

論地稅及其稅率問題

克 霍



論地稅及其稅率問題

霍克

一、論地價稅

第一節 地價稅之歸屬

地價稅在現行稅制中之地位，可就租稅之史的發展及學理的組織二方面，分別說明之。

稅二大系統，茲簡述之如左：

(a) 物稅——財產稅——收益稅、營業稅、工資稅及不動產稅(地價稅)。

(b) 人稅——人頭稅、戶稅、動產稅、所得稅。

(一) 收得税—所得稅

收益稅	地租、房屋稅、營業稅、資本利息稅
個別所得稅	勞動所得稅、勤勞所得稅
個別財產稅	地價稅、房屋價格稅
一般財產稅	靜的財產稅

不勞利得稅

(二) 流通税(略)

(三)消費稅(略)

總觀以上歷史的與學理的稅制組織系統，可知地價稅係歸屬於產稅中之不動產稅，其發展途徑爲由物稅而財產稅而不動產稅而土地稅等，最後乃成爲今日進步之地價稅也。

第二節 地價稅之形式

霍克

(三)間接稅——市場稅、入市稅(關稅)、內地消費稅、流通稅——印花稅、登錄稅(增值稅)。

觀上表，可知地價稅係屬於財產稅中不動產稅之一種，而與直接稅成一體系，至於增值稅則歸屬流通稅中，亦即屬於間接稅。但據日人小川鄉太郎所著之「租稅總論」中，則主張流通稅為一種立部門。

(2) 租稅體系，除由歷史發展途徑，可以推測其組織外，尚

可從學理方面分析，即根據租稅的國民經濟原則，財政政策原則及社會政策原則組織之。其體系可分爲取得稅，流通稅，消費稅三大系統，而地價稅即屬於取得稅中之個別財產稅及土地增值稅則屬於不勞利得稅，茲要舉如次：

業稅、資本利息稅。

所得稅。

字雅韻靈應堂藏書

增價稅 ● 會計課制應計合、就學費中、領取長卷、一、四、一、
得稅。● 會計課制應計合、就學費中、領取長卷、一、四、一、

地價稅之分類，其主要者，可依行政觀點上將地價稅分爲各種

不同之形式，此外如魯者喬治（Lloyd George）之分類及我國現行土地法關於地價稅之規定，頗足紀述，茲要述之：

- (一) 地價稅在行政觀點上課取之形式不同，可以分爲：
- (1) 直接地價稅

a. 比例稅：普通比例稅、特殊比例稅。

以收入之充裕爲目的，今地價稅之課稅目的，係對於不在地主之坐享地租及土地投機，加以制止，並促進土地合理之改良利用，且在理論上，按照未改良價值征收地價稅，必致地價低落（此點係屬於租稅循環現象，容述之於后），並因稅率愈高，土地次第改良，財政收入，因以遞減，是則地價稅之實施，即與瓦格勒（Waglar）所倡社會政策及經濟原則相適合，而課稅目的社會政策之租稅，可知地價稅在財政上之地位，殊爲微妙，論言之，地價稅之以財政收入爲目的者，實爲其副從作用耳，而促進社會政策，則爲其主目的也。

我國現行土地法所規定之地價稅，亦非着重於國家財政收入與人民負擔均平普遍等問題，然其精神既在限制土地私有之貽害，並以民生問題之真正解決爲主要目的；抑知我國土地稅併入土地法而爲土地立法之一部，其義可思過半。

（三）地價稅屬於地方稅。租稅之劃分，乃歷史進化之事實，世界各國類皆以課稅權之主體，劃分爲中央與地方兩種稅收，然亦有按照社會特殊環境而劃爲中央省及地方三者。我國於民國十九年亦仿頒佈劃分中央與地方稅收，並列舉兩者應收稅目，是爲我國租稅明白區分之始。

社會文明漸趨進步，政府職權，日形增加，而財政支出，亦因之膨大，向者各國財政，多以財產所得爲地方政府稅收主源，惟此種財產稅乃動產稅者，因其規避征稅之巧，稅收殊難確定，因之稅款之負擔，每多歸於不動產之負稅者，復以現行估價制度不良，租稅之分配負担，更難於公允，此種事實，已爲世人所公認，乃地方稅制之亟待改良，已成必然趨勢，並探諸學者之意見，地價稅實具有作爲地方稅之一切優良條件，而爲地方財政所必納之稅制者，茲論述其理由如后：

