

560
901
—
2

財 政 學

南開大學經濟研究所所長兼教授

何 廉

南開大學經濟研究所教員兼研究員

李 銳

合 著



國 立 編 譯 館

財政學目錄

引言

序

緒論

第一章	財政學之定義及範圍	1
第一節	財政學之定義	1
第二節	財政之基本原則	3
第三節	政府理財與私人理財之比較	6
第四節	財政學與其他社會科學之關係	7
第五節	財政學之範圍	9
第二章	財政學之發達	10
第一節	歐美財政學之發達略述	10
第二節	歐美現代財政學界之著作	15
第三節	中國古昔之財政論說略述	18
第四節	民國以來之財政資料及著述	21
第一編	支出	25

第一章	概論	25
第一節	公共支出之意義	25
第二節	國家職務之範圍	28
第三節	公共支出與工商業及政治情形之關係	30
第二章	公共支出之分類	33
第一節	分類之功用	33
第二節	分類之方法	34
第三章	公共支出膨脹及分配之趨勢	42
第一節	公共支出增加之趨勢	42
第二節	公共支出分配之趨勢	49
第三節	公共支出增加之原因	54
第四節	公共支出節制之方法	58
第四章	公共支出之經濟性質及影響	60
第一節	專門名詞之詮釋	60
第二節	公共支出之經濟性質	62
第三節	公共支出對於生產及分配之影響	64
第五章	中央支出與地方支出之劃分	69
第一節	中央支出與地方支出劃分之原則	69
第二節	歐西各國中央與地方之財政關係	71
第三節	吾國中央及地方收支之劃分	75
第二編	收入	81

第一章	公共收入之分類	81
第一節	公共收入之意義	81
第二節	公共收入之分類	82
第三節	本書所採用之分類	87
第二章	公產收入	91
第一節	公產之意義及範圍	91
第二節	農地之處置	91
第三節	林地與礦地	96
第四節	歐西各國公產之概況	98
第五節	中國公產之現狀	99
第三章	公業收入	103
第一節	公業之選擇	103
第二節	公業之經營	105
第三節	歐西各國國有營業之概況	107
第四節	歐西各國市有營業之發達	114
第五節	中國公業經營之歷史及現情	115
第四章	行政收入	126
第一節	罰款	126
第二節	規費	127
第三節	特許金	130
第四節	特征	132

第三編	租稅	135
第一章	租稅之意義及發達	135
第一節	租稅之意義	135
第二節	中國稅制之沿革	139
第三節	租稅術語之解釋	146
第二章	健全稅制應具之要素	150
第一節	單一稅制與複稅制之利弊	150
第二節	健全稅制應具之其他要素	153
第三章	租稅負擔之分配	157
第一節	斯密亞丹氏之四大租稅原則	157
第二節	租稅分配之原則	158
第三節	租稅分配之方法	166
第四章	租稅行政及租稅影響	172
第一節	租稅之行政問題	172
第二節	租稅之影響	180
第五章	租稅之轉嫁與歸著	188
第一節	轉嫁與歸著之意義及種類	188
第二節	租稅轉嫁之原則	191
第三節	就主要稅種討論稅負之歸著	202
第六章	消費稅概論	207
第一節	消費稅之類別	207

第二節	消費稅課征之原則	208
第三節	消費稅之歸著	210
第四節	歐西各國之物品消費稅	211
第七章	關稅	218
第一節	概論	218
第二節	關稅征課之原則及歸著	221
第三節	吾國稅關制度之沿革	223
第四節	關稅之沿革與現情	226
第五節	關稅之財政結果	237
第八章	鹽稅	240
第一節	鹽法之沿革	240
第二節	鹽稅之現情	243
第三節	鹽務行政	251
第四節	新鹽法中之重要改革	253
第九章	煙酒稅	256
第一節	煙酒稅在各國財政上之重要	256
第二節	吾國煙酒稅捐征收之方法	257
第三節	吾國煙酒公賣制之採行	258
第四節	近年吾國煙酒稅之改革	260
第十章	裁釐及統稅之舉辦	263
第一節	釐金之沿革及弊害	263

第二節	裁釐之範圍及其抵補之方法	265
第三節	統稅	267
第四節	特種消費稅	273
第十一章	印花稅	276
第一節	印花稅之沿革	276
第二節	印花稅課征之方法	277
第三節	吾國現行印花稅條例及收入	279
第四節	印花稅之歸著	281
第十二章	營業稅	283
第一節	營業稅之性質	283
第二節	營業稅課徵之標準及方法	284
第三節	各國近年營業稅之概況	289
第四節	吾國營業稅之沿革	295
第五節	新營業稅法與各省現行之營業稅	300
第六節	營業稅之歸著	305
第十三章	田賦	307
第一節	田賦之種類	307
第二節	田賦之積弊	312
第三節	民國以來關於田賦之改革	320
第十四章	地價稅	325
第一節	地價稅之性質及理論的根據	325

第二節	地價稅之種類	328
第三節	各國已實行之地價稅制	331
第四節	吾國之土地稅法	340
第十五章	所得稅	345
第一節	概論	345
第二節	所得稅課征之原則	346
第三節	吾國採行所得稅之沿革	355
第四節	英美之所得稅制	359
第十六章	遺產稅	376
第一節	概論	376
第二節	遺產稅之理論	377
第三節	遺產稅課征之方法	381
第四節	中國前後擬辦遺產稅之條例	389
第四編	公債	393
第一章	公債之性質及用途	393
第一節	收支不能適合之彌補方法	393
第二節	公債之性質	395
第三節	國家爲債務人所具有之特點	396
第四節	公債之起源及其增加甚速之原因	398
第二章	募舉公債之原則	401
第一節	概論	401

第二節	募舉公債之標準	402
第三節	募舉公債之限度	403
第四節	募集公債之用途	404
第五節	募集公債之影響	409
第三章	公債之種類	415
第一節	公債之分類	415
第二節	公債募集之方法	420
第三節	公債發行之方法	421
第四章	公債之償還及轉換	424
第一節	公債償還之重要	424
第二節	公債償還之方法	426
第三節	公債之轉換	431
第五章	吾國公債之歷史及現情	434
第一節	內債之沿革	434
第二節	外債之沿革	438
第三節	交通事業之債務	440
第四節	吾國內外債之特徵及影響	444
第五節	地方公債	446
第五編	財務行政與立法	451
第一章	預算	451
第一節	概論	451

第二節	預算之發達	452
第三節	預算之編製及種類	454
第四節	預算之議決	460
第五節	預算之實行	463
第六節	預算之監督	467
第二章	英美之預算制度	469
第一節	英國預算制度發達之歷史	469
第二節	英國預算之編製及議決	471
第三節	英國預算實行之監督	476
第四節	美國預算制度之沿革	480
第五節	1921 年前美國之預算制度	481
第六節	美國聯邦政府現行之預算制度	483
第三章	吾國預算之編製及監督	489
第一節	預算之編製程序及審議	489
第二節	財政監督制度之概要	491

引 言

社會科學之教本，欲期詳明，貴能撮述理論之概要，而以實際事實印證之。第實際事實，各國不同，故教本之編著，亦貴能相體裁衣，具有國別。近十餘年來，吾國社會科學，漸已發達，然國內各大學中，所採用之教科書，仍多爲西籍，即有用中文本者，亦大都取材外國事實。夫採用外籍，固不足病，第以之爲講授之教本，則承學之士，所學與所見迥殊，結果思想易陷於紛歧，而所學易感覺隔膜。

編輯社會科學教本，在今日中國，需要甚切，已爲一般所共認。本所年來研究工作，除實地調查及統計編製外，兼由各教授致力於教科書之編輯。本書之成，卽此項編輯工作之一也。

著述發達，非可一蹴而幾，竭力以赴之，亦須循階漸進，始能達於成熟之境。執教鞭者，懷矜持自重之心，不肯輕於著述，固足以矯正濫於出版之弊，然習用外籍，因循不變，終難使吾國學術，脫附庸而進於獨立。居嘗謂欲促進今日中國學術，應先提倡本國化之社會科學，拳拳服膺，矢志進行有年矣。惟本所同人，學識淺陋，編著教本，必多掛漏，第欲披榛覓路，自居於荷戈走卒之列。成熟之鉅著，特創之貢獻，是所望於國內賢達也。

何 廉識於南開大學經濟研究所

中華民國二十三年六月

序

本書編輯，始於民國十九年。初稿完成之後，已用作講義三年矣。吾國財政情形，年來頻有更改，因之本書內容，在此三年之中，亦屢有所修正。

本書編輯之始，得同事華君文煜之協助，至深感激。在用作講義中，同學諸君讀是書者，亦多極有價值之建議及糾正，甚可感也。此次付印之前，承馬寅初，陳鐸士，皮皓白，趙迺搏，陳岱孫，魏頌唐諸先生展讀一通，多所指正。又承楊學通，方才英，王文鈞，吳石城，梁衡漢諸君詳細對校，均深感泐，特此誌謝。

何 廉 李 銳

民國二十三年六月

財政學

緒論

第一章 財政學之定義及範圍

第一節 財政學之定義

財政學者，討論政府爲執行職務所需資財之取得，使用，及管理之科學也。此種科學，包括之主要部分有三：一曰支出，研究國家財用上之需要；二曰收入，研究政府治理公共事務所需財用之源泉；三曰財務行政，研究公共支出與收入之預決算，及公款之徵收管理與使用。

財政學爲經濟學支流之一，亦以研究人類慾望之滿足爲前提，蓋人爲社會之動物，社會逐漸發展，人類之慾望，亦日趨複雜，欲求滿足，非個人之力所能企及，必賴共營團體生活，分工合作以圖之，始能獲得經濟與效率。且和平秩序安全，爲個人生存於社會之要素，人各須自求所以安全之法，則必終日忙碌，無餘力以及他事，



况此非個人之力所能單獨維持，必須仰託政府爲之，始能事半功倍。政府爲社會織組，其所以自然發達之原因，卽在於此。

現代政府之事務中，有多數爲從前私人所自營者，時代日進，私人所營之事，逐漸變爲政府之職務，昔者夜行必攜燈，今則政府有路燈之裝設；昔者旅行必攜兵器，挾武士，以防不測，今則政府有警政之制；昔者小康之家，須延師課其子女，今則學校林立，政府辦有公衆之教育。近世以來，政府職務之範圍，逐漸擴張，卽私人易辦之事，亦多移之政府矣。

政府之事務，種類甚多，有處於獨占地位者，有許人民與之競爭者，例如政府設立警察及法庭，以同一法律判決全體人民之訴訟是非，而不容人民私定是非之標準。貨幣之鑄造及發行，所含成色之規定，數量之多少，其權亦操之政府，而不許人民有私自鑄發之權。此屬於獨占性質也。煤氣電力，自來水，與電車等公用事業，政府與私人皆可經營，虧盈得失，一視經營方法之善否爲斷。此屬於競爭事業之性質也。此外政府尚可規定或監察私人之經濟事業，例如食物之製造與銷售，本爲私人經營之事業，然因事關民食，政府亦有規定與監察之權。此皆爲政府職務之範圍，至發達程度之高低，則視各國之國情而異。

近世人口增多，社會生活日繁，各種共同慾望之滿足，皆有仰賴政府之趨向，故今日政府之行動，亦日就繁劇。凡公共衛生之舉辦，安全與道德之維持等，幾皆爲政府之所有事。商業凋敝之時，人民請求政府救濟，競爭劇烈之時，人民請求政府制裁，此外如穩定利率

及物價之責，人民亦屬望政府，故政府之事務，常感過度之繁賾，而各種職務之擴張，遂有日多一日之勢。

由上所述，國家欲使人民之共同慾望，獲得滿足，則有賴於資財之取得及使用。但此資財取得與使用之時，不可不循一定之途徑，爲之管理，故財政學討論之要點，卽在於資財之取得，使用，與管理。

第二節 財政之基本原則

政府一切行動，均與人民有密切之關係，何者應爲政府所有，何者非政府所宜營，似應加以研究。惟此項研究，涉及國家之性質及職權之學說，係關於政治學範圍之內，非治財政學者所宜越俎。吾人但取政治學者公認之成說，以爲財政學研究之基礎足矣。

近代政治學者，從國家之性質及職權方面之研究，發見國家之特點有三：第一，國家之生命，可視爲永存的；第二，國家非爲本身而存在，乃爲執行某種受託之職務而存在；第三，國家爲歷史的產物，各國之歷史不同，故其國家之形式亦異。美國財政學家亞當士氏卽根據此項國家之特點，創立三條財政之基本原則，茲略述之如下^①：

(一)宜不斷喪國家之富源 此條原則，係根據國家生命可視爲永存之一點而成立。按之事實，國家之盛衰興亡，史不絕書，殊無永存不亡之理。然其事難於逆睹，經國之士，不願預度國運之危亡，而定一適於此項事實之政策。政治家討論時政之際，亦決不認國家之傾頽爲當前之事實，卽史家秉筆直書一國之興亡及因果，亦不過供當

^① Adams; H. C. Finance, pp. 3-14

時存在諸國之龜鑑耳。國家之生命，既可視為無盡期，謀國者自不能因一時之需要，橫征暴斂，浪費公產，使國家之富源，斲喪無餘，收入之財源，枯竭淨盡，致陷國家於貧亡之域。因此之故，財政上以國家富源不可斲喪為第一基本原則。

所謂國家富源，究何所指？此則視一民族發展之時期及一時期中政治生活與實業生活之關係為轉移。封建之世，國家富源以君主之產業為首要，近代實行私產法與個人權利學說之國家，則以私有實業之繁盛，為國家之富源。私有實業愈盛，國家之稅源愈富饒，故近世各國之財政家，對於公共收入之徵取，率以不損害私有實業之生產效率為要務。

(二)宜確立政治之制裁 此項原則，係根據國家為執行受託職務而存在之一點所成立。國家既非為本身而存在，則其本身無目的，自無居積資財之必要。然國家所營之事業，大都含有獨占性質，若非確立政治之制裁，則辦理國營事業者，往往高其價格，剝削人民，至失公平之道。補救之法，不能適用競爭之原則，端賴確立政治之制裁。且健全之財政制度，須使政府執行職務時之支出，為可能範圍以內最低之費用。

不特此也，國家有唯一之強制權，政府為實行受託之職務而用強制力，為道德及法律所許。然使執政者濫用國家強制權，侵奪人民財產及身體自由之權，則必民不堪命，殊與政府保障人民利益之旨不符。故政治制裁，必須確立。舉凡政府之各財政權，或明載憲法，或養成不易之習慣，須有一定之範圍，庶人民利益，可得相當之保障，

(三)宜明認現有之政治組織 此條原則，係根據國家爲歷史的產物而成立。各國之歷史不同，故其國家之形式，亦隨之而變。政府之存在，爲永久之事實，然關於組織政府之根本學說，則時時變遷。同一時期，各民族之所有者不同，同一民族，各時期之所有者亦異，要皆與其當時人民之企求及文明之程度相反映。故良善之財政制度，須與當時支配社會之政治思想相脗合；不第如是，且須與實行此種制度之社會的政治組織相宜，始能行之無弊。

歐洲上古之世，軍治盛行，個人權利義務之學說，尙未確立。國家處於萬能地位，誅求任意，工商地位，甚爲低微，當時國家之收入，惟恃貢物戰利器及沒收之民產，及乎中古封建之世，細民臣事諸侯，諸侯臣事君主，國家收入，惟恃土地之出產。自近世立憲政體民主主義與私產制度漸漸發展，個人的權利及政府在社會的地位之觀念，遂已根本改變。財政家規定財政制度，爲國家開闢財源時，先決問題，須以不侵擾人民政治的社會的及實業的權利爲先務。此政治思想與財政制度之關係也。

政治組織與財政制度，亦有密切之關係，單一國之財政制度，與複合國之財政制度不同；邦聯之財政制度，與聯邦之財政制度不同；中央集權國之財政制度，與地方分權國之財政制度亦不同。故制定國家財政制度時，必先於本國之政治組織，具有深切之認識，否則其所定者。必將有方枘圓鑿之弊。

第三節 政府理財與私人理財之比較

政府理財與私人理財，互有異同，茲就其著者分別述之：

一、政府理財與私人理財之同點

政府理財與私人理財，皆為滿足其主體（前者之主體為國家，後者之主體為個人或私人之聯合團體。）之生存的慾望之行爲，須依照經濟與效率之原則，務求以最少之勞費，獲得最大之效果。

二、政府理財與私人理財之異點

（一）政府理財，須取久遠之觀點，與私人理財迥異，蓋國家之生命悠久，與個人之生存期間有限者，性質懸殊。故私人不妨盡其一生，消費所有財產之全部，或竟消滅其所得之資源，以供及身之享樂。國家則不然，因其生命之存續，屬於久遠。不能因短期之需要，盡毀其收入之泉源。且私人支出之範圍，祇能以私人現有或最近期間能填補之經濟能力為限度，因人之生命無常，信用不易持久，不如是則瞬息間必將有破產之虞。若國家之存在，則本無期限，即使喪失生命，其財政關係，按之國際慣例，亦大率由事實上之繼承者負擔，其信用在理論上可垂久遠。是以公共財政可以利用未來之永遠的經濟能力以為填補，不若私人經濟之有限度也。

（二）國家獲得資財之法有三：一為無報償之提供，由個人隨意為之；一為依據契約，給與報償而取得之；一為強制徵收。隨意提供之法，在今日已屬罕有，按諸現代，祇有依據契約及強制徵收兩種。前者為交換經濟上所常見，後者則惟財政上有之。政府既擁有財政權，

可以強迫人民納稅服役，與私人之得財迥異，蓋私人不第無強制之權，即其經濟生活，亦率為法律所限制也。

(三)政府理財與私人理財之目的亦不同，前者之目的，為增進全社會之最大利益；後者之目的，則為獲得少數私人之最大利益。因此目的不同，故論二者支出之效果，標準亦異。公共團體之職務，如維持和平，舉辦教育，及衛生事業等等，其功效多屬無形。至私人所經營之企業，其效果多屬有形之物件，譬如營業，則以淨利之多寡有無為斷。故公共支出之當否，不能以貨幣之數量為測視之標準，惟私人支出之得失，則可以貨幣數量為之計算也。

不第效果之標準異也，其經理之原則，亦稍不同。政府理財，以出入平衡為原則；私人理財，則以收入超過支出為原則。蓋國家除有特種目的之蓄積外，不宜以蓄積財貨為目的，因其所需之財，可用強制方法得之，人民之富，即為國家之富，故以收支適合為已足。私人則由自致勤勞以獲利益，勤勞之時期有限，故重在厚殖資產，以為不能自力時之計，富有積貯，即所以謀生活安全之保障也。

第四節 財政學與其他社會科學之關係

財政學與經濟學之關係

財政學為經濟學之一支流，故兩者之關係，極為密切。欲論公共收入與支出，則不能不根據經濟學上之生產論及消費論；欲論租稅之轉嫁及歸著，則不能不利用經濟學上之價值論與分配論。至於公債之研究，當溯經濟學中之信用論及交易論。故治財政學者，非先

於經濟學之原則，具有深淹之研究，決不易探其窈奧。

財政學與政治學之關係

財政學與政治學之關係，其密切之程度，不在其與經濟學關係之下。一國之財政政策，率與其國當日之政治學說相符合，十八世紀末葉，個人主義學說盛行於歐洲，賦稅多根據利益說；其後國家有機體說勃興，視個人為組織國家有機體之細胞，為國家整個之存在及繁榮計，富者之輸納，應較貧者為多，於是利益說衰而能力說代之以興。此政治學說影響財政學說之例也。

中央集權之國，其財政權亦集中於中央，地方分權之國，其財政權則分散於地方。財政制度，率隨政治組織而定。法國財政制度為中央集權，美國財政制度為地方分權，皆政治制度影響財政制度之例也。

財政學與歷史學之關係

財政學研究之材料，不僅限於當代之社會情形，常須窮源究委，溯諸往古。歷史為過去人類活動之記錄，財政學之原則，端賴歷史中所供給之材料以為表示。一種財政制度，必求合於其國之歷史背景及民族性，始可易於推行，否則必多扞格難行之弊。

財政學與統計學之關係

統計學為一種方法科學，財政學之研究，須依賴統計學之處甚多。凡一國財政政策之定奪，大率賴已往公共收入及支出之正確統計為根據，否則其結果必等於憑空臆造，鮮有能付之實施者。又如欲研究租稅之影響，必賴於各階級及各地方財富分配之統計，欲研究

租稅之轉嫁，必賴有稅率與物價之統計。蓋此種統計材料，關係財政甚重，因昔日缺乏之故，所以財政學發達較遲也。近世統計學應用較廣，方法較備，故財政政策，始易據已往正確之統計，以為定奪。

第五節 財政學之範圍

財政學研究之範圍，可分為支出，收入，公債與財務行政四部。

法國財政學者波列謂財政學無研究公共支出之必要，遂不以支出論為財政學之一部分。其所持理由，以為公共支出之額，須依國家之職務為轉移，難於確定。國家雖有其慾望，吾人無研究之必要；吾人所應研究者，祇在如何可使個人犧牲少而又能充分滿足國家之慾望^①。此說不免近於武斷。蓋公共收入之額，為社會之財源所限制，徵課之數，祇能在一國人民能負擔之範圍以內，非可隨意增加。且公共支出，為收入及公債之最後目的，若使對公共支出之數額，及各項支出之重要，漫無研究，則將無所依據以定收入之制度，此本書之所不取也。

本書除緒論中兩章略述財政學之定義範圍及其發展外，共分五編，第一編研究支出；第二編研究非租稅收入，如公產公業及行政收入等；第三編論租稅；第四編論公債；第五編研究預決算制度，即所謂財務行政也。

參 考 書

- Bastable, C. F.: Public Finance, Introduction, Chapter 1
Adams, H. C.: The Science of Finance, Introductory chapter
Lutz, H. L.: Public Finance, Chapter 1

① Leroy Beaulieu: Traité de la Science des Finances. I.23.

第二章 財政學之發達

財政學爲社會科學中之後進，考其迅速發達之歷史，尚不過百有餘年。斯密亞丹氏以前，歐西論財政者雖不乏人，要之使財政學具有科學之性質，則自斯密氏之原富論始。嗣後經德英意法諸國學者之研究，財政學之科學基礎，遂得益臻鞏固。在此百餘年間，財政學發達極速，吾人欲了解現在之財政學，必須溯其發達之步驟，及各國各期之代表人物，否則對於現在財政學之理論，甚難獲得明確之了解。故於討論財政學內容之先，特先將其全部之歷史，作一簡單概括之所述。

第一節 歐美財政學之發達略述

(一) 古代及中古

古代歐洲無財政學，雅典收入論(Athenian Revenues)一書，相傳爲塞諾芬(Xenophon)所作，論及當時之財政。此外柏拉圖亞里士多德等之著作中，亦偶有涉及財政學，然皆以倫理的或神學的見地爲基礎，未能脫離政治哲學之範圍，不能稱之爲財政學。且當希臘羅馬之時，社會組織，根本與近世不同，在當時社會組織之下，經濟學無由發軔，財政學自亦無所附麗而起。綜其彰著之特點，足使當時無發達財政學之可能者有二：

第一，邦權無上，個人之地位低落 希臘羅馬之世，賦稅制度，尚

未確立，稅課多不按公平之原則，政府得隨意征斂，個人無敢反對者。蓋當時之人民，率以邦權爲無上，國家一有需要，個人當盡輸其所有，以供國用。夫財政學之研究，常假設政府與人民對待之局，論收入則以足國用而不擾民爲本，論支出則以維持政府之生存及促進人民公衆之利益爲先。在古代邦權無上，個人地位低落之時，政府與人民對待之局未成，故財政學無發展之可能。

第二，工商業地位之卑賤 希臘羅馬之民族，富有尚武之精神，武士階級，爲社會所尊崇，而從事工商業者，則爲社會所凌視。政府復侵奪其財產，限制其經營，故終希臘羅馬之世，工商業未能發達。因之公共收入之財源極隘，此亦古代財政學不能發達之一因。

中古之世，財政學說亦沈寂無聞，而此時之行政組織，又遠出羅馬帝國之下。此期之特點，爲封建制度，經濟中心。漸由村落進爲城市，然地主之勢甚盛，各國君主多賴私有產業之收入，以自維持。君主與人民，殊鮮直接之關係。在此情形之下，財政學說自亦不能發展。迨至中古末期，德意之城市，漸趨繁盛，人民之經濟活動，亦日擴大，財政理論之探討，因之而起，弗洛倫丁 (Florentine) 之累進稅辯論，實爲近代財政學說之濫觴^①。

(二) 近代

一，波丹氏 (J. Bodin) 十六世紀中葉起，英法西班牙等國之中央集權，日形鞏固；貨幣經濟漸漸發展；美洲貴重金屬之發見，又使經濟關係，發生改變。當時學者感覺許多財政上不經見之新問題，非

昔日之財政論所可解決，乃起而研究，故十六世紀下半葉，歐洲社會科學，呈一種新發展之趨勢。

法人波丹·(1530-1596) 卽此種新趨勢之主要代表，曾著共和國 (Republic)一書，其書中第六章論及財政，分公共收入爲七類，依當時之重要程度，順次排列，首列公產收入。波丹對於進出口貨物，均贊成有關稅之制，第原料品與製造品，則須分別，以爲原料品出口與製造品進口，皆宜課以重稅。至於直接稅，據氏之意，僅可用爲必要時增加收入之法。此外甚主張徵收奢侈品稅，對於支付戰費及其他非常支出，則主以先募公債爲得策，但不主募集有利息之公債。此爲波丹氏學說之大概，其影響於後世德國財政學者頗巨。

二、重商主義派(Mercantilists)與官房學派(Kameralists)

十七世紀後，財政論之討論，漸漸發達，其重要原因，爲當時重商主義之盛行。重商主義爲當時歐洲政治家所一致宗奉，其根本思想，在於裕國富民。而增富之道，卽在輸入貴重之金屬，故於國際貿易，堅主出超。又因欲達此目的，乃對國內之工商業，採干涉保護之政策。此派之根本精神，既在富強，故對於財政理論及租稅征課之法，亦時加討論。當時因貨幣經濟發達，資本之儲蓄漸著，學者間關於消費稅及直接稅之選擇，發生論爭。辯護消費稅者如霍布斯(Hobbes)，以爲租稅應與人民享受國家所予之利益相適應；人民享受國家所予之利益，可自其所消費察之，故就個人消費之物品課稅，甚合正義。辯護直接稅者如洛克(Locke)，則以各人享受國家所予之利益，應以其人在社會上所享之利益爲之測定，故課稅於所有之財產，甚爲公平。

要之，重商主義派之租稅觀念，即屬於所謂租稅利益說也。

繼重商主義而討論財政者，爲德國之官房學派。此派代表人物，爲尤斯提(Justi 1702—1791)及遵能非爾斯(Sonnenfels 1733—1817)二人。尤斯提著作甚富，其財政論出發於重商主義，闡明財政與國富不可分離之關係，對於租稅之征收，主張以財產多寡爲標準，以公平確實簡便爲原則；對於公共收入，則注重公產收入，及君權收入(Regalian rights)，而以租稅收入爲次要。氏分財政學爲三部，詳加討論，一曰收入，二曰支出，三曰財政組織及管理。此於財政學之發達上，影響甚鉅。遵能非爾斯承之，以爲公共收入，須以租稅爲主要之源，較之尤斯提，似又進步。要之，此派對於君主之福利，與人民之福利，未加分別，以君主爲人民之中心，故特別注意財政管理，以求充實國庫，而其對財政學發展上之貢獻亦在此。

三，重農主義派(Physiocrats)，十八世紀中葉，重農主義勃興，此派爲提倡經濟自由主義最初之學派，對於重商主義，實係一種反動。蓋此派對個人之經濟行動，主張應任各個人之自由；對於經濟學上之生產，主張純淨生產論。其意以爲惟純淨生產，可以課稅，而有純淨生產者，則惟土地，工商事業，僅能使農產品增價，不能依天惠以發生剩餘，故主張征收土地純生產之單一稅，以爲主要之公共收入。此派之主要代表爲揆內(Quesnay 1694—1774)其後法國政治家哲學家杜古(Turgot 1727—1781)昌大其說，爲當時歐洲經濟財政思想之中心。

四，斯密亞丹氏(Adam Smith 1723—1790)

一，斯密亞丹之財政說 財政理論，粗具科學之規模，自斯密氏之原富出始。氏在經濟學史上，爲正統學派之始祖，其根本學說，雖多繼承重農學派，然在財政學史上，則能滌除重農學派之誤點，竟財政學草創之功。其所著原富之第五編，於君主之收入與支出，論列甚詳。對於支出，主張分爲個人權利保護支出，及國家組織支出二項；對於賦稅制度，則反對單一稅制，而主張由直接稅及間接稅相合而成之賦稅制度，且建設平等確定便利及經濟之四大租稅原則；對於公債，不甚贊成，以爲非普通所應採用之財政手段；對於官產，則以爲國家不能經營得宜，主張脫售。氏之議論，每多獨創，故後世財政學者多宗之。

二，斯密亞丹對於財政學之貢獻 斯密氏之所以震古爍今爲財政學發展史之中心者，其故有三：一，集前人財政理論之大成，融會貫通，確示後人以財政學科學的研究之方向。二，揭示財政學與經濟原理之密切關係，例如從經濟學上之分配論及交易論，以研究租稅之歸著是。三，斯密氏病重商主義者主張國家干涉個人經濟活動之說，力主限制國家職務於防衛，司法，及私人所不願爲之公衆事業三方面，在此三者之外，一切皆由個人順自然法之原則，任意經營，政府不當加以干涉。蓋政府之行動，既甚狹隘。則公共支出，亦可不致有過度之膨脹也。

斯密氏原富論出版以後，在各國財政理論之發展上，皆有極大之影響。但因各國政治經濟之背景，彼此互異，故此項影響之性質，亦各不同，在英國繼斯密氏而起者有呂嘉圖 (Ricardo) 與穆勃 (J. S.

Mill)。呂嘉圖著有政治經濟與租稅之原理(Principles of Political Economy and Taxation)一書，1817年初版；穆勒著有政治經濟學原理(Principles of Political Economy)一書，1848年初版，皆折衷於斯密氏縮小國家職務範圍之說。在法國則因大革命以前，專制君主擅作威福，橫征暴斂，民不聊生，學者及思想家皆思減少國家之職務，故斯密氏原富一出，甚為法國學者所歡迎。塞氏(J. B. Say)承之，益伸其說，對於政府必要之職務，亦往往輕視其重要；又因當時法國財政制度禁亂，故財政學者研究時，多自財政管理入手，因之對於特殊財政問題之討論，較英國學者為多。德國自十九世紀上半葉正統學派之財政學漸輸入後，與舊有之官房學相溶合，於是財政學之研究頗盛，遂漸劃然成為一獨立之科學。1832年勞氏(K. H. Rau)所著經濟學出版，其第三編論財政學原理，分為四章，第一章論支出，第二章論收入，第三章論收入支出之關係，第四章論財務上之行政。此書綜集大成，在德國經濟學及財政學之研究上，甚有地位。意國財政學之發展，亦受正統學派之影響甚著，蓋斯密氏與塞氏等之學說，流入於意殊早，且甚有力，嗣後意之財政學者，受德國財政學發展之激動，益致力於當時財政問題之研究，於是名家輩出，著作多能以獨創見稱，就中以 Ricca-Salerno, Mazzola, Zorl, 諸人之著作為要^①。

第二節 歐美現代財政學界之著作

近世紀來，歐美財政學發達甚速，思想方面，隨事實而時易，故原

① Seligman, E. R. A.: Essays in Taxation 9th ed. pp. 562—563

理原則，亦多應時而變。加以近世經濟情形，發生鉅大之變化，財政問題，如麻而起，故現代財政學界，關於專題討論之著作，浩如煙海，多不可數。下列所述，僅就其普通而最著者言之，其他尚什百於此。固不能罄舉也^①。

英國財政學中，其唯一有系統之大著，即爲柏斯特布爾（C. F. Bastable）之財政學（Public Finance 3rd ed. 1917），是書出版已久，因事實與理論兩方面之發展，故書中多數地方，都已過時。第年來英國財政學家，關於租稅及公債方面，著述甚多，而尤以斯丹溥（J. Stamp）討論租稅之書爲最著。斯丹溥之著作，有 Fundamental Principles of Taxation in the Light of Modern Development 1921; British Income and Property, 2nd ed. 1921; Wealth and Taxable Capacity 1922, 等書。其他如達爾頓（H. Dalton）之 Principles of Public Finance 3rd ed. 1926, 及皮過（A. G. Pigou）之 Studies in Public Finance 1928, 亦均爲重要之著作。

美國財政學中，關於一般概論者，有亞當士（H. C. Adams）之財政學（The Science of Finance 1898），及卜南氏（C. C. Plehn）之財政學入門（Introduction to Public Finance 4th ed. 1920）。此外關於租稅方面者，則以塞里格曼氏（Edwin R. A. Seligman）之著述爲最富。塞氏之著作，重要者有 Essays in Taxation (9th ed. 1921); Incidence of Taxation (4th ed. 1921); Income tax

① 參考前書 Chapter XVIII

Bullock C. J. Selected Readings in Public Finance, Chapter 1.

(2nd ed. 1921); 等書。除上述外，尚有布洛克 (C. J. Bullock) 之 *Selected Readings in Public Finance* (3rd ed. 1924), 亦財政學選輯之善本也。

法國財政學之書籍，如 R. Stourm 之 *Budget*, Leroy Beau lieu 之 *Traite de la Science des Finances* (7th ed. 1906) 皆為現代主要之著作。而法國著名之財政學界泰斗 G. Jeze 氏，著述豐富，其 *Cours de Science des Finances* (5th ed. 1912) 一書，尤為學者所不可不讀也。

關於財政學之著作，德儒所出尤多，如瓦格涅 (A. Wagner) 之 *Finanzwissenschaft* 1889; 康氏 (Von Gustav Cohn) 之 *System der Finanzwissenschaft* 1889 等，均為鉅著。現世紀來，有 M. von Heckel 之 *Lehrbuch der Finanzwissenschaft* (2nd ed. 1911); W. Lotz 之 *Finanzwissenschaft* 1917 等書，亦均為重要之著作。此外尚有匈牙利教授 Bela Foldes 所作之德文本財政學 (*Finanzwissenschaft* 1920), 尤值一讀。

意大利重要之財政學著作亦甚多，其中如 F. S. Nitti 之 *Scienza della Finanze* (4th ed. 1912); A. Graziani 之 *Istituzioni di Scienza della Finanze* (2nd ed. 1911), 皆為極完善之書。此外如 Flora 之 *Manual della Scienza delle Finanze* (6th ed. 1921); L. Finaudi, 之 *Corso di Scienza della Finanza* (3rd ed. 1916), 亦皆名著也。

第三節 中國古昔之財政論說略述

中國古代，無財政學之專書，其涉及理財之道者，則多有之，大率關於定賦稅制國用兩端。三代賦稅之制，爲土地單一稅，故關於稅制上之討論較少。其關於制國用者，禮記王制篇有云：「冢宰制國用，必於其歲之杪，以三十年之通制國用，量入以爲出。」又云：「國無九年之蓄曰不足，國無六年之蓄曰急，國無三年之蓄曰國非其國。」即此足見吾國古時制用之法，年有概算，以量入爲出爲原則。第量入爲出之制，必特帑藏贏餘以備緩急之用，故又注重有準備非常國用之儲蓄。

中國學術之發達，以周秦爲最盛，故財政論說之昌明，亦推此時。茲就當時財政論說之關於支出與收入兩方面者，揭要述之以示一斑。

一 支出方面

古時談制國用者，均主節用。節用說爲墨家之要義，墨子有節用三篇，其言云：「聖人爲政一國，一國可倍也，大之爲政天下，天下可倍也，其倍之，非外取地也，因其國家，去其無用之費，足以倍之^①。」此卽以減少支出爲增加收入之意。儒家贊成財政節用之說，與墨家同。孔子曰：「道千乘之國，節用而愛人。」又曰：「禮，與其奢也寧儉。」荀子曰：「足國之道，節用裕民，而善藏其餘。」又曰：「上好攻取則國貧，上好利則國貧，士大夫衆則國貧^②。」此卽以縮減軍備裁汰冗員爲節用方法之意。

① 見墨子節用上

② 見荀子富國篇

儒者對於生財之道，合國家財政及社會經濟而求之。記曰：「生財有大道，生之者衆，食之者寡，爲之者疾，用之者舒。」呂氏釋之曰：「國無游民，則生者衆；朝無佞位，則食者寡；不奪農時，則爲之疾；量入爲出，則用之舒。」此四者爲增加國富之要道，而制用之原則，亦可於此見之。

古時政府各支出項目之開支，均有一定之收入以充之。按周官制用之法，太宰以九賦歛財賄，以九式均節財用；易辭言之，卽以九種賦（如邦都之賦，邦中之賦，山澤之賦，關市之賦等）之所入，分供九種式（如祭祀之式，賓客之式，工事之式，羞服之式等。）之所出也。其餘以九貢供弔用之費，九職充府庫之儲，此則以不規則之收入供不時之需也^①。

二 收入方面

賦稅均平，爲收入之重要原則，古時均稅之說，頗爲儒家所服膺。孔子曰：「不患寡而患不均，均無貧。」三代理財，最重均平，對於賦稅之學理，以爲什一之稅，爲天下之中正，不可重於此，亦不可輕於此。

保護稅源之說，散見於各書中尤多。孔子曰：「百姓足，君孰與不足，百姓不足，君孰與足。」荀子曰：「下貧則上貧，下富則上富^②。」呂氏春秋有言曰：「竭澤而魚，豈不得魚，明年無魚。」以上各語，均足見其以人民之富，卽爲國家之富，其注重國民經濟之意，殊甚揭著。

① 周官一書，爲後儒僞作，已有定論，其所載九賦九式之說，固不足信；但漢代去古未遠，或亦不爲無根也。

② 見荀子富國篇

反對聚斂，爲儒家之要旨，冉求爲季氏宰，賦粟倍於他日，孔子謂「鳴鼓而攻之可也。」孟子曰：「能爲君闢土地充府庫者爲民賊。」又曰：「賢君必恭儉禮下，取於民有制。」大學曰：「與其有聚斂之臣，寧有盜臣。」儒家注重農業，故主輕賦以利民，蓋政府不事聚斂，則人民之財富充裕，而國家自無不足之虞。

法家注重鹽鐵之利，與儒家稍異。按管子之法，爲官山海，正（卽征）鹽筴（卽利贏之意）。因山鐵之利，量其重，計其贏，民得其十，君得其三，雜之以輕重^①，字之以高下。此項取民之制，卽恃公共營業以供國用之法也。

上述關於支出與收入之學說，爲儒法諸家理財之要義。儒家重農本而賤末作，尙仁義而斥功利。漢興以後，專崇儒術，賤興利之臣而羞言利，雖司馬遷史記，有平準書，班固漢書，有食貨志，然理財之學說，終因之而弗克復振。魏晉以後，留意財政之學者間亦有之，唐有杜佑纂通典一書，首列食貨十二卷，於普通政書之中，有偏重食貨之意。繼是宋鄭樵撰通志，元馬端臨著文獻通考，體裁互異，旨趣相同。其於食貨之歷史，引證綦詳。馬考晚出，錄關於食貨者共二十七卷，首列田賦諸考，志在做杜書之成規，而補其闕略。而諸考中特列國用考，爲前人所未有，其注重財政，更爲顯著。明清以來，踵而增之，遂有九通之目。其他財政專籍，唐有李吉甫之元和國計簿；宋有蘇子由之元祐會計錄，及丁謂之景德皇祐治平熙寧四書；明有張學

① 輕重：輕重爲法家之術，以爲物多則賤，寡則貴，散則輕，聚則重，人君應視國之羨不足而御財物，視物之輕重而禦之準則，貴賤可調，而君可得其利。

顏之萬歷會計錄四十三卷，及汪鯨之大明會計錄類要十二卷，上述各書，率皆網羅一時出納之計，惜均佚散無傳，所可得者，惟蘇子由收支民賦諸序而已。

降及清代，則有清季之戶部則例，惟自同治十三年以後，未經修訂。東華錄一書，於雍正十三年以前之歲出入，備列每年之末，而乾隆以後，第載民數穀數，外此略而不書。大清會典，屢次增修，歷朝之出納，無不詳備，惜迄於光緒己亥；且外銷各款，莫得而徵。至若閩縣王慶雲之熙朝政紀，於道光末禩爲尤詳，鄞縣陳康祺郎潛記聞之度支考，則就同治一朝有所搜輯，李希聖之光緒會計錄，成於二十二年，其後咸付闕如。清末財政清理局，對於各省財政沿革利弊，編訂說明書，共二十冊，詳而可靠，足資採用。有清以前，關於財政之著述及資料，其可資參考者略如此。

第四節 民國以來之財政資料及著述

民國以來，財政資料之最重要者有三：一爲前北京政府財政整理會之各項報告；二爲前北京財政部財政調查處之各省財政調查；三爲最近國民政府財政部甘末爾設計委員會之研究報告及建議。茲分述之如下：

財政整理會成立於民國十二年八月，以審核中央各機關無確實擔保之內外債務之本利實數；根據此項審定之債額，研究整理及清算方法，並討論債務整理後中央宜有之財政方針。其所編成之報告，統計三百三十種，共分債務，預算稅收及其他財政各問題四類。債

務方面，曾向債權債務雙方分別列表調查，彙集核算，財部內債，以債權債務雙方所定結算辦法，擬為標準，結數刊佈。外債數目，與各國債權代表詳為核對，列表刊布。交部內外債之清理亦如是。為詳盡計，又將財交兩部各債經過始末，詳為說明，編印財政部經營有確實擔保外債說明書，財政部經營無確實擔保各項外債說明書，財政部經營無確實擔保各項內債說明書，交通部經營各項債款說明書等書，皆為研究我國內外債最詳審之資料。預算方面，則就財部調取各省送到表冊，會集各專門委員，從事編製，第一次印行者在民十三年九月，為試擬預算。第二次印行者在民十四年十月為暫編預算。第三次印行者在十六年五月，為整理國家財政概算。此外又有中央每月軍政費概算，核擬中央每月支出概算，及其他各項調查比較表約十數種，皆以備預算之參考。稅收一項，注重事實之調查，如關鹽菸酒印花各稅，及應解中央專款各項稅收等，皆以調查所得，分別表列刊行。其如何整理之法，則列作條陳，單行編輯，如鹽稅收支概況及增收之意見，調查印花稅及關稅自主之先決問題，關稅之二五附加及裁厘加稅之各項研究，煙酒專賣意見書，整理全國稅制計劃書等書。新稅問題，亦曾分別研究，具有成編，如營業稅之研究，所得稅之研究，發行鈔票稅之研究，家屋稅之研究，內地稅之研究等，為類頗多。此外關於財政其他各問題，如審計制度，則有整理吾國審計制度根本計劃書，吾國審計制度之商榷，各國審計制度之現狀及中國審計制度之批評等；如交通整理，則有交通財政積極的計劃案及審查報告，將來郵政方面關於整理收入之計劃等，此財政整理會所刊行之財政資料也。

前北京財政部財政調查處，亦成立於民國十二年。方其設立之始，其旨在調查各省區財政實況，成一有系統之專書，以爲整理財政之根據。故製成調查歲入歲出各表共九十餘種，自前清宣統三年始至民國十三年止，先發各區財政機關填報，更由調查大員率領派定各省區調查委員分別馳往各地調查，共得總分表冊四千餘份，並具說明。其中如浙江江西江蘇等省最爲詳備，即廣西四川貴州等省，亦各有表冊及說明，爲向來所未有，惜刊資過鉅，致未能全部付梓也。現已印行者，僅第一編各省區歷年財政彙覽，該書刪繁就簡，以每省區爲一卷，每卷冠以財政總說明，次以國家財政概況經濟說略，重要各表，分別附後。十數年各省區財政之經過，顯豁呈露，亦云善矣。

國民政府成立以來，聘美儒甘末爾教授來華組織甘末爾設計委員會，集專家十餘人，進行我國財政上之設計。該委員會分(一)幣制銀行，(二)預算會計及國庫監督，(三)國債，(四)鐵道，(五)租稅，(六)關稅政策各股。均有報告及建議，此亦研究吾國財政之重要資料也。

除上述財政整理會，財政調查處，及甘末爾設計委員會所刊布之財政資料外，關於鹽務者有鹽務署所刊行之清代鹽法志及鹽務年鑑；林振翰之川鹽紀要及浙鹽紀要；鄒琳之粵鹽紀實諸書。關於關稅者有盛俊之海關稅務紀要，及賈士毅之關稅與國權諸書。關於公債者有賈士毅之國債與金融，徐滄水之內國公債史，晏才傑之公債論諸書。關於民國以來之一般財政狀況者，有賈士毅之民國財政史，楊汝梅之民國財政論諸書。此外屬於財政史者，有胡鈞之中國財政史；

屬於教本者，有陳啓脩之財政學總論，李權時之財政學原理。其他坊間年來所出版之財政學譯述，爲數殊多，茲不備舉也。

參 考 書

Bastable C. F.: Public Finance Introduction ch. II

何崧齡譯 小川鄉太郎著財政總論緒論第三章

胡鈞 中國財政史 緒論及第一章

第一編 支出

第一章 概論

第一節 公共支出之意義

公共支出問題，在昔君主專制之時，殊無重要之意義，蓋其時，君主視治理其國，爲天子之特權，率以其國之土地，爲其私產之一部，公私費用，治爲一爐，故公共支出之性質，甚難確定；然君主以國土爲其一部分私產之見，證之歐洲中世紀時之事實，亦具有相當之理由。蓋因中世紀時，握最高權之人君，多爲轄地最廣之地主，而其所以得爲君主，亦往往因其擁有地產甚多之故。卽十八世紀時，德國之官房學派，討論財政，猶以君主私產爲國家收入之要源，而於公私支出之判別，仍未嘗予以重視也。

吾國古時財政制度，則似稍異。國用所需，多恃稅貢以爲之供，與歐洲古代之特公產爲重要收入者不同。且君主之私費與國家之歲出，初未嘗混而爲一，按周官所載，成周之制，王之所用，設有玉府內府司之，以別於大府。漢代大農爲國家之帑藏，少府所蓄，則以供天子私用之費；魏晉至南北朝因之。唐有轉運度支，而復有瓊林大盈；宋有戶部三司，而復有封樁內藏。明代內府凡十庫，歲進金花銀

百萬，後漸增多。清代宮闈所用，由內務府支出。就此以觀，公私之分甚明。歷代恭儉賢主，常捐內帑以濟軍國之用。第後世奢侈之君，因費用無度，內府不足，亦有濫耗外府以供耳目之娛者，此則專制君主治下之所不能免也。

人君處君位與其處於個人地位之區別，在歐洲實現甚遲，由微而著。第自此區別成立之後，君主處君位之責任，與其處於私人地位之責任，於是遂劃然明判。故今日各國之君主或總統，處於私人之地位，可擁有雄厚之私產。其私產收入，無以之為公共收入者；其私人支出，亦未有以之為公共支出也。公共支出者，簡括言之，即政府執行公共事務之支付也。自近代政治觀念，以政府為適應民衆公共需要之社會組織，於是公共支出之重要，遂倍蓰於前。蓋昔時專制治下之政府，率以君主之利益為前提，故支出之泰半，均用以供君主一身一家之娛樂，而其餘瀝之及於民者，不過十之三四。自立憲政治風行之後，觀念為之一變，始知政府之所以存在，乃為謀被治者之利益，國家之支出，漸多用之於公共目的及公共利益之途，以期直接或間接可助長人民之生產力。今日文明各國之收入，無不重取之民，然而民不病者，支出之用途，亦多為民故也。研究公共支出之性質，欲明其特點，須自下列兩種觀點討論之。

(一)自個人的觀點察之 量入為出，為私人支出之原則；量出為入，為制國用之原則，此理固甚明確。但此種原則，有其止限。蓋國家之費用，所以供執行公共事務之支出，固可取之於民，第亦為人民所能支配之財富額所限制，不能取之無度。換言之，公共支出，非

僅以政府之需要爲標準，尙須視社會總收入爲限度。故就此點言，實亦與私人支出有相類似之處。且公共需要與個人需要，同屬社會公共生活之原素，二者分配之決定，須視其對於全社會之維持與發展上之比較重要性爲轉移。瘠一而肥一，甚非所以致發榮滋長之道。惟兩者分配得宜，則個人生活與國民公共生活，均不致受損害而可以日就發達。故自個人之觀點討論，公共支出額之定奪，雖可量出爲入，然亦應當受一國社會總收入之限制。

(二)自集合的觀點察之 國家之生命，可以視爲永存，故其支出之目的，亦宜具有久遠之性質。例如舉辦教育，可以增進人民之智識，振興科學，可以促進工業之進展，培養森林，可以供給將來需用之材料。此項支出，雖其最後之目的與影響，皆可以增加人民之生產力，補益國家之收入，然要非短時期間所能立奏功效者，國家不能以其無目前之效，遂謂此項支出爲非有利之投資。

國家與個人對於有利投資之解釋，亦稍不同。個人以投資之有貨幣收入且具贏餘者，爲有利之投資；國家則以支出之能改善或造成社會政治或工商業之環境，足使私營事業增進效率者，爲有利之投資。蓋國家爲人民而存在，其主要職務，在改善各種情形，使人民之活動，可獲充分之發展，至有無貨幣收入，則非所宜計也。然按之事實，人民之工商業發展，社會之總收入必增，國家之稅源，亦必隨之而愈充矣。

概括論之，就一方面言，國家爲人民之集合體，政府爲人民之代理人，故國家之需要，實卽人民全體之集合需要，關於多數公共支出

之問題，詳細抽繹，均爲各個人之集合支出之問題，故應以個人判斷其私人支出之法察之。就另一方面言，國家爲具有永久生命之有機體，凡私人爲利益計而不願負之責任，國家應負擔之，而其所擁有之權力，又遠駕個人之上，足以實行此種責任，故除以個人觀點察之以外，又當因國家之特殊職權與性質，而以集合之觀點察之。

第二節 國家職務之範圍

公共支出之數額，視國家之需要而定。國家需要之大小，視國家職務範圍之廣狹而定。故吾人於討論公共支出增加的趨勢之先，應將國家之行動範圍，略加論列。

關係政府職務之社會學說，在十九世紀中，最流行者有專制主義及個人主義兩派，對於國家之行動範圍，均有顯著之影響。茲分別略論之。

(一)專制主義(Absolutism)派 此派之根本觀念，源出於羅馬法，在十九世紀中葉以前，盛行於歐洲大陸，近世德國之政治思想中，猶多是說。根據此派之意見，以國家爲公共生活之中心，國家之行動範圍，宜充量擴張，而不受尋常道德之拘束，及任何方面之限制，且不第不受限制與拘束，其所有之決定與行動，卽爲公共道德之標準；換言之，卽凡國家所爲，無不當者。

代表此派之德國學者如斯泰因 (Stein) 以爲財政家應祇注意支出之適當與否，而不宜以省費爲事。此猶爲財政原則所允許；至如凱福曼 (Kauffmann)，以爲文明國之稅制，應以國家之需要爲標準，

而其對於個人公道與否，則非重要之問題，此說似過趨極端。其他如拉斯 (Nasse) 之意見，亦大致類是。

(二)個人主義 (Individualism) 派 此派學說，係由條頓及撒克遜之自由思想演進而成，十九世紀初葉，曾盛行於英美。根據此派之主張，社會活動，以個人為中心，國家職權，宜縮減至最少限度。斯密亞丹氏在其原富論中，謂國家職務，祇應以下列三種為限：(一)預備國防；(二)維持治安及執行司法；(三)辦理工務及私人不願為之公共事業。除此三者之外，均非國家所應問。

代表此派之最著者為柏雷氏①，氏嘗謂常人以為凡有益之支出，均為國家所應辦，實為一種謬誤之見解。蓋因事雖有益，然應為國家舉辦與否，殊屬另一問題。如不必需國家舉辦者，即為有益之事，國家亦不應舉辦。氏認國家之支出，除保持治安及抵禦外侮之必需費用外，餘均為無益之耗費，其取諸人民，皆非正當之舉。

以上兩說，皆為極端之論，不能無疵。討論國家職務之範圍，貴能得乎情理之中。處現代趨向社會主義之世界，國家之職務，當然不能以鞏國防維治安為已足，凡足以增加國內之物質富源及促進社會之發達者，均為國家正當之支出。但國家職務之擴張，亦不能無止限之境。約言之，國家之支出，無論在何方面，其增加之數，所給與社會之利益，較之稅民因是項增加支出而招受之損失，足以相衡，則此種支出之增加，尚為限度以內所許，過此則非所宜有也。

① Sir Henry Parnell.: On Financial Reform p. 11A

第三節 公共支出與工商業及政治情形之關係

公共支出之性質及國家職務之範圍，均已稍加論述，茲再進而討論工商業及政治情形與公共支出之關係。

(一)公共支出與工商業之關係 公共支出之來源，出於社會之總收入，而社會總收入之多寡，定於其國當時工商業發達之程度。自人民之生產力觀之，工商業愈發展，社會之總收入愈增。社會總收入既增，則按經濟學之邊際犧牲說(Marginal Sacrifice Theory)，人民之平均納稅能力增長，同時因納稅所受之犧牲則減低。因此，國家之稅收，可以增加，而公共支出之數額，亦可隨之而膨脹。此工商業發展與公共支出之關係，一也。

自社會演化說觀之 人類之欲望，隨社會之演化而擴增，社會既循次日就發達，人民公共及個人之新欲望，亦尾隨而起。工業革命以後，各種新活動，尤層出不窮，其反映所及，足使政府之職務，日趨擴拓。例如政府為保護勞働者之利益計，乃不得不實施勞働工廠等法；為保障一般人民之利益計，又不得不公營獨占性質之事業。政府之職務，既受社會演進之影響而擴大，則公共支出之增加，自亦為事勢所必然。此工商業發展與公共支出之關係，二也。

復自社會投資方面觀之，政府之支出中，其用於發展社會方面者，吾人可謂之社會的投資。此項投資，凡足以提高人民私營事業之效率者，國家均視之為有利。故工商業發達之國家，其政府之支出，常較工商業落後之國家為鉅。蓋因人民生產之增加，由於政府之社會

投資而促成；政府見其投資之效，愈益增加其投資之數，結果工商業愈發達，而政府之支出亦日增。此工商業發展與公共支出之關係，三也。

(二)公共支出與政治情形之關係 一國之政治情形，影響公共支出亦甚鉅。所謂政治情形，包括內外兩方面言之，在內者為政治組織，在外者為政治環境。

甲，公共支出與政治組織 一國之公共支出，與其國之政治組織，常有密切之關係。即就中央與地方行政之比較重要性而論，政治組織非但影響中央與地方支出之分配，且於全國支出之總額，亦有顯著之影響。蓋地方自治發達之國，地方政府活動之範圍較廣，其支出之比例，較之中央集權下之地方政府所有者必大；結果其中央政府之支出，受其限制，自必趨於縮減。惟地方政府之行政，往往不如中央行政效率之大，且常多重複及浪費之弊。故地方主義興盛之國，就全國公共支出之總額言，勢必趨於增加。

乙，公共支出與政治環境 公共支出與政治環境之關係，尤為易見。試舉歷史上之事實以為證印。近代公共支出增加之最大原因，厥維軍備費之擴張，十九世紀初葉，英國參加拿破崙戰爭，其公共支出，自1809年之七千八百萬鎊，增至1814年之一萬一千二百萬鎊。十九世紀中葉後，大陸各國，民族國家主義，發達極盛，各國競修戰備，英國雖孤懸海外，然因國際形勢險惡，亦不得不整軍經武，以維持其海上霸主之地位。據柏斯特布爾及亞當士之統計，1869年英法德奧意俄六國之海陸軍費，合為521,250,000金元，至1895年，增至930,

600,000金元。此項軍備費之增加，推其原因，皆由民族國家主義之發展，釀成國際之猜忌，有以致之也。

參 考 書

Adams H.C.: The Science of Finance. Book I Chs. 1.2.

Lutz H.L.: Public Finance. 2nd ed. ch. II

第二章 公共支出之分類

第一節 分類之功用

公共支出之分類，即關於政府職務上支出項目之排列，按其重要，爲之次第，使政府職務之性質及費用，可以明白揭示而不相混淆。故分類得方，足以增加公共支出之意義。夫事實固重於形式之排列，然使分類雜亂，亦足掩蔽事實排列之重要意義也。分類之功用甚多，摘其要者而言之，約有兩端：

(一)適當之分類，足以促進民衆對於國家財政上之興趣。

人民對國家之歲出，固應具關注之心，然往往視之不加可否者，蓋因國家歲出之財政報告，其項目排列，多輕重錯亂，人民即欲明其真相，亦不可得。使能得一合理之分類，則人民對於國家之支出，易於洞悉實況，不第足以引起其興趣，且可獲得有益之批評。

(二)適當之分類，對於編製預算之重要。

編製預算，甚賴有完善之公共支出分類，爲之根基。欲使公共收入用之得宜，必先對政府各機關之比較重要及所需之費用，詳加考慮。且預算之精意，即在估計各機關之重要與全局之所需，以定其各個應撥付之數目。向使無完善之支出分類，則不能比較政府各機關之輕重緩急，爲之分配，其弊必至於彼肥此瘠，漫無定規也。就此一端，即可見公共支出之分類，在財政學上之重要。

第二節 分類之方法

公共支出之分類，各家之觀點不同，故其分類之方法，亦彼此互異。迨至今日，尚無一適當之分類，為一般所公認者。茲就各財政學者分類之觀點舉例言之。

(一)根據歷史觀點，則有柏斯特布爾以公共支出之發達的先後為標準之分類法^①。柏氏以為公共支出發達之次序，國防費最早，司法及治安費次之，一般行政費又次之，教育費，宗教費，及工商業之保育費等又次之。按氏此項分類法，一部分本諸各支出發達之先後；一部分又本諸其個人對於國家職務之觀念。就結果言，固合理論。第此法不足以表示各支出之重要，蓋古時政府之各重要職務，除國防外。未必即現代政府之重要職務也。

(二)根據收入觀點，則有尼克爾生以公共支出支銷後所獲之收入(Return)為標準之分類法^②。按氏之法，分公共支出為四大類：(一)公共支出完全無直接收入者，如濟貧費；或竟於收入上有直接或間接損失者，如軍費。(二)公共支出無直接收入，然於收入上有間接之利益者，如教育費。(三)公共支出可發生一部分直接收入者，如司法事項之有訴訟費收入，教育事業之有學費收入。(四)公共支出有全部直接收入或竟可得剩餘者，如公業經營費。

此法有可批評之點二：第一，公共支出與私人支出不同，不宜以

① Bastable, C. F.: Public Finance, Book I

② Nicholson J. S.: Principles of Political Economy vol III chs. 15.16

收入爲目的。此法專以收入爲分類之標準，未免不倫。第二，此四種公共支出之界限，分割不易，同一支出，可以列入甲類，同時亦可列入乙類。即以軍費而論，因其於公共收入上，有直接或間接之損失，故列第一類，然使戰勝之後，得有大宗賠款，則將列入第三類或第四類乎？

(三)根據利益觀點，則有卜南氏以公共支出使用後給予人民之利益(Benefit)爲標準之分類法^①。此法首倡者爲德儒康氏(Cohn)，卜南氏贊同甚力。卜南氏之分類，簡述如下：(一)公共支出給予全體人民以公共利益者，如國防及普通行政等費是。(二)公共支出給予一階級人民以特殊利益，但因此階級人民無能力之故，此種費用，應視爲利及全體人民之支出，如救貧養老等費是。(三)公共支出給予少數人以特殊利益，而同時復利及其他全體人民者，如司法郵政等費是。(四)公共支出之僅予個人以特殊利益者，如一切公營事業之費是。

此分類法，驟視之似甚簡便，然細加研究，即可發現其弱點之所在。蓋按此分類，各種公共支出之項目，不易指歸何類。且公共支出，必爲人民之公共利益或公共需要而用，始爲正當；否則，即不宜有所支出。至公共支出中，常含有給予特別利益之成分，此爲事實上所不能免。即就第一類言，所謂利及全體人民之支出，翔實察之，亦何嘗不含有特殊利益之原素在其中。譬如國防費，固顯然爲公共利益之支出，然按之史實，多數戰爭，有爲一階級之利益而戰，有爲保護

① Plehn, C.C.: Public Finance, Part 1, ch. 1.

一地方之人民而戰，甚至有僅為少數個人而戰者。由此而言，此項支出，似亦可歸諸上述之第三類；且所謂給予之利益，其程度頗難確定，特別利益與公共利益之分別，尤無一定之標準可循。同一事項，可列之甲類，亦可屬於乙類，如濟貧養老及義務教育等費是。故按此分類法，各種支出項目之排列，均隨排列者之意見以為定奪；易辭言之，此項分類法之根據，為主觀的而非客觀的，非真正科學之解決方法也。

(四)根據職務觀點，則有亞當士以政府之職務(Functions of Government)為標準之分類法^①。氏分國家之支出為三大類：(一)保護的職務(Protective Functions)之公共支出，例如軍備費警察費司法費及防遏社會疾病費等是。(二)商業的職務(Commercial Functions)之公共支出，例如公共營業之類是。(三)發達的職務(Developmental Functions)之公共支出，例如公共教育費，公共休養費，工場法施行費，公共調查費(收集社會統計，以及公共工務費(如運河碼頭道路等項)等是。

亞氏於分類法後，復討論三類公共支出將來之趨勢。按氏之結論，以為保護的職務之支出，必趨於減少，蓋因政府保護人民之職務，所以制止社會不正當勢力之發展，向使此種裁制之方，能得相當之成功，則是後需要裁制之處，必漸減少，而政府支出之用於是途者，亦必不致須與其他支出作比例之增加。發達的職務之支出則不然，蓋民智愈進步，社會愈發達，此項支出之數，必將隨之而俱增。商業的職

① Adams, H.C.: The Science of Finance, Ch. IV

務之支出，與公共支出之理論無關，然就其性質言，其趨勢亦或將趨於增加。此亞氏所謂公共支出之定律也。惟欲明瞭此項支出定律之意義，亞氏又謂須注意三點^①：第一，此定律中所謂保護職務，多屬警察權而言，關於軍備，又當別論。因警察權使用於一法律治下之境域內，而軍備則所以防禦外侮也。故警察及司法支出之趨勢，可得而言；軍備費用，關係國際之糾紛，則不易爲之預斷。第二，經常支出中，常有一部分，實爲資本之投資者，討論爲保護職務所提撥之支出，須注意及之。第三，政府保護之職務，遞嬗改變，譬如警察所服之勞務，今日與昔時不同。雖此支出定律，不能謂警察之勞務，須一一如昔，然同時吾人所宜承認者，近世社會發達，實使政府關於警察權之職務，日趨擴張，討論時亦不可不察也。亞氏支出之定律及其意義約如是。

亞氏以公共支出之研究著稱，其全部公共支出之研究，皆以上述分類爲出發點。然按此分類，亦多困難之點。蓋因各種支出之項目，究應歸諸何類，甚難確定，一人以之爲發達職務者，另一人或以之爲保護職務。卽以收集統計之支出而論，如關於貿易統計之收集，可列諸商業的職務之支出；關於社會統計之收集，可列諸發展的職務之支出。然若就整個收集統計之支出言，屬諸商業的職務之支出可，屬諸發展的職務之支出亦可。又如社會衛生事業，亞氏以之屬於保護；公共休養之設備，則舉而屬之發達，此種分別，似甚牽強。蓋保護與發達兩種職務，甚難爲之劃一鴻溝，強令爲之，必多掛礙。昔穆

① Adams 前書 p. 80-81

勒氏曾云，維持秩序與促進發展二者之間，不能劃一線以爲界，因維持秩序之支出，卽所以助長發展也^①。至政府經營商業之職務，質言之，亦以謀人民之利益爲前提，非純爲牟利而出也。

十九世紀末葉，財政學者，關於公共支出之分類，多根據上述各種觀點，已略及之。最近西拉斯於其所著財政學中，分公共支出爲兩大類^②：一爲主要支出 (Primary expenditure)，一爲次要支出 (Secondary expenditure)。前者包括軍備費，法律與治安費，政務費及債務費四種。後者包括政府之行動，如社會教育，公共衛生，救恤貧窮等；政府經營之事業，如鐵路郵政電報等；以及其他雜項。

西拉斯氏此種分類，對於政府職務之範圍，實膠附英國學派傳統之觀點。教育，衛生及救貧諸費，氏認爲非主要，自吾人觀之，現代國家，對於此種職務，實有不能忽然置之者，所謂主要次要之分，似無甚意義可言也。

總括言之。關於公共支出之分類，可用之方法頗多，宜兼採之，茲綜舉其要者於後^③。

(一)按公共支出支付時所購賣者 (Objects) 爲標準 此法按公共支出所購物品或勞務之種類，加以分析。所謂物品費，如文具，兵器，燃料糧食等費是；勞務費，如官吏雇工之薪水工資等是。採用此項分類法，對於政府之購買物品及用人行政方面，可以窺其是否得有

① Mill, J.S.: Representative Government, Ch. II

② Shirras, G.F.: The Science of Public Finance, pp. 50-52

③ Bnok, A.E.: Budget-making, Ch. IV

相當之效率。

(二)按公共支出之性質(Character)爲標準 此法足以區別經常支出(Current expenses),固定支出(Fixed Charges)及資本支出(Capital Outlays)三種不同之性質。

(三)按國家之機關單位(Organization units)爲標準 此法將公共支出分爲內政,外交,軍政,財政,交通,等部經費,及其他各機關之經費等,甚爲簡易;且能表示實際支出者爲何部或何機關,及確定某部或某機關對於某種支出所負之責任。

(四)按國家之職務爲標準 此法足以表示政府之行動及其行動之性質。一般民衆,除少數具有專門學識者外,大率對於國家之財政,喜自大政方針上批評,故採用職務分類法,甚爲適宜。

以上各法,對於國家歲出之分類,各具特殊有用之處,欲得一完善之分類,應兼採此數者之所長。蓋從民衆評判政府之政策方面着眼,則按職務分類之標準最善;從行政之責任專一,辦事之效率揭示而言,則以機關單位爲分類之法,又似滿意。假使行政之組織,能按政府職務之分類爲之,則兩種目的,可以兼顧並達。要言之,公共支出之分類,能求其簡明易見,且合於理,足使人民觀之,可以評判政府之政策及行政者之效率,則分類之功用出矣。

吾國年來預算中所用之支出分類法,大體上係採用機關及職務兩標準^①。而其區分爲臨時經常,又似兼採性質之標準。茲錄民國二十年度國家普通歲入歲出總預算中之支出項目於下以爲例:

① 按支出分類法中之「款」係按職務分類,款以下之「項」,則按機關分類。

歲 出 經 常 門

目 錄	百分數
國 務 費	0.70
軍 務 費	1.21
內 務 費	31.34
外 交 費	0.78
財 務 費	1.08
教育文化費	8.67
司法行政費	1.88
實 業 費	0.15
交 通 費	0.60
建 設 費	0.45
債 務 費	0.20
補 助 費	38.44
總 預 備 費	8.83
合 計	2.04
	97.27

歲 出 臨 時 門

國 務 費	0.16
軍 務 費	1.86
內 務 費	0.01
外 交 費	0.05
財 務 費	0.15
教育文化費	0.20
司法行政費	0.02
實 業 費	0.23
交 通 費	—
建 設 費	0.05
合 計	2.73
總 計	100.00

自上表觀之，就大致言，此種分類法，似無大可抨擊之處。且吾國支出方面之畸形狀態，亦可於此表中窺見一斑。第吾人有須注意

著，表中除黨務費，軍務費，債務費及補助費四者外，其餘各項，均為政務費用。所謂真正社會福利，建設事業之支出，實際上杳無可言也。

政府公營事業之支出，如路電郵航等，在支出分類上，列為營業會計，與普通會計相區分。年來國家普通歲出歲入總預算內。均措而不及。普通會計與營業會計之區分，固具有益之處，但因此而國家總預算內，竟不能見國營事業之現狀及盈虧，亦不無可訾，此今後所宜注意也。

參 考 書

Bastable, C.F.: Public Finance, p. 147-149

Shirras, G.F.: Public Finance, Book II, Ch. v

Lutz, H.L.: Public Finance, 2nd ed., Ch. III

主計處編：中華民國二十年度國家普通歲入歲出總預算

第三章 公共支出膨脹及分配之趨勢

第一節 公共支出增加之趨勢

近世各國政府支出之增加，已成顯著普遍之事實，無可置疑。惟對此項事實之解釋，則為說甚多。德儒瓦格涅研究此項增加之事實後，舉其所得，成爲一定律，命之爲「國家職務增加律」(Law of the increase of state activities)^①，以爲進步之國家，無論地方政府或中央政府。其職務均已逐時增加。增加之意義，包括外延 (extensive) 與內含 (intensive) 兩方面。易辭言之，中央與地方政府，不第新有職務日增，即舊有職務與新加職務之執行，亦較從前所爲，增加效率與完備，因之，公共支出，日形膨脹。

本章先就世界各主要國之歲出統計，討論其過去支出增加之趨勢^②。

法國在1300年時，國用總額，僅5.5百萬法郎；1491年，增至44.8百萬法郎；迨至1789年，遂增至750百萬法郎。自是以後，國用益繁，1896年共計3,400百萬法郎，1914年共計7,617百萬法郎，1924年共計40,200百萬法郎。1929年預算爲45,366百萬法

① Wagner A. Grundlegung der politischen Oekonomie 3rd ed. P. 893

② 比較一國各時代之歲出統計，困難甚多。意儒寧蒂教授以爲須注意(一)歲出內之實物支出與勞務支出之數量；(二)領土之廣狹；(三)人口之多少；(四)人民財富之數額；(五)貨幣價值之差異，五點，始能比較。見(F. S. Nitti, les Principes de science des finances, French edition. pp. 59-88

郎，較之1913年約增九倍；若與1300年較，則增八千倍有奇。

法國歷年國用增加表(單位——百萬法郎)

年 份	法 郎
1300	5.5
1422	13.6
1491	44.8
1560	84.0
1607	90.8
1715	266.0
1789	750.0
1830	1,095.0
1860	2,084.0
1880	2,760.0
1898	3,400.0
1912	4,743.0
1914	7,647.0
1920	58,100.0
1922	48,000.0
1924	40,200.0
1926	39,745.0
1928	42,445.0
1929	45,366.0

英國在1691年時，國用總額僅三百餘萬鎊，1797年增至58百萬鎊，1898年增至102百萬鎊，1914年增至198百萬鎊。歐戰以後，國用益增，1924年計共789百萬鎊。1930年之預算則達823百萬鎊之多，較1914年之支出額，約增四倍。與1691年相較，則增二百七十餘倍。英國為地方自治最發達之國，法為中央集權制最盛行之國。二國之制度雖不同，然其政府逐年之支出，則均呈增加之趨勢，足徵中央及地方政府之權限分配，與支出之增加趨勢無與也。

英國歷年國用增加表(單位——百萬金鎊)

年 份	金 鎊
1691	3
1747	11
1797	58
1866	65
1882	85
1898	102
1900	118
1914	198
1923	813
1924	789
1926	826
1928	839
1929	818
1930	823

德國自 1871 年以後，中央政府之財政，僅有郵政電政外交及海陸軍費各種支出，其餘各項國家用款，悉由各邦支出之。然德國歷年來中央政府之支出增加，為數甚鉅，當 1881 年時，國用總額僅 550 百萬馬克，至 1900 年，即增至 1,961 百萬馬克，1914 年又增至 3,016 百萬馬克。歐戰以後，增加愈多，1924 年共計 7,794 百萬馬克。1929 年之預算，為 11,032 百萬馬克，較之 1881 年時，亦增加二十二倍矣。

德國歷年國用增加表(單位——百萬馬克)

年 份	馬 克
1881	550
1886	638
1889	1,020
1894	1,269
1897	1,255
1900	1,961
1911	2,854
1914	3,016
1924	7,794
1926	9,214
1927	10,179
1928	11,827
1929	11,032

美爲世界新造之國。其國用之增加，較英法尤速。當 1792 年時，國用總額僅八百萬金元，1900 時，即增至 488 百萬金元，1915 年增至 761 百萬金元。歐戰後增加之數益鉅，1924 年共計 3,507 百萬金元。1930 年之預算，爲 3,781 百萬金元，較之戰前約增五倍餘；若與 1792 年相較，則增加至四百餘倍之多。

美國歷年國用增加表(單位——百萬美金)

年 份	金 元
1792	8
1820	18
1840	24
1860	63
1880	265
1900	488
1910	694
1915	761
1920	5,693
1922	3,196
1924	3,507
1926	3,585
1928	3,643
1929	3,795
1930	3,781

日本維新以後，國用增加之速，與歐美各國相類。當 1868 年時，國用總額爲 20 百萬元，1900 年增至 293 百萬元，1914 年增至 648 百萬元。歐戰後仍相繼增加，1924 年共計 1,625 百萬元，1929 年共計 1,753 百萬元。在此六十一年之中，日本國用約增八十餘倍；即與戰前相較，亦增二倍有奇。

日本歷年國用增加表(單位——百萬日金)

年 份	國
1868	20
1887	79
1890	82
1900	203
1905	421
1910	569
1912	591
1914	648
1920	1,360
1922	1,429
1923	1,521
1924	1,625
1926	1,579
1927	1,756
1928	1,709
1929	1,753

國家用途之增加，不僅限於立憲及民主政體之國家，歐戰以前之俄國，固一極端專制之國家也，而其國用之增加，亦令人可驚。1803年時，俄國國用總額僅109百萬盧布，1900年增至1,889百萬盧布，至1914年遂增至4,859百萬盧布。在此一百餘年之內，其增加殆至四十餘倍，足徵專制國家之國用增加，與立憲及民主國家，初無二致也。

俄國戰前國用增加表(單位——百萬盧布)

年 份	盧 布
180	109
184	187
186	438
188	793
1881	840
1890	1,057
1895	1,521
1900	1,889
1905	3,205
1910	2,597
1913	2,383
1914	4,859

說者謂英法德俄日等國，在歷史上戰事甚多，因此國用增加，歐洲中部小國，以和平政策為事者，其情形或不盡同，第就事實觀之，殊未必然。瑞士為中立之國，面積甚狹，戰事絕少，民治發達，工商繁盛，其政府之用度，亦覺有增無已。當1850年時，瑞士聯邦政府之國用總額為6.7百萬法郎，1900年增至102.7百萬法郎，1914年增至105百萬法郎。戰後亦形激增，至1928年，竟達412百萬法郎之數。綜計七十八年中，約增六十倍之譜；即與戰前相較，亦增四倍有奇。足證公共支出之增漲，又非僅為各大國之特徵也，其向上遞增之趨勢，實為普遍之現象。

瑞士歷年國用增加表(單位——百萬法郎)

年 份	法 郎
1850	7
1870	31
1876	43
1890	67
1896	80
1900	103
1911	92
1913	103
1914	105
1921	527
1922	418
1923	412
1924	393
1925	359
1926	395
1927	379
1928	412

中國自清初以迄民國，公共支出，亦有與時俱增之勢。順治七年，除米豆麥草各項本色不計外，歲出共約銀一千五百餘萬兩。康熙末年，增至三千萬兩。雍正間，增至四千萬兩。乾嘉兩朝，歲出約銀三千五百餘萬兩。道光時略減，亦約銀三千一百餘萬兩。咸豐中，時事多故，國用實數，散失不全。迨至同治，歲出約銀七千餘萬兩。光緒初年，歲出約銀七千八百餘萬兩，中葉增至一萬零一百萬兩，季年又增至二萬萬兩。宣統元年，增為二萬六千九百萬兩，三年又增為三萬八千一百萬兩。四年預算案歲出稍減，計二萬三千萬兩，約合銀元三萬五千六百萬元。民國以還，國用無精確之報告，吾人所得而知者，僅預算案所載之歲出額及其他估計而已。查二年度預算案，歲出為六萬四千二百餘萬元。三年度預算案，歲出為三萬五千七百餘萬元。惟據經濟討論處之估計，則為四萬零五百餘萬元。五年度預算案，歲出為四萬七千一百餘萬元，八年度預算案，歲出為

六萬四千七百餘萬元。據經濟討論處之估計，民十二之歲出，爲五萬四千八百餘萬元，十三年之歲出，爲七萬一千一百餘萬元。財政整理會之十四年暫編預算案，計歲出爲六萬三千四百餘萬元。國民政府成立以來，十八年之歲出，爲五萬三千九百餘萬元，十九年爲七萬一千四百餘萬元，二十年爲六萬八千二百餘萬元。此種數字，按諸實支數額，雖未能盡符，但據之以研究國用趨勢，亦足窺其大概也。

各省財政實況，按前北京財政部財政調查處之調查，其中以江蘇浙江兩省及京兆區較爲詳備。下表爲江浙自民元至十三年之國家與地方政府實支數額。雖前後互有增減，然從大體言，亦具有增加之趨勢。

江浙兩省民初地方與國家實支數額表(單位——千元)

年 份	國 家 支 出		地 方 支 出	
	江 蘇	浙 江	江 蘇	浙 江
民 元	6,023	12,893	—	—
二	14,124	—	721	1,059
三	14,073	—	1,916	—
四	17,107	—	1,749	—
五	14,270	—	1,886	—
六	19,962	13,733	2,310	2,475
七	21,362	12,970	2,847	2,888
八	22,059	10,876	2,593	2,794
九	25,779	12,418	3,181	2,763
十	23,930	12,032	2,635	2,966
十 一	31,417	12,218	2,808	2,627
十 二	32,221	15,280	3,683	2,634
十 三	—	17,780	—	—

第二節 公共支出分配之趨勢

公共支出之分配，自現代各主要國之歲出觀之，其趨勢與往昔稍異。遠且勿論，就戰前與戰後言之，卽足資爲證印。各國現今歲

出之統計，雖足供研究之資料，然難據之以作相互間之比較，蓋因各國歲出分類之基礎不同，財務法規亦異，政治情況，尤相懸殊，故其統計內容及意義，往往相差甚遠，直接據之以為比較，有時無多價值之可言。例如教育費一項，即在各國不同，有以之屬中央者，有以之屬地方者。英國之教育費，就其中央支出之比例觀之，為數殊低，實則其多數由地方支出也。又如政府經營事業費，各國中有除出用費者，有包括用費者，亦多不同。惟國防公債等費，其所含意義，則多相類。本節所述，就各國戰前戰後支出之用途，個別比較，以察其分配之趨勢。

英國 1913 年至 1914 年之支出，軍務費佔全數百分之 39 國債費佔百分之 13，其他行政及雜項支出，共計百分之 48。戰後雖國債費增加甚鉅，然軍務費則已減低。茲將其近年支出之分配，表列於下。

項 目	百 分 數	
	1926—27	1929—30
軍 務 費	13.17	12.38
外 交 費	.15	.18
殖 民 費	.26	.27
司 法 費	.38	.23
皇室經費及 中央行政費	1.69	1.97
公共衛生費	1.52	1.63
經濟事業費	5.20	5.71
教育文化費	6.28	5.80
財務行政費	1.40	1.43
養 老 金	11.20	10.21
公 債	48.32	45.72
社會福利費	7.76	8.55
中央津貼地方費	2.54	4.33
其 他	.13	.06
餘 款		1.55
總 數	100.00	100.00

美國近年公共支出之分配，較之戰前，亦有顯著之改變，如國債費之增加及軍務費之減少是。1900年時，行政及雜項支出，佔全數百分之32.22，國債費佔百分之7.71，軍務費佔百分之60.07。1915年時，行政及雜項支出佔百分之36.30，國債費佔百分之3.01，軍務費佔百分之60.68。茲將其近年公共支出之分配，表列於下，以資比較。

項 目	百 分 數	
	1922—23	1926—27
軍 務 費	36.42	32.87
國 債 費	45.45	48.90
普通行政費 (包括行政立法司法各費)	3.23	3.35
民 政 費 (包括其他政治政面之政費)	14.90	14.88
總 數	100.00	100.00

俄國為實行社會主義之國家，近年公共支出之分配，與戰前殊，尤較各國為著。1913年時，俄國公共支出中，行政費佔全數百分之25.5，軍務費佔百分之28.4，國家經營事業費佔百分之28.9。國債費佔百分之12.26，資本支出佔百分之4.26。近年支出之數，運輸與交通及公營事業之費，幾佔全數三分之二。茲將1929至1930年之預算表列於下。

項 目	百 分 數
運輸與交通經費	25.76
其他國家企業經費	84.20
社會與教育經費	8.93
行政經費	3.17
軍 務 費	9.63
公 債 費	3.89
地方津貼	12.34
自治共和國津貼	1.15
公倉基金	.52
其 他	.41
總 計	100.00

法國在 1913 年時，國債費佔全數百分之 18，軍務費佔百分之 35，其他支出，共佔百分之 47。戰後支出，軍務費亦減少甚鉅，茲附表於下，以資比較。

項 目	百 分 數	
	1926	1929
軍 務 費	16.27	21.95
外 交 費	.46	.58
殖 民 費	.11	.14
司 法 費	.42	.66
中央行政費	5.77	3.65
公共衛生費	2.41	2.88
經濟事項費	5.51	7.26
教 育 費	4.55	6.55
財務行政費	2.84	3.60
養 老 金	15.71	19.90
公 債	41.52	31.09
中央津貼地方費	.06	.03
其 他	3.93	1.57
餘 款	.44	.14
總 數	100.00	100.00

日本公共支出之分配，自大戰終結後，教育交通工商等項之支出，相繼增加。觀下表，即足以見其分配之趨勢。

項 目	百 分 數		
	1912—13	1919—20	1929—30
皇室經費	2.63	.51	.28
外務經費	.88	.90	1.29
陸軍經費	16.23	16.55	13.69
海軍經費	15.86	28.52	16.11
司法經費	2.22	2.14	2.26
教育經費	1.78	3.24	8.47
農商經費	2.71	4.78	—
內務經費	5.74	7.08	10.55
大藏經費	38.43	21.79	21.52
交通經費	13.52	14.49	19.52
農林經費	—	—	3.55
工商經費	—	—	.72
拓殖經費	—	—	2.04
總 計	100.00	100.00	100.00

吾國自民國成立後，對於支出方面，中央缺乏統一支配之權，各省截留租稅，浮濫支銷，正當與否，中央無從過問。且各省軍人，爭相擴張軍備，致使全國歲出，偏重一方，而於民政方面之各種政務，困於經費，無從發展。自國民政府統一治權以來，亦因禍亂迭乘，幾無寧歲，支出分配，十分之九為軍費債償費，其用於建設事業者，幾無足述。茲將近年來中央政府之支出分配，表列於下^①。

項 目	百 分 數		
	十八年	十九年	二十年
軍 務 費	45.5	43.6	44.4
政 務 費	9.5	8.4	8.4
債 務 費	29.5	33.7	35.0
賠 款 費	7.7	6.8	4.5
其 他 費	7.8	7.5	7.7
總 計	100.0	100.0	100.0

綜觀上述各表，各國支出分配之趨勢，如軍務費之逐漸減少，民政費之相繼增加，已灼然可見。至各國國債費之鉅，則因歐戰以後，世界各國之國債，類皆繼長增高，為維持國信起見，固無削減之可能。俄國注意人民經濟，又廢棄國債，故其民政費幾佔百分之九十。吾國政務費用，據上表不足歲出百分之十，較之上述各國，相去甚遠。而就軍費言，則吾國所有，佔歲出百分之 45，較之英國百分之 12，法

① 根據財政部十八年及十九、二十年度之報告書。政務費一項，包括黨務費及國民政府五院與其所屬機關之支出總和而言。

國百分之 21, 美國百分之 32, 日本百分之 28, 俄國百分之 9 者實遠鉅。其支出分配, 輕重失衡, 於此可見, 此今後整理吾國財政者所當注意也。

第三節 公共支出增加之原因

公共支出之逐漸膨脹, 已爲一般共通之事實, 歲計具在, 無可置疑。惟過去此種事實致成之原因, 則學者之所見, 往往不一, 綜括其要者言之, 約可分爲七種。

(一) 軍備費之增加 根據寧蒂氏 (Prof. Nitti) 各國國防費之統計, 英國在 1861 時, 海陸軍費止 31,300,000 鎊, 至 1914 年, 則增至 80,395,000 鎊。五十餘年之間, 增加幾至兩倍。 法國在 1569 年, 海陸軍費共 550,100,000 法郎, 至 1914 年, 則增至 1,814,571,000 法郎。增加之數, 超逾兩倍。 俄國在 1865 年, 海陸軍費爲 140,019,000 盧布, 迨至 1914 年, 增至 974,000,000 盧布。增加之數, 五倍有奇。 美國軍備費增加之速, 遠軼以上各國, 計在 1861 年, 爲數僅 23,001,000 金元, 至 1914 年時, 則增至 491,199,000 金元。增加之數, 逾二十倍, 其他如德意各國, 亦均增加數倍, 茲不備舉。然此猶可曰, 此列強之擴充軍備者也; 瑞士爲中立之國, 似無增加軍備費之必要, 而考之事實, 其增加之數, 亦幾三倍, 蓋在 1870 年時, 止 16,359,000 法郎, 大戰之時, 則增至 45,752,000 法郎矣。此種軍備費增加之速, 推求其故, 半由於軍備方面之擴充; 半由於近世軍械之昂貴所致成。軍費激增, 此公共支出膨脹之一要因

也。

(二)國債費之增加 國債費增加之主因，厥維戰事，蓋因戰事發生，普通之收入，不足以濟國用，挹注之方，多賴借債。且往往不第恃之以爲戰時之用，卽戰後之彌補及重事預備，亦多仰給於公債。在十九世紀中，歐洲各國公債之積累，大率似此。國債之額，既增加甚鉅，爲維持國信計，其每年支付國債之費，自亦隨之增加。試舉英法二國以爲例：1903年時，英國國債費祇二千七百萬鎊，至1924年，共三萬四千七百三十萬鎊，計增十二倍以上。法國在1903年時，國債費祇九萬二千四百萬法郎，至1923年，增至12,008百萬法郎，亦幾增十三倍。英法二國之情形如此，其他各國，增加之數，雖不必盡如英法二國之鉅，然其較昔日趨於增加，則固彼此所同也。

(三)貨幣價值之下落 物價騰踊，亦足致國用之增加，蓋公共支出之大部分，係用以購買物品者，故值物價騰貴之時，公共支出之需要，必當增加。十九世紀中，物價雖隨各種經濟之動力，起落無定，然平均計之，勢趨增加。自1896年後，則繼續上漲，至1920年左右，稍見阻止。且世界之貨幣額，在歐戰以前，事實上常有增加之勢，故一般物價，其勢不能不漲。物價貴而幣值賤，則公共支出，自不能不因之而加多。下列爲1867年至1932年中美兩國批發物價指數表，觀此表卽可測知其貨幣價值變遷之大勢。

中美兩國批發物價指數表1867—1932

1867—1871=100

年別	中	美	年別	中	美	年別	中	美
1867	98	102	1889	86	70	1911	128	82
1868	101	98	1890	90	71	1912	127	87
1869	102	98	1891	85	71	1913	120	88
1870	101	101	1892	79	66	1914	119	85
1871	98	101	1893	86	67	1915	123	87
1872	100	104	1894	89	60	1916	133	108
1873	96	101	1895	86	61	1917	143	149
1874	81	98	1896	87	59	1918	147	165
1875	72	89	1897	95	59	1919	145	174
1876	77	85	1898	101	61	1920	159	195
1877	74	88	1899	112	66	1921	159	123
1878	83	78	1900	104	71	1922	154	122
1879	77	78	1901	97	70	1923	161	127
1880	78	86	1902	116	74	1924	167	123
1881	77	89	1903	124	75	1925	174	130
1882	77	93	1904	118	75	1926	179	126
1883	73	87	1905	133	76	1927	184	120
1884	75	80	1906	120	78	1928	193	122
1885	75	73	1907	125	82	1929	198	120
1886	79	71	1908	133	79	1930	207	109
1887	83	73	1909	134	85	1931	219	92
1888	81	74	1910	123	89	1932	203	82

(四) 民治之發達 民治愈進展，社會思想，對於公共支出之影響亦愈大。譬如公共教育之振興，強制保險之實行，社會防禦事業之舉辦，以及疲癯殘廢無告者之救濟等，皆為今日民治國家之急務。措置進行，影響公共支出之增加甚鉅。

(五) 工務及公業之發達 自十九世紀中葉汽電採用之後，鉅大工程，如電報之設置，鐵路之修築等，各國相繼舉辦，糜費以億萬計，歲出因之大增。近世紀以來，政府所經營之公業，為數漸多，大率以專利為目的者少，以服務社會為目的者多。故經營之結果，考之各

國情形，獲贏者鮮，而多數負有虧累（見後公業章）。此項虧累之彌補填注，亦為增加公共支出之一因。

(六)人口之增加 各國人口增加之趨勢，雖略有差異，然除法國之人口，比較稍見停滯外，其他各國，則無不生齒日增。人口愈衆，則所以支配之之政費當愈巨。且繁盛之城市，人口增加過速，足使政務之支出，以每個人之平均計，受「費用遞增律」(Law of Increasing cost) 之支配。試觀各城市中，人民擁擠愈甚者，其須仰賴政府之助力，為之維持者亦愈多。公共事務之舉辦無論矣，即人民之日常生活，亦多須受政府之節制與規束，故人口多之城區，政府之事務日增，國家支出，亦因之而日益膨脹。

(七)財富之增加 自工業革命後，工商業發達，各國人民之富力，增加甚速。按經濟學邊際犧牲之原理，一種公共事務之舉辦，其價值如何，視人民之富力為轉移。使人民富力薄弱，則必以此種事務之負擔為重，而不樂政府之舉行。反之，使其富力增厚，則此種事務之值，高於其所負之費之值，必相率希望政府之舉辦。故人民之公共欲望，實隨富力而俱增者也，人民之公共欲望增，則政府之事務與支出，亦隨之俱增矣。

以上七因，其重要之程度如何，則隨各級之政府而異，大抵軍備費及公債費各項，恆為中央支出增加之要者；社會公益及公營事業等，則為地方支出增加之主因。然此不過言其大較，至其個別之情形，則視其國之經濟概況及政治組織為轉移，固不必盡同也。

