及，有時股票因利潤優厚，特以溢價發行，故以股票面價爲準，亦難得其平也。

（C）股票與公司債二者之市價法——此法較好，惟實行上不無困難耳。

（三）以營利收入爲課稅標準——此法較穩妥，又分二法：

（A）總收入——美國各州用此法，我國亦多用之。此法之利有三：甲、易自簿記中查得之；乙、決定簡單，行政費少；丙、漏稅易查出。至此法之弊，在乎未除去費用；而費用大小，各業兼不相同也。

（B）純收入——由公平原則言，以此爲最善，但亦不無困難，一爲純益確定之不易，二爲無純益者便無租稅，而國家對於該業之保護乃成徒勞。此亦爲一不合理之點。

各國營業稅之課稅標準，多由外標主義而趨於純益主義，蓋亦爲租稅技術進步之結果歟！

但依純益主義課稅，其性質等於營利事業所得稅，則營業稅豈非與所得稅衝突，而失去其存在之理由乎？故營業稅有無存在之理由，實不失爲值得研究之問題。但按之實際，在所得稅完成

之前，營業稅不啻為施行所得稅之先導，在所得稅完成之後，仍可為所得稅之補充，且可作為地方稅之稅源焉。

最後營業稅之本質為收公稅，但如採戶營業財產為標準，固可成為形式的財產稅，又如稅率過重，亦得成為實質的財產稅。惟按之實際，營業稅多用比例稅率，稅率甚輕，鮮有成為實質的財產稅者。且財產稅與營業稅實亦有其特殊之關係，因昔時之財產稅，均採地稅形式，而今日之財產稅，多採營業稅之形式故也。

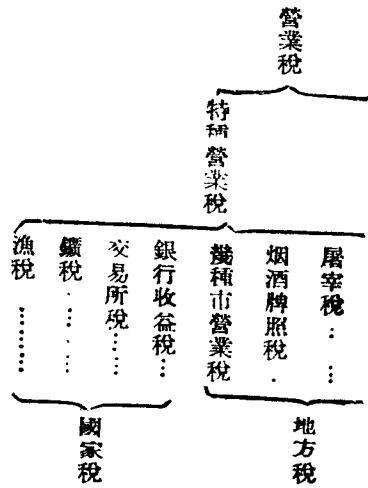
## 第二節 我國之營業稅

### 第一款 我國營業稅之分類

我國營業稅，可分類如下表：

一般營業稅	準據營業稅法
小稅	………
當稅	………





上列各類地方稅的營業稅中，以一般營業稅之收入為最重要，屠宰稅牙稅居其次，當稅又次之。據民國廿一年十一省四市之統計，其比重有如下表：

一般營業稅	40%	牙稅	22%	屠宰稅	22%	其他	2%	其他	14%	合計	100%
-------	-----	----	-----	-----	-----	----	----	----	-----	----	------

至各類營業稅之發展程序，乃由特種營業稅趨於一般營業稅，例如牙稅當稅，已發生于清季，而一般營業稅，則民國廿年始見發生，此種發展過程蓋與各國不謀而合。

## 第二款 一般營業稅

一般營業稅之準據法，為民國卅年二月十三日公佈之營業稅法。此法規不過規定原則，各省徵收營業稅時，大多依此原則參酌各該省之情形另訂徵收章程，以解決徵收時之瑣碎問題。例如廣西辦理營業稅，即于廿七年訂定有廣西省營業稅徵收章程，即其一例。

一般營業稅法的課稅範圍，據營業稅法（中央頒布）之規定，除工廠銀行等外，一般工商業均可適用。（註五）但外商營業稅則未克舉辦。

課稅標準及稅率有下列三種，（註六）各省市可斟酌採用之。

### 課 稅 標 準

比例稅率

- |               |       |       |
|---------------|-------|-------|
| 1. 以營業總收入為標準  | %-10% | } 外辦法 |
| 2. 以營業資本額為標準  | 4%-1% |       |
| 3. 以營業純收益為標準： |       |       |

純益對資本額 15%	未滿者	%-5%	} 統益法
純益對資本額 25%	未滿者	5%-7.5%	
純益對資本額 25%	以上者	7.5%-10%	

上表比例稅率，中央營業稅法，只規定最高最低之數字，地方政府，可斟酌商情，規定高低適度之數字。又課稅標準雖有三種，但實際應用者，多為外標法，至于純益法，實鮮見施用也。

免稅額之規定如下：(註七)

1. 營業總收入年計不滿 1000 元者
2. 營業資本不滿 500 元者
3. 營業純收益額不滿 100 元者
4. 公業合作社貧民工廠 免稅

凡以上四項均准予免稅。

營業稅之徵收方法，或為按年，或為按半年，或為按季，或為按月，均可由各省酌定。又營業稅不得徵收附加稅，且不得用包稅制徵收之。

營業稅法所規定之一般營業稅略如上述。現在吾人試以廣西營業稅為例，亦可窺一斑焉。(註八)

課稅標準	營業	種類	稅率
營業資本額	銀號 錢莊 業	信託 業	20%
營業	經紀 業	代理 業	2%
	專營洋紗 業	專營米穀 業	
		專營故衣 業	6%

總 收 入 額	業								8%
	手 工 業	飯舖熟食業	理髮浴室業	物品借貸業	酒樓業	旅館業	娛樂場業	—	
保 險 業	物品販賣業	印刷出版業	地產業	特許商號業	—	—	—	—	10%
	承攬業	地產業	特許商號業	—	—	—	—		

(附註)表內未列各業之得比照性質相同各業減半徵收。

民國三十年九月二十六日國府修正營業稅法，其特色如下：

(一) 課稅標準與稅率：營業稅法。

甲、以營業總收入額為課稅標準， $1-3\%$ 。

乙、以營業資本額為課稅標準， $2-1\%$ 。

前與舊法不同之點，即不能以營業純收益為標準是也。

(二) 免稅規定：營業稅法。

甲、以營業總收入為課稅標準，其營業總收入額，月計不滿六百元者。(按年計為，

三千六百元)

乙、營業資本不滿五百元者。

- 丙、已繳納出廠稅或出產稅之工廠或生產者。
- 丁、不向非社員營業之合作社及貧民工廠。
- 戊、各級政府所辦營利事業屬於下列性質者：

- a. 國防交通及其他公用事業。
- b. 銀行保險及其他金融事業。
- c. 國家專賣事業及無競爭性質之製造業。
- d. 專為供應政府及所屬機關之事業。
- e. 有關對外易貨償債之國營貿易事業。

前各項事業如有兼營，則兼營部分須課稅。又官商合辦事業須課稅。

(三) 徵收期間：

- 甲、以營業總收入額為標準 按月
- 乙、以營業資本額為標準 按月
- 丙、短期或一時營利事業 于營業發生時按步徵收。

(四) 徵收機關——併入各省直接稅局徵收。

### 第三款 牙 稅

爲課于牙商之稅，始於清代所謂「牙商」，爲牙行之意，俗名經紀，民法改稱「經紀」，乃以自己之名義爲他人之計算，爲動產之買賣或其他商業上之交易而受報酬之營業」（民法五七六條）也，然則此行紀爲何稱爲牙行乎？原「牙」與「互」字通，唐人書「互」爲「牙」、「牙」似「牙」，因訛「互」爲「牙」。所謂「互」，古有「互市」之制，「互市」本稱「互郎」主互市，舊唐書史思明傳謂「安祿山爲互市牙郎」，句中「牙」字爲後人所添。要之，「牙」爲「互市」之意，「牙稅」爲商稅之意，後世凡設立行號處于供求之間，代客買賣貨物，交互說合，以抽取佣費（牙佣）者，謂之牙行，即今日民法上所謂經紀是也。（註九）

牙行爲中間商人之一，在我國社會殊不乏其例，例如米行（糧食交易之經紀人，即上海所謂米盡蟲是）、鮮貨牙行（即上海所謂冰鮮行）、藥行、煤行、炭行等均屬之。

對此等牙行所課之特別營業稅是即牙稅，牙稅之種類分爲二類：

（一）帖費——凡開牙行，須先向官府領取執照，此項執照謂之牙帖，領牙帖時，須繳納手續費。此項手續費謂之帖費；故帖費爲特許費，近乎牌照稅。牙帖之有效期間爲一年，五年或十

年不等，故帖費亦為一年五年或十年徵課一次。帖費之數類常依資本額或營業總額分為數級，  
 (註十)蓋為一種等級稅。

(二)年捐——牙行開業之後，每年分兩期繳納年捐，依營業大小分等；蓋純為營業稅之性質。

牙稅之流弊，在乎課稅標準之不一，整頓之道，應依買賣額或佣金(牙佣)類為標準而改徵營業稅。(營業稅法第十條規定，牙稅須改辦營業稅。)現在廣西之牙稅，已歸入于一般營業稅，即前表所列之經紀業是也。關於經紀業之納稅，并有經紀業納稅辦法予以規定，其稅率為百分之二。(見上表)

#### 第四款 當舖稅

為課于當舖之稅，始于清康熙三年。初辦時，依營業規模大小，年納銀五兩，四兩，三兩，二兩五錢不等。至雍正六年，開始適用帖規制；凡營業業者均須呈明縣知事，轉呈藩司請帖(執照)按年納稅，奏銷報部；光緒時，每舖按年納稅五十兩。此當帖之有效期間為五年，十年，二十年，三十年不等。民國以來，各省帖費(或稱帖捐，帖費及註冊費)最高有五百元者(江蘇，湖南

，四川），最低有不過四兩者（陝西）；稅率有分等者，有不份等者，最高有至六百元者（廣東押店），最低有不過二十四元者（新疆）。（註十一）

當稅之課稅標準至不一律，有以贏餘多寡為標準者（河北），有以營業多寡為標準者（吉林），有以資本額為標準者（山西，安徽），亦有以地方繁盛或偏僻為標準者（如湖南甘肅）。標準不一，流弊百出，故營業稅法第十條規定常稅應改辦營業稅，至于課稅標準，依第二次全國財政會議的整頓辦法，應依架本為標準，故浙江省改辦營業稅後即以全年架本為課稅之標準。所謂架本，其計算方法如下：

附外附錄一 營業稅之計算方法

又該省之稅率分為四級 即架本不滿二〇、〇〇〇元者，每百元稅一〇〇元；四〇、〇〇〇元以上者，每萬元架本加納十元。（註十二）

## 第五款 屠宰稅

屠宰稅濫觴于清代之「牛豬門攤稅」。乾嘉以降，各省先後徵牲畜稅，然僅徵貿易之牲畜，尚未徵屠宰之牲畜。降及清季，東南各省籌集教育經費，始辦屠宰稅。現行營業稅法，規定



屠宰稅應改辦營業稅，但因礙難進行，均尙未辦。目前廣西者屠宰稅爲縣稅，其稅率各縣不同，約如下表：（每頭課定額稅）

以上稅率爲從量稅。

但近年因物價騰貴，故屠宰稅亦多改徵從價稅，如桂林市自三十一年五月起，即從價課稅，其稅率乃按屠宰牲畜之時值價格徵百分之四。時價則由屠獸場按上月、中、下旬平均價核定。重量則以未宰前之重量七折計算，不滿十斤以四捨五入計數。惟羊則每頭收八元。豬、牛、馬在一五〇元以上，另徵費二元，不足一五〇元者收一元五角，羊一律收二元。屠宰牲畜，須先一日送至屠場過稱繳稅。（見三十一年四月二十八日桂林大公報）

屠宰稅之徵收初用包稅制，此因臨時屠宰，直接徵稅，課徵不易，故改用包稅，耳目易週。但包稅結果，中飽太多，故後又改爲直接徵收制，惟在地域遼闊之省份，仍多採用包稅制耳。

至徵收期間，則以按月徵收爲原則。

### 第五款 菸酒牌照稅

菸酒牌照稅爲華洋菸酒之製造或售賣之營業者，于請領牌照時所課之稅。菸酒牌照稅與菸酒稅不同，後者爲貨物稅，且爲國家稅；前者爲營業權課稅，爲特許金之性質，且爲地方稅。

凡菸酒之製造或售賣，須先領牌照，此牌照由財政部頒發，由各省財政廳轉給，領此牌照時須納一種定額稅，此即烟酒牌照稅是也。此項牌照稅之稅率，各省不同，現以廣西爲例：（每季納銀）

1. 菸類
  - 零售營業 — 12 8 4 2, 1元五級
  - 整賣營業
    - 甲類 80元
    - 乙類 10, 12, 50 30 40元五級
    - 丙類 40, 30, 20元三級
2. 酒類
  - 零售營業 — 6, 3, 2元三級
  - 整賣營業 — 24, 20, 10, 1, 9元五級
3. 洋酒類
  - 零售營業 10, 5元二級
  - 整賣營業 50, 10元二級

凡同時兼營菸類，酒類或兼營整賣零售者，分別領照，各按定額納稅。

### 第十七款 交易所稅

交易所為近代經濟之中心組織，設於商業繁盛區域，買賣有價證券或買賣一種或同類數種物品（參照《交易所法第一條》）；買賣有價證券者為證券交易所，買賣物品者為物品交易所，如紗布交易所，金業交易所等屬之。惟交易所之設立定有限制，即買賣有價證券，或買賣同類物品之交易所，每一區域，以設立一所為限（同上第二條），至交易所之組織，得視地方商業情形及買賣物品種類，用股份有限公司組織，或同業會員組織（同上第五條）。用股份有限公司組織者，其買賣人以該所經紀人為限，用同業會員組織者，其買賣人以該所之會員為限。

交易所之買賣係批發買賣，且除現貨交易外，又有期貨交易。期限交易之期限如下：（參照交易所法第二十八條）

- （1）有價證券——不得逾三個月。
- （2）棉花，棉紗，棉布，金銀，雜糧，米穀，油類，皮革，蔗糖等——不得逾六個月。
- （3）其他物品——依政府特定。

買賣時不即付代價，僅由買賣雙方各繳本證據金，其金額與買賣登記價格之比例如下：

- (1) 物品交易不得少於百分之十。
- (2) 證券交易不得少於百分之八。
- (3) 金業交易不得少於百分之五。

待至交割時，始行貨價兩訖。

交易所之買賣，常為「買空賣空」，故獲利甚厚，且多含有投機性質，是以各國政府多加以監督，並徵收租稅焉。

交易所稅之種類，約分二類：

(一) 交易所交易稅 亦即交易所銷場稅，係對交易所成交之經手費所課之稅，屬於轉移稅（亦稱行為稅，流通稅）之系統，視成交數量之多寡，而徵收百分之幾。

(二) 交易所營業稅 俗稱「交易所稅」，係對交易所法人營業所課之稅，近于營業稅之性質。德國按交易所上場人數之多寡每三個月徵收一次。

以上兩稅，以轉移稅（即交易稅）為主，以營業稅（即交易所稅）為副，因交易稅不問營業贏虧，均得徵課，而「交易所稅」，則純益在某一限度之上，始可不徵，如我國交易所稅之徵收，須其純益在一〇、〇〇〇元以上，否則不滿一萬元者即在免稅之列。其在一萬元以上者，分七

級課稅如下：（依據十七年三月修正交易所稅法第二條）

稅額	徵稅	稅率
10,000元以內者	150,000——200,000	15%
10,000——100,000	200,000——250,000	7.5%
50,000——100,000	2,000,000——300,000	10%
100,000	15,000	12.5%
	300,000元以上者	25%

至交易所交易稅之稅率如下：（依據二十四年二月公佈之交易稅條例第二條）

甲、有價證券按買賣約定價格徵收之。其價格內百圓以下之數，應按一〇〇元計算，現貨交易不課稅。履行交易在七日以內者，徵萬分之〇·四；在七日以外者，徵收萬分之〇·七。

乙、標金每條（三一二·五〇公分，成色九七八），徵國幣七厘。（按此稅過輕）

丙、棉花每百担 徵國幣〇·四五元。

丁、棉紗每百包、徵國幣一·七五元。

戊、麵粉每千包，徵國幣〇·三五元。

己、雜糧，小麥，黃豆，紅糧每車徵國幣〇·三五元。

豆餅每千斤，徵國幣〇·二元。

夏油每百担徵國幣〇・二元

### 第六款 鑛稅

鑛產爲土地之蘊藏力，人民可依法獲得土地所有權，但不能獲得鑛山所有權。（註十三）即鑛山所有權永爲國有。國家保有此項所有權之後，其開採之方式約有兩種：一爲國營，如我國鑛業法規定，鐵鑛、石油鑛等必須由國營是也；二爲貸與民營，即人民可依法定手續請求設定鑛業權是也。

然則何謂鑛業權？所謂鑛業權，亦可分爲探鑛權，採鑛權及附屬事業三種。探鑛權之設定以二年爲限，採鑛權之設定以二十年爲限。在設定鑛業權時，其鑛區面積亦有相當限制，即煤鑛鑛區，以十五公頃至五百公頃爲限，其他鑛區以二公頃至二百五十公頃爲限，至砂鑛之在河底者，則以河身長一公里至五公里爲限。如鑛區面積不滿以上最低標準，則爲小鑛業者，其設定年限僅以十年爲限。

鑛業權依上法設定以後，隨即徵課鑛稅，此項鑛稅分爲三種：

一）鑛區稅 依鑛區面積徵課，是即畝稅。但以已採者爲限。

(二) 產額稅 依出產數量徵課，是即貨物出產稅。

(三) 統稅 依礦產市價徵課。二、三兩項均為礦產稅。

至我國礦產稅稅率，現列民三以及十九年兩種辦法為例：

1. 民三年之辦法（每年徵課一次）

(礦產名)

(礦區稅)

(礦產稅)

A. 金、銀、銅、鐵、煤、寶石等

每畝稅 3角  
河身每10丈稅3角

5%

B. 水晶、石棉、硫磺、

大理石、顏料等——

每畝0.15元——

10%

C. 青石、花崗石等——

無稅

### 2. 民十九年之辦法

A. 礦產稅——按出產地平均市價 2%

B. 礦區稅

在探礦區——每公畝按年一分(1 cent)；在河底者，每河身  
10公尺年一分(1 cen.)。  
在採礦區——每公畝，或河道每長十公尺，初五年年二分；第  
六年起年五分。

至中外合辦之煤礦，按煤斤出井之價納百分之五，合之銷售地之市價，實不及千分之五也！

(註一) Parable: Public Finances 第圖五五頁。

(註二) 特許金發源於警察權，旨在取締或規制；租稅發源於課稅權，旨在收入。

(註三) 依據胡善恆著「賦稅論」第三六九—三七〇頁。

(註四) 德國國民性略有例外。

(註五) 營業稅法第一條文。

(註六) 營業稅法第四條文。

(註七) 營業稅法第五條文。

(註八) 參照廣西營業稅徵收章程(二十七年六月一日省府通過)附表。

(註九) 行紀與居間以及代辦商之不同如下：

1. 行紀——「以自己之名義為他人之計算，如勸誘之管買或其他商業上之交易而受報酬之營業。」(參照民法五七六條)

2. 居間——「報告訂約之機會，或為訂約之媒介，他方給付報酬之契約。」(參照民法五六



## 五條)

3. 代辦商：「非經紀人而受商號之委託於一定處所或一定區域內以該商號之名義，辦理其事務之全部或一部之人。」（參照民法五五八條第一項）

（註十）清季分牙帖爲三級，上則納銀三兩，中則納銀二兩，下則納銀一兩，亦有成爲二兩，一兩，五錢者，見朱傑著「中國租稅問題」第一九六頁。

（註十一）朱傑著「中國租稅問題」第一九二頁。

（註十二）胡善恆著「賦稅論」第三九六頁。

（註十三）土地法第七條「……附著於土地之鑛，不因取得土地所有權而受影響。」

## 第十章 地稅

### 第一節 概說

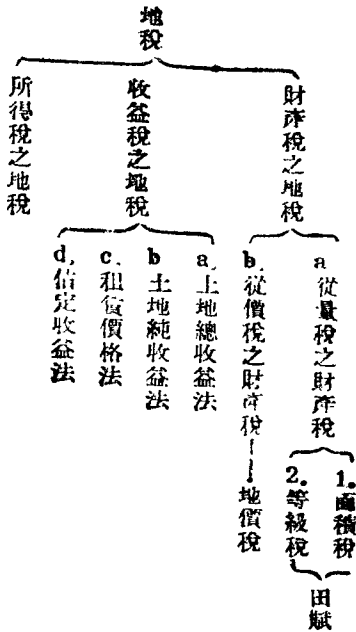
「離地無人，離人無事，」因地有負載力，蘊藏力，滋養力，凡此人之所持爲生者也。但地有不動，不增，不減之性質。因其爲不動不增，故其供給缺少彈性。此在古代地廣人稀，土地有如空氣，取之不盡，用之不竭，土地無所有權，遂亦無稅；其後人口漸多，土地爲強者所獨占，或爲國家所公有，於是耕其地須納租以爲酬，此時之租，尙非稅也。

其後土地私有權確立，佃戶（使用者）對地主（所有者）須納租，而土地所有人對於國家須納稅，於是租與稅分離，稅實由租中所劃取。惟至近世，雖無租之荒地，亦得徵課地價稅，則稅與租未必有直接之關係矣。

地稅爲各國最早之稅，即在中國亦已有二千年之歷史。又地稅爲最普遍之稅，因其爲農業國之稅，農產實爲各國最普遍的產業之故。就租稅中之地位言，地稅在農業國時代，爲租稅之中

心。例如我國地稅收入在民國十六年（彼時未劃歸地方）占收入總額的百分之二十五。（註一）自民國十七年劃歸地方，而民二十四年在各省收入中約佔百分之三十左右，（註二）其全國總收入，約二萬萬元以上。

地稅之種類，因其性質之不同，可以分為三大類：（1）財產稅之地稅，（2）收益稅之地稅；（3）所得稅之地稅是也。此三類地稅又因課稅方法之不同，而作若干類別，茲先列一表如下：



然後逐項予以簡單之說明：

第一，財產稅之地稅 即以財產稅之形式，課徵地稅之謂。所謂財產稅乃以財產為稅基。財產稅分為一般財產稅與個別財產稅，而財產稅之地稅，則為個別財產稅之一。以財產稅之形式課地稅，又可大別為二法。

甲、從量稅的財產稅——即以從量稅的方法，對土地財產課以租稅是也。此又可分為下列兩項：

(A) 面積稅 此即按畝(面積)計稅，即為畝稅。此法在昔時地曠人稀，人民儘可擇沃土以耕種，且其農業為粗放農，故按畝計稅即可得其公平。但至後來人口增殖，面積稅漸感不公平。其原因有三：(1) 財產價值之高下與面積之大小，不成正比；(2) 收益之多少與面積之大小，不成正比；(3) 納稅人納稅能力之大小與土地面積之大小，不成正比。

(B) 等級稅 等級稅之本質仍為面積稅，不過比面積稅略為進步，乃依土地的肥瘠，分田畝為數等課以不同之稅率，如「我國地稅：素以面積多少計，其中祇分上中下三等」。(中山先生語)。此等級之劃分乃起源於「禹貢」，「禹貢」謂「因田作賦，任土作貢」，「厥田為上上，上中，下下」，其後田賦遂有三等九則之分註三。此三等九則之劃分，即為等級稅之意。

乙、從價稅之財產稅——乃依土地價格課稅。所謂土地價格，或依市場價格，或依估定價格。

，前者漲落不一，有買賣時始有此市價，但土地之買賣究屬少數，固未足據以為憑。至於估定價格，乃依據調查與評價，多依據於收益，以還元於現價者也。

第二，收益稅之地稅 以土地收益為稅基，以地主為納稅義務人。但所謂土地收益，又有下列幾種：

(A) 土地總收益即土地每年生產之全部收益，如有兩次或三次收益，各須記入，如我國古時什稅，埃及五分一稅，印度四分一稅，英國十五分一稅，歐洲各邦十分一稅，以及日本之七公三民，三公七民，五公五民，皆為土地總收益法之性質。

(B) 土地純收益法即總收益減去生產費，其剩餘即為純收益。此處所謂生產費，乃耕作費，種籽費，收穫費，土地維持費而言。此法固屬公平，但純收益每年計算，極為不易，且徵收亦極為不便也。

(C) 租賃價格，乃以地租為稅基，亦稱佃租課稅法，普遍施行於英國及荷蘭，因英荷兩國原皆為佃租制度盛行之國，故實行此法，絕無不便；若實行於其他國家，則或多或少不便。此法之利，為徵收便利，而其弊則在專斂地主不徵佃戶，故課稅多限於地主，且地主報告收益固可隱瞞漏稅也。

(D) 估定收益法，即收益查定法，如以五年間純收入之平均數為標準。  
第三，所得稅之地稅 凡由土地而來之收益 列為所得之一種，而課以所得稅，奧大利、芬蘭等國行之。

以下兩法之比較：

- 1. 在財產稅 —— 以土地為財產  
地主為租稅人（對物）
- 2. 在收益稅 —— 以地租為收益  
地主為租稅人（對物）
- 3. 在所得稅 —— 地租為地主所得  
地主與佃戶同須納稅（對人）  
總益為佃戶所得

至三法之優劣：

- 1. 就公平言 —— 第三法勝於第二法，第二法勝於第一法。
- 2. 就徵收便利言 —— 第三法難於第二法，第二法難於第一法
- 3. 就經久言 —— 第二法勝於第三法，第一法勝於第二法。

但就地稅之進化言，乃由面積稅而等級稅，由等級稅而地價稅，又由地價稅而至以租賃價格為標準之收益稅。但其中庸之道則為地價稅。地價稅之優點如下：

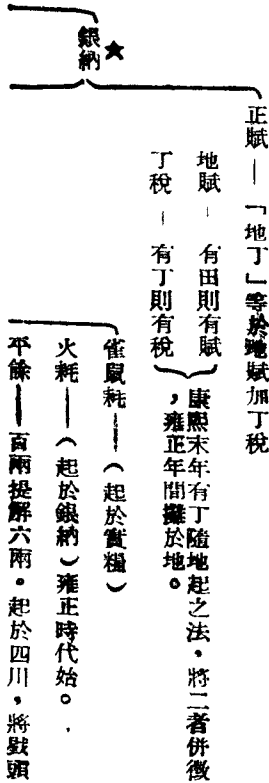
(1) 鄉村地價無大變動，一度查定，儘可十年更正一次；至於市地，其地價雖則易變，而

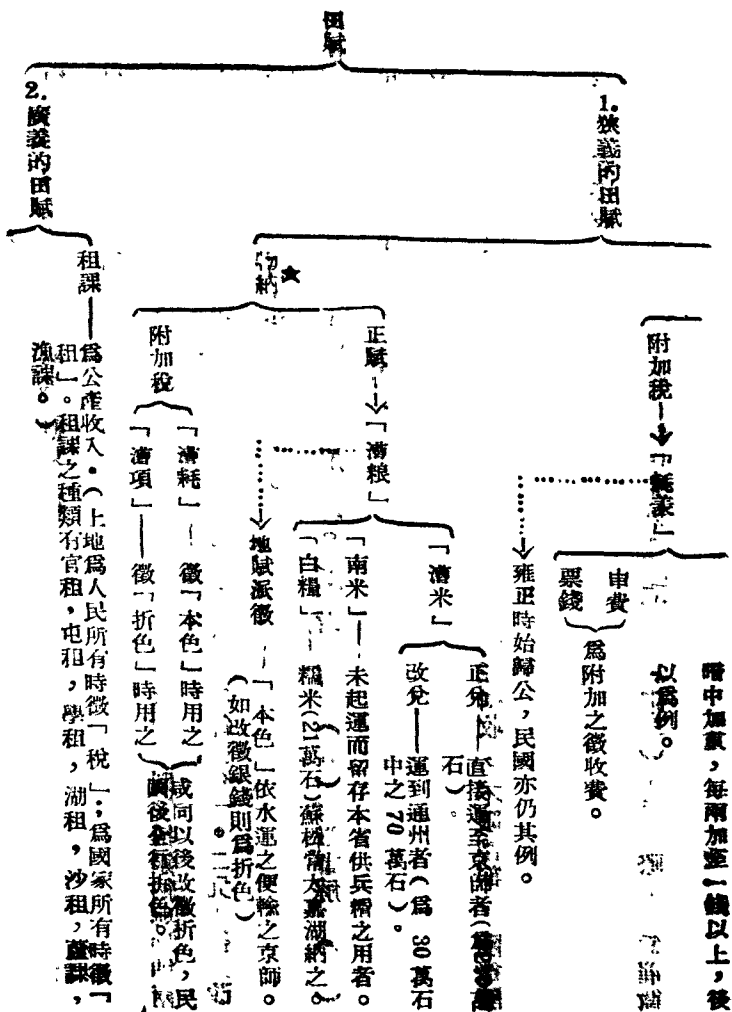
容易查知。(2) 地價可與鄰地核對，不易瞞騙。(3) 便於課累進稅。(4) 可以作為補充稅。

