

一個非常重大的因素。而牠的基礎，卻又建築在牠特有的帝國體制，及超過任何兩個強國聯合力量的大海軍之上。這兩個基本要點，直到這次大戰的前夜，都會經先後地發生了動搖，於是大戰就爆發了。

通過了這樣的大戰，而不列顛帝國卻能夠依舊的屹立。這件事比起不列顛帝國的建立來，其重要性，幾乎完全是相等的。

而不列顛帝國所包含的領域，卻幾乎佔了地球四分之一的面積！

大西洋、太平洋、印度洋、南冰洋、北極海、歐洲、美洲、亞洲、非洲、澳洲，以及此外一切的海洋和島嶼，幾乎無一處沒有不列顛帝國的關係和利益。因此，任何地區的政治改造，文化提高，及經濟開發等等，都要牽涉到不列顛帝國。反過來看，即等於說，不列顛帝

國在自己範圍內的一切改造與建樹，也就會影響到全世界的一切地區。

站在這樣優厚的環境之中，負着對世界人類這樣重大的義務與使命，而又面對着如此複雜艱難的工作，那末，從全世界人類永久福利的前途着想，英國將如何善盡牠正義陣線一員的重大使命，以改進本身，以示範世界，以取信於全人類呢？

這比起對暴力作戰致勝的工作來，是還要重要，還要艱巨的工作。所以，在戰後世界整個機構建立的過程中，盟邦英國的責任與作用，實在是重大極了！

## 論我國之地價稅法

吳文暉

### 一 地價稅爲最良之地稅

根據課稅的標準，可將土地稅分爲以下六類：(1)課於土地面積的地稅，(2)課於土地等級的地稅，(3)課於土地總收穫的地稅，(4)課於經濟地租的地稅，(5)課於佃租的地稅，(6)課於土地價值的地稅。茲分別述評於下：

(1)以土地面積爲課稅標準的土地稅。

此種地稅只憑土地面積大小而課稅，凡同等面積的土地即課以同一稅額。此爲最原始的地稅，古羅馬之每單位土地(Jugera)稅屬之。英國理查一世(Richard I)所徵收的耕犁稅(Carucagi)係按每一季節中，一把耕犁所犁過的土地面積徵收賦稅。我國田賦亦以土地面積爲重要的課稅標準之一。

上古所有被耕的土地，都是最沃之地。農業生產非常粗放，各地

每單位面積所投的勞力資本無何差別，且政府所課稅率極爲低微，故以面積爲課稅標準的地稅，尙甚公平。但在今日被利用的土地，其等級極爲參差(肥瘠有不同，位置優劣亦有差異)，各地所投勞資價值，相差甚大，若仍以面積爲課稅的標準，顯失公平，因爲同面積之兩塊土地，其總收穫常有不同，縱收穫無甚差別，其純收益(總收穫價值，減去勞資費用)亦可大有差異，如課以同一稅額，自不妥當。

不特此也，按面積課稅，必發生轉嫁現象。(所謂轉嫁即納稅人將其賦稅負擔，從經濟交易間，移轉爲他人之負擔)。試舉例以明之：今假定有甲乙丙三等同面積的土地，皆投下同一勞資，結果甲地產稻穀二十擔，乙地十五擔，丙地僅十擔，倘每擔穀市價定爲二元，則甲地可獲價四十元，乙地三十元，丙地二十元。丙地爲邊際地，此二十元僅足償所費而無剩餘，甲地則有二十元的剩餘，乙地僅有十元的剩餘，今若課同一稅率於此三地，於是丙地所有者，必須得二十三

元，始能付稅。而農產品價格係由邊際地的生產成本所決定，今內地所有者在付稅後，其生產成本增加，——由二十元增至二十三元，即每擔須再增價三角，農產品價格因之騰貴，亦即內地賣穀後可得二十三元，乙地可得三十四元五角，甲地可得四十六元，故乙地付稅三元後，反較以前多得一元五角，而甲地則多得三元。由上可知按面積課稅，不特使地稅完全由地主轉嫁於消費者，並且使邊際地以上的地主坐享其利。

因為以面積為課稅標準的土地稅，有以上種種缺點，故今日各國已不行之。

### (2) 以等級為課稅標準的土地稅

此種地稅，係以土質的肥瘠等定為等級，而異其稅率。羅馬帝國時代，曾分土地為三級以上，第一級課總收穫五分之一，第二級課七分之一，第三級課十分之一。我國田賦尚有三等九則之分，惟課稅標準，亦兼根據面積，故我國田賦的課稅法，可說是面積等級混合制。以等級為課稅標準自較公平，此種地稅，如對邊際地不徵課，則不會轉嫁，但通常對邊際地及邊際以上的土地均課稅，惟按等級而累進其稅率，倘累進稅率在邊際地以上等於其農產品價格的增加時，則賦稅完全轉嫁於消費者，如果累進稅率在邊際地以上，大於其農產品價格的增加時，則賦稅歸於生產者與消費者分擔。

