

小川鄉太郎著
薩孟武譯

經濟叢書

租

稅

總

論

商務印書館發行

376
598
11

租稅總論

目錄

第一章	租稅之本質	二
第一節	租稅之意義	二
第一款	關於租稅定義之各種學說	二
第二款	租稅之定義及其說明	一〇
第二節	租稅與社會政策	一六
第二章	租稅之技術術語及其分類	二二
第一節	租稅之術語	二二
第二節	租稅之種類	二六
第三章	租稅之發達	三七

第一節 租稅之形式的發達	三七
--------------	----

第一款 租稅發達之階級	三八
-------------	----

第二款 關於租稅發達之 Seligman 之學說	四八
--------------------------	----

第二節 租稅之實質的發達	四九
--------------	----

第四章 租稅之根據	五六
-----------	----

第一節 公需說	五六
---------	----

第二節 交換說	五九
---------	----

第一款 本來之交換說	五九
------------	----

第二款 保險說	六四
---------	----

第三節 義務說	六五
---------	----

第四節 社會政策的租稅之根據	六八
----------------	----

第五章 租稅之最高原則	七一
-------------	----

第一節 關於租稅原則之學說之發達	七一
------------------	----

第二節 租稅原則之組織	八三
-------------	----

第三節 各租稅原則之地位	八九
--------------	----

第六章 租稅之國民經濟的原則及租稅對於國民經濟之影響……………九二

第一節 稅本之培養庇護……………九二

第二節 稅源之選擇……………九七

第一款 財產所得收益之意義……………九七

第二款 稅源之所得及財產……………一〇〇

第一項 稅源之所得……………一〇一

第二項 稅源之財產……………一〇五

第三款 實質的課稅及形式的課稅……………一一一

第三節 租稅客體之選擇……………一一一

第四節 租稅主體之選擇及租稅之轉嫁……………一一四

第一款 租稅主體之選擇……………一一四

第二款 租稅之轉嫁……………一二六

第一項 轉嫁之意義……………一二六

第二項 關於轉嫁之學說之發達……………一二八

第一目 絕對說……………一二八

第二目 相對說	一二九
---------	-----

第三項 租稅轉嫁之法則及其適用	一三四
-----------------	-----

第四項 轉嫁及租稅政策	一四五
-------------	-----

第五節 租稅之限度	一四六
-----------	-----

第一項 無限課稅說	一四六
-----------	-----

第二項 有限課稅說	一五〇
-----------	-----

第七章 租稅之社會的原則及租稅之分配

第一節 租稅之分配及正義	一五九
--------------	-----

第二節 普遍之原則	一六二
-----------	-----

第一款 普遍原則之意義	一六二
-------------	-----

第二款 普遍原則之適用	一六三
-------------	-----

第一項 自然人	一六三
---------	-----

第二項 法人	一六八
--------	-----

第三項 殖民地與內地間之普遍原則	一七二
------------------	-----

第三款 普遍原則之例外	一七六
-------------	-----

第三節 平等之原則·····	一八六
第一款 平等原則之意義·····	一八六
第二款 平等原則之適用·····	一九一
第三款 累進稅·····	一九七
第一項 累進稅與比例稅·····	一九七
第二項 比例稅之根據·····	二〇一
第三項 累進稅之根據·····	二〇六
第一目 補償說·····	二〇六
第二目 經濟說·····	二〇八
第一 根據交換說之累進稅論·····	二〇八
第二 根據能力說之累進稅論·····	二〇九
第三目 社會主義的累進稅論·····	二三七
第四目 社會政策的累進稅論·····	二三八
第四項 累進之適用·····	二四二
第五項 累進稅之批難及其辯駁·····	二四七

