

大學叢書

賦稅論

胡善恆著

商務印書館發行

大 學 叢 書

賦 稅 論

大會叢書委員會

委員

丁燮林君 李權時君 胡適君 郭任遠君 傅斯年君
王世杰君 余青松君 胡庶華君 陶孟和君 傅運森君
王雲五君 何炳松君 姜立夫君 許璇君 鄒魯君
任鴻雋君 辛樹幟君 翁之龍君 陳裕光君 鄭貞文君
朱經農君 吳澤霖君 翁文灝君 曹惠羣君 鄭振鐸君
朱家驊君 吳經熊君 馬君武君 張伯苓君 劉秉麟君
李四光君 周仁君 馬寅初君 梅貽琦君 劉洪恩君
李建勛君 周昌壽君 孫貴定君 程天放君 黎照寰君
李書華君 秉志君 徐誦明君 程演生君 蔡元培君
李書田君 竺可楨君 唐鈺君 馮友蘭君 蔣夢麟君

歐元懷君
顏任光君
顏福慶君
羅家倫君
顧頡剛君

大 學 叢 書
賦 稅 論
胡 善 恆 著

商 務 印 書 館 發 行

序

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

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

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

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

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

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

目錄

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

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

第七節 賦稅根據與分配之學說	一七
第一項 國家勤勞費用說	一七八
第二項 保險費說	一二〇
第三項 掠奪說	一一一
第四項 犧牲說	一二二
第五項 純財政之賦稅說	一二四
第六項 社會政策之賦稅說	一二五
第七項 純經濟學理之賦稅說	一三七
第八項 純經濟兼倫理學理之賦稅說	一四三
第九項 全般主義之賦稅說	一五五
第十項 社會總制之賦稅說	一五八
第八節 賦稅負擔之分配	一五九
第一項 賦稅分配之原則	一六一
第二項 稅率	一七一
第三項 比例稅	一七八

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

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

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

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

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

第一目	日本營業稅	四〇八
第二目	美國營業稅	四一四
第三目	法國營業稅	四一九
第四目	德國營業稅	四二〇
第七節	所得稅	四二二
第一項	本論	四二二
壹	所得稅之性質	四二三
貳	所得稅制之構成	四二五
參	課稅範圍	四二七
肆	稅制之斟酌	四二九
伍	徵收方法	四三四
陸	公司所得稅	四三五
柒	所得稅之將來	四三八
第二項	各國所得稅	四三九
第一目	英國所得稅	四三九

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

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

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

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

賦稅論

第一章 賦稅總論

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

第一節 賦稅之理念

第一項 賦稅之形態

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

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

賦稅之
昔之形



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

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

〔二〕 Gerloff: *Steuernwirtschaftslehre*, S. 476.

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

特來的
形態

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

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

第二項 賦稅之本質

賦稅之性質當作整體的觀察

賦稅為國家之強制收入，以供國家經費之用，國民繳納賦稅，即有經濟的影響發生。從前討論賦稅者，大都以賦稅在收入方面之意義為範圍，後來思想轉變，以賦稅尚須具有社會政策之目的，華根拉根據此項見解，分賦稅為收入之目的與社會政策之目的兩部，以構成全部理論。此項改變，比從前為進步。本人就賦稅之實情看來，賦稅之為收入，并發生經濟的影響，實有因果的關係，有賦稅收入，即有國民經濟之變動，二者不可分離。單論收入之性質，固失之於狹隘，而分別兩意者，亦無以明賦稅之真全。據最近財政活動之趨勢看來，各國尚須以財政之力量，直接謀國家經濟之發展，財政有此重大之任務，如何克負荷此項艱巨，將成為討論財政之中心問題，賦稅為國家之主要收入，又國家經濟之生產與分配之所由繫，關於這一方面之意義，尤為賦稅論所應討論。本項就賦稅整個的性質，加以分析的說明，列為六端如左：

可析為六層

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

三 賦稅爲人民應盡之義務。

四 賦稅爲強制徵收。

五 賦稅爲謀公共利益之發展。

六 賦稅爲國家獲取收入。

公共生活之本質爲互助而非競爭

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

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

孟子本此思想，有與陳相答辯之語，其說明賦稅之意義，更爲明澈。謂：『百工之事，固不可耕且爲也，然則治天下獨可耕且爲，與有大人之事，有小人之事，且一人之身，而百工之所爲備，如必自爲而後用之，是率天下而路也。故曰：或勞心，或勞力，勞心者治人，勞力者治於人，治於人者食人，治人者食於人，天下之通義也。』孟子以人民納稅爲大人小人間之通工合作，實爲一種極坦白之說明。又謂：『人皆有不忍人之心，先王有不忍人之心，斯有不忍人之政矣！以不忍人之心，行不忍人之政，治天下可運之掌上。所以謂人皆有不忍人之心者，今人乍見孺子，將入於井，皆有怵惕惻隱之心，非所以內交於孺子之父母也，非所以要譽於鄉黨也，非惡其聲而然也。由此觀之，無惻隱之心，非人也，無羞惡之心，非人也，無辭讓之心，非人也，無是非之心，非人也。惻隱之心，仁之端也，羞惡之心，義之端也，辭讓之心，禮之端也，是非之心，智之端也，人之有是四端也，猶其有四肢也。……』

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

〔三〕 見孟子滕文公篇。

〔四〕 見公孫丑下篇。

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

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

社會總制之意

能力說之基礎

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

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

能力之
分別的
標準

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

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

賦稅引
起國民
經濟之
變動

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

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

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

〔六〕 Bastable: Public Finance, p. 366.

Loew: Finanzwissenschaft, 1917, p. 216.

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

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

故應因
以實現
平等的
分配

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

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

納稅之
義務為

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

普遍的

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

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

絕對的

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

賦稅之
強制徵收
基於
強制權
之行使

強制徵
稅之
性質

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

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

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

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

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

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

賦稅爲
謀公共
利益

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

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

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

賦稅為
收入之
獲取

有時收
入為貨
幣有時
為財貨
故可統
稱之為
財富

惟於徵
發人民
勞力之
處尚須
辨別

職務所需用者為經濟財富，人民納稅者亦為其經濟財富，因之賦稅所獲取者，謂為財富，不無理由。至若戰時之徵發戰具，平時之徵工，名稱雖殊，實為賦稅，但非以貨幣為之，則賦稅所獲得者，是不必以貨幣為限。

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

諸如此類情形，不能專從純財政之意義以說明賦稅者尚甚多，因之必須再有解釋。

第三項 賦稅之定義

依上項所述賦稅之各層性質，概括其義，可得一定義如下：

賦稅為國家公共機關，謀共同之利益，根據於國家之總制權，遵照國家之經濟政策，布定適當方法，所徵收國民之財富。

本書賦
稅之定
義

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

一般學
義者之定

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

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

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

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

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

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

〔九〕 Schaffe: Die Steuern S. 15.

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

赫克爾謂：『賦稅是國家及其他公共團體，為供給共同需要，用其強制權，就一方所定之範圍及程度內，

對於個人經濟，強制令其分擔而徵收之賦課。』〔二二〕

福斯廷謂：『賦稅是公法上之共同團體，為支給財政上之需要所徵收之金錢，而無特別報酬者。』〔二三〕

老茲謂：『賦稅為政府用支配權對其支配所及之人民所徵收之物或金錢。』〔二四〕

愛赫伯格謂：『賦稅為給與國家或其他公共團體之物質的供獻，而由國家或其他公共團體依片面所定之規定及數率，而強制徵收，用以償付全部費用。』〔二五〕

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

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

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

〔二〕 Fuisting Grundzüge der Steuern, S. 8.

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

〔四〕 Eheberg: Grundriss der Finanzwissenschaft, 見博譯本第五五頁。

〔五〕 Bastable: Public Finance, p. 263.

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

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

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

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

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

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

〔一七〕 Dalton: *Public Finance*, p. 32.

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

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

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

小川鄉太郎謂：「賦稅爲國家以支辦一般經費之目的，依其財政權，向一般人民強制徵收之財。」（財政

學二二頁同見於薩譯書十一頁）

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

第二節 賦稅名辭之解釋

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

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

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

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

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

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

頭稅，僕役稅，是以人或狗為課稅品。

(五) 稅源 (Source of Taxation, Stenerquelle) 國民以其所得或財產之一部分，納於國家，作為賦稅，則其全部所得或財產，是為稅源。稅源與課稅品有時同為一物，如私人的所得或財產，是為所得稅或財產稅之稅源，而且又是所得稅財產稅的課稅品。菸酒稅以菸酒為課稅品，而稅源則存在於菸酒消費人之所得與財產。稅源就經濟的因素說，是為稅泉 (Stenerfonds)，如賦稅負擔落於地租或資本、勞動、企業等是。

(六) 課稅基本 (Basis of Taxation) 為計算課稅品應行納稅之基本，如財產稅則以財產價值為課稅基本，所得稅以所得數為課稅基本，收益稅以收益數為課稅基本。通常以貨幣計稅，故課稅基本亦為貨幣數，若係物納，則以物之數量為課稅基本。

(七) 納稅能力 (Ability of Paying Tax) 為就納稅人所有之資力或其購買力，斟酌個人事情後測量而得之納稅力量。償付能力 (Ability of Payment) 為一人所有購買力之全部。

(八) 賦稅單位 (Tax-Unit, Stenerinheit) 為課稅品之標準定量，如布以尺為計量之單位，酒以加倫為計量之單位，鹽以斤為計量之單位之類是。

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

(十) 稅分 (Stenerfuss) 為以百分率表明之稅率。

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

(十二) 從量稅 (Specific Duty) 為課稅時以課稅品數量作為標準而定稅率的方法。從價稅 Ad Valorem 為課稅時以課稅品之價格為標準而定稅率的方法。

(十三) 賦稅冊 (Cadastral, Cadastre, Steuerkadaster) 為一種賦稅簿冊，記載課稅品種類徵收事項，納稅者戶名及其他一切事項，如糧冊之類是。

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

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

第三節 賦稅分類

賦稅種類甚多，究其性質，得依各種標準分類，茲擇一般通用者述之如下：

直接稅
與間接
稅

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

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

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

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

立法者
之區別

(乙) 以立法者之意思與賦稅轉嫁之事實為標準。凡預使納稅人即為負稅人所課之稅，是為直接稅，而預期納稅人將其負擔轉嫁於他人者，是為間接稅。此種分割，完全依立法者之意思，作為區別的標準。穆勒之解釋直接稅與間接稅，即採用此項意義。(1) 消費稅一項，通常皆列為間接稅，若係直接向消費者徵收者，則列為直接稅。後來法國樓洛哀百里攸(Leroy Beaulieu)亦採用此項標準。

[1] J. S. Mill: Principles of Political Economy, p. 828.

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

依課稅
品之性
質而分
別

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

依財富
之收入

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

與消費
而區別

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

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

經常稅
與臨時
稅

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

是臨時稅與經常稅之分別，不過是時間久暫的問題。

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

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

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

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

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

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

人稅與
物稅

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

(甲) 人稅完全以人為標準，不問人以外之條件，譬如人頭稅無論何人皆納同等的賦稅，儘人皆納同等的稅，顯然是不公平，若欲加以差別，惟有依人之像貌高度顏色等來分別課稅，却是從來各國賦稅制度，沒有這樣的辦法。即如現在法國在安南所行之人頭稅，分別壯者少者二等人，表面上雖以年齡為標準，而事實上則因成年人有較大的納稅力。物稅必須將人之關係除外，完全對於物如所得，財產，貨物等課稅。在這幾種

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

一般稅
與
特定稅

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

第四節 賦稅之原則

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

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

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

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

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

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

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

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

華根拉
之賦稅
原則

第一 財政政策的原則

一 收入之充分

二 賦稅之有彈性

第二 國民經濟的原則

三 選擇適當的稅源

四 選擇賦稅的種類

第三 正義的原則

五 賦稅要普遍

六 賦稅要平等

第六 稅務行政的原則

七 課稅要確實

八 徵稅要便利

九 徵收費要最少

馬考洛
克謂賦
稅無原
則

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

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

實則仍
須有原
則遵守

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

通行的
原則

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

一 社會倫理上之原則

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

賦稅當
求普及

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

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

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

1. 外國元首或外國代表使節所用貨物，進口時免除關稅，以示尊敬友邦之意。

2. 人民代表如議員等所領薪俸，可以免稅。凡代表人民者，有輕減人民賦稅負擔的責任，故其薪俸，大都不豐，國家可以免除其薪俸所得稅，以減輕其個人負擔，并示尊敬之意。

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

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

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

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

【三】 參攷第八節第五項

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

賦稅須
合法

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

賦稅須
含有道
德性

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

二 經濟上之原則

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

當有專篇，作詳細的討論，此處僅提出幾項主要的原則。

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

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

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

〔四〕 參考第六節

賦稅須
以商業
之發展

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

三 財政上之原則

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

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

欲求賦稅收入之充分，有應行注意者二事，其一為稅率之決定，其二為徵收之較量。稅率之輕重與收入有關，稅率輕則收入不多，稅率重，則人民以為賦稅苛重，不願負擔，凡可以逃稅者，無不設法瞞漏，終之稅率雖重而收入不克增多。故稅率之輕重，當視賦稅性質而不同，凡課稅目的物不易隱瞞偷漏者，課以重稅，收入方

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

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

賦稅須
有伸縮
性

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

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

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

倫理經
濟與財

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

政治上之
原則實
性有共通

稅法上
之負擔
與財政
學上之
負擔不
同

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

第五節 賦稅之負擔與轉嫁

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

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

第一項 釋義

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

負擔

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

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



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

第二項 一般轉嫁之通則

價格之
變動與
轉嫁之
關係

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

彈性為
決定負
擔之本

貨物之價格，由供給與需求兩方掙扎來決定。需要的彈性若大，課稅品的價格因增稅而漲高後，需要的數量乃因而頹減，賣方計算，不如不提高價格，寧肯自己負擔賦稅，以維持原有的銷量，較為有利。就他面說，供給的彈性若大，課稅品價格因增稅而漲高，若是價格不能增加，則供給的數量必頹減，所以買方計算，不如忍耐一點，負擔大部份或全部份的賦稅，以維持原有的供給量，較為有利。在平常狀況之下，賣方總以減少供給的方法將負擔移之買方，而買方又用減少需要的手段，將負擔移之賣方，雙方抱着這個目的而活動，以圖己方蒙極少的損失，這兩種勢力相掙扎，乃決定負擔的結果，故賦稅負擔，繫於價格之變動，若是沒有別的原因。

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

負擔之
黏性

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

需要方
之彈性

需要與供給雙方之彈性如何，我們試再作一考察。就貨物之需要方面說，需要大都是有彈性，絕對無彈性之需要，有時而有，但很少遇見，即在一般生活必需品，亦有彈性。奢侈品之需要，比必需品之需要彈性為大，所以必需品課稅之後，價格很易增漲，而奢侈品加稅之後，價格就不必如何增長之快。再則如有經久性的物品，如衣着之類，與容易滅失或消耗的物品，如水果之類相比較，則前者需要的彈性要比後者為大，因為衣着若因增稅而加增價格，人人有舊衣可以蔽身，不必另做衣服，需要乃減少。而水果等容易腐壞，不能多量購買，經過長時間的儲藏而不壞，平常都是按時購買，沒有若何彈性。

供給方
之彈性

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

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

向第三
者轉嫁

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

轉嫁
則

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

稅的半數。

轉化之
事情

轉化(Transformation) (1) 上述各種轉嫁，為賦稅轉嫁於他人，或轉轉轉嫁於他人，由納稅人以外之他人負擔。除此之外，尚有時賦稅歸某人負擔之後，無法轉嫁於他人，若另求補償之法，於是有轉化之道。轉化云者，為負稅人從他方面獲得利益，得以減輕其負擔之謂。其情事有如下述四端：

〔一〕轉化有稱為消轉者，其實負稅人之負擔并未消滅，仍然存在，故不若稱為轉化，較為確當。

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

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

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

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

國際貿易之負擔亦依彈性之大小為反比例

關稅轉嫁的情形

入超國稅之負擔

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

第三項 關稅

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

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

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

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

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

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

原料輸
入的國
家負擔
關稅

工業未
發達之
國負擔
關稅

直接稅
之是否
轉嫁

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

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

何培遜
通說之
實說

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

〔11〕 J. A. Hobson: Taxation in the New State.

仍當從
各種所

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

定得之決
列斷以上

普通營業
受供給之
方面之
競爭依
各種課
稅方法
而與否
之別

二利
能轉嫁

有謂能
加價而
轉嫁者

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

第四項 營業稅

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

一 利潤稅 對於營業利潤所課之稅，如所得稅溢利稅之類，乃依利潤數額之多寡，課以定率之稅，多有課累進稅者。此項課稅，不能轉嫁，歸領受利潤之企業家負擔。如果股東工人之分取紅利者，其分取之數減少，亦不免於負擔。因為一個營業之經營，其能獲得如許之利潤，造成這樣的結果，企業家已經是竭盡其智能去對付環境，不能因稅的負擔，將此項有定性的結果，設法更改而轉嫁。但至今對於此點，有兩種不同之意見。在商人方面所解釋者，謂商人將依稅之多寡，加於物價以轉嫁，因為營業者欲維持其存在，若是被稅而減少利益，勢必停止營業，供給量減少，物價仍是增漲起來，於是乎轉嫁。

但在學
理上無
因利無
稅加價
之理由

有謂有
間接之
影響而
加價者
其理由
亦不能
成立

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

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

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

再進一步從利潤發生情形考察

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

無論類似工資

因爲各種營業各有不同的結果，凡獲有利潤者，其利潤當分作兩部分：其一爲類似工資的利潤，其二爲

利潤或
機會利
潤均不
能轉嫁

工資利
潤雖似
須有定
額究不
一定

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

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

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

[M] Bastable: Public Finance p. 338.

[E] Shitrass: Public Finance p. 201.

所得稅
與貨物
稅不同

至以利潤稅比之於貨物稅，以爲同與成本有關係，貨物稅既可轉嫁，遂以利潤稅亦可作轉嫁者，似尙未明瞭兩種稅有不同之點存在。第一，貨物稅在貨物達到消費者之前，卽已納稅，其數額可以計算清楚，加在貨價之內，憑供需的勢力向消費者收回成本，至於利潤稅，係有利潤的所得時才納稅，而所得人之取得此等所得，在市場價格決定之後。雖供給者當決定價格時，可以預先計算應納的所得稅的負擔，列作索價的條款之一，然需要者及供給方面之競爭者，必以這種費用的發生，在遠的將來，與貨物成本，沒有直接關係，不能成爲增加價格的理由。第二，貨物稅既在貨物出賣之前納稅，尙須將稅額的利息加入，所得稅在貨物出賣後所得到手時才納稅，沒有利息的負擔。若謂所得稅可以將稅額預計在成本之中，則將來稅額的利息的負擔，也應預計在內。若作如此長遠的推算，將使各層關係糾纏不清，而莫知所底止。實則企業家常只能計算現在的成

(二)營業總收入稅
依供體性決定
其是否轉嫁

(三)營業品稅
亦然

(四)定額稅
不能轉嫁

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

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

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

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

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

第五項 獨占稅

獨占稅
之是否
轉嫁因
法不同

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

貨物稅
常轉嫁
一部分

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

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

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

價以維持銷量，自行負擔稅之損失，故在這種稅制之下，獨占者終不免於負擔。

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

獨占營業不能轉嫁

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

變動社會稅不能轉嫁

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

第六項 地稅

地租的
觀念有
三種依
次考察

從純地
租考察
不能轉
嫁

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

第一 土地之地利所生產的部分歸於地主作爲收益者，是爲純地租。純地租數額，是由土地之生產關係上決定，不是地主所能任意增減，故不能轉嫁與佃戶。農產物之價格，是經市場決定，地主亦不能因有地稅之負擔，提高農產物價格，以圖轉嫁。所以斷定純地租之稅，是歸地主負擔。這層理由，在原解釋人李嘉圖的說話，極爲明顯。他說：「地稅如果是對於純地租課稅，則此項地稅，完全歸地主負擔，不能轉嫁與任何消費者。地主不能提高地租，因爲從下等地（無租地）所獲的收穫額，與下等地以上的其他土地之收穫額相比較，其間差別，地主無法變更。」；如此所課的地稅，也不會提高土地生產物的價格。因爲耕種下等地者，既無地租，又無地稅，決不會使土地生產物的價格漲高。對於地租課稅，並不致減少新地的耕種，因爲此等土地未償付地租，也不致被稅。〔五〕地主在當時的土地生產狀況下獲得的地租數額，既經決定，不能因有地稅或因地稅之增重而增加地租。如有增租的事情，必係社會發達，土地之生產力增高所加之數，也是地主應得的收益。地租之決定，與地稅沒有關係，地主不能以稅之原因，增加地租，故對於純地租所課之稅，歸地主負擔。這層理論，自李嘉圖說明以來，皆認爲確切不易。

〔五〕 Ricardo: *Political Economy*, 2 edition p. 201.

從契約
租中包
含利息

李嘉圖
謂能轉
嫁

沈尼阿
謂不能

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

〔六〕 Ibid p. 203.

〔七〕 Senior: Political Economy p. 124.

〔八〕 McCulloch: Taxation p. 46-47.

兩氏的
論證皆
不充份

因價格
不是地
主所能
任意提
高故不
能轉嫁

價格則受
漲則受
他地人
的影響

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

從地租
是混合
實物的
觀察性

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

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

在既定
的租稅
情形下
不能轉
嫁

〔九〕 O. Spann: History of Economics p. 148.

就與佃農的關係不能通融，常期但較長年，多者按年，情形混合，不免轉嫁。

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

(甲)與佃農的關係 我國農耕地的地租，大概為收穫量的三分之一，其餘三分之二是為佃農收回各項成本，分配的成數，既經決定，地主不能因有稅而加租，自不能轉嫁。但是農業的收穫，有豐年與歉年的不同，豐年依此分配標準，自不轉嫁，而在歉年，尙須加以考察。歉年仍照此標準分配，雙方所得皆減少，收穫量減少，而價格必漲高，是雙方可以從農產品的價格上謀恢復。但在歉年凶年，佃農所費勞力資本的成本，往往多於豐年，收穫短少，皆由於土地頹廢的原因，地主所得地租，雖然是比例的減少，而佃農成本的虧失，仍由佃農負擔。普通工商業的所得，在長期間計算，即限界生產者，只須恢復其各項成本，可從經營上調劑，使其適合，而佃農遇有土地頹廢的事情發生，不能以人力挽救，收穫短少，還須以資本勞力的收益部分，移作地租，交與地主，保持三分之一的地租標準。在土地有春秋兩季收穫者，秋季歉收的虧損，在春收或可彌補，自應打算在內。總之，一般地租數額的決定，原基於豐年收穫的情形，而長期間佃農的成本，在歉年凶年的損失，未加算在內，地主之悉多豐厚，而佃農之大都貧苦，皆由於收穫之不可靠。在長年收穫可靠的土地，佃農還不受影響，若在常受水災旱災的區域，佃農在常期間應有的收益，未能收回，則是照習慣決定的地租數額，未免過高，從土地在生產上的功能來看，也是如此。在這種情形之下，是佃農不免受地主的轉嫁，長年收穫不可靠的土地，佃農本

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

就與消
費者關
係說地
租所得
與一般
消費常
對銷地
巨額地
租不免
轉嫁

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

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

農產品
稅常束
縛地稅
的轉嫁

地稅特
重爲農
業的致
命傷

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

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

若對於農產品課稅，如近來湖南安徽等省，對於土地山澤的出產品，如糧食竹木等貨物，有米捐產銷稅之類，雖爲一種貨物稅，由消費者負擔，亦以供給的彈性甚小，不能不出賣，於是只好低減價格。土地出產品既受貨物稅的限制，不能自由流通，供給者常不免於一部分貨物稅的負擔，則地主更沒有轉嫁地租稅的機會。

因爲社會發達，食料的需要增加，農產品與地租有增漲的趨勢，於是一般理論家看到對人的關係，主張重課地稅，加重地主的負擔，不要地主獲得特殊的便益，在土地價值及其收益增加的都市地域的，確應當是如此。但在地租收益不增加或下落的地方，也想像他們是得着這種便益，於是重課地稅，如四川湖南等省，於田賦正額之外，加課若干倍附加稅，此外又有各色捐款。其結果或爲除少數大地主尚能收租者之外，其餘小地主皆不免被稅壓倒，求拋棄土地的權利義務而不可得。地主既不敢投資於土地，佃農又無資可投，終於土地的生產力頹減，全國農業，免不了走入衰敗的運命。土地重稅的結果，則李嘉圖的說話會實現。

地稅應
改歸所
得稅的
理由

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

房屋稅

第七項 房屋稅

房屋與
房租的
性質

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

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

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

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

依房屋
需要的
情形可
以決定
稅者

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

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

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

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

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

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

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

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

事實上
也是如
此

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

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

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

照我國
的稅制
也是如
此

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

我國通行
之房捐制亦
是如斯

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

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

然佃戶
也可轉
嫁

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

高價的物品，於是他們不免於房稅的轉嫁。

利息稅

第八項 利息稅

通常歸
資本主
負擔

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

總體
會
的
解

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

【10】可參攷 Ely: Outline of Economics p. 474 以下。

【11】參攷 Adam Smith: Wealth of Nations, II. p. 382.

Shirras: Public Finance, 200.

(一) 有
資本
因稅
而
移動

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

以轉嫁

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

當分作
兩層考
察

第一層
資本不
以移
動為
主
因為
不主
能故
轉嫁
於人

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

資本供
給量不
致因稅
而減少

第二層
謂轉嫁
於消費
者之理

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

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

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

由忽視
了消費
者之購買力

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

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

（一）有
高利
者可以
轉嫁然

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

要知利息之高低，非由於稅。

(三) 有契約中者，規定不實，是然在學理上，不能認是轉嫁。

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

(三) 有人說在借款契約中明文規定，遇有賦稅，概歸借方繳納，與貸方無涉，在這種情形之下，貸方（資本主）所得利息，不因稅之有無而有何變動，負擔一定是歸於借方（使用人）無疑了。這種在契約中的規定，本來是一種事例，不是市場上一般的情形。即以這種事例而論，其規定的利息之高或低，必因為有某種原因，或某種危險，或擔保有不確實的情形存在，凡在未知之數者，概以高利保險。至課稅之事，本可計算確實，故特別提出規定，而其性質，實與利息所擔保的他種情形無異。是資本主負稅的數額，在規定利率時，已由借方預先扣除，若無此項規定，利率必是再高。借方雖願意出此高利，必有其需要情形，也不過是可以獲得高利的一種營業。塞利格滿謂美國各地方的抵押借款，凡曾作此項規定者，利息較低，未規定者必加高，可資證明。但可怪的，他還是說對於抵押品所課的稅，原則上是由貸方轉嫁與借方，恐怕他也沒有察覺到借方早已在規定利息時，把稅額扣出來的打算。這也不過是羊毛出在羊身上的另外的一種形式吧！(二二)

【111】 Seligman: *Shifting and Incidence of Taxation* p. 838 以下，不過塞氏論對資本課稅，此間為論利息課稅，實質上仍是相同。

學者之
優憤

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

【一三】 Bastable: Public Finance p. 381.

【一四】 Seligman: Ibid.

第九項 工資稅

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

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

在競爭
中不能
轉嫁

在工資
也不能
轉嫁

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

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

工資之
決定與
地租不
同

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

依各種
工資

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

論之解
釋有轉
嫁與否
之別

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

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

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

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

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

然工資
之增加
不能視
作稅之
轉嫁

但有例
外情形

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

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

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

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

尚有其
他負擔
不能逃
免

第十項 財產移轉稅

(二)地價稅
定期稅

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

移轉稅
依資本
合算與
售價的
差數以
定買稅
人

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

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

賣方不
買稅之
情形

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

升算，以爲等於當時一般的投資，而不知賣方已乘機轉嫁。

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

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

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

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

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

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

第十一項 交易稅

交易稅
因各種
情形不
同情

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

普通轉
嫁的情
形

轉嫁的方法，不外乎二途，或將稅加在貨價上，或將稅額列在貨單上，由買方如數償還。第二種方法，可以不致變動既定的價格，然難免不引起買方的惡感。假使賦稅外付的辦法，成為社會的習慣，為一般所通行，則賣方也可以照例將稅加在貨價上。但是賣方常不願特別提出，恐因此引起顧客的麻煩，不若包含在賣價中計算，可以便利買賣。市場上的賣方，既以此為互相競爭的方策之一，稅額外付的習慣，終難養成。但賣方之是否加稅於價以謀轉嫁，則視營業的性質需要的彈性，稅額的輕重而不同。

交通稅
大都能
轉嫁

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

印花稅
有願與

印花稅有各種不同的性質，如我國在烟酒上所貼印花，是為一種貨物稅，如為訴訟費，則依法院的裁判

不願之

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

物品交易轉嫁於消費者或生產人

物品交易所稅，情形稍不同，普通以為經紀人所納之稅，加在對於一般買賣顧客的手續費內，由顧客從其利益上負擔，實則其結果不是如此。經紀人誠哉是加在手續費內，但顧客仍然是繼續作買空賣空的交易，將稅及手續費等都算在物價內，一直到貨物交割為止。交割的貨物的價格，在決定時即含有稅在內，所以稅的負擔，落歸貨物的生產人或消費者。因為交易所的買空賣空，有平定價格的效力，免致這種物品因供需的關係而有暴漲暴落。生產者與消費者不依暴漲暴落的價格，而依平定的價格做買賣，其間差數，即為兩方的損益，稅的負擔，即歸於兩方的損益裏，而不歸於投機者的利益負擔。

第十二項 結論

一般轉嫁與不轉嫁的情形

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

結論

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

第六節 賦稅在經濟上之影響

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

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

總制財政
政策考
較賦稅
之影響

可以分
作數層
討論

人民有
三種以
之判別
生產力
大小無

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

賦稅對於經濟上之影響，可分為對於生產、分配及他種影響，說明之如次：

第一項 賦稅對於生產之影響

人民之所得，有三種處置的方路。

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

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

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

的所得，爲之減少。

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

賦稅對於
生產三種
影響

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

第一 賦稅對於人民之工作能力與儲蓄能力之影響。

（一）對
於工作
能力的
影響

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

對於儲蓄能力的影響

工人之願望與儲蓄之影響

人民對於賦稅的反感與所得之彈性大小

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

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

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

第二 賦稅對於工作願望及儲蓄願望之影響

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

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

爲決

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

一般人的
性都彈
大說是很可

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

其中有
彈性甚
小者

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

人民願
望有強
弱

因各人
希望心
之大小
而不同

因各人
智識境
遇不同

因社會
風尚不
同

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

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

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

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

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

所努力。

各種賦稅的影響不同

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

(一) 亦異其影響

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

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

與其愛好之人，於是他的工作與儲蓄願望，不免受打擊，不及無稅時之努力。這種情形，未嘗沒有。但是一般人的工作與儲蓄願望，其目的并不能說聚積財產專為遺給與其愛好之人，其主要目的，還在增進其個人自己及其家庭的生活。而增進生活，究能到何程度，又依其環境以為決，空有願望，而無能力，或境遇不許，亦是枉然。中國人對於子孫是最富於遠慮心者，一般人猶存有一「我躬不閱，遑恤我後」的見解。故此種願望，無論何人為保全個人生活計，皆所具有，不致因課稅而減損。或有時遺產人為保全其子孫生活，因恐財產被稅，更增進其工作與儲蓄的願望。

（一）資本聚積之減損
在各稅不同

（二）現代生產之增加，以資本為最重要件，工作與儲蓄，皆為資本發生之源，任何賦稅之負擔，皆足以減損個人的資本聚積量。（不過有時被稅人因有負擔而更增加其願望與努力者）但是各種賦稅之減損資本聚積量，因其性質，各有不同的程度，又有說明之必要。以所得稅與遺承稅比較而論，有許多學者，以為所得稅是對於所得課稅，遺承稅是對於財產課稅，遂以遺承稅為加重資本之負擔。若據實考察，對於資本課稅（Assessed on Capital）不必即是以資本納稅（Paid out of Capital）。納遺承稅的人，常有以財產之所得而不必出賣財產納稅者，納所得稅的人，亦得有因其平時所得已成為財產，非出賣財產不納稅者；所得與財產只有時間上的數量之不同，所得隨時可以變為財產，財產隨時可以出賣，變為貨幣所得。故所得遺承兩稅對於資本之負擔，以阻礙儲蓄一點，實無二致。但以儲蓄者而論，將來總必被稅，然以所得稅，須每年繳納一次，儲蓄者方有小額儲蓄，即被課去一部，其所感痛苦既深，因之對於儲蓄的悔感亦大。而遺承稅之納稅者，常以

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

(三) 稅
源若爲
儲蓄當
減免小
額

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

(四) 若
爲所得

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

則課稅
別當有差

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

第三 賦稅對於經濟力分配到各種職業的影響

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

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

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

(三) 經
濟力分
配於各
種職業
的影響

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

因賦稅
性質有

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

(二)不
引起變
動者

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

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

有增加

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

生產力者

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

有妨礙其發展者

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

(二)引起變動者

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

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

其效果
有害的
生產者

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

有妨害
有益的
生產者

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

再在
將來能
增加生
產者

(四)分
配到各
地方的
影響

在國
內移

在國
際間移

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

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

第四 賦稅對於經濟力分配到各地方的影響

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

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

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

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

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

以上說明在生產上的影響，以下再從分配方面作個研究。

第二項 賦稅對於分配之影響

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

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

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

決不是依然不動的停着。

備累進
率稅有
積于平
等的能
的機能

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

即課及
財產亦
屬應當

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

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

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

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

惟須免
除實際
上的困難

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

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

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

各種賦
稅之分
配效能
人丁稅
是累退

鹽稅亦
是累退

貨物稅
亦是累
退

以明其在分配上的價值。

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

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

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

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

地方能夠生產之物品，成本比舶來品爲廉，賦稅的負擔，比較爲輕。

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

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

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

所得稅
可以用
累進稅
率

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

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

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

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

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

遺產稅
可以用
累進
率

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

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

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

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

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

財產稅
亦可施

地稅可
以引用
差別稅
率使土

地有平
等的配
的效果

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

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

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

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

保護關
稅有平
等分配
的效果
但很難

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

貨物稅
皆足以
阻礙產
業之發
展但因
成本關
係而有
不同

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

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

第三項 賦稅對於營業之影響

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

新生產
業所受
之影響

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

- 1 如果賦稅收入用作經費者，為增加社會設備事業，則各種生產事業，可以享受便利，而減輕其生產成本，則不為增重產業界之負擔。
- 2 如果賦稅收入為償付內債，而享受此等支出之利益者，仍然是被稅之人們，則資本之接濟，不虞缺乏，此項影響，不會發生。

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

賦稅不致發生失業問題，對於某種特殊產業，則此項稅則，將使該項產業，發生危險的受

關稅在阻礙貨物之輸出或輸入，或於國幣兌換

之重要原因。

第四項 賦稅對於失業之影響

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

第五項 關稅對於外國匯兌之影響

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

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

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

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

第六項 賦稅與徵收費之關係

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

收費的
比率依
稅收之
是否充
實而不
同

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

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

第七節 賦稅根據與分配之學說

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

賦稅根
據問題
之發生

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

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

第一項 國家勤勞費用說

國家勤勞費用說

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

代價說
交換說

民自應給與報酬，於是發生賦稅。

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

此項學
說之缺

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

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

第二項 保險費說

保險費說

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

孟德斯鳩之解釋

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

其缺點

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

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

第三項 掠奪說

掠奪說

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

洛里亞之解釋

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

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

第四項 犧牲說

犧牲說

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

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

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

之國家
觀與共
同經濟
生活觀

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

這派學說，可分為兩部分討論，其一為國家觀，其二為共同經濟生活。國家觀的討論，本不在財政學的範圍，惟其以國家為有機體的組織，未免近於穿插。其所以提出這個名稱以表示國家組織的本質者，乃欲用此以反對民約說之以國家的組織根據於人民的契約之說，其實人民契約與有機體組織，兩不存在，不能恃為說明國家本質的工具。蓋國家的存在，乃為人類歷史的事實，人民不能離開國家而生活，自負有維持國家存在的義務。至國家萬能之說，亦有語弊。國家并非萬能者，如果國家是萬能，則國家不僅應有磐石之安寧，人民生活亦當完全美滿，然國內國外常有許多問題無法解決者。宇宙間無所謂萬能，國家當亦不能謂為萬能，則所謂萬能者，不過是國家有權制定法律制度，以維持共同生活之發達耳。

社會活
動乃為
有意識
的

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

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

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

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

第五項 純財政之賦稅說

純財政
之根
據與
理

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

批評

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

擴對於負稅人如何苛暴，徒以沒有輿論，以聳動財政當局及社會之聽聞，乃不免於忍受。平常民意所表示者，不外乎兩點，其一為反對本階層所納之稅，其二如必課稅，則須以之與本階層所享受之利益相較量。由是對於賦稅之討論，集中於課稅限度及利益交換二事。由前之說，則有從賦稅以愈輕為愈妙之原則，走到賦稅限度之討論，由後之說，則有從個別利益而轉到公共利益之討論，兩項討論，終是得不着結果，只成為空想的追逐。(一)

【一】 參考第十節

第六項 社會政策之賦稅說

賦稅目的
的不賦
於謀收
入

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

或駕於財政收入之上，卽或稅收減少，然他項目的之能達到，亦可以爲補償。

依此解釋，賦稅不能謂爲僅謀收入以供應經費，尙有高過於收入之目的存在。此最重要之目的爲何？

尙有社會政策之目的

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

兩項目的的常難於劃分

收入之目的與社會政策之目的，兩項概念之區別，似甚明瞭，但在實際生活，此項區別，究難明確。試舉現行任何賦稅，究依何項目的，始作設制，惟有問政治上之主體，原作何項意思。若欲從客觀的事實以求分別，至爲困難。事實上常有以財政以外之目的爲基本目的所採用之手段，而成爲財政上之重要收入者，則在財務行政上對於此等目的，在在須要顧到。財政政策，不能全由他種國家政策決定，有時財政反有決定他種政策之勢。從他種政策而決定固不可行，反之依財政政策而決定其他政策，亦事情所不許。假設全從財政政策着眼，則其他目的，概可不顧。然到底應當顧與不顧，沒有一統一的原則，可資遵循。在一個範疇之中，而有各種不同之目的存在，則所取政策，難免不入於混亂，是爲一大問題。

華根拉之解答

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

「由財政上之意義言之，賦稅是國家或其他公共團體，為謀事務設施之一般報償，依據一般的原則，照公共團體一方所規定之方法，及其所定之數額，基於公共團體之主權，充財政上之必要，而強制的從個人徵收之賦課。再由社會政策上之意義言之，賦稅為充供財政上之必要，同時又無論財政上有無必要，為規制國民所得之分配，及國民財產之分配，或為律定個人所得及個人財產之消費之目的，而徵收之賦課物。」^[11]

[11] A. Wagner: Finanzwissenschaft, II, Teil 2 Aupl S. 210.

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

於是有一問題發生，即何為社會政策，其內容如何，為何可以作為賦稅之主要目的？

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

也何為
社會政
策

與
經濟的
概念

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

約有三點

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

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

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

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

德國社會政策學

皆從歷史方面之觀察，發生出來，而形成的問題

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

思潮中之
最初之
解釋者

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

桑泊特
之解釋

後來桑泊特(Sombart)綜合兩方面的思想，謂社會政策為經濟政策之一部門，據其一八九七年論文所說，謂經濟政策可析爲兩大部分：(一)為社會政策即關於特定的經濟組織及其構成部分之存在或消滅之政治的方策。經濟組織，關係於全人類之經濟生活，由一定原則爲之支配，而成爲一定之秩序，可以從各種觀點，加以分類，如依生產與消費之距離爲標準，可分爲自足經濟，都市經濟，資本主義的交通經濟，是爲過去的經濟的組織，又若社會主義的自足經濟，是爲將來的經濟組織。凡此皆與社會階級或其集團有關，而含有階級的性質。(二)至於個人政策所考慮者，乃爲個個人偶然的集團之問題，而非個個人隸屬於經濟組織或社會階級的問題。惟以政治方策之概念，常有社會的目的與作用，其關於個個主體之事，究少政治的意義，故此種關於個人的政策，殆全無意義。經濟政策之大部分既含有社會的目的，因之經濟政策，是與社會政策

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

社會與
政策之
分析解
釋法

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

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

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

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

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

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

〔B〕 Borthewicz: Der Begriff "Sozialpolitik"

〔五〕 Borch: Grundzüge der Sozialpolitik, S. 1.

〔K〕 Zwiédineck: Der Begriff der Sozialpolitik, im Schroölers Jahrbuch, 48 Jahrg, 1924, S. 186.

滿利在
竭之補

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

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

其他各
家之解
釋

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

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

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

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

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

Günther 在社會學大會所提之報告，謂社會政策之概念，有三種形態：

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

(2) 技術的社會政策 為屬於技術方面之社會的方策之總稱。

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

賦稅須
根據於
社會政
策之理
由

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

其中含
有兩項
問題

事實之
存在雖
不純全
要有此
項趨勢

義俱在此。

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

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

有實施
之可能

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

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

社會主義者所
施之批評

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

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

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

第七項 純經濟學理之賦稅說

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

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

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

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

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

公正經
濟觀念

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

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

價值觀
念

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

費用價
值與目
的價值

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

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

物質之存在，既有限量，無論在個人觀察，或在團體觀察，對於有限之物質，務求其能發生最大的福祿。在滿足慾望時，依強度之順序，同時對於個人與團體兩方面之慾望，皆須與以合理的滿足，是為一目的圈之均衡的狀態，一使兩般生活領域，得以平準。但此種均衡狀態，實際上不必能完全實現，有時賦稅輕減，得以多滿足個人的慾望，有時賦稅加高，以之滿足集合的慾望。

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

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

目的圈
之均衡

批評

價值說
不能盡
解釋賦
稅之能

目的圈
均衡說
究是主
觀的想

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

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

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

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

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

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

格蘭茲爾之賦稅理論，略如上述，茲依其所說，加以批評。

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

但是平
衡無正
確的標
準

消費在財
價值上無
實性
一頁不

衛慈對
於賦稅
之倫理
的及觀
念

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

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

第八項 純經濟兼倫理學之賦稅說

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

衛慈在經濟學說上為奧國學派之宗師。【10】其經濟學理從慾望滿足之原理出發，以完成其價值說，視為經濟學理之核心，亦且為國家經濟理論之根本原理。從來解釋國家經濟理論之根本原理者，如李士特（H. List）所主張之生產力說之類，皆未能以之闡明國家經濟本質之特殊性。衛慈認為各種經濟，皆可從價值說解釋，在國民經濟，以交換價值為中心，在國家經濟，則以效用價值為中心，本質雖有不同，而理論出為一貫，其學理上組織之綿密，實有過人之處。

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

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

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

國家經濟價值說

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

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

【11】 凡一經濟(Die Einfachen Wirtschaft)之說，早於衛慈著書之中，後增廣說明，成爲新著之第一章，大概意思，爲在社會中生意之人類全體，視爲一體之個人，依合理的功利的判斷與計算，滿足其慾望，在財貨自生產以至消費之過程中，無何障礙，於是自然價值得以完全實現。

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

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

分配之
正義出
於主觀
價值說

但主觀
價值說
完形空
泛

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

林達爾
學說概
觀

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

[111] Erik Lindahl: Die Gerechtigkeit der Besteuer; Eine Analyse der Steuerprinzipien und Grundlage der Grenznutzentheorie, 1919.

公正之
法意

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

賦稅之
兩任務

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

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

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

利益與
能力之
妥協說

賦稅理
論之體
系

倫理的見解 理論的原則

實際的原則
賦稅權 賦稅義務

賦稅種類

不公正財產制度 沒收主義(又為社會政策主義)

強制主義 不公正財產

公正財產制度

利害關係主義(又為純財政主義)

自己課稅

客觀的利益主義

費用主義

給付能力主義

直接所得稅

間接消費稅

收益稅

特別賦課

手續費

賦稅價格

私經濟收入

臨時財產稅

繼承稅

機會利得稅

經濟價值原理

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

值，及公共財之價格，茲說明其概略如次：

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

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

公共財
之價值

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

公共財
之價格

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

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

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

3 假定滿足公共慾望之順序，業已確定，國家活動，純依此順序。

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

其不能
實現之
理由

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

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

兩極賦
稅之意

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

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

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

而課稅。能力說并非一獨立的賦稅原理，僅為利益主義之實行上之一個方法。

三個分
配主義

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

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

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

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

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

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

個人主義之見解，在極不實在。

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

私經濟與公共財政之不同。

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

兩項任務不能

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

分別先

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

利益說
之
不
確

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

能力說
之
理
由

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

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

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

第九項 全般主義之賦稅說

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

全般主義
概念

全般主義之概念，據史攀所述，「一三」以人類自始即為精神的動物，過精神生活，一人與他人日常有交會作用，於是發生各方面的意識，而成為社會的意識。社會意識，極為完整，是為總體。單獨的個人，純是機械的存在，無所謂意識，亦無生氣，個人之能有生氣，有理性，有教化者，無一非從此完整之總體（即社會）之泉源發生出來。吾人若欲對於人類作何研究，皆當從總體出發，是曰全般主義。個人主義之研究，全從個人出發者，其根本觀念已誤，則任何解釋，皆成妄誕。

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

History of Economics, (English translation) 1930.

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

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

安德勒
之稅制
主張

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

【一五】 W. Andree: Bausteine einer Universalistischen Steuerlehre, 1927. Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre, 1930.

全般主
義之正
當性

史攀從人類生存之理，及從前最樸質純潔之思想家，如 Adam Müller, Fichte, Franz von Baader, Heinrich von Thünen 等所解釋者，發為全般主義，實為見本探原之說，不因近代物質文明發達而有所矇蔽。戰後德國受經濟政治的壓迫，國民意志不免頹廢，史攀之學說，以團結民族意識共謀社會生活之發展立

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

安德勒
之誤解

至安德勒從全般主義所解釋之賦稅，在原則上使低位之資本化為高位之資本，洵為確當之論，但以所得稅為純基於個人主義之納稅能力之稅制，是其誤解。納稅能力之說，并非以個人為計算能力之基本，亦猶史攀所說，單獨的個人，不發生任何有意識的作用，更無所謂能力之較量。實則納稅能力之說，亦可謂為從社會全般之理出發之觀察。社會財富分配之不平等，為社會中昭著的事實，以致大多數人們，不得其應有的生活，則全般主義對於此種事態，在政策上亦應加以矯正，以符史攀所說：「維持全體之存在，實現分配的正義，使人人得所應有」之旨。安德勒之解釋，偏於功利主義，而忽視史攀之人本的倫理的社會。安德勒所擬之綿密的營業稅制，縱布洛伊亞極力稱許，「二五」終不脫功利主義之思想，而不知所得稅乃基於社會分配之理

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

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

第十項 社會總制之賦稅說

社會總制說
根據人類
類固有之
互助的意

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

以實現
公平的生
活

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

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

人民當
忍受犧牲

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

國家當
以最小犧牲

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

第八節 賦稅負擔之分配

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

公平當
考最各
個人之
生活

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

課稅應
當公平

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

公平之
觀念難
明

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

全部的
公平

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

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

第一項 賦稅分配之原則

犧牲為
度量公
其平之工
但精神
上之福
無法

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

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

【1】 Pigou: Public Finance 86 頁。

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

個人與社會的犧牲與郵票小

犧牲可以從兩方面考察，其一爲社會全體所蒙受之犧牲，其二爲人民個別的犧牲。國家課稅，可以有各種不同的稅制，在各種不同的稅制之下，徵收的數額可以相同，然人民的犧牲，不是因納稅總數相同而相同，却是因稅制不同，而犧牲的情形乃大有差異。譬如國家要謀得一萬萬元收入，若是因消費稅去徵收，則全國的人民都須納稅，最窮階層的人民，亦免不掉，犧牲自然是很大。若是用所得稅徵收，凡所得在一定數額以上的人們，方有被稅的資格，巨額所得者之負擔賦稅，其真實負擔當比窮民爲小，犧牲亦必較小。所以稅制大有酌量的餘地，務求個別犧牲在相互間的關係是極公平，總集的犧牲是最小，於是總名之曰最小犧牲原則。

犧牲不
公平之
弊

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

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

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

犧牲類

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

不平等犧牲原則

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

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

【四】Dalton 前書九〇頁。

【五】Sidgwick: Principles of Political Economy P.362 -

比例犧牲原則

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

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

之解釋

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

〔六〕 R. J. S. Mill: Principles of Political Economy 838 頁。

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

不能斷
爲公平

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

任意犧牲原則

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

〔七〕 道爾頓前書 90 頁。

之解釋

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

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

【八】參考 Eastable: Public Finance 336 頁。

McCulloch: Taxation and Funding System 19 頁。

無所謂
公平

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

最小犧牲
原則之解釋

第四 最小犧牲原則 (Minimum Sacrifice, Least Aggregate Sacrifice) 道爾頓從社會全體解釋，是「使直接的貨幣負擔，落於納稅人全體者，在全體所受的直接真實負擔要最小。」【九】皮果復從個人解釋，

謂：「最小犧牲原則的實現，是賦稅的分配，要使納稅款項的限界效用，在各個納稅人都是均等。倘若某甲納稅的最後的一個銅元的效用，比某乙納稅的最後的一個銅元的效用爲小，則把某乙所納的稅，改加在某甲的肩上，自然會減少犧牲。故賦稅的分配，欲使其符合最小總集犧牲原則，必須是使社會全體所蒙受的限界犧牲，都是均等。」均等限界犧牲的制度之完全實現，必爲削減在最小所得數以上的所得，而使課稅之後，人人都有均等的所得。假使政府所需歲入的總數，不必吸收最小所得數之上的全部餘數，政府亦應依其需要，先課收最高的所得部分，次則依次課收中級所得的高出部分，同時對於小額所得者，還須給與補足，使全體趨於嚴格的平等。就各個人相互間關係說，必須是實現均等的限界犧牲，才爲公平。就社會全體說，賦稅之吸收社會各個人所得的總數，犧牲極小，才爲經濟。〔一〇〕

【九】 Dalton 前書 80 頁

【一〇】 Pigou: Public Finance 75, 76 頁

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

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

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

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

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

是從全
民發生
之公平

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

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

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

社會的
公平在
現在謀
全體的
平等有
生活是
與最小
犧牲原
數則相
一

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

經濟不
公平則
為一切
成慮妄

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

第二項 稅率

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

本項由
原則來

討論稅率
以所得統
為基本

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

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

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

稅率種
類
各個人
的負擔

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

依所得
來觀察
可以有
各種稅
率

賦稅制
度內全
體係由
各種稅
率不同
組成

稅人的所得數額為比例而課稅。累進率稅(Progressive Taxation)為依負稅人的所得數額之多寡而課以不同的稅率，所得愈多者，稅率愈加重，所得愈少者，稅率愈輕小。累退率稅(Regressive Taxation)與上相反，稅率有輕重之不同，有所得愈多者，稅率反輕減，所得愈少者，稅率反愈重。英國有名為差率稅者(Graduated Taxation)即稅率不成為一定的比例，或為累進率稅，或為累退率稅，稅率的輕重，成為波動，在各級所得數額之間，有的較輕，有的較重。限進率稅(Degrressive Taxation)為所得在一定數額以下者無稅，或其稅率遞減，而在一定數額以上者，則課以比例率稅或累進率稅。差率稅既可以是累進率，又可以是累退率，是在這兩種稅裏討論。限進率稅若就其全部的關係上說，亦可以說是累進率稅的一種，不過其累進的程度到一定數額為止罷了。

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

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

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

各項原則的實現
用累進率

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

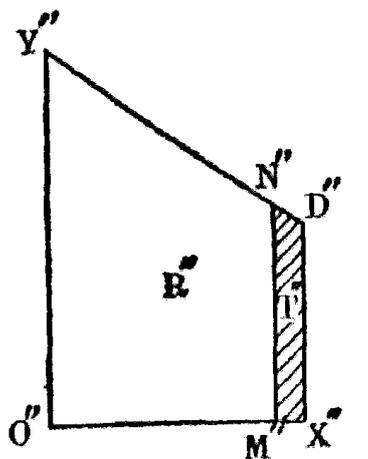
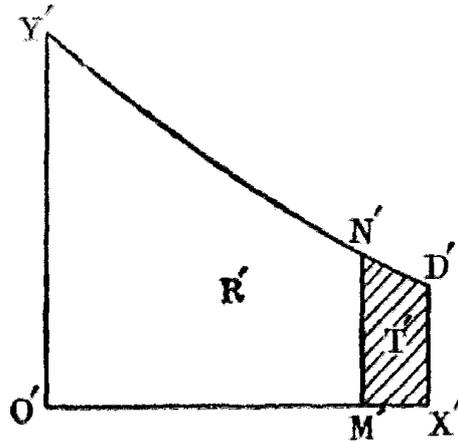
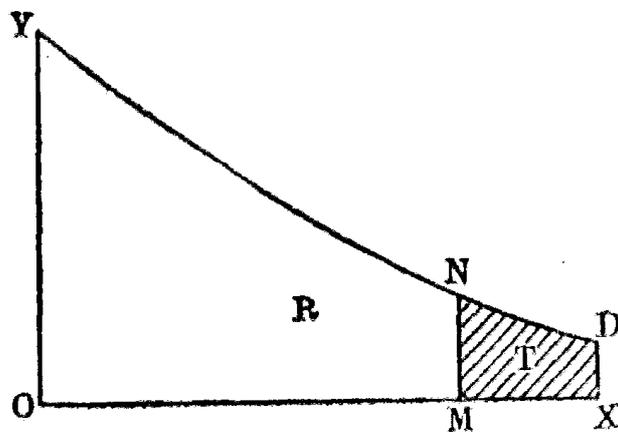
假定負稅人的所得與經濟福祿是一致，（其實兩者不必一致，經濟學理上已有詳述，）按照限界效用的原理，所得愈多，則其限界效用愈低減，所得增加愈快，則其限界效用之低減亦愈快，是所得的數額很多者，其限界效用小，所得數額小者，其限界效用很大。在平等犧牲原則，必須用累進率稅，方可確實的達到。在比例的犧牲原則，必須用急進的累進率稅，始能達到。若在最小犧牲原則，則須對於標準數額以上的所得，用突進的累進率稅，而對於標準數額以下的所得，不要課稅。其中理由，可以簡單的用圖來證明。

各項原則的實現
用累進率證明

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

$X', O'X'$ 的稅，必多於 $O''X''$ 而成爲累進稅了。(圖解一)

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



進率稅。(解圖二)

(一解圖)

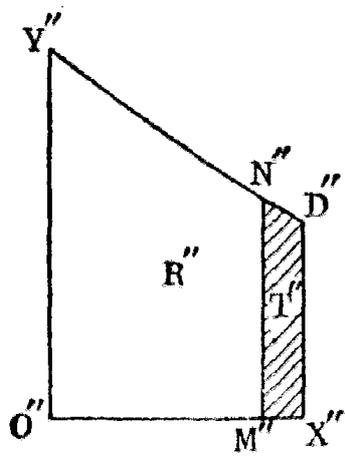
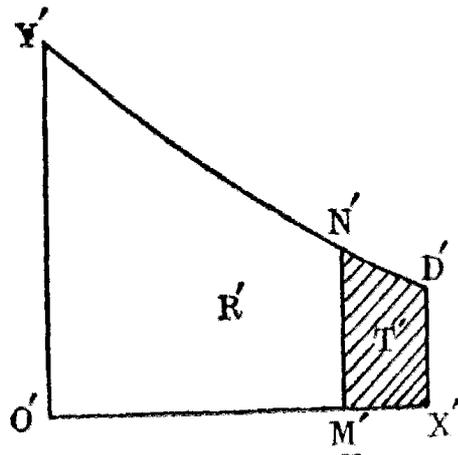
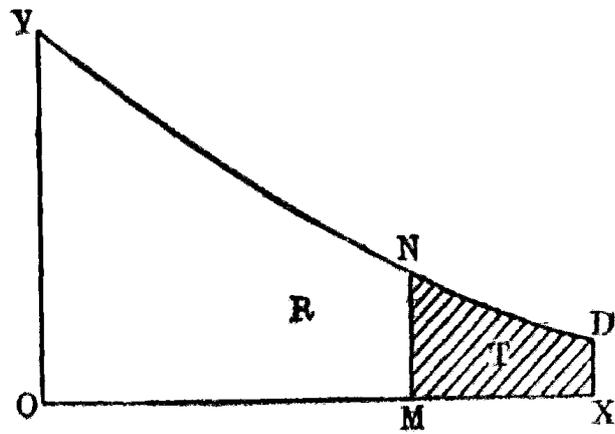
若在最小犧牲的意義，以 OM 爲一定數額的標準所得，以維持生活費用，在 OM 以外的所得，如 $MX, M'X', M''X''$ 皆可課取，故形成爲突進的累進率稅，使 $MN \parallel M'N' \parallel M''N'' \parallel \dots$ (圖解三)

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

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

減，在僅有生活費用以下的人們，都可免稅。如果所得的限界效用遞減愈快，累進率必須快步的累進，不然則平等犧牲與比例犧牲兩個原則，都會

打破不符。這樣證明起來，可知累進率稅在這三種原則裏，都為必不可少，只



(二解圖)

有在累進的速度上以分別是平等，是比例，是最小犧牲罷了。

我們再轉來拿三種不同的稅率，來衡量這幾種犧牲原則，看看生出些怎樣的結果。

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

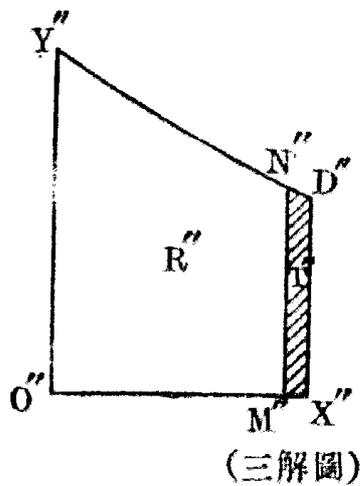
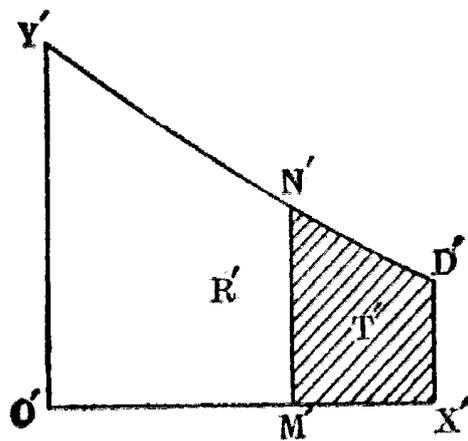
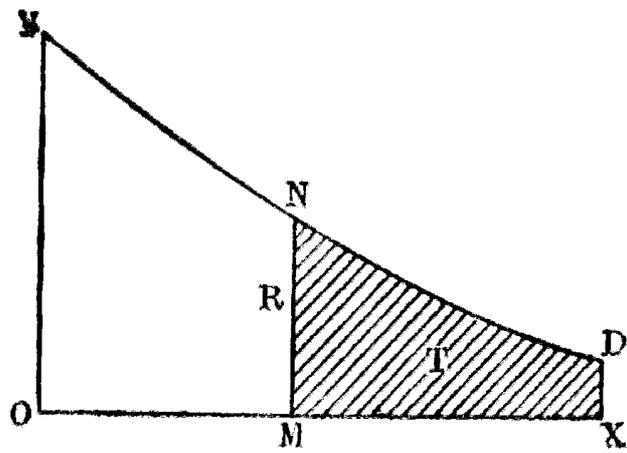
比例率
不能
達到
何原則

果退率
更不
稅原
能到
則任

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

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

數爲比例，負擔之分配，亦不會有輕重之不同，所以這種推論，亦只能成爲比



例犧牲，隔最小犧牲還是很遠。

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

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

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

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

第三項 比例稅

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

任何原則皆非
累進率稅不

即在犧牲之
原則非之
亦非之
累進率稅不

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

利益說

從利益說而主張比例者甚多。霍布士謂課稅的原則，應當公平，所謂公平云者，當爲課徵的負擔與享受的利益兩者間的公平，故課稅當從所受保護得着的利益爲比例。利益的度量，不是財產，亦不是所得，却是以個人支出的利益爲比例，從各個消費品課稅，消費品數量既略相等，賦稅的負擔乃爲平等。後來的思想家，大都踏襲這種解釋，所不同者，如佩梯主張以享受爲比例，〔二〕樊邦謂以收入爲比例，〔三〕格雷謂以純生產爲比例，〔四〕秀士提謂以財產爲比例。〔五〕

【一】 William Petty: A Treatise of Taxes and Distribution. ch. XV.

【二】 Vauban: Everyone pays Taxes Proportionally to his Revenue.

【三】 Quesney: proportional to net Pr duce.

【四】 Justi: Proportional to Property.

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

想及其表現的目的，皆極正當。賦稅以比例主義為原則，在理論上及法律上的真理，皆無可非難之處。」他知比例主義的賦稅，實際上是窮民負稅多於富人，但他以為這種事實，「不能歸責於財政，而應當歸責於社會中財產分配之不平等。產業無限的分化，產業上的競爭，價值之容易移動，以及造此等關係的自由，遂使社會中各種費用，國家僅能以消費的單一形式來徵課，人民都不免納稅，蓋經濟上必然的結果。」^{〔一五〕}他以為累進稅若是累進很慢，其性質與比例稅無異，窮民仍然是納較多的稅，若是累進加快，將一定數額以上的全部，提供國庫，則社會必陷入無秩序，是與社會制度相矛盾。所以他批評累進稅是「純粹的虛偽，是怯弱可恥的勾當，是欺惑，是自殺，是沒收，是玄妙，是財政玩物，是無束縛，是無限制的放恣武斷，是蠢而無用的騙子。」他認定一切賦稅的負擔，都是轉嫁於消費者，累進稅不過是一個騙術。他指摘累進稅的虛偽，是他所著的「經濟矛盾」(Système des Contradictions Economiques 1845)一書之一篇。蒲魯東主張比例稅如此之力，但是到後來他又主張一般累進稅，並且在書上又贊成對於共同繼承稅房屋稅印花稅用累進稅。社會主義者的感情，本來容易衝動，每論到好壞，務必說到淋漓痛快，不暇加以深思，前後的矛盾，自然是難免。

〔一五〕 Proudhon: *Theorie de l'impôt*, p. 201, p. 207.

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

爲比例，而參與政府的利益。故納稅應依其能力或所得爲比例而支付。此項原則，極爲確實，而且在事實上已經成爲慣習，無所爭論。徵稅時都是依照這個慣習，也極容易徵收。在此原則之下，可以保證市民免除任何壓制，故當視爲唯一的標識。其他在比例稅以外的賦稅，都是放恣武斷的不合理。〔二六〕照這段說話，他是從利益說極力主張比例稅。至於國家課徵稅額的多寡，他又從交換說下解釋，以爲國家的職分，不是對於人民課徵平等的犧牲，而爲從各市民收回勤勞費用的價格，使各市民所繳納的部分，恰等於國家爲各市民享受勤勞的部分償付債務之本息額。〔二七〕往往有名爲累進稅者，而伯里攸認爲這種稅，仍然是以各市民的所得爲比例，究其實質，還是比例稅，并不是累進稅。所以比例稅還是理想上的良稅。

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

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

保險說

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

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

【一八】 McCulloch: Treatise of Taxation, p. 17, p. 143.

能力說

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

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

【一九】

【一九】 Thomas Sheridan: A Discourse on the Rise of Parliament of Taxes, and of the Interest of England in reference to France. 1677.

從能力說而主張高於比例稅者，則為亞丹斯密。他在賦稅四大原則中，主張「一國人民供應政府，應當極力依照各個人的能力為比例來繳納。換言之，即依照各個人立在國家保護之下而享得的收入為比例。到後面他又說：『富人繳納公共費用，不僅依其收入為比例，而且應當有點重於比例，不為無理。』（二〇）這幾句

亞丹斯密
於比之例
高

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

[110] Adam Smith: *Wealth of Nations*, Vol. II, p. 810, p. 827.

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

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

另據支眼而主張比例稅者，則有巴里幽。巴氏反對交換說，以為不足；反對平等犧牲說，以為不妥當；而有推論到引用累進稅的危險。累進稅是社會主義削平社會的辦法；復反對社會份益說，以為必發生最妄誕的事實結果，與最驚異的不人道。所以他的結論，要將社會份益說與平等犧牲說合併攏來，兩個原則綜合的實現，即是純粹的比例稅。〔二一〕

巴里幽
之綜合
說

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

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

巴士特
布爾之
願慮說

巴士特布爾則以為用最小犧牲代替平等犧牲的原則，勢必引用突進的累進率稅，而近於社會主義的平等。這個原則的實現，未免是臆想，在實現時，不能不對於生產之維持，加以深切的攷慮。〔二二〕他以為累進率稅的目的，可以用他種稅制來達到，可以免除累進稅的弊端，又可收簡單便利的效果，如重課富人消費的奢侈稅，財產移轉稅，遺產稅之類。巴氏論賦稅的分配，多批評前人的主張，對於最小犧牲原則及累進率稅，多

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

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

第四項 累進稅

累進稅
興起之
理論

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

第一目 累進稅之理解

第一 節制巨富之累進稅說

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

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

第二 社會政策的累進稅說

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

第三 資本家的累進稅說

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

資本家之
累進稅
說

資本家之
累進稅
說

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

【III】 Achille Loria: *The Economic Foundation of Society*, part III.

第四 補償說

補償說有二，一為一般補償說，二為特別補償說。解釋一般補償說者，為美國渥寇(F. A. Walker)以為各人財富分配之不平，一由於國家未能完盡責任，保護人民，以免除暴力與欺壓所致，一由於國家缺乏理想，未能樹立各種合理的制度。例如商業、關稅、金融、戰爭之類，皆足以造成財富分配之不平，假使大家完全沒有

自利心，設立一分配計劃，只有引用累進稅法，是累進稅為一般不平等之補償。特別補償說：謂有幾種賦稅，如消費之類，都是累退稅。累進稅之施行，即所以補足累退稅之失。凡法律習慣上所釀成負擔之不平衡，必須有累進稅與以糾正。累進稅本身，無何缺點，惟稅率只可進到相當的程度，過度則努力於財富取得的人們，將減損其願望。作此項解釋者，為瑞士的女著作家 C. A. Royer 及 Courcelles Seneuil。但此種解釋，并非從累進稅本身說明理由，只是說明有此目的而已。

第五 限界慾望說

以經濟學理上之限界學說，論證累進稅之根據者，有各種不同的解釋，大別之為二種：其一為限界慾望說，就賦稅對於慾望滿足之影響立論，其二為限界效用說，根據於限界效用立論。

限界慾望說之論者，有不滿足慾望與滿足慾望之別。

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

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

(乙) 滿足慾望說 與前相反，不是用不得滿足的強度以測量因納稅所蒙受的犧牲，而以納稅之後，各人所有餘存，尚可滿足慾望之程度究如何，因以測量犧牲之大小。例如甲有一千元所得，乙有一萬元所得，各人納稅四分之一之後，甲存七十五元，乙存七千五百元，是甲限制其慾望滿足之程度，較乙為高，因之甲之限界慾望之強度，較乙為大。凡因納稅減少所得發生之影響，在國民相互之間，不可彼此有何差異，各人犧牲必須平等，自平等犧牲考察各人應有之負擔，是當課累進稅。

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

第六 限界效用說

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

限界效用說，創自耶方斯(W. S. Jevons) 同時闡述此項學理者，有哥森(H. H. Gossen) 曼格(Karl Menger) 瓦拉斯(L. Walras) 後來威克斯提德(P. H. Wicksteed) 威尼(Von Wiesner) 博克(Böckm-

9
(六) 限
界效
用說

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

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

〔11E〕 Seligman: Progressive Taxation p. 21 (1922) 復見於薩孟武所譯小川繁太郎著「稅制論」215-222頁

第七 最小犧牲說

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

最小犧牲說

九七年發表其傑著「賦稅純理論」一篇，至謂賦稅純理論之討論僅包括兩端，其一為轉嫁之法則，其二為均等犧牲原則，故對於最小犧牲原則之討論，至為詳盡。後來馬夏爾、堪倫〔三五〕均贊同此說，道爾頓作明晰的考察，皮果且視為賦稅之唯一原則，作詳細的證述。最小犧牲原則經此等闡述，臻於完備，遂成為賦稅理論上不易之原則。這個原則之證明確實，可以說是財政學原理上之一大進步。

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

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

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

[115] Cannan: *Equity and Economy of Taxation*, *Economic Journal*, 1901, p. 472.

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

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

[116] T. N. Carver: "The Ethical Basis of Distribution" in the Annals of the American Academy of Political and Social Science, VI, (1895)

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

愛其渥士謂：「賦稅之引起之總純效用的情形，應當最大，而總反效用 (Total Disutility) 的情形，應當縮減到極小。總反效用之情形，既應極小，則各個納稅人所受之限界反效用，應當均等。但是就各個人之財富與其所納之稅額而論，其不平之處很大，是不能不說是課稅之未足。這個問題之解決，惟有將巨額所得削減到某定準線才是。【二八】」除最小犧牲原則之外，尚有他種賦稅理論，其最著者，有平等犧牲與比例犧牲原則，謂各個納稅人從物質泉源所獲效用，應當犧牲同等之數量，或犧牲平等比例之效用。兩者可以併類，稱為一類似犧牲。一用最小犧牲原則以代替此一類似原則，一實因現在財政學之討論，常常離開原則，而有墜入五里霧中之勢，有此原則之後，則財政學得指南針之發明，有一定之方向可尋，可以使立法者，在萬象叢之中，得一適用而合理之指導。如此啓示，不能求之於類似原則。【一平等犧牲原則之論證，缺乏明瞭，從其前提，以求論斷，必須是在財貨所有增加而其遞增的效用變為遞減，但是欲確知心理上與物質上相互間之確定關係，幾為不可能。而在最小犧牲原則之論證，并無須有效用與財貨間確實關係之前提，僅謂在一般事象之中，效用并不與財貨成爲比例的增加，是即耶方斯之效用遞減法則。【二九】

【二七】 Carver: Social Justice, p. 401.

【二八】 Edgeworth: Papers relating to Political Economy Vol. II, p. 108.

【二九】前書 117 頁。

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

馬夏爾
之解釋

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

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

第八 生產力說

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

塞利格
滿之生
產力

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

【三三】 Seligman: Progressive Taxation p. 290.

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

【三二】 前書 291 頁。

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

【三三】 前書 292 頁。

【三四】 前書 292 頁。

【三五】 前書 298 頁。

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

勢力，塞氏引證他的解釋，并且加以申論，因此也可以稱塞氏的思想，是生產力說。

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

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

塞利格滿對於犧牲說認為不滿者，良以個人的慾望與願望有繁異，無從達到絕對的公平。(一)再則為最小犧牲原則，完全不能實用出來，即沒有真實的效力。既不合於實際，則這種學說，成為最大的疑義。(三)(二)則為犧牲有直接間接之別，任何種類賦稅，所發生之犧牲，對於各方面的負擔者有不同，自難於度量其確實。往往有對於某種生產事業所課之稅，雖與他種產業為比例的關係，然其犧牲之處，有倍重於比例者。

【三七】(四)則為最小犧牲的實行，為等於沒收，是為社會主義的理論。【三八】總括起來，犧牲說沒有確實性，如果確實了，又要不得。其實任何種類社會的情事，都缺乏絕對的確實性，社會現象之不純粹，為一般通有的性質，不獨是賦稅犧牲如此。即以塞氏所認定的生產力而論，不一定巨額資產或所得者，其生產力必依收穫遞增法則而加大，而受收穫遞減法則支配的地方反為多。到底遞增遞減，常因產業的種類、性質、規模、方法、機會而各不同，幾於不能斷定巨額資本者，其生產力必愈大。這種不純粹不確實，當亦為主張生產能力說者所應承認。國家之課稅，只能就一般情形，制定稅制，不能因照個別的情事，務求其條件適應。國家的目的，仍然是不斷努力於適應各種情事，然總不能澈底，即在社會主義的社會，仍不能免。負稅的犧牲，雖不完全澈底的公平，但賦稅的原則，不能拋棄公平，稅率的規定，也不能不嚴守這個原則。這就是航行大海的指南針。

【三六】前書 136 頁。

【三七】前書 138 頁。

【三八】前書 139 頁。

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

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

【三九】 薩摩書 218—237頁。

【四〇】 神戶正雄租稅研究第三卷 125—126頁。

第九 特別利益說

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

阿部賢一之特別利益

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

【四一】阿部賢一著租稅理念及其分配原理 253—256頁。

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

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

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

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

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

第二目 累進稅之反對論

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

〔四一〕 Bastable, Public Finance p. 303.

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

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

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

與改正

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

第五項 納稅能力

納稅能力
為最小
現為起
標之原
則

能力為
購買力
但與收
入支出
之別

消費之
購買力
性質

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

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

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

統制而課稅，在徵收上亦較為便利。

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

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

以不能
用度量
納稅能
力之理
由

以收入
為度量
購買力
之基本

度量稅力之納
以財所得
爲財產抑
本所爲基
正當的
稅力納

當以所
得爲基
稅力納

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

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

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

第六項 課稅所得之性質與範圍

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

第一 課稅所得之以貨幣計算

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

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

私有所得
的性質

必須
以貨
幣計
算
所得
貨物
與真
實所
得之
別

真實所
得之
意義

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

【四四】 Fisher, Elementary Principles of Political Economy p. 34; Nature of Capital and Income p. 105.

【四五】 Marshall, Economics of Industry. p. 51.

【四六】 Taussig, Principles of Economics I, p. 130.

【四五】 Dalton, Inequality of Incomes p. 163.

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

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

堪倫教授
之見解

貨幣所得
之意義
可供
之理
由

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

【E六】 Cannon. Wealth, p. 160.

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

眞實所得
增加貨幣
所得之亦
處是亦
有被稅
之機會

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

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

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

第二 課稅所得之爲交換所得

而且眞
實所得
之不爲
貨幣所
得者究
占少數

課稅所得
為交換
所得

但有例
外

有交換
而無貨
幣所得
者

非貨幣
然可供
交換用
之所得
亦當課
稅

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

但是此項原則之適用，從財政學理上看來，有尚須加以增損之處，是其例外：

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

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

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

亦有文
換用之
貨幣所
得不可
視為課
稅所得
者

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

英美兩
國不同
之規定

英國對於這種收入，無論盈絀，皆不課稅。而美國所得稅法，如有利益者，其利益部分，列作課稅的所得。各國稅法的規定，大都以因交易行為而發生貨幣所得者，為課稅所得的範圍。這個原則的實用，各國常作不同的例外。例如交換財產，有財產的移轉，而無貨幣的移轉者，在英美各國，同以為無貨幣所得交換，都不課稅，然在美國，若交換人曾以市場價格計算者，仍須依價格課稅。故美國徵稅員常對於交換行為人，又必調查其有無市場貨幣價格的計算，以免逃稅。非貨幣的所得，美國概不課所得稅。自住地與自用屋，在美國因其不發生貨幣的交換，倒不課所得稅。英國不然，因其與因交換行為得來的貨幣所得之性質相同，亦必將其收益列作課稅所得。

所得之
規則性

各學者
之見解

第三 課稅所得之規則性

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

【四八】 Schnohler, Grundriss II, Teil, S. 486.

【四九】 Fisher, Nature of Capital and Income, p. 109.

【五〇】 Canman, Wealth, p. 151.

【五一】 Dalton, Inequality of Incomes, p. 169.

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

但通常
在財政
區上加
以分別

所得必為有規則的，凡可以增加所得人的購買力者，皆不能不謂為所得人的所得。所得的規則性，既是從極有規則以至於不規則，各種所得，各有不同的程度，在經濟學理上的討論，似不能不將凡可以增加所得人之購買力者，都視為所得。但在財政學上的討論，常因某種所得，或近於有規則，或近於無規則之兩端，而加以分別。近於有規則性者如工資、地租、利息，因有財產與勞力為基源，皆列為所得，至於無規則的所得，如利潤、財產的增價、遺產的繼承，則列為利得 (Gain) 或洩得 (Windfall) 視其洩得的情形，分別課稅。

各國稅
法上各
有不
同的
規定

所得是否有規則性，在學理上的討論，既不一致，現在各國所得稅法中關於所得的規定，也各不相同。大概說來，可分為兩種，其一為不分別有無規則性，概列為課稅所得範圍之內，如美國的規定。其二為所得以有規則性者為屬於所得稅課稅的範圍，如英日等國的規定。

美國包
括不
規則
的所
得

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

英國則
規定所
得為常
年的

團，如有損失者，則為之依數減免。

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

〔五二〕 世傳不動產為 *Heritages*，蘇格蘭專用名詞。

每年所
得必有
協定的
發生泉
源存在

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

計，亦且於解釋上有充分的理由。

但有可
以成爲
的亦則
以成爲
無規則
之所得

依英國這樣的劃分，也有難於澈底之處。例如著作家以其作品出賣的所得，是爲臨時所得。若不出賣其權利，而常年抽收版權利益，是爲課稅的所得。在前種所得若移作投資或資產，從其孳息，國家當不失掉稅收，兩者負擔，仍然相同。假使前者不以之移作資產，而以之供消費享樂之用，是可以免於所得稅的負擔，兩者即不相同。

又有難
於分別
其有無
規則之
所得

英國以所得的發生，必有營業的行爲存在，然營業的行爲，常難判斷。在一般開舖設店，有各種設備而營利者，是爲營業無疑。再有如交易買賣證券股票的人們，有次數多少之不等，凡以其全部時間從事於證券的買賣，買賣的次數很多者，可以斷定其爲以買賣證券爲營業。至其他常來常往者，則有判斷的困難。究竟以達到若干次數，方爲課稅的營業所得，殊難斷定。英國征稅局對於此點，不能武斷，只好對於此種營業者的所得不課稅，如有損失，也不爲之除外。似此一類的營業所得，雖可爲常年的，而常年的性質，不能判明者，也只好除外。

近來各
國之權
勢多以
有規則
者爲限

德國在一九二〇年所得稅法的規定，凡各種買賣交易的利益，皆爲課稅所得。而一九二一年三月的法律，復將此項規定變更。是從有無規則所得，轉採用有規則的所得。日本所得稅法的規定，凡不屬於營利的一時所得，爲課稅外的所得。是認凡具備規則性者，始得爲課稅的所得。

第四 課稅所得不爲財產或勤勞

所得不
當拉入
財產或
勞務

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

第五 課稅所得之為純所得

從上述財產與所得之分別，又發生總所得與純所得之分別問題。收入并非全為所得，在收入數額之中，含有成本及各種費用之收回，此等收回部分，不為所得，而所得乃限於總收入中，除出成本及各種費用數之餘數，是為純所得。若是對於總所得課稅，是不僅為對於所得人所有之財產課稅，亦且為同時對於他人之財產及所得數，向總收入人課稅，其不合理，至為明顯。

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

然常有
難於劃
分總純
所得之
困難

課稅所
得為所
得所得

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

第七項 課稅所得之分別

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

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

這四種所得，即或其貨幣數額相同，而負擔賦稅的能力，各不相同。比較分析起來，各有不同的確實性與繼續性。財產所得，在財產權存在的時期，所得是依時間的經過期，源源不斷的發生，歸於所有權人之手，是最富於繼續性。權利標的物的存在，其經濟價值變動很慢，故所得的發生，又有確實性。這種所得的發生，以人的關係而論，只要財產存在，社會制度認他所有權，所有人可以不費若何勞力而取得所得，故又名之曰坐享

所得的
來源
四種

各種所
得不同
之性質

財產所
得有繼
續性與

確實性
非動勞
所得之
所及

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

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

社會保
護亦有
殊異

益說的解釋，此輩所得者，會享受特大的利益，故不能謂財產所得課重稅為不公平。

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

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

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

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

營業所得
與財產所得
之區別

各國稅
分別課

利得與
洵得之
性質

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

適當
由稅之增

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

之必要，國家大可重課以稅。

第八項 個人事情之斟酌

個人事情之範圍，以客觀之事實為限。

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

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

最低生活費免

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

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

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

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

1 一定所得數額以下者免稅，在此數額以上者，則全部所得課稅。

- 2 任何所得者皆一律減除最小生活費，就其殘額課稅。
- 3 凡比最小生活費稍大之一定數額所得以下之所得，得享受減免。
- 4 在最小生活費以上之所得者，分爲數階段，予以多少不等之減免。

家人生活費寬免之理由

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

其他特免有

債務

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

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

保險費

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

與公益
事業之
捐助

三 公益捐助 所得者對於公益事業捐助後，其納稅能力減少。而稅制中准予減免者，因對公益事業之捐助，為私人所得移轉於社會，國家為發展社會事業起見，常有從國庫與以補助，則私人所得直接移轉於社會事業，與間接經國庫移轉，并無二致。所不同者，移轉數額，在間接移轉，由國家決定，而直接移轉，乃由得人自行決定。國家既失去其決定之權，遂不能不對於此項特免數額，有所限制，且防止他種流弊。

第九節 重複稅

第一項 課稅重複之情形

重複稅
足以打
破納稅
力原則

量力納稅，已成爲今日賦稅上共認爲最有充分理由的學說。人民固當量力納稅，然不可增重其負擔，超過於其納稅力之上。納稅力之範圍與辨別，已如上節所述，在一國施行某種賦稅時，不難於稅制中參照規定。然至今尚存有一種重大障礙，使納稅力原則不能完全實現者，即爲重複課稅（Double Taxation）的問題。對於同一課稅目的物徵收二回以上之賦稅，是曰重複稅。一物而兩回或數回課稅，所成之重複，有形式

有形式
的與實

質的
複之別

的與實質的之區別。形式的重複稅，為幾種賦稅，對於同一稅源課稅，以期適應納稅力原則的稅制之能完全實現。在今日經濟組織之下，經濟力之測定，是各方面的，單一稅制度不足以適合納稅力原則，而須以各種直接稅間接稅之複稅制度組合，從各方面課稅，以求適合於此項原則。如我國於課統稅之外，又課營業稅，德國於一般所得稅之外，又課補充的財產稅，日本於一般所得稅之外，又課地租營業收益等收益稅，資本稅，合此數者，方能實現納稅力原則之稅制。至於實質的重複稅，為對於同一稅源，因幾重課稅而加重其負擔，不免違反納稅力原則，為賦稅制度上所應避免，是為本節討論的問題。

有一
個
課稅
與
數
個
課稅
發生
之
重複

重複稅的發生，不外乎兩種事實。(一)在一個課稅主權之內發生的重複稅，與(二)兩個以上的課稅主權發生的重複稅。前者為一個總制區域內對於同一目的物課幾重之稅，後者為一國各級政府，或國際間各政府，對於同一目的物課幾重之稅。一國中之重複稅，可以將中央與地方的稅源劃分清楚，以謀解決。而國際間的重複稅，則非國際間有所協定，不能解決。

一個
課稅
發生
之
重複

一個課稅主權內之重複課稅，有下列幾種情形：
一 財產與所得同時課稅，或財產與所得營業三者同時課稅。納稅人依照其所有各種財產得來的所得課稅之後，若國家再對於財產課稅，或再對於納稅人使用財產經營產業時課以營業稅，是同一稅源而負擔二重或三重之稅。美國各省舊有財產稅，後來又施行所得稅，遭人民的反對，即因負擔之重複。欲免除此中重複，惟有只課一種稅而免除他稅，如課所得稅，則不課財產稅或營業稅，如課財產所得稅，則免除財產稅。如

欲加重財產與營業的負擔，本可分別課稅，在徵收上較為便利，若有所不便，則惟有於一般所得稅之外，加課財產稅與營業稅，如德日兩國的稅制。

二 徵收財產稅而不減除負債，或徵收所得稅而不減除負債的利息所發生之重複債務人借用他人的資金，本可以自由使用，然將來尚須照數償還與債權人。此項財產，非債務人所有，而其利益歸與債權人者，自應歸債權人負擔，方為公平。如果國家同時向債務人復向債權人課稅，遂發生重複稅。解決的方法，國家可立定課稅的標準，或向債權人徵收，而免除債務人的納稅義務，或由債務人代繳，由債務人於償付利息中扣除。此項標準之設立，原以債務人為經濟上之弱者，用以免除其負擔。然債權人往往居於較強之地位，可以因稅要挾較高的利息，終使此項負擔轉嫁與債務人，前於資本稅中已詳論，不在此處討論的範圍。債權債務之是否重複被稅，常因課稅品的性質，多有不同。如對於生產者之生產品價值課稅，則債務部分亦在被稅之列，無法將債務部分除外。若對於所得課稅，是可以分別債權債務之所得，而免除重複。

三 對於公司課營業稅，復對於公司之股票債券的所有人課所得稅發生的重複。公司的財產及所得，為股票的所有人所有，公司被稅之後，即為減少他們的財產及所得，若復對於他們分配的所得課稅，是為股東的重複負擔。欲免除此種重複，惟有僅徵一稅。通常各國徵收所得稅者，概責令公司就公司分配與各股東的數額，扣除應稅部份，繳納國家，不復對於公司課稅，以免股東之重複負擔。然各國亦有兩稅并行者，則以兩稅各有不同的性質。對於股東所得利息及他項分配數所課者為所得稅，至於對公司所課者，為公司之特別

利益稅。各公司營業利益，有高低之不同，則分配與各個人者，亦有多少之別，在分配的率數較多者，比之較少者，若是同等課稅，是前者的負擔輕於後者。在一般所得稅，只能就各人所得數額之多寡課以差別稅，而無法對於獲得優厚利息者加重其負擔。公司營業特別利益稅，是為對於獲取高利的營業，在分配與各人之前，即加以一層負擔，是兩稅各有特定的目的，不能謂為重複。至若在一般營業稅，不具有何特定目的者，若復課以所得稅，常不免於重複。

數個課
稅權發
生的重
複情形

二、個以上的課稅權發生的重複稅，有各地方政府的重複，有國際間的重複。各課稅主權的政府，各希望取得稅收，以裕收入，或圖將稅加於他國人，或圖謀本國人不要被他國政府課稅，加以保護，或誠恐本國的稅源被他國課取，諸如此類，難免不發生各政府間或國際間的交涉。國際間發生重複稅的情形，最簡單者，如：

- 一、本國人民居住本國，財產在外國，從外國收受所得入本國。
- 二、本國人民居住外國，財產在外國，從外國收受所得入外國。
- 三、本國人民居住外國，財產在本國，從本國收受所得入外國。
- 四、外國人民居住本國，財產在外國，從外國收受所得入本國。
- 五、外國人民居住本國，財產在本國，從本國收受所得入本國。
- 六、外國人民居住外國，財產在本國，從本國收受所得入外國。

這幾種情形，可以牽涉到兩國，亦可以牽涉到兩國以上的國家。例如英國人有財產在中國，發生所得，而

以之匯存於美國銀行，在英國有國籍與住所地的關係，在中國有所得發生的關係，在美國有收到所得的關係，按照三方面的關係，三國政府都可以課稅。又有牽涉到四個國家者，例如有某德國人死於英國，其遺囑依英國法律發生效力，而其所有財產的鐵路公司股票，委託美國銀行代為取息，而鐵路公司所有的鐵路在坎拿大，是英、德、美、坎四國的政府，都可以課遺產稅。

在今日經濟如此發達，資本可以飛騰於各國間，往往有一項資本發生的利益，牽涉到許多國家者。例如甲國人以其所有的資本，投資於乙國的公司，公司的大部分資本的設備在丙國，但有支店設在丁國，購買某種原料，又在戊國製成半製品，所出的製造品，又係販賣於其他己、庚、辛各國。是這些國家，都可以對之課稅。

再有更形複雜者，稅源在財產，而財產有各種不同的性質。例如不動產還有固定的着落地，不難判別，至於動產如船舶之類，長年航行於各國海岸，從各國都有收入，則各國政府當如何課稅？

諸如此類的複雜情形，厘清起來，國家課稅權之行使，不外乎對人與對物兩種，一國行使課稅權的效力，僅能達於本國領域以內，是國家能主張其課稅權者，當為其領域內之人或物。賦稅是因物而對於人徵收者，如果人與物都在一個主權的領域之內，則一國有完全的課稅權，沒有重複稅的問題。但是人與物所屬的領域，可以因各種關係而不同。以人而論，人有出生地、國籍、住地、居地之別。若是四者同在一地，自不發生重複問題，然而四者常有不同。以財富而論，財富有生產、所有、交換、消費四項程序，若是四者皆發生在一個地域，自無問題，然而四者常分布各地或各國。

第二項 解決之實例

這種重複課稅，如何解決，茲先說明解決的事實，再去作學理上的討論。在各地地方政府間發生的衝突，可以由中央政府主持而得解決，在各聯立政府間發生之衝突，可以從聯立的關係上謀解決，惟有國際間的衝突最難，至今惟有在有關關係的友國間，作個別的協定，還沒有國際的公約。

德國以
立法解決

德國各邦的課稅種類與範圍，在一八七〇年及一九〇九年聯邦憲法中曾作規定各邦之徵收直接稅，限於被稅人在何邦有永久住所者，若被稅人沒有永久住所者，則由其現居地之邦政府課稅。不動產與固定產業，則由此等財產所在之邦政府課稅，若是分布於各邦者，則由分布地之各邦政府，按照一定的比率，攤分稅收。被稅人在甲邦繳納直接稅之後，復被乙邦課稅者，有請求退還之權。在大戰前，直接稅由各邦政府徵收，故有此等衝突，至大戰後，直接稅歸中央政府徵收，以一部分分給各邦，於是衝突減少一大部分。但不動產稅及營業稅仍歸各邦徵收，一九二三年的聯邦財政法，又復為之規定，不動產由財產定着地之邦政府徵收，固定的產業，由產業經營地的邦政府徵收。若在幾邦經營者，則由幾邦分稅，被稅人有權向聯邦法院請求作最後的決定。

瑞士以
司法解決

瑞士各州的重複稅，一八七四年憲法載明，由議會立法規定，後來議會以這種解決的責任，移轉與法院，依個別情形辦理。最初法院採用的裁判，原則以現居地為準。後來這個簡單的原則不夠用，又作為分別決定。不動產須納財產稅，所得稅或買賣稅者，由財產定着地課稅，在有繼續性的買賣，由現居地之州課稅。動產及

從不動產以外之他種泉源發生的所得，由現居地之州課稅。產業的經營，分布在各州者，由關係之州分稅，惟經營總機關所在之州，有主張優定之權，(Præcipuum)至於各州的成數，由聯邦最高法院決定。

德國與瑞士同為以地方政府以上的最高主權解決，所不同者，一則以立法規定，一則由司法機關作各別的裁判。美國則不然，聯省政府的立法院或大理院，對於各省政府的行政權，不能加以任何積極的干涉。法律上對於各省重複課稅，並不認為違法行為，也不以重複為重壓的稅，反而以甲省是課甲省的稅，乙省是課乙省的稅，甲省并不以被稅人曾對乙省納稅為其免稅或減稅的理由，即在各省或聯省的法院，也作如此解釋。納稅人訴之於省法院，只有謂其侵害平等的原則，訴之於大理院，只有援用法律平等保護的原則。而大理院的判決，按照美國聯省憲法的規定，自認為無權對於各省作積極的限制，各省稅法之規定，并不負須與他省稅法相合的責任。法院雖不能對於聲訴人積極的與以救濟，却在消極方面，此等重複被稅，仍不能不共認為在民主國家是違反賦稅平等的原則，於是立定幾項避免的原則，以期各省之自由採納，各省為輿論所督促，亦常能容納。所定原則，在不動產由其定着地之省課稅，而不動產取隨人的原則，以所有人之住所地為準，而不以財產存在地為準。財產權之有化身(一)者，如有形動產中之鐵路設備，無形財產中之銀行存款票據，公私營業之股票，則以存在地之省有課稅權，而不以財產所有人之住所地為準。這些原則發表的結果，有許多省分，頗能容納於省稅法中，也有許多省分，從前未徵此等賦稅者，乃依據此等原則舉辦起來，是更增加重複課稅之事。好在美國各省所行的一般財產稅制，有不能通行於一般的困難，無形的動產，幾無法課稅，既無

法課稅，是自然的減少重複課稅的糾紛。惟獨近來各省盛行遺產稅，遺產人住所之省及財產存在之省，同時課稅。聯省法院，乃舉出課稅原則，遺產或繼承人住所之省，不得對於遺產中位於他省之有形動產課稅，又遺產位存之省，不宜對於不在本省有居所之繼承人課稅。

〔二〕一種財產設備，常存有幾種不同的權利，分由幾個不同的權利者主張其個別的利益。此等權利者不僅為私人，在團體主權的政府，亦得主張其課稅權管理權之類，這種事實，尚無適當的名稱，姑置之為財產化身。

英帝國所屬各自治地之間，重複課稅的紛雜情形，也不在美國之下。在一八六〇年，印度舉辦所得稅，當時英人在印度任官吏者，依印度稅法，被稅之後，復須依英國稅法被稅。當時被稅者僅為官吏，範圍很狹，納稅者雖認為稅的負擔不公平，而在印度任官吏者，薪俸所得較高，也不視為重大的問題。後來商人感受同樣的痛苦，但是商人不比官吏，不能甘受重複的負擔，於是在一八九三年，一八九六年，一九〇五年等數年，迭向國會提出聲訴。到一九一一年，英帝國戰爭會議會作成一種提議避免的方法，而度支總裁反對，以為妨害英國的稅法。

大戰之時，各自治地均將所得稅稅率提高，而英國一九一四年所得稅法，並將課稅的範圍推廣，凡英人在海外的所得，無論其是否送歸英國，皆在被稅之列。稅率既重，非復納稅人所能堪受，於是在一九一七年帝國戰爭會議中討論此項問題，就當時的三層事實謀解決：（一）英國公司在海外各自治地，印度及各殖民地營業者，（二）各私人在英國居住而有資本投於海外者，（三）在英國自治地，印度投資之勢力，及英國在海外

英屬各
地之協
定制

投資局勢如有變動的影響，一九一八年的法律，僅作暫行規定，一九一九年成立所得稅委員會，并設重複稅分委員會，邀集各地代表，而各代表意見紛歧。大多數自治地以及英政府的所得稅，都是無論所得人如何，凡在境域內發生的所得皆課稅。又無論所得之發生地如何，凡境內所得人的所得皆課稅。澳洲所得稅僅適用於前一種，因為澳洲之納稅人，沒有在海外投資或營業而收得所得者。南非洲的徵稅情形，亦與澳洲相同，凡在或視同在南非洲聯邦州境內發生的所得始有稅。所謂視同在南非洲境內發生云者，為南非洲居民從他地得來的所得，當地政府以所得人在該地境域內無居住所，或其他原因，未曾課所得稅，則南非洲政府始視同在南非洲境內發生的所得，同樣的課稅。澳洲的代表，願意犧牲一部分，凡非在澳洲境內發生的所得，不課所得稅，是澳洲政府僅課在澳洲境內發生的所得。而其他各自治地與英本國的態度，愈以這種辦法，為於英本國為不公平。後來委員會成立一調和計劃的建議案，英政府根據此項建議案，而有一九二〇年之課稅法。凡應納稅者，其所得已在他自治地繳納是年之所得稅，得減免如下：(a)若自治地稅率在英本國算出稅 (appropriate rate) 即按照英國稅法各種規定，計算下來應負的所得稅率) 之半數以下者，則按照自治地稅率減免。(b)此外各種情形，只得減免英本國算出稅之半數。英本國稅率比各自治地均高，各自治地欲避免重複稅，於是可以英本國稅率之半數為最高限度。

至於國際間的重複稅，各國各有完整獨立的課稅主權，既不能禁止他國對於本國稅源課稅，復不能坐視本國的被稅人之受重稅。照現在的情形，有自動的解決法兩種。

法之解決

一 自動的立法規定減免 其所規定，大都為某種特殊情形得減免，如比利時的規定，凡國外得來的所得既經外國課稅者，在比國僅課以四分之一之稅。在遺產稅得減免外國所課不動產課稅部分。瑞士各州，對於從國外得來之營業所得，僅課以三分之一的稅。美國的規定，凡在國外既經被稅之所得額，得於美國稅額中減免，但外國僑民，僅以該國與美國有互惠待遇者為限，減免之數，均以國外得來部分與總所得的比例之稅為限，例如國外得來部分，占總所得之半數，納稅人無論其在國外曾納較多之稅，而在美國僅得減免一半美國稅。坎拿大各州，有就英帝國所定的減免原則，推行於他國得來的所得。至今各國關於減免的規定，各不一致。

二 國際間協定 國際間協定，大都為兩國締約，規定互惠條款，以便利徵稅，或避免重複稅。協定之最早者，當推一八四三年法比條約，凡關於便於課稅之文件與諮詢，兩國得互相問答。一八四五年比荷兩國，有同樣的協定。一八五一年，荷蘭與德聯國有限制國際航行權特許稅之協定。一八七三年荷德兩國有同樣的協定。一八七二年英國與瑞士之芬德(Vaud)州協定，規定法定的住所，以便決定死稅，并且規定兩國所課之死稅，各以居者之財產為限，其不在居所的財產，各不課稅。自十九世紀之末以後，國際間的協定加多。一八九九年英美兩國有關於遺產稅的協定，凡甲國死亡者的財產，移轉與乙國人民，而乙國人民依法不能取得是項產權者，得於三年之期間內，加以處置。凡課稅國依法不對於其本國人民課稅部分，則對此財產，亦不課稅，是以締約國繼承人與本國人同樣看待。後來與奧國，一八九九年與普魯，一九一二年與希臘協定，凡不動產及

固定產業之營業及其抵押，由着落地之國課稅，薪俸與贍養金由支付之國課稅，其他財產及其所得由住所之國課稅。意大利在一九〇四年與瑞士，一九〇六年與奧國，又與羅馬尼亞的協定，對於對方國人之產業及旅行性質之賣貨入，作互惠的待遇。一九〇七年英法兩國，爲防止死稅之漏稅，作互惠問答的規定。迄今關於稅的協定見於條約者，有下列各次：

一八三四年	法與比	一九〇六年	意與羅	一九二二年	法與荷	一九二五年	德與意
一八四五年	比與荷	一九〇七年	英與法	一九二三年	德與波蘭	一九二五年	捷與波蘭
一八五一年	荷與德	一九〇九年	盧與普	一九二三年	德與匈	一九二五年	意與匈
一八七二年	英與瑞與	一九一〇年	德與希臘	一九二四年	挪威與英	一九二六年	英與愛爾蘭
一八七三年	德與荷	一九一九年	西與希臘	一九二四年	意與捷	一九二六年	奧與波蘭
一八九八年	德與荷	一九二〇年	德與希臘	一九二四年	波蘭與但	一九二七年	丹麥與冰地
一八九九年	英與美	一九二一年	奧與捷	一九二四年	英與西	一九二八年	英與德
一八九九年	奧與普	一九二二年	德與奧	一九二四年	匈與奧	一九二八年	德與丹麥
一九〇二年	奧與希臘	一九二二年	德與捷	一九二四年	羅與匈		
一九〇四年	意與瑞士	一九二二年	匈與捷	一九二五年	法與亞拉哥		
一九〇六年	意與奧	一九二二年	奧與捷	一九二五年	德與俄		

第三項 理論上之解決法

重複稅所引起的爭執，內容頗為複雜，分析起來，約有以下數端：

原則的衝突

一 原則。課稅原則，當以納稅力原則為主，但各國不甘放棄本國可以取得的稅源，凡享受本國的利益者，亦加以稅，是為因原則而引起重複稅。若依利益說，則被稅品無論為人為物為行為，其享受一政府所保護或給與之利益者，必係此人此物定着於一政府管轄之區域內，或此行為發生於此區域內。若依納稅力說之解釋，各納稅人之納稅力，必係以此區域內之人的納稅力為限。這樣看來，無論採用何種原則，都可以人與物的定着地為標準而解決。

地域之經濟關係

二 課稅之地域的經濟關係。各納稅人所有之納稅的經濟力，着落之地域，如何決定，當依經濟的結託關係 *Economic allegiance* 而不同：

1. 出產的地域。財富之生產，無論是物質的或經濟的，在形成為有經濟價值的財富之前，須經過若干生產的程序，於是有生產的地域關係。

2. 定着的地域。財富生產之後，落於一定地域，預備達於消費者，於是有定着的地域關係。

3. 管領的地域。財富在存在期間，所有人之取得所有權，加以保護，或隨其意識而使用之，處理之，又須有法律上賦與的權力，於是有管領的地域關係。

4. 住所的關係。權利者之處置財富，其本人有一定的住所，於是有住所的地域關係。

這四層關係，可以牽涉兩個國家，復可牽涉到兩個以上的國家，苟非有一最高權力主體爲之剖判決定，則惟有依賴兩個或數個國家的協定。就其中關係的重要性比較起來，當以（1）與（4），即出產地與所有人住所地爲重要，前者爲生產，後者爲消費，財富停留的時間較久，經濟的關係也較深。至於中間的兩層關係較淺，停留期間較短。若以出產地與住所地比較，則出產地有財富生產的關係，而住所地爲消費的關係，是出產地當比住所地的經濟關係較強。這樣看來，經濟的關係，當以出產地爲最重要，住所地次之，至定着地與管領地的關係，常附着或包含於住所地或出產地，而出產地與住所地，常各因包含的他項經濟關係，而其重要，各有輕重之不同。

三 各種被稅品之地域的經濟關係 地域性之經濟關係，因各種課稅品的性質，各有所不同。於是不能不再進一步，從各種物品來衡量其關係於地域的輕重。課稅品的種類，約有以下數種：

1. 土地房屋等不動產，以出產地關係爲主 此等財富的定着與管領的關係，附着於出產的關係上，而所有住所地的關係，僅爲所有人從此項財產取得所得，以供消費的用途。住所地僅有從所有人之消費上發生關係，極爲微弱。

2. 鑛業以出產地關係爲主 鑛業之經營，以土地爲最重要件，是與（1）相同。

3. 工業以出產地關係較重 工業的經營，雖人的關係漸漸重要，而定着與管領的關係，實重於出產地關係的重要。

4. 商業以出產地關係較重。商業比之工業，人的經營關係加重，但不能超過其他三種關係的重要。

5. 動產有定地者，以出產地為主。如工廠，機械，農具，牧畜等，與土地之關係很密切，若不在一定之地，其生產效力即有變動。

6. 動產之隨人者，以住所地為主。如衣服，裝飾，用具，家具之類，皆隨人而有經濟利益者，故以所有人為主。如所有人有兩個以上之住所，則以此等物品為之着落地的住所為主。

7. 動產無定地，當以登記所有之地為主。如船舶，其出產地常因航行於各國境內而無定，只有以登記之地為有較重的關係。其他航經各地的關係，只能以當地出產的部分為限。

8. 證券以住所地為主。凡公債，公司股票，債券，銀行存款，票據之類，出產地與住所地各有不同，有難於軒輊的關係。證券利益，發生於財產所在地，而其利益歸於所有人領受。但以財產之能發生生產，仍因所有人之能供給此項資本，故以住所地之關係較重。如對於所得課稅，是以屬於所得者之住所地為合理。如係課財產稅，遺產稅，則此等證券所代表之財產之產地，較有深的關係，以由出產地課稅為合理。

9. 勤勞所得，以住所地為主。勤勞所得屬於人，從人發生，以住所地有較深的關係。

一九二二年國際聯盟設立財政專家委員會，被請為委員者，為荷蘭教授 *Brinje*，意大利經濟家 *Senator Einaudi*，英國經濟家 *Sir Josiah Stamp*，美國教授 *Seligman* 四位，請他們依據學理，考究重複稅的問題，并謀解決的方法。一九二三年完成報告，提出四項解決辦法如左：(一)

減除外
國所得
法

[1] Report of Double Taxation, League of Nations, E. F. S. 78.

