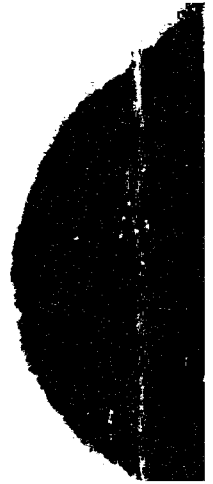


地稅論



79A
F810.42
18,



地稅論目次

第一章 賦稅概論

第一節 總論 一

第二節 財政與賦稅 二

第三節 賦稅之發展與變遷 五

第四節 賦稅負擔之分配 九

第五節 課稅之影響及限度 一八

第二章 土地稅在賦稅系統及財政上之地位

第一節 賦稅之種類 二四

第二節 賦稅之種類 二八

第三節 土地稅與地價 三二

第四節 土地稅在財政上之地位 四七

地稅論目次

第三章 土地稅之類別及其轉嫁與歸宿

第一節 土地稅之稅源與類別..... 六一

第二節 轉嫁與歸宿概說..... 六六

第三節 農地稅之歸宿..... 七二

第四節 房地稅之歸宿..... 七八

第五節 土地稅之還元..... 八三

第四章 土地稅應遵守之原則

第一節 賦稅原則概說..... 八七

第二節 地稅與財政原則..... 九三

第三節 地稅與國民經濟原則..... 九五

第四節 地稅與社會正義原則..... 一〇一

第五節 土地稅之使命..... 一〇八

附錄 各國地稅制度

三	第一節 英國地稅制度	五二一
二	第二節 法國地稅制度	五二六
一	第三節 德國地稅制度	五三〇
六	第四節 美國地稅制度	五三三
五	第五節 日本地稅制度	五三六
十	第六節 其他各國地稅制度	五二九
七	第七章 各國施行地價稅概況	
十四	一 英屬澳大利亞聯邦	五三四
十三	二 英屬新西蘭	五四〇
十三	三 英屬加拿大西部四省	五四三
十四	四 英屬非洲殖民地	五四四
十五	五 英國	五四六
十六	六 丹麥	五四七
十七	七 西班牙	五五〇
	地稅論 目次	
		三

地稅論 目次

八	匈牙利	一五二
九	巴西	一五一
十	阿根廷	一五二
十一	美國	一五二
十二	德國在膠州灣租借地所行之地稅	一五三
十三	德國	一五三
十四	意大利	一五五
十五	瑞士	一五六
十六	拉脫維亞	一五六
十七	摩多哥	一五六
○七	中國田賦為敵及其改革前途	
一	緒言	一五七
二	徵法及徵收	一五九
三	稅則沿革及其負擔	一六七

四	征收制度	一七二
五	賦類及實收	一八四
六	田賦在財政上之地位	一九三
七	近年之整理	一九四
八	實施地價稅與增值稅前途	一九七
第八章 論地價稅率		
一	引言	一九九
二	本論	二〇〇
三	釋疑	二〇九
四	駁辯	二二〇
五	正誤	二三〇
六	結論	二三三

右講義八章，前三章撰於二十八年春，第四章撰於三十年三月，均特爲地稅論而作。

第五章係臨時急就章，第六章取鮑德激先生之文而稍稍補充之，七八兩章則係單獨發表之舊稿兩篇剽襲以充數而已。余別有寫作地稅論計劃，較此爲詳，然一時無暇執筆，祇可俟之異日。三十一年十一月十一日萬國鼎附識。

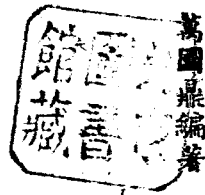
地稅論

第一章 賦稅概論

第一節 導言

一、地稅問題 地稅導源甚古，課征方法不一，古今中外，迭經變革，而合理無瑕者皆鮮。遼政失常規，誅求無度，吏胥旁緣，侵漁百姓，卒致民不聊生，則叛亂紛起矣。稽之往事，史不絕書。今我國田賦，承千載積弊之緒，冊籍殘缺，輕重失均，稅短於上，民困於下。尤以民二十前後，蕩殺均賤，附稅繁興，農村日枯，稅收日絀。於是羣注意於田賦之整理，而究其實際，經制不立，成效蓋寡，然則如何始可？

中山先生倡導革命，力主平均地權。平均地權之法，主要為地主報價，照價征稅，漲價歸公，若地主短報地價，則照價征收之。今土地法已遵遺教，規定征收地價稅及土地增值稅，以代舊有田賦。然則地價稅及土地增值稅之優於田賦者何在？何以於征收稅款以供財政需用外，猶能平均地權？



(南)

田賦之須改征地價稅與土地增值稅，既為國家已定政策，訂入土地法，法之公布亦且十年矣。而依法行施地價稅者，除青島創始於德人外，惟廣杭滬京四市，增值稅則青島昔有今廢，現惟廣州一市有之。整理田賦者率視改行地價稅為畏途，雖未便公然反對，意中實認為不可行，不欲行也。然則地價稅與土地增值稅竟不可行乎，立法但為點綴乎？抑二稅本可行，徒以有所顧忌否？或原則可行，方法未妥，遂致窒礙難行乎？

民二十六，中央計議修改土地法，通過修正土地法原則二十三條，惟其中地價稅率採用累進制一條，懸而未決。地價稅率何故必用累進制？反對者之理由又安在乎？近有主張折衷其說者，於所以採用累進制之精義，是否符合，切實可行，而遂能免反對者之疑懼乎？

凡此均為顯見之問題。此外法制細目，行施手續，學理事實之爭辯，以及相因而起之困難與糾紛，問題重重，殆難枚舉。

夫事必先知而後易行。詳究利弊而說明之，使疑者信而受者服，推行順利而鮮弊，則吾儕言地政者之責也。

一、本講義之範圍與編制 本講義之範圍，集中於土地稅之論述，推究其得失，尤注重於地價稅與土地增值稅之研究。惟地稅為賦稅之一，不得不涉及賦稅之一般性質與理論，且非如

此亦不足以見地稅在賦稅與財政上之地位。而地政專修科又未授賦稅論，故本講義之編次，首冠以簡賅之賦稅概論，繼則詳論土地稅之性質，特別注重最高原則之討論。然後檢討中外各國地稅制度之沿革現狀，比較其利弊，以見地價稅與土地增值稅之最合於最高原則。進而研究地價稅與土地增值稅之應如何課征，方為盡善。最後討論中國地稅制度改革上應注意之各點，及疑難之解釋，以求實際問題之解決。地籍及征收制度，與一種稅制之妥善施行，殊有關係，亦略及之。

第二節 財政與賦稅

三、**財政學** 財政學者，討論政府為執行職務所需資財之取得，使用，及管理之科學也。其研究範圍，可分為公共支出，公共收入，公債，及財務行政四部分。財務行政主要為研究預決算制度。

四、公共收入之種類

公共收入之種類不一。其分類方法，因財政學者之觀察不同，彼此互異。就其性質，可大別為賦稅、公產、公業、公債、及行政收入五大類。賦稅之意義，別詳下節。公產即國家直接管有之財產，包括農林礦地及房產等。公業係為社會福利或政治軍事上之需要，而由政府經營之實業，如郵、電、路、礦等。行政收入可分為罰款(fine)規費(fee)特許金(license)、及特別征費(special assessment)四類。罰款在司法及行政方面均有之，包括罰金、罰鍰、過息金

等。規費係國家或公共團體為私人執行一種特別行為時所收之特殊報價，如司法方面之審判費、執行費、送達費、書狀費，行政方面之註冊費、商品檢驗費、護照費、證明費等。特許金與規費之意義相似，惟着重在特權之允許，而不必執行一定行為，如車捐、戲捐、妓捐、碼頭捐等屬之。特別征費係政府新設或改良舊有營造物，需用鉅款時，向受益人依受益程度所課之特別捐款，如築路攤費是。公債係收不敷支時，向國內外募集之債款，故亦可視為一種公共收入。

五、賦稅在財政上之地位 上述五種公共收入中，賦稅為最重要。茲將各國賦稅所占歲入之百分率列表於下以明之。

第 一 表

各國賦稅所占歲入之百分率

英國	1629-7	90%
美國	同	86
法國	1928	93
德國	1927-28	80
俄國	1925-26	45
日本	1919-27	55
中國	宣四	85
	民二	53
	民三	84
	民五	88
	民八	58
	民十三	94
	民十四	96
	民十六(概算)	95
	又(報告)	88
	民十七	76
	民十八	81.2
	民十九	66.5
	民二十	80.7

故賦稅論爲今日財政學中重要部分，且較繁難複雜，其材料之多，幾占全財政學之半。

第二節 賦稅之發展與意義

六、賦稅形態之發展 塞力格曼(註一)推究歐洲各國字義，析賦稅形態之發展爲七期：

(1)人民贈與，(2)請求維持，(3)援助政府，(4)爲國犧牲，(5)義務，(6)國家強制，(7)法定強制征收。惟其言微嫌穿鑿，與我國情形相去更遠。小川鄉太郎(註二)謂其二三兩期實爲同時，由君視之爲請求，由民視之爲援助；四五六三期亦屬同一階段，由民視之爲犧牲，爲義務，由國家觀之則爲強制也。故主張爲下列分四期：(1)人民自由獻納；(2)君主先有請求，而後人民承諾之；(3)君主不問民意而專斷強制征收之；(4)國家在強制征收之前，先經議會協議。(註三)

(註一)(Seigman, E. R. A. Essays in Taxation, p. 5. (註二)小川鄉太郎：租稅總論，薩孟

武漢譯本40面，(註三)前書38面

七、賦稅之理論根據 國家何故有課稅權？人民何故應稅納？解答此問題之學說有多

種。恆與時代背景或其所支撐之某種賦稅有密切關係。故其立論不獨不能一致，甚或絕然相反。茲歸納撮舉於下。

(一)公需說 國家爲謀公共福利，必有種種需要。欲得公共需要，必須征稅。故可稱爲公需說

，亦可謂之公共福利說。福利爲因，需要爲果。其根本觀念，出自國家目的在謀人民全體之福利，可視爲義務說之前驅。係十六七世紀專制時代之產物。至十八世紀而交換說代興。

(二)交換說 國家行動有益於個人，故個人用賦稅之形態，繳納其財富之一部於國家，以爲報償。屬於此派之學說頗多。有役務費用說、利益說、享樂說、代價說、協商說、對等說、取與說等名。又有保險說，亦可視爲此說之一支派。交換說萌芽於十七世紀，盛於十八世紀民約論風行之時，至十九世紀而衰微，惟法國至今尙存餘緒。其立論自個人主義出發，以爲國家保護人民之生命財產，故人民負有納稅義務。納稅義務與所受保護權利相對待。按政府對於各個人所予利益，無法測定，故無由決定各人應負稅額之標準。藉令可以測定，則今日貧弱無告者所受保護，往往多於富者，納稅亦將多於富者耶？戰時國家無暇保護人民生命財產時，將拒絕納稅耶？其謬誤顯然可見。

(三)掠奪說 以爲賦稅係把持政權者掠奪其他階層之產物。其立論出發於階級別之國家觀。事誠有之，然未免言之過甚，且不足表示今日之賦稅精神。

(四)義務說 亦曰犧牲說。以爲國家既經成立，無論個人由國家享受何種權利與否，人民必須負擔納稅義務，或犧牲其財富之一部分，以維持國家之生存。國家係共同經濟組織，故得向人民強制征稅。與交換說立於反對地位，而由歷史的有機體的國家觀立論，故亦稱國家有機體說，或歷史

約有機說。按此說較交換說爲進步，惟僅在純財政上爲然，尙忽視社會經濟政策之重要。

(五)社會政策之賦稅說 在現代經濟組織中，人民所得與財產之分配，極不平等，貧富之差目甚。社會政策所以保障貧者之生活，而限制富者資財之蓄積。賦稅可以重課富豪，以限制其蓄積，一方復可免稅或減稅，以減貧者生活之困難，實不失爲行施社會政策有效手段之一。

八、賦稅定義 故現代賦稅之特質及其理論根據，與前大異。國家既爲人民之集合體，爲謀公共利益而存在，人民自有共同負擔所需經費之義務，而必須授國家以強制征稅之權。稅之有無與重輕，不問人民個別所受國家利益之多寡，一以納稅能力爲歸。課稅範圍，日益普遍而嚴密。在財政上，由昔之僅屬臨時或補充性質者，變爲經常之主要財源。由上所論，得定賦稅之界說如下：

賦稅者，政府爲謀公共利益，籌集所需經費，用課稅權向人民所強制征收之財富也。

九、賦稅租字義之辨別 賦稅一辭，英語爲taxation，法語爲impôt，德語爲Steuer，

日本則謂之租稅。今我國財政學書籍中，亦多襲用日語，謂之租稅而不曰賦稅。按今我國通用字義，租指出賃財產之收益，如房租地租之類，純係私經濟之所得，與國家依公權向人民強制征收之稅，絕然不同。日本稱地稅曰「地租」，稱我國所謂地租曰「小作料」，其稱租稅宜也，而我國襲用

之，別殊欠妥。若嫌稅字單稱不便，宜曰賦稅而不稱租稅。

或曰漢稱地稅曰田租，日人採用漢語，故曰『地租』，通稱稅曰租稅，仍合我國古義，未嘗不是。按春秋魯初稅畝，其時田非農有，名雖爲稅，實近今之地租。漢之田租，亦曰租稅，始實爲稅。史記『軍市之租』，亦軍市之稅，而非今日之租。董仲舒曰：『或耕豪民之田，現稅什五，』則又今之地租而非稅也。蓋古代租稅二字，往往混用，與今異誼。吾儕處今世，自以從今爲便，以免混淆。賦字從貝從武，有整軍經武之意，原爲兵車之賦，魯用田賦（與今之田賦不同），鄭作丘賦，楚之量入修賦，賦車籍馬（並見左傳）是也。漢制：計口而入謂之賦（如算賦、口錢、更賦、戶賦等），供車馬甲兵士徒之役；田租及工商衛虞所入謂之稅，給郊社宗廟百神之祀，天子奉養，百官祿食，庶事之費。前者對人，後者對物，頗合古義。然不久賦即引申爲一切稅之通稱（宋制歲賦之類有五：曰公田之賦，民田之賦，城郭之賦，丁口之賦，雜變之賦），宋元以來，每以賦稅二字連稱。今舍我國習用之名不用，而誤沿日語，期期以爲未可也。

十、賦稅術語

賦稅中所用術語甚多，茲擇要詮釋於下，餘待引用時另詳於後。

(十)賦稅主體 (subject of taxation) 有廣狹二義。凡依法律之規定，直接繳納賦稅者，謂之納稅人 (tax payer)。經濟上實際負擔賦稅者，謂之負稅人 (tax bearer)。廣義之賦稅主體，包括納稅

以上四種犧牲原則，第一種最不合理。第二種較為公平，然超額所得不必盡由勤勞，而徵稅亦非懲罰，未必沮喪納稅人之進取心。第三種不無姑息之嫌。第四種最為公平。

（二）、納稅能力之測定

欲實現最小犧牲原則，須視人民相互間納稅能力之大小，定其賦稅負擔之重輕。測定納稅能力之標準，主要有三種：（1）財產，（2）消費，（3）所得。

在昔農業社會中，財產之多寡，足以度量納稅能力之大小。在計算財產時，自須兼顧其生產力。然遠工商業發達，投資方法甚多，所得之途徑不一，有形財產已不足為測定納稅能力之標準，而須以人民之實際購買力量之。蓋國家課稅，不過為購買力之強制移轉也。惟所謂購買力，以實際所購買或消費者為憑，抑以購買力之取得或收入為憑，則又有問題。

主張以消費的購買力為度量納稅能力之基本者，其理由有三：（1）消費多者購買力大；（2）經濟福利之享受，均由購買力之支出得之；（3）資產甚多者，若不以之供消費之用，仍無經濟福利之享受，而僅供他人享受之用，未經享受而課以稅，殊不公平。故不少經濟學者主張賦稅宜以消費稅為主。然其理由實欠充分。備舉一端即足以明之。設有甲乙二人於此，甲獨身，月入百元，已可有三十元之儲蓄，乙則子女多而負擔甚重，每月必需百元以上，始足敷用，而月入僅八十元，則借貸以足之。論消費固乙多於甲，而納稅能力則反是。故不如直接以所得度量納稅能力。

所得有真實所得 (real income) 與貨幣所得 (money income) 之別。前者為可供消費或享受之經濟價值，同為一物，其價值常因人而異，故不能據以度量納稅能力。後者為一定時期內之收益，而得以貨幣估定其價值者，課稅所據者即此。然亦不可但以所得多寡為憑，尚須注意下述各點。

私人所得之來源，可分為四種：(1) 財產所得，(2) 勞動所得，(3) 營業所得，(4) 不勞利得。由財產發生之所得，其性質永久而確定，不若勞動所得之每受年齡、康健、災害、失業等影響。故各國常於前者課稅較重，後者予以優待。營業所得由於運用財產及勞力，性質介於前二種之間，故其稅率亦宜輕於財產所得而重於勞動所得。至不勞利得，如財產增值，戰時超額利得，遺產、贈與、投機買賣及彩票之類，其取得非因所得人之努力，而由於國家社會或特別機會之關係，實為分外或意外之或得，故其納稅能力特強。

所得之獲取，往往須耗費用或其他損失。故若總所得中含有成本及各種費用之收回，應扣除之，僅向純所得課稅，惟有時不易計算而劃分之，不得不出於估計耳。

所得人之個人狀況，亦須考慮。例如所得雖同，而家庭負擔不一，納稅能力即有高下。故所得稅通常對於最低生活費免稅 (minimum free income)，對家屬生活費，亦計口而定有寬免額 (deductions)。此外尚有其他特免 (Allowances)，例如公益捐助得扣除免稅，保險費及債務亦得減免。

一二、稅率 賦稅分配之方法，除賦稅種類之選擇外，須注意稅率之規定，視納稅能力

之大小，而予以相當之賦稅負擔。課稅品之數量與稅額之關係，常保持同一比例者，謂之比例稅（*proportional taxation*）；比例有變更者，謂之差率稅（*graduated taxation*）。差率稅又有數種：課稅品愈多，稅率愈重者，謂之累進稅（*progressive taxation*）；課稅品愈多，稅率愈輕者，謂之累退稅（*regressive taxation*）；課稅品在一定數額以下，稅率隨課稅品之減少而遞減或無稅者，謂之限進稅（*limitative taxation*），逾限始課比例稅或累進稅。累退稅顯然違反賦稅分配之原則，可以不論。限進稅之性質，與累進稅相似。特問題僅在比例稅與累進稅之比較。

直至十九世紀末，大多數學者均主張比例稅。在交換說盛行時，此殆當然結果。然亦有自交換說出發，提倡累進稅而反對比例稅者，惟不多觀耳。交換說之謬誤，已詳於前，根據此說之比例稅理論，自亦不能無誤。限界效用隨數量之增加而遞減，若不問課稅品之多寡，始終課以同一稅率，則所得少者之犧牲，不止倍蓰於所得甚多者。其為不平，顯然可見，故欲實現最小犧牲原則，非用累進稅不可。

一四、累進稅之理論根據

累進稅之思想，起源甚早，然須至本世紀始取比例稅之正統地位而代之。其理論所根據之學說有多種，可大別之為四類：（1）補償說，（2）經濟說，（3）社

會主義說，(4)社會政策說。

補償說有二種。國家未能盡職，致財富分配不均，故用累進稅補償之，是為一般補償說。若干賦稅，如消費稅之類，係累退性質，故用累進稅以補其失，是為特別補償說。

根據經濟學理說明累進稅者，總稱之為經濟說。少數學者由交換說或保險說出發，以為個人所受政府利益或保險之增加，較速於所得或財產之增加，蓋已感覺交換說之欠妥，而稍稍變更其理論。然累進稅實非交換說所能充分說明者也。故大多數學者均自能力說出發，其間派別最多。或以賦稅對於慾望滿足之影響說明之。所得漸少者常須犧牲其較強之慾望，故必所得愈多者課稅愈重，始能使慾望之犧牲程度相等，是為限界慾望說。或就財富對於滿足慾望之效用說明之。財富愈多，則效用愈減，故須加重富者之稅，始能使犧牲相等，是為限界效用說。或由最小犧牲說出發，其理論已如前述。以上三者均根據均等犧牲說，以正義平等之倫理觀為其骨幹。此外猶有根據純經濟理論之學說。被征收之財富價值，應使均等，而一定量財富之價值，由其限界效用而定，財富愈多則限界效用愈低，故須累進課稅，是為均等價值稅。所得愈多，愈易化為資本；資本愈大，增殖愈易。故納稅能力之增進，常較所得或財產之增加為速，宜課以累進稅，是為資本增殖說。以上諸說，其間容有短長，要皆具有相當理由，合而觀之，可見累進稅理由之充分。

社會主義求財產之均等，主張極激烈之累進稅。社會政策則用累進稅以緩和貧富之懸隔，不必財產十分均等，以免影響企業精神。

一五、累進稅之反對論及其駁辯。累進稅之應否採用，學者爭論甚多。反對者通常所舉之理由，不外下列數端：(1)稅率累進無限度，終必達百分之百，是明爲財產或所得之沒收也。(2)累進稅率之規定，不易有合理之標準，勢將出於立法者之私見，而產生不公之弊。(3)稅率之增高，將使所得多者以多報少，企圖逃避高稅率，徵收行政之困難因而加重。(4)累進稅不啻科儲蓄以罰金，沮喪營利之進取心，妨害資本之積聚，而促既存資本之外流，致使國民經濟萎頓，稅收減少。(5)累進稅之適用範圍甚狹。以上皆未針對累進稅之證據，根本推翻，僅於其實行時可能產生之缺點，加以抨擊而已，雖不無相當理由，然不免言過其實，而非不可救藥者也。

稅率固可累進至百分之百，然各國現行累進稅大都未達此數，未嘗沒收全部所得。卽間有之，必其所得爲不勞利得，如土地增值及戰時超額利得之類，原屬非分利得。且累進以漸，卽有沒收，亦祇超過一定限度之部分，而非所得之全部。其在一般累進稅，雖似不利於富者，其犧牲程度則與貧者等。國家需財有定額，得於此則舍於彼，取有餘以補不足，俾謀全社會之最大幸福，誰曰不宜。

稅率之如何累進，近來學者已用限界效用說等，努力求其標準。累進級在小所得宜狹，在大所得宜闊。起稅點宜輕。否則與免稅相差太甚。所餘之「任意」成分，惟累進之最高限而已。若嚴格言之，稅率之難有合理標準，不獨累進稅爲然，比例稅率之定爲百分之幾，亦多少出自立法者之任意決定。即其他立注，如刑法之決定刑期，民法之決定時效限期，薪俸法之決定俸額，亦莫不如是。

逃稅自有預防之法，且一切稅皆有逃稅之弊，亦不獨累進稅爲然。

累進稅者視爲科儲蓄以罰金，則比例稅所徵取之物，亦屬儲蓄之一部，性質相似，此財產稅或所得稅之所同也。且富者之儲蓄，蓋由處分剩餘之習慣而爲之，未必由於利息之大，故重課富豪，未必完全中止其儲蓄。即使儲蓄因此而減，然輕稅貧者，則貧者之儲蓄可增，增減相抵，於全社會無所損也。累進稅對於大所得產業，容有抑制之處，然一方輕課小所得，一國之中，小產業多而大者少，於全國產業之發達，實無抑制之慮，至就資本之輸出言之，財產稅所得稅雖用比例制，祇須稅率較重，亦有同一影響。且亦可設法防止之。

一六、累進稅之適用範圍學累進稅之應用，可分綜合累進與個別累進二種。累進稅由納稅能力及最小犧牲說出發，自宜綜合累進，捕捉全部所得或財產。賦稅之捕捉全部所得或財產者，爲一般所得稅，一般財產稅，遺產稅，財產增值稅等。個別累進則爲累進之變態，如土地增值稅，

影票利得稅等，性質雖與遺產稅及財產增值稅相似，然其累進基於偶然性之程度，而非其所得總額。至如若干消費品之品質愈佳者，稅率愈重，是為準累進稅，亦累進變態之一也。

流通稅及消費稅，不能捕捉稅源而直接表現納稅能力，不得不用比例稅率。且有時雖用比例稅，其結果每變為累退稅。若用累進稅，則更違反納稅能力原則矣。

或以不能普遍適用於一切稅為累進稅之病，然而無傷也。今各國均同時施行多種賦稅，其可用累進稅者用之，不可用者不妨用比例稅，不必求其盡用也。現代賦稅趨勢，側重直接稅，直接稅均可採用累進制。故就全賦稅系統言之，仍可用累進稅為主幹。

一七、重複稅 對於同一人或同一課稅品，課取二種或數種稅謂之重複稅，有形式與實質之別。以數種稅加於同一稅源，以期充分適合納稅能力者，其重複僅在形式。此為各國複稅制度中常見而應有之現象。若因數重課稅而負擔過重，違反納稅力原則，則為實質的重複稅，稅制上務須避免。

重複稅之發生，不外下列二種情形：(1)同一課稅權內發生之重複；(2)數個課稅權間發生之重複。

同一課稅權內之重複稅，如財產與所得同時課稅，或財產，所得與營業三者同時課稅；徵財產

稅而不減除負債，或徵收所得稅而不減除負債之利息；對於公司課營業稅，而對於公司股票債券之所有人復課所得稅。此等重複，或僅形式，或係實質，其應否存留，視個別性質而定。

二個以上課稅權所發生之重複，大都為實質的重複稅。其在中央與地方政府之間者，可將中央與地方稅源劃清，以謀解決。其在各地方政府之間者，亦不難由國家立法解決之。最煩麻者為國際之重複稅。今國際經濟關係，錯縱複雜，重複課稅之機會日增，而各國稅制不一，利害不同，究竟如何解決，憑何標準，殊費斟酌。國聯雖曾聘專家研究，提有報告，至今尚無國際公約，惟由有關係國作個別之協定解決之。

第五節 課稅之影響及限度

一八、課稅影響概說 課稅所生之影響，因賦稅種類，課徵方法，及一般社會經濟狀況等而異。影響所及之範圍甚廣，其間關係，複雜而曲折。本節將就下列各點撮要言之：(一)課稅對於人民工作及儲蓄能力之直接影響；(二)對於人民工作及儲蓄意志之直接影響；(三)對於實業盛衰之影響；(四)對於各業及各地間財源分配之影響；(五)對於社會及政治上之影響；(六)課稅限度問題。

此外賦稅對於人民財富分配之影響，前已敘有論及，不復贅。又課稅對於納稅人所生影響之大

小，視各該稅能否轉嫁面異，而轉嫁復足以影響物價之高下，且因此展轉發生其他影響，另詳於後（第三章）。

一九、對於人民工作及儲蓄能力之直接影響 所得甚少而僅免饑寒者，課稅則減削其最低生活費，而影響其工作效率。子女因生活困難，營養不足，未受相當教育，或幼年勞動過度，將來之工作效率，亦必受損。故所得甚少及各種生活必需品之稅，皆宜豁免。縱非生活必需品，而已為工人習用者，若因課稅而價增，亦每足以減少必需品之消費量，而損害其工作效率。

課稅對於人民儲蓄能力之影響，更為明顯。僅有限界所得者本無儲蓄。有剩餘者始有儲蓄能力。課稅後，其儲蓄能力必隨而減低。儲蓄能力原屬有限者，或且完全消失其能力，若欲保持儲蓄，則必節省生活費，而將影響其工作能力。

二〇、對於人民工作及儲蓄意志之直接影響 課稅對於人民工作及儲蓄意志之影響，大率視人民對於納稅之反應及該稅之性質而定。人民對於納稅之反應，與其需要「所得」之伸縮力，有密切關係。蓋課稅減少人民之純所得，若純所得額之需要不可減，非如是不足以維持其生活程度，則必益自努力以求所得之增加；反之，若純所得額之需要可多可少，則其工作及儲蓄之意志，將為之沮減。一般人對於所得之需要，可認為富於伸縮力，故課稅足以沮喪其工作及儲蓄之意

志。惟按之事實，亦不盡然。爲謀將來幸福或有備無患計，雖課稅稍重，而猶努力工作，以專積蓄者，仍大有人在。大抵各個人所受影響之大小，視其希望心之強弱而異。而希望心之強弱，復視其知識、性情、境遇、貧富、生活程度，企業機會，以及一般社會經濟環境或風尚等而大有不同。

不同賦稅所生之影響，視其對於人民之所得發生如何關係而異。不勞而獲之利得，原出意外，雖課重稅，不易沮喪所得人工作及儲蓄之意志。反之，若所得有繼續性，則課稅之後，納稅人將預度將來之負擔，而爲之心挫。消費稅使人民納稅於消費之時，其影響工作及儲蓄之意志遠較所得稅爲輕。惟消費稅不合納稅力原則，不能代所得稅爲主稅。今各國有對於購買國家公債及人壽保險減免所得稅者，亦足以鼓勵人民之儲蓄。若財產所得，課稅較重於勞動所得，則沮抑儲蓄意志，較甚於工作意志；惟若二種效率相差不遠，且財產所得課稅後，猶有相當剩餘者，亦無甚重大影響。總之，若稅率斟酌得宜，不致沮喪工作及儲蓄之意志。

二一、對於實業盛衰之影響 課稅削弱人民之購買力，購買力弱則消費減。一方工商業負稅則成本增，成本增則物價高（增高之程度因產業性質而異見第三章第二節），價高亦使消費減。故就大體言之，課稅將妨礙實業之發展，重稅尤足以摧殘之。例如磁器因釐金而不競，農田因苛賦而拋荒，皆其彰明較著者也。然如關稅足以保護國內幼稚工業。稅收若用於教育、水利、交通、

治安等，造就人才或改善環境，亦足以促進實業之發達。且有時實業反因課稅之刺激而進步，變失奪得（見後第三章第二節「轉消」條）。由此言之，影響如何，未可概論，要視賦稅制度及稅率重輕而定。

二二一、對於各業及各地間財源分配之影響 利厚則人羣趨之，無利或虧損者則人將避之。故各業間財源之分配，率有自然趨勢。若某業因課稅而負擔特重，則人將移此業之財源於他業。若逃避重稅之利，大於移動財源所遭之損失，則在投資人視之，仍有益。惟新投資大都缺乏經驗，設備一時難周，於全社會之生產力實有損失。甚或因投資偏倚而生害，例如英國曾因住屋稅甚重而房屋缺少，擁擠不堪，影響人民之健康及效率。然有時亦可產生有益之影響，例如加重酒稅使其消費少而有益於人之健康及效率，其財源之移自酒業者，復足以增加生產。惟此等例較少耳。故稅額之選擇，務須慎重，不可任意激生財源之移轉。

各地間之財源，亦因稅率重輕而移動。在美國稅率不同之各州間，尤為經見。國際亦有此趨勢。又如稅征於鄉而用於城，亦產生同樣影響。

二二三、對於社會及政治上之影響 例如歐美重課遺產稅，財產不能盡授子孫，故捐資興學或協助其他公益者特多。阿根廷之男子獨身稅，所以促進人口之增殖。歐洲之狗稅，所以制

裁狗之擾害。煙酒重稅，亦可寓禁於征。其在政治，則苛稅常爲亂階，美國南北戰爭，亦以北方主張保護關稅以發展其幼稚工業，南方主張自由貿易以推銷其過剩棉花，爲其遠因。而關稅壁壘，復往往引起國際糾紛。

二四、課稅之限度 納稅係人民貢獻其財富之一部分於國家。論者或謂賦稅供給政費，行政培養納稅能力，故良稅能依此循環而有再生產作用。然在負稅人之直接影響言之，實爲一種犧牲。今各國軍政費無不日增，納稅人之犧牲日重。然則有限度乎？

負稅限度之有無，學者意見不一。或謂賦稅可以刺激人民，增加生產；或謂賦稅係將人民之儲蓄，投資於國家生產事業。結論均以爲賦稅能增加國富，雖苛不爲害。或謂賦稅盡用於國家所購物品，官吏俸給，及公債利息等，而復歸於納稅者之手，故不外貨幣之循環，稅雖苛而於全體國民經濟無變化。凡此皆以爲賦稅無所謂限度。然一方則主張有限度者大有人在。以余觀之，於其謂無，無庸謂有。論者或以限度不身確定，有若干因素足以左右之，遂否定定度之存在，然推此等因素影響（見後）之所極，仍不能無限度。姑不論苛稅足以妨害國民經濟，有時稅率增而實收反減，且有苦重賦而棄田逃亡者，得非課稅已逾限度乎？如是可定一抽象界說曰，課稅限度者，一國人民在某一時間所能供應政府支出，而未感不堪負擔之最大數額也。

如何估計課稅限度，誠屬不易。最明顯之表示法，爲賦稅占國民總所得之百分數。然究以百分之幾爲限，則言人人殊。各國實際情形亦不一，惟歐戰後均增。故學者心目中₁之限度亦較前爲寬。或謂平時可多至百分之二十，戰時倍之。然此不過姑爲擬定而已，實無一成不變之絕對數可言。

較科學之表示法₂，則爲全國總生產量，減去爲產生此生產量所需之最少消費量後，其差額卽係課稅限度。最少消費量係合國民最低生活費及擴充實業所必需增補之資本而言。差額之大小，視下列因素而異。(1)總生產量同而人口多者，差額小而納稅能力低；(2)財富分配不均者，納稅能力較高；(3)良好複稅制度之限度較高；(4)賦稅用以償付內債本息，或較多用於水利交通等足以增進國家生產力者，可提高納稅能力；(5)人民之心理習慣等亦大足以左右之，激於愛國心者雖負重稅而不怨，習於勤儉有爲者不以課稅稍重而心挫，反因刺激而加緊努力，均足以提高納稅能力。

第二章 土地稅在賦稅系統及財政上之地位

第一節 賦稅之種類

一、五、賦稅之分類標準

賦稅種類甚多，可依種種標準區分之：(1)以課稅權之主體為標準，可分為中央稅及地方稅。中央稅亦曰國稅。地方稅復可分為省稅、縣稅、市稅。(2)以課稅時期之久暫為標準，可分為經常稅及臨時稅。(3)以賦稅所供給經費之範圍為標準，可分為普通稅及專款稅，前者供給一般經費，後者供給某種經費，例如田賦之教育附加。專款稅有背財政上統收統支原則，非所宜有。(4)以課稅所及之範圍為標準，可分為一般稅及特別稅，前者遍及同類課稅品，後者祇及同類中之一種。(5)以賦稅之注重主體或客體為標準，可分之主體稅及客體稅，前者亦曰人稅或對人稅，後者亦曰物稅或對物稅。(6)以賦稅是否轉嫁為標準，可分為直接稅及間接稅。(7)以賦稅客體是否即係稅源為標準，可分為實質稅及名義稅，例如所得稅常係實質稅，財產稅則以財產所生之收益為稅源，故為名義稅，若稅率高於收益，不得不用財產本身之一部分以供之，則變為實質稅。(8)以賦稅客體之性質為標準，可分為收得稅，流通稅，及消費稅。而收得稅復可分為財產稅，收益稅，所得稅及不勞利得稅。若以經濟上收入要素為標準，則可分為地租稅，利

惠稅、工資稅、及利潤稅。(9)以稅率之規定爲標準，可分爲配賦稅及定率稅，前者預定稅收總額而後攤派之，後者則用法律規定每一課稅單位之一定稅率。定率稅復有從量稅與從價稅及比例稅與累進稅之別。(10)以繳納之物爲標準，可分爲實物稅及貨幣稅，又有以勞役代稅者。徭役及實物稅均隨貨幣經濟之發達而漸歸淘汰。

二六、直接稅與間接稅

以上各種分類標準，大部簡單易明，惟其中直接稅與間接稅之區別，學說有多種，頗爲分歧。各文明國均注意此種區別，與今日稅制有重大關係，故略論之。直接稅與間接稅之區別，本由是否轉嫁而起，不能轉嫁者爲直接稅，轉嫁者爲間接稅。然通常所視爲直接稅者時有轉嫁，而間接稅反不轉嫁，故此種區別未必合於實際。於是學者轉而求諸立法者之意志，預期其轉嫁者爲間接稅，反之爲直接稅。然事實亦未必如立法者所預期，故學者復檢討其他標準。

或以課稅品之有永久性質，如財產，所得，人口等，可以載入稅冊者，爲直接稅；臨時發生，隨遇而課稅者，如關稅，印花稅等爲間接稅。然如此則酒稅糖稅等得以生產人爲綱而登入稅冊者，亦可稱爲直接稅，而遺產稅契稅等反爲間接稅，於事實及理論，均有未合。

或以直接稅係根據收入；而間接稅則根據支出以推定收入，因是間接測定納稅能力。然如此則

直接征收於消費者之奢侈稅將歸入間接稅，亦有未合。

如上所述，諸說均未盡善。惟實際所用者，各國大都一致，所不同者僅少數次要賦稅耳。爲簡單易明計，可謂間接消費稅（於物品未達最後消費人時所課之稅）爲間接稅，餘均爲直接稅。惟流通稅是否爲直接稅，學者意見不一，而各國法例多有歸入間接稅者。

二七、賦稅分類法以上分別論述各種分類標準，茲更彙列各種賦稅，按照課稅標準，分爲七大類如下，以明究有若干不同種類之賦稅，俾易知土地稅在其中的地位。

第二表 賦稅分類表

一、人丁稅

二、財產稅（1）一般財產稅

（2）分類財產稅

（3）臨時資本捐

三、收益稅（1）財產收益稅

（2）資本利息稅

（3）營業稅 交易所稅，礦稅，漁稅，煙酒牌照稅，一般營業稅，牙稅，當稅，

屠宰稅等。寡力格曼所謂公司稅，亦即營業稅。

四、所得稅 (1) 一般所得稅

(2) 分類所得稅

(3) 特別所得稅 對於超過一定數額之所得，另課累進附加稅。

五、不勞利得稅 (1) 一時利得稅 遺產稅，贈與稅，彩票稅等。

(2) 繼續利得稅 財產增值稅，土地增值稅，戰時超額利得稅等。

六、消費稅 (1) 直接消費稅 住宅稅，奢侈稅，娛樂稅，筵席捐等。

(2) 國內物產稅 鹽稅，酒稅，捲菸稅，土菸業統稅，麥粉稅，棉紗火柴水泥稅等。

(3) 通過稅 關稅，厘金，入市稅等。

(4) 專賣消費品

七、流通稅 (1) 財產流通稅 對於經濟流通之本身課稅者，如交易所之交易數額稅，證券發行稅，銀行發鈔稅，噸稅，廣告稅等。

(2) 價格流通稅 對於附屬或補充行為課稅者，如登記稅，印花稅等。至如契稅，

第二章 土地稅在賦稅系統及財政上之地位

形式上亦係價格流通稅，實質上則為財產流通稅。

二八、土地稅所隸屬之種類

土地有收益，按其收益課稅，則為收益稅。土地可以產生所得，按其所得課說，則又為所得稅。故土地稅究隸何類，視其性質而定。除財產、收益、所得三類外，其他各類亦無不與土地有關係。流通稅中之契稅，原為土地之典賣贈與等而設。消費稅中之住宅稅，涉及土地與房屋。禁煙罰款按畝征收，更因其生產品課及土地，由消費稅性質變為土地負擔。不勞利得稅中之遺產稅，財產增值稅等含有房地產，土地增值稅且特為土地之自然增值而設。人丁稅似與土地無涉，然稽之我國歷史，關係尤為密切。唐之租庸調，計丁而收田租，可謂併地稅於人丁稅。其後廢租庸調為兩稅法，以及明之合賦役為一條鞭，清之攤丁於地，則又併人丁稅於地稅之中。至今田賦中仍含人丁銀，地主代納人丁稅。

第二節 賦稅制度

二九、賦稅制度

一國同時所征各種賦稅之配合，謂之賦稅制度。稅制中祇有一種稅者，謂之單一稅制；多種稅並行者，謂之複稅制。各國舊有稅制，往往趨於繁雜，弊害百出，須整理之，使更簡而有系統，合乎若干必要原則（另詳於後）。最簡莫如祇行一種稅，故時有主張單一稅

者惟議論雖盛，迄今未有一國採用，實際所行者均係複稅制。

三〇、單一稅制 一稅論始於十六世紀法人若丹 (Jean Bodin)，主張所得單一稅 (權認於國稅有設立必要，故非純粹單一稅論)。十七世紀消費單一稅論甚盛，十八世紀重農學派盛倡土地單一稅制。嗣復有一派英國學者主張房屋單一稅制。十九世紀初葉，因英國實行所得稅之經驗，引起若干大陸學者提倡所得單一稅，德國尤行盛行，社會黨至以推行單一累進所得稅 (即以財產稅及遺產稅) 爲其黨綱。中葉以後，法國有人主張印花單一稅制，復有人主張資本單一稅制 (惟其所謂資本係指不生收益之財產，實可視爲財產單一稅制)。而最惹人注意者，莫如美國亨利喬治之土地單一稅論及其運動。以其爲土地稅，且與地價稅有關，而其運動一時殊爲蓬勃，用特專撰一章於後 (第七章)。以上各種單一稅論，至少在當時頗能言之成理，亦有確具若干真理者，然均各有所失。其共與缺點爲：(1) 單一稅不能供給現代日益膨脹之經費；(2) 易生偏倚不均之弊；(3) 不能再用他種賦稅遂行若干重要政策。故事實上不得不同時施行多種賦稅，彼此補充，以成完璧。