第六項 累進之方法·····	二五四
第四款 差別稅·····	二八三
第一項 財產重課尤其是收益重課·····	二八四
第二項 不勞利得重課·····	三〇七
第一目 不勞利得之意義及其種類·····	三〇七
第二目 不勞利得重稅之理由·····	三一—
第三目 不勞利得重稅之方法·····	三一四
第五款 最低生活費之免稅·····	三一七
第一項 最低生活費免稅之意義·····	三一七
第二項 最低生活費免稅之根據·····	三一九
第三項 最低生活費免稅之批難及其辯駁·····	三二九
第四項 最低生活費免稅之方法·····	三三三
第五項 最低生活費之額之決定·····	三三六
第六款 奢侈重課·····	三四—
第一項 自由所得課稅及奢侈重課·····	三四—

第二項	奢侈重課之根據	三四二
第三項	奢侈重稅之方法	三四五
第七款	個人的事情斟酌	三四九
第一項	個人的事情之斟酌及租稅之主觀性	三四九
第二項	個人的事情斟酌之方法	三五二
第八款	二重稅	三六〇
第一項	二重稅之意義及其種類	三六〇
第二項	物的二重稅	三六二
第三項	人的二重稅(課稅權之競合)	三六七
第一目	國際的課稅權競合	三六八
第二目	國內的課稅權競合	三七一
第四節	適法之原則	三八一
第一款	適法之原則之意義	三八一
第二款	連稅鬭爭	三八三
第五節	確實之原則	三八九
第八章	財政的原則	三九三

第一節 財政政策的原則	三九三
-------------	-----

第一款 充分的原則	三九三
-----------	-----

第二款 彈力的原則	三九四
-----------	-----

第二節 稅務行政的原則	三九六
-------------	-----

第一款 便利之原則	三九七
-----------	-----

第二款 經濟的徵稅之原則	三九九
--------------	-----

第九章 稅制之組織	四〇五
-----------	-----

第一節 單一稅論	四〇五
----------	-----

第一款 單一稅論之發達	四〇五
-------------	-----

第二款 單一稅論之批評	四〇九
-------------	-----

第二節 複稅制度之組織	四一六
-------------	-----

第一款 史的稅制之發達	四一七
-------------	-----

第二款 學理的稅制組織	四二一
-------------	-----

第一項 稅制組織之要件	四二一
-------------	-----

第二項 稅制之組織分子之租稅	四二二
----------------	-----

第三項 各租稅三大系之體系	四三一
---------------	-----

租稅總論

國家公共團體之經常收入，分爲私經濟的收入及公經濟的收入二種。公經濟的收入，又分爲政務收入及租稅二種。私經濟的收入及政務收入，詳於財政總論之中；茲惟就租稅，加以研究。

租稅爲現代文明國收入之中樞，非僅財政上視爲必要，即在經濟上及社會道德上，亦有重大意義。故吾人對於租稅，尤當細加研究焉。

租稅論分總論及各論二部：總論對於租稅全體而討論之；各論對於各稅，而特別研究之。本編所述，則爲租稅總論。

第一章 租稅之本質

第一節 租稅之意義

第一款 關於租稅定義之各種學說

吾人欲研究租稅，當先明租稅之觀念；蓋租稅觀念不同，則其所發議論，亦必有異也。今余先將從來學者對於租稅如何定義，述之於下；而後再述余之定義。

一、關於租稅定義，當回溯法國革命以前之學者之學說。此輩學者皆用租稅根據之交換說，以作租稅觀念；意謂租稅為對於公共安寧之代價。代表此派者，為孟德斯鳩 Montesquieu 及 Mirabeau。

(註)租稅定義，極其重要。故余皆插以原文，以備參考。

(1) 孟德斯鳩 (Montesquieu) 曰：①租稅者，市民欲得財產安固，或欲由財產而享安樂，乃割其一部，供給國家也。

L'impôt est une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre, ou pour en jouir plus agréablement.

(2) Mirabeau 曰：②租稅者，對於社會秩序之保護，而預先借款於國家也。

L'impôt n'est qu'une avance pour obtenir la protection de l'ordre social.