一 減除外國所得法 即是減免從外國得來的所得之方法。本國政府，對於本國內居住人民的所得課稅，但其中從外國收受的所得，應准予減免。這個原則，美國英國的現行的辦法，凡本國人民在外投資而有負擔賦稅者，可以照免，算是行了一部分。

近來各國財政困難，每每向外國市場募集公債，從外國輸入資本，救助本國的經濟，已成爲國際間最盛行的事項。本國的資本，本來可以在本國發生所得，供給本國的賦稅，若是本國的資本，借與外國，則本國不僅是失掉一項稅源，而且以本國的財源供他國課稅之用，是本國政府處於最不利的位置。在現在經濟競爭的世界，各國政府，都不願意外國在本國發行公債，吸收本國的資本，攘奪本國的稅源，債務國要想以賦稅的負擔，加在債權國，債權國必提出抗議，或禁止發行。在這種情形之下，債務國有求於債權國，在發行外債時，債權國往往爲保護本國的利益起見，對於債務國在本國發行外債時，對於債票利息，不許課稅，常預先有所規定。而債務國又以所得的發生，係取諸本國，往往不願放棄權利。兩方如有爭執，只有當發行之前，兩國政府協商決定的辦法。據最近法國、羅馬尼亞、波蘭等國在英美所發行的公債，債務國都承認免稅，債權國仍得保持他們原有國富的稅源。

豁免出
外所得
法

二 豁免出外所得法 即是豁免輸到外國的所得法，本國對於不在本國居住人民所得着的在本國發生的所得，與以豁免。

因爲一國缺乏資本，應當打開大門，鼓勵外國資本之投入本國，豁免的理由，即是歡迎外國資本之輸入，對於外國投來的資本，予以優待。若是要想加稅於外國人，就是趕他們走路，結果這些資本，都會跑回他們的老家，本國將發生資本缺乏的恐慌。在窮的國家，陡然發生恐慌，於是不得不對於外國資本特別免除其應納的賦稅。但是現在各國政府，總想課外國人的稅，只要課得到，而外國資本家總想少負擔稅，常常跑到負擔甚輕的地方停駐。外人在本國所投資本，能否移動，還要看資本的性質，固定資本不能移動，本國政府老實不客氣，可以重重的課稅，有時稅率雖比外國爲高，他們亦無法移動。資本家依然是願意寄生在本國。在他的計算，縱然不能豁免，也可以減輕負擔，增加他們的利益。所以要課外國人的稅，當斟酌情形去辦。

這兩種方法，前者是本國對於從外國得來的所得不課稅，讓外國課稅，後者是本國對於從本國輸出外國的所得不課稅，讓外國去課稅。

分稅法

三分稅法 就是兩國協定稅率，對於所得應課的稅，兩國協定，所得發生國課一部分稅，資本所有人的居住國收一部分。或是由所得發生國徵收全部，而以資本所有人居住國所應得之部分，照數歸還。

這種辦法，是承認資本所有國和所得發生國都同樣的有課稅的權利，把稅數均分，各有相當的讓步。但是雙方雖說讓步，究竟難免爭執。在成立新債的時候，債務國有求於債權國，只好盡量的讓步，然在從前已經成立的借款，債權國無法一時收回移動，債權國只好讓步。惟有英國對於各聯邦如澳洲非洲坎拿大等國，他們有互助的關係，這種協定稅率，較容易成立。英國政府對於自治地發生的所得，只課半稅，或是只課餘額，照

本國應課的稅額中，免除其已在外國所繳納的稅額。

分割稅源法

四 分割稅源法 由國際協定，將稅源劃開，分歸各關係國，各關係國各得相當的稅收。這種分割，可以指定幾種稅源，如地租不動產稅所得發生國，而以營業稅所得稅劃歸資本所有人的國家。資本所有人的國家，可以免除國內居住人民從這幾種財產發生的所得，而課取其餘各種所得。在所得發生國也可以保有幾種特別稅收的全部。

惟這種辦法，必須居住國對於所管的幾種稅源，有徵收的全權，方能課稅，因為這幾種稅源，寄生在國境以外，為本國行政力所不能及。通常這層難關，很難越過。近來英國商會，遍於各國，往往代替政府在外國調查稅源，表面上未干涉外國行政，事實上英國商人，暗中自己有行政的組織，共同向母國納稅。再則各國在協定成立之後，變更賦稅制度，遵照協約，乙國固不能向甲國人民營業所得課稅，然不能禁止乙國重課營業稅，或以旁的方法，對於營業所得課稅，於是甲國的稅源，終不免不為乙國侵佔一部。因為有這種弊端，往往協約上規定，限止乙國將來課稅的辦法。然乙國要另以名稱課甲國人民的營業稅，這種負擔，仍然無法逃避。

專家的意見，提出四種方法。任憑各國各根據本國的賦稅政策，採取一種。據他們的觀察，各國的所得稅，照現行的制度看來，以採用第二種方法，即豁免輸出所得稅，最為適宜，可以免除一切重複課稅的弊病，所持的理由如下：

如果兩國經濟力大約相等，兩方的投資又約略相等，可以應用直接了當的豁免方法。因為兩國的課稅

制度，常有不同，引用別法，必引起許多紛爭，故不如對於外國資本一律豁免賦稅之為清楚簡單，兩方都沒有何種損失。而且各國對於本國的資本，能有保護管理的全權，不至為他國所侵占。

如果兩國經濟力不相等，甲國為債權國，乙國為債務國，債務國要獲得充分的資本，只有加高利息，使投資人平素所負擔的所得稅，不要過重。債務國如果要課他們的稅，勢非增加利息不可，利息的增加，仍然是由本國國庫支出，倒不如豁免，可以減省徵收的手續。如果將利息提高，以圖從課稅上償還，納稅人有時可以逃稅，結果仍是國家蒙受損失。所以現在各國向外募集資本，都對於所得，豁免課稅。

第一個方法不能解決以上所述的幾層困難，事實上也辦不到，他們認為不可用。而且在管理上也有困難，因為一國對於本國人所有的資本，有登記，有統計，又有全部的管理。本國在國外投資，或設立分店，都須在本國登記清楚，營業損失利益，都有報告，本國政府對於他們有管理權，很容易課稅。若是本國人在外投資，任外國課稅，本國在管理上將發生重大的困難。本國不知道投資家究竟有幾多所得，是從本國得來，幾多所得，是從外國得來，因無法分別課稅。而外國政府也同樣的無從分別，究應課稅幾何。本國政府既不能事事調查，投資家究應以所得之幾分之幾，讓稅源國去徵收，幾分之幾，讓母國徵收，也不知所適從。

第四種法（分割稅源法）和第三種法（分攤稅率法）可以由兩國協商，但是分割分攤時，兩國都有爭執，不易解決，結果還是趨向到第二個方法。

我們看起來，專門家主張用第二種方法，他們是代表資本國家，代表投資人的利益，照這個方法，只有債

自由投資部分
不當失去課稅
的機會

債權國利益，債務國的國庫，要增重負擔，而且要破壞他們的稅源。若用第四方法，債務國只能課不動產土地稅的收入，而一大部分從營業及動產的收入，都要割給外國，都有不利。要避免這些不利益，只有協商，協商的結果，以所處的地位困難，不能不俯首求人，債權國所提出的條件，只得一一承認。大凡借債以及吸收外資，都是為挽救全國的經濟，債務國所得的利益，只能從得到救助後全國恐慌可以補救的利益上着想，至於一時稅收的損失，也只好忍受，這是一般窮的債務國的情形，也就是債權國挾着他們的資本，壓迫他國的慣技，舉誠無可如何。國際間的經濟不平等，我們可以從此點看出。若要平等，除非本國的經濟力雄厚，產業發達，空口談經濟平等，不過是望梅止渴。

向外國募集的資本，照專家的解釋，事實上是不可課稅，但是除此以外，也有債權國之投資於債務國，并非出於債務國之請求者。

(一) 本國資本欠缺，利息較外國為高，外國資本家為獲取高利起見，有自願之投資。

(二) 債務國勞力價廉，又為良好的市場，資本容易獲利，如今日各國商人在上海各埠設立工廠，利用中國價廉的勞働，以獲取高利。

(三) 本國有某種特殊富源，獲利極易，外人極願來投資者。

(四) 本國私人公司，向外國資本家借來資本，也是出於外國資本家的自願，本國私人公司許以厚利，並不是出於本國政府的請求，是本國政府可以課稅。

總之今日國際間資本之流通，并不是政府的能力所能完全把持，凡不在外國政府管理之下者，本國政府很有課稅的機會。惟課稅不可過高，務使外國資本投於本國所得的利息，課稅之後，稍相高于外國的利息。換言之，本國的稅，稍輕於外國的稅，在外國資本家計算起來，仍以投於本國較為有利，是為課稅之適當的程度。若是本國課稅權因協定而受束縛，此項束縛，當以本國所歡迎者為限，除此以外，如前述數者，若同受束縛，是於本國不利益。

第十節 國民經濟之負稅限量

近代財政史上有一問題，各國經費，每經若干年則膨脹若干度，有增無減，而在他方，賦稅收入，亦隨同增多，如此遞增不已，在國民經濟上是否能夠負擔？換言之，國民負稅，是否有一限量(Limit of taxable capacity)存在？本節所討論者，是為答覆此項「莫須有」的問題。

負稅限量的問題，至為普遍，試一翻閱討論賦稅的文字，到處遇着一政府的苛捐雜稅，人民不堪負擔，一類的言辭，但從無明晰的概念。所謂不堪云者，必係國民所有的財富，有一定數量，國家所課之稅，亦有一數量，兩項數量有一定之關係存在。這種含糊的言辭，不僅一般作通論的人們，信口說出自覺，即財政學者亦所不免。「人民不堪負擔」一語，蓋一含有情感的辭語，很能投合人民不願納稅之同情。但作科學的討論，探討真理之所在，不應如此。

負稅限
量問題
之發生

賦稅問
題之方
式

絕對與相對
之限度

絕對與相對
之限度
不合理

從來財政學上討論國民經濟負稅之限量，有所謂絕對的限量與相對的限量之別。絕對的限量云者，在特定的社會經濟之下，國民經濟之負擔賦稅數額，有一絕對的限度存在，不可逾越，國家課稅之數，只可在此限界之上。相對的限度云者，謂國家課稅總額，在國民經濟上之限度，因各國在各時代之各方面的情形，而有滑動之處，如果課稅總額所占之成數太大時，人民受賦稅之壓迫太重，即發生各種壞的影響。關於兩項限量之定義，各學者間本有所歧異，姑依照多數學者之解釋，定其義為如此，以為討論之根據。^{〔一〕}

主張有絕對限量者，多借用數字說明，非如此不足以見其主張之堅決與尊嚴。此種思想，發達很早，昔白圭欲二十而取一，孟子稱為「貉道」，所取數量，當夠「城郭宮室宗廟祭祀之禮，諸侯幣帛饗殮百官有司之用」，欲輕之於堯舜之道者，大貉小貉也，欲重之於堯舜之道者，大桀小桀也。孟子即謂不可限量。在十八世紀中葉，秀士提謂賦稅占收入三分之一則太重，四分之一則太大，六分之一為中等，一成一分，乃至一成二五厘為小，郝克謂賦稅超過於國民自由所得百分之十五者太重。樓洛哀·伯里攸以賦稅占所得百分之十二為最高。此外尚有主張他項成數者，然大都為臆斷，毫無確實之根據。樓洛哀·伯里攸謂明知此項數字之不必確實，但在財政上借此數字，作為限度，足資遵守。洛歇(Roscher)另有一種解釋，各種賦稅，在稅率增高而

〔一〕參見 Dalton: Public Finance p. 161; Silverman: Taxation, p. 58; J. Stamp: Wealth and Taxable Capacity, p. 118, 134; Shitrass: Public Finance, p. 131; Shultz: American Public Finance p. 225;

阿部賢一：財政學二九八頁，神戶正雄：租稅研究第三卷一八三頁。

稅收漸減時，達到此點，是爲絕對的限度。但這種解釋，亦不合理，稅收之減少，必係征收行政之欠缺，征收行政若不完備，無論稅率之輕或重，脫稅者多，即難增收，殊非稅率輕重之原因。絕對限量說之任何解釋，皆不充分。

相對限
量說之
不合理

相對限量說，爲思想進步後所發生的解釋，以國民經濟力量時有變動，而賦稅又有各種不同之作用，凡此經濟的與非經濟的各種情事，在各國各時代各有所不同。在此等變動不居的狀況之下，例如平時國家還可以減稅，而戰時則非增重賦稅不可，國民所得增加，便可增稅，或國民所得之分配如何變動，則可增稅，賦稅限度之能增高，全恃各方面的情形如何。然無論情形如何，賦稅仍是一限量存在，過此限量，即成爲「暴斂」(Squeezability)。希拉士打出暴斂的限度之標語，以爲可以駭世眩俗。^{〔二〕}并且根據他所下的定義，謂「一國之課稅限量，爲生產量除去造成此生產量所需要的消費量之餘額」^{〔三〕}。拿出各國的生產，分配，國債，賦稅的統計，以求其所得暴斂的限量。寫了許多頁數，而所答者非所問，免不了道爾頓批評他是信口雌黃。如果在他所用的數字之一切前提，皆是確實，則他所得的結論，不僅可以證明賦稅的限量是相對的，亦且可以獲得絕對的論斷。但是一切前提，不必確實，例如「在現在的生活標準不變動之下生產量超過消費量之餘額」，然要知生活標準，如何方爲不變動？又有何不可變動之理由？這些前提未確定，則所有之分析與論斷，與絕對說之臆測者，只有程度之不同，與內容繁簡之不同。而於本問題之討論，仍無裨益。

〔二〕 希拉士自謂課稅限量一語，不足引人注意，故改稱爲暴斂之限度。見其財政學^{〔三〕}頁。

〔三〕 前書 185 頁。

無所
量之
稅限
由

(一)無
確定之
標準
生計無
準即無
從判斷
其真稅

事實
為

本問題為國民經濟負稅之限量是有是無？各舉出理由以對，如果是有，然後才可以分別是絕對的抑為相對的。肯定的答覆，吾百思不得其解，而否定的答覆，却有層層的理由。

一 生活標準之不確定 課稅限量，為站在國民生活線以外，若是衝進生活線，即成為暴斂。但是生活標準，極不確定，因人因時代，因社會經濟習慣等情形而不同。在生活費用，有所謂生存費用，生活費用，標準生活費用，舒適生活費用，奢侈生活費用等之不同。平常計算國民生活費用，為將每人生活費數乘國民人數，而人口數與費用數，都是有變動的。普通人以衣食住為生活必需費，而有嗜好者，則以嗜好之支出為優先，其他衣食可以極力節減生活費，常為多則多用，少則少用，乃成爲一海絨性之伸縮。北平城內，有許多皇親貴戚之冑，到今日是寢苦枕塊，耶寧斯若非蘇俄收沒他的財產，也不會成爲好萊塢的明星，窮然後工者，古今來何可勝數。在個人看來，生活程度之降減，貽人以切心之痛苦，若就客觀的事實看來，不義而富，自古引以爲羞恥。凡不事生產的人們，在經濟上及倫理上，皆認爲有降減生活標準的應該，以謀社會全體的利益。

再就事實上說，各國民間生活情形不同，中國人現在對於洋式生活，是可望而不可及，若要保障全國人民享受標準生活，非國民自己之生產力量所能辦到，惟有國家與以補助，使通國人民皆依賴政府供養，自不應課稅，更不應專課間接稅。以現在我國課稅情形而論，比之他國，是早已衝進國民生活線內。然若以每人口負稅數而論，每人在兩元左右，比任何國家人民之負稅爲輕。可知國民生活標準之高低，是以國民自己之生產力如何來決定，而課稅的關係，極爲輕微，或如下面所說，課稅反有增進生產力之效。

國民生活既是海絨性之可伸可縮，而無確定之標準，則度量課稅限量之基本線，正如由瀋陽而退至長城之節節新戰線，隨處可以樹立，不知如何劃定，加以度量。

國民財富的亦無線

二 國民財富之增加不能確定 國民財富之增加，在平定的秩序之下，依國內所有供生產用之原本，及各年度運用此等原本之生產力而增加。若在戰時，則發生變動，戰爭可以提起人民努力生產之精神，並造成許多增加生產之機會。在非交戰國，常因他國戰爭而獲得大利，如歐洲大戰時，美國只要遲加入數年，即獲極大的利益，戰後美國國富之增加，比任何國家為速。因此之故，現在國際間多希望他國發生戰爭，並且四出製造，而軍械業者之秘密運動與鼓勵戰爭，尤為公開的秘密，已則坐收漁人之利。至在交戰國，戰費膨脹，賦稅益重，然戰爭所消耗者，不必全係從前的國富原本，而戰時的生產品，反居大部分。苟無戰爭，則此項國富生產量，必不會發生，可知在賦稅增重時，國富數量亦有同時增加者。反之若是怕經費膨脹而限制課稅，則於國富增加上，不免於亦受減損。國民財富之增加，既是與經費之支出有關聯，而沒有限定，則從國富量以計量負稅限量者，又失去其確定的基本。而且戰爭發生之後，國家立於此項事實之前，也不能保持任何限量，無論從前的國富原本，或是將來可以產生之國富，人無論老少，物無論貴賤，惟有盡量投之於戰爭烈火之中，以求其所謂勝利。

三種不同稅收

三 賦稅制度不同之打破限量 在施行間接稅之國家，如我國者，因其普及，洵可使稅收充實，然在窮民，納稅能力小者，皆在被稅之列。稅率加重之後，僅引起此輩之怨恨，亦且減損消費量，而減少稅收，若在征直

方面
財富

接稅之國家，雖課以重稅，被稅人有納稅能力，稅收可以加大。例如英國稅收，每年從間接稅可得三萬萬餘鎊，從直接稅復可得同等數。然直接稅之征收，并不因之若何減損間接稅稅收。在大戰時，舉辦溢利稅，復獲得每年約三萬萬餘鎊之稅收。又如遺產稅，在財產所有人死亡後征收，財產稅在人生存時征收，即或兩者所獲稅收數額相等，而以稅制不同，人民對於納稅的情感與納稅後之影響，乃大相逕庭。一國稅制，若將賦稅種類增加，或將征稅方法改良，純依最小犧牲原則以課稅，則賦稅限量，是可以加大，未可拘執。可知人民之常常反對納稅者，無亦稅制之不適當，與征收方法之不完備，有以使然。

(四)國
民財富
分配不
同時
有變動

四 國民財富分配不同之打破限量 在財富分配愈不平等之國家，則限界效用較小的部分加多，就此部分所得課直接稅，稅收可以增多。反之若是財富分配較平等，則限界效用之平均率加大，直接稅稅收，苟非將最小生活免稅額降低，其稅收必因之減少。例如某團體共有財富一萬元，甲有五千元，乙有三千元，其他二十人各各有一百元，甲乙二人有較大之納稅能力，比另一團體二十二人各有四百五十元者，其負稅數可以加多。蓋二十二人財富之總效用，在第一團體比第二團體為小。在各國之間，財富分配之程度若是不同，則負稅能力，即不免彼此歧異。

(五)經
費與收

財富分配不平等，固可使其直接稅征收方便而充實，但不可以能增多稅收，為維持分配不平等制度之理由。國家之增重賦稅，反而具有使分配達於平等之目的，其詳已於第六節說明。

五 經費回歸之打破賦稅限量 再有一層理由，是使賦稅限量說漸盡無餘者，即賦稅之回歸。前於總

人乃國
富流通
之循環
無端不
是有限
的

論已經說明國家所獲一切收入，取之於國民者，仍然支出，返還於國民，并非國庫保存一項基金，不再流通於社會。國民既未嘗失去此項被稅之財富，只於有往來之移轉。本來是一團流通的財富，而曰其間有一限量，無論絕對或相對，豈非捕風捉影之談？惟於國家支出之時，因經費用途不同，不免發生國民財富分配之變動。例如我國現情，賦稅收入大部分，從全國人民得來，其中國債費之支出，受其益者，限於國債所有人，是為增加國民財富分配之不平等。若是如經費論中所說，國家經費之支出，投之於社會設備，如修路治河等經濟建設事業者，是可以增進國民之生產力，而增加國富。反之若以有賦稅限量存在，以限制增稅，則國家經費，僅夠維持政府之存在，而無發達社會事業之經費，則國民從少納稅所獲之利益，反不及缺乏此等生產設備所蒙受的損失。

惟於國
外轉
者當如
以節制

惟經費之支出，有落於國內與落於國外之別，其落於國內者，完全適用上述之理由，若是落於國外，則又當別論。凡對外國之償付，此項財富，不回歸於本國國民者，即為國民財富之失去，凡以本國財富移轉於外國，無論為政府之償付賠款或外債，或國際貿易之不平衡而須輸出貨物金錢，以為補償，皆是國民財富之耗失移轉。(exhaustive transference)此種耗失移轉，倒有限量存在，若是過多，即不免本國經濟活動，陷於困難。德國戰後，國內經濟之不振，即由於賠款之償付，其償付與法國者，即為增益法國之國民財富，償付與美國者，即以之增益美國之國民財富。現在賠款雖然取消，然德國從前為償付賠款所欠英美各國債務，及補充戰時資本損失者，為數仍然很大，今後若干年內，尚不免國內財富繼續向國外移轉，為德國今後難於拔除困苦之

問題。

至於俄國，取消從前所欠外債，限止國內財富之移轉於國外，并挾全國所有之人力財力總動員，努力於國內生產事業之增加，國內人力資本不足，乃設法取才於國外。其所輸出貨物，移轉於外國者，同時亦必從國外輸入同等價值之財富，在此出入之間，國民財富不致耗失。俄國國民富力之逐年加增，蓋爲征收（不僅課稅）私人財富以擴大其生產力之必然的結果。俄國實例之存在，則主張賦稅限量說之媚世學者，如希拉士、斯唐浦之輩，當啞然而退，將不正確的勞作，投於燼爐。

至於償付對外債務所發生之財富對外移轉，不要忘記債務發生之原因。若是債務發生原因，爲從前借入外國之財富，以充本國生產設備之用者，在本國缺乏資本，不能不借自外國，則後來國內財富之向外移轉以償債，乃事理之當然。本國在借用國外資本期間，及以後，已獲得生產增加之利益。

賦稅應
當考慮
的問題
還是各
方面影
響之比
較

綜上所述，可知財政上無所謂賦稅限量存在。在論賦稅收入時，同時即須參看經費之支出，若是單看一面，即成爲知其一而不知其二。惟對於國民課稅，不是數量的問題，而賦稅之影響，却極重要。其次即爲賦稅收入部分之財富，存於私人之手，與由國家作經費之支出，其增加生產之效果，在何一方面爲較大。不幸國家經費之支出，大部分僅發生無形的及將來的利益，而一般人民的眼光，不是顯微鏡與望遠鏡，只知道課稅是掠奪私人的財富，投入無何有之鄉。一般學者，受此暗示，亦從而批評政府之橫征暴斂，真理難明，一至於此！若是明瞭上述各點，則賦稅問題，只有課稅制度及經費支出之是否適當，加以比較，無所謂暴斂。至希拉士所作之

統計，只是表明列國財政狀況，在財政學理上沒有多大用處。故課稅限量，乃一莫須有問題，在財政學理上，殊不必加以研究。而一國賦稅收入究應幾何，應當從某種稅制或方法得來，當從國民經濟總制上決定。

第十一節 賦稅制度

國家課稅之數，既未可限量，惟每於課稅時，在各方面發生不同之影響，不可避免，無論影響如何，國家只當依國民納稅能力而課以稅，於是國民因負稅所發生之壞的影響，可以避免或減少，具如上面數節所論。最後賦稅中所應討論者，即為依上述之原理原則，如何配合各稅，組成一健全的賦稅制度，是為本節所討論之問題。

賦稅制度 (Tax system, système d'impôt) 為一課稅主權之下之賦稅秩序。賦稅種類很多，每種稅之性質與制度，各有所不同，國家欲征收一定額之稅收，可以引用各種不同之稅制，往往征收數額雖同，而以稅制不同之故，國民全體所犧牲者，乃見差異。國民負擔賦稅，不當單從某一稅之負擔與影響觀察，而當從賦稅制度全體估量。

各國賦稅制度全部，大都是歷史上相沿而來之產物，但是有趨於一致之勢。一種稅制之施行，實與經濟之發達相表裏，經濟之發展，已由農而工而商，則適應此經濟發展之稅制，亦趨於同一軌道。又稅制之施行，與思想有關，現在對於賦稅之思想，超越國界而成為普遍化，在一國施行有效而認為合理者，他國亦起而做行，

國家課稅數量
由總制決定

賦稅當從全部估量

各國賦稅制度雖不同，然於一有不

故各國之稅制，亦有趨於建築在同一原理之軌向。

第一項 課稅標準

各種賦稅制度之發展，在各國各有不同之軌迹，就其大概情形而論，實依下述之階段，而輔之以消費流通兩稅。

(一) 人丁標準 在經濟未發達之際，國家課稅，凡屬人民，無老幼之別，每人一律納稅若干，視為最便利。自從經濟發達，各人經濟能力不同，人丁稅非所以適應個人納稅能力而課稅，有違賦稅原則，無存在之餘地。又此種賦稅，徵收困難，若求收入加多，又難提高稅率，不足以適應財政上的需要，實際上亦不容維持其存在。後來國家於財用緊急之際，既無法強制人人課以稅，乃改就經濟能力較大者課稅，遂成為階級稅。在此種稅制之下，依各種人所有財產，分為等級，課以不同等之稅。在從前封建制度之下，各階級人民各有不同等之財產，有財產者，亦因其數額之多寡，自列於一階級，故階級可以之代表其納稅力。後來經濟情形變化，各階級中人，其財產互有消長，列身於第一階級者，不必有第一等納稅力。階級稅制度，終亦不能維持悠久。以人丁與階級為標準課稅之制，歸於消滅，蓋自然之勢。

(二) 財產標準 凡人民有財產者，即表示其有納稅力，由是就有財產者依其所有財產之價值而課以稅。在財產分配不平等時代，洵可以財產為課稅之標準。洎今美國各州，仍然保存此制。然在今日經濟情形之下，常不能以所有財產數額之多寡，而決定負稅能力，其理由約有數點：(1) 財產不必能代表收益，同一財產，

不必能產生同等數額之收益，故以財產數額為課稅標準，有失公平。(2)發生收益者不僅限于財產，其他利用勤勞從營業及職業上可以獲得收益，亦有納稅能力。(3)財產種類甚多，其經濟上的關係，各不相同，消費的財產，不能與營利的財產同等課稅。(4)有財產者亦常負有債務，又有個人事情之不同，而財產稅不能參酌兩者課稅。從前各國施行財產稅者，皆以理論上與實際的缺點，逐漸廢止，而代以收益稅及所得稅，惟美國各州，仍沿用此制，作為地方收入，德國現行之財產稅，係以之補充所得稅，并非作為主稅。

(三)收益標準 徵收財產稅的理由，既不充分，於是有收益稅，就財產之收益而課稅。在收益稅體系之中，任何收益皆須課稅。收益之發生，由於生產，而具有生產之効力屬於私人所有者，為資本，為勞力，為土地。故收益稅之課稅目的物，分析起來，當為此等土地勞力資本之收益，對於土地之收益課稅，乃有地稅，對於資本之收益課稅，乃有資本利息稅，對於使用資本勞力而經營之所產生之利益課稅，乃有營業稅。這三種稅制之施行，乃完成收益稅體系之稅制。至於勞力收益課稅，因其純為對人之稅，而收益稅之性質，乃就人從物所獲之收益上課稅，不能列入收益稅範疇之內。其欲對於工資課稅者，必須將收益的範疇擴而大之，撇除物的關係，純從人的關係上建設所得稅的體系，而後勞力所得之課稅，始可包含於內。

收益稅制之施行，與社會經濟之發展有關係，三者之中，以地稅發達為最早。大學謂「有人此有土，有土此有財，有財此有用」，地有生產，稅即從之，國家既有土地與人民，亦即有地稅；而且土地有固定的標識，其收益亦易於捕捉，故各國自古迄今，皆有此稅。營業稅為對於工商業所課之稅，最初大都從營業權之准許上以

課稅，含有行爲稅的性質，繼而就營業數量上課稅，是又含有貨物稅的性質，最後始能辦到從純收益上課稅，以符合收益稅之體質。其間發展，與營業組織，社會智識之進展，有相與倚伴之關係。最初就外部標識課稅，是只爲抓着營業而課以稅，被稅者是否有納稅能力，或量其能力而課以稅，則未嘗論及。至抓着純收益而課稅，必有待於社會有抓住收益之組織存在。現在工商業活動，方面既多，力量又大，其中困難，至今存在。至於資本利息稅之施行，必有待於社會經濟之發展，資本有集中之勢，於是得就其集中之處而課以稅。若在資本未發達之國，資本不多，形式又散漫者，則徵收起來，不僅稅收無多，亦且有徵收上之困難。

收益稅制，實有許多優點，勝於他稅：(1) 收益稅之查定，以土地家屋等外形的具象爲標準，製爲稅冊，以後按簿冊徵稅，手續簡便。(2) 收益稅之收入，比較確實，在預算編制上頗爲便宜。而其缺點，則在(1) 各種收益，如地租，資本利息，營業收益，性質各不相同，不能採用同一方法課稅，否則有失公平。(2) 收益稅係就物課稅，不能就享受收益之人的情形課稅，換言之，只是就總收益課稅，而非就各人之收益課稅。(3) 收益稅就每件收益物課稅，不能獲得累進稅的效果。(4) 不能斟酌納稅人的事情課稅。(5) 收入缺乏彈性。因爲此等缺點，各國大都於廢止財產稅之後，試辦收益稅，以達於所得稅。屬於收益稅者，有地稅，房稅，營業稅，營業收益稅，資本利息稅之類。

(四) 所得標準 所得的性質，含有人與物的交涉存在，雖係一種對人稅，然爲斟酌所得者之事情，求得其人納稅能力，然後課稅，最爲合理之稅制。現在各國稅制，皆以努力改行所得稅制爲依皈，作爲主要稅收，而

以下述數稅爲之輔，至收益稅，多劃作地方收入，或併入所得稅中。

(五)不勞利得標準 國家對於人民平時努力的所得，既經課稅，則對於不勞而獲的所得，亦必課稅，以期平允。不勞利得有二：其一爲一時的利得，其二爲繼續的利得。前種利得，發生一次之後，不復發生，如財產之繼承、贈與、占有、動產之拾取、與埋藏物之發現等，因而有繼承稅、贈與稅之類。後種利得，爲一旦發生之後，以後繼續發生，由是利得者可以獲得一次以上之利益，如土地財產等之增價，戰爭時之利得，因而有土地增值稅、戰時溢利稅之類。此項稅收，爲數至鉅，故各國多有施行之者，以謀國庫收入之充裕。

(六)消費標準 歐洲各國在中世紀時代，有 *gabelle* 之制，我國在成周之際，有五官致貢之典，是已開因物納稅之端。今之各國施行此稅者，一方面固爲謀稅收之充實，而他方面則猶挾有他種目的存在。屬於消費者，第一爲調查消費者所消費之物品作爲標準而課以稅，是爲直接消費稅。第二就是貨物在製造家或買賣商人手中時課稅，是爲物產稅。在我國爲統稅。第三就貨物出入於行政境界時課稅，是爲關稅，或通過稅。此外尚有指定幾種貨物在內國生產者及國外輸入者，皆由國家收買，移作專賣，國家於出賣價格中取得利益，等於課取消費稅，是爲專賣。

(七)流通標準 私人財貨之移轉，及行爲人之權利義務關係，欲得確定，或須在官廳簿記登記，或須獲得法律上之承認，有此種財貨流通之事實存在，因課以稅，是爲流通稅。此項稅制之施行，國庫中固可以獲得一宗收入，然現今各國之施行此稅，以之爲適法行爲之一，并非全係爲財政上的目的。現在各國皆行此稅，但

不必恃以爲主要收入。屬於流通稅者，有登記稅，印花稅，交易所稅，銀行鈔票發行稅，噸稅之類。現代各國施行之賦稅，種類繁多，制度各有所不同，性質固不免歧異，然俱可歸含之於上述七大類中。本篇討論各稅，即依此順序。

第二項 單稅制

單稅制
種設有

從前討論賦稅制度者，有主張單稅制之說，無論其未能見諸實行，要於財政學上應當討論。在主張單稅制者，以其適合於賦稅的各項原則，尤其是在賦稅制度複雜紊亂的時代，人民有不堪誅求之苦，於是一般學者極力鼓吹，欲使稅制簡明，樹立一個極公平的稅制。在十八世紀時，英國及歐洲大陸諸國以消費稅爲單一稅的論調，盛極一時，以爲消費稅無論對於何人，都可課稅，即其他特權階級，亦無所逃避。又在英有主張家宅單稅制者，在法國有主張土地單稅論者，到十九世紀初葉，歐洲有主張所得單稅制者，有主張資本單稅制者。就中以十九世紀末葉漢西喬治(Henry George)在美國主張土地單稅制較有勢力。

土地單
稅制

(一)土地單稅制最初爲重農學派所主張，後來喬治作專門的論述，故引起世人的注意。重農學派的解釋，以爲農業是純生產的，其他工商業不是純生產的，惟有地租所負之稅，不能轉嫁，其他賦稅，都可轉嫁到生產的土地的收益上，故主張廢除各種苛捐雜稅，單行土地稅，以救法國的危亡。

美國休滿(Isaac Sherman)也是主張土地單稅制，却有不同的解釋。他說地稅由地主繳納，再由地主轉嫁於社會全體，欲圖賦稅徵收的簡明便宜，最好是行土地單一稅，重農學派以爲不能轉嫁，而休滿以爲是

轉嫁的解釋雖不同，而結論則歸於一致。

喬治的土地單稅論，也以爲地稅不能轉嫁，然另有其立論的根據。他以爲物質文明，雖然是進步，而土地私有愈趨於獨占化，社會貧乏，日益加甚；人口增加，穀價騰貴，地租上漲，工資依然是在最低生存限度之下。勞働爲人所固有，然勞働製成的貨物，則不歸其人所有，一大部分都被地租吸去。故在土地私有制度，就經濟理論上看來，是釀成貧乏的總因，欲免除貧乏的痛苦，只有將土地收歸社會所有。但是沒收土地，又難免不發生許多弊病，只有用地稅的方法，將全部地租，充作地稅，則土地自然變成社會所有。又謂土地單一稅與亞丹斯密的賦稅四大原則相融合，沒有抵觸的地方。實則喬治將亞丹斯密、李加圖、正統經濟學說及蒲魯東拉沙爾的社會主義學說治爲一爐，樹立一個學說，以改良社會，是爲他的目的。

在經濟狀況未臻發達時代，稅制單簡，自從經濟生活發達，財產與所得的種類較多，單一稅即不合於實用。徵之史實，法國在一七九一年大革命完成之後，廢除從前專制君主官僚政治家所設的數十百種賦稅，而採行地租稅，行之不久，財政陷于失敗，依然是漸漸設立諸稅，即足以證明單一稅之難於實行。

近來主張土地單稅制者所舉理由，稍有變更。謂地租收入的增加，由於地價的增漲，并非地主勤勞得來，地主取得利益，而社會全體與土地有關係者，皆蒙損失，故應單獨對於土地課稅。實則地租所得一部分，亦有從勤勞得來，如農夫開墾土地，投入資本，地價因以增高，是爲勤勞的報酬。尙有一部，是出於社會的發達，地價的增益，固應課稅，但不能專提出地租課稅，而置他種所得不課稅。美國有土地單一稅協會的組織，奉喬治爲

宗師，做各種實際運動，在美國言論界頗著勢力。但自大戰之後，鑒於國家經費之膨脹，決非土地單一稅所能供給，眼看着他們的主張，沒有達到的可能，他們的運動，才漸漸收縮。

從來論單一稅制，即聯想到土地單一稅制，因為主張土地單一稅制者，從前即已發表許多議論，近今又有許多人作實際運動。近來主張他種單一稅制者，也不乏其人，旗號雖不顯明，而漸向實出一轍，而且此等思想，最近才發生出來，欲明近代人思想，實有說明之必要。

所得單稅制
(二)所得財產單一稅制，主張此說者，謂國家最健全的賦稅制度，是單對於所得及財產課稅，收入數額既很充實，在納稅者又很公平，其他雜稅應歸撤廢。譬如美國各省省稅，以財產稅為主要收入，聯省政府，以所得稅為主要收入，英國所得稅占全體收入之半數，其他各國皆有增加所得稅之趨勢，是所得稅在事實上實有成為主稅之勢。

消費單稅制
(三)消費單一稅制，謂消費為人人所不能缺少，消費品稅最能普及，而且依消費品價值課稅，富人消費者，其價值比平民為高，賦稅負擔亦較重。其實消費稅不能適應人民納稅力，前已說明。在十七十八世紀時，理財者大都以消費稅為唯一良稅。至今我國中央稅收，如關稅鹽稅統稅等，大都是消費稅，為中央主要的收入，其他稅收，如交易所稅之類，為數極微，是消費單一稅制，在我國無其名而確有其實。

資本單稅制
(四)資本單一稅制，為單對於資本課稅，以資本或財產價值作為標準，凡有資本或財產者，方負此稅，其他從勞力發生所得者無稅，較之所得稅的範圍為小。但課資本稅，有一最大的困難，有許多資本財產，沒有市場

價格，即或有價格，而價格有漲落不一，如果由財產所有人呈報，又難免不以多報少，仍然難於達到公平課稅的原則，要想嚴格的施行資本單稅制，實際上很難達到。數年前英國以內國公債負擔太重，勞動黨主張徵收一次重率的資本稅，凡資本或財產價值在五萬鎊以上者課累進稅，用以一次償清國債，持券人大都是些資本家，國家常年向他們課重率的所得稅，以付公債本息，倒不如重課一次，免得使負擔延長；而在資本家方面看來，一方面付出資本之一部交與國家，他方面收回國家的債務，不啻資本家自己取消此項債權。但是這種運動，醞釀迄今，未見實行。

單稅制
之短所

單稅制度，無論是以土地所得消費或資本為本位，各有他的長處，各有他的效力，使賦稅簡明，徵收容易，課稅方面與範圍有一定，可以減免人民繳納各種雜稅。然在今日社會經濟制度之下，有許多短處：

甲 從財政上觀察

- 1 單行一稅，很難有充分的收入，以供國家鉅額的經費。
- 2 一項賦稅的收入，彈力很小，不適合於經費的變動。
- 3 各種賦稅，各有優點與劣點，一項賦稅的劣點，沒有旁的賦稅以資填補。
- 4 單一稅的稅率必很重，人民感受最沉重的痛苦，將設法逃稅，國家無法制止。
- 5 單一的課稅目的物，無分別的皆須課稅。譬如單一所得稅或資本稅，凡小額所得或資本，皆須調查，必發生徵收的困難。

乙 從社會倫理上觀察

- 1 單一稅的範圍很狹，不能達到普遍的效力。
- 2 單一稅對於一項目的物課重稅，而對於其他目的物無稅，使負擔重於一方不能適合於人民的納稅力，而失掉負擔的公平分配。

- 3 單一稅既限於一種範圍，不能將生活費除外，危及窮民生活。

丙 從經濟方面觀察

- 1 單一稅對於一方面課重稅，是使這種稅源枯竭，阻礙國民經濟之平均發達。
- 2 單一稅引起經濟的變動，如單課土地稅，則人民將不投資於土地，而改投於其他方面，減損土地的生產力。

- 3 單一稅減損人民的儲蓄心與儲蓄力，如專課所得稅，則人民不從事儲蓄，以每年所得，盡供消費，是減損一國資本的增殖。

丁 從政治方面觀察

- 1 單一稅使各職業間階級間引起逃稅的鬥爭，更加激烈，凡負擔這種賦稅的人們，必起來作反抗的運動，引起政治上的風潮。

單一稅的長處與短處，兩相比較，究竟是害多而利少，兩方不足抵補，而且就事實上說，也難施行，故從來

無論主張單稅制者，如何宣傳運動，終久是託之空論。

第三項 複稅制

複稅制
有補充
之效

複稅制度 (Multiple taxation; impôt multiple) 為施行幾種賦稅，編成稅制。在單稅制之下，各人的負擔，常不公平，複稅制可以互相補充。在單稅制之下，人民可以逃稅，如在土地單稅之下，僅土地所有者被稅，其他財產所有者沒有負擔，而在複稅制之下，逃掉一方，然至他方，仍難逃避。譬如施行遺產稅所得稅的國家，人民在平時逃避所得稅，留存所存之一部分，變成財產，到死時仍然難逃遺產稅，斯為複稅制的優點。然事實上各國皆以單一稅收入不足，都是行複稅制，所不同者，賦稅種類，有多少不同的區別而已。

然種類
過多亦
不宜

複稅制雖比之單稅制為可取，然種類過繁，也不是良策。有些賦稅，收入不能增加，而徵收費甚重，除徵收費而外，歸入國庫者為數無多，而人民負擔很重，亦須慮及。英國 Arthur Young 以為最良的賦稅制度，為「在無數點上徵輕稅，使沒有一個人覺得有很重的負擔」，殊不知許多次數的輕稅，集合攏來，即變成很重的負擔，反而比一種重稅為重，引起人民對於苛捐雜稅的惡感。在經濟生活發達的社會，欲求收入增多，徵收手續最簡便，又能適合於賦稅的原則，惟有提出幾種收入數額最大，而又便於徵收的賦稅，而裁汰其他雜稅，方是正當辦法。道爾頓說：「若欲課富人的稅，以所得稅與遺產稅為最良，若欲課窮民的稅，可以選擇幾種消費最廣而又無益於健康的貨物課稅。」要算是的當不易的見解。

單稅制既不可行，而複稅制又恐種類過多，人民發生稅繁賦重的痛苦，故於施行各種賦稅編成賦稅制

度時，對於各種賦稅，不能不加以選擇，選擇的標準，至少須適合以下各原則：

甲 財政上的原則

1 選擇稅源較豐富者課稅，然後收入始能充分。

2 稅制當有伸縮的彈力，選擇幾種賦稅可以隨經費之膨脹，而能使收入增多者舉辦。

乙 國民經濟上的原則

1 選擇正當稅源，賦稅當從稅源上徵收，如原則上當課所得稅者，寧可重課所得稅，不要再對於資本或財產課稅。

2 射準賦稅的負擔，如欲使某種人負稅，則逕行設立某稅，不可使負稅人有轉嫁或逃稅的機會。

丙 社會倫理上的原則

1 稅制的組織，須兼有人稅與物稅的關係，使負稅人因其所有物而納稅，課稅物因其人之納稅力而課稅。

2 稅制當適合各人納稅力而負擔，如欲免除最低生活費的負擔，則須免除生活必需品之稅，如欲戒抑奢侈，則對於奢侈品課重稅，如要依財產而定納稅力，則依財產所得課重稅，如要使不勞利得負重稅，則徵收各種不勞利得稅。

現在各國採用的賦稅制度，因為各國有其各別的歷史，各有其不同的制度，而且各國的制度，并不是根

據於一定合理的方針，從新編定，各種賦稅制度仍然是年年變易，以彌縫當時發生的弊端。譬如一八九一年普魯士稅制改革，一九一七年法國稅制改革，雖然是根據於學理，但仍然以從前存在的賦稅為基礎。每逢改革時，即感遇團體階級因利害不一致發生爭抗，新成立的稅制，也不過是各方面讓步妥協的產物，以言賦稅負擔之真能達到公平，猶相距甚遠。

第四項 各稅稅收相互間之關係

各稅相互間之影響

現在各國施行複稅制度，在各稅之間，又互相發生影響。每於改革稅制時，施行一種新稅，預期可以收得某數額之稅收，常不免因他稅之存在而減少，此等情形，可以歸納如左：

因稅源不同

一 各稅之影響，因稅源而不同。一種賦稅，規定其課稅方法之後，將來新稅之施行，有受其影響者，有不受其影響者。例如在施行人丁稅地稅之國，若復舉辦勤勞所得稅，因為兩種賦稅之泉源，各不相同，地稅人丁稅之徵收，不致減少人們之勤勞所得，若復對於勤勞所得課稅，則不受原存稅制之影響。若是課消費稅，人民之消費購買力與他種稅源相串通，則是消費稅收，不免因之減少。此項影響，又有多少之不等，在生活必需品之消費，每人口都非消費一定數量不可，不必因之減少，若為享樂品或奢侈品之消費，則人民因他稅減少購買力之後，其影響於此等稅收者較大。

因稅源之分配不同

二 一稅影響於他種稅收之大小，又因各稅分配之情形而不同。假如原有稅制，富人之負擔較重，如在超額所得稅制之下，凡所得愈多者，其稅率愈重，則此輩之儲蓄減少，將來課遺產稅時，遺產稅稅收，比之沒

因各稅
之性質
不同

有超額累進所得稅者當爲少，反之假使原來的稅制爲消費稅，富人平時所負擔者，不必比窮民若何較多，其資本聚積之數加大，則遺產稅收入可望增多。凡此因稅源存在之階層有不同，若對於一階層已課重稅者，在課第二種稅時，其稅收即不必若何之增多。

三 各稅之影響，又因各稅之性質而不同。

(1) 因稅源大小而不同。例如一國原有人丁稅，新施之稅，若爲所得稅，則比消費稅爲多，因所得稅所能課及之稅源，大於消費稅所能課及之稅源範圍。在消費稅凡人民所有購買力，不投之於消費者，即無法課及，不似所得稅之能對於一切所得，無論供消費或投資之用者，皆能課到。

(2) 因消費品之可以相互代替而不同。即對於消費品課稅，課稅品亦應有所選擇。凡消費品之可以相互代替者，課甲種消費品稅，不能盡如其量之豐收。如欲豐收，必須對於凡供一種目的用之各種消費品同時課稅。

(3) 因消費品之連帶使用而減少者。例如汽油重稅之後，人民以消費汽油爲太貴，汽車之銷場因之減少，汽車照稅隨同減少，是又一稅而損及他稅之稅收。

(4) 又有因重課一稅而使他稅增多者。例如四川及其他偏僻地方，重課地稅，於是人民以種植五穀爲不利，而改種鴉片。鴉片之生產量加多，於是就地軍閥之鴉片特稅收入，可以增多。又如重課關稅之後，輸入品減少，內地生產量加多，則內地生產品之有稅者，亦可加多稅收。然此種情形究少。

故在課稅制度
宜就總稅源
以課稅
制之簡化

在複稅制度之下，各種賦稅對於稅源課稅，因其有重複衝突等關係存在，平常以為對於每一課稅標準課稅，即可獲得某定額稅收，而不知人民供納稅消費生產各方面之用者，仍然是國民所有之購買力。每經一次課稅，其購力即受減損，他種稅收，即不必若是之豐富。故複稅制度，雖可使國民之購買力措置於各方面者，俱有課及之機會，然在賦稅制度，與其四面張網，不如就稅源之總匯處課稅。每課一稅，必有一番征收費，層層疊疊之課稅，是增多征收費用，反不如一次就總匯處征收較可以節省，又使人民便利。國民購買力之總匯處維何？其一，為一人生存時按期從各方面獲得之所得；其二，為在一生結局時所有之遺產，苟能對於所得及遺產課稅，則其他各種稅，除具有他種目的而外，殊不必征收，即征收亦成爲重複。由是言之，所得稅可以包含消費稅之稅源而征收，消費稅不能盡個人能力就其全部所得征收，故課所得稅之後，殊無課消費稅之必要，若是稅收不夠，不妨增重所得稅稅率。

第五項 賦稅制度之趨向

歷來稅制之變
多受
情勢之
推逆

各國賦稅制度，各有其沿革，流傳至今，造成各種不同的局勢，其所以然者，因為各國各有不同的社會上政治上經濟上的情勢，與變化，各國各有其不同的國民性與思想。各國稅制變革最速者，以十九世紀之下半年爲最，考其原因：

第一 產業革命之後，機械繼續發明，一切工業運用機械，得以擴張規模，運輸交通之設備，日臻便利，資本制度發達，物質的生產逐漸增多，同時財富的分配發生鉅大的變動。擁資本而占要津者，其財產累進的增

多，而大多數無財產者，竟感生活困難之苦。經濟情形變化之後，稅制亦不能不隨同改革。

第二 政治上民主主義思想發達，貫入政治組織。賦稅負擔，宜由社會各方面公平分配，尤其是注意於貧窮階級的人們，力圖減除他們的負擔。量力納稅的原則，已為舉世所公認為最當的原則。從前國家僅向容易徵收及抵抗力薄弱者課稅，現在全體人民有參加政治的權力，無論在徵收上若何便宜，苟不合於公平的原則，輒引起人民之反對。

第三 近數十年來，戰爭發生頻繁，戰費驟增，社會教育等建設費用，亦突形澎漲。財政上欲謀收支適合，不能不增重舊稅，創辦新稅，革故添新，年有變更。

上述三點，為各國共同的原因，每經一次變更，即有整理稅制的事情，相應發生，以求樹立適應當時狀況的賦稅制度。然至今各國稅制的整理方法不同，施行有遲早不同，其原因則在一國的國民性是否願意承受此種特制。思想家的指導，是否為全體人民所贊同，不致發生賦稅鬥爭，阻礙新稅的進行，仍有待於社會之總制，能進到若何程度。

現在各國稅制，都是由上述各項賦稅配合編成，不過有取捨之不同，有兩種變化。一為合併化，其二為派分法。

合併化(Consolidation of taxes)在一國賦稅發展時，或財用緊急時，往往設立臨時稅，久之繼續不廢，即變成經常稅。在此各種臨時稅經常稅之間，沒有連絡，又或於舊稅之上加收附加稅，附加稅數額，往往超過

與思想
之指導

而為
合併
化與
分別
化

原來稅額之上。又或因有特種營業發生，又創設某種營業稅，待後來財政上了軌道，或在情形緊急之時，乃加以整理，綜合性質相同的各種賦稅，成爲一個體系。譬如綜合牙稅當稅交易所稅之類，而成爲營業稅。將一宗賦稅上之各種附加稅變成爲正稅。我國煤油稅合併於關稅之類，是皆由幾種複雜的賦稅，化爲一種單純稅。

分別化 (Differentiation of taxes) 這種作用，與上相反，一種賦稅之中，又發生新的賦稅，乃另冠以名稱。這種作用發生的原因，大都由於社會上經濟上政治上的情形變化，尤其在經濟發達時，分業愈多，交換愈盛，經濟變動，常使新的職業增多，舊的職業減少，財產所得分配，亦發生變化，遂有設立新稅之必要。又或因爲戰事發生，財用緊急，政府擇取某方面可以徵稅，即創立一種稅制，譬如我國有交易所之後，才設立交易所稅，北伐之後，才設立煤油稅，內地稅，捲菸稅之類，繼又成立統稅。又如各國所得稅制之中，分別所得來源，設立減免寬免特免之類。

至今各國賦稅制度，仍在變化之中，沒有固定的形體，而在稅制漸入秩序的國家，皆有減少間接稅增加直接稅的趨勢，以求適合於能力原則。

第十二節 中國賦稅制度

我國政治組織，分中央、省、縣、三級政府，在前清光緒以前，各種賦稅，皆舉供中央之用，地方政府於中央賦稅項下，別立名目，徵收附加稅，很少有獨立的稅源。中央稅收以田賦鹽稅關稅爲最重要。關稅行政，自始即爲

外人把持，我國政府從前不能過問，所有稅收，以償外債爲限。各地方所能附徵者，以田賦鹽稅爲多。然田賦由各省徵收，每年以一定額解款於中央，若有餘額，仍留存各省備用。田賦在名義上爲中央稅收，事實上此項收入不是盡歸中央，中央與地方同取給於田賦。鹽稅因出產地集中，中央政府就地置官，可以徵稅，然制度紊亂，比田賦有過無不及。民國二年四月，五國大借款成立，以鹽稅爲擔保，聘丁恩爲整理鹽政顧問，一切行政，統歸鹽務署管理，各地方設鹽運司。鹽的分配，分官運商運兩種，同不免於弊端。惟以商弊易除，官弊難免，於是漸次廢官運而以商運代之，稅收增多。民五以後，各省獨立，應解之款，多有截留，中央稅收不夠，惟有舉行內外債以度日，各省軍費增多，惟有就地籌餉，稅制紊亂，莫可究極。

我國稅制之難於整理，其原因極多，而國地兩稅之不能劃分，亦其重要原因之一。歷來財政當局，即認爲重要之圖，民國二年，財政部厘訂國家稅地方稅草案，在民三頒布，民國十六年國民政府定都於南京後，以軍費浩繁，稅收孔急，財政部於是年七月頒布國家收入及地方收入劃分暫行標準，民國十七年九月，平津克復之後，乃劃分國地兩稅，茲表列如下，以資比較。

中央及地方稅收之劃分

民國二年

民國十六年七月

民國十七年九月

(甲)現行稅目之劃分

現行收入之劃分

現行收入之劃分

(一)左列各項定爲國家稅

甲國家收入

甲國家收入

賦稅論

- 1 田賦
- 2 鹽課
- 3 關稅
- 4 常關稅
- 5 統捐
- 6 厘金
- 7 釐稅
- 8 契稅
- 9 牙稅
- 10 當稅
- 11 牙捐
- 12 當舖
- 13 烟稅
- 14 酒稅
- 15 茶稅

- 1 鹽稅
- 2 關稅
- 3 常關稅
- 4 菸酒特稅
- 5 捲菸特稅
- 6 煤油稅
- 7 厘金及郵包
- 8 礦稅
- 9 印花稅
- 10 國有營業收入
- 11 禁烟罰款

- 1 鹽稅
- 2 海關稅及內地稅
- 3 常關稅
- 4 烟酒稅
- 5 捲菸稅
- 6 煤油稅
- 7 厘金及一切類似釐金之通過稅
- 8 郵包稅
- 9 印花稅
- 10 交易所稅
- 11 公司及商標註冊稅
- 12 沿海漁業稅
- 13 國有財產收入稅
- 14 國有營業收入稅
- 15 中央行政收入稅

16 糖稅

17 漁業稅

(二)左列各項定為地方稅

1 田賦附加稅

2 商稅

3 牲畜稅

4 糧米捐

5 土膏捐

6 油捐及醬油捐

7 船捐

8 雜貨捐

9 店捐

10 房捐

11 戲捐

12 車捐

乙地方收入

1 田賦

2 契稅

3 牙稅

4 當稅

5 商稅

6 船捐

7 房捐

8 屠宰稅

9 漁業稅

10 其他之雜稅雜捐

乙地方收入

1 田賦

2 契稅

3 牙稅

4 當稅

5 屠宰稅

6 內地漁業稅

7 船捐

8 房捐

9 地方財產收入

10 地方營業收入

11 地方行政收入

12 其他屬於地方行政之現有收入

13 樂捐

14 茶館捐

15 飯館捐

16 肉捐

17 魚捐

18 屠捐

19 夫行捐

20 其他雜稅雜捐

(乙) 將來新稅之劃分

將來新稅入之劃分如左

將來新收入之劃分如左

(三) 左列各項定為將來

甲 國家收入

甲 國家收入

應設之國家稅

1 印花稅

1 所得稅

1 所得稅

2 登錄稅

2 遺產稅

2 遺產稅

3 繼承稅

3 交易所稅

附

4 營業稅

4 有限股份公司註冊稅

1 特種織物消費稅

5 所得稅

5 產銷稅

2 麥粉絲經出廠稅

6 出產稅

6 其他合於國家性質之收入

7 紙幣發行稅

(四)左列各項定為將來

乙地方收入

乙地方收入

應設之地方稅

(A)特別稅之稅目

1 營業稅

1 營業稅

1 房屋稅

2 地稅

2 市地稅

2 國家不課稅之營業稅

3 普通商業註冊稅

3 所得稅之附加稅

3 國家不課稅之消費稅

4 使用人稅

附

4 入市稅

5 使用物稅

1 特種消費稅

5 使用物稅

6 其他合於地方性質之收入

2 特種出廠稅

6 使用人稅

(B)附加稅之稅目

1 營業附加稅

2 所得附加稅

(丙)地方特別稅及附加稅之限制

(五)地方特別稅有妨礙國稅者

財政部得禁止其徵收凡特別

稅經財政部認為不正當者亦

同

(六)凡地方附加稅不得超過左

列之限制

1 田賦附加稅不得超過百分

之三十

2 營業附加稅不得超過百分

之二十

3 所得附加稅不得超過百分

之十五

(七)遇有特別事項須增加附加

稅之成數時非經財政部認可

第四條 地方收入性質其國家

收入重複時財政部得禁止其徵

收

第五條 地方收入之分配由地

方團體自定之仍由該管地方

官廳冊報財政部

第六條 國家稅地方稅劃分後

各自整頓不得添設附加附

第四條 同上

第五條 省市縣收入之分配由

各省及各特別市自定之仍由

該管官廳冊報財政部查核

第六條 國家稅地方稅劃分後

各自整頓不得添設附加稅惟

所得稅徵附加稅但不得超過

正稅百分之二十

第七條 新收入實行時凡舊收

入性質相抵觸之部分應即廢

止性質相同之稅捐應即歸併

第八條 厘金及一切國內通過

不得超過前條之制限

稅定期裁撤以六個月爲限由

中央負責實行在未裁之前暫

由中央接管

第九條 田賦收入雖歸地方但

關於土地稅法之大綱仍由中

央制定頒行

第十條 中央及各省收入雖經

劃分但事實如有必要時得由

中央輔助地方亦得由地方協

助中央

民國二年國地兩稅之劃分，不過是駢列稅目名稱，從未實行。在當時以爲此種分割，係根據於事實及學理，實則凡屬稅源稍豐的賦稅，皆歸之於國家，地方則給以各種雜稅，而不知此等雜稅，是否能施行，而施行之後，地方政府究能收得幾何，人民有無稅繁賦重之苦，其不能見諸實行，不僅由於政治關係所阻礙，即就財政本身而論，亦有難於實行者。民三以後，稅制既無法整理，即或能小有整理，也不過是爲謀增加收入。斯時中央與地方同感於稅收之不足，在中央惟有舉債，地方則濫發省銀行鈔票，此種情形，至國民政府定都南京，無所

變更。

民國十六年的劃分，重在能夠實行。消費品稅等，中央便於徵收，故悉舉歸之中央，其他收益稅散置於各地者，歸地方政府。中央以田賦及其他關於土地之收入，歸之地方，地方則以一切消費稅奉之中央，作為交換，是為國民政府整理財政之入手辦法，頗能適合實情。凡在國民政府行政所到各省，皆能遵辦，即或不願遵照，而中央已於消費品出發地如上海天津廣州等地，先行抽稅，不致受地方政府的拘束。各省從前以軍費過多，舉一切稅收以供軍費尚不足，現在軍隊直轄於中央，軍費由中央支出，各省僅保留若干省防軍，為數無多，在國民政府所轄各省，稅收尚有餘裕，以供建設事業之用。惟從前在政治分會勢力之下，究難免稅制之綜錯，譬如二集團軍所駐各省，中央對於該省財政，置之不理，純取放任主義，四集團軍所駐地，國地稅收，尙能遵照劃分，惟中央稅收即直接撥作該團軍費，不足之數，再挪用省稅，或再由中央撥款；然各種稅制，皆幸能遵照中央所揭示者辦理，稅制整理，方有確實的基礎。十八年一月二十四日，財政部依據其職權，頒布監督地方財政條例十二例，關於地方賦稅一層，規定各省及特別市遇有新設稅目，均應由財政部核准施行。縣及普通市遇有新設稅目，均應由各省財政廳核准施行，二十年中央修正監督地方財政暫行法，頒行各省。各省感於財政之困難，亦不得不厲行預算制度。

十七年
後之整理
稅之整理

中央對
於地方
財政之
監督

自國地兩稅劃分及中央監督地方稅之制施行之後，中央稅制，始行銳意整理。然第一步所能整理者，僅限於間接稅，而直接稅如所得稅遺產稅之舉辦，在間接稅征收制度未能澄清之前，恐行政力量有所不逮，至

今無論社會中主張者如何熱烈，而財政當局尚未施之實行，將有待於來日。

現在中央收入以關稅統稅鹽稅為大宗。關稅自二十年自主之後，繼改行征金制，稅則亦迭有增高，故稅收逐年增多。鹽稅自二十一年春合併鹽務稽核職務，裁汰各省積弊，建坵管理鹽場，稅收亦有增多。統稅為數年來最有進步者。最初在十七年春舉辦捲烟統稅，十八年成立統稅處，舉辦捲烟、棉紗、火柴、水泥、麥粉五種貨物之統稅，二十年九月成立稅務署，又將印花菸酒稅合併，稅收增加很快，而征收行政之改進，尤具特色。茲將各稅稅收列之於左：

年	關稅收入	鹽稅收入	關稅收入	鹽稅收入
元年	六六、四〇〇、〇〇〇元		十年	九一、四二七、〇〇〇元
二年	七二、六九三、〇〇〇元	一九、〇四四、二〇〇元	十一年	九七、五七六、〇〇〇元
三年	六五、五七六、〇〇〇元	六八、四七五、三〇〇元	十二年	一〇五、三九一、〇〇〇元
四年	六二、八二五、〇〇〇元	八〇、五〇三、四〇〇元	十三年	一一四、四六一、〇〇〇元
五年	六四、三四二、〇〇〇元	八一、〇六四、八〇〇元	十四年	一一五、六二七、〇〇〇元
六年	六五、〇四六、〇〇〇元	八二、二四五、八〇〇元	十五年	一二八、〇七二、〇〇〇元
七年	六二、四九四、〇〇〇元	八八、三九三、七〇〇元	十六年	一二二、四〇四、〇〇〇元
八年	七八、二八〇、〇〇〇元	八七、八二二、五〇〇元	十七年	一三三、二五二、〇〇〇元
九年	八四、〇一八、〇〇〇元	九〇、〇五二、四〇〇元	十八年	二四三、九六六、〇〇〇元

十九年	二九〇,一九九,〇〇〇元	一二七,八六一,九〇〇元	二二年	三一七,二七四,〇〇〇元	一五三,一二一,七一一元
二十年	三八四,九二五,〇〇〇元	一六二,八七〇,〇〇〇元	二二年	三三九,五二二,〇〇〇元	

統稅收入

民國二十年

民國二十一年

捲煙	五五,二二五,七六五元	五八,四八三,八三〇元
棉紗	一五,二四二,九九九元	一八,六三六,二九四元
火柴	二,九四一,九一三元	三,五四五,三五〇元
麥粉	五,七六五,七二六元	四,六八〇,〇五二元
水泥	七七九,八三三元	七四〇,一九二元
蕭菸		一,二七九,三五二元
啤酒		二八四,〇二九元
洋酒		一六,四五〇元
總共	七九,九五六,二三三元	八七,六六五,五四九元

我國自關稅,鹽稅,統稅,印花稅等,每年獲得收入約七萬萬元,皆係間接稅,以中央經費及償債費用,而無直接稅。此種賦稅制度,從充實財政及增進國民經濟雙方着想,有急應改革,舉辦直接稅之必要。日本在每年七萬萬稅收中,英國在七萬萬鎊稅收中,皆直接稅間接稅各約占半數。我國稅制,不逮遠甚。最近財政部有舉辦遺產稅之議,但吾人考之實情,不如先舉辦所得稅之易於施行。假使中央能將所得捐交還財政部,改為國民所得稅,加以整理,逐步推廣其課稅範圍,步武各國之稅制,則中央財政,方有鞏固之基礎。關於稅制改革問題,事涉各方面,非本書所能詳述,惟俟之他日。

第二章 賦稅各論

本章共分十八節，說明各種賦稅之原理與稅制，其順序略依總論第十一節所定之課稅標準。近人喜列某稅於某類，例如列地稅房屋稅於收益稅，初視之似甚明審，殊不知課稅制度不同，其性質迥異，凡不解賦稅原理者，即容易發生此種錯誤。日本地稅及資本利息稅，依其稅制，實爲收益稅，故日本一般財政學中，作此分類，但我國現行地稅，性質完全不同，乃爲從量的財產稅。最初晏才傑氏之述「租稅論」抄襲日書，列地稅爲收益稅，毫不加察，後之述賦稅者，如賈士毅氏，向出一轍。而賈氏謂「收益稅者，乃以個人所得收益之標準而課之稅」，（民國續財政史上編五六二頁）又將所得稅之一部分意義，拉來解釋收益稅，移花接木，而不辨兩稅之各別之性質。賦稅分類，所以辨別各稅之性質，至爲重要，若有錯誤，則遺誤全部。各種賦稅不能從形式上分類之理，本書當於各稅中一加以闡述。

第一節 人丁稅

第一項 本論

人丁稅爲對於人，并以人爲課稅標的物所課之稅。各國古代皆盛行此稅，起源甚早。蓋人丁稅之課稅

人丁稅
之意義

標的物與納稅人同爲一體，於徵稅方法上極爲簡單，不問其人對於家族之關係如何，在社會之能力如何，苟其人生存於社會，即負有納稅之義務。而且人人所負之稅，皆是同等，並無區別，爲稅制中最簡單而又最粗陋者。

在古代
經濟未
發達時
頗適用

古代各國，皆盛行此稅者，亦有其原因。在經濟生活未發達時代，私有財產制度，極爲幼稚，財產累積成爲鉅額者甚少，社會財富之分配，無貧富懸殊之象。人民生存在此種社會之中，大都憑其個人勞力，以謀生活上之需要，其對於國家應盡之義務，不外乎以個人的勞力爲基礎，故以人體爲直接的課稅標的物，即係度量其各個人能力課稅。凡在社會中人力比財力占重要地位者，自以對人課稅爲最易實現，亦猶現在財產制度發達，財力比人力占重要地位，遂以所得或財產爲課稅之標的者相同。經濟情形變化，稅制亦從而更改，殊不足怪。在經濟發達之世，有其他適當的課稅物發生，皆以人丁稅違反納稅力原則，負擔不公平，引起一般人民之惡感，故至今各國鮮有保存此制者。

今則以
間接稅
代替

現在各國雖廢止人丁稅，而類似人丁稅的賦稅，尚不少存在。例如歐陸各國所行之兵役稅，依納稅人的家長所有之財產爲標準，而課以輕重不同之稅。又如各國所行貨物稅中，如對於鹽米等生活必需品課稅，亦爲一種換面的人丁稅。食品之類，爲人人生活上所不可缺少者，其消費數人人約同等，即賦稅負擔亦同等。

稅制之
缺點

人丁稅之不易維持，其最大原因，厥爲此項收入無法增加，以適應財政上之需要。固然人丁稅可以加高稅率，使收入增多，然稅率增高，大多數貧民皆超過其負擔力之上，成爲累退稅，以致發生不良影響。而且人丁

稅在沒有人口調查的國家，很難施行有效，人口逃亡，即無從課稅。又徵收費比率太大，在收入數額上，甚不合算。又人民逃稅，甚為容易，即或政府強制納稅之方法很嚴，凡不納稅者悉予拘留，而大多數貧民，無衣無食，反以拘留為解決食住之一法，終無法強其納稅，非若財產之可以扣押。故近代文明國家，皆不行此稅，實以實際上有此等阻礙。

優點
人丁稅尚有一層意義，使全國人人納稅，明瞭人民對於國家納稅之義務。在人民對於國家之觀念甚薄弱者，未始不可施行此稅，以為訓練。惟稅率以愈輕愈妙，以使人民明瞭個人對於國家之關係，而又不感覺負擔之重為度。

以現代人的眼光和學理來觀察，人丁稅與階級稅固無當於理，然我們考究現代歐洲人民何以對於納稅義務的觀念如此之強，不能不歸功於此等直接稅，數百年來，人民已養成納稅之習慣，一步步的改為所得稅，很容易施行有效。我國人民對於納稅義務之觀念，自古薄弱，惟鄉間農民有「一錢糧，二租穀」的諺語，尚不忘義務的觀念。儒者的思想，是「書田無稅子孫耕」，很不願納稅。而富裕階級反以納稅為恥，以能免稅為榮。這種根性不除，不僅財政基礎無法鞏固，而人民對於國家之關係亦日趨於淡薄。

從前英法德三國廢止人丁稅之後，復施行階級稅以為代替，依人民在社會中地位之高下，分為等級，課以輕重不同的稅額。良以窮民生活既極困難，無力納稅，國家欲謀稅收之充實，自以向有產者課稅，易於徵收，亦猶我國古代人丁稅，不能不加以窮富之別，蓋事實上非如此不行。德國一八二〇年施行之階級稅，分人民

爲四級，英國一三七九年以後，法國一六九五年以後，皆分別納稅人爲數階級，是爲人丁稅制之轉變。

第二項 我國人丁稅

中國人丁稅制
歷代視制
爲重要
問題

我國人丁稅制，起源甚古，歷代皆曾施行，特稅制在各代有所不同。有徵收人民勞力者，是曰徭役，有徵收實物如粟如絹者，是曰物納，有徵收貨幣者，是曰口錢，曰折鈔，曰免役錢。納稅人的範圍，皆從年歲上規定，亦有設置各種寬免者。稅率大都定有，間有分別貧富，以定輕重者。歷朝開國之初，莫不減輕稅率，撫輯流離，使回歸原鄉，閭閻安堵，由是人口可以增多。反之若是增重稅率，人民即不免於逃亡，稅率愈重，民更無以爲生，不僅稅收減少，人力亦且凋敝。歷朝鼎之輕重，全繫乎此，故人丁稅在我國歷史上視爲重大問題。

最早之
人丁稅

殷周之際，計口授田，九夫爲井，四井爲邑，四邑爲邱，四邱爲甸，甸六十四井，出長轂一乘，戎馬四匹，牛十頭，甲士三人，步卒七十二人。人民既服徭役，又納物資，是爲人丁稅之起源。此項稅制，與授田保甲兩制同時并行，以甸爲一積體，在一積體之內，仍以一人爲一單位，以派稅服務。惜其時規章簡陋，無從詳考，然其以人丁爲單位而不以人所有財產或他物課稅，則可斷言。魯成公元年，作邱甲，使一邱十六井之民，出曩日六十四井爲一甸之甲士，加四倍以賦於民。魯成公加重古制，此制之存在，在典籍上已可考證。即從史實推論，夏商建國之後，常有獯鬻蕞粥之來侵犯，周有驅逐蠻獠之設備，此時爲民族自防計，即不能無當兵納稅之義務，在此思想簡陋時期，亦惟有依人而徵稅。

以貨幣

周禮以九賦斂財賄，鄭注云：一賦，口率出泉也。一是賦之徵收，以人口爲標準。管子海王篇謂：一萬乘之國，

課稅

正人百萬也，月人三十泉之，籍爲三十萬。一史記貨殖傳謂：「秦漢之制，列侯封君食租稅，歲率戶二百，千戶之君則二十萬。齊秦皆有口賦，齊以丁計，歲三百六十文，秦以戶計，歲二百文，是齊之稅重於秦。」依此等記載，可知周、戰國及秦之世，皆有人丁稅。

年十五
即算出
賦二
十服
籍

逮漢之興，漢高祖四年八月初爲算賦，凡民年十五而算出口賦，至五十六免除，二十而傅給徭役，亦五十六而除。買人與奴婢倍算，前者以抑末，後者以重人道。每人出賦鈔一百二十，是爲一算，充治庫并車馬之用。馬端臨考戶口之賦，始於此時，謂「古之治民者，有田則稅之，有身則役之，未有稅其身者也。漢法民年十五而算出口賦，至五十六而除，二十而傅給徭役，亦五十六而除，是且稅之而役之也。」十一年詔令諸侯王通侯，常以十月朝獻及郡，各以口數率，人歲六十二錢，以給獻費。四年算賦，減其半數。

更賦

漢制尙有更賦，如淳曰：「更有三品，有卒更，有踐更，有過更。古者正卒無常，人皆當迭爲之，一月一更，是謂卒更也。貧者欲得僱更錢者，次直者出錢僱之，月二千，是爲踐更也。天下人皆直戍邊三日，亦名爲更律，所謂徭戍也。雖丞相子亦在戍邊之調，不可人人自行，三日戍又行者，當自戍三日，不可往使還，因便往一歲更，諸不行者，出錢三百入官，官以給戍者，是爲過更也。律說，卒踐更者居也，居更縣中五月乃更也，後從尉律，卒踐更一月，休十一月也。」食貨志曰：「月爲更卒，已復爲正，一歲屯戍，一歲力役，三十倍於古，此漢初因秦法而行，後遂改易，有議乃戍邊一歲耳。」

女子不

惠帝六年，令民女子年十五以上至三十不嫁，五算。文帝偃武修文，丁男三年而一事，民賦四十。當時民多，

錄五耳

每人三年始賦四十，即已足用。吳以銅鹽故，百姓無賦卒踐更，輒予平買。

景帝二年，令天下男子二十始傅，著名於籍冊，為公家服徭役，如淳謂：漢「律年二十三，傅之疇官，高不滿六尺二寸以下為疲癯。漢儀注：民年二十三為正，一歲為衛士，一歲為材官騎士，習射御，馳戰陳，年五十六乃免為庶民，就田里，則知漢初民在官三十有三年也。」今景帝更為異制，令男子年二十始傅，則在官三十有六年矣。

三歲而算口賦，民至生於輒殺，免口賦以安輯流離

武帝征伐四夷，重賦於民，民產子三歲，則算出口錢，故民重困，至於生子輒殺。丁稅課及無力者之弊，是已暴露無餘。昭帝元鳳四年，詔毋收四年五年口賦，三年以前逋更賦未入者勿收，蓋懲武帝時人民之脊苦，因予以寬假。宣帝五鳳三年，減天下口賦，且令流民歸還者勿算。元帝時賈禹請：民年二十乃算，禹以古民無賦，算出口錢起於武帝征伐四夷，宜令民七歲去齒，乃出口錢，年二十乃算，元帝下其議，令民產子七歲乃出口錢。成帝建始元年，減天下賦錢，每算四十。

王莽當政，以周官稅民，凡田不耕者為不殖，出三夫之稅，城郭中宅不樹藝者為不毛，出三夫之布，民浮游無事，出夫布一疋，其不能出布者，宥作，縣官衣食之。

以實物納稅，別丁等

魏武帝初平袁氏，定鄴都，制賦，戶絹二疋，綿二斤，晉武帝平吳之後，制戶調之式。男女年十六以上為正丁，十五以下至十三，六十一以上至六十五為次丁，十二以下及六十六以上為老小不事。丁男之戶，歲輸絹三疋，綿三斤，女及次丁男為戶者半輸。其諸邊郡，或三分之二，遠者三分之一。夷人輸實布，戶一疋，遠者或一丈。

稅重而
戶口逃
亡

六朝之際，各朝體制不同。宋文帝元嘉之時，武吏年滿十六，便（一次）課米六十斛，五十以下至十三，皆課三十斛。一戶內隨丁多少，悉皆輸米。十三兒未堪田作，或是單丁，無力納米六十斛，多自逃匿，因之戶口減少。後更量課限，使得存立。減其米課，雖有交損，考之將來，仍可補益。

齊自永元以來，國家多事，揚徐二州之民，人丁三人取兩以供役，遠郡悉令上米，準行一人五十斛，輸米既畢，就役如故。稅既如此苛重，人民迫而為奸，諸郡役人多依人士為附隸，謂之屬名。又東境役苦百姓，多流籍詐病，乃遣醫巫所在，檢占諸屬名，并取病身。凡屬名多不合役，往往所在，皆是復蔭之家，凡注病者，或以積年皆攝充將役。又迫責病者租布，隨其年歲多少。銜命之人，皆務貨賂，隨意縱捨。

北魏初，令每調一夫一婦，帛一疋，粟二石。道武帝時，以郡多隱匿，詔採諸漏戶，各輸綸綿，自後諸逃戶占為納璽羅穀者甚衆，於是雜營戶師，遍於天下，不獨守宰，賦役不同，戶口錯亂。景穆帝即位，罷免一切，而以之屬於郡縣。

北齊武成清河三年，令男子十八以上，六十五以下為丁，十六以上，十七以下為中丁，六十六以上，十五以下為小。

北周之制，司役掌力役之政，凡人自十八至五十九皆任役，豐年不過三旬，中年則二旬，下年則一旬。徒役無過家一人；有年八十者，一子不從役；百年者，家不從役；廢疾非人不養者，一人不從役。

綜南北各朝，君暴吏慢賦重役繁民不堪命，多依豪室為比附，禁網隳廢，姦偽滋甚。

制免之

隋時高頴觀流冗之病，建輸籍之法，於是定其名，輕其數，凡人爲浮客被強家收大半之賦者，爲之編配，以奉公上，自蒙輕減之徵，浮客遂自歸於編戶。文帝定男女三歲以下爲黃，十歲以下爲小，十七歲以下爲中，十八歲以上爲丁，以從課役，六十爲老，乃免。開皇三年，更以人二十一歲丁，煬帝卽位之後，戶口益增，男子以二十二歲爲丁。高頴奏人間課稅有定分，年恆徵納，除注常多，長吏肆情，文帳出沒，既無定簿，難推以校，乃輸籍之樣，請編下諸州，每年正月五日，縣令巡人，各隨近三黨五黨，共爲一團，依樣定戶。自是之後，姦無所容。後來煬帝恣意荒淫，建洛邑，每月役丁二百萬人，導洛河及淮北，通流郡，築長城，東西千餘里，皆徵百萬餘人，丁男不充，以婦女充役，死者大半。天下之人，十之九爲盜賊，隋遂以亡。

戶籍調查

最其資產別爲等級

租庸調法

唐制，民始生爲黃，四歲爲小，六爲中，二十一爲丁，六十爲老。武德六年，定天下戶，量其資產，定爲三等。九年，詔三等未盡升降，宜爲九等。凡丁附籍帳者，春附則課役并任，夏附則免課從役，秋附則課役俱免。其冒詐隱避，以免課役者，不限附之早晚，皆課之。制每歲一造帳，三年一造籍，州縣留五比，尚書省留三比。武德二年，令每丁租二石，絹二疋，綿三兩外，不得橫有調斂，尙爲簡捷。七年，布租庸調法，有田則有租，有身則有庸，有戶則有調。丁隨鄉所出，歲輸絹綾各二丈，布加五之一，棉二兩，輸布者麻三斤，謂之調。用人之力，歲二十日，閏加二日。不役者，日爲絹三尺，謂之庸，有事而加役二十五日者免調，三十日租調皆免，通正役并不過五十日。若嶺南諸州，則稅米，上戶一石二斗，次戶八斗，下戶六斗。夷獠之戶，皆從半輸。蕃人內附者，上戶丁稅錢十文，次戶五文，下戶免之。附姓二年者，上戶丁輸羊二口，次戶一口，下戶三口共一口。凡水旱蟲蝗爲災，十分損四分，以上免租，損六分

以上免租調，損七以上，課役俱免。庸與調皆因丁計，名雖戶調，實爲口賦。

租庸調法，以人丁爲本，開元後，久不爲版籍，法度廢弊，丁口轉死，田畝換易，貧富升降，悉非向時。而戶部歲以空文上之。又戍邊者，獨其租庸，六歲免歸。元宗事夷狄，戍者多死邊，將諱不以聞，故貫籍不除。天寶中，王鉞爲戶口使，務聚斂，以其籍存而丁不在，是隱課不出，乃按舊籍除當免者，積三十年，責其租庸，人苦無告，法遂大弊。至德後，天下兵起，人口凋耗，版圖空虛，賦斂之司，莫相絕攝，紀綱大壞。王府所入無幾，科斂凡數百名，廢者不削，重者不去，吏因其苛，蠶食於人。富人多丁者，以官學釋老得免，貧人無所入，則丁存，故課免於上，而賦於下，是以天下殘瘁，蕩爲浮人，鄉居士著，百不四五。稅制敗壞，致社會騷動不已，勢非加以整理，不足以維持當時的危局。職是之故，德宗時，楊炎爲相，作兩稅法，田賦口賦，併爲一制。夏輸無過六月，秋輸無過十一月，置兩稅使以

兩稅法

總之。凡百役之費，先度其數而賦於人，量出制入。戶無主客，以見居爲簿，人無丁中，以貧富爲差，不居處而行商者，在所州縣，稅三十之一，度所取與居者均，使無僥利。其租庸雜徭悉省，而丁額不廢。其田畝之稅，以大縣十四年墾田之數爲定，而均收之。遺黜陟使按諸道丁產等級，免鰥寡悖獨不濟者，敢加斂，以枉法論。當時朝臣如宇文融輩，力持反對，以高祖太宗之法，不可輕易改變，然舊法逼脅州縣，妄增逃羨以爲功，炎變法而人安之，則以其隨順人情，姑視貧富以制賦。而且當離亂之後，版籍既已墜廢，故不容不爲權時施宜之舉。

自唐末四方兵起，繼以五代之亂，版籍亡失，故戶稅賦，莫得周知。宋太祖乾德元年，令諸州歲妻男夫二十爲丁，六十爲老，女口不預。太宗雍熙元年，令江浙荆湖廣南民輸丁錢，以二十成丁，六十入老，身有廢疾者免之。

至道元年，詔復天下郡圖戶口版籍。

真宗大中祥符四年，詔除兩浙福建荆南廣南舊輸身丁錢，凡四十五萬四百貫，而米如故。天聖中，又除婺秀二州之丁錢，仁宗皇祐三年，命三司首減潭水桂陽鹽丁米，以最下數爲準，歲減十餘萬石，既而漳泉與化軍亦次第減少。嘉祐四年，復命轉運司裁定郴永桂陽與道衡二州所輸丁米，及錢絹雜物，人無業者弛之，存業者減半，時廣南猶或輸丁錢，亦命轉運司條上，自是所輸無幾。

丁稅
帶於鹽
價
以絹鈔
折值

江東諸郡有丁口鹽錢之制，起於後唐之際，民以爲病。仁宗明道二年，范文正公爲江淮安撫，乞會一路主戶，以現在鹽價，於春時給鹽食用，隨夏稅送納價錢，其後謂爲「蠶鹽」。兩浙身丁錢始於未行鈔法以前，歲計丁口，官散蠶鹽，每丁給鹽一斗，輸錢百六十六，謂之「丁鹽錢」。皇祐中，許民以紬絹依時直折納，謂之「丁絹」。自鈔法施行之後，鹽盡通商，而民無所給，每丁仍增錢三百六十，謂之「丁身錢」。大觀中始令三丁納絹一疋，當時納錢未有倍費，其後物價益貴，乃令每丁輸絹一丈，綿一兩，皆取於五等下戶，民甚病之。建炎三年，詔以一半折絹，一半納現錢，於是歲爲絹二十四萬疋，綿百萬兩，錢二十萬緡。

高宗紹興初年，用嚴守顏言，免丁錢。道州丁米，猶爲二千石，人甚苦之。五年，守臣趙垣請以二分敷於田畝，一分敷於民丁，詔下其議。漕司謂如此則貧民每丁當輸二斗有奇，乞盡敷於田畝。言者以爲太重，請損其一分，詔漕司相度。十四年從知永州羅長源之言，盡放河南諸郡丁錢，然上供椿數則如故。後十餘年，楊良佐邦弼爲漕，乃奏除之。二十五年上念浙民之困，免丁絹錢綿一年，以內府錢帛償戶部。孝宗乾道元年，以兩浙歲勞，又免

吳傷郡邑身丁錢十三萬七千緡，絹十六萬三千疋皆有奇。惟臨安以駐蹕所在，每三年一下詔除，歲滿復然。後至開禧元年，御批浙身丁錢自今永與除免，以溥恩施。湖州丁絹，在紹興之末，多所隱漏，乃給申帖付民戶，俾自排丁名，得四十萬丁，每丁爲錢千四百，絹八尺有奇。後守臣陳之茂因請折絹，以五千爲疋，仍止歲額爲定，不以添丁而增賦，詔皆可之。自是湖州以五丁科一疋，未幾又增以七千爲一疋。乾道八年，余處恭爲烏程令，乞以七丁科一疋，亦經奏行。兩淮丁錢不知從何始，乾道末，詔民戶一丁，充民丁者，本名丁錢，勿輸。兩廣丁錢，亦不知其所始。廣西郡縣貧薄，凡民間父祖年六十以上及身丁未成者，亦行科納，謂之掛丁錢。紹熙初，始詔令本路監司約束。

免役錢

免役錢始於王安石，凡常役人戶，以等第出錢免役，凡敷錢先視州縣應用，雇直多少，而隨戶等均取之。既足，又率其數增二分，以備水旱欠闕，名一免役寬剩錢。一中興以後，改行義役，不給雇錢，而免役之輸則仍故，計口徵追，視同口賦。

唐時之丁役稅，在初爲租庸調，楊炎以庸錢均入二稅，而後世仍不免於差役，是力役之徵，兩次重徵。王安石令民輸錢以免役，而紹興以後，復給所謂耆戶長保正僱錢，是三層重徵。此外又有丁錢，是四層重徵。一有邊事，免夫之令，又不得免，是五層重徵。

遼建五京，記各京戶口之數，有天子踐位，又置宮衛，分州縣，折部族，設官府，籍戶口，備兵馬，以服徭役，然丁口之稅不詳。

別戶類

金制，戶有數等，有課役戶，有不課役戶，本戶，雜戶，正戶，監戶，官戶，奴婢戶，二稅戶等之別。有物力者曰課役戶，無者為不課役戶。女真為東戶，漢人及契丹為雜戶。猛安謀克之奴婢免為良者，止肄本部為正戶，沒入官良人隸宮籍監者為監戶，沒入官奴婢隸太府監者為官戶。戶以五家為保，戶主推其長充。男女二歲以下為黃，十五以下為小，十六為中，十七為丁，六十為老，無夫為寡，妻妾諸廢疾不為丁。凡戶口計帳，三年一籍自正月初，州縣以里正主首，猛安謀客則以寨使詣編戶家責手，實其男女老幼，年與姓名，生者增之，死者除之。正月二十以實數報縣，二月二十日申州，以十日內達上司，無遠近皆以四月二十日到部呈省。凡漢人渤海人不得充猛安謀克戶。

元世祖之整理

兼高財產稅

元朝稅制，多倣唐法，其取於內郡者曰丁稅，曰地稅，是倣唐之租庸調。取於江南者，曰秋稅，曰夏稅，是倣唐之兩稅。元初每戶科粟二石，後又以兵食不足，增為四石。太宗八年，定科徵之法，令諸路驗民戶成丁之數，每丁歲科粟一石，驅丁五斗，新戶驅丁各半之。老幼不與。間有耕種者，或驗其牛具之數，或驗其土地之等徵收。丁稅地稅之法，亦自太宗時始行之。丁稅少而地稅多者納地稅，地稅少而丁稅多者納丁稅。工匠，僧道驗地，官吏，商賈驗丁，庸配不實者杖七十，徒二年，仍命歲書其數於冊，由課稅所申省，違者各杖一百。世祖申明舊制，於是輸納之期，收受之式，關防之禁，會計之法，莫不具備。世祖至元三年，召寫戶種田他所者，其丁稅於附籍之郡驗丁，而寬地稅，於種田之所驗地，而取散漫之戶，逃於河南等路者，依現見民戶納稅。秋稅夏稅之法行於江南者，初世祖平宋時，除江東浙西，其餘獨徵秋稅。至元十九年，用姚元言命江南稅糧，依宋舊制，折輸綿絹雜物。是年二

月，又用耿仁言，令輸米三分之一，餘并入鈔以折，以七百萬錠爲率，歲得羨鈔十四萬錠。其輸米者，只用宋斗斛，蓋以宋一石，當元七斗。

元初算賦之制，中原以戶，西域以丁，蒙古以馬牛羊。至世祖定戶籍之制，則有一元管戶，一交參戶，二漏籍戶，一協濟戶，於諸戶之中，又有一絲銀全科戶，一減半科戶，一止納絲戶，一止納鈔戶，一又有一攤絲戶，一儲也，遠得兒所管納絲戶，一復業戶，及一漸成丁戶。全科戶每丁粟三石，驅丁一石，（地稅畝粟三升）。減半科戶每丁粟一石，交參戶（新投）首年五斗，次一石，又次石二斗五升，又次石五斗，又次石七斗五升，又次入丁，協濟戶每丁粟一石，漏籍戶賦如法。其專行之江南者，則有門攤法，每戶一貫二錢，蓋罷宋夏稅而改科之。大德二年，宣慰使張國紀又請科夏稅，於是門攤夏稅并徵。

當元初進中原時，惟事進取，所降之戶，因以與將士，自一社之民，各有所主，不相統攝。太宗八年，初定中原戶賦，詔括戶口，以大臣忽都虎領之，民始隸州縣。時羣臣欲以丁爲戶，中書令耶律楚材曰：不可，丁逃則賦無所出，當以戶定之。衆皆曰：我朝及西域諸國，莫不以丁爲戶，豈可捨大朝之法，而從亡國之政？楚材曰：自古有中原者，未嘗以丁爲戶，若果行之，可輸一年之賦，隨即逃散矣。帝從楚材之議。楚材之言，可謂道破我國歷代人丁稅不能不從戶徵收之理由。

儒人免稅

必以戶計稅之理由

時科民丁夫月乃合贊卜只兒斷事官事中原，凡業儒者，試通一經，卽不同編戶。著爲令，儒人免丁，自月乃合始，蓋所以牢籠儒者，以門傷民氣之排外。

明之整理分別戶類

置戶帖

明制，凡行郊祀禮，中書省以戶籍陳壇下薦之。天祭畢而藏之。戶凡三等，曰民，曰軍，曰匠。民有儒，有醫，有陰陽。軍有校尉，有力士，弓鋪兵。匠有廚役，裁縫，馬廄之類。瀕海有鹽墮，寺有僧，觀有道士，畢以其業著於籍。里設老人，選高年為衆所服者導民，善平鄉里爭訟，其人戶避徭役者曰逃戶，年饑或避兵他徙者曰流民，有故而出僑於外者曰附籍。朝廷所移民曰移徙。太祖時詔戶部籍天下戶口，置戶帖。每戶由部給以戶帖，於是戶部置戶籍戶帖，各書戶之鄉貫丁口名歲，以字號編為勘合，用半印鈐記。籍藏於部，帖給於民。仍令有司歲計其戶口之登耗以聞，著為令。

立冊籍

丁分二等，曰成丁，曰未成丁。前者在十六歲以上，後者在十六歲以下。成丁而役，六十而免。又置五種冊籍，曰黃冊，曰白冊，曰魚鱗冊，曰逃戶周知冊，曰鼠尾冊。黃冊為弘武十四年所置，命天下郡縣編之，以定賦役。黃冊以戶為主，詳具舊管新收開除實在之數，為四柱式。從前富民避役，多以田產寄他戶，謂為貼脚詭寄，至是免除。其法以一百十戶為里，一里之中，推丁糧多者十人為長，餘百戶為十甲，甲各十人。歲役里長一人，甲首十人董其事。城中曰坊，近城曰廂，鄉都曰里，先後各以丁糧為次。每里編為一冊，冊之首誌為一圖。其里中鰥寡孤獨不任役者附十甲後，為畸零。每十年有司更定其冊，以丁糧增減而升降之。冊凡四，一上戶部。其三則布政司、府、縣各存一份，上戶部者冊面黃紙，故謂黃冊。年終進呈，送後湖東西二庫度藏之。歲命戶科給事中一人、御史二人、戶部主事二人釐校訛舛，每五日一次過湖晾晒，其後二十三年八月，戶部奏重造黃冊，如丁口有增減者，即為收除，田地有買賣者，即令割過，務在不虧原額。其上中下三等入戶，亦依原定編類，不許更改。分丁析戶，以避差

等級人
丁稅之
獨立課

一條鞭
法

衙，庶幾無移倚託之患，命頒行之。次年，天下黃冊成。白冊爲有司徵稅編徭，因黃冊爲具文，乃自爲一冊，存備考覈，不上戶部。魚鱗冊爲洪武二十年命國子生分行州縣，隨糧定區，區設糧長，量田畝方圓，次以字號，悉書田主氏名，田畝尺度，編爲冊，狀若魚鱗，與黃冊參證，以除貼脚詭寄之弊。鼠尾冊爲論丁糧多少，編次先後，以均役。丁役徵納之法有四，首曰網銀，舉丁四糧六而總徵之，易知不繁，猶網在綱。次曰一串鈴，爲夥收分解法。次曰十段錦，其法算該每年銀力差各若干，總計十甲之田，派爲定則，如首甲有餘，則留以爲二甲之用，不足則提二甲補之。次曰一條鞭法，其法通丁糧雜徭爲一條，總徵而均支之。世宗嘉靖九年，令天下有丁無糧者，編爲下戶，仍納丁銀，有丁有糧者爲中戶，糧多丁少與丁糧俱多者爲上戶。記差丁差，俱照丁糧并納，始輸於州縣。一歲之役，官爲僉募力差，則計其工事之用，量爲增減，銀差則計其交納之用，加以征耗。凡額辦京庫歲需，與存留供億諸用度，以及土貢方物，悉併爲一條，皆計畝徵銀，折辦於官。試行之初，屢行屢止。至神宗萬曆年間，因提編增額，通糧愈多，規避亦愈巧，或解而愆限，或至十餘年未徵。而報收一縣有僅至十萬者，逋欠之多，縣各數十萬，於是改行一條鞭法，得免料擾，人民輸納既便，徵收亦易，濫差雜費，諸得蠲除。當設立之初，純爲杜絕胥吏之滋擾弊，行之既便，遂爲定制。

清初仍沿明制，用一條鞭法，凡有輸納，令民親行投櫃，設立聯票，以杜胥吏之滋擾。人丁口賦，以貧富爲差，分上中下三等，科銀多寡，各地不同，大抵最多者爲山西貴州等省，每口科銀由一錢至四兩有奇不等，最少者爲江蘇等省，每口科銀一分至一錢有奇不等。康熙中，成賦役全書，詳列各縣田賦丁役數額則例。所列人丁數

額，悉以康熙十五年丁冊為準。斯時承平日久，人口滋生自繁，有司報不以實，徵賦爲難，乃將新增，號爲盛世滋生人丁，永不加賦，賦入歲有定額。雍正時，因各疆吏奏請，以丁役攤入地畝，名曰地丁，輸納解繳，丁隨地起，於是田賦丁以徵輸，丁隨田以買賣。有地者須納稅，無地者得免除。

自是之後，我國數千年所行之人丁稅制度，於焉落沒。迄於今二百餘年之久。國家以丁無稅，因不求確實之戶口統計，人民亦以丁稅罷除，減少一層負擔，對於國家負稅之義務觀念，漸形薄弱，而至於斷斬。稅無擾民之政策，蓋於上下，致近來整理稅制者，欲對人課以直接稅，任何稅制，皆受反對，致賦稅制度全部，無從下手整理。反視歐美各國由人丁稅而階級稅，而財產稅，而所得稅，逐層發達，以遵軌道者，相去遠甚。故於稽考我國數千年來人丁稅制之後，既深感此制之難於完善，又深惜丁口課稅義務之精神，斬斷於二百年前。

第三項 美國人丁稅

近代各國多廢除人丁稅，惟美國各省各地方反有發達之勢。在一八八八年，有二十六省行此稅，一九二四年增行於三十八省，一九三一年未行此制者僅有七省。有行於省政府者，有行於地方者，尙有行於區鎮者，各有不同的制度與目的。在南方各省，以納人丁稅爲獲得選舉權之一條件，用以限制黑人之選舉。又有爲收入目的，以共地方教育、築路，或一般經費者。又如 Massachusetts 省，於一九二〇年施行特別人丁稅五年，每人五元，作傷兵給養費基金。 Montana 省以人丁稅稅收，專作地方救濟事業之用。

關於納稅人的規定，大都以成年人年滿二十一歲者爲限。未達成年與年臻五十或七十者，大都免稅。女

子納稅與否，各備不一。至於軍人，水手，殘廢，窮民，雙盲，與無行為能力之人，皆在免稅之列。稅率大都為一元至三元，最高者不過五元。

人丁稅莫不知其為不公平，而在美國繼續施行者，固由於常含有特殊的目的存在，然亦以此項稅率甚輕，每人一年納二三元之數，好像納會費，送人情，不引起公平與否的問題。在窮民若認為不公平者，可以減免不納。是美國之人丁稅，出於純以人為本位的精神。

第二節 財產稅

第一項 本論

財產稅在美國荷蘭瑞士等國通行，一般學者皆指摘其弊端，以為不如改行所得稅之為愈。我國研究賦稅者，以財產稅既遭外國學者所摺棄，遂謂無研究之價值。然本書討論此稅不厭精詳者，有兩項意義，其一為我國現行之地稅房稅，尚為極簡陋之財產稅，若謀改革，當與他國財產稅作比較。其二，在國勢發展的國家，公的生活極發達，莫不對於財產課稅，財產稅亦有適應納稅能力之處，且在實際上不可缺少。

對於財產課稅，可分為兩大類，其一為根據於財產之所有事實所課之稅，是為靜的財產稅，(Static property tax)或通稱為財產稅，美國通稱為一般財產稅(General property tax)。其二為根據於財產價值之變動或增加所課之稅，是為動的財產稅(Dynamic property tax)因課稅情事不同，各有不同的名稱，如

財產稅
與靜的
之別

遺產稅，土地增值稅，財產增值稅之類，當留在後面分別討論。本節所討論者，限於靜的財產稅。

財產稅爲對於納稅人所有或屬其支配之動產或不動產所課之稅。此等財產，或爲物權權利，或爲債權權利，所有人在個人方面，得實行其支配管理處分之權，以滿足其經濟慾望。在社會方面，得以之防止破壞的行爲，發生生產的行爲，以增進物質上的福祿。〔一〕財產對於人的意義與功用，既是如此，故所有人之視其財產，與自身之精神體力無異。從人與財產之關係觀察，則財產稅與人丁稅僅相隔一間，同爲對人的直接稅。

[1] *Common Wealth*, p. 74.