（一）從財務行政觀點言之。地價稅屬於地方稅，可以地方公務員充作評價員，藉彼等對於地方情形之熟悉及熟知可能影響於地價之各種條件因素，又因彼等對地方之熱愛，故在推行行政上，實易獲得顯著功效，事半功倍。反之，地價稅屬於中央稅收，估價員由中央委派，則上述之便利，較難獲得，且手續繁瑣，征收費用，

因式浩大，誠非宜也。論曰：「單一課」以美入學際諸君爲例證。

（二）從租稅受益之兩側言之。地價稅屬於地方稅，爲供地方公益之用，人民對此，必所樂從。且所謂土地增價，乃由社會全體所創造，故根據租稅受益之理論，應徵稅額隨地方政府征收，使凡參與創造土地增價之社會地方，皆得享受此項增價之利益，如是不惟適於公理道義，且與地方自治之要旨，亦相符合也。論曰：「單一課」按諸課稅歸宿及財政理論而言，地價稅實爲地方財政之主要收入，蓋土地乃係不動產資本，其價值常隨社會之進步而增加，故對於土地資本價值所課之稅，實較他種稅收，如所得稅營業稅等之征課，較爲便利，穩當而尤富彈性。且按諸地價稅歸宿原理，課稅於經濟地租之地價稅，不能轉嫁，而歸於地主負担，故曰以地價稅爲地方稅收，實較他種稅收爲公平且確實也。

第四節 地價稅與其他土地稅。地價稅之課稅，可分爲下列五種：

（一）依照土地面積或肥瘠而課之土地稅。按照土地面積而課之土地稅，亦稱土地面積稅。其要點爲規定每單位土地面積之稅率，作爲課稅標準，按畝計算，對於地價漲落之關係，並不計及，故又稱爲從量稅或畝稅。此稅雖屬便利簡單，且在歷史上行之已久，但被不公平與不合理之處，已爲學者所評擊無遺。蓋以財產價值而論，面積等之土地，其價值未必相等，可自給之同一稅率，是不公平者甚顯。且擁有大量土地之地主與僅可自給之自耕農，其納稅能力，自當懸殊，苟亦課以同一稅率，是又不公平。除此凡課稅以面積爲標準，則租稅以上之數額，轉嫁於消費者，此又不公平者，綜此可知土地面積稅之非宜也。

至就土地肥瘠，水源，位置等原因對於收益之影響而論，向者我國雖有按照土地肥瘠程度而稅分上中下等級者，此種稅級之區分，既無科學之根據，復以歷久因襲，法制仍一，乃治案變幻，自然亦非恆態，苟以不變不離之稅法，以律已變之土地，其非合理者可知。總之，上述土地面積稅及以肥瘠程度區分之土地稅，在今日

社會進步，經濟組織複雜萬象，地價收益，質量常變，是此簡樸之稅制，當非現社會所需也，無疑。

(2) 課於土地總產額之土地稅。此種土地稅，最爲世人所熟知者，厥爲「什一稅」。此稅無論其土地之肥瘠如何及面積之大小，皆按照其總產額課取什分之一之稅。我國稅制史上有爲蘇解人民疾苦而輕課三十分之一者，要皆與此相類。

土地稅依照總產額課取，其合理與否，根據利加圖氏之說，謂土地無論肥瘠價值，既皆納什一之稅率，因而各種土地之收入，各減十分之一，其各物價格必隨收入之減少而昂貴，蓋立於界限生產之農民，其生產所得，僅足償付其終年勞動，在納稅後，所出賣各物十分之九的所得，必非與原有產物之價值相等不可。易言之，因課「什一稅」之界限生產者，其產品價格，必至昂貴，而將租稅轉嫁於消費者，可知「什一稅」之征收，與一般消費稅同爲不公平之舉，非現社會所宜採行之稅制也。

(3) 課於土地收益之土地稅。以土地收益爲課稅基本，收益出自土地，位置優而地味肥者，收益必多，反之則否，故以收益爲課稅標準，課稅制上之一大進步，然收益中有「總收益」，「純收益」，「租賃收益」及「估定收益」之別。年間土地全部生產總額爲「總收益」；從總收益中減去一切生產費，即爲「純收益」；以使用人所納地租數量爲課稅標準者，謂之「租賃收益」；至於若干年間純收益之平均數，酌量減其稅率者，謂之「估定收益」。總收益與純收益，無論其由業主陳報，或由政府調查，均不易獲得正確數字，且收益年各不同，於課稅前先行估計一次，尤非易事，故以總收益及純收益作課稅標準者，誠非切當。