三一、複稅制度之組織 複稅制既爲事實所必需，將用何種賦稅組成之乎？其組織至少須合下列三原則：(1) 選擇正當稅源而課之，且使預期負稅人不能逃避；(2) 兼用人稅物，稅使人人按其納稅能力負擔賦稅；(3) 稅收充分而富有彈性。

欲如是，則稅賦制度之組成分子，宜以所得稅為主稅，而輔以財產稅，收益稅，不勞利得稅，消費稅，及流通稅。前四種課於個人經濟之收入，總稱為收得稅，而消費稅課於經濟之支出，流通稅課於有關經濟收支之交割行為。易詞言之，賦稅制度應以收得稅，消費稅，流通稅三大系統組成之。蓋正當稅源以所得為原則，自正面捕捉而稅之，則為所得稅。所得稅通常不能轉嫁，最能適合納稅能力原則，可得鉅額稅收，故宜以此為主稅。惟自正面捕捉所得，不能無遺漏，猶須自他方面捕捉之，即於產生所得之財產與營利，及處分所得之消費與交割捕捉之。且因所得之性質不一，及最低生活費之為稅等，有課稅所不及者，須用消費稅及流通稅以普及之；有課稅嫌輕者，須用奢侈稅，不勞利得重稅，及形式的財產或收益重複稅等以平衡之。財產，收益，及不勞利得稅均可產生鉅額收入。消費稅有民衆性質，收入頗豐，且隨人口之增加而有自然增加趨勢。流通稅之收入雖較少，要亦有所補助者也。故以所得稅為主稅，以其他諸稅為補充稅，可以適合上述三原則。

三二一、各國稅制之趨勢 各國賦稅制度，大都係歷史產物，因時代背景及國民性之不同，不能一致。惟一般經濟發展之趨向及賦稅原理則一，故其演變頗有同一趨勢。

以課稅標準言之：在經濟未發達時，每人一律納稅若干，視為最便利；逮經濟發達，雖分等課稅，亦不能適合納稅能力，故人丁稅趨於淘汰。在農業時代，財產多寡足以表示納稅能力，逮工商

發達。與無形財產大增，生利厚薄不一，財產已不可盡憑，故有改辦收益稅以達所得稅之傾向（不勞利得可認爲所得之一種）。消費稅之發生本早，征收方便，在直接稅未發達之國，往往有畸形發展，然若以之爲主稅，不合納稅能力原則。故在稅制漸上軌道之國，皆有減少消費稅而增加直接稅之趨勢。流通稅則係後起之補充稅。

以稅制之組織系統言之：其初大都各稅紛然並行，無甚聯絡，往往不免重疊課征，或任意附加，趨於苛雜。故有單純化之傾向。然一方又有分別化之傾向，其故由於政治，社會，經濟等之變化，分業愈多，交易愈盛，所得或財產之分配因而變更，遂有設立新稅之必要。惟新稅起於實際需要，在稅制漸上軌道之國，其雜亂無章者趨於有系統則一也。

各國稅制至今仍在逐漸轉變之中。以十九世紀下期之變更爲最速，其故由於：（一）經濟情形因產業革命而不變；（二）民主思想發達，羣注意於公平之分配；（三）戰費及社會教育建設等費驟增。變革均求其合理化。惟稅制既係歷史產物，變革所以救當時之弊，例如一八九一年普魯士及一九一七年法國之稅制改革，雖根據學理，仍以舊有賦稅爲基礎。而改革時每逢階級利害不同而爭執，新制則係讓步妥協之結果。故各國現實稅制，以言真正合理，相距猶遙也。

三三三、中國賦稅制度 我國賦稅制度，雖經近年積極整理，漸有系統，然仍殊欠健全

中央稅收，辦全出自間接稅，以關稅、鹽稅、絲稅爲大宗。所得稅雖已舉辦，成效未顯，去成功之域甚遠。遺產稅、土地增值稅、戰時盜利稅等則僅有萌芽。地方之苛雜猶多。應與應革之處，不可勝言，正待國人之努力也。

三四、土地在賦稅制度中之地位

農業時代，財產以土地房屋等爲主，故國用主

要出自地稅，可謂以地稅爲主稅之稅制時代。逮工商業發達，資本雄厚之股份公司相繼成立，人民之財產，不獨不限於不動產，甚或以有價證券及其他動產爲主，如美國至認土地爲貧人之財產。於是地稅之外，產生種種動產稅營業稅等，或更進而綜合課征一般財產稅或一般所得稅。且生產進步，消費隨增，消費稅亦見發達。故地稅在賦稅制度或財政上漸失其比較的重要性，而退居次要地位。雖然，土地究爲一種重要財產，其以所得稅爲主稅，而以土地所得併入課稅者，仍占其中相當部分，否則亦占財產稅或收益稅之一大部分。在地方稅中往往尤見重要。在地位仍未可輕視也。觀下二節可明此言之不誣。

第三節 土地稅之爲地方稅

三五、地方財政之重要 昔者無所謂地方財政。嗣因地方自治發達，且國家政務日繁，不得不分其宜於地方者，在規定範圍內，授權地方爲之。地方事業既多，於是有獨立財政。各國

中央與地方經費之劃分，半視事業性質，半由歷史關係而定。惟大抵事之有關國家全體利益或宜由中央劃一舉辦者，其經費應由國庫負擔；而於地方有特別利益，或需要地方政府嚴密監督者，則歸地方支給。雖地方政府之規模，決不能與中央比擬，復不必負擔國防費等鉅額支出，然地方經費之總和，已殊可觀。我國近年因財政部之努力督促，二十五年各省市縣之有預概算者已逾半數，已可藉以估計而比較之。如第三表所示，各省市縣地方歲入預算約為七萬五千元之譜，與中央歲入預算約為四與三之比（惟實際收支未必與預算相符頗有不列入預算者）。各國中央與地方經費之比較，雖因政體不同而參差（見第四表），然地方財政之重要，則殊明顯。

第三表 中國二十五年國地歲入預概算之比較

預算別	預概算額	百分數	校正預概算額	校正百分數
國家預算	990,658,450元	64.26	990,658,450元	56.61
地方預算	550,907,257	35.74	759,324,145	43.39
省地方預算	345,775,078	22.43	434,085,109	27.66
市地方預算	64,918,465	4.21	64,918,465	3.71
縣地方預算	140,213,714	9.10	210,320,571	12.02
國地預算合計	1,541,565,707	100	1,749,982,595	100

附註(1)本表地方預概算額悉據「二十五年各省市縣地方預算分類統計」

- (2)原書省地方預算僅列十九省，尚缺川滇康冀新熱遼吉黑等九省，故約略估計，將原額增加五分之二以爲校正額。
- (3)原書市地方預算計列滬廣京平青津漢杭廈及威海衛等十市，尚屬齊全。
- (4)原書縣地方預算僅列蘇浙粵桂魯鄂皖贛豫閩陝晉甘察甯青等十六省1097縣，所缺甚多，故約略將原額增加二分之一以爲校正額。

第四表 各國中央與地方經費之比較

國別	年別	中央	省	地方
英國	1921	71	—	29
印度	1921	57	32	11
澳大利亞	1921	39	53	8
紐西蘭	1921	72	—	28
南非洲	1920	55	20	24
加拿大	1921	75	25	—
法國	1920	89	—	11
美國	1922	50	15	35
德國	1921	95	6	—

附註：本表據 G.F.Shirras 之財政學新論漢譯本78—79面。

且地方事業仍在日益進展之中，由昔之慈善，公安等為主者，逐漸擴充至教育、交通、水利、公共衛生等成為地方經費中支出之大宗，或更進而經營電燈、煤氣、自來水、電話等公用事業，以及其他生產事業。故地方經費仍在日益膨脹之中。如何妥籌歲收之增加，以謀收支適合，實為重要問題。

三六、地方財源概觀 各國地方收入之來源，大都以稅捐為主，公業收入次之，上級政府之補助金則多寡不一。南非聯邦之補助金幾占總額之半，英德亦多，美國殊少，印度則反由各省政府協濟中央。地方稅制度亦各國不一，見第五表。

第五表 各國中央與地方各項稅收之比較

國別	中央與地方及年度	所得稅	財產稅	遺產稅	營業稅	一般銷售稅	產銷稅	關稅	其他雜稅	總計
美國	中央(1933-34)	4.4	—	0.4	6.7	—	8.6	3.1	—	23.1
	地方(1932)	0.9	57.5	1.6	5.6	0.2	10.8	—	0.3	76.9
英國	中央(1932)	39.9	0.1	7.1	2.2	—	16.1	14.9	—	80.3
	地方(1929-30)	—	19.7	—	—	—	—	—	—	19.7
加拿大	中央(1931)	9.9	—	—	—	—	7.9	16.5	0.5	44.4
	地方(1933)	—	40.6	3.0	4.2	—	7.8	—	—	55.6
法國	中央(1933)	20.1	—	—	11.3	13.0	18.4	9.6	—	72.9
	地方(1929-30)	—	11.7	—	2.2	—	2.5	—	—	27.1

德 國	中央(1930-31) 地方(1930-31)	7.1 17.8	5.3 23.5	0.6 0.0	6.5 8.9	5.2 2.3	13.6 3.2	8.0	—	44.3 55.7
意大利	中央(1932) 地方(1931)	16.0 —	3.2 8.8	0.7 —	12.7 2.0	6.3 7.7	27.2 —	13.9 —	0.2 2.3	79.2 20.8
比利時	中央(1931) 地方(1931)	19.5 14.7	0.2 0.1	3.0 —	26.6 —	2.8 —	11.2 1.0	15.5 —	3.8 1.6	82.6 17.4
荷 蘭	中央(1931) 地方(1931)	13.9 18.4	6.3 16.2	6.0 —	8.1 1.7	—	21.8 1.1	8.1	0.4 0.0	63.6 86.4
瑞 典	中央(1931) 地方(1929-31)	16.4 37.9	— 3.0	— —	4.8 0.3	—	6.1 0.8	30.1	0.2 0.4	57.6 42.4
波 蘭	中央(1932) 地方(1932)	9.4 5.2	9.1 2.5	— —	6.5 0.3	10.4 4.6	37.1 2.4	6.9	1.8 3.6	81.2 18.8
瑞 士	中央(1932) 地方(1931)	3.0 46.5	— 1.5	2.1 —	5.8 1.9	—	— 5.9	32.7	— 0.6	41.5 58.5
日 本	中央(1932) 地方(1929-30)	7.9 2.7	3.5 22.6	1.7 —	9.8 15.0	—	24.2	6.2	— 6.4	53.3 46.7

附註(1) 本表係據李權時先生之「世界各國國地稅制系統及其收入百分比」，見銀行週報一十三卷九期，二十八年三月出版。而李君該文資料係採自 The Annals of The American Academy, P. 29, vol. 183, Jan. 1936, Modern Fiscal Systems. Their Characteristics' An dtrends of Development, by Paul studenski.

(2) 上列各種稅之內容，因各國分類方法不同，頗為參差，李君原有說明，茲從略。惟瑞典之所得稅包括一般所得稅，財產稅，入頭稅，及地方累進稅，而財產稅係指地方道路稅而言；又瑞士之所得稅包括財產稅，而財產稅係指土地移轉稅及土地漲價稅而言；此二國最為特別，特為指出。

三二七、中央與地方稅之劃分原則

中央與地方稅之劃分，應注意下列三原則：（1）稅收足以供應各級政府之經常支出；（2）稅源適合各該級政府之職務或性質；（3）稅之徵收，爲各該級政府易於管理而效率最大者。因此，若干重要賦稅，如所得稅，關稅等，顯然適於中央而不宜爲地方稅，而事實亦如之。故各國稅制雖因國情而異，其中央與地方稅源之劃分，實有大體相同之趨勢。

所得稅以個人所得總額爲課稅標準。近世所得種類甚多，地方政府常不如中央之能追究隱匿而課徵之。且人居甲地而所得來自乙地者，將在甲地課稅乎？抑在乙地課稅乎？易生重複課稅或不公之弊，故宜由中央統一課征之。關稅徵於國家邊境，更無劃歸地方之理。至若內地通過稅，如昔之厘金，有礙實業之發展，本應廢除。地方物產稅亦有類似影響；除非該物品係獨占性質，或同時課徵相當進口稅，則將純爲地方生產者之犧牲，而阻礙其發展。一方則生產者遷出境外，即可逃避此稅。是以若課國產稅，亦不宜歸地方征收，而應由中央管之。更有進者，中央開支浩繁，而所得稅關稅物產稅等歲收豐富，亦宜留歸中央，以資取給。約略言之，至少應以全國稅收之半歸中央政府。參看第五表。

三二八、土地稅之宜爲地方稅

宜作地方稅者，以土地稅爲最重要。參看（一）土地之地

第二章 土地稅在賦稅系統及財政上之地位

址固定，最宜爲地域上之劃分。地方政府各就其轄境課征，無與其他行政區域重複課稅之弊。亦不若地方物產稅之可藉遷移出境而逃稅。(2) 地方政府之設施，最與土地所有人有直接利害關係。設施而善，社會進步，則地價與租價隨漲。一方則土地稅通常不能轉嫁(詳見下章)而歸地主負擔。若以土地稅爲地方主要財源，地主負擔之，而經地方行政，遠以最有益於其身。雖他稅不能用報償原則，此則頗爲近似。(3) 土地稅收數之豐富而可靠，足以爲地方稅之主稅。鄉區除土地外，殊鮮可稅之物。市區課稅品之種類雖多，地價亦高，尤其都市中地價高漲，照價征稅，收數亦鉅，在比例上仍不失爲重要財源。非如營業稅之分布不徧，登錄稅之收數有限，不易成爲地方主稅者也。(4) 地籍之整理，及地稅之征收，殊爲煩瑣而多弊。若由中央直接派員經征，每多隔膜，易紊而難理。若劃歸地方，則聞見較近，利害較切，庶幾籌謀便而查稽勤，集事較易。故以徵收易於管理而效率最大之原則言之，土地稅亦應劃歸地方。

房屋之地址固定，課稅不觸及與本區域無關係之人。經徵亦以地方政府自爲之爲便。雖房屋稅有轉嫁於房客之趨勢(見下章)，然方其居住此土時，地方行政之設施，房客亦同受其益也。故上述土地稅宜爲地方稅之理由，大體可移用於此。且房屋附着於土地，地稅既歸地方，房屋如須課稅，固無另歸中央課徵之理。以土地與房屋合併課徵之不動產稅或財產稅，不過地稅之另一形式，自宜

劃爲地方稅。

由於上述理由，故各國之有獨立地方稅者，土地稅，不動產稅，或財產稅常爲主稅。而著名財政學者中，如巴斯塔布爾(註一)謂理論及經驗，均趨向於顯示地方稅之一大部分，必須取給於土地稅；塞力格曼(註二)亦認爲土地稅或不動產稅宜爲地方稅。建國大綱第十一條並規定「土地之徵收，地價之增益，公地之生產，……皆爲地方政府所有，以經營地方事業。」是知地稅之宜爲地方稅，殆爲一般所公認者也。

(註一) Bastable, C. F. *Public Finance*, p. 397.

(註二) Seligman, E. R. A. *Lessays in Taxation*, 7th edition, pp. 378-9.

三九、田賦劃爲地方稅之經過

我國田賦，向爲國家正供，而地方無獨立財政。清末籌備立憲，始有劃分中央與地方稅之議。民國二年，財政部擬定國家稅與地方稅法草案，凡稅源稍豐者均歸中央，田賦仍居國家稅之首，而地方帶徵之田賦附加稅，不得超過正稅百分之三十。四年冬，袁氏妄圖帝制，取消國地兩稅名目，所編五年度預算中，田賦附加亦編入國家預算冊。逮袁氏推翻，國地收支，仍照二年草案。然自是軍閥割據，不獨擅自移挪田賦，甚至常關稅鹽稅印花稅等亦被截留，中央無統馭能力，地方無一定稅法，財政紛亂極矣。

第二章 土地稅在賦稅系統及財政上之地位

惟田賦劃歸地方之運動，則相沿不絕。民初，江蘇都督程德全倡議劃分國地財政，主張田賦及其他一切直接稅均應劃歸地方。各省繼有漕糧改屬地方之爭。吳貫因於庸報申論田賦宜為地方稅之理由。民十二，曹錕憲法中將田賦列為地方收入。民十四，李思浩長財政時，在善後會議宣稱田賦宜為地方稅。蓋財政思潮所趨，有非少數人所能曲解強辯者也。

國民政府成立，採中央與地方均權制。十六年七月，財政部訂頒「國家收入地方收入暫行標準案」，將田賦劃歸地方，蘇、浙、皖、閩、贛等省先後遵行。十七年北伐完成，九月召開第一次全國財政會議，就原案審查，略加修正後公佈，是為「劃分國家收入地方收入標準案」，其國地收入之劃分如下：

一、現行收入之劃分

(甲) 國家收入：(1) 鹽稅，(2) 海關稅及內地稅，(3) 常關，(4) 煙酒稅，(5) 捲菸稅，(6) 煤油稅，(7) 釐金稅一切類似釐金之通過稅(預定六個月內裁撤)，(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，(14) 國有營業收入，(16) 中央銀行收入，(16) 其他屬於國家性質之現有收入。

(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) 房租，(9) 地方財產收入，(10) 地方營業收入，(11) 地方行政收入，(12) 其他屬於地方行政性質之現有收入。

二、將來新收入之劃分

(甲) 國家收入：(1) 所得稅，(2) 遺產稅，(附特種織物消費稅，麥粉絲經出廠稅)
(乙) 地方收入：(1) 營業稅，(2) 市地稅，(3) 所得稅之附加稅。(附特種消費稅，特種出廠稅)

於是田賦始正式劃為地方稅。

四〇、地稅在省縣間之分配

田賦雖已劃歸地方，而省地方與縣地方間之分配，則未有規定。劃分國地收入標準案第五條謂：「省市縣收入之分配，由各省及各特別市自定之」。然省強而縣弱，稍豐富之地方稅，概為省方據為已有，各縣惟藉附加稅以資挹注，仍有未安。二十三年五月，江蘇公民王清穆等以縣為自治單位，田賦為地方稅收之大宗，支配用途，當以縣為主體，而昔之籌財政者，舉地方稅集中於省，田賦正額全歸省有，縣稅所入既微，以致附加層累，故電請中央，於整理田賦時，將地方稅收全部計算，按照省縣兩級公平支配。同月，第二次全國財政會議於

議決之整理田賦附加原則中，規定田賦取消附稅名目後，其稅收以省得百分之四十，縣得百分之六十為原則，而按照各縣地方情形酌量增減之。又廣東田賦前定解八留二，故徵臨時地稅後，規定以半數解省，縣留二成，而以三成撥充區鄉自治經費。鎮江徵收城市地稅章程中，規定以百分之四十解省，百分之五十五歸縣。

地稅在省縣間究竟如何分配，視省縣在地方行政上之比較重要性而定。若地方行政以省為中心，縣政府僅為省府分駐各縣之代表，則地方稅自宜集中於省，至少亦宜省多而縣少。惟今各省疆域太大，故建國大綱規定以縣為地方自治單位。如此則地方自治完成之時，地方事業將重在縣而不在省，省之權力及職務應不復如今日之大。若然，則省經費可相對減少，而縣經費必大增，必須有豐富縣稅以供應之。而前述土地稅宜為地方稅理由之適用於縣地方，猶勝於省地方。地稅自宜主要為縣稅，而分其一小部分解省。解省之百分數如何，視地方情形及其他地方收入之分配而定，未可呆板規定，而須留若干伸縮餘地。茲將近年各省省縣間田賦之分配，列表於下，以供參考。

第六表 各省田賦在省縣間之分配 (二十四五年度)

省 別	項 目	民國二十四年度		民國二十五年度	
		金額 (元)	%	金額 (元)	%
江 蘇	省稅	12,600,000	34.60	2,742,343	36.29
	縣稅	23,885,090	65.39	22,378,445	63.72
浙 江	省稅	3,771,268	73.78	10,471,268	76.42
	縣稅	3,116,804	26.22	3,231,431	23.58
安 徽	省稅			6,038,546	57.40
	縣稅			4,481,934	42.60
江 西	省稅	6,917,572	67.30	9,992,050	65.71
	縣稅	3,361,296	32.70	5,214,564	34.29
湖 北	省稅	1,893,200	53.46	2,233,200	27.08
	縣稅	1,649,123	46.54	6,068,211	72.92
山 東	省稅	17,867,346	69.87	14,599,653	55.87
	縣稅	11,552,075	39.13	11,532,929	44.13
河 南	省稅			10,917,275	70.63
	縣稅			4,539,967	29.37
陝 西	省稅	7,929,108	78.22	5,904,221	69.34
	縣稅	2,200,541	21.78	2,611,097	30.66
甘 肅	省稅			1,414,999	46.61
	縣稅			1,621,133	53.39
福 建	省稅	3,876,881	70.25	4,403,327	84.06
	縣稅	1,641,877	29.75	833,258	15.92
廣 西	省稅			2,246,122	30.24
	縣稅			5,131,214	69.76
合計及 平均%	省稅	60,026,175	55.87	80,983,045	54.47
	縣稅	47,406,806	44.13	67,694,183	45.53

第二章 土地稅在賦稅系統及財政上之地位

四三

附註：(1) 本表根據財政部整理地方捐稅委員會出版之『最近各省市縣地方預算分類統計』及『二十五年各省市縣地方預算分類統計』製成。

(2) 陝西省二十五年統計缺陝北二十一縣。

第七表 江蘇省田賦在省縣間之分配

縣 別	省 稅		縣 稅	
	額	百分比	額	百分比
鎮江	286,890.0	52.52	259,345.0	47.48
丹陽	355,637.0	42.39	483,373.0	57.61
金壇	236,439.0	42.95	314,073.0	57.05
揚中	37,794.5	27.76	98,369.5	72.24
句容	188,108.0	43.32	246,108.0	56.68
溧水	71,818.5	31.77	154,228.5	68.23
高淳	62,327.5	29.91	146,045.5	70.09
武進	690,687.0	47.30	769,791.0	52.70
無錫	586,671.5	44.22	740,131.5	55.78
宜興	540,892.5	45.22	655,311.5	54.78
江陰	446,052.0	36.81	767,680.0	63.19
溧陽	305,704.5	55.64	249,742.5	44.96
吳縣	961,493.5	54.46	803,980.5	45.54
常熟	790,430.5	44.43	998,775.5	55.57
崑山	545,052.0	51.21	519,227.0	48.79
吳江	723,154.5	51.71	675,388.5	48.29
松江	541,277.0	51.92	501,332.0	48.08
青浦	430,120.0	50.30	425,046.0	49.70
奉賢	243,017.5	52.93	261,161.5	47.07
金山	205,686.0	52.02	189,734.0	47.98
上海	149,971.0	53.10	129,857.0	46.90

地 稅 論

四 四

第七表 (續)

縣 別	省 稅		縣 稅	
	額 徵 數	百分比	額 徵 數	百分比
南 匯	367,531.5	57.75	263,917.5	42.25
川 沙	56,291.5	45.56	67,258.5	54.44
太 倉	465,671.5	60.79	300,419.5	39.21
嘉 定	243,508.5	35.30	446,370.5	64.70
寶 山	135,869.5	36.12	240,244.5	63.88
南 通	152,522.5	23.29	502,298.5	76.71
海 門	33,081.0	5.84	533,431.0	94.16
如 皋	150,356.0	12.73	1,032,795.0	87.27
崇 明	54,650.0	14.42	324,467.0	85.58
啓 東	59,759.0	15.29	331,191.0	84.71
泰 縣	272,083.0	32.51	564,912.0	67.49
靖 江	150,213.0	33.02	304,745.0	66.98
東 臺	116,306.5	35.81	208,521.5	64.19
泰 興	102,327.0	23.21	340,160.0	76.79
江 都	313,810.0	34.60	593,031.0	65.40
儀 徵	73,495.5	26.84	200,048.5	73.16
寶 應	76,676.0	16.68	383,121.0	83.32
高 郵	192,848.5	26.45	536,230.5	73.55
江 浦	63,338.0	35.41	115,610.0	64.59
六 合	162,038.5	39.35	249,859.5	60.65
鹽 城	223,022.0	34.46	424,136.0	65.54

第七表 (續)

縣別	省 稅		縣 稅	
	額 徵 數	百分比	額 徵 數	百分比
阜甯	90,488.0	21.59	328,605.0	78.41
興化	196,901.5	48.08	260,168.5	56.92
淮陰	59,007.5	20.78	227,275.5	79.22
泗陽	66,758.0	26.50	185,159.1	73.50
漣水	89,816.0	24.30	279,797.0	75.70
淮安	166,092.5	26.00	472,709.5	74.00
宿遷	85,141.5	23.70	167,525.5	76.30
銅山	242,818.0	40.46	367,609.0	59.54
豐縣	85,654.5	29.13	208,355.5	70.87
沛縣	84,558.0	23.29	278,452.0	76.71
蕭縣	165,111.0	44.85	203,037.0	55.15
碭山	61,633.5	30.11	143,063.5	69.89
邳縣	111,348.0	34.86	208,035.0	65.14
睢寧	62,746.5	25.76	180,819.5	74.24
東海	26,022.5	29.64	61,761.5	70.36
贛榆	76,575.0	26.65	210,724.0	73.35
沭陽	128,381.0	31.47	280,648.0	68.53
灌雲	43,718.5	20.23	172,389.5	79.77
合計	38,713,326.5	38.90	21,535,422.5	61.10

地 稅 論

四六

附註：本表根據二十三年五月出版之『江蘇省最近田賦正稅收入各縣田賦附加概況表』，將省附稅併入省稅，而縣正稅計入縣稅，核算而成。

第四節 土地稅在財政上之地位

四一、地稅前在中央財政上之地位 田賦在中國，本爲主稅。遠且不論，茲自清言

之。順治九年，境內相定，歲入地丁等款徵銀二千一百二十六萬兩有奇，鹽課徵銀二百十二萬兩有奇，關稅等銀一百餘萬兩，米麥豆之徵本色者五百六十二萬有奇。可見歲收什九出自田賦。乾隆三十一年，歲入四千餘萬兩之中，地丁二千九百餘萬兩，耗羨三百萬兩，約占三之二，而米麥豆之徵本色者猶不與焉。咸豐軍興，迄於同治，歲入轉以厘金洋稅（卽關稅）爲大宗。然同治末年，歲入約共六千萬兩有奇，而地丁實征二千萬兩有奇（較道光前減三成），漕折二百萬兩有奇，四川按糧捐輸津貼一百八十兩有奇，猶約占全額十之四，而漕糧之徵本色者尙不在內。光緒十七年歲入八千九百餘萬兩，其中地丁二千三百餘萬兩，漕折四百餘萬兩，耗羨三百萬兩，約占全額十之三，而本色漕糧亦不與。宣統三年預算，歲入共二萬九千六百九十六萬餘兩，其中田賦經常四千六百十六萬餘兩，臨時一百九十三萬餘兩，約占全額百分之十六。民國成立後，據北京政府時代所試編之預算，歷年歲入如第八表。

第八表 民十六以前中央歲入預算簡表

款	目	民國二年度	民國三年度	民國五年度	民國八年度	民國十四年度
田賦 契捐 房捐 房屋 墾闢 地稅 正官 雜稅 收入 款	賦稅	82,403,612	79,227,809	120,437,191	90,548,687	90,081,199
	契捐	12,223,184	16,213,435	15,315,034		
	房捐	5,446,475	15,905,000	2,935,300		
	房屋		210,447	19,876		
	墾闢	77,565,534	54,879,873	84,771,365	98,815,071	98,859,403
	地稅	68,224,283	79,403,057	72,346,314	93,564,656	120,366,711
	正官	36,882,877	34,186,047	40,290,084	39,231,522	45,638,778
	雜稅	21,502,460	16,710,029	21,141,967	29,182,692	28,942,549
	收入	3,305,942	4,947,281	17,937,691	8,243,551	4,733,718
	款	17,623,128	4,217,057	2,618,088	2,442,890	1,565,283
總計	223,370,000	25,082,398	20,000,000	50,948,235	70,972,100	
田賦占總額%	14.79	20.71	39.20	18.32	19.51	
田賦契稅房地租等五項合計占總額%	17.97	29.17	29.51			

附註：(1) 民二，民三，民五等年田賦總額均係民國田賦史附錄二二至六〇頁編製；民八及民十四兩年統計係參考「土地稅賦總覽」(一)三九，四〇，四四各頁編製。

(2) 民五田賦為經常臨時(兩項合計97,638,613元)田賦附稅(7,883,678元)均屬收入'(15,000,000元)等四項之合計數；民二，民三，民八，民十四等四年係經常臨時之合計數。

(3) 契稅，民二原列正雜各稅項下；民三原列，正雜各稅，及各省解部專款項下，民五原列正雜各稅及中央直接收入項下，民八及民十四兩年未分。

(4) 驗契費，民二原列雜收入項下，民三原列各省解部專款項下，民五原列中央直接收入項下，民八及民十四兩年未分。

(5) 民五房舖捐原列正雜各捐項下，民八及民十四兩年未分。

(6) 民三，民五房地租原列官業收入項下，民八及民十四兩年分。

(7) 鹽稅自民一起改稱鹽款。

(8) 厘金自民三起改稱貨物稅；

(9) 本表所列之雜收入，係歸併原書所載之雜收入，捐輸，各省解部專款，中央各機關直屬收入，中央直接收入等項而成。

(10) 公債自民八起改稱債款。

除民五有特殊原因(將會附加併入計算，並虛列均賦收入一千五百萬元)外，田賦收入不出總額之二成。是知田賦雖仍為國家歲入大宗，然以關稅，厘金，鹽稅等之日增，田賦所占百分數遞減。惟清

自咸同以降，督撫專擅，光緒季年，更任各省自由籌款，中央無總攬之力，而各省羅掘所及，輒加取於土地。民國成立後，地方更有法定及法外之田賦附加。是以若合附加計之，田賦仍不失為當時之最大財源。

四一、地稅在省財政上之地位 民十七，田賦劃為地方稅，於是為地方歲入之大宗

茲據民二十至二十五年各省地方預概算，撮要總為第九表如下：

第九表 民廿至廿五年度各省地方預概算歲入總額與田賦等收入比較表：

省別	年別	歲入總額(元)	田賦收入		與稅收入		房捐收入	
			數額(元)	%	數額(元)	%	數額(元)	%
江	20	26,176,187	11,326,583	45.56	1,014,000	6.38		
	21	17,071,924	10,120,000	59.28	1,090,000	4.89		
	22	21,842,854	10,720,000	49.06	1,042,000	3.87		
	23	26,958,609	11,320,000	41.98	1,042,000	3.87		
	24	31,644,428	12,370,000	40.704	1,192,000	3.77		
總	25	27,889,938	12,742,342	45.69	1,578,500	4.94		

浙	20	25,196,398	9,390,048	37.27	680,151	2.70		
	21	24,699,494	10,227,882	41.41	840,000	3.40		
	22	23,185,939	8,991,269	38.86	1,200,000	5.19	538,200	2.33
	24	21,657,631	8,771,268	40.50	1,080,000	4.09		
	25	28,938,578	10,471,268	36.18	1,080,000	3.73		
安	21	9,839,139	3,907,600	39.71	40,000	4.07		
	22	11,127,934	4,169,240	37.47	30,000	2.70		
	23	11,152,644	3,932,085	35.27	389,400	3.49	357,949	3.21
	24	11,504,378	3,990,644	34.69	700,000	6.08	390,000	3.37
	25	15,422,903	6,022,516	39.15	572,000	6.30	348,950	2.26
江	21	17,692,036	4,123,078	23.30	162,000	0.92	120,000	0.68
	22	17,143,974	4,448,535	25.95	198,224	1.16		
	23	22,121,227	7,480,643	33.82	244,770	1.11	120,000	0.54
	24	20,793,950	6,917,572	33.26	392,149	1.89		
	25	26,625,295	9,992,050	37.53	200,000	1.13		

北	20	28,660,121	1,175,655	4.98	726,600	3.08	1,038,200	4.38
	21	17,023,521	960,600	5.64	720,000	4.23	967,200	5.68
	22	17,618,314	1,212,460	6.88	900,000	5.43	967,200	5.49
	23	19,092,820	1,530,600	8.01	1,115,000	5.84	1,039,200	5.44
	24	24,153,553	1,869,200	7.71	765,010	8.12		
湖	25	19,828,633	2,253,200	11.36	801,610	4.04	154,672	1.28
	20	17,123,714	3,372,770	19.70	360,000	2.10	184,225	1.02
	21	15,410,726	3,324,000	21.57	382,000	2.48	209,500	1.36
	22	14,512,383	2,853,788	15.94	457,042	3.19	206,693	1.44
	23	14,087,543	2,855,539	20.27	356,000	2.53	214,741	1.52
南	24	16,483,340	2,955,811	17.93	480,000	2.91	276,741	1.68
	25	19,882,919	3,741,614	18.82	866,000	4.36	276,741	1.39
	20	27,509,788	3,325,026	13.90	871,526	3.17	573,238	2.08
東	21	26,180,299	3,310,336	12.64	802,800	3.07	255,714	0.98
	22	16,904,137	2,903,425	17.17	729,200	4.69	531,270	8.14
	24	19,337,046	3,876,881	20.05	729,000	3.77	674,991	3.49
建	25	19,424,317	4,403,327	22.67	600,000	3.09	479,998	2.41

廣東	20	34,169,941	7,014,978	20.53	1,880,000	5.50	48,180	0.13
	25	34,198,518	6,978,817	19.53	1,564,720	4.58		
廣西	20	18,743,816	2,526,121	13.38		1.30	56,352	0.43
	21	18,248,295	2,924,507	22.08	172,000	0.46		
	25	43,736,544	2,246,123	5.14	201,561			
雲南	20	3,124,857	750,000	24.00	416,628	13.33		
	21	3,301,373	562,500	17.04	77,008	2.33		
	22	3,625,472	625,000	17.24	85,498	2.33		
貴州	20	2,623,000	665,260	25.36	295,750	11.28		
	21	2,908,397	621,738	21.37	581,515	19.99		
	22	2,911,079	691,113	23.74	387,571	13.32		
	23	4,589,282	691,113	15.03	387,571	8.45		
	24	4,589,282	691,113	15.06	387,571	8.45		
	25	7,030,314	750,041	10.71	141,513	2.01		

河	20	38,153,413	4,867,290	12.76	1,516,704	3.98	460,226	1.21
	21	23,224,778	6,366,820	27.37	2,045,652	8.81		
	22	25,772,891	6,369,762	24.71	2,514,807	9.76		
北	23	22,534,339	5,101,384	22.64	2,994,470	13.29	943,471	4.19
	24	20,627,384	5,280,177	25.60	2,426,510	11.76		
	25	20,457,445	5,515,856	26.96	1,888,212	9.23		
山	20	24,575,130	14,957,747	60.87	1,010,000	4.11	300,000	1.22
	21	24,531,031	15,150,737	61.79	1,410,000	5.75	300,000	1.22
	22	23,575,394	15,457,747	65.57	2,050,000	11.24	372,130	1.58
東	23	23,809,010	15,157,747	63.66	2,650,000	11.13	372,130	1.58
	24	27,945,987	17,967,346	64.29	3,200,000	11.45	499,000	1.79
	25	26,735,170	14,599,693	54.61	2,350,000	8.79	470,000	1.76
山	20	11,349,671	6,272,403	55.27	1,293,095	11.13		
	21	13,681,686	6,523,801	47.68	1,653,976	12.09		
	23	15,253,917	6,523,801	42.77	1,507,000	9.88		
西	24	15,019,734	6,604,301	43.97	1,205,000	2.02		

河	20	17,848,752	8,155,972	45.69	1,676,349	9.39		
	21	10,126,588	5,977,776	59.03	2,000,000	19.75		
	22	11,846,711	6,324,322	58.85	2,049,489	18.06	71,756	0.63
	23	13,135,574	7,526,028	57.29	2,370,956	18.05	78,002	0.56
	24	15,387,387	7,982,483	51.72	2,870,956	15.46		
南	25	23,226,244	10,917,275	47.00	2,249,986	9.69		
	20	13,994,897	3,300,367	23.58	350,000	2.50		
	21	18,204,842	7,929,908	43.55	350,000	1.92		
	22	15,191,559	5,504,221	38.86	500,000	3.29		
	23	5,171,648	1,240,000	23.98	81,140	1.57		
甘	23	4,009,963	2,130,000	53.12	80,000	2.00		
	24	5,033,486	2,030,066	40.33	200,000	3.97		
	25	5,353,740	1,414,999	26.43	100,000	1.87		

翠 藍 煙

五丈

青	20	40,000斤 864,288元	40,000斤 31,080元					
	21	842,182	262,950	31.19	14,797	1.75		
	22	848,182	262,950	31.19	14,797	1.75		
	23	852,918	278,604	32.66	20,706	2.43		
	24	1,001,097	233,239	29.29	20,706	2.07		
藍	20	1,125,048	302,035	26.85	8,703	0.77		
	21	2,348,154	696,875	29.68	192,195	8.18		
	22	3,056,048	723,743	23.67	192,195	6.28		
	23	3,884,653	686,420	17.67	236,000	6.07		
	24	3,466,687	494,680	14.27	107,186	3.09	60,006	1.73
翠	24	3,238,892	494,680	15.27	112,897	3.49	80,000	2.47
	25	3,218,750	565,182	17.56	107,800	3.35	80,000	2.49
	25	4,386,623	2,331,107	53.19	10,719	0.24	25,264	0.38
藍	21	2,232,973	763,114	34.40	24,120	1.08		
	22	1,434,704	561,055	39.10	14,472	1.01	24,540	1.71
	23	1,542,385	606,401	39.32	17,922	1.16	23,120	1.50
	24	4,386,033	2,450,403	55.87	10,719	0.85	26,527	0.61
	25	4,386,623	2,331,107	53.19	10,719	0.24	25,264	0.38

總	24	2,114,770	426,474	20.17	82,210	3.89	11,526	0.54
建	24	3,101,857	340,020	10.96	87,937	2.81	14,552	0.47
熱	20	1,712,516	509,935	29.76	72,540	4.23		
河	21	1,605,182	62,073	3.87	77,175	4.81		
合	20	40,009	40,009		11,335,738		2,294,069	
計	21	231,845,955	30,059,403元	33.27	12,650,178	5.57	1,908,763	0.82
及	22	195,491,051	66,287,065	33.91	12,950,230	6.62	2,711,689	1.39
平	23	182,607,307	65,629,031	35.94	13,282,431	7.27	3,203,613	1.75
均	24	263,477,549	93,175,496	35.36	15,704,723	5.96	1,938,754	0.74
%	25	345,775,078	101,910,715	29.27	15,208,641	4.40	1,930,147	0.56

附註：(1) 本表20,21兩年數字係根據財政年度1953—1954及1954—1955年所竣。

(2) 本表22,23,24年數字係根據最近各省市縣地方預算分類統計所竣。

(3) 本表25年度數字係根據二十五年年度各省直隸地方預算分類統計所竣。

觀第九表。田賦平均約占歲入總額三分之一。分省言之，則山東幾達三之二，河南過半，江蘇、山西、甯夏占四成以上。四川未有概算，其百分比當猶高於山東。至若湖北田賦收入，祇及省地方歲入百分之七八者，則爲例外。統各省而論，迄今猶無第二種稅收稍堪與田賦比擬也，若將債款收入除外，而以房捐及契稅併入計之，則地稅在省財政上之地位，尤見重要。

四三、地稅在縣財政上之地位 田賦在縣財政，較其在省財政上之地位，更爲重要。田賦附加往往占全縣歲收總額之十八九，少亦十六七，五成以下者則甚鮮。且其時北方每有臨時攤派，尙未計入，實際之百分比蓋猶較此爲高。茲據財部所發表之縣地方預算，核算各省之平均數，列爲第十表如下。

第十表 民二十四五年度縣地方預算歲入總額與田賦等收入比較表

省 別	年 別	歲收總額(元)	田 賦		契 稅	房 捐	鋪 捐
			數 額(元)	%			
江 蘇	24	30,836,676.10	28,885,080.00	77.46	748,595.92	2.43	
	25	30,201,606.00	22,378,445.00	74.11	508,228.00	2.95	
浙 江	24	11,445,766.00	2,116,804.00	27.23			
	25	16,555,528.00	3,251,431.00	19.62			
安 徽	24	6,692,127.00	4,709,376.00	70.37	289,060.00	4.47	
	25	8,707,861.00	4,481,324.00	51.47	441,472.00	5.07	

江西	24	6,104,958.00	3,351,286.00	65.06	22,621.00	0.77	221,254.00	3.67
	25	8,207,582.00	5,214,564.00	62.77	27,767.00	0.83	278,643.00	9.35
湖北	24	3,428,990.00	1,649,123.00	48.08	401,871.00	11.72	409,928.00	4.68
	25	8,783,980.00	6,068,211.00	67.06	407,800.00	4.64	409,928.00	4.68
福建	24	4,564,551.00	1,617,877.00	35.07	10,148.00	2.31		
	25	7,377,872.00	835,268.00	11.30	242,220.00	3.28	2,855,452.00	38.70
廣東	23	13,228,187.00	7,402,424.00	55.96	268,366.00	2.03		
	24	9,245,940.00	3,052,785.00	33.02	208,792.00	2.26		
	25	13,211,457.00	5,181,214.00	39.22	138,307.00	1.05		
山東	24	12,993,588.00	11,552,075.00	88.90				
	25	13,116,615.00	11,532,929.00	87.93				
山西	25	4,237,184.00	1,203,950.00	28.41				
河南	24	7,332,228.00	4,471,930.00	57.11	1,204,626.00	15.38		
	25	8,020,608.00	4,539,967.00	56.60				
陝西	24	3,313,887.00	2,200,541.00	67.70	96,180.00	2.52	25,342.00	0.63
	25	3,934,988.00	2,511,097.00	59.91	50,307.00	1.32		
甘肅	24	1,605,328.00	1,066,234.00	66.42				
	25	2,350,610.00	1,421,133.00	69.56				
青海	25	111,894.00	30,494.00	27.25				
察哈爾	24	971,691.00	468,368.00	48.2	72,790.00	7.42		
	25	726,598.00	226,501.00	31.19	73,631.00	10.13		
合計及平均%	24	35,656,681.10	61,176,559.4	61.46	3,159,733.32	2.61	245,936.00	0.25
	25	139,864,985.0	76,537,992.04	54.74	2,593,145.00	1.85	544,023.00	25.3