第四節 公共支出節制之方法

公共支出之增加及其原因，已加抒述。此種趨勢，似難以人力控馭之。然使吾人對於致成增加各原因，翔加分析，則亦未始不可得其節制之方法。茲舉其要者如左：

(一)採用預算之編製 節制國用最善之法，無過預算之編製。美國自 1921 年改善預算制度，出入始能相抵，財政狀況，漸立於穩固之地位。編製預算之手續，首為收集事實，此種事實，即公共需要之估計，而此項估計之或當或否，或多或少，編製者可酌量增減，以符一合理之分類。能如是則過耗之費，可就刪汰，歲出之數，可無浮濫之弊，且國家之收入有限，歲出止有此數，各種職務之費用，須按其相對之重要以為分配，始足以揭示其國家所欲發達之方針，此預算對於節制歲出之功用也。預算之功用，非採用即得之，必政府方面，具有節省經費之意，增進效率之心，對於各機關估計中之建議，予奪去取，詳加審慎，始可收其減縮國用之效；否則，雖有預算，亦不過形具而已。

(二)增進行政之效率 增進行政效率，亦減少支出之一法。近世紀來，政府活動範圍日廣，各種職務之執行，自當採用商人經營企業之方法；易詞言之，即應求最高標準之效率是也。行政方面之官吏，須以專門人材為主，任之之後，又須報酬任期，足以安之，舉凡政治之勢力，黨派之進退，諸不足以影響其工作之進行，始可以求其效率之增加。其次於行政官吏者，如書記課員之屬，則對於其選擇，訓

練，其選，及酬報各點，亦應採用最新用人之原則。此種原則，已久為經營企業之私人所採用；政府特一大雇主耳，欲求效率之增，尤非此不足以為功。

除上述二者外，美國各州中尚有採用限制課稅以為減少支出之法。普通分為兩種：(一)限制稅課之總數，使不能超過一定限度；(二)限制課徵之稅率，使不致按年增加。此種方法，施於無主權之地方政府，尚可有效；若以之為限制中央支出之法，則其效將等於零。蓋中央之歲出，苟不能節之於事先，則支用之時，如為事勢所必需者，即度支不敷，亦將取給於借貸。此美國各州採用限制稅率者，所以結果多趨於增加公債也。吾人對公共支出之增加，應注意其趨勢，而定根本節制之法，以謀收支之相抵，庶財政可期健全也。

參 考 書

Bullock, C.J.: Selected Readings in Public Finance, Ch. III.
League of Nations: Memorandum on Public Finance
1922-1926, 1926-1928

財政調查處編輯：各省區歷年財政彙覽(第一編)

Lutz H.L.: Public Finance, 2nd ed. Chs. IV and V

第四章 共公支出之經濟性質及影響

第一節 專門名詞之詮釋

討論公共支出之經濟性質及影響，爲易於明瞭計，特先將各重要專門名詞之意義，加以詮釋及區別如下：

(一) 實際支出 (Real Expenditure) 與表面支出 (Nominal Expenditure) 之區別 政府之實際支出，與財政部之支付全數，不必相同；蓋財政部所支付者，含有各部之轉帳及公業之事務費用等，俱非政府之實在支出也^①。政府之實在支出，人民始感有擔負，至於上述之轉帳及公業之費用，則無負擔之可言。且公業之用費，純屬商業性質，嚴格言之，殊非國用。惟不能自足之公業，其虧欠須仰給於政府之提撥，則此種彌補之數，始可謂爲政府之實際支出。

(二) 經常支出 (Ordinary Expenditure) 及非常支出 (Extraordinary Expenditure) 之區別 經常支出與非常支出之區別，尙無確定之意義。寧蒂教授謂經常支出，所以供國家相續不斷之需要；非常支出，則所以應不時之需。前者爲每會計年度之所有，後者爲偶然發生之事實。又謂經常支出，應取給於經常收入而不待外求。柏斯特布爾對於經常支出之見解同此，第非常支出，則謂爲不可預知之額外需要。例如每年之軍備費及教育行政各費，皆經常費；至戰

① 參看 Pigou A.C.: A study in Public Finance, Chapter III

爭或其他意外災害之救濟之所需，則爲非常費。此種區別，本諸非常支出之意外性質，有時殊難維持。即柏氏書中，亦間自相矛盾，譬如氏謂公共建築及各種固定資本之投資，亦爲非常支出，此殊與其不可預知之說不符。簡便區別之法，經常支出，爲政府各種有規則有常度的公共事務之支付；其餘各種用費，則概可謂之非常支出。如此區別，則公共建築之費，爲經常抑爲非常，純視其個別之情形而異。一人口稀少之小城，二三十年中，始能有一種公共建築之舉辦，則其費用，當然屬於非常支出之性質。使爲大城，其公共建築（如學校之建築）年有所成，則此種用費，自變爲經常費之一種。綜言之，實際分別之標準，在視其有無一定之常度，及常度間之時期之長短如何爲轉移耳。

(三) 生產支出 (Productive Expenditure) 及不生產支出 (Unproductive Expenditure) 之區別 生產支出與不生產支出之區別，即前者之支付，其結果可使國家獲得真實之經濟的及社會的利益；後者爲消耗之支出，則無經濟利益之可言。生產支出之中，普通又分爲再生產的 (Reproductive) 及不再生產的 (Non-reproductive) 二種。再生產之支出，即其本身可再產生財政上之收入；不再生產之支出，則支銷後無直接之資財收入可獲。墾荒灌溉事業，皆再生產支出之例；其他如政府經營之地方公業，苟所投之資，經理得方，可獲相當之收入，亦再生產支出之例。

政府之經費，多爲全體人民之一般利益而支出，雖無金錢之收入，然其爲生產無疑。蓋此種支出，其利益之及於人民，純無形質可

觀，如教育及警察各項之費是。惟人民得之之後，或賴之以維治安，或恃之以保安全，或藉之以改善其生活之情形，而使全社會物質之發達，得蒸蒸日上也。

第二節 公共支出之經濟性質

公共支出之經濟性質一問題，自十八世紀以來，即為正統學派之經濟學家所研究。迄於今日，學說甚多，主張亦極複雜。然綜合觀之，可分為不生產及生產兩說，茲撮要略述之。

(一)不生產說 此說始於斯密亞丹氏，以為國家之行動，不能增加財富之價值，由經濟方面觀察，皆為不生產的；故由國家行動所支出者，皆為不生產之支出。

此說自十八世紀以來，支配財政學者之思想甚久，然至今日，則採之者絕少。蓋因斯密氏僅以增加有形物質為生產，以為任何經濟行為，必須產生有形之財富，始得謂為生產。依近世學理觀之，所謂生產，不僅限於有形物，凡各種生產之勞力，能增加滿足人類欲望之總額，即得稱為生產，而不須必生產有形之物質。故國家之行動，苟能增加一般人民之福利，亦即為生產無疑，初不必以產生有形物品能售諸市場者為限也。

(二)生產說 此說以國家之行動，可以產生效果，故公共支出之性質，為生產的。此項生產說中，又有各種不同之學說，分別略述如下：

(甲)生產力說 此說出於李士特(Friedrich List)，以為國家及

其行動，對於個人可以發生創造財富之生產力。既能產生生產力，則國家之支出，不能謂為不生產之消費。即不能直接謂之生產，亦可間接稱之為生產消費。

(乙)國家為無形資本的生產說 此說為第策爾 (Karl Dietzel) 所倡，以國家行動為產生無形財；而以國家本身為一種無形資本^①。氏謂生產之勞動，欲求其進行不受何等阻礙，則須有保護，故勞動之保護，為生產之必要條件。無保護不能生產，則保護為生產的。國家擔任國民經濟之保護，故國家之行動，為生產的。惟國家所生產者，以無形財為主，國家本身，即為產生此無形財之最大的無形資本，故國家為生產之必要條件。

(丙)再生產力說 此說為斯泰因氏 (Stein) 所主張，據氏之說，國家之行動，為構成個人資本上所絕對必需，譬如個人從事生產時，寧消費既生產之財，以供飲食，蓋藉飲食以維持勞力，即所以招致後來之生產也。國家之行動及其支出，對於個人資本之構成，無以異是。故國家經費支出之後，再以個人資本之形式表現時，即為國民經濟上之再生產，此即稱為再生產力。再生產力所生之結果，有大於原財貨之價值，有適與相等，有比較不足，純視其時其地之情形而異。惟自國家經濟之原則觀之，苟再生產力所生之結果，足以充國家原來支出之本利，則國家之支出，雖再趨擴張，亦不為過。要言之，國家支出，為生產抑為不生產，胥視其有無再生產之效果以為定。

(丁)新生產說 此說為謝富勒 (Schäffle) 及瓦格涅 (Wagner)

① Das system der Staatsanleihen pp. 11-15

所主張，以爲國家向所屬之人民，徵取財貨，使用之後，足以產生多種新無形之財，以供人民之享受，故國家之支出，爲生產的。

總括言之，公共支出之經濟性質，不能謂之全屬不生產，亦不能謂之全屬生產，要在先研究各種支出之用途及效果，而後可以判定其爲生產與否。就大體言之，論公共支出之經濟性質，生產說較不生產說爲合理。而討論公共支出之生產，應區別爲有形與無形二者。瓦格謂國家支出之生產，(如社會福利之類)，多屬無形，此就大體言，亦甚的當。

自二說之歷史言，不生產說爲正統學派所主張，盛行於十八世紀末至十九世紀初自由主義說昌明之時。生產說起於十九世紀中葉，係因爲不滿於正統派之主張而起。依前說則國家之支出，宜力限制；依後說則國家之支出，宜趨擴充。按諸近代各國之實際財政，公共支出，均有急劇之增漲，足徵純屬不生產之說，在今日已無立足之餘地也。

第三節 公共支出對於生產及分配之影響

公共支出之經濟性質，爲生產的抑爲不生產的，胥視其用途而定，上已言之。茲再就其關於生產及分配兩方面之影響，加以討論，以作分析之研究。

一 對於生產方面之影響

國家稅收之徵課，係自人民之手中，轉移一部分之購買力，以之供國家之支配也。國家用之之時，其目的及方向，自與私人所以用

之不同。此項公共收入之數，假使不在國家而在私人之手，則其中之一部分，必以之供奢侈之耗費；其他部分，或以之爲儲蓄及投資之用。倘人民將用之以供奢侈之耗費者，而國家取之，用於生產之途，則此一轉移間，於經濟上爲贏獲。倘人民將以之爲儲蓄及投資之用者，而國家取之，用於不生產之途，則此一轉移間，於經濟上爲損失。使其在國家或私人之手，將俱爲耗費，則此項購買力之轉移，於經濟方面，殊無得失可言。所難者國家之收入，使其在私人手中，將爲耗費，抑爲生產費，殊無法以預決之耳。

自常情言之，國家之徵課繁重，足爲生產發達之一種阻力，自無可疑。國家稅徵，既足阻礙生產，故政府使用之時，宜加審慎；尤宜使各種較大之支出，可以激勵人民之經濟的生產，以爲償補。最低限度，亦當造成各種情形，足使較大之生產，有實現之可能而後可。

此僅就國家自徵課取得之購買力而言也；若國家用借債（取給於銀行信用而非出於人民之實際收入者）或發行鈔票之法，取得購買力，以供政府之支出，則其所致之經濟影響迥異。蓋因用稅徵之法，轉移私人之購買力，以供政府之用，其對於一般物價，無顯著之影響可言；即或有之，亦不過少數特種物價而已。向使用借債或發行鈔票之法，則社會上購賣力之總和，趨於增加，結果物價必漲。在此情形之下，使各階級皆能隨物價之上騰，而增長其所入之購買力，亦無何劇烈之影響可言。第事實上社會中得固定之收入者甚多，不易變更其契約之條件，故將處於不利之地位。同時企業家亦有因契約之關係，某種費用，已經預定，不易隨物價而上漲，則將因之而漁厚利矣。

要之，財政穩定之政府，除緊急情形外，鮮有出於此者，故吾人討論公共支出之影響，仍以由稅徵所獲者之支出爲主要；而何種支出爲生產的，尤爲應加論列之問題。國家之支出，從大體上觀之，可分下列二類^①：

(一)保障社會生活之安全與秩序 一國之國防設備，恃之以維持秩序，防禦外侮，固爲國家應有之支出。其他如警察及法庭之費，亦爲維持秩序及公平之所必需，蓋組織複雜之社會中，使一旦無此維持秩序及公平之工具，則一切經濟之行動，皆將瀕於動搖，而生產事業，其勢非被摧殘不止，故此項支出，均可謂之生產的。政府有此保障社會生活安全之工具，故人民之資財愈厚者，其所得發達生產之機會亦愈多，所以納稅雖重，而不以爲累。惟軍備各費，用之爲扞禦外侮及保護社會，固屬生產；然使世界列強，競相擴張軍備，則徒爲經濟上之消費。卽就安全言，亦未能較前增加，不第未增，且有趨於劍拔弩張日瀕爆發之勢。

(二)改良社會生活之本質 政府之行動，可以改良人民社會生活之本質者，爲數至多，例如教育之發達，衛生之設備，道路之建築，城市之改良，以及疲癯殘廢者之救濟等是。此項公共支出，其目的皆在造成社會情形，利於較大生產之發達，蓋因舉辦教育事業，可以發達人民之腦力，增加工作之效能，且使多數青年，能任需要技術之職業，此顯爲能增加生產之支出；舉辦衛生事業，可以減少患病之機會，增加繼續生產之力量，亦顯爲能增加生產之支出。此外如孀婦

① Dalton. II. : The Principles of Public Finance p. 145

恤金，義務教育及醫院施濟等支出，則足以增加直接收受者及未來者之工作能力及儲蓄心。凡此類似之支出，皆與改良社會生活之本質，所關甚鉅。第此項政府之行動，進展亦有相當之限度，過分擴張，則呈利益遞減之趨勢。故行政上之問題，在注意此種遞減趨勢之起點；而公共政策之問題，則在酌定進行各種事務之限度。限度決定之法，宜將政府徵收此項費用之困難，與其行動擴張所產之利益，予以比較。假使現有之稅負已重，而提議增加之支出，人民所得之利益將無多，則政府對此行動，自不宜再有擴張之舉。

除上述支出外，如政府之款，用以償付少數之階級，則其對於生產之影響，視各種特殊之情形而異。就債償言，凡用以償內國公債之本者，其債權人得之，必多再以之為投資之用。果爾，則政府徵稅時所致之影響，可以藉此抵銷。假使用之以償國外債項之本息，將不能再供其國內投資之用，然苟所借之款，多用之於社會發達事項，其對於人民生產力方面之改進，亦足供此項損失之抵補。就失業金及養老金言，使為有定期而無條件之支出，則其影響，足以減少工作之意志及儲蓄心；惟對疾病者及不欲失業者之失業金及養老金，則不第不致減少其工作之意志及儲蓄心，而在某種情形之下，且有增加之可能^①。

再就另一方面觀之，政府之支出，對於生產之影響，常有直接及間接之別。直接受益者，為政府支出所給付之人，例如一種工業，供給政府以物品，因之而獲贏利。同時其他工業，亦有受間接之利益

① 前書 106

者。此項事實甚多，不須例證也。

二 對於分配方面之影響

公共支出，係轉移私人之財富，以供政府之用，上已言之。此種轉移之財富，政府用之之時，不第影響生產，亦且影響分配。例如以取諸富區之稅收，供補助貧區之用，顯為減低財富分配之不平。又如以取諸一般人民之稅收，接濟少數特殊之人或階級，如失業金養老金保險金孀婦恤金之類，亦顯示減少不平分配之意。近數十年來，各國政府率設立義務學校，課本書籍，文具用品，均由政府供給，使貧苦之子弟，得以求學。不第學校，醫院亦然，政府設立公共醫院，診視貧苦人民，率不取值。此種補助之方，雖對直接享受者，未易估計其貨幣價值，然其增加享受者之經濟福利及生產力，實遠超過於同數貨幣之給與也。

課徵租稅，應以力求犧牲最少為原則；分配支出，應以給予利益最大為原則。財富分配，過於失平，非健全之現象，政府之支出制度，應具有減低此種趨勢之力。故總括言之，政府支出，除激勵生產外，尚須能改善財富不平之分配。

參 考 書

Dalton, H.: The Principles of Public Finance Chs. XVIII.

XIX

Iutz H. L.: Public Finance 2nd ed. Ch. VI

何崧齡譯：小川鄉太郎著財政總論第一編 16-34 頁

Bullock C.J.: Selected Readings in Public Finance pp. 21-31

第五章 中央支出與地方支出之劃分

第一節 中央支出與地方支出劃分之原則

近世以來，政府之費用日增，社會與經濟生活之性質，亦日趨複雜，因之中央與地方支出分割之問題，遂形重要。此問題自一方面觀之，即為中央與地方職務之分配，似甚簡單；但自另一方面言，甚有關於中央及地方的財源與責任之分配。假使分配職務之時，不能兼顧財源及責任之劃分，則易致失其平衡。且徵之事實，中央與地方之利益，在政治控制上觀之，常多衝突。自近世社會協動說(Social solidarity)興，此項衝突，稍形減少。惟吾人既知社會與經濟的利益，以整個社會為一單位，則公共需要之供給，自可取之於各種財源，權限之分，特其次要之問題耳。

雖然，中央與地方職務之分配，仍有其重要之處，蓋今日中央與地方政府職務分配之主要問題，不僅在權限而在效率與經濟。分配之標準，在使其執行職務之時，可獲最高之效率。柏斯特布爾氏分配之原則，甚與此點相符。簡括述之有三^①：(一)事之關於一般人民之利益者，應歸中央；事之屬於地方利益者，宜歸地方。(二)事之需要高深技巧及智力者，宜歸中央，事之需要精細監督者，應屬地方。(三)行動之需要一致者，應歸中央；行動之因地制宜者，宜屬地方。

① Bastable C.F.; Public Finance p. 121

柏氏此項分配原則，固多是處，第所謂一般及地方之分，在今日經濟生活中，亦難區劃。譬如衛生事業，多屬地方性質，然使一鄉一村，發生流行病症，甚易波及他縣，故實際言之，殊兼具地方及一般之利益，非可專屬地方範圍也。

財源之劃分，為職務分配中之要素。劃分之原則，塞里格曼氏以為應注意效率，適宜及充裕各方面^①，凡宜於地方者，歸之地方；宜於中央者，歸之中央。向使地方缺乏適當之財源，致有不足之患，則中央應分其稅收之餘以為之補助。

中央與地方職務之分配，雖常以一般或地方之關係為原則，然在特種情形之下，仍應由中央政府舉辦，蓋公共之事務，如關係全體人民之利益與幸福，使就廢弛，則最後之責任，在於國家。故凡各種公務，地方政府因需費太大，及其他原因力不能舉者，中央應代為興辦。譬如吾國某省中河道淤塞，不利舟行，欲加疏濬，又苦費鉅，則中央政府宜為之修導，以便河運。即地方政府，財力可以為之，而因循忽視，不肯興辦者，此種事務，如果關係全民之利益，中央亦宜為之完成，如道路修築，及衛生事業等是。約言之，有些公共事務舉辦之責任，中央與地方比較，輕重甚難確定，則措施之責，惟中央與地方之合力是賴。

茲根據上列原則，分配各種重要之支出，舉例如下：

(甲)屬於中央者：(一)軍備費 安全為全社會最大之利益，設軍備即所以求安全，故軍備之費，應為中央支出。(二)司法費 司法

^① Seligman E.R.A. Essays in Taxation 9th. ed. Ch XII

獨立，久成各國通例，法律一致及執行統一，亦為全社會之利益，除有特殊情形者外，司法之費，亦宜為中央之支出。（三）外交費 外交以國家為主體，故無論為中央所在地之外交費，或各省之外交費，均應由中央之預算支出。

（乙）中央與地方俱有者：（一）警察費 警察之設，為保持內部之秩序，固屬大眾之利益，按照原則，應屬國家，但由地方主持，比較經濟，且易於監督。故普通解決之法，由中央及地方分配擔任。

（二）教育費 初級教育，與其所在之地方，具有密切之關係，應為地方之支出；但教育事業，關係全社會之幸福，故高級教育，應多由中央主辦。（三）立法費 此種費用，中央與地方之支出，界線殊甚顯著。中央國會之經費，由中央支出；地方議會之經費，則由地方支出。

（丙）屬於地方者：（一）救恤費 救恤之行政，係減輕地方人民之困苦，故其費用，應由地方支出。（二）衛生費 地方之衛生行政，係保衛其地方人民之生命，舉辦之費，亦應由地方支出。（三）工務費 除國家所營之大工程外，凡地方團體經營之工程，均為其地方之利益而起，建築之費應為地方之支出，

第二節 歐西各國中央與地方之財政關係

柏斯特布爾氏謂中央與地方支出之分配，欲求於各國之事實中，覓一固定之標準，勢不可能，蓋因各國中支出之曾屬中央者，歷時既久，往往改歸地方，故中央與地方支出之劃分，大率受歷史蛻變情形之支配。氏又謂一國歷史之情形，為其國物質之環境及人民之氣質

等勢力所產生之結果，故瑞士山脈之橫亘，人民之趨好獨立，遂爲其地方制度發達之原因。政治組織，本歷史情形之產物，各國中央與地方職務之分配，彼此殊異，其致殊之因，卽由各國之政體，爲不同之歷史情形所形成。政體既彼此不同，支出之分配，自因而異。法國之中央集權，爲其昔時專制治下之遺物；美國瑞士之地方分權，則又由其特別之情形所致。茲就法美英三國中央與地方之財政關係，加以抒述，詳其互異之點，以資比較。

法國 法爲中央集權之國，政府之一切權力，皆操之於中央政府，其地方政府所爲者，概爲中央政府所賦與。全國分爲省(Department)州(Arrondissement)縣(Canton)市(Commune)四種行政區域。省有省長，爲中央在各州之代理人，同時又爲本省之地方行政長官，處理事務，有自由決斷之權。省有議會，職權限制甚狹，除分配每州應納多少直接稅討論預決算外，其餘職務，大部爲關於建築及修理道路運河橋梁學校等項。各州有州長，亦由中央任命，在本州內代表省長執行政務。州有議會，其主要職務，亦在分配各市應納直接稅之數額。縣之功用，僅爲司法與選舉之區域。惟市爲法國行政及地方自治之基本單位，具有法人資格。各市市長，由市議會選出，主管市務。市議會則討論及議決議案。市長及市會議，均在內閣護視之下，而直接聽命於省長，一切決議，應向省長報告，得其贊同。市議會之預算，必送至省長，省長可迫其具有種種責任上應有之支出。省長與內閣對於市長，均可停其職務，總統命令則可撤職。至市議會，則內閣對之有解散及停止開會之權。

此就行政方面言也，至於立法方面之控制，則地方政府，必經法律允許之後，始可徵稅。地方公債，必須內閣之允許，國會之批准，始可募集。此外尚有會計法院 (Court of Accounts)，除審查中央及各省之收支外，對於各市之收支，亦兼負審查之責。

再就收入制度言之，法國之現制，省與市之稅源，大部分係就中央已有之稅，加徵附加稅，其為省與市所持有之稅，為數殊少^①。日本中央與地方收入之劃分，亦多採附加稅制，大體上與法國制度相類似。

美國法之制為中央集權，美則適與之相反。美為聯邦國家，中央政府之權，為各邦所讓與，各邦保存之權，則可自由行使。各邦之官吏，由各邦之人民自選，執行職務，中央無控制監督之權。各邦分為若干州 (Counties)，州為行政及地方自治之區域，州之下又分為城市及其他地方單位。雖地方官吏，多未由邦政府委任，然各邦在憲法上及立法上，尚可有控制地方區域之權。

中央與各邦之財源，完全分割，中央從前之收入，為間接稅，後亦徵及直接稅，如所得公司等稅是。各邦之收入，大部得自財產稅 (General Property tax)。中央與各邦之間，亦有補助 (subvention) 制度；此制仿自英國，蓋因美國各邦，各自為政，對於關係全國之問題，漫無連索，非趨重集權中央，不足以救其弊也。各邦政府與地方政府之財政關係，較之中央與各邦者，稍形複雜。財源之劃分，僅止局部，例如財產稅所得稅及營業稅等，率為雙方共同之收入。邦政府

① 參考 Haig, R.M.: The Public Finances of Post-War France, Ch. XVIII

與地方政府之間，亦有補助之制，但非用之以爲控制地方政府之工具。葛洛教授謂美國地方政府之制度，與法德迥異，行政上完全採用分權，而略恃以爲補救者，則賴立法方面之裁制^①。各邦憲法，對於地方政府之權限，徵稅之限度，以及稅項之種類，頗有限制；即借債之權，亦時有所規定，但多未能厲行。至關於地方政府之會計，則率由地方官吏自行審查，邦政府未嘗過問也。

英國 英之制度，處於法美二國之間。其地方組織，殊甚繁雜，簡言之，共分爲行政郡 (Administrative Counties) 六十四，其中有七十四市邑 (County Borough)，雖在此六十四行政郡之治內，然其所有之權力，與各行政郡等。此種地方組織，大率受中央五部之監督^②。在此中央與地方之間，有一線爲之連接，使地方政府之責任心，不致喪失，同時使中央之行政，亦不致成爲教吏政治 (Hierarchy) 者，此即英之補助制度 (Grants in aid) 也。英之補助金，給與地方政府時，多無一定之年額，視成績及其情形之變遷而不同。至於用途，多指定爲下列各項之用。(一)警察，(二)初級教育，(三)工業及感化學校，(四)公共衛生，(五)道路，(六)保護精神錯亂者之費，(七)救恤貧窮費。衛布氏曾著有補助金一書，謂採用此制，具有下列四種目的^③：

① Goodnow. F.G.: Comparative Administrative Law, vol 1, book 1, Ch VI

② 中央五部，爲(一)內務部，規定工廠視察及警察各項；(二)商業部，規定各地方政府所經營之商業，如電報電燈是；(三)教育部；(四)農部；(五)地方政府部，監督地方之慈善衛生及財政各項。

③ Webb. S.: Grants in Aid, pp. 15-25

甲 使各地方區域負擔之不平等，可以減少，蓋各地方區域，貧富不同，富區之收入易徵，而貧區則時形竭蹶，補助之法，即所以救濟貧區，減輕負擔也。

乙 中央政府，欲求控制及監督地方政府之權發生效力，必賴有補助之制，爲之條件。

丙 地方區域之支出，用途甚多，但有爲全社會之利益所切望者，而地方政府往往忽之，補助之制，可以鼓勵增加全社會人民所需要之支出。

丁 一國之內，公共事務舉辦之效率，須有一定之標準，補助之制，所以厲行全國最低限度 (National Minimum) 之效率。

英國自採用此制度後，中央與地方之間，始有連接而無隔閡之弊。關於收入方面，英國中央與地方雖各有稅，然未嘗劃分。地方政府之會計，除有特許狀之城市外 (Municipal, Boroughs)，率一年或半年由中央地方政府部審查之。

綜括言之，三種制度，各有其特具之點^①。法之制度行政上之效率甚著；但地方政府之自由，則爲其所剝奪。美之制度，地方政府固保有自治之權；第作事之效率，則低落遠甚。英制一面保存地方自治之權，一面發達中央監督控制之方，可謂兼有法美之長，而無其弊。

第三節 吾國中央及地方收支之劃分

劃分之起源，始於前清光緒之季。當光緒三十四年秋，預備立

① 參看前書 pp. 4-6

憲，憲政編查館與資政院，合奏九年籌備事項內，有第三第四第五三年，改訂國家稅地方稅章程之條，是爲稅項劃分之始。宣統年間，各省清理財政局，編訂財政說明書，關於稅目之劃分，論列甚詳，惟其分類，多就稅目之性質而言，初未議及政費之範圍。民國元年，劃分兩稅之議又起，時蘇督程德全力主將國家與地方之經費，同時劃清界限。自此以後，支出與收入之劃分，遂爲相提并論之問題。嗣後各省兩電交馳，互有主張，是年冬，財政部特設調查委員會，派員討論，當時議決各項，茲撮述如下：

(一)地方二字之意義 地方二字，應指地方團體而言。凡稅之劃歸國家者，係以之充國家行政之用，中央所在地之行政及各地方行政區域內之國家行政均屬之。稅之劃歸地方團體者，以之充地方行政之用，而地方行政區域內之國家行政則不屬焉。

(二)地方團體之級數 級數之多寡，與政費稅收之有關，蓋級數過多，則政費繁，政費繁則支出增，支出增則稅之徵收，自應加多。地方團體之級數，定爲省縣及市鄉三級，至妥爲分割，則尚待省制規定。

(三)國家行政與地方行政之範圍 國家行政與地方行政之界限，普通以利害關係全國或局部爲標準。吾國對於中央集權及地方分權兩制度，宜並用之，暫定外交陸海軍司法等項，完全爲國家行政；內務教育農商交通財政等項，宜以一部分爲國家行政，一部分爲地方行政，庶幾中央與各省之政務，可以各自發展。

上項決議，旋經部據以釐定國家政費及地方政費國家稅地方稅

各項章制，嗣因各省疆吏，意見不齊，故前項章制，致一時未能實行。翌年財政部改設國稅廳總籌備處，同時又設各省國稅廳籌備處，專管國家之政費及稅款事項，而地方之政費及稅收，仍由各省財政司主辦。國家與地方之財政，自此始粗有判別。民國十七年，財政會議舉行時，僉以劃分收支，為整理財政之要着，故當時財務行政稅務國用組，對於劃分國家與地方收支之標準，曾有提案。十七年，國民政府遂頒布一劃分國家收支與地方收支之標準，現其中已稍有更變。茲錄民二十年十一月公佈之收支分類標準於下，以資參證。

(甲)國家收入

(一)屬於普通會計者

- | | |
|-----------|-----------|
| 一 鹽稅 | 二 關稅 |
| 三 菸酒稅 | 四 印花稅 |
| 五 統稅 | 六 釐稅 |
| 七 交易所稅 | 八 所得稅 |
| 九 遺產稅 | 十 銀行稅 |
| 十一 國有財產收入 | 十二 國有事業收入 |
| 十三 國家行政收入 | 十四 國有營業純益 |
| 十五 協款收入 | 十六 借款收入 |
| 十七 其他收入 | |

(二)屬於營業會計者

- | | |
|--------|--------|
| 一 路政收入 | 二 電政收入 |
| 三 郵政收入 | 四 航業收入 |

- | | |
|--------|--------|
| 五 農業收入 | 六 礦業收入 |
| 七 工業收入 | 八 商業收入 |
| 九 其他收入 | |

(乙)國家支出

(一)屬於普通會計者

- | | |
|---------------------|--------|
| 一 黨務費 | 二 國務費 |
| 三 軍務費 | 四 內務費 |
| 五 外交費 | 六 財務費 |
| 七 教育文化費 | 八 司法費 |
| 九 實業費 | 十 交通費 |
| 十一 蒙藏費 | 十二 建設費 |
| 十三 國有營業資本支出 | 十四 補助費 |
| 十五 債務費 ^① | |

(二)屬於營業會計者

- | | |
|--------|--------|
| 一 路政支出 | 二 電政支出 |
| 三 郵政支出 | 四 航業支出 |
| 五 農業支出 | 六 鑛業支出 |
| 七 工業支出 | 八 商業支出 |

(丙)地方收入

(一)屬於普通會計者

- | | |
|------|------|
| 一 田賦 | 二 契稅 |
|------|------|

① 二十二年三月八日，公布修正收支分類標準，改十五為庶郵費十六為債務費。

- | | |
|----------|----------|
| 三 營業稅 | 四 房捐 |
| 五 船捐 | 六 地方財產收入 |
| 七 地方事業收入 | 八 地方行政收入 |
| 九 地方營業純益 | 十 補助款收入 |
| 十一 債款收入 | 十二 其他收入 |

(二) 屬於營業會計者

- | | |
|--------|--------|
| 一 路政收入 | 二 電政收入 |
| 三 航業收入 | 四 農業收入 |
| 五 礦業收入 | 六 工業收入 |
| 七 商業收入 | 八 其他收入 |

(丁) 地方支出

(一) 屬於普通會計者

- | | |
|-------------|---------|
| 一 黨務費 | 二 行政費 |
| 三 司法費 | 四 公安費 |
| 五 財務費 | 六 教育文化費 |
| 七 實業費 | 八 交通費 |
| 九 衛生費 | 十 建設費 |
| 十一 地方營業資本支出 | 十二 協助費 |
| 十三 債務費 | |

(二) 屬於營業會計者

- | | |
|--------|--------|
| 一 路政支出 | 二 電政支出 |
| 三 航業支出 | 四 農業支出 |

五 礦業支出

六 工業支出

七 商業支出

參 考 書

Bastable C.F.: Public Finance, Book 1, Ch. VII

Webb S.: Grants in Aid, Chs. I and II

Li C. S.: Central and Local Finance in China, Ch. IV

第二編 收入

第一章 公共收入之分類

第一節 公共收入之意義

政府爲公共團體，其需要爲人民之公共需要，故財用之供給，須賴人民之輸將。在古昔時，政府之取之於民者，多爲實物與勞務；但自貨幣經濟通行以後，漸漸改變。今日文明各國，收入與支出所含者，幾盡爲貨幣。財政一名詞，就其在現代之意義言，蓋已預先假定有貨幣經濟之存在。

現代各國之公共收入 (Public Revenue) 中，尙多含有勞務之收入，概括言之，可分爲二^①：第一爲盡義務之勞務，第二爲無償付之勞役。前者如英國之初級法官 (Justices of the Peace) 及被選舉之地方長官是；後者如英國之強迫居民掃雪及救火是。此外尙有一種最重要之強迫服務，卽爲徵兵，雖有給償，但給償之數較薄，不足得其勞役，故必須以強迫隨之。要之，上述各種勞務之收入，在現代已漸減少，蓋因無償勞務，多乏效率與責任心，且不能持久，而出之以強迫者，尤與民治原則相戾也。

① 參見 Dalton. II.: The Principles of Public Finance. p. 4

公共收入之意義，自今日各國之實際情形言之，即為政府因供其經濟的需要所收入之貨幣總數也。公共收入之源，種類不一，論其輕重，大抵隨時代之變遷而異。就現代言，可分為公產，公業，行政收入，及租稅收入等項，而以租稅收入為要源。吾人討論公共收入，須先明瞭各種收入之來源，次則研究稅負分配之原則，又次則討論稅務上之行政問題。本編所述，如公產，公業，及行政收入各項，為非租稅收入；下編則專論租稅原則及分別抒述吾國現有之各主要稅源。

第二節 公共收入之分類

公共收入分類之方法，各財政學者所用之標準不同，有以時期為標準者，分為經常收入及臨時收入；有以權力為標準者，分為公權收入及私權收入；有採用收入性質者，分為公經濟收入及私經濟收入；^①有根據來源者，分為直接收入，間接收入，及預期收入。各家所據之以為標準者不一，故分類之結果，甚相懸殊。

學者間對於收入分類之重要，見解亦有出入，柏斯特布爾注重實際材料，以為各國均有其歷史上之特點，而此種特點，足以影響其政治組織。故一種分類，殊不能運用於各情形不同之國家。且謂取材精善，即使分類不當，亦不礙於研究，故柏氏之分類，力主廣闊。塞里格曼氏，則極重視分類，謂分類對於書中材料取舍之決定，裨益甚多，且能助成準確之定義，使其書不致有鬆散蕪雜之弊。要言之，分類之重要，固不宜重視太甚；然使無適當及合理之分類，亦足為研

① 此為德國多數學者所主張，瓦格涅即為主張此說者之一。

究之窒礙。一種分類，不須期其適合於各時代及各國家，但欲求合理，原則上所應注意者有二：第一，宜求與事實之自然的排列相洽；第二，宜使主要之收入源泉，顯然呈露。

公共收入之分類，自中世紀以來，即為學者所注意。吾人就此問題發達之經過，稍加研究，即足見各時期中所重視之收入源泉不同。茲自波丹 (Jean Bodin) 之分類起，分別加以略述。

① 十六世紀時，波丹氏曾分公共收入之來源為七^①：(一)公有地產，(二)掠略財物，(三)贈與，(四)征服地之貢物，(五)公共貿易，(六)關稅，(七)租稅收入。波丹氏分類中，其第二第三第四各項，在近世各國之財政上，已無重要之價值。租稅一項，氏謂須其他方法不能供給而政府又需用甚迫時，始可用之。觀此足見波氏直以租稅為非常需要之財源，其不重視可見。十八十九世紀時，德國官房學派分公共收入之來源為三；(一)公產收入，(二)君主特權收入，(三)租稅收入。古時君主在位，擁有田產甚鉅，一切用度，多由其產業收入，以為支付。在此時期，公產之收入，殊甚重要，蓋因政務簡單，需用不多，貨幣經濟，尚未充分發達，故無需稅課也。迨後國用漸繁，公有地之收入，不能敷用，於是君主利用其主權者之地位，獲得種種特權之收入。此種收入，係以君主之名義，對於其所屬之土地人民，特許其可有一定之行為，作為代價所征收之數也。對於租稅，官房學派之見解，與重商派相似，不以之為重要之源。推求其故，亦由當時事勢使然，蓋欲使租稅為歲入之要源，必先使其國民之經濟發達，足

① Les six liveres de la republique VI. 2

以擔此重負，否則，雖欲課征，事實上亦不可能。租稅在公共收入上之重要，自斯密亞丹氏之分類出而始著。現代學者，討論分類之法，多自斯密亞丹氏起。氏分公共收入之來源為二：（一）公共收入，屬於君主私有或國家公有之產業者；（二）公共收入，課自人民之財產者^①。斯密氏知國家或君主產業之收入，不足供度支之用，故謂國家之支出，大部分須仰給於租稅也。

近代財政學者，關於公共收入之分類，討論甚詳，就其可得而言者，加以抒述。^{Bastable}柏斯特布爾之分類，本諸斯密氏之遺意，分為兩類：^②（一）政府以法人資格取得之公共收入；（二）政府藉主權征課而獲得之公共收入。^③（一）經濟收入，地租，利息，^{fees}規費，以及商經業營之所得等，皆屬於前者；各種租稅如普通稅及特別稅等，則屬於後者。柏氏不重視分類，故所採用之法，甚簡闊而不詳備，然亦無可指摘也。

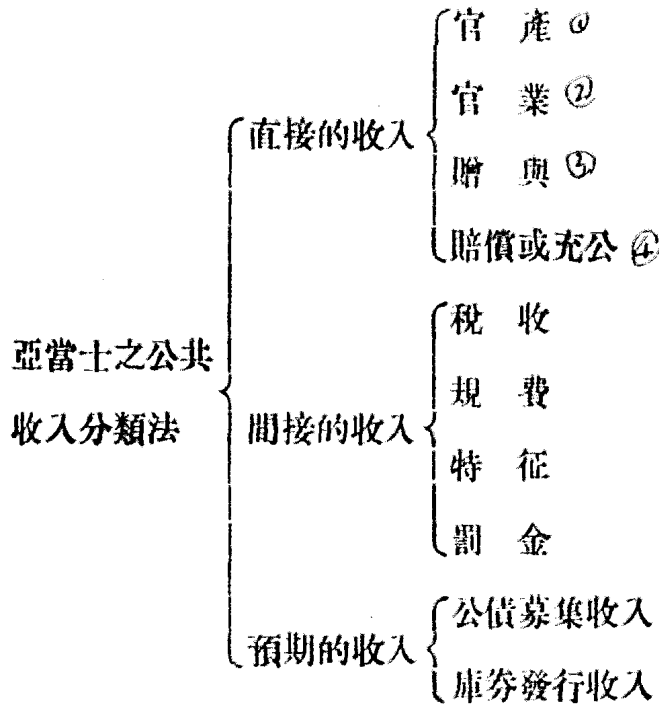
^{Adams}亞當士氏分公共收入為三類^④：（一）直接的（Direct）；（二）間接的（Derivative）；（三）預期的（Anticipatory）。第一類收入，即指政府所獲自公產與公業者而言；第二類收入，則由政府運用主權以取之於民，如租稅規費罰金及特征之類是；第三類預期之收入，即為公債之募集，及庫券之發行等是。關於第三類，亞氏之意，以為政府於軍事發生需用孔急之時，或修築鐵路河道等大工程之際，可以採用，但須預度償還之力，不可濫舉。按亞氏分類中之第一第二兩類，界

① Smith A.: The Wealth of Nations, Book V, Ch. II.

② Bastable, C.F.: Public Finance, Book II, Ch. I.

③ Adams, H.C.: The Science of Finance, pp. 219-228

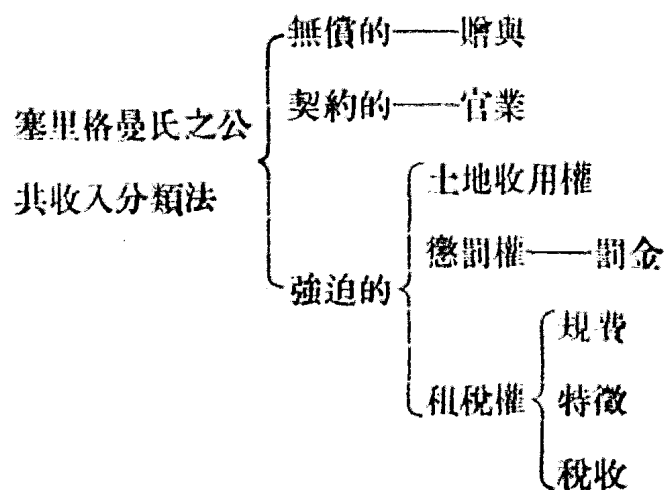
限判分，似不易避免重襲之弊。至第三類公債之發行，自狹義言之，實非公共收入之來源，蓋因公債期滿，尚須償還，即就廣義言，作為收入，亦祇能作為特別收入，決非普通收入也。



塞里格曼氏分類之法，亦為三類^①：（一）無償的 (Gratuitous)；（二）契約的 (Contractual)；（三）強迫的 (Compulsory)。所謂無償的收入，即贈與之物品貨幣等是。契約的收入，純係商業性質，蓋由政府以法人資格與人民所發生之契約關係而生，如公產公業之類是。強迫的收入，則由政府運用主權以課之人民，如土地收用權懲罰權及租稅權之類是。租稅權中又分為三：（一）規費 (Fee)；（二）特征 (Special Assessment)；（三）租稅 (Tax)。此項分類，自現代事實觀之，輕重多不相稱，蓋無償一類，在今日各國中，已成歷史上之

① Seligman. E.R.A.: Essays in Taxation 8th ed. p. 430

遺物，即間有之，亦不過一種極微少且不規則之收入而已。強迫一類中，偏畸之弊甚多，譬如土地收用權，實非重要收入之源，蓋因政府收用人民之土地，尚須給以公平之價格，非可第沒收之而不予以償付也。又舉關於罰金之懲罰權，與租稅權并列，未免輕重失倫；因罰金所入不過涓滴，於國計上無大裨益，何足與稅收并論？至租稅權項下之三類，亦多可議，塞氏分別規費與租稅，過於細密，謂收取規費時，如所取之數，過於所費，則其所取者為租稅而非規費。使照塞氏之說，則英國郵政所收之費，可謂租稅。電報所收之費，則為規費，豈非背戾事實，徒滋紛亂耶？特征一項，本為美國之產物，歐洲各國，多未風行；且為地方之稅徵，所課之數，應視被征者所獲之利益以為比例，此亦非國家之重要收入，塞氏乃舉之與租稅并列，似亦失宜。現代國家財政上之收入，就事實言，以租稅為主要，公業公產各類次之，分類之基，當本乎此，樹新立異，適足以滋混淆耳。

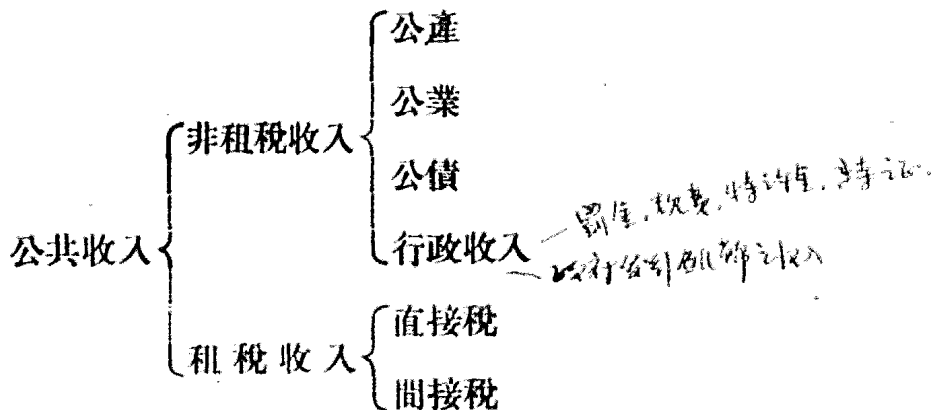


此外如魯摯(Lutz)氏分為商業，行政，租稅，公債，簿記，五種收

入；卜南氏分爲租稅收入，規費收入，生產收入三類^①等，與上述各家，詳略雖有不同，大致固無多殊異也，茲從略。

第三節 本書所採用之分類

公共收入之分類，因各財政學家觀察不同，故彼此互異。上述各家之分類，雖皆持之有故，然欲求簡括明白，尙多未能。本書所採用之分類甚簡，卽爲租稅收入與非租稅收入二大種^②。租稅收入，以其稅負歸著爲標準，分爲直接稅與間接稅兩種；非租稅收入，以其性質爲原則，分爲公產公業公債及行政收入四種^③。茲爲列表如下：



就本書所採用之分類，對於世界各主要國之收入制度，略加分析。近世紀來，各國之公共收入，均以租稅爲主要之源，而租稅收入中，又有趨重直接稅之勢。英美各國，直接稅遠多於間接稅，即法德日俄諸國，直接稅雖尙不若間接稅之鉅，然較昔逐漸增多，已居收入

① Plehn. C.C.: Introduction to Public Finance, p. 63

② 參看 Shirras.: Public Finance. p. 117.

③ 發行公債，爲政府之特種收入，其性質及功用，與其他非租稅收入不同，故關於公債討論，不在本編之內。

中之重要地位。茲將各國租稅收入與非租稅收入之百分數，及直接稅與間接稅在租稅收入中之百分數，表列於下，以供參證。

	英 國 1926—7 (770, 鎊)	美 國 1926—7 (3,825, 金元)	法 國 1928 (39,312 法郎)	德 國 1927—8 (9,404, 馬克)	俄 國 1925—6 (3,778, 盧布)	日 本 1926—7 (2,689, 日元)
中央政 府 歲 入 (單位百萬)	100%	100%	100%	100%	100%	100%
非租稅收入	10	14	7	20	55	45
租 稅	90	86	93	80	45	55
直接稅	51	54	28	36	15	22
間接稅	39	32	65	44	30	33

我國歲入，向以租稅為主，民國以前無論。宣統四年預算，歲入爲三萬五千一百萬餘元，內稅收約佔百分之 85，稅收中 27 爲直接稅，58 爲間接稅。民二歲入預算，增至五萬五千七百餘萬元，內稅收祇佔百分之 53，其中 17 爲直接稅，36 爲間接稅，而是年之非租稅收入，約佔百分之 47^①。民三歲入預算爲三萬八千二百餘萬元，內稅收佔百分之 84，其中 25 爲直接稅，59 爲間接稅。民五歲入預算爲四萬七千二百萬元，內稅收佔百分之 88，其中 29 爲直接稅，59 爲間接稅。民八歲入預算爲六萬四千七百餘萬元，內稅入佔百分之 58，直接稅爲 17，間接稅爲 41；是年之非租稅收入亦甚鉅，約佔總收入百分之 42^②。

前北京政府財政整理會編製之預算，有試擬國家預算，暫編國家

① 是年非租稅收入所以甚多之故，因其中包含公債二萬二千三百餘萬元，約佔歲入總數百分之四十。

② 是年非租稅收入內，亦包括有公債二萬三千八百餘萬元，約佔歲入總數百分之三七。

預算，整理國家財政概算三種：十三年試擬預算之歲入，計三萬三千萬元，以中央專款為主，內關鹽印花菸酒及其他各稅，約佔歲入總數百分之 94，其餘百分之 6，為非租稅收入。^①民十四年之暫編預算，歲入為四萬六千一百萬元，內稅收佔百分之 95，非租稅收入佔百分之 5；稅收中百分之 23 為直接稅，72 為間接稅^②。民十六之整理概算，歲入總數為三萬五千九百萬元，其中百分之 95 為間接稅，非租稅收入，亦僅佔百分之 5。

國民政府成立以來，各年歲入之實數，均有報告可稽，十六年歲入總數，約一萬五千餘萬元，內稅務收入約佔百分之 88，非租稅收入佔百分之 12。十七年歲入總數，約四萬三千四百萬元，內稅務收入佔百分之 76，非租稅收入，佔百分之 24。自十七年中央與地方收支分割後，田賦契稅，劃歸地方，於是國家歲入中之稅類，如關，鹽，統稅，菸酒，印花各稅，幾均為間接稅，負擔失平，殊有背於租稅分配之原則。茲將近年來稅租及非租稅收入之總數及百分比表列於下，以資比較。

年 份	租 稅 收 入	非 租 稅 收 入		總 數
		國營事業收入	債券及借款	
十八年	437,496,610元 81.2%	566,598 .1	100,942,710 18.7	539,005,918 100.00
十九年	496,153,803元 69.5%	1,600,000 .2	216,714,340 30.3	714,468,144 100.00
二十年	550,848,841元 80.7%	2,127,558 .3	190,014,460 19.0	682,990,864 100.00

① 暫編預算中之歲入項，大率以京外各機關原報十二年預算為標準，其十二年度未經造報者，則按十二年度以前最後所報之數編列。至四川廣東雲南貴州蒙古西藏等處，則參照八年度預算列入，故是年之暫編預算，甚近事實。

由上述觀之，東西各國之收入，多以租稅爲要源。非租稅之收入，就比例言，爲數殊微。按諸本書所用之分類，大別之爲非租稅及租稅二類，似足以揭示租稅在收入上之重要。而稅收之中，分爲直接稅及間接稅二種，非租稅收入中，分爲公業公產公債及行政收入四者，似又足以表現一國稅制之健全及財政情形之穩定與否。本此分類，雖有時亦有難於劃歸某一類者，然此種情形較少，就大體言，此分類固甚簡括明白也。

參 考 書

Seligman, E.R.A.: *Essays in Taxation*. 9th ed. Ch. XIV

Bullock C.J.: *Selected Readings in Public Finance* 3rd ed.
Ch. IV

Lutz H.L. *Public Finance* 2nd. ed. Ch. VIII

第二章 公產收入

第一節 公產之意義及範圍

昔時財政學家，率以公產 (Public Domain) 爲公共收入之要源，波丹氏在十六世紀及官房學派在十八世紀時，討論國家之收入，均重視之。自課稅之法盛行，國家之收入，按時取之於民，較之恃公產以爲供給，反確定遠甚，於是公產之重要，遂形低減。今日歐西各國如英如法，所有公產，已多轉售於民，其尙存者，不過極少部分耳。

公產者，即國家直接管有之財產，以其收入供公共支出之用者也。其包括之範圍，亞當士謂應指爲天然財源之產業 (Landed property)，所謂天然財源，即指漁業礦地及農地而言。林產屬於農業之中，故未指出。柏斯特布爾書中，對於公產，亦指爲天然財源，惟其所討論者，僅限於農地林地耳。通常關於公產之討論，大率以農林礦三種土地爲限，本章所指之範圍亦如此。

第二節 農地之處置

國家公有之農地，對於公共收入上之重要，日就低落，此已爲一般學者所共認。然世界各國中，保有農地者，爲數尙多。各國學者對公有農地之利用方法，意見不一，約言之，利用方法，通常有自耕及佃耕兩種，茲特分別述之，並詳其利弊得失之所在。

(一) 自耕 耕稼之事，貴盡地力，與其他務求外延 (Extensive) 之實業不同。關於播種糞溉等事，均須農人自盡心力，不可稍忽。使公田由政府自耕，則必連用監督人之法，如古奴隸種田之制。此種耕稼，對於地力之發展及農業之振興，諸多阻礙，蓋因官吏遙制，上下相蒙，其收入必多虧短，而其田亦易日就荒廢也。分工之制，較難適用於農業方面，故一般趨勢，仍多側重小地主制。且農業工人，組織頗難，大規模之耕種，不易進行。故要言之，耕植之地，歸於私人自有，則人樂盡其力，不僅其地所產，足養較多之人口，且對於國家之收入，亦將有增而無損，此政府自耕之法，所以無存在之餘地也。

(二) 佃耕 佃種之法，各國用之者頗多，其方式約有三種：(一) 短期租佃，(二) 長期租佃，(三) 世襲租佃。所謂世襲租佃者，即世繼此業之謂。其所佃種之土地，永歸其家族繼續使用，故無驟盡地力之弊。然地價上漲，國家不能獲相當之利益，則其缺點。此制在現代已少見，不若採用長期佃種者之多。長期佃耕，其法弊端較少，但租佃之期，亦不宜過長，要在能使政府收地價騰貴之利，而又不妨佃者之耕稼勤勞及改革計劃為宜。如隨時改定佃種之期限，而以公開競爭之法決之，則改定之期限愈短，國家之利益愈多。惟農業上之贏利，既盡歸政府，則佃者所處，不過為一勞工，其於耕稼上之改革，自無可言。故佃種之法，要當定適中之期限，使佃種者得受適當之利益，以勸勵其經營之志，而於契約中加入隨地價變動而增減租價之條，則較近善。然此等關係，殊極複雜，現今各國公有地之採用佃種法者，大率對租佃期限，均有日趨縮減之勢。期限既短，行政上之手

續繁雜，政費必鉅，是又非國家之利也。

世之贊成採用佃種制者，理由有三：（一）在政府指導之下，農業技術上之發展，較之在私人手者，其結果遠勝。蓋採用佃種制度，則土地不至分碎，政府處地主之地位，較易應用科學方法。（二）國家之土地，就其最後言，宜為國人所公有，第為目前農業發達之計，又非屬之私人不可，欲調和二者，惟有採用佃種之法。（三）國家當急需之時，度支不濟，有公產則可售之以為挹注，或用之以為借債之抵押品。

是三說者，要皆非審確之論。就第一說言之，農業技術上之發明，端賴耕者之自力，政府指導，為力無多。至農地大小，亦非必達一定之面積，始為有利，全視耕稼之方法為轉移。關於科學方法之運用，則在於教育，教育為政府之重要職務，使農業教育發達，則農民之智識自進，固不必一一賴政府指導也。第二說對於草萊方闢之國，尚值討論；至對已經發達之國家，則為用甚小。第三說以售公地為挹注之計，尤多可議，蓋公產脫售，必須有購買之市場，當國家需用甚迫之時，志在速售，其價必低。如欲使保有公產為國家永遠計劃，則於國事平穩之後，又當補購，是常以賤價售出，而以貴價購入也，對於國家，損失甚鉅。又謂用之為抵押品，似亦不甚重要，蓋因政府發行之債票，其有無抵押，無甚殊異，使其不肯履行，人民要亦不能收其抵押之物。且政府借債，如必以土地為質，則對於其借債之政策上，阻礙必多。

綜括言之，自耕與佃耕二者，俱非今日處理公有農地之良法。

再思其次，則爲脫售。第觀察此問題，有注意財政方面者，有側重社會方面者，故贊成與反對之聲，率皆言之有物，茲撮要述之於下。

斯密亞丹氏反對政府保留公產之理由有二：（一）政府遙領，不能爲一管理最有效率之地主；（二）售公地以安理國債，其所獲較保留公地者爲多，而政府需用，可藉租稅以課之。當斯密氏之時，英法兩國之情形，正合其主持之見解，蓋兩國當日之公地，管理不善，同時國家之債負，積累甚厚，故其說遂見採用，售出甚夥，所留存者，不過其一小部分耳。柏斯特布爾亦贊成斯密氏之說，但以爲售賣公產，純爲財利之計，則宜注意市場之價格。又謂不可售賣公產，以供經常之用，惟利率甚高之債，則可用之以資清償也。

英法公產，因管理不善，故斯密氏之說盛行。德國公產保管之情形，與英法迥異，而尤以林地管理爲最善，故德之學者，多不主脫售公產。即十九世紀上期少數承認斯密氏之說者，厥後亦漸回復於贊同保留公地。勞氏爲十九世紀中葉德國大經濟學家，於其財政學書中，將當時關於此問題贊成者與反對者之理由，總結列舉如下述^①。

甲 贊成售賣公產之理由：

（一）政府管理土地，不如私人之有效率，蓋私人率肯熱心改良。政府官吏，則多祇奉行故事，故地在私人，產量常多。

（二）售賣公地以爲完債之用，爲計甚得，而尤以大規模者爲最宜，因所售之價既大，所償之債必多，每年所省之利息，必遠過其所獲於

① Bullock C.J. : Selected Readings in Public Finance PP. 87-90 quoted from Rau's Finanzwissenschaft.

公地者。

(三)政府因擁有公產之故，往往顧及自身利益，不肯進行有利社會一般之改革，如免除田租以外之苛納等，且使政府與人民因此衝突，易失民心。

(四)公有之產業，其所入未必能敷國用，歐洲各國中之公產少者，其收入有定，亦不病民。

乙 反對售賣公產之理由：

(一)公有土地，曾為世襲君主收入供給之要源，公產所入所以可貴者，因其不須議會之允許，且當社會紊亂之時，亦可按時收入，不受影響。

(二)租稅之收入，課自私人之財產，往往民怨叢集，惟公產之收入，則人民無不滿之感覺，蓋因其所入者，由政府私自經營得之也。假使政府售出，得價不厚，所收之款，用之不善，則徒增加人民之擔負耳。

(三)公有地之所產，不及私有地之多，殊非一定不移之事實，因土地之種類與性質，各有不同，討論時須注意及之，始可無偏，況管理之法，可以改善，要非一成不變者。

(四)公產之收入，隨時間而俱增，蓋因物價日漲，土壤日肥，耕種之法日進，故地之租價，亦將日高。

(五)以公產為借債之抵押品，足以增加國家借債之信用。

(六)政府擁有公地，可用之以為改良農業之試驗場，試之有效，可以其結果推及人民。

勞氏總括述之如是，嗣後德之學者對於其贊成方面之理由，多不措意。瓦格涅氏謂勞氏之錯誤，在僅注意其財政方面；實則此乃財產分配之問題，與社會政策有關，非可斤斤於財利上之計較而已也。自上述觀之，售賣公產，各方面之問題甚多，概括言之，著重收入，則當注意市場；顧及社會政策，則須求土地之分配得宜。二者必兼顧並慮，始能無弊。

公產賣出之所得，其用之之法，果以何者為適宜？自斯密氏以來，大率以此種收入，不宜用為政府普通日常之經費，祇可用之為清理債項及緊急不時之需。斯泰因謂國家紙票太多，價格太落之時，亦可以之為收回紙票之用。除上述各用途外，則可存為基金，以其每年之進入，發達教育施濟及有利社會之事業，蓋此種天然財源，固宜用之為全體民衆福利也。

第三節 林地與礦地

林地之情形，與農地則適相反，國家應保有林地而經營之，此已為一般所共認。按國家之保有林地，非謀財政上之收入，實為政府之公共政策及提倡公共福利之職務所應出。蓋植樹於地，生長甚遲，雖往往因土壤及種類而異其遲速，然大率須數十年或百年之久。此種需時甚久之林業，私人肯大規模以經營之者甚少；且以科學管理林地之法，及國家林木之供給，望之於私人之事業，尤不可能。國家為公共組織，具有繼續不斷之性質，故宜於林業之經營。茲將林地應為國有之理由，分述於後。

(一)木材供給 木材爲國家之要需，源源供給，不可稍斷。若以培植林木之事，歸諸私人，則能否供之以時，殊屬疑問。

(二)免除水患 河流之源及其兩岸，廣植森林，則大雨之時，可以吸水，水勢既殺，可無泛濫之虞。且森林分配得宜，足以調和氣候；植之斜坡，又可保存土壤，使不致爲水流所捲去。此種事業，均係有關國民一般之公益，私人決不肯以其地爲之也。

(三)森林須有專門人材爲之管理 樹木種植之後，欲其蓊鬱茂盛，成爲利藪，須注意林木之砍伐，小樹之保護，水災及毒物之防範。此種森林管理之事，非賴有專門之智識不爲功，且林中禽鳥，尤須保護，必使其可以孳孳生息而不絕。此種禽鳥及蟲類，不第有益於人類，亦國家之景物所需也。近人謂害苗之蟲漸多，由於森林之消滅，其說近是，蓋因禽鳥中之食蟲者，既不存在，則蟲之日熾，亦固其宜。

(四)一國之森林應有統一管理之權 國家管理林地之權，苟能逐漸擴充，使全國歸一，爲利實多。蓋森林之經營，與農地異，宜於大規模之組織，故管理統一，較爲經濟。同時就社會之利益觀之，則在政府管理之下，可爲永久之計劃，而不致有木材短乏之患。

林地應爲國有之理由，已如上述。大凡天然之財源，用之則竭，且易陷於利誘者，宜歸公共之團體管理，蓋因公共團體，抵抗此種利誘之力較強也。

鑛地無論公私，昔日均視爲君主之產。德之官房學派，以君主對於鑛產享有特權，今日雖此種特權早已銷滅，然美國聯邦政府仍保有地下之鑛權，墨西哥 1917 年之憲法，亦以鑛利爲公有。吾國最

近所公布之鑛法^①，其第一條亦載明中華民國領域內之鑛，均為國有，必須依鑛業法取得鑛業權者，始得開採。此皆公有鑛地之例也。

第四節 歐西各國公產之概況

大戰以前，歐洲各國中公產之最多者，首推俄國。1913年時，俄在歐亞兩洲之林地，共947,686,000英畝。1912年，德國各邦合計之公產，共5,848,788,000阿耳(Hectares)；其中5,082,179,000阿耳為林地。印度在1916年，公有林地共249,000方英里。美國之公產，約為2,708,388方英里。英法兩國公產，多已售罄；其他如加拿大澳大利亞阿非利加各處，荒而未闢之地甚多，此種富源，雖為政府所有，要亦無多收入可言也。

再就近年來歐西各國公產收入之概況言之，1925至1926年，蘇俄政府公產收入，約佔收入總數百分之六，此為現代國家公產收入之最多者。其次則為芬蘭，1926年之公產收入，約佔收入總數百分之四。其他如捷克希臘比利時等國，公產收入，約佔收入總數百分之一，餘如英法等國，則均小於百分之一。

國 別	年 份	百 分 比
<u>蘇 俄</u>	1925-6	6.0
<u>芬 蘭</u>	1926	4.3
<u>日 本</u>	1925-6	1.3
<u>捷 克</u>	1926	1.17
<u>希 臘</u>	1925-6	1.13
<u>比 利 時</u>	1926	1.1
<u>瑞 典</u>	1926	.9
<u>法 國</u>	1926	.74
<u>美 國</u>	1927	.53
<u>荷 蘭</u>	1926	.5
<u>英 國</u>	1926-7	.1

① 民十九年五月二十六日國民政府公布鑛業法

第五節 中國公產之現狀

中國古時歲入之源，多恃租稅，與歐西各國古代之特公產爲用者迥異。私經濟之發達，啓緒於東周之時，如楚有汝南之金，齊擅渠展之利等是。官賦之始，實在古代，姬周之世，已有鑛人之官。屯田之法，因農爲兵，則起於漢之昭宣。歷代公產發達及沿革之情形，本篇未能詳及。茲就近年吾國公產之概況略述之。

吾國公產中，以屯田，沙田，旗田，營產及墾荒等爲大宗。在過去預算中，謂之官產^①。屯田始爲贍軍之用，後漸有名無實，光緒之末，改併衛所，裁汰幫丁，屯租歸入地丁項下徵收。民國以後，清理屯田，收價給照，改屯爲民，於是始爲官產入款。沙田有江灘海灘之分，宋紹興間，遣人檢視沙田，因當時已有爲人冒佔之弊。嗣後清理沙田，屢見史冊，至清代則有丈放升科之規例。民國初清理沙田，按其性質，或繳價升科，或改定科則，其所入亦爲官產之一。旗地爲恩賞旗民之地，起於清代，向不納糧，迨清末時，多歸普通人民執管，民國初清理旗地，收費給照，按則升科，變爲官產。營地初以爲軍營自用之地，旋因營制既變，營地間有荒廢不治，或租佃於民者，近經逐次調查，除於事實上應保存者外，公示標賣，收價升科，遂亦爲官產之收入。東北各省之荒地，數量甚鉅，放墾所得，亦爲官產收入之一。此外尚有廢署官房等項，除政務上應保存者外，亦多出示標賣，列爲

① 「官產」一名詞，在過去吾國預算中所指，爲沙田屯田旗田營產等項。國民政府近年所編之預算，改用「國有財產」。

官產之收入。

上述各種官產之中，如廢署官房，十餘年來，大都處分殆盡。荒地以察綏熱黑四省所有爲鉅；近年來放墾已多，餘則或因地勢關係，或因荒僻不易經營，故年來領數頓減，收入甚微。其他官產如沙田旗地屯田之類，國民政府成立以來，仍規定由中央處理。爲整理計，在各省特設機關專司其事。江蘇浙江二省，財政部各設有沙田局，定有領墾及報領價格。河北熱河之旗產與清室官房田地以及營產等項，財政部亦嘗設有官產處，以謀清理。安徽省之屯衛及官荒，自十八年一月起，亦由財部設立屯墾局，從事清理。其他各省，則由財政部訂定表式，飭各省財政廳查報兼辦。

吾國公產之收入，在前清時，或歸入田賦，或並於雜收入之類，故預算中，無官產收入之項目。民國二三兩年，亦未分定，迨至四年前後，共解八百餘萬元。五年八年預算，均以官產收入爲中央直接收入，五年預算中所載官產收入，計一千七百零五萬一千八百零八元，佔收入預算總數百分之 3.6；民八預算中所載之官產收入，計一千七百四十五萬一千九百一十元，佔收入預算總數百分之三。北京財政整理會所編之試擬暫編兩預算及整理財政概算，亦均以官產收入爲中央直接收入，計一千四百四十三萬餘元，與民五各省認解之數，相差較少。按財政整理會之收支，係根據各省送到之表冊，由專門委員詳細審核，頗爲可靠。國民政府成立以來，有各年歲入實數報告，十六年歲入中所載之官產收入，爲 577,633 元。十七年歲入將官產收入，包括於未分數各款項中，實數不明。八年歲入報告亦如是。二

十年預算中立有「國有財產收入」一款，合經常臨時計之，共有5,072,048元，佔總收入百分之2.7。此吾國近年公產收入概況也。

林地亦為公產中之一要項，清季農工商部即提倡經營森林，然空言殊鮮實效。民國成立，農林部始設置森林局，專理林務。後農林與工商部合併，森林局因併入農務局。五年，林務局成立，對於林政，具有澈底改進之方針；因此整頓之力，造林事業，在東南數省，頗有進展。按民國三年之森林法，吾國之林地，除政府已有者外，凡無業主之森林，均應歸為國有。國有之林，如有關係江河水源，面積跨越兩省及有關國際交涉者，均有農商部直接管理，餘則委之地方官署。森林法中，又規定凡有關預防水患，涵養水源，公共衛生，航行目標等，無論公私森林，可經農商部編為保安林，委託地方官管理。

最近立法院通過之森林法^①，其總則第一條：「森林依其所有權之歸屬，分為國有林、公有林及私有林」。所謂國有林，由主管部設立林區，經營管理，公有林則由各該地方主管官署或自治團體，經營管理。公有林對於國土保安上或國有林之經營上有收歸國有之必要者，或關係山河水源及其他利益不限於所在地之省區者，得收歸國有；私有林對於國有林或公有林之經營上有必要者，亦得依法征收。若國有林、公有林及私有林有下列必要情形之一者，應編為保安林。

- (一) 預防水害、風害及潮害，
- (二) 涵養水源，
- (三) 防止砂土崩壞及飛砂墜石、冰積雪等害，

① 民國二十一年八月三十日立法院會議通過。

- (四)公衆衛生,
- (五)航行目標,
- (六)利便漁業,
- (七)保存名勝古蹟之風景。

保安林非經地方主管官署之許可,不得斫伐或傷害;即人民之牧放牲畜,及土石草皮樹根之採取,亦均在禁止之列。

國有山林之經營,其收入支出,屬諸特別會計,自開辦以來,所有進項,大率留充推廣林業之用,無多羨餘可言也。

參 考 書

Adams, H. C. : The Science of Finance, pp. 236-254

Lutz, H. L. : Public Finance, 2nd ed. Ch. IX

第三章 公業收入

各國公產收入之重要，雖已減少，而公業(Public Industries)之經營，則近世以來，日形發達。其發達之原因，有基於社會福利之需要而公營者，有因軍事上及政治上之需要而公營者，有因大實業之創辦，需資甚鉅，非少數私人之力所能籌措而歸國家經營者，諸如此類，不一而足。政府為人民之公共組織，應為全體人民謀利益；同時以法人資格經營經濟事業，亦增加收入之正當方法也。現代公業之發達，其在財政上及社會上之重要，均足值吾人注意，故本章詳論述之。

第一節 公業之選擇

選擇政府經營之實業，自原則方面觀之，宜本諸下列各標準：

(一)增加收入 政府為增加收入計，經營實業，斯密亞丹氏以為宜擇其需資甚微，經營之手續甚簡，收入不僅有定，且為期甚近者^①。自氏以後，相率沿用此說，無大變更。亞當士謂選擇以收入為目的之公業，須求組織簡單，且其產品，為宜於課稅之物^②。合於上述標準之實業，為數殊多，政府不能一一經營，選而擇之，則應視便利與有益以定取舍。

(二)免除弊害 事業中有由私人經營，則弊害叢生者，例如造幣，

① Smith A. : The Wealth of Nations, Book V. Ch. II

② Adams H.O. : Finance p. 291

宜爲公營之業，假使歸諸私人辦理，則甚難得一同樣標準之價值。且完善之貨幣制度，須有嚴厲法規，以隨其後，始可行之無弊，故須由政府主持。世界各國，貨幣均由政府鑄造，卽欲謀劃一而防弊害也。

(三)獨占實業 實業受「收入遞增率」之支配者，如交通事業中之鐵路電報等，大都具有獨占之趨勢。蓋因其營業之獲利，全在運輸之增多，運輸加多，與營業用費之增高，非成正比例，故競爭之結果，容易趨於獨占。此種實業，歸諸私人，則其取價必昂，足以影響一般人民之經濟；在政府管理之下，雖缺乏競爭，不能保其待遇之必公平，然弊害之生，必不致如私人營之者之多。

(四)社會利益 政府經營實業，應以改善人民之生活及促進社會之發達爲前提。夫文化與時俱進，社會公益之事業，應爲此文化改進之助力，使人民在此情形之下，獲得便利之生活。譬如郵政，所以傳遞信息，實爲今日社會組織中所必需。其他如電報，電燈，自來水等公用事業，均屬此類。政府經營此項事業，乃以積極之方法，爲全社會利益謀促進之方，不僅爲免除弊害已也。

(五)關於一般人民福利之事業 政府所作之事，就大體言，應爲公共性質，不宜偏於一地或私於一階級，故公營事業，亦當以有關公衆利益者爲限。例如倫敦之公共牛奶廠及公共浴所，皆因爲社會福利之需要而經營，其性質屬於一般，尤爲顯著。

總括上述，凡政府欲經營之實業，宜求其合於下列三種條件：(一)此種實業自身，須極簡單，可用普遍一致之法規管理；(二)此種實業，如由私人經營，不加限制，則易產生各種有害社會之結果；(三)此種

實業，必包括社會利益甚廣者。交通事業如郵電各項，實兼具之，此其所以多為國營也。

第二節 公業之經營

(一)以收入為主要目的者 政府經營以收入為主要目的之實業，對於出產所取之價，必為其最高者。是項事業之取價，本諸過去數年之成績以斟酌之，即可決定。法國之煙葉及火柴專賣，意大利之食鹽專賣，日本之煙葉樟腦及鹽專賣，西班牙之菸葉火柴及彩票專賣，印度之鹽及鴉片專賣等，皆係以收入為主要目的，即此類公業之例也。

(二)以制裁為目的而以收入為附隨者 此類實業，大率與多數人民之生活情形有關，政府予以經營，其目的在免除社會方面之弊害。就其性質言之，多屬交通事業，譬如造幣及發行紙幣等，則屬值之交換；電政電報等，則屬信息之傳遞；運河灌溉自來水及電燈電力等，則屬物與力之播送；鐵路航運，則屬人與貨之運輸。以上各種，其經營管理之法，大致頗相類似。茲先就郵政舉例言之，管理郵政之法，約可分為三種^①：

第一，以郵政為牟利之商業機關。此種經營方法，似乎近理，實則使有私人之機關，與之競爭，尚屬可行。但政府經營郵政，為獨占業，使專為營利計，則易發生弊端，蓋因缺乏競爭，易使郵政辦事之人，規圖最高之利，且定率不受限制，尤易使取費過高。第二，取收郵費，求其能供支出而稍有羨餘。此種政策，自英人希爾氏（Sir

^① Bullock C. J.: Selected Readings in Public Finance, pp. 110-113

Rowland Hill) 郵政改革之後，始漸有力^①，嗣後各國相繼採用，不過其郵費減低之速度，多未如英國之驟耳。此項原則，僅求其能償付費用及設備上之改良費，實遠勝牟利主義，因(甲)可免郵政辦事者自由增加希圖厚利之弊，(乙)可資爲規定郵政收費率之標準。第三，郵政收費，少於其所付出。此種原則，是以公共之稅收，供特別事務之用，此一般所認爲宜避免者。第有時亦不能盡去，譬如美國之郵政，關於人煙稀少之鄉，多有長途送信之設備，需費甚昂，而於收入無增，故郵政往往因此虧空。此種虧空如特增加定率，以爲彌補，則率高信少，不足以濟；如自人煙稠密之郵政撥濟，似亦非適當之法。就以上各種原則觀之，以第二種爲最當，蓋收入之總數，必求其能敷支出之總計；而得此總計之法，不在每單位取費之高，而在全數之多也。

鐵路運費之規定，亦爲應討論之重要問題。蓋鐵路之經營，普通以之爲牟利之事業，其對於社會之重要，往往未爲人所盡悉。關於定率之問題，有兩點宜加注意：(一)欲求規定收率，必先有一適當之勞務分類；(二)對於個人或各地不得輕有差別之待遇。本此二點，再斟酌其特殊之情形，以定取費之率，庶幾可以無弊。現今各國之制，對於鐵路事業，有用私營制者，如英美各國；有採國有制者，如德俄等國；亦有採公私混合制者，如法奧等國。其採用國有制各國，

① 1840年，希爾氏將英國郵費減作十分之一，雖未立見成效，然十年之後，其總收入與十年前原有之收入相等；三十年之後，其總收入與三十年前原有之收入相等；——參看前書 106—112 頁。

所用經營方法，仍多以利益主義爲歸宿，不過其所獲者，最大限度，常不使超過私營事業競爭時所獲得之最高率耳。

(三)以公益爲主要目的者 政府經營以公益爲主要目的之事業，其經營之費，率由國家之支出撥用，而不求其能如數償付，如國家經營之林業等是。林業方面之收入，率得自其副產品，其經營之主要目的，初非爲收入計也。關於此種副產品之出售，應照競爭的私營事業出品之價格，蓋如是始可不致有損害私人營業之弊。

依上所述，公業之中，有以收入爲主者，有以公益爲主者，有兼顧公益收入者。論其經營之法，約言之，大抵以收入爲主者，其取價與商業上之獨占者同，以裁制爲目的收入爲附隨者，其取價以能調和財政及社會兩方面之利益爲前提；以公益爲主者，則其取價，多得自其管理時所有之附屬品也。

第三節 歐西各國國有營業之概況

(一)郵政 郵政爲政府經營最早之事業，當其始時，不過爲傳遞信息之工具，初未嘗以之爲商務事業，嗣後發達普遍，遂視爲政府經營公業之一。近世郵政事業，除傳遞信息外，尚兼營他種業務，如銀錢之匯兌，存款之貯蓄，以及貨品之轉運等。甚至如美國之農部，提倡由郵政機關代農民輸送農產品。此外如紐西蘭之郵政，並爲政府登記人口生死及經營人壽保險事業，此皆額外增有之職務也。

經營郵政政策，自希爾氏改革之後，始由政府之專利營業，變爲趨重公益之事業。近世各國規定郵遞之費，大率本此原則，其專以

之爲殖利之具者蓋甚鮮。美國西班牙巴西諸國之郵務經營，年有虧空，而以美國所虧爲最鉅，1922至1928年，其平均損失，約達二千三百萬金元。他如瑞士瑞典葡萄牙挪威英國芬蘭丹麥比利時諸國，則年有盈餘。印度意大利希臘法國奧國荷蘭澳地利亞日本等國，郵電之會計未分，其經營結果，除奧國外，財政上亦均獲利。茲分別表列於下：

A 各國國營郵務之財政結果(單位——百萬)

國 別	幣 制	年 份	盈	虧
美 國	Dollar	1922—28 之平均		23
瑞 士	Franc	1924—27 之平均	3	
瑞 典	Crown	1923—25 之平均	14	
西班牙	Peseta	1921—26 之平均		51
葡萄牙	Escudo	1922—25 之平均	9	
挪 威	Crown	1925—27 之平均	1,461.5	
英 國	Pound	1926—27 之平均	4	
芬 蘭	Markka	1923—28 之平均	10	
丹 麥	Crown	1925—27 之平均	0.3	
巴 西	Milreis	1923—28 之平均		15
比利時	Franc	1925—28 之平均	0.6	

B 各國國營郵電之財政結果(單位——百萬)

國 別	幣 制	年 份	盈	虧
印 度	Rupce	1921—27 之平均	7	
意大利	Lira	1923—27 之平均	6	
希臘	Drachma	1921—26 之平均	2	
法 國	Franc	1925—27 之平均	585	
澳 洲	Pound	1924—27 之平均	.035	
奧 國	Crown	1923—26 之平均		6
荷 蘭	Florins	1924—26 之平均	6	
日 本	Yen	1926	47	

(二)鐵路 國營事業之中，其普遍程度，較次於郵政者，則為鐵路。全世界鐵路，據西拉斯氏書中所載，共約 644,200 英里^①，其中百分之 32.5 為國營，百分之 45.6 為私營，百分之 21.9 為公私併營^②。

鐵路國有之問題，吾人通常討論，率就其經營之財政效果着眼。第討論鐵路國營之得失，僅就財政上言，似有未盡，蓋世界各國，有因私人資本缺乏而致鐵路國營者，如澳大利亞是；亦有因人民鮮進取性與企業心而致鐵路國營者，如印度是。若以數年之財政結果，遽為判斷鐵路國營之利否，必多乖誤。故本章討論時，雖祇就其財政上之結果言，然同時注意其特殊之情形。

澳大利亞之聯邦政府，在 1911 年時，經營一路線，至 1921 年，此路之已成者計 1,733 英里，是時所投資本，共 11,184,000 鎊。其每年營業用款，超過其所入者，多至百分之 12 至百分之 53。1923 至 1924 年，虧空約 4,890,000 金鎊之多。各邦鐵路，比較差強，雖未能饒有羨餘，然能獲利以償其資本支出一部分之息。自 1917 年起，其純淨收入，足佔資本支出百分之三。但各邦鐵路所借之資本，利息多高於此，故就財政言之，各邦鐵路之經營，亦屬虧折。第澳洲

① 數內中國鐵路，係改用 8260 英里計算。

② Shirras G. Public Finance pp. 427-428 又據斯布洛教授於其國營鐵路書中，總計世界各洲在 1923 年所有之國營鐵路為 279,212 英里。各國之鐵路經營政策，時有變遷，故是項數字之表示，祇能有效於暫時，非能歷久不變也。（參考 Splawn M. W. Government Ownership and Operation of Railroads v. 4）

國營鐵路之爲利與否，有非財政一途所能概括者，蓋各邦修路，多爲開殖之計，在經濟事業未發達之先，自難獲利。故目前論澳洲鐵路經營之利益，實多在間接方面也。

紐西蘭爲新造之邦，利用鐵路以爲發達天然富源之工具，故其目的，不在牟利，昔時所得之利，以百分之三爲已足，過此則減低其定率，故常稍有虧折。近年以來，因移殖之進步及工商業之發達，政府獲利之標準，稍加提高，目前所定，爲資本報償百分之 3½。

加拿大荒地甚廣，人煙稀薄，故輿情多主公營鐵路，便利交通，以爲發達之計。初時因政府給以土地予以助力，故私人築路頗多。政府公營，自近二十年來始盛，1921 年，殖民政府，以 485,053,465 鎊，建築橫過加省鐵路。此路之所入，十一年之中，稍有贏利者，僅六年耳。此六年所獲之總數，亦祇 1,122,380 鎊。故就財政方面言，殊不滿意。第此路之重要，在發達經濟，而不在財政收入，與澳之各路相同，故獲利之時，尙須俟諸將來。

歐洲各國之經濟狀況，與加澳迥異。故公營鐵路之政策，亦不相同。公有鐵路之制，在大陸各國中，最先採用者，首推德國。德國鐵路，在 1912 年以前，均爲各邦經營，其營業進款超過支出者，共 745,196,000 馬克，所獲贏利，約佔資本支出百分之 4.26。各邦中營業成績之最優者，厥推普魯士，1895 至 1905 年中，其平均淨利，從資本支出百分之 6.57 增至百分之 7.13。此後雖略減低，然在 1905 至 1913 之八年中，其淨利猶佔資本支出百分之 6.31。歐戰以後，前此德國各邦經營之鐵路，均於 1920 年四月，移交聯邦政府

管理，所獲贏利，悉以之作賠款之用。1924年，根據道威斯計劃 (Dawes plan)，德國各鐵路，統移歸德國鐵路公司 (The German Railways Company) 管理，1928年時，此公司所經營者共有33,460英里。法國鐵路，由政府經營者，約2,831千米，其收入之費，用以償付利息，尙年有虧空，1913年，計達84,048,000法郎，相繼如是，以至大戰。嗣後虧空更增，1925至1926年，共約221,500,000法郎之多。瑞士公有鐵路之經營，成績甚著，合計國有鐵路，共約4,000英里，1924至1925年，其所獲淨利，約800,000法郎。比利時之公營鐵路，共約5,000英里，成績亦佳，1925至1926年，其所獲淨利，約2,200,000法郎。

美國在大戰時，聯邦政府，運用戰時特權，曾將私有鐵路，收歸政府經營，自1917年至1920年止。根據蒂格遜 (Prof. Dixon) 之結論，政府經營之結果，不第無贏利可言，且年有虧空^①。

日本本部之鐵路建築，始於1873年。現共有鐵路12,198英里，其中由政府主辦者8,509英里，私人主辦者3,689英里，凡屬其政府所有之鐵路，均歸鐵道部管理，鐵道部分全國為六大鐵道區域，每區設一鐵路局。鐵路之財政會計，與普通財政會計分開。就國有者與私有者之財政狀況言之，則國有者較優，接近二十年之平均計算，國有鐵路淨入，約佔資本總額百分之九，私有鐵路淨入，約佔資本總額百分之七。1928至1929年，日本國有鐵路之淨入，共228,432,000日圓。

① Dixon, F. H.: Railroads And Government p. 206

就以上各國過去經營情形觀之，公有鐵路，在財政上不能謂之成功，亦不能謂之失敗，蓋德國各邦之經營，成績卓著，獲有餘利，小邦如瑞士比利時等，亦因運輸之繁盛，營業經費之低減，獲利甚鉅，日本亦然。加澳兩國，則因建築費鉅，貿易不多，以至財政方面，年有負累。美國各路，其修築之費用，貿易之情形，處於歐洲各國與加澳之間，故公營成績，亦介乎二者之間也。

各國國營鐵路之財政結果(單位——百萬)

國 別	幣 制	年 份	經 營 結 果	
			盈	虧
奧 國	Kr.	1923—24		104.5
澳 洲	£	1924—27		489.
比利時	F.	1925—26		2.2
巴 西	M.	1922—26		16.0
丹 麥	Kr.	1925—27		24.5
芬 蘭	M.	1923—26	109.3	
印 度	R.	1924—27	60,620.	
法蘭西	F.	1925—26		221.5
意大利	L.	1923—27	2.2	
挪 威	Kr.	1925—27	10,290.	
葡萄牙	E.	1922—24		11.4
瑞 典	Kr.	1923—25	33.7	
瑞 士	F.	1924—27		.8
日 本	Y.	1928—29	228.	

(三)電政 電報公營之例，以英為最著。當英國討論公有電報最激動之時，葉荷士(W. S. Jevons)，以電報與郵政甚相類似，郵政既可由國營而獲利，則電報國營，結果亦將相同，本此理由，贊成公營^①。

① 參看 Bullock, C.J.: Selected Readings pp. 116-128.