### 第二節 田 賦

#### 第一項 田賦之內容與徵收

田賦為對於農地之賦，「尙書：禹貢」謂「因田制賦，任土作貢」，此殆為「田賦」二字之起源。但彼時之所謂田賦，又非為單純之賦稅，凡過去勞役，戶口，土地等賦役均漸次併入，內容複雜，不可究詰。用現代語表示之，今日之田賦，實包括地稅，人頭稅，公產收入三大類。如論其細目（賦目）則有地丁，漕糧，租課，差徭，墾務，雜賦，附加稅。（註四）其主要者則有地丁，漕糧，租課，差徭，附加。茲總列一表如下：







〔差徭——「力役」，民國以來，各省多已廢除，陝西有之，折徵銀元。  
 ☆銀納以兩、錢、分、厘計，以銀爲正賦始於明，入民國後每兩合一·二元，後改爲二·四元，  
 爲中央正賦；物納以石、斗、升、合計。

依上表，田賦分爲廣狹二義，廣義的田賦，實指租稅，狹義的田賦，則包括銀納與物納兩種。銀納田賦以兩、錢、分、厘計，以銀爲正賦，始自明朝，入民國後每兩合一·二元，後又改爲二·四元，至於物納田，則以石、斗、升、合計。

田賦之徵收方法，在前清時有（1）官徵官解；（2）書徵官解；（3）書徵書解；（4）包徵包解四種。民國以來，有下列數種辦法：

1. 包徵 由胥吏認類承包。
2. 委徵 縣政府以徵收事項，委之於徵收員或糧胥，分赴各鄉鎮徵收，不限認額，隨徵隨解，盡收盡繳。
3. 官徵 由縣政府直接設櫃徵收。
4. 自封投櫃 納稅者自備應納稅銀，親赴櫃權完納，隨取執照（串票），但實際上多爲催徵吏代徵代繳。

5. 義圖制 縣分若干鄉，鄉有鄉董爲收稅單位，鄉又分爲若干莊，依次輪充值年，被收全圖稅賦，負責總繳縣府。義圖成立時，訂立規約，以資共同遵守，於徵收時設權於公平場所，各糧戶投糧完納，如有延宕拖欠，圖董協助催取，期滿赴縣，帶數掣據回鄉，定期演申，以昭公信。此制在日本近年亦有類似之組織，即農村納稅組合。（註五），乃爲集體完糧之一辦法，其效果足以減少滯納。

上列五法中，以第四法爲最好；江甯實驗縣曾採此法，其法在縣府設立一個總徵收處，在四鄉設四個分徵收處。徵收處內部人員，是管冊，收稅，記帳等；外部有催繳員（催繳員僅負催繳之責，不能收款），其徵收期間爲自九月廿五日至十一月十五日，在期內繳納，票申而減免一成；過期一月內繳納，實足徵收；過此以上，加徵一成。

田賦之徵收機關，在前清爲縣衙門，由縣衙門而彙解於布政司及督糧道。至民國以後，則由縣政府設田賦徵收總處，處內設徵收主任一人，下設文牘員，徵比員，造申員，徵收員，監申員，催繳員等人員。至在四鄉則設田賦徵收分處，於徵收機關之外，設有稽徵之機關，所以稽核徵收之帳目也。

## 第二項 田賦之積弊

我國田賦向有「糊塗稅」之稱，因其積弊之多也。田賦之積弊，可分幾方面言之。

### 第一 弊在法制者：

(一) 稅則不均 田賦稅率，名義是依三等九則課稅，而按之實際，各地稅率等則有差至一〇八則者，且同一稅則，而稅率又未必盡同。例如，同爲下田，山西每畝徵銀一厘七絲，米一合五勺；江蘇徵銀九厘，米一升，合七勺；安徽徵銀一分五厘，米二合一勺；江西徵銀一厘三毫三絲六忽，米一合七勺；河北徵銀八厘一毫，米一升；山東徵銀二毫，米二勺。此之謂「死地活糧」，即課稅單位雖同，而稅率則有輕重。然則稅率爲何有輕重？此半由於人爲的不平，即所謂「科則專制」而來。茲舉數例以見一斑：明史「食貨志」言「初太祖定天下官民田賦，凡官田賦稅五升三合，民田減二升，重租田八升五合五勺；沒入官田一斗二升。惟蘇松嘉湖認其爲張士誠守，乃藉諸豪族及富民田，爲官田，私按租簿以爲稅額。」（按吳縣田賦之重甲於天下，導源於蘇人助張士誠抗拒明太祖，故於城破之後，以租爲賦焉。）今浙西江南田賦特重，而江蘇省之蘇松尤畸浙江省之嘉湖爲甚，南昌袁州瑞州以陳友諒故，特增其賦。又「日知錄」言「河南八府，兩懷

慶地獨小糧最重，開封三十四縣，而杞縣獨外，糧獨重」。此因懷慶爲元入寇時，獨守抗拒，元將破城，怒其抗命，重租稅以困之；杞縣官元初理亂之後，地獨完好，租稅亦獨重，降及明初，編造簿冊，以牽於原額，遂故縮丈尺，以地就糧。反之，開陽以帝鄉特輕其田賦，處州以劉基徵鄉畝稅一升，餘若牛墾先賢之廟墓祭田，特准免賦。邊遠之省區，如四川等省特輕賦以獎開發，此亦爲人爲的不平之一例。但人爲的不平之外又有自然的木不平存焉。卽稅則永久不變，而土地則代有變遷，古人有滄海桑田之嘆。「地方自治開始實行法」中亦有「泰山變爲森林，石田變爲沃壤，僻隅變爲市場」之語。故地形非永恆不變，世世如一，昔爲下地，今成上田；昔日人跡罕至，今則十里洋場。其變動之原動力有二：一爲人力之建設或破壞，一爲天然不可抗力之促成。屬於前者如鑿塘，掘堰，濬河，修閘，毀路還田，築城防敵是；後者如火山爆發，陸地陷落，河川改道（如雷河第四次經豫皖入海），流沙壅塞，飛砂滾襲。（如我國北部沙漠漸向南移）之類是也。（註六）如江蘇鹽池沿江新漲沙地，原祿爲蘆灘，每畝課以數厘乃至二三分銀元之稅，今則競植棉花，生產極強，收益遠超過一等上則平田之所產，江北鹽灘區之棉田，其情形亦同。反觀原所謂「等上則田者」，則因數百年之利用，地力耗失，生產頹退，其收益即大不如昔，「天下郡國利病書」引紀誠之言曰「國初（明初）定賦，初據一時一地之荒熟起科，初未嘗有所厚薄於

其間。但年久勢異，而各府之舊籍，皆盡開墾。如西華縣志，洪武二十四年，在冊地止一、九九四頃有奇，嘉靖十一年新丈地一九、七七〇頃有奇。永城縣原地一、五三〇頃有奇，至嘉靖十一年新丈二六、六一九有奇。二縣如此，他縣可知，是土地實增倍於其舊，則編宜增而不增，而願以其糧分酒之，此輕者益其輕也；至河內縣原編戶一百二十餘里，今併為八十三里；修武縣原編戶六十里，今併為二十九里；他縣亦皆類此。人逃而地漸荒，則土地已非其舊。夫糧減而不減，而復以其糧包賠之。此重者益重，無怪乎懷慶之民日告徵輸，而卒無以自安也；故後世遂有攤餉之法，即冊畝不等於實畝，不得不伸縮弓步，以遷就冊畝，閭若疲「滄丘筭記」引「扶溝縣志」云：「田土以二百四十步為一畝，買地賣地並此。上冊徵糧則三畝七分七厘五毫為一畝。」此弓步之盈縮，即「死糧活地」（即稅率雖同，而課稅單位實異）是也。

（二）丈量之不等 田賦之徵課既以畝為單位，而畝之大小，却隨丈量而不同。原清代對於丈量本有規定，即乾隆由部頒定弓尺、五尺為弓，二百四十弓為畝，已丈者不得議增減，惟嗣後新漲新墾升科之田，則須遵部頒之弓尺以為丈量，夫已丈者不得議增減，而已丈之弓尺，則至不統一，其繁複如下：

凡——廣尺，營造尺，營造尺，部頒尺。



田	83	12	17	7
地	19	12	14	4
山	4	1	8	1
總	9	1	14	2
合計	65	26	43	14

此類地目，本非自然區分，且亦無此區分必要，徒以各有來源，性質各別，遂致因襲舊制，不遑更張，地目既繁，自不能以少數等則，完全概括，於是等則自然繁多，而田賦自有過繁之弊矣。（註九）

（四）市地無稅 田賦之徵課僅限於農地，對於都市之宅地，則不予徵課。故結果農地有稅市地無稅。

### 第一 弊在書吏者：

（一）由於田賦圖冊之缺乏 地稅有一特色：即必須有完備之簿籍以為徵課之依據，如無簿籍，即無稽徵田賦之依據。我國土地之簿籍，向有明洪武之魚鱗冊（登記全國土地），但此種冊籍，至清代漸見散失，東南數省，經洪楊之亂，官廩糧冊，蕩焉無存，於是滿糧書徵收田賦，其所依據者乃為謄傳補造之簿籍。此種不完備之簿籍，有每戶地畝及糧額，無田土坐落，故人口逃亡

賦稅亦無有，其次因推收吏制之不備，土地過戶權不過戶，於是有一種無地者，賦稅竟以闕除之，有地無糧（即所謂黑地）者，「飛」他戶之糧以充之，爲書吏者既無明確之簿籍，不特以已收入之錢糧飽入私囊，而以其額分散徵之於他人，以爲報銷，此之謂「濫」；又熟田報爲荒田，輕災報爲重災，此之謂「謊」；或以已收錢糧，侵蝕入己，而報爲未徵，例如田在甲區，戶在乙區，甲區已完之戶，匿而不報，寄之乙區未完之戶名項下，此之謂「寄」。凡此「飛濫謊寄」之現象，均使田賦之負擔陷於不均，國家之稅收減少。

(二) 由於經費經收不分 由書吏一人包辦經費經收兩項工作，且串票不用賬串而用活串，（註十）因此大頭小尾以及捲尾等現象隨之而生。所謂大頭小尾即存糧之金額小於收條之金額之謂。所謂捲尾即化零爲整，分地畝捲尾與錢糧捲尾兩種，即將零星尾數，併成整數以飽私囊是也。要之，爲書吏者，利用簿籍之不備與經費經收之不分，情弊百出，中飽特多，故諺謂「錢糧先生不錯，家裏餓死老婆。」徵諸既往，良非虛語。

### 第三 弊在政府官吏者：

(一) 預徵 田賦每年一徵，視爲正軌，但地方政府因經費支絀，除擅加附稅外，一年數徵視爲常事，昔年袁炎培氏遊川，爲詩以紀川省之預徵，有「廣元徵到百年糧，萬戶催科仗武



裝」之句，良堪玩味。

(二) 官吏中飽 我國昔年財務行政，從未實行統支統收之原則，而留支（坐支）起解之習盛行。即縣官徵得錢糧，隨即留用，及至起解，僅以說明書以爲報銷即可。

(三) 胥役舞弊 胥吏填寫串票，對升合字目，每用大草，使人民不易認識，因此大頭小尾捲尾諸弊所在多有，此已如前述，此外催役一至鄉間，酒飯勒索亦時有所聞。

(四) 田賦附加 關於田賦附加，民十七年十月，財政部雖頒布有「規定加徵附捐限制辦法」規定「田賦附加之總額不得超過正稅，正稅總額不得超過現時地價百分之一，凡超過者，酌量核減」。但按之實際，超過十倍乃至廿六倍者所在多有。附稅名目由數十種至百餘種不等，如警察附加，團防附加，保安附加，教育附加，城堤附加，道路附加，名目繁多，不勝枚舉。至附加方法，約有下列數種：(A) 按原稅徵課（有按兩者，如每兩一角，有按斗者，如每斗附加四百文，有按担者，如每担一元，有按元者，如每元二分）；(B) 按畝徵課（如每畝年徵二角）；(C) 按串票徵課（如每張串票文錢二分）；(D) 按戶徵課（如每戶一角或一分）。

(五) 攤派 有按戶，按糧，派款，派糧及兵差公債之攤派是也。

由上所述，可知田賦之積弊深重，而地主及自耕農之負擔亦特重。一般言之，農業稅常較重

于工商稅，土地資本家之負擔常較重于其他資本家，此不獨我國爲然，即其他各國亦有同樣之情形。故日諺謂「農民如芝麻，榨愈力，油愈出。」馬可西·米里蘭謂「蘇聯之民，實類愚鈍之驢，任何重荷皆負担；又類溫良之羊，任人剪取其毛，亦不至有何種抵抗也。」又 Selbman 引 Walpole 之言，謂「鄉間之紳士，有如牧地之羊羣，能忍受剪毛之苦而不生抵抗；至城市之商人，則如野豬，若在其背上拔取一毛，必至全場充滿咆哮之聲音。」

### 第三項 田賦徵實與劃歸中央

在抗戰以前，地主與自耕農之負擔固重，而在抗戰以後則形勢一變，因我國之田賦爲從量稅，非從價稅。從價稅之稅收隨物價以俱增，至從量稅之稅收，則不能如此，因此政府之稅收受損而地主或自耕農則坐收漁利，其不平孰甚？故爲適應物價，而田賦徵實爲焉。按我國田賦自古卽係徵收實物，明代以後，始改徵現銀。然甘肅甯夏青海而康等，猶有一部分糧額，照舊徵糧。田賦徵實之辦法，最初實行於密糧之省，其後中央於三十年三月由內、財、經、農四部審議通過田賦改徵實物暫行辦法，其全文如下：

(1) 田賦改徵實物應自卽時起，儘先徵實。

- (2) 田賦改徵或加徵後，所增人民負擔，不得超過物價增加數百分之六十。
- (3) 各省徵得之糧食應儘先充作軍糧，其處理辦法應經全國糧食管理局核准。
- (4) 徵收實物之種類，應兼顧地方出產及政府需要。
- (5) 田賦改徵或加徵後，省縣收入之劃分，應不違背現行法令。
- (6) 田賦改徵或加徵後，所有未經中央核准之省縣地方稅捐，應一律撤銷。
- (7) 各省改徵或加徵田賦，均應依本通飭擬具實施辦法，呈經行政院核准後，方得施行。

改徵實物既為事勢所必需，然則如何改徵實物乎？茲先引福建之例。假定戰前每畝徵田賦五角，戰前米價每元十斤，故現在改徵實物，須納米五斤。

$$(1 \text{ 元} : 10 \text{ 斤} = 0.5 \text{ 元} : X \text{ 斤}) \therefore X = \frac{10 \times 0.5}{1} = 5 \text{ 斤}$$

但徵收實物，因貯藏運輸，有種種的不便，因此在交通梗塞之地，特別有改「折色」之必要；其實行折色之辦法如下：茲假定戰前每畝徵田賦五角，改徵實物，如前例所稱每米五斤，現欲改徵折色，則應乘以現在的物價。茲假定現在的米價為每斤二元，則新的折色應為  $5 \text{ 元} \times 5 \text{ 斤} = 10 \text{ 元}$ 。

此兩元即為改徵實物後之新的「折色」，但據第二次全國財政會議，規定田賦徵收實物，以三十年田賦正附稅總額每元折徵稻穀二市斗，產麥區得徵等價小麥，產雜糧區得徵等價雜糧）為標準，其賦額較重之省份（如四川省至八徵，縣至六徵），得請由財政部酌量減輕。田賦徵收實物之核心，重在如何確定徵收之標準，此標準不外二種：

(1) 按照正附稅額折徵實物。

(2) 按照地主收益酌徵什一之賦。

如依後法，地主收益不易估定，故特採用前法（第一法），而放棄有稅額與折徵實物之比率為每元合稻穀二市斗焉。

至徵收程序，分經徵經收兩部，經徵屬於稅務範圍（田賦管理處負責），經收歸糧食辦運機關（糧政局）辦理。田賦徵實以外，再發行糧食庫券，徵購餘糧，徵收徵購，相輔而行，意欲解決戰時軍民糧食問題而已。

關於田賦徵實，贊成反對，議論紛紜，莫衷一是。贊成者以為是適應戰時財政之妙法，反對者以為此乃古代落伍之辦法，不能再行於今日。實際上徵收實物，在技術上確有許多困難，因為實物之品質不一，運輸不便，貯藏困難，如使政府為此繁重之工作，必增加徵收費，此與租稅之

或超過其稅額，此與租稅之便利原則相背馳者也。徵收工作仍必假手於吏胥，則浮收之事，勢不能免。此與租稅之確實原則相背馳者也。在徵收實物多所不便時，不能不改徵折色，而計算繁瑣，亦必流弊不少。但按之實際，欲增加田賦，因物價尚未安定，不易有確定的標準；其二，田賦為從量稅，即使增稅，亦不易適應物價，必須改徵地價稅，始能作相對的適應（數年估價一次，亦不能逐年改變，故為相對的），而地籍未全，全國改辦地價稅，亦有措手不及之勢，故實逼處此，政府自卅年下半年起，田賦徵收實物。

與改徵實物相關聯，民三十年八中全會議決，擬將田賦暫歸「中央接管」，以便統籌而資整理；後經第三次財政會議（三十年六月十六日——廿四共九日）改訂財政收支系統法，將田賦正式劃歸中央接管。其辦法，由省市縣成立田賦管理處，辦理田賦徵收，及土地陳報事宜，而仍以各省財政廳長董其事。

## 第二節 地價稅

### 第一項 地價稅之發達與種類

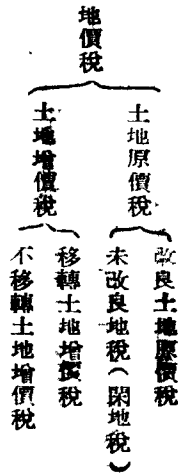
地價稅者乃以財產稅之形式，而以地價為課稅標準之土地稅也。蓋土地之面積有限，不能隨人口以俱增，實具有一種獨佔之性質，少數人利用此種性質，使他人不能利用；同時在現社會，資本主義之禍害，侵入於土地，即土地投機（註十一）日盛一日，因此地價日益高漲，則致有寸金尺地之現象，而社會乃更受其禍。故以地價為標準而課以地稅，實最能適應時代之要求焉。

最初採用地價稅者為一八七三年加拿大西部之哥倫比亞省，其所徵課者為荒地稅；次為一八七八年新西蘭徵收未改良地稅。一八二〇年德國各都市採用土地轉移稅，一八九八年復推行於我國之膠州灣，其本國都市，初徵此稅者為一九〇四年之弗蘭克府，至一九一一年聯邦政府亦採行此稅。一九一〇年英國財相 Lloyd George 採用地價稅，其項目包括（1）土地增值稅；（2）租地歸原稅；（3）未改良地稅；（4）礦地權稅。日本之土地增值稅案頒布於一九二三年。至我國於民十九年六月公布土地法，對於地價稅之徵課，有詳密之規定，而實際徵收則始自杭州，上海，南京三地。

地價稅之形制，常在乎土地投機，故地價稅常由歐洲人在新興殖民地開始實行之，如加拿大，澳洲，膠州之實行地價稅，即其顯例。其次在獨立國家大概是改正舊有不合理的土地制度

及課稅制度，以及財政目的，如美日等國之課徵地價稅，即屬此例。

地價稅由上述兩種之理由，而作迅速的發展，在目前地價稅的內容已有種種的分化。即地價稅不過為一總名，若從課稅對象來看，則有土地原價稅與土地增價稅之別。若從課稅方法來看，則有直接地價稅與間接地價稅兩類。而在土地原價稅與土地增價稅之中，又各有其分類，茲先列表並加說明如下：（註十二）



所謂土地原價稅，就是依土地的原始純價格而徵課之租稅。改良地之土地原價稅，是將該地已有之建築物和其他改良物之價格除去，而僅對於土地本身所具有之價格加以課稅。未改良地稅是僅對空閑之土地課稅，至土地之上固無建築或其他改良物也。

所謂土地增價稅，即對土地價格自然增漲部分予以課稅是也。此種租稅有在土地移轉時徵課者，有在土地所有的一定期間徵課者，前者為土地移轉增價稅，後者為土地不移轉增價稅。





土地復歸於所有者時徵課之，故復歸稅實為增價稅之一種。

實則直接稅即為土地原價稅，而間接稅乃為移轉土地增價稅之性質，此種稅自有其短長也。

## 第二項 地價稅與土地改革

地價稅之目的，一方面在乎稅收，他方面在乎「平均地權」。若就農地而言，乃使「耕者有其田」及「地盡其利」，故地價稅實為土地改革之一法。但土地改革之途徑，實不僅以地價稅為限。廣言之，關於土地改革，實有緩進緩進兩派之主張：急進派主土地公有論，其方法為劇烈手段，踢去地主，沒收土地，Simondi 及 Marx 主之；緩進派又可分為土地國有論，地價稅論以及土地國用論三者。(1) 土地國有論主張國家用收買或徵收辦法，以達到土地國有之目的，Stuart Mill, Henry George, Wallace, J. Hyder 等人主張之。(2) 地價稅論則主用重稅以增加地主之負擔，限制地主之風，此法主張者在英國有 Wedgewood。(3) 土地國用論，則主張對現在及將來之地租，均應沒收為國用，但不主收歸國有，主此說者有 James Mill, John S. Mill 及德人 Gessan。綜合上列兩派，其對土地改革所用之方法，實不外下三列端：

1. 踢去地主 (to kick the landlord out) . .
2. 稅去地主 (to tax the landlord out) . .
3. 買去地主 (to buy the landlord out) . .

我國之地價稅，乃參採二三兩法而不採第一法。蓋我國之地價稅淵源於孫中山先生之「平均地權」之主張，乃採歐美解決土地問題之緩進方法之特長，配合時地之需要而形成。孫中山先生於一八九六年至一八九七年曾赴倫敦研究土地問題，受當時英國土地國有社及土地改革協會（即地價稅派）兩派學說之影響，即定下「照價收稅」及「照價收買」之信心。其後遊美，復受美人 Henry George (一八三九——一八九七) 土地改革論之影響，遂又提出「增價歸公」之辦法，於是「照價徵稅」，「照價收買」，「增價歸公」，遂為「平均地權」之主要方法焉。

夫平均地權，並非將土地平均分配與各人，乃使人民有平等享用土地之機會而已。自其反爾言之，即土地為天然賜予物，不許少數人壟斷居奇是也。至平均地權的三個方法，其意義如下：

(一) 照價收稅 「每縣開創自治之時，必須先規定全縣私有土地之價。」（建國大綱第十條）至報價辦法，係由人民自由申報，政府即按照其中報價格，依法徵稅。

(二) 照價收買 人民如少報地價，以圖避免徵稅，則政府得照價收買之，即「政府定下兩

種辦法，一方面照價抽稅，一方面照價收買，那麼地主把十萬元的地皮只賺一萬元，他騙了政府九萬元的稅，自然是佔便宜；如果政府照一萬元的價錢去收買那塊地皮，他便要失去了九萬元的地，這就太太吃虧了。所以地主如果以多報少，他一定怕政府要照價收買，吃地價的虧。」（見「民生主義」）

（三）漲價歸公 此即外國所謂土地增值稅，即「地價定了之後，我們更有一種法律的規定，就是從定價那年以後，那塊地皮的價格，再行高漲，各國都另外加稅，但是我們的辦法，就要以所加之價，完全歸為公有。」（「民生主義」）此即對土地之自然增值，（單指素地之自然增值，不包括因人工改良而增漲之地價。）課徵百分之百的重稅。此種辦法如說他為共產，乃是其將來，不是美現在。」（參照「民生主義」）

### 第三項 地價的決定

以上為孫中山先生對於土地改革之基本辦法，但此項所應注意者，即地價稅既以土地價格為課稅標準，然則地價究竟如何決定乎？

為欲討論地價之決定，先須瞭解地價之性質。夫地價為土地之價格，但它與普通商品之價格

不同。普通商品價格之決定，是以生產費爲中心，而以供求情形之變動爲上下，但土地價格之變動不能以生產費爲中心，因土地之造成非由人力，土地固無生產費可言；於是地價之變動，乃以出賣人因出賣土地而損失之利益爲地價變動之決定因素。所謂土地之純收益，乃爲總收益減去勞費之差，（譯文詳見地價學）；求得純收益，除以市場利率即可求得土地收益價格。此土地收益價格即孫中山先生所謂「空地之地價」（所謂素地的地價爲從土地之買賣價格中扣除人工之改良及地面之建築之價額之剩餘價額。）是也。但純收益之價格常有變動，因此地價亦不得不隨純收益價格之變動而變動。即純收益價格大，地價高；純收益價格小，地價低；此自然之理也。

由上所述，可知欲決定地價，莫適於收益查定法，故德奧法意諸國均先後採用此法。然查定收益不易正確，根據查定之收益製作正確之土地總簿亦太困難，因土地收益常有變動，而固定於土地總簿之徵收額，則不易變動之故。

於是收益查定法之外，又有以土地之買賣價格爲徵收地稅之標準者，但土地之買賣，事實上究屬少數，以此少數之事實，作爲一般徵稅之標準，情理上亦有未合。且買賣價格，常因買賣當事人之不同，而迥異其數額。例如賣主爲富者，而買主之需要迫切時，則價恆高；反之，賣主爲貧者，急於求售，其價必低。故土地之買賣價格，亦不足據以爲準也。

由此觀之，地價之決定，實無盡善盡美之方法。於是孫中山先生特主申報地價，以為徵收地稅之標準。他說：

「由人民自由申報地價，以所申報之數額為徵稅之標準。但政府得按照申報之價收買之。」（民國十三年八月民生主義第二講）

此即徵稅（稅去地主）與收買（買去地主）併行主義，實與一九一四年英國土地國有協會秘書長海德爾（Joseph Hynd）所發表關於土地收買價格之決定辦法，不謀而合。

至收買之普通辦法，係將其土地拍賣所得之賣價，先照申報價格償還地主，餘歸政府，但其困難之點，則在拍賣時少有應之者。

「土地法」是依照孫中山先生之遺教制定的，但土地法於採用申報地價外，更有所謂「估定地價」之補充辦法，此蓋因土地拍賣窒礙甚多，（少有應之者）故土地立法為實行上之便利，特對收買土地之普通辦法，略加補充；關於市地，在人民申報地價後再加以估定，每年徵收地稅，即以政府估定地價為準。

估定地價，由地政機關估計之（土地法第二三九條），其估計辦法先將所轄區內之土地，以估計時前五年之地價為準，擇其地價情形相近者，劃分為「地價區」，且製定「地價分區圖」，

以同樣顏色表示同一地價區之土地，並公布之（土地法第三三九、二四〇條）。然後於同一地價區內之土地，照其最近市價或其申報地價，或參照其最近市價及申報地價為總平均計算（土地法第二四一條）；或就同一地價區內之土地最近市價或申報地價，擇其中地段價值較高者為選擇平均計算（土地法第二四二條）。總平均計算或選擇計算或選擇平均計算所得之地價數額為「標準地價」（土地法第二四三條）；「標準地價」經過公告程序不發生異議或發生異議經主管地政機關決定者為「估定地價」。

故「估定地價」來自「標準地價」，「標準地價」又出自總平均計算或選擇平均計算，而總平均計算或選擇平均計算則源於土地之最近市價或申報地價。故此二者實為測定「估定地價」之基礎。以圖示之如下：



由上圖可以知「估定地價」，實以土地之最近市價與土地之申報地價為基礎；但土地之最近市價，實不外一種「土地買賣價格」，而土地買賣價格如上所述亦不免有過低過高之虞。至申報

地價 因申請人明知收買不易，亦必以多報少；故地政機關估計地價，實有設立一種「輔助標準」之必要。此輔助標準爲何？即土地之客觀價格是也。客觀的價格如何測定乎？此不得不以該一土地之「一般的有用能力」爲標準。此一一般的有用能力得以該土地之絕對的特質與相對的特質之配合決定之。至絕對的特質與相對的特質如下：

(甲) 絕對的特質 土地之廣袤，傾斜，品質，附着物等使各段土地各別適合於耕作地，或適合於工業地，或適合於住宅地。

(乙) 相對的特質

在耕作地——距交易市場，交通手段之遠近。

在工業地——與原料供給，製品販路的關係。

在住宅地——交通之便否，清潔衛生之關係。

上列兩種特質如配合得宜，其價格必漲，否則必低。(註十三)