財產稅
之起源

人口可以自由移動或逃亡，人丁稅因難於徵收，於是就個人所有之財產，因其有固定性，容易捕捉，遂課以稅，財產稅之發生，當由於此。而且古代政府欲求收入之充實，在當時經濟狀況之下，無財產者雖百般強制，除個人勞動而外，很難令其以鈔幣納稅，若欲徵收鈔幣，惟有從有財產的人們下手，財產稅之導源於人丁稅，在實際上亦是如此。至於以財產稅比人丁稅爲公平，當亦爲施行時所鑒及，但要視當時舉辦財產稅之動機如何以爲別，惟古代對於財產稅之認識，不及現在之深切。

近代各國大都以所得稅爲主稅，因其最能適應納稅能力，再以他稅爲輔，以補充所得稅之所不及。財產稅在所得稅發達之前，曾居於主稅的地位，現在各國之施行此稅者，皆作爲補充稅。故本節在原理上所欲說明者，約有四點：（一）爲財產稅適應納稅力原則的程度如何，（二）爲財產稅在經濟上的關係，（三）爲財產稅不能作爲主稅，其缺點何在，（四）財產稅可以作爲輔稅，其效用如何，以下依次討論。

價值稅
與收益
稅之異
同

壹 財產稅適應納稅能力的程度

財產稅之課稅基本有二，一為以財產之價值為基本而課稅，是為實質的財產稅，一為依財產每年所發生之收益數而課稅，是為財產收益稅。如果財產價值之大小與其收益是一致，則兩種稅制，并無區別。若是財產收益稅之稅率很重，超過其收益數而課及財產價值，即變為財產價值稅。若是財產價值稅之稅率很輕，納稅人每年以其收益之一部納稅，亦即為財產收益稅。

對價值
課稅之
理由

人丁稅之徵收，因人的勤勞是生產的，財產稅之徵收，亦因財產稅是生產的。如果財產課稅的理由止於因財產是生產的，則財產稅自應以其價值為課稅基本，不宜牽涉到生產結果多寡的關係，而課收益稅。再就財產之納稅能力來說，財產既是生產的，任何一種財產，無論其收益數額之多寡，皆有納稅能力存在，財產所有之人，即有納稅能力，是亦應就財產價值課稅。

財產收
益不必
能代表
價值

若欲辨別財產納稅能力之大小，以課稅制上之能適應，常不免發生誤解。平常以為同樣的財產，有收益大小之不同，恰可用以度量納稅能力的大小。又以財產價值稅，無論其稅率之輕重，其意義即為取去財產價值之一部，與課稅不宜損及稅源的原則相違背。故以財產收益稅比財產價值稅為能適應納稅能力。

財產價值稅與收益稅孰能適應納稅能力，當於考量收益之大小是否能用以判斷納稅能力之大小以為決。若就財產之收益而論，則收益之有無多寡，洵可用以判斷納稅能力，若進一步問，同為財產，其收益何以有，何以無，何以多，何以寡的原因，即不能不發生疑問。

因經營
財產者
有各種
不同的
情形

同爲財產而收益異殊的原因，由於物的關係者尙少，而由於所有人的關係者往往甚大。對於人所有之財產課稅，即不能將人的關係除外，以辨別人的納稅能力。其因人的關係而發生收益大小之殊異者，情形甚多，例如：

一 甲乙兩人有同樣的財產，甲善於或努力經營，其收益增多，乙不善於或怠於經營，收益乃少。若因甲有較多之收益而課以較多之稅，豈非對於甲之努力加以懲戒，是於甲爲不公平。即或兩人所得收益數額相等，但甲因努力，對於其收益之主觀價值較大，納稅能力則較小，故反不如依財產價值課稅，較爲合理。

二 財產之收益數在各時期總有多少之不等，有時多，有時少，有時竟損失財產價值之一部，皆爲所有人在經營財產時所料及，原期在長期間平均下來，可以獲得經常的收益數，各種財產之經常收益，恰可代表財產之價值，故財產稅以財產價值爲基本，恰可適應財產之負稅能力。若按平時收益課稅，則在虧本年度抵補的部分，亦在被稅之列，不免超過其負稅能力。

三 財產所有人若自己不諳經營，乃貸與他人經營，坐領收益，比之自行經營曾費辛勤獲得之收益，數額縱相等，而來因實不同，若同樣課稅，即難免於不公平。

四 財產所有人對於財產所有之目的，不在經營之謀取收益，而有在謀投機之利益者。平時不經營，即無收益，迨將來投機成功，所獲利益，可以補足平時收益而有餘。此種投機的財產，在收益稅制之下，可以免稅，財產不供生產收益之用，而得免稅，則對於其他有收益的財產爲不公平。

通常以爲財產之收益必與財產之價值爲比例，故可以收益代表財產價值。其實財產價值之大小，不必與其收益相一致，有財產價值較大而收益較小者，又有價值較小而收益甚大者，收益數額資本乘算之結果，不必即爲財產之價值數。是又以財產收益稅可以達到財產價值稅之解釋爲不可通。

以上就財產收益稅不及價值稅適應納稅能力之點，反覆說明。然財產價值稅本身適應納稅能力之處究何在，尙有說明之必要。

一 稅法上所謂財產之價值，并非所有人之主觀價值，乃以財產在市場上之客觀價值爲課稅之基本。此種客觀價值之大小，以財產之安全程度，爲判別價值之最重要件，即爲決定納稅能力大小之標準。亦猶財產所得之納稅能力大於勤勞所得之納稅能力，即因爲前種所得之安全確實性大於後種所得。財產價值較大者，必其安全程度較高，因有較大之納稅能力。

二 客觀價值之決定，又依收益數額爲標準。所謂收益數云者，并非各時期或大或小之數額，乃長期間之經常收益。此經常收益數爲一般財產生產力應有之結果，亦即納稅能力之所在。平時收益不能代表財產價值，反之財產價值却可以代表經常收益，以度量納稅能力。

三 再有一層爲收益稅所不能達到而財產稅能適應納稅能力以課稅者，即收益課稅，僅限於有收益部份，其他沒有有形收益之財產，唯以財產稅始能課及。財產有收益財產與使用財產兩類，前者發生有形收益，後者僅發生無形收益。凡可以發生有形收益者，無論其收益之大小，皆應依財產價值課稅，已如上所說，至

使用財產只發生無形收益者，是否有納稅能力，是否亦應課稅，尙待討論。

有人謂使用財產既無有形的收益，即無納付能力，不應課稅，若究其內容，實有應行課稅之理由存在：

甲 使用財產如器具之類，為各人在生活上皆所必需，在經濟未發達之際，人人所有數額品質，大約相同，故古代各國常就各人所有之家具農具如竈如牛馬車輛之類課稅，尙可得公平的負擔。現在經濟發達，各個人所有之使用財產，在數量與品質上，大相懸殊，若因使用財產只有無形的收益，不便課稅，即不課稅，則有收益財產者，將轉變其收益財產為使用財產，供個人經濟福祿之享受，因得避稅，豈非不公平。例如甲乙二人同有所得價值一萬元，皆以之購置房屋一棟，但若甲為自住，是使用財產，乙為出佃，是收益財產，豈非甲可免稅，乙須課稅？推而論之，甲以其所有購買他種器物玩具或者奢侈品物等使用財產之是否應當課稅，亦不難加以判斷。

乙 各個人在生活上所需之使用財產，常依各個人之需要，嗜好，習慣，地位，職業，年齡，健康，家族人數，住所之位置，地方之氣候，風土等情形而不同。因之使用財產之多寡與品質之優劣，不必能用以判斷納稅能力之大小。但此種解釋，不必能用以說明一般的實際情形。凡使用財產直接對於人發生經濟的福祿，為所有者所享樂，其數額較多者，則其經濟福祿加大，此等經濟福祿直接間接可以增加其人之所得或其身體上精神上之幸福，亦即增加其納稅能力。例如廣東人冬日有夾衣即可禦寒，而北平人非裘不暖，此等因自然的關係所發生之需要的差別，表面看來，似於北平人為不公平。但反轉方面來看，廣東人從節省皮衣之購買力所購

財產稅
在經濟上之關係
保不礙於
能轉嫁
負有收
買擔

買之他種財產，既經被稅，而北平人這一部分購買力可以免稅，豈得謂為公平。若是使用財產同樣課稅，所有人可以就其所有購買力，自由決定投資的方面。稅法對於人人都是平等，不因其所投之方面不同，而與以差別待遇，個人亦可就賦稅的負擔，自由的自行整理其財產，國家亦不加以何種限制。

丙 國家對於個人之選擇財產，雖不直接施以任何限制，但個人從私人經濟上打算，以減少使用財產增加收益財產為有利益。苟各個人所置之使用財產以足夠生活的需要者為度，則社會中有生產力之收益財產量必因之增多，社會生產事業可以發達，在謀增加生產的社會，尤其是我國，至為需要。是使用財產之課稅，有促進社會生產之機能。

丁 使用財產課稅之後，又足以節制社會之奢侈風氣。侈奢物品，價值高，其稅亦重，人民不敢多量購備，奢靡風氣與習慣，亦可少戢。

貳 經濟上之關係

一 財產稅不易轉嫁，通常歸納稅之所有人負擔，因為所有人在財產之所有與使用上，不與他人發生經濟往來的關係，即無轉嫁之機會。惟房屋其租賃價格容易增加者，常有轉嫁之可能。

二 財產稅既不易轉嫁，即有侵蝕財產原本的可能。在收益財產，有收益以供納稅，若在使用財產，及有收益而收益額在稅額之下者，除納稅人有他種收益以供納稅之用外，否則非出賣財產不可。即或不出賣財產，而此項財產之負擔，乃係從他方面墊借，終須償還。將來償還時出賣財產，在財產增價者，可以恢復原來的

價值數，其未增值或增值不足抵補稅額者，即為財產原本之侵蝕。財產稅之是否侵入財產，當視被稅財產有無收益及其大小以為決。但經常財產稅之稅率必低，所有人因稅的負擔而不克保持其財產者，必為所有人不以財產發生收益，咎由自取，并非財產稅之過。

且有增
願望
加生產

三 財產稅有增加財產所有人生產願望的可能。所有人不以財產謀收益，而以之供投機之用，或怠於經營，或不諳經營，平時僅有小額收益者，經稅的壓迫，勢不能不出賣財產。購買財產者，必力求生產力之增加，否則將受同樣的壓迫而不克維持。稅的壓力，常驅使所有人增大財產之生產力，使投機者收斂，怠惰者憬悟。如果財產稅稅率加重，則守財奴將以困守財產為不利益，必求所以增加收益的方法，否則亦必節約無形利益的享受，是可以增進社會經濟的發達。

財產稅增加生產的效力比所得稅為強。在所得稅，凡有所得者始課稅，無所得者可以免稅，稅之負擔，依所得之多寡有一定之比例。財產稅不然，無論財產收益之多寡，皆依財產價值為標準而課稅，其不努力發展財產之生產力者，亦不能逃脫負擔，故所有人非努力發揮其生產力不可。

財產稅增加所有人之生產願望，洵為確實，但實際上財產收益是否能因願望而增加，則又因財產之情形而有區別。有因人之經營能力而增加收益量者，可以獲得此項效果。又有因不可抗的原因而不能增加收益者，例如農業財產，其收益數量之多寡，以自然為主要的決定原因，常非人之能力所能左右。此種因不可抗的原因而無法增加收益，若以之與前者同等課稅，則是對於後種財產為不公平。所以對於農業財產如耕地

與達到
平等分
配之效

牧畜課稅，當以所得稅比財產稅爲愈。

有人謂財產課稅，將減損人民對於財產所有的願望，以爲有財產則有稅，不如無財產之無稅，所有人將舉其所有財產投之於消費享樂之途，是反而減損生產。但這種推論，與現代的思想適成相反，如果因稅而不願有財產，則私有財產制度，大家何必牢牢的把持。故財產課稅的結果，必增加人們對於財產所有的意念。即或所有人不願保持財產，亦必設法提高此項財產的生產成績，然後可以獲得較高的賣價，方爲有利。

四 財產稅之分配效能，在各種情形之下而不同，在使用財產，各個人所有的數量愈多，價值愈大，則負擔愈重。所有人是否願意承受此項過大的負擔，須參考此等財產所發生的無形收益，是否可以間接的增加有形的收益。如享受增豐之後，是否智識可以增進，生活可以優美，身體可以強健，工作可以便利之類，以增加個人的勤勞所得。又須參考此等財產留到將來出賣，是否其增益的價格可以抵補平時財產稅之負擔。再有一層，個人平時是否有經濟能力償付稅額。但無論個人的經濟能力或他方面的所得能力如何，如保有課稅的享樂財產過多，在個人總是不經濟，不如將生活上所不需要的部分出賣，較爲合算。財產稅驅使所有人僅保有生活上所需要的財產，不僅可以遏止社會的奢侈行爲，抑且促進社會中之使用財產有比較平均的分配。所得稅不對於使用財產的無形收益課稅，沒有此項功能，因其無稅，富人得以使用財產爲可逃稅，復可爲營利的遮掩場所。富人購買古董玩器，既可享受，復可營利，遂使此等物具在社會之購買力益高，所有人更可以怠惰。

收益財產有收益以爲稅源，所有人卽有納稅能力，財產特別被稅之後，卽減少其收益。財產有此特別負擔，可以減少財產作巨額的聚積。如果財產稅爲比例稅，凡有財產資本者，皆同樣負稅，平等分配的效能較小，如果爲累進稅，其功效較大。

叁 財產稅之缺點

從大體上說，財產稅固適應納稅力原則，并具有各種優點但在課稅制度上有許多缺點，無法免除，遂使其適應原則之處，歸於打破，其情形如左：

不能對
一般財
產課稅

一 課稅難於普及 財產稅之適應納稅力原則，必須任何財產，無論收益財產或使用財產，皆須依其價值課稅，方爲正當。但對於任何財產課稅，幾爲不可能。若是價值甚小收益不大者不及課稅，尙不成爲嚴重的問題，無奈平常所能課稅者，爲有形的不動產及動產如家具之類，其他容易收藏之證券票據貴重物品之類，價值甚巨者，無法查考。若是由人民自由申報者，必以多報少，成爲公開的欺瞞，若是由徵收官吏施行檢查，則私人家宅有人來開箱倒篋，必引起人民極嚴重的反感，不是近代文明國家徵稅的辦法，抑且違背徵收方便的原則。少有不動產者皆須納稅，而有巨額者反可逃稅，其結果必是農民所有財產將一一被稅，而巨富財產反可免稅，遂使財產稅量力課稅的原則，無法實現。

估價又
難

二 估價難於確實 課稅品查得之後，尙須估定其價格，以爲課稅的基本，則又有種種的困難。財產價值的估計，免參以人爲的意見，卽不免因人情的關係有高低的不同。富人有勢力者，估價員不敢高估，農民

無勢力者，可以高抬價值以需索，是不僅估價之難於確實，抑且引起徵收員作弊。即或不參入人情的關係，客觀價值時有變動，各種財產之價值，變動不一，即難於在一時間內估定各種財產之確實價值。若是各地方各時期估定財產價值的標準不統一，則是估價不一，負擔即不公平。

三 現在財產權利分化，難於確定。在農業經濟或手工業經濟時代，財產權利簡單，所有人對於財產之權利，較為完整，財產價值可以代表所有人之納稅能力。在今信用經濟時代，財產的權利常析分為各方面的，分屬於許多人，盤根錯節，時有變動。例如營業公司有各種股票與債票，各從公司收取一定的利益，公司財產歸一般持票人所有，但各人所有其一部分的權利，雖有法律為之規定，實無從作獨立的支配。其他對於公司之管理與所負的責任，莫不如是。又如營業上所用之各種票據，皆為代表財物的價值，依營業用途而有出票人，有承諾兌款人，有貼現人，各人對於票據，有其債權債務的關係，因之對於貨物各有不同的支配權與所有權。通常以為一種營業財產屬股東所有，但公司在營業之際，負有各種債務，又有許多債權，有借款，有未付的貨價，有未付的工資房租及其他用費，各個債權人各有一部分的所有權。公司營業有繼續不斷的出入，即不能斷定公司財產超過負債部分即為股東的確實財產。各人所有財產既是如此變動不定，即無從確定各人所有的權利價值數額，以為課稅的基本。凡此個人所有股票、債票及其他票據，皆發生收益，有其財產價值，自應課稅。公司財產又須課稅，是對於公司所有之有形財產課稅之後，復對於代表公司財產之票據課稅，而發生重複。若公司負有債務，則對公司含有債務的財產課稅之後，復不免對於債權人所有之債權財產課稅。

亦發生重複。重複課稅，即不免超過納稅人的納稅能力，而為不公平。〔二〕

〔11〕 Lutz: Public Finance pp. 326-329.

有時復
業及營

四 營業財產與所有人之信用有關係。營業者總希望其財產價值加大，稅則因此增多，反之若是營業者之財產，經徵稅員考核後而低落，一旦暴露於外，則營業者的信用，立受打擊。是財產調查，不免影響於營業。

終非盡
納稅人
能課稅

五 人民之納稅能力不盡限於財產之所有，其他有勤勞所得者，亦有納稅能力。財產稅以財產為課稅範圍，在其所能課及的範圍之內，洵可以計量所有人之納稅能力而課稅。但在此範圍之外有納稅能力者，不能課及。財產稅僅能就一部分課稅，對於他部分應當課稅者而不能適應其能力課稅，是為不公平。財產稅的課稅範圍既為有限，只能作為輔稅，沒有具備可以作為主稅的資格。

陸贊早
之作透澈
之批評

在施行財產稅制者，皆以此項稅制，弊端百出，所具優點，無從實現出來。這種情形，在歷史數見不鮮，并非因近代經濟情形變化而後發生。陸宣公奏議中，論當時所行兩稅法之弊端，極為透澈。『夫財之所生，必因人力，兩稅以資產為宗，不以丁身為本。資產少者輕稅，多者重稅，不知有藏於襟懷囊篋物貴而人莫窺者，有場圃園倉直輕而兼以為富者，有流通蕃息之貨，數寡而收其贏者，有廬舍器用價高而經歲利寡者。計估算緝，失平長偽，挾輕費轉徙者脫徭稅，敦本者困斂求，此誘之為姦，殿之避役也。今徭賦輕重相百，而以舊為準，重處流亡益多，輕處歸附益衆，有流亡則攤出，已重者愈重，有歸附則散出，已輕者愈輕，人嬰其弊。』近來美國學者對於

財產稅之弊端，攻擊不遺餘力，而主要之論點，早已為陸宣公揭出。

肆 財產稅之補充效用

財產稅之課稅基本為財產價值，此項基本，似不必能切合納稅能力。但分析起來，財產稅自有其適應納稅能力之處，亦即有存在的價值，特其適合納稅能力的性能，不及所得稅之普遍。現在各國多有以所得稅為主稅，再以財產稅為輔稅者，揆厥原因，實由於所得稅不適應納稅能力之處尚多，惟財產稅能給與適切的補充，其情形如左：

一 所得稅大都以有規則性的所得為課稅的範圍，其他偶然一時的不規則所得，常列於此範圍之外。此等所得，有納稅能力，亦當課稅，然在所得課稅之制度下，常有難於課及之處。通常所得課稅，以上年實在的所得數為課稅基本，而不規則的所得部分，常可逃漏。逃漏的部分，所得者必以之變為財產，是可以從財產稅捕捉，有課稅的機會。

二 所得稅之呈報，不免於脫漏，常無從查出，若在財產稅，可以從財產之固定的形體課稅，以補足所得呈報之遺漏。

三 所得之呈報，常不免少報數額，財產稅之估價，若是確實，可以補充。是財產稅為使所得稅增加一層監督。

四 所得稅純依所得數額之大小而課稅，在長期間，財產所得不安全感部分，并未加以顧慮，這層缺點，前

已說明。財產稅從參入安全程度之大小所定之財產價值課稅，較能適應納稅能力。

五 在使用財產僅發生無形收益者，所得稅即無從課稅，但此等所得，確有納稅能力。例如有古董玩器者，俟將來得高價出賣，此項增益的所得，無從課稅。在財產稅即能捕捉其能力，使無從逃漏。

六 在收益財產，若有人作有計劃之投機，平時僅有小額之有形收益，或并收益而無之，是所得稅無從課稅，而財產稅能夠捕捉。

七 平時有收益的財產，偶因不可避免之事實而無收益，或收益大為減損，所得稅僅能加以極輕的負擔。但往往此項財產潛伏有很大的價值，或將來有很大的收益，財產稅能從其固有的價值課稅，加以捕捉。

八 財產所得之減少，常由於所得者之怠惰或不諳經營，在所得稅加以曲諒，而在財產稅能秉持社會正義，一律課稅。

九 法人所得配分與自然人，所得稅僅能就其配分的部分課稅，至法人所保留而未配分與自然人者，得以逃稅。若在財產稅，得以從兩方面捕捉。其一法人財產部分可以課稅，其二自然人所有股票因其尚保留有一部利益，其市價必高，依此高度課稅，較能盡其所有之納稅能力。

十 財產所得之稅當重於勤勞所得之稅，所得稅雖能斟酌此種事情，加重財產所得之稅率，但不免失之太輕，未能盡量適應其納稅力。財產稅對於此點，能獨立的補足此項缺陷。

財產稅對於所得稅之補充效用，已如上述，但較之收益稅之補充效用如何，試以兩者作比較。

財產稅
終不能
作為主
稅

上述第四至第九六項效用，在收益稅不能達到，其一、二、三、三項之申報不實，為所得稅之缺點，亦即為收益稅之缺點，俱待以財產價值為標準，加以估計，以資匡正。若於所得申報之外，再有收益的申報，以兩個數字對照，較能求得精確的所得數額。但所得稅所不能課及的部分，收益稅亦同樣的不能課及，仍須財產稅之來補充。至於第十項財產重稅，在收益稅亦可達到，惟在收益稅須依收益的來源規定差別的稅率及賦課的方法。然在分別之中，又不免於負擔之不均等，反不如財產稅在統一的稅制之下課稅，較為切當。

又賦稅制度，須有免稅點之規定，人事負債之斟酌，累進課稅之適用，在財產稅皆可作適當的規制。收益稅亦可設制，但不及財產稅施行之容易。此等規制，當於主稅之所得稅制中制定，視其不足之處何在，再藉他稅的力量補充。

通常一國既行所得稅，似不宜再行一般收益稅，庶可避免重複與誤解，反不如以財產稅有一定範圍者，以為補充，較為通俗。

從各方面看來，財產稅的補充效用，實在收益稅之上。

結論

財產稅就其本身而論，若能全部施行，可成為良好的稅制。顧以計稅的基本，缺乏明確的價格，課稅又不能普及，所具優點，盡不完備，或且汨沒，弊端叢生。現在美國各州及各地方施行一般財產稅，名為一般，實不普及，所有缺點，盡行暴露，為各方面所批評。至於剩下的一部分優點，即在其所能課稅的範圍之內，如對於有形

財產課稅，若是一國稅制有此必要，仍可施行。例如德國以財產稅為輔稅，以補充所得稅之所不及。惟財產稅之施行，必須具備健全的徵收行政，否則極易引起社會的騷亂。在我國及歐西各國古代，亦多行此制，莫不民怨沸騰，繼以大亂，可為殷鑒。如果國家在財政上有增加稅收之必要，與其施行財產稅，反不如以所得稅遺產稅以為代替。

第二項 各國財產稅

第一目 美國財產稅

美國各省以財產稅為主要稅收，一九二九年全國地方收入，共為六十三萬萬元，財產稅占四十九萬萬。
在四十八省之中，有以財產稅為單一稅收者，又有五省廢止動產稅者，有行一般所得稅者，有行分類財產稅者。
一般財產稅

美國通稱為一般財產稅(General Property tax)，實則并非全國一律。各省各地方的稅制，凡關於課稅品的範圍稅率之類，各不相同，幾無二省相同者。所謂一般者，乃在一行政地區其立法機關所規定之稅制。在區域以內，一律徵收，除法律規定得免稅者外，皆有同樣納稅之義務。稅制之紛歧，不在我國各地方現行稅制之下。惟美國能統一之於對財產價值課稅之下，在表面上似很整齊，然課稅品之查驗，手續之繁重，也夠美國人民厭膩。好在美國人民有充實的納稅能力，稅率又輕，行之已久，成為慣習，雖覺煩厭，尚能忍受。因稅制之紛歧，各省各地方可以互相比較，互相借鏡，共謀改進。本書說明稅制之際，只能舉出主要各點，至彼此殊異之

處，無法討論。

一 課稅品範圍 凡在一行政區域內之私有財產皆依法課稅，所不課稅者。

1 聯省政府及本省政府所有之財產。

2 教育宗教及社會救濟事業財產。

3 有幾省對於新創辦之製造業，在初辦數年間不課稅，以資獎勵。

4 有幾省對於有形動產不課稅。

5 有幾省對於汽車不課稅，而以車照代替。

6 有幾省對於無形動產不課稅。

7 家庭用具設置最低之減免價值額，工匠器具，農夫農具，亦予除外。

8 有幾省對於農民所收穫之農產品免稅，亦有對於工廠所購買之農產品免稅。

財產之種類極多，大別之爲三種，一爲不動產，二爲有形動產，三爲無形動產。不動產有固定的形體，例皆課稅，惟能以他稅代替者則不課，如礦山地依出產品價值課稅，而不對礦山價值課稅，有形動產就財產存在之地課稅。工商業者之有形動產在各時期其存在量不同，納稅人可以藉此脫稅，有幾省依營業者終年存貨之平均數量或就其最高數量課稅。如某種財產，因其特殊情形，依他法課稅較爲便利者，則改用他法課稅，如船舶不依其價值而依其噸量課稅，森林不對森林價值而對砍伐之木料課稅。無形動產之課稅，有幾省因其

徵收困難，概不課稅。亦有僅對於幾種容易徵收之動產課稅者。

二 普通財產課稅 採用着落的原則，凡在行政區域以內者皆課稅。在此項原則之下，發達的都市，自可獲充實的收入，而在未發達的地域，稅收不免較少，不夠支出，於是又有採用住所原則者，凡在地域內居住的人民所有財產，無論其財產存在何地，皆課以稅。亦有兼採兩種原則者。

三 稅率極為紛歧 稅率之高低，因財產種類而不同。在無形動產，通常課千分之幾之稅，但有時為某種用途，如教育、築路、救濟、治安之類，各加課千分之幾。不動產因其便於徵收，有課至百分之幾者。省稅之外，有地方稅，又有區鄉稅。各級政府之課稅，有採定率稅者，又有採用分攤稅者。以故財產稅的負擔，不僅各省不同，即各地方各鄉區亦互異。有時都市稅率重於鄉區，有時鄉區稅率，因稅源數量較少，反重於都市者。下級政府之課稅，有受上級政府之法律而有限制者，限制的標準甚多，如不得超過上級政府稅收幾分之幾，如每人口負擔數，如定率之類。此等限制，又有硬性與柔性之別，往往某地方為舉辦特種事業，有自由決定之權。因此種種情形，負擔極不公平。

四 徵收行政 財產稅大都由地方徵收，亦有由市鄉村鎮之徵收員徵收者。除此之外，亦有為某種用途之稅收，如學校、救濟事業之類，由舉辦機關單獨徵收者。徵收事項，分為估價收欸各股，此外又設有稽核員，考核徵收上之錯誤與弊端。徵收員由納稅人選舉出來，在美國算是一律。因此徵收人運動選舉，自不免與納稅人有所默契，徵收不實之弊，往往而有；如有作公正之徵收者，即不必為人民所樂選，徵收之難，徵收費之加

大，由此可以想見。如果地方議會監督很嚴，弊端自可減少。

近來各省爲整頓稅收起見，設立省稅委員會，具有三種職權。

1 保管稅收，調查各種財產價格，并編製估價的標準，便於徵收，以免除各地方估價紛歧及徵收員任意決定之弊。

2 估計公司財產，如鐵道製造業之財產，以求得確實的課稅數額。

3 管理徵收行政，并考覈徵收員之成績。

此項省稅委員會，於稅制之改革上極具成績，從前因稅制及徵收上所發生之各項弊端與不公平的情形，漸漸淘汰。

五 徵收手續 不動產由徵收員每年或二年四年估價一次，動產則由納稅人自行申報列舉種類及其價格，再由徵收員覆查。爲求申報確實起見，有規定須載明保險金額者，有規定須納稅人發誓者，但納稅人對於此項規定，多不履行，有履行者，即成爲公開的欺詐，爲宗教教義及社會教育所不許。又有規定證人制度者，徵收機關得隨時召喚審知納稅人財產情形的人們，加以證明，使無所逃遁。又有規定檢查制度者，納稅人如呈報不實，徵收員得入戶搜查。但此兩項規定，很少實行。又稅款之繳納，有規定期限者，如在某定期之前繳納，給予幾折之減免，逾期繳納者，則須加繳利息或一定之罰額。其有抗不繳稅者，則予以扣押，過數年尙不償稅者，可以處分財產，以償稅收。

六 徵收時期 有一年徵收一次者，大都於一月或四月起開始，其發生問題者，常不免延至下年。亦有分兩次徵收者，如我國之徵上忙與下忙。

分類財產稅

一般財產稅既有種種之弊端，如負擔之不適應納稅人能力，動產徵收之困難等，於是各省有分別財產種類，各規定高低不等之稅率，或以他種稅法代替財產稅，因照各種特殊之情形，設為稅制，是為分類財產稅 (Classified property tax)，以補一般財產稅之不足。

近來美國各省有從一般財產稅改行分類財產稅的趨勢。此種趨勢之演成，蓋出於實際上之需要。在一般財產稅制之下，課稅品之所得人不必即有納稅能力，因之即有繳稅的困難與漏稅的弊端。再則各種財產各有其便於移動的程度之不同，其容易移動而脫稅者，則其應當負稅之數，將加諸其他不能逃稅者之上，是為不公平。故各種財產，不能不就其特殊情形酌定稅率，以期在可能範圍之內，能夠課及，并且不致超過其納稅能力。

一 無形動產 如各種股票證券之類，此種財產便於移動，容易隱藏走匿，所有人可以置之於無稅或稅率較輕之省以脫稅。其他依法納稅者，又不免有重複課稅之弊。故各省對此種財產，僅課以極低之稅率，最低者有對銀行存款僅課千分之半，他種動產最高亦不過千分之七。稅率輕微，則納稅人無用乎逃匿其被稅品。有幾省分別此類動產是否容易移動或其他情形，課以不同之稅率，如有僅課千分之一者，有課千分之二或三者。有幾省因無形動產課稅手續之困難，無論稅率如何之輕，皆不免走匿，因完全不課此項財產之稅。如

紐約及威斯康辛二省徵收此等財產之所得稅，而不課財產稅，稅收的結果，仍與財產稅相等，而徵收手續則較為簡便。但此種方法，若在他省，其無形動產之所得，泉源不豐富者，稅收不免減少。又如麻省兩稅并行，凡課財產所得稅者，則不課其財產稅，其他不便課所得稅者，仍課其財產稅，以為補足，是雙方可以兼顧。

二 有形動產 此類財產之性質，極為紛繁，可以分為若干類，有為生活上家庭的物具，有為勞働者工作上所用的工具，有為工商業者之商品，有為便利品奢侈品之類，可以有簡的或詳的分類。凡採用分類財產稅者，乃分列此項動產的種類而課以不同之稅率。各省之分類，各不相同，有分為兩類者，對於家庭或工作用之物具免稅，或僅課千分之一之稅，其他皆課一律之稅率。有分為三類或四類或五類而課稅者。惟古董玩具其價值甚大者，本可以課較高之稅，而以其容易隱匿，至往往無法課稅，此項缺點，仍難免除。

三 不動產 土地房屋之類，大都依其價值課稅，無從分類課以高低不等之稅率。凡地點適中建築瑰麗之土地房屋，其價值亦高，稅的負擔亦比例的加多，在比例稅制之下，本無分類之必要，故各省對此項財產稅，大都不分類。其有分類者，則必為課稅以外之他項目的，如森林甚多之省，對於木料建築，僅課以一般稅十分之一之稅。在荒地甚多之省，為獎勵使用土地起見，凡未使用者，其稅率高於使用之地。

四 代替稅 財產稅須估價，有所不便，如各種財產能以他種標準課稅較為方便者，即可以之代替財產稅。如上面所述之船舶的噸稅，森林的木料稅，對於倉而不對米麵課稅，課營業稅而不課營業財產稅之類。美國各省，從一般財產稅改行分類財產稅者，凡容易隱匿的財產，稅率輕減，然呈報課稅者增加，則稅的

負擔比從前普及。

第二目 德國財產稅

德國普魯士於一八九三年施行財產稅，當時財長密克爾(Miquel)改革稅制，舉辦所得稅以代替生產稅。當時論者以新稅仍是加重生產的負擔，於是密氏舉辦財產稅，將財產所得者之負擔加重，以爲補充。後來其他各邦倣行，將收益稅劃歸地方政府，以財產稅收，補充徵收之缺陷。

課稅的範圍以收益財產爲限，其他使用財產，概行免稅。課稅主體限於自然人，法人概行免稅。課稅基本爲財產價值，有價證券債券債權抵押現金，依其面額價值，營業財產依財產目錄之價格，農業林業及使用之土地，依其收益價格爲標準。財產價格之決定，不由納稅人申告，以其不免虛偽，皆由官廳估定。免稅額爲二萬馬克以下之財產所有者不課稅，無勞働能力特財產以爲活之小額所得者得減免三萬二千馬克之價值。稅率爲比例。

戰後德國財政窘迫萬分，一九一九年十二月三十一日中央頒布國難犧牲法，施行臨時財產稅，對於自然及法人財產課以自百分之十至六五之累進稅。次年十二月又行修正，其要點如左：

- 一 凡國民所有財產評定價格，凡價格在五萬馬克以上之財產，就其超過部分課以累進稅。
- 二 結婚者得爲妻於財產價格中，減除五千馬克。有子女須教養者，若有子女二名以上，自第二名子女起，每名控除五千馬克之財產。

三 財產分爲土地財產、營業財產、資本財產三種。後二種財產以其價格百分之八十作爲課稅價格。土地財產之價格以純收益之二十倍計算。

四 稅率如左

最初	五萬馬克	課百分之十	次	五十萬馬克	課百分之四十
次	五萬馬克	課百分之十二	次	五十萬馬克	課百分之四十五
次	十萬馬克	課百分之十五	次	一百萬馬克	課百分之五十
次	二十萬馬克	課百分之二十	次	二百萬馬克	課百分之五十五
次	二十萬馬克	課百分之二十五	次	二百萬馬克	課百分之六十
次	二十萬馬克	課百分之三十	次	以上	課百分之六十五
次	二十萬馬克	課百分之三十五			

此種臨時財產稅，歷年依照施行，已變成經常的財產稅。一九二二年從新規定財產稅法，且普及於全德國，從前臨時財產稅法，概行廢止。課稅的範圍，比前擴大。凡含有私人利益性質之財產，無論爲私有或共有，皆在課稅之例，惟學校宗教，社會救濟，經濟政治代表機關之財產得免稅。財產分類仍用前法，惟規定嗣後每三年估價一次，以求得課稅時之確實價格。財產之評價，以其價格爲標準，再參以當時財產之經濟情形，如價格之變動及收益數額之類。收益財產以過去三年間平均數爲標準。營業財產若其價格逐漸漲高者，則參考各

項財產漲價的情形而決定價值。有價證券以三年間市價之平均數為標準。

當時馬克跌價，凡價值在十萬馬克以下，一律免稅。公司所有財產，概課千分之十。自然人所有財產之稅率為累進稅，其稅率如下。

財產價格	稅率
初 一〇〇,〇〇〇馬克	免稅
次 二五〇,〇〇〇	千分之一
次 二五〇,〇〇〇	千分之一·五
次 二五〇,〇〇〇	千分之二
次 二五〇,〇〇〇	千分之三
次 一,〇〇〇,〇〇〇	千分之四
次 二,〇〇〇,〇〇〇	千分之五
次 三,〇〇〇,〇〇〇	千分之六
次 三,〇〇〇,〇〇〇	千分之七
次 五,〇〇〇,〇〇〇	千分之八
次 一〇,〇〇〇,〇〇〇	千分之九

以上

千分之十

後來於正稅之外，又有附加稅，法人所有財產，依其稅額加課百分之一五〇，自然人財產加課累進的附加稅，其率如左：

最初 二五〇、〇〇〇馬克財產

照稅額加課百分之百

次 二五〇、〇〇〇馬克財產

照稅額加課百分之一五〇

以上

照稅額加課百分之二百

在應課稅額之中，如有他種情事者，又有減免的規定。凡有財產其價值在五十萬馬克以下，有兒童二人以上者，每名兒童得輕減稅額一百馬克。年齡在六十以上不能作營利活動，其課稅財產為土地財產營利財產以外之他種財產，價值不超過五十萬馬克者，若其上年度財產收入在二萬馬克以下時，准予免稅。納稅人之償付能力，若因疾病，兒童教育，家計困難，或他種災難而受侵害者，得參酌實情加以減免。凡納稅人之財產價值在二十萬馬克以下者全免，二十萬以上五十萬以下者，只收半額。若在課稅期間納稅人所有財產額減少五分之一以下時，納稅人有請求變更稅額之權。

第三節 資本捐

壹 資本捐之性質

問題之發生

歐戰後各國積欠巨額債務，此巨額債務之存在，不僅國民每年須負擔極重的償債費，最困難者，即為國家預算難於謀收支之均衡，財政亦無法整理，於是徵收臨時資本捐之議論，瀰漫於歐洲各國。德意兩國於一九一九年曾經施行，英法兩國曾作熱烈的討論。

形態

資本捐為國家因特殊情事，對於一定數額以上之財富所有人一次決定徵收之特別稅。課稅標的物為私人所有之資本財產，稅率則為累進。國家期望從此獲得巨額稅收，故稅率甚重，納稅人不免於犧牲其財產之一部以納稅。課稅制度，嚴守納稅力原則，有資本財力者，始有負擔，因個人所有財力之加大而增重其稅率，雖課及財產，仍不侵及個人生活的限度。個人負稅數額，在一個總計劃之下決定，而徵收可以分為數次，庶可免除一次徵收的困難與弊端。納稅人所提供者不限於現金，可以有價證券或有確定價值之財產繳納，國家除將收得之債券廢銷而外，又以收得之財產出賣或交付與國債債權人。英文稱為 *Capital Levy*，法文稱為 *Prélèvement sur le capital*，皆為表示對於資本割取一部之重稅，與他種經常稅性質不同。〔1〕

貳 資本捐之適用情形

通用之情形

資本捐為事變結束後用以結束因事變所發生的財政債務的方策，有其特別的形態與性質。在事變未結束時，尚不知國家將負債若干，無從作全盤的計劃，而且對於資本課稅，雖免不增重社會的騷動，故不宜在事變時採用。資本捐雖為一種臨時的稅制，但無論何國，皆難免不遇有變故，即不能不於財政有善後的方策，

〔1〕 Dalton: *Capital Levy Explained*, p. 29.

此項方策之效用及對於各方面的影響，甚為重要。不能視作明日黃花，而應視作將來的準備。

資本捐既為給予資本所有人以很重的負擔，此項收入，若以之清償內債則可，若以之償付外債，尚須參酌當時國家的經濟情事。以資本捐收入，償付內債，即是以納稅人所有之資源移轉與國內的債權人，是國內清算的問題。此項資源并未流出國外，國民經濟上不受何妨害。若以之償付外債，則須考量當時本國金融情形，是否可以騰出一筆資金，交付外國，并比較現時償付外債可以免除利息負擔的利益與本國繼續使用此項資金而負利息的利益，兩者孰大，方能決定。

參 資本捐既有其特殊的性質，制度上應行具備之點如左：

一 賦稅主體應限於自然人，法人財產不再課稅。法人財產之不應課稅，有兩層意義。其一，法人財產之價值，可以私人所有權利證書為代表。公司股票歸私人持有者之價值，即等於公司財產之價值數，是對股票價值課稅，即為對公司財產課稅。其二，若是對股票人課稅之後復對於公司課稅，即發生重複稅。資本捐稅率很重，英國勞動黨所提之累進稅率，凡有財產達百萬鎊者，其稅為百分之五〇。三，若是重複，則是有財產在百萬以上者，全部徵收之後，尚不夠數。至公司所有全部財產之價值，是否等於全部股票之價值，不無問題。若是公司保有巨額公積金而未配分與股東，則前種價值，必大於後者。然通常股票的市場價格，隨公司財產之多寡以為定，不怕有何走漏。即令有這種情形存在，其不歸與私人的權益部分，亦不必加以計較。

二 課稅基本宜以私人所有資本之價值為準。資本價值與其經常收益相一致，可以之代表長期間財

制度上
應行具
備之點

產所有人之納稅能力。資本捐雖為臨時一次徵收之捐輸，却應根據於國民長期的納稅能力，連納稅人在期前及期後的納稅能力通同扯算在內。〔二〕其必須以資本價值為基本者，其理由全在乎此。若以資本的所得為基本，資本的所得在各年度常有變動，單以徵收年度之所得數為準，非失之過高，即失之過低，而且發生所得者始有捐，其他資本由財產主以之供本人消費之用沒有貨幣所得者豈非可以免除負擔。

[11] Pigou: *A Capital Levy*, pp. 40-41.

三 課稅品的範圍，為徵收制度上最難決定的問題。從公平的原則着想，任何有價值的財產，凡可以構成經濟財富者，都可以之度量所有人之納稅能力，都應列在課稅範圍之內；不因收益資本或使用資本而有分別。但是這個普遍的課徵原則，在實行上不無困難。為說明此點，茲引用道爾頓所借用的資本分類〔三〕如左：

【三】 Dalton *Ibid* p. 86.

- | | |
|--------|-------------|
| 1 國債票 | 8 家庭用具 古董玩器 |
| 2 地方債票 | 9 土地 |
| 3 公司股票 | 10 房屋及營業權益 |
| 4 現金 | 11 鋪底權益 |
| 5 抵押款項 | 12 礦山 |

6 營業財產

13 其他動產

7 保險金

14 其他不動產

在(1) (2) (3) (4) (5) 及(7)類資本有其確定的價格，或市場價格，不成問題。在(9) (10) (11) (12)有可靠的標準，可以估價，亦不成困難問題。所成爲問題者，惟(6) (8)兩類及(13) (14)中之一部分。第(6)類營業財產爲各公司所有者，當已作價，算入股票價值之內，其難於估定者，僅限於合資及個人營業，範圍較狹。此類財產，有其收益，理當課稅，惟有依其財產目錄逐件估價之一法。至第(8)類財產，估價較難。此等家庭用具及古董玩器，實可分爲兩類，各種稀罕古物及珠寶之類，價值甚巨，可以由專家估定價格。隱匿之弊，爲事實上所難免，然此項財產在全部課稅資本中，僅佔一小部分，即或不能全部課及，亦無傷於稅制之整備。至日常消耗物具如家具衣著之類，雖爲所有人之財富，但每經消耗，即失去其市場上之購買力，無從估定其價值。此等個人用具，在使用者尚可以增加其福祿，若在他人，即不必適用。此等純個人物具，若欲列入課稅範圍之內，在徵收行政上至感不便，故不如不課稅。個人所有此項財產之數量與價值，恆依其所有他種財產價值爲比例，各納稅人應納之稅，直可視作已包含在他種財產稅中繳納，仍無背乎公平的原則。

四 免稅額宜高，最低的高度，當使財產之收益足夠供給一人或其家庭的生活，則此項標準數之決定，須參考當時的經濟生活情形及財產收益率。英國勞動黨及內地稅局所假定英國的減免數爲五千鎊之財產價值。五千鎊財產，每年約可收二百鎊收益，一人生活，必需此數。如有家庭負擔者，尚須另加減免。小額財產

所有人免徵之後，徵稅人數減少，是可以減少徵收的手續。

五 稅率常爲急進的累進率，使財產愈多者，負稅愈重，於是稅收得以增多。

六 稅率宜採用攤稅法，使稅收總額洽夠償清債務之用，少固不夠償債，多則增重人民不必要之負擔。

七 徵收期間不可促迫，亦不可延長。一般公債持票人隨時可以公債納稅，不成問題，惟其他不動產及營業財產所有人，欲使其融通資金以維持營業之繼續，勢不能不予以相當的準備期間。若是期間太長，則私人財產不免發生經濟上的變動，而有所不公平，最妥當的辦法，爲規定一標準時期，爲鼓勵人民早日納稅起見，可以對於在某期限前納稅者，准予相當的折扣，在某期限後繳納者，則加課利息。徵收的次數，可分爲三四次，據道爾頓擬定者，一年之內須納半數，餘數可分攤二三年繳納。〔四〕如此則因不得已原因不能及期納稅者，有一猶豫期間，而徵收上仍保持一定的限制。

〔四〕Doyle 說。

八 臨時稅之徵收，無論爲財產稅抑營業稅，納稅人大都以所得納稅，其以所得供他種用途不夠稅款而須出賣財產以償稅者，究爲少數，故不感受何種困難。資本捐之稅率既重，納稅人以其所得及信用借款納稅而外，勢不能不變賣財產以償稅。出賣財產者既多，其價格必跌落，則徵捐時必須有一救濟辦法。資本捐之繳納，當不限於現金，其以公債票或有價證券繳納者，當爲國家極所歡迎。其以他種動產或不動產繳納者，亦可以擇其容易出賣價值確實者，予以接受。

九 除此之外，國家爲溝通納稅人之出賣各種財產及債權人之購置財產起見，應設立一處理機關，代理一般人民買賣財產，并由國家爲之估定適當的價格。如有以財產抵押借取現金以納捐者，亦可擇取納稅人所有財產中最易出賣者承受抵押借款。

肆 資本捐的形態性質，既經說明，我們再轉換方向，討論資本捐可以施行的理由。

資本捐之舉辦，是因國家在事變期間，國民財富的分配發生異動，國家在此期間積欠巨額的債務須償還，而國民在此期間有因事變而獲得特殊的利益，又有蒙受損失者，於是國家徵收資本捐以償債。其中詳細的理由，分析起來，有如左列各點：

一 財政總制的理由 戰爭後財富分配所發生之異動，致貧富差別，更相懸遠。這種事態之延長，其差度加大，長此以往，不僅社會發達受其妨礙，抑且恐發生極大的社會破裂。爲防止社會破裂計，國家對於巨額財產所有人，不可不以資本捐的手段，徵收其一部份的財產，以遏止社會財產聚積於少數人之手。因爲在國債存在期間，國家每年須從各方面徵收稅收，償付持券人之利息，債權人的資產必逐年迭增，納稅人的資產乃年年減少。以資本捐收入償債，是爲停止此種事態之延長，爲一般納稅人減輕負擔，而增加其儲蓄及生產能力。

二 社會共同負責 國家發生戰爭，全國人民應共同負責，各盡一定的義務。壯年人在二十歲以上四十五歲以下者，會服兵役，以其勤勞生命，貢獻國家。在四十五歲以上的人民，大都在社會工作數十年，積有資

可以施
行之理
由

產，則此輩應以其資產清償債務，以補償未盡兵役的義務，以符共同負責之旨，因此資本捐之徵收，極為正當。若是以經常稅收償債，是此輩年老未服役者，與壯年者同樣負擔，即不公平。〔五〕

〔五〕 Pigou: "A Special Levy to Discharge War Debt" *Economic Journal*, June 1918.

三 現在與將來負擔分配之公平 戰債是否應由現在負擔，抑由將來負擔，有兩種不同的意見，各有其理由。(甲)有以課資本捐以償清戰費的債務，是由現在的人們一次負擔，否則延長債務，由人民在將來十年百年之後，繼續償還，是由將來的人民負擔。戰爭既為保護國家，增進國家的利益，此項利益延長於將來，將來的人民也應當負擔，若將戰費的負擔獨加於現在的人民，是為不正當。(乙)又有人說，現在的人民闖下大禍，應當自己收拾，不應將戰債留給下輩人民負擔，故應課資本捐。我們對於此點，若是仔細考察，則知兩方面的理由，都不成立。

實際上戰費的資源，出之於(1)人民的增量勞動，(2)個人消費之節省，(3)新資本建設之節省，與(4)減少當時生產設備之資本補充量。第(1)與(2)兩方面資源，皆由現在供給，與將來無關，至第(3)與(4)生產資本量數之減少，即是減少將來的生產量，影響於將來。故戰費負擔留於將來與否，全由戰時決定採用何法以供給當時的戰費，其由(3)與(4)法供給者，方為以負擔留給將來。至於採用賦稅抑用公債兩者，都為調度資源的手段，而實質上仍然是要人民從各種來源以供給戰事之用。凡以各種資源供給戰用者，皆為國家的債權人，戰時賦稅收入，為納稅人對於此等債權人償付，戰後每年課稅，為每年之納稅人對於債

權之繼承人償付，公債不過是戰費尙未清償的期票。這樣看來，每年課稅償債，只是每年納稅人對於債權的清償，沒有將來的人民償付與現在人民的關係。

若是戰爭的資源是從(1)與(2)法得來，即爲現在人民負擔，若是戰時人民生活節省的量數很少，大部分俱以現存的資本或備作資本者以充戰事之用，則將來的生產減少，將來人民的所得也減少，即是增重將來的負擔。若是某年度人民努力工作，節省生活，以生產結果，留下一部分，以之供作再生產之資本，彌補從前的缺額，而不充消費之用，即爲真實的負擔戰費。戰時動用的各種資源，多係由戰爭的需要而決定，如需用勞力，則當時人民的勞力當移作戰爭，而不能用作他種生產，如需用資本，則此項資本不能用作他種生產，而當投之於戰場的消費。需用品的量數與種類，雖可由軍令部左右，但大部分由戰爭的實事決定。其既經決定已經消耗之資本，不是後來可以翻悔改變，因之此項負擔留給與將來者，將來的人民也無從推諉卸責。

普通人以爲現在不納稅還債，即爲對於戰爭可以免除負擔，將來的人民納稅還債，即是由他們負擔。又那裏知道戰時及戰後人民生活享受之窘苦，物質之缺乏，方爲戰費之真正負擔。其所需物品，如爲從前產生者而有缺乏，是因其已挪作戰用，沒有餘存，如其爲將來產生之物品而有缺乏，必係因生產此等物品之資本，已提供戰用，不能生產出來。當時人民所受生活物品之缺乏，即是他們的負擔；這種缺乏，當時無法救濟，則負擔無從推諉於將來。這樣看來，戰爭的負擔，一部分因戰時限制消費，由當時的人民負擔，再一部分，是由戰後直至資本設備恢復沒有戰爭之生產發達狀態時爲止，在此期間，人民從消費之限制與節省上，分攤負擔。各

時代所負擔者，沒有方法可以推諉。

戰後物品在供給上的限制，不能取得，或因價格昂貴，不得不減少消費量，戰費的負擔，就是分攤在這些「無消費」上。假使本年「無消費」的數量增加，多負擔一分，即是增加生產的資本，下年可以少負擔一分。現在節省愈多，則負擔的時期愈可縮短。

戰爭的真實負擔，既不是因戰債之延期償付而可以留給將來，則更有及早採用資本捐以清償戰債之必要，以解除財政上的困難。若是戰債由巨額資產者與公債持票人清算之後，則國家一般稅率可以低減，在一般人民，稅的負擔輕減之後，方可以有較大的購買力，以減輕他們的真實負擔。

若以償債之遲早而論，期間愈延長，則於將來的人民愈不公平。前款說過，有許多人發了戰財，成了富翁，他們有納稅的能力，戰債應由他們清償，方為公平。時期延長之後，則戰時所發之財與平時所發之財，漸相混合，戰時聚積的資本應納之稅，不免因此轉嫁於平時聚積的財產。^{〔六〕}

[六] Pigou: *A Capital Levy and a Levy on war* Ver. 1th, pp. 27-28.

四 各納稅人間負擔分配之公平 在資本捐制之下，各納稅人的負擔，是否公平，要視稅制如何規定。依前面所說，稅率須累進，免稅額宜高，使納稅人都係依其納稅力課稅，並不侵及生活費用，凡經常稅在公平原則上所視為應行具備者，在資本捐制度中亦可規定，不成問題。

惟在戰時，國民所有資本，發生異動的分配，各人之資本，有藉戰爭而聚積者，有因戰爭而受損失者，在一

般的稅制之下同樣課稅，豈非對於後者為不公平。例如甲乙二人，在戰前各有財產百萬，戰後甲之財產增為二百萬，乙減為五十萬，是乙既蒙損失，又復被重稅。在一般稅制之中，無法規定戰爭損失之減免，亦無法分別各納稅人所有之資本，某部分為戰財，某部分為非戰財。但在累進稅率之下，其因戰爭發財而達一定數額者，即有稅的負擔，數額愈大者，負稅愈重，則發戰財者，無所逃於被稅之外。若以資本捐不能分別戰財與非戰財為不公平，則不徵資本捐而改徵他種經常稅，其不公平之點，仍然存在，故不能以無從分別資本之性質為資本捐之缺點。〔七〕

〔七〕 Pigou, *Ibid.*, p. 229.

五 貨幣價值之變動 戰時通貨膨脹價值跌落戰費支出，因物價騰貴而增加一部分，即為債權人所持債額增加一部分。戰後國家經濟情形，力謀恢復常態，幣制的整理，亦在其內。若是戰後通貨跌價，如法國德國的往事，國家以跌價的貨幣償付國債，是債權人蒙受損失。在納稅人方面供給國家債的費用雖在價值上減少，而在供給他種支出的經費數額却增多，在納稅人并不受何種利益。但國家在戰後總希望能恢復通貨價值，穩定物價。在貨幣價值上漲的趨勢下，假如戰後比戰時高半數，則債權人得受取高價的貨幣，益增大其購買力，而納稅人之供給債經費者，不免增重半數的負擔。若要免除這層弊端，惟有乘戰後貨幣價值尚未上漲時，徵收資本捐，了清國債。否則期間延長，即為特別增重納稅人的負擔，而給與債權人特別利益。

六 低減利率 戰後負債既鉅，利息亦高，市場利息以公債利息為定準，不能低落。利息之增高，是為增

重產業界的負擔。誠能將公債清償，市場利率方可下落，除引用資本捐能得大宗償債費外，實無他法以應急。七 增進生產力 國家負債既重，經常稅稅率必高，各種生產事業之成本亦加重，皆為生產事業發展上之障礙。在債務的負擔，拔除之後，經濟狀況入於平定，賦稅輕減，各人所得的速率比從前加大，生產事業得以發達。

反對點之剖示

伍 資本捐既為特殊情形之臨時捐，反對的議論所在多有，除將稅制及其可以施行的理由說明而外，茲再就反對的意見，加以解釋。

一 減少資本 有以為資本稅之施行，為國家取去社會中一部分的資本，社會資本存在量減少，是即低減國家的生產力。納稅人方面受此打擊，不能不縮小其營業，或竟然停頓。在債權人方面，國債償清之後，從來持券人可以持券向銀行抵押通融資本者，至是亦失去憑藉，從雙方看來，國民生產力必弱減。這種解釋，從表面上看來，似甚有理，但考之實情，不是如此。國家生產，端賴農工商業之生產設備及有良好的銷場，方能發達。國家課稅，并非取去真實資本，如土地、房屋、建築、機械、船舶等實體物，在此等設備繼續營業之情形下，其生產設備及結果，即是融通資金的憑證，用不到私人所有的權利證書。如果運用公債以活動資產，即難免不為投機。納捐償債，只是納稅人的權益移轉與債權人，生活事業本身并不受何影響。假使以資本捐清償債務後，利息低落，是更可以低減成本，低減貨價，擴張銷場，而生產業更能穩定的發達。

二 資本逃亡 一國課資本捐，則國內資本，為謀避稅起見，將有逃亡之事，是打擊本國生產事業。前曾

說過，資本逃亡，不是容易可以實行，能夠移動於外國者，僅限於流通資金。稅法中必有關於財產調查限制逃亡的規定，并可命令銀行扣押應稅部分。資本逃亡，必出於所有人之度量，凡所有人所能想到者，立法者亦可見到，加以限制。實則資本之逃亡，尚須考慮他種事情，如對方國之稅率，幣制之穩定，利息之高低，將來之推測等事。所有人如果明瞭本國徵課資本捐一次之後，將來稅率可以輕減，投資更爲穩定，安全的程度愈於昔日，又何必逃亡於他國。其因營業的原因而逃亡於他國者，即無資本捐，亦必逃亡，不能認爲是資本捐所促成。

三 擾亂金融 論者謂資本捐在徵收時則金融膨脹，事後又有金融緊縮，金融之大漲大緊，將危害於產業。

在納稅時，納稅人須向銀行借款，如係出賣權利證書，購買人亦必向銀行告貸，銀行貸款增加，則金融膨脹。國家所徵資本稅數額如此之鉅，金融膨脹量亦很大。這層顧慮，殊昧於實際情形。資本捐可以分期繳納，期間又可延長至一二年之久，則各時期貸出之數減少。而且銀行貸款，皆爲短期間可以收回，金融膨脹之弊，不致發生。

謂金融緊縮者，以國債償清之後，則社會中失去活動資金之憑證。營業者借款能力減少，勢必縮小範圍，或竟至於停頓。這種情形，在納稅時，在所難免，諉係實情。平常營業仰給於向銀行活動資金，凡生產事業有各種設備之資本，銀行仍必照常與以接濟，不因股東資產之減少而謂公司之資產亦減少其價值。凡公司營業，不致受此影響，惟獨資及合股經營之產業，營業人以其所有全部實力皆投於營業上者，仍不免受此打擊。在

歐洲各國銀行借款之憑對物信用者，不成問題，若在平常以對人信用而借款者，銀行對於債務人資產之減少，即不能不減少其信用。

四 巨額所得者之免稅 在此稅制之下，有資產者即有稅，其他有巨額勤勞所得的人們，如醫生律師等，可以免除負擔，這類所得之不課稅，似不公平。其實不然。此輩勤勞所得，所有儲蓄，無論為動產或不動產，都在課稅範之內，不能逃脫，至於他們將來的所得如何之大，是為將來每年所得稅的稅源，與財產所得者將來的財產所得一樣，同屬於所得稅的問題，而非資本捐的問題，應當分別討論。資本稅為糾正戰爭後所發生的財產分配之異態，為給與從戰爭而獲利益的人們以重的負擔，此輩勤勞所得者之中，有因戰爭而獲得較多的收入者，有在平時可以獲得較多之收入者，兩者同樣課稅，不無不公平。假使免稅額的數額很高，從戰爭獲得甚多之利益，當在被稅之列，其他獲得利益儲蓄之數未達此數額者，并不致課稅。

五 人民工作儲蓄之弱減 重稅足以減損人民工作儲蓄之願望與能力，因之國家的生產力必弱減，為反對者所持理由中最力之點。實則僅為皮相的觀察。資本捐對於小額財產者既沒有影響，而又不侵及生產的設備，所成為問題者，僅限於納稅的人們。此輩在納捐前之生產能力，不因稅而能有何變更，在納捐後將來所負之經常稅可以減少，是反可以增進其工作與儲蓄之願望與能力。

六 財政浪費 國家有巨額負債存在，官吏皆以財政困難，處處緊縮，遇事節省，政治家與軍人或慮於國家財政負擔之重，亦不敢輕易與他國啓覺，國債之不償還，有此等間接的效力。但戰禍之是否能消滅，不是

財政上的困難可以阻止，戰事之爆發，另有其他重要原因存在，非所欲論。至於防止經費膨脹一層，實際上國債之存在，即為財政上最大的浪費。其他各種行政的支出不能不增加的部分，有時在增進社會福利上實為必要，不盡為浪費。各種經費之應否支出，在預算編製上可以作嚴密的審查，有時在財政上節省某項支出，反使國家蒙受較大的損失。

七 經常稅收減少 有謂資本捐徵收之後，稅源減少，稅收亦減。但實際上的情形，間接稅因一般人民生產力加大，收入可以加多，直接稅收，只為相對的減少。實則國債費支出減少之後，并不致發生財政的困難。

第四節 地稅

第一項 本論

壹 地稅之類別與性質

地稅 (Land Tax) 在各種稅制之中，施行最早，而又最普遍，各國皆有此稅制，至今仍然通行。但各國各時代之地稅制度不同，同為地稅，而性質互異，可分為三個類別。

地稅有
三類

第一 財產稅之地稅

第二 收益稅之地稅

第三 所得稅之地稅

財產稅
之從價
與從量
之別

第一 財產稅之地稅，又可分為兩類，即從量稅與從價稅之財產稅。

從量稅之地稅，規定每單位土地之稅率，按畝計稅，即為畝稅。此種稅法，最為簡單，只要有田畝面積之丈
量數，載於簿冊，如我國之魚鱗圖冊，法國所謂 Cadastre，以後即按照徵稅。稅率之規定，間參以土地等級，而
有差別，如我國田賦之有三等九則。此項等級之分割，係考察各地之經濟價值，如水利的便利，土質的肥瘠，每
年收穫之多寡，收穫之是否可靠等事。此等條件之參考，皆出於人意的自由決定，而非有何確實的準則存在。
年久之後，滄海桑田，迭有變遷，凡從來規定於簿冊之等則，或尚存在，只知某地原列某等某則，某則稅率幾何，
從而知某地負稅若干，至於其他意義，喪失殆盡。結果下來，此項地稅，既非根據於地價，又非根據於收益，完全
是按畝依則徵稅。如羅馬所行之 *Jugera*，英國所行之 *Hide*，我國現行之田賦，皆屬於這類。

從量稅
之不公
平

從量稅之地稅，在徵收上只計面積，不管其他關係，洵為便利，但有不公平之處。凡三，以財產價值而論，而
積相等之土地，其價值常不等，而課同等之稅，是不公平。以土地收益而論，各處土地有肥瘠之不齊，氣候有寒
暑之不同，地方有強弱之不一，因之收穫有多寡之不等，而課以同等之稅，是又不公平。以納稅人之納稅能力
而論，凡土地皆依定率課稅，而不顧納稅人所有土地之多寡，一般自耕農僅有小額土地以維持生活，或尚不
給者，亦不免於負稅，是又為不公平。在經濟未發達之際，土地為人民所有之主要的生產財產，各處土地之價
值及其收穫數，相差不遠，從量稅制尚可適用。而在經濟發達的社會，地稅應在土地之價值與收益上謀公平，
復須與他稅比較，謀所以公平，故此種樸素的從量稅制，失去其存在的價值。

其二，從價稅之地稅，為以土地之價值為課稅之基本。如美國各省所行之財產稅，以土地為不動產之一種，依其價值，與他種財產同樣課稅。價值的決定，是為此種稅制下之主要條件，不能不有一定的依據，以求價值的確實。市場價值固為確實，但漲落不一，有買賣時，方得其市價，其不買賣者，即無確實之市價，在課稅時，不能恃為可靠的依據。結果下來，惟有估定價值之一法。估定價值有兩個不同的原則，其一為求現時的價值，其二為求投資生息的價值。依這兩個原則所估定的價值，在普通情形下之土地，兩種價值數常相一致，而在特殊情形之下，則相差甚遠。在實際上不免兼用兩個原則，以投資生息的價值為主，而以現時市場價值為輔，使估定的價值，逼近於現時的價值。

土地之估價，既不能取每起土地作一番估價的功夫，即或能作到，估定的價值，反不必有同等的確實。故估定時，恆採用標準化的辦法，估定一處土地之各級標準價值，某塊土地，其情形與某級標準相類者，即依此標準課稅。從價稅制既成標準等級化，則與從量稅之設為等級稅制者，又走入殊途同歸的路上。所不同者，從價稅可以因價值的變動，參酌各種情形，設立新標準，可以有無數的標準存在，而從量稅所設之等級，既以而積為唯一關係，終缺乏分化作用。

在從價稅制之下，凡土地價值不相等者，稅的負擔，因之有輕重之分，以之與他種財產同樣課稅，自比從量稅為近於公平。但其缺點，與一般財產稅相同，只能在財產價值本位上使各個地主依價值作比例的犧牲，而非從土地收益對於納稅人之償付能力的關係上課稅，不足以適應納稅人之納稅能力。

收益稅
之地稅

第二 收益稅之地稅，以土地收益為課稅基本。收益有四種之不同如左：

- 1 土地總收益 即土地每年生產之全部，農耕地收穫每年有二次或三次者，皆須算入。
- 2 土地純收益 從總收益中除去耕作費，種籽費，收穫費，土地維持費之類，方為土地純收益數。如果以地稅為純粹的對物稅，是應就此項純收益課稅，但每年計算此項純收益，難於確實。即或能辦到，而徵收極不便。

3 租賃價格 以使用人繳納與地主之地租為課稅基本。此項契約租，數額較為確定，其他無租賃關係者，亦可以鄰近土地為比例，在徵收上極為便利。但負稅者限於地主，其使用人所獲一部分收益，得以免稅。如果收穫增加，因地價漲高而契約租數不變者，是其負稅得以輕減。若是地主與使用人相約不以確實租數報告，即可隱瞞漏稅。

4 估定收益數 以五年間純收益之平均數為標準，再酌量情形加以增減，作成查定收益數。

在收益稅制之下，大都以地主為納稅義務人，其使用人所獲一部分之收益，概不課稅，故可以作為課稅基本者，惟契約租與估定收益兩項。但契約租數，在農耕地大都以豐年為標準，其凶年荒年蠲免之數，若是被稅，即失之太高。都市土地契約租數，常數年不變，而地價逐年騰漲，若按契約租課稅，即失之漸低。因為免除高低之不公平起見，於是多有採用估定收益者，從前法國日本兩國地稅，皆屬於此類。

1 收益稅之地稅與財產稅之地稅比較起來，財產可以表示所有人在長期間之納稅能力，而收益乃

收益稅
與財產

表示每年財產之負稅能力，是為收益的地稅與財產的地稅根本不同之點。土地收益數各年不同，是每年課稅，應對於土地收益計算一次。但實際上每年計算，手續煩難，幾於無法執行，每年徵稅，已感困難，遑論估量收益。以故每逢收益估定之後，記於簿冊，常至以後數年或數十年乃至數百年無從再行計算，每年課稅，仍依此若干年前估定收益數。期間愈久，變動愈多，此若干年前估定之收益，已與實情相去遠甚，轉成為常年課稅基本之標準數。此項估定收益，若成為化石化，已漸失去其收益的性質，轉結成財產稅的性格。此種情形，觀於法國日本之收益稅制，即可以明瞭。

2 在財產稅制之下，若某處地方發達，其鄰近土地收益雖未增多，而價值增高者，其負擔因之加重。而收益稅唯在土地生產力加大生產結果增加時，方增加課稅基本而增加負擔。是財產稅能適應社會的變動，而收益稅祇適應土地經營上所發生的變動。但大多數土地因收益增加而價值加大者，其增加率若是相等，則兩種稅制，并無區別。

凡決定之收益數含有經常性者，其負稅之數，實與財產稅相一致。因財產價值之決定，不能不參酌其收益數，而收益數之決定，即成為財產價值之根據。這樣看來，凡土地課稅基本之決定，既不依市價，又非依每年收益數，而另行估定一標準之價值數或收益數者，其性質究無不同。

第三 所得稅之地稅 以從土地得來的收益，列為所得稅之一種，與他種所得同樣課稅。此種地稅，與前兩種稅比較起來：

1 在財產稅以土地爲地主之財產，在收益稅以地租爲地主之收益，皆以地主爲納稅義務人，所得稅不然，地主所得地租，固應課稅，而土地使用人所獲的收益，除成本費用外，所得收益，亦在課稅之列。

2 在財產稅着眼於土地的價值，在收益稅着眼於土地的生產力，兩者皆從土地以判斷納稅能力。所得稅不然，乃從納稅人獲得此項所得之多寡，以判斷其納稅力之大小。一方面對於在決定所得數額時，須除出經營土地之負債，他方面又復斟酌所得人的事情，然後決定其人的納稅能力。前兩稅以地主爲土地所有人，遂課以稅，而後者以土地收益之所得人有納稅能力，始課以稅。故前兩者通行比例稅，而後者可行累進稅。

3 土地所得數仍根據於土地之收益數，每年須有調查或呈報，并考查納稅人呈報的數額，是否確實。在徵收行政較嚴密者，自無隱匿之弊。否則所得數額不確實，如法國的經驗，反不及財產稅之規定確定的稅額者，容易徵收。

現在大多數國家，以所得稅爲主稅者，如英法意三國，皆以地稅包括於所得稅中，只對於土地所得課稅，而無獨立的地稅。

這三種稅制，就公平原則而論，所得稅之地稅，愈於收益稅之地稅；收益稅之地稅，愈於財產稅之地稅。以徵收的手續而論，所得稅難於收益稅，而收益稅難於財產稅。在財產稅制之下，只須有面積之丈量與價值之估定，收益稅又須有收益數之估計，所得稅又須加備所得的調查，課稅的手續是逐層增繁。又以此等標準之經久性而論，面積數有較久的經久性，有歷久不變者，價值次之，收益所得又次之，幾須每年或三數年加以更

正。土地遍於全國，全國須有各種調查，其中困難，可想而知。故地稅的問題，求所以實現公平原則者，端在此等困難，如何打破。

統觀上述各類之土地稅，各有其困難，各有其缺點。假使在徵收行政上能無困難，自以施行所得稅為最合理，但在納稅不忠實的國民，純從人之所得課稅，難於確實，故不能不對於課稅目的物或所得的泉源有確實的調查與紀錄，因之地稅必須有土地清冊。若施行收益稅，前已說明，真實的收益稅，須每年有收益調查，即須有常置的調查設備，而徵收費加大，殊不合算，故行收益稅者，都為估定收益數以為基本。此項估定，若非時常修正，使符合現情，即成為化石化，與財產稅無異。實際上的困難既是如此，故不如直接了當採用地價稅。地價稅有其適用之點，即：

- (一) 鄉村土地，價值無大變動，尚可以每十年更正一次，都市土地價格容易變動，亦容易查考。
- (二) 土地價值有市價及鄰近土地為確實的標準，不似收益之可以隱瞞而難於確實。
- (三) 便於課累進率稅。
- (四) 可以作為補充稅。

在地價稅制之下，應為納稅人斟酌者：

- 1 凡自耕農自行耕種之土地在一定數額以下者，應予免稅。
- 2 凡土地之所有在一定數額以下者，應予免稅。



8 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落者，應比較其收穫量，以估定課稅價值。

4 都市土地之稅率，應重於鄉村，因農業人民負稅能力低於他業人民，而都市土地之稅，又有轉嫁之機會。

貳 地稅適於作地方收入

從前各國皆以地稅為主要稅入，近來產業發達，資本增加，國家所有稅源，較前大為擴充，地稅收入，多有劃歸地方。考其理由，約有數端：

1 地方行政漸繁，經費增加，應有一宗可靠的收入以為供應，土地收入，最為永續確實，適合於作地方稅源。

2 土地之整理及地稅之徵收，以由地方政府主辦，較為便利。

3 土地收益，各地方有不同的情形，地方政府可以作明細的考察，求得確實數額。

4 在市都繁盛之區，市政設備加繁，同時地價漲高，稅收可以增加，是能適應發達地方的要求。

5 地方政府之建設事業，足以增加土地的價值，地主因享有利益，在利益原則上，地方政府有對於不動產課稅的理由。

6 地稅極難徵收，劃作地方稅之後，地方人民從監督地方財政而及於地稅，地稅徵收得人民協助之

地稅對地方之理由

土地調查事項

後，較能整飭。

叁 土地整理

地稅在任何稅制之中，無論爲賦稅，地價稅，收益稅，或所得稅，若求稅制之確實，皆須有確實的土地調查，製成土地清冊。此項土地清冊，日本謂之土地臺帳，法文謂之 *Cadastre*。所應調查者，可分爲土地標識，土地經濟及土地權益三方面的事項。屬於土地標識者，如土地之着落，四至，面積，地目，地質之類，此類事項，頗有永久性。屬於土地經濟者，則其地價，收益，用途，出產之類，此類事項常有變更，必須隨時加以調查。屬於土地權益者，如所有權，地上權，地役權，抵押權等之權利人及其權益的情形，此等權利登記，如有變動，權利人當自動的前來聲請。各方面的事項可以分列爲幾種簿冊，如專爲地稅用者，可以另置地稅冊，登記每起土地應納之稅額，及負稅義務人之名姓住址，及與他種簿冊對照之頁數或號數，便於覆按查對。各種土地清冊製就之後，可以按冊徵稅，稅收確實，納稅人無從隱瞞偷漏，在地稅制度中爲不可缺少。

土地整理程序

土地清冊之編製，迄完成爲止，須費若干次手續，極不容易。土地之整理，須有土地之清丈與調查，而清丈調查者，又須確實。通常整理土地之手續爲：

(一) 先由土地局在一區內作初步調查，對於地主頒發通告書，囑其將土地各方面之事項，依式填就呈報，

(二) 土地局收齊呈報書之後，乃派出測丈人員，就每起土地，依次丈量，製成地圖，填就表格。爲謀產權及

界限之確實起見，例須有公正人到場證明各點之無錯誤。

(三) 標識確定之後，又須派估價員查定各起土地之地價，及其收益數額。

(四) 其有產權界址之糾葛或價格收益之爭執者，尚須有覆查手續，直至決定為止。

(五) 一區土地，上述各項手續完備之後，再行公告，在一定期之內，凡有對於任何一起土地決定各點提出抗告者，則重付審查，其無人反對者，則自公告期滿之後，發生效力。

(六) 再則每逢整理之後，各種事項，又有變動繼續發生，故尚須有常置的調查設備，遇有變動，即為登記，使清冊上所記載者，悉為年年現時的情形，然後課稅方能確實。

須費很
長時間
與巨額
經費

再則土地清冊之編製，須費常久期間并鉅額經費，始能完成。法國土地整理，始於一八〇七年拿破崙當政之時，至一八五〇年，費四十四年之久始完成，用去經費一萬四千萬佛郎。普魯士自一八六一年至一八六五年作成國內一部分土地測丈，費去一千七百六十萬馬克。日本土地專帳，自明治六年至十五年，經十年之久完成，費去三千七百萬圓。日本辦理朝鮮土地清冊，自明治四十年起，準備年餘，至大正八年止，實施八個年又十個月，從事人員先後達七千三百人，用去經費二千餘萬圓，僅測竣六十六萬五千餘方里之土地，并查定七千八百六十二萬華畝之耕地。土地清查之工作，既如此繁重，經費又巨，苟非在國家平靜之時，即難繼續辦理。我國土地面積二十餘倍於法德，五十餘倍於朝鮮，清查工作之艱鉅，更可想見。假使將清查土地之標識、經濟權利等事項，規定確定的準則，使工作能明決的進行，又能養成一班處理各種事項之專門人才，增進工作

地價與
收益估
定之困

的效能，各地方分區同時進行，亦可以縮短時期，獲得確實的紀錄。

從前各國所清查者，大都以土地標識為限。土地權利事項，地主為主張其權利起見，將自行請求登記，由官廳予以證明。惟關於土地經濟事項，如地價收益之類，為課稅基本所根據者，納稅人輒謀低減估值，以減輕負擔，最為難事。從前法國土地收益數之估定，由估價員及地主雙方共同議定，即難確實。美國各省地價之估定，亦由估價員與地主雙方酌量，其經省稅委員會規定明細的標準者，較為確實，其他任意決定者，隱瞞之弊，隨處皆是。

都市地
與鄉村
地有各
種別之
困難

土地有都市地與鄉村地兩大類，其價值與收益的估定，因不相同。鄉村地面寫遠，各處土地之價值收益，大概相同，其有因地方人口增多，土地有特種出產或交通便利與否，皆可從此等關係上各設為標準。都市土地集中，是便於清查，然各地地價之差別甚繁，變動又速。故鄉村土地十年調查一次，尚不失為正確，而都市土地勢非每年調查一次不可。而且都市土地之價值，依各區各街有不等，又依地面距離街綫之遠近有不等，都須立定標準，加以分別。標準之設定，又有各種不同的程度，在美國有 Somers rule, Lindsay-Bernard 等法。例如街旁百尺深之土地，其前部五丈之地，有作全部價值百分之七十者，有作七十五者。其他交口之地，特殊情形之地，皆須一一設立標準。土地之估定既如此複雜，現在乃成爲一種專門的研究。

三代爲
制收稅

第二項 我國地稅

我國地稅，唐虞之際，即已有之，禹平水土，分九州之土，列九等之賦，稅制略備，傳演至今。三代所行之貢助

做法，爲授田之制，而課稅之制，亦同時存在。夏制一夫授田五十畝，平豐歉歲，收五畝之入，曰貢。殷制劃六百三十畝爲九區，區各七十畝，中爲公田，外爲私田，八家各授一區，協力助耕公田，不復稅其私田，是曰助。周制鄉遂用貢，都鄙用助，是曰徹。因附郭之地，六軍之所出入，家宅錯處，道路縱橫，畫井爲難，然凶豐易察，故貢而不助。都鄙野外地，情僞難知，瀾迤平原，畫井較易，故適用助法。然此三法，皆十而取一，因地而稅，故爲收益稅制。其時無土地買賣，即無價值，自無財產稅。

私有之
後使爲
畝稅

迄於戰國，井田之制敝壞，蓋授田制度之能通行，必有地方官吏或團體主持布置之事。自人口逐漸加多，土地又有肥瘠之別，兼併奪取購買私相授受之事，爲意料中必有之事。我國現在尙是缺乏守法的習慣，遑論上古的人民，各人耕種之畝數，漸不相等，授田制度之不能維持，乃自然之勢。魯宣公十五年遂有畝稅，不復能顧及因人授田之法。商鞅相秦，孝公因勢利導，乃廢井田，開阡陌，准其兼併買賣，以鼓勵人民之來耕種，以盡地力，以增生產。以故班固述西漢食貨志歎授田之制，爲聖王之法，不可復返。自是地稅丁稅分而爲二，人依丁服役，地依畝課稅，是畝稅之興，始於周末。

地稅問
題之數

漢高祖與民約法，省禁輕租，十五而稅一，度官用以賦於民，文帝時賜天下民租之半，是三十而稅一。斯時稅賦低減，而利歸豪強，更益兼併。故荀悅謂「官家之惠，優於三代，豪強之暴，酷於亡秦，是上惠不通，……適足以資豪強也。」貧富不齊之弊，在授田制度打破之後，已暴露出來，即輕減一般賦稅，仍不能補救，由是地稅在我國史上演成不斷的問題，發生層層的變動。

唐初授
田而賦
以物

晉武帝置調戶之式，復將田賦口賦合而爲一，丁男之戶，歲輸絹三疋，綿三斤，女及次丁男爲戶者半輸，則有賦者限於有田之人，地稅制度，又爲之一變。

改行畝
稅
徵收
分兩次

唐初定租庸調法，凡夫丁男十八以上者，給田一頃，篤疾廢疾給田十畝，寡妻妾三十畝，若爲戶加二十畝，以二十畝爲永業，餘爲口分。田多可以足其人者爲寬鄉，少者爲狹鄉，狹鄉授田減寬鄉之半，其地有厚薄歲一易者，倍授之，寬鄉三易者不倍授，工商者寬鄉減半，狹鄉不給。凡庶人徙鄉及貧無葬者得賣世業田。自狹鄉而徙寬鄉者，得并賣口分田，已賣者不復授。死者收之，以給無田者。凡收受以十月，授田先貧及有課役者，鄉有餘以給比鄉，縣有餘以給比縣，州有餘以給比州。受田者歲輸粟二石謂之租。丁隨鄉所出，歲輸絹綾各二丈，布加五之一，綿二兩，輸布麻三斤，非蠶鄉則輸銀，謂之庸。用人之力歲二十日，閏加二日，不役者日爲絹三尺，謂之調，皆授田一頃之人所出。這種授田方法，洵可鞏固國家稅收，然通國授田，實難通行，而行之既久，戶口遷徙，田畝賣易，富者仍是兼井，貧者無力納稅，貧富升降，法遂大弊。天寶之際，貧戶無力納稅，勢不能不多取於富戶，於是復行畝稅。代宗時，國用甚急，第五琦效古什一之法，定十畝稅一之制。時又徵青苗錢，每畝稅苗錢十五，地頭錢二十，人民借債耕種，又須納稅，莫不嗟怨。楊炎相德宗改行兩稅法，畝稅之徵收，分爲兩期，夏輸無過六月，秋輸無過十一月，京師田畝，稅僅五升，人民稱便。地稅制度，在唐代又經一次變更。

宋承唐朝畝稅之制，而有歲賦五類。一曰公田之賦，爲官莊屯田，營田，由人民耕種，而收其租。二曰民田之賦，爲人民私田，而課以稅。三曰城郭之賦，爲宅稅地稅。四曰丁口之賦，五曰雜變之賦，卽牛革蠶鹽之類，就其所

出而課以稅。除此之外，又有支移，折變，破分之制。各處所收之物，以有餘補不足，移此輸彼，移近輸遠，是謂支移。當時納稅，例有常物，若一時需要某物，亦得依值代替，是謂折變。又賦有常額，州郡催理，得操其贏餘，為民補助，謂之破分。太祖承五代之亂，務去民疾苦，徵收之期，輒為寬假，夏徵有至十月，秋徵有至次年二月，遇有水旱，輒為蠲免。又遣使監輸民租，禁諸倉羨餘，多入民租者棄市。

宋朝度田。太祖又度民田，其後有方田，限田，均稅，經界，推排，自實諸法，皆為丈量面積，厘清界限，用以減少訴訟，增加稅收。顧斯事體大，究無成績。

元師唐法，其取於內郡者，有丁稅有地稅，以做唐之租庸調，取於江南者，有夏稅有秋稅，以做唐之兩稅法。各省所入，皆有定額。太宗六年，定天下地稅，上田每畝三升，中田二升五合，下田二升，水田五升，其率甚輕。江南之稅，秋稅輸租，夏稅則輸木棉布絹絲棉等物，其所輸之數，視糧以為差，每石或輸鈔三貫，二貫，一貫，或一貫五百文，或一貫七百文不等，因各省不同。

地稅在明朝有長足之進步，各種制度，漸臻整備，成為近代化。現行地稅，仍為明朝遺規，我們若欲明瞭現行制度之起源，自不能不於明朝之因革有所說明。

明初地稅。明太祖即位之初，定天下田賦，分田為官田與民田，分賦為夏稅與秋糧。其額數具載於黃冊，總於戶部，其徵輸期限，則責之布政司州縣。夏稅為米麥，錢鈔，與絹，無過八月，秋糧為米絹錢鈔，無過次年二月。官田畝稅五升三合三勺，民田減二升，重租田八升五合五勺，廬地五合三勺四抄，草場地三合一勺，沒官田一斗二升。蘇松

嘉湖民田納官田稅，浙西增賦二倍，後來又分別低減，處州爲劉基故鄉，帝特命青田縣每畝只徵五合，餘六縣僅徵一升。

明朝徵收地稅簿書，有黃冊及魚鱗圖冊，比前朝較爲完備。太祖起自民間，深知民間情形，時兩浙富民，畏避徭役，大率以田產寄他戶，貼脚詭寄，乃命國子監生武淳等分行州縣，隨糧定區，區設糧長，量度田畝方圓，次以字號，悉書主名及田之丈尺，以土田爲主，諸原坂墳衍下溼沃瘠沙鹵之別，舉具編類爲冊，狀如魚鱗，號曰魚鱗圖冊。迄洪武二十年十二月圖冊完成。同時又詔天下編黃冊以戶爲主，詳具舊管新收開除實在之數，爲四柱式。魚鱗冊爲經，土田之訟，以爲質證，黃冊爲緯，稅之徵收，以爲根據，凡質賣田土，備書稅糧科則，官爲籍記之。洪武二十六年，覈天下田土總數爲八百五十萬七千六百二十三頃六十八畝有奇。所徵稅收，夏稅米麥四百七十一萬餘石，錢鈔三萬九千八百錠，絹二十八萬八千餘疋，秋糧米二千四百七十二萬餘石，錢鈔五千七百三十錠，絹五十九疋。

此兩種簿冊，在如此短期內完成，其不確實，自意中事。據關亭林日知錄所載，「凡田以近郭爲上地，遠之爲中地，地下地，蓋自金元之末，城邑邱墟，人民稀少，先耕者近郭，後墾者遠郊，近郭爲洪武之冊田，遠郊乃繼代之新科，故有重輕」可知洪武時所調查載於清冊者，僅附郭之熟地。又載「國初有奉旨開墾永不起科者，有田洿下，瘠薄而無糧者，一概量出作數，是以原額地少，而丈出之地反多，有司恐畝數增多，取駭於上，而貽害於民，乃以大畝該小畝，取合原額之數。自是上行造報，則用大地，以投黃冊，下行徵派，則用小畝，以取均平。各縣大地，

有以小地一畝八分折一畝，遞增有至以八畝以上折一畝，皆因其地之高下，爲之等差，合一縣之丈地，投一縣之原額，數一縣之糧科，賦稅不平，已三百年。」

納稅物
之簡單
化

納稅物之簡單化，而至於以銀爲正賦，爲明朝最重要之變革。宋朝丁地各稅，徵收實物，種類甚多，真宗景德五年，何蒙曾請以金折納，帝謂「若是則盡廢農耕矣！不許。」可知從前物稅之制，而且多設種類，固爲便利人民，因其所生產者而徵收之，抑且爲鼓勵人民從事各種方物之生產，無失其業。但銀仍爲課稅品類之一，神宗熙寧十年，夏稅有銀三萬餘兩，秋稅有銀二萬餘金元之間，無行之者。明朝開國之初，以米麥爲正賦，仍附帶土貢方物之類，夏稅秋稅，各有定額。洪武九年，令天下以銀鈔錢絹，代輸稅糧。銀一兩或錢千文鈔十貫，皆折輸米一石，小麥則減值十之二，棉苧一疋，折米六斗，或麥七斗，麻布一疋，折米四斗，麥五斗。絲絹等各以輕重爲損益，願輸粟亦可。在折輸時務減其價，不泥時值，唯求便民。永樂時歲貢銀有三十萬兩，皆爲任土便民，與折苧麻香漆之屬相等。英宗正統元年，定銀爲正賦，凡米麥一石徵銀二錢五分，名曰折金花銀，以入內庫。續文獻通考

以錢爲
正賦

稱唐德宗作兩稅法，而以錢代輸，明英宗折金花銀，以銀充賦，皆古今農政中更制之大端。

稅制之
簡便法

明初戶口有戶口之銀，人丁有人丁之銀，田土有田土之銀，有司徵收，總曰銀額，按銀加派，則其數不漏，於是行綱銀，一串鈴及一條鞭諸法。人民一歲之役，官爲僉募，力差計其工食之費，折成銀數，量爲增減，銀差則計其交納之費，加以增耗，凡額辦，派辦，京庫，歲需，存留，供億諸費，以及土貢方物，悉併爲一條，皆計畝徵銀，折辦於官，立法頗爲簡便，因爲當時小民所苦者，爲無田之糧，無米之丁，田鬻富室，產去糧存，而猶須輸丁賦，逋欠實多，

丁稅增
入地稅

規避亦愈巧，而徵收愈難，各縣逋欠有至數十萬者。嘉靖之後，曾行此法，數行數止，萬曆九年，乃定行此法，統一徵收。熹宗天啓元年，甄淑上言，宜取額丁額米兩衡而定其數，米若干即帶丁若干，買田者收米便收丁，則縣冊不失丁額，貧民不致賠累，有司亦可免通賦之患。此議通行，遂開丁隨地起之端。表面看來，丁賦之名仍存在，實則丁稅之額，攤入地畝，地稅乃成爲主要稅收。

加派賦
額之始

明朝所徵賦銀，原有定額。武宗正德九年，建乾清宮，加賦百萬，是爲加派之始。世宗嘉靖初年，天下財賦歲入太倉庫者二百餘萬兩。舊制以七成供經費，三成爲存積，以備兵款，歲以爲常。中年邊防土木禱祀之費增多，帑藏匱竭，俺答犯京師，增兵設戍，餉額倍加。三十年，京邊歲用五百九十五萬兩，戶部無法籌款，乃於南畿浙江等州縣增賦百二十萬，是爲經常加派之始。加派亦名提編，其法以銀力差排編於十甲，如一甲不足，則提下甲補之。自是之後，賦銀屢有增加。神宗萬曆六年，詔戶部歲增金花銀二十萬兩，以供內帑。

科銀增
加之始

後來備倭之費，年增至三百萬，四十一年戶部增天下之賦，每畝加三厘五毫，得二百餘萬兩，次年復加三厘五毫，四十八年復加二厘。前後合爲九厘，增賦至五百二十萬，以爲歲額。崇禎卽位之後，天下軍興，乃於九厘之外，復加徵三厘，共增一百六十五萬兩，合計賦額爲六百八十萬兩。斯時正供不足，繼以雜派，科罰不足，加以火耗，水旱災荒，一切不問，小民至賣妻鬻子以應，有司以措克爲循良，而撫字之政絕，上官以催徵爲考課，而黜陟之法亡。國用猶不給，乃使太監四出，嚴徵新舊逋賦，數歲之逋，責於一歲，數人之逋，責於一人，海內咨怨。崇禎八年，又徵助餉銀，官戶田賦加十之一，民糧在十兩以上者同之，既而概徵每兩一錢，謂之助餉。十年爲大舉，平

賊，議增兵十二萬，增餉二百八十萬兩，不能獨加於糧賦，乃行均輸之法，其來源有四。一爲因糧因舊額量加畝輸六合，石折銀八錢，傷地不與，歲得銀一百九十二萬九千餘兩。二爲溢地，土田溢原額者，核實輸賦，歲得銀四十萬六千餘兩。三爲事例富民輸贖爲監生。四曰驛遞，前此郵驛裁省之銀二十萬充餉。此項均輸之數，以一年爲限，後餉盡而賊未平，復續徵半額，名曰勦餉銀，仍不夠用。十二年復每畝增一分，名曰練餉銀，共增七百三十萬兩。自神宗末，已增賦五百二十萬，崇禎初再增一百四十萬，總名遼餉，至是復增勦餉練餉，先後增賦一千六百七十萬，民不聊生，盜更加衆。

各地銀
糧不等

地稅制度簡單化之後，各地地賦不平的情形，乃更暴露出來。洪武定賦，已不平均，後代屢次加派，常因地情形加減不等，通國稅率，各地紛歧，不僅各縣不等，即各戶不相同。又有火耗羨餘，常例等雜賦，顧亭林論當時錢糧，正賦加十之二三，而雜賦則加十之七八，附稅加重，人民更難負擔。

地方徵
收制度

現在田賦徵收制度，仍與明朝無異。明朝徵收糧銀，有見年之制。顧亭林論見年之制曰：「見年每年一輪，一里有十甲，又有十甲數戶，甲首少則三四百戶，多則五七百戶，一輪見年，各稱錢糧，盡皆見年一人身上追比。縣長以爲執簡御繁之法。不知十甲之欠戶最多，一身之力量有限，以一人而欲遍十甲催納，力不能周，以一人而欲代一里應完，財不能給，一臨比卯，只有就地受責一法，實爲可憐，不得不盡力以供差人之欲。差人可以雇人代責雇錢，與住月錢，班裏錢，差歇書，手候卯，酒食錢，非三四金不能過一卯，十卯則三四兩矣。一里之中，錢糧不過一二百兩，而一年之間，開費反有不止此者，今年不完，明年又比一年錢糧，比至三十年不完，必望赦而

清初更
定天下
地賦

后已，故立見年之積弊，不可不破。」

清朝地稅，多襲明制，無多變革。入關之初，仍用一條鞭法。順治三年，成賦役全書，是爲厘定賦稅之重要冊籍。書分四部，分爲地丁原額、荒地額、實徵數，及起運留存數，俱列載戶名地名細數。其他新墾地畝新招徠之丁，則附於後。每縣藏書二部，一存縣署戶房，以備有司參考，一存學宮，以備士民檢閱。戶額、糧額、地目、稅目之類，多以神宗萬曆時之數爲標準，其後天啓崇禎加派加徵之數，概行豁免。故不盡不實不平均之弊，一如前朝。此項全書，戶部未存副本，年代久遠，悉多湮沒。太平亂後，蕩焉無存。逮今各縣只有糧粟，而無土地簿冊，隱瞞飛曬之弊滋多，或有田無糧，或有糧無田，非從新調查測丈，地稅實無從整理。

前清土
地類別

前清土地，種類甚多，分官有民有之別。官有地爲官田、莊田、公田、學田、藉田、屯田、牧地、祭田之類，私有地爲民賦田，更名田（明代各藩所占田畝歸民墾耕者），歸併衛所地（衛所屯田歸於民耕者），灘地、鹽田、廬田、苗田（苗族使用地），山場（山林原野）之類。官地歸各主管機關營業，私地准人民自由移轉。

地稅類
別

地稅因地不同，課稅品又有穀米與銀錢之別，有以下數種：

1 地丁錢糧 在一條鞭制之下，銀兩彙總而丁銀地銀仍存細數，雍正時，丁銀攤於地銀，名曰地丁，實則爲丁稅取消，全部稅額併入地稅，其火耗羨餘之類，從前作爲附徵，歸於有司養廉者，至是亦列作正賦，以謀稅收之確實與增加。民地皆以此爲正賦，以銀計算，乾嘉之際，約有三千萬兩。在有漕糧之區，則稱此項正賦爲地丁，其他無漕糧之省，多稱錢糧。民國以後，多稱田賦，名稱統一。

2 漕糧 漕糧爲指定通漕運幾省，山東、河南、江蘇、浙江、安徽、江西、湖北、湖南徵收穀米，或他種食糧，輸送京師，以供官吏士兵俸餉之用，貯藏於京師通州之儲備倉，由戶部所屬之倉場衙門管理。漕糧又有正兌，改兌，白糧，改徵，折徵之別。各省原米二百三十萬石，輸送於京師之倉者，是爲正兌，其米七十萬石，運輸於通州者，是爲改兌。白糧爲指定蘇、常、太、嘉、湖六府運輸糯米二十一萬餘石。正供爲米，有時特旨改徵麩麥黑豆，但無常例。折徵則爲以銀折米，亦有定規，後來範圍逐漸擴大。光緒末年，只山東、江蘇、浙江、安徽有漕米，宣統年間，只江蘇六十萬石，浙江四十萬石，物納之制，遂漸減少。民國以後，物納之制全廢，應徵之數，俱以銀錢折算，而名稱仍存在。

3 租課 租課爲官有地之地租及地稅之收入，官田莊田之租曰官租，屯田有屯租，學田有學租，蘆田有蘆課。

4 墾務 墾務爲新開墾土地所納之地稅，在東三省、新疆、甘肅各地所開墾者，先繳墾照費，在開墾若干年後始并科納稅。

5 附加稅 在清朝開國之初，有永不加賦之詔，以結民心，其後懷遵祖訓，不敢增加稅率。但官吏於徵收時，仍多巧立名目，有鼠雀耗，漕耗，火耗，加耗，增耗，補平，串費，票錢，規費之類，各級地方官吏之俸養，皆仰給於此。

民國以來，地稅因仍舊制，從前所定銀額，多以錢折繳納。民國以後，銀元通行，則以銀元折銀，每兩折洋一

元二角，繼又改爲二元四角，是爲中央正賦。中央并不許地方濫加之令，以期減輕人民負擔。然地方事業，逐漸發達，在在需款，除於田賦附加之外，無他法得大宗收入，於是有警察附加，團防附加，保安附加，教育附加，城堤附加，道路附加之類，層層增加不已，附加之數，高出正稅數倍，乃至應行繳解於國庫者，亦爲各省所截留。國民政府成立，十七年根據於劃分國地兩稅標準案，將田賦劃作各省收入。是年十月，財政部有限制田賦之令，令各省田賦改行地價稅，凡正稅附捐之總額，不得超過地價百分之一。在實行清丈報價以前，土地價格暫以各縣現時地價爲標準，如有高下，以各市鄉平均數爲標準。

地稅之整理

土地稅在我國幾千年來，卽是一種糊塗稅，歷代皆以此稅收入爲大宗，企圖整理，迄無結果。地稅之紊亂，在無全部土地之簿冊，納稅義務者果爲何人，惟各縣糧吏知之，習爲世職。每個糧吏，分任若干戶名，到期而未完納者，由糧吏踵門催繳。至若納稅戶名果爲何人，惟專管之糧吏，從迭年之調查始知之，卽彼此之間，亦不必知悉，各縣長官惟責成此輩徵收，故糧吏現成爲整理田賦人事上之一大障礙，然又不能破除。整理地稅下手之法，端在立定土地清冊，以爲徵稅之根據，然土地測丈之施行，談何容易。數千年來，全國惟江蘇之寶山、崑山二縣測丈完竣，全縣土地平均負稅，無復隱漏。現在測丈調查之技術，大有進步，苟能排除人事上之障礙，增進行政之效能，土地之整理，亦非絕難之事。江寧縣於二十二年五月，經三個月之努力，辦理全縣土地呈報，底於齊備，費力少而收效大，在未能施行土地清丈之前，亦可以呈報爲第一步辦法。

地價稅法

十九年六月頒布之土地法，規定各地方政府得徵收土地增值稅及地價稅。增值稅留在後面討論，此處

僅述地價稅之規定。

地價稅以土地價值爲課稅基本，其性質前已說明。地價有估定地價及申報地價兩種，後者由地主申請登記時申報，前者由地政機關估定。估價之法，就一地區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。若因財政之需要或經濟政策之必要，得就一地區內其中地段價值較高者爲選擇平均計算數。此項總平均計算數或選擇平均計算數，是爲標準地價。標準地價自公告之日起，在三十日內，若區內所有權人認爲不當時，經區內土地所有權人過半數之連署，得向地政機關提出異議。各起土地，因地位之特別情形，按標準地價數額爲相當之增減，然後通知土地所有權人。凡土地所有權人對於標準地價或各起地價提出之異議，經地政機關決定後，仍不服者，召集公斷員公斷之，作成最終之決定。地價每五年從新估定一次。

土地分爲市地與鄉地兩種，復分爲改良地未改良地及荒地，各課以不同之稅率如左：

- 1 市改良地之地價稅，以其估定地價數額千分之十至二十爲稅率。
- 2 市未改良地之地價稅，以其估定地價數額千分之十五至二十爲稅率。
- 3 市荒地之地價稅，以其估定地價數額千分之三十至一百爲稅率。
- 4 鄉改良地之地價稅，以其估定地價數額千分之十爲稅率。
- 5 鄉未改良地之地價稅，以其估定地價數額千分之十二至十五爲稅率。

6 鄉荒地之地價稅，以其估定地價數額千分之十五至千分之一百為稅率。

市地鄉地所有權人之自耕地及自耕地，於自住自耕期內，其地價稅按應納稅額八成徵收。各地方政府得因地方財政經濟之需要，對於上述稅率加以增減，於每會計年度開始前宣布。地價稅皆按年徵收，亦得分期繳納。

現在江蘇有幾縣之鄉地，已經施行地價稅，代替舊有之田賦等則。此外浙江及上海市，正着手改行地價稅，在施行之前，關於地價之估定，尙需相當之準備。

第三項 他國地稅

第一目 日本地稅

日本地稅，自稱為「地租」，從前依土地收穫數為標準，由各藩幕課以一定數之穀米。明治六年地租條例，廢止物納制，改以貨幣繳納，以土地收益算出地價，作為課稅基本。其計算方法，為從總收入中除去種子、肥料、地租、村費之類，是為純收益，再依一定利率還元，是為地價。自耕農從總收穫數計算，佃農則以租穀計算，前者以六厘息計算，後者以四厘息計算，兩項計算之地價數適相等。國稅為百分之三，村稅為百分之一，其式如左：

一 自耕地

田一段步，收穫米一石六斗，每石價三圓，是為四圓八十錢，內除種籽肥料百分之十五，計七十二錢，餘四

圓〇八錢。

$$\frac{4.08}{\frac{6}{100} + \frac{3}{100} + \frac{1}{100}} = 40.8(\text{地價})$$

升利 國稅 村稅

二 佃農

田一段步，租穀占收穫數百分之六十八，是爲一石八升八合，合錢爲三圓二十六錢四厘。

$$\frac{3.264}{\frac{4}{100} + \frac{3}{100} + \frac{1}{100}} = 40.8(\text{地價})$$

街市宅地，據明治四十三年規年，以租賃價格之十倍作爲地價。

日本全國土地，於明治六年至十五年製成土地臺帳，依上列公式算出地價，及其稅額。當時收穫品之平均價格，穀爲每石四圓十八錢五厘，麥每石一圓九十七錢八厘，大豆每石三圓五十錢，全國地價總數爲三千六百七十二萬圓。

稅率最初很輕，悉依臺帳所載地價，課以百分之二・五之稅，在明治三十七年，加第一次非常特別稅，次年又作第二次之增加。此等增加，原係臨時稅，後來變成經常稅，稅率如左（百分率）

	原稅率	第一次加稅	第二次加稅	合計
市街宅地	二·五	五·五	一二·〇	二〇·〇
郡村宅地	二·五	三·五	二·〇	八·〇
其他土地	二·五	一·八	一·二	五·五

土地分爲兩大類，第一類爲水田，旱地，宅地，鹽田，鑛地，第二類爲池沼，山林，牧場，原野，雜草地。凡此土地，皆依價課稅。能免稅者爲公有地，墳地，水路，造林地，學校用地之類。如遇天災而收穫全無者，經呈報後得蠲免。大正十五年法令，納稅人所有土地，其價未滿二百元者免稅，又自耕田地免稅。

日本地稅，列爲收益稅之一，因其爲對於土地之所有權人，質權人及地上權人，享受土地之收益者，負有納稅之義務，課稅基本則爲收益換算出來之地價。惟此項基本之決定，迄今已五十年，成爲化石化，多不確實。日本以所行地價稅爲不確實，欲改行土地收益稅，遂於一九二六年着手調查全國土地貸賃價格，兩年完成。一九三一年頒布地租法，以貸賃價格爲課稅標準，每十年調查一次，以期適合於現情。并爲自耕農設免稅點，凡自耕農所有土地，得免稅賃賃價格二百圓。是於物稅中參以人稅的意義。

第二目 英國地稅

英國地稅起源甚早，從前英皇的收入，即以向地主所課之稅爲大宗，以供抵禦敵人之侵略，維持公共的安寧，及修建都市房屋橋樑之用。或徵實物，或徵貨幣，人民常感於賦稅之苛重。後來大憲章中規定，遇有事時，

始得向人民課稅，加以限制。一六二二年地主爲敬奉上帝及救濟貧民起見，繳納什一之稅，此種制度行之若干年未絕，最初每年徵收一次，後來按月徵收。一七九七年，英相阿佛佛對於全國不動產課稅一百九十餘萬鎊，以供戰費，後遂成爲一種經常稅收。各鄉各村，規定一定的稅額，當時攤稅者共計一萬六千一百〇四村。自所得稅整理之後，乃將地稅列入所得第一類中。一九二一年的規定，凡地租所得不過百鎊者免稅，不過四百鎊者半稅，其詳於英國所得稅中述明。

第三目 法國地稅

法國土地稅，古有 *Taille* 制。一七一〇年行十分之一稅 (*Dixieme*)，一七四八年改行二十分之一稅 (*Vingtieme*) 皆爲就所得或收穫而課稅，實非土地稅。大革命之後，三稅同時廢止。

一七九〇年十二月法律，設立土地稅 (*Impôt foncier*)。法國重農學派主張從土地純收益課稅，最爲適合社會經濟的正義，此次土地稅之制定，全根據於重農學派的主張，視爲國家之主要稅收，而名之曰直接稅。其後一七九八年，一八二一年迭經修正，然根本各點，仍無所變更。其重要之點：(一) 農耕地之收穫數額，由官吏與地主會商決定，在總收穫數之內。除去耕作費，種籽費，收穫費，土地維持費等，是爲純收益數，按其數額課稅。(二) 各地收穫數額之計算，以最近十五年的成績，除去其中最高最低二年之數，以其餘額之平均數爲課稅之基本。(三) 每三十年改算純收益數一次。從前地稅，皆係定率稅制，自是改行攤稅制，預算中每年規定地稅所須徵收之數，而攤分之於各地純收益數額上，徵收貨幣。最初施行數年間，地稅一項，須徵二四〇百萬佛

郎，攤分的結果，爲純收益六分之一，因以六分之一爲稅率。此外地方附加，又須有六千萬佛郎，不料鼎革紛亂，徵收困難，又缺乏確實的估價，地稅收入，迭年減少，至一八二一年僅一五〇百萬佛郎。一八三五年房屋估價提高，稅收稍有增加。