此種類似之說，在論理方面，未能盡合，而英國經營電報之經驗，又實足以根本推翻其說。茲就其財政方面略言之，英國自 1900 至 1914 年，電報營業，年有虧欠，最少之年為 1900 計 580,000 鎊，最多為 1904 年，共 1,236,000 鎊，歐戰以後，仍鮮獲贏。1921 至 1922 年，其營業上之虧損，約達 3,000,000 鎊。其他各國，如比利時巴西西班牙諸國，電政經營，亦年有虧欠。丹麥芬蘭挪威瑞典瑞士加拿大諸國，雖有盈餘，但其數亦甚微耳。

各國國營電政之財政結果(單位——百萬)

國 別	幣 制	年 份	經 營 結 果
			盈 虧
比利時	F.	1925	4.0
巴 西	M.	1923—26	10.5
丹 麥	Kr.	1925—27	0.035
芬 蘭	M.	1923—26	0.8
挪 威	Kr.	1925—27	3.
西班牙	P.	1921—26	34.8
瑞 典	Kr.	1923—25	29.0
瑞 士	F.	1924—27	1.3
英 國	£	1921—22	8
加拿大	\$	1920—21	1.7

郵政鐵路電政三業，為國營事業中之最重要者，業已略述如上。其他如銀行，印刷，造幣，火柴，硫酸，菸葉及食鹽等業，亦多有國家經營。種類繁夥，不能詳及，故從略。

第四節 歐西各國市有營業之發達

近世以來，市府經營之工業，發達甚速，其範圍之廣，遠過於國有之營業。蓋市府與民接近，民之需要，較易稔悉，且人民對市府之所經營，易加監察，故贊助尤力。

市府營業之範圍，各國彼此互異，在英格蘭與威爾斯之城市，其所經營之企業約九種，即自來水，煤氣，電燈，電車軌道，市場，公共浴所，工人住房，墓地及港口等是。英國城市公業之發達，以 1885 年至 1915 年為最速，在此三十年之中，城市所欠之債，增加甚鉅，此項借款，大率用以支付公營之事業。就財政方面言，過去均多虧短，雖各業間有餘剩，要之從長計算，均不足以資抵補。近年以來，煤氣電汽及市場各業，雖多獲贏利；而自來水，港口，墓地等業，則仍多虧累。德國城市之營業，範圍較廣，根據 1906 年之調查，有一二城市之中，公營業之種類，多至三十有二。但普通經營之企業，大率為自來水，煤氣，屠宰場，畜牧場，浴所，電燈，旅館，酒席館，及電車軌道等。其財政方面之效果，遠勝英國，蓋因其經營政策，係求其足以償抵，故取價較高，所以往往有餘。美國城市營業，發達較歐洲稍遲，其營業之範圍，亦不若德國之廣。各種企業中，經營最多者，為自來水及電燈二項。就財政方面言，自來水營業，僅足以自給；即電燈及電力之所獲，亦無多羨餘可言也。

市府經營之公用事業，應與私人所營之業，立於相同之地位。公業免除稅課，是否適當，實為可討論之問題。夫市營之公業，免除

稅征，則所取之價，必較低賤，取價既少，則城市之收入自微，結果必將增加其他稅率，以爲彌補。免城市公業之稅，而加增一般人民之負擔，是免除一部分用此物者之稅負，而取償於全體也。假使用此物者，爲全體人民，則免稅之利，人皆享之，亦未爲不可行；若使用者僅爲一小部分之人民，則此項免稅之法，殊足以產生不平之弊。綜括言之，市營各公用事業，有可被征課之理由三：（一）稅征之費，爲各業出產品所應具成本之一，初不必因公營私營而爲之區別。（二）課之以稅，可使公營業不致獨佔便利。且在民治國家之中，不容少數人享受一種利益，爲其餘多數人所供給；果有之必廢疾孤寡者類也。（三）課此種公業以稅，可使平時爲他稅所不及者，得分負政府之費用。經營城市公業，固應以服務爲目的，第課之以稅，不徒無傷於服務之政策，且可稍輕一般人民之負擔也。

第五節 中國公業經營之歷史及現情

中國公業之發達，始於東周。管子治齊，通輕重之權，徼山海之利，其致富之術，端賴國家專利。嗣後各朝，亦間有採用此項專賣之法者，如漢之桑宏羊，唐之劉晏，史載甚詳，具體可考。至現有各種規模較大之公業，大都自海禁開後，始先後從事創立，其最著者，爲路電郵航。茲分述之如下：

（一）郵政 中國郵傳之法，創行甚早，周時卽有官郵，置步傳馬傳遞送簡書，漢代改郵爲驛，歷朝沿之，前清猶然。沿襲既久，遂爲傳遞信息之機關，然未嘗變通而推廣之。自歐亞通商而後，重要口

岸，設有外國郵局，屢經變更，乃委託海關稅務司管理，是為稅務司兼辦外國郵遞之始。清光緒初，北京天津煙臺牛莊上海鎮江各處，設郵務辦事處，其後各地沿海口岸，次第推廣，均由總稅務司管理，於是創辦郵政之計劃，遂肇基於斯。迨至二十一年，江督張之洞始奏請設立郵政專局，清廷下總理衙門籌議，翌年復奏，得照准，是為我國郵政認為官辦之始。自郵政開辦以來，初歸總稅務司兼攝，隸於總理衙門，旋改隸外務部，嗣又統屬於稅務處。宣統三年，郵政與海關始行劃分，於是管理郵政之事宜，乃歸郵傳部直轄。民國成立，裁撤各省驛站，文件統歸郵政寄遞，由交通部督理。國民政府定都南京以來，交通部即將郵政管轄權，集中於新都之郵政總局。郵政總辦一職，昔為法人把持，近已改任華員，所用外人，悉聽命於總辦。此吾國郵政沿革之概況也。

郵政逐漸推廣之情形，非本章所能備述，茲略舉其要者言之。按郵局自國辦以來，先設總局於北京（現北平總局已裁撤，全部南遷），置分局於各省，嗣後逐漸增設於內地城市及鄉鎮，近雖鄉曲小村，亦多分設矣。至於郵務方面，先後改進亦甚多，郵寄包裹，始於光緒二十三年；郵匯銀錢，始於二十二年；快信遞寄，始於宣統元年；信件保險，始於宣統二年；鄉村收信遞信法之試行，起自民國七年，他如國際間郵寄包裹之銀貨兩現辦法，亦自民國十二年起試辦矣。茲將自前清宣統三年郵務管理從稅務處移交郵傳部後之進步情形，表列如下：

吾國郵政歷年進步之情形

年 份	郵政分局	信 件	包 裹	陸路郵線	水路郵線
光緒卅三	2,096	31,994,143	400,126	153,000	17,000
宣統三年	6,291	116,748,914	954,740	319,000	45,000
民國五年	8,797	233,234,273	2,232,100	421,000	64,700
九 年	10,469	400,886,835	4,176,220	603,300	79,600
十 年	11,032	442,116,358	4,569,660	637,800	79,300
十一年	11,306	426,363,616	4,791,420	658,400	82,900
十二年	11,596	473,611,716	5,307,910	667,900	83,500
十三年	11,790	522,352,096	5,738,830	683,771	85,589
十四年	12,007	565,007,763	6,540,968	690,064	91,895
十五年	12,224	585,788,488	6,011,171	703,944	90,433
十六年	12,127	579,857,397	5,543,998	685,994	91,847
十七年	12,126	635,456,340	6,170,553	671,178	94,305
十八年	12,263	724,312,860	6,857,250	679,406	95,259
十九年	12,350	376,571,700 ^①	2,873,045 ^①	631,120	96,770
二十年	12,523	774,017,800 ^②	6,207,230 ^②	682,364	99,475
廿一年	12,679	837,052,200 ^③	6,518,214 ^③	686,599	100,141

中國郵局，自光緒二十二年國辦後，政府未嘗有經費上之津貼，直至三十一年，始允任一部分之補助費，每年總額，為海關銀七十萬兩。惟此款從未付清，宣統三年，改隸郵傳部時，郵局共負海關約三百萬元。當辛亥革命時，因外交團禁付關稅，郵局之津貼，亦同時停止。後由官廳出而維持，得以重辦，乃竭力節省費用，至民國四年，不僅收支相抵，且稍有贏利。所欠稅關之債，每月償付五萬一千元，已於民十四年全數償清。此後年有餘利，各種改良與設施，亦得先

① 十九年一月至六月

② 十九年七月至二十年六月

③ 二十年七月至二十一年六月

後計劃推行。茲將郵局歷年收支表列以供參考。

中國郵政歷年收支表

	收 入 (元)	支 出 (元)	盈 虧 (元)
民國元年	3,570,210.47	4,020,890.07	-450,679.60
二 年	5,487,517.83	5,540,742.67	- 53,224.84
三 年	6,156,734.25	6,254,276.46	- 97,542.21
四 年	6,798,580.28	6,495,987.76	302,592.52
五 年	7,630,416.48	6,693,013.58	937,402.90
六 年	8,574,352.24	7,151,834.08	1,422,518.16
七 年	9,496,783.18	7,590,829.35	1,905,953.83
八 年	11,231,018.76	8,790,483.38	2,440,535.38
九 年	12,679,149.60	10,467,051.92	2,212,097.77
十 年	15,606,494.11	12,780,249.28	2,826,244.83
十一年	17,112,367.47	13,266,829.64	3,845,537.83
十二年	20,782,890.68	16,316,895.88	4,465,995.00
十三年	23,257,114.14	18,906,615.51	4,350,498.63
十四年	25,304,671.98	21,353,819.63	3,950,852.35
十五年	28,311,251.21	25,301,148.69	3,010,102.52
十六年	27,803,714.35	27,708,624.43	95,089.92
十七年	31,130,829.65	29,890,657.20	1,240,172.45
十八年	38,385,832.48	36,719,109.05	1,666,723.43
十九年	39,406,131.11	38,946,964.31	459,166.80
二十年	45,363,221.07	45,913,613.70	-550,422.63 ①
廿一年	39,582,007.49	44,049,922.52	-4,467,915.03

(二)鐵路 我國之有鐵路，自淞滬始，外人在我國敷設鐵路，亦始於此。嗣後從事建築，路線漸次延長，築路之款，率為外資，其完全為官築為商辦者，寥寥無幾。綜其過去歷史，約可分為四期。

第一期自 1863 至 1894 年，為風氣未開時期。此時全國上下，

① 本年資本支出為 1,462,820.20 元。

昧於鐵路之利，故倡築者，輒爲清議所不容，與英美初修鐵路時之反響相同。嗣後國中少數明達之官吏，漸知鐵路之重要，雖困難甚多，而華北鐵路之一線，卒獲完成，即今日北寧路之一段也。

第二期自 1895 至 1905 年，爲列強爭租鐵路時期。國中明達之士，已知修路之不容緩，乃因財政困難，不得不借助外資，而當時秉國鈞者，關於外情，復以借款及其他政治關係，誘起各國之競爭。在此時期以前，吾國之路線，未嘗租之外人，自 1895 年起，外人租路漸多，至 1898 年，路線分租列強者，竟達 6,420 英里之多。且此期借款中之條件，喪失利權，不可勝計，因此人民憤激，拒款之聲大張。

1898 年時列強在中國分租路線哩數表^①

國別	路數	里數
英	9	2800
俄	3	1530
德	2	720
比	1	750
法	3	420
美	1	300
合計		6520

第三期自 1905 至 1911 年，此期之特徵，爲民有鐵路之建築，國有鐵路政策之反響，外人放款公司之合作，借款築路管理問題之解決等是。此期借款之條件，較之第二期稍優。

第四期自民元至現在爲統一路線時期。民國成立後，政府對於

① 租線中外人僅佔一半利益者，對其線之長度，亦祇以一半計算。——Railway

鐵路之計劃，分兩方進行：(1)計劃新築路線；(2)統一已有路線。民國二年組織委員會，聘美國財政專家亞當士為顧問，將鐵路會計改歸劃一，同時竭力進行，使各線成一單位。進行之法，首先舉行聯運。民國四年各路又贊成交換車輛之計劃，九年即已見諸實行。嗣後因連年內亂，全國分裂，統一會計制度，失其效用，特別會計名義，等於虛設，以致鐵路財政，深入於困境而無以自拔。

中國現有之鐵路，共約八千二百餘英里，內四千八百餘英里，為國有鐵路，計佔鐵路全數百分之58，其他百分之12，為實業界自有之鐵路，百分之30，為租讓鐵路。國有鐵路建築之費，十九出於外債，據財政整理會之調查，路政內外債款，共約近六萬萬元^①。而民國十四年鐵路會計總報告中，所載國有鐵路之路線及設備品之原價，僅594,380,168元，較之內外債項總數，尚少百分之一也。

我國國有鐵路之一切用款，從前漫無稽核，各路率自為政，即一路之中，逐年營業之盈虧，管理之優劣，亦均無從鉤考。自民國四年，交通部改良會計制度，並於交通四政，設立特別會計，各路營業，始納規矩，贏餘逐漸增加，管理亦得漸有津梁。下表所載為民四至民十八每年之營業百分率比較表^②。

- ① 實數為五九四,八九五,九〇一元，其中外債為五二〇,九〇七,一二一元，內債為七三,九八八,七八〇元。
- ② 營業百分率者，即營業用款與營業進款額之比例。凡營業百分率愈低者，其營業之獲利愈高，我國國有鐵路歷年之營業百分率，最低者為民七，最高者為民十五年，而自全表觀之，民十之前，營業百分率，尚在百分之五十以下，民十以後，則日趨增加，此皆由內戰發生之所致。蓋鐵道為運輸機關，一遇軍事發生，長官即將其勢力範圍之鐵道，完全佔去，客貨輸運停滯，營業進款大減，因之百分率劇增。

中國國有鐵路歷年營業百分率比較表

民國四年	53 %
五年	46 %
六年	47 %
七年	41 %
八年	46 %
九年	47 %
十年	56 %
十一年	57 %
十二年	56 %
十三年	57 %
十四年	58 %
十五年	70 %
十六年	67 %
十七年	62 %
十八年	61 %

吾國鐵路之建築，創始時適承甲午庚子兩役之後，國庫艱窘，民力凋敝，大宗資本，無從籌措，除平奉平漢兩路曾由國庫提撥小數官款外，其餘多用借款建築，或取諸各路盈餘，輾轉騰挪，以爲應付。且所有各路維持費用，購回路線款項，以及還本付息之款，爲數皆極鉅大。民國以來，戰禍頻仍，新築路線，成者甚少。國民政府成立之後，對於全國路線網及興築程序，屢有計劃，大致係本諸孫中山氏之七大鐵路系統及鐵路工程專家之調查^①。惜年來軍事屢起，政局不定，致不能見諸實行，推而擴之，尙有待於將來也。

(三)電政 前清同治十三年，兩江總督沈葆楨，奏陳電政之利，奉命籌辦而未果，先是丹國商人，架設旱線於淞滬間，實爲我國有電報之

① 參看賈士毅續民國財政史 p.783-832

嚆矢。光緒五年，李鴻章在大沽北塘海口炮臺，設線以達天津，是爲自辦電報之始。翌年，遂試辦南北洋電報，迨南北洋電報成，於八年三月，改由商辦，定資本爲八十萬元，但政府仍派人監監。廿五年，增資本爲二百二十萬元，二十八年改爲官辦，設電政大臣以督之。原有商股，悉仍其舊。三十四年，由郵傳部收全國官商各線，歸部直轄，所有商股，概由政府收買，次年三月，由部派員接收，是爲隸屬中央之始。綜其沿革，可分爲三，自清光緒五年至八年，爲官款官辦時代，自八年至二十八年，爲官督商辦時代，自二十八年至三十四年，則爲商股官辦時代。自此以至現在，仍爲官款官辦時期。民國以來，各省所設陸線，逐漸推廣，由沿海各省，展至內地，以迄邊徼。至海港商埠等處之水線，均已陸續設置，無線電電話，亦逐漸改良擴充。此我國電政沿革之概況也。

我國電政，除初辦時，曾由國庫支撥少數官款外，其餘多由借款辦理。而其所借之款，又多被挪作他用，其實際用於電政方面者，爲數無多。據財政整理會之調查，電政借款，共計 39,778,522 元，故電政上雖營業贏餘，年可增加，然以支付資本支出，債款本息，以及政府提用各款，尙屬不敷。查民國五年電政營業進款爲 7,128,240 元，營業支出爲 7,296,290 元，收支相抵，尙欠 168,050 元。民國十四年，據財政整理會之調查，電政營業進款，年約一千四百餘萬元，惟其內之資本支出，年需七百餘萬元，實多係償還債款本息，而真正之資本支出，甚屬寥寥。

吾國各省現有電報電話局所一千一百餘處，收支之統計，就民十

七年所有者觀之，尚有盈餘。計是年電報收支相抵，尚餘 903,200 元，電話收支相抵，尚餘 554,200 元。電政事業，在歐西各國，均已極量擴充，吾國電政，年來未能充分發達，實由軍人之操縱把持，及外商之營業競爭所致，而官吏之濫發官電，亦妨害營業發達之要因也。

(四)航政 李鴻章氏創辦招商局，為我國國有輪船之始，前清同治十一年，由李氏奏請招集商股，設局試辦，津滬各局，遂次第成立。光緒十年，中法之戰，曾將招商局全產，照原價五百二十五萬兩，暫交美商旗昌洋行代理，改懸美旗，以免損壞。翌年事平，仍收回自辦，其船數除廢棄者外，約有三十餘艘。當其成立之初，實係官督商辦，按年抽商股餘利二成，解交北洋，以為海防之用。迄於清季，始行改歸部轄，民國以來，悉照舊章，歸商經辦，派員督理，弊竇滋生而業務之情形日落。

民十六年，國民政府組織清查整理招商局委員會，據其調查報告，該局現在之股本與公積金，共計為一千零四十萬兩左右，積虧為五百零五萬兩左右，兩抵僅餘實在股本五百三十餘萬兩。此為原股本八百四十萬兩之百分之 63.7。其營業虧損，可以想見。數年以來，雖經政府澈查之後，派員監督，加以整頓，然虧損仍如故。茲將年來營業收入與虧損之比較，表列於下：(單位——規元)

	營業收入	虧 損
十六年	1,980,891	1,051,791
十七年	3,996,888	854,368
十八年	3,435,830	1,626,658
十九年	3,707,950	1,497,604

因此連年虧損之故，該局所負債務，約達一千七百九十餘萬元。負累過多，一籌莫展。因之二十一年十一月，財政交通兩部，會同向行政院提議將招商局收作國營事業。一年以來，雖稍加整理，如碼頭棧房之修造，新船之添購，然因過去之基礎已壞，舊欠之債務繁重，以致借新償舊，複利遞加，母子相生，債累日重，至二十二年六月底止，總計所欠債務，已達二千一百餘萬元。近雖營業收入，漸有進步，然苟不力加整理，輾轉增重，恐將有破產不能清償之日，招商局自創辦至今，已六十餘年，與日本大阪商船會社同年產生，今者大阪營業已突飛猛進，遍及全球，而招商局航線不出國門，負累不可終日，兩者相較，至可慨也。

(五)鑛業 吾國以西法開鑛，起於光緒之初，當時直督李鴻章設開平鑛務局於天津，此為官鑛之始。是後改為官督商辦。光緒十五年，又開辦漢河金鑛，至今仍為黑龍江四大官鑛之一。二十一年湖南設立官鑛局，三十一年江西贛州又舉辦銅鑛，宣統元年，直省又開辦鷄鳴山煤鑛，二年湖南官鑛局以新法採水口山鉛鋅，此皆官業之要者。民國以後，此數鑛中，其未停辦而仍獲利者，惟湖南及黑龍江兩處耳。

近年來，各省官營之鑛業，為數頗多，最著者有河南之中原煤鑛，陝西之延長石油鑛，湖南之水口山鉛鋅鑛及黑鉛鍊廠，河北之臨城煤鑛，廣西之富賀鐘錫鑛，貴州之銅仁縣大銅喇汞砂廠，安徽之烈山煤鑛，以及遼寧之黑山縣八道壕官鑛等。此外如浙江之長興煤鑛，則尚由建設委員會主管。關於營業情形，各省不同，有因虧累而不振者，如貴州之銅仁汞砂廠；有僅能勉強支持者，如陝西之延長官鑛；有

獲贏頗有可觀者，如湖南之水口山鋅鑛及黑鉛煉廠，河南之中原煤鑛。此吾國近年官辦鑛業之概況也^①。

以上數種，爲吾國國營事業中之著者，故特揭而述之，其他如造幣廠，印刷局等，則較次要。至於軍政部主管之事業，如上海鍊鋼廠，開封鍊硝廠等，則專以之供軍用，非爲收入計也。最近實業部擬設酒精鋼鐵造紙機器硫酸五廠，資本大率由官商合集，其中惟機器廠，則擬借用英庚款十二萬三千二百鎊，以充資本。此項計劃，如能見諸實行，亦足徵政府對於公營事業有趨於擴充之勢。

各省所有之公營事業，種類不一，作輟無常，非本章所能詳及，故從略。

參 考 書

Bullock C.J. : Selected Readings in Public Finance Ch. VI

Lutz H.L. : Public Finance. 2nd ed. Chs. X. XI.

Adams H.C. : The Science of Finance, Part II. Book I Ch. II

賈士毅：民國財政史上編及續編國有產業章

① 參考地質調查所所刊行之中國礦業紀要(第四次)

第四章 行政收入

行政收入 (Administrative revenue) 之性質，處於經濟收入與租稅收入二者之間，綜其種類，可分為罰款規費特許金特徵四種。²⁴此四種均具有公共之目的及私人之利益兩原素，與經濟收入及租稅收入稍異。蓋政府之經濟收入，缺乏公共之目的，租稅收入，則無所謂私人之利益，行政收入，以兼具此二者為其特徵也。

第一節 罰款

罰款之科，所以懲戒犯法者，凡私人違反公法或私法之規定，害及公益或國家之私益，則國家對之實行處分，以確定私人之賠償義務，謂之罰款 (fine) 罰款之多少，以犯罪之程度為標準，司法官吏或行政官吏科取之時，可斟酌犯罪者之情形，為之加減，但不能按照支付能力以為標準也。

罰款所包括之種類甚多，在司法方面，有罰金罰鍰過怠金各種；在行政方面，有違警罰金，行政罰款，及財政罰金（如因違反稅法而科取之煙酒罰款等是）等項。此種罰款收入，在現代各國預算中，大率無此獨立項目，有編之雜收入中者，有附入他種收入中者，其表現之形式，極不一致。故欲比較各國之罰款收入，甚為難能。吾國此項罰款收入，均載之國家行政收入款內，亦無分立之項目可稽，究其收入為數幾何，殊不易知也。

罰款收入，在古昔時，君主視之爲重要之收入，蓋其時君主率以罰款替代自由刑及其他刑罰，如前清時官吏戍邊者之贖銀等是。但在現代文明各國，罰款收入，在財政上之地位，殊不重要。蓋因科罰之時，初非以收入爲目的，不過欲藉此以示懲儆，俾犯者知所戒懼而已。且司法上所得之罰款，率以之供法庭之用，使爲繁盛之城市，訴案繁多，法庭爲收入計，固未嘗不可科取大宗罰款，但此要爲特殊之情形耳。故要言之，罰款收入，對於財政方面之補助殊微。

第二節 規費

規費 (fees) 者，國家或公共團體爲私人執行一種特別行爲時所獲得之特殊報償也。規費之徵取，須隨國家或公共團體之行爲而生，無國家或公共團體之行爲，則亦無所謂規費。故規費云者，在一方面須有國家之行爲，另一方面，又須有私人之報償，乃能成立。第國家或公共團體之行爲，爲類甚多，非各種行爲皆有規費；惟行爲對於私人給予一種特別利益，或免除一種禁止，或保護證明一種既存之權利身分，及輔助其權利之行使等者，始可有之。至規費之多寡，由國家或公共團體決定之，私人不得參與，因規費爲對於國家之行爲之強制報償，非根據契約而定也。

決定規費之標準，普通有二^①：(一)根據費用，即以政府執行此種行爲時所需之費用爲標準；(二)根據利益，即以私人因政府之行爲所受之利益爲標準，按之第一標準，則對同一種類之行爲，應收同樣之

① 參看 Bullock, C.J : Selected Readings p. 103

規費。而按之第二標準，則因各個人所受之利益，各有不同，故各個人應納之規費，亦不必同。此二者之中，近世學者，多主張第一標準。然就實際察之，各種規費之征收，往往由在上者任意決定，多未能本諸費用之多少，故爲數輕重，常無定規之可言。

規費徵收之方法，有直接及間接之別，前者即直接徵收現金；後者則由納費者在文書上貼用印花或使用蓋印花之紙。二法比較，各有其長，現代國家，大都兼而用之。

規費之內容可分爲二：(一)司法規費；(二)行政規費，前者如審判費，執行費，抄錄費，遺產管理費，承繼及婚姻認知費，各種登記登錄費等是。後者爲各種行政之規費，如檢定度量衡費，證明費，票照費，護照費及商品檢驗費等是。國家之規費，大抵各種皆備，地方之規費，則多屬商業交通司法警察各方面而已。

規費之收入，全部皆歸政府，已爲現代國家所有之通例，然考之古時，間有以其全部或一部歸之於執行此種特別行爲之官吏，作爲報酬者。此種徵收規費之制，對於政府方面，常足以發生有害之影響，蓋使行政機關執行各種政務，均有取費之權，則官吏易致滋生事端，因緣爲弊，故近世趨向，對於地方官吏，薪金有定，規費收入，祇能用之以供其機關之開支，有餘則須轉繳也。

政府所取之費，如超過其執行時之費用，學者中有謂之爲租稅而非規費，此說殊不盡然。夫規費與租稅之不同，自有其顯然區劃之點，存乎其間，並不因征取稍過而消滅。蓋租稅之取，所以供政府一般之用，而無特別利益之可言；規費則繳納者受有特別之利益，其所

出之費，不過爲執行一種特別行爲之補償耳。政府對於行政，操有獨佔之權，使其利用此種獨佔權，以爲收入之計，則其所得，仍不失爲行政收入，不能因其稍能盈餘，而遂目之爲租稅也。

規費在財政上之重要，遠過罰金，美國 1925 年預算中；關於國籍，專利權，領事館，及護照各種規費，共計 2,352,000 元，其他尙不在內。吾國關於規費之征收，常多濫取，率超過其執行時之費用，故其所入，亦足爲財政方面之彌補。茲就其重要各類略述之。

(一) 註冊費 註冊費爲登錄費之一，吾國現有之規費中，含有登錄費之性質者，有驗契費註冊費及牙帖當帖收入各種^①，而其中較重要者，即爲註冊費。吾國昔時，無所謂註冊費，其所有者，僅小企業之納帖費耳。民國成立後，因需註冊之事漸多，遂相繼規定各種註冊章程，先後頒佈。國民政府定都南京後，初設全國註冊局，專司公司商標商號礦業四種註冊事項，直隸財政部。十七年改組註冊局爲商標局，隸於工商部，並公布查驗商標註冊暫行章程。嗣後又相繼頒佈各種註冊章程。就現狀言，銀行註冊，歸財政部主管；公司商標商業礦業交易所會計師等註冊事務，歸實業部主管；輪船註冊及民有電業註冊，歸交通部主管。此外如民有鐵路註冊，則屬於鐵道部，著作權註冊，則屬於內政部，律師註冊，則屬於司法行政部。就民國二十年預算觀之，其屬於註冊費之收入者約如下：財政部主管之銀行註冊費，共 2,412 元；實業部主管之商標商業公司等註冊費，共

① 牙帖當帖兩項，均有帖費與帖稅之分。前者於請領時或換領時一次繳足，後者則爲常年之稅，前者近登錄費，後者似營業稅，現均已劃歸地方。

170,400 元；內政部主管之著作物註冊費及警官執照費，共 13,320 元；交通部主管之輪船註冊等費，共 6,024 元。

(二)司法規費 司法規費之種類甚多，屬於印紙者有審判費執行費送達費抄錄費翻譯費登記費書狀掛號費等項；屬於狀紙者，有刑事書狀費，民事書狀費，及報解狀紙費等項。按二十年之預算，司法行政部主管之印狀紙費及律師甄別費等收入，共 1,189,725 元，亦可謂規費中之要者。

(三)商品檢驗費 實業部為提倡改良國產，防止攝偽之積弊起見，在通商各埠，如上海天津漢口廣州青島等處，設立商品檢驗局。此項檢驗局檢驗商品之規費收入，按諸民二十年之預算，共計約 2,365,410 元^①，其為數可謂鉅矣。

(四)其他各部之行政收入 民二十預算中，除上述各種外，其屬於外交部本部者，有護照費收入，屬於各使領館者，有護照費簽證費證明書等收入，共計為 68,396 元。其屬於交通部者，有各航政局之船舶登記丈量檢查等費，共計為 168,000 元。此外如教育部主管之國立大學學費收入等，亦規費之一種也，茲不備及。

第三節 特許金

特許金 (License) 之名詞，與規費之意義相似，惟前者所含「特許」之成分，較後者為顯著耳。規費與特許金，其相同之處甚多，殊不易為之區別，有謂政府取規費時，須以實地執行一種特別行為為前

① 內含有實業部主管之會計師執照費 23,500 元。

提，所取之數，必本諸執行時所需之費用；至於征收特許金則稍異，政府第給以特權之允許，而不須必執行一定行爲也。

但給以特權之允許，亦可謂之執行一種行爲，如是則規費與特許金，不遂無可區別乎？茲就特許金之特點，提出討論，庶可以爲分別之標準：（一）大凡特許金之征收，必繳納者所有之行動，及所經營之企業，須得政府之允許，方能進行。換言之，此種允許，須出自政府之警察權，例如欲開設檯球場者，必先獲得政府之特許，又如開駛汽車於馬路者，亦必須繳納車捐，此種特許金，蓋由政府之抑制權所產生也。（二）請求特許權之時，對於特許金，未能繳清，則其此後所經營之事業，均爲非法。就大概情形言之，繳納特許金，多在其印據登記之時，如未能照章履行，卽爲無效，故開駛汽車者，使無正當之特許證，則一經發覺，卽可以違法論。

特許金與規費之分別，已略言之。然詳論之，特許金中，實含有規費及租稅之性質，當政府給與特許之時，如須執行一種職務，而所征之數，又僅足敷政府執行之費，則所取者謂之特許費(License fee)。假使所徵之款，按照允許特權之價值，以爲標準，則其所取，可謂之特許稅(License tax)。此種分別，塞里格曼氏言之甚詳^①，其他各家如是區別者亦甚多。

特許金之收入，亦往往足爲財政方面之助，美國近年來，特許金收入中之最鉅者，首推車捐，車捐之所收，多用之於築修馬路。吾國各省之雜捐，種類甚多，如車捐戲捐妓捐碼頭捐樂戶捐等，皆含特許之

① Seligman : Essays in Taxation 9th ed. p. 412

性質。此類徵收，與其列之租稅，毋寧謂之行政收入。蓋此項特許之營業，大率與社會規制 (social regulation) 有關，須得政府之允許，始能經營，政府科取之時，對於營業者似無特別利益，實則其允許本身，即納稅者所獲得之特別利益也。

第四節 特征

特征 (Special Assessment) 者，政府為公益起見，新設或改良舊有之營造物，需用鉅款時，取於因營造物之創設或改良受有特別利益之人，視其所受利益之程度，課以特別捐款之謂也。特征係對於受有特別利益之人而課，故可謂以特別補償為原則，與規費及特許金相似。然規費及特許金，多係對於行為之補償，特征則係因營造物之創設或改良而生之利益之補償，故不相同。特征與租稅，固有類似之點，然歧異之處亦多，茲分別述之於下：

甲 特征與租稅相同之點

(一) 特征與租稅，均以公共目的為主，政府改良營造物，係為大眾之利，私人受有特別利益，故應課以特征。

(二) 二者之課征，皆由政府運用租稅權。

(三) 特征與租稅，均為強制的。

(四) 二者應課之多少，事前均須經正式之估計及決定，不能任意為之。

乙 特征與租稅不同之點

(一) 租稅之課，完全以公益為目的，不顧私人之利益；特征之收，

則必須產生在此改良之中，得有相當之利益。

(二)課特征時，不須遵照一致及平等之原則，與租稅異。且租稅之納，多按能力原則，而特征之收，則視所受利益之程度以定多寡。

(三)租稅之徵，私人可被免除，而特征則無免除之例。

因特徵而創設或改良之營造物，大抵以馬路橋梁公園溝渠水管及街燈為主。此種營造物，恆予其附近之地主及營業人以特別利益，故應課之以特徵。然所受之特別利益，不能無厚薄之分，欲分別之以為課賦之比例，殊非易事。茲將普通分派之方法，列舉如下^①：

(一)按附近地主產業前部之廣狹，以定分派之多少，計其尺寸，以決其征額。此法對於地段之深淺，未能顧及，且於不規則之地形，困難甚多，似非善法。

(二)按地面之面積以為分配。此法之用，宜於溝渠各項，若街道及邊道，則不能用，蓋地段之深淺不同，其所獲之利益因之而異，採用地面面積為標準，則對於地段之深者為不利。

(三)按征區各產業之價值，以定分派之數目。此法未能顧及私人所獲之利益一點，夫特征應以改良後之特別利益為標準，使果照價值分派，則負擔之分配，是已定於進行改良之先，而改良後各產業之價值，則完全忽略之矣。

(四)按距離之遠近，以為負擔分配之標準。採用此法，費用之攤派，既可廣及，又較公平。

① Mills and Starr: Readings in Public Finance and Taxation ch.

IX—Special Assessments

要言之，以上四法，各有宜有不宜，斟酌兼採，自在運用者之得其道耳。

特征之制，發達於美國，在今日已爲其城市財政上之收入要源。據 1919 年之統計，美國三萬人以上之城市，共有特征收入 67,257,131 元。考其所以在美發達之原因有二：第一，以特征之收入，支銷營造物之改良費，較之用一般租稅之收入，實爲公平。第二，美國地方政府徵稅及借債，均有限度，特征爲稅課以外之收入，故採行之可以避免加稅之名。近世紀來，美國地方政府對於營造物之改良，舉辦甚多，其支應之法，率賴特征收入。此制現已風行於英法德意各國，日本在法律上，亦已承認此制。吾國地方政府，將來果能從事於營造物之建設或改良，則採行此種特征，亦增加收入之法也。

參 考 書

Bullock, C.J. : Selected Readings in Public Finance 2nd ed. p. 191-194

Lutz, H.L. : Public Finance, 2nd ed. Ch. XII.

賈士毅：續民國財政史，六九三——七八〇頁

第三編 租稅

第一章 租稅之意義及發達

租稅在現代各國收入中，均爲要源，故今日財政學上之重要部分，爲租稅論。租稅論不第重要，且較繁難複雜，其材料之多，幾佔全財政學之半，舉凡稅負之分配，課稅之原則，及徵收之方法等，均須逐一予以詳細之論列。本章首述租稅之意義，次敘中國稅制之沿革，末附以各種租稅術語之解釋，至原則及徵收方法等，則俟下列數章詳論之。

第一節 租稅之意義

租稅之意義，隨租稅之發展而有變易，財政學家對於租稅所與之定義甚多，不可勝舉，故缺而不及。茲就現代租稅所具之特點，與以定義如下：

租稅者，政府爲供給其一般費用，用租稅權向人民所徵收之財務的強制分擔也。

就上舉定義言，租稅之特點有四：

(一)租稅爲一種分擔(Contribution) 租稅爲人民對於政府經

費需要之分擔，塞里格曼氏之定義中^①，尤著重此點，謂此種分擔，爲強制的，無所謂私利之給與，此卽所以別租稅於其他行政收入也。近世租稅觀念，含有分擔一原素，與昔時持租稅交換說（Exchange Theory）者之見解迥異。租稅交換說，流行於十七世紀及十八世紀，倡此說者，以爲國家之行動，在保衛人民，租稅者卽人民對於國家之行動所支付之交換代價也。此說之名稱不一。有稱之爲代價說（Price Theory）者，有稱之爲利益說（Benefit Theory）者，有稱之爲值等說（Equivalence Theory）者，歸趨相同。此種學說，發達於盛倡人權之時，固甚自然。政治思想家，自十八世紀時，已趨重於個人主義，至十九初葉而大盛。租稅交換之見解，與人權主義及社會契約之說，甚相融洽，故能盛行一時。

租稅交換說，爲個人主義之產物，根據此說，以爲個人應自預備其需要，如不自備，而由政府舉辦，則其所納於政府之費用，亦卽止是。近世租稅觀念，爲社會協動之學說及共同社會責任之意旨所產生，其中所具分擔之觀念，以大社會之單位爲前提。蓋國家爲社會組織，凡屬此社會之份子，鮮能脫離者，不第不能脫離，卽拒絕履行其應盡之責任，亦所不能，故各個人應分輸其一部份，以供此社會組織之費用。租稅之性質，趨重於是，與交換說之以租稅爲支付特別利益之代價者，大相逕庭矣。

（二）租稅爲人民之義務 國家爲人民之集合體，人民爲此集合體之份子，故國家生命維持上之公共需要，端賴此份子爲之供給。

^① Seligman E.R.A : Essays in taxation p. 432

此種供給，即爲租稅。然此非謂各項租稅必以人爲課徵之物也，就事實上言，課稅之目的物，有時爲有質物件，有時爲無形財富，有時且爲各種特權及權利。故所謂人民義務者，蓋指完納租稅之主要責任，爲人民所有也。

人民對於國家之費用，皆有分擔之責；所謂人民者，非必以本國之人民爲限，凡在其國統治之下者，莫不概括。故國家對其人民之居住國外者，及外人之經營活動於其境內者，亦可均有課稅之權。

(三)租稅爲強制徵收 近代有主權之國家，皆得運用租稅權，向人民強制徵收，此亦與昔時持租稅交換說者稍異。蓋按諸倡租稅交換說者之意，政府欲執行事務，人民可以自由拒絕；既拒絕其執行，則即可免除納稅之義務。

租稅之制度，隨時代而不同，課稅之方法，因社會之經濟基礎而變易。考之歐西各國，租稅之發達，大抵由自願而進於強制。部落時代，無所謂公共收入，對於防禦，人人均須服役，爲酋長者，則恃掠略以爲用。迨後社會發達，國家產生，公共需用，於是乎起，爲人民者始有自願之贈與及捐助，以供君主之用。繼此之後，君主之費用日繁，需要愈增，或以之爲維持治安之用，或用之爲防禦外侮之費，於是人民之物役，漸由自願而變爲道德上之義務。第人性多趨私利，不肯履行義務，以致帑藏空虛，費用不給，於是道德上之義務，又一變而爲法律上之義務。然此種強制義務，多屬物役，厥後私產之制起，貧富之階級漸成，於是始變物役而爲租稅。租稅之始，多爲費征（如 fees and charges 之類），蓋古昔時歐人多以納稅爲辱，君主即欲有

所徵課，亦常粉飾蓋掩。久而久之，君主之徵求，逐漸揭露，於是所謂規費及橋捐者，遂變爲交易及運輸等稅矣。直接稅之征收，人民反對尤力，故發達又遲於間接稅，蓋因公共道德猶未發達，國家意識尙未形成，故人民不願有此公共負擔；至間接稅，則納之於不覺，殊少反對之機也。

塞里格曼氏從字義分租稅觀念發達之程序爲七期^①：（一）贈與（Gift），即人民贈送財物於政府之謂。（二）供給（Support），言政府請求人民之供給也。（三）資助（Assistance），言人民以物力資助政府，意義與 Aid 相同。（四）犧牲（Sacrifice），言犧牲個人以謀國家之利也。（五）義務（Obligation），在此期中，人民以納稅爲義務之思想，漸漸發達。（六）強制（Compulsory），在此期中，政府運用租稅權之觀念，逐漸實現。（七）征課（Rate or Assessment），此言政府酌定稅則，課之人民，而不必得納稅者之同意也。綜括上述觀之，租稅觀念之發展，不外自贈與變爲征課，由自願進爲強制耳。

近世財政學家，對於租稅所下之定義，莫不含有強制一詞。亞當士氏謂強制之意，係指法律上之強制，如徵取之數目，課之之方法，繳納之時間，均由政府專決，按照憲法之規定，而以合法之手續出之，不須得納稅者之同意也。塞氏強制之說，殊欠明晰，按其言，強制之觀念，產始於第六期，則是前此之時；似無強制之征收。夫主權者強迫人民之繳納，實非自近世始，故強制一詞之要義，在指政府之合法強制，使人民對於國家費用之負擔，平均分任，而不致有任意斂取及

① 參看前書 Chapter I.

負累失平之弊^①。鈎要言之，強制一詞，係指政府合法的運用租稅權以強制徵收也。

(四)租稅征收之目的在充政府一般政費之用 租稅爲供政府一般政費之用而征，故與其他規費特征之具有特別報償性者迥異。現代各國，對於租稅之徵課，漸多注重經濟政策或社會政策之目的，例如爲保護本國之產業，則徵課保護關稅，爲禁遏社會之過度消費，則重課奢侈品稅，其他如所得稅遺產稅等之累進甚峻，亦莫不含有社會政策，此似與租稅爲充一般政費而征之目的相戾，實則此項租稅，從財政上言，根本目的，仍爲充給政府之費用，蓋使無此目的，則可直用法律禁絕之，限制之，不必藉此以謀收入也。綜而言之，現代租稅觀念，仍著重運用租稅權，以爲收入之目的，至於兼用以爲完成其他政策之計，亦爲事理所許，但未能取收入目的而代之也。

第二節 中國稅制之沿革

一 賦稅

歐西租稅之發達，直接稅後於間接稅，上已言之。中國之稅制，與歐西各國稍異，直接稅之採用，較早於間接稅。三代之時，政府所取於民，爲田賦單一制，其率皆爲什一。故孟子曰。『夏后氏五十而貢，殷人七十而助，周人百畝而徹，其實皆什一也。』貢助徹三法，雖皆爲什一之租，然其立法，則略有不同。殷易夏貢而爲助，實爲一種變革；周易殷助而爲徹，則不過名異耳，就稅法上言之，實與助同。

^① 參看 Adams : Finance. p.p. 285-295

殷周之助法徼法，係藉民力以耕公田，人民除助耕公田之外，不復納私田之稅，此爲古制。春秋之時，諸侯需用日多，遂有法外征斂之事，舉例言之，如魯宣公十五年之初稅畝是。迨至周末，各國之加斂益多，井田之制益亂。秦孝公用商鞅法，廢井田，開阡陌，任民所耕，不限多少，三代計口授田之制，至是始破壞無餘。綜括言之，此種改革中所包括之要點有二：（一）三代以上，田產非庶人所得私有，秦廢井田，始捐田產以予百姓矣。（二）中國田賦，向爲什一之助者，至秦廢井田後，則變爲視民力地利而征之賦稅。

井田之世，因地而稅，國用皆取給於土地，至秦則舍地而稅人^①，於是地與人離而爲二。漢代賦稅之制，多沿秦舊，分賦與稅，計口而入謂之賦，田租及商工所入謂之稅。古者田則有稅，身則役之，未有課其身者，課其身自秦漢始。兩漢之賦，其可考者，有算賦^②，卽後世之丁賦也；有口錢^③，徵之於未成丁者也；有更賦，卽更迭力役之征也；此外尚有戶賦者，則征之列侯王之封邑者也。兩漢之稅，爲取於地之實物稅，高祖時，什五稅一，景帝時，改定三十稅一爲永制。後雖間有變易。然終兩漢之世，田賦最薄。秦漢之賦稅制度，頗合近世對物對人之分類，蓋口賦卽對人稅，田租則對物稅也。

魏武時，令收田租，畝粟四升，戶絹二疋，綿二斤。西晉置戶調之法，凡丁男之戶，歲輸絹三疋，綿三斤，女及次丁男爲戶者半之^④。

- ① 秦廢井田之後，任民所耕，不計多少，已無所稽考以爲賦斂之厚薄，其後遂舍地而稅人。——見通考田賦考一
- ② 人年十五以上至五十六者皆須出賦，每人百二十錢，是爲一算。
- ③ 人十歲至十四歲出口賦二十錢，卽爲口錢。
- ④ 男女年十六以上至六十爲正丁，年十五以下至十三，六十一以上至六十五爲次丁，

男子占田七十畝，女子三十畝，其外丁男課田五十畝，丁女二十畝，次丁男半之，女則不課。按晉之法，因受田而與戶調。北魏承晉之制，有租有調，至孝文帝從李安世言，行均田法：凡男夫十五以上，受露田（不栽樹者謂之露田）四十畝，婦人二十畝，人年及課則受田，老免及身沒則還田。又男夫一人得占桑田五十畝，此爲代業，不在還受之限^①。綜括言之，自西晉以至北朝，國用所資之賦稅，有田租與戶調二種。隋唐租調之制，實卽沿北朝之舊也。

隋代甚殷富，租稅極簡，初年依周齊之制，丁男授田者納一床租（卽言一戶之租），粟三石，桑田納絹絕之調，桑土納布絹之調。自開皇三年後，減調免租，相繼不斷，終隋代三十餘年，考其賦課，田賦外惟身役而已。

唐代賦稅之制，可分兩期論之：前半期爲租庸調制，後半期爲兩稅制。所謂租庸調之制，卽凡授田者丁歲輸粟二石謂之租；丁隨鄉所出歲輸綾絹絕各二丈，布加五之一，輸綾絹絕者兼綿二兩，輸布者麻三斤謂之調；用人之力，歲二十日，閏加五日，不役者日爲絹三尺，謂之庸。有事而加役二十五日者免調，三十日者租調皆免。此初唐之制也。嗣後歷久弊生，田寢移於豪戶，官不收授。開元時宇文融獻策括籍外羨田逃戶，自古者給復五年，每丁稅錢千五百，諸道所括，得客戶八十餘萬，田亦稱是。然因州郡希旨，妄增逃羨以爲功，民甚

① 夾漈鄭氏謂北魏均田之制，所以能行，由其立法所受者爲露田，諸桑田不在還受之限，意桑田係人戶世業，是以栽植桑樹其上，而露田不栽樹，則多係荒闕無主之田也。

苦之。代宗時，因國用空虛，遂有苗一畝稅錢五十之舉，嗣後又以畝定稅，不問丁戶。租庸調之制，漸就破壞而不存。至德宗時楊炎作兩稅法，始盡變租庸調之制。其法夏輸無過六月，秋輸無過十一月，凡百役之費，先度其數，而賦其人，量出制入，戶無主客，以見居爲薄，人無丁中^①，以貧富爲差，不居處而行商者，就所在州縣稅三十之一，其租庸雜役悉省。此法實行之後，陸贄非之，謂兩稅以資產爲宗，不以丁身爲本，資產少者稅輕，多者稅重，不知有藏諸襟懷囊篋，物貴而人莫窺者；有場圃園倉，值輕而衆以爲富者；有流通蕃息之貨，數寡而日收其贏者；有廬舍器用，價貴而終歲利寡者。計估算緡，失平長僞，是誘之爲奸，驅之避役也^②。陸氏所云，固切中財產稅之弊，然楊炎兩稅法以錢輸稅而不以穀帛，以資產定稅而不問身丁，頗合現代租稅以貧富爲公平之原則。且稅制簡單，易於推行，不得不謂爲中國稅制上一大改革也。

自唐建中行兩稅法後，人甚安之，然至末葉以訖五代，增額苛斂之事復甚多。宋初稍加整飭，分歲賦之類爲五：（一）公田之賦，即官莊屯田營田等賦，（二）民田之賦，即百姓所有之田之賦，（三）城郭之賦，即宅稅地稅之類，（四）丁口之賦，即百姓歲輸之身丁錢米，（五）雜變之賦，牛革蠶鹽之類，隨其所出變而輸之者。徵稅之期，亦沿兩稅之制，夏稅籍以正月一日，秋稅籍以四月一日起，並限四十五日畢，然多未能按期繳納也。元代地丁稅法，可分爲二：其取於內部（指山東山西

① 唐制十六爲中，二十一爲丁。

② 見陸宣公奏議

及河北之地而言)者，爲丁稅與地稅；其取於江南者，爲秋稅與夏稅。前者似唐之租庸調法，後者則即唐之兩稅法也。

明初定賦役法，一以黃冊爲準，册有丁有田，丁有役，田有租，租曰夏糧，曰秋糧，凡二等。夏稅無過八月，秋糧無過明年二月。洪武中，命官吏分行州縣，隨糧定區，量度田畝方圓。次以字號，號爲魚鱗册。黃冊以戶爲主，魚鱗册則以田爲主，故賦役之法，定於黃冊；土地之爭訟，則質之魚鱗册。所徵田稅，爲米麥錢鈔絹等項，至英宗時，始折徵金花銀。嘉靖時有綱銀一串鈴諸法^①。民間輸納，止收本色及折色銀，實爲一條鞭之先聲也。萬曆九年，實行一條鞭法，其法總括一州縣之賦役，量地計丁，同輸於官，一歲之役，官爲僉募，力差則計其工食之費，量爲增減，銀差則計其交納之費，加以增耗，凡額辦派辦京庫歲需與存留供億諸費，以及土貢方物，悉併爲一條，皆計畝徵銀，折辦於官，故謂之一條鞭。其法簡而易行，亦中國稅制上一大改革也。

清代賦役之法，極爲完備，正賦之額，多以明萬曆爲標準。明末之加派，悉行蠲免。雍正時，定地丁銀賦攤征例^②，於是地丁二賦，合而爲一，是爲正賦，此即師明代一條鞭之法也。清代各朝，雖云不加田賦，然其增加之痕迹，歷歷可徵，如火耗秤餘漕折之類，皆實際加重田賦之事實也。

① 綱銀者，舉民間應役錢役，丁四糧六總徵之，易知不繁，若綱之有綱也。一串鈴爲夥收分解之法。(詳見明書食貨志)

② 雍正四年，以懷撫田文鏡之請，遂有所謂攤丁於地之定例，舉一邑之丁稅，攤入其邑之丁糧內，換言之，即丁糧並入地糧之辦法也。

二 雜征

雜征之設，始於周初，王制謂市廛(市宅)而不稅，關譏而不征，爲夏殷之制。周官九賦，七曰關市之賦，八曰山澤之賦，皆雜征也。秦漢之時，雜征斂繁興。鹽鐵專賣之利，始於管子，至西漢而大暢。迨至東漢，始自專賣制而易爲征稅制，所有鹽鐵官，不過監督鹽鐵事務而已。酒酤之禁，由來甚古，武帝天漢間，初榷酒酤^①，昭帝元始間，罷榷酤官，令民賣酒升四錢，此亦由專賣制一變而爲征稅制。商稅之征，漢時甚多，武帝元光六年，初算商賈(令商賈車船出算)，元狩四年，初算緡錢(緡錢二千出一算)，此卽後世營業稅資本稅之性質也。

東晉時，雜稅之最要者有二：一曰契稅，一曰關市稅。契稅之制，始於東晉，凡賣買文券，率錢一萬，輸估四百入官。關稅之法，所以檢查禁物及亡叛者；對於葦炭魚薪之屬，十分稅一以入官。此後北朝亦有踵而行之者，至隋始除。

唐代雜征，有鹽，酒，茶，冶，各項，鹽在唐初無稅，開元時始依式收稅，肅宗用第五琦之策，行榷鹽法，代宗時劉晏損益琦法，採用就場徵稅之制，收入甚鉅。酒稅自代德以後始重，有官專賣及征稅各法。茶稅始於唐，自德宗納趙贊議，始稅天下茶漆竹木，十取其一，興元時罷之，貞元間又復稅茶，此後茶稅之征，遂爲要目。唐時銀銅鐵之冶，亦有稅，謂之坑冶。此外尙有青苗錢^②，稅間架(似後世之房屋稅)

① 韋昭謂「榷酒酤者爲禁人酤釀，獨官開釀之意」。

② 大歷初，令天下苗一畝稅錢五十，以國用急不及秋，方苗青卽徵之，號青苗錢。

算除陌^①；助軍錢等，不可勝數，皆巧立名目之苛斂也。

宋代雜稅，多沿前代之舊，惟其制度，則屢有變更。宋初鹽法，通商與官賣二法，時有更易。通商者聽商運銷，而以稅課入官；官賣者官主搬運專賣，稱之曰官鹽。熙寧變法，更置鹽引，於是漸有商專賣之趨勢。宋之茶法，亦多變改，國初用專賣法，至嘉祐中，乃改行通商法。酒稅在宋代科取亦重。北宋甚重商稅，收入頗豐。契稅始自東晉，至宋而復興。熙豐以後，又有青苗法^②，免役錢，折帛錢，及板帳錢（爲軍興後所創）之類，人民病之。明代雜項收入，有鹽課，茶酒醋課，商稅，及鑛稅數種，而以鑛稅苦民爲最甚。

清代初葉，地丁正賦之外，各項雜征名目，有如下者，（一）鹽課，多依明萬歷年間舊額，按引征課，加派者悉行蠲除。（二）茶課，清初循明制設茶馬事例，定以茶與西番易馬之制。雍正以後，始定徵茶法，其法由戶部頒發茶引，茶商必有引，始能往產茶處購茶，否則謂之私茶，與鹽政大致相同也。（三）關稅，卽後世之常關稅。（四）落地稅，清初沿明之舊，如市集鄉鎮，均有落地稅，而其制則附於關稅。此外有牙稅，當稅，酒稅，契稅，鑛稅等項。此清道光以前之情形也。道光以後，雜稅中又增加海關稅及貨物稅兩大源，爲從前所未有者。此歷代雜征沿革概況也。

① 除陌法「凡公私給與及買賣，每緡官留五十錢。給他物及相與貿易者，約錢爲率稅之」。

② 苗青時貸民以錢，俟穀熟加息還官，號青苗錢。

第三節 租稅術語之解釋

租稅之術語甚多，欲討論租稅之原則，必先對於各術語，定一明確之界說，庶進行討論時，意義易明。茲就其要者，詮釋如下：

(一)租稅之主體 (Subject of Taxation) 租稅之主體，有法律上及經濟上之分，法律上之主體，即依法律而完納此強制稅負之人，經濟上之主體，則為經濟上及事實上之租稅負擔人。前者為納稅人 (Tax payer)，後者為負稅人 (Tax bearer)。譬如製糖者，雖有納稅之義務，而常得舉其稅額，加之糖價，使此負擔，轉嫁於消費者，名義上為製糖人納稅，而實際上則消費者負稅也。然納稅與負稅，亦有時同屬一人者，譬如糖價過高，消費減落，稅額未能轉嫁，則納稅者兼負其稅矣。

(二)租稅之客體 (Object of Taxation) 租稅之客體者，即課稅之目的物件之謂。例如地租中之土地，所得稅之所得，營業稅之營業，酒稅之酒類，皆為課稅之物件。塞里格曼氏謂 Object of taxation 為指租稅之目的；Subject of taxation 包括課稅之物與人。照是說，被征課之物及納稅之人，皆為租稅之主體，似不甚當。蓋租稅雖課之於物件或事實，而負擔之則為人，使謂資產及所得，負擔租稅，殊屬錯誤，因無生命者，不能有犧牲之感覺，能有負擔或犧牲之感覺者，惟納稅之人耳。故稅之完納，雖可出自資產或所得，而不能遂謂資產與所得為租稅之主體也。

(三)稅源 (Source of Taxation) 稅源即租稅所自出之財

富也，其要者爲所得與資產二種。在昔歐洲封建之世，英法各國，多有力役之征，以爲修築道路及公共建築之用，近世紀來，此制漸除，故凡所課之物，不外出自所得與資產兩源。若進而分析之，則除政府欲受特種形式之財產外，租稅之唯一源泉，卽爲社會所得（Social Income）。租稅源泉，既爲課稅物件所附麗之社會所得，則社會所得之盛衰，實爲國家稅源之消長所關，故政府對於稅課物件，應加慎重選擇，對於租稅源泉，應加保護培養。

（四）直接稅（Direct taxation）與間接稅（Indirect taxation）直接稅與間接稅之定義，分歧甚多，布洛克（Bullock）教授，曾搜集自中世紀以來，所有各種之定義，共計十二。近世財政學家，對於穆勒氏（Mill）之定義，大致上多示贊同。穆勒氏之定義云：直接稅者，國家課稅時，欲使應負稅者直接完納之稅也。間接稅者，國家對於應負稅者不直接課之，而先課之於他人，預期其將轉嫁於應負稅者之稅也。易詞言之，前者法律目的上，預期納稅者與負稅者同爲一人；後者則稅之負擔，預期其轉嫁，納稅者與負稅者，自不同爲一人。惟此種區別，甚難目爲玉律，蓋租稅轉嫁之程序，往往因情形不同而異，未能必其如預期之結果也。故吾人甚難肯定謂某種稅恆轉嫁，某種稅恆不轉嫁，惟從國家課稅時之用意而示區別，則直接稅與間接稅之鴻溝易劃，此卽穆勒氏定義之所本也。

（五）征課之方式（Mode of Assessment） 征課之方式，有定率法（Rated）及配賦法（Apportioned）兩種。定率稅者，政府按課稅單位，征之以一定稅率也，其收入之總額，非征收完竣之後，不能確

定。配賦法者，政府先定課稅物件及收入總額，依平均之標準率，分配之於各地方團體，再由各地方團體，分配之於各納稅者，故政府之收入總額，早已確知。前者納稅之人，可以預計其應納之稅額，後者則非俟分配確定之後，無由知其應納數額也。

(六)比例稅(Proportional taxation)與累進稅(Progressive taxation) 比例稅與累進稅之區別，係關於稅率之變動。比例稅者，定一課稅之標準，不論其課稅物件之多寡，皆課以同一之稅率也。累進稅則異是，係依課稅物件數量之多寡，而高下其稅率。例如所得稅，若為比例制，課所得額百分之四，則對於一萬元之稅額為四百元，對於一千元之稅額為四十元，稅額雖異，其課之之率則同。若為累進制，對於所得額一萬元，課百分之四，對於所得額一千元，課百分之三，此其結果，一為每千元稅額四十元，一為每千元稅額三十元，故累進稅不僅稅額異，即稅率亦隨所得之大小而不同。約言之，二稅之分別，在於稅率，一為均一，一為差別也。

(七)累減稅(Regressive taxation)與漸減累進稅(Degressive taxation) 累減稅之率，與累進稅相反，即納稅人所有課稅物之數額愈小，而就比例言其所納之稅愈多。此種稅制之不公平，固無待言，其發生之時，或由於寓禁於征之故，或由於非意料所及之結果。例如小酒食店，污穢不潔，政府不欲使之存在，特重征以消滅之，此寓禁於征之法也。至於發生逃稅之弊，使富者得減輕其負擔，則為非意料所及之結果也。漸減累進稅之制，其稅率之增，非視其所得額之增加，依一定之比例，以累進其稅率。易辭言之，稅率雖逐漸累進，

而累進之率，則逐漸減小。第稅率必如是排列，甚覺繁難，簡便之法足以得此同樣之結果者，即為對各課稅標準之全額，不累進其稅率，但對於一定之超過額，逐次增加其稅率，例如定額數在五百元者，免除稅征，對於五百元以上之超過額，課以百分之一之稅率，對於二千元以上之超過額，課以百分之二之稅率，對於三千元以上之超過額，課以百分之三之稅率是也。此制足以緩和累進之程度，現代各國稅制中多用之。

參 考 書

Bastable, C.F. : Public Finance, Book III., Ch. I

Lutz, H.L. : Public Finance, Ch. XIV

Seligman, E.R.A. : Essays in Taxation, Ch. I

胡鈞：中國財政史

馬端臨：文獻通考 卷一至卷五

第二章 健全稅制應具之要素

舉各種不同之稅，使之成爲有系統之組織，謂之稅制。近代國家支出浩繁，不能專恃公產與公業以供國家之用，又不易採行單一稅，以爲唯一之源；故欲濟國用，惟賴有各種不同之稅收。第稅收種類，既須稍多，則稅制之擬定，即應慎重。大凡稅制之善否，吾人欲加以評判，須從其整個之制觀之，蓋不同之稅，有時其所發生之影響，可以互相更正，互相均衡也。健全稅制所應具之要素，學者所見不一，茲先論單一稅制與複稅制之利弊，然後再分述各種應具之要素。

第一節 單一稅制與複稅制之利弊

單一稅制(Single tax system)與複稅制(Multiple tax system)之利弊，學者辯論甚多。重農學派所主張之土地單一稅，以爲惟農業有純淨生產，無論何種租稅，其稅負最後之歸着，必落於地主，爲簡便計，不如直征地租單一稅；此種主張之錯誤，在其租稅轉嫁之學說。五十年前，亨利喬治氏(Henry George)又主張征收地價單一稅，推氏所以主張此制之故，一以地租之稅，不妨工業；一以徵課地價稅，比較公平。約言之，上述兩派單一稅之主張，有甚可反對之理由二：第一，在近世國用激增之趨勢下，單一稅之所入，無論如何，不能敷國家之支出。第二，採用單一稅制，稅負分配，必多不勻之弊。譬如百萬之家，使無土地，則稅不能及，而窮鄉農夫，薄有田地，反納稅甚重，

寧得謂之公平乎？

十九世紀中葉，大陸學者，鑒於英國所得稅之經驗，又有建議採行所得單一稅者^①，使此種建議，見諸實行，則國用之普通需要，可以供給，運用分級，差別，及其他方法，又可使租稅之負擔，隨其意以為分配，似屬可行。然實際究之，亦有三種可反對之理由：（一）如征所得單一稅，則必課及所得之小者，手續繁難，征課之費用必鉅。（二）遺傳產業，負稅之能力較高，若採行所得單一稅，則不能使其有特別之擔負。（三）專征所得稅，較其他各稅易阻止人民之儲蓄。以上三種困難，雖不無可以克服之方，譬如收稅之行政可以改良，遺產之獲得，可以之為可征所得（Taxable income）而課之，人民之儲蓄，可自可征所得中免除之；然無論如何，在今日之行政狀況下，此種計劃，實行上之困難及弊竇必多。且使人民之儲蓄，可以免征，則是征人之支出，非征人之所得；征人之支出，最簡易之方法，莫若直接課稅於貨品及勞務。課稅於貨品，則貨品之數必須稍多，蓋決無一種貨品之稅，足以供給國家之收入也。況採用一種貨品而稅之，人將易以他物代替此種貨品之用，結果課以重稅，徒使此種貨品不為人用而已。假使所課之物，為人生必需品，不易為他物所代替，則貧者所納，必遠重於富者矣。

又有主張採行財產單一稅者^②，此種稅制，其所能及之範圍，較所得單一稅為狹，蓋採用財產單一稅，惟所得之來自財產者，可以稅

① 此為十九世紀中葉德國社會黨所主張

② 此為法國學者所主張，代表為 Girardin

之，其他若勤勞所得，則無法稅及也。自現代租稅之理論與經驗言，測視納稅人能力之標準，所得勝於財產。且所得之意義甚明，所困難者，僅為實行上之問題，若財產則不僅實行上發生問題，即如何估價之法（許多財產種類無市價可言），學者間之意見，尚多紛歧也。

以上所述，針對特種單一稅而言，以下再撮述普通反對單一稅之理由：第一，單一稅易呈畸形之弊，欲救此弊，厥惟加多稅收之種類。第二，逃稅之弊，在單一稅之下，較易滋生，使稅類加多，則可互相遏制，由上二點觀之，複稅之制，自較單一稅制為佳。

主張用多數稅種者如楊亞士(Arther Young)，謂稅制之善者，宜使稅負分落於無數點上，使無覺其重者^①；易詞言之，楊氏之意，以為欲求負擔分配之平均，須有普遍細密之稅制，使課之之時，無微不至。但就實際察之，稅之負擔，不能因碎細分配而減輕，且稅類太繁，收稅之費用必多，不第可致民煩惱，亦往往是使之加重，故在現代經濟生活發達之國家，國用之收入，宜依賴少數重要稅目為之供給，譬如欲稅富者，則以所得遺產各稅為最善；欲稅貧者，則以課徵數種消費最廣而非人民之健康及效率所關之貨品為較宜。第稅類雖不宜過多，然須具有各種不同之性質，庶不致限於少數人民，而使一部分得脫逃於稅負之外。按諸政治及財政之原則，民治國家中，人民對政府之責任與義務，宜求廣及。且權力愈大，其責任亦愈大，使人民納稅甚重，而無參加政治決定此種租稅用途之權，則其地位必漸流為奴隸。使人民有票決租稅之權，而無納稅之義務，則其關心政治之精神，必

① Bastable, C.F.: Public Finance p. 344.

致頹墮。故性質駁雜之稅制 (Diversified taxation system), 可使政府費用之負擔, 普及民衆, 實較公平, 蓋各個人受國家之保護, 對於政府之費用, 自應負擔些許也。

第二節 健全稅制應具之其他要素

單一稅之不可行, 上已詳及, 近代國家欲求收入無匱乏之虞, 須有一合直接稅及間接稅而成之稅制。社會之進化, 無時或息, 社會情形之改變, 亦相繼不斷, 故一種稅制, 必其臻於完善, 而可以經久, 殊甚困難。下列所舉之健全要素, 係相對的而非絕對的, 且各種要素在稅制中之重要, 亦不必相同也。

(一) 充裕 財政上之充裕, 爲健全稅制之第一要素。一種稅制, 在理論方面, 無論其如何完善, 使不能足給國用, 則如紙上畫餅, 無補於事, 吾人無討論之必要。第僅能充實國庫, 亦非健全稅制, 必尙能顧及其他要素, 始可行之無弊。所謂財政上之充裕, 須從暫時及久遠兩方面察之, 有時一種稅制爲暫時之計, 收入甚豐, 行之既久, 則必失敗。有時爲久遠之計, 行之可有效率, 但須有相當發達之時期, 使行政方面合乎常度, 完稅及收稅人熟悉一切, 始能產生圓滿之結果。倘使此種計及久遠之稅制, 能具有其他要素, 雖暫時收入不甚充裕, 亦可採用。語云: 舊稅勝於新稅, 蓋因舊稅行之已久, 有裨收入, 業已證明, 且行政及納稅人方面亦均相習, 可無扞格煩擾之患也。至國家緊急時之稅徵, 則以收入爲前提, 其他要素, 不暇顧及, 故此項稅類, 祇宜於暫時而不宜於久遠。國家之利用租稅以供國

用，猶農夫之耕地以食其家也，善耕地者，時予糞既，而不爲驟盡地力之舉，誠恐一旦用之淨盡，則來年無以爲繼；課稅亦然。亞當士氏謂國家富源不可斲傷，卽此意也。

(二)經濟 健全之稅制，必須經濟，關於此點，可分兩點言之：(甲)行政方面，(乙)經濟影響方面。行政方面之經濟，卽斯密亞丹氏第四原則之意，謂徵收之費，爲數宜微，人民之完納與國庫之收入，當設法使其相隔之數，底於最少，蓋行政上之所費愈微，則國家所得之淨數愈多，而其充裕國用之效亦必愈著。行政費之多寡，影響稅制之效率，猶之磨擦力之大小，影響機器之效率也。使機器缺乏油潤，則其效率必低，使行政費過多，則稅制之效率亦落，故完善稅制，必求其徵收之費甚賤。第吾人批評一稅之經濟與否，不能僅憑行政費之多少，尚須顧及其稅之經濟影響。假使課徵一稅之時，足以摧殘生產之發達，減少民衆之興氣，激動不足之心理，阻止財富之儲蓄，則政府宜棄之不用。租稅爲一種負累，欲求人民之樂輸，固甚難也，然各種稅類之相對的經濟影響，甚易尋繹，政府選擇稅種之時，宜取其影響足以阻滯經濟發展最小者而用之，庶不致有傷及社會富源之弊。

(三)伸縮力 稅制富有伸縮力，爲充裕財政之要着，蓋國用需要之情形有變動時，惟有伸縮力之稅制可以應付，而不致立呈竭蹶之象。英國所得稅之制，富於伸縮力，故當戰爭之時，稍更易其稅率，輒足以獲鉅額之增加。夫人民之財富日趨發達，政府之費用亦日就膨脹，故必使所徵之稅，能自隨人民財富及政府費用而增加者，斯爲善制。而此點在中央政府之稅制中尤爲重要，蓋中央政府具有宣戰

媾和之權，緊急之時即須增加，和平之時復可減少，故必須有伸縮之性；地方政府費用有定，雖偶有增加，亦不甚鉅，故此點在其稅制中，非必需之要素也。

(四)簡單 一種稅制，欲其弊端減少，且不惹人民之煩惱，厥為簡單明白。英之所得稅制，較之美之所得稅制，簡明遠甚，故其行之之成效，亦遠勝美國。普通人民反對所得稅之理由，大率以所得稅過於複雜，實則稅之簡單與否，須視其運用此稅徵課之經濟事實為轉移。使經濟事實複雜，則稅制即欲其簡便，亦不可得。在近代經濟生活中，所得為一種複雜觀念，故所得稅之複雜，亦事勢所必然。且為財政充裕及負擔公平之計，整個之稅制，亦不能過於簡單。惟有時稅制之法規，常病文字冗瑣，致使納稅者誤為繁雜，故起草稅制者，文字方面，苟能明白賅括，亦足使稅制變繁瑣而為簡明也。

簡單為稅制本身所必需，業已言之，此外課稅之行政亦然，蓋行政之手續，簡而不繁，則人民易於完納，猶胥墨吏，無從因緣為奸，不第政府之收入，可以增加，即民衆納稅之精神，亦可不致為所摧抑也。

(五)公平 公平之意義，即謂一種稅制之規定，必使人民知其為根據一定之公平原則，分配稅負，非偏於一羣或一階級之稅徵也。第空洞之公平，運用於實際之具體事實，殊多困難，蓋稅之公平與否，率視人之觀點為轉移，不同之納稅人，或居住不同之地域，其利益觀點之差異常甚遠。故稅制之訂定，一羣或一地之人視之以為公平，而在另一羣另一地者，則又以為失其平。而其所以如是者，則因稅之負擔，直及人民之經濟利益，人民所蓄之偏見，往往足以蔽之，而使

其不能洞見根本原則之所在也。

討論公平原則之運用，必抒述各種稅負分配之方法，殊非寥寥數語所能詳；且各種稅負分配之理論，亦宜涉及，故下章專論之。

參 考 書

Lutz H.L. : Public Finance Ch. XV

Dalton H. : Public Finance Ch. VI

第三章 租稅負擔之分配

第一節 斯密亞丹氏之四大租稅原則

上章討論稅制，已間接地略及租稅分配之問題，惟所論者，著重稅制之適宜方面，而於負擔分配，不過偶然及之耳。稅負分配問題，在現代租稅繁重之情形下，益形重要，蓋因租稅負擔甚微之時，任任何種方法爲之分配，即足得相當之公平。現代各國支出激增，苟分配不當，則有不公平之弊。故在今日稅負甚重之國家，研究租稅分配之原則，不第爲學理上之重要問題，亦且爲事實上之必然需要也。

斯密亞丹氏對於租稅之討論，曾提出四大原則，茲譯述之如下^①：

(一)平等 謂國民納稅以供國家之用，應於其納稅之能力成適當之比例；換言之，即須依其因國家之保護而享有之收入之多寡，以爲負擔之比例。

(二)確定 謂租稅之徵課，應力求確定，不可任意變更。納稅之時間方法及稅額，當明白揭出，依納稅之人及一般國民，皆能明悉無遺。

(三)便利 謂租稅徵收之時間及方法，須求其最便於納稅之人民者採而行之。

(四)經濟 謂國家之所收入與人民之所完納，其間相差，必求其

① Smith A. The Wealth of Nations, Book V Ch. II Part II

小；換言之，即宜使徵收之費爲數最低。

斯密氏之四大原則，在當時極爲世人所稱道，至今言租稅原則者，亦莫不舉之，其對於經濟思想上貢獻甚鉅，支配人心，亦百有餘年。故稱之者謂近世複雜之學說，其精意均可自斯密氏之原則得之。第上述原則，除第一條平等原則討論稅負分配外，餘均屬稅務行政方面，雖爲各種思想之發端，然處今日之經濟狀況下，此四者要不足以概括之。英儒斯丹溥氏謂斯密氏之原則，在租稅負擔甚輕之時，固足敷用，但在此情形複雜問題繁多之際，則非此簡單原則所能濟事^①。就實際觀之，斯言誠然。且斯密氏之書，著於自由主義盛行之時，其所主張之原則，多趨重消極方面，時代愈進，政治及經濟思想均已改變，則此種原則之不足濟事，亦無足怪。吾人研究租稅原則，須從近世租稅發達，負擔甚重之觀察點，予以討論，庶可稍期詳盡也。

第二節 租稅分配之原則

吾人討論租稅原則，可自納稅人方面政府方面及社會方面觀察之。一種租稅政策，有時自全社會觀之，可行而有利，而對於個人之利益，則多妨害；有時自各方面觀之，俱極公平，而對於政府之收入，缺乏充裕與伸縮力，且事實上不易實行；有時就納稅人及政府兩方面俱可採用，惟對於社會之經濟生活，摧殘甚厲。故健全之稅種，須求其對於三方面之利益，稍能協調。本章自納稅人方面討論稅負之分

① Stamp, J. : Principles of Taxation p. 3.

配，至政府及社會兩方面，則分論於下章。

論稅負之分配，又可分為理論及方法兩方面，通常所舉稅負分配之理論，約可分為下列三種：

(一)費用說 (Cost Theory) 主張此說者，謂人民對於政府負擔之義務，應按政府執行事務之費用，為之派定。就實際言，政府之費用，如軍備費，政務費，警察費，社會事業費等，對於各個人所有之勞務，甚難確定。勞務既不能確定，則各個人所負之費，自無所資以為決斷之標準。故費用說，在理論上似為公平，而實際則絕不易行。且租稅與政府公營事業所取之價，性質迥異，此項費用說之原則，可以運用於政府之公營事業，而不宜用之於租稅，蓋因租稅徵收，對於納稅人，無所謂直接及特別之報償也。

(二)利益說 (Benefit Theory) 此說謂國家之行動，均有利益於人民，人民所納之稅，應視所獲之利益而定。簡言之，即以因國家保護而獲得之利益，為決定各人之租稅負擔額之標準。此種原則，其不能供實地之應用，與費用說同。蓋因政府之行動，對於各個人所予之利益，無法測定。假使各個人所得之利益，可以確定，則計其利益，以為課徵之比例，似屬可行。然細察之，即能如此，實行上仍有絕大之困難二：(一)所謂利益，果指已得者而言，抑指可利用者而言？例如政府建築一圖書館，任人民自由讀書，此種建築費用之負擔，如必以已得利益者為限，則所徵收者已非租稅之性質；使僅指可利用者而言，則甚難為之確定。(二)近代國家，對於社會發達之支出，增加甚鉅。此項支出，貧民所獲之利益，常多於富民，使按利益

說之原則，則政府所徵之稅，貧者應多於富者，此事實上所不可能也。要言之，利益說與費用說之起，均脫胎於社會個人觀，故其病亦復相同。其稍異者，一自政府之費用，觀察租稅；一自個人之利益，觀察租稅耳。

主張利益說或費用說者，使其觀察點，自全體人民對於國家之關係着眼，以人民所納租稅之和，為償付政府所給與之公共利益，或執行公共事務之費用，則為說殊當，蓋政府為公共組織，其公共事務執行之費，固必取給於稅收也。

利益說之原則，雖似自然，然實際上不易施諸實行。現代各國所有之稅，根據利益原則者尚多有之，而以在地方財政方面者為尤著。例如美之特征(Special assessment)，英之改良稅(Betterment)，即足資為例證也。

(三)能力說(Ability Theory) 費用利益諸說，甚難施諸實行，上已言之。近代學者，以租稅負擔，為人民之義務，故認能力說為分配稅負之主要原則。能力說之意義，即人民納稅以供國家之用，應按各個人負擔之能力，以為分配之標準也。

第納稅能力，宜如何為之測定，財政學者對此問題，有主觀客觀之不同。持主觀之說者，謂個人經濟對於租稅之負擔力如何，可自其以收入之若干，供納稅之後，所感犧牲之多寡而決定之。犧牲說之最著者，有均等犧牲(Equal sacrifice) 比例犧牲(Proportional sacrifice) 及最小犧牲(Minimum sacrifice) 三種^①。根據均等犧

① 參看 Dalton, II. Public Finance p. 76

牲之原則，各納稅人之直接實際負擔，應使相等。穆勒氏力主是說，謂租稅均等即犧牲均等；換言之，各個人對於政府所納之稅，應使其所感覺與其他納稅人之所感覺相同。根據比例犧牲之原則，各納稅人之直接實際負擔，應與其從所得中所獲之經濟福利為比例。根據最小犧牲之原則，則組織稅制時，應求人民之直接實際負擔，減至最低限度。就前二說言，貧富雖所納不同，然尚均有應納之稅；若用第三說，則稅負之分配，較難期其普及。以上三種犧牲說，實際言之，均不能憑為測視納稅能力之根據，蓋人民納稅時之犧牲感覺至何程度，純屬內心之事，外人無法探測。假使一稅能揭示產生不平之犧牲，則更正改變，固甚易易也。

主觀的納稅能力之解釋，不足依據以為稅負分配之標準，殊甚顯著，故討論此問題，應趨重客觀方面。塞里格曼氏所用之「能力」(Faculty)一字，其意義為具體的。憑具體的納稅能力，以分配租稅之負擔，較之犧牲說，踏實遠甚。第就客觀以測視納稅能力，應以何者為標準？依然為困難之問題。茲就各種標準，分別略述之。

(甲)產業 古昔農業社會中，人民之所仰賴以為供給者，大率出之於地，故產業之多少，足以為決定納稅能力之標準。惟計算有產者之能力如何，須視其產業之生產力為定。不能全憑產業之多寡。例如有地主二，其一因耕植方法之改良，產額甚鉅，其一雖有同樣價值之地，然因氣候之不宜，或其他原因，以致所產遠少。^甲故決定納稅能力，僅憑產業之多寡而不問其生產力，絕非公平之方法。綜括言之，以產業為能力決定之標準，缺點有四：(一)兩人擁有之產業，雖能

相同，然使有負債與不負債之分，則納稅能力即難確定；(二) 同一之產業，不必發生同一之收入，故各人之負擔能力，常有差異；(三) 產業有生產與消費之分，二者之負擔能力，亦迥不同；(四) 自工商業發達，人民收入之途徑不一，各種無形之資產，為類至多，使以產業為能力標準，是重課有形產業，而予無形者以免除也。

時代愈進，納稅能力決定之標準，由產業而移於生產或產量，比較固為進步，然亦有其缺點。蓋因以總生產量為決定標準，則對於耕稼之費用，未能顧及。同一產量之地，其耕稼所費，往往不同，因之負擔之力，亦多差異，故近世所用為淨生產量。淨生產量雖為較善之制，要亦不足以順應今日經濟之情形，蓋此制之弊有四^①：(一) 以物為課稅目標而非以人；(二) 僅注目各業之生產量，而未顧及各種勤勞之獲得；(三) 忽視生產量與納稅者個人狀況之關係；(四) 納稅人所負之債，未能除出。綜此四弊，故淨生產量，亦非適當決定納稅能力之標準。

(乙) 用費 多數經濟學者如紐馬 (Newmarch) 穆勒 (Mill) 璧古 (Pigou) 諸人，均主以用費稅測定納稅之能力為最適宜。自吾人觀之，以用費之多少，決定納稅能力之高低，其弊亦甚多。例如一人於此，每年所得為四百元，以之支付家庭之用，杳無所餘。又一人於此，每年所得為六百元，而其家庭之用費，亦止四百元已足。按用費為標準，兩人納稅之能力應相等，實則兩人之負擔能力，相差甚遠，後者逾數年即可粗有餘存，而前者則仍一錢莫名也。其為此說者，蓋

^① 參看 Seligman, E.R.A.: Essays in Taxation 9th ed. p. 15

因採所得爲測視納稅能力之標準，足以挫抑人民儲蓄之心，以爲推豁免儲蓄之稅，庶無其弊，故推論結果，趨於採用用費稅之法。第吾人所須疑問者，一人厚於財力，敷用有餘，不勞其力蓄積日宏，則征而課之，胡爲不可，何故必須爲之限制也。

征課一人之用費，非課稅者家置一吏以察之，則不能知其詳，欲求實行，實際上困難甚多。又有謂不能直接征課一人之用費全數時，可改用間接之法，即課稅於數種人日用之主要貨物。（但須此種貨物之費，在每人之用度中，粗能與其費用全數成比例者）。例如一家用費在三千元者，欲課以二十元，在六千元者，欲課以四十元，使不能以直接方法征課，即可選擇數種貨品如煙酒茶糖等物課之，以達其目的。假使每人以其所得五分之一，購用此數種貨品，則前者所費爲六百元，後者所費爲一千二百元，在此數中，可酌定稅率，使征課所入，足與欲征之數相符。自吾人觀之，採用此法，殊與能力原則相背戾，第一，此制爲比例稅，且所得愈增，其所用以購此數種貨品之費，有時並不能爲比例之增加。譬如用費在五萬元者，決不致以一萬元爲購此種貨品之用。第二，家庭之負擔重者，其納稅之能力常減，而按諸此制，其食指愈繁者，則負擔愈重。第三，納稅者之所得，有得自勞力者，有得自儲蓄者，採用用費稅，則征課同，且各種特別納稅之能力，未能予以特種之重征。此外因行政上之困難，又往往發生累減之弊，蓋因各種稅征，實際上率有一定，不易隨價格之高低而異，家庭負擔甚重之人，不第所耗之數量甚鉅，完納重稅；且多因所用品質次劣之故，所納亦較多。即此種種，用費之不能爲測視納稅能

力之標準，殊甚明著易見也。

(丙)所得 產業與用費，俱不能用之測視納稅能力，其較善之標準，則為所得。所得之意義，按斯密亞丹氏之說，各個人納稅之能力，應依其因國家之保護而享有之收入之多寡為斷。推其意，決定各個人納稅之能力，宜以收入為標準，所謂收入(Revenue)，即所得也。

第近世租稅負擔，繁重遠邁往昔，採用所得為決定能力之標準，多亦困難。斯丹溥氏以為採用所得時，除知其所得額之多少外，尚有五點，宜加考慮^①。蓋所得額之多少，僅就數量方面言之，不足以表示其納稅之能力，故須對下列五點加以考慮，以為之補助。

(一)是否為純所得 課征所得之時，第一，須察其獲此收入有無損失；第二，須察此種收入，是否為資本之償還。如所得獲自遞減之財源，則其生產有限，不可以常，如油井煤礦等是；如此時之所得，由於昔日之投資而獲，則為資本之償還。凡此種種，皆與租稅之負擔力有關，不可不為之差別。

(二)確定所得與不確定所得 所得之性質，往往因其來源而異，故同額之所得，不必表示同等之負稅能力。例如資產所得與勞動所得，雖同為收入，而其對於租稅之負擔力，則大懸殊。蓋由資產而生之所得，其性質永久而確定，由勞力而生之所得，則與其所得人之年齡健康有關，其性質為不確定。稅源不同，納稅能力既異，故課稅時不可不對於稅源之種類，加以斟酌。

① Stamp: Principles of Taxation p. 14-15.

(三)所得人之個人狀況 所得之種類即同，然使所得人之個人狀況，具有差異，其負擔力亦因之而不同。蓋各個人使用其所得之數，常因其一家之境況而增減其主觀之價值，例如家口之多少，親族之扶養，子女特別收入之有無等種種情形，均足限制其所得之自由使用。故課稅者，亦當詳加之意。

(四)所得中有無經濟之剩餘 經濟剩餘之意，即所得人之收入中，是否有超過其勞力或資本所應得之餘剩。使具有此種餘剩，則負擔能力較高。

(五)時間 徵稅之時，以在所得收入之時為最適宜。例如英國之工資所得，率以季論，故其所得稅對於工資之徵課，規定每季完納。

處今日經濟生活複雜之社會，論決定納稅能力之標準，不第斯密氏以收入多寡定負擔比例之說，空疏不切於事；即僅按所得之多少以定稅率，而不問其他，亦粗而鮮當也。

就上述觀之，一種稅制，欲求其盡合於能力原則，誠屬至難，蓋因能力原則，就稅負分配言，雖較公允，然實行時輒發生絕大之困難，甚至有絕不能採用者。現代各國之鉅額支出，必須取給於租稅，而租稅中又非三數種稅所能濟事，故必須有一種性質駁雜之複稅制度。在複稅制度之中，直接稅如所得，遺產，土地增價，營業收益等稅，固可適用能力之原則；但純為直接稅，亦非健全之稅制，必以間稅輔助之，蓋因一般人民受國家之保護，均有納稅之義務，故非直接稅所及者，亦宜使負消費稅少許也。

能力與利益兩原則，在現代各國稅制中，實處於相助之地位，而

要以能力原則爲主幹。學者之中，有以爲地方稅負擔分配之標準，宜用利益原則，且極重視此原則在地方財政上之重要，此種主張，固有是處，但亦不宜過於著重^①，蓋人民之所納與其所獲之利益，是否相等，實際上殊不易測定也。

第三節 租稅分配之方法

稅負分配之論據，已加論列，茲再就其分配之方法言之。分配之方法，通常分爲比例制及累進制。兩種稅制之意義，一爲均一稅率，一爲差別稅率，惟均一差別云者，係對同一之課稅標準而言，即比例稅對於同一課稅標準，不論其數量多寡，稅率概爲均一；累進稅則隨同一課稅標準之數額而爲稅率之差別也。

累進稅與比例稅之運用，學者爭論甚多，斯密亞丹氏之第一原則，謂按收入之多寡以定負擔之比例，足徵其根本主張，贊成比例稅制。但在原富中又云，富者對於國用之供給，按之收入之比例稍多，亦未爲不合。就此言觀之，則又似主張用累進制。自斯密氏後，辯論紛紜，反對累進稅者通常所舉之理由，不外下列數端：

(一)累進之法，足以發生沒收全所得額之結果，是對於勤勞自力之人民予以重懲也。

(二)採用累進稅，不易有合理之標準，麥克洛氏 (M. Culloch) 謂課稅之時，苟棄明白之比例原則而不用，則似盪舟於海洋之中，而

① 參看 Silverman H.A. : Taxation, (1931) pp. 13-15

無南針，對於納稅之人民，必有不公平之弊^①。

(三)累進稅制，足以阻止人民之蓄積，人民勤勞之結果，多被征去，則儲蓄之心，必爲之沮喪，是促資本之外流，而摧抑產業之發達也。

(四)累進稅制，所能用之範圍甚狹，累進稅在租稅行政方面，可以適用者，僅限於少數稅種，如所得稅遺產稅等耳。至於資產稅，營業稅等，用累進制課征，能否實際上成爲累進，甚難確定。至轉移無定之消費物品，則惟有隨其物之所在，就其價格之大小，爲之差別其稅率，固不能隨每人交易額之多少而累進之也。

反對累進稅者之理由，已揭其要者如上，近代主張累進制者，謂此制不致發生全奪所得額之結果，蓋因現今各國實行累進主義時，往往加以一定之限制，視所得額之多少，不累進其全部；第就其超過額，加課其若干分之一而已。假使果爲極端累進，稅率達於十成，則足以沒收所得，顧事實上未必如是也。第二點謂採用累進不易有合理標準，此則一切稅率莫不如是，爲租稅共通之缺點，不獨累進稅爲然。第三點謂累進制足以阻止儲蓄，亦未必然，蓋累進制雖一方抑制大所得之產業，然一方固保護小產業之發達，社會之中，小產業之數，恆多於大產業，必無摧抑之虞。至第四點論累進制之採用不能普及，固屬事實。累進稅法，祇可用於能就每人綜計之直接稅，至間接各稅，固不易用，然亦不必求其盡用也。

以上所述，爲通常贊成與反對累進稅之理由。要而言之，分配

① Stamp, J : Principels of Taxation p. 39

稅負之方法，不能盡用累進，猶之分配稅負之標準，不能盡用能力原則也。間接各稅，固不能採用累進，然主要之直接稅，如所得，遺產，土地增價，營業收益等，固可採而用之。故論稅負分配之方法，亦宜以累進制爲主幹。茲再就近世政治經濟社會思想論之，以資證印。

(一)政治方面 近世國家有機體說興，以爲一國內之各個人，應聯合一體，共存共榮，以成整個之有機體。故在人羣社會之關係中，最高尚之行動，卽爲以強扶弱，以自立助不能自立。國家之執行事務，所以謀公共之利益也，公共費用之負擔，按諸近世國家觀念言，自應按各個人之能力以爲分配。惟能力之增加，速於所得之增加，故征課之時，宜用累進方法。

(二)經濟方面

(甲)根據效用遞減率之原則 自經濟學上邊際效用說成立後，累進稅在原則上始得有穩固之根基。租稅之負擔，爲納稅人之一種犧牲，此近世學者所公認。租稅既爲犧牲，則征取五元貨幣於十萬之家，與征取五元貨幣於五千之家，雖爲數相等，其納之者所感受損失之程度，迥不相同。邊際效用說之原理，以貨幣或財富之效用遞減爲根據，換言之，所得額愈益增高，則所得人經濟上對於增加部分所感之緊要程度愈益下降，使按比例稅制以爲征，則是假定貨幣或財富之邊際效用不致遞減也。

(乙)根據增加之生產力 自生產方面觀察，累進稅之採用，亦甚正當^①。蓋所得額愈鉅，其聚集資本從事生產之力愈大；生產力愈

① 參考 Stein 之資本增殖說(Seligman's Progressive Taxation)

大，其負擔租稅之能力亦愈高。如使一種鉅額之所得，係為多數不同之投資所集成，就消費方面觀，應在例外。第無論如何，鉅額之營業所得，在有力者經營之下，課之以直接累進稅，實征稅大生產能力之唯一方法也。

(丙)根據經濟思想之「剩餘」觀念 霍布遜氏 (J. A. Hobson) 主張課征剩餘之說，亦足為採用累進稅之根據^①。按氏之說，謂生產原素所得之價格或報償，無論其為利息，為工資，其規定須照邊際供給者所得之報償為定。其多得者，即為「租金」之性質，此種租金雖無，而供給者決不因之而止，故其負稅力較高，課之以稅，且不能轉嫁。霍布遜氏對此剖析尤至，分報償為兩種：一為成本，一為剩餘。以為課稅於成本，則將轉嫁；課稅於剩餘，則不動移。但所得之成分中。具有租金之性質者，為數多少，不易分別，故氏為之假定，認此種剩餘或租金之成分，以比例計，似多在鉅額所得之中。因之採用累進所得稅，實為課征剩餘之方法，此說固有其近是之處，第就事實觀之，有時亦不盡然。譬如有得一千元，得之於煤油橡皮各業，中含剩餘甚鉅；另有所得一萬元，得之於房屋資產，則所謂剩餘者甚微，不能謂大所得中其剩餘必鉅也。

(三)社會方面 採用累進稅，又可以為改良社會之工具，國家運用租稅權，以達收入以外之目的，昔時人多非之，近年以來，意見漸變，以為國家之職務，不僅在維持現狀，更應於現狀之外，謀較善之發達。馬雪爾教授 (Professor Marshall) 云：「國家應用其權力，調節社會

① 參看 J.A. Hobson: Taxation in the New State.

與經濟之情形，使大多數之幸福，可以增加^①。」課征租稅，爲國家之重要權力，藉課稅以謀改革，亦事勢之所許。惟改良之要義，宜使富者所享受之娛樂，勿遠過於貧者。且自富者割去其過分之娛樂，與之無傷，而取之貧民，則足以使其受實際上之痛苦。馬雪爾教授又云：假使欲加征一千元之收入，由每二百元之所得中，課征二十元以得之，與課自一整個萬元之所得者相較，前者納稅時所感受之傷害，必較後者爲鉅。其意以爲宜擇其犧牲總和之最低者而用之，換言之，卽最低犧牲之原則也。此說足以阻抑儲蓄，故近世思想趨勢，傾向平等犧牲之說，蓋本是說，可減輕所得額小者之負擔，而亦不致有阻抑儲蓄之弊。

總括本章言之，近世國用之增加，既倍蓰往昔，而供給國用之來源，又端賴租稅，因之租稅原則之討論，遂甚重要。租稅之分配，就理論方面言，利益說實際上殊欠平允，自以能力說爲主要。而測視納稅能力之標準，昔時爲產業；時代愈進，商業發達，產業漸不可用，故近世以所得爲測視能力之標準。所得之內容，繁賾複雜，非可僅憑其數量以爲斷，必須分析其所得之性質，及所得人之狀況，斟酌而損益之，始可無弊。至分配負擔之方法，則有比例制與累進制，在十九世紀初，大多數經濟學家贊成比例稅制，以爲棄比例之分配，漫無定標，極其弊必至沒收全部之所得。自能力說盛行，於是累進稅制，漸爲人所重視，就今日政治社會經濟思想觀察，累進稅制之根據，較比例稅制爲強，故分配方法，應以累進制爲主要也。

① 參看 Marshall, A : After-War Problems, p. 317

參 考 書

Lutz H.L. : Public Finance, 2nd ed. Ch. XV

Stamp J. : The Fundamental Principles of Taxation

Dalton H. : Public Finance, Ch. IX

Seligman E.R.A. : Progressive Taxation in Theory and
Practice, Part II, Ch. IV

第四章 租稅行政及租稅影響

第一節 租稅之行政問題

國家課稅之時，對於納稅人方面之感覺，固應加以考慮，第對於國家之行政方面，亦須注意。本節就政府觀點察之，揭其要者，略加論述於後。

(一) 行政上是否經濟

租稅之經濟原則，學者用此名詞，所指之意義不一。斯密亞丹氏之第四原則，專就徵收費宜於最少而言，意義包含極狹。亦有以之為租稅之最大原則，予以極廣之含義，謂其足以籠括其他租稅原則之要義者^①。自吾人觀之，範圍經濟原則於徵收費，固未免失之過狹，然以之為能含蓄一切，亦未免過求總合也。

吾人自國家之觀點討論，所謂稅之經濟與否，通常率指行政方面而言，假使課征一稅，其設立行政機關之費，為數甚鉅，此後按期所收之稅，尚不足以供償付創辦費之利息，則此稅之征，可謂不經濟已極，此種情形，固屬甚稀，但世人反對地價稅之理由，即在於此。蓋地價稅未征之先，必先對於全國之地，有一估價，以為將來測視地價增漲按之課稅之標準。惟估計全國土地之價，需費至多，故往往估價之後，按年所獲之稅入，常不足以供其債利之償付，而國家方面，殊無淨

① Jones R.: The Nature and First Principle of Taxation

收入之可言。此項稅類固少，然稅之收入，僅稍溢於其征課之費者，則求之昔日之間接稅中，固數見不鮮也。

戰後以來，各國對於租稅行政，已積極謀改進之方，徵收費用，已趨銳減。即以英國而論，戰前為百分之 2.6，戰後已減至百分之 0.8^①。吾國租稅行政，弊端甚夥，大率取之於民者甚鉅，而實入國庫者甚微，經濟方面，尤無可言。故此後司計政者，欲求稅之濟於國用，必先注意於行政上之是否經濟。

(二)實際上是否能行

採用新稅之時，首須視其能否見諸實行。有在理論方面極為公平，而一付施行，則困難畢露者，大凡各種稅類，欲求完全易行而無阻，殊屬甚鮮，故採用之時，宜計其大。使一種稅征，在其範圍內之最大部分，可以適用，其不能行者，祇限於其中之一小部分，則國家可採而行之。第採行之時，對其困難之處，稍更易其原則，使損失之數，不在納稅人而在國家，即可於公平原則無傷。例如課征所得稅時，關於農夫之所得，不易確定，然決不能因此而置所得稅於不用；解決之法，惟予農夫以自定，苟其能揭示適當之原由，即可任其少納。又如課征營業稅時，商人所得之贏利中，若干為資本之利息，若干為勞力之報價，須由商人自定；如商人不能決定時，則即按勞力報價，課其全數，此減少實行上困難之方法也。

一稅之能行與否，甚難斷言，所謂能行，係指程度而言，且往往隨國情而有不同。其能推行於甲國者，不必能行於乙國，故國家之制

① Silverman H.A.: Taxation p. 33

定稅制，須求在其行政能力之內，足以實施。關於此點，可就四方面言之^①：

(1)地勢方面 使一國地域遼闊，人烟稀薄，則在國中各內地，不宜有周密之租稅行政組織，祇宜在各商埠為政府官吏所易及者設課征之機關。

(2)政治方面 課征一稅，假使一國之輿情，為政治原因羣起反對，雖此稅在其他方面可以實施，然因有此反對，則必不易實行。

(3)行政之力量 租稅之能行與否，有時完全視行政自身之力量為轉移。使行政方面，久已採用考試制度，則較之在分贓制度下之行政，必易於採行新稅。

(4)人民之性情 德人對於政府官吏之詰查及問難，率能忍受，故累進之制，行之獨早。法人不欲有租稅之負擔，故新稅之行，阻力甚鉅。

以上四點，課征新稅時，應加以考慮，否則行政方面，易生扞格難行之弊。

(三)逃稅

欺詐脫稅，為租稅實行上之重要現象，亦為租稅行政上之困難問題。國家課征一稅之時，須先假定其將有乘罅隙以圖脫逃者而預為之防；務使所定行政上之計劃，既不至累及誠實無欺之善良，且可使欺詐脫稅者望而却步，即間有之，亦易詰查，始可謂為善法。昔英相格蘭斯頓 (Gladstone) 反對所得稅，謂其足以使全國之人，趨於欺詐

① Stamp. J.: Principles of Taxation p. 101

蓋以最善之稅，不宜使納稅者自身有估定稅額之權，或可不致引誘其脫逃之機也。

國家爲無形之物，不可以見，故人民對於國家之關係，在意識上往往不若對於其他自然人之高。耿介自持之人，平時不肯以詐僞欺人者，一遇被課所得時，則往往所報不實，意圖脫漏，且視之泰然，不以爲怪。故真欲滌除逃稅之弊，端賴人民之公民意識，充分發達，對於國家之關係，無論鉅細，受良心上之裁制，而不肯自苟，則欺詐脫漏，庶可稍減。通常稅民逃稅之心理^①，約可分爲四種：（一）國家課稅之時，難免有不公平之點，因此不平之點，納稅者藉之爲由，於是進而求補注之方，以謀公平，致有欺詐逃脫之舉。（二）國家爲遏止逃稅計，設有種種防止之方法，於是桀黠之徒，以設計脫逃爲能事，幸而不被發覺，則飯餘酒後，談之以和矜炫。（三）納稅者以他人之境況，與己相同，而所納之數遠少，於是思爲自衛之計，以求負擔之相等。（四）因疑似不定，遂乃少報，例如人民對於實收地租之數，不欲故造虛數者，而估計其產業之值時，則因不易決定，遂往往從低報價。綜以上四種心理觀之，政府所課之稅類，爲免除引誘逃稅計，似宜使納稅人納之於不知不覺之中，第近世財政學者之意，以爲使納稅者感覺其負擔，足以促其關心國政，租稅之制，宜以此爲前提，不當因有欺詐脫逃而易之也。

逃稅之方法，爲類不一，就通常言之，以報告不實爲最多。第報告不實之弊，政府可課征各種不同之稅，使之互相抑制，例如課征荒

① 參看 A. V. Tranter.: Evasion in Taxation. (1929) Chapter II.