#### 第四項 非常時期的申報地價

三十年九月三十日行政院通過地價申報辦法大綱共二十七條，但未正式由國府公佈。同年十

二月十一日，國務院正式公布「非常時期地價申報條例」，並自公佈日施行，此即為現行地價申報之準據法。該法共廿一條，其內容如下：

(一) 適用範圍 包括公有及私有土地。

(二) 辦理機關：

在中央——內政部地價申報處。

在省——省地政官局，或者地價申報處（在未有省地政局者）。

在未設縣地價申報處之市縣——市政府。

(三) 申報程序 (1) 測丈地畝；(2) 查定標準地價；(3) 業主申報；(4) 編造地價冊；

(標準地價評定後應即分區公佈，申報地價與標準地價之相差，得達百分之二十。)

(四) 繳稅之依據 申報地價。如無申報地價即以標準地價為申報地價。

(五) 申報地價之辦理時間 每五年辦理一次，但有大變動時，得於申報滿一年後，從新申報。

(六) 地價冊之編造 於地價申報完竣後分區編造之。

(七) 地價稅代替田賦 各地方地價申報辦理完竣，應舉辦地價稅及土地增值稅 其原有田



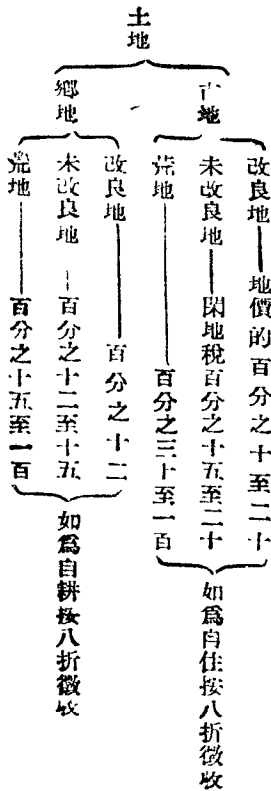
賦及各項附加稅不再徵收。

(八) 地價申報代替土地陳報 依本條例之辦地價申報之地方不再辦理土地陳報。

由上列可知我國嗣後地價稅之地價，即以申報地價為法定地價。如無申報地價，即採標準地價為申報地價。次之，我國地價稅將代田賦稅而為重要之租稅。又地價申報實為土地測量及土地陳報之折衷辦法，此點將於後文詳之，此處不贅。

### 第五項 地價稅之稅率

我國地價稅之稅率，依土地法之規定，乃依市地鄉地而不同。而市地鄉地又各分為改良地，未改良地，荒地三類而不同其稅率。茲列表如下：



依據上表再作簡略之說明與批評：

(一) 上表中所謂改良地，乃指其地上已有改良物之謂。所謂改良物，乃指建築改良物及農業改良物而言。土地及改良物之價值，應各別估計及各別申報。

(二) 改良地稅乃單課土地不課改良物，此因地價稅為區別稅之故。

(三) 我國改良地之地價稅：單維廉(註十四)主張用平均貸款利率之平均數百分之十，但孫總理及廖仲愷氏則主用百分之一(即千分之十)。土地法所規定，以孫總理之主張為準，故改良地之稅率特輕；此所以獎勵土地之利用，意亦良佳。而未改良地之稅率較重，所以防土地閑散；荒地之稅更重，所以促土地之開發。但荒地之稅率雖重而荒地之地價本低，課稅亦不至過多也。

(四) 鄉地改良之稅率，吳定為千分之十，無增減餘地，但目前田賦正附超過千分之十甚多；如照千分之十改收地價稅，則稅收必短絀甚多。

(五) 市地與鄉地之劃分亦有問題，依土地法第二八〇條之規定，「市行政區域內之土地為市地，市地以外之土地為鄉地。」故在抗戰發生以前，即如蘇州、鎮江、九江、萬縣、成都等繁盛區，因未設市府無所謂市行政區，猶非市也。

(六) 所謂荒地，包括二義：(A) 報領而未能及期墾熟之草原，(B) 城市未能如期建築

宅屋之基地。

(七) 此項租稅，可按年徵收，但亦得分期繳納。

但上列之地價稅，為一種土地原價稅。除此以外，我國之地價稅猶有一種土地增價稅，其辦法如下：

(一) 徵課時期 所有權移轉或十五年屆滿所有權無移轉時徵收之。但鄉地之自耕者，於十五年屆滿無移轉時，亦不徵收土地增價稅（土地法第二八六條）。

(二) 課稅標準之算定 土地增價稅之課稅品，不待言為土地之增價，即「土地增價稅，係依照土地增價之實數計算。」（土地法第二八六條）至土地增價總數額之算定，依下列之規定：

(A) 申報地價後未經過移轉之土地，於紀賣移轉時，以現賣價超過申報地價之數額為標準（即「現賣價減申報價等於增值數額」）；(B) 申報地價後未經過移轉之土地，於承繼或贈與移轉時，以移轉時估定地價超過申報地價之數額為標準（即「估定地價減申報地價等於增值數額」）；(C) 申報地價後未經過移轉之土地，於十五年屆滿時，以估定地價超過申報地價之數額為標準（同上）；(D) 申報地價後曾經過移轉之土地，於下次移轉或於十五年屆滿無移轉時，以現賣價或估定地價超過前次移轉時之賣價或估定地價為標準（土地法第三〇五條）。

(三) 納稅人 土地所有權之移轉為拍賣者，其增值稅向出賣人徵收之；移轉為遺產繼承或法院判決者，其增值稅向繼承人或受贈人因判決而取得所有權人徵收之（土地法第二八八條）；如因徵收而移轉，視為買賣。

至土地增值稅之稅率如下。（土地法第三〇九條）

土地增值之實數對於原市價數額之%		稅 率
5 % 以下	50 %	20 %
50 % 以上	50 % 部分 超過部分	20 %
		40 %
100 % 以上	100 % 部分 超過部分	依前法課稅
100 % 以上	100 % 部分 超過部分	60 %
100 % 以上	100 % 部分 超過部分	依前法課稅
100 % 以上	100 % 部分 超過部分	80 %
300 % 以上	300 % 部分 超過部分	依前法課稅
300 % 以上	300 % 部分 超過部分	100 %

## 第四節 土地整理

### 第一項 概說

地稅之整理，包括地籍整理與賦則整理。前者屬於地政，乃為地稅整理之根本要圖，凡開國賢君莫不注意及此；後者（賦則整理）屬於財政，乃為財政收入之目的，凡季世昏主，多為此項臨渴掘井之謀。地籍整理如何為地稅整理之要圖？此因地稅為對土地課稅，故量地起稅，必定地籍，然後經界有所質，賦役有所憑，而賦稅始能得其公平與確實。地籍為土地登錄簿，亦即土地清冊，相當於法國之 *Cadastre*，日本之土地台帳；但我國地籍廣義言之，實包含地籍圖冊，所謂地籍圖冊包括下列兩種：

(一) 以地為綱 即「坵領戶冊」，多附以圖；例如我國之魚鱗圖冊（簡稱魚鱗冊，逐坵挨次狀如魚鱗故名），（註十五）即屬於此。又王安石實行方田均稅時，定有「方帳」，亦為坵領戶冊之意。

(二) 以戶為綱 即「戶領坵冊」，亦稱婦戶冊。又王安石所謂甲冊，及明代所謂黃冊，亦屬於此。

上述幾種簿籍之作成，乃為極其費時費財之工作，因製定地籍，「所應調查者可分為土地標識、土地經濟及土地權益三方面之事項。屬於土地標識者，如土地着落、四至、面積、地目、地質之類。此類事項頗有永久性；屬於土地經濟者則有地價、收益、用途、遺產之類，此類事項常有變更，必須隨時加以調查；屬於土地權益者如土地所有權、地主權、地役權、抵押權等之權利人及其權益之情形。此等權利登記如有變動，權利人當自願的前來聲請。」（註評六）上述幾項填冊之中，如加以抽繹，則其最主要者莫不外（1）確定面積、（2）規定地價、（3）訂定稅率三部門。而所謂確定面積，實為最艱鉅之工作。至確定面積之方法又可分為三種：（A）土地陳報（沿邊方法）（B）測量登記（治本方法）；（C）土地編查（折衷方法）。茲列一簡表如下：

（一）目的 為瞭解土地之測量登記

1. 確定面積 測量登記

2. 規定地價 地價申報

3. 訂定稅率 土地編查

土地陳報係由土地所有權人或實際經營者，將其土地之面積、地價、用途、收益等事項，向主管機關申報，經核實後，由主管機關核定面積及地價。此種方法之優點在於手續簡便，且能隨時反映土地之實際狀況。但其缺點在於申報者可能隱匿面積或地價，導致稅收不公。因此，測量登記與土地編查被視為更為公平且具法律保障之方法。

土地測量法於民國十年至二十二年之編纂中，其重要之課，並採單田開闢，（註評七）詳詳述

第二項 確定面積

第一 土地測量

## 第一 土地陳報

土地陳報如於宋紹興十年至二十年之經界法。其最要之點，在乎履田問戶，（註十七）故按坵新查，繪圖編號，實為必要之條件。我國之土地陳報，準據民二十三年五月第二次財政會議所通過之辦理土地陳報綱要，其概要如下：

（一）目的 發現較多之土地以期稅收之增加，簡言之，即在乎清賦增稅，故對於確定業權，免除糾紛，清除土地積弊以及實現平均地權等各項主要工作，實未能顧及。（故不足為實施地價稅之依據）

（二）效果 使戶地糧三者吻合；使有糧無地者得以開除，有地無糧者得有所矯正，如此可得實地實戶實糧；至於地價地積地類及收益等，亦在陳報調查之列。

（三）程序 據辦理土地陳報綱要（註十八）所載，有如下列七點：（A）冊簿編查——即先以天然形勢山川道路或有永久性之建築物劃分地段，通飭各業主就其自己田地，逐坵插桿，然後由編查員逐段履坵勘查編號，繪製坵形及四至略圖，依次冠以地號，並調查業主之姓名住址，按牌註各項各別登記，以待將來業主陳報之校對。（B）業主陳報——編查以後，即由業主領取陳報單填報，其所陳報以戶為經，即戶領坵，外鄉之戶不得登入。每鄉陳報單合訂一冊，冊尾統計本冊

共若干戶，並地若干畝，坐落外鄉者共若干畝，各註明某。(C) 鄉鎮長陳報——以地爲經，即坵領戶 外鄉之地不得登入，亦併鄉陳報單合訂一冊。冊尾應統計本冊共地若干畝並若干戶，內外居住本鄉者若干戶，各註明某鄉。(D) 審核復查或抽丈——此爲一種校核工作。(E) 縣府公告。(F) 編造徵冊 發給土地營業執照。(G) 改訂科則——即參照土地類別收益及地價等厘定地等，並改訂稅率，以適土地負擔能力；舊有正附稅名稱，概行取消，統稱田賦。

- (四) 期限 辦理土地陳報及改訂科則期限一年，各省限期民卅一年底辦完轄內土地陳報。
- (五) 重心 土地陳報之程序中，其重心點在乎業戶陳報與鄉鎮長陳報，前者爲編造戶領坵冊之依據，後者爲編造坵領戶冊之依據。至於政府方面，只實行復查抽丈而已(不必清丈)。其簡章過程如下：

人民方面

業戶自動陳報

鄉鎮長代爲陳報

政府方面

復查抽丈

(六) 業戶陳報之項目 爲業戶確實之姓名及確實地址，精申戶名號碼，及原屬區圖或墟保暨原有科則，地類坐落，四至，地積，賦類，地價，土地用途，收益等。



（七）鄉鎮長陳報 在項日 其區內所有之土地 編號 分別陳報，各坵土地之業戶姓名，藉以編造坵領戶冊。

我國自民國廿三年以來 中央及各省地方府着手辦理土地陳報事宜，直至民國廿九年五月底止，全國已有十三省辦理土地陳報，其辦理情形如下：（註十九）

截至廿九年五月底止

民國廿九年五月五日止

陳報完竣者 158 縣

234 縣

13省

正在辦理者 150 縣 至廿九年五月底止，只餘 234 縣 尚未完竣而日（不在此內）。其

擬辦理者 110 縣

122 縣

由上表自五月至十二月不過七個月之短時間，而增加已完成之縣份達七十六縣 其進展之速可見。

至陳報後各省田賦額增加數目如下：（截至廿九年五月底止，九省七十八縣之情形。）

長風	大	陳報前	陳報後	增加
10,439,492元	14,281,804元	3,812,722元		

論 租 稅 章 論

稅率減輕情形如下：（廿九年五月底止，七省五十一縣之情形。）

由舊年地稅率：

陳 報 附	陳 報 數	減 量	減 量 率
0.262元	0.166元	0.156元	40%

但土地陳報只是一種治標的辦法，他只能謀財政收入之增加，不能謀地籍之整理，以達到平均地權之目的。「土地法」主稿人吳尚鷹氏對於土地陳報，曾力加抨擊，其言曰：「近年各省當局未經悉心研究土地法之內容，不講施行步驟，甚或斷章取義，枝節施行，其便於己者採之，不便於己者棄之，其中又有辦理所謂土地陳報者，隨便分發表格，令各縣長調查編報，結果敷衍了事，並不能得到確實可靠的資料，為施政的基礎；實際是一件最不經濟的買賣事情。昔年泰國，試辦土地測量，因所用人員並非有相當訓練與經驗的專家，結果完全錯誤，再行重新測量，其時間與經濟的損失既大且鉅。此蓋中不慎於始所致。我們土地陳報，表面是一件很簡便的工作，其實一無所用；此種時間與經濟的浪費，務須避免，以從事實際可靠的工作。方為實施平均地權的正當途徑。」（註二十一）次之土地陳報，必須嚴以推收制度，（註二十二）否則，土地移轉頻繁，推收制度不實，多致戶不認糧，糧不跟地，以致糧戶失業矣。所謂推收，即今之土地移轉登記，

昔日原以經書或辦其事，而今改由地政局辦理矣。

### 第一 測量登記

測量登記 爲土地管理之根本工作。所謂測量乃厘正經界，確定面積。孟子謂「行仁政必自經界始」。欲經界須先周知土地情形，欲周知土地情形，須先實行測量。次之，所謂登記乃確定業權免除土地糾紛也。此即側重於土地之所有權也。此項工作需費較鉅，費時尤久，*Plain* 語：The making of a complete cadastre is a matter of considerable expense and take no little time。嘗即指此而言，吾人試觀各國先例，各國實施測量所費之時間與經費有如下表：

國名	期間	時間	經費
法國	1807—1830	74年	1400萬法郎
普魯士	1831—1855	——	1760萬馬克
日本	明治8年起	50年	——
朝鮮	明治4年起	8年1月	2000萬圓

如欲以同樣的方法，施行於我國，幾有「河清難俟」之概，據德國特萊斯頓工料大學教授易思萊（Otto Israel）的計劃，僅吾國本部十八省需時四十年之久，方得辦完，所費約八三、〇〇

○萬兩。若合全國測量，其時間及用費當三倍於此。(註二十一)

即用省時省費之航空測量，據南昌實施經過，一機作業每月可攝三百方公里，約需三百另三元，如以一百架飛機測量全國，須歷時卅年，約需二十二萬萬元之鉅。(註二十三)如此費時費財之艱鉅工作，在此戰時實無舉辦之可能。

(備考：測量土地程序，可參照「財政評論」五卷六期第一二七—一二九頁。)

至於登記一項，我國土地法登記一篇，採用 Torrens System，(註二十四)詳定登記原則及程序；土地權利一經登記確定後，在法律上即有絕對效力。

### 第三 土地編查

僅福建省行此法，此法係由土地陳報演變而來，不過工作比一般之陳報較為複雜較為完滿，其效果亦較佳；其方法乃用簡單測丈方法，逐坵繪具圖形，編造地號，評定等則，查明業主姓名，造具土地清冊，以為政府徵收賦稅、人民登記產權之根據。故土地編查法實為「最簡單之測量方法加陳報」而已。茲以福建省將樂實驗區辦理情形為例：

(1) 地形測量——由技術人員用小板儀測量之。

(2) 普查等級——分別土地優劣而定其等級，此為編查員編繪坵圖時評定等級之依據；故



★以前有地無權者仍不負稅，以前地多種少者仍得少報。業主對於面積，本無正確之概念，勢必依據地契，以為陳報，但地契之由來甚古，本不正確。

★非逐地測量，亦仍存不盡不實之弊。

由上所述，可知上列三法各有利弊，最近國民政府公佈「非常時期地價申報條例」（三十年十二月十一日公佈共二十一條），對於土地之管理，亦採一種折衷辦法。此即地價申報是也。地價申報，以執簡御繁為方法，完備實施地價稅所應具之要件，例如土地界至之釐正，面積之確定，地價之規定，以及土地所有權關係之明瞭等項，均可於此處成悉。如此既無土地陳報之弊，又無土地測量之繁，實最能適應此時此地之需要也。

然則地價申報之程序又如何乎？約分四步驟：（註二十五）

- （1）測丈地畝——即履畝丈量。
- （2）查定標準地價——調查三年內之市價或收稅，並詳定其標準地價以為申報地價之準則。
- （3）業主申報。
- （4）編造地價冊。

地價申報辦法之特點有四：（註二十六）

1. 範圍普遍——凡公有地及私有地均應申報（參照該條例第一條）。申報完竣即開辦地價稅及土地增價稅，其原有田賦及各項附加稅捐，不再徵收（參照第十三條）。故地價申報之範圍，實包括市地農田、公、及私有土地，如此方可為平均地權實現土地政策之張本。

2. 程序簡便——地價申報之程序如上所列，並不包括土地登記在內。蓋土地登記依土地法之規定，手續繁、費時久、用費多，不宜在戰時施行之故；如草率從事，將來改訂不易，反遭後患也。故地價申報只求能責地戶按戶開稅足矣。

3. 行政統一——在中央由內政部地價申報處辦理；在外省由省地政局辦理，未設地政局之省，設省地價申報處辦理，在市縣設市縣地價申報處辦理之（該條例第二條）。又與辦地價申報之地方不再辦土地陳報（土地陳報、行政至不統一）。

4. 步驟分明——地價申報之區域及期限由行政院以命令定之。

（註一）見「中國經濟研究」第八九三頁。

（註二）同上第九五九頁。

（註三）所謂三等九則，即：上上，上中，上下，中上，中中，中下，下上，下中，下下是。但實際

施行，遠違其實，有多至百餘則者。

（註四）此處所謂附加稅，與民國後之附加稅不同。

（註五）見「財政評論」五卷四期張延鳳著「論農村納稅組合」一文。

（註六）參照吳覺民著「土地陳報按價改訂科則之商榷」，載「財政評論」六卷三期。

（註七）見翁之鑄著「田賦改制後之徵收制度問題」，載「財政評論」五卷六期。

（註八）原表見註六所揭文。

（註九）賦則究以若干則為合理？據馬大英氏之意「似以三十則至四十則為度，而一縣之內所適用者不過五、六則至十數則而已。」田自第一則至十六則，地自六則至二十八則，山自二十三則至三十六則，陂自二十五則至三十六則（見氏著「田賦收歸中央以後辦理議」），載「財政評論」五卷六期）。

（註十）串票始行於順治十年，初僅兩聯，而奸胥作弊，在康熙二十七年乃行三聯：一存官，一付稅應比，一付民執照。逮雍正三年更行四聯：一送府，一存縣，一給花戶，又於完糧時別設一糧以銷欠；至八年復改行三聯版串。活串與版串對立，活串在人民納稅時臨時填發，多有虛填情事，向即應為禁例；版串則係於開始徵收前，須先填寫完盡，多為四聯式：即通知，收



據，溢價，存根是也。又版申原有駁略規定，第一，申號，須與實徵批辦數相同，不許濫溢；第二，納稅人姓名與土地坐落以及納稅人須知之事項必須逐一填寫，不准脫漏；第三，申票縫須以號數與所納銀兩或米石以大楷正書，不許潦草。

（註十一）據學者估計美國富豪，以土地投機起家者，約佔百分之八十以上。

（註十二）王宏強著「中國地價稅問題」第四一——四四頁。

（註十三）參照余雲著「論地稅上之地價」，載「地方行政」二卷二期。

（註十四）單沛廉為德人，青島土地稅計劃，出於其手。孫先生於民國十三年，曾聘至膠州專研究土地稅問題。

（註十五）雍正紹熙元年，朱薰知漳州，榜示畝界有「書魚鱗圖」之語，是為魚鱗冊得名之始。

（註十六）見胡古恆：「賦稅論」第三三九頁。

（註十七）歷來整理田賦有個人屬地兩大主張：即廢田間，易有成效；就戶以問田，難見實效。

土地陳報屬於前項。

（註十八）該綱要全文，可參閱「財政評論」五卷六期第一三一頁，並載陳報單式樣。

（註十九）參照「財政評論」五卷六期第一三三頁所載之材料。

(註二十)見吳尚鷹著「土地之分配與生產問題」，載於「財政評論」六卷三期。

(註二十一)參照「田賦推收通則」(民國三十年六月行政院修正公佈施行)。

(註二十二)見「地政月刊」第一卷第一期顧平著「中國土地改革導言」。

(註二十三)見李松著「地價申報與實施地價稅」，載三十年十一月一日大公報。

(註二十四)此制為 Sir Job It Torrens 所發明。初用於澳洲(一八五七年)繼用於新西(一八

七〇年)。依此法凡應享受土地權利之人，均得申請將其權利登錄於登記簿。其虞根據為申請之各項契據條文，須先由驗契專員審核回登記官報告。登記完畢後其權利即為確定。

(註二十五)見「非常時期地價申報條例」第三條。

(註二十六)同註二十三。

## 第十一章 房屋稅

房屋稅亦爲一種頗古之稅。此因(1)房屋稅與土地相連繫，地稅發生甚早，房屋之發生亦早；(2)房屋之使用普遍，對此徵稅，可稅及各階級；(3)徵課便利而迅速；(4)一般人以爲房屋之價值，最能表現所得之大小。(註一)因爲上列理由，故我國在唐朝卽有間架稅，英國在一六六二年卽有灶稅或煙囪稅，法國在大革命之後卽有窗戶稅。

房屋稅之發展可分爲三個階段：

(一) 包含於地稅中的時代 初期之房屋稅常爲地稅之一部分，房屋稅在性質上與地稅之關係極爲密切也。

(二) 與地稅相分離之時代 到後來，房屋稅與地稅分離，地稅課土地，房屋稅專課房屋，於是房屋稅與地稅相分離矣。房屋爲一種改良物，房屋稅遂爲一種改良物稅。

(3) 收益稅時代 在前兩個時代，房屋稅多爲財產稅之性質。至此，房屋稅始爲一種收益稅之性質，乃專課於每年之收益，亦卽課於固定的所得泉源者也。

房屋稅為收益稅，但一般未必全以收益稅之形式徵課之，因徵課之方法不同，將房屋稅分類如下：（註二）

第一，財產稅之房屋稅 乃為一種個別財產稅，即以房屋為財產而予以課稅是也。此種產稅之房屋稅，又因徵課之標準不同而分為兩類：

(A) 從量稅 以建築物之數量為課稅之標準，例如灶稅，窗戶稅，間架稅，（註三）屋基稅（以屋基面積為標準）等屬之。要之以外都標識為計稅之標準，其優點在乎徵稅便利，但其缺點在乎不能測知納稅人之納稅能力，同時又不能反映納稅人所受之利益。

(B) 從價稅 依房屋之財產價值課稅，故先須估定房屋之價格，至估價之標準不外（1）屋基面積；（2）房屋層數及各層總面積；（3）房間間數；（4）建築材料；（5）裝飾；（6）房屋用途；（7）所在地；（8）增價抑減價；（9）租金等幾個項目。

第二，收益稅之房屋稅 以房屋收益為課稅之標準，此其優點有二：（1）房屋之存在有時間性，須及時獲得利益，不類土地可以閒置，作為投機之用坐待漲價；（2）房屋租賃 多有契約，租金若干，容易查驗，故徵稅甚為便利，即為自住之用，亦可比照鄰近房屋以推定租金也。惟所謂收益，原有總收益與純收益之分，總收入之中，必須酌減費用，其殘餘方為純收益，始宜

於徵稅之對象也。

第三、所得稅之房屋稅 凡房屋收益，列為個人所得之一，依財產所得之性質，課以所得稅。同義即所得稅之房屋稅。英法所得稅中均包括有家屋所有所得稅 即為所得稅之房屋稅 此法仍以此為基本，惟在觀念上將較複雜化為所得 特適用一般所得稅之規定，使之更能應納稅人之能力。

第四、消費稅之房屋稅 以上三種辦法，均以房屋所有人為租稅主體，即房主為納稅人，但消費稅之房屋稅，則以居住人為納稅人。故為一種使用稅，亦即一種消費稅。按之實際，房屋為一種特殊之商品，其性質特殊，欲其供給適應需要，需費極長之時間，始能如願。故在都市發達，房屋之需要遞增時，房主稅雖令徵之於房主，仍可轉嫁於房客。房屋稅在經濟關係上，實多為消費稅，惟鄉村中之房屋稅乃為收益稅之性質耳。

綜上四類，房屋稅，實可分為下列兩大形式：

房屋稅

- 1. 專課房主者 即普通所謂房屋稅者屬之，其性質為收益稅；其形式或為財產稅或為所得稅。
- 2. 專課住戶者 即普通所謂居住稅（亦稱住宅稅）是。其性質為消費稅，（直接消費稅）其方法為支出課稅。

以上兩者均以房屋為課稅品，但一則由不屬課稅，一則由出處課稅，此其不同也。

一般言之，工塲事務所，以課房屋稅為宜，大廈別墅以課居住稅為宜。但房屋而係自住者，

雖課房屋稅，實際仍為准費稅。

至我國課徵房稅之方法，其標準持有著述兩端：(註四)

(一) 依房屋租價為準，浙、閩、魯、川、京、滬、漢等省市用之。

省市	店屋租	住屋租	徵收時間	備考
浙江	15%	10%	按月	
福建	8.3%	5%	按季	店屋稅為租折合 8.3%
山東	10%	5%	按月	
四川	6%	6%	按季	
南京	10%	6%	按月	
上海	10%	12%	按季	
漢口	10%	10%	按季	

(二) 依地域及房屋種類為準 察平二省市用之。察省依地域將房屋分為繁盛區與普通區二

種，各課以不同之稅率。

繁盛區：樓房，磚瓦房每間每月收捐二角，灰房土房每間每月收捐一角。

普通區：樓房，磚瓦房每間每月收捐一角，灰房土房每間每月收捐五分。

北平市分房屋為樓房、瓦房、灰房三類而課以不同之稅率如下：

樓房：每間月捐甲等四角，乙等三角，丙等二角。

瓦房：甲等三角，乙等二角，丙等一角。

灰房：每間月捐甲等二角，乙等一角，丙等五分。

房屋稅為縣市稅，其徵收機關各省市多由市財政局徵收，各縣多由縣財政局徵收，亦有由公安局直接派人徵收以充警察經費者。

至廣西之房屋稅，則以「廣西省徵收房屋稅暫行章程」為依據，該章程於二十八年十一月二十九日省府通過，規定從價徵收，其稅率如下：（註五）

1. 普通房屋

2. 商業房屋

3. 學校房屋

甲 次  
乙 次  
丙 次

房價由房主自行申報（一個月內）由徵收機關核定，其徵收事宜，由現有稅捐稽徵機關兼辦之。（註六）年分兩期徵收，不得帶徵附加。

房屋稅依土地法之規定，為一種改良物稅。市地改良物得照其估定價值按年徵稅，其最高率以不超過千分之五為限，納稅人為所有權人；鄉地改良物不得徵稅，且市地之農作改良物免稅。