法國土地稅以土地純收益爲課稅基本，但從來土地收益額即缺乏確實調查，又沒有測丈。拿破崙於一八〇七年創測丈之制，直至一八五〇年全國土地始測丈完竣，然所測丈者，互四十餘年之長期，亦缺乏正確。課稅基本既未釐定，於是任意估定各地之收穫量與免除數，由地方政府任意徵收附加，而名爲 *Impôt de Répartition*，一八八〇年中央稅減爲九千四百萬佛郎而地方稅反增至八千二百萬佛郎。所有估定土地收穫量，既未分別農耕收益 (*Bénéfice agricole*) 與土地年收益價值 (*Revenu foncier*) 的區別，徵收時多不正確，而又不平等，致引起農民之反對聲。一八九〇年爲緩和反對，僅將房屋稅與土地稅分開，一八九七年免除小地主之稅，得暫告一段落。然地稅收入，因此大減。一九〇〇年將原來稅率增加百分之八，而稅收連正稅，普通附加，省附加，縣附加，及救濟費附加總數僅二五三百萬佛郎。土地與房屋分開課稅之後，土地稅仍依舊制之攤稅法課稅，房屋稅則用定率法課稅，土地稅收入因減免與不實，而逐漸減少，房屋稅則因建築物之增加而加多，後來的趨勢，大致如此。

一九一七年以後，地稅列入所得稅內，其詳具見於所得稅節。

第四目 德國地稅

德國地稅不歸國家而爲各邦收入。普魯士一八六一年的法律，以土地的收益爲標準而課稅。其選擇標準之法，以普通耕作法所獲之產物，除去耕作費，收穫保存費，資本利息之類，以其餘額，作爲純收益，是爲課稅之目的物。復對於土地加以區別，分爲耕地，園藝地，牧場，原野，森林地，池沼，砂礫，石灰地，無收益地之類，按照各種土地之收益而課稅。本來土地收益，年有變動，應當作更正，然以清算收益之費用過鉅，自一八六一年施行以後，即未能改正。一八九三年法律規定，以地稅，房稅，營業稅之全部，劃歸各縣，作爲地方稅，其他各邦，亦倣照施行。其以地稅劃作地方之理由如下：

(一)地稅作爲國稅，難於適合賦稅之原則。其施行地冊制度者，常須修正，邦政府難於辦到，每次規定之後，即成爲化石化，若欲增加稅率，其弊端不僅不能矯正，而且更甚。而且收入缺乏彈性，又不能適用負債及生活之免除及累進稅制課稅，故不適於作國稅。

(二)現在地方政府之經費膨脹，宜有確實的收入，鞏固地方財政基礎，地稅爲一種收益稅，最適應地方之需要。

(三)地租不宜於作國稅之缺點，若以之作地方稅後，即可避免。其要點如下：

1 地稅徵收時，必須將負債其他各種事情同時顧到，而后能符合公平的原則，對於此點，國家常難於施行，若在市縣等小區域之地方政府，地方情形較易調查，可以減少困難。

2 地方政府常有對於其區域內之財產物件單獨課稅之權，是使土地一項稅源而負擔兩級政府之

稅故不如劃作地方稅以利人民與地方政府

3 地方政府之徵收地稅，可以適用犧牲主義使地主負擔達到公平。

4 地稅之徵收，多以外形為標準，手續比較容易，因有此特點，故適於作地方稅。

第五節 房屋稅

第一項 本論

房屋稅
分類

房屋稅通常謂為收益稅，在多數情形下，誠為不錯，但尙有不盡然之處，可分為幾種如左

第一 財產稅之房屋稅

第二 收益稅之房屋稅

第三 所得稅之房屋稅

第四 消費稅之房屋稅

財產稅
之房屋
稅

一 財產稅之房屋稅 亦有從量與從價之別，與地稅相同。最初賦稅制度未十分發達時，對於房屋所課之稅，多為從量。房屋之從量稅有幾種課稅標準：（一）最簡者為竈稅，其性質與戶稅相同。（二）有窗戶稅，按照窗戶數額課稅。（三）有房間稅，按照房間數額及其大小課稅。（四）有屋基稅，按照屋宇及其附屬之面積課稅。凡此之稅，皆採用房屋之外部標識作為課稅之基本，計稅時甚為確實，納稅人無從隱匿，在徵稅上洵為使

利。而其缺點，則爲此等外形標的物，不能用以計量納稅人之納稅能力，又不是依納稅人所享受之利益而課稅。

從價稅之房屋稅，爲依房屋之財產價值爲課稅之標準。例如美國之財產稅，房屋稅亦包括在內。房屋價值之估定，比土地遠爲複雜，估價時爲求確實與統一起見，須從決定房屋價格之各項關係上，立定標準，分爲類別，庶估價手續化爲便宜，減少與納稅人間之爭執。其應加考慮之關係，有（一）屋基面積，（二）房屋層數及各層總面積，（三）房屋間數，（四）建築材料，（五）裝飾，（六）房屋用途，（七）所在地，（八）增價抑減價，（九）租金，（十）建築價格，諸如此類，都爲房屋價值之度量器。

收益稅
之房屋

二 收益稅之房屋稅 房屋收益，適合於充作課稅基本之處有二。第一房屋之收益，與土地收益不同，土地之所有人，平時可以犧牲收益以投機，故土地收益有時不足爲充分的課稅基本。而房屋之收益不然，房屋之存在有時間性，在時間之經過，必有所跌值，故房屋所有人務求時時發生收益，否則時間既逝，卽成損失。房屋收益之多寡，恰爲此項財產生殖力大小之所由判，在衡量納稅能力上，以之作爲課稅基本，倒很充分。第二，在徵稅手續上，比他制爲便宜，房租大都有契約規定，數額確實，沒有調查與決定上之煩難，亦不易有所隱蔽。至其他屋主自居無確定租金數額者，亦不難按照其鄰近房屋決定租價，在計算課稅基本上可以求得確實的數額。

惟房屋租金，并非其純收益，尙含有房屋之跌值修繕經營等費用在內，若係對於財產發生之收益課稅，

所得稅
之房屋稅

消費稅
之房屋稅

房屋稅
多由住戶負擔
使當從稅情
形上考
之稅制

當將此等費用除外，否則此等費用亦列入課稅基本。

三 所得稅之房屋稅 在行所得稅之國家，凡房屋收益，列為個人所得之一，依財產所得之規定課稅。如此課稅，仍以收益為基本，惟參入一般所得稅之規定，更能適應納稅人之能力。

四 消費稅之房屋稅 房屋稅如由所有人負擔，則為財產稅，或為收益稅，或為所得稅，如歸使用人負擔，則成為消費稅。據總論第五節所論，房屋稅有歸使用人負擔的趨勢，除鄉村區域房屋之供給量多而需要量較少之情形外，其他如都市地域，房主所得租金，必足夠其投資的利息，房稅負擔，乃轉嫁於房客。這樣看來，房屋稅在稅法上指定由房主繳納，因謂之為收益稅，若指定由房客繳納，因謂之消費稅，而在經濟上的關係，實多為消費稅。

房屋稅無論在繳納徵收上為財產稅抑為收益稅，即或其中有一部分歸房主負擔，然大部分仍歸之房客，成為消費稅。因之房屋稅之制定，應當從消費稅上考察其性質。房屋消費的情形，為人人所不能缺少，人人有負稅的機會，洵能普及。個人消費之多寡，恆依價付能力之大小而相與一致，是房屋消費可用以測度價付能力。但房屋消費，有其特殊情形，不可不察。(一)人人必有住所，是人人不免負擔。(二)所得愈小者，其租金所占之成數益加大，是不必與其價付能力相一致。(三)在大所得者，房屋之消費數有限，不是依所得作一致之增加。(四)個人生活情形有所不同，房屋之消費，因職業，健康，慣習，社會地位，與家庭人口之多少而不同，不必與個人所得相一致。將此等情形剖解出來，比例稅之房屋稅，乃為一不公平之稅制。固然在大所得者其未消

費於房屋而留作儲蓄之部分，若是國家有所得稅或他種賦稅，仍可以課及，漏之於此者，仍可繫之於彼，然小額所得負稅獨重之弊，仍不能避免。因為這種情形，房屋稅應當（一）規定減免額，（二）參酌獨身與家庭情形，（三）房租在一定數額以上者，課以差別的累進稅。

低減
租之
政策

房屋稅在實質上既多有變為消費稅，為減輕房屋費起見，於是有規定新建築免稅一年或數年者。都市人口增多，房屋時虞缺乏，租金因之增高。欲低減租金，惟謀增加建築，而增加建築，惟有給與建築上之便宜，如建築材料之輕稅，建築完成後在一定期間免稅。如此輕減房屋建築之危險，方可鼓勵人民投資於建築，是為房屋稅應行具備的政策。

現在各國之施行房屋稅者，以由地方政府徵收較為便利，多劃作地方稅。尤其是都市地方，人口稠密，設備加繁，房屋稅收的性質，恰可以適應地方經費膨脹上的需要。

第二項 各國房屋稅

第一目 我國房屋稅

房屋稅為我國舊有稅制，然以歷來皆由地方徵收，留供地方事業之用，故稅制極為紛雜。管子治齊，籍於室屋，行廛市之制，作為地徵正供之一種，凡民宅，市宅，市肆皆有稅，惟任地國宅得獲免。其後各朝有興有廢，大都限於地方，史冊未詳，無從考證。清初京師有鋪面行稅，杭州有間架房稅，南京有市廛輸鈔。雍正康熙年間，皆奉旨豁免。光緒二十四年，戶部通令各省藩司派員會同地方長官查明城鄉市鎮之鋪戶行店，按照房屋租價

每月徵收一成，房主租戶各任其半，按月直向租戶收取，再由租戶轉向房主扣留半成，其他房主鋪戶同屬一人，並無租賃關係，租價無可計算者，概以此照鄰近大小相仿之租價抽收一成。法雖頒布，後復停止進行。辛丑和約成立，各省分攤賠款，戶部飭各省遵照前章興辦房捐，浙江首先開辦，凡鋪戶店行其每月租金在三千元或銀元三元以上者有捐，其他民房住屋概行豁免。後來各省創辦警察，俱以房捐為唯一財源，相率舉辦，有名曰房捐者，有名曰鋪捐者。凡設立警察的地方，皆有房捐，而房捐遂通行於各市都。惟北京警察由中央政費內開支，財政部曾數次籌議試辦房捐，而以商人反對及時局關係，未及果行。

國民政府成立，於十七年九月頒布法規，以房稅劃作地方收入，由各省自去整理。近來各省房捐，多因仍成法，各市房捐，歸市財政局徵收，各縣房捐，歸縣財政局徵收，其未設財政局者，仍由警察廳或公安局徵收，作為警察經費。各省政府，亦以房捐為警政之專有收入，無法整理，任其自然。故現在房捐之徵收，地方自定章程，其內容各地不同，然以地方人民無納房捐之習慣，徵收困難，不敢增高稅率，仍照租金徵收十分之一，房東佃戶各負擔半數，按月按季徵收。房租數額，由人民呈報，人民作虛偽之呈報者，仍無確實之防止方法。

第二目 英國房屋稅

英國一六六二年法律規定釐稅，即為房屋稅的起源。凡房屋中有一竈者，課稅二先令，後以人民反對，迄於一六八八年廢止。一六九六年政府改鑄貨幣，臨時需鉅額費用，乃施行房屋稅，以窗為標準。凡房屋有窗在十個以下者，課以二先令之稅，十個至二十個者，課六先令，二十個以上者，課十先令。在此種稅法之下，人民常

建築一種開閉自由之窗，當徵稅員檢查時，則閉其窗，檢查後仍張開之，逃稅之風，流行甚廣，政府稅收，因之減少。然當時每年收入達二百萬鎊，成爲大宗稅收，雖欲廢止，而在當時財政上所不許，反而增高稅率，以期收入之增加。此種稅法，缺點實多，所徵稅額，既與房屋價值不相比例，又不能適合納稅人之納稅力，而且都市房屋之價格，常比鄉村房屋之價格爲高，若以窗數爲憑，是使鄉村房屋之稅，重於都市房屋之稅。又此種稅制施行的結果，房屋所有者爲求免稅計，皆少設窗戶，以致日光之透射，空氣之流通，皆受阻礙，財政上之收入無多補足，而社會上之弊害，實不堪言。以故從前英國經濟財政論者，如亞丹·斯密等，皆謂此稅使富人所負擔者重於窮民之負擔，力加抨擊。

斯密所說，深爲當時政治家所感動，遂於一七七八年改訂房屋稅制，以房租賃價格爲標準。凡房屋租賃在五鎊以下者無稅，在五鎊以上五十鎊以下者，每鎊課六辨士，五十鎊以上者，每鎊課一先令，由房屋居住人繳納。當時所規定者，僅房屋有佃租者有稅，其他自住之房屋，及出借房屋無佃租者，無從課稅。一七七九年乃加以補充，任何房屋，皆一律課稅。後來分別房屋種類而課以不同之稅率如左：

房屋種類	年額二十鎊至四十鎊者	年額四十鎊至六十鎊者	年額六十鎊以上者
一、私人住宅	三辨士	六辨士	九辨士
二、住宅兼作店鋪	三辨士	六辨士	九辨士
三、旅館酒鋪咖啡店	三辨士	六辨士	九辨士
四、農家	三辨士	六辨士	九辨士
五、公寓	三辨士	六辨士	九辨士

第(二)第(三)第(五)種房屋，因另有營業稅，故房屋稅比第一種為輕。其他租賃價格在二十鎊以下者，及皇家房屋，官廳病院，慈善機關房屋，社會事業房屋，皆一律免稅。自一八九七年以來，房屋稅稅收常在二百萬鎊左右，後以此稅歸勞働者負擔大部分，而比之他種稅收，又成爲小項收入。乃於一九一四年經史諾登廢止。

第三目 德國房屋稅

普魯士房屋稅，從前有各種徵收方法，一八六一年法律規定，統一房稅，凡各種房屋及其附屬庭園，皆一律課稅，惟官有房屋，教育宗教用房屋，僧侶學校教師職務上應用之房屋，皇族房屋，病院農業用房屋，非人居之房屋，保藏商品雜貨之營業屋，皆免稅。課稅方法，依使用價格爲標準，營業上用之工廠等，課百分之二，住宅課百分之四，由房屋所有人照數計算繳納。使用價格之算法，以該屋最近十年之租金平均數爲標準。租金數額，由房東呈報，作爲基礎，再由地方調查委員會覆查，是否確實，并參考其庭園之廣狹，房屋之大小，建築之方法，及其他各種設備。若房屋所有人變更房屋築建之形體，或使用方法，即須呈報，次年即照新標準課稅。新建築房屋俟有人居住，經過二年後，始課稅，用以獎勵新屋之建築與改良。一八九三年改歸市政府徵收，作爲地方稅源。

第四目 法國房屋稅

法國房屋稅有二種，其一爲一八九〇年法律的規定，將土地與房屋應課之稅分開，成立房屋稅，編訂稅

冊，每經十年修正一次。新築房屋免除三年。租金中除去房屋修繕維持等費，以純房租為課稅基本。凡住宅可減租金四分之一，工場可減三分之一。一九一四年之稅率為百分之四，歐戰時稅率增高。其二為窗戶稅，為對於房屋使用人所課之稅，凡而於庭園街道之戶窗，依照數額課稅。自一七九八年規定之後，數經修改。凡倉庫、牧舍、廐、穴藏等非人所居之房屋，其窗戶無稅。一九一七年因弊端甚多，乃廢止。據一八三二年之規年，其率依窗數及地方人口數額，分為六等，有如下表（單位法郎）

人口數	戶窗數	一	二	三	四	五	六以上 每一戶	無一窗
5000以下		.30	.40	.90	1.60	2.50	.60	.60
5000—10000		.40	.60	1.30	2.20	3.25	.75	.75
10000—25000		.50	.80	1.80	2.80	4.00	.90	.75
25000—50000		.60	1.00	2.70	4.00	5.50	1.20	.75
50000—100000		.80	1.20	3.60	5.20	7.00	1.50	.75
100000以上		1.00	1.50	4.50	6.40	8.50	1.80	.75

第五目 日本房屋稅

日本房屋稅，歸府縣徵收，劃作地方稅。課稅標準，各縣不一致。

第六節 營業稅

第一項 本論

營業稅
之發展

營業稅為對於各種工商交通業所課之稅，英文通稱為 Business tax or Turnover tax 名稱簡單，而稅制複雜。考營業稅之發達，各國對於農業既課土地稅，其他工商業者同有營業之自由與平等，亦不能無稅，營業稅之興，即由於此。最初營業稅之徵收，大都就幾種特殊營業而課以稅，因謂為特殊營業稅，後來課稅範圍推廣，於是有一般營業稅，任何營業，皆依一定之標準課稅，以期納稅人間負擔之公平，并謀稅制之整飭。但迄今施行一般營業稅之各國，以各種營業各有其特殊之關係與情形，仍保持其特殊營業稅之舊制。各國營業稅發達之軌迹，各不相同。法國在一七九一年即施行一般營業稅，當時憲政會議主張個人之自由平等，稅的負擔，亦不當因人而有何差別，因廢止各種對人之直接稅，而以收益稅代之。我國特殊營業稅制，發達很早，而一般營業稅制，則始於民國二十年，用以代替厘金。現在日本從各別的營業稅進於營業利益稅，英法兩國改行所得稅，以代替收益稅，美國至今仍各業各有其稅。凡此不同的發展與變動，足覘營業稅制之複雜。

營業稅課稅之範圍，在特殊營業稅，依各個營業獨具的情形，作為規定，不成問題。惟一般營業稅自發達以來，何者當歸入營業稅範圍，在稅制上固可列舉出來，但從來各國稅法所規定者，常互有出入，則是範圍之根據，當從營業的意義上謀解釋。營業云者，必具備下述兩個條件：

課稅範
圍在
原則
上之
討論

(一) 必為營利生產事業，其他自給生產或不以營利為目的者，則不屬於課稅營業範圍。

(二) 必為兼用資本勞力兩者而經營之營業，其他單純運用資本或勞力者，則不屬於課稅營業範圍。

依此兩層意義，則所謂課稅營業者，必含有人與物相混合的要素。單有人而無物，或單有物而無人之要素者，不在課稅之範圍。(一)單運用資本，如存款、貸款、動產不動產之出租，其所收利益，皆是財產發生孳息，當列之於財產課稅之範圍。(二)單運用勞力，如就業、醫生、律師、教師等自由職業者，皆為以勞力獲取所得，當屬於所得稅之範圍。兩者皆在營業稅範圍之外。(三)至不以營利為目的者，如合作社、社會公共救濟事業之類。本來任何一種事業，皆不免含有資本勞力與營利三項因素存在。醫生、律師，亦須運用資本，一般投資謀利者，亦須有查考與經營。但通常皆以利益發生之主要泉源，或為資本，或為勞力，加以辨別。其他發生之利益，若屬於公共而不配分與私人者，因亦不課稅。

實際上
多依
類規定

營業之意義，既如此之廣泛，現在各國營業稅法上所規定之範圍，雖根據於上述理論，但實際上多以營業種類為標準，加以列舉。這種分別營業種類，有其優點，可依各業營業情形，加以規定，以決定課稅之範圍，或特定課稅方法，務謀課稅之合理。普通未列入課稅範圍者，有以下幾種：

(一) 農業 農業本為一種營業，有謂根據上述兩項通義，農業須課稅者。但是否應當課稅，當依農耕制度而不同，若係大農場制度，當與其他工商業同樣課稅。然各國皆以(1)對於土地既已課稅，(2)農業經營者所獲收益不多，大都只獲得維持生活的費用，及(3)徵收困難而費用又大，三個原因，多不課稅。如欲對農

業者課稅，則惟課所得稅。至於以鉅額資本經營園藝，果樹植木，以及牧畜業，漁業之類，從而獲取利益者，自應課稅。

(二) 礦業有特殊情形 各國皆課以特種營業稅，而不列入普通營業稅中。

(三) 醫生律師教師 惟在所得稅中課稅。在未行所得稅之國，亦以此等自由職業者，或僅有勞働所得，或與文化有關，多不課稅。而且私人醫院雖為營業，亦以與醫生業務有關，亦有不列入範圍者。故藥商有稅，而醫院往往無稅，即由於類別不同。

(四) 合作事業 為新興的組織，雖為謀私人團體之利益，因其與社會利益有關，國家每加以扶助與獎勵，皆不課稅。至於相互保險之事業，其損益皆限於社員範圍以內，亦多不課稅。

(五) 社會事業及官業 前者不以營利為目的，後者雖有以營利為目的，而利益仍歸國家所有，皆不課稅。惟官民合辦之營業，因有私人利益部分，仍須課稅。我國營業稅之規定，即是如此。

照上述情形看來，營業稅之範圍，其主要者為工商業之稅，至於對於漁業牧畜業課稅者甚少。工商業大都集乘於都市，因之營業稅 成為都市稅。

從來課營業稅者，有三種不同的原則：

(一) 干涉原則 最初之思想者，以工商業能獲取特殊利益，乃對於此等營業者加以干涉，非經政府允許，不得營業，其經允許者，政府亦隨時加以監督。因之有稱為特許營業稅者，有稱為警察稅者。現在營業為

課稅有三種

人民之自由，載在憲章，然國家爲統制各種營業起見，干涉的思想，仍然存在，故營業稅反有普及於一般營業之勢。

(二) 利益原則 以營業者之能營業而獲利，由於受國家之保護及公共設備的便益，而且公共設備等經費，因營業者之增多而逐漸增加，由是營業者須依其享受的利益量而納稅。

(三) 能力原則 以營業者既獲取利益，即有納稅之能力，稅之徵收，當依所獲利益之多寡爲標準，以判斷其能力，并可課累進稅。

這三項原則，我們衡量下來皆有存在的理由，因之營業稅制趨於複雜。美國魯茲教授之意見，謂「公司稅（即美國之公司營業稅）之課徵，緣於利益的理由，比能力爲強。」其理由即爲「公司純利益數較大者，固有較大之納稅能力，但究須視股本之集中與分散的程度。往往有兩個公司獲取同等之利益數，而甲公司僅有股東十人，乙公司有股東萬人，兩公司課稅之數若相等，則兩者所受之經濟影響將不同。」又謂「單純的看來，能力是屬於個人，而非公司。」「這樣解釋，是知其一而不知其二。營業稅之賦稅主體爲營業，營業利益分配與股東者，另是一層關係。營業稅僅就營業的關係課稅，公司所獲利益之多寡，適可以之度量其能力之大小。而且此項純利益多寡之計算，當然參酌股本數額之多寡，其超過股本應得官息部分之利益，即有能力大小之別。從營業利益度量能力之外，不防再就個人所得，度量其能力。若放棄營業利益一關，則有獲取特殊利益之個人存在，此等獲得特殊利益者，若與平常利益者在所得稅中同樣課稅，是不公平。再從國家之

產業政策立論，若某業獲取巨額利益，而不依其能力課以重稅以減少其利益，則國內之投資者，羣集於此項營業，引起國內產業的變動，難免不造成經濟的恐慌。國家為穩定產業計，常有以課稅方法加以抑制之必要，以謀全產業產之平均發展。故能力之課稅原則，在營業稅之理論上及政策上皆有承認之必要。

[1] Luttwig: Public Finance, pp. 383-386.

營業稅之課稅根據，既有三種，因之課稅方法，亦可分為三類。

課稅方法
法亦有
三種

(一) 依干涉原則而有營業執照稅。凡營業者必領取執照，始能開業。執照之有效期間，或為定期，或為無定期，此項執照稅的範圍，常比一般營業稅為擴大，不僅各種工商鑄業者須課稅，即其他律師醫生會計師乃至工程師等憑勤勞以營業者，皆屬於此範圍。惟此等自由職業者之領取執照，可以終身有效，而工商業者執照之效力，大都有定期。通常稱前者為登記費或憑證費，後者為執照費，兩者在實質上究無不同。例如商標登記，猶可謂為勞力的產品，或社會的權益，與自由職業者之性質相同，而公司登記，其時效無定，在公司組織未變更之狀況下，恆有效力。凡此定期及無定期之執照費，因之皆須認為是屬於干涉主義之營業稅。

(二) 依利益原則乃有營業外部標識課稅法，標識種類甚多，如資本額、營業總收入、從業者人數、機械設備之價格、房屋租賃價格之類。除此之外，又可參酌營業地之經濟發展狀況、人口數額、人民貧富程度、市場之大小等情形，分為等級，課以不同之稅率。凡此各種標識，皆所以度量營業所享受公共設備之利益，并推測其營業之規模與收益。惟標識種類甚多，須加以選擇，選擇的標準有三：

- 1 可以代表營業所享受的利益，
- 2 須容易查明而無隱匿之弊，
- 3 須有確實性徵收時便於計算。

但各種營業各有不同的情形，所採用之標識用以推測各種營業所享受之利益者，不必盡能合乎實情。各種營業，各需有不同的設備，例如旅館業需有較大之房屋設備，工廠需有較大之機械設備，手工業須雇用較多之工人，銀行業須有巨額之資本。各業外部之標識，既彼此殊異，若以同一之標準課稅，則彼此之間負擔即不公平。故營業稅制採用標識主義者，大都採用二種以上之標識，以期有互相完補之效用。而完補效用之是否能齊全，是否能使各業所納之稅達於公平，則當視標識之配合是否得宜。在主張標識主義者，(一)明知其有上述之缺點，而以其(一)在徵收上有確實之形體可以捉摸，調查比較容易，(二)又可以免除徵收員之放恣專斷。但終之依標識而課稅，雖可以解決徵收上的困難，而稅制之不合理，仍不能掩飾。

[11] Bastable, Public Finance, p. 456.

(三) 依能力原則乃有依營業純收益課稅之法。本來若以營業稅為收益稅，便當以純收益為課稅基本。每年徵稅時，或以上年度營業純利益數為準，若以各年度營業有損有益，可於課稅利益數中減除上年度虧失，又可以上三年度利益平均數為準，以期互相彌補，如此則各業間負擔，可以達到公平。但此項純利益數，常難確實，平常求得此項純利益數之方法有二，為呈報法與調查法。前者由納稅人自行呈報，後者由徵稅機

執照法
之不夠

純利益
不必過
符納
稅力
之虛

關加以調查。然納稅人之呈報，在公德心如此薄弱之世，定多虛偽，很難可靠。若加用調查法，則納稅人可以假造賬簿，仍難徵實。各營業者間，常有競爭，各有所秘密，不可公開者，若經查出，宣傳於外，則營業上難免不蒙受損失。在大的公司，每年必須有損益表發表者，自不成問題，而其他營業結算不必發表者，即有虛報的機會，有人可以逃稅，即為稅制上之難於公平。

上述三種根據，由是而有三種課稅方法。在第一種執照稅，無論規定若何之等差稅率，終為小營業者之負擔重於大營業者，又在收入上缺乏彈性，數額又小，不足為合理之稅制。故凡施行此項稅制，亦必兼行第二或第三種稅。而此兩種稅制之選擇，再有申論其義之必要。

營業稅課稅標準之選擇，最感困難，任何標準，皆有缺點。以純利益課稅標準而論，似於納稅能力，甚為適當，然視為確實者，乃從純利益數觀察，不管其他關係，若從營業的關係而論，不必是如此。營業云者，乃挾資本勞力而經營之之謂。從此一義，有須考究者三事。

(一) 營業為資本或財產與勞力兩項原素所組合，由是而發生收益，而有納稅力。但各種營業使用之資本勞力，各有不同之成數。通常以財產營業之利益較勞動為穩重，企業者即感受不同的痛苦。以來源不同之利益，而同等課稅，即不公平。

(二) 營業感受危險，在各業不同。危險可分為由營業本身發生與受外界影響兩種。屬於本身者，如財產之損壞滅失，人之殘廢病死。通常人比財產易受危險而不易恢復，蓋財產可以保險，以恢復其原價，而人常

至於無可救藥。至外界危險，各業因情形而不同。在恐慌之際，買賣現貨之小營業者所受之危險較輕，而投機營業之大商人所受之危險較重。同為現貨，而需要情形不同，價格因之有容易搖動與否之別。同為投機，而供給業比需要業之危險為大。各種營業之純利益曾冒不同程度之危險，而課以同等之稅，亦有不公平。

(三) 經營者各有不同之能力。凡營業者有淵博的智識與敏銳的眼光者，常能於危險未發生之際，察見隱微，或於發生之後，作有效之處置，得避免損失。此等特殊利益之獲得，純由於特殊之才能，若與因緣時會而獲得之利益，同樣課稅，亦有不公平。

營業利益之性質

在所得稅通常分別所得來源為勞動抑或為財產，在營業稅因之亦須從營業之性質而辨別利益之來源，出於不同程度之財產與勞力及危險與才能三層關係。然而這三層關係，在理論上可以辨別，而在事實上無從劃分，故僅能從客觀上認營業利益之性質，當立於勤勞所得與財產所得之間，加以中間稅率，而不能依其主觀的性質，作何分別。純利益稅既不能分別其性質而課稅，則所謂適符納稅能力，合乎公平原則者，毋乃就其大概情形而言，終非精密之制，我們將能力原則所引用之課稅方法之內容放大一看，乃為如此，則是與第二種外部標識課稅法者，其不確實的程度，乃在伯仲之間。因之對於兩種課稅法之取捨，當從他方面以立論。

(一) 外部標識課稅法與純利益課稅法有相與背道而馳之點，即在外部標識法，無論營業有無純利益，亦非按照其標識以納稅不可。以為有此等設備，必有所收益，有一份設備之標識，即有一份收益，收益之多寡，亦與設備之多寡相一致，政府依標識單位數以計稅，最為合理。猶之地稅，有土地農具勞力等設備之後，即

從其他各方評
試兩種
課稅法

應有相同之土地收益。至於營業上之各種勞動，有獲利倍屣者，有折本者，則認其為在經常價格之下，必有經常之利益。如果營業不能恢復成本及賦稅費用之類，必改途易轍，轉營他業。在純收益稅制之下不然，有純利益者，始有稅，無利益者可免稅。則是營業享受公共設備之利益者，無論其享受量若何之多，若是因經營者之投機，之無才能，之疎忽職守，而失去其應有之利益者，國家對於此等營業者不課稅，或少課稅，豈非加以曲諒？若是進一步批評，則是此項稅制，乃對於投機者，有過失者，加以保障與獎勵。

(二) 再從徵收上觀察，外部標識課稅法，計算確實，徵收方便，可以減少徵收費。計稅確實，為訓練納稅人道德之最要條件。若有容易隱匿之弊，必貽後日之憂，任何改革，亦難湊效。純利益課稅法之弊即在此。

(三) 以財政上之收入而論，除第一種執照稅不能求稅收充實而外，純利益稅可依社會營業之發達而增多。標識稅依各種標識而不同，在營業發達狀況之下，總收入標識可望稅收增多，資本額標識除營業資本額增加而外，稅收可望增多。但在經濟不發達或衰落之狀況下，資本額標識之稅收，較為可靠。

(四) 從營業稅之轉嫁而論，在純利益稅不能轉嫁，在標識稅有轉嫁與否之別。總收益數可轉嫁，而其他標識，課取整額者，不易轉嫁。

(五) 納稅人感情，凡一種稅制之施行，固應由政府對於國民加以指導與訓練，然納稅人對於課稅方法所發生的反感，亦為稅制成功與否之所繫。在純利益稅，人民以為是取之於納稅人營業餘剩，有負稅之力。而標識稅因物而稅，納稅人以為稅有轉嫁的機會，由是可以減少人民的反對。

綜觀上述五點，第一與第二兩點以標識稅爲優。就第三第四兩點而論，在社會進步的狀況下，以純利益稅制可望稅收增加，而又不至於轉嫁。在經濟衰落之狀況下，則以標識稅收入爲可靠。就第五點而論，在營業稅初施行期間，人民尙無納稅習慣，以標識稅爲優，在人民瞭解營業納稅之義務并養成正直的習慣之後，肯採用純利益制，而不願標識稅之麻煩。

稅制之
趨向

就上述情形分析起來，課稅方法之取捨，可以得一結論。在最初試行期間，惟有採用標識課稅法，迨納稅習慣養成之後，在國家與人民雙方，皆有願意採用純利益課稅法之趨向。而且純利益課稅法能通行之後，即可作爲施行所得稅之張本，解決所得稅制上之困難。

攻擊
營業稅
不實之
在

上述兩種課稅法，都不免於瑕疪。每每工商業者，指摘其缺點，施以攻擊，認營業稅爲無存在之必要。此等批評，常出於不同的觀點，無從辯難。要知土地收益有稅，其他營業者亦不能無稅。欲使全國生產事業各因其生產上之納稅能力而作賦稅負擔之分配，工商業者有較強之負稅能力，更有課稅之必要。在未施行所得稅之國家，如我國者，若謀發達直接稅，尤應注重於營業稅之整理，作爲施行所得稅之前導。

現在不滿意於純利益課稅法者，即由於課稅基本之難於確實。大凡一種稅制之施行，皆爲增加人民之負擔，爲人民所不願意承受。而一種稅制之成功，必須有一訓練時期，人民養成此項納稅義務觀念之後，方可以獲得稅制上之確實。此種成績，非可一驟而幾，明乎此理，則吾人無須乎怨言某種稅制之不完整，或某種稅制之不合理。而實際的問題，仍在此不完整不合理之稅制，如何在短期間內，施行澈底之改革，以達於完備之

境界。營業稅制，其外部主義，當視作訓練期間之制度，迨納稅人全體憬悟此項稅制之不合理不完備，然後純收益主義之稅制，乃可乘間施行。

即令所得稅施行，營業稅尙有其存在的價值如下：

(一) 作為所得稅之補充稅。從純收益稅制改行所得稅制，本極容易，故英法各國，皆從營業所得上課稅，列營業收益為所得之一類。然如德國，於一般所得稅之外，猶施行營業稅者，則因營業收益含有享受特殊利益之性質，須加重此種收益之負擔，因課以稅，惟稅率較輕，以免重複課稅之弊。

(二) 作為地方稅。一般論者，皆謂地方稅應採用利益原則，因地方事業設備經費，常因享受者之增多而增加。例如營業者雇用之人數增加之後，則勞動者流入該地方的人數增加，於是地方政府之教育費衛生費等支出，亦從而增加。又如營業房屋加大之後，則供應房屋之社會的設備，如道路、交通、衛生之費用，亦從而增加，故地方政府當依營業設備每單位增加之數而課以稅。營業稅之標識稅制，正合乎地方稅的用途。

營業稅制在理論上的解釋，誠如上所論，惟營業稅之徵收，與營業組織之發達，在實際上有密切的關係。往往有最合理的稅制，在事實上不能行通，也是枉然。從以下所述各國營業稅制，即可看出。現在我國初施行一般營業稅，一般商民無此習慣。雖了解此項賦稅，視同營業成本，可以加在物價上，轉嫁於消費者，但總認為能不納稅，即可增加其利益，故不願納稅。在此情形之下，徵收實為困難，偶一不慎，密納稅人即可逃稅。既須防止其逃稅，又要納稅人願意，惟有採確實而明顯的外部標識，以為課稅標準。日本現在經過外部標識時期進

實際上
之困難

營業稅
與所得
稅可以
併行之
理由

於純利益標準時期，蓋數十年訓練之後，始有此結果。美國不然，各種營業發達，稅收充實，然以各種產業，各有不同營業情形，遂設為各種特種營業稅制，在徵收上較為適用。但美國之各特種營業稅與我國不相同者，美國係就各種極發達的產業而課稅，因其有負擔能力，而我國之特種營業稅，乃就抗稅勢力極小者而加重其稅（參考下述市稅），其不合於理，顯而易見。故於考察特種稅制之時，當以之與全部稅制比較。在特殊情形之下，為徵收方便起見，固可設立特種稅制，然其負擔，不當違背全部稅制之整飭性，不當因其容易征收而加重其稅率。

第二項 我國營業稅

我國營業稅史

周制凡商賈衡虞皆有稅，以課與業農者賦稅負擔之均等。是對於工商業者所課之營業稅，在我國早已有的，特稅制不完備。漢接秦之弊，民失作業，而大飢饉，於是折辱商民，禁止商民毋得乘車衣絲，并不得作吏，重農輕商，以之為敦本抑末之政策。凡商民皆重困以稅，於是人莫願居商之名，而商稅乃不發達。王莽引用周制，於長安及五都立五均官，令工商、醫卜、方技、買人，皆各自占所為，於其所在之縣官，除其本，計其利，實其十分之一。若不自占或占不盡實者，則沒收其貨物。王莽失敗，稅制亦廢。嗣後多對貨物課稅，而直接對於商人營業課稅之事，只見於明朝之門攤課鈔，與清朝之鋪間房稅、牙稅、當稅、鹽票之類。

我國營業稅有特種營業稅及一般營業稅兩種，前種稅制，種類甚多，由來已久，後種稅制，則始於民國二十年。一般營業稅施行之後，特種營業稅之稅率較高，仍保持其獨立性。假使到將來一般營業稅施行的成績

甚良，徵收制度能樹立完備，仍有統一之一日。現在浙江等省，多已將牙當稅易名為牙行或典當營業稅，而稅制稅率仍舊。

現行之
營業稅

以下說明我國現行營業稅制，前四種為中央稅，餘為地方稅。

第一目 交易所稅

交易所
稅

交易所稅之課稅方法有二，其一為對於交易額所課之稅，是為流通稅，其二為對於交易所營業利益所課之稅，是為營業稅。前者不論交易上之盈絀，皆須納稅，而後者必須有利益時，依利益之多寡而課稅。

我國交易所組織，始於民國九年，一時視為最好之投機營業，滬津漢各地，交易所林立，不僅每種貨物皆有交易所，而且常有數個同類之交易所設於一地。數月之內，相繼倒閉。交易所本為活動市場之組織，竟成為投機的場所，政府乃設立交易所監理公署於上海，并課以稅，用以抑制投機買賣。當時所設稅制，係就交易所每次結賬純利，徵收百分之三，作為交易所稅。不久又頒布交易稅條例，改徵交易稅，依買賣約定金額課稅。凡地方公債證券或公司債券之買賣，現期課萬分之零三，約期課萬分之零六。有價證券之買賣，現期課萬分之一，約期課萬分之一，約期課萬分之二。金銀買賣，現期課萬分之零二，約期課萬分之零四。商品買賣，現期課萬分之一，約期課萬分之二。至於國債證券之交易，則不課稅。交易所之經紀人，每日作成買賣報告，并應納稅額，提交交易所轉繳納於監理官。條例頒布之後，商人紛紛反對，終未能推行。

十六年十月，國民政府頒布交易所稅條例，稅之性質稍有變更，以經紀人之經手費為課稅標準。商品及

證券買賣，現期課二十分之一，約期課十分之一。金銀買賣，現期課十分之一，約期課十分之二。上海各交易所以稅率過重，仍請減免，故未澈底施行。十七年三月乃修正原定條例，變更稅制，改就交易所營業贏餘課稅。課稅基本，乃從營業贏餘總額扣除營業費，其他股息紅利公積金等仍不除外。其稅率稍含累進稅率如左：

一萬元以內者免稅	
過一萬元至五萬元	課百分之七·五
過五萬元至十萬元	課百分之一〇
過十萬元至十五萬元	課百分之一二·五
過十五萬元至二十萬元	課百分之一五
過二十萬元至二十五萬元	課百分之一七·五
過二十五萬元至三十萬元	課百分之二〇
過三十萬元以上者	課百分之二五

第二目 礦稅

礦稅

礦稅在表面上看來，為對於礦業所課之稅，是為營業稅。若一考課稅方法，并非全部如此。我國礦稅，有礦區稅、產礦稅及統稅三種。礦產稅依出產數量課稅，是為物產稅。統稅依礦產市價計稅，以後可以運銷內地，免除各地釐金雜捐之款，是亦為物產稅。有人以為此等礦稅皆由礦業者繳納，當為營業稅，實則納稅人可以轉

嫁與消費者。礦區稅爲依礦區面積所課之稅，與土地之畝稅相同，但以限於在礦區開採之時與地，始有稅，其他有礦而未開採之地區無稅，故只能視爲營業稅依外部標識課稅之法，而非從量稅之財產稅。

我國礦稅并不統一，而有由中央政府徵收與省政府徵收之別。凡國內較大之鑛山，如煤礦之類，爲中央行政力量所能達到者，則由中央課稅，如煤礦之類，其銷場依賴都市或須依賴國營鐵道運輸者，中央有力量管理。其他各地方之小礦，或礦產不遍於市場者，逕由各省政府就地徵稅，而各省稅制稅率不一。又有各地方鑛山由省政府開採者，所有營業利益，歸於省府，自無礦稅。

我國礦政，發端極早，因銅鐵可以爲器具貨幣，復可製兵器，國家因施行管理。周官：「冶鑛人掌金玉錫石之地，屬禁以守之，若以時取之，則物其地，圖而授之，巡其禁令。」嗣後歷朝以礦產金屬可以致富，皆設官管轄或課以稅。如漢朝於郡縣置有銅鐵官。宋朝諸路統治各以所產之物以賦於上。至遼元以後金銀用作貨幣之事漸廣，金銀礦之開採者加衆，產量增多，或由官府開採，其由民間開採者，則課以稅。清末外人請求開採者加多，國人視爲大利所在，始集資開採。在各種礦產之中，如金屬之類，或以市價常有變動，或以出產不必均勻，經營者大多旋起旋廢，惟煤礦以銷場廣而產額可期，各地皆有發展之象。故礦稅惟煤礦可以作確實之徵收，其他金銀礦產量少而容易隱藏，其出產又遍見於各地，而規模甚小者，究難作有效之課稅管理。

礦稅在民國三年頒布礦業條例，分礦產品爲三類，第一類爲金銀銅鐵煤寶石等，第二類爲水晶石棉硫磺大理石顏料石等，第三類爲青石花崗石之類。礦區稅第一類每畝每年稅三角，其產於河底者每河長十丈，

課稅三角。第二類每畝稅一角五分。礦產稅按出產地平均市價計稅，第一類課稅千分之十五，第二類課千分之十，第三類兩稅均免。後來各礦務公司爲運銷礦產便利起見，得呈請財政部認繳統稅，稅率爲市價百分之五，所有沿途釐金，五十里外之常關稅，內地及邊陲各常關稅并雜捐，均一律免徵。礦區稅由農商部徵收，礦產稅及統稅概由財政部徵收，其由各省官廳徵收者，并須彙解中央。國民政府成立之後，因礦稅徵收困難，沿用舊制，礦區稅由農商部徵收，其餘礦產稅及統稅歸財政部徵收者，於十八年八月將兩者合併，改徵依價百分之五之礦稅。十九年財政部賦稅司擬定鑛稅暫行條例草案，較之民三條例，惟稅率增加，此外并無特殊之點，亦未頒布施行。

十九年五月，國府公布鑛業法，其第六章規定鑛稅爲鑛區稅及鑛產稅兩種。鑛產稅按照出產地市場之平均市價爲標準，課百分之二之稅。鑛區稅在探鑛區每公畝按年納稅一分，在河底者每河道長十公尺年納一分，在探鑛區每公畝或河道每長十公尺，自開辦起五年內按年納稅二分，自第六年起年納五分。此次所訂稅率，比民三大爲低減。

至中外合辦之鑛，如開灤，臨城，井陘，福中，撫順，烟台，本溪湖等煤礦，另有合同規定鑛稅及報效數目，不依上述之稅制。大都按煤斤出井之價納百分之五之稅，合之市價，尚不到千分之五。此等鑛產稅率如此之輕，自非國人所經營者所能與之競爭，而况又有運輸上之不便利，與各種苛捐雜稅之壓迫。

漁稅

漁稅稅收很少，無益於國庫，然以漁業關係重要，不使闕略。前清末年，江蘇浙江兩省各撥銀二萬五千兩，合組江浙漁業公司，捕魚護洋，并代漁船報關，而徵收其鮮魚稅及事業費。後來公司職員改創江浙漁會，從前公司所執業務，概由漁會辦理，不久虧本停閉。民國十六年八月，頒布修正江浙漁業事務局章程，將事務局直屬財政部管轄，於江浙沿海十六縣之地設局徵收。漁稅就魚行徵收，照市價百分之三。每年漁稅收入在二十萬元以下，徵收之費則在十五萬元左右，所餘之數，又被中央研究院及勞動大學爭作教育經費。似此情形，漁稅收入雖少，而應該整頓的問題却大。

第四目 烟酒牌照稅

烟酒牌照

烟酒牌照稅為華洋菸酒之製造或售賣之營業者，於請領牌照時所課之稅，與貨物稅中之烟酒稅性質不同。民國三年一月中央頒布販賣烟酒特許牌照條例。當時施行此稅之理由有三。

- (一) 徵收容易，營業者向官廳領取特許證狀，稽查極易。
- (二) 收入充實，烟酒為社會嗜好之品，營業者極普遍。
- (三) 可以避免外人之掣肘，外國烟酒之輸入品，除關稅外，不得重課他稅，載在通商條約，而營業特許稅係對於營業權所課之稅，不受條約之拘束。

此次條例規定，凡烟酒營業者須領取牌照，由財政部頒發，各省財政廳轉給，每年納稅一次，營業者分為兩種，第一種為整賣營業，一年納四十元，第二種零賣營業，復分為三種，甲種零賣營業，年納十六元，乙種零賣

營業，年納八元，丙種年納四元，於每年一月及七月分兩期繳納。

國民政府成立之後，於十六年六月，以部令公布烟酒牌照費暫行條例，其內容與民三相同，惟牌照費增加，分整賣營業為一百元，與零買營業甲等四十元乙等二十元丙等五元四級。十六年十一月，又公布華洋機製酒類營業牌照章程，凡售賣華洋機製酒類及火酒者，須領取營業牌照，由財政部頒發，轉由各省菸酒稅局發給。批發牌照分為兩等，一等為機製酒廠，進口商酒廠，分公司，及獨家經理等，每季納牌照費五十元。二等為各分代理及批發機製酒類商店，每季納費十元。零售牌照分兩等，一等為各酒樓旅館及酒吧等類，每季納費十元，二等為各零售機製酒類商店，每季納費五元，均於每年一四七十月之一日至十日為換領新照時期。十七年三月，又公布菸類營業牌照稅暫行章程。凡華洋菸類之營業者，皆須領牌照，如土製烟絲機製捲烟及一切菸業製造品均包括在內。三十年加以修改，其稅率如下。

(一) 菸類營業牌照分整賣零售兩種。

(1) 凡以菸類大宗批發與零賣商人者為整賣營業，計分三級。

(甲) 捲菸廠商之分公司及經理分銷處 每季納稅銀一百元

(乙) 整批買賣之菸草行 每季納稅銀四十元

(丙) 經理各種菸類批發店 每季納稅銀二十元

(2) 凡販賣菸類零售消費者為零賣營業，計分五級。

(甲)開設店肆營售一切菸類者 每季納稅銀十二元

(乙)他種商店大部份兼營一切菸類者 每季納稅銀八元

(丙)他種商店兼售一切菸類者 每季納稅銀四元

(丁)設攤零賣菸類者 每季納稅銀二元

(戊)零售菸類之負販者 每季納稅銀五角

(二)酒類營業牌照分整賣零售兩種。

(1)凡以菸類大宗批發與零售商人者為整賣營業計分三級。

(甲)每年批發在二千擔以上者 每季納稅銀三十二元

(乙)每年批發在一千擔以上者 每季納稅銀二十四元

(丙)每年批發在一千擔以下者 每季納稅銀一十六元

(2)凡以酒類零售與消費者為零售營業計分四級。

(甲)開設店肆販賣一切酒類者 每季納稅銀八元

(乙)他種商店兼售一切酒類者 每季納稅銀四元

(丙)零售酒類之設攤者 每季納稅銀二元

(丁)零售酒類之負販者 每季納稅銀五角

(三)洋酒類營業稅牌照分整賣零賣兩種。

(1)整賣營業計分兩級。

(甲)各機製酒廠，進口商酒廠，分公司，及獨家經理等 每季納稅銀五十元

(乙)各代理及批發洋酒類商店 每季納稅銀 十元

(2)零售營業計分兩級。

(甲)各酒樓旅館及酒吧等類 每季納稅銀 十元

(乙)各零售洋酒類商店 每季納稅銀 五元

凡同時兼營菸類酒類洋酒類或兼營整賣零賣者，應分別領照，各按定額納稅。

二十一年中央以此項牌照稅為營業稅，允劃歸各省辦理，現已次第施行。

第五目 一般營業稅

一般營業稅

我國之近代營業稅，起源於民國十七年七月財政部召開全國裁釐委員會之際，議定裁釐之後，各省得舉辦營業稅，以補足省市收入。議決經年，迄以政令未能統一，未見實行。十九年財政部將政令所及各省區釐金，收歸部辦，另由中央給予各省補助費，作為過渡辦法。斯時實行關稅自主，為舉世所指摘之釐金，遂定於二十年一月一日起全國一律廢止。各省依照委員會決議之各省徵收營業稅大綱之規定，舉辦營業稅。大綱規定，過於簡略，有待分項明白規定者，有須按期改進者，復由財政部規定補充辦法十二條，以便各省遵照推行。

各省新設營業稅，須先着手調查籌備，納稅人常短報資本數額或營業收數，調查為難，而編製稅冊，亦需時日，又各省依據大綱所定稅率，商人以為失之過高，力求低減，或由商會及同業公會發表意見，或直向財政部呈訴。各省所訂稅率，須經財部核准，關於稅則之磋商，頻經往復，又費時數月。是年六月八日，國府頒布營業稅法，容納各方面意見，作柔性之規定，至是各省營業稅章程，始有確實的依據。各省之施行，先後不一，湖北最早，於是年五月起徵收，制度並不完備，浙江江西等省，皆自二十一年四月起實行。

我國營業稅制，據營業稅法及各省徵收營業稅章程所規定者，其主要各點如左：

一 範圍 凡在一省境內各種工商營業，無論華洋，一律負有納稅義務，特有例外：（一）已向中央繳納出廠稅之工廠，或繳納收益稅之股份有限公司組織之銀行，（二）不以營利為目的之營業，如合作社貧民工廠等，（三）政府所辦之公有營業，（四）農業，（五）中央政府以法令指令免徵之營業，（六）營業總收入額全年不滿一千元，或營業資本額不滿五百元者，以上數端，皆不課稅。各省市原有之特種營業稅如牙稅當稅屠宰稅之類，俱依照原有稅率，改徵營業稅。如在一省境內設有總分廠或總分店者，其營業稅得由總廠或總店一併繳納，其設在他省一部分之營業，則不在本省課稅範圍之內。

製造業而兼營販賣業，即工業而兼營商業者，則依其營業上之聯續性以為判。如兩者相聯，其製造品直接接在製造廠地設所發賣，無論整賣或零賣，均照製造業課稅，不復徵收販賣之營業稅。蓋視此種發賣為製造業之直接延長，兩者視作一個營業單位。若是製造業將其製造品離開其製造廠所，另行設所整賣或零賣者，

無論與原製造廠是否同一廠主，同一牌號，均仍照物品販賣業稅率徵收。在湘，鄂，浙，贛，山東，河南，上海，南京等省市，均作上述之規定。安徽省營業稅徵收章程之規定不然，自行設廠製造物品并發賣者，按照製造業或販賣業規定稅率，只徵一稅，則是一製造廠在各地分設販賣所者，須將各廠各所之資本或賣價數彙總計稅，否則按照法文，只徵製造業稅，而不徵販賣業稅，或只徵販賣業稅，而不徵製造業稅，二者總可逃掉一方。而江蘇的規定，獨為特別，關於此點，沒有規定。其營業稅暫行章程第四條，初規定為各商號不分整賣零賣一律照章徵稅，後來改為物品販賣業中，凡專營整賣批發，并不兼營門市者，僅徵半稅。如有門市營業而兼營批發者，乃照章徵收。舊規定并無何意義，而新規定以無門市之營業減半徵稅，則是各製造廠不設門市者，皆可享此寬減。凡官商同辦之營業，皆在課稅範圍。

又課稅範圍，只對於出賣者課稅，而祇買不賣之莊號，不在課稅範圍之內，因此在甲省設莊收貨而在乙省製造販賣者，乙省得以課稅，而甲省往往以本省之稅源，不免為他省所奪。

二 課稅標準及稅率 在營業稅法上所規定者，有三個標準如左：

甲 以營業總收入額為標準者，徵收其千分之二至千分之十。

乙 以營業資本額為標準者，徵收其千分之四至千分之二十。

丙 以營業純收益額為標準者，其稅率如左：

1 純收益額不滿資本額百分之十五者，徵收純收益額百分之二至不滿百分之五。

2 純收益額合資本額百分之十五以上不滿百分之二十五者徵收純收益額百分之五至不滿百分之七·五。

3 純收益額合資本額百分之二十五以上者，徵收純收益額百分之七·五至百分之十。各省採用之課稅標準，大都為甲乙兩個，因此兩者可以在賬簿上容易考察出來。而營業純收益，營業者可以作不確實的計算，以多報少，以圖漏稅，在此初辦期間，尚難行通。

各業課稅分類，各省互有不同。製造業，錢莊銀號業，印刷出版業，各省皆依資本額計稅，其他物品，販賣業，交通業，轉運業，物品租賃業，證券業，交易所之經紀人業，包作業，大都依營業收入額為課稅標準。至保險業，貨棧業，旅館業，金銀樓鋪業，則各省不一致。各業所課之稅率，各省復有輕重不等之規定。上海稅率最輕，皆為千之二或三，江蘇浙江湖北為千分之五或八或十，南京差別極大，輕者千分之二，重者千分之二十。

各業課稅標準之決定，并非有一定的理由，作為基礎，在各業之營業收入與其所獲收益大約相一致者，則多以營業收入數為標準，至兩者不一致，或收益所占營業收入之成分甚小者，則多依資本額課稅。所應注意者，各省皆採單一標準，并非採用幾重標準配合起來。

資本額與營業收入額兩種課稅標準，其性質大不相同。資本額之標準，是純對於資本課稅，是具有財產稅之性質，而營業稅之性質，不免因之減淡。營業收入的性質不然，兼含有資本與勞力的因素。各業所含兩種因素的成數各不同，如手工業，理髮業，洗染業，勞力成分居多，而旅館，堆棧，保險，販賣等業，則以資本的成數居

多。各省對於各業，所定稅率之輕重，并非依勞力資本所占成數之多寡，而多有是依營業規模之大小以為決。凡是營業可以作大規模經營帶有奢侈性者，其稅率較重。然往往有營業者不必能作大規模之營業，而所經營之業，亦不必為奢侈者，是不免受較重的負擔。

我國營業稅課稅之標識為資本額或總收入額，不必能適合於各種營業的情形，按之利益的原則，或能力的原則，皆有不合，無容諱言。際此推行之初期，課稅標準，不能不力求簡單明瞭，若以此項標準為不公平，則改用他種標準，徵收之困難，必更加甚。即此兩項標識，各省至今仍有難於確實之苦，有謂反不如改用執照稅較易於施行者。執照稅為累退率稅，小營業者之負擔，重於大營業者，而且其收入太缺乏彈性，在學理與實際雙方，都有不合，非所語於理財之道。資本之標識若不能行，則執照稅安能有望。實則任何一種稅制，必須經過相當訓練期間，追納稅人有納稅習慣之後，方可以改革而有效。故現在營業稅之施行，惟有從力求資本額與總收入額之確實上以訓練徵收員及納稅人，若是改行執照稅，則是使民怠惰之法，增加將來改革的困難，義不足取。

若必以總收入額為難於確實，而欲另擇標識，在各種標識之中，比較確實明瞭者，則有我國古制之間架稅在，可依營業場所之租賃價格為標準。其合理之處有五：

- 1 課稅便宜 租賃價格為各種標識之最明瞭而能確實者，難於隱匿，可以免除徵收上之困難。
- 2 近於公平 各種營業所受之公共設備之利益，及其所獲之利益，大部與其營業所在地及屋宇之

價值有關，而成比例，故房屋租金洽可作為適當的課稅標準。

3 寓有財產重課之意 在營業需用房屋較多而租金較高者，其納稅額必多於租金較少者。前種營業，以不動產為營業成本之大部分，其負稅力較大，正可加重其負擔。其他營業成本以勞動的成數較多者，適可因此減稅。

4 收入可以增多 一種稅收必須有伸縮性，換言之，必須逐年可以加多，以適應財政的需要。房屋租金常因社會發達物價騰漲而加多，則稅收亦可增多。

5 援用古制 我國本有商店營業稅，援用古制，可以減少反對。

此項以房租為標識所課之營業稅，有謂將與房稅類同而轉嫁於房主者，其實不然。前面說過，房稅在大多數情形下很難轉嫁，而況營業用屋宇需要之彈性小，更無轉嫁之理。

總收入額標識之優點，即在其收入可以依營業之發達而增加，於國庫有益。而其缺點，則在稅率既有一定，營業者得以計算確實，加入物價上以轉嫁，增加消費者負擔。營業稅若欲對於營業課稅而任其公開的轉嫁，是失去營業稅之意義。若從這點觀察，反不如改用房租的標識不能轉嫁者之為愈。

至將來營業稅課稅的基本，仍不免趨於純收益之一途，由是可以再進一步作為實行所得稅之基礎。此為世界各國共同之趨勢，我國亦莫能外。因營業純收益若能達到報告確實之成績，則於查考個人所得，亦可以期於確實。在查考各種所得之中，薪俸數額可以從雇主處查得，不動產可以從其存在的形體查得，皆較容

易，惟營業所得較難。這層難關，若能解決，其他自較容易。故營業純利益課稅，若能通行，則所得稅之施行方有把握。

三 查報與評議 營業者於每年一月向徵收機關請領營業調查證，并呈報其營業資本額，或全年營業總收入額。調查證每年更換一次，并不取費。其以營業資本額為課稅基本者，所有固定流動資本及公積金，均須加入計算。其以營業總收入額為課稅基本者，按照其上年份全年營業收入總數及稅率，決定全年應繳稅額。應繳稅額，每年分作四季繳納，每季繳納金額四分之一。

凡販賣業及製造業應依法置備賬簿，計算其每月每年營業收益數，徵收機關得派員施以檢查。如營業總收入額及資本額經會計師負責證明者，得免除調查手續。

營業人對於納稅事項發生爭執，而徵收機關不能決定時，則提交營業稅評議委員會評定。此項委員會由商會代表，縣市政府代表，財政廳所派會計員，營業稅徵收主任，及指定之會計師等人組織，每徵收區域設立一處。

第六目 牙稅

牙稅

牙稅在我國發達甚早，僅次於貨物稅。古有互市之制，互字俗寫作牙，再變而為牙，凡人民以介紹買賣為業者，通稱為牙紀，官府准允牙紀營業發給之執照，是為牙帖，牙稅之名，由此而起。牙商所納之稅有兩種，一為帖費，在領取牙帖時繳納，其二為年捐，按年繳納，依營業之大小各有等數之不同。徵收牙稅的理由：（一）凡開

設行店者，代他人買賣營業，坐取費用，利益可靠，故課以稅。(二)此項賦稅，係取之於牙紀，而非取之於工商業者，不致於病民。(三)凡牙紀皆須領帖，加以限制，以免市井奸牙，藉此把持，抽分利益，苦累商民。(四)牙行享受可靠的利益，其取得此項權利，亦須有特殊的負擔。

清初各省商牙，額設牙帖，俱由藩司領發，不許州縣濫給，以防增添之弊。後來又以各省藩司，不免陽奉陰違，因將發給牙帖之權，改由戶部統發，而由地方官廳轉請。後以管理不善，各省藩司逕自發出司帖，各縣亦可發給諭帖，每年呈報上級部司者，不舉實數，牙帖遂成爲藩縣收入之一。人民之請領牙帖者，本應一行一帖，一帖之有效期間，限於五年，期滿須換領，亦以管理不善，營業者常過期不換，無照私開，或一帖而分設數行，或一字號而兼營數業。又納稅人之範圍，素乏明白規定，營業者若非受縣知事或其胥吏之指摘，可以不領牙帖，胥吏得以從中敲索，或與商人朋比爲奸，致弊端叢生，收入亦不確實。

民國以來，因仍舊制，三年三月，財政部令各省按照本地情形，擬定章程，以資整頓。四年九月，財政部擬定整理大綱八條。(一)無帖私開及前清舊帖未換新帖者，均勒令照章領帖。(二)各牙紀曾領前清舊帖，已換新帖，而未繳帖捐者，應於五年分一律按等則補繳帖捐。(三)各牙紀常年稅則，應比較直隸現行稅率，切實加增。(四)牙帖營業年限，至多不得過十年，凡從前逾限之舊帖，概行取消，另行繳費領帖。(五)帖捐稅率，亦以直隸爲適中之數，其各省定章有超過者，悉仍其舊，不及者應比較加增。(六)領帖換帖，應按帖費百分之二，徵手續料。(七)各田地房產之牙紀，應改名爲官中，其繳捐領帖納稅等手續，悉照牙帖例辦理。(八)各項帖捐年稅，應

專款存儲，解濟中央。嗣後各省遵照部令整理，制度各異。

國民政府成立之後，將牙稅列作地方收入，由各省自行整理。中央并無特種整理法規頒布，以資遵守。財政部雖頒布牙稅調查表，各省雖制定牙帖章程，中央實無暇及此，各省遂有較大的自由。洎今各省規定，各不相同，大都沿用舊制，因地制宜。現在各省牙稅制度，其目的既在增加收入，故所規定，在使凡屬牙行，皆得領帖納稅，一帖一行，一行一貨，不准分設兼帶，如有變更，都須重新領帖。現在牙行營業，大都為收買土產原料，在鄉鎮者收買之以販賣與都市之牙行，都市牙行轉賣與洋商或內國廠家，都市牙行之規模較大，而鄉村牙行之規模小而數額多，從前一牙帖可以在各地開設分行者，至是改為一行一帖，加以限制，如此稅收方可以增多。各省制度為適應各種牙行之納稅起見，皆分別幾重等級，各有不同之稅率。

一 牙行因所在地域，分為繁盛與偏僻兩大類，而稅率不同，如湖北之規定，偏僻地域之稅率，僅等於繁盛地域二分之一。

二 牙帖分為若干等級，各有不同之稅率，有效期間，大都為十年。如湖北依牙行之大小，於兩種地域之牙行，各分為三等。安徽依營業色則分為四等，一等為六百元，四等一百元。南京市牙行牌照，每年更換一次，照費一律四元。江西亦分三等，而稱為登錄稅。而浙江規定，定名為牙行營業稅，由各縣編造牙行營業稅清冊，牙行於請領牙行營業調查證，即繳一年之牙稅，并無證書費，證書每年更換一次。這種辦法，可以免除重複課稅的弊端，且於商民較為便利。

三 牙稅爲常年所納之稅，其課稅標準在湖北江西之分級，與牙帖相同，稅率爲帖費十分之一。南京市政府依營業貨目種類分爲四等，牙稅因亦爲四級，自十元至四十元。浙江的辦法，較爲進步，依全年買賣數額及牙用收入之多寡，分爲七等。甲等爲全年買賣在十萬元以上或牙用收入在五千元以上者，納稅二百八十元，是比湖北所定之最高等六十元者爲高，其最低之庚等，爲全年買賣不滿五千元或牙用收入不滿五百元者，納稅二十元。這種依營業收益之標準而課稅，自較近乎納稅能力，惟於調查買賣及牙用收入數額，須有精密的管理，否則以多報少而漏稅者，將養成人民不道德的習慣。好在稅率甚輕，大都在牙用收入百分之五左右，或可減少漏稅之弊（參考浙江省徵收牙行營業稅章程）。

四 牙帖稅分爲長期短期之別，普通牙帖，沿用舊制，有效期爲十年，牙帖費又甚高，在初設行者，常無力負擔，若開行而不領帖，是減少省庫收入，故各省於長期牙帖之外，復有短期牙帖之規定。如湖北安徽等省牙稅章程之規定，短期牙帖，有效期爲一年，於領帖時一次繳足，帖費與牙稅都包括在內，稅率亦分爲數級。浙江本爲每年更換一次，然除此之外，尚有季帖之制，凡貨物非全年所有，營業僅限於某季者，如絲繭之收買，僅限於夏秋者，則只納每年之營業證稅，其數依各級四分之一計算。其他各省，則缺乏此項規定。

第七目 當稅

當稅 當稅爲對於典當業者所課之稅，亦爲營業稅之一種，當舖爲我國民衆之唯一金融流通機關，農民於農忙時借用資金，無法籌備，乃挾其衣物入城當質得款，秋收賣穀後贖回，此種營業，在我國最爲普遍，獲利可靠。

亦爲特種營業，因課以稅。

前清康熙三年，創設當稅，雍正六年，設典當行帖規制，凡營典當業者，均須呈明縣知事，轉呈藩司請帖，按年納稅，奏銷報部。稅分正稅與帖捐兩種，正稅繳解中央，帖捐歸之地方，除此之外，人民之請帖者，尙須納規費等，民國三年，財政部電飭各省體察本地情形，設法整頓，而各省自訂章程，情形不一，民國十六年當稅劃作地方收入。近來人民生活拮据，典當已營業不振，軍事所經之地，當業輒受摧殘，利息高至三分以上，從前視爲惠農之營業者，近則視爲盤剝貧民之營業，營業者減少，稅收亦微。

現行各省當稅制度，與一般營業稅相同，可分爲新舊兩類。如江西各省，因仍舊制，因地域分爲繁盛與偏僻兩類，均有帖費與當稅兩稅，惟無等級之分別。湖北規定當業每年納稅一次，新開當店領照者，則須加倍繳納。浙江制度，從前所徵之當帖捐稅，一律改爲典當營業稅，其徵稅標準，爲全年架本。架本云者，爲全年所質當本總數內，除去取本總數，作爲架本實數。稅率分爲四級，架本不滿二萬元者，每年稅一百元，四萬元以上者，每萬元架本加納十元。而南京市之規定，每架本五萬元徵稅四十元。

第八目 屠宰稅

屠宰稅

屠宰稅爲對於屠宰業依其屠宰牲畜數爲標準所課之營業稅。此稅起源於清末，民國成立之後，始通行於各省。當最初設立時，大都指定專充地方教育經費之用，而徵收仍秉之財政廳及各縣徵收局，久之遂與省庫普通收入相混，特定稅之意，歸於消失。惟江蘇一省，有教育經費保管委員會之制度存在，各縣所收屠宰稅，

仍解交委員會，與省庫分離。

民國四年，財政部頒發屠宰稅簡章，令各省一律遵辦。十六年劃作地方稅之後，各省自定章程，大都為屠豬每頭徵稅四角，宰羊每頭稅二角或三角。至於宰牛，因有耕牛禁宰之令，故亦無稅。如浙江江蘇江西安徽之規定。然此種禁令，已成告朔之餼羊，故湖北等省仍規定每宰牛一頭徵稅一元二角。屠宰稅在徵收上頗困難，在專營屠宰業之處，固可置員查驗，而其他臨時屠宰，事後容易滅跡，不易查出。因此之故，各省多有採包辦制度，而限之以比較額。惟上海稅制，從前在包徵制之下，每年僅收六萬元，據調查所得，全年可徵收十四萬元，是與實繳稅額，相差過鉅，因於二十年五月改由市政府直接徵收。直接徵收之制，若在他省地域寥廓者，則徵收費不免加重，仍成爲直接徵收之困難。實在說來，屠宰稅徵收既不易，稅收又無多，肉類又爲食品，似不宜課稅，如欲課稅，亦須以他稅代替。

第九目 幾種市營業稅

市營業稅
近來各市經費增加，而收入除房稅及一般營業稅牙稅當稅屠宰稅而外，尙有許多種類之雜捐，皆爲營業稅。

南京市 有車輛捐，牲畜捐，娛樂捐，筵席捐，旅館捐，戲捐，廣告捐，船捐，鋪房捐，住房捐，清潔費，浴堂牌照捐，旅館牌照捐，茶館營業捐。

上海市 有車輛捐，賽馬捐，茶館捐，船捐，娛樂場所捐，貨棧攤捐，碼頭稅，廣告稅之類。

漢口市 有車輛牌照捐，筵席捐，地捐，碼頭捐，賽馬捐，局票捐，花捐，妓女登記費，廣告捐，旅館執照費，旅館捐，游藝場捐，游藝捐，停車捐，營業執照捐。

其他各城市，皆有此類捐稅，在特別市由市政府徵收，在城市則由縣財政局或警察局徵收，惟種類不一。此等捐稅，大都為特種營業稅，就中惟娛樂捐，筵席捐，旅館捐，戲捐，照數加於價格上，由消費者負擔，是為消費稅。

在此等稅收之中，以車輛捐為最多，車輛捐之中，又以人力車捐為最多，最堪注意，列表如左：

	稅收	車捐	人力車	人力車所占稅收百分率
上海市十七年度	三一、一二千元	六八七千元	四四六千元	一四·三
南京市十八年度	一、一五五	四五六	一九一	二五·二
漢口市二十年下半年六個月	九六〇	九七		一一·〇

上海租界之稅

營業稅種類，因地方營業之發達而增多。在上述三市之中，上海市比南京漢口兩市為多，南京漢口又比國內其他城市為多。至上海公共租界工部局所課之營業稅，種類更為紛繁，稅率亦不一，自有嚴加整理之必要。然租界市政之所以發達，即由於此等重稅，茲將一九三三年度營業稅稅率錄之於下：（註有（甲）字者係按等次計算，（乙）字者係照所售物品之性質計算，（丙）字者係按大小計算，（丁）字者係指明捐牌不在內。）

旅館或酒飯館(隨時在內飲食者)

每季一〇〇至五〇〇兩(甲)

私家旅館

每季一〇至一〇〇兩(丙)

飯館,只在飯時可飲酒者

每季四五至一〇〇兩(丙)

臨時售酒處

由工部局酌定

零售麥酒(在內飲用者)

每季二五兩

售賣洋酒(不在內飲用,勿論零售)

每季七五至五〇〇兩(甲)

西式公寓

每半年八元

華式旅舍

每季三至二五〇兩(甲)

彈子房或地球房

每博或場按季三兩

華人俱樂部

每季二五兩

華人茶肆

每季一、五至一五〇兩(丙)

華人酒肆

每季一至二〇〇兩(丙)

煙店

每季一至念五兩(丙)

兌換店

每季一至一〇〇兩(丙)

金銀店

每季五至二〇〇兩(丙)

賦稅論

妓館

每季十五元

華式飯館
華式食品店(不在內食用者)
售賣冰其淺冰飲品者

每季一至五十元(甲)

飲食品攤等

每季一至十元(乙)

不售酒之飯館
西式茶肆

每季一〇至四五兩(丙)

西式食品店第一第二等

每半季二至四〇元(丙)

水菓店或攤

每季一〇元

戲院

每開一日或一夜一至十兩(甲)

電影院

每月一〇〇至一〇〇〇兩(甲)

歌場或書場

每月一〇至一〇〇兩(甲)

音樂場,馬戲場,賽會場,跳舞場,或其他公眾娛樂場所

每開一日或一夜,銀三錢至十兩(甲)

當店

每季十五至二五〇兩(丙)

運貨船

西式者

每月一元五至四元五角(丙)

華式者

每月五角至一元(丙)

擺渡及搭客船

每月二元來收時交付

小輪船

每月二兩如載客者五兩至十兩(丙)

準式船

每月二角至六角,來收時交付(丙)

舢板

每兩月一元,來收時交付

自用馬騾或馱

每季一元五角

自用馬車

每季十二元

馬車行〔馬騾或馱
〔車〕

每季三元
每季十五元

出租汽車行

每季五至念五兩(丙)

自用汽車

空車重軸

每季費(半年一次,免付)(丁)

一〇〇〇磅以內

十一兩

一〇〇一至一五〇〇磅

十二兩

一五〇一至二〇〇〇磅

十三兩

二〇〇一至二二五〇磅

十四兩

二二五一至二五〇〇磅

十五兩

二五〇一至二七五〇磅

十六兩

賦稅論

二七五—至三〇〇〇磅

十七兩

三〇〇—至三五〇〇磅

念五兩

三五〇—至四〇〇〇磅

三十兩

四〇〇—至四五〇〇磅

卅五兩

四五〇—至五〇〇〇磅

四十兩

五〇〇—一磅及以上

四十五兩

公用及出租汽車

照前條加半(丁)

運貨汽車(丁)

總重在四〇〇〇磅以內者

每季十四兩

總重四〇〇一以至一〇〇〇〇磅

每季十五至念兩,每千磅,加算一兩

總重一〇〇〇一以至二〇〇〇〇磅

每季念二兩至四十兩,每加千磅,加算三兩

總重二〇〇〇一以至二五〇〇〇磅

每季四三至五五兩,每加千磅,加算三兩

總重二五〇〇一及以上,每加千磅

加算五兩

其係出租公用者,加半,未裝打氣車輪經警務長認為滿意者加二成

總重在四〇〇〇磅以內

每季十兩

由四〇〇一磅至四五〇〇磅

每季由十二兩至五十兩，每加十磅加算一兩

四五〇〇一磅及以上

特別酌定

車輛係出租公用者加半，未裝打氣車胎經督務處長認為滿意者，加二成

公用運貨汽車(B)

每季五十至一百兩(丁)

公共汽車

每季一百兩，再加按所行哩數之費，由十兩至二百兩，經行何路，與費之多少有關，其路線須先經工部局核准(丁)

自用公共汽車，念座位以內者

每季三十兩，念位以上者，特別酌定(丁)

試用車

每季念兩，先付半年(丁)

平台卡車

每季十兩，出租公用者，每季十五兩(丁)

平台卡車拖車

每季五兩，出租公用者，每季七兩五錢(丁)

平台卡車車頭

每季五兩，出租公用者，每季七兩五錢(丁)

雙輪機器腳踏車

每年念兩(丁)

雙輪機器腳踏車附帶房車，或雙輪機器腳踏車凡空車重量不逾八〇〇磅者，每年三十兩，其出租或公用者，每年四十五兩(丁)

各種汽車開車人執照，發給時五元，更改備主增發副本，及續領，各收一元

汽車車主登記及過戶

每登記一次五元

馬車

每季九至十八兩(甲)

賦稅論

人力拖車(丁)

載重五〇〇磅以內者

每季一兩八錢

載重五〇一至一〇〇〇磅者

每季四兩八錢

載重一〇〇一至二二四〇磅者

每季七兩二錢

載重二二四〇磅以上者

特別酌定

手車發輪寬不逾三吋者

每季十兩八錢

自用腳踏包車

每季十元

黃包車(由車主交納)

每車每月二元(丁)

包車

每季八元

小車

每月五錢(丁)

腳踏車

每年三元不足一年照一年計

存儲炸藥及引火物

每季十至百兩(丙)

軍火槍及炸藥

進口批發者

每季一百五十兩

零售者

每季七十五兩

擔槍執照	每年十兩七月一日後領者五兩
存槍執照	每年五兩
製彈馬甲	每年五百兩
進口及成製遺者	每年一百八十兩
售賣者	每年三兩
存留及成穿用者	每年五元不足一年照一年計
大	每月二元
食品小販	每季五至五十兩(甲)
售賣有毒藥品	每半年一元
售賣生米	每半年六元
麵包糖菓店	每半年十元
牛乳房	每半年四元
洗衣店	每半年二元
成衣店	每半年四元
汽水廠	每半年四元

賦稅

四〇六

冰廠及冰房

每半年四至四十兩(丙)

製作冰其淋及冷飲處所

每半年二至六十元(丙)

私立菜場

每季念五至三百元

前項之店而攤地租用者

每月二角至一元按種類定之

私立屠宰場

每季二至十元

巡捕特殊服務費

一兩至一百兩

意外事件 巡捕報告投錄一份一元,出事草圖二元,照像每份二元。

屠宰場收費(連用水在內),在普通時間以外屠宰,加倍收費。

屠宰牛一頭收費一元,水牛一元,馬一元,犏三角五分,羊二角,猪三角五分,山羊二角五分,運出境之費,與上列屠宰費同。

在牲欄存牲逾三十六小時,每日或不足一日收費數。

牛每頭二角,水牛二角,馬二角,犏一角,羊五分,猪一角,山羊五分。

局立屠宰場 每宰一猪收費三角,分,牲欄内存猪逾三十六小時,每日每頭一角,不足一日作一日計。

私立屠宰場 屠宰一猪收費一角。

菜場租賃 店基八呎六呎者 每月念至卅六

攤基六呎四呎者 每月三至八元

欄基四呎二呎者 每月一至二元

棺木執照 私宅中存留棺木在七日以上者，每月或不足一月收十元。

建築執照費

甲 新建西式房

子 每層一處不逾一二五〇〇立方呎者 五兩

丑 每增加部分五〇〇〇立方呎或零數 二兩

寅 更改已核准之設計不增體積者 二兩

卯 更改現有房屋在已有圍牆之內者 五兩

(否則照子丑計算)

乙 新建華式房

每住房或店房一座 收二兩

最低之費 收五兩

為計算華式房屋每層以佔地滿四百平方呎計天井部分不在內

房屋小部分之更改 一兩至四兩

築圍牆 二兩五錢

賦 稅 論

為修理房屋放置梯子

五錢

設立招牌燈及標識

五錢

設立廣告牌及展覽廣告

四兩

墳冢

五錢

設立半永久之單欄

每五十呎或其部分每年十兩

設立慶祝牌坊於屋有人之行道及公路上者，起首收費十兩，並按每長一呎收費二兩，以十四日為度，過期每七日收銀五兩。

設立遮陽布欄同上者 每方每年收費一兩最少亦收二兩

設立同上席欄 每方每年收費二兩最少亦收二兩

設立暫時之席欄於住宅天井上者（四月至九月為限）每年收費一兩

添設新的衛生器具 每便桶一具收一兩（最少收五錢）

每小便池一具收一兩（最少收五錢）

每糞池一座收四兩

第三項 他國營業稅

第一目 日本營業稅

營業稅制，在日本較為發達，稅制亦甚完備。最初施行時，採外部標識稅制，後來改行純收益稅制，以符收

益稅之旨。其所規定及改革經過，足資法式。

在一八五九年（明治八年），日本即舉辦營業稅，作為地方稅收。一八九六年（明治二十九年）中川戰爭之後，財政匱乏，乃頒布營業稅法，收歸中央，以保持工商業收益與土地收益負擔之平均。其後於明治四十三年及大正三年（一九一四年）遞經修正。稅法之要點，計有四端：

一 範圍——凡普通鋪店，工廠，營業場所等，以營利為目的之工商業者，皆負納稅之義務。

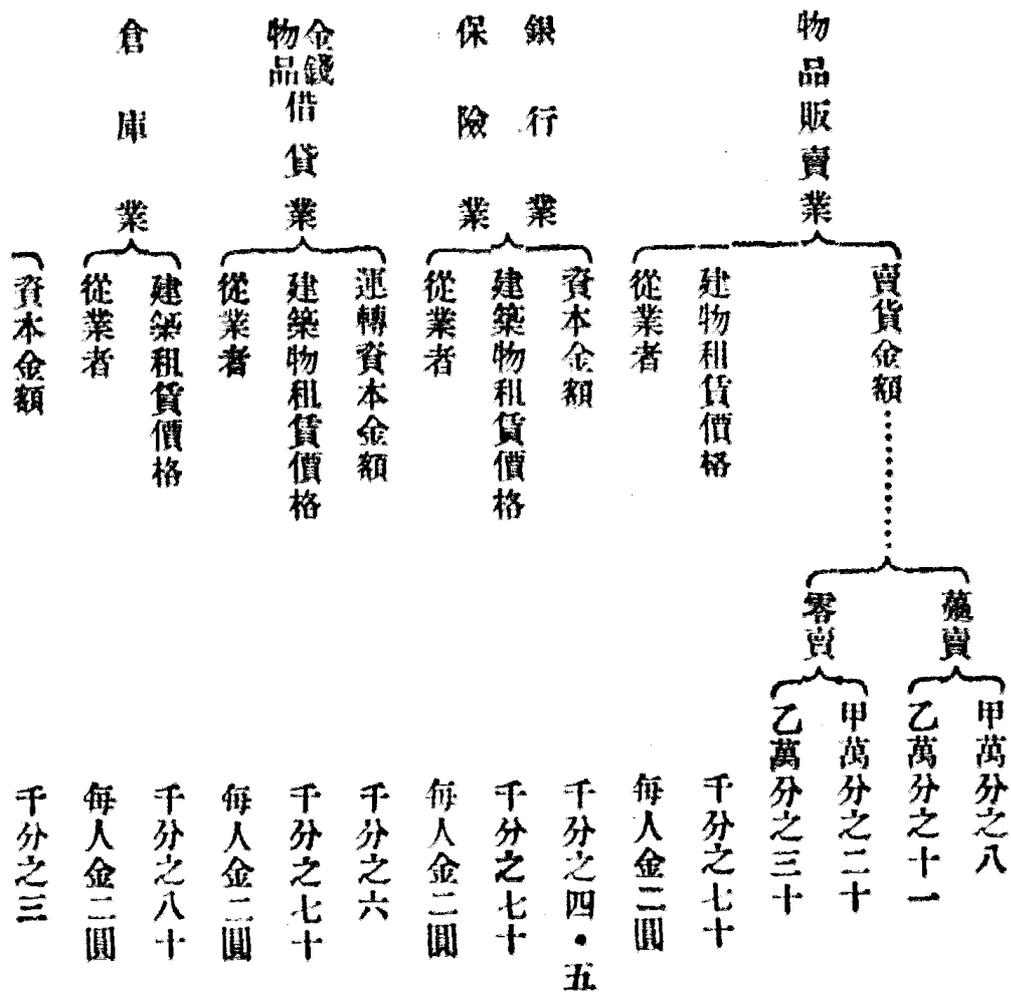
二 免稅——凡（一）物品販賣業者其賣貨金額未滿二千元者，（二）金錢物品租賃業者其資本金未滿一千元者，（三）製造業者其資本金在五百元以下雇用人員在三名以下者，（四）遞送業者其僱員人數在三名以下者，（五）土木建築業者其一年內包建工程在千圓以下者，（六）經賣政府發行之印花業，（七）自己採掘之礦物出賣者，（八）度量衡器具之製造販賣業者，皆予以免稅。

三 納稅方法——負有納稅之義務者，於每年一月三十一日以前，依照課稅之標準，申送呈報書於政府，政府加以調查。

四 課稅標準——分營業為二十六種，依其出賣貨物之金額，建築物租賃價格，從業者人數，運轉資本金額，收入金額，承包工作金額，報酬金額等外形的標準，採取二重或四重與該營業有關係者而決定其稅額。其稅率（大正三年改正者）如左：

課稅標準

稅率



製造業印刷業 出版業照像業 建築物租賃價格 從業者	千分之七十 每人二圓
運送業運河業 棧橋業船渠業 船舶碇繫場業 貨物起運場業 從業者中之職工勞役者 資本金額 從業者	每人金五十錢 千分之五 每人金二圓
包工業 從業者 包工金額 從業者中之職工勞役者	千分之四 每人金二圓 每人金五十錢
席貸業 建築物租賃價格 從業者 從業者中之職工勞役者	千分之百十五 每人金二圓
酒菜店業 建築物租賃價格 從業者 收入金額	千分之百二十 每人金二圓
鐵道業 從業者	千分之二十 每人金二圓

旅館業

〔從業者中之職工勞役〕 每人金五十錢
 建築物租賃價格 千分之七十五
 從業者 每人金二圓

周旋業 報價金額 千分之三十
 代理業 從業者
 經理業
 問屋業
 信託業

每人金二圓

表中所列各種標準之計算方法，如賣貨金額，包工金額，報酬金額，依上年總數計算。資本金建築物租賃價格，以上年平均價格計算，從業人員以上年各月中平均數額計算，其平均零數，亦以一人計算。若政府以營業人呈報之資本金額為不當時，政府可以調查其營業收益，驅去其相當營業費，以其餘額之二十倍定為資本金額。租賃價格之計算，若非租賃之建築物，則以近傍建築物價格為準，若近傍無建築物者，則將土地與房屋之時價分別算出，土地以市價百分之五為地租，房屋以市價百分之十為房租，其數額幾何，徵收員可以專斷。課稅標準之適用，既有如許活動之餘地，稅額之多寡，常不免缺乏確實性，故施行時，常有此等困難。

日俄戰爭時，又頒布特別課稅法，以戰前所定稅率為基本，而增加其稅率。第一次增百分之七十，第二次又增百分之八十，其後又減稅二次，稅率雖然加重，然各種困難依然存在，其最甚者，厥為租賃價格之調查。房屋之租賃，契約上有租金者，不難算出，其他無租金者，若依市價計算，仍不能獲得確實之租金數。從業人員呈

報者，常以爲家族之一員有漏稅之弊，有時從業者多爲幼童，又發生負擔之不公平，營業稅既以外形的標識爲課稅之標準，有時事業衰落，無營業收益，而課稅標識仍然存在，必須納稅。以上各端，皆爲營業稅法上之缺點。大正三年（一九一四）加以改正，凡未滿十五歲之從業人員，予以免稅，從業者及職工勞役者，另設不同之稅額，然其他弊端，仍然存在，爲研究斯制者所詬病。

一九一六年（大正十五年），此種以外形標識爲標準徵收之營業稅，弊病叢生，乃廢止營業稅，改行營業收益稅，其要點如下：

一 課稅範圍——法人團體就營利法人之全部收益課稅，個人營業，仍以營業稅中所列各種爲範圍而課稅。

二 稅率——法人課稅百分之三·六，個人課稅百分之二·八以爲區別。

三 個人營業純收益在四百圓以下者免稅。

四 營業收益稅額中將應納之地租，及資本利息扣除，以免重複課稅。

五 營業純收益之計算法——法人團體事業年度之總收益金額，除去總損失金，是爲純益金額，課稅時即以此數爲課稅基本。個人營業收益，爲將上年總收入金額中除去各種必要經費，如原料品之價金，屋宇機械之修繕費與租金，各項賦稅公課，工資食料其他營業等費，皆在扣除之列。他如營業者家用費，則不算入。自此次更正之後，營業收益稅與舊日之營業稅比較起來，不同之點最重要者有二：



(一) 舊日營業稅不問收益之有無，概以營業標的物課稅，而營業收益稅則以純收益為課稅之目的物，與營業外形無關。

(二) 舊營業稅無個人與法人之區別，依一定之目標而課稅。而營業收益稅則依營業純收益課稅，復因法人與個人有不同的計算方法。

第二目 美國營業稅

美國營業稅種類

美國營業稅，或稱曰 Business Taxes，如 Adams, Shultz，或稱為 Corporation taxes，如 Seligman, Lutz, Hunter，而稅法上只有銀行稅，保險公司稅，鐵路公司稅，一般公司稅，鑛稅，各種牌照稅等特種營業稅之名稱，并無所謂一般營業稅之制度存在。而且各種營業稅又有中央稅，省稅，與地方稅之分別。課稅的方法又極多，大都因營業的各別情形及徵收上之方便而制定稅制，比之我國的現情，有過無不及。因說明其稅制之略情，在我國今日推行營業稅之時，大有供參考之價值，或可為他山之助。茲先說明中央及各省市所行營業稅之類別。

中央營業稅 美國從前不願對於營業課稅。以免除營業者之負擔，南北戰爭時，財用緊急，始對於營業課稅，如特種營業之牌照稅；如鐵道河港電話保險等公司營業，依其總收入而課稅；又如對於銀行依其資本額，存款額，鈔票發行額而課以稅。至一八七〇年，戰爭已過，諸稅隨同廢止。一九〇九年羅斯福當政，對於營業公司就其純利課百分之一，為免除憲法上之紛爭起見，稱之為公司出產稅。既而憲法修正之後，中央有權徵

收直接稅，於是施行公司所得稅。在大戰發生之後，稅率加重。此外於一九一七年又施行營業溢利稅，至一九二一年廢止。公司所得稅之稅率，戰後亦逐漸低減。

各省營業稅 各省最初皆課財產稅，後來以各種營業亦有納稅力，與個人不同，於是先對於銀行課營業稅，繼又對於保險公司公用事業如電話電報公共汽車鐵路課稅，後來又對於工商營業之公司課稅，其範圍乃逐漸擴張。至於對於一般營業公司之課稅，有幾種方法：（一）為公司利益稅，一八三二年首由麻省採用，後來各省做行，然自一九一二年以後，各省多改徵一般公司稅，較為便利。（二）為公司資本稅，一八四〇年潘色 樊里亞省施行，因其課稅方便，各省多做行者，在一九三〇年有三十一省採用。（三）為公司所得稅，在一九一一年始行於威斯康辛省，現在施行此稅者有二十省。（四）為公司牌照稅，始於南北戰爭之後，或徵定額，或依資本數額課稅，至今各省通行。（五）為外省公司登記稅，凡外省公司在本省設立營業所者，皆須向本省政府登記，其費各省不同，低者十元，重者三百二十元。

現行各種公司營業稅之制度，其概略如下：

一 一般公司營業稅 施行此稅者，為聯省政府及許多省政府。聯省所課者為公司所得稅，其課稅的理由，基於公司營業獲取純利益之行爲，是出於政府的允許。而各省政府對於本省及外省公司之課稅，則以公司在本省境內營業，是政府給與特權。

聯省政府所課之公司所得稅，其範圍為凡屬公用事業，金融業，工業，商業，礦業，以及其他公司營業，皆依

其純所得課稅。所能減免者：(一)爲省及地方公債之利益，與聯省政府發行之免稅公債利息。(二)所受他公司之股本份益，曾依法納稅者。(三)上年度營業損失，得從本年度營業利息中減除。基本稅率現在爲百分之
一三·七五。

各省政府所課之營業稅，情形如左：

(1) 公司營業資本稅 行此稅者，有三十餘省，大多數皆對於本省及外省營業公司，同樣課稅，僅有五省單對於本省公司課稅。課稅基本有三種：(甲)爲法定資本額，(乙)爲收足資本額，(丙)爲在本省使用資本額。三者之中，大都採用後二種。

(2) 公司所得稅 現施行此稅者，有二十省，然有推廣之勢。有行公司所得稅而并行資本稅或利益稅者。課稅基本，普通爲營業純利益，然各省亦有不同之處。有依聯省政府課稅之所得而課稅者，有減免最低數者。如營業徧於各省，則就本省營業利益數課稅。有對於納稅人准予減免在他省所納之稅額者。稅率各省不同，輕者百分之一，重者百分之八，皆爲比例稅。亦有幾省規定所納財產稅稅額，得於公司所得稅稅額中減除。

(3) 營業利益稅 爲就營業公司之動產不動產在徵收財產稅時查定之稅本與原來之資本額兩者之差數所課之稅。資本數額，普通皆以公司股票之市價計算。此項差數，或視爲公司財產之增值，或視爲營業之純利，故爾課稅。稅率大都與財產稅相同。

二 公用事業營業稅 爲對於各種公用事業，如電報電話電燈公共汽車自來水煤氣等營業所課之稅。在聯省政府所課者，則包括於一般公司營業稅內，在各省政府所課者，各有不同的稅制。有以之屬於一般營業課稅範圍不另規定者，有另訂單行稅制依其總收入額或他種標準而課稅者，亦有於一般營業稅之外而加課特種營業稅者。此種公用事業之有特種營業稅，因其營業財產分布於數省，不易估計價值，多無財產稅，故改依總收入或他項標準以求其營業利益數，就公司在本省境內之電綫里數或行車里數攤算，課以比例稅。各省稅率不同，自千分之一至百分之九不等。

於各地方或都市之課此項營業稅，或依公司在該地方所存在之財產價值爲標準，或依電綫長度，行車里數，爲標準而課稅。此等課稅基本之計算，頗形複雜，不是估價員所能決定，通常皆由省稅委員會，或平稅委員會 (Board of Equalization) 作精密的估定。各地方之課稅，亦以此項估定爲標準。

惟紐約省徵收一種特權稅 (Special franchise tax)，即特別利益稅。其法爲將公司之有形動產之純收益數，規定一定之減免額，再以之與公司之實在純利數比較，此項實在純利數超過部分，必係公司利用公共設備如道路之類始發生，遂課以特權稅。將此項利益升算爲資本，與不動產財產稅同率課稅。

公用事業之課稅，除上述幾種稅法而外，有徵收資本稅者，有徵收所得稅者，有徵收定額稅者，亦有對於電燈煤氣自來水等事業依其供給之人口數額以計稅者，電話則有依電話戶數計稅者。課稅主權既有數種，稅法又有若干種，故往往一個公司常負三種乃至五種不同之營業稅。

三 金融業營業稅 對於銀行信託公司所課之稅，除普通對於公司不動產課財產稅之外，再依銀行之股本額課以營業稅。各省之徵營業稅，有不再徵財產稅者，亦有兩稅并徵者。各省銀行股本稅率，重者千分之十五，輕者千分之二。照聯省法律，各省不得對於銀行資本課稅，對於銀行加以保障，各省為避免法律的限制起見，故稱為股本稅。在名義上為對於股東之股本課稅，其實稅由公司繳納，仍為銀行資本稅。

一九二三年聯省議會通過議案，省銀行得課以所得稅，嗣後各省銀行營業稅多有改課銀行所得稅者，稅率大都為比例稅。有幾省將一般營業稅適用於銀行，不另設特稅。亦有對於儲蓄銀行依其儲蓄額課稅者。至對於銀行總收入課稅之事，概經省法律禁止。

四 保險公司營業稅 對於保險公司所課之稅，各省大都以保險費總收數為基本，稅率為比例稅，在百分之二左右。此外有課營業利益稅者。

保險事業之稅有幾種，有因營業為保水險、火險、生命、海上之別，而課以不同之稅者；有因營業公司與友愛保險之別，而課以不同之稅者；又有因本省公司與外省公司之別，而異其稅者。

五 礦業營業稅 礦業課稅之法有幾種，有依鑛山之估定價值而課稅者，是與財產稅無異。有依鑛山之出產品，每噸價值而課鑛產稅者，有依鑛業主之總收入價值而課稅者，有依純利益數而課稅者，有課特別利益稅者，亦有依資本課稅者。各省課稅方法之採用，常因鑛產品種類，營業情形，便於某種徵收方法而不同。

六 營業牌照稅 有許多種類營業，不便引用上述各種課稅方法，於是有營業特許稅之制，其範圍至

爲廣泛，如：

1 製造業營業稅，有徵定額稅者，有依生產稅量課者，有依機械設備數量課稅者，有依登記之出品種類課稅者。

2 商業中有攤販執照稅，有販賣煙酒執照稅。又有課百貨公司執照稅者，其稅額依支店數而增加，用以限制其與個人營業者相競爭。

3 其他有對於倉庫業，職業介紹所業，旅館業，菜館業，當押業，貸款業，不動產經紀人，證券買賣經紀人，各因其情形，課以營業稅。

4 娛樂稅。

5 廣告稅及商標印花稅。

6 銀行保險箱稅。

第三目 法國營業稅

法國營業稅
一般營業稅制，以法國施行爲最早，在一七九一年三月，頒布營業稅法，凡經營工業商業者，其營業所用之房屋租賃價格，在四百利福拉者課一成，在四百至八百利福拉者，課百分之二·五，八百利福拉以上者，課百分之一·五，其後迭經修改。一八八〇年 *Impôt des Patentes* 的法律規定，分營業爲四種，第一類爲平常商業家及手工業者，第二類爲運送業，銀行業等大規模之營業，第三類爲大規模工廠，製造業，股份公司之

類，第四類爲自由職業者。課稅標準依營業上用之房屋租賃價格，營業地之人口數，從事之人員數，使用之機械數爲標準而課稅。其採用幾種標準，皆爲求得適當之納稅力，故稅法雖甚繁複，亦所不計。凡營業種類相同者，其所有利益又依營業地方人口數爲比例，而有不同之稅率，同類製造業者之利益，又依營業之機械，從事人數之多寡爲比例，而有不同之稅率。普通營業者又依營業者所占之房屋或他種關係爲標準，而有不同之稅率。例如第一類及第二類營業，依營業地人口爲標準，在都市地方有人口萬人以上者，依人口數爲比例，課以三十五法郎至四百法郎之營業稅。在人口萬人以下者，遞減至二法郎爲止。除此之外，又依營業用房屋租賃價格爲標準，依租賃價格十五分之一至四十分之一爲比例，而課以營業稅。第三類營業，不能以房屋租賃價格計算納稅人之能力，乃依資本額，從業人數，機械等爲比例而課稅。第四種營業，依房屋租賃價格課以十五分之一至四十分之一的稅。法國營業稅範圍，至爲廣泛，凡教員官吏家內營業者，皆在被稅之列。

一九一七年七月法律，施行分類所得稅，而將從前所行之各業營業稅，歸併於所得稅中，營業稅至是廢止。

第四目 德國營業稅

德國營業稅

普魯士營業稅法，係一八六二年發布施行，因其對於小規模營業，未免負擔過重，常招世人之攻擊，遂於一八九一年六月加以改正，以營業之資本額與營業收益爲標準，而定納稅之義務。現行稅法，分爲左列四級。

類別

稅額

第一級 資本額在一百萬馬克以上

營業收益在五十萬以上者

收益在五〇、〇〇〇以上五四、八〇〇以下之營業，稅金

為五二四馬克

收益在五四、八〇〇馬克以上之營業每增加四、八〇〇

馬克加徵四八馬克按數計算

第二級 資本額一百五十萬—一百萬馬克

營業收益二十萬—十五萬馬克

稅額自一五六至四八〇馬克不等，平均為三〇〇馬克

第三級 資本三十萬—十五萬馬克

營業收益四千—二萬馬克

稅額自三二至一九二馬克不等，平均為八〇馬克

第四級 資本三千—三萬馬克

營業收益一千五百—四千馬克

稅額自四至一六馬克不等，平均為一六馬克

此種稅制，兼採資本及收益兩項標準，而分之為四級，是於營業之規模及其利益雙方，可以顧到。其有資本列於第一級而營業收益列於第二級，或資本列於第二級而收益列於第一級者，皆由營業稅機關決定，通常皆列入較高之級課稅，以謀國庫收入之增多。至於新設立之營業，及國內設廠專營對外貿易之營業，其收益無從知悉者，則單以資本額為課稅標準。

資本金額在三千馬克以下，收益在一千五百馬克以下者，完全免稅。除此之外，他如農業、林業、鑛山業、鐵

道業，及其他在法律上有免稅之特典者，如帝國銀行及不以營利爲目的之營業組織，皆在免稅之列。

資本金額，包含營業上使用之一切固定的及流動的資本。營業收益爲總收入中除去營業費資本跌值之類，所存之餘額。至於資本金及借款之利息，事業之改良或擴張之費用，事業經營人及從業人員之生活費等，皆在被稅之列，不予以除外。

於普通營業稅之外，尙有特種營業之稅目。例如一九〇〇年七月制定之百貨商店稅。凡百貨商店經營原料品，殖民地出產品，飲食品，紡織衣服類，家具，用器，金銀細工品等之商店，每年出買金額在四十萬馬克以下者無稅，在四十萬馬克以上一百萬馬克以下者，依其出品金額，課百分之一，在百萬以上者，課百分之二，作爲特別商店稅。此項特稅之目的，爲防止大規模之百貨商店與小規模商店競爭，緩和大商店壓小商店所發生之弊害，用以保護小商店之存在。但據德國經驗，收效甚微。因爲稅率輕不足以減輕大商店之壓迫，稅率若重，則引起大商店不平的怨聲。

德國營業稅從前爲各邦之收入，一八九三年七月，改爲地方收入，一九二〇年收作國稅，地方徵收附加稅。

第七節 所得稅

第一項 本論

所得稅
之性質

所得稅 (Income tax, Einkommensteuer, Impôt sur le revenu) 爲國家對於人民或私人營業團體在一定期間獲取之所得所課之稅。此項賦稅，雖爲依照物之數額而課稅，但非對物稅，乃依物對於所有人之價值如何，判斷其人所有之納稅能力，以求達到平等之負擔，因課以稅，故列爲對人稅。例如累進率之適用，個人事情之斟酌，皆所得稅中應有之設備，而此等設制，皆爲求適合納稅人之負擔力，不可與對物稅相混同。所得稅有其獨自的意義，與他稅不同者即在乎此。又所得稅之稅源爲所得，所得中所負擔者，有直接稅與間接稅之別，例如消費稅流通稅等，皆係取給於人民之所得，斯爲間接課稅，所得稅不然，乃係直接對於所得課稅，泉源雖同，但各有不同之性質，不可不加以辨別。

所得稅
之理由

現在財政收入基礎克臻鞏固之國，如英如美，皆以所得稅爲主要稅收，其他各國無不努力於所得稅之推行，將來無論何國，所得稅必占重要地位，考其理由，約有數端：

一 所得爲表示個人納稅能力最確當之標準，前於總論第八節中已說明。平時人民所納各種賦稅，無論其爲直接稅，或爲間接稅，凡由人民負擔者，皆以個人之所得償付。顧兩種課稅法有不同之處。在間接稅如消費稅之類，僅能從人民消費能力及消費需要上課以多寡不同之稅，不必能適應其納稅能力，故不如直接就個人所得數，依其納稅能力，課以所得稅之爲愈。在間接稅無論納稅人之納稅能力如何薄弱，苟其有消費之必要，即不免於被稅，而所得稅能酌量個人生活之事情，務求負擔分配之能公平。

二 所得稅有矯正負擔不公平的效力。無論何國，因經濟上社會上及財政上的理由，不能不課消費稅，

而消費稅負擔之分配，極不公平，此項缺陷，極爲顯見，事誠莫可如何。在賦稅制度上矯正此項弊端之法，惟有課所得稅，蓋所得稅制之中，可以規定生活費用之除外，小所得者不致被稅，而大所得者復可依其數額課以累進稅，如此賦稅分配之全部，可以躋於公平。

三 所得稅稅收有確實性。一國有各種經濟資源存在，此等資源不斷的發生所得，即可獲得確實的稅收。而且一國之經濟資源，苟非遇有巨大的破壞事故，總是迭年增多，因之所得稅稅收，亦得隨之增多，以適應經費膨脹的需要。而其數額，俱可根據於經濟資源及從前稅收的統計，預測確實，於編制歲入預算上可獲數額確實的效果。