至租賃收益課稅，係以地主爲納稅義務人，而使用人所得利益之部，則未予課稅，此既過當，而況契約地租，農地皆以豐年爲準，凶歉照常課稅，難免失之過高，且契約地租，常有農舍農具等之資本利息在內，苟非妥爲區別，而仍妄以同一稅款，似頗不宜。又市地租賃，租期甚長，而地價則年有增加，價值已增，而稅仍一，是又未免失之過低。總之，地稅之租賃收益爲課稅標準者，亦非

善計也。

設以估定收益爲課稅標準，因土地經加工施肥改良等原因，其收益數額，必年有變動，而收益之估計，即歷年一爲之，如此則手續繁重，無法施行，若估定收益係以若干年間之平均計算，標準一定，即戰諸艱難，歷年不變，由是往後租稅之負擔與土地收益之比例，歷年愈久而愈相懸殊，負担不均之現象以生，故估定收益，亦未可認爲合乎課稅之科學標準。

(4) 地價稅與其他土地稅之比較。地價稅與其他稅，如土地而徵稅，什一稅及土地收益稅之區別，係以租稅之歸宿原理爲其關鍵。課稅於經濟地租之地價稅，其稅款還元歸於地主，不能轉嫁，此種理論，已爲學者所公認，且按價征稅，地價爲土地收益之還元價值，土地收益雖有千差萬別，然其反映於地價不變，按價征稅，簡而易行。今土地稅荷以而價爲課稅標準，置地價地租於不顧，忽視生產收益之能力，斯已過當。且在理論上，總生產代表工資，利息，利潤及經濟地租，根據利加圖氏之說，可知凡擁有大量優良肥沃土地之地主，因租稅觸及界限生產之故，使物價昂貴，而反獲得更多之地租，換言之，租稅於土地面積或總產額之土地稅，其稅款非歸着於所於權人，而反轉嫁於消費者或佔用者身上，故日不宜者，曠此故也。

至於以土地收益爲租稅標準之土地稅，因計算不易，手續繁苛，厥得窒礙難行之處，已如上述。茲再就收益課稅之性質言，收益稅爲對有生產收益之土地租稅，其他如荒地及未改良地則免稅，是生產愈發達，則負稅愈重，直無異獎勵怠惰，抑制勞動，且則准許土地閒置不用，更有助長土地投機之風向，流弊所至，豈不勝言？故近代學者，乃多導指以地價稅，取代收益之地位，是項主張，遠之如亨利喬治氏所倡之「單一地價稅」，近之如羅維廉氏在吾國廣州所行之地價稅。國父尤爲主張「照價征稅」最有力者，是可知地價稅實爲現行稅制中，堪稱完善之租稅，絕非他種地稅可比也。

第五節 地價稅與土地單一稅

(一) 單一稅派之理論。「單一稅」乃美人亨利喬治氏所倡，

體辦法，實非李氏理想所能及，抑如一九一二年列強在其一中德德意志兩位與民權主義一致內，謂「國父平均地權政策」，蓋同享氏學說者，是未見平均地權之全豹也。又論平均地權，固不啻其以爲第六節地價稅之財政原理與地租稅之原理，而論平均地權之原理，則地價稅之歸宿原理，租稅歸宿原理，或財政經濟學上之重要問題，從學者對於租稅之轉嫁與歸宿問題，據爲案牘，莫衷一是。惟關於地價稅課稅歸宿理論，迨自利加開氏地租理論出世以後，學者之意見，已漸趨一致。其主要論點爲：按照土地未改良價值課稅，即收地主純收益或純地租部分，因該地租額須以係以界限生產土地與各級土地生產之差別而計，則界限生產地租負擔，而生產各物之價格，又得此界限生產費用爲斷，故對於該地租課稅，生產既未減少，而各價亦不能提高，是則稅款之負擔自必歸著於地主而無從轉嫁於佃戶或消費者也。此爲利加開氏關於地租課稅之大概，後來學者，咸崇奉之。其要點則謂：土地稅與地租稅，利氏並就純理論方面，謂租稅如屬及資本或利潤成爲一般資本稅或利潤稅，則稅款必轉嫁於消費者，因立於界限生產者，若經課稅後而不能轉嫁，必背非離鄉，舍農事且轉其資本而之他，此種理論，係根據此二條件爲前提。其一，假定資本與勞力爲絕對移動，其二，假定其所論之社會爲孤立，農民能自由定其農產物價者，然吾人試稍思之，於今日之實際生活中，此種條件，決無存在之理由也。