（註七）

（註一）Basstet: Public Finance 第四三頁。人以其資產。為其自負之負擔。而對其資產不負責。其負擔與其

（註二）參照胡善恆著「賦稅論」第三五九——三六一頁。由課稅方法之不同而分類。

（註三）唐德宗時之間架稅，為從量稅；就稅率言，且為一種等級稅，其辦法如下：  
每屋二架為間，上間二千，中間一千，下間五百。

（註四）見粟寄滄著「中國租稅制度及其改革」第二一六——二二七頁。

（註五）見該章程第三條。

（註六）同上第五條，第二條。

（註七）「土地法」三一一，三一二，三一三。



## 第十二章 消費稅

(附註) 夏爾斯譯本三卷。

### 第一節 消費稅之內容及利弊

第二章第一節。上開二千。中開一千。下開五百。

在今日資本主義之社會，無論何人，凡有生存，必有所得，根據所得之大小以課稅，實為最普遍而公平。然如此課稅仍有未盡，以之充國用亦仍有未足，於是得附之以支出課稅，所有課稅以及交通課稅，以臻租稅於均足。所謂支出課稅，乃一人以其所得，為滿足目前欲望，而購供直接消費或直接使用之物品或勞務，於是對前一事實之課稅謂之消費稅，對後一事實之課稅謂之使用稅。反之，所謂所有課稅，乃一人雖有所得，却節其欲望，而投資購備資本財貨，於是對此資本財貨之移轉，課之以稅，此即財產移轉稅是也。斯章所論，限於支出課稅，且尤以消費稅為中心焉。

原支出課稅，即廣義之消費稅。析言之，包括消費稅與使用稅；前者為間接的支出課稅，且為對物稅之性質，後者為直接的支出課稅，亦即直接的消費稅，且為對人稅之性質。

使用稅在十八世紀曾相當發達，至今日已不復重要。此因欲徵課使用稅，有一特殊之條件，即其課稅品必須容易捕捉，而且其徵收技術亦容易施行。若其不合此項條件，而為各國所施行者，約有下列數種：

(1) 住宅稅 (亦稱居住稅)。

(2) 奢侈稅 對特種動產，其使用有經久性而又含有奢侈之意義者。課稅品多擇取富人

用品 約有下列四種：

A. 家具——如樂器稅，彈子檯稅。

B. 裝飾品——如帽子稅，手套稅，鐘表稅，金銀首飾稅。

C. 運動——如僕婢稅，畜犬稅，舞女稅。

D. 運送具——如乘馬稅，車馬稅，汽車稅，船稅。

(3) 娛樂稅 為對娛樂行為所課之稅。人生娛樂，花樣繁多，而適於課稅者，多為一般人民娛樂匯集之地，如宴會，戲劇，音樂，電影，競技，其入場處有門禁，均前隨門而加稅。

使用稅，稅收不多，缺乏彈性，且家積戶課甚為繁瑣。其所以猶能存在，不外兩個理由：一為古昔動產之殘餘；一為對奢侈之排斥，以達到節約之目的也。但因此項租稅，跡近奇雜，

故多歸爲地方稅，在整個稅則上，實無重大地位焉。

使用稅爲一種直接稅，而普通所謂消費稅，則爲間接稅。間接稅多由生產者墊付，由消費者負擔。即納稅之所在與支出之所在相隔離，一方屬於生產的世界，一方屬於消費的世界，故間接稅之負擔爲社會的，爲最分散的。其剛結的反抗勢力，亦最爲薄弱。一般言之，間接稅之發達，較早於直接稅，亦因其有上列之性質，更適宜於原始的社會組織。

現代租稅，直接稅日以重要，例如英美二國，已以所得稅爲租稅之中心，但大陸諸國（如法德等）間接稅（大部分之間接稅爲消費稅）仍占重要之地位。即在將來之世界，間接稅將仍有存在之餘地，此觀於俄國之稅制，可以想見其一斑。統 Cadstone 有言：「竊嘗以爲直接稅與間接稅，譬如美鬻動人之二姝，系出同門。吾信「必要」與「發明」爲此二稅之父母——美而且富，所不同者有如膚色，一則白而一則較黑；有如體度，一則自由而大方，一則嬌羞而柔媚；竊以爲此外別無各異也。」（註一）

消費稅之優點，在乎下列各點：

（一）由課稅技術言，消費稅包括於價格之中，徵收容易，納稅者繳納消費稅「係在購實物品時，一瀉一點的支付」，而且買與不買，亦一憑自由。」故消費稅在某一意義上爲自願的，無

痛苦的租稅。(註二)

(二) 由公平課稅言 消費稅之徵收有如水銀瀉地，無孔不入。課徵商品，稅及各階級，故凡為直接稅所不能課及者，得由消費稅稅及之，補直接稅之不足，誠莫如消費稅。

(三) 由財政收入言 稅收暢旺，隨均有收入(不類直接稅有季節性)，且其收入能隨經濟發達而增加，故就「收入最大擾民最小」言，消費稅誠不失為一個良稅。

(四) 由經濟言 可以節省消費。

(五) 由改良風俗言 可限制奢侈，勵獎儲蓄。

以上諸優點，吾人可引休謨(Hume)一段話以綜合之。(註三)

The best taxes are such as are levied upon consumptions especially those of luxury because such taxes are best felt by the people. They seem, in some measure voluntary since man may choose how far he will use the commodity which is taxed they are paid gradually and insensibly; They naturally produce sobriety and frugality, if judiciously imposed. And being confound with the natural price of the commodity, they are scarcely perceived by the consumers. Their only disadvantages, that they are expensive in the levying."

要而言之，如「租稅之形式，最能假裝租稅之本質者，即為最良之稅，」則消費稅，誠優於直接稅；但按之實際，消費稅亦有如下之缺點：

(一) 不合應能原則 Plain 謂「一人之支出不能顯示其担稅之能力，至對特定商品之支出，更無論矣。」(註四) Lassie 曰「諸君！正如諸君所承認，甲比乙富裕二十倍，五十倍，一百倍，固不能吃二十倍，五十倍，一百倍之鹽、麵包、肉；亦不能飲二十倍、五十倍、一百倍之啤酒，或葡萄酒；縱感稍寒，亦不會比工人或店夥，多需五十倍或一百倍之薪炭也。」是故間接稅者乃使資產家因大資本實現其不納稅之特權，而將國家之負擔，落於社會貧苦人之肩上也。

「(註五) 一般言之，消費稅實以都市之無產者為對象者也。」(註六)

(二) 分配之不公平 消費稅被稱為逆進之稅。據英國柯爾溫委員會報告書 標準家庭(有夫妻三子，共五口者)所負之間接稅如下：(註七)

勤勞所得	納稅所得	勤勞所得	納稅所得
100 鎊	1.9 %	200 鎊	10.2 %
150 鎊	1.9 %	300 鎊	4.2 %

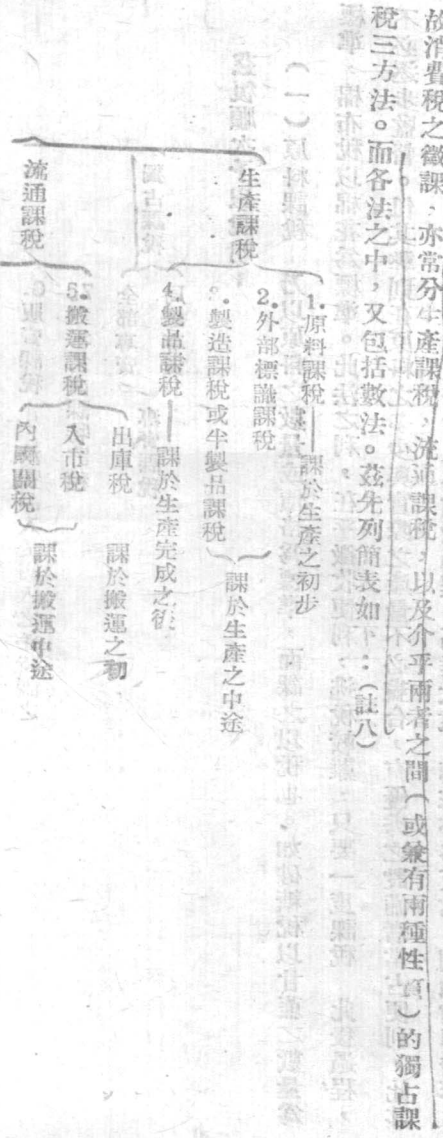
(三) 影響於消費者之生活 課稅結果，價格抬高，使人民之消費節約 其結果損害健康，

或增加苦痛。品質、價格、運費未見減低，故其影響甚大。

(四) 臺灣產業。地方價格抬高，需要減少，遂使生產困難，而產業遂受其影響。

### 第二節 消費稅之課稅方法

消費稅為對物稅，以商品為課稅品，而商品要達到消費目的，須通過生產與流通之兩過程。故消費稅之徵課，亦常分生產課稅、流通課稅，以及介乎兩者之間（或兼有兩種性質）的獨占課稅三方法。而各法之中，又包括數法。茲先列簡表如下：（註八）



6. 販賣課稅——消費品入於商人之手時課之

7. 對零售商課特許稅

獨占課稅

全部專賣

局部專賣

專賣課稅

茲復順次予以說明：

(一) 原料課稅 乃以原料之數量或價格為標準，而課之以稅也。如砂糖稅以甘蔗之數量為標準，棉布稅以棉花為標準。此法之利，在乎徵收便利，逃稅較難，只要一度課稅，此後過程，不必逐步監督。但其弊則在原料之多少與實際之產量不必盡合，有優秀之設備者常占便利，此其不公，(但因此亦能促進生產技術)且與消費過程，隔離太遠，轉嫁亦多反常，例如消轉情形亦所在多有也。

(二) 外部標識課稅法 或以工場的面積為標準，或以設備為標準，此法以簡單勝，但不正確。

(三) 製造課稅或半製品課稅 在生產中課之以稅。此法方法簡單，但亦不其公平。因在此階段，數量、品質、價格，均尙未明瞭，任意課稅，難得其平也。

(四) 製品課稅 此法乃在商品已經製成之後，課之以稅。如酒稅以造酒缸數為標準；即其一例。製品課稅，非在放出流通市場時課之，乃於儲入庫倉時課之，故亦稱「入庫稅」。如我國之統稅，即屬於此。此法之利，在乎商品之質量、價格均已明瞭，課之以稅，易得其平；其弊為非長期監督其生產過程不可。

(五) 搬運課稅 乃製成品移于流通市場時課之。(A) 出庫稅。此稅於賣却之前課稅，轉嫁甚易；其弊亦在乎監督困難。(B) 入市稅，乃為內國關稅之一種。搬運達到某一地點時課之。(C) 內國關稅，乃為通過稅之一種。

(六) 販賣課稅 商品入商人之手時始課之，其弊在乎監督困難。

(七) 對零賣商課特許稅，以為課賦消費稅之一手段。

至於獨佔課稅法即專賣課稅，乃為消費稅之變體，却為一種直接稅。專賣之理由有二：

(一) 表面上之理由 對國民保健上有害之物，由國家專賣，抬高價格，以防止消費或限制消費；且得應其品質定差別價格，以達到差別課稅之目的，或分銷販路，應消費者之納稅能力，而高下其價格，以代稅率之高下。

(二) 最大之理由 專賣之最大理由，乃因專賣為最有效之課稅方法。因任何租稅，稅率過



高。逃稅必多，雖有嚴刑峻罰，莫之能禁，唯有專賣，始能防止逃稅也。以上列幾種課稅法，以製品課稅與搬運課稅法為較好。

消費稅之課稅方法，亦有作下列之分類者，（註九）因其有獨到之處，一並附列於下：

第一，得分為普通消費稅與專賣消費稅二種，此兩者均所以補直接稅之不足者也。

第二，所謂普通之消費稅，其課稅方法，可分列如下：

(一) 原料或半製品  
原料半製品本身課稅

(二) 生產之機械工具或容量（容量稅）  
原料品生產地面積課稅

(1) 生產稅

C. 課生產物本身

A. 課於搬運之初——發送稅（出庫稅，交易稅）

B. 課於搬運途中——關稅  
內地關稅  
關稅

(2) 搬運稅

C. 課於搬運之終——貯藏稅

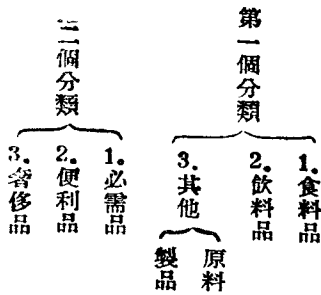
(3) 印花稅——為消費稅納稅之方便方法

(四) 營業牌照稅——與收益稅之一的營業稅不同，惟對生產消費品者課之，乃為一種方便方法。

(5) 販賣稅——對特種物品之販賣總額課之以稅。

### 第二節 消費稅之課稅品與種類

消費稅之課稅品為供消費(或使用)之商品，此商品可有種種之分類(註十)



課稅品之選擇，須注意下列幾個條件：(1) 非生活必需品；(2) 為大量生產之商品；(3) 品質上須有等差之商品，如砂糖烟捲品質不同，可以差別課稅，(4) 非為輸出品；(5) 代用品較少之商品。凡具有上列幾個條件之商品，最宜為消費稅之課稅品。

但為財政收入之目的，而抉擇課稅品時，則須注意下列兩個情形：

(一) 如課必需品時，須擇其消費最廣者，庶可得大量之收入，如陶稅是也。(但鹽宜無稅或輕稅)

(二) 如課奢侈品或嗜好品，則須擇消費至廣者而課以最重之稅，如菸酒稅是也。

消費稅之組織(或種數)，常由課稅品之選擇出發。即立於課稅品選擇之立場，可將消費稅分爲三個式：(註十一)

第一，一般消費稅 將一定期間內之個人總消費，積算爲金額，而課之以稅。此法理想上雖佳，但不能實行。

第二，狹義之消費稅 課於特定之消費品，如菸酒稅專課菸酒、納稅亦課特定之種類商品是也。

第三，使用稅 課於財貨之利用及個人之享樂。

狹義的消費稅與使用稅 並不重複，兩者均暗示個人所得之存在，故可並存。且前者偏重於貧者，而後者偏重於富者，實有互相補充之效也。現代之消費稅 亦惟此二種。

使用稅之內容，本章第二節已言之及之，此處不贅。狹義的消費稅，即間接消費稅，其內容如下：

狹義的消費稅

關稅 國境消費稅

內地消費稅

關稅課於國境 為流通課稅之性質。內地消費稅乃在國內課稅，多採出版稅或出產稅之形式。

如我國之統稅屬之。

至我國之消費稅有下列數種：

- (1) 關稅——為通過稅
- (2) 鹽稅 菸酒稅——有悠久之歷史；(3) 統稅——始於國民政府奠都南京以後；(4) 錫箔消費稅——裁厘後續存者；(5) 戰時消費稅。

以下將擇其重要者分章敘述之。

(註一) 見薩養斯著許炳漢譯「財政學新論」第三五五頁。

(註二) Adam Smith: *Wealth of Nations*, 第三四八頁。

(註三) Bullock: *Selected Readings in public Finance* 第四一〇頁。

(註四) P. Lehm: *Introduction to public Finance* 第一四三頁。

(註五) 大內兵衛：「財政學大綱」第四二九頁。

(註六) 社會主義之國家亦盛行消費稅，此何故乎？此因在社會主義國家，土地資本等收益財產盡皆社會化，個人所得全賴勞動，稅源既少，稅收自非盡消費不可。如俄國消費稅之課稅品有菸草，捲烟，砂糖，酒類，織物，茶葉，蠟燭，橡皮，鞋，香水等。

(註七) 胡善恆著：「賦稅論」第五九六頁。

(註八) 參照小川鄉太郎汐見三郎合著「財政學」第四〇七——四〇八頁。

(註九) 見神戶正房著：「財政學」第一四八——一八八頁。

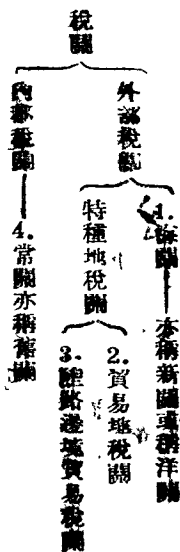
(註十) *atabi*: Public Rina (第四九六頁)。

(註十一) 同註六第四六三頁。



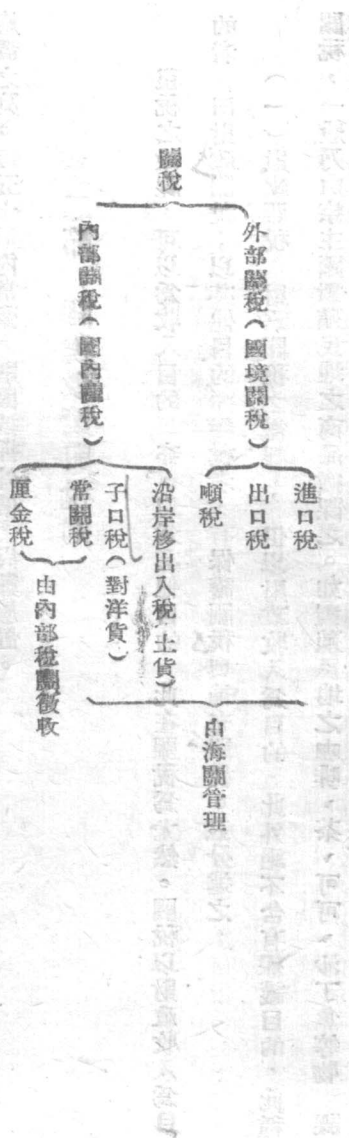
例如某種商品，一度輸入，仍即轉運他處者，則常有保稅倉庫，保稅工廠之制度，以免其課稅。

(四) 所課「在稅」徵課，此處所謂「在稅關」，乃指外部稅關而言，非指內部稅關而言。蓋我國稅關可作下列之分類：(註一)



上表中國關乃依一八四二年南京條約所購設，其後經若干推移，而成大規模之徵收機關，且其大權悉歸於總稅務司。貿易地稅關可視為海關之一部，即租借國承認中國予租借地內行使關稅，依此各地情形，施行特種之關稅制度。陸路邊境貿易稅關乃與陸國間之陸路貿易，如蒙古、北滿，新疆對俄領西伯利亞，廣西，雲南，西藏對英領緬甸，英領印度；並廣西，雲南對法領東京，及閩島對朝鮮北部。常關為我國所固有，設置於商埠地及其他要區，乃對帆船貿易即內地貿易課稅之稅關也。在光緒各國，所謂稅關多指海關而言，蓋常關根本已不存在之故。

稅關之內容既明，現復進而研究關稅之內容。茲先將我國自來之稅關，簡列一表如下：



關稅依上表，有幾種內關關稅（如沿岸移出入稅，子口稅與常關稅）性質上為內部關稅，而事實上由海關徵收，或由海關與常關兼收（如常關稅）。又內部關稅現應廢止，而事實上僅厘金與子口稅早已廢置，至沿岸移出入稅轉化為轉口稅，至此轉口稅至三十一年改辦戰時消費稅時，始見消滅。常關已裁去一部分，而其大部則猶存在。（註二）

常關之種類分為下列四種：

(1) 內地常關 多由外省大吏派員徵收，少數由中央直轄。如崇文門稅關、臨清常關、鳳陽常關、武原常關、重關常關等屬之。（共十八個）



(2) 五十里以內常關 距海關五十華里以內，歸海關管理，以抵外債。如津海關、山海關、大連關、江海關、九江關、浙海關、梧州關等。(十七個)

(3) 五十里外常關 距海關五十華里以外，歸海關監督管轄，稅收直解財政部。如津海常關、山海常關、江海常關、浙海常關等。(十四個)

(4) 沿邊常關 如張多關、殺虎關、塞北關、伊犁關。(四十個)(註三)

我國在五口通商以前，只有內地關稅，別無國境關稅。至五口通商以後，設立海關，舊有各關始名舊關或常關，而海關則有新關之稱焉。自民國二十年後，內地常關與五十里外常關，均在廢置之列。但五十里內常關，則因抵押外債，尙難廢置。

## 第二節 關稅政策與稅則

租稅之徵課，可以爲收入目的，亦以爲其他目的。此在關稅爲尤然。關稅以財政收入爲目的者，曰財政關稅；以其他目的而徵稅者，有保護關稅與補充關稅。茲分述之：

(一) 財政關稅 財政關稅之徵課，但以財政收入爲目的，此外絕不含有保護目的。此種關稅，一般乃由宗主國對殖民地之商品徵課之。如對殖民地之咖啡、茶、可可、沙丁魚等物，課

以高率之關稅，乃純爲收入目的，初無保護目的存乎其間。蓋咖啡、茶、可可、沙丁魚等物，多爲殖民地特產，在宗主國既無此等商品之生產，亦無所用其保護，更無所用其高率之保護關稅；然而在此場合，其猶課以高率關稅者，自純出於財政收入之目的，而爲財政關稅無疑。

(二) 保護關稅 以保護本國之產業爲目的，故亦稱產業關稅或保育關稅。此種關稅蓋出於國家之自私，所以排斥國際之競爭，而使本國之產業得從容成長也。保護關稅本以保護幼稚產業爲目的，但降及近世，則雖高度發展之產業亦適用保護；如此，保護關稅，乃所以保護卡特爾產業之優厚利潤，保護關稅遂又進展爲卡特爾關稅，即國際間之卡特爾，在關稅上互相優惠，對非卡特爾之商品，則課極高之稅是也。

實際財政關稅與保護關稅可以混合，即同一租稅，一方面爲財政關稅，他方面仍不失爲保護關稅，他方面仍不失爲財政關稅，但亦有二者不可得兼之場合，例如關稅。反之，一方面爲保護關稅，他方面仍不失爲財政關稅。但亦有二者不可得兼之場合，例如保護關稅之極致，俾洋貨壟足，稅收銳減是也。故一絕對的保護，意即排斥洋貨，斷絕稅收，(註四) 同時便受保護之產業，益獲巨利而已。抑又有進者，保護稅對於產業，其作用等於獎金，因國家設有保護關稅，於是被保護之商品，可以任意抬價，自此消費者之所損，即爲產業家之所益。此在產業家固無異收到巨額之獎金也。

財政關稅與保護關稅之分辨，乃看被徵課之商品，在國內有無生產。如在國內無生產，而仍課以關稅者，則必為財政關稅；如在國內有生產，而課以高率之關稅者，則必為保護關稅。但某種商品，在國內雖無生產，固亦有適當之代用品，則此種關稅，因其保護了此種代用品，仍不失為保護關稅也。

(三) 補充關稅 因某種商品在內地既有消費稅，則對外來商品，亦不得不課以關稅，以資平衡。如我國統稅，原則上為廠廠徵稅，但對外來之同樣商品，除徵普通之關稅外，又就關徵稅（徵統稅）以資平衡是也。

關稅政策既分為上列三種（財政關稅，保護關稅，補充關稅），但此種政策之具體表現，則在稅則。原稅則之編成，可分為下列幾種種類：

(一) 單一稅則 即對各國進口貨適用同一稅則。例如我國最初之關稅，值百抽五，對於各國，一視同仁，別無差別存乎其間，此即為一種單一稅則。在單一稅則，一種商品，只有一種稅率；在商戰劇烈之今日，已不適用，僅為原始的關稅稅則而已。

(二) 國定協定稅則 即將國定普通稅則與條約協定稅則兼用並存。前者稅率較高，由立法機關製定，適用於普通國之商品；後者稅率較低，由行政機關製定，適用於締約國或訂有「最惠

國條約」之國家所輸入之商品。

(三) 最高最低稅則 西班牙、法國、挪威等曾用之。即由立法部制定一個最高與最低限之稅率，在實際應用時得由行政部斟酌決定。如無條約上之協定者，其稅率固不能超過此最高限與最低限，即令有條約上之協定者，其稅率亦不能低於最低稅率。

以上二三兩種稅則，均為雙重稅則。又最高稅則與普通所謂活動分級稅則不同，此處得順筆一及之。蓋活動分級稅則，最初行於英國。當十八世紀之末，英國糧食輸入甚多，本國農業受其壓迫，於是於一七九一年，實行農業保護稅則，凡洋麥進口，當國內麥種價每 *quarter* (註五) 僅五十五先令時，僅徵關稅半先令，麥價五十先令以下，則加徵至二四·五先令。幾等於禁止進口。(註六)

(四) 三重稅則 此制為加拿大所採用，包括下列三種稅率，同時並用，即(一)為普通稅則，其稅率最高，適用於一般國家；(二)為互惠稅則，其稅率較低，用於互惠條約國；(三)為特惠稅則，其稅率最低，乃對英國商品適用之。

(五) 差別稅則 為應付千變萬化之商戰，各國多用各式各樣之差別關稅；如國旗附加稅，間接輸入附加稅，陸路通商附加稅，殖民地與母國間之互惠、報復稅則，制止傾銷稅等。我國採



(四) 有益於國民消費之貨物，如教育用品之類，不宜課稅。

課稅品既已擇定，其次須決定課稅標準。此不外兩法，即從量與從價是也。前者為從量稅，後者為從價稅。茲分述之。

(一) 從量稅 根據物理的標準課稅，例如依重量數量是也。我國關稅以從量稅為主，其重量數量之單位有下列數種：担，匹，斤，打，羅，碼，加倫，千枝（上等雪茄煙），方呎，千方呎（柚木）；由此課稅單位，所課之稅皆從量稅。從量稅之利在乎行政簡單，而其弊則為粗製品之負擔特重，實帶有累減之性質。

(二) 從價稅 根據財產商品之價格單位課稅。此法較為公平，但其弊則在乎評價困難。

一般言之，粗製品多用從量稅，精製品多用從價稅。但從量之中，參酌價格，課以不同之稅率，使得其平，固為事理所許也。

關稅之稅率，多用比例稅，不用累進稅，此因累進稅適宜於直接稅，根本不適宜於間接稅之故。

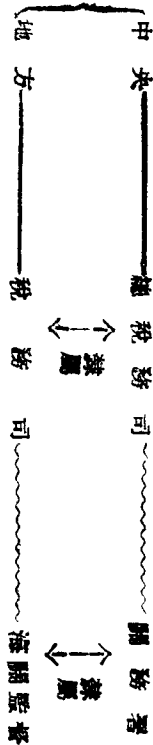
#### 第四節 我國之關稅

我國之關稅如前所述，分爲海關稅（註九）與常關稅，分述於下：

### 第一 海 關

「我國關稅行政主權，自一八五四年以後，事實上已入外人之手。自一八五八年中英條約以後，法律上更加規定，以英人爲總稅務司，嗣後歷經八一餘年，常以英人爲海關總稅務司。（註十）但在名義上，國法上，固仍不失爲中央政府之一行政機關；蓋總稅務司署 在官制上固應受中央之監督（但無隸屬關係）也。」

海關行政機關在中央有總稅務司及關務署（此爲國民政府奠都南京後所設立），在地方則稅務司，及海關監督。其系統如下：



海關行政實權，完全操於總稅務司與稅務司，海關監督只將每月徵收事務報告於稅務署，併徵收商埠地五十華里外之常關稅而已。故一般海關員，誠如 Robert Hart 所云，乃有治外權之中國官吏也。（註十一）

我國之海關稅，大別爲下列數種：

(一) 進口稅 我國進口稅自一八四二年協定稅率以來，自主權爲條約所拘束，無實施關稅政策之餘地，故我國之關稅爲財政關稅，無所謂保護關稅。一八四三年以來，規定從價百分之五；一八五八年及一九〇二年改正稅率折合爲從量稅，仍維持值百抽五之原則。民國六年十二月適歐戰方酣，政府頒定國定關稅條例，適用於無約國之貨物。其所定稅率如下：

奢侈品	從價稅率	50%—100%
雜貨品	從價稅率	20%—30%
日用品	從價稅率	10%—20%
必需品	從價稅率	5%—10%

但海關總稅務司藉口海關記帳困難，不果實行。其後銀價下落，原價騰貴，從量課稅，名義上雖爲百分之五，實際上不過爲百分之三。八至百分之四。五而已。故於民十一年舉行關稅改訂委員會於上海，改訂稅率爲現實的百分之五。(註十二)民十四年召集各國代表在北京開關稅會議，各國始承認中國自十八年一月一日起，有關稅自主之權利，十六年國府奠都南京，決定宣佈關稅自主，自九月一日起實行，頒布國定進口關稅暫行條例，其稅率如下：



十七年以後，陸續與各國訂立新約，取消從前之舊約，是年十二月七日頒布海關進口稅則，定於十八年二月一日起實行。綜合舊時正稅及七級附稅與捲煙煤油之二、五附稅，化散為整，成為新定稅率，廢除附加之名。二十年一月一日修正稅則一次，廿二年五月修正一次，廿三年七月又修正一次。就廿三年七月一日公佈之海關進口新稅則而論，將商品分為十六類，共計六七二號，課稅標準有從量者，有從價者，從價稅之稅率最低為百分之五，最高為百分之八十。