四 所得稅稅收富於彈性，適合財政上之需要。所得稅不僅在經濟發展時稅收增多，以適應經費的膨脹，即在國家遇有變故如戰爭等發生，他種間接稅收，不免因之減少，欲適應經費增加之需要，仍惟所得稅稅收可恃。所得稅可以依收入預算需要的情形決定稅率，如果每年決算有餘存時，可以低減稅率，以增加人民的所得，反之國家經費需要加大時，可以加高稅率，稅收即可增多，不會因事變而若何減少。

所得稅方法

直接對於所得課稅之方法，有各種之不同。第一，爲對於所得課對物稅，是爲收益稅 (Taxes on produce or yield, Ertragsteuern)，如地稅，營業稅，房屋稅，資本利息稅之類是。第二，爲對於人賦其所獲各種所得，分別課稅，是爲個別所得稅，或曰分類所得稅 (Classified or "Schedule" income taxes)，如地租所得稅，房租所得稅，利息所得稅，營業所得稅，俸給稅，勞動所得稅之類。第三，爲以一人爲一經濟單位，凡一人之一切

所得，不問其來源或種類如何，依其從各方面得來之所得總數而課稅，是爲一般所得稅 (General income tax)。

各種所得，各有其不同之性質及情形，在所得稅之制度中，皆須顧到，以期公平原則能夠實現。各種課稅制度，各具有不同的性格與功能，若欲兼其衆長，即須兼用數制，加以補充。現在各國就所得所課之稅，及配合之補充稅，各有不同之特點與優點，茲說明之如下：

(一) 收益稅制度，收益稅制，前已說明其性質，唯就生產課稅，而非就獲取生產利益之人的情形課稅。

(二) 分類所得稅制度 此種制度，就獲取所得之人課稅，可以免除上述收益稅之缺點。而且既是分別所得，復可以因照各種所得不同的性質，課以不同等之稅，如財產所得之稅，可以重於勤勞所得之稅，營業所得，復可取中間稅，因所得種類各課以不同等之稅率。如意法兩國之分類所得稅制，英國之勤勞所得減稅之制，皆是如此。

(三) 一般所得稅制 能就一人從各方面所得之總數而課稅，由是對人稅的關係，方得完全。凡所得總數甚多者，可依個人納稅能力而課以累進稅。但此種一般所得稅制，亦有不備之處，尙需有他稅補充，於是又有下述各種混合制度。

(四) 一般所得稅與收益稅併課制 收益稅在各國早經施行，稅制確立。人民已成習慣，及後施行一

般所得稅，或尙未發達，於是兩稅同時併行。本來一般所得稅施行之後，收益稅即應歸併在內，而恐一般所得稅之施行，未臻健全，搖動原有之收益稅制，故同時併課，以收益稅補助所得稅制之所不及。日本現行稅制，即是如此。又有以一般所得稅爲中央稅，而以收益稅爲地方稅者，如美國之稅制是。又有以各種收益係從財產得來，有加重稅率之必要，乃以收益稅爲對物之稅，而一般所得稅爲對人之稅，兩者同時存在。惟既課所得稅之後，復課收益稅，難免不有重複課稅之弊，故於稅率中當加以酌量，莫使收益之所得，負稅過重。

(五) 一般所得稅與分類所得稅併課制 此制爲依個別所得課稅之後，復綜合一人於一年期內所得總數，追課其一般所得應納稅之數。往往有在分類所得稅中，未達納稅之限度，而有在一般所得稅之下須納稅者，因得補足。在稅制中以一般所得稅爲主，而徵收則遵個別所得以爲輔，故甚合於實際。英國所得稅制，即是如此。法國新所得稅制，亦採此法，惟以分類所得稅爲主。

(六) 一般所得稅與特別所得稅併課制 於依照一般所得稅課稅之外，若欲對於超過一定數額以上之所得加重其稅率，或對一般所得課比例稅，而對超額所得課累進稅，於是兩稅併行。英國之超過稅即是如此。

(七) 一般所得稅與分類財產稅之併課制 此種稅制，爲欲加重財產所得之負擔，乃於一般所得稅之外，復就各項財產之性質，分別課以輕重不同之財產稅。各種財產有容易課及與否程度之不同，前於財產稅論及。

(八) 一般所得稅與一般財產稅 此制與上制之目的相同，惟能網羅一般財產而課以稅，較能近於公平。惟是否能無遺漏，則視稅收行政是否精密。在所得稅惟對於一人之實現的所得課稅，而財產稅則不論財產是否發生所得，俱課以稅，是兩稅的特質，皆可兼具。德國一八九三年至一九二〇年稅制，即是如此。

上述八種稅制，各有其特質，其中第一第四兩種，可謂所得稅制尚未臻於完備境界前之過渡稅制。在一般所得稅制，其效用不全，必須以他稅為補充。補充之制，有採用分類所得稅者，有採用財產稅者，前制為法國所採用，後制為德國所採用。度之公平原則，兩者孰為合理，尚為討論的問題。在分類所得稅，可以分別財產所得營業所得與勞動所得，課以輕重不等之稅率，以符合各種所得之納稅力，以稅的負擔，完全加於所得，其他無所得之財產則不課稅。在財產稅則不論財產是否發生所得或其多少之關係，唯以有財產者即有納稅力，此其不同之點。若以所得稅本位而論，似以分類所得稅能依照各種所得之性質而課稅以為補充者為優。至於不能課及部分，如財產不發生所得而有納稅力者，可以遺產稅及奢侈品稅等課及。又從徵收行政上看來，財產稅須另有課稅方法，是增加行政手續。而分類所得之查定，即可為一般所得稅之基本，在行政手續上可以避免一層煩雜。因為此等原因，美國各省歷來施行財產稅者，有改行分類所得稅之趨向。分類所得稅之於一般所得稅制，不僅在稅制上可為補充，在徵收行政上亦有補充的效用。

所得稅納稅人的範圍，一方面是根據於人的關係，他方面又復根據於所得的關係而決定。(一)凡本國人獲取在本國發生的所得，自在範圍之內無疑。至(二)外國人民獲取在本國發生的所得與(三)本國人民

獲取在外國發生之所得，則須因各種情形而不同，各國各有不同之規定。在第(二)種情形之下，如所得人住在本國，是與第一種情形相同，如係住在外國，各國恆以所得在本國發生之故，仍是課稅。在第(三)種情形所得，已經外國課稅，若復課稅，是有重復課稅之弊，不能不斟酌情形，與以減免。

課稅所
得之性
質

所得一語，學者間解釋紛歧，從前謂所得稅為一般所得稅，(General Income Tax)其課稅範圍其廣凡動產，不動產，一般財產，特殊財產，以及個人勤勞等各方面發生之所得歸于私人者，皆名之曰所得，而課以所得稅，無論經濟學上對於所得之解釋如何，而財政學上之所謂所得，應行課稅者，應含有以下幾種性質：

(一)所得必須有發生之泉源 凡土地，房屋，資本，營業，勞動等皆為發生所得之泉源，課稅時即以此等泉源為根據，調查其再生產之所得數額而課稅，并因照其性質而課以不同之稅率。

(二)所得有規則 凡從上款所述各項泉源發生之所得，必須年年略有定準，以便每年計算，其他偶然的所得除外。因為偶然所得，財政上認為是資本增加額，課稅時調查較難，不如另用他法課稅，因照其性質而列為獨立之稅目，較為便於徵收，復使人民易於了解。

(三)以純所得為課稅目的物 所得稅并非對於所得總數而課稅，乃從經濟主體之總收入中除去生產費，負債資本利息，及其耗損償付等費用所存之餘額，是為純所得，而課以稅。

(四)貨幣所得 凡所得能以貨幣計算者，皆在被稅之列，其他如心理上精神上的享得發生的所得，則不在內。

(五)最低生活費之控除 最低生活費與生產費相同，必須除外。生產費為對於物之減免，生活費為對於人之減免，其觀念微有不同。對於物之生產費既有減免，則對於人之生活費亦是有減免之必要。

以上所述所得之概念，係就一般而言，然各國法律上規定所得之性質應當納稅者，各作不同之規定，亦常有適成相反者。例如一人之房屋，由自己居住，未從他人取得房租，亦未納房租與人在美國認為不在課稅範圍之內，而在英國則認為所得之一，可以貨幣計算，亦應課稅。諸如此類之事，數見不鮮。其發生如此不同的原因，多由於一國有其政治上經濟上之見解，與夫習慣上之思想各有不同，因之立法上規定者解釋亦有不。同。凡此諸點，須對於各國之稅制，加以考察。

稅制中之設備

所得稅之能成爲最公平的稅制，有賴於稅制中能作爲各種設備，以謀納稅能力之極能近於適合，前於賦稅負擔之分配一節中已說明其理由。茲對於所得稅制中應行規定之情形，加以申說，有如左列各點：

- 一 最低生活費之免稅
- 二 負養費用之寬減
- 三 分別所得
- 四 累進課稅

最小生活費之免稅 (exemptions of minimum free incomes) 所得稅既爲對人稅，在就納稅人所得數額課稅時，其無力負稅者，即不應課稅，因之有最低生活費免稅之規定。凡所得在一定數額以下

最小生活費之免稅

者，稅的負擔，影響于生活，於是規定在此數額之內，為之減免最低生活數若干，其他所得數額僅達此限度或在此限度以下者，更是無稅。此項最低生活費數額，究應規定幾何，限度的決定，當參考各方面的事由。

(1) 一國國民生活程度之保持 生活費最低數額之設備，既為課稅不侵及人民之最低生活，則此項最低數額之決定，當依據於一國當時之經濟情形下應有之生活享受。最低生活云者，為生活上必不可少之各項資料。如衣食住之類，則最低數額，即為按之當時物價購備此等資料所需之費用數。國家為保持此項生活程度，不僅應當為一般有所得者留此餘地，其他有所得而不及此限度者，還須直接或間接與以補助。但此項標準，亦有其伸縮性存在。在國家有謀稅收增加之必要時，亦可降減，於是人民生活不得不出於節省之一途。其所節省，乃為應國家共同生活上之必要，不能專執私人方面之利益，以阻礙共同生活之發展。然國家非在特殊情形之下，與非在大所得者之所得已減少至於此限度後，不宜出此。蓋大多數人民生活近於涸絕，甚非立國之道，自古因人民流離失所而發生變亂或至於亡國者，可為殷鑒。至若平時在國家經濟發展之際，此項標準，尚須依照社會進步情形而提高，使經濟發達之果實，其享受能普及於全體人民，社會文明乃得日進無疆。國家經濟行動以及各方面之政策措施，無不以增進人民福利為斬向，則賦稅制度，亦應就財政可能範圍之內而提高減免之數。

(2) 一國現存消費稅負擔之酌量 國家不能不對於消費品課間接稅，此等消費稅皆由人民以其所得繳納，故對於所得課稅，則人民在消費稅方面之負擔，亦應加以酌量。若是現存之消費稅大都為對於奢

侈品課稅，則負擔此稅者多為能力較大之所得者，小額所得者購買此類物品既少，負稅之數亦輕，生活最低數額因可低降。反之若是現存之消費品稅多為對於必需品課稅，則一般小額所得者已於消費稅中有所負擔，是所得稅之負擔，須為之輕減，故生活費數額須因之提高。

(3) 徵收行政之關係 在徵收行政組織未能臻於完備國民公德心未能發達健全時，所得稅之徵收，常感困難。尤其是一般小額所得者感於經濟活動之誘壓，凡有脫稅之機會，無不盡量利用，影響於稅制之完整，莫此為甚。在此種情形之下，若是免稅數額之限度較低，則在課稅範圍內之人數加多，防止漏稅之手續更須嚴密，徵收費用亦加大，在稅收結果上，不必於國庫有較大的利益。反不如提高此項限度，減少納稅人數，於是徵收機關得就此等人們作精密的審查。苟能將徵收組織樹定基礎，以後乃可推廣範圍，降低限度，較為有利。

負養費用之寬免

第二 負養費用之寬減 (abatements) 現在個人的生活，不是個人完全獨立，乃與家族聯為一體之共同生活。此種家庭組織之生活，在我國尤為顯著。個人之所得，不是單用以維持個人的生活，尚有對於家庭及其他人們負養教的義務，因之對於所得課稅，尚須考量個人所負其他義務情形，分別與以寬減。其應加寬減者有左列各項事由：

一 妻室 人類為謀綿延萬世，即有夫妻同居組織家庭。人類為謀幸福之增進，則家庭之設備加繁，費用亦鉅。此等費用之加多，為成家者所不能缺少。故課稅時當計量家庭所需費用數額，而予以減免。其他妻子

無所得者，尙須爲之減免妻子之生活費。

二 父母 我國社會家庭制度，人子與父母之經濟關係，一生不能停止或斷絕，子女對於父母有孝敬扶養之義務，且載在新憲法草案，與歐美各國一人成立後即須謀獨立生活脫離父子之經濟關係者不同，父子經濟關係之斷續，其間利害關係，非所欲論，但揆之親親之義，一人既須養其妻子，亦須奉養父母，斯固人類幸福之所以增進，其重要性實駕經濟關係而上，因之凡父母無所得或有所得不夠，人子負奉養之責者，課稅時即應將奉養費除外。其他父母有所得足以自養者，則須另爲一經濟主體以計稅，或依父子間生活是否共同或分離而計稅。

三 子女 一人對於子女，在其未成年時，或未能謀取所得者，負有教養之義務，無論何國，皆是如此，我國且載在憲法之中。一人之須負有教養子女之義務，不僅爲子女無所得在事實上非教養不可之問題，而且爲國家社會將來計，兒童在父母教養之環境中生長，或可以減少人類殘酷的程度，并可增進其對於人類之親愛精誠。國家既對於國民責之以此項重任，則課稅時亦應爲之寬減。寬減之數，依子女人數爲比例，若是長大而受教育者，當應爲之寬減教育費用。

四 兄弟姪甥等寄養人 一人對於兄弟姪甥固不負教養之義務，然骨肉之親，亦何忍任其失於教養。從社會觀察，一人如有能力扶養青年子弟，造成有用之才，亦可以爲社會分擔一部分責任。故稅制中遇有此等情形者，亦當爲之設定寬減。

保險費
之免稅

五 生命保險費 爲鼓勵人民努力儲蓄預防將來之窮困計，各國皆對於生命保險費除外不課稅。此項所得，人并未得若何享受，納繳之後，將來的報酬，即非保險人所有，故可不課稅。

六 此外各國尙有爲特種目的而設置寬減者 如公債利息之免稅，用以鼓勵人民之應募公債，對於軍人俸給及其傷亡撫卹費之免稅，用以鼓勵人民之從軍。

分別所
得

第三 分別所得 (difference of earned and unearned incomes) 所得有各種不同的來源與性質，稅制上當加以區別，課以輕重不相同之稅率。勤勞所得既不如財產所得之確實與悠久，往往所得人又須以一部分充作儲蓄，以謀將來生活之安定，故應課以較輕之稅。而且國家爲鼓勵人民努力工作，亦有採用此項政策之必要。但此項分別，當有一定之限度存在。凡勤勞所得達一定數額以上者，所得者對於所得之關係，其勤勞的意義減淡，與財產所得相合。故此項分別之適用，當限於一定數額以內，超過一定數額者，即當視同財產所得課稅。蓋巨額勤勞所得者雖從勤勞而獲所得，但精神上悠然自得，與財產所得者無所區別。

至於營業所得及利得，亦應加以區別，但恐稅率等級太多，在徵收行政上不免於煩雜，故各國多有就此等所得個別的關係，加課他稅，以增重其負稅，如營業登記稅，財產增值稅之類，皆所以補充所得稅。

稅率

第四 稅率 (tax rates) 所得稅最適於引用累進稅，前已說明。引用之法，爲對於所得數除去各項減免之後，課以一定之比例稅。其巨額所得達一定數額以上者，再課以累進率稅。如此分爲兩種稅率計稅，比例稅所以對待一般所得，而累進稅所以對待巨額所得，在稅收行政上庶可減少煩雜。至比例稅之輕重，與累

滯稅的速度，當視財政收入與經濟政策的情形以為快過輕則收入不充實過重則有不良影響。

徵稅方法有三

所得稅之徵收方法有三種，即推定所得徵稅法，泉源徵稅法，及總合徵稅法。推定所得徵收法（*Pro-
sumptive tax*）為依一定之外形標識而推定一人之所得額，如住宅之大小，及他種生活上之形式，皆可用以推測個人的所得。此種方法，可以省去徵收員之查驗，免除納稅人之嫌忌，但此等標識所表示者，不必與所得之實數相一致，而推定時又不免歸以人意的判斷，終缺乏確實性。故現在各國所採用者，大都為其餘兩法。

1 泉源徵稅法（*Stoppage at sources method*）為就各種所得發生之處徵稅，不直接對於納稅人徵收，而改從放發所得之機關或人徵收。如銀行對於存款人發放利息，由銀行就各個存款人應得之利息數額，計算其應納之稅額，於交付所得人時，即從中扣除，彙繳徵稅局。又如各公私機關團體於支付股息地租薪俸時，扣除應稅之數。地租收益，亦可由佃戶於納租時，將應稅部分扣除，分交與所得人及徵稅局。這種徵稅方法，有種種優點：

(1) 納稅人於每次收取所得時即納稅，稅款分為若干次繳納，猶之消費稅之納稅人，在購買貨物時繳納，每次所繳之數較小，以免累積為巨額而有繳納的困難，而且領所得之時，即是有納稅力之時。

(2) 扣留所得稅者，為執行稅法上之義務，扣留之款，又係他人所有，與己無關，故稅額必能確實，較之直接對於納稅人徵收者，可以防止其隱匿。

(3) 負稅人經他人手納稅，在領受所得時，以為只有此數，其痛苦可以減少。

(4) 所得從泉源下手調查，可期確實。

(5) 現在公司營業組織發達，由公司支付之股息，債息，薪俸，工資，為數甚鉅，徵收較便。

二 總合徵收法 (Lump sum method) 為各個所得人負有呈報其各種所得之義務，再由徵稅機關

施以調查，有無遺漏或不確實之弊，就報查之數，按率課稅，由納稅人一次或分次繳清。

兩項方法比較起來，泉源課稅法只能適用比例稅，而不適用累進稅法。又各項寬免，若依每項所得，其數額較小，納稅人可以享受此等待遇者，而總合起來，未必有此資格。在總合徵收法又恐所得調查不確實而有遺漏。故最好之徵收方法，即兼行兩法，平時從泉源課稅，國家每月可以獲得收入，復於每年終了之前，限令所得者呈報其從各方面獲得之所得數，計算其應納稅額，平時納稅有餘者退還，不足者補繳，則累進稅之施行，亦無障礙。

公司所得稅

所得稅依上所述，為認定個人為一經濟主體，依其納稅能力而課以稅，故有各項減免之規定，有累進稅之適用，至法人營利團體，亦有所得，亦即有納稅能力，是否應當照所得稅原則而課稅，至今尚成為辯論中之問題。反對對於法人營利團體課稅者，其理由如左：

(1) 法人所得，其未配分與私人者，仍由法人保存，其數量并未減少，其配分與私人者，化為個人所得，依所得稅法課稅。若是對於法人所得課稅，復對於配分之所得課稅，是有重複課稅之弊，凡股份所得重於他類所得，是為不公平。

(2) 法人營業所得，常依規模之大小而數額有多寡之不等。普通在資本額較大者，其所得亦多於小資本額者，依所得稅法，稅率依所得數之增大而累進，如此即是大公司之稅額，必大於小公司，而按股分配，則為小公司每股所負之稅，將少於大公司每股所負之數，是又不公平。

(3) 法人財產及其所得增加的部分，如公積金之類，原為準備防救危險之用，或於生產業務之進行，上有此必要，故各國法律上規定，必須有此設備。若是課稅，不免取去生產資本之一部，是有害於生產事業之進行。

(4) 法人營利團體若有稅，是比之個人營業增加其不利益。投資者將甯取個人營業，而不取公司營業，或甯取合資營業，而不取股份公司之營業，如此不免阻礙大規模產業之發展。

(5) 合資公司股東之個人所有財產數額，常大於股份公司股東個人所有財產之數額，而所負之稅，反輕於後者，是又為不公平。

主張課公司所得稅者，其所持理由如下：

(1) 在法理上自然人與法人同為有法律上人格者，則法人亦當與自然人同屬於課稅範圍。

(2) 在經濟上公司有強大之經濟力，與個人營業競爭時，居於特別有利的地位。公司能發行債券，其經濟活動力比他種營業組織特大。

(3) 在社會上公司享有特別利益。大規模營業，其享受社會設備之機會增多，而且範圍廣泛。

(4) 在財政上此等大公司有所得者，即有納稅能力，國家課稅，是可增加稅收。

上述各方面之理由，都有是認之必要，顧就此項事實全體而細繹之，覺公司所得，有其特別之性質存在，不可不查明。公司所得未攤分者，無論在法律上有屬於股東所有，而在經濟上股東并不能取用，自以不課稅為合理。但公司所得之發生，常有憑藉特殊機會與利益之處，否則公司所得數必不如是之多。公司所得數既多，則股東所能分得者亦因得增加，增加部分，即有特殊之納稅力存在。故公司所得當分為三部。第一其未攤分部分應暫不課稅，以待攤分時決定是否課稅。第二攤分部分可析為兩部，在資本之經常利息數內，為股東投資於任何方面必有之所得，當就個人所得課稅。第三攤分所得超過於資本經常利息之數，是為股東之特殊利益，有特別課稅之必要。故對於公司所得課稅，當以這一部分為限。此項原理之實現，可於稅制中規定，凡公司配分股息，無論名為官息，或名紅利，或名盈餘，達一定數率以上者，須課公司稅。似此對於公司課稅，可以作為一般所得稅之補充稅。

此項公司補充稅之課徵，在經濟政策上亦有必要。往往有某種營業，在獲取鉅額利益之年，於是朋分利益。一般有資本者，莫不羨慕，羣投資於此項營業，及至衰落襲來，羣歸於倒閉。有鉅額利益者存在，即不免引起產業界之變動，而妨碍其平均發展。故對於鉅額股息者課稅，加以限制。

現在各國對於公司是否應當課稅，各挾不同之見解。英國惟戰時曾施行特別利益稅，戰後已廢止，對於此項所得，并無特別課稅之制。美德兩國，概課公司稅，法意兩國行分類所得稅，其稅率不同。日本以法人所得

所得稅
之將來

列爲一類。這樣着來，大多數國家，皆是認公司所得，有特別課稅之必要。

現在各國賦稅制度，皆漸進於以所得稅爲主要賦稅，實因所得稅具有其優點，爲他稅之所不及。現在各國在施行時遭遇之困難，即行政之缺陷，逃漏之弊甚多，不能使全國個人人民皆依法納稅。如有隱漏，則極公平之稅制，變爲不公平。從前有許多學者，多從此點以非難所得稅。例如馬考洛克在一八四五年盛言所得稅難於確知各個人之所得數，再則確知之後，而從各方面發生之所得，課以平等之稅，又有困難。即或稅制完備，而於調查所得數類時，即不斷的引起人民之嫌惡。^{〔一〕}又一八四六年穆勒亦謂人民公德心如此低下，欲確知納稅人所得之實數，幾爲不可能。遂使在原則上認爲極公平之所得稅，乃變成爲極不公平。^{〔二〕}到了十九世紀之末，學者的態度已起轉變，認爲所得稅可以通行。例如巴士特布爾在其財政學中^{〔三〕}謂所得稅爲最近的產物，往後其重要性必漸增加。在健全的財政制度之中，大部分收入，將仰給於直接稅，無此則難有他法以達到公平的分配。入二十世紀之後，對於所得稅制之疑慮，渙然冰釋，所有討論，羣集中於公平負擔之理，如何實現，以謀稅制上之改進。大戰之後，世界各國，皆以非施行所得稅無他法整理財政，各交戰國無不勵行此制。從所得稅之思想及其發達的情形看來，所得稅之施行，本非易事，所存各方面之障礙，惟有逐漸破除之一法。要知此等缺陷，爲施行過程中必有之事，不能避免，惟有努力設法能於短期間澄清各種不道德行爲，養成人民誠實納稅之習慣。若因有行政上之困難而捨棄，豈非因噎廢食，必終無可施行之一日。

〔一〕 McCulloch: Taxation, p. 123-141.

我國施
行所得
稅之可
能性

[1] J. S. Mill: Principles of Political Economy, p. 639.

[11] Bastable. Ibid, p. 477.

我國施行所得稅之問題，歷屆政府，皆未認清其重要性。世之論者，既未說出可否施行的理由，政府亦以此項賦稅，在初辦時收入難期充實，不足以濟政府之急需，尙無舉辦之意思與意志。甘末爾報告書中，亦稱尙不適行於我國今日。若是仔細考察，豈真不夠實行。所得稅之施行，在理論上已成必要，在事實自當逐步推行。推行之程序，可先就泉源可以統制之處下手，如各種公私團體，再則推行於工商業及財產所得。至於土地農業所得，因其遍布於全國，仍以劃作專稅爲宜。一國稅源，當仰給於工商業，苟能於工商業行通，則稅收必漸可加多。習慣之養成，必假以時日，并須應用各種方法，以破除障礙。遲行一日，卽失去一日之機會。若謂稅制之施行，必有待於環境，孰若於施行之際，同時造成可以容納此項稅制之環境。若靜待此項環境之釀成，恐終無實現之一日。抑現行所得捐之制，有特種用途，收入并非歸入國庫，人民自不視爲正當之負擔。此項所得捐制之施行，給與國民一極壞之印象，養成人民不願負擔之心理，是反增重所得稅前途之障礙。國家苟欲施行所得稅，卽當堂堂正正，以國家命令行之，若是割據國家之稅源，卽是破壞國家財政之統一。

第二項 各國所得稅

第一目 英國所得稅

所得稅制度，在英國施行很早。考英國所得稅起源，在一一九二年李却德王 (King Richard) 被 Henry

所得稅

所執，英國人民，依照各人之地租與財貨的收入，徵集一筆稅款，為王贖身，即已開所得稅之端，惟形式尚未具備。

現行所得稅制度，當以一七九八年為起點，流傳至今，中經許多理財家如 William Pitt, Robert Peel, William Gladstone, Asquith, Lloyd George 之手修改，始有如現行制度之完備。現行所得稅法，皆係前代零零碎碎的規定，一九一八年綜合前代所得稅法，成一完備法規，凡有牴觸不適用者，悉行裁併。一九一八年以後，每年財政法案中，仍有所修正，故於說明英國所得稅制，不能不追述歷史上之發展。至於現行制度之解剖，則以一九一八年的所得稅綜合法為根據，再參述以後數年來之修改情形。

現行所得稅制，以一七九八年為始，其時彌梯當財政之任，本來有所謂 Triple Assessment 存在，凡個人所有建築物，車馬，僕從，鐘錶等，依其價格而課稅，蓋猶為一種直接消費稅，並不適合於納稅力，而且收入不旺。是年改行一般所得稅制度，凡居住於英國者，在國內或國外得來的所得，及居住於國外者，在英國發生的所得，皆在被稅範圍之內。凡從勤勞財產營業得來之所得，除開償付之地租，修繕費，地方稅，利息，兒童教育費，生命保險費等之外，年額收入在六十鎊以上者，課以百分之十的稅。彌梯的預計，以為國民所得，每年有一萬萬鎊，所得稅收入，當不下一千萬鎊，而結果僅收得五百六十萬鎊。在所得稅初行之際，人民所得之調查，最感困難，隱瞞者多，不能據實徵稅，又遭人民攻擊，視為一種人體稅法，對於財產與勞動的所得，復無所分別重輕。政府亦明知在戰時人民救國心重，尚可納稅，若戰事終了，更難徵收，故於實施之際，即聲明以戰事終了為期。

一七九八年
彌梯
之改革

至一八〇二年戰爭停止，所得稅即依法裁撤。一八〇三年戰爭再起，復施行所得稅。此次稅法之規定，較前爲細密，分所得爲四種，各就所得之泉源課稅，兩種辦法，在英國稅制中深著效果，至今仍沿用。稅率僅百分之五，比之一七九八年低減一半，而收入達五百三十五萬鎊。收入增加的原因，蓋由於國富的增加，與引用稅源課稅法的效果。至一八一六年又停止徵收。我們從英國所得稅制施行的初期看來，人民無納稅的習慣，頻年反對，而政府則設法引導，以期此種善良稅制，能夠完全實現，人民納稅習慣，能夠養成。化民成俗，在稅制中亦成爲必要之條件。

一八四三年
之改革

一八四二年弼爾 (Peel) 當政，當時一般財政經濟家的意見，以爲國家對於財富在生產期間課稅，有阻礙財富之生產，不若於產生之後課稅，較爲有益，關稅有前述之弊端，而所得稅有後述之優點。弼爾認爲合理，於是採用自由貿易政策，減輕關稅，關稅收入減短，乃恢復所得稅制度，以求抵補，法仍依舊，間有補充，以求稅收之無遺漏，并提高免稅點爲一百五十鎊，每鎊減課爲七辨士，分所得爲五種，就稅源課稅。人民反對的聲浪，仍時有所聞，議會有主張廢止之議，而以所得稅廢止之後，勢必增加消費稅的負擔，否則爲財政上的難關，難於打破，於是不能不維持所得稅之存在。一八五三年格蘭斯頓發表財政計劃，期於七年之後廢止所得稅，及到預定廢止之期，又發生南阿戰爭，不容廢止。一八七四年總選舉之際，格蘭斯頓發表其廢止所得稅意見，而自由黨在選舉上失敗，終無機會。其後反對的聲浪漸次消滅，所得稅的優點漸次暴露，人民亦漸有此習慣，今則基礎鞏固，成爲英國財政上第一重要之收入。

格蘭斯頓
之改革

在十九世紀之中葉，英國所得稅雖已樹立基礎，而制度之不完備，已為一般人所鑒及。有認為暫時所得與永久所得當有不同之稅率，永久所得當課差進稅者。一八九四年哈柯特(Harcourt)利用此種輿論，改革遺承稅，施行累進稅率，對於所得稅制之改革，不能不暫時擱置。一八八五年內地稅委員會舉其經驗，載於報告，謂「現行制度，關於所得稅之查問，可以減少弊端，至於最低限度。A B E各項所得詐欺之弊最多，C D兩項弊端較少。累進所得稅法之難於施行，亦由於此。蓋施行此法，必須個人報告其所得數額，從而徵稅，其結果必反而啓欺詐之風。」然至十九世紀之末，納稅力說已為一般人所共認。并以累進稅法及區別課稅法，皆易施行，英國議會遂於一九〇四年設置一委員會，審議此兩項問題。一九〇六年報告書中，有五項意見如下：

一九〇六年委員會之五項意見

(1) 差進稅法(Graduation) 凡所得在七〇〇鎊以下者，已經引用，若擴張差進稅法，適用於全部，勢非考慮行政上的效果不可。在引用此法時，須由各納稅人申報其所得總數，然後徵稅，則現行泉源課稅法，勢必取消。要知泉源課稅法為英國所得稅制度克臻完健，稅收確實之重要關鍵，若取消之改行他法，則稅制上的效能必銳減。故為保持稅制上之效能計，縱直接向人徵稅法如何之合理，皆不合於實用。

(ii) 超額稅(Super-tax)之施行，可以引用累進稅法，凡所得在五千鎊以上者須申報，再直接對之課稅，較合於實際，以補現行制度之不足，而實施累進稅法之原理。

(iii) 限進稅(Graduation by Degression) 可以實用擴張免稅數額，對於此類以下之所得，課以較低之稅率，在此數額以上者，課以較重之稅率，庶可以合於公平。惟須注意者，此項限度不可過高，高則對於巨

一九〇七年愛斯之改革

初所得須課重稅，方不至影響於稅收之減少。然若對於巨額所得之課稅率過高，難免不引起納稅人之非難。而且課稅逾額，後來又須退稅，在行政上深感不便，在納稅人又阻礙其商業的發展。故於限進稅之限數，須各方面都能兼顧，定一適當數額。

(四) 勤勞所得與財產所得之分別，課以輕重不同的稅率，可以實行，惟須以所得年額在三千鎊以下者為度，方作此分別。

(五) 強制申報法 (Compulsory personal declaration) 可以引用，各人負有申報其年額所得之義務，則逃稅者必可減少。

此次委員會建議數點，成為後來英國改革所得稅制之張本，次第見諸實行，造成英國完備的所得稅制。一九〇七年愛斯爵士任度支總裁，採用勤勞所得與財產所得分別課稅之制，凡勤勞所得年額在二千鎊以下者，每鎊課九辨士，財產所得悉課一先令之標準稅。所謂勤勞所得，包含人身勞力所得，贍養金，財產營業得來之薪水，以及從事於一定職業或營業的經營而未受有限責任之保護得來的所得，皆屬之。此外皆認為財產所得。除此之外，又為整頓稅收起見，稅法中尚作如下之規定：

(一) 雇主須申報其雇員之姓名，住所，及所償薪資之數額。

(二) 無論何人不論其須納稅與否，皆須申報其所得數額，違者罰以五鎊之罰鍰。公司團體則由秘書負責申報。

(三) 凡須加納稅款者，其期間延長至三年，仍為有效。

(四) 修正一八六五年規定之所得，將從前三年平均數計稅之辦法，改為無論何人應依三年平均數之所得納稅者，若其實得利益數，不及此平均數時，納稅人經舉出證明後，可以依實得利益數納稅。

(五) 凡機械設備之跌值數額，經徵收委員認可者，得從營業利益中減除。若本年利益不夠抵補時，仍得從以後數年度中之利益減除。但跌值之數額，不得大於機械設備之成本。

一九〇九年路易喬治任度支總裁，作所得稅第二次改革之方案，據其在國會中發表整理財政的意見，約有數點：(一) 所得稅在從前視為臨時的徵收，現在已成爲英國財政制度中之主要收入，應力求此項收入之能增加，關於稅率累進一層，如果對於一般所得皆施用累進課稅的辦法，則稅務行政機關，必全部改造，源泉課稅法亦須放棄，勢必減少國庫收入。

一九〇六年委員報告書所提議之超過稅，對於高額所得課稅，除正稅之外，再課以附加稅，可以施行。其施行超過稅的理由，則謂生活必需品既經課經常稅，則巨額所得之課經常稅，更有充分的理由。根據此等意見，爰有下列的改革：

(一) 凡勤勞所得在三千鎊以下二千鎊以上者，照標準稅率每鎊課以一先令之稅，在二千鎊以下者，每鎊減課爲九辨士之稅率。

(二) 凡財產所得及各種勤勞所得在三千鎊以上者，每鎊課以一先令二辨士之稅。

(三) 凡所得在五百鎊以下者，如有兒童其年齡在十六歲以下，每名得減稅十鎊。

(四) 凡所得在五千鎊以上者，就其三千鎊以上的部分，每鎊納一先令二辨士之正稅外，再加課六辨士之超過稅。此項超過稅，另由一特別委員會辦理，徵收事項，庶不致與現行之所得稅徵收機關相混淆。

(五) 凡應納超過稅者，應於每年九月三十日以前，將各人所得實在數目報告稅局，逾期者每日罰以五十鎊。若終不報告經發現者，由特別委員會決定其應納之超過稅數額。

經過這次變更之後，英國所得稅制度，逐漸完備，其後年年雖有變更，都為變更稅率，而根本的制度，仍保持原狀。

歐戰時
之所得
稅

一九一四年歐戰發生之後，英國即利用所得稅處理戰時財政。是年所訂所得稅正稅，為每鎊課一先令三辨士。凡勤勞財產混合所得其數額在一千鎊至一千五百鎊者，每鎊課十辨士半，一千五百鎊至二千鎊者每鎊課一先令，二千鎊至二千五百鎊者課一先令二辨士，二千五百鎊至三千鎊者課一先令三辨士。兒童減稅額為每人二十鎊。超過稅凡所得在三千鎊以上者即有稅，從三千五百鎊起計算。

最初五百鎊

每鎊課五辨士

次一千鎊

每鎊課七辨士

次一千鎊

每鎊課九辨士

賦稅論

賦稅
 次一千鎊 每鎊課十一辨士
 次一千鎊 每鎊課一先令一辨士
 次一千鎊 每鎊課一先令三辨士
 以上 每鎊課一先令四辨士

現行制

以上既就英國所得稅制之發展，加以說明，茲再就現行制度分述之如下：

(壹) 課稅範圍

課稅範圍

凡英國人民居住於英國境內者，以及所得發生地在英國境內者，皆須納稅。至於從外國得來的所得，則分所得為三種，復因納稅人的住所有三種之不同，各有不同的規定，其大要如次：

所得種類	住所種類	(1) 平常住在英國者	(2) 英國無住所或英籍人民不常住於英國者	(3) 暫住於英國及一年中居英未達六個月者
(一) 從國外放款得來之所得		全部納稅	就收歸英國部分納稅	免稅
(二) 從國外所有得來之所得(包含股票債券地租以外之一切所有物如國外投資之類)		就三年前收歸英國之平均數納稅	就三年前收歸英國之平均數納稅	免稅
(三) 從國外股票債券地租得來的所得		全部納稅	就收歸英國部分課稅	免稅

上表所列，表面上似甚明瞭，然實際上有許多難於決定之點。以個人納稅而論，原則上是依住所及所得發生地以爲決定。然（一）假如某人從國外營業得來所得，如所得人未參加經營，自照收歸英國部份納稅，若所得人自己經營，則爲一種營業所得，則不論收歸英國幾何，須全部納稅，故於課稅時須先決定納稅人是否自己參加經營。（二）個人營業所得，到底其營業是否在國內抑在國外，須判斷清楚。（三）個人住所常無一定，有在國內國外遊居者，亦有有數個住所者，亦須斷定。諸如此類，常須有法律上的解釋。

至於合資公司的營業，原則上本與個人營業相同，然尚有特出的情形存在。此種營業之經理，如係設在國外，則無論合資者是否住在國外，營業是否分在國內，皆認爲在國內無住所，此種營業，亦認爲係本國無住所之人民所經營。如果此種本國無住所的合資公司，其營業一部分在英國，即或合資者住在英國，亦祇就在英國發生之利益部分課所得稅。合資公司既認爲不設在國內，則國內人民的所得，祇是一種從國外所有得來的所得。合資者如住在國內，則就其人所得全部課稅，如係住在國外，則就其送歸英國部份課稅。

股份公司的課稅，第一要考究公司的住所，第二股東的住所，第三公司的營業是否在國內或國外。

若公司在國內有住所，則全部份利益，皆須課稅。若係國內無住所者，則就其收歸英國部份課稅。若有支部設在英國者，則就在英國發生所得之部份課稅。但是公司之認爲在國內有無住所，究如何判斷，是誠決定納稅之焦點，於是不能不從公司之經營與管理加以詳細的解釋，其解釋的標準，有如以下八端：

（一）董事會，

- (二) 公司總賬，
- (三) 股息之派定，
- (四) 經理人之購買原料與出賣生產品，
- (五) 過賬之經管，
- (六) 損益表之製成，
- (七) 營業報告，
- (八) 公司公積金之投放。

有時英國公司，以其資力在國外另設一公司，則在國外之公司，認為在國內無住所。即或此等公司在英國註冊，所得人住在英國，亦僅就其收歸英國部份課稅。

再有所得發生於英國，而住所不在英國者，情形亦甚複雜。在英國營業而在英國無住所者，其利益全部，皆須納稅。例如在外國生產或購買之原料與製造品等輸入英國出賣者，皆在被稅之列，至於判斷此種營業行為的性質，則有以下三個標準：

- (一) 契約締結的地點，
- (二) 貨物交割的地點，
- (三) 貨價償付的地點。

通常祇要契約的締結及貨物的交割在英國，無論貨價的交割是否在英國，皆認為在徵稅範圍之內。到底契約之締結與貨物的交割究在何處，常不免引起司法上的解釋。

營業的性質既經判定之後，其次則有決定該營業的利益問題發生。貨物的製造如在國外，而出賣在英國，則被稅範圍僅以出賣貨物所得利益部分為限，貨物的製造利益則不在內，後部分利益，究有幾何，須求得後，從總利益數額中減除。然這部分利益數額求得的方法，通常由特別委員決定，如納稅人有不服者，可以向財政部所任命之公正評判員申訴。

再有一層須附帶於納稅範圍中說明者，即減稅之適用。凡居住於英國之納稅人，稅法上所規定之個人減稅數，家庭減稅數，兒女減稅數，生命保險減稅數等，皆依法適用。至於無住所者，則不適用。然有以下之例外：

- (一) 英籍人民。
- (二) 現在或從前曾服務於英國國家者。
- (三) 服務於教會者。
- (四) 服務於英國之保護國者。
- (五) 居住於人島 (The of Man) 及峽島 (Channel Islands) 的人民。
- (六) 從前住於英國現在在國外療養者。
- (七) 男子服務於英國國家死亡後之遺妻。

複稅之
免除

凡在外國或英屬殖民地曾經繳納所得稅，尚須向英國納所得稅者，可以減免其在外國繳納稅額，是為一個原則。

在英國應納之所得稅數額，不能因須向外國納稅而減免，但是在英國須納稅，在英屬各領地殖民地須納稅者，英政府與各領地殖民地常有一種協定。根據於互惠原則，由英政府與各地政府商定分別課稅成數，務使納稅人不致重複納稅。如其與殖民地未成立互惠分稅之協定者，則英國法律上另有減免的規定。減免之數，或依屬地稅率計算，或依英國所得稅之釐出稅率計算，視兩者中孰較少，減免其較小之數。

(貳) 課稅所得及其分類

納稅人之範圍，已如上述，其次應當討論者，納稅人之某種所得應當納稅。納稅的所得，在英國所得稅制中為一極複雜的問題。在一八四二年的所得稅法，即已規定某幾種性質之所得，應當納稅，後來迭有所修改。一九一八年的所得稅，雖然將從前的規定合併攙來，然至一九二六年為止，又有七次之修正。

所得之性質
英國所得稅以僅對於所得課稅為原則，所得與資本務求分別清楚，誠恐有課及資本之弊。所謂所得，必係年利，或常年的收入(Annual profit or gain)而又可以貨幣計算者。自己之住宅，雖無租金之收入，然亦在課稅之內。又所得的收入，由資本化或成者，或出於資本之消耗，或出於資本之復元，亦歸之於所得中計稅。至於本係所得，因其化成資本財產，除以財產為營業品之外，不課以稅。此等出入之點，皆為求計稅之便利。

與分為
五類

納稅的所得，因英制係採用稅源課稅法，乃分所得為五類(Schedules)如下：

A類 凡從在英國之土地建築物等財產以及鑛山鐵路煤氣等營業財產之所有而發生之所得皆屬之，此類所得稅在英國常稱之爲地主之財產稅，等於我國之田賦，美、德等國之財產稅。

A類之土地等財產，就其年價之純數課稅，從財產得來之租金，凡有修繕費保險費地方稅等負擔者，得照數減免。保險費地方稅等皆有確數，惟修繕費無定，乃加以規定，稱爲法定修繕減免。減免之後，是爲純價，減免數額因財產之性質有多少之不等，其規定如下：

總年價在四十鎊以下者，減免四分之一。

總年價在四十鎊以上五十鎊以下者，減免十鎊。

總年價在五十鎊以上百鎊以下者，減免五分之一。

總年價在百鎊以上者，減免二十鎊，加上超過百鎊之數之六分之一。

農耕地減免八分之一。

財產等之租收，由徵收處每五年調查一次，在五年期內，苟非財產租價有所跌減，或建築物有所變更，其稅額不變。其法由各區徵收員將調查書發給區內各住戶，依式填報，是爲稅源調查法。如納稅人在五年中對於財產之維持修繕保險管理等費用超過法定減免(Statutory Allowance)之數，得向稽查員申請，經其核准，發給證明書，即可向徵收處請求退稅。

徵收方法，亦係稅源課稅，由佃戶繳納，佃戶從下次繳納租金中扣除。又爲防止業主增加佃戶之負擔起

見，業主須隨時呈驗佃戶交來之納稅收據，并不得與佃戶有何默契，將租金以多報少，業主違者，罰款五十鎊。若租契中有規定此項條款，即或佃戶同意，在法律上亦認爲無效。

佃戶所能扣除之數，以代納本年度按照佃金應納所得稅之實數爲限，即或佃戶所納之實數，多於其租金應納之數，不得於租金中扣除。例如張大將其所有之住宅佃與其弟張二，租金每年二十鎊。而住宅之純年價爲一百鎊，假使所得稅稅率爲四先令，每年按照純年價 (Net Annual Value) 應課稅二十鎊。張二所能扣除之數，以租金二十鎊應納之稅四鎊爲限，不得扣除其實納之數二十鎊。

稅源課稅，是爲原則，但亦有例外。如業主於每年七月三十一日以前向徵稅機關聲明，願意直接納稅，可以免除佃戶之代納。若業主怠於納稅，徵收機關仍有向佃戶令其納稅之權，由佃戶於下期繳納租金中扣除。又如業產之出佃，以週計算租金，或出佃期間不及一年者，及住宅之年價在十鎊以下者，皆由業主直接納稅。若住宅并未出佃，無人居住，或一年中某期間無人居住，經證明核准後，得免除其無所得期間之稅。又佃戶所住之住宅，并無租金之償付，則施行佃戶之職業收益，由佃戶按照勞動所得稅率納稅。

B類 爲對於土地及地上之業產之使用人，就其使用所得之利益課稅。此類稅之大部分爲對於農業收益所課之稅。應納稅款，仍以業產之年價計算，如有特殊情形者，另以他種標準定之。業產年價，本與使用人所取得之財產利益無關，而以此作爲課稅之基本者，無亦爲純粹的假設所得。在此標準數之外，尚無他數較爲正確，故以此定爲法定所得。實則租賃價格，常有多於或少於使用人所獲之利益，兩者常不必相等。又爲免

除納稅人不應負擔之稅起見，如納稅人證明其使用業產所獲之利益實數，小於法定所得者，經核准後，則以實收利益數爲法定所得。其有多納稅者，得請求退稅。又如遇有水旱之災，經證明後，亦得或減或免。業主在此種情形之下，對於佃戶減免租金者，則其應納之A類所得稅，亦同減免。

B類應課之稅，每五年調查一次，與A類同。在此期內，即或租金增加，稅仍依舊，如租金減少，得呈請減稅。自耕農照其所有之農耕地年價繳納A類所得稅外，尚須繳納使用該農地因而獲得利益之B類所得稅。

凡須納B類所得稅之土地業產使用人，亦得隨個人選擇，改納D類所得稅，惟須於徵稅年度開始兩個月內聲請，否則徵稅機關認爲照B類納稅。D類所得稅既係就上年度之收益實數課稅，必須呈驗賬簿，而B類所得稅則無此必要。平常納稅人視照某類納稅較於己有利者，可以聲請依某類納稅。

若土地未經使用，或使用而未墾植，農業局未曾通告內地稅局認爲不當者，則照B類課稅，僅課年價三分之一。

林地之使用，以營利爲目的者，經徵收機關認許，亦得依照D類課稅，惟須於種樹後一年之內聲請，并可延期直至林地發生利益時始納稅。

C類 凡個人，公司，營業團體，社會團體，從公共收入中領受的利益，或爲利息，或爲年金，或爲股益，所納之所得稅屬之。所謂公共收入，包含英國，英國領地殖民地及其他外國，只要其利息之發給，係委託一居住於英國境內之經理，可以就泉源課稅者，皆列之於C類所得。故C類所得稅爲對於內國外國公債或債券之利

息所課之稅。如果外國公債償付利息之經理人不在英國，而領受人在英國者則依D類第四項之規定，由領受人自行呈報。

課稅目的物為納稅年度內所領之利息實數，凡償付公債利息的機關，於發給利息時，即扣除應納之所得稅數額，解交英蘭銀行，收入內地稅局賬內。C類所得稅以發給利息時之年度所定稅率，計算稅款，而不以債票上預定發給期之年度所得稅稅率為標準。

D類 為各種營業職業的所得所課之稅，等於他國之營業收益稅，其範圍至為廣泛。凡居住於英國的人民，在他國有財產、職業、營業，或職位，獲得年利或常年收入者，皆應納稅。又所得人無論是否為英國籍，是否居住於英國國境之內，若從財產職業營業或職位獲得的年利或常年收入出於英國者，亦在D類課稅之列。又不屬於他類之各種利息，常年收入，年利，或利得之類，不適用於免稅之規定者，皆列之於D類課稅。故D類所得應當徵稅者，有如下列六端：

(一) 凡在英國或其他各地之營業所得，土地房屋，煤氣自來水鑛山之營業所得，皆屬之。

(二) 各種職業所得，其中公務員職業所得，在一九二三年歸入此項徵稅，嗣後改歸E類。第一第二兩項，在一九二七年度之前，依前三年度所得之平均數計稅，現在則以上年度之所得數計稅。

(三) 無定數之利潤而未歸入A C兩類之所得。應課之稅，以上年度之利潤或利得之實數計稅。

(四) 在英國外領取之公債利息所得。此項納稅人應納之稅，尚須參酌納稅人之住所關係。

計稅之
基本

(五) 在英國外得來之股票債券地租等所得。由各區之徵收員就其區內住民之此項所得徵收之。

(六) 不屬於上述各項之利潤利得。應稅各數，須向徵收員呈報清楚，由徵收員加以查核。

各種營業職業之利益應徵之稅，從前以三年度之平均利益數計稅者，自一九二七年度起改為以上年度之利益實數為基本。新創辦營業，則以本年度營業利益實數計稅。然若下年度應納所得稅，欲照本年度利益實數計稅者，經申請核准後，亦可允行。

營業利益實數，稅法中有詳細的規定，并非隨納稅人之自由呈報。徵收局就其呈報之賬目，依照下列五項規定計核之，乃得課稅之利益實數。

(1) 資本之損失或費用以資本設備之改革擴充與跌值等，納稅人常列之於損益表中，而稅法上之則列為應課稅的所得。

(2) 股東所攤分之利益，無論其為股東之薪俸、利息，或他種名稱，列之於損益表中者，皆為應課稅的所得。

(3) 各種利益的攤列，如預列所得稅稅款，公債金贈送等，雖列之於損益表，亦認為應課稅的所得。

(4) 稅源課稅的所得，如公債股票版權特許等之年利，應由償付機關將應納稅款扣除，不能以代

繳稅款列作公司的損失。

(5) 其他與本營業無關之各種損失。

上述各端，皆不能謂爲營業者之損失，故不應列於課稅所得之外。此外有各種費用，實爲營業上的損失，得於所得中減免者，有如下列的規定：

- (1) 營業設備之修繕費，但不得超過前三年之平均數。
- (2) 死債呆債。
- (3) 營業設備之租金。
- (4) 住所一部分作營業用者，其租金可以照比例減免，但不得過三分之二。
- (5) 營業用工廠房屋之年價。
- (6) 英國境內住所一部分作營業用者，其年價得照比例減免，但以三分之二爲限。
- (7) 在英國外營業上所用之工廠屋宇，得照年價減免六分之一。
- (8) 更換機械設備者，其機械設備更換等費用之全部數額得減免，但舊機械等出賣之收入，及已經減免之耗損，應於減免數中除去。
- (9) 營業上用之各種費用得減免。

E類 爲對於各種職業之薪俸年金等勞動所得所課之稅。凡政府公務人員，法院法官職員，海陸軍人，教會職員，公共團體職員，營業團體職員之所得，皆屬於此類。此外英國人民爲國服務於國外領受薪俸年金者，亦屬於E類課稅。課稅稅本，在一九二七年度以前，皆以本年度所得實數課稅，自是以後，改照上年度所得

實數課稅。凡雇主皆須將其雇員之姓名住址及其薪俸等數額，呈報徵收局，并於發薪時將應納所得稅預為扣除，彙交稅局。至於薪俸係每週發給一次者，則每半年徵收一次，另有詳納的規定。其按照本年度薪俸納本年度之稅者，如薪俸或他種收入有增減時，應納之稅，事後亦須核實增減。

(叁) 稅源徵稅法

稅源徵稅方法，在英國很獲成效，可以免除逃稅，復可以節省徵收手續與費用。凡可以適用此法之處，無不推用。財產資本之利息所得，大都用此法，然常因照情形，另有徵稅方法。

(一) A類所得稅係向佃戶徵收，由佃戶於下次繳納地租與地主時扣除，若財產房屋租金之繳納，係以週計租者，則向業主直接徵收，而非佃戶代納。

(二) C類所得，凡從國庫中發給之利息、年金、年利，皆須預扣所得稅，然若債票上未附息單，半年數額不及五十先令者，則不扣稅。因此等小額所得，多不及課稅之數。其他儲蓄銀行存戶所領利息亦同。又軍事公債，有登記可憑，其利息雖出自國庫，仍照總數償付，應課之所得稅，則歸入D類第三項課稅。

(三) 公司所得稅，屬於D類，依利息數額，由公司扣稅，然亦有例外。如互濟會、合作社、儉德會等，其會員所得，大都不夠課稅之數，若是扣稅，後來仍須退稅，反增加徵收機關之麻煩。至按年償付之利息，償付人照規定預扣所得稅，若利息所得人為外國人，拒絕所得稅之償付，而發給利息者，不能因其拒絕而卸除其對於國家所負責任。從此點看來，納稅的責任，仍在發給所得人。

寬免之規定

(肆) 寬免

英國所得稅，并非對於任何所得，悉行課稅，乃斟酌各種情形，與以減稅或免稅。可以適用寬免者，有如下列各種情形。

(一) 個人所得，未結婚者，得免一百三十五鎊，如係勤勞所得，得免一百六十二鎊。結婚與妻子同居者，得免二百二十五鎊，如係勤勞所得，得免二百七十鎊，凡所得在此等數額以下者，無所得稅，是為小額所得。

(二) 下列各種機關，并非以營業為目的，其所得悉行免稅。

(甲) 慈善團體，

(乙) 友愛團體，

(丙) 國家保險會，

(丁) 各種公共機關，

(戊) 互濟會、僑德會等，

(己) 大學圖書館、科學研究所、醫院、振濟會之房產，

(庚) 保管儲蓄銀行，

(辛) 皇室所得，

(三) 妻子寄養人之減免

(甲)有子女者，在子女未滿十六歲之前，據一九二八年度規定，長子寬免六十鎊，次子以下每人寬免五十鎊。若子女年在十六歲以上，仍以全部時間在中大學或他種學校讀書者，仍得同樣寬免。再若子女在十六歲以下，自己有所得在寬免數之上者，不得減免。

(乙)鰥夫或寡婦家中，如有女性親友或雇用人同居，照料家務及子女者，得寬免六十鎊。

(丙)納稅人之寄養人，或為年老，或為殘廢，或為其夫或妻之母親，若其所得每年不夠五十鎊者，得減免二十五鎊。

(丁)納稅人年老或殘廢，由其女侍服者，得減免二十五鎊。

(戊)獨身者有其母或他女人同居，照料其弟妹者，得減免六十鎊。

(四)生命保險費依納稅人為其本人或其夫或妻支付保險費之實數減免，最多以其所得六分之一為限。惟具有繳納超過稅之資格者，不得適用減免。

(五)個人勞動所得，得減免其勞動所得數六分之一，惟最多以二百五十鎊為限。

(六)納稅人年齡達六十五歲以上之減免，納稅人或其妻年齡達六十五歲以上，各種所得總數，不超過五百鎊者，無論其所得是否出自勤勞，得減免六分之一之稅。若超過五百鎊而為數甚少時，或可以照平常所得五百鎊之數納稅，亦可以照年老人所得納稅，再加超過五百鎊數額之半數納稅。若夫妻二人分別納稅，得依各人所得之數為比例分攤減免。

(七) 未成年人之所得稅，各種所得，既係就稅源徵稅，平常應行減免之數，固可照章減免，若有特殊情形，得適用減免者，雖已納稅，亦可請求退稅。未成年人有能適用上述各項減免之處，須由其保護人代為呈請減稅。未成年人之所得，可分為二種，其一為偶然所得，如某項財產，須待未成年人年達二十一歲時始歸其所有，則在未有所得之前發生的所得，保護人不能呈請退稅。若此種所得之一部分平時歸於未成年人，作為教養費，則就其取得部分，適用減免之規定。其二為絕對的財產所有，此項收入，保護人應為每年呈請退稅，若未為之呈請，未成年人達到成年時，得將最近六年應退之稅款，請求退還。

(八) 國會議員，每年年俸四百鎊，為一種勤勞所得。此四百鎊中，包含旅費在內，通常以為旅費尚不止此數，故不納稅。

(九) 公債利息，有幾種公債，用記名式而有登記者，得不扣稅。

(伍) 勤勞所得與非勤勞所得

所得分勤勞所得與非勤勞所得兩種，其稅率前者比後者為輕，已如上述。勤勞所得，以下述各端為範圍。

(甲) 雇員所得之各種報酬，如薪金，工資，養老金等。

(乙) 農業經營人屬於B類課稅之所得。

(丙) 經理對於公司服務或謀股東之利益所做工作，因而獲得之報酬。

(丁) 私人營業之合夥或個人公司之利益，無論其所得為薪俸或為資本之利息，皆認之為勤勞所

得。但不執行業務之股東，所得利益，不能作為勤勞所得。

非勤勞所得，即係勤勞所得以外之各種所得，有如下列各項：

- (甲) 投資之所得。
- (乙) 不執行業務或有限責任之股東之利益。
- (丙) 債券之利息。
- (丁) 從各種財產所有發生之所得。

(陸) 申報

申報

申報的責任，為人人所負有，凡收到徵收局之申報書者，必須申報其所得。如有不申報或申報不確實者，除處以罰款二十鎊外，尚須加倍納稅。如經提起公訴者，尚須罰款五十鎊。其他未收到申報書者，如視為有申報之必要時，亦須申報。所得人之所得，不夠納稅額，而收到申報命令書者，若不申報，仍須罰款兩鎊。

人民之申報所得，必須根據於其簿記。營業公司須將其營業損益表連同呈報。若平素不記賬者，未免發生困難，不能作確實之申報，然申報人之責任，不能因此推諉，仍須詳述事實，并極力細算其所得數。凡有此等情形者，由徵收局代為決定其所得數。所得人如有不服，得依法申訴。

(柒) 稅率

稅率

所得稅稅率，每年規定一次，由財政總長斟酌財政情形及國民經濟狀況，決定其高低，在國會預算委員

會發表。其他規定，苟不經修正，以後可以適用不變，帶有恆久性，兩者因不相同。每年所發表者為標準稅率，如一九二七年度以來，皆為每鎊課四先令。納稅人得適用各種減免者，減免之後，即依此標準稅率計稅。

(捌) 計稅

計稅

納稅人之所得，因有各種減免之規定，并非有所得幾何，即依稅率計稅，於是所得有下列四種通稱：

- (1) 實收所得 為所得人從各種來源收得的總數。
- (2) 法定所得 為分別各種所得的來源，法律上規定某種來源之所得應如何減免者與以減免後之所得數。
- (3) 稅本所得 為法定所得數中之勤勞所得減免後之數。
- (4) 課稅所得 為稅底所得數中適用個人寬免之數減除後之數，課稅時求得此數後，方以標準稅率計稅。

計稅方式，茲舉例以說明之，有某納稅人在某年度內得營業利益六百鎊，有房屋一棟，租金得四十八鎊，有五厘軍事公債二百鎊，得息十鎊，其妻所有股票利息，除扣稅後，得三十二鎊，又在某公司充職員，得薪俸一百五十鎊。夫妻兩人所得，依法須合併計算，統此五項所得，共為八百四十鎊，是為實收所得。

法定所得逐項計之如下：

(a) 營業利益（上年度營業利益所得）為四百八十鎊

(b) 房產租金四十八鎊減去法定修繕費十鎊為三十八鎊

(c) 未課稅公債利息（上年度執有軍事公債三百鎊）為十五鎊

(d) 股息（扣稅後實收所得為三十二鎊，每鎊課四先令，計算法定所得）為四十鎊。

(e) 公司薪俸（上年度）為 一百五十鎊

五數合計為法定所得共為 七百二十三鎊

稅本所得，照章將勤勞所得減免六分之一，是法定所得七百二十三鎊中，須減去下列兩數：

四百八十鎊之六分之一為 八十鎊，

一百五十鎊之六分之一為 二十五鎊。

減除之後，為六百一十八鎊，是為課稅所得。

課稅所得，為從稅底所得數減去某甲得享寬典之數如下。

夫妻兩人減免 二百二十五鎊

子女兩人 一百一十鎊

妻之執業 四十五鎊

共三百八十鎊

減除之後，為二百三十八鎊，是為應課稅之數。據一九二八年度規定，最初二百二十五鎊，只課標準稅率之半率，餘數方照標準稅率課稅，是某人應納之稅如下：

二百二十五鎊每鎊課二先令，為二十二鎊十先令，
 餘數一十三鎊，每鎊課四先令，為二鎊十二先令，
 共納稅二十五鎊二先令。

(玖) 超額稅

超額稅

超額稅 (Surplus) 為上年度法定所得總數，不減除個人關係的寬典，其數額在二千鎊以上者，始有此稅。其稅率係累進，一九二五年度以來之稅率如下：

所得最初二千鎊	無稅
次五百鎊	每鎊課九辨士
次五百鎊	每鎊課一先令
次一千鎊	每鎊課一先令六辨士
次一千鎊	每鎊課二先令三辨士
次一千鎊	每鎊課三先令
次二千鎊	每鎊課三先令六辨士
次二千鎊	每鎊課四先令
次五千鎊	每鎊課四先令六辨士

次五千磅	每磅課五先令
次一萬磅	每磅課五先令六辨士
以上	每磅課六先令

(拾) 徵收機關

釐成制

英國所得稅徵收機關為內地稅局，受財政部管轄。內置有所得稅委員七人，委員之產生，由各地特定機關推舉，再由英皇於推舉名單中任命。委員的資格，須有某定數額的財產。在稅局服務，並不領受報酬。其職權重要者有四端：(1)任命書記并指揮其工作，(2)任命徵稅員與收稅員，(3)任命增補委員，(4)決定減免及受理申訴。其對於申訴的決定，即為最後的決定。惟自一九二四年度以後，關於住所等案件，得向特別委員會申訴。此等委員之職權，在表面上雖如此之大，而實際上他們的工作，大都為受理聲訴，因為各地方案件，常有其特殊情形，此等委員，來自各地區，對於聲訴的案件，比較明瞭詳盡。自有稽徵員之後，即申訴案件，大都由稽徵員處理，其由委員處理者，限於少數特殊情形之案件，因之委員之職掌，益形閑散。而實際上各種職務，由以下各項官吏處理。

- (1) 增加委員 (Additional Commissioners) 由委員推舉出來，平常多就委員中人推舉。此項委員，諳悉某地區之工商業情形，D類所得稅之徵收，常由其決定。復可稽核徵收員之徵稅簿，并聽取稽徵員之解釋。
- (2) Assessors 由委員委任，薪俸由財政部支取，各種徵稅通告，皆由其頒發，并製就每年納稅人名及

稅款單，被通告人於收到通告後二十一日以內，即須依式填就回報，其有不回報者，徵稅員估定其應徵稅額，交由委員處理。

(3) 委員之書記官 (Clerk to the General Commissioners) 亦由委員委任，辦理委員所交辦之一切事務。凡徵稅員送到之徵稅單及納稅人送來之回報書，皆由書記記入簿內。遇有申訴者，即通告審理日期，在審理時，并可貢獻意見。

(4) 稽徵員 (Inspector of taxes) 由財政部委派。由納稅人之回報書皆由其稽核，納稅單在交與委員之後，徵稅之前，亦由其稽核。遇有遺漏或不實者，由其添補，再送呈於委員辦理。稽徵員既係財政部委任，對於財政部負責，故其職責重要，權力亦大。各種申訴，皆須送呈稽徵員，稽徵員即稽核申訴人之賬簿，決定其應納稅額，故大多數案件，悉由稽徵員經手解決。其有向委員會申訴者，稽徵員即代表內地稅局之利益，其有向高等法院起訴者，律師亦以代表稽徵員名義出庭。凡有脫稅或逃稅者，在六年之內，稽徵員有權令其補繳。

(5) 特別委員 (Special Commissioners) 由財政部委任。D 類所得稅之納稅人，自願由特別委員會徵稅者，則由其徵稅。因此類計稅情形，較為複雜，由此委員會計稅，較為詳盡。其有繁重案件，亦可向特別委員會申訴，惟其決定，即為定讞。如有涉及法律問題，則由特別委員會向最高法院或貴族院請求解釋。凡超額稅之徵收，俱由此會辦理。

第二目 美國所得稅

美國之所得稅

美國所得稅有聯省政府所課者，與各省政府所課者。省稅之所得稅，起源甚早，在殖民地時代，各省所行之財產稅，即含有所得稅之性質，特稅制不確定。在南北戰爭時，各省有對於俸給或特種收入課所得稅者，然不久旋廢。至於近代式之所得稅，則始於一九一一年威斯康辛，設省稅委員會辦理，其後各省多有做行者。現在（一九三二年）有二十一省施行此稅。

國家之所得稅

聯省政府所課之所得稅，始於一八六一年南北戰爭時，所得在六百元以上者，課稅百分之五，五千元以上者，課稅至百分之十，至一八七二年廢止。一八九四年再行舉辦，明年經大理院判決為違反聯省憲法，又復廢止。一九一三年憲法第十六次修正成立之後，聯省政府有權對於個人直接課稅，所得稅制，始經確立。以下將聯省政府現行所得稅制，加以說明。

所得概念

在稅制上最易引起糾紛者，厥為所得之概念，不有明顯的規定，將貽不斷之爭執。當初對於所得概念之主張，有會計與經濟兩派，議會立法，以會計上之概念，較為明審，卒從是說，依會計上之概念，個人之純所得，為個人在一年期內之貨幣的或實質的收入，超過於獲取此等收入之貨幣的或實質的費用之數。換言之，個人在會計上收入與支付之餘存，方為所得。此項概念與經濟上之概念，範疇不同，約有三端：

1 會計上之所得為貨幣力所得，而經濟上之所得為購買力所得。貨幣價值在一年中既不斷的變動，則兩種所得之價值常不一致。在物價漲落之變動中，貨幣力所得容或能保持其恆久性，而購買力所得即不免於在物價朝上漲時而低減，在物價朝下落時而增大。

課稅所得

2 會計上之所得，凡精神所得不發生貨幣來往者，不在其內。

3 會計上之所得，僅計數額，而不計所得的來源及其用途。如所得是否由於勤勞抑由財產，用途是否專為個人，抑尙有其他待養的人口，不在計較之內。

美國課稅的基本為純所得，即從總所得減去種種規定的費用與寬免。總所得為個人所受之一切薪俸，報酬，地租，投資所得，利息，與利潤之類，但公司股本之份益，另有公司所得稅者，則不在內。至合夥營業之所得，仍列作個人所得課稅。又各省各地方公債的利息，及各省各地方之官吏與職員之薪俸，依憲法之規定，皆不在內。總所得數中減除之數為：

- 1 各種營業費用，
 - 2 聯省所得稅外之一切稅額，
 - 3 營業上及臨時之損失，
 - 4 死債，
 - 5 營業或生產上所用之有形財產之跌價，
 - 6 對於宗教，文藝，慈善，科學機關之捐款，惟減免之數，以納稅人總所得百分之十五為限。
- 除此等減免之外，其他如個人或家庭的費用購置或損失，供納稅人之用者，不得除外。如此求得純所得數之後，再有人事上之寬免如下：

寬免

稅率

- 1 獨身者得免一千美金，
 - 2 有家庭者得免二千五百美金，
 - 3 兒童或須奉養之父母或其他負養人，每名得寬免四百美金。
- 以上總所得及純所得之計算，皆以在一歷年內發生者為限，各歷年之間，不相牽混。

稅率分常稅與超額稅 (Normal tax and Surtax) 兩種。常稅稅率，純所得在四千金元以下之數，課以百分之四之稅，此後課百分之八之稅。超額稅為累進稅，自百分之一至五十五不等。凡所得在六千金元以上之四千金元數以內，課百分之一，在百萬金元以上者，課百分之五十五（一九三二年稅率）。

利得課稅

凡資本價值之增益或利得，在各國皆視為特種收入，與普通所得不同，其理由前已說明。但在美國稅制之規定，與普通所得同樣課稅。在利益增多時，則將其數加入課稅所得數中，一同計算；在資本財產發生損失時，亦即從所得中減去。美國此種規定，不僅課稅制上之簡便，亦有其理由存在。在物價上漲時，財產之貨幣價值加多，若是出賣，因可獲較多之貨幣數，而為利得。反之若在物價下落時，其貨幣增加數，即歸於消失。如此發生之利得，并非真實的所得，政府課之以稅，不過是以對所得課稅之名，而實則課徵財產之價值。故資本之利得，不如概以貨幣數計算，而歸納之於所得稅中。至於財產之增益，由於社會環境之發達而發生者，其貨幣價值，但有增加，沒有減少，確有其特殊之負稅能力，本當另行課稅。而美國列之於所得稅中課稅，以為是取其真實實現的利益而課稅，故不復另有增益稅。除此之外，美國在事實上尚有一種情形，即戰後美國所得稅稅率

甚重，一九二一年規定資本利得，可依普通所得稅課稅，亦可依百分之一二·五計稅，隨納稅人自擇。後種規定，在利得數額甚多者，是比普通所得之稅率爲低，而在利得數較少者，仍願依所得稅稅率納稅爲有利。

納稅人
範圍

納稅人之範圍，據一九二六年法律之規定，凡美國人民及居住於美國之人民所有所得，皆須納稅，其非住居於美國之外人，從美國獲取之所得，亦在課稅範圍之內。惟真實未居住於美國在納稅年度之內達六個月之久者，其從外國獲取之勤勞所得部分，得全數減免。凡享受此種減免者，其他人事上寬免之規定，則不適用。

國內股份公司，以全部所得爲課稅範圍。公司分爲本國公司與外國公司兩類，在美國無住所之外僑及外國公司應課之數，限於在美國發生部分。本國公司與外國公司之區別，前者爲依美國法律在美國境內設立或組織，後者則否。至於公司之總管機關設何處，概無關係。

合資公司亦因其是否在美國境內設立而分爲本國與外國之別。此等公司之股夥，居住於美國境內者，其所獲股益之全部，皆在課稅範圍。至於在美國無住所之股夥，無論公司爲美國或外國，課稅部分，僅限於在美國發生之所得分配與納稅人部分。

所得
地之
分別

課稅所得，各國莫不注重於所得之發生是否在本國，抑在外國。此項分別，在美國稅法上所定者（一九二六年收入法第二一七條），分爲（一）完全在美國發生之所得，（二）完全在外國發生之所得，與（三）一部分在本國一部在外國發生之所得，而細分之如左：

(一) 完全屬於國內泉源發生之所得爲：

(1) 利息 美國居民，或公司組織，從債券票據等所獲之利息，但美國銀行對於在美國未從事於何種營業并無何種營業機關之人們所有存款，應付之利息，則不在內；又無住所之個人，有住所之外國公司（在美國有營業地點與機關者），或本國公司，在上三個課稅年度之總所得在美國發生之部分占全數百分之二十以下者，其所分配之利息，亦不在內。

(2) 股利 本國公司或非第(1)類所載之公司，或外國公司在上三個年度內在美國所獲利益部分占總所得百分之五十以上者，所發之股息。

(3) 薪酬 在美國工作因勞動或勤勞所領受之報酬。

(4) 租金 凡着落於美國之財產，或在美國使用之特權，如專賣，著作權，祕密方法公式，商標，或其他類似財產，所獲之租金或權利。

(5) 利得 從着落於美國之不動產之出賣所獲之利得，利益，或所得。

上述各項總所得，可以減除其附帶配分之費用及損失之類，及因獲取此等所得所費之費用與損失。其餘全部，則爲在美國泉源發生之純所得全部。

(二) 完全在美國境外泉源發生之所得爲：

(6) 利息 凡不屬於第(1)類之利息皆屬之。

(7) 股利 凡不屬於第(2)類之股利皆屬之。

(8) 薪酬 凡在美國境外工作所受之報酬。

(9) 租金 凡在美國境外之財產，及在美國境外使用各種權利因而獲得之租金或權益皆屬之。

(10) 利得 凡着落美國境外之不動產之出賣所獲之利得、利益或所得。

上述各項總所得，可以減除其附帶配分之費用及損失之類，及因獲取此等所得所費之費用與損失。其餘則為不在美國泉源發生之純所得全部。

(三) 一部分從本國泉源一部分從外國泉源發生之總所得，從總所得先減除其附帶配分之費用與損失，及因獲取此等所得所費之費用與損失，即為純所得。純所得屬於美國泉源發生數之決定，依內地稅局規定，經財政部長核准之辦法行之。

此項分別，不無煩雜，規定辦法，仍是考察所得之為(一)資本或(二)薪俸，或(三)出賣財產。從資本勞力之是否在美國，即可決定其所得發生於美國之數量。例如某人一年工作三百日，獲得薪俸三千元，約在美國工作一百日，則在美國發生部分，即為千元。

徵稅方法 美國徵稅方法，採用泉源徵收與總合徵收法兩種，各有一定之規定。對於國內無住所之外國人，適用前法，本國人民，適用後法。

泉源扣稅

凡對於國內無住所之外國人按年或按期償付之定額或計算額之利得、利益，及所得，皆從償付之泉源

扣稅。又合資公司含有無住所之股夥者，亦於泉源扣稅，惟配分之股益由公司保存者，則不扣稅。此等泉源扣稅之數，以最高稅率計算。至股份公司發生之各種所得配分與在美國無住所或營業場所之外國公司者，則扣以百分之一三·五之稅額。凡各種泉源所扣之稅，俱須於每年三月十五日以前申報，並須於六月十五日以前繳納。扣稅機關，只為政府之代徵機關。

泉源申報

泉源申報法則適用於一般發生所得之泉源。任何人對於他人在一課稅年度中償付之任何種類所得，其數額達個人免稅數（即一千美金），以上者，皆須申報。申報單須於每年三月十五日以前送到徵收機關。

納稅人呈報

個人方面，又須按期呈報。負有呈報之義務者為：（一）凡單身或結婚而非同居之夫或妻，每年純所得在一千美金以上者；（二）結婚同居之夫婦每年純所得數在二千五百美金以上者；（三）個人總所得在五千金以上者；（四）凡公司皆須呈報。呈報之期，在本國人民、公司及在本國有營業場所之外國公司，凡呈報其歷年所得數者，須於每年三月十五日以前送到，其他另有會計年度者，亦必於會計年度結算期後之兩個月又十五日之期內呈報。至無住所之外人及在美國無營業場所之外國公司，則限於每年六月十五日以前呈報；其他另有會計年度者，亦必於結算期後五個月又十五日期內呈報。

納稅期

納稅之期，除無住所之外人及無營業場所之外國公司，任何人應納之稅，皆須於呈報時一次或分四次按季繳納，其第一次須於呈報時繳納。凡過期而未繳納者，概追繳週息六厘。

徵收行政

美國所得稅之徵收，由內地稅局（Bureau of Internal Revenue）主管，隸屬於財政部。局中設有局長，

由大總統任命，而由參議院通過，受財政部長之指揮。全美國共分爲六十四個徵稅區，每區設一徵收主任及一兩個副主任，其下設有若干職員。徵收主任有權派人稽查納稅人之簿冊，或喚詢納稅人呈閱簿冊，考問內容，并得令其發誓。各區稅款，皆徵於各區稅局而彙繳於華盛頓之內地稅局。如納稅人對於稅局決定之稅額發生爭執時，另有一定之呈訴手續。

第三目 法國所得稅

法國所得稅蓋從一般收益稅嬗變而來。在大革命之後，設立四大直接稅，一九一四年及一九一七年年法，改行分類所得稅。於此之外，又有綜合所得稅法，以爲補充。兩種稅法，自一九一八年初起生效。後經一九二〇年，及一九二四年，一九二五年，一九二七年，一九二九年之修正。

分類所得稅 (Les impôts Cédulaires sur les revenus) 分所得爲七類，課稅如下：

(1) 有建築物及無建築物不動產所得 (Les revenus des immeubles bâtis et non bâtis) 此類所得稅，根據於從前之土地配賦稅 (Contribution) 而來。有建築物土地，依租賃價格爲課稅標準，每十年評定價格一次。住宅控除百分之二五，工廠控除百分之四十。稅率爲百分之十二。無建築物土地，每二十年評價一次，得控除百分之二十，稅率亦爲百分之十二（一九二〇年及一九二四年法律）。

(2) 農業所得 (Cédule des bénéfices agricoles) 凡從土地之耕作獲得利益，其數達二千五百佛郎以上者，課稅百分之七·二。惟所得在四千佛郎以下者，僅課半稅。課稅數額由納稅人呈報，再由徵收機

關估定，并適用有建築物土地之規定，得減除四分之一之數額。

(3) 工商業所得 (Cédules des bénéfices industriels et commerciaux) 此項所得稅係襲承從前營業稅，凡自然人或法人之經營工商業者，皆須依法納稅。課稅基本為營業總收入中除去各項費用後之純收益。其數在一千五百佛郎以下者，以四分之一計稅，以上至五千佛郎者，以半率計稅，在五千佛郎以上者，照率計稅。稅率為百分之九·六。除此之外，其他百貨商店營業收入達百萬以上者，復依其營業數課以特別營業稅，稅率累進。一百萬至二百萬佛郎課千分之一，二百萬至一千萬佛郎課千分之二，一千萬至一萬萬佛郎課千分之三，一萬萬至二萬萬佛郎課千分之四，二萬萬以上課千分之五。此項稅之目的，為保護小商業。

(4) 俸給，工資，撫卹，年金所得 (Cédule des traitements, salaires, pensions et rentes viagères) 凡法國人民之此等所得，數額在七千佛郎以上者，概有納稅之職務，惟有妻者得加免三千佛郎，有子女者每名加免二千佛郎。每年一月，一般負納稅義務之人，皆須呈報數額。稅率為百分之七·二，但所得在八千佛郎以下者半稅。

(5) 商業以外之職業所得 (Cédule des bénéfices des professions non commerciales) 各種自由職業者之所得，皆屬此類，由納稅人據實呈報其數額。稅率與第(4)類相同，惟所得數在九千佛郎以下者半稅。

(6) 動產所得 (Cédules du revenu des valeurs mobilières) 凡股票之利息，份益，利得，屬於

此類稅率爲百分之十二。官息之外所分之盈餘或利得，則課百分之二十四。惟法國公債之利息，依法免稅。

(7) 債權、存款、及抵押所得 (Cédules des revenus des Créances, dépôts et cautionnements) 此類所得課稅百分之十二，與前類同等。

綜合所得稅 (L'impôt Général sur le revenu) 此稅在法國可視爲分類所得稅之補充稅。凡在法國居住之人民，每年所獲上述各類所得，其數額達七千佛郎以上者，皆在此課稅範圍，納稅人必須呈報其所得數額。獨身者就個人之所得作呈報，有家者就一家全體之各數所得作一呈報。但(一)夫妻之間各自管業者，或(二)夫妻未同居者，或(三)家庭其他份子自謀所得以供各自之生活者，則作單獨之呈報。法國這種規定，比之英國稅制，更能適應家族生活之情形。

此項所得稅，既爲直接對人課稅，則一人從各方面獲取所得之數，又必爲之減除債務利息、年金之支付、直接稅額、企業之損失、營業上之各項費用，以求得純所得，方爲課稅基本。純所得有七千佛郎以上者，方負有納稅之義務。但除此之外，尙參酌家庭情形，分別與以減免。(一)有匹偶者，或匹偶分散後而有子女須養者，得減除三千佛郎。(二)有子女年在二十一歲以下者，每名得減除三千佛郎。(三)有子女外之他人而須扶養者，其人數在五名以內，每名減除一千五百佛郎。(四)有須扶養之人數在五人以上者，每名減除三千佛郎。

標準稅率爲百分之五十，依各種情形而有輕重之不同。凡所得在七千至二萬佛郎者，課二十五分之一之稅，二萬至三萬者，課二十五分之二之稅，以上每增加一萬佛郎，加課二十五分之一。十萬佛郎以上至四十

萬佛郎，每級二萬五千佛郎，則增稅二十五分之一。四十萬以上至五十五萬佛郎，每級五萬佛郎，則增稅二十五分之一。五十五萬佛郎以上者，照標準稅率課稅。

在課稅之時，又復參酌家庭情形，稅率上有減稅之規定。上述各項生活費用之減免，除去之後，課稅部分在一萬佛郎以下者，如有家庭份子，每名得減少稅額百分之七·五。有家庭份子在三名以上者，每名得減少稅額百分之十五。課稅所得在一萬佛郎以上者，前種情形減少稅額百分之五，後種情形每名減少百分之十。又年齡在三十以上而獨身者，無論未婚或已婚而失散，依稅額加課百分之五十。三十歲以上，結婚已二年，至課稅年度一月一日之期，尙未生子者，加課百分之十。

第四目 意大利所得稅

意國所得分類

意大利所得稅依一八七七年及一八九四年法律之規定而施行。土地所得之外，都須課稅，分爲四類，每類又復分爲數項。各類各項所得之稅率及免稅額，各有不同。

(A)(1) 國家之公債，由國家保證之公司股本及獎券之利得等發生之所得，就全數課稅百分之二十。

(2) 其他有價證券資本等發生之所得，依所得數四分之三之數，課稅百分之二十。

(B) 資本與勤勞之混合所得，稅率爲百分之二十，惟課稅部分，在法人爲所得數四分之三，在自然人爲所得數之二分之一到四分之三，依其多寡而不等。

(C) 勤勞所得依其多寡，就總數二十分之九至二十分之十四，課以百分之二十之稅。

(D)政府發給之薪俸年金等，就其八分之三，課稅百分之二十。

此項稅法，為稅率不變，而從課稅額加以差別。若是換為稅率，則(A)(1)為百分之二十，(A)(2)為百分之十三，(B)個人為百分之十，(C)為百分之九至十四，(D)為百分之七·五。

各類所得之免稅數額各不同，(A)(2)及(B)類所得之免稅率如下，(C)類所得在五百利拉以下者，加免一百利拉。

所得	減免額
四〇〇—五〇〇	二五〇
五〇〇—六〇〇	二〇〇
六〇〇—七〇〇	一五〇
七〇〇—八〇〇	一〇〇

上述減免之外，其他皇族，駐外之外交官領事官，軍人，公共慈善事業，公司股益等所得，皆不課稅。土地所得，亦不課稅。

意大利這種制度，依所得之來源由於財產抑由勤勞之程度，而課以不等之稅，洵為合理。其後英國之分別勤勞所得與財產所得，與法國之分類所得，皆脫胎於此。但意制本身，不免近於蕪雜，所設減免，并非參酌個人事情。又以徵收行政不甚整備，其(A)(D)兩類所得原定泉源課稅者，常有脫稅之事，則(B)(C)兩類更

難收齊。人民納稅常成爲公開的逃匿，則稅制等於虛設。

戰後財政困難，一九一九年乃將所得稅大施整理，於經常所得稅之外，對於個人所得加課綜合所得稅。在上述(A)類所得外之三類所得，設免稅點爲一千二百利拉。稅率(A)爲百分之十八，(B)爲百分之十五，(C)爲百分之十二，(D)爲百分之九。凡法人及個人皆依此納稅。至個人從各方面獲取之所得，另徵綜合所得稅。生活免稅點爲一千五百利拉。有家族須扶養者，每名得控除所得額三十分之一勿稅，但控除數不得少於六百利拉，亦不得超過一千五百利拉。稅率自一千五百至二百五十萬利拉，課以累進稅，自百分之一至二十五之稅率。

第五目 德國所得稅

德國所得稅

德國普魯士邦在一八七二年廢止階級稅之後，即施行最簡單之所得稅，凡年收入額在四百二十馬克以上者，課以三馬克至七十二馬克之所得稅。一八九一年制定一般所得稅及財產稅法，對於財產重稅，以資補充。其後在一八九三年一九〇六年一九〇九年加以修正，其他各邦，亦多做行者。一九二〇年，廢止各邦所得稅及財產稅，改行德國一般所得稅及法人所得稅。當時適值德國財政異常困難，各邦財產稅雖廢止，而德國政府不斷的施行臨時財產稅，緊急犧牲稅之類，財產的負擔，并未輕減。迨一九二五年財政漸有秩序，始對於所得稅制分別加以修正。依是年規定，課稅所得，列爲八類如左：

(一) 農業森林園藝以及其他不屬於工業之土地事業收入。

- (二) 合資營業及礦業收入。
- (三) 自由職業之收入。
- (四) 工作收入。(如工資薪俸養老金之類)
- (五) 資本收入。(如各種有價證券之利息及股益，銀行存款之利息)
- (六) 租金收入。(如建築物，船舶，動產，法權等之收入)
- (七) 長期收入。(如各種年金)
- (八) 特殊事項之臨時利得，如投機利益，介紹人手續費等。

依上所列，皆為常年有規則性之所得，屬於課稅範圍。至其他財產價值之增益，贈與，遺產，彩票利得，保險金，撫卹，養老金之類，皆不在內。課稅基本為純所得，各項費用，均得依法減除。

免稅之數，在一千一百馬克之所得，完全免稅。夫妻或有一子者，加免二百馬克，第二子加免一百八十馬克，第三子加免三百六十馬克，第四子加免四百五十馬克，以後每多一子，再加免四百五十馬克。

凡純所得依法減免之後，照數額之多寡，課以累進稅，其稅率如下：

最初	八千馬克	課	百分之十
次	四千馬克	課	百分之二·五
次	四千馬克	課	百分之十五

次	四千萬馬克	課	百分之二十
次	八千萬馬克	課	百分之二十五
次	一萬八千萬馬克	課	百分之三十
次	三萬四千馬克	課	百分之三十五
以上		課	百分之四十

納稅手續，由納稅人按期彙報其各項所得，由徵收機關決定其稅額。稅額確定之後，分四次繳納。第一次在二月十五日，以後每三個月繳納一次。農業所得分爲二次，在十一月十五日繳納第一次，餘數在次年八月十五以前繳足。

對於工資所課之稅，依一九二五年十二月十九日法律規定，另有輕減之法。凡工資所得除去最低生活費後，概課以百分之十之稅。生活費減免數原定每年九百萬馬克，自一九二六年起改爲一千二百萬馬克。家庭人員生活費之寬免，妻爲一百萬馬克，第一子爲一百萬馬克，第二子爲一八〇萬馬克，第三子爲三六〇萬馬克，第四子爲七二〇萬馬克，第五子以上每名爲九六〇萬馬克。工資所得人應納之稅，由雇用機關從源泉扣納，按期載明於納稅證上。如工資所得數年在八千萬馬克以下另有財產所得在五百萬馬克以下者，應納之稅，即依此法繳清爲了。如兩種所得數在此數額以上者，則須另向徵收機關呈報照算，按期補繳不足之稅。

各類資本所得，凡能適用源泉課稅法者，均由源泉扣納，稅率爲百分之十，餘則俟後清算，法與工資稅相

同。

法人所得稅，除國營事業、教育、宗教、社會團體之非營利組織之外，皆在課稅範圍。稅率為對於純所得課稅百分之二十，但合作社其資本在五千萬馬克以下者，得依自然人之稅率納稅，其最高稅率，限於百分之二十。

第六目 日本所得稅

日本所得稅之初期
日本所得稅在明治二十年（即西歷一八八七年）制定，於是年七月起施行。後經數次改革，始漸臻完備。其間經過，因中日兩國社會組織、風俗人情，多有類似之處，可以作為我國將來施行此稅時之參考，故於本節之說明，不憚觀縷。

從前日本國家財政，以地稅與酒稅為歲收大宗，而此兩稅，在經濟發達的社會，有失負擔之平衡，同時國家經費，逐年膨脹，兩稅收入，不鉤國用，乃不得不施行所得稅，以裕國庫。最初施行時，為獎勵營業之發展起見，凡各種法人團體所得，悉行免稅，惟對於公債證券等資本所得課稅。免稅點為三百圓，在三百圓以上者，依其所得數額之增多，分為五等課稅，稅率為百分之一至百分之三。所得的範圍，凡公債證券的利息，貸款利息，股本分派金，俸給，年金，恩給等，以其金額為課稅所得。此外從資產營業而來之所得，除開各種賦稅，原料代價，販賣品原價，修繕費，雇用人薪俸，負債利息等，以其殘額為課稅所得。其他從軍中軍人之俸給，旅費，傷病者之給養費，孤兒寡婦之生活費，皆予免稅。施行數載，終以國民尚無此種納稅習慣，隱漏者多。一般公務員有定額薪俸者，可依法納稅，而他種所得，悉多脫稅，以此收入不多。朝野間亦以高額所得全行脫稅為不公平，咸認為有

一九一八年改革

及早改革之必要。至今經過數次改革，雖漸臻完備，而改革的聲浪，迄今猶在輿論界鼓吹不絕。

甲午戰爭之後，於明治三十二年，作第一次改革。此次改革，是為現行稅法之基礎，其重要各點如下：

(一) 確定納稅義務人之範圍 凡在法律施行地有住所，或有一年以上之居所者，皆負有納稅義務，其他在法律施行地有資產，營業，職業，而獲得所得者，就其所得部分課稅。又為獎勵營業之發達起見，對於特種製造業在創辦後三年期間內，免除其所得稅。

(二) 分所得為三種 (1) 法人所得，(2) 資本利息所得，(3) 不屬於前二種之個人所得。

(三) 稅率 第一種所得課千分之二十五，第二種所得課千分之二十之比例稅，第三種所得課累進稅，其稅率如下：

所得	稅率	所得	稅率
三〇〇—	千分之十	一〇〇〇〇—	千分之三十
五〇〇—	千分之十二	一五〇〇〇—	千分之三十五
一〇〇〇—	千分之十五	二〇〇〇〇—	千分之四十
二〇〇〇—	千分之十七	三〇〇〇〇—	千分之四十五
三〇〇〇—	千分之二十	五〇〇〇〇—	千分之五十
五〇〇〇—	千分之二十五	一〇〇〇〇〇—	千分之五十五

(四)課稅所得 規定第一種所得爲各事業年度總收益金額中扣除總損金，上年度存餘金，準備金，就其殘餘課稅。第二種所得，就其收入金額課稅。第三種所得，就其總收益數中，扣除必要的經費，如原料購入費，販賣品原價，屋宇家具之修繕費，雇用人薪給等之餘額課稅。

(五)免稅之規定 第三種所得年額在三百圓以下之所得，軍人從軍中之餉給，孤兒寡婦之贍養金，傷害疾病者之恩給，旅費，學費，不以營利爲目的之法人所得，不屬於營利事業之一時所得，皆予免稅。

(六)徵稅方法 各地區設置稅務署，各地區納稅人選舉委員，成立一所得調查委員會。凡負有納稅義務之法人，在各事業年度終了，須將損益計算書送呈政府，由政府之稅務署加以調查，再決定所得金額。第三種所得，由納稅義務人於每年四月中將所得種類金額詳細列表申報，由調查委員會審查決定。如果在八月三十一日爲止，調查委員會尚未成立，或調查尚未了結，則由政府決定其所得數額。若政府對於委員會之決定認爲不當時，得再付調查，若猶認爲不當時，得付第三次調查。在付調查十五日以內猶未完結者，政府得自行決定其所得數額。

(七)申訴方法 納稅人收到政府通知後，如對於所得金額持異議者，在接受通知書二十日以內，向政府申告，由徵稅官吏三名及調查員四名組織之審查會審議之，依其決定徵稅。

(八)懲罰 如有隱蔽所得金額希圖脫稅者，依其脫稅數額之三倍課稅。

此次改革各點之中，最重要者，厥惟設置調查委員會，由人民選舉委員，以徵信實，既免除政府之專斷，復

引起人民自動的監督，消弭人民的反感。又分別所得，各課以不同之稅率，稅率提高，稅收增加，比之從前，洵有長足之進步。然此次改革，仍有缺點，第一種法人所得及第二種資本所得，各課以千分之二十五及二十之稅率，并採取泉源課稅法，可以防止脫漏，第三種所得有三百圓之免稅點，而在三百圓以上者，課以累進稅，是第三種所得在一〇〇〇圓以上者，其負擔重於前二種。現在營業經濟發達，前二種所得人，其負擔能力常大，而稅率并不累進，反輕於個人所得之負擔，三者之間，未能保持平衡。因為各種所得負擔之不平，於是凡個人營業所得在一萬圓以上者，可以假借親友名義，託稱法人團體，可免除累進重稅。人民公然脫稅，而不能按之稅法，予以裁制。

日俄戰爭發生之後，於明治三十八年，頒布非常特別稅法。分別第一種所得之法人，凡股東或社員在二十一人以上者為甲種，以下者為乙種，各增加其稅率，前者仍比例率課稅，而後者則增課累進稅，即所以杜絕個人營業假借法人名義以逃稅之弊。在此次改革案中，第一與第三兩種所得皆加稅，惟第二種所得之稅率，仍舊為千分之二十，各種所得之負擔，未免發生歧異。戰後日本政府發行公債數次，為使易於募集起見，悉於公債條例上規定免除其利息之所得稅。此項所得，是否應當免稅，浸成為當討論的問題，而有贊否兩派議論。國債利息之是否應當課稅，為財政學上之一重要問題，國債利息，本係國庫中之支出，而利息所得稅，即係收歸國庫，支出之後，復行收入，徒為多費手續，何如低減利率，免課其稅。而反對之者，則謂投資於國債，可以免稅，投資於他方，則須負稅，未免不平。或謂國債課稅之後，其市價必低落，有害於國家之信用，而反對之者，則謂國

債與其他資本利息同樣課稅，國債價格未必獨為低落。辯護者又謂國債利息免稅之後，國債市價騰貴，國家可以高價發行公債，是於國家有極大之利益。然此項利益，係由減少所得稅收入而來，兩者是否相抵，洵屬問題。總之公債之免除所得稅，乃一實際上的問題，國家之募集國債，必係有財政上的困難，免稅之後，人民勇於應募，此中困難，方得救濟。平時國家募集國債，皆須誘之以重利，方肯購買，否則人民誠恐政府不能按期償還，寧投之於他種營業，較有活動之地者之為愈。大戰時歐洲各國之發行公債，咸附帶種種特典之條件，以鼓勵人民之來購買，皆所以維持國債在市場上之價格，無使跌落，便於發行。誠恐跌價之後，不僅在發賣價格上蒙受損失，亦且恐發行不易，財政之困難，將無由解決。

大正二年及七年，又有所改革。第一種所得仍分為甲乙兩項，凡法人股東或會員在二十人以下者為甲種，在二十人以上者為乙種，其稅率如下：

甲種合名會社合資會社（稅率為千分）

所得數額	大正二年		大正七年		
	所得數額	大正二年	所得數額	大正七年	
五千圓以下	四〇	四五	二萬圓以上	八〇	八五
五千圓以上	五〇	五五	三萬圓以上	九〇	一〇〇
一萬圓以上	六〇	六五	五萬圓以上	一〇〇	一一五
一萬五千圓以上	七〇	七五	七萬圓以上	一一〇	一三〇

一九一三年改

十萬圓以上	一一〇	一四〇	三十萬圓以上	—	一七五
二十萬圓以上	一三〇	一六〇			

五。
乙種株式會社株式合資會社或其他法人，在大正二年為千分之六十二・五，大正七年為千分之七十。

第二種公債社債之利息所得，大正二年，課千分之二十，大正七年，課千分之三十。

第三種所得稅率如下（千分率）

所得數額	所得數額		所得數額	所得數額	
	大正二年	大正七年		大正二年	大正七年
千圓以下	二五	三〇	一萬五千圓以上	一二〇	一四五
千圓以上	三五	四〇	二萬圓以上	一四〇	一七〇
二千圓以上	四五	五五	三萬圓以上	一六〇	一九五
三千圓以上	五五	七〇	五萬圓以上	一八〇	二二〇
五千圓以上	七〇	八五	七萬圓以上	二〇〇	二四五
七千圓以上	八五	一〇五	十萬圓以上	二二〇	二七〇
一萬圓以上	一〇〇	一二五	二十萬圓以上	—	三〇〇

大正九年，猶以所得稅法之不公平，乃作第三次改革，其重要者有以下各點：

(一) 第一種法人所得，分爲四種，各有不同之稅率。

(甲) 超過所得，爲各事業年度營業利益超過資本金額百分之十之數，因其多寡，依累進稅率課稅，自百分之四至百分之二十不等。

(乙) 保留所得，爲各事業年度中之所得，不分派與股東而留作法人團體公積金之數，課以百分之五之比例稅率。

(丙) 分派所得，爲分派與股東之數，課以百分之七·五之比例稅率。

(丁) 清算所得，爲法人解散時，其殘餘財產之價格，超過於資本數、公積金數，最後事業年度保留所得之總數，就其超過數額，課以百分之七·五之比例稅。其他法人團體之合併，另有規定。

從前法人所得之課稅，皆以比例稅爲原則，原以獎勵法人企業之發達。亦以法人所得之大小，因資本金額之多少而定，不能以其所得之大小，判斷其納稅力之大小。稅率既爲比例，納稅人并不因所得加多而增重負擔，可以減少脫稅之弊。而獨對於超過所得課累進稅者，則在與個人所得保持平衡的負擔，至對於分派所得課稅，實有二重課稅之嫌。此項所得，在法人手時，既經課稅，而股東領受之後，成爲個人所得，復須課稅。立法者本意，則以分派所得，不能不與保留所得同樣課稅，其與此項所得歸入個人手中時，性質不同，不得謂之爲二重稅。解釋雖是如此，然終不免乎二重課稅之弊。

(二) 第二種資本所得，復分爲甲乙兩種，甲種爲公債、社債、銀行定期存款，或他種性質相同之存款利

息，乙種爲不居住於內地而從法律施行地內之法人領受利息，剩餘金之分派，或他種紅利，以其領受數額，定爲課稅所得。甲種公債利息，課稅百分之四，其他所得課稅百分之五，乙種所得課稅百分之七·五。徵收方法，採用泉源課稅法，凡募集公債社債者，皆須將其公債社債之名稱，總額數，利率，發息期等條件，呈報政府。在償付利息時，即將應納之所得稅扣除，彙繳政府。至於國債利息，依照國債條例之規定，概予免稅。

(三) 第三種個人所得，就戶主及其同居家族之所得金額，合算總數，課以累進率稅。

(甲) 稅率如左：

所得數額	稅率(百分率)	所得數額	稅率(百分率)
八〇〇以下	〇·五	一〇〇〇〇	九·五
八〇〇以上	一·〇	一五〇〇〇	一一·〇
一〇〇〇	二·〇	二〇〇〇〇	一三·〇
一五〇〇	三·〇	三〇〇〇〇	一五·〇
二〇〇〇	四·〇	五〇〇〇〇	一七·〇
三〇〇〇	五·〇	七〇〇〇〇	一九·〇
五〇〇〇	六·五	一〇〇〇〇〇	二一·〇
七〇〇〇	八·〇	二〇〇〇〇〇	二三·〇

五〇〇〇〇〇	二五・〇	三〇〇〇〇〇〇	三三・〇
一〇〇〇〇〇〇	二七・〇	四〇〇〇〇〇〇	三六・〇
二〇〇〇〇〇〇	三〇・〇		

(乙) 免稅 軍人從軍中之俸給，扶助金，及傷病者之恩給，旅費，學費，法定扶養金，郵政儲金，工人儲金，及銀行儲蓄之利息，非營利事業之一時所得，以及非日本國籍而在本法施行地以外之資產職業營業所得等。

(丙) 課稅所得 凡所得於取得時必須之經費，得以控除，其他皆以實際上收入之金額為課稅所得。

(丁) 免稅點 每年所得在八百圓以下者免稅。

(戊) 勞動所得之輕減 凡俸給，歲費，年金，恩給，退隱金，賞與，及有同等性質之所得，得減免一定數額，凡在一萬二千圓以下者，控除十分之一，在六千圓以下者，控除十分之二。

(己) 個人情形 凡所得在三千圓以下，如其家族中有人年齡未滿十八歲或在六十歲以上，或有不具廢疾者，經納稅人申請後，得斟酌減免，其數如下：

- (1) 所得在千圓以下者每人減一百圓。
- (2) 所得在二千圓以下者每人減七十圓。
- (3) 所得在三千圓以下者每人減五十圓。

(庚) 生命保險費得據實數減免，惟以二百圓為限。

大正十五年又作一次大改，現行制度，異乎從前者，約有數點如下：

(一) 所得分類 第一種所得改分為三種如下：

(甲) 法人普通所得，為各事業年度之總益金中，減除總損金後之金額。

(乙) 法人超過所得，為普通所得超過資本金額百分之十之超過額。

(丙) 法人清算所得仍舊。

(二) 第二種所得 無論歸於個人或歸於法人者，皆用泉源課稅法。其歸於個人者，則不課第三種所得稅，其歸於法人者，納稅人可以從第一種稅額中免除，以免重複課稅。

(三) 凡重要物產 如金，銀，鉛，亞鉛，鐵之製造業者，從業務上獲得之所得，其開業年，及次年，起三年期內免稅。又據製鐵獎勵法之規定，凡製鐵業之所得，其設備完成之年，從其翌年起十五年內免稅。又外國政府對於日本國籍之船舶免稅者，則該國籍之船舶發生的所得，在日本可以免稅。

(四) 稅率 普通所得稅率，在法律施行地有本店或主事務所之法人，就其所得課稅百分之五。但同族會社，另外課追加稅。所謂同族會社云者，即法人之股本總額，由一家族的股本占二分之一以上者之謂。此等同族會社，在各事業年度所保留之金額中，凡有(1)在事業年度之普通所得中保留之金額，超過於該年度普通所得十分之三之金額，(2)在事業年度末之公積金，及其事業年度之普通所得中保留金額，合計起來，

超過於該事業年度實收股金及出資金額之半數者，就其超過數額課稅。數額在五萬圓以下者，稅率爲百分之十，在五萬圓以上者，課稅百分之十五。在十萬圓以上者，課稅百分之二十，在五十萬圓以上者，課稅百分之二十五，在百萬圓以上者，課稅百分之三十。此項規定，亦爲對付當時日本公司組織，以家族名義組織法人營業，希圖股稅。然其稅率，卒比第三種個人所得之負擔爲輕，究其目的，只欲使兩者等於平衡，不欲加重其負擔，而阻礙其發達。至若在法律施行地以外有本店或事務所之法人，則就其所得課稅百分之十。

超過所得之稅率，爲其超過額在百分之十以上者，就其超過額課稅百分之四。若超過額在百分之二十以上者，就其超過額課稅百分之十。若超過額在百分之三十以上者，就其超過額課稅百分之二十。

清算所得分爲兩種（1）公積金及法律上規定准免所得稅而來之金額，課稅百分之五。（2）其他金額課稅百分之十。

其他第二第三兩種所得之稅率仍舊，惟因將免稅點提高到一二〇〇圓，故所得在此數以下者免稅，所得在此數以上者，在一二〇〇圓以下之數，課稅百分之〇・八，在一二〇〇圓以上者，課稅百分之二，其他無改。

（五）個人情形之斟酌，改爲凡所得在三千圓以下者，每名得控除百圓。

第八節 遺承稅

遺承稅
定義

第一項 本論

遺承稅 (Inheritance tax, Death duty, Impôt sur les successions, Erbschaftsteuer) 爲財產所有人死亡，以其所有財產，移轉於他人時所課之稅。繼承人之繼承他人財產，爲確定其產權起見，必須經過法律登記，國家因於核准登記財產移轉時，遂課以稅。其對於遺產全部所課之稅，名曰遺產稅 (Estate duty) 其對於各繼承人繼承部分所課之稅，是爲繼承稅 (Inheritance tax)。兩種課稅，都足以減少繼承人取得之財產數。現在各國皆以遺承稅爲最良之賦稅，多已次第施行，惟稅制上尙有改進之處，因之尙待討論之點甚多。本項分從(一)課稅之意義(二)稅之好的或壞的影響(三)負擔之歸宿及(四)稅制之考慮等四端，加以說明。

本項所
領論之綱

壹 遺承稅之意義

財產之
遺承原
於情分

遺產人之遺給財產與繼承人，或繼承人之能繼承遺產，兩者間原根據於血親情誼之關係。若以經濟的關係而論，繼承人并未償付若何經濟價值之代價，故爲一種不勞利得 (unearned gain)。在兩者間情誼淡薄者，其對於遺產之繼承，常視爲意外之取得，因名之爲淪得 (Windfall)。國家准許私人財產之能遺承者，蓋爲維持人類對他人之情分，得以實現，故國家之課稅，亦應參酌人類之情分思想。

以社會的正義而論，個人應當依個人之勤勞以謀生活，依勤勞所得之多寡，以變易其生活標準。人人皆須勞働，則人人皆有生活，而後社會的基礎方能鞏固。個人以一生勤勞蓄積財產，以供一己生活，至爲合理。若

在社會
正義人
人應自
負其力

不對於社會供獻勤勞，唯恃從他人遺給之財產，飽食暖衣，閑居終日，則是在個人爲可恥，在社會爲增重罪惡。往往富家子弟，繼承先人鉅額財產，以爲得來容易，遂肆意揮霍，才能愚蠢者，不知所以管理經營之方，浪費財產，釀成國民經濟的損失，於個人於國家兩方皆有弊害。

私有財產制度，從各方面觀察，造出不少的罪惡，且爲資本經濟社會之基石，因之有主張廢止私有財產制度者。私有財產制度廢止之後，現存的經濟制度，將全盤發生變化，其在各方面發生好的或壞的影響如何，不是我們在財政學上所能完全討論。然從財政學以觀察私有財產制度，覺得尚有存在之餘地。假使將私有財產制度廢止，私人所有財產，一概收歸國有，國家一時固可獲得巨額收入，試問國家是否可以將國內大小財產，都依國家命令經營，其生產能力是否如私人經營者之大，頗成疑問。在國家生產組織尙未完備之時，僅能取幾種單純的生產事業，由國家經營，以防止私人經營者所發生之弊害。同時國家又必須劃出一條道路，使人民儲蓄，有所寄託。若是人民儲蓄的路途斷絕，則國民生產的餘剩，無地可以匯集。又國家稅收，必須是經常的，若人民沒有儲蓄，國家的稅源，將仰給於何所？或謂國家從國營事業可以獲得收入，然國營事業，多有須爲消費者謀利益，不必能視爲稅收的泉源者。國家經常稅收之泉源，寄託在國民生產力上。私有財產爲增加國民生產力之工具，爲砥礪儲蓄心之機括，若斷然廢止，則國家賦稅的泉源，必至枯絕，而社會生產力亦必銳減。

遺承稅
爲有限制
私有財產

財政學
上會計
私有財產
制度
存在之
理由

財政學上雖允許私有財產制度之可以存在，但對於財產聚積之弊端，自有其防止之道。所得稅財產稅

產之有
效工具

前人對
於繼承
稅之解
釋

官沒權
廣說

之課稅，爲平時防止財產聚積之手段，猶恐不足，復對於財產所有人死亡時課以遺承稅，以其一部，收歸國家。其他一部，雖仍許私人繼承，然數量則已大減。或如芮格蘭洛之提議，依世代而課累進稅，使繼承人享受遺產之利益，受年代之限制。在享受財產利益期間，繼承人可以極力運用其機會，以謀所得之增加，以增進其生活。繼承人之使用財產，既受年代之限制，則在此期限之內，將益努力生產，是於國民生產，給以一種刺激。故財政學上一方面容許私有財產制度之存在，同時又有駕馭之方法，保存其優點，而防止其弊端。

從來學者對於遺產課稅之解釋，各有不同之見解，茲說明之，并加以衡論。

1 官設推廣說 (The extension of escheat argument theory) 爲邊沁 (J. B. Bentham) 所主張。謂死亡人以其遺產交付與其親人，爲根據於死亡人之意願，至其他無遺囑之遺產當由國家收沒最爲合理。此項解釋，僅限於一部分之遺產收歸國有，對於有遺囑有親族之遺產，不能包括在內。現在遺承稅制，視繼承人與遺產人親係之遠近而課以重輕不同之稅率，其理由實導於此。

後來穆勒 (J. S. Mill) 根據於邊沁之思想而推廣之，謂無遺囑之財產，固應沒收入官，即其他准許繼承者，亦應有所限制，以維持繼承人能有獨立生活爲限。凡繼承之財產在一定數額以上者，仍應歸之國家。(二) 俄國現行制度，限定繼承財產之最高數額，即是如此。但在俄國能擴充社會生活的各項設備，使凡願意以勤勞謀生活的人民，皆有生活，故能施行。至其他國家對於人民之經濟生活無所保障，而國家經營生產事業不能增益其生產力者，則在課稅之程度上，尚須有所斟酌。

[1] J. S. Mill, Political Economy p. 839.