美人萊利格曼氏 (Solberg) 在彼之名著「租稅之轉嫁與歸宿」中，曾舉例北美合衆國南部諸州之棉產者，年年集議提高棉稅與減少生產額，迄未獲成功，英國於十九世紀，因美國大量小麥傾銷歐陸，其價值竟遠在英國界限生產費用之下，舊說「專利加開說」所擬之結論，刻大加修正，而課於土地利潤或賣價價值（包括資本利潤與地租）之租稅，概不轉嫁於消費者。其理由如下：（一）根據利加開氏之純理論觀點及萊利格曼氏之實際應用，處處可以遇到經濟上障礙之事實，引中地稅之理論，因此吾人可以斷言課稅於經濟地租之地價稅，其稅款必歸於地主負擔。

至於地價稅課稅物之稅，關於農地之改作物，則應絕對免稅，以求獎勵地盡其利，但市地之改作物（建築物）則仍應作別論。第一（一）地價稅之償還原理。地價稅之償還原理，乃由於地價稅不能轉嫁之假定引伸而來，其論據如下：課稅於經濟地租，地主不辭轉嫁，地價因以略低，其低減之數額，適等於此稅之還元價值。蓋當土地實行交易時，買主對於該地之增產所付之價值，必不啻大於該地產預期收入之還元價值。假使已將課稅，欲令該地產所納租稅不易爲其資本價值所吸收，故買方可從價值中預先扣除一切租稅之還元價值，故該地產之價值，因以略低。例如時定投資於市地之普通利率爲五厘，若該地產稅於土地價票或他項永久債票，則此種永久債票之市價，將由面價降爲五折，因此新買方實際上無租稅之負擔，此蓋因每百元債票之利率四厘，適與五十元之利率八厘相等，是即租稅償還之事實表露。

大租稅能否發生償還之現象，皆視稅本之性質以及稅種稅率如何而定，苟稅本之性質耐久而又非再生產物，其本身僅含有資本價值而不具資本價格（即生產費用價格）者，此類物品，如土地然，因其性質耐久，且有收益年額，則課稅自可年復行之，並可預算其各年所納之稅額，作爲一次償還之條件。且土地既非再生產物，其本身亦僅具資本價值，而所謂租稅之償還者，即含有資本價值低降之實在也。

至於租稅方面，有關於償還條件者，厥爲租稅須屬特別稅或不均一稅，稅率年有一定，且非屬及界限生產爲原則。蓋若課特別稅率超過普通稅率部分，必不能轉嫁而發生還元，使購買者免除此超過部分之租稅負擔。又如租稅屬於累進特別稅，課稅後，不易獨及界限，因界限生產者費用之所增，究遠不如佔優勢之生產者費用增加之多也。茲地價稅已屬於差別性的不均一稅，其稅率亦年額一定，且在按照經濟地租課取而不能轉嫁之前提下，土地於其所有權移轉時，買者可預計其各年所應納之稅額，從價值中預先扣除，是

借還因以發生。

(三) 地價稅與租稅原則。經濟學者亞丹斯密於其討論租稅問題時，曾揭表有名之租稅四大原則，即「公平」、「確實」、「便利」及「最少征收費」。以為決定財政租稅之標準，嗣後學者咸宗奉之，視若金科玉律，茲地價稅乃晚近稅制上之一單章，亦由彼密切合於此租稅之四大原則也。(1) 按照地價課稅之土地稅，地價高者課稅多，地價低者課稅少，並本國父「其地多為富人所有，多取之而不為慮」之主張，而與斯密氏所主之「公平」原則，實相照合。(2) 往昔依據歐分單位課取之地稅，一當租價高漲，貨幣貶值時，其稅收之「實在價值」，不特發生動搖，今若照價抽稅，地價既高，其稅收亦隨之而高，自可保證征收之確實。(3) 地價稅之征收，其先既有地籍整理及地價之核定，至其實行征收時，當無繁瑣困難，此即地價稅征收之優點。(4) 地價之估定征收手續，常較他種租稅為簡便，則其征收費用，亦必大為節省。