### (3) 以總收穫為課稅標準的土地稅

地稅徵課，以總收穫為標準，古代各國，多有行之，如我國上古的貢助徹法，埃及的五分一稅，印度的四分一稅，歐洲各國的十分一稅。今日土耳其仍行此法，於收穫期間，由官吏檢查其收穫額，而取其一部分。

此種地稅，頗不公平。因兩地產量雖同，但其所用勞資，可以各異，勤勞而投資多者常多產，懶惰而投資少者常少產，今若皆按產額徵若干分為地稅，則投資多者多納稅，少投資者少付稅，實足獎惰抑勤，阻礙土地之集約利用。且就扶助國民經濟的立場言，賦稅負擔應

限於純正的稅源，土地總收穫中既有生產費用在內，自非土地之純正稅源，故按總收穫課稅，有害於國民經濟。

不特此也，此種地稅尚可轉嫁，因為既以總收穫為課稅標準，則邊際地亦須納稅，結果穀價必因而增加，而該稅乃轉嫁於消費者。

### (4) 以經濟地租為課稅標準的土地稅

經濟地租為土地的純收益，以此為課稅標準，最合理想，此種地稅，完全由地主負擔，因邊際土地無經濟地租，不予課稅；而農產價格決定於邊際土地的勞資費用，故課稅於經濟地租，決不引起農產價格之高漲，因之此稅不能轉嫁於消費者。這種學說，自李加圖以來，已為學者所公認。但各國地稅絕少純以經濟地租為課稅標準，因經濟地租是很不易決定的。

### (5) 以佃租為課稅標準的土地稅

各國雖罕以經濟地租為課稅標準，但以佃租或契約地租為標準則較易行。亞丹斯密以為租佃土地必有契約，契約上必載租額，而契約又須登記，則比附於地租以課稅，既公平，又便利。且以地租為標準，間接亦可限制地主的過度剝削，因地主向佃農收取高租，政府即對地主徵課重稅；反之，徵稅亦輕。

但契約地租，未必等於經濟地租，邊際土地雖無經濟地租，每付契約地租，且各級土地之契約地租中，每每包含有地主對土地投資的利息，故以契約地租為徵課標準的地稅，未必完全公平，亦未必能完全不轉嫁。

且實行此種地稅，則自耕農的土地，既無佃租，即可不納稅。土地既必待有佃租始須付稅，則一地荒棄不用，即可永免賦稅，無異獎勵土地之不利用。

此種地稅雖有上述缺點，現代國家仍有行之者。英國為租佃最發達之國，其地稅即以地主所受的租金為稅源。但英國另有不改良地價稅，以防止土地之荒廢。法普等國地稅，則兼以佃租及農業利潤為課稅標準。

## (6) 以地價爲課稅標準的土地稅

以上所述各種地稅，既均有種種缺點，晚近乃有以地價爲課稅標準的土地稅（簡稱爲地價稅）。此種地稅甚爲複雜，容當另節詳論。效先引薛福德（Y. Schafel）的地價稅定義於下，以見此稅性質之一般：『從財政觀點言之，地價稅者，係將地上建築物及其他改良物除外，專就基地實得或預期之收入之還元價值（Capitalized income）所課之稅也。故地價稅大抵以經濟地租爲歸着，固無論其估稅之標準，爲土地之市價，抑爲土地實得，或可能得到之週年租金也。從賦稅之觀點言之，此稅制之精髓，實包括於下列兩原則之中：第一、一切土地無論已否使用開闢，已否收得地租，皆應按照其全價值課稅，所謂全價值（Full Value）者，估價專員，依據科學化之估價方法所決定之價值也。第二、按照地價稅之理論，地上之各種改良物及房屋，皆當免稅。此即地價稅精髓之所在。』

地價稅較之其統一稅有以下各種優點：（1）薛福德以爲『地價稅與其他土地稅之區別，以賦稅歸宿之原理（Theory of incidence）爲樞紐，按照此原理不能轉嫁於他人之土地稅，厥爲就經濟地租所課取之稅，即此地價稅是也。』

稅之是否良好，每視其能否轉嫁，地價稅不能轉嫁，即爲優良之稅。但著者以爲地價未必是經濟地租之還原價值，邊際土地亦可有買賣價格，故地價稅之是否轉嫁，尙須視其所根據的地價是什麼地價，若是超出收益價值的市價，則有轉嫁的可能。（2）按價徵稅，則無收入，而有價格的荒地，亦須納稅，可獎勵土地之利用。（3）地價稅既可抑制土地投機，復能分裂大地產，因地價上漲稅亦愈高，投機者不能盡得不勞而獲的厚利，且荒地既須納稅，則投機者，自不能使土地閒置而不利用，故非利用土地，即須將土地轉讓。至地價稅之可分裂大地產，新西蘭的事，實可以證明。該邦於一八八三年擁有一千英畝以上的地主有二四七戶，至一九一〇年減爲一七二戶，大地主不特數目減少，且每戶地產的平均價值亦減少甚多。地價稅之能抑制土