(二) 出口稅 乃對輸出品所課之稅也。所謂輸出品乃輸往外國的商品之謂，故對國內產品之移出國內沿岸各地者，應不得課稅，但我國之出口稅，則併後者而課之。申言之，凡國內產品用汽船經由商埠輸送者，不問其輸向外國或國內之某地方，均課以出口稅。原出口稅之發達較早於進口稅，然因其能阻礙對外貿易故漸趨廢置，至類似沿岸貿易稅之出口稅，更在廢置之列。然我國之保存出口稅，亦有兩個理由：(甲) 在消極方面，我國關稅，自始即為財政關稅，出口稅自一八四二(道光廿二年)與英訂約以來，中央財政，向賴挹注，若遽行廢置，非但中央財政受其影響，抑亦牽動債信；(乙) 在積極方面，我國產業幼稚，所謂出口品大多為原料品，此等原料品間有保留自用之必要。而出口稅正能收阻止輸出之效，且能增重外國工廠之製造成本，故從另

一 意義言，仍不失為一種保護關稅。出口稅之稅率與進口稅同，依一八四三年之稅則，根據從價百分之五之標準，折合為從量稅，其後至咸豐八年（一八五八年）締結天津條約時，曾作一次改訂，即繼續適用，直至民二十年始作第二次之修正。現行之出口稅則規定：（A）出口品號列為二七〇；（B）稅則分免稅，從價與從量三種；（C）從價與從量稅則又分價值百抽五與價值百抽七。五兩種。然自一九三四年八月起，美國實施購銀法，吾國白銀大量流出，於是由是年十月十五日起，白銀出口，特別徵稅。此亦為一種出口稅。但行之未久，白銀國有，此稅遂亦無形消滅矣。

（三）子口稅 此為厘金之代用品，即為抵代子口，即內地關卡之稅金者，故日文用抵代稅（中日通商條約上用之），英用 *commutation tax*（註十三）其稅率：有稅品為正稅的二分之一，無稅品為從價百分之二·五；故亦稱子口半稅。此稅初僅屬於外國商人之特別權益，即外國商人販運洋貨，除納進口稅百分之五外，再納子口稅百分之二·五，以後深入內地，通過關卡不必再納厘金。但至一八七六年依中英芝罘條約之規定，只消為輸入品，雖中國商人亦許之。一八九六年，再擴充範圍，關於輸出品，無論中外商人，均許可之。此種子口稅，至民國後仍復沿用，直至民二十年一月一日實行裁厘，此稅遂亦隨之消滅矣。

（四）復進口半稅 即沿岸貿易稅，凡洋商販運土貨，從此口岸到彼口岸，所徵之出口半稅

也。此種權利自一八九六年起，中外商人均共享之。子口稅與復進口半稅之異同，可列一表比較之如下：

稅名	課稅品	計算法	繳納之海關
子口稅	洋貨	進口稅× $\frac{1}{2}$	與復進口稅之海關同
復進口半稅	洋貨	出口稅× $\frac{1}{2}$	與復出口稅之海關同

子口稅自裁厘後隨之消滅，復進口半稅則改為轉口稅。至抗戰後，此種轉口稅且一度擴充以代出口稅。茲述其今昔之不同如下：

(A) 轉口稅之舊辦法——「洋式船隻往來通商口岸所運之貨」，於復進口時始行徵稅

凡由民船裝載往來通商口岸之土貨，免徵轉口稅。」(註十四)

(B) 抗戰後之轉口稅——自廿六年十月一日起，擴張課稅範圍，凡有設有海關之處裝運起卸或經過有海關或其分卡之處，無論由鐵路、公路、輪船、民船、飛機、郵政運輸之土貨，一律徵收轉口稅。惟對於肩挑負販之零星貨物，稅款在〇・二五元以下者，一律免稅。又其後復公布，對於外銷土貨，再免徵轉口稅。貨物分為六類，共二百七十種，稅率從價從量均比照百分之七

•五。

此項轉口稅，跡近厘金，民國卅一年改辦戰時消費稅，此稅始見廢置。

(五) 噸稅 以出入本國港灣之船舶載重噸數為徵收標準，故名。本創始於明宣德四年（一四二九）之船鈔，現以噸為課稅單位且納稅以幣而不用鈔，收改稱噸稅。論其性質，宜屬於流通稅之系統，但為手續便利起見，列入關稅項下報帳。課稅品為船舶。船舶包括汽船、帆船、曳船、躉船、小艇、舢舨；其他船舶，則免稅。稅率在五十噸以上者每噸稅四錢，一百五十噸以下者每噸一錢；此為一八五六年中英天津條約所規定。然現行稅率一仍其舊，其收入專為供維持及改善船舶航行之各種設備之用。

第一 常關

常關如前文所述，分為三種：

- (一) 沿海沿江五十華里外常關 由海關監督管理。
- (二) 五十華里內常關 實際上完全屬海關總稅務司監督。
- (三) 內地常關 清末專屬各省管理，民二以後，漸移中央政府管理，置專任監督，為財政部直屬機關。

常關稅約分下列數種：

(A) 正稅——由貨物出產地徵收之。

(B) 商稅——從價徵收。

(C) 船鈔——按照船之梁頭大小而徵稅。

### 第五節 關稅抵償關稅徵金

我國內外，債多用担保基金之辦法，故重要稅收如關、鹽、統、所得等稅，均或為內外債之担保品。所得稅款，儘先扣償債款，其餘額始歸政府所有，尤其是關稅收入為大宗內外債之担保基金，計担保各項長期債務本額之總數，以法定匯率核算，約等國幣廿五萬萬元；此係綜括下列三種：(1) 外幣借款約佔六萬萬元；(2) 庚子賠款約佔一萬萬元；(3) 國幣借款約佔十八萬萬元。

我國關稅既有大部分用以抵押外債，但從前以銀徵稅，以金償債，於是在銀價低跌時以銀折金，遂有「鎊虧」之損失，於是外債之担保，缺乏確實性，即「關餘」亦隨以縮小而致國庫受其影響。於是關稅納金之議醞釀幾及十年，於民十九年二月一日終於實現。即自該日起，所有海關進口稅，一律徵收海關金幣。此項金幣，以值六〇·一八六六公厘純金為單位，故名海關金單位

(Customs gold unit 總算爲 C. G. U.)，每上海關金單位等於 〇。四〇美金，一九。七二六五便士，〇。八〇二五日期，其與關平之幣價如下：

(註) 十九年三月十四日 關平銀 兩 = 1.5 C. G. U.  
(註) 十九年三月十五日 關平銀 兩 = 1.5 C. G. U.  
(註) 十九年三月十六日 關平銀 兩 = 1.5 C. G. U.

如以銀幣或銀兩納稅，得照海關於三日前公布之折合率折合之。廿二年三月十日廢兩改元以後，規元等銀以七·一五折成銀元，於海關稅則徵收。皆折合爲銀元。廿五年五月起，由中央銀行發行關金券以爲繳納關稅之用。自卅一年四月起，合金壹改爲八八·八六七一公毫，並規定等於法幣二十元。關金券分關金十元、五元、一元、二角、一角五種；且成爲法償幣，與原有法幣並行流通。正幣之海關一既收者，其價值即由海關以法幣定之。

以上我國關稅之積弊，多由抵禦外債而來。因抵禦外債，而海關行政之大權旁落，因大權旁落，而洋員充斥，彼輩身居職土，照舊歐陸游程搜括支薪，故待遇皆高。洋員待遇既高，華員待遇亦不得不能提高，於是海關之糜費特大。例如廿五年之關稅行政費，占稅收百分之一〇·六六，而直接稅之行政經費僅佔稅收百分之四·六八而已。

近年以來，海關淪陷過半，(註十五)嗣後關稅必將另謀發展，據朱悒氏之意見，當注意下列幾種任務：(註十六)

(1) 制止敵貨走私；(2) 制止非必需品及奢侈品進口；(3) 便利必需品進口；(4) 禁止與軍事有關之國產物資及資敵物品出口；(5) 獎勵外銷土貨及結匯物品出口。

以上五項，惟第一項實行未見成效，其他數項已着着見諸實行矣。

(註一) 見吳兆莘著「中國稅制史」下冊·第一七一頁。

(註二) 五十里以內常關，因條約關係，同為外債担保，極難廢除。又西北常關稅，固猶有存者。

(註三) 常關詳表，可參照朱悒著「中國租稅問題」第二六三—二六八頁。

(註四) Plain: Introduction to Public Finance 第一四八頁。

(註五) 1 quarter 等於八 bushel。

(註六) 參照朱悒著「中國租稅問題」第二四〇—二四四頁。

(註七) 朱悒著「戰時及戰後之關稅政行問題」載「訓練月刊」一卷四期。

(註八) Basable: Public Finance 第五五六頁。

(註九) 海關 (Customs) 一詞發源於英國，英為島國，四週皆海，其海關即為國境關稅，但我國之國境關稅除海關外尚有陸路稅關，此其不同也。

(註十) 同註七。

(註十一) 見吳兆莘著「中國稅制史」第一七四頁。

(註十二) 所謂現實的百分之五之算法如下：採用民國十年十月至十一年三月六個月間上海平均批發市價為決定各商品稅率之基礎價格，由此減去稅額百分之五及雜費百分之七，其殘額為課稅價格，再以其從價百分之五，折合為從量稅，此即現實的百八之五。當改訂從量稅率時採用所謂貨價參用指數法，此外尚依貨物之品質而稅額設有等差，乃採用所謂等級稅之意。

(註十三) 英文條約上初用 Transit duty 或 Transit dues，僅表示為通過稅之性質，殊不足以顯示其意義。

(註十四) 「海關法規彙編」十一章第一、三條。

(註十五) 截至廿九年六月，淪陷之海關共卅三關，猶在我統治下之海關共十五關，見註七所揭文。

(註十六) 同上。



## 國稅 鹽稅

### 第一節 概說

管子曰「饋食之固，乍饑則腹，守圍之固，而鹽之甚。」蓋鹽為生活必需品，胃液中必須有鹽酸，普通身體內，須含食鹽約一磅。胃液中所含者約佔百分之二。鹽之為物，富者不能多食，貧者不能少食——每人每年約須食鹽十三斤，而在肉體勞動者，為更覺必要。故課鹽以說，多由貧民負擔，特有貧民稅之稱焉。

鹽之用途，除食用之外，或為家畜飼料，或為工業原料（鹽酸），或為農業肥料（加里鹽），是鹽稅之課徵，固亦稅及工業、農業及家畜。

鹽在理論上不應課稅，惟實際上因其收入甚旺，徵收容易，在各國租稅中，實占重要地位。不過時至今日，多已廢置或跡近廢置矣。

現代各國，對於鹽稅，不外採取三種形式：

(一) 無稅制 即自由制，英、法、瑞典以及一九二七年後之德國屬之。我國在三代以前，及隋代唐初，亦採此制。

(二) 徵稅制 即就場徵稅制，如法、荷、美、丹、挪及革命前之俄國皆屬之。

(三) 專賣制 如匈、奧、日、意、印等屬之。此因鹽爲大企業，不宜由商擅其利，以國有營業代租稅，較爲妥善之故，惟此制分爲五種辦法：

(A) 一部分官專賣 即狹義的專賣，以民製爲主，官製爲輔，而全由官收官運銷是也。

(B) 全部官專賣 凡製產運銷皆收歸政府，即完全國營，西漢武帝時行此制。

(C) 就場官專賣 即間接專賣。易言之，即民煮，官收，商銷是也。唐代劉晏，有宋中葉及金、元與明萬曆以前行此法。

(D) 官商並賣 即混合專賣。將行鹽地劃分爲二：一由官運官銷，一歸商運商銷，各有界限，不相侵越，如五代、宋初、及金、遼、元之法也。

(E) 商專賣 即兩重專賣，政府將收買運銷之權，授之於商，而居間以其稅也。如明末及清代之制屬之。

要而言之，鹽稅之進化乃由無稅而至徵稅，由徵稅而專賣，又由專賣而至徵稅，由徵稅至

無稅；鹽、要以無稅爲宿也。

## 第二節 我國的鹽制

我國古代，鹽本無稅，自春秋時代魯仲「正鹽筭」(爲徵收鹽之利廩之意)以來，歷代鹽稅時有變遷，現行運銷制度，約有下列六端：

(一) 票商制 實行此制之區域爲湘、鄂、贛、皖四省，共一百六十七縣，約占全國的百分之八。

(二) 自由商制 魯、遼、豫、晉、陝、甘、新、蘇、浙、湘、贛、皖、川、滇、黔、閩、粵、桂、察、熱、綏遠、青海、西康等省，九百七十縣屬之，約占全國的百分之五十。

(三) 專商制 即引岸制。運銷於冀、魯、豫、蘇、浙、皖、贛等省之三百六十七縣，約占全國的百分之十八。

(四) 包商制 冀、晉、陝、蘇、浙、贛、川、滇、閩、粵、桂等省之三百七十三縣，約占全國的百分之二十。

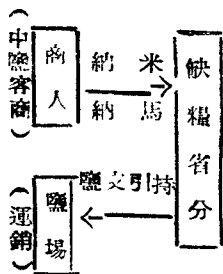
(五) 官選民銷制 吉、黑兩省之九縣，約占全國的百分之四。

(六) 官專賣制 閩省之漳浦，東山二縣。

上列六種運銷制度中，自由商制為其他商品運銷所常見，但商制亦屢見不鮮。惟專商制與票商制則在其他商品為不數數觀。茲特就此二者說明之，請自專商制始。

第一 專商制

所謂專商制，實即前述之商專賣（兩重專賣）。此制始於明初「開中法」，明初招商輸糧而興之鹽，是為「納米中鹽」（令商人輸米以佐軍食，於鹽法之中，寓有國防政策之意）；其後有「納銀中鹽」，「納馬中鹽」與「納銀中鹽」之舉，如以圖示之如下：



依上圖，如以納馬中鹽為例，則上等馬每匹為一百二十引，中等馬一百引，商人實粟於邊，得領引配鹽，是為「納米中鹽」，此領引配鹽，實為鹽引之始。

其後至萬曆四十五年，實行綱法（即綱運之法，乃依場地遠近，建倉貯鹽，通立綱數，設官分運，商人關鹽，依此發給）。疏銷積引，分年派銷，將商人所領鹽引，編設綱冊，分為十綱，每年以一綱行積引，九綱行現引，依照冊上窩數（額引），

接引派行。凡綱冊上有名者按爲富本，無名者不得加入。商人專引岸之利。專商之制，蓋源於此。

及至清代，生產運銷皆由商辦，政府從中收稅，因此專商之制，益見完備。清代爲實行專商制，特發部引。即「引」從部發，商人按「引」納課，而實行其民製商收、商運之辦法，於是主收鹽則有場商（亦稱垣商、坨商、廠商、或廠商），主行鹽則有運商，主佔岸則有業商（或稱水客、岸商、販商）。因引商既想專利，於是向引商租得引權者，是爲租商。代租商辦運者，是爲代商。清代於引稅之外，猶有課效之制（乾隆時行之）及鹽厘（厘金）之徵（咸同以後），此爲清代實行引岸制之大要。

專商制既爲引岸制，然則何謂引岸制？所謂「引」即「引票」，乃銷商品之稅單，即國家財務行政上給予商人運售官鹽之一種證據（免許證，通行證，護照的性質）。此項憑證，始於趙宋淳化三年，元初設局專賣，礦商購引後，赴場關鹽運賣，清初由戶部發額若干萬道，交由各省鹽政大臣，總商納課領引，年年更換，初非世業。其後因鹽之爲業，既係官業，共與政界接近不能領得，非有大資本亦不能辦，而各省辦鹽務者不過若干人，雖各年更換，其實更名不更人，久而久之，變爲世業。凡商品有引，不止鹽一種，其他如茶銅硝等亦皆曾有引。至于鹽引之數量若干，登

因時因地而略有不同，例如現行引爲五百七十斤，定價則每引爲六兩，運銷法後，每引改爲國  
 三〇斤，納銀六兩，是減斤加價，卽爲得高鹽稅之法。及至民國，楚甯各岸，每引爲六百斤（正  
 ）。外加消耗六十斤，磁素三。五斤，合計以六六三。五斤爲一引，至兩淮舊綱每引爲二百斤。  
 四川富榮鹽場現行鹽制卽以儼爲單位，巴鹽每儼行引十二張，每引該鹽五十包，每包重二百十八  
 斤，以六百包爲一儼。花鹽則行引九張，每引該鹽五十包，每包重二百七十斤，以四百五半包爲  
 一儼。商人運鹽之數卽視引票數額所定，商人欲運銷鹽斤，必須獲得引票；爲獲得引票，必須符  
 納代價，此代價卽爲引稅。領得引票之商人，謂之引商卽所謂專商。包商專引岸之利，變爲專商  
 納也。專商有納稅之義務（購引票之義務），有在引地專賣商品之權利，其販賣商品之區域  
 之特定區域謂之「岸」，卽所謂「引岸」，亦稱「引地」，又名「落地」，實卽專賣運銷區域。  
 故所謂引岸，實類現代之銷路卡特爾，使生產與消費得以協調者也。如四川行鹽其有四岸如下：

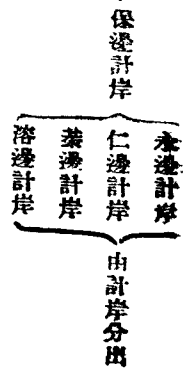
計岸 爲本省之銷場（計口授鹽）。

邊岸 沱黔兩岸。

四川四岸

楚岸——洪楊之役時開始，鄂廿四縣，湘六縣，

瀘邊計岸



然則鹽何爲而行引岸制乎？此蓋始於計口授鹽，蓋鹽爲必需品，難聽其自由運銷，則在某一區域，供給過剩，在另一區域，供給不足，陷於淡食，故以計口授鹽爲宜。但計口授鹽之事，工作繁重，政府不能自理，故特委商人代理批項驗務，此即「行引分岸，劃區分銷」的引岸制之所由始也。

鹽行引岸制之結果，「產鹽有定地，銷鹽有定地，運鹽有定商」，於是勢成獨占，缺少競爭，而鹽之品質低下，格價抬高，乃意中事，此爲引岸制之弊。惟區域之內，鹽之供給，不致過多或過少，則仍不失爲引岸制之利。

### 第二 票商制

與引岸制類似者有票商制，此由道光時代改引行票而來。所謂商票制，凡持有執照之商人，於指定區域內，均准按額循環辦運，即在行鹽引地，可以自由銷售。至於引商，則由官爲定其數

賣區域，劃定何州何縣，爲其專賣區域。故票商與引商之異同，可列表以明之如下：

引 商	異 同		點 城	同
	歷 史	販 賣 區		
票 商	造成以後	行鹽內地內，自由	特許有定權，行鹽有定額，納課有定	期。
引 商	由來已久	官定專區（何州何地）		

要之，票商與引商，其不同乃在販賣區域之大小，其他幾無甚區別。同治初年，改票復額，於是票商專利與引商同。

### 第三節 鹽稅之稅率

我國舊有鹽稅之稅率奇重，有如下表（單位每百斤）：

稅率（金額）	占全國銷量之%
一元以下	17.8 %
一元至三元	28.5 %



三元至六元	84.7%
六元至九元	8.5%
九元至十二元	12.7%

實際，附加重重，尙不止此數。抗戰初起時，馬寅初氏謂「每担鹽售價常達十元左右，雲貴缺鹽省份，每担更貴至二三十元不等，人民頗多淡食者。每担鹽之成本，不過幾角，再加以若干之運費，爲數亦至有限。鹽價之至大部分，係租稅之所致，若再加徵鹽稅，不但私鹽愈益充斥，稅收愈益短少，而人民將更不堪負擔矣。」（見氏著「統一公債之檢討」，載「四川經濟月報」九卷四期）。要之，稅重本輕，走私利厚，私鹽愈猖獗，實有以反映鹽稅之重。

至民國三十年十一月行政院公布改訂全國徵稅辦法，將鹽稅種類分爲釐稅、銷稅兩種，分別徵稅如下：

**釐稅**——即舊有場稅，在各鹽場徵收實物或折價徵收之，此爲稅場專賣之初步。

**銷稅**——在各銷岸中心地點，從價徵稅。此爲稅倉專賣之權輿。

但以上兩稅不得並徵。

至鹽稅稅率亦有所調整：

產稅稅率——戰初稅率，一、二倍乃至十餘倍，甚或三十倍不等，如富榮鹽，每担成本二

• 七二七元，而每担之稅為五、六〇元，若改徵實物即每担二担，按目前鹽本  
為每担六五、一八元，則二担鹽已能二三〇、三六元。茲擬調整，改徵一担  
，或折價六五、一八元。

銷稅稅率——鹽之價值百分之三十至百分之四十課稅，如灤縣引鹽每担一一九、九五元，

以目前之鹽價計算，每担稅額十八元。

上列稅率 均係根據目前之鹽價計算，目前約銷二千一百萬担。此外海鹽，農工業  
用鹽每担徵稅一元。

舊任鹽稅之複雜此，激于吾民主張廢除引岸制，而實施就場徵稅制。我國新鹽法之產鹽，即  
貫徹丁氏之理想者焉。

#### 第四節 我國的新鹽法

我國「新鹽法」，產生於民國二十年，迄今尚未施行。其原則上的規定為就場徵稅及自由買  
賣制度，即於產地一稅之後，任其所之之意。新鹽法要點如下：

(一) 破除專商 任人民自由買賣，無論何人，不得壟斷。

(二) 整理場產 分爲三點：

A. 對於產少質劣過於散漫之鹽場得裁併之。

B. 建築倉坵，以備儲鹽，藉便管理，以防走私而保稅。

C. 設鹽質檢查員，凡不合標準之鹽皆取消之。

(三) 劃一稅率 凡鹽含百分之九十以上氯化鈉者爲一等鹽，含百分之八十以上氯化鈉者爲二等鹽，在此以下不得爲食鹽。凡食鹽每百公斤課稅五元，漁鹽課稅三角，工業及農業用鹽免稅。

「新鹽法」之規定甚爲合理，但遲遲未克實行，其故安在？分析言之，有下列數端：

(一) 限界生產者受淘汰 故鹽戶（即亭戶亦稱鹽丁）反對。

(二) 地方政府受拘束 以後不能有附加稅，故地方政府不樂予協助。

(三) 利息之損失 須在坵出售後，方可收回（爲補救此弊，應給墊款）。

(四) 稅率太重（其實舊率更重） 尤其是兩浙鹽民因成本較輕，本輕稅重，特別反對，故

稅率宜設等差。

- (五) 經濟上的原因 以後大鹽商將壟斷一切。
- (六) 鹽官的反對 嗣鹽官無後利。
- (七) 鹽商的反對 引商反對甚力。

### 第五節 產鹽狀況及其種類

我國每年食鹽數為四千五百七十萬担，產鹽則在五千萬担以上。我國產鹽區域甚廣，約分十區如左

場 產	鹽 場 數	製 法	產 量 比 例
兩淮 { 淮南 淮北	18	煎鹽 11場 晒鹽 4場	47%
	2	熬鹽	14.62%
河 東	鹽池 1	晒鹽	3.10%
兩 浙	30	晒鹽，煎鹽，晒煎	11.03%
山 東	8	晒鹽	10.10%

福建	12	湖鹽	4.07%
冀三名	7	湖鹽	—
兩廣	17	湖鹽 煎鹽	11.9%
四川	27	井水煎鹽	17%
雲南	13	煎鹽	2.15%
石定	18	在陝 4 在甘 14	0.78%

鹽之製法，有湖鹽與煎鹽之別。前者沿海一帶之鹽屬之，成本較低，其量占全國約三分之二。煎鹽的成量較高，四川井鹽屬之。四川上等井，每二晝夜可成鹽一餅，鹽凝一塊，大小如鍋形，每餅之重自七八百斤至二千餘斤不等，厚約五六寸云。

鹽之名稱有末鹽（海鹽），顆鹽（池鹽），巴鹽（分子呈粉末狀而結合成塊形，質堅耗少，是其特色，四川富榮二場之鹽屬此），花鹽（分子呈顆粒狀，質堅耗多，富榮東場所產屬此）。

### 第六節 戰時之食鹽政策

我國於抗戰發生前，對於後方食鹽，已有所準備。二十四年實行常平鹽之法，由兩淮存鹽，運存於下列四岸。其運存數量如下：

岸 名	平日銷鹽數	運存之數
鄂岸——漢口新鄂兩處	190 萬担	200 萬担
湘岸——岳陽長沙衡陽三處	180 萬担	228 萬担
西岸——九江漢口兩處	70 萬担	260 萬担
贛岸——蕪湖大連二處		48 萬担

按常平鹽，創自唐劉晏，即於平時官運食鹽於內地（不產鹽之內地），儲於倉坵，待該地缺鹽時，政府即發放運存之鹽以爲救濟之意。今政府仿行其法，無非預防抗戰時鹽區陷落，後方人民食鹽發生問題，故有此未雨綢繆之舉。

現在抗戰已滿五年，產鹽地區淪陷不少，故湘鄂贛一帶，前食淮鹽者，現亦「要食川鹽」，甚

至桂北陝南也須川鹽供給。大概估計，目前有一萬萬三四千萬人口仰給川鹽爲生，假使每年每人最少限度需鹽八斤，其消費總額，將爲一千一百二十萬担，川鹽平均產額約六百萬担，其差額之巨，殊爲驚人。L（見二七年十二月重六公報社評）故川鹽增產實爲迫切之問題，惟川鹽爲井鹽，鑿井不易，不似海鹽之產，彈性較大；故數年來，政府對於川鹽增產，實煞費苦心以爲之也。

自民三十一年起，食鹽實行專賣（民製官收官運官銷），鹽稅辦法，又入一新階段矣。

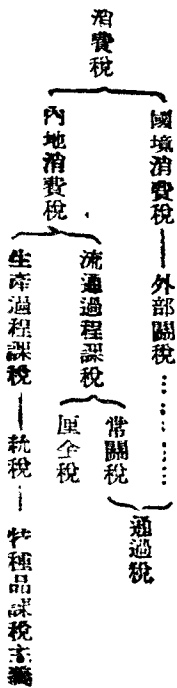
# 第十五章 統稅

## 第一節 統稅與厘金

統稅相當於英國之 excise, 美國之 internal taxes on commodities, 乃直接課稅於內地生產之商品, 故亦稱內地消費稅或國產稅。

統稅與關稅相對立, 而為消費稅之兩大類。兩者之區別亦至為顯然。蓋關稅課於國境, 而為一種通過課稅, (註一) 統稅課於國內, 且多為生產課稅; 至其課稅品, 同為消費品, 且其稅源同在消費者之所得, 則二者無異。

惟嚴格言之, 內地消費稅與統稅亦略有不同, 蓋消費稅與課稅方法之不同, 可作如下分類:





故統稅實爲內地消費稅之一種。

又，上表中的釐金稅，初辦時本爲通過稅，其後轉有行爲稅之性質。又物物課稅主義，爲一種舊式的課稅方法，而特種品課稅主義，則爲新式的課稅方法。故常關稅與釐金稅爲舊式的消費稅，在所應廢；而統稅爲新式的消費稅，應該擴充。至此所謂消費稅在理論上，實只餘關稅與統稅矣。

然則此新式消費稅，在我國爲何稱爲「統稅」乎？統稅二字，如譯成英語爲 consolidated taxes，因從前我國課稅極不統一，一物二徵，乃至一物數徵，所在多有，尤其是通過稅，隨地徵課，重複更甚，於是改爲統稅，實行「就廠徵稅」（附之以就關徵稅），凡在一地徵課之後，通行全國，不再徵稅。因其深合一物一課之原則，故稱統稅。

統稅之前身爲釐金，我人爲明瞭統稅之來歷，不得不對釐金之內容，略知其梗概。且今日釐金雖廢，而變相的釐金，固存在不少，爲謀稅制之廓清，亦不可不對爲禍至烈之釐金，而予以認識焉。

所謂釐金，本名「百貨釐金」，因其初辦時適用均一的稅率，值百抽一，是爲一釐，故名釐金。釐金之稅率，本來甚輕，此所謂「細水長流，源源不絕」是也。但一方因一物數徵，稅率自

高；他方因稅率增高，亦有高至百分之二十，故釐金原意，亦已失去。

釐金之創設，原為一時之稅捐，乃為籌集軍餉而行，從價值百抽一，故有「無損於民，有益於餉」之議。但其後來則成為大宗之收入，欲罷不能，乃變為害國病商之稅政。次之，釐金初辦時為內地通過稅，乃對貨物之出入通過所課之地方的關稅，但到後來，則因課稅方法擴張，與其視之為通過稅，毋寧視之為流通稅焉。