附註：25年度各省歲入預算係根據最近各省市縣地方預算分類統計所載，25年度各省歲入預算係根據25年度各省市縣地方預算分類統計所載，兩書均經財政部整理地方捐稅委員會出版。

四四、地稅在市財政上之地位

我國鄉地有田賦，而城市土地往往無稅，有之亦惟田賦而已，故在市財政上不甚重要。惟房租則每為大宗，契稅收入亦不少。近年推行市地地價稅後，地稅本身亦漸有起色。合此三者計之，近六年各省市之平均，約占歲入總額四之一。今都市地價激增，若地價稅能如法推行，並同時實施土地增值稅，則地稅必為市地方歲入之大宗，較今更形重要，殆無疑義。茲將近六年各省市地方之有預概算者，撮要列為第十一表如下，以供參考。

第十一表 民國二十至二十五年各省市地方預算歲入總額與田賦等項收入比較表

市別	年別	歲入總額(元)	田賦收入		契稅收入		房租收入	
			數額(元)	%	數額(元)	%	數額(元)	%
南京市	20	21,857,676	196,670	0.90	400,000	1.83	510,000	2.33
	21	11,774,123	264,432	2.25	510,000	4.35	510,000	4.35
	22	11,067,588	324,740	2.94	510,000	4.57	510,000	4.57
	23	6,659,007	326,370	4.90	340,000	5.11	660,000	9.91
	24	9,337,425	716,890	7.68	660,000	7.07	504,000	5.39
25	10,971,807	1,587,766	14.48	3,200,000	29.17	504,000	4.59	

上海市	20	8,198,081	555,069	6.77	631,900	7.71	2,300,000	28.05
	21	9,819,081	634,747	6.46	754,200	7.68	2,000,000	20.37
	22	11,287,208	2,285,140	20.25	768,000	6.80	2,418,984	21.54
	23	10,755,145	1,532,100	14.25	498,000	4.63	2,640,000	24.55
	24	10,460,347	1,541,740	14.74	446,200	4.27	2,760,000	26.38
25	12,683,923	1,450,715	11.79	389,900	2.68	2,936,000	23.17	
北平市	20	3,483,923	3,660	0.11	1,020	0.0	1,692,200	37.03
	21	4,570,042	7,360	0.16	329,600	7.21	1,887,600	36.86
	22	5,191,648	1,760	0.17	432,000	8.32	2,127,600	36.14
	23	5,886,964	8,760	0.15	480,000	8.12	1,914,000	30.54
	24	6,267,826	7,800	0.12	600,000	9.57	1,914,000	24.02
25	7,983,414	9,000	0.11	600,000	7.53			
青島市	20	4,604,408	1,912,038	41.53	17,600	0.41		
	21	6,265,618	1,542,182	24.61	33,600	0.50		
	22	6,876,023	732,338	11.76	33,800	0.50		
	23	8,268,586	760,038	9.19	58,800	0.71		
	24	6,475,871	751,230	11.60	68,200	0.98		
25	7,217,855	559,744	7.66	47,360	0.66			
威海衛	20	466,512	46,750	10.02	38,000	12.43	28,400	6.09
	21	427,588	46,750	10.58	63,500	14.83	28,900	6.54
	22	434,002	50,700	11.68	37,500	8.64	28,900	6.66
	24	390,456	50,700	12.99	22,550	5.78	30,630	7.84
	25	431,306	50,234	11.55	22,712	5.23	30,270	6.96

天津	25	6,359,128	4,927	0.08	419,623	6.60	900,377	14.16
廣州	25	11,959,369	2,249,666	18.81				
漢口	25	4,185,320	248,400	5.94	268,200	6.41	956,760	22.86
杭州	25	2,323,280	320,000	13.77	50,000	2.15	625,200	26.91
廈門	25	813,464			48,000	5.90	120,032	14.76
合計及平均	20 21 22 23 24 25	38,144,210 32,895,381 34,197,772 32,003,711 32,931,944 64,918,466	2,470,517 2,230,919 3,072,833 2,352,622 2,481,440 5,875,353	6.48 6.78 8.99 7.35 7.54 9.05	829,590 1,431,832 1,618,846 1,300,670 1,848,846 2,167,786	2.17 4.32 4.73 4.06 5.61 3.34	2,700,000 4,230,600 4,845,484 5,326,500 5,364,630 7,989,639	7.08 12.86 14.17 16.66 16.29 12.31

附註：(1) 本表20及21兩年數字係根據財政年鑑1955—1956及1962—1963頁所載。

(2) 本表22—24年數字係根據最近各省市縣地方預算分類統計所載。

(3) 本表25年數字係根據二十五年度各省市縣地方預算分類統計所載。

第三章 土地稅之類別及其轉嫁與歸宿

第一節 土地稅之稅源與類別

四五、土地稅之稅源及課稅標準 地稅以土地之收益為稅源。限界土地，收獲適敷

成本，課稅則耕者虧損，不欲繼續耕種（此就理論言之，實際則物價變動及其他原因，每使耕者可或不待不繼續耕種）。限界以下之土地，更難得不償失，無人願耕。二者均無稅源可言。限界以上之土地，始有經濟地租，自耕可以贏利，出租可得地租，均為土地收益，稅所自出之源也。其在宅地，以地出租者可得地租，以屋出租者可得房租，均為納稅之源泉。自住者不能得有形之地租或房租，雖其無形之享受，亦額收益，然實以居住人之一般收入為稅源。至土地或房屋之自然增值，於地主或房主，不勞而獲之利得，雖重課之不為害，則土地增值稅或財產增值稅之稅源也。

地稅既以收益為稅源，故我國財政學書籍中，頗多沿襲日書，列田賦於收益稅。此實未辨中日兩國地稅之課稅標準不同，未可概論也。地稅不必盡以收益為課稅標準，土地之面積，肥瘠，或價格，均可為課稅標準。雖地多而肥者則收益多，反之則收益少，地價之高下，亦常為收益多寡之反映，然地稅之課征，既不直接計算收益之多寡，而係根據土地之質量或價值，實以財產為課稅標準。

矣。以此言之，我國近代田賦，應視為一種財產稅而非收益稅。又有以地稅併入所得稅者，則以收益人之所得為課稅標準。故說者謂地稅係對物說，亦不盡然也。

房地稅之課稅標準，更較純粹土地稅為多。其但以基地為賦稅客體者，課稅標準之種類，與一般土地稅同。此外有房屋之多寡、大小、用途、建築費、賣買價格、或租金、或房地合計之賣買價格或租金、或收益人之所得等種種課稅標準。

四六、土地稅之種類

土地稅以課稅標準之不同，可分為三大類如下：(1)財產稅之土地稅，(2)收益稅之土地稅，(3)所得稅之土地稅。

財產稅之土地稅，復可分為從量稅與從價稅二類。從量者規定每單位面積土地之稅率，按畝計稅，例如漢末曹操之令每畝納粟三升，及後世田賦之賂據土地肥瘠，定為三等九則。古羅馬所行之 *Jugera* 及英國所行之 *Hides* (均係面積單位名稱)，亦屬此類。從價稅之地稅，則以地價為課稅標準；例如美國各州之財產稅，以土地為不動產之一，依其價值，與他種財產同樣課稅。因地價不能遽起估計，每採標準等級化辦法，似此則與從量稅之設為等級稅制者，有殊途同歸現象。惟從價者可多立標準，易於變化而較公平。

收益稅之土地稅，其所依據之收益有三種：(1)土地收穫，如我國漢代之三十稅一；(2)土

地純收益。純收益不便每年計算，乃以五年間純收益之平均數為標準，酌量增減，以為查定收益數，如日本之地稅及法國舊行之地稅是；(3)租賃價格，僅適於佃耕地，不能普遍推行。前二種包括經營農業之利潤在內，末一種僅含依土地所有權所能取得之地租。若收益估定後，歷多年而不重估，與現狀不符而成為化石化，則轉變為財產稅性質。凡決定之收益數，含有經常性者，其所負之稅，實與從價之財產稅相當。

所得稅之地稅，對於地主所得之地租，固應課稅，對於土地使用人所得之收益，除成本費用外，亦須課稅。財產稅與收益稅，皆據土地本身以判斷納稅能力，所得稅則據納稅人之所得多寡以定其納稅能力。今英法意等國，皆以地稅包括於所得稅中，僅對土地所得課稅，而無獨立之重要地稅。

四七、房屋稅之種類

房屋稅可別為四大類如下：(1)財產稅之房屋稅，(2)收益稅之房屋稅，(3)所得稅之房屋稅，(4)消費稅之房屋稅。

財產稅之房屋稅亦有從量與從價之別，其初多為從量，有下列數種課稅標準：(1)灶稅，其性質與戶稅同；(2)窗戶稅，按照窗戶數課稅；(3)房間稅，按照房間數及其大小課稅；(4)基地稅，按照房屋及其附屬物所占之土地課稅。從價稅則按照房屋之財產價值課稅；例如美國之財產稅，

房屋稅亦包括在內。

收益稅之房屋稅，其所根據之收益有二：(1)房租，其自住者則比照其鄰近房屋，決定租價；(2)由房租扣除折舊，修理及經營等費用後之純收益。

所得稅之房屋稅，以房屋收益，列爲個人所得之一，依所得稅之規定課稅。

房屋稅常可轉嫁於房客(詳後第四節)，故稅法上雖指定房東繳納，而爲財產稅，收益稅，或所得稅，實際則多屬消費稅性質。若稅法指定房客繳納，則變爲名實相符之消費稅。

土地稅之類別，略如上述。至其優劣比較，須先明各稅之最後負擔者究屬何人，良稅之條件如何，各國行施之經驗如何，然後進而論之。

第二節 轉嫁與歸宿概說

四八、轉嫁與歸宿之意義 賦稅之轉嫁 (shifting of taxation) 者，納稅人將其賦稅負擔，於經濟交易之際，移轉於他人負擔之謂也。賦稅之歸宿 (incidence of taxation) 者，賦稅負擔最後歸着於負稅人之謂也。蓋課稅於甲，甲或可移轉其負擔於乙，乙復可移轉於丙，而最後必有實際負擔賦稅之人。轉嫁爲移轉之過程，而歸宿爲其結果。若賦稅不能轉嫁，則最初納稅人即係最後負稅人。

塞方格曼(註一)謂尋求賦稅之歷程，應辨別四種概念：(1)賦稅之衝擊(impact)，(2)賦稅之轉嫁(及其他逃避賦稅法)，(3)賦稅之歸宿，(4)賦稅之壓迫(pressure of taxation)。衝擊即賦稅觸及某人之意。有衝擊然後有轉嫁。轉嫁生歸宿。歸宿生壓迫。然壓迫不必悉為歸宿之結果，衝擊及轉嫁均可產生壓迫。即不納稅者亦往往感覺之；例如減少消費以逃稅，雖未納稅，亦同感賦稅之壓迫也。

(註一)Saliman：租稅轉嫁與歸宿漢譯本：1—4面。

四九、轉嫁之種類 轉嫁之種類，可大別之為三種：(1)前轉(forward shifting)，例如

生產者將已納之稅，加入價格而轉嫁之於消費者；(2)後轉(backward shifting)，例如零售商所納之稅，不願轉於消費者，而逆轉於批發商或生產者；(3)散轉(diffused shifting)，亦曰複轉，納稅者將其所納之稅，分散轉嫁於各方面，例如零售商有時願轉其一部分賦稅負擔於消費者，同時逆轉其一部分於生產者。

若賣者轉嫁其稅於買者，買者復轉嫁於其他買者，如此依次轉嫁，以達於最後買者或消費者，或名之曰疊轉(overlapping)，以別於前轉，後轉(註二)。然此不過轉轉前轉，可認為前轉之一種。

有時買者將此後每年應納之稅，於買價中預先扣除，是為賦稅之還元 (capitalization or amortization of taxation)；例如投資於有價證券之尋常利息，例為五厘，某債券本以面價發售，若國家課稅一厘，則實價將降為面價之八折，於是賦稅負擔落於債券發售者或原所有人，蓋此時賦稅負擔已預自債券之資本價值中扣除，其扣除數適等於賦稅之還元價值。塞力格曼謂其與轉嫁迥異 (註三)。然其性質有似後轉，不妨視為轉嫁之一種。

(註二)前書 3—4 面 (註三) 前書 4—5 面

五〇、轉消及稅逃 有時生產者之出品，被課新稅或加稅後，權加價將損其銷路，遂一

面自己負擔賦稅，同時竭力改良其生產方法或生產組織，減少每單位之生產成本，結果賦稅負擔得以抵消，或且抵消而有餘，是為賦稅之轉消 (transformation of taxation)。例如十八世紀蘇格蘭之麥酒釀造業，及十九世紀歐洲大陸之甜菜製糖業，皆因課稅而進步，反失為得。此種轉消，與轉嫁迥然不同。

轉嫁與轉消雖同為避免賦稅負擔之法，然與普通所謂逃稅 (evasion of taxation) 絕異。蓋轉嫁不過移轉賦稅負擔於他人，轉消不過以改良所獲之利益，抵消賦稅負擔，均無損於政府之稅收；而逃稅則不藉移轉或抵補而逃避納稅義務，政府之稅收減少。

逃稅有合法與違法之分。因稅苛而減少消費，並不違法，故曰合法逃稅。卒若隱匿短報，含有詐騙行爲，則爲違法逃稅。合法逃稅復有意中意外之別。例如美國之邦銀行鈔票稅，立法目的原在排除邦銀行所發鈔票，其逃稅固爲立法者所希望，故曰意中逃稅。若因課稅加重，致消費大減而影響稅收，越出立法者之意料者，則爲意外逃稅。

逃稅甚簡單，轉消亦殊鮮見，惟轉嫁最爲複雜而重要。晚近課稅影響問題，極受重視。然必先明各種賦稅之如何轉嫁，始能詳細分析其對於各階級或個人所生之影響。然後賦稅政策有所據，而實際歸宿不致違反立法者所預期。

五一、轉嫁學說 關於賦稅轉嫁之學說甚繁(註四)。大都逐漸發明，而謬說亦不少。

例如重農學派以爲一切稅皆最後歸宿於地主。另一部分學者則謂無論如何課稅，終必平均轉嫁於一切人，新稅破壞均衡，盡爲惡稅，然終必漸達均衡而變爲良稅，是爲平均分散說之樂觀派，其悲觀者則以爲任何賦稅悉歸宿於消費者，而消費者多屬貧人，殊不公平。又有被稱爲不可知說者，以爲轉嫁不可捉摸，而賦稅歸宿於何人云云，概屬臆說。凡此皆似是而非之論。現代學者大半認爲轉嫁確有線路可尋，惟實際情形視種種因素而異，非若重農學派及平來分散說等之以爲絕對不變者也。

(註四)前書分二編，第一編爲賦稅歸宿學說史，論之頗詳。

五二、轉嫁通則 賦稅之能否及如何轉嫁，繫於交易中價格之變動。故賦稅轉嫁論實係價值論之一部分，其理解有賴於價值定律之應用，必須討論供求關係之變化，以及影響一般定律之各種因素。茲撮要條舉於下。

(一) 課稅品之需要愈弱於伸縮力者，其賦稅負擔愈易轉嫁於買者或消費者。例如絕對必需品、珍貴奢侈品、及若干生產專業上之必要補充原料，其消費量受價格漲落之影響甚少，故易移轉賦稅負擔於價格上。而尋常可用可不用之物品，價增則購者少，生產者懼銷路之減，必不敢任意轉嫁

(二) 課稅品之供給愈強於伸縮力者，其賦稅負擔愈易轉嫁於買者或消費者。蓋買者可減少供給量以抗付也。惟供給方面之情形，遠較需要為複雜。大抵供給伸縮力之強弱，繫於二因素之配合。一為生產上不同利便之程度，二為生產品與生產費之比率。生產者之能力、方法、地點、機會等必不相等，生產成本必有上下。而在競爭情形下，市價率由限界需要與限界生產費相衡而定。故實業中常有優勝劣敗之漸陳代謝現象，課稅益促進其作用。蓋課稅則成本增，成本增而加價則消費減，不加價則自斃其損失，二者均使限界生產者歸於淘汰。若優勝生產者之生產費，與價格間之差額甚大，仍可攝取限界生產者之營業而有利，則供給不必因課稅而減，至少其賦稅負擔之轉嫁於買方者

較少，反之，若差額本小，則課稅之檢，供給必減而價增，轉嫁必較多。

(三)生產品與生產費之比率，繫於生產成本定律。生產成本定律有不變、遞增、及遞減三種。在競爭情形下，成本不變者，其賦稅負擔移轉於價格之程度，視需要而定。若成本隨生產之增加而遞增，課稅後價格漲而消費減，每單位生產費較前為少，故價格之增額不及受成本不變律所支配者之多。反之，若成本隨生產之增加而遞減，課稅價漲而消費減，則每單位生產費較前為多，故價格之增額必較受成本不變律所支配者為多。

合前三項言之，若需要之伸縮力大於供給，則消費者所負稅額，必較供給之伸縮力大於需要時為少。此可視為轉嫁通則，惟常受若干因素之限制或影響，有如下述。

(四)以上係就競爭企業言之。惟成本不變律易使企業趨於獨占，成本遞減律之趨勢更強。獨占專業可自由限制其產額而操縱價格，惟過昂則消費少而利寡，故其定價繫於斟酌需要伸縮力及生產品與生產費之比率，以求得最大純利為標準。在成本遞減者，其得達最大純利之價格，必較成本不變者為低，故課稅後可移轉較多之稅於價格；成本遞增者則反是。此與在競爭情形下相似。惟獨占專業無生產上之不同利便，其價格不繫於限界生產費，與在競爭情形下不同，故利潤甚大，課稅不必轉嫁。若加價而消費減，以致所得最大純利亦減，則反為失算。故課稅於獨占事業之純利，不能

轉嫁。

(五)課稅於限界生產品，必趨於轉嫁。若賦稅僅及於剩餘而不觸及限界時，則轉嫁必較少發生。

(六)資本移動愈難者，轉嫁愈少且愈緩。

(七)課稅愈重者，轉嫁之趨勢愈強。

(八)稅之愈能遍及同類之各物品者轉嫁易；僅限於同類物品之某一種者，加價則因易用同類代用品而消費減，故轉嫁較難。

(九)以上所論，均假定賦稅係比例稅。差率稅之歸宿較難確定。大抵比例稅易觸及限界生產費，故課累進稅則不易觸及，而轉嫁較難。

(十)賦稅還元之原則另詳第五節。

第二節 農地稅之歸宿

五二、按照土地面積或肥瘠課稅之歸宿 按照土地面積或肥瘠所課之稅，其歸宿

可查下列四種結果：

(一)不問土地肥瘠而每畝課以同一稅率時，轉嫁於消費者之數最多於稅額。設有肥瘠不同之甲

乙丙三地，栽種同類小麥，甲地畝產一石，乙地一石半，丙地二石，每石價五元，而甲地已達限界生產費。若賦稅五角，則甲地所產之一石必售五元五角，否則虧本而不願耕種，故市價即定於是。如此則乙地之一石半可得八元二角半，納稅五角而多售七角半；丙地之二石可得十一元，納稅五角而多售一元。故消費者所出，多於稅額。

(二) 依肥瘠而定各級稅率，若等則適與肥瘠之差相合，耕種已達報酬漸減之境，需要復無變化者，則賦稅必適以全額轉嫁於消費者。如上例，若甲地畝稅五角，乙地七角半，丙地一元，則麥價每石五元五角，地主所納適與物價所增相等。惟實際上賦稅等則恆粗而不精，故轉嫁之多寡，不能與稅額適相等。

(三) 若上述賦稅等則之累進，超過生產增加所能多售之價格，則賦稅由生產者與消費者分担，分担之多寡，若其他條件不變，依累進率之驟緩而定。如上例，若甲地畝稅五角，乙地一元，丙地一元五角，則消費者所付麥價，仍較賦稅前每石多售五角，而乙丙兩地須負擔一部分賦稅，即乙地二角半，丙地五角。以上均假定絕無其他影響言之，然實際上轉嫁每不能如是之多，有時或竟不能，其故由於農產物之國際競爭及農業投資之不易移動，解釋見後。

(四) 若限界土地免稅，較肥者依其生產力課以適當稅率，則賦稅全歸地主負擔。如上例，若甲

地免稅。乙地畝稅一元，丙地一元五角，因麥價定於限界土地之生產費，故不能增，乙丙兩地地主
祇可自己負擔，而利潤減少。

五四、按照土地總產額課稅之歸宿 若不問土地肥瘠，概抽收其總產額十分之一以
爲稅，卽所謂什一稅，則限界生產者以其所餘十分之九，仍須取得原額所能易之價格，故穀價必增
，而賦稅轉嫁於消費者。惟糧食與原料之昂貴，勢將妨礙社會之進步，因而消費減少，故最後仍將
轉嫁於生產者。大抵轉嫁之能否，視一國消費者之貧富而定，貧國之民無力負擔，甚且不能先轉嫁
於消費者。故說者謂此種賦稅，唯有使消費者之生活程度日低，生產者之繁榮日減云（註五）。

（註五）：H. von Thunen: *Der Isolirte Staat*, 358-369 面（屠能之孤立國，地政學院有漢譯本）

五五、按照經濟地租課稅之歸宿 課稅於經濟地租，則全歸地主負擔，而不能轉嫁
於任何其他階級，此自李嘉圖迄今猶無異議者也。蓋限界土地既因無經濟地租而免稅，農產物價格
勢必定於此種免稅地之生產費，故課於經濟地租之稅，決不能影響農產物價格而轉嫁之。惟純粹課
於經濟地租之稅，實際上幾不可見耳。

五六、按照土地純利或賣價課稅之歸宿 土地買賣價格係土地純利之還元價值，故
該二種課稅標準，名異實同。其歸宿須分別下列二情形論之。

(一)若土地稅係係一般利潤稅，所得稅，或財產稅之一種者，必無轉嫁。蓋地主若因課稅後利減而欲改業，則其他一切利潤或財產皆同等課稅，亦無利益可圖，故不欲放棄農業，農產不減而價格不能增，賦稅必歸原納稅人負擔。

(二)若土地稅係單一稅，其他利潤或其他各種財產悉免稅者，雖似可轉嫁於消費者，然實際未必可能，而將仍歸地主負擔。李嘉圖認為最下等土地納稅後，農產物價格若不提高以爲補償，則耕者即不能得普通利潤，資本將不再投資於此，已投資本亦將改作他用，其趨勢至穀價提高，而農業利潤恢復普通標準時爲止。是以賦稅負擔必然轉嫁於消費者（註六）。然按之實際，物價漲則消費減，消費減則物價回跌，即使賦稅可以轉嫁於消費者，至多亦僅一部分。況其理論必須依據二條件，須假定資本與勞力能移動無阻，並須在孤立社會，然事實上該二條件不能存在。

先就資本與勞力之移動言之。農業之經營，恆須積年累月，投入相當多量之資本，設施種種改良，歷久而後有相當報酬，若一旦舍此就彼，則前功盡棄；於農民耕種上已有之經驗與技能，亦有損失。故地主與農民實不能輕易移其資本於其他較發達之事業。在連年生產過剩時，雖明知非減少產額不可，農人年年集會以謀減，實際減種者殊少。黠者或且預料栽培普減而價增，暗自加種以牟利，產額反增。況生產之限制，須將全部限界土地拋荒或改種他物，而此等土地已投入多量改良費

，且舍此或別無便宜之作物，勢須使不少農業者或大受損失。故農民祇須尚有餘利，雖其已投資本不能獲取普通利息，亦不豫計，當照繼續栽種，以待市價之轉變。此時賦稅足以降低農民生活程度，自不待言。須速賦稅高至足以吞盡全部利潤，使農民不能維持生活時，始相率棄其土地，農產固是六減；然比在今日文明社會中，應為例外。

或就社會之孤立性言之。在交通不達時，一地農產收穫之豐歉，當足左右其地之市價。遠輪軌四達，輸運日便，農產獨占當地市場之可能性日小。不獨甲省價格受乙省之影響，一國價格亦往往支配於國際市場。如是則一國農民稅納加倍之稅，亦不能影響世界市場。即使賦稅各國共有，且稅率相等，亦將由生產者負擔。蓋在國際競爭中，因生產上之利便不同，國家可分為起限界生產者，限界生產者，及限界下生產者三類。假定甲乙丙三國，某年每石小麥之生產費，除納稅不計外，為五元、七元、九元，而當時世界供求狀況可使市價定為每石七元。若甲乙丙三國均每石課稅五角，市價將有增至每石七元五角之傾向。然此價殊難達到。甲國以其起限界生產者地位，縱不加價，已獲厚利，且恐加價後乙國農民將因此增種，丙國因此不減少產額，大有影響於次年市場，故自願仍售每石七元。如是賦稅遂為甲國農民所預負擔。乙丙兩國農民，因無操縱市場之能力，遂亦不免忍痛負擔此稅。

五七、佃耕地課稅之歸宿

以上係就生產者與消費者兩方面之歸宿言之。若耕地租佃

於人，則地主與佃農均在生產方面，地稅歸誰負擔？依理應全歸地主負擔，然常受下列數事之影響：

- (1) 若地租係一種真正競爭地租，租額已達最高限，再加即無人承租，雖加倍課稅亦無由轉嫁於佃農。若租額未達此種限度，則地稅將轉嫁於地稅。
- (2) 若租額由法律規定最高限度，而實際地租已達此限度者，加稅後不能轉嫁。
- (3) 地稅絕無課於所謂經濟地租，而大部分係課於專業利潤。利潤由地主與佃農分受之：地主得地租，其中一部分係投資之利潤；佃農則得開支以外之剩餘。故農地稅之歸宿，大都視業佃雙方孰為轉嫁較強者而定。在百業興盛而農產昂貴時，佃農之剩餘甚大，將爭先租佃，於是地主占優勢，而賦稅將歸宿於佃農。反之，百業凋敝而佃農之利潤薄，地主遂不得不負擔賦稅之大部分。此時地主之利潤既少，用於改良土地之資本，自不能如前之充分(註七)，故於佃農亦有損失；惟在我國，地主大都向不負擔土地改良費，則無關係。(4) 英國地稅由佃農繳納，於訂立租約時由地主酌量租額以補償之，在租約未滿期時，所增之稅勢必歸佃農負擔。

(註七)據英國皇家農產調查委員會 1899 年之報告書，英國地主用於土地之改良費，約占地租百

分之二十。

五八、總論農地稅之歸宿

如上所論，按照土地面積或肥瘠所課之稅，雖可轉嫁，其趨勢因農產物之國際競爭等大減，其他課稅方法，幾盡歸宿於生產者。故在實際情形中，可謂農地稅罕有轉嫁於消費者者。至佃耕地之賦稅負擔，歸宿於佃農或地主，則視農業之盛衰而定，盛則轉嫁於佃農，衰則多半歸宿於地主。

第四節 房地稅之歸宿

五九、單向基地課稅之歸宿 基地最受地點之限制，其供給不能增加，且無生產費問題，故其租價之漲落，純視需要多寡而定。地主出租其地時，必力高其價而至於不可復高，課新稅後亦不能再增其租價。是以基地稅無論以租金或資本價值為課稅標準，不能轉嫁於租借人，土地增值稅亦必歸地主負擔。

然亦間有例外：(1)若空地免稅或輕稅，而課改良宅地以特別稅或重稅，在城市日漸繁盛時，房屋之需要日增，空地地主將坐待地價或租價之漲，非高價不肯出售或出租，馴至房屋缺少而房租增，於是賦稅由地主轉嫁於房主，而房主轉嫁於房客。(2)若稅率常有增加而變化極不規則，則有意建築者懼稅之復增，不願購地建築，在人口日增時，將使房屋嫌少而房租略高，至少有一部分賦

稅轉嫁於房客。(3)若城市之全部或一部實際由個人或公司發起開闢時，至少在短時期內，地價之漲由於投資，而其所獲地租，即等於資本之利息或利潤，故若於此時課稅，勢必轉嫁於租借人，否則投資之利益不足以誘致投資也。

六〇、單向建築物課稅之歸宿 不問房主是否同時即係地主，茲但就按照建築物之資

本價值或純租課稅者論其如何歸宿。建築物可以無限增加，與土地之有限制者不同，故其價值久後將與生產費相等，亦不為支配地價之一般價格定律所支配。是以課於建築物之稅，其歸宿與基地稅大異。

斯密、李嘉圖、密爾等認為課於房主之稅，常轉嫁於租借人。蓋不轉嫁則利潤減而建築不興，房屋之供給漸少，終致房租復漲，利潤漸高，至資本家再願投資為止。雖已成房屋不易消耗，受資本移動律之作用較緩，然久後必不可免，故賦稅終必轉嫁於租借人。惟此說殊不盡然，須加修正或限制。

若房屋稅係財產稅或收益稅之一種，而稅率亦同者，則賦稅負擔無往而不同，房主自無改裝之理，房租不能增，而賦稅歸宿於房主。故論房屋稅之轉嫁，必先假定其為特別稅而非一般稅。

即使房屋稅係特別稅，亦未必恆可轉嫁。若某地因故衰落，人口減少，而房屋有永久性，一時

不能減少，故房價與房租必跌，課於現有房屋之稅，自無從轉嫁於房屋。此時不需要新客，更無所謂新屋課稅之轉嫁問題。或謂在租地造屋時，可轉嫁於基地地主，然租地造屋之租期必長，在租期未滿時不能變更地租，自亦不能轉嫁。

要之，課於建築物之稅，須特別稅，且在經濟上權利進步之常態下，始轉嫁於租借人。若係一般稅，則惟房屋稅之稅負於其他財產稅或利源稅時，其超過尋常稅率之部分轉嫁於消費者，餘歸房主負擔。若在人口減少或無增減，或其地衰落時，雖係特別稅，亦必歸房主負擔。須至人口減少或地方衰落殊甚，而稅復苛重，致房主甯願放棄房屋，不願訂租地新約者，此稅始轉嫁於基地所有人。

六四、房地價合併課稅之歸宿

此係地主同時為房主，且依房地二者之買賣價值合計而課征之。如美國通行之不動產稅是。其歸宿情形，可由上述二條所言之結論合併觀之。因房價大於地價，故轉嫁之趨勢較強。大抵在人口無增減或人口減少時，不動產稅將歸所有者負擔；而尋常百業興盛之城市中，則大部分轉嫁於租借人。

此稅轉嫁於租借人之最後影響，則視房屋及租借人之性質而定。若房屋係供工商業之用，則此稅必構成生產費之一部分，其再轉嫁於消費者或其他方面之程度，將視營業種類與供求情形而異。

若係上等房屋之住戶，則租借人即係最後負擔人。若住戶爲勞動者，則此稅實等於工資稅或生活必需品稅，可有一部分藉工資之提高而轉嫁於他人。

六一、按照房屋總租課稅之歸宿 房屋總租即尋常所謂房租 總租除去房屋維修保

險等費後，則爲純租。房屋之買賣價值係純租之還元，故按照房屋總租課稅，與按照房屋之資本價值課稅，二者性質不同。然其轉嫁情形亦頗相似。大抵在發達進步之社會中，若房屋稅係特別稅，房主毫無負擔。然則歸宿於何人？學者意見不一。

或謂此稅完全歸地主負擔，其實不然。多數權威學者以爲一部分歸租借人負擔，餘歸地主負擔，亦不甚確。在尋常情形下，此稅必完全歸租借人負擔，至多僅有一小部分歸地主負擔，且此一小部分遠不如一般所想像者之多。

若地方衰落，宅地之供給甚多，或需要停滯者，則賦稅縱爲租借人繳納，必轉嫁於地主。若在營業極繁盛之區，隙地全無，而房屋之需要甚殷者，地主實際上握有獨占權，已抬高其地租至無可再高。故課於租借人之房地稅，亦必轉嫁於地主。然此均非普通社會所常見之事，宅地之完全獨占，更非事實所能有。常見者則爲人口漸多而宅地之需要日增，地租亦漸漲，然地租之增加，總因仍有位置較遜之空地可以利用而有一限度。位置較優處之地租，殆等於位置較遜處地租加上因其位置

便利所增之差額，地租既非獨占性質，房屋之需要復殷，則房屋稅自將歸租借人負擔而不轉嫁於業主。

或謂房租因課稅而漲，漲則需要減，宅地之需要隨減，因此全社會之地租亦跌，是房屋稅轉嫁于地主也。然此實忽視若干相反勢力。(1)房屋之爲物，一部分係絕對必需品，一部分係昂貴奢侈品，其需要不因房租之增而有多大變動。需要之伸縮力既小，則租借人所能轉嫁其稅于地主者亦甚微。(2)即使租借人因房租高漲而願租賃較次房屋，或位置較遜處之同樣房屋，在發達進步之城市中，房屋之全部需要不能有所減，故全市之地租，此縮彼盈，其總和亦必無顯著之增減。(3)租借人缺少移動機會，且遷徙需費，遷亦不能逃出擁擠租昂之範圍，故房屋稅終有歸租借人負擔之趨勢。是以房屋稅雖有一部分轉嫁于地主之傾向，亦因相反勢力之阻礙而幾乎抵消。

要之，按照總租課稅之房屋稅，且先由租借人繳納者，則在發達進步之社會中，房主並無負擔，地主之負擔亦甚微，幾全歸宿于房屋租借人。若在衰落不發達之區域，則此結論須加修改；然無論如何，其先由租借人繳納者，租借人之負擔，必較先由地主繳納者爲重。

六三、總論房地稅之歸。城市不動產稅包含地稅與建築物稅（今土地法中稱爲改良物

徵稅）二要素，各受不同原則之支配，必先加以區別。單向某地課稅，除極少數特殊情形外，必歸

地主自應負擔其應納之稅，其應納稅，且在社會發達進步之室中，則轉嫁於租借人；若係一般稅而稅率稍重者，或其地質劣時，則歸房主負擔；須衰落甚而稅復苛重，致房主當放棄房屋而不願租其基地時，始轉嫁于地主。房地價合併課稅之歸宿，可將上述二種稅之歸宿合併觀之，惟因房價大于地價，故轉嫁之趨勢較強，若按照房屋總租課稅，其歸宿有似上述建築物稅。

第五節 土地稅之還元

六四、賦稅還元與土地稅 賦稅還元之意義，已如前述。還元說萌芽于十八世紀初葉，自始即對土地稅言之。雖開有企圖擴充此說于他稅者，然其整個學說，實為研究土地稅而起。

若土地稅獨歸地主負擔，則必使地價依地稅之還元價值而減低。蓋地價定于土地之純收益，純收益因課稅而減少，故地價亦必減少，而其減額等于地稅之還元價值。凡購賣此等土地者，即僅付此減低後之價值。新買主既已預扣賦稅而付較少之地價，故自始即無賦稅負擔。因此說者或直謂土地稅非稅，而變為永久地租負擔 (rent charge)，含有沒收原主財產之事實。惟地稅亦非盡可還元，或悉數還元，自有其必要條件。

六五、賦稅還元之條件 產生賦稅還元之重要條件如下：(一)課稅品必須耐久，而可屢次課稅者。若貨品之壽命短促，不待二次課稅而消費，或雖屬經久而僅課稅一次者，自無還元之機

會。凡課稅品之性質愈耐久，則還元之機會愈大。

(二)課稅品必須具有資本價值，且年有收益者。土地及長期有價證券，皆具有上述二條件。至所得，工資，人丁等，雖屬耐久而無資本價值，故課稅其上，無還元可能。

(三)課稅品必須非為生產工具者。若係生產工具，例如機器，則可移轉其賦稅負擔于生產品上；既可前轉，則無須還元於資本。

(四)賦稅必須為特別稅或不均之稅。蓋必須此稅特重，其較重部分始能還元而減低其資本價值。若各稅間並無差額，則投資之利益所向皆同，自不能發生還元。

(五)每年稅率及課稅品之收益必須無甚變化者，否則無從預計應納稅額與收益之比較，據以還元而扣諸課稅品之資本價值中。

六六、農地稅之還元

如前所論，農地稅大抵鮮有轉嫁而須歸地主負擔（見本章第三節

），歸地主負擔則必還元而減低地價（見本節第六四條）。然若其他財產或收益皆開徵賦稅，則地稅不過減低投資人之利益，而不能還元于地價。故必須地稅重于他稅，其差額始可還元，而全歸開辦。此差額時之土地原主負擔，以機買者永無負擔。然實際尚非如此簡單，必須加以若干修正或限制。

(1)農產價格常有漲落，漲則農業利潤大而地價隨增。反之則地價減。其影響每遠較尋常地稅漲

元爲鉅。是以新買主之利潤幾全繫于資產價格，祇須地稅不苛，即使有還元現象，亦常漫不加察或不甚計較之。故地價之減額每不如稅額還元之多。(2)土地純利或賣價既隨農產價格之漲落而增減，則按照土地純利或賣價課徵之農地稅，即使稅率未變，而稅額已有不同，新買主無從預計將來之負擔而于地價扣除之，故還元不易發生。(3)地稅若採累進稅率，則還元之機會大減，說明詳後(第六八條)。總之，農地稅雖俱備上述賦稅還元條件之前三條，然末二條未必盡合；故往往不能還元于地價。

此外猶有若干因素足以抵消此稅之還元作用。例如土地有自然增值，新買主預計漲價，遂不甚計較地稅還元而欲少付地價。又如農產物之保護關稅，使農產價格增而地稅一部分移轉于高價上。

六七、市地稅之還元 市地之可適用還元原則，遠過于農地。蓋城市地價之變化，常不如農地地價隨農產價格變化而變化之頻繁。故在市地稅無甚變化，賦稅負擔較穩定時，卽生地稅之還元。而于市地常有移轉時，則地稅消滅而不歸何人負擔，惟原地主或其承繼人負擔之。

房屋稅之係特別稅者，在社會進步之常態下，常轉嫁于租借人，根本無所謂還元；其爲一般稅者雖歸房主負擔，亦係普減投資人之利潤，而不能還元。惟在地方衰落而房租跌，房屋稅不得不歸房主負擔時，房主若出售其房屋，則房價必跌，跌額與還元價值相等。

六八、累進稅與地稅還元

累進地稅之起稅點常輕，若不超過其他財產稅或利潤稅之尋常稅率，自無還元可言。逮稅率累進至超過尋常標準時，始漸有還元現象。于是大地主感覺稅重利薄而視土地之價值低。然當其出售土地時，若新買主之地不多，僅須負擔輕稅，則買賣轉移後之稅率，既不超過尋常標準，自不能有還元，故實際買價仍可不因原主負擔累進重稅而有所減。至如澳大利亞之規定，總地價在五千元以內者免稅，則免稅範圍內買主購地之影響更強，足以阻止地價之因課累進重稅而下跌。蓋地稅累進率即使連年不變，在同時已對大小各級之土地所有人課以不同之稅率，已不盡符上述賦稅還元條件之末二條矣。

雖然，地稅還元現象亦未必因採累進制而完全消滅。由上所論觀之，還元之所以不發生，全賴大地產分割而出售於小買主。然大地產不必盡可分割而毫無經濟上之損失。若分割後不能為有利之使用，或分割之損失猶大於賦稅負擔之減輕，則仍以不分割為佳，於是地稅將全部還元於地價。若分割後賦稅負擔之減輕，大於土地報酬減少之損失，在地主視之，自以分割為佳。然較課稅前之總報酬既有所減，規該減額自將還元而減低地價。易詞言之，此時地稅將有一部分還元。故曰地稅若採累進制，則還元之機會大減，而未必絕跡也。

第四章 土地稅應遵守之原則

第一節 賦稅原則概說

六九、亞丹斯密之四大原則 前會屢言稅制之得失。賦稅種類之選擇，課稅標準及稅率之規定，以及各種賦稅制度之整理變革，究須依從何種標準，始為完善？亞丹斯密損益時論，綜合為均等，確定，繳納便利，及徵收經濟之四大原則。其說如下：（註一）

（一）均等之原則（the principle of equality）各國人民，應盡量比照其各自能力——即依照其在國家保護下所享有之收入為比例——納稅以維持政府。

（二）確定之原則（the principle of certainty）各人應納之稅，須確定而不得任意課徵。繳納之形式，方法，及數額，均須使納稅人及其他一切人明白了解。

（三）繳納便利之原則（convenience of payment）各種賦稅，應擇其最便利於納稅人之時期或方法徵收之。

（四）徵收經濟之原則（economy in collection）各種稅之徵收，人民所納與國庫所得之差額，應盡量減少。意即謂徵收費用須極少。

(註1) Adam Smith, *The Wealth of Nations*, Book V, Ch. II. Part I, 按世人率謂賦稅之四大原則創自亞丹斯密；實則均等之原則傳自重農學派，其餘三原則，亦在原書出版前，嘗已有人道及。時值民約論及自由說風行，此四原則殆時代精神之結果也。