地投機，並分裂大地產，尤以實行累進稅爲然。（4）荒地既須納稅，地上改良物可以免稅，則地主必競建房屋，增加住宅供給，而房租可低，此尤以都市中爲然。（5）地價稅除土地原價稅外，並有土地增值稅，凡因人口增加社會經濟發達而起之土地自然增值，可用增值稅方法，收爲社會所有。亨利喬治曾盛讚地價稅曰：『對於土地價值的租稅，爲一切租稅中最公平的租稅，此稅僅由從社會中獲得特別及有價值之利益者納之，此種價值由社會建之，今由社會取之，而爲社會用之，實至公平。』

## 二 中山先生主張我國改行地價稅制

田賦爲我國固有的地稅制度，現行田賦之制，多自明清沿襲而來，但明清之良法美制，已漸消失，而明清以來之流弊，則日益加深，民國以來，政府對於田賦，雖迭有改革，但大半是消極的治標方法，且未普遍實施；田賦積弊已深，勢非澈底更張不可，地價稅實爲正本清源之道。中山先生於遺教中對此頗多提示，他說：『以前人民所有土地，照面積納稅分上中下三等，以後應改一法，照價收稅，因稅之不同，不止三等，但分三等必不能得其平。……試觀城鎮與鄉落，納稅相去不甚遠，而地之價格，何止倍蓰，不平孰甚。……不如照價徵稅，貴地收稅多，賤地收稅少，貴地必在繁盛之處，其地多爲富人所有，多取之而不爲虐，賤地必在窮鄉僻壤，多爲貧人所有，故非輕取不可。……又只抽地之原價，凡需人力如建築等概不抽取。中有三利：一、可免地之荒廢，二、可獎勵人民之進步，三、可免資本家壟斷土地之弊。至於抽收之數，則擬值百抽一。……地價貴賤，由地主自報多寡。……防其以貴報賤，聲明公家隨時可以照價購買是也。』

國民黨遵奉 中山先生遺教，多次全國代表大會及中央全會都宣言實行地價稅或通過有關地價稅之議案。國民政府立法院復遵照中央政治會議所議決之土地法原則，起草通過土地法，十九年六月由國府

明令公布，二十五年三月一日施行。土地法共分五編，第四編爲土地稅，對各種地價稅有詳細規定。三十年八中全會通過各省田賦暫歸中央接管案，案內說明：（1）『各地方田賦則不一，輕重不平，而圍於所處境地，未能大舉革新，中央管理以後，可積極統籌，尅期完成土地陳報，並辦理地價稅，俾賦則歸於公平，苛雜悉行廢止。』（2）『中央整理田賦後，按地價徵稅，收入可較現在遞增至四倍以上。』可見中央已具實行地價稅之決心。三十三年三月國府頒布戰時徵收土地稅條例，更足證中央擬即大規模實行地價稅。下節擬就土地法及戰時徵收土地稅條例關於地稅的規定，加以檢討。

## 二 我國之地價稅法

### （一）土地法之規定

#### （1）地價稅

甲、稅率 土地法對於地價稅之徵收，採漸進主義，從最低稅率舉辦，稅率爲由佔對地價百分之一一起至百分之十止，分市地與鄉地兩類，因其改良情形爲稅率高低之伸縮。茲將該法所定地價稅率列後：

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）

市改良地

地價千分之十至二十（第二九一條）

市未荒改良地

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）

『市地鄉地所有權人之自住地及自耕地，於自住或自耕期內，其地價稅按照應納稅額八成徵收之。』（第二九七條）

『土地及改良物，除以本法規定外，不得用任何名目徵收或附加稅款，但因改良地區就其土地享受改良利益之程度特別徵費者，不在此限。』（第二三四條）

由上可見地價稅稅率，最輕爲百分之一，最重爲百分之十，前者

爲中山先生所主張，後者爲中山先生之德國顧問單維廉（Dr. Wilhelm Schrammer）所主張。凡改良地均從百分之一起稅，未改良地稅率較重，荒地更重，其所以如此規定，蓋『土地貴乎利用，其改良最完善之土地當然屬於最充分利用之土地，結果於社會感受其益，若全不改良之荒地，不啻棄利於地，社會實受其損，所以徵稅從重，促其改良。至市地與鄉地稅率之比較，市地略重於鄉地，所以有差別者，於原則上本無若何之重大理由，不過於施行上，或較便利耳。』（見吳尚鷹著『土地問題與土地法』四〇頁）