① Montesquieu: L'Esprit des Lois, 1748 livre 13, Chap. I.
② Assemblée national, 1789, Adress aux Français sur la contribution patriotique

欲明此說之當否，須先討論租稅根據之交換說之當否。然交換說，實若本書第四章第二節所述，誤謬甚多；故此定義，亦不適當。

二、正統學派鼻祖 Adam Smith 則謂：租稅與官有地之收入及官有資本之收入，有所不同。蓋官有地之收入及官有財產之收入，乃與人民收入，毫無關係；至於租稅則為取自人民收入之中之收入，即租稅為傳來的第二次的收入也。Adam Smith 曰：①

官有地及官有資本之收入，對於支給大文明國之必要費用，非徒不當，且亦不足。故此必要費用之大半，必當出自租稅；即人民貢其私的收入之一部，以作君主或共和國之公共收入也。

.....it remains that this expense must, the greater part of it, be defrayed by taxes of one kind or another; the people contributing a part of their own private revenue in order to make up a public revenue to the sovereign or commonwealth.

今將亞當斯密之租稅定義，與孟德斯鳩、Mirabeau 之租稅定義相較：第一，則租稅目的，亞當斯密用收入之獲得以代財產之安固；第二，則租稅給付，亞當斯密用收入以代財產。第一點不失為一進步之言。第二點亦可謂為進步，然與稅源問題相觸，故不免為後來學者所議論。

亞當斯密雖區別租稅與官有地官有資本之收入，然不區別租稅與手數料及其他政務收入，此點亦亞當斯密之租稅定義不當之點。

① A. Smith: Wealth of Nations, Bk. V, Chap. II, part I.

三、及乎德國官吏的國家財政學發達之時，學者遂謂租稅與私經濟的收入及手數料有別，而特別與以定義。即謂：租稅爲公課，而與私經濟的收入有別；租稅非特殊的反對給付，而與手數料有別。代表此說者爲勞
Rau。其言曰：①

租稅者，非爲對於政府之特殊的反對給付，乃根據一般之市民的義務，從一般標準，向市民徵收之公課也。

Steuern sind solche Aufgaben, die ohne eine besondere Gegenleistung der Regierung aus allgemeiner Bürgerpflicht und nach einem allgemeinen Massstabe von den Bürgern gefordert werden.

茲之所謂公課，乃指政府所賦課徵收之收入之義；而租稅之所以指爲公課者，蓋由國家公共團體方面觀察之也。若由人民方面觀察租稅，則租稅爲人民之負擔，洛瑟 Roscher 爲代表此說之一人。洛瑟 Roscher 曰：②

租稅者，個人經濟，以供給國家、府、縣、市、鎮、村等之一切強制的共同團體之財政的需要之用，由於服從作用，而給與之分擔也。

Steuern sind die Beiträge, welche die Einzelwirtschaften dem Staate, der Provinz, der Gemeinde U. S. W., überhaupt der jeweilig über ihnen stehenden Zwangsgemeinschaft schon wegen ihrer blossen Zugehörigkeit leisten müssen, um den finanziellen Bedarf des Empfängers befriedigen zu helfen.

吾人對此定義，應當注意者：即 Roscher 用分擔以代公課，故非僅可以區別租稅與私經濟的收入，且可避「非反對給付」之否定的用語。至謂人民以屬於強制的共同團體，故有給付之義務者，亦可區別租稅與手數料。

① Rau: Grundsätze der Finanzwissenschaft, 5. Aufl. I. S. 383.

② Roscher: System der Finanzwissenschaft, 5. Aufl. I. S. 176.

