

田賦會要

地

稅

理

論

孔祥熙



正中書局印行

行發許特

中華民國三十三年十二月初版

田賦合要
第一編
地稅理論

正中
定價兩幣五元

(外埠酌加郵費)

編者 郭 永 楫垣

發行人 吳 榮 常

印刷所 正 中 書 局

發行所 正 中 書 局

(1779)

財(2.50)滄・本

1/1

序一

田賦一辭有二義焉，蓋分釋之，田與賦也，綜釋之，田之賦也。本節今籌田賦會要一書，析釐爲四，曰地稅理論，曰田賦史，曰國民政府田賦實況，曰田賦法令，原始要終，貫串古今，都凡百五十萬言，述田制者十之二三，述賦制者十之七八，則其所謂田賦者分之義少，而綜之義多。

田賦之制，學者每言始於禹平水土之後，呂東萊顧亭林諸氏，皆主是說。然溯而上之，孟子言舜封象有庠，使吏治其國，而納其貢稅，淮南子言帝堯自拳甚薄，而賦役甚寡，此言堯舜之世蓋若是。更溯而上之，馬端臨文獻通考言黃帝立畝制步，以防不足，使八家爲井，羅泌路史言神農之時，爲民賦二十而稅一，此言炎黃之世又若是，由此觀之，則儒者所稱道井田之制，什一之稅，遠在禹貢以前而已肇其端矣。

夫天下之事，本非肇於始之日，其所由來者漸，典章制度，尤貴積漸使成，不能無所因襲。吾國立政以農，炎黃堯舜之世，農業文明，丕已漸進，田賦之制：至禹之貢法實損益前聖而集其大成，由貢而助，由助而徹，此三代什一之稅，皆視田而賦，所謂任土作貢是也，其後遞相變遷，而始有戶口之賦，三代則授人以田，而未嘗別有戶賦，兩漢則不授人以田，而輕其戶賦，自魏迄唐中葉則因授

田之名，而重其戶賦，田之授否不常，而賦之重者不可復輕，遂至重爲民病，自兩稅法行，而此弊始革。

論者多謂唐之租庸調舊法，至德宗時始改兩稅，然在代宗時，京兆一隅，已有夏稅秋稅之稱，夏稅上田畝六升，下田四升，秋稅上田畝五升下田二升，實爲兩稅之濫觴，此其地之漸也。舊法交納之期，諸庸調物歲以八月上旬起輸，三十日內納畢；諸租，歲以十一月起輸，粢年正月三十日納畢，前期庸調爲布帛，殆得夏稅以帛爲主之所因，後期諸租爲斛斗，殆後秋稅以穀爲主之所因，此其時之漸也。是知兩稅云者，特亦因租庸調之舊而損益之，初未嘗有大變也。歷五代兩宋元明迄於清代頒行賦役全書，大多因襲其制依以爲準，而後之研討田賦者，遂亦視兩稅爲近古之權輿。

方今戰時田賦：易科實物，集糧節幣，雖其新義，而納粟輸布昔已行之，因時制宜，今古兼採。自民元以來，累徵諸省，改科銀幣，而甘寧青康，猶未盡廢折色，前歲通國初令徵實，而晉陝閩浙，先期已試本色；時漸地漸，於此益徵，戰後田賦之改進，與夫科則之輕重，審時審地，因革損益，要在不爲民病，亦將以漸而不以驟可知矣。

詳熙權兵燹之餘，文獻將不足徵也，是用督飭同僚，網羅散佚，以成是書，俾後之君子有所省覽

焉。

中華民國三十有二年太倉孔祥熙序於財政部

序二

我國田賦制度，淵源甚古，今所行者，大抵猶是明清舊法，時移勢異，遂生窒礙，國人詬病久矣。夫窮則變，變則通。今田賦之制，行之既久，積弊已深，非大加改革，殊無以應時代之需要。是則建樹一新土地稅制度，以代替舊制，實爲當務之急。自國民政府成立以來，即以整理地籍，改革地稅，列爲國家要政。雖政局粗定而國難生，準備未周而抗戰起，一切設施距理想尙遠，然如徵收制度之改良，徵收科目之整頓，以及清丈陳報之推行，皆已粗見規模。軍興之後，田賦改徵實物，軍需之供應，民食之調劑，皆賴有此。而賦制整理，進展益速，國父土地稅主張之實現，殆不在遠。故此一階段者，實田賦上推陳啓新之轉捩時期也。

惟於改革之初，必先鑒往察來，酌今證古，以求其盡善盡美，而示以合理之歸宿。歷代史冊，地方志乘，以及私人著述，於我國賦政固多記載，而零星散漫，既已不便披覽，倘更欲進而研討每一時代之利弊得失，以爲今日之參證，尤感東鱗西爪，難得貫通。鼎革以還，時局多故，文獻益復殘缺，如不及早整理，將來即求較爲完備之資料，恐亦不可卒得，此吾人所每引以爲憾者。

民國三十年秋，本部接督各省田賦，部長孔公爲謀施政之有所鑒鑒也，因飭編本書，期將有關史

料，爲有系統之整理，藉供探討之助。全稿都百餘萬言，內容豐富，體例謹嚴，余助理幕務之餘，躬與是役，竊有幸焉。願賦制革新，工作艱鉅，並世賢俊，果能因斯書之問世，從而知利弊之所在，然後於其興革損益，詳爲論列，以學術之研究，供施政之參考，俾吾人得以竟其建立地稅新制之全功，是尤國人等所引爲深幸者矣。

會編鈞 三十二年六月

序 三

禹貢則釐定賦，當爲我國史籍紀述田賦之始，馬端臨文獻通考首以田賦名篇，至清而有賦役全書之作洋洋鉅觀，尤爲一代專乘。賦以田賦之在我國，自橫者觀之，範圍遍及各省，自縱偏觀之，史蹟歷數千年，凡國計之盈虛，民生之休戚，胥於是繫焉。若非溝通中外，窮究古今，不足爲邦人之考鑑。本書之作，其意遠矣。

雖然，我國田賦制度，行之既久，積弊甚深。自來研討者，大都集中於均賦與折色兩大問題。何謂均賦？晉之兵調，唐之丁租，自定兩稅以及明之一條鞭，清之地丁制，舉而歸之於田。隱田者多，則賦有偏重，歷代又以檢田爲擾。方田經界一也，朱子行之而得譽，王荆公行之而受謗；首實與自通首實狀一也，元續行之而以爲可法，呂惠卿行之而以爲殃民。此其一。何謂折色？古之爲賦，納粟而已。兩晉以來，兼輸布帛，其後或以錢計，以銀元計，從新者以爲經濟進化之公例，從舊者又以爲違反任土所宜之通則。此其二。

夫國家之財政，以社會整個之經濟爲對象，故思想與事實，恆因時代而遷流。方今抗戰建國，同仇敵愾，故我國計民生應與時俱變，是以進取其本也。國家緊急也。以進取言，曰國丈，方國近

之，曰陳糧，皆實近之。以糧政言，自徵購之議興，常爲邦人所注目。東漢張林有言，穀所以貴，由錢賤故也，可盡封錢，一以布帛爲租。況軍興之際，足食爲先，漢之募粟，唐宋之和糴、對糴，以古證今，未始非救時之方策也。吾於是取焉。

要之凡百政制，利之所在，弊必因之，而弊之所生，出於人事者大半，法之不行於古者，非法之咎也，因其利以窮其弊，是書又可以爲鑑矣。

抑尤有進者，夫世無絕對優良之稅制，而要在其如何運用。財政學中有一格言，謂「最古之稅卽最良之稅。」意謂一稅開徵既久，則因反覆轉嫁之故，其負擔已分散於無形。今地稅既有數千年之歷史，則謂爲最良之稅制亦無不可。然另一方面，因財政學理代有發明，同一稅捐而因其申請、估價、徵率、豁免等方法之不同，則其效果亦異。故一種施行已久之稅，仍須斟酌最新之學理，及參照以往之經驗，而隨時加以改善。茲「田賦會要」一書，不特綜合吾國田賦史實之大成，彙集世界地稅之要政，並同時闡述地稅之理論。在吾國財政措施，日益進展之際，此書不特可爲施政之助，卽社會人士亦足藉此而覘吾國田賦進化之蹟也。

田賦會要編纂緣起及經過

關書玉

田賦爲吾國數千年來唯一之基本稅源。歷代因革損益，雖各不同，而國家用度，無不以此爲主要歲入。其間演變之跡，不惟可覘每一時代賦制之良窳，而於當時經濟之榮枯，政治之隆替，亦常有若干之反映。故自秦言國計者，未有不首注意於此。民國三十年四月，中央決定接管各省田賦，實行徵實，謀戰時軍公糧之供應，同時加速整理地籍，以爲戰後善徧實施。國父土地稅主張之準備，於財政部設整理田賦籌備委員會以主其事。兼部長孔公以此爲蓋時代改革也，非遽歸往古遺規，近察各地實況，旁參並世諸國之學說制度，不足以謀推行之盡利。乃倡率同僚，議編田賦會要一書，就現代地稅學說，國父土地稅理論，中國歷代田賦沿革及其利弊得失，近年各省田賦徵收情形，現在徵實之計畫與實施，土地整理之進度與成果，以及現行田賦法令，別類分門，爲有系統之整理，冀以供施政之參考，兼爲史實之保存。而虞同人之間見有限也，復設立編纂委員會，躬親主持，聘國內專家學者，相與討論。三十一年三月，舉行第一次在渝編纂委員會，議定全書編纂大綱，分爲四篇，一曰地稅理論，二曰田賦史，三曰國民政府田賦實況，四曰田賦法令。其他有關文獻，則依其性質，附入各篇，指定委員，分主其事。至十二月底，初稿成，第一篇約十五萬言，第二篇約五十萬言，第三篇約六十

萬言，第四篇約二十五萬言，蒐羅參考之圖書檔案，不下千餘種。而利用中央政治學校，中國地理研究所藏書，與中央農業試驗所之供給調查材料，尤於編纂進行，多所嘉惠。初稿經陳宗經，程演道，羅介邱，劉大柏諸同人，分篇審查，劉國明總校之。三十二年三月，舉行第二次在渝編纂委員會，通過審查報告，交各主編人再加補充調整，又閱三月全稿始告殺青。

今者行將付印，用繙數語，以紀其事。夫著述之業，至不易矣！以孟堅之才，窮畢生之力，治漢書，尤不免鄭漁仲藉龍之譏。本書乘手集編，倉卒脫稿，雖曰述而不作，欲其盡免訛謬，蓋亦甚矣乎難矣，所望海內賢達，不吝指示，俾知改正，則幸甚矣。

弁言

一、本篇共分九章，篇首冠以總言，略論田賦與土地稅之關係。九章之中，前三章從地稅之起源與形態方面，說明地稅之一般概念，第四章介紹單一地稅理論並評其得失；第五章由一般賦稅原則論及地稅原則；第六章根據歸宿學說之一般原則，闡明農地稅與房屋稅之歸宿。第七八章由各國土地稅制之介紹進而敘述本黨地稅政策之理論與實施。最後則根據前述理論，提供整理田賦之具體方案。

二、本篇內容，於事實以敘述為主，於各派學說，以介紹為主。

三、田賦為土地稅之一種，故本書田賦與地稅兩詞常多通用之處。

四、各章所引資料，皆註明出處，以昭信實。

五、關於有系統之地稅理論著述，不僅國內罕見，即國外亦甚缺乏。本稿匆促編成，掛漏在所難免，尙望海內賢達，不吝教正，俾再版時知所改正焉。

緒言

我國田賦爲一種土地稅，但與歐西各國所謂土地稅之涵義，不盡相同。夷考我國古代田賦，實爲地租，蓋彼時土地公有，人民僅其所獲之一部於政府，謂其爲租則可，謂其爲賦則不可。古代「賦」之含義，乃係國家於田地租稅以外，徵收於人民之軍事費，故古代調兵爲賦。漢書述古制云：「賦共車馬甲兵士徒之役，充實府庫賜予之用；稅給宗廟郊社百神之事，天子奉養百官祿食庶事之費。」自魯哀公十二年（公歷紀元前四八三年）課土地以賦，此後對土地本來之地租與附加稅之田賦，同時徵收。田租與田賦之意義，遂幾無區別。

美國財政學者普萊茵 (Carl C. Plehn) 曰：「土地稅爲舊的損稅之一種，盛行於中世紀末葉，爲承認君主土地所有權之表示。」（註一）斯說也，與我國田賦演變之迹頗相似。陳蘭甫東塾讀書記亦云：「古者君授民田，其君若今之業主，其民若今之佃戶。」孟子亦嘗謂「普天之下，莫非王土」。蓋由經濟階段觀之，農業時代，土地收益爲國家唯一之所得，政府亦以土地稅爲國家唯一之財源，而國民繳納田賦，實爲對使用官有土地所付之一種租金也。

一般言之，土地稅係對於土地收益所課之租稅，或對於地主之收益，即通常所謂地租者，所課之

稅。惟就各國之實例觀之，土地稅非盡依土地收益而課稅。租稅論權威者塞力格曼教授（Prof. Seligson）

曾依課稅對象為標準，區分土地稅為五類。

- (一) 課於經濟地租之土地稅；
- (二) 依照土地面積或肥瘠而課之土地稅；
- (三) 課於土地總產額之土地稅；
- (四) 課於農業利潤之土地稅；
- (五) 依照土地買賣價值而課之土地稅（註二）。

凡各國已行及現行之土地稅均可納入此五類範疇中。然此五類土地稅實含有經濟階級性，且亦顯示經濟發達之情況。蓋各國最早所行之土地稅幾無不以土地之面積等則為準，如古羅馬之每單位土地稅（Jugera）及百畝土地稅，即以土地之面積為課稅之標準。英國理查一世（Richard I）所徵收之耕犁稅（Carucage）係按照每一季節中一把耕犁所犁過之土地面積徵收賦稅。我國田賦自古則墾定賦，迄今而罕有變更，尤為世界各國之土地稅依面積為課稅標準。歷史最久者。新造國家，大都依土地價值而課稅，蓋以客觀經濟情況之變遷，政府徵稅，不得不參採財政政策與租稅政策，如澳洲、加拿大、紐西蘭所行之地價稅是，而美國各邦之土地稅亦以土地價值為課稅標準者也。若經濟發達，則進

徵課於農業利潤或經濟地租，如法國一九三〇年不動產稅法，土地依租價（地主之地租）五分之四爲課稅之標準；而英國之現行稅法，且將土地稅包括於所得稅中，此亦爲土地稅徵課之另一形態也。

賦稅依種種標準可區分爲若干類。吾人應予以探討者，土地稅究隸屬於何種賦稅？而我國之田賦又應隸屬何類？蓋對此課題之瞭解，實大有助於田賦與土地稅兩概念之認識。

土地爲一種財產，按其數量或價值課稅，則爲財產稅。土地有收益，按其收益課稅則爲收益稅。土地可以產生所得，按其所得課稅，則又爲所得稅。故土地稅有財產稅之土地稅，有收益稅之土地稅，亦有所得稅之土地稅，而財產稅復可分爲從價財產稅與從量財產稅兩類。從量稅之土地稅規定每單位土地之稅率，按畝計稅，或間參以土地等級而有差別，如羅馬所行之每單位土地稅，英國所行之黑特稅，及我國現行之田賦，統可歸於此類。從價稅之土地稅，以土地之價值爲課稅之基本，如前述美國各邦所行之財產稅與澳、紐、加所行之地價稅是。各國土地稅究應屬於何類，蓋視其性質而定。

據此而言，謂吾國現行田賦爲收益稅則非近事實，而應將其歸入財產稅之從量稅也。尤有進稅者，我國田賦與人頭稅（Poll Tax）關係最爲密切。秦時田賦實含有人頭稅之性質，漢襲其制，唐之租庸調，計丁而收田租，可謂併土地稅於人頭稅，其後廢租庸調爲兩稅法，以及明之合賦役爲一條

鞭，清之攤丁於地，則又併人頭稅於土地稅之中，迄今我國田賦中仍含丁銀，地主仍代納人頭稅。此爲我國田賦之特點而與歐西土地稅有別者也。

我國田賦與歐西各國土地稅之徵課範圍與性質，雖間有不同，然其徵課之最終對象，皆爲土地。其租稅原則之應用，亦無二致，且在若干處亦頗多近似之處。本書所述田賦與土地稅二詞，在某種情況下，固可通用也。

(註一) Carl C. Plehn: Introduction to Public Finance P. 208 世界李譯本。

(註二) Seligman: Shifting and Incidence of taxation P. 360. 商務萬有文庫，許譯本。

目錄

緒言

第一章 土地稅之起源與演變 一

第一節 中國之田賦 一

第二節 泰西古代之什一稅 九

第二章 土地稅之種類與性質 一五

第一節 賦稅分類法與土地稅之類別 一五

賦稅分類法 地稅之類別 一五

第二節 現代地價稅之形式與性質 二五

地價稅之理論基礎 地價稅之形式與性質 土地增價稅之性質與形態

第三章 田賦形態之分析 五〇

第一節 田賦之性質 五〇

一般性質 特殊性質

■ 與

■

第二節 田賦之種類……………五五

地丁 漕糧 租課 差徭 雜稅 附加

第三節 田賦之徵課方法……………五九

面積課稅法 等級課稅法 收穫課稅法 地價課稅法 地租課稅法 收益清冊法

第四章 單一地稅論……………七一

第一節 單一稅之意義與形態……………七一

第二節 單一地稅論概述……………七三

單一地稅論之產生 重農學派之單一地稅論 亨利喬治之單一地稅論

第三節 單一地稅論之得失……………八二

第五章 土地稅之原則……………八五

第一節 賦稅原則簡論……………八五

亞當斯密之四大原則 各派補充學說 一般通行之原則

第二節 賦稅原則之適用……………九五

單稅制與賦稅原則 複稅制與賦稅原則

第三節 土地稅與賦稅原則 九十

土地稅與收入充足之原則 土地稅與賦稅彈性之原則 土地稅與適當稅源之原則 土地稅

與賦稅種類選擇之原則 土地稅與普遍之原則 土地稅與平等之原則 土地稅與確實之原

則 土地稅與徵收便利之原則 土地稅與徵收費少之原則

第六章 土地稅之轉嫁與歸宿 一〇四

第一節 轉嫁與歸宿概說： 一〇四

衝擊轉嫁及歸宿之意義 轉嫁之方式 負擔之種類 賦稅之還元 賦稅之轉消 賦稅之歷

史 賦稅之逃避 賦稅之歸宿及效應

第二節 地稅歸宿學說之講義及賦稅歸宿之一般原則： 一〇九

地稅歸宿學說之演變（重農學派 亞當斯密 李嘉圖 亨利喬治及薛爾曼） 賦稅歸宿之

一般原則（商品供給與需要之彈性 代替品之有無 商品之耐久力與租稅還元 資本移動

愈難者則賦稅轉嫁亦愈難且緩 從價稅抑從量稅 所得稅抑貨物稅 限界生產品課稅抑剩

餘課稅 比例稅抑累進稅 稅率之輕重 賦稅為一般的抑特別的 課稅時間之長短 課稅

品之生產費係不變乎遞減乎抑遞增乎）

第三節 農地稅之歸宿 一一七

課於土地面積者 課於土地面積兼及土壤肥瘠者 課於土地總產額者 課於經濟地租者

課於土地純利或其買賣價值者 佃耕地課稅

第四節 房地稅之歸宿 一二三

課於宅地所有者 課於房價者 課於房地所有者 課於房屋總租者

第七章 各國土地稅制度 一二九

第一節 英國之土地稅制度 一二九

中央地稅 地方稅 中央所得稅 地價稅

第二節 澳洲之土地稅制度 一三六

聯邦土地稅 邦土地稅 市稅或地方稅

第三節 德國之土地稅制度 一四一

土地稅之演變 聯邦稅之土地稅 地方稅之土地稅

第四節 美國之土地稅制度 一四六

遺產稅之土地稅 財產稅之土地稅

第一章 土地稅之起源與演進

第一節 中國之田賦

我國田賦為一種土地稅，欲探究其起源，必須持經濟史觀點，以研究租稅制度發達之方法研究之。

塞力格曼教授用語源證明各國租稅之發達分為七階段（註一）。

(一) 獻納時代：拉丁語用 *Dannum* 德語用 *Denevolence* 之時代。

(二) 政府懇求人民援助時代：拉丁語用 *Pecarium* 德語用 *Bede* 之時代。

(三) 人民補助政府時代：拉丁語 *Adiutorium* 英語 *Aia Subsidy* *Contribution* 法語 *Aide* 德語 *Stener* 可證明之。

(四) 個人為國家利益犧牲時代：德語 *Abgabe* 意語 *Dazio* 法語 *Gabelle* 可證明之。

(五) 納稅者發達義務觀念時代：英語 *Duty* 可證明之。

(六) 國家強制觀念發生時代：如英語 *Impest* *Impastien* 法語 *Impot* 意語 *Imposta* 德語 *Auflage* 斯國 *Arbeitssteuer* 是。

(七) 始達國家片面賦課觀念即法定強制征收時代：英語 *Coercive Taxation* 德語 *Zwangsteuer* 法語 *Impôt forcé* 可證明之。

語 *Take* 義語 *Leva* 可證明之。

德人鉤羅夫考究現行賦稅之要素，實有各種轉變如下(註二)。

(一) 由任意的提倡，變而為義務強制的納付。

(二) 由私的或半私的或半公的公課，變而為嚴密的公法賦課。

(三) 由臨時的或非常的公課變為經常的財政資源。

(四) 由特定稅變為供應一般經費之一般稅。

(五) 以特定人為範圍所課之稅，變而為普通的納稅義務。

(六) 由勞役或實物的償付，變而為貨幣的償付。

(七) 由補充的地位，變而為供應之主要手段。

日人小川鄉太郎述租稅之發達，分形式的及實質的兩方面。由形式方面觀之，租稅乃隨國家之發達而進化；由實質方面言之租稅乃隨經濟之進步而發達。論及租稅形式發達時，小川謂國家與人民對於租稅之法律關係，不外下面四種形式：

一、人民由其自由意願獻納於君主。

二、君主先有請求，而後人民承諾之。

三、君主不問人民意思如何，惟專斷的強徵之。

四、國家在強制征收前，當先經議會之協贊。

此四種租稅形式，同時亦表示租稅之發達階段。第一、爲租稅任意獻納時代，見於原始社會，實非嚴格意義之租稅。第二、租稅承諾時代，包括御有地時代，及特權收入時代，國家經常費可由此等收入支給，無征稅必要。然此時復有臨時非常之需要，於是租稅遂以臨時稅之形式而發生。君主當決定此稅時，勢當懇求人民之援助，而人民之援助不能視爲任意獻納，當視爲對君主懇求之承諾。第三、專制之賦課時代，不同民意如何，君主向人民強制征稅。人民納稅，非爲援助，乃爲法律之一種義務。第四、立憲協贊時代，政府征稅，必須經議會同意。

租稅之實質的發達，小川分以下各階段：

(一) 勞役租稅時代（與經濟史上原始共產主義時代相當）。

(二) 實物租稅時代（與實物交換經濟時代相當）。

(三) 貨幣租稅時代（與貨幣經濟時代相當）。

(四) 貨幣兼信用租稅時代（與信用經濟時代相當）。

就租稅之內容言之，則可分為五類：

- (一) 實物獻納時代（與產業上漁獵牧畜時代相當）。
- (二) 租佃交納時代（與初步農業時代相當）。
- (三) 間接稅時代（與農業初步工商業時代相當）。
- (四) 間接稅兼不動產稅時代（與工商業發達時代相當）。
- (五) 一般財產稅，一般所得稅及一般消費稅並重而成租稅系統之時代（註三）。

上述三說，以小川鄉太郎所論較為完善，而塞力格曼及鈞羅夫二氏理論亦不無參考價值。吾人觀諸氏所述租稅發達階段，可以按我國田賦演變之迹並可溯其起源矣。

言我國古代賦制者，無不從貢，助、徹始。孟子曰：「夏后氏五十而貢，殷人七十而助，周人百畝而徹，其實皆什一也。」斯言夏時賦法為貢商時賦法為助，而周時賦法為徹。顧亭林謂田賦之制，始於夏禹。其言曰：「古者田賦之制，實始於禹，水土既平，成則三壤，後之王者，不過因其成績而已。」馬端臨，王應麟等亦同是見解（註四）。近人萬國鼎、吳兆莘等以夏文獻無徵，言賦制始自殷商（註五）。其尤滋混淆者，賦制與田制不分。馬端臨曰：「蓋古者因田制賦乃米粟之屬，非可折之於田之外也。古者任土作貢，貢乃包籩之屬，非可雜之於稅法之中也。」（文獻通考自序）近人

劉秉燾亦曰：「古時社會經濟單簡，因陋就簡，其賦稅之種類，實不過什之一。其種類亦甚簡單，必不能離田制。而井田之制，一方面雖爲田制，而其他一方面，似可視爲稅制。」（中國財政史）於是數千年來聚訟紛紜迄今猶未定案之井田問題，遂爲研究賦制之主要前提。然爲研究賦制之新論，田制與賦制不分，則研究賦制勢不能不及於田制。然謂田制與賦制有甚密切關係，則其論二面一則不可。故吾人研究賦制，可不必先顧及井田問題。井田制度之是否存在，姑留待國史中研討。吾人此處研究賦、助、斂，亦非詳討其稅制現象，而祇論其發展之脈，庶勿誤認賦之起源。

吾人應先了解者，古時部落氏族社會時代，土地公有，實無賦稅之存在，而祇有雜租。其納租方式，或爲力役（代耕），卽所謂「藉」「助」是；或爲實物的獻納，卽所謂「貢」是。而貢之一字，實代表我先民之原始的租稅觀念。日人田崎仁義云：「據周禮王制，諸侯對王義務之顯著者，爲納貢。貢制有二：（一）職貢，（二）朝貢。中國古代之租稅觀念，上供祖先之穀曰租，上進祭祠祭神宮之穀曰稅，軍事之征發賦課曰賦，對工商之營業利益及通關征稅曰徵。至社會實際，答贈禮物，若標上下級之關係，或強弱者之關係，凡自下級贈呈於上級，弱者贈呈於強者時，則曰貢獻。其事在至周代，與今日財政學上租稅之意義相符。貢者，大體可視爲雜租呈於王之禮物。然王禮物甚大，其

意亦次第含有財政學上租稅之意義矣。厚賜贈呈自由意思之贈物，因國法而變化，為強制之支付」（中國古代經濟思想及制度）。田崎仁義於另一書中亦論及此點：「試觀中國古代租稅之淵源與發達，則知供祭祖先之黍稷爲租，獻給祭神祭司巫祝之穀禾爲稅，軍事之征發賦課爲賦，索取工商之營業利益與過關貨物之例錢爲征，社交之贈答爲貢獻或費，因是進貢實爲諸侯呈獻於王之贈品，與田租軍賦或征等，其沿革性質皆不相同。由財政學語言，租稅性質最爲稀薄。既係贈品，當應由贈送者之自由意志而決定其品目數量，且並不贈送，受贈者似亦不能干涉。然諸侯間和平交際所需之贈答，隨王與諸侯關係之成立，而變爲諸侯對王之定期貢獻，終變爲依王所定之公法而強制其支付之性質」（中國古代經濟史）。

近人常乃慈論封建時代之貢賦制度，有云：「古代是一個封建的政體，中央政府不過是諸侯中之首領而已。每一個諸侯乃至卿大夫，都有他的封域。其中的收入歸諸城主所有，與中央政府毫無關係。諸侯對於中央政府只有納貢的義務……諸侯對於他屬下的卿大夫私邑，也只給資以貢賦，不能直接征收賦稅。中央政府所能直接征收賦稅地方，也只限於天子的私屬土地而已。因此當時中央政府的財政制度，顯然必有兩種形式，一種是向諸國以及王畿內的卿大夫們征收的貢賦，一種是天子直接向私屬土地征收的田賦關稅等」（中國財政制度史）。又云：「當時各州的田賦，也是屬於貢物的一種。」

不獨國爲惟是尤甚，實是社會所重視的農產物，故得名之曰田賦。實與後世所謂田賦性質不同。後世田賦是由郡縣官吏直接向人民征收。古代既無郡縣，何從征收田賦，是其征收仍必向諸侯國索取。

張其成於中國歷代計地問題一書中，曰云：「夏殷雖不是以農業生產爲社會主要生產的生產手段，但農業生產的發生，亦決定不在周代。而在周代以前，所謂貢和助的耕地稅法，我們不能相信。就如孟子所說，已成爲夏殷二代主要惟一農產品的稅收，而且如他所說的那樣完善（因我們從現在所發現的各種考證，不能證明夏殷已是以農業爲社會主要生產的時代）。假我們可以相信，在周以前，逐漸在各部羣中（自然不是每個部落）所發生的農業生產，他的耕地稅，是有貢和助的形式。」高國鼎亦云：「上古田賦之制，有貢、助、藉、徹等名。稅其田園之貢，不稅其田園藉其力以耕謂之助亦謂之藉，即所謂藉而不稅也。惟於徹法，則無明文，……夏時不可知，商時殆行村莊共有制，周則改用藉法，亦即助法，而徹與藉或亦僅屬異名，二而一者也」（中國田制史）。

吾人統觀上述，可知「貢」爲最原始之租稅，諸人民自動之輸將。其所貢或爲農產品，或爲其他特產，與「助」同屬人民自由之供獻，誠如陳登原所言：「貢之制，爲民自獻其物；助之制，爲民自獻其力。」所謂貢者，指人民獻納定額之田賦於上，與五十之畝數自無關也。所謂助者，人民獻力以耕於公田，則即不稅其自耕之田，與七十之畝數，自無關也。第二者……當由人民上獻者（中國田賦

史)。力役之自由獻納，吾人於詩中亦可見之：「經始靈臺，經之營之，庶民攻之，不日成之。經始勿亟，庶民子來」。以其爲自由獻納，故古時田賦之制，類無定額，亦無定期，且「貢」「助」之實行，不一定有先後或同時並存。而徐式圭將貢與賦完全劃分(註六)，日人森谷克己謂：「貢與原始地租全無關係，而祇是徵征服種族，將其土產，手工品等貢納給征服種族。」(中國社會經濟史)皆非事實之論也。

蓋租稅之發達，以財產所有權爲前提。原始時代共產主義社會時代，土地公有，與其稱田賦爲租稅，毋寧稱爲官有地收入。經濟學歷史學派鼻祖李士特 (Ludwig von Thünen) 分社會經濟爲漁獵牧畜農業及工商等時代。在漁獵牧畜時代，人民所繳納於上者，不外漁獵牧畜之產物，新爲任意獻納，實不得稱爲租稅。農業時代之初期，土地所有權觀念，尙未確定。土地使用者對於君主所納之物，與其稱爲租稅，毋寧稱爲田租。以農業時代土地爲唯一生產之源，故租稅皆集中於不產種稅，且僅集中於地租。嗣後土地所有權確定，田賦亦以真正的租稅形態出現。吾人尤不能忘懷者，古時錢幣之制未興，無所謂資本。人民之生產要素僅有土地及勞力二者。故其課征賦稅之標準，除「土地」外，尤有「人」，其以土地爲標準者，曰稱田賦，以人爲標準者稱勞役，丁賦及戶賦。其後凡經數變，勞役，丁賦戶賦皆合併而輸入田賦。各國經濟進化過程，殆無不由漁獵牧畜時代，而漸入農業時代，而漸入工商業

時代。田賦在各國發達過程之迹，亦幾有不同。惟以吾國經濟進化有遲速，自然環境有差異，故田賦在各國財政中之重要性，亦因以不同。

就我國而言，田賦以土地稅形態出現者，其在春秋乎？春秋時，封建制度逐漸破壞，公田亦漸泯滅，貴族階級崩潰而平民解放，農業有顯著之進步，社會階層有顯著之變遷，土地私有制亦肇其端。至是，藉法不復可用，魯宣公十五年為應客觀情勢之需要，乃「初稅畝」，所謂「稅畝」即屬畝而稅以代貢助徵也。森谷克巳謂：「屢踐實際所耕種之田畝，定額而征稅」（中國社會經濟史）。所謂「初」者蓋表示前此無有也。至秦孝公時，商君之廢井田，制阡陌。任其所耕，不限多少，土地私有制遂完全確立。商君之意，固不僅耕地之擴大，而亦在田賦之增加也。至是，田賦之租稅意義，益為顯著矣。

第二節 泰西古代之什一稅

我國田賦之起源，既如上述，泰西之地稅，又如何乎？吾人自征課之形式言，地稅必係什一稅之一部，固無可否認者。蓋什一而稅，導源甚古，世界文明古國，殆皆有之。什一地稅，雖非最古之唯一稅源，亦係最古稅源之一；古時埃及、巴比倫有以一地總收入為課稅根據之什一地稅制度；希臘，

羅馬有以面積為根據之什一地稅制度；希伯來王嚮其臣民收取什一穀物與牲畜之事實，則如舊約全書中載稱：「汝所賜於余者，余必以什之一貢獻於汝」。又云：「所有地上之什一，無論其為地上所產生之五穀或樹上所結之果實，皆屬於我主」。又云：「所有牲畜或羊羣之什一，凡在鞭下者，亦皆屬於我主」（註七）。

在西歐方面，什一稅之產生，大體言之，皆在耶穌降生後之第一世紀內。此時征收什一稅者，多為教會。教會之課稅，在理論上為一種自動之捐贈，此固為社會所習知者，惟因教會對當時人類心靈有極大之控制勢力，以致教友之捐贈，遂多少具有強制性。教會向人民征收之數目及捐納之方式，皆由教會或人民自動決定，未嘗有法律之依據也。直至八世紀時，夏里曼（Charlemagne）頒發詔令，宣佈為維持教區，修建教堂，救濟貧困，人民對教會負有捐納責任以後，教會征課，始為合法。七八六
年合法之什一捐稅制度，首先建立於英國，其後委格魯薩克遜統者更相率頒行什一稅法，而以九六〇
年愛得格（Edward）所頒行者，尤為世所週知。

教會抽收什一稅權，被宣佈合法以後，納稅人與征收人之關係，亦立即進入一新階段。蓋古時教會除教堂外，別無其他代表機關，一切征收權概由道院與宣教師執行之，納稅人或親至寺院繳稅，或
直接交與宣教師，教區之界限既不清白，納稅之地點與時間亦無規定，結果或年納兩次而不免懲罰，

爲數年不續而無人查驗者，換言之，淨收虛報，虛報溢潤乃常見之現象。爲剷除此種弊害計，於一八〇年遂指定有所謂納稅人之教區者，在此教區內建設若干收費教堂，規定某些教區均向納稅人教區內之教堂繳納稅款，然後再按教區之大小分配稅款。此種演變，雖在什一稅制消滅之今日，於若干王公或貴族所有地中，仍常見其遺跡。

什一稅制之實際發展與存在常爲歷史家所爭辯之問題。惟今日財政學家所當注意研究者，不在其興衰之事實，而在其征課之對象，自理論上言之，此對象可分爲三種；（一）所有自土地上生長之物——五穀、草、木；（二）所有被土地滋養之生物——牛、羊、馬、家禽等；（三）勞役或人類生產之純收益，乃至工資。第一種稱爲大什一稅，征課之主要對象爲穀類與木材，有時及於其他作物，甚至水果；第二種稱爲小什一稅，或混合什一稅，征課之對象，包括各種零星物品；第三種稱爲個人什一稅，征課對象以個人純所得爲主。以教會所征什一稅之情形言之，教區長老或主教所征得者，往往爲大什一稅，宜教師所征得者，多屬小什一或混合什一稅，此固非定律，然習慣大體若是；惟什一稅尙未有以野生動物或礦產繳納者。

歐西各國，什一稅之稅目，極爲龐雜。對什一稅稅目有詳細規定者，首推英國，如一一七五年英國參安行政會議（Council of Eomes）對什一稅征課之對象有如下決議：「所有自地上征收之什一稅無

論其爲玉蜀黍，樹上之水菓或其他果實，皆屬於上帝。現在既有若干人不願繳納什一稅，吾人願在此刻宣布，依教皇命令此後每人每年納什一稅必被通告三次，如再不聽命必被咒詛。繳納物品應包括穀類、酒、水菓、牲畜、羊毛、山羊、奶油、牛酪、亞麻、苧麻及其他每年指定之物品」。一二五〇年約克天主教憲章 (Constitutions of Rishishop of York) 內規定經紀人所得亦須繳納什一稅，工人商人除規定願繳某種物品者外，可以工資繳納之。其後一三〇五年姆敦憲章 (Constitutions of Merton) 內更列舉以下各物品爲什一稅征課之對象：魚、介、河流、池沼、樹木、牛羊、鴿鳩、水菓、糧籽、家禽、牧場、園藝、賽馬場、雞蛋、刈樹、蜂蜜、蜜蜂、白臘、碾磨及其他獵物。惟上述各物之征課，在某一時期內均曾先後引起法庭之辯論。

此爲寺院消權解體以前之情形，迨寺院權勢衰落，寺院及教友財產相繼轉移以後，什一稅之征課，遂發生極大之變動。一般言之，每逢寺院及教友財產轉移，什一稅之稅源亦繼之消滅，故自是以降，教會對什一稅稅源之損失，爲數極爲可觀。加以亨利第八 (Henry VIII) 就位以後，更公開允許什一稅稅源得與寺院財產同時轉移。結果，非特此項正收，已多變動，且致傳教教師自什一稅所得收入，亦大爲減少。其後教會財產之轉移，竟解除法律上之限制，實行自由買賣，至一八三六年間，英國教會什一稅稅源已有四分之一轉於普通人手中。

自賦稅之演進史觀之，什一稅非但有攸久之歷史，且爲現代土地稅之先導，統觀世界各國賦稅制度之發展，自上古至中古，什一稅制可謂無時無地不佔特殊重要地位者。時至近代，什一稅法，雖因課稅技術之進步，賦稅之逐漸複雜而失去其重要性，但若干政治家經濟學者，有時仍多主張什一而稅者。什一稅之範圍，本不限於土地之收穫，然事實所昭示吾人者，所有各國什一稅征課之對象，無不以土地之收穫爲主者，現代土地稅制之形成，受賜於什一稅者，誠非淺鮮。

(註一) Seligman-Essays in Taxation, P. 5.

(註二) Gerloff-Stenerw Irtschaftslehre S. 476.

(註三) 小川鄉太郎：租稅總論（商務，譯譯本）頁三七—四九。

(註四) 馬端臨文獻通考田賦考云：「……禹平水土，別九州，冀州厥土白壤，厥田惟中中厥賦上上錯……。」

王應麟於困學紀聞卷四云：「溝洫之成，自禹至周，非一人之力；溝洫之毀，自周至秦，非一日之積。」

(註五) 見萬國鼎著：中國田制史；吳兆莘著中國稅制史。

(註六) 徐式圭：中國財政史略，頁八曾謂：「國家政費浩繁，租稅所供無幾，而貢獻尙焉……」

蓋賦爲任地之稅，所以應國家之正供，實爲任民之稅，所以充實餉之供給。

(註七) J. A. Venn: *The Foundations of Agricultural Economics*, P. 160.