遺產課稅

11 迺往課稅說 (Back-tax theory) 爲美國韋斯特 (Max West) 及德國夏夫爾 (E. F. Schille) 等所主張，謂死者在生前之能蓄積財產，原於平時之脫稅，遺承稅爲乘其死亡時課以很重之稅，以補足平時未納之稅。但是生前脫稅之數，與死後所課之遺承稅，沒有正當的關係。美國平時有財產稅，在財產稅之中，不動產脫稅之處常少，而動產脫稅之處常多，如果依照此項解釋，則遺承稅之動產稅率，必須大於不動產之稅率。然在遺承稅制，只能對於遺產總數課以一般之稅率，不能因財產種類而不同。如果遺承稅是根據於迺往課稅之理，何以從前不課以重稅？納稅人之能夠逃稅，必係是項賦稅制度有了缺陷，就該補正。要知財產之聚積，是得力於社會制度之幫助，決非平時逃稅，即可聚積如許之多。即或此項解釋認爲有效，亦只限於遺產稅部分，而在繼承稅部分，完全不能適用。

遺產所得稅說

三 遺產所得稅說 (Capitalized income tax theory) 爲巴士特布爾之解釋。謂每年財產因死亡而移轉者，約有一平均數，因之遺產稅可謂爲係對於聚積之財產所課之遺產所得稅，而置個人平時所得部分於暫不課稅之列。⁽¹⁾ 依此解釋，則遺產稅成爲另一方式所課之所得稅，其不合理之處，約有數點：

[1] Bastable, Public Finance pp. 594-595, p. 608.

1 國家課稅，人民皆以其所得繳納，是爲一般賦稅之共同性質。消費稅與所得稅相同，同爲取之人民平時的所得。遺產可視爲繼承人之偶然所得，故遺產稅亦可視爲對於偶然所得所課之稅。然如此解釋，以遺

產稅是出於人民之所得，殊不能解明遺產稅之特質。

2 若視遺產稅為所得稅之一種，則何故平時不將所得稅課足，而必另辦遺產稅，增重徵稅手續。同時而有所得遺產兩稅，豈非重複課稅，是又不可通。

3 如果認遺產稅為對於死亡者平時所得之一次課稅，則遺產稅稅率當依死亡者生前獲取各項財產年次之長短而分別課稅，方為合理。然而如此責令遺產人於生前作成各年度財產增損之統計，豈非人類在生活上最無興味之事，遑言其不能責令遺產人實踐。

4 如果認此項解釋為有效，亦只限於遺產稅部分，而不適用於繼承的關係。

國家共同繼承

四 國家共同繼承權說 (State Co-heirship theory) 以政治上之理論作為根據，如德國國法學者布魯漆利 (Brunschlin) 謂國家對於私人財產有共同繼承權。私人之能聚積財產，不是一人獨自的能力，必須國家與以財產的保護，方能達到。國家為構成私人財富之一元素，則私人財產分配時，國家亦應有分取一部分財產之權利。然其不合理之處，則為：

1 私人之間，可以說是繼承，若謂國家為私人財產之繼承者，未免蔑視國家之地位，殊與國家強制課稅之理不合。

2 如果以此項理論作為根據，繼承人所得遺產數額，是遵照死亡者之意志與遺囑而決定，若是遺囑中沒有列入國家應行承繼數額一項，則國家無繼承私人遺產之權。然國家課稅之權，具有強制力，非私人自

由意志所能任意決定。

義務說

五 義務說(Obligation theory) 塞利格滿對於賦稅中任何解釋，都必爲之重新估定一番。其解釋遺承稅之根據爲義務說，謂「對於繼承部分之課稅，是根據於個人義務觀念，對於遺產全部之課稅，及根據於社會義務之觀念。在繼承稅則當想到繼承人之義務，在遺產稅則當想到社會所以促成遺產全部之關係。各種直接稅皆根據於納稅能力，遺產繼承兩稅亦是如此。但在繼承稅所謂能力，乃屬於個人的事情，而在遺產稅乃屬於社會的事情。」^{〔三〕} 塞氏慣於作兩翼解釋，初視之似很精細，實則此種新穎的說法，并不中肯者，則爲：

[三] Seligman studies in Public Finance pp. 161-162.

1 遺承稅可以有各種不同的制度，有課遺產繼承兩稅者，復可依遺產之繼承移轉次數或他項關係，各課以不同之稅率。稅率中之設備，各有其理由存在。塞氏所解釋者，乃稅制規定中各節之理由，而非遺產稅整部之理由。

2 塞氏之分爲個人義務與社會義務，亦屬費解。國家課稅皆基於人民對於國家社會之義務關係，即繼承稅亦是如此。繼承本身，亦爲社會關係，不能視作純出於個人義務觀念。

六 納稅能力說(Ability theory) 遺承稅課稅之根據，若從整部着想，仍是基於納稅能力，與一般賦稅之根據，并無二致，似不必另外穿鑿附會，加以特殊之解釋。稅制中常可因各方面的事情，作各別的规定，以

納稅能力說

遺承稅
之納稅
能力

期納稅能力原則，更能適應實現。此等枝節的規定，如分別遺產稅與繼承稅，各課以累進率稅，設置減免額之類，固各有各別的意義，但此等枝節的意義，皆從總的意義發生出來。若是以枝節的意義解釋總的意義，即難免有反客為主之誚。

遺承稅之納稅能力如何？社會科學所研究者，皆當以人為中軸，遺承稅之解釋，當從人與社會之關係着眼。就遺給人方面而論，其人死亡，生活停止，所有財產，在死亡者已無所用，其限界效用幾等於零。若在析產，傳給人仍然生存，其願意以其所有財產分給與他人，必依其保留部分，足移本人生活，分給部分，在他看來，限界效用較低。遺給財產之全部，原所有人既可付之他人，是皆在可以納稅之列。就繼承人而論，遺產析產之獲取，是其意外所得，亦有很大之納稅能力。揆之兩方面對於財產之經濟關係，確為如此。

惟遺承稅在適用納稅能力原則之中，必須參入財產遺承之情分關係，亦猶所得稅之須參入生活關係者相同。財產之遺承，并非全為意外，亦多有在遺承雙方之意內者，依雙方親疎之關係，而不同其程度。先人意欲以財產遺給繼承人，繼承人意欲繼承先人之財產，雙方意思之表示，在私有財產制度之下，凡屬合法行為，皆當認為有效，與由於他種行為發生財產之移轉者，其性質相同。凡雙方意思之自然表示，有親有疎，則遺產在雙方之納稅能力，因之成為反比例，有小有大。

所謂親疎，本為人類在社會中共同生活對於他人發生之情分關係。骨肉之間，情誼特厚，疎遠之屬，亦有等差。人類自少至長，皆須受親厚者之親愛的扶持，此種親感之延長，即不忍夙所扶持者，半途失其生活。此為

情分親
疎之解

人類極優美之天性，國家應當分別加以保存。若是人生無所謂親親之情誼，無所謂父慈子孝，父子之間，視同路人，則人類生活，頓成枯澀，社會組織，亦難整飭。由是而殘忍刻薄之念發達，則社會將如火如荼。

情分與納稅能力之關係

血族上倫理上社會上之親親情分，與經濟生活相結合，於是有對於親厚者極量給與財產，以保全其終身生活。此種期望，對於親厚之屬，尤為殷切，我們從親疎之等差，可以判別納稅能力之小大。在親厚者之間，遺產人之遺給，與繼承人之繼承，對於財產之情分效用，雙方皆視為很大，反之在疎遠之屬，雙方從情分效用觀察，皆視疎遠之度而漸減，是與財產之經濟效用，依其存在數量之多寡而有小大之殊異者，正復相同。如此人生情分與經濟生活有關聯之作用，期望遺留財產之多寡，亦即所以表示人類親親之念。薛爾茲不明此理，謂親疎情分與經濟價值無關，推而論之，又與納稅能力無關。^{〔四〕}其實經濟價值之大小，發乎人類之主觀見解，而形成於社會的（或市場的）決定，親疎情分之觀念，亦出自人類之主觀見解，而為社會所共同承認。屬於經濟者，為價值觀念，屬於情誼者，為親疎觀念，方面雖殊，而其動機，同為發乎個人之心理作用。而出發之後，步伐實為整調的，關聯的，并且是平行的。在遺承財產行為，若僅有價值觀念而無情誼觀念，則人人將皆願舉其一生聚積之財產，奉之國家，作為公共設備，以增大其價值，又何必傳之子孫。可知遺承之主要原因，由於情誼，則遺承稅制之規定，亦應從此中出發。

〔E〕 Shultz: American Public Finance and Taxation. pp. 578-579.

在納稅能力之解釋，有以納稅為犧牲者，其能力之大小，當以從犧牲上所感受痛苦之小大以為度量。則

此項因情分之差別所感受痛苦不等之處，亦當於徵收遺承稅時，計算在內，以定能力之小大。

貳 遺承稅之效用與影響

遺承稅在今皆視為良稅，其效用及其影響如何，可以從各方面加以觀察：

在財政
上之效
用

第一 在財政上之效用 遺承稅稅收，可期充實，而徵收又便易。一般財政家之喜歡遺承稅，何莫非因其在徵收上有比較的不勞而獲的結果。

一 遺產之處置，在歸於繼承人之前，國家可以施行其管理權。原所有人死亡，隱藏之弊可以杜止，徵收上較為方便。

二 稅率可以加重，稅收可望充實，徵收費得以比例的減少。

三 遺承稅是取之於遺給人之財產，并非增重繼承人之負擔，死者雖明知有極重之稅，然而死者一棺長閉，萬事罷休，稅之負擔雖重，然無生人因稅所感受之痛苦。繼承人心理雖悵怨財產之減少，但回想到假使其先人未為其留下財產，亦須生活，數額雖減少，然勝於無，則心中可以自寬自慰。納稅人之痛苦，既可減少，當不如他稅之激起反對。凡此三項，皆為他稅之所不及。

四 遺承稅收入數額，年年似無定準，因每年度有財產的人民，其死亡率不必平均，死亡者所有財產之數，亦多少不一。但考之各國實情，遺承稅收入，年年略有定額。蓋遺承稅之納稅人，以中等財產所有人為最多，占稅收中之大部分，其他巨額遺產之稅收，究占少數，在稅收數之可靠部分，究可預算。假使一國財富分配很

平均，則每年稅收數額必更有規則性。

節制資本之效力

第二節 節制資本 一人到死亡時，其經濟行為停止，平時聚積之財產，應當作個結束。私人聚積之資本，可以年年作無限制的增加，憑其能力搜羅社會財富，供其使用。在一人聚積社會財富範圍擴大時，即難免妨害他人經濟生活之活動。財產數額愈大者，其影響愈大。資本主義之弊端，全從此中發生出來。平時國家課所得稅，已隨時節制其財產之聚積。但平時所課之所得稅，國家不希望以此減損其生產能力，因為能聚積財產之人們，必有其特殊才能。若是削減過甚，而使社會財富不能增加，并非社會之福。故平時只徵收其所得之一部，仍任其保存一部分餘存，以供發展其生產力之用。在其死亡時，其人生產能力停止，國家課以遺產稅，以免其所聚資本全部轉到第二人之手，作無限制之增加。一個人終身累積資本，究屬有限，若是世代相承，則累積可以到無限。國家在一人經濟活動休止時，課以遺產稅，正是節制資本聚積於社會中少數人之手。

但未必妨礙國民資本之發展

從前許多論者，謂遺產稅為對於資本課稅，是妨害國民資本之繼續增殖，此項反對之論，自亞丹斯密及李嘉圖倡導之後，從而和之者甚衆。^{〔五〕}在財產稅稅率甚重者，容或有此種情形。因為財產所有人平時運用其財產，從事於生產事業，從財產而發生所得以增殖其資本，若課以財產稅，難免不妨害其資本之調度。至若在遺產稅，資本運用人已死亡，其調度能力已消滅，當斯之時，課以遺產稅，不過是以其資本移轉於國家，而此項資本仍然是留存於社會，無論遺產稅稅率之輕重，國家課去稅額幾何，國內存有之資本量數，不能謂私人資本移轉於國家之後，其存在量即有何減少。凡供生產用之資本，在課遺產稅時，其數量形式必仍舊存在，惟

原屬遺產人所有者，以一部分出賣與他人。他人以其所得，取得此部分資本所有權，而其人之所得，乃入於國庫。故此中有須考察者，購買人之所得，若不購買財產，是可以投入產業界，加多社會之新資本，今購買財產之後，所得入於國庫，供財政上之用途，是不免於妨礙社會新資本之增殖。無論稅款出自繼承人之所得，或他人之所得，其妨礙新資本之增殖則一。但國庫收取此項資力之後，仍以之支出，作社會事業之用，謀社會全體之福利，則所發生之生產效果，是可普及而加大，其發生之利益，亦為各生產事業之所共同享受。一般人民蒙受此等利益之後，則儲蓄可以增多，資本增殖之總數，亦必不在每年國庫所收遺承稅稅額之下。故短期間國民資本數量，并不因遺承稅而減少，至長期間是否減少，當視支出情形以為定。^{〔六〕}但經費之支出，總有促進資本增殖之效能，而從國庫支付與私人之購買力，亦有增殖私人所有資本之處。在不課遺承稅時，私人所得，直接投之於產業，作成增殖之新資本，在課稅時，尚須一個輪迴，經此輪迴，國家於創造社會福利之外，又復歸作私人所得。英國施行遺承稅已久，據其經驗，實有助於英國經濟之發展，英國人民亦深悉此中之利害，認為能增加社會之福利。^{〔七〕}實則私人所有資本財產之增殖，多由於社會制度之力量關係等釀成，不能斷言財產所有人變更後，其資本生產力即受打擊。

〔五〕 Adam Smith, *Wealth of Nations* Vol. II p. 347. Ricardo *Political Economy* pp. 174-175. Bastable:

Public Finance p. 591. Allix: *Science des finances* p. 740.

〔六〕 Silverman: *Taxation*, p. 159. 以長期間有減少資本之可能，實則并非如此。

【十】 Report of Colwyn Committee.

即或有妨礙之虞，然不必比他種為甚。

美國薛爾茲(W. J. Schultz)於遺承稅極有研究，據其所論，認遺承稅損害國富聚積之處較他稅為甚。【八】此項論斷，似猶未明遺承稅與他稅性質不同之處。國富之聚積，不可單以現時聚積之數量判斷其多寡，尚須問一種財富所屬之人的經營能力如何，將來是否能因此可以增殖財富。在所得稅財產消費稅之類，是減少納稅人平時的所得，即是減損其人平時增殖財產之能力。在遺承稅原財產所有人已死亡，其人增殖財產之能力已消滅，繼承人增殖財產之能力，比之遺產人，不一定超過，則是遺產在死亡移轉後發生增殖之情形，常不一致。專就現時而論，遺產稅似為國家取去社會新資本之部分，歸於國庫。但從他方面觀察，假使不課或少課遺承稅，而繼承人多取得是項財產，到底繼承人是否能依此項財產而增殖財富，常不可必。財產移轉之後，其增殖力必有所減損或停頓，則將來的數量，必減少無疑。反不如由國家用遺承稅收去，以財政的力量，措置此項資源於生產力較大之處所。其增殖之財富，散布於各處各人，惟不似聚積於繼承人手中者之為顯著，而在將來增殖之數額，庸或比之存置於繼承人手中者為多。因此二層原因，不可謂遺承稅在資本之聚積上，更劣於他稅。

【九】參攷 W. G. Shultz, American Public Finance and Taxation p. 577.

遺承稅之於儲蓄，其心似以損所減。

第三 影響於儲蓄心 人民之節用儲蓄以增殖其財產，由於具有一定之目的，希望以此傳之子孫，使其子孫得此經濟扶助之後，逐漸提高其在社會中之地位，一雪其生平所受經濟之困苦。此種思想，在我國宗

但亦不
必因之
減損

族社會之觀念甚強者，尤為濃厚。而且在現在社會制度之下，除已有巨額財產心意弛懈者之外，大多數人們都是小有財產，故遺產稅對於儲蓄心之關係，至為重要。平常以為遺產有稅，則人民扶助其子孫之期望，不能完全如其意願達到，因悵生恨，難免不減損其儲蓄心。或以平時財產無稅，其增殖之速率較大，遂以得來容易，其努力節用之心，不免因之弛懈。兩方論斷，皆有理由，然尙有加以考察之必要。

人類之努力工作與儲蓄之願望，以謀增多其財產，并非單從財產數量上着想，其對於財產數額，并無絕對之標準存在，其對於財產之增加并無匱乏之境存在，因之不能斷言遺產人生平將因稅而減淡其願望，而事實上的情形，或與此正相反，因有稅而更節用努力。但一人之節用努力，固欲以之備子孫生活之用，而欲以之備老年頤養者，實繁有徒。在一人未死之前，時時都作防老準備，在普通人們，何嘗敢於任意浪費。實則人民生活，依個人之經濟力而有一定之習慣與標準，不必有何浪費之事。

實際的
問題仍
在儲蓄
是否實
現

人民之儲蓄心，因本身及子孫生活攸關，本極濃厚，所成為問題者，即社會制度是否有各方面的力量，使人民之儲蓄能夠實現。假使國家施行之經濟政策，足以鞏固一般人民之生活，人民之儲蓄願望竟能實現。則此願望因效果可期，必更發長。若是社會經濟時生變動，人民不得安定生活，常有以畢生精力儲積財產，而一朝蕩盡者，儲蓄有心，終是枉然。一國之財政經濟政策，當使人民不感受痛苦而能儲蓄。人民常有餘力，則經濟生活自然發達。反之若是人民生活感受痛苦而有儲蓄，所儲蓄者，在本人之生前已時懷不安全感，至傳之子孫之事，更無暇慮及。

除儲蓄
心外尚
有更爲
重要之
他種願
望存在

抑人類之孳孳於增殖其所有財產，原因非一，常有其他意念存在。有於現時能夠增加其財產，即努力增加，以免失去機會而貽後悔之憂者。有以致富爲人生光榮之一頁，不甘居人後而努力者。有懷生於憂患死於安樂之詞誡而努力者。有以財富爲增進其社會地位與政治勢力之憑藉者。亦有秉持經營之重任欲拔不能非向前發展不可者。還有坐擁巨資，吃穿浪費之外，而財產自然累積不已者。凡此各端，皆爲事實上財產之能聚積的原因，不能繩之以儲蓄心之有無大小。巨額財產者之成功，常非省衣節食之輩，所能想望。

有增進
一般生
產力之
機能

第四 發達生產力 有生產能力之人死亡，其財產繼承人之生產能力，不必如其先人相等，往往有繼承人坐享先人努力得來之財產收益，而不能增大其生產力。社會財富停滯於此輩不事生產者之手，是爲社會之損失。國家之施行遺產稅，爲將一部分財產歸於繼承人，俾作增進其生產力之扶助。繼承人繼承一部分財產，而爲數又不多，乃不得不努力增進其生產力，不要單靠遺產度日。同時國家將他部分財產，用遺產稅課取之後，用以增進他部分人民之生產能力，使此輩有生產能力而缺乏扶助者，得着補助。

個人營
業生產
之關係

遺產稅對於財產重課，因而使財產發生變動，其生產力是否因之低減，亦爲必須考察之問題。以國民經濟而論，社會資本并不因稅而減少，已如上所論。然在個人之經營生產事業，其財產因稅而減少，或供生產用之財產并未減少，而以其使用財產減少之故，間接影響於生利財產之生產力，嗣後繼承人因生產設備或個人生活受此變動，不免妨礙產業之繼續經營，或竟而蒙受挫折，至於倒閉。在各別情形此種結果，往往而有。一般批評遺產稅者，對於上述國民經濟全體之結果如何，容多茫然，而於此種個別事情情形顯著者，極易摘

營業失
敗於部
由於經
營能力
之欠缺

若是由
於財產
之變動
則又因
稅率之
輕重及
金融制
度而不
同

但大多
數情形
總可維
持

取事實，以爲評論之資料。

生產營業，因死亡移轉，或因課稅之後至於受挫折而倒閉者，其原因有二，或由於人力，或由於財產。一人之能聚積財產，大都由於畢生對於一種事業之經營，積有經驗，并在生存期間，利用社會中各種到來之機會，乃得有此成績。個人之經營能力，與各人之才智修養有關，常非短期間所能培養而成。在國家常有人存政存人亡政息之感，在個人事業，父死而子不能世其業者，亦往往而有。此種因人力亡失而生產營業至於中輟者，惟有訓練繼起之人，以爲補救之準備。個人營業之倒閉，由於人的原因者較多，不能以之歸咎於財產之變動。

至於個人營業，因課遺承稅致財產減少不克使營業維持發展者，又須視遺產稅稅率之輕重。在稅率甚輕者，繼承人可以短期內之營業所得，填補此項虧缺。如果像近代最流行的辦法，作生命保險，繼承人能從其先人之保險，獲取活動資本者，則應納之稅額，出自保險金，亦不致影響於營業財產之削減。若稅率甚重，則一國活動金融之制度與有關係。繼承人苟能得金融業之援助，亦可維持財產之原態。如其難於受他方面之借助，而須專憑繼承人本人之經濟能力及遺產以籌措稅款，則又須視此兩者之情形，以決定是否能夠打破納稅的難關。通常(1)繼承人在繼承先人之生產事業時，其本人或已有相當儲蓄，供納稅之用途。(2)通常能經營一種生產事業而有成就者，其身心之稟賦較強，壽命較長，期間既長，則聚積之財產較多，活動之能力較大。(3)在長時期之經過間，財產之價值增益，是又增大其經濟活動能力之處。以此三個原因，一般規模較大之生產事業，多不至失其經濟活動之餘地，營業較易於維持，其他不克維持者，當爲數甚少。

事實之證明

考之我國情形，現時尚無遺產課稅之制，先人營業，常不克維持者，多原於子孫分析財產，意見不一致。此種經營組織之不適當，最足為生產事業發展之障礙。據英國柯爾溫委員會報告〔九〕，考察結果，認為生產事業之不克維持，遺產稅并非其重要原因，在股份公司更無其事。反而因有遺產稅之後，個人營業組織，多有變而為股份公司，生產組織，更加健全者。由是可以推知生產事業之能否維持，人的原因，常為重要條件，而財產因課稅而減損，并不必影響於生產之不克維持。至於一種生產事業在移轉後之發展，則當別之於繼承人之才智及其經濟調度的力量。

[九] Report of Colwyn Committee, Appendix XX.

有礙於平等分配之機能

第五 遺產稅具有流通社會財富的機能，使社會財富達到平等的分配。平時對於所得課稅，只徵收所得之一部，若將全部課稅，則財富所有人將不願意儲蓄努力，勢必發生社會浪費之弊。所以國家為保持個人之儲蓄心起見，准其保存一部分所得，然准其保存，以死亡日為期，死之後國家課稅，以其財產分配於社會全體。如此一人在社會中享有財富之機會，以死為止，不致再延長下去。稅率愈重，愈可促進分配之平等。稅制中就各方面之關係而課以不同的累進稅，皆為達到此項目的，其詳於下目中說明。

遺產稅之補充效用(1) 未課及之所得

第六 補充所得稅 從賦稅制度之完整上觀察，平時對於所得課稅，遺漏而不確實之處實多，遺產稅有加以補充之效用。(1) 凡動產及不動產，其所得數容或未發生變動，而其價值常增加，所有人從出賣財產上常獲得巨額所得，非所得稅之所能課及。動產如股票證券之類，買賣容易，其獲取利益之機會更多。如美國

(2) 補充
財產之
精神所
得

(3) 補充
財產兩
種所得
之稅應
適

(4) 補充
財產各
種所得
之稅不
平

但補充

所得稅制，此等所得，本列入課稅範圍，然以難於調查確實，隱匿者恆有。又美制既對此項所得課稅，營業上之損失，亦必准予從所得中減除，有此規定，反增加納稅人逃稅之機會，而影響於稅收。此等所得既課稅者，遺產稅可以減少，未課稅者，則遺產稅增多。

(2) 使用財產如衣服，用具，寶石，玩器之類，平時給與所有人以精神所得，不在所得稅課稅範圍者，在遺產稅制之下，可以捉着，以免此等無負擔之享受延長，及於他人。

(3) 在所得稅制中，勤勞所得之稅常低於財產所得，此項低減之程度，常有過多之處，遺產稅能加以補充。在享受低稅者，其平時未被徵課而生活上又未支出之所得，累積為財產，到財產移轉時，乃加以清算。平時無須減稅部分，至是依其總數課稅。反轉來說，勤勞所得者比之財產所得者，平時須留所得一部，以備將來或其子孫生活之用，其償付能力較小。勤勞所得之稅率雖低，但不必能達到維持兩者間之均衡。在遺產稅財產所納之稅較多，即含有維持此中均衡之效果。

(4) 在各個財產所得者各人所獲之財產，其利率常有高低之不等。例如甲有財產五千元，作帶有投機性質之營利，獲利一分，乙有財產一萬元，投於收益可靠之處，獲利僅五厘，兩人所得數額相同，所納之所得稅亦相同。但考之納稅能力，乙有較多之財產，其納稅能力較大，遺產稅對於乙課較多之稅，即是補足平時對於各種財產所得稅之不平衡。

上述各點，皆為遺產稅補充所得稅課稅之所不及，但經此課稅之後，仍不能斷言各個納稅人間之負擔，

者只有
此效力
存在不
必全能
適合

依此即可達於完全的公平。至所得稅之欠缺，常因各方面的情事而有程度之不同，遺承稅所能補充者，依然是略近的，武斷的，不必能作適合的填補。在納稅人一方面，各人獲取所得及持有財產之期間，因各人生命修短之不同，則納稅能力亦不同。在財產方面，財產數量之增加，在各人有緩急之別，財產之性質與價值，各時期有不同的變動，凡此皆無從計量清楚，或獲得確實的結果。

遺承稅
與財產
稅比較

第七 與財產稅及財產所得稅比較 若將遺承稅與財產稅比較以觀，遺承稅為數十年徵收一次之財產稅，財產稅亦可視為每年徵收一次之遺承稅。財產稅既可視為財產所得稅，是遺承稅亦可視為數十年一次徵收之財產所得稅。但三種稅之課稅標的物各不同，在財產所得稅，必其財產發生所得者始有稅。而遺承稅及財產稅，無論財產發生所得之有無多寡，皆課以稅，是後兩者之範圍，比所得稅為廣。然遺承稅課及一切財產，如個人使用動產之類，皆在課稅之列，而財產稅對於個人使用動產之類，常不課稅，是遺承稅課稅範圍，常大於財產稅，凡平時未課及之財產，皆可課及。〔十〕

〔十〕 皮果比較三稅之儲蓄影響時，僅加以概括的句語“Without reference to distribution 實則三稅之課稅範圍在稅制施行上，即皮果所謂 *announcement aspect* 不一致。

假定遺承稅與財產稅之課稅範圍完全一致，平均財產每三十年遇着一次死亡移轉，即每三十年課遺承稅一次，如果遺承稅稅率三十倍於財產稅之稅率，則國家每年徵收財產稅，抑徵收遺承稅，在稅收數額上并無所不同之處。此種情形，猶如三十人成一團體，每年每人各出十元，湊成三百元，或三十人每年輪流各出

三百元，繳納於國家，在國家看來，在任何一稅之下，國庫收入相同。所不同者，納稅人每年平均繳納十元之財產稅，與三十年後輪到繳納遺產稅三百元，對於納稅人發生若何影響，殊堪考慮。以對於財產所有人之努力工作與儲蓄所受激勵而論，在財產稅納稅人，每年須支出一部分稅的義務，只覺其財產累積之緩慢，因而其努力之願望加強。在遺產稅，遺產人生前常以其累積之財產數量較多而快，遂以為累積甚易，似不如在財產稅制之下，每年課去一部分者之為緊張。至在繼承人，其接受之財產，假定在兩稅之下，數額相同，然在財產稅制之下，每年即有負擔，而遺產稅則否，是又財產稅之負擔，較之遺產稅具有鼓勵其努力工作儲蓄之效力。遺產稅似不及財產稅之可以增進納稅人之努力工作與儲蓄，但此項程度之差別關係，并不重要，前已言之，不能斷言財產稅必愈於遺產稅之能激勵人心。至若遺產稅範圍之寬泛，可以補充平時財產稅未課及之處，與夫在徵收上每年平均只對於三十分之一的納稅人清查其財產，可以減少徵收的煩難，皆比財產稅為愈。而且遺產人死亡，隱藏財產之弊，究少於財產稅徵收之費，亦可減少。

第八 與家族制度之關係 論者謂家族制度之於社會組織，具有許多優點，而維持家族制度的中堅原因，厥惟家族共有財產制度之存在。假使家長死亡後而課以遺產稅，則一家孤兒寡婦，將失其生活，一家所恃以為生之人死亡，國家復分去其財產之一部，則家族份子，將何以堪，此為人類至慘之劇，為仁政所不許。而且一家財產，雖統屬於家長，而家庭份子如兄弟妻子等皆會相互努力，不必由於家長一人努力，得此結果：家人繼承財產，乃其本人之努力所得，性質既難分別，安能於家長死亡時課稅。此種反對的理由，為根據於社會

的實情，足以聳動聽聞。尤其在我國，家族制度，根深蒂固，其優美的生活，已浸入一般人之心脾，凡遇有侵害家族制度者，必肆力抨擊，將來於施行遺產稅時，當不免此種反對的議論。

財產常
可增進
家庭生
活之購
置亦往
誼因此
往因不
往因不
往因不
往因不
往因不
往因不
往因不
往因不
往因不
往因不

然稅制
中仍須
參照此
項情形

但是要知道家族制度之存在與維持，其原因繁多，而血族關係，至為深重，并非因財產之有無而有所不同。若以家族共有財產為鞏固家族制度之原因，是則有財產者能維持家族關係，而無財產者將無以維持家族關係；考之事實，決非如此。凡家族中有財產者，足以增進其家族生活，更為愉樂，諉係實情，為吾人所當承認，故於遺產稅制中設為免稅點，仍使家族留有餘產，以期保存其融洩的生活，然不能謂某家族必須有某定額財產存在，方能發生此種愉樂。有時家族財產過多，其子弟不知生活之艱難，任意揮霍，釀成社會之浪費，此為盡人共知之事實，無容贅述。假使一家有鉅額財產，其生活固能增進，然孰若使財產平均分配於社會全體，使全社會家庭生活皆能增進之更為有利益。若謂遺產稅足以毀壞家族制度，然不聞平時國家徵收所得稅貨物稅之類，有害於家族制度之維持。現在家族之無財產者，仍難免此類賦稅之負擔，而有財產者，若硬不納稅，無乃對於無財產者太不公平。至若家人努力得來之財產，其權利屬於何人，當有明白之認定，以免事後之糾紛。我國家庭興訟，十之九原於此。凡取得某項財產者，國家以法律保護其權利，其人即負正當之納稅義務，權利義務，不容混淆。故家人努力得來之財產，亦應將財產權利屬於其人，方為正當辦法。遺產稅制中規定，因照親疎之差別而課以不同之稅率，是已顧忌家族財產取得之原因，難於分別，凡親近家屬，稅率較輕，即可以防此弊端。

遺承稅之負擔
通常以繼承人於

但大多數人在生前
苦吃而須加別
以辨別

叁 遺承稅之負擔

遺承稅究歸何人負擔，驟視之似甚容易決定。因其似甚容易，故從前論者，多不徹底。通常稅之繳納，在遺產人死亡之後，則稅之負擔，當不歸於遺產人，乃歸於繼承人。遺產有稅，是減少繼承人之取得。其以遺承稅負擔係歸於繼承人者，理由俱在此。然從他方面觀察，繼承人本無此等財產，安得有所負擔，稅所徵收者，何一非遺產人之所有物，則是稅之負擔，乃是着落於遺產人。兩方面的解釋，皆為有理。但社會科學通常只論生活關係，生命死去，關係即歸於斷絕。因之遺承稅之負擔，在原則上是屬於繼承人。然遺產人在生前所受之負擔如何，仍不可不問。

遺產人對於其子孫或其愛好之人遺給財產，常考慮各繼承人所得之財產數量，必足以維持一定之生活標準，平時乃努力工作，努力儲蓄，或節省生活費用，以謀財產數量之增多。達到一定數額之後，方放心下去，不復若何之努力，或若何之節省。若因有遺承稅而意欲將稅額預先籌足者，其努力與節省之程度，必更加甚。在沒有此等考慮的人們，如作我躬不閱，遑恤我後之思想者，及已有鉅額財產者，則如上而的決定，遺承稅歸繼承人負擔。但在大多數人們，皆是少有財產或小有儲蓄能力，此等顧慮，常懸在心頭。凡因此等顧慮而平時努力儲蓄或節省生活者，即為遺產人平時之真實負擔。繼承人所受財產，似因稅而減少，在名義上歸其負擔，而在實質上遺產人平時已為之負擔，否則繼承者所得之數將更少。惟此中又有事情須考慮者，在遺產人生前力圖增加其財產時，若繼承人亦隨同參加努力及節省，則繼承人亦同受負擔。若是遺產人之能增加其財

產，乃從節省繼承人平時之生活而來，則負擔仍落於繼承人。反之若係節省遺產人之生活，則歸遺產人負擔。此等不同的情事，確實存在，惟常有不分明之處。常有日就月將為子孫謀遺財產，及至財產增多之後，此等放慮，忽焉忘去，於是浪費，致繼承人所得財產反而減少者，則此項稅之負擔，歸於繼承人無疑。

依稅疎
程度之
差異亦
可決定
負擔

遺產人之刻苦犧牲，以謀增殖其財產，遺給與他人，常因個人性質，及對於繼承人之親厚關係而不同。如繼承人為極親厚之人，則遺產人生前愛護之意極強，個人刻苦犧牲之處更甚，稅之負擔以重。若係遺給與疎遠之人，則遺產人對於遺留財產數額之多寡，生前恆不願置意，則稅之負擔，歸於繼承人。由是而談，則遺產稅之負擔，依遺產人對於繼承人親疎之觀感，從親到疎之程度，而決定各人負擔之成數。

遺產人
負擔之
輕重
依三種
情形而
不同

在遺產人負擔遺產稅之情形下，其負擔之輕重，因三種情形而不同。第一，依繼承人數之多少而不同。在人數多者，遺產人生前增加其遺產數之慮念更強，平時之生活負擔又重，其能積有遺產，當係蒙受極大之犧牲，故負擔以重。第二，依遺產稅之重輕而不同。在遺產稅重者，遺產人若欲使繼承人於納稅之外，尚有一定數額之財產，以維持其標準生活，則努力與節省之處更甚，負稅以重。第三，依遺產人所有財產之多寡而不同。在財產較多者，其對於繼承人之慮念較弱，惟少有財產之人，力圖增加其財產，處處自尋苦吃，則負稅以重。但所謂負擔輕負擔重云者，原從遺產人之刻苦犧牲作為判別，而刻苦犧牲所感受的痛苦，又依個人之習慣及心意是否願意或能夠忍受之程度以為別。如此說來，負擔之輕重，乃從物質上之享受，努力之精神而推延到心理作用。凡此四項情形，既認為真實，故遺產稅制亦當容納其意義作為規定。

稅制在
施行上
之困難

肆 稅制之斟酌

遺承稅制之討論，迄今尙有許多新的發展，此等提議，多含有極確實的理由，然在實施上有許多困難當前，不能打破。任何一項制度之施行，常有待於其他社會的條件，遺產稅亦不能獨爲例外，稅制中所規定者，亦當考察當時社會情形，是否能通行而無弊。例如課稅範圍，當爲遺產之全部，不可有何遺漏。通常動產比之不動產容易漏稅，即難免於不公平，故需有嚴密之調查。然調查詳實，尙爲初步工作。遺承稅之徵收，比之他稅較爲容易，然若欲改進以求其更合於理，在施行上所感遇之困難，仍然很多。我國將來施行遺承稅時，稅制之制定，當於攷察學理之外，尙須注意到施行的可能。

累進稅
之適用
情形

遺承稅制之中，最應斟酌者，厥爲稅率。財產繼承，可以分析爲若干方面的關係，亦可以從方面之關係上課以累進稅。

一 依遺產數額之多寡而課以累進率稅 在遺產人死亡時，清算其所遺財產數額，而課以累進率稅，其意義爲因死亡人有財產者而課以稅，至於繼承之關係，全置之不論。在今實行遺承稅之各國，皆以對於遺產課稅爲遺承稅之主稅，而且此項稅收，在遺承稅總收入中占大部分。

二 依各遺承人對於遺產人之親疎程度而課累進率稅 此項課稅，通稱爲繼承稅 (Legacy or Succession duty)。親疎等級，當有親屬法爲之規定，如夫妻子女直系尊卑親屬爲第一級，兄弟姊妹姪甥爲第二級，其他爲第三第四級。在親等關係之中，其愈親厚者，平時與遺產人共同生活，對於遺產之想望亦愈切，故稅

率宜輕。至疎遠之屬，本來對於遺產未作何期望，其視遺產之獲得，無異乎洵得，遺產人本不一定欲留給此輩，故國家可課以較重之稅率。此項繼承稅亦為各國所通行。

三 依繼承人所有財產數額之多寡而對於繼承部分課累進率稅。繼承人原有財產甚多者，比之原有財產甚少者，常有較大之納稅能力，若課以累進稅，是有糾正財富分配不平等之效能。但此制之施行，不無煩難。除須計算繼承部分之外，又須計算各繼承人原有之財產數額。財產有種類之不同，在收益財產有收益率之不等，在使用財產僅發生精神所得。繼承人之領受各種遺產，俱以市場價值為準，俱可視為一項偶然所得。而繼承人所有各種財產種類，若是不同，即不能完全以財產價值，決定其納稅能力之程度。又如有形動產之類，在遺產較容易清查，然在繼承人所有者，即難於清查確實。此等標準既難決定，則課稅時難免不公平。至今各國遺產稅尚未達到可以施行此制之境。德國一九一九年遺產稅之中，曾作此項規定，終以施行上之困難，旋即廢止。

四 依子女人數之多寡而課以累進率稅。遺產稅不能但以遺產之數額為絕對之標準，尚須考察繼承人之人數。如有子女人數較多者，各人分析所獲之數，比之獨子獲取全部者，其納稅能力較小，故後種繼承當比前種所課之稅為重，方為合理。就社會分配而論，於依遺產數額之多少而課累進率稅之中，尚應參入繼承人數而異其稅率。現行此制者，有法意兩國之遺產稅制。我國將來施行遺產稅時，亦有參入此項規定之必要。

五 依遺產移轉回數之次第而課以累進率稅 此項稅制，原為意大利內格爾教授（Prof. E.

Rignano）所提議，在課遺產稅時，分別各種財產之來源，凡財產由遺產人生平所累積遺給與繼承人者，課以較輕之稅，其由先人生前累積經遺產人而遺給與後人者，課較重之稅，若由先人輾轉繼承下來而遺給後人者，課以更重之稅。翻面來說，即一種財產歸私人所有，受時間的限制，例如平均每三十年發生一次遺產移轉，即在第一屆三十年國家收回一部分，第二屆三十年又收回一部，第三屆四屆三十年又收回一部或全部，內格爾洛稱為依財產之世代（relative age）而課以累進稅。〔一〕此項提議發布之後，喚起各國討論。因為准許世代繼承之次數，可以縮短，亦可以延長，稅率又可輕可重，在一般主張廢止私有財產制度者，雖不能立即實現其主張，亦在此項稅制之下，確定了私有財產存在之生命，不能無限延長而愈累積。在主張社會改良者，視為限制私有財產最適當之工具，在謀國家收入者，亦以此項稅制，可以增加國家之稅收。無論各派思想如何，僉以此項稅制有討論之價值。

[11] E. Rignano: The Social Significance of the Inheritance tax p. 31 以下。

其主要
意義

此項稅制，固因其有限制私有財產之效能，然其理論之基礎，則認定財產之繼承為一事，財產之遺給又為一事。一人繼承先人財產之後，則當努力利用，以增大其生產力，收穫其生產結果，以為己助，不當永久靠遺產生活，而自喪其生產力，故遺產經過若干年後，當由國家收去。以遺給之關係而論，先人之以財產遺給與我，原為保障我之生活，不致式微，是先人對於其後人，已盡其責任。至於我之後人，當由我直接負責，不是先人所

應代爲負責。將此兩項關係合併起來，故一人聚積財產，身後只應傳之一代，然恐有時於一代之後，尙有欲維護第二第三代生活者，國家爲表示寬大起見，猶准其多傳數代，惟於以後每代迭傳時，其責任心低降，稅乃加重。

其困難之處

此項稅制，在理論上之根據，洵爲深厚，然在施行制度上之困難很多，如何使其理論完全實現而無弊，是爲任何合理的制度成功的要件。此項稅制，乃告人遺產不能永久可恃，用以鼓勵繼承人之努力節用，如欲以財產遺給其子孫，必須其本人努力。然假使繼承人繼承先人財產之後，或以此項財產不能傳之久遠，或以昏庸淫佚，或以生活困難，而將遺產蕩盡或消耗一部分，此種事情，往往而有，則比之他人保全先人基業，并能增殖者，若同等課稅，豈非不公平。道爾頓師思得一保障方策，在對於每人聚積之財產第一次徵收遺產稅時，即將以後應徵之稅，連同徵收，而由國家每年按期對於繼承人交付未到期財產部分之利息。換言之，將遺產全部收歸國家，其准許繼承部分之價值，由國家給與一種限期登記公債，支付利息，至應納遺產稅時，公債歸於消滅。這種方法，在國家方面可以免除繼承人浪費破產，而使國家免除蒙受稅收上之損失。在繼承人方面，可以保障其按期獲收定額之利息。在財產上可以免除財產之跌價或增益，以免除繼承人蒙受特殊損失或利得。

道爾頓解決困難方法

及其優點

如此私人遺產統歸於國庫，遺產之中，有不動產，股票，公債，營業財產，及個人使用財產之類。國家取得此等財產之後，凡國家無需保有者，可以出賣，易得現金，以減輕國債，其他如鐵道，鑛山，銀行，土地之權益，國家可

然又有
層層困
難難於
解決

以保有，以達到此等事業財產國有之目的。

於此又有問題發生，第一，國家不願保留而須出賣之財產，在出賣時必有一番經營，其中容或有損失，須國家負擔。出賣財產，國家又須設立許多機關。第二，財產之有收益者，在私人手中經營時，私人務努力以謀收益之增多，生產力因以加大。遇有損失，亦歸經營者負擔。在芮格蘭洛原制之下，此項或損或益之責任，歸之繼承人，至其死亡時為止，在道爾頓制之下，損益之責，歸之國家。此項經營責任之屬於個人或屬於國家，為一般事業之由私營或由公營之利害關係所由判。私人遺產，收歸國家負責經營之後，則繼承人可以坐得利益，并且知道此項利益，在其一生確實可靠，可無須努力節用。是此項制度，有驅使繼承人至於怠懶之力，最成爲問題。

第三，此等以國立機關負責保管或經營各種營業，是否能如私人經營者獲得同等好的結果。私人之營業，負有無限責任，對於營業或生活財產之保護或使用，無微不至，一點一滴，集合攏來，始能獲取利益，增加生產。而公共機關之營業，恐不易收得此項效果。

第四，更重要者則為實施上之困難。分別各項財產之人的來源，非有長時期不能辦到。在從前的遺產，在從前之經營上及價值變動上，多無法分析果為何人之創業，對於以後之遺產，亦非俟長時期不能完成一部全國財產統計調查。而辦理此項統計與調查，需費甚多，亦不經濟。

總之此項稅制，今之論者，皆認為含有若干真理存在，而實施上之困難與弊端，層見疊出。在經濟組織活



動而完備之國家，至今猶以其中困難，不易打破，尙無法見之實行，至其他經濟組織不完備不活動之國，則對於此項稅制之實行，爲期尙屬遙遙。

關於他項決定

除稅率而外，尙有應行斟酌者，有以下各端：

課稅基本

一 從純財產價值課稅 遺留財產者，常同時負有債務，課稅時應於遺產中減去其負債，但對於純遺產數課稅。

免稅額

二 免稅額 遺承稅制之中，亦有設置免稅額之必要，凡在一定數額以下之遺產，悉予免稅，如此可以減少徵收手續，並可以免除小額財產繼承人之負擔，而保持此等財產所有人之努力儲蓄。實則小額遺產之徵稅，除徵收費後，收入數額，并不必若何之增多。

情分人數之斟酌

三 分別親疎及酌量繼承人數 凡遺產繼承兩稅，皆須參酌繼承人親疎及人數多寡之關係，而規定輕重不同之稅率。此項分別，在各國固有不同之家族情形，但在一般情形，在直系親屬，稅率宜輕，此外之繼承人，雙方情誼較淡，即可重稅。至人數之參酌，亦只能以直系親屬，在遺產人生前曾負養育者爲限，因直系親屬以外之繼承人數，可以無限制增加，似無參酌人數之必要。

贈與課稅

四 贈與課稅 遺產人常知其將死，有於生前以財產贈與他人，希圖逃稅者。故稅法中應規定凡在死亡前一定期間內所行之贈與，皆照遺承稅稅率課稅，加以防止。

財產調查

五 財產登記 遺產人與繼承人若欲串同逃稅，可以於臨死前出賣其財產與繼承人，或出賣與他人

後，再由繼承人贖回，是為公開的逃稅，有損於稅收，并發生不公平。故凡關於財產之所有與移轉等權利事項，應有完整之登記，以為遺產課稅之佐證。在我國不動產之買賣，必須驗契，然無登記，而動產移轉，無從登記，亦難施行。各種財產有容易隱藏與否之別，故課稅時須有精細之調查。在從前遺產稅制未發達時，有僅就不動產之繼承移轉而課以遺產稅者，稅率概為比例率稅。

六 家產分析 遺產課稅，蓋基於先人死亡及財產移轉兩項連帶之事實，但在吾國之家產分析，有於先人生前而分析家產者，有於原財產增殖人死亡若干年或若干代之後，始分析財產者。兩種分析，皆與先人死亡無連帶關係。在生前分析，無死亡之事，而有財產移轉之事；在後種情形，有死亡之事，而財產仍屬家族共有，兩項條件如此參商，究應如何課稅？但就財產對於人之納稅能力的關係而論，無論生前分析或死後不分析，皆有財產移轉之關係存在，皆為移轉與後人，繼承人之納稅能力，因以增加，故於生前分析之時，及未分析而死亡時，皆應依遺產稅納稅。在後種情形若不課稅，則應納稅人，可以藉此逃稅，稅額繳納之後，仍可任其家族共同生活制之繼續維持，如此則個人對於國家之納稅義務，不致受家族制度之牽連而不履行。在前種情形（生前分析），尚須參酌者，先人在未死之前，預先納稅，是比之他人為不公平，則納稅人為避免此項不利益起見，只有延期分析之一法。要知分析家產，有鼓勵各分產人努力節用之效，（亦有不肖之徒，企圖早日分析，可以揮霍自由者。）分析之後，仍可合夥經營，其願意早日分析者，不宜因稅之故而與以障礙。固然有許多人們，希望在生前見其子女成立獨立生活之狀況，樂於早日分析而償清各稅者，然稅法上既以死亡為標準

原因，則當一體待遇。解決其間不公平之處，似可採用道爾頓之提議，由納稅人以等於稅額之可靠財產，如不動產或國家公債之類，由徵稅機關作特殊扣押，在其人未死亡之前，仍由其所有收益，死亡之日，則收歸國家履行納稅。如此則國家應徵稅款，不至因其人在分析之後，死亡之前，以其傳之子孫之目的業已達到，遂爾浪費，虧欠國稅。關於家長死亡之前或後之家產分析課稅法，其適當之辦法，思之所及，大略如此。

分期納稅

七 分期徵收 遺承稅之稅源，既為財產，納稅人之出賣財產，因財產之性質而不同，有容易出賣者，有不容易出賣者。又被繼承人將死，所費醫藥喪葬之費，常已為數甚鉅，若國家於此時徵收稅款，必難行通。因此二者，遺承稅當分為若干次徵收，每次規定一限期，庶納稅人在此限期内，乃能於極力避免意外損失之中，而籌得資金，以償稅款。

第二項 各國遺承稅

遺承稅制度，起源甚早，在古代埃及羅馬帝國時代，曾經施行。至近代諸國遺承稅制之施行，英國始於一六九四年，荷蘭始於一五九八年，法國始於一七〇三年，奧國一七五九年，各經過若干次之改革，茲述其崖略，以示此稅進化之概況。

第一目 英國遺承稅

英國一六九四年法令，凡遺囑中有財產在二十鎊以上者，須貼五先令印花稅，是已開遺承稅之端。其後迭有更改，設為各種名稱，迄一八九四年大改革之前，共有稅五種，總名之曰死稅。

(1) 遺囑稅 (Probate duty) 在英國施行甚早，凡遺囑中有遺產者，須貼印花，方為有效，其稅額常有變更，至改革前，凡動產在百鎊以上五百鎊以下者，每五十鎊貼一鎊之印花，五百鎊以上千鎊以下者，每五十鎊貼一鎊五先令印花，千鎊以上每百鎊貼三鎊印花，否則遺囑不准履行。

(1) 計算稅 (Account duty) 凡財產所有者於死前以財產贈送與繼承人，可以逃脫遺囑稅，為防止此種弊端起見，凡死之前一年期內贈與財產者，與遺囑稅同樣課稅。

(11) 遺產稅 (Legacy duty) 為對於遺囑上所列之動產課稅，凡死亡人死在英國，無論財產存
在何地，皆須納稅。稅率依繼承人與死亡人血族的親疎而不同，直系親屬如夫妻祖孫父母子女之間，課
百分之二之稅，同胞兄弟姊妹課百分之三，伯叔父母及叔伯兄弟課百分之五，堂叔伯課百分之六，其他
繼承人課百分之十。凡一百鎊以上之遺產，皆須納稅，惟寡婦可以免除二千鎊。

(四) 繼承稅 (Succession duty) 凡不動產及未列入遺產稅之有定性的動產，皆須納稅，惟不
發生所得的物品不課稅，若是將這類物品出賣得價，仍須按值納稅，稅率在父子夫妻為百分之一·五，
兄弟為百分之四·五，叔伯為百分之六·五，堂叔伯為百分之七·五，其他為百分之十一·五，繼承後
於四年期內分八次徵收，每半年一次。

(五) 財產稅 (Estate duty) 從一八八九年起舉辦，凡一萬鎊以上之動產及不動產，每百鎊課
稅一鎊，一八九四年改為新財產稅。

上述五稅，遺囑稅是一種印花稅，計算稅是遺囑稅之補充稅，遺產稅是對於動產課稅，繼承稅是對於不動產課稅，財產稅是一種附加稅。這五種制度，異常繁雜，而且不動產稅，重於動產之稅，有失公平。一八九四年 Harcourt 加以改革，矯正其弊端，稅收數額大有增加。

第一，廢止遺囑稅，計算稅，一八八九年所行之財產稅及直系繼承稅，而以新財產稅代之，所存者仍有財產稅遺產稅及傍系繼承稅。

第二，動產與不動產同依照時價計算而課稅。

第三，從前不動產之繼承稅，繼承者在四年之內尙未納完繼承稅即已死亡者，其未納部分，可以免除，現在不許。

第四，直系繼承稅免除，其他繼承人另訂稅率。

第五，新財產稅包括動產不動產，從所有者死亡前一年起一切贈送，都須課稅，稅率累進。

在新財產稅制之下，凡動產不動產皆合總計算，而課以稅，於是兩種財產之負擔，始克公平。除此之外，又依血族之親疎關係而課以不同之繼承稅，凡此皆係根據於新學理，付之實行，故輿論皆認爲允當。一九一四年歐戰發生，英人戰死沙場者甚多，於是又變更稅制，凡繼承財產其移轉次數在一次以上者，免除其稅。自一八九四年稅制改革以來，稅率經過數次改更，迭經加重。茲將各年改正之稅率，列之於下，以資比較。

賦稅論

八〇〇,〇〇〇	七五〇,〇〇〇	六〇〇,〇〇〇	五〇〇,〇〇〇	四五〇,〇〇〇	四〇〇,〇〇〇	三五〇,〇〇〇	三二五,〇〇〇	三〇〇,〇〇〇	二五〇,〇〇〇	二二五,〇〇〇	二〇〇,〇〇〇	一七五,〇〇〇	一七〇,〇〇〇	一五〇,〇〇〇	一四〇,〇〇〇	一三〇,〇〇〇	一二〇,〇〇〇	一一〇,〇〇〇	一〇〇,〇〇〇	九〇,〇〇〇	八五,〇〇〇	七五,〇〇〇	七〇,〇〇〇
---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	--------	--------	--------	--------

七・五 七 六・五 六 五・五

一〇 九 八 七 六 五・五

一四 一三 一二 一一 一〇 九 八

二八 二七 二六 二五 二四 二三 二二 二一 二〇 一九 一八 一七 一六 一五 一四 一三

二九 二八 二七 二六 二五 二四 二三 二二 二一 二〇 一九 一八

三八 三六 三四 三三 三〇 二八 二六 二四 二三 二〇 一九 一八

一、〇〇〇、〇〇〇	八	一	一五	三〇	三〇	四〇
一、二五〇、〇〇〇		二		三五	三二	四二
一、五〇〇、〇〇〇		三		四〇	三五	四五
二、〇〇〇、〇〇〇		四			四〇	五〇
二、五〇〇、〇〇〇		五				
三、〇〇〇、〇〇〇						

照現行規定，凡財產超過百萬鎊數額者，應課財產稅百分之四十，此外又有繼承稅等自百分之一到百分之十不等，總計當課遺產價值之半。其他在二百萬鎊以上者，最高當課去百分之六十，不可謂不重。惟死亡者將其財產捐助於公共團體機關作公益事業者，可以免稅。歷年稅率改重之後，稅收皆有增加。

第二目 法國遺承稅

最初法國遺承稅作為登記稅之一部分。自一八七一年普法戰爭之後，始依血統的親疎，課以不同的稅率。最低者為百分之一·五，最高到百分之十二·二五。此外每件遺囑證明書，課以七佛郎半之登記稅。凡以財產贈送他人者，無論何時，概課以相同的稅率，以防止脫稅。據一九一〇年及一九〇二年財政法，除依血統的親疎課以不同之稅率外，復對於繼承的財產數額之多寡，課以累進稅。一年收入達三萬萬佛郎之多。歐戰時一九一七年又增重稅率，一九二〇年因財政上的困難又增重稅率。一九二二年收入達九萬五千五百一十萬佛郎之鉅，其後年有增加。

法國遺承稅分遺產稅及繼承稅二種，遺產稅就遺產全部依遺產人所有子女人數之多寡，課以不同稅

率，繼承稅就各繼承人繼承財產部分，依其血緣親等，課以不同之稅率，兩稅稅率如下：

(一)遺產稅稅率表

子女人數	財產價值		子女人數
	百分率	百分率	
有子女三人者	二千佛以下	二千佛以上	七·五〇
	一萬	一萬	五·五〇
	五萬	五萬	四·八〇
	十萬	十萬	四·四〇
	二十五萬	二十五萬	四·〇〇
	五十萬	五十萬	三·六〇
	一百萬	一百萬	三·二〇
	二百萬	二百萬	二·八〇
	五百萬	五百萬	二·二五
	一千萬	一千萬	一·七五
有子女二人者	二千佛以下	二千佛以上	一三·〇〇
	一萬	一萬	一〇·〇〇
	五萬	五萬	九·〇〇
	十萬	十萬	八·二五
	二十五萬	二十五萬	七·五〇
	五十萬	五十萬	六·七五
	一百萬	一百萬	六·〇〇
	二百萬	二百萬	五·二五
	五百萬	五百萬	四·二五
	一千萬	一千萬	三·五〇
有子女一人者	二千佛以下	二千佛以上	二一·〇〇
	一萬	一萬	一八·〇〇
	五萬	五萬	一六·五〇
	十萬	十萬	一五·〇〇
	二十五萬	二十五萬	一三·五〇
	五十萬	五十萬	一二·〇〇
	一百萬	一百萬	一〇·五〇
	二百萬	二百萬	九·〇〇
	五百萬	五百萬	七·五〇
	一千萬	一千萬	六·〇〇
無子女者	二千佛以下	二千佛以上	三九·〇〇
	一萬	一萬	三六·〇〇
	五萬	五萬	三三·〇〇
	十萬	十萬	三〇·〇〇
	二十五萬	二十五萬	二七·〇〇
	五十萬	五十萬	二四·〇〇
	一百萬	一百萬	二一·〇〇
	二百萬	二百萬	一八·〇〇
	五百萬	五百萬	一五·〇〇
	一千萬	一千萬	一二·〇〇

(二) 繼承稅稅率表

繼承財產價值 百分率	繼承稅率																
	1 fr. et 2,000	2,001 et 10,000 fr.	10,001 et 50,000	50,001 et 100,000 fr.	100,001 et 250,000 fr.	250,001 et 500,000 fr.	500,001 et 1,000,000 de fr.	1,000,001 et 2,000,000 de fr.	2,000,001 et 5,000,000 de fr.	5,000,001 et 10,000,000 de fr.	10,000,001 et 50,000,000 de fr.	Au dela de 50,000,000 de fr					
直系一級卑親屬	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
直系二級卑親屬及夫妻	1 50	2 50	3 50	4 50	5 50	6 50	7 50	8 50	9 50	10 50	11 50	12 50	13 50	14 50	15 50	16 50	17 50
直系二級卑親屬以下	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
直系一級尊親屬	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
直系二級尊親屬以上	3 50	4 50	5 50	6 50	7 50	8 50	9 50	10 50	11 50	12 50	13 50	14 50	15 50	16 50	17 50	18 50	19 50
兄弟姊妹	10	12	14	16	19	22	25	28	32	37	41	45	49	54	59		
伯叔及姪甥	15	17	19	21	24	27	30	33	37	41	45	49	54	59			
伯叔祖父母及從堂兄弟姊妹	20	22	24	26	29	32	35	38	42	46	50	54	59				
四級親屬以外及非親屬	25	27	29	31	34	37	40	43	47	51	55	59					

第三目 德國遺承稅

德國遺承稅制度自一六二四年以來，已有幾邦施行，然大都為一種遺囑費與財產移轉稅，稅率甚輕，并

不普及。其發達甚遲的原因，由於德國財政思想家，服膺李嘉圖之學說，認遺產稅有害於資本之增殖不敢施行。即華根拉以經濟政策為財政之中心，亦附會當時盛行之國家繼承稅，僅謂國家有繼承私人財產一部分之權，主張課稅，而於遺產稅對於經濟政策上之關係，仍未明白道出。一八七三年普魯士修正遺產稅法，改良稅收制度，號稱完善，其他各邦，乃做照施行。逐漸推廣，然猶未成為國稅也。一八七七年國會任命一委員會，討論聯邦政府是否可以施行遺產稅，竟以其妨礙各邦稅收，復以各邦繼承法彼此殊異之故，認為不能施行。至一九〇〇年德皇大興軍備，財政緊急，勢難緩行，一九〇六年德皇親臨議會，謂遺產稅必須施行，始行通過。依是年六月頒布之遺產稅法，因親疎關係而課以不同之稅，凡遺產財產之數額在二萬馬克以下者，其稅率如下：

- (1) 父母兄弟姊妹及其子女課百分之四。
- (2) 祖父母及他直系尊親屬，養父母，法父母，繼父母，法子，繼子，私生子，養子，等百分之六。
- (3) 兩親之兄弟姊妹百分之八。
- (4) 遠親戚與非親戚百分之十。

上列稅率，作為基本稅率，若遺產財產在一萬馬克以上者，課以超額稅，以左列稅率乘之，作為累進稅。惟上述(1)項課百分之四者，其遺產財產額在五萬馬克以上時，始適用之。

財產額在每數以上者

其乘率為

財產額在每數以上者

其乘率為

二〇,〇〇〇馬克	一・一	四〇〇,〇〇〇馬克	一・九
三〇,〇〇〇	一・二	五〇〇,〇〇〇	二・〇
五〇,〇〇〇	一・三	六〇〇,〇〇〇	二・一
七五,〇〇〇	一・四	七〇〇,〇〇〇	二・二
一〇〇,〇〇〇	一・五	八〇〇,〇〇〇	二・三
一五〇,〇〇〇	一・六	九〇〇,〇〇〇	二・四
二〇〇,〇〇〇	一・七	一,〇〇〇,〇〇〇	二・八
三〇〇,〇〇〇	一・八		

稅法中又設為免稅法與減稅法,有各種不同之規定:

- (1) 繼承財產額在五百馬克以下者,完全免稅。
- (2) 子女及其他直系卑親屬之繼承全免。
- (3) 父母祖父母養子之免稅額為一萬馬克。
- (4) 死亡人之僱用人繼承財產者,其免稅額為三千馬克。
- (5) 家具衣服等由近親屬繼承者,免稅額為五千馬克。
- (6) 土地建築物供農林業之用途者,減稅四分之一。其價格以純收益之二十五倍計算之。

- (7) 慈善團體公共事業之捐助，僱傭人之救濟等捐款，減課五分之四。
- (8) 教會捐款在五馬克以下者免稅。
- (9) 死亡人之負債喪葬費遺囑執行費等皆從遺產中扣除。
- (10) 不動產已課遺產稅而再發生遺產者，在五年之內免稅，在五年至十年以內者課半數。
- (11) 遺贈與繼承同等課稅。

此次規定，雖以遺產稅為國稅，然非全部稅收都歸中央，以收入三分之二歸之於聯邦政府，以三分之一歸於徵收之邦政府，作為邦稅。又恐各邦收入在短期間，忽然減少，致財政竭蹶，又設為臨時辦法。各邦每年收入不得少於一九〇一年至一九〇五年之平均數額，不足此數者，則從帝國應得部分中分取，惟以一九一〇年為止。據各邦統計，在一九〇四年各邦遺產稅收入，共得二千六百九十三萬馬克，算為收入最豐之年，各邦應得平均數提高，帝國收入預計，若為七千二百萬馬克，依法計算，三分之二歸帝國者，為四千八百萬馬克，三分之一歸各邦者，為二千四百萬馬克，方不致短少。而一九〇九年收入的結果，各邦應得之數，竟短少四分之一，乃由帝國收入項下抵補。其後迭有變改，至一九一三年，將各邦分配數減少為五分之一。

戰後在一九一九年德國共和國成立，乃將從前遺產稅法大加改革，以期稅收之增加，分為三種稅：(1) 遺產稅，(2) 遺產繼承稅，(3) 贈與稅，茲述其概略。

(1) 遺產稅為對於遺產之純數額所課之稅，其稅率如下：

最初二十萬馬克以下之遺產金額課百分之一
其次三十萬馬克以下之遺產金額課百分之二
其次五十萬馬克以下之遺產金額課百分之三
其次一百萬馬克以下之遺產金額課百分之四
以上皆課百分之五

六等：
(2) 遺產繼承稅為依照血族親疎之關係與繼承遺產金額之多寡而課以不同之累進稅率。親屬分為

第一 配偶人及其子女。

第二 子女之直系卑親屬。

第三 父母及兄弟姊妹。

第四 祖父母及以上之直系尊親屬，兄弟姊妹之子女，岳父母，繼父母，子女之配偶人，繼子女，養子女，及其直系卑親屬。

第五 兄弟姊妹之孫，叔伯父母，及傍系二等親之配偶人。

第六 其他繼承人。

遺產所得稅之稅額如下：

財產數額

親屬等級課稅之百分率

財產數額	第一	第二	第三	第四	第五	第六
最初 二〇、〇〇〇馬克以下	四	五	六	八	一〇	一五
其次 三〇、〇〇〇馬克以下	五	六	八	一〇	一二	二〇
其次 五〇、〇〇〇馬克以下	六	八	一〇	一二	一五	二五
其次 五〇、〇〇〇馬克以下	八	一〇	一二	一五	二〇	三〇
其次 五〇、〇〇〇馬克以下	一〇	一二	一五	二〇	二五	三五
其次 一〇〇、〇〇〇馬克以下	一二	一五	二〇	二五	三〇	四〇
其次 二〇〇、〇〇〇馬克以下	一五	二〇	二五	三〇	三五	四五
其次 二五〇、〇〇〇馬克以下	二〇	二五	三〇	三五	四〇	五〇
其次 二五〇、〇〇〇馬克以下	二五	三〇	三五	四〇	四五	五五
其次 五〇〇、〇〇〇馬克以下	三〇	三五	四〇	四五	五〇	六〇
再上數額	三五	四〇	四五	五〇	六〇	七〇

(3) 贈與稅爲防止逃稅所設之稅制，凡生前所行贈與在五千元馬克以上者，則課以贈與稅，其稅率與遺

產稅及遺產繼承稅同。

一九二二年因財政困難，欲從遺承稅項下增加收入，是年七月二十二日頒布法律，將遺產稅大加整理，另行新制，而以稅收統歸中央，其節略如下：

(一) 課稅目的物分類 課稅目的物分爲三種：(1) 死因獲得財產，(2) 生前贈與財產，(3) 目的指定財產。

(二) 親族等級 分親族等級爲五等，將一九一九年法中之第五第六兩等，合而爲一。又舊法關於配偶繼承，并無特別考慮，新法規定，凡偶配之間，年齡相差二十歲以上，結婚後未滿五個年者，始課稅。在此項情形以外者，則配偶繼承完全免稅。

(三) 輾轉遺產 在一九一九年法律，被繼承人生前繼承他人之財產，不在課稅範圍之內，自不免於弊端。此次規定，概作遺產課稅。

(四) 舊法夫妻間之共同財產 若配偶之一方死亡，此項財產之歸於他方者，全視作共同財產而課稅，新法加以修正。

(五) 繼承稅率 舊法依繼承等級及繼承財產額之不同而課以累進率稅，新法僅依繼承人親族等級而課累進率稅。在十萬馬克以下者免稅，第一級之稅率比舊法爲低，而第五級比舊法爲高。其稅率爲：

等級	I	II	III	IV	V
稅率(百分率)	3.5	5	6	8	14

依此規定，是新法比舊法較為單純。但除此之外，尚有附加稅，以為補充。附加稅率，依繼承財產額之多寡而課以累進率稅。財產價值每增加十萬馬克，則稅率亦增重百分之十。但兩稅相合，仍比舊稅稅率為低，其稅率如左：

獲得財產價值	附加稅率	I	II	III	IV	V
100,000 M	0	8.5	5	6	8	14
100,000 M以上	10%	8.85	5.5	6.6	8.8	15.4
200,000 ,,	20	4.20	6.0	7.2	9.6	16.3
300,000 ,,	30	4.55	6.5	7.8	10.4	18.2
400,000 ,,	40	4.90	7.0	8.4	11.2	19.6
500,000 ,,	50	5.25	7.5	9.0	12.0	21.0
600,000 ,,	60	5.60	8.0	9.6	12.8	22.4
700,000 ,,	70	5.95	8.5	10.2	13.6	23.8
800,000 ,,	80	6.30	9.0	10.8	14.4	25.2
900,000 ,,	90	6.65	9.5	11.4	15.2	26.6
1,000,000 ,,	100	7.00	10.0	12.0	16.0	28.0
5,000,000 ,,	500	17.50	25.0	30.0	40.0	70.0

(六)免稅點 在舊法規定之免稅點，近親之屬各免稅五千馬克，遠親之屬各免稅五百馬克。在新法之

下因馬克跌價，改爲近親免稅五萬馬克，遠親免稅五千馬克。

(七)財產價值之計算 在有價證券及外國紙幣等之評價，從前以繼承時之市場價格爲準，此次以市場價格之平均數爲準，蓋馬克繼續跌價，不能以某一時之價格爲準。

第四目 日本遺產稅

日本遺產稅始於日本明治三十八年，名曰相續稅，值日俄戰爭之後，財政困難，以是年四月一日起施行。從前日本有登錄稅，凡不動產繼承，課價格千分之七至千分之十五之登錄稅，船舶繼承課千分之三至千分之六之登錄稅。自相續稅施行後，登錄稅仍然存在，惟稅率較前低減。後經明治四十三年大正三年大正十五年改革，茲述其要點如次：

(一)凡在相續稅法施行的地方之相續財產無論繼承人（相續人）及遺產人（被相續人）爲日本國民或外國人民，其居住地_{在國內或在國外}，皆在課稅範圍。

(二)繼承財產之種類與計算財產價格之方法，依遺產人在法律施行地有無住所而有分別：

(1)遺產人在法律施行地有住所者，凡(甲)法律施行地之動產與不動產(乙)法律施行地之不動產權利及(丙)其他財產權利皆認爲繼承財產。

(2)遺留人在法律施行地無住所者，則以前述(甲)與(乙)兩種財產爲繼承財產。

(三)課稅品價格之計算法，分兩種：

(1) 遺產人在法律施行地有住所者，其繼承財產價格，以繼承開始前一年期內遺產人在法律所有施行地之財產為準，在此期內贈與財產，一併計算在內。惟應償(甲)公課，(乙)遺留人之喪葬費，(丙)債務，三項得除外。

(2) 遺產人在法律施行地無住所者，其繼承財產價格，以繼承開始前一年期內遺留人在法律施行地所有財產為標準，贈與亦計算在內。惟(甲)公課(乙)該財產上所負擔之留置權，先取特權，質權，抵押權等之債務，(丙)關於該財產之贈與義務三項得除外，以其餘額為課稅價格。

(四) 不分別動產或不動產，皆一律課稅。

(五) 分繼承為家督繼承與遺產繼承兩種，前者稅率比後者為輕，蓋鑑於日本家族制度與社會生活情形而酌定者。

(六) 免稅點，家督繼承在五千元以下者，遺產繼承在千元以下者，軍人軍屬之戰死者，及因戰爭受傷而死亡者，免稅。

(七) 繼承稅徵收後五年期內復發生繼承者，其從前應納繼承稅免除，七年期內復發生繼承者，免除繼承稅之半額。

(八) 遺承稅稅率，因家督繼承與遺產繼承而不同，復依繼承人親疎之關係又有區別，課以累進稅，大正十五改正其稅率如下：

(1) 家督繼承稅稅率表

財產價值 千分率	稅率	財產價值 千分率	稅率
五千圓以下	五	五千圓以下	八
五千圓以上	六	五千圓以上	一〇
一萬	七	一萬	一五
二萬	八	二萬	二〇
三萬	十	三萬	二五
四萬	十二	四萬	三〇
五萬	十五	五萬	四〇
七萬	二十	七萬	五〇
十萬	二十五	十萬	六〇
十五萬	三十	十五萬	七〇
二十萬	三十五	二十萬	八〇
三十萬	四十	三十萬	九〇
四十萬	四十五	四十萬	一〇〇
五十萬	五十	五十萬	一一〇
七十萬	六十	七十萬	一二〇
一百萬	七十	一百萬	一三〇
二百萬	八十	二百萬	一四〇
三百萬	九十	三百萬	一五〇
五百萬	一百	五百萬	一六〇

(2) 遺產繼承稅稅率表

財產價值 千分率	稅率	財產價值 千分率	稅率
千圓以下	一〇	千圓以下	一〇
千圓以上	一三	千圓以上	一三
五千	一四	五千	一四
一萬	一七	一萬	一七
二萬	二〇	二萬	二〇
三萬	二五	三萬	二五
四萬	三五	四萬	三五
五萬	四五	五萬	四五
七萬	五五	七萬	五五
十萬	六五	十萬	六五
十五萬	七五	十五萬	七五
二十萬	八五	二十萬	八五
三十萬	九五	三十萬	九五
四十萬	一〇五	四十萬	一〇五
五十萬	一一五	五十萬	一一五
七十萬	一二五	七十萬	一二五
一百萬	一三五	一百萬	一三五
二百萬	一五〇	二百萬	一五〇
三百萬	一六五	三百萬	一六五
五百萬	一八〇	五百萬	一八〇

井 誰 繼承 人	應 徵 人 或 直 接 承 繼 人
一七	二二
二〇	一四
二五	一七
三五	二〇
四五	二五
五五	三五
六五	四五
七五	五五
八五	六五
九五	七五
一〇五	八五
一一五	九五
一二五	一〇五
一三五	一一五
一四五	一二五
一五五	一三五
一六五	一四五
一八〇	一六〇
一九五	一七五
二一〇	一九〇

第九節 土地增值稅

第一項 本論

土地增值稅之起

李嘉圖之解釋地租，謂「利用土地之原始的與不可磨滅的地方，於是有生產，其中一部分歸與地主者，是謂地租。」〔一〕是李嘉圖已說出地主之取得地租，并非由於地主個人之努力，與他種所得之性質不同。自斯以後，學者間議論紛起。穆勒闡發李嘉圖之意，謂地租之增漲，由於社會一般的進化。并錫以名稱，謂為不勞之增益 (Unearned increment)。李嘉圖對於地租之說明，得以益彰。而穆勒更進析其說，發為主張，謂此項增益，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。〔二〕而亨利喬治及多數社會主義者之主張廢除私有財產制度者，對於土地則主張收歸國有。華根拉之主張社會政策，對於土地則主張減少土地之私有。凡此主張，皆以土地之

增益利益歸於地主，而弊害則流於社會不可不加以制止。其在我國，孫中山先生揭發平均地權地價歸公之義，期於實行，故土地法中有土地增值稅之規定。本節說明斯稅原理，并證以各國之經驗，以期解決各種困難，免墜各國之覆轍。

【1】Ricardo, Political Economy, Chap. II.

【12】J. S. Mill, Political Economy p. 818.

稅有兩
種

土地增值稅 (Land increment value tax) 爲對於土地價值增加的數額所課之稅。土地經過一定時期後，其價值騰貴，在土地所有權移轉時，地主出賣土地之價格，比從前購入之價格爲高，兩項價格之差數，是爲增值部分，增值稅卽以之爲課稅目的物，是爲移轉增值稅。又土地之增值，不必在有移轉行爲時始表現出來，平時經過一定時期後，土地亦有增益，經過一定時期而課稅，是爲定期增值稅。

地值增
加之原
因

欲明土地增值之應歸公而課以稅，宜先研究地值增漲之原因爲如何。地值增漲之原因，有如以下各種：(一)社會的原因 自社會進化，人口增加，土地之需要者多，而土地之供給有限，無法任意增加供給，地價增高。近來交通便利，都市發達，此種情形，在都市尤爲顯著。可見地價之增漲，乃由於社會發達，非地主個人努力得來，而社會發展，乃由於全體人民之努力。

(二)地方團體之設備 地方政府設有各種公用，保安，防災等事業，使居住於地域內之人民，享受各種幸福，異於他地，人口聚集於此等地區，其地價因而騰漲。

(三)個人之投資與努力 他價之騰貴，有由於土地之改良者，而土地之改良，由於地主對於土地投入資本勞力，始獲得如此結果。

(四)富力增加之原因 生產事業發達後，人民一般之購買力加大，可以負擔較高的地租，因此地價騰貴。同時社會金融活潑，買賣土地之事頻繁，每經一次移轉，地主即乘機加高價格，故地價有增無已。

上述第一與第四兩點為土地增價之重要原因。在第二種原因，地主曾經納稅，在第三種原因，地主曾經投資蒙受犧牲。然地價之增高數，常比其犧牲數為大。蓋地價增高到如此程度，決非地主一己努力可以獲得之成績，由於非個人的原因者居多。此等原因所造成之增價，不僅土地惟然，即其他動產不動產莫不享有同樣之特殊利益。然以土地之供給，有天然之限制，增價之機會，獨為完全，故土地增值稅，漸為各國所採行。至其他動產不動產之供給，有伸縮之餘地，其享受增價之機會，不及土地如此之完全，故不能如土地同科課稅，然各國往往因照其特殊情形，視財產增價有特殊機會者，亦創立某種增值稅，并非全不課稅，如財產增值稅，戰爭利益稅之類，即其明例。

土地增值之弊端

土地增值，既為一種不易之趨勢，因此發生許多弊端，其重要者如下：

(一)不勞利得 土地之增值由於社會進步，係社會一般人努力得來之綜合的結果，若地主憑藉機會，盡取土地之增值，歸其所有，對於社會全體，是為不正義，轉使一般人之負擔加重。

(二)引起投機 地價若為繼續增漲的，於是一般人以購買土地為最可靠之投機事業，一轉手之間，即

可坐領鉅額之利得。在都市土地，有某一起土地之賣價提高者，其左近土地之賣價亦競相提高，於是輾轉增高不已，投機者即利用此種變動，攫取利益，而使社會中人因地價提高，蒙重大之損失。

(三)物價騰貴 地價騰貴之後，地租亦隨同增漲，工商業當即提高物價，以圖轉嫁，住家者亦求提高工資等類收入，以維持生活。在工商業者，欲全部轉嫁，較為容易，而靠勞力所得者，其工資有契約的規定，不易增加，難於免除負擔。

(四)住宅缺乏 有土地者以購買土地為最可靠之投機事業。舉其所有資本，俱投之於購買土地，不必抱有經營土地之希望。反以投資改良土地為不若投資購買土地之更為有利，於是地主皆執有土地而不從事建築，致居民家宅缺乏，成為最大問題。即或有新的建築，仍不必夠居民之需要量，地主坐視住宅之缺乏而不建築，常使房租昂貴。

課稅之
效果

人類生活，皆寄託於土地上，地價地租騰貴後，其影響極為普遍，故各國多有課土地增值稅，力求避免此等弊端之發生，而獲得以下各種效果。

(一)免除土地之投機 投機者之希望，為獲取坐享利得，今此項利得被國家徵收，而將來地價是否增加，又在未可知之數，於是對於土地投機之念，可以遏止，地價不至因輾轉投機而增高。

(二)防止地價之抬高 移轉增值稅，由出賣土地人繳納，依其增加之數額而課稅，或徵課其增價數額之一部，或對於增加額依其增加額之多寡而課以累進稅率。在此種稅制之下，地主將以增價於己無多利益，

出賣時但求收回原價，視增價之多少為於己無多關係，不願將地價提高，亦可防止一般地租與物價之騰漲。

(三) 促進土地之改良 定期增值稅為土地所有人經過一定期間，如十五年或二十年之後，地主須納增值稅。地主之納增值稅，係對於土地增重負擔。在土地移轉時，地主可從其賣價中以一部分繳與國家，至若定期增值稅，地主不必有現金以供納稅，其所有者為土地，勢非出賣其土地之一部，以供納稅之用不可。故定期增值稅，常使地主無力改良其土地者出賣其土地，以期土地早日改良，減免住宅缺乏的困難。

在財政學上亦有課稅之必要

土地之增值，除從社會政策上觀察，應當課稅外，即從財政學上觀察，亦應課稅。從土地上發生之利得，得之者有負擔賦稅之能力，雖課以重稅，利得者并不感覺負擔之痛苦，故為一種甚良之賦稅。

課稅之範圍

土地增價，歸於地主，為一種不勞利得，故應課稅，課稅之範圍，當以此利得之數為限。至於非利得，如由於個人之犧牲者，則不能列之於被稅之範圍內。如(一)個人對於土地之投資及其應得之利息，(二)地主納稅及稅額利息之數，(三)買賣手續費，(四)未開發土地在所有期間的利息，凡此各種皆應除外，始為公平。故增值稅以純利得為課稅目的物，而非以增價總數為課稅物。

稅率之酌量

土地增值稅之課徵，以達到公平為主旨，增值稅之負擔，當與其他動產不動產之增值稅有同等之重，不能因地價之增加，獨為顯著，遂課以重稅，高出他種財產稅之上。若獨課增值稅，是對於土地增值之待遇為不公平。故增值稅稅率之輕重，甚有研究之餘地。國家之徵收增值稅，有財政上與社會政策上兩種不相同之目的。若為財政上的原因而課稅，自以提高稅率為能增加收入，然稅率之加重，當以不損及稅源為原則，自有一

定的限界存在。若爲社會政策的原因而課稅，則須視對於他種財產之增值是否有稅而有不同。若他種財產之增值有稅，則土地增值稅之稅率，亦應較重，以期與他種財產之負擔保持平衡。若他種財產之增值無稅，則不能專對於土地增值課重稅，盡課去其增值。人民投資，常稱量對於各方面投資所獲利益之優異，若土地增值負擔重稅，則人民將視投資購買土地之利益，劣於投資於他種事業，遂欲移轉其資本，各舉其土地出賣，地價乃有下跌之勢，地價上漲，固發生不正當之利得，而地價下跌，亦有以阻止社會之進步，勢必使產業界發生重大之變動。在經營土地所需之資本，乃感欠缺，而在他種營業，反發生資本之過剩，因啓一般人之競於投機，其造成經濟恐慌發生之弊害，尤爲重大。社會資本之流動，有其自然之路，某方投資之利益較爲優厚者，衆皆爭投資於此，反是者，各願脫業以求去，故稅率之輕重，當以維持其間之平衡爲依歸。欲求增值稅達到公平之原則，不能不維持此中負擔之平衡。在他種財產之增值無稅者，是人民可於此等財產中，謀取相當利得，則國家對於土地之增值所發生之利益，亦不能不任人民有相當利益之取得。故增值稅稅率之輕重，當權衡此中利益之大小如何以爲判。重則釀成社會經濟上之恐慌，輕則不足以杜人民之利得。由此看來，爲財政上而課稅，必係爲供應財政上緊急的用途，其稅率不得不高，自另有其原因存在。若爲社會政策上課稅，而求適合於公平之原則，則土地增值誠須重稅，然若他種非常利得無稅，勢不能不爲土地增值留一利益的界限，使土地利得者與他種利得者，并駕齊驅，方不致對於土地之利得，獨爲偏枯。

土地增值之應課稅，已如上述，然尚有許多學者及實際家發出不少的反對議論，其所舉理由，甚有研究

之價值。大凡一種制度，免不了實際上的障礙與困難，在制度設施時，亦不能不斟酌實情，以求避免此等障礙與困難，達到其企求的目的。而且反對的理由，經辯難之後，更可以明瞭其是否存在。茲綜述反對者的意見爲五點如下：

(一)謂土地之自然增值，究其本質，與資本之利息企業之利潤相同，并非不勞利得，故不能特別課稅。譬如地租之發生，決非由於土地之投機，亦非由於人爲的增加，而地租之低落，亦非由於土地之改良，此中理由，李嘉圖早已道出。謂地租之成立，由於一地之生產力大於無生產力之土地而來，在農耕地及都市地皆是如此。一土地對於他地而多有收益，乃由於該土地有優越的地位，而其優越地位，決非以人的意思或人的行爲所能造成，亦非投機者的能力所能增減其數額。地租之增漲，有其自然之勢，即或投機者勢力甚大，不過暫時紊亂其順序而已。至今學者間對於此點，有贊否兩派不同的意見，但據最近各都市之事實，地價之增加，多有由於投機者之勢力，一地增價之後，他地即以此爲標準，隨同增漲，因爲有地價之增加，於是有投機者出來，因爲有投機者出來，於是又有地價之增加，輾轉相乘，使地價增漲愈速。固然地價之增高，與租賃價值有密切之關係，土地承租人之出租價，有其支付能力，無論土地所有人如何提高其價格，承租人亦有其反抗力，只能依其最高之支付能力，以爲價付。然土地所有人可以利用土地獨占性，每逢機會到來，即提高其價格，而承租人亦以有轉嫁其地租負擔於他人之機會，其支付能力亦有彈性，只好適應地主之要求，而膨脹其支付能力。

若云土地之增值猶如資本之利息，爲一種正當所得，似猶未明瞭兩者性質之差別。土地之增值，由於社

會一般之進步，地主雖投下資本，對於此部分之增益，并無關係。資本之利息，有其普通之利率，無論投在何處，皆然，土地之自然增值，乃特殊之利益，兩者不可混同。

企業的利潤與土地之自然增值，兩者性質，亦復不同。企業為人類的一種努力，在現在制度之下，凡生產事業之發達與文化之進步，皆以企業為原動力，企業為以人類的意志征服自然，使人類生活之內容，更為豐富，利潤之發生，為此種努力之結果。在好的經濟狀況之下，價格變動即發生利潤，利潤數額之多寡，常與企業活動與否有關。然土地之增益，并非一種企業，與土地所有人之努力無關係。因為社會中人努力經營生產事業，生活提高，而地主袖手高拱，安閑自在，提高地價，完全是消極的努力，地價提高之後，對於社會發生極嚴重之弊害。由此可知企業利潤與土地之自然增值，其意義不同，前者完全為不勞利得，而後者并非完全不勞利得。

(二)謂土地之增值，由於地方團體的設施發生出來，若對於增值課稅，只可由地方團體舉辦特別賦課 (Betterment)，不能另設土地增值稅。殊不知特別賦課與增值稅兩者，性質完全不同。前者為對於土地所有人因為地方有各種設備得享受特別便宜，因課以稅，是基於利益原則而課稅，而後者為對於地主之不勞利得課稅，基於納稅力原則而課稅。

(三)謂土地增值後即課以稅，假使土地跌價，則公共團體亦應予以補償，方為合理。若地主不能獲得後項權利，自然應免除前項的義務。此項解釋，以權利義務相對待，表面看來，似合於理，其實不然。國家對於人民

之損失，非不補償，然補償須嚴守兩個原則：其一，爲對於窮無以維持生活的階級人民，直接與以補償，凡有相當生活者，國家再不能與以補足。其二，爲國家普遍的對於一般人民補償，設立各種社會事業，如軍備、交通、教育等事業，使人人都有平等享受之機會，除對於國家有特種功勳者外，不能特別對於某人經濟予以補償。而國家之課稅，係視其有納稅力者而課以稅，在有增值者方課以稅，無增值者乃免其稅。譬如一人之所得在上年所得甚多，而本年反有負累者，爲社會中極常見之事，而所得稅之徵收，在上年則課以稅，在本年不課稅，社會中已共認爲合理，與土地增值之課稅，并無二致。假使必以增值留待作跌價時彌補之用，則國家將無可課稅者，是昧於納稅力原則。

(四)謂增值稅有不正當的轉嫁之危險，獲取增值者，常希圖轉嫁，或增加之於買主，或加之於居住人，提高租價，發生社會政策上不良的影響。從來經濟學者，自李嘉圖以下，皆謂地租歸地主負擔，不能轉嫁，而增值稅乃課自地主之利得，更無轉嫁之餘地。若地主欲圖轉嫁於購買者，不外提高賣價，然賣價由於買賣雙方的勢力決定，買方所出地價，常依地租所得而作資本計算，以爲標準，不是賣方所能獨斷，故賣方不能任意的轉嫁。若地主欲轉嫁於居住者，不外乎提高租價，而提高租價，必須房屋之供給少於需要之情形下而後能奏效。但地價稅施行後，投機者減少，其執有土地者皆以經營建築爲合利，往往在一國施行增值稅者，常對於未改良地課較重之地價稅，更可以敦促地主之急於改良，則地主雖欲轉嫁，亦無此機會。

(五)謂土地增值稅增重之後，則都市中之大地主以及其他投機者，將移住於他地，則地方團體之他種

稅收以及地方事業，將蒙受影響。此種非難，實為無稽之談，都市設備，比鄉村為便利，富人階級，皆以居住都市為能增進其享受。地方團體有了增值稅收入後，乃可以從事於建設事業，更足以使人口集中。

第二項 各國土地增值稅

第一目 我國土地法之規定

我國十九年六月頒布之土地法，有土地增值稅之規定，稅制尙未施行，但立法者頗費苦思，因舉其要點。土地增值稅之課稅基本，為土地在前後兩時期比較之增值。在最初施行時，由地主申報地價，作為原價，申報後而發生移轉者，即以移轉時之賣價或估定價作為下次課稅之原價。課稅基本之算出。

(一) 在絕賣時，以現賣價超過原價之數額為標準。

(二) 在繼承或贈與移轉時，以移轉之估定地價超過原價之數額為標準。

(三) 在十五年屆滿時，以其時之估定地價超過原價之數為標準。

(四) 移轉之後再發生移轉者，或十五年屆滿而無移轉者，即以此時之現賣價或估定地價超過原價之數為標準。

此項增值總數額之中，又有減免額之規定，凡增值數額比之原地價數額，市地在百分之十五以內，鄉地在百分之二十以內者，免稅。其增值總數額超過此等百分率者，只就其超過部分徵稅，稱之為土地增值之實數額。此項減免額之規定，因為在前後買賣時，除價格之外，尙有其他各種費用，而應從兩次價格中增減，方能

獲得確實增值數者。下述英德兩國對於增值確實數之算出，皆有精密之規定，非此不足以昭公允。我國稅制，關於此等應增應減之規定，俱付缺如。土地純增值之求得，情形并不單簡，一種稅制之施行，不能專恃幾項原則之規定。

稅率依增值實數額之多寡而課以累進率稅。(一)增值實數額為原價數額百分之五十以內者，徵收其實數額百分之二十。(二)增值實數額超過原價數額百分之五十者，其未超過百分之五十部分，依前款規定徵收百分之二十，其超過百分之五十部分，徵收其百分之四十。(三)增值實數額超過原地價數額百分之一百者，照前款規定分別課稅之外，就其超過百分之百部分，徵其百分之六十。(四)增值實數額超過原價數額百分之二百者，依前款分別課稅外，其超過百分之二百部分，徵收其百分之八十。(五)增值實數額超過原價數額百分之三百者，依前法分別徵收外，其超過百分之三百部分，完全徵收。若所有權人為不在地主者，按其應納稅額，加倍徵收之，但不得超過其增值之實數額。

納稅人(一)在絕賣移轉為出賣人，(二)在遺產繼承為繼承人，(三)在贈與為受贈人，(四)在法院判決為取得所有權之人。

凡公有土地，公共事業用土地，公益事業用而不以營利為目的之土地，皆可免稅，其權由中央地政機關決定。鄉地所有權人之自住地及自耕地，於十五年屆滿無移轉時，不徵收土地增值稅。

第二目 德國土地增值稅

德國土地稅制度，從前有良好的基礎，故發達較為容易。在十八世紀之末，德國全國土地，大都登記完畢，凡土地之地位、面積、所有人姓名、買入價格等事，皆詳細記載於登記簿上。凡土地之買賣，賣主如無土地登記者，則不認其土地所有權之存在，亦不能發生有效的移轉，地稅之徵收，亦依登記之權利人與地價面積等為根據，納稅人無從逃稅。故進而施行增值稅，較為容易，然在一八九〇年以前，猶無所謂增值稅也。從前德國地稅制度，皆係從土地所得或收益課稅，其時德國為農業國，地價縱有增加，而增漲不顯。自普法戰事之後，德國由農業國漸變為工業國，農村地區漸變為工商繁盛之地，加以人口增加之速，超軼前代，而地租騰貴，尤為可驚，在都市中投機者多，住宅缺乏，成為極嚴重的問題。加以其時財政極其困難，各地方皆欲謀收入之增加，於是土地增值稅制，在各都市推行甚速，始則由各地方舉辦，繼則由各邦舉辦，後則中央認為良稅，又由中央舉辦。

中央政府之施行土地增值稅，可謂自一九〇九年即已發動。其時德國擴張軍備，財政收入不足，其他所得稅消費品稅之稅率，已很增重，不能再行提高，直接稅中欲增重遺產稅，則遭農民黨所反對。農民黨黨員在議會中主張施行地價稅以為代替，而政府則以地價稅須有詳細的計劃與規定，非短時間所能辦到，僅於一九〇九年通過一議決案，謂於一九一二年四月一日以前，決施行國家土地增值稅，務使國庫收入，每年不下二千萬馬克，并決於一九一一年四月一日以前，將法案提出議會。一後來在一九一一年二月十四日通過國家土地增值稅，以鞏固國家之財政。茲將德國國家土地增值稅稅制重要各點，述之如下：

第一，純增值之範圍。凡土地從前購入之價格與現在賣出之價格，兩者之差數，是為課稅之目的物，但課稅以增值部分為限，其他改良費用等不在此內。故於從前買價中有所增加，而於現在賣價中則有所減少。

(甲)買價中得增加者有以下各項：

1 購買手續費為購買價格百分之四。此項費用，在購買土地時所不能避免，亦為土地成本之一。往往納稅人虛報各項手續費，幾無法代為清查其應否列入，故規定為買價百分之四，以為限制。在德國土地登記制度已辦理完善，產權清楚，容易查明，可以節省許多手續費用，若在他國無此種制度者，則手續費用當比此為多。

2 農業森林業之建築、修繕，及其他永久設備、鑛業之採鑛費。與永久的設備等費用。此等費用之計算，得外加百分之五。建築業者於其本人所有之土地上建築屋宇，得加入其建築費之百分之十五。但以土木工人或建築業者為限，其他建築公司無此權利。凡此建築設備，皆為投入土地之固定資本，與土地有不可分離的關係，故應加入。而此等費用之計算亦常不能無費用，故外加定額之計算費。土木工人等本人之建築，曾投入個人之勞力，以改良土地未曾給錢與他人者，又加免百分之十五。

3 在每人繳納增益稅時期內，對於公用事業，或土地改良所納之特別賦課等費用。此等稅費之利息，每年四釐，以複利計算，但以十五年為限。

此等費用，皆為增加土地之價格，故規定其確切的貨幣數額，以示與自然增值不同。

4 每一百方公尺（味）購買價格未超過一百馬克者，得加二厘半之利息。葡萄園地購價以未超過三百馬克者，亦得加二厘半之利息。

每百方公尺土地購價在一百馬克以下者，大都為農村地，其價在一百馬克以上者，大都為住宅地。住宅地易供投機之用，故不減輕其負擔。而農耕地平時已有地租，而又加入利息者，蓋誠恐經過長久期間，物價有騰漲，貨幣有跌值，故加入利息，以減輕納稅人之負擔，其意固為深遠。至若葡萄園地又特為寬限者，則為此種土地雖為耕地之一種，然地主之經營是項土地，常需有較大之努力或資本以投入，作此分別，方為公平。

5 購地價格加上手續費、建築修繕、永久設備等費用（即1.與2.），與第4.項算出價格之差數，在未改良地加上一厘半利息。若未改良地之轉賣期間在五年以內者，只能加一厘半之利息。此項規定，亦為誠恐物價與貨幣有變動，故為減輕負擔，以資補濟。在改良地平時收入較多，故其減輕數小，未改良地平時收入較少，故其減輕數應多。至若未改良地在五年以內移轉者，因其在短期間內物價與幣值變動較小，故其減輕數應小。

6 抵押權人因債務人破產而取得財產，如債權數額大於財產價格者，其所蒙損失數額，亦加算在內。在此等情形之下，土地所有人曾蒙受犧牲，其犧牲數額，不能不特為減輕稅的負擔。

（乙）現在出賣價格中，應行減除者，有以下各款：

1 土地每年的收入，其數額比之購買價格，加上1.與2.所列的手續費永久設備等費用，不足年利三

厘者，其不足數額，經賣主請求，并有確實證明，得減除，但以十五年之數為限。

此項數額之減除，原為保障地主每年至少有最低三厘之地租，若收入在此數額以下，是其平時蒙受損失。此項損失，固原於土地所有人不善經營，或不加以改良，然誠恐因受社會事情之影響，致竟不得獲取於最低年額收入，故不能不予以減除。

2 出賣人之出賣移轉費用。此項費用，大都很少，故無何限制。

(丙)現在出賣價格中應添加者，有以下各項：

1 出賣人已領受土地跌價之賠償數。額凡自一九一一年一月一日以後所受之賠償，皆須加入，其有請求不加入者，必須證明此項賠款確已投作財產之修補。凡對於土地之賠償歸於土地所有人者，是該所有人從他方面得來地價之增益，故應加入，列在課稅之內。如賠償費已用之於增補財產者，是其數額已列入賣價中，故無須加入。