此外，對於自住地與自耕地之按八成收稅，自爲平均地權與耕者有其田政策應有之設施。

乙、徵收時期 『地價稅按年徵收之』（二八四條），此爲各國普通方法。『地價稅得由主管地政機關核准，分期繳納，但每年不得過四期，並各分期相距之時間不得互有差別。』（二八五條）我國田賦徵收時期，向分上忙下忙兩期，徵地價稅後，爲適應農產收穫季節，鄉地稅仍不妨定爲兩期徵收，至於市地則爲便於納稅人起見，可以分爲三期或四期徵收。

丙、減免 土地法對於地價稅及土地增值稅之減免，三二七條規定：『左列土地得由中央地政機關呈准國民政府免稅或減稅』。

一、公有土地，

二、學校及其他學術機關用地，

三、公園、公共體育場用地，

四、農林試驗場用地，

五、公共醫院用地，

六、慈善機關用地，

七、公共墳場用地，

八、森林用地，

九、其他專辦公益事業用地而不以營利爲目的者。

三二八條規定：『因地方發生災難或調劑社會經濟狀況，得由中

央地政機關呈准國民政府，就關係區內之土地於災難或調劑期中，免稅或減稅。』

丙、欠稅 現行田賦徵收規定有滯納及欠賦處分；土地法對於地價稅之欠稅亦定有罰則：『地價稅不以期完納者，就其所欠數額自應繳納之日起按照年息百分之五徵收之。』（土地法三一七條）。『積欠地價稅等於三年應繳稅款總額時，主管地政機關，得將欠稅土地及其定着物拍賣，以所得之價款抵償欠稅，餘款交還原欠稅人。』但欠稅之土地及其定着物，『如何劃分拍賣一部分即足抵償欠稅者，得因欠稅人之聲請，僅拍賣其一部分。』（三一八條）欠稅土地之拍賣，『應於拍賣前三十日以書面通知土地之所有權人。』（三一九條）『土地所有權人接到拍賣通知後，能提出相當繳稅擔保者，主管地政機關得展期拍賣。』（三二〇條第一項）但其展期僅以一年為限，過此期限仍不繳納者，仍須依法拍賣（三二〇條第二項）。

## （2）土地增值稅

中山先生原主張將土地之漲價全部歸公，今土地法所規定者，為土地增值稅，只徵收增值之一部分，蓋亦取『漸進』主義。

甲、徵收時期 土地法二八六條規定：『土地增值稅照土地增值之實收額計算，於土地所有權移轉或於十五年屆滿土地所有權無移轉時徵收之。』

鄉地所有權人之自住地及自耕地於十五年屆滿者移轉時不徵收土地『增值稅』。鄉地之自住自耕者，其面積必小，增值必微，且自行使用其土地，不以營利為目的，所以於十五年屆滿者移轉時，免徵增值稅，此與耕者有其田政策，正相符合。

## 乙、稅率 土地法關於土地增值稅稅率之規定如下：

『第三〇八條 土地增值之總數額，市地在其原地價數額百分之十五以內，鄉地在其原地價數額百分之二十以內者，不徵收土地增值稅，其超過者，祇就其超過之數額徵收土地增值稅。』

依前項規定計算所得之規定超過數額，為土地增值之實數額。

## 第三〇九條 土地增值稅之稅率依左列之規定：

一、土地增值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，徵收其增值實數額百分之二十。

二、土地增值之實數額超過其原地價數額百分之五十者，就其未超過百分之五十部分依前款規定徵收百分之二十，就其已超過百分之五十部分，徵收其百分之四十。

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

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

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

由上規定，可知土地增值稅稅率係採累進法即按土地增值實數之多少以為稅率輕重的根據。累進稅率最低為增值實數額百分之二十，最高增值之全部，即超過百分之三百部分，完全沒收。按經濟學者對於土地增值稅多主累進，而事實上如德國、新西蘭、澳洲等國的土地增值稅，亦採累進稅率。我國土地增值稅既係累進制，且稅率較他國為高，自屬進步的相當恰當的規定。

丙、減免與欠稅 據土地法之規定，土地增值稅之減免，於以下幾種情形中見之：

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

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

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

123152

土地增值稅不依法令完納者，亦視為欠稅。除依土地法第三一七條就其所欠數額自應繳納之日起，按照年息百分之五徵收規定辦理外，地政機關並得不為土地移轉之登記（三二一條），但不為移轉登記之制裁，祇能行之於土地移轉時，應徵收土地增值稅之欠稅地，而不能行之於十五年屆滿土地所有權無移轉時。土地增值稅之欠稅，仍須依照地價欠稅辦法，將其土地拍賣。如欠稅之土地而為有收益之土地，則主管地政機關，可不將其土地及其定着物拍賣。但提取其收益，以為欠稅之抵償。惟提取收益應於積欠稅額等於全年應徵數額時為止，不能任意提取。且地政機關提取收益數額如足以抵償欠稅之全數時，即應回復收益人之原狀（三二〇條至三二五條）。所謂回復收益人之原狀者，即對於收益人所有之權利，不得再加拘束之謂。