第二章 土地稅之種類與性質

第一節 賦稅分類法與土地稅之類別

一、賦稅分類法

土地稅爲賦稅之一種，欲知其種類及性質，對於一般賦稅分類之方法及其所依據之標準，不能不首先加以討論。

賦稅種類，至爲繁雜，其名稱與內容可依照不同之標準確定之。茲將依據各種不同標準之賦稅分類法，略述於次：（一）以課稅主體爲標準，可分爲中央稅與地方稅二種。中央稅爲中央政府所征課之稅，地方稅爲地方政府或法團所抽取之稅，地方稅又可分爲縣市稅，及鄉鎮稅。（二）以課稅時期之久暫爲標準，可分爲經常稅與臨時稅。經常稅者，經年不斷所征課之賦稅；臨時稅者，乃限於一定期間內所征課之賦稅也。（三）以賦稅所支給之範圍爲標準，可分爲普通稅與特別稅。普通稅者爲供給一般經費之稅；特別稅者爲供給特別經費之稅也。前者亦可稱爲一般稅，後者爲專款稅。（四）以繳納財貨之形式爲標準，可分爲實物稅與貨幣稅。實物稅者爲用普通形式之貨物而繳納之稅，貨幣稅者，爲用貨幣而繳納之稅也。（五）以稅源爲標準，可分爲財產稅，資本稅及所得稅。財產稅與資本

稅者乃以財產或資本爲稅源所課之稅，所得稅者乃以所得爲稅源所課之稅也。(六)以賦稅之客體爲標準，可分爲實質稅與名義稅。實質稅者乃對於稅源而課之稅，名義稅者非直接課稅於稅源之賦稅也。(七)以課稅之主體與客體爲標準，可分爲主體稅與客體稅或對人稅與對物稅。對人稅者乃以賦稅主體爲中心，所綜合之所得或財產，察其關係，斟酌賦稅之主體而課之稅；對物稅則爲離去個人，察其財產或收益之多寡而課之賦稅也。故對人稅可稱爲主體稅，對物稅爲客體稅。(八)以賦稅客體之性質爲標準，可分爲營利稅，流通稅，及消費稅三種。營利稅者乃以個人營利之利得所課之稅；流通稅者乃對個人財產轉移而課之稅；消費稅者乃對個人消費行爲而課之稅也。若以經濟爲標準，則又可分爲地租稅，利息稅，工資稅及利潤稅。(九)以稅率規定之方法爲標準，可分爲從率稅與配賦稅。從率稅者乃稅法所規定課稅單位之稅率而適用於各各之賦稅主體及賦稅客體所征之稅。此種賦稅之稅率，多爲法律所規定，一定不易，惟賦稅主體及客體如有變更，則賦稅收入總額，卽有差異。配賦稅者乃根據一稅應繳之金額分配於各個賦稅主體及賦稅客體而課之稅也。賦稅中何者爲從率稅，何者爲配賦稅，無一定之劃分，約而言之，流通稅、間接消費稅、奢侈稅，相續稅皆爲從率稅，而收益稅、財產稅、所得稅及其他對人稅，則或爲從率稅或爲配賦稅。(十)以賦稅之征收技術爲標準，可分爲

直接稅與間接稅。

直接稅與間接稅之劃分，爲現代賦稅劃分方法之最要者，總備者爲直接稅轉者爲間接稅，學者無一致之主張，故此種分類方法亦往往激起熱烈之爭辯。現在一般人劃分直接稅與間接稅，常以轉嫁情形爲依據，凡不能轉嫁者爲直接稅，能轉嫁者爲間接稅；換言之即直接稅爲不轉嫁之稅，間接稅爲轉嫁之稅。然此劃分方法，證諸實際情形，則未必盡然；實際上直接稅亦有轉嫁之事；間接稅亦有不轉嫁者。此種依據固有不通。於是學者乃有轉而以立法意思爲依據而劃分直接稅與間接稅者，凡立法者預期其轉嫁爲間接稅不預期其轉嫁爲直接稅。然此說亦不甚適當，蓋任何國家之立法者，皆不能將其預期之轉嫁或不轉嫁情形列入法律條文也。此外尚有依據課稅客體之是否有永續性及能否載入稅冊而劃分直接稅間接稅者，如財產、所得、及人頭等比較有永續而又可載入簿冊之稅，列爲直接稅，臨時發生或隨環境之需要而課之稅，如關稅、印花稅等應列爲間接稅。然如此則酒稅、糖稅等，得以生產人爲綱而登入稅冊者，亦可稱爲直接稅，而遺產契稅等反爲間接稅，於事實及理論，均有未合。

由是觀之，直接稅與間接稅之劃分，學說雖甚多，然無一盡美盡善者。所幸各國對於重要賦稅之劃分，大都尙能一致，爲明瞭直接稅與間接稅劃分之實際內容計，吾人謹將世界財政學權威塞力格曼教授對於直接稅與間接稅之劃分，表列於后，以資參考。

(一) 直接稅：

甲、屬於人的賦稅：

1. 純粹人的賦稅，如人頭稅。
2. 人與財富發生關係之賦稅，如一般財產稅及一般所得稅。

乙、一部份屬於人的賦稅，即財富與人發生關係之賦稅，又可分爲：

1. 伴屬於人的賦稅，如特別財產稅、營業稅、職業稅、生產物稅等。
2. 全屬於人的賦稅，如美國類別所得稅或特別所得稅。
3. 人物並屬之混合賦稅，如遺產稅，有時向死者遺產抽取總遺產稅，即爲屬物之賦稅，有時向繼承遺產人抽取分產稅，即爲屬人之賦稅。

(二) 間接稅：爲屬物之賦稅或財富與人不發生關係之賦稅，如貨物稅，行爲稅等。

二、地稅之類別

如上所述，賦稅既可根據不同之標準，分爲許多種類，而土地稅既係賦稅之一種，其定名與在賦稅中所處之地位，亦自能隨徵課標準之不同，分爲若干種類。

地之有賦與人類文化幾有同長久之歷史，吾人於前章已略言之。古代土地稅課稅標準，各有所據，有以面積爲課稅標準者，如希臘羅馬之地稅；其後更有改以土地之肥瘠，代替以面積爲課稅標準

者，如中世紀之重稅 (Tallage)；有以一地之總收入爲課稅標準者，如埃及之什一稅。更有以純收入爲課稅標準者，如古代之財產稅。

今日各國在地稅徵課上，所採之標準，更爲繁雜。有課於面積或肥瘠之土地稅，有課於經濟地租之土地稅，有課於土地總產額之土地稅，有課於農業利潤之土地稅，有課於土地買賣價格之土地稅，有課於地價之土地稅，此外尙有其他標準之地稅；諸如此類，不一而足。吾人於緒言及前章中，已略述土地稅之分類，然此分類，如簡化之，可將其分爲以下三類：

(一) 以面積與肥瘠爲課稅標準之土地稅

面積爲土地稅最古之根據，亦爲最顯而易見之標準。如僅有最肥沃之土地被耕種，每單位面積所需之勞力資本及生產價值，皆無若何差別，則依面積課稅，實爲最公平之稅制。然實際上各地土壤非僅肥瘠不等，即耕種方法與所需之勞力資本及生產力，亦不能永久不變，僅以面積爲征稅根據之不合正義原則，至爲明顯，故除面積外，更須依土地之肥瘠或生產力而等則之。

(二) 以收入爲課稅標準之土地稅

以收入爲課稅標準之土地稅，可分以總收入爲稅源之土地稅與以純收入爲稅源之土地稅，茲分別

述之：

1. 課於總收入之土地稅 以土地總收入爲課稅標準之土地稅，各國先例甚多，我國古代之貢法助法，歐西各國之什一稅，皆爲按總收入而抽收之土地稅。日本之地價稅，係以土地總收穫價值除去種籽肥料費而還原之資本價值爲標準者，與以土地之總收入爲課稅標準之土地稅，亦頗相似。此種以一地生產品多寡爲課稅根據之土地稅，實違反公平之原則。蓋兩地產量雖同，而所需之勞力資本則各異，勤勞者恆多產，懶惰者恆少得，投資多者常有滿意之收穫，投資少者常無合理之所得。今若皆按其總收入統課以什一之稅，則勤勞與投資多者多納稅，懶惰與投資少者少納稅，豈非獎惰抑勤，阻礙農業生產，有反於公平原則耶？且自扶植國民經濟立場言，賦稅之負擔應限於純正之稅源，今總收入中，既有生產費在內，固非純正之稅源，亦不能代表個人真正之收入，若不分皂白，課以賦稅，顯然有害於國民經濟。故此種課稅方法，極爲粗陋，今日文明進步國家，多不取之。

2. 課於純收入之土地稅 以純收入爲課稅標準之土地稅，英國地稅制度可爲代表。英國之地稅，係以地主所得租金總額爲課稅標準者。此種稅則，其最大之缺點有二：一、未嘗採取地上房屋及改良物應行免稅之原則。二、有獎勵土地荒廢之嫌；蓋地主所得地租未必卽爲經濟地租，若果爲經濟地租，按李嘉圖之理論，所課之稅，必不能轉嫁。因農產物價格，決定於邊際土地之生產費用，地之有地租爲其生產力優於邊際土地之表示，其增減不能影響邊際土地之生產費用，尤不致影響產品之價

輸。故課於地租之土地，不能轉嫁。然謂地主之租金收入，除經濟地租外，往往包括其對土地投資之利得，故未必能完全不轉嫁。且此種課稅方法，必待地主有租金，始能課稅，若土地一經墾闢，即可永免賦稅。是無異獎勵土地之不利用也。

此外尚有普、法等國慣於利用之以地租與農業利潤合併為純收入所課之土地稅。此種稅制，較以地租為純收入之稅法，似有進步。然在技術上則困難至多，農業利潤年年發生，季季不同，成本有高低，利得有多寡，若維持賦稅公平之原則，則純收入必須隨時調查，非但調查匪易，手續亦至繁瑣。

其次，更有以租金利潤工資農具等合併為純收入而課之土地稅，日本稅法，常採行之。此種稅制，在技術上既感困難，又不合賦稅公平之原則，蓋不勞而獲之所得不應與勞力營業利得同等課稅也。

(三) 以地價為課稅標準之土地稅

由上所述，可見土地稅之征課方法，已由簡單而入複雜，由粗疏而入嚴密。以總收入為課稅標準已較以面積為課稅標準為進步，以純收入為課稅標準更較以總收入為精密。然此種方法，各有缺點，故晚近遂又有以地價為課稅標準之土地稅。此種稅制，形式甚多，性質亦至複雜，吾人將於另節討論之。惟按價課稅之涵義，不能不首先加以說明。所謂按價課稅者，簡單言之，乃以土地未改良價值或基地價值為根據所徵課之土地稅也。地價稅專家薛福德氏對地價稅之定義，有極詳確之解釋，茲節錄

於次，以資參考：

「從財政觀點言之，地價稅者，係將地上建築物及其他改良物除外，專就基地實得或預期之收入之還元價值 (Capitalized Income) 所課之稅也。故地價稅大抵以經濟地租為歸着，固無論其估稅標準，為土地之市價，抑為土地實得可能得到之週年租金也。從賦稅之觀點言之，此稅制之精髓，實包括於下列兩原則之中。第一、一切土地，無論已否使用開闢，已否收得地租，皆應按照其全價值課稅，所謂全價值 (Full Value) 者，估價專員依據科學化之方法所決定之價值也。第二、按照地價稅之理論，地上之各種改良物及房屋皆當免稅。此即地價稅精髓所在。」

(註一)

地價稅制，比較上述各種土地稅，實具有若干優點，此可於實施此種稅制國家之效果中見之。自財政觀點言，地價稅為地方之重要收入。例如澳洲之土地稅分為聯邦稅，邦稅與地方稅或市稅三種，聯邦土地稅與邦土地稅之收入均不足，在各該級政府之收入中亦不佔重要地位，一九二四年聯邦地稅只佔聯邦稅收入中百分之四至百分之五。在邦稅中新南威爾士邦每年稅收達千五百萬磅而地稅收入則向未超過三千磅。但在地方稅收中土地稅則極為重要，地方政府亦多賴之。再以新南威爾士邦為例，地稅收入在各都市間，往往佔總收入百分之五十乃至百分之八十。蓋地方政府熟悉地方情形，地稅

爲困難，且土地開闢伊始，地價上升頗速，按地價課稅，又富有彈性，稅率不變而稅收可增，故形成地方政府可靠之稅源與重要收入。自社會經濟觀點言之，地價稅既有抑制土地投機之效，復能破壞土地集中，蓋地價上漲，稅亦愈高，國家既有權自土地中多取收入則投機者自不能盡得不勞而獲之厚利矣。且荒地既須納稅，則投機者自不能使土地閒置而不利用，故非利用土地，即須將土地轉讓。至以地價稅爲限制土地集中之事，世界各國，先例甚多，尤以澳洲分裂大地產之政策，最著成效。如在一八八三年新西蘭邦擁有一千英畝以上之戶數爲二四七戶，至一九一〇年則減爲一七二戶，大地主非但數量減少，且每戶地產之平均價值亦減少甚多。

地價稅制，雖有若干優點，然缺點亦不少。如實施方面估價之困難，即爲一最顯著者。普通計算土地財產價值，常將地價與土地上新建築物之價值合併計算。若地上之建築物既一律免稅，則其價值自不應計算在內，必須單求本身之價值，此非但手續繁瑣，估價標準更難確定。其次土地估價，貴在時效，地價因社會之變遷，經濟之盛衰，時生變化，爲保持估價意義之存在，估定價值，非特不能長期不變，必須加以調整，且維持合理之長期估價制度，人力財力之耗費，至可觀也。復以土地估價爲一種專門學識，估價人員，不但應有豐富之學識與經驗，尤須具廉潔自持之人格，否則默結賄估，假公濟私，其害將不知伊於胡底矣。

根據不同之課稅標準，土地稅可分為若干種類，吾人前已言之。惟自賦稅性質或征課形式言之，晚近世界各國多將土地稅併入以下三種賦稅形式征收之：（一）併入所得稅內，（二）併入財產稅內，（三）併入收益稅內。茲分別略述如次：

（一）併入所得稅內之地稅 此乃列土地收益為所得之一種而課稅之土地稅，其征課標準係按納稅人所得之多寡而決定其納稅之能力。依此課稅方式，不但地主必須納稅，即土地使用人除償其勞費外之所得亦須納稅。英、法二國均有累進率之土地所得稅，意大利亦有關於農業所得之稅制。美國地稅亦有由財產稅併入所得稅之趨勢，在私產制度下，土地收益，既屬個人所得，併入所得稅中徵收，亦屬正當。

（二）併入財產稅內之地稅 此乃根據土地為財產之一種而課之地稅。通常又可分為從量稅與從價稅，從量稅係按土地面積課稅，間有參加土地肥瘠之等級而稅率隨之差別者，例如我國田賦之分三等九則是也。從價稅者乃按照土地價值為課稅標準者，如美國之不動產稅，即係以土地賣價為課稅標準者。

（三）併入收益稅內之地稅 此乃以土地收益為課稅標準之地稅。土地收益之種類計有：一、土地總收益——土地每年生產之全部，二、土地純收益——除去每年勞費之剩餘；三、土地租賃價

格，卽土地使用人向地主繳納之地租也。

上述之土地稅係以農地爲主之土地稅。此外尙有市地稅，其主要者有宅地稅與房屋稅。所謂宅地稅者，乃以都市建築基地爲課稅對象之土地稅。農地有稅而市地無稅，於理至屬不公，且都市地主，往往爲資產階級，納稅能力甚大，若聽其免稅，不獨有違賦稅公平原則亦必將影響國家稅收。故各國征課地稅，多不分鄉村與都市一律抽取。惟實施地價稅，則宅地稅即可取消，蓋宅地若從價征稅，實與地價稅無異也。至於房屋稅，乃以都市建築物爲課稅對象之賦稅。房屋稅亦可出自多種形式：若房屋收益爲個人所得課稅，則爲所得稅之房屋稅；若房屋爲財產，則成爲財產稅之房屋稅；依此爲課稅標準，又可分爲從量稅與從價稅，若以房屋之收益爲課稅對象，則成爲收益稅之房屋稅。若房屋稅歸使用人繳納，則又成爲消費稅之房屋稅矣。

第二節 現代地價稅之形式與性質

關於地價稅之意義，吾人於前節中已略言之。地價稅爲土地稅中最優秀之稅制，此乃今日各國學者所公認者，此種稅制，既成爲地稅之重心，則其所以產生之原因或成立之基礎以及其形式，性質，實有特別闡述之必要。吾人將於本節中就上述各點，依次討論之。

一、地價稅之理論基礎

自經濟思想上考查，地價稅之基礎與本質，極為錯綜複雜，論者見仁見智，各持一論。然一般意見，地價課稅理論實胚胎於地租歸公思想，而地租歸公思想，固淵源於古希臘經濟學派鼻祖亞丹斯密，而發為具體主張，當推李嘉圖與彌厚父子（即詹姆士彌爾 James Mill，與其子約翰彌爾 John Stuart Mill），蘇格蘭土地改良家都武（Pauck. E. Dove）亦持同樣主張，要享利喬治之倡土地單一稅，其說益明。

於經濟思想上放一異彩之李嘉圖地租論，其偉大之點，乃在其指出地租不勞而獲之性質。普通用語之地租，係「佃戶所付給地主使用土地及其建築物改良物之報酬」之謂。李嘉圖認為：地租在經濟學上之意義，係指土地因有不可毀滅之地力的使用而納於地主之部份而言。易辭言之，地租乃不勞而獲之物也。如投同量之資本勞力而其收益不相等時，必有地租之發生。以同量之資本勞力投於土地，而獲不相等之收益，可發生於以下三種情形：（一）資本勞力投於土質相異之土地時，（二）地位雖不變而其位置之交通利便情形不等時，（三）對所耕作之土地雖再加增資本勞力，而其收益增加之比例不及費用增加比例時——即所謂報酬遞減之法則發生作用時。然此三者，皆為人口增加，因對穀物需要亦增加之必然結果。故由社會進步，人口增加而對於穀物需要亦繼續增加時，地主無胥手

賦是之勢，遂繼續得日益增加之收入。良以人口增加，勞務物需要迫壞，沃壤實獲利用，曠不得不着種劣等土地，因而生產量增高，穀物價格騰貴，而生產量少之土地，所收穫穀物價格自亦隨而騰貴。由是以言，地租因社會進步，土地缺乏而發生，與所投勞力資本無關也。由社會進步而增加之地租，為不勞而獲，應返諸社會不可據為私有。（註二）李氏之地租歸公學說誠有其歷史上不可泯滅之價值。

彌爾父子於地租更有進一步主張。約翰彌爾被稱為土地增值稅之創說者。彼認為地租為自然的獨佔之結果，應予特別的課稅。故其言曰：「假如有一種所得，在所有者並沒有何等之努力犧牲，而常有增加之傾向。收受這所得的人們，在社會上成爲一個階級，只聽其自然的推移，即拱手而致富，那麼在這時候，國家應當把這富的增加全部或其一部收歸公有，這決不是破壞私有財產制，也並非搶奪某個人的所有物，只不過是把由環境所增加的財產，不歸於特殊階級。」不勞而獲的階級所有，而用來謀全社會之福利罷了。地租正和這個相當。在國富增加的國家，社會進步，常有使土地所有者所得增加的傾向，土地所有者，既不勞動，又不冒險，更不節約，只於睡眠中而致富裕。這種富裕的增加，在社會原則上，他們能有什麼要求的權利呢。所以社會從最初便已保留應財政上之必要而課稅於地租之自然增額之權利，且這樣對於土地所有者，也並沒有什麼侵害」。（註三）彌爾因進而主張：（一）對於地價之自然增加部份，課以租稅。（二）國家取用地租，僅限於未來之地租，換言

之，即地租須待國家預定計劃完成後，始可取用。(三)如地主以為待遇不公，國家應與以一種補償會，或納稅或將土地售於國家。

自爾爾「經濟原論」出版二年後，蘇格蘭都武始倡以單稅之計劃為中心之土地改良學說。彼於所著「政治科學」一書中曾述其意見(註四)。其言曰：「土地為對人類全體之遺產，不應以之為私有財產，且不應假個分割而被所有。土地之正當原則，厥在於公有。然從另一角落觀之，一八四八年事件，已證明共產主義為不可能。土地私有既屬不當，而共產主義，復不適宜，然則如之何始能使土地適合全人類需求？」都武隨而作為如下之答案：「由土地而生之所得，即地租歸為國有」。蓋其意：地租如國有，則政府經費充裕，並可廢除其他一切租稅。勞動與產業上之課稅，非所宜為，而僅課稅於土地則為理所必然，因土地非人力所能製造，乃為給與人類，使其利益歸於一切人類者，故土地為最適當之稅源也。

亨利喬治著名土地單一稅主張，蓋發表於其所著「進步與貧困」一書中(註五)。彼以為在現代文明社會中財富愈增加，技術愈進步，而貧困亦愈加甚者，推源其故，厥在對人類生存最重要之土地，為少數人所獨佔故也。由於土地私有制度產生所謂「不勞而獲」之地租，此實為社會罪惡之淵藪，及經濟病態之禍根。故將地租廢除，社會即無貧窮，財產分配之不均，亦可改良。況經濟繁榮之發生，

由於土地之投機；地租取消後，土地投機可謂頓，而使社會工商業因敵之經濟恐慌，固亦無由發生也。

喬治既認地租爲萬惡之源，對此問題，因提出二解決方案；一對新興國而言，一對舊世界而言。於新興國中，將土地屬諸人民爲最良之手段，土地之所有與耕作一任人民之要求。倘所有土地之某部分產生特別利益，即使其土地所有者，對社會納付地租。其所獲利益愈大，所繳納之地租亦愈高，任何人皆無例外。次就舊世界而言，對地租課稅，實爲最上策。蓋土地價值，係社會全體份子所造成，故對其價值應課以極重之賦稅，不使爲私人所據有。至勞動與工商業上所課之稅，妨害人類自由發展，應予廢除。此亨利喬治土地單一稅主張之大略也（註六）。

根據上述各派之解釋，近今該地價稅原理者，往往將地價稅成立之基礎分爲倫理的，財政的，經濟的及社會的幾方面加以討論，爲條理清楚計吾人亦即就此次序，將此稅制發生之理由，加以考察。

（一）倫理的基礎 地價稅之倫理的基礎，係建立於「不勞而獲」(Unearned Increment)之觀念。「不勞而獲」之理論，在地價稅中所占地位之重要，乃盡人皆知者。始用不勞而獲之文字者吾人前已言之，實爲約翰斯頓(Johnston)氏。蓋一八七一年當爾爾身任「土地所有制改良協會」會長時，於該會所發表之政綱中曾言：「凡使地租及地價稅發生不勞而獲之賦稅者，其自餘增

價，曾使之歸屬於國庫。自強國興發以後，土地增價，遂成爲國庫上最速不竭之來源。近代經濟學者，更就此意義加以引申，將土地剩餘價值以外之各項剩餘價值皆包括在內，以致「不勞而獲」之一詞，遂具有特殊之意義矣。蓋「不勞而獲」並不限於土地增價，戰時暴利，發現金礦，有價證券之種類交易，或物品交易、投機、中彩等，均可發生「不勞而獲」之利得。然此種種不勞利得之中，或有課稅者，或有正在課稅中者，或有行將課稅者，故終以依據土地之價格騰貴而發生者，爲最顯著。

蓋土地者，原爲自然之恩物，爲人人所必需，苟欲生存此世，即不可一日無土地，故土地之利用，不應令少數人操縱壟斷，因爲極合公理之要求。至土地之所以產生價值，增加價值，亦非由個人之努力，實乃社會進步之結果，若此種價值不歸社會共有，而聽私人享受，在倫理觀點上，亦欠公平，此即主張地價稅之根據也。

土地增價稅，既對各人之一「不勞而獲」加以課稅者，故當課稅之時，必就自然增價，認定何部分爲不勞的，而以精確之決定，自無寧多爲解釋。惟在課稅之前，必須就自然增價之原因，加以分析。既有土地增價之事實，若非「王之自然恩物」，而爲人爲的勸勞之結果，則「所得」決不能謂之不勞的，故不能認爲不勞所得，亦即不應課以增價稅。

根據非人為之自然價值而課稅，是為正當耶？持皮爾論者，常提倡若干理由，加以駁辯，此固吾人所習知者。惟依據社會一般情形之發展及賦稅「正當的原則」考察之，社會上人口愈益增加，經濟生活愈易發展，則對土地之需要，亦復有加無已而土地所有者之利益，亦必愈趨增大，對因此而獲得的利益，加以課稅，而還諸社會之一般要求，又焉能謂其為不正當耶？且因此得以糾正由私人主義之經濟狀態所發生之病態之一部，在理論上更不能不謂為有充分之理由也。

(二) 財政的基礎 地價稅財政上之基礎，乃建立於土地為重要資源之一理論。蓋按照土地未改良價值課稅，在財政觀點上實較對資本課稅為妥善。

夫課稅目的，不一而足，有以財政收入為主要目的者，有以執行經濟政策為主要目的者，更有以社會政策為主要目的者，或因時代與國家之不同，而有種種區別。然若詳察之，則最初之課稅目的，係專注於財政收入上，固絕無可疑者。如歐洲中世紀諸侯之課稅，日本上古以率以至德川時代之課稅大抵如此。但在歐洲自重商主義時代以來，則多欲以課稅策達經濟政策上之目的者，更又有以經濟政策上之目的為主而以財政收入為從者，總之皆欲兼達此兩者之目的也。我國 國父中山先生之主張以照價抽稅為實施平均地權政策，與充實地方收入之方法，亦係以課稅策達經濟政策為目的。近今趨勢，則多有注重於所謂社會政策之傾向，於是在課稅上亦斟酌社會政策之目的，或則與經濟政策並行

或則單獨注重社會政策目的焉。土地增價稅之實施，即多為社會政策上之目的而設者。

自稅收觀點言之，地價稅雖名目繁多，然其收入，在一國稅系統中，每不能占重要地位。例如英國之土地增價稅，曾因徵收費過大，純收入較少而廢止。德國之土地增價稅，雖因某土地登記制，比較完善，徵收費用比較節省，而成為世界聞名之土地課稅，但實際收入，亦不甚多。澳洲之地價稅分為聯邦稅、邦稅及地方稅三種，此項稅收，在聯邦稅與邦稅徵收系統中，極為渺小，只有在地方稅系統中稍占地位而已。

總之，地價稅之絕對收入，無論在任何國家，均不甚大。但有一種現象，必須注意者，乃地價稅實施以來每有遞增之趨勢，此固為各國共同之現象也。蓋因土地價格，逐漸增加故也。

自財政觀點言，地價稅之另一關鍵為征收費之多寡。征收費中最重要之項目有二：一為估價費，一為決定課稅標準時所耗之訴訟費。此兩項費用構成所謂差增價格之決定費。此價格之決定不但需要鉅額費用，且其本身之事務，實為實施地稅中最基本之事務，此為負征課地價稅之責者，不可不特別注意者也。

差增價格之決定，必須以過去與現在兩種價格為基礎，故有估計二次之需要。但在地價稅估價之手續言之，土地價值又可在兩種不同之情形中決定之：一為在土地所有權轉移時估定之，一為在

土地所有權未轉移時估定之。在前種場合評定，有種「實際轉移價格」——如繼承人之報告價格身身登記價格作參考之便利，在後一種場合評定，則無此種材料可供參考，只體以土地收益為評定基礎，但土地收益之還元價格，不一定與市場價格一致，故必須依照土地調查或其他有關方面之意見，以決定之。

(三) 經濟的基礎 地價稅之倫理基礎，不能離開經濟基礎而獨立，兩者常相伴隨。蓋「不勞而獲」之增價，乃由於物品稀少所形成。若以人生存必需之土地的使用，聯合少數人技術操縱，對改良之土地既無獎勵，對改良地附近之空地，亦無懲罰，則又焉能符合國民經濟平等之原則耶？關於此點，瓦格納教授於其財政學教科書中，論之頗詳。彼謂凡各個經濟，必經營兩方面之生活。即一方面以有意識的外界活動，同時在他方面則完全離開意思與作為，而務要驅使外界之勢力。是以在國民經濟上，就其正當而完全的營利課稅之目的言之，各個經濟之收益中，多少必有可看做由於其經濟活動或勞作而發生者，又有完全離開其經濟活動，單獨附隨經濟的法制，即所有權及相繼權之構成而起，根據一般之原因或經過而發生者，不可不加以嚴格之區別也。以此種收益自經濟理論言之，實不外乎依據當然之事實，或自然之增價，完全離開人的經濟行為而發生者。是以若將此種收益，就國民經濟正當而公平之賦稅分配上言之，對其收得者，實為應當課稅之客體而毫無疑義者。

(四) 社會的基礎 地價稅之社會基礎，乃建立於較高深之理想。具體言之，以社會為目的之地價稅，乃所以制止土地投機，分裂大地產與剷除不在地主之稅制也。

以社會政策為目的之地價稅，先例甚多，約而言之，德國澳大利亞及加拿大之採行地價稅，其主要目的，皆不外為制止土地投機，分裂大地產與剷除不在地主。德國基而市自一九〇七年八月中旬至次年五月中旬之七個月內，土地買賣事件共計四〇九件。其中被課土地增價稅者約四分之一。然一〇六件增價額總計一、一五〇、〇〇〇馬克，課以百分之五至二五之土地增價稅，其額已及九三、〇〇〇馬克，其中之最高稅額為四、〇〇〇。但納稅者一〇七人之中，四七人約半數納稅者所享受之加稅率，其賦稅總額為五、〇〇〇馬克，僅與全賦稅額九三、〇〇〇馬克之五%相當，其次之三七人之加稅率為三〇——一五%，其賦額為二三、〇〇〇馬克，約與全賦稅額三五%相當。其餘六人是土地投機者，其加價率甚大，其納稅額亦甚多，約佔全賦稅百分之六十。

就以上數字觀察，因土地增價稅之實施，而感受最大痛苦者，乃為土地投機人。彼等之土地買賣，雖為分年納賦，但必須一次繳付，故格外痛苦。

在一八七〇年間，對大地產課稅，以遏止當時地權制度所發生之流弊，已成爲澳洲最流行之口號。蓋當時多數之大地主皆不在澳洲居住，遂致使各殖民地反對之運動，更加嚴重。故自由黨雖有欲

收累進之地稅「以分裂大地主」之主張，而「國家改革聯盟會」，乃努力於制止壟斷土地及不在地主之運動，在此種呼聲之下，澳洲之地價稅，因以產生。

爲對大地產用重課稅一見，澳洲之累進地價稅率，曾經數次之修正。最初規定，地價在五千鎊者，每鎊課取八分之一辨士，價值達二十一萬鎊以上者，則每鎊之稅率增至一又八分之六辨士，其增進之額，約爲每一萬鎊增加八分之一辨士。一八九三年，曾一度提高，至一九〇三年，又有劇烈之修正。土地未改良價值在七千鎊以上者，其稅率增加爲每鎊三辨士，一九〇七年再度提高。最近修正（一九一〇年），對不在地主，更特別課稅，其累進率由百分之二十增至百分之五十。

總之，近年來因社會經濟制度之演變，社會人士非但認爲大地產、土地投機，與不在地主應加制止，且以地價增加係由於社會力量所造成之理論，乃爲社會共同之觀點。其希望利用此新觀點以消滅社會各階級間經濟上之不平等，乃爲促成地價稅成立之有力要素。

二、地價稅之形式與性質

地價稅爲近世新興稅制，發生於十九世紀之後葉。土地原價稅較增值稅約早十餘年。原價稅始於澳洲及加拿大，增值稅始於德領膠州灣。前此，各國亦有行此稅者，如英屬哥倫比亞一八七三年之荒地稅，德國各都市一八二〇年之土地移轉稅，可謂地價稅之胚胎也。其發生原因，可備述如次：（一）

近世紀來，以各國地方政府之編譯及社會建設事業，日就發達，土地價格，亦隨之飛漲。政府為防止人民對土地之壟斷與投機及供應財政之需要，乃有此稅之征課。(二)新興國家，如澳大利亞、加拿大等，以鼓勵人民移殖，其地價增漲至速，政府一方面為阻止土地之集中，他方面，因係新興國家殊罕他項稅收，故亦惟地價稅征課是尚。

由地價稅史之發展中，吾人可以觀察課稅方法之演進。昔英國之丁寇稅與兵役免除稅，雖為應土地坪數而課征之地稅，然仍未放棄土地之評價。惟其評價方法，係依市場價格，並非土地之全價格或資本價格，自極明顯。日本地稅之課稅標準，亦不外為一種收益價格，今之地價稅則不然。蓋其不僅在征課土地之實際買賣價格或資本價格，且並課其未加人工改良之價值 (Unimproved Value)。至地面上之建築物及其改良物，則予剔除。易辭言之，地價稅者即為課諸土地之一種區別稅 (Discriminatory Tax)，斯亦為地價稅之一特質也。

地價稅之歷史雖淺，然發展甚速，其課稅方法，已甚複雜，如：

- (一) 澳大利亞之地價稅，課諸未加人工改良之地基價值而免除其上之改良物。
- (二) 西部加拿大之地價稅，多數城市，免除地基上改良物稅之全部或一部。
- (三) 德探土地增價值稅之形式。

(四) 德在佔領膠州灣時，除有百分之三三點三之稅率的增價稅外每年並賦徵地價百分之六之原
地稅。

(五) 英之地價稅，包括土地增價稅 (Increment value duty) 復歸稅 (Reversion duty) 未改良
地稅 (Unimproved land duty) 與礦權稅 (Mineral right duty)。

德國學者瓦格納認地價稅爲阻止財富集中之工具。吾人觀其賦稅性質，實信其然。由賦稅之觀點
研究之，地價稅制，含有下列兩要點：

(一) 各種土地，無論其利用與否，又不問其是否有收益 (即是否產有地租) 均須對其全價徵
稅。此種價格，由專家以科學方法估定之。

(二) 依據賦稅理論，地上之各種改良物及建築物皆予免稅。

地價稅爲一籠統之名詞。因所持標準不同，可將其分爲若干類。以課稅之對象言之，則有土地原
價稅與土地增值稅之別；以課稅方法言之，復有直接地價稅與間接地價稅之分；如以稅務行政總點體
察之，又可分地價稅爲有定期及無定期兩類。試各列表明之：

(甲) 依課稅對象爲標準

土 地 原 價 稅

改良的土地原價稅

未改良地價稅(開地稅)

地 價 稅

土 地 增 價 稅

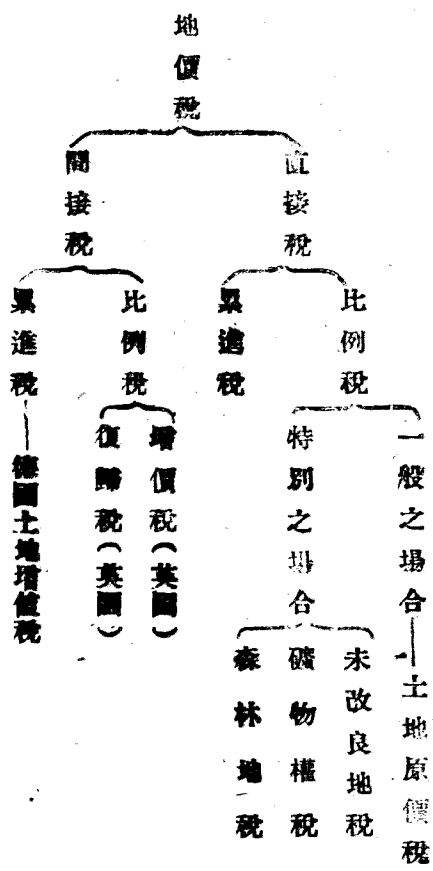
移轉土地增價稅

不移轉土地增價稅

所謂土地原價稅(Tax on the Original value of land)係依土地原始純價格(Original site value)而徵課之賦稅。改良土地原價稅，係除去該土地上已有之建築物及其他改良物之價格。而僅對其土地本身所具有之價格，加以課稅，未改良地稅，或稱未開發地稅，係僅對於開地而課稅，其地面上無建築物或他種改良物。

所謂土地增價稅，係對於土地價格之自然增漲部份而徵課之賦稅。或於土地移轉時徵課，或於土地所有之一定期間內徵課，前者名為土地移轉增價稅，後者名為土地不移轉增價稅，即對於經過一定期間不發生所有權移轉之土地，依其現在之價格與一定期前之價格之差增額而徵課之賦稅也。

(乙)依課稅方法為標準——就各國通行地價稅方法觀之，地價上又可為次表之分類：

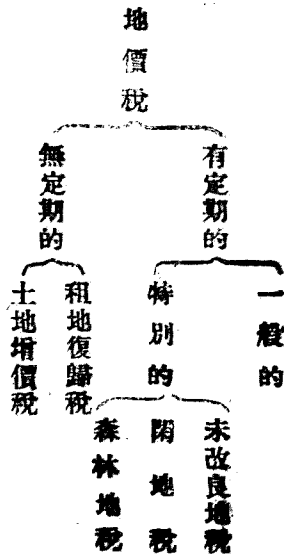


吾人在此應首先指出者，此處所稱直接稅與間接稅與通常所謂直接稅與間接稅之義意不同。所謂直接稅，係行於定期者，每年依普通評價而徵稅。一般比例稅，係以一定之稅率，按年課稅。此法，英語系國家中最高通行，特別直接稅，係對於未改良地森林地，或礦區而徵課之一種賦稅。其徵課方法，不問其按照土地收益之變形，抑依照別獨立之方法，但皆不外對土地之特別說。

所謂間接稅，向當土地移轉時所徵課之賦稅。其實際方法，係按照土地買賣證書，租借契約等。

當移轉時，用契紙稅或其他形式而徵課。亦有比例稅及累進稅二者之不調。增價稅當買賣或租借與繼承等財產移轉時，對其前後價格之差增額而課之稅。復歸稅係於租借契約終了時，即於租借者將土地復歸所有者之時所課之稅，因亦增價稅之一種也。

(丙) 依稅務行政觀點，前表復可演繹為下式：



所謂有定期地價稅，即每年於規定期間內，依法徵課之稅，有一般與特別之分。所謂一般者，即每年以畫一稅率，課徵於各種土地。澳大利亞及加拿大地方政府所課徵之地價稅即屬此種。特別稅，各國所已有者如林地稅、閑地稅、及未改良地稅之類是。上述多屬比例稅。惟澳大利亞聯邦政府與各邦政府所徵收之地價稅，則多屬累進稅。

無定期地價稅，則僅於產業移轉時，如買賣，遺贈及所有入死亡等場合，始能課徵，如英國之土地增價稅，租地價歸稅等，皆爲其例。前者課於土地所有權移轉之際，後者課於租期終結之時。其所徵課之對象，爲課徵時之地價與前次被課時地價之比較差額。其所用之稅率爲比例制。德國土地增價稅，則採累進稅制。就徵課進行方法言，其與定期地價稅不同之處，(一)此稅僅課一總數於產業移轉時，(二)此稅僅課徵其增加之價值，而不及其全部之資本價值。

三、土地增價稅之性質與形態

土地增價稅，雖爲地價稅之一種，但頗爲近代學者所注意，故有特別闡述之必要。按土地增價稅亦名土地增價稅 (Land Increment Value Tax)，係對於土地價值增加之數額所課之賦稅也，就徵課方法言，土地增價稅可分爲移轉增價稅與定期增價稅二者。凡土地經過一定時期後，其價值高漲，因而如土地所有權移轉，地主出賣土地之價格，即較從前購入之價格爲高。此兩項價格之差數，即爲增價部份。以土地移轉時之增價部份爲課稅目的物者，是爲移轉增價稅，然土地之增價，非必經移轉始可發生。以社會之進步，土地經過若干時期，其前後之價已有不同。凡法律規定，土地經過一定時期，雖不能移轉，其價值亦有增益，向此增益部分所課之定期賦稅，即爲定期增價稅。

土地之自然增漲，實例頗多。如北美芝加哥市，其四分之一英畝地價，一八三〇年僅爲二十元，

六年後，即一八三六年，增至二萬五千元，五十八年後即至一八九四年，激漲至一百二十五萬元，查
 該原價已增六萬二千五百倍矣。倫敦土地之自然增值，每年平均當為七百六十二萬鎊。上海黃浦灘一
 帶地價，民國三年，每畝最低價為十萬銀兩，至民國十三年漲至二十五萬銀兩，其最高價且漲至三十
 五萬銀兩。日本早稻田大學附近地價，二十五年間，增加一百六十六倍（註七）。若以抗戰後之重慶
 地價而論，其增漲之速，尤足駭人。

重慶都郵街一帶地價增漲情況表

年 分	地 價	備 註
民國十五年	三三元	一〇〇
二十五年	八八五	二〇七五九
二十七年	一、三五〇	四、二一八
二十八年	二、〇〇〇	六、二五〇
二十九年	六、六六〇	二〇、八一五
三十年	一〇、〇〇〇	三一、二五〇

由上表可知：重慶都郵街地價，於十五年間，已增漲至前十二倍矣。

土地自然增價之最高意義扶微者，當首推李嘉圖氏。彼曾曰：「利用土地之原動力與不可磨滅之地方，於是有生產，其中一部分歸於地主者，是謂地租」（註八）。斯已明言地主之取得地租，並非由於個人之努力。至約翰穆爾遂直倡土地增價之應課稅，對於李嘉圖所謂地租之增漲，遂冠以「不勞增益」(Unearned Increment) 名詞。其論旨大略為此項增益，由於全社會之努力，將來不應歸於地主，而應歸於國家，地主繼續取得之土地增益，急應停止在一定日期以後，發生者，國家應重課以稅（註九）。

土地增價，為自然之增價，此可由土地增價之原因探求之。查地價增加之原因，不外下述：

(甲) 社會之進步 社會進步人口日增，對土地之需求增多，而土地之供給有限，故地價不能不增高。晚近以交通發達，都市之人口日增，此種土地之自然增漲情形，於都市尤為顯著。

(乙) 政府機關之設備 政府努力地方建設，設有各種公用，保安防兵等設備，使居住於該地域內之人民，享受各種便利，人口遂羣集於此，其地價自然增漲。故都市建設愈發達，人口愈集中，而地價亦愈增加也。

(丙) 社會實力之增加 社會生產事業發達，人民購買力增強，能負擔較高之地租，因而地價騰貴。一次移轉，地主即乘機抬高價格，馴至地價有增無已。

(丁) 土地投機之結果 地產之投機爲近世經濟社會習見之事。投機之目的，皆在牟利，利於地價增而病其減。故土地投機之結果，必皆抬高地價，且土地投機頻繁，對土地之需求日增，土地之價其必逐日增高，常亦爲必然之趨勢。

(戊) 偶然之情勢風尚 土地價格之增高，有時或由於偶然之情勢與風尚，如或因興建鐵路，路經其地而開爲車站，則其地之地價必陡漲；或其地如決定新建市區，則地價亦必騰貴；或其地爲某特產區因社會之一時風尚，對此特產需求增加，則其地營此之實業發達，人口集中，其地地價亦必增漲，凡此固皆爲人之預料以外者。

(己) 私人之投資與改良 地主對土地投入資本勞力，使之改良，則地價因土地之改良而騰貴。前述六種原因，其中五種皆爲自然增價，非地主私人努力所致，而屬不勞而獲。此種自然增價歸諸個人私有，對於人類社會，將發生以下諸弊害：

(1) 倫理上之弊害 土地爲人類生活之資源，人類於社會中，每人皆有生存權。土地自然增價如歸地主私人佔有，即無異剝奪人之生存權。

(2) 政治上之弊害 土地自然增價，私有之結果，將使土地走入兼併一途，農耕地主適應特殊勢力。其爲害也，農地兼併時令進行，且亦見農地社會化，則農地革命，地產者應注意上之變

亂。

(3) 經濟上之弊害 土地自然增價歸諸地主私有。人類遂羈以爲買賣土地爲最有利之事業，將就相爲土地之投機。土地投機之盛行，將使地價騰貴，地租增漲，工商亦必提高物價，以圖轉嫁，而住宅之缺乏，亦爲必然之歸趨。

(4) 文化上之弊害 土地自然增價歸諸地主私有，在經濟上既造成土地壟斷，物價激漲，將使貧者益貧，而富者益富。城市大部分人變爲勞工，農村大多數人變爲佃農。此終年胼手胝足之勞工與僱農，方救死之不暇，更何能使其子弟入學讀書。是故社會愈窮，文盲愈多。現代教育固建築於經濟之上也。

故土地增價值稅之徵課，具有以下四種意義：

(甲) 倫理意義 土地價格自然增漲，爲不勞而獲之增益，溯其發生，實爲人口增加，經濟發達文化進步之結果，其土地所有人並無舉手投足之勞，按諸情理，此種增益，應歸諸社會全體所有。

(乙) 社會政策意義 土地自然增價爲地主私有，必造成種種社會弊害，深貽社會隱憂，如國民貧窮日增，城市住宅缺乏，國民知識愈下，固皆爲社會進化之阻滯而非全社會之福。近世租稅，多着眼於社會政策之運用，期以賦稅方法，解決財富分配問題。土地增價值稅之徵課，含有防止土地壟斷，

有助於增進田之意義，易言之，即具有圖父所謂平均地權之效能也。

(丙) 國民經濟意義 一般土地投機家慣以下述二法，造成地價高漲。其一、購買土地而使之閒置，使土地供給減少，促成物價上漲，直待獲有巨額利得，始肯將土地出售。其二、故意使土地買賣頻繁，使地價高漲。前者，防止土地之改良，後者誘致一般物價之上漲。今課土地以增值稅，使土地改良無利可圖，亦可免除土地之投機，防止地價之高漲，與促進土地利用之改良。此數者，固皆足使國民經濟之發達。

(丁) 財政意義 近代各國財政之支出，有逐年膨脹之勢。社會之不斷進步，亦使土地之自然增值，隨歲月而俱增。換言之，課徵土地增值稅，其稅收必年有增加而能適應此逐年膨脹之經費支出。故土地增值稅之徵課，於財政方面，亦具有莫大意義焉。

總論如是，吾人再就徵課實例探討之。考對土地增值課取累進稅，係首創於德國。其創設之目的，與別種土地稅無大區別，均不外將土地剩餘價值或差額價值之一部分，收歸社會公有，總其實施之方法，則與直接稅不同。一、直接稅係按年分期繳納，而增值稅則於一特定時期一次徵收之；二、增值稅課稅之對象，為剩餘價值，換言之，乃專對土地增加價值所課之稅，而非全部資產課稅也。但新增加之價值者，不全為上期買價與現在賣價之差數，其間尚須除去土地上永久不動之用費，如

築路造屋鑿井等等。此外此項費用之利息及上期買價之利息，在德國徵收土地增價稅時，亦予扣除，而買賣土地時前後二次之地產轉移費用，在德國日本，亦在免除之列。

德國計算增價，大都擇定一種估定價值，為第一次徵收地價稅時之標準。此種價值，稱為原基地價值，係按照法律規定之武斷日期而估定者也。例如北勃斯勞 (Brandenburg) 於一九〇七年六月二十三日施行增價稅。但其法律定一八九五年一月一日為計算原基地價值之日期。設於一九〇七年十二月有地一塊，價得一萬五千馬克，而該地在一八九五年一月一日之價值僅有九千馬克，則兩價相較，增加六千馬克，增價稅即就此六千馬克之差額而徵收之。如此塊土地，於一九一〇年又有轉移，其售價為一萬六千馬克，則增價稅僅能就一千馬克之差額而徵收之。如若價值跌落，當然不課增價稅。因此該地在一九一〇年之價格如仍為一萬五千馬克，或更低，自不應課取增價稅矣。

除土地改良物與房屋之價值一併除去不課稅外，世界各國尚有免稅與減稅之規定。大體言之，凡不以轉賣利益為目的之土地，及小額所有之土地，均在免稅之例。至減稅之多寡，各國規定不同。德國中央土地增價稅則，規定自上期購買一地之日起，每隔一年，得減稅百分之一。其理由為：(一) 擁有土地長久之人，投機性較少，(二) 短時間暴發地財之人，較能付稅，及(三) 金錢購買力日漸降低，為調和此種趨勢起見，應減稅少許云。

然而吾人應知者，土地增價稅雖為近代執政者所極重視之稅制，但其缺點亦甚多。自理論方面言之，此稅不能視作財政上唯一之可靠稅源，因非特收入不豐，且以祇能在轉移時徵收，稅額每起伏甚劇，殊難測定。自實際方面言之，其最大之困難為依據一般物價之趨勢以測定土地之增價，以武斷之方法規定之，殊非公平之道也。然財土地增價稅即可因此而廢止耶？曰，不然。蓋土地增價稅多為社會政策上之賦稅，故各國實施此項稅制時，除特別重視其社會效果外，更注意以下兩點事實：（一）使成為地方稅之主幹，增價稅之稅額既不大，自無補於中央稅收，且自管理方面言之，由地方徵收，亦較由中央徵收為便利也。（二）先自都市作起，都市土地增價常較鄉村為速，且都市面積不大，易於估計。

總觀上述，可見土地稅非但形態繁多且性質複雜，欲將各式不同之土地稅，歸納盡一，使成為同樣之地稅，雖非絕對不可能，然確非易事。地價稅既有此多種方式，然則究以何種為最適宜耶？此問題雖不能確切答復，然大致亦有規矩可循，據吾人已檢討之事實觀之，第一、各國倡議地價稅者，所擇之途徑，似皆為抵抗最弱者之途徑，第二、社會的及財政的效果往往為決定採行此稅之根據。如實行地價稅之目的為財政的，而非社會的及經濟的，則以按照未改良價值徵收直接的比例稅，最為豐富，最為便利；如其目的為社會的，若分裂大地產，抑制土地投機與剷除不在地主，則以採行累進稅，或

有差別性之未改良地稅，最爲有效；如其目的爲倫理的或經濟的，「以不勞而獲」爲課稅客體，則似應在獲得利益時，徵收間接稅矣。

(註一) 胡子霖譯：地價稅論第二頁。

(註二) Ricardo: Principles of Political Economy and Taxation, Chap. 2.