2 土地出賣時在買賣契約中曾經規定由購買人繳納增值稅者，加入其數額。購買人代出賣人納繳增值稅，無異乎購買人對於出賣人償付一部分之地價，故應加并在內。

第二，減免與退稅。增值稅不是對於任何增值皆課稅，凡屬小額增值，投入資本勞力求得之增益，以及不以營利為目的的移轉，皆分別斟酌減免，或退還其稅款。但此等減免與退稅，不過是時間問題，留待將來仍有被稅的機會。其規定者如下：

- 1 凡夫婦二人在出賣土地之前一年間，其所得在二千馬克以下，若其出賣之地為改良地，賣價在二萬馬克以下者，或為未改良地，其賣價在五千馬克以下者，概予免稅，但經營地產營業者，不在此限。
- 2 凡因遺產或贈與，發生之土地移轉，概予免稅。但借用遺產或贈與之方法，企圖逃稅者，不在此限。
- 3 凡財產互易，每宗財產分別依法課稅，不予減免。
- 4 凡以土地作為出資者免稅。但若營業公司之資本純為土地，或以經營土地為營業之目的，或公司之設立以逃稅為目的者，不在此限。
- 5 帝國政府之官地免稅。
- 6 各邦政府之官地免稅。
- 7 在各邦或地方團體管轄下之公地免稅。
- 8 不以營業為目的之團體機關，如慈善團體，內地殖民協會，為民衆謀利益之地產公司，其股本利息在四厘以下者，免稅。
- 9 夫婦隨婚姻所發生之財產權設定，變更，繼續，或分散者免稅。
- 10 共同繼承因照契約所發生之分產，或因拍賣取得之共同財產所發生之分產，免稅。
- 11 由父母，祖父母，或直系尊親屬繼承之財產，免稅。
- 12 公司之取得財產其出賣人及其子孫為公司之股東者免稅。

13 根據官廳命令所發生之土地互易，合併，或再分配等者免稅。因國家根據於最後所有權所發生之互易，合併或再分配者亦同。

14 關於鑛地為便於工作起見，以其小部分土地互易者免稅，惟以企圖逃稅者不在此例。

15 破產後其抵押權之債權人所得財產，以其債權數額部分免稅。

16 凡土地之增益在二十馬克以下者免稅。

17 買賣契約成立後因故作為無效，或取銷者，退稅，若減少其賣價者，退還其減少部分。

18 土地出賣後二年之內經原賣主贖回者退稅。

第三，增值稅稅率純照納稅力原則施行累進率稅。經較長期間後發生之移轉，其稅率較輕，因為（1）長期所有財產權，大部分非供投機之用，（2）長期間內貨幣價值常有跌落，（3）長期執有土地者，多係恃土地以謀生，比之短期獲取增值者不同。故於一般稅率之外，對於長期間所有土地發生移轉者，又有較輕之稅率，其稅率如下：

依購買價格之增值額之百分率	一般稅率	繼續滿十年之稅率	繼續滿二十年之稅率	繼續滿三十年之稅率
一〇以下	一〇	九・〇	八・〇	七・〇
一〇—三〇	一一	九・九	八・八	七・七

三〇—五〇	一一	一〇・八	九・六	八・四
五〇—七〇	一三	一一・七	一〇・四	九・一
七〇—九〇	一四	一二・六	一一・二	九・八
九〇—一〇〇	一五	一三・五	一二・〇	一〇・五
一〇〇—一三〇	一六	一四・四	一二・八	一一・二
一三〇—一五〇	一七	一五・三	一三・六	一一・九
一五〇—一七〇	一八	一六・二	一四・四	一二・六
一七〇—一九〇	一九	一七・一	一五・二	一三・三
一九〇—二〇〇	二〇	一八・〇	一六・〇	一四・〇
二〇〇—二二〇	二一	一八・九	一六・八	一四・七
二二〇—二三〇	二二	一九・八	一七・六	一五・四
二三〇—二四〇	二三	二〇・七	一八・四	一六・一
二四〇—二五〇	二四	二一・六	一九・二	一六・八
二五〇—二六〇	二五	二二・五	二〇・〇	一七・五
二六〇—二七〇	二六	二三・四	二〇・八	一八・二
二七〇—二八〇	二七	二三・三	二一・六	一八・九
二八〇—二九〇	二八	二五・二	二二・四	一九・六
二九〇以上	二九	二六・一	二三・二	二〇・三
	三〇	二七・〇	二四・〇	二一・〇

購買價格包含各項增加數，補償及費用等，依第(1)款計算所得純增益，其數額未超過購買價格百分之十者，而貨幣數額在二十馬克以上者，概課以百分之十的稅，是為起點。自購買之後，每經過一足年者，則減少其應課稅額，每年百分之一，於是上有上表中所列滿十年或二十年等所有之稅率。若土地之購買在一九〇〇年一月一日以前者，又增加其減稅率為每年百分之一·五，惟以至一九一〇年年底為止，以示寬大。例如某地以一九〇二年購入，以一九一二年出賣，其應課稅額為三千馬克，但以經十足年而後移轉，又為減課百分之十；是其應納稅額變為二千七百馬克。又例如該地以一九一一年購入，出賣期與稅額仍與前同，但以經過二十足年始移轉，每年減稅百分之一·五，二十年應減百分之三十，故應納稅額減為二千一百馬克，此等規定，是為例外。

第四，施行期之規定。德國土地增值稅制規定於一九一二年四月一日起施行，在此期以後發生之移轉，皆須納稅，但此等移轉土地之購買期，短者在數年以前，長者在數十年以前，其購買價格，在各年期各有不同，欲求達到公平的原則，遂不能不因照年期之久暫，課以輕重不同之率稅，其大概情形，已如上述，可謂極其複雜。

若欲免除此等複雜的弊端，惟有命地主申報地價，然究規定申報某年之地價，殊為困難問題。短期內購買土地，常在申報期以後，其間增益，已為上手出賣人取去，無從追遡，故只能以斷自一九一二年起出賣之地所得之增值而課稅。至長期所有之土地，常在申報期之前即已購得，故不能不另有規定，否則在數十年前

其間地價之高下，各有不等，若依其購買價格作為計算增值之根據，仍難免不公平的弊端發生。

德國帝國土地增值稅法第十七條有一規定，(一)凡土地之繳納增值稅期(即出賣期)距購得期在四十年以上者，即以距四十年時之價格作為根據，但若納稅人證明其原來購買價格比四十年前時之價格為高者，仍從其原來購價。(二)凡土地之購買在一八八五年一月一日以前者，即以是日之價格作為課稅之根據；但若納稅人證明其原來購買價格比是日價格為高者，仍從其原來購價。第(一)規定，則以長期執有土地者為供生活上的用途，故予以便宜，而第(二)規定，則以一八八五年一月一日為遡往課稅的限定日期，即所以力求課稅的公平。然此種規定，難免不又發生困難，所謂四十年前之價格，究如何估定？所謂一八八五年一月一日之價格，又如何估定？仍無法解決。而法律上所規定者，只是依照當時習慣上關於土地賣買所定之賣價或土地之資本價為準，仍不免是空洞的規定。補救的方法，則須徵收機關對於各時期的地價，有詳細確實的調查，方不致受納稅人的隱蔽，而納稅人與徵稅機關因此發生之爭執，亦意料中應有之事。德國土地稅法規委員會，在審查法規時，已詳細討論此中各項弊端與困難，而竟作如此決定者，蓋亦有故。土地稅法，既以社會的目的為重，必須力求公平，斯為不易之原則。因此所發生之困難與弊端，只能設法補救，使其減消，不能因有困難與弊端，遂將原則推翻，而違反舉辦斯稅之本意。此德地稅委員會之所以不殫煩，務求原則上之妥貼而作詳細之規定也。

第五，中央與地方之關係。德國各地方之施行增值稅，大都在帝國土地增值稅法頒布之前，而且其規

定之稅率，比帝國所規定者亦爲重，今此項地方稅收收歸中央，則地方收入將仰給於何處，又爲施行增值稅時之一大困難問題，不能不另有新規定，以期中央收入能增加，而地方收入亦不致虧損。據其規定，帝國稅法自一九一一年一月一日起施行，同時地方施行之稅法即行廢止，惟規定在某幾種情形之下，地方稅仍能存在，以到一九一五年四月一日爲止。土地增值稅稅收金額，分配於各級政府，聯邦政府占百分之五十，邦政府得百分之十，作爲徵收費用，其餘百分之四十，歸於各地方。然各地方政府收入難免不因之短少，又爲保證地方收入起見，另作規定，凡地方在一九一一年以前施行斯稅者，以施行以來數年間之平均數額爲標準，若分配是額少於此平均數者，由中央政府與以補足，以補足此平均數額爲限。否則各地方經聯邦政府之首相准許後，亦可繼續施行其增值稅，惟稅收僅以補足其平均數爲限，超過之數，仍須解歸中央，以到一九一五年四月一日爲止。至各地方之平均數額，究各應幾何，則由聯邦參議院商決。

除上述辦法之外，各地方政府亦得依據帝國土地稅法增加附稅，惟須經邦政府之許可，附加稅稅率不得超過帝國稅率一倍以上，而且帝國與地方附加合計，不得多於土地增值數百分之三十，其他附加稅之範圍，課稅地之選擇，所有期間之長短，地方政府有自行決定之權。這種辦法，是帝國地稅與地方地稅同時并存，一直到後來地稅法修正時纔改變。

德國地稅法施行之後，在一九一一年—一九一二年年度收入達二千萬馬克，次年變達四千萬馬克，帝國政府，依法分配半數，收入不可謂不多。然自土地增值稅施行之後，批評百出，有從財政上或經濟上或社會

上證明斯稅之效果者，在德國雖已成明日黃花，然其論點，為研究斯制者，最良之參攷，故略述之。

第一，從社會上觀察者，咸希望施行之後，可以減免對於土地的投機，地主既以土地不能供投機之用，不得不從事建築。可以收改良土地之效，可以使房屋的供給增多，其無力改良土地者，皆舉其土地出賣，市場上土地出賣者增多，其價格必低減。凡此兩者，皆足以直接間接使地租房租低落，以減輕人民生活的負擔。人民有餘力增進其生活，更可以促進產業的發達，一般人民的所得，亦有平等分配的趨勢。

而反對派的議論，則有謂稅課之後，土地在市場上的價格低落，一般人皆視購買土地為畏途，以致土地買賣之事減少，阻滯社會金融的活動。而其買賣成交者，土地價格必很騰貴。因為賣主企圖轉嫁其負擔，於是增加賣價，買者欲轉嫁其負擔，於是提高地租。地租增高，轉使地價益趨於騰貴。又謂地稅之增收，為促進建築之增加，殊不知建築之增加，視需要的情形以為決。若對於空地課重稅，則凡有空地者，皆從事建築，房屋的供給，固可增多，而都市幾無一片青草地，為害於人民衛生與幸福者實大。

第二，從經濟上觀察者，則謂土地增值稅對於小額財產所有人的負擔特重。增值稅雖是累進率稅，但最高不過百分之三十，鉅額增值的負擔，有此限制，而小額增益，加上地方附稅之後，其稅率亦甚高，與鉅額增值略等。又有謂此稅施行後，土地市場及地產債務所受之打擊甚大，因土地投機而破產者甚多。

第三，從財政上的觀察，左祖此制者，則謂全國稅制劃一，徵收較為便宜。又謂在地方稅制之下，一地方之地主有勢力者，常取干涉態度，增值稅制常不公平。在工業地區，頗有完備之稅制，各地不一。自帝國稅法施行

以後，各地方之地主，欲借其地方政治力以阻礙稅制之改良者，無所施其技，而反對斯制者則謂帝國稅法未斟酌各地方情形及其需要。土地增值在都市與鄉村不同。在大都市與小都市不同，而都市土地與鄉村土地所受公共設備的利益，亦復有程度之不同，則是各地方及各種土地，各有其性質，焉能一律課稅。而且中央政府徵稅，其徵收費常大，因中央徵收所引起之訴訟，常拖延時日，不能了結。苟能劃歸地方，此等弊端，皆可免避，其理由如下：

(一) 一地方對於其地方所屬之課稅品，應有其自主之權，中央不宜干涉。

(二) 地方政府有各種設備，產業發達，而後地方之土地增值。地方政府造成土地增價，應為享受增值稅之主體。

(三) 地方徵稅機關明瞭地方情形，徵收時較為方便，若歸中央徵收，其徵收費必較重。

自各種批評發布之後，僉以中央地方重複課稅，為稅制上根本的弊端，不容任其存在，遂有一九一三年之修正。

理論上的解釋，各作片面之辭，信口開談，使吾人研究斯制者莫明其究竟，故不能不退而研究實在的情形，以視與理論家的推測，有無脗合之點，可靠的報告有以下各種：

(1) 柏特郝德 (Dr. Barthold) 的報告，柏特郝德蒐集各種官書統計，研究帝國土地增益稅施行兩年之不動產市場情形有何變化。其蒐集材料，自施行前二年（即一九〇九年）起，迄施行後二年（即一九一

三年)止。據其統計表所列，足以證明大多數都市，在後二年間土地買賣之次數與價值，皆比前二年爲少。次數與價值減少的原因甚多，不能皆歸咎於增稅後市場之呆滯。在此二年間，他如金融市場之緊縮，產業之衰落，空屋之加多，地方情形之變遷，皆爲土地買賣減少之原因。但在此等原因之中，當以增稅所發生的影響爲重要，因爲出賣土地者究不知納稅幾何，常不敢輕易出賣。但他種原因是否由土地買賣呆滯後所發生之現象，柏氏未曾道及，殊有更進一步研究之必要。

柏氏研究之第二點爲土地增稅之轉嫁問題。據其研究所說，謂土地爲工商業所必用者，出賣人常有轉嫁之機會，因爲土地有獨占性，出賣人雖將全部稅款加在地價上，購買人亦不能不承受。在其他地方，出賣人雖欲轉嫁其負擔，但機會很少，地價很難漲高。其他官廳及私人報告，多有謂土地市價以及租價都未漲高，是出賣人或地主很難轉嫁。而據博爾德 (Boldt) 研究所得，Düsseldorf 市未行增益稅，Essen 與 Dortmund 市曾施行增稅，三市地區相等，產業情形亦同，但前市之平均地價與平均地租皆增漲，高於後兩市，足以證明在有增稅地區，出賣人欲轉嫁其負擔的機會甚少。惟其中猶有疑問者，即 Düsseldorf 市無稅，凡欲購買土地者，有從他市移至此市之勢，致此市之地價漲高，亦非無因。

柏氏又謂抵押借款的困難，又爲土地買賣呆滯的最大原因。供抵押的基金，既感缺乏，而抵押的利息又高，致經營土地者不敢冒然從事，房屋的建築亦受阻礙，投機於土地者，實在減少。因爲投機者之利益無多，則土地之擔保性不充分，借款者從前以高價購得土地，平時所負利率的負擔已極重，至是地價不能謀取利益，

至無法以償債，虧累破產者，所在多有。因此凡直接或間接經營土地者，皆存畏懼之心。

(二)各地方官書報告，亦足以證明土地增值稅施行後之實在效果。福蘭克福特及哥龍的報告，謂一般之推測土地買賣的減少，事實上尙不致有其事。土地買賣不見呆滯，土地增益之發展亦未受何打擊。而多特曼德(Dortmund)的報告，其大意與上略同，並謂該市在二年間有土地買賣一百五十起，其中一百四十九起，購買土地者皆為大地主，投機者並不因有增值稅而減少，於此可見。

(三)帝國財政委員會在施行增值稅之前，曾令各地方報告其施行斯稅後之情形，收到報告計三百餘封。其中謂施行增值稅後建築事業減少者僅有三市。增值稅引起地產公司之組織者有三市。謂地租因稅而低減者有十市。謂地稅因稅而騰漲者有七市。謂地稅負擔之全部或一部轉嫁於購買人者有十一市。從此等報告看來，足以證明(一)土地增值稅施行後，建築事業必可增加。(二)繁盛都市土地，將被地產公司所壟斷。其地租常增漲，而在鄉村間地租將反而低減。(三)地稅負擔，在大市都者，纔有轉嫁的可能。

帝國政府因為輿論的批評與研究報告的結果，憬然於增值稅制的規定，雖極繁備，而缺點實多。其本來目的，為遏止土地之投機者，因為國內產業未臻發達於極盛之境，一般投資者，仍認購買土地為比較可靠之投資，無論稅率如何之重，在大都市土地投機之風，仍未能少戢，其原來目的未能達到。但土地增值稅為最良之稅制，已為輿論所共認，其中所有弊端，苟能將斯稅劃歸地方後，各地方可以因照各地方情形去謀改革。遂以一九一三年六月三日之法律修正一九一一年之土地稅法。將土地增值稅收入完全劃歸地方。惟各地方

之收土地增值稅，必須繼續遵守一九一二年法律。其他各地方自定之增益稅法，若經邦政府認為與帝國法律不相違背者，亦准其施用。

第三目 英國土地增值稅

英國土地增值稅之施行，始於一九一〇年，而終於一九二〇年，當施行此制時，即以改良社會為主要目的，引起各方面的議論。此等議論，皆有相當之價值，足供研究斯制者之參考。

在一九一〇年以前，英國所行土地稅，歸地主繳納者，計有四種。其一為地稅，其制由各地方分攤數額，各地方不等，亦有不攤認者。在一九二一年實在收入，僅五十七萬餘鎊，其數甚少。此項古代遺制，缺點甚多，久應改正。其二為所得稅，依照財產租賃價格而課稅，從土地項下收入者，在一九〇〇年以來，皆在三千六百萬鎊左右。其三為地方財產稅，此稅係向土地使用人徵收，地主沒有負擔。其四為土地遺產所課之稅，然課稅在地主死亡之後。就此四種地稅看來，地主之負擔，在國家全部收入中，所占成數極少。

此種地稅制度，久已引起輿論界之批評，咸欲增重地主之負擔，於是有一種主張，其一為地主佃戶分認地方財產稅，其二為特別賦課，其三課地價稅。但以英國工業發達，都市間地價騰貴，而鄉村間土地反有跌落之勢，照值抽稅，鄉間大地主所負之地稅有減少之勢。若欲整理地稅，而上議院身兼大地主之議員，肆力反對，牽延荏苒，至於一九〇九年，政府決欲施行各種社會保險制度，同時對於不適宜於社會制度之土地稅，不能不加以整理，遂通過地價稅法。地價稅之規定，頗為複雜，包含四種稅制如下：

壹 地價增益稅(Increment value duty) 以一九〇九年四月三十日之地價爲原價，全國土地照是日之價格舉辦估價，作爲根據。凡遇以下四種情形時，即課此稅。

- (1) 在土地或關於土地之利益發生買賣時。
- (2) 在訂立十四年以上關於土地租賃契約時。
- (3) 因死亡而發生土地之移轉時。

- (4) 法人所有之土地其所有數不常移轉者，在一九一四年四月五日及以後每十五年屆滿時。

土地課稅時之價格，以土地在當時市場上出賣之價格爲準，此項價格與原價之差數，是爲總增值數額。再從總增值數額，除去下列各種費用，是爲純增值數額。

- (1) 各種建築如房屋，固定機械，林木果樹等之費用。
- (2) 各項改良如水利，水準測量，廣告等費用。
- (3) 由於隣旁地之草地，花園，街道，公共空地等得來之利益，加於該土地上之價值。
- (4) 爲償付各項地稅永久設備，地權費等之費用。

純增值數額，在原價百分之十以下者，不課稅。在百分之十以上者，就其超過部分，課以百分之二十的稅。此項百分之十之免稅，作爲計算差誤的餘地，但若增值在五年期間在原價百分之二十五以上者，無此減免。

英德兩國稅制，比較起來，不同之點甚多，其顯見者如下：

(1) 課稅時期，德國每逢土地買賣時課稅，而英國於買賣之外凡遇死亡、長期租賃及法人每十五年屆滿時亦課稅。是德國每逢地主實際上收得土地增值數時始課稅，而英國則不然，在實際上收得利益時，固課以稅，而對於法人即在未收得利益時，亦課以稅。

(2) 增值求算法，德國以實在買賣價格為計算之根據，在徵收時，極簡單明瞭。英國則不然，以地價冊所載價格為原價。全國土地重新清丈，調查登記，以一九〇九年四月三十日之地價為標準，以後每經過五年，調查改正一次。開辦時預計以四年為期，可以編製登記完竣，需費二百萬鎊，後來施行的結果，到一九一六年一月，共測丈全國土地百分之九十五，用人員四千一百五十四人，年支薪俸五十萬鎊。其未完竣部分，因歐戰關係停頓，其他規定每五年覆查者，亦未能實行。英國的增值稅法，可謂能得着公平、切合納稅力的原則，然其缺點亦在調查估價之不容易。

(3) 英國稅制，自一九〇九年以後之增值數，始課以百分之二十的稅率，并非累進，又非追溯既往。在最初施行數年期間，增益數額不多，稅收甚少，而且對於土地之整理與估價的費用很鉅，在財政上蒙受不便宜，而在原則上能求得公平。德國稅制，適與此相反，在施行時即可有甚多之收入。

(4) 英制凡增益數與原價之比例就其百分之十以上之數課稅，不及百分之十者免稅，超過百分之十者，亦可控除此數，惟五年期間增益數在百分之二十五以上者，無此減免。較之德制，凡增益額在二十馬克以下始不課稅者不同。是德國凡小額增益皆課稅，而英國惟對於大額增值始課稅，在徵收手續上可以減少許

多煩雜。

(5) 英制土地增值稅之繳納，以印花票黏在出賣地契上，與德制相同。

(6) 英制凡一九〇九年四月三十日以前二十年內之價格，若比是日估定之價格為高者，經徵收局認明其證據確實無完後，得以此項高價為原價，代替是日之估定價格，以計算增值稅，惟以納未改良地稅者為限，關於此點，英德兩國之制度相同，皆所以減輕納稅人之負擔，故特為作此規定。

(7) 英制為明瞭賦稅之負擔究歸於何人起見，法律上規定應課之增值稅，在土地出賣時由出賣人繳納，在出佃時由出佃人繳納。此種辦法，因為出賣人務求原價漲高，出賣價格能低，兩者差數較少，可以減輕稅額，而承賣人之利害關係相反，在此次承賣價格務求其高，而後與將來出賣時所得買價之差數方可較少，可以減輕稅額。兩方利害關係既適相抵觸，必以土地出賣之真實價格聲請登記，國家應課之稅收，方不致有隱蔽之弊。英德兩國之稅制關於此點亦同。

(8) 英制有與德制不相同者，對於農耕地及小地主之增益，特為減免，對於小額所得不課稅。其規定如下：

(一) 凡農耕用土地，其市場價格在平均標準地價之下者。若土地本來作建築地賣得高價，今不作建築地出賣，而仍作農耕地者，不得免稅。

(二) 自用地之小地主，有以下情形之一者得免稅：

(甲)房屋着落地在倫敦市以內，其年額價值在四十鎊以下者。

(乙)房屋着落地在五萬人口之都市，其年額價值在二十六鎊以下者。

(丙)房屋着落地在各地地方，其年額價值在十六鎊以下者。

(丁)土地供農耕之用，其面積在五十畝以下，每畝平均價格未超過二十五鎊者。

(三)共有或非共有之土地，用作遊戲或運動場所，每年收入之中無地租者。

(四)官廳所有或皇室所有土地得免稅，但爲誠恐將來發生移轉起見，地價亦須估定。

貳 返佃稅 (Reversion duty) 英國土地，在歷史上多有歸大地主貴族所有，以絕賣爲恥，於是另有

一種永佃制度。永佃期間可長至九十九年，承佃人繳納一次佃租，等於賣價或佃價之數，或除此之外，尚繳納年租，承佃人可以安心使用土地，從事建築改良，或轉佃與他人，期滿時將土地及其建築物等，返還出佃人，如原出佃人死亡，則返還其承繼人。至土地之建築物等，有由地主給付一定之價金者，有於平時僅繳很低之年租作爲補償者，有不繳納年租者，依其永佃契約的內容而有不同。此爲英國獨具之制度，在他國皆認爲有阻礙土地經濟之活動，不容其存在。土地返還時，因爲經過長久期間，社會進步與佃戶之努力改良，地價必騰漲很高，此項地價之騰高類，爲地主之不勞利得，國家應分取一部，故課以稅。

此項永佃制度有成立契約甚早者，不無發生趨往課稅之嫌，又平時年租甚低者，地主所得增益之利，沒有如此之多，欲求負擔之公平，於是又必有各種詳細的規定。

- (一) 增值稅價中須除去地主平時或撤佃時所支付之補償費用。
- (二) 原地價之估定須以佃租契約成立時之地租與佃價爲根據。
- (三) 契約上所列佃戶償付之地租數額，須加入契約上所規定之建築費改良費，以計算土地出佃時之原價。
- (四) 地主所得地租少於應得利息之數，撤佃時應將此不足之數從純利益中減除，爲避免遡往課

稅之弊起見，又有下列各種減免之規定。

- (一) 返還期在一九〇九年四月三十日以前者。
- (二) 返還之土地在返還時爲農耕地者。
- (三) 永佃期限之約定在二十一年以內者。
- (四) 鑛山之永佃。
- (五) 返還之土地作爲慈善用途者。
- (六) 土地返還於法定公司專供公司之特定用途者。

返佃稅稅率，爲增值數每十鎊徵一鎊，即十分之一的稅率。有土地出賣時而永佃權消滅者，是於徵收地價稅之外，又徵收返佃稅，發生複稅之弊。爲免除此項弊端起見，凡繳納地價者，其應繳之返佃稅可以從中減除，反之凡繳納返佃稅者，其應納之地價稅可以從中減除。此項佃稅之納稅人，在土地返還時，并未取得金錢

的利益，不過是因爲返還之土地，比之出佃時其價值爲高，而且返還時土地之價格由於估定，其中難免有不實之處，故規定稅率僅百分之十，比之增益稅減輕一半。

此項返佃稅之稅率，僅百分之十，比之增益稅減輕半數，減輕原因，由於返佃稅與增益稅之性質有以下數點不同：（一）返佃稅之徵收不過因爲地主在土地返還時其價值比出佃時爲高，取得利益，然其取得者并非金錢的利益，納稅時不無困難。（二）返還時土地價格由於估定，而估定之地價難免有不實之處，稅率減輕，則估價者或可以減少作弊。（三）返佃稅有遡往課稅之規定。（四）返佃稅無控除額。

叁 未改良地稅 (Undeveloped land duty) 凡土地上沒有建築以供住宅或工商業之用，而仍作農耕地者，是爲未改良地。土地上之改良物，失掉使用之價值，歸於無用者，亦爲未改良地。未改良地稅之目的，并非爲謀國庫之收入，乃爲救濟社會之弊端。因爲有許多都市，人口聚集，而一般地主把持土地，置之不用，以待地價之騰漲，專供投機之用途。經課未改良地稅之後，稅率雖輕，而地主必忱於地稅之負擔，設法改良。由此看來，可知此項課稅之性質，爲對於未改良地之地主，加以一種懲罰。

未改良地之課稅方法，以土地之基地價格爲根據。在一九〇九年四月三十日所估定者，定爲原始基地價格，其後每五年重新估定一次，在五年之時期內，其有化爲未改良地者，即隨時與以估定。稅率爲每鎊課以半辨士，即依照基地價格課以千分之二而強的稅率，每年徵收一次。

未改良地稅既爲每年對於土地之資本價值所課之直接稅，事屬創制，反對者甚多，其重要者：（一）謂未

改良地平時既無收入，納稅人何從有力納稅，增重地主之負擔，與納稅力原則相違背。(二)謂未改良地稅之徵收，原為促進空地之利用，以免地利之廢置，故課以稅，然地利之廢置，常有其他原因存在，并非地主之自甘放棄，有土地改良在地主計算，為不利益者；亦有改良後，無人使用或居住者。土地之改良，在社會中有一定之程序，土地改良物之供給，超過於需要，則地主必蒙受損失。(三)促進過度，常使一市之空地皆變為建築地，當不免有害於公共衛生。(四)千分之二而強的稅率，在小地主固認為不合算的負擔，個人力能改良者，即設法建築，若無此能力，只好出賣，由他人改良，以致被稅之土地，落於大資本家之手，此輩常以稅率甚輕，無關重要。終之此等空地，仍不免供投機之用。

為防止上述各項弊端及逃稅起見，於是以下各項規定：

- (一) 凡土地曾經改良，而其價值消失，化為未改良地，在一週年期間內免稅，過期方開始課稅。
- (二) 凡地主或其先人為改良土地，在前十年內曾修築道路，或安設下水道，每畝費用至一百鎊者，視為改良地。

(三) 鑛山鑛地不在未改良地稅之列。

(四) 未改良地已納增益稅者，以後課未改良地稅時，其基地價格應減去增值稅額之五倍（即在課增值稅時之原價），作為未改良地之課稅原基地價格，以免重複課稅。

(五) 基地價格每畝在五十鎊以下者免稅。

(六)農耕地之基地價格每畝在五十鎊以下者免課。其超過五十鎊者就其超過農耕地標準價格之數課稅。

(七)公共用之公園、花園、空地、運動場免稅。

(八)住宅地外之餘地面積在一畝以下者免稅。住宅所聯花園或遊嬉地之總價在花園等年價之二十倍以下者免稅，但減免數額以五畝為限。

(九)農耕地在一九〇九年四月三十日以前成立永佃權者免稅。

(十)地主自己耕種或使用之土地，與所有在他處土地之總數，其價格未超過五百鎊者免稅。

肆 鑛權稅 (Mineral right duty) 鑛權稅之制度，原欲使地主直接負擔，與他種地稅收同一之功效，故擬課未開發之鑛地稅，後遭人民反對，乃反轉來對於開採中之鑛地課稅。凡鑛地及附聯通過地（包括地面或地下之運輸路、通氣路、流水路等）之出租者，或地主自己開採者，自一九〇九年四月三十日以後起，以其租賃價格，每年課以百分之五之稅，而以每年九月三十日之租賃價格作為計算時期。若地主為改良鑛地支付費用在十五年以內者，其地租因此增加部分仍得減除。但此項稅制之範圍，并非各種鑛地皆有稅，如黏土、磚土、砂地、石灰地、石子地之類無稅。

以租賃價格為課稅根據，有兩優點：其一，徵收簡單，凡出租之鑛地，自有契約記載租金，及其他自營之鑛地，亦不難以鄰地之租賃價格為估定之標準。其二，租賃價格大都每年規定一次，本年價格，以上年開採利益

之多寡爲標準，是此項租賃價格，雖不能代表全部地價，亦可以代表一年期間之地價。鑛權稅依租賃價格課百分之五之稅，合之地價（地價約爲租賃價格之二十倍）約爲千分之二·五，與未改良稅之稅率課千分之二而強者約略相等。然有不同者，未改良稅歸地主負擔，而鑛權稅地主有轉嫁的機會，增加鑛地之租賃價格，佃戶復可提高鑛產品之價格，因之對於地主直接課稅之目的，不能達到。

平常鑛地主對於地方政府既無地稅（Local Tax），而且以地租人坐領地租，不受絲毫經營的危險，是爲一種不勞利得。即自己開採者雖受經營上之危險，而所得利潤，亦往往甚大。在一般土地皆有土地增值稅，若鑛地獨無，則有不公平之處。然鑛地地價因其蘊藏之鑛量難於測得確數，地價之估定亦乏確實，不能不另求課稅之根據。鑛地增值稅制度，仍爲每年鑛地增值課百分之二十之稅，凡鑛地在一九〇九年四月三十日以後開採者有稅。其課稅方法，爲對於上下兩度租賃價格之增加的差數，課百分之二十的稅。凡初行出佃之土地無租賃價格作爲原價者，則以購買價格百分之八作爲原價。例如甲之鑛地，以五百元出賣與乙，乙於一九〇九年五月一日租與丙開採，年租六十元。依法算稅，五百元之百分之八爲四十元，現租價格爲六十元，增益差數爲二十元，課以百分之二十之稅，是爲應納鑛稅四元。年年徵收。其有繳納鑛地增值稅者，則免徵其鑛權稅，以免重複。但鑛地出賣者，仍照普通土地增值稅課稅，遺承時，仍照遺承稅課稅。惟鑛地出租時無增值稅，租賃滿了時無返佃稅而已。鑛地開採停頓達二年以上者，視爲停開之鑛地，其價格究值幾何，由鑛地主自行酌價，作爲下次開採時課徵鑛地增值之根據。

英國鑛地稅制，與普通土地稅制各作不同之規定者，蓋原於兩種土地各有不同的情形。第一，鑛地經開採者，其價值漸減，與普通土地之地值逐年增加者相反。第二，鑛權稅僅對於開採之鑛地有稅，而停開之鑛地，除適於鑛地增值稅時（若鑛地主呈報之價格高於前次租賃價格之資本數者），始有稅之外，是停開之鑛地有免稅的利益。第三，鑛地地價在土地移轉時很難決定，且不正確，有出賣之價格比前次價格為低者，有比前次價格為高者，以此數因，對於開採之鑛地課鑛地增值稅，毋乃不合於理。但以鑛權稅之稅率太輕，不能不依照現在鑛地之價值課稅，以為補足。此項鑛地增值稅，僅對於一九〇九年四月三十日以後新開之鑛地課稅，在期前開採者，則認為其價值已減損，不在鑛稅範圍之內。

英國徵收地稅，由內地稅局主辦其事。惟以地稅之稅源遍於全國，而土地價值之估定與調查，甚感困難。幸而內地稅局原在各地地方設有徵稅員，明瞭各地方情形，再增設土地估價員以為之輔，進行得比較容易。其徵收制度，劃全國為十四個徵收區，每區設一估價長，總轄估價之事。每大區又分為若干小區，各置估價員，鑛區另有估價專員。開辦之始，各地方皆忙於估定地價，常以各起土地有其特殊情形，引起紛爭。無論英國地稅法之規定如何精密，終於發生許多不易解決之困難，因而牽涉到法律不周備的問題。

英國土地增值稅在施行數年期內所得的結果，收入甚少，而徵收費反超過收入數。其中如未改良地稅，非待地價估定後，無從徵稅，而估價時往往引起訴訟，牽延時日，不能解決，以此收入很少。而土地增值稅既不遑往課稅，在最初施行期間，費去了鉅額布置費用，而收入無幾。加以增值稅初行之際，土地在市場上之價格

蒙受影響，買賣之事減少，稅收亦不旺。至於返佃稅以減免之機會過多，地主皆設法企圖逃稅。惟鑛稅一項，含有收益稅性質，收入尚多，據一九一〇年至一九一九年十個年間，鑛權稅收入比他三稅之和多二倍有餘。四稅收入，距預算所設數額相差甚遠，在財政上難於作為可靠的收入。

英國施行土地增值稅之目的，本不必在收入，而在增進社會之利益，其主要者在促進土地之出賣，以供公私之用，謀工商業之發展。空地地主，從事於建築，直接可以增加房屋之供給，間接可以安置失業的工人。終以施行甚難，未能即時普遍徵收，而稅率又輕，其原來目的，仍未能實現。鄉村人口，仍繼續聚集於都市，社會問題，亦未能解決。

英國各項地稅，自施行之後，關於法律之解釋，價格之估定，引起不斷的紛爭與批評，適值歐戰方酣，政府無暇加以改革。未改良地稅，自一九一四年起，事實上即未徵收，至一九二〇年，張伯倫任財政總長，決定廢止，僅鑛權稅一項，因徵收手續較簡便，仍然留存。廢止之理由為：（一）為收入數額甚少，於國庫無所補益。（二）如欲施行，必須徹底改革，若率由舊章，必更引起無窮之紛爭。（三）為徵收之困難，全國設置數千之徵收員，及估價員，引起人民之騷動與怨恨。（四）原來之目的不必能達到。土地增值稅在英國施行十年的結果，不免於停頓，良可慨惜。

第四目 結論

從上所述土地增值稅理論，在一國欲謀人民之能平均享受地利，以供生產之用者，則此種稅制之施行，

誠爲刻不容緩。願施行不易。在舉辦時，必須有人才與設備，開辦費用，頗屬不貲，非待若干年後，難於收回。揆之收入充實而徵收方便之原則，實遠不逮他稅。又各地方之經濟情形不同，一般物價及各地方物價復有不同之變動，皆不容忽視。故英德兩國施行的結果，一則行之二年後，劃歸地方，一則行之十年而廢止。在土地制度尙未整理之國家，如有施行此稅之力量，不如改行他稅，收效較大。

惟近來社會發展的趨勢，人口集中於都市，都市地價騰漲甚速，而鄉村間之農耕地地價，苟非在農產物漲價之年，反有跌落之勢，是都市土地與鄉村土地價值之漲跌，各有其原因，未可混同。鄉村土地之漲價，大都由於一般物價上漲，農產品價格漲高，乃有此結果，此等土地地價之上漲，其勢甚緩，無容過慮。惟都市地價之漲高，既由於人口之聚積，地租之騰貴，其勢甚速，不能不加以抑制。而且都市範圍較小，徵收較爲容易，故至今各國施行增值稅而有效者，仍爲都市之增值稅制。所成爲問題者，各都市之制定增值稅制，每須參酌地方特殊情形，在逐漸發達之都市，始有地價騰貴之象，至在名爲都市而地方產業不發達，人口未聚集，或人口聚集并非永久性質，而爲臨時特殊情形所造成者，則事過境遷之後，（如最近我國鄉村間之不安寧，鄉村人民暫時寄居都市，而其生活依據，仍在鄉村間者，）人口仍將散回鄉村，地價終有折跌之勢。在前種都市，實有施行之必要，而後種都市，恐無施行之可能。蓋增值稅之舉辦，費用甚鉅，在土地已有清丈估價及登記之都市，可以免除此等費用之籌措，在無清丈登記者，地方財源不豐，即不免遇着困難。若欲施行，則地方既不能獲得地方補助，非於每年度內增重地方負擔不可。在地方秩序很安寧，人民每年從土地得來之收益甚多者，自可負擔。

若在荒歉之年，則人民將無負擔之力，是誠不可不加以考慮。又各地方制定增值稅制，欲其完備，不無困難。地方政府常驚於稅收之增多，提高稅率，不免對於人民有橫徵之事。若人民之設法逃稅與徵收員之估價不實，亦為可慮之事。

德國中央政府規定一般稅則，令各地方各自參酌地方情形，規定施行法，在大都市能作精密之規定與確定之徵收者，頗著成效，而在小都市即逢上述各種困難，而徵收機關之報告，或從本身打算，或調查不實，或分析原因不清楚，每知其一，不知其他，故報告多難徵信，致吾人研究此制者，苦不能明其究竟的效果為何如。然據各國經驗，可以斷言之曰，土地增值稅在社會發展的都市，容易施行，而且行之有效，若在窮而無發展的都市，不良於行。

就土地增值稅本身而論，其情形複雜，已略如上述，若就土地增值稅與各方面之關係而論，則更言之長矣。增值稅為促使大地主因納稅的壓迫出賣其土地，使土地能歸使用人所有，以全使用人對於土地之權利與效能。在佃主固非出賣其土地不可，然在使用人如何而後有購置力以購買土地，尙成爲最重要之問題。故於施行土地增值稅時，同時當有增進一般人民購買力之政策，否則這個通關仍難打過，不可不深注意。

第十節 溢利稅

第一項 本論

特別利
益發生
之源

溢利稅 (Excess profits tax) 爲大戰時各國對於營業之特殊利益所課之稅，與增值稅之獲取特殊利益而課以稅之性質相同。此項稅制，係世界大戰的產物，戰後其意義消失，稅亦隨廢。現在此制，雖已成爲明日黃花，但大戰時各國之施行此稅者，在稅制全部之公平上，有施行必要，而且收入數額甚鉅，爲重要稅之一，故本書有討論之必要。

戰爭發生之後，平時生產事業之秩序，隨同發生變化，凡與戰時之需要無關係者，不免於停頓，而蒙受損失，其與戰時需要有直接或間接關係者，因需要量增加，得獲取巨額利益。利益之發生，見於下述幾種情形：

1 由新發生之巨額需要量而獲得之利益。如直接供戰爭用之軍器及各種軍用物品，及間接而增加之運輸醫藥器具之類。

2 由價格變動而獲取之利益。各種日常生活用品，如食料紙張之類，雖可增加其生產量，但其供給在各時際不免於受阻礙，在價格之變動中，營業者得獲取巨額利益。

3 因人口遷移於特定地區而獲取特殊利益。

4 因海外輸入斷絕，本國免除外來競爭後，得以發展之產業。

5 中立國市場因封鎖敵國貨物之輸出，本國產業因得擴張銷場所獲之利益，所謂 "Capturing Germany's trade"

6 有許多公司，其營業利益雖似與戰爭無關，但獲有鉅額利益。(一)

應當特別課稅之理由

此項稅源之發現，為戰事發生後有許多公司發布其營業損益書者，載有巨額利益，遠超過戰前獲取之數，其他營業利益較少之營業者，為證明其營業信用起見，於是不得說明其利益所以遜於他業之原因，并以此種營業獲利既厚，本營業賦稅之負擔，亦應比之輕減，於是引起財政當局之注意。當時認為此項利益應當課稅之理由有三：

1 就倫理上說，國內一部份人民，或戰死於沙場，或因戰時賦稅之加重而降減生活，則乘戰爭取得特殊之利益者，揆之公平之理，應當將其利益全部歸之國家，至少亦應增重其負擔為是。

2 就財政上而論，戰時軍費之需要浩繁，此等戰時營業利益，為數甚鉅，正是豐富的稅源，而獲得利益者，又有較大之納稅能力，堪以負稅。

3 各種營業之間，既有營業利益多寡之軒輊，若非重稅減少其間差別的程度，則大利所在，人爭趨之，勢必引起產業之變動。

溢利數額決定之標準

溢利數額之決定，有兩種制度。其一為選擇某定期間之利益數為標準利益，各營業者以戰前一定期內利益，作為經常利益。凡一年度營業利益超過此經常利益數者，是為課稅基本。其二為規定一定之標準利益率，任何營業，皆是如此，以昭劃一，其各年度營業利益超過此數者，是為課稅基本。在第一種課稅法，為對於戰時利益課稅，故取戰時與平時之利益相比較，在第二種課稅法，則不限於戰時平時之別。

與範圍

至於課稅範圍，最初多限於軍需品業，因其受政府之特別援助而獲利又最多。後來看見各種營業皆直接間接獲得鉅額利益，國家為增加收入起見，遂推廣其範圍，任何營業之溢利，皆須課稅。又如美國稅制，個人溢利部分，且在課稅之列。

戰後廢止之原因

戰後此項稅制之歸於廢止，固由於戰爭利益之終止發生，然此項稅制本身，亦有不備之點，為世所批評。

- 1 稅率甚重，妨礙資本之發達，因戰時謀稅收之增多，不能不提高稅率。
- 2 營業者以溢利之數既須課去，於是遇有溢利，則極力耗費，是增重生產之成本。
- 3 平時利益與戰時利益常無法加以分別，兩者同樣課稅，有不公平。
- 4 納稅人之納稅，根據於其營業會計，若會計不實，自易脫稅。
- 5 考察每納稅人之營業會計以課稅，手續至為煩雜。
- 6 各種營業之利益各不等，例如銀行業利益較為平均，建築業鑛業製造業常有變動，各業性質不同，而課同樣之稅率，是不公平。

第二項 各國溢利稅

第一目 英國溢利稅

英國溢利稅制，起源於戰爭發生之時，有所謂軍器業捐 (Munition Levy)。凡軍器之製造業，皆受國家管理，工人之工作時間延長，以謀生產量之增加，然待遇之增高，則不必如工作時間延長所生之利益。資本所

英國溢利稅制

有人方面，則規定利益的標準，凡超過戰前兩年平均利益數再加五分之一之數者，概捐入國庫。一九一五年第二次財政法案中規定溢利稅法，將軍器業捐之原則，推行於各種營業之利益，以謀稅收之增多。

課稅之範圍，凡在英國境內經營之商業各種產業，及經營國外貿易者之利益，皆須納稅。所能除外者，惟在國內之耕作者，雇傭及職業所得，或其利益之發生，純基於個人的條件，而無何資本之支出，或所需之資本數額甚少之各種自由職業。課稅制度，以戰前各業之利益為其標準利益。凡戰前有三年營業成績者，取其利益較多之二年平均數，僅有二年者，即取其二年之平均數，僅有一年者，即取此一年之數，其未營業者，則依資本酌定一數額作為標準利益。凡營業財產價值之估計，必除出其耗損及所負營業之負債，但對於他業之投資，則不除外。每年營業所獲利益超過此項數額者，是為課稅基本。在此項原則之下，復有許多詳密的規定，加以增減。在獨資營業之利益率准予減免者，比公司營業高二厘，因個人營業所負之危險究大於公司營業。公司對於經理董事所給與之報酬，得從利益數中減去，但對於資本主給與之報酬則不除外。有幾種營業，其危險性較大者，分別加高其減免數。公司所得，又有除外與否之規定。凡一公司對於他公司之投資利息，其已在他公司計稅者，則不復計入本公司之課稅利益中。此外尚有准予除去者：（一）借款尙未償付之利息；（二）對於經理董事報酬數額，經稅法規定，限於戰前數額者（誠恐經理董事藉避稅之名以肥己）；如經內地稅局核准，其增加數亦得照數減免；（三）凡資本財產之跌值，因戰爭原因，不克修補復元之數，准予減除；（四）標準年度及課稅年度之資本數如有變動者，悉准予以所得補足；（五）各營業者之溢利，准予控除二百鎊；（六）

若某一年度營業利益低於標準利益之數，得從下年度課稅溢利中減除。關於財產利益之計算，稅法中皆有詳細之規定，稅收由內地稅局徵收，如關於課稅基本之計算發生爭議時，則由財政部所設之公斷委員會處置。工商業之外如鑛業之利益，亦依此法課稅，以維持各業間負擔之平衡。稅率在一九一五年為百分之五十，一九一六年增為百分之六十一，一九一七年增至百分之八十一，一九一九年減為百分之四十一，一九二〇年加為百分之六十，次年即行廢止。此項稅收，在一九一八年達三萬三千餘萬鎊，可謂充實，數額與所得稅相頡頏。

第二目 美國溢利稅

美國溢利稅，最初在一九一七年三月頒布施行時，凡與戰爭有直接關係之營業者，無論為公司或為個人，皆課以稅。是年十月擴大其範圍，任何營業之利益，皆課以稅。一九一九年二月之修正，僅限於公司營業，至一九二一年廢止。

課稅制度，任何營業皆以利息八厘為標準利益，超過此數者，是為課稅基本，此項規定，比之英國為簡單。惟私人利益總額准予減除八千美金，公司營業准予減除三千美金。達此數額以上利益在二分以下者，稅率為百分之二十，在二分以上者，稅率為百分之四十。美國在所得稅制，公司所納之稅比私人為輕，而溢利稅制則公司負稅較重，在一九一九年後僅稅及公司，是所以謀稅制上之公平。在所得稅制之下，個人所得之全部皆須納所得稅及超額稅，無論此項所得投於資本充再生產之用與否，稅率高者，且達百分之五十，至於公司，僅有所得稅，股東則有超額所得稅。溢利稅則對於公司納所得稅之外，再加課此稅。惟公司利益投作資本者，

可以免稅。此項投作資本之數，可以擴大，不免為納稅者開脫稅之門。

第三目 法國溢利稅

法國溢利稅制

法國在一九一六年規定戰時溢利稅法。自一九一四年八月一日起至一九一六年年底止，凡負擔營業稅之個人及公司，獲得特別利益者，皆課以非常稅。其法以一九一一年年初至一九一三年年底止三年間實際所得之平均數為標準，以與一九一四年八月一日起至一九一五年十二月三十一日止之期間內，及一九一六年一年期間內之收益比較，就其增多之差數課稅。總收益中得除出（一）各項事業之借款與利息，（二）原料品代價，（三）一般經費如修繕費，維持費，燃料費，動力費，地租，事務所費，俸薪等，（四）各項事業有特殊情形者，如軍需品製造業者之特別設備，臨時減價，（五）原料及建築物價格之跌值。稅率用累進稅，據一九一七年的規定如左：

一〇〇,〇〇〇佛郎以下之課稅價格	稅率百分之五十
一〇〇,〇〇〇—一五〇,〇〇〇佛郎之課稅價格	稅率百分之六十
一五〇,〇〇〇—五〇〇,〇〇〇佛郎之課稅價格	稅率百分之七十
五〇〇,〇〇〇佛郎以上之課稅價格	稅率百分之八十

第四目 德國溢利稅

德國溢利稅制

德國於一九一六年六月二十一日公布第一次戰時溢利稅法，對於自然人及法人課稅。凡自然人按照

一九一三年七月之財產增值稅法負有納稅之義務者，其財產從一九一四年初起迄一九一六年底止有增值者，或其減少不到百分之十者，均負有溢利稅之義務。故此稅之課稅標的物，係財產增加部份，其稅率為累進率如左：

財產增值額最初一萬馬克以內	稅率百分之五
次一萬馬克以下	百分之一〇
次一萬馬克以下	百分之一五
次二萬馬克以下	百分之二〇
次五萬馬克以下	百分之二五
次十萬馬克以下	百分之三〇
次二十萬馬克以下	百分之三五
次三十萬馬克以下	百分之四十
次四十萬馬克以下	百分之四五
以上增值額	百分之五〇

如果財產價格並未增加，但比較一九一三年年底課財產增益稅時所算出之財產價格，倘有百分之九十以外者，則此百分之九十以外之數額，祇課百分之一之稅。

法人公司之溢利稅就其多得之利益課稅，以戰前五年之平均利益，作為基本，但利益太多或太少之年除外，以與每年利益額相比較，課以百分之十至百分之四十五之稅。一九一七年四月九日法令，又加徵百分之二十之附加稅。

一九一八年六月二十六日第一次溢利稅法，對於自然人不按其增加的財產而按其增加的所得抽稅。德國所得稅歸各邦徵收，聯邦政府只徵財產稅，故最初施行溢利稅時，只能以財產增值為課稅的基礎。但就財產徵稅，不能徵及一切利益，因為人民將其利益投之於消費，享受優美的生活，而不投之於購置財產，即無法課以稅。故此次新法令，從所得課稅。凡戰前所得及一九一八年所得之差數在三千馬克以上者，即課以稅，稅率由百分之五起升至百分之五十。除對於增值所得課稅之外，復有一種財產稅，按照一九一六年十二月三十一日所計算之財產數額課稅，稅率由千分之一漸升至千分之五，但仍係就增值中課稅。

一九一九年九月十日又有第二次溢利稅法，將自然人所課之稅率加高，由百分之五升至百分之七十，公司之稅率加至百分之八十，但有減免的規定。

第十一節 財產增值稅

財產增值課稅之理由，與前節所述土地增值稅相同，無容贅述，土地增值既須課稅，其他財產增值，亦應課稅，方能謂為公平。但各國施行此稅者甚少，只有德國一國。良以他種財產之獨占性，不及土地之完全，增值

之數究較少。財產價格雖有增漲，而增漲的原因，由於一般物價騰貴通貨膨脹者居多，純增益究較少。再則此項賦稅之徵收，與一般財產稅有同等的困難，動產與不動產既須同等課稅，而兩種財產之調查，很難期其完備。在施行財產稅之國，尙以財產稅之困難，欲以所得稅代之，則對於財產增值稅之施行，更認爲難於獲得良好的結果。即或欲達到財產增值稅在財政上或社會政策上的目的，甯肯引用他法如所得稅財產稅以爲代替。實則財產的市價，漲落不一，其增值數額，頗難斷定，且在財產未出賣時而課稅，亦不能斷定納稅人確否有此能力。

然德國之施行此稅者，有其特殊原因存在。德國在戰前準備國防，擴張軍備，他種稅收俱不夠。又當時各邦拒絕聯邦政府不得侵及其所得稅財產稅的範圍，國會的意見，若新增的海陸軍費而由財產稅項下支付時，方予以通過，不得不施行此稅。此稅在戰後即已廢止，一九二〇年另用一種新稅法代替之。故本節所述，僅能就德國所施行者加以說明。

德國所行之財產增值稅有二，其一爲所有稅 (Besitzsteuer) 即名義的財產增值稅，僅課及財產之收益，其二爲戰爭獻金 (Kriegsabgaben) 即實質的財產增值稅，課及財產本身，其收益尙不夠納稅。

所有稅法，係一九一三年七月頒布，每三年爲一課稅期，凡財產在開始期與終結期的價格，經評定後，以其差增價格爲課稅之目的物。在施行時，以一九一四年一月一日爲始，以一九一六年十二月末日爲終，其增值價額幾何，在一九一七年四月一日以前，決定應納稅款，在此後三年內，分期照繳，其要領如下：

(一) 課稅目的物 凡自然人所有之一切動產不動產，皆為課稅目的物，其中包含供事業用之事業財產，及資本財產，如(甲)獨立的權利，(乙)各種有利無利的債權，(丙)股本股票，(丁)通貨及地金銀，(戊)定期存款，(己)生命保險，財產保險，年金保險等之請求權，從財產價格中扣除納稅人之債務，然後計稅。

(二) 納稅義務人 凡在德國境內有住所之德籍人民，及繼續居住於德國境內之外國人，皆有納稅的義務。其他德國人民在國內無住所，在外國住居達二年以上者免稅。

(三) 免稅點 課稅期時所有之財產總額在二萬馬克以下，及增值額在一萬馬克以下者，免稅。大戰時改為增值額在三千馬克以下者免稅。一九一六年又改財產總額在一萬馬克以下者免稅。

(四) 稅率分為二種，其一以增值額為標準，其二以財產價格為標準，而課以累進率稅如左：

第一種稅	
增益額	稅率
五〇,〇〇〇馬克以下	百分之七·五
五〇,〇〇〇——一〇〇,〇〇〇	百分之九
一〇〇,〇〇〇——三〇〇,〇〇〇	百分之二〇·五
三〇〇,〇〇〇——五〇〇,〇〇〇	百分之二二
五〇〇,〇〇〇——一,〇〇〇,〇〇〇	百分之二五·三五

1,000,000—以下

百分之二·五

第二種稅

財產總額

稅率

100,000馬克以上

百分之·一

200,000

百分之·二

300,000

百分之·三

400,000

百分之·四

500,000

百分之·五

750,000

百分之·六

1,000,000

百分之·七

2,000,000

百分之·八

5,000,000

百分之·九

10,000,000

百分之·一

(五)免稅與減稅 同居配偶人之財產，合計納稅，若配偶人之一方在納稅期間死亡，生存之配偶人繼承其財產，其財產增值部分已由繼承人繳納增值稅後，則繼承財產可以免稅。又納稅義務人之財產在十萬

馬克以下有子女教養之義務者，其第三子以下未成年子女，每人得減少稅額百分之五。又在課稅期間之繼承財產，繼承人係遺產人之直系卑親屬，且繼承開始時尚未達二十一歲，其繼承財產價額在五萬馬克以下者，得每年減低稅額百分之五，以繼承人滿二十一歲時為止。但減免額只以稅額百分之五十為限。

戰爭獻金係聯邦國會於一九一六年四月二十一日通過法案，為一種戰時非常特別稅，對於自然人所有增價的財產，就財產本身課稅。凡增價數額不達五千馬克者免稅。其稅率如下：

財產增價額在一萬馬克以下	稅率百分之五
超過前額一萬馬克以內	百分之一〇
超過前額一萬馬克以內	百分之一五
超過前額二萬馬克以內	百分之二〇
超過前額五萬馬克以內	百分之二五
超過前額十萬馬克以內	百分之三〇
超過前額二十萬馬克以內	百分之三五
超過前額三十萬馬克以內	百分之四〇
超過前額三十萬馬克以內	百分之四五
超過前額以上	百分之五〇

第十二節 消費稅

消費稅
之性質

消費稅 (Taxes on consumption, Impôts sur les objets de consommation) 爲對於供人民消費之財貨所課之稅。課稅方法，例於消費品達於消費者之前徵收，納稅人將稅額加於物價上，轉嫁於消費者，由消費者負擔，故爲間接稅。

消費稅發達很早，至今各國仍恃爲重要稅收，與直接稅立於同等地位，而在直接稅未發達之國，其重要性更加大。蓋消費物品，爲人民生活上所不可缺少，種類繁多，數量又大，稅收至夥。稅由生產貨物者繳納，只要不阻礙生產事業之進行，徵收自較容易。兩項條件，皆爲消費稅之所具備，故能發達。從前一般學者如博丹、霍布士、邊沁等之論稅法改革，皆主張課消費稅，以爲消費財貨者，必有納稅能力，個人消費數量之多寡，可用以判斷其納稅能力，而其課稅，又能普及於一般人民，稅之分配，最爲公平，故認消費稅爲良稅，應用以代替他稅。在特權階級的人們，以在消費稅制之下，其所負擔之數，比之他人不至若何之加多，於己較爲有利，亦從而主張之，故消費稅遂爲各國所盛行。

消費稅
之將來

在經濟未發達之社會，國民經濟狀況，每年所生產者僅夠消費，或尙不足，國民財富之分配又相差不遠，則依消費標準而課稅，其不合理之處較淺，而徵收上實較他稅如地稅、丁稅、戶稅遠爲方便。降至近代，經濟財政情形變化，國民生產能力加大，財富分配不平，納稅能力有大小之殊異，加以國家經費膨脹，所需歲入加多。

單仰給於間接稅，決非合理之賦稅制度。然以間接稅徵收之方便與充實，在財政上實無法捨棄。在今資本主義之國家，消費稅之盛行，猶可歸咎於資本階級之強橫，無論勞動階級如何反對，終以勢力不敵，未能達到輕減消費稅之主張。然在社會主義之國家如俄國，消費稅仍為重要稅收，即至將來社會主義之社會組織完成，消費稅仍將不失其重要地位。社會中土地資本等收益財產，若盡社會化，個人所得，全靠勤勞，則稅源之範圍狹小，國家欲謀稅收之充實可靠，亦非依賴消費稅不為功。如此消費稅在任何時代任何社會制度之下皆為重要稅收，其合理性到底如何，尚有考察之必要。

消費稅
之優點

消費稅有其優點與缺點，茲先說明其優點。

一 消費稅之負擔普及 直接稅中之所得稅財產稅等，只限於有一定納稅能力以上的人們，凡收入不到一定數額者，不在課稅範圍之內。若欲向小額所得或財產徵稅，則徵收手續繁重，稅收不必若何增多，所以在直接稅中，規定免稅額愈高，愈可以減少此項弊端。然一國財政，專靠直接稅，必感不足，勢不能不使收入較少的人們，負擔賦稅。而且國民對於國家，無論納稅能力有大小之不同，納稅義務，總須履行。欲使納稅義務普及於全體，直接稅既有所不便，不如課消費稅使人人皆有納稅之機會，較為適當。所以凡直接稅無從課及者，消費稅可以間接課及，以為補足。

二 消費稅徵收容易 消費稅由納稅人繳納，而轉嫁於消費者，所納之稅，可以從他人謀恢復，經濟上不受何損失，不似納稅人即為負稅人者之有頑強反對，得容易施行。而且納稅人既以賦稅可以轉嫁，亦不必

冒着危險，企圖逃稅。在負稅人因賦稅加在物價上，只知物價之漲高，不覺負擔之沈重，心理上可以減少痛苦。納稅人之反對既可免除，只要對於貨物捕捉適當的課稅機會，貨物無自行移動之力，則徵收時自較方便容易，而又確實。

三 消費稅收適合於國庫之出納 國庫支出，無一日停頓，亦應每日有所收入，以爲供給。直接稅收，大都有定期，當徵收時，收入多於付出，自不發生困難。然僅限於短期之內，而大部分時期，出納上仍感不足。消費稅是長年不息的徵收，人民日日必有消費，則稅收即無一日停頓，可以適合國庫出納上之需要。

四 消費稅收適應財政上之需要 在社會經濟發達之狀況下，經費之支出增多，同時人民消費貨物之數量增大，稅收亦隨同增多，恰可以適應經費因社會發達而膨脹者之需要。

五 消費稅有適應納稅能力之處 人人需有消費，即人人不免於被稅。納稅者固不必因照其納稅能力以納稅，然人民之消費財貨有選擇之自由，并非強制人民消費物品以納稅。凡有所得較多者，其消費量常大，例如一家生活，其收入甚多者，則其衣食住生活必較爲闊綽。凡貨物因課稅而價格增高者，人民可以不購，或購買他物以爲代替。凡力能購買是項貨物者，既能備價，亦必有負稅之能力。從這方面觀察，是消費稅有量力課稅之處。

六 消費稅徵收均勻 人民隨時購物，即隨時納稅，將賦稅分攤作若干此數繳納，每次所納數額較少，故不覺負擔之重。在人民力能購買貨物之時，即有負擔力之時。消費稅如此使人民在有納稅能力之時而繳

納賦稅，是與人民以方便。

七 消費稅有節制消費之效果 人民之購買貨物，常考量支付之犧牲是否與與所獲之享受有對等之價值，若是物價高而犧牲較大，除一般豪富其購買力之限界效用較小者外，大多數人們，將減少此項貨物之消費量，或竟不消費。消費稅為增高物價，即有限制人民消費之效果，國家之課稅，固為謀稅收之充實，然亦有因某種情形而須限制消費者。如烟酒之類，有害於身體之健康，外貨之輸入，有害於本國產業，并增多本國對外之償付，國家如對於某種貨物有限制消費之必要，則加重其稅率，即可奏效。如此限制，并非直接束縛人民之自由，又非禁止外貨之輸入，稅收又可增多，是誠一舉而兩得。又如奢侈物品，其生產數量不多，而使用未普及於一般人民者，課稅加價之後，同有限制消費之效。若認為不當消費，是因此減少其生產量，移此項生產資力，改作生產他種生活必需品之用，若認應當消費，以增進一般人民之福祿，則可減輕其稅，俾其享受，普及於一般人民。

與缺點

消費稅之缺點如左：

一 消費稅不必適合於納稅力原則 個人之負擔消費稅，依個人消費財貨之種類與數量為比例。在納稅能力大者，其消費財貨之數量常多，負擔較重，反之納稅力小者，消費財貨之數量常少，負稅亦輕，從這方面觀察，消費稅是能適合於納稅力原則。上面論所得稅為依照個人所得數額直接課稅，而消費稅為依照個人納稅能力間接課稅，兩種稅法，可謂殊途同歸。但個人消費財貨之數量，不必與個人所得數相一致，有時所

得少而消費很多者，亦有所得較多而消費反少者。往往個人因身體上或工作上之需要，需用特種財貨，如因疾病而需醫藥，非萬分無賴，不能節省，以增加身體上或精神上之痛苦，或減損工作之效能，如此者是所得少而納稅反多。又若個人所得，須供給全家人口之生活費，在家庭人口多者，其消費量必大，常不能因所得少而減少消費，是又消費稅不必與納稅能力相一致。因為此等情形，消費稅對於生活必需品不可課稅，以避免消費稅之不適合於納稅能力。

若欲對於生活必需品及奢侈品分別課以輕重不同之稅，以求適合於納稅能力，而兩種物品之界綫，常難判明。例如我國以豬牛肉為普通肉食品，以雞鴨為奢侈肉食品，然豬牛之屠宰有稅，雞鴨無稅。又如我國衣服以棉布為普通衣料，綢緞為奢侈衣料，然棉紗有稅，而綢緞無稅。兩類物品不僅難於分別，即或能夠分別，而課稅時常以稅收充實徵收困難與否之故，對於所稱為奢侈品者無稅，而必需品反有稅。再以個人消費情形而論，常購買奢侈品時，明知有稅，常因一時之需要，或不假以思索，隨便購買，個人不必視其所得之多少以決定其消費與否，則稅之負擔，不必與所得相一致。若是消費稅之範圍很寬泛，被稅品種類很多，納稅能力較弱者，常因家庭人口太多反而負擔較多之稅。

二 消費稅分配不公平 消費稅收入欲求其充實，自不能不選擇幾種貨物在人民消費最普遍而數量又多者課稅，其結果遂使稅之負擔分配於各階級人民者，極不公平。此種情形，在從量稅比從價稅更甚。據英國柯爾溫委員會報告書所載，在標準家庭（有夫妻三子者）所負之間接稅，有勤勞所得一百鎊者，納稅

所得占百分之二一·九，有所得一五〇鎊者，納稅占百分之二一·六，有所得二百鎊者，占百分之二〇·二，有所得在五百鎊者占百分之四·二，在以上之所得者，其比率之降減更快，其為逆進稅，至為明顯。

間接稅與直接稅各有長短之處，在理財者恆欲兩稅並用，以謀稅收之增多。英國格蘭斯頓在國會演說，比兩稅為二姝，沒有軒輊之別，理財家都很愛慕。但實際上情形不是如此，在各國每年稅收之中，消費稅所占成數，恆多於直接稅。英國為直接稅最重之國，在本世紀之初，間接稅占百分之五十八，直接稅占百分之四十二，惟大戰時，直接稅加重，占百分之六十。在其他各國，消費稅收入遠多於直接稅。消費稅稅收愈多，其分配不平之程度愈甚。

三 消費稅影響於消費稅之生活 貧窮階級的人民，負擔消費稅既重，若欲減輕負擔，只有節制消費。然節制消費過度，即為減損人民經濟福祿之享受，影響於身體之發育，或增加人民精神上之痛苦。勞働階級的人們，收入甚少，工資又有定數，不能因賦稅增重而增加工資，受害最甚。勞働者享受減少，影響於國家將來之生產力。

四 消費稅影響於產業之發展 消費稅既為加高被稅品之價格，其銷場必因之減少，生產事業若不能推廣銷場，自難於發達。故對於某種貨物課稅，是無異對於此項生產事業加以干涉。營業者欲避免稅的不利益，惟有變更投資的方向，改營他種輕稅或無稅的產業。有稅物之生產數量減少，價格乃趨於昂貴，是消費者所負擔者，不僅為稅之全部，又且加負增高的成本。其有不變更投資方向者，常設法逃稅，得脫稅者自有利

益，未脫稅者即居於不利益之地位。又消費稅由生產者墊付，迨將來貨物出賣後，方得收回，營業者除具備生產設備而外，尚須具備稅款，是不啻增重生產者之成本。

五 消費稅稅收不確定 消費稅稅收，依國民消費貨物之數量為比例，國民消費財貨常有變動，因之稅收亦難於預計確實。往往在編製預算時，誠恐收入不足，加高稅率，殊不知稅率加高之後，人民負擔不起，只有縮減消費，結果仍是收入減少。每在國家經濟衰落時，政府以為消費稅容易施行，而又不致遭納稅者之反對，徵收又極容易，遂擴張課稅品種類的範圍，或加重稅率，迭加不已，而稅收并不若何增加。

消費稅之長短既如上所述，從負稅人方面觀察，實為不公平，從財政徵收上觀察，實方便而易於充實，故於消費稅稅制之中，有應行斟酌之點如左：

一 一國消費稅稅收，不常多於直接稅，理財者當加以酌量，不可因其徵收方便而忽視其影響於生產事業及納稅人所受之弊害。如果一國財產之分配不平等的程度增高，則消費稅所占之比率更應減低。

二 若欲課消費稅，使其負擔普及，當選擇幾種消費較普遍之貨物，庶稅收可望加多。但人民生活必需品不宜課稅，因人民消費彈性太小，負擔過重。故選擇之標準，以消費廣而仍有彈性者最為適宜，如菸酒享樂品之類，為生活必需品以上之貨物。

三 課稅品種類，以徵收之方便而論，固以種類少而稅率加重為適宜。但與其課必需品之稅，不如課奢侈品之稅，奢侈品之種類繁多，苟便於徵收，仍以網羅奢侈品而課以稅，較為適宜，不必限於少數種類之貨物。

四 消費稅須在貨物將達到消費者之前徵收，或在貨物匯集之處徵收，是可以減少納稅人之預墊稅款。不幸貨物稅以就生產處徵收為方便，離開生產處之後，即散布於各地，若課以稅，常有逃脫之弊。若必須就生產者徵收，惟有准許納稅人有一定之延緩繳稅之期間，以為救濟。

消費稅
種類

消費稅之徵收，就消費之意義而論，當於消費者消費財貨之時依其消費之事實而徵稅，方為允當。如此直接向消費者依其所消費財貨之數量而課以稅，是為直接消費稅。此外在消費品達到消費者之前，由他人繳納，而轉嫁於消費者者，皆為間接消費稅。直接消費稅之徵收，技術極不容易，除特種貨物其消費情形有固定性者外，多不適用。人民天天有消費，若是伺守人民之消費而課以稅，焉得許多稅吏，豈非滑稽之至，故消費稅多於達到消費者之前間接徵收。

消費品在達到消費者之前，經過兩項步驟，一為生產，二為流通，因之有生產課稅法及流通課稅法之別。生產課稅法為就生產過程中而課稅，有四種不同之方法：

- 1 外部標識課稅法，如以供生產用之資本設備為標準而課稅。
- 2 原料課稅法，如以供生產用之原料，就其品質數量為標準而課稅。
- 3 半製品課稅法，以貨物之製造成為某定形時之數量為標準而課稅。
- 4 製成品課稅法，以貨物之製造完成時之數量為標準而課稅。

上列四法之中，外部標識課稅法最不確實，蓋生產資本所製造之貨物，不必能依標識算出。通常謂一部

機械能出貨品若干，在機械停止活動時，即無出品，沒有出品，即無消費，即不應課稅。至(2)與(3)兩法，在製成之前課稅，生產者在出賣貨物之前須墊稅，是增加生產者之成本，而其製造之品是否能完成，尚在未可必料之間，亦不相宜。故比較合理而徵收又較確實之方法，則為第(4)種依製成品課稅。此項課稅法為乘消費品製造完成時依其數量而計稅，然後任其流通，在徵收上較為方便。如我國現行之統稅，從前所謂出廠稅或物產稅，皆屬此類。

流通課稅法為消費品製造完成達到消費者之前之過程中課稅。其課稅方法，又可分為二種：

1 通過課稅法 消費品搬運於消費地時，就地計算貨物通過其地者之數量品質而課稅。

2 販賣課稅法 為就消費品移轉於消費者所有之時，如就商店課稅。此項稅法，可以免除貨物之生產者流通者所受納稅之不利，較為合理，但貨物散漫，徵稅困難，容易走漏，不合實用。其有就商店課稅者，為營業稅，而非消費稅。其有就販賣課稅者，惟有專買事業，由政府任生產之責，而獨占之以分配與消費者，在價格之中，有一部分為消費稅。販賣課稅法之容易施行，惟限於專買事業，如各國菸草專賣是。

上列兩種課稅法，消費稅中所採用者，仍以通過稅法為多。假使課稅品之運轉有一集中之地，就地計稅，最為確實，但貨物離開生產場所之後，散於各地，在各地計稅，極不方便。若有匯集地而便於計稅者，則此法亦可採用。如入市稅釐金關稅等通過稅，皆屬於此類。

消費品稅究應採用生產課稅法，抑流通課稅法，當視貨物之情形而決定。在課稅品之生產能夠集中，或

僅限於一定場所或區域者，則以出廠稅爲宜。如果生產之場所散漫無定處者，則惟有就通過地徵收之一法。在國內生產之貨物，可依此項標準加以選擇，至外國製造之貨物，其生產場所非本國稅權行政之所能及，惟有施行通過稅之一法，是爲關稅。

在上述消費稅制度之中，現在各國所通用者，爲直接消費稅，物產稅，通過稅，關稅，專賣物品，五類，以下逐項加以說明。

第十三節 直接消費稅

直接消費稅之性質

直接消費稅(Direct consumption taxes)爲對於消費者依其消費之事實而課以稅。若是純依消費標準課稅，是當調查各個人民在日常生活上所消費之一切物品之數量品質或其價值，而課以稅，而后消費課稅標準之意義方爲完全。如此課稅，必須責令人民將消費之物品勤勞，一一記帳，課稅時施以審核。這種辦法在納稅人及徵收員雙方直爲不可能，故純消費標準之網羅一般消費的事實而課稅，無古今中外，從無實行者，而直接消費稅之實行，僅限於特種消費品。

特種消費品之課直接消費稅，必須對於消費物品之事實，加以選擇，凡容易捕捉在徵收技術上容易施行者，方能課稅。合於此項條件而爲各國所施行者，有住宅稅，奢侈品稅，及娛樂稅之類。

住宅稅

一 住宅稅爲依住家人居住家屋之消費事實所課之稅，賦稅主體爲住宅人，而課稅標的爲住宅。住宅

爲恆久之消費，因適於課直接消費稅。居住消費之事實，固可以之推測消費者之納稅能力，在所得較多者，其住宅必大。但所得與居住消費不必一致，因所得至少者，亦必有居住，而所得多者，其居住消費不必隨所得之加大而增多。住宅稅大都依住宅之租賃價格爲標準而課稅，是與財產稅之採用租賃價格者相同，但財產稅爲依據於財產之所有或收益之事實對於所有人直接課稅，而消費稅乃依據於財產之使用從消費上獲得享受對於消費者直接課稅。住宅人所納之住宅稅，既係直接徵收，故不能轉嫁於他人。依總論中之論房屋稅的負擔，大都歸居住人，是與直接消費稅之結論相同。若以稅法而論，如我國各地方房屋稅，多規定房東房客各出半數，或規定他種比率，是房客所納部分爲直接消費稅，而房東納稅部分爲財產收益稅，蓋由兩項稅制混合而成。至如英國住宅稅規定由住戶繳納者，則全部爲直接消費稅。然無論稅法上如何規定，或課房屋收益稅，或課消費稅，或由房東繳納，或由房客繳納，而稅的負擔，因有房東房客經濟往來之事實存於其間，仍然是依照前述理論，而決定其是否轉嫁。

奢侈稅

二 奢侈稅 奢侈稅爲對於特種動產，其使用有經久性而又含奢侈之意義者，向消費人所課之稅。課稅品之選擇，可以擇取富人之用品，往往有價值甚貴之物品，從價值上可以推測消費者之購買力。此項稅制，雖非完全依照納稅人之全部納稅能力課稅，但一般價付能力較小的人們，無力購置此等物具者，得以除外，故其課稅範圍，極爲適當。

直接奢侈稅發達很早，惟物品之選擇在各時代不同。現今各國課稅之物具，約有三種，第一爲家具，如樂

器稅彈子檯稅之類，第二爲裝飾品，如帽子稅手袋稅之類，但此類物容易隱藏，不便課稅，第三爲動物，如僕婢稅畜犬稅，第四爲運送具，如乘馬稅車馬稅汽車稅船稅之類。

娛樂稅

三 娛樂稅 娛樂稅爲對於娛樂行爲所課之稅。人生娛樂，有多種多樣，而便於課稅者，大都爲一般人民娛樂匯集之地課稅。適於課稅之娛樂，有宴會，戲劇，音樂，電影，競技，等事，其入場處有門禁，隨門票而加稅。

直接消費稅既係就特定消費事實課稅，範圍究狹，納稅者僅限於少數有一定價付能力以上的人們，每人消費之量又有限定的數量，故稅收不能充實，又缺乏彈性。又消費事實之捕捉，極爲散漫，只適於作地方稅，然課稅標準，仍須通國一致。

第十四節 內國物產稅

第一項 本論

物產稅
之意義

內國物產稅爲對於國內生產之消費貨物就生產場所所課之稅，納稅人爲生產者，任其轉嫁，故負稅人爲消費者。此項物產稅在英美通稱爲 *Excise taxes*，我國現通稱爲統稅，兩個名稱之意義，都不確定。我國所稱統稅，英文譯爲 *Consolidated taxes*，因從前我國課稅行政不統一，有於一次徵稅之後，復徵數次通過稅者，而統稅爲就廠徵稅之後，即可通行全國，不再課稅。此種情形，在外國從前亦所不免，英美兩國之 *Excise* 亦有各種不同課稅法。〔一〕姑無論從前之意義云何，現在我國之統稅與英美之 *Excise* 皆爲就內國

生產者所製成消費貨物之數量而課稅，直可視為有相等之意義。

【1】 參見Lutz, Public Finance p. 407.

物產稅之能施行有效，與生產組織有關係。在昔經濟組織未發達之際，一人生產之貨物，只夠供個人消費之用，或以之與他人作物物交換之用，則物產稅無從發達。從前生產事業，散布於各地，皆係小規模生產者，或係家庭工業，則除設關徵收通過稅之外，物產稅實難作有效之徵稅。物產稅之發達，須具備幾個條件。

- 1 交易經濟發達，貨物之交換盛行。
- 2 貨物能作大規模生產，每個營業者能有巨額出品。
- 3 貨物之生產事業集中於一定地域。
- 4 貨物之生產成爲標準化。
- 5 製成品之離開生產地時，能作有效的監督。

自入十九世紀以來，各國對於工商業所加之束縛，漸次解除，工人與資本有移動之自由，交通機關發達，運輸靈便，動力之引用簡便，工廠工業得以擴張，且有因鄰近市場或原料出產地而集中於一定地域之勢。貨物之生產，多能符合上述五個條件，則徵收行政，方得簡單化，并得作有效之監察，稅制乃隨同發達。是以物產稅制之施行，在工業品較易，而農業品較難，在工廠工業較易，在手工業較難。若貨物之出產限於一定地域者，自較散布於各處者容易徵收，若是地域廣闊，則監督行政，仍非易事。例如鹽之出產，雖限於海岸，而緝私之設

備，即費去巨額之經費。現在各國之課內國消費品稅者，皆以物產稅代替從前之通過稅，如我國亦以統稅代替釐金，稅法得以改善。考其所以，實有待於客觀的條件。

物產稅
關係於
平民生
活最切

現在各國皆以物產稅為重要稅收，因其徵收方便而稅收充實。然稅收之能充實者，則由於課稅物品之消費，極為普遍，消費之數量甚大。凡消費極普遍之貨物，與人民日常生活有關，若是節省以避稅，則慾望不能滿足，生活上又感受痛苦，比較起來，甯肯隱忍負稅，而不能忍受生活之痛苦，是為人之常情。物產稅與人民生活有利害關係，稅率又為逆進，故課稅品之選擇，最應慎重。

物產可
分為三
類

人民消費之物品，可分為生活必需品、享樂品及奢侈品三類。在生活必需品稅，稅收可望充實，而損害平民生活之處亦大，奢侈品可以重稅，然消費品數量不大，稅收難於充實，享樂品則居於兩者之間。故對於消費品課稅，當於預算上計算他種稅收能獲幾何，如其不足，然後攤之於享樂品稅上，再若不足，然後方可稅及生活必需品，非不得已不宜重稅。

課稅品
之選擇

抑內國物產稅課稅品之選擇，實與生產組織及國民消費情形有關係。在生產組織散漫者，容易脫稅，實難作有效之徵收，已如上所述。至國民消費在各地方常有不同之習慣，若然習慣上視為非消費不可，課稅之後，人民所得減少，勢將減少必需品之消費，而貽害於身體之發育。故最適宜於課稅者，為相對有害之消費品，如菸酒之類，少吃可以增進消費者之愉快，多吃即傷害身體，課稅之後，可以限制消費。至於絕對有害物品，便當禁止，不可寓禁於徵。若是徵稅，即是准許人民消費，及成習慣之後，不能戒除，不僅消費者之勞力弱減，其消

從量稅
與從價
稅

費他種貨物之能力，亦因之減損，是減少他方面之稅收，至若其人經濟破產之後，流為無賴，作惡社會，更是堪虞。故寓禁於徵之稅制，實無成立之理由。

物產稅徵收之標準，有從量與從價之別。在從量稅之下，人民消費若是動變，則稅收即有增減，在從價稅之下，若價格有變動，則稅收有增減。若從負稅人方面看來，從價稅比從量稅較為適應納稅人能力。故對於奢侈品課稅，以用從價稅為宜，對必需品課稅，以用從量稅為宜。窮民所消費之必需品，常比富人為多，從量課稅，則負擔較重。然若課從價稅，將更不利益。

徵收方
法

消費稅徵收方法，有於貨物出廠時計核其數量由納稅人繳納現金者，又有由納稅人向徵收機關購買印花，貼於貨物，再由徵收機關加以查核者。在印花課稅法，凡貨物貼有印花者，即為納稅之表示，無論貨物流通於何地，皆可稽考。然其弊端，第一，粘貼印花，是增重一層手續，第二，若納稅人舞弊，假造印花，或不貼印花，其經走漏達於消費者者，即可脫稅。第三，貨物之粘貼印花與否，徵收機關須在流通地檢查，手續繁雜，否則必須消費人有公德心，協助政府，在購買時是否貼有印花以納稅。但消費人之利益，亦在脫稅。第四，消費品稅之能減少人民反對，即在稅額藏於物價之中，消費者只知物價而不知有稅，若用印花，即明明表示有稅若干，引起購買人對於消費品稅之嫌忌。以此四因，物產稅之課稅，不如就生產者於貨物出廠時，施以嚴密之稽核而課稅之為便。但若貨物之生產，散布於各地，每個生產者，又係小規模組織，出產數量又少，則徵收機關對於出品數量之考核，難於完備。如我國於土酒之製造，散布於各處，幾於家庭中設具製造，則徵稅稽查之法，惟有使用

印花，較可減少徵收行政之困難。

第二項 各種內國物產稅

課稅品種類之選擇，不當課及生活必需品，但各國在財政上為謀稅收之充實及徵收方便起見，常不能專限於某類物品。奢侈品固當課稅，往往有因其數量少而徵收不便，無法課稅者。必需品及享樂品不當課稅，因其徵收方便，卒不免於稅。現在各國課物產稅者，有下述幾種：

第一 鹽稅

鹽為人民生活不可缺少之滋養物，又為農工業醫藥之原料，消費數量極大，且少彈性，故鹽稅收入，極確定而充實。鹽之出產有一定產地，就地徵稅，至為方便，其從他地輸入者，亦不難當關徵稅，可免漏稅之弊，故各國多有課鹽稅者。

但人民於鹽之消費，不可缺少，且無他項代替品，又不能節約，稅之負擔，普及於全國人民，亦極不公平。鹽之消費，個人皆有定量，稅額亦有定，是可用以代替人丁稅。在人丁稅人人都有納稅義務，然以人丁常在各地移動，其赤貧無力者，即難於徵收，比之鹽稅藏稅於價無從避免者，則鹽稅在徵收上實遠為方便。而且人丁稅之徵收，以在本國人為範圍，而鹽稅則外國人民寓居本國者，亦在課稅之列。以人丁稅與鹽稅相比較，鹽稅自比人丁稅為優，今之各國施行鹽稅者，無不謂以之代替人丁稅。

各國對於鹽固課以稅，同時又有鹽政的關係存在。鹽為消費上不可缺少之食料，而其生產，又限於一定

地域，故國家對於鹽亦應有管理，使其分配於各地方者，不虞缺乏。於鹽政管理之中，同時課稅，較為方便，亦各國施行鹽稅理由之一。但此項理由，并不充分，在一地方人民有鹽之需要，亦必有營業者作源源的供給，從前地方交通不發達，常有缺鹽之恐慌，現在交通敏捷，此種情形，不成問題。

各國之課鹽稅，有各種不同之方法。在丹麥、挪威、葡萄牙、西班牙、美國、坎拿大、秘魯等國，惟對於輸入者課輸入稅。日本、瑞士、鹽之生產，由私人經營，政府收買之後，專賣與消費者。意大利與奧國，鹽之生產與出賣，皆由政府獨占。德、法、荷蘭，對於鹽之生產出賣，并無限制，國內生產者課物產稅，外貨則課輸入稅。英、比、瑞典，連鹽稅而無之。我國鹽由私人生產，運有官運商運之別，而課以稅，外鹽禁止入口。

第二 煙草稅

煙草為生活上之享樂品，消費數量甚大，稅收亦夥，又其原料與他種貨物之生產無關係，課稅之後，亦不致影響於他種生產事業，故為最適宜之課稅品。又煙草稅之徵收，亦甚方便，輸入之品，可以就關徵稅，國內生產者，可以指定一定之地域種植，非指定地域，可以禁止。課稅方法，約有四種。第一，煙草耕地稅，就種植煙草之土地面積課稅。第二，煙草種植稅，依種植之莖數課稅。第三，為原料稅，依煙草收穫之重量為標準而課稅。第四，為製成品稅，依煙草製成捲煙或雪茄或煙葉後，依其品質價格課稅。前三種方法，徵收困難，且難免於脫稅，不及第四種方法之為方便。現在英美德比等國，皆採用物產稅法，就製成品課稅，稅率極重，獲得巨額收入。至法、意、奧、匈、日本、西班牙、葡萄牙、土耳其、羅馬尼亞、等國，皆由國家獨占。我國則採課稅方法，由私人營業。

第三 酒稅

酒稅

酒亦為享樂消費品，在所得大者，常飲品質較好之酒，所得小者，多飲品質較劣之酒，故酒稅有適合於納稅能力之處。酒之原料為糧食，若是消費量太多，則減少糧食，為維持糧食之供給起見，對於酒之製造，不可不加以限制。又酒少飲固不失為享樂，多飲則有傷身體，是亦應加以節制，以此二因，酒有課稅之必要。飲酒者多為成年之人，雖課以稅，此輩有負稅之力，比之鹽稅儘人都不免於負稅者不同。

酒之課稅，可以適用生產流通兩種課稅方法。在生產課稅法中，復有（1）對於原料品課稅，（2）在生產途中課稅，（3）對於製成品課稅三法。製酒原料，亦可作他種用途，故不適宜於課稅。對於製成品課稅，因酒之製造，散布於各地，難免不有脫稅之處。最適當的方法，則為在生產途中計稅，因酒之製造設備，不能移動，而釀造復須經過相當時期，在此期間，便於查考，依其種類數量而課以稅。現在各國對於火酒、麥酒、米酒、果類酒等皆課稅。

第四 飲料稅

飲料稅

含有酒精以外之他種飲料，如檸檬水、蘇打水、礦泉水等，皆可用以代替酒類之飲料，消費此等物品者，尚有負稅能力，故各國多有課稅者。惟此類清涼飲料，并非有害之物，在小額所得者，多以之代替酒類，故不宜重稅。其他製造飲料之茶、咖啡可等，為人民日常生活消費之物，雖非生活上必不可缺少，但已成爲習慣，非消費不可，亦不宜重稅。對於飲料課稅之方法，輸入者可以課關稅，國內製造者可以就生產廠所課稅。至於茶與

咖啡等，凡輸入者各國皆課關稅，其在國內生產者，因其散布於各地，難於採用生產課稅法。

第五 糖稅

糖之消費，亦與所得有關，在所得大者，其消費糖之數量加多，就全社會而論，國民財富增加，則糖之消費量增多，故各國多有課糖稅者。糖之製造，必有一定規模之設備，并非散漫於各處。而其原料，如甘蔗甜蘿蔔之類，生產有一定地區，徵收方便，以此一般理財家認為適於課稅之消費品。

第六 其他食品稅

原料稅

其他食品之中，消費最普遍者，莫如糧食中之米麥。國內生產之穀麥，因其散漫，不便課稅，然在我國，對於米在各省有課通過稅者，對於麥粉，其由廠家製造，因其徵稅方便，亦課麥粉稅，至今懸為一大問題。其由國外輸入者，各國為保護本國農業起見，多有課保護稅者，然在我國糧食之輸入，因其為民食，至今無稅，亦成為疑問。肉類食品，其屠宰事業，散漫於各地，徵收不便，各國有課稅者，皆列為地方稅。從前在營業稅中說過我國屠宰稅依屠宰之支數課稅，稅仍轉嫁於消費者，變成肉稅。

第三項 我國物產稅

物產稅
概況

我國中央稅收，以關稅，統稅，鹽稅，菸酒稅，印花稅，為主要收入，皆為間接稅。其中關稅為國境通過稅，印花稅為流通稅，留在下面說明。內國物產稅所包括者，為捲菸，麥粉，棉紗，火柴，水泥五項統稅，及菸酒二稅。從前各稅各設有獨立之徵收機關，隸屬於財政部，事權既不統一，徵收亦不經濟，稅收自無從增加。國民政府成立之

後，經五年之久，逐步改革，除鹽稅外，所有各項物產稅，合併於稅務署，徵收行政，始得劃一，稅收逐月增多。其收入紀錄，有與鹽稅、關稅，并駕齊驅之勢。物產稅之整理，為國民政府財政收入上最大之成功，自二十一年以後，國庫不發行公債，竟能維持收支適合者，實由於此等稅收增加之效。此項整理，全由國人主持，對於徵收行政，則力謀簡單而有效，對於徵收人員，則力求減少，而增加其效能，并規定保障之法。數年來實施統稅改革之謝祺氏，其功有足多者。

統稅為就貨物之製造廠所徵收，此後無論運銷國內何地，不再徵稅。民國二十年一月起，實行裁撤全國釐金及類似釐金之一切捐稅，各省政府所蒙收入上之損失，由舉辦營業稅抵補，中央收入短少部分，（當時約計每年在九千九百餘萬元，其中厘金八千萬元，常關稅七百七十五萬元，復進口稅五百四十萬元，子口稅三百六十萬元，鐵路貨捐一百五十萬元，郵包稅一百餘萬元）則舉辦統稅，是為統稅之起因。現在所徵統稅，僅五種貨物，因其設廠製造，徵稅較便，而且出產數額又大，可獲巨額稅收，其他貨物未具備此等條件者，尚未推行。

統稅行政組織

統稅徵收機關，係就原捲菸統稅處擴充改組為統稅署，辦理上述五種貨物之統稅徵收事宜。其徵收方法，多沿用捲菸統稅制。此次統稅，由蘇浙皖湘鄂贛魯豫粵桂閩十一省先行舉辦，分為五區，一為蘇浙皖區，二為湘鄂贛區，三為直魯豫區，四為粵桂閩區，五為上海，由統稅署自行兼辦，每區設一統稅局，并於各區內視稅收之繁簡，分設管理所、查驗所及分所。此外又設有駐廠駐關駐郵辦事處。各管理所復視事務之繁簡與轄境

之廣狹分爲三等。後因統稅之辦理著有成效，於民國二十一年九月，改爲稅務署，將印花菸酒稅處合併爲一，而成爲較完備之內地稅局。

第一目 捲菸統稅

捲菸稅徵收之議，起於民國十年，而捲菸統稅之制，則始於民國十六年。機製捲菸，最初皆輸自外洋，前清時，首先仿造者，如北京之大象，上海之三星，營口之復記，天津之北洋等烟草公司，皆電光石火，不久倒滅，惟南洋兄弟菸草公司獨存。當時國人所吸捲菸百分之九十九，皆爲外國製品，現在國內菸廠增多，在上海一區，有一百二十餘廠，然其出品仍僅占全國消費數十分之二而弱，其餘十分之八，皆爲英美烟草公司出品，或在國內製造，或係國外輸入。良以英美烟草公司爲一種國際托拉斯組織，我國幼稚之製菸業，自難與之競爭。昔日外國輸入捲菸，僅納海關正稅，從價百分之五；若復轉銷內地，則另納子口稅百分之二·五，其他一切雜稅釐金，概免重徵。因此捲菸稅在最初施行時，即遇着外商的肘掣。

我國現行各種賦稅之中，發達最速而辦理卓有成績者，首推捲菸統稅。考其原因，一由於捲菸消費數量之增多，一由於可以就關廠徵稅。欲明此項稅制現情，不能不追索前史。捲菸稅之發達，可以分爲三個時期，第一期起於民國十年之開辦，迄於十六年底。第二期起於十七年春之整頓，是爲推行統稅期。第三期自民國二十年初起，以捲菸統稅辦法，推行於他種消費品，是爲統稅完成期。

北京政府
時捲

我國菸
業情形

考捲菸稅之沿革，民四北京財政部設立菸酒公賣局，各省稅局有向洋商徵收者，外商藉口違反條約，拒

絕繳費，各國公使紛紛提出抗議，案懸數載，相持不決。民國十年全國菸酒署以捲菸為奢侈品，各國均課重稅，我國自可援例，迭與英美烟草公司代表會議，始於是年八月與該公司簽定聲明書十一條，并由菸酒署擬訂紙菸捐徵收章程公布，於十年十月一日起施行。稅分二種：（一）為出廠捐，專徵在華製造之品，無論等級高下，每箱五萬枝，概徵洋二元，納稅以印花為憑證。（二）為內地二五統捐，凡在華製品及舶來品，按照海關進口紙烟估價計算，從價徵收百分之二·五，其捐率分四等如左：

等級	枝數	捐數(銀元)
一等	五萬枝	一〇二·三七五
二等	五萬枝	七·一二五
三等	五萬枝	四·一二五
四等	五萬枝	二·二五

出廠捐不論租界內地，一律照納，旋改為七級稅。內地二五捐則僅銷內地之紙烟納之，凡已納兩捐者，運銷各地，除海關稅暨舊北京之崇文門稅以及店舖營業稅外，不再徵收他項厘稅。有效期間定為八年。當由全國菸酒署設紙烟捐務總局於上海，設分局於天津漢口，設督察處於山東，蓋滬津漢青為菸廠地區，故特設稅局，處置徵收。其他商埠及重要地方，則設查驗所分所及分卡，專司查驗，以杜走漏。各菸廠由總分局及督察處派員駐廠監查，各省應納二五統捐，用記賬法，按月由菸商向上海總局結算。出廠捐則由總局及所在地局經

徵，全年兩捐，可收三百萬元。

民十二浙江省因創辦省道需款，以原定統捐捐率甚輕，乃有征收特稅辦法。稅率按批發價格徵百分之二十，由各菸店繳納，名曰取諸吸戶。浙既實行，各省相繼仿照辦理，或名爲特稅，或曰吸戶捐，稅率自百分之二十至四十不等，省自爲政，各不一致。外商以此項特稅，有背通商條約及聲明書之規定，紛請轉令停徵，經全國菸酒署電咨各省撤銷。各省以特稅徵自吸戶，非厘金雜捐可比，與條約及聲明書毫無干涉。後外商烟公司要求根據聲明書所載將各省已繳特稅，在應納二五捐內扣抵，糾紛益甚。民十四經菸酒署與英美烟公司代表磋商解決辦法，由署加徵統捐，分撥各省，藉以抵補特稅。外商公司僅允增加稅率百分之五爲限，復由菸酒署與該公司續訂聲明書回條，規定運銷各省捲煙，除原納出廠及二五兩捐外，另納保護捐一道。捐率倍於內地統捐，即百分之五。由署製定保護捐印花，發交菸公司貼用，按月依照貼用印花數目，計算應納捐款，如數撥交各該省收用，作爲抵補特稅之款，由菸酒署通咨各省，轉飭照辦。然以稅率相差過鉅，各省或表示反對，或意存觀望，遷延經年，並未實行。政局變遷，事遂中輟。民國十六年北京政府因軍需孔亟，訂定紙菸出廠加捐辦法，凡在華製造捲菸，除納每五萬枝之出廠捐外，應另納出廠加捐一道，方准起運，捐率爲百分之六五，按海關估價計算，通令各捲菸稅局遵辦。其時上海漢口已入國民政府範圍，僅天津及青島兩局遵照加徵，政令不行，已同弩末。

國民政府在廣東時代，對於行銷廣東之捲煙，即已有稅。名曰印花稅。稅率爲百分之二十，繼加至百分之

菸稅

五十凡革命軍奠定地域，次第推行。民國十六年六月二十三日，國民政府財政部公布徵收捲菸統稅暫行章程，規定進口及國內製造之捲菸，皆應繳納統稅，稅率為百分之五十，原有之二五及出廠兩稅及各省之特稅等名目，一律取消，不再徵稅。各省設立捲菸稅總局徵收。徵收方法，分為二種：(甲)國內菸廠製品，於裝箱出廠時加貼印花。(乙)輸入品於關棧卸貨時加貼印花收稅。蘇省各煙公司以稅率過鉅，羣請核減，財部乃暫許通融，照印花面額七折繳現，實收百分之三十五。然以徵收方法不備，收入不旺。

十七年
改革

十七年一月三日，宋子文任財長，十八日頒布徵收捲菸統稅條例八條，徵收辦法十三條，并與英美煙公司及各洋商訂定合約九條，於是此項徵稅制度，始能行通。此次改變，為(一)將捲菸統稅劃入國稅項下，由部直接徵收。(二)實行就關就廠徵收，不論租界內外，一體施行。稅率國製品為從價百分之二二·五，舶來品為百分之二十，以海關估價為標準。統稅雖有二·五之別，然輸入品尚須另納關稅百分之五，國製品原料，進口稅亦約為百分之二·五，華洋待遇，於是平等。又以五萬枝菸為計稅標準，五千枝為納稅單位，印花貼於箱面，以免逐包逐聽貼花之煩。惟對於各洋商仍聲明保留此項辦法。

依照條例及合約規定，國製菸與進口菸稅率比較如下：

(甲)國內製造菸貨統稅從價百分之二十二·五，

(乙)進口菸貨稅率共從價百分之二十七·五，包含下列各稅：

1. 海關稅 百分之五，

厘訂稅

2. 華府稅 百分之二·五
3. 國府統稅 百分之二十。

統稅照海關估價等第計算，兩貨相同，紙菸關稅率稅如下：

紙菸

紙菸	納稅單位	稅率(週銀)
(甲)每千枝值十二兩五錢以上及菸支上未印菸牌或名稱者	每千枝	八錢三分
(乙)每千枝值八兩五錢以上至十二兩五錢	每千枝	五錢三分
(丙)每千枝值六兩五錢至八兩五錢	每千枝	三錢八分
(丁)每千枝值四兩五錢以上至六兩五錢	每千枝	二錢八分
(戊)每千枝值三兩以上至四兩五錢	每千枝	一錢九分
(己)每千枝值一兩五錢以上至三兩	每千枝	一錢一分
(庚)每千枝值一兩五錢或以下	每千枝	六分

按照上列等第計算，各級紙煙應納統稅如下：

	進口紙菸稅率	國內製造紙煙稅率
頭等每五萬枝箱	二四九元	二八〇元·一二五
二等每五萬枝箱	一五九元	一七八元·八七五

第二章 第十四節 內國物產稅

賦稅論

三等每五萬枝箱	一一四元	一二八元・二五〇
四等每五萬枝箱	八四元	九四元・五〇〇
五等每五萬枝箱	五七元	六四元・一二五
六等每五萬枝箱	三三元	三七元・一二五
七等每五萬枝箱	一八元	二〇元・二五〇

雪茄煙關稅稅率與捲煙相等，統稅照海關估值等第計算，其率如下：

雪茄煙	納稅單位	稅率(關銀)
(甲)每千枝值關銀四十兩以上者	每千枝	三兩
(乙)每千枝值關銀二十兩至四十兩者	每千枝	一兩三錢
(丙)每千枝值關銀十兩以上至二十兩者	每千枝	七錢五分
(丁)每千枝值關銀五兩以上至十兩者	每千枝	三錢七分五釐
(戊)每千枝值關銀二兩以上至五兩者	每千枝	二錢
(己)每千枝值關銀二兩或三兩以下者	每千枝	一錢五分

按照上列等第計算，每等所應納統稅如左：

進口雪茄菸稅率

國內製造雪茄煙稅率

頭等每千枝	十八元	二十元·二五〇
二等每千枝	七元·八〇	八元·七七五
三等每千枝	四元·五〇	五元·〇六五
四等每千枝	二元·二五	二元·五三一
五等每千枝	一元·二〇	一元·三五〇
六等每千枝	·九〇	一元·〇一三

比較上列兩率，在統稅國內製貨重於進口貨，在總煙稅進口貨有七·五之關稅，國製貨原料之進口亦有七·五之關稅，然土產原料亦有土煙稅，厘金，鐵路附捐之類，稅之負擔，兩者略同，華商煙業，實不能與洋商競爭。煙之品質有各種等級，進口捲煙，多為上等貨，非本國製造業所能與之爭，其他中級下級捲煙，洋商同樣在國內設廠製造，原料來源較廉，又係大規模生產，任何方面成本，皆比本國煙業為低，亦非本國煙業所能與之爭。當時軍事緊急，財政艱難，顧不到保護本國產業問題。中央只要外商肯納稅，稅收能增加，其目的已達，雖或華商負擔，重於進口貨，亦非所問。

於此有令人注意者，即外商態度之專橫。英美煙草公司本為托拉斯組織，謀獨占國際市場，凡所以維持其獨占的利益者，無微不至。在其本國，處處受法律的限制，而對我國，則圖以交涉手段，突破限制，取得優越的權利。一月十八日，財政部與英美菸草公司及各雪茄煙公司分訂合約（見捲菸統稅史一四頁至二二頁）。

政府下與商人訂立合約，已覺不經見，而合約九條之中，除第一第二第四三條係規定納稅辦法外，其餘六條，皆係關於公司權利之規定。舉其要點如下：

- 1 上列各種稅率外，不得另有課徵，所有對於菸貨徵收任何性質之其他現行各稅，一律取消。
- 2 國府管轄各省，如有將公司貨物另徵他稅者，公司得將此項捐稅數目，於每月繳款內扣除。
- 3 菸貨已貼印花，如或貨物被毀，或運往非國民政府所轄各地，公司應收回購買該項印花之費。
- 4 公司貨物，運銷江蘇浙江安徽福建江西及其他隨時隸屬國府管轄之省，方依約繳納統稅，此外地域，公司不繳納統稅。

5 公司進口煙貨及在中國製貨，運往五省以外地域或運往外國者，應免繳本約所載之統稅。

6 如他公司煙貨於稅務上享受優越待遇時，公司應享受同等待遇，并得將公司與他公司所納稅率間之差數，於按月繳款內扣除之。

洋商抗不納稅，往往如此，英文合約中尙載有一層，即簽字後公司先繳現款若干萬元，我國目的，在得此鉅額現款，故公司乘機要挾條件。合約之能成立，幸有一個機會存在，當時漢口上海英美煙廠工人要求加薪罷工互半年之久，公司所受損失甚大，經當局調解，始得復工。在中國得加稅，在公司取得優厚條件，又得復工。政府迫於收入，不能不委曲求全。