四德國當十九世紀後半，新財政學時代發展之時，學者皆沿襲勞 Rau、洛瑟 Roscher 之說，區別租稅與私經濟的收入、手數料及其他政務收入，苦心慘澹，求其特徵；然其結果，亦僅變一二文詞而已。茲舉當時有名學者之說於次：

(1) 謝富勒 Schäffle 曰：①租稅者，個別經濟，對於公共團體，基其團體員之義務，以支給公益之經費之故，而共同分擔之財之全部也。國民對此，固不應受有抵償，亦不必問其對於公共團體，有否受利。

Stuer ist Inbegriff aller jener Sachgüterbeiträge, welche einem Gemeinwesen von mitgliedlich zugehörigen Sonderwirt schaffen zur Bestreitung des Gemeinnützigen (nicht speciell vergütbaren) Aufwandes, lediglich nach dem Berechtigungsgrund der Stellung des Gemeinwesens über seinen Mitgliedern (Hohheit) und aus dem Verpflichtungsgrund der Mitglieder als solcher also ohne Rücksicht auf den aus dem Gemeinwesen gezogenen Nutzen und ohne Rückerstattung-entrichtet werden.

(2) 沃克 Voeke 曰：②租稅者，欲達公共目的，從屬者惟以從屬理由，無條件的所給付之分擔也。

Die Steuer ist der Beitrag, welchen der Angehörige eines Gemeinwesens zur Erreichung seiner zwecke unbedingt, bloss wegen seiner Angehörigkeit leisten muss.

(3) 瓦格涅 Wagner 曰：③由純財政的意義言之：租稅者，國家及其他強制團體，以支給一般經費之故，用其主權，在一方的所定之方法及程度內，并以對於國家給付全部之一般報酬及經費代償之意，根據一般原則及標準，而由個人經濟（個人）強制的令其分擔所徵收之公課也。

① Schäffle: Die Steuern, Allgemeiner Teil, 1895. § 15.
② Voeke: Grundzüge der Finanzwissenschaft, S. 159.
③ Adalf Wagner: Finanzwissenschaft, II, Teil, 2. Aufl. S. 210

Steuern im rein finanziellen Sinne sind diejenigen Auflagen oder Abgaben, welche als zwangsbeiträge von Einzelwirtschaften (Einzelnen) zur Deckung der allgemeinen öffentlichen, d. h. der Ausgaben des Staats und anderer zwangswirtschaften (Selbstverwaltungskörper), kraft der Souveränität oder Finanzhoheit (Finanzgewalt) des Staats von der öffentlichen Gewalt—direkt von der Staatsgewalt oder abgeleitet von ihr mittelst Competenzübertragung—in einseitig bestimmter Weise und Höhe im Sinne von generellen Entgelten und Kostenersätzen der Gesamtheit der öffentlichen, bez, der Staats, Gemeinde, U. S. W., Leistungen nach allgemeinen Grundsätzen und Massstäben eingefordert werden.

(4) 赫刻 Aeckel 曰: ① 租稅者, 國家及其他公共團體以供給共同需要之故, 用其強制權在一方所定之範圍及程度內, 對於個人經濟主體, 強制令其分擔所賦課徵收之公課也。

Steuern sind Abgaben oder Auflagen an den Staaten und die übrigen öffentlichen Körper, die als zwangsbeiträge von den Subjekten der Einzelwirtschaften zur Befriedigung von Kollektiven Bedürfnissen der Gemeinwesen in einseitig von der mit Zwangsgewalt ausgestatteten Autorität bestimmten Umlänge und in einseitig von dieser festgesetzten Höhe angeordnet, veranlagt und erhoben werden.

(5) 訥伊曼 Neumann 曰: ② 租稅者, 以獲得公收入之故, 所定之公經濟的支給, 并非國家或市鎮村之特殊的反對給付, 亦非公共團體之支給也。

Steuern sind die zur Gewinnung öffentlicher Einnahmen bestimmten zahlungen öffentlich-wirtschaftlichen Charakters, Soweit dieselben weder Entgelte für specielle Gegenleistungen des Staates oder der Gemeinde, noch

① Heckel: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, I. Bd. S. 120.