### (3) 不在地主稅

此稅起源於新西蘭及澳洲數邦，在土地政策上頗著成效。新西蘭最初所定不在地主稅，稅率為累進稅的百分之二十，今已增改為百分之五十，例如某宗土地的累進稅率為照價每鎊課四辨士，如該地主為不在地主，則照價每鎊應負擔六辨士的稅款。又南澳及西澳兩邦對不在地主應另課附加稅，前者為總稅額百分之二十，後者為每鎊加課半辨士。

我國土地法對不在地主稅，有以下的規定。

第三一條 不在地主之土地，除改良物外，得由主管地政機關按其應納地價稅率，遞年增高之。

前項增高稅率，不得超過該土地應納稅率之一倍。

第三二條 土地增值稅繳納時之土地所有權人為不在地主者，按其應繳稅額加倍徵收之，但不得超過其增值之實數額。

以上的規定，無非要加重不在地主的稅額以防止大地主的發生，並可迫不在地主出售土地，以利自耕農創設之進步。

但土地法對於不在地主的規定太寬，須『土地所有權人及其家屬離開其土地所在地之市縣繼續滿三年』，且須非『因兵役學業或公職

離開』其本市縣者，始稱為不在地主（三二九及三三〇條）。所以事實上不在地主稅的作用必定很小。新西蘭及南澳洲對於不在地主的規定，不似中國之寬，依新西蘭的法律，不在地主是指離開其土地所在地滿兩年者（An absentee is one who has been away from the colony for at least two years），南澳洲則依一八九四年法令的規定，不在地主是指徵稅前離開其土地所在地滿兩年者（An absentee was any one who had been absent for at least two years immediately prior to the levy of the tax）。自一九〇二年後，又改短為一年。

### (4) 改良物徵稅

土地法二八三條明文規定土地稅分地價稅及土地增值稅二種徵收之，似乎不承認二稅以外，尚有別的土地稅。但本法又有改良物徵稅的規定：

『第三一條 市地改良物得照其估定價值按年徵稅，其最高稅率以不得超過千分之五為限。』

第三二條 改良物稅之徵收，於徵收地價稅時為之。

第三三條 鄉地之改良物不得徵稅。

第三四條 市地之農作改良物，得由地方政府免予徵稅。

按地價稅理論原則，凡土地改良物（資本勞力的結果），均不應徵稅，以示獎勵土地使用，今土地法之所以規定對市地仍徵收改良物稅，據吳尚鷹先生解釋，係因『近年各地舉辦市政，經費多出自房屋租稅之徵收，一旦為之完全豁免，而新辦之土地稅即時恐難相抵。在此青黃不接期間，於市政進行或生窒礙，為權宜之計，仍准改良物徵稅之存在，但其稅率已減至極低限度。至於鄉地之改良物，則完全不得徵稅，以示限制。此為財政上之理由。於此過渡期間，為一種權宜辦法。將來土地稅實行後，經過相當時期，此項改良物之徵稅，即可豁免，然後於本黨土地政策，完全符合也。』（氏著前揭書四一一—四二頁）。

中國地政學會主張，『一切改良物不徵稅，以促進土地之充分利

用。』著者亦以爲若爲市財政打算，不妨提高市地價稅稅率，而不必採用徵收改良物稅的辦法。

我國土地法公布已十餘年，但實施地價稅之區域，寥寥無幾。

遠在民國紀元前二十三年，德人已在青島市開徵地價稅，廣州市亦在民十七年已開徵地價稅。土地法於十九年六月公布，但並未立即實施，而有少數地方或因迫於財政需要，或因防止土地投機，特參照土地法規定，提前舉辦地價稅。例如上海、杭州、南昌等市，鎮江、上海、南匯、南昌等縣。自土地法於二十五年三月明令實施後，各地地價稅之開徵漸趨積極，截至三十一年止，依法開徵地價稅者共計六十八縣市，已淪陷停徵者十八縣市，其餘五十縣市皆在後方，其中有全縣市開徵者，有僅農地部份開徵而城鎮尚未徵收者，有僅城鎮部分開徵而農地仍徵田賦者。又在五十縣市中，有十三縣市同時開徵土地增值稅。近年以來（尤其是三十年地稅改歸中央接管以來），土地稅（包括地價稅與土地增值稅）之開徵，較為積極，在二十九年至三十一年之三年間，開徵者達四十二縣市。

戰時土地稅之徵收既漸積極推進，而土地法關於土地稅之規定頗多缺點，有待改進，故三十一年即有戰時徵收土地稅條例之起草，經立法程序，於三十三年三月由國民政府明令公布，全文計三十七條。茲將該條例關於地價稅及土地增值稅之重要規定，撮要論述，並與土地法之規定互相比較。