(註三) J. S. Mill: Principles of Political Economy, edited by W. J. Ashley, pp. 817-8.

(註四) Patrick E. Dove: Science of Politics, pp. 229, 240.

(註五) Henry George: Progress and Poverty. 1879.

(註六) 國父之賦稅理論，蓋深受亨利喬治學說之影響者，然其所主張之地價稅與土地單一稅，

實大有區別。

(註七) 王先強：中國地價稅問題頁一七至二四。

(註八) Ricardo: Principles of Political Economy and Taxation, Chap. 2.

(註九) J. S. Mill: Principles of Political Economy, P. 818.

第三章 田賦形態之分析

田賦爲一種土地稅。吾人於前章已詳述土地稅之種類、形式與性質，今復就田賦之形態方面，研究其性質類別與其課稅之方法，藉求更進一步之了解。

第一節 田賦之性質

田賦爲世界各國施行最早亦最普遍之賦稅。其性質，固有同於其他稅制者，或亦多特具之性質者。茲分述其一般之性質及特具之性質如次：

(一) 一般之性質 田賦之一般性質有五：

(甲) 田賦爲對物稅 以租稅之客體爲標準，可以爲對人稅，對物稅及行爲稅。對人稅又稱爲主體稅，係側重於租稅主體之租稅。如人口稅、所得稅、及法國之門窗稅是。對物稅又稱爲客體稅，以收益物之收益爲課稅之標準，側重租稅之客體，如資本稅、財產稅、消費稅、家屋稅、宅地稅等是。行爲稅之課稅客體爲行爲，如印花稅之課於交易行爲，契稅之課於產權移轉行爲。田賦以土地之收益爲課稅之標準，非側重租稅之主體，故爲對物稅。且對物稅係對土地而課稅，不因人之死亡或移動而

有變更，換言之，即無重租稅之客體。田賦之爲對物稅，蓋以此也。

(乙) 田賦爲收益稅 收益稅以個人一家財產收入爲稅源，換言之即以確實的，永續的財源爲課稅之標準，對於所得之收益，課以租稅。故收益稅復分爲：(甲) 不動產收益稅，如田賦房稅是。(乙) 動產收益稅，如資本稅利息稅是。地主利用土地三德之功能，加以人工之改良，及從事企業而獲得之代價，除去農具費、種子費、肥料費及薪金等開支，其所餘之部分謂之純收益。田賦卽以此種純收益爲稅源而課徵之租稅也。惟此僅就通常理論而言，事實上當以各國所採取之租稅標準不同，而地稅之稅源亦異。如英國地稅以土地估價所得(卽地主所受佃金)及土地使用所得爲稅源，普法以自耕地主所應受企業之純收入爲稅源。我國田賦則根據田地之面積等級爲標準而課稅，實屬財產稅從量稅之範疇。然就我國田賦有災賦蠲減之規定觀之，彼又似爲收益稅也。

(丙) 田賦爲直接稅 以租稅之負擔爲標準，可分爲直接稅與間接稅。後者爲依租稅轉嫁之作
用，由租稅主體以外之人負擔稅額，前者爲直接課於稅源所有人之租稅，納稅者與租稅負擔者同屬一人。易言之，法律上納稅之義務人，同時亦兼爲課稅品所有人及稅源所有人；課稅物件與稅源同屬於一人所有而其人亦兼爲法律上納稅之義務人。田賦之課稅物件爲土地，納稅義務者爲土地所有權人，而負擔租稅者亦爲土地所有權人。故言租稅者，皆將其納入直接稅之範疇。

(丁) 田賦爲不轉嫁稅 一般而言，田賦以土地永續收益爲稅源。租稅之負擔者必爲稅源所屬者。如地主欲轉嫁其負擔必增加其佃租，而佃租之增加，將引致佃戶之羣起反對，相率抗租，故其地租必因之降落，而最後之負擔，仍爲地主。其次，如地主欲轉嫁其負擔，則地價必因而低落，而租稅之最後負擔人，勢必仍爲地主。此蓋因地主負擔地稅，佃戶收益，自必因以減少。若地主欲償其土地於他人，則購者自必減除其所負之稅額，以定土地之價格，致售價降低。如欲增加租金，以轉嫁於佃戶，則勞費多而報酬少，佃戶將受虧蝕，如不爲前述之反對抗租，必轉而他就，地租亦難爲鉅額之增加。結果所課之稅，終必歸地主負擔之。是以田賦通常爲不轉嫁稅。

雖然，田賦之轉嫁與否，未可一概論也。其關係至爲複雜，往往因課稅標準之不同，而異其負擔之歸宿，惟以田賦爲一種土地稅，其詳俟於土地稅之轉嫁與歸宿章再敘述之。

(戊) 田賦宜爲地方稅 田賦之另一書徧性質，卽宜爲地方稅。歐洲各國大都已將地稅改爲地方政府徵收。我國於民十七年第一次全國財政會議，所通過之：「畫分國家收入地方標準案」，亦將田賦畫爲地方稅。田賦宜畫爲地方稅之理由，可綜述如次：

(1) 地方政府之經營建設，於土地所有者有直接之利害關係。當以田賦爲地方稅，使地方人民注意其政府經營建設，而藉以養成政治觀念。

(2) 土地之地址固定，最宜爲地域上之畫分。地方政府各就其轄境課徵，無與其他行政區域重復課稅之弊，亦不若地方物產稅之可藉遷移出境而逃稅。

(3) 地方政務，日見繁複，非有確實的永續的收入，不足以應需求。而土地稅收數至爲豐富而可靠，足應地方政府此種需要。鄉區除土地外，殊鮮可稅之物。市區課稅區之種類雖多，地價亦高，照價徵稅，收入至鉅，在比例上仍爲重要財源。較之營業稅之分布不遍，登徵稅之收入有限，誠不可同日而語。

(4) 地方政府之設施，於土地所有人關係最切。設施而善，社會進步，則地價與租價隨漲。一方則土地稅通常不能轉嫁而歸地主負擔。若以土地稅爲地方主要財源，則地主負擔之租稅，經地方行政之設施，仍以之還於地主之身。報價原則之應用，固以土地稅爲最也。

(5) 地方政府以發展地方公益爲務，故爲謀永久之地方公益計，宜取田賦爲地方稅。

(6) 地籍之整理與地稅之徵收，殊爲繁瑣，尤易滋流弊。若由中央直接派員經徵，每多隔膜，易紊而難理。若盡歸地方，則聞見較近，利害較切，庶幾籌謀便而查擠勤，集事較易，故以易於徵收管理而效率最大之原則言之，土地稅亦應盡歸地方。

學者於土地稅之宜盡爲地方稅，亦多主張者。如巴斯得布爾(Bastard C. F.)謂：「理論與經驗均

趨向於顯示地方稅之大部分，必須取給於土地稅」(註二)。塞方格曼教授亦認為土地稅或不動產稅宜為地方稅(註三)。我國國大綱第十一條規定：「土地之徵收，地價之增益，公地之生產……皆為地方政府所有，以經營地方事業。」我土地法亦明定土地稅為地方稅。故田賦之宜為地方稅，殆為一般所公認者。民國三十年，我國為適應抗戰需要，將田賦收歸中央接管整理，此為戰時財政政策之執行，非否認田賦之宜為地方稅理論之謂也。

(二) 獨具特性 田賦獨具之特性有三：

(甲) 收入之固定性 田賦課徵對象為土地。土地之為物，雖亦因滄海桑田，不無變遷，然大體言之，土地究為固定之物體，而無轉移。如人口稅可因人口之死亡或移動而喪失其稅源；所得稅、遺產稅、營業稅、貨物稅等常因課稅物件之變化而影響其收入；關稅、通過稅亦多因戰爭或其他國家政策之運用而致為收短絀。惟土地乃亙古不變者，故以土地稅課徵其準之田賦，較其他租稅為最固定確實，而政府財政預算亦易於執行。

(乙) 對象之不滅性 田賦課徵之對象為土地，而土地實具有不滅性。經濟學上之所謂土地，包括水陸及一切天然物力而言，不僅為普通人見解之地面。我國田賦之課徵，原僅限地面，自土地法頒布後始正式規定：「土地為水陸及天然富源」(註四)，土地實係天然所賜之物，人類所賴以生存之

根本要素。其面積數量，則爲天然所限，非人力所可增減亦永遠不可變滅，非如人口有死亡遷移，專品有毀損消滅也。河流之變遷，山嶽之侵蝕與其他天然力量，或可使山地變爲良田，河流轉爲沃壤，惟終屬罕觀，且亦發生甚緩，吾人直謂土地之不滅亦未爲不可。

(丙)範圍之普遍性 一般租稅，類皆有固定之區域與範圍。如關稅僅以濱海區域或港口爲限，鹽稅僅以鹽區爲限，工商所得稅及營業稅，皆集中於工商業繁榮之地，消費稅或賦以商品所流通處爲課稅區域。惟田賦則不然。田賦之徵課對象爲土地，而宇宙間物所棲息之處，草木所繁植之區，無非土地也。其範圍至爲廣泛，其區域至爲遼闊。斯故，無論天涯海角，窮鄉僻壤，或通都大邑，無不有田賦之侵入，其範圍之普遍，誠非其他租稅所可比擬也。

第二節 田賦之種類

我國田賦，內容複雜，名目繁多。孟子所稱：「有布縷之稅，有粟米之徵，有力役之徵。」可見古時田賦即包括布縷、粟米、及力役三項。自秦漢以來，田賦常與人頭稅並徵。李唐賦制分爲租、庸、調，趙宋建國之初，歲賦之制，有公田之賦、民田之賦、城郭之賦、丁口之賦，與雜變之賦五類。明初田賦包括夏稅、秋糧、與馬草（註五）三項。滿清田賦，種類尤繁，包括地丁、漕糧、租課、糧折、

羨餘等項，而羨餘之中復有火耗、平餘、濱折、按糧津貼、按糧捐輸等名目。民國以來，會按其性質，分別予以歸併，但歸併後田賦之種類仍其複雜，茲述其內容如下：

(一) 地丁 考地丁名稱，係由地賦與丁賦合併而成，始於前清康熙雍正年間。原清初地與丁分，地爲地賦，丁爲人丁，賦出於地而役出於丁，其釐定直省錢糧，一仍明萬曆時勘丈核定之數，以爲標準。迨後康熙年間，關於丁賦，規定以現徵錢糧冊內之有名人丁爲常額，新生者謂之新生人丁，永不加賦。惟丁與地二者，雖爲各別之稅，然因課徵丁稅，須有調查精確之丁數，否則頗有變爲田賦附加稅之可能。設依一定之丁數（如康熙時之規定），以爲徵課之標準，則病故逃亡滅絕者，將無以處之，斯辦理極爲困難。故康熙末年，遂採所謂「地隨丁起」之法，將地賦與丁賦併徵。至雍正年間又以各縣丁糧均派入各縣糧銀內合徵。自此以後，相沿成習，着爲通例。

此種地丁，爲規定之正供，正徵之外，尚有各種雜徵；究其性質，似手續費。依歷年習慣，於徵收田賦時，無論實物或銀錢，皆有額外之徵收（亦即所謂附加）。如以穀類繳納者，則有雀鼠耗，以銀兩繳納者則有火耗，總稱之爲「耗羨」。至雍正年間乃將耗羨歸公，定爲正供。入民間後，此等附加均將其列入歲入預算，悉以之充國庫。收入，與各國之徵收附加稅以供地方政府之需用者不同。

(二) 漕糧 漕糧爲田賦之一種，與地丁稍異者，因地丁向係徵銀，而漕糧則爲糧食，其數本

色。按漕運之權，雖屬戶部，以運籌策中興官或募兵丁之用（證五）。考漕運之制，始於禹而盛於唐。宋。明時轉輸之法，率用民運，清時改爲官收官兌，各地解送之漕米送往通州及北京之倉庫儲存，由戶部所屬之倉場衙門管理之。其直接運之京師者稱「正兌」，運之通州者稱「改兌」。另「漕耗」，隨正入倉。惟因漕運之際，每以地方官吏之費用，年有增加，經費浩繁，足以減少實物之繳納。咸、同以後，各省漸次改徵折色，以實物折合銀兩，由官吏自購米糧。故是後以實物繳納者，稱爲本色，以銀錢折合者稱爲折色，又稱「漕折」。而改納折色者仍須納運送之費，謂之「漕項」，照例徵解，無異正供。迨至前清光緒末年，其尚納本色者僅江、浙、魯、皖四省。至宣統年間，僅餘江、浙兩省。民國成立，江、浙漕糧，亦悉廢除，而改以銀元代納矣。

(三) 租課 卽公有之地，租給人民後所收之佃租也。此種公地，考其沿革，有係國家固有之地，有係公家購買之地，有係因事因業而荒沒收之地。就其性質而言，此項佃租，實爲公產收入，而不得爾之爲賦稅。惟自晉禰浩，包括於田賦之內。各省租課，以屯租、官租、學租等爲最多，在沿江各省，產課亦異常重要。

(四) 差徭 起源甚早，卽古時力役之徵遺意。清時此制尙存。西北各省，差徭異常繁重，有按畝出差者，有按驢馬出差者，有按行戶出差者。而南各省賦稅雖奇，差役則不甚盛行。故昔人嘗謂：

一 東南賦重而役輕，兩北賦輕而役重。各省差徭，民初即已次第革除，陝省賦雖有差徭名目，亦久已折收銀元。

(五) 墾務 墾務爲新開墾土地所納之田賦。第僅行於東三省。西北一帶之墾務入款，大率列於官產項下，而歸於田賦者，實爲例外之情形。

(六) 雜賦 雜賦爲例解貢品折銀元之款是，所謂「雜賦」者，指其有別於正稅而言。

(七) 附加 所謂附加，卽省縣之額外徵收，有別於正稅，如公安費、教育捐、民衆教育捐、保險附費等，名目繁多，不勝枚舉，而各省情形，亦極不一致。其稅率之重，雖超過正稅數倍至十數倍者。附加方法，或按正稅額附加，或按畝附加，或按串票每張附加，或按其他標準附加。依各省實情觀之，附加之於正稅，大有喧賓奪主之勢。

我土地法對於地稅之規定，係依土地利用程度爲標準。吾人據其規定，可將歸於下列各種土地稅：

(一) 市地稅：

(甲) 市改良地稅——卽依法令使用之土地稅，如宅地稅，地價稅，土地增價稅等。

(乙) 市未改良地稅——如未依法令使用之土地稅，如宅地稅，地價稅，土地增價稅等。

(丙)市荒地稅——如開地地價稅，開地土地稅等。

(二)鄉地稅：

(甲)鄉改良地稅——如以面積及肥瘠等則為課稅標準之田賦，或地價稅，或土地增值稅。

(乙)鄉未改良地稅——如以面積及肥瘠等則為課稅標準之田賦，或地價稅，或土地增值稅。

(丙)鄉荒地稅。

是故，我國現行之田賦，言其內容，實為包括地稅、人丁稅、及公產收入之一種併合稅，而未來之地稅，則為市改良地稅、市未改良地稅、市荒地稅、鄉改良地稅、鄉未改良地稅、及鄉荒地稅六種之總稱，或即如土地法二八三條所規定，而為地價稅及土地增值稅之混合稅。他如田、地、山蕩為稅地而非稅別，三等九則為稅則，亦非稅類，有以此為田賦種類者誤矣（註六）。

第三節 田賦之徵課方法

田賦之徵課方法，亦即所謂田賦之徵收標準，大約可以為六種，即面積課稅法，等級課稅法，收穫課稅法，地價課稅法，地租課稅法，及收益清冊法。查考田賦之課稅品，以耕地為主要物件，此外尚有宅地、畜牧地、山林地等，悉應包括在內。如德儒愛羅勃哈（K. Th. V. Eshberg）謂：「土地稅

係徵農業地及森林之收益之稅」(註七)，僅以廣義言，即池沼、鹽田、鹽井，亦無不包括之。然實際上，各國於賦之範圍各有不同。我國嚴格意義之田賦，應僅限地丁與漕糧，而其他灘租、薄租、荒地租、淤地租等，多列入私課一類。蓋賦與租於財政學上之意義，迥不相侔。賦則上為民所有，租則土地為國家所有，由官經理，租給人民而收代價。又如宅地，歐洲各國，多別立稅目，不入田賦範圍，我國則包括在內。此外如官署，寺廟及其他官地，皆無期免稅，新開墾地，植林地及水旱災害之地，亦有免稅規定。不僅田賦之範圍，中西不同，而田賦之徵收標準亦多差異，吾人觀下所述，即可明矣。

(一)面積課稅法 此法為最原始最簡易之方法，以土地面積為課稅之標準，易言之，課稅之多寡，概憑土地面積之廣狹而不同土地之肥瘠何若，古羅馬及英國皆行之。蓋其時土曠人稀，凡為耕地，概屬沃壤，土質瘠薄之地，則無人問津，且其時耕作方法，大抵皆極粗簡，政府取之於民者亦甚輕微，故以面積為課稅之標準，尚不致失平。嗣以經濟社會變遷，私有制度發生，人口之繁殖日多，而土地之供給有限，沃土良田固早為人所耕種，即瘠薄之區，亦皆經耒耜矣。耕種方法，亦日皆進步，因地質之肥瘠，灌溉之便否，距離之遠近，而所需資本勞力，差額甚大，於此時也，仍以面積為課稅之標準，殊失公平之道。蓋不同同一面積之土地，其總收入之數額，顯見懸殊，若令總收入無甚

差別，而自總收入中除去耕作之費，其餘類亦必大有差別。其法之不善，當無待論。故經濟較發達之國家，其地稅之徵課，已無再採面積法者。

(二) 等級課稅法 此法係因土地收穫額之多寡，而各異其稅率，且往往與面積稅法相輔而行。羅馬帝國時代，有分土地爲三級以上者，第一級課總收穫五分之一，第二級課七分之一，第三級課十分之一。美國奧亥俄州(Ohio)亦分土地爲三級。我國田賦向有三等九則之分，惟課稅標準亦兼根據面積。故我國田賦之課稅方法，可稱採面積混合制。等級課稅法似較面積課稅法爲公平。因前者以總面積大爲標準，胥賦負擔輕而礦產負擔重，後者則能衡地質之高下灌溉之優否，交通之情況而分其等級。如爲優等之土地則重課之，爲劣等之土地則輕課之，似已進於公平矣。然而土地之肥瘠，雖可知，收益之多寡則難測，土地生產力之高下非僅憑等級而可盡分清楚。此蓋因收益之多寡，常視農具之利鈍，資本之多寡，勞力之巧拙而有不同，固不能徒據土地之肥瘠，以爲斷也。況制定等級法，本以當時土質爲準，惟土質之高下，常因社會之進步，人工之改良與機械之應用而發生變異，昔之良田，今則瘠地，因事實之所常有，土質已變而稅率仍舊，其如租稅之公平原則何？故等級課稅法，亦非完善也。

(三) 收穫課稅法 亦可稱總收益稅法。蓋以土地之總收穫爲課稅之標準，自總收穫中徵收若干

分之方法也。此法，古代各國，頗盛行之，如我國古時之什一稅，埃及之五分一稅，印度之四分一稅，歐洲列邦之十分一稅，英之十五分一稅，以及日本所謂七公三民，六公四民，五公五民等，皆由人民與政府分取其總收穫者。今土耳其、埃及、與印度仍行此法。土耳其於收穫期，由官廳檢查其收穫額，而取其一部分，以供國庫之需，埃及則依尼羅河流域之遠近，而異其課稅率。印度之土地稅「僅佔土地總產額價值之極小百分數，而在近四十年間，此百分數且漸呈減少」（註八）。由各邦徵收之農民納稅，或採領主納稅制，或採農民直接納稅制。我國田賦，雖屬重賦等最混合稅制，然對於糧糧南米之徵收，仍採收穫課稅法。

收穫課稅法，雖較前兩法為進步，然亦有其困難與弊端：

其一、土地之肥瘠不同，所用生產費亦不等，即使總收穫相同，而成本或大異，農民實際所得，固頗多參差，今課以同一稅率，其不公平甚。

其二、計算總收穫頗不易，農民為逃稅常以多報少，政府不具知識其所隱匿之數量。

其三、即使農民不加隱匿，然其所根據者僅為一種估計，徵收者絕不能對每一農民之收入，加以實際量核，確實之納稅額數，亦不易得。

其四、穀物市價時有變動，復亦因地而異，故同額之收益，其購買價格，未必相等。

其五、即收穫物數量相同，以其品質有高低，其價格亦隨有低昂，僅就數量而課以同一之稅，固亦難期公允。

其六、以收穫數額為課稅之標準，而其數額之確定，又多憑官吏估計，不僅有失公平，且亦為貪官污吏添造營私舞弊侵蝕中飽之機會。

(四)地價課稅法 此法以土地之買賣價格為課稅之標準，易言之，即以地主所得之收入，為課稅之標準。此法既以土地之價值為課稅之基本，故價值之決定，為此種稅制下之主要條件，不能不有一定之依據，以求價值之確實。市場價值固為確實，但漲落不一，有買賣時，方可得其市價，其不買賣者即無確定之市價，在課稅時，不能特為可靠之依據，其結果惟有採估定價值之一法。此我土地法所以兼採申報地價與估定地價二法也。或以為土地之買賣價格，必以土地所得之純收入為標準而推算之，所以買賣價格為標準而課稅，無異以純收益為標準而課稅，且於買賣之際，所有契約，必須登記，調查其價格，至為簡易，而需費亦少。惟一般理論，亦以此法，終不免下述諸缺點：

其一、土地為移轉最遲緩之物，故因登記而知其價格者，僅其一小部分。

其二、當契約登記時，人民企圖逃稅或為減少納稅金額，必多隱匿，其所報價格，必較實際之買賣價格為低。

其三、土地之價格，因買賣兩造之關係，而顯有低昂，未必皆比例於其純收入之數，又常固定於一定之場所，其移轉不如**有價證券**之自由，則所謂公定市場，終不能行，是則以地價爲標準，亦不能比例於稅收入也。

其四、土地因繼承或遺贈而移轉者甚多，故土地所有權之移轉，未必盡有買賣價格。

其五、既不能知一般土地之買賣價格，則對於大部之土地，不外施以推定或估定之法。然欲估計價格，必先知其純收入，然後依當時市場利率而推算之。然市場利率，高低無定，故以推算之地價爲標準，不如以純收入爲標準而能正確公平也。

然而上述諸弊，未始不可以立法糾正之，救濟之。如爲補充土地估定價值之不足，乃輔以地價申報及公斷之法，爲恐土地非經移轉無價格，致影響稅收，乃有地價稅按年徵收之規定，爲防止人民之低報地價，乃有估定地價方法之採用，且於繼承遺贈無買賣價格之顧慮一點，亦予以解決矣。凡上述，固爲我土地法所明文規定者也。

(五)地租課稅法 此法以土地之地租爲課稅之標準，易言之，即以地主取得之收入，爲課稅之標準。亞丹司密以爲租借田地，必有契約，而契約又須登記，則比附於地租以爲賦課，必可比例於純收入之公平，負擔既公允而又便利。且以地租爲標準，間接亦可限制地主之過度剝削，地主取於農民

者多，國家向之徵稅亦重；反之，徵稅亦輕（註九）。然此法亦有其弊端在：

其一、如祇課稅於地主之收入，而不及耕作者之利潤，則租稅負擔，仍難期公允。

其二、此法實行，凡自耕農之土地，根本即無租金，亦無負擔賦稅之機會。

其三、土地如無定額之地租，則稅率不能隨地租而每年更變，地租稅法亦不能應用，同時，政府田賦不能確定，徵收官吏，尤易於舞弊。

其四、施行此法，如政府監督不嚴，則政府徵稅原在以租定賦，而地主反以賦定租，斯則地主徒爲一中間人，所受損害者固仍爲佃農也。

其五、若對於佃地以佃租爲課稅標準，而對於自耕地以自種收益爲標準，則是同一田賦，一以單純分配於土地之所得爲課稅標準，一以企業之全體報酬爲貨稅標準，辦法亦不一致。

其六、若租地果有契約，復能強制登記，而登記事，未必普及，且登記時亦常有虛偽之弊，而乏善法防止。

地租課稅法之弊，雖如上述，惟吾人應知者，現代亦有國家，實行此法，不僅課稅於地主之收入（地租）且亦課稅於土地使用之所得如英國是，或課徵於農業利潤，如法國是。

（六）收益清冊法 此法以調查土地收益之記載上的純收益額爲課稅之標準。有稱爲根簿法，或

查定法，日本則稱之曰土地臺帳法。此法先設查定委員，調查各種經濟狀況，造成清冊。如地主對於此種調查記載有異議時，得詳具理由，請求更正，訂正後，製成根簿，以爲課稅之標準。惟編製根簿之手續極繁，第一、依測量法，測量全國之土地製成精細地圖，記載地主之姓名，土地之位置，面積等等。第二、調查土地之生產力與總收益，凡土地之肥瘠，地勢之高下，耕作之難易，灌溉之便否，市場之遠近等，均須逐項記載於清冊內，並取最後五年間收穫數額平均計算，定一畝平均之總收穫額爲若干，然後各計數年之市價，數年內之利息，以定此總收穫之平均價額。第三、企業費如種子、肥料、農具、機械等費及消耗之損失爲雇工之報酬等，均須詳細調查，從收穫中除去之，然後以其餘額爲純收益，而即以此爲課稅之標準。

此法一方既注意於土地之生產力與總收益，一方又應注意於必要之企業費。其優點爲：（一）節省每年之調查費，（二）確保一定之收入。惟此法亦不少若干缺點：

其一、收益清冊上所定純收入額，乃屬斷者也，決難正確。復以工作人員才幹之強弱，致工作有粗疏，欲求負擔公平，蓋亦難矣。

其二、土地買賣價格，與租賃金額，隨地方土質不同，不能與純收益成正比，如由推定法決定其稅率，絕難公平。

其二、編製清冊，須有長久之時間。因時間太久，而耕作之改良，交通之發達及社會之變遷，當初所測定之土地，亦必之隨而變更，而昔所定之清冊，亦遂變為不正確之清冊矣。

其三、編製清冊，需費浩繁，增加人民負擔，加重國庫開支，固非富國不能為也。

其五、測量土地，評定等級，因事務紛繁難免錯誤。

其六、收益清冊製後，改正甚難，故土地收益雖日見增加，土地價格雖日漸抬高，乃負擔租稅，仍罕變更，寧可謂平？

以上六種課稅方法，亦即代表六種不同之土地稅。然此六者，皆可歸納為三個類別，即：（一）收益稅之土地稅，凡收益清冊中之純收益地稅，收穫課稅法之總收益地稅皆屬之；（二）財產稅之土地稅，凡面積課稅法，等級課稅法及地價課稅法等地稅屬之；（三）所得稅之土地稅，凡地租課稅法之地稅，或以土地稅純收益，列為所得稅之一種，與他種所得同樣課稅者屬之。

此三種稅制，就公平原則而論，所得稅之地稅，優於收益稅，收益稅之地稅，復優於財產稅之地稅。次以徵收手續言，所得稅難於收益稅，而收益稅難於財產稅。在財產稅制之下，僅須有土地面積之丈量與價值之估定即足，而收益稅又須有收益數之估計，所得稅復須加備所得之調查，課稅手續尤繁。再次，以此等標準之經久性而論，土地面積有較久之經久性，有歷久不變者，土地價值次之。土

地之收益所得又次之，必需每年或三數年加以更正。土地遍於全國，全國須有各種調查，其困難可知。

綜觀上述之地稅，各有其困難與缺點。設徵收行政上無困難，自以施行所得稅為最合理。但在納稅不忠實之國民，純從人之所得課稅，殊難確實，且社會各種條件不備，此稅亦不易實行。若施行收益稅，須每年有收益調查，即須有常置之調查設備，惟需費至鉅，殊不經濟。故行收益稅者，皆以估定收益數為基本。但此項估定，若非時常修正，即難符合現情，而與財產稅無殊。夫如是則地價稅尚矣，地價稅較其他稅制易於實行，其適用之點（註十）為：

1. 鄉村土地，價值無大變動，可以每五年或十年更正一次，都市土地價格易變動，但亦易查考。
2. 土地價值有市價及鄰近土地為確實之標準，不似收益之可以隱瞞而難於確實。
3. 便於課累進率稅。
4. 可以作為補充稅。

對此稅或亦有提出應注意之點，即：（1）自耕農自行耕種之土地在一定限額下者，應予以免稅；（2）凡土地之所有在一定數額下者，應予免稅；（3）鄉區耕地，因人口加多而地價特高者，或因某種情形而地價低者，應比較其收穫量，以估定課稅價值；（4）都市稅率，應重於鄉村。我土地

此土地稅篇中對此皆早有規定矣（註十一）。

（註一）土地法第一條載稱：「本法所稱土地謂水陸及天然富源。」所謂天然富源者如太陽空氣之類，均在其內。如土地能使之脫離空氣太陽。則爲無用之土地，而土地不包括天然富源，亦爲不完全之土地。

（註二）C. F. Bastable: *Public Finance*, P. 396.

（註三）E. R. A. Seligman: *Essays in Taxation*, 10th Edition, Pp. 378—9.

（註四）馬草，又稱爲軍馬草，係軍馬之飼料。其在田賦上之地位，比之夏稅秋糧非常低下，不被重視。其制非明初所定，乃始於成祖永樂九年，至穆宗隆慶元年始與夏稅秋糧相並而稱爲正賦。其被徵地方爲直隸、浙江、山東、山西、河南、陝西等省，賦率爲每畝一斤，但亦有因地方不生馬草而以銀、鈔、布等他色折納者。

（註五）派徵之漕糧，其未起運而存留本省，以供兵精之用者，謂之「南米」，迨綠營兵裁撤，此等南米，始改徵折色。

（註六）劉世仁著中國田賦問題（商務），於述田賦類別時，即坐此弊。鄒枋於中國田賦論之基本原則一文中（見中國經濟學社出版之經濟學季刊五卷一期），亦誤三等九則爲田賦類別。

(註七) 愛囑勃哈，財政學頁九八，傅英偉譯本。

(註八) G. F. Shirras: The Science of Public Finance (商務許譯本)，頁二二二。

(註九) 政府於江西剿匪時，豫鄂皖三省剿匪總司令，對於克復匪區之土地處理，其徵稅即實行地租稅法，但以累進稅之部分為限。如剿匪區內各省農村土地處理條例中載稱：「前條最高範圍以內之田地，依普通稅則，徵收地稅，其超過最高額以上之地稅，除依普通稅則徵收外，對於超過最高額部分之田租，應依累進稅法徵收其所得稅」。

(註一〇) 胡善恆：賦稅論，頁三三七。

(註一一) 土地法第四篇土地稅第六章土地稅徵收關於稅率之規定，及第九章關於土地稅減免之規定，又第二章關於地價申報及估計之規定。

第四章 單一地稅論

第一節 單一稅之意義與形態

單一稅與土地稅，固不可混爲一談，然自賦稅發展史中觀察，單一稅與土地稅實有不可分離之關係，蓋在各種單一稅中，以單一地稅最爲重要。故欲知土地稅之發展，對各種單一稅論不能不略爲敘述。

所謂單一稅者 (Single Tax)，乃指政府一切收入完全依靠於一種賦稅，除此而外，不再徵課其他賦稅之謂也。單一稅之所以產生者，約不外於多種賦稅雜然流行，而有誅斂苛擾之情形存在時，或賦稅分配不均，國民有反抗之議時，乃執簡御繁而提倡單純之稅制。

單一稅制，由來甚久，自查理第二 (Charles II)，至十八世紀末葉，若干人即主張抽取單一奢侈稅。然實際創始單一稅者，當推法人坡塘 (Bodin) 一五六七年，氏於其所著共和六書 (Les Six Livres de la Republique) 主張抽取單一所得稅。惟彼又主張於抽取所得稅外，更應抽取關稅，故非純粹之單一稅論。十七世紀，有若干人主張抽取單一消費稅，如一六四二年之霍布斯 (Hobbes) 一六六二年之威廉培特 (Sir William Petty)，同年之詹達拉庫爾 (Jan Delacorut) 及彼得得拉庫爾

(Pieter Delacroix)，一六五六年之波克斯浩安 (Boharn) 與一六八五年之坦則爾 (Tentzel) 等，皆爲單一消費稅論之主張者。而其中尤以霍布斯爲積極，主張根據賦稅享益理論 (The Bentin Theory of Taxation)，徵收消費稅。彼認爲賦稅乃人民對國家之保護所付之代價，此種代價爲人人所應出者，而出此代價最理想之標準，厥爲消費力，因人無論貧富貴賤，總須消費，故單一消費稅爲最合理之賦稅制度。其後，十八世紀初葉，有重農學派先驅者二人，主張抽取單一所得稅，一七〇七年，法國有伏旁將軍者，(Marshal Vanban) 著有一書，名曰皇家什一稅 (Dime Royal or Royal Tithe) 歷陳其什一所得稅之主張。惟伏氏所主張單一稅，亦非純粹之單一稅，蓋彼曾公開聲明，所謂什一者，非絕對什抽一也，不過以什一爲最高限度耳，如國家支出不大，可只抽什一所得稅；如國家財政需要特別大，抽什一所得而尤不足以應付時，則尙應抽取鹽稅，關稅及行爲稅。

十九世紀中葉，歐洲大陸，又有單一消費稅論，單一所得稅論，單一資本稅論，相繼而起。此時主張單一消費稅者，以愛得華普淮斐 (Edward Peifer) 爲代表，氏之中心思想，在求賦稅負擔之永久公平，欲達此目的，則賦稅之徵課，非以納稅人之支出或消費之全部爲標準不可，而以各人之支出全體爲標準而課之稅，不外課稅於消費全體。故氏之所論，亦可謂爲單一消費稅論。單一所得稅爲德國社會黨之主張，該黨自一八六九年以來，其政綱中即宣布有實施單稅論之規定。單一財產

稅論，爲法國學者所倡，其代表者當首推計利會（*Ordre*）及圖利尼二人。計利會在一八五八年所著財政問題中對單一資本稅，言之甚詳。圖單一資本稅，至少有三大優點：一、資本稅可刺激資本，使投資於生產事業；二、資本稅乃課徵於既成之資本而不徵課於成立中途之資本；三、資本稅能捕捉所得稅所不能捕捉之稅課負擔。

第二節 單一地稅論概述

由上所論可見單一稅之徵課方法及對象，並無限制，或爲所得稅，或爲消費稅，或爲資本稅，或爲財產稅。土地既爲人類最古之財產，故單一地稅論比較其他單一稅論，在賦稅演進史上，非但有同樣悠久之歷史，且具更重要之地位。茲略述其內容：

一、單一地稅論之產生

單一地稅論產生之時期，論者無一致之主張，有謂創始於重農學派先驅羅基爾貝爾（*Basile Henri Robert*）者，因氏於一六九五年所著「法國瑣記」（*Observations sur l'Économie*）及一七〇七年所著「法國事實」（*Factum de France*）二書中，對於單一地稅，非特有詳盡之說明，且有廢除各項賦稅而代以地租稅之主張，當羅氏發闡此種理論時，英國學者萬豆林脫（*Vanderlinde*）於一七三四年亦同時在英國倡導單一

地租稅論。有兩單一地租稅論出自重農學派者，蓋該派鼻祖奎尼（Quenny 六九四——一七七四）之單一地租稅論學說，於十八世紀中葉，即已盛行於歐陸，惟據吾人所能稽考之事實觀之，單一地稅論，既非創始於奎尼耳，亦非出自重農學派，蓋十七世紀末葉——一六九二，洛克（John Locke）即已有單一地稅之主張矣。

二、重農學派（Physocrat）之單一地稅論

欲瞭解重農學派之單一地稅論，對其地租思想，必須略加說明。重農學派對於地租思想之主張為純收益論。彼等認為一國之內只有農業，始能供給農民自身生活資料外，並生產贖養地主階級及工商階級之純收益。工商級階級絕不能生產剩餘價值；換言之，土地生產物之所得，在性質上與耕種生產物之所得，根本不同；其他諸部門生產物之價值，常與其生產費相等，而土地生產物之價值，必包含有生產費以上之價值，亦即所謂剩餘價值是也。

重農學派之重要分子，首推奎耐及塔哥（Turgot），奎耐一生在經濟學中最露頭角之著作為其經濟表，在此表中彼將國民分為生產階級，地主階級及不生產階級，並主張地主階級之生活，由純收益維持，而地主最初係由地主階級導入耕作狀態者，農民則係由地主手中租得土地，所以生產階級必須以純收益提供地主階級。塔哥對於地租亦有同樣之言論。彼認為凡文明進步之處，土地已非自然物，

已確立所有權，復以人口衆多，土地不敷分配，而形成有土地與無土地階級之分，換言之，地主階級以產生；無土地者欲從事耕作，不得不向有土地者借用土地，而以土地生產品盡出若干部份付之，以爲借用之代價。此種借用土地之報酬，在地主所有者，遂構成所謂純收益焉。

如上所述，單一地稅論，可謂重農學派經濟思想必然之結果。彼等認爲一切賦稅皆應課於純收益。換言之，只有具純收益之生產事業，始有負擔賦稅之能力，而惟有土地始有純收益，故賦稅之源泉，當限於土地。根據此種理論，彼等更謂一切賦稅，無論其爲直接稅或爲間接稅，終必歸宿於土地，爲免除賦稅轉嫁之麻煩及節省費用計，最好將一切賦稅取消。而抽取單一地租稅。

在重農思想盛行之時，世人對單一地稅之主張，少有懷疑。至重農思想被社會抨擊時，單一地稅論，亦爲人所排斥，故重農學派提倡單一地稅論，爲時雖甚久。然至十八世紀末葉，因其經濟理論，逐漸不爲世人所重視，其單一地稅學說亦遂失去地位。當進入十九世紀以後，單一地稅運動又復以一新姿態出現於世界，領導此運動者，爲美國土地社會主義學者亨利喬治氏 (Henry George)。

三、亨利喬治之單一地稅論

一八八〇年美國土地社會主義學者亨利喬治，以進步與貧困 (Progress and Poverty) 書問世，開在人類進步，財富日增之現狀下，本不應產生貧富低落，勞動階級貧困，資本停滯及普遍經濟恐慌

之種種痛苦，而此種種現象，今日非但不能避免，且愈演愈劇者，其唯一原因，即爲人人所賴以生存之土地被少數之獨佔私有；如此種現象不加糾正，則社會愈進步，地租必愈增高，一切利益必盡被地主所剝奪，而人民亦必愈趨貧乏。土地私有既違反正義，又爲社會進步之一大障礙，欲剷除此種弊病，自須毅然決然廢除土地私有而代以土地公有。

實行土地公有之道，喬治既不主張收買私人土地，亦不主張沒收私人土地，然則，其道爲何？曰，以沒收全部經濟地租之方式，使土地無形中化爲公有；以課稅方法徵收地租，及廢除其他一切賦稅，徵收地價稅是。具體言之，即實行單一地價稅，使土地自然漲價或不勞而獲之漲價（Unearned Increment）負擔賦稅之全部，亦即一切中央與地方政府之開支，皆須以不勞而獲之土地增價稅應付之也。

按喬治之理想，實施如此之單一地價稅以後，土地無形中已變爲公有。在形式上，私人土地所有權，不受動搖，所有土地之大小，亦不受限制，然而因地租已被收爲國有之故，所以無論土地屬於任何人，無論其面積之大小，實際上已變成公產。社會中各個分子均共同享有其利益。如此，非但國家已變爲普遍之地主，且一般人民得免賦稅之負擔，終有脫離貧困轉爲富裕之機會矣。

其次，喬治以爲人口愈增加，社會愈發達，則地價愈高漲，地價愈漲，所徵收之單一地價稅亦必

愈多，故徵收土地價值單一稅，無論任何文明國家中，必均是徵政府用度。

喬治領導之單一地稅運動，可分爲兩部言之：一爲美國之單一地稅運動，一爲國際之單一地稅運動，茲依次分述之。

(一)美國之單一地稅運動 亨利喬治美國東部菲勒得力費亞(Philadelphia)州人也，故對其學說之傳播亦以美國東部開始。一八九〇年氏及其信徒等以紐約市發起其所謂第一屆單一地稅會議，參加者達五百餘人，代表三十餘州，其時適當喬治由英演講歸來，故對英國、澳洲、加拿大、及美國之單一稅運動。有極精詳之說明，頗得會場之讚許。故會議結果，即通過單一地稅政綱，並成立美國單一地稅同盟。茲將其政綱，節錄如後：

造物生人，一律平等，人人有不可侵犯之天賦權利。此種明確之真理，見於美國獨立宣言中，亦即吾人所承認爲吾人所遵守之根本原理。

吾人主張對於上帝所創造之事物，以及對於因社會發展改良所獲致之事物，人人均可平等使用之及享受之。故無論何人不應保有天然機會，除非衆人亦能享受此人所得到之特殊權利。而土地之價值因社會之發達及改良所造成者，自應撥歸社會使用。

吾人主張人人對於彼一已勞動所生產者應得完全之享受，所以對勞動之生產品不應課稅。

爲實行此項原則起見，吾人贊成徵收在土地價值上之單一稅，將土地之改良物除外，以俾全國的各州的各縣市的公衆行政費用之需，同時廢除各種直接的與間接的賦稅。

於美國各州中，吾人對土地之價值業已抽收若干之賦稅。單一稅制創立以後，吾人可以用簡易之方法，將現在徵收之其他各種賦稅，逐漸取消，而同時將在土地價值上所徵之稅逐漸增加，直至此項稅收能單獨支持政府之費用爲止。於是單一稅之收入，由地方政府，州政府及全國政府盡分使用之，如目前州政府及地方政府盡分直接稅款辦法所規定者盡分之，或由全國政府對各州以直接徵課辦法，而由各州將收得之稅款解與中央政府。

吾人所提議之單一稅，並非在土地上課取之稅，故不直接著於土地之使用上面成爲一種對勞動課取之稅。

此稅並非在土地上課取之稅，但在土地價值上課取之稅。故此稅不落在所有之土地上，但只落在有價值之土地上；落在土地價值之比例上，不落在土地使用之比例上；亦即土地之使用人欲得更多有價值的土地，必須以金錢或地租之方式給與土地之所有人以一種酬金。故此稅並非在土地之使用及改良物上課取之稅，乃在土地之所有權上課取之稅，即向土地所有權人課取使所有權。

在單一稅征課辦法之下，所有由私人之使用或改良而發生之土地價值應予除外，其惟一之價值應予課稅者，即土地之案價，因鄰近及他種保決定者……由定期之公平評價徵課辦法決定之。

如此農夫對於某地所納之稅不比一投機者佔有面積相等而使用之土地所納之稅為高。同樣，在城市中某人之地段上建有昂貴之房屋，而某人在同一城市中亦有面積相等之空地，二人地段所納之稅亦復相同。

總之，單一稅之目的，並非使衆人在比例上將彼輩之所生產者及所蓄積者，捐助作為公共費用之需，乃在使彼輩在比例上將所佔有之天然機會之價值供獻與社會。單一稅迫使佔地而不用者及佔地而完全使用者納同樣之稅（註一）。