七〇華格南之賦稅原則，亞丹斯密之四大原則，當時歐美財政家大都奉為金科玉律。

然至十九世紀，交換說及而義務說代興，而交換說產生之均等原則，失其根據，勢須修改。且財政政策，國民經濟，與社會政策之原則，斯密未嘗言及，故其四大原則，實欠完善。修正之者以德國學者為多，而華格南(A. Wagner)集其大成，其綱領如下：

第一 財政政策之原則

一 充分之原則

一 彈性之原則

第二 國民經濟之原則

三 稅源之選擇

四 稅種之選擇

第三 正義之原則

五 普通之原則

六 平等之原則

第四 稅務行政之原則

七 確定之原則

八 便利之原則

九 徵收費少之原則

賦稅應遵守之原則，因時代背景及學者主觀之異，見仁見智，自難盡同。然真理實有相當範圍。華氏之說，已發展至相當完備程度，其後學者所論，雖有出入，鮮能出其範圍。惟華氏所謂正義之原則，內容仍嫌不足，於論土地稅時尤須補充。

七一，賦稅原則之組織 上述華氏之賦稅原則，分爲四類，實則一四兩類，俱屬財政本身，爲謀稅收之豐富，便利，而可靠，可合爲一類，而名之曰財政本身之原則。賦稅既係強制徵收人民之財富，則必影響國民經濟，故於財政目的之外，復須考慮其在國民經濟上之利害，於是其國民經濟之原則。賦稅因課徵方法之異，對於各個人所生之影響，大有不同，是謂公平，且今世人民所得與財產之分配極不平，賦稅能否平其所不平，積漸爲現代學者及政治家所重視，於是社會正

義之原則。

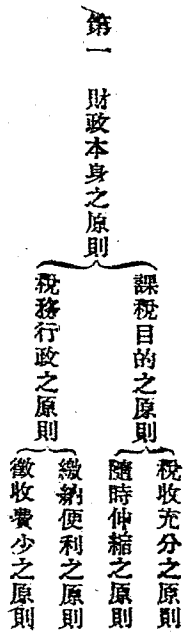
以財政本身言之：徵稅所以供給國家所需之經費，故稅收必須充分，且現代預算日益膨脹，稅收須能隨時增加，於是有稅收充分及隨時伸縮二原則。賦稅出自人民之犧牲，人民既犧牲矣，則必求其消滯歸公，若消耗于徵收費用者太多，甚或財匿于上，民困于下，利入私囊，雖有充分而富於彈性之稅，亦不易達課稅所懸之目的，于是有徵收費最少之原則。納稅于最便利之時期，或以最便利之方法，則人民之反感減而滯納少，因之徵收費可省而收入多，亦有助於充分之原則。故繳納便利之原則亦不可忽。四原則之中，充分與伸縮二者，直接為課稅之目的所在，故亦稱課稅目的之原則；繳納便利與徵收濟經，主要為稅務行政之事，可謂之稅務行政之原則。

以國民經濟言之：稅源出自稅本，例如財產所得及勞動所得，所得係稅源，產生所得之財產與勞力則為稅本。稅本存在，稅源始能源源不絕。故賦稅祇可取自稅源，而不可損害稅本。且即使取自稅源，亦不可竭澤而漁，課徵太重，否則摧殘實業，或降低人民之生活程度，因而減低其生產效率，終至損害稅源。又稅源雖同，而賦稅主體可異，若法定納稅人失常，得生騷擾而影響生產，因而損害稅源。故課稅應注意不損稅本與培養稅源之原則。賦稅有時且可進而發展產業，例如關稅可以保護國內之幼稚工業；有禁可謂導人民之經濟行為，寓禁于徵，或減稅免稅以鼓勵之。于是復

有發展產業及指導經濟之原則。若前二者可稱為一般的經濟原則，則後二者可稱為特殊的經濟原則。

以社會正義言之：納稅為人人應盡之義務，須按照其能力分攤，否則易生怨望而成亂源，故課稅應注意普遍公平之原則，不獨此也，現社會之財富分配，實欠平等，富者日富，貧者日貧，賦稅可影響財富之分配，並宜利用之以謀糾正，于不勞而獲之利得，或不當而有之利得，尤須收歸公有，是以必須增列調整分配之原則。此于土地稅尤為重要。然社會正義有時或為政府當局所蹂躪，欲免蹂躪，則必使依據法律而不許專制，于是有依據法律之原則。法律所定，若含糊不明，則吏役或將因緣為奸，任意變更，以遂其侵蝕需索，或損人利己之私，故明白確定之原則亦不可少。若前二者可謂之實質的正義原則，則後二者可稱為形式的正義原則。

如上所論，賦稅原則可歸納區分之如下表：



第二 國民經濟之原則

一般的經濟原則
不損稅本之原則
培養稅源之原則

特殊的經濟原則

發展產業之原則
指導經濟之原則

第三 社會正義之原則

實質的正義原則

普遍公平之原則
調整分配之原則

形式的正義原則

依據法律之原則
明白確定之原則

七二、各原則之重輕 各原則之間，具有連環性。例如欲求稅收充分，則必不損稅本，

培養稅源，發展產業，否則一時縱可多收，後將日縮，至少不能希望將來稅收之增加。又如賦稅合于正義，則人民樂于輸納，徵收費省而實得可增。然亦時有彼此衝突者，如是則何輕何重？

考之歷史，其始大抵政府專制，科斂任意，稅制紛亂，小民重困，于是學者主張正義，以平等原則為首要。然徵稅之目的實為財政，所以維持國家社會之存立，而國家社會之利益應重于個人。且近今各國財政，無不日益膨脹，必求稅收豐富以供應之。故晚近多數學者以為財政原則宜居首位

，而賦稅出自人民，民貧則稅枯，民富則稅收可增，國民經濟原則殊爲重要；德人斯泰因(Stein)尤極言之，推爲首要。其實三者殊難言其重輕；戰時或不得不偏重財政，平時則顧此失彼，均非所宜。然客原則不能求全于一稅；一稅之徵，時或有其特殊目的，例如爲禁于徵者不必有財政原則可言。惟就整個賦稅制度言之，各稅之間，不可不謀彼此補充，以成完璧。

第二節 地稅與財政原則

七三、地稅與稅收充分之原則 田賦向爲國家主稅，近爲地方主稅，至今猶無其他地方稅稍堪與其比擬，其能適合稅收充分之原則，毫無疑義。然其充分程度，則可因課徵方法之異而大有高下。若地籍不明，則隱匿多而稅收減。濫予優免，稅率失平，則偏苦一部分之業主，且其所偏苦者率爲納稅能力較遜之人，重課之則不堪負擔，不重課稅則稅額必少，其能影響充分原則，極爲明顯，且有不少史實爲證(詳後)。征收制度欠善，以致吏胥侵漁，人民抗欠，則雖有充分之稅額而不可得。故欲求充分發揮稅收充分之原則，而人民不感稅重之苦者，必須稅率合于土地收益及土地所有人之負擔能力，而以嚴明之地籍，及完善之征收制度以輔之。促進地利以培養稅源，亦不可忽。

七四、地稅與隨時伸縮之原則 土地量多稅多，稅率稍加，增額即已可觀。近數十年來，田賦已增數倍，地方經費激增，泰半取給于田賦附加，可爲明證。且人口日益增，經濟建設日

益進展，地價有逐漸增漲趨勢。其生產復可因土地本身或使用方法之改良而日益增加。即使產量未增，而物價趨昂，土地之貨幣收益已隨之增加。故地稅之富于彈性，可隨地方經費之膨脹而增收，亦無疑義。惟土地收益有限度，過此則不堪負擔，故增額亦不能無限度。此各稅皆然也。且即以同一地區之地稅言之，其彈性之強弱，亦視若干因素而異：若原有課征方法，未能適合人民之納稅能力，則彈性弱；地籍不明，征收制度欠善，亦然；而經濟建設，土地利用之促進，及一般社會經濟之繁榮，則極能使地稅增加。

至若現行土地法中呆定鄉改良之地價稅率為千分之十，絕無伸縮餘地，致不能適應大多數地方之財政需要，則殊違背上述二原則。

七五、地稅與繳納便利之原則 繳納之便否，主要為課征方法問題，除少數特殊情形外，無預于稅之本身。農地之生產有定時，征稅于收穫之時或稍後，則民力舒；先期催征則繳納艱。農地散布甚廣，稅額零星，繳納之地點及手續，極能影響便利原則，容俟論述中國地稅制度及其改革時詳論之。農地稅征收實物，出自農家自所有，似無不便。然農產體積龐大，輸運勞費，歷代漕糧之擾民，尤為彰明較著。且其品質時有高下，計數復易伸縮，每使黠民弄巧，奸胥舞弊，而馴良者無由訴苦。往往勞民傷財而官得無幾。故至貨幣經濟日漸發達，地稅亦漸由實物折征，進而為

法定直接以貨幣計數。市地供店鋪廠房之用，其收益不似農田收穫之有顯著季節，其供住宅用者，地稅出自住居人之所得，亦無季節性可言。故市地稅之征收時期，不若農地之顯有自然限制，但須考慮一年，征則類多而一時繳付難，分期過多則款徵而手續煩，要當折衷於二者之間。

七六、地稅與征收費少之原則

征收費用之多少，亦主要為課征方法問題。市地價高而戶密集，易籌妥善制度，使手續簡便，而費用可省。農地散布之廣，每戶稅額之零星，則使屢來試行種種征輸制度，而妥善者殊不易得。間有民感便利，官廳豐收，而征收費用極省者。惟大都則征輸組織欠善，費用頗大，甚至有人民納二三，而實不得一者。其間情形複雜，亦留待論述中國地稅制度及其改革時詳論之。

第三節 地稅與國民經濟原則

七六、地稅與不損稅本之原則

地稅以收益為稅源，土地為稅本。稅率超過土地收益，則必損及稅本，等於沒收。市地所有人容有其他收入，以資抵補；自耕農則將不堪負擔之重，終至棄田逃亡；地主無租可食而有賠墊，亦不願復有其田。於是相率以田為累，拋荒日多，其必影響人民生計及一般國民經濟，顯然可見。故稅率不可多於收益，以損稅本，此各種稅實然也。惟為

禁於征之稅則異是，蓋其目的本在使人感稅重虧損而裹足不前，非爲稅收，更說不上保護稅本。一般地稅自無需禁於征之理。然若視土地所有人之性質而差別課稅，課自耕自住及其他正當之土地使用者以輕稅，而課坐食地租之大地主以重稅，重至超過其收益，則雖似若違反不損稅本之原則，亦不必過慮。蓋此時地主得售其地於自耕自住者，而自耕自住者不必負擔重稅，就全社會言之，實未嘗損及稅本也。

七七、地稅與培養稅源之原則 一般地稅不獨不可損及稅本，且不可盡取土地收益而征之，必留若干餘利於當正土地使用人，然後人樂其業，生產不衰而稅源可繼。不僅此也，猶須爲耕者於生活必需外，保留若干餘資，以供再生產之用，俾能改良土地，增加生產，然後稅源可豐。此猶就消極言之，若於消極輕稅之外，一方復於經濟及技術上積極促進土地之利用，增加其生產，則不獨稅源日豐而稅收可增，生產者個人及一般國民經濟俱受其益矣。

七八、地稅與地盡其利 前論課稅對於實業盛衰之影響，嘗謂就大體言之，課稅將妨礙實業之發展，重稅尤足以摧殘之（見前第一章第五節）。賦稅鮮能直接促進其事業之進展；惟地稅則能之。倘稅制適當，能使地盡其利，人盡其力，土地之生產或效用，倍蓰於前。

土地之肥瘠不一，天然生產力大有高下。管理不善，則生產力逐漸減退；管理得其道，則地方

可以維持；而盡力改良之，則生產可以激增。若地稅按照收益課征，荒地無收益則無稅，熟地之收益愈多則稅愈重，且稅率之增加，祇問收穫之多寡，不問耕作之勤惰，改良之難易，而土地受報酬遞減律之支配，有時續施勞力資本雖可增收，而相對之利潤已在遞減，稅率如故則利潤更減，終至增收不足以納稅，似此則耕者將怠於改良，生產難增，地有餘利，人有餘力矣。又如我國往事，荒地無稅，報墾雖可免稅數年，然墾種數年升課後則稅已固定，其後雖歉收無收而稅不能減免，夫荒地之能否繼續為有利之耕種，未可概論也，每有初視若良，試種數年後則頗失望者，至少有一般農人所能預知者。如此則農人開墾之心不無顧慮，而荒閒之墾闢為阻矣。今若反其道而行之，課稅一依索地價值，雖棄置不用而稅不可減，盡量使用改良而稅仍不增，則土地所有人將不願其棄置不用而必盡力使用改良之矣。

不僅此也，若可用而不用之荒閒土地，或其改良，遂相當標準者，更加重其稅率，以督其利用改良，則促進地盡其利之效力，較前更增。然此務須慎重。土地之所以荒閒或未盡改良，每有經濟原因或其他窒礙，非盲目之暴力所能強制變更者也。若不問原因而以重稅督促之，業主開墾改良而反有虧損，必不肯前，雖受嚴法強制，繳納重稅，亦惟有忍痛負擔而已；不數年而土地價值悉為重稅所吞，是直沒收其地而已。今地政或財政當局，能深知土地之應如何使用者極少，雖在農事或市

政機關，正與專家亦不易得，倘當局者但憑主觀，妄作聰明，幾何其不責事哉。故近時論者往往過分重視荒地及未改良地課以重稅之法，余則以為可供採擇，未用妄用，其成效殊不若時論之高也。

土地有自然增值，故常為富者投機之目標。投機盛則地價每有人為之過分高漲，而土地易操縱於少數豪右之手，地在豪右之手，其目的原在未來增值，而非為當時收益者，則目前土地之是否使用收益，無甚關係；且投機者大都傾其資財于多擁土地，而無意於目前之收益，其憑勢力獲得大段土地者，亦一時未必有經營之力，如是則土地必多荒閒或未盡改良；甚至有雖有經營資本，而相約閒置以促地價之漲者；其資財極富者，或且廢良田為牧場，為花園，為狩獵之地，幾類率獸而食人；而今日荒地或未改良地之免稅或輕稅，復足以鼓勵之。一方則需用土地者不易得地，不克為有利之使用；或不得不出重價購地或租地，價重則分其經營資本，削弱其生產能力，租佃則地非已有，不欲盡力改良，甚至反損地力，均有害於土地利用，耗損國民經濟者也。然若課稅一依素地價值，雖不使用，或使用未達相當程度，而稅不稍減，則每年負擔之稅，將逼使地主不得不注意目前之收益，不克閒置不用而坐待地價之漲矣。若更將不勞而穫之漲價收歸公有，則豪右無可投之機，而上述因投機操縱而生之弊害，煙消雲散，轉而促進土地利用矣。

上文曾謂「租佃則地非已有，不欲盡力改良，甚至反損地力」，此點極為重要。蓋天然土地之

盡符肥美條件者甚少，原屬肥美者亦易因濫惡使用而日瘠，地力之因管理不善而減退，實為常見之事實；而土地之變瘠，亦非旦夕所能致，往往須費多量之資金或勞力，經年累月而成之。例如土中養料與腐植質之儲積，土壤酸性或鹽鹼性之校正，冲刷或洗失之防止，灌溉、排水、或防洪之設備等，無往而不需要耕者多年之努力經營。反之，栽種而不施肥，則可剝削地力；僅施石灰而不施肥，當年雖慶豐收，而地力之剝削更速。可見土地生產力之高下，與耕者經營心理之向背，關係極為密切，益以家畜飼養及作物栽培中之種種問題，關涉之因素更多，生產豐蓄之繫乎農人努力與否者更甚。然則如何促使耕者努力經營乎？則必保證其努力經營之所得，悉屬於己。如是則最重要之問題為土地是否為其所自有。今若重稅大地主而輕稅耕者，使地主無益於保留土地，課稅稍重亦使地價趨跌，均使耕者容易取得土地所有權。加以上述之漲價歸公，及課稅一依素地價值，則聚而不克投機操縱，地價趨跌，土地易入耕者之手。耕者既有其地，改良之益屬己，則必各愛其地而盡力經營之。且收益雖因努力經營改良而日增，而地稅不加重，尤足使耕者努力改良其土地。其尙在佃耕而未取得土地所有權，或雖得土之而猶未償清地價者，亦可因稅法及土地法上之其他規定，使耕者易得其所耕土地之所有權，而努力經營耕作以取待之。若然，則地盡其利，人盡其力之境，庶乎可期矣。

七九、地稅與房屋供給

前條所論，雖主要係就農地言之，大體亦可適用於市地。昔英國曾因房屋稅甚重而房屋缺少。今我國市地無稅，或雖有稅而甚輕，房捐則頗重，亦有妨礙房屋供給之影響，實違反地澆其利之原則。且市地極易漲價，而至今未能實行漲價歸公辦法，尤足使投機者佔地不用而坐待漲價。在人口激增之城市中，常感房屋不足，房租甚昂而居室擁擠，損害住民之生計與康健，因而影響人民之道德與工作能力，殊非淺鮮。故市政當局實有為市民籌劃適當房屋之責。縱使不能征收土地，建屋以供平民之租用，至少亦須制止投機者佔地不用，而鼓勵人民之正當建築。有效之土地增值稅，及地價稅一依素地價值課征，而房屋免稅，實為最合理之稅法，有益於城市房屋之供給。

八〇、地稅與指導經濟行為

前論課稅對於各業間財源分配之影響，嘗謂人心無不趨利，若某業因課而稅負擔特重，則人將移此業之財源於他業（見前第一章第五節）。故有時可利用此種心理以指導人民之投資或經濟行為。土地投資有弊而無利，若用有效之土地增值稅，使漲價歸公，則投機不禁而自絕。土地宜歸耕者所有，若重課地主使其無利於有地，則將相率脫售，而土地易入耕者之手。富者無益于廣置田宅，或投機于土地，則轉其方向于工商，而工商藉以發展，變有害之投資為有益，一舉而數利備矣。又如荒地及未改良地重稅，而開墾及改良物免稅或減稅，可

以直接鼓勵荒地之開墾，耕地之改良，及市地之建築。林地免稅或減稅，可以獎勵或維持民有林之久存。而軍閥割據時代之所謂禁煙罰款及糧捐，則逼令人民不得不種罌粟。

第四節 地稅與社會正義原則

八一、地稅與依據法律之原則 賦稅出自人民犧牲，故在民主國中，例須取得人民

同意，制爲法律。我國今日未至憲政時期，猶無適營民意機關，然亦自有其立法程序，課稅必經立法程序，制爲法律則一也。惟今則未能語此。土地法所定之地價稅及土地增值稅，奉行之處極少，而契稅及房捐，時與土地法之規定抵觸。田賦舊有，固無所謂適合法律與否，而折征銀元則爲民國以來事，折價多寡，各省不一，先後數變，大都未經立法程序。清末以來，田賦附加層累，疊牀架屋，苛額繁征，更無所謂立法程序，唯地方當局之所欲。而臨時攤派及預征，尤爲任意，病民益甚。大抵近數十年來，稅之加重，未有如田賦之甚者，蓋城市增稅，每爲商民聯合反對而止，農民質樸，散漫而不能言，且賦額本大，稍增卽有鉅款，於是各地羅掘所至，率取給於田賦附加及臨時攤派。一次所增雖微，累增不已，遂成不堪負擔之苛稅。余嘗調查田賦，深感其弊，且前聞甘肅有妾妻于於雇傭而棄田逃亡，川北有稅逼上弔而稅不納則尸不得下者。孔子曰，苛政猛於虎也，蓋猶見

於現代。其不合社會正義，自無待言。推原禍始，則不依據法律之所致也。故依據法律之原則，實爲最起碼之社會正義原則，秉國政者不可忽也。

八二、地稅與明白確定之原則

明白確定之原則，言之甚爲簡單，求達此原則亦不困難，然事實殊有出人意料者。夫稅之是否明白確定，主要爲立法與守法問題，而與各種賦稅特性之關係較少。地稅計畝而課以同一稅率，最爲簡單明瞭，然不公平。欲求公平，則宜按照收益或所得課稅，惟計算不易。地價爲收益之反映，計算較爲便捷，惟估價而求其準確，亦不簡單。然無論如何，收益或地價既定，依稅率折算之，登入稅冊，則某地或某人應納之地稅，卽已明白確定。業戶知之，稅吏知之，有非可任意變更伸縮者矣。而舊有田賦則不然，可謂極含糊不明之能事。一縣田賦每有十餘則，且有冬至百數十則或二百餘則者。稅率與命名，初無一定標準。某田何則，屬於何人，稅冊常乏明白登載。一戶之田，科則不一，業主每不能自知其某田科則若干，甚有不能知其應稅之田何在者。而所謂科則，每畝應課之銀或米，常計算至兩或石以下之小數八九位，甚至十位六位以上，小至最高度之顯微鏡不可窺見，有無經濟價值不問也。不僅此也，正米之外，有耗米，行月糧米，孤貧口糧米，零積餘米之屬；正銀之外，有耗羨，河工，漕項，雜賦之屬，而漕項雜賦之中，名目紛繁，不勝枚舉。繁瑣如此，老吏窮難熟識，豈與民所共知哉。民國以來，舊有之繁雜附

加悉除，僅留銀米正項，而別增征收經費，其無征收費者，則有串錢要捐。然銀米之折價不一，時復增減。且未幾而新增之附稅繁興，新舊因革，稅率多寡，年有不同，往往不經合法手續，亦不刊列串票，甚或隨時攤征，雖有文告，殊非農民所能計算。甚至有本年應納若干，業戶無由查知，一憑稅吏之口者。征輸一憑稅吏之口，其有不上下其手，營私舞弊，欺善良而懼豪強者乎？此田賦積弊之所以甚也。故明白確定之原則，雖似簡單而易合，然據往日征收田賦之經驗言之，則距離常遠，影響殊大，亦足見其關係之重要矣。

八三，地稅與普遍平等之原則 普遍與平等，學者或析爲二原則。然不普遍即非一律平等。而平等亦不宜限於局部，應普及於全體有關係人。故與其析言爲二，無寧併爲一談。在昔專制時代，親貴優免，田多而稅不及，最不公平。今雖專制政體已除，而有地無糧，或雖有糧而恃強不納者，所在多有，亦背普遍原則。土地法中固有免稅規定，然其所免者爲學校醫院等公共事業之土地，非私人以營利爲目的者可比也。明太祖嘗令嗣後開墾，永不起科，其獎勵墾闢固善，而卒釀田賦不均，豪猾攘奪之弊，不足爲訓也。奧大利亞於一家所有之地，不足若干數量者免稅，然其情形特殊，非我國所宜徵也。我國農家，有地極少者甚多，免不勝免，且一家耕地太少，亦實農事，要當助其增益，不能聽令過小經營之久存，而徒作免稅之消極救濟也。故我國地稅，應以普及一切

私有土地爲原則。

私有土地均須課稅，固矣，然土質有肥瘠，坐落有便否，氣候有寒暖乾溼，人力有貧富強弱，稅率將如何規定，始得其平乎？此則極爲重要，而事實經驗，學者言論，頗有參差，遠不若但求普及之簡單。其間應考慮者可大別爲兩點，一爲土地本身報酬之多寡，二爲有地者營利能力之高下。我國舊有所謂三等九則？未嘗不欲按照土地肥瘠，而差別其重輕，照實際相去殊遠；其中情形複雜，容後詳論。稅率不符土地報酬，使幸運者享輕稅之利，而另一部分人民則呻吟於重賦之下，失平如此，不獨違反社會正義，於財政及國民經濟原則，亦影響至鉅。故地稅之釐訂，首須依據土地報酬之多寡，以定稅率重輕之比例。然僅此猶嫌不足，尙須注意有地者營利能力之高下，亦即納稅能力之高下。蓋地產愈大，則收益或所得愈多；所得愈多，則愈易化爲資本；資本愈厚，則增殖愈易。一方則財富愈多，對於滿足慾望之效用愈減，亦即邊際價值愈低，同比例納稅後之犧牲愈少。故納稅能力之增進，常較所得或財產之增加爲速。地稅不宜以但求符合土地報酬之多寡爲已足，尙須隨一戶所有地產之增多而累進其稅率，始能冀達於平等。

八四，地稅與限制兼並 土地爲生產要素，在農業社會中，除土地房屋外，幾無其他可與比擬之財產，故常爲爭競之目標。富者藉財，強者憑勢，兼困攘奪，廣置田宅，馴至豪右田連阡

陌，安坐而食；而弱小無立錐之地，終歲胼胝，不免於飢寒。古今中外，不知若干人顛連困苦於此種制度之下。是以土地若不禁止私有，則必限制兼并，而稅制實爲限制兼并之最妥善有效之工具。蓋兼并之利，以其可以安坐而得土地報酬也，令若以地稅積漸征收此種報酬爲國有，則地主之利失，豪右不欲廣有土地矣。假定地稅照價課征，每戶總地價愈多者則稅率愈重，終至等於地租，於地主無利而有損，使富者無由坐食地租，至少不如移其資金於他業，則兼并不禁而自絕矣。明朱健嘗謂富者必重其差役，必先其科徵，役重則不勝其差之繁，彼或且無樂其業之廣，徵先則不勝其督之嚴，而亦將苦其糧之多，是亦以加重負擔之法限制兼并，古人早倡言於前矣。故累進制之地稅，不獨適合納稅能力，合於平等原則，且可稍稍增進其累進率，藉以限制兼并。

論者或謂欲限制兼并，直捷莫如限田，故現行土地法含累進地價稅，而採用斷然徹底之限田辦法。然限制面積，在實行上殊爲煩瑣而不合理。每畝生產力視種種因素而異，甚至毗隣二坵，亦難盡同，詳辨則不勝其繁，粗分則必多失平之處。且如何爲最合經營之面積，復因種種因素而異。地主大小之分，原無明顯不變之標準可憑。若如東歐諸小國，全國一律寬爲之限，或較精密而分省分縣寬爲之限，然過寬則幾等於無限制，稍嚴又必有若干地方妨害農業之經營，致不能地盡其利，人盡其力，因而沮礙國民經濟之繁榮，故限田法實鮮可行。

累進地價稅制則與限田法有天淵之別，不必限制面積，亦不限制個人所有土地價值之最高額，惟於普通自耕農所應有之土地輕稅，其後隨總地價之增益而逐漸加重其稅率。其資本較多，才能較高，或因其他原因，能經營較多土地而收穫較多利益者，則不難負擔稍高之稅，而無害於其經營。遞稅率累進至甚重時，則其地已甚多，超出自耕自任之所需，為純粹之大地主矣，雖多徵之而無害於國民經濟。是以累進地價稅有限制兼井之效，而無妨害土地經營之弊，絕非限田法所能望其項背。

除累進地價稅外，土地增值稅亦有限制兼井之效。蓋兼井土地之動機，除坐食地租外，復有坐待不勞而獲之土地增值。投寄於土地，即使目前利益較低，然土地有自然增值趨勢，其利往往甚厚，故富豪樂於投機壟斷，於是兼井愈甚。今若於累進地價稅之外，復以增值稅使漲價歸公，則此種投機於漲價之動機亦除，更無兼井之利可言矣。

土地兼井之對面，除市地外，為耕者有其田。豪右不投機兼井，則耕者購地之機會較多。且投機絕跡，則地價不致過分高漲；大地產之稅率累進加重，復使地價趨跌。雖累進稅之還元作用較少，然小農之負擔未增而大地主負擔特重。富者必感稅重利薄而視土地之價值低，於是相率出售而土地市場之供給多於前，必可相當壓低地價。價低亦使耕者較易償村地價。自耕農地少稅輕及改政物

免稅，復足以增加價付地價及保持土地所有權之能力。故適當之地稅制度，不失為實施耕者有其田政策之最有效工具之一。

八五、地稅與土地公有 地稅不僅可以限制兼并，且可進而化土地私有為公有。人生不能無土地，而土地亦非人力所造成，其不能聽令少許人據為私有，猶之空氣日光之不能聽令私有也。然土地私有已久。如何使其變為公有，以如何方式公有之，始為盡善乎？此非本書範圍內事，姑置不論，茲惟論地稅之能化土地私有為公有。

化土地私有為公有之法，大別之有三種：一為沒收私有地，俗稱踢去地主；二為給價收買，俗稱買去地主；三為課稅方法，俗稱稅去地主。夫地主可以坐食之收益，主要者不外二種，一為每年可得之地租，二為土地之自然增值。素地賦諸自然，而投施勞力資本所為之改良出自人力，出自人力者宜准私有，而將素地部分收歸公有。素地因肥瘠或地位之不同，而有不同之經濟地租。以其有經濟地租，故出售可得地價，出租可得租金。其無經濟地租者，則為邊際或次邊際土地，無素地地價或地租可言。故若地稅高至與素地地租相等，則地主除改良或自耕其土地可另得收益外，欲憑素地所有權以資坐食，即不可能。一方復以有效之土地增值稅，盡收漲價歸公。如是則地主坐食之機會全失，私有土地名存實亡矣。

八六、地稅與節制資本 平均地權與節制資本爲民生主義之雙翼。地稅爲平均地權之工具，而亦有助於節制資本。夫資本主義之弊，由於資本集中於少數私人之手，競謀私利，以致損人而利己。故節制資本者，非抑止資本之產生，反之，且須力求資本之豐富，惟應使豐富之資本社會化，而節制其爲個人所私有。今我國新式工商業正在萌芽，資本主義猶未發達，土地仍爲主要財富所在；而經濟建設後地價必暴漲。若暴漲之地價，聽令地主保留，則地主及土地投機者必易轉變爲資本家。若收爲公有，用以發展公營事業，則資本歸之社會，有發達產業之益，而無資本主義之弊。故於今日建設方始之時，及早實施有效之累進地價稅以限制兼井，復以土地增值稅使漲價歸公，可以平均地權，亦所以間接節制資本。

第五節 土地稅之使命

八七、土地之特性 以上已將地稅就各原則分別研討，茲更綜合論之，以窺其全，並藉見各原則在其間配合之重輕。欲明各原則在地稅制度上之重輕，須先明土地之特性。前曾於土地之特性分別有所論及，茲亦綜合撮要言之。

土地賦諸自然而爲量有限，位置固定，人得使用而不能生滅之。人生衣食住行無不產生或寄託

於土地、土地之範圍，包括水陸，上及日光空氣，下及鑛藏，實等於所謂自然。吾人生此自然界，離自然即不能生存。勞力資本雖同為生產要素，而資本為勞力利用土地所產生，勞力而無土地亦無所施其技，故土地在生產要素中實居首要。人之生也，既賦有生存權，則生字所必需之土地，自必人人皆能使用享受之。然土地有限而人口日增，增則必有患少之日。而土質不盡美，坐落不盡便，復增其稀少性。地既患少，又為生存所必需，於是爭競起而貧鄙生，遂使貧富懸殊，苦樂不平，常為亂階。且土地之效用，隨使用之善否而異。而使用之善否，則隨使用技術、方式、生產關係、及使用者之心理向背等種種因素而異。入籍土地以生，復以患少而有爭，則如何善用此土地以裕生，亦極重要。

八八、地稅之使命

地稅既有力於調整土地分配及促進土地利用，故地稅除供應財政需要外，尤須能完成此等使命。欲完成此使命，則規定地稅時所不可缺者主要有三點：一為課稅悉照素地價值而不及改良物；二為依照每戶所有地之加多而累進其稅率，多至與素地地租相等；三為將不勞而獲之土地自然增值，收歸公有。誠能如是，則稅率適合納稅人之負擔能力，而使豪右無利於兼并投機。豪右不兼并投機，則土地易入使用者之手而為較善之利用。課稅不及改良物，尤足鼓勵使用者之努力。使用者努力，則易使地盡其利，生產增加，而富有納稅能力。地稅率適合納稅能力

，則公平而人民樂於輸納。稅制普及而累進，復可使稅收較多。漲價之歸公，尤有鉅額可收。似此則稅收充分與隨時增加之原則，不求而自達矣。且似此多收之稅，取自素地地租及不勞利得，於民無害而有益，化私有之利歸公，使全社會均享土地之利，而土地名雖私有，實若公有矣。

至繳納便利，征收費節省，依據法律，及明白確定等原則，主要為稅務行政及立法守法之事，各稅皆同，不獨地稅然也。

八九、地稅之在我國土地政策 我國土地政策，以平均土權為中心。平均地權之法，

主要為地主報價，照價徵稅，漲價歸公，及照價收買。收買所以防地主之短報地價，而報價所以為徵稅及漲價歸公之準備。故地稅實為我國土地政策之主要工具，其使命尤重且大也。

第五章 各國地稅制度

第一節 英國土地稅制

英國對於土地所課之稅，分爲下列三種（一）中央所課之地稅，（二）中央所課之甲類所得稅，（三）地方所課之地方稅。此外於一九零一年會創行四種地價稅（1）增價稅（2）復歸稅，（3）未改良地稅，（4）礦權稅，另詳下章。

一、地稅 今之地稅，始於一六九二年，原係一種財產稅，當時課稅範圍雖包括土地房屋之租金，動產之收益，及公務人員之薪水等，稅率爲每鎊四先令，即百分之二十。然以稅務行政欠善，逃稅太多，收入減少。乃於一六九六年改行分攤法，由中央規定稅額爲 *1/2000* 鎊，歸各州縣分別攤征。因動產所有人及公務員本多逃稅，故分攤之稅額，實際上大部由不動產所有人負擔。至一七九八年，首相 *William Pitt* 因英法戰爭，財政困難，制定回贖地稅辦法，凡享有土地權利之人，除不定期之承租人外，均可申請回贖地稅，購買公債等於應繳地稅額之 $\frac{1}{10}$ 倍，得分年繳清，惟至多不得超過十六年，且未繳清之數額每年應另加四厘利息。回贖費繳清後，即可永遠免繳地稅。若回贖人非長期之承租人，則於其租賃期滿後，得向地主按年收取已回贖之地稅額，而成爲該土地

之永久地租負擔，此法施行後，地稅之收數更少，一九二一年僅收五十七萬餘鎊，在財政上殊不重要。

現行地稅，係按土地及房屋之年租價值課稅，與所得稅同時征收。以教區為征稅單位，每區按照中央所規定之攤派額而定其稅率，故稅率各區不同。惟依一八九六年之法規，最高不得超過每鎊一先令，最低不少於一便士。又地主之收入如不超過三十鎊者免稅，三十鎊以下者減半。其租佃者，由租用人繳納，除租約另有規定外，租用人得在租金中扣除之。

一、甲類所得稅 (一)沿革 英國之所得稅為世界所得稅之鼻祖。一七九八年英法戰爭期內為首相皮特所創設。最初為一般所得稅，一八〇三年將各種所得分為五類課稅，英法戰爭終止後，於一八一六年將所得稅廢止。一八四二年復征，沿襲至今，累經修改。現行者為普通稅與附加稅所組成。普通所得稅仍分為五類，其中甲類為對於土地房屋所有權發生之所得課稅。附加稅係對各人所得總額在二千鎊以上者，累進進稅率課征之。

(二)課稅範圍 甲類所得稅以土地房屋所有權發生之所得為課稅之對象，故有人稱之為地主之財產稅。惟土地房屋如無人租用而無收入者得免予課稅，地主自己使用之房屋土地仍然課稅，不無鼓勵人不使用其土地。

(三) 課稅標準 以土地房屋之純年租價值為課稅標準。純年租價值係由總年租價值中扣除修理維持費用及土地稅等後之餘額。

總年租價值之估計，以出租之土地房屋每年所得之租金為依據。如租賃契約在估計前七年內所訂立者，即以契約內所訂之週年租金為總年租價值。若房地主與租用人各依法律上所定之義務，即房地主負擔修理維持費用者，以其總年租價值。若地方稅約定由地主繳納者，則應於週年租金中加入此項費用，以其總和為總年租價值。若契約所訂之租金不足為憑，或土地房屋由所有人自己使用者，則估定其總年租價值。

純年租價值，係由總年租價值中扣除下列各項之餘額：(1) 修理維持費用，(2) 所繳之土地稅，(3) 因政府辦理排水築堤等工程所繳之捐稅，(4) 所繳之教會年金(即什一地稅負擔)。惟第一項之修理維持費，非按實際費用計算，而由法律規定固定之扣除額。土地(包括農舍)由總租賃價值中扣除八分之一。房屋及其他建築物，於年租價值不超過 20 鎊者扣除四分之一；在 20 至 50 鎊之間者，扣除 10 鎊；在 50 至 100 鎊之間者，扣除 15 鎊；超過一百鎊者，先扣除 20 鎊再由超過一百鎊之數額中扣除六分之一。蓋如此所以便於計算也。

(四) 年租價值之估計手續 先由估稅員分發申報單，限定不動產占用人於 30 日內填報。填報之

事項如下：(1) 占用人之姓名住址，(2) 所有人之姓名住址，(3) 不動產之性質與面積，(4) 租金，(5) 租約條件，(6) 所繳之地方稅等。此項申報單先由估稅員審查，再呈送所得稅委員會覆核，然後交估稅員估計純年租價值，編造課稅冊。法律規定年租價值每五年重估一次，但若不動產有重大變更，或收益減少時，得隨時加以修正。

(五) 純所得總額之減免 依照上述方法所估定之純年租價值，尚須與其他純收益合併計算，就純所得總額經種種減免後，以其餘額為課稅數額。此項減免額有下列數種：(丁) 個人最低生活費之減免，未婚者就純所得總額中減除 £100 鎊，已婚而與配偶同居者，扣除 £150 鎊(一九三五—一六)。(2) 家屬扶養費之減免：a 凡子女未滿 16 歲，或雖滿而仍在校求學者，每一子女扣除 £50 鎊(一九三五—一六)；b 鰥夫寡婦和有女性親友或雇用人同住照料子女者，扣除 £50 鎊；c 納稅人之扶養人，每人扣除 £50 鎊。(3) 年老之減免，年在 65 以上，其所得總額不超過 £500 鎊者減 £50。(4) 勤勞所得之減免，指工資，薪俸，養老金，經營農業所得等而言，扣除 £50。惟扣除總額不得超過 £500 鎊。

(六) 稅率 普通所得稅之稅率為比例稅率，由每年國會通過之財政法規定之。一九三五—一六年規定每鎊課四先令六便士，合百分之 42.5。此外對各類所得稅額在 £1000 鎊以上者再加課累進之附加稅，稅率亦由每年財政法規定之。惟自一九三一—二年度以來，未有變更，計分十二級，最低

爲每鎊一先令，即5%。最高爲每鎊七先令五便士，即37.5%（五萬鎊以上者）。若與普通所得稅率合併計算，最高率可達30%。

（七）徵收方法 甲類所得稅採來源課稅法，稅款雖由不動產所有人負擔，徵收則向不動產占用人行之，而由占用人於付給地主之租金中扣除之。爲防止地主加重承租人之負擔起見，地主須隨時繳驗納稅收據，以證明占用人所繳之稅已在租金中扣除。違反此項規定者，處以50鎊之罰金。

二、地方稅（一）沿革 始於伊利沙白時代一八一六年之救貧法，該法規定各教區對於居民土地房屋以及煤礦之占用人，皆爲年金之享有人，徵收稅以供救貧之用，通稱此稅爲救貧稅。論其性質，實爲一種財產稅。逮一八四〇年將動產除外，專就不動產課稅。救貧稅之目的，原爲救濟各教區貧民之用。後因各州市公共事業之發展，教育，公用，衛生，道路等費甚鉅，乃就救貧稅增收附加稅，或另徵特別稅，因此地方稅之種類加多。至一九二五年規定地方稅之徵收一律以市爲單位，將原有各種捐稅合併而爲普通稅，此外鄉村地方另徵特別稅。

（二）課稅範圍 現行地方稅以不動產爲對象，而包括固定基金在內。自一九二九年以來，農地及農舍完全免稅，國有土地，學校，教會，學術團體，機關所有之土地房屋一律免稅。

（三）課稅標準 以不動產之純租賃價值爲課稅標準，所謂純租賃價值係由總租賃價值中扣除一

定數額後之餘額，與甲類所得稅同，惟扣除額不同：(1)房屋及建築物除花園外另無空地者，若總租額在50鎊以下，扣5%；在50鎊以上者，按其所得之大小，逐漸減少其扣除之百分率，至超過100鎊時，則先就100鎊中扣除25鎊，再就超過100鎊之額扣除15%；(2)農地以外之土地而兼有建築物者，照總租價扣10%；(3)無建築者扣5%，又為減輕工業之負擔起見，對於工廠之純年租價值復減除10%，而就其餘額課稅。

(四)稅率 由各州市議會決定之。

(五)納稅人 以不動產之占用人為納稅人。出租者由承租人納稅，自住者自己納稅，無人占用者免稅。

第二節 法國土地稅制

一、沿革 封建時代行 $Tithe$ 制，係由民會承諾之臨時稅變為經常稅，一七一〇年創行什一稅，徵收納稅人全部所得額十分之一。一七八一年復將什一稅，改為二十分之一稅。徵收失平。

大革命後，更定稅制，國稅有四大收益稅：(1)土地稅，定於一七九〇年十二月，(2)動產稅，定於一七九一年二月，(3)營業稅，定於一七九一及一七九三年，(4)門窗稅，定於一七九八