地稅時，納稅者必欲其地價估計稍低，庶每年所繳不致甚鉅；但為將來納增價稅計，納稅人又欲其地價估計較高，蓋此種估計，即為他日測視增價之標準，使估計不高，則將來應納增價之稅必鉅。二者之間，實可互相抑制。又如海關採用從價課稅法，如商人對於貨物所報低於實價，則政府可採行照價收買之優先權。不僅海關如是，地價亦然。地主估價呈報之後，政府按價徵稅，如查所報不實，則可依報價收買之。人民懼政府之收買，必不敢以多報少，如此則逃稅之弊，自然可以稍戢。

此外關於稅法方面，亦有宜特別注意者：第一，稅率不宜太高。因稅率太高，則消費者將節省其消費之量，結果稅入必減，其弊與實行逃稅同。且稅率愈高，負擔愈重，人民愈思所以逃稅之法，以圖倖免，故惟稅率能粗得其平，則逃稅者自少。第二，所課之稅，不宜強求充分之公平。大凡稅之愈求適合公平原則者，其足以致逃稅之弊愈甚，蓋立意以求平等，則稅則必繁，稅則太繁，則逃稅之罅隙必多。故國家對於課稅問題，宜求其近於公平之原則，而不失去其所以防之之法，則得之矣。

(四) 重複稅問題

重複稅者，對於同一人或同一課稅物件，累課二種以上之稅之謂也。此種現象，由來甚久，古時君主恃其威權，濫取於民，祇為稅入之計，而不顧人民彼此負擔之輕重，故常有重複課稅之事。近世以來，工商業發達，經濟社會，益趨複雜，因之重複課稅之事愈多，而其弊害亦愈顯著。

可征之稅源，不外所得與積儲之財富二種，在今日複稅制度之下，重疊之弊，事實上固不能免。且各種稅源之納稅能力，不必相同，例如財產所得之納稅能力，異於勤勞所得，不勞利得之納稅能力，異於確定所得，欲求實際之稅負分配相等，須有「差別」(differentiation)。而獲「差別」之法，不外採用差別稅率及補助稅制二者^①。二法之功用相同，而後者則為重複稅。此種重複，自稅負分配觀之，殊無可訾。但自另一方觀之，重複之稅，常病不均，有時一人之產業或所得，課以兩種不同之稅，而他人擁有之產業或所得，又祇課以一稅或竟為稅所不及，此則輕重失平，殊與平等之原則相戾。

概括言之，重複稅問題，關係租稅負擔之分配，假使用重複課稅之法，以期分配均勻，則亦未必不當。且往往可因多方面之觀測，而使其利害相補，成為均平之負擔。故公平原則之根本要求，即國家課稅之時，宜祛除各種對某人，某種產業，或某種所得之差別複征，務使相同之產業或所得，其所納之稅種相同。

以下再就租稅立法及行政方面，討論同一主權下之重複稅及國際間之重複稅之解決方法：

(甲)同一主權下之重複稅 同一主權下之重複稅，即重複課稅之事，發生於一國主權之內者，例如國家稅與地方稅是。國家與地方課稅於同一之稅源，固屬重複，然使能於立法時，依課稅之限制，決定二稅之比例，使在人民之負擔上，並二者而不以為甚重，雖重複亦未為不可。解決國家與地方間此項稅課之重複，通常所用之法有三：

① 參看 Seligman, E.R.A.: Essays in Taxation p. 101

第一，國家就地方政府所征之稅上，加課附加稅，而予地方政府以管理及估征之權，此法美國各邦對於一般財產稅多用之。第二，國家所課征之稅，地方政府得加課附加稅於其上，而征課之行政，屬於國家，此為德國所用之法。第三，國家與地方分割稅源，各就其所有者而征之，此法在美國各邦中，亦多採行。上述三法中，其第一法不能適用於全國，第可有時用之於各級地方政府之間耳。約言之，課重複稅，要在使其合併之稅率，能對於相同之稅源，保持適當之比例，斯可無弊。若無全部之計算，任國用之需要，疊床架屋，濫征苛取以應之，則分配失平，弊害即因之而生。

(乙)國際間之重複稅 國際間重複課稅之事，近世以來，始趨顯著，蓋因國際間工商業之關係，日就發達，甲國之人民，有時產業在乙國，而所營之業在丙國，有時一甲國人居於甲國，而置產於丙國，因此種種情形，遂發生課稅權衝突之問題。向使各國採用同一原則，自不致發生重複稅，第事實上各國所採用之原則，往往彼此互異。茲就各種不同之原則，加以抒述^①。

(1)公民權 此原則權輿甚早，以為惟有公民資格者，始有納稅之義務。今日商務發達，一國之居民，不盡限為本國之人，使課稅時，僅及於本國居民，而免除外僑納稅之義務，顯為事勢所不許。故以公民資格為應否納稅之標準，在今日已不適用。第近世各國，在積極方面，仍多用之，即人民之在國外者，尚須課之以稅也。

(2)暫時住址 按此原則，凡人民之偶寓何處者，即由其地稅

① 參看前書 pp. 110—118

之。此種原則之缺點，顯而易見，蓋遊歷之人，邂逅某城，小住旬日，而即被徵其所有，揆諸事理，實爲不當。且遊歷之地屢易，被課之時必多，尤於公平之原則相戾。

(3) 永久住址 永居一地，受其政府之保護，自應負納稅之責，此較之第二原則爲當。然使僅按此爲課，則境內之財產，屬於居住國外之人者，即不能征課。且境內之居民，其收入有得自於國外者，專就住址爲課稅之原則，則他國必因之而蒙損失。

(4) 以財產所在地爲原則 此種原則，亦有其適當之處，但專用之，其弊與永久住址之原則所有者相反。換言之，永居其地者，雖其產業在他國，亦應負相當納稅之義務。

(5) 以經濟利益所在爲原則 按此原則，以爲人民之全部納稅能力，固應課征，但課之之時，宜按經濟利益之所在分之，稅之一部分，由財產所在地或收入獲得地之課稅權征之，其他部分，則由納稅人居住地之課稅權征之，如是庶重複稅之弊，可以避免。要之，此說假定國際間之行動一致言之耳，使國際間因利益之衝突，不能一致，則此項原則，實難運用也。

戰後以來，國際聯合會設有財政委員會，對於重複稅問題，討論甚多。1923年之報告，曾建議各種避免重複稅之方法^①，率因各國之經濟利益，不能一致，採行甚鮮。嗣後又設有專門委員會，對於重複稅問題，繼續刊有報告。茲將1928年報告中關於直接對物稅及對人稅之建議，撮要述之：

① 參看國際聯合會 Report on Double Taxation (1923). Prt. III

(1) 對物稅 (Impersonal taxes) 關於不動產之所得，除農工商企業所得及其他職業之所得由永久營業所 (permanent establishments) 所在地之國課稅外，餘均由產業所在地之國課之。此外關於債務及養老金之收入，由債務人所在地之國稅之；薪金工資及其他報償，由收受人任事所在地之國課之。

(2) 對人稅 (Personal taxes) 關於課征總所得之對人稅，由其人永久住址所在地之國課之。但課之之時，須減除下列二種：(a) 各種不動產在國外所納之稅；(b) 農工商企業在永久營業所所在地已納之稅。

上列建議，各國根據訂立條約者甚多^①。此後國際間如能相率採行，則重複稅之弊害，或可漸期減少也。

第二節 租稅之影響

租稅之經濟影響，與租稅之歸著，稍有區別。租稅歸著之意義，即不問其為納稅人所負擔，或為納稅人以外之負稅人所負擔，凡事實上負擔之歸著，皆包含之。討論此點，為租稅中比較繁難之問題。至租稅之經濟影響，其範圍則較歸著為廣，例如政府課征茶稅，納之者為茶商，其負擔之歸著，則多屬於消費者，但其經濟上之影響，所及甚遠，譬如茶之消費量，是否因是而減？他種飲料之售者，是否因是而獲利？其他各商業是否均受有影響？凡此種種，無不綜括。本節就各種租稅影響，分別討論之：

^① 參看國際聯合會 1929 之報告

一 租稅對於生產之影響

課稅之時，不僅在納稅人方面，分配已近公平，政府方面，又可行之無弊，即為已盡能事，尚須兼顧其對於社會上所有之影響。此種影響，征稅時宜加斟酌，務期使各種不良者底於最低限度。租稅對於生產方面之影響，可分為下列三種：

(一) 影響人民之生產能力

人民生產之能力，視乎效率，故租稅足以低減人民之效率者，即足以影響其生產能力。普通反對課稅於貧人之理由，大率以為貧者所入既微，課之以稅，足以減低其成人工作之能力，及其兒童將來之效率。本此理由，凡所得甚小及各種生活必需品之稅，皆宜豁免。不第二者為然，即各項貨品稅，嚴格言之，非必需品，而其消費甚有關於人民之效率者，亦宜注意。至無關於效率之貨品，似不在此項反對理由之內，第詳細分析，要亦有關，蓋使此項貨品，已為工人所習用，則浸漸既久，成為習慣之需要，一旦課稅其上，物價增長，工人習慣上之需要，既不能去，則其支出之增加，往往足以減少其他必需品之消耗，而使其效率，趨於低落。因此種種，故課稅之時，欲求不影響人民之生產效率，對於各種所得，必須有一最低之免除額，此項免除額，宜在最低生活費(Bare subsistence level)之上，至其數額之高低，則當隨各國之經濟生活程度而異。且各階級之工人，其生活程度不同，故免除額之規定，亦宜酌為之等第，如此庶所課之稅，不致影響生產能力甚鉅也。

(二) 影響人民之工作及儲蓄欲望

一稅之課征，對於人民工作及積累欲望之影響，大率視此稅之性質及納稅人對於此稅之反響如何而不同，茲分別略言之。

第一，就稅之性質言。各種不勞而獲僥倖取得之收入，課之以稅，率不易影響其工作及積蓄之欲望，蓋因此種財利之獲得，出諸意外，而稅之課征，亦初非其意想所及料也。稅之足以阻止其工作及積蓄之念者，即因納稅者能預度將來之負擔，而為之心慚；使此種利益及負擔，俱為意想所不及，則對於其工作及積蓄之欲望，自無影響之可言。且所謂不勞而獲之利得，如土地增價，戰時利潤，及遺產贈與等項，其負擔租稅之能力，遠高於其他有規則之收入，故宜於適用較高之差別稅率。至課征財產企業或勤勞之所得，亦應因稅源負稅力之不同，為之差別其稅率。此種稅率上之差別，使能斟酌得宜，對於工作及積蓄方面，不致發生阻遏之影響，惟累進太甚，稅率過高，則易生阻抑之弊耳。

第二，就納稅人對於一稅之反響言，人民對於稅課之反響，大率視其需要收入之伸縮力為定，假使因賦課加重，一人費去同樣之勞力或犧牲，而其所獲之收入，較前減少。在此情形之下，使此人需要收入之伸縮力甚小，非是不足維持其生活程度，則將益自努力以求增加；反之，則其工作及積蓄之念，必為之阻減。惟實際上各階級之人民，處各種情形之下，其需要收入之伸縮力變化如何，殊不易知。通常之假定，以為多數人民需要收入之伸縮力大，故課之以稅，足以阻抑其將來之工作與積蓄。第就事實觀之，有時殊不盡然。譬如中入

之家，爲將來計，非稍有積蓄，不足以備緩急，決不肯因稅征之稍重，而遽怠弛。然使遂謂賦課加重，可以促進納稅人之努力，亦非盡允，塞氏 (J. B. Say) 嘗斥其非，謂僅恃努力，不能生產，必賴資本以爲用。假使資本多爲稅課所剝蝕，則即欲增加生產，亦不可得^①。要言之，多數之稅，對於納稅人工作及積蓄欲望之影響，完全隨其需要收入之伸縮力大小而異；惟各種不勞而獲之利益，則無論其需要收入之伸縮力爲何，課之以稅，均不足以影響其工作與積蓄之欲望。

(三) 影響各業間之財源分配

各業間財源之分配，皆有其自然之趨勢，苟因租稅之課征而使之移易其自然之分配，則其弊足以阻遏生產。就事實上言之，一人所有之財源，因在某業中，須負重稅，爲避免計，或避重就輕計，自多移其財源於他業。此種財源之移動，使其所得於逃稅之利，大於因移易財源而致之損失，則對於移易者即爲得計。但就生產方面言，移易之後，往往未必能如前之利。故通常對於稅類之選擇，宜取其不致激生財源之移動者；即有時不能免，亦宜擇其影響最微小者。惟此亦未可一概而論。譬如課稅於酒，減少其消耗之量，則對於人之健康及效率，可以增益，結果其財源之移自製酒業者，足以增加生產。又如一地，地主欲以之爲特殊之用，生產甚少，使因稅征之故而改易其用途，則亦足以增加生產。此種例固足證明有時財源移動之未必非利，但就近世各國稅征之影響觀之，各種有害之例亦多，例如英國之住屋稅，因稅率甚高之故，資本與勞力，多由建造房屋之用，移之他

① Bullock, C.J. *Salactea Readings*, p. 227

業，遂致住屋之供給不敷。住屋缺乏，擁擠不堪，影響人民之健康及效率。故此種資本與勞力之移易，爲害甚鉅。要之，欲免財源移易之弊，賦課之時，宜對各種財源之使用，使之負稅相同，蓋不如是不足以杜財源移易之引誘而維生產之平衡。有謂各業中之資本與勞力，多已固定，雖有稅負，亦不易移動。此就已固定之財源而言固然，但未固定之各種財源，則移至他業，固無若何困難也。

財源移動，不僅發生於各業之間，卽在各地間亦然。一地方之資本與勞力，易因稅征太重之故，移之於其他稅負較輕之處，以圖避免。此種情形，在美國稅率不同之各州，尤爲經見。

二 租稅對於分配之影響

國家探行之稅制，其經濟影響，固宜以阻礙生產最少者爲善制，同時對於分配方面，亦宜求其具有減低財富不平之趨勢。瓦格涅氏主張以租稅爲平均財富分配之利器，雖爲多數學者所否認，然實際上近世國家已多採而行之，蓋因減少不平之分配，自全社會觀之，其重要殊不遜於增加生產也。累減稅制，足以增加不平之分配，卽比例稅制亦然。欲減少分配之不平，厥維探行累進稅制，且須累進稍峻，始足以殺其趨勢。然稅制之中，累減有時亦不能免，例如消費最廣之貨品稅，通常易趨累減；若使對貨品係按品質課稅，則其累減程度較低，蓋因富裕者所用之貨，其品質常較貧者爲優也。故就稅制言，使其中包有累減之稅，則以全部計，應使之爲累進，易詞言之，稅制中應有其他稅類，自身爲累進，且對於全稅制之性質，影響甚大，足以超逾累減之弊害而有餘。馬雪爾教授有言曰：「凡人民之所得，不足於

衣食之資用者，應爲之特別規定；其他人民，對於國家之費用，應各負擔一部分，至部分之多少，應爲差別極峻之累進^①。」貨品稅不足以完成此目的，固甚明著，故惟有採用易行累進制之所得遺產及資產各稅以濟之耳。

使國家運用租稅權，以改良分配爲最高原則，則不第與能力原則和逕庭，其結果且有害於國民之經濟生活。故吾人討論此點，應有兩種假定：第一，人民財富與能力之不同，具有倫理的或經濟的理由在其後，課稅之公平與否，應據此以爲定。第二，負擔之分配，應對於社會之進步，不致發生摧害之反響。本此假定以考察，如覺社會上某種財富不平之情形，爲不適當，則課以重稅，在倫理與經濟方面，均爲合宜。例如有二人於此，一人每年所入爲五百元，一人爲一萬五千元，本諸同等邊際犧牲之原則，以爲可征課前者二十元，後者七千元，使僅按外表判之，而不問其人之智力勤勞，值其所得與否，則此種差別之課徵，似無不可。第如就全國經濟方面，加以討論，則另有須注意者。譬如年入五百元者僅以敷用，年入一萬五千元者，苟不以重稅困之，則可餘六千元。使吾人認儲積資本而有利於國家與社會之進步，則租稅之課，即不宜剝奪此儲積之數太甚，以自阻其進展之途。且使一萬五千元之收入，因征課而減爲八千，則納此稅者必不肯盡其才力以謀多獲，其結果對於全國之經濟，將有損而無益。此種設喻，雖甚粗疏，然租稅能力說，有時與全國之最大利益不能脗合，即此亦足見一斑。

① Marshall, A. : After War Problems p. 316

國家改良分配之責任，宜準諸倫理與經濟之觀點，著重於不勞利得之財富差數。當政府課征之時，應察其所得之數，是否純粹為能力所應有？其所獲之酬報，是否遠逾常度？假使吾人承認人之能力職業及勤儉不必相同，則此種財富不均之反應，實為事理上所不能免。國家改良分配之責任，祇宜就其能力職業及勤儉以外之所得者為之平均，過此則利害參半也。近世學者，有以採用累進稅之理論上的根據，祇宜求之於國家平均財富不平之責任^①，似未必然。蓋累進稅之採行，固可藉之改善各種不平之分配，至其採用之論據，則主要固不在是也。

所謂倫理上及經濟上之是否值得，即指其人自身是否有獲取此項所得之原因，蓋不勞而獲之利得，如土地增價，戰時利潤之類，係多由於國家之行爲及社會之發達所致，而非由於其獲得人之能力及勤勞而得，按諸倫理，應為社會所公有，故雖課之差別極峻之累進，以求均平，亦可於公平之原則無傷也。

三 其他影響

一種稅制之中，包括稅類甚夥，賦課之目的不一，故所致之影響亦不同。細察各國現行之稅，其中有以補救社會之弊害為目的者，有為國家實行一種政策之手段者，試舉一二例以明之。酒為社會弊害之一^②，課征酒稅之論據，大率不外下列二點：（一）酒之營業，其間

① Prof. Taussig 以為按能力為根據，應採行比例稅；若欲採用累進稅，則宜自改正現有之社會分配制度上求其論據。（參看 Taussig, Principles, Chapter on Taxation）

② 酒為社會之弊害，故應課之以稅，此為通常之稅，第嚴之事實，殊不盡然，蓋因課酒稅時，往往予以特許，初未嘗以為有害社會而必禁絕也。

接影響，對於社會爲損耗。此種有損耗性之營業，應課以特稅，(二) 人民沈湎於酒，易滋罪惡，政府應課以重稅，以示寓禁於征。又如歐洲之狗稅，其課之之原因，亦因狗之擾害，爲社會所厭惡，故課之以稅，以爲裁制。又如 1866 年美國聯邦政府所征之邦銀行鈔票稅，其動機則爲排除各邦銀行所發行之鈔票，使無存在之可能，亦非爲收入計而出。此種稅征，其賦課之目的，別有所在，故其影響，亦不易作概括論述也。

參 考 書

Stamp J. : The Principles of Taxation, Ch. 4.5.6.

Dalton H. : Principles of Public Finance. Ch. X and XI,

Seligman, E.R.A. : Essays in Taxation 9th ed. Ch. IV.

第五章 租稅之轉嫁與歸著

稅制之善否，半視其對於社會之影響如何爲定，而欲明瞭其實際上對於社會之影響，胥有賴於租稅歸著之分析。故租稅之轉嫁 (shifting) 與歸著 (incidence)，爲租稅論中一重要之問題。轉嫁之學說，至爲紛歧，本章第就轉嫁與歸著之一般原則詳論之，而對於各種不同之轉嫁學說^①則從略。

第一節 轉嫁與歸著之意義及種類

一 轉嫁與歸著之意義 納稅之人，將其所納之稅負，從經濟交易間，移轉爲他人之負擔，謂之轉嫁。移轉之後，其稅負歸屬於最後負擔者，謂之歸著。假使初納稅者，其稅負不能轉移，則租稅負擔之歸著，卽在此初納稅人。假使其稅負能轉移於人，且以次遞轉，至於三四，始達最後之負擔者，則此最後者卽負擔此稅之歸著，而其中所經之移轉過程，則爲轉嫁。租稅上之重要經濟問題，實在轉嫁而不在歸著。

二 轉嫁之種類 轉嫁之情形，至爲繁雜，其種類通常分之爲三：

(一)前轉 (forward shifting) 前轉者，納稅人以其所納之稅

^① 參考 Seligman: The Shifting and Incidence of Taxation Part 1. 卽可對於各種轉嫁學說，一窺涯略。

負，於經濟交易時順轉於他人之謂也。例如生產者將已納之稅，加諸其貨品價格之上，俾因貨品之轉移，得隨之而轉嫁於消費者。

(二)後轉 (backward shifting) 後轉者如零售者所負之稅，不順轉於消費者，而逆轉於批發者或生產者之謂也。此種轉嫁，不第不因課稅之故，增高價格，且因課稅之故，而可使價格低落。譬如零售者逆轉其稅於批發者，則批發者之批發價格，以需要減少之故，自不能不因之而降低。故後轉現象之發生，實由課稅物件，因課稅而價格增加，需要減少所致也。

租稅之折入資本 (Capitalization of tax)，亦後轉之一種。所謂租稅折入資本者，其主要之特點，即為被課物件之出售時，其買主將此後年所應納之租稅，從所買物之資本價值中預先折扣。故此後之稅，雖由買者按期完納，然其稅課之全部，則均為原有人所負擔。例如土地之價值，視其純淨生產以為定，使因課稅之故，減少其純淨生產之數，則其價值，亦因之而減少。購買者所出之價，必以其減低之值為標準，結果地價低減，所有租稅之負擔，均落諸原有之地主矣。塞里格曼氏對於轉嫁與折入資本之分別，言之甚詳，以為稅負之折入資本，與轉嫁異，因前者將是後連次應納之稅，移轉於一次；後者則於每次徵課時，始有轉嫁。且云稅之轉嫁者，不能折入資本；能折入資本者，則不能轉嫁。氏所予之區別，自吾人觀之，其不同點，祇在移轉之技術上，論其結果，均為轉嫁，固無不同。且就折入資本之移轉情形言，實為後轉，所異者祇在將連次應納之稅，轉移於一次交易間耳。

(三)散轉 (diffused shifting) 散轉者納稅人將其所納之租稅負擔，分散轉嫁於各方面之謂也。例如零售之商人，有時分配其稅負之一部分於消費者，同時逆轉其一部份於生產者，甚至因負擔租稅之故，減低工資或擱延工資之增加。此種轉嫁，為事實所常見，亦可謂之為複轉。

上述三種轉嫁之產生，率以經濟交易為媒介，但政府徵課一稅，有時納稅者不待交易時舉而轉嫁於人，而用改良生產之方法，以消除其稅負。譬如生產人之出品，被課新稅或被加徵時，雖可舉其稅負，加諸產品價格之上，以順轉於消費人，然因特殊之情況，生產者懼增加價格，足以失其市場，乃自負其稅，同時竭力改良其生產方法，更新其生產組織，使每單位之生產費，趨於減少。結果因生產方法之改良，遂使稅之負擔，得藉以抵消，有時不僅抵消其稅負，且可因之而獲利。例如十八世紀時，蘇格蘭課稅麥酒釀造業，結果促進釀酒方法之改良，一時釀酒者轉失為得。又如十九世紀時歐洲大陸之甜菜製糖業，亦因稅之負擔而促成製糖成本之減低。二者皆過去之事實，足資證印。此種現象，德儒和克氏 (Von Hoek) 謂之消轉 (Abwälzung)，塞里格曼氏以以此名詞含義，不能揭示此種現象之特徵，乃改謂之租稅之變形 (Transformation of taxation) ①。並謂租稅之變形，與轉嫁稍有不同，蓋轉嫁時，納稅者之負擔，必自納稅人而移於最後負擔者之身，至租稅之變形，則歸著即為納稅者所有。且無租稅之歸著，則無變形之可言；有轉嫁則初納稅者，又無歸著之可言。

① 參看前書 Introduction.

二者實相反者也。

至謂之消轉，則以爲此種稅額，既分賦於納稅人，納稅者於是移轉於課稅物件之上，而按諸實際，其負擔則由消費者所得之增加部份，分配消滅。要言之，此種現象，殊不時見，僅爲偶爾之事實，故非歸著論中之重要問題。

三 轉嫁與逃稅之區別 轉嫁固避稅之一法，然與普通所謂逃稅者有別，蓋以轉嫁之法，移轉稅負，對於政府方面之收入無損。惟逃稅者以種種方法避免納稅之義務，幸而得脫，則政府始有收入上之損失。逃稅之種類，有合法與不合法之分，不合法之逃稅，最顯著之例，如商人之匿物低報等是。至逃稅而與法不背戾者，亦常有之，譬如稅率過高；消費者得減抑消費其課稅物件之量，此與法不相抵觸，而政府則因人民減抑消費之故，收入將爲之減少。其他如關稅過高阻止進口貨物，因之政府之關稅收入，爲之減少，亦合法逃避也。

第二節 租稅轉嫁之原則

租稅之負擔，能否自一人轉移於另一人，視經濟交易之有無以爲斷；就實際論，轉嫁問題，一交易與價格之問題也。欲解決此問題，須對於一稅之徵課，能確定其負擔之歸著，屬於買者抑屬於賣者。故研究此問題之要點，不僅在討論生產者與消費者之關係，而在視物價之是否因課稅而增漲。吾人自此觀之，可知租稅轉嫁論，實爲價值論之一部份，而欲明瞭歸著之事實，尙有賴於價值論各定律之應用。本節所論，不僅在討論與租稅轉嫁特別有關之價值定律，且對

於各種情形受各律之作用而成者，亦加以注意，庶不致有偏於純粹理論之弊也。

一 租稅之折入資本

租稅折入資本之意義，上節已略言之。課一稅於一種具有資本價值之物時，其稅負之歸著，將落於課稅前之保有此物者，而不歸於未來之買主負擔。蓋新購之者，可預將稅負之數，自此物之資本價值中折扣，此後雖按年納稅，而在其資本價值中，已得有相等之純淨報償。此種手續，謂之租稅之折入資本。惟租稅折入資本之情形，必在數種條件之下，始能產生。茲揭其要者如下，并加以詮釋焉。

(1) 所課之稅為單有或不均之稅 租稅之能折入資本者，必此種稅為單有或不均之稅。譬如買債票者，因課稅之故，純淨獲得，由百分之五減為百分之四，同時尚有其他投資之機會，不負稅課，可以獲純利百分之五。在此情形之下，購買債票者，始可將此稅折入資本，因不如此則且移其資本於他業也。假使各種投資，均課以相同之稅，購買者既不能移其資於他業，而獲較厚之利，則舉稅負以折入資本，亦遂無實現之可能。然使各種投資所課之稅，輕重差異頗鉅。則投資者，可將稅重者之超過額，折入於資本價值之中，否則亦且移其資於稅負較輕之途。要言之，租稅之折入資本，率賴單有之稅或不均之稅以為條件。

(2) 課稅之物必有耐久之性質 課徵之稅，有僅限於一次繳納者，有須按年繳納者，性質不一，類別甚多。若所課之稅，僅須繳納一次，則稅負自無折入資本之機會。又若課稅之物，性質非常短促，

一稅之後，即被消費，則稅負亦不能折入資本。惟能經久而不變之物，可以任受連續之課稅，且其年年所課之稅率，能先後相同者，始能預將各年應納之數，總括計之，從課稅物件之資本價值中，爲之折算。例如土地與債票，皆有永久之租金或用處，故課稅其上，足以減低其資本之價值。凡物品愈耐久，則稅負折入資本之機會，亦將因之而愈大。

(3) 課稅之物必具有資本價值且能有年利或租金者 具有資本價值之物，且能有年利或租金，則租稅之負擔，始可折除，長期證券及土地，皆具有此項條件。租稅折入資本之整個學說，即爲討論土地稅而起，其他如所得稅工資稅人丁稅等則不能用之，因其無資本價值，故稅負亦無折入之可能。

(4) 課稅之物非用爲生產之工具者 假使課稅之物，爲生產之工具，如機器然，則稅之負擔，將移轉於生產品之上，而不致減少其資本物之值，蓋可以順轉，自無須折入資本也。

租稅折入資本所需之條件，已舉其要者如上。有謂租稅經折算之後，無負擔之可言，此說殊未必然。蓋租稅折入資本之後，按期納稅之人，固無負擔，而原有之賣主，則已代負擔之矣。故就負擔之歸著言，此種折入資本之法，與其他轉嫁相同。

二 供求之彈性與租稅轉嫁

租稅轉嫁問題，既爲交易與價格之問題，則凡不能增加價格者，即無轉嫁之可能。但在何種情形之下，生產人或經商人始能增加價格，以轉移其稅負於他人？欲答復此問題，自不能不乞靈於價值論。

下文所述，即運用價值論以討論租稅轉嫁之現象。

租稅之負擔，自一人轉嫁於另一人時，其受之者非願意爲之擔荷也，必因有經濟的強迫，出於不得已而然。第購買人可自由決定物品之購買，生產者殊無法直接強迫其出價較高，故所謂經濟的強迫者，率在間接方面，即生產者之操縱供給是也。根據價值論之定律，如需求方面無變動，貨幣價值，亦無變化，則物價之增高，端惟減少供給是賴。故欲分析稅負之移轉，首當溯其對於供給之影響。吾人自供給方面討論，可分爲專賣及競爭兩種情形言之。

(一)在專賣情形之下 凡物品之爲專賣人所產者，其能操縱供給，增減任意，固無待言。但事有足異者，課一稅於專賣人，其稅負之能否轉移，尚須視課稅之方式而定。蓋因在專賣情形之下，專賣人斟酌供給與價格之關係，而定其出品之價格，其所定價格，必在其能得最大純利之點，假使價格增加，消費必因之挫抑，則其所得之最大純利，必將減低。即消費增加，其結果亦然，蓋因消費增加，必由價格之低落所致。故由此推論，可知課稅於專賣人之純利，其稅不能移轉；而其不能移轉之故，則因無其他價格與數量之結合，可以獲利如已定者之多。且純利既高，即自擔負稅額，所贏尚鉅，固不必轉嫁於人而使市場擾亂也。本此同一原因，課定額稅(a lump sum tax)於專賣人之利潤，亦不能轉嫁。若課征以生產單位爲根據之生產稅，則專賣人可減少出品，增漲價格，以移轉其稅額於消費人，而不必自爲負擔也。

(二)在競爭情形之下 租稅轉嫁問題，在競爭情形下，較專賣情

形下爲複雜。蓋處自由競爭流行之下，物品之供給，物價之漲落，率不爲一生產人或一組生產人所操縱。需求一有變遷，則供給卽有變遷以爲之應，因買者對於一物，願出較高之價格，則生產者對於該物，亦願有較多之出品。流行市場之價格，由邊際之需求及成本最多之供給相均衡而成。使價格已經成立，則供給與需求，必常處均衡之狀態，其增漲與低落，則一視供給與需求之關係爲定。若於此課之以稅，使生產成本，因之增加，則生產者必須舉稅負加諸價格之上，否則卽將自蒙其損失。惟價格增高，消費必受相當之挫抑；若自蒙其損失，則邊際生產者又不能負擔，蓋生產者之成本，高低各有不同，效率高者其成本低，稅負之來，尙可負擔，邊際生產者，成本較高，則無負擔之能力。故在競爭情形之下，無論價格增高或自蒙其失，其結果皆足以使效率低下之生產者，歸於淘汰。要言之，凡一稅之課，使爲生產成本之一部分，及決定供給方面之邊際生產成本之原素，則價格必因之提高；價格提高，則供給與需求間之新均衡成立，結果供給之能脫售者，必少於前。卽此吾人可知稅之轉嫁，均與價格之變易有關。茲再就各種生產成本之定律 (The law of cost)，加以討論，以期詳盡。生產成本之定律，分爲三種：

甲 成本不變律

所謂成本不變者，卽某種實業在一定情形之下，每次遞加之資本與勞力，其所得之收入比例相同之謂也。凡一種競爭之實業，爲成本不變律所支配者，課之以稅，假定其他條件不變，其增加價格之程度，純依需求爲轉移。使需求愈富彈性，則生產人移轉其稅負之部

分於價格者必愈少，需求愈乏彈性，則生產人移轉其稅負之部分於價格者必愈多。普通多謂成本不變律為常態定律，而以成本遞加及成本遞減二律為例外，事實上殊不盡然。蓋普通競爭之企業，實以成本遞加為常態之定律也。

乙 成本遞加律

成本遞加律之意義，即生產達到一定點之後，每次遞加之資本與勞力，其所得之收入，不能為比例之增加也。此種定律，表現於農業及鑛業者，甚為顯著。各種競爭之實業，受成本遞加律之支配者，課之以稅，其生產者將不致舉全部之稅負，加諸所產品之價格上，蓋因課稅之後，價格必增，價格增則消費為之減少，消費減少則在成本遞加律下之生產亦減，其邊際生產費必稍低。邊際生產費低於前，則新有之價格，必低於原有價格加上全部之稅額。

第此項稅課，在競爭情形之下，對於邊際生產人之影響甚鉅。假使生產者為邊際生產人，則課稅之後，因其成本與稅負相加之數，將大於物品新有之價格，必被淘汰；否則必因資本之下不易抽移，故忍受經濟之衰減，寧虧累而不肯中止。即如是，以最後之結果言，亦必難倖免於淘汰也。綜括言之，課稅於成本遞加律支配下之實業，其價格之增額，必少於稅額之數；第此種結果獲得之遲速，視乎供給減少之緩急，而供給之減少，則係乎邊際生產者之失敗或淘汰耳。

丙 成本遞減律

受成本遞減律支配之實業，生產達一定點之後，繼續運用之資本與勞力，其所獲之收入，多於比例增加之謂也。例如某種實業，其因

定費用，對於全部費用之比例，為數甚大，增加生產之時，費用方面，不須為比例之增加，課之以稅，其影響所及，不僅增高價格，且將使價格增高之數，逾越所課稅額之數。蓋價格增高，消費必減，生產者因消費之減，其生產數量，亦將減少，結果每單位之生產費，必較前加多。吾人知價格之定，在競爭情形之下，等於邊際生產費，使因稅課之加，而致出品減少，則成本遞減律之作用，趨於增大邊際生產費之數。結果所至，價格必增；而其所增之數，且必較稅額為多。

上述情形，假定原有之邊際生產者尚能繼續存在言之耳，向使效率較大之生產者，利用其優越之地位，企圖壟斷市場，不盡舉其稅加之價格上，則效率低下之生產者，必致為所排擠而歸於淘汰，結果其市場將為效率較高之生產者所操縱。在此情形之下，上述之結果，則可不致實現也。

三種生產費之定律，已述如上，惟在此定律之下，稅負轉嫁之難易，須視下列二種情形而異。

先就勞力與資本移動難易之程度言之。設使一種實業，負稅甚重，而資本之在此業者，又甚易為撤退，則稅之轉嫁必易，若資本固定，不易移動，欲行撤退，勢甚遲緩，則稅負之轉移，亦必因之而阻滯。就實際情形言之，實業上之資本與勞力，不易得完全自由之移動，亦不致有完全不能移動之情形，難易與否，率依實業之性質及其他經濟環境之原因而定。但如儲資於一負重稅之實業中，其所得不足以償，則新資本之投入者必寡，他業日就發達，而此項實業因無新資增加之故，資力日薄，就結果言，亦猶之資本移動也。

與資本之移動有關，且爲租稅轉嫁之要因者，即資本是否有他種投資之機會，其所負稅課，不致如原有實業所負之重。蓋生產者如不能因移動而獲輕稅之利，則必不肯爲之以滋煩擾。故稅之性質愈普遍者，資本移動之機會愈少，而稅負之轉移於價格者亦將愈難。第課普遍之重稅於資本，甚易阻抑儲蓄，弊之所極，足以減少資本之供給；資本既減，生產必落，結果價格上踊，稅負亦將因之而轉嫁。

以上所述租稅轉嫁之問題，均自生產者之觀點討論，對於需求方面之情形，假設其常處於不變之狀態。第此種假設，有時殊未必然，故吾人討論物價因租稅而致之變遷，亦不可不自需求之觀點研究之。

所謂物品之需求有彈性力者，即物價一有變動，需求即隨之而變之謂也。自通常情形言之，物價高則需求減，物價低則需求增，蓋因人之慾望及其足以滿足此慾望之能力，常隨物價而變更。然物品之需求，亦有彈性極微，不易因價格上騰而改變者，例如價昂之奢侈品，及人生之必需品是。人生必需品之消費量，視人口之多少爲斷，而價格之漲落，則影響殊微。昂價之奢侈品，其用之者必富於財力，決不因區區之增價，遂致不用。惟令人舒適之物品，爲普通一般所通用者，售價稍低，爲其力所能置，則相率用之，價格上漲，則必節省而不肯購用。簡約言之，絕對必需品及昂價奢侈品二者，價格上即有較大之更易。其所致需求之變遷必小；令人舒適之物品，價格上之改更即小，其所致需求之變動亦必大。明此物價與需求之關係，則課稅之後，其影響所及，可得而概括言之，凡一物之需求，其彈性愈小者，則稅負轉嫁之部分必愈多；其彈性愈大者，則其稅負轉嫁之部分

必愈少。蓋物價上騰，而消費者所需要之消費量，不易縮減，則移稅負於價格上，固甚易易，生產人將何所忌而不出此？反之若物價稍增，而需求即為之下落，則生產者懼出產品之不易脫售，必畏縮而不敢盡行轉嫁也。

就上述已討論各點，而以一言為之總結，庶使讀者可易得其要領。普通課稅於物品之上，租稅之轉嫁與歸著，率決於一物品之供給與需要之彈性，凡課稅物件之需要，愈缺少彈性者，則租稅之負擔，愈易轉嫁於消費者；課稅物件之供給，愈富有彈性者，則租稅之負擔，亦愈易轉嫁於消費者。惟轉嫁之一般趨勢及原則，雖屬如此，實行之際，殊不能必其一準於理論。例如間接消費稅，通常信其為必可轉嫁，課之者亦預期轉移，然因同業間之競爭，或因其他種種事故，有不能轉嫁一部者，亦有全部不能轉嫁者。即直接稅之地租，此公認所謂不能轉嫁者，然亦有因地主增高租地之金，而移轉其稅負之一部分於租地人。故論稅之負擔，不易絕對地言其必轉嫁或必不轉嫁，蓋社會與經濟之情形，動而不滯，雖自理論方面，決其如是，而實際情形，固未必盡然，此讀者所宜注意也。

三 稅及課稅物件之性質與租稅轉嫁

租稅轉嫁與價格之關係，已論於上，其中所述，均為轉嫁之常則。限制此項常則之條件，亦時涉及，惟尚有未盡。自實際情形言之，稅及課稅物件本身之性質，亦足以影響上述常則之作用，茲揭其犖犖大者論之：

(一) 課稅之範圍 物品中有同屬一類而彼此可以代用者，例如

咖啡與茶之類，使課其一而遺其餘，其被課物之價格，如賣者予以增高，則向之用此物者，必將轉而用他物以代之，結果此物之消費必劇減。故在此種情形之下，賣者率不敢舉全部稅負加之價格之上，以自阻抑其消費量。即此可得一概括，凡稅愈能遍及一同類之各物品者，其轉嫁易；反之，僅限於一同類物品中之某一種者其轉嫁難。

(二)課稅之方法 租稅之轉嫁，因課稅之方法而異。課稅用從量法，則低價之物品，負稅過重，生產人如欲繼續其企業，其勢非轉嫁不可。假使因市場之情形，不能增高價格，則生產人必出於停止生產之一途。但供給短少，價格終將上漲，自購買人觀之，其最後結果相同。從價課稅則稍異，按物品之貴賤以為征課，價賤者所負之稅，自與價昂者不同。在可能之情形下，二者固均可轉嫁；但在不能轉嫁時，負擔從價稅者可不致感覺如前者之苦。故專就課稅之方法言，從量稅轉嫁之趨勢，常較從價稅為強。

(三)稅額之大小 稅額之大小，對於稅負歸著之決定，亦有極鉅之影響。蓋使稅額甚大，生產人或販賣人必將轉嫁其稅負於消費者，即因他種原因，不能盡數轉嫁，亦必轉嫁其一部分。向使所課之稅，為額甚小，則生產人往往甘自負之，而不欲因極輕之稅，變更價格，以引致購買人之感覺與煩厭。

但在特種情形之下，賣者因稅額甚小，加之價格，將不致影響需要之總和，遂有逕舉所負之稅，加諸價格之上而轉嫁於人者。此種情形，就事理言，固極易見，第須各賣者之行動一致耳。向使販賣人中，有欲利用此種機會為操縱市場之計，而自負其稅，則其他增加價

格以轉嫁稅負者，其銷售量必呈顯著跌落之象也。

(四)稅率之不同 通常採行之稅率，有累進與比例之分，塞里格曼氏謂課累進稅其影響價格，較之課比例稅者為小，此蓋因課比例稅，必及於邊際生產者，結果所至，足使價格上踊；若為累進稅，其負擔重者，多為獲贏較厚之生產人，彼邊際生產者，或可逍遙稅課之外，即有之，亦必遠輕也。故從採行之稅率言，累進稅多集重於剩餘之上，轉嫁較比例稅為難。

(五)課稅物之性質 一稅轉嫁之可能與難易，視課稅物之性質而異。例如課征一稅，按一人之所得計算，轉嫁殊難；即使納稅人從事工商業，欲提高其產品之價格以謀轉嫁，實際上亦難實行；若使其所得為股息為薪金，則尤鮮轉嫁之可能。課物品稅則異是，蓋物品須經交易之步驟，生產人在交易時，具有轉嫁之便利，故轉嫁之實現較易。

又如課稅物具耐久之性質，且有資本價值與年利(或租金)者，課之以稅，購買人則可將稅額自資本價值中折扣，即此亦足見課稅物之性質與轉嫁有密切之關係。

(六)課稅之所在 課稅於剩餘上，多不能轉嫁，課稅於邊際生產上，其勢必趨於轉嫁，故稅負之轉嫁與否，常因課稅之所在而異。在成本遞加律支配下之生產，課稅時苟能為之法，使僅及於有剩餘之生產者，則此稅之負擔，即可無移轉之需要。再就地租論，地租之收入，為一種剩餘，蓋因土地之收益，各有不同，較善之土地，其所收入，超逾邊際土地之生產費，地主不能決定此種剩餘之數量，故課之以

稅，不能轉嫁。反之，課稅於邊際土地之生產上，則多轉移，因其所得於土地者，僅足以敷其資本與勞力之所費，苟尚欲繼續，則非轉嫁不為功。

(七)課稅物品在生產程序中之地位 被稅之物品，如尚須用作生產之資，則為生產物品；課之以稅，用之者尚易加諸價格，獲得轉移之機會而不必自為負擔。反之，使被課之物品，已達最後之消費者，則其負擔，不能移轉，蓋因無影響價格之機會，可以藉之轉嫁也。

第三節 就主要稅種討論稅負之歸著

一 所得稅

所得稅之歸著，頗易確定，蓋因此稅之負擔，其趨勢多不能移動。課稅於各個人之勤勞所得，除侵及生活必需費外，通常多不能轉嫁。現代各國，採行所得稅，對於個人之生活費及親屬之扶養費，率有一免除額，故侵及生活必需費之情形，殊不易見。且特工資為生之工人，所得在免除額以下者，已均為稅所不及，其超過此額者，課以些許之稅，為能力所能負荷，自不易發生轉嫁之問題。課稅於各個人之財產所得，其轉嫁尤難。例如持股票者，就其個人而言，通常不能對市場價格，有所控制，除所持為免稅股票外，課之以稅，其必負擔無疑。

課征公司所得與營業所得，納之者必謀所以轉嫁之方，第一，增加價格，轉移於消費者；第二，減低雇工之工資或延滯工資之增加。

第三，減低支付股董之股息。後二法尋常鮮用之者，蓋因率不欲以此而致工人及股董之缺望。故公司欲謀移轉其稅負，仍不外出於增加價格；第增加價格，則須視種種原素——如需求之彈性，增加生產後成本減少之程度，及公司在生產效率方面所處之地位等而定。此種轉嫁之法，通常甚難見功，蓋按諸上述原則，稅課之能增漲價格者，必其能影響邊際生產，減少產品供給；課征公司或營業之純所得，在競爭情形之下，公司絕無權力影響出品之價格，故轉嫁甚難。

二 土地稅

課土地稅，其稅負歸著，就普通趨勢言，屬於地主。假使地主之地，租之於人，則地主必思加高租金，以移其稅負於租佃人。惟此種情形，須地主所徵之地租，尙未達最高之限度則可；使地主所收，已達最高限度，租佃人所能納之數，止盡於此，則是項稅課之負擔，必落於地主無疑。蓋因一地地租多少之決定，不因稅課之有無而異，故課之以稅，甚難使租佃人多納地租也。土地稅之徵收，有徵自土地佔有人者，如英國之土地稅是，有徵自地主者，如吾國之田賦是。要之，無論徵自佔有人或地主，苟土地稅之部分，落諸土地者，則其負擔之歸著，將屬於地主則同。

根據折入資本說，課征土地稅，將變為課稅時之土地所有人負擔，新購者從資本價值中折扣，雖按年納稅而實無負擔可言。關於此點，上節中已揭示其所應具之條件，惟從事實上觀之，此項條件，不易具備，例如第一點所謂單有或不均之稅，在採用一般財產稅而以土

地稅爲其一部分之國家中，卽不易見。又如租稅自資本價值中折扣，必其所適用之稅率，年年相同，否則卽不易折算。故在稅率時有變更之情形下，折入資本之法，進行上具有甚大之窒礙。且不僅稅率變更，發生困難，卽稅率之差別不同，亦影響甚鉅，例如用比例稅則折算易；用累進稅，則折算難。總括言之，土地稅之折入資本，因有種種困難，殊未必常能實現也。

三 房屋稅

建築房屋，爲一種耐久之資本儲蓄，課稅其上，其負擔多有屬於佔有人之勢。按諸原則，建築物之供給，必因此種資本儲蓄，尙可獲得通常之收入。使課稅於所有人，而所有人不能轉之於佔有人，則其資本儲蓄之收入，必將低於通常之額。收入既低，資本將漸他移，建築物亦必因之而減少，在此情形之下，房租必漸趨於上騰。惟此種他移步驟，需時頗久，非可速幾，蓋因資本既儲蓄於建築物，不能立刻移動，故當前之稅負，仍不能不視建築物之供給與需求以爲定。使建築物之所在地爲繁盛之城市，人口增加，需求上漲，則所有人自可舉其稅負而加諸租金，有時因需求甚鉅之故，於稅負轉移之外，尙可獲得較通常爲高之收入。反之，使建築物之所在爲衰落之都市，則人口稀少，供過於求，所有人因同業競爭之故，貶價以求出租，則所負之稅，自不能希冀轉移。惟此兩種情形，尙不過爲暫時之事實，就最後言，若儲蓄資本所得之收入過大，則建築物之供給必多，結果此種資本儲蓄之所得，仍必趨於通常之額。若爲衰落之城，建築物不增，歷時漸久，多趨頽圯，此項資本儲蓄者，因供不應求，

亦可除稅負外獲得通常之收入矣。以上所論，均就非營業建築物而言。假使佔有人從事工商業，則不難舉其稅負而移之於其顧主也。

四 販賣稅

販賣稅之名詞，包括甚多，凡稅之課諸販賣貨物者，無論其為生產人中間人及零售人皆屬之。此種稅課，其趨勢多能轉嫁於消費者，轉嫁之方法，即為增加價格。通常實行此種轉嫁之方法有二：第一，不加諸貨價之上，而於發貨單外，另有稅單；第二，隱括於貨價之中而不揭出。第一法雖不擾動零售之價格，而購買人覺貨價之加重則同。是以普通慣例，仍多隱括於貨價之中。惟增加貨價以轉嫁稅負，須視物品需要之性質及其他決定價格之原素而定。故有時販賣人不欲擾動市場之需要，特別在課稅之額不多時，寧自負之而不肯變更其慣例之價格。

販賣稅之轉嫁，又往往視商業之情形而異。當商業興盛之時，需求不易低落，轉嫁較易；蕭條之時，則轉嫁較難。且販賣稅之課征，因販賣人之營業情形不一，故普遍之轉嫁，常不易實現，因之販賣人對租稅之負擔，亦各輕重不均。終括言之，販賣稅之轉嫁，情形至為複雜，不能盡如通常假定之必落於消費者。就實際言，如普遍轉嫁不能實現時，則各種販賣商所受之影響，率隨其營業情形而不同。

考 參 書

Seligman, E.R.A.: The Shifting and Incidence of Taxation,

Introduction and Part II.

Lutz H. L.:Public Finance, 2nd ed. Ch. XVI

Silverman H. A.:The Incidence and Effects of Taxation,
Ch. V

Mills M. C. and Starr G. W. :Readings in Public Finance
and Taxation (1932) pp. 306-324

第六章 消費稅概論

第一節 消費稅之類別

吾國自民十七年中央與地方收支劃分之後，田賦當稅契稅等項，均已劃歸地方，中央政府之租稅收入，百分之九十五以上，取給於各消費稅。消費稅中，以關稅鹽稅及五種統稅爲主要，烟酒稅等次之。討論吾國之稅收，就現情言，間接稅之重要，遠逾於直接稅，故先就各消費稅論述之。

關於消費課稅之方法，可分爲三^①：第一，直接消費稅；第二，特種物品消費稅(包括專賣收入)；第三，關稅。直接消費稅之起，溯源甚早，其性質近於財產稅，係直接徵之於消費人，例如英國曾有之馬車稅男僕稅及鐘稅表稅等是。此項稅類之重要性，久已減落，蓋因近代內地消費稅發達之後，政府課征消費物品，率徵之生產者或販賣者之手，較之家籍戶課，徵費省而收入多。故現代各國所有之消費稅，均屬間接稅性質，重要者不外兩種，其一爲內地消費稅，課諸特種物品，而徵之於生產者或販賣人；其他則爲在國境徵收之關稅。

直接稅在現代各國之稅制中，日趨重要，而其中尤以所得稅爲最，自古昔蠶疏之土地稅人丁稅資產稅而進於現代已有之稅制，從稅制之充裕公平及彈性各方面觀之，固有顯著之改良也。雖現有之直接

^① Baetable C. F.: Public Finance pp. 496-497

稅，如所得遺產地價土地各稅，尙未能進於完善，然持之以衡諸既往，則已遠愈於昔矣。間接稅類，亦具有同樣之改進，歐洲各國昔時所有之消費稅，大率對於負擔分配，稅負歸著，及其他細密專門之問題，鮮加注意。關稅爲歐洲各國最早有之稅，第就其歷史觀之，採用以來，多未能顧及公平及經濟各方面。自十九世紀英國關稅及內地稅之改良，始漸促成一種增加行政效率及注意稅負歸著之趨勢。經最近數十年之改善，亦已遠愈於昔。

假使吾人討論各消費稅之征課，注重收入，而不以規定消費及保護工業爲主要目的，則選擇物品以爲課征時，宜力求能適合本編第三章中所舉之各要素。第選擇貨品之種類，應視諸其國之消費情形而定，蓋課征之物品，實際上能使稅收充裕者，在兩國中不必盡同也。舉凡人民之好尚及社會之習慣，選擇時均應加以注意，否則稅收方面，必將蒙其損失。茲本諸各國已往對於此項稅類之經驗，得有下列選擇之標準數端。選擇觀點，雖多就內地消費稅而言，然大部分亦可適用於以收入爲目的之關稅。但在各種不同之情形下，有時尚應酌加修改，始能期其易行而無弊。

第二節 消費稅課征之原則

課征物品稅，在於選擇物品之得宜，茲舉各種選擇之標準如次：

(一)宜選擇消費最廣之物品 現代各國之直接稅，日趨重要，其負擔多集中於一部分較富之稅民。處此國用劇增之情況下，爲求稅負分配之普遍計，宜課征消費最廣之貨品；而欲求收入之較豐，尤非

課征消費甚廣者不足以濟也。

(二)宜爲非生活必需之物品 課征之貨品，不應多屬生活必需品，例如米鹽麥粉等物，人生日用所必需也，雖爲消費最廣之物，然不宜課征特種貨品稅於其上。至如烟酒茶糖各物，則較爲適宜。通常一般意見，以爲宜課征奢侈物品，惟奢侈與需要二者之間，甚難得一明確之區別，就各國現有之國產稅觀之，大率兼奢侈品需要品而有之。吾人對於奢侈品與需要品，既不易得一共認之分類，則選擇貨品時，宜察其消費對於社會及個人之有無利益以定取舍。

(三)宜避免課征助成生產之物品 各種物品之性質不同，有供直接消費者，有雖爲消費物品，然與生產具有密切關係者。國家以課征消費爲目的之稅，則宜使其稅負落諸消費者之身，換言之，應以消費品爲限。例如課稅於絲製品，其影響所及，較之課稅於鐵製品者遠小。蓋前者之影響，不致散播，所涉及者僅絲製品消費者及生產者而已；鐵製品爲助成生產物品之一，各工業均須用之，課之以稅，則其影響之播散必廣。故吾人討論助成生產物品及直接消費物品之區別，得一原則，即凡原料品或貨品之用以助成生產者，宜避免不課，蓋因課之不第此項稅征之實際影響，不易估計，且將有稅負輾轉增重之弊害，沿之而生也。

(四)宜斟酌課征物品之所在 課征物品，有就其近於消費時征之，有就其在多數聚集時稅之，採用後者，則其稅負因輾轉經時之故，將增繁重，迨最後達於消費者之時，其價格增加之數，必逾於稅課之數。欲免除此種弊害，課征以在近於消費時爲宜。第就行政方面

之效率言之，則又以在多數聚集時課征爲得，蓋使課征物品稅於生產商人或批發商人之手，則政府征收之費可減，而查察之困難，亦可遠少，其對於國家行政之經濟，足與課之於近消費時之有利消費者相抵。要言之，課征物品，固宜在近於消費之時，但亦須對行政方面之效率，不宜犧牲太鉅也。

(五)宜有可恃而不易變動之收入 選擇貨品，爲行政方面之經濟計，宜數類較少，但須含有極廣闊之性質，庶足以得充裕之收入。一種物品之消費，或增或減，有各年不相同者，使種類選擇甚善，則一物品消費之減少，或可取償於另一物品消費之增加，而使國庫無受其失。且物品稅收入之有定與否，視乎選擇物品需要方面之彈性如何；彈性甚微之需要，其消費數量，將不易因價格之增加而減少，故爲使稅入有定起見，宜以彈性較小者爲多。

上述五點，爲課征物品稅時所應注意之原則，此項原則，專就選擇物品而論。其他行政及稅率方面，本書前部已涉及，茲從略。

第三節 消費稅之歸著

課征物品稅，其負擔之分配，具有累減之性質，盡人皆知。物品稅之趨於累減，有爲事勢所必然，蓋稅負隱含於物價之中，一般物價，既不能按買者能力而爲之調節，則所得小者，自無減輕之可能。且不第不能減輕，貧寒之人，其所得部分之用去者，就比例言，較富人大，而其所得之用以購買貨品者，其百分數亦較富人爲大。且一種貨品之等級不一，課稅其上，苟不能按等級爲之高下其稅率，則低賤品價

格中所含之稅，其比例常大於價昂者，故自納稅能力觀點言，物品稅之課征，所以多可訾也。前節中討論選擇物品之法，謂宜擇其消費最廣而又非生活所必需者，亦即欲藉此以減輕稅負歸著之弊害。第此種稅類，就其本身論，固非善制，然以之爲整個稅制之一部分，亦實有其存在之餘地，蓋因其他各稅，以課征資產及所得之大者爲主要，所用稅率，亦多係累進制，故即使物品稅具有累減之性質，其重要性亦可因之而減矣。

物品稅之負擔，就通常言，係全部落諸消費者之身。第在特種情形之下，如生產人之生產費受成本遞加律支配，或各生產人之效率與便利，具有顯著之差異，則稅負之附物價而轉者，或祇一部分，甚至其全部由生產者負擔。關於此點，已詳論於上章矣，茲不復及。

第四節 歐西各國之物品消費稅

近世紀來，各國物品課稅之增加，遠不及所得課稅增加之迅速，然就物品課稅之收入數字觀之，其在財政上之地位，尙甚穩固。即以 1927 年言，各國國家歲入中，物品消費稅之收入，在德國佔全稅收百分之二十一；在英國佔全稅收百分之二十；美國之情形，亦爲百分之二十強。其他各國之物品消費稅，在收入上之重要亦類是。茲將大戰後英美法德物品消費稅之情形^①，就其課稅物品之範圍及在財政上之重要，略加抒述，以供參證。

① 其範圍僅限於本章第一節中所述之第二種

(一)英國 英國特種物品消費稅，創始於 1643 年^①。自此以後，直至十九世紀初期，英國人民常苦於物品課稅之苛重。蓋其時所稅者大率為必需品，且稅率亦甚重。迨至十九世紀中葉，特種物品稅之範圍及稅率，始加改革。歐戰發生時，全年收入為四千萬鎊，就中啤酒及酒精之收入，約居十分之九。戰後以來，特種消費稅所稅之物品，最重要者為啤酒，酒精，石油，火柴，專賣藥，糖，人造絲等，其中仍以啤酒與酒精兩項之收入為最大。就 1926 年論，此二種貨品之收入，約佔全部物品消費稅百分之九十五以上。此就課稅之範圍而言；至其在歲入中之地位，1913 年時，特種消費稅之收入，約四千萬鎊。大戰期中，稅目稍有增加，然至 1918 之五年中，僅增至六千萬鎊。迨 1919 年，則達一萬三千四百萬鎊，較之 1913，年約增三倍有餘。近年以來，因稅率增高，銷量稍減，收入已不及戰後三四年之鉅矣。

英國近年特種消費稅收入與歲入比較表(單位百萬鎊)

年 度	歲 入	特種消費稅 收 入	百 分 率
1922	864	157	18.2
1923	787	148	18.8
1924	749	135	18.0
1925	758	135	17.7
1926	785	121	15.0
1927	786	126	16.0
1928	779	121	15.6
1929	777	132	17.0

① Bastable: Public Finance 3rd p. 505

就上表觀之，英國特種消費稅之收入，年當歲入百分之十七八，雖視所得稅之收入（當歲入百分之三十以上），不逮遠甚，然持之與英國關稅（僅當歲入百分之十二以至十六相較），則足以見其重要矣。

（二）美國 美國之有特種消費稅，遠後於英，其初探行此項租稅，始於 1861 年內戰之時。在此時以前，雖曾一度（1812 至 1814）課征酒稅，以供戰時之需，然旋即撤消。自南北戰爭發生時，始有創行特種物品課稅之舉。棉花鹽烟等項，均為當時被課之物。戰役告終，課稅貨品，稍有減縮。後經西班牙戰役，稅品與稅率，又均擴充。1901 年時，特種貨品稅之收入，幾達全收入百分之四十左右。迨歐戰發生之際，此項收入，年約四萬萬美金，就中以酒烟之收入為最重要。後因禁酒運動發生，酒課收入日減。烟課收入，逐漸增加，約五倍於戰前。同時對汽車及其附件所課之稅，亦甚發達，惟此稅依美國 1928 年五月所頒布之收入法而取消。其他各種課稅物品，則有普通飲料，糖，鐘表，寶石，火器等項，娛樂捐在美亦屬於消費課稅，美國人民對特種物品消費稅之負擔，遠輕於英①。此項稅收，在美國總歲入上之地位，自酒課收入減後，漸已不如昔時之重要。1927 年，全國歲入，為美金三十八萬萬元，物品課稅收入，約六萬六千萬元，佔總收入百分之十七強。1928 年汽車及其附件所課之稅取消，於是物品課稅之收入，較前益少矣。

① 據 Comstock 之研究，英國每人每年所擔負者為十六元，美人則祇七元五角耳。

美國近年特種消費稅收入與歲入比較表(單位百萬元)

年 度	歲 入	特種消費稅 收 入	百 分 率
1922—23	3,817	721	18.7
1923—24	4,012	762	19.0
1924—25	3,780	622	16.5
1925—26	3,881	655	16.9
1926—27	3,825	666	17.4

(三)法國 法國特種物品消費稅,在本世紀初,收入年約五萬萬佛郎左右,約當全租稅收入百分之二十五。就中以葡萄酒,啤酒,及火柴之收入為最重要。法國特種物品課稅之方法,可分為二:一為按物徵稅,一為政府專賣。就後者言,有火柴,人造燃油,烟草,及火藥等之專賣。就前者言,所徵稅之物品,有火酒,各色甜酒,啤酒,酒精,汽水,專賣藥品,化粧香品,鹽,咖啡,醋酸,燭,火油,潤機油,糖,等項。自其課稅物品之範圍觀之,不第為奢侈品及半奢侈品,即日用必需品亦尚有在課稅之列者。

法國素以間接稅收入著稱,就 1926 年言,間接稅在全歲入中猶佔百分之六十五強。其中專賣收入,約佔總歲入百分之七;物品消費稅收入,約佔總歲入百分之九。茲將其近年之收入與總歲入之比較,分別表列如下。

法國近年特種消費稅收入與歲入比較表(單位百萬佛郎)

年 度	歲 入	特種物品稅 收 入	百 分 率
1925	32,270	2,999	9.3
1926	36,478	3,093	8.4
1927	39,425	4,077	10.3
1928	42,194	4,223	10.0
1929	45,090	4,189	9.3

法國近年專賣收入與歲入比較表(單位百萬佛郎)

年 度	專 賣 收 入	對於全歲入 之百分率
1925	1,602	5.9
1926	2,552	7.0
1927	230	.6
1928	232	.5
1929	278	.6

關於火柴,燃油,烟草,火藥等項,法國採用專賣制度已久。就中以烟草之收入為最大,次為火柴,又次為火藥。惟烟草專賣之收入,自 1927 年起,業已提充法國國防公債之自動減債基金^①,故上表自是年起,專賣收數,遂致減低至十分之一也。

(四)德國 德國初行物品消費稅時,完全為地方稅之性質,約始於十七世紀中葉。課稅物品為穀,肉類,酒類,原料,及其他入境物品。其後稅品與稅率,屢有更易,在 1909 年時,收入為一千八百萬馬克。就大概言之,戰前德國物品稅之收入,在各國中比較為少,此蓋因德國之直接稅發達較早故也。大戰以後,課稅品之範圍,以烟,糖,啤酒,酒精專賣等收入為最大,約佔物品稅全部收入百分之九十以上;其次則有葡萄酒,起泡葡萄酒,醋酸,鹽,火柴,燈具,賭具,甜質物等。此項物品稅之收入,在德國歲入中之地位,亦甚重要。1929 年,收入達十八萬萬馬克,佔總歲入百分之十六強,較之 1924 年,增加約五萬萬馬克。茲將德國近年物品稅之收數與總歲入之比較,表列於下:

① Autonomous Fund for Debt Redemption

德國近年特種消費稅收入與歲入比較表(單位百萬馬克)

年 度	歲 入	特種物品 稅 收 入	百 分 率
1924	8,686	1,191	13.7
1925	8,795	1,372	15.6
1926	9,214	1,523	16.5
1927	10,179	1,691	16.6
1928	11,827	1,771	15.0
1929	11,032	1,817	16.5

德國物品稅收入之中，以烟草收入為最鉅，每年約九萬萬馬克；次為啤酒稅，每年約四萬萬馬克；再次為酒精專賣收入，每年約三萬四千萬馬克；此外較鉅者為糖稅，年約一萬六千萬馬克。鹽稅自1927年取消後，則以起泡葡萄酒稅代之矣。

上述為各國物品消費稅之概況。戰後以來，各國採用以收入為目的之專賣事業者，日趨增加，具有一種新興之趨勢。根據國際聯合會之財政報告，自1921至1928年之間，報告預算於國際聯合會者，計三十國，其中十九^①，採用收入專賣(Fiscal Monopoly)。專賣事業之種類，以烟葉，彩票，鹽，火藥，硝石，炸藥，火柴，捲烟紙，紙牌，酒精，等為主要，計採用烟葉專賣者十國，彩票專賣者八國，鹽專賣者七國，火藥，硝石，火柴，紙牌等專賣者五國。茲將各國此項專賣事業之收入，與其所佔總收入之百分數，表列於下，以資參考。

① Austria, Bulgaria, Czechoslovakia, Denmark, Finland, France, Greece, Hungary, India, Italy, Japan, Netherlands, Norway, Portugal, Roumania, Salvador, Spain, Switzerland, and Yugoslavia.

各國專賣收入淨數之預算^①

國 名	年 度	純收入(金元)	佔全收入 之百分數
捷克斯拉夫	1928	\$ 33,526,270	10.56
匈 牙 利	1927—28	15,486,720	12.65
印 度	1928—29	30,589,000	5.43
意 大 利	1928—29	152,344,670	16.27
日 本	1928—29	77,615,560	9.97
葡 萄 牙	1929—30	755,430	.91
羅 馬 尼 亞	1928	29,894,270	14.29
西 班 牙	1928	79,814,490	14.13
巨 爵 斯 拉 夫	1928—29	33,528,250	24.96

參 考 書

- Bastable C. F. : Public Finance, Book IV Chs. V and VI,
 League of Nations, Memorandum on Pubile Finance,
 1922—26 1926—28
- Lutz H. L. : Public Finance, 2nd ed. Ch. XXII.

① Mills and Starr: Readings in Public Finance and Taxation(1932)p. 170

第七章 關稅

第一節 概論

關稅爲一種征收之方式，非特殊之稅類也。課貨品稅，無論直接征之消費者，或間接征之售賣者，或最後征之於國界者，方法雖各不同，而要之爲消費稅則一^①。關稅既爲消費稅之一，則其在稅制中之地位，自不必因其收入上之重要而爲之立異。茲先就關稅各問題，摘要言之。

一 政策 課征關稅，就其賦課之目的爲標準，可分爲二：一爲財政關稅，一爲保護關稅。前者以謀國庫之收入爲目的，後者雖以收入爲目的，然同時注重國內產業之發展。古代及中世紀之關稅，均以收入爲主，至十七十八世紀時，各國以阻抑進口貿易，助長出口貿易，爲增進國富之策，遂競相提高進口關稅。迨至十九世紀之初，自由放任主義代之而興，英國受此思想最早，且因國內產業之發達，及對外貿易之必要，自一八四〇年起，即變爲自由貿易之國家。嗣後自由貿易主義，漸漸風靡歐洲，於是各國多相繼採用低級關稅。然經濟發展遲於英國之各邦，咸知自由貿易不利於其國民經濟之發展，且因財政上之需要，亦思增加國庫之收入，故自 1870 年後，又產生一採用保護關稅之反動，潮流所趨，即自由貿易主義發源地之英國，

① 參考 Bastable C. F. : Public Finance, 3rd. p. 655

近十餘年來，主張採取關稅自衛政策之說亦甚盛。吾國昔時關稅，因受條約之束縛，不克自由增加稅率，故雖以收入爲主旨，而實無政策之可言。自關稅自主以來，所訂進口稅則，收入方面，既較前增加數倍，而貨品稅率之分級，亦略含有保護之意矣。

二 稅則 關稅稅則，依近世各國所應用者，可分爲下列四種：

(一)單一稅則(Simple tariff) 單一稅則，係僅由一種稅則而成，對於各國之進口貨，適用同一稅則，此制又有國定稅則及協定稅則之分，前者凡關稅之一切稅則，悉以國法規定，不問貨物之來自何邦，課稅均以是爲準，後者係由強國以條約束縛弱國，協定一種稅則。前制英美各國行之甚久，後制暹羅土耳其日本及中國嘗行之。

(二)國定協定稅則(General and conventional tariff) 此種稅則，分國定普通稅則及條約協定稅則二者。就稅率之高下言，後者較前者爲低，就訂定之手續言，前者由立法機關制定，後者由行政機關訂定。條約協定之稅則，適用於締約國或有最惠國條款之國所輸入之貨品；國定普通之稅則，適用於其他國家所輸入之貨物。此制最早用之者爲德國，現日本奧意及瑞士瑞典等國採行之。

(三)最高最低稅則(Maximum and minimum tariff) 此制亦有稅則二，不依條約上之協定，皆由本國之法律規定之。行政機關與他國締結互惠條款之商約時，祇能按照最低稅則，不能隨意減於最低稅則之外。故採行之時，不僅可以減輕行政機關之責任，且可使內國生產者由此而獲得安全之保障。此制初由西班牙採用，現法國挪威亦行之。

(四)三重稅則 此制分普通稅則 (General tariff) 互惠稅則 (Intermediate tariff) 及特惠稅則 (Preferential tariff) 三種，加拿大現採行之。特惠稅則，適用於由英國進口貨物；互惠稅則，適用於結有互惠條約諸國所輸入之貨物；普通稅則，適用於其他各國進口之貨物。互惠稅則，較普通稅則為低；特惠稅則，較互惠稅則尤低。英國殖民地澳大利亞及紐西蘭等，均仿加拿大例，為英國貨品設特惠關稅。法國及葡萄牙對於由本國殖民地輸進之產物，亦有特惠稅則之設置。此種稅則既繁，而稅目之分類亦細，固可使國內產業之保護，更增周密。第適用之時，頗甚感繁瑣耳。

吾國海關稅則，昔時沿用值百抽五之單一稅則，互八十年，近世國際貿易，複雜異常，單一稅則，自有不能適應此等要求之缺點。近年以來，關稅自主，進口稅則，復加改正，按物品之性質而定稅率之高下，始漸漸踏入各國關稅制度之常軌矣。

三 從量稅與從價稅 課征關稅之稅率，有從價 (Advalorem) 及從量 (Specific) 之別。從價稅者，按進出口貨物之價值而課之之謂。從量稅者，按進出口貨物之重量及其他測量之單位而課之之謂。後者雖為從量稅，然亦必調查各課稅品之普通價格，以定其所可征之適當分數之稅率。換言之，前者為按當時之價，後者為按過去已定之價。自理論言，從價之法較善，蓋因從量稅，係依物品之容積重量而課稅，稅負之加諸蠢賤貨品者，較精美者為多，其具有累減之性質較甚。且重量之貨品，多為人生日用所必需之物，其課稅之結果，尤有重於貧者而輕於富者之傾向。但就行政方面言，從量課稅，所需

之征收及行政費用，遠少於從價課稅，此蓋因從價稅於課稅之物品，評價頗難，必須有多數之專門人材，始能勝任也。英國1932年二月公布之進口稅法中，規定凡不免稅之進口貨物，概課以百分之十之從價稅。德奧各國，則多用從量稅，吾國現行稅則，係並用從價稅與從量稅。概括言之，現代各國，多兼採從價及從量二者，大率物品每單位之價值一致者，及麤糙物品之易定價者，多用從量稅，其精美而不易以量計，及價格有非常之變動者，則用從價稅，例如印度，即為採用二者合併之制，對於鹽煤油火柴酒類等項，從量課稅；糖絲染料及化學成品等類，從價課稅^①。此種兼採之制，實折衷之法也。惟從量之稅，不能隨時順應物價之低漲；從價之稅，雖能隨物價漲落為課，然亦不能適用累進，則其缺點耳。

第二節 關稅征課之原則及歸著

課征保護關稅，其根本理由，即重在發展國民之經濟，蓋因一國之農工商業，尚在幼稚時代，須為之保護，使得免與外國已成熟之產業相競爭而受其摧殘。其保護之稅率，應依各生產品所需要保護之程度而異。通常行之者有二：（一）課諸在國內不課消費稅之貨品之輸入品；（二）課輸入品以比國內消費稅較高之稅率。此二者皆具有保護之意，若使稅率過高，俾外貨無存在內國市場之餘地，則為拒絕之關稅。此種保護之法，可使國內生產人，對於其產物之銷售，獲得一近於獨占之地位，雖足以促進發達，然亦有資本勞力偏為此項產業

① Shirras, G : Public Finance, p. 353

吸收之權。故保護關稅，祇宜爲過渡之法，期間不可過長，且即在需要保護不能撤去之間，亦宜以其他產業受害不大之時爲限也。柏斯特布爾云：「保護關稅，非獲得收入之稅」，蓋因關稅之壁壘高築，則多數外貨之輸入，爲所阻拒，而不復能得進口之機會矣。約言之，保護愈厲，政府之收入愈減，而生產者所得之補助則愈大。

財政關稅則異是，以國庫之收入爲主要目的，故所適用之原則，與保護關稅異而與消費稅相同。第一，課征之物，宜爲少數重要之貨品。因課征之物過多，則行政費必鉅，爲收入經濟計，自不宜物類甚多。但亦須選擇適當，始可期無傷於收入。第二，關稅之征收，限於國境，與其他一般消費稅稍異，課征時宜以各輸入品在國內不易生產又無代用品者爲得。使所征貨品之種類，亦爲國內所產，或有他項代用競爭之物件，則關稅之稅率，應恰與國內消費稅課諸此項貨品之稅率相同。蓋因外貨之輸入者，既課之以稅，則此類物品價格之增加，將粗等於進口稅之數；使國內所產者無同樣之課率，而獲有增價之利，則是予內國此項生產者以津貼也。日本菸酒等項之關稅，內外貨品之稅率，爲額相同，足爲例證。第三，關稅稅率，不宜過高，以免激成逃稅之弊。且稅率過高，進口貨少，亦是減縮政府之收入。故增加稅率時，宜斟酌使進口貨額，不至因加稅而呈衰減之象。

課征進出口稅，其稅負歸著，視被征貨物所處之情形而不同。試先就出口稅言之，出口貨品所納之出口稅，出口商人必思舉而加之於貨品價格；第其能成功與否，則須視（一）其他各國同樣出口貨之競

爭如何；(二)此項貨物在輸入國之需要如何。若使此項出口貨品，供給之國不一，僅一國因課稅而增長其價格，則是此國商人，舉其市場需要而讓之於人也。故出口稅之歸著，就通常言，多為課征國之出口者所負擔。第如課征之物，出口國有完全之獨占，而輸入國對於此物之需要，又不易減，則出口稅之負擔，或可以轉嫁於國外消費者。惟此種情形，殊不甚多耳。至進口稅之影響，亦可以同樣之原則論之，進口稅之稅負，就通常言，多落諸消費者。但在特種情形之下，如外國之生產者，無其他銷場可覓，而同時需要方面，又易因價格上漲而縮減，則進口稅之負擔，或可後轉於生產國之商人；惟此種情形亦甚鮮。總括言之，關稅負擔之轉嫁，複雜異常，不易確定，然就大致言，負擔之歸著，大部分落諸課征之國家，欲其能盡轉移於另一國，殊甚難也。

第三節 吾國稅關制度之沿革

我國稅關，昔分為海關與常關，海關係國境稅關之性質，常關係內地稅關之性質。茲沿其舊，分別略述之，

一 海關之沿革 海關之設，所以課出入口之貨物或船舶也。考自唐時，南方海路通商各國，來航不絕，其通商港以揚州交州合浦為主，於是始有市舶使之設。凡外舶至唐者，必報知市舶使，分市舶^①商舶搭載之物而課稅。宋因唐制，明州泉州廣州各置市舶使。元代因之，亦有市舶使提舉之官。降及有明，外國通商之範圍，較為

① 市舶 係指通商許可之國，派遣貢使為朝貢而來者。

擴張，正德以後，更直接與西洋各國交通。廣州泉州寧波三處，各設市舶使。後又新增澳門，以爲葡萄牙及西班牙通商之地。迨至清康熙二十二年，荷蘭以助攻鄭氏平台灣有功，首請互市。嗣後疆臣亦請開海禁，廷議遂從其請，設澳門漳州寧波及江南之靈台山四樞關。二十八年，旋議定江浙閩廣四省海關徵稅之例。每關各差一員，管理稅務，海關之名，託始於此。道光二十二年，承鴉片戰爭之後，締結中英江寧條約，開廣州廈門福州寧波上海五口爲商埠。西洋各國，相繼設置領事，外商貨物之輸出入稅，先由領事征收，再交納於我國官廳。旋政府以各國領事庇護自國之商民，遂廢止舊制，設關自行徵稅。後洪楊之亂，英法美三國代征關稅，是爲外人管理海關之始。嗣三國各派稅務司一人，在上海海關辦事，然當時沿海貿易，大半係英人所佔，自李國秦（H. N. Lay）任職稅司，收入有加，於是英人遂迭膺總稅務司之職。北京設總稅務司署，統轄各地海關之事務，下設員司，分掌關務。全國海關，初歸總理衙門管轄，光緒三十二年，始設稅務處，管理全國海關。總稅務司以下職員，均歸稅務大臣節制。民國以來，財政部稅務處（今改爲關務署）監督總稅務司，統轄各地海關，其行使海關監督權之方法有二：第一經總稅務司間接對於各關稅務司下命令，第二直接對於各地海關監督下命令，因此關係，各關稅務司，祇直接受總稅務司之指揮，而各關監督則祇直接受稅務處之命令。結果中央之關稅行政機關，爲稅務處及總稅務司，各地之關稅行政機關，爲各關監督及各稅務司，此項二重制度，實我國海關所具之特點也。但此就制度而言，實際上稅務人事，均在總稅務

司一人實權之下，至各地海關事務，則概由各關稅務司經辦，監督一職，雖有與稅務司協同管理稅務之規定，而實際上僅專理稅款之收入耳。此海關制度沿革大概也。

二 常關之沿革 常關之設，所以護查出入，課征商稅也。周禮司關之官，職掌政令之厲禁，而非以征課取財爲目的。漢武太初間。始設榷關，東晉至陳，關津林立，淮水以北，大小以百數十計。京畿附近，設有石頭方山等津，稽察荻炭薪魚之屬，十分稅一以入官。時代愈進，國用日增，於是關市市門之稅，代有設置。自唐逮宋，州縣皆置務關^①。至於元初。乃有燕京等十路征收課稅使之設，旋復設立征收課稅所。明初關市之征尙簡，宣德間方有鈔關，其後增置漸多，橋梁道路，所在皆關，商民甚以爲苦。清初門關之稅，有戶工兩關，分隸戶工二部，卽近所謂常關是也。常關之制，約分三種：（一）五十里內常關，以辛丑和約之故，屬於稅務司兼管。（二）五十里外常關，向由監督管理。（三）內地常關，亦由中央簡放監督，專理其事，常關之制，民國成立後，多沿清末之舊，雖小有更易，然大致無殊也。

國府定都南京後，始於十六年頒布裁撤國內通過稅條例。常關稅爲對於國內水路通行貨物所課之稅，足以阻礙商業，故亦在應裁之例。自二十年一月一日通令裁釐後，各常關稅，亦均先後裁撤矣^②。

① 務關課征行者商貨，謂之過稅，每千錢算二十；居者市觀，謂之住稅，每千錢算三十。——見馬氏通考征權考。

② 五十里外常關及內地常關，均於二十年一月一日明令裁撤。五十里內常關，於同年六月一日明令裁撤。

第四節 關稅之沿革與現情

關稅爲對於出入關界之貨物或商船所課之各稅也。其中要者。爲進出口稅，茲分別就其沿革及現情抒述之。

(甲)海關進口稅

海禁未開以前，外國貿易，僅行於廣東一省，進口貨物，大率託詞貢物，而關稅僅有內地關稅之一種。沿岸貿易，亦適用同一之稅則，然其稅率並不公示於商民，故經征人員，得以意爲輕重。自道光二十二年，締結中英江寧條約，開廣州等五口爲商埠，俾英國商民居住通商，應納進口出口貨稅餉費，由部頒發曉示，英商按例交納。又議定英國貨物，自在某港按例納稅後，即准由中國商人，徧運天下，路經稅關，不得加重稅例，只可照估價則例若干，每兩加稅不過某分等語^①。此種議定，實啓協定關稅之兆，前項稅率議定進出口貨物，均照從價百分之五；惟主要貨物，則按從量百分之五納稅。施行以來，物價低落，從量稅率，漸見過重。咸豐八年，締結中英天津條約，約定修正稅率，是年十一月，續訂中英通商章程。新稅則以從價百分之五爲準，而爲從量稅之規定。其稅則所未載而非免稅之貨物，課從價百分之五。至免稅品及禁制品各種，亦爲章程所明定。此第一次稅率修正之情形也。實行以後，因免稅貨品範圍廣汎，漏稅之弊滋生，有稅物品，價值昂貴。前定從量稅率，平均計算，僅百分之四左右。光緒二十七年，議定辛丑條約，關稅爲賠款擔保之品，進口稅率，改爲

① 見條約第十款內第二條

切實值百抽五。從前免稅物品，除少數外，悉照百分之五課稅。前定從價稅，亦改爲從量稅^①。二十八年，英德日本西班牙奧大利荷蘭等國委員，會於上海，協議續修進口稅則，後因俄法意三國，另生意見，未能定議。此第二次改正稅率之情形也。

民國元年，依照條約十年修改之期屆滿，我政府曾向各國公使聲明，欲再行修正之意。各國初以民國未經承認，不允交涉。嗣民國業經承認，而法俄三國又提出種種條件，不允遽行修改，遂致擱延。民國七年，因我國參戰需款，各國始允修改關稅。此次修改，係以民元至民五之五年間平均物價，爲新稅則貨值之標準，僅得值百抽三·五，未能實征值百抽五也。此爲第三次之修改。民國十一年，又有第四次修改。此次修改，距上次修改，僅逾三年，而得再議者，其因有二：（一）七年修改稅則時，曾經聲明歐戰停止後二年，再加修訂。（二）華府會議，關於我國關稅，協議三步辦法，第一步修正進口貨價，切實值百抽五；第二步進口普通貨品增二·五附稅，奢侈品得再增二·五，第三步裁釐加稅抽一二·五。是屆修改稅則，即係第一步辦法，以最近六個月之平均市價，爲稅則貨價之基礎。此進口稅率爲值百抽五均一制之沿革也。

民十五年時，南北始有內地稅及二·五附稅之制。所謂內地稅制者，即進口貨物於納進口稅之後，屬普通品者，須納百分之二·五內地稅，屬奢侈品者，將再加百分之二·五，合成百分之五，與正稅稅率相同。是項內地稅制度，導源於廣州，因滬上五卅慘案及廣東沙基

① 計算之法，根據 1897—1899 三年間各商品平均之價值。

慘殺發生，舉國排斥英貨甚力，英國爲緩和民氣起見，暗示承認此項內地稅制辦法。後北方亦接踵舉辦二·五附稅。考二者名稱雖異，征收辦法實同，不過內地稅係出於自動之方式；而二·五附稅，則係沿襲華府關稅條約而成耳。

民十六年，國民政府移都南京，首採自動宣布關稅自主之方針，不經與各國協商廢除之手續。當時設立關稅自主委員會，以司籌備之責。七月頒布國定進口關稅暫行稅則，按貨品之性質，分爲四級，定於九月一日實施。公布之後，適因軍事驟起，未能實行。十七年夏，國府以統一告成，對於國際交涉，改採協商各國廢止舊約之方針。一年之內，與美德比意英法等國所訂新約，均適用關稅自主之原則。十七年十二月頒布海關進口稅則，定於十八年二月一日施行，內分七級，最低爲值百抽七·五，最高爲值百抽二七·五。

此項稅則，係合併舊時正稅稅率（指向來值百抽五之正稅而言）及關稅特別會議所提七級附稅稅率^①而成。在例外者，僅捲烟及煤油二項，蓋因捲烟煤油，早行特種消費稅，故於正附稅值百抽七·五外，再加上特稅稅率，卽爲新稅則之稅率。概括言之，此種進口稅則，係綜合舊時正稅稅率及七級附稅稅率與夫捲烟煤油新增之二·五附稅及特稅而成之稅率，以自動之方式公布之，謂之海關進口稅稅則。就其性質言，多屬根據成案，實非完全自主之國定稅則也。

① 關稅特別會議，舉行於民十四年冬。英美日專門委員修正附稅稅率，最高附稅定爲三二·五，最低定爲二·五，分爲七級。例如燕窩，舊時正稅爲值百抽五，按七級附稅稅率表，列於甲類，爲值百抽二二·五，故新稅率爲值百抽二七·五。

吾國關稅自主，自民十七年後，各國新約，除日本外，均已承認。嗣經政府與日本幾度磋商，乃於十九年五月正式締結互惠關稅協定，至是關稅自主，始全為各國所承認。十九年冬，頒布現行稅則，定於二十年一月實施。內定米麥書籍等免稅，最低稅率，為百分之五，最高稅率，為百分之五十，計分十二級：

第一級	百分之五
第二級	百分之七·五
第三級	百分之十
第四級	百分之十二·五
第五級	百分之十五
第六級	百分之二十
第七級	百分之二十五
第八級	百分之三十
第九級	百分之三十五
第十級	百分之四十
第十一級	百分之四十五
第十二級	百分之五十

上述稅則，為關稅自主後第一次之稅則。雖自稅率及政策觀之，遠勝於昔日值百抽五之均一稅制，然因有民國十九年之中日互惠關稅協定，自主精神之表現，尙受有限制。二十二年五月，適中日關稅互惠協定施行期滿，乃將進口稅則，予以修正。此次所更改者，不僅在稅率之提高，即單位之變更，品目之增補，亦與舊稅則相異之處

甚多。茲就稅則修正之內容，摘要言之。第一，此次修正進口稅則，實質上稅率多已提高，特別對奢侈品，提高尤多，此可於新稅則中絲及絲織品之稅率，及食品中之海參魚翅燕窩咖啡啤酒等稅率見之。故自財政上言，海關稅收之增加，自無可疑。第二，此次修正之進口稅則，對於棉布及其製品，人造絲及其製品等，均予提高，而以人造絲類稅率之增加為尤多。凡屬人造絲或人造絲夾其他植物之纖維，進口稅率，概由百分之四十五左右，一律增至百分之八十。針織綢緞及蠶絲，亦由百分之四十五，增至百分之八十。即此足見政府寓有保護國內產業之意。此外新進口稅則，對於機器及機器工具之稅率，一仍十九年之舊，自從價百分之五十五不等，此項機器，包括農工業所必需之農業機器，紡織機器，發電機，發動機等。此亦是見政府具有發展國內產業之意。概括言之，吾國現行之新進口稅則，以收入為主旨而兼寓有保護之意，衡之以前所有，實質上固甚有進步，第品目過多(六百七十二種)，行政費鉅^①此今後修正稅則時所宜注意也。

(乙)海關出口稅

吾國出口稅率，亦為值百抽五，導源於道光二十二年之中英商約。咸豐八年，天津條約第一款內載：此次新定稅則，凡有貨物，僅載進口稅則，未載出口稅則者，遇有出口，皆應照進口稅則納稅，或有

① 吾國海關行政費，在關稅自主前，約佔關稅收入百分之十五，近年關稅收入銳增，依最近海關開支統計，約在百分之十左右。按英國海關開支，僅約佔關稅收入百分之二(見 Silverman: Taxation P. 82.)即此可見吾國海關行政費之鉅。