一八九三年為論於芝加哥城召集第二屆全國單一稅會議，仍由氏親自主持之。一九〇七年第三屆會議復開會於紐約，其後美國單一稅運動在喬治倍納瑟·費爾斯（George F. Folsom）領導之下，先後開會議六次以上。一九二三年十一月在美國製造家及商人聯邦賦稅同盟主持之下，又曾舉行全國單一稅會議一次。

(二) 關於單一稅運動 亨利喬治學說，除暢行於美國外，更普遍流行世界，此種現象，可於

國際地價稅運動中見之。現在國際間對於單一稅運動主持之團體，為國際地價稅會議 (International Conference on The Taxation of Land Values)，亦稱國際地價稅及自由貿易同盟 (International Union For Land Value Taxation and Free Trade) 該會議於一九〇七年創始於西班牙之朗達 (Ronda)，一九二三年舉行第二次會議於英格蘭之牛津，一九二六年舉行第三次會議於丹麥首都，一九二九年舉行第四次會議於英國之曼丁堡，一九三六舉行第五次會議於英國首都倫敦，此為最近一次之會議。該會議成立之主要目的，簡言之，首在宣傳喬治學說，推行地價稅及自由貿易之主張。其詳細內容，可於其歷屆會議報告中見之，茲將其第二屆會議報告中所發表之宣言，主張及信仰，略述於次，以資參考。

(1) 宣言 每人皆有同等之生活權利，所以每人亦皆有享用土地之同等權利，惟有如此，始能保障生存。

土地制度為決定一種人之政治、經濟、知識、及道德程度的最重要因素。

財富分配之不均，貧富之存在，及循環之經濟恐慌，為現代文明發展與危機，其所以然者，乃肇因於允許私人以抽收經濟地租之方法，吸取產業之利得，以自由佔有土地之方法而滅殺財富生活之自危機會。

所以，土地愈集中之國，僱用愈無保障，工資愈有被迫低壓僅能生存之危險。此種情形，在轉行工業，關稅，貨幣及國債制度複雜之國家，莫不皆然。

勸導制止私人徵收經濟地租之辦法徹底實施，則當前改造社會之一切計畫，必皆盡善。

(2) 主張 一個普遍的原則，地租必須平均，產業收益必須有保障，地租應為社會公衆使用，取增進派，關稅，改良物稅，及其他足以妨礙或懲罰財富生產與交易上之一切賦稅負擔。

達此目的最簡單，最易而又最實際之方法，厥為除去因私人勞力資本所發之改良物而徵收地價稅，以獲得公共收入。

此項賦稅，無論為中央稅，地方稅，必須根據估定之每塊土地之市價，而此市價須為有且應時常隨市價修正之。

凡在土地上有利益者，均須按其利益比例的繳納地價稅。地價稅應視為一種官徵地租，較其他任何負擔均有優先權。

(3) 信仰 所有一切土地，若能根據實際市價，按每單位之價值徵課土地稅，以代替現行之工資稅、交易稅、出產稅、及改良物稅，則人類之實業與社會情形，必能得到極有益之改進。

若地價能十足課稅，則非但公共收入可以充裕，且將使一切關稅及禁止性之賦稅皆歸無用，國際

貿易得自由，國際不安之因素，可以減免，使擁有土地不能獲利，惟利馬士地始有利可獲，則土地投機與獨佔必可消滅。取消現行對每個生產者加罰之課稅制度，則各個人必能盡展其最大之生產力。

如能將此土地與人類發展之機會徹底開放，則可以解決勞工問題，消滅不自然之貧困，而每個之繁盛得滿足，使生產過剩為不能想像之事，使代人工之發明能肇福於全體，而財富之生產與分配終必能賜予各個人以安適，休暇與享受文明進步之機會（註二）。

第一地稅論者，為貫徹其主張計，常堅持兩項原則：（一）設使吾人主張一切賦稅與捐納皆課取於地價，則祇有地主應繳賦課；（二）設使吾人主張增加地主負擔以減輕其他人之負擔，則應係地主現在未納盡其應盡之負擔。亨利喬治及其信徒，則為第一項原則之擁護者。認為土地與其他物品不同，蓋土地為自然之贈品，數量有限，為吾人生存之所必需，其存在並非人類努力之結果，其價值則為社會進化所造成，其形體斷不能攜帶亦無法隱藏，故不應為私產亦不適合為私產，應為人類共有之財產，每個人降生世界，即應有一分權利，且此權利不應因生死而轉移。故除去改良物，據其十足價值課稅，實為恢復人類被掠奪財產最正當之方法也。

第三節 單一地稅論之得失

如上所述，可見土地單一稅在單一稅運動中，實占有極重要之地位，單一稅之發見以土地單一稅為最普遍，單一稅之研究亦以土地單一稅為最深刻，單一稅之影響亦以土地單一稅為最廣大。至一般單一稅在賦稅系統上之得失財政學家已有極詳盡之批評，尤以塞力於曼教授更有極客觀之估價，無須吾人再為費詞。然單一稅論既占有極重要之地位，而吾人研究之對象又為土地稅，故對土地單一稅之優劣不能不略為詳述。吾人所述之單一稅論，大體言之有二大派系：一為重農學派之單一稅論，一為亨利喬治之單一稅論。

重農學派所主張之單一稅，係以土地有總生產為根據，殊不知有總生產之生產圖案，實不限於土地而已。

亨利喬治之單一稅論，以地租為根據；意謂地租乃土地之不勞利得，不應私有，國家應徵課稅方法而蓋取之。自財政之觀點言，此種主張之最大缺點為缺乏彈性的，地主全部地租既被國家收沒，自無再事徵課之餘地，在國家有緊急之事，政府稅收無再增之可能。其次單一稅足以加重徵課不公之不平程度，一八九三年美國伊奧瓦州 (Iowa) 收入委員會報告，該州不動產之徵課價值，其差異由百分之十七至百分之六十。自經濟觀點言，在地價低廉，貧窮之社會中，所課之地稅收入必甚有限，如此則道路，學校及其地方事業所需之維持費，必難籌措。至單一稅價稅論者謂按取單一稅價費應減

輕人民負擔，但事實上將一切改良物稅取消而獨取於素地，則農民之負擔不特不能減輕，必反而加重。自道德維新點，單一地稅既不能詳為公正之稅法，亦不合於賦稅中之普遍與平等兩大原則。現代國民皆有納稅扶助國家之義務，乃人人所公認之真理，今若實施單一地稅，使大多數人免稅，少數地主納稅，豈能認為合於公選正義耶？至於不勞而獲即使應為公家沒收，然不勞而獲之利得，豈祇有地價而已耶？美國頗多百萬富翁，完全為機會與幸運造成者。機會並非為課稅唯一目的，即使如此，土地收入，亦非機會造成之唯一形體。且地價並非永久或必然增漲者，多數市地價值或皆呈遞增之勢，然少數城市內之地價或因某種特殊原因，而常趨跌落，此為吾人所習見之事實也。

吾人再就所有權言之，以社會主義之觀點而論，土地所有權，雖然在現制度下如仍應消滅，對資本則承認其所有權，對土地之所有權亦即不應剝奪，故僅徵課單一地價稅而置他稅於不顧，亦未為允當也（註三）。

（註一）嚴繼光著亨利喬治學說之研究，頁一四二——四四對此有詳盡之敘述，讀者可參閱。

（註二）Official Report Of Proceedings of the International Conference on the Taxation of Land Value, Oxford, England, 1908, P. 3.

（註三）本章所述多參考藤田小川鄉土經濟學說論第二章。

第五章 土地稅之原則

第一節 賦稅原則簡論

賦稅種類繁多，土地稅蓋其一也。各種賦稅皆其共同之原則，土地稅自不例外。賦稅原則發軔於十七世紀。至十八世紀亞丹斯密時，始有具體之立論。氏首先闡發賦稅有平、信、便、嚴四大原則，舉凡賦稅政策之確定，種類之選擇，制度之創廢，稅率之高低，皆以此四原則為準繩。斯之四大原則，雖未臻至善，但後人研究賦稅原則者，莫不宗之。今日流行之各種原則，可謂皆由此四大原則之補充與引申而來者。亦先述其四大原則之內容，以作進一步討論之基礎：

一、亞丹斯密之四大原則

(一) 平 (公平) 「賦因民力，凡民出賦，以供國用。其上加增之時，必求爾色民出賦之能
有比。……能優者所生財多，能劣者所生財寡。多寡之財寡，皆為國之所保。……是故兼保深者出多
賦，兼保少者出少賦，秉公之道也。賦用此例爾之平。」

(二) 信 (確實) 「賦必以信，信於時，信于多寡，信于疏數。上既定一賦之令矣，爾之民所
必供而不可以免，使取之不以信，斯大亂之道，納於何地，故以何人，輸賦日月，徵收計量之何若，

出財之多寡必隨捐輸開門，使國之人共知之。……」

(三) 便(民) 「賦必便民，徵收之時，輸納之法，皆當以最便於出賦之民爲斷，故田租之賦，宜宜收於登場納稼之時。屋租之賦，宜收於賃者納稅之頃。如是則幸謙而民之從賦也輕！」

(四) 嚴(省費) 「賦必嚴實。國之所收，與民之所出，必使相等。不中之賦，往往民所出者多，而國之所收者寡。其致此之弊，厥有四端：設爲局署，吏役衆多，所收之賦，大半爲其祿廩。或正賦之外，巧立名目，以爲侵漁之地，一也。賦設而民視業爲長途，由是而是業所養之小民，皆轉而爲遊手，且以取民之無藝也；民往往以畏賦而浪費，自毀其積儲，積儲既亡，而國稅乃無從出，二也。賦行則必立逃隱之罰，科條煩苛，民舉手觸禁，往往緣見罰而破其家，遂使小民仰其母財爲生者，從此無所託庇。且厚徵誨誣，濬治容之誨淫，漫漶誨盜也。故賦愈重，則偷漏之姦則愈衆，上既制爲重賦以誘之矣；乃又制爲嚴刑以待多誘，此謂懸法誘民以入陷阱，三也。夫民各有私，而經營之家彌甚，責稅之司，徇利之吏，挾公家之勢乃時時取民幽隱，暴之於廷，則衆之中，必於上國無所益也，而於民有大損。且其損有時過於贖財，苟有其術，莫不求免，而官之徒，遂持此爲說案澤噬之資，四也。統觀四端，皆制賦不嚴之大弊，黎民重困，而於國家財富亦無毫毛。蓋其害不僅中飽己也。」(註

二、香溪德考學說

斯密氏之四大原則，乃基於納稅人之義務而言者，蓋當時之政治經濟思潮，深受自由主義之影響，故有此消極之立論。後世學者多批評其補充，如西斯蒙地（Sismondi）、巴斯得布爾（Pothier）、游斯蒂（Dreier）、瓦格納（Wagner）道爾頓（Dalton）、薩氏皆有建設性之修正與增補，尤以游斯蒂及瓦格納兩氏之原則，旁徵博引，近今財政學者多宗之，茲再稍述之：

（一）游斯蒂所論列者，除着眼於納稅人外，又廣顧國民經濟之原則。此為斯密所未論及者。

1 不礙於人民之自由及營業之原則。

2 平均公允之原則。

3 無欺詐原因之原則。

4 徵收費用低廉之原則。

（二）瓦格納所舉之原則，比較相當完善。斯密氏之四大原則是依十八世紀交換說而產生。至十九世紀，經濟說勃興，時代變遷，思潮改易，財政學者多感以前樹立之原則未臻完善，故多有補充，襲取斯密及游斯蒂言論，瓦格納氏創立賦稅原則四種，陳列九論，即財政政策，國民經濟，社會正義，及經濟行政四端是也。查賦稅者代表財政現象，因配合公共支出，故有公共收入，賦稅本身即為

適應此項要求之產物，故以財政政策需目的彰彰自明。賦稅又爲一種經濟現象，因稅源來自國民經濟賦稅制度之優與劣否，當視稅源之選擇，與賦稅之種類而有別。賦稅又代表社會現象，人民被強迫徵收，故徵收應當善傷，分配必須公允。現在社會之公平思想，已漸漸長成，賦稅制度亦應順潮流之趨向，故必須公平普通。賦稅又係政治的現象，賦稅課之於民，故在行政上言之，徵稅應確實便利，及徵收費少。茲將瓦氏原則表列於後：

第一類 財政政策之原則

1 收入之充足

2 賦稅之有彈性

第二類 國民經濟之原則

3 適當稅源之選擇

4 賦稅種類之選擇

第三類 正義之原則

5 賦稅要善傷

6 賦稅要平等

第四類 稅務行政之原則

7 課稅要確實

8 徵稅要便利

9 徵收費要最少

三、一般通行之原則

賦稅原則多根據各家學說與社會實際要求而確立。一般通行之原則，常以吻合現實社會之事實為準繩，決不與社會需求相背馳。今謹依上述原則及現實之社會要求將一般通行之原則，加以討論。

(一) 收入充足之原則 賦稅須足用，為財政上自然之要求。為適應此種要求，賦稅收入必須充足，財政政策之基礎在於維持歲入歲出之平衡，國家量出為入，務使公共收益足供公共支出之需要，此乃賦稅之最高原則。且公共支出既恆久性，支額又巨大，故必具有大量而永恆之稅收。換言之，必須擇稅體豐足之賦課，以平衡巨大之支出，如英國馬考洛克爾：「實際上立法者視某種賦稅之稅源豐富而又可增多者，即採用該種賦稅」，欲求賦稅收入充足，應注意以下兩點：即稅率之決定，及徵收之較量。稅率輕重，與收入之多寡有關，稅率輕則收入寡；但如稅率失之過重，則收入亦不多，苛稅如猛虎，人民不願擔負，因之逃避隱漏，則收入減少。過猶不及，皆非其善。次應注意選擇適當稅

源，與賦稅之種類；至徵收費少，則徵收之費較大。收入充實，適合經濟之需要，益不待言矣。

(二) 賦稅彈性之原則 公共收入，須適應，公共支出，而公共支出又非確定不移，國家臨時事件之發生，施政時常有意外之支出，超過預算。復以文明進步，需用日繁，若人口增加，經費龐大，必致國家預算膨脹，故賦稅選擇，除收入必求充實外，又須有彈性，使賦稅可以增多減少，伸縮自如，所謂彈性者：第一、謂其稅率不變，而收入能隨社會進步，或人口繁殖而增加，以應國庫之需求。第二、謂其稅源豐富，必要時得變更稅率，而無害於民者。如年豐時，賦稅收入充足，與第一點符合。如遇兵燹荒旱，收入減少，但支出反需增加，則可利用富有彈性之稅源，以增加收入，不必另設新稅也。故賦稅宜有彈性，其支出加多時，收入亦能加多，配合一致，財政既得解決，而與賦稅之目的亦相吻合。

(三) 選擇適當稅源之原則 賦稅之負擔，只取之於稅源。不可出自稅本，則稅收始可永續無間。稅本乃產生收入之資產，稅源乃該資產所產生之收入，稅本存在，則稅源不絕，收入不斷；反之，稅及稅本，竭竭澤而漁，將漸乾涸。稅源不外以收益為對象，如課徵太重，則有損及稅本之弊，故稅源之選擇，稅率之高低，殊難一致，必須精詳考慮。視各地之實情，及各地之經濟現象與社會現象而定。但以不損稅本，培植稅源為原則，使國家財政與人民經濟均得發展，而收無窮之利。

(四) 選擇適當賦稅種類之原則 賦稅種類繁多，選擇適當，殊為困難，納稅人與負稅人或專負稅人，轉嫁於他人，國家施行賦稅時法律不能禁止轉嫁，其是繼之歸宿，視各該賦稅之性質，徵收之方法，稅本之情形而定。為求賦稅之合理分配，必須選擇賦稅之種類，而賦稅之種類，又視轉嫁與歸宿而決定。賦稅有時為維護產業發展之作用，有時為指導人民經濟行為之效果，使國民經濟得循自然正軌，作合理之發展。財政政策與社會政策之施行參照之，故宜選擇適當稅類。

(五) 普徧之原則 一國人民不分彼此，在大範圍中，共同生活，共謀全體之幸福，各得享全體之利益，亦應各盡全體之義務。每人皆有維護全體之責任，亦即每人皆有負擔公共支出或納稅之必要。除公益，財政技術及財政經濟政策上之理由得免稅外，凡應課稅之事物，均得負稅。為求收普徧之效，有主張複稅制者，有主張單一稅制者，主張複稅制者，以為複稅制課稅普徧，以所得稅為主，其尚有課稅未及者，則以流通稅，消費稅普及之。主張單一稅制者，以為若國家稅用雜亂，課稅不平，勿寧以單一稅為公平適宜。土地單一稅論者，如錫爾門 (Bierman) 認為課稅於不動產之上，因此可以收到普徧之利，但此說今人則多非之。

(六) 平等之原則 賦稅應普徧，尤要平等。社會財富分配不均，負擔能力不同。所謂平等者，乃指負擔能力上比例之平等，視各人之經濟能力而負擔課稅。欲求賦稅平等必須注意以下各點：

1 最低生活費之免稅。

2 確定所得與不確定所得間之差別課稅，前者負擔力較大，應重稅之，後者反之。

3 納稅者個人負擔之負擔。

4 重稅之惡果，僅有時稅制不盡，反因重稅而得公平之結果。

5 所得多寡之差別。

各人所得不同，負擔能力亦異，賦稅在各人人間之分配，須根據納稅之能力，如其犧牲能力之大小。犧牲能力之發生者于犧牲時期，如「平等犧牲」，「比例犧牲」，「最少犧牲」等，在稅制中，有比例稅制與累進稅制，皆為根據此種法則而產生者。比例稅制，稅率均一，無變化，對於同一之課稅標準為均一的。累進稅制，稅率有別，有變化。在同一課稅標準尚有差別的。主要累進稅者，其理論之根據，曰補償說、曰經濟說、曰社會主義說、曰社會政策說。其最有力之根據，則在累進稅制，可以得賦稅負擔之公正，惟就社會財富分配不均，及緩和貧富之懸殊。在經濟說中，其理論根據以總力為求，其論如限界效用說，限界效用說，最少犧牲說，均等價值說及資本增值說等，亦皆有其根據。累進稅制雖有此種理論上之根據，但亦有持反對論者；其理由：

一、累進稅制，不公正。累進稅制受兩項保障，權利相等，其負擔賦稅義務應相等。今以工資

者，是違反賦稅公正之原則。

二、累進稅率漸增時，可達百分之百，是沒收財產或其所得。

三、累進稅難有合理標準，易生不平等現象，且稅率增高時，更易促成逃稅漏稅。

四、累進稅抑制資本之積蓄與利用，使資本外流，國家經濟衰弱，稅源減少。

五、累進稅適用之範圍小，不能適合於一切賦稅。

持反對論者，未能推翻累進稅之理由根據。只對稅制實施時，可能發生弊端加以批評。故主張此制者，常有以下之答辯：

一、累進稅最為公正，查累進課稅，不僅依各人負擔能力之大小，而差別其稅率，且可補救社會財富分配不均之缺點。

二、廣義之累進稅制，指一般之累進稅，累減稅及超過累進稅，故累進稅未必偏奪所得全額，此完全在乎運用技術之問題而已。

三、一切稅率皆有一定準則，此為賦稅共通之缺點，固不獨累進稅為然。

四、累進稅率制，固然抑制大所得之產業；他方面則扶助多數小所得產業之發展。

五、累進稅則重課大所得，輕課小所得，重課老朽之成功者，輕課正在發育之辛苦階級，調整強

助，使生產合理，消費調和，社會始得所兩平。

六、累進稅制率非求其普及，只就每人集計之直接稅適用之，倘為累進稅法及比例稅法，均能適用之場合，則應儘先採用累進稅法。近今世界各國，多側重直接稅制。就整個賦稅系統言，則累進稅制當可成爲稅系之主幹。

七、確實之原則 課稅力量確實，又能任意課徵。繳納形式、方法、數額、期限等辦法，應明白確定。徵收合法，而精確，則賦稅之充足、公平、普徧，方得附之而行。稅制之良窳洞悉，始有改良之可言。故課稅確實，即有改革稅制之功，又收充實國庫之利。收入盡出得以平衡，支出預算亦較準確。

八、便利之原則 爲求行政效力之提高，納稅應須便利。在家財政方面言，徵稅既迅速又確實，收入自必較多。在納稅人方面言，亦因繳納便利而反感繳納爲少，如納稅手續過繁，則公共收入不免遭受影響。是故徵收方法，稅率之規定，定稅期，免稅及懲罰等方法，皆應明白規定，以求徵收便利，迅速精切。

九、徵收費少之原則 徵收費爲收稅之成本。成本輕，收入多，此爲一定之理。稅收之多寡，常與徵收費之輕重有關，徵收費愈省，國家收入總益愈增，有助收入充足之原則。在納稅人方面言，徵

收稅雖少，其負擔自可減輕，因之徵收便利。故徵收費應力求最少，藉使人民負擔減輕，國家歲入增加。

第二節 賦稅原則之適用

賦稅原則，具連貫性，但有時亦互相抵觸。健全之賦稅制度，必力求合乎各項原則，遇有抵觸則取重捨輕。如充足之原則與公平便利原則互有衝突時，則當捨公平便利而取充足之原則，當國家財政困難之時，尤應如此。所謂兩利相權，取其重是也。此種原則之運用，視時間空間而有出入，依環境之不同而作選擇，其決定則有賴執政者之聰智耳。

決定賦稅原則之運用，與賦稅原則選擇之理論，雖甚多。然與賦稅總論與賦稅系統之關係，最為密切。關於歸宿與賦稅原則之關係，吾人擬於另章討論之。茲僅就系統與賦稅原則之關係，略加舉

之：

賦稅系統有單稅制與複稅制之別。兩種稅制對於賦稅原則之適用，各有其不同之影響，請分別言

一、單稅制與賦稅原則

● ● ● ●

●

所謂單稅者，乃除一種賦稅外，不再徵收其他賦稅之謂也。吾人於單一地稅論中，已論之甚詳。自賦稅原則之懸點言之，單稅制至少有二大優點：一、單稅制祇須繳納一次，手續簡單，適於便民原則；二、單稅制因手續簡單，徵收費用可以節省，適於徵收費少之原則。

單稅制雖有優點，然缺點亦甚多：一、違反財政上彈性之原則。因單稅制下，祇能徵收一種賦稅，以其缺乏彈性。當政府經費必須擴張之時，如增加單一稅率，其稅收往往因之減少，或因之發生逃稅抗稅，且單一稅稅源缺乏，故未必能適應充足之原則。二、違反公平之原則。單一稅僅有一種賦稅，如課單一土地稅，除土地外，一切皆免稅，僅謂地主坐享不勞利得，然而享受不勞利得者，豈只地主；其他如企業利潤，亦多有不勞利得，照理亦應課稅。今單徵地稅，而不及其他，則豈非違背公平普遍之原則耶。三、缺乏補償作用，單一稅不能盡及稅源，又不能收其他各種賦稅互相補償之效，故違反普遍平等之原則。

二、複稅制與賦稅原則

所謂複稅制者，乃以多種賦稅所組成之賦稅制度也。各個人負擔賦稅，有互相補償之效，在多種賦稅並行之下，逃稅之事既不易發生，稅收亦易增加，複稅制確有其優點。但賦稅種類過多，稅制過於複雜，亦非善策，蓋賦稅種類太多，人民必感賦繁稅重之苦，將召致不可思議之效果，此為理財者

所不可不特別注意者也。

第三節 土地稅與賦稅原則

一、土地稅與收入充足之原則

土地稅課徵對象廣大，稅源多，稅收鉅，農地稅、市地稅、林地稅、礦地稅等皆為徵課之對象，其收入豐富自無疑問。惟收入充足之大小，須視其客觀條件何如。徵收方法不同，充足之程度亦異，稅率高低有差異，收入多寡亦殊，一般言之，稅率低則收入少，稅率高則收入多，但稅率過高有時反使稅收減少。土地稅之稅源為土地收益，而土地收益，根本有限，若稅率過高，徵收超過收益，人民無力負擔，必致發生逃欠抗繳之事。合理之稅率，必需能適合收入充足之原則，欲達此目的，地籍須明確，以免隱瞞漏報，徵收制度須完善，以防稅吏中飽。其次，所謂收入充足，須能適合財政上之需要。我國田稅收入之所以不見大增，不能滿足地方上之需要者，其癥結所在，約不外為地籍混亂，徵收制度不良，積弊至深，遂致影響稅收。

二、土地稅與賦稅彈性之原則

賦稅彈性之意義有二、一為稅率不變，而稅收能隨社會之進步，或人口繁雜而增加。一為稅額量

富，可變稅率，而有大量增收，而無害於民。土地稅彈性極大，社會進步，人口增加，地價隨之上漲，若徵收地價稅，雖稅率不變，收入亦可增加，土地增價稅，尤為增收之源。若按累進率課稅，稅收更豐，就一般土地稅而言，因土地幅員廣闊稅源甚大，使略增稅率，即可得巨額之增收，而對人民則影響甚微。但彈性之強弱，亦有其客觀之條件，如稅額不當，地籍不明，徵收方法不良，稅率失之過高，皆足以使彈性減弱。我國土地法，呆定地價稅率，如第二九一條至二九六條中所定市鄉各種土地稅之稅率皆有失彈性，與賦稅原則相違背。

三、土地稅與適當稅源之原則

賦稅只及稅源，不及稅本。土地稅以土地收益為稅源，除實行社會政策外，一般土地稅之稅率，僅為其收益之一部，課徵自應輕微，我國土地法二九七條至三〇二條各條中，亦有同樣之規定。東南地收入較厚，鄉地收入較薄，其市地稅率較鄉地為重，亦自屬公平。

土地稅只及土地收益之一部對於正當使用土地者，允許其保留合理利潤，除生產所費及繳稅外，尚有餘利以作發展實業，改良土地與增加生產之用，藉使國民經濟發達，稅源旺盛，亦自屬合適當稅源之原則也。

四、土地稅與賦稅種類選擇之原則

土地稅之種類至多，吾人應選擇何項地稅較為適宜。現代學者所推崇之地稅，當首推地價稅制，蓋素地價值抽稅，既有維護生產事業之效用，又含有社會政策之意義，土地生產力有強弱，經理得當，有提高生產力與增加生產之效果，反之，管理不善，則必使地方逐漸減退。如按收益課稅無收益之荒地則無稅，收益愈多，地稅愈重，且稅率之增加祇開收益之多寡，而不關耕作之勤惰與改良之難易，結果必使耕者怠於改良，地利未盡而人力有餘。反之，如按素地地價課稅，荒棄不用之地，不能免稅；儘量使用改良之地，而稅額不增，則土地所有者，必不願其荒廢不用，而竭力使用改良土地，其能促進土地利用，蓋不待言喻矣。

非但此也，土地有自然增價，故為投機之目標。投機愈熾，則地價愈有高漲之勢，地價愈高，則土地愈有被少數富有者操縱之可能。富有者之投機操縱，其目的非在取得土地之收益，而在希圖未來之自然增價，故當前收益之有無與多寡，均無關重要。且擁有土地既多，一時自未必有全部經營之能力，如此則必致土地荒廢，而妨礙生產，一方面使需用土地者無機會取得土地，他方面則愈使土地分配不均，為害國家經濟之發展。今若按素地地價課稅，土地雖不利用或利用而不得其當，但賦稅不免，賦稅負擔，終必壓迫地主重視當前收益，而不再坐待未來之增價利益。若再沒收其全部不勞而獲之利得，則富有者必放棄投機土地，操縱土地，而轉投資於他種企業。是則，地價稅制，豈不有指

導經濟行爲，平衡社會經濟發展之作用

五、土地稅與普徧之原則

在封建專制時代，賦稅之負擔，往往只限於某種階級，土地稅亦然。封建時代，君主貴族及特權階級所有之土地，皆得免稅。此時稅制，實不足以言普徧之原則。今日各國，深爲公共福利如醫院學校及公共事業而佔之土地，得免課稅外，一般私有土地，皆須納稅，有地即有稅，不能倖免。少數國家亦有合若干私有土地免稅者，如澳洲對一家所有地，不足若干數量即予以免稅，但其情形特殊，不可爲法。我國農家，小地主之數目極多，如以澳洲爲例，免不勝免，且一家耕地小，阻礙農業發展，此種小農經營制度，自國家經濟政策言之，應極積設法加以調整，不應以消極免稅救護方法，聽令其永久存在也。我國地稅，更應以普及一切私有地爲原則。

六、土地稅與平等之原則

所謂平等之原則者，乃指賦稅負擔能力比例上之平等而言。使土地稅之負擔平等，至爲困難，蓋土地有肥瘠，位置有優劣，人之經營能力亦有高低，凡此種種天然因素及人爲條件，皆是以影響稅率之決定與負擔能力之判斷。稅率如何規定始能適合負擔能力，實現平等原則，實爲一極困難之問題。論者對此因無一致之答案，然一般學者，認爲土地稅之欲求平等至少必須考慮土地本身報酬之多

寧與經營人能力之高下。按面積課稅而以土地肥瘠等則之稅法，其用意即所以適應土地負擔能力也。若率稅不符土地報酬，收穫多者與收穫少者同比例納稅，甚或負擔能力大者反較負擔能力小者所負擔之比例爲少，結果使財富愈趨集中。地產大者，收益愈多，滿足慾望之邊際價值愈低，一部財富必致浪費。此非但不合財政收入之原則，亦且違反社會正義。故土地稅率之規定，必需注意土地收穫之多寡及經營人生產力之高下。近世稅法，多採累進率，地產愈大者，納稅之比例愈高，其基本精神，即所求達平等原則之實現也。

七、土地稅與確實之原則

賦稅確實之原則，乃基於法律觀念。一切賦稅，均須經過立法程序，始能成立，土地稅亦然。必須制成稅法，然後始可開徵。稅法既定，則課徵確實，繳納有所根據。一切繳納之形式、方法、數額、期限等皆有明白之規定。地籍、地價、收益、稅率等皆載之於賦冊，則某地某人應納之地稅，自已明白確實，業戶知之，稅吏知之，當不能變更收縮矣。過去我國田賦，除正稅外，有所謂附加者，其名目之繁多，幾有不可以數計，其數額之驚人，有不可意想者。清末之季，正附稅額相差本不甚遠，民國以來軍閥割據，巧立名目，任意徵收，以致業主不知其稅額，稅吏不諳其稅本，上下其手，交相營私，附稅遠過正稅，中飽倍於公收，殊不足以言明白確定之原則也。故民國十七年有限制田賦

附加辦法之公布，規定田賦正賦稅附加之總額不得超過現時地價百分之一，附捐總額不得超過舊有正稅之數額，及政府所推行之廢除苛雜政策等，皆所以求達符合確切之原則也。自表面觀之，賦稅確切之原則，似易於作到，然若一國法令不彰，自非特不易實現，且其遺害較任何原則之破壞為甚，過去我國之田賦，乃顯著之例證也。

八、土地稅與徵收便利之原則

賦稅便利之原則，為財務行政上之主要問題。合乎便利原則，既可節省稅務行政上之費用，提高效率，又能免去苛擾；反之，公私皆有損失，農地生產，有一定之季節，為求賦稅納繳便利，徵收費者必須按自然之季候，催繳課徵。市地收入，雖無一定之收入，徵收比較隨意，然若催收頻繁，則稅收減而手續繁，積壓過久，則走漏多而損失大。故亦應斟酌環境之需要，而作合理之分期攤繳。我國土地法及其施行法對土地稅之徵收，所以詳細規定者，皆所以適合賦稅便利之原則也。

九、土地稅與徵收費少之原則

自財務行政之立場言之，徵收費少之原則，關係至為重要。開支少收入多，為無上之經濟原則，一切事業皆有此要求，土地稅亦莫不然。市地課稅，稅源集中明確，比較易收良好效果。農地散於四

鄉，納稅

既無組織，又乏知認，徵稅機關往往事倍功半，故必須有極完善之稅務行政機構，始能勝

任，否則人民損蝕三四而國家不得一二，既影響國庫收入之充實，又足以妨礙國民經濟發展。是則徵收費少原則，對於公私經濟之重要，當可不言而喻矣。

(註一) 節錄自嚴復譯亞丹斯密原富戊部二篇論國家度支之原。

第六章 地稅之轉嫁與歸宿（註一）

第一節 轉嫁與歸宿概說

一、轉嫁與歸宿之意義

賦稅之轉嫁者，納稅人將其賦稅負擔，於經濟交易之際移轉為他人負擔之謂也。賦稅之歸宿者，賦稅負擔最後歸着於負稅人之謂也。如課稅於甲，甲或可移轉其負擔於乙，乙復可移轉於丙，丙如無可移轉，則丙即為最後負擔租稅之人。此種賦稅之移轉過程，即稱為賦稅之轉嫁，而賦稅最後之負擔，即為賦稅之歸宿。如賦稅不能轉嫁，則最初納稅人即為最後負稅人。

以此，吾人尋求賦稅之歷程，可分為四種概念：即（1）賦稅之衝擊（Impact），（2）賦稅之轉嫁（Shifting of Taxation），（3）賦稅之歸宿（Incidence of Taxation），與（4）賦稅之壓迫（Pressure of Taxation）是。衝擊者即賦稅觸及某人之意，乃表明最初之現象，轉嫁係表明中間之歷程，乃源於賦稅之衝擊而發生者。有轉嫁必有歸宿，而歸宿則為最後之結果，亦即為產生壓迫之母。然而壓迫不必皆源於歸宿也，若衝擊及轉嫁皆可產生壓迫；有時甚至不納稅者亦間或感受壓迫，如某稅率過高，國民為逃稅不得不減少消費，斯雖未納稅，亦同感賦稅之壓迫也。

二、轉嫁之方式

轉嫁之方式約分爲五種：

(甲)前轉 (Forward Shifting) 生產者或商人徵稅後，將所負稅額加於商品價格內，而轉嫁於消費者，例如普通貨物稅是。

(乙)後轉 (Backward Shifting) 商人於付稅後，本擬將賦稅加入價格，慮因外界關係，價格陡跌，於是轉嫁於消費者之企圖，遂被打消，不得不另謀出路，乃於購進貴物時，設法請生產者減低價格，以期將賦稅轉由廠方負擔，此名之曰賦稅後轉。通常言之，後轉較前轉困難，但成功之例亦不少。

(丙)疊轉 (Onward Shifting) 先由生產者或賣者將賦稅轉嫁於買者，再由買者轉嫁與第三者，依次轉嫁而至最後消費者或買者負擔此稅爲止，此種情形謂之疊轉。然此亦不過轉轉之前轉也。此外尙有所謂向後疊轉者，譬如課稅於綢緞商，彼可轉嫁其稅於絲商，絲商再轉嫁於最後之生產者，即其例也。

(丁)散轉 (Diffused Shifting) 散轉亦名複轉，如零售商有時將其賦稅分爲二部：一部向前轉嫁於消費者，同時則將他部向後轉嫁於生產者，俾所納之稅得能分散於各方面。

(戊) 願意之轉嫁 (Gewollte Ueberwälzung) 及不願意之轉嫁 (Nicht Gewollte Ueberwälzung) 徵稅者與達到某種目的而希望賦稅轉嫁者，如由間接法徵收之消費稅，則先課煙酒商以重稅，使其轉嫁於消費者，俾煙酒之消耗者得能減少，此之謂願意之轉嫁；反之，徵稅者不願其轉嫁，但終被納稅者轉嫁於他人者，則謂之不願意之轉嫁。

三、負擔之種類

賦稅之負擔可分四類：

(甲) 直接金錢負擔 (Direct Money Burden) 即此方有一國金收入，彼方有一國金之直接金錢負擔是。

(乙) 間接金錢負擔 (Indirect Money Burden) 商人於售貨前，必先墊付稅金，俟貨品出售後，雖能轉嫁其稅，然墊付稅金之利息將歸商人負擔，此即為間接之金錢負擔，而非賦稅之歸宿也。

(丙) 直接真實付責 (Direct Real Burden) 如對甲富乙貧之二人同課一稅，則乙所犧牲之經濟福利必較甲為大，此為直接實際負擔問題，亦即賦稅之直接效果，而亦非賦稅之歸宿也。

(丁) 間接真實負擔 (Indirect Real Burden) 糖價或鹽價在課稅後漲價，致貧人減少糖鹽消費，因此對於貧人心理或健康上發生不良之結果，此係租稅之間接效果，亦即間接真實負擔。

四、賦稅之還元 (Capitalization of Taxation)

在某種情形下，買者於購買該商品時，將此後所應納之稅盡行於買價中扣除，於是該商品之價格自然跌落，此跌落之價值或所扣除數即等於賦稅之還元價值。

賦稅之還元與轉嫁，雖同係逃稅，然還元者係指購買者先將未來所應納之一切賦稅，於買賣時全部移與售主，既有還元則無轉嫁。然轉嫁之性質則否，即商人逐稅一次，即向前或向後轉嫁一次，亦即既遭賦稅之衝擊，然後始有轉嫁之發生，既有轉嫁，則無還元，此二者之區別也。

五、賦稅之轉消 (Transformation of Taxation)

生產者被課稅後，如提高產品價格，恐買者節省或完全停止消費，致影響營業而遭重大之損失，於是生產者不得不自己負擔賦稅而設法將賦稅消失。轉消之道有二：(一)由於生產者改良之力，(二)由於社會全體改良之力。所謂由生產者改良之力而賦稅轉消者，如生產者竭力改良其生產技術以節省勞力，減少原料，俾每單位之生產成本得能減低；縱商品價格仍舊，但因成本減輕，除償其所負之賦稅外，且有剩餘可得。賦稅亦可發鼓勵改良作用，彼十九世紀歐洲大陸之甜菜糖業，即因課稅而有進步，即其明證也。所謂由社會全體改良之功而使賦稅轉消者，如社會進步，一切交通工具俱日新月異，如運河之開鑿，公路之開闢，鐵道之敷設，運輸機構之健全，多莫不歸功於整個社會之

力。由於運輸之普遍便利，亦可使生產者之每單位之生產成本趨於減低，商品價格概不增加，而生產者所負之稅，得能在企業之利潤中追求補償矣，此種情形實等於不勞而獲。

六、賦稅之壓迫 (Pressure of Taxation)

(甲) 衝擊之壓迫 賦稅課於生產者後，生產者即可轉嫁其稅，然以價格增加反使消費減少，生產者得不償失矣。此即賦稅衝擊於生產者而發生之壓迫也。

(乙) 歸宿之壓迫 生產者或商人提高其商品價格，其程度大於稅率時，生產者除轉嫁其稅外，尚能多得利潤。而消費者之所出則大於國庫之所入，此即歸宿所發生之壓迫也。

(丙) 逃稅之壓迫 商品經課稅而價漲，消費者或節省消費，或別求代替品，或完全停止消費，致消費者之心理或生反感受莫大之威脅，此即所謂逃稅之壓迫也。

七、賦稅之逃避 (Evasion of Taxation)

稅之轉嫁即將己之負擔移轉於他人之謂。轉滑者亦不過藉一己改良之身或他種關係，使事得之利潤中以抵消其賦稅。二者雖關係迥稅，然稅終有所徵矣。但賦稅之逃避則否，蓋逃稅者根本不負任何責任，既不需轉嫁，又無庸轉滑，而政府亦無所收入矣。此種情形若在土地殆難發生，以其位置固定，其量不變，倘將一仔細，則關於地價之脫稅難逃，是故近世各國均增加其收入計，多從重地

價稅之研究，事屬困難。

八、賦稅之歸宿及效應 (Incidence and Effect)

爲研究賦稅負擔之分配，必須明瞭賦稅歸宿與效應二者之區別（在實際上二者之區別有時甚難）。歸宿之問題在研究此種賦稅直接或間接之善於何人身上，而效應之問題在探求賦稅對於歸宿者究竟發生若何作用。租稅之效用在狹義上言之：轉嫁即爲衝擊之效應；歸宿則爲轉嫁之效應。在廣義上言之：效應者，即因課稅後而發生之經濟效果也。

第二節 地價歸宿學說之演變及賦稅歸宿之一般原則

一、地稅歸宿學說之演變

(一) 重農學派之地稅歸宿學說 重農學派經濟理論之最大特色即所謂純生產 (Net Product) 說。據其所言，社會職業雖繁，其所稱純生產者惟農業而已。然則何謂純生產乎？曰純生產者剩餘之製造也。夫所謂剩餘者即生產時必有消費，生產所得除去消費乃得剩餘，而工商諸業所得僅償所費，故謂之爲非生產之業。重農學派鼻祖坎內 (Quesnay) 嘗言曰，「農人所產足以供養八人之食，除維持本室之四口外，尚有養活彼工商業者之一家族（亦設其爲四人），」而此種之剩餘，據農

家所言，乃上天之恩賜也。重慶派中本此種生產之觀念進而發揮。賦稅歸宿之理論。彼等既以為惟有地產者始有淨餘，故課稅於地主，極難轉嫁。工商業既非生產，倘課之以稅，則此必仍歸宿於土地，此即自然法則之作用所致，故不如專課地稅，而豁免其他各稅。此土地單一稅之由來也。其理論根據之不當，吾人於單一地稅節中，已詳言之，故不贅。

(二) 亞丹斯密 (Adam Smith) 土地歸宿說 斯密氏有言曰：「佃戶所納之租稅愈多，則其付租力亦愈弱。」彼意地稅課於地租而課於生產之總額，賦稅必終歸地主負擔，蓋佃農必斤斤於每年納稅之多寡，而在付與地主之地租中扣除也。至房租則不然，其屬於地部分者，則歸地主負擔，其他部分為房屋稅者則歸屋主與租借人分擔，但二者分擔比例之大小則不易估定，此說是否得當，容後論之。

(三) 李嘉圖 (David Ricardo) 之地租歸宿說 李氏對於歸宿之一般原理并未嘗作個別之闡明，其對於課於經濟地租之稅，則主張不能轉嫁，蓋農地之生產成本既不增加，農產品價格亦不致騰貴矣。農產品價格既不騰貴，則課於地租之稅，必歸地主負擔。關於原生產物稅，土地稅及什一稅之徵收，李氏與斯密氏之意見完全不同。斯氏以村地稅必歸地主負擔，而李氏以為除課於地租之稅外，其他為原生產物稅，土地稅及什一稅皆可增加農地之生產成本，地主則可藉農產品價格之增加

而轉嫁其稅於消費者，但勞工階級將不負擔此稅，以物稅高，工資亦必漲高矣。至於家屋稅之見解，李氏迨與斯密同（註二），

（四）亨喬治（Henry George）及薛爾曼（Isaac Scribner）之地稅歸宿論說 亨利喬治與薛爾曼皆主張單一地價稅制，但二人所持之歸宿見解適相相反，亨氏以為社會文明愈進步，而貧困亦愈嚴重，造此惡果者，乃由於地主坐享不勞而獲之地租所致。故亨氏主張取消一切租稅，單課地價稅，即盡取經濟地租而足敷財政上之所需也。至根據地價課稅，地主迨無法使之轉嫁也。而薛爾曼所主張之單一地價稅，其理論則否，彼以為凡社會中一分子，皆有負擔租稅之責任，今設課於地價，則可由地主將稅轉嫁於消費者，而傳播至社會之全體，此乃租稅分散說之理論矣，其說殆不可信（註三）。

二、賦稅歸宿之一般原則

（一）商品供給與需要之彈性 課稅品之需要彈性愈大者，則此稅之歸宿於賣者或生產者之機會亦愈多；反之，課稅品之供給彈性愈大者，則此稅之歸宿於買者或消費者之機會亦愈夥。

課稅品之需要彈性愈大者，例如普通奢侈品及娛樂品，倘被課稅而漲價時，則以其非必需品（即需要性甚小）故可節省或完全停止消費，生產者為營業計，不得不自己負擔租稅，於是租稅歸宿於賣主。反之，課稅品之需要性愈小者，例如食糧倘被課稅而漲價時，則消費者因需要不變而不得不照常