(二) 戰時徵收土地稅條例之規定

(1) 地價稅

甲、稅率 土地法對於地價稅率係採比例稅制，即不問土地所有面積的大小，一律課以同等稅率，此既不合租稅負擔的公平正義原則，尤難藉此稅率以限制土地兼併，及促進土地利用。許多學者均主張，應改用累進稅法，並引 中山先生「累進稅法即平均地權法」之言以壯其說。二十六年五月中央政治會議討論土地專門委員會所提出之

修正土地法原則二十三條，其第十九條爲『地價稅率……採用累進制，不分稅地區別，起稅點爲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。』此條竟未獲通過（其他二十二條均通過）決議保留，一般輿論僉認爲是一遺憾。三十年十二月九中全會通過之『土地政策戰時實施綱要』已決定採用累進地價稅制。該綱要第三條規定：『私有土地，應由所有人申報地價，照價納稅，稅率起稅點爲百分之一至百分之二，累進至百分之五。』今『戰時徵收土地稅條例』即大體遵奉該綱要所定之原則，作如下之詳細規定：

『第二條 本條例所稱規定地價，爲戰時地價申報條例內之申報地價。』

『第二條 本條例所稱規定地價，爲戰時地價申報條例內之申報

第八條 地價稅照規定地價按累進稅率徵收之。

第九條 地價稅以其規定地價數額千分之十五爲稅率。

第十條 土地所有權人之地價總數額，未超過累進起點地價時，依第九條稅率徵收，超過累進起點地價時，依左列方法累進課稅：（一）超過累進起點地價在百分之五百以下者，其超過部分加徵千分之一。（二）超過累進起點地價百分之一千以下者，除按前規定徵收外，就其超過百分之五百部分，加徵千分之三。（三）超過累進起點地價百分之一千五百以下者，除按前款規定徵收外，就其已超過百分之一千部分加徵千分之五，以後每超過百分之五百，就其超過部分，遞加千分之五，以加至千分之五十爲止。

第十一條 前條累進起點地價，以十萬元至二十萬元爲度。由各縣土地稅管理機關，商承縣市政府會同地政機關，按照自住自耕地必需面積，參酌地價及當地經濟狀況，就規定範圍內擬訂會報財政部，會同地政署核定之。』

由以上數條之規定，我們可歸納而得以下幾個特徵：

1.土地專門委員會所提出及土地政策戰時實施綱要所規定之地價稅稅率起點爲千分之十至千分之二十，是可以伸縮的，今戰時徵收土地稅條例，將稅率起稅點固定爲千分之十五，而對累進起點地價則予

以可以伸縮的規定（由十萬元至二十萬元），著者以爲這是進步的適當的規定。因爲稅率起點如不固定，則徵收不免困難。若聽徵收機關任意決定稅率起點，難免發生流弊。戰時因一般物價上漲，地價亦隨而高漲，累進稅起點地價自不得不予以伸縮餘地，將來地價如飛漲不已，十萬元至二十萬元之伸縮範圍，當有變更之必要。

2 中央政治會議通過之修正土地法原則第十三條規定『應明定地租最高額爲……地價之百分之八』。中國地政學會，主張地價稅率應累進至地價百分之八，意欲遞增至可徵收大地主最後所收地租的全部，以迫其放棄土地，而實現『耕者有其田』與『地盡其利』。所謂『百分之八』，係以戰前流行利率爲規定的標準，抗戰以後，利率上升，故土地政策戰時實施綱要已改定『地租不得超過報定地價百分之十』，但該綱要却同時規定地價稅稅率累進至百分之五爲止，今戰時徵收土地稅條例，亦遵照規定地價稅，以遞加至百分之五爲止。這可說是仍相當保持土地法的『漸進主義』精神。著者以爲在私有財產制度未取消而土地投資尙爲合法投資之時，若將全部地租收爲國有，自未見其恰當，但地稅只累進至地價百分之五，是否有礙土地政策之圓滿施行，殊值考慮，尤其爲了戰時土地投機盛行，急宜取締。戰時及戰後亟應轉移投資方向，以發展工業，以更不可不加重對大地主的稅率。

3 戰時徵收土地稅條例所規定之累進地價稅，不特最高稅率甚低，且累進速度甚緩，開始累進最緩，其後累進亦不甚速，須地價總額超過累進起點地價三十五倍以上，稅率始累進至百分之五；換言之，累進至最高稅率時，總地價已達三百五十萬元至七百萬元。（以十萬元至二十萬元爲累進起點地價計算）。