年。

土地稅之制定，因受重農學派主張之影響，視為國家之主要稅收，名之曰直接稅。一七九九年復加修正。係課於建築物及土地之純收益。房屋以前十年平均租價，店屋扣除工廠扣除之修理維持費，以其餘額為純收益。土地以前十五年間平均每年總收穫（將最多二年及最少二年除外），扣除種子，耕作收穫及維持等費用，以其餘額為純收入，即相當於自耕農之純收益。惟事實上因上述估計困難，悉依土地之租賃價值估定純收益。稅率用配賦法，其初因須徵地稅 2,000 萬法郎，攤派之結果，為純收益六分之一。此外地方附加復需 5,000 萬法郎。

惟因無可靠地籍，稅收逐年減少。遂於一八〇七年開始測丈，編造地籍，經四〇餘年，至一八五〇年始大完成。其估計純收入之法如下：（1）先就每區各地類如耕地草地等其肥瘠分為若干等級，每地類以五等級為限。（2）對於每一地類之各等級，暫先估定每公頃之平均純收入額。（3）將各地段依所定等級標準分別歸類。（4）參照每等土地各段之實際純收入更正暫之定純收入額，而作為課稅標準。惟估計之結果欠佳，一因估計工作委由各區分類委員會辦理，所用方法不一致，委員皆係納稅人，多願估低，而非同一比例，故有高下失平之弊。二因估計工作非同年舉行，十年前之數額與十年後之數額必有差別。益以地方政府任意徵收附加，引起農民之反對。

第五章 各國地稅制度

一八九〇年將房屋稅與地稅分離，房屋稅改爲定率稅。一八九七年免除小地主之稅，而稅收因以大減。惟房屋稅則因建築物之增加而加多。一九一四年將地稅亦改爲定率稅。

一九一七年改革稅制，廢舊有四大收益稅，而行分類所得稅。並以綜合所得稅爲之補充。分類所得稅共分八類，一爲無建築地所得稅，二爲建築地所得稅。自此地稅列入所得稅內，沿用至今。

一、無建築地所得稅 (一)課稅範圍 在實際慣例上，無建築地即指耕地，牧場，果園，葡萄園，林地，礦地，池沼，園圃，圍場，鐵道，運河，娛樂地，荒地，可建築地等。

(二)免稅之規定 (1)國有森林僅課附加稅；(2)國家各州區或公共機關所有土地，不以營利爲目的而使用者永久免稅；(3)林地在植樹後三十年內免稅；(4)新開拓之土地在耕種後三十年內免稅四分之三；(5)小自耕農之減免辦法：一九二八年之修正，凡不受一般所得稅徵課之自耕農，若其所有土地在地籍所載租價總額，在一百法郎以內者完全免稅，一百法郎以上而不超過1,200法郎者，則減免一百法郎。

(三)課稅標準 由土地之租賃價值，扣除_六作爲管理土地之費用及捐耗等，以其餘額爲純所得而課稅。

(四)稅率 一九一四年原定爲4%；一九一七年增爲5%；一九二〇年增爲10%；一九二四年增

爲12%；一九二六年增爲18%；一九三〇年減爲10%。又地方政府之附加稅，本均約爲25%。

(五) 納稅人 由土地所有人繳納之。惟得要求承租人代爲繳納，而於應付之地租扣除之。

(六) 租賃價值之估計 依契約地租爲根據，採用分類比較法估定之。每類土地分爲三等；每等擇定租金已知之土地爲標準，參照買賣價格或以比較方法而估定每公頃之租賃價值。然後再將各類土地按照此項標準分等。依一九二四年法律之規定，土地租賃價值每二十年重估一次，自一九一八年起將全國各州分爲二十區，每年估竣一區，二十年完全重估。然因歐戰未果。一九三〇年之法律又規定自一九三一年起舉辦全國重新估計工作，並限定一九三五年辦竣。

三、建築地所得稅 (一) 課稅範圍 以永久建築物及供該建築物所使用之土地爲目標，

工商業用地雖無建築，如木料場船塢等場皆屬課稅範圍。

(二) 免稅之規定 (1) 國家各州區或其他公共機關所有之房屋及其基地專供公共事業之用者永久免稅。(2) 農地之建築物永久免稅。(3) 新建建築物免稅二年。(4) 平民住宅免稅十五年，但以租金不超過政府規定者爲限。

(三) 課稅標準 以房屋之租賃價值爲課稅標準，扣除房屋之修理損耗等費用，住宅及商店作25%；工廠作40%；以扣除後之餘額作爲純所得課稅。

(四) 稅率 依一八九〇年之法律爲 2.5% 一九一四年以後之稅率及其變更情形與無建築地相同。

(五) 納稅人 係房地所有人，但於地上取得使用收益權者，則由使用收益權人繳納之。

(六) 租賃價值之估定 規定每十年舉辦一次。其法(1)出租之房屋，以租得定稅之租金爲根據而加以修正，例如房屋之修理及賦稅本應由房主負擔而事實上由承租人支付者，得加入租金中計算。如約定租金不確實者則用比較方法估定之。(2)自住房屋之租賃價值，參照同區內類似之租賃價值估定之。(3)如無約定租金可資依據，而同一區內又無其他房屋可資比較者，則直接估計其買賣價格，然後按照通常利率估計其租賃價值。此項利率，對於房屋等建築物定爲 5.5% ，對於固定機關定爲 3.10% 。

第三節 德國土地稅制

德於歐戰前向採直接稅歸各邦徵收，間接稅歸聯邦徵收之政策，故聯邦政府對於土地間不課稅。戰後負擔鉅額賠款，同時國內之建設整理，在在需款，乃不得不改革稅制。一九一九及一九二〇年聯邦政府先後徵收財產稅及所得稅。於是向各邦主稅之財產稅及所得稅始改歸聯邦政府徵收。

一九二〇年之地方稅法又明文規定各邦政府及各級地方政府之單獨課稅，僅限於土地財產稅，營業及享樂稅等。

今聯邦政府對於土地所課之稅共有三種：(1)所得稅，(2)財產稅，(3)不動產移轉稅。

一、所得稅 大體採綜合課稅主義。對不動產之課稅範圍如下：(1)由不動產租賃而生之所得，雖自住者亦須課稅；(2)農業，林業，園藝等經營所得；(3)五千金馬克以上不動產出賃及萬金以上特種投機行為而生之所得。由總所得中扣除最低生活費(一千一百馬克)及家屬扶養費(妻一〇〇馬克，子一〇〇，第二子一七〇，第三子二〇〇，第四以後每子一五〇馬克)後之餘額，按其多寡，課以累進稅率，自10%(最初3,000馬克)至50%(八萬馬克以上之超額)。惟工資所得之減免較多，稅率則永為10%。公司所得稅率則自10%至30%。

二、財產稅 對於一切動產及不動產，均按其價值課稅，每三年估價一次，稅率採累進制，自十分之三至七。

三、不動產移轉稅 德早實行，有為邦稅者，有為地方稅者，又有邦徵正稅而地方徵附稅者。此種德國增價稅之先導。至一九二七年始改由聯邦政府課稅。於不動產移轉時徵收之。惟因所有人死亡而移轉者免稅。以不動產移轉之市價為課稅標準，惟當事人之移轉價格高於市價者照其

約定課稅。稅率分二項，聯邦稅爲 2% ，地方爲 1% 。此稅雖由聯邦政府徵收，然僅留用全額 2% ；其餘 1% 仍歸各邦，各邦至少以其攤得稅收之半撥給地方政府。

四、普魯士之土地稅 十七世紀初即曾徵課土地房屋之土地稅。一八一六年起，將土地稅與房屋稅分爲兩種獨立稅。

(一)土地稅 依一八六一年法律之規定，課稅土地分爲耕地，園藝地，草地，林地，牧場，沼澤，荒地等七種。每種土地均按其純收益課稅。純收益由政府估定之。一八六一年規定土地稅總額爲 $5,500$ 萬馬克，分攤稅額於各州區，各州區之稅率約合平均純收益之 0.5% ；惟因分攤稅額之極不平等，有僅合純收益 0.1% 者。此外各州區復徵附稅，稅率較邦稅低。

(二)房屋稅 按照房屋及其土地之純收益課稅。以最近十年之平均租金，扣除修理維持費後，作爲純收益。稅率，住屋爲 1% ；工商用屋爲 1% ，此外地方政府均得徵收地方附加稅。

惟至一八九一年普魯士改革稅制，施行邦所得稅後，於一八九三年將土地稅及房屋稅改歸地方政府課稅。及歐戰後，聯邦政府改革稅制，廢各邦所得稅而創聯邦所得稅。一九二三年又將土地稅及房屋稅改爲邦稅，並將其合併而稱爲土地財產稅。所謂土地財產，係包括土地建築物及其設備而言。課稅標準隨土地種類而異，農林，園藝各地以土地收益價值爲標準，其他以買價爲標準。稅率

又因土地種類而微有不同：(1) 建築地每千馬克每月課稅二十分尼 (Pfennig) (一百分尼等於一馬克)，即萬分之二，按年為2.4%；(2) 農林園等地採累進稅率，最初十萬馬克，每千月課十分尼，即等於年課1.2%；次三萬馬克，每千月課1.5分尼，再次六萬每千月課2.0分尼，其餘部分每千月課2.5分尼；(3) 其餘土地每千馬克月課0.5分尼。以上稅率雖係按月計算，而實際上農地稅款則年分四次繳納，其餘土地則按月課稅。此外地方政府亦得征收附稅，其稅率約合邦稅之三倍。

此外地方政府所征收之土地增價稅，自一九一一年始歸聯邦政府，又改為帝國增價稅，惟施行未久，於一九一三年廢止，仍收歸地方政府課取。俟於討論地價稅時再為論列。

第四節 美國土地稅制

聯邦所得稅

美國聯邦政府一九〇三年以來，對於土地及其他不動產向課一般所得稅。

(一) 課稅範圍 (1) 由不動產所有權而生之所得，惟土地房屋由所有人自己居住而無收入者不稅，與英法德等國不同；(2) 由使用動產而生之所得；(3) 由不動產出賣或其他處分而生之所得，(此點與英法不同而與德相似)。

(二) 課稅標準 採綜合課稅主義，對不動產所得及其他所得合併課稅。對所得總額亦有最低生

活費及家屬扶養費之扣除，計獨身者扣1,000元，夫婦共同生活者扣2,000元，未滿16歲之子女以及無謀生能力之家屬扶養費每人年扣200元。

(三)稅率 所得稅分個人及法人兩種。個人所得又分普通與附加稅。普通稅稅率，對最初之四千元課2%，超過四千元者3%。此外對於超過六千元以上之所得加課附加稅，稅率自16.1-19%。法人所得稅採比例稅率，為13.75%，而不課附加稅。

各邦財產稅

(一)範圍 美國各邦州鎮鄉市均以財產稅為主要稅源。對一切動產及不動產按財產價值綜合課稅。通稅為一般財產稅。現已有三十餘邦課邦所得稅，然不若財產稅地位之重要。又有數邦已不課邦財產稅，專歸市州鎮政府征收之。在理論上，一般財產稅對各種財產按同一稅率，然事時上對動產課稅特為困難，尤以無形動產為最。因此有將一切動產免稅者，如運輸稅，亦有無形動產免稅，或另課特別稅者。又有若干邦改行分類財產稅，分別財產之種類而課以不同之稅率。

(二)課稅標準 財產稅大都以財產之估定價值為標準。事實上各邦按照實價估計者為數甚少，所估價值概較實價為低。低估之百分率各邦不同，最高者為實價80%，最低者僅及81.80%。各邦之內，各州亦低估之百分率，往往亦異。稅款之負擔，固不公平。在行分類財產稅之各邦，對各種

財產降低之估價百分率亦不相同：例如 Montana 邦，土地及其改良物，以及工業機器，銀行股票，按實價百分之三十估計，傢具、農具，氣車，船舶，照實價 20%，牲畜，農產品，商品，照實價 10%，金錢債款照實價 10%，其他財產照實價 7% 估計。

(三) 稅率 (1) 邦稅：有行分攤制者，有行定率稅者。行分攤制者，由邦議會規定財產稅數額，分攤於各州市征收之。行定率稅者，大都由邦立法機關逐年規定稅率，由各州市按率征收之。稅之高低，各邦憲法大都未加限制，但亦有數邦憲法明文限定其稅率者，例如 Alabama 規定普通稅率不得超過 5.5%，Arkansas 規定不得超過 10%，Louisiana 規定不得超過 4.25%。除普通稅外，各邦往往徵收特別稅，專供特別用途，如學校，公路及其他公共工程事業。行分類財產稅之各邦，對各種財產之稅率，各不相同，例如 Kentucky 一九二四年所行稅率，不動產為 2%，銀行存款等 0.5%，農具，機器，牲畜農產品，製造品及其他動產 0.5%。

(2) 州稅：州稅稅率由各州自定，但各邦憲法或法律中大都阻止其最高率。如 Colorado 規定一等州之普通稅率不得超過 3%，二等州不得超過 5%，依次類推，至十等州不得超過 2%。各州除征財產普通稅外，復可征特別稅，專供學校及公路之用。

(3) 市鎮鄉稅：市鎮鄉之稅率，各邦憲法及法律大都限制其最高額。例如 Kentucky 規定人口一

萬以下之市鎮稅率不得超過7.5%，人口一萬至一萬五千者不得超過10%，一萬五千以上者不得超過15%。據J. P. Genur 計算Illinois 邦Cook 州Chicago 市之北之加哥鎮，其應繳之財產稅，綜合邦州市鎮各稅及特別稅共計63.1%。

(四)征收行政 邦稅大都以州為征收行政單位由財政局征收之，亦有以市鎮為單位者，由人民選舉之稽查員征收之。至州稅及市鎮鄉稅，有與邦稅合收者，亦有分定時間征收者。稅款大部為一次繳清。但有十四邦准許分兩次繳付。於期不繳者，或科罰金，或加利息，或二者並行。罰金數額，各邦不等，最低為稅額2%，最高15%。加課利率亦各不同，有為年息6%，有為月息3%。對欠稅之財產保有留置權，於必要時，得拍賣之或沒收之。

(五)估價手續 各邦對動產大都年估一次；對不動產之估價，有二十一邦年估一次，十一邦兩年一估，其他各邦三四五年不等，估價員大都由人民選出之，為減低當地人民負擔起見，估價員往往故意減輕估價。但各大城市之估價員大都由政府人員充任，對不動產之估價，近多將土地房屋分別估價，而採用所謂科學的估價方法，以求土地及房屋之客觀價值。

第五節 日本土地稅制

一、所得稅 日本中央政府之土地稅制，以所得稅爲主，土地稅爲副。所得稅自明治二十一年始，歷經修改，現行者有三種，(1)法人所得稅(2)利息所得稅，(3)個人所得稅。

(一)課稅範圍 個人所得稅係就各人所得全部(公債利息除外)綜合課稅，不動產之所得包括在內。

(二)課稅標準 由上年之總收入中，扣除必要之經費後，謂之純所得。所謂必要經費，係指房屋之修理費，耕地之種子肥料等費。由各人純所得總額中，扣除勤勞所得，家屬扶養費，及最低生活費，而以餘額爲課稅數額。

(三)稅率 (1)法人所得又分爲二：(a)普通所得稅率採比例制，對於在國內設有營業所之法人稅5%，國內無營業所之法人稅11%。(b)超額所得稅，對於法人所得超過資本金額10%者加課之，採累進制，自1%至20%。(2)利息所得稅採比例制，對公債利息稅7%其他利息稅5%。(3)個人所得稅採累進稅制，分20級，自8%至30%止。

一、地稅 日本於未行所得稅之前，中央政府已課土地稅，稱之爲地租。施行所得稅後，仍以之爲副稅，繼續課取。明治六年頒布地租改正條例，規定以土地純收益之還原價值爲課稅標準。此即通稱之地價，其估計方法有三：(1)自耕地由總收穫中扣除種子肥料稅捐等費用，以餘額作

爲純收益，再以六厘利率還原爲地價，(2)出租地以租穀之價值爲純收益，再以四厘利率還原爲地價。(3)城市宅地(包括商店及工廠基地)依明治四三年之規定。以租價十倍作爲地價。爲估計全國土地收益價值起見，自明治六年起舉辦全國土地清丈，經十年完成，而編成土地台帳，並估定各種地價。

稅率之規定，最初照土地清冊所載稅 3% ，其後屢經變更，至明治四十三年改定爲宅地 2.5% 耕地 4.7% 其他土地 5.5% 。大正三年又將耕地稅率減爲 4.5% 。此外各府縣市町村地方自治團體，亦得加課附加稅，以供地方開支之用。

課稅之地價，自明治初估定後，數十年來，多未修改，與實際市價相去太遠。因此於大正十五年(一九二六)着手調查全國土地租賃價格，改訂土地清冊。昭和六年頒布地租法，概以土地租賃價格爲課稅標準。此項價格依地主收入之資金而估定之，但須扣除土地之維持費用。租賃價格十年重估一次，第一次之重估定於昭和十三年(一九三八)，但土地之種類或用途有變更時，得隨時改正。

課稅土地分爲兩類：(1)水田、旱田、宅地、鹽地、礦泉地；(2)池沼、山林、牧場、原野、雜地。稅率一律照估定之租賃價格課 3% ，耕地分四次繳納，其他土地年分兩次繳納。經此改革，農繳之負擔減輕，宅地加重。此外各地方自治團體可徵收附加稅。而下列土地一概免稅：(1)公

有地，公共團體用地、寺社地、墳地、道路鐵道用地、堤塘溝井用地、保安林；(2)自耕地之租賃價格不足二百元者。

第六節 其他各國土地稅制

一、意大利土地稅制 意自十九世紀中葉以來，中央政府即課取動產及勤勞所得稅，惟不動產所得不在課稅範圍之內，頗另課土地稅及房屋稅。

(一)土地稅 以地主之純收入為課稅標準，而將使用土地所得之收益除外。地主之純收入以地籍冊所載者為準。墳、礦、海灘等地、鹽井、池塘、及因河道變遷易於漲坍之地，因施排水灌溉而開拓之地，免稅二十年。稅率為純收入之10%。

(二)房屋稅 出租之房屋以所有人之純收入為課稅標準，自住者以估定之租賃價值為課稅標準。所謂純收入者，係自總收入中扣除維持損耗等費後之餘額。墳場及其附屬建築，農人住宅及積穀倉，大王殿，文化機關之房屋一律免稅。一九一九至一九三五年之間所建住宅免稅25年。稅率亦為純收入10%。各州縣地方政府對土地房屋得另課地方稅。此外並有另課不動產增價稅者。

二、匈牙利土地稅制 (一)土地稅 以農用土地為課稅範圍，惟不論是否使用，概須課

稅。國家、宗教、教育、慈善等機關所有之土地免稅。因施排水灌溉而開拓之土地免稅15年。以地籍冊所估定之純收入為課稅標準。此項純收入，按耕地種類及土地肥瘠而分定其等級，耕地分為七類，每類復依肥瘠分為六級，共42級。稅率為純收入10%。地方政府得加課附加稅。

(二) 建築物稅 住宅及其他有永久性之建築物概須課稅。出租房屋按總租賃價值課稅，自住者按估定價值課稅。稅率在布達配斯城(Budapest)為17%在其他城市為15%在鄉村為14%。

(三) 不動產移轉稅 於不動產移轉時，以其價值為課稅標準。稅率分為兩種：(1)有償移轉為5%。(2)因贈與繼承而移轉者，視關係之親疏而定，自1%至30%不等。此外另徵附加稅30%。

三、瑞士土地稅制 (一) 聯邦稅制 瑞士聯邦政府向不課土地稅，惟自一九三三年施行

危機稅後，不動產亦在課稅之列。該稅之課稅範圍如下：(1) 自然人一切所得按純所得總數課稅，稅率自0.5-10%；(2) 自然人之一切財產，按財產價值課稅，惟須扣除財產所負之債務，稅率自1-10%；(3) 股份公司及合作社之收益，按純收入課稅10%；(4) 股份公司及合作社之資本，採比例稅制，對已收資本稅1%，未收資本稅2%，以上四種稅收，以50%歸中央，50%歸各邦。

(二) 各邦稅制 瑞士各邦政府皆課財產稅及所得稅，亦有間課不動產稅及不動產移轉稅者。茲撮述二邦稅制於下以爲例：

(甲) Jurich 邦政府所課者爲財產稅及所得稅；(1) 財產稅，以扣除債務後之財產價值綜合課稅，稅率自 1.5-2.5%；地方政府得帶征附加稅至邦稅稅率之兩倍半爲止，(2) 所得稅，以一切純所得綜合課稅，稅率自 1-5% 止。此外地方政府另課下列諸稅：(1) 不動產稅，按土地及建築物之市價課稅，稅率爲 0.5%；(2) 不動產移轉稅，於不動產移轉時，按其市價課稅 0.25-2.0%，自地方政府自由決定；(3) 增價稅詳後。

(N) Geneva 邦政府所課之稅有四種：(1) 財產稅，以扣除債務後之財產綜合課稅，稅率自 1.75-4%；(2) 所得稅，以一切純所得綜合課稅，稅率自 1-8%；(3) 不動產稅，按土地及建築物之市價課稅，普通稅率爲 1%；農地價值在二萬五千法郎以下者稅率減半，法人之不動產稅率爲 1.5% 或 2%；(4) 不動產移轉稅於不動產移轉時照買價征收，稅率爲 2%。以上四種稅收完全歸拜政府，惟除第四種外，地方政府得加附加稅。

四、荷蘭土地稅制 中央政府課兩種土地稅：(1) 財產稅：對不動產及動產照價綜合課稅，惟於不動產之價值中須扣除其所負債務，財產價值不滿 16,000 法郎者免稅；16,000 至 30,000 法郎之間者每千稅二法郎，即 2%；在 30,000 法郎以上者稅 1%。各市得加征附加稅至 50%；各州得征至 40%。

(1) 土地稅：按土地及建築物之年租課稅，稅率有二：(1) 無建築物地稅為6%；(2) 有建築物地稅為7.5%。稅收50%歸中央，50%歸各州市，此外各州市並得另課附加稅。

五、瑞典、挪威、丹麥、芬蘭之土地稅制 該四國中央政府對土地皆課所得稅及財產稅，綜合一切所得及一切財產分別課稅。所得稅以純所得為課稅標準。財產稅以價值為課稅標準。稅率如下：(1) 丹麥所得稅稅率，住居國內者為4—25%，住居國外者為3—25%，法人為3—20%；財產稅稅率為0.5—10%。(2) 瑞典所得稅率，外國公司為3—12%，本國公司為15—12%；財產稅稅率由國會逐年決定。(3) 芬蘭所得稅稅率為4—20%；財產稅稅率為15—8%。

瑞典各州市得另征所得稅及不動產稅，所得稅以純所得與課稅標準。不動產稅以不動產之估定價值為課稅標準。稅率由各州市自定之。

丹麥中央政府尚另征不動產稅，將土地及建築分別估價而課以兩種不同之稅率。對土地之自然增值加課增值稅，詳後。

六、拉脫維亞土地稅制

(1) 不動產稅 (1) 城市不動產稅，對市行政區域內之不動產，照估定之收入課稅，稅率為15%，稅收50%歸中央，餘歸市府；(2) 鄉村不動產稅。對市行政區域以外之不動產，照估定之收入課稅，稅率為1.5%，稅收50%歸中央，餘歸地方政府。

(二)不動產移轉稅 於不動產移轉時征收之，以當時之最高價值為標準，稅率為0%。

(三)不動產增價稅 詳後。

七、厄瓜多爾土地稅制

(一)鄉村財產稅：以土地，建築物，樹木，農產物，牲畜等為課稅範圍，按照實際價值課稅，稅率自4—9.5%0，稅收全數歸中央。

(二)城市財產稅 以基地建築物，花園及一切定着物為課稅範圍，按其實際價值課稅，稅率自4—8%0，稅收全部歸市府。

(三)所得稅 對各人所得，除經營農業之所得外，按照其種所得綜合課稅，稅率自1—2%0，稅收全部歸中央。

(四)不動產移轉稅 於移轉權利之登記時征收之，按不動產價值課稅5%0，稅收全部歸地方政府。

第六章 各國施行地價稅概要

(本章題目及文字係鮑德徵先生所撰原文，見地政月刊四卷九期。惟第十二節以下另加)

地價稅者，謂將土地上改良物價之價值除外，專就土地之未改良價值，按年所課之稅也。所謂土地之改良價值，即假定地上並無改良物，依照善意上買主所提之合理條件，而出售該土地時，所可得之價額，亦即 總理所謂素地之價值也。所謂改良物，乃指地主在土地或為土地之利益起見，實施資本勞力所為之工事及所用之材料，足以增加土地之價值者而言；例如房屋堤圩之建造，溝渠水井之設置，土壤之改良，私道之修築皆是也。我國土地法並分改良物為建築改良物及農作改良物二種：附着於土地之建築物或其他性質相同之工事 為建築改良物，附着於土地之農作物，其他植物，及土壤之改良，為農作改良物。

改良物既為實施勞力資本之結果，其私益歸所有權人享受，自屬正當，故對於改良物之價值，應免予課稅。至於土地之價值，乃人口增加，社會進步，經濟發達之結果，由公眾之力量所造成，對於土地係屬不勞而獲之利，今以課稅方式收歸公有，而為公共事業之用，實至公平允當。且按照地價徵稅，則無收益之土地亦不能免稅，地主遂不得不盡力改良利用其土地，以謀收入，而抵補稅

款之負擔，地盡其利之目的乃可達到，此其一也。地主對於其所有之土地，如不能自加改良利用，勢必出售其土地，方可避免稅款之負擔，大主地遂可消滅，需用地地者乃有取得土地之機會，此其二也。地價若因人口增加，社會進步而自然增漲，則地價稅之負擔，亦隨之而加重，地主遂難坐享不勞而獲之利，土地投機自可制止，此其三也。總理主張「照價徵稅」，為平均地權之一種方法，其精意殆即在此。

地價稅制為美人亨利佐治所倡導，最先施行於英屬澳大利亞及新西蘭，今則歐洲，美洲，非洲各國亦已有採行之者。其中尚有某數國家，對於改良物僅減低其稅率，而未完全免稅，此與地價稅之原則雖未盡脗合，但亦可謂已循地價稅之途徑而前進矣。我國土地法遵照總理之主張，早已有征收地價稅之規定，近來各省市已有施行之者。爰略述各國實施地價稅之概況，以供國人之參攷。

一 英屬澳大利亞聯邦

英屬澳大利亞聯邦所施行之地價稅，計有聯邦稅，邦稅，及地方稅三種，皆按照土地未改良價值征收，改良物完全免稅。聯邦政府及各邦政府所課之地價稅，通稱為土地稅，其目的在分裂大地主之地產，而鼓勵土地之拓殖。地方自治團體所征之地價稅，通常分為普通稅與特別稅，其目的重

在財政上之收入，以供發展地方事業之用，此其大較也，茲分述三種地價稅施行之概況如下：

一、聯邦稅

聯邦土地稅於一九一〇年開始施行，其稅率採累進制，對於不在地主與非不在地主分訂兩種稅率，前者之負擔較後者為重，終其目的重在制止不在地主之壟斷土地也。所謂不在地主，指其課稅時不住在澳洲之地主，或在課稅前一年內，離開澳洲至半年以上之地主。其最初之稅率如下：

(1) 非不在地主 地價在五千元以下者免稅，超過五千元者就其超過之價值課稅，自每鎊課一鎊士起，按照對一之遞增率逐漸增高，至地價超過七萬五千元鎊時，其稅率為每鎊課六鎊士。

(2) 不在地主 地價在五千元鎊以下者，每鎊課一鎊士，超過五千元鎊者，其稅率逐漸增高，至地價超過八萬鎊時，其稅率為每鎊課七鎊士。

上述稅率，其後曾經修改。最近稅率較前為低，對於非不在地主之稅率，自每鎊課一鎊士起，至每鎊課五鎊士止，對於不在地主之稅率，自每鎊課一鎊士起，至每鎊課六鎊士止。

二、邦稅

澳大利亞聯邦中，計有六邦征收邦地價稅。

(1) 南澳大利亞 為澳洲聯邦中，最先施行地價稅者，於一八八四年，即已按照地價征收邦土地稅。最初稅率為每鎊課半鎊士，地價超過五千鎊者，每鎊加課半鎊士。其後改為每鎊課半鎊士，地

價超過五千鎊者每鎊加課二辨士。對於不在地主則又另征附加稅。此所謂不在地主，指在稅課前離開本邦至二年以上之地主。

(2) 苦因士蘭。至一九一五年，始按照地價徵收邦土地稅。地價在三白鎊以下者免稅，超過三百鎊者，就其超過部分課稅。其稅率採累進制，自每鎊課一辨士起，照價遞增，至地價達七萬五千鎊以上時，則為每鎊課率六辨士（約合千分之二十五）。自一九一八年起，又另征附加累進稅，每鎊課一辨士起至每鎊課二辨士止，此外對於未改良地之最高稅率，已達每鎊課十辨士。所謂未改良地，指地上改良物價值低於土地未改良價值四分之一之土地。

(3) 維多利亞。自一九一〇年起，按照地價，征收邦土地稅，其稅率為每鎊課半辨士。自一九二四年起，又征百分之五之附加稅。凡地價在二百五十鎊以下者免稅，超過二百五十鎊者其免稅額逐漸減少，就其超過價值每鎊減少一鎊，至地價達五百鎊以上時，則全不免稅。

(4) 西澳大利亞。自一九〇七年起，按照地價，征收邦土地稅。其原定稅率為每鎊課一辨士，並規定免稅五十鎊。自一九二四年起將免稅之規定廢除，稅率則增為每鎊課二辨士。

(5) 塔斯馬尼亞。自一九〇五年起，按照地價，征收邦土地稅。其稅率採累進制，曾屢經修改，凡地價在二千五百鎊以下者每鎊課一辨士，此後逐漸增加，至地價達八萬鎊以上時，每鎊課三辨士。

辨士。

(6) 新南威爾斯 自一八九六年起，按照地價征收邦士稅地。稅率爲每鎊課一辨士，地價在二百四十鎊以下者免稅。但自一九〇五年通過法律，授權地方政府征收地方地價稅後，地方政府一經開始征收地價稅，邦士稅即停止徵收。今僅在無地方自治組織之區別，征收邦稅。

三、地方稅

各市縣自治政府按照地價征收地方稅，在苦因士蘭已普遍施行；在新南威爾斯，除無地方自治組織之區域外，亦已普遍施行；在維多利亞及與澳大利亞已有若干市縣採行，但尙未能普遍；在西澳大利亞各鄉區均已採行，但市區仍照年租價值課稅；塔斯馬尼亞之地方政府，迄未採行地價稅。

(1) 苦因士蘭 因邦政府財政困難，無力補助地方政府之開支，遂於一八九〇年通過法律，授權地方政府按照土地未改良價值征收地方稅。一九〇二年又通過法律，規定地方稅必須按照地價征收，至少每三年須估價一次，其最高稅率定爲每鎊課三辨士。但至一九二一年，又改定最高稅率爲每鎊課一先令（千分之五十）。地方稅分爲普通稅及特別稅。各名城所征普通稅，其稅自每鎊課四辨士，至每鎊課一先令不等。各縣所征普通稅，其稅率自每鎊課一辨士至每鎊課十一辨士不等。至特別稅之征收，係俱電燈，衛生，公債等目的之用，名目分歧，稅率不等。故苦因士蘭地方政府

所行之地價稅，殆已成爲單一稅。

(2) 新南威爾斯 一九〇五年邦議會通過法律，授權地方政府征收地價稅，並規定地方政府所征之普通稅，必須按照土地未改良價值征收，至附加稅及特別稅，或按未改良價值征收，或按照土地之改良價值（連改良物價值在內）徵收，悉聽地方議會自由擇定。普通稅之稅率至少每鎊課一辨士，最高爲每鎊課二辨士。現各市縣所稅之地方稅，無論爲普通稅或特別稅，大都皆照地價課取，僅有一二縣所征之特別稅，未將改良物之價值外耳。

(3) 維多利亞 邦議會於一九一四年通過法律，授權地方政府，得按照地價課取地方稅，但須由地方議會議決，或由納稅人投票表決之。現地方稅採行地價稅者，計有三縣十一市，其稅率輕重不等，最低者每鎊課 $\frac{1}{2}$ 辨士，最高者每鎊課七辨士。

(4) 南澳大利亞 一八九三年之法律，准許市政府按照地價課取地方稅，一九二六年又通過法律，授權縣議會得按照地價征收地方稅，但皆須經納稅人投票表決，其手續頗繁雜，故推行至爲遲緩。但現已有十六市六縣專按地價課取地方稅。市地方稅稅率較低，自每鎊課一辨士半，至每鎊課四辨士半不等。

(5) 西澳大利亞 地方稅按照地價征收，在鄉區早已經施行。依照一九〇二年之『道路法』

市區以外之地區，得組成自治區，稱爲「道路區」，設道路局管理之，仍按照土地年租價值或未改良價值課取地方稅。現有一百廿五道路區中，按照土地未改良價值及年租價值兩種標準課稅者，計七十五區；專照未改良價值課稅者，計五十區，其稅率自每鎊課一辨士至每鎊課六辨士不等。道路局附屬之衛生局，並得按照未改良價值，另征收衛生稅，自每鎊課一辨士至每鎊課三辨士不等。

(6) 塔斯馬尼亞 各地方政府所課之地方稅，仍照土地年租價值徵稅，尙未採行未改良價值稅。一九二四年雖有法律准許省會市政府經納稅人投票表決，得改行地價稅，迄未見諸實行。

(7) 聯邦首都區 聯邦首都區坎伯刺 *Camberley* 爲直轄於聯邦政府之自治區，依照一九二六年法律之規定，該區應按照土地未改良價值課取地方稅，市區普通稅稅率，不得超過每鎊課五辨士，郊外區普通稅稅率，不得超過每鎊課三辨士，至於電燈衛生等特別稅稅率，皆不得超過每鎊課三辨士。故該區之稅收，幾以地價稅爲唯一來源。

二 英屬新西蘭

新西蘭 *New Zealand* 施行地價稅之目的，與澳大利同，但其施行之日期，實先于澳大利亞。一八七八年自由黨執政時，卽已頒佈法律，規定按照土地未改良價值，征收邦稅。但次年自由黨內閣傾

覆，該法律亦隨之而取消。至一八九一年，地價稅始重加施行。今則分爲邦稅及地方稅兩種。

一、邦稅

凡地價在一千五百鎊以下者，免稅五百鎊，超過一千五百鎊者，其免稅額逐漸減少，就其超過價值，每一鎊減少一鎊，至地價達二千五百鎊時，則全不免稅。稅率向採累進制，曾屢經修改。一九二〇年之稅率如下：地價在一千鎊以下者，每鎊課一辨士，超過一千鎊者，其稅率逐漸增高，至每鎊課一鎊辨士爲止。對於不在地主又按照稅加征百分之五十之附加稅。一九二四年，將累進稅率減低百分之五。今則改採比例制，規定每鎊課一辨士。

二、地方稅

一八九六年續佈法律，准許地方政府，按照土地未改良價值課取普通稅，但須經納稅人之請求及投票之表決。一九一一年之法律又規定，一切之地方稅皆得按照地價征收。自一九二七年以來，祇有一市一鎮，經納稅人之表決，廢止地價稅，而改行舊制，按照土地及改良物之價值課稅。有四市二鎮，雖有廢止地價稅之提議，均經投票表決而打消。今則二百八十九市縣鎮中，有八十六市縣，專按地價征收一切之地方稅；有六十六市縣鎮，專按地價徵收主要之地方稅；其稅率由各市縣鎮議會自爲規定。其他之市縣政，或照土地及改良物兩者之資本價值課稅，或照兩者之年租價值課稅。但法律規定，所謂年租價值，不得少於土地價值百分之五；因此不使用之土地，亦不能避稅。

關於土地估價，由中央政府特設估價部專司其事，與賦稅部分離而獨立，置估價長一人主持之。至實際估價之業務，則由區估價員及助理估價員辦理。如有必要，並得臨時雇用地方估價員襄助之。估價員對於每宗地產，須分別估計三種價值：（1）土地之未改良價值，（2）建築物及其他改良物價值，（3）地產之總價值，易言之，即土地未改良價值與改良價值之總和也。估價一方面根據土地所有人之申報，一方面根據地產買賣記錄及政府所有之其他參考材料，先將每一區域內土地未改良價值之標準價值估定，然後對於每宗土地，斟酌其性質，位置，地形，交通，及其他特點，比標準價值，即可估定該土地之未改良價值，而為征收土地稅之根據。

一區域內地價估計完竣後，即行編造估價冊，將估定價值，分別通知所有人，並將估價冊存置公共場所，以便公開閱覽。土地所有人對於估定價值，如認為不當，得於通知書中所規定之期限內，提出書面異議，並敘明其所擬定之地價，估價長接到異議後，即交區估價員加以審核，如認為理由不足，即予駁回，如認為估價確欠允當，應即加以修正。土地所有人如仍不服時，應即將異議提出請估價法庭裁決之。此項異議，經該法庭裁決，認為正當時，估價冊所載之地價應即修正。如經該法庭駁斥，則土地所有人得於十四日內，請求估價長依照所有人所擬定之估價，將估價冊重加修正，否則應由估價長代政府按照其所擬定之地價收買其土地。又如估價長認為估價法庭所為減低估價之

裁決，有欠尤當時，亦得於十四日內，通知土地所有人接受原估定價值。如該所有人在收到通知後三十日內，不為接受之承諾時，估價長經總督之同意，得代政府按照原估定價值，收買其土地。地價之重估，在新西蘭並未規定期限，視地價變動之情形，由總督隨時決定。普通每隔二年或三年，即舉行估價一次；遇有特殊情形，估價長如認為必要，得隨時為局部之新估價。

三 英屬加拿大西部四省

加拿大西部英屬哥倫比亞，撒喀其萬，Saskatchewan 亞柏達，曼尼托巴四省之地方稅，多已採行地稅，對於土地按照其估定價值課稅，對於改良物或完全免稅，或僅就其估定價值之一部份課稅。

1、英屬哥倫比亞 British Columbia 有十市縣對於改良物完全免稅，專課地價稅，其中最大之城市為新韋斯敏斯德 New Westminster。有十九市縣改良物之課稅價值尚不及其實價百分之四十，有二十九市縣，改良物課稅價值僅占實價百分之五十，有兩市縣改良物課稅價值約占實價百分之六十至百分之七十。在鄉村中，改良物課稅價值通常僅占實價之一半。

1、亞柏達 Alberta 對於鄉區之改良物完全免稅，專課地價稅。對於城鎮之改良物，大

都按照其價值三分之二課稅，土地則按照其實價課稅。

二、撒喀其萬 Saskatchewan 對於土地按照其實價課稅，對於鄉村之改良物照實價百分之六十課稅，但在鄉區供農業用之房屋皆完全免稅。對於城市中之建築，其課稅之價值，皆不超過其實價百分之六十。

四、曼尼托巴 [Manitoba] 鄉區照土地未改良價值課稅，改良物完全免稅。城市改良物之課稅價值不得超過其實價三分之二，例如溫尼伯 Winnipeg 市是其例也。

四 英屬非洲殖民地

一、英屬南非聯邦 該聯邦分爲脫蘭斯瓦爾，好望角，納塔耳，澳倫治自由邦四邦各，邦之地方稅多已採行地價稅。

(一) 脫蘭斯瓦爾 Transvaal 一九一六年之法令規定，地方政府應徵收地價稅，按照地價每磅課稅一辨士，如欲對於建築物課稅，必須同時將地價稅同等加增。現在十二城市專課地價稅，有十四城市其地方大半皆以地價爲歸着，在三十一鄉區中，有九區專課地價稅，其他各區亦大都以地價爲課稅之主要源泉。衛生委員會所管轄之二十地區，大半祇課地價稅。地價之估計，由各地估價員

辦理，每三年修改一次。

(2) 好望角 Cape of Good Hope 一九一七年及一九一八年之法律規定：城市政府得專照地價課取地方稅，而將建築及改良物免稅。因此劍橋市之一切地方稅，皆按照地價徵收，東倫敦市則將改良物稅率減低，只及地價稅率之二十四分之一。在一九一三年邦政府即已設立估價部，主管全邦地產估價事宜，對於每宗地產，分別估計三種價值：1. 基地價值，2. 建築物價值，3. 有益之改良物價，例如建造，填築，灌溉等工程，以及圍籬，洩水，翻掘底土，種植森林皆是也。估價每五年修正一次。

(3) 納塔耳 Natal 該邦之德爾班城 City Durban 自一九一三年起，地方稅中對於建築物及改良物所課之稅率，祇占地價稅率之二分之一。

(4) 奧倫治自由邦 Orange Free State 一九二五年之法律規定，地方政府得減輕建築物及改良物所課之稅率，加重地價稅。現有一市專照地價課地價稅，有五城市已將改良物稅率減低。估價每三年舉行一次。

一、洛諦西亞 Rhodesia 一九一四年法令准許地方政府，將土地與建築物或改良物分別課稅。有兩城市已將地方稅率改訂，將地價稅率增高，等於建設物稅率之四倍。

三、**肯尼亚 Kenya** 一九二二年法令規定：奈洛俾 Nairobi 城之地方稅，專照土地市價征收，而將改良物除外，其稅率不得超過地價百分之二。自該年起，奈洛俾之地方稅率照地價課取。