至釐金之課稅方法為何？吾人試一觀釐金之種類即可明瞭。

釐金的類別，可有兩種不同的分類：

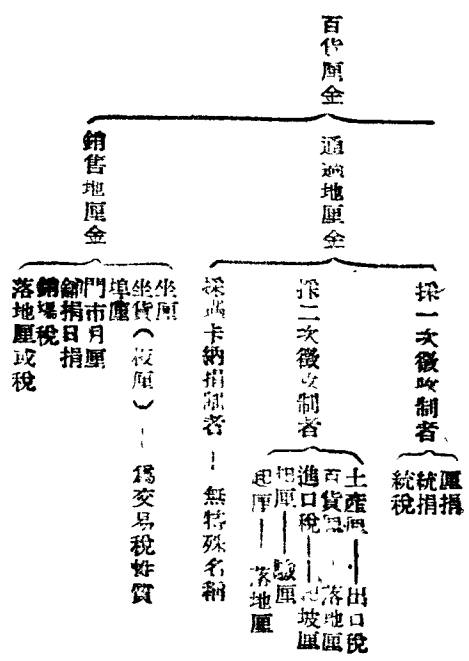
### 第一種分類法

- 1. 發送地厘金——如起厘、出產厘屬之。
- 2. 中途厘金——如行厘、驗厘，進省厘 出省厘，過境厘屬之。
- 3. 到着厘金——坐厘，埠厘屬之。

### 第二種分類法



上表中之「出產地釐金」，發生較遲，此項釐金中有「蕃地稅」一項，乃徵收統稅省分（如湖北）凡貨物完納此稅，則轉運他處不再徵稅是也。「通過地釐金」即過稅，為過路稅之性質，亦稱行釐，或稱活釐，此項釐金，最為重要。銷售地厘金，即坐稅，為落地稅之性質，亦即「板厘」是也。「銷售地厘金」之中，亦有「蕃地厘金」一項，乃名符其實之落地稅也。蕃地稅即為入市稅，亦稱銷場稅。



厘金之徵收制度，分爲包繳制與官徵制兩種，前者卽爲包繳制，亦卽商包制，又細分爲認捐與包捐兩種，認捐由同業中人經理之，包捐則由業外人承包之。

厘金初創於清朝咸豐年間，時承洪楊之亂，財用孔亟，而失地數省，一地丁多不足額，課稅竟存虛名。「故初則賴捐輸」以資挹注，繼則課厘金以代「買稅」——因買稅重，厘金輕，故行厘金。至厘金之發明人爲雷以誠之莫僚錢江。按錢江字秋平，又字東平，爲浙江歸安（長興）人，且爲山東巡撫鈺之六世孫，爲人豪放，會因事遣戍新疆，適值林則徐亦獲譴入新，林比在戍所辦理屯屯時，錢江曾佐之。林氏創「一文愿」之法，以爲籌款之用，其法極類似厘金；其後錢江從雷以誠爲莫僚，雷氏爲副都御史，在揚州督辦軍務，以練勇需餉，奏請於襄下河，設局勸捐，（預請戶部發給千鈔紙，隨捐隨給執照）但後覺勸捐究非長計，乃從莫僚錢江之請，採用一類似捐輸而又能施行較久之法，此卽「捐厘」是也。「捐厘」初行於揚州城之仙女廟、邵伯、宜陵、張網溝各鎮，其後則逐漸推廣，普及全國，稅率本爲從價值百抽一，但其後最高則達百分之二十，而且小部份亦行從量之法。

厘金之制，行之日久，弊害百出，但在清朝末年，亦不無若干改良：其（一）爲統捐，乃以一省爲一厘金地域，將產稅、當稅以及坐稅一次徵足，以後經過局卡，只行檢查。（二）爲產銷

稅，由爲出產稅與銷場稅之簡稱，前者在出產地徵收，後者就販賣地徵收，所以廢過稅而已。上列統捐，極類似於統稅。然統捐以一省爲範圍，即一省之內，一次徵課，不再重徵，且仍爲物物課稅，又屬於流通過程課稅；至於統稅，則以一國爲範圍，一國之內，一次徵課（產稅），不再重徵，且爲特種物品課稅，又屬於生產過程課稅。但統捐爲厘金與統稅之過渡物，則顯而易見者也。茲列表以比較三者之不同如下：

課稅物品	地域	課稅方法	性質
厘金	隨地	定稅，從稅，產稅	流通稅
統捐	省內	定稅	消費稅
統稅	國內	定稅	消費稅

★厘金初爲通過稅，其後帶有交易稅之性質，故得視爲流通稅。乃對流通行爲課稅也。

厘金之弊有四：

- (1) 爲百貨厘金。物物課稅，不問商品之爲必需品或奢侈品，同率徵課，不平殊甚。
- (2) 徵收不經濟。品數過多，徵收費多，行政費大。前有幾種商品之稅收，實寥寥無幾，而中飽則特多也。

(3) 挫抑國民經濟。因一物數徵，重複課稅，達於極點，故商旅裹足，商品滯積，而國民經濟之發達，受其桎梏。

(4) 稽延時日。因關卡林立，徵稅檢査，留滯百出，貨物滯轉，大受稽延。

根據上列理由，釐金之應廢止，可謂毫無問題。然實則不然，得視其性質，而應分別處理。

(一) 應廢之釐金 有行厘 統捐、貨物稅 過境鎗場稅、落地稅 鐵路貨捐、及其備有通  
過稅性質之厘金。

(二) 不宜一概廢除者 如坐厘，牙厘，產地稅，銷場稅及就店徵收之貨厘。此等厘金應改  
辦營業稅或特種物品稅。

民國二十年元旦起，實行裁厘，計同時被裁者有厘金、統捐、貨物稅、鐵路貨捐、郵包稅、  
落地稅。又五十里外常關稅、內地常關稅、子口稅、復進口稅，亦遭裁撤。至抵補損失之稅稅，  
各省則由營業稅（惟雲南則以消費稅抵補之），中央則向統稅。（註一）故營業稅與統稅，同手創  
辦，為裁厘之產物。但以營業稅抵補各省的厘金，除江蘇北平反有超過外，其餘各省則類以不足  
。又以統稅抵補中央之損失，事實亦相差甚鉅也。（註三）

但不論如何，統稅為替代厘金而產生，而產生之後，日漸發展，到抗戰發生為止，其稅收已

佔國稅之第三位。民國二十年時，所謂統稅只有捲煙、棉紗、麥粉、火柴、水泥五項，到三十年止，已有（1）捲菸，（2）熏菸葉，（3）洋酒，啤酒，（4）火酒，（5）飲料品，（6）火柴，（7）糖類，（8）水泥，（9）棉紗，（10）麥粉等十項矣。

統稅之發達，與生產組織之發達有關。即改辦統稅之商品，必須為大量生產之商品。揆言之，必為生產集中，出品標準化之商品。故工廠工業的出品易辦統稅，手工業的商品，不易改辦者以此。

## 第二節 統稅之種類

我國統稅，截至最近為止，共分十項，唯自三十一年起，捲菸、食鹽、火柴、糖四項改辦專賣，則統稅範圍將大為縮小，但本節則對重要的幾個統稅，仍分別與以敘述。亦所以明此稅之特質也。

### 第一項 捲菸統稅

我國各種賦稅中，發達最遲，而辦理卓著成效者當推捲菸特稅。至捲菸統稅之名始自民國十六

年一月，當時稅率定為百分之五十。但困難太多，未克實行。（註四）至民國十七年財政部長宋子文修正捲菸稅條例與英商駐華英美菸公司代表柏思德商妥照辦，至此不論華商洋商，其所製造之捲菸，並皆納稅矣。

捲菸統稅之課稅範圍，除國內土製之菸葉煙絲外，凡一切捲菸及以菸葉製成之貨品，皆在課稅之列。國產即是就廠徵稅，舶來品多就關徵稅（舶來品除關稅外，另徵統稅），其課稅標準，為參酌價格之貴賤，劃為幾級，從量課稅；至課稅單位則為五萬枝，即每五萬枝課稅若干是也。至稅率與級數則經多次修改，由七級而三級，由三級而二級，由二級而四級，其稅率亦由百分之二二·五，而百分之三二·五，嗣後經數次修改，以迄于今。茲綜列一表如下：（註五）

等級	批發售價	17/1/16稅	17/1/1	批發價	16/12/1	0/3/1	批發價	21/8/222/12/5	批發價	28/4/5
甲等	\$1073.4	\$ 280.125	\$434.625	1等	\$223	\$305	1等	\$305	\$300以上	\$ 300
乙等	\$ 729.94	\$ 178.250	\$ 551.690	\$340以上			\$500以上	\$160	乙等	\$400起
丙等	\$ 583.18	\$ 123.25	\$185.310				2等		丙等	\$400
丁等	\$ 383.44	\$ 14.00	\$196.500				3等		丁等	\$ 00起
戊等	\$ 257.68	\$ 14.125	\$ 225.625		\$33	\$81	5等		丁等	\$ 00
己等	\$ 128.87	\$ 17.125	\$ 53.615	3等	\$32	\$32	\$300		丁等	\$ 00
庚等	\$ 128.81	\$ 20.250	\$ 29.250	\$150以下			以下		丁等	\$ 00
稅率		22.5%	32.5%					0 7% 12 16%		



★捲菸批發售價之標準，原係依照海關估計仲算而定，其估計方法係以1.12乘海關估價（原估價100+海關免稅部分0.07+海關稅0.65=1.12）自海關進口稅改為7.5%。統稅分等標準亦隨之更改，其計算方法應從100+0.57+0.075=1.145故十八年七月以後，即以此標準仲算。但至抗戰以後，物價飛漲，捲菸價格亦隨之抬高，於是稅率亦不能不隨之改訂。茲列二十九年九月十五日之稅率如下：

項 別	每 5 00 萬以完稅價格	稅 數	稅 額
捲 菸	1800 元以上	1	1800 元
捲 菸	1800 元以下 800 元以上	2	800 元
捲 菸	800 元以下 400 元以上	3	400 元
捲 菸	400 元以下	4	200 元
手 工	200 元以下 100 元以上	1	100 元★
捲 菸	160 元以下	2	50 元

★價二〇〇元以上作統稅。

以上稅法為從量稅，唯於分裝時，參照其價格而已。至三十年十月起，改為從價百分之八

## 第二項 薰菸葉統稅

菸葉產於溫熱兩帶，分薰菸與土菸，薰菸爲美國種，性溫和，土菸爲本國種，味辛辣，薰菸葉於二十一年起改辦統稅，土菸葉則否。

薰菸葉因土壤關係，規定種植於安徽、河南、山東數省。如安徽之門台子，列府等地，河南之許昌，郟縣，襄城等地，山東之濰縣，二十里堡等均栽種之，初夏播種，深秋收穫，其品質以魯豫所產爲佳，皖省所產較次。

薰菸葉之種區，既有限定，故管制容易，二十一年起由於菸酒稅中割出，改辦統稅，稅率爲每百市斤三·七二元，貼印照於包件上以示納稅。至民國二十九年改定稅率如下：

級 別	每百市斤產地批發價格	稅 率
1	\$ 40 以上	\$ 16
2	\$ 40 以下—\$ 29	\$ 8
3	\$ 20 以下	\$ 4

薰菸葉於民初始由外商試種，就地薰烤，至薰製方法，分爲初薰與複薰兩種，初薰多用土坑

複蓋則由機器蒸烤成爲之，因其經過蒸烤工作，故有蒸菸之名焉。

### 第二項 麥粉統稅

麥粉統稅與捲菸統稅，開徵較早，於民國十七年六月十四日，即已製定粉特稅條例，就麥粉出產豐富之區，分區設局，就廠徵稅。即本國品於裝包出廠時收稅，發給稅單。舶來品於行棧起卸時，驗門收稅，發給稅單。但別無進口稅。

「麥粉統稅原名麥粉特稅，其創辦原因一爲今昔情形之不同，一爲裁釐一稅之實施。前者貿易情形，因時代爲轉移，昔時銷數甚微之物今已漸成重要之品；後者課稅政策，視國情而變遷，曩時課稅之法，現因有背商情，已有改革之必要。」（註六）故麥粉統稅，遂應運而起焉。

麥粉統稅之課稅單位，以包爲單位，且以機製者爲限，非機製者則不在課稅之列。其稅率有如下表：

類 別	稅率5% (以每包單位)
本國機製麥粉行銷內地者	每包特稅大洋一角
本國機製麥粉運銷國外者	出口時每包還稅五分

每包重量磅數

每包重量磅數

### 第四項 棉紗火柴水泥

此三項統稅，於民國二十年二月一日同時創辦，乃宋部長子文採用美國財政專家甘末爾之建議而舉辦者也。

棉紗之分級及稅率如下表：

#### 1. 二十年二月一日起之稅率

等 級	支 數	稅 率
甲 級	23 以下	每百斤 \$2.75 即每包 \$8.85
	23 以上	每百斤 \$3.75 即每包 \$11.63
乙 級	23 以上	每百斤 \$3.75 即每包 \$11.63

其他照海關估價徵 5 %

#### 2. 二十六年之稅率

等級	支數	稅率	平糶率
甲級	17支以下	每百斤 \$1.602	每百斤 \$2.338
		即每包 \$3.000	
乙級	23支以下	每百斤 \$2.073	即每包 \$7.283
		即每包 \$9.586	
丙級	32支以下	每百斤 \$4.506	每百斤 \$5.25
		即每包 \$14.059	
丁級	32支以上	每百斤 \$6.021	即每包 \$16.421
		即每包 \$18.784	

(註)每包以 312 斤計

上列之稅率頗有上輕下重之弊，即細紗之率較輕，粗紗之率較重。但細紗之生產，日商占百分之六二・六，日廠所出之紗以二十支至四十二支為中心；粗紗則華商占百分之七四・二，日廠所出之紗以十至十六支為中心。所以上列之稅率顯然優待日商，苛待華廠，故華紗在市場上之地位，日趨不利。

### 8. 二十九年九月十五日之稅率

等 級	支 數	稅 率
甲 種	17支以下	每公担 \$19
		即每包 \$18.87
乙 種	超過17至23	每公担 \$12
		即每包 \$20.04
丙 種	超過23至35	每公担 \$18
		即每包 \$28.12
丁 種	超過35	每公担 \$20
		即每包 \$37.50

表中所謂「支」，乃以一磅棉花、紡綿紗長八百四十碼之謂。故所謂十支紗，乃以一磅棉花紡綿紗8404×10—8/80碼之謂。又細紗或粗紗各有用途如下：四支紗為織地毯之用，六至八支為織門帘、窗簾之用，十支為織粗布，十四支可織手巾，二十支以上織斜紋布，三十二支以上為織線襪之用。

次之，火柴之分級及稅率如下：

1. 民國二十年一月一日之稅率

度 或每盒枚數 每大箱 (7200盒)

甲 43 公厘以下 75 枚以下 納稅 \$5

乙  $\left. \begin{array}{l} 4. \text{ 公厘以上} \\ 53 \text{ 公厘以下} \end{array} \right\}$  100 枚以下 納稅 \$7.5

丙 52 公厘以上 100 枚以上 納稅 \$1.00

(註) 火柴每大箱內容五十小箱 每小箱內容 144 盒，共 7200 盒。火柴之出廠或進口不足一

大箱者，例須照上列稅率，課稅單位為 7200 盒。

2. 2011 年 11 月 1 日 至 2012 年 12 月 31 日止

每大箱徵稅  
22 年 26 年

硫磺火柴		每盒 75-83 枚	\$10.8	\$12.0
甲級	乙級	100-105	\$13.5	\$15.5
甲級	乙級	75-83	\$10.5	\$12.5
安全火柴		甲級	\$17.4	\$21.4
		乙級	\$21.0	\$24.0
		丙級	\$21.0	\$24.0

3. 民二十九年九月十五日起之稅率

裝盒裝數	裝箱裝數	每大擔徵稅
甲級 75-85	7200	\$24.00
乙級 100-135	7200	\$30.00
甲級 75-80	7200	\$30.00
乙級 100-105	7200	\$39.00
丙級 115-120	7200	\$48.00
國製裝裝(重量)	60.48	\$ 2.50
舶來散裝	48.80	\$48.00

最後水泥統稅之情形如下：(二十九年九月十五日)

項別	裝置重量(每箱)	稅率	項別	裝置重量(每箱)	稅率
1	170公斤	\$3.00	5	80各	\$1.00
2	113各	\$2.00	6	59各	\$0.80
3	85	\$ .50	7	42各	\$0.70
4	6 各	\$1.12			



第二節 結論

至三十年七月七日國府公佈「貨物統稅暫行條例」，為適應物價，將全部統稅改為從價稅，其價格以出產地附近市場每六個月內平均之批發價格為準，其稅率綜列如下表：

十項統稅		
1. 捲菸	凡用捲菸紙捲成之紙捲菸暨用菸葉製成之雪茄菸，及其他仿照洋式之菸類均屬之。	80%
2. 蕙菸葉		5%
洋煙，啤酒		0%
4. 火酒	普通酒精	20%
	改昔酒精及木酒精	10%
	動力酒精	5%
5. 飲料品	汽水，菓水露汁及蒸餾水	20%
6. 火柴		20%
7. 糖類	紅糖，白糖，桔糖，冰糖，方糖，地糖，糖精及其他	15%
8. 水泥		15%
9. 棉紗	均製本色，然實棉紗，下脚綿紗及其他	5%
10. 粉	機製或用電力推動之半機製麥粉及麩皮均屬之	2.5%

上列幾種統稅：捲菸、膏菸葉、啤酒、洋酒屬於奢侈品，其稅率宜高。火柴、水泥、棉紗、麥粉為必需品，稅率宜低，至於火酒在工廠與學術機關為必需品，稅率亦以低降為宜。民三十一年起，菸、酒、糖、火柴改辦專賣，所謂統稅，將只餘七項矣。

(註一) Plehn 氏對於統稅下了一個定義如下：“Excise may be defined as all those taxes levied within a country on commodities destined for consumption”(見氏著「財政學」第一三四頁)又氏對於關稅的定義如下：“Customs duties fall on commodities as they enter or leave the country.”(同上)

(註二) 清代各項稅收統屬國家收入，迨至清末，大權旁落，厘全已非國家收入，民十七年財政會議議決，厘金歸國家，田賦屬地方，事實上厘金仍有屬於地方者。

(註三) 當時中央收入短少，約計每年在九千九百餘萬元，其中厘金八千萬元，常關稅七十五萬元，復進口稅五百四十萬元，子口稅三百六十一萬元，鐵路貨捐一百五十萬元，郵包稅一百餘萬元。但二十年全年五項稅的收入，僅八〇、〇七一、二九四元。(見賈士毅「民國讀財政」第四一〇頁。

(註四) 以租界未能收回，關稅未能自主，洋商始終反對，以致洋商稅收，華商攬重。又就釐徵稅，須在攤菸最小容秤上黏貼印花，在廠實地試驗，每日以一千人工作，僅貼得花之菸七十箱，稅收有限，支出太多，且甯漢尙未合作，區域更受限制。

(註五) 此表見朱櫻著：「中國租稅問題」第四九五頁。二十六年數，由筆者補充。

(註六) 見賈士毅「民國續財政史」(二)第三八一頁。

# 第十六章 菸酒稅

## 第一節 課稅之理由及方法

菸酒稅爲課于菸酒之稅。自來估消費稅。其課稅之理由有三：

(一) 菸酒爲嗜好品，稍用之，固無妨于身體，多用之實有害于衛生，故課以重稅，適可寓禁於徵。

(二) 菸酒爲普遍之消費品，課以重稅，收入暢旺，故得爲歲收之大宗。

(三) 菸酒多爲成年男子之嗜好品，菸酒稅適成爲成年男子之稅。成年男子之負擔力較強，故租稅可重，而收入可豐也。

是故各國之煙酒稅率恆甚重，有如下表：(註一)

國別	煙酒稅率	酒稅率
英國	465% (最高)	800% (最高)

美 國	63 %	57 % (未釀坊)
日 本	55 % (進口稅)	不詳
意 大 利	30 %	不詳

至各國菸酒稅之徵課方法，可分菸酒二項敘述之。

### 第一 菸稅徵課方法

(1) 關稅——不產菸的國家行之，即對輸入之菸就關稅是也。

(2) 內地消費稅——此處又分為兩項，即：

A. 原料稅及面積稅，如普魯士一八一九年之重稅，及一八二八年之面積稅是。

B. 製造品稅，如德國一九一九年之菸稅是也。

(3) 專利——即以專賣代租稅，此處又分為完全專利（種菸製菸皆由國營，意、法、奧等國行之）；局部專利（輸入及製造由國家經營瑞典行之）；與特許專利（包租專利，國家將專利之權包租於私企業，西班牙行之）。

### 第二 酒稅徵課方法

(1) 關稅——即對輸入酒類課稅。

(2) 內地消費稅——此又分爲四種，即：

(一) A. 原料及衝積稅，B. 生產工具稅（此二者皆屬於大企業）C. 半製造品稅；D. 製造品稅。

(3) 專利——亦可分爲完全專利與局部專利。

一般言之，各國對於菸多行專賣，對酒多行徵稅，而課稅之中，又有上列各種不同之形式焉。

至於我國之菸酒稅，酒稅沿革頗古，而菸稅則始於前清嘉慶時代，在常關徵收，其歷史尙不久。菸酒稅之名始於光緒年間，迄今沿用，內容甚爲複雜。約列如下：

(一) 出產稅 如煙葉稅（川、鄂、浙），釀酒稅（閩、魯）是。

(二) 銷場稅 如買貨捐，賣錢捐（吉、黑二省行之）是。

(三) 原料稅及執貨稅 如麵稅（各省），煙絲稅，條絲稅，及熟煙稅（鄂、皖、粵）是。

(四) 通過稅 如常關稅是。

(五) 特許稅 分爲兩種：

A. 在製造方面，如創煙捐（鄂、皖、粵），燒鍋課（奉、直、吉）是。

B. 在販賣方面，如公賣費是。

(六) 入市稅 如外煙與外酒落地稅是。

各省或行其中一二種或三四種不等。

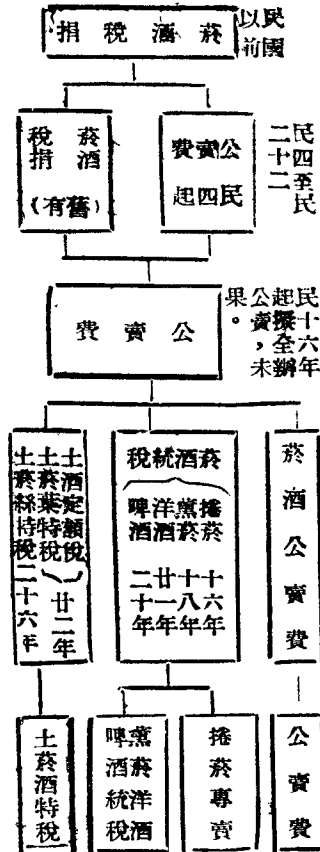
就原則言，凡原料稅、生產工具稅、及半製品稅，均非理想之租稅。因此等租稅多基于估價，其所根據者，並非實際生產量，其結果利于大企業，使小企業立于不利之地位，故應代以製造品課稅方為合理也。

次之，我國菸酒稅之課稅標準，約有下列數種：

- (一) 以容器為標準 如酒稅以罇或缸(註二)為標準，煙稅以箱或箱為標準。
  - (二) 以質量為標準 如按菸酒之斤量為標準。
  - (三) 以商舖為標準 如按菸酒店之舖面為標準。
  - (四) 以製造器具為標準 如酒按筒(註三)計課，煙按包計課。
  - (五) 以貨色為標準 按煙酒之等次貴賤課稅。
  - (六) 以進貨售款之多寡為標準 即以商舖之結算數目為標準。
- 我國菸酒收入之種類，約可分為下列數類：

- (一) 烟酒稅捐
  - (二) 烟酒公賣費
- 對物稅。

- (三) 烟酒牌照稅 為營業稅之性質。
  - (四) 捲烟統稅，洋酒統稅 改辦統稅。
  - (五) 捲菸專賣 從民三十一年起，捲菸又改為專賣。
- 我國菸酒稅沿革之往跡，可繪一簡圖以明之如下：



凡菸酒既行專賣，即不徵統稅或其他菸酒稅捐，既辦統稅 亦不徵其他菸酒稅捐。然則菸酒之中，為何有的改辦專賣，有的改辦統稅，有的只能辦理特稅乎？一言以蔽之，應依其條件之不同，而作不同之措施故也。如商品為大量生產，生產集中，出品標準化者則以改辦統稅為宜，而具有此等條件之商品，其經營較易，收入甚豐者以改辦專賣為宜。



關於統稅，前已言之。關於專賣，常詳於第十八章，此處只就菸酒公賣費與菸酒稅捐而申述之。

## 第二節 菸酒公賣費與菸酒稅捐

第一，所謂菸酒公賣乃簡易之專賣，因所謂專賣普通分為三種形式：即（1）完全專賣，（2）局部專賣，（3）特許專賣。上列三式中，所謂特許專賣，即官督商銷制。申言之，即專賣之資本，由商人籌集，專賣之經營亦由商人負責，稅署僅負督徵與規定公賣價格之責而已。此種專賣制度，即為公賣是也。

公賣之組織，大約如下：

- A. 在中央方面——設有菸酒事務處。
  - B. 在各省——設有公賣局。
  - C. 在各區（如廣西全省分為六區）——設有公賣分局（監督機關）。
  - D. 所管區域（縣）——公賣分棧及支棧，（招商投標承辦），（直接徵收機關）。
- 販賣者——各商店。

公賣價格由公賣分局按月規定，此項價格一方面須經公賣局之核准，他方面須通告公賣分棧及支棧；公賣分棧及支棧之職務在乎貼印照及徵收公賣費；但不直接販賣，販賣者則為各商店，各商店銷售菸酒須報告數量及種類，公賣費率自百分之十乃至百分之五十，各省不一，省內不同，以百分之十五至二十為最多。

第二，所謂菸酒稅捐乃指公賣費、菸酒統稅以外之菸酒稅也。

廣義的菸酒稅，實包括公賣費，菸酒統稅與菸酒稅捐三者；而所謂狹義之菸酒稅捐，則將前二者除外者也。菸酒稅捐與公賣費之不同點如

主辦者	名稱	費率	稅法	稅收機關
公賣費	中央	僅一項	有統一之章程	從價 菸酒專務廳
稅捐	各省	種類甚多	無一定章程	從價從量 厘金局或縣署

上列之公賣費與菸酒稅捐，乃對菸酒實行一物兩徵，故宜合併為一，方為公允。

### 第三節 近年來之改革

因為菸酒稅之徵收，至為複雜，故歷年以來，對於菸酒稅之改革，進行不遺餘力，述其筆筆大

者如下：

第一 民十六年之改革

民國十六年春，國民政府建都南京，「以菸酒收入爲中央收入大宗，願從重稅費並徵，名目太繁，徵收方法，各省復各自爲政，殊非整齊劃一之道，爰有重訂菸酒章制之議。」（註四）其意無非欲化散爲零，廢除稅捐，統一于公賣費之內，以符一物一稅之原則，故頒「菸酒暫行條例」依據該條例，其大要如下：

（1）公賣費率——以定價百分之二十爲準，一次徵足，舊徵各稅全廢，此項稅率，每年修改一次；至家釀自食者，經公賣局許可給照，每家每年以百斤爲限，仍照章徵收公賣費，無照者一律嚴禁。

（2）納費憑證——公賣局以部制印照爲公賣之憑證，菸類酒類均須於包裹及盛貯器具上，分別實貼公賣印照，一般爲產地徵費，銷地緝私，如不能劃分，則兩地劃分，各課其半。

第二 民十八年以後之整理

前項條例，施行兩年，迨至民國十八年八月財部復加修正，取消支棧制度，改設稽徵所，而其大體與舊制相彷彿。

是年夏，財政部設立菸酒整理委員會，改訂洋酒章制，迨十九與二十兩年度，復舉辦菸酒商登記，創謂薰菸稅，實施啤酒稅廠徵稅，茲分列如下：

(1) 改訂洋酒章制

洋酒稅

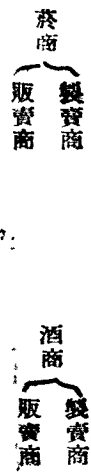
- A 洋酒——生產課稅，流通課稅並用，前者就廠徵稅百分之三十，後者就販賣人徵稅百分之三十，均為從價稅。舊有廠者就廠徵稅，無廠者就販賣人徵稅也。(貼用憑照)
- B 啤酒——生產課稅，亦用瓶頸貼照(註五)之法，其稅率為百分之二十。
- C 火酒——定額每百斤百分之二十。
- D 汽水——亦採貼用憑照之法，其瓶內製品，每磅貼花一分，半磅者貼花五厘，輸入品則加倍貼用。