至對於無合約之煙公司（國人煙業），其待遇大相逕庭。據統稅條例及徵收統稅辦法所載，皆係規定

十七年
十一月
加稅

納稅人之義務，并無其他損失之保障。厥後華商援例要求同等待遇，始有退稅之規定。

十七年一月之改爲統稅，施行區域，僅限於蘇浙皖閩贛五省，其他南北各省，有政治分會存在，中央政令尙未通行，各省抽收特稅，稅率不一，有值百抽五十或至七十者。

是年十一月，財部召集華洋菸商討論加稅問題，議定統稅稅率加至百分之三二·五，照海關估價爲標準，外貨仍另納百分之七·五之關稅。凡納統稅者，在施行統稅各省區，可以自由行銷，不再重徵。徵收條例及與外商合約，僅將關於稅率一項修改，其他條款仍舊。惟合約中另增一條，規定有效期間爲兩年，自十八年一月一日起實行。至是華洋菸商所納統稅始平等。

稅率

統稅係按照海關所定標準，依價值之高下，分捲菸分爲七級，雪茄菸分爲六級。應納稅款，係按批發售價乘三·二五而定。而批發價格，在市場上時有漲落之殊，不適於課稅之用，乃按照海關估價，加關稅及免稅部分，申算而得，其法以一·一二（原估價100+海關免稅7+海關稅5=112）乘海關估價。十八年海關進口稅率改爲百分之七·五後，統稅批發價格，亦隨之修正，爲 $100+7=7.5=1.145$ ，以之乘海關估價。茲將紙煙及雪茄烟稅則及稅額列表於后：

(一) 捲菸統稅分等徵收標準及稅額表

等級	每千枝海關估價 (關平銀)	每五萬枝海關估價 (銀元)	以一·一四五乘海關估價 價伸爲登記之批發售價	按三·二五稅率 應納統稅銀元數
----	------------------	------------------	---------------------------	--------------------

一等	十二兩五錢以上	九三七元五角以上	一〇七三元四角四分以上	四〇四元 六二五
二等	八兩五錢以上	六三七元五角以上	七二九元九角四分以上	二五八元 三七五
三等	六兩五錢以上	四八七元五角以上	五五八元一角九分以上	一八五元 二五
四等	四兩五錢以上	三三七元五角以上	三八六元四角四分以上	一三六元 五
五等	三兩以上	二二五元以上	二五七元六角三分以上	九二元 六二五
六等	一兩五錢以上	一一二元五角以上	一二八元八角一分以上	五三元 六二五
七等	一兩五錢以下	一一二元五角以下	一二八元八角一分以下	二九元 二五

(二)雪茄烟統稅分等征收標準及稅額表

等級	海關每千枝估價(關平銀)	以一·四五乘海關估價伸 為登記之批發售價(銀元)	每千枝應納稅額
一等	四十兩以上	六八元七角以上	二九元 二五
二等	二十兩以上	三四元三角五分以上	一二元 六七五
三等	十兩以上	一七元一角八分以上	七元 三三三

四等	五兩以上	八元五角九分以上	三·六五六元
五等	三兩以上	五元一角五分以上	一·九五元
六等	三兩以下	五元一角五分以下	一·四六三元

十九年金價突然高漲，輸入菸件及國製菸件所用之輸入原料，成本騰貴，於是一般捲菸業者，不得不提高菸價，而為當時統稅分等所束縛。例如原售價一百二十八元者，向納第七等統稅二九·二五元，若增價數元，即超出七等限價範圍，須納五二·六二五元之第六等稅，是煙價祇增數元，而菸稅須增二三·三七五元，營業固受打擾，稅收亦必減少。菸商乃請求將限價酌量放寬，以資救濟，俾有伸縮餘地。財政部乃將原有七等稅制改為三等，重訂各等限價及稅額，十月一日起實行，稅率如下：

等級	五萬枝登記售價	稅額
一等	五百四十元以上	二二五元
二等	一百五十元以上	五六元
三等	一百五十元以下	三三元

此項分級仍與本國菸業不便，二十一年以後復改為兩級稅制，凡售價在二百六十元以上者課稅九十元，售價在二百六十元以下者課稅五十五元。如第二級菸最高售價在非菸廠所在地，准放寬十元，以不超

過二百七十元爲限。同時雪茄烟稅率亦有變更如左：

售價(千枝)	稅率(銀元)
一等	六二元
二等	三一
三等	一五·五
四等	七·八
五等	四·一五
六等	三·一

土製捲菸

土製捲菸稅，首行於安徽，營業者皆爲小本工業，純用木機手工製造，貨品粗劣，工本較昂，市價又廉，自不能與鐵機捲烟比。於是參照統稅稅率，另訂土製捲菸征收單行辦法七條。估定價格，稅率同前。因營業者多，乃採用逐包貼印花辦法，便於稽查。其後湘鄂浙豫等省，皆有此類產品，均仿照皖省辦法，一律施行。

蚌埠一帶土製捲菸價格及稅率概算表

土製每包支數	每包批發價目 銅元數目	每包此發售 價伸洋數目	每包應貼 印花數目	每五萬枝批發價目	每五萬枝應 納稅款數目
十枝	十八枚	四分七釐三毫	一分五釐	二百三十六元五角	七十五元

退稅之規定

五十枝	二十枝	五分二釐六毫	一分七釐	五十二元六角	十七元
五十枝	二十四枝	六分三釐七毫	二分	六十三元七角	二十元
二十枝	三十二枝	八分四釐二毫	二分七釐	二百一十五元五角	六十七元五角

說明

第三欄每包售價俾洋數目，係按照標準洋價，每洋一元合銅元三百八十枝之數折合。

第四欄每包應貼印花數目，係根據批發價值，照新稅率值百抽三·五計算。

捲菸統稅施行以來，因政治上關係，尙未能普及於全國。凡完稅菸貨改運於非統稅區域者，乃將原徵稅款發還。又以統稅為依貨徵稅，雖由煙商墊繳，仍歸吸戶負擔，若商人不能銷售，又須退稅，於是各種退稅辦法之規定，其情形如左：

(一) 霉壞 凡已完稅貼花菸件，運達各地市面，如遇霉壞，或因故不能銷售，退回原廠時，煙公司將原件呈報當地查驗所，發給退煙憑證，押運入廠，查驗花貨相符，即予退還原納稅款。

(二) 重徵 凡已完稅貼花菸件，送達施行統稅區域以內之各省，如發生重徵事情，煙公司將重徵收據繳處核明後，即將重徵之數，由局先行墊款發還煙公司，一面通知原重徵機關，飭令繳款歸墊。

(三) 改運 菸件完稅貼花，運達於統稅區域後，如煙公司改運於非統稅區域，得報告當管署局查驗，劇

花給照，經證明到邊後，即將原納統稅，如數退還。

(四)錯貼 凡印花錯貼，經證明後退稅。

(五)掉換

遇有退稅事宜，皆須遵照各種退稅規則辦理，應退稅款，由原徵機關填給退稅證，給與原公司，任其隨時持證抵購印花。

免稅之
規定

免稅 商人運煙至非統稅區域，得申請總處核發免稅運照，出運時由陸路者，應具轉運公司之保證書，經水路者，取輪船公司之提單副本，分別繳驗起運。以後應將統稅區域，邊境稽徵機關之監視出境保證書，及指運地點徵稅機關蓋戳之隨菸運輸聯，遵限呈驗，免稅手續，始告完畢。逾期不繳驗者，以漏稅處罰。

菸商於
牌登記

菸商菸牌之登記，為整理稅制最重要件之一。舊訂取締煙廠規則，本有製銷捲煙應先登記之規定，然手續未備，商人每多觀望。十八年四月公布捲菸登記章程，分國內製造及國外輸入兩項。國製品登記，先煙廠，次牌名，次稅等。輸入品登記，由進口商呈報。其登記程序，應具備申請書及登記表，委託代捲者，并具保證書。其次為核准，以總處復函為憑，未登記者，禁其領花起運，已核准者，他人不得仿冒。各種登記表格，皆由總處製定，商人依式填報。此項登記之目的，一、為保護菸商，一、為維持稅收。吸戶之購買捲菸，多從菸牌，故菸牌不啻為煙商生利之權利。往往有不法煙商，見某牌捲煙銷路甚旺者，任意仿冒影射，甚至陰竊牌名，私製煙件，嫁禍他人，則銷路甚旺完稅甚多之煙，必受打擊，商人稅局，兩受損失。而且經登記之後，可以證明納稅商號責任，俾可追查。

走私廠肆主名。

區域之推廣

十七年春，舉辦統稅時，本只限於蘇浙閩皖贛五省，施行區域之推廣，自與政令有關，此中經過，亦為菸統稅制度發展之一，有說明之必要。至十八年四月，西征軍定武漢後，財部接收湖北捲菸統稅局，實行改辦統稅。鄂省本與英美烟公司訂有合約，自行行政稅，收歸中央之後，自四月八日起，運漢之煙，在滬起運時納稅，漢廠製品，由漢局徵收。湖南行銷捲菸，皆由滬漢運往，向例貨抵湘境，始納稅貼花，至是亦照通章辦理。山東先於十七年六月間設立捲煙統稅局，改收統稅，惟青島濟南尚未收回，各屬駐軍完雜，稅制極紛。省政府復加徵吸戶捐，統稅仍存其名。十八年五月，青濟先後接收，煙台龍口等處駐軍，經中央核定，月給協餉三十萬元，各項雜捐一律取消，改辦統稅，始克完全實現。河北情形，尤為複雜，十七年夏，南北統一，財部設立河北捲煙統稅局，籌辦統稅，而該省政府及平津市政府仍設局徵收吸戶捐如故，統稅局亦暫按舊率徵收。十八年春，部處迭電照章改徵，平市業已遵辦，而河北省及天津市，以教育基金及經費支絀，一再牽延，經部處核定，於徵起稅款內，每月助河北省政府十萬，北平市政府經費三萬元，天津市政府教育補助費六萬元，始於五月一日起實行改辦統稅。并由部處分電熱察綏等省，一體遵照，山津運往煙件，已納統稅者，不再重徵，以昭一律，廣東向徵捲菸印花稅，稅率值百抽五十，由來已久。十八年春，部令籌改統稅，以軍需所關，呈准暫按舊率徵收，以三二·五歸國庫。以一七·五歸省庫。八月部派專員前往會同籌辦，并擬訂辦法四條，規定由滬購花撥款辦法。因粵地與香港澳門安南廣州灣等處接近，乃採用逐包逐聽貼花方法，以杜流弊，業於十一月一日起實行改徵。豫省原徵捲

煙稅捐稅率約為百分之三十八，自十月份起，連豫境之煙，由該省先按統稅稅率三二·五徵收，為暫時過渡辦法。自十二月一日起，仍遵照統稅章程辦理。廣西稅率最高，約在百分之九十五以上，本令與粵省同時改徵統稅，均以政令未通，尙未實行。遼甯吉黑三省情形特殊，自開辦紙煙捐以來，即另案辦理，統一後因之。十八年來，部處銳意推廣，迭與磋商，現定暫由該省財政廳按照部頒統稅條例徵收，於是南北各省，悉同軌轍。

徵收行政之整理

捲煙統稅之最高機關為捲煙統稅處，直隸於財政部，自十七年二月六日成立，掌理全國捲煙統稅一切事項。九月一日，改組為捲煙煤油稅處，十八年二月，煤油劃歸海關徵收，復改組為捲煙統稅處。捲煙統稅局組織，較為完善，二十年所成立之統稅局，即係就捲煙統稅處擴充。

各省設捲煙稅統稅局，江蘇省事務較繁，初由統稅處兼辦，未另設局，改組後復設局。省區組織，繁簡不同，以有無菸廠為標準。水陸交通扼要地點，設立捲菸統稅查驗所及分所，專司檢查偵緝事項。又以上海為菸廠極多之地，加以租界關係，華洋雜處，檢查之事較繁，乃分為八區管理，每區派有管理員。

上述處局之外，又設有下列三種事處。

1 海關辦事處，設於海關之內，對於舶來捲菸及菸業製成之貨品，應課統稅者，監貼印花，及監查進口事宜，訂有辦事規則及細則。

2 駐郵辦事處，設於郵政總局之內，查驗外國進口輪船郵寄包裹之舶來品捲煙，及由上海寄往各省捲菸，會否繳納統稅，貼足印花。

8 駐廠辦事處設於各製菸廠，專任監貼印花，并監查出產事宜。

第二目 土菸業統稅

從前惟捲菸有稅，而土菸無稅。菸葉有薰菸土菸之別，薰菸於二十一年九月起開徵，土菸於二十二年七月一日起開徵，於是任何種類之菸葉，凡以之供消費者者皆有稅，是為菸稅之又一進化。

薰菸稅

薰菸業統稅由稅務署所轄統稅區局及統稅管理所徵收。稅率為每百市斤徵稅三元七角二分，納稅者向稅局領取印照，粘貼於包件上，以後流通於統稅區域內，不再重徵。捲菸廠或其他商號個人如以已完納統稅之薰菸葉製成捲菸用之菸絲，并不捲成菸枝，而以菸絲出售者，視同捲菸，繳納捲菸統稅。凡薰菸業之營業者，皆須登記。此項菸稅，通行於統稅區域內。

土菸業稅

土菸業稅暫以蘇浙皖豫鄂閩贛七省為通行地域，以後再行推廣，由各省統稅署所轄印花菸酒稅局於產菸較多或運輸扼要之地，設置特稅分所徵收。其他出產數量較少之地，由各省菸酒稅分局或稽徵所徵收，在已辦薰菸業稅之地區，歸併統稅機關辦理。稅率為每重一百市斤徵稅四元一角五分，於包件上貼印照為記。土菸業完納特稅後，創成菸絲供人吸用者，暫免徵菸絲稅。凡完納此項特稅之土菸業，於特稅區域內不再重徵，非特稅區域內之土菸業及其製成之菸絲，行銷於特稅區域內者，由入境第一道土菸業徵稅機關徵稅。

第三目 麥粉稅

麥粉稅性質

麥粉為民食必需之品，在一切課稅貨物中，最不應課稅，昔日英國對於麥子輸入，曾課進口稅，然有其一

定之目的，用以保護本國農業，然不久即廢。他國之課麥稅者，大都為同一目的，只行於關稅，從無課物產稅者。我國之課麥粉稅，情形特別，進口麥粉，則為免稅，因其關係民食，而於輸入之後，及國產出廠，反課以稅。考其主要原因，無非為麥粉出產數量甚鉅，就廠徵稅，稅收可得鉅款之一理由。

銷場情

最初機製麥粉之輸入中國，僅以之供居華外人之食料，為數甚微，後來國人吃麵食者多，北方各地，從前皆吃土麵，現在多改吃洋麵，故麥粉在國內之銷場，逐年銳增。麥粉來源，一為輸入品，一為國內廠家製品。

生產情

國內廠家，據十七年經濟討論處統計，集中在長春，哈爾濱，上海，無錫，天津，武漢，濟南，及山西，河南，河北，綏遠，雲南等處者，共有一九三廠，資本出產數量，每天三十餘萬包，若全年全廠開工，當在一萬萬包左右。以如此鉅額之出產，安得不引起政府之垂涎。

麥粉稅向惟對於出洋麥粉，由海關每袋徵護照費五分，又收費一分，以之撥充湘省賑災及北平慈幼院經費。十六年江蘇財政廳擬在上海設局，每袋課以二角之稅，事未果行。中央欲舉辦麥粉進口稅與出廠稅，亦復擱淺。

現行稅

十七年六月十四日，財政部公布徵收麥粉特稅條例，據其規定，凡進口及國製麥粉，每包課以大洋一角，國製麥粉，運銷國外者，於出口時每包退稅五分，即實徵五分，其他非機製麥粉，概不徵稅。又為免除重複課稅起見，凡小麥原料舊有之捐稅，如釐金，統捐，貨物稅，常關稅，鐵路貨捐，落地稅之類，一律免徵。徵收方法，國製者於出廠時收稅，舶來者於行棧起卸時驗明收稅。徵稅行政，就麥粉出產豐富之省區，設立麥粉特稅局，分為四

區，（蘇浙區，直魯區，鄂豫區，吉黑區）俱隸屬於財部賦稅司，并於出產之地，酌設分局及查緝所。辦理數載，成績未彰。及統稅署成立，乃合併徵收。

第四目 棉紗火柴水泥統稅

三種統稅
棉紗火柴水泥三種貨物，向惟抽收厘金，十八年一月厘金裁撤，乃於捲菸麥粉統稅之外，并舉辦三種統稅，以裕中央稅收。此三種貨物之出產，皆有一定廠地，徵收較便，故提前舉辦。民國二十年一月廿八日，國府公布棉紗火柴水泥統稅條例。據其規定，凡本國製造或自外國輸入之棉紗火柴水泥，皆課以統稅。其稅率如左：

（一） 棉紗統稅稅率

- （甲）本色棉紗在念三支以內者每百斤徵收二元七角五分
- （乙）本色棉紗超過念三支者每百斤徵收三元七角五分
- （丙）其他各類棉紗照海關估價徵收統稅百分之五

（二） 火柴統稅稅率

- （甲）長度不及四十三公厘或每盒枝數不過七十五枝者每大箱徵稅國幣五元
- （乙）長度在四十三公厘以上五十二公厘以下或每盒枝數不過一百枝者每大箱徵收國幣七元五角

- （丙）長度超過五十二公厘或每盒枝數在一百枝以上者每大箱徵收國幣十元

(火柴每大箱內容五十小箱每小箱內容一百四十四盒共一千二百盒)

(三) 水泥統稅稅率

每桶重量三百八十磅者徵收國幣六角

但包裝或小桶之重量超過或不及三百八十磅，其差額在十分之一以上者，按其重量比例徵收之。

進口棉紗火柴水泥，除由海關徵收進口稅外，仍須分別徵收統稅，其運銷國外者免稅，就中惟有棉紗製成之染織品，輸出時，棉紗既經納統稅，則其製成品自毋須再納關稅，惟出口時，須將已繳納統稅之紗線稅單呈局，調換運單，即以紗線稅單上之重量若干，可抵同等重量之織物，并為便利商人起見，由統稅署派專員調換運單，以此項運單為憑，免納出口稅，是為海關協助統稅之辦法。

三種統稅，皆從二十年二月一日起開徵，凡各廠於二月一日以前製出貨品尚未售脫而堆存棧中者，可於一月三十一日以前報告統稅署，由署派員照驗，發給證書，照舊稅則徵收。初限半月為期，繼復延長十五日。

三種統稅之中，惟棉紗稅有問題存在，所定等級，僅分二十三支以下與二十三支以上兩級，等級太少，適足與日商發展之機會，而為華商致命之打擊。最初財部之提案，本擬別為三種，日商主張兩種，結果定為兩種稅率。中日紗廠之出品，本有粗細之界，日商分二十支及四十二支為中心，華商分十支及十六支為中心。今定二十三支以下，一律每百觔課二元七角半，故接近於二十三支之紗，最屬有利，華商以十支及十六支為中心，較日商以二十支為中心者，當立於不利之地位。至二十三支以上，一律課三元七角半，則日商以四十二支為

中心者，決無不利。查海關棉紗進口稅率，計分四種等級，不過十六支者，每担徵稅五兩三錢，過十七支不過二十三支者，每擔徵稅五兩八錢，過二十三支不過二十五支者，每擔徵稅七兩九錢，過三十五支不過四十五支者，每擔徵稅八兩九錢，其餘從價徵稅。觀此則棉紗愈細，徵稅愈重，實以粗細距離愈多，價格相懸愈遠，準此課稅，方為合理。乃統稅所定等級，忽削除十七支以下，及三十五支以上兩級，毫厘千里，弊害殊多。且十七支以下粗紗，用以織成粗布，為全社會一般貧民日用必需之品，間接加重窮苦小民負擔，固非注意民生之道。其三十五支以上細紗，又不特加稅率，亦足影響稅收。中國各地廠商，大率就地購用原棉，纖維粗短，但可適用於十六支以下粗紗，在國產棉種未經改良以前，華廠尚無改紡細紗可能。而日廠則採賣外棉，紡製細紗，殆居多數。因其交通經濟種種優點，輔以最新技術，統非華廠所可望其項背。若華廠所紡十七支以下粗紗，乃與日廠十七支以上細紗，課以同等之稅，華商吃虧太甚。華商紗廠聯合會請求改紗稅等級，宜按照海關稅率分為四等，凡十七支以下粗紗，每擔徵稅一元七角半，過十七支不過三十五支者，每擔徵稅二元七角半，過三十三支不過三十五支者，每擔徵稅三元七角半，過三十五支不過四十五支者，每擔徵稅五元七角半。其四十五支以上細紗及雙股線等，從價徵稅。以細紗徵稅之有餘，補粗紗減稅之不足，庶可調劑均衡。

凡棉紗製成棉布棉毯者，依製品之重量課稅其稅率如左：

賦 稅 論

(一) 棉布稅率

重量	每磅稅率	
	每磅	每担
4.75 磅以下	.068	.091
4.75 磅	.099	.132
6.75 磅	.120	.169
8.75 磅	.151	.201
10.75 磅	.183	.243
12.75 磅	.213	.284
14.75 磅	.244	.325
16.75 磅	.275	.366
18.75 磅		.408
20.75 磅		.449
22.75 磅		.490
24.75 磅		.531
26.75 磅		.579
		.628
		.669
		.710
		.751
		.792
		.833
		.874
		.915
		.956
		.997
		1.038
		1.079
		1.120
		1.161
		1.202
		1.243
		1.284
		1.325
		1.366
		1.407
		1.448
		1.489
		1.530
		1.571
		1.612
		1.653
		1.694
		1.735
		1.776
		1.817
		1.858
		1.899
		1.940
		1.981
		2.022
		2.063
		2.104
		2.145
		2.186
		2.227
		2.268
		2.309
		2.350
		2.391
		2.432
		2.473
		2.514
		2.555
		2.596
		2.637
		2.678
		2.719
		2.760
		2.801
		2.842
		2.883
		2.924
		2.965
		3.006
		3.047
		3.088
		3.129
		3.170
		3.211
		3.252
		3.293
		3.334
		3.375
		3.416
		3.457
		3.498
		3.539
		3.580
		3.621
		3.662
		3.703
		3.744
		3.785
		3.826
		3.867
		3.908
		3.949
		3.990
		4.031
		4.072
		4.113
		4.154
		4.195
		4.236
		4.277
		4.318
		4.359
		4.400
		4.441
		4.482
		4.523
		4.564
		4.605
		4.646
		4.687
		4.728
		4.769
		4.810
		4.851
		4.892
		4.933
		4.974
		5.015
		5.056
		5.097
		5.138
		5.179
		5.220
		5.261
		5.302
		5.343
		5.384
		5.425
		5.466
		5.507
		5.548
		5.589
		5.630
		5.671
		5.712
		5.753
		5.794
		5.835
		5.876
		5.917
		5.958
		6.000
		6.041
		6.082
		6.123
		6.164
		6.205
		6.246
		6.287
		6.328
		6.369
		6.410
		6.451
		6.492
		6.533
		6.574
		6.615
		6.656
		6.697
		6.738
		6.779
		6.820
		6.861
		6.902
		6.943
		6.984
		7.025
		7.066
		7.107
		7.148
		7.189
		7.230
		7.271
		7.312
		7.353
		7.394
		7.435
		7.476
		7.517
		7.558
		7.599
		7.640
		7.681
		7.722
		7.763
		7.804
		7.845
		7.886
		7.927
		7.968
		8.009
		8.050
		8.091
		8.132
		8.173
		8.214
		8.255
		8.296
		8.337
		8.378
		8.419
		8.460
		8.501
		8.542
		8.583
		8.624
		8.665
		8.706
		8.747
		8.788
		8.829
		8.870
		8.911
		8.952
		8.993
		9.034
		9.075
		9.116
		9.157
		9.198
		9.239
		9.280
		9.321
		9.362
		9.403
		9.444
		9.485
		9.526
		9.567
		9.608
		9.649
		9.690
		9.731
		9.772
		9.813
		9.854
		9.895
		9.936
		9.977
		10.018
		10.059
		10.100
		10.141
		10.182
		10.223
		10.264
		10.305
		10.346
		10.387
		10.428
		10.469
		10.510
		10.551
		10.592
		10.633
		10.674
		10.715
		10.756
		10.797
		10.838
		10.879
		10.920
		10.961
		11.002
		11.043
		11.084
		11.125
		11.166
		11.207
		11.248
		11.289
		11.330
		11.371
		11.412
		11.453
		11.494
		11.535
		11.576
		11.617
		11.658
		11.699
		11.740
		11.781
		11.822
		11.863
		11.904
		11.945
		11.986
		12.027
		12.068
		12.109
		12.150
		12.191
		12.232
		12.273
		12.314
		12.355
		12.396
		12.437
		12.478
		12.519
		12.560
		12.601
		12.642
		12.683
		12.724
		12.765
		12.806
		12.847
		12.888
		12.929
		12.970
		13.011
		13.052
		13.093
		13.134
		13.175
		13.216
		13.257
		13.298
		13.339
		13.380
		13.421
		13.462
		13.503
		13.544
		13.585
		13.626
		13.667
		13.708
		13.749
		13.790
		13.831
		13.872
		13.913
		13.954
		13.995
		14.036
		14.077
		14.118
		14.159
		14.200
		14.241
		14.282
		14.323
		14.364
		14.405
		14.446
		14.487
		14.528
		14.569
		14.610
		14.651
		14.692
		14.733
		14.774
		14.815
		14.856
		14.897
		14.938
		14.979
		15.020
		15.061
		15.102
		15.143
		15.184
		15.225
		15.266
		15.307
		15.348
		15.389
		15.430
		15.471
		15.512
		15.553
		15.594
		15.635
		15.676
		15.717
		15.758
		15.799
		15.840
		15.881
		15.922
		15.963
		16.004
		16.045
		16.086
		16.127
		16.168
		16.209
		16.250
		16.291
		16.332
		16.373
		16.414
		16.455
		16.496
		16.537
		16.578
		16.619
		16.660
		16.701
		16.742
		16.783
		16.824
		16.865
		16.906
		16.947
		16.988
		17.029
		17.070
		17.111
		17.152
		17.193
		17.234
		17.275
		17.316
		17.357
		17.398
		17.439
		17.480
		17.521

(二) 棉毯稅率

類	量與質	稅率
用二十三支以下 下棉紗製成者	五磅以內	〇八二
	過五至七磅	一二四
	過七至九磅	一六五
	過九至十一磅	二〇七
混合超過二十三 支棉紗製成者	重量在五磅以內含細紗在百分之二十以下	〇八九
	重量在五磅以內含細紗占半數以下者	〇九八

第五目 酒稅

我國酒稅，漢有榷酤，起源已久，其後歷代相仍，惟稅制都不甚完備。前清初年，禁止製酒，以重民食，而商人假借腐朽，仍然燒釀。民國初年，菸酒稅為重要收入，設立全國菸酒公賣局，以總稽徵，然各省稅率不一，又包徵之制盛行，故稅制紊亂。十六年國民政府財政部設印花菸酒稅處，而各省稅制，未遑改革。十八年一月設立整理菸酒稅務委員會，頒布全國菸酒登記章程，期於調查確實之後，方可着手整理。二十一年八月稅務署成立，菸酒稅歸併於稅務署徵收，各省所設菸酒稅處，咸受其管轄，徵收行政之合併，是為稅制上之一大進步。

酒有洋酒、啤酒、土酒之別，製法有機製、土製之別，生產者有規模大小之別，生產者與營業者散布於各地，致酒稅之徵收不易。在大規模設廠製造者，無論機製土法，或何種類，徵收較易，而小規模釀造，遍於各地，非有

巡查之設備，即不免於脫漏，故有登記之規定。財政部對於各種製造者，分別規定徵收辦法，現情如左：

土酒稅

一 凡在本國製銷之菸酒，均依菸酒公賣暫行條例之規定，由各省菸酒事務局經徵。酒商向局登記，按月列表呈報出產或銷售之數量。人民自釀自食者，亦須獲得稅局之允許，并依公賣費納稅。稅率依各省局規定之各種酒類價格，課百分之二十之公賣費，由經徵局填徵憑單，并於酒器上粘貼公賣印照，否則不准行銷。以後稅局即憑印照檢查。二十二年七月一日起改徵土酒定額稅，取消公賣費。

洋酒稅

二 洋酒之製造因有大小規模之別，生產者散於各地，然洋酒皆貯於瓶器，適於採用粘貼印花辦法，以便查驗是否完稅。其設廠製造者，由稅局派員駐廠稽查印花之事，未貼者不許出廠。國內行銷之酒，如查瓶頸上未貼憑證者，或既貼而等級不符，皆以偷稅論罰。稅率為按照躉賣價格課從價稅百分之三十，以後行銷內地，概不再課何稅。其運銷國外者，依出口稅率納稅，從前徵收較高之內地稅，准予由原稅局退稅。其輸出而後輸回內地者，再行補繳內地稅。此項洋酒稅自二十一年九月起開徵。

啤酒稅

三 啤酒之製造，大都設廠，由稅局派有駐廠員查驗，粘貼印花憑證，其手續與洋酒徵稅完全相同。稅率為從價百分之二十，其價由稅局依躉賣價格決定，每六個月重估一次，亦與洋酒同。自二十一年八月起開徵。次年六月十五日起改為從量稅。因為從前所行之從價稅，市價漲落無常，各廠報價，多不確實，調查定價之手續，甚為繁雜，而等級稅額，難期公平。新定稅率，為每箱裝四十八大瓶或七十二小瓶者，課稅二元六角，桶裝或樽裝者，以淨裝容量計，每一立脫，課稅七分。在容器外部，均責令標明淨裝立脫實數，以便查核。此項啤酒之品

質，大都相差不遠，不似他種酒類有許多種類。如此劃一課稅，各生產者立於同樣稅率之下以營業，是有促進生產者改良品質之效。

四 火酒 火酒亦由稅務署經徵，稅率為定額每百斤課稅二十元。

五 汽水 汽水為飲料，我國採貼粘印花辦法，國內製品，每磅瓶貼花一分，半磅者五厘，輸入品稅加倍貼花。

第六目 鹽稅

鹽稅自古為我國財政上重要收入，因其出產在一定地域，為生活上之必需品，消費之數量甚大，少課以稅，即可獲鉅額收入，故歷代皆有鹽稅，而代代皆視為重要問題。

歷代鹽
稅略情

考鹽稅之興，早見於三代，禹貢有青州貢鹽之語，周禮有太宰掌山澤之賦，管子治齊，正鹽筴，以鹽為官業。漢吳王濞封於廣陵，煮海為鹽，國無賦而用饒。武帝時置鹽鐵官，煮鹽之器，皆由官專賣。光武之後，任民製運，設官徵稅。隋以鹽利公於百姓，罷除禁榷。唐開元時，復興稅法，乾元初，第五琦變鹽法，就山海井窟近利之地置鹽院，籍業鹽者為亭戶，免其雜役。至德時，劉晏為運使，改於出鹽之鄉置吏及亭戶，收鹽轉鬻，任商為之，其去鹽鄉較遠之地，則轉官鹽貯藏，在商絕鹽貴之地，則減價出糶，名曰常平鹽，官獲其利，而民不覺。舊時諸道，有榷鹽錢，商舟所過，復有稅錢，晏概罷之，商民均便。此種民煮官收商銷之制，與今世之場官專賣者相近似。晉行兩鹽錢，均鹽課於田稅，而課歸地丁，攤稅之外，又課商稅。宋代鹽法不一，京西陝西河北行通商法，閩下四川行產鹽法，

淮浙京東閩上四川及兩廣行官般法，官般者，即官自搬運，置官發賣。官般法壞，范祥創鈔法，令商人入錢買鈔，赴鹽地領鹽運賣，是與今之票鹽法相同。崇寧時蔡京更定鈔鹽，有長引短引，凡商人運鹽，限以時日，視地遠近，各給以引，是為鹽引法。南渡以後，趙開改變鹽法，置合同場，收引稅錢，是為引課法。元時置局賣引，商人持引關鹽運賣，引票之法，蓋始於此。又復按地遠近建倉貯鹽，通立綱數，設官分運，商人官鹽，依次發給，是為綱運之法。埠岸所在，各於其地選擇商人充鹽總，是為綱總之法。明初行開中法，弘治時葉淇改行折色，收買餘鹽，補充正引，實開餘鹽之端。正德間，王守仁抽鹽稅以資軍餉，嘉靖中，王化請於官鹽不通之處給票，土商准其運鹽，是為票引兼行法。清初循明制，引用綱法，乾隆時開鹽商報效之端，定帑息之制，咸同軍興，復既有票運，又抽鹽厘，鹽商固可專利，而稅亦加重。光緒年間加稅，名目層見疊出，或為外債賠款，或為練兵經費，以此鹽價日貴，私鹽充斥，引舉多廢。

民國以來情形

民國二年，以鹽稅收入作大借款之擔保，於各鹽運使樞運使機關，設立稽核所，以外人任副稽核，稅收得有所整理。然各省附加捐稅不一，其數且在正稅之上，鹽稅紊亂，於斯為極。國民政府成立之後，財政部內設立鹽務署，綜轄全國鹽政，主持稅收。二十一年八月對於鹽政，大施整理，以鹽務署長兼任核稽所總辦，以各區鹽運使副使樞運局長兼任稽核，其原有洋稽核之職務，在鹽稅徵收上著有成績，仍然保留。因原來制度，稽核之職，皆由洋稽核負責，而正稽核僅居其名，此次改革，蓋保留其職，而裁汰無用之官吏。

歷代鹽稅徵收之制，有各種之不同，所有變革，皆由於鹽務行政之不完備，每至敗壞之際，即不能不加以

變通。近十餘年來，各方面議論紛紛，有主張效法日本由官專賣者，有主張就場徵稅者，有主張就場專賣者，迄無定論。二十年五月三十日國府頒布鹽法，採用人民自由買賣制，規定鹽由私人製造，製鹽人須照政府許可，所製之鹽，悉須存於政府指定之倉坵，由政府管理，以止私運。凡鹽之出售，由製鹽人代表按鹽之等次，及供求狀況，議定場價公告之。各製鹽人出售數量，按各製鹽人存鹽總數為比例而分攤，但若製鹽人為個人，而其年產不滿五公噸者，得優先售出，蓋為維持一般鹽戶之生計，又能不有此待遇，以免大戶之傾銷，致售價低落，小戶生計，受其摧折。凡向鹽場買鹽者，先向稽核分所領取完稅通知單，持向國庫，代理銀行完納鹽稅，領取完稅憑單。憑單共分六聯，一聯為銀行存根，二聯由銀行送交買鹽地之鹽場公署，三聯送交買鹽地之稽核分所，四聯送交審計機關，餘二聯發交買鹽人，由買鹽人以一聯持向倉坵買鹽，一聯於經過稽查線時隨鹽截角放行。現在鹽法雖未決定實施日期，然鹽務署正在依此計劃逐步施行，每擔加徵建築倉坵費一角，將來各場倉坵完成，鹽產集中，鹽稅問題，是可以解決一面。

場處

我國產鹽場地計分十一區如下：

- 1 長蘆 長蘆鹽場在直隸之津海道，現有豐財蘆台石碑三場，均灘曬。
- 2 東三省 東三省鹽場在奉天之遼瀋東邊兩道，現有七場，均係灘曬。
- 3 山東 山東鹽場在膠東濟南一帶，現有六場，均灘曬。
- 4 河東 河東鹽場在山西之河東，現有解池一場，圍以禁垣，於場內開曬。

5 兩淮 兩淮鹽場在江蘇之蘇常淮揚徐海三道。在淮南者現有呂四，餘中，豐掘，枞角，東何，安梁，丁溪，草堰，伍佑，新興，廟灣，十一場，惟呂四一場煎曬并行，餘皆煎鹽。在淮北者四場，爲板浦，中正，臨興，濟南，皆係曬鹽。

6 兩浙 兩浙鹽場，現有三十，在錢塘會稽甌海三道之海岸者，有二十五場，爲仁，和，許村，黃灣，鮑郎，蘆漜，海沙，錢清，東江，三江，金山，餘姚，岱山，清泉，鳴鶴，穿長，大嵩，玉泉，黃巖，杜瀆，長亭，雙穗，長林，南鹽，北鹽，上望等。在江蘇之滬海道者，有五場，爲青村，袁浦，兩浦，下砂，崇明。有曬製者，有煎製者，亦有煎曬并行者。

7 兩廣 兩廣鹽場在廣東之粵海潮循高雷欽廉四道之海岸，現有十七場，均曬鹽。

8 福建 福建鹽場在閩海廈門汀漳三道之海岸，現有十二場，均曬製。

9 四川 川鹽產於永寧，建昌，嘉陵，東川，西川各道，現有二十一場，皆係就井煎鹽，有巴鹽花鹽之分，巴鹽質堅耗少，花鹽質散耗多。

10 雲南 滇鹽產於滇中，騰越，普洱各道，現有十一場，均係井水煎製。

11 花定 產鹽場所有一十八場，在陝西者四場，在甘肅者有十四場。

除此十一區之外，尚有蒙古新疆之池鹽，湖北應城之膏鹽，黑龍江呼倫貝爾湖之湖鹽，山西，河南，察哈爾，熱河，陝西之土鹽，皆鹽務行政管理不到之處。以煎曬兩法而論，則曬法之成本較輕，全國鹽產，亦以曬製者居多，約占全數三分之二。以我國鹽之產量而論，至爲豐夥，不虞乏缺，惟內地交通不便之處，而本地無土鹽者，苟

運銷制

運商不到，不免於鹽慌。

各區所產之鹽，運銷於國內各地，各有地域區劃。每一地域專銷某地產鹽，不得彼此淆亂侵銷。現在運銷制度，約有六種如左：

- 1 票商制 運銷於湘鄂贛皖四省之一百六十七縣，約占全國百分之八。
- 2 自由商制 運銷於遼魯豫晉陝甘新蘇浙湘鄂贛皖川滇黔閩粵桂察熱綏遠寧夏青海西康等省之九百七十一縣，約占全國百分之五十。

- 3 專商制 運銷於冀魯豫蘇浙皖贛等省之三百六十七縣，約占全國百分之一十八。
- 4 包商制 運銷於冀晉陝蘇浙贛川滇閩粵桂等省之三百七十三縣，約占全國百分之二十。
- 5 官運民銷制 運銷於吉黑兩省之九十二縣，約占全國百分之四。
- 6 官專賣制 僅閩省之漳浦東山二縣屬之。

運銷區域

- 各產鹽之運銷分配情形如左：
- 1 長蘆之鹽由專商運售行銷於北平等十九縣，河北天津等一百零二縣，河南之安陽武安等五十二縣，及永平七屬。

- 2 東三省運鹽有官運商運兩種，遼甯全省均商運，就場徵稅，吉黑兩省係官運。
- 3 山東之鹽行銷於山東各縣，在安邱諸惟等二十縣為民運，餘陸續改為商運。

4 河東之鹽，銷於晉豫陝各岸，今皆爲商運。

5 兩淮之鹽，分爲淮南淮北。淮南之鹽，原有綱岸食岸官運商運。綱岸之屬於商運者，爲湘鄂西皖四岸，所謂綱岸，鹽由商運，到岸後則由官售賣，實則商運官賣之制。食岸屬於商運者，有內河外江各岸。淮北自民國三年改爲就場徵稅，十年廢止引權，所有皖北十九縣及河南汝光十四縣與近場五縣六岸，一律改爲自由販運。故兩淮現只有商運一種。

6 閩鹽運銷數經變更，民元以後施行官賣，八年以後改爲商民自由買賣，十三年改爲商運商銷，十七年又將閩侯龍溪等五十五縣改爲官運。

7 兩浙所屬一百十五縣爲商運，惟溫處兩屬及上海租界現歸包商專辦。

8 川鹽自民四取消官運之後，設立鹽公司十八所，由商運於所屬一百五十八縣。五年秋公司取消，改爲自由販賣，就場徵稅。

9 兩廣之鹽，由商運銷於所屬二百餘縣，在潮橋等沿海各區，從民十五起改歸包商承辦。

10 雲南之鹽，除文山一縣爲官運之外，其餘各縣均爲民運。惟滇鹽供不應求，須借粵鹽。

11 花定所屬，在陝西膚施等五十四縣，甘肅之平涼等二十五縣，甘肅之天水等二十縣，共一百三十一縣。

上述各種產銷之外，又有精鹽。外鹽禁止入口，載在條約，而外商往往藉口我國鹽質惡劣，有礙衛生，多自

稅率

外輸入精鹽，以供食用。民國三年，久大公司於長蘆製造精鹽，專以抵制洋鹽，准其行銷各口岸，其後有樂羣，通益，奉天，華豐，利源，通遠，民生等公司繼起，惟銷地限於各口岸。

鹽稅稅率，各地不一，因之全國各地方鹽稅之負擔亦不平。正稅之中，有原徵場稅，新加稅額，此外又有中央附加，外債附加，地方各種附加，如軍費，教育費，築路費，慈善費之類，名目繁多。民國二年公布之鹽稅條例，規定鹽百斤課稅二元五角。七年修正，規定為每百斤三元，二十年鹽法中規定每百斤課稅五元，不得另有附加，均未實行，而各種附加，仍是有增無已。據二十年鹽務稽核所年報所載，各項輕重稅率，約占全國銷鹽總量之成數如左：

- 1 稅率在一元以下者，占全國銷量百分之一七·八。
- 2 稅率在一元以上至三元者，占全國銷量百分之二八·三。
- 3 稅率在三元以上至六元者，占全國銷量百分之三四·七。
- 4 稅率在六元以上至九元者，占全國銷量百分之六·五。
- 6 稅率在九元以上至十二元者，占全國銷量百分之一二·七。

二十一年六月，財政部舉行整理鹽稅會議，以各區鹽稅稅率原定等差，輕重懸殊，不僅有失公平，亦且易啓侵銷之弊，乃議定凡輕稅區域，一律提高，重稅區域，暫不變更，使彼此不致過於軒輊。加徵之稅，於七月十三日起開徵。加稅區域之稅率如左表（單位為元）

長蘆區整理鹽稅暫行稅率表

銷區	正		正稅合計	稅				附註
	原徵場稅	新加稅額		外債附加	地方附加	總計	附註	
冀岸	三·〇〇〇	·七〇〇	三·七〇〇	·三〇〇	四·〇二八七五	八·〇二八七五		
口北	三·〇〇〇	·七〇〇	三·七〇〇	·三〇〇	二·〇二八七五	六·〇二八七五		
豫岸	三·〇〇〇	·七〇〇	三·七〇〇	·三〇〇	三·〇〇〇	七·〇〇〇	此項加稅經部核定現由河南銷區徵收	
汝襄光八	三·〇〇〇	·七〇〇	三·七〇〇	·三〇〇	二·〇〇〇	六·〇〇〇	此項加稅經部核定現由河南銷區徵收	

一、查財部令發各區稅率表所謂正稅原以場稅(即產稅)及中央附加外債附加各項合併而成現經規定所有正附各稅應仍照舊分列即以原有正稅連同此次所加之稅名為正稅其餘中央附稅外債附加等項仍用原有名稱以免紊混

二、各區稅表所列稅額均係按鹽一百斤計算

山東區整理鹽稅暫行稅率表

銷區	正		正稅合計	稅				附註
	原徵場稅	新加稅額		中央附加	外債附加	地方附加	總計	
東網山東七十九縣及河南九縣	二·五〇〇		二·五〇〇	二·五〇〇	·三〇〇	一·七〇〇	六·〇〇〇	此次整理地方附加核減二分

說明	正稅		附加稅				總計	附註	
	原徵場稅	新加稅額	中央附加	外債附加	地方附加	總計			
昌濬魯臨四縣	二·〇〇〇	·三〇〇	二·三〇〇			·三〇〇	·九〇〇	三·五〇〇	同右
濰德六縣	二·〇〇〇	·三〇〇	二·三〇〇			·三〇〇	·九〇〇	三·五〇〇	同右
自由貿易東岸十八縣	·六〇〇	·六〇〇	一·二〇〇			·三〇〇		一·五〇〇	
東網江蘇五縣	二·五〇〇		二·五〇〇	一·五〇〇		·三〇〇		四·三〇〇	
東網安徽二縣	二·五〇〇		二·五〇〇	一·五〇〇		·三〇〇		四·三〇〇	
膠濟路秋水川鹽	二·五〇〇		二·五〇〇	一·五〇〇	一·七〇〇	·三〇〇		六·〇〇〇	此大整理地方附加核減二分

淮北區整理鹽稅暫行稅率表

銷區	正稅		附加稅				總計	附註
	原徵場稅	新加稅額	中央附加	外債附加	地方附加	總計		
皖豫	三·〇〇〇	·七〇〇	三·七〇〇	二·〇〇〇		·三〇〇	六·〇〇〇	
由臨海平漢兩路運銷汝光十四縣	三·〇〇〇	·七〇〇	三·七〇〇	一·〇〇〇		·三〇〇	五·〇〇〇	此項加稅擬在河南銷區徵收會經財政部核定
江蘇五岸	二·〇〇〇	·七〇〇	二·七〇〇	·五〇〇		·三〇〇	三·五〇〇	
江蘇六岸	二·〇〇〇	·七〇〇	二·七〇〇	一·〇〇〇		·三〇〇	四·〇〇〇	
山東二縣	二·〇〇〇	·二〇〇	三·二〇〇			·三〇〇	三·五〇〇	
及鹽池魚鹽	·四〇〇	·六〇〇	一·〇〇〇				一·〇〇〇	

海門	一·二五〇	·七五〇	二·〇〇〇	一·七五〇	·三〇〇	·九五〇	五·〇〇〇
說明	財政部核定陸地魚鹽與陸切鹽一律改徵爲一元						

淮南區(即揚州)整理鹽稅暫行稅率表

銷區	正			稅				
	原徵場稅	新加稅額	正稅合計	中央附加	外債附加	地方附加	總計	附註
阜甯鹽城	一·二五〇	·五〇〇	一·七五〇	二·〇〇〇	·三〇〇	·九五〇	五·〇〇〇	
東台通縣	一·二五〇	·五〇〇	一·七五〇	二·〇〇〇	·三〇〇	·九五〇	五·〇〇〇	
常陰沙	二·〇〇〇	一·四〇〇	三·四〇〇	二·二五〇	·三〇〇	·〇五〇	六·〇〇〇	
興化如皋寶應	一·二五〇	·二五〇	一·五〇〇	二·二五〇	·三〇〇	·九五〇	五·〇〇〇	
泰縣高郵	一·二五〇	·〇〇〇	一·二五〇	二·五〇〇	·三〇〇	·九五〇	六·〇〇〇	
江都天長	一·七五〇	·五〇〇	二·二五〇	二·五〇〇	·三〇〇	·九五〇	六·〇〇〇	
儀徵	二·〇〇〇	·三五〇	二·三五〇	二·五〇〇	·三〇〇	·八五〇	六·〇〇〇	
甯浦六高溧句	二·二五〇	一·〇〇〇	三·二五〇	二·五〇〇	·三〇〇	·九五〇	七·〇〇〇	
東台輕稅區	·七〇〇	·四五〇	一·一五〇	一·〇〇〇	·一五〇	·二〇〇	二·五〇〇	

兩浙區整理鹽稅暫行稅率表

銷區	正			稅				
	原徵正稅	新加稅額	正稅合計	中央附加	外債附加	地方附加	總計	附註
網地	三·〇〇〇	·二〇〇	三·二〇〇	二·五〇〇	·三〇〇	一·一〇〇	七·一〇〇	

明 說	近海各鄉	甯東村	漁鹽	鹽海門	鹽定海	合屬甯海塘真戩 北海門新亭	定海經稅	南沙經稅	甯屬竹鹽	臨海天台仙居	合屬風地	引地	住地鹽銷同	肩地董紹	肩地上四鄉	肩地餘杭海崇
查本年八月十一日鹽務稽核總所電呈據台屬收稅官呈稱所有台屬鹽稅率擬請一律增加二角及甯海東鄉近場各鄉村食鹽稅率每擔原定三角現擬增加四角改徵為七角並於七月十九日起實行開徵等情當經部令核准有案	·三〇〇	·四〇〇	·七〇〇													
			·三〇〇	·一〇〇〇	·二〇〇	·四〇〇	·三〇〇	·八〇〇	·一五〇〇	·一〇〇〇	·一五〇〇	·一五〇〇	·二二〇〇	·二二〇〇	·二二〇〇	·二六〇〇
				·二〇〇	·二〇〇	·四〇〇	·二〇〇	·二〇〇	·二五〇	·二〇〇	·二〇〇	·三五〇	·一四〇〇	·一四〇〇	·九〇〇	·一〇〇〇
				·一〇〇〇	·一〇〇〇	·一〇〇〇	·五〇〇	·一〇〇〇	·一七五〇	·一〇〇〇	·一〇〇〇	·二八五〇	·三六〇〇	·三六〇〇	·三一〇〇	·三六〇〇
				·一〇〇〇	·一〇〇〇	·一〇〇〇			·二五〇	·一〇〇〇	·一〇〇〇	·一〇〇〇	·一〇〇〇	·一〇〇〇	·七五〇	·一五〇
				·一五〇	·一五〇					·二五〇	·八〇〇	·一五〇	·一五〇	·一五〇	·一五〇	·一五〇
				·八〇〇	·八〇〇					·一〇〇	·三〇〇	·一〇〇	·一〇〇	·一〇〇		·一〇〇
				·三〇〇	·三〇〇	·一〇〇〇	·五〇〇	·一〇〇〇	·一〇〇〇	·四〇〇〇		·一〇〇	·一〇〇	·一〇〇	·四〇〇	·六〇〇
				·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·四〇〇	·一〇〇〇	·一〇〇〇	·一〇〇〇		·一〇〇	·一〇〇	·一〇〇	·一〇〇	·一〇〇
				·七〇〇	·七〇〇	·七〇〇	·七〇〇	·七〇〇	·七〇〇	·七〇〇		·七〇〇	·七〇〇	·七〇〇	·七〇〇	·七〇〇
				·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇		·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇
				·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇		·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇
				·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇		·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇
				·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇		·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇
				·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇		·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇	·三〇〇

松江區整理鹽稅暫行稅率表

銷區	正		稅				附註
	原徵場稅	新加稅額	正稅合計	中央附加	外債附加	地方附加	
正地	三·二〇〇		三·二〇〇	二·五〇〇	·三〇〇	一·一〇〇	七·一〇〇
幣地	二·七〇〇	·一〇〇	二·八〇〇	二·五〇〇	·三〇〇	一·一〇〇	六·七〇〇
常陸沙	二·〇〇〇	一·四五〇	三·四五〇	二·二五〇	·三〇〇		六·〇〇〇
啓東	一·〇〇〇	一·〇〇〇	二·〇〇〇	·七五〇	·一五〇	·一〇〇	三·〇〇〇
上南川減地	一·五〇〇	一·三〇〇	二·八〇〇	一·二五〇	·一五〇	·三〇〇	四·五〇〇
寶山結一結九	一·五〇〇	一·三〇〇	八·二〇〇	一·二五〇	·一五〇	·三〇〇	四·五〇〇
上海租界	·七〇〇	·二五〇	二·九五〇	一·二五〇	·三〇		四·五〇〇
說明							

第十五節 內國通過稅

通過稅之性質

國內生產之貨物而課以稅，在生產有一定廠所者，則就生產時課稅，最為方便，故物產稅得以發達。然若貨物之生產，散布於各地，其成熟時季各不同，若就生產者徵收，至為困難，於是不能不就貨物通過處課稅。在從前各國經濟組織未發達時，多採用此種方法，現在生產組織集中，各國為徵收之方便，咸對於此等物產課

稅，其他生產散漫徵稅不便者，即不課稅，故至今各國少有課內國通過稅者。因為國內之徵通過稅，必於各地運設關卡，徵收組織，遍於全國，徵收費甚鉅，且難免於漏稅。而貨物之運送，常有往返於各地，或通過幾個關卡之事，若是逢關納稅，即有重複課稅之弊，其經過之關卡多者，稅即隨之加重。在一個課稅主權之下，一關徵稅之後，以後各關可以查驗放行，然其中亦不免於無弊。若是課稅主權屬於地方政府，則各地方政府皆可課稅，不因他政府之已課稅而免除納稅人之義務，重複課稅之弊端，極為顯見。各國之國內通過稅，有釐金與入市稅兩種。

第一 釐金

我國對於內國貨物之課通過稅，起源很早。周官委人掌斂野之賦，其後歷代皆於山林川澤之出產課稅，稅制常有變更，但多設關稽徵。最近通過稅中之最重要者惟釐金。考釐金之設，始於前清咸豐三年（一八五三年）江蘇布政使雷以誠治軍於仙女鎮，仿從前商貨入市稅之意，抽收米釐，以充軍餉。後來收入頗多，乃推廣範圍，凡通過貨物，皆按價課以百分之一之稅，故曰釐金，其後推行於各省。太平之戰，軍費得以維持者，端賴此項新財源之開闢。戰事平定之後，釐金之制，仍然存在，而且範圍更廣，名為百貨釐金，此外又有米釐、茶釐、絲厘、酒厘、糖厘等名稱。各省於各地方遍設關卡，凡貨物之通過者，逢關納稅，遇卡抽厘，省自為政。外商以釐金阻礙外貨之推銷，欲設法避免，咸豐八年，天津條約中乃規定海關徵收子口半稅之辦法，凡外貨運銷內國者，加繳進口稅之半額，以後即可在國內通行無阻，免除任何釐金，以便利外商。而國內生產貨物，關關有稅，比之外

貨，不免相形見絀。民國以來，洋貨之運銷內地，除以輪船運送者外，各地方仍多課稅。釐金制度既不統一，稅率又不平均，貨物又不分類別，商人之販賣貨物者，無從計算稅之多寡，所冒之危險加大，於是釐金為中外商人所詬病，裁厘之聲浪，呼號於國內者，互數十年。至民國二十年，關稅自主施行後，釐金乃全部裁廢。

現在釐金雖廢，然各省財政，原以地賦及他稅作抵者，收入不豐，致各省仍非覓取便於課稅之稅源不可，貨物稅乃不能廢除，於是產銷稅之舉辦。此項稅制，仍是省自為政。按產稅為對於本地出產之貨物課稅，銷稅為對於本地人民消費之貨物課稅，其性質仍與釐金之徵收通過稅者相同。惟各省之課此稅者，行政尚能統一，只於課稅一次，極力免除重複課稅之弊。然貨物之通過兩省以上者，仍有重複課稅之虞，此種情形，在地方稅制之中，均所難免，因現在各省俱感財政困難，苟有能課稅之處，決不願讓與他省。惟現在中央監督地方財政，在課稅方面，其與中央稅源相衝突者，極力禁止，甚有效力，故凡中央曾經課稅之貨物，運銷於各省者，大都不致被稅。

第二 入市稅 (Octrois)

入市稅

從前我國有釐金，各國同樣有入市稅。入市稅云者，凡貨物從他地運送一市之內者，即課以稅。課稅品大都為食料燃料等日常用物，其他原料之類，恐有害於本地產業，多不課稅。此項賦稅，轉嫁於市內消費者，各人所負擔之數額約相等，蓋以市民會享受市政之利益，不便就人果稅，於是改課生活品稅。但入市稅之徵收，必須貨財運送之通過經由一定路線，設卡徵稅，如有城牆圍繞，城門為必經之地，則課稅較便。課入市稅者，大都

爲地方政府或市政府，在從前歐洲市區盛行之時，此稅極爲發達，現在國內行政統一，鑒於入市稅之阻礙交通，大都廢除，另爲地方覺得適當之稅源，以爲代替。洎今惟意大利各都市仍存此稅，稅制極爲複雜，在原則上爲市內消費之貨物，則課以稅，其輸入市內課稅，製成貨物之後復輸出市外者，尙有退稅之規定。

第十六節 關稅

第一項 本論

關稅類

關稅 (Customs duties) 爲對於貨物通過國境者所課之稅，分爲進口稅及出口稅及通過稅 (import duty, export duty and transit duty) 三種。凡外國貨物輸入本國而課稅，是爲進口稅，本國貨物輸出於外國而課稅，是爲出口稅，外國貨物之運送經過本國以入於他國者，所課之稅，是爲通過稅。關稅之征收，有財政及保護兩種不同之目的，又與國內國外之經濟政治相關聯，遂使關稅成爲複雜化，不似國內物產通過稅之簡單。本節所論，以財政方面之關係爲主。

出口稅

一 出口稅 徵收出口稅之理由有三：(一) 爲謀增加國庫收入，(二) 爲與保護本國產業有關係，(三) 爲限制本國物產之出口。本國出產之原料品，應留供本國製造之用，使製成工業品之後，再輸國外，不遲，庶可以賣得較高之價格。又有許多物產，須留供本國人民消費之用，若是輸出國外，則本國發生缺乏，或使國內物價漲高，或須從國外復輸入，在本國皆不利益。故本國對於此等情形之貨物，皆有限制輸出之必要，以減少其

輸出之數額。至若本國絕對需要之貨物，則當斷然禁止其輸出。

本國貨物之輸出無論爲原料抑爲製造品，在國際市場上有競爭之關係。從財政方面觀察，當以輸出之數量愈多，愈可增加稅收。但有一種貨物之出產，限於本國，本國居於獨占地位，外國非從本國購買不可，或本國成本較廉，低於他國者，則本國可以加重出口稅率以增加稅收。稅率之最高限，當爲國內市場價格與國外市場價格之差數爲標準。若是稅率過高，則輸出數量減少，稅收仍不得增多。故此類有獨占性或半獨占性之貨物出口稅率，當使稅率提高物價的結果，不致減少輸出數量爲原則。至出口貨物受他國之競爭者，若是稅率加重，本國貨在國際市場上立於不利益地位，足以減少輸出數量，反使稅收減少，故此類貨物之出口稅，不可加重。有時尙須免稅，以增加本國貨物在國際市場上競爭的力量。銷場擴張之後，本國出產事業可以發達起來。各國對於輸出品多不課稅，美國不課出口稅，且載在憲法。如欲謀稅收之增多，不妨從進口稅設法。有時本國爲發展國外貿易計，不僅不課出口稅，反對於幾種物品輸出者不課內國物產稅，其有繳納者准予退稅，亦有另外加給獎勵者。

進口稅

二 進口稅 進口稅爲關稅收入中之主要稅收，凡欲從關稅謀收入者，多課進口稅。國家之課進口稅，有幾層理由。

1 進口稅比國內物產稅之課稅手續較爲簡單，在國境設關課稅，徵收集中，比之在國內遍設徵收機關者，徵收費可以節省。若是國家專賣之貨物，即可在進口時收買。

2 貨物稅提高物價，常引起消費者之嫌惡，關稅之負擔因有轉嫁的關係，不知究歸國內生產者負擔，抑歸外國生產者負擔，負稅既不確定，是可以減少消費者之嫌惡。

3 進口稅之徵收費，不與稅收作一致之增加，輸入貨數量增加之後，可以增加稅收。

進口稅之徵收因財政與保護兩種不同之目的而不同，若為謀國庫收入而課稅，其性質與內國物產稅相同，當使稅率之重，不致減少本國之消費數量，輸入數量愈多，愈可增加稅收。課稅品之選擇，須注意下述四點：

1 課稅品種類不可過多，多則增重徵收行政費，當選擇消費數量很多者課稅，則稅收可以增多。

2 生活必需品為國民生活上所不可缺少，原料品為本國生產事業所不可缺少，不宜課稅。

3 本國有稅之貨物，輸入稅亦應同樣課稅，以保持國內外待遇之平衡。

4 有益於國民消費之貨物如教育用品之類，不宜課稅。

若為保護目的而課稅，凡本國生產事業受外貨之競爭者，則當重課進口稅，以限制外貨之輸入，然後本國生產事業，在國內市場上立於有利的地位。故各國為保護目的而課稅者，常有對於各國貨財，依其輸出價格之高低，而課以高低不同之稅率，或名曰傾銷稅，即所以抵制外國廉價貨之輸入，以打倒本國產業。惟有數事尚須斟酌者：

1 外貨重稅之後，物價提高，本國生產事業固立於有利的地位，但物價提高後，消費者之負擔增重。

2 本國仰給於外貨供給之輸入品，國內無此項生產事業，不必保護者，若是課稅，徒增加國民的負擔。

3 外貨受高稅限制之後，輸入減少，稅收亦因之減少。

故進口稅率，不可過低，低則不能達到保護之目的，亦不可過高，高則提高國內物價，又各種貨物進口稅率之規定，當參酌本國產業情形，及本國對外貿易之大勢，分別決定。若在入超之國，常有限制輸入之必要。

進口稅稅率之高低，因兩種目的而不同，在財政關稅，不欲稅率之高，恐因此阻礙外貨之輸入，而減少稅收。在保護關稅，欲稅率之高，足以限制外貨之輸入，然不可過高，恐物價增高而增重本國消費者之負擔。

三 通過稅 外貨之通過本國而課以稅，是誠可以增加稅收，但外貨經本國輸送，是有助於本國交通業之發達，應當加以鼓勵，故不宜課稅。

從量稅
與從價稅

關稅計稅之標準，有從量稅與從價稅兩法之不同，各有不同之得失：

1 就從價稅說，輸入貨物價格之決定，很不容易，或由海關規定各貨之物價，或由輸入商人呈報物價。然貨物價格，時有變動，海關規定，須隨時調查，使能適合國內之市場價格。商人呈報，又難不有虛偽。欲防止價格不實之弊，須有價格調查之設備，是其不利之點。在從量稅法以貨物之體量為課稅標準，可以免除課稅不確實之弊。

2 從價稅之稅額，依價格之高低而增減，如果價格之審查很確實，則負擔亦可期確實。但價格有躉賣零賣價格之不同，復有國內國外之別，調查不易，似不及從量稅在徵收行政上之方便。

3 在從價稅貴重物品之稅，重於價廉物品之稅。從量稅雖可就各種貨物分類，課以不同之稅率，然常有很難於分別種類等第者，在一般混合物，貴賤的成分，各有幾何，尤難分別，因之某種貨物究應列於何類，常難判別。例如米酒與香檳酒若同用從量稅，則兩酒之稅額相同，豈非不公平。

4 從量稅稅率之規定，亦多有依物價之高低分別規定稅率，或稱之曰分別的從量稅法，似可以兼收從量從價雙方之效果。但物價常有變動，在物價低落時，則稅率加重，財政的關稅，將變為保護的關稅。在物價騰貴時，則稅率輕減，保護的關稅，將變為財政的關稅。

兩種稅法，既有長短之不同，各國計稅，多有用從量稅法，因其簡單方便，再斟酌時價的變動，改變稅率，以補從量稅之不足。美國中國坎拿大澳洲等國，有從量者，有從價者，但用後法課稅之貨物，比前者為多。

第二項 我國關稅

我國關稅，歷來受對各國通商條約之束縛，規定最惠國條款，凡許與一國之利益，他國亦可援用，因之我國關稅稅率，自始即為單一稅制，所徵關稅，皆為財政目的，其有保護性質者，除非幾種價格極低之土產，為數至少。所訂稅率，大都為值百抽五，而規定之物價，乃在數十年前者，沒有修正，故實在稅率，乃在百分之二·五以下。民國初年，政府力謀提高稅率，俱為各國所阻製。民國六年十二月，適歐戰方酣之際，政府頒布國定關稅條例，適用於無約國之貨物，有約各國，仍從條約之協定。所訂稅率，在奢侈品增至百分之三十至百分之百，其他必要品為百分之五至十。而海關總稅務司藉口海關記賬困難，不果實行。自是之後，國民主張關稅自主之

說益盛，遇有機會，即行提出，在巴黎和會及華盛頓會議之關稅特別會議，兩度努力，均歸失敗。十四年中國召集各國代表在北京開關稅會議，幾經曲折，各國始承認中國於民國十八年一月一日起有關稅自主之權利，解除各國與中國所締條約中關於關稅之東縛。此項長期預約，各國何嘗有誠意，欲各國自動放棄，乃事理上之不可能。

自主後
情形

十六年國民政府成立之後，決定宣布關稅自主，不管各國之是否承認，自九月一日起實行。頒布國定進口關稅暫行條例，普通品課從價稅百分之七·五，奢侈品高者課百分之五七·五。十七年以後，陸續與各國訂立新約，取消從前之舊約，於是關稅自主之事，乃見完成。十七年十二月七日，國府頒布海關進口稅則，定於十八年二月一日起實行，綜合舊時正稅及七級附稅，與捲烟煤油之二·五附稅，化散為整，成為新定稅率，廢除附加之名。二十年一月一日，修正稅則一次，二十二年五月廿二日，又修正一次，對於進口稅率，有所加減。

課稅價
格之標
準

從價稅之價格，據從前通商進口稅則善後章程之規定，有三項標準：

1 按進口地之躉賣市價為準，從該地之銀秤折成關平銀完稅，惟折合時，須從躉賣價格中除去稅額百分之五，及雜費百分之七，故完稅價格以下列公式算出：

$$\frac{\text{躉賣市價} \times 100}{100 + \text{稅率} + 7}$$

- 2 進口貨在未報關之先，已售於華商，應視真正合同所載價值之總數，即為市價，按照抽稅。
- 3 進口貨如按某國出口價值，并加盤運水脚保險各費，照此價值出售華商，亦可以為市價，按照抽稅。

依此項章程，是課稅品價值，多可以由納稅人決定，稅額因不確定，所謂從價百分之幾者，蓋一外實中空之物。關稅自主之後，另由財政部頒布進口稅則暫行章程，以躉發價格為課稅標準，從中除出該貨稅率之數及該貨完稅價格百分之七，以折合關平銀。其他第(2)(3)兩項標準取消，課稅價格發生爭議時另有稅則分類估價評議會處理。

十九年二月一日，關稅改徵金。我國關稅收入，大部分用作外債基金，從前以銀徵稅，以金償債，在銀折金時，悉有鎊虧之損失，在外債之擔保固欠確實性，而關稅供財政之用者，每在銀價低落時，竟為數無幾，以故關稅徵金之議，在我國亦已醞釀十數年。是年一月十五日，國府命令，以金價暴漲，影響金融至鉅，而償付外債之損失，尤屬不貲，於是設法補救，所有海關進口稅，一律改收海關金幣，此項金幣，以值六〇・一八六六公厘純金為單位，等於・四〇美金，一九・七二六五辨士，・八〇二五五金圓。在是年二月一日至三月十五日之期間內之進口稅，按關平銀一兩，合海關金單位一個半計算（此係按十八年末三個月之平均匯價，規銀一兩，合二先令二辨士半折合），自三月十六日起，每關平銀一兩，合一海關金單位一個又百分之七十五（此係按十八年一月之平均匯率，規銀一兩，合二先令七辨士折合）。但銀元銀兩及其他通用銀幣，仍可用以納稅，其與海關金單位之折合率，由海關隨時於三日前公布。二十二年三月十日，廢兩改元之後，規元洋釐以七一五折成銀元，此後關稅之徵收，皆折合為銀元。此次改徵金幣，純為財政之目的，在銀價繼續跌落之狀況下，稅收得有所保障。

第十七節 專賣消費品稅

專賣消
費之性
質

上述各稅，為在自由經濟中依財貨之自由流通所課之稅，此外尚有國家專賣消費品所得收入，與課稅之性質相同者。國家專賣，為將消費品之販賣由國家獨占，或將生產連同獨占，其由私人生產者，亦歸國家收買，私人之欲消費者，非向國家購買不可。國家處於獨占地位，排除私人之自由競爭，在價格之中，寓藏稅額，是為一種課稅方法。惟專賣為國家使用資本勞動，當企業之責，所得收入，一部分為營業利益，是與一般官業相同。但兩者不同之點有二，第一，官業之獨占，不必課獨占價格，即不必從此中為國庫謀收入，而專賣之目的，乃國家從此中獲取收入。第二，官業非由國家經營不可，專賣業本可任私人經營之後課稅，而竟收歸國家經營者，是為代替課稅之一法，且希望將經營利益，同歸於國庫，以增多收入。

優點

專賣稅法為直接向消費者於購買貨物時徵收，可以免除物產稅通過稅由生產者預墊之弊。又加稅於價時，國家可以分別貨物等級，加入不同之稅率，成為差別價格。在私人營業，必每件貨物力謀恢復成本，而專賣在國家可以對於平民用品徵取極低之價，對於富民用課高價，兩方調濟之外，仍可獲鉅額收入。往往有貨物之生產，以擴大生產規模為愈，可低減成本者，平民消費部分雖課低價，在國家不必即為損失，而此項差別價格，究可以適合各人之償付能力。

適於專

專賣消費稅，不是任何消費品皆可適用，通常適用此法者，必具備三個條件。第一，生產流通，能作集中之

賣之條
件

組織，便於管理者。第二，人民消費數量甚大，且無若何彈性，在銷場方面不感困難者。因為專賣品之經營，原希望獲取收入，若須設法推廣銷路，則鼓勵消費之舉動，在國家常有不便。第三，原料品非供他種消費品製造之用，私人生產之原料，國家容易取締收買者。

收入之
發生常
在將來

專賣事業之經營，不僅國家須自負經營之責，且須籌措巨額資本，小規模之經營，難於有利。在最初數年，不必能獲得若何收入，而收入之發生，常在繼續經營若干年後，國庫收入目的之實現，因不可靠。

蘇俄國
禁事業

我國無專賣消費品，日本之專賣有菸草，鹽，樟腦。俄國國營事業極發達，專賣物品特多。有礦業全部，大金，屬工業，煤油，煤炭業，紡織業，大化學工業，製糖業，製紙業，油脂業，各種酒業，家具，皮革，衣服糧食之類，其中有為國家完全專賣，私人不許經營者，亦有私人可以經營但出產數量極少者。俄國社會主義之實行，其主要之設施，則為生產消費之統制，故專賣事業獨為發達。

與組織

俄國為發展專賣事業，決定政策及管理經營，在中央政府設有聯邦工業部，成稱為最高國民經濟院，是為最高之行政機關。在部長之下，設有次長三名，參事十一名，由此十五人組織幹部會，決定一切重要問題。部中設有以下各局會，分掌各業。

(一) 行政經理部

(四) 中央鑛業燃料局

(二) 中央計劃經濟局

(五) 中央電氣局

(三) 中央金屬工業局

(六) 中央紡織局

- (七) 中央化學局
- (八) 中央農家工業及食料品工業局
- (九) 中央製造局
- (十) 中央學理技術局
- (十一) 總監察
- (十二) 印刷委員會
- (十三) 皮革業委員會
- (十四) 建設事業委員會
- (十五) 手工業及工會委員會

除此之外，又有五個獨立的委員會：

- (一) 地質委員會
- (二) 中央度量衡局
- (三) 特許委員會
- (四) 中央保水委員會
- (五) 測量委員會

蘇俄傾全副國家之人力與物力由國家經營各種產業，生產資本缺乏，至限制消費以聚集資本。在最初數年間，國家只繼續投資，說不到有何收入。現在第一屆五年計劃已實行，第二屆又已行之數年，利用新式技術，生產量已大增，人民的購買力亦增大，營業有利者增多。然所獲利益，仍是補充生產資本。至今蘇俄仍是從財政預算支出各種建設事業經費，而營業收入供財政之用途者為少。

第十八節 流通稅

第一項 流通稅本論

流通稅
之性質

流通稅又稱爲交通稅，爲對於財產或權利之移轉流通，或人作此項行爲時所課之稅。財產權利之移轉，受讓人爲確定其權利，如不動產之類，須經官簿登記，政府審查其權利之取得，因課以稅。其後課稅之意義推廣範圍，其他動產之移轉，或人有流通之行爲，即不必經官廳登記者，亦須納稅，如粘貼印花，以爲權利發生效力之一要件。

流通稅之名稱及類別，爲德國斯坦因（Stein）所創設，在斯坦因之前，無流通稅之名，或稱之爲手續費，或稱爲消費稅，或稱爲印花稅，至今英美兩國，仍是如此。在財政學理上，有幾種賦稅之共通性質，實因財貨有流通之事實，或人有此項行爲，而後課稅，故總稱之爲流通稅。〔一〕

〔一〕 小川彌太郎財政學四二七頁。

範圍

流通稅之範圍，依移動之事實及人之流通行爲而論，則範圍至爲廣泛，但此間所稱之流通稅，乃不屬於他種類別之賦稅，因之：

- 一 手續費不列入流通稅，兩者性質不同。第一，手續費爲向官廳請求某種行爲之行爲費用，而非因此項行爲之課稅。第二，手續費爲行政處理上之費用，而不以財政收入爲目的。
- 二 遺承稅財產增價稅，不列入流通稅。兩者雖有流通之事實與行爲，但爲對於不勞利得之課稅，另有其特殊之性質。而流通稅所課者，由於經濟主體，依自己之行爲，而有財產移轉，兩稅性質亦不同。
- 三 消費稅基於消費之事實，而流通稅基於權利之移轉或行爲，兩者性質復不同。

根據

流通稅之根據，從來有以下四種不同之解釋：

一 利益報價說 謂流通稅之徵收，原於利益交換之事實，國家對於流通行為，曾給與安全的保障，行為人曾受國家之利益，依其利益，乃有流通稅。此項解釋，是基於特殊報價之原則，與手續費無從區別其性質。

二 特殊利得課稅說 以為每遇流通買賣之事，權利取得，即有所利得，流通課稅，即基於此。故營業稅為就營業利益之全部課稅，而流通稅乃就個別營業之利益課稅。

三 臨時收入課稅說 持此說者，謂所得稅收益稅之類，為對於年年有規則性之收入課稅，而流通稅為對於一時發生之收入所課之稅。臨時收入有（1）依自己之生產行為而得者，（2）不依自己之生產行為而得者，（3）無財產之移轉由財產價值之增加而得者。流通稅因之有對於生產行為發生之所得課稅，有對於無價的偶然所得課稅，又有對於財產增價之臨時所得課稅。然此項解釋，未免擴大範圍，且未能覓出流通稅之特殊的意義。

四 平均的收入課稅說 持此說者，以流通稅之稅源，為平均的假定的收入，并非對於偶然之收入課稅。在收益稅中，依流通發生之特殊所得，不及課稅，故營業所得有一部分逸稅，流通稅即為補足此項缺陷，對於所得稅收益稅所不能課及之收入課稅。是此說與第二說相反。

以上諸說，皆從流通稅之稅源的情形，以求流通稅之根據，而非從流通稅之根本性質以求解釋，殊欠允當。任何賦稅，皆出自人民之所得，不僅流通稅如此，故不能謂流通稅出自所得，遂為其根據。流通為經濟現象

流通稅
仍是根據
於納稅能力

之一，與生產消費比肩并立。在經濟行程上有生產而又有流通，有流通而又有消費，無論流通之目的為生產營利，抑為消費享受，生產消費既經有稅，則流通為經濟上之獨立的行為，亦有課稅之必要。而且流通之經濟行為，亦發生所得，可以從流通行為上推測納稅能力。苟無所得，則何必作此流通行為。凡所得少者，其流通行為為發生之次數必較少，財產流通之價值亦較少。凡此等等情形，皆可以從而推測所得之大小，故流通稅之根據於納稅力原則之處，與他類稅有同樣的完備。現在賦稅制度，從各方面推測納稅人之納稅能力以課稅，既從生產消費課稅，則流通行為若不課稅，豈非賦稅制度全部之一缺陷。

在流通稅體系之中，其賦稅客體，為經濟流通，對於經濟流通課稅，則須捉着經濟流通之自體，蓋流通之行為是與自體相關聯而發生。經濟流通之自體，即是財產移轉之行為。以法律之意義解釋，經濟流通云者，為私權之創設變更移轉消滅之行為。在經濟流通之主要行為之中，又有其他相與關聯之行為存在，或為其附屬行為，或為其補充的行為。例如一種經濟流通行為之構成，或須作成文書的憑證，或如不得隨便取消，或如對於第三人有對抗之效力等事，皆與完成一種經濟流通行為，有關聯作用。課稅時有對於經濟流通自體課稅者，有對於附屬行為或補充行為課稅者，課稅方面雖有所不同，但同能達到課稅之目的。對於經濟流通之自體課稅，在捉着財產移轉之事實，故可名之曰財產流通稅。對於附屬或補充行為課稅，乃從此等行為以窺測經濟流通之價值，故名曰價值流通稅。

財產流通稅為直接就經濟流通之自體所課之稅。無論對於經濟流通之事實，從何方面作不同之觀察，

然流通稅之徵課，乃因財產之流通發生經濟利益，即具有納稅能力。例如財產買賣之成立，從經濟學理上解釋，在買方總是認爲財產之價值，大於其所有之貨幣價值，在賣方則認爲所獲貨幣之價值，大於財產之價值，否則買賣不會成立。故一項買賣之成立，在雙方皆有利益，所謂交易而退，各得其所，財產流通之課稅，即由於此項經濟利益之存在。

若從法律上觀察，財產之流通，乃一種法律行爲，因而有財產權利移轉所具有之效力，是爲法律行爲稅。又經濟主體之行爲，國家亦有曾參加者，例如法院之判決，非訴訟事件之手續，以及行政上之處分，發生私權之設定或變更，或對於私權之設定變更加以保護。凡因國家之行動而發生之流通所課之稅，是爲手續稅。手續稅與手續費性質不同，并非對於國家行動之特別報價，政府於徵收手續費之外，尙可課手續稅。在今經濟社會之中，財產之流通買賣，大都不必待國家參加而後有行爲，故財產流通稅，幾於全部皆爲法律行爲稅。屬於此類者，有交易稅、交通稅、廣告稅之類。

價值流通稅

價值流通稅爲就權利移轉之附屬或補充行爲課稅，此等附屬或補充之行爲，多爲登記與文書，於是登記稅，或於文書上粘貼印花，而有印花稅。

第二項 各種流通稅

現在各國所通行之流通稅，有以下幾種：

第一 普通交易稅

普通交易稅

交易稅可分爲兩種，一爲普通交易稅，二爲特別交易稅。

普通交易稅爲對於一般資本之轉換或財產之移轉等交易所課之稅，現在之交易行爲，多爲買賣，故名爲一般買賣稅者。交易稅中除買賣之外，其他如物權之設定，租賃契約之成立，雇傭契約之成立等等，皆可課稅。但在一般交易有用口頭電話約定，外間無從探悉者，是欲捕捉交易之自體以課稅，幾爲不可能。職是之故，各國立法，不能直接對於交易行爲課稅，而惟對於交易之有契約者，就契約課稅，因又有名之曰契約稅者。是成爲價值流通稅。

特別交易稅，因普通交易稅之難於捕捉交易自體，於是就特定場所之特定交易人，依其交易行爲而課以稅。屬於此類者，如對於交易所之經紀人依其經理買賣之數課稅，是爲交易所之交易稅。又如公司之發行證券，乃有證券發行稅。

第二 交易所之交易稅

交易所之交易，各國大都課稅，因其徵收方便。第一，交易所之交易，皆由經紀人經手，而經紀人復有限定，可以捕捉。第二，交易之物品證券，皆爲大量的存在，無論爲現貨抑爲期貨，容易從其存在處捕捉課稅。實則交易所之交易稅，多爲對於期貨價格之差數課稅，此項差價，爲一種不勞利得，可以重稅。而且此等利得，常非所得稅或利得稅之所能課及，故在交易所中課稅，是爲最適當之機會，以補充所得稅。

我國交易所稅，係就交易所之盈餘課稅，而非流通稅，其詳已見營業稅中。日本交易所之交易稅，依買賣

交易所交易稅

差價之決算數額之多寡課稅，證券與物品交易之稅率不同。

第三 證券發行稅

證券發行稅

證券之發行，亦為交易之一，且具備一定之形式與手續，容易捕捉，故可課稅。屬於此類者，有股票、公司債、公債、獎券、銀行鈔票之類。股票債票由公司發行，公債由政府發行，獎券有由團體或政府發行。發行方法，有直接募集，亦有委託銀行或一定機關經理。凡此皆有一定之機關，而發行又有一定之數額，課稅得以確實。課稅方法，多有於證券上粘貼印花，故亦名印花稅。

第四 銀行發鈔稅

銀行發鈔稅

銀行鈔票，亦為證券，由銀行發行，又有一定之數額可查，適於課稅。銀行發鈔，無論由中央銀行，抑商業銀行，皆須經政府特許，然後取得此項權利。銀行從發鈔上獲得利益，借用社會資金，是有課稅之必要。各國所課銀行發鈔稅有兩種，其一為對於保證準備所課之稅，其二為對於鈔票限制外之發行數所課之稅。

第五 交通稅

交通稅

交通稅為對於旅客貨物之運送所課之稅。運送為一種交易，其所課之稅，不可與他稅混同，不可以旅客運送稅為通行稅，亦不可以貨物運送稅為消費稅。課稅方法，在火車票由鐵路公司出賣，可以依票數票價計稅，海運輸船之課噸稅，亦可就船公司計稅，至於其他海陸空交通機關運送貨物，其運送費無定，難於捕捉者，只有課印花稅。

廣告稅

第六 廣告稅

廣告爲交易之前導，有引誘顧客增加交易之效力，故亦認爲交易而課稅。廣告之課稅法有二種，一爲在地方政府行政地區之內發布廣告傳單者，或須先經核准，因課以稅，一爲凡屬廣告須粘印花。是爲印花稅。惟報章雜誌所載廣告，各國鮮有課稅者，因此等印刷品，多恃廣告收入以資維持，若是課稅，則此等輿論機關，必直接間接反對。

第七 印花稅

文書印
花稅

印花稅有廣狹二義，就廣義說，凡消費稅，各種流通稅，郵費訴訟費之類，以粘貼印花爲課稅方法者，皆可謂爲印花稅，但各稅各有不同之性質，不可混同。狹義之印花稅，爲對於文書憑證所課之稅。文書憑證，爲權利設定變更移轉之根據，對於權利人有利益之發生，國家乘此機會課稅，非粘貼印花者，國家可否認其有權利之效力，則是凡屬法律行爲設立契約者，行爲人欲獲得法律上之效力，粘貼印花爲一要件，不可不納稅。此等文書憑證，爲流通行爲之附屬或補充行爲，故爲價值流通稅，雖文書憑證上未記明價格數額，課稅不得確實，然各種憑證應貼之印花，蓋亦推定其價值。

現在之交易行爲，或爲口頭契約，或爲文書契約。文書契約有課印花稅之機會無疑，至其他口頭契約之交易，亦有須記入賬簿者，在履行契約時，或發送通知書，請求書，領受代價者則有收據，付款者則有各種票據，凡此皆爲流動行爲之憑證，在交易自體常難捕捉，而因一種交易所發生之契據甚多，都是課稅之機會。除此

等臨時一次之憑據外，交易行為人尙有賬簿，其存在期較久，則課稅機會更爲充分。

文書憑證概須貼上印花以納稅，但亦有免稅之規定者。第一，憑證之金數在一定數以下者，如我國規定在一元以下者，可以免稅。第二，公法人製作之文書可以免稅。

第八 登記稅

登記稅

登記稅爲財產流通買賣，登記其結果於官簿時所課之稅。各國物權法上，大都規定物權之得喪變更，在動產以交割爲有效，在不動產則以登記爲取得法權上之效力。其未經登記者，不得對抗第三人，則權利人之權利，無從安固。此項登記稅與印花稅相同，同非直接對於財產流通自體課稅，而爲捕捉補充行爲課稅。然兩者有不同之處，登記爲官廳作成之文書，在官廳核准登記之前，必經過一番審查手續，無有錯誤，故於權利保證之效力較強，（法律上稱爲有絕對效力）因之登記稅比印花稅爲重。

登記稅與手續費之性質不同，但徵收時常混而爲一，或於登記稅之外，另有手續費。登記稅大都爲從價稅，而手續費則爲每件登記徵收一定費用，此其不同之點，然亦有手續費從價定率者，惟不至於過高，高則變成稅，成爲財政上之一項收入。

經官廳登記而後確定權利之事項甚多，因之有以下各種登記稅。

（一）不動產登記 動產以占有爲要件，不動產則以登記爲要件，故各國皆有不動產登記制度，而有不動產登記稅。

(二) 準不動產登記 船舶工廠財團之類，其價值甚高，關係重大，為確定其權利并保障權利人之權益起見，因之此等動產，亦依照不動產登記制度，而有準不動產登記。

(三) 業務權登記 特許權，著作權，商標權，工業所有權，鑛業權，漁業權之類，權利人從此可以獲得利益，為保障其權利之安全并以對抗第三人起見，須有登記。從權利人獲得權益之保障方面觀察，所納之登記費，實為賦稅。然有時所徵之數甚微，幾與手續費無異，因之兩者常有難於判別之處。

(四) 法人登記 為各種法人團體在行政機關登記，在行政上常有此必要，通常大都不課登記稅，即徵收費用，其數亦微。

(五) 自然人登記 為身分登記，凡律師，醫生，會計師，工程師，學校畢業生等自由職業者，國家為確定其資格身分起見，須有登記，而登記人取得此項身分之後，可以增廣其流通交易之利益，故國家就登記時而課以稅。惟因登記而取得此等身分者，是否在業務上能獲得利益，常不一定，而獲得利益之多寡，亦不一定，故此等登記，大都徵收一定之數額，在形式上與手續費相同，通普稱為登記費，其實亦為稅。

第三項 我國流通稅

我國流通稅，現有印花稅，銀行兌換券發行稅，噸稅，登記稅，及驗契稅之類，驗契稅為各省政府收入，其餘為中央收入。此外尚有牙帖費，已於營業稅中述明，茲分述各稅如下：

第一目 印花稅

印花稅

我國印花稅起於民國二年，京師首先開辦，僅收五萬餘元，次年推行各省，四年收入即增至三百餘萬。十四年修正元年所頒布之印花稅法暨三年修正案，人事憑證貼用印花條例，比照各案，分爲四大部分。

國民政府於十六年八月頒布印花稅暫行條例，共九條，至今沿用，分爲四類，稅額如左：

第一類 共十五種

買賣票、寄存貨物文契之憑據、租賃各種物件之憑據、抵押貨物字據、承種地畝字據、當額在四元以上之當票、延聘或雇用人員之契約、以上七種，各貼印花一分。

舖戶所出各項貨物憑單、租賃及承頂各種舖底之憑據、預定買賣貨物之單據、租賃土地房屋之字據及房票、各項包單、各項銀錢收據、以上六種，銀數在一元以上至十元者，貼印花一分，十元以上者，貼印花二分。

支取銀錢貨物之憑摺、每個每年貼印花一角、各種貿易所用之帳簿、每冊每年貼印花一角。

第二類 共十四種

提貨單、各項承攬字據、保險單、各項保單、存款憑單、公司股票、交易所單據、匯票、銀行錢莊所用支票及性質相同票據、遺產及析產字據、借款字據、舖戶或公司購訂合資營業之合同、不動產典質契據、承領或承租官產執照、以上十四種銀數在一元以上至十元者，貼印花一分，十元以上未滿一百元者，貼印花二分，一百元以上未滿五百元者，貼印花四分，五百元以上未滿一千元者，貼印花一角，一千元以上未滿五千元者，貼印花二角，五千元以上未滿一萬元者，貼印花五角，一萬元以上未滿五萬元者，貼印花一元，五萬元以上貼印花一元五角。

第三類 共四十五種

出洋遊歷護照貼二元 出洋遊學護照貼一元 出洋僱工護照貼三角 國內遊歷護照貼一元 行李護照貼一元 運送現金護照貼一元 免稅護照貼一元五角 子口單貼一元五角 三聯單貼一元五角 普通官吏試驗合格證書貼一元 高等官吏試驗合格證書貼二元 專門以上學校畢業證書貼五角 專門以上學校修業證書轉學證書貼一角 中學畢業證書貼三角 中學修業證書轉學證書貼四分 留學證書貼一元 檢定小學教員證書貼一角 受試驗教員科目成績證明書貼一角 考准醫士證書貼一元 通譯人證書貼五角 請求入國籍志願書保證書貼二角 請求入國籍稟書貼一元 取得國籍之許可執照貼二元 新聞費電執照貼一元 人民投遞官署呈文中請書貼一角 婚書貼四角 人民請補請分執業田單，比照額畝貼花，五畝以下三分，十畝以下六分，五十畝以下三角，一百畝以下五角，一百畝以上，每一百畝加貼五角 儲蓄會單據每件貼一分 甘結切結貼一角 保結及各項擔保字據貼二角，載有銀數者，按照第二類各項保單稅額貼用印花。 電力汽力火力水力等機器事業或輪船汽車腳踏車等公司營業執照各分甲乙丙三級貼用印花，甲級三元，乙級二元，丙級一元，其資本在一萬元以上者為甲級，在五千元以上未滿一萬元者為乙級，不滿五千元者為丙級。 輪船汽船汽車等執照，其價值滿一千元者，貼二元，不滿一千元者，貼一元，腳踏車執照每件貼二角，各項營業執照比照資本分別貼花計分二元，一元五角，二角，一角，四分，二分，七級。資本在五萬元以上者為第一級，在一萬元以上未滿五萬元者為第二級，在五千元以上未滿一萬元者為第三級，在一千元以上未滿五千元者為第四級，在五百元以上未滿一千元者為第五級，在一百元以上未滿五百元者為第六級，不滿一百元者為第七級。 旅館客棧執照其資本在五千元以上者，貼印花二元，在一千元以上不滿五千元者貼一元，不滿五千元者貼五角， 糞工承攬人特許執照貼四元， 馬車執照貼印花一元，運貨大車驢車肩輿執照貼二角， 樂戶執照

分甲乙丙三級，甲級三元，乙級二元，丙級一元。運送客貨之航船快船執照貼一角，各種探礦執照五十畝以下貼二元，五十一畝至一百畝貼五元，每次加一百畝加貼五元。菸酒營業牌照分特甲乙丙四種，特種一元，甲種五角，乙種二角，丙種一角。捲烟洋酒運照貼四分。各種行帖分上中下三則，上則二元，中則一元，下則五角。戲券遊藝券，券費在五角以上者貼二分，不滿五角者貼一分。局票貼一分。

第四類 爲酒類印花稅，改歸物產稅中徵收。

印花稅自民國十六年財政部設有印花菸酒處，綜理稅務。各省各縣設有分局，每月各分局所銷印花，皆規定一比較額，多則加獎，少則申罰。於是各分局所派稽查員四出巡邏，遇有違反稅章者，加以懲罰，在鄉村間常有騷擾之事。在人民固應依照國法納稅，然尙無此項智識之人民，遇着存心敲詐之稽查員，遂成爲印花稅推行之障礙。聞昔年湖南東邊各縣，稽查員下鄉派農民認購印花，凡承佃憑據賬簿之類未貼印花者，即罰以重金，引起農民反感，流爲共黨。此種情事，在他地當亦不免。二十一年七月，印花菸酒稅處合併於稅務署，各省分局仍舊存在。現在全國印花稅收入每月約在五十七萬元左右。

第二目 銀行兌換券發行稅

銀行兌換券發行稅

我國銀行發鈔之權，并非專屬於中央銀行，一般商業銀行凡經政府特許者，皆可發行。各國對於銀行發鈔皆有稅，我國從前無稅。十九年財政部擬辦理此稅，銀行界聲述困難，請求緩辦。適值二二八事變發生，此案遂無形擱淺。二十一年八月，財政部以此項稅制無礙民生，決定辦理，不論發鈔數額之多少，一律依照紙幣發

行額十分之四之保證準備數，課百分之二五之稅。銀行界以現在國內各銀行所發鈔票，共約三萬萬元，年須納三百萬之發鈔稅，負擔不免太重，聲請低減稅率。二十一年十月，立法院通過銀行兌換券發行稅法，規定依發鈔數之實際保證準備數額，課百分之一·二五之稅。而二十年七月至二十二年六月底止兩年間之稅額，約為三百〇六萬元，於二十一年八月由銀行一次預繳。

第三目 噸稅

噸稅

噸稅在我國名為船鈔，由海關徵收，向出入本國港灣之船舶徵稅，以其收入維持改良航運之各種設備。明朝有鈔關之制，因船算收鈔，清制關權，以正稅商稅船料稅三者并徵。乾隆時，外洋到廣東之船舶，按梁頭徵稅。江甯條約規定，每一百五十噸以上之船舶，每噸徵稅銀五錢，百五十噸以下者，每噸徵稅銀一錢。光緒八年海關依照前此各國通商條約之協定，改修章程，凡商船在一百五十噸以上者，每噸納銀四錢，一百五十噸以下者，每噸徵銀一錢。所納船鈔，自請領紅單之日起算，在四個月內復進口時，免其另納。定期往來郵船之專照，准作為嗣後四個月限內，按次接替郵船出口免鈔之據，但該公司另項輪船進口，并非抵額設郵船之用者，不在此例。此項船鈔專照，適用於通商各口岸，其航行內江或內港者，除照章納鈔外，須另換內江或內港專照。凡供國內國外貿易用，不問外商華商，所有輪船，一律按噸課稅，并無差別。此項稅收，在民國十一年為二百三十萬關兩，十六年為二百九十萬關兩，二十年為三百三十六萬餘關兩，逐年皆有增加。

登記稅

登記稅在我國或稱為註冊費。北京政府時，農商部司法部交通部內政部各依其行政體系辦理各種業務及身分登記，以保障各種權利人，然不若何發達。十六年國府設立全國註冊局，專管公司商標商號礦業四種註冊事項，隸屬於財政部，嗣改屬於農礦工商兩部。十七年十二月，復改組為商標局，隸屬於工商部，而將公司商業兩項註冊，改由工商部直接辦理。後來實業部成立，各項註冊改歸實業部，惟鐵路註冊歸鐵道部，電氣輪船之註冊歸交通部，著作權歸內政部，律師註冊屬於司法行政部。

公司登記

一 公司登記，據二十年公司登記規則之規定，依公司種類及資本額繳納不同之費，其數如左。

(甲) 為無限公司及兩合公司，(乙) 為股份有限公司及股份兩合公司。

資本額	資本額		資本額	
	甲	乙	甲	乙
五千元以下	一五	三〇	八十萬元以下	一五〇
一萬元以下	三〇	六〇	一百萬元以下	一八〇
三萬元以下	四五	九〇	一百五十萬元以下	二二五
五萬元以下	六〇	一二〇	二百萬元以下	三〇〇
十萬元以下	七五	一五〇	三百萬元以下	三七五
三十萬元以下	九〇	一八〇	四百萬元以下	四五〇
五十萬元以下	一二〇	二二五	四百萬元以上	每多一百萬加收七五〇元

商標登

二 商標註冊應納之費如左，凡聯合商標均減半數，每件附繳教育費三成：

1 商標專用權之創設或期間之續展 每件四十元

2 商標權之移轉分兩種

甲 繼承移轉 每件十元 乙 讓與或其他亦由之移轉 每件二十元

3 註冊各事項之變更或塗銷 每件二元

依商標法或其他法令為關於商標之各項呈請，納費如左：

1 呈請商標之註冊 每件五元

2 更換商標註冊原呈請人名義 每件五元

3 請求補給註冊證 每件三元

4 呈請商標權專用期間續展之註冊 每件五元

5 商標專用期滿前已逾定期限呈請展期之註冊 每件十元

6 對於審定公布他人商標提出異議 每件十五元

7 請求評定或再評定 每件十五元

8 請求補發審定書 每件三元

9 請求再審查 每件五元

賦 稅 論

- 10 請求發給證明 每件一元
- 11 請求摹繪圖樣 每件一元至二十元

商業註冊

三 商業註冊應繳費額如左：

- 1 商號創設之註冊 每件十元
- 2 商號轉讓之註冊 每件八元
- 3 經理人之註冊 每件五元
- 4 未滿二十歲者營業註冊 每件五元
- 5 法定代理人營業註冊 每件五元
- 6 其他事項之註冊 每件二元

會計師註冊
律師註冊

- 四 會計師註冊，依十九年會計師條例規定，納證書費五十元。
- 五 律師註冊，依十七年甄拔律師委員會章程規定，納費如左：
 - 1 甄拔律師證書費二十元外印花稅二元
 - 2 請領律師證書費一百八十二元
 - 3 覆驗費四十元

六 律師註冊費依律師暫行條例，1 證書費五元 2 補發證書費二元

技師註冊

七 技師登記依技師登記法第十一條規定，1 登記費十元 2 補發證書費十元

八 公營事業技術人員領照，1 執照費四元 2 補發執照費二元

銀行註冊

九 銀行註冊，按照資本額繳費如左：

五十萬元以下 五十元 五百萬元以下 四百元

百萬元以下 一百元 一千萬元以下 六百元

二百萬元以下 一百五十元 一千萬元以上 每多一百萬加收五十元

三百萬元以下 二百五十元

礦業登記

十 礦業登記，依二十年四月實業公布之礦業登記規則，應繳之費如左：

1 探礦權之設立 每件一百元

2 探礦權之變更 增區或增減區五十元 減區十元

3 探礦權之移轉 繼承移轉十元 其他原因移轉五十元

4 探礦權之設立 創業注加銀二百元 礦區合併五十元 礦區分割五十元

5 探礦權之變更 礦質更正五十元 增區或增減區一百元 減區二十元

6 探礦權之移轉 繼承移轉二十元 其他原因之移轉一百元

7 探礦權之展限 一百元

著作權登記

- 8 礦業合辦人之加入及退出或繼承 五元
- 9 礦業權者名稱之變更
- 11 著作權註冊，依著作權法施行細則第十三條之規定，繳納註冊費如左。
 - 1 著作物註冊費為該著作物每部定價之五倍，有二種以上之定價者，以最高者為準。
 - 2 執照遺失補領費

旅行業註冊

- 12 旅行業註冊，依旅行業註冊章程第七條之規定，納費如左：

- 1 開業註冊二百元
- 2 更換證書註冊一百元
- 3 增設支店及其他註冊十元

輪船註冊

- 13 輪船註冊，依輪船註冊給照章程第十六條之規定，納費如左：

- 總噸數未滿十噸者二十元
- 十噸以上至五十噸四十元
- 五十噸以上至一百噸六十元
- 一百噸以上至五百噸一百元
- 五百噸以上至一千噸一百五十元
- 一千噸以上至二千噸二百元
- 二千噸以上至四千噸二百八十元
- 四千噸以上每加五百噸加二十五元

第五目 驗契稅

驗契稅之性質

我國對於不動產尙無財產增價稅，然早有驗契稅存在。驗契稅分兩種，一為驗契，一為契稅。契稅云者，為土地房屋之不動產，產權有買賣移轉時，所立憑據，須向官廳呈驗，加蓋官廳印信。其所有權始得確定，得以保

障，稅契時繳納稅契費，其數常重，爲政府一項較大之收入。驗契爲政府對於不動產之契據，無論已稅契或未稅契者，偶然定期舉辦一次普遍的查驗，徵費很輕，等於手續費，亦有不徵費者。驗契之目的，在查考未經稅契之契據，速其稅契。不動產之買賣移轉，照章應於一定時期之內投稅，往往有匿不納稅者，政府無從查考，卽失去一項收入，故近來於每隔若干年後，卽舉辦驗契一次。

契稅

契稅在不動產移轉時，始有收入，故爲臨時的機會稅收，然民間不動產之買賣，每月恆有，年底尤多，侵成爲一種經常稅收。此項收入，原由各縣徵收彙解中央，北京政府時代，各省常有截留。十七年十一月國民政府頒布劃分國地收入標準，因契稅與田賦有關，改歸各省政府，爲省政府之重要收入。

關於契稅法規，民國三年財政部曾頒布契稅條例，及契稅條例施行細則，又有補訂契稅條例施行細則。民國四年，財政部核准發行契紙細則。五年公布特別區契稅規則。此等法規，至今爲各省所沿用。契稅劃歸地方之後，各省有自訂契稅規程者，然原則與上述條例無異。據條例之規定，凡不動產之買主或承典人，須於契約成立六個月以內，持赴該管徵稅官署，呈驗註冊。契紙由各縣政府發行，或將契約文字書於官賣契紙上，或貼於官契上。契紙之發賣，每張數角或一二元，亦爲收入之一。在呈驗時，須納契稅，賣契稅爲契價百分之九，典契稅爲百分之六，除此正稅之外，各縣又有各種附加。如南京市僅收正稅百分之九，而江寧縣另有百分之五的附加，他縣有更重者。是此項稅率，比土地法中規定之增價稅爲尤重。例如有農耕地賣價爲五十元，其中有增價十元，課增價稅僅收二元，而契稅至少爲四元五角，相差在一倍以上。契稅既如此之重，納稅人常不報實

價，多所隱匿，雖規定罰則，而徵收機關亦無從查實。先典後賣之契，得以原納典契稅額，劃抵買契稅，但以承典人與買主屬於一人者為限。

驗契

驗契在民國三年曾全國通行一次，國民政府成立之後，於十六年十一月，就江蘇浙江安徽江西福建五省通令舉辦，頒布驗契條例，驗契章程，驗契補充辦法，及驗契懲獎辦法，并由中央派遣專員，會同各省財政廳負責辦理。據條例之規定，凡從前成立之不動產舊契，無論已稅契或未稅契，須一律呈驗註冊，給予新契紙，每張契紙收費一元五角，註冊費一角，教育附加二角，其不動產價格在三十元以下之契據，只收註冊費。以後成立之新契及從前尚未投稅之契，統照契稅現制辦理。所有舊稅不呈驗者，於訴訟時不能作為憑證，如經人告發或查出者，加倍徵收紙價。各省財政廳應按民國三年驗契總數，分訂各縣比額，為考核各縣長成績之標準，加以獎懲。當時中央財政極感困難，財政部之參贊帷幄者，只知道拿出北京政府時代理財的舊法寶，以謀收入，毫無學識，而不知道用此項力量，開發新的稅源，當時財政之困難，實由於無理財之人才者，於如可見一斑。果然此次辦理驗契，各地方并不齊一，中央收入無幾。自劃歸省稅之後，各省時常辦理，幾於每次財政廳長上任，即舉辦一次，視為籌款之一捷徑。其驗契之目的，即上述用以間接催喚契稅。



中華民國二十三年十一月初版

(36209精)

大學叢書
(教本) 賦稅論 一册

每册定價大洋肆元

外埠酌加運費匯費

著者 胡善恆

發行人 王雲五
上海河南路

印刷所 商務印書館
上海河南路

發行所 商務印書館
上海及各埠

版權所
翻印必究

●B五七七〇

萃

二三四

(本書校對者 滕秉全 朱廣福
徐培生 周志立)