僅載出口稅則，未載進口稅則者，遇有進口，亦皆照出口稅則納稅。倘有貨物名目，進出口稅則，均未載，而又不在免稅之列者，應核估時價，照值百抽五例徵稅等語。此乃明定之出口稅率，七十餘年來，繼續沿用，未經修改，其間物價已變化多端，故各貨稅率，征值百抽五之從價稅者，隨時估價，尚屬名副其實，至從量稅，則以七十年前估價為根據，實際上僅百抽一或值百抽二之譜耳。近年所增加者，為出口內地稅，凡出口貨品於納出口稅外，一律另征百分之二·五內地稅，其起源之歷史，與進口內地稅同。

我國在江寧條約以前，雖於外國貿易，未有海國稅之設定，而沿岸貿易，凡通過之貨物，均課以出口稅。迨江寧條約實施後，輸往外國之貨品，固已課一定之關稅，然商船內所載之貨物，將輸運於內國沿岸，抑將運於外邦，一時無從查明，遂課以同一之稅額，以免生避重就輕之弊。是項沿岸貿易出口稅，即土貨在國內由此口運至彼口所征之稅，換言之，即國內通過稅之一種也。近年來，亦帶征沿岸內地稅，其發端與出洋土貨之出口稅所帶征之內地稅相同，稅率亦為值百抽二·五。

歐洲各國，在中古以前，出口稅與進口稅同一盛行。自十七世紀後重商主義勃興，深信輸出貿易之發達，為吸收現金之主因，於是相率廢止出口關稅，以資獎勵。近世文明各國之政策，國內貨品，十之八九，已行無稅輸出之制。其尚有出口稅者僅二：（一）本國貨品，處於獨占或生產最優越之地位者；（二）本國工業原料以及種類稀少之物品。前者依租稅轉嫁之原則而設；後者為防外人收買及保護需

要而設也。吾國出口稅一項，昔佔海關總稅收三分之一，處此財政困難之時，自不易言廢除。且吾國產業尙屬幼稚，亟待設法保護，而出口貨品，十之八九爲工業原料，設不徵稅，外人得以廉價收買，則將使本國資源，日就枯竭。故現行之出口稅，既不能廢除於一旦，則惟有徐予革新以救其弊。財政部爲整頓計，業於二十年提出修正案，對於從價者仍爲值百抽七·五；從量稅依照近年物價，將完稅價格，分別改訂，定爲值百抽五^①，因恐影響商業，故不欲驟增至七·五也。此項提案及稅則，由立法院修正通過，已於二十年五月公布施行矣。

出口稅則，經此次修正之後，從負擔之分配言，雖稍平允，然自出口貿易之發展言，則又多可議，蓋因此次修正，除極少數得維持舊率，或略享減稅之利外，其餘大半較舊稅遠高，在吾國今日出口稅不能廢除之情形下，實宜就出口貨品之性質，多予以顯著之差別或豁免，庶可期於出口貿易之發展無礙也。

(丙)陸邊進出口稅減稅之取消

就沿革言，陸路邊境貿易，遠在海路貿易之先，清初雖申海禁，而各邊以有藩屬爲之屏蔽，迄未明立禁條也。陸路進出口稅，各因特別之理由而定，較諸普通進出口稅爲輕，故特揭出抒述之。

(一)中俄陸路進出口稅 中俄陸路貿易，濫觴於康熙二十八年尼布楚條約。雍正五年，又締結恰克圖條約，選擇恰克圖尼布楚適當之地，建房互市。乾隆時復締約，以恰克圖爲商場。咸豐年間，

① 製成品有不便增價者，則仍照正附稅原額規定；其新經政府核准減低稅率者，亦予維持現狀。

始定伊犁塔爾巴哈台兩地之通商。繼因中俄條約，開黑龍江松花江烏蘇里河水路之貿易。後依中俄續約，並開庫倫，張家口，喀什噶爾三地之通商。以上三地，均無納稅之規定。惟往來通商。祇能照條約所限定之路線耳。同治元年，改訂陸路通商章程，兩國邊界貿易，在百里內，均不納稅。惟俄商運貨至天津，應納進口正稅，按照各國稅則，減三分之一，在津交納。其酌留張家口之貨，仍在張繳一正稅。如從天津運貨，由水路赴南北各口，則應補足三分之一稅銀。按中俄通商，雖溯自康雍，而陸路課稅，則自同治元年之通商章程始。在光緒七年條約中，雖有改約明文，然迄未加以修正。其後光緒末年，我國於吉黑兩省之要地，設立稅關，哈爾濱，三姓，拉哈蘇蘇，瓊瑋等關，均照海關稅率。此外如滿洲里及綏芬河兩關及東清鐵路運輸進出口物品，均照正稅三分減一。至於蒙古及新疆天山南北路，其陸路貿易，尙未徵稅，則仍如故也。

(二)中日陸路進出口稅 民國二年，因日本援引最惠條約之故，規定鐵路運載通過滿洲朝鮮之貨物，照海關稅率三分減一。此種減稅，僅適用於鐵路運輸通過國境之物，其間島以北之貿易，則不得減稅。

(三)中法陸路進出口稅 我國滇桂等省，與法屬越南毗連，光緒十二年，中法締結通商章程，凡進口之貨，經雲南廣西邊關時，按照通商稅則減五分之一，收納進口正稅。其稅率未載之物，概照值百抽五征收。翌年續訂商務專條十款，改定進口貨物，照通商稅則減十分之三。出口貨物，照通商稅則減十分之四。二十一年，又改訂商

務專條，稍有更正，然稅率仍係照前所訂也。

(四)中英陸地進出口稅 英屬印度緬甸，與我國雲南西藏接壤，光緒十九年，中英會議藏印續約，關亞東爲商埠，設關課稅，以五年爲免稅期，期滿再定。三十四年，中英修訂藏印通商章程，又關江孜噶大克爲商埠。以上數處，免稅期滿後，稅率久擱未議。至雲南與英屬緬甸之陸路貿易，始於光緒二十年之滇緬條約。二十二年，略有修正，其稅率與安南邊境之進口稅同。

上述各邊境進出口稅，均訂有特惠稅率。此種減稅辦法，初因運輸之艱阻而設，近因邊地日益發達，交通日益便利，減稅原因，已不存在。華會關稅條約第六條，已確定海陸各邊界劃一征收關稅之原則。國府定都南京，關稅方針，即採各地收稅平等待遇之旨，故與英美法日所訂新約，均取消特惠之減稅。自此以後，前項減稅制度，均已先後廢止矣。

(丁)子口稅及復進口稅之廢除

(一)子口稅 子口稅又名子口半稅，以其稅率相當於進出口稅之半也。設置之初，因內地通過稅如常關釐金之類甚多，外商人地生疏，完納稅項，多所不便，咸豐八年，中英天津條約，始設代償內地關稅之子口稅。繳納一定之稅額，以免納通過稅之苦，實具有抵代之性質。逮光緒二年，中英烟台條約，關於子口稅事項，規定尤詳。嗣後各國條約，亦大都類是。²⁹惟子口稅之設，係抵補內地零星稅釐之用，其貨物之免徵，以單貨相符爲憑；否則仍應照納各項稅釐。子口稅後亦帶征子口內地稅，起源與進出口稅之內地稅相同，其稅率當子

口稅之半，爲值百抽一·二五。

(二)復進口稅 復進口稅者，即對於本國土貨由此商埠運往彼商埠所課之稅也。因其稅率爲進口正稅之半，故又名復進口半稅。凡我國貨物，經過海關，運於沿岸之商港，與輸出外國課同額之出口稅。而其貨物在輸出外國之先，運入他商港時，應納出口稅之半額，卽爲此復進口稅。考此稅之性質，實爲內地通過稅之一種，專征本國土貨，與洋貨無涉。洋貨由外國進口，僅納進口稅，即可任意轉運他口，不再徵稅，而土貨出口，既納出口稅，如運往他口，又須納二·五復進口稅。是同一貨品，土貨所負之稅，較洋貨加多一次也。復進口稅，亦有復進口內地稅之帶征，稅率與子口稅內地稅同，亦爲一·二五。

以上二稅，均具有內地通過稅之性質，且足以壓迫內國之工商業，而予外商以利便。自國府裁撤釐金修正關稅後，子口稅及復進口稅二者，均於十九年杪由財政部令飭總稅務司同時廢止矣。

(戊)傾銷貨物稅

傾銷之意義，通常係指售物於國外而其售價反低於出口國內之銷售價格者而言。此種傾銷行爲，係故意利用低廉之貨價，以爭奪國外之市場。但其爲害與否，尚須視輸入國國內之生產情形而定，蓋因國外價廉品之侵入，如國內無同類或類似之產品，固無傾銷之害可言。卽有同類之貨品，而國內外價格之差額，相隔甚微，則亦不足計較。惟其程度，足以擾亂國內之市場，危害本國產業之發展，則非採行抵制之手段不可。歐西各國，多已實行課征傾銷貨物稅。其

抵制之方針，總括言之，最要者爲下舉各情形：（一）獲得本國政府或公私團體獎勵輸出津貼之商品；（二）在國外市場售價較生產成本爲低之商品；（三）出售於國外市場而其價格較出售於本國市場爲低之商品；（四）來自貨幣跌價國之商品。吾國工業幼稚，外貨廉價傾銷，自應有預防之法，以資抵制。國府根據上海商民之建議，於二十年二月公布傾銷貨物稅法，其內定有下列情形之一者，即視爲傾銷。

（1）較其相同貨物在出口國主要市場躉售價格爲低者。

（2）較其相同貨物運銷中國以外任何國家之躉賣價格爲低者。

（3）較該項貨物之製造成本爲低者。

（4）進口貨物如直接或間接受有各種獎勵金，或其他特殊利益，與中國相同貨物發生競爭，并對於中國實業足加危害者。

凡有上項情形之一者，即征之以傾銷貨物稅，其稅率以前項貨價之差額爲準。但欲確知某種外貨在吾國市場，是否有傾銷行爲，必先調查國內各商埠此種外貨目前之售價，同時又須由駐外使館代爲調查此種貨物在彼國市場之售價，始能決定，非草率從事，所能有效也。

近年來，吾國產業界要求課征外貨傾銷稅之聲，時有所聞，自二十年二月公布傾銷貨物稅法之後，二十一年十二月財實兩部爲維護國貨起見，擬進行征收外貨傾銷稅，并由兩部合組成立傾銷貨物稅審查委員會，附於財部，專司其事。最近洋米麥進口稅之課征，因各省紛紛請求，并經八省糧食會議代表之電催，業已實施。此外他種外貨，該會認爲具有傾銷行爲者，計有棉紗布疋木材魚類火柴燈炮等多

種，亦擬將予以征課。惟征收傾銷之貨物過多，手續煩雜，且多掛礙，除少數特著者外，不如就進口外貨足以阻抑我國產業之發展者，略增其進口稅率，較為便捷易辦也。

第五節 關稅之財政結果

關稅之沿革與現情，上已鈎要述之。關稅收入，近十餘年來，增加甚速，溯自前清末葉，關稅收數，自年收一千萬兩漸增至三千萬兩；北京政府時代，自年收四千萬兩漸增至七千萬兩。國民政府統一後，稅則修正，增額甚鉅。二十年一月實施現行進口稅則，收入尤增，年當總歲入百分之五十以上。較之英美關稅，僅年當總歲入百分之十四左右者，殊不可等量而觀。茲將民元至民二十二年之海關稅收數，以元計之，表列於下①：

年 份	稅收總數②(單位千元)
元 年	66,400
二 年	27,693
三 年	65,576
四 年	62,825
五 年	61,242
六 年	65,046
七 年	62,494
八 年	78,240
九 年	84,018

① 根據財政部向三中全會之財政報告；惟二十二年之數字，則為財政部最近所公布。

② 連船鈔在內。船鈔者為內外商船入港時所課之稅，又稱噸稅。其納稅稅率，按噸船之大小而有差別。

十 年	91,427
十 一 年	97,576
十 二 年	105,391
十 三 年	114,461
十 四 年	115,627
十 五 年	128,672
十 六 年	112,404
十 七 年	133,252
十 八 年	243,966
十 九 年	290,199
二 十 年	384,925
二 十 一 年	286,000 ①
二 十 二 年	339,522

關稅存放問題，昔時各國藉口外債擔保，要求將稅款之一部，存之其本國在華銀行，以達其海外貿易發展之目的。國府統一南北後，以關稅存放，係財務行政，無待與各國協商，遂將新增關稅，純歸中中央銀行。即舊有關稅，如關德奧俄賠款及內債基金者，亦已改歸中中央銀行保管，其尚歸匯豐等銀行存儲者，僅關稅項下作抵外債及賠款之一部而已。

吾國關稅，經近年之改革，已漸具現代關稅之雛形。惟海關管理之權，至今尚操之外人，內部組織，自赫德經營擘畫後，迄今已八十年，沿用舊制，未能應時代之潮流；採用最新式之科學管理方法。今後應速謀收回之方，加以改革。此外尚有兩端急應注意者：第一，沿岸貿易稅（即國貨轉口稅），為國內通過稅性質，足以妨害國產貨之發展，十六年國府所頒裁撤通過稅條例，此稅即在廢除之列，年來政府

① 此為預算數。是年關稅預算，短少甚鉅，其短少之主要原因，即為東北各關稅款（約四千萬元）之被截留。

以國庫收入爲慮，遲未實行，今後爲發展本國之工業計，應予撤廢。

第二，出口貨品之稅，除有特別目的者外，各國多已廢止，吾國爲獎勵海外貿易起見，亦宜多所豁免，庶可期與世界各國現行之制，不相逕庭也。

參 考 書

賈士毅：民國財政史（前編及續編）

關稅與國權，關稅與國權補遺

盛 俊：海關稅務紀要

Bastable, C. F.: *Public Finance*, Book 4, Ch. 7

Plehn, C. C.: *Public Finance*, Part II, Ch. 7

第八章 鹽稅

第一節 鹽法之沿革

我國數千年來，鹽法屢變，本篇第一章，討論租稅沿革，雖已略及，然語焉不詳，未能明其梗概。本章特復予以抒述，俾讀者得溯其變遷之原委焉。

吾國稅鹽之法，權輿甚早，自周禮六官，太宰掌山澤之賦，則已有鹽稅。惟所徵甚微，未有禁法也。至管子征鹽筴，禁北海之衆，無得聚庸煮鹽，於是鹽始爲官業。漢初弛山海之禁，至武帝時，從東郭咸陽之言，置鹽鐵官，終西漢之世，專賣相承。迨後光武中興，弛私煮之禁，除專賣之法，凡郡縣之出鹽多者，始置鹽官，主收鹽稅。其後明帝復行官賣，和帝時又改收稅，自是以後，終漢之世，大都循用舊制。

建安年間，官賣復興。六朝以來，經制屢更。及隋統一南北，一度罷榷鹽利。唐初因之，開元元年，始檢校鹽課，稅制復興。肅宗時，第五琦變鹽法，就山海井灶近利之地，置鹽院，藉游民業鹽者爲亭戶^①，免雜徭，煮鹽盜鬻者，則論以法。代宗至德間，劉晏爲運使，損益琦法^②，上鹽法輕重之宜，謂官多則民擾，惟於出鹽之鄉，置吏及

① 鹽民所集之處，謂之鹽亭，亭戶者業鹽之戶，卽今云鹽丁。

② 第五琦所採鹽法，爲產地分稅法，晏易之爲就場專賣制。

亭戶，收鹽戶所煮之鹽，轉鬻商人，任其所之。其去鹽鄉遠者，轉官鹽於所在貯之，商絕鹽貴，則減價以糶，曰常平鹽。官獲其利，而民不知貴。一切鹽稅負擔，概爲奏罷，商民便之。綜其法之大要，卽民煮官收商銷，實與近時所謂就場專賣者相同。晏又於淮北江南嶺南，置巡院十三，捕禁私鹽，後世捕緝私鹽之法始此。五季時鹽法浸壞，苛斂重疊，周禁私鹽，對於顆鹽末鹽，各有界分。若將本地分鹽，侵越疆界，卽同諸色犯鹽例科斷，實開後世行鹽分界之漸也。

宋初鹽法採用官方運賣之制，其後折中法制，准許商人運賣，卽所謂通商與官賣二法也。迨官賣與通商皆敝，乃變行鈔法。鈔法始於仁宗末，由范祥建議，其法令商人入錢買鈔，赴產地領鹽，任其運賣，是爲後世票鹽法之始。崇寧時，又變鈔鹽法，分爲長引短引，凡商人運鹽，限以時日，視地遠近，各給以引，是爲鹽引法所由來。南渡以後，趙開改變鹽法，置合同場，取引稅錢，此又爲引課法之始。元初設局賣引，鹽商購引後，赴場關鹽運賣，引票之法，發軔於此。政府按場地遠近，建倉貯鹽，通立綱數，設官分運，商人關鹽，依此給發，是爲綱運之法。各就所在，遴選商人，充鹽總部轄，是爲綱總之法。其後鹽價騰貴，乃又立常平鹽局，以平鹽價，似又兼行官賣之法矣。

明初招商輸糧而與之鹽，謂之開中法^①。弘治時，葉淇改行折

① 洪武三年，因陝西河南軍儲不足，乃招商輸糧，給以鹽引，謂之開中。其後各行省邊境，多用此例，故英宗時山東有納米中鹽之例；寧夏有納馬中鹽之例；成化時，河東又有納鐵中鹽之法。此項鹽法，能使商民轉糧輸邊，俾政府免飛輓之煩，故有神邊計甚鉅（詳見續通考征糧參）。

色，明法始變。收買餘鹽，補充正引，實開餘引之端。嘉靖中，王化請於官鹽不通之處，給票土商，准其運鹽，票引兼行之法，自此而起。萬歷末，鹽引壅積，商困課虧，袁世振立爲十綱，分別新舊引，按年行銷，此爲綱鹽法之所由起。統觀明代之鹽法，因革頻繁，末葉加派紛增，弊端亦因之滋多。

清初循用明末綱鹽法，招商認岸，仍明萬歷間之舊額，按引征課，蠲除加派。康熙兩代，課則劃一，浮派不加，雖循明制，而無大弊。泊乾隆時，國用浸廣，鹽課歲入五百萬兩，嗣後開報効之端，鹽務漸至敗壞。包商專引岸之利，變爲專商。道光年間，引岸之弊日深，乃先後於淮北淮南改引行票^①，無論何人，皆可領運，近於自由販運。所謂專岸之引商，概行裁革。咸同軍興，創辦抽釐之政，票商除繳票捐外，並擔任鹽釐，同治初，改票復綱，准其循環轉運。於是票商專利，仍與引商無異，而票法自此遂壞。

民國成立後，因借募外債，以鹽稅爲擔保，冀增加稅收，以昭國信，乃有籌劃改良之議。有主張就場專賣，有主張就場徵稅，改革方針，迄未決定。加以鹽商羣起阻撓，廣行賄賂，遂致黑幕重重積弊已深之鹽制，卒不能得一實際之改革。故民元後所可言者，僅民三頒布之鹽稅條例耳^②。該法化散爲整，化繁爲簡，俾數百十種不同之稅率，得以逐漸統一。第自民八以後，內戰頻興，各省軍需浩繁，以附

① 引商由官爲定其販賣區域，劃定何州何縣爲其專賣區。票商則於引鹽引地，可以自由銷售。

② 民三鹽稅條例規定每百斤徵稅二元五角，此外不得以他種名目徵收鹽稅。

加鹽稅爲便捷易辦，於是加價，食戶捐，及軍事協餉等名目，又相繼而起。民國二十年三月，立法院爲謀鹽務之根本改革，乃通過新鹽法，以就場征稅任人民自由貿易爲原則，但兩年以來，迄未實行。此歷代鹽法沿革大概也。

第二節 鹽稅之現情

一 場產

中國產鹽之場，遍各行政省，先就已設場署各區，列舉如下^①。

(一)兩淮 兩淮鹽場，凡十有五：在淮南者爲呂四，餘中，豐掘，耕角，東河，安梁，丁溪，草偃，伍祐，新興，廟灣，十一場，皆係煎鹽。

(內呂四東河二場，煎晒并行。)其在淮北者，有板浦，中正，臨興，濟南四場，皆係晒鹽。

(二)長蘆 長蘆鹽場凡二，爲豐財蘆台，均爲灘晒。

(三)河東 晒河東僅解池一場，用晒鹽法，於場內分畦開晒。

(四)兩浙 兩浙產場，計凡三十，其中蘆滙，錢清，餘姚，清泉，穿長，岱山，定海，北監，南監，衢山，鳴鶴，兩浦，袁浦，青村，十四場，係晒製，雙穗，上望，玉泉，長亭，杜濱，黃巖，長林，大嵩，八場，晒煎兼行；餘如三江，東江，金山，崇明，許村，黃灣，鮑郎，海沙，八場，則係煎鹽。

(五)山東 山東鹽場凡六，爲永利，王官，濤維，萊州，金口，石島，均係晒製。

(六)福建 福建共有七場，爲莆田，前下，滄美，山腰，蓮河，詔安，

① 十八年鹽務年鑑

浦南，亦均係晒鹽。

(七)東三省 東省共有營蓋，錦縣，興綏，北鎮，盤山，復縣，莊鳳，莊河，八場，均係灘晒。

(八)兩廣 兩廣鹽場，共十有七，除三亞，白石，雙恩，三場煎晒並行外；其餘如烏石，博茂，電茂，惠來，招收，隆井，海山，海甲，小靖，石橋，墩白，大洲，碧甲，淡水，十四場，均係晒製。

(九)四川 四川鹽場凡二十七，爲雲陽，大寧，開縣，彭水，奉節，大足，忠縣，萬縣，井仁，資中，鄧關，富榮，犍爲，樂山，鹽源，綿陽，簡陽，三台，南閬，射蓬，射洪，樂至，蓬中，蓬遂，西鹽，南鹽，中江，皆係井水煎晒。

(十)雲南 雲南鹽場凡十有三，爲黑井，元永井，阿陋井，白井，喬後井，喇鷄鳴井，雲龍井，磨黑井，按版井，香鹽井，浪井，益香井，石膏井，均係煎鹽。

十八年度各區產鹽統計表(單位千擔)

兩	淮	10,874
長	蘆	5,096
四	川	6,398
兩	廣	4,002
兩	浙	4,474
山	東	5,578
福	建	3,118
東	三	4,051
河	東	2,030
雲	南	429
共	計	46,950

上表所載各區，均已設有場署，其他產鹽甚富之地，在陝甘者，計十有八。其中屬於陝西者，有滷泊灘，鹽池凹，內富灘，上下鹽灣等地；屬於甘肅者，有白墩子，小紅溝，鹽井鎮，鹽關鎮，甘鹽鎮，惠安池，花定池，青海池，蘇武山，白土井，馬連泉，哈家嘴，紅灣池，鹽池堡，各地。內中如滷泊灘上下鹽灣，係刮土淋煎；鹽井鎮，鹽井關，係井水煎製；花定池，青海池，蘇武山，均係人工撈取；其餘各地，均爲淋晒。此外如山東之青島，福建之韓厝寮，江陰各區，湖北之應城，以及蒙古新疆西藏各處，亦均有製鹽，且產量甚鉅。

吾國製鹽之法，向分晒與煎二者，就鹽質之優劣，滷耗之多少，成本之輕重言，類多煎不敵晒。就全國之產數言，晒製亦遠多於煎製。按全國產區，除四川雲南，或係鑿井淋煎，或係採礦釜製，均屬具有天然形勢，不能改晒外，其濱海各區，如長蘆，東三省，山東，福建，四區，則早已無煎鹽之存在。內地如河東一區，自昔卽係晒鹽，故論廢煎區域，現惟兩廣兩淮兩浙而已。然兩廣現存煎灶，不過少數，大多部分則在於淮南兩浙。民國初年，財政部對於淮浙各場，煎鹽產額，曾有分年遞減限期淨盡之令，惜未實行。近年煎鹽成本益貴，灶戶生計甚絀，鹽價增高，私銷充斥，民食國課，均受其害。救濟之方，實宜消滅貴鹽，推廣賤鹽，使鹽本減輕，而後鹽價易平，稅率可漸臻劃一。

鹽貯場中，雖有場員爲之監督，其偷漏情弊甚多。欲絕場私，必使產鹽顆粒歸坨。兩淮鹽場，最近由運署建造官鹽坨十餘處，以供鹽產堆藏，實爲杜私要着。長蘆一區，亦已收建坨之效。其他如兩浙之廠，山東之官坨，四川雲南之公倉，形式粗具，但全區各場，多未

館一一遍設也。此外各區，其灘池產鹽，率無儲鹽之建築物。處處堆鹽，漏私甚多，故欲遏場私之弊，建坵收鹽，實不可緩。

二 運銷

現今運銷制度，多沿明清劃區配銷之舊，運有常經，銷有定額。其運鹽辦法，就現情言之，多爲商運，官運區域，僅有吉林黑龍江等省，福建數年前爲官運，現亦改制。民運區域，則有山東東岸之十八縣及日莒兩縣，他如湖北之應鹽，內蒙古之蒙鹽，山西中部之碛鹽，亦多係民運民銷。此外幾無不屬於商運區域。惟運商類別甚多，有專商，租商，包商，自由商等之別：凡一區域內，由某一鹽商或若干鹽商承運或承銷者，謂之專商。專岸之商，率有鹽票引照等項。凡直接向鹽務機關租辦某區域內之運銷者爲租商。其包辦者，則爲包商，如在一區域內，無須執有鹽票引照或諭單等件，任何人可照章繳稅運銷者，普通謂之自由商。此數者之中，有認運不認銷者，有認銷不認運者，性質不一，情形極爲複雜。

關於鹽商之引票^①，吾人尤不可不略悉現情。按鹽商有引權者，現僅止兩浙，長蘆，山東三區。而三區之中，如兩浙之溫處寧台等處，蘇五屬之上海，長蘆之津武汝光等岸，山東之舊隸官辦各縣，又皆係包商，非盡屬引商也。有票權者，亦止淮南四岸，淮北票權，業於民國五年取消。此外若福建，兩廣，河東，四川，雲南，均爲包商；陝甘，晉北，口北，皆係自由區域。淮北自民五取消專商票權，業經改爲自由買賣。東三省則向爲自由買賣，非特無專商，抑且無包商，故從前

① 參考左潛直 鹽法改革問題之釋疑與闡議——見民二十年四月二十六日大公報

稅收之旺，非關內各區所及。蓋包商之制，雖無引權票權，然佔據銷岸，壟斷鹽利，其弊固與專商相同也。

鹽稅多寡，視乎鹽銷之淡旺，故欲稅收豐裕，必定疏銷之計。吾國各地鹽產，向有一定之行鹽區域，不得越界侵銷。例如兩淮所產之鹽，行銷湘鄂皖贛四省^①，即所謂湘鄂西皖四岸。此外尚有江蘇之外江內河食岸，近場五縣及南六岸，為專銷淮鹽之區；山東之臨沂等六縣，則淮魯并銷；河南之汝光十四縣，則淮蘆并銷；江蘇之常陰沙，則淮浙并銷。兩浙所產之鹽，行銷區域為全浙，安徽之綱地七縣，引地一縣，江西之綱地七縣，江蘇之引地二十三縣，滅地三區兩縣，以及淮浙并銷之常陰沙。魯鹽行銷之地，為山東東岸八十三縣，東岸十八縣（為魯鹽民運民銷區域），河南之歸德九屬，江蘇之徐五屬，安徽之宿縣渦陽，以及淮魯并銷之臨沂等六縣。長蘆之鹽，行銷於河北之平岸津岸河北岸永七岸，河南之豫岸五十五縣；此外尚有河南汝光十四縣，為蘆淮并銷之區；鞏孟八縣，為蘆潞并銷之區；察哈爾熱河之北部，為蘆蒙并銷之區。就以上所舉之例，即可見銷區劃分之一斑。此種劃區配銷，使行鹽有定域，固疏銷之一法。第行銷有遠近，製鹽之成本有低昂，銷區分割，犬牙相錯，越境侵銷之弊，自易沿之而起。

舊制全國各區，皆有規定之銷額，但人口時有增加，岸情亦多變易，故此種規定，應時予以修訂，始能與實際相符。各區規定之銷額，

① 湘鄂皖贛四省，亦非均銷淮鹽，例如鄂有襄陽等三十縣，湘有澧縣等六縣，為川淮并銷之區；江西有綱地七縣，安徽有綱地引地，為浙鹽行銷之區。

自民國六年修正後，直至民十八年始重行規定。茲將民十八年規定之各區銷額與實銷數，表列於下，以資參證。

十八年規定各區銷額與實銷數比較表(單位千元)

鹽 區	規定銷額比額	實 銷 數
兩 淮	7,496	5,908
兩 浙	3,452	3,512
山 東	3,076	4,736
長 蘆	3,830	2,842
日 北	273	213
東三省	4,598	4,537
河 東	1,351	996
晉 北	374	372
花 定	280	
四 川	5,920	6,638
雲 南	725	414
兩 廣	4,660	4,612
福 建	3,000	1,627
合 計	39,035	36,437

三 稅率

清代鹽稅稅率，至不統一，中葉以後，各省附加漸多，名目以數百計，輕重互異，因之稅制遂紊。民國三年，財政當局加以整頓，劃一稅率，規定每百斤徵稅二元五角。民國七年，又經一度之修正，規定每鹽百斤，課稅三元。此種改革，固化繁為簡之法，第嗣後因內亂頻仍，各省多截留鹽稅，增加附捐，以供餉糈，增加之數，往往超逾正稅。國民政府成立後，對於鹽務，加以整理，由中央通令，各省鹽稅概由中央核收，以期漸臻劃一。十九年國府又明令各省將地方鹽斤附捐，改由財政部統一核收整理。自此次劃歸中央核收整理之後，財政部

乃於二十一年七月提出整理鹽稅稅率案，謂現行鹽稅稅率，係用等級法，各區輕重平等，易啓侵銷之弊，擬將鹽稅局部加以整理，重稅區域，並不議加，輕稅區域，酌量予以提高，以期增稅收而杜侵銷。此項提案，比經中政會通過實行。

吾國鹽稅負擔之不均，不僅由於正稅稅率之採分等制，民八以後，國家多故，各省紛紛附加，亦促成稅率輕重懸殊之要因。例如上海租界，稅率每擔連中央正稅及地方附稅計之，不過三元零五分，而上海南匯川沙每擔正附稅則爲七元一角，相差一倍。皖南正附稅爲九元一角，西鄂湘三岸爲十元至十二元，較之上海租界之稅率，相差則兩倍有餘。舉富饒著稱之上海租界，與貧瘠之皖南較，負擔失平，尤爲昭揭。再就魯鹽言之，東岸十八區之稅率爲九角，而魯鹽之銷於徐五屬者則爲四元三角，此外長蘆與河南，亦相差甚鉅。因此稅率之輕重懸異，故二十一年七月之整理鹽稅稅率案，即著重於減輕此種差異，例如上海租界之稅率，每擔增加一元四角五分，合之爲四元五角，長蘆之鹽稅，每擔增加七角，合舊有之三元三角，則爲四元。故此次整理結果，約言之，即爲輕稅區稅率之增加。

鹽稅經此次整理之後，自財政方面觀之。成效頗著。二十二年十月，財政部長宋子文又提議整理稅率，以爲鹽稅之不均，因襲已久，欲求整齊劃一，決非一蹴可幾。前次之整理，僅稍去其參差之太甚，宜再將各區內之參差不齊者分別增減，採取漸進主義，以達均稅之目的。此項提案，亦已經中政會通過實行。總括言之，年來政府對於鹽稅稅率之整理，減低者少，多從增加中求平衡，結果稅收雖增，而一

般貧苦人民之負擔則日重。鹽爲人生日常必需之品，非宜於課特種消費稅之物，現世各國，如英比瑞典，已採無稅主義。即戰後財政困難之德國，亦於1927年廢除。吾國權取鹽利，沿自古昔，國用所資，自不易言廢除，但過高稅率，宜求減低，庶不致滋累一般貧民也。

吾國鹽稅，在前清時，由各省自行征收，鹽務收款之報部者僅十之二三，故全國鹽款收入之總數，究爲多少，無自稽考。自清末試辦鹽款預算，各項款目，始稍有頭緒，每年收入，漸有增加之傾向。民國二年，善後借款成立，以鹽稅爲擔保，於是因條約之關係，征收方法，不得不整頓改良，而鹽稅之收入，亦因之年有增加。近年以來，因稅率提高，行政整理，鹽稅收入之增加尤多。茲將民元以來之稅收總額，表列於下，以資參證。

歷年鹽稅收入表(單位千元)

年 份	稅 收 總 額
民國二年	19,044
三年	68,475
四年	80,503
五年	81,065
六年	82,246
七年	88,394
八年	87,823
九年	90,052
十年	94,883
十一年	98,107
十二年	90,507
十三年	97,909
十四年	91,931
十五年	92,059
十六年	82,906
十七年	65,565
十八年	78,763
十九年	127,862
二十年	162,875
二十一年	140,420
二十二年	156,659

四 精鹽

精鹽製造，始於民國初葉，因其時，通商口岸，洋鹽銷行日廣，精潔爲國人所樂用，於是思抵制外貨者遂起而做製之，創始者爲久大精鹽公司，開辦於民國三年，經營頗能獲贏，因之繼之而起者頗多。其製造之法，係先將原鹽溶化濾清，抽入水櫃，置鍋熬煎，再烘乾過篩，裝包入倉，以備運售。吾國鹽產，以東三省及長蘆爲較廉，故精鹽事業，亦多創始於此區。

精鹽之製造，主旨在抵制外貨，外貨多以通商口岸爲限，故精鹽之行銷，亦祇限於通商口岸。而其稅率之高低，則因各行鹽區域之鹽稅稅率高低而異。精鹽之基本稅率，昔規定每擔爲二元五角，但凡運往鹽稅稅率在二元五角以上之各通商口岸，仍照該地原有稅率分別加徵，其在二元五角以下者，則按二元五角之數計算。近年以來，鹽稅稅率加高，因之精鹽稅率，亦有所變更。現行精鹽稅率，天津正稅爲三元七角，連附稅及登記費計之，共八元八角有餘；上海正稅爲三元二角，合附稅及登記費爲六元三角，九江正稅爲四元五角，合附稅及登記費爲十三元二角；長沙亦十三元零。最近財政部將鹽稅課稅衡量之司馬秤，改用市秤^①，鹽秤改小，而稅率仍舊，是無形中稅率又已加重矣。

第三節 鹽務行政

吾國鹽務機關，昔分爲行政與稽核兩項：關於行政機關方面，執

① 司馬秤 100 斤，等於市秤 127 斤，改秤不減稅，是等於加稅百分之二十七。

行及監督鹽務之最高機關爲鹽務署，其職務之要者，規定爲建築倉坵，編練場警，辦理緝私，管理運銷，及發給引票等事項。此外在產鹽區域設鹽運使，爲管理鹽務行政之機關。（如產區甚廣，並設置運副。）其主要職務，均規定爲辦理場產，運銷，緝私及征收灶課事項。行鹽區域，不在產區之內，則設置權運局，管理鹽務行政事務。

稽核機關之設，始於民國二年，蓋本諸大借款之合同第五款，於是年四月一日成立，其目的在整理鹽稅，保障外債。按稽核總所，直隸財部，其職務爲監督各分所，將稽核分所章程內所述之攤還外債額數，按月撥解財政部指定之銀行，及查察鹽務署所屬機關人員，有無舞弊情事，此外對於增裕稅收，或防止私鹽，得向鹽務署作整理或改良之建議。至產鹽區域之稽核分所，其主要職務，則爲征收區內鹽款，監理秤放及保管鹽稅事項。

國民政府成立，財政部曾將稽核所裁撤，旋因稅收頓減，次第恢復。繼又以各省緝私，疲玩不振，乃將緝私部分，移交稽核所辦理，於總所內設稅警科，並練稅警團，其各地鹽巡，昔由運署管理者，均改歸分所管理。最近又實行統一鹽務行政，裁撤運署，歸併於稽核所內。此後全國鹽務，將共分十一行政區，概由稽核機關兼辦。此種改革，自稅務行政方面觀之，亦樽節支出之法也。

鹽在吾國，既爲課稅之物，則凡不經納稅之手續，而買賣者皆謂之私。鹽之行銷區域，均有一定之範圍，其侵越行鹽區域者，亦謂之私。故查緝私鹽，爲重要之鹽務行政，運使運副權運局各區域內，昔均設置緝私局，專任緝私事項。私之名目甚多，而綜其所自出，約有

三端，即硝私^①，洋私，場私是。硝私盛於冀豫各縣，洋私盛於通商口岸，而其數皆遠遜於場私。場私之起，由於歲有餘鹽，灶戶無所獲利，乃與梟通以售私；商人因加稅甚重，不勝其困，乃勾串廠卡以夾私；行銷各有區域，運道遠近，稅率重輕，又各不同，商貪越界售私以獲利，乃有鄰私，此外尚有販私，護私，放私等弊。販私云者，即緝私營借緝私之名，在產鹽地，購買多數私鹽，運往銷地而售之之謂。所謂護私，即與私販勾通，凡在管轄境內，任其恣賣分銷之謂。放私之弊，尤為頻見，其法當大幫私鹽過境時，先數日由私販報明緝私營，納賄若干，至私販與緝私營對壘時，則故意棄下數船鹽斤，以為緝私營要功之地。此三者皆為緝私營所生之弊。因緝私營此種舞弊，故緝私遂每為人所詬病。近年以來，緝私隊屢經改革，現已改歸稽核所兼管。在現行制度之下，為保護稅源之計，固不得不有緝私之設，蓋不緝則私鹽充斥，私鹽充斥，官銷疲滯，則稅課受損，而負擔亦將愈有不均之弊矣。

第四節 新鹽法中之重要改革

吾國鹽務，積弊相沿，為時已久，而考其弊根，則在於專商引岸，蓋官視商為利藪，商得官為護符，官商勾結，則改革莫之能行。二十年國民政府立法院通過之新鹽法，關於原則上之規定，採用就場徵稅自由買賣制度，百年來專商引岸之弊，為之滌除淨盡，倘能實行，誠鹽

① 硝鹽產地，多在黃河以北，居民刮土淋煎，將硝提出，售於官硝廠，鹽則多私自賣。

雖官硝局於收硝之時，按額帶收硝鹽，給以定價，然實際上仍多私自恣賣。

政上一大改革也。茲就其改革方面之要點言之。

(一)破除專商 新鹽法第一條規定鹽就場徵稅，任人民自由買賣，無論何人，不得壟斷。按此制經政府許可者所製之鹽，一律交歸政府管理之倉坵，俟徵稅後而後賣出之，一任人民自由貿易，不加限制。昔時所有引商包商官運官銷及其他類似制度之法令，一概予以廢止。

(二)整理場產 新鹽法中關於場產整理方面，其要點有三：(1)第十二條規定凡產少質劣成本過重或過於零星散漫之鹽場，政府認為不適當者，得裁併之。根據此條，則煎鹽之成本過高鹽質劣下者，即不由自由競爭而消滅，政府亦得予以裁併。(2)政府於鹽場適宜地點，建築倉坵，以為儲鹽之用，凡製鹽人製成之鹽，應悉數存儲政府指定之倉坵，不得私自存儲。按管理場產，自以建築倉坵為要務，使鹽均能歸坵，則可以防私而保稅。(3)鹽場設置鹽質檢查員，凡鹽存入倉坵前，應經鹽質檢查員之檢定，不合食鹽標準之鹽，應另行存儲，所以重民食而杜攙雜也。

(三)劃一稅率 新法中規定食鹽之標準，以含百分之九十以上氯化鈉者為一等鹽；含百分之八十五以上者為二等鹽，未滿此者不得作為食鹽。所定稅率，食鹽每百公斤，一律徵稅國幣五元，不得重征或附加。此外漁鹽每百公斤徵稅國幣三角，工業及農業用鹽，一律免稅。並規定秤放時，除實在皮重外，不得有加耗等名目。整齊劃一，較之現行稅率之差異懸殊附加重疊者遠勝。

(四)改革鹽務機關 新法規定中央設鹽政署及稽核總所，直隸

於財政部。各產鹽場區，設鹽場公署及稽核分所，分別隸屬於鹽政署及稽核總所。鹽政署及所屬之機關，掌理鹽務行政，場警編制，倉坵管理，及鹽之檢驗收放事宜。稽核總所及所屬機關，掌理鹽稅征收，稽查鹽斤，收放及製造報告事宜。新法所規定之組織，與現行者大體無殊；惟因既採就場徵稅任人民自由貿易之原則，故行政方面，除編制場警以供稽查外，在各區固無設立緝私局之必要。即銷鹽各省，亦無須設立鹽政機關，故均予以裁減，惟於各產鹽場區設鹽場公署而已。至稽核方面，除裁除各銷鹽區域所置之稽核員一人外，其規定各場區設稽核所，與現行組織同。

綜括言之，新法採就場徵稅制，一稅之後，任其所之，滌除積弊，實爲良法。財政當局，以新法果行，慮鹽稅之稅收或有損失，故不肯輕言改革，實則果行新法，稍假時日，鹽稅收入，將有盈而無絀，不必多所顧忌也。

吾國鹽稅占總收入百分之二十二左右，且有債務關係，廢止絕不易言。今後專商之壟斷漁利，緝私之疲玩舞弊，稅率之過於苛重，萬無長此因循不改之理，如欲澈底滌革，自宜以就場徵稅爲歸宿。但採行就場徵稅，須先建築倉坵，以爲儲鹽之用，否則場私必多，稅收將受影響也。

參 考 書

賈士毅：民國財政史（前編及續編）

財政部鹽務署：鹽務年鑑（十八年）

第九章 烟酒稅

第一節 烟酒稅在各國財政上之重要

現代各國，課征貨品消費稅，均選擇少數特種物品課之，非如吾國昔時釐金之物物課稅也。吾人日用之物，消費甚廣，而又宜於課稅者，厥維烟酒。蓋二者為消費大宗，不第非生活必要之品，且有害生理之健康，課之以較高之稅，本寓禁於征之意，亦不患其消費之因而減落。且烟酒為奢侈品，課之以稅，使一班無直接之稅負者，亦可令其工資中之經濟剩餘，得負擔少許之稅。故由財政原則觀之，實為良好之稅源。

重課奢侈稅，為近世財政上之趨勢，烟酒二項，為奢侈品中之要者，故各國多重課之。設就近年各國之烟酒稅率觀之^①，英國烟稅中最高稅率，為值百抽 465，酒稅中最高稅率，為值百抽 800。美國烟稅為值百抽 63，酒在未禁前，稅率為值百抽 87。日本烟稅進口稅率，為值百抽 355。意大利烟稅率，平均約值百抽 300，即此可見各國稅率之高。再就各國之收入觀之。1928 至 1929 年，英國烟稅，佔全國總歲入百分之 7.59，酒稅佔總歲入百分之 14.1。德國烟草稅入，佔總歲入百分之 7.36 酒類收入佔總歲入百分之 6.01。美國烟稅收入，在 1926 至 1927 年，佔總歲入百分之 9.94；酒稅因禁

① 參考整理烟酒稅務委員會編 烟酒稅史(下)附錄二

之故，爲數甚少，僅佔總歲入之0.65。日本 1927至1928年之烟專賣純利，佔總歲入百分之9.70，酒稅佔總歲入百分之13.89。自上述數字觀之^①，烟酒二稅，在各國財政上之重要，可以概見。

吾國在三代以前，酒禁甚嚴，自漢武帝時，有始酒權，宋元以後，酒課遂增，漸爲國家收入之一源，然當時尙無烟草之稅也。明時海市漸盛，烟草由呂宋傳入中國，流行頗廣，迨至明季，種者漸多，尙未課稅。自海禁開後，流入愈多，烟草遂與酒類，由各地常關同時課稅。咸同年間，各省舉辦釐金，烟酒亦須抽釐。光宣間，庫款支絀，袁項城練兵籌餉，特設烟酒稅捐，以資挹注。後各省仿而行之，於是烟酒始成爲專稅。民國成立後，各省烟酒稅捐，悉仍舊貫，四年又設烟酒公賣之制，按照價值，加抽公賣費。由是烟酒公賣與烟酒稅捐並征，收數日多，遂成爲中央收入要源之一。

吾國烟酒收入之種類有四：(一)烟酒稅捐，(二)烟酒公賣費，(三)烟酒牌照稅，(四)捲烟稅。烟酒牌照稅，爲營業稅性質，與烟酒稅費之爲物品課稅稍異，故附之營業稅章。捲烟稅爲現行五種統稅之一，亦俟討論統稅時詳及。茲僅就前二者分別述之。

第二節 吾國烟酒稅捐徵收之方法

民國以來，各省烟酒稅捐，名目繁多，性質複雜，如川鄂浙等省所課之烟葉稅與魯閩等省所課之釀造稅，則屬出產稅之性質；如吉黑等省所課之買貨捐賣錢捐，則屬銷場稅之性質，如各省所課之麵稅及鄂

① League of Nations: Memorandum on Public Finance, 1922—26, 1926—28

皖粵等省所行之烟絲稅條絲稅及熟烟稅，則又屬於原料稅及熟貨稅之性質。其他含有通過稅之性質者，如各省所課之常關稅是；含有特許稅之性質者，如鄂皖粵等省所抽之創烟捐及奉直吉所行之燒鍋課是；含有入市稅之性質者，如各省於外烟外酒運達內地時所徵之落地稅是。此外額外加抽，尚有附加稅及附加賑捐等名目，不可勝數。

吾國各省之烟酒稅率，輕重多寡，亦各不同。而稅率之標準，尤極不一致。有以容器為標準者，如酒按甕按缸烟按捆按箱是；有以貨量為標準者，如按烟酒之斤量是；有以商舖為標準者，如按烟酒之舖面是；有以製造器具為標準者，如釀酒按筒製烟按包是。此外尚有按烟酒之等次貴賤，而以貨色為標準者；按商舖結算之數目，而以進貨售款之多寡為標準者。隨地立法，漫無條理。稅法繁雜，有礙商民之營業實多。英美各國，課征烟酒之稅率，雖因烟酒之種類而殊，然類採從量，具有定制，非如吾國之隨地而異缺乏系統也。

各省烟酒收入，從前例歸外銷，附入雜款。自清末編製預算，始有數目可稽，民國成立後，整理歲入，烟酒稅收入預算，年在一千萬元以上，而實收之數，常止六七百萬元而已。故自歷年收數言，實未能與預算相符也^①。

第三節 吾國烟酒公賣制之採行

各國昔時烟酒專賣之制，有由官商並製，官收商銷者^②，有由官

① 參考楊汝梅民國財政論及賈士毅編民國財政史

② 俄國昔時之制，除特許設廠釀酒由官收買徵稅外，並設有官立製酒廠。

製官賣者^①，爲類不一。現代各國採行之制，大抵烟類多屬專賣，酒類多屬徵稅，此則因貨物之品性不同，取徑斯異，非可強而一之也。我國舊有烟酒稅捐之收入，稅率甚輕，每年尙不足一千萬元。民國以來，政府本各國專賣之意，籌改征收烟酒稅之辦法，以官督商銷而定公賣之制。蓋因實行專賣，則收買運銷，政府須備鉅資，此則一切經費，均出之商，稅署僅負督徵之責，可不須另籌鉅款也。民國四年開辦，除新疆外，各省省局分局，均已先後成立。曾經制定烟酒公賣局暫行章程，及烟酒公賣棧暫行章程，次第頒佈。施行以來，雖收數逐年遞增，然各省多招商承辦，包繳稅額，名曰公賣，實爲包稅，烟酒爲消費之物，價值既日增高，除有特殊情形之外，其稅收亦當按年增加。今許商人承包定額，則按額繳足，卽爲已盡責任。且承包者多乘機行賄，減少包額，對國家則隱匿短欠，對稅民則任意增索，結果所至，國家之稅收日短，而消費烟酒者之擔負則日重。流弊所及，爲世所病。茲將公賣程序及費率分述之。

按民四烟酒公賣暫行章程，關於組織方面，各省設公賣局，酌量產銷情形，劃分區域，設置分局，分局於所管區域內，組織公賣分棧及支棧，招商承辦。烟酒公賣之價格，由公賣分局計其成本與利益，察其產銷之情形，按月先期規定，陳報省局核准，然後通告各分棧，遵照施行。分棧按此價格，經理區內各商店烟酒買賣事宜，經理之法，先通知區內各商店，將每月產銷烟酒之數量及種類，先期估計，投棧報告。報告到後，卽前往檢查，分別粘貼印照，加蓋戳記，並代征公賣費。

① 瑞士火酒製造運銷，均由政府經營。

此卽公賣程序也。

自規定烟酒公賣制後，政府卽制定全國烟酒公賣費暫行簡章，征收公賣費規則，考察各省區征收費稅比較章程，次第頒行，以期烟酒收入之增加。公賣費率，最高者爲百分之三十，行於京兆，最低爲百分之四，行於甘肅。多數省域，適用百分之十至二十不等。而廣東由商承包，收入尤多，新疆川邊等省，則未開辦，此過去大概情形也。

烟酒公賣收入，爲中央專款之一，各省所征之款，均應就近繳存金庫，按月列表報部，與留省籌用之款不同。歷年各省區烟酒公賣費之預算數，率在一千萬元以上，而實收之數，亦僅止六七百萬元耳^①。

第四節 近年吾國烟酒稅之改革

民十六年，國民政府財政部以烟酒收入，爲中央歲入大宗，而稅費並征，名目紛繁，征收方法，各省紛歧，殊非整齊劃一之道，遂有重訂烟酒章制之議，期欲廢除稅捐，歸納公賣費內，以滌重疊之弊。是年六月，頒行烟酒公賣暫行條例，其中改訂之要點有三：第一，規定公賣費率爲值百抽二十，一次征足，所有舊征各稅，概行廢止。第二，烟酒銷售及販運，以印照爲憑證，規定凡烟酒包裹及盛貯之器具，均須分別實貼，違則嚴行處罰。第三，烟酒價格，時有變遷，公賣費率，既以烟酒價格爲標準，則各局取費，自應按照最近一年之平均市價，

① 參考楊汝梅民國財政論

切實征收，故規定公賣費率每年修正一次。至征收方法，向採招商包辦，因其比額有着，收入可以預算，即有虧空，亦有保證金可抵，公帑不虞受損，故各省烟酒稅務，習用此制。然流弊滋生，病商殊多，故財政部同時又頒行各省烟酒公賣招商投標章程，規定承辦投標之事，雖由主管機關處理，而開標地點，則定為商會，蓋欲藉公開以杜情弊也。

十八年夏，財政部為整理烟酒稅計，設立烟酒稅整理委員會，召集各省烟酒事務官吏及財政專家，開會集議，分別研究。議決要案中，有廢除稅捐酌增公賣費率一項，以為我國烟酒稅法，除公賣費外，稅捐紛繁，補救之道，宜廢除稅捐，歸納公賣一途，加增費率，為值百征三十。此種建議，財政部苟能推行，固可稍收劃一之效。第事實上數年來不僅稅費並征之制，沿舊未改，即關於烟酒之附捐，亦尚多存在也。

最近（二十二年七月）財政部稅務署，舉土烟土酒分別立為專稅，屬土烟者為土烟葉特稅，屬土酒者為土酒定額稅，就原有之稅費，另訂稅率，先推行於浙蘇皖鄂贛豫閩七省。按稽征章程，土烟葉稅率，規定每淨重市秤百斤，征收四元一角五分；土酒定額稅率，按各省所有之主要酒類，就其價值，為之區別等級，定其每市秤百斤所應征之定額稅。此種變革，注重劃一，勝於稅費並征之制，無可置疑。且舊章公賣，從價計率，市價漲落靡常，易啓舞弊之端，新制改為從量之特稅及定額稅，實較簡便而有定。惟稅率規定，是否適當，推行之後，宜參酌實際之產銷情形而時修訂之。此外尚有一點急須改良者，

吾國烟酒稅征，多採包商之制，十七年全國財政會議，以此制弊害太多，故有期滿禁止之議決。近年以來，中央雖屢勵行取銷包商制，然實際上因相沿已久，終未能驟加滌革。此後招商包辦之制，宜廢除淨盡，以免稅政敗壞及承包土著把持壟斷之弊。

近年以來，中央烟酒稅之收入，據財政部之報告，十八年度爲 6,830,995；十九年度爲 8,617,127 元；二十年度爲 7,625,785 元。此項烟酒收入，各省中闕而未報者殊多，且烟酒附捐，各省中亦多有之，故實際徵於民者，殊遠逾是也。

參 考 書

賈士毅：民國續財政史

楊汝梅：民國財政論

第十章 裁釐及統稅之舉辦

第一節 釐金之沿革及弊害

前清咸豐三年，金陵失陷，時大常寺雷以鍼治軍於揚州，國帑缺乏，軍用不給，奏請於江南泰州寶應課稅往來商品，名爲釐捐，以濟軍需。所謂釐者，卽值百抽一之意，是卽爲吾國釐金之濫觴。嗣後洪楊之亂，日益擴大，軍書旁午，兵餉不繼，曾文正乃仿抽釐之法於江西，以供軍用，胡文忠亦以此行之湖北。然當時籌設釐金本意，祇在接濟軍需，爲一時籌餉不得已之政，原擬大亂平後，國庫充裕，卽行停止，非以之爲長久之稅制也。迨後辦有成效，各省爭自倣行，不數年間，釐金遂推及於全國。初辦之時，釐局地點，尙限於水陸衝要貨物輻輳之區，後因商賈圖謀脫稅，紛趨歧路，於是爲防奸商之趨避計，乃不得不多設分局，在在盤詰。事平以後，不第無裁撤之望，且釐卡時有增加，浸至山陬水涯之處，均成關卡設立之地，數十年來，雖屢議廢除，終以收入甚鉅，相沿未改。迨至民二十年一月，始予裁撤。此釐金制度之沿革也。釐金制度雖已裁廢，然因其在吾國近代租稅史上甚重要，故就其弊害略述之。

(一)金釐爲百貨稅 消費課稅，以奢侈品及半奢侈品爲較宜。釐金課征百貨，則人民日用所必需之物，佔其最大部分，是重困貧民之稅也。負擔失平，莫此爲甚。且各省均設有關卡，稅率未能一

致，不僅負擔不勻，即經過之時，例須納稅，而貨物之銷行，有僅在一省之內者，有經過若干省分者，於是有爲一物一稅，有爲一物數稅，又發生重複課稅之弊。

(二)釐金制度之不經濟 昔時釐金局卡，遍佈各地，征收人員，數逾十萬，手續既繁，經費亦鉅，甚至費用之支出，較國庫所獲得者爲尤多，是課諸貧苦之人民者甚重，而實際裨益於國庫者甚微也。欲裁減局卡，以省經費，則商人趨避逃稅之事，又不能免。故就稅務行政言之，此種稅制，實甚背經濟之原則。

(三)挫抑國民經濟 國民經濟之基礎，爲各種企業；處今日商業競爭之世，凡工商幼稚之國，莫不採保護關稅主義，蓋欲使國內之工商業，得一發展之機會也。吾國釐金制度之節節抽稅，是自困其國內之工商業。且商人營商，以獲利爲目的，因有釐金之故，不能預計其貨品成本之多少，則其能獲贏幾何，亦必毫無把握。獲利既無把握，則擁有鉅資者，因之猶豫不前，此自阻其工商業之發達也。

(四)稽延時日 釐金積弊中之最普通者，即爲稽延時日。當商船報關之時，司事人等，欲逞敲詐之技，遂乃多方挑剔，指少爲多，至使商船枯待三五日之久而釐不能完者。船戶無可如何，祇得貢以金錢。此種留難，商人所喪，非僅財幣而已，且常蒙跌價之損失，蓋貨物之銷路，均有時間性之限制，因沿途留難之故，貨物往往不能如期以達目的地，則其易失去需供之機會可知也。又商船報稅之時，司事者於正稅之外，巧立各種名色，以爲苛取之資。苟不遂所求，則大肆騷擾，藉口檢查，濫用鐵籤，故意損壞商品，非給錢不能了事。此

種弊端，實病商之甚者。

上舉各項，皆釐金弊害之彰明易見者，其他瑣細弊竇，不可罄數，亦非局外人所得而悉舉。至於包辦制度之中飽，徇情逞勢之私放，猶其餘事也。因此種種弊害，故裁釐遂為整頓稅制之急圖。

第二節 裁釐之範圍及其抵補之方法

在昔前清同治光緒之交，各省徵收貨物之稅，均以釐金為主。甲午以後，朝野上下，咸以釐金病商，亟思改革，於是由釐金改辦而成之稅，相繼而出。庚子以後，江西擇木材夏布土錠瓷器等項，課以統捐，在最近之局，一次徵足，經過局卡，第檢查而不再徵，此為統捐之始。光緒二十八九年間，商約大臣盛宣懷，與各國訂定商約，有將來裁釐後得舉辦出產銷場兩稅之語，於是始有產銷稅之名。三十三年，奉天以釐金雜捐，名目繁多，遂改辦出產銷場兩稅，一就出產之地征收，一就販賣之地征收，此為產銷稅之始。其他類似名目甚多，吾人欲明裁釐之實況，必先對釐金之種類，加以辨別。計其不同之名目，有牙釐，坐釐，貨釐，行釐。統稅，貨物稅，過境銷場稅，產銷稅，鐵路貨捐，落地稅等^①。名雖互異，然皆由釐金擴充或改辦而成。第因其徵收之方法及課稅之標準更易，於是與最初所辦之釐金，其性質間有不同。故在上述各類之中，有確為釐金性質，應裁撤者，如行釐，統稅，貨物稅，過境銷場稅，落地稅，鐵路貨捐，及具有通過稅性質之貨釐等是。此項稅類，均就通過貨物徵收，實為摧殘商業之惡稅。

① 參看賈士毅續民國財政史

有非釐金性質者，如坐釐，牙釐，產地稅，銷場稅，及就店征收之貨釐等是，不宜一概裁撤，但須就其性質所近，改辦爲營業稅或特種物品稅耳。

自十九年關稅自主後，爲增進國際信譽計，裁釐遂不容緩，故自二十年元旦日起，積極厲行。此次裁釐，其範圍之所包括者甚廣，所有全國釐金，及由釐金變名之統稅，統捐，貨物稅，鐵路貨捐，郵包稅，落地稅，及正雜各稅捐中之含有釐金性質者，均予裁撤。此外如海關之五十里外常關稅，及內地常關稅，子口稅，復進口稅等，亦均在明令裁除之列^①。

釐金收入，爲全國歲入大宗之一，按民十四年預算，稅目包括貨物稅釐金百貨捐罰款等項，共 49,698,778 元。十七年財政部編製釐金統計，全國局卡共七百五十四處，稅率最高爲百分之五，最低百分之一。根據是年調查，十六年實收數共 50,143,867 元。就此數字觀之，全國釐金收入之數，每年約在五千萬元左右也。

清代各項稅收，統屬國家收入，行省直隸中央，稅收須按時報解。釐金初辦之時，雖爲臨時籌餉之稅，然亦不能屬諸例外。迨至清末，朝廷大權旁落，內報外銷，釐金已非國家收入矣。民十七年時，全國財政會議議決釐金劃歸國家，田賦屬於地方，然而事實上亦未必盡然，蓋各省之特釐金以維持地方財政者，尚比比皆是也。故於裁釐之始，國家稅收，短少者年約五千萬元，而各省向賴釐金爲支付者，亦將

① 根據財政部通令限期裁釐文中之所舉，此外如五十里內常關，則於二十年六月裁撤。

受其影響，結果裁撤釐金，致生國家與地方收入短絀之問題，於是不得不速設新稅，以爲抵補之計。新稅中用以補助國家收入者，爲統稅及特種消費稅；用以補助地方收入者爲營業稅。營業稅另有專章論述，至特種消費稅，嗣中央因推行困難，亦已取消。故下節先就統稅詳述之，而以特種消費稅之制附焉。

第三節 統稅

統稅所征，爲捲烟，麥粉，火柴，水泥，棉紗五種。前二種開征已久；後三種則爲二十年一月一日裁釐後所從新籌辦之稅。此五種統稅，就其性質言，均爲大宗物品之出廠稅，其課取手續，係就產地征收，一稅之後，任其通行全國，不再重征，以期合一物一稅之原則。茲就上述五種分別抒述之。

一 捲烟稅

我國採行捲烟捐制度，始於民國十年，時爲中央烟酒事務局所定之二·五捐，按照捲烟價值，每百元征收二元五角。如係在華製品，則除前項二·五捐外，尙須另納每五萬枝二元之出廠稅。迨後民十二年，浙江首先加抽捲烟特稅，按批發價格，抽收百分之二十，各省相繼仿效，稅率自百分之二十至四十不一，定名亦各有不同。有稱捲烟吸戶捐者，如京兆浙江等是；有稱捲烟稅者，如山東陝西等是；有稱捲烟營業特稅者，如江蘇安徽等是，有稱捲烟特種印花稅者，如廣東廣西福建等是。此種稅項，名目雖彼此互異，而要其性質爲消費特稅則一也。

捲烟爲大宗奢侈品，除進口關稅征課外，各國均列入內地稅目內，從重課稅。吾國捲烟稅捐，初爲中央烟酒署所定之二·五捐及每五萬枝二元之出廠稅。繼爲各省加征之特稅，名目不一，辦法亦各不同，十六年國府定都南京，財政部改爲捲烟統稅，其稅率定爲值百抽五十。取消從前稅捐，以收整齊劃一之效。公布全國捲烟統稅簡章十二條，凡國內廠造之品，皆就廠征收；舶來品則在進口時照章收稅。並將此項捲烟稅性質，確定爲國稅，以供中央之用。惟此簡章頒行之時，財政部行使政權之範圍，僅江蘇一省。而上海捲烟洋商，迄未就範，浙江力主公賣制度，認爲省稅，安徽則統稅與特稅並征。按定章言，無論華洋製造，本應一律征收，而事實上租界未能收回，關稅未能自主，洋商始終爲梗，以致造成華商稅重洋商稅輕之流弊。

十七年財政部部長宋子文氏予以改革，修正捲烟統稅條例。規定凡一切進口捲烟以及烟葉製成之貨品，於繳納進口正稅（百分之五）及二·五附稅後，應按海關估價，復納捲烟統稅百分之二十；一切在國內設廠製造之貨品，亦以海關估價爲標準，征收百分之二二·五。十七年冬，捲烟統稅條例，又加修正。對於捲烟統稅之稅率，復予提高。無論進口捲烟或在國內製造者，概課百分之三二·五，而於國外輸入捲烟，另照征關稅百分之七·五焉。

捲烟係從價課稅，政府所定，以五萬枝爲計算標準，按估價之高下而分爲七級。（最高爲 405 元，最低爲 29 元）此種規定，雖分級未免稍多，然揆之從價課稅之旨，尙頗平允。十九年十月改採三級

制^①。嗣因捲烟進口統稅取消，舶來品概課以進口稅百分之五十，於是二十一年三月，財政部對於國內製品，又改行二級制，每五萬枝箱售價在二百六十元以上者為第一級，納稅九十五元；在二百六十元以下者為第二級，納稅五十五元。此種改制，不僅失從價課稅之意，且足以阻抑本國捲烟產業之發展，蓋因外商在華所製之烟，質較良，售價亦多高，今稅率之等級減少，則高價之烟，易受減稅之惠，而低價之烟，則反有增稅之累也。

最近（二十二年十月）又增加稅率，凡五萬枝箱售價在三百元以上者，納稅一百六十元，以下者納稅八十元。此次提高稅率，仍於國產捲烟業不利。設就稅率本身觀之，外烟在三百二十元以上^②，納稅一百六十元，是從價課百分之五十；華商所製之烟，其售價在百元下者，今稅率為八十元，是從價課以百分之八十零。即此足徵兩級制之影響華商匪淺也。捲烟為奢侈品，稅率稍高，固無不可，第須粗按品質之高下，分級稍多，而在外廠盛行之吾國，為維護本國產業計，尤不可不注意及之也。

捲烟統稅之收數，近年繼續增加，民十七年度之實收數為 19,202,480 元。此時期內，大局甫定，施行統稅之區域，範圍甚狹。十八年度財政報告書中，所載捲烟統稅之實收數，為 36,566,506 元，此亦僅就開辦統稅之蘇閩浙皖贛魯冀湘鄂九省而言，兩廣及東三省

① 價格在 450 元以上，課 305 元；在 150 元以上，課 81 元；在 150 元以下，課 39 元。

② 非烟廠所在地，售價在 320 元內，得按第二級納稅。

等，尚不在內。十九年度爲 45,959,850 元，二十年度爲 62,067,153 元，二十一年度據最近報載爲五千八百萬元^①。

烟草專賣之制，始自法國，迄今已百數十年，意奧土日諸國，亦先後相繼仿行，收數之鉅，率爲國家歲入大宗。其專賣辦法，大抵自烟草之種植製造以至定價販賣，均須由國家經營或許可。常熟胡文藻氏於赴日考察捲烟專賣之後，根據各國之成制，擬有烟草專賣暫行條例草案^②，條舉甚詳，足供財政當局之採用。吾國捲烟統稅之制，現已行之有效，苟能再求改進，採專賣制，由政府設廠自製，歸商分銷，則於財政上之補濟，必將更鉅也。

二 麥粉

麥粉特稅之征收，始於民十七年，起因有二：一爲國外麵粉輸入總數之激增。據海關調查報告，民十五年，爲 4,297,122 擔，值銀 23,779,962 兩。麥粉既歸輸入大宗，乃欲課之以稅，以示限制。二爲華商粉廠之逐年增加。全國粉廠總數，民十七時，已達八十餘廠之多，故欲設法征收廠稅，以闢稅源。財政部爲劃一征收辦法起見，特制定條例，就麥粉出產豐富之區，分區設局，就廠稽征。茲綜述條例中之要點如下：

(一) 征課之範圍 凡國內所產機製及由國外運入之麥粉含有營業性質者，均征收麥粉特稅，非機製者不征。

① 政府所課統稅區域，僅浙蘇皖贛湘鄂魯豫八省，其他各省統稅，仍由當地行政機關收用，未解繳中央。

② 原案見賈士毅撰民國財政史

(二)征課之稅率 稅率按百分之五徵收，以包爲課稅單位。本國機製麥粉，每包征收銀一角，進口洋粉，課以同一稅率。如本國機製麥粉運銷國外者，則於出口時每包退還特稅銀五分。

(三)征課之方法 本國機製麥粉於裝包出廠時收稅；國外輸入之機製麥粉，於行棧起卸時驗明收稅。

上項條例公布後，財政部即分區舉辦，逐漸推行，先征蘇浙，次征冀魯。嗣因蘇浙皖內地機器麥粉公司十三廠，推代表陳述江南內地各廠之情形特殊，及江北內地各廠之資本微薄，請求體恤，於是財政部遂有江南內地每包所納一角內提還獎金三分，江北內地各廠所納每包一角內提還獎金四分之規定。嗣後冀魯區援照蘇浙區江南廠例，得每包給還獎金三分。上海機器麵粉各廠以江南北內地各廠，均得還提獎金，而上海仍照定率繳納，認爲待遇不平，後亦得於每包一角內給還二分。惟國外輸入之洋粉，則無論南北，概照原定稅率征收也。至十八年，財政部對本國粉廠提還獎金辦法，稍有變更，上海爲百分之15，江北爲百分之45，江南爲百分之35，冀魯湘鄂皆爲百分之30。此種獎金等級之定，係視各地之交通與金融情形而異。

民國二十年五月，舶來麥粉之統稅，改由海關按率徵收，至國產麥粉，則仍用就廠徵稅之制。近年以來，收數激增，十八年度爲3,924,260元，十九年度爲4,084,507元，二十年度爲5,606,122元，二十一年度，近據報載爲五百萬元。麥粉爲民食所資，貧富所必需也，課之以消費稅，足以重困貧民，自租稅原則言，宜在豁免之列。雖在財政困難之中國，目前尙不足以語此，要亦言整理稅制者所宜注

意也。

三 棉紗水泥及火柴

裁釐以後，政府決定舉辦棉紗火柴水泥三種統稅以爲抵補，故通令裁釐之後，即公布統稅條例。各省區所設之局，奉財政部令，多於二十年二月一日實行啓征。此項統稅，概明定爲國稅，無論在本國製造或自外國輸入之棉紗火柴水泥（除由海關征收進口稅外），均須照此條例完納統稅。惟國內製造之棉紗（及其直接織成品）火柴與水泥，運銷國外時，得予免稅耳。茲分別略就現行稅率述之，以供參證。

棉紗統稅之稅率，分爲兩級，二十三支以內者，每百斤徵稅二元七角五分；超過二十三支者，征三元七角五分。細紗價格，較粗紗高出一倍以上，而所課之稅，祇多一元，是顯予外商製細紗者以便利也。此種分級，不僅在外廠發達之中國，不宜有之，即自稅負分配言，亦有累減之弊。今後修訂稅率時，亦宜按價值之高下，分級稍多，以期粗底於公平。

火柴與水泥兩種統稅之稅率，最近與捲烟稅率同時提高。水泥舊稅率每桶一百七十三公斤，課稅六角，新稅率則提高爲一元二角，增加一倍。火柴稅率之增加，亦約類是，例是安全火柴舊稅率規定甲級徵稅五元，乙級七元五角，丙級十元。新稅率計算標準稍異，亦爲甲乙丙三級，計甲級十三元五角，乙級十七元四角，丙級二十一元。此次火柴與水泥稅率之提高，均逾一倍，未免過重，且也外貨競爭劇烈之情形下，驟增此數，對於本國此項產業，尤易發生不良之經濟影

響。

上述三種統稅之稅收，二十年度，棉紗稅爲 17,072,786 元，火柴稅爲 3,348,655 元，水泥稅爲 578,080 元。二十一年度，據最近報載，棉紗稅爲二千萬元，火柴稅爲四百萬元，水泥稅爲八十六萬元。新設之稅，欲其大有裨於國庫，自需時日。此種統稅，自其近年之收入觀之，業已漸呈功效。最近又提高稅率；今後收數當更增加矣。

第四節 特種消費稅

特種消費稅，即對於特種物品生產或消費所課之稅也。吾國自民十六年秋召集裁釐會議，即議決改辦特種消費稅之施行大綱，後財政部召集五省裁釐會議，又決定改辦特種消費稅要點十項。十八年春，財政部依據此項決議案，擬定特種消費稅條例。凡各省區之大宗貨品，經財政部定爲應征特種消費稅之品目者，得依此條例征課特種消費稅。茲將條例中之要點撮述之。

(一)品目之選擇 特種消費稅之品目，定爲十九種^①，實施時係按各地出產情形，就其比較上之大宗出產品，設局徵收，非每一省區按照品目所載者一一徵收也。

① 十九類品目(一)糖類(二)織物(三)出廠品(四)油類(五)菜類(六)紙(七)錫箔(八)海味(九)木植(十)磁陶(十一)牲畜(耕種所用及家禽除外)(十二)藥材(十三)漆(十四)皮毛(十五)大宗礦產物(十六)繭(十七)絲(十八)黃豆(十九)棉花

(二)稅率之等級 按貨品之性質，分爲奢侈品半奢侈品及日用品三種，而異其稅率之等則。

奢侈品 自值百抽十二·五至值百抽十七·五

半奢侈品 自值百抽七·五至值百抽十

日用品 自值百抽二·五至值百抽五

(三)避免重複稅之方法 上列品目中，征課時如有重複稅，則按照貨品性質，分別發還原稅，其辦法如下：

征收蠶絲稅時發還繭稅

征收絲織品稅時發還蠶絲稅

征收棉紗稅時發還棉花稅

征收豆油稅時發還黃豆稅

(四)獎勵金之規定 條例中所列貨品，如財政部及實業部認爲有提倡或獎勵之必要者，得由部酌給獎勵金；或於該貨品輸出國外時發還其已繳納之稅款。

上述特種消費稅之制，有可訾之點三：第一，同一貨品，於其製造各期內，迭次課稅，於是爲避免重複課稅起見，乃不得不有發還原稅之規定；結果征收手續，繁雜異常。第二，消費課稅，其目的有節制消費之意，以奢侈品爲最適宜，其次則爲半奢侈品；至日用必需之品，宜力避免。此條例中包括課稅物品，過於廣泛，如黃豆，棉花，油，紙，陶器，布織物各項，則皆爲必需品。第三，特種消費稅條例，包括物類十九種，根據第一條，惟大宗出產之省區，得指出課稅，實則是否爲大宗出產，漫無標準可循，結果任意課征，易生繁重之弊。因此種種弊

端，不易推行，加以商民反對甚力，故遂未能見諸實施也^①。

參 考 書

賈士毅：民國財政史（前編及續編）

民國十九，二十兩會計年度財政報告書

① 特種消費稅，中央雖已明令取消，但事實上各省已有徵收者。

第十一章 印花稅

第一節 印花稅之沿革

印花稅爲行爲稅中 (taxes on acts) 最重要之一種，因其征收之方式爲貼用印花，故謂之印花稅。此稅起源甚早，最初採用者爲荷蘭，始於1624年。因其時，荷蘭政府，財政困難，懸獎以求新稅之設計，因之遂有印花稅之制，應獎而出。繼之者如丹麥行於1660年，法國行於1665年，美國行於1671年，普魯士行於1682年，奧國行於1686年，英國行於1694年，俄國行於1699年。十八世紀以前，歐西各國，轉相仿效，已多採而用之矣。

印花稅係對於一切財產及權利關係之契約簿據等憑證所課之稅，在經濟交通發達之國家，採行之後，以輕低之稅率，課諸人民，人民不致感受負擔之痛苦，而徵稅之範圍甚廣，政府可獲確實之收入，實一良好之稅源也。且征收方法，簡便易行，尤爲印花稅所具之特色，在政府僅須印刷稅票，任納稅者之自由購買，即貼用之勞，亦委諸納稅者，政府除印刷費及定期檢查等支出外，無多勞費。勞費節省，而收入又能確實，此各國所以樂於推行也。

我國實行是稅，始於民國二年，提議採行，則始自前清末葉。先是清光緒時，御史陳璧出使大臣伍廷芳先後奏請推行是稅，當時樞府大臣，曾奉旨向各國駐使搜集各國印花稅章程，以資參考，但卒未果。

行。光緒三十三年，禁止鴉片之議起，度支部擬舉辦印花稅以彌補禁烟後對於收入上之損失，曾頒布印花稅則十五條，並擬翌年八月先在直隸試辦。嗣因天津商會反對，改於宣統元年正月各省一律施行，當時各省督撫，又均奏請緩辦，故清季終未能見諸實行。迨民國元年十月，始頒布印花稅法十三條，二年先後實行。三年十二月，加以修正，四年一月，又公布修正關於人事憑證貼用印花稅條例，九年及十四年又復迭有修正。國民政府成立之後，鑒於各省自爲風氣，無一定之稅法，乃於民十六年十一月頒行印花稅暫行條例。同時訂定化粧品印花特稅暫行章程，通令各省印花稅局，實行徵稅。是即現行之印花稅也。

第二節 印花稅課征之方法

課征一稅，必有一定之稅率；稅率之規定，必有一定之標準。印花稅爲行爲稅，其所定稅率，既未能如直接稅之依據負擔能力，又未能盡如物品稅之從價從量課稅，故無一致之標準可言。蓋印花稅之課稅物件，數類至繁，雖可大別之爲商事憑證及人事憑證兩類，然因其性質之歧異紛出，殊未易有一標準之稅率。今世通行之印花稅，其最重要之課稅方法有三：

(一)定額課稅法 (Fixed stamp tax) 凡課稅物件有不能估計其價值者，如出洋護照，畢業證書，結婚證書之類，每張應貼印花若干，均酌定一固定之數，以爲課取之準。亦有可以評估價值，但爲征收便利計，不問其憑證上之金額若干，而課以定額之稅者，如發貨單，

租賃證據及雇人契約之類是。

(二)分類課稅法 (Class stamp tax) 此法依據課稅物件之價值,予以評估而分爲種類,每一種類,爲之定一稅率。例如普通官吏與高等官吏試驗合格證書,及專門以上學校與中等學校畢業證書之分類是。

(三)分級課稅法 (Graduation stamp tax) 此法係依憑證上金額之大小而差別其稅率,通常分爲比例與累進兩種。凡依據課稅物件價值之高低,而定有相當之比例者,爲比例印花稅;其比例逐漸增高者,卽爲累進印花稅。印花稅在歐西各國採行之初,課取時多用定額與分類二法。從價原則之採用,始於1797年,其時關於財產憑證,尚在例外,至1815年後,此項原則適用之範圍始廣。

要言之,課征印花稅時,其稅率之規定,應用何法,率視課稅之物件而異。就通常言,其關於財產憑證者,恆用分級印花稅;而屬於人事憑證者,則多用定額及分類印花稅。

印花稅在初行之時,其征收之方法不一,有用加蓋印花法者,卽由稅吏檢查後,於商品或憑證之上加蓋印花,以爲完稅之證。有用白紙蓋印法者,卽由被課稅者於繳納定額之稅後,以空白憑證,供稅吏加蓋印花,以爲完稅之據。此均爲初行時之征收方法,後改行貼用稅票法,卽今日普通所用之印花稅票也。此項稅票,由政府製成,被課稅者按其票面多寡而購買貼用之。並於貼用稅票之上,加蓋印花,以爲抹消之證。此法始於奧國,時爲1854年,法德繼之,相率採行,就其在征收上之便利言之,殊遠勝上述二法

也。

第三節 吾國現行印花稅條例及收入

我國現行之印花稅暫行條例，施行於民十六年冬。大致本元年及三年之印花稅法，以爲根據，而加以修正。凡各種契約簿據人事憑證以及條例中所列舉之特種物品，均須遵貼印花，始能作爲合法之憑證。茲將條例中所舉應貼印花之四類及其稅率，括述於下：

- 第一類 內有發貨票，租賃憑據，貿易帳簿等十五種，貼用印花自一分至一角。
- 第二類 內有提貨單，保險單，匯票，公司股票等十四種，貼用印花自一分至一元五角。
- 第三類 內有出洋護照，畢業證書，婚書及各項執照等四十五種，貼用印花自四分至二元。
- 第四類 內有洋酒汽水爆竹酒精等四種，各按特定稅率貼用印花，最高者爲洋酒，照價值百抽三十（爆竹印花稅業已取消）。

民初印花稅法與人事憑證貼用印花條例，區分爲二，上述暫行條例，將人事憑證貼用印花稅辦法，彙入第三類之內，以求化散爲整。至第四類所舉各種及化妝品印花稅特稅暫行章程所定等項，均係特稅性質，不過借用印花手續以征之耳。且另製特種印花，以與普通印花稅票有別，故在租稅種類之區分上，實不宜目之爲印花稅也。吾國印花稅之法規，自民元以來，迭加更改，而稅目之種類，亦迭加擴充。初時所有稅目僅三十六，繼增至五十六，現行條例，

則增加爲八十七種矣。增加稅目，固欲以期公平與普及，然過於繁雜，足滋商民之怨嗟，而於國庫收入，亦未必遽能有鉅額之增數也。

印花稅在歐西各國，推行已逾二百年之久，其歷史可謂甚長，而其在財政上之地位，自各國近年之收入觀之，亦頗重要。1929年，法國印花稅爲1,893百萬佛郎，佔全國總收入百分之四；1929年至1930年，英國印花稅爲三千一百萬鎊，佔全國總收入亦約百分之四；1928至1929年，日本印花稅收入爲七千九百萬日圓，佔總收入百分之四·六八。吾國印花稅，爲新興之稅，民國二年，始先後推行於各省，是年收數，僅五萬七千餘元。三年各省相繼仿行，增至四十四萬七千餘元。四年收入激增，計共三百六十四萬七千餘元。迨袁氏稱帝，西南興師，或自印稅票，或截留租稅，中央收入，日就短少。自民八以後，北京政府之財政，紊亂已極，所有印存之印花稅票，用以抵借零星內債或抵撥機關經費，雖其中有由財政部收回者，但押款而未經收回及因期滿而由債權人自由處分者，爲數亦鉅。因此濫印稅票，信用敗壞，以致解數益少。民十以後，各省報解之數，每年僅三百萬元零，西南各省，俱未報解。若以所缺各省計之，每年收入總額，實遠逾是。

國民政府定都南京之後，各省印花稅收，亦未能完全報解中央，究竟全國收入若干，殊無確數可稽。據十八年會計年度報告，除未報者外，各省稅入，共八百六十六萬餘元。茲附表於下：

十八年度各省印花稅收入表

省 別	收 額
江 蘇	1,304,962
河 北	871,783
廣 東	1,812,225
湖 北	1,364,671
湖 南	421,962
江 西	213,911
安 徽	204,384
福 建	320,601
浙 江	782,574
山 東	813,792
河 南	234,876
山 西	168,190
察哈爾	61,430
熱 河	85,019
總 計	8,660,380

近據財政部報告，十九年度爲6,111,114元，二十年度爲4,796,950元，尚少於上表所列之數，此亦由於各省截留未報之故。使連各未報之省計之，當超逾一千萬元以上。印花稅在吾國採行僅十餘年，而增加甚速，年來經整理之後，稅收頗旺。最近財政會議（二十三年五月）議決，將此稅劃歸各省政府，以作廢除苛稅雜捐之補助，現已見諸實行。自茲以後，印花稅改爲省稅矣。

第四節 印花稅之歸著

印花稅爲課於行爲及經濟交通之稅，其負擔之能否轉嫁，視被課物件之性質而異。使其課稅之標的物，爲人事憑證，如婚書及畢業

證書之類，則其稅負之不能轉嫁，至為明著。使其為商事性質之憑證，則其轉嫁與否，自通常情形言之，視稅率之輕重而不同。稅荷甚輕，經商者或即自負而不舉之以轉移於人；反之，苟為重稅，則必思所以轉嫁其稅負。第有時因懼經濟交易之減少，亦有自負其一部分者。故印花稅重，其結果常足以妨礙經濟交通而有害於國民之經濟。

印花稅雖有征收簡便及收入頗豐之利，然就稅負分配方面觀之，其弊有三：第一，印花稅不以人之負擔能力為標準，殊無當於公平，且當事人為絕無能力者，亦往往強其擔負。第二，一物經濟交易之次數愈多，則其負稅亦愈重。課稅物件如必需品之買賣，較多於奢侈品，故稅負有重於貧民之嫌。第三，課稅之稅率，不能有確切之標準，例如按定額課稅法以為課，其不公平固易見，蓋同樣課稅之物，其價值有相去倍蓰者，徵之以同樣之稅率，殊不免有輕重失平。即引用從價課稅之原則，無論關於人事憑證各項，事實上不能採用；即就其能按價課稅者言，亦多未能公平，蓋使一票據所載之數，其中大部分係借貸而來，則按價課稅，被課者必感其重，而持之以與非負債之票據相較，顯失負擔之平也。以上所述，為印花稅之缺點。一種稅制，有其利必有其弊，欲求其弊害減少，是在斟酌採用者之去其泰甚耳。

參 考 書

賈士毅：民國財政史（前編及續編）

戴藹廬：印花稅之理論及其實際（見銀行週報第十三卷）

Sharras：Public Finance, PP. 393-394

第十二章 營業稅

第一節 營業稅之性質

營業稅者爲對於營業之課稅，非對人或財產所課之稅也。所謂營業，即以收益爲目的所經營之事業，故凡以營業爲標的所課之稅，即可謂之營業稅。現代各國關於營業稅之立法，各有不同，有課一般營業稅者，如法國戰後之販賣稅(Sales tax)是；有注重公司稅者，如美國現行之公司稅(Corporation tax)是；有另設特種營業稅者，如蘇俄營業稅中之奢侈品營業稅是；有具有營業稅之性質而無營業稅之名者，如吾國舊有之牙稅當稅是。諸如此類，名稱雖異，而就性質言，均可謂之營業稅。

營業稅之種類不一，上已略及，根據亞當士之分類，綜括爲四^①：(一)執照稅(License tax)，(二)特權稅(Franchise tax)，(三)公司稅(Corporation tax)(四)國產稅及關稅(Excise and Customs taxes)。執照稅爲一種營業之特許稅，人民獲此特許，始得營業，納稅之時間，每年一次，數目按營業之種類而定，如車行執照稅等是。此種特許稅，與特許費之僅交一次者有別。特權稅爲征於一種專利營業之稅，如一電車公司，得在一城內享有開駛之專利是。凡關於專利事業之營業課稅，均屬此類。公司稅爲課於有公司組織之企業之稅，在工

① Adams: The Science of Finance, P. 377

商業發達之國家，此爲營業稅內之最重要者。國產稅及關稅，爲課於物品之消費稅，此二者就課稅標的物言之，不屬營業稅之範圍以內，蓋營業稅之課稅物件，爲公司商店；而國產稅及關稅之課稅物件，則爲消費貨品也。亞氏對於營業稅之分類，似有未當。吾人就各國現行之營業稅，從性質上觀之，其徵於非公司組織之個人或合夥經營之企業者曰普通營業稅；其徵於各種由股份組織而成之工商業者曰公司稅；此外徵於營利職業如醫生律師及會計師建築師之類，則有准許稅，此其大概也。

第二節 營業稅課征之標準及方法

課征一稅，須有一定之課稅標準，始可據之以計算應課之稅額。營業稅課征之標的物，爲各種營業。因各種營業性質之複雜，故課稅之標準，亦極不一致。按諸各國之立法例，有以營業總額爲標準；有以營業財產值爲標準；有以營業資本額爲標準；有以營業收入爲標準。數者之中；究以何者爲最善，抑或宜視營業之性質而異，此爲吾人討論營業稅時所應研究之問題。

自稅負分配之原則言，營業稅之課征，應合利益說及能力說之原則而兼用之。蓋營業於某一地者，其財產及財產權，須受當地政府之保護。政府維持秩序及治安，亦爲營業發達之必要條件。故自其所獲之利益言，政府應課之以營業稅。且稅負之分配，貴能普及，各種營業，以牟利爲目的者，不論爲個人爲合夥爲公司，均宜課稅。惟課稅之時，爲公平計，宜注意其稅源之厚薄，納稅能力之大小，而期

酌其課取之多寡。故較善之營業稅，必求能兼合於利益及能力之原則。

在現代工商業發達之國家，營業稅在財政上，已佔不可漠視之地位。惟課征之方法，至為繁多，塞里格曼氏討論公司稅時，分析甚詳^①，非本章所能罄述。且其中多數已不重要，亦無須詳及。茲就各國通常採行之標準，分析言之。

一 以營業財產值為課稅標準

根據營業財產之價值，以為課稅標準，此與一般財產稅之性質相同。此種標準，實行上之困難甚多。蓋財產之價值，估計至非易事，欲求估計近於實際，必須有多數洞悉工商業情形之技術人材，以任估計員之事。估價之手續既繁，又須逐時為之，始能與實際相符。此事需費至鉅，殊甚易見。且估計之事，即令洞悉工商業情形者為之，亦須賴實際市場，以為指導。但事實上許多財產種類，杳無市場可言，結果所至，依賴估計員之判斷力甚多。課百千鉅萬之稅，僅憑於估計者之判斷力，不第易啓弊竇，且甚難期其準於公平也。

除上述實行上之困難外，財產價值，在今日工商業繁興信用制度盛行之時，實亦不能視為測視納稅能力之標準。綜括言之，其缺點之著者有二：第一，收入有產業收入及勤勞收入之別。課征財產稅，只能課不動產及動產二種，而不能課以營業為目的之勤勞收入。即動產因難於調查之故，亦多匿漏。結果被課甚重者，僅一般有不動財產之商業而已。第二，公司營業財產之大小，不能根據以斷定其

① Seligman: Essays in Taxation, Chapter VII

營業之盈虧，蓋財產之價值大，不必能營業興盛，利潤甚厚；反之財產之價值小，亦不能遽決其利潤必薄也。即此二點，亦足徵財產之價值，不足為營業稅之課稅標準。

二 以資本總額為課稅標準

採用資本總額之標準，即課稅於一營利事業所有證券之價值。通常採行之法，有按股本額之市價為標準課之；有按其票面額為標準課之；有按股本額與公司債二者之市價為標準課之。方法不一，茲分別討論之。

按市價之股本額為課稅標準，雖有時似足以代表股本之價值或公司之產業，然而其弊有二：第一，課稅時苟僅以股本為標準，而忽於公司債性質之種類，則公司債多者可以逃稅。例如甲乙二公司於此，甲有股票十萬元，乙有股票五萬元，債券五萬元，總數實相同，而乙公司所應納之稅，則僅及甲公司之半，殊失公平。第二，即使兩公司同為無公司債，亦不能免於不公平之弊，蓋因股票之市價，在能付紅利之時，隨之高漲，固有時可為獲利能力(Earning capacity)之表徵，但在無紅利可付之時，股票市價，全視證券經紀人之操縱及投機而定，殊不能恃之以為課稅之標準。

就股本之票面額為課稅標準，缺點尤多。蓋股票之票面額為一百元，有時實際上之收入能力遠超過之，有時則遠不及。不第如是，且易啓逃稅之弊。蓋因公司為避免稅負計，可發行極小之股本額，而以極高之溢價，售之股東，使市價高出於票面額數倍。約言之，股本之票面額，不能用以測視公司之富力及獲利能力，故不能資之以為

課稅之標準。

按股本額與公司債之市價以爲課稅標準，較之僅以股本額爲標準者稍勝，但亦有其困難之點：（一）一公司證券，不能在市場上有定期之交易，即間有少數零散之售賣，亦不能據之以測視此公司證券之真正價值。且公司證券之市價，往往受金融市場及投資情形之影響而有動搖，故有時尤不可靠。（二）公司債之市價，不僅以利率之高低爲轉移，而此種債票之期限長短，亦有關係。故同一利率之公司債，可因期限長短之不同，致市價高低不等。市價不同，於是所付之稅額，將因之而異。（三）股本及公司債隨市價以爲定者，不盡能作爲收入能力之指數表。綜括言之，按市價之股本額加公司債，雖勝於前二者，要亦非完善之課稅標準也。

三 以營業收入爲課稅標準

一公司之收入，足以爲其財產價值證券價值及納稅能力之標準，自無疑義。從理論方面言，營業收入，實爲測視價值及納稅力之惟一真實方法，且亦較簡單而易行。惟收入有總收入及純收入之別，究應以何者爲標準，殊屬一可資討論之問題。