五 英國

英國於一九零九年財政法案中，規定徵收地價稅。但所謂地價稅，實為四種性質不同之賦稅，茲分述於下：

一、**增價稅** 為對於土地增漲之價值所課之稅，其稅率為增價數額百分之二十，於土地因出賣繼承而轉移時，締結十四年以上之租賃契約時，或公私所有之土地於十五年屆滿而無轉移時徵收之。此與按年徵收之地價稅，實殊途而同歸。

二、**復歸稅** 於二十一年以上之土地租賃契約終止，土地交還地主時，對於地主所受得之利益而課之稅，其稅率為受益價值百分之十。蓋英國盛行長期土地租賃制，習慣上承租人在租賃期中，在土地所建築之房屋及所實施之其他改良物，於契約期滿時，須一併無償交與地主，是承租人改良土地所生之利益，反為地主不勞而獲，今課以復歸稅，其目的與增價稅同。

三、**未改良地稅** 對於未經建築之空地，按照其價值每鎊課稅半便士，逐年向地主或五十年以上之承租人征收之，其目的在制止城市土地之投機，並促進其利用，論其性質，實為一種特殊

地價稅，與對於一切土地按照地價課稅之制，稍有不同。

四、礦權稅 按照採礦權或採礦通行權之年租價值，向礦地出租人或所有人逐年所課之稅，其稅率為租價百分之五。此與地價稅根本無關。

以上四種賦稅，除礦權稅現行施行外，其餘三種，早於一九二零年正式廢止。

但一九三一年之財政法案，又規定征收地價稅，按照地價每鎊課稅一便士，自一九三三年四月開始征收。但因地主階級之反對，遂以估價費用不易籌措為詞，於一九三四年之財政法案中，明文規定將地價稅取消。故英國中央政府，對於土地現仍課所得稅。至於州市政府，對於土地向按照土地及改良物之年租價值，征收地價稅，但最近亦有改行地價稅之倡議矣。

六 丹麥

丹麥自一九〇三年起，中央政府對於市城及鄉村之土地，皆課不動產稅，以土地及改良物兩者之價值為課稅標準。但丹麥盛行自耕農制，佃農尚不及百分之十，自耕農對於其所有土地，皆盡力改良利用，且建築房屋以供自住之用，因此所負之稅款甚重，早有改行地價稅之要求。

一九二二年國會通過土地及財政稅法，將不動產稅分為地價稅及改良物稅兩種，自一九二四年

起施行，地價稅按照地價征收十分之一·五，改良物稅按照改良物價征收十分之一·一，并規定改良物免稅額爲二千克龍「Crown」，所謂地價謂「土地在未改良狀態之下，按照其性質，及可供之用途所具之價值」。

一九二六年又通過法律，規定地方政府所征之不動產稅，亦應分爲兩種稅，一爲地價稅，一爲改良物稅。改良物稅稅率不得超過地價稅稅率四分之一，對於改良物價值并應免稅三千克龍，地方政府并得將此項免稅額提高，各市得提高至八千克龍爲止。地價稅稅率在首部哥本哈根 Copenhagen 不得超過百分之七·五，在各縣亦不得超過百分之七·五，但爲湊足原有不動產稅收額，而必須提高者，不在此限。但各縣所行地價稅率皆較此爲高，普通約合百分之十六，因各縣已將從前所課所得稅取消，而專以地價稅及改良物稅爲地方稅也。一九二八年法律又規定，地方政府對於新建住宅，得減稅或免稅，但基地仍照舊徵稅。

此外一九二六年法律又規定：地方政府對於土地之增價，得按年徵收附加稅。一九三三年之法律，規定增價稅全國一律施行，其增價之計算，以一九三二年之估價爲基礎，此後每五年重估一次，在重行估價時之地價，如較一九三二年之估定價值增高，即按照所增數額，逐年加課附加稅，其稅率爲增價數額百分之二。此與英國德國所行之增價稅，於土地移轉，或其他特定場合，一定征收

者，迥不相同。

丹麥在未行地價稅前，於一九二一年及一九二二年已擇定若干地區，舉行試驗估價。一九一五年，又將全國地價，試加估價。及一九二〇年始施行正式之估價，以作課稅之根據。自一九二七年起，規定每五年估價一次。估價員之產生，係採選舉制。每一鄉鎮設一估價委員會，由鄉鎮議會選舉估價員二人，另由政府指派委員長一人組成之。每縣設縣估價委員會，由各鄉鎮估價委員長組成之。於中央政府設中央估價委員會，其委員一部分由政府指定，一時分由國會選舉。

對於鄉村之土地，通常先由縣估價委員會，於每一鄉村選舉數宗土地，而估計其標準地價，然後再由各鄉估價委員，比照此項標準地估價，而定每宗土地之價值。在估價時，土地所有人須報告其土地之面積，改良物之狀態，每年之租金及近二十年內之買價；并得自由申報其地產之總價值，及除去改良物之土地價值。估價委員如認為土地所有人之報告不充足時，得向政府機關，銀行，保險公司等，搜集佐證資料，以作估價之根據。關於農地之地價，普通以農作物收穫後，未開始播種前之地價為準。

對於市城土地之估價，係採美國市地估價之辦法，先將各街道之單位地價估定，所謂單位地價，指臨街闊一公尺深三十公尺或二十公尺之地段價值而言。然後各宗土地之價值，遂可按其間度，

進深，及去街道之遠近，比照各街單位地價，依據一定之公式而算之。

估價完竣後，估價員應即造具估價冊，公開閱覽。土地所有人及鄉鎮議會，對於估價冊所定價值，皆得提起異議，申訴於縣估價委員會。對於縣估價委員會之決定，如仍不服，得上訴於中央估價委員會；該委員會之決定，不得再有異議。

七 西班牙

一九一一年之法律規定，城市議會得將食料稅取消，改行他種賦稅以替代之，空地稅即爲此類賦稅之一。空地稅係按照空地之市價征收，稅率不得超過千分之五。首都瑪德里 *Madrid*，各省之省會及其市城，皆依照該法律征收空地稅。所謂空地，即城市中無建築之土地，一八二五年又頒布法律，規定各省對於空地，亦得照價征收千分之五之空地稅。因此省政府及市政府對於空地徵收兩重稅款。一九三二年之法規定，市政府并將空地稅率增至百分之十爲止。

西班牙中央政府向課不動產稅，按照土地及改良物之年租價值徵收，而各市則按照中央所徵款類，加徵百分之二十附加稅，以供市政府經費之用。

一九三四年之城市法，准許地方政府將舊有不動產附加稅廢止，另征地價稅，將改良物之價值

除外，專照土地價值課稅，其稅率不得超過地價百分之一。但因該法律規定，在五年以內，地旁毗
鄰新課地價稅之稅收，不得超過其所替代之稅額。各城市因此多遲而未施行。

維爾塔拉尼 Catalonia 省，於一九三三年會訂定法律，規定巴塞羅納 Barcelona 除征收空地稅外，
對於一切土地，得按照除去改良物之土地價值課稅，其稅率不得超過千分之二·五。一九三四年該
省又頒布法律，規定該省一切之城市，（除巴塞羅納外）其人口在一萬以上者，對於一切土地，無論
是否建築，得將改良物之價值除外，專照地價課稅，其稅率不得超過地價千分之十。此項法律，因
政局之不安定，尚未切實施行，但西班牙各城市多半皆已舉行土地估價，將土地及改良價物值分別
估定，其估價之方法，在一九一一年之法律中已經規定，通常每三年估價一次。

八 匈加利

在一九一九年至一九二一年間，匈加利之布達佩斯 Budapest 及其他城市，曾採行地價稅，後因
政局變更，各城市所頒布之地價稅法律雖未廢止，但已停止施行。布達佩斯曾於八個半月之期間，
以少數之人員及極省之經費，將全市四萬宗之基地估價完竣。

九 巴西

第六章 各國施行地價稅概要

南里約哥蘭的Rio Grande do Sul巴伊阿Bahia聖大加達里納Santa Catharina二省，已採行地價課稅政策，各省之城市中，亦有施行地價稅者，但其稅率甚低，皆不超過十分之十。施行最有效果者爲首都熱內盧Rio de Janeiro，在一九三五年曾舉行有系統之估價，將市區及鄉區之土地價值分別估定。

十 阿根廷

阿根廷之哥爾多巴省Cordoba自一九一四年起，對於鄉地施行地價稅，其稅率爲地價千分之七。哥爾巴市亦於一九二七年施行地價稅，其稅率爲地價千分之五。此外北部尚有若干城市，亦已施行地價稅。

十一 美國

美國賓夕法尼亞邦Pennsylvania一九一三年之法律規定：匹茲堡Pittsburgh及斯各蘭敦Scranton兩城市，得將改良物稅減低，而將地價稅增高，在一九一四年及一九一五年，先將改良物稅，比地價稅稅率減低百分之十，此後每隔三年照減一次，至改良物稅率達地價稅率之一半爲止。此項稅率

之變更遂使該市從地價稅之收入每年增高二百四十萬鎊之巨。近來該市議會擬更進一步，將改良物完全免稅；并將該市所征之學校捐（特別稅之一種），專按照地價課取。

此外美國各邦之地方政府，雖皆課不動產稅，對於改良物及土地一律課稅，但至少有三十八邦之城市，於估價時已將改良物價值與土地價值分別估計。而對於地價之估計，已採用科學的方法，訂立客觀之標準，以期公平正確。茲為篇幅所限，不再贅述。

十二 德人在膠州灣租借地所行之土地增價稅及地價稅（參看周一和譯「土地增價稅之研究」見地政月刊一卷八期）

一八九八年德人租借膠州灣，頒行土地增價稅條例，規定：（一）政府得照現行價格征收土地，其後漲價即須歸公。（二）人民向政府買得之土地再行出賣時，按其所得純收益徵稅 $\frac{1}{3}$ 之一；純收益等於今賣價減前買價及改良費用。（三）二十五年未買賣之地，重行估價，征收 $\frac{1}{3}$ 之增價稅。又政府實與人民之土地，按價徵稅 3% ，至一九〇二年再行估價，依估價徵稅。為防止投機起見，政府於出售土地時，與人民約定土地使用計劃，若不依法使用，政府得照原價，拍賣其土地。一九〇一年以後，以重稅 5% 代拍賣，以後每隔三年增稅 3% ，至 20% 為止。

十二 德國

第六章 各國施行地價稅概要

一、地方增價稅

一八六七至一九〇七年之間，城市地價增六至九十倍。發生土地投機及房屋問題等弊，大都市如柏林每室住至五人之多。當時地稅照收益課征，因多年未予修改，致稅率極輕。於是社會政策派及土地改革派學者，積極主張地價稅及增價稅。最先實行於美恩河畔之Frankfort A.M. (1904)，其他城市相繼仿行。一九一〇年時行此稅者已有60處之多。將原有不動產移轉稅改為增價稅。

二、帝國增價稅

一九〇九年，帝國政府因擴軍而議行此稅，至一九一〇年二月遷邊帝國增價稅，而將地方增價稅改為附加稅。凡土地因買賣而移轉時，對於所有權人未施勞力而增之價，課以此稅。惟因繼承贈與而移轉者不課稅。增價不滿二十馬克者免稅。改良地價在二萬馬克，未改良地價在五萬馬克，且夫婦同居，其土地收入在出售前一年未滿二千馬克者，雖有漲價，亦不課稅。

課稅價值之計算：以先前買價與現買價依法增減後之差額為課稅增價額。(甲)若前次買進至現今賣出相距四十年以上者，以四十年時之價為前買價；一八八五年一月一日以前買者，以該日之價為買價。(乙)前買價中應增加者：(1)買入時之種種費用，規定為 $\frac{1}{100}$ ；(2)增加建築修修改良物之費用及其五厘利息；(3)買入土地以後之特別征費及其四厘利息；(4)前買價之利息，一厘半率

二厘半；(5)債務人破產時未獲全價之損失。(丙)現賣價中應減除者；(1)出賣時之種種費用；(2)若土地收入少於前買價 50% 者，得請求補足此項損失。(丁)現賣價中應增加者；(1)出賣人於地價低落時所受之損失；(2)賣出費用(如增價稅)由其買主支出者。

稅率採全額累進制，分二十一級，增值額未超過公買價 10% 者，徵稅 10% ；累進至增值超過買類百分之二九〇者，概課以 30% 。惟對長期所有權減輕其稅率，每滿一年減低稅率 1% 。

稅收之分配， 80% 歸聯邦政府， 10% 歸各邦， 10% 歸地方政府。

一九一三年六月消除此稅，仍以其課征權還之地方。至課征方法，或遵一九一一年之稅法，或另擇他制，一任各邦及地方政府之自決。帝國增價稅之廢止原因：(1)另課一般財產稅；(2)征收費用大；(3)估價常生爭執，引起訴訟；(4)不能適應各地之情形與需要；(5)阻礙地產市場及地價市場之活動。

十四 釐金

一九三二年九月規定地方政府對不勞而獲之增值課稅。課稅標準為前後價之差額，稅率不得超過 15% ，或土地所有人所納款總額，不得超過公共改良費用之 30% 。

十五 瑞士

一九二七年以前，於不動產移轉時，對所增之價得課增價稅。以前後買價之差額為課稅標準。稅率由地方自定，最高不得超過50%，稅收全歸地方。

十六 拉門 亞

一九二八年規定對不動產移轉時之增價徵稅。稅率分十一級，增價不及10%者課稅10%，以後增價每增10%者課稅20%，最高不得超過50%。稅收半歸中央，半歸地方。

十七 摩洛哥

一九二九年以前，以前後買價之差額為課稅標準，稅率分二十級，增價自10%至50%者課稅10%，增價自50%至100%者課稅20%，增價自100%至200%者課稅30%，增價自200%至300%者課稅40%，增價自300%至400%者課稅50%，增價自400%至500%者課稅60%，增價自500%至600%者課稅70%，增價自600%至700%者課稅80%，增價自700%至800%者課稅90%，增價自800%至900%者課稅100%，增價自900%至1000%者課稅110%，增價自1000%以上者課稅120%。稅收半歸中央，半歸地方。

第七章 中國田賦鳥瞰及其改革前途

(原文見地政月刊第四卷第二、三期，民國二十五年三月出版)

一 地籍

量地起稅，必造地籍，然後經界有所質，賦役有所憑，爭訟鮮而欺隱免。左傳襄公二十五年，「楚蔣掩爲司馬……書土田，度山林。」管子禁藏篇「戶籍田結者，所以知貧富之不實也。」漢嘗數數度田，而光武時河南尹張伋及諸郡守十餘人皆坐度田不實，下獄死。是知度田造冊及其弊僞之難免，由來遠矣。

地籍冊大別爲二：一以地爲綱，通稱坵領戶冊；一以戶爲綱，通稱戶領坵冊。坵領戶冊附以圖，則曰魚鱗圖冊，簡稱魚鱗冊，蓋以逐坵挨次，如魚鱗之相比，故名。

北宋方田，以東西南北各千步當四十一頃六十六畝一百六十步爲方，造方帳甲帖。方帳殆卽坵領戶冊，甲帖則戶領坵冊也。是否有圖，則無明文。南宋紹興十二年，李椿年受命措置平江（卽蘇州府）經界，圖寫墟畝，已繪圖矣，而無魚鱗之名。紹熙元年，朱熹知漳州，其示經界差頭榜始有

「畫魚鱗圖」之語，惟詔可而未果行。嘉定十年，趙舉夫行經界於婺州（今浙江金華），始造魚鱗圖。元至正二年，劉輝知餘姚，亦畫「魚鱗挨次之圖」。惟其時州縣間有攢造而已，未嘗徧行也。明太祖以兩浙田畝奸弊百出，始厲行之，南畿（今蘇皖）及浙江魚鱗册始備。其後歲久漫患，且北方原無鱗册，尤不可問，於是丈量之議起，南畿蘇州，浙江海甯慈谿，江西安福，河南裕州，及福建諸州縣等，先後行之。萬曆六年，大學士張居正始令全國通行丈量，限三載竣事，雖各州縣辦理未能盡實，弊混滋多，然於數年之間，全國畢丈而造册者，秦漢迄今，惟此而已。入清歷時已久，中經變亂，萬曆舊册，不免殘缺，存者亦不盡符，康熙中州縣紛紛舉丈，而未丈者實多，其後雖有踵行，亦未能徧。及經洪楊之役，散失殆盡。同治中有重編鱗册者，然不多觀。蓋今各縣存者鮮矣。

戶領坵册便於征糧，與鱗册相輔而行。北宋方田之甲帖，南宋婺州之戶產簿，明之黃册，皆戶領坵册之類也（惟黃册兼具戶籍與戶領坵册之性質）。清以來各地征糧所憑，概係此種册籍，有歸戶册，柳條册，順莊册，清賦册，科則册，四柱册，細說底册，承糧底册，莊册，糧册等名，各地不一。必先有可靠鱗册，據以歸戶，然後歸戶册始能詳確。且須厲行接收，否則田地移轉，人戶生死，不久册載者即成陳迹，不符現狀。然今各縣所存糧册，往往成於亂後，舊册散失或不足據，其曾清

丈實查者甚少。大抵設局清糧，聽民自報，或憑熟練冊書臆造，或逕據冊書私藏祕冊，甚或既未清糧，亦無祕冊可憑，而以舊存實征冊爲征糧根據。冊式亦簡陋紛歧，往往祇有業戶花名而無真實姓名，有畝分總數而無各坵坐落，有銀米總額而無科則，甚或并畝分亦不載，已失戶領坵冊之意。地籍如此，且操於書吏（各地名稱不一）之手，吏有祕冊而官府無憑，欲求田賦之清，烏可得哉。

二 畝法及畝數

五尺爲步，二百四十方步爲畝，秦漢迄今未有異也。惟尺之長短，歷代不一。清以工部營造尺爲標準，約合三十二公分，光緒三十三年復明定爲部尺一尺合三十二生的米突（卽三十二公分）。民四農商部公布權度法，仍用營造尺計畝。民十八始定市尺爲公尺三之一，似此則舊營造尺一尺，合〇，九六市尺；舊畝一畝，合〇，九二一六市畝。近年清丈已改用市尺，惟所丈面積猶小，大都仍沿清舊。清順治十二年，部鑄步弓尺，頒各省以供丈量，不准私自更改，然各州縣奉行者絕少。乾隆五年，令各省開報所用弓尺，除直隸奉天鹽場仍遵部制外，餘或以三尺二三寸，或以四尺五寸，或廣六尺五寸，或以七寸爲一弓，或二百六十弓，或七百二十弓爲一畝。長蘆鹽場三尺八寸爲一弓，由三百六十四弓、六十四弓、六百九十弓爲一畝。是以政府雖有規定，州縣實際所用，至不齊一。其

故由於各縣田畝，早有定額，丈量時輒贏縮弓之長短以就之。而畝額之定，大率各有多年沿革，且其初原未精審量定。東南田優，洪武時履畝攢造麟冊，與標準尙近，然已不齊。元末中原殘破，幾於無人。明初募民耕種，據現墾地定賦，旋令開墾永不起科，故田額之見於籍者少。至宣德間一概量出作數，額多於舊，有司恐取駭於上而貽害於民，乃以大畝該小畝，取合原額之數，是以各縣大地有以小地一畝餘折一畝，遞增至八畝以上折一畝者。萬曆丈量，未盡校正。且有賦定一則，視田肥瘠，贏縮畝之大小以爲重輕者，故糧冊所載之畝，並非實際面積，遂有冊畝實畝之分，如安徽各縣是。俗稱活地死稿。亦有習俗以担斗計地，不言畝分，且田與賦離，科則已成具文，人知賦額而不知畝分者，湖北川東各縣往往如是。卽在一縣之內，其善者或鈔鉄弓，或以五印之長爲尺，或測石以示一弓之長，或造門以合一弓之寬，使有所準，然亦不必盡遵。且丈量舊法欠精，人復以意贏縮，終難劃一。山難丈量，相差更鉅。

全國田額若干，歷代記載及各家估計，頗有出入，茲據以列表如左：

第一表 歷代耕地畝數

右表所記，以宋之田額爲最少，非眞步也，隱隱多也。餘則大抵爲七八萬萬畝左右。民國以來之估計，均在十萬萬畝以上。惟隋大業中多至五十五萬餘畝，與歷代之數相距太遠，殆史文有誤，或所

第七章 中國田賦鳥瞰及其改革前途

年	代	畝數
漢平帝元始二年	2A.D.	327,053,600
和帝元興元年	105	732,017,080
安帝延光四年	122	694,289,223
順帝建康元年	144	629,627,156
冲帝永嘉元年	145	695,737,620
質帝本初元年	146	693,012,338
愍帝開皇九年	589	1,940,420,700
隋文帝大業中	(約)606	5,585,440,000
唐玄宗天寶中	(約)755	1,430,380,200
宋太祖開寶末年	976	295,332,460
太宗至道二年	998	312,525,125
眞宗天禧五年	1021	524,753,432
仁宗皇祐中	1049-53	228,000,000
英宗治平中	1064-67	440,000,000
神宗元豐中	1078-85	401,655,600
明太祖洪武廿六年	1393	313,187,917
孝宗弘治十五年	1502	432,805,881
世宗嘉靖廿一年	1542	436,056,260
神宗萬曆六年	1573	701,397,628
毅宗崇禎	"	787,752,400
清順治二年	1645	405,690,504
順治十八年	1661	549,357,640
康熙廿四年	1685	607,843,001
雍正二年	1724	633,791,427
乾隆十八年	1753	708,114,288
乾隆三十一年	1766	741,449,550
嘉慶十七年	1812	771,525,100
道光十三年	1833	737,512,900
同治四年	1867	815,361,714
光緒十三年	1887	936,000,273
民國三年農商統計表	1914	1,578,347,925
民廿一統計月報	1932	1,248,781,000
O.E.Baker估計		1,030,000,000
劉大鈞氏估計		1,639,000,000

詔非實。然近人吳貫國氏則以爲『無論在何朝，苟非大離亂之頃，其已耕之田，皆在五千萬頃以上，不獨隋代然也，而隋代之田獨見其多，自餘各朝之田，獨見其少者，則以隋代所清查者，其數略近於實，自餘各朝，其數皆大遠於實際也。』而清季英人赫德氏之估計，且達八千萬畝。此言殊不可靠。除外蒙及西藏耕地^計本少不計外，其餘二十八省總面積爲一百四十一萬萬餘畝，衡以各地地形及氣候，可耕地之已耕者決不能達總面積之二成，大抵不出二十萬萬畝。

各省耕種多寡，面積之關係少，而地形氣候之關係多。茲將各省面積及明清至今田額列表比較如左：

第二表 各省面積及田額

積	
方里	
318,392	蘇江
304,606	浙安
433,522	湖湖
507,077	西四
649,405	康福
548,894	建廣
1,216,586	東廣
1,424,768	雲貴
364,855	河山
674,684	山河
662,724	山河
1,201,862	陝甘
531,925	青新
423,557	甯綏
463,298	察熱
515,443	遼吉
487,805	黑計
587,975	蘇江
1,147,952	浙安
2,294,848	湖湖
4,947,778	西四
911,612	康福
916,456	建廣
780,090	東廣
524,330	雲貴
755,971	河山
850,972	山河
1,742,031	山河
26,483,918	陝甘
	青新
	甯綏
	察熱
	遼吉
	黑計
	蘇江
	浙安
	湖湖
	西四
	康福
	建廣
	東廣
	雲貴
	河山
	山河
	山河
	陝甘
	青新
	甯綏
	察熱
	遼吉
	黑計

治十五年田額		洪武二六年田額		總 面
畝 數	百分比	畝 數	畝 數	
56,026,381.726	35.20	60,515,457	171,931,680	
47,234,271.770	31.43	51,705,151	164,487,240	
24,991,651.300	13.12	28,887,544	234,101,860	
40,235,246.670	15.75	43,118,601	273,821,580	
223,612,846.620	14.03	200,217,575	350,678,700	
10,786,962.650	1.17	11,203,256	297,402,760	
13,516,617.790	7.42	14,625,969	656,956,440	
7,232,446.160	6.51	23,734,056	769,374,720	
10,784,801.700	2.86	10,440,390	197,021,700	
363,135.000	—	—	364,329,360	
—	—	—	357,870,960	
26,971,391.900	25.47	58,249,951	648,735,480	
51,292,937.638	28.94	72,403,562	287,239,500	
41,609,968.470	52.08	144,946,982	228,720,780	
39,080,933.950	15.89	41,861,248	250,180,920	
26,066,281.800	9.93	31,525,175	278,339,220	
—	—	—	263,414,700	
—	—	—	317,506,500	
—	—	—	619,891,080	
—	—	—	1,239,217,920	
—	—	—	2,671,800,120	
—	—	—	490,270,240	
—	—	—	494,886,240	
—	—	—	421,248,600	
—	—	—	283,138,220	
—	—	—	408,224,340	
—	—	—	359,524,880	
—	—	—	970,696,740	
622,805,875.124	—	813,187,917	14,172,015,460	

光緒十三年田額			萬曆六年田額			弘
百分比	畝	數	百分比	畝	數	百分比
		畝			畝	
64.46	110,825,370		29.95	51,499,329.770		52.59
28.43	46,770,515		28.39	46,696,982.480		28.72
17.56	41,113,028		11.07	25,895,350.580		10.68
17.29	47,341,581		14.65	40,115,127.110		14.69
9.94	34,874,255		34.25	221,619,940.100		34.56
39.58	117,322,955					
7.07	46,415,898		2.52	13,482,767.230		1.64
6.80	13,400,056		6.81	13,422,500.670		6.86
9.53	34,730,825		7.05	25,686,513.660		1.99
2.50	8,963,783		2.63	9,402,074.800		3.01
1.44	9,319,360		2.77	1,799,358.800		.06
.96	2,765,066		.18	516,636.300		
30.30	69,305,123		21.54	49,256,842.200		11.79
50.34	125,931,405		24.68	61,749,899.682		21.70
25.75	71,675,185		25.28	65,157,461.990		14.95
21.44	56,477,019		13.97	36,803,927.210		14.84
9.63	30,591,330		9.23	29,292,385.100		8.21
2.71	16,775,160					
43	11,480,191					
9.42	38,447,414					
.82	1,483,214					
.01	81,600					
	936,090,273			701,397,637.862		

地
稅
論

第七 章 中國 田賦 烏廠 及其 改革 前途	額		民廿一年統計月報		民三農商統計表			
	畝	數	百分比	畝	數	百分比	畝	數
	畝			畝			畝	
	75,459.041	53.83		91,669.000	49.92		85,824.557	
	45,051.071	25.05		41,209.000	19.19		31,571.167	
	39,437.325	22.29		53,511.000	12.67		29,659.496	
	34,297.871	15.20		41,630.000	14.23		38,959.870	
	40,228.809	13.01		45,612.000	10.04		35,192.338	
	37,091.401	20.58		61,010.000	43.82		129,890.660	
		14.65		96,272.000	19.01		124,834.906	
		11.82		23,290.000	11.01		21,605.411	
	46,233.948	11.65		42,452.000	6.71		24,439.414	
	42,435.000				12.58		45,035.595	
		4.18		27,125.000	1.77		11,496.856	
		8.01		28,000.000				
	86,508.245	45.22		103,432.000	41.72		95,433.124	
	108,786.871	44.23		110,662.000	38.30		222,160.095	
	77,212.918	40.59		112,981.000	43.71		399,993.705	
	67,602.348	22.99		60,560.000	19.16		50,460.732	
	58,913.841	10.55		33,496.000	10.01		31,770.797	
	23,603.314	3.79		23,510.000	3.81		23,609.758	
	2,614.812							
	12,341.939	.51		13,692.000	.44		11,679.442	
		.41		2,004.000				
		3.77		18,639.000				
		.40		16,839.000	2.32		9,776.357	
		6.20		17,546.000	5.60		15,854.228	
	73,912.901	17.63		71,961.000	12.59		51,412.710	
	57,808.493	14.41		66,204.000	10.40		47,810.059	
	48,671.362	5.20		50,475.000	3.59		34,806.648	
				1,248,731.100			1,573,417.925	

最近田	
百分比	根 據
43.89	二十年三月財廳填報
27.39	二十二年四月財廳填報
16.85	二十四年財廳調查
12.53	二十年三月財廳填報
11.47	二十二年八月財廳填報
12.51	廿四年財部專員往該省調查所得
12.62	二十一年八月財廳填報
9.06	二十四年廣西統計月報
37.82	二十年七月財廳填報
43.48	二十年三月財廳填報
27.74	二十二年十月財廳填報
25.66	二十一年財廳填報
18.56	二十四年地政學院調查
3.81	二十三年八月財廳填報
.21	二十二年八月財廳填報
.46	二十二年十一月財廳填報
18.11	十九年九月財廳填報
12.58	二十年三月財廳填報
5.01	十九年十月財廳填報

附註1, 各省總面積係據曾世英君之推算, 方里及畝數均採舊制, 因承糧畝數及本表所採兩種估

計均以舊畝計算也。2, 明代田額均據萬曆明會典, 光緒田額據光緒清會典計算。3, 農商統

計表所載以民三之數為最全, 故用之, 惟不準確, 河南田額大於總面積, 尤不合理。4, 統

計月報所載者係悉心一君根據各方計算而得, 較農商統計表為可靠, 惟亦係估計, 列此以

橫比較而已。最近田額、除特別註明外，均係各該省駐廳填報財部之數。廣西統計局報本省統計提要內所載耕地面積爲 2,291,611 市畝，茲化爲舊畝以歸一律。惟恐知該項耕地面積是否相當於承糧面積。

觀第二表，承糧畝數占總面積之百分比，以江蘇山東爲最高，約近五成，而青海新疆亦近五成之五，相差一二百倍。惟以各地畝法不一，地籍失實，所載畝數，或藉以觀其大體，而不能據精確之比較。河南大都平原，田額不及總面積之三成，顯有不符。明代湖廣（即今湖南兩省）田額甚多，今則大不如昔，尤以湖北減少爲甚，恐無是理。今市畝雖大於舊標準畝，然以舊多隱漏，且本未遵用標準，清丈後畝數必可大增，觀乎今已清丈或辦理陳報各縣，已可見其一斑。

三 稅則沿革及其重輕

有唐中葉，均田制度已壞，租庸調法不復能行，德宗建中元年，楊炎爲相，遂作兩稅法。將一切租調雜徭，合併爲一，按墾田數爲準而均收之，分夏秋兩次徵收，故曰兩稅。自是沿用迄今，雖明改一條鞭，清將地丁合一，近年復有歸併正附稅之趨勢，均未脫其窠臼。惟所徵之物，代有變易。唐時兩稅，錢米並徵（惟錢大率計數而折納綾絹）。宋以穀錢絹爲大宗。明以大小米麥爲主，絹及

錢鈔次之，而遠不及米麥之多。賦法規定輸納之物曰本色，按值折納他物曰折色，唐之絹，（行兩稅法後所納之絹）宋之折帛錢，皆折色（宋時謂之折變）也。洪武九年，令民得以銀鈔錢絹代輸，銀一兩，錢千文，鈔十貫，皆折輸米一石，小麥則減值十之二。於是田賦始納銀，然僅臨時折納而已。永樂中雖歲貢銀卅萬兩有奇，而民間交易用錢，仍有厲禁。至正統元年，令米麥一石折銀二錢五分；南畿，浙江，江西，湖廣，福建，廣東，廣西米麥共四百餘萬石，折銀百萬餘兩，入內承運庫，謂之金花銀。其後概行於全國，自起運免軍外，糧四石收銀一兩解京，以爲永例。自是科則中始有本色米麥及折色銀之規定。清初因之，謂之地銀，雍正後攤併入丁稅於田畝，合稱地丁。其徵本色者，歲漕米麥（米爲主麥極少）四百萬石至京師，謂之漕糧，亦曰漕米，又有白糧及南米。此外零星稅目甚繁，不勝枚舉。迄乎清季，民間生銀少，錢幣漸通，而輸運日便，歲漕去其重要者，於是各省銀米相率折納錢或銀元。民國成立，迭令歸併稅目，拆徵銀元。民五預算冊，僅分地丁漕糧兩項，差徭，墾務，雜賦，附加稅，中央附加稅，均賦收入等九項。而所謂均賦收入，蓋欲兼定稅率以增收入，時值多故，徒有其名，實未舉辦；差徭墾務，或有或無，雜賦爲例解貢品折銀及其他零星之款，數亦有限，或竟已併入地丁；租課大率爲官田之租；其重要者爲民田房徵之地丁藥鹽糧，而附加稅則又帶徵於丁漕正供以外者也。故民田之賦可謂實際已歸併爲漕糧或錢米兩項而搭帶

錢米又先後規定折納銀元，錢米舊數，徒爲推算根據，原意盡失，已無保留必要，故近年江浙兩省已選用折算後之銀元數，廢除了漕銀米名義，通稱田賦矣。然舊稅目雖漸次歸併爲一，號曰正稅，而正稅之外，附加日繁，於是蘇之江甯，吳縣，閩之閩侯，復將正附稅合併。蓋自唐併苛雜於兩稅，兩稅外不得斂一錢，由繁歸約，約後趨繁，繁則再併，明之一條鞭，清之兩併加派與明攤丁練餉，民國以來之歸併舊有稅目及正附稅，名號雖異，其揆一也。

現行科則，除遼吉黑新定於民初，廣西新定於民五，察省口外六縣新定於民十，取廣東延訪按價改徵臨時地稅外，其餘各省（市區又當別論詳後）大率均沿明清之舊而損益之。洪武初，定每畝科則爲官田五升三合五勺，民田三升三合五勺，重租田八升五合五勺，蘆地五合三勺四抄，草場地三合一勺，淳官田一斗二升；然鳳陽以帝鄉特輕，處州以劉基故鄉畝稅一升，比民田三之一；而蘇杭嘉湖以張士誠，南昌袁州瑞州以陳友諒，特增其賦，尤以蘇松爲甚，全國盡非一例。且自金元之末，城邑丘墟，人民稀少，洪武時籍現墾田而稅之，後令開墾永不起科，即起科亦極輕，於是元業未甚殘破之地，其糧獨重於他邑。如河南八府，懷慶地獨小，而糧獨重，開封三十州縣，祀地獨小，而糧獨重，職是故也。萬曆行一條鞭法，州縣各自量地計丁，該併徵賦役雜辦於田。明季帶徵錢餉，剿餉，練餉，附稅類增。滿清入關，號稱首除明末加派三餉，實則有名無實，大率已於不知不

覺中併入正賦。雍正時攤丁於地及火耗歸公，亦等於加賦。（徭役已併入條鞭銀故丁銀爲額外加徵）。蓋自明初以迄清末，除四川有特殊情形（明末四川經張獻忠之亂，子遺者十無一二，地曠人稀，稅率頗減，至咸同間隨糧攤派津貼捐輸，稅率復增），及少數過重地方（如蘇松常杭嘉湖及南昌袁州瑞州）酌量減輕變更外，餘則大抵展轉扭擰，惟有增稅，迄未考核土地肥瘠，收益多寡，重定科則，以求其平。民國以來，亦惟歸併稅目（耗銀往往併入地丁，化帶徵爲正供，而又另行帶徵徵費），折徵銀元，於舊有科則，絕無更張。雖近年或將一縣則數太多者以相近數併爲不出三九則或十一二則，亦遷就沿用舊科則而已，未足言改革也。

舊科則之編訂標準及命名，至爲紛歧：或以地形分爲平田，高低田，極高低田，山，灘，蕩，溝，峯等；或以肥瘠分爲上則田，中則田等；或視稅率稱爲一斗蕩，五合蕩等；或因原來地權關係稱爲民田，更名田，衛田，歸併衛所地，灶田，學田等；又或以歷史沿革，地方陳例，分則定名，不一而足，往往自今日視之，如江甯之油麻田，公費地，南通之附灶魚上田，優免祖灶香火土田，統縣之惠田，京折田，吳興之碑田等，非經考據，幾不可解。則數多寡，各縣不一，少或一二則，多者數十或一二百則，如紹興六十八則，吳縣一百四十則，閩候二百餘則，各則高下，至爲參差，往往有同在一縣而相差懸殊者，如南通有「歸併海門鄉中民田」一則，每畝正稅多至一元一角八分餘。

此外最重之民上田則僅二角八分餘。以省言之，江蘇每畝正稅自二厘〇五絲至二厘〇五分，最低則冀魯兩州相差一倍；浙江自一厘至八角，相差八百倍；江西自六厘三毫至六角四分九厘五毫，相差約百倍；安徽自四分三厘至九角〇九毫，雖僅差二十餘倍，然科則係按冊畝，每畝實面積一二畝至十餘畝不等，故實際相差必在百倍以上。

近人好言附加倍數之多，或預徵至民國六十年八十年，以示田賦負擔之重，然事實殊無如此簡單，甚或反與事實相背。原科則極輕，附加雖達十倍不為重，原科則極重，附加雖未達正稅之一倍亦已不為輕。江蘇以海門之附稅倍數為最多，幾達十四倍，（據民二十三蘇財廳油印之江蘇省最近田賦正稅收入各縣田賦附加概況表，而以縣正稅仍歸入正稅計算）而平均每畝正附稅合計猶僅三角一分七厘餘；松江附稅抵正稅百分之六十五，而平均每畝正稅已達七角〇八厘一毫，正附合計為一元三角六分八厘餘，其輕重為何如。且各省銀米折價不一，蘇魯毗鄰，而山東地丁每兩折納四元，江蘇折納二元〇五分，是江蘇附稅徵至正稅一倍，正附合計為四元一角，較之山東可徵至八元始為一倍者，相去甚遠也，又如四川額田四千六百餘萬畝（據光緒清會典），額徵地丁銀六十餘萬兩（額附有銀無米），平均每畝僅徵銀一分四厘半而已，清末陸續加收津貼，捐輸，及新加捐輸，始較前加重數倍，然至今將正稅（即舊地丁）副稅（即加收之津捐三款改稱）及一成徵解費合計，折合銀元

(每兩折徵一元六角)後，猶僅七百五十餘萬元，畝合一角六分餘，年徵四次，畝合六角半，猶不及松江全縣平均每畝之正額七角有奇也。再以巴縣言之，正副稅及徵解費額徵爲十一萬餘元，年徵四次爲四十五萬餘元，合之現今所徵之一切附加雜捐爲百餘萬元，畝徵不及一元。較之江南浙西之曠在一元以上者猶少也。所苦者卒取無藝之各種隨時攤派，則苛重不可數計矣。前聞川北有人民無力納賦上帑而非待繳清則屍不得下者，甘陝有自願委其田宅妻子於雇工爾自出逃亡者，皆出於不規則之無厭謀求，若但就額定之數言之，則附加或預徵僅爲稅率重輕之一因，此外原料則之高下，折價多寡，畝法大小，均有同等重要。必須化爲每一標準畝一年中所徵之銀元數，然後比對地價或收益，以視其負擔之重輕，方爲得之。

四 徵收制度

田賦徵收制度，屢經變革，隨地而異。機構完密時，官慶全收，民免騷擾，交受其益；及其散漫，民苦重累，往往破家，而官收無幾，利入私囊，害民遠甚於重賦。今各地情形複雜，因革不一，難難概論，茲就近狀擇其大較言之。

一，徵收機關及員役 田賦之征收，縣府或財局雖爲直接主管機關，然實際處理其事者爲糧權

員役等，實權往往操於吏胥之手。大抵於縣政府設一糧櫃，四鄉分櫃或設或不設，視各縣完糧習慣而異，不必由於縣境之廣狹也；原為兩縣合併者，往往至今仍設兩總櫃分掌其事；地丁漕糧亦有分設總櫃經征者。糧櫃組織，今各省田賦征收章則雖有詳密規定，而實際上員額之多寡，薪給之厚薄，各縣糧櫃自行其是，省縣當局每難過問。糧櫃之外，別有管糧冊之冊書，莊書，里書，社書，清丈，糧房，戶房，經造等，各地名稱不一，今或改稱司冊生，造冊生，管冊員等，亦不一致。冊書往往兼任催徵；亦有別設專員催徵之職者，例如嘉興之經徵，蘭谿之卯簿。此外又有專供奔走傳催之糧差糧警等。員役薪津，或提成，或月給，月給又有按月實支及視稅收淡旺以定月薪折扣多寡與否之別。惟不論提成與月給，率皆收入微薄，難期餬口；如海甯之總管串邵君，任職已二十三年，地位亦頗重要，而月薪僅十六元。

二、徵收經費 田賦徵收經費，民初本規定隨糧帶徵，多至百分之十為限，今江蘇，江西，湖南，山西等省均遵行之；惟湖北，陝西二省則按串徵收，現俱廢止，山東，綏遠，察哈爾，甯夏則規定由徵起正稅內提支。隨糧帶徵或按串附收之省，各縣徵率齊一；惟江蘇則按各縣實際需要，分別定為四厘，四厘半，五厘，五厘半，六厘，六厘半，七厘，八厘等八種。隨糧帶徵收費，均以正稅為限，故浙江准各縣於經征省縣附稅內扣支一部分以充徵收費（扣支標準由省規定，如建設特

捐建設附捐准扣支千分之五，江蘇於隨糧帶徵之徵收費太少縣份，亦間有扣支或津貼辦法（如南通於帶徵保衛費扣支六厘，警備費扣支四厘並由支用縣附稅機關按年津貼造串費二千四百元）。茲將各省徵收費列表一覽如左：