② Neumann: Die Steuern, S. 386.

anzahlungen sind, welche öffentliche Verbände als solche zu leisten haben.

(9) Fuisting 曰：①租稅者，公法上之共同團體，以支給財政的需要之故，所徵收之金錢的給付，而無特別報償者也。

Steuern sind solche Geldleistungen, welche ein Gemeinwesen des öffentlichen Rechtes zur Deckung seines Finanzbedarfes und deshalb ohne besondere Gegenleistung erhebt.

(7) 羅職 W. Lotz 曰：②租稅者，政府用其支配權，對其支配權所及之人民，所徵收之物的給付或金錢的給付也。

Steuern sind Natural- oder Geldleistungen, welche von der Obrigkeit kraft Herrschaftsrechts von Personen eingefordert werden, über die sie ihre Herrschaft geltend machen kann.

此等學說，言辭雖異，歸趨則同。即一面求租稅所以與公經濟的收入不同之故，而或稱之爲公課，或稱之爲強制的分擔，或稱之爲公經濟的支給；他面求租稅所以與政務收入不同之故，而或謂爲不依特殊報償之原則，或謂爲依據一般的報償原則，或謂爲從一般臣民之義務。

五、義大利學者之定義租稅也，亦與德國學者相同，但力避「公課」「強制分擔」等曖昧之語，而用「國家公共團體徵收個人之富之一部」代之，俾能闡明意義。更求租稅與政務收入所以不同之故，而或謂爲「對於不可分的公務」，或謂爲「出於共同需要之供給」，或謂爲「欲達共同目的」，不用「非特殊報償」之語，明其意義。今舉其重要學說如下：

(1) 泥提 Nitti 曰：③租稅者，欲供給共同需要，市民對於國家公共團體，義務的所給付之富之一部也。

La imposta è quella parte di ricchezza che i cittadini danno, obbligatoriamente allo stato e agli locali di

① Fuisting: Grundzüge der Steuern S. 3.
② Walter Lotz: Finanzwissenschaft, S. 216.
③ Nitti: Scienza delle Finanze, 4 ed. p. 291.

diritto amministrativo per provvedere alla soddisfazione di bisogni collettivi.

(2) Graziani 曰：①租稅者，私經濟以欲達共同目的之故，支給與政治團體之富之一部也。

l'imposta è una quota di ricchezza payata dalle economie private ai consorzi politici per raggiungimento generale dei fini collettivi

(2) 傳羅刺 Flora 曰：②租稅者，強制的徵收國民之富之一部，以作國家之不可分的公務之生產費也。

L'imposta è la quota parte del costo di produzione dei servizi pubblici indivisibili costitivamente prelevata dallo stato sulla ricchezza di tutti i suoi membri.

六、英法學者關於租稅之定義，亦大同小異。今舉其主要者於下：

(1) Parieu 曰：④租稅者，國家以支給公共經費之故，而徵收市民之財產或勞動者也。

l'impôt est le prélèvement Opéré par l'Etat sur les fortunes, ou sur le travail des citoyens, pour subvenir aux dépenses publiques.

(2) Stourm 曰：①租稅者，欲支給公務所需之經費，乃對於納稅者之個人的財力，而課徵之物也。

l'impôt est un prélèvement opéré sur les facultés individuelles des contribuables pour subvenir aux besoins des services publics.

(3) Leroy-Beaulien 曰：⑤租稅者，以支給政府經費之故，公權對於住民或財產所徵收之分賦也。

① Graziani: Istituzioni di Scienza delle Finanze, 2. ed. p. 269.
 ② Flora: Manuale della Scienza delle Finanze, 4 ed. p. 203.
 ③ Parieu: Traité des Impôts, 2 éd. I. p. 5.
 ④ Stourm: Systemes Generaux d'Impots, p. 23.
 ⑤ Leroy-Beaulien: Science d. Finances, 8 ed. p. 146.