購買，所謂「食料滿足點之到達一天有三次」（註四）。於是賦稅歸於買主者亦愈強。倘賦稅歸之供給彈性愈大者則課稅後其價格增加時，設同時供給減少，而需要不減，則賦稅當歸於消費者負擔。反之，無短時期觀察，其人口適應區域中之土地供給，其彈性可以視為甚小或甚至於絕對無彈性時，倘對此土地課稅則不致地價增漲，其稅殆盡歸地主負擔（註五）。倘商品之供給與需要在平衡之狀態下，則稅額將由者買與賣者負擔，亦即課稅品之價格，將極至稅額之半。

（二）替代品之有無 替代品愈多，則賦稅轉嫁亦愈難，今僅課廣柑以稅，如其價漲，則消費者將捨柑而購橘，以其既未漲價（未設課稅）而又有與廣柑之同等效用也。

（三）商品之耐久力與租稅還元 設稅之性質為循環的，則一物之耐久力與賦稅之還元成正比，即物之耐久力愈強者，則賦稅還元之趨勢亦愈強，而一次消費之物，其不待第二次之課稅未到期即被消費，則無還元現象。故商品之有還元現象者，其性質必須耐久；蓋買者在購買此物時，將計算未來每年應納稅若干，而在買價中扣除使買主負擔也。

（四）資本移動愈難者則賦稅轉嫁亦愈難且穩 社會上之產業甚夥，如甲產業有特別利潤可獲時，則乙丙諸產業之資本皆趨而經營之，俟甲產業之利潤，達到平均狀態再無額外利潤可獲時為止。設同時乙丙產業因資本流出，競爭者少，致能獨享額外利潤時，於是其他各業之過多資本又趨而欲

之，迨至利潤平均時爲止。此種自然法則之運用，遂使社會各業之利潤皆歸於平均狀態，惟此種情形，須假定資本之流動極端自由，而無絲毫障礙時始能發生；然按諸實際，社會之障礙極多，資本之流動亦頗難自由，如課甲產業之產品以稅時，則產品價格增而轉嫁於買者；倘不能轉嫁，則必移其資本而經營無稅之乙產業矣。然資本移動性艱難者，如投入土地之改良資本，已與土地本質合而爲一，毫無流動性之可言，則縱使農產衰落，亦不能將土地改良之資本移嫁於他業，故賦稅之轉嫁亦愈難而緩。

(五)從價稅抑從量稅 從價稅即根據貨物價值課稅，則貴重貨物與較劣貨物，因其價值不同而稅率亦異。易言之，即貴物價高，所負之稅亦愈重；劣物價低，負稅亦輕，倘較劣貨物之生產者，苟爲其營利着想，甘願負此輕稅，如是則轉嫁機會亦較少。同時購買者以較劣貨品，價格未漲，亦自欲購買。而較貴貨物之生產者，爲其營業計，亦不欲抬高貨價，蓋抬高價格，則正促其購買者多使用較劣之貨矣；故轉嫁之趨勢亦較難。所謂從量稅者，即不問貨物之生產成本爲何，一律俱課以相等之稅，於是此稅對於劣貨之生產者之負擔加重。如其單位稅率超過單位盈利，則在此種情形下，劣貨生產者，必抬高其貨價，以轉嫁於買者。倘市場對其不利，貨物不便漲價時，則生產者終於停止生產，供給減少，正足以增加較貴貨物之需要。此時貴重物品之製造者，乃可乘機提高貨價，藉轉嫁其稅於

他人。倘良貨與劣貨同課一稅時，劣貨價漲，良貨仍舊，則需要者必多購良貨。劣貨需要既減，乃不得不停止或減少生產。供給減少，良貨需要增加，良貨價格則可乘此抬高賦稅亦因之轉嫁。總之稅採從量制者，其轉嫁趨勢必較從價稅為強。

(六) 所得稅抑貨物稅 通常按賦稅之轉嫁與否，而區別賦稅為直接稅與間接稅，前者不能轉嫁而後者則可轉嫁。然此種區別乃相對的，而非絕對的，如所得稅，普通皆認其為不能轉嫁之直接稅，然所得稅能使儲蓄減少，利率提高，則納稅人以此高利率而投資於新儲蓄，則可將稅之一部轉嫁於需新資本者矣(註六)，而貨物稅，則通常被認為間接稅者，但賣者因消費減少，而不能漲價時，此貨物稅又變為直接稅矣。不過大體言之，所得稅轉嫁較難，而貨物稅在正常狀況下，則易於轉嫁。

(七) 限界生產品課稅抑剩餘課稅 如課稅於限界生產品，則其生產成本增加，價格亦因之騰貴，於是賦稅得能轉嫁他人。反之，如單獨課盈利率以稅，則限界生產者之收支相消，并無盈利，因得免稅，而限價以上之生產者，固無力抬高貨價，故其轉嫁也難。

(八) 比例稅抑累進稅 比例稅即每人必須依照所得之多寡，而繳付一定量之賦稅，縱所得極少者，亦必須納稅，如此則影響生產成本亦隨之增加，賦稅亦易轉嫁。至累進稅則不然，即限界生產者，可以不必負擔較大之生產者，同付等額之賦稅。故累進稅不易轉及限界，貨價不漲，稅之轉嫁也較難。

(九) 稅率之輕重 稅率過重，則生產者倘能負擔則負擔之，蓋價漲易使消費減少也。若價率太高，至不能負擔時，則不得不轉嫁賦稅之一部或全部於購買者，如轉嫁後需要緊縮，貨稅不得不再跌，於是限界以上之生產者，因供給減少（註：貨價不漲，限界生產者不能維持，故供給減少）價格漲高，賦稅亦隨之轉嫁，稅率如輕，則生產者將稅加於價格上，亦購買者在某種情形下，亦不介意，而照常消費也。故稅之轉嫁也較易。

(十) 賦稅為一般的抑特別的 賦稅愈普遍，則轉嫁之機會亦愈小；反之，賦稅愈不普遍，或為特別稅，則轉嫁之機會亦愈大。

(十一) 課稅時間之長短 課稅以後，短時期內如賦稅不太重，生產者當自負擔；此種情形，對於不勝久的貨物之賣主尤其顯著。但課稅時間距消費時間愈遠者，則稅之轉嫁也愈難，且易發生不正當之轉嫁；若課稅時間距消費時間愈近者，則稅之轉嫁也較易。

(十二) 課稅品之生產量係不變乎？遞減乎？抑或增乎？

1 競爭下之稅稅歸宿 競爭工業，其生產費為不變律所支配者，則課稅後物價增高之強度與需要強度成正比例。若競爭工業，其生產費為遞減律所支配者，其能加稅於物價之程度自較生產費不變者為多。蓋價格增加後，需要緊縮，設能同時減少產額，於是每單位之生產費用必較以前增多，故價格

之增加亦必較成本不變者為多。若競爭工業，其生產費為遞增律所支配者，則課稅後，其價漲而消費減。消費既減，產額亦因之減少，於是每單位之生產費減少，則價格之增額反不及生產費不變者為多。

以上賦稅之轉嫁，必須視供給與需要之彈性如何而定，其轉嫁之程度則視本節所述之第一原則而決定。

2 獨佔之賦稅歸宿 生產費均一律者易使企業趨於獨佔，生產費遞減者使企業獨佔性更強。在獨佔下與競爭下之價格決定，殆不相同；自由競爭下之價格，係由限界生產費用所決定；而獨佔之價格與生產費用則無相等之必要，其價格大都依需要而定。然獨佔者對於出品多寡有自由操縱之權，故獨佔者必計算需要之強度而後決定供給之多寡。總之，物之價格以能使獨佔者獲得最大利潤為依歸；至於獨佔品，其稅之歸宿，則因賦稅之方式不同而異。

稅額與出品額成正比者，則稅之歸宿須視需要與供給之彈性如何而定，即物之需要彈性愈弱或供給彈性愈強者，其稅亦較易轉嫁；稅不依出品額而課者，則此稅與課於地租稅之性質相同；殆歸獨佔者負擔而不能轉嫁，稅隨出品遞增而遞減者，則此種情形，易使出品增加，價格降低，獨佔者殆完全負擔此賦稅（註七）。

最後，吾人須知價格之變動，因產量多寡，譬如供不應求，產量之膨脹或萎縮，以及某種價

節，倘農產品價格發生變動，而稅則不過為影響價格中之許多因子之一耳。如單純根據物價統計而定稅之歸宿，而弗顧同時或因地有此稅之價格，其謬誤必深。

第三節 農地稅之歸宿

一、關於土地面積之土地稅的歸宿

不同土地之肥瘠，儘按原土地同等面積而課同一之稅率。今設有甲乙丙為三等積之土地，皆投下同一之勞資，則甲地產米二十担，乙地十五担，丙地僅十担；倘每担米市價定為二元，則甲地可獲價四十元，乙地三十元，丙地二十元。丙地為限界地，故此二十元僅足償所費而無剩餘，而甲地則有二十元之剩餘，乙地則僅有十元之剩餘。今若課同一稅率三元於此三地，於是丙地所有者必須得二十三元始能付稅。而農產品價格係由限界地之生產成本所決定。今丙地所有者在付稅後其生產成本增加由二十元增加二十三元，即每担須再增價三角，農產品價格因之騰貴，亦由丙地賣穀後可得二十三元，乙地可得三十四元五角，甲地可得四十六元矣。故乙地付稅三元後反較以前多得一元五角，而甲地則多得三元矣。若是賦稅殆完全轉嫁，而且在一方面使限界地以上之地主坐獲其利，在他方面使消費者之所失大於國庫之所入矣。此稅十八世紀美國於南北加羅林那(Carolina)及瓦薩特(Vermont)

等州，均會施行之。

二、課於土地面積及土壤肥度之土地稅的歸宿

除以上地面積外，尙隨土壤肥度之等級而定稅率之大小，倘累進稅率在限界地以上等於其農產品之價格增加時，則賦稅完全轉嫁於消費者；如果累進稅率在限界地以上大於其農產品價格之增加時，則賦稅歸生產者與消費者分擔；若限界地不課稅，則課於限界地以上之稅即不歸轉嫁矣。如羅馬所行每單位土地稅 (Jugera) 英國所行之黑特稅 (Hides) 我國之田賦，皆屬此類。

三、課於土地總產額之土地稅的歸宿

若不問土地肥瘠，祇徵其總產額十分之一以爲稅，即所謂什一稅，則限界生產者以其所餘十分之九，仍須取得原額所能易之價格，故穀價必增而稅賦（地稅，亦即田賦）轉嫁於消費者。惟糧食與原料之昂貴，勢將妨礙社會之進步，因而消費減少，故最後仍將歸宿於生產者。大抵轉嫁之能否，視一國消費者之貧富而定，貧國之民無力負擔。故屠能 (T. H. Von Thünen) 謂：「此種賦稅惟有使消費者之生活程度日低，生產者之繁榮日減」(註八)。

四、課於經濟地租之土地稅的歸宿

課稅於經濟地租，則全歸地主負擔，而不能轉嫁於任何其他階級。此自李嘉圖以來，已爲學者所

公認，要令猶無異議者也。因立限界上之土地，既無地租之繳納，而農產物之價格，勢必定於無地租土地之耕種費或生產費，故課於經濟地租之租稅，決不能影響農產物之價格，因之此稅遂不能轉嫁。惟純粹課於經濟地租之稅，極為艱難耳、

五、於課土地純利或買賣價值之土地稅的歸宿

土地買賣價值即為土地純利之還元價值，故此二種課稅標準，名雖異而實相同。惟就理論上言之，則有兩種情形：（一）土地稅不過為純利稅資本財產稅之一種，（二）土地稅為單一稅，其他利潤或其他各種財產悉予免稅。茲分述如次：

（1）若土地稅，僅係一般利潤稅、所得稅、或財產稅之一種者，必無轉嫁。蓋地主若因稅後利潤減而類改業，則其他一切利潤或財產皆同課稅，亦無利益可圖，故不欲放棄農業。農產不減而價格不能增，賦稅亦必歸原納稅人負擔。

（2）若土地稅係單一稅，其他利潤或其他各種財產稅悉免稅者，雖似可轉嫁於消費者，然實際未必可也，仍將歸地主負擔。李富國認為最下等土地納稅後，農產物價格若不提高，以為補償，則耕者即不能得普通利潤，資本將不再投資於此，已投資本亦將改作他用，其趨勢至穀價提高，而農業利潤恢復普通標準為止。是故賦稅負擔勢必轉嫁於消費者（註九），然按之實際，物價漲則消費減，而

費減則物價下跌，即使賦稅可以轉嫁於消費者，至多亦僅一部分。況其理論必須依據二條件：須價定資本與勞力能移動無阻，並須在孤立社會，其農民能定其產物之價格。然於實際生活中，決不容此二條件之存在也。

先就資本與勞力移動言之。農業之經營，恆須積年累月，投入相當多量之資本，設施種種改良，歷久而後始有相當報酬。若一旦舍此就彼，則前功盡棄；於農民耕種上已有之經驗與技能，亦有損失，故地主與農民實不輕易移其資本於其他較發達之專業。在連年生產過剩時，雖明知非減少產額不可，然實際減種者殊少。點者或且預料栽培普通而價增，暗自加種以牟利，因而產額反增。況生產之限制，須將全部限界土地拋荒或改種他物，而此等土地已投入多量改良費且舍此或別無更宜之作物，勢須使不少農民失業或大受損失。故農民祇須尚有餘利，雖其已投資本不能獲取普通利息，亦不遑計，甯願繼續栽種，以待市價之轉變。此時賦稅足以降低農民生活程度，自不待言。須逮賦稅高至足以吞盡全部利潤，使農民不能維持生活時，始相率棄其土地，農因是大減。然此在今日文明社會中，應為例外。

次就社會之孤立性言之。在交通不便時，一地農產收穫之豐歉，常是左右其地之市價。連交通發達，農產獨佔性日小，不獨甲省價格足以影響乙省，即一國之價格亦往往為國際市場所支配。如是則

一國農民負擔加倍之稅，亦不能影響世界市場。即使賦稅爲各國共有，且稅率相等，其賦稅亦果由生產者負擔。蓋在國際競爭中，因生產上之利便不同，國家可分爲三類，即限界生產者，限界上生產者及限界下生產者。依照一般承認之理論，無論何時，物價皆定於最大生產費。此限界生產費者，乃適與價格相等之生產費也。一國之農業生產費低廉，換言之，即在生產費限界以內者，是爲限界上生產者，其便利之差異，即成生產上之利潤。如從農業利潤上着想，此生產上之利潤，亦即經濟的地租（Economic Rent）也。塞力格曼教授對此爲之結論曰：「無論何時，物價雖當受最大生產費之影響，然物價終必於趨向限界上生產者之較低生產費，因之限界上生產者佔優勢」（註十）。就租稅之負擔歸宿而言，如租稅爲各國所共有之部分，凡屬於限界下或限界地位之國中農民生產者，必負擔租稅，而居於限界上地位之國中生產者亦負擔租稅。今設例明之，假定甲乙丙三國，某年每石小麥之生產費除納稅不計外，爲五元、七元、九元，而當時世界供求狀況，可使市價定爲每石七元。如甲乙丙三國均每石課稅五角，市價將有增至每石七元五角之傾向。然此價難達到。甲國以其限界上生產者地位，縱不加價，亦獲厚利，且恐加價後，乙國農民將因此強種麥物，丙國農民將於此而不減少產額，次年市場將因此而大受影響，故自願仍售每石七元。甲國農民既懷有此種顧慮而又因本身居於限界上生產者之地位，事實上已獲甚大之利潤，故將願依老價出售，縱課稅亦不加價。換言之。賦稅爲甲國

農民所願負擔。乙丙兩國人民，因無操縱市場之能力，遂亦不免忍痛負擔此稅。故在經濟生活上實際狀況下，課於土地純利潤或買賣價值之租稅，概不轉嫁於消費者。

六、佃耕地課稅之歸宿

前述僅就生產者與消費者雙方之歸宿而言。如地主與佃農均在生產方面，地稅歸宿若何？依理應全歸地主負擔，然常受下例數事之影響：（1）若地租係一種競爭地租，租額已達最高限，再加即無人承租，雖加倍課稅亦無由轉嫁於佃農。若租額未達此限度，則增稅將趨於轉嫁。（2）若租額由法律規定最高限而實際地租已達此限度者，加稅後不能轉嫁，未達限度者得轉嫁。（3）地稅絕罕課於所謂經濟地租，而大部分係課於農業利潤。利潤由地主與佃農分得；地主得地租其中一部分係投資之利潤，佃農則得開支以外之剩餘。故土地稅之歸宿，大多視佃戶與地主孰為轉嫁較強者之問題而定。在百業興盛而農產價昂時，佃農之剩餘甚大，將爭先租佃，於是地主佔優勢，而租稅將歸宿於佃農。反之，百業凋敝，則佃農之利潤薄，地主遂不得不負擔賦稅之大部分。而地主因地租減少，用以改良土地之資，自不能如前之充分（註十一），故於佃農亦有損失。在中國以地主大都向不負擔土地改良費，則無關係。（4）英國土地稅由佃農繳納，於訂立契約時由地主酌減租額以補償之，在契約未滿期前，所增之稅，勢必歸佃農負擔。

第四節 房地稅之歸宿

一、宅地課稅之歸宿

所謂宅地，亦可稱為基地，以土地供給不能增加，最受地點之限制，且無生產費問題，租價漲落，實需要多寡而定。地主出租其地時，必力抬其價，至不可復高而後已，即課新稅後亦不能再增其租價。故一般言之，課稅於宅地或基地，概難轉嫁。

然亦固有例外：（1）若空地輕稅或免稅，而課改良宅地以特別稅或重稅，於城市日漸繁盛時，房屋之需要日增，空地地主將坐待地價或租價之漲，非高價不肯出售或出租，則重稅雖缺少額租價之增，於是賦稅遂可由地主轉嫁於房主，而房主轉嫁於房客。（2）次若稅率常有提高且變化極不規則，則地主意欲建築恐稅負之日益加重，不欲購地建築，同時社會人口日增，於是，屋少人多，房租提高，一部賦稅亦遂將轉嫁於房客。（3）再次如城市之全部或一部實際由個人或公司發起開闢時，至少在短期內地價之漲由於投資，而其所獲地租，則等於資本之利息與利潤，故若此時課稅，必致轉嫁，否則，投資利益皆供稅課，則無人投資矣。

二、建築物課稅之歸宿

建築物課稅，即不開房主是否為地主，僅就建築物之資本價值，或純租課稅。房屋可無限增加，與土地之有限制者迥異，故課稅於建築物之歸宿，亦與基地稅不同。

古典學派自斯密，李嘉圖以迄密爾等，皆認為課於房主之稅，當轉嫁於租借人。蓋以不轉嫁，則利潤減而建築不興，於是房屋之供給少。人口稍有增加，則供給不應求，終至房租復漲。利潤增高，則資本家再願投資為之。故賦稅終必轉嫁於租借人。惟此說有時亦殊不盡然，必須加以修正，始可適用。若房屋稅係財產稅或收益稅之一種，而稅率亦同者，則賦稅擔負無往而不歸，房主自無改業之必要，房租不增，而稅歸宿於房主。故論房屋稅之轉嫁，必先假定其為特別稅而非一般稅。

吾人再進一步探討之，縱使房稅屬特別稅，亦未必恆可轉嫁。若某地經濟突現凋敝，人口減少，而房屋有永久性，一時不能減少，在此情形下，房價與房租必跌，故課於現有房屋之稅，自無從轉嫁於房客。此時既不需要新屋，亦無所謂新屋課稅之轉嫁問題。或謂在租地造屋時，可轉嫁於基地地主，然租地造屋之租期必長，在租期未滿時不能變其地租，自亦不能轉嫁。

故吾人於建築物課稅之歸宿問題，可得一結論曰：課於建築物之稅，須為特別稅，且於經濟上福利進步之狀態下，始轉嫁於租借人。若係一般稅，則惟房屋稅率較重於其他財產稅或利潤稅時，其超過常稅率之部分轉嫁於租借人，餘歸房主負擔。若在人口減少或無增減，或其他衰蕩時，雖係特別

稅，亦必歸房主負擔，須至人口減少或地方衰落甚而稅復苛重致房主寧願放棄房屋，不願訂租地新約者，此稅始歸着於基地所有人。

三、房地價值併課稅之歸宿

房地價值併課徵之賦稅，即係地主同時即爲房主，依房地二者之買賣價值合計而課徵之賦稅，如美國之不動產稅是。其歸宿情形，可由上述二項所得之結論合併觀之，因房價大於地價，故轉嫁之趨勢較強。大抵在人口無增減或人口減少時，不動產稅將歸所有者負擔，而尋常百業興盛之城市中，則大抵分轉嫁於租借人。

若此稅轉嫁於租借人，其最後之效果如何，須視房屋及租借人之性質而定。如房屋係供工商業之用，則此稅必構成生產費之一部而轉嫁於消費者，至其轉嫁之程度，則須視營業種類與供求情形，亦即商品性質及需要彈性而異。若係上等房屋之住戶，則租借人即係最後負擔人；如住戶爲勞動者，則此稅實等於工資或生活必需品稅，可有一部分藉工資之提高而轉嫁於他人。

四、房屋總租課稅之歸宿

房屋總租，即尋常所謂房租。總租除去房屋修繕保險等費後，則爲純租。房租之買賣價值，係純租之還元，故依房屋總租課稅與依房屋資本價值課稅，二者性質迥異。然其轉嫁情形，則頗類似。大

抵在進步發達之社會中，若房屋稅係特別稅，房主毫無負擔。然則歸宿於何人，學者意見不一。或謂此稅完全歸地主負擔，或以爲一部分歸租借人負擔，餘歸地主負擔。其實實不盡然。吾人以爲在尋常情形下，此稅必完全歸租借人負擔，至多僅一小部分歸地主負擔，且此一小部分遠不如一般所想像者爲多。

倘人口減少，百業衰落，宅地供給甚多，或需要停滯之區，則賦稅纔爲租借人繳納，仍必轉嫁於地主。然於營業極盛之區，房屋林立，已再無隙地，可供建築之用，同時各方對此地房屋之需要尤爲迫切。地主實際上握有獨占權，已強迫租借者付以高至無可再高之地租。故關於租借人之房屋稅，亦必轉嫁於地主。然此均非社會所習見，宅地之完全獨佔，更非事實所能有。吾人所常見者則爲人口漸多而宅地之需要日增，地租亦漸漲，然地租之增，厥因仍有位置較遜之空地可以利用故。位置較優處之地租，殆等於位置較遜處地租加上因其位置便利所增之差額。夫地租既非獨佔性質，房屋之需要復殷，則房屋稅自將歸租借人負擔而不轉嫁於地主。

或謂房租因課稅而漲，漲則需要減，宅地之需要隨減，因之全社會之地租亦跌，房屋稅終必轉嫁於地主也。然此亦非確論。蓋：（1）房屋之性質，一部係絕對必需品，一部係昂貴奢侈品。其需要不因房租之增減而有所若何變動。需要之彈性既小，則租借人所能轉嫁其稅於地主者亦甚微。（2）

雖使租借人因房租漲而賃居陋室或位置較遠處之房屋。然於進步繁榮之城市中，房屋之全部需要，無所減少，故全市地租，彼縮此盈，加減相消，其總和亦必無顯著之增減。(3) 租借人遷徙為艱，動則需款，即喬遷亦難逃出擁擠租昂之範圍，因之房屋稅終有歸租借人負擔之趨勢。故其雖有一部有轉嫁於地主之傾向，終因相反勢力之阻礙而幾乎抵消。

故吾人於房屋總租課稅之歸宿，可得一結論曰：依總租課徵之房屋稅，且先由租借人繳納者，於繁榮發達之社會中，房主並無負擔，地主之負擔亦甚微，幾全歸着於房屋租借人。若於衰落凋敝之處則異是。然無論如何，其先由租借人繳納者，必較先由地主繳納者為重。

於房地稅之歸宿，吾人亦可得一總結論如次：城市不動產稅包含地稅與建築物稅（我土地法稱為改良物稅）二者，各受不同原則之支配，須先予以區別。僅課稅於宅地，除極少數特殊情形外，必歸地主負擔。課於建築物之稅，若係特別稅，且於社會繁榮發達之常態下，則轉嫁於租借人；如係一般稅而稅率相等者，或因地凋敝衰落時，則歸房主負擔，惟至凋敝殊甚而稅復苛重，房主寧欲放棄房屋而不續租基地時，則賦稅即將轉嫁於地主。房地價合併課稅之歸宿，可將上述二種賦稅之歸宿合併視之，然以房價大於地價，故其轉嫁之趨勢亦較強。如依房屋總租課稅，其歸宿有如上所述建築物稅。

(註一) 本章所述多根據 Seligman, Shifting and Incidence of Taxation, 及 H. A. Silverman,

Taxation, its Incidence and Effects.

- (註二) 李嘉圖之經濟學及賦稅原理第十四章(郭大力、王亞南合譯本)。
- (註三) 麥爾章植著土地經濟學第十四章。
- (註四) George O'Brien 著巫寶三譯農業經濟學第二章頁二五。
- (註五) 杜俊東譯 Dalton 著財政學原理第七章第二節。
- (註六) 同上註。
- (註七) 參閱許炳漢譯塞力格曼著租稅轉嫁與歸宿第二篇第七項，及許炳漢譯薩實時著財政學新論第三篇。
- (註八) J. H. Van Taijzen. Der isolierte Staat. 漢譯本(屠能：孤立國)第三章。
- (註九) D. Ricardo: Principles of Political Economy and And Taxation chap. 12.
- (註十) Seligman: Shifting and Incidence of Caration P. 371. (商務萬有文庫許譯本)。
- (註十一) 據英國皇家農產調查委員會報告書之最後報告，一八九九年，頁二七——二八所載：
估計地主(英國)之所費，幾等於實收地租之百分之四十，其中一部分為村公共經費(所得稅在外)一部分為財產之維持。土地改良費一項，約佔地租百分之二十。

第七章 各國土地稅制度

第一節 英國之土地稅制度

一、中央地稅

英國地稅，始於一六九二年，其設定之目的，原為增加財政上收入，課稅範圍包括三種收入：一、利息與工資；二、動產收益；三、不動產收入。當時英國地稅，實無異於一種極廣汎之財產稅。稅率為每鎊四先令，稅法實施第一年內共收入一、九二二、〇〇〇鎊。其後因稅收機關欠善，及納稅人與徵稅人對地稅缺乏認識，動產稅遂逐漸減少，至一六九七年不得不略加修正，以資調整，除將不動產稅率改為每鎊三先令外，更改行攤稅法，由中央規定稅額一、四八〇、〇一五鎊，分派於各州縣，依各該地之生產價值比例攤徵。至一七九七年，通過新法，將稅率永久固定於每鎊四先令，每縣區與州縣所攤稅額亦因定於當時攤額；同時並制定回贖地稅辦法，凡土地所有者，除不定期之承租人外，均可申請回贖地稅，購買公債等於應繳地稅額之二十五倍，得分年繳清，惟至多不能超過十六年。且未繳清之數額，每年應另加利息四厘。回贖費繳清後，即可永久免納地稅。若回贖人非長期之承租人，則於其租佃期滿後，得向地主按年收取已回贖之地稅額，而成為該土地之永久地租負擔。

此回贖制實行後，非但稅收減少，且各州縣之負擔逾益不均，蘭加塞爾州 (Lan Castr.) 之攤徵只有哈特夫塞爾州 (Hart Foadshir) 之半，卡路瓦爾州 (Caru Wall) 徵足三一、〇〇〇鎊，杜爾哈姆州 (Durham) 徵收一〇、〇〇〇鎊，愛塞克斯州 (Essex) 徵收八九、〇〇〇鎊，而全約克塞爾州 (Yorkshire) 祇征九一、〇〇〇鎊。至各農場之稅率，尤不均衡，同樣土地，有課每鎊四先令者，有少至每鎊一辨士者，其後雖因工業革命，人口遷移都市，使各州縣之財產地價格有變更，稅額稍有調整，然整個地稅制度，終未能建立於公平基礎之上。

英國現行地稅制度，大部係基於一八九六年通過之財政法案 (Finance Act of 1896) 課稅標準以土地及房屋之年租價值為基礎，與所得稅同時徵收，稅額仍採各教區分攤辦法，稅率最高不得超過每鎊一先令，最低不得少於一辨士。故在負擔上英國地稅已不為重，一九三〇年農地之地稅負擔，每英畝不過四又二分之一辨士，每農場為一鎊九先令三辨士，至每農民亦祇有二鎊有奇。

二、地方稅

(一) 沿革 英國地方稅導源於救貧捐 (Poor Rate) 而救貧捐之產生，論者嘗謂基於一六〇一年之救貧法 (Poor Law)，自表面觀之，此種論斷，固不無根據，然實際則不盡然。蓋遠在救貧法頒布以前，已有多種救濟法令存在，如一五六三年有特準地方當局為救濟事業，得抽收樂捐之法令公

布，一五七二年將此抽捐權一度加強，一五九八年則將救貧捐改爲完全強制性之捐稅。故一六〇一之救貧法不過爲多種救濟法令之綜合法典而已。救貧捐產生之日即既無從確定，地方地稅之釐定，亦自難言。在十六世紀以前，英國中央稅與地方稅之徵收，概由地方當局負責辦理，徵課對象包括各種財產，而土地房屋尤爲重要對象，蓋其時他種形式之財產既缺少而又易隱匿。同時因有租金記錄冊之協助，課稅標準易於決定也。救貧捐設立之目的，原希其成爲按能力之課稅地方所得稅，但因執行上之困難，遂演成爲一種按財產價值之課稅財產稅。逮至一八四〇年將動產除外，專就不動產課稅。救貧捐之目的，原爲救濟各教區貧民之用；後因各州市公共事業地發展，教育、公用、衛生、道廳等事業之開展，用費增加，乃就救貧捐增收附加稅，或另徵特別稅，因此地方稅之種類加多。一九二五年規定地方稅之徵收一律以市爲單位，將原有各種捐稅合併而爲普通稅，此外鄉村地另徵特別稅。

(二) 徵課範圍 地方課稅產對象，以不動產爲主，而包括固定基金。一九二五年規定，農、建築物免稅，一九二九年更將農地、園有土地、學校、教會、學術團體及機關所有地完全免稅。

(三) 徵稅標準 以純租賃價值爲依據，所謂純租賃價值者係由租賃總價值中扣除一定數額後之餘額，其扣除標準如下：(一) 房產及建築物除花園外另無空地者，若總租額在十五鎊以下，扣百分之四十，在十六鎊以上者，按其所得之大小，逐漸減少及扣除之百分率，至超過一百鎊時，則先就一

百鎊中扣除二十鎊，再就超過一百鎊之額扣除百分之十六又三分之二；（二）農地以外之土地而兼有建築物者，照總租額扣百分之十，（三）無建築物者扣百分之五。又為減輕工業上之負擔起見，對於工廠之總年租價值復扣除百分之七十，而就其餘額課稅。

（四）稅率 由州市議會決定之。一七二七——二八年間每英畝農地平均負擔地方稅為二先令。八又四分之一辨士；一九三二年全國地方稅稅率平均每磅約徵收十先令十辨士。

三、中央所得稅

（一）沿革 英國土地所得稅，可追始於一七九八年，其時適值英法戰爭，財政需要鉅大，首相威廉比得（William Pitt）遂創設所得稅。規定各種所得，年逾六十鎊者，皆課以百分之十的所得稅。一八〇三年，英法媾和後，由一般所得稅，改為世界聞名之A B D E五類所得稅，一八一五年廢止徵收，一八四二年復徵，沿襲至今，不斷修改。今日所行之稅制為普通稅與附加稅所組成。普通稅仍分為五類，第一類為對土地房屋所有權發生之所得稅。附加稅則係對各人所得超過二千鎊者所課之稅，按累進率徵收之。

（二）徵課範圍 土地所得稅徵課範圍以土地房屋所有權人之所得為主要對象，惟土地房屋不產生所得時則免稅，自用之土地房屋亦須納稅。

(三) 徵課標準 所得稅之徵課標準與地方稅採同樣原則，亦以純年租價值為根據。至純年稅價值則係由總年稅價值扣除修繕費，維持費及地稅等而得之價值。總年稅價值之計算，視財產所有權之形態而有不同。設稅貸契約在估計前七年所訂立者，即以契約所規定之租金為總年稅價值；若財產所有權人負擔修繕維持費者，則以其總和為總年租金價值。若地方稅為所有權人繳納時，則應於週年租金中加入此項費用，以此總和為總年金價值。如認為契約所定不足為憑，則另行估計其總年租價值。至純年租價值之計算，必須由總年租中扣除以下各項支出：(一) 修繕維持費，(二) 已納之土地稅，(三) 排水灌溉等工程捐納，(四) 已納之教會年金。修繕維持費之扣除係由法律規定之固定比例，而作實際之開支。土地由總租賃價值中扣除八分之一，房屋則於年租不超過四十鎊者扣除四分之一，四十鎊與五十鎊之間者，扣除十鎊；五十至一百鎊者，扣除五分之一；超過一百鎊者，先扣除二十鎊，再由超過百鎊之數額中扣除六分之一。

除上述之規定外，純所得中尚須減免若干種開支，然後始成為實際之課稅額，此項減免有下列數種：(一) 個人最低生活費之減免，未婚者就純所得中減除一百二十五鎊，已婚而同居者，扣除一百七十鎊；(二) 家屬扶養費之減免，凡子女未滿十六歲，或雖滿而仍在校求學者，每一子女扣除五十鎊；鰥夫或婦如有女性親友或雇用人同住照料子女者，扣除五十鎊；納稅人之扶養人，每人扣除五十

鎊。(三)老年之減免，年在六十歲以上，其所得總額不超過五百鎊者減五分之一。(四)勤學所得之減免，指工資、薪俸、養老金、經營農業所得而言，扣除五分之一。惟扣除總額不得超過三百鎊。

(四)稅率與稅收 所得稅自設定以來，稅率屢有變更。在十九世紀中葉，最高稅率達每鎊課一先令四辨士，最低僅二辨士。第一次大戰前四年常在一先令，一辨士左右，至一九一八——一九年達六先令之最高峯，自是以後至一九三〇年常在四先令，一九三一年，增為四先令六辨士，次年再增為五先令，一九三五——六年則納為四先令六辨士，約合百分之二十二點五。

大體言之，逐年稅收，皆呈遞增之勢。大戰前每年收入約在四〇、〇〇〇、〇〇〇鎊左右，一九二三年增為二三二、〇〇〇、〇〇〇鎊，一九三一年再增為二六五、〇〇〇、〇〇〇鎊。連同附加稅計算在內，一九三一——二二年之總收入達三六四、〇〇〇、〇〇〇鎊。

四、地價

英國於一九〇九財政法案中，規定徵收地價稅，(Duties on Land Value) 惟其所謂地價稅者，實乃包括四種不同之賦稅。茲分別略述：

(一)土地增價稅 (Increment Value Tax) 所謂土地增價稅者，乃對土地或關於土地權利發生買賣時，締結十四年以上之稅佃契約時，以及公私土地經十五年而未轉移時所課之稅也。其稅率為

增價數額百分之二十。

(二) 復歸稅 (Reversion Value Duty) 所謂復歸稅者，乃對二十一年以上土地租佃契約期滿，土地復歸地主，而地主因佃戶加於土地之建築物及其他一切改良物，致獲有增稅利益者所課之稅也。其稅率為利益價值之十分之一，即每十鎊徵一鎊也。此種稅制為英國獨有之稅制。蓋英國盛行土地長期租佃制度，租佃時期既久，地主或轉佃人，往往能於租佃期中獲得不勞利益，如聽其享受，殊不合乎正義，故創復歸稅制，以沒收之，是則此種稅制與增價稅實無甚區別也。

(三) 未開發地稅 (Undeveloped Land Tax) 所謂未開發地稅者，乃對未利用之空地每年向地主徵五十年以上之佃戶所徵收之地價稅。其稅率為千分之二，即按基地價值每二十先令課稅一辨士。基地價值，每五年評價一次，此點與土地增價稅之性質，無甚區別，故此稅實為變相之增價稅。

(四) 鑛山權稅 (Mineral Right Duty) 所得鑛山權稅者，乃對探鑛權，或探鑛通行權之年租價值，向鑛權租主或所有人所課之賦稅。其稅率為百分之五，即每二十先令課稅一先令。所以論其性質，實非地價稅。此項賦稅，亦係針對英國之國情而設者。蓋英國鑛山，多半與其他人開採，自採者佔極少數，故此稅亦係對鑛權所有人徵課不勞而獲之稅也。

以上四種賦稅，實施以後，多有與革。鑛權稅自開辦迄今，未嘗停頓，其他三種，則於一九二

年法令中，曾一度廢止，至一九三三年恢復地稅制，按地價每鎊一辨士徵收。但因地方之反對，次年又明令取消。故今英國中央政府對土地仍僅課以所得稅。

第二節 澳洲之土地稅制度

澳洲之地稅制度，係由聯邦土地稅（The Commonwealth Land Tax），邦土地稅（State Land Tax）及市或地方土地稅（Municipal Land Tax）三種賦制度所組成者。聯邦地稅及邦土地稅設定之目的在於分裂大地產，抑制土地投機為獎勵移民。至市政機關或地方自治團體徵課之土地稅，其目的則在充實財政收入，發展地方建設事業。三種地稅皆係按土地，未改良價值課稅，改良物一概免稅，惟地方地稅有普通與特別稅之分，茲略述如下：

一、聯邦土地稅

聯邦土地稅實施於一九一〇年，其時勞動黨內閣為奠定聯邦年金制財源及鼓勵移民，遂制定所謂地稅征課法案（Land Tax Assessment Act）。實施以來，曾不斷修改。今日所根據之課稅法，主要者為一九三三——四年通過之財政救濟法案修正案（Financial Relief Act）及一九二七年之地稅法案（Land Tax Act of 1927）。除規定免稅之土地外，土地價值在五鎊以上者一律課賦，惟對不在地主與非

不在地主之土地，定有差別稅率。所謂不在地主者，乃指課稅時不在澳洲居住之地主，或在確定土地所有權時，不在澳洲之地主，或在確定半年前已離開澳洲之地主。其對兩種地主所定之稅率，大致如下：

(一) 非不在地主之稅率 土地價值在五千鎊以下者免稅，超過五千鎊者就其超過之價值課稅，每鎊課一辨士，按累進稅增高，至超過七萬五千鎊以上時，則對其超過之價值，每鎊課六辨士之稅。

(二) 不在地主之稅率 地價在五千鎊以下者，每鎊課稅一辨士。超過五千鎊以上之價值，與非不在地主之稅率相同。

以上稅率，為一九一四年以前所訂者，其後屢經修正。最近稅率較前減低。一九二七年減低百分之十，一九二三年再減低百分之三十三又三分之一，一九三四年再減低百分之五十。現在對於非不在地主所課之稅為每鎊自一辨士起至五辨士止，對於不在地主所課之稅為每鎊一辨士起至六辨士止。

二、邦土地稅

澳洲邦土地稅稱為聯邦土地稅之補充制。實施邦土地稅者計有六邦，茲分別述之。

(一) 新南威爾士 (New South Wales) 本邦於一八九六年開始徵收土地稅。稅率為按照地價每鎊課稅一辨士，但二百四十鎊以下之土地免稅，共用土地亦免稅。至一九〇六年頒行地方行政補充

條例以後，將改良地價值之課稅權轉授予地方自治團體，凡地方政府徵課地價稅之土地，邦政府即廢止徵收，故今邦政府只能在無地方自治組織之處徵課土地稅。

(二) 維多利亞 (Victoria) 本邦爲澳洲首創土地稅之邦，遠在一八七七年即有素地併改良地地價稅。現行制度，爲對未來改良地征課之地價稅，保稅據一九一〇、一九一五、一九一八、及一九二〇年各次地稅條例而制定者。稅率爲地價在二百五十鎊以下者免稅，價值在二百五十鎊以上者，其稅率其每鎊半辨士，其免稅額亦逐漸減少，就其超過價值每鎊減少一鎊，至五百鎊時則全不免稅。一九二三年曾增課附加稅百分之五，至今行之。

(三) 顯恩蘭 (Queensland) 本邦於一九一五年按地價征稅，土地價值在三百鎊以上者免稅，超過三百鎊者，按累進率課稅，五百鎊以下每鎊課一辨士，一千鎊以下每鎊課一辨士又二分之一，累進至價值超過七萬五千鎊時，則爲每鎊課六辨士。此外並對地上改良物價值低作於已改良物價值四分之一之土地，課以每鎊二辨士之未改良地稅。其次，於一九二四年更以課百分之五之附加稅。

(四) 南澳大利亞 (South Australia) 本邦於一八八四年即按地價徵收邦土地稅。現行稅制係據一九一五年、一九一七年、一九一八年之賦稅條例而設定者。其稅率初則爲地價在五千元以下者每鎊課半辨士，超過五千元者每鎊課一辨士。其後則略爲減低，對地價在五千元以下者每鎊課半辨士，超過五千元者每鎊課一辨士。

三辨士，超過五千鎊者，每鎊再增課四分之三辨士，並對不在地主另徵百分之二十之附加稅。所謂不在地主者，係指土地所有權人於課稅前離開本邦二年以上之地主。

(五) 西澳大利亞 (Western Australia) 本邦於一九〇七年後始設定地稅制度。其原定稅率為地價在五十鎊以下者免稅，超過五十鎊者，每鎊課稅一辨士。一九二四年以後，將免稅規定取消，並將稅率提高為每鎊二辨士。對不在地主並徵百分之五十。

(六) 塔斯馬尼亞 (Tasmania) 本邦地稅實施如一八八〇年，其後屢有改進，現行制度，係根據一九一〇年及一九一二年賦稅條例而生產者。稅率採累進制，共分八級，地價在兩千五百鎊以下者，每鎊課四分之三辨士。依級逐增，至地價超過八萬鎊時每鎊課三又四分之三辨士。

三、市稅或地方稅

自財政收入觀點言之，澳洲之地方稅較聯邦稅與邦稅均為重要。但地方稅並無統一之制度，多半各地各自為政，非但辦法紛歧，各地負擔亦至不均，茲略述各邦地方稅情形如次：

(一) 新南威爾士 (New South Wales) 一九〇五年本邦根據地方行政條例，授權地方政府按土地未改良價值徵收普通地價稅，同時並准許土地附加稅及特別稅之徵收，或按未改良價值，或按改良價值，可聽地方議會自由決定。現行稅率規定普通稅。每鎊最低課一辨士，最高課二辨士，對特別

稅則無限制。

(二) 顯尼蘭 (Queensland) 一八九〇年邦政府因財政困難，將補助地方政府之款，宣布停止，為補助地方開支計，同時將按土地改良價值之課稅權，讓與地方政府。一九〇二年並通過法令限制地方政府必須按地價課稅，每三年必須估價一次，稅率規定最高不得超過三辨士，一九二一年提高為每鎊課一先令。地方稅分為普通稅與特別稅，市政機關所徵之普通稅，稅率自每鎊四辨士至一先令等。各縣所徵之普通稅，自每鎊課一辨士至十一辨士不等。至特別稅則名目繁多，稅率亦不一。

(三) 維多利亞 (Victoria) 一九一四年邦政府通過地方地稅法，准許地方自治團體按地價課取地方稅，其稅率各而各縣不等，最低者每鎊課三又四分之一辨士，最高者每鎊課七辨士。

(四) 南澳大利亞 (South Australia) 一八九三年邦政府通過法令准許地方政府按地價課稅，一九二六年再授權縣議會按地價課稅，但必須經納稅人表決。其稅率為自每鎊課一辨士半至每鎊課四辨士半不等。推行以，因地方自治團體未能充分利用其權利，故發展至為遲緩。

(五) 西澳大利亞 (Western Australia) 本邦地方團體於一九〇二年以前在法律上雖未取得課稅權，然確早已有多數地方按地價抽稅。至一九〇二年道路法案 (Road Act) 通過後，道路局遂取得按年租或未改良價值課稅之權。其稅率自每鎊一辨士至六辨士不等。