（一）總收入(Gross earnings) 以總收入爲課征營業稅標準，其利有三：第一，一公司之總收入，爲一確定之事實，容易自簿記中查得之，不易發生爭執之意見。第二，決定總收入，殊極簡單，無所謂減少或免除之繁難，故征收手續甚易，行政經費亦甚少。第三，漏稅及匿報之弊端，易於查出，且較難發生。因此三種利益，故討論營業課稅者，率主採用此種方法，美國各州多用之。第此法雖有收入確

定及行政簡易之利，然亦有其缺點，蓋所謂營利事業之總收入者，即所獲之收入中尚未除出費用之謂。營利事業費用之大小，彼此不必相同，苟按總收入以為征，則同一總收入，其費用大者納稅多，費用小者納稅少，殊有不能代表真實收入能力之弊。

(二)純收入 (Net earnings) 按總收入為標準，自稅負分配觀之，既不易達於公平，故多有主採純收入以為課稅之標準者。以純收入為標準，足以代表營利事業之真實收入能力，揆諸財政上公平之原則，自最適宜。但實際採行時，亦有困難之點二：(一)決定純收入，必除去各種費用，欲免其有逃稅及不公平之弊，則對於各營利事業之簿記，審查必詳。此種詰查，不第手續繁難，且足以激生營業者之煩厭。(二)必純利而後課稅，則營業不振之事業，無純利可言者。國家遂不能課之以稅，是得全免於稅也。各種營利事業之進行，國家予以便利與勞務，雖營業有盈虧，而所受國家之利益實同。苟因無純利而盡免於稅，則國家之費用，將何所資？故營業稅之課征，一方面固須注意其納稅能力之大小，以求稅負分配之公平；另一方面，又不宜因營業之無淨利，而遂為稅所不及也。

除上述三種標準外，尚有以營業總額為標準者。此法之蠢疏，殊甚易見，蓋營業總額與營利事業之收入能力，不一定成正比例。採用此法，易使負擔分配失平。故稅制進步之國家，已多棄而不用。

綜括上述，營業稅之課稅標準，在財產價值資本總額及營業收入三者之中，自以營業收入為最善。營業收入之中，從原則上言，自又以純收入為比較良好之標準。按之現代各國之稅法，課營業稅以純

收入爲標準者頗多。第營業稅宜求普及於一般營業，純收入之標準，祇能適用於一部分之營業，非凡以牟利爲目的者，俱可採而用之。且純收入之查定，繁難異常，倘以此爲一切營業稅課征之標準，不第難期普及，卽征課手續，亦將有不勝其繁者。故純收入不易查定之營業，通常多採用總收入或資本額爲標準，有時且兼用外標法以爲之補助焉。

外標法者，係從營業資本及外形環境所設定之標準。其設定之方法，普通根據下列四點：（一）營業之種類，例如營業在市場位置之重要或性質之是否獨占是。（二）營業之環境，例如營業地點之適中，及間接增加銷路之要素是。（三）營業設備之情形，例如僱員之多少及採用機器之程度是。（四）房屋租賃之價格，營業如物品販賣業之類，其收入能力，有時與此種外形之環境，關係甚鉅，如課稅時，不易查定其收入，或查定手續太繁者，自可兼採此項外標法以決定之。第外標法甚粗率，不能測視實際收入能力，用時不可不加審慎耳。

此外特種性質之營利職業，如醫生律師及搬運者之營業等。既不易查定收入，又不能根據外標，則各國多採行准許稅之法，此法對各准許營業，按類課以有定之稅額，按年繳付，不問其營業之盈虧得失何若。自租稅原則觀之，固多可訾，然對於特種營利之職業，亦尙可適用也。

第三節 各國近年營業稅之概況

營業稅之征課方法，已加論列。茲就各國近年之營業稅制，約

略言之，以資參證。

一 日本

日本營業稅，有國稅及地方稅之別，國稅肇始於明治十一年，當時僅有數種個別營業稅，如醬油稅船車稅之類。地方亦有營業稅，疏漏與國稅同。迨至明治二十九年，始創設國家營業稅。現行之制，中央與地方，對於營業，同時課稅，中央所課者，曰營業收益稅；地方所課者曰營業稅。營業收益稅及營業稅，又均有附加稅，而此二者之附加，皆為地方稅。以下就其課稅範圍課稅標準與稅率略述之。

(一)課稅範圍 依日本營業收益稅法之規定，分納稅人為法人及個人兩種。法人除漁業及演劇與行外，不問所營何業及純益幾何，概須課稅，個人營業，則以列舉之十九類為限^①，其純益金額不滿四百元者得免稅。至地方營業稅課征之營業，分為兩種：第一種與國稅所課個人營業之十九類同，第二種則另為敕令規定之十一類^②。此十一類，祇納營業稅而不納營業收益稅，至上述十九類，則似有重複課稅，實則已納營業收益稅者，不復課地方營業稅；其納地方營業

① 十九種：一，物品販賣業，二，銀行業，三，無盡業(即搖會)，四，金錢貸付業，五，物品貸付業，六，製造業，七，運送業，八，倉庫業，九，請負業(包工)，十，印刷業，十一，出版業，十二，寫真業，十三，席貸業(娛樂場)，十四，旅人宿業，十五，料理店業，十六，周旋業(介紹)，十七，代理業，十八，仲立業(經紀人)，十九，問屋業(整賣號或行)。

② 十一種：一，運河業，二，棧橋業，三，船舶停繫場業(碼頭)，四，貨物陸揚場業(起卸)五，兩替業(兌換)，六，湯屋業(浴室)，七，理髮業，八，寄席業(供人借用為演講開會之用)，九，游技場業，十，游覽所業，十一，藝妓置屋業。

稅者，則皆爲國稅所不及者也。營業法人，既概課營業收益稅，自無再課地方營業稅之餘地，故日本地方營業稅，祇及於個人營業而已。

(二)課稅標準 日本營業收益稅，以營業純益爲課稅標準；地方營業稅，則因調查純益，手續繁重，且地方納稅人，大率爲小營業者，有宜採用他種測定收益之外標法，較爲簡便易行。故由法律規定數種標準，而任各地方政府斟酌情形自由選擇之。規定之標準如下：(一)營業純收益，(二)營業收入金額，(三)資本金額，(四)營業用房屋租金，(五)從業員人數，(六)定額賦課，(七)其他標準經內務大臣及大藏大臣核准者。

(三)稅率 營業收益稅之稅率，法人依營業純益，稅百分之3.6；個人百分之2.8。地方營業稅，各地所用之課稅標準^①，既不相同，而稅率亦因營業之種類而異。按日本銀行所編該邦經濟統計，1929年綜國稅地方稅及各附加稅共計之，總數在一萬三千萬日圓以上，茲附錄於下，以示各類收入之實數。

營業收益稅	53,785 (單位千圓)
營業收益稅附加稅	58,302
地方營業稅及附加稅	20,828
合 計	132,915

二 法國

營業稅起源頗早，昔時各國征於營利事業之准許金，卽爲營業稅

① 參考金國寶 日本之營業稅——見經濟學季刊第二卷二號

之性質。嗣後工商業漸漸發達，於是准許金制度，漸擴充而成爲一種營業稅之制。法國在十八世紀末，即將准許金制度改爲營業稅。1893年時，又予以修正。現行之營業稅制，可分爲二：

(一)地方征收之營業稅 此稅征之於一切工商營業及自由職業如律師醫生建築師等類。關於工商營業之營業稅，分爲兩部：其一爲固定稅，係由征收機關，根據其僱員之多寡，坐落區域之情形，及生產工具之設備而定。其二爲比例稅，係根據營業者之住宅房租及其營業機關之房租而定。二者相加，本爲從前中央之營業稅，(地方加征營業附加稅)，後自中央實行一般所得稅，此稅即劃歸地方矣。

(二)1920年起中央政府所征之販賣稅 此稅徵收範圍甚廣，除農人自己售賣農作物及自由職業者出售勞務外，其餘販賣商品，大都包括在內。吾人細加分析，可分爲三：(一)一切物品販賣之總收入稅，稅率爲百分之二；(二)一切物品代理買賣者之總收入稅，包括回佣利息手續費等在內，稅率亦爲百分之二；(三)奢侈品販賣稅，稅率分三等，即百分之四，百分之十二，及百分之十三是。此外尚有替代販賣稅之生產稅四種^①，其收入亦歸入販賣稅。

法國之販賣稅，爲戰後財政困難之產物，其優點在稅收甚豐，足以救濟財政之難關，而其違反租稅公平之原則，亦甚顯著。茲將近年稅收增漲之情形，表列於下：(單位爲百萬佛郎)

① Haig: The Public Finance of Post-War France pp. 347-349

年別	收數
1922	2,205
1923	3,028
1924	4,101
1925	4,514
1926	7,480
1927	8,620
1928	9,295

就上述數字觀之，法國在1927年，販賣稅收入共8,620百萬佛郎，佔是年租稅總收入(36,515百萬)百分之二十三。換言之，佔全體收稅五分之一強，1928年又增，可謂爲數甚鉅矣。

三 德國

德國營業稅之實行，始於1916年。當時所施行者，爲對於商品售賣之課稅。換言之，卽以各營業之售賣總額爲課稅標準。初課之稅，率爲千分之一，1918年，增至千分之五，同時於奢侈品，則課以百分之十之販賣稅。1919年，其稅率提高至千分之一五，對於奢侈品，提高至百分之一五零。1923年，稅率復提高至千分之二十，至奢侈品，則依舊爲百分之一五零。嗣後歷年續有變更，迨至1927年，則減低爲千分之七·五，蓋因德國在戰後財政困難已極，故不得不重征此項營業稅以謀挹注。1927年後，財政漸上軌道，於是乃有此減輕營業稅之舉。

德國此項營業稅之課征，範圍甚廣，凡物品及勞務之出賣，皆在被課之列，自1925年以後，始將出口及食物等免稅。稅率高而課征之範圍復廣，故收數殊甚可觀。茲將其近年之收數，與租稅總收入比較，表列於下，以資印證。（單位百萬馬克）

年別	租稅總收入	營業稅收入
1925	7,322	1,799
1926	6,856	1,338
1927	6,685	974
1928	7,750	900
1929	8,692	1,050

按上表,1925年,營業稅收入,佔全租稅中百分之二十五,即次年亦達百分之二十一。自是以後,因稅率銳減,故祇百分之十零耳。

四 蘇俄

蘇俄現行之營業稅法,為1926年所頒布。其採行此稅之目的,一為增加國庫收入,一為加重資本家階級之負擔。初時收入頗微,嗣後逐漸增加,遂成為重要稅收之一。

蘇俄之營業稅,非依營業收入之查定而後課,其內容由兩稅合成:一為特許稅,一為均衡稅。

(一)特許稅 此為由營工商業者於營業年度開始時繳納,依其事業之性質而賦課。此種負擔,商業與其他營業有別。蘇俄之營業稅,課征之時,分營業為若干種類,如分商業為六種,其他營業為十五種是。對於各種營業之賦課,不第因種類有輕重之分,即同一營業,其負擔亦隨所處之地域而異。大概言之,個人單獨之小營業,其特許稅輕,具有十五人以上之僱員之營業,其特許稅重;開設於繁盛之城市者其稅重,開許於僻壤之地者其稅輕^①。此蘇俄特許稅之特徵也。

(二)均衡稅 蘇俄均衡稅之目的,在補特許稅粗疏之缺,其內容

① 例如在莫斯科之單獨商人一年須納二十五盧布之特許稅,至在偏僻之地方者祇須納六盧布耳。——(參閱阿部賢一著施復亮譯新財政學三三七至三三九頁)

分商業爲五十八種。大抵小商人之負擔，較大商人重，例如課大糖商以每年售賣額百分之一，小糖商百分之一·五是。此外復將商業及其他加工製造業，分爲百種，課以異率之均衡稅。

除上二者外，關於奢侈品，復有奢侈品營業稅之加征。奢侈品類，均係列舉。對於奢侈品製造業，按照特許稅率，加課百分之五十；對於奢侈品之交易，課大商業以售賣額百分之四，小商業百分之六。

其他歐洲大陸各國，如比，捷，奧，意，匈等，大戰以後，亦莫不採行此稅^①；而以比捷奧所征之營業稅，收入尤鉅^②。近十餘年來，營業稅在歐西各國發達之情形，略述於上，其所以有此發達，則由戰後財政上需要迫切之所致也。

第四節 吾國營業稅之沿革

商稅之課征，在吾國權輿甚早。漢武元光六年，初算商賈，元狩四年，初算緡錢，此卽與現代之營業稅及資本稅相似。唐宋元明以來，相繼有商稅之課，惟所含性質，往往兼營業稅及通過稅而有之。清代稅制中，有牙稅當稅二種，此則純與現代營業稅之性質相同。民

① 比之營業稅法，一九二一年八月通過，十一月施行；捷之營業稅法，一九一九年十二月通過，翌年一月施行；奧於一九二三年四月，採行營業稅；意之營業稅，施行於一九二一年九月；匈之營業稅，施行於一九二一年九月。

② 比營業稅收入，在一九二六年，佔總稅收百分之二一，捷營業稅收入，在一九二二至二六年之中，約佔總稅收百分之二十；奧營業稅收入在一九二六年，佔總稅收百分之二二·一〇。

國二年冬，因財政窘絀，朝野主張創辦營業稅，於是初行烟酒特許牌照稅之制。國民政府定都南京以後，整理稅制，又相繼頒布交易所稅條例及銀行業收益稅法等，茲分別略述之。

(一)牙稅 牙稅爲課於領帖營牙業者之稅^①。採行較早，至清季時，弊端迭出，帖捐年稅，率歸官吏中飽。民國三年，財政部擬定整頓大綱八條，通令各省實行。按此稅分帖費及年捐兩種，前者爲領牙帖之手續費^②，後者則爲經營牙業之年稅。牙帖分有等級，應納之牙稅，隨等級而定。其課稅之標準，有依資本額者，有依贏利者，牙帖等級之多少，各省不同。例如河北分爲六等，帖稅自一百六十元至二十元不等，江蘇分爲長期短期兩種，浙江因區域之繁盛或偏僻分爲上中下三則等是。領帖之有效期間，各省亦不一致，例如河北以五年爲限，江西以十年爲限，其他如江蘇安徽等，又有長期短期之分，長期江蘇以二十年爲限，安徽以十年爲限，短期則均以一年爲限。有效期間既滿，即須換取新帖，一帖不能分設多行，亦不能兼營數業，限制甚嚴，違則科罰。民初歷年實收之數(除川桂未報，廣東無牙稅外)約在二百萬元左右。民十七年，財政會議通過，牙稅劃歸地方，於是爲地方稅。自各省舉辦營業稅後，牙稅遂歸併於營業稅之中矣。

(二)當稅 當稅爲課於當舖業之稅，創自前清康熙三年，初辦時，戶部則例，規定每當舖按營業規模之大小，年納銀五兩，四兩，三兩，二兩五錢。至雍正六年，始設典當行帖規制。凡民間開設典當，應呈明地方官領帖營業。光緒時，戶部以當商得利甚厚，改爲每鋪按年納

① 牙商爲交易經紀人，牙稅即課於交易經紀人之稅。

② 見行政收入章，其性質近登錄費。

稅五十兩。民國成立後，財政部又重新釐定稅率，區別等則，所訂年稅稅額，多係採用累進稅法，有課數百元者，有課數十元者。等級各省不一，與牙稅同。其課稅及分級標準，有爲贏利多寡者，如河北是；有爲營業多寡者，如吉林是；其他如山西安徽各省，則以資本額爲分級之標準；湖南甘肅等省則以地方繁盛或偏僻爲分級之標準。領帖之有效期間，有五年者，有十年者，有長期至二十年或三十年者，其間各省互異，亦與牙稅同。當稅收數殊微，就民六民七民八各年觀之，平均不過三十餘萬元耳。民十七年，財政會議通過，當稅亦劃歸地方，故今亦歸併於各省所辦之營業稅。

(三)烟酒牌照稅 烟酒牌照稅，爲課於營烟酒業者之稅，故爲營業稅之一種。此項稅征，始於民國二年，財政部頒布販賣烟酒特許牌照稅條例，規定烟酒營業，分爲整賣與零賣兩種。整賣營業，每年定額納稅爲四十元；零賣營業，分爲甲乙丙三種，甲種每年十六元，乙種八元，丙種四元。收入實數，在民十左右，約一百餘萬元。

十六年春，國民政府財政部頒行烟酒牌照費暫行條例，營業之分類沿舊，惟稅額略有增加。是年十一月，財政部又重加修正，對烟酒兩類，採分定規章之制，頒行烟類及華洋機製酒類兩種營業牌照稅章程。徵收照費，改用按季計算。烟類整賣營業，分爲一百元，四十元，二十元三等；零賣營業，分爲十二元，八元，四元，二元，五角五等。華洋機製酒類，批發牌照，分五十元，十元兩種；零售牌照，分十元，五元兩種。十八年烟酒整理委員會，以上述之烟類及華洋機製酒類之營業牌照稅章程，尙稱妥善，惟普通酒類牌照稅，沿用前北京烟酒署之舊

章，稅率失之過輕，乃擬訂酒類營業牌照稅章程，亦改用按季計算。整賣營業，分三等定額納稅，甲等每季三十二元，乙等二十四元，丙等十六元。零賣分爲四等，甲等每季八元，乙等四元，丙等二元，丁等五角。

營業稅自十七年財政會議議決後，劃歸地方。烟酒牌照稅，爲營業稅之一種，自亦應歸地方。第中央爲便於考核計，仍保留發照權，對於牌照收入，則撥歸各省市，僅留十分之一以充徵收費。最近財政會議，又將此稅劃歸地方矣。

(四)交易所稅 交易所之設立，所以調劑金融平準物價也。政府定交易所爲特許營業，課之以稅，蓋欲藉是以厲行監督及矯正投機之弊。日本課征交易所之稅有二：一爲交易所交易稅，係對於交易所買賣經手費而課之稅；一爲交易所營業稅，係對於交易所法人而課之稅，二者均定爲國稅。吾國交易所，在民國九十年之交，發軔於滬埠。嗣後津漢等埠，亦多有之。北京農商部曾先後頒佈證券交易所課稅條例，及交易所交易稅條例兩種，與日本之立法相類。公布之後，因商民紛紛抗議，迄未推行。

國民政府定都南京後，財政部頒佈交易稅條例，多襲舊制。其課稅方法，係按營業之種類而分稅率之輕重，課稅標準，則皆以經手費爲比例。條例公布之後，滬埠交易所以稅率過重^①屢請減免，財政部乃將原有條例，改爲交易所稅條例。以交易所每年結帳贏餘之多寡，

① 證券買賣及商品買賣屬於定期者，照經手費總額徵收十分之一，屬於現期者，征收二十分之一。金銀買賣，屬於定期者，照經手費定額徵收十分之二，屬於現期者征收十分之一·五。

定稅率之高下，凡贏餘總額，在一萬元以下者免稅，一萬元至五萬元以內者，課百分之7.5。其餘每增五萬元者，稅率加課百分之2.5，至超過三十萬元以上者，則概課以百分之25。計算贏餘總額，須扣除其營業費。所謂營業費者，指營業一切之必需費用而言；若股息紅利公積金等，則不在扣除之列也。

(五)銀行業收益稅 吾國現行之銀行業收益稅法，公布於二十年八月，凡屬股份有限公司組織之銀行，均應按之納稅^①。稅率以純收益為標準，分為四等：凡純收益額不滿資本額百分之15者，征收其百分之5；合資本額百分之15至不滿百分之25者，征收其百分之7.5；合資本額百分之25至不滿百分之35者，征收其百分之10；合資本額百分之35以上者，征收其百分之15。吾國銀行業，近十餘年來，頗形發達，故有此營業收益稅之課征，以裕稅收。與銀行業收益稅法同時頒布者，尚有銀行兌換券發行稅法。此項發行稅，課之於政府特許發行兌換券之銀行，稅率以保證準備額為標準，定為百分之2.5^②。其現金準備之部分，則免課發行稅^③。按兌換券發行稅之徵課，歐西各國亦有之，然多就各銀行在規定現金準備額以下所發行之鈔票，課征溢額發行稅，以示限制。吾國現行兌換券發行稅，以保證準備為課稅標準，與各國溢額發行稅之征課稍異。此蓋因吾國政府，既有中央銀行，操發行兌換券之權，則採用此稅，實限制私銀行發行鈔幣之法也。

① 中央政府及地方政府設立之銀行，免征收益稅，但官商合辦之銀行，不在此限。

② 二十一年十月十五日兌換券發行稅法，經立法院修正，稅率（依實際保證準備金額數）定為百分之1.25。

③ 銀行發行兌換券，規定應有六成現金準備，四成保證準備。

第五節 新營業稅法與各省現行之營業稅

釐金裁撤之後，各省徵收營業稅以資抵補，此爲民國十七年財政部召集裁釐會議所議決之徵收營業稅大綱所規定者也。故實行裁釐之後，各省即紛紛舉辦營業稅，按諸營業大綱第四條之規定，稅率應照課稅標準用千分法計算。至多不得超過千分之二；但關於奢侈品及含有應行取締者，則屬例外。又據補充辦法第九條之規定^①，以資本額爲標準者，最高不得過千分之二十。各省於創辦營業稅之初，前無依據，以致歧異紛出。且對於奢侈營業及取締性質二者，標準亦未能確定，遂有稅率過重負擔失平之弊。

上述營業稅大綱及補充辦法，均未經立法手續。立法院財政委員會，認二者不甚妥當之處至多，乃另訂營業稅法^②。凡大綱及辦法中之內容，有可以採用者，均予採納。第對於徵收之瑣碎問題，決定讓由各省營業稅徵收條例內自定，稅法中僅自原則上予以規定耳。茲將稅法之內容鈎要述之：

(一)課稅範圍 營業稅定爲地方收入，所謂營業，指以營利爲目的之一切事業（農業在外）而言。第在各省及直隸行政院之市內營業者，如已向中央繳納出廠稅之工廠及繳納收益稅之股份有限公司組織之銀行等，則不在此限。此蓋欲保留出廠稅，作爲中央之稅源，根據一業一稅之原則，自不能使地方政府對此種工廠及銀行，再有營

① 財政部因裁釐後各省舉辦營業稅，恐有濫行徵收不能劃一之弊，乃於營業稅大綱九條外，又頒布補充辦法十三條。

② 公布於二十年六月

業稅之徵課。

(二)課稅標準及稅率 規定下列三種課稅標準，任各省市政府按照本地營業性質及狀況酌用之：

甲 以營業總收入額為標準 征收其千分之二至千分之十

乙 以營業資本額為標準 征收其千分之四至千分之二十

丙 以營業純收益額為標準 稅率分下列三級：

1 純收益額不滿資本額百分之十五者，征收其百分之二至不滿百分之五；

2 純收益額合資本額百分之十五至不滿百分之二十五者，征收其百分之五至不滿百分之七·五；

3 純收益合資本額百分之二十五以上者，征收其百分之七·五至百分之十。

(三)免稅額之規定 營業總收入年計不滿一千元者；營業資本額不滿五百元者，營業純收益額不滿一百元者，均予免稅，此外如中央政府及地方政府之公營業，亦均免稅，但官商合辦之營業，則不在免稅之列。

關於征收方法，亦從原則上略有規定：(一)營業稅得按年按半年或按季征收，由各省市政府斟酌情形自定，短期營業，並得按月征收。(二)營業稅不得征收附加稅。(三)營業稅應由委任機關征收，不得採他人承攬包辦之制。

上述各點，為新營業稅之概要。各省在此法訂定之前，已先後舉辦營業稅，課稅標準，多採用營業額及資本額二種，就江浙二省言，

營業種類，江蘇分爲十二，浙江分爲十一，稅率遵部頒大綱之規定，用營業額作標準者，征課千分之一至千分之十；用資本額作標準者，征收千分之二至千分之二十。湖北江西之營業稅條例，稅率限度，亦大約與上舉相同，惟營業分類稍多耳。此外亦有課稅標準不同，稅率稍重者，例如廣東，分營業種類爲二十九，其課稅標準有五：(一)以資本額計算者，自千分之三至千分之三十；(二)以報酬額計算者，自千分之四十至千分之七十；(三)以營業額計算者，自千分之三至千分之三十；(四)以鋪租額計算者，自千分之四十至千分之七十；(五)以從業人員計算者，每人自三元至九元。自新營業稅法頒布之後，各省多依據改訂營業稅征收條例，而以江浙所有者較爲妥善。茲舉江蘇營業稅暫行條例之課稅標準營業種類及稅率表列於下，以資參證。

營業種類	課稅標準	稅率
1 物品販賣業	營業總收入額	{ 千分之五 千分之八 千分之十
2 轉運業	營業總收入額	千分之五
3 交通業	營業總收入額	千分之五
4 包作業	營業總收入額	千分之五
5 電氣業	營業總收入額	千分之五
6 酒菜茶館旅館浴室理髮店業	營業總收入額	千分之五
7 租賃物品業	營業總收入額	千分之八
8 照相業	營業總收入額	千分之十
9 交易所之經紀人業	營業總收入額	千分之十
10 證券業	營業總收入額	千分之十
11 娛樂場業	營業總收入額	千分之十
12 物品製造業	營業資本額	{ 千分之五 千分之八 千分之十
13 印刷出版及書籍業	營業資本額	千分之五
14 文具教育用品業	營業資本額	千分之五
15 貨棧業	營業資本額	千分之十
16 錢莊業	營業資本額	千分之十
17 保險業	營業資本額	千分之十

觀上表，江蘇營業稅之課稅標準，爲總收入與資本額二種，稅率爲千分之五，千分之八，千分之十三種。施行以來，稅收甚微，二十年度，所收不過四十萬元，僅敷征收費耳。二十一年度，亦祇一百六十萬元，與是年原列預算六百萬元之數相較，尙不及四分之一。此項營業稅，創辦伊始，近年來，又值蘇省水災戰禍洊加，故稅收短絀遂至如此。

浙江之營業稅，包括普通營業稅，牙行營業稅，屠宰營業稅，典當營業稅，及箔類營業稅五種。普通營業稅係就一般販賣及製造營業而征收，其課稅標準，爲營業資本額及總收入額二者，稅率與江蘇營業稅所有相似。至於牙行屠宰典當等營業稅，則均係就本省原有之牙帖捐稅屠宰稅當帖捐稅分別改征。辦法雖略有改進，稅率則多仍舊貫。依浙省二十二年度概算觀之，經常歲入總額爲 21,865,638 元，其中租稅收入爲一千五百四十九萬餘元，占歲入總額四分之三，而租稅收入中，營業稅占五百五十六萬餘元，當租稅收入總額百分之二十六。若與歲入總額相較，則約占四分之一強，其在省財政上之地位，於此可見一斑，茲將近年浙江營業稅之概算收數及其在歲入總額中所占之百分比，表列於下，以資參證。

年度	營業收入額	在歲入總額中所佔之百分比
二十年	4,577,468	21.11
二十一年	5,439,792	25.86
二十二年	5,562,000	21.44

此外各省所有之營業稅，亦多按新營業稅法，以總收入額及資本額爲課稅標準，稅率則各省所用不同。例如山東之營業稅，以總收

入爲標準者，稅率自千分之二至千分之十；以資本額爲標準者，稅率自千分之四至千分之二十。河南之營業稅，課稅標準，亦爲總收入額與資本額，但稅率則均定爲千分之十。至營業稅在各省財政上之重要，亦因各省之情形而不同，就二十一年度各省預算觀之，河南營業稅收入，占歲入總額百分之十六，安徽占百分之十一，湖北占百分之十四，廣西則僅占百分之五耳。

各省現行之營業稅稅率，大率係以貨品分等級，似頗公平，實則此中困難之處甚多。蓋各營業稅率既有不同，則何者宜重，何者應輕，殊不易定，僅憑諸分類者之判斷而已。加以分業徵收，在通商大埠，工商界營業之資本較大，一種商店，往往注重一種商品，即兼營數種者，亦易察定其以何種爲主要。分業課稅，尙屬易行。至於內地商店，則因銷路不廣，資本額小，往往有一商店兼營數十種商品者，在此情形之下，欲定其何者爲主要，何者爲附隨，殊大難事。定之不當，不第易生爭執，且易啓商人避重就輕之弊。山東營業稅征收章程第十一條規定：「凡一戶兼營數種營業」其稅率輕重不一者，其營業稅額之計算，應依營業之主要部分決之；如主要部分不易分析時，應將各種不同之稅率折中規定之」。 湖南營業稅征稅細則第六條規定：「應納營業稅之營業人，以一戶而兼營數種稅率不同之營業者，其營業稅額之計算，應依其營業之主要部份以一種或種數分別決定之」。此種規定，事實上仍有困難不易行之處，故就稅率規定言，除性質有顯著之不同者外，自以捨繁就簡爲得。但不問營業之性質，而以均一之稅率行之，則亦非平允之法也。

第六節 營業稅之歸著

營業稅之能否轉嫁及轉嫁之難易，大半視乎課征時所用之課稅標準而定。茲分別略論之：

(一) 依營業總額而課之稅負歸著 課徵營業稅時，不問其有無贏利，第就其售賣額或生產額而課之稅，則此稅之負擔，其勢必多全部轉嫁於消費者。蓋獲贏之多寡，不一定視乎售賣額之大小，使貨物售賣額與生產額愈多，其所納之稅即愈重，則與其加多售賣與生產，轉不如增高物價之為愈。物價增高，雖市場之需要減少，然較之需要多而物價低者，純利可以相同。純利無損而納稅少，商人固甚樂為。故依營業總額課稅，在競爭情形之下，通常多全部轉移於消費者。使為專賣營業，則視需要之彈性如何為轉移。如物品為必需品，不易因物價之高低而變異，專賣者自可舉稅負加之售價上，而轉移之於消費者。反之，使需要易因物價高低而變動，則此稅之全部負擔不易盡行轉嫁也。

(二) 依營業收入而課之稅負歸著 課征營業稅，以營業總收入為標準，在競爭情形之下，足以增加生產費最高者之成本；換言之，足以影響邊際生產者。使邊際生產者，在課稅之後，尚能維持其地位，則必思舉而加之價格以轉嫁於消費者。至轉嫁之多寡，則視需要與供給之伸縮力比較如何而定。至於專賣營業，通常亦然，蓋因物價增而需要落，總收入雖不如課稅前之大，然產額減而成本少，總收入減而稅額小，專賣者之純利，仍可不致較前短絀也。第有時專賣者，

因需要之伸縮力大，以自負租稅爲有利，故亦有不加物價以謀轉嫁者。

課稅於各種營業之純收入上，其稅負之歸着，就通常情形言，即在營業者，蓋因課征純利，不能影響價格也。專賣營業之價格，常定於消費者願付之最高價格，使再增加，則消費必趨減少，消費減則專賣者之贏利亦必減，故課於專賣人之純利，更無轉嫁之可能。

除上述營業總額及營業收入各標準外，尚有依定額而課之准許稅，此稅不問營業額及贏利如何，均按已規定之額課稅。就常情言，課於專賣業者，其稅必歸專賣之利潤負擔。即在競爭情形下之營業，亦大率不能轉嫁，蓋大生產者寧自負之而不欲增加價格以減少其售賣額，則小生產者即欲加其稅於物價，亦不可得。此外營利職業如醫生律師等之執照稅，因有習慣上之價格，尤不易發生轉嫁也。

參 考 書

Seligman, E. R. A: Essays in Taxation, Chs V, VII, VIII
Incidence of Taxation, Part II, Ch. V

Bullock, C. J. : Selected Readings, Chs. XVI, XVII

Mills and Starr : Readings in Public Finance and Taxation Ch. XVII, section 42

賈士毅：民國續財政史

第十三章 田賦

第一節 田賦之種類

歷代田賦制度之變遷，已於本編第一章討論租稅沿革時，粗述其凡，茲從略。清代田賦一項，包括之種類甚多，民國成立以後，各省田賦名目，均經按其性質，陸續歸併。茲舉其主要三種，分別略述於下：

(一)地丁 地丁名稱，由地賦與丁賦合併而成，始於前清之康熙雍正年間。原清初地與丁分，釐定直省錢糧，一仍明萬曆時勘丈核定之數以爲標準，迨後康熙年間，關於丁賦，規定以現徵錢糧冊內之有名人丁爲常額，新生者謂之滋生人丁，永不加賦。按丁與地二者，雖爲各別之稅，然因課征丁稅，須有調查精確之丁數，否則易有變爲田賦附加稅之勢；假使按一定之丁數，(如康熙時之規定)，以爲稅吏征課之標準，則病故逃亡滅絕者，將無以處之，辦理極爲困難。故康熙末年，遂有所謂丁隨地起之法，將地賦與丁稅併征。至雍正年間，又以各邑丁糧，均派入各邑地糧銀內征收，著爲通例，相沿至今，此即所謂「攤丁於地」之制也^①。此種地丁，爲規定之正賦，正賦之外，尚有各種帶征，推其性質，似手續費。依歷來之習慣，於征取田賦時，無論實物或銀錢，皆有額外之征收，蓋人民納稅州縣，州縣依次

① 見第三編第一章

輸入國庫，於其輸送期間，遂假定有若干之損失，故以穀類繳納者，則因不免有雀鼠之侵蝕，乃設「雀鼠耗」名目，以爲抵補；以銀兩繳納者，則因征收官廳，鑄鑄人民納入之銀，使之成爲整塊，其間亦不免有減耗，故設「火耗」以爲填補。此種名目，均爲填補損失而有之加征，故總稱爲「耗羨」。繼此而起，又有「秤餘」及「串費」「票錢」等名目，前者爲征收田賦銀時天秤上之盈餘^①，後者則爲附加之征收費也。昔明代征收正賦之外，亦有耗銀，解費，部費及免役費等項，至清初則懸爲厲禁。迨後逐漸恢復，至雍正年間，乃將耗羨歸公，定爲正供。民國以後，此等附課，均將其列入歲入預算，悉以之充國庫之收入，與各國之征收附加稅以供地方政府之需用者不同。

(二)漕糧 漕糧卽田賦之一種，與地丁稍異者，因地丁向係征銀，而漕糧則由地糧內派征本色，依水運之便，輸之京師，以之爲供養中央官吏兵丁之用^②。按漕運之制，始於兩漢，而盛於唐宋，明時轉輸之法，率用民運，清始改爲官收官兌。漕米通例，貯藏於通州及北京之倉庫，而以戶部所屬之倉場衙門管理之。其直接運至京師者，謂之「正兌」，運至通州者，謂之「改兌」。另加漕耗，隨正入倉。惟因漕運之際，每以地方官吏之費用，年有增加，經費浩繁，足以減少實物之繳納，咸同以後，各省漸次改征折色，以實物折合銀兩，由官吏自

① 秤餘起於四川，官吏於徵收賦銀時，將戥頭暗中加重，有每兩加至一錢以上者，後遂於火耗羨餘外，每百兩提解六成，名曰秤餘。

② 派征之本色中，其未起運而存留本省以供兵糶之用者，謂之「南米」，遼韓營兵裁撤，始改徵折色。

購米糧。故是後以實物繳納者稱爲本色，以銀錢折合者稱爲折色，又稱「漕折」。按諸事實，實物繳納之制，既已改征銀兩，則運送之費，似已失其依據，然以銀錢代納者，仍須納運送之費，謂之「漕項」。照例征解，無異正供。迨至清光緒之末，其尚納本色者，僅江蘇浙江兩省，江蘇爲六十萬石，浙江爲四十萬石。民國成立，江浙漕糧，亦悉廢除，而改以銀元代納矣。

(三)租課 租課者，即公有之地，租給人民後所收之佃租也。此種公地，考其沿革，有係國家固有之地，有係公家買賣之地，有係因事因案查出而收沒之地。此項佃租，就性質言，實爲公產收入，不得謂之地稅也。自昔相沿，包括於田賦之內，故本章亦仍之。此項土地之種類及名目，各省往往互異，繁雜至不可勝舉，簡括言之，其中以官租，屯租，學租，湖租，沙租，蘆課，漁課，爲最要。按其性質，與地丁漕糧異，故特名爲租課以示區別焉。

以上三者，爲田賦中之要項，各省田賦內所有者，要非此三者所能概括。其他尚有所謂差徭者，爲古代力役之遺制，民國以來，各省多已廢止，雖陝西尚有差徭之名，亦久已折收銀元。又有所謂墾務者，即由新墾土地而征收之數，第僅行於東省；西北一帶之墾務入款，大率列於官產項下，而歸於田賦者，實爲例外之情形。此外尚有雜賦，及附加稅二種。所謂雜賦，如例解貢品折銀之款等是；附加稅之征，如清末各省舉辦新政時所附征之自治費警察費及學校費等是。此爲吾國田賦所含種類之大概也。

綜括上述，吾國田賦之性質，雖與各國之地稅相類，然翔實察之，

殊有區別；蓋吾國田賦之中，包括丁賦及租課兩類，前者爲人丁稅，後者爲公產收入。故約言之，田賦一項，實爲包括地稅人丁稅及公產收入之一種併合稅也。

吾國歷代所有之田地總數，鮮有確數可稽。就從來見於文獻者考之，約如下表^①。

	頃 畝
夏	9,306,024,60
周	9,004,000
西漢	8,270,536
東漢	7,320,170,80
隋	55,854,041
唐	14,303,862,13
宋	5,247,584,32
元	19,000,000
明	8,507,623,68
清(順治十七年)	5,194,028,30
清(乾隆七年)	7,352,198,39
清(光緒十三年)	9,119,766,06

各省區之田額，非經全部之正確丈量，亦無由悉其實數。茲據前清戶部則例所載，揭錄如下。

	畝
奉天	1,877,538
吉林	1,439,558

① 參考經界三書(一)

	頃 畝
直隸	688,410,64
山東	984,728,46
山西	532,854,01
河南	718,208,64
江蘇 分江寧及蘇州等屬	
寧屬各縣	402,032,29
蘇屬各縣	245,515,01
安徽	340,786,33
江西	462,187,27
福建	128,482,85
浙江	463,881,26
湖北	594,439,44
湖南	313,402,73
陝西	258,402,12
甘肅	235,366,21
四川	463,819,39
廣東	343,903,69
廣西	89,601,79
雲南	93,177,09
貴州	26,854

上述統計，對於黑龍江新疆熱河綏遠察哈爾川邊等處，均未包含在內，且對於官莊田及陸續新闢之土地，亦未列入。此外如禁止開墾之地，即先聖先賢廟墓祭田及祠墓寺觀等，亦均除外，故就實際言，我國目前田額之數，遠逾於此。且清代土地之台帳，係以明代之魚鱗冊為根據，隨其必要，而加以修正，其數額不確，殆可無疑也。

吾國田賦收入，向為國家主要之稅源。民國以來，歷年收入之數，因各省報部未齊，多缺而不完，殊不足以窺其全豹。民國初年之

收數約七八千萬元之譜^①；民十以後，愈益不完，尤不足據。國民政府定都南京後，劃田賦爲地方收入，概歸外銷，而中央財政報告中，遂無田賦收數可稽矣。

第二節 田賦之積弊

吾國田賦，發達甚早，自秦漢以迄有清，田賦之制，改革頻仍，按其實際，大率爲補偏救弊之計，雖能行於一時，而歷久弊生，徒增重人民之負擔。縱觀數千年之田賦制度，其變更之際，多係舉額外之稅徵，加之田賦，以爲清理之方。而不久額外苛徵，又復滋生，陳陳相因，弊端愈繁，卒致無可廓清之時。似此徵課累增，收入宜爲數甚大，而稽其實數，年仍止七八千萬元之數，殊不甚鉅。以吾國田地面積之廣，其稅收之數止此，實半由於稅制組織之繁亂，半由征收方法之多弊。故吾人欲明瞭田賦之現情，以謀將來之改革，必先洞悉其積弊之所在。本節特就稅制，稅率，丈量，征收各大端，分別討論之。

(一)稅制 稅制之中，有地丁，漕糧，租課，差徭，墾務，雜賦，及附加稅等項，上已言之。其分類之繁，已不易彙舉。而地丁之中，又有正款及附款之別；地丁之外，又有加耗及秤餘之目。漕糧之中，分折色與本色兩種；漕糧之外，又有漕耗及漕項之繳納。至租課之種類，以十數計，且其性質亦不一，除主要之官租，學租，屯租，湖租各項外，尚有酒課，鹽課，茶課等類。上述各類名目，既甚繁碎，而近年附加稅之加征，尤爲積弊之藪。

① 參考賈上毅民國財政史及晏才傑租稅論

原附加稅之征，始於前清末葉，當時因各省舉辦新政，遂以田賦附加爲籌款之計。民國成立，沿襲成法，元年十二月，袁世凱氏咨行參議院釐定國家稅及地方稅法，參議院以田賦爲國稅，由各省代徵轉解中央，地方政府得有徵收附加之權，但規定不得超過正稅百分之三十。後山東直隸兩省，因濮陽河治水，需用工費，卽加征附加稅。民國四年，中央因收支預算不敷，令各省仿直魯先例，一律加征附加稅，以補收入之不足。五年預算中，所載此項附加稅，已達七百八十餘萬元之鉅。此後附加名目，間有增加，然尙不甚多。迨至國民政府成立，田賦劃歸地方，地方政府遂得任意加徵附加。民十七年十月，財政部乃頒布規定加徵附捐限制辦法八條，規定「田賦附加之總額，不得超過正稅，正附總額，不得超過現時地價百分之一。凡超過者，酌量核減。」此種限制，實等具文，民十七後，逐漸增漲，裁釐之後尤甚^①。二十一年八月，又重申前令，然事實上不第各省多未遵行，且仍時有增加，遂致名目繁夥，農民之負擔奇重。

就各省之現情，舉例言之，江蘇田賦附加種類，就各縣所有，計有一百零五種之多，名目紛歧，縣各不同。再自蘇省各縣言，丹陽有附加稅十五種，常熟與淮安各有十九種，崇明則有二十三種。附稅之重，

① 據江西省經濟委員會調查：十七年江西各縣之丁米附加稅額，加以自治附稅，不過正稅百分之三十；二十二年地丁附加總額之高者，超過正稅三四倍以上。

又據最近調查之所得，河北某縣近三年來附加之遞增如下：

二十年 1. 警款 2. 學款 3. 區經費 4. 區團費

二十一年 增加：1. 建設局經費 2. 財務局經費 3. 臨時費 4. 保衛團經費
5. 救濟院經費 6. 度量衡檢定所經費

二十二年 又增一自治經費

有超過正稅數倍至十餘倍者，甚至有超過二十六倍者^①，可謂繁重已極。江西之田賦附加稅，據省府經濟委員會所調查之三十三縣，加以統計，附加稅之名目，即有九十餘種之多，就各縣論，如豐城永修等所有之附加稅，均在十種以上，同一用途之稅，而各異其名，例如教育，有教育附稅，教育經費，教育捐，丁米教育附稅，教育費，民衆教育捐，串票帶征教育費等名目。同一性質之稅，而重疊帶征，例如都昌縣既征公安經費，又征警察附稅，既有教建附稅，又有教育經費，因此重疊征斂，故附稅之重，高者亦逾正稅四倍。其他如浙江之鄞縣，附加超過正稅之三倍，湖南之武岡常寧，附加超過正稅之七倍。諸如此類，不可勝舉。總括言之，近年以來，各省之田賦附加，增加日多，舉凡一縣之行政經費，如公安，教育，保衛，衛生，築路，建設，公益，測量等，幾無不取給於田賦附加，而舉辦之初，率假名新政與公益，迨至征收之後，則又往往移作他用矣。此外鄉區自治公所，又有附加，省縣發生臨時事故，復有攤派，繁雜苛碎，杳無系統。按附加稅之制，初非可議，貴能釐訂成制，具有一定之系統，規定增加限度，使能與正稅保持適當之比例，則納稅人即不致有負擔過重之苦。吾國田賦，自劃歸地方政府後，省縣交征附加稅，連年增漲，漫無限制，重疊剝削，病民實甚，此最近整頓田賦之聲，所以甚囂塵上也。

(二)稅率 吾國田賦分則標準，為類不一，據歷來之規定，係依土地之肥瘠，產物之種類，收穫之多寡，分為三等九則。而考其實際，

① 海門附稅當正稅 26.03 倍，灌雲當 21.45，崇明當 17.76，其他各縣亦均在四五倍或十餘倍以上。

科則紛紜，歧異百出，甚至有田相同而分至數十餘則者。且各種科則，多沿自古昔，雖明定上田賦率若干，中田若干，下田若干，然按諸實際，多不適用。蓋因歷時已久，沙灘變為沃壤，肥地淪為瘠土，上田下田之分，殊不足仍為依據也。且任取數省之賦額，與其地積相比較，則稅率差異甚鉅，似無標準可言。例如山西下田每畝徵銀一釐七絲，米一合五勺；江蘇下田，每畝征銀九釐，米一升四合七勺，相差已逾數倍。然此猶可諉為南北土地，肥瘠及氣候不同。若河北山東，皆黃河以北之地，而河北下田，每畝征銀八釐一毫，征米一升；山東下田，每畝征銀二毫，征米二勺。安徽江西，皆大江以南之地，而安徽下田，每畝征銀一分五釐，征米二合一勺；江西下田，每畝征銀一釐三毫三絲六忽，征米一合七勺，相差亦逾數倍。甚至同一州縣之內，同一性質之土地，往往亦多無一定之科則。稅率不均，殊與人民負擔均平之原則相戾。

以上所舉，僅就原有之賦額而言；試再就附加稅觀之。各省附加稅征收之標準，通常所用者有四：

- (一)按原稅征課，採行此種標準，有按兩者，如浙江江山地丁除蝗捐每兩一角；有按斗者，如四川蘆山縣修志局經費每斗收錢四百文；有按擔者，如江蘇高郵漕米義穀捐每擔帶征一元；有按元者，如安徽濉縣常平倉每元附加二分。
- (二)按畝征課，例如江西南康之畝捐，每畝年征二角，廣東廣寧之學費附加，每畝年徵一分八釐。
- (三)按串票征課，例如廣東開平之倉捐，每張收銀二分，江西樂平之丁米附加串票，每張收銀二分。
- (四)按戶征課，例如浙江新登地丁串捐每戶一角一分。

上述各種征收附加之標準，其違反公平原則之處，固甚易見，無待費詞。且征收之時，任意規定數額，漫無一致，以致輕重尤多懸殊。此外尚有可注意者，即加征附加稅之時，多以縣爲單位，換言之，以各縣附加之所入，供各縣行政之用。縣之貧富不同，而所需之政費相相似，且有時貧縣公益費用之所需，較富縣且鉅者，盡責之以取給本縣，結果貧縣人民之負擔，常較富饒之縣爲重。

綜上所述，田賦稅負之不均，已可見一斑。加以兵禍頻仍，熟地變爲生地，則有糧無田者有之；戶口增加，荒田闢爲墾地，則有田無糧者亦有之；不僅此也，賣田之家，於其出賣田畝時，未能照田額出糧，結果田售罄而糧猶存；又有於賣田之時，逾額出糧，遂致田尚有而糧已售罄。後者爲有地無糧，前者爲有糧無地。有糧無地之民，無力繳納，初爲民欠，浸假遂且變爲例欠。凡此種種，亦足使田賦之科則，愈益失其平衡；人民之負擔，愈益輕重不均。

(三)丈量 吾國田賦之征課單位，通常以畝計之。然因國家無一定之尺度，及無全局之丈量，以決定畝量之大小寬狹，故各省征銀征米之數，爲輕爲重，實無由資之以爲推斷。有清以來，關於田賦之丈量，非無規定，然未嘗舉一州一縣或一省之全部，予以施行，故此種規定，徒爲具文。即間有地方官偶然行之，亦輒因人民之反對而止。按乾隆十五年之上諭，各省之弓尺，參差無定，雖由部頒定弓尺，以五尺爲弓，以二百四十弓爲一畝，然因不欲以變更擾民之故，使從前原有弓尺參差不齊之田畝，仍沿其舊，毋得再議增減。惟嗣後有新漲新墾升科之田，則須遵部頒之弓尺，以爲之丈量。原有參差不齊之弓

尺^①，差異甚鉅，因尺名不一，故弓法不齊，弓法不齊，故畝之大小寬狹，遂不一致。且畝法之中，不第因弓尺之不同而生歧異；尙有其他之特別情形，如河南通志所載，有以二畝爲一畝者，有以三畝爲一畝者，陝西宜川縣，有以四畝爲一畝者，奉吉等省，有曰日曰嚮，單繩雙繩，爲六畝十畝之區分者。舉此尺度不同之地畝，苟非採用畫一之弓尺，爲全局之丈量，雖欲爲之改革稅率，均平負擔，亦不可得。民國以來，朝野人士，多以清丈爲根本之圖，亦卽在此。

(四)征收 田賦征收之方法，各省極不一致，征收之弊端，尤多不可數。按征收田賦，必須有征收圖冊可憑，始可按圖索驥，杜遏弊竇。今日吾國田賦之最大弊源，卽在於無完全之田賦圖冊，缺乏稽征田賦之根據。蓋自明洪武時，曾造魚鱗冊登記全國土地，遞至清代，魚鱗冊逐漸散失，而東南各省，因洪楊之亂，官廳糧冊，多蕩焉無存。自魚鱗冊散失以後，各縣經征官吏，均無各戶之實征底冊可憑，於是征收田賦之權，遂漸移於糧書。糧書承征，或憑諸私藏遺傳之簿；或因年久諳熟之故，補造以資居奇。遂致因緣爲弊，莫可究詰。試舉數例言之。第一，糧書之簿冊，僅有每戶地畝及應完之糧之總數，至於田土之坐落，則杳無記載。因之糧戶遷徙他處，卽無法追查，亦無從沒收，結果逃糧之弊甚多。第二，「飛灑詭寄」^②，沿之而生。

① 就尺言之，有庫尺，有營造尺，有魯班尺，有部頒之尺。積尺而爲弓，則有三尺二寸之弓，有三尺八寸之弓，有四尺五寸之弓，有六尺五寸之弓，有七尺五寸之弓。積弓而爲畝，則有二百六十弓之畝，有三百六十弓之畝，有六百弓之畝，有六百九十弓之畝，有七百二十弓之畝。見乾隆十五年上諭——皇朝通考。

② 參考馬寅初田賦改革之必要——經濟論文集

蓋因民間買賣產業，須向糧書推收過戶，糧書以此爲利藪，任意誅索，稍不遂欲，卽於編造征冊時，不爲推收過戶，以致戶糧混淆，發生有地無糧及有糧無地之情形。有糧無地者，因官廳之催迫，常央糧書爲之開除；有地無糧者，則因管業失據，輒賄糧書飛他戶之糧以爲己有。至所謂灑者，則以已收之錢糧，飽入私囊，而以其數分別加諸其他各戶，以補其不足。此外以熟田報作荒田，輕災報爲重災，則謂之詭。以已征錢糧侵蝕入己，而報爲未征，例如田在甲區，戶住乙區，甲區已完之戶，匿而不報，寄之乙區未完之戶名項下，則謂之寄。第三，產權移轉之時，人民申請推收過戶時，普通多用堂名或某某記字樣，又有沿用祖若父之過去戶名，以致徵冊之內，姓名常不易知。因之糧戶欠賦，查追甚難。糧書久事征收，知之甚稔，故此種戶名不實之弊，亦往往予以把持舞弊之機會。上述僅就其犖犖大者言之，其他侵蝕匿報之弊竇，殊不易一一罄舉也。

再就征收機關，時間，及手續言之，按前清征收田賦舊制，多以州縣官署爲征收機關，且多於大堂設一糧櫃，凡納稅之人，合計每年應納數目，令其自封投櫃，此爲「署征」之法。然縣地遼闊，近者數十里，遠者數百里，零星小戶，因些許之稅，必赴城中繳納，所費不貲，此署征之不能無弊。後有於縣之各鄉，分設收餉之局，雖足以便人民之就近繳納，然於正雜各賦之外，又須增抽局費私費，故「鄉征」之法，民亦苦之。民國初年，大率沿清之舊。國民政府成立後，頒布縣組織法，於縣政府之下，設有財政局，以任各稅收經征之責，但事實上近年以來，仍多屬縣署也。

田賦征收之期，向分上下兩忙，然因立限甚寬，民情玩視，上忙應征之數，往往延至下忙，尚未征齊，本年下忙應征之數，則延至次年上忙尚未征齊。結果催符頻出，里非爲之騷然。吉林黑龍江各省，採用一忙征收制，征取於秋收冬藏之後，似較便民，然人民納稅之遲延，書吏催忙之騷擾，與兩忙征收之省復同。綜括言之，征收時期，宜體察各省收穫遲早之情形，縮短征收之期限，則人民將按時完納，或不致因限久生玩也。

征收手續之不善，約言之，可分爲胥役舞弊，及官吏中飽二種：胥役舞弊之最甚者，爲櫃書與催役。櫃書之職，主管核取銀數，填寫串票，鄉民上城投納，悉聽櫃書核算，溢額取盈，米則零升以斗計，銀則數錢以兩論。糧票上之升合字目，皆故作大草，使人不能辨識，藉以作弊。地丁正銀及附加捐款，每兩折價，本有定數，若輩於銀錢價值，輒故意低昂以漁利。此外尚有任意浮收之事，其敢於公然出此者，亦以串票祇載正銀，不載雜項，雖有溢取，官亦無從覆核也。至於催役，則開征之時，揭票下鄉，向糧戶征收，供給酒食外，每票勒索錢數百文，甚者至數千文，如願相償，即可央緩，稍不遂意，輒曰抗糧。故民之畏之，且甚於書吏。以上兩弊，民國成立以來，各省雖逐漸改良，然因積毒甚深，滌革殊不易也。

至官吏中飽，則其弊尤甚，按田賦徵稅之實權，由縣官操之，收入之數，縣官留用者，稱爲留支，卽爲該縣之行政經費。更以其餘額，附以說明書，而送於所隸之財政廳，稱爲起解。縣官挪移虧蝕，往往捏報不實，僅將所征之一部，報解於上司，卽足以塞責。其餘留支之

額，則聽其自由使用。上司雖偏以增加爲務，而縣官每歲之所解者，常設其他口實，藉以肥私。其尤甚者，更借他種名目，加征附捐，以從中漁利。凡此皆弊害之最普遍而顯著者。

綜上所述，田賦征收方面之根本癥結，在無完全之實征底冊，因緣而弊竇滋生；納稅手續，不能明白揭示，遂致納稅人易爲書吏所隱蔽；金庫制度，未能嚴厲實行，遂致稅款不能按期解庫，縣吏得以侵蝕。因此種種弊竇，田賦實收之數，遂以日趨減少。就浙江二十年度之田賦而言，其應征額爲20,343,000元，而實收之數，爲3,923,013元，僅止五分之一，其匿漏之情可見。湖北年來，田賦之收入尤少，僅一百萬零，此固由於匪禍災荒者半，然弊端未除，催征不力，亦爲重要原因。此外尚有預征之弊，民國以來，各省常有預征至數年者，而近年四川之田賦，如南充縣已征至民國四十九年。二十二年度雙流縣在十月之內，被征收九年糧稅，尤屬駭人聽聞。苛斂如此，民力何堪？今後非厲行改革，不第不足以蘇民困，靖匪患，且剝肉及骨，稅源亦將有日頽枯竭之慮矣。

第三節 民國以來關於田賦之改革

民國初年，財政當局，對於田賦之整理，業已規畫施行者，約有數端，雖支離破碎，漫無系統，然補偏救弊，亦有足述者。

(一)改用銀元征收 清代賦制，納銀納米，錯雜紛紜，地丁銀以兩錢分釐計算，漕糧兵米，以石斗升合計算。就地丁言，銀錢折合，不第省與省辦法不同，卽縣與縣情形亦異，徵收官吏，勾串爲弊，勒價

貼平，折零合整，輾轉增重，徒苦納稅之民而無補於國計。就漕糧言，有改折銀兩者，有徵收本色者。因糧價隨地不同，糧色各地互異，遂至勒扣挑剔，情弊百出。民國三年，財政部通令各省，完納地丁漕糧，一律以銀元計算，在幣制未頒行以前，所有折合辦法，由部酌定施行。自此以後，各省徵收，始多改用銀元折算。

(二)規定征收費用 田賦正額之外，在前清已明定者，有秤餘火耗等名目，而鄉徵各縣，又有所謂局費私費，推其由來，大都始於官吏書差之額外私取。相沿日久，繼續增添，朘削民財，其弊不可勝言。民國成立以後，此項規費，稍稍革除，然辦法既極參差而吏胥又復別圖彌補，於是舊費既歸正賦，新費又有增加。民國三年，財政部乃通令各省，明定徵收錢糧，准於正額之外，附加百分之十以內之征收費，於是征收費亦為田賦之一部。

(三)減輕偏重賦額 東南賦重而徭輕，西北徭重而賦輕，此固昔人立法之意。然清代賦額輕重，漫無標準，甚至在一省之內，各縣所用稅率，往往相隔倍蓰。即以江浙而論，浙江一省，昔時轄道凡四，縣七十五，而錢塘道屬之糧額，較之其他各道屬遠重。其他各道屬所轄各縣之地丁銀，最重科則，每畝不過五分餘，而錢塘道屬，乃自一錢至一錢九分不等；其他各道屬所轄各縣之漕糧，最重科則，每畝不及一合，而錢塘道屬，乃自八九升至一斗三升有奇。故合浙省每歲額征銀二百二十三萬兩，米八十七萬石，內錢塘一道，應納銀八十八萬兩，幾占全省百分之四十；納米五十五萬石，計逾全省百分之六十。數百年來，相沿未改。人民困於重稅，每至不能負擔時，輒多滯納。

民國九年，政府因紳民之請，准予減輕。先就科則最重之嘉興等縣，減徵銀不逾一錢，征米不逾一斗，其餘科則次重各縣，則俟實行清丈後釐定等則，一律施行。嗣後蘇省紳民，亦以江南蘇松太等屬賦重爲請，政府援照浙西減輕成案，略予變通，分爲三等減征。每畝征米在一斗以上者減至一斗；九升五合以上者，減至九升五合；九升以上者，減至九升。仍以每畝銀米並計，不逾銀一元五角爲限。

(四)籌議清丈經過 我國田賦之情形，已略述如上，其負擔之不公平，租稅之不正確，均由於頃畝之大小不一。且無糧黑地，所在皆是，各縣賦額，沿襲舊制，不第國家之收入，因此大受影響，即人民稅負之分配，亦久失其均平。欲爲根本解決之圖，惟在實行清丈全國之土地。前清末年，因格於祖宗永不加賦之令，擱置未能舉辦。民國成立以來，諱理賦者，莫不以清丈爲急要之圖，政府方面，亦力圖整理，注意於釐定經界，故於民國三年，設立全國經界局於中央。嗣後於京兆地方，設經界行局，復於實行測丈各縣內，設立經界事務所。其辦理之程序，以測量爲始基，清丈爲中樞，登記爲結果。並於民國四年，擬定調查田賦整頓賦額辦法大綱，函商各省，嗣據各省陸續陳復，復經部定修正調查田畝辦法大綱，函寄各省切實籌辦。其時奉天吉林黑龍江三省，業已實行清丈，熱河亦已着手清查，嗣因受時局之影響，於民國五年奉令將清丈及清查田畝各事宜，暫行停止，於是全國經界局暨京兆經界行局並各縣分局，先後裁撤，惟黑龍江全省暨江蘇寶山等縣之清丈，仍照舊進行。至民國九年，政府復設全國經界局，旋以近畿戰事發生，又被裁撤，自茲以後，全國經界事宜，遂致

延未興辦。此民國初年歷次籌辦清丈及清查之梗概也。

(五)最近各省田賦之改革辦法 田賦劃歸地方政府後，財政部雖有限制附加之規定，然各省實未遵行，以致附加繁重，上已言之。附加稅之急宜減輕，已為舉國上下所共認^①。最近浙江擬定核減各縣田賦附稅甲乙丙三種辦法，茲揭述如下：

- 甲 就標準內(即正稅一元祇帶徵附稅一元)充分加收附捐，以百分率支配各種事業經費，將原有各種附捐名目，一概取消。
- 乙 依附加數目之輕重，事業經費之緩急，而定核減方針，計各種附捐畝捐，可以酌量減免者，例如無匪區之保衛附捐，可以從緩，無蟲患之治蟲經費，可以豁免等是。
- 丙 限令各縣編造地方事業全部收支概算，嚴格審查，將各項開支，儘量緊縮，再定核減附捐之標準。

上述三種辦法，浙省財政當局，擬擇而行之。浙省附稅之重，據報載有已超正稅二三倍至五六倍以上者，今驟欲一律就標準內加收附捐，事實上恐不免發生收入短少之困難。較善之法，自宜先採用乙丙兩種辦法，蓋欲減輕地方附捐，必先減少縣地方經費之支出，否則即欲減輕亦不可能。同時附加數目之太重及事業經費之非需要者，自應予以核減或免除，固無可遲疑之餘地也。

江蘇財廳最近擬定整理田賦計劃，共分三項：第一，查編田賦征冊。查編方法，於各縣中，就其未辦清丈而冊籍散失之區域，先行舉

① 減輕田賦附加辦法，據本年五月之財政會議決議，在土地科則未改訂以前，暫採四種限制標準。(一)田賦附加，不得超過正稅總額，其在正稅科則原屬輕微之區，以正附併計，不得超過地價百分之一為限。(二)自本年度起，各省縣不得以任何急需或名目，再增田賦附加。(三)禁止各縣區鄉鎮之臨時畝捐攤派。(四)附加帶征期滿，或原標的已不復存者，應即予廢除。

辦土地查報。第二，整理田賦附稅。整理之法，注重統一名稱，另定百分支配比例；審核用途，核減過重稅率。第三，改良征收制度。蘇省此種整理方案，期為全部之改革，苟能付諸實施，其成效必有可觀者。處吾國今日而言整理田賦，固應同時注意此三方面，實非局部之補偏救弊，所能大效也。第辦理清丈與土地陳報之事，浙江及湖南諸省亦已行之，大率取費過多^①，民甚苦之，功未見而怨已賈。故今後各省之辦理土地陳報，實宜以免取費而不擾民為先決條件^②。

民十九年六月，國府公布土地法，其中規定之土地稅，分為地價稅及土地增值稅兩種，將來如切實推行，則田賦將有全部之更革。關於土地稅之規定，於下章中詳述之，茲從略。

參 考 書

晏才傑：租稅論 田賦芻議

賈士毅：民國財政史（前編及續編）

經界三書：（一）

經濟旬刊：江西之田賦附加稅（第一卷第九期）

① 湘浙兩省土地陳報費，規定每畝洋一角二分，其不及一畝者，以一畝計算。

② 本年五月財政會議，關於此點，規定舉辦土地陳報，一律不征手續費，陳報後即行改訂科則，編造正式証冊，並改進權收及征收制度。

第十四章 地價稅

第一節 地價稅之性質及理論的根據

地價稅爲近代新興之稅，發生於十九世紀之後半葉。其發生之主因，簡言之，由於下列兩種情形：（一）近世紀來，各國地方政府之經濟及社會建設事業，日就發達，因之地皮之價格，隨之暴漲。政府一方面爲免除壟斷及投機之弊，一方面爲彌補增加之支出，乃有此稅之課征。（二）新造之國家，若澳大利亞加拿大等，鼓勵人民之移殖，其地價增漲甚速，爲阻止土地集中於少數人手，自宜有地價稅之征課。且同時新闢之國，他項稅收無多，財政方面，亦須賴地稅以資供給。

地價稅之特點，不僅在征課土地之實際賣價或資本價值，且須課之在其未加入工改良之價值（Unimproved value）上，至地基上之房屋或其他改良物，則予除出，易辭言之，地價稅者，卽課諸土地之一種區別稅（a discriminatory tax）也。此稅雖爲近代產物，然發達甚速，現有之種類，已甚複雜。試就各國曾有此稅者之種類言之，澳大利亞之地價稅，課諸未加入工改良之地基價值，而免除其上之改良物；加拿大西部之地價稅，對於地基上之改良物，有全部免稅或僅免稅一部分者；德國所有，其形式爲土地增價稅（Value-increment tax）英國之地價稅，種類甚多，包括土地增價稅，租地歸還稅（Reversion duty），未改良地稅（Undeveloped land tax）及礦地權稅

(Mineral rights duty) 四種；膠州昔爲德人租借時，其地價稅制度，有土地增價稅與原價稅兩種。就此各種不同之種類，地價稅複雜之性質，可以概見。

地價稅因具有區別之象徵，初行之時，各方對之之批評不一。英國貴族，率謂地價稅之征，爲侵襲人民之私產權。德儒瓦格涅氏，則認其爲阻止財富集中之工具。美國一般之見解，多目之爲單一稅之易形。各就其所見而爲之說，解釋懸殊。吾人自上述各國之地價稅種類觀察之，固不僅征課方法不能盡同，即理論方面亦多差異。爲明瞭其意義計，須自其原則方面研究之。地價稅制，自租稅觀點研究，含有下列兩種原則：第一，各種土地，無論其利用與否，產有地租與否，均須對其全價徵課。此種價格，由專門家用科學評估方法估定之。第二，根據此稅之理論，地上之各種改良物及房屋，均須免稅。此二點爲地價稅之精義，至實際之征課方法，俟下節討論各國之地價稅制時詳及之。

地價稅在理論上，有下列四種根據：

(一)倫理方面 地價上漲，爲不勞而獲之增加 (Unearned increment)，課征地價稅之倫理的根據，即本於此。按「不勞而獲之增加」一名詞，穆勒氏即嘗用之；穆勒氏用此，本諸呂嘉圖之地租說。嗣後主張單一稅者，亦相繼用之。近時經濟學家，用此名詞，意義稍有不同。蓋以地價之增加，由於人口增加，經濟發達，及文化事業興辦之力量所產生，其土地所有人，不須何等勞費或行爲，故論正當之理由，應屬於全社會所有。且土地爲天惠之物，其價之騰踊，

既不屬於個人之力量，使個人得據爲己有，則就倫理言，似有未當。故地價稅之主張者，在區別由社會之力量所產生者，及由私人之力所獲得者而爲之征課。

(二)經濟方面 地價中所以有不勞而獲之增加者，實因土地供給缺乏所致。蓋土地有限，故人得壟斷之以爲投機射利之目的，課之以稅，所以控制也。加拿大之課未改良地稅，其目的即在阻止擁地以作投機事業者。使擁有空地之地主，毫無涓滴之收入，而須受租稅之擔負，則必相率利用之；否則亦必轉售諸人，決不能任其長此閑置也。

(三)社會方面 大地主及不在地主制 (Absenteeism)，均爲社會之問題，加拿大及澳大利亞之地價稅，其採用之主要目的，實欲以阻止大地主及不在地主之發達。又如城市之地，宜爲建築之用，使投機者闔而不用，以待善價，則易發生住宅缺少之問題。且就近世社會化之趨勢言，政府之公共事業及社會福利之舉辦，均以減少社會中之經濟不平爲要務，故地價稅之課征，亦爲應時而生之方法。

(四)財政方面 各國採行之地價稅，除上述各原因外，尙有財政上之目的。至地方政府採行是稅者，則尤以增加收入爲主要。新闢之國家如加澳等，因移殖之人民，源源不斷，故土地之價格，繼長增高；而土地又爲主要之財源，故爲收入計，非課此不足以資挹注。且課地價稅，較之課資本稅爲優，蓋新造之邦，資本缺乏，鼓勵積蓄，殊爲發達企業之要着也。

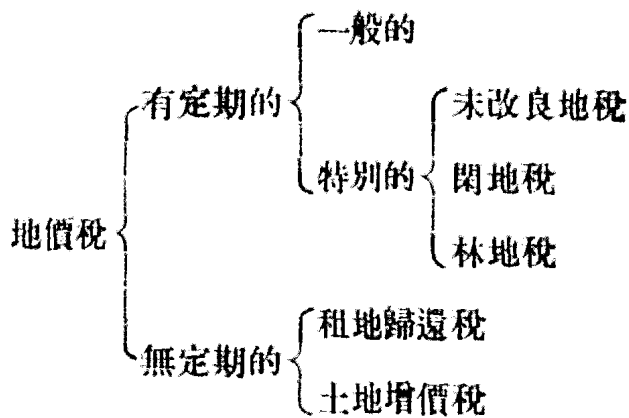
第二節 地價稅之種類

自稅務行政觀點察之，地價稅可分為有定期及無定期兩大類：有定期之地價稅，每年在規定期間內，按通常徵稅之法課之；無定期者，則僅在產業之移轉時，如售賣租佃及所有人死亡等時，始能課征。此二類中，又有採用比例制及累進制之不同。

(一)有定期地價稅 有定期之地價稅，有一般的與特別的之分。所謂一般者，即每年用劃一之稅率，課之於各種土地。澳大利亞及加拿大之地價稅，為其地方政府所課者即屬此種。特別稅各國所已有者，如林地稅開地稅及未改良地稅之類是。以上多屬比例稅；至澳大利亞聯邦政府及各邦政府所征課之地價稅，則多屬累進稅。第課時之方法，有於普通稅率之外，增以附加稅；有無普通之稅率而即以此為主要之稅征者，亦不一致。

(二)無定期之地價稅 無定期之地價稅，如英國之土地增價稅，租地歸還稅等，皆為其例。前者課之於產業移轉之際，後者課之於租期終結之時。其所征之數，為課征時之價與前次被課時之價之比較差額，其所用之稅率為比例制。至德國之土地增價稅，則為累進制。此稅起源於德，就征課進行上之方法言，與有定期者不同：第一，有定期者為按年分征，此稅則僅征課一總數於產業移轉之時；第二，此稅僅征其增加之價，而不及其全部之資本價值。

自上述之簡單分析，即可見此稅種類之複雜。茲為簡明計，表列於下：



地價稅與其他土地稅之區別，其樞要在於歸著問題。根據租稅歸著之理論，土地稅之課諸地租者，其負擔不能轉嫁，如是者其惟地價稅。最初地稅之制，以面積為估價之據，於土質之優劣，地租之多少，輒形忽略，顯失公平。嗣後以生產之多寡或肥瘠之程度分征課之等級，土地種類甚多，不易盡情分等，亦未能盡善。吾國之田賦，自昔因壤別田，具有等差，是採肥瘠與生產為根據之制。此與地價稅之性質，顯然不同。即今日各國盛行之財產稅 (Tax on real property)，其所具之特點，與地價稅異者有三：(一)課征財產稅，對未用之地，評估其價，較已改良之地為低，是予擁地作投機事業者以便利；課地價稅則與之相反。(二)財產稅之估稅方法，多甚粗疏，鮮能及於實際市價；地價稅則較正確遠甚。(三)社會愈發達，地價增加愈速，財產稅因估征未盡之故，多漏遺土地增值而未之稅；地價稅則不第稅及增值，且能重課。就上三點觀之，二者之區別甚明。

此外尚須注意者，即地價稅與單一地價稅之異同。單一地價稅，為喬治氏 (Henry George) 所主張。氏為美人，因美為新造之國，地價增漲甚速，具有不勞而獲之增值，故主張課征單一地價稅，而盡

廢其餘各稅。此與本篇所論之地價稅，在方法上固有相同之點，例如二者均主張用專家估值，計其實價而爲之征，均贊成對地基上之改良物，予以控除。至於主要目的則不同，蓋主張單一地價稅者，其意非在以此稅足爲地方收入之稅源，而在運用此稅以爲達到其理想社會之工具。故喬治派之單一稅主張者，其最後目的，在於土地國有，而其建議之征課方法，則爲百分之百的地價稅。且謂國家既得此鉅大之收入，無事乎他稅之課征，故主張盡豁他稅。至本篇之地價稅，稅率較爲輕微，其採行半爲收入增加，半爲社會改良，絕非以此稅爲惟一之稅源也。

地價稅制，上已及，茲再附述此稅採行之歷史。此稅始於加拿大，1873年，加拿大之西部哥倫比亞省，制立荒地稅 (Wild land tax)，課之於未加改良之土地。次爲紐西蘭，1878年通過一法，課征未改良地稅，嗣復廢除，1890年後，又復採用。自此以後，澳大利亞之各城市，多有是稅。1910年，澳之聯邦政府亦採用之。德國各都市1820年以後所行之土地移轉稅 (Umsatzsteuer)，即可謂爲增價稅之胚胎。1898年，德人採行地價稅於山東青島。其本國都市，初征是稅者爲 Frankfurt a M 始於1904年。1911年時，地方政府已有者，約六百餘，是年其聯邦政府，亦採行是稅。英國自1910年，地價稅始成爲稅法。大戰以後，世界各國，已多先後採行此稅。吾國民十九年六月公布土地法，其中對於地價稅之徵課，規定甚詳。下節就各國地價稅之制度，略加論述，以資參考，而以中國之地價稅制殿焉。

第三節 各國已實行之地價稅制

(一)澳地利亞之地價稅 澳爲新闢之國家，無習慣相傳之制度，爲之桎梏，故各種進步之社會立法，得以先後試行，地價稅卽爲其中之一種。此稅始行於澳，實應需要而生，蓋澳爲新國，初甚鼓勵人民之移殖，對於土地之所有權，杳無限制，大地主及不在地主之制，漸漸發生。因之要求徵課大地主之聲，自 1870 年後，卽已甚囂塵上。1878 年時，紐西蘭曾制定此稅，雖不久卽廢去，而其後 1916 年聯邦政府之通過此稅法，仍以分散土地所有權之集中爲目的，故澳之採行地價稅，在聯邦及各州政府方面，實以此爲主要之原因。此外財政上之困難，亦爲促成此稅之一因。蓋自十九世紀中葉後，各州之財政，窘絀異常，綜其要因有二：(一)各邦因各種公共改良之進行，國用日趨增加，以致負債累累；(二)昔時給予人以土地，可獲基金之收入，迨土地既盡爲人有，則此項收入亦止。在此項情況之下，其出於征課直接之地稅，殆爲事勢所必然。

至地方政府之採行地價稅，則純以收入爲目的，因在 1890 年以前，地方政府之支出，大部分仰賴各州政府之津貼，故無征稅之必要。第自 1880 年後，各州之支出，增加甚速，而同時收入不能爲同樣之增加，故各州相率減少地方政府之津貼；而地方政府之用度亦日增，又不可以少，於是各州遂相繼予地方政府以課征地稅之權。

除上述各原因外，澳之採行地價稅，單一稅主張者之宣傳，亦與有力。喬治氏嘗遊澳洲，講演宣傳，影響甚大，其著作多爲人所引用，

即議院中，亦採之爲討論之資。此無足怪，澳洲土地之投機及獨占，均已成熟，而政府之土地政策，又已失敗，固予單一稅主張者以絕好宣傳之機會也。

關於稅法內容，各州，地方，及聯邦政府所有，往往互異，茲舉澳地利亞州及紐西蘭稅法以爲例：

澳地利亞州現行之稅法，係根據 1915, 1918 及 1920 年之地稅條例而成。課稅標準，爲未加改良之地價，稅率爲每鎊爲半便士。對於二百五十鎊以下之土地所有者免稅，在此數以上者，每加一鎊，減去免除額一鎊，至五百鎊時爲止。其屬學校公園等公共使用地，及非營利之運動競技使用地，一概免稅。

紐西蘭之稅法，其稅率之規定有四：（一）普通稅率。土地之買賣價格。除改良物及抵押產外，每一鎊，課以一便士。但地之估征價值，未超過一千五百鎊者，可得有五百鎊之豁免額。使價值超過一千五百鎊而未達二千五百鎊者，在其一千五百鎊以上時，每加兩鎊，減去免除額一鎊，至二千五百鎊時爲止。此外如係病廢或年老者，尙另有減免。（二）附加稅率。除普通稅外，復有累進率，課諸價值在五千鎊以上者。最低者不足百分之一，最高者爲百分之二·五。（三）課不在地主之稅率。如係不在地主，附加以特別稅，稅率爲百分之五十。所謂不在地主者，即離其地逾兩年者之謂。（四）抵押產稅率，計算普通稅之時，抵押產之價值，減去不征，運用附加稅率時，則包括之。然抵押產之得免於普通稅，非豁免之，蓋另有抵押產稅之課征，惟其稅率，不若普通稅率之高耳。

澳地利亞及紐西蘭各地方政府之地價稅，其制度之制定，純示以收入爲主要之性質，非如各州所有者之多立差別。至聯邦地價稅，根據其1910年之稅法，則與各州所有者相類。對於不在地主及地主之在澳者，所適用之稅率不同；且後者享有五千鎊之豁免額。其他如租有地，公司所有地，及抵押地等，又各適用特別之課征，情形甚爲複雜。概括言之，聯邦與各州之地價稅制度，甚相類似；而與地方所有者，就稅率之差別言，則極殊異，蓋聯邦與各州所用者爲累進稅率，對於小地主，有減除額，對於不在地主，均課以較重之稅率。地方之地價稅，杳無此項差別之象徵，所用稅率，爲比例一般稅，即豁免之法亦無。

估價方法，爲實行地價稅最重要之問題，蓋地價稅之性質，在課征未加改良之地價，必須得出土地除其上改良物外所實有之價值，始可資之以爲征。在澳洲各州中，通常估價之根據，憑諸納稅者本人之報告，惟此法易生不準確不公平之弊，於是遂有各種對校之方法：例如以賣出時之登記冊等，爲對校之資料是。然此種制度，尙未易阻遏低報之弊，於是又規定政府保有照價收買之權。使納稅者報價太低，又不滿征課委員所估之價，則政府可以照納稅人所報之價收買。在紐西蘭，如人民以政府所估之價過高，並可要求政府照其所估之價收買。此種規定，可使人民不敢報價過低，同時又足使政府官吏，不致爲過高之估價，頗近完善。至估價之方法，普通有二：第一，從賣價中減去改良物之價值；第二，直接估計地基價值，而不計其上所有之改良物。第一法較簡易，第二法自理論方面言，較爲正確。

按諸第二法，估價者應確定三種價值：（一）不計改良物之地基價值；（二）改良物之價值；（三）其地之實際賣價或資本價值。估價者既有此三種價值，則可用以對校其所估之價。假使所估計之（一）與（二）之值，不能與實際賣價或資本價值相等；或改良物之值，不能為（一）與（三）之差額，則應再加以調節。照此法計之，其所得之估價，自較第一法為確。紐西蘭估價部之所用者，即為是法。關於估價之期間，有每年估價一次者，如新南威而絲州（New South Wales），有每五年一次者，如南澳地利亞（South Australia）。此外尚有二年三年四年者，極不一致。至紐西蘭之規定，每年須提出報告，但實地估價之事不必年有也。

以上為澳洲地價稅之制；下再就加拿大及日本之制附述之。加拿大之荒地稅（Wild land tax），始於1873年，實為地價稅之權輿。現有之地價稅，大率係用土地之資本價格為課稅標準；惟西部所有者，為按未加改良之地價課稅。其估價方法，亦採土地與改良物分別評估之制，而以土地買賣登記為主要之參考資料。日本之閑地稅案，頒布於1923年。此稅之課稅標準，係按閑地之普通買賣價格。稅率因土地面積之大小而有差別，自最低千分之二至最高千分之二五不等。其稅法中所謂閑地，指下列之範圍而言：

- （一）一年以上無建築物之土地
- （二）有建築物之土地，自其面積中減去建築地面積之三倍後所餘之部分；但在商業區域及工業區域，祇減去其建築基地之二倍。
- （三）國家或公共團體所使用之地，公園或類似之設施等，得不課閑地稅。

（二）德國之土地增價稅 德國土地增價稅未採行之先，即有土

地移轉稅。增價稅之起，就德國各邦之稅法觀之，初多爲土地移轉稅之附加稅。增價稅與移轉稅異點有二：（一）增價稅祇以增值爲課稅之基；所謂增值者，即前次買價與現在賣價之差額。（二）祇課諸土地之增漲價值，而不計其上所有改良物之價值。至於征之於土地所有權移轉之際，及以賣價爲估計之根據，則爲二者所同。

德國在普法戰爭以前，爲一農國，自1870年後，美國與澳洲所出之農產物，漸輸入歐洲市場。美澳所產，價較低廉，因有此競爭之故，德國農業之生產，遂漸衰減。特農業爲生之農民，情形日趨困窘，而尤以大地主制盛行之東部爲甚。德國因此農業之衰落，遂產生發達工商業之趨向。自普勝法後，德國統一，工商業之發展益速。昔時之鄉村，浸假多變爲城市及工業之區域。城市人口，增加甚速，故租金之上漲，尤呈飛騰之勢。據德人 Mangoldt 之估計，柏林一城已佔之地，其租金在1830年，僅17百萬馬克，1870年，即增至530百萬馬克；迨至1898年，則達2,118百萬馬克。在此種地價飛踊之情況下，使無稅以爲之控制，易生兩種弊害：（一）促進人民之擁地投機；（二）城市人口日增，將發生住屋問題。且德在1860至年1870年之間，擁城市之地以作投機事業者，已甚活躍。1871年後，經濟上既有變遷，益助長土地投機之發展；而投機者又相率組織公司^①，操縱房屋建築之事，以致住屋缺乏。因此種種弊象環生，於是

① 德國各都市施行土地增價稅之時，大地主爲逃稅計，組織有限公司，將其土地以高價售之公司，希圖脫稅。嗣後輒不賣土地而賣股份，以免受土地增價稅之課徵。此爲德國實行增價稅時一種可注意之現象。

私人享有地價中不勞而獲之增值，自倫理方面言，遂多非難。主張單一稅者，固以土地權私有，宜完全廢棄；同時主張以社會法規限制之工具者，亦以城市土地之所有權，宜加限制，俾全社會得共享此不勞而獲之增值。且爲社會利益計，尤非限制不足遏抑流弊也。

土地增值課稅之原則，在德所以得致普及之原因，單一稅主張者之宣傳，具有極大之影響；而德之社會立法甚進步，亦有以促成之。德國聯邦政府採行是稅，始於 1911 年，而其在是年以前，地方政府已採行者，爲數已達 652。聯邦政府之制定此稅，實由當時財政上之急需所促成。自此稅成立後，各邦及地方政府之增值稅，悉行蠲除，惟地方政府對中央稅有自由課征附加稅之權者，則在例外。

德國 1911 年之增價稅法，其所謂可征之土地增值，卽爲此地前次買價與現在賣價相較之差額。第欲使所課之稅，落諸土地增值，而不及於其上之改良物，尙須對關於此地各種改良之支出及其他費用，在過去買價及現在賣價中，具有加減之規定。其加於前次買價中之要者，如（一）加買價百分之四，以彌補買時之費用；（二）關於此地各種改良及設備之支出；（三）各種特征之支出。其須從現在賣價中減出者，如賣時之用費等；而同時復加諸賣價者，如買主承允完納增值之稅等。除出此項加減之外，卽爲應稅之土地增值。但爲數少者，尙有免除額之規定，例如已加改良之地，其賣價未過二萬馬克；未加改良之地，其賣價在五千馬克以下者，均免於稅。惟此種減除，祇對納稅者先年收入不足二千馬克者，及非以不動產買賣爲職業者而言。其他產業轉移之際，如係因他種理由，而非以得利或逃稅爲

目的者，亦得免於稅課，舉例言之，如遺產或贈與之事，及共同承繼人之析產等是。

稅率之規定，爲累進制，自百分之十增至百分之三十。凡增值額在買價百分之十以下者，課其增值額百分之十。此後隨增值之加多，遞次累進，至增值額超過買價百分之二九〇者，概課以百分之三十。按此稅率，保有土地所有權愈久者，則其所納之稅愈輕。其所以立法如是，蓋以保有既久，則土地投機之動機甚少，且獲利於短期中者，較之歷時甚久恃地爲生之土地所有人，其負稅較易也。此稅課征之所入，非盡以之供聯邦政府之用，蓋因各邦政府及地方政府之增值稅，既已取消，亦須仰給於中央稅，而尤以地方政府爲甚。故此稅收入之數，其分配之法，以百分之五十供聯邦政府之用；百分之十付諸各邦政府，以償管理及征收之費；其餘百分之四十，則歸諸土地買賣所在地之地方政府。就行政方面言，此稅由中央課征，爲制較能劃一，然就土地增值與地方財政之關係言，則實以屬諸地方政府課征爲得。1913年，修改1911年之稅法，聯邦政府取消土地增值稅之征收，仍以其課之之權屬之地方及各邦政府，至課征方法，或遵依1911年之稅法，或另採他制，一任各邦及地方政府之自決。此聯邦政府採行土地增價稅之經過也。

膠州在德租借時所採行之土地增價稅 膠州自1898年爲德所租借，德國海軍當局，逆料將來修築鐵路，改良市政，工商業日就發達，地價必因之暴漲。爲預防土地之投機及補償巨額之經營費起見，乃於是年公佈法律八條，名爲膠州灣德意志保護領域土地取得條例。

根據此條例，總督府得以租借前之價格為標準，向中國人購買建築上所需要之土地。購買之後，得以投標法復賣與人民，從而得其增價之利。對於賣與人民之土地，年課賣價百分之六，是為原價稅。同時條例中又有關於土地增價稅之規定，凡人民對於政府賣與之土地，若再互相買賣時，須就其純益額課以百分之 33.3。所謂純益，即從買賣利益中除去土地改良費及百分之六之利息所剩餘之數也。人民所報告之地價，如政府認為過低，政府得有優先收買之權。此為課於土地轉售之時者；假使一地在二十五年内未轉售者，其所增值，政府亦得按百分之 33.3 課之。此稅施行之結果，自收入方面觀之，因人民不多，地價甚低，及轉售較少之故，雖不甚豐；然就土地政策上言，則成績甚著。土地之增值，因地方情形而異，故為地方之課稅，較為利便，且亦易於成功也。

英國之土地增價稅法，係根據 1910 年四月之財政法而制定，其採行原因，按財政大臣路易喬治在議會之說明，乃為政府擴張海軍，并採養老年金制度，所以財政上有設定此稅之必要。在上述之財政法中，關於地價稅之規定，除土地增價稅外，尚有租地歸還稅，未改良地稅，及鑄地權稅三種，前二者為無定期稅，後二者為常年稅。茲分別就其性質說明之：

(一)土地增價稅 當土地或關於土地之權利發生買賣時，因所有人死亡而土地移轉時，及十五年所有權無移轉時，就其增價額，課以稅率百分之二十。

(二)租地歸還稅 在二十一年以上之土地租佃契約期滿後，其

土地歸還於佃主時，政府就其租佃期間增高之價格，課以稅率百分之十。

(三)未改良地稅 課於農地以外之空地之資本價格。每年向其所有人或五十年以上之佃主征之，稅率約千分之二。

(四)鑛地權稅 以鑛地租人或自行開採時，政府就採鑛權之租佃價格，課以百分之五。此蓋因英國大部分之鑛山，多係租人經營，故政府就鑛地所有主之不勞獲得，課之以稅。

上述四種之中，如土地增價稅及未改良地稅，均行之未久而即廢止^①。前者廢棄之主要原因，為收入之微及因租稅法規複雜所生之煩難與糾紛；後者則亦因不滿人意而廢止。故地價稅在英實行之成效，殊甚淺鮮。

日本之土地增價稅案，頒布於 1923 年，其採行之主要目的，係以此稅為都市計劃事業所需之財源。稅法中所謂土地增價額，須由土地之現價中，減去下列兩種：(一)土地之原價額；(二)在土地原價額決定時期以後，為土地之改良而用去之各種費用。課征時期，為土地所有權移轉之際^②，如為法人所有者，於十五年以上無移轉時課之。稅率最低為百分之五，最高為百分之三十，得由都市於限內酌定之。日本之土地增價稅，規定為地方稅，此就土地增值與地方財政之關係言，實甚為得。

① 土地增價稅依 1910 年八月四日之財政法而廢止，未改良地稅，則中止徵收於 1914 年。

② 按日本土地增價稅法第三條，土地增價稅，在土地所有人為有價之移轉時，則課其前所有者；在其他情形之下，則課其現所有者。

第四節 吾國之土地稅法

吾國土地稅法之訂定，係以民生主義之平均地權為基本原則。

民生主義第二講中所述平均地權辦法，包含下列四點：（一）照價抽稅與照價收買；（二）稅率為值百抽一；（三）土地之增價，完全收歸公有；（四）豁免一切雜稅，即人民所用自來水及電燈之費用，亦由政府負擔。以此四點與現有之土地稅法中所規定者相較，可見其修正之處甚多。土地稅法中，規定土地稅分為地價稅及土地增值稅兩種。茲分別概括述之。

一 地價稅

（一）估價方法 土地稅法中所稱地價，分為申報地價及估定地價兩種，前者為人民自由之申報，後者為政府所加之估定。但每年征收地價稅時，概以政府所估定之價為標準；至人民所申報者，不過以之供估計時之參證而已。此種方法，與照價抽稅及照價收買之制稍異；而其所以有此更改者，蓋因照價收買，在實行時具有困難，故不得不改用估定地價，以杜遏地主少報之弊。關於估計時限，每五年一次，但因地價有重大變更時，則不在此限。

關於地價之估計，地政機關，應將所轄區內之土地，就其地價情形相近者，分割為若干區。估計地價時，應於同一地價區內之土地，參照其最近市價及申報地價為總平均計算^①，依此總平均計算所得

① 因財政需要或經濟政策之必要，得就同一地價區之土地，最近市價或申報地價，擇其中地段價值之最高者，為選擇平均計算（土地稅法第二章第二百四十二條）。

之地價數額，即為標準地價。課征時因土地地位之特殊情形，得按其標準地價數額，為相當之增減；其增減數額，以不超過該地所屬地價區之標準地價三分之一為限。

(二)稅率等級 土地稅法所規定之稅率，係採累進制，分有等次，與民生主義中所主張之值百抽一稍異。茲分舉各級稅率於下：

- (一)市改良地 以其估定地價數額千分之十至千分之二十為稅率
- (二)市未改良地 以其估定地價數額千分之十五至千分之三十為稅率
- (三)市荒地 以其估定地價數額千分之三十至千分之一百為稅率
- (四)鄉改良地 以其估定地價數額千分之十為稅率
- (五)鄉未改良地 以其估定地價數額千分之十二至千分之十五為稅率
- (六)鄉荒地 以其估定地價數額千分之十五至千分之一百為稅率

就上各級稅率觀之，除鄉改良地之地價稅為值百抽一外，其餘均定有法定稅率之範圍，得由地方政府經中央地政機關核定之後，依照各種稅地之實際情形，分等征稅。且地方政府並得因地方財政及社會經濟之需要，依法定程序，在地價稅之法定稅率範圍以內，增減稅率。按此規定，地方政府支配是項稅率之權殊甚大。