第三表 各省徵收經費

省 別	徵 收	經 費	附 註
蘇	分別定為四厘至六厘半七厘八厘等八種		
浙	上期每元帶徵九分下期每元三分七厘		浙江田賦征收章程第二十七條
安 徽	由正項提給各縣不一		安徽通志稿財政考
江 西	第一二期田賦經征費均按正稅征收百分之三凡由分		二十四年六月江西省征收田賦章程第五條
湖 南	概征收之田賦按正稅加征百分之一經征費		二十四年六月湖南省田賦征收章程第五條
湖 北	券票費以正賦為標準征收百分之十		十五年十二月湖北省征收田賦暫行章程第四條
河 南	每券一張征洋三分三厘除撥補征費外其餘悉數解省		二十四年十月河南省征收田賦章程第三條
河 北	原隨串每張收一分五厘現已廢止		
河 北	原每串帶征一分二十四年下忙停征		

山東	在正稅內坐支百分之三	
山西	地丁每兩帶征一角甲等米豆每石二角乙等米豆每石一角	
陝西	每串征洋二分	
綏遠	不另征收綏東興和等五縣係於正款項內提支百分之四 綏西歸綏等縣提支百分之七	
察哈爾	不另征收由各縣正稅內提百分之四惟宣化蔚縣提百分之三	
甯夏	征收費由正項下開支，不得多征	甯夏征收田賦章程第十 五條

田賦征收經費，向由各縣局自由支配，並在征起稅款內直接扣除。每年收支若干，省縣均無明確統計。不肖官吏且視征收費為特種收入，朋分攤割，悉入私囊，轉使各處所之經費橫被剝削，員役等之薪給毫無着落。是非嚴予審核不可。浙江財廳於二十年五月擬具浙江省各縣領支征收公費及編製征收公費預算書辦法，代電各縣政府，飭自二十年度起將各種征費列入預算，統收統支。按照向定原則，以九成列支，一成作為預備金。二十一年頒布浙江省各縣局辦理二十一年度征收公費決算報告書辦法。四月復參酌各縣局征收上實際狀況，擬定各縣局辦理二十一年度征收經費預算書辦法。二十二年四月復頒各縣局編造二十二年度征收經費預算書及領支征收公費應行注意事項八條。江蘇

亦於二十四年九月擬定各縣田賦征收費整頓原則十六項，通飭各縣自二十四年度起遵行。

三、征收冊串 各省於田賦征收簿籍，或預定表式，通令遵行，如浙江財廳規定各縣田賦上下期征額表，流水簿，總報簿各式，通令各縣依式刊用；或由縣擬式呈廳審核，如蘇皖兩省規定征糧簿籍表冊，由縣擬製呈廳核定。其主要簿籍，均于騎縫處加蓋縣印，並點明頁數，註於冊簿外面，以杜抽匿。亦有事簡既不定式，事後亦不查核，任令吏胥製備者，流弊甚大。

糧串有版串活串之分。版串在開征之前，預先印製妥當，活串則於人民納賦之際，臨時填發。不論版串活串，向由各縣自由印製，不但版式不一，紙張惡劣，印刷模糊，且難保不溢造串額，私自復挪。為祛除弊混計，於串票之處理，自非嚴加監督不可。今江蘇，浙江，安徽，江西等省均由廳擬訂定式，飭令各縣依式刊用；河南，陝西，察哈爾等省則由廳製備，由縣備款請領應用。茲將各該省所定串式內容列表一覽如左：

第四表 各省串票內容

省 別	聯 數	各 聯 內 容	分造或併造	附 註
江 蘇	三 聯	存根，執照，通知單	一、二兩期分造	二十四年五月江蘇各縣處理串票辦法第二條

浙江	四	聯	通知單，執照，報單，存根	上下期分造	二十年通令
安徽	三	聯	存根，執照，執照，通知單	二三期併	二十二年安徽通令補助
江西	四	聯	存根，銷照，執照，通知單	二三期分	二十四年六月江西省征收
湖北	六	聯	存根，執照，執照，通知單，上忙繳數，下忙繳數，納稅憑單，繳數存根	上下忙併造	通令二十一年上海總行
陝西	三	聯	執照，查核，存根	上下期分造	察哈爾劃一田賦等則章程
察哈爾	三	聯	執照，查核，存根	上下期分造	察哈爾劃一田賦等則章程
甯夏	四	聯	通知單，憑照，繳查，存根	上下期分造	甯夏征收田賦章程第十五條

四、征收時期 田賦征收時期，理應適合農產收穫季節，庶幾征輸兩便。惟各省情形，甚為參差。以征期論，有分兩期者，蘇浙皖豫冀晉陝察等省是；有循舊習分三期（上下忙冬漕）征收者，魯鄂兩省是；湖南則規定各縣田賦每年作一次征收，仍按各縣情形，分為甲乙丙三種，其屬征數時期各異；而閩粵則以下期賦額僅及上期千分之四十五；併作一期征收，以每期自開征至掃數期限論，浙皖魯晉察等省每期各四個月，河南甯夏每期各三個月，江蘇第一二期各兩個月，江

西第一期兩個月，第二期一個月，湖北上下忙各六個月，漕米四個月，陝西兩期各六個月，湖南一次征收，以五個月為限，以每期征額言之，江蘇規定第一期征四成，第二期征六成；江西甯夏，每期各半征收；陝西上期征七成，下期征三成；浙江上期征舊地丁兩忙銀數，下期征舊抵補金米數；其他各省均循舊辦理。茲將各省田賦征收日期列表一覽如左：

第五表 各省征收時期

省別	征收日期	征收期限	征收成數	附註
江蘇	第一期(甲)六月一日(乙)七月一日(丙)八月一日 第二期(甲)十月一日(乙)十一月一日(丙)十二月一日	第一期兩個月 第二期兩個月	第一期四成 第二期六成	三十三年十月公佈江蘇省各縣田賦征收章程第七條
浙江	上期(甲)五月一日(乙)六月一日(丙)七月一日 下期(甲)十月一日(乙)十一月一日(丙)十二月一日	上期四個月 下期四個月	上期征舊地丁兩忙銀數 下期征舊抵補金米數	二十四年七月公佈浙江田賦征收章程第七條
安徽	第一期三月一日開征，六月卅日截數 第二期九月一日開征，十二月卅一日截數	第一期四個月 第二期四個月		安徽省整理各縣田賦規程第四條

河 北	河 南	湖 北	湖 南	江 西
上忙以六月末日爲截限之期 二月末日爲截限之期	地丁一月一日開征，漕糧七月一日開 征，每期限於開征後三個月內完納	上忙七月一日開征，十二月末日全完 下忙九月一日開征，六月末日全完 漕米自九月一日開征起，十二月末日止 限四個月內全完	各縣每年田賦准一次征收自九月一日 開征至次年二月末日止掃數	第一期七月一日開征，第二期十一月 一日開征，第一期開征經過兩個月後 ，第二期一個月後，未完糧戶由縣催完
	地丁三個月 漕米三個月	上忙六個月 下忙六個月 漕米四個月	一次五個月	第二期兩個月 第一期一個月
上忙銀 下忙銀	地丁銀 冬漕米	上忙銀 下忙銀 漕米	全征	第一第二兩期 各半征收
廿四年九月 公佈河南 田賦章程 第二條	廿四年十月 公佈河南 田賦章程 第三條	十五年十二月 省征收湖北 田賦章程 第十條	廿三年六月 佈湖南省 田賦章程 第三條	廿四年六月 省征收江西 田賦章程 第十條

山 東	上忙三月一日開征，六月月底截數； 下忙九月一日開征，十二月底截數； 漕糧十月一日開征，次年一月底截數。	上忙四個月 下忙四個月 漕糧四個月	上忙銀 下忙米	山東省各縣 經征田賦 七條 章程第八條
山 西	上忙二月一日開征五月三十一日清完 六月三十日清解 下忙八月十一日清解 十一月三十日清完十二月卅一日清解	上忙四個月 下忙四個月	上忙銀 下忙銀	山西重訂 賦納處分 田則第二 暫條例
陝 西	上期一月一日開征六月末日截數 下期七月一日開征十二月末日截數	上期六個月 下期六個月	上期七成 下期三成	陝西省田 賦暫行 辦法第二 條
四 川	一年四征平均每三個月征糧一年	每期一年		四川省政 府通令 二十四年 三月
綏 遠	上忙正月一日開征七月底截數 下忙十月一日開征次年一月底截數 款夏禾限七月底收清秋禾限十月底收清	上忙四個月 下忙四個月	各半征收	
察 哈 爾	上忙二月一日開征五月底截數 下忙八月一日開征十一月底截數	上忙四個月 下忙四個月	各半征收	
甯 夏	上期六月一日開征八月底掃解 下期九月一日開征十一月底掃解	上期三個月 下期三個月	上下期各半征收	廿四年一月 公佈甯夏 征賦章程 第七條

五、滯納處分 田賦早納獎金，僅浙江有之。滯納處分，則各省大抵均訂有詳密條文，概採累

安徽	江西	湖北	湖南	河南	河北
<p>應征田賦均須當年清完，如屆第二期截數時期，尚未完納者，分三次限期繳納，逾期者，加罰百分之十。逾期者，第三次限期者，即拘押追五，並加百分之十五罰金。</p>	<p>完納者，按正稅限內完納，逾期者，按正稅限外完納，逾期者，按正稅限外完納，逾期者，按正稅限外完納。</p>	<p>未完各戶，處以拘押。逾期者，處以拘押。逾期者，處以拘押。逾期者，處以拘押。</p>	<p>未完各戶，處以拘押。逾期者，處以拘押。逾期者，處以拘押。逾期者，處以拘押。</p>	<p>未完各戶，處以拘押。逾期者，處以拘押。逾期者，處以拘押。逾期者，處以拘押。</p>	<p>未完各戶，處以拘押。逾期者，處以拘押。逾期者，處以拘押。逾期者，處以拘押。</p>
<p>六條 安徽省整理各縣田賦規程第</p>	<p>條 江西省征收田賦章程第十九條</p>	<p>賦暫行章程第廿三條</p>	<p>條 湖南省征收田賦章程第十四條</p>	<p>條 河南省田賦滯納處分規則第四</p>	

甲)以牟利。故清初或極言里甲之弊，以謀改革；或禁革里排；以杜包攬；或官爲均田均役，以除偏苦；或民自協議共守，以免賠累。民自協議共守，於是產生義團制。以圖爲單位，合圖公議條規，分莊輪收錢漕，依限赴櫃應交，民免繫索而稅收常足，其制甚善。今江蘇之武進無錫，江西之高安靖安等縣，猶有遺存。浙江吳興雲區之舊股戶保制，及鄞縣之公莊制，亦略近於此。惜乎屢經破壞，民欠已多，官不予輪值代官包收田賦之人以便利，而惟淫威煎迫是尙，良法反爲民害。近年迭經省縣當局督促整頓，猶未能復舊觀也。

五 賦額及實收

賦額依畝數及稅率而定，畝數時有損益，稅率亦多變革，故賦額無常數；惟除特殊原因而外，不應有劇變。賦額舊以銀米計算，民國以來，銀米均折收銀元，故實際之賦額，應以銀元計算。雖邊省如雷夏西康，獨征收實物，而爲數甚微。

賦額僅爲定額而已，歲遇荒歉，則有蠲免，故實際可收者常不能如定額。凡地方遇災，例須於秋苗在田時報縣，縣勘屬實，報省府及主管各廳，各廳分別派委履勘，代其核定分數，會縣依限分報各廳，各廳加具意見，咨財廳主核，確定災免地域及分數，是爲秋勘。故蘇省習稱賦額曰額征，減去災免後之應征額曰秋勘實征數，亦簡稱實征數。浙江以相沿舊額爲額征數，剔除荒絕無征爲遺串數

，減除災獨爲實應征數。惟各省縣情形不一，亦有雖災而不勘免，或年辦例災者。

各省歷年田賦額征數，殊難稽攷。近年各省市雖分別編有預算概算，然預概算之數係就可以征起者言之，不足視爲額征也。且編製預算者，每欲求紙面上收支之適合而膨脹其預期之收數，或擇虛收實支之弊而有意緊縮其數字，似此則更不成其爲額征矣。

茲據財政年鑑，及近五年各省市預概算，將田賦額征，歲收概算，及實收數列表如左：

第七表 最近各省市田賦正附稅額征數

省市別	正	附	稅	總	計	附
江蘇	14,998,019,000元	21,500,447,000元	36,498,466,000元			正稅額征數係原
浙江	10,416,342,000	13,842,073,000	24,258,415,000			正稅額征數係原
安徽	5,289,373,000	6,188,423,000	11,477,796,000			正稅額征數係原

地 稅 誌

江 西	9,343,894,000	3,670,892,990	13,014,786,990		正稅額依 財政部 附屬二 廳字號 列
湖 北	2,860,429,396	6,630,744,000	9,491,173,396		正稅額依 財政部 附屬二 廳字號 列
湖 南	3,597,556,002	11,559,769,643	15,157,325,647		正稅額依 財政部 附屬二 廳字號 列
四 川	7,537,683,882		7,537,683,882		將正稅額 解部併 附屬一 廳字號 列
西 康	25,218,200石		25,218,200石		正稅額 附屬一 廳字號 列
福 建	2,719,609,000	2,612,575,000	5,332,184,000		正稅額 附屬一 廳字號 列
廣 東	1,570,462,667大洋 7,859,937,296毫洋		1,570,462,667大洋 7,859,937,296毫洋		廣州開辦 臨時 地稅 計在內 併計 正稅額 附屬一 廳字號 列
廣 西	2,491,261,114	2,374,130,080	4,865,391,194		正稅額 附屬一 廳字號 列

地 稅 論

察哈爾	660,686,909	666,378,815	1,827,075,724	正附稅額係就一十一年度填列
綏遠	560,411,809	869,648,145	1,420,054,954	正附稅額係就一十二年度填列
新 疆	2,757,166,415	702,663,064	3,459,834,580	
遼 寧	4,905,736,499	9,561,146,000	14,479,882,000	正附稅額係就十一年度省財廳報部數字填列
吉 林	2,890,424,696	5,868,640,687	8,759,065,383	同上
黑龍江	2,915,375,000	2,965,802,000	5,881,170,000	同上
熱 河	261,157,000		261,617,000	正稅額徵數係就一十二年八月省財廳報填列
上海市	980,882,980	192,849,080	1,128,682,060	
北平市	26,715,261		26,715,261	
青島市	189,567,000		189,567,000	
威海衛區	24,800,000	22,920,000	47,120,000	
合 計	127,217,467,263元 235,681,339元	123,287,991,482元	250,505,448,405元 235,611,339元	

附註I. 本表據財政年鑑二〇一七—一八南

原註，表列各項除備考欄內有說明者外，其餘皆係根據二十三年五月各省市財廳局冊報填列。

觀第七表，全國二十八省市一區共計額徵正附稅一萬五千萬元有奇，又糧二十三萬餘石。然實際尚不止此數，四川今規定為一年四徵，又團防捐抵一征，須加三千萬元，又有數省未將附稅列入，有數省未能各縣俱全，故總計至少當在三萬萬元之譜，而臨時攤派猶不與焉。

第八表 各省田賦省收入概算

度年十二	別省
11,926,483元	江浙
9,390,648	安徽
4,150,000	江西
1,175,955	湖北
3,372,770	湖南
3,825,026	福建
7,014,978	廣東
2,526,121	廣西
750,000	雲南
665,260	貴州
4,867,290	河南
14,957,747	山東
6,272,403	山西
8,155,972	河北
3,300,367	陝西
620,484	甘肅
1,142,459	青島
696,875	察哈爾
1,434,308	綏遠
86,245,146	總計

度年四十二	度年三十二	度年二十二	度年一十二
12,670,000元	11,820,000元	10,720,000元	10,120,000元
8,771,268	8,771,238	8,771,268	10,227,882
3,990,644	3,988,085	4,147,500	3,907,500
7,085,987	6,136,129	4,310,314	4,123,078
1,893,200	1,530,000	1,120,000	960,000
2,955,811	2,855,539	2,353,788	3,324,000
3,876,881	2,072,845	2,908,425	3,310,336
		5,936,904	6,226,850
	2,011,324	2,219,072	2,942,507
	694,420	625,000	562,500
	691,113	691,113	621,730
	5,101,384	6,369,732	6,356,820
15,857,747	15,157,747	15,457,747	15,157,747
			6,523,801
7,993,713	6,480,593	6,354,522	5,977,776
7,929,908			
1,700,000	2,130,000		1,240,000
2,450,403	606,401	561,065	786,114
293,239	293,239	762,950	262,950
494,680	494,680	686,420	723,743
		339,642	
77,963,481	70,229,207	74,890,472	83,355,342

地
稅
論

附註(一)本表據各省報部之預算或概算數填列。(二)廿四年度所缺各省，若據廿年度之數及綜
 覽據二十二年度之數加入，則廿二省田賦省收入總數爲一〇一，〇三三，四八三元。
 觀第八表，各省田賦省收入概算，年有增減，惟大體趨增。二十四年度二十二省收入概算總數，若
 總所缺各省據二十及二十二年度之數加入，則在一萬萬元以上，猶有東北四省及四川西康兩省未計
 入內。概算可以征起之數，大都少於第七表所列額徵數；然亦頗有大於額徵數者，是則前列額徵數
 亦未必盡爲額徵也。額徵既尙有少列，則全國實際額徵總數，省收入當有一萬五六千萬元，合縣附
 稅收入必在三萬萬元以上，益爲可信。若再合攤派計算，則或近四萬萬元。

第九表 各省田賦正稅實收數

正稅實收數	省別
6,664,573,000元	江蘇
6,007,317,000	浙江
3,705,118,000	安徽
3,718,510,000	江西
1,555,758,500	湖北
1,506,790,008	福建
211,188,111大洋 4,534,872,398毫洋	廣東
4,298,586,359	河北
14,275,111,000	山東
5,236,433,564	河南
2,938,847,000	陝西
39,000 4,384,026石	青海
555,513,100	察哈爾
368,116,685	綏遠
54,824,956,647 4,384,026石	合計

註	備	估數收實 %數徵額
解度年一十二就係數收實 百故列填數取實稅正省廳 為稅正省解以亦算計數分 準		78.4
解度年一十二就係數收實 算計數分百故列填稅正省 ，七數徵應稅正省解以亦 準一二七，二八八		76.2
填度年一十二就係數收實 列		70.7
	上同	39.7
填度年二十二就係數收實 列		54.4
	上同	55.4
田度年一十二就係數收實 列填賦		71.7
填份年二十二就係數收實 列		67.5
	上同	94.2
	上同	73.2
年三十二廳財省就數收實 列填數部報月五		55.5
	上同	95.5
填度年一十二就係數收實 列		84.7
填份年二十二就係數收實 列		65.7
		70.9

附註1. 本表據財政年鑑二〇一九面。

2. 江蘇省正稅收入實不止此數，表中所列者係將劃撥教育專款之部分未計算在內。

觀第九表，實收多者不出九成五，普通僅六七成，少者或不足四成，且尚有徵起舊欠在內，若但就當年實收計之，則成數更低。湖北額徵已感太少，而實收猶僅五成餘，可見隱匿延欠之多，最足注意。近年附稅激增，故正附稅合計賦額亦與年俱增。然民力有限，且農產價格低落，故實收成數

則與年俱減（雖無歷年各省確實統計可據，余等曾詳細調查武進南通兩縣，俱如此情形，觀此可見一斑）最近一二年間，有努力整理而收數起色者，然不多覩。

六 田賦在財政上之地位

田賦收數既鉅，故在財政上向極重要。清初稅收什九出自田賦。逮乾隆二十一年，歲入四千餘萬兩之中，地丁正耗達三千二百萬兩，約占三分之二，而米麥豆之徵本色者猶不與焉。咸豐軍興，轉以釐金關稅爲大宗，然至光緒十七年，歲入八千九百餘萬兩，其中地丁、糧折、耗羨三項共三千萬兩有奇，猶逾三分之一，而本色漕糧不與焉。民五六八及十四年度預算，歲收田賦八九千萬兩，約占歲收總額五分之一。雖以關稅、釐金、鹽稅等激增，田賦所占百分數遞減，仍不失爲重要稅收之一。

民十七，田賦始劃爲地方稅，遂爲地方歲入之大宗。觀民二十至二十四年度各省市地方預算，若將債款收入除外，則田賦平均約占歲入總數三分之一。分省言之，則近兩年度內，山東幾達三分之一，河南甯夏過半，江浙陝占四成以上，四川未有概算，其百分比當猶高於山東，至若湖北田賦收入祇及省地方收入百分之七八者，則爲例外。統各省而論，迄今猶無第二種稅收，稍堪與田賦比擬也。至確縣財政，其地位尤爲重要。近以財部之督促，各省相率編造縣預算，其中田賦附加往往遠

全縣歲收總數之什八九，少亦什六七，五成以下者則甚鮮。且北方往往有隨時攤派，尙未計入，實際之百分比蓋猶較此爲高。

七 近年之整理

田賦在財政上既若是重要，而積弊甚深，稅短於上，民困於下。於是羣注意於田賦整理。民初議論多而行事少，近年賦增民貧，稅收日絀，而地政爲黨國所重，各省遂相率實施整理。

大抵田賦之弊，半由制度，半由人事，而必制度欠當，政失常規，吏民遂得肆其侵欺。何以言之？地籍散失，戶名不實，於是吏得朦混，民得隱匿，欠糧而官不能追。稅目繁雜，輕重失平，於是豪右逃免，小民重困，無力完納，且不明計算方法，而吏役得遂其需索。徵收制度欠善，冊籍草率，盤查無方，於是吏胥侵吞挪移而官不能稽。糧房糧書等薪給甚微，不足養廉，而掌理大宗收入，是直驅使爲奸。益以制度既紊，政令無常，舉措動失其當，弊又加焉。故整理之道，必立常規，地籍、稅則、徵收三者。兼籌並顧，失一不可；然能兼顧者，不多覩也。

整理地籍之法不一，治本非清丈不爲功。民三籌設全國經界局，翌年設京兆經界行局，又明年設涿良兩縣分局，實行測丈，旋因時局變化，中輟。九年復設全國經界局，亦數月卽告裁撤。推黑

浙江及蘇之寶山、崑山、南通，浙之桐鄉，黃岩，先後舉丈，而成績完美者少。國府成立後，各省推行地政，測繪測丈，以江浙事功爲最多，廣東進行較早，雲南已丈數十縣爲最廣，江西雖後起，而以利用航測爲最新，餘若皖湘鄂豫甯夏等省及京滬等市，無不舉辦清丈，然所用方法，極爲紛歧。內政部雖訂有土地測量實施規則，須從大三角小三角測起，以求準確，而真從大三角着手者僅江浙兩省，蘇猶未能應用，餘則或起自小三角，或名爲三角，實僅圖根，或逕辦戶地，丈而不測，精度殊爲問題。而費鉅事艱，往往僅爲小規模之試行，全部成功，不知須待何日。於是有土地陳報、查報、查編坵地圖冊等治標方法。陳報始於浙江，畝費一角餘，勞而無功。江甯自治實驗縣將目的縮小，祇求承糧的名，以便整頓田賦之徵收，幸獲其效；然以無圖可憑，隱匿終不能除，地籍亦未能清，稅則之修正，更無論矣。江蘇初辦鎮江等縣查報，辦法與陳報相仿，其後續辦十餘縣，即改稱陳報。今則皖，閩，桂，湘，鄂，豫，魯，冀等省，均相率舉辦，或正在籌備。惟成績如何？初則頗聞宣傳，既而真相漸明，迄今誠可贊許者，聞僅蕭縣與當塗，而江蘇遞且認爲成績欠佳，議決停辦矣。主辦者率以溢額爲功，然溢額有多種原因，而整理地籍非即求畝額之溢也。浙江陳報失敗後，接辦查編坵地圖冊，原定畝費一分八釐，實際費至七八分或一角以上，無結果而罷。浙江又有查丈，實即舊法清丈，原欲費省於正式清丈，而衢縣餘杭試辦之結果，畝費三角餘，卒亦不省。江

蘇前於民十九辦理田地註冊，民二十一通令各縣組織推收所，欲從官辦推收，據以編造戶價坵冊，然均無效，反使人民至今負擔雙重推收費。浙江民初之編審戶糧，亦未能達清釐目的。至若民三民十七之各省驗契，雖名為清釐地籍與田賦，實則絲毫無補，除藉以籌款外，反使吏胥土豪等因緣營私而已。蓋欲整理地籍，必先繪圖編號，然後有所依據而欺隱可免；而陳報之所以失敗多而成功者少，即坐無圖。故論者至認查編地號為陳報成敗關鍵。然繪圖編號則費增，費增而圖仍不精，何優於前代鱗冊，不久仍易滋弊，而他日清丈仍不能省。然則逕辦清丈乎？則自大小三角以至圖根戶地，勞費太鉅，觀成無期，各省亦不盡遵行，民國以來之經驗如此。今幸世界航測技術，進步甚速，而南昌無錫之費用猶鉅者已成陳迹。根據大三角點，用多鏡頭航攝，已可辦理正式清丈，平均畝費不過一分（至放大藍圖為止調繪不在內）。今中央正在商討辦法，若能實現，則相當精確之地籍圖，庶幾可以早日觀成，圖成而改善造冊、登記、發照、推收等辦法，努力為之，則地籍可清矣。

稅則之紊亂與不平，已詳於前。民國以來，歸併稅目，折徵銀元，取消遇閏加徵，規定徵收總費，限制田賦附加，減輕嘉湖蘇松之偏重漕糧，不可謂毫無進步。然此皆屬末節，不平之科則，依然未改。且稅目歸併而附稅攤派日繁。迭令限制附加，而至今仍有增益。近有整理地籍後，歸併科則，定為三等若干則者，以為過渡惟可如此。然科則既極不平，因陋就簡，但事刪併，僅能化繁為

簡，不平均在，用於極短時期之過渡則可，用於圖成而地籍清之後，則不可也。

關於徵收方面，亦不乏興革，如規定冊串款式，監督徵收費用，推行義圖制，設置流動分棧，試行收款與經徵機關之分立等，尤以第二次全國財政會議後，各省參酌財部轉發改革田賦徵收制度原則，陸續修訂田賦徵收章程，最足注意。兩年來修訂之各該章程如下：

江蘇省各縣田賦徵收章程二十三條各縣田賦經徵規則三十七條（二十三年十月）

浙江省田賦徵收章程四十四條田賦徵收施行細則二十二條（二十四年七月）

安徽省各縣徵收田賦章程十六條（二十四年一月）

江西省徵收田賦章程三十二條（二十四年六月）

河北省徵收田賦章程十二條（二十四年九月）

河南省徵收田賦章程十七條（二十四年十月）

廣夏省徵收田賦章程三十一條（二十四年一月）

惟各地情形不一，興革有善有不善，且今章程所規定者殊屬有限，於各縣徵收制度上之實際影響，不能什一也。

八 實施地價稅與增餉稅之前瞻

地價稅與土地增餉稅，爲 總理平均地權之主要方法，土地法業已訂入，而於最近通令施行（二十五年三月一日起施行）。蓋從價徵稅，價愈高則稅愈重，不獨合於公平原則，並可相助節制地價之增漲，使需地者易於購置土地，而免富者之操縱居奇。舊科則既非澈底更張不可，地價稅實爲正本清源使稅率均適之良法。然今國內已行地價稅者，惟滬杭青廣四市及廣東正在推行之臨時地稅；而杭縣清丈已欠，南昌縣亦已登記完畢，則欲採用而無從，財政當局且往往搖首以爲不能行。其故何哉？蓋今田賦正附稅合計，什九超過地價千分之十，甚者至千分之二三十以上，而土地法規定鄉改良地稅率爲地價千分之十，故就目前地方事業及財政之需要言之，大率無法採用土地法所定之地價稅。事實如此，非空言所能爭者也。若非及早修改稅率，則地價稅終無普遍實行之望。故吾人主張地價稅率應採累進制而留伸縮餘地：累進則地產愈多，稅率愈重，可塞兼并，取有餘以補不足；稍留伸縮餘地，則易適應地方財政與社會經濟之需要，以免扞格難行。（前曾草地價稅應採累進制而留伸縮餘地一文，載地政週刊第四期。茲以限於篇幅，他日將更爲文論之。）至若土地增值稅率，土地法之規定尙善。本應與地價稅同時施行；然今實行增值稅者廣州一市而已。青島前行今廢，滬杭雖已行地價稅而不行增值稅，則除地方當局之因循畏難或玩忽外，別無可以解釋矣。

第八章 論地價稅率

(原文見中國地政學會第五屆年會論文集「中國土地政策」二十八年五月出版)

一 引言

平均地權爲民生主義之基礎，亦即中國土地政策之綱領。平均地權之法，主要爲地主報價，照價徵稅，漲價歸公，爲防止地主之低報地價，則照價徵收之，總理在三民主義中言之甚詳。徵收所以求報價之近真，而報價則爲徵稅之準備，承認其現有地價，從而稅之，日後漲價則歸公。漲價既在將來，須在土地所有權移轉時，或無移轉而於十五年屆滿時徵取之，故經常行施者惟照價徵稅之地價稅。地價稅能否充分實現平均地權之目的，全視稅率之當否，故地價稅率直可謂爲中國土地政策之中心問題，至少亦爲最重要問題之一。惜今土地法所定地價稅率，窒礙難行，且不足盡其所以照價徵稅之效能。故立法幾爲具文。各方不斷要求修改，尤其改比例稅率爲累進稅率。然當事者或多所疑懼，甚者儼若談虎色變，不敢問津，而立法者復斤斤頌其原法之善，不欲更改，至今爭議未決。爰草斯篇，專論地價稅率之應如何修正，而剖析疑懼誤會者之非。

一一 本論

土地法所定地價稅率：

市改良地 地價千分之十至二十（第二九一條）

市未改良地 地價千分之十五至三十（第二九二條）

市荒地 地價千分之三十至一百（第二九三條）

鄉改良地 地價千分之十（第二九四條）

鄉未改良地 地價千分之十二至十五（第二九五條）

鄉荒地 地價千分之十五至一百（第二九六條）

又第二九七條「市地鄉地所有權人之自住地及自耕地，於自住或自耕期內，其地價稅按應納稅額八成徵收之」。第三〇三條「就地價稅之法定稅率範圍內為增減稅率時，得由地方政府依法定程序，斟酌左列情形為之：一、因地方財政之需要，二、因社會經濟之需要」。

按照以上規定，有最重要之缺點二：一、為稅率幾無伸縮餘地，不能適應地方需要；二、為不問地產大小，一律課以同等稅率，不能發揮平均地權之效能。而市地、鄉地、改良地、未改良地、

及自住自耕地之區別亦欠妥。

今田賦爲地方歲入大宗，縣財政依賴尤甚，每達全縣歲入之什七八。田賦大率出自鄉改良地，除少數繁盛縣城外，市地極少。且依土地法第二八〇條之規定，「市行政區域內之土地爲市地，市地以外之土地爲鄉地」，雖以蘇州鎮江九江萬縣成都等處之繁盛，因未設市政府，無所謂市行政區，其地猶不得稱爲市地。而鄉改良地之稅率，呆定爲千分之十，雖有三〇三條之規定，絕無增減餘地。目前田賦正附稅什九超過地價千分之十，甚者至千分之二三十以上。故就今日地方專業及財政需要言之，大率無法採用土地法所定之地價稅。全國縣多而市極少，是則全國除極少數市行政區外，幾無實行地價稅之可能。反之，市地地價稅率最低爲千分之十，宜不爲高，而杭州市減爲千分之八，上海市減爲千分之六，亦未依照土地法之規定。夫立法必具威信，與其規定而不能行，何如授權地方，使有相當伸縮之自由，以應當地財政與社會經濟之需要。總之，不望法定地價稅之實行則已，如望其依法實行，則必修改原定稅率，而爲地方稍留活動餘地。

原定地價稅率，既不問地產大小，始終課以同一比例之稅，大地主之負擔不加重，無以沮抑其兼并之意志與能力。且地產愈大，則收益或所得愈多；所得愈多，則愈易化爲資本；資本愈厚，則增殖愈易。一方則財富愈多，對於滿足慾望之效用愈減，亦即限界價值愈低，同比例納稅後之犧牲

愈少。故納稅能力之增進，常較所得或財產之增加為速，此現代財政學上一般公認之學理也。而原定稅率使地產愈多者，實質上之犧牲愈少，不獨違反公平原則，直於無形中鼓勵大地主之兼併，與所以行施地價稅之宗旨，背道而馳。故欲求地價稅真能平均地權，非改原定比例稅率為累進稅率不可。必須地產愈多者納稅愈重，獲利愈少，終至等於地租，於地主無利而有損，使富者無由坐食地租，至少不如移其資金於他途，然後兼併不禁而自絕。

直至十九世紀末，歐美大多數學者均主張比例稅。入本世紀後，真理漸明，累進稅已取比例稅之正宗地位而代之。諸反對累進稅之理由，已為學者評闢無遺，而各文明國之直接稅，亦多已實際採用之。且一般地價稅之施行，以紐西蘭及澳大利亞為最早而完備，經驗最多，其價率固亦累進者也。徵之我國，明朱健謂富者必重其差役，必先其科徵，役重則不勝其差之繁，彼或且無業其業之廣，徵先則不勝其督之嚴，而亦將苦其糧之多，是亦以加重負擔之法限制兼併，古人早倡言於前矣。不亦可以鑒乎？

論者或謂欲限制兼併，直捷莫如限田。故土地法第十四條規定：「地方政府對於私有土地得斟酌左列情形，分別限制個人或團體所有土地面積之最高額，但應經中央地政機關之核定：一、地方需要，二、土地種類，三、土地性質」。然限制面積，在實行上殊為煩瑣而不合理。每畝生產力，

因氣候不齊，地形不一，肥瘠不同，而大有高下。雖可由地方政府分別斟酌當地情形而區別之，然即同在一縣之內，差別仍多，甚至毗鄰二坵，亦難盡同。然則詳爲分別乎？則不勝其煩。將大體分別田地山蕩，而田若地復析爲上中下乎？則必多失平之處。且如何爲最合經營之面積，殊難概論，除氣候、地形、土質之關係至鉅外，舉凡灌溉之便否，交通之難易，市場之供求，物價之漲落，資本之多寡，農具之良窳，耕作之制度，作物之種類，經營之才能，習性之勤惰，家庭之人口等，在在足以影響之。若如東歐諸小國，全國一律寬爲之限，或較精密而分省分縣寬爲之限，然過寬則幾等於無限制，稍嚴又必有若干地方妨害農業之經營，致不能地盡其利，人盡其才，因而沮礙國民經濟之繁榮。故限田法實鮮可行。

我國限田政策，倡于西漢，議而未行。戰後東歐諸小國雖行之，然其情形特殊，蓋土地幾盡爲異族大地主所占，而農人久受壓迫，故寬爲之限，分割其限外之全部或一部分土地，以授耕者，藉平小民之憤，而阻共產主義之西漸也。以今日各種學術之進步，經濟關係之複雜，國內情形又遠非東歐之比，乃欲上師二千年前之古法，遠效數萬里外之小邦，但憑限田以抑兼井，自以爲斷然徹底，不亦迂乎！

累進土地價制則與限田法有天淵之別。地價爲土地收益之還元價值，故土地雖有千差萬別，其

收益之反映于地價則一，按價計算，執簡馭繁，便捷而合理。累進地價稅寓限制兼并于日常徵稅之中，不必限制面積，亦不限制個人所有土地價值之最高額，惟於普通自耕農所應有之土地輕稅，其後隨總地價之增益而逐漸加重其稅。其資本較多，才能較高，或因其他原因，能經營較多土地而收較多利益者，則不難負擔稍高之稅，而無害於其經營。違稅率累進至甚重時，則其地已甚多，超出自耕自住之所需，為純粹之大地主矣，雖多徵之而無害於國民經濟。是以累進地價稅有限制兼并之效，而無妨害土地經營之弊，絕非限田法所能望其項背。

抑猶有進者。地稅大都歸地主負擔而不能轉嫁，若稅率重於其他財產稅或收益稅，則必壓低地價。蓋地價定于土地之收益，收益因課稅而減，則地價必依其減額而降低。新買主將於購地時預扣賦稅負擔，而僅付減低後之地價，是為賦稅之還元。雖累進稅之還元作用較少，然小農之負擔未增而大地主負擔特重，富者必成稅重利薄而視土地之價值低，於是相率出售而土地市場之供給多於前，必可相當壓低地價。故累進地價稅不獨可以限制富者之兼并，且可減低地價以便自耕自住者之購買土地。不獨可遏富者占地不用或浪用之念，且可相助形成一種經濟環境，使土地自然移轉於自耕自住者之手，而為適當合理之經營。尤以自耕農對於土地關切之深，愛護之殷，操作之勤，將使生產普增，而全社會蒙其福。故累進地價稅不獨無害於土地之經營，且可間接促使地盡其利，人盡其

方。

因是種種，同人於民國二十一年夏，奉命討論推行本黨土地政策原則時，即提出修改稅率問題，於所擬原則之第六項規定「以累進地價稅法，求人民所納地稅之公允，並促進土地之利用，兼為人民所用土地面積之科學的限制」（見地政月刊一卷一期）。作者復於二十三年十月草「地價稅應採累進制而留伸縮餘地」一文（見二十三年十月三十日中央日報）以彭吹之。近六七年來從事於田賦之調查，與地政財政當局之接觸，以及地稅原理，各國稅制，與土地制度史之研究，益堅其信念，而企求如此修改之實現。且二十四年十一月第五屆全國代表大會及二十七年三月臨時全國代表大會均決議地價稅採用累進制，可見此事絕非個人或少數同人之私見。

然則如何累進而留伸縮餘地乎？按二十六年中央土地專門委員會提出修正土地法原則草案二十三條，二十二條業經中政會核議通過，其中保留未決之第十九條如下：「地價稅率依照第五屆全國代表大會之決議，採用累進制，不分稅地區別，起稅點為地價之千分之十至二十，惟荒地及不在地主之土地稅，得酌量加重」。茲為便於討論計，補充以吾人主張之若干重要條款於左：

一、土地所有權人在同一市縣內所有土地之總價值，在四千元以內者，其地價稅率為地價千分之八至二十；在二千元以上者，每增二千元，其每級超過部分遞增稅率千分之一，增至千

分之八十爲止。

二、計算前條土地所有權人所有土地之總價值時，凡屬一戶之所有權人，應合併計算之。前項所稱一戶，依戶籍法之規定。

三、合作社所有地，由社員自耕自住者以各社員平均攤得地價所應課之稅率徵稅。

四、公司工廠之所有地，除以耕作或經營房地產謀利爲目的者外，其應課之稅率，以遞增至千分之三十爲止。

五、地方政府得斟酌地方財政及社會經濟之需要，經中央主管機關之核准，依照第一條所定稅率範圍內規定稅起點。

六、地方財政及社會經濟之需要，有重大變更時，地方政府得呈經中央主管機關之核准，變更前條所定之稅率。

七、荒地地價稅，照通常稅率加重三分之一至一倍。

八、不在地主之土地，其地價稅照通常稅率加重二分之一至一倍。

右列條款，爲吾人之擬議，而並無成見。所擬起稅點，終稅點，分級標準，各級稅率，以及合作社、公司、工廠所有地，不在地主之土地，及荒地等特殊稅率，不妨酌量修改。蓋吾人所堅持者爲不

巨易之原則，其條款細目，則視實際情形如何而須因時因地制宜者也。

上述規定，除依照「地價稅應採累進制而留伸縮餘地」之大前提外，猶有若干較小原則爲其準繩，其重要者如下：（1）必須以一戶所有土地之總價值爲課稅標準。惟不在同一市縣之土地可以另計，理由詳後釋疑第九則。（2）普通一戶及合作社自耕自住所需之土地應輕稅，即在起點範圍以內，澳大利亞於總地價不滿五千鎊者免稅，以我國地方財政經濟情形而論，如此免稅，實不可能，故祇可輕稅。且既有累進率重課富者，取有餘以補不足，亦有減輕小民負擔之可能也。（3）終稅點宜與地主出租土地之所得相等。（4）公司、工廠之所有地，情形特殊，自宜區別。

上述規定與現行土地法之不同處，除改用累進稅制而留伸縮餘地外，猶有下列數點：（1）取消市地鄉地之區別，（2）取消改良地未改良地之區別，（3）取消自住自耕地價稅按照承成徵收之規定。

市地鄉地之區別，殆爲市地重稅鄉地輕稅而設。然依第二八〇條（已見前引）之規定，則蘇州鎮江等處之城廂土地爲鄉地，南京市郊外之農田，甚至江中八卦洲上之蘆蕩，反爲市地，實屬不通之極。且按之事實，杭州上海之地價稅率，反較法定鄉地稅率爲低，土地法徒爲具文而已。而改用累進稅後，市區地價高，每戶總地價容易超過起稅點，雖未明定市區稅率較重，而稅率已自然增高

、反可達原土地法所具之希望。故原法市鄉地之區別，徒滋紛擾而無益，應即取消。

改良地未改良地之分，所以差別課稅，以促進土地使用之改良，用意固佳。然土地利用之程度，往往為經濟關係之自然結果，有時殊非重稅所能為力，若不問土地性質及經濟情形而強為之，或將無異利用數年重稅以沒收土地，而地方當局未必算係專家，豈有輕舉妄動者自作聰明，行見利不可得而害先成矣。且以實際情形言之，農地大都應悉視為改良地，然誠已利用至無可改良乎？則又未必。其已未改良之分，地方當局得任意援法規定之。比較易分者則為市改良地與市未改良地。然地價稅之精義本在重課地稅而改良物免稅，至少亦應僅課改良物以極輕之稅，是則已可促使地主盡量使用其土地矣。故流弊甚大而效未可必之改良地未改良地區別，應即取消。