總之，斯密氏之四大原則，乃測定財政租稅之良標準，今地價稅已與此四大原則相符合，其在財政上之地位，亦至重要也。

第七節 地價稅之社會政策原理

地價稅之社會政策原理。在今日財政經濟學內容不斷充實與發展之過程中，租稅理論，早已超越其純粹財政觀點之局限，進入租稅之社會政策之領域，而由德國財政學者瓦格納 (A. Wagner) 首創是說，瓦氏立論曰：「社會政策之租稅，乃兼有矯正現行法律制度經濟制度之下所生之國民所得及國民財產之分配，或矯正個人所得或個人財產之使用目的。」依此可知社會政策之租稅，係以租稅作為改革社會之手段，從而矯正國民所得及財產分配與使用，如此租稅，稱為「社會政策之租稅」，如此政策，稱為「社會的租稅政策」。

租稅之社會政策原理，係以「能力說」及「社會說」為其基礎，亦即由財政上「最少犧牲說」與「均貧富」等理論引申而來。蓋地主之擁有土地愈多者，其所得愈大，而所得愈大，則其實本化愈厚而愈厚。資本愈厚，則愈愈易，一方因財富既多，對於滿足慾望

之效用愈減，即所謂界限價值愈低，其納稅能力之增進，常較所得或財產之增進為速，因此納稅之犧牲愈少。反之，所得如少，則增進亦難，物質之界限價值愈高，因此納稅之犧牲愈大。今地價稅對於土地資本價值 (或與物價值除外) 課以累進稅率者，乃即根據此種原理出發。更申言之，地價稅累進課稅，小稅之負擔未增，而大地主之負擔特重，因此，富者又感稅利薄，而視土地價值低，乃相率拋售土地，使自替其住者，有獲得土地所有之機會。是則累進地價稅之施行，不獨適於社會公平與普遍之原則，且足以抑制土地壟斷之風，而促進土地合理之分配與利用。例如加拿大施行已久之荒地稅，以及澳大利亞、紐西蘭所行之累進地價稅等，其課目稅的，即寓此耳。

抑有進者，地價稅中，對土地差別課稅之增值稅，則又純以不勞所得為其征收對象，不勞所得之佔有，乃社會倫理道義上，認為不當之舉，此稅已由約翰彌爾所首倡。今增值稅之課稅目的，係將不勞而獲之社會剩餘價值 (自然增值)，歸於公有，而與社會受益之理論相合。抑又可制止土地投機之為虐，蓋土地投機者，端在未經改良之自然增值之佔有，為其職志也。

社會問題之艱難者，莫過於土地問題，經濟學者李士特氏 (Lieser) 有言：「國家福利進退之測驗，未有較以土地價值發生動搖，發生更為明顯者，國家之災害，亦未有較以土地價值發生動搖，發生恐慌為更烈者。」復歷諸歷代之興亡隆替，亦莫不以土地問題發生始，而至土地問題之解決終。故土地問題，實為社會問題之重心，以視社會革命之發生為前因後果耳。昔國父於同盟會創設之初，即揭平均地權政策，旨在針對中國社會內在深刻之病狀，進而採取漸進之社會改革，並根據國父手訂「照價抽稅」「漲價歸公」等辦法，為求歷史上積懸未久之土地分配與利用問題，獲得整個的合理的解決。是「照價抽稅」，即地價稅之富於社會改革性能者，先賢既已言之。

(二) 地價稅對於社會改革之功效。地價稅之對於社會改革，其功效有下列幾項：(1) 未改良地稅，可使富有土地不利用之

地主，因稅重利薄，因而不將土地出售。(2)由於可使土地之市價降低，地價更趨穩定，使其真正需用土地者，獲得土地購買之機會。(3)地價已無額外增值，則土地投機之風，自可稍戢，地價更因以平穩，而土地過分資本化之弊，亦可稍彌。(4)對於建築及其他改良物免稅，可以促進土地之合理改良建築，使都市住宅問題，得以解決。上述種種皆屬地價稅之對於社會改革之功效，故論者有云：「地稅貴，地價廉，生產事業發達」者，即源此作簡賅之描述也。