4 土地法所定之地價稅稅率：（1）市地與鄉地之間不同；（2）改良地未改良地與荒地之間亦不同；（3）對於自耕地自住地可按稅額八成徵收。這三點規定，均已不見於戰時土地稅徵收條例，著者以爲若爲徵稅便利起見，固應如此，但從土地政策的立場，則上述土

地法之三點規定，除第一點無甚意義外，其他兩點關係於『地盡其利』及『耕者有其田』政策甚鉅。第二點在市地政策尤其重要。第三點則在農地政策上最爲重要。

乙、其他規定 戰時徵收土地稅條例，關於地價稅之其他規定，與土地法的規定大致相同。例如：

1 本條例十三條及土地法二二六條均規定地價稅，向所有權人徵收之，但本條例再加補充規定『其設有典權之土地由典權人繳納』。

2 本條例十三條及土地法二二四條，均規定徵收地價稅的土地，原有田賦契稅及附加稅一律免除，不得用任何名目徵收附加稅。

3 本條例十四條及土地法二八四條至二八五條，均規定地價稅按年徵收，但本條例規定『必要時得分兩期徵收』，而依土地法規定則得最多分爲四期徵收。

## （2）土地增值稅

甲、徵收時期 土地法規定之土地增值稅徵收時期有二：（1）土地所有權移轉時，（2）十五年屆滿土地所有權無移轉時。今戰時徵收土地稅條例十八條則規定，土地增值稅只『於土地所有權移轉時徵收之』。此或因立法當局以爲戰爭時期不致太長，故對土地法原定之第二個徵收增值稅時期不再規定。戰後爲防止地主長期保有土地，坐享不勞增益，該項規定自應恢復。

乙、土地增值實數額 戰時徵收土地稅條例十八條，與土地法二八六條，均規定『土地增值稅，照土地增值之實數額計算。』所謂土地增值實數額，係就土地增值之總數額，減去若干免稅額而得。土地法所定之免稅額是：『市地在其原地價數額百分之十五以內，鄉地在其原地價數額百分之二十以內。』（三〇八條）本條例二一條則規定『免稅額由各省市主管機關商承省市政府，按照各省縣市經濟變動狀況擬訂，報由財政部會商地政署規定之。』這當係因戰時物價波動劇烈而有此新的規定。

丙、稅率 本條例二十二條：『土地增值稅之稅率，依左列之規

定：

(一) 土地增值實數額，在原地價數額百分之一百以下者，徵收其增值實數額百分之二十。

(二) 土地增值實數額，在原地價數額百分之二百以下者，除按前款規定徵收外，就其已超過百分之一百部分，徵收百分之四十。

(三) 土地增值實數額在原地價數額百分之三百以下者，除照前兩款規定徵收外，就其超過百分之兩百部分，徵收百分之六十。

(四) 土地增值實數額超過原地價數額百分之三百者，除照前三款規定分別徵收外，就其已超過部分徵收百分之八十。』

如此規定的稅率較土地法所定者為輕，試列表比較如下：

土地增值實數額當 土地法規定之稅率 本條例規定之稅率

|           |       |       |
|-----------|-------|-------|
| 原地價數額百分比： |       |       |
| 百分之五十以下   | 百分之二十 | 百分之二十 |
| 百分之一百以下   | 百分之四十 | 百分之二十 |
| 百分之二百以下   | 百分之六十 | 百分之四十 |
| 百分之三百以下   | 百分之八十 | 百分之六十 |
| 百分之三百以上   | 完全徵收  | 百分之八十 |

中山先生原主張土地增值應當全部歸公，他曾強調的說：『這種把以後所漲的地價歸於衆人公有的辦法，才是國民黨所主張的平均地權。』他所謂『共將來的產』，即指此言。但增價全部歸公，在實施上，困難甚多，故土地法改用土地增值稅，以徵收一部分的漲價。『土地政策戰時實施綱要』亦規定『土地之自然增值應即徵收土地增值稅，暫依累進制徵收之』(綱要第二條)。土地法所定的稅率，尚稱恰當，增值超過原地價百分之三百以上，即全部徵收，與中山先生『漲價歸公』的主張，相差尚不甚遠。本條例所定稅率，較土地法低了甚多，且永無徵收超過某點的增值全部之時，所以未免與遺教過於相左，此點為本條例較之土地法最退步之處。

丁、其他規定 本條例明定土地增值稅之納稅人爲：『土地所有

權之移轉爲絕賣者，其增值稅向出賣人徵收之，移轉爲遺產繼承或贈與者，其增值稅向繼承人或受贈人徵收之』(二三條)。此與土地法二三六條『土地稅向所有權人徵收之』的意義相同，惟更明白耳。

### (3) 土地稅之減免

本條例關於土地稅之減免的規定，與土地法大致相同，例如：關於可免稅或減稅之土地類別的規定，與土地法三七七條規定，完全相同。又本條例與土地法均規定『因地方發生災難，或調劑社會經濟狀況，……得免稅或減稅。』但本條例對於地價稅或土地增值稅之減免，尚有以下的特別規定而爲土地法所無者：