自住自耕地之減稅，用意甚善，惟其查定頗有困難。鄉地之自耕與否，往往年有變動，且究係自耕佃耕，地上亦鮮標記，而阡陌連綿，亦無從一一履畝而叩問之。若必強為調查，不啻授隸胥以上下其手之機。市區房屋之是否自住，檢別較易。然設有草房三間，房主自住其一而出租其二，將否認其為自住乎？另有四層鉅廈一座，其基地亦在自住地所許面積之限度內，自住三層而僅以鋪面出租，將承認其為自住乎？言之雖簡而事實則頗複雜，判別往往失平。一方則改徵累進稅後，自住自耕地之不逾尋常限度者，不必更為明文規定，而已在輕稅範圍之內。故於原有自住自耕之明文區

別，亦取消之。

二一 釋疑

言者於地價稅率之採用累進制，每有持反對論者。爰就所遇一切反對意見，逐條解答於左。凡在引語記號內者，悉係所見意見書之原文而未易一字。至意見出於何方，恕不註明，蓋本籍所論者事理，僅欲藉此以覓充分討論，俾明此等意見之徒爲誤會或過慮，而地價稅應採累進制之原則爲不可易而已。

一、或謂「欲藉租稅政策防止土地兼并，雖非徒勞，亦少實效。蓋亨利喬治所創『稅去地主』之主張，畢竟爲空想也。冀欲防止土地之兼并，恐尙須亨利喬治所創之其他兩途，僅賴累進稅制，此路難通。然而其他兩途，又關係全部經濟制度，非匆促所可言也」。按累進地價稅之可以防制兼並，已詳於前。亨利喬治之所謂「稅去地主」，係一律課以重稅，亦與累進稅不同，觀該條全文大意，此路不通，那路入不通，防止土地之兼并關係全部經濟制度，非匆促所可言，是直認平均地權爲絕不可行之空談，不特大背時代之精神，抑且昧於客觀之真理，尤非奉行三民主義者之所應言也。

二、或謂「累進稅制之根據，無問理論與事實，其最大作用，在乎適應納稅人之負擔能力，含有均貧富負擔之用意，而絕少有均貧富之作用，今地價稅欲以累進稅制防止兼并，實已超過一般累

「進稅固有之能力，蓋累進稅之終稅點，縱可高下，而非無限度也」。按此點未免認識錯誤，累進稅不獨適應納稅人之負擔能力，且富有均貧富之作用。賦稅之理論根據，本不應由純財政上立論，故近世有社會政策之賦稅說，重課富豪以限制其蓄積，而免稅輕稅以減貧者生活之困難。而社會政策論者之所以主張累進稅，正以其能均貧富。例如所得愈多，或遺產愈厚，則徵稅愈重，減少其實際收入，安得謂為絕無均貧富之作用。累進地價稅率最後增高至與地租相等，則地主咸據於土地保留之無益，而以其途限者自動出賣，尤具有限制兼并之作用。

三、或謂「地價稅如為防止土地兼并而設，除非稅率累進至終稅點時，須與利潤之最高額相並，始有效力可言，否則決難奏效。然現行累進稅之終稅點，無不低於此者，蓋租稅尚須不妨其企業，如果終稅點與利潤最高額相並，則無異沒收其土地，又非現行財產制度所許也」。按利潤係運用各種生產要素，除去各種開支後之剩餘收入。純依土地所有權而產生之所得，通稱地租而非利潤。故利潤可用於自耕農或佃農，而不適於出租土地之地主。此點必須辨明，然後可與論衡得失。若稅率高至與農業利潤相等，則耕者無利可圖，誠須摧殘農業。然地價稅累進至與地租相等，使出租土以者無利可得，自耕則仍有利潤可圖。故累進地價稅之目的，在壓迫大地主，使其不能坐食地租。而坐食地租者根本不能承認其為正當企業也。至謂「如果終稅點與利潤最高額相並，則無異沒收其

土地」，亦屬誤會，地主可以出賣其土地而取得應有之地價，安得認為無異沒收其土地。今已公佈施行之土地法中，第二〇九條規定，土地增值稅於增值之實數額超過其原地價數額百分之三百者，就其已超過百分之三百部分，完全徵收。是則所謂「現行累進稅之終稅點無不低於此者」，復與事實不符。

四、或曰：「若謂實行累進地價稅，旨在節制資本，則修正草案既以行政力量限制地租於前，復徵土地增值稅於後，以此兩端，雙方並進，土地利潤業經受限制，節制資本之目的，已不難達到。若再將地價稅改為累進課徵，殆將疊牀架屋，無多裨益」。按累進地價稅之目的在平均地權，而非節制資本，前提已有錯誤。姑就詞不害意言之。地租可多至地價百分之八，而普通地價稅不得超過百分之二，是地主至少尚有百分之六之純利，仍得無限制兼并土地。而累進稅即逐漸徵取此百分之六之部分，累進至等於地價之百分之八為止，使地主保留土地，毫無利益可言，始可於限制兼并產生絕對效力。土地增值稅係征取其日後之增值，亦與累進地價稅之對象完全不同，安得謂之疊牀架屋。

五、或謂累進地價稅之「負擔不易公平。地價與收益不盡相符，同一地價之土地，其收益每多懸殊，其維持土地收益之支出，更不盡相同，純收益多者，負擔不因之稍增，收益淡薄者，按價累

進，則利益愈形減少。就負擔方面言，按類累進，殊欠平允」。按地價與收益雖不必盡符，然價高稅重而純收益少者，其價趨落，反之地價趨漲，自然趨勢終必使之相符。若必謂如此則欠平允，是無異根本反對地價稅，與稅率之累進不累進無涉也。

六、或謂「累進稅之起稅點，本不易定，而以按地價爲尤甚」。按修正土地法原則第三條對於每一自耕農戶應有耕地面積之最低限度，得另訂條例。此種最低限度面積，其生產足以維持一家之較裕生活者，據土地委員會之調查及其他各方面之研究，約需耕地二十畝至二百畝，視氣候、土壤、水利等種種關係而定，其總地價約在二千元之譜。較此最低限度稍寬，使合於更有利之經營，則土地須加倍，總地價亦加倍爲四千元。此種標準，實爲地價稅起稅點之合理依據。凡在四千元以內者課以普通稅率，超過者始累進其稅率。遠較所得稅起稅點之規定爲簡易而合理。

七、或謂「累進稅終稅點亦難確定，而地價稅更屬不易，過低則富有負擔租稅能力者得規避之機，過高則稅累之重，易妨礙企業之發展。以資本性質之地價，而其構成原因又極複雜，終稅點之決定，現在尙無可恃之依據」。按所得稅或營業稅之累進終稅點或不易定，而累進地價稅之終稅點則易定。蓋其主要目的爲限制土地兼併，其累進率以增高至徵收地主出租土地所能得之全部收入爲止，有極自然之依據。所謂「過低則富有負擔租稅能力者得規避之機，過高則稅累之重，易

妨礙企業之發展」等語，可用之於所得稅或營業稅，而不適用於地價稅；蓋累進地價稅既爲限制大地主之產生而設，坐食地租者本無企業之足言也。且既謂累進稅之終稅點若過低，則實有負擔能力者得規避之機，比例稅不更予富有負擔賦稅能力者以規避之機乎？乃反採爲反對累進稅之理由，抑何不思之甚也。

八、或謂「累進稅由起稅點以至終稅點間稅率之遞增，尤須合乎財富分配之實況，否則即易于納稅人以規避取巧之機。如果地價稅採用累進稅制，似不應僅以地價之高下爲課稅分級標準。蓋地價爲資本，似應以地價總值與其所生之利潤，求其相關係數以爲依據。然地價構成之原因，既極複雜，而由地價所生之利潤，更千差萬別，分級不易，稅率累進程度，更屬困難」。按稅率如何分級累進，誠須慎重考量，然其不易定之程度，並不甚於所得稅之累進率。所得稅之征收，昔者皆以爲難而今則已暢行矣。累進地價稅之內容，絕不如所得稅之繁複，推行自較爲簡易。即使小有困難之點，解除之法至多，毋須鯁鯁過慮也。夫地價之所由生，以其有收益也，收益有多寡，故地價有高下。在此貨幣經濟已發達之時，按照地價徵稅，實爲最簡捷公平之法，故地價稅經總理倡導於先，土地法規定於後，已成在黨國之既定政策。地價稅既可行，則累進稅率之高下，以一戶所有總地價之多寡爲依據，其理至順，而其法亦易行。若謂「如果地價稅採用累進稅制，似不應僅以地價之

高下爲課稅分級標準，……」云云，是直認土地之照價徵稅爲不合理矣。其認「地價爲資本」，亦昧於經濟學上之解釋。

九、或謂地價「總額無法計算。一戶之土地，不盡坐落本鄉本縣，或甲縣若干畝，乙縣若干畝，或甲省若干畝，乙省若干畝，而地稅則係分縣徵收，一戶之價地總額，勢必無法計算」。按總額之計算甚簡單，祇須計算其在同一市縣內所有土地之總價值足矣。蓋若另有土地在他縣或他省，則該戶之在他縣或他省，已爲「不在地主」，不在地主之地價稅依法須加重，且依照修正原則第十一條，承租人得隨時請求徵收其土地，已另有限制之法矣。

十、或謂總地價之計算「標準不易確定。民法第一一七條既准家屬分居，第一〇八七條復規定子女特有財產，民法夫妻財產制中，更有特有財產及分別財產之規定，勢難向家長合併課徵，若分別徵收，又難免托辭規避，其數世同居者，情形尤爲複雜」。按累進地價稅之分級，以一戶五口至八口之家自耕所需之適當經營面積或自住所需之基地面積，約估其地價以爲計算標準。故一戶所有土地，其產權縱有分別屬於戶內之各個人者，依理亦應合併計算。民法中之規定，爲民間一家之中財產權利之分配，可以因此而決定其負擔納稅義務者之爲一人或數人，然不能影響或限制政府所征稅率之高下。且民法係私法，土地法係公法，依理公法可限制私法，而私法不能限制公法。況二

者之間並不衝突。蓋一戶所有土地之須合併計算者，僅就決定稅率時言之，征收稅款時之分合可聽便。既屬一家之夫妻子女，普通均可合併收稅，而由家內自行劃分。若有要求政府爲之劃分者，則按比例分之（例如夫有地值八千元，妻有地值六千元，共須納稅三百元，則妻應負擔一百二十八元五角七分，餘歸其夫。）亦不困難。且按之實際，法律上雖在特有財產及分別財產之規定，民間有此種事實而合法登記者則極少。數世同居而不分炊析產者，亦不多見，且有急速減少之趨勢。是則須繳累進稅之戶本不及千中之一（見下第十一則），其有特有財產或分別財產者又係千分之一中之少數，似不應以少數之少數而推翻根本大法。至依照民法第一一二七條之規定分居者，戶籍法本已視爲兩戶，可分別計算，不在此限。即使退一步言之，凡家屬之有特有財產或分別財產者，聽令分別計算，然以依法登記者爲限，並特制法規以防其託辭規避，違法則重罰或沒收其地產，如紐西蘭之所行者然，仍可施行累進地價稅而發生限制兼并之效力。

十一、或謂累進地價稅之「核算手續繁重。現行田賦係計畝按戶征收，核算已屬不易，若再按價累進，一戶之土地一有增減，則累進稅率卽生變動，且有變動無常，甚至一年之內，屢次變動，計算稅率卽將隨之而累變，核算手續，勢必更形嚴重」。按累進地價稅之核算手續，不特不比現行田賦爲繁重，且較之更爲簡便。今田賦科則不一，例如甲有上田五畝，畝稅五角二分三厘，中田四

角，畝稅四角八分七厘，以及下田、上地、中地、山、蕩等各若干畝，每畝稅率各異，附加稅又或按畝，或按兩按石，或按串按戶，或分別田地之種類而異其帶征之數，故必須一一分別核算而併計之，始得一戶應納之賦額，手續之繁重苛細，誠有非想像所及者。至於地價稅，則僅須根據歸戶地價稅冊所載之總地價，照價抽收千分之幾，核算手續，顯然較為簡便。雖有累進稅率，然可預先製表，查表即得，今所得稅之核算亦用此法，並不困難。一戶土地有增減時，其應納之田賦，即有增減，不論有無累進稅率均須重算。至謂「且其變動無常，甚至一年之內，屢次變動……」云云，似未知現今征收田賦之習慣。今各縣大都於年初或二三月間，將過去一年中一切地價之移轉推收者，在底冊上作一勾勒，再據以編造本年份之征冊及串票，其後雖續有移轉推收，統俟來年再作勾勒，並不影響本年賦額，因串票已一次造齊，不復隨時更改也。似此則一戶土地雖於一年之中變動數十次，其影響賦額之核算者仍祇一次。田賦如此，地價稅亦宜如此。而反對者最大之誤會，似未認清累進地價稅之目的為限制兼井，其影響僅及於若干較大之地主，與一般農民或中小業戶無關。試思普通農民，有地值四千元者，能有幾人。一千戶之中，其所有土地夠得上繳納累進稅率者，平均不及一戶。即使核算手續有所增加，其增加之程度亦極有限，實不容多所顧慮也。

十二、或謂累進地價稅將「增多行政經費。現有徵收田賦人員，僅按固定稅率核算，填串造冊

若按累進課征，必將增加技術人員，行政經費勢必隨之增加。且按戶核定地價總值，則地籍之外，猶與戶籍有密切之關係，其登記之困難，較單純之所有權登記，牽涉尤多，複雜更甚，其需巨額經費，長久之歲月，尤為明顯。按施行累進制之地價稅，核算手續既不加重而反簡，則行政經費亦將有減而無增，至為明顯。

十三、或謂累進地價稅「易滋浮收流弊。農民智識幼稚，現行之田賦等則，尙難明悉其自身負擔之實額，坐使吏胥朦混，流弊百出。今若按價累進，其計算方法更繁，且稅率因土地總價而時有變更，納稅之農民更不易瞭解，征收人員浮收流弊，恐將層出不窮」。按現行田賦複雜，故征地價稅後，計算簡便，浮收之弊，反可藉以減除。累進稅率既不及於一般農民，其瞭解與否，有何關係。

十四、或謂累進地價稅制於「化名無法取締。現行全國戶籍，尙待調查蓋整，各地征收田賦，已苦戶名與真實姓名不符，催征時倍感困難，若按價累進課征，業戶為避重就輕起見，化名之弊，更無法杜絕」。按戶籍與地籍之清釐，為現代國家所必需，不應畏難而止，否則今已訂頒之戶籍法及土地法中之登記編為多事矣。若能厲行戶籍法，輔以保甲、自治團體、及一般民衆之稽核檢舉，合添土地登記制度之推進，根本不容許化名之存在，安得謂無法取締。土地法之規定為百年大計

，自須以能達到此種目標爲鵠。

十五、或謂累進地價稅之「稅收難期確實，地價既漲落靡常，而土地復分合時異，地稅收數因累進課征，勢必按土地分配情形，而稅率時有輕重，因之稅收難期確實」。按地價稅之採取累進制，既非以增加稅收爲目的，除都市外，實際受其影響之業戶亦甚少，地稅總額決不致因土地分合而有相當顯著之增減，雖地價漲落靡常，然依法五年一估，不能隨時影響稅收，即使有何影響，亦與地價稅本身之關係多，而由於地價稅之是否採用累進制者，關係極少，若必二五得一十始爲確實，則無論關聯統各稅營業稅契稅以及最近努力推行之所得稅等，何嘗有一種可認爲確實。卽就田賦言之，因地籍不清，征收制度不善，或災荒蠲免等，影響稅收之確實程度者，亦千百倍於因累進課征所能產生之影響也。

十六、或主張「地價稅稅率採比例制，鄉地最低爲地價千分之十，最高爲千分之二十，市地最低爲地價千分之十，最高爲千分之三十，但私有荒地及不在地主之土地得酌量加重」。並謂：「地價稅稅率採比例制，在總理全部遺教中均係如此主張，似不宜輕易變更。惟一律值百抽一，或嫌過低，不足供地方財政之需要。故去年江西省政府亦有增加法定地價稅稅率之請求。酌予加重，未始不可。原草案擬按地產多寡採累進稅制，似可不必，而且易滋紛擾。因土地時有買賣轉讓，今日納

低稅或高納者，明日又應改納高稅或低稅。預算收入既難估計，征收人責亦易上下其手，根本不容賦稅確定之原則。至原法明定市區地價稅較鄉區爲重，實有充分理由。因市區有土地之人所占城市總人口比例，較鄉區有土地之人所占鄉村總人口比例爲低，且市區土地所有入所享保護及公共改良等利益亦較鄉區土地所有入爲多。原草案主張不分稅地區別，反欠公允。按上列主張，除一部分與原草案相同者外，其所提相反意見，茲分三點答復之：(一)土地法第二八二條分稅地爲六種，其第二項謂「地方政府就前項稅地區別之每種中，得按其實際情形，依法定稅率分等徵稅，但應經中央地政機關之核定」。據土地法起草人吳荷鷹先生云，所謂分等徵稅，即係累進稅法。然則累進制即使有與總理遺教不甚相符之處，則原土地法已如此矣，今僅較原法爲較明顯之規定，不得謂之「輕易變更」也。某君前亦參預原土地法之議訂，豈於此點獨忽視耶。況總理於地價稅稅率，未嘗謂非採比例制不可。元年五月於「續論民生主義之實施」演講中，且謂「彼所言之累進法，即我所謂平均地權法。……蓋累進之法，地價愈高，其稅愈重，我之所謂平均之法亦然」。可知累進稅法，總理不但不以爲非，且認爲與其主張相同，二而一者也。根本不得謂之「輕易變更」也。

(2) 累進稅制並無紛擾，土地雖時有買賣轉讓，而不致今日明日影響稅率，於預算亦不致較其他關係發生較甚之影響，更無便利征收人員上下其手之處，所慮實屬誤會。前已逐項說明，茲不贅。

(3)至謂「原法明定市區地價稅較鄉區爲重，實有充分理由，……原草案主張不分稅地區別，反欠公允」云云，似未稍稍考慮原草案所能發生之效力。市區地價高，每戶總地價容易超過起稅點，是則土地法雖未明定，而市區平均稅率已較重矣。若必刻舟求劍斯爲美，則原土地法明定市區地價稅較鄉區爲重，而實際已行地價稅之市區，反輕於法定鄉地稅率或實際鄉區田賦何耶？

四 駁辯

二十六年五月五日，中央政治委員會對於修正土地法原則之第十九條修改地價稅率案，議決先交立法院研究。六月二十五日立法院議決照該院土地法委員會審查意見通過，對於土地法中關於地價稅規定各項，認爲尙無變更必要。其所持理由見六月二十八日新京日報。按報載者殆即土地法委員會審查報告之原文而略易數字。爲便於討論計，先照錄全文於左：

「查起草土地法時，關於地價稅制之決定，係遵照總理遺教及中央政治委員會議第一百七十一次會議議決之土地法原則第二點規定，土地稅率採漸進辦法，其原文云：「按照根據地值征稅原則，土地稅率應等於地價之數，蓋地價既變爲地稅歸諸國家，則地主除用人力資本改良土地以得收益外，無坐享地價利益之機會，而土地所有權者不能以土地居奇，棄不使用，其結果則地價廉，於

是使用土地之權利必漸趨普遍，前此以壟斷土地圖利之資本，亦必逐漸轉授於生產事業。彼主張根據地值征稅之經濟學者，每謂「地稅貴，地價廉，而生產業發達」，即指此也。關於決定稅率問題，據地值稅專家單維廉氏之主張（單氏德國人，青島土地稅計劃出自其手，總理於民國十三年曾聘至廣州專研究土地稅問題），以地方上通行貸款利率之平均數目為稅率之標準，曾假定廣州銀行貸款利息之平均數目為百分之十，即主張以按照地價百分之十為廣州土地稅率。惟總理對於土地稅率，曾言各國土地之稅法大概都是值百抽一，并有主張值百抽一之意見（見民生主義第二講），與單維廉之說大有出入。單維廉氏以百分一稅率為過輕，決不能達到地價低廉之目的，所以單維廉氏在廣州時主張徹底辦法，竭力維護其高稅率之原則。而廖仲愷先生則以百分之十高稅率為不可行，仍主張百分之一輕稅率，俟將來逐漸增加。當時關於此點之討論，意見兩歧，主張輕稅率者之意乃為便於施行起見，或於經濟現狀不願發生重大影響，決採漸進方法」。以上所述，為土地法中所規定地價稅率之根據及其由來。

「至現時主張地價稅採用累進稅制者所持之見解及理論，其主要目的為防止土地兼併，故於私有土地從其價值加以限制。若一人所有土地其價值超過規定限度者，按其超過部份，將稅率逐漸增加，以達規定最高稅率為止（按中央政治委員會附交參考之擬訂條文，關於地價稅之規定。每一人

所有土地價值在二千元以內者，其稅率爲照價千分之八至二十，在二千元以上者，每增二千元，其每級超過部份，遞增稅率千分之一，增至千分之八十爲止。依此種累進稅辦法，則私人所有之土地，其價值愈大，稅率愈高。至一定限度時，若私有土地者專恃土地本身以圖利，必無可獲，此爲累進稅制之作用也。

「夫欲求平均地權之實現，非防止土地兼井不可，此爲顯而易見之事，無俟贅言。然土地法中所採用防止方法，不止一端，地價稅僅其一耳。究竟地價稅累進制與土地法原有規定各方法，對於防止土地兼井，孰爲完善，孰爲有效，應先爲內容之審查，量其得失，方可作一結論。

「在未論述內容之先，當知地價稅之基本原則，乃在求得素地地租之正確數量，卽係土地非因施勞力資本結果之所得，以賦稅方式歸諸國家。如此，可令土地所有權者，除以勞力資本改良土地以求收益外，決無所獲，則專憑土地所有權以謀利者，自無存在餘地，所謂土地兼井之現象，更無由發生矣。關於素地地租之正確數量，殊不易求。在地價稅基本原則之下，地價稅率應以等於素地地租數量爲準，過重則損及資本勞力之正當所得，過輕則助長地主不勞而獲之利益，皆失地價稅本旨。惟素地地租之計算，既不易得其正確數量，則地價稅之實際施行，其稅率祇可約略爲之漸定。現擬訂累進稅條文中所定之稅率，如失之過重，則非獎勵土地利用之道，失之過輕，則土地所有權

者尙能享受不勞而獲之利益。均非平均地權之道，而對於防止兼井之目的猶未易期。因專憑土地所有權因以爲利者，仍可繼續存在也。

「然則土地法中原有規定各方法又爲何如乎？先就地價稅言之，土地法之規定，係將土地按其使用程度爲稅率之等差，故有改良地非改良地及荒地之分。其改良者稅較輕，未改良者稅較重，棄而爲荒地者更重。其稅率之累進；係以土地使用之程度爲準，蓋遵奉 總理地盡其利之義，亦係地價稅基本原則獎勵土地改良懲罰棄置土地之要旨也。

「至土地法原定之地價稅率，是否等於素地地租之數量，固與地價稅採用累進制所發生之問題相同。至現行稅率所以從輕規定者，乃依中央決定之土地法原則採漸進辦法，以遂施行便利之目的也。由此言之，土地法原定之地價稅率既輕，而又不能確斷其爲等於素地地租之數量，則專憑土地所有權以圖利，自爲可能之事，兼井之勢，將何以制止之，此土地法之原規定，所以採用斷然之澈底辦法也。

「其辦法對於私有土地面積認妨礙國計民生時，得用國家強制力制止之。土地法第十四條第十五條之規定，卽本斯旨。第十四條地方政府對於私有土地，得斟酌左列情形分別限制個人或團體所有土地面積之最高額，但應經中央地政機關之核定：一、地方需要，二、土地種類，三、土地性質。第十五條私有土地受前條規定限制時，由主管地政機關規定辦法，限令於一定期間內，將額外

土地分割出賣。不依前條規定分割出賣者，該管地方政府得依本法徵收之。依此二條之規定，在私有土地超出一定限額時，政府得強制其出賣，否則依法徵收之，是土地兼并之弊無從發生，此為絕對有效之方法，比諸地價稅累進制更為確定而澈底也。

「土地法尙有其他各種規定，如土地增值稅、不在地主稅、限制土地使用、及土地徵收等方法，皆為防止土地兼并與土地投機之弊，期達平均地權之目的。地價稅之徵收，僅為平均地權方法之一而已。

「且土地法之全部，都五篇，計三百九十七條，施行法計九十一條，各有相互之關係，為整個的連繫。全部土地法實為平均地權之整個方案，應為整個的研究及應有整個的施行步驟。俟經過相當實施期間，根據經驗與事實，如確有重大變更或修改之必要，則其變更修改，較有意義。茲土地法自民國十九年公佈，迄今七年，尙未有整個施行之計劃，當然未有整個施行之實驗。倘無事實與經驗之根據，遽作重大之變更與修改，誠未易決其為必當也。

「再查財政部對於地價稅採用累進稅制所提意見，係從行政經驗上觀察，認為尙有不少困難之點，尤以關於私人所有土地之總價額不易求得之一點為甚。因土地稅原定為地方稅，若私人所有地分散於各不同之徵稅區域，其地價總額，實不易求。結果則在全國領土之內，仍可取巧兼并。况我

國社會情形散漫，各級政府機關之組織未臻完備，各項基本調查統計尙欠嚴密，更爲增加困難之因素。財政部從行政經驗上觀察所顧慮之困難各點，實有其相當理由也。

「根據上述理由，故該院審議結果，對於土地法中關於地價稅規定各項，認爲尙無變更必要。」

按右列審查意見中，可認爲反對修改之理由者，約可歸納爲四點：（1）地價稅率應等於素地地租，而素地地租之正確數量，殊不易求，祇可約略爲之斷定，稅率從輕，以達施行便利之目的。（2）地價稅率既輕，又不能確斷其爲等於素地地租之數量，自不能制止兼併，故另採斷然澈底之限田辦法，此外尙有土地增值稅，不在地主稅，限制土地使用，及土地徵收等方法，以防止土地之兼併與投機。（3）全部土地法條文極多，實爲平均地權之整個方案，應作整個研究，而公佈後迄未有整個施行之計劃與實驗，倘無事實與經驗之根據，不可遽作重大之變更與修改。（4）財政部從行政經驗上反對累進稅制，實有相當理由。更綜合其意言之，土地法未至應加修改之時（上述第三點理由之結論），原定地價稅率甚善（第一點之結論），而累進稅有不少困難（第四點之結論），抑且無需乎此（第二點之結論），故「土地法中關於地價稅規定各項，尙無變更必要」。謹按此等理由，乍視似若言之成理，稍加分析，則疏忽謬誤之處，不一而足。以其出自土地法委員會，關係修改土地法之前途甚大，不得不擇要剖辯於次。

第一請問是否希望所訂法律之實行？鄉改良地稅率呆定爲千分之十，若不加以修改，絕無普遍推行之希望，業已詳論於前。所謂稅率從輕以達施行便利之目的者，適足以妨礙其施行。而今日測量登記，除能確定產權外，若欲改辦地價稅，則什九爲徒勞矣。豈此種極明顯之事實，猶未足爲修改之根據乎？抑地價稅原爲裝點門面計，本不希望其實施乎？言者或謂稅率從輕，係依照中政會議決之土地法原則，且總理亦嘗主張值百抽一矣。然此一時，彼一時，近年地價落而田賦附加漲增，已與民十八議決土地法原則時之情形不同。且原則中明白規定採用漸進辦法，未嘗謂須呆定鄉改良地稅率而絕無活動餘地也。總理固屢言值百抽一，然於地價抽稅問題演講中會謂「其抽法，或抽百分之二，或抽百分之一，他日由省會議決，然後執行」（見總理全集第三集一四八面），亦未嘗謂必須值百抽一，而有予地方以伸縮餘地之意在也。

上述審查意見，殆認爲地價稅之限制兼并效力，殊屬有限，故不妨爲任意約略之規定，而必另採斷然澈底之限田辦法。然其理論殊多誤解。所謂地價稅之基本原則，須等於素地地租之數最者，係亨利喬治派土地單一稅論者之主張，而非總理所言及各國所行之地價稅也。土地單一稅係一律按地價課徵重稅，使土地所有權在形式上雖仍私有，實質上已收歸公有，僅地主以勞力資本改良土地所獲之增值，猶屬諸私入而已。如此則重稅發生還元作用，而地價必大跌，此後買主獲地價低廉

之利。然在創行此稅時之土地所有權人，不問阡陌相連之大地主，或僅有二三畝之小農，一律蒙其損失。在今各國經濟狀況中，驟然單獨行之，殊為不公。若我國之大地主少而小自耕農及半自耕農頗多者，尤不宜有此舉。故即使索地地租之數量易定，一般稅率決不能與之相等。而各國實施之地價稅，亦鮮有不問土地多寡，一律課稅至若斯之重者。總理答白萊斯福特之問曰：「余仍持依地價徵稅主義，但與正統派單一稅主義者不同」（見總理全集第二集五九二面）。而主張一般土地輕稅而課地主以重稅。在耕者要有其田演講中謂：「對於地主，要解決農民問題，便可以照地價去抽重稅」（見總理全集第二集五〇〇面）。可見土地單一稅論者之所謂基本原則，不能適用於我國地價稅。

或曰，予嘗嫌原定稅率之輕，並欲累進其率至甚重，今又請地價稅不可重，重則地價跌而土地所有權人損失矣，何耶？對曰，原定稅率嫌輕者，嫌其不問地產大小，一律從輕，而無伸縮餘地也。稅率不可重者，亦謂其不可不問地產大小，一律從重也。若有財政上之必要，一般稅率（即起稅點）不妨稍重，然必猶遠低於所購素地地租，若無必要，則宜從輕，以惠自耕自住之小地產所有人，故起稅點宜在相當範圍內留有活動餘地，俾地方斟酌實際需要定之。稅率累進至甚重時，地價或將趨跌，而於地主有所損失，然損失者僅若干較大之地主，無害於普通自耕自任之人。且大地主出售土地時，在適當累進稅率及修正土地法原則中若干新規定之下，自然移轉於自耕自任人之手，新

買主稅輕利厚而視土地之價值較高，故累進地稅雖有還元作用，地價之跌不甚，大地主之損失有限，與一律按價重稅所生之影響絕異。故即就此點而論，累進地價稅亦遠非比例稅可及。

總之，地價稅必須採用適當累進制，始能充分發揮其所以照價徵稅之作用，而累進地價稅實富有平均地權之效能，業已詳論於前（見第二節本論中）。總理既謂「彼所言之累進法，即我所言之平均地權法」，並欲差別課地主以重稅（並見前引）。至少亦贊成累進制而絕無排斥之意。「方則所謂斷然澈底之限田法，虛有其表，實鮮可行（詳見前第二節本論中），至多僅可寬為之限，藉以強制分割若干極大地主之限外土地，而於隱顯不定，日在進行中之大多數兼井無干也。是以吾人主張應舍限田制而採有效之地價稅制，至少亦應二者並用，而以累進地價稅為主，始能收限制兼井及促進土地利用之效。至若土地增值稅、不在地主稅等，別有其主要作用，更非所以普遍限制兼井地兼井也。

所謂「財政部從行政經驗上觀察所顧慮之困難各點，實有其相當之理由」云云，亦屬因訛傳訛。原意見所舉困難各點，本係誤會或過慮，已詳前節釋疑中，茲不復述，惟既冠以「行政經驗」，則有不能已於言者。作者前在資委會主持田賦調查五年餘，親履七省，詳細調查江浙之一市三十二縣，親撰報告百萬言。助余調查之八人中，有二人先後任浙省財廳田賦科長，經其整理後之實收，超出歷年收數甚鉅（歷年實收最多者不過八九百萬元而到存後第一年中即徵起一千二百餘萬元）。

地政學院畢業生中，由余指導調查田賦地稅，撰爲畢業論文者，亦三十八人，調查所及者十七省，詳細調查二十五市縣。凡縣調查均由正詢旁諮，明查暗訪，檢閱一切書報檔案，彙集各種單冊，彙冊彙章則預算等等，綜合而董理之。一縣每須調查一月，而準備及編纂報告之時間或且過之。因是於其他稅務行政不敢言，於田賦則尙能道其二三。以余所知言之，所謂行政經驗者，頗多未嘗明瞭地方實際情形之處。蓋田賦爲地方稅，財部僅爲中央監督機關，未曾直接辦理其事，原不能責其必有經驗也。而旁人強以「行政經驗」冠之，則冤矣。

前述審查意見之第三項，殆謂此次未有整個研究及事實與經驗之根據，遽作重大之變更與修改，實爲多事。然同人於此，實未嘗敢但作片段之研究。而各省市政當局之實際變更或請求修正土地法者，已有不少事實及大宗案卷可查，似不得謂爲未有事實與經驗之根據。且中政會業已通過修正土地法原則廿二條，泰半皆作重大之變更與修正，而於立法院通過尙無變更必要之前二日（六月二十三日），中政會復議決在土地法未修改前，市地鄉地之區別暫准變通辦理。市鄉地之分，即因地價稅率之不同而設，而中政會不待土地法之修改，即准予變通，豈非原法確有不盡適當而急待變更之處在耶？今乃一切抹殺，並最近中政會之議決案亦涉否認或護評之嫌，毋乃不可乎？且土地法關係國計民生至鉅，設有欠妥，流毒往往甚大。而法中頗多不能實施之點，十年二十年後，猶難整

個施行之望，若不及早修改，遺誤亦殊不淺。已知其誤而不改，或先爲不可行以待之，均非謀國之道也。

尤可異者，爲中政會通過之修正土地法原則中，已將市鄉地之區別取消，六月二十三日中政會復議決在土地法未修改前，市鄉地之區別暫准變通辦理，而六月二十五日土地法委員會提出之審查報告，猶謂「土地法中關於地價稅規定各項，認爲尙無變更之必要」，其疏忽如此。

總理以平均地權爲民主主義之基礎，總裁最近在訓練班開學訓詞中，亦謂最重要者爲平均地權，而土地法關係平均地權之實施者甚大。立法院頗多博雅明達之士，幸勿以非其所專門而忽之，而順從二三人之成見也。

五 正誤

亦有贊成累進稅而方法欠妥者，或意圖折衷而失累進稅之精義者，爲求累進地價稅之觀念正確，不得不加以辯正。

或主張個人所有地積超過三百畝以上者，應課累進稅，藉示限制，而於自耕農所有土地之面積在十畝以下者應免稅。理由爲「私有土地面積之限制，原法第十四條雖有規定，但未確示其限度及

辦法，而於最貧弱之自耕農仍與大地主一律徵稅，無優異之待遇，實與平均地權之主旨未能融合。按大地主與小自耕農一律同等課稅之不合平均地權之主旨，所論甚是。惟累進稅率應憑地價而不宜按照面積。蓋土地之產生力或收益大有不同，察綏百畝，或猶不及江浙十畝，呆定其面積以為標準，有失公平，而地價係收益之反映，則為合理之標準也。且地價稅既係照價課徵。累進分級自亦宜以總地價為標準。

或「認為地價稅稅率，如按每一業主所有土地之地價總額，累進計算，則在戶籍法未能有效施行以前，實施不無窒礙。且累進稅之計算，以及徵收手續等項，均較繁雜，在行政程序上，益感困難滋多，但如依立法院之決議，仍維持原法關於地價稅率之規定，則修正土地法原則，既已決定地價稅率不分市地鄉地之區別，亦嫌不能適用。茲擬仍即原法之精神，並尊重臨時全國代表大會（係指二十七年三月召集之代表大會）之決議，將地價稅稅率，改採按每畝地價分等累進制」。其所擬規定之稅率如左：

- 一、每畝地價不滿二十元者，稅率為法定地價千分之六至千分之十。
- 二、每畝地價滿二十元至不滿五百元者，稅率為法定地價千分之八至千分之十二。
- 三、每畝地價滿五百元至不滿一萬元者，稅率為法定地價千分之十至千分之十六。

四、每畝地價滿一萬元至不滿十萬元者，稅率爲法定地價千分之十二至千分之二十。

五、每畝地價滿十萬元至不滿五十萬元者，稅率爲法定地價千分之十六至千分之二十四。

六、每畝地價滿五十萬元以上者，稅率爲法定地價千分之二十至千分之三十。

並謂右列一二兩條所定之稅地，約相當於原法之鄉地，三至六條所定之稅地，約相於原法之市地。「庶於維持原法精神之中，仍寓累進徵稅之意」。按此殆欲折衷調和於三相反意見之間，動機固善，惜此種稅率，已失累進之原意，徒存殘骸而已，非所宜也。

時人對於累進地價稅行施困難之一切誤會或過慮，業已解答於前（見第三節釋疑中）。右述折衷意見所舉按照總地價累進課稅之困難各點，亦未超出前所論列之範圍，可不復論。而按每畝地價分等累進之計算，且較繁於按總地價累進課稅，蓋後者可預製一覽表，查表即得，前者則有時必須分別計算而後求其和也。

累進稅由納稅能力、最小犧牲、及均貧富等理論出發，故以綜合累進爲原則，如一般所得稅、一般財產稅、遺產稅等是也。個別累進則爲累進稅之變態，如土地增值稅、戰時盜利稅、彩票利得稅等，以其累進基於利得偶然性之程度，仍合所以累進課稅之精神。至於菸酒等之品質愈佳者，稅率愈重，是爲準累進稅，蓋上等菸酒之消費者概爲富人，納稅能力大，納稅後之犧牲小，而重稅減

少其財富，亦多少具有均貧富之作用也。而按每畝地價分等累進制，則與上述理論根據無一相符，安得廁身於累進稅率之間。設有甲乙二人於此，甲在南京和平門車站附近有地二三畝，種菜爲生，一年所入，僅足溫飽，財產總值不過二千元之譜，然以逼近市廛，畝值已逾五百元，則必課以百分之十之稅率；乙在江南浙西一帶膏腴上田十萬畝，歲入租金數十萬元，財產總值逾千萬，然農租畝值無達二百餘元者，於是課以百分之八之稅率。試稍思之，公平否耶？與納稅能力、最小犧牲、及均貧富等原則，無不相背。故不課稅進稅則已，行則必按每戶總地價累進課稅，而決不可用貌似神非之按海畝地價分等累進制也。

六 結論

本題範圍雖小，內容則繁，展轉論列，不覺篇幅已長。爲求醒目計，合上所言，撮舉最重要之點於茲：

一、照價徵稅爲平均地權之主要方法，故地價稅是否能施行有效，關於中國土地政策之推行甚大。

二、土地法原定地價稅率，幾無伸縮餘地，不能適應地方需要，若不修改，決無普遍施行之望。

三、土地法原定地價稅採用比例稅，必須改用累進稅制，按照一戶所有土地之總價額累進課稅，始能充分發揮其平均地權之效能。

四、或謂不應亦不能以累進地價稅限制土地兼并，實屬認識錯誤。

五、或謂累進地價稅之起稅點及終稅點最不易定，其實有極自然之標準，遠較所得稅起稅點及終稅點之規定為簡易而合理。

六、或謂一戶總地價不易計算，手續繁重，增多行政經費，易滋浮收流弊，無法取締化名，稅收難期確實，多由未嘗虛心研究，且不明地方實際情形，因此發生誤會與過慮。

七、限田法呆板而不合理，實難可行，決不能用以代替有效之地價稅，以求平均地權之實現。土地增值稅，不在地主稅等，別有其主要作用，更非所以普遍限制兼并。且平均地權亦非僅限制兼并，尙有增盡其利之意也。

八、土地法委員會維持土地法中關於地價稅之原有各項規定，反對修改，其所舉理由，不合於學理及事實，甚至與中政會已通過之修改土地法原則亦牴牾，未免疏忽。

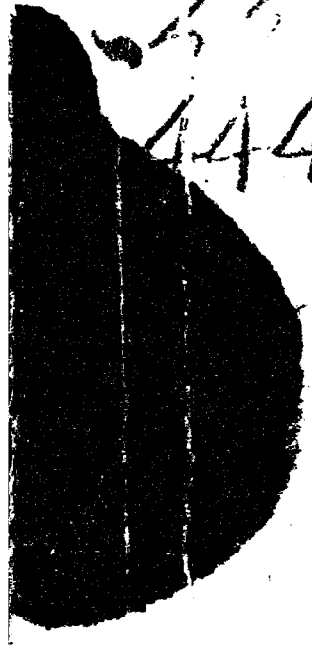
總之，土地法原定地價稅率必須修改。修改之原則，可總為一語曰：「地價稅應採累進制而留伸縮餘地」。非如此則地價稅不能普遍推行而充分發揮其效能，而平均地權，將徒為呼聲而已。

宋神宗召二府對資政殿。馮嘉言差役，作保甲，人極勞敝。帝曰，詢訪鄰近百姓，亦皆以免役爲善，董雖令出錢，人復其身役，無追呼刑責之虞，人自情願故也。文彥博言祖宗制度具在，不須更張，以失人心。帝曰，更張法制，於士大夫誠多不悅，然於百姓何所不便。彥博曰，爲與士大夫治天下，非與百姓治天下也。嗚呼，是何言耶！彥博賢者，獨此語遺憾青史。而有明中葉，賦重役繁，小民重困，恤民者議行徵一法，時豪右多梗其議，大學士顧鼎臣獨以爲善，曰，是法行，吾家益千石輸，然貧民減千石矣，不可易也。則公正磊落，又何如耶！願論者均絕毫厘之私，而以鼎臣爲法也。

地稅論

T

55



444262

2