第八節 地價稅之稅率問題

我國土地法關於地價稅率之規定，係採取比例稅率，實為不當，其最重要之缺點有三，如萬國師先生所論列者：(1)稅率幾無伸縮餘地，不能適應地方之需要；(2)不問地產之大小，一律課以同等稅率，不能發揮平均地權之效能；(3)市地鄉市改良地及未改良地之區分，亦欠妥當。(見萬國師之「論地價稅率」一文，載中國地政學會第五屆年會論文集)此亦中肯之論也。故我國地價稅之比例稅率，實有改為累進稅率之必要。蓋地價稅按累進稅率課稅，根據賦稅還元之原理，必當減低土地之價值，使地主擁有過量土地，無利可圖，迫得出售土地。故累進地價稅，不獨可以限制富有之兼併，且可減低地價以便自耕自住者之購買土地，而造成一種經濟環境，促使地盡其利，人盡其力，此其一。地價稅按累進稅率課稅之理論，乃根據納稅能力與最小犧牲(能力說)及均貧富(社會政策說)諸原理為出發，且與國父論一般土地輕稅而重課地主之主張相脛，故課累進地價稅為適於社會之公平原則，此其二。地價稅之採取累進稅制，既全非以增加稅收為目的，除都市及極少數大地主之土地受影響外，地稅總額，決不因土地分合，而有相當之顯著增減，雖地價時有漲落，然以五年一估，亦不能隨時有影響稅收之虞，而況一般地價之長期趨勢，皆有上升，故征收可保證其確實無疑(確定之原則)。此其三。累進地價稅之核計手續，遠較現行田賦為便，僅須根據每戶地價稅冊所載之地價，照價抽千分之幾，至其累進稅率，可預先制定(如直接稅然)，查表即得，手續並

不繁雜，征收費用，亦必大為節省(最少征收費之原則)，此其四。累進地價稅之征收，當較往昔田賦之征收為便，蓋累進率為對於大地主之制裁，既不及於一般平民，故征收方法，自亦便利，而與征收便利之原則，不謀而合也，總上所論，累進地價稅之理論根據，已充沛無遺。果有為我國地價稅前途抱何去何從之慮者，可思過半矣。

或謂土地法規定地價稅制，乃根據國父主張「值百抽一」之意旨而定，誠未可遽為改變。此說乍觀之，似頗言之成理，殊不知國父最初雖有：「各國之土地法大都是值百抽一，地價值一百元者，抽稅一元；值十萬元，便抽一千元，這是各國通行之土地稅」之說，係主比例稅率，而觀土地法之規定，則為從等級稅，兩者所探稅制，似有歧異，是則土地法究可忠實奉行國父之主張與否，亦有問題在。且國父主張比例稅制之時，累進稅制之理論，僅初見端倪，未達成熟確定之期，乃今時易代移，當不能墨守陳法，既有憲法可改，則又熟謂土地法不可改耶？又縱觀國父遺教中，且曾有「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，我之所謂平均地權法亦然」(民國五月演講「耕民生主義之實施」)及「對於地主主要解決農民問題，便可以照地價去納重稅」。是可累進稅制，國父不但以為非，且認為與國父之主張相同，絕無排斥之意。熟謂國父反對累進稅制，更安得謂主現行土地稅應改採累進稅制者為毫無理由之根據乎？

尤有進者，累進稅之適用於地價稅，固不僅以其本身具有理論之充分妥當性，且按諸歷史事實，首先採行地價稅之如紐西蘭，澳大利亞及加拿大諸國，亦為採用累進稅率而行已久，且權利無阻者，由是可知累進地價稅之實行，非自戕始，誠未可謂為標新立異之舉也。

至於地價稅累進稅率規定之原則須如此：(1)為抑制土地集中與投機壟斷之遺毒，對於大地主之地價稅率，其起稅點不妨提高

，且其累進之級度，亦應急選，藉以防止兼併。(2)爲扶植雜糧，自耕農，對於佔有小量土地之自耕農及半自耕農之地稅，其起點，應力求低輕，累進之級度，亦宜緩慢，藉以維護其存在與發展。

民國二十六年中央土地專門委員會提出修正土地法，修正原則草案中之第十九條：「地價稅率依照第五屆全國代表大會之議，不分稅地區別，地稅爲千分之十至二十，惟荒地及不在地主之地稅，得酌量加重。」但本條文爲中央政治委員會保留，尙未通過爲可惜也。幸九中全會有通過「戰時土地政策實施綱要」第一條規定「地價稅率爲百分之一至百分之二，累進至百分之五。」地價稅果進稅稅之確定，已成事實。但在戰時行之，能否順利，當作別論，與地價稅之理論，並無關係，只視土地行政當局之如何執行而已。（見拙著：「論我國戰時土地政策」一文，農聲月刊二九期）。

稅之資本。其主要特點如次：(1)直接地價稅為按年分期繳納，而增值稅則於所有權轉移時或十五年屆滿時，無轉移時征收之。(2)直接地價稅係對土地之全部資本價值征收，而增值稅則專就土地之剩餘價值，即按照土地轉移時之賣價與原來買價之差額價值征收。(3)地價稅係按照土地估定價值征收，而增值稅則以現實價值為標準。總上各點，可知增值稅與直接地價稅，二者無論在征收形式上或征收方法上，皆互有差別也。