二 土地增值稅

(一)征課之時期 土地增值稅征課之時，規定於土地所有權移轉，或於十五年屆滿土地所有權無移轉時征收之。但鄉地所有權人之自住地及自耕地於十五年屆滿無移轉時，不征收土地增值稅。

(二)價值實數額之計算 土地增值稅之征收，其稅率係根據土地增值之實數額而定。第欲說明此種實數額，必先知土地增值總數額之標準。此種標準，係依下列之規定：

- (一)申報地價後未經過移轉之土地，於絕賣移轉時，以現賣價超過申報地價之數額為標準；
- (二)申報地價後未經過移轉之土地，於繼承或贈與移轉時，以移轉時之估定地價超過申報地價之數額為標準；
- (三)申報地價後未經過移轉之土地，於十五年屆滿時，以估定地價超過申報地價之數額為標準；
- (四)申報地價後曾經過移轉之土地，於下次移轉或於十五年屆滿無移轉時，以現賣價或估定地價超過前次移轉時之賣價或估定地價為標準。

上列前三項之申報地價及第四項之前次移轉時賣價或估定地價，概稱為原地價。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，不征收土地增值稅。其超過者，祇就其超過之數額，予以征課；而此超過數額，即所謂土地增值之實數額也。

(三)稅率之累進 土地增值稅之稅率，為累進制，茲舉其各級，分列於下：

- (一)增值實數額，為其原地價數額百分之五十或在百分之五十以內者，征收其增值實數額百分之二十；
- (二)增值實數額，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，征收百分之二十，就其已超過百分之五十部分，征收其百分之四十；
- (三)增值實數額，超過其原地價數額百分之一百者，除照前款分別征收外，就其已超過百分之一百部分，征收其百分之六十；
- (四)增值實數額，超過其原地價數額百分之二百者，除照前款分別征收外，就其超過百分之二百部分，征收其百分之八十；
- (五)增值實數額，超過其原地價數額百分之三百者，除照前款分別征收外，其已超過百分之三百部分，完全征收。

地價稅法及土地增值稅法之大略；約如上述。此二稅均經規定爲地方稅，惟中央地政機關，因整理土地需用經費時，得於此項稅收中指撥，但爲數亦不得超過稅款百分之十。此外關於地上之改良物，照其估定價值，按年課稅，最高以千分之五爲限。不在地主之土地，則除改良物外，遞年增加其地價稅率，以促進土地之改良。吾國土地稅法中之規定約如是。就稅率言，市地之稅率較高，鄉地之稅率較低，而市地鄉地之中，未改良地之稅率，較改良地高，荒地之稅率，又較未改良地爲高。此種差別，實於斟酌負擔能力之中，寓有鼓勵改良與利用之意。惟稅率規定未免過高，按日本之關地稅，自千分之二至千分之二十五爲限；增價稅最高級亦止百分之三十（增價額超過百分之四百者）。英國採行增價稅時，稅率僅爲百分之二十；即以最高之膠州灣土地增價稅率而言，亦止百分之 33.3。新稅初行，定率過高，必將多扞格難行之弊。

最近上海市開徵地價稅，暫行稅率，爲按照估定地價征課千分之六，衡諸土地稅法中之所規定，僅及其半。估價方法，按上海市地價稅征收章程第六條之規定，應先由土地局察核地形及其時價，並參酌業主報到地價，劃分地價區，送經地價稅土地估價委員會復核後，再行公布，業主對於公布之地價，如有異議，得於規定期限內，向土地局申請，提交公斷員公斷之^①。此項估定之土地價值，每三年修正一次。征收時期，分爲一月七月兩期。地價稅之課征，困難在估價方面，如能使估價問題，得有適當之解決，則在人口衆多地價增漲甚速

① 關於公斷員之推舉，參考土地法第二百四十九條之規定。

之城市行之，其將有裨於收入無疑也。

參 考 書

Scheftely: The Taxation of Land Value

Seligman: Essays in Taxation, Ch. XVII

東京市政委員會編：各國地價稅制度

Shirras G. F.: Public Finance, pp. 328—331

第十五章 所得稅

第一節 概論

近世紀來，歐西各國，因財政上支出之膨脹，恆苦於歲入之不足，補救之方，相率趨重於直接稅之課征；而直接稅中之最要者，即為所得稅。按所得稅之採用，權輿近代，初為戰時救濟之策，殊無永久之性質。迨後迭廢迭興，遂浸漸成為有統系且具有永久性之稅制。大戰以後，支出膨脹，需要鉅大之收入，以為挹注，因之人民之稅負，增加甚鉅。為求公平賦課計，於是不得不進而研究課稅之方，以衡其利害。故財政學之一般理論，日就闡明；租稅制度，亦隨之而逐漸改善。普通一般，對所得稅之採用，鮮有持懷疑及反對之態度者；即所得稅是否良善之爭難，亦成為過去之事實。時至今日，世界稅制改善之國家，所得稅大率佔其收入中之重要位置，而英美二國，尤以此稅為主要收入之源，遠非其他稅項所能及也。

測定納稅之能力，必須有一適當之標準，資產費用，及生產三者，均不足資之以為測視，前已言之。惟採行所得稅，足以顧及各級不同之納稅能力，已為一般所共認。蓋一種健全之稅制，雖須具有駁雜之性質，以期普及；然處民治國家之中，欲促進人民關心國家之財政，應以直接稅為主要，而直接稅中之最要者，莫如所得稅。此就整個稅制言，其優點一。國民納稅之能力，隨貧富而不同，使各種稅課

均採比例課稅法，則富者擔負較輕，而貧者擔負反重，結果富益富而貧益貧，殊與調劑貧富之社會政策相戾。採行所得稅，則易行累進制，可使富者之義務，稍予加重，以抵補其他比例稅之缺點，此就稅負平均言，其優點二。普通各稅，大率僅及一部分之國民，如地稅限於地主，房稅僅課住戶，至所得稅，則較能普及，除不及納稅標準外，凡一般國民，隨其所得額之大小，皆有納稅之義務。此就普及原則言，其優點三。善良之稅，尤須富有伸縮力，所得稅之征課，納之者率為中流社會以上之人，當無事時，寬其稅率，足以增進富力，一遇緊急之際，稍增稅率，即足彌補需要。且能自隨人民之富力增加而加多，尤非他稅所能及。此就伸縮原則言，其優點四。所得稅因具有上列之優點，故寔成為各國稅制之中堅；而資產消費等稅，漸退居於補助之地位。然第就所得額之多少，以為測視能力之標準，亦必疏闊無當，必須對於所得之性質及獲此所得人之情況，加以考慮，始可期於公允。本編第三章中關於此點，已稍論列，下節討論課征所得稅之原則時，當再附及，以求詳盡。

第二節 所得稅課征之原則

課征所得稅，因各國所採用之制度不一，故無一定之最善方法可言。本節所述，特就所得稅法中所必具之各問題，揭出予以討論，至其解決之方法，則視其所採用之所得稅制而異。

(一)課征之範圍 課對人稅，欲免重複稅之弊，則不能不對於被課者之範圍，予以縝密之考慮。美國全國租稅委員會，曾對此問題，

有一建議，以爲所得稅之課征，應以在一國領域內之居住者爲限；換言之，即應以居所爲標準。此項建議，固爲甚善之方法，第事實方面，不易推行。按英國所得稅法，關於課稅範圍之規定，一爲在英國內，獲有所得而無居所者，就其所得之數，負納稅之義務；一爲在英國內有居所者，不問其所得之得自何地，均有完納所得稅之義務。美國聯邦政府之新所得稅法，凡屬美之公民及在美有居所者，均應納所得稅，惟美公民僑寓國外六月以上者，而其在國外所獲爲勞動所得，則可免除稅征。至在美無居所之外人，其所營企業或所有財產，亦均須完納所得稅。就英美二國之所得稅法言，其課稅之範圍，均非僅以居所爲標準。英國注重於居所及所得之產生地；美國則於二者之外，並注重公民資格。大陸各國，則多趨重國籍，據德國歐戰後釐定之所得稅法，凡在德國以外之德人及繼續在外國居住一年以上者，均仍有納稅之義務；但同時外國人民，繼續留居德國六月以上執有職業者，亦皆課之。因此各國課稅之範圍不同，複稅之弊，遂爲一困難不易解決之問題。此後所得稅之採用，愈益廣播，實際解決之法，如世界各國，能一致對於在其國內無居所之人民，棄置不課，則固可以免除斯弊。第各國因顧慮經濟上之利益，殊不易採用此一致之標準耳。

(二)所得之意義 欲決定可稅之所得，必先明瞭所得之意義。

「所得」二字，驟視之，似甚明顯，然因經濟組織之複雜，及特別情形之不同，故亦成爲可研究之問題。第一，所得有總所得與純所得之別，總所得不足以表示相對之納稅能力，故課征所得稅，應以純所得爲標

準。第二，爲求租稅負擔之平等起見，純所得固較總所得爲適宜；然使二人所獲爲同一純所得，又往往因其情況之不同，而負擔之能力迥異，故各國所得稅法中，對於可征所得之規定，必須自純所得中將納稅者之家庭及其一己所必需之費用，予以扣除，始行課征。普通減除者，爲下列二項：(一)最低限度之生活費用；(二)扶養近親之費用。減除此數之後，所餘之數，卽爲可征所得；至所得之甚小者，則率予完全免除稅負。此種豁免，實爲斟酌收入之需要及行政之困難兩方面所產生之調協結果，蓋所得稅之主要爲對人稅，免除之範圍，自宜從小，以期負擔之普及；但自另一方面觀之，微小所得，苟均在應征之列，則課稅之範圍既廣，應征之人數必衆，結果行政上之困難問題，亦將因之而滋生。且征收費用，爲數甚鉅，微小所得之征取，徒以供其行政之支出而已。

第三，所得又有勤勞所得與財產所得之別，二者之性質不同，則課取之方法，亦當因之而立異。規定所得稅法，宜爲之差別，使此兩種性質不同之所得，不致受同等方法之賦課。現今各國之稅法中，對於勤勞所得，均有減額之規定，所謂勤勞所得，卽所得之數，均由個人之勞力所致，而非由資本或財產權之收入之謂也。英國對此兩種所得，征課時加以區別，始於1907年。按1925年修改之稅制，對於豁免之限制中，有完全爲勤勞所得，減征所得稅六分之一之規定，但因此而減少者，每人不得超過二百五十鎊。美國則自1924年，始正式採用之，唯根據其現行之法，凡在五千金元以下者，不問其得之方，均目之爲勤勞所得。但收入在三萬金元以上者，無論其如何

獲得，不得目爲勤勞所得。此英美區別課征之例也。

第四，經濟學家，對於所得之定義，有時兼及心理方面，如自物品所得之滿足等類。例如甲乙二人各有一屋，甲則以之供自居，乙則以之租於人，前者之所得爲享受，而後者之所得爲租金。易辭言之，前者爲心理所得，後者爲金錢所得。稅其一而免其他，似非持平之道；若并稅之則，心理所得，有時不易測視，欲爲之課，殊無所資以爲據。故此種定義之觀念，宜於經濟上之分析，而不甚適用於所得稅之目的。第英國所得稅法，對於屋主自住其屋，年值若干，亦認爲可征之所得。若美國則與之相反，屋主之自居其屋者，其得享用，不以其爲所得而課之。綜括言之，課征所得稅之所得，自原則方面言，應指每年有定規之收入。各國因解釋互異，故同項有形之收入，甲國稅之，乙國則往往不視之爲所得；同一無形之收入，丙國稅之，丁國則又舉而擯諸課征之外。此蓋因所得性質之觀念，立法上所受憲法之限制，以及政治經濟上之審度。與風俗習慣各方面之情形，彼此不同，有以致之然也。

(三)征課之方法 所得稅之征課方法，亦爲實行所得稅時一大問題。假使征收之法不能完備，則所得稅之條例，將等於具文，而事實上之弊病，且不可窮究。夷考各國之成例，綜其征收之法，均可分爲下列三種：

(1)估定法 (Assessment by presumption) 此法根據納稅者各種外標之情況，以估定其納稅之能力。例如房租一項，尤多川之以爲根據之資，因假定房租之多少，與其人之納稅能力，具有一

定之比例故也。此種征課方法，雖無稽查擾民之弊，然任意爲之估計，其不公平，盡人能知。就決定納稅能力言，較之其他征課法，實遠不及。

(2) 課源法 (Assessment by collection at source) 課源法者，就所得之來源所在而課稅也。此法征收所得稅時，征之於給付之人，而非征之於收受所得之人。凡一人給付所得於另一人時，必先扣除其應負之所得稅，納之政府。採用此法，亦無須納稅者之報告，其報告者爲給付人，可杜欺詐及逃稅之弊。且征之於收受所得之時，納稅者亦無事後不能繳納之困難。此二者爲此法之優點。英國所得稅之征收，即用此法。近世學者，多津津稱道之。惟所得之種類甚多，如農業及商業之利潤，則不能盡用此法以征之。即在英國，亦祇能運用於第一第三第五三類所得，至第二第四兩類，則仍有賴於直接征收^①。

英國運用此法之成功，一由於所得性質之分類，一由於行政方面之效率，使無此二者以爲之基，徒羨其成功而抄襲其法，未有不流於失敗者。1913年，美國亦嘗採用之，嗣因其結果不善，業已大半棄之。且運用此制，對於稅率之累進，困難甚多，蓋所得稅之累進，必根據納稅者自各源所獲之總所得，枝枝節節以取之，甚難採用累進之方法。使多取之於民，有餘則以退還，如英國現行之法，亦不但行政手續滋多，且足以煩擾人民，增其負擔也。

(3) 申報法 (Assessment on the taxpayer's declaration)

① 見本章第四節

of his income) 此法由納稅者將其所獲之所得額，自行報告。此種自行報告之法，足以啓欺詐逃稅之弊，雖行政上之監察周密及嚴厲查考，亦不能遏之使絕。欲其成功，須有最著之行政效率，同時所定之稅率表，必求其不足以助長逃稅之利。採用此法，最便於適用累進之稅率，且根據納稅者本人之申報，對於稅之免除及減額之決定，必較公平。德國所得稅之征收，用此法已甚久，其成績亦甚著。今世各國所用者實以此法為最廣，惟細節各有不同耳。美國亦適宜於採用此法，故課源法曾一度試用，即已棄之。現美國除採用是法外，又設有另一方法，以為之對校，謂之稅源報告法 (Information at the source)。此法規定，凡薪金利息及其他各項所得，由給付者在付交之時，報告稅征官吏。征稅官吏，即利用此項報告，以對校納稅者本人所具之申報，觀其是否屬實。苟有情偽欺詐，則可藉之以為糾正之資。故合申告及稅源報告法而用之，實一可行而有效之征課方法也。

(四)稅率 可征之所得，既已確定，則進行課征之時，必須有一適當之稅率表。在構成此種稅率表之時，所宜注意者，即稅率不可太高，昔穆勒氏有言曰：「一切稅率均不宜規定過高，過高是予以逃稅之動機，非普通防止之法所能禁之也^①。」穆勒氏此語，實為制定稅率之重要原則；蓋最高負擔，至何程度，不致引生逃稅之弊，吾人尚不能確定，故與其失之過高而至於漏逃，轉不如較低之為愈也。

所得稅率之制定，不外用比例與累進兩法。英儒柏斯特布爾氏，

① J. S. Mill. Principles of Political Economy, Ashley edition. p. 871

以爲所得稅之稅率，爲求獲得稅負分配之真正比例起見，應用累進法。蓋因所得之甚小者，當其納消費稅及其他同樣間接稅時，負擔較之所得大者爲多，故課所得稅時，則予以免除或減額，所以使之趨於均平。且納稅能力之增加，較所得之增加爲速，尤宜於累進。惟累進之方不一，吾人尙無應用之方法，可以測視稅負總積之相對重量，因之累進之程度，亦不易爲之決定。第自收入觀點及求人民與稅吏合作方面言，允宜採用緩和之累進。因累進甚峻，操之過切，足以滋長逃稅之弊，不第不能增加國家之收入，且往往有因之而致縮減者。美國聯邦政府所得稅率增至甚高，而收入反形減少，卽足資爲證印也。

現代各國之所得稅，已多用累進制。英美二國之所得稅，均有通常稅率及超過稅率兩種，前者除免額外，適用於一般人民之所得；後者則僅課征所得在一定限度之上者，其範圍較狹。若法國之所得稅法，則規定各種不同之所得，適用不同之稅率，就性質而爲之差別，輕重不同^①。此項分類稅率既課之後，又有一般所得稅（最高稅率爲值百抽三十）之課征，是卽所謂綜合所得稅也。與英國普通所得稅之附加稅頗相類。

① 1926年法國所得稅之稅率如下：

1. 商工業收益	15%
2. 農業收益	12%
3. 不動產及證券利息所得	18%
4. 自由職業所得	12%
5. 俸給工資年金	12%

(參考 Haig: The Public Finance of Post-War Finance pp 316-317)

(五)行政 所得稅之行政問題，殊甚繁雜，茲分爲三方面略述之：

(1)行政機關 關於行政機關方面之問題，可分爲二：一爲用人，一爲組織。就二者之重要而言，用人較組織尤甚，蓋使用人方面，不能以材能功績爲標準，而其任用之條件，又不足以安其心意，則組織雖善，終不能獲顯著之效率。用人問題，包括任用之方法，報酬之多寡，任期之有無一定等。影響行政效率，實以此項問題爲最重要。向使任用之人，具有政治之背景，而非以其材能或功績，則易損勤勞任事者之精神。即使無因政治背景用人之事，而缺乏各種任用之條件，如薪金之優裕，任期之有定，升遷之機會，養老金之設置等，亦不足以使之安於其位，而具獨立任事之精神。故欲求用人問題，得一相當之解決，實宜兼顧任人之標準及任用之條件。

至於組織方面，就職務言，亦可分爲二部：一爲受理稅民之控訴，一爲執行征收之任務。前者爲受理之官吏；後者爲征收查核之官吏，如查帳員覆核員估價員及征收員等。二者應完全劃分，各自獨立。假使一種組織，負執行之任務，同時又兼理稅民之控訴，無論其不足以保持判斷之公平無私；即使能之，亦難盡釋納稅者之疑竇。人民對於稅吏，既不能無疑，則欲求其合作，必不可得。稅吏與人民不能合作，其足以影響行政方面之效率，自必甚多。

(2)行政上之進行 征收所得稅之方法與步驟，不能一一恃所得稅法之規定，蓋因各種個別之情形，其類不一，非國會制立之稅法所能周及。故近世各國，因其需要，多採用行政機關之執行命令，爲

之補救，而在稅法中，僅規定其大綱及原則；至分別運用於各個別之情形，則一委之於行政官吏，惟以不失立法者之原意為歸宿而已。

行政方面之職務，就其性質，可區別之為二；即行政與執行二者。前者之職務，為規定詳細原則及宣佈行政方針，而以命令出之。後者則奉行此項命令，擔負實行之責任。惟實行之際，應授其權於各級執行之人，故所得稅之真正行政問題，即在如何使執行者對於估價審查覆核征收等項之進行，趨於一致，不致呈分歧殊異之狀態。就普通各國之情形言，所得稅行政上之進行，欲使其能趨於一致，方法有四：（一）舉行政上之進行，委之於各級執行之人，而不集權於在上者之手；但令各執行者，時時受巡行檢查員之監督。（二）執行員吏均任用富有學識與經驗之人，凡須迅速解決之稅負問題，以執行之權委付之，使其能為自由之決斷。以上兩種，苟能採而用之，均為健全之制。蓋所得稅征課之情形複雜，非一二在上者所能遙度，運用上述兩法，則不第可獲效率與彈性，且可求迅速與公平。（三）關於行政上之一切進行，均在稅法中規定，各級執行之人，第按成法而行，不許有自由抉擇之餘地。此法之弊，固甚易見，蓋一切事宜，均應按照稅法，其進行之笨滯可知；且變成機械，缺乏彈性，不能斟酌損益，迅速處理，尤為健全租稅行政之所忌。（四）採用集權制度，無論何事，均須取決於中央機關。按集權中央，行之得當，固未始非根本之圖，惟集權亦有止限，使過於集權中央，則負執行之責者，雖毛髮細故，必待在上者之指示，始能處理，其弊反足以減低效率，滋稅民之煩怨也。

（3）稅法與行政之關係 稅法之規定，稍為複雜，在善良行政之

下，足以實行成功，固較之在行政不良者爲可能；但使過於複雜，則無論行政之組織如何，均不易推行無弊。至所得稅法之性質，果爲繁雜抑或爲簡易，則視其中所包括關於計算所得及規定稅率之各種專門問題而定，例如估價基礎，資本獲得，以及折舊，耗損，累進，差別之類，均足以影響行政。制立稅法者，欲求其不過於繁雜，簡便易行，則慎擇所定，實爲要着。

概括言之，凡一稅之成功與失敗，泰半決之於其行政，故往往課征一稅，雖按之原則，不甚適當，然賴有效率顯著之行政，遂因之而減少納稅者之怨聲。反之，即所課之稅，極合租稅之理論，有時因行政之不良，而亦致完全失敗者。租稅行政之重要如是，足值吾人注意，而所得稅之征課，因經濟事實之複雜，問題滋繁，其行政善否之所關，尤非他稅可比也。

第三節 吾國採行所得稅之沿革

一 所得稅法

前清末葉，國用困乏，預算不敷，幾二千餘萬元。當時朝野均主創辦所得稅，曾擬定稅法，提交資政院，院議未決，而國體已變矣。民國成立後，財政支絀，益甚於昔，歲出經費，遠浮於歲入，計非增加新稅，無以資挹注而達收支適合之目的。乃於歐西各國之稅法中，擇其能增多額之收入，而深合於租稅之原則者，倣而行之。故民國二年財政部擬有推行所得稅提案，并擬定所得稅法草案二十八條，旋於民國三年一月明令公佈。

此項所得稅條例中，關於課稅範圍之規定有二：(一)在民國內地有住所或一年以上之居所者，依本條例負完納所得稅之義務；(二)在民國內地雖無住所或一年以上之居所，而有財產或營業或公債社債之利息等所得者，僅就其所得負納稅之義務。

稅率之規定，分爲兩種：第一種內又分爲(1)法人之所得，課以千分之二十；(2)除國債外，公債及社債之利息，課以千分之十五。第二種內包括凡不屬於第一種之各種所得。第一種係用比例稅，第二種則用累進稅。累進方法，其免稅額爲五百元以下，超過五百元至二千元者，按照千分之五課稅，凡所得增多，每逾一級，其超過之額，即按五增加，遞變其率，如百分之十百分之十五等是。

計算所得額之方法，因類而異。有由各事業年度總收入金額內，減除本年度之支出金，前年度之贏餘金，各種公債及保險金，責任預備金，而以其餘額爲所得額者，計算法人所得及財產所得等用之。有以利息之金額爲所得額者，計算公債社債之利息等用之。有於一切總額內，減除由已課所得稅之法人所分配之利益，公債社債之利息，及經營各種事業所需之經費，與各種公課等，以其餘額爲所得額者，計算上述之第二種所得用之。惟議員歲費，官吏俸給，及其他從事各業者之薪給放款或存款之利息，與由不課所得稅之法人所分配之利益等，則以其收入之金額爲所得額。

關於報告之方法，凡屬第一種第一項法人之所得，由納稅義務者於每事業年度之末，報告主管官署。第一種第二項社債公債利息之所得，由發行公債之地方團體或發行社債之公司，於給付利息之前，

報告於主管官署。其餘屬第二種者，則由所得者於每年二月預計全年之所得額，報告於主管官署，至二月以後新發生之所得，應隨時預計其全年之所得額，報告於主管官署。

上述各點，爲民三所得稅條例之概要。迨至民四之初，又以此項條例，課稅範圍至廣，手續較繁，同時舉辦，事實上困難甚多。故分爲數期，逐漸推行，遂擬定第一期施行細則，規定應納所得稅之種類，爲當商，銀行商，鹽商，及由官廳特許或註冊之公司行棧，即條例內第一種之法人所得。又議員歲費，官吏俸給，年金給予金，及從事各業者之薪給，則係條例中第二種法人以外之各種所得也。屬於前者之所得，用申報方法，由所得委員調查報告，以期計算詳明。屬於後者之所得，用課源方法，由主管官署，審定通知，以期扣支便利。至從事各業者之薪給，雖屬後者，但此項人員，非官吏可比，課源較難，故亦用申報法。按此施行細則，實與各國特別所得稅之制相似，初擬俟第一期辦理就緒，即將課稅種類擴張，施行第二期所得稅，以符普及之原則。乃逾時未久，復以推行所得稅，應由受國家之給與者，先行提倡，乃將第一期施行細則，酌予修正，縮小範圍，以受有國家之給與者爲限。同時爲收數稍增計，稅率亦予修正，較前加高。厥後民國八年，復經財部詳加討論，僉以開辦新稅，稅率貴能從輕，遂主撤回修正案，根據原條例辦理。并於民國十年一月，復草擬施行細則公布，即於是月實行徵稅。當時蘇浙魯鄂各省，亦均認定數目，惟官廳雖積極開征，而各省議會則電請緩辦。財部不得已，准予展緩三月，旋即實行。此北京政府時代舉辦所得稅之情形也。

國民政府定都南京後，財政部於十八年一月，將民三之所得稅條例，重行修正公布，茲將其修訂之要點述之：

(一)法人所得改用累進制 依據舊所得稅條例，法人所得，按千分之二十徵稅，係採比例課稅法。新制改用累進稅法；蓋以所得稅之精神，重在累進故應按贏利之多寡，用累進方法課之。

(二)國債所得一律徵稅 舊條例對國債所得，免予徵稅，原係當初獎勵之方，今則鉅額國債，多在資本階級之手，故改為與其他地方公債及公司債，同按其利息之數，一律徵稅千分之十五。

(三)免稅額之提高 舊條例定為五百元以下者免稅，因欲減少征收之費用及維護低級人民生活之健全，胥有賴於免稅額之提高，故新制改為二千元以下者免稅，以謀祛除所得小者納稅之痛苦。

(四)改定個人所得之計算法 舊條例關於個人所得之計算法，規定甚欠周密，故新制對所得不及六千元者，并得扣除負債利息人壽保險及扶養家族三項。

上述為改正所得稅條例之要點。除此修正條例外，同時復將所得稅施行細則，按照修正條例之要點，分別改訂，較之四年八月及十年一月所公布之所得稅施行細則，遠為周詳。

二 所得捐征收條例

十六年夏，中央黨部以黨員撫卹金，需款甚殷，遂倡服務人員所得捐之制。按其性質，似與所得稅制內之官吏所得相類。其課稅之範圍甚狹，僅以國府以下各機關之人員為限。條例中所載之免稅額，為月薪在五十元以下者。其在五十元以上者，征百分之一，在百

元以上者，征百分之二，此外月薪遞增百元，捐率亦遞增百分之一。

所得稅爲現代最良善之稅，已成英美各國稅制之中堅，吾國自民三公布條例後，嗣因國內戰爭未息，屢行屢輟，迄未成立。國民政府統一後，財政部雖將條例加以修改，然亦未實行；現所行者，僅一種過渡辦法之所得捐耳。民十八年，甘末爾設計委員會，對於吾國採行所得稅問題，曾提出一說帖，謂中國在目前之狀況下，不可採行一般所得稅，卽特殊或局部之所得稅，亦難適於採用，其見解蓋基於三點：一爲所得稅之性質，一爲中國私人帳目之現狀，而其大部分，則以行政性質爲根據。按所得稅在吾國籌議舉辦，歷有年所，而迄不能成立爲一重要之稅收，上述各點，實爲其癥結之所在。然此後欲謀改革稅制，終須逐漸推行，就目前情形言，宜自各大商埠之公司所得稅入手，蓋公司之資本額收益額，較易檢查，事實上推行所得稅，尙無巨大困難也。

第四節 英美之所得稅制

所得稅課征之原則，及吾國舉辦此稅之情形，均已分別略述。茲再就英美現行所得稅制撮要言之，以資借鏡。英制歷史甚久，成績昭著；美制與英制多異，亦具有其特點，比較觀之，殊足供研究所得稅制之一助。

一 英國所得稅制度

(一)沿革 英國所得稅之創辦，始於 1789 年，時值英法戰爭，首相比特(Pitt)因國用匱乏，創設一種新稅，名爲三部合成捐(Triple

assessment) ①，初與今日之所得稅懸殊。課征之時，以納稅者先年之所完納爲根基，其收入在六十鎊以下者免稅。嗣因漏稅甚多，杳無成績可言。次年，乃改變爲所得稅，其法收入在六十鎊以下者，免除納稅義務；在六十鎊與二百鎊之間者，採差別率；在二百鎊以上者，則概課以百分之十。根據人民之報告，以爲課征。1802年，此稅廢止。1803年，因戰事復起，又將所得稅法，予以修正，重行採用，此卽爲英國現行制度之基礎。此次稅法中，將所得分爲五大類，又引用課源法，稅率減低爲百分之五，而其收入與1799年用百分之十者相等，足徵實行之有效。1816年，又被取消。此爲英國所得稅屢廢屢興之時期。

1842年，財長比爾氏 (Peel) 始復採用，此次所採用者，大部仍1803年稅法之舊，惟稍加以修正。稅率每鎊爲七便士，其免除之限度，規定爲一百五十鎊。自此以後，繼續至1862年，所得稅法，雖時加修正，然仍帶暫時之性質。國會通過之時，或以一年爲期，或以三年爲限，徒以國用不足，無機撤消，政府當局，猶時承認其爲一時救急之計，未敢公然宣言，謂之爲永久繼續之稅。1851年，曾組織一委員會，研究對於暫時收入及永久收入之差別稅率，結果無所建議。自1862年後，所得稅之稅法，漸趨完備，其中雖亦曾有撤廢之議，然不果行，其後廢止之說，遂不復起。1906年，又有一委員會，建議關於採行累進，差別，及超過稅之方法。1907年卽採用勤勞所得與財產所得之差別法。1910年之財政案，又採取累進方法，及增設超過

① 參考 Seligman, the Income Tax 2nd ed. p. 65

稅 (Super tax)。後者加諸所得在五千鎊以上之人，其稅率每鎊爲六便士，第此超過稅，僅征於超過三千鎊以上之部分，非及於全數也。1918 年將所得稅法，彙集於一案，名之爲所得稅案。自是而後，英國之整個所得稅法，均在此所得稅案中。至每年之所得稅率，或增或減，須按年在財政案中通過，而稅法本身不變。此亦英制之特點也。

(二)課征範圍 英國所得稅被課之人，大別之可分爲二：(1) 居住於英國境域之內者，其所得全額，應負納稅義務；(2) 在英國境內無居所之人民，惟其所得之部分，發生於英國之境內者，應負納稅義務。使居住英國境內，不滿六月，且所爲係暫時之目的者，則其在外國所獲之所得，不課以稅。至於範圍，納稅者不僅爲個人，公司亦在被征之列，惟公司不課征超過稅。公司之住址，視其管理處及操縱公司之一切進行者之所在爲定。合夥營業，課征時不以之爲實在物 (Entities) 而稅之，第就各合夥者之所得，分別賦課耳。

(三)所得 課稅之標的物爲所得，英國稅法，對於所得與資本之界限，劃分甚嚴，而課征則祇以所得爲限。惟有時收入中，常含有資本之耗損及資本之償還，亦非能僅課及年入之所得。按英制，爲便於計算及課征計，分所得爲五類：

第一類爲收入之來自財產者，如田地房屋之類，及來自數種商業者，如礦業鐵路及煤氣事業之類。

第二類爲各種利益獲自佔有之土地中者，如農民所得之類。

第三類爲各種利息由公共收入付出者。

第四類所課，包括由商業，職業，利息（第三類以外者），國外財產所得與債券，以及其他雜項之收入等。

第五類為各種公職之俸給，雇用之工銀，以及年老之養老金等。

關於所得減免額之規定，使完納所得稅者為個人，其可征所得 (Taxable income) 之決定如下：首從各個人之純淨所得總額中，如為勤勞所得，減除六分之一，但此項減除之數，不得超過二百五十鎊。減除之後，其餘數為可計所得 (Assessable income)，在此可計所得之中，如納稅者已婚，又可減少二百二十五鎊。假使其妻所有之收入，為勤勞所得，則其起首五十鎊中，又可獲十分之九之減除。此外有子女之負擔者，第一小孩可減少三十六鎊；嗣後繼生者，每一小孩減少二十七鎊。如納稅者為未婚人，則在可計所得之中，亦可減去一百三十五鎊。除上述外，如尚有依賴人須扶養者，每一人可減去二十五鎊。另雇有當家人者，又可減去六十鎊。各納稅人之純淨所得中，減去以上各規定之數，其剩餘者即為可征所得。

(四)稅率 英國之所得稅，嚴格言之，殊不包括超過稅，第指通常或標準稅率之所得稅言之耳。按英現制，在可征所得中，其起首二百二十五鎊，稅率每鎊為二先令；其餘之數，每鎊為四先令，後者即所謂標準稅率也。

超過稅課諸純所得在二千鎊以上者，現行之稅率，如下表 ①：

① Spaulding, H. B.: The Income tax In Great Britain and The United States, p. 20

超 過 未 達 稅 率

鎊	鎊	先 便 令 士
2,000	2,500	9
2,500	3,000	1 0
3,000	4,000	1 6
4,000	5,000	2 3
5,000	6,000	3 0
6,000	8,000	3 6
8,000	10,000	4 0
10,000	15,000	4 6
15,000	20,000	5 0
20,000	30,000	5 6
30,000		6 0

(五)估計年度(Year of assessment) 英制以本年四月六日至次年四月五日為估計年度。課征之時，不一定以估計年度之所得，為計算是年之稅之基礎。蓋英制有兩法，一以實際所得為根據；一以平均所得為根據。詳言之，計算稅課之時，有以本年之所得為標準，例如財產年值及經稅源扣稅之利息股利等是；有以前一年之所得為標準，例如未經稅源扣稅之利息，及煤氣自來水鹽井鐵路橋梁等事業之類是；又有以前三年(例如商業製造僱傭及國外之財產)，五年(例如煤錫鉛銅鐵等礦)，或七年(例如采地之租金及他項意外之利益)之平均所得為標準^①。至課征超過稅，其計算所得，則以前一年所完納所得稅之所得為標準。此項所得，多係經過平均之後，與前一年之實際所得，實不相同。

① 參考前書 p. 211

(六)課源法 課源法爲英國所得稅所具有之特徵，此法征收所得稅於給付所得之人，使在給付所得時，即將收受所得者應有之稅負，預爲扣除，英國所得稅中百分之七十，採用是法。其不遵依是法允許扣除者，則科以五十鎊之罰金。第各種不同之所得，非可盡用此制以課之，上述之五類中，惟第一第三第五三類，以此法爲主要。第二第四兩類，則主要仍用直接征課之制。蓋溯源爲課，以利息，租金，股利，及薪金等爲最宜；其他如農民之所獲及商業之利潤等項，則不易採用。課源之稅率，就普通言，概採標準率稅，即每鎊爲四先令。假使所課，超過其應負之數，則納之者得請求政府退還。故每年請求退還者甚多，1922 至 1923 年，退還之數，共佔此稅全收入百分之十七。手續繁雜，誠爲課源法實行上之大困難。

退還過取之稅，須賴有納稅人之報告，以爲依據，蓋因勤勞所得，稅率稍低，家庭負擔，例有減免，均恃此項報告，以查悉各納稅人之全所得額，始可酌定其應退還之數。不第是也，即課超過稅及未能用課源法征税之所得，亦需此項報告，以爲估征之依據。故英制各教區均有通告，規定納稅人報告送入之時間。然使報告中所載不實，或缺而不報，則由行政官吏在可能範圍內，酌爲估計，以資征課。

(七)行政 英國所得稅之行政，效率甚著，爲其成功主要原因之一。茲就其行政組織，分中央與地方兩方抒述之：

(甲)內地稅收委員會 (The Board of Inland Revenue)
此會負管理所得稅之責任及操縱其行政上之事宜。共有委員五人，總機關設於倫敦，爲一中央組織。各委員均由財長委派，向之負責。

關於所得稅之行政方面，此會有制定法令條例，頒布征課方式之權。凡各項新立之法律屬於所得稅者，此會應隨時通知地方官吏。在委員之下，有具有專門技術之檢查員 (Inspector) 若干人，及助理員若干人。在理論上，英國征收所得稅之工作，在其地方各委員會之手，內地稅收委員會之檢查員，不過負查察之責，使國家之稅收，不致受無形之短虧而已。實則事實與理論不符，英國所得稅行政上之實際工作，大半操之檢查員，其他各委員會，率不過名義上之控制耳。而英國所得稅法之執行，能收一致之功效，亦實此會之力，有以致之。

論英國所得稅者，莫不知檢查員為其行政制度之中堅。按英制，每一檢查員擔任一區，向內地稅收委員會負責，皆為有薪給之官吏。其職務之大者，為檢查稅民之報告，決定稅負之多少，以及考核會計，諮詢實況，解決疑難，徵集情報等項。即納稅人關於稅項之上訴，亦多遞之檢查員。就英國普通情形言之，多數案件，率由檢查員和平處決。檢查員既有斟酌損益之權，非富有訓練之人材，不足以任此，故英國甄拔此項人材，不第均由考試，且取錄之後，須加以訓練，因升遷以達此職，近年以來，以大學生任此者尤多。

(乙)特別委員(Special Commissioners) 特別委員共七人，亦均為有薪給之官吏，其主要之職務，約為下列數端：(一) 因稅民之請求，得管理第四類所得之課稅(按英制，第四類所得，本由地方之增額所得委員征課)；(二) 因稅民之請求，得受理關於征課第四類所得之上訴案件；(三) 管理超過稅之估計與征收；(四) 征課英國境內之鐵路及任鐵路職務之官吏；(五) 征課在英國境內交付之國外及殖民地

之股利；(六)管理所得稅過征之退還數額。

以上二者，爲中央方面之組織，以下再述屬於地方方面者：

(丙)所得委員(The General Commissioners) 所得委員爲不給薪之地方官吏，與內地稅收委員會不相隸屬。產生之法，由地稅委員會(Land Tax Commissioners)推選而出。英國三島，共分爲725區，共有所得委員5,600人。此會在理論上負估計與征收所得稅之責，規定之職務亦甚多。但按之實際，此項職務，多轉移於檢查員之手。除形式上之動作外，所得委員之主要職務，多係司法性質；然嚴格言之，亦祇形具。蓋就1920年皇家委員會(Royal Commission)之報告觀之，在二十三區之中，關於征課之上訴案件，共67,796，而實際爲所得委員所受理者，不過1,263，其餘66,533，則均爲檢查員所處決。所得委員之職權，既日旁落，然尙能存而不替者，則因所得委員爲地方人，乃人民之代表，其存在足以使人民心理，對於納稅方面得有保障也。

(丁)增額所得委員(Additional Commissioners) 各區之增額所得委員，爲所得委員所委派，亦係無薪給之職，其職掌專在課征第四類之所得。考其實際，此項工作，已多潛移於檢查員之手，增額所得委員，不過名義上有其職權而已。

(戊)估計員(Assessors) 估計員亦由所得委員按年委派，其定規上之職權，包括下列各種：(一)頒發第一第二第四及第五各類報告之格式；(二)編製第二第五兩類應有納稅義務人之名單；(三)考查第一第二第五各類之報告；(四)如第四類納稅人缺乏報告時，估計員得

酌定其利潤之估計。然自實際進行上觀之，估計員之職務，亦漸流於形式方面，實際工作之需要判斷力者，率由檢查員取而代之。故皇家委員會對於估計員之職，曾有撤廢之建議，其重要性之微，即此可見。

(己)征收員(Collectors) 各教區之征收員，在昔時每年由所得委員委派；但使每年五月三十一日以前，尚未委派，則內地稅收委員會即可爲之代委。按諸現情，征收員五分之四，由所得委員委派，其餘數則屬之內地稅收委員會。征收員之職務，第按估定之數目征收之，殊無增減損益之權也。

二 美國所得稅制度

(一)沿革 美國聯邦政府之採用所得稅，遠後於英國，始於1861年內戰發生之時。初行之法，凡居住美國之人民，每年年獲所得在八百元以上者，不問其所得之來源及得之之地，課以百分之三。（惟收入獲自美國政府所發行之債券，祇課以百分之一·五。）至美國人居住外國者，其在美國所獲之所得，則課以百分之五。1862年予以改正，略用累進方法，在六百元以下者免稅，自六百元以上至一萬元課以百分之三；一萬元以上課以百分之五。1864年又通過改正案，其改正之要點，在增高稅率，擴張累進主義。凡六百元以上五千元以下之所得，課以百分之五；五千元以上一萬元以下之所得，課以百分之七·五，一萬元以上課以百分之十。對於利息薪金股利三者，漸引用課源法。1865年稅率又增，五千元以上課以百分之十。1866年課稅之範圍增廣，凡在美無居所而有營業貿易及職業者，均

在課征之內。1867年，廢棄累進法，各種所得在千元以上者，概課以百分之五。1870年之改正案，稅率減低，免除額加高，凡所得在二千元以上者，概課以百分之二·五。1872年，所得稅遂被廢止。此戰時所得稅之廢止，實因人民之反對甚力，而其所以博人民之厭惡，則由稅法之多疵及行政之不善。此為聯邦政府第一期所行之所得稅。

第二期所得稅之採行，始於1894年。新所得稅法，除少數重要點外，多仍戰時所得稅之舊。其稅率凡所得超過四千元者，課以百分之二。至被課者之範圍，規定凡美之公民及在美有居所者，均有納稅之義務；無居所之人民，則課其所得之獲自美國境內者。公司在美國以獲利為目的者，其純淨所得，亦應課征。並規定採用課源法，第僅限於政府所給官吏之薪金。此法制定之後，不久聯邦政府最高法院宣布其不合憲法，故始終未獲實行。其不合憲法之理由，即因所得稅之征課為直接稅，按美憲法，征課直接稅，應按各邦之人口以為分配。征課所得稅而須按人口配賦，其結果必至於不均，故所得稅遂不能見諸實行。

此後歷時十餘載^①，至1913年，修正憲法，聯邦政府，始得不採配賦之制，課征所得稅。是年稅法，又引用雙重稅率之制，一為通常率（Normal），一為超過率（Surtax）。自此年後，繼續至今，所得稅在美租稅中之地位，日趨重要。大戰起後，美國加入戰爭，所得稅

① 自1909年至1913年之中，聯邦政府曾採行一種公司稅，凡純淨所得在五千元以上者，課以百分之一，雖未明認為所得稅，實則即公司所得稅也。

率，增加甚高，每年所收入之數亦甚鉅。此美國所得稅沿革之大概也。

(二)課征範圍 按美國 1926 年之所得稅法，凡屬美之公民^①及居民，均有納稅之義務。若為在美國無居所之外人，則祇課其所得之獲自美國境內者。使為美之公民，而其所得獲自美國之殖民地，則稅法待之，與在美無居所之外人同。公司稅率，較通常稅率之課於個人者為高，但不再受超過稅率之征課；惟股利之在股東手中者，則須課超過稅。合夥營業，就各合夥者之所得，分別賦課，不以之為實在物而稅之，與英制同。

(三)所得 美國自憲法修改允許課征所得稅以後，國會方面之限制撤除，惟所征祇限於所得；至各項之是否為所得，則取決於最高法院之定斷。法院規定所得之定義，為各種自資本勞力或二者合並之獲得，並含有由變易資本所獲之贏利。按 1926 年通過之稅收案，課征純淨所得，應由總所得減除下列各項：

- (一)普通必需費用，包括為事業目的所付出之租金；
- (二)各種債務須付出之利息；
- (三)美國各稅，(除所得，戰時贏利，及過分贏利各稅外)；
- (四)因維持商業而致之損失，因交易而致之損失，及由天災人禍而致之損失。
- (五)無償還希望之債項；
- (六)折舊；
- (七)耗損，(如礦穴及煤井之類)；
- (八)慈善費用。

① 凡美國之公民，僑寓國外六月以上，而在國外所獲為勤勞所得者得免征。

此稅收案中，所禁止減除者有四：

- (一)個人生活及家庭之費用；
- (二)新屋宇建築及改良之費；
- (三)回復其資產時所費之數；
- (四)人壽保險預交之費。

除上述八項減免後之純淨所得，課征通常所得稅時，尚須豁除下列數項：(一)自國內公司及某種國外公司（已在美國完納所得稅者）所得之股息，(二)自美國政府債券所獲之利息；(三)納稅人爲未婚者，減去 1,500 元，如係家長或已婚者，減去 3,500 元；(四)如有未滿十八歲或殘廢之依賴人，每一人減去四百元。此種減免，惟通常所得稅之課征時有之，至被課超過所得稅者，則無此利益。自 1924 年起，美之所得稅法，對於勤勞所得與財產所得之征課，始立差別。按 1926 年通過之收入案，一人之所得在五千元以下者，即非由勤勞而得，亦可認爲勤勞所得；但目爲勤勞所得之額，無論如何，不得超過二萬元^①。如一人之所得全數在二萬元以下，均爲勤勞所得者，則課徵之時，可減少其應納之數百分之二十五，但亦不能逾此減額也。

(四)資本獲得 (Capital gain) 與資本損失 (Capital loss)

按諸美之所得稅法，二者均包括於所得之內。例如購置一地，爲價若干，售出時所多獲之價，即爲資本獲得；苟不能如原購時之值之多，則爲資本損失。美之稅法，對資本獲得徵課所用之稅率，以百分之一二·五爲限。關於資本損失，亦有減除。英國所得稅法，以資本獲得爲偶然利潤，不課以稅，而於其損失，亦無減免可言。此英美稅

① 1928 年之收入案，規定可認爲勤勞所得之額，無論如何，不得超過三萬元。

法之不同點也。

(五)估計基年 被課之所得，爲各曆年 (Calendar year) 之所得，或各會計年度 (Fiscal year) 之所得 (凡納稅人賬簿非用歷年記者)。應納稅者，須有一全年之報告。其用以爲計算所得之年，名爲可徵年 (Taxable year)。納稅人本年所納之稅，係按其先年之所得計算，例如 1926 年之所納，係按 1925 年之所得計算是。

(六)稅率 美國稅率，分通常超過兩種，與英國同，按 1926 年之收入案，通常稅率，對各種純淨所得 (除去一切減免外) 課徵時採累進制。首四千元課以百分之一·五，次四千元百分之三，其餘則爲百分之五。 超過稅率，運用於所得在一萬元之上者，自一萬元至一萬四千元，課以百分之一，此後按次累進，其最高率，爲百分之二十，此則用以課諸所得之超過十萬元者。 公司所得，自 1926 年起，課以百分之一三·五，無累進制。

(七)課征法 美國所得稅之課徵，多用申報法。 課源法自 1913 年後漸棄之，現尙留用此法者，惟限於不在美居住之外人及外人合夥營業所獲之有定額與有定期之獲益，利潤，及所得等。 屬通常稅率者，課以百分之五 (最高率)。 如係付交外國公司 (不在美營業及在美無營業機關者) 之所得，課以百分之一三·五。 關於此項稅額扣除之報告，須於每年三月十五日以前送入，而稅項之付交，則須在六月十五以前也。 美國又兼用稅源報告之法。 按此制，凡在可徵年中，利息租金薪金工資年金報償等，及其他有一定之獲益，利潤，與所得，滿一千五百元或超逾者，給付人在給付時，須有一報告，以爲政府

對稅民本人報告之用。此項報告之送入，規定為每年之三月十五日以前。

(八)行政 美國所得稅之行政組織方面，似較英國為完善。茲略述之於下。

(1)內地稅收局(The Bureau of Internal Revenue) 美國所得稅之行政，操之內地稅收局。此局為聯邦政府財政部之一部，負實行所得稅法之責。局長一人，由總統得上議院同意任命之。局長秉承財政部長之指導，有管理各稅之估計及徵收權。總局在華盛頓，局內除辦事員等外，尚有專門及法律之官吏甚多。

(2)征收員(Collectors of Internal Revenue) 美國全國分為六十五徵收區域，區域之界限，多按諸各州之境界。第有時一州分為數區，亦有一區包括二三州者。每一徵收區域，有征收員一人負責，此外尚有代理征收員一二人。各征收員，均由總統得上議院同意任命之。征收員之職務，為接受稅民之報告，及負徵收之責，惟估定稅額，除微小數目外，率由華盛頓之內地稅收局局長定之，故征收員之責任甚輕。

(3)查察員(Revenue agents) 內地稅收局有查察員多人，向局長負責，其職務甚為重要，且多為有訓練之人材。凡關於稅民之漏而不報，及報而不實者，查察員可以查究。其已報者，查察員得審查其帳簿，驗其是否與稅法相合。故查察員之時間，大半用於稽查個人及公司方面之帳，因之稅民，常有不勝煩擾之苦。

(4)稅務上訴受理會(The Board of Tax Appeals) 英國

關於稅務之上訴案件，即由課徵之機關受理，以一組織，兼任行政司法之事，此英制之缺點。美則不然，課徵之組織與受理上訴之組織，截然爲二，不相隸屬。美國稅務上訴受理會，創立於 1924 年。按 1926 年法，包括十六人，均由總統得上院之同意任命之。所受理之案件，率爲內地稅收局之所處決者。主管機關，在華盛頓，受理案件時，或由十六人同出訊理，或由主席分爲各組審訊之。審訊之地點，不限於華盛頓，其判決亦非終結，可上達於巡遊裁判官(The Circuit Court of Appeals)，或哥倫比亞區之上訴審判廳(The Court of Appeals of the District Columbia)。此會爲類似司法之機關，受理時採公開態度，其各種報告，亦須按時刊佈。

三 英美所得稅制之比較

英國所得稅之採行，歷史甚久，其始也人民反對甚力，浸假而反對之聲浪漸息，浸假而認此爲不可免之稅，予以贊成。至於今日，所得稅收入，佔總歲入百分之三十以上，已成爲稅制中之主幹。溯其所以致此變遷之原因，實半由租稅的社會功用之進化；半由稅法方面及行政制度之改良也。

英制之成功，要點有四：第一，能兼顧地方利益及國家收入。按英制，地方方面，有所得委員及增額所得委員爲人民之代表，人民之利益，自以爲有代表爲之保障；同時政府方面，有內地稅收委員會爲之主持監督，亦是使國家之收入，不致有短欠之虞；第二，能利用專門人才。英國管理所得稅之特別委員及檢查員，均爲富有經驗之人材，且能久於其位。授有訓練有經驗之人以斟酌處理之權，而不爲

稅法所拘束，則其成績自易至於著。第三，稅法甚簡。稅法甚簡則易行；無繁雜之解釋，則無所資以爲弊。且委檢查員以隨事處分之權，可以專職責而不致有膠附成法之弊。第四，稅率適中。稅率不甚高，可免啓逃稅之心，且較能普及，免致重累於少數人。此皆英所得稅制之優點。然其徵課與受理訴訟，歸於同一機關，所得委員負受理上訴之責，而鮮法律之學識，則其制度上之缺點也。

美國所得稅之制度，似甚完善，然實行成績，轉遠遜於英。推其所以，由於下列之缺點：（一）稅法過於繁雜，立法者制定之時，務求其詳，而不顧行政方面之能否實行。加以解釋紛繁，不第實行困難，狡黠者且易資之以爲弊。（二）美國所得稅行政方面之用人，不若英國之富有經驗，且不易久於其位。（三）美爲大國，版輿甚廣，稅額估徵，除極微之數外，多須取決於華盛頓之內地稅收局。且各種因稅徵而起之爭執，不問其有關人之居於何處，亦須取決於此，行政方面，殊失於過重集權之制。

綜括言之，美之所得稅制較完，而失於行政方面之缺點；英之所得稅制，雖有陳舊可議之點，然因注重用人方面，予稅吏以相機處理之權，故行政之效率，仍甚顯著，且爲其成功之要因。此種異點，自兩國採行所得稅之歷史觀之，亦無足怪，蓋因英之所得稅行政制度，由百年來之變革演進而成，而美國所有，則僅止十餘年耳。採行未久，不易得富有訓練與經驗之官吏，故分權之制，初不易行。要之，採行所得稅時，行政方面之重要，證諸二國之成例，可以窺一斑矣。

參 考 書

- Lutz, H. L. : Public Finance, 2nd ed., Chapter XIX
- Spaulding, H. B: The Income tax in Great Britain and the
United States, Chapters II, III, IV, XV, XVIII,
- Shirras, G. F. The Science of Public Finance, Chs. XXI,
and XXII.
- Seligman : The Income Tax
- 賈士毅：民國財政史（前編及續編）

第十六章 遺產稅

第一節 概論

遺產與遺贈之事實，爲私產制度之一種象徵，由來已久。今日各國探行之遺產稅，雖主要爲近代民主政治之產物，然其濫觴之時，實可溯諸往古也。昔羅馬時，卽有遺產稅，課遺產百分之五，以供戰士之養老金。中世紀時，封建之制行，則有 Relief 與 Heriot 等項之課徵，爲繼承人獲得繼承財產權之報償。前者爲借地人死後，其嗣子因欲繼承產業而付於領主之金；後者爲佃戶死時，其繼承人對於地主所納之租稅。此卽中古封建時代之遺產稅。近世歐洲大陸各國中之遺產稅，有以之爲繼承人獲得繼承權之償付者，足徵其受有中世紀思想之影響。英法各國，現行遺產稅中，猶有一部分爲昔時所課移轉費 (Charges on transfers and transactions) 之遺。卽遺囑註冊費 (Probate duties) 之名詞，在英美各國，至今尙多用之；且有舉各種遺產稅概括於印花稅或遺轉稅之中者。第自近世紀來，此種思想，多被擯棄，對於遺產稅之觀點，要以課諸收受遺產人增加之納稅能力爲論據，固不在稅其移轉之財產也。

繼承遺產之權利，有謂爲天賦之人權 (Natural rights) 者，有謂爲國家授與之公權 (Civil rights) 者，意見不一。第據近世經濟及法律學者之意見，多側重於後說。本諸後說，繼承權既認爲國家

所授與，則國家徵之，自無不可。故遺產稅在今日世界先進各國，已相率先後採行；而在民治發達之國家，採行尤力。此蓋因近代民治發達之趨勢，傾向社會主義，而遺產稅之課徵，則足以利用為均平財富分配之工具也。即不贊同社會主義說者，僅按稅負分配而言，在善良稅制之下，亦宜滌除稅民不均之擔負，以期實現公平之原則。是二說任取其一，即足為遺產稅採行之依據，此其所以日就發達也。

第二節 遺產稅之理論

遺產稅之性質，各學者對之意見不一，有目之為特別財產稅，有目之為財產移轉稅，有謂為所得稅之一種，各就所見而為之說，初無一致。欲明遺產稅之理論的根據，必先對於遺產稅之各種理論，稍悉其略。茲就其著者，分述於下^①：

(一)沒收無遺囑之財產說 (Doctrine of intestate escheat)

此說為邊沁氏 (Bentham) 所主張。按邊氏之說，無遺囑之財產，惟最近親之親屬，國家承認其有繼承權；否則其財產即須由國家沒收。蓋邊氏所持之見，否認此為租稅，以為納之者無負擔之苦。因就常理言，凡人不希望得之之物，或按照法定自知無得之之希望者，其失而不得，殊無困苦之可言。故繼承人自度有繼承全部之財產權者，國家第取其一小部分，而於法定不應得之者，則國家有之可也。且邊氏之意，又以為家庭意識之終點，甚難推定，為公平計，直系近親之

① 參考 Shultz, W. J: The Taxation of Inheritance, Ch. XI
Seligman: Essays in Taxation, 9th ed., Ch. V.

繼承者，國家祇宜取其一小部分，其關係愈疏遠，則國家繼承之部分，亦當隨之而愈大。換言之，即按親疏之遠邇，以定累進之稅率。故邊氏之說，雖自身否認其爲稅，然實則其所主張，即爲按親疏而定之累進稅。邊氏對直系子嗣，主免除之，祖父母叔姪姪子女繼承財產者，則主取其百分之五十，無遺囑之財產，則直沒收之爲國有。此邊氏沒收無遺囑財產說之大概也。

與沒收無遺囑之財產說相相似者，尚有共同承繼遺產權說 (The theory of state co-heirship or co-partnership)。此說爲德國法理家布蘭齊里 (Bluntschli) 所主張，謂無論有無遺囑之財產，國家均有繼承一部分之權。瓦格涅亦力贊是說，於其 1880 年出版之財政學中，可以見之。財產之繼承，爲各個人間所有之關係，以國家爲共同繼承人，似與論理不洽，即在以國家爲有機體之政治哲學下，亦甚牽強。且根據是說，遺產稅僅能爲總遺產稅，累進之稅率，必不能適用矣。

(二)規費說 (Cost of service theory) 此說以遺產稅爲一種規費，蓋因國家設立遺囑檢驗之機關，歲需費用甚鉅，而檢驗遺囑之舉，爲繼承人之特別利益，繼承人既獲此利益，即當負擔國家爲之執行之費用，此所以宜有遺囑檢驗費之課取。第按此說以爲徵，則不能謂之遺產稅，祇能謂之規費。規費之取，以能敷檢驗遺囑之費用爲止。使所取過於所費，則失其所以爲規費之性質。且根據此說之理論，則是項稅徵，不第不能適用累進法，即採比例稅亦不能，其結果必出於累減。蓋遺產之數目雖有大小，然一紙遺囑之檢驗，其

手續之繁簡，費用之多少，固無不同也。即使按照遺囑內所包括數目之大小，而稍異其手續費之徵收，要亦不能盡免累減之弊。

與規費說相近而較爲重要者，有繼承權利說。此說不以遺產稅爲償付政府檢驗遺囑之費用，而以之爲繼承獲得此項利益繼承權之代價。蓋因繼承之權，爲國家所賦與，當繼承權授受之時，索取報價，自甚正當。且此說於適用方面，亦較具有伸縮力，非若事務規費說之固定也。

(三)追稅說(Back-tax theory) 此種理論，產生較遲，而其爲說之論據，則以課徵財產稅時，納稅人往往設法逃避，其一生所逃避之稅，爲數必多，故其死後，就其所遺之財產，爲一次課征，以作其生前一切逃稅之追繳。按是說，遺產稅者，乃稅死者之財產，非課繼承人增加之納稅能力也。此說之疵點，殊甚顯著。蓋因遺產數額與逃稅總額之關係，甚難求出，暗中摸索，必滋不公平之弊。且採此稅，必僅限於動產，因平時逃避者，多爲動產，不動產易於詰查，逃者絕少。夫既無脫逃之事，則不應再有追稅也。

與追稅說相似者，又有一次所得稅說(Capitalized Income Tax)。此說以遺產稅爲政府在人民死亡時向其遺產所抽之一次所得稅。其與追稅說不同之點，一在注意死者生前之逃稅，一在注重死者生前之漏稅而已。惟因死者生前脫漏應納之稅，故於其死亡時，課此以爲補苴。但納之者爲尙生存之繼承者，故亦可謂之繼承者預付之一次所得稅。此說在理論上，亦多可議。試問各國現行之稅制，果能直及於生存稅民之所得或財產乎？如能直及稅民之所得或財產，則

此種一次所得稅之課征，實有複稅之弊。假使不能直及，則亦非公允之法，蓋因兩人之財產即同，而壽命長短則互異，課以同樣之稅，是長者納稅之次數少而稅率低，短者納稅之次數多而稅率高也。

(四)均富說 (Diffusion-of-wealth theory) 主張此說者，以爲國家之職務，應運用租稅權爲平均財富分配之工具，及阻止財富集中於少數人之手，故又謂之社會說。是說之起，非始自社會主義派，蓋穆勒氏已嘗言之矣。穆勒主張限制遺產，謂繼承之人，不應獲得鉅額之遺產，多於其相當獨立生活之需要^①。按穆勒氏之見，固非本諸社會主義之立場，意者爲反對家庭財產說 (Family theory of property) 而出^②。蓋氏嘗承認邊沁之說，且加推演，以爲承繼遺產之權，不必須與私產所有權相連括，故對於無遺囑之財產，否認直系子嗣，有繼承權；至於旁親更無論矣。惟主張均富說，以社會主義者爲多，而其所持之論據，則不外以用租稅權平均財富爲國家之職務。且不第遺產爲然，凡人民所獲之財富，數額過鉅，有集中少數人之手之傾向，國家均宜加以限制，俾不致呈貧益貧富益富之象。社會主義者之立論，或有不以之爲然者；而其結論之歸宿，則多爲今日一般所共認。終點既同，則立論前提，固不妨他求也。

(五)能力說 此說以遺產稅爲對人稅，課之於獲得遺產之繼承人，與上述之以之爲對物稅者稍異。課對人稅，宜以能力爲標準，已

① Mill, J. S: Political Economy, Book V. Chapter 17

② 此說謂人之取得財產，泰半係備他日留爲子孫之計；且爲子孫謀，應當如是，本此則財產繼承之要求，實有合理之根據。

爲今世財政學者所共認。繼承人獲得遺產，其納稅之能力增加，實爲顯著之事實。惟測視納稅之能力，有主張以費用者，有主張用儲蓄者，而要以主張用所得者爲多。遺產爲特殊之收入，與普通有規則有定時之收入不同，宜爲特殊所得稅，而不宜與普通所得稅同征。蓋一同征收，累進之稅率，雖可以實行，而親疏之差別待遇，則不易採用。塞里格曼氏謂遺產稅採行之理論的根據，可用偶然所得說 (Accidental-income theory)，而輔之以繼承權利說 (Privilege of inheritance)。因如此不第累進之採用，有正當之論據，即親疏之差別，亦可獲合理之解釋。此種理論，較爲平允，實爲今日普通一般所承認也。

第三節 遺產稅課征之方法

根據上述之理論，遺產稅在租稅原則上有極強之依據，已無疑義。而在今日民治發達之國家，此稅之採行，又爲極普遍之事實。第征課之時，問題甚多，茲就稅率逃稅及重複稅各方面討論之。

一 總遺產稅與分遺產稅之比較

課稅遺產之法有二：第一，就死亡人之遺產總額而課征，不問繼承人之多寡及與死亡者之親屬關係；第二，按繼承人所分得之遺產的一部分而課征，就每繼承人對於死亡者之關係而有差別。爲區別計，前者可謂之總遺產稅 (Estate tax)，後者可謂之分遺產稅 (Succession tax or Inheritance tax)。

總遺產稅之課征，自財務行政方面言，遠較分遺產稅爲簡單便

捷。第一，採行總遺產稅，稅率可以單純化。第二，對於繼承人之多寡及與死者之關係，不須有查察之煩。第三，課總遺產稅，易立即決定其可征之額，可節省時間與費用甚多。總遺產稅雖具有上述行政上之便利，然有顯著之缺點二：（一）稅率累進，率僅按遺產總額之大小為標準，對於繼承人與死者之親疏，未能顧及；（二）同額之總遺產，課以同額之稅，而不問其繼承人之多寡，殊與能力原則相背戾。

分遺產稅在行政上固多複雜問題，然自理論上言之，較為公允，蓋因課分遺產稅，對於繼承人與死者之親屬關係，率加以區別，近親與遠親，各適用不同之稅率。且按各繼承人分得之部分而為累進，亦較能契合能力之原則。綜括言之，總遺產稅，具有行政上之便利，分遺產稅，較符遺產課稅之理論，二者各有其長短，第證之各國現行之遺產稅法，分遺產稅之採行，實遠較總遺產稅為多也。

二 稅率問題

遺產稅之稅率，在今日採行各國，多為累進。採行累進所依據之理論，第一為能力說與犧牲說，蓋因遺產數額之大者，其納稅之能力亦大，故應課以較高之稅率。然即使按照比例課稅，其邊際犧牲猶低，故須採行累進之稅率，以期負擔之公平。第二為抵補間接稅之不平均說。世界各國現有之稅類中，貧民負擔，多較富民為重。不第各種間接稅，其性質為累減，即歐美之財產稅（General property tax）其性質亦類是。故對遺產稅，採用累進率，實所以求負擔之平均，而補償間接稅對於窮民累進之失。第三為限制遺產說。政府為遏止財產集中少數人之手，應有遺產之限制，而累進主義實為達此

目的之便利方法也。

遺產稅之稅率，既須累進，其累進率所根據之標準，普通採用下列二者：第一，以遺產數額之大小為標準。遺產數額之大者，稅率較高，小者稅率較低，按納稅之能力以示等級之差別。第二，以繼承人與死者關係之親疏為標準。繼承人與死者之關係愈親者稅率愈低；愈疏遠者稅率愈高。此種區別，即所以承認家庭在社會之重要，及其限制之範圍。就常理言，直系近親之繼承人，依賴遺產以為支持之計彌切，而其所以希望得之者亦彌殷，故稅率宜低。疏遠者既非預期以此為供用之資，而得之之時，實往往出於望外，故宜課以較高之稅率。

意人李格洛於其遺產稅之社會意義書中^①，提議以遺產轉移之次數 (The number of transfers) 為標準。按李氏為國家社會主義者，以為國家宜在積極鼓勵人民勤儉心之範圍外，廢止遺產權或私產權，故提議用此項時間累進 (Progression in time) 之標準；其課征各種遺產之方法如下^②：(一) 課於死亡者自身勤儉所積蓄之遺產，稅率不宜高於現在所有者。(二) 課於死亡者直接從父所繼承之遺產，稅率為百分之五十。(三) 課於死亡者間接從父 (即從祖父至父從父至身之謂) 所繼承之遺產，稅率宜更高，或竟為百分之百。李氏以為採此種累進率，可免除各部遺產分類繁瑣之弊，而同時不致阻止

① Rignano, E. : The Social Significance of The Inheritance Tax,
Chapter 1

② 同書 pp. 21-22

人民自身勤儉之積蓄心。簡言之，李氏之意，即按相對之年代及轉移之次數，以上下其稅率也。

此外尚有以繼承人之年壽希望 (life expectancy) 爲標準者，如繼承人已老，享受遺產利益之時少，課率較低，反之爲壯年人，壽望甚長，則享受遺產之利益多，課率較高。英國課征遺產稅時，估計不動產，即以此爲標準。

課稅遺產，除採行累進率外，尚有減免額之問題。免稅規定，實爲一種差別之待遇，大概言之，繼承人愈爲近親，則免稅額愈高；愈爲遠親，則免稅額愈低。故就歐西各國已有之成例言之，凡屬直系者，免稅之額較多。所謂直系者，包括子女，孫子女，曾孫子女，父母，祖父母，曾祖父母而言。屬旁系者，免額較微，甚或無免額之規定，蓋因旁系親屬之獲得遺產，本爲意外之財，似不應再享受免稅額之利益；即有之，亦祇爲極微之數而已。

三 逃稅問題

遺產稅之稅率，既採用累進制，增加甚速，故逃稅之動機，亦隨之而愈強烈。逃避之方法甚多，有由繼承人自圖逃避，有由授產人助成繼承人之逃避。關於前者，如呈報不實，及貶估遺產價值之類。此項弊端，頗易詰查。惟關於後者，則較爲複雜。試舉例言之：(一)死亡者在生前故意增加遺產之負債數額，例如先將所有之財產，送給繼承人，復向其購回，以原產爲抵押，一轉移間，使財產負債甚鉅，以爲遺產稅減付之地步。此種弊竇，現今各國之遺產稅法，率有嚴密之規定，以爲防制。例如法國之遺產稅法，對於遺產之負債，須

真實者，始得免除。此外尚有不予免除者。（二）生前以財產作贈遺之物，死亡者在生前預將財產作遺贈之物，以圖逃避稅負。關於此項之補救方法，即為贈給稅之課征。按美國聯邦政府贈給稅（Gift tax）之規定，凡關於財產上之贈給，課之以與遺產稅相同之稅率。在每年三月十五日以前，贈產者須將其先年所贈給之總額，完納贈給稅。惟贈送於宗教教育慈善各機關及各級政府者，得免除之。第使遺產人為逃稅計，以長期之時間，作分配之贈給，則較為困難之問題。故遺產稅之逃避，其補救之法，祇能冀其減少，殊難期於消除也。

四 重複稅問題

自世界經濟發達，私產權愈趨複雜，人民之財產，往往散佈於各國之內，有身居甲國，而其產業在乙國或丙國者，死亡之後，其遺產之課稅，遂成為一困難之問題。故遺產稅在租稅中，最易犯重複稅之弊。

今世歐西各國之遺產稅法，彼此歧異，甚難得一概括之原則。惟不動產之課稅，在各國境內者，不問死亡者之國籍住址如何，一以所在地為標準，此則為各國所同；然此要非謂不動產之在國外者，各國均棄置不課也。至於動產則極無一致。茲就各國關於遺產之稅法範圍相類似者，分為四類討論之^①。

（甲）注重遺產之所在地者 採用此種標準之主要代表，為法意

① 參考 Proceedings of National Conference on Inheritance and Estate Taxation, pp 48-56—published by The National Tax Association

及西班牙諸國。凡各種財產(動產或不動產)在此三國之內,具有實際所在地或歸屬所在地(如無形之動產)者,不問所有者之國籍或住址何若,均受其遺產稅之征課。法國對於抵押品,公司股票,債票,以及政府之債券等,如其債務人在法,則即認法為其所在地。意制亦大約類是。

然此三國非以所在地為唯一之標準,不過稅其境內之物時,採用此耳。西班牙對其國民死亡者之動產,不問其在國內與否,均課以遺產稅。法意二國,對於在其國內有住址之死亡者,雖免除其在國外之有形動產,而無形之動產,如外國公司之股票債票及外國政府之債券等,則須受遺產稅之課征。惟不動產之在國外者,免除不課,則為三國所同也。

(乙)注重死亡者之永久住址者 採永久住址為主要標準者,為荷蘭丹麥及比利時諸國。此項原則,甚簡易。凡死亡者有住址在其國內,則遺產之全部,無論為動產或不動產,在國內抑在國外,均課之以稅;否則第課不動產之在國內者而已。

(丙)兼採所在地及住址者 德奧及瑞典三國,為採用此種原則之代表,試舉 1923 年德國之遺產稅法為例。此稅法中,採用所在地為標準者,有下列各項:(一)在國內之不動產;(二)在國內之動產,如耕耘及營業之資本等;(三)各種無形之產權,例如本國公司之股份等,其移轉須經德國之簿記登載者。以上三者,即死亡人在德無住址,亦須受德國遺產稅之課征。其他各種財產,則按住址之原則稅之,此即謂死亡者在其死亡時居住德國,其全部遺產,須在德完納遺產

稅；但其產業之在國外已納稅者，得減除之。如他國關於稅項，與德國有特別條約者，則此種規定，得稍更易也。

(丁)兼探死亡者之財產所在地及其住址國籍者 英國之遺產稅法，即兼探此三者，凡關於死亡者在英國境內之財產，無論為不動產或動產，概以所在地為標準。至財產之在國外者，則合用住址與國籍為標準以課之。例如死亡者為英人，且在英有住址，而其財產又隸屬英之殖民地，則其遺產全數（包括國外之不動產）均須受總遺產稅之課征。第在各殖民地政府已完納者，得減免之，以免在大英帝國之內，發生重複稅之弊。假使死亡者為英人，且住於英，其財產不屬隸於英之殖民地，則僅國外之動產受遺產稅之課而已。又如死亡者為英人，但其死時，不住於英，則一切國外之產，均免於稅。

綜上各國之遺產稅法觀之，其不能免於重複稅之弊，固甚顯著。且不止重稅已耳，同一財產，實有被稅三次之可能。蓋因各國之制定遺產稅法，均以其本國之利益為前提。而產業發達有先後，經濟利害各不同，一種原則，利於此者，未必利於彼，此重複稅之弊，所以不能免也。

重複稅之征，違背租稅公平之原則，故近世各機關及學者紛紛提議補救之法，以期免除此弊。茲先就瑞士及英國國內解決之方法言之，然後再進而抒述各種提議之補救方法。

1874年，瑞士聯邦政府，得憲法允許，有遏止重複稅之權。聯邦委員會，對此問題之判決甚多，多數彙集於1885年之法。按此法，不動產歸其所在地之州政府征課；動產則由死亡者住址所在地之

州政府課之。1894年，英國曾通過一法，以圖免除英國與其殖民地間之重複課稅。按其法，凡英人財產在殖民地者，其在英完納總遺產稅時，得減除在殖民地政府所已完納之數；第須殖民地政府對於殖民地人民之財產在英者，亦允予以同樣之減除。此為英瑞二國國內解決之方法。至於美國各邦之間，其全國租稅委員會，主張不動產以所在地為標準，動產以住址為標準，惜未能一致採行也。

關於免除國際間重複課稅之提議，1897年，世界國際公法會（The Institute of International Law）曾指派一委員會研究國際間之重複稅，後委員會主席 Mr. Thomas Barelay 有一報告，提議世界各國，一致採用所在地為原則。1921年，此會在羅馬開會，關於遺產稅之重複課稅，又有一報告，其建議如下：（一）不動產及與不動產相聯之動產應由所在地之國家課之；（二）固定及流動資本，用於農地或商業工業者，應由農地或工商業之營業所在地之國家課之；（三）不動產之抵押品，應由不動產所在地之國家課之；特許權等，應由此種權利行使所在地之國家課之；（四）其他財產，則宜以住址為標準。此種建議，嗣後對歐洲各國之租稅條約，頗有顯著之影響。

其次，如國際商會（The International Chamber of Commerce）亦甚注意此問題，主張以財產之所在地為標準。第如有國家以住址為標準，則所在地之國家，應對納稅人償還重複稅之損失。觀此足徵其雖主以所在地為標準，然亦著重住址也。此外如國際聯盟會之經濟財政委員會，對於重複稅，討論尤詳。1923年之報告中，其結論以為不動產（包括不動產之抵押品）及其相聯之動產如農具機器

等，應以所在地爲標準；至其與不動產無關聯之動產，特別其無形者，如公司及政府證券之類，應以死亡者之住址爲標準^①。自 1921 年以來，國際間訂立租稅協定，以圖避免彼此間遺產重複課稅之弊者殊多。惟此種租稅協定，在經濟狀況不甚相上下之國，固易進行，然使經濟利害，相差太遠，則殊不易有此項協定也。

課征遺產稅之標準，徵諸以上所述之提議，足見其相同之處甚多。簡括言之，其原則不外兩點：（一）不動產與其抵押品以及與不動產有關聯之動產，應以不動產之所在地爲標準；（二）各無形之動產，宜以死亡者之住址爲標準。遺產重複課稅問題之解決，其趨勢約如是。

第四節 中國前後擬辦遺產稅之條例

遺產稅在歐西各國，業已普遍採行，且爲直接稅中主要稅之一，而在中國，則僅有擬議之條例，尙無稅法之訂定也。民國四年夏，總統府財政會議，訂有遺產稅條例十一則^②，綜其內容之要者如下：

（一）課征範圍，凡無子立嗣者，其嗣子承受所後者之財產時，應依本條例繳納遺產稅，以爲承受財產確定權利之證。

（二）關於稅率，凡承受數逾一千元之遺產，應納百分之五；數逾十萬元之財產，應納百分之十。至嗣父之債項及喪葬之費，得先酌量扣除。

① League of Nations, Report on Double Taxation, pp. 43—44.

② 參考 賈士毅 民國財政史上册

(三)免稅規定，凡承受遺產不滿千元者免稅，其遺贈財產於公共善舉或合族義莊者亦同。

(四)凡本條例規定應稅之財產，在本條例頒布後承受者，若當事人隱匿不報，並不貼用印花照章呈驗，所立繼書，遺囑，承繼議約，或分家書等，均無效力。若呈報不實，其隱匿之部分為無效。

上述條例中，有一特徵，即為免除天然之遺傳，祇稅無子之承繼。關於此點，在制定條例者之意，蓋欲求其易見推行耳。美國各州採行遺產稅，初亦僅課旁親之承繼，稅及直系子嗣，實始自 1891 年紐約州之遺產稅法。嗣後各州相繼仿採，始漸普遍。吾國民四之遺產稅條例，雖規定極求簡易，然終以新稅推行困難，未能見諸實施。十七年國民政府召集財政會議，財政部賦稅司提有遺產稅暫行條例，曾經議決舉辦。十八年一月，復修正遺產稅暫行條例，其修正條例之要點有五：

(一)親生子女，嗣子，養子，或親朋承受遺產時，應依照本條例繳納遺產稅，以為承受財產確定權利之證。

(二)劃分承襲人為六等：以妻及親生子女為第一等；兄弟之子為第二等；從兄弟之子為第三等；同宗兄弟之子為第四等；撫養異姓之子為第五等；親戚或朋友之承受遺產者為第六等。

(三)遺產稅之稅率，採累進制。在五千元以下者得免稅，其在五千元以上者，又分為數級，每級隨承襲人之等次而差異其稅率。最低為百分之一，最高為百分之二十。

(四)遺產人具有確實憑證之負債及其喪葬費，與夫承襲人(如未

成人)應需之教育費用,得先酌量扣除。

(五)凡將遺產捐贈公共善舉,及公共事業或合族義莊者,得免科其遺產稅。

此次修正條例所載,與民初之遺產稅條例不同者有四:(一)親生子亦在被課之列。舊條例關於天然遺傳,免除課稅;修正條例,則改課以較輕之遺產稅。(二)妻女與親生子同等。舊條例關於妻女未有規定,新條例則列妻女與親生子同為一等承襲人。(三)課稅之等級,按承襲人之親疏為標準。舊條例關於承襲人親疏之規定極簡,新條例則分為六等,規定甚詳。(四)免稅額提高。舊條例在一千元以下者免征,修正條例則改為以五千元為征稅起點。此外關於征收手續等項,財政部另有施行細則之規定,茲從略。

就中國目前情形言,課稅遺產,尚為一可資討論之問題。甘末爾設計委員會之稅收政策意見書中^①,謂歐西此種稅課,乃以西方各國之家族財產與其繼承為根據。中國之情形,與西方異,父母死亡後之孤子,無論其對於此項財產之依賴程度或管理與使用,其身份并不因父母死亡而有所變更。在歐西各國,通常引為課徵遺產稅之理由者,即因繼承人一旦驟增產業,其納稅之能力增加,按能力原則,自可課之以遺產稅。第在中國,尚無此種情形,即或有之,亦不過極少數而已。此種意見,固甚切當。就國情言,遺產稅在中國目前,殊不易行,蓋因(一)吾國政府對於私人產業,素乏調查,未辦登記,而民間習慣,又對於遺囑,尚少實行,繼承人亦未嘗易戶改名向官廳登記。

① 財政部印行 甘末爾設計委員會擬稅收政策意見書

在此種情形之下，欲推行遺產稅，困難殊多。（二）課征遺產稅之初，如免稅額規定頗低，則將擾及鄉民，結果徵收之費鉅而有裨於國庫者甚微。又如稅率規定頗高，則城市富室大賈，將以其動產潛存外國銀行，結果調查困難，逃稅必多。因此種種，推行頗難，即勉強爲之，亦必鮮成效可言。第遺產稅爲善良之稅，且足以矯正社會遺產之弊害，終須徐徐推行。竊以創始之初，宜用較輕之稅率，課徵財產之移轉，爲日稍久，浸成習慣，始可步西國之成法，按能力原則征課也。

參 考 書

Seligman : Essays in Taxation, 9th ed., Ch. V

Lutz : Public Finance, 2nd ed., Ch. XXIII

Shultz, W. J.: The Taxation of Inheritance, Part II.