(六) 塔爾西尼亞 (Tarnobrzeg) 等地方政府尚未取得改良地價課稅之權，故仍多按土地年租價值課稅。

第三節 德國之土地稅制度

一、土地稅之演變

在土地稅未設定以前，德國向有普通財產稅之徵收，至一八六一年，頒布法律規定以土地稅、房屋稅及營業稅以代替舊有之普通財產稅制。以土地之純生產為標準，將土地重新估價，而將土地稅分攤於地方團體。自此以後，土地稅始變為土地之固定負擔。

一八九三年普魯士邦頒布「地方稅法」畫分邦政府與地方政府之稅款來源。將地稅房稅營業稅之全部盡歸地方，加強地方政府之課稅權，允許其徵收特別土地稅，提高建築基地稅之稅率，加增土地移轉稅，而將成對土地課取差別稅之限制。但同時則將地方政府所享之下列兩項權利予以剝奪：(一) 徵收所得稅，(二) 對於肉類、麵粉、麵製食品、馬鈴薯、及燃料等徵收內地消費稅之權，但如此賦稅，已經廢行，則其賦率不得增進。此種限制，益使地方政府依賴財產為地稅之來源。自此起頒行此法令以後，其他各邦，亦多倣照辦理。直至第一次歐戰以前，土地稅向為地方稅源，聯邦政府對

土地向未課稅。惟大戰結束後，因國家經濟發生劇烈變化，中央政府既須負債還賠款之責，又需領導經濟建設復原工作，在在需款，故不得不改革稅制。一九一九年聯邦政府乃開始徵課財產稅。次年又抽收所得稅。於是向為邦政府主要稅源之財產稅及所得稅，乃入於聯邦手中，同時並規定邦政府及地方政府之單獨課稅權，亦只能限有土地財產稅，營業稅及享樂稅矣。今日聯邦政府對土地所課之稅，計有所得稅，財產稅及不動產移轉稅三種，茲依次分述之。

二、聯邦稅之土地稅

(一) 所得稅 所得稅為一種綜合課稅主義之稅制，其課稅範圍包括：(一) 由不動產租賃而產之所得，自住房屋，亦不能免稅，(二) 農業、林業、園藝等所得；(三) 五千金馬克不動產出賣及萬金以上特種投機行為而生之所得。由前所得中扣除最低生活費（一千一百馬克）及家屬扶養費（妻一百馬克，子一百馬克，第二子一百八十馬克，第三子三百六十馬克，第四子以後每子四百五十馬克）後之餘額，按妻多寡，課以累進稅率，妻百分之十（最初八千馬克）至百分之四十（八萬馬克以上之超額），惟工資所得之減免較多，稅率則永為百分之十。公司所得稅率則自百分之十至百分之三十。

(二) 財產稅 財產稅為對一切資產及不動產所課之稅，其課稅標準為財產價值，每三年估價一

次，稅率採累進制，自千分之三至七。

(三) 不動產移轉稅 不動產移轉稅，德國施行最早。最初原為邦政府或地方政府對不動產買賣時所抽取之手續費，逐漸演變而成為一種統制。至一九二七年聯邦政府始始徵課此項賦稅，於不動產移轉時徵收之。惟因所有人死亡而移轉者免稅。課稅標準以不動產之市價為依據，惟移轉價格高於市價者照其約定課稅。稅率為百分之三。此稅雖由聯邦政府徵收，然僅留用百分之四，其餘百分之九六仍歸各邦，各邦至少以其攤得稅收之半撥給地方政府。

三、地方稅之土地稅

(一) 不動產移轉稅 不動產移轉稅在德國極為普遍，除聯邦政府徵收不動產移轉稅外，邦政府及地方政府亦多有徵收不動產移轉稅者，如梅因河畔弗蘭克福，自一八二〇年以來，即開徵移轉稅，至今仍為該市之豐富稅源。在普魯士邦內，人口在一萬以上之二百六十六城市中，除去十三城市外，餘皆課取土地移轉稅，其稅率大小，各市不同，大致為地產價值百分之一至百分之二。間有對改良地與未改良地課差別稅者，如柏林市對改良地稅率為百分之一，未改良地則為百分之二；哥尼斯堡對城區地之移轉課稅百分之二，鄉區則課百分之三。在黑森地方不動產移轉稅，原為邦稅，但自一九〇七年以後，則准許地方政府自由徵收地方附加稅，其稅率則以邦稅百分之五十為限。符騰堡於一九〇

九本准地方政府徵收移轉稅，其稅率不超過邦政府稅率百分之一。巴登規定地方政府必須徵收移轉稅，其稅率為千分之五。巴威利亞亦徵收移轉稅附加稅，稅率亦為千分之五。撒克遜邦亦有二千四百餘地方自治團體，抽收土地移轉稅，其稅率自萬分之八，至百分之一不等。

(二) 增價稅 一八九三年之「地方稅法」授權地方政府得按土地資產價值課稅，並准許對建築基地課取差別性之地稅，實予地價稅以極大之鼓勵。按該法第二十七條規定之對土地直接課稅，比較前此所行之土地稅，至少已有兩種顯著之不同：(一) 以土地賣價代替土地年租價值，為課稅標準；(二) 須將土地分為若干類，每類之稅率不同，或其估價標準不同。可見在該法頒布之時，政府已感覺因社會經濟變更而產生之土地不勞而獲之增價，必需以賦稅政策，收歸公有，此亦即德國土地增價稅之所由產生也。

土地增價稅，最初不過為地方政府所徵收之土地移轉之附加稅而已。開始行之者有海因河畔弗蘭克福、科倫、洛爾森克根、馬德堡、革立次、漢諾威、及柏林等省市。至一八九四年梅因河畔弗蘭克福市長柯狄克斯始提議正式實施土地增價稅，但因遭反對而擱置十年之久。至一九〇四年，該提案始在弗蘭克福施行，經此創設以後，各市鎮多相率仿效。至一九一〇年實行增價稅者，已達六百

增價稅之稅率採累進制，各市稅率不同，大都增價在百分之十以下者，免課增價稅，買價每增百分之五，百分之十，或百分之三十，則稅率增加為百分之一。此外各市並有最低與最高課稅之規定，如柏林最低稅率為百分之五，最高稅率則不得超過百分之二十。

增價稅自實施以來，在財政收支系統上曾發生多次之變化。最初實施者皆為地方稅。但至一九〇九年時，因帝國財政，發生極大之困難，遂有一部分議員提議徵收帝國增價稅，以資彌補，於是於本年之印花法中規定：「在一九一二年四月一日以前，對於土地不勞而獲之增價，應徵收帝國稅，該稅每年之收入至少須有二千萬馬克。……法律中並應規定：凡地方政府在一九〇九年四月一日已經施行增價稅者，在帝國稅施行後，至少應補足其五年平均稅收。此法案應於一九一一年四月一日以前，提出國會。」此案於一九一一年二月，經國會通過，帝國增價稅宣告成立，各邦及地方之增價稅亦同時廢止，但地方政府仍保留在帝國增稅抽收附加稅之權。至一九一三年帝國增價稅法，重新修訂，中央政府放棄土地增價稅之徵收，將此稅之徵課權完全授予邦政府及地方政府。但地方政府仍舊依照一九一一年之帝國法律徵課增價稅，或另採其他稅制，惟須遵照邦政府之法律規定，並受其以節制。

(三) 房屋稅 十七世紀初葉普魯士已有土地房屋稅制。房屋稅係對房屋及其土地純收益所課之

稅以最近十年之平均租金，扣除修理維持費後，作為純收益。一八九三年普魯士改革稅制，將土地與房屋稅改歸地方政府徵收。一九二三年聯邦稅制改革，廢除各邦所得稅，於是又將土地房屋歸聯邦財政系統，並合併改稱為土地財產稅，課稅範圍包括農林園藝各地，課稅標準，有按收益價值者，有按買價者，視土地之種類而有不同。稅率亦因土地種類而有差別：（一）建築地每千馬克月徵稅二十分尼（每百分尼等於一馬克）；（二）農林園等地採累進稅率，最初十萬馬克，每千月徵十分尼，次三萬馬克每千月徵十五分尼，再次六萬馬克每千月徵二十分尼，其餘數每千月徵二十五分尼；（三）其他土地每十馬克月徵二十五分尼。此外地方政府並得徵收附加稅，其稅率約等於邦稅之三倍。

第四節 美國之土地稅制度

一、所得稅之土地稅

美國不動產所得稅屬於聯邦賦稅系統。自一九一三年以來，聯邦政府即決定向不動產徵課所得稅，凡由不動產所有權所生之所得或因不動產轉移所得生之所得，除自用之土地房屋無收入之不動產外，須一律繳納所得稅。此外因使用動產而生之所得亦徵收所得稅。

課稅標準採綜合制，以不動產所得與其他所得合併徵課。其由總所得中扣除家屬贍養費辦法與世

界其他各國無大區別，獨身者扣除美金千元，夫婦同居者扣除二千五百元，未滿十八歲之子女及不能獨立謀生之家屬，每名扣除四百元。

稅率視個人與法人而有不同，個人所得之稅率有普通稅與附加稅之別。普通稅稅率為所得在四千元以內者課百分之四，超過四千元者課百分之八。附加稅為對所得超過六千元者所徵課者，其稅率為由百分之一至百分之五十五。法人所得稅之稅率採比例制，為百分之十三又七十五，但無附加稅。

二、財產稅之土地稅

(一) 財產稅之性質 財產稅為美國各級地方政府最重要之稅源，一九二七年全國地方收入共約五十七萬三千三百萬元，財產稅收入竟達四十五萬三千一百萬元或百分之八十。所得財產稅者，乃指對一切財產，除法律規定者外，按同一稅率徵收賦稅之謂也，自理論方面言，各種財產，皆按同一稅率課稅，固極簡單方便，然在實行技術上則困難殊多，故在美國四十八州中，終非畫一之財產稅稅制，現在有徵收所得稅者，有廢除動產稅者，有將無形動產免稅而另課特稅者，有將其分為若干種類而實行分類財產稅者。

(二) 徵課標準 財產稅為按價課稅之稅制，故徵課標準亦多以財產之估定價值為依據。惟按實價估計者甚少，各州大都皆按實價估百分之若干，依稅法之規定而有不同，最高者為實價百分

之五十，最低者只有百分之二十至百分之三十。

(三) 稅率 美國徵課財產稅之客體，包括州、縣、市、鎮等各級政府，故稅率規定，亦視各級政府之立法，財產種類及習慣而有不同。有採分攤者，有行定稅率者。行分攤制者，由參議會規定財產稅額，分配於各縣市鎮徵收之。行定稅率者，亦皆由州立法機關每年規定稅率，由各縣市遵照徵收。課稅之高低，不僅各州不同，即各縣市鎮亦皆上異，有市稅率重於村鎮亦有村鎮重於都市者。下級政府之課稅，有受上級政府之法律限制者，其限制標準亦甚紛歧，有規定不得超過上級政府稅收幾分之幾，有規定每人負擔數者，更有定稅率者，諸如此類，不一而足。然某地方為辦某種特殊事業，大都皆有自行議決稅率之權。

(四) 徵收行政 財產稅之徵收，非但各州無盡一組織，且無一州利用一種單純機構者，有自設機關徵收者，有委託他人代辦者，有一種機關負徵收一種財產稅之責者，有負徵收兩種以上之稅收責任者。大體言之，各州徵收人員，雖有各種兼存並立，然大都以縣徵收員為最要之稅務行政單位，負徵收多種財產稅之責。但在新英倫各州 (New England states) 則市鎮徵收員，幾負徵收所有財產稅之責，此種辦法，近有被其他各州仿效之趨勢。州稅有與縣市鎮聯合徵收者，亦有分別徵收者，各州中約三分之一採分別徵收制，其餘則實行合併徵收制。稅款繳納，多半須一次繳清，但有十四州與哥

倫比亞特別區域地稅許分兩次繳納。

(五) 財產估價 財產稅無按價課稅，故估價之事在稅務行政中極關重要。各州對不動產，估價之時期頗不一致，大都每年估計一次，然亦有兩年估計一次者，三年估計一次者，甚至有四五年估計一次者。估價方法多採用所謂科學估價方法，為求各種財產之客觀價格，多將土地與房屋分別估計，估價員大都由人民選出，但大都市之估價員則由政府人員充任之。

第五節 丹麥之土地稅制度

一、地稅之沿革

丹麥中央政府自一九〇三年起開始對市地與鄉地徵收不動產稅，以土地及改良物之價值為課稅標準。但丹國自耕農多，佃農極少；自費農對於所有有土地皆能盡改良利，對此種農民課稅，無論自國家經濟政策言，抑或自賦稅之負擔能力言，均屬不知，故於一九二二年國會及乃應社會之要求通過土地及財產稅法，將不動產分為地價稅及改良物稅兩種。地價稅按價抽千分之一、五，改良物稅按價值抽千分之一、五，同時並規定改良物稅之免產額為二千克龍。一九二六年通過法令，將地方政府所徵收之不動產稅亦分為地價稅與改良物稅兩種。地價稅之稅率，在首都哥本哈根不得超過千分之

七、五，各縣亦准同種程度之規定，惟必須是原有不動產稅額而提高者，則不在其限。同時各縣實際所定稅率均比較爲高，一般皆在百分之十六左右，蓋因各縣自廢除所得稅後，地價稅與改良物稅已成爲地方之唯一稅源矣。改良物稅稅率不得超過地價稅稅率四分之三，對改良物稅應免稅三千克龍，地方政府並得提高此免稅額，各省市提高至八千克龍。

一九二六年又規定地方政府對土地之增價，得徵收附加稅。自一九三三年起今全國一律實施土地增價稅。

二、土地之估價

丹麥在改革其地價稅前，對於土地即曾試作估價；一九一一年及一九一二年曾選擇若干區域試辦，至一九一五年則將全國地價，試行估計。至一九二〇年正式估價制度，乃宣告成立。自一九二七年起，每五年估計一次，每鄉鎮設直估價委員一，由鄉鎮議會選擇估價員二人，另由政府指派委員一人組織之。每縣設縣估價委員會由各鄉鎮估價委員長組織之。中央政府設中央估價委員會，委員由政府指派一部，由議會選舉一部。

鄉村土地之估價，多半先由縣估價委員會選擇若干處估定標準地價，然後由鄉鎮委員會照標準地價而決定各宗土地之價值。估價時土地所有者必須將面積，改良物狀態，每年國會及近二十年內之

買價新估價委員會，如委員會認為新有人報告不真實，並得向政府收稅機關，以行及有對等罰金
搜查有關資料，以爲估價根據。

城市土地之估價，則仿效美國之市地估價辦法，先估定各街道之單位地價，然後按土地之距離，
進深及去街道之遠近，此照各街之單位地價，按一定之公式推算之。

估價手續完竣後，估價員須將估計結冊公布，土地所有人及鄉鎮議會如認爲不詳，得向該
議，申訴於縣估價委員會。

第六節 日本之土地稅制度

日本地稅，稱爲地租，最初係按土地收穫課稅，以實物爲繳納客體，由各縣負責課稅。明治
年，殖有地課改正條例，以賦納物制，改徵實價，並規定以土地收益之還元價爲課稅標準。此計
算方法係自總收入中扣除種籽、肥料、地租等項而得純收益，然一再按一定比率減去地價，自耕
地依總收入計算，佃地則依純收益計算。

爲估計全國土地收益價值，日本於明治六年開始土地測量，經十年完成，至明治十五年製成土地
台帳，以估定各種土地價值。

稅率之規定。最初很輕，悉按台帳所載地價課以百分之二、五之稅，其後屢有增加，明治三十七年頒布所謂第一次非常特別稅，次年又加徵第二次特別稅。至明治四十二年改訂爲地價課稅百分之二、五，耕地稅課百分之四、七，其他地稅則課百分之五、五。大正三年再將耕地稅減爲百分之四、五，此外各地方自治團體並得徵課地方附加稅。

日本土地分爲兩大類：(一)水田、旱地、宅地、鹽地、礦地。(二)池沼、山林、牧場、原野、雜草地。凡此土地，皆按價課稅。公有地、墳地、水路、造林地、學校用地等皆免稅。此外按大正十五年法令，遇天災而全無收穫者得呈報免稅，地價不超過二百元免稅，自耕農地亦免稅。

日本以地價估定年久，按價徵稅已不甚確實，遂於大正十五年着手調查全國土地租賃價格，以爲改行土地收益稅之基礎。昭和六年頒布地稅法，以土地租賃價格爲課稅標準，每十年重調查一次，但如土稅之用途改變，得隨時呈請改正。

日本土地除按收益課稅外，並有所得稅之地稅。自明治二十年起中央政府即對土地所得徵課賦稅，其後屢經修改，現行之統制，計分三種：(一)個人所得稅，以個人之總所得爲課稅標準，但總所得中必須扣除房屋、燃料、肥料等必需之經費，以求得所謂純所得，由純所得中再扣除個人勞動所得及家屬扶養費與最低生活費等，而以餘額爲課稅數額。稅率採累進制，分二十級，自百分之八至百

分之三十。(二)法人所得稅，此稅又分爲二，一爲普通所得，一爲超額所得。前者按正例稅率徵課，在國內設有營業所之法人，按百分之五課稅，國內無營業所之法人按百分之十一課稅。後者按累進稅率課稅，其超額所得過資本金百分之十者，即課超額所得稅，稅率自百分之四至百分之二十。(三)利息所得稅，稅率採比例制，公債利息課百分之四，其他利息課百分之五。

第七節 其他各國之土地稅制度

一、法國之土地稅制度

(一)地稅之沿革 封建時代，法國盛行奉耳制(Fief)，一七一〇年，創什二稅，一七四八年改行二十分之一，其爲按所得或收穫而徵課之土地稅。但因徵收失平，大革命後三稅同時廢止，改訂稅制，先後設定四大國稅系統：(1)一七九〇年定土地稅；(2)一七九一年定勸產稅；(3)一七九三年定營業稅；(4)一七九八年定簡戶稅。一七九〇年所設定之土地稅制，受重農學派主張之影響甚鉅，彼等認爲自土地收益課稅，最合社會正義，亦認爲國家之主要稅收，而名之爲直接稅。一八九九年復加修正，房屋與土地皆按收益課稅，房屋以前十年平均租價扣除管理維持等費，以其餘額爲總收益而課稅，土地則以前十五年平均收穫總額扣除耕作、種籽、收穫及維持等費，以其餘額爲

純收入而課稅，但事實上以無可靠之較益調查，遂完全依土地租賃價格為定純收益之標準。地籍不濟，收入逐年減少，一八〇七年乃為其淵源，經四十餘年。於一八五〇年，全法調查地籍，始告完成。以新訂方法估計純收益而為課稅標準。惟調查之時既久，地籍失去正確性，加以估稅之結果不佳與地方政府之任意徵收增加，以致負荷不平，引起農民之反對。於是於一八九七年將小地主之租，宣告免除，得告告平息。

(二) 現行之地稅制度 法國現行稅制係根據一九一七年之編法。該年法國實行改革稅制，將上列列入所得稅而徵收，分為建築稅之所稅與無建築地之所稅。

建築地所得稅之課稅對象，包括永久建築物及建築用地。課稅標準以房屋之租賃價格扣除扣除費為基礎。換言之，係以房屋之租賃價格為基礎。租賃價格之估計，每十年與行一次。在房屋之租賃價值，參照租賃之租賃價值而定之。由房屋之租賃價值而推得租金為標準之估計。在房屋之租賃價值，而又無同類房屋之賃比較者，則以租賃之買賣價格，或按普通之估計。在租賃之價值，無建築地所得稅之課稅對象。包括森林、牧場、果園、葡萄園、林地、礦地、荒地、田畝、溝渠、運河、娛樂地、荒地等。課稅標準以土地之租賃價格扣除管理損耗費，所得稅收以租賃價格之估計，以契約內所規定之地租為根據，採分類比較法估定之，每類土地以已知之租金為標準。

參照買賣價格或比較方法而決定租賃價值。稅率原定為百分之五，其後遂經變更，至一九三〇年增為百分之十六。

二、瑞士之土地稅制度

瑞士之土地稅，土地並不課稅，但自一九三三年起，凡屬瑞士國境內者概不課稅，凡屬外國人一切所得皆按純所得課稅，自個人、財產、則按財產價值課稅；股份公司及合作社則按利潤課稅。以上各稅收，百分之六十歸中央政府，百分之四十歸各政府。此外瑞士各邦有征課財產稅之土地稅者，有徵課所得之土地稅者，有徵課不動產稅之土地稅者。一、徵課不動產轉移稅之土地稅者，各邦無一之辦法。

三、荷蘭之土地稅制度

荷蘭中央政府對土地稅行有兩種賦稅制度：一為土地稅，一為財產稅。前者係依土地及房屋之年稅課稅，稅收之百分之二十五歸中央，百分之七十五歸地方，地方並得課附加稅。後者按房產與不動產之價值課稅，惟不動產價值中必須扣除負債債務。財產價值不超過一萬六千法郎者免稅，超過一萬六千法郎者至三萬法郎者課百分之二，超過三萬法郎者課百分之十。此外各州得課稅率至百分之四十，各市得課稅率至百分之五十。

四、意大利之土地稅制度

意大利之土地稅制分土地稅與房屋稅兩種。前者以土地之純收入為課稅標準，但將應用土地之收益除外。稅率為純收入百分之十。房屋稅則自住房屋與出租房屋分別課稅。自住者以純收入為課稅標準，出租者以估定之租賃價值為課稅標準。稅率亦為收入之百分之十。此外地方政府並得徵課地方土地稅與房屋稅。

第八草 中國國民黨之租稅政策

第一節 國父之賦稅理論

中國國民黨爲中華民國 國父孫中山先生所手創，中國國民黨之政策爲 孫中山先生所頒訂。其後繼者遵照先生之遺教所制定。吾人欲研究國民黨之國賦政策，應先了解 國父之賦稅思想或賦稅理論。

何謂賦稅？學者之解釋各有不同。如熊佛生氏曰：「賦稅並非對於政府之特殊的反對給付，乃根據一般市民之義務，依一般標準，向市民徵收之賦課」（註一）。洛憲謂：「賦稅爲個人經濟，供給國家、省、縣、市、鎮、村等各種公共經濟之財政需要，依服從作用而給與資助」（註二）。愛理勃希教授曰：「賦稅爲給與國家或公共團體之物質的供獻，而由國家或公共團體依片而所定之稅率及徵率，而強制徵收，用以償付全部費用」（註三）。元格納謂：「由純財政之意義言之，賦稅係國家或其他公共團體，爲謀發展設施之一般報價，根據一般原則，照公共團體一方所定之方法及其所定之種類，對於公共團體之主體，充財賦上之必要，強制由個人負擔之賦課」（註四）。英儒李嘉圖於經濟學原理及租稅一書中，以爲凡人民以國中土地及勞力出產之一部分撥於政府應徵者，即稱

「賦稅」。斯得布爾曰：「賦稅爲人民或私人團體爲共同公共機關之事務費用被強制徵收之財富」(註五)。萊爾曼格魯茲拉爾：「賦稅爲政府對於人民之一種強制徵收，用以支付該公共利益所需之費用，此種徵收，並無給付特殊利益與否之關係存在」(註六)。法登孟特斯鳩於法憲一書中曰：「賦稅係市民取得財產安全或欲由財產而享安樂，乃全國其一部，供給國家之謂」。阿利格恩謂：「賦稅爲主權者取於於人之一種捐輸，根據於社會連帶之原則，以供應公共利益之費用及國債的償還」(註七)。日人阿部賢一謂：「賦稅爲國家以經費充當之目的，而由國民強制負擔者」(註八)。小川鄉太郎謂：「賦稅爲國家以支辦一般經費之目的，依其財產權，向一般之民強制徵收之財」(註九)。

綜括上述，可知賦稅爲：「國家公共機關，謀其間之利益，根據於國家之統治權，遵照國家之經濟政策，布定適當方法，所欲收國民之財富」。易言之，賦稅實含有以下六種特質：(一)賦稅爲在合作的共同生活之中依能力所課之稅，(二)賦稅在經濟上爲購買力之強制移轉，(三)賦稅爲人民應盡之義務，(四)賦稅爲強制徵收，(五)賦稅爲區區公共利益之發展，與(六)賦稅爲國家強制徵收入。

關於賦稅一詞未予以明確界說，然於所談事實敘述中，亦恰中的。其會晤人謂：「愈更顯國民

對於直接管轄之稅源，待到其所產利益之全部」（註十）。於農民運動講習所演講曰：「令耕者有其田，不至納租到私人，要納稅到公家」（註十一）。新宣言，人民得其所獲之一部，繳納於政府即謂之賦稅也。

賦稅依所據之標準不同，可分爲若干類，如以課稅主權爲標準之區分賦稅爲中央稅與地方稅；以課稅時期之久暫爲標準之區分賦稅爲經常稅與臨時稅；以賦稅所供給經費範圍爲標準之區分賦稅爲普通稅與專款稅；以賦稅所及範圍爲標準之區分賦稅爲一般稅與特別稅；以主要主體或客體爲標準之區分賦稅爲主體稅與客體稅，或對人稅與對物稅；以賦稅是否轉嫁爲標準之區分賦稅爲直接稅與間接稅；以賦稅客體是否即係稅源爲標準之區分爲實質稅與名義稅；以賦稅客體性質爲標準之區分賦稅爲所得稅，財產稅，收益稅，流通稅與消費稅；以經濟上收入要素爲標準之區分賦稅爲地租稅，利息稅，工資稅，與利潤稅；以稅率規定爲標準之區分賦稅爲配賦稅及定率稅；以繳納物性質爲標準之區分賦稅爲實物稅，徭役代稅，與貨幣稅。凡此皆賦稅之分類也。國父曾區分賦稅爲天然稅與人工稅兩種。所謂天然稅及耕地稅，所謂人工稅及釐金、鹽稅之類。如彼於民國元年平均地權之具體說明演說詞中曰：「我意主張行單稅法，蓋地是天然的，非人爲的，就地徵稅，義所應有。」於民國元年對廣州行政人員演說地價抽稅問題謂：「……若行此等地稅，則雜稅可以不收，並明祇收其他之天然稅，

至於貧窮墮落等之人爲稅，一概免納，實爲平均地權之一法也。一後又曾曰：「人工稅，如亡清政府之釐金、鹽稅，均有害於民」（註十二）。蓋 國父所謂天然稅，即通所謂直接稅，彼所謂人工稅，即通所謂間接稅也。

國父之賦稅主張，厥爲財產稅系統中地價稅之徵收，其方法爲照價納稅與照價收買，且以賦稅政策爲解決社會問題之手段，與德儒瓦格涅氏所倡之社會政策租稅，若合符節，非爲財政收入也。國父之地價說理論復深受美人亨利喬治（Henry George）之影響，因而引伸擴大云。吾人試引 國父對地價稅之主張。

「聞得有人說民生主義是須費四萬萬人之半，奪富人之田爲己有。這是未知其中道理，隨口說去，那不必去管他。解決的法子，社會學者所見不一。兄弟所信的是定地價的法子。比方地主地價值一千元，可定價爲一千，或多至二千。就算那地將來因交通發達漲至一萬，地主應得二千，已屬有益無損，贏八千當歸國家。這於國計民生皆有大益，少數富人把持壟斷的弊害，自當永絕。這是最簡便易行之法」。——三民主義與中國前途演說詞

「平均爲何？非各封建時代行井田之法也。古者道力合作，計畝均分，不過九而取一。今日地勢不調，無論面積不能平均，即稅率亦有不同。今於無可平均之中，籌一自然平均之法。其法

若何？（一）即照價納稅，（二）即土地國有，二者相爲因果，雙方並進，不患其不能平均矣。照價納稅之法淺而易行，宜含有土地之家有地畝多少價值若干，自行呈報，國家即準是以課其若干分之一，斯無以多報少，及過抬地價之弊。又土地國有之法，不必要收歸國家也。若修道路，若闢市場，其所必經之田園虛墓或所必需之地畝，即按照業戶稅契時之價格，國家給價而收用之。惟買賣之定例，賣者必利其價高，買者必利其價廉。業主既懼國家之收用其土地，其呈報價必高，而國家之土地收入稅亦因之而增長。此兩方面不同，而相需爲用，準是而折衷之，則地權自無不平均矣。——民國元年民生主義之實施演說詞

「吾國舊有地稅，祇分上中下三等，不能確定稅率，不平孰甚，故不如就價抽取。吾前言平均地權，有疑爲從前均地者。豈知地有貴賤，仍是不平。我意主張行單稅法。蓋地是天然的，非人爲的，就地徵稅，義所應有。即此已足國用，一切各稅，皆可論免。又只抽地之原價，凡需人力如建築等概不抽取。中有三利：一、可免地之荒廢，二、可獎勵人工之進步，三、可免資本家壟斷土地之弊。主定抽取之數，則擬值百抽一。惟價何由定，可附一條件以補湊之。即各防其以貴報賤，聲明公家隨時可以照價購回是也。且公家將來需用多地，以謀地方之發達，故於定價時，照價收回，可免日後定價之繁雜，是兩利之事也。世界學者多主張地歸國有，理本正大，當

可採取。惟地不必盡歸國有，但爲公共需用之地，則有之也斯可矣」。——民國元年平均地權之具體說明演說詞

「同盟會從前主義有平均地權一層，若能將平均稅權作到，那麼，社會革命已成七八分了。推行平均地權之法，當將此主義普及全國，方可無礙。但有一事，此時尤當注意者，現在舊政府已去，新政府方成，民政尙未開辦。開辦之時，必將各地之契約換過。主張社會革命，可於換契約時稍加變改，已足收效無窮，以前人民所有土地照面積納稅，分上中下三等，以後應改一法，照價收稅。因稅之不同不止三等，但分三等，必不能得其平。不如照價徵稅，貴地收稅多，賤地收稅少，貴地必在繁盛之處，其地多爲富人所有，多取之而不爲虐，賤地必在窮鄉僻壤，多爲貧人所有，故非輕取不可。求平均地權之法，有主張土地國有的。但國家收買全國土地，恐無此等力量。最善者莫如完地價稅一法。惟國家在地契之中，應批明國家當需地時，隨時可照地契之價收買，方爲無弊。如人民料國家將收買此地，故高其價。然使國家竟不買之，年年需納最高之稅，則已負累不堪，必不敢。如欲故低其價以求少稅，則又恐國家從而收買，亦必不敢，所以有此兩法互相表裏，則不必定價而價自定矣。在國家一方面言之，無論收稅買地，皆有大益之事。地爲生產之原素，平均地權，社會主義則易行」。——「民元民生主義與社會主義演說詞」

「欲解決土地問題，我國今日正一極佳時期也。趁此資本未發達，地價未增加之時，先行解決，較之歐美，其難易有未可同日而語。土地價值之增加，咸知受社會進化之影響。試問社會之進化，果使地主之力乎？若非地主之力，則隨社會增加之地價，又豈應爲地主所享有乎？可知將來增加之地價，應歸社會公有，庶合於社會經濟之真理。我國今而言社會主義，主張土地公有，則規定地價及徵收地價稅之二法，實爲社會主義之政策。如調查地主所有之土地，使定其價自由呈報，國家按其地價，徵收百分之一稅。地主報價欲昂，則納稅不得不重，納稅欲輕，則報價不得不賤。兩者相權，所報之價遠不得不出之公平。國家據其地價載在地籍。所報之價，卽爲規定之價。此後地價之增加成爲公家所有，私人不能享有其利。地主雖欲壟斷，其將何詞之可辯哉！」——民元社會主義之派別與方法演講詞

「我中華民國成立，今當建設之始，財政爲急。外國有一種單說法最爲可採。視地價之貴賤爲抽稅之多少，辦法亦最爲簡單。前我國於明時行一條鞭法，當時亦以爲便，然僅分上中下三等，殊不得其平。試觀城鎮與鄉落，納稅相去不甚遠，而地之價值，何止倍蓰，不平孰甚。若行地價抽稅之法，乃爲平均。其抽法或抽百之二；或抽百之一。至於地價貴賤，由地主自報多寡。如防業主以貴報賤，可隨時收歸國有，則以貴報賤之弊可無慮矣。」——民元對廣州行政人員

說地價抽稅問題。

「本黨的民生主義是有辦法的。這個辦法就是平均地權。平均地權一部分的手續，就是定地價。關於定地價的手續，兄弟所規定的辦法極其簡單而又極公平。就是令人民自己報告地價。政府只限以兩種條件：一條是照原報的地價，行值百抽一的稅率，一條是照原報的地價，政府可以收買。這個辦法便可以使人民不敢欺蒙政府，不致以多報少，或者以少報多。效用是很妙的。」

民十三年三民主義之具體辦法演說詞

「就吾國現勢而論，民生主義為預防政策。預防之法為何。對於土地應先平均地權。法之大要有二：一為照價納稅，一為照價收買。照價納稅者，即為值百抽一法，例如每畝值二十元，納稅二毫。累進以至於每畝值二十萬元者，納稅二千元。如是則地稅之輸納，胥得其平矣。但照價納稅，必先自規定地價始。英國常有估價局之設，且尙慮估價不平。人民有不服者，許其申訴。因復有控訴衙門。然此法勢不能行於中國，恐徒滋擾。不如由人人自行估價呈報，即照其呈報之價抽稅，較為簡便可行。所慮者即為希圖少納地稅抑價蒙報之一點。苟同時規定照價收買之法，即可免此弊。」——民十一年軍人精神教育演說

「我們國民黨的民生主義，目的就是要把社會上的財源弄到平均。所以民生主義就是社會主

論，也就是共產主義。不過辦法各有不同。我們要一問辦法是解決土地問題的辦法各國不同，現在我們所用的辦法是很簡單很容易的，這個辦法就是平均地權。講到解決土地問題，平均地權，一般地主自然是害怕。但是照我們國民黨的辦法，現在的地主還是很可以安心的。這種辦法是甚麼呢？就是政府照地價收稅和照地價收買。究竟地價照甚麼樣定法呢？依我的主張，地價應該由地主自己去定，由地主自己報告政府。至於各國土地的稅法，大概都是值百抽一，這是各國通行的地價稅。我們現在所定的辦法，也是照這種稅率來抽稅，政府如果定了兩種條例，一方面照價抽稅，一方面又可以照價收買，地主一定不情願多報，也不情願少報。要定一個折中的價值，把實在的市價報告到政府。地主既是報折中的市價，那末，政府和地主自然是兩不吃虧。地價定了之後，我們更有一種法律的規定。就是從定地價那年以後，那塊地皮的價格再行漲高，各國都是要另外加稅。但是我們的辦法就要以後所加之價完全歸為公有。因為地價高漲是由於社會改良和工商業進步。推到這種改良和進步的功勞，還是由於衆人的力量經營而來的。所以由這種改良和進步之後所漲高的地價，應該歸之大衆，不應該歸之私人所有。這種把以後漲高的地價收歸衆人公有的辦法，纔是國民黨所主張的平均地權。纔是民生主義。這種民生主義就是共產主義，因為民生主義之大目的就是與衆人能夠共產。不過我們所主張的共產，是其將來，不

是共現在。這種將來的共產是很公道的辦法。和歐美所謂收歸國有，把人民已經有的產業都搶去政府裏頭，是大不相同。地主真是明白了我們平均地權辦法的道理，便不至害怕。因為照我們的辦法，把現在所定的地價，還是歸地主私有。講到照價抽稅和照價收買，還有一個重要事件要分別清楚。就是我們所說的地價，是單指素地而言，其他人工之改良及地面之建築，不算在內。——民生主義第二講

國父對地價稅理論，反覆闡釋，不厭其詳，證古例今，發揚盡致。國父之殫精深慮非常人所能及，而國父之用心亦良苦。吾人踏納國父對地價之主張：（一）地價稅之是否實行，實關係民生主義之成敗。蓋實現民生主義之法為節制資本與平均地權。就中國之經濟情況觀之，平均地權之需要固甚於節制資本，而平均地權之實現，厥在地價稅之施行也。（二）地價稅之實行為平均地權之主要手段，而平均地權，則旨在解決土地問題。易言之，地價稅亦即為解決土地問題之手段。吾人研究我國土地問題之影響歷代治亂，益佩先生之卓識遠見，而社會政策黨稅之倡行較之歐美偉大財政學者又奚遑多讓。（三）國父所主張土地價格內容實包括兩種：一為土地厚價稅，即所謂素地照價抽稅，一為土地增價稅，而國父則主張漲價歸公而弗稅；照價收買僅為預防地主說報地價之方法也。（四）國父以地價稅為最公平稅制，且在手續上，施行簡易；政府與地主兩受其利。誠稅之公平厚惠，國父

(五) 實行地價稅之前提，厥爲定地價。先生以地主自行呈報地價之法爲解決之，以
之法以防自報地價之不足。(六) 擬階級稅理法，稅率有比例制、累進制、及限
及所得稅。遺產稅時，固亦主張採用累進稅也(註十三)。(七) 國父認土地國有，雖屬空策，然實
行殊多窒礙，故不如採行地價稅，惟如國家對土地有特許，應予以法律規定，政府則照價收買之，
命令之所謂土地徵用也。(八) 地價稅之實行，固不僅在財政收入，然藉此所獲稅收增加之利益，國
父亦固洞鑒無遺。彼於民生主義第二講中曾曰：「文明城市實行地價稅，一般貧民可以減少負擔，並有
種種利益。像現在的廣州市，如果是照地價收稅，政府便有一宗很大的收入。政府有了大宗的收入，行
政經費便有着落，便可整理地方，一切雜稅固然可以豁免，就是人民所用的自來水和電燈費用，都可
由政府負擔，不必由人民自己去負擔。其他馬路的修理費和警察的給養費，政府也可以在地稅項下撥
用，不必另外向人民來抽警捐和修路費。」(九) 國父亦認政府實行地價稅，有助國內工商業之發
展，及國民經濟之發達。其言曰：「世界最大之賭毒，莫如買賣之投機業，如今 英屬之加拿大是。
然土地有限，投機者無限，勢必至有與平民以失業之痛苦。……投機業愈甚者，其工商業必
爲阻滯。若實行地價稅法及土地收用法，則大資本家不爲此項投機業，將以資本盡投之於工商」(註

十四)。蓋工商資本裕，其業必發達，工商發達，則國民經濟之發達亦必矣。(十)中國貧窮之原因甚多，而賦稅負擔之重，所關亦巨，且稅制複雜，益足招民怨，誘致不可設想之惡果。國父於此亦曾慨乎言之：「稅法繁重，易招民怨，當滿清入時，定收地丁、錢糧，法既簡單，民皆畏之，至末年已趨繁重」(註十五)。而「一般普通人民負擔的雜捐太多，總是要納稅，所以便很窮，所以中國窮人便最多。這窮人負擔太重的原故，就是由於政府抽稅不公道」(註十六)。人民報稅負擔愈重，愈陷貧窮深淵，而民貧亦即國貧。稅負何以繁重？則由於稅制不良。斯誠一針見血之談，而足為當及後世執政者之奉為圭臬者也。

第二節 國民黨田賦政策內容

中國國民黨之田賦政策胥遵 國父之昭示所擬訂。國父之賦稅理論，實為國民黨田賦政策之依據。吾人研究國民黨田賦政策，既須先瞭解 國父之賦稅主張，亦應再探討國民黨歷次會議宣言與決議，黨綱及國民政府所頒訂有關地稅法規。

對田賦政策之主張，最初見於一九〇五年同盟會誓詞與同盟會宣言。同盟會誓詞為：「復中華，建立民國，平均地權。」在宣言中，於平均地權，又予以原則之解

所有革命後社會改良之增價，則歸於國家，爲國民所共享，蓋造社會的國家，俾家給人足，四海之內，無一夫不獲其所。敢有壟斷以制國民之生命者，與衆共棄之。一斯可謂：黨於田賦收釐之基本主張，歷數十年而罕改變者也。

民國十二年一月一日，中國國民黨宣言內，述及國民黨對國家建設計畫及現所採用之政策時，曾謂：「由國家規定土地法，使用土地法，及地價法。在一定時期以後，私人之土地所有權，不得超過法定限度。私人所有土地，由地主估報價值於國家，國家就價徵稅，並於必要時，得依報價收買之。」民國十三年中國國民黨第一次全國代表大會宣言，亦謂：「國民黨之民生主義，其最重要之原則不外二者：一曰平均地權，二曰節制資本。蓋釀成經濟組織之不均者，莫大於土地權之爲少數人所操縱。故由國家規定土地法，土地使用法，土地徵收法及地價稅法。私人所有土地，由地主估價呈報政府，國家就價徵稅，並於必要時，依報價收買之，此則平均地權之要旨也。」此宣言內並列同時議決之國民黨綱對內政策其第五條。其有關於田賦者爲第三條第二款：「土地之稅收，地價之增溢，公地之生產，森林川澤之利，礦產水力之利，皆爲地方政府之所有，用以經營地方人民之事業及應育幼、養老、濟貧、救災、衛生等各種公共之需要。」第八條：「應定田賦地稅之法定額，禁止一切額外征收，

如釐金等類，當一切除絕之。」及第十四條：「由國家規定土地法、土地使用法、土地徵收法、及地價稅法。私人所有土地，由地主估價，呈報政府，國家就價徵稅，並於必要時得依報價收買之。」

同年四月，制定國民政府建國大綱。其第十條明定爲：「縣屬自治之時，必須先規定全縣私有土地之價，其法由地主自報之，地方政府則照價徵稅，並可隨時照價收買。自此次報價之後，若土地因政治改良，社會之進步而增價者，則其利益當爲全縣人民所共享，而原主不得而私之。」於地方自治開始實行法中，曾列舉六種地方應辦之事，即：（一）清戶口，（二）立機關，（三）定地價，（四）修道路，（五）墾荒地，與（六）設學校。其地及定地價曰：「如以上二事（指清戶口與立機關）辦妥，而合一縣百數十萬人民，或數鄉村一二萬人民，而爲一政治及經濟性質之合作團體。其地方之發達進步，必有出人意料之外者，而其影響於土地必尤大。如童山變爲森林，石田變爲沃壤，僻陋變爲市場，前者值數元一畝之土地，忽遇社會之進步發達，其地價乃增爲數百元數千元一畝者不等。有其地者，不勞心，不勞力，無思無維而坐享其利矣。細考此利何來，則衆人之勞力致之也。以衆人之勞力焦思以經營之社會事業，而其結果，則百數十之地主享其成，天下不平之事孰過於此？比地價之不可不先定，而後從事於公共經營也。定地價之法，何以爲便乎？嘗十年前，英國之行按價抽稅，其定地價之時，設一專官以估定地價，經官估定之後，地主則照價納稅，值百抽幾，如地主

以爲估價太高，不甘出稅，可以上控於專判衙門，由衙門再判爲準，其於定地價一事，專設兩級機關以專理之。英人視之以爲專利，而在吾人地方自治甫行之時，倘效此舉，不獨不便，實亦窒礙難行也。然則吾人當以何法行之？予以爲當由地主自定之爲便。其法：以地價之百分抽一，爲地方自治之經費……此爲抽稅之一方面，隨地主之報多報少，所報之價，則永以爲定，此後凡公家收買地土，悉照此價，不得增減。而此後所有土地之買賣，亦由公家經手，不能私相授受。原主無論何時，祇能收回此項所定之價，而將來所增之價，悉歸於地方團體之公有。如此則社會發達，地價愈增則公家愈富。由衆人所用之勞力以發達之結果，其利益亦衆人享有之，不平之土地壟斷，資本專制，可以免卻。而社會革命，罷工風潮，悉能銷弭於無形，此定地價一事，實吾國民生根本之大計。」

中國國民黨第二次全國代表大會，民國十五年一月四日舉行於廣州。對於農業經濟及田賦，土地等問題，有如下之提示與決議：「中國尚在農業經濟時代，農民生產佔全生產百分之九十，其人數佔全人口百分之八十以上，故中國之國民革命，實言之，卽爲農民革命。……基於上述理由，大會對於農民運動，應分爲政治的、經濟的、教育的三方面決議。……關於經濟的（關於土地及田賦者）：（一）規定最高租額及最低雜價；（二）取消苛稅雜捐及額外徵收，制止預借餘糧及取消無地錢糧；（三）從速整理耕地，並整頓水利，改良農業；（四）清官荒，分配於失業之貧農。」同年十月中央及各