(四)土地增值稅之課稅原理。增值稅之課稅原理，亦源於土地地價稅之歸宿原理。略謂課稅於經濟地租之租稅，因地租之為物，按利加圖之說明，為完全離開人意見而自然決定者，故地主不能以課稅之損失，而轉讓於租用人或消費者。此說復經土地改良論者，加以闡述，其理論以大地主。若輩所主張增值稅無轉嫁之理由有：(1)賣出土地者，必盡其力之所至，而欲獲得高價，以需求於地主，今課稅增值稅於其土地，必不能更使價格，因之騰貴。(2)購買土地者，當其購入土地之前，必先預算有可能從該地獲得多少收益，以作彼可支付之價額，而與賣主所提出價額相較，苟能二者相調和，則交易乃成。今若賦課租稅於該地，是買者必不願高價購入。(3)若謂增值稅為具有轉嫁性者，是則一般土地投機之反對增值稅為毫無理由，畢竟空言而已。

土地增值稅不能轉嫁之理論，經治彼氏(H. Hope)之研究，而獲得更確切之證明。氏有言曰：「欲以增值稅轉嫁，係以稅額主張為土地之價格，則其實際之買賣交易，決非僅賣者有決定價格之實力，故主張可以轉嫁者，實非可以維持其理論也。」

(五)土地增值稅之學說。關於土地增值稅之學說，學者中如米爾氏，瓦格塞氏及達馬克氏(A. Damacker)等，皆為主張增值稅之最富熱誠者，茲概述之如次。(1)米爾在其所著之「經濟學原理」一書中有言：「第一步依評定國家一切土地價值，對土地之現在價值給予免稅，然經相當期間後，根據生產物之價格及其他材料，測定最高價格以後之自然增值之大體，如是對此增加而賦課一般地租，則對於地主之資本或勞動之結果所得增加，必無抵觸

也。」此為米爾氏對於增值稅最切之論點也。(2)瓦格塞氏於其所著「財政學教科書」中，對於自然增值稅之理論，亦有極中肯之說。氏除主張對個人勞動的自然增值，課以「移轉稅」，方適合於國民經濟正當而公平之原則外，並首倡「社會政策之租稅」的理論，揭表其反對所有權神聖不可侵犯之制法思想。氏言曰：「法制原非一成不變，尤其為適應於社會各方面之現實情形，當加以改善與變更者，故不能以其反乎現行法制之主張，不合其形式為理由，而否認其改善之方策也。」此蓋反對土地增值稅論者，即任以法制非可更改及所有權神聖不可侵犯為其主要立論，瓦氏故有是言，力斥其非。(3)達馬克氏為德國著名之土地改革論者，於一九二二年著有「土地制度改革與地方自治團體政策之任務」及「馬克斯主義與土地改革」等名著，對土地私有制度之貽害，評斷無遺，氏認為土地私有制度為不合道義之尤者，但並不附和形式之土地國有，而主張對土地私有之弊害，設法避免，氏於就任德國土地改革者同盟會長時迭在「土地改革雜誌」，「土地改革年刊」發表意見，就中對於累進地價稅及增值稅皆有極中肯之主張，彼認為「對於私有土地之地租，其既漸過去者，認為既得之權利，不予課稅，至將來之增值，仍當征收之。」又「對於公有之土地，應設法保持與擴充，至於私有土地，應從新估價，課以相當之累進稅，如所報之地價過低於市價，則政府可依報價收買之，至估定地價後，所有增值之部分，宜悉歸國家所有。」此即達氏對於增值稅之中心理論也。

第十節 增值稅之目的與效果

租稅之課稅目的，其初皆以收入為主，乃「重商主義」起，租稅征收，復又兼行經濟政策之運用，迨瓦格塞「社會政策之租稅」問世後，課稅目的，則又於狹義的財政經濟政策以外，更兼及社會政策之理想。實言之，於現行稅制中，租稅有以財政收入目的為主而兼經濟或社會政策之目的者。亦有以經濟政策為主，而以社會或財政的目的為從者，而地價稅而尤以增值稅不啻「蓋增值稅乃「社會政策之租稅」之一種，其課稅目的，特置重於社會政策之原理

，此前在地價稅之性質及租稅之社會政策原理兩節中，已獲得結論。且增稅之意義係對反乎正義的「不勞而獲」，加以征收，不勞所得乃社會病態，其影響於社會不安至巨，故 國父有「漫價歸公」之主張，即旨此也。