(2) 菸酒商登記

查菸酒公賣始自民十七年，財政部通飭各省自行舉辦，經費由部核定，但各省視若具文，效未著，迨二十年，財政部設全國菸酒商登記總所，詳訂章則，首於江浙兩省派員舉辦。

A. 登記之目的——為考察菸酒產銷實況，藉資改良徵收。

B. 菸酒商之分類——



其彙爲製賣商販賣商兩種職務者，應各於其登記簿分別登記之。

時適江浙施行之後，初值水災，繼遭兵患，主辦人員，敷衍塞責，未克盡職，故未見成功。

(3) 薰菸稅之創辦 民十八年財政部在魯省設置薰菸專局，所有薰菸稅率，暫定每百斤三元六角。廿二年三月改設豫、魯、皖薰菸稅局，設總局於青島，設分局於許昌蚌埠二地，更定稅率爲每百斤徵稅一元五角，其破碎之薰菸葉得減半徵收；其徵稅時期爲十月至次年三月。徵稅原則，係就廠徵於收買之公司或菸商，不能直接徵收於菸農，一次徵足，以後通行全國不再徵稅，惟轉口稅與出口稅爲例外。

(4) 啤酒廠稅之舉行 啤酒屬洋酒一類，向照洋酒稅章則辦理，惟洋商廠家每持異議，而華商納稅亦不足額；故民國二十年五月，財政部先就上海啤酒公司實行就廠徵稅之制，稅率定爲百分之二十，視其容器，按價估徵，其後北平、煙台各華商啤酒公司以及青島啤酒公司亦依次推行。如此薰菸稅與啤酒稅實已成爲統稅矣。

### 第三 民國廿二年之專稅

民國廿一年起，將土酒與土菸改辦專稅，其名稱及稅率如下：

(1) 土酒定額稅——各省之土酒，種類甚多，對此各種土酒之稅率，亦參差不一，其課稅方法乃就價分等，按等定率（定額稅率），在稅率上實為一種等級稅。其課稅單位，以每市秤百斤為準（故為從量稅）。例如浙江之紹酒每百斤課稅二元八角是也。但至廿六年十月十三日起，為適應戰時財政，照原額加徵五成（土酒公賣費亦加徵五成），於是原徵二元八角者至此徵四元二角矣。至三十一年七月七日與「貨物統稅條例」同時，公佈「國產菸酒稅條例」，依據該條例，又將土酒定額稅改徵從價稅，其稅率為從價百分之四十。（依產地核定完稅價格）（註六）

(2) 土菸葉特稅——土菸葉乃與菸葉相對立。後者為洋菸葉，其生產集中，既辦有統稅；前者為本國之菸葉，因其生產散漫，不便於改辦統稅，故於民廿二年起改辦特稅，其稅率為每市秤百斤，課稅四元一角五分，至廿六年加辦土菸絲特稅，其稅率為土菸葉特稅之半。（註七）其在施行於賣省份，用三納稅者所創成之煙絲，亦同樣加徵。於是廿二年廿六年之專稅如下表：

(稅名) (22年) (26年)

酒 土酒定額稅 X★ X×(1+半)

菸	土菸	\$ 4.15	\$ 4.13
	土菸絲	——	\$ 3.075

★土酒定額稅，各地各品，徵課不同，故以X示之。

至廿九年九月十五日，土菸葉特稅又修正如下表：

等 級	每百市斤產地批價	徵 稅
第一級	40 元以上者	\$ 18
第二級	40 元以下 20 元以上者	\$ 8
第三級	20 元以下者	\$ 4

至三十年七月七日，頒行「國產菸酒稅暫行條例」，又改為從價稅，其稅率有如下表：

土菸葉——從價百分之三十

土菸絲——從價百分之十五

#### 第四節 結 語

由上所述，可得一原則。即凡國稅之菸酒稅，其課稅品為構製或生產集中者均改辦統稅，其

生產不集中者，則改辦專稅，故酒類中之洋酒與啤酒，以及菸類中之捲菸與雪茄，均改辦統稅，唯土酒土菸，則因生產散漫，特辦專稅焉。

(註一) 見何廉李銳著「財政學」第二五六頁。

(註二) 缸房發酵以缸，出酒多寡以缸計算，燒鍋以池發酵，計課之法，則舍缸舍池而更以「筒」計。杜詩有「酒憶鄉筒不用沽」之句，筒字之義在此。

(註三) 同註二。

(註四) 賈士毅：「民國財政史」第三〇四頁。

(註五) 此種憑證，實為印花稅之應用，憑證係長條式，計分為一分、二分、三分、五分、一角二分、三角、五角、一元九種。

(註六) 見「國產菸酒稅暫行條例」第三條。

(註七) 參照「土酒加徵與舉辦土菸絲稅辦法」，廿六年十月十三日財政部公佈。



## 第十七章 戰時消費稅

### 第一節 戰時消費稅之內容

關於戰時消費稅之內容，可分下列數點敘述之：

(一) 開辦目的 不外財政收入與整理稅制兩大目的。前者因戰時支出浩繁，不能不新闢稅源創辦新稅，以謀收入之增加；後者一方面為整理轉口稅（關稅），他方面則因自卅一年一月一日起，財政支出系統改正，將三級財政制，改為兩級財政制，而將省級財政劃歸國家，於是省之支出，由國家統籌支配，省之收入，由國家全盤整理。而各省之各種消費稅，如產銷稅，消費稅，餉捐專稅，特餉等，亦有加以整理而改辦 稅之必要。由上兩種目的而來的唯一新稅，即為戰時消費稅。

(二) 徵收機關 為各地海關關卡。(註一)即利用轉口稅原有機構與人力以徵收此新稅。要是海關未設有卡册之地點，則酌察貨物運銷情形，增設稽徵機構，或委託其他稅務機關代徵之。

(註二) 又郵寄貨物其應繳收稅者，則由海關派員，駐在郵局經徵，或委託郵局代徵。(註三)

(三) 課稅品與稅率 課稅品分爲國貨與洋貨兩種。從價課稅，其稅率分爲四級：(註四)

A 普通日用品	5%	C 半奢侈品	15%
B 非必需品	10%	D 奢侈品	25%

(四) 完稅價格 戰時消費稅既爲從價稅，故必須估定商品之完稅價格，其計算之標準如

(A) 洋貨以所納進口關稅之完稅價格爲計算根據。

(B) 國貨，以當地前一月之平均躉發市價爲計算根據，此項平均躉發市價由各地海關按月調查，擬具完稅價格呈由關務署核定。遇有價格變動在百分之三十以上時，當地海關得按實際價格估徵。(註五)

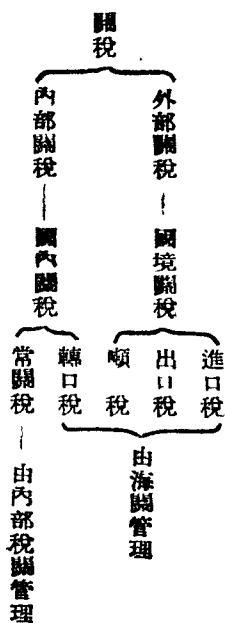
(五) 免稅與退稅 凡經財政部依法核定已徵統稅或釐產稅者 免徵戰時消費稅；(註六) 又已徵戰時消費稅而於一年內轉運出洋時，得於證明出口後退稅。(註七)

(六) 收入預計 爲二萬五千萬元至三萬萬元。(註八)

## 第二節 戰時消費稅之特質

戰時消費稅於卅一年四月十五日開徵，顧名思義，為一種消費稅，且為一種「戰時」的消費稅，然則此種稅之性質究竟如何？茲分述如下：

(一) 為關稅與統稅之中間物 戰時消費稅是撤廢轉口稅以及其他各省消費稅後所改辦。轉口稅為通過稅，且為內部關稅。現有通過稅（關稅）之內容如下：



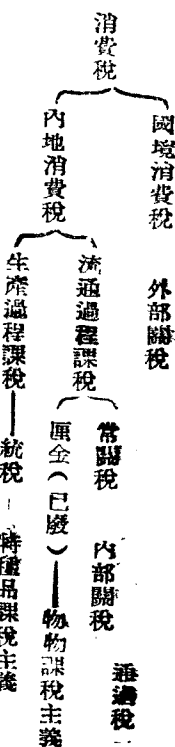
上表中，噸稅，為流通稅之性質，唯為徵收便利起見，歸海關徵收。（註九）轉口稅以土貨為對象，本應由內部稅關徵收，但因條約關係，向歸海關徵收。（註十）至於常關稅，五十里內常關，因抵債關係，歸海關管理，五十里外常關及內地常關，雖擬廢置，（註十一）但至今尤有存者。

由上所述，可知轉口稅，理論上爲內部關稅，實際上作國境關稅徵收。於是戰時消費稅也承襲了這一份遺產，本質上爲內部關稅（如果是採「行稅」之形式），實際上由海關來徵收，既由海關通過課稅，不消說爲通過稅。

次之，不論轉口稅或各省消費稅，均爲對土貨課稅，其所以兼對洋貨課稅者，乃爲平衡稅之性質（轉口稅則只課土貨）。故此種租稅本爲內地消費稅，而非國境消費稅。然各國所謂內地消費稅，均採生產課稅之方法，例如我國之統稅亦屬於此，而轉口稅與各省消費稅，或採通過課稅之形式（如轉口稅），或採生產課稅之形式，或採落地稅之形式（如商銷稅）；故此種消費稅，實兼採「產稅」、「行稅」、「坐稅」三個形式，此其與統稅專取「產稅」形式者不同。戰時消費稅，承襲此份財產，在理論上亦可具備「產稅」、「行稅」、「坐稅」三個性質，但在形式上，則已統一而爲「行稅」，且一稅之後，通行全國，不再重徵，關於一物一徵之原則，與統稅無異。

(二) 爲內地消費稅中之後殿軍 消費稅由地域的意義來分，可別爲國境消費稅與內地消費稅，有如下表：（註十二）

戰時消費稅現採分省徵收辦法 規定棉花、生絲、麻、夏布等十九種爲課徵貨品。



然則戰時消費稅在內地消費稅中，又佔如何地位乎？一言以蔽之，實占後殿軍之地位。申言之，凡是大量生產，生產集中，出品標準化的商品，第一步便辦專賣以代稅，如此國家不但收得租稅，同時并可收得利潤；凡已辦專賣之商品，——如捲菸，酒，糖，鹽，火柴——跨入專賣之領域，自得脫離統稅之門戶。第二，同是大量生產，生產集中，出品標準化的商品，要是不歸專賣，亦仍可改辦統稅或特稅。如舊有之薰菸葉，飲料品，水泥，棉紗，麥粉統稅（其他煙，酒，糖，火柴，已改辦專賣），新辦的茶葉統稅（茶葉本擬專賣，現改辦統稅），以及辦辦的藥品，紙張，木材，錫箔，鞭炮，玻璃，肥皂，蘇，夏布，瓷甌，布疋，棉花，絲綢等十二種統稅是。凡此種商品，如已辦成統稅，自不得再課以戰時消費稅。第三，凡既不專賣，又不辦統稅或特稅的商品，斯為戰時消費稅之好對象。正如大網漏網之魚，落入小網，成為小網中的不速之客。

（三）與各省消費稅之不同 戰時消費稅，一方面襲襲了轉口稅之實座，他方面承襲了各省

消費稅之遺產。由於前者，它學得了「普通課稅」的「一物一徵」(海關一物一徵，不再重徵)的特色；由於後者，它適應着各省之環境，認識了將省約商品，而予以課稅。例如湖南省原有產銷稅，其稅目包含竹木等十六類，其貨品共有三千一百七十種；又如廣西之餉捐，其稅目共分八類，其貨品共有二百〇四類。現在改辦戰時消費稅，並等「濟濟一律」之商品，自得略行甄別，或為新稅(戰時消費稅)之新對象也。例如廣西省應行徵稅之產品，現在只有五項：(1)植物油；(2)生熟皮(上二者值百抽五)；(3)竹；(4)木；(5)華材香料(上三項為值百抽十)。此外本省產品概不徵稅。又各省消費稅是在各省之間，一物一徵，以後通行全省，不再重徵；而戰時消費稅則在一國之內，一物一徵，以後通行全國，不再重徵。所以就全國一物一徵言，戰時消費稅學得了轉口稅的乖。就選擇各地課稅品一語言，將不免學了各省消費稅的乖吧。

(四) 稅率問題 戰時消費稅為從價稅 其稅率如上所述，分為四級：普通日用品值百抽五；非必需品值百抽十；奢侈品，值百抽十五；奢侈品值百抽廿五。此稅率之分級尚無問題；問題是在商品之分級，因為關稅與戰時消費稅，雖同具通過稅之形式，但前稅之課稅品，多有全國性，而戰時消費稅之課稅品，多有地方性。因之，同樣之商品，在甲地為日用品，運到乙地成

奢侈品。例如西北之皮革，在西北爲日用品，一運到東南，則成爲奢侈品。東南之絲綢，在東南不爲奢侈品，運到西北，亦成爲奢侈品。此皮革與絲綢，宜列入于日用品，抑宜列入于奢侈品乎？且戰時消費稅，通行全國，一物只宜一徵，此皮革在西北徵稅與在東南徵稅其估價不同，其稅收懸殊，然則皮革應在東南徵稅，抑在西北徵稅？絲綢應在東南徵稅，抑在西北徵稅？照法意是在產地徵稅，（註十三）但這顯然是漏了奢侈品之稅收。故筆者之意，奢侈品與其採一物一徵之原則，不如一物二徵，改行產銷二地分徵較爲合理。此即戰時消費稅之課稅品。凡有出省之性質者，不妨由產銷二地分頭徵稅，庶由各地之立場，把它很公平的列入日用品或奢侈品，而得有合理的負擔。重複課稅固不佳，但形式的重複課稅，固無傷大雅也。

（五）稅則之製定 戰時消費稅與關稅同具通商稅之外形。關稅之徵收，既必須先定稅則，戰時消費稅自然也得釐定稅則，與衆共見。但其困難點，則在各地之商品具有地方性，甲地所有之大宗商品，未必爲乙地所習見，丙地所有之珍奇品，亦未必爲其他各地所生產；故要造成全國統一之稅則，似甚困難。故稅則究應如何規定，實爲饒有興趣之一問題。

（六）「戰時」的消費稅 近世各國的消費稅，凡國境消費稅只餘海關稅（即國境之通過稅），凡內地消費稅只餘統稅或專賣；其他轉口稅，常關稅，厘金等，均經淘汰；戰時消費稅，如

襲前文所述，介乎關稅與統稅之間，應裁撤之不暇，當然不宜新辦；但因戰時支出浩繁，暫作戰時租稅之一，固屬合於情理，到了戰後，在理論上實有裁撤或重予調整之必要。故戰時消費稅，必爲「戰時」的租稅無疑。

### 第三節 戰時消費稅之問題

戰時消費稅實行時，尙有下列幾個困難問題：

(一) 商品分級問題 何種商品應屬於何級？普通殊難有明確的界限。現在我人假定將商品分爲必需品、日用品以及奢侈品三級：必需品如米麥，炊食燃料，粗布等，無此等商品，生活不能維持，故爲必需品；日用品如肥皂，牙膏；奢侈品如香檳，酒，沙發，然常有一種商品跨乎兩者之間，例如肥皂，既可歸入於日用品，亦可歸入於必需品；又如木材可造房屋，亦可製豪華之傢具。至於同一商品，甲地視爲日用品，乙地視爲奢侈品之情形，如前文所述，更是屢見不鮮。故何者爲日用品，何者爲奢侈品，其等級高下，稅率輕重，釐定至爲不易。

(二) 課原料品抑課製成品 不同一原料品，可以有不同之用途。如竹木可以爲造紙原料，亦可以爲建築材料，若對原料課稅則易見重複，如既課竹木，又課紙張，則不啻爲奇重之智識稅



；故原料品以免稅爲上策，而製成品爲不妨則應能課稅也。

(三) 生產工具不宜徵稅 否則能阻制生產。

(四) 服務應否課稅 如富商巨賈。必乘必用豪華臥車，看戲必坐頭等包廂，走路必用汽車代步；其所購得之 service 與業不同，對此 service 課稅，其可得其公平，故服務應該課稅；但如此課稅，成爲交易稅之形式，不復爲消費稅，更不爲通過稅，由海關徵收，事實上有許多困難，故筆者以爲未見其可也。

(五) 免稅問題 關於免稅問題，「戰時消費稅暫行條例」僅規定已徵稅或將稅者免稅，及徵稅（戰時消費稅）品於一年內轉運出洋者退稅；（註十四）此外凡屬依照工業獎勵法核准免徵進口稅之工廠出品，准於照原定免稅期限減半徵收（三十一年六月六日大公報）又非淪陷區所產人工手織品（如土布，毛巾等）亦得免稅。（三十一年七月五日）但此公貨尙有值得討論之問題：甲、「財政收支系統法」二十八條規定，「各級政府及其所屬機關爲辦理公務及第十六條第一項各款事業所需要之機械儀器，及其他有永久性之設備物品，得免徵關稅。其免稅範圍，於關稅法中定之。」此類物品，在關稅免稅，在關稅消費稅亦自得免稅。乙、爲獎勵發明。凡發明專利品，于一至三年內，亦應免稅。丙、文化品免稅。丁、生產者自行消費之物，其用以饋贈親友之品

應該免稅。戊、專賣品正如統稅之課稅品，應該免稅。

〔註一〕參照「戰時消費稅暫行條例」第二條。

〔註二〕參照「戰時消費稅暫行條例」第九條。

〔註三〕參照「戰時消費稅暫行條例」第九條。

〔註四〕參照「戰時消費稅暫行條例」第三條。

〔註五〕參照「戰時消費稅暫行條例」第五條。

〔註六〕參照「戰時消費稅暫行條例」第七條。

〔註七〕參照「戰時消費稅暫行條例」第十二條。

〔註八〕見民卅一年三月十九日各報。

〔註九〕參閱本書第十三章（關稅）第四節第五項稅。

〔註十〕參閱本書同上章節。

〔註十一〕民國二十年與厘金同時裁撤者，有五十里外常關，內地常關。參閱本書第十五章（統稅）第

一節末尾兩段。

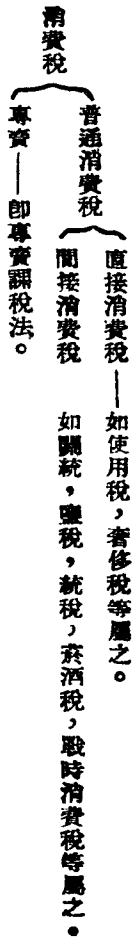
- (註十二) 參閱本書第十五章(統稅)第一節。
- (註十三) 參閱「戰時消費稅條例」第十三條。
- (註十四) 參閱本章第一節末段。

## 第十八章 專賣

### 第一節 專賣之性質

#### 第一 專賣在消費稅中之地位

消費稅分爲普通之消費稅與專賣兩大類。以上所述之關稅、鹽稅、統稅、菸酒稅、戰時消費稅，乃爲重要之普通消費稅。與此普通消費稅相對立，則有專賣在焉。以表示之如下：

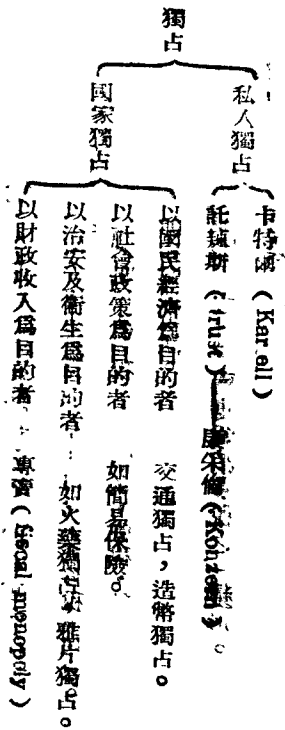


由上表，可知從租稅的觀點言之，專賣實爲消費稅之一變形。

#### 第二 專賣與公業

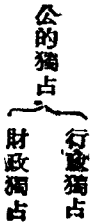
「專賣」在英語爲 *fiscal monopoly*，「專賣收入」爲 *monopoly revenues*。原 *monopoly*

Polv本爲「獨占」之意義，故專賣實爲獨占之一種。專賣亦獨占中之地位如 *Monopolium*。



由上表，可知專賣，不過爲國家獨占亦即公的獨占之一種。一般言之，私人獨占爲經濟學的課題之一，國家獨占乃爲財政學（公經濟學）的課題之一。

以財政學的眼光來看獨占，實不過爲公業之一種。不過一般所謂公業收入，多脫胎於交通稅（如郵電路航購政收入），而專賣收入則脫胎於消費稅。又，公業的經營未必一定以收入爲目的，在現代財政學上，可將廣義的公業，劃分爲兩大類如下：



上列行政獨占、其所供給者以勞務為主；至於財政獨占，其所供給者則以物品為主。這是一個不同點。

最後，一般言之，專賣固以財政收入為主要目的，但亦未必盡然，如菸酒專賣固可以財政收入為主，而食鹽、火柴專賣，便不能如此。易言之，此項專賣（食鹽、火柴）價格不得抬得過高，毋寧放低價格以利民生，故此種專賣，實為公益專賣；因此以供給物品為主眼的專賣，又可分為兩類如下：



專賣之性質既如上述，現在我們可下一定義：專賣為公業之一種，在昔日除財政的收入目的外，有為軍事上，行政上，衛生上，風紀上之目的而施行者。但現代國家均以財政收入為主要目的，而由國家獨占經營產製運銷之全部或一部，而禁止私人經營者也。

## 第二節 經營之方式

由以上這個定義，可知專賣之經營方式，實可由兩方面來觀察。一由專賣品的處理來說，則

可分爲下列兩個方式：

(一) 全部專賣 卽專賣品的產、製、運、銷，全由政府經營，不許人民染指。例如漢武帝的食鹽專賣使屬於此。全部專賣之優點，爲國家的收入特多；但要實行此法，實有一個條件，就是得以該項產業尙未一分發達爲前提。否則如該項產業已十分發達；製品分化，以配合各種需要；資本分佈，以獲得適當的利潤；一旦改行專賣，使商品標準化必減少需要；使資本失業，必引起游資的激增。且化零爲整，必引起工人之失業問題，故全部專賣必須行於尙未十分發達之產業。

(二) 局部專賣 卽對專賣品的產製運銷，政府只獨占其一部份。例如原料專賣（如菸葉專賣），收購專利（民製官收），輸入專利，製造專利，以及普通所謂專賣屬之。一般言之，局部專賣，約可分爲「商製官收商銷制」，與「官商並製，官收商銷制」。局部專賣之優點，在乎簡而易行；其缺點，則收入減少。

其次就專賣的經營主體言，則或由政府直接經營，或由政府委託私人經營，而分爲下列兩種制度：

(一) 直接經營制 卽由政府直接經營，由國家自籌資本，自營企業，亦卽是一種都會經營

。在這場合，只要國家的行政效力增強，則經營費減少，收入增加，而社會轉可受其利益。

(二) 特許經營制 即國家將專賣權讓與於私人，而由私人募集資本，代國家經營專賣。國家只是從旁予以監督，並規制其價格而已。此即所謂特許制度是也。

直接經營制多採用於財政健全以及國家資本發達之國家；至特許經營制則採用於財政不夠健全以及國家資本不甚發達之國家。又特許經營制往往為局部專賣制。我國實行菸，鹽，糖，火柴等商品的專賣，為求輕而易舉，全行局部專賣。

## 第二節 專賣收入之本質

國家經營專賣，固亦有為社會之目的，亦有為經濟的目的，但最主要者還是財政收入的目的。然則何謂專賣收入？

專賣收入包括於專賣價格之中，而專賣價格之構成要素，不外下列兩個方式：

$$\text{成本} + \text{利潤} = \text{專賣價格} \quad (\text{公式一})$$

$$\text{成本} + \text{利潤} + \text{稅} = \text{專賣價格} \quad (\text{公式二})$$

如專賣價格定得低廉，僅包括成本與利潤（公式一），則所謂專賣收入，實即為一種利潤。



此利潤，如企業由私人所有（即在普通商業）當歸私人所有，由國家經營乃轉歸國家所有。故此時之專賣收入，國家以資本家企業家的資格，獲得收益而已。

其次如專賣價格定得較高，包括成本，利潤與租稅（公式二），則所謂專賣收入，常包括利潤與租稅兩項。要而言之，專賣不僅為租稅收入，最主要者還在乎利潤收入。一般言之，「公益專賣」的收入，不應包括租稅收入（僅宜包括微薄的利潤），「財政專賣」（如菸酒專賣）的收入，除利潤收入外，更可包括大額的租稅收入。

專賣價格之中，究竟那一部份屬於利潤？那一部份屬於租稅？這在外界，是很難臆測，必須由個中人根據成本會計始能作帳面的測定。更進一步言之，就連這帳面的測定，亦還是不甚可靠。專賣事業之經營，無論如何消費，亦還可以獲得大量的利益；因為他們的店舖，或可免租，或可免稅，或可免費，或可豁免，（參考，vtz: Public Finance 第二九九頁）；是以實質上縱無利潤，在帳面上可以有利潤；故以此種利潤為專賣收入，實際上等於無收入。易言之，只不過為一種名義的收入而已。

其次，就專賣收入中的租稅收入而言，此種租稅，又為何種租稅乎？此顯然發源於消費稅。例如我國的菸酒鹽糖火柴，本為消費稅中的重要課稅品；此種課稅品，劃入於專賣，自然脫離

了租稅。故專賣收入增加，租稅收入必減少。而專賣遂亦為消費稅之代用，不過專賣收入除租稅之外，更包括利潤，其收入數額自得較大於租稅。

專賣收入既有一部份為租稅，然則此項喬裝的租稅與普通之租稅又有如何不同乎？此簡言之，普通的消費稅，不直接課於消費者，多經過轉嫁，始歸宿於消費者，故消費稅過重，一方面能引起消費者合法的逃稅（滯免消費），他方面能引起納稅者不合法的逃稅（如藏匿稅品或虛報貨價），雖有嚴刑峻法，亦難期弊絕風清，故國家必重受其損失。但在專賣的課稅情形之下，則縱有消費者合法的逃稅，却不致有納稅者不合法的逃稅：此不能不說是一個強點。次之，一般的消費稅，其稅率的改變須經過立法的手續，故改變不易，彈性較小，而專賣價格的改變，可出之以行政命令，故彈性較大。若以專賣而代租稅，當更能適應戰時財政無疑。最後，消費稅的徵收，常可因日用品、安適品或奢侈品而作差別課稅，專賣則可因差別價格而達到差別稅的目的，這是一個同點。

#### 第四節 專賣政策與租稅政策之抉擇

消費稅是一個對物稅，專賣收入如從租稅是一個因素，亦是一種對物稅；然則對物徵課

，在何種狀態下，應該採專賣政策，在何種狀態下，應該採租稅政策。此析而言之，有下列數點：

(一) 在財富貧乏、稅源短絀之國家，不能以一、二個形式，即取重稅，則雜之以專賣。從這一意義言，專賣實為經濟落後國家財政上之一大武器。

(二) 在資本主義不甚發達、財富不甚集中之國家，則直接稅必不發達，間接稅轉占重要之地位，於是胎於間接稅之專賣，亦必易發達。我人試看英美等國，直接稅發達、專賣便不占重要的地位，而在東歐、北歐、南歐，日本等國，專賣便顯見發達，便即為此。

(三) 自由主義的國家，多採租稅政策，如條頓系國家屬之；統制主義的國家，則多採專賣政策，如拉丁系國家屬之。社會主義之國家，為統制主義之極致，故專賣事業亦最為發達。

(四) 新興國家，百廢待舉，財用孔亟，而負稅能力有限，故亦多借重專賣。

(五) 宗主國對於殖民地，亦多採取專賣之政策，以為壟斷資源、擷取厚利之一工具，例如日本對於朝鮮、台灣，採取專賣政策，顯亦含有此義。

由上所述，可知專賣政策與租稅政策之抉擇，不能一概而論，得視此地此時之情形以為斷。既採專賣政策，第二步必須選擇專賣品，此專賣品之條件如下：

(一) 物品質類之等級易於標準化者。如此易於訂定標準，應規定價格亦不致過於複雜困難。反之，價格有複雜機敏之變化者，不宜專賣。

(二) 物品之消費，最有普遍與確定性者。太富於伸縮性者不宜專賣，如流行品之時間不長，時過境遷，即不能行銷；又如特產品之地域不廣；凡此等商品均不宜專賣。如勉強專賣，其所投之資本，常不易收回。