省區農會會議，於農民運動之決議中，對田賦曾有如下議決：（一）減輕佃農田租百分之二十五；（二）統一土地稅則，廢除苛徭；（三）遇飢荒時免付田租並禁止先期收租；（四）不得預徵錢糧；（五）政府應組織特種委員會，由農民協會代表參加，以考察農民對抗不正當租稅及其他不滿意事；（六）禁止包佃制。民國十七年中央執行委員會所頒佈民衆訓練大綱，關於土地及田賦部分，曾擬如左綱領：（一）制定土地法、土地使用法、土地徵收法、地價稅法、以及佃農貧農保護法，以求農民生活之改良；（二）整理耕地，調整糧食之產銷，以謀民食之均足；（三）獎勵並培養佃農，自給農之生產能力；（四）佃農繳納租項，至多不得超過所耕地收穫量百分之四十。民國二十四年第五次全國代表大會宣言，於「裕經濟以厚民生」節下第五項曾曰：「確定土地行之制度，完成丈量，規定地價，調整土地分配，促進農地利用，活動土地金融，以增加農業之生產，而謀平均地權，實現民生主義。」民國三十年四月國民黨五屆中執會八中全會對各省田賦收歸中央接管，統籌整理之決議，同年十一月五屆九中全會對實現「國父土地政策，設置地政署之決議，及戰時土地政策綱領之通過，皆為黨之田賦政策及地政之執行也。

然而以法令之規定，為行政措施之根據者，實自民國十九年六月三十日，國民政府所公布之土地法始。古語有云：「無規矩不龍成方圓。」而無法規，國家政令亦無由推行。故凡某種政策，欲其實

現，必須據其內容，制定法律，然後始可據此法律，以推行政策。

先是 國父於民國十一年開府廣州時，於土地行政，曾有土地局交設，旋並頒布土地稅法，於申報地價及地價稅率二事，略為規定。卒以時局多故，未及實行。然以根據黨綱，定為土地法規，且經明令公布者，該法實為嚆矢。嗣於民國十二年間，國父復延聘土地問題專家德人單維廉博士為顧問，從事實地調查，擬具意見書，為土地法草案之參考資料。單博士居粵二年，因病身故，其所擬之土地登記徵稅法共三十餘條，當時由土地法審查委員會復加審核，以廣東省政府名義公布施行。然該法亦祇有大體之規定，簡而未詳。殆民國十七年國民政府成立五院制，乃由立法院指定土地法起草委員五人，遵照黨綱政綱規定與 國父遺教以及中央政治會議決定之土地法原則，從事起草，歷時一年又半，始將草案完成，提出立法院會議通過，經國民政府於民國十九年六月三十日明令公布。而土地法施行法遲至民國二十四年四月五日，始由國民政府明令公布。並宣布土地法與土地施行法皆於民國二十五年三月一日施行。

土地法制定最有密切關係者，厥為中央政治會議所議決之土地法原則。蓋為易於推行，此原則將 國父對地價稅主張各點，會略予修正。吾人今日所見之土地法內容與 國父遺教未盡吻合者，其故即在此。惟所修正，非實質上之差異，乃程序上之參差也。土地法原則之要點：（一）徵收土地稅

以地價爲根據。國父原主張地主自由申報地價，以所申報之數額爲征稅標準，輔以政府得照價收買，以防詭報。用意至善，但此法於實施時，每爲社會上及經濟上一時之情形所迫，致生窒礙。故於此辦法略予補充，關於都市之土地，在人民申報地價時，政府再加以估定，每年徵收地稅，以政府估定地價爲標準，至徵收土地增益稅，則以申報地價爲標準。但政府仍保留其按照申報地價收買之權。

(二)土地稅率採漸進辦法。關於決定稅率問題，據地價稅專家羅廉氏之主張：以地方上通行貸款利率之平均數目爲稅率之標準。曾假定廣州通行貸款利息之平均數目爲百分之十，曾主張以按照地價百分之十爲廣州土地稅率。惟國父對於土地稅率曾言各國土地的稅法，大抵都是值百抽一，並有主張值百抽一之意。廖仲愷先生亦以百分之十高稅率爲不可行，仍主張百分之一輕稅率，俟將來逐漸增加。主張輕稅率者之意，乃爲便於施行起見，或於經濟現狀不願發生重大影響，故採漸進辦法。(三)對於不勞而獲之土地增益行累進稅。按地價稅係按年徵收，土地增益稅，則於土地所有權移轉，或經若干年而不移轉時徵收之。其稅率之輕重，一爲因果。蓋地價稅輕，土地增益必大。反之，地價稅重，土地增益必微。前者地主以稅率輕微尙可以土地爲投機，後者地主因負重稅，勢必急圖改良或變買其土地，不能置之不顧，專候漲價而售。若重收地價稅，並決定土地增益稅，爲土地漲價之全部，其結果則地價廉，生產事業發達。此爲地價稅經濟學者所主張之徹底辦法。若地價稅與土地增益

稅均輕，其結果則地價仍漲不已，不能完全制止土地投機，故 國父主張地價稅僅百抽一，而增益全部歸公。惟是法貴施行有序，且貴乎便民，有主張分期辦法，先征一部分，俟推行便利，然後逐漸增加稅率者；有主張畧進征收者，該立法原則，即決採用後者，且主張祇定大體原則，予各地方以斟酌情形決定辦法之餘地。(四)土地改良物之輕稅。依據 國父所示地價徵稅原則，於徵收地價稅外，所有地面改良物，一概免稅，期收土地改良之效。惟實際改良物一概免稅，實多窒礙。故 國父前在廣州大元帥任時頒行土地稅法，規定改良物稅僅千抽五，並未廢除。本立法原則於改良物稅故主採輕稅政策。他如政府收用私有土地、某種土地之免稅、以地稅政策促進土地之改良，土地之掌管機關，地稅刑之訂定、與夫土地權移轉之限制，中央政治會議皆示以立法原則。

現行土地法，其內容分爲五編：第一編總則，第二編土地登記，第三編土地使用，第四編土地稅，第五編土地徵收，共三百九十七條。原國民黨政綱第十四條者規定，關於各種土地法規名稱，列舉爲土地法、土地使用法、土地徵收法、及地價稅法四種，似可分別爲各個單行法之制定。嗣經討論結果，會以各種法規，既同時起草，且多有相互之關係，故合併爲一，編爲整個系統法典式之制定，分列各篇，並稱爲土地法，且於政綱所舉四種法規之外，加入土地登記一篇。蓋土地行政，非先將關於土地之各種權利，爲明確之紀錄，應由整理。土地登記爲土地行政之當然手續，不影響於其根本原

則，並未列入政綱者，或因此故。此爲現法遷入土地登記之理由也。

土地法之施行爲實現平均地權政策之主要手段，而平均地權主旨厥在解決土地分配問題。亨利喬治請各國解決土地問題之道，不外下述三者：（一）以無償沒收土地之法解決土地問題，如蘇聯土地革命是。可稱爲「沒收地主」者。（二）以收買土地方法解決土地問題，如東歐諸國土地改革是，即可稱爲「買去地主」者。（三）以徵稅方法解決土地問題，可稱爲「稅去地主」者。前二者爲直接方法，後者爲間接方法。國父認爲間接方法較直接方法之解決土地問題，更爲有效，故有地價徵稅及漲價歸公之主張。現行土地法第四編土地稅章所規定，徵收地稅有二：（一）地價稅，（二）土地增值稅。吾人明乎此，可以知土地稅實爲土地法之中心部分，其所規定，蓋即代表中國國民黨之整理田賦政策也。

第三節 我國土地法關於地價稅之規定

一、課稅物件及其範圍

課稅物件即爲課稅之本源，或簡稱稅本。地價稅之稅本，自爲土地。國父於民元社會主義演講中曾謂，生產之元素有三，（一）土地，（二）人工，（三）資本是。土地爲人類所依而生存者也，

故無土地無人類。經濟學之所謂土地，不僅指陸地而言，凡海洋空氣占有空間面積者，莫不爲土地也。故我土地法第一條明定爲：「本法所稱土地謂水陸及天然富源。」斯土地含義甚廣，除水陸外，尤包括天然富源，所謂天然富源者，如太陽空氣之類，均在其內，蓋土地果使脫離空氣太陽則爲無用之土地。僅現所謂土地，大都指陸地而言。其大別爲：

- (1) 耕地（或稱農地，包括農田、苗圃、桑田、菜田等）。
- (2) 宅地（包括都市及鄉村宅地）。
- (3) 礦山地。
- (4) 森林地。
- (5) 牧地。
- (6) 漁地。
- (7) 鹽地。
- (8) 他種私有園地。墓地、祠廟地乃至塘、堰、洞、溪、灘、池地。斯蓋皆爲土地課稅之對象也。

二、性質

我土地法對土地稅之性質，於土地稅籍第一章、第六章，皆有規定。我土地稅法包含地價稅及土

地增徵稅二者，故由是亦可窺我地價稅之性質焉。其一，我地價稅係以土地之價格為課稅之標準，與我國現行田賦之以土地面積等級為課稅標準，日本之以上地收益為課稅標準者不同。其二，我地價稅與土地增徵稅，同屬地方稅，如土地法第二百三十三條規定：「土地稅全部為地方稅，但中央地政機關因整理土地需要經費時，經國民政府之核准，得於土地稅收入項下指撥，其款額以不超過稅款總額百分之十為限」。土地法所以如是規定者，蓋根據國民黨政綱對內政策第三條之所示也。該條規定為「土地之稅收，地價之增益，公地之生產，山林川澤之息，礦產水力之利，皆為地方政府之所有，用以經營地方人民之事業及應育幼、養老、濟貧、救災、衛生等各種公共之需要」。其三，我土地法中之地價稅，非採用土地單稅制，蓋土地單稅制，祇以土地為唯一稅源，而我徵收地價稅，並不廢除其他租稅也。其四、我地價稅，徵課目的，不僅在財政目的，且亦富社會政策之意義，此尤須特別認識者。

三、地價申報與估計

地價稅之徵課對象為地價，故關於地價之決定最為重要。對此問題，國父原主張由地主自行申報地價，以此為「照價抽稅」「照價收買」及「照價歸公」之根據。中央政治會議所議決之土地法原則為求法令施行之便利，並杜絕土地所有權人短報地價弊端，主增設估定地價一項，以便與申報地價參酌應用，故土地法於二百三十八條中規之有兩種地價：申報地價與估定地價。申報地價問題較簡單，

定地價則爲一複雜問題，土地法對此規定亦較詳。地政機關於地價估計前，應將所管區內之土地，就其地價情形相近者，畫分爲地價區（土地法第二百三十九條），與製成土價分區圖（二四〇條）。估計地價方法有「總平均計算法」與「選擇平均計算法」之分。普通情形，估計地價，應於同一地價區內之土地，參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爲總平均計算（二四一條）。如因財政需要或經濟政策之必要，得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之較高者，爲選擇平均計算（二四二條）。依此兩種方法之一所算得之地價數額，稱爲「標準地價」，而此標準地價復可斟酌土地地位特殊情形，爲相當之增減，但其增減額，不得超過該地所屬地價區之標準地價三分之一（二四五條）。所稱「總平均計算」復有三種區別：

1 最近市價之總平均計算；

2 申報地價之總平均計算；

3 最近市價及申報地價之總平均計算。

此三種計算方法，究採何者，得由地政機關自由裁定。由是可知，於產生標準地價前，其方法殊有伸縮餘地。所謂最近市價，依土地法施行法第六五條之規定，在市地則爲「最近二年來平均市價」，在鄉地則爲「最近五年內平均市價」。地政機關依所定各種計算方法計算所得之各種類額，分別開

列，另附說明，呈請市縣政府審核後，提送市縣人民代表機關議決，所通過之數額，即為標準地價。此為土地法施行法對前述所謂標準地價補充之規定也（第六六條）。由此規定可知決定標準地價之權，不在主管地政機關而在市縣人民代表機關。標準地價雖為估定地價之基礎，然不能即將其視為估定地價，尚須經過公告手續。標準地價一經議決，地政機關即應分區公告（二四四條）。土地所有權人得依法提出異議（二四六及二四七條），由主管地政機關決定。倘原異議人不服其決定，仍可再依法請求公斷，公斷之決定為最終之決定（二四八條至二五二條）。

據前述，估定地價實有三種不同之形式：（一）標準地價經公告後，或標準地價之增減經通知後，無人提出異議之估定地價；（二）對於公告與通知，有人依法提出異議，經主管地政機關決定之估定地價；（三）原異議人不願主管地政機關之決定，提出公斷要求而經公斷決定之估定地價。地價稅之徵課，即以此估定地價為標準也。惟地價因社會發達，時有變動，估定地價，亦應有時間性。故土地法二五六條規定：「地價每五年從新估計一次，但因地價有重大變更時，不在此限。」地政機關為政策之執行，應置地價冊，登載主管區內土地之申報地價與估定地價，並須將改良物之估定價值，附記於地價之後（二七一條），地價冊應分區訂造，其分區範圍以土地登記區為準（二七二條），地價冊於每宗土地應載事項如次：

1 土地種類；

2 稅地區別；

3 土地種類；

4 土地面積；

5 所有權人姓名、住所，如屬公有土地，記明其保管機關；

6 申報地價及其年月日；

7 估定地價及其年月日；

8 土地改良物情形；

9 改良物之估定價值及其年月日；

10 土地改良物不屬於一人時，記明其事由；

11 經過地政機關決定或公斷決定者，記明其概要；

12 備考事項。

地價冊爲徵稅之依據，猶如徵收田賦之魚鱗冊，其性質固極重要也。

四、稅地區別及稅率

何謂稅地？據土地法二七九條解釋：「依法令負納稅義務之土地為稅地」。同一納稅之土地，以坐落、使用、及性質而分為市地與鄉地；凡市行政區域內之土地為市地，市地以外之土地為鄉地（二八〇條）。考中央政治會議通過之土地法原則中，以五萬人口以上者即為市，則今之較大縣城，鄉鎮皆可包括在內，然土地法於此無明確規定。因土地使用之程度不同，可用土地為改良地、未改良地、及荒地三種。所稱改良地，係曾經依法使用，具有改良物存在之土地；所謂未改良地，係曾經使用而非依法使用，然仍有改良物存在之土地；所謂荒地，為既未曾依法使用，且亦未曾為任何使用，而亦無改良物存在之土地（二八一條）。以此，故市地鄉地可分左列六種：

- 1 市改良地；
- 2 市未改良地；
- 3 市荒地；
- 4 鄉改良地；
- 5 鄉未改良地；
- 6 鄉荒地。

地方政府得就每項稅地，按其實際情形，依法定稅率，分等徵稅，但應經中央地政機關之核定。

此六種稅地，其稅率各不相同。據中央政治會議決定之土地法原則，地價稅率係採漸進主義。土地法對六種稅地，分別定其稅率如下：

稅地別	稅率	標準
市改良地	千分之十至千分之二十	以其估定地價數額
市未改良地	千分之十五至千分之三十	以其估定地價數額
市荒地	千分之三十至一百	以其估定地價數額
鄉改良地	千分之十	以其估定地價數額
鄉未改良地	千分之十二至十五	以其估定地價數額
鄉荒地	千分之十五至一百	以其估定地價數額

以上六種稅地之率率，既以市地與鄉地分輕重，復以改良地、未改良地及荒地，依次定其差等，且於每種稅地之稅率，大都定有最低限及最高限。

地價稅率，國父原主張一律科以百分之二比例稅。現行土地稅法，則改為等級稅，然尙未遵國父之原則也。蓋全部地價稅之稅率中，最輕為百分之一，最重為百分之十。前者固為國父主張之標準，後者為單維廉氏所主張之標準，現行土地稅法則兼採並行，以最低稅率先由一般曾經改良之鄉

地試辦，同時以最高稅率試行於特殊之全未改良荒地。此即土地法原則中所謂採取漸進主義者。

吾人試觀六種稅率中，僅鄉改良地之稅率爲固定，其餘皆定有最低限及最高限。於限度內，俾施行時能有伸縮餘地。揆諸立法原意，蓋以鄉改良地價值，彼此相差之數，不如市地之大，其他情形亦無甚懸殊，且鄉地面積，較諸市地爲大，既係改良之地，其所有者已能盡使用之義務，故應確定一稅率，使便於施行。且爲按照地價徵稅而地價則各不相同，雖係同一稅率，而按照地價所徵收之數額，已各有輕重之分。至其他各種稅地，或因價值相差甚遠，高價地與低價地若以同一稅率徵收，非僅有違負擔能力原則，而失公平，且亦無以實現經濟政策之目的。故宜寬定其稅率範圍，使執行機關有伸縮餘地。其中如鄉未改良地最低限與最高限相差最小，鄉荒地最低限與最高限相差最大；前者因其雖未依法改良而實際卻已使用，故稅率不應有大差別；後者，因欲促進荒地利用應按其各種特殊情形，或施以嚴重取締，或予以諒情寬限，稅率宜有較大之伸縮餘地。

市地稅率較重於鄉地，除荒地一種，市鄉之最高限均爲百分之十外；其餘稅率皆市地倍於鄉地。其故有三：

1 照價徵稅之法，價值愈大，則稅率愈應增高。

2 地價稅之徵課，旨在限制地價高漲，市地之價升漲較速，故必使其稅率可以隨時增高，且提高

市地稅率之最高限，亦可補救比例稅制之不足也。

市地之有隱情較鄉地爲大，苟欲使市地用機會平等化，必須使市地保持最低廉地價；惟欲求市地價格低廉，固非採高稅率之政策不爲功也。

吾人尤須了解者，六種稅地之稅率，除鄉改良地一種外，其餘皆定有最低限與最高限。然關於此範圍內之伸縮增減，應持有何種依據乎？法律如無明文規定，執法者將不知所從，亦恐流弊滋多，斯民不堪。故土地法三〇三條規定：「就地價稅之法定稅率範圍內，爲增減稅率時，得由地方政府依法定程序，斟酌左列情形爲之：（一）因地方財政之需要，（二）因社會經濟之需要。」而三〇四條於稅率增減時間，復予補充之規定，即應於會計年度開始時爲之。

五、徵收方法與時期

國父原主張照土地所有權人自由申報之地價，徵收地價稅。中央政治會議議決之土地法原則，鑑於各國按照申報地價徵稅之困難，主將人民申報之地價，再由政府加以估定；每年征收地價稅，以估定地價爲準。故土地法二八四條規定：「地價稅，照估定地價按年徵收。」負納稅義務者，除法律別有規定外，皆爲土地所有權人（二二六條）。地價稅得由主管地政機關核准，分期繳納，但每年不得過兩期，並各分期相距之時間不得互有差別（二八五條）。

考地價稅之徵收對象，雖爲土地之估定價格，然依土地法第二四一條及二四二條之規定，對地價估計方法，仍以申報地價及最近市價爲依據而爲總平均計算或選擇平均計算。斯估定地價中仍含有申報地價成分。故土地法規定徵收地價稅之以估定地價爲準，並非改變國父原定之辦法，實予以補充也。

土地稅之徵收時期規定爲按年徵收並得分期繳納，蓋前者爲徵稅之普通方法。地價一經估定，其稅款數額即可列爲預算，使地方歲入充分確實，試爲防止土地壟斷之有效方法及實現平均地權之主要手段。後者實爲便於人民納稅起見。原我國繳納田賦時期，尚有上下忙之分，普通上忙自開徵日起，限三個月內完納，下忙限兩個月內完納，每年徵收不過二次。土地法所定每年可以多至四次，蓋地價稅有市地與鄉地之分，立法之意，原在給與人民以更多之納稅便利，至鄉地因農作物收穫季節攸關，故不妨仍定爲兩期徵收。

所謂征收方法，係指關於徵收手續而言。惟土地法對此僅予原則之規定，如地價稅應向何人徵收？何時徵收？與夫其征收之依據標準如何？凡此土地稅法皆予以大略規定。至地價稅之徵收程序，事屬徵收機關之辦事手續，應由徵收機關另行擬訂，呈由中央地政機關核定，惟擬訂徵收辦法之時，要須以手續簡捷便民與用費經濟爲重耳。

六、減免與免稅

地價稅之減免，即地價稅之減少或免除之謂也。凡土地因某種情形，在法律上可以免稅或減稅。蓋地稅之減免，不僅我國立法有明文規定，即在其他各國法律，亦皆有明文，惟其範圍或有大小不同，目的亦或有懸殊耳。依我土地法三二七條規定，所得由中央地政機關呈請國民政府准許免稅或減稅之土地，僅限左列各種土地：

- 1 公有土地；
- 2 學校及其他學術機關用地；
- 3 公園公共體育場用地；
- 4 農林試驗場用地；
- 5 公共醫院用地；
- 6 慈善機關用地；
- 7 公共墳場用地；
- 8 森林用地；
- 9 其他專辦公益專業用地而不以營利為目的者。

又如因地方發生災難或鬪爭社會經濟情況，亦得由中央地政機關呈請國民政府就關係區內之土地於災難或鬪爭期中免稅或減稅（三二八條）。所謂地方發生災難，指水旱荒歉而言，即現行田賦徵課所謂災荒免稅者是也。至所謂鬪爭社會經濟情況，則範圍較廣，要視其社會經濟之狀況如何而定，未可以一概論。

此處應注意者，所謂地稅減免，實兼指地價稅與土地增值稅而言。至專指地價稅之減稅者，則有如次規定：市地、鄉地、所有權人之自住地及自耕地，於自住或自耕期內，其地價稅，按應納稅額八成徵收。自住地及自耕地面積之限度，由主管地政機關呈請中央，政機關核定。如土地所有權人以自住地一部分出租時，其出租部分之地價稅仍照應納稅率徵收，而自耕地地價稅之八成徵收，亦不因自耕人僱用助理工人致受影響（二九七條、二九八條、二〇一條、及三〇三條）。所以如是規定，蓋為獎勵土地所有權人自己使用土地並實現國父耕者有其田之主張耳。

現行田賦徵收規定有滯納及欠賦處分：土地稅法於地價稅之欠稅，亦定有罰則：地價稅不依期完納者，應其所欠數額，自應繳納之日起，按照年息百分之五徵收之（土地法三一七條）。積欠地價稅等於三年應繳稅款總額時，主管地政機關得將欠稅土地及其定着物拍賣，以所得之價款，抵償欠稅，餘款交還原欠稅人，但欠稅之土地及其定着物，如可變賣拍賣一部分即足抵償欠稅者，一得因欠稅人

之申請，僅拍賣其土地及其定着物土之一部分而已（三一八條）。欠稅土地之拍賣，應於拍賣前三十日，以書面通知土地之所有權人（三一九條）。土地所有權人接到拍賣通知後，如能提出相當繳稅之擔保者，主管地政機關亦得展期拍賣（三二〇其第一項），但其展期僅以一年為限，過此期限仍不繳納者，仍須依法拍賣（三二〇條第二項）。

對欠稅所以如是規定者蓋以弊疲頑而裕稅收也。

第四節 我國土地法關於土地增值稅之規定

一、課稅物件及範圍

我土地法規定，土地增值稅之徵課對象，為土地增價之實數額部分（二八六條第一項）。其稅地區別，亦為市改良地，市未改良地、市荒地、鄉改良地、鄉未改良地、及鄉荒地之分。土地增值稅之負擔者，為土地所有權移轉時之出賣人、或繼承人，或受贈人，或取得土地所有權人（土地法二八八條）。土地各無移轉，則向土地所有權人徵收之。但鄉地所有權人之自住地及自耕地於法律規定徵收期間屆滿，土地無移轉時，免增土地增值稅（二八六條第二項），蓋以鄉地之自住自耕者，其面積小，增值微，且有行使用其土地，不以營利為目的。法律如是規定，實有獎勵農民自耕之意也。

二、徵收方法與時期

土地增值稅之徵收方法，由中央財政機關核定徵收程序，由地方主管地政機關依照中央所核定之徵收程序征收之。其稅款之計算，以國幣為率（二三〇條、二三一條及二三二條）。凡此規定皆同於地價。

土地增值稅征課時期，規定於土地所有權移轉，或於十五年屆滿土地所有權無移轉時徵收之（二八六條第一項）。關於十五年期間計算方法，法律亦有規定：「依本法為第一次所有權登記之土地，關於前條（第二八六條）之十五年期限，自本法公布之日計算；其已登記而經移轉之土地，自移轉登記完畢之日起算」（二八七條）。蓋十五年期間之起算日期確定，於執行上始可免於爭執。

如土地所有權之移轉，由於國家強制徵收，亦視為絕賣（二八九條），易言之，此種土地增值稅應由被徵人負擔之。如土地所有權因依法令整理土地而移轉者不視為移轉。此項所有權移轉之地，如與承受所有權人之原有土地合併為一段者，於計算十五年期間時，應以距十五年屆滿較近之地段為準（二八九及二九〇條）。此所謂「依法令整理土地而移轉」即指依土地法規定為土地重畫時地段之交換分合。其原土地所有權固有變動，其地段面積增減差額，亦有補償。惟此種土地整理，旨在使不合經濟使用之土地變為合於經濟使用，則差額之補償金額中，必不含有土地增值之利益，故此

續土地之移轉，不祇爲移轉亦不爲擔土地增值稅也。尤有進者，因整理而移轉之土地，若與承受所有權人之原有土地合併爲一個地段時，其原有部分與合併部分合後之土地增值，關於十五年期間之計算，兩部分之起算月期，必不相同，而地段則以合併爲一，則應就兩部分中取一距離十五年屆滿較近者，即其起算日期較早者，以爲該全地段十五年期間之計算標準，如是規定，蓋旨在速徵增值稅也。

三、土地增值實數額之計算

土地增值稅之徵課對象，爲土地增值之實數額。然此增值實數額之計算，實爲最重要問題。與土地增值實數額相對待者，尤有增值總數額與原地價之額。此二者之意義與其計算，亦至重要，蓋無增值總數額與原地價數額，即無以求增值之實數額。土地法於土地增值總數額之計算標準，有如下規定（三〇五條）：

一、申報地價後，未經過移轉之土地，於絕賣移轉時，以現實價超過申報地價之數額爲標準。

二、申報地價後，未經過移轉之土地，於繼承或贈與移轉時，以移轉時之估定地價超過申報地價之數額爲標準。

三、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爲標準。

四、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。

上述四款，其前三款，皆為申報地價後未經移轉之土地。第四款所述則為曾經移轉之土地，其情形較為複雜。可予以以簡括而有系統之闡明如次：

(甲) 未經移轉之土地：

- 1 於絕賣移轉時，其增值總數額等於當時賣價數額減去以前申報地價數額。
- 2 於繼承或贈與移轉時，其增值總數額等於當時估定地價數額減去以前申報地價數額。
- 3 於十五年屆滿時，其增值總數額等於當時估定地價數額減去以前申報地價數額。

(乙) 曾經絕賣移轉之土地：

- 1 於絕賣移轉時，其增值總數額，等於當時之賣價數額減去前次之賣價數額。
- 2 於繼承或贈與移轉時，其增值總數額等於當時估定地價數額減去前次賣價數額。
- 3 於十五年屆滿時，其增值總數額等於當時估定地價數額減去前次賣價數額。

(丙) 曾經繼承或贈與移轉之土地：

- 1 於絕賣移轉時，其增值總數額，等於當時賣價數額，減前次估定地價數額。

2 於繼承或贈與移轉時，其增值總數額等於當時估定地價數額減前次估定地價數額。

3 於十五年屆滿時，其增值總數額，等於當時估定地價數額減前次估定地價數額。

前述三〇五條第一款至第三款之申報地價及第四款之前次移轉時賣價，或估定地價之數額，稱爲原地價數額（三〇六條）。此原地價數額，即爲計算土地增值總數額之基準與決定土地增值稅稅率之依據而曾經登載於地價冊內者也。

凡土地增值之總數額，市地在其原地價數額百分之十五以內，鄉地在其原地價數額百分之二十以內者，不徵收土地增值稅，其超過者，祇就其超過之數額，徵收土地增值稅。此超過數額，即爲土地增值之實數額（三〇八條），而亦即土地增值稅之徵課對象也。計算增值實數額時，由土地增值總數額中減除其一部分者，立法原意，乃慮及原價值數額以外，尚有因施勢力資本之增值部分，因寬爲規定，以免礙及實力之發展。且土地改良物之價值，法律規定，亦由土地本身價值中盡出（三〇七條），藉免混入土地增值總數額之內而利稅款之個別徵收。

四、稅率

國父原主張土地增值全部歸公。中央政治會議所通過之土地法原則，爲推行便利，主採累進課稅，土地法對土地增值稅率之規定，蓋即遵照此旨。其所規定之各級稅率如次（三〇九條）：

一、土地增值之實數額爲其原地價數額百分之五十或在百分之五十以下者，徵收其增值實數額百分之二十。

二、土地增值之實數額，超過其原地價數額百分之五十者，就其未超過百分之五十部分，依前款規定，徵收百分之二十，就其已超過百分之五十部分，徵收百分之四十。

三、土地增值之實數額，超過其原地價數額百分之一百者，除照前款規定分別徵收外，就其已超過百分之一百部分，徵收其百分之六十。

四、土地增值實數額，超過其原地價數額百分之二百者，除照前款規定分別徵收外，就其已超過百分之二百部分，徵收其百分之八十。

五、土地增值之實數額，超過其原地價數額百分之三百者，除照前款規定分別徵收外，就其已超過百分之三百部分完全徵收。

今試舉例以明之：

設某地之原地價之數額爲一萬元。

(1) 假定其增值實數額爲五千元(其增值總數額爲七千元，以下類推)，依本條第一款之規定，徵收其增值實數額百分之二十，其稅額爲一千元。

(2) 假定其增值實數額爲七千元，依第二款規定，就其未超過原地價數額百分之五十部分之五千元，徵稅一千元，就其已超過百分之五十部分之二千元徵收其百分之四十，即八百元，則其總稅額爲二千八百元。

(3) 假定其增值實數額爲一萬二千元，依第三款規定，就其未超過百分之五十部分之五千元徵稅一千元，就其已超過百分之五十而未超過百分之一百部分之五千元，徵稅二千元，就其已超過百分之一百部分之二千元徵稅一千二百元（百分之六十），合計其總稅額爲四千二百元。

(4) 假定其增值實數額爲二萬二千元，依第四款規定，就其未超過百分之五十部分之五千元，徵稅一千元，就其已超過百分之五十而未超過百分之一百部分之五千元，徵稅二千元，就其已超過百分之一百而未超過百分之二百部分之一萬元，徵稅六千元，就其已超過百分之二百部分之二千元，徵稅百分之八十，爲一千六百元，合計其總稅額爲一萬零六百元。

(5) 假定其增值實數額爲三萬二千元，依第五款規定，就其未超過百分之五十部分之五千元徵稅一千元，就其已超過百分之五十而未超過百分之一百部分之五千元，徵稅二千元，就其已超過百分之一百而未超過百分之二百部分之一萬元，徵稅六千元，就其已超過百分之二百而未超過百分之三百部分之一萬元徵稅八千元，就其已超過百分之三百部分之二千元，則全部徵收，合計其總稅額爲一萬

九千元。

據前述實例，該地所有權人實得之土地增值數額於三萬二千元中，減去增值稅一萬九千元，尚餘一萬三千元，加上免稅增值數額二千元（其增值總數額原為三萬四千元），共計一萬五千元。原地價一萬元之土地，其地價無論增高至何種程度，該土地所有權人所能獲得之土地增值數額，終以一萬五千元為限，逾此即統歸政府所有。

五、減免與欠稅

土地增值稅之減免於以下幾種情形中見之：

(1) 鄉地所有權人之自住地及自耕地於十五年間屆滿，土地無移轉時，免徵土地增值稅。

(2) 凡土地增值之總數額，市地在其原地價數額百分之十五以內，鄉地在其原地價數額百分之二十以內者，不徵收土地增值稅。

(3) 凡在法律上對地價稅所給與之免稅或減稅待遇，亦適用於土地增值稅，如土地法三二七條及三二八條所規定各項是。

土地增值稅不依法令完納者，亦視為欠稅。除依土地法第三一七條就其所欠數額，自應繳納之日起，按照年息百分之五徵收規定辦理外，地政機關並得不為土地移轉之登記（三二一條），但不為移

簿登記之制裁，祇能行之於土地移轉時，應徵收土地增值稅之欠稅地而不能行之於十五年屆滿土地所有權無移轉時土地增值稅之欠稅，仍須依照地價稅欠稅辦法將其土地拍賣。但應拍賣之土地及其定着物，如可盡分拍賣一部分即足抵償欠稅者，亦得因欠稅人之聲請，僅拍賣其一部分之土地或其定着物。拍賣手續，應於拍賣前三十日以書面通知土地所有權人，土地所有權人接到拍賣通知後，如能提出繳稅之擔保者，主管地政機關亦得准予展期拍賣，但其期限，亦以一年為限。如欠稅之土地而為有收益之土地，則主管地政機關可不將其土地及其定着物拍賣。但提取其收益，以為欠稅之抵償。惟提取收益，應於積欠稅額等於全年應繳數額時為之，不能任意提取。且地政機關提取收益數額，如足以抵償欠稅之全數時，即應回復收益人之原狀（三二〇條至三二五條）。所謂回復收益人之原狀者，即對於收益人所有之權利，不得再加拘束之謂也。

除地價稅及土地增值稅外，土地稅法猶規定對於土地之改良物，照其估定價值，按年課稅，最高以千分之五為限，對不在地主之土地，則除改良物外，逐年增加其地價稅率，以促進土地之改良。

第五節 土地稅法改進論

一、土地稅法改進與修正土地法原則

我國土地法公布於民國十九年，迄今已逾十載，土地法施行法公布於民國二十五年，至今亦已逾五載餘矣。在此期中，各省市實行土地稅者，祇有廣東、寧夏、雲南三省及青島、上海、杭州、重慶等市，殊屬寥寥。且廣東所行者為一種臨時地稅，雲南所行者乃為一種耕地稅，並限已清丈之若干縣份，皆非土地法中所謂地價稅也。寧夏之地價稅於民國二十九年始經省政府明令公布實行。上海市實施地價稅於土地法施行法公布前，原係臨時性質，稅率為按照估定地價課千分之六，杭州市地價稅開徵於民國二十二年六月一日，稅率為千分之八。其稅率皆較土地法規定為低，且皆未徵收土地增價值。重慶地價稅於民國三十一年七月一日始開始實施，其稅率亦較土地法所規定者為低。西安、蘭州等市亦將開辦土地稅。故吾人嚴格言之，土地法中之土地稅法，可謂毫未付諸實施。

中國國民黨地稅政策之未迅速見諸實行，其立法之弊乎？時人對此頗多論述，而黨與政府，亦屢有指示。現行土地法最顯著之缺憾莫如將地籍整理與土地政策混為一談，以及土地稅稅率之不當。蓋依土地法規定，欲施行地價稅，必先經測量登記並依法估價，然後可行。然土地之測量非短期可就，且法定登記程序過繁，定地價方法不一，尤增施行之困難，而稅率之不當，亦難達平均地權之目的。故土地法之修改——最重要者尤為土地稅法之修改，似不可緩。

民國二十四年十一月中國國民黨第五屆全國代表大會及二十七年三月臨時全國代表大會均有地價

稅採用累進制之決議。二十六年春中央土地專門委員會提出修正土地法原則草案二十三條，其中除十條外皆經中央政治會議於民國二十六年五月五日核議通過。土地法修正原則二十三條，歸納之可得九項：（一）創設土地銀行，發行土地債券，為改良土地，徵收土地與創設自耕農之用。（二）申報地價為法定地價。地租、地稅、土地徵收與重疊補償，皆以地價為計算標準。（三）地價稅率採累進制。（四）強制土地改良，荒地招墾應寬為規定，房屋救濟則應定為經常政策。（五）保護自耕農應明白規定，限制自耕地之處分與負債最高額，並確定其繼承辦法。（六）特別建設區域，土地增值之徵收期縮減為六年。（七）土地登記及徵收程序，力求簡捷易行。（八）土地裁判法院附於司法機關，以二審終結。（九）土地使用種類名稱之統一與立法技術之改進。

於土地法修正原則二十三條中，其第十九條保留未決，由中央政治會議移交立法院研究。此條原文為：「地價稅率依照第五屆全國代表大會之決議，採用累進制，不分稅地區別，起徵點為稅價千分之十至二十，惟荒地及不在地主之土地稅，得酌量加重。」此案經民國二十六年六月二十五日立法院議決照該院土地法委員會審查意見通過，對於土地法中關於地價稅規定各項，認為尚無變更必要。列舉理由甚詳。吳尚鷹氏亦當論及此點：「近人對於土辦法常有向政府提出修正之議，而政府亦當考慮及之，且付立法院審議。其提出修正之點，大都屬於手續或枝節問題，無關宏旨，如徵稅擬改累進的

方法，佃租不以土地產量而以地價爲根據，估計與申報地價採取更爲簡便的辦法及關於土地測量之技術問題，應爲詳細規定，諸如此類，本人忝爲當年土地法起草時之主稿者，覺得此種修改尙嫌其提出太早。土地法自民國十九年公布以來，已十有一年，從未委任何地方將整個方案施行，實無從知其利弊所在。間有地方當局，斷章取義行之者，彼不依法先將土地整理，祇圖徵收地價稅。豈施行地價稅後，又不將舊有的土地賦稅取消，結果遂致徵收重重，使人民指摘土地法爲惡法，甚至懷疑本黨平均地權的基本政策。……本人並不是以爲現行土地法的條文爲盡善盡美，不過本人的意見，以爲如果現行土地法有須要修改的地方，必要先將土地法整個忠實地施行。經過相當時間後，根據實際經驗來提出修改，方爲有價值的提議」（註十七）。

惟自民國三十年十一月國府明令公布非常時期土地價申報條例，十二月國民黨九中全會通過土地政策戰時實施綱要，同年九月國府公布中國農民銀行兼辦土地金融業務條例以及民國三十一年四月公布之土地債券發行條例等後，已將土地法難題大部予以相當解決，其保留未決之主要項目，亦僅餘稅率問題耳。

二、稅法改進之中心問題

土地稅法改進之中心問題，厥爲稅率問題。

稅率 (Tax Rate) 者，乃課稅時所用之一定比例，易言之，亦即每一課稅單位所應納之賦稅數額也。大別言之，稅率有比例稅率及非比例稅率二者。而非比例稅率復分累進稅率 (Progressive) 累退稅率 (Regressive) 及遞減累進稅率 (Degressive) 三種。比例稅率爲規定單一之百分率，依照納稅人之課稅物件爲比例而課稅。累進稅則異是，係依課稅物件數量之多寡而高下其稅率。其所得愈多者，則稅率愈重；其所得愈少者，則稅率愈輕。累退稅適與累進稅率相反，即納稅人所有課稅物件之數額愈小而納稅比例愈高，其所納之稅愈多。遞減累進稅者爲所得在一定數額以下者無稅，或其稅率遞減，而在一定數額以上者，則課以比例稅率或累進稅率。易言之，即稅率雖逐漸累進，而累進之率，則逐漸減小。此外英國有所謂差稅率者 (Graduated Taxation)，即稅率不成爲一定之比例，或爲累進稅率，或爲累退稅率，稅率之輕重，成爲波動，於各級所得數額之間，稅率輕重不一。

各國稅諸人等，視所操政策之何若與夫課稅對象之性質而選擇其認爲適當之稅率。如對於課稅有禁於徵之意也，則設累減稅，如注意租稅之負擔能力原則與社會政策之採用，則累進稅率尙矣。如取其計算簡易而便於貨物稅，消費稅等之徵課，則比例稅率斯實宜矣。如爲緩和累進之程度，則各國現代稅制中多有採遞減累進稅者。

我國土地法之重心，厥爲利得地稅政策以期解決土地問題，實現平均地權之目的。然我土地稅政

實之重心，實在稅率。實施地稅政策之能否實現平均地權目的，全視稅率之是否適當。現在土地法之所以窒礙難行，受稅率不當之影響者甚多。且法律規定，與國父所垂示者，不無出入，亦有可議之處。吾人談土地稅法改進，國應首及稅率問題也。

三、地價稅率之改進

現行土地法中地價稅率，係採比例稅制而非採累進稅制。此制最大弊端有二：一為稅率殊少伸縮餘地，難適應我國地方財政需要；一為不同課稅物件大小，一律課以同一稅率，殊失賦稅公平之旨，而無以發揮平均地權之效能，且市地、鄉地、改良地，未改良地及自住自耕地之區分猶有考慮之餘地。試申論之：

現行土地法於鄉改良地之稅率，果定為千分之十，與現行田賦稅率，相差甚遠。究考我國田賦，取民什一，相沿至久。惟事實上，以附加稅率常有超過正稅數倍，十倍，甚至數十倍者，而以土地為攤派對象之雜捐，尤不勝枚舉。農民稅負絕不止什一，其事甚明。清時，田賦為正供國家稅源，大都仰賴於是。入民國後，田賦為地方歲入大宗，省縣財政皆仰賴焉。吾人研究地方財政，田賦向居歲入第一位。最近各省田賦收歸中央接管，改徵實物，尤為軍糧民食所繫。故自有史以來，田賦於我國財政向佔重要地位。今如按地價千分之十徵稅，則田賦收入，將必銳減，以今日財政需要言，採用現行

地價稅，實非客觀情勢之所應容許。且全國縣多而市極少，是則全國除極少數市行政區域外，幾無實行地價稅之可能。

土地法第二八〇條曾規定：「市行政區域內之土地爲市地，市地以外之土地爲鄉地。」所謂市行政區域，當係依法設市之區域，信如是解釋，則今日設市之區，殊寥寥可數。若夫商業繁華，人口衆多之城市如蘇州、鎮江、九江、萬縣、宜賓、寶雞、常州等處，皆曾被擴於市行政區域以外，然其地價固皆合都市地價之水準。中央政治會議所議決通過之土地法原則，係以五萬人以上者爲市。然土地法於此無明文規定。前鄉地區別之欠明顯，當亦爲立法窒礙之一因。

竊考 國父平均地權之旨，在能解決土地問題，使耕者有其田，裁抑大地主之產生，最後進而謀土地公有之實現。然今之地價稅率，利於地主而無便於小農，其實地結果，適與平均地權，耕者有其田之旨相反。蓋現行之地價稅率，不問地產之大小，統課以同一比例之稅。大地主負擔不加重，無以阻抑其兼併之勢。且地產愈大，所得愈多，資本亦愈雄厚，愈可資於土地之投機與兼併。此現行地價稅率不僅難使地主減少，並於無形中獎勵大地主之產生。尤有進者，依界限學說言之，雖以同一稅率納稅，其地產多者納稅實輕，其地產少者，納稅實重。新現行地價稅之比例稅率，既與施行地價稅之宗旨，背道而馳，尤失賦稅公平之義也。

如實施累進稅制，則無上述諸弊。蓋累進稅之爲用也，實符合現代租稅學說之能力學說。累進課稅，其地產愈多，地值愈大，則稅率愈重；反之，其地產愈少，地值愈小，則稅率愈輕。蓋大地主收益至鉅，其稅負能力甚強，雖多取之而無害國民經濟之發展，尤寓平均社會貴富之效能；小農稅負能力薄弱，國家應少取之以補助其農業之經營。獨有進者，地稅大都歸地主負擔而不能轉嫁，若稅率重於其他財產稅或收益稅，則必壓低地價。蓋地價定於土地之收益，收益因課稅而減，則地價必依其減額而降低。新買主將於購地時，預扣賦稅負擔，而僅付減低後之地價，是爲賦稅之還元（註十八），累進稅之還元作用雖較少，然小農之負擔未增而大地主負擔特重，富者必感重利薄而視土地之價值低，於是相率出售，而土地市場之供給加多，地價當可降低，使自耕自住者有機購買。夫如是，則地價稅累進稅率之採用，非但可以限制土地兼併，且可達耕者有其田之目的。國民黨數次全國代表大會之決議以及時賢之主張，皆以累進稅制是尚，蓋有由矣。