抑有進者，增稅稅屬於地方稅（土地法第三二條），值茲地方建設方殷，國家需財孔亟之時，自然增稅既屬社會全體所創造，自應歸諸公眾享受，以彌補方今財政之枯竭。而況戰時後方都市地價，正且加飛漲，稅源富其豐裕，故增稅之征收，其合理與確實之處，誠未可妄可非議也。 國父言曰：「如果照增稅，政府可有一宗很大之收入，政府有了大宗的收入，行政經濟有了着落，便可以整理土地，一切什稅，可以豁免……」，由此可知增稅之課稅目的，除以社會政策（均貧富）為主外，他如經濟財政之意義，亦頗重大。

至於增稅之效果，除免土地之投機及防止地價之提高，為世人所深悉外，還可促進土地之改良，因定期土地增稅，為土地所有人，經過一定期間，如十五年或二十年之後，地主須納增稅，地主未必有現金以供納稅，其所有者為土地，勢非出賣其土地之一部，以供納稅之用不可，故定期增稅，常使地主無力改良其土地者，出賣其土地，以期土地早日改良。

第十一節 土地增稅之稅率問題

我國關於土地增稅稅率之規定，係採取累進稅制，土地法第三〇八條之規定：「市地在其原地價百分之十五以內，鄉地在其原地價百分之二十以內者，不征收土地增稅，其超過者，祇就其超過之數額，征收土地增稅。」又土地法第三〇九條規定增稅稅率，依下列之計算法。（照原條文推算）。

(1) 土地增稅之實數額，為其原地價數額百分之五十或百分之五十以內者，征收其增稅實數額百分之二十。

(2) 土地增稅之實數額，超過其原地價數額百分之五十者，就其未超過百分之五十之部分，依前項規定征收百分之二十；就其超過百分之五十之部分，征收百分之四十。

(3) 土地增稅實數額，超過其原地價數額百分之六十者，除照前項分別征收外，就其超過百分之六十之部分，征收百分之六十。

(4) 土地增稅實數額，超過其原地價數額百分之二百者，除照前項規定分別征收外，就其已超過百分之二百部分，征收百分之八十。

(5) 土地增稅實數額，超過其原地價數額百分之三百者，除照前項規定分別征收外，就其超過百分之三百部分，完全征收。

依上述之計算法，土地所有人獲得其土地增稅數額，無論其土地增稅如何之多，亦祇限於其原地價之一倍半而已，其餘概歸政府征去，此種方法，是否完美，實有研究之必要。據德人達馬克氏之研究，對此曾著文批評，認我國土地增稅稅率，未能顧及下列之標準。(1) 凡不勞而獲之增值部分，應征其全部或大部。(2) 土地增稅不應依土地增稅之百分率計算，須進一步顧及增值之絕對數。(3) 使土地增稅之百分率及增值絕對數外，尚須顧及增值時間之久暫。

達氏之批評，甚為中肯，此為我國土地增稅之應改善的根據也。(完)

三十三年秋於栗源學。

四川省銀行經濟研究處編

四川經濟季刊第一卷第三期出版

本期要目

我國戰時工業生產之發展趨勢	李紫翔	一年來川省米價變動之回顧	王紫管
中國工業化與資金問題	許德新	戰時重慶麵粉產銷管制之回顧與展望	于登斌
我國未來之幣制	趙守愚	川省金融業之今昔	楊澤
四川有價者與糧食建設	顧百英	黃金與國際通貨	熊子
四川銀行業的危機及其出路	施復亮	運用黃金改革幣制論	熊子
我國銀行與工業	李紫翔	德國通貨膨脹與通貨穩定的經驗	姚念嚴
重慶的銀行	康永仁	銀行會計科目之研究	曹振昭
四川東南地區工礦資源之分佈與採集	王成敬	工業調查問題的商榷	李思園
四川的工合事業	曹茂昌	農業國家的新出路	章相雨
四川的絲業	顧承烈	綿陽營利事業概況	朱健民
限價一年來重慶工人之生活費用與工資	汪繼	南充金融市場波動之經過	昆平
四川戰時物價與各級人民之購買力	汪蔭元	四川經濟調查六篇	
三十二年度四川田賦徵借實物概況	任範華		

1. 定價
本期刊每冊國幣六十元。定閱全年四冊，連郵費（一律掛號）國幣二百元。
2. 定閱及批發
處重慶新橋四川省銀行經濟研究處。
3. 總售
本行各分支行處及各地書局。