1 在自然環境及技術上無法施用之土地，或在墾荒過程中之土地，由財政部會同地政署，呈經行政院核准，免徵地價稅。

2 因土地徵收或土地重劃，致所有權移轉時，不徵收土地增值稅。

3 農產地因農民施用勞力與資本，致地價增漲時，不徵收土地增值稅。

4 凡減稅或免稅之土地，其減免之原因事實有變更或消滅時，仍應繼續徵稅。

以上四點規定大體均甚必要與妥善，惟著者願提出兩個小意見：1 『在自然環境及技術上無法使用之土地』數字，似可刪去，蓋此種土地既無法使用，必無價值，無庸『核准免征地價稅』。

2 農產地以外之土地的增價，也有因地主施用勞力資本的結果，似亦應予減免土地增值稅。

### (4) 土地稅之欠稅

本條例關於土地稅欠稅處分之規定，甚爲簡單嚴格。茲錄各條文如下：

『第二十六條 土地稅不依限期完納者，就其所欠數目，自逾期之日起，按月加征滯納罰鍰，不滿一月者以一月計。』

前項滯納罰鍰，爲其所欠數目百分之一至百分之三。

第二十七條 欠稅屆滿一年未清繳者，移請司法機關，將欠稅土地及其定着物拍賣，以所得價款抵償，餘款交還原欠稅人。

前項土地及其定着物如何劃分拍賣一部分即足抵償者，得因欠稅人之聲請，僅拍賣其一部分。

第二十八條 滯納土地增值稅，除依前二條規定辦理外，並不爲轉移登記。」

以上規定與土地法的規定有三點不同：（1）土地法對於土地增值稅雖規定「延至一年屆滿仍未完納者，即將其土地及定着物拍賣。

』但對於地價稅則須『積欠等於三年應繳稅額總數時』始行拍賣（見三八一條及三二二條）。而本條例則規定不論地價稅或土地增值稅，凡『見稅屆滿一年未清繳者』，即將『欠稅土地及其定着物拍賣』。（2）滯納罰鍰土地法規定爲『照年息百分之五徵收之』。本條例則規定按月就所欠數目徵百分之一至百分之三。（3）本條例關於欠稅的規定，只有以上三條，甚爲簡單，遠不如土地法規定之詳細。但本條例第三一六條：『本條例未規定之事項依土地法之規定』。所以凡土地法不與本條例相衝突的規定，均可適用。

## 習慣與品格

范 錡

人類之全生活，不外習慣之積聚，行爲情感及知識，皆不出其範圍；而習慣之臧否，關係終身之榮辱，一生之運命，亦爲自己習慣所造成。此固爲詹姆士（W. James）之警句，然吾人於此，亦可見習慣關係之重要矣。習慣之成形，不外有意行爲之反復，但已成習慣，則可於短暫時間內，而爲敏活有效之行動，且不感疲勞，而覺其舒適，貪夫殉財，烈士殉名，是各因其所習，而感其所樂者也。然習慣行爲，終不免爲無思慮之機械的行動，賢人有之，則爲其奴隸，庸人有之，則爲其主人。故吾人務使神經組織，筋肉活動，不爲吾敵，而爲吾助，留跡於神經細胞者，盡爲善良之習慣，而力拒惡劣習慣之滋生。

誠如是，取吾人行爲，自合於理，而意志亦得自由矣。

但所謂道德習慣者，其義，又與尋常機械的習慣異，必經思慮慎擇而後定，且爲吾人意志之所支配者也。但吾人欲得善良習慣，而具有道德之意義，必須有善良習慣之觀念而後可。蓋有正確觀念，方能

指示吾人，如何選擇取捨也。故道德生活，不惟須有堅決之意志，亦宜有理智之指導也。蘇格拉底知德合一之主張，意在斯乎？

但吾人欲養成善良習慣，而去惡癖，又將何爲而後可？據詹姆士云：一、起首宜堅決；二、例外勿自開；三、多攫取實行之機會；四、去理論而重實行；五、勤練習。信能行此五事，雖頑強惡習可破，而良好習慣可以養成矣。亞爾斯多德謂：『道德生活，重要之事項，厥爲善良習慣之養成。』吾人於此亦知所以勉矣。習慣之善惡，俱由積漸而成，朝夕爲之，必有一日發見自己之爲何物者，人苟無堅決之意志，早立善良之習慣，則不旋踵而自作之桎梏成矣，可無懼哉？

或曰德行之可貴，在能見義而勇爲，若行爲而爲習慣化，則與機械何異？爲見其有道德價值哉？曰，習慣之養成，已等於天性，稟賦善者，人尊爲有德，習慣善者，又烏可厚非耶？孔子曰：『知之者，