(三) 物品之出產須便於集中管理者。如生產過於散漫之商品，不易管理，即不宜專賣。以下就最適合最標準之條件而言，但條件不備者，固仍不妨為局部專賣。如生產不集中者，可以官收、消費多變化者，可以官製商銷，故理論一而制度則多也。

### 第五節 專賣價格的決定

以專賣代租稅，或以專賣而謀社會之公益，均不能不通過價格的機構以達到所期之目的。因專賣為一種公的獨占，故專賣亦即為一種獨占價格，獨占價格由商品供給者決定，不受市場的支配，故最宜為統制經濟之一手段。專賣價格亦然。但普通獨占價格的決定，亦有其一法則。此法則難何？即最高利潤率是也。例如有產的產業，受費用遞增律的支配，如農業生產是。有的產業，

受費用遞減律的支配，如郵電路航等事業均屬之。至於普通工業則介乎兩者之間。產業的性質既有如上之不同，於是在決定獨占價格的時候，普通亦有兩個形式：一為薄利多賣主義，一為厚利少賣主義。如薄利多賣之利潤率為一〇〇，而厚利少賣之利潤率為八〇，則獨占者必採薄利多賣主義無疑；反之，如薄利多賣之利潤率為八〇，而厚利少賣之利潤率為一〇〇，則獨占者必採厚利少賣主義無疑。一般言之，獨占者對於「受費用遞減律」支配之商品，不論其為有害的商品，也喜歡用薄利多賣主義；因為販賣愈多，生產費愈減，而其利潤率愈大之故。但在此種情形下，社會國家必蒙其惡害。反之，獨占者對於「受費用遞增律支配」的商品，不論其為實用必需品，也亦喜歡用厚利少賣主義，如此舉費減少而利益轉多，價格必決定於利潤率最大的一個最高點；於是國民的幸福，必為其犧牲矣。

以上為普通獨占價格的決定法，簡言之，即以最高利潤為前提的最高價格而已。但專賣價格的決定，便不能以最高利潤率為依歸。申言之，得看專賣為公益專賣抑財政專賣。如為公益專賣，則不管它受費用遞增律或費用遞減律的支配，也得採用薄利多賣主義，甚至是無利多賣，直至於足夠民生的需要為止，如食鹽乃至火柴的專賣價格，便得如此決定。反之，如為財政專賣，即「寓禁於徵」，「寓徵於價」，則不論他為受費用遞減律或費用遞增律的支配，也得以厚利少賣

為依據，如菸酒的專賣價格，便應如此。

不過上面這個說法，只能說明一個大體的趨向，至於薄利多賣主義的價格應該低至何種程度？厚利少賣主義的價格應該高至何種程度？此在前者可以民間的最大必需量為標準；在後者則以財政上的最少必需量為標準。如此決定下來之專賣價格，才是合理的福國利民的價格。不過以上所說為專賣的批發價格，至於專賣零售價格乃以批發價格為基礎酌加各地運雜費及合法利潤即可。

## 第六節 專賣之利弊

### 第一 專賣之利如下

(一) 財政上之優點 專賣之收入較徵稅為多。此因(A)專賣之結果，產銷合一，集中經營，經費節省之故。(B)專賣價格之中，可包括利潤，此利潤本歸私人所有者也；(C)業稅費計入於成本之中，徵收費自得免除。

(二) 經濟上之優點 專賣之後，無自由競爭，因此(A)在供求上可調節供求，使其平衡；(B)可調節物價，以免商家之操縱。

(三) 社會政策上之優點 (A) 減少無益之消費；(B) 消滅不正當之競爭。

## 第二 專賣之弊

(一) 財政收入之缺點 (A) 創辦時需大量資金，此項資金如仰賴於公債，可以壓迫金融界；如用特許制而由民間籌集，則以國家專利之權，為私人牟利之具。(B) 使專賣品消費減少，財政收入亦為之減少。

(二) 國民經濟上之缺點 (A) 奪取民業與民爭利。(B) 專賣之結果，效率降低，怠於改良，出品隨之惡化。(C) 不利於輸出貿易。

(三) 財政上之缺點 (A) 易為政黨所利用。(B) 漠視議會監督，因租稅之增加或新辦，須得議會通過，而獨佔價格可以一紙命令抬高之也。

故專賣有利亦有弊，誠不宜任意擴張範圍，發生流弊。我國專賣，現限於捲菸、酒、鹽、火柴、食糖五種；茶葉本擬專賣，現改辦統稅。

# 第十九章 流通稅

## 第一節 概說

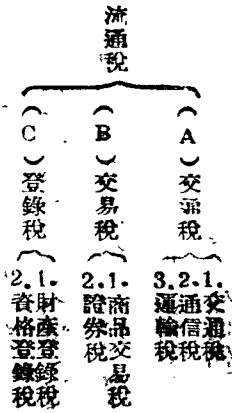
流通稅乃對經濟行為、申言之、即流通行為課稅。故亦稱行為稅、或稱交通稅、或作移轉稅。總之、流通稅者乃由法通行為以推定個人或法人之納稅能力、正如由所得或支出以推定個人或法人之納稅能力、而課之以稅也。

故所謂行為稅者、乃因私權之產生、變異、移轉、消滅之行為所課之租稅；所謂移轉稅者、乃對所有權之移轉（包括發生、變更、移轉、消滅）所課之稅。要之、以抽象之行為或移轉為課稅之目的（即課稅品）、唯此種行為或移轉、無形無聲、不易捕捉、則常捕捉其附屬行為——如文的作——以為「稅之對」、故流通稅在形式上又常以法通行為之附屬行為為對象矣。

流通稅既為租稅制度中之一體系、然則他又包括何種內容乎？茲據大內兵衛與小川鄉太郎二氏之分析、列表如下：



第一 大西兵衛氏之意見



第二 小川澤太郎之意見



流通稅之內容如上 但在租稅體系中，空占如何之地位乎？

第一，縱的觀察 從租稅制度之縱的觀察，則可知流通稅實為後進之稅。蓋直接稅中，最古之租稅，常為人頭稅，因之時尚無積累之財產可以為課稅之對象。故常對成丁課以定額之租稅，如此等類課稅適可粗得其小。

其後私有財產發達，對人丁課稅，即至感不平，於是財產稅始見發達。如田賦房產稅起知實為財產稅之性質，而其達固甚早也。

但依財產課稅，則財產相等而收益顯有不同，如同為一畝之田，甲田產穀三百斤，乙田產穀二百五十斤，丙田產穀二百斤，如同額課稅，不平等甚。如是以收益為標準之收益稅實焉。財產轉化為收益稅。收益稅以收益為標準，自賦以財產為標準者公平多多。但時代進化，生產技術進步，為產生同樣之收益，常需要不同之成本。例如同為產穀百斤，甲之費用僅為十元，而乙之費用則為十五元。茲假定穀百斤之價為一百元，則甲之實得（所得）為九十元，乙之實得僅八十元，如依收益一百斤課稅，是厚甲而薄乙，則又顯其不公平矣。於是收益稅又進化為所得稅矣。所得稅以純所得為依據，對自然與法人均可適用，在今日已成為最公平最重要之租稅。但財政之需求步增，賦稅之徵收難盡，且經濟進步，流通行為日見頻繁，於是流通稅遂日見發達焉。

流通稅之名及類別為德國斯坦因（Stein）所創製，在斯氏之前，固無流通稅之名。以稱爲規費，或爲消費稅，或爲印花稅。至今英美兩國仍具如此。（註一）但在財政學理上，有幾種租稅之通性質，實因財貨有流通之事實，或人有此項行為而徵稅，故總稱之爲流通稅。（註二）

第二、橫的觀察 租稅之系統，可有種種之劃分；但綜合言之，實有二分法，三分法，四分法，五分法之別。（註三）

甲、所謂二分法者，乃將租稅劃分為直接稅與間接稅兩大系統，或將租稅劃分為所得稅與消費稅兩大系統。如依前一方法，則直接稅或屬於直接稅或屬於間接稅。如依後一方法，則直接稅當屬於收益稅。

乙、所謂三分法者，乃將租稅劃分為直接稅、間接稅、交通稅三大類，或將租稅劃分為所得稅、交通稅、消費稅三大類。故在此分類中，流通稅已自成一系統矣。

丙、所謂四分法者，乃謂租稅之課賦，可分為四個部門，即收入課稅，支出課稅，所有權課稅，以及變遷課稅是也。交通課稅乃對動產與不動之為流通行為課稅；動產包括有債權證券與商品；不動產包括土地房屋，凡對此等財產之交通移轉，課之以稅，皆為流通稅。

丁、所謂五分法者，乃將租稅分為所得稅，收益稅，財產稅，交通稅，消費稅五種。

由上所列，可知除二分法外，流通稅在租稅系統中，均占重要之地位。實際現代世界各國流通稅已趨發達，其稅種，亦漸見增加。現在各國所通行之流通稅，有以下幾種：（註四）

（1）普通交易稅——為對於一般資本之轉換或財產之移轉等交易所課之稅。現在之交易行

爲多爲買賣，故亦名一級買賣稅。

(2) 特別交易稅——因普通交易稅所捕捉者爲交易行爲，而交易自體難于捕捉，于是以特定場所之特定交易人，依其交易行爲而課之以稅，如交易所之交易稅，以及公司證券之發行稅是也。

(3) 證券發行稅——如股票，公司債券，公債，獎券，銀行鈔票之發行，均可課稅。其課稅方法，多貼用印花。

(4) 銀行發鈔稅——各國分爲兩種，一爲對於保證準備所課之稅，二爲對於限外發行所課之稅。

(5) 交通稅——爲對於旅客貨物運送所課之稅。

(6) 廣告稅——廣告爲交易之前導，有引誘顧客增加交易之能力，故亦認爲交易而課稅。

課稅方法有二：一爲地方政府行政地區之內發布廣告以傳單者，須先經核准，而於核准時課之以稅；爲凡屬廣告須粘貼印花，是爲印花稅。惟雜誌報章廣告鮮有課稅，因此等印刷品多恃廣告收入以資維持，若課以稅，必遭反對故也。

(7) 印花稅。

(8) 登錄稅。

但我國流通稅之系統尙未完成，其重要者唯印花稅與契稅而已。此二交易所交易稅常與交易所稅相附麗，噸稅常與關稅相追隨，實質上為流通稅，名義上已非為流通稅矣。

下文分述印花稅，契稅，交易稅三種。

### 第二節 印花稅

印花稅者乃交易行為作成文書時所課之稅。故日語有文書稅之稱。因其徵收方法為貼用印花，特稱為印花稅。

印花稅起源于一六二四年之荷蘭。時荷蘭政府因財政困難，擬賞國中，以求新稅之設計，于是有以此稅以徵而獲得賞金焉。

此稅因徵收便利，嗣後各國遂相繼仿行，茲列各國施行此稅之年份如下：

荷國	1624	丹麥	1690	法國	1665
英國	1671	普魯士	1672	奧國	1686
德國	1674	俄國	1677	中國	1623

我國之印花稅創辦於民國二年（一九一三），蓋為補禁煙之損失者也。

印花稅不過為徵稅之方法，此種方法，可適用於消費稅，亦可適用於流通稅，更可適用於其他租稅。故由理論言，印花稅實不成其為獨立之租稅，唯此種課稅方法，特別適用於流通稅。故印花稅與流通稅結不解緣，而一般人之觀念中，遂混二者為一焉。

印花稅之課稅品，由理論言，為流通行為，但因流通行為不易捕捉，故常以流通交易之補助行為為課稅品，此即直接的捕獲補助行為，必能間接的捕獲流通行為故也。然則何謂流通交易之補助行為乎？一言以蔽之，即證明財產及權利關係之契約、簿據等憑證是也。簡言之，即文書是也。

印花稅之課稅品，既如上列，然則印花稅之稅率，又如何規定乎？其形式有三：

（一）定額課稅法 此即為一種定額稅。大抵於課稅品不能估計價值時用之，如出洋護照，畢業證書，結婚證書，均用此種稅率。但亦有可以估價而為徵收便利起見，適用之額稅率者。如發貨單、租售證據及雇人契約是也。

（二）分期課稅法 此即為一種等級稅。如同公畢業證書，按教育程度分為三類，即專門以上，每張六角，中學每張二角，小學免貼。

(三) 分級課稅法 依憑證上金額大小而差別其稅率，通常分爲比例稅與累進稅兩種。

但上列三種方法中，以第一第二兩種爲普通。又由文書（憑證）之性質言，財產憑證可用第一三種稅率，而人事憑證則只能適用第一、第二兩種。

印花稅既規定稅率，其第二步即如何徵收，此徵收方法，亦有三種：

(一) 加蓋印花法 即戳印花法，稅吏檢查課稅品，徵得稅款之後，即於商品或憑證之上，加蓋印章，以代印花票，並爲完稅之證。

(二) 白紙蓋印花 由納稅人於繳納稅款之後，以空白憑證，供稅吏加蓋印章，以爲完稅之證。

以上兩法，多於初期時用之。

(三) 貼用稅票法 即貼用印花之方法，貼上之後，即施以抹消。此法初用於奧國（一八五四年），其後德法等國仿用之。

此外又有包紙之法，即此項包紙，專由稅務機關出售，以爲包裹消費品之用，並示納稅之意。此法鮮有用之者。

印花稅之課稅範圍，約有兩種說法：

## 第一種說法：

- (1) 財產憑證。
- (2) 人事憑證。

## 第二種說法：

- (1) 交易憑證——如貨單、銀錢收據、刷之。
- (2) 人事憑證——如延聘契約、畢業證書、結婚證書、屬之。
- (3) 許可憑證——如旅行護照等屬之。

## 第二種說法，自較第一種說法為完備。

印花稅之種類，各國未必盡同，(註五)但大體可作下列之分類：

(一) 契約書稅 乃對各種契約，課以印花稅也。如(A)物權設定書稅，(B)買賣契約書稅，(C)交換契約書稅，(D)貸借契約書稅，(E)寄託、雇傭、定期金保險等契約書稅。

(二) 收據稅 乃對收據所課之稅，其租稅主體為收據之發行者。

(三) 票據稅 票據分匯票、本票、支票三種，匯票、本票有稅，支票則多無稅。

(四) 帳簿稅 乃對帳簿所課之印花稅。因帳簿為多數文書之組合，有許多交易縱為可領稅



約，但終必記入於帳簿；又有許多門市交易，縱無發票，亦必記入於帳簿，故對於帳簿課以印花稅，最易捕捉其交易行爲。帳簿稅之主腦爲帳簿之製作者，其客體則爲帳簿。

我國現行印花稅制，根據於民國二十四年八月十三日之「修正印花稅法」，據該項法規，我國印花稅之課稅品分爲發貨票，銀錢貨物收據，帳單等三十五項，而課以定額稅或等級稅；但至二十六年十月十日始因抗戰事起，軍需浩繁，故將稅率倍增，且將課稅品亦增訂二項。（註六）唯官署自用之簿據及其他憑證、個人或家庭所用之帳簿等則免稅。（註七）

我國印花稅之徵收，在民國二十三年十一月以前，用包辦形式，即由印花稅總署，對各署規定分銷若干，各局又對分局規定分銷若干，如銷不足額則加以懲罰，如超過定額，則超過部分爲獎金，印花票由總處發給，經徵與經收不分。至民國二十三年十一月起實行現制，出售印花之事，由郵局辦理，檢查由各地方政府（縣市政府）辦理，抽查由地方印花稅徵收機關負責，督查由印花稅督查專員負責。（註八）如此，售花與檢查各自獨立，經收與徵收分離，其進步自然多多。

民國二十六年春我國曾聘義大利法西斯黨執政後第一任財長史丹法尼（Alberto de Stefani）來華，爲我國高等顧問，擬對印花稅制大加改革，擬有印花稅法十九條，（註九）足供研究。

### 第三節 契稅

#### 第一 從登錄稅說起

契稅爲登錄稅之一種，故在彼時契稅之前，先須究明登錄稅。登錄稅者乃將流通交易之效果登錄於官簿時，始行徵收之稅也。至於爲何實行登錄，無非欲使流通之事實，不能任意取消，故登錄者無非補助流通行爲，使之絕無瑕疵而已。

登錄稅之課稅品，理論上爲流通行爲，實際上爲其補助行爲。具體言之，即登錄於官簿之事實是也。登錄稅之課稅標準，常爲課稅品之個數或價格。如取前一標準，其稅率成爲定額稅率；如取後一標準，其稅率成爲從價稅率。登錄稅率較重於印花稅率甚多，此因登錄稅之中，含有規費，且登錄稅之納稅者，其負擔能力特大故也。

登錄稅之種類有下列四種：

(一) 不動產登錄稅 此即不動產流通稅。蓋不動產之讓渡，須經登錄始生法律上之效力，此即不動產之登記制度是。對此不動產之登記所課之稅 即爲不動產登錄稅。

(二) 準不動產登錄稅 所謂準不動產如船舶、工場、財團等 因其財產價格甚高，非登記

以明權利關係 卽無以保所有權之安全。故其購產，在性質上雖似動產，而經濟上作不動產處理之。其施行登記時，課以租稅，卽爲登錄稅。

(三) 工業所有權登錄稅 不屬於動產或不動產，而僅爲無形之權利，如特許權、營業權、商標權是也。此外如礦業權、漁業權之登錄亦屬之。

(四) 身份登錄稅 如律師、醫師、藥劑師、會計師、獸醫、踏鐵工、海員等之登錄屬之。此項登錄稅，實與流通交易無關，但因法人既須登記，且須於登記時課稅，故自由職業亦須登記，亦須課稅，於情理上亦殊公允也。又以此類似者，在外國猶有一種華族名簿登錄稅，蓋爲名譽稅之性質。

## 第二 契稅之由來與概況

契稅爲登錄稅之一種，原爲規費之性質，但其徵課額大於費用，則成爲租稅矣。契稅於田房等不動產過戶時徵之，故亦稱田房契稅。在元時卽已有契本稅，至清初官於契尾鈐蓋官印以爲證。其後因發生捏造之事，於是改用契紙契根之法。此項契紙契根由布政司印發，契紙給與人民。契根保存於官；但其流弊所至，則爲官吏對於納稅者額需索。

凡人民既納契稅，官吏於其契據鈐蓋官印，此項契據成爲「紅契」；反之，人民不納契稅，

而其契據上不會蓋官印者，此項契據稱之「白契」。白契在法律上並非全無效力，但紅契之效力較優於白契，易言之，即紅白二契同時並存，則紅契比之白契具有優越之效力也。政府對於白契，常酌定限期准予免罰補稅。

契稅之種類如下：

(一) 契稅 發達最早，始於元之契本稅。「清順治四年撥准凡買田地房屋必用契尾，每兩贖銀三分。」(註十) 至宣統三年始辦契稅，賣契照湖北新章收百分之九，典契照湖南新章收百分之六，此外絲毫不准多收。民國三年頒布「契稅條例」，所訂稅率仍沿清朝之例，惟另收契紙費每張五角，先典後賣之賣契，仍得以原納典契稅、劃抵賣契稅，但以承典人與買主屬于一人，且同一姓名者為限。

(二) 驗契費 照民十六年之驗契條例規定，凡在本條例成立前之不動產舊契，其不動產價格在三十元以上者，無論已稅契未稅契，均應一律呈驗。呈驗之後，無論典賣均應一律註冊，給予新契紙，每張契約酌收紙價一元五角。

(三) 註冊費 由同上條例所規定，每張契紙酌收註冊費一角，其不動產在三十元以下之契紙收註冊費，不收驗契費。

(四) 契紙費 依民三「契稅條例」規定，契紙每張五角，及至民三十一年五月「修正契稅條例」改為每張二元。(註十一)如「不依法領用官印契紙者，責令繳價補領，並科以二十元以上之罰鍰。」(註十二)

上列四種稅費之中，現惟契稅與契紙費最為流行，其他註冊費或稱登記費，亦間有存在者。例如底兩省不動產交易登記，向由各縣稅捐稽徵機關執行，所有權之登記費，為百分之二，典當權登記費為百分之一。

契稅稅率，各地不同(因契稅向為省稅)，分析言之，約有下列幾種：

(一) 賣六典三 即賣契為從價百分之六，典契(活契)為從價百分之三。魯、晉、豫、閩、桂、滇、秦、隴、遼、洮南等七縣用之。

(二) 賣四典三 河北、江西、湖南、浙江、貴州等屬之。

(三) 賣六典四 安徽、廣東。

(四) 賣五典二 江蘇省屬之；民國二十九年國府公佈之「契稅暫行條例」，亦用此稅率。

(五) 典三賣不一 典契稅率為百分之三，賣契稅率不定，四川屬之。

(六) 賣九典六 吉林、黑龍江、新疆、歸綏、熱河屬之。

民國三十一年五月國務院公佈「修正契稅條例」，規定稅率，有如下表：

契稅稅率	
典契稅	爲契價的 10% (承買人完納)
交換契稅	爲契價的 6% (承買人完納)
贈與契稅	爲契價 4% (兩造各半)
贈與契稅	爲契價 10% (受贈人完納)

完納時間，爲契約成立後三個月內，逾期不納，責令補納，並將以應稅款百分之十之額，其後每再逾二個月，遞加百分之十，直至應納稅額之四數爲止。

契稅本爲省稅，現在省財政既歸國家，契稅亦隨之劃歸國家，故亦「由財政部主管契稅機關徵收之」(註十三)矣。

唯各機關公用及因公徵用之不動產，免徵契稅。

### 第三 契稅之將來

我國契稅，向有一物徵之之議，例如既課契稅，又課登記費，此外又課印花稅。(註十四)將來土地法實行，契稅當統一於土地登記費中，蓋所謂土地登記包括土地及其定着物之登記。凡土地權利(如所有權、地上權、永佃權、地役權、典權、抵押權)之取得、設定、移轉、變更、消

減，均應登記，登記時徵課登錄稅；登記事務由地政機關執行之，（註十五 登記費與契費不宜並存，惟印稅之數其徵，類乎形式的二重課稅，似仍不妨並存耳。

## 第四節 交易稅

### 第一 概說

交易稅分爲普通交易稅與特別交稅。特別交易稅，如交易所交易稅，已詳於本書第九章營業稅第二節第六款，此處不贅。現專就普通交易稅言之。

普通交易稅，雖未實行於我國，然在德法大陸諸國家實占重要之地位，且近年來我國學人，亦有倡言推行是稅者，故亦不得不予以注意焉。

普通交易稅之課稅品爲貨物交易或勞務之提供；其課稅之範圍殊有廣狹之不同。

(一) 就一切交易而課稅：

A. 就一切商品交易及勞務之提供而課稅。

B. 僅就一切商品交易而課稅者，如 Porto Rico 便是如此辦法。

(二) 就生產交易而課稅：

A. 以同一稅率而課稅，如加拿大。

B. 以差別之稅率而課稅者，如奧大利。

(三) 就商品批發交易而課稅者，如義大利屬之。

(四) 類別交易稅，如美國西勿克尼亞州是。

(五) 就一切商品買賣交易而課稅，如美之麻達克州。

(六) 就工商業之一切交易課稅，如法國是；因為法國農人的買賣是免稅的，除非他是賣給製造家又常例外。

稅率普通為劃一之稅率，例如德國之交易稅稅率初為百分之一，目前為百分之〇·五到百分之二；法國為百分之二。

### 第二 交易稅之產生及其背景

交易稅之起源甚古，但其普遍施行，則為第一次歐戰以後之事。初盛行於法國，占稅收之第一位，其後義、比、加、古巴、拉多維亞、盧森堡、奧大利、波蘭、葡、羅馬尼亞、捷克、匈牙利、蘇聯、南非等國，亦倣照採用；美國各州亦逐漸施行；唯英日則否。要之，交易稅就歷史言，僅二十年，就採用之國言，已達三十餘國。至於交易稅在各國財政上所佔之地位，亦頗重要，



在列表如下：

- (一) 在各國歲入中所佔之地位 (交易稅對歲入總額之百分比)
- |     |      |     |      |
|-----|------|-----|------|
| 在德國 | 10 % | 在法國 | 16 % |
| 在蘇聯 | 15 % | 在美國 | 稅地方稅 |
- (二) 在各國租稅收入中所佔之地位

國別	年度	對租稅收入之比例
德國	1923-4	37.4 %
法國	1928	21.2 %
比利士	1928	23.9 %
奧大利	1923	24.9 %
加拿大	1923-4	26.0 %

蓋財政收入之基礎，英美實與德法迥異。英美以所得稅為中心，美國的所得稅佔稅收總額的百分之五〇・七，英國佔百分之四三・三，但德法之所得稅，並不佔如此之比重。此因英美之財政支出還流於大所得者甚多，故所得稅率提高，其稅收即旺；而法德之大所得較少，所得稅率過

高，其資本蓄積必受妨礙，且以英美之所得稅施行於德國，其稅收將僅及英國的六分之一云。

### 第三 交易稅之理論

交易稅起源甚古，然無一次成功，即在理論方面，亦無人予以擁護。但在專制時代不能容納之租稅，而在民主時代之現在反能任其存在，此何故乎？其唯一理由，則人民多國情緒日高，不願坐視國家陷於絕境，而不得不忍痛犧牲，而予以支持故也。蓋各國財政為大虞所播設，於舉辦此稅外，無以平衡其預算，故交易稅實應必要而產生，非為理論之產物。

交易稅在理論方面，自來反對者甚多，而擁護者甚少。

西班牙施行此稅較古，而其歷史亦較長。西班牙學者對於此稅，俱表示不滿，謂其大部分為平民所負擔，實為百害而無一利之租稅，而此稅之施行乃為財政學中錯誤之途徑。

此稅在法國亦有悠久之歷史，其經濟學者如 Leroy Beaulieu 及 Lion Say，亦於其著作中，稱此稅為不公平之租稅。因其對於商人大製造業與小商人小製造業無有區別，負稅相同之故。

373

英美學者對於此稅更為深惡而痛絕，曼顯者如 Seligman 由「適宜收入」，「無害」，「行政」，以及「公平」四大原則，以衡量交易稅，謂其與四大原則背道而馳，故斷定其為惡稅。

要之，交易稅爲一種加料消費稅，每經過一個交易過程，即被課稅一次，故其結果應爲累塔式的重複課稅。人們爲避免課稅，交易次數力求減少，而組合之問題，因以發生？（盧蘇科辛市場之若干過程完全居于一店主之下），而使經濟的發展受到阻礙。

但交易稅，亦有其優點，此即寓稅於價，阻力甚小，徵收容易，且稅收隨物價以伸縮，爲戰時及戰後籌款之良策。

（註一）胡善恆著：「賦稅論」第六五九頁。

（註二）小川輝太郎著：「財政學」第四二七頁。

（註三）此二分法、三分法、四分法、五分法等名詞爲筆者所附加。

（註四）胡善恆著：「賦稅論」第六六三——六六六頁。

（註五）德國以印花稅之形式而創設之主要稅收有契據稅（對匯票、契約須課稅），汽車稅（對乘坐汽車及裝貨汽車均須課稅），運送稅（對鐵道及汽車之運送課稅）。法國之印花稅分爲廣告稅，保險契約稅，運送契約，旅行票，匯票，有價證券發行之印花稅等。見薛光前著「改良中國印花稅論」，載「財政評論」三卷四期。

(註六)即(1)呈文申請書、訴願書、保結、甘結、切結，每份貼二角；(2)典賣不動產契據，按契價每百元貼印花四分，其超過之數，不及一百元亦作一百元計，其印花無論貼於紅契白契之上，均屬有效。

(註七)參照「印花稅法」第三條，規定免稅者共有十一項。

(註八)財部於二十三年十一月八日須布有「檢查印花稅規則」、「督查印花稅規則」以及「抽查印花稅規則」，具載抽編「商業法規輯要」。(中華版)

(註九)條文載薛光前著「改良中國印花稅 論」一文中，該文載「財政評論」三卷四期。

(註十)朱僕著：「中國租稅問題」第五八二頁。

(註十一)民三十一年五月「修正契約條例」第九條「領用官印契紙，每張納國幣二元。」

(註十二)同上第十三條。

(註十三)「修正契稅暫行條例」第十四條。

(註十四)據「非常時期徵收印花稅暫行辦法」第五條，凡不動產契據，其契價每百元貼印花四

分，契價未滿十元者免貼，十元以上作百元計。

(註十五)參閱「土地法」三十二條、三十三條、四十條。