市地鄉地之區分，應予以較詳之規定，或即選取消其區分，蓋如採用累進稅制，市區地價高，每畝地價極易超過起徵點，雖未明定市區稅率較重而稅率已自然增高，仍可達原土地法所具之希望。改良地與未改良地之區畫以及自住自耕地之減免，於實施程序中應予以規定，藉免稅吏之從中舞弊。

四、土地增值稅率之改進

土地增值，乃一種不勞利得。國父對此不勞而獲，原主張一律歸公：「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，各國都是要另行加稅。但是我們的辦法，是要以後所加之價，完全歸為公有。」此實為中國國民黨地稅政策之一特點。世界各國對於土地增值皆採徵稅政策，而我則予以全部沒收，因為平均地權之最徹底辦法。土地法於土地增值則採超額累進課稅之法，即增值少者，徵收較低，增值愈高，則稅率愈重，徵稅愈多。增值至某一程度以上，即予以全部歸公，而地價無論增高何者，超過一定限度，而地主經營稅後所得者終限於一萬五千元。茲以數學公式，依照土地法所規定之增值稅率條例釋之如次：

原地價\$10,000	稅率	地主所得增值稅後
初次增值 50%	20%	$5,000 - (5,000 \times 20\%) = 4,000$
再增值 50%	40%	$5,000 - (5,000 \times 40\%) = 3,000$
再增值 100%	60%	$10,000 - (10,000 \times 60\%) = 4,000$
再增值 200%	3%	$20,000 - (20,000 \times 80\%) = 4,000$
再增值 300%	100%	$20,000 - (30,000 \times \frac{100}{100}) = 0$
		$70,000 - 50,000 = 20,000$

特種地區地價上漲

原地價 \$10,000 稅率 地主所得增值收益

增值至 5,000 時 20% 5,000 - (5,000 × 20%) = 4,000

增值至 10,000 時 20% 40% 10,000 (5,000 × 20% + 5,000 × 40%) = 7,000

增值至 20,000 時 20% 40% 60% 20,000 (5,000 × 20% + 5,000 × 40% + 10,000 × 60%)

= 20,000 - (1,000 + 2,000 + 6,000) = 11,000

增值至 40,000 時 20% 40% 60% 及 80%

40,000 - (5,000 × 20% × 4 + 5,000 × 40% + 10,000 × 60% + 20,000 × 80%)

= 40,000 - (1,000 + 2,000 + 6,000 + 16,000)

= 40,000 - 25,000

= 15,000

增值至 70,000 時 20% 40% 60% 70,000 - (5,000 × 20% + 5,000 × 40% + 10,000 × 60%

80 及 100% + 20,000 × 80% + 50,000 × 100%)

|| 70,000 - (1,000 + 2,000 + 3,000 + 4,000)

|| 70,000 + 55,000

|| 15,000

原地價一萬元之土地，增價後額為七萬元時，經依法課徵土地增值稅後，購地主所得諸於土地增值收益為一萬五千元，嗣後地價無論再如何增高，地主所得者終以此一萬五千元為限。

爲防止土地投機，應將土地漲價完全歸公，但實際執行上，仍多若干困難。蓋都市地價，往往數年間漲價數倍。此種漲價，實係由操縱而成之虛價，欲使地主將所漲之價格全部變現金付稅，則大多數地主必無此力量；如一律由政府徵收，則政府將不勝其徵收。即使由政府拍賣，亦恐有此力量購買之人，爲數不多，故不如課徵以高稅之爲愈。其中最主要問題，即稅率應高至如何程度，始可運用地稅政策，以達平均地權之目的。吾人應知，鄉地之漲價較市地爲遲。都市地價數年內即可漲至數倍，十數倍甚至數十倍，而鄉村地價之增漲，或數十年亦不達一倍。如鄉間大地主適田甚多，土地增值僅爲原地價百分之五十，則政府除稅去增值收益百分之二十外，仍有百分之八十增值收益遺諸地主。如原地價爲十萬元，增值五萬元，政府按百分之二十稅率課徵計一萬元，尚餘四萬元與地主，其地產愈多，其所獲之增值收益亦愈多。夫如是，則如何以速限制土地集中及實現耕者有其田之目的？且誠

地價漲價速率相差甚大，徵收時期似不該統爲畫一之規定。故爲貫徹地稅政策，藉達平均地權目的起見，稅率之遞微點應提高，稅率之分級應較多（如是可更期公允），全部徵收額應縮短。如增僅百分之二百以上，全部沒收，而城鄉徵收之期應有分別規定；並爲根絕土地投機，應並採用開地重稅辦法。尤有進者，美德兩國於增價實數之計算，皆有詳密之規定，以期人民之稅負平允。我國土地法所規定者，偏於原則之提示，似亦待改進也。

五、地價申報與土地陳報

按土地法及其補充之規定：土地應經由大三角測量，小三角測量，圖根測量，戶地測量之程序以及土地登記，估計地價，申報地價之步驟，始可實施地價稅。顧吾人須知，土地之測量與清丈，實爲一最需時費費之事。如法國拿破崙政府時，舉辦土地測量，一八〇二年起至一八五〇年止，歷時四十八年，需款一萬四千萬法郎，始告完成。普魯士自一八六一年至一八六五年，據四年之努力，耗款一千七百六十萬馬克，僅完成國內一部分土地測量。奧國舉辦地籍編製，始自一七九七年，終於一八八一年，歷時八十四年始告竣事。日本自明治六年至十五年，歷時十年，耗費一萬二千七百餘萬元，始完成本國土地台賬。其舉辦朝鮮土地之測量也，先後動員人力七千三百餘員之衆，用費二千餘萬元之多，歷時八年又十個月（自明治四十年至大正八年），僅完成六十六萬五千餘方里之土地測量及七千

八百六十餘萬畝之耕種調查。以軍事而論，戰前南京用款達百萬，動員數百人，歷時七年餘，仍未克將地籍整理竣事。江西首府南昌，費款五十萬，動員數百人，歷時四載，僅完成一百五十餘萬畝之農耕地，而宅地、坡地、山地、林林地，皆未與焉。夫以我國之巨國，二十倍於德法，五十倍於朝鮮，三十倍於日本，勢必將全部土地測量竣事，再行土地稅，誠所謂「俟河之清」；香無稽期，斯實為土地稅推行之障礙也。

對此，農務主權土地法應予修正改進者頗多，行政府近數年來之立法，亦時在改進中。如民國二十三年院令頒布整理土地徵收網要（註十九），民國三十年十二月十一日府令公布之非常時期地價申報條例以及民國三十一年七月十四日行政院第五七二次會議所決議修正非常時期地籍整理實施辦法，均可謂對土地法關於土地測量登記規定之實際改進。夫整理地籍方法，有治標治本之異。土地測量或清丈為整理地籍之治本方法，而土地徵收則為治標之法。地價申報與非常時期地籍整理方法雖亦屬治本之法，但就土地測量而論，吾人固以為修正的治本方法可也。

依據整理地籍條例規定，整理土地應以區域為單位，省以省田賦管理處主辦，縣以縣田賦管理處主辦。其整理土地應包括：調查、宣傳、測量、分段、繪圖、編查、業戶歸併、審核復查、抽丈、公告、航測、改訂圖則、造冊、及頒發土地管執照等十項程序，

使修正辦理土地陳報改訂科則辦法，以按地價百分之一課稅為原則，必要時，得參照地目土質，收益訂定之。依非常時期地價申報條例，辦理地價申報之程序為：（一）測丈地畝；（二）查定標準地價；（三）業主申報；與（四）編造地價冊四項。實施測丈，應同時調查地籍及最近三年內土地收益與市價，以為評定標準地價之依據。標準地價由主辦地價申報機關組織標準地價評定委員會評定之。標準地價經公告後，業主應於兩月內，按照標準地價向主辦地價申報機關申報地價。主辦地價申報機關對業主所申報之地價，視客觀情勢所需，得依照標準地價，為百分之二十以內之增減。此核定之申報地價，即為徵收地價稅與土地增值稅之依據。如逾期不申報地價者，即以標準地價為其申報地價。地價申報每五年辦理一次，但有重大變動時，得於申報滿一年後，從新申報。至測丈地畝辦法，則由內政部擬定呈請行政院核定施行。

政府為實行新項政策，乃於內政部內設置地價申報處主管其事。在各省，由省地政局辦理，未設地政局之省，設省地價申報處辦理，在市辦設立市縣地價申報處辦理。民國三十一年六月一日地政署成立，內政部主管之地價申報工作，乃移交地政署辦理。該署為奉行九中全會議決之土地政策戰時實施綱要，加速完成地籍整理，乃擬定非常時期地籍整理辦法，呈請行政院核准施行。在此辦法內，規定地籍整理之程序為：（一）土地測量，（二）土地登記，（三）規定地價。土地測量應依民國二十

五年二月二十二日，國務公布各省市地政施行程序大綱之規定辦理；易言之，即須依大三角測量，小三角測量，圖根測量、地籍測量之程序辦理（註二十）。但各地方辦理土地測量，如因儀器缺乏或其他條件不足時，得用簡易程序，依照非常時期舉辦土地測量辦法原則或非常時期辦理地價申報丈量田賦辦法之規定辦理。土地登記手續應力求簡易，其程序爲：（一）調查地籍並分發登記申請書，（二）完納稅費，（三）審查公告，（四）發給登記書狀並造冊。於土地測量調查地籍時，按戶分發土地登記申請書，將土地所有權人或其代理人，查對原因及畝分，並填寫申請書。至申請登記期限，則由地方地政機關報請中央地政機關核定。規定地價依非常時期地價申報條例之規定辦理。惟查定標準地價應盡量辦理。人民申報地價，應與申請登記同時爲之，而地價冊亦應與登記簿同時編製，必要時並得提前編製，以便開徵地價稅。登記完竣時，如有錯誤，再據實改正。凡：（一）省會所在地方，（二）已設市地方，（三）交通要衝，商業繁盛之城鎮地方，（四）因特殊建設地價劇漲之地方，或預期地價有劇漲趨勢之地方，應首先整理地籍。

非常時期地價申報條例及非常時期整理地籍實施辦法所規定各項，皆可視爲土地法之補充法，備施行程序，以爲簡易，故其於土地法亦寓有改鑄之意義。此兩辦法與土地陳報，則有相互爲用之妙而無抵觸衝突之弊。查：（一）地價申報與非常時期整理地籍辦法，旨在整理土地，厘定地籍。藉

爲開徵地價稅，土地增價稅與平均地權之用；而土地陳報，則旨在整理田賦，期使戶地權三者密切聯繫，業戶負擔公平，國家稅收充裕，並藉以改訂科則，編造冊籍，以爲未來實施地價稅之依據。以改訂科則概以地價爲唯一標準，雖稅制仍稱田賦，而其本質實即地價稅也。(二)土地陳報之辦理範圍，依規定：各省境內凡公有及私有一切田、地、山、溝等土地，除道路、橋梁、河流、城垣外，在依法辦理測量登記以前，均應辦理陳報；測量登記，地價申報之區，則先通都大邑，繁盛區域及地價高昂地方儘先舉辦。前者普及全國各地，而着重鄉地，後者側重市地而範圍至狹。(三)土地陳報之辦理手續比較簡易，短期即可完成。測量登記，地價申報手續較繁，非予以長久期間不足以竟事功。

測量登記，地價申報固爲整理地籍之徹底辦法，然非近難可得辦理竣事；故應先由都市辦理，漸求普及及全國各地。土地陳報手續簡易，實趁事功，故應於短期間將全國土地陳報辦理竣事，以期田賦負擔得平，稅收充裕暢旺，藉應當前財政之急需。二者實可互相爲用，而最後之歸趨，則皆在地價稅之施行。論者多病土地陳報粗忽失實，夫此乃執行時由於執行人員不健全所發生之流弊，事屬技術與人專問題，而非土地陳報本身之過，不足以影響其本身存在之價值也。

(註 1) Rau: Grundzüge der Finanz Wissenschaft, 5 Aufl. IS. 383.

(註 2) Becker: System der Finanz Wissenschaft 5 Aufl. IS. 176.

- (註三) Ethberg: Grundriss der Finanz Wissenschaft. 德其偉譯本第五頁
- (註四) Wagner: Finanz Wissenschaft II Teil. 2. Aufl. S. 210.
- (註五) Bastable: Public Finance. P. 268.
- (註六) Seligman: Essays in Taxation. P. 432
- (註七) Alick: Science der Finances. 1931. P. 451.
- (註八) 阿部賢一: 財政學, 頁一八六。
- (註九) 小川郷太郎: 財政學(薩譯本)頁十一。
- (註一〇) 孫中山先生外集, 頁七五——七六。
- (註一一) 新文化書社出版中山全書, 第三冊, 頁三四一。
- (註一二) 胡漢民編: 總理全集, 第二集頁一三五, 民智書局出版。
- (註一三) 新文化書社出版: 中山全書第一冊民生主義第十三頁。
- (註一四) 胡漢民編: 總理全集, 第二集頁一三三——一三四頁, 民智版。
- (註一五) 同上, 頁一三七。
- (註一六) 同上, 頁二四一。

(註三) 梁鏡光著：亨利喬治學說之研究，卷有異尚騰序文。

(註四) *The Social Efficiency and Incidence of Taxation*，頁二五一至二六三，還元說與債還說

章，(商務，萬有文原)。

(註五) 民國三十年六月備三次全國財政會議對於院頒辦理土地陳報要所規定之辦理土地陳報程序，會議決予以修正。財政部根據三次財會通過修正原則，製訂修正辦理土地陳報辦法已於民國三十一年冬呈院頒布施行。

(註六) 各省市縣政施行程度大綱第八條

第九章 田賦之管理

第一節 整理田賦之必要

我國田賦同爲國家正供，在專制時代，國家支出，大半取給於斯。嗣後雖因產業發達，以土地爲對象之稅收，漸失其重要性，然自民國十七年，盡分國地財政收支系統以來，田賦仍爲地方歲入之大宗；抗戰以還，田賦改徵實物，對於戰時財政重要性更爲顯著。惟田賦以歷更悠久，弊竇叢生，非予以整理，無足以應時代之需要。夷考田賦之必須整理者，蓋有三端：一爲求賦稅公平原則之實現，此係就人民立場言；二爲求增加歲入，充裕戰費，此係就政府立場言；三爲遵行 國父遺教，實施地價稅，平均地權，以求民生主義之實現，此係就黨的立場言。試申述如次：

一、求賦稅公平原則之實現。我國田賦，以地籍紊亂，失平已久，或有地而無糧，或有糧而無地，或田多糧少，或田少糧多，戶、地、糧三者久失聯繫，其在地籍方面，地稅雜沓不清，稅率畸輕畸重，科則繁簡失當，徵收方面，則飛酒詭寄，浮收游徼侵蝕中飽，又均爲普遍現象。此皆使國家蒙非常之損失，人民負額外之負擔；而豪強奸狡之徒則享偷稅漏稅之利益，蓋我人民對賦稅負擔之不平，無有逾田賦者。納稅爲國民應盡之天職，要求負擔公平，亦爲國民應有之權利。且賦稅公平原

則，實爲租稅理論中之不易真理；租稅之能方學說，託爲近世學者所盛倡。此爲求國民稅負公平，必須整理田賦者一也。

二、增加歲入充裕戰費 國家稅民，在供應政府支出，故租稅首貴稅源充裕，稅收暢旺，而後方可源源供應，維持政府設施於不匱，矧在戰時，國家支出較平時不知增高若干倍，戰費籌措，尤爲戰時財政中之核心問題，非寬籌費用，無以支持國家對外作戰。籌措戰費之主要方法，不外增稅、募債、與發鈔三者，三法各有利弊，然以增稅較爲妥善，蓋健全之戰時財政，必須以租稅政策之運用爲骨幹，已爲財政學上無容否認之理論。租稅之客體非一，以何者之稅源，較爲充裕？以何種賦稅較富彈性，可以適應戰時需要？固非直接稅系統中之賦稅莫屬，而田賦亦其一也。蓋田賦之徵課對象爲土地，其範圍至爲廣泛，其區域至爲遼闊，賦非他種租稅所可比擬。故其稅收亦至爲豐富可靠而富彈性，戰時租稅着重於此，因爲事實之所宜爲。惟戰費浩繁，增加靡已，田賦改徵實物，固可增加稅收，有裨戰時財政，惟以過去地籍失實，糧額頗多隱匿，加以豪紳巨室，抗糧不繳，影響政府歲入實鉅，倘能進行整理，釐清地籍剷除規避抗拒，以我國幅員之廣，過去田賦積弊之深，則其對於戰費供應，必可大有裨益。此田賦之必須整理者二也。

三、爲奉行 國父遺教實施地價稅 國父孫中山先生之民生主義，含有兩要義，一爲平均地權，

一爲節制資本。依中國之實際環境，及國父所囑示，民生主義中之平均地權，實較節制資本爲重要。遠於中國同盟會成立時，國父即以平均地權之主張，詔告國人，謂解決中國土地問題，舍此莫由。然則平均地權之方法爲何？國父於建國大綱及三民主義講演中，雖有明白之規定，即按地價稅徵稅，使土地因政治改良與社會進步所增之價，歸爲公有，不得爲地主所私，而於國民黨政綱中，亦有土地法，土地使用法，土地徵收法，及地價稅法之規定，實施地價稅，實爲平均地權之主要方法。惟依我國現行土地法之規定，征收土地稅，必先經土地測量，蓋不知土地種類與土地面積，無由知地價；不知地價即無由徵稅也。然我國地籍失實已久，測量登記，非可易舉，沿標之法，惟自整理田賦入手。故爲徵收地價稅，不啻不整理田賦，而徵收地價稅，又爲平均地權之主要手段。易言之，爲奉行政國父平均地權之遺教，亦即不能不整理田賦。此爲我國田賦之必要整理者三也。

第二節 整理田賦之原則

租稅原則爲健全賦稅制度所必需，猶如航海之不能不賴羅盤指針。談租稅原則，以亞丹斯密與瓦格納兩氏之說爲最完善。斯密之租稅四大原則，即公平、確實、便民（徵收方便）、與經濟（徵收費節省）是。十九世紀中葉以來，爲歐西財政家奉行之圭臬。瓦格納氏集諸家學說之大成，創詳密博審之

學說，其所擬租稅原則，綱領如下：

一、財政政策之原則：

1 收入充分之原則

2 賦稅彈力之原則

二、國民經濟之原則：

1 選擇適當之稅源

2 選擇適當之種類

三、正義之原則

1 普遍之原則

2 平等之原則

四、稅務行政之原則

1 確實之原則

2 便利之原則

3 最少徵收費之原則

田賦，租稅也，其徵收應依租稅原則，其整理亦應依租稅原則。然則整理田賦，應如何應用租稅原則？茲試根據瓦氏所論，略述我國整理田賦應遵循之途徑：

(甲) 財政政策之原則 徵收田賦之目的，在供應國家財政上之需要。就平時觀之，近代國家經費，皆有逐年膨脹之趨勢；而於戰時，政府支出，尤日無增已。故整理田賦，必應使其收入暢旺，確實具有彈性。為求田賦收入之暢旺，地籍必須釐清，使無匿糧抗糧等情事；為求田賦收入之確實，則田賦徵收冊籍，必須永保其確實，使戶、地、糧三者永遠保持密切聯繫，其收入力求確實，藉使國家預算易於執行。所謂彈性原則者，即賦稅能適應政府之支出而可為合度之增加。其方式，或(一)不變更稅率，不增加稅額，而因社會之發達，土地之改良，地價之提高，收入得以增加，或(二)變更或提高稅率，不妨礙人民之生產力而收入得以增進，如此，則整理田賦，釐清科則時，稅率規定，不應過高，俾為將來留有彈性之餘地。

(乙) 國民經濟之原則 租稅國民經濟原則之要義，即田賦稅率之規定，決不可超過人民負擔之能力；政府租稅之徵收，決不可傷及稅源，而阻礙國民經濟之發達。租稅如阻礙國民經濟之發達，則財源勢將涸竭，而租稅終亦無處徵收，斯為租稅之自殺，為租稅之消滅。此孔子所以有「百姓不足，君孰與足」之訓也。故於整理田賦過程中，不可侵及土地之本身，亦不可妨害農民之生產力，務應使

國民經濟之發達，不因徵賦而受影響，如是則稅源始可充裕也。

(丙)正義之原則 所謂正義之原則，亦即財政學上通稱之社會原則。其要義為稅之負擔，必須普遍，亦必須平等。所謂普遍者，即負有納稅之義務人，必須一律繳納租稅；所謂平等者，向國民徵收租稅，必須依其所能負擔之能力為根據。蓋從社會之觀點觀之，租稅可影響財富之分配，亦可為調劑社會財富分配過於失平之手段。果徵稅結果，使貧者愈貧，富者愈富，則國家社會之平和安寧，將永不可期。我們田賦徵收，以地藉紊亂，失平已久。有田無糧，有糧無田，或用多糧少，田少糧多，亦有大戶抗糧匿糧等弊，不一而足。復以我國田賦，則壞定賦，依農田之土壤等級而課稅，稅率為比例稅制，有利於大地主而不利於小農。故我國田賦徵收之不普遍，不平等，至為顯著。今整理田賦，必須依正義之原則，使稅負普遍，平等。蓋不此之為田賦整理即毫無意義也。

(丁)稅務行政之原則 瓦格納氏所謂稅務行政之原則，包括確實便利與最少徵收費之原則。我國田賦徵收，稅務行政方面，積弊至深，如飛洒詭寄，大頭小尾，遊串浮徵，匯款不報，顛倒山圩，假造魚冊，侵蝕中飽，勒索刁難等等，胥使人民蒙額外之負擔，國家受非常之損失，斯皆違租稅之確實，便利與最少徵收費原則。整理田賦，必須剷除胥吏，中飽諸弊，用款亦不妨礙。新進行原則下，應儘量節省，對人民應不苛不擾，處處予以方便。本此原則，進行整理，當必可收實效也。

第三節 整理田賦之方法

整理田賦之方法，歸納言之，可包括釐清地籍，改進稅制與改進稅務行政三項。試分述如次：

(一) 釐清地籍

釐清地籍，為整理田賦之初步工作，亦可謂為基本工作。蓋籍由地出，地籍如不確實，田賦將如何徵收。我國田賦積弊之發生，可謂以地籍紊亂為主因，故整理田賦，必首先釐清地籍，實毫無疑義。釐清地籍之方法，可包括：(一)土地清丈或測量，(二)土地陳報，(三)土地移轉登記，即田賦推收三項。

(甲)土地清丈與測量 土地清丈為釐清地籍之治本方法。其要義為實勘田地之面積、位置、房屋、樹木及一切地形地物，皆有準確表明。各戶田地測量，並須銜接，連成整圖，俾便稽考。其實施辦法，可分為陸地測量與航空測量兩種，而以陸地測量為普通。依據民國二十五年二月二十二日國民政府公布之各省市地政施行程序大綱所規定，土地測量依大三角測量，小三角測量，圖根測量，地籍測量，程序辦理。大三角測量由內政部會同參謀本部陸地測量總局統籌辦理之；小三角測量以下，由各省市政府根據實施計畫及法規，咨內政部核定，各就主管地方分別辦理之。在大三角測量尚未測到

之地方，各省市得呈請先行舉辦小三角測量，以爲舉辦地籍測量之根據。測量竣事，即可舉辦土地登記，其程序爲：(1)根據地籍測量成果，分區製定登記地圖，登記簿；(2)定期由業戶申請爲土地所有權登記；(3)經公告無訛，地政機關卽爲所有權之登記，(4)依次爲所有權以外他項權利之登記；(5)發給土地所有權狀及土地他項權利證明書。然後即可據以徵收地價稅矣。土地測量之優點爲準確詳明，其弊在需時費款。航空測量視陸地測量雖較爲省時，然所需費用較陸地測量，大略相等，或有過之。僅就陸地測量言之，爲意大利卡爾第六世於上意大利之朗柏台地方(Dombarco)舉辦地籍測量，自一七一四年舉辦，至一七六〇年，歷四十六年始告完成。法國地籍整理，始於一八〇七年拿破崙當政之時，至一八五〇年始告完成，費時四十四年之久，耗款一萬四千萬法郎之鉅，普魯士經四十年之努力(一八六一至一八六五年)，耗款一千七百六十萬馬克，僅完成國內一部分土地測量，日本歷時十年(自明治六年至十五年)，需款一萬二千七百萬圓，始完成本國土地台帳。其辦理朝鮮土地測量也，自明治十年至大正八年，歷時八年又十個月，動員人力先後達七千三百餘員之衆，耗去費用二千餘萬圓之多，僅完成六十六萬五千餘方里之土地測量及七千八百六十餘萬華畝之耕地調查。卽此數例，可知土地測量之困難，有非吾人所能想像者。

(乙)土地陳報 土地陳報爲整理地籍之簡易方法，亦可謂爲治標之法。據民國二十三年院頒

「辦理土地陳報綱要」所規定，辦理土地陳報之程序爲：（一）初查編查，（二）業戶陳報，（三）鄉鎮長陳報，（四）審核復查或抽丈，（五）縣府公告，（六）編造徵册發給土地營業執照，（七）改訂科則等項程序，由於民國三十年六月三全財會之決議，經三十一年七月院令，將辦理土地陳報綱要修正公布，同月二十一日國府准予備案。依修正辦理土地陳報綱要所規定，土地陳報分：（一）籌備（調查，宣傳，訓練）（二）畫界分段，（三）繪圖編查，（四）業戶陳報，（五）審核，復查抽丈，（六）公告，（七）統計（八）改訂科則，（九）造册，（十）頒發土地營業執照等項程序。各縣辦理土地陳報，應就鄉鎮區域，勘定界址，畫界時以天然地形爲原則。各鄉鎮內並應畫分地段，以爲編查陳報之單位區域，每段面積以一千畝至三千畝爲度（坵塊零碎之地，每段面積宜小，坵塊特大之地，每段面積以三千畝爲限）。地段畫定後，卽分段按坵繪圖編號，並實施查丈，但同一業主，同一地目，同一土質之土地，其坵塊相連而面積各在三分之一者得併坵編丈。計算土地面積，以市畝爲準，原無畝分地方，應實施丈量。業戶陳報得與繪圖編查同時辦理，由業戶或代理人於編查時將真實姓名，住址及所有各坵土地坐落、四至、地價、地目、土質、收益、面積、佃戶或用人姓名住址等項，填寫陳報，經保甲長證明，當場記載於陳報單內，業戶及保甲長並須於陳報單規定欄內蓋章或捺指印，以昭鄭重。各段土地，編查陳報完竣後，卽審核圖單按段歸戶，造具歸戶册，並定期由保甲長

召集業戶，攜帶證明文件，赴土地所在地鄉鎮辦事處呈驗，當場驗明，加蓋驗訖戳記，發還業戶或代理人。對於陳報單內所記各項無異議時，即於陳報單規定欄內蓋章或捺指印，以資證明。如有異議，應即填具申請書申請更正，一面製給業戶陳報證明單，以憑換領土地營業執照。前述工作完竣後，應即舉行復查抽丈及更正錯誤。復查抽丈手續完竣，即就土地坐落地價地目面積土質收益等項，分段按戶公告。公告期滿，即就各目土地面積、地價、收益、戶號、地號等項，辦理統計。然後再按鄉鎮畫分地段，就土地陳報所得各項成果，如業戶真實姓名，住址，土地面積，地價，坐落等項，編造地價戶冊與戶額坵冊。其新賦額稅率改訂後算明記入。至改訂科則，依土地法所規定，田賦賦率以按地價百分之一課徵為原則，其他一切正附稅等名稱一律取消。惟據修正辦理土地陳報綱要所載，改訂科則一項，由中央主管機關另行制定。

我國整理地籍，何以舍清丈而取陳報？蓋土地清丈，費款需時，實非我國目前物力人力所勝。我國面積二十倍於德法，五十倍於朝鮮，三十倍於日本，據德國特萊斯頓工科大學教授依恩諾估計：測完本部十八省土地需時四十年，費款八萬萬兩，實際此數未妥過低，恐非數數十萬萬元，歷時百年以上不為功也。如此，何以應目前迫切之需要？土地陳報，手續簡易，需時短，費款少，可應目前急需。戰前，我國推行土地陳報，頗著成效，抗戰以來，益以此為整理地籍之主要方法。惟土地陳報最

爲人所贖者在租歲失實，故辦理之時，對此應予以注意也。

(丙) 土地移轉登記：土地移轉登記，或稱田賦推收，凡土地產權之移轉與原主約定其變更，買賣、繼承、分割、贈與、交換、典當等項，其依法取得產權之受讓人，或承買人，均應於一定限內，向地籍機關申請登記。此種登記手續，普通稱爲推收。凡土地移轉之額從原業主之承買至戶內剔除，一節將前項剔除之款項，收入新業主之承買戶內；新業主原來立柱承繼者，並應立柱承繼。至免賦除糧，僅有戶內添收，升等復糧，則有收而無進。土地產權之移動，實爲田賦推收之要件。蓋土地清丈或土地陳報，皆清地籍所必要，而田賦推收則爲保持地籍永遠確實之唯一方法，無田賦推收，將無清丈或陳報，難收一底之成效。關於田賦推收之實際辦法，依據財政部所規定，要言之可分爲：(一)申請推收：受讓人應於產權移轉時，向縣市田賦管理處(設地政局科縣市則爲地政科)或區區役分處(或區公所)免費領取申請書，依式填寫，並同有關產權證件，向辦理推收機關申請推收，申請書上填列各項：應出土地所在地籍公所派員查核移轉人姓名及履歷後，當經簽發證書。(二)戶內添收：辦理推收機關接到業戶申請書及證件後，應即派員查核，審查時注意記載與申請人名，並分是否相符，其與地籍簿有無差錯，地價收養無短漏及他項有否不實情事，並應將申請書上填列各項與土地所在地鄉鎮公所所派產權移轉證人按月填列之表報，逐一核

對。(三)實施完竣：審查手續辦理完畢，應派員持同申請書等件前往土地所在地踏實地查勘丈量，查勘丈量所得結果，即爲推收過割依據。(四)改冊通知：根據查勘丈量結果，應即在坵領戶冊與戶領坵冊上將有關戶地權各項，逐一分別改正；並通知主管經征部份改註徵冊，同時將業戶所繳申請書及其他證件移送主管契稅部分並通知業戶投完契稅。(五)發徵給照：業主憑原給收據領還證件並完納契稅收據，換領新管契執照，原繳舊照應予注銷；未辦土地陳報縣分，不發受業執照，但應於契紙上加蓋「某年月日推收訖」戳記。

我國田賦制度，淵源甚古，其推收過割，爲田賦制度之一環，故亦由來已久。國府奠都南京後，銳意整理田賦。故民國二十三年院頒土地陳報綱要，即明訂厲行推收。徒以田賦積弊深重，疊飭推收，原非易事，復以地方因循玩愒，遂使法難自行，鮮見成效。民國二十九年行政院頒布田賦推收通則，以爲省推行準則。翌年，中央接管各省田賦，除積極趕辦陳報，限期完成全國地籍整理外，復注意於整理後成果之維護與健全推收制度之建立，因修正田賦推收通則，規定各市縣一律於田賦管理機關內組織田賦征收專責部分，辦法推收過戶手續，均已設地政局科之直縣，推收事宜，即由地政局科辦理，並派鄉鎮公所普備或兼推收員，無利推收進行。責爲使戶、地、糧三者永不脫節，藉永保其實，辦理田賦推收，自不容緩。

(二) 改造稅制

因賦稅制包括徵收制度，稅目、稅率、賦則等項，所謂改造因賦稅制，亦即改造徵收制度，調整稅目、稅率、賦則之關。與考我國田賦徵收諸弊，如徵收方式複雜，機構未能盡一，組織未臻健全，手續混淆不明等，皆向爲世人所詬病。至我國田賦賦目，各省有十餘種至百餘種之多，甚至附加一項，即有數十種之多，則釐定賦，名爲由產物種類及收穫多寡，分田地爲上中下三則，更由三則，分爲九門，稱爲三則九門法，或三等九則法，然究之實際，各省皆係先定配賦數額，而後釐定稅率，故稅率高低極不一致，有一省上田之稅率與他省下田稅率相等者，或同一下田，其稅率亦各不同。例如在廣兩故元前，山西之下田，每畝銀一釐七絲，米一合五勺，江蘇下田，每畝銀九釐，米一升四合二勺，河北下田，每畝銀八釐一毫米一升，山東下田，每畝銀三釐二毫，米二勺。全國田賦，合地丁及漕糧計算，其稅率有每畝高至二錢六分，低至四分五厘者。如是紊亂，徒使虛費中飽。況我田賦稅率係採比例稅制：尤失賦稅能力之原則。斯整理田賦，非改造徵收制度，調整稅目、稅率，實無以竟其功。

關於改造田賦征收制度，學者專家，不乏主張，三全財會亦有決議，而財政當局，尤其詳密計畫。綜其大要，不外下述：

(一) 一體定徵收機構 過去田賦徵收機構，各省極不一致，組織紛歧，步驟不一，運用指揮，殊欠

靈活。整理之後，首重獨立一貫體系。故三十年中央接管之後，對於財政部下設置全國賦管理委員會，省級省田賦管理處，縣市設縣市田賦管理處，漸全國已採統一之系統，上下相繼，如臂使指，斯賦田賦價格之有大利無害，而為改進徵收制度，甚有裨益也。

(二) 包稅實行自封投標 田賦徵收方法，可分自封投標與包徵徵收二者。而以自封投標為妥善。包稅徵收之制，近年屢經革除，而積習相沿，各省似不無遺存，改進之道，惟在徹底實行自封投標。其辦法：(1)第一、縣市賦管理處應於各街裏鄉鎮，遍設分櫃，以利人民繳納；(2)第二、應改善徵收手續，務期簡潔，營業戶對於自封投標；(3)第三、包徵包徵及寄更保甲徵收惡習，絕對禁革。

(三) 健全組織 經徵收，應嚴格分，而經收方面，關於核算、收款、發單三部工作人員之職權，亦應予以分別規定，勿得混淆，藉收分工合作之效。同時並應積極推行公庫制度，使公庫代收稅款，俾經征徵收實際分立；一掃過去因緣為奸之弊。

(註) 賦行田賦徵收，為減少違章營業費用，裁減管串掣單人員，杜絕拋出違章兜收諸弊，應推行田賦試辦辦法。開徵前到田賦稅票，商單實需要，以分角計者各若干種，以元計者若干種。同時並印製三聯單，由田賦徵收機關將繳納三聯單，散寄各業戶。業戶納稅後，即於繳納憑單騎縫，貼足票，一查其記。騎縫之單，將憑單內立交章戶收執存單；繳驗一聯，即粘附原存根備查。為劃清

行順利，此種辦法，應首擇少數省分試行，俟著有成效再為推廣全國。

賦目科則等項之改進，於地籍未確定前，賦目應化簡，以避免人民繳納賦稅時之煩難。科則應根據公平負擔原則，不正確者予以修正，繁多者為之合併。抗戰前，江蘇實驗縣，曾將全縣四十餘則田地，一律併為三等九則，民皆便云，可為例證，至各地方田賦稅率，應依所定科則，使其畫一，而不得有畸輕畸重之弊。至如地籍厘清以後，則賦目科則稅率之改進，自應依土地法規定按照地價高低為依歸。蓋地籍一經確定，地政機關，即應辦理地價之申報與估計也。征稅根據地價，自屬合理。惟地價稅率依土地法所規定，係採比例稅制，初期行之，雖或較為便利，然於理似非盡善。故如限田制不能實行，則逐漸採行累進課稅法，以防農地之集中，實甚有必要也。

三、改進稅務行政

整理田賦，除釐清地籍，改進稅制外，尤應注意稅務行政之改進，於此，有五點應予以特別注意：（甲）建立人事制度，（乙）嚴密視導制度，（丙）加強催征力量，（丁）建立會計制度，與（戊）改進征收手續，茲分述如次：

（甲）建立人事制度 我國田賦積弊，源於人事者較稅制尤重。其顯著弊端，可得而指出者：一曰人員任無方。經辦田賦人員，資歷漫無限制，更鮮考銓，復多自成系統，窟穴把持，儼如世襲，

爲世詬病。由來已久。二曰黜陟不嚴，經辦書吏，衣鉢相傳，局部改革，成效一時難著，以故一切實權，仍操書吏之手，考績難行，黜陟不易，功賞過罰，俱無所施，因循敷衍，遂相習成風。三曰待遇低，乏保障。過去經辦田賦人員待遇，均極菲薄，而職位復無保障，不足使其安心工作，故廉潔有效之目的，甚難達到。爲政在人，田賦人事制度如斯，何以竟整理之功？建立之道，厥有數端：一爲實行考銓。各級田賦人員應予以切實考選銓敘，掃除非法任用，原有人員，積習過深者，應逐漸予以淘汰。二爲勤加訓練，對經辦田賦人員，應予以定期訓練或非定期訓練，俾充實其所需知識增強其工作能力，注意其精神陶冶，養成其廉潔政風。三爲切實考績黜陟，各級田賦工作人員之工作，應予以切實考績與黜陟，功必賞，過必罰，藉以振奮工作，增強效率。四爲保障工作與提高待遇，凡各級田賦人員待遇，視職掌事務之難易，責任之輕重，分別量爲訂定，並按當時生活程度，酌爲提高，總期每月薪俸所得，足以養廉。在職死亡，年老退休或受災害疾疫者，從優給予撫卹救濟。同時舉辦保險，務期生活得有保障，他如舉辦公餘進修，儲蓄及其他員工福利等事項，亦應妥爲進行。

(乙)嚴密視導制度 視導工作之機能，一可宣揚中央政令，轉達地方旨意，增強中央與地方之聯繫，消除彼此間之隔閡；二可督催地方工作人員，藉以增強其工作效率；三可考察地方實際工作情況，報告中央，作政府工作改進之參考。在整理田賦過程中，此種視導工作，至爲重要，國內應分區

選派專家幹員，實地視導，至地方田賦管理機關並應隨時派遣主管人員，親赴鄉鎮考察督導工作之進行。

(丙) 加強催徵力量 我國過去田賦徵收機關，向少足額，疲玩之戶，所在皆宜。各省當年薪賦征起成數，大多僅五六成，最優者亦不過七八成，影響稅收，匪可言喻，自應加強催徵力量，以裕國庫。其應注意之點，蓋有三端：(一) 田賦開徵以後，各省田賦主管機關應派員分赴素稱疲滯縣分，巡迴督催。各縣田賦主管機關應派員分駐素稱疲滯之經徵分處，辦理催徵事務。(二) 各縣田賦主管機關在徵收期間應指派幹員，專辦清追工作。(三) 保甲組織健全，戶糧業經濟理之縣，一律責成保甲長代催，尙未整理完竣之縣，應臨時酌設人員，專負催徵之責。

(丁) 推行會計制度 我國田賦以向歸地方，隨地方情形不同，故其會計制度亦異，始終未能形成單純統一之會計系統，影響田賦徵課，其害甚鉅，確立會計制度，自不容緩。一方面應建立超然會計系統，依照主計法規，於各省主管田賦機關設置會計室，各縣主管田賦機關設置專管會計人員，其任用調派，均由中央田賦主管機關會計室承財政部會計長之命辦理，不得由各該機關長官任意進退。另一方面應統一田賦徵課會計制度，制定詳細方案頒布全國通行。

(戊) 改進徵收手續 改進徵收手續，旨在便利業戶之輸納，其應採改革辦法：(1) 地方主管

田賦機關於每期開徵一月前，應將開徵日期，先行布告。(2)各處徵收處於開徵前即將業戶通知單印發各鄉鎮保甲長轉發各業戶，以便按期前往該管征收處繳納。(3)各級徵收處門首均設問詢處派員專司其事，凡業戶於科則稅率等項不明瞭時，即詳為解答。(4)業戶持通知單赴處，由處編訂號碼，並以同號碼之銅牌發給業戶收執，將單送管冊員查對徵冊，核算稅款後，即由出納員按照單載數目驗收稅款，並由司賬員記入已完業戶帳，再發由管冊員發給串票，並將串票與已完業戶帳核對無誤後，即交由出納員唱明號碼姓名，一方面收回銅牌，同時將串票發給該戶收執，其通知單由管冊員登記後，送由管冊員按鄉分別編訂，統計稅款並逐戶註銷其徵冊；如無通知單者，即由管冊員向業戶詢填所屬鄉鎮及姓名畝分後，查填收稅憑單，照收稅票。對於糧串，應行改良者：(1)紙張應改採靛因者，印刷應力求精美；(2)串而應詳登糧戶姓名住址科則完納糧銀之總數；(3)記載詳明後並由經辦人員核正統計，負責蓋章，以免塗改錯亂。至田賦徵收時期，我國多尚沿兩稅之制，亦即今茲普通所謂上忙，下忙惟事實上，各省徵收時期，頗不一致，甚有一年分四期徵收者，此其用意，原在便民，惟分期過繁，予人民亦有不便，倘在徵實時期，則尤足增加繳納費用，故為徵收本色，應以一次徵足為原則，如徵收貨幣亦最多以分兩期為宜。總之，應不苛不擾，處處予人民以便利，而後方能視為最進步之方式也。

地稅理論參考書目錄

中文：

陳啓修：財政學總論

萬國鼎：地稅論講義

胡善恆：賦稅論

嚴復譯：原富

姚慶三：財政學原論

Robert 著
傅英偉譯：財政學

基特
里士脫合著

王建禎譯：經濟學說史

小川瀧太郎著

何松澍譯：租稅總論

陸登原著：中國田賦史

馬端臨：文獻通考

杜佑：通典

鄭樵：通志略

劉秉燾：中國財政小史

田崎仁義：中國古代經濟思想及制度（王譯本）

田崎仁義著
曹費一譯：中國古代經濟史

常乃惠：中國財政制度史

萬國鼎：中國田制史

森谷克巳著：中國社會經濟史（陳昌蔚譯）

徐式圭：中國財政史略

佐野袈裟美：中國歷史教程（劉惠之合譯）
（劉希寧）

王應麟：困學紀聞

朱兆莘：中國稅制史

李銳著：財政學

何廉著：財政學

尹文敬：財政學

徐祖繩：比較租稅

劉世仁：中國田賦問題

吳尚應著：土地問題與土地法

李嘉圖 著

王亞南合譯：經濟學說及賦稅原理

郭大力 合譯

胡子霖譯：地價稅論

鄧紹先譯：各國地價稅制度

許炳漢譯：財政學新論

許炳漢原著：租稅轉嫁與歸宿

顧亭林著：日知錄

張謇鳴著：中國歷代耕地問題

屠能著：孤立國（漢譯本）

王效文著：中國土地法論

王克強著：中國地價稅問題

胡漢民編：整理全集

孫中山先生外集

阿爾賓一：財政學（滄譯本）

英文：

- J. A. Venn. *The Foundations of Agricultural Economics*, London, 1933.
- W. E. Wilkinson. *The Land Value Tax*, Luon, 1931.
- L. G. Farland. *Australian Land Taxation*, Melbourne, 1936.
- T. P. Whitaker. *The Ownership, Tenure and Taxation of Land*, London, 1914.
- J. P. Jensen. *Property Taxation in the U. S.* Chicago 1931.
- International Union for Land Taxation and Free Trade Conference Papers London, 1929.
- Henry George : *Progress and Poverty*. New York, 1881
- Official Report of Proceedings of the International Conference on the Taxation of Land Value, Oxford, England, 1923.
- F. W. Taussig : *Principles of Economics*, N. Y. 1921.

- H. C. Adaws: the Science of Finance. N. Y. 1924
- Pagan and Macy: Public Finance, Longmans, Green and Co. 1934.
- Bastable: Public Finance.
- Low: Public Finance.
- Plahn: Introduction to Public Finance.
- Hugh Dalton: Principles of Public Finance, London.
- E. R. A. Seligman: Essays on Taxation,
- J. S. Mill: Principles of Political Economy.
- R. T. Ely and E. W. Merhouse: Elements of Land Economics,
- H. B. Quinn and A. G. Hinman: Urban Land Economics, 1928;
- W. H. Dawson: The Unearned Increment, London, 1910
- H. A. S. Silverman: Taxation, its Incidence and Effects.