賈士毅：民國財政史（前編及續編）

第四編 公債

第一章 公債之性質及用途

第一節 收支不能適合之彌補方法

國家之財政，在尋常之情形下，理財者係以收支均衡為根本之原則，使國家之支出，浮於所入，則理財者，宜設法增加經常之稅收，俾足以相抵而不致短少，始得謂為健全之財政。第一原則雖如是，然按之事實，各國之收支，往往有不能照合之事，或收浮於支，或出超於入，各因其財政之情況而不一。且綜理國家之財政，欲求其出入常完全適合而無差，亦實難能而不易經見，蓋因國家之財用，取給於租稅公業及其他資源，雖歲有常供，然使收入稍差或支出稍增，即有虧短之虞。虧短情形之發生，或基於商業蕭條及禍亂發生，以致稅收有不可預知之窘絀，或因非常之事變如戰爭，及不可抗力之災害如水災地震，以致支出有猛烈之增加；或由於大規模之公共建築；或由於支出之浮耗濫費。諸如此類，皆足以使收支不能適合；而非常事變發生之時為尤甚。此種收支不能適合之事實，其彌補之方法宜如何，殊為財政學上之重要問題。就通常用之者而言，約有下列三種：（一）以儲有之非常準備金充之；（二）增加經常之收入；（三）募舉公債。

國家儲蓄有餘之財爲準備金，以供不時之需，苟能順應緩急，似非可厚非之事。惟國家以現金蓄之府庫，不第損失利息，減少此種現金在社會之流通；且足以影響工商業之發達。蓋大批現金儲於府庫，則足以低抑物價；物價低抑，則爲工商業發達之阻礙。而其猝然用出之時，又足以發生不良之影響。故近代信用制度發達之國家，此種儲蓄，遂無存在之餘地。假使所儲之財物爲抵押品，雖可獲得利息之收入，然遇非常事變產生之時，大批抵押品之銷售，實足以破壞市場之金融。且利在急售，其價必低，即能脫售，亦必蒙鉅大之損失。在昔上古及中古之世，信用制度及國民經濟尙未發達，此種儲蓄，固足爲不時需要之財源。近世各國，已多棄之，此蓋因一國財力之強弱，係乎國民經濟之發達與否，國家處無事之時，收入有餘，則宜輕其租稅，以紓民力，發達工商業，以增民富，一遇意外之需，則易獲挹注之源，固無須先事預儲也。

非常準備金之儲蓄，既非應付支出短虧之善法；進而思其次，則爲採用增加稅收之法。此法雖有時可行，要亦困難甚多。蓋稅收制度，既已有定，因歲出之短虧而驟加修改，以期收入增加，有時殊不易實行。雖政府握有強制之租稅權，可以課諸人民，然處非常事變發生之際，而政府亟亟於增加人民之稅負，似亦非所宜出。且新稅非立談間所能奏效，必須經較長之時期，始可產生鉅額之收入。假使僅增加舊有之稅，以求速效，則是舉非常事變之負擔，加之於少數現有之稅所能及者之肩也。分配失平，甚非所宜。況近代之戰爭，需費甚鉅，非少數人民所能擔負，故第加舊有之稅以求濟，實有時爲

事實所不許。尤有進者，一種稅課，在人民既經慣習之後，甚易相安，使驟加以改變，增加稅率，易致阻滯生產。國家處緊急之時，宜思所以維持人民之生產能力而不使之降落，凡足以發生阻礙之影響者，均應力事避免，此增加稅收時所宜注意也。若使國家增加之支出，非爲緊急之事變，而爲公共之建築或其他較大之工務，則特加稅以取給，普通亦爲一般意見所反對。蓋因負擔之分配，不易得其均平，而加稅之影響所及，又多滋生弊端故也。惟苟能使國家之稅收制度，蓄含甚闊，增加收入之力（Productive capacity）亦高，平時低其稅率，卽足供濟國用，緊急需用之時，不待於倉卒之間，另覓新稅，第稍更易稅率，卽可獲得增額之收入以資彌補，如英國所用之所得稅是；則不第爲應付支出虧短之良法，亦募舉公債之最好基礎也。

以上二法，業已稍加抒論。非常準備金，既成爲歷史上之遺物，不足重視；增加經常收入，雖有可行之處，要亦不能盡恃此法以取足。且稅制不善之國，甚難適用，故支出短虧之補注，最要之法，厥維公債（Public Debt）之募集。現代國家之寶藏，在於工商業，而特爲啓此寶藏之肩鐻者，則完善之信用也。吾人論收支不能適合之應付，以討論公債爲第一要着，而其他俱非今世重要及常用之法。本篇各章所論者，均爲關於公債之問題，故卽舉以名是篇，而於其他則從略焉。

第二節 公債之性質

公共信用，爲信用中之一種，故使用公共信用時，應以普通關於信用之規定及原則裁制之，初不可因政府經濟之地位特殊而立異。

政府募舉公債，係依借貸行爲對於經濟社會所負之債務，凡債務必須償還，故此種收入之性質，與其他公共收入不同。他種公共收入，政府於獲得之後，不須償還，而公債則在原則上，必須如期償付本利也。自財政方面言，公債之募集，雖足資一時之補注，然從久遠視之，收入付出，終必兩抵無遺，故祇能謂之特別收入，而不能謂爲真實收入。

吾人所謂信用者，卽以現在所有之財物，與將來之允許償付相交換之謂。信用之基礎，在於信任對方對於債務償還之能力與善意。政府特信用以爲借貸，其信用之根據，亦視乎債權人對於政府償付能力及善意之信心如何以爲定。制國用者，往往以政府之借債，不須拘拘於私人借貸之規束，此實謬誤之見，因政府之信用一有爽愆，則他日舉債，必將鮮起而應之者，其弊與私人信用破產同。要言之，信用之保全，償還之有定，及借債能力之限度，此政府與私人借貸時所宜同守也。

第三節 國家爲債務人所具有之特點

政府之經濟，具有其特異之徵，與私人之經濟稍異。因之政府之借債，亦沿之而有其特點。此種特點，足以揭示私人借貸與政府借貸之區別。茲分別抒述如下：

(一)私人收入之源，在於財產之孳息及能力之獲得；國家之收入，則可用強制之租稅權取得之。公債之債務人爲國家，故亦可利用強制權以舉債。第此種特點，惟有主權之政府能運用之耳，低級之政府，則鮮能用此。卽有主權之政府，亦必在緊急存亡絕無他法

之時，始可利用此項強制權以舉債，故現代國家，罕有濫用此法者。

(二)國家之用度，較難因收入之不敷而驟減，蓋因國家之用人行政，平日苟無浮耗冗濫之弊，決不能一遇經費支絀之時，即遽行大事撙減。雖國家之某種活動，有時可以暫停，某種員吏，有時可以裁汰，然要不若私人需要之具有伸縮力也。故國家之支出短虧，多須借債，而不能以裁減國用為彌補之法。

(三)國家為債務人，因法律地位之不同，其償付與否，可由其自決之。換言之，使負債者為有主權之國家，則可以棄其債而不償。第此點雖屬可能，然關係國家之信用；且使為外債，不第信用喪失，亦足以召債權國之干涉。即使為內債，雖不致因此而召糾紛，然喪失此後所以資為借貸之信用，亦殊足為財政前途之窒礙。故現代國家顧全財政上之信用者，亦鮮出此。

(四)國家財政之狀況，畢具於公開之記載，有儲蓄之意者，可易藉之以窺國家之財政情形，而斟酌其出貨之條件。至私人借債時，則對於其事業之經濟實況，多祕而不宣，出貨者亦不易窺測其涯涘。是以募舉公債，率以無擔保品為原則，而私債則多反是。

以上四點，因公債債務人之性質不同而產生，而公債與私債之差異，亦基於此。國家為繼續不斷之組織，人民買受公債，固較私人之債為穩固；然無法律之機關，為之保障，則又似較私債為危險。故政府能保全信用，則募舉公債，人將樂應；使僅為便宜之計，濫募公債，或擯而不償；則人民之受害，將非淺鮮也。

第四節 公債之起源及其增加甚速之原因

信用制度，沿用已久，政府藉信用以爲借貸，在歐洲中世紀時，卽已數見不鮮。考其權輿，尙先於此，惟古昔君主之借貸，大率繫乎君主一人之信用，而非以國家之公共信用爲依據也。募舉公債，以公共信用爲根據，且恃人民之財源以爲償付，如今日各國之所爲者，不見於中世紀，蓋始於人民初獲參政之時。故討論公債之起源與發達，須自經濟及政治兩方面之情形察之^①。

(一)經濟方面 公債募舉之第一要件，卽爲金融市場之存在，蓋自信用經濟發達，交易之中介，已多由貨幣而移於信用。所謂金融市場者，其售賣之物品，卽爲信用，而其用以購買此信用之物，則爲剩餘之遊金。故金融市場之存在，應包含數事於其內：第一，金融市場之成立，必先有發達之工商業爲之基礎，蓋因有較進步之工商業，始可有經濟剩餘之存在；否則政府雖欲募集公債，必無遊金，足以吸收此項信用者。且近世公債之募舉，大率在其他財源不能應付之時，其爲數額之鉅，亦非社會少數富實之資本家所能擔任也。第二，金融市場之成立，應有資本聚集及證券轉售之機關，爲之推銷，此中最重要者，爲銀行及證券交易所之類，蓋銀行爲金融界之樞紐，不第可以自買公債，且如能以公債爲放債之擔保，則公債之需要，卽可以增加。至證券交易所之設立，可使持有公債者得隨時轉售他人，不致令買受公債者之資金，陷於固定，此亦足使公債之需要，趨於增加。

① 參考 Adams, H. C.: Public Debts, pp 6-10

此二者皆商業上之要件，亦大批公債之推銷所資賴也。

(二)政治方面 人民對於公債之樂於購買，以國家財政上之信用爲第二條件。而人民對於國家財政之信用，果以何者爲根據？據亞當士之見解，公債制度，因立憲政府之產生而始發達。徵之英國公債史，自 1688 年革命後，民權案通過，人民對於政府之財政，稍有控制之權，於是公債之募舉，始漸盛行。故氏謂人民對國家財政信用之依據，即在此立憲主義之發達；而其所以如是，則因在立憲政體之下，人民得有參政之權。證之歷史事實，初得此參政權者，實爲少數握有財產之階級。此少數握有財產之階級，借債於自身享有參政權之政府，故肯出其有餘之財以購公債，此公債之所以漸就發達也。

柏斯特布爾氏謂近世國用之增加，實予政府以借債之動機，而資本階級之興起及其勢力之及於政府，則爲公債易於募舉之原因。且謂代議制度愈進步，人民之參政權愈大，政府舉債，其供給之來源亦愈多。第氏又指出此點之不可過於重視，蓋因法國在十八世紀中葉，俄國在十九世中葉時，皆君主專制國，然其舉募公債，亦未聞無起而應之者。足徵僅有立憲政府，未必即能舉債，而無此亦未必不能舉債也。公債之募舉，尚須於政治情形之外，具有富有經濟剩餘以供儲蓄之階級，始可濟事。近世立憲政體之演進及公債之增加，所以若合符節者，實因近代政治及經濟兩方面均有急劇之進展所致，非僅由於資產階級之握有政權也。

上述經濟及政治兩方面之情形，爲募舉公債所須有之條件。有

此條件，國家發行公債，始可易收募集之效；然此要非近世公債增加甚速之原因也。近世公債增加甚速之原因，簡言之，由於公共支出之膨脹。蓋因公共支出，膨脹甚鉅，理財者不欲盡取給於稅征以賈民怨，乃時採借債之法以爲補苴。而各公共支出中之增加最鉅且多賴借債支應者，尤爲戰爭費及工務費二者；其他如近代公營業之發達，亦爲借債之一因。本書第二編，討論公共支出增加時已翔言之。故茲不復贅焉。

參 考 書

Lutz : Public Finance, 2nd ed., Chapter XXV

Bastable : Public Finance, Book IV, Chapter I, II

第二章 募舉公債之原則

第一節 概論

自來財政學家及理財者，對於公債之經濟利益一問題，贊成反對，分爲敵對之兩壘。反對者如亞丹斯密，呂嘉圖，塞氏，格蘭斯頓等，以爲採用募舉公債之法，足以促進奢用；足以鼓勵戰爭；足以使其國內產生不利之經濟情形。贊成者如第策爾(C. Dietzel)及其他德國學者，主張以借債方法供給非常支出之用。其所據之理由，則以國家爲社會無形資本之一部，凡爲國家之非常需要而支出，其性質皆屬儲蓄也。本諸此見，則借債之事，將爲國家財政上所常有，而無所謂不利及不公平矣。

以上兩說，皆爲極端之見，不足爲訓。吾人欲知公債之有益與否，須視其所以用之之目的爲轉移，不能概括論定也。就常理言，募舉公債，非直接產生財物，不過政府藉是以獲得購買力供目前之用，而以將來之允許償還爲交換耳。政府使用舉債之法，集鉅額之購買力以供支配，其影響之爲利與否，一視其用途如何以爲定。政府之支出，與私人同，亦大率用爲購買物品及勞務之用，假使政府使用募債之所得，其結果足以致物品及勞力用於不生產或浪費之途，則對於全社會之資本無增，其所支出，將爲財富及生產力上之損失。反之，使能以所舉之債，購買資本貨物，以之爲生產事業之用，則不過以私

人之款，供公家之用，其經濟上之弊害甚微。至公共工務及公共建築等項，苟政府以借貸所得，爲之經營，雖未能得直接之報償，然自社會方面視之，固爲生產與利益。故募舉此項性質之公債，有裨於社會財富，在有定之限度以內，其所能實現之社會利益，足使人民擔負之增加，認爲正當也。

公債之功用，非可恃之爲供給之財源，祇能用之以補經常收入之不足；而其募舉之時，尚須視其時之情形以定之。當緊急需用之時，非鉅額收入，不足以資應付，則募舉公債，固爲補濟收入之良法，且足使此種負擔平均分配於較長之時期。第事實上往往有不盡然，理財者率以舉債之法，爲避免目前加稅之計，而非注意於其負擔分配之平均；甚至有不欲以經常收入爲償付之支出，而肯以公債之所得付之，此則因後者得之較易，故遂用之稍濫也。募舉公債之原則，要點有三：（一）募舉公債之標準；（二）募舉公債之限度；（三）募舉公債之用途。茲於下三節中分別討論之。

第二節 募舉公債之標準

政府雖爲公共組織，其性質與私人或私人經營之公司不同，然當其以公共信用爲依據，向金融市場舉債之時，其立場實與私人或私公司之借貸相同。故政府募集公債所採用之標準，亦宜與私人商業上所常用者一致，而不可因其性質稍殊之故而立異。就常理言之，凡借債之人，因欺詐，抵賴，拖欠，而失其信用者，則其嗣後欲有所借貸，除輕信易欺者外，必相率望而卻步。政府亦然，苟於所舉之債，不能

以時償付其息利與本金或不肯履行其原有合同之條件，則社會中之擁有經濟剩餘者，亦必不肯再投資於此途。所謂私人商業上之普通標準者，即對於債務之償還，具有誠意，守時，及真率態度之謂。政府處債務人之地位，苟無償還誠意及真率態度，則易採用他項行動，使其影響足以反映及於公債，如濫發紙幣及更易鑄幣之重量及成色等是。此種方法，均足使政府之信用低落，有一於此，他日政府募集公債時，必將因之而多阻礙也。

第三節 募舉公債之限度

舉債能力之大小，視乎收入源泉之大小以為定，此亦政府與私人所同。私人借債之數額，以其可資利用之收入，足供本利之償付者為限；政府收入之源，雖較私人所有者具伸縮力，要亦有其一定之限度。所謂政府收入之較有伸縮力者，即因政府握有強制之租稅權，可以重課人民，以供償債之計，不若私人之財產與能力之具有固定性也。然人民所能負擔，為社會收入所限，過此亦有竭澤之虞。故政府雖有強制征課權，亦未必能充分利用，逾越限度，以求達其償債之目的。假使採強制舉債之法，迫人民為之供給，則所謂公共信用者，必已喪失淨盡，其所得之於民者，殆與奪取私人之財富以供公家之用無以異。約言之，政府募債之數額，應依據收入之大小為轉移，凡國家之稅收愈大者，其舉債之能力亦愈大；租稅權之行使愈困難者，其債務之擔保力愈低，而其能募舉者亦愈少。

舉債之時，指定特種收入以為償付本利之用，此在公債歷史之初

期時多有之。現代國家，採用已少，惟財源有限及政府動搖不定之國家，尚多用此。吾國內外各債，多指有特別收入，以爲擔保，一若非如是不足以資號召而集鉅額，此蓋由政府之責任心不著故也。

第四節 募集公債之用途

政府募舉公債，祇宜用之以補助經常收入之不足，上已言之。第所謂補助經常收入，亦須在一定之情形下，始能認爲合法與適當。換言之，必其情形，自財政原則上觀之，足值採用借債之法者始可。學者關於此問題之意見，多不一致，其所主張以爲宜於借債之情勢者，亦往往各有不同。使吾人假定政府之支出爲正當，則此種公共之需要，必設法爲之供給，已無疑義，其所謂問題者，不過爲租稅與公債之選擇耳。

租稅與公債二者之選擇，大半視應用之便利以爲定奪。然使稅負之增加，已達相當之高點，不易加重，則二者之中，實無選擇之可言；供給之法，厥惟募集公債是賴。吾人現假定公債與租稅之間，尚有選擇之餘地，則在何種情形之下，始可舉債，卽爲應加討論之問題。茲分爲四點述之。

(甲)以借債爲彌補暫時之短虧 估計時之預算與實行時之預算，不能脗合，固爲常見，蓋因許多原素，雜入於計算中，有非制國用者所能控制也。卽就收入言，直接稅如地稅及所得稅等，雖較可恃，然間接稅則多視一般商業之盛衰爲轉移。此種不穩定之原素，爲編製預算時所不能滌除。至支出方面，其不易控制之情尤甚。蓋政府之支

出，往往因政策之更易而致增加。此項增加之需要，又須急於籌措以資用。假使所增加者，爲此後按年必需之數，則最善之法，卽爲加征稅收以彌補；但第一次急切之需要，非加征所能及，則仍不能不乞靈於借貸也。向使所需者非此後經常之支出，則舉債以爲供給，而徐圖償付，較之課之於一年之稅征者，其足致擾亂工業之影響必遠小。故預算之收入估計，不敷實際支出之時；或公共政策變易，致有急切之新需要發生時，就便利及經濟上言，實以募舉短期之公債爲得。

預算之估計與實行，既不易獲得照合無差，則欲免平時之暫時虧短，似可於預計之時，採浮估支出及低估收入之法，因如是卽預算稍有差異，其所多者足資抵補而有餘。此種方法，雖可使預算常有剩餘，然就財政上言，是否爲一健全原則，殊屬疑問。亞當士氏深信有繼續之短虧，爲最適合財政之原則。其所持之理由^①，以爲一有短虧，則可使財政機關，慎重於需要之增加；可使立法機關，得有二次審查用款之機會；尤可使一國之工業，不致受貨幣數額變動之影響。亞氏又謂吾人苟承認短虧爲制國用之要務，則須贊成以募舉短期公債爲彌補之法，惟所宜顧慮者，不可使暫時債項，改變爲永久之擔負耳。

國庫儲蓄餘金，藉供偶然之需要，已不適用於今日，且多積餘存，常足激厲政府奢用之動機。昔時美國國會，因聯邦政府之餘剩，輒易於增加支出，致使亞當士教授相信以年有虧短爲原則。亞氏之見，殊未免有矯枉過正之弊也。要而言之，尋常收入之數，如不足供

① Adams, H. C. : Public Debts, pp 31—32

付支出，則不宜長此以借債爲補注之計，宜增加稅入以抵之。短期借貸，祇能以之濟編製預算時所不及料之短虧耳。如年有之短虧，尙特借債以爲用，是直以假貸爲收入之源，非制國用者所宜出也。

(乙)以借債供給國家意外之需要 使用借債之法，以供給國家意外之需要，亦爲財政原則所許。所謂意外之需要者，如戰爭之發生，天災之流行，及其他不可預知之禍患等是。此項事故發生之時，不第需鉅額之購買力，且須得之於立談之頃。在此情形之下，自兩方面觀之，均宜於公債之發行。(一)意外需要之性質，既甚迫急，行政方面，決不能徐待新稅之收入，以爲支應。即使所增加者爲舊稅而非新稅，則亦需時稍久，始能達於最高效率之點。(二)政府採用其他方法，以備意外之需，其沿之而生之弊害，常多於舉債。所謂其他方法，徵之往事，不外非常準備金及加征稅課二者，而二者之弊端，上章業已論之。且近代戰爭，需費絕大，率非區區之準備金及加征稅課所能濟。昔時採用非常準備金之制最著者爲德國，大戰以前，曾儲有 120,000,000 金馬克^①，此區區之餘存，其有裨於實際之應用甚寡，事實上已經表現。以加征舊有之稅供戰爭之用者爲英國，英國之所得稅率，富有伸縮力，稍爲提高，即可得鉅額之收入。然實際察之，大戰時英國各種增加之稅收，對於戰費之全數，亦不過約四分之一耳^②。至其他各國，在大戰時，其非常支出，純特借債以爲用，蓋初不意戰事之擴大及延長若是，故多未能採用加稅方法也。

① Lutz: Public Finance, 2nd ed., p. 586

② E. L. Bogart: War Costs and Their Financing, pp. 317-318,

非常及緊急之需要發生時，借貸以供目前之用，實為唯一易行之方法。第使此種需要有利延長之趨勢，則理財者，亦不可純恃借債政策以為支應。故籌備戰費及其他嚴重意外之需要，最善之方，厥惟合借債與加稅二者而并用之。二者分配之比例，則視此種負擔之輕重及久暫而定。大抵事故發生之初，借債之比例宜大，在此期中，即應更易稅制，迨至稅法之改變完成，收入之數額增加，則依賴借債之處宜減。向使意外之需要如戰費，日就增加，則租稅之負擔，亦應逐漸增加。蓋政府之稅收漸增，不第可減少借債之數，且可使政府之信用，日趨鞏固，不致迫於財力之匱乏，發行不利條件之公債也。

(丙)以借債供給政府經營之公業 政府宜否舉債以經營可獲充分補償之公業，須視其公共管理之效率及其他情形為定奪，蓋因政府經營企業，其助成成功或失敗之原因甚多，例如公共行政之效能，定率與取價之政策，以及此種企業經營下之情形為獨佔或競爭等是。使僅就財政方面言，則各種公業之收入，足以償付資本之利息及折舊之費者，即可用借貸之資金以為經營。第政府有時為政策計，經營某種商業，不計其費用何若，自公共利益點觀之，亦甚正當。惟此種政策，不可擴之太甚，因虧折須賴一般納稅者為之負擔，而一般稅民之納稅能力，固甚有限也。關於此項營業，最健全之政策，即為採用財政上足以自給之原則。其財政上不能自足，而政府為消費者之利益必須經營者，則祇宜以特別及不經見之情形為限。

(丁)以借債供給公共改良之支出 公共改良支出，以一般社會利益為前提，而無所謂財政上之直接補償，如道路教育衛生及慈善事

業娛樂設備等是。政府爲人民之公共組織，固應負舉辦之責，惟利用借資以興辦，是否適宜，則爲極費推敲之問題。吾人欲討論此點，宜先對於此種活動之經常支出及資本支出，加以區別。除不可預料之暫時短虧，及意外緊急之需要外，政府不宜募舉公債，以供經常費用。惟經常支出與資本支出二者，有時界限不易分割，粗率爲之區別，則視各種支出所獲得者之有用時期之長短以爲定。凡其有用時期，能達到某一最低之限度者，謂之資本支出，否則卽目爲經常費用。

道路學校醫院及其他永久設備等之資本支出，應否取給於借債，贊成與反對之意見不一。贊成借債政策者，以爲此項支出，取給於借債，其須課諸稅以供將來本利之償付者，與不借債而以重稅一次取之於民者，對於納稅人，其損失之輕重，足以相抵。若使此種公共改良之支出，爲數甚大，賴稅征以爲支應，足以阻礙工商業之進展，則是項贊成借債之論據，甚中肯要。蓋公共信用，本爲補助經常收入不足之法，可使人民之負擔，分配於較長之時間；因此均勻分配，實際上往往足以減輕納稅人之負擔。

反對之者，其所持之理由有二：就實際方面察之，亦極重要。第一，政府所借之債，將來須課諸稅以供本利之償付者，固屬有定，但稅民保有此未納之稅，其能否儲蓄獲利與之相等，則殊無定。此點惟在無儲蓄機會之情形下或然，要之可能之性甚少。第二，使一國採用借債之法，以供給各種改良之計劃，取之不已，則其可利用之信用財源，必將罄竭。國家平時，既用竭其信用之源，一遇真正意外緊急之需要，則將無所資以爲用。此說甚可注意，蓋信用既非無限之源，

自宜保存以備非尋常收入所能支應之意外需要，苟常以之充應屬經常之支出，則是自去其財政緊急時之保障也。要而言之，政府以借債之所獲，供公共改良之用，其性質實為非常支出^①。故就財政原則言，政府舉債以供非常支出之公共改良，固無不合；第亦須斟酌其情形之不可緩者始為之，而不可自竭其信用之財源。

在上述四種情形之下，政府使用借貸之法，以為挹注，均與財政原則不相背戾。第實際用之之當否，尚須視運用者之斟酌權衡為轉移，不能一一膠附原則也。

第五節 募集公債之影響

一 政治及社會的影響

財用為經國之要政，一切政務之執行，胥賴資財以為用，此操縱國家財用供給者，所以握有控制政務之權也。政府採行信用制度，苟無適當之規定，則不肖之官吏，易利用借貸，以掩蔽其所欲為，而不使民衆得悉其真相。此種弊端，殊足為實現民主政治之阻礙。此就通常之內債情形而言；向使所借之債為外債，而借債之國，又為小國或弱國，則其政治上之影響尤鉅，往往足以招致外人干涉，甚至且喪失其國之獨立與自由。故就政治方面言，內債之影響，足以妨害民主政治進行之效率；而外債之影響，使其運用失宜，國勢甚弱，則足以損害其自主之權。

再就社會的影響言之。社會之趨勢，表現之方法有二：第一，使

^① 非常支出及經常支出之區別，見本書第二編第四章。

社會已有之各階級，發生變遷；第二，使社會已成立之階級，得以永久。據亞當士氏之說，公債之發行，其影響社會之趨勢，即爲後者。是說有時殊然，蓋饒有資力之人民，藉購買公債，以爲投機之事業，因而益富，此固爲恆有之事；惟人民得以此法致富，亦實爲政府不穩定，財政管理不完善之所致，此種情形，第能謂之例外而已。假使公債之發行及管理，均能按照健全之財政原則，則此項投機之事，必不易生。亞氏又謂人民不因擁有公債票而富，惟已富之人，爲儲蓄之安全起見，喜投其資於政府。是說誠然，故發行公債，對於社會方面之影響，亦有可令人注意者。

二 經濟的影響

政府募舉公債，其經濟之影響如何，隨情形之不同而異，非在各種債款募集之時，其影響常有一定也。影響發生，既視情形而異，則吾人討論之時，亦當對其各種情形顧及之，庶可稍期詳盡。

(甲) 債額之大小及利率之高低 舉債之時，其債額大小及利率高低，實決定其經濟影響之要素。假使所舉之債額甚小，所用之利率與普通同，則是項公債之所吸收者，必爲市場之遊金。此種遊金，固在尋覓投資之機會，政府得之以爲用，不第可阻資金外出，且可防利率之低落。對於工業物價及其他經濟情形，影響甚微。假使政府所需要之數額較大，所用之利率較高，則應募公債之源泉，必多爲節省支出之儲蓄，及投於無利產業之資本。人民節省支出，以所儲爲購買公債之用，則減少貨品之消耗；貨品之消耗減，則勞工之用以生產是項貨品者，亦必因之而減少。此種需要之變遷，其於勞工之

損害及工業之影響，殊甚易見。至投於無利產業之資本，雖有時不易動移，然使政府所出之高利，足以填補其因變易而生之損失，亦必爲之，其結果亦足以影響勞工及生產。然使政府取得之後，用於生產事業，則勞工之需要，不致減少，各種經濟上之弊害，或可較小。倘用之於不生產事業，則不但減少產業之範圍，縮小勞工之用途，卽市場利率，亦將因之騰踊也。又假使所募舉之債額甚鉅，所用之利率絕高，則工商業中所用爲維持與添置資本設備之基金，及一部分低利產業之資本，均將爲所吸收。影響所及，弊害尤烈。大凡一國家在意外事變發生之初，其國內之資本設備，在健全之狀態中者，就暫時言，固無須維持及添置之基金，卽可進行如常。但使爲時稍久，無資金以供維持及增添之用，則至其終時，必受雙重之損失。蓋資本設備之物，久不添置，將流於敝壞而不可修理；而政府將來所資以爲收入之源，亦必將因之而瀕於枯竭。

政府當意外事變發生之時，需用甚鉅，得之之法，欲不使工商業受其弊害如上述所云，而又可以獲得適如需要之購買力，卽爲銀行信用及他項信用之發行。因如是，政府所資爲用者，不必須一一出自人民收入中之實際儲蓄也。惟採用此法以供給債款，影響何若，則視政府信用發行與商業信用減少相衡之程度如何爲轉移。使商業上之信用，因戰時工業發達之狂熱而未減，則政府所發行於銀行之債票所得者，爲新增之信用；信用擴充，物價必高，一般物價之上漲，卽足使全國產生經濟上之變動。假使此種變動之步驟，所及甚遠，則信用膨脹之害，卽將實現。結果所至，政府雖欲爲之阻止，而恢復平

時金融之價，亦不可得。戰後德國紙幣之低落，即其例之最著者。

總結言之，政府以高利發行鉅額之公債，其經濟影響，足以妨害工商業，毋庸置疑。向使所舉之債，基於膨脹之銀行信用，則其影響所至，較諸得自人民之實際儲蓄者為害尤甚。蓋因信用膨脹，購買力增，其結果足使物價暴漲；惟政府所得者，均由人民個人或商號之所供給，而未使全社會購買力之總和趨於增加，則不致影響一般物價之漲落。即需要方面，發生轉換，亦不過移私人之所用，以供政府之所用而已。如政府舉債時，所用之利率不高，用途得宜，則於勞力及資本之分配，殊無顯著之利害可言也。

(乙)公債之用途 政府募債之所得，必將有以用之。用之之途，不外生產與不生產兩種。所謂生產之支出，必其能使國家獲得直接之報償者；否則即發達一般社會的利益，間接地增加國家之財富者也。不生產之支出，其為耗費無疑，初不因其所用之款係得自借貸而稍異。而自長期觀之，借貸之款，虛擲於無用之途，其為耗損，較之課自租稅者為尤甚，蓋因用款得自借貸，除應償付本金外，尚須支付長期之利息也。以國家有限之財力，償付耗損之費之孳息，此至可議之事。第吾人就尋常事實觀之，政府之某種支出，其當否往往可疑，而因其供給之數，係得自借貸，遂易為人所忽視。且借貸之款，其用之之效率，往往反低。重視政府租稅收入之用途，而不注意於其借貸所得者之使用，似殆成一種經見之情形。此種情形，即因人民忽視公債用途之影響所致也。

社會利益之支出，有時與耗損之支出，不易分割。譬如軍備，以

之爲防衛國家維持治安之用，固屬有益社會；然使以之供侵略及黷武之用，則顯爲一種耗損。故二者之分割，就實際言之，須視其情形以爲定奪。吾人對於各種社會利益之支出，認爲不宜賴借貸以資經常供給，業已屢及，其例外之情形，可以採用舉債之方法者，亦已揭論於上^①。

政府以借貸之資金，供生產事業之資本設備，此即轉移私人之資力以供政府之支配，固無經濟上之損失可言。在此情形之下，主要問題，即視政府管理之效率，較之私人爲何如。使政府管理之效率，遠逾私人，則此種資金之轉移，對於全社會，具有經濟上之贏獲；反之，則爲損失。至於用之以供公共改良之支出，雖足以促進一般社會之利益，然無直接財政上之報償可言。自理論方面言，各種公共改良，足以促進社會之利益者，其最後即足以增加國家之財富，舉債爲用，似無不可。第此種獲得，杳無定限，多少若何，亦難確定。而其播散之利益，尤罕能與分擔之稅負，資之以爲償付本利者成比例。易辭言之，舉債以資公共改良之用，其所能獲得者遲緩而不易確定，而待之爲償之稅入，則爲有定之數，急切之征。此使用借債之法，以供是途之用，所以尙多可疑也。

以上兩端，係概括言之，此外各種不同之公債及其償付，所有之經濟影響，本節多略而不備。下列二章，討論種類及償還時，當附及之。

① 見本章第三節

參 考 書

Lutz : Public Finance, 2nd ed., Chapter XXVI

Mills and Starr: Readings in Public Finance and Taxation,
Ch. XXII

Adams, H. C.: Public Debts, Part I, Chapters II, III, IV, V.

第三章 公債之種類

第一節 公債之分類

公債之發行，在現代各國中，已極發達，故其種類及募集之方法，紛歧不一。本節先就公債之分類述之。

甲 按舉債之方法為標準而分類者，有強制公債，愛國公債，及普通公債三類：

(一)強制公債 強制公債者，即不問債權人之願意與否，國家利用強制權以借貸私人資金時所負之債務也。其強制之形式，有直接及間接之分，就各個人財產之多寡，強制分攤，即為直接強制公債；如強迫人民供給政府某種物品，而以證券償其代價，則為間接強制公債。此種強制方法，在公債史初期中，固數數觀。現代各國之舉債，已不復用此法，蓋因藉強制權以起債，不第剝奪人民自由之意志，亦易致負擔之失平。且既云強制，殊無信用交易之可言，固不得謂之公債矣。第此外尚有一種具有強制公債之性質而為現代所頻見者，即為不兌換紙幣之發行，蓋不兌換紙幣，強制通行，政府雖不允兌現，而終須有收回之時，是無異政府對所有人，負有票面之債務，故宜屬於強制公債之列。

(二)愛國公債 利用人民之愛國心舉債，在國家有事之時，固未嘗不可偶一為之，要使以此為舉債之政策，則非善法。蓋人民之情

感及愛國心，雖足以支配其行爲於一時，然不能維持於永久。故發行公債，宜用私人舉債之標準，以求適合人民之利益心爲前提。今日各國發行公債，大率皆依賴人民之利益心，以達募集之目的，鮮有利用愛國心者。且以訴諸愛國心爲舉債之方法，殊不足邀國外投資者之顧盼；即募舉大批公債時所需要的金融市場，亦不易以此種情感動之也。

(三)普通公債 政府運用商業上之原則，以募集人民之資金，此爲舉債之較善方法，普通所謂公債，即指此類而言。惟採行此種舉債方法，政府應注意以如何之條件，始能吸引多數之投資。第所謂條件，不僅在利率之高低而已，因政府處借貸人之地位，係與私人工業爭獲社會之遊資，故尙須有其他條件足以動儲蓄人之經濟利益心，始能易達募集之目的。

乙 按償還之期限爲標準而分類者，有有期公債及無期公債二種：

一 有期公債（有短期及長期之分）：

(一)短期公債 短期公債，又有稱之爲流動公債(Floating debt)，政府發行此項短期公債之時，大率因一時或一會計年度之不足，資之以爲挹注，償還之期限甚短。其發行之條件，如金額利率償還期限等，率可由行政上自由變更。短期公債，又因起源之不同，有行政公債及財政公債之別。行政公債者，即行政官署執行行政事務時所生之債務也。例如流用官吏繳納之保證金，承攬工程人之保證金，以及郵局之儲金，官吏薪俸之餘額等是。此種債務產生之時，純出於

行政上之便宜，非用以謀收支之適合。嚴格言之，殊不宜包括於公債之中。財政公債者，國庫因一時之不足所發行之公債也。此項短期公債，重要之種類有三：

(1) 銀行借款 依短期償還之約定，向銀行借款。

(2) 紙幣 政府發行紙幣，或許國立中央銀行在準備額外發行紙幣，此二者均屬短期公債之性質。

(3) 國庫券 國庫券(Treasury notes)發行之原因，通常有三：第一，當收入與支出不能適合之時，發行國庫券，以謀收支之均衡；第二，因臨時之事變，以致支出增加，發行國庫券，以應急切之需要；第三，當政府欲發行長期公債之時，因金融市場之利率甚高，故先發行短期國庫券，俟待他日發行低利長期公債，以圖轉換。在此三種情形之下，通常均認為宜於發行短期公債，第亦不能太多，蓋因特借資以供經常之用，為財政原則所不許也。今日世界各國，因財政上之需要，而發行之短期公債，最多者即為此類。

(二) 長期公債 政府發行長期公債，以十年或數十年為限，依一定之時期方法償還本銀，英國之「Consolidated debt」法國之「rentes」，即屬此類。在政府有如期必償之責任，在人民有收回本銀之確信，且為期甚長，政府年付利息，不須急急償本，可免失信之弊。長期公債，因償還法不同，可分為下列三類：

(1) 一期償還公債 所謂一期償還者，即發行後固定某年某月全部償還之謂也。此種方法，今日已罕用之者，蓋因指期償還，金額不大，財政上尚不致感若何之困難；若金額甚鉅，則遙指一定之時期，

而不計及屆時之財政情形，則到期必難於履行。為維持信用之計，乃不能不以重利借債償還。且償期一定，則期限前即有利率下落之時，亦不能另募低利公債，以圖轉換。故此種償還方法，殊於國庫為不利。即各債權者一時得多額之資金，亦感不便，且非維持金融之道也。

(2)分期償還公債 分期償還，係為定期定額按次償還之法。此法雖不致若第一法之難於履行，及使財政上發生急劇之變動；然償還之期間金額，均有拘束，財政之緩急，轉換之自由，皆未顧及，亦不能無缺。

(3)隨時償還公債 依此法，在所定之期限內，政府可斟酌財政上之情形分別償還。今日信用穩固之國家，所發公債，多採此種隨時償還之法。美國及日本，尤多用之。此法之優點有二：(一)政府對於公債，往往怠於償還，發行之時，苟有一最後之期限為之牽制，則平時不得不預為償還之計，故可免使公債遺留於後世之弊。(二)隨時償還公債，當金利低落之時，政府得以低利公債轉換之。惟隨時償還之法，既可遲早隨意，則易有延擱之事，迨最後償還之期一至，政府雖處於財政窘迫之境，亦不能不用重利借債以償，是則不能無弊也。

二 無期公債

無期公債，在歐洲各國，謂之永久公債(Perpetual debt) 英法各國均有之。此種公債發行之時，未定還本之期限，平時僅有利息之償付，但政府之財政有餘裕時，得隨時在市場中買銷。自政府方面

觀之，不受償還期限之拘束，又無屆時因財政上之困難，致有另發重利新債以償舊債之弊；而同時在債權人方面，亦可隨時售賣，以取回資金。就此種種，永久公債，似甚有利。然因償還之期限不定，致債權人常受公債價格變動之影響，而在政府方面，亦往往因無期限之拘束，遂致有遺為後世子孫負擔之弊。

丙 按本息償還之方法為標準而分類者，有普通公債有獎公債及年金公債三種：

(一)普通公債 此種公債償還之時，利息別於原本，定期支付，最後之期限屆滿，始償回其原本。通常發行之公債，即屬此種。

(二)有獎公債 有獎公債，大抵於償還時行抽籤法，得之者付以額外之獎金，不得者僅退還其本銀，非若普通按期付息也，(亦有付微息而以其餘利給獎者)。此種方法，純在利用人民之投機心，驅之趨於僥倖，非政府所宜用。且發行時雖可收低利募集之效，然付交時財政上往往發生困難，故現代採用之者漸少。

(三)年金公債 年金公債 (Annuities)，即合計本息於一定期限之內，逐年平均償還之公債也。按此又分為終身年金及定期年金二種：第一，終身年金者，即債權人終其身得按年取領平均之定額之公債。此種年金，不能轉讓或買賣。此外尚有一種終身年金公債，為意大利銀行家 Tonti 所發明，故亦有謂之 Tontine 終身年金公債者^①。其法分債權人之年齡相若者為若干組，政府每年以各組之金額，分給於各組內生存之人。若其中有死亡者，則以死者應得之

① Shirras, G.: The Science of Public Finance, p. 476

年金，分配於同組現存之人。其壽愈長者，其所得之年金，逐年愈多，故此種公債，利息雖低，而應募者如能不早死，即可以獲利。第二，定期年金者，即在一定之期限內，債權人得逐年領取其平均額之公債。此種年金，與債權人之生命無關，故得自由買賣或轉讓。要言之，年金公債之制，手續繁雜，鼓勵怠惰，缺點甚多，雖曾盛行於十七八世紀之交，然嗣後即漸被擯棄，時至今日，保險儲蓄事業，日就發達，年金公債之制，益無復存在之餘地矣。

除上述三種分類外，尚有就發行之市場（國內或國外）而為之區別者，如內債及外債之分；就擔保品之有無而為之區別者，如有擔保公債；及無擔保公債之分。此外又有因公債用途之經濟結果，分為生產公債及不生產公債者。分類之法，至為繁多，殊不易舉舉靡遺也。

自上述各種公債觀之，國家舉債，應如何分配於各類，殊為一可資討論之問題。就通常言，苟能善用長期及短期二種而合行之，似為起債之最善方法。至二者之分配，則視財政上之情況，市場上之吸收，以及緊急需要之性質如何而定耳。

第二節 公債募集之方法

公債募集之方法，通常用之者有三：

（一）一般募集法 由政府自任募集之事，直接以一定之價格，分賣債票於一般應募者。此法在人民富力甚厚勇於應募之國，尚易濟事，第在資金缺乏之國，則甚難用此法得鉅額之數，以供急需。且政

府對市面情形，類多隔閡，零星售賣，欲得預定之收入，實際上殊不易易。

(二) **委託募集法** 委託募集，係國家委託銀行或交易所代管發行之事務，而與以相當之報酬之謂。採用此種方法，國家與銀行之間，為委託代賣之關係，故國家須付經手之費。銀行受此委託，祇負募集事務之責任而已。歐洲各國，多用此法，此法之能否成功，須視儲蓄人民對於政府新債吸收之習慣如何而定。

(三) **包辦募集法** 此法由銀行或銀行之組合，接受政府公債之全部，包辦募集。依此法，國家與銀行間為買賣之關係。銀行賣出之後，可得買賣價格之差額，為其獲益，政府無所謂經費之給與也。向使銀行不能賣出，則須自行承受其餘額。故採用此種方法，國家可在預定之期日以內，獲得定額之收入，較之以上兩法，便利遠甚。第銀行方面，既負有包辦之責，則其接受時，自不能不思取得較優之條件耳。政府欲募集鉅額之公債，以供急切之用度，勢必採行此法。而於募集外債時，尤不能不以包辦之方式行之，蓋因能洞悉債務國之財政情形及債權國之金融情形，惟銀行業，故欲募債國外，亦必惟銀行業是賴也。

第三節 公債發行之方法

公債發行之價格，與其利率之高低，有甚密切之關係。普通發行公債之價格，有平價發行（如票面額百元即實收百元）高價發行（如票面額百元實收一百二十元）及低價發行（如票面額百元實收八十

元)三種。茲分別略言之。

(一)平價發行 公債發行之利率，與市面普通之利率一致，政府實收金額，亦與票面之金額相等，此即為平價發行。此種發行法，所吸收者，多為金融市場之遊金，不致對於產業，發生有害之影響，前章已詳論之。且將來償還之時，其額與實際收入之數相同，亦不致令政府或人民有不利之感覺也。

(二)高價發行 採用高價發行之公債，其利率必較市面之普通利率為高，政府實獲之金額，亦高於票面金額。採行此法，如實際上利率高於市場所有，雖易募集，然其吸收產業上資本及維持事業之基金，亦足以阻礙工商業之進展，弊害甚鉅，前章亦已言之。加以利率過高，使政府負高利之累，甚非得計。此項弊端，政府雖可另發低利公債以轉換之，所慮者人民獲低額之償還，而未能久享高利之利，則恐不免滋生反感耳。

(三)低價發行 低價發行之公債，其利率較低於普通利率，而政府所實收者，亦較票面額為少。此法因將來之償還額，高於實際借入之額，故募集亦易，且此種公債，係分年抽籤償還，使應募者倖獲早償，則可得應償價格與票面價格之差，因之人尤樂購。但政府所負償還之額，既大於實收之額，若使為短期之債，則因節省而獲得之利息，不足以償補其相差之額數，殊非國家財政方面之利。故凡有定期之公債，不宜輕用低價發行之方法，即間用之，亦非為期甚久遠者不可。英國之固定公債，多係低價發行，利率為百分之二·五。採用低價發行之公債，有時政府亦不致全負實收價格與票面價格之差，

蓋因此項低利公債，其市價必多低於票面，政府如富有盈餘，固可自市場中買銷也。

以上三種發行方法，除第二種外，均為今日所常用之法。二者採用之利益，則視其時市場之情形為定。至國家先後所舉之債，其票面所記之條款（如利率等），是否宜求一致，亦一問題。據亞當士氏之見，以為求一致為事實上所不能，在各種不同之情形下，不妨稍有異同，第不宜太甚。蓋政府發行公債，其地位為一售賣人，在不違背財政原則之條件下，自可具有差異，以迎合購買者之所好也。

此外關於公債之發行，尚有數點，亦宜注意者。第一，發行公債，對於面額大小之規定，宜加斟酌，蓋欲使一般民衆有應募之機會，則面額不宜太大；然使面額過小，則付息償本之時，又不免手續繁瑣。第二，發行之公債，如應募者所訂購之額超過募集額之時，普通採用比例分配之法，即按訂購額為比例而分配之之謂。又有所謂高價先取少額先取之法，即對高價應募及少額訂購者，予以全額，其餘則以比例分配之謂也。第三，公債付息之時期，宜年分數次，以便收調和金融之效。普通每年分為兩期或四期，自債權人觀之，年分四期固善，但使公債之面額甚小，年分四期付息，似不免近於繁瑣也。

參 考 書

Lutz: Public Finance. 2nd ed, Chapter XXVII

Bastable: Public Finance, Book V, Chapter VI

Adams: Public Debts, Part II

陳啓修: 財政學總論第四編

第四章 公債之償還及轉換

第一節 公債償還之重要

政府運用借貸之方法，以取得資財，應負有償還之義務。一種借貸事件，苟無償還之舉，則其事件之處置，似爲缺而未完也。歐洲各國，如英法等，多有永久公債，初無償還之定期。美國公債，大率爲有償還定期者，與英法稍異。

永久公債之募集，世之贊成者，謂其爲利有二：第一，政府每年對於公債之負擔較輕，蓋爲永久公債，祇須按年付息，無提存基金以供償債之必要；第二，政府所募集者，爲永久公債，則無償還之期限，政府可不致有失信之虞。以上二說，均未盡當。就第一說言，近世公債增加甚速，使無先後償還之法，則借款之本銀，積累甚鉅，其每年之利息亦必多，結果僅就付利而言，政府亦恐有不能負擔之虞。且政府舉債之時，須計及將來償還之定期，則對於所舉之數額，亦必較爲慎重，不致若無須償還者之無顧忌也。第二說較第一說稍爲重要，蓋因永久公債，政府可隨時以剩餘之資金，自市場中買銷，此於國庫殊有利。且償還與否，既可任意，則償之足以減息，不償亦無失於信，似爲甚得。惟亦不能無弊，蓋因當政府有剩餘金時，往往寧以之作爲減稅或他種事業創設之用，而不願舉以償還無期限之公債，故結果所至，償還甚緩。楊希頓氏研究英國之財政制度，對於此點，尤著

重言之^①，即足資爲例證也。

法國學者亞理士(Allix)謂國家爲永久存在之物，債權人對國家之永久公債，不生疑慮。採行此種方法，對於國家另具有顯著之利益二：(一)金銀之數量，逐漸增加，以後之貨幣價值，則必逐漸低落，故公債擱延償付，實爲有利之舉；(二)國家之產業，日趨發達，國富亦隨之而增，政府所有之公債，遲遲償還，則將來公債之數額雖同，而就其對於國富之比率言，則已減輕。以上二者，均爲緩償國債之利，且謂不僅使此項國債，將來較易償還，即逐年之利息，實際上亦有減輕之趨勢。此說殊多未審，柏斯特布爾氏嘗力闢之^②，謂貨幣低價，固爲債務人之利，但如上漲，則爲債權人之利。國家爲債務人，乃以希望貨幣低價爲減輕債負之法，無論貨幣之價格低落，不可操券，即能亦非所宜出也。至國富增加之說，就各國已往之事實觀之，固爲吾人所承認，但即承認此事實，亦不能持爲緩償公債之論據。蓋募舉公債，以供應財政上之急需，所以代過重租稅也，此項財政急需，仍應由課稅償還之。且償還公債，可以增高國家財政之信用，便利將來之募集，並可自此以後，減少國庫支出之利息。國庫利息，係爲經常支出，假使經常支出縮減，則租稅亦可隨之減輕。尤有進者，一時代有一時代之需要，使負債不償，是居今日而預加後世之負擔，則後世需財之時，果將何以爲繼？由此而言，可知國家之富力，即使逐漸增加，債償仍不可以緩，況國家之經濟發達，能否順次前進至於永久，終

① E. H. Young: The System of National Finance, Chapter XI

② 參考 Bastable: Public Finance, 3rd ed., pp. 708—810

非可逆視不爽也。

自上述討論觀之，足徵有償還期限之公債，較無償還期限者為善。亞當士氏云，「政府償付公債之本銀，不致使國家窮乏，亦不致阻礙一國之物質發達；反之，使一國常保有所負之債，而僅以時付息，則殊足以挫害其國民之生產能力」^①亞氏之見，自極正當。為國家永遠利害計，償還國債，實所宜出。惟亦有例外之情形，例如政府為營經濟企業而借之債，純為一種資本儲蓄，祇要此項資本儲蓄，足以自償，則無早事償還之必要。此外如政府之財政情形艱窘，欲為償債計，肯賴課征重稅，則償還與否，應視二者利害之比較而定。向使增課之稅，將產生顯著之惡劣影響，自不宜急急採用；第稅課僅為增加之負擔，則不能以此為反對償還政策之口實也。

破棄 (Repudiation) 不償，亦為消滅公債之一法，大戰後之蘇俄嘗行之。當俄國在 1917 年革命時，計共負內外債 32,300 百萬盧布，蘇俄政府，均聲明予以破棄不償。此種方法，違背債務者之義務，蹂躪債權人之利益，足以喪失信用，非國家所宜輕出也。

概括言之，公債固應償還，且宜於募集之後，力圖速償，因此種結果，獲之愈早，則工商業得免於重稅之負擔，亦可愈速。永久公債之利，純屬幻影，徒使政府積債甚鉅，不能償還，成為人民之永久負擔耳。

第二節 公債償還之方法

公債償還之方法，通常有三：

① Adams H. C.: Public Debts, p. 243

(一)買銷法 買銷法者，政府以剩餘金按照時價，自市場中收買公債而消滅之之方法也。採用此種方法，如公債市價在票面價格之下，對於國庫甚有利。英國償付其國債「Consols」之法，即為買銷，大率在市價低於票面價格之時，但市價超過票面金額時，亦許收買。日本採用買銷之法，祇以市價低於額面者為限。政府在公債價格低落之時，按價收買，似有妨於公債所有人之利益；實則不然，蓋因必有自願出賣者而後政府始能收買。當價落之時，得政府在市場收買，不僅無害於公債持有人，且足使是項公債之價格，趨於上騰。

(二)按規定計劃償還法 此法即政府以歲計上之剩餘金，按照一有規則之計劃，提充償還公債之用。此項計劃，普通自公債發行時即已預定，且為國家與債權人所定契約中之一部。茲舉數種此項預定償還方法以為例：

(甲)減債基金 減債基金(Sinking fund)之制度，始建議者為英人布萊士 (Richard Price)^①。氏見複利法之利益，故主張運用此項原則，以為逐漸償還公債之法。按氏之論據，基於複利之生產力，其法由政府每年提出一有定之金額，作為減債基金，以時價收買公債，其已經買入之公債，仍付以定額之利息，歸入基金。故採用此法，可資為買銷公債之財源有二：一為政府每年所提支之定額，一為已買銷各債之利息之增積。此法在十八世末葉，曾經流行，英相比特 (Pitt) 亦嘗一度試之^②。按諸事實，此項複利累積之說，自數

① 參考 Bullock, Selected Readings in Public Finance, 3rd. ed., pp. 863-871

② KNOWN AS PITTS SINKING FUND

理觀點言，固爲甚健全有利之方法，但一付諸實際行政，則所謂複利之利益，遂不能如所預期也。綜括言之，此法之缺點有三：第一，此法爲強制償還，不問國家財政之情況，每年必須提出一有定之金額，實有缺乏伸縮性之弊。第二，逐年收買，其價格必至繼長增高，政府欲以一定金額收買預定公債之計劃，實際上亦有時甚難實現。第三，政府已收買之公債，仍須按定額付息，是政府繼續任此負擔，似無若何獲得也。

減債基金一名詞，現代所用者，其意義與百年以前所用者稍異。現代所謂減債基金之法，即每年政府提出一有定額之資金，指定作爲償債之用，無所謂積儲利息也。通常所行之法，大率即用此提撥作爲減債基金之款，買銷或償還公債。若使所應償者，爲按年有償還定期之公債，則此項撥爲減債之款，所存留於政府時，僅自征收之日至債期成熟之日耳。

(乙)定期抽籤法 政府發行公債時，即指定此項公債之償還，採用定期抽籤法 (Periodic drawings)。此法不問其號碼及訂購時之先後，惟中籤者得獲先收回其本銀。吾國政府所發之內債，其屬定期償還者，大都採用分期定額抽籤償還法及分期定額攤還法二種，而以前者爲尤多。此法在歐洲各國，頗爲流行，且有時附以有獎之方法，以引起投機之心理。實則是項有獎之公債，對於國庫無多利可言，蓋中獎者尚須自國庫中付之。且鉅額投資者，不第不因有獎之故而爭購，而往往因其具有投機之性質，反不肯多購也。

(丙)比例償還法 此法即每年償還本銀若干分之謂。例如國

債總額，爲一千萬元，每年規定償還百分之一，則每年所償還者爲十萬元。又如募舉一種公債，當其發行之時，即按此規定分期償還之法 (Installment plan)，例如此公債爲一百萬元，每年償十分之一，以十年爲償還期，則每年應償爲十萬元，亦有逐年遞增其償還額者。按用此法償債，固可免延擱緩償，惟未能顧及財政上之情況，難免有發新債以償還舊債之弊耳。吾國所有各外債，其償還大率係用此法。

(丁)按次償還法 政府發行公債之時，按其號碼之先後，固定償還之期，是後每年按其次序，償還其到期之部分，此即謂之按次償還法 (The retirement of the issue according to serial maturities)。此種方法，缺乏伸縮之自由，固甚明著。政府當意外事變發生之時，不宜募集此項公債，亦易顯見。第此項公債，宜於爲地方政府採行，現美國各州關於公債之條例，大率規定各級地方政府所舉之債，須用此法償還。按地方政府採行是法，可迫其於舉債之時，即爲後日整個償還之計，且使之知增加稅課，以供屆時償本及付息之資。有謂發行此項公債，售出時之條件，不能如長期公債之有利，以爲投資者多喜爲長期之投資，而不欲時有所更易。實則此種公債，到期之先後不一，有在後者，有在前者，喜爲長期投資之人，自可購買到期較後者，而欲其資金常處於流動狀況之人，則又可購其到期較早者，隨投資人之所欲而皆可以應之，固無不利之可言也。

以上四種，因其皆具有規定償還之計劃，故謂之按規定計劃償還法。凡在舉債之時，規定有將來償還之方法而循之以進行者，均屬

此類。上述四種，不過爲其最經見之例耳。

(三)課稅償還法 償還公債，按照一定之計劃，以政府之剩餘金爲之，需時當久，且爲一較滯緩之手續。採用課稅償還法，即重征一次產業稅 (A capital levy)，以其所獲償債，俾公債之總額或大部分，得以一次稅征銷却之。此種意見，產生甚早，呂嘉圖及穆勒即嘗以之爲償理公債之法^①。呂氏尤盛稱之，穆勒氏則謂如事實上可能，即可用之。大戰時及戰後，此種建議復起，各國立法中有實地採行之者，如波蘭捷克斯拉夫意大利德奧等國。瑞士亦曾提議採用，因被人民復決否認而止。此項償債之法，其可博反對之處甚著，蓋因公債爲整個國家所負之債，非僅少數有產業者之所負也。假使藉課征一次產業稅以銷債，則是舉此整個償債之負擔，加之於有產業者之身，而其他人民之收入，非得自產業者，則可逍遙於負擔之外。就事理言，殊不免有分配失平之弊。

1927年，英國加爾溫委員會 (Colwyn Committee)，討論國債與租稅一問題，其少數委員，曾對於課征產業稅償債之原則，予以贊成，但建議採用課特別附加稅於儲蓄所得 (Investment Income)，以替代一次產業稅之課征。此項建議，雖在 1927 年爲工黨所批准，然迄未付諸實施。吾人就形體上言之，此種計劃，乃採課特別分期稅以供償債之方式，實與一次產業稅迥異。

以上各法，各有利弊，行之如何，純視理財者之運用是否得當，苟

① D. Ricardo: Works, p. 149

J. S. Mill: Principles of Political Economy, Ashley edition, Book V, Chapter VII

能因時制宜，則可易於收效，若必固守一法，亦不能無缺也。

第三節 公債之轉換

公債之轉換 (Conversion) 者，即以一種新公債換替一種利率及條件不同之舊公債也。此種轉換，普通所指者，為以低利新公債換取高利舊公債之謂。但有時亦有以高利之新公債換之者，此惟在財政艱窘之時，為保全國家之信用計，不得已而出之則可耳。至以低利換高利，則可以減輕國庫之負擔，增加財政之信用，祇要在適當之情形下，政府即可進行為之也。

公債轉換之事，所以發生頗多之故，蓋因國家當非常事變之時，如戰爭或天災之類，需用煎迫，政府有發行公債之必要；而此時市面之金融，異常緊逼，非以重利發行，則不易收募集之功。在此情形之下，政府惟有忍受不利之條件，以發行公債。迨至事過境遷，平時之狀況恢復，則低利之公債，自易募集，且變故既去，產業逐漸發達，資本之蓄積增加，金利必日形低落，尤足使易於募集。故在此時，政府宜採行轉換之法，以自釋高利之負擔。第關於公債轉換，有應注意之情形甚多，下列四點，為柏斯特布爾及亞理士(Allix)所提出者，茲逐一略言之^①：

(一)轉換之實行宜在產業興盛時期之初 轉換之目的，既在減輕利息，故以在市場利率低落之時，為第一條件。市場之利率，在產業興盛時期之初，因資金較多，比較低落。發行低利新債，以此時為

① Lutz, Public Finance, 2nd ed. 666

最宜。且持有高利公債者，因市場利率下落，投之他途，所得無多，亦樂於換取新債以謀儲蓄之安全。

(二)公債之本銀額不可因轉換而增加 轉換公債，所以謀利率之減低，若轉換時，又增加本銀額，則徒加重將來之負擔，而未能實收轉換之效力，殊非計之得者。且經此轉換之後，減低利率，並須擔保在若干期日以內，不再轉換，庶換取者，不致有不穩定之虞。

(三)舊公債之利率愈高者則愈宜於轉換 舊公債之利率愈高，其所留之餘地以供轉換者亦愈多。低價低利發行之公債，因無轉換之餘地，故多爲人所反對。

(四)宜在舊公債價格超過票面額之時 公債價格上漲，超過票面金額以上，即足爲政府信用鞏固之徵，此亦爲發行新低利公債之要件。

此外進行轉換之時，尙有須注意者。政府發行之公債，如係永久公債，或隨時可以償還之有期公債，則轉換可以隨時爲之，不受拘束。債權人或換取新債，或受其償還，均無不可。如係爲有償還定期之長期公債，其發行時定有若干年後始能償還，則在此發行後至償還開始時之期限中，政府不得任意強制轉換。必此年限過後，始可行使轉換之方法。若使當轉換之時，債權人要求償還原本而不欲換取新債，自事理言，政府亦宜允許。蓋償還之期已屆，政府固負有應償之責任，若必強其承受新債，則殊與國家之信用有礙也。

採用轉換之方法，以減輕國家之負擔爲目的，通常用之之時，多在償期末到之先。一種公債，已屆償還之期，政府處此情勢，迫於償

付之無資，與債權人另商新債以供替換，英文謂之「Refunding」。此種方法，實即轉換之一種，私人營利公司，尤多用之。第政府運用此法，亦宜具有限度，蓋使所借之債，係充再生產事業之用，其性質為資本儲蓄，則採用此種替換之法，自屬正辦。倘所借之債，非用諸生產目的，則常替換而不清償，實為一般所反對。

吾國自民初以來，政府償付公債，其採用換發新債之法者，計有民國十年將元年八年公債，另行換發整理六釐公債及整理七釐公債，民國十九年，發行關稅公債，換回湖北金融公債等。大率因原有之債，還本付息，均已愆期，故換發新債，以為整理。國民政府近年所舉之債，償付之法，多係借新還舊，然祇期勿失信用，未能顧及借貸之條件，殊不足語於轉換也。

參 考 書

Lutz: Public Finance, 2nd ed., XXVIII

Adams: Public Debts, Part II, Chapters IV, V

Bastable: Public Finance, Book V, Chapter VII

陳啓修: 財政學總論 第四編 十九頁至二十六頁

第五章 吾國公債之歷史及現情

吾國公債之募集，分內債與外債兩種，濫觴於前清之末葉。通常因管理之區別，又分爲財政部經管及交通部經管兩類。下二節所述內債與外債，就其屬於財政部者而言，其他屬於交通事業之債務，則另有專節述之。

第一節 內債之沿革

吾國內債發行之歷史，約可分爲三期：

一 前清末葉之內債

吾國昔無募集內債之舉，前清光緒二十四年，發行昭信股票，募集商款，始略具公債之形式。當時風氣閉塞，人民不識公債爲何物，視購買債票與輸捐無異，而經募人員，又多採取苛派手段，故成效甚鮮。戊戌維新，此項股票，亦遂停止。計實收之數，爲一千一百餘萬兩。宣統末年，復募愛國公債，年利六釐，以部庫之入款爲擔保。當時定額爲三千萬元，而認購之數，止 1,646,790 元。民國十年整理公債，此數已完全償付矣。

二 民國成立後之內債(民元至民十五)

民國成立後，政局不定，財政混亂，中央歷年之收入，不敷支出，當局窮於應付，乃頻年以募集公債爲唯一補苴之方法。因基金未能完全確實，而公債遂因確實擔保之有無，分爲有擔保與無擔保兩種。

民國十年以前，政府所負之內債，除擔任清末之愛國公債外，其他計有軍需公債，元年公債，三年公債，四年公債，儲蓄票，五年公債，七年短期公債，七年長期公債，八年公債，整理金融短期公債等，債額合計約四萬二千三百餘萬元，以上各債，雖各指定本息基金，而實際除七年短期有延期賠款確實指抵，三四年公債指定常關收入及德俄停止賠款以爲償本付息之基金外，其他各債，不第抽籤還本，時有愆期，卽利息亦往往無着。財政部遂於十年舉以前所發公債通盤籌算，分別整理，將元年八年公債，另行換發整理債票（卽民國十年所發整理六釐及整理七釐是）。自十年起，每年確實基金，以關鹽烟酒等稅二千四百萬元，爲償本付息之用。自經此次整理，北京政府乃續發十一年八釐公債一千萬元，償還內外短期八釐債券（卽九六公債）九千六百萬元^①，十四年八釐公債一千五百萬元。此外復有教育，治安，使領等庫券，約計一千二百六十萬元，係分別指定德奧俄等賠款項下餘額，作爲擔保。

此外基金雖經指定而並不確實者，爲數尙多。統計民元至十五年北京政府財政部所正式發行之債券，共二十六種，發行債額，逾六萬萬元。除無確實擔保者不計外^②，現仍由國民政府繼續負責償還本息者，約如下表^③。（單位千元）

-
- ① 九六公債，除日金部分(39,608,700)付過本息數次外；其銀元部分(56,391,300)，自付息一次後，迄無辦法。
 - ② 無確實擔保之債券如九六公債 56,391,300 元，九年賑災公債 1,610,220 元，秋節庫券 3,000,000 元，一四庫券 3,500,000 元等是。
 - ③ 根據浙江興業銀行調查處所編國民政府內債本息統計表（二十三年四月底止）所計算。

債 別	發行額	現負額(二十三年四月底止)
1. 七年長期	25,000	22,950
2. 整理六釐	54,392	32,635
3. 整理七釐	13,600	8,160
4. 十四年公債	15,000	5,400
5. 春節庫券	8,000	8,000
6. 治安庫券	2,000	2,000
7. 二四庫券	2,400	1,728
合 計	140,392	80,873

上表所載，僅就國民政府繼續償還之債券而言，若合無確實擔保者計之，現負總額，當遠在一萬萬元以上。而自實際言之，為數猶不止此，蓋北京政府時代，除正式發行債券外，尙有其他各種證券及短期借款。據財政整理會之核算，截至民國十四年底止，所欠各種國庫證券及短期借款之本息，共約 168,964,453 元。茲附表於下^①以供參考：

1. 國庫證券	55,614,384 元
2. 短期借款	
(甲) 鹽餘借款	44,112,388
(乙) 銀行短期借款	23,904,282
(丙) 各銀行墊款	30,333,399
總 計	168,964,453

三 國民政府成立後之內債

國民政府在廣東時，發行有獎公債，計先後發行額一千七百萬。除已償五百萬元外，現尙負債一千二百萬元。武漢國民政府發行湖北金融公債二千萬元，國庫券九百萬元，前者已於民十九年發

① 千家駒，中國之內債，惟表中所載，不無遺漏，據賈士毅國債與金融補遺所述，短期借款項下，尙有 3,444,000 元。

行關稅公債，全數收回；後者則尙屬本息無着。自十六年秋奠都南京之後，因戰事頻起，入不敷出，悉賴借債維持，故連年舉債之數甚鉅。觀十九年度及二十年度之財政報告，即可見近年借債情形之一斑。

年 度	舉債總額(單位千元)	佔支出總額之百分比
十七年度	80,000	18.4
十八年度	101,000	18.7
十九年度	217,000	30.4
二十年度	130,000	19.0

上表所載，爲政府實收之數，若按其發行實額計之，殊遠逾是。表中所載二十年度之債款，募舉時均在上半年度，下半年度，則未舉一債。故就二十年（曆年）一年而言，政府發行之債額，在四萬萬元以上。政府發行之債額，既如此之鉅，故遼變以後，各種債券價格即暴落，迨至上海事變發生，債市頓失流通，國難當前，財政奇絀，於是遂有債券整理案之採行。整理案之重要點有三：第一，減少付息，大體以長年六釐爲標準。庫券每月付息者以月息五釐計；公債三個月付息一次者以年息六釐計。第二，延長還本期限，除十七年金融長期公債不變外，餘悉減少每年還本數目，延長年限，約一倍以前。第三，每月由總稅務司在關稅收入項下，撥八百六十萬元於國債基本基金管理委員會，以爲償付所有債券本息之基金。自此整理案實行，政府還本付息之數，減少甚鉅^①，故二十一年得未另募新債。及入二十二年以後，因填補國庫及救濟戰區，遂於三月間發行愛國公債二千

① 民二十一年還本息總數爲 213,977,779 元，整理案實行，減少 95,468,666 元，約佔百分之 44.60

萬元，十月間發行關稅庫券一萬萬元，十一月間，發行華北救濟戰區公債四百萬元。二十三年一月，又發行關稅庫券一萬萬元。總計國民政府在最近七年之間，發行內債，計共十二萬萬三千萬元。其中除已償者外，現負債券，尚有二十六種，債額 821,027,815 元^①。若連北京政府所發行之內債現為國民政府所繼續償還者（見436頁）計之，共為 901,880,815 元，此即財政部現負有確實擔保內債本金之數額也。

第二節 外債之沿革

吾國募舉外債，始於清末。同光之交，先後借外債凡十二次，以關稅為擔保，約近四千萬兩。債額無多，利息輕微，十餘年間，除德款一部分外，餘均如額償清，尚無若何特殊之政治關係。是為吾國外債史之第一期。

甲午戰後，日本要索甚奢，戰費支應既多，又復益以鉅額之賠款，歲計不足，於是乃募外債以資挹注。政府於五年之內，舉外債七，約三萬七千萬兩，擔保稅源，除關稅而外，復加以內地釐金。是為吾國外債史之第二期。

庚子拳匪亂作，認賠各國損失，本息兼權，達銀九萬八千餘萬兩之鉅^②。嗣於光緒三十年，復以此項賠款，發生鎊虧之爭執，政府又

① 根據浙江興業銀行調查處所編國民政府應付內債本息統計表（二十三年四月）所計算。

② 庚款原額為四萬萬五千萬兩，年利四釐，以三十九年計算，利息一項，亦在五萬萬兩以上，故總額合計為 982,238,150 兩。

訂匯豐新借款一百萬鎊，以資彌補。宣統二年，清廷思改革幣制，因與英德法美銀公司訂立幣制借款，計英金一千萬鎊。以祇交墊款十萬鎊，合同旋歸無效。是爲吾國外債史之第三期。

民國成立，因軍旅迭興，財政困難，外債之募舉益多，如華比借款英金一百二十五萬鎊；克利斯浦借款英金一千萬鎊；善後借款英金二千五百萬鎊；狄思銀行借款英金四十萬鎊；或以鐵路田賦爲擔保，或以關稅鹽稅爲擔保。是爲吾國募舉外債之第四期。

以上所舉各時期之借款，係就財政部有確實擔保之外債而言，（所謂確實擔保品，大率爲關鹽兩稅）。其無確實擔保者，尙不在內。所謂無確實擔保之外債，當初所立合同，亦各有擔保品之規定，然或因有自始即等於虛設，或因事實上之變遷，始有效而終無着，遂致本息償還，常有愆期。截至民國十四年底止，據財政整理會之計算，將所有債額按照金價未甚騰貴時之匯兌價格折算，約四萬萬零七百餘萬元^①。若結至現在，其爲數當遠鉅於此。

至有確實擔保品之外債，除已償者外，據中國銀行經濟研究室之清算，截至民國二十二年底止，折合國幣，計有 612,133,232 元。此項外債中，其由關稅擔保者爲英德續借款及善後借款二種，由鹽稅擔保者爲英法借款湖廣借款及克利斯浦借款三種。又據 E. Kann 與 J. Baylin 中國政府有擔保之外債一文所載^②，債種稍多，就其數字

① 根據實土毅國債與金融第三編第五章。又按關稅特別會議，各國代表團，開送財整會之債款數目，較財整會數，計多一萬五千七百餘萬元。

② 參考：“Chinese Government Secured Foreign Loans”，by E. Kann and J. Baylin in *Finance and Commerce* January 10, 1934.

而加以折算，約合國幣 848,817,000 元，殊遠鉅於上述數字也。

吾國外債，包括各借款及庚子賠款二類，以上所述，僅就借款而言，且祇限於財政部現負之各借款。關於各國庚子賠款，就現狀言，除西班牙，瑞典，挪威數國仍照舊償還外，餘均大部退還，或尚在繼續進行準備之中。概括言之，可分為四：（一）俄德奧部分，政府得自由使用；（二）英美部分，限充建設及文化事業之用；（三）法比意部分，指定作為債券擔保基金。（四）日荷部分，尚在準備退還中。就上情形觀之，各國庚款，雖已有百分之九十以上，係充吾國之用，然除德俄奧三國部分政府得自由使用外，餘尚須由國庫直接支出也。結至二十二年底止，各國庚款，折合銀元，計共有 783,441,115 元^①。

國民政府成立以來，初未正式募舉外債。民國二十年，因江淮流域，水災慘重，政府乃向美國貸購賑麥四十五萬噸（價款總額美金 9,212,826 元），以供賑濟之用。此種貸購，實即變相之外債。二十三年六月又由宋子文氏在美簽訂五千萬美金棉麥借款，以供生產事業之用。據最近經濟委員會第一次會議宋子文氏之報告，此項棉麥借款，已自五千萬美金減至二千萬矣。吾國外債之數額，就現狀言，約略如以上所載，第此種數字，祇能揭示梗概，挂漏處殊不少也。

第三節 交通事業之債務

吾國交通事務創辦之初，承甲午庚子兩役之後，庫藏空虛，資金籌集甚難，除京奉京漢兩路及電政初辦時，曾由國庫支撥少數官款

① 中行月刊第八卷第三期（二十三年三月份）

外，其餘多由借款辦理。路電兩項之資金，自始即感匱乏；而各借款條件，又甚偏苛。對於建築管理購料，束縛多端，其還本期限，復極迫促，故不第不能根據吾國政治經濟之需要，為統籌之設施，且常因款項不敷，妨阻事業之進行。加以所有維持之費，擴充設備之需，還本付息之數，以及贖路之支出，購回水線之支出，商路收歸國有之支出等，為數極鉅。以幼稚之事業，任鉅額之負擔，遂致常處於支絀之境，而不能確立健全發達之基礎。

交通事業之債務，亦分為外債與內債兩類。借款用途，多屬於路電二項，而尤以路政借款為最鉅。茲分將外債與內債之沿革略抒之。

(一)外債 募舉外債，以供交通事業之用，以前清光緒二十四年至宣統二三年間為最多。路政項下，如京奉，滬寧，滬杭甬，廣九，津浦，汴洛，正太，吉長，道清，湖廣，及匯豐，匯理等借款。電政項下，如大東大北公司預付報費借款，及烟沽正副水線借款，均於此時成立。借款利息，在建築時代，雖由借款項下支付，但一入營業時代，即須由其進款項下籌撥，而還本期限復極迫。路工甫竣，或行車不久，營業尚未發達，設備尚未能臻於完善，急須付息還本，致未能以營業贏利，供充分設備及改良擴充之用。有時因財力支絀，遂復繼續借款，重增負擔。且所借款項，多係約略估計，往往築路未竣，款已用罄，尚須賒欠工料，或另借短期借款以資接濟者。至若電政，其創辦基金，較路政尤為缺乏。所有建設之費，率皆係挪移而來。因此種種，路電經濟，自始即常處負債地位。民國以後，又訂立隴海，同

成，浦信，欽渝，寧湘，滬楓，四鄭，四洮，株欽，濱黑等借款，暨中日實業公司馬可尼公司東亞興業會社等電話電線借款。其間有僅發行一部公債票者，有祇交付墊款者，且有時非全充路電本身之用，而其本息則仍由路電二項負擔者。債負益增，因之償付愈難。

路政項下之外債，可分爲正式發行債票各款，材料借款，及各種墊款借款三種。電政項下之外債，無正式發行債票者，僅有材料借款，及各種墊款借款而已。除上述外，交通部尙有其他各墊款借款三種，不在路電用途之內。

(二)內債 清光宣間，各省紳商，恐借款築路，有損利權，力倡招股自辦。一時各省，多設有商辦公司，從事興修。嗣因集款爲難，紛紛停輟。除蘇浙外，餘無成績可言。民三陸續收爲國有，所有商股四千餘萬元，均由政府擔任償還。初議商路收回，借款續辦，所有商股，卽由借款項下償還。嗣以歐戰發生，計劃未行，遂至今延欠未償。此爲交通部內債之起因。各路經濟，在民三前，每年應付之借款本息，計一千八百萬元，或由借款項下支應，或由餘利付交，調撥尙易。民三以後，因歐戰發生，外債來源斷絕，所有各路應付借款本息，以及擴充設備及維持營業等費，不得不賴發行債票及向國內各銀行短期借款以資應付。此亦爲交通部內債之起因。

路政項下之內債，亦分爲正式發行債票各款，材料各款，及各種墊款借款三類。電政項下者，則僅有積欠各商號材料借款之一項。此外內債部分，尙有交通部借換券八百萬元，及交通部向各銀行短期借款之二種。

關於交通事業營業之情形，本書第三編第三章已略述之，不贅及。茲據交通部之報告，截至十四年底止，將內外債款所負本息總數，表列於下^①：

債 別	外 債	內 債	總 計
路政借款	520,907,121	73,988,780	594,895,901
電政借款	39,616,506	162,016	39,778,522
其他債款	1,444,137	13,207,825	14,651,962
合 計	561,967,764	87,358,621	649,326,385

上表所表，關於路政外債部分，係按民國十四年金價折合銀元之數，若以近年之匯價，改折銀元，又加上數年來欠付之本息，為數之鉅，即當在十萬萬元以上^②。電政借款，在十九年底，按交通部舊電信借款總表，將外幣折合銀元，計共 191,423,127 元，若結至現在，亦當在二萬萬元以上。

國民政府成立以來，交通事業之債務，復有增加，有由交通部發行者如十八年及十九年之兩次電政公債；有由鐵道部發行者如十八年之收回廣東粵漢鐵路公債，十九年之北寧鐵路機車設備公債；有由建設委員會發行者如十九年之電氣事業長期及短期公債。上述各種，均係內債，綜合計之，發行近五千萬元。最近鐵道部又決定分期發行鐵道建設公債，第一期擬募舉一千二百萬元，此項公債條例，俟

① 參考賈士毅國債與金融第四編交通債務

② 國有各路外債，將外幣折合銀元，截至二十年底止，共欠本利 973,875,162 元

立法院通過之後，即將見諸實施也。

第四節 吾國內外債之特徵及影響

先就外債言之。募舉外債於資本充盈之國，以供生產及交通事業發展之用，利息輕微，對於本國之工業基礎，不致發生影響，固甚為有利之舉。然亦不能無害，蓋因大宗現金輸入，易致金融膨脹及物價騰踊；且對外國須逐時支付本息，現貨流出過多，亦往往足使內地感通貨之缺乏。吾國昔時募集外債，在同光時，為伊犁及西北用兵，所募之額無多，為一時融通之計，尚無大害。甲午戰敗後，大借外債，以為軍費及賠款之資，其用途純為耗費。庚子以後，又加以鉅額之賠款，分期攤還，改為借債形式。自是以後，復有各種雖有擔保而不確實之零星借款，及補償地方發生事故損及外人生命財產之賠款。積累愈多，整理愈難，而稽其用途，幾盡為不生產之支出。負鉅額非生產支出之外債，而年須付息，其為耗款，尤非尋常可比也。

吾國之外債，不僅為不生產之耗費（除交通事業所負者外），且有種種特徵與弊害，沿之而生。茲舉其犖犖大者兩端言之。

第一，歐西各國彼此借款，大都無擔保品，吾國募舉外債，則必須指有擔保品。以某項稅源作擔保者，其某項收入，外人並要求有若干管理權。例如善後借款二千五百萬鎊，以鹽稅作抵，關於鹽餘收入，北京設有稽核總所，由外人經營，所有收入，存之外國銀行。以財產為擔保者，又有種種特權，例如以鐵路為抵押，則關於該路之購買材料，建築鐵路，委派總工程師及總會計，及實行路成後之監督，債

權人享有特權^①。此外尚有借款國之優先權，及勢力範圍各種弊害，因緣而起。

第二，外債之發行，還本付息，概歸外國銀行經理。其確實擔保品，多為關鹽兩稅，因之關鹽兩款，概存入指定之外國銀行。各外國銀行既得經手之費，復掌握鉅額之現款，因此本國市場，缺乏現金，銀根甚緊；而外行得利用此項存款，以發展其本國在華之商業，此尤與吾國之工商業，影響非淺也。

再就內債言之。吾國內債之發行，(除國庫證券及各借款外)在北京政府時代，發行逾六萬萬元，國民政府於近七年之內，發行逾十二萬萬元。一國之財政，賴借債以度日，連續募舉不已，其足減低公債之信用及增高公債之利率，固意中事。此種高利公債，不第吸收社會上之遊資，且將多種不易獲利之工業資本，吸收淨盡。結果所至足以阻礙一國工商業之發展。吾國內債利率之高及條件之不利，為世界各國所罕見。試舉例略言之，國民政府年來發行之債，大多數為年利八釐^②。低價募集，折扣甚大^③持債票人所獲之利，實多在一分以上，甚至有在三分以上者。至北京政府昔時所向各內國銀行之借款，利率尤高。通常月利多，在一分七八九，又加以預扣月息及匯水等利益，總和計之，多在三分以上^④。利率若是之高，折扣若是之大，又加以各種不利之條件，故國內銀行風起雲湧，新設之

① 京奉及滬寧鐵路之借款，即屬此類。

② 現行利率稍低於此，係根據二十一年二月之新條例所改。

③ 債券價格，通常高時為八十餘元，低則在六十元以下。

④ 參考實上我國債與金融 42—43 頁。

數激增，且有專與政府交易而設之銀行。影響所及，生產事業之資金，幾盡為公債所吸收。吸收過多，以致市場之流動資金，周轉不靈，市場利率，因之騰貴，而工商界經營事業之取資，亦遂因之而愈難。

公債之用途，按照公債法原則第四條之規定，以充下列四種用途為限：

- (一)充生產事業上資金的投資，但以具有償付債務能力而不增加國庫負擔之生產事業為限。（如修鐵路興水利及開發富源等項）
- (二)充國家重要設備之創辦費用，但以對於人民，有長久利益之事為限。（如大規模之國防設備教育設備衛生設備等類）
- (三)充非常緊急需要（如對外戰爭及重大天災特別事變等類）。
- (四)充整理債務之用，但以能減輕負擔為限。

第吾國年來所舉內債之用途，除少數用於生產事業及整理金融與賑災外^①。百分之八十以上，係為軍政及償債之費。舉社會上生產事業之資金，以供政府常年之軍政費用，而使內國之經濟狀況，陷於困窮，此吾國內債之至可病者也。

第五節 地方公債

地方公債之發行，近數十年來，在歐西各國，增長甚速。其增長甚速之主因，即為地方政府職務之膨脹及生產事業之經營。同時現代工商業之發達，及金融市場之興起，亦實使地方政府易走入募集公

① 如十七年兩次金融公債，十八二十年賑災公債，二十三年之救濟戰區公債，及海河公債與江浙絲業公債等是。

債之途。夫募舉地方公債，以供生產事業之用，其本息償付，可自其年獲之贏利中取給，則此項債負雖增，要於地方無顯著之弊害可言。苟募之以充不生產之用，而又無確定償還之計劃，則積累愈多，地方財政，必將陷於窘迫而不易爬梳。故現代各國，對於地方政府之募債，均有相當之限制，使不致趨於濫發而貽累將來。

吾國各省之募集內債，始於前清之末，當光緒三十一年時，袁世凱以北洋陸軍擴張需費，遂募集地方公債以資應用，債額為四百八十萬兩。嗣後宣統年間，湖北安徽湖南相繼舉債，惟額少期短，率已按期償付。同時各省中亦有借用外債者，如宣統年間，鄂省向英國匯豐銀行所訂借之外債，蘇省之維持市面借款，粵省之周轉市面借款等，即為其例，亦均如數償清。民國成立後，地方公債之發行漸多，民六以還，政變頻起，軍人割據，省自為政，中央無法監督，各省遂得自由募集。就年來各省發行公債之原因觀之，約可概括為四：第一，因地方災歉事故而發行，如河北山西安徽浙江之賑災公債，江蘇之災歉善後公債等是；第二，為建設或救濟生產事業而發行，如各省之建設公債，江浙之絲業公債等是；第三，為財政金融之整理而發行，如江蘇之增比債券，江西之幣制公債，雲南之整理金融公債等是，第四，為支應軍政費而發行，如河南之八釐公債，湖北之地方公債以及各省之軍需公債等是。以上所述各因，驟視之除第四種外，似尚未可指摘，實則僅憑各省發行公債條例所載，以決其用途，必多不實，蓋借新政之名以舉債，而移其所得之一部分以充軍政費，此各省財政上所數見不鮮者也。迄至現在，各省所負之債額，為數若干，材料多缺而不完，故

從略。

募舉外債之事，民國以來，各省亦多有之，據凌文淵氏省債一書所載，在民國十四年前，積欠外債而未能清償者，有冀魯皖閩蘇贛諸省，數額自數十萬至數百萬元不等。國民政府成立後，中央初未採外債政策，故各省所舉之債，亦僅內國公債庫券及銀行借款三種而已。

近年來，地方政府舉債之額，為數殊鉅，就二十一年言之，各省發行地方債券總額，共一萬零八百萬元，即廣東一省，計五千萬元。發行此鉅額之數，其用途大率為不生產^①。且其募集方法，多為按縣攤派。派募之標準，率以財產。此種方法，實為強迫勒募，非以吸收工商業尋覓投資之遊金為目的，弊害所至，易損及經營事業者之活動資金，其僅有不動產而為無餘金者，且將變賣或借貸以應募。政府募集之後，用途又未能公開，償還亦多無確定計劃，即空泛指有稅收作抵，實際上償本付息，仍多衍期也。今後欲整理各省之債務，有急須注意者四端：第一，嚴禁募債以充經常之費用。蓋經常政費，應取給於經常收入，而不可以借貸為供給之源。關於此點，公債法第三條，已作原則上之規定。即使地方政府因財政之需要，必募舉短期公債，亦當有發行數額及償還期限之限制，庶不致流於積累。第

① 就各種用途佔總額之百分率，表列於下：

1. 購買軍器	41.6%
2. 整理財政及彌補軍費	21.3%
3. 維持紙幣市價	28.7%
4. 剝奪資金	4.2%
5. 救濟絲業及地方事業資金	4.2%

二，償還之方法，宜規定採用定期定額之法，按次清償，償還之基金，宜設立基金保管委員會，使能穩固。至借新替換之法，則宜予以禁止。第三，地方政府募舉公債，宜準備償還之能力；換言之，所募債額，應增加年入稅收，俾具有償付本息之能力。第四，中央政府應有監督地方政府借貸之權。關於此點，吾國公債法第七條規定：「省政府非經中央政府核准，不得募集一百萬元以上之公債；縣市非經上級政府核准，不得募集五萬元以上之公債」。此種規定，固為控制之方，第除此外，中央政府對於地方政府之募債，如認其發行條件有不當者，尚應有強迫其修正之權。上述各點，就其要者言之，苟能厲行，亦今後防止地方政府濫發公債之法也。

參 考 書

賈士毅：國債與金融，國債與金融補遺

：民國續財政史(四)(七)

金國珍：民國財政論

Lutz, H.L.: Public Finance, 2nd ed., Ch. XXIX

第五編 財務行政與立法

第一章 預算

第一節 概論

本書以上各編中所討論者，概括可分爲二：一爲各種歲入之獲得，一爲各種歲出之使用。在此收入與支出之間，含有一種重要問題，簡言之，即爲財務上之行政與立法 (Financial Administration and Legislation)。

財務行政與立法之內容，包括預算 (Budget) 之編製與批准，歲出之行政與監督，以及公款之保管與賦稅之徵收等。關於此方面之問題，始注意研究者，爲德國之官房學派。官房學之目的，注重在國家財產之收入及管理方法，故是派之著作中，以討論此方面爲最多。然以之爲近世財政學之一部而論之較詳者，實始於斯泰因氏 (Stein)，蓋在氏以前，研究財政學者，大抵僅注意於財政之經濟方面，自氏則始注重其法律方面。故從茲以後，財務行政及立法，遂成爲財政學範圍內之一部分。法國學者斯脫姆 (Stourm) 著有預算一書，關於財務立法方面，討論尤詳。惟英美財政學者，多將此項問題，於所著財政學之末，約略述其大概或一部分，鮮有加以詳細論列者。

財務行政之重要，殊甚易見，一公司中，其會計之準確，基金之分配，及支出之控制等項，就重要言，僅次於公司之政策問題，國家亦然。關於財務行政之結構，各部彼此之關係，及各官吏之權限與職務，此固視乎政治組織；但行政構造及有效率與否，對於財政之影響甚鉅。故政治組織，雖可隨國情而異，而健全財政，有共通必守之原則，此則各國所同也。例如現代國家，必有預算，此為財政共通之原則。至預算制度之內容，彼此不無差異，此則基於國內之特殊情形。又如預算必由政府提出，提出之後，必經立法機關之議定，此亦為各國所同；而政府對於預算之責任及立法機關議決預算之權限，則甲國不必與乙國同。本章僅就財務行政及立法之概要，分別述之，至於細密及個別之情形，俟下章抒述英美兩國之預算制度時再詳及焉。

第二節 預算之發達

預算制度之成立，自史實觀之，實在立憲政體發達之後，蓋在古昔時代，租稅尚未發達，為君主者多以己之所有，供己之用，無公私之分，自然無預算之制可言。即及近古專制時代，財政收支及財政監督之權，均操之元首，亦無提出預算之必要。雖國家之歲出歲入，未嘗無所計劃，然此係內部之概算，與今世之所謂預算者，固性質大異也。迨後租稅發達，人民以參政為納稅之條件，於是民權遂因而浸漸發達。人民既獲參政之權，於是對於政府歲出歲入之財政計劃，漸漸予以監督及控制。英國為近世立憲政治發源之地，故預算制度之探行，亦首在英國。柏斯特布爾於其財政學中，對於英國預算制度之

發達，言之頗詳，並指出 1688 年以前所有財政之控制，尚屬發育不全之性質，自是年革命後，國會始有實際監督及控制之權，嗣後相繼演進，遂成熟爲此英國現有之預算制度。

預算一名詞，用之之意義不一，此名詞在英國，通常即指財長送至下院關於來年收支之財政說明書。實則其所含意義，尚較此爲廣，蓋所謂預算，包含每年之整個財政計劃，初由行政機關編製，繼由立法機關議決，然後付諸行政機關施行，施行之後，其決算報告，尚須經審計機關之審查。故就其過程言，所經過之步驟甚多，第一步預算之形式爲歲出入之擬定預算；此種擬定預算，送至立法機關之後，第二步遂成爲預算案；預算案經議會通過後，一至會計年度開始時，即發生效力，故第三步卽爲由出納機關施行支出與收入；最後第四步，爲會計之審查。合此整個之經過步驟言，卽所謂預算制度也。

衛努比氏(W. F. Willoughby)對於預算一名詞，予以定義如下：「預算爲一文件，藉此文件，行政長官負實際之責任者，赴經費允許之機關，詳細報告其過去一年行政之情形及國庫目前之概況，本諸此項事實，並擬出來年工作之計劃，及提議此種工作將來財政上之供給方法^①」。根據此種含義，一完全之預算，爲一財政報告書，包括過去之工作，現在之情況，將來需要之預測，以及此種需要供給之方法。此項報告，先由實際負責之行政長官編製，然後提交於代表人民之議會，議會爲人民之代表，對於行政長官將來之工作計劃，得有贊成或否認之權。

① The Problem of a National Budget, p. 4

自上述觀之，預算制度之發達，實與代議政體發達，有不可分離之關係。自正當之預算進行上言之，立法機關之功用，應為覆查與批評，及對行政長官所擬財政計劃，表示贊成或否認。故現代之國家，所以歲必編製預算者，實緣國民有監督財政之權而生；而議會之控制預算，遂成為強迫行政長官向人民或人民代表報告過去工作及要求贊成將來計劃之有力工具矣。

在近代國家政務膨脹之情形下，預算之必需施行，尤為重要。除上述民權上之要求外，尚有理由三端：第一，國家為公共團體，組織複雜，政務繁劇，苟無收支之預定計劃，則支出與收入，必不能期其適合。故施行預算，所以謀收支之適合。第二近代國家，政務日增，支出之緩急先後，必按一有定之標準，統籌全局，始能分配得宜。第三，國家之支出，其效果多屬無形；施行之者，又皆無直接利益之關係，故易發生奉行不力及不正當行為之弊。採行預算方法，所以明辦理收支者之責任而限制其行為也。

第三節 預算之編製及種類

編製預算，必依一有定之會計年度，且必須具有詳盡之性質，能包括一會計年度之一切歲出與歲入，故於討論預算編製之前，先略述會計年度之制。

會計年度(Fiscal year)者，即政府對於財政上之收支計算，規定若干時日為一定之起訖期間，以便結束之謂也。會計年度，為便於會計上之假定期間，故不必與曆年相同。考各國會計年度之制度，

關於時期之長短，亦不一致。有以一年爲一會計年度者，今日之英美法意日及中國等採用之；有以二年爲一會計年度者，美國之各州政府多用之。就二制利弊言，自以一年制爲優，蓋會計年度，以一年爲期，則時間既短，預算與實際收支之間，差異必不甚鉅，且行政機關，每年須提出預算於議會，則議會監督財政之責，亦易實現。尤有要者，國家財政制度，應日趨於改良，採用一年制，則可使國家之財政，多得改革之機會。二年之制，主張採用之者，謂其利有二：(一)期限較長，足使政府與議會得免爲預算決算，歲費編製討論之勞；(二)行政費用之定額，經時較長，始行更變，則國家經費增加之速度，亦較徐緩。此二點多可議處，故現世各國，大都採用一年制之會計制度。

採行一年制之國，其會計年度，果應於何時開始？簡括言之，宜取決於兩種條件：第一，必擇國庫收入多而支出少之時，因在此時開始，則政府在財政上不致即刻發生困難之現象。第二，宜使預算議決之期與實施之期，緊相聯接。蓋因相距太遠，則政治上社會上之事變，易使議決之預算，與事實不相應合，其結果必致提出追加預算，使財政上發生弊端。然亦不可與議決之期相距太近，因太近則預算尚未議決，而年度已開始，又將適用臨時預算制或延長上年度預算制，是亦足以損壞正式預算之效力。考各國會計年度之開始期，約可分爲三種：(一)以曆年之一月一日爲開始者，如法比是；(二)以四月一日爲開始期者，如英日是；(三)以七月一日爲開始期者，如美意及中國是。上舉三種開始期間之良否，各視其國會開會之時期及其租稅收入與支出多寡之時期如何而定，不易以概括之詞，斷其優劣也。會

計年度，上已略及，以下就預算之編製討論之。

(一)預算編製之機關 編製預算，須由行政機關負責，實為事實上之要求，因行政機關，實地任收支出納之事，可本諸過去之事實，編製來年之預算。且預算貴能實行，由立法機關編製，則不第弊害甚多，即秉公為之，亦必多扞格而不易實施。故求責任專一而且能實行起見，自宜由行政長官編製。第政府之職務，日趨繁劇，欲主要之行政長官，如美之總統及英之內閣總理，任此收集編製之事，自不能周知詳及。故所謂行政機關編製預算者，實際工作，如收集材料及編製，普通由一行政機關或另設預算局專任，而其編成預算之責任，則由行政長官負之。蓋行政長官，有控制其下各部之權，故其特定機關，代負編製預算之責者，亦可有斟酌損益之權也。

預算由行政機關負責編製之原則，在英厲行已久。按英制，每歲由財政部移文各部，使各部總長編製經費概算，送至財政部；財長乃根據此項經費概算，斟酌核削，並參酌全國收入之狀況，編成一總預算，提出開議。內閣通過之後，財長即以內閣名義提出國會。美國之制，在 1921 年以前，每歲由各部總長預計其來年所需之經費，以公文送至財政部，財部不加削改，照原案編成財政說明書，送之國會，國會設有各種專門委員會，遂各依其職司，編成經費指撥案及收入案，合成為總預算案。自 1921 年以後，預算制度，大加改革，設立預算局 (Budget Bureau)。於是每年由財政總長編製預算報告，送交大總統，總統乃舉而交之總統府附設之預算局，由是局詳細審查之後，始由總統送交國會。法國從前預算之編製，不屬於一特定之

行政機關，關於收入之預算，由財政總長單獨編製；關於支出之預算，由各部總長分編，財政總長彙集各部之預算，不加修改，同時附以收入預算，遂成爲總預算，送至國會。此種制度，財政部無整理修正之權，易有浮估經費分配失宜之弊。1927年後，法國添設預算部，專司中央預算編製事宜，尤注意於歲出方面之編製。上述三種制度，雖不盡同，然均係由行政機關編製。惟美國各州中如 Arkansas，尚有由立法機關收集各部之事實，預擬行政方面之計劃者。此種方法，使責任無專屬，實遠遜於行政機關之編製也。

(二)預算編製之時間 編製預算，欲求其與實行時之事實上不致發生困難，則預算開始編製之時，與開始實行之期，不可相距太遠。按英國之制，係每年十月着手編製，翌年二月，提出國會付議，四月施行，相差祇六閱月耳。法國議會開會之時，爲十二月，會計年度開始於一月一日，故法國預算之編製，率在施行期十四五月以前。時間甚長，預算之功用易失。

(三)預算編造之方法 預算爲一文件，所以揭示一有定期間之支出及其挹注此項支出之方法，故第一要着，貴有完全計劃。陳述之法，不僅須揭示政府所進行之職務，且宜兼及實地任此職務之機關。蓋因吾人固欲知政府之支出，用於教育事業者若干，用於建設事業者若干，用於衛生事業及保衛治安者若干；同時並欲知教育建設各部或其他機關任教育及建設事業之支出者，其負責之程度爲何若。故編製之時，宜採按職務分類及按機關分類之法而兼用之，蓋前者可表現一種政策之所費，而後者則可揭示任各種支出者之責任也。

預算內所包括之事實，分科宜詳盡，俾分析之時，不僅可知政府之政策及支出之機關，且可藉之以對照行政方面之效率。例如政府支出之用於教育及鐵路者，吾人固欲知之；而此種支出之按物分配及性質如何，亦為吾人所欲知。前者如建築鐵路時所購之物品及勞務；後者如經常費用，固定費用，購置產業，及償還公債等用途之區別。約言之，預算中之分科，愈詳密明白，則財政之真相及行政之效率，愈易表示。向使所分之科目甚粗疏，則實際財政之狀況，幾無由知，立法機關之監督權，自必因之而受限制。但分科過於細密，亦有徒增勞費而無實補之弊。

編製預算在理論上，祇宜有一概括者，第事實上種類頗多。茲按通常之分類，分別說明其意義與利弊，

(一)總額預算與純額預算 此種分類，係按歲入之性質為標準，前者為包括歲入總額之預算，後者於歲入總額中除去徵收及行政之費用，僅記載純收入額之預算。純額預算，有缺點二：第一，採用純額預算，則人民之負擔總額，無由得悉，結果使各種稅目之取於人民者，往往易生不公平之弊。第二，採用純額預算，則租稅徵收費之多寡，無從得知，即欲選擇行政上較經濟之稅源，亦苦無標準可循。且徵收費用，缺而不載，則財政上之監督，將受限制矣。因上二弊，故現代國家，均採用總額預算制。

(二)總預算與特別預算 凡與一般會計分離而為獨立之收支者，即名為特別會計。關於特別會計之預算，即謂之特別預算。所謂總預算者，即除特別預算外之全體出入之預算也。預算貴統一，蓋

因類別甚多，則易掩蔽財政之真相，破壞預算之統一，故特別會計之制，不能無缺。然特種事業，亦有宜於用特別會計者，例如為特定目的而設者，如公債償還基金之特別會計；為特定事業而設者，如鐵路及郵政之特別會計等是。但亦不宜用之過多，過多則不能無弊也。

(二)臨時預算與追加預算 一會計年度，有其歲出入之總預算，在此總預算尚未議定之前，而年度即已開始，其編製暫時預算，以行於總預算未施行之前者，謂之臨時預算。在此情形之下，有不用臨時預算而延長上年度預算者。在總預算送交立法機關之後，為補總預算之不足，或為新發生事實所添加之預算，謂之追加預算，如英國之補充預算(Supplementary estimates)及信任預算(Vote of Credit)是。自理論方面言，二者皆足以破壞預算之功用。臨時預算制及上年度預算延長制，均為預算未議定或不成立時之臨時救濟方法，各國有行之者；至追加預算，則各國率不能免。蓋意外之事，非事前所能料，總預算編成之後，使復發生新需要，則勢不能不提追加之預算，以為支應。然此法易生弊端，因政府當歲出膨脹之時，慮不能得立法機關之承允，乃不悉揭其額於總預算，而留一部分編為追加預算，以冀掩蔽財政之實況。美國在預算制度未改良前，常有追加預算(Deficiency bill)之提出，即可資為例證。吾國新預算法，關於提出追加經費預算之情形，規定有五：第一，機關因不可避免之障礙，不能依限送達其擬定預算時。第二，機關依法律增加其職務或舉辦新事業，致費用增加時。第三，依法律增設新機關時。第四，所辦事業因發生重大變化致支出超過法定預算時。第五，上年度未清償之

債務轉入本年度時。此外若國家臨時發生有大宗支出之必要時，如國防緊急設施，重大災變及重大工程等，並得辦理非常預算。此種規定過多，將易使行政機關藉口提出追加經費預算，以滋流弊。要言之，追加預算之提出，祇宜用之以應意外之需要，而不宜以之售欺，欲免此弊，須賴有嚴密之限制，及立法機關方面之查察。

(四)總綱預算及詳細預算 總綱預算即指記載大體之預算，可一見而明瞭財政之全局，所以供立法機關之議決也。詳細預算，即詳記細目之預算，如各部預算或歲出歲入之說明書等項，所以供立法機關之參考也。吾國預算法，規定預算應備總預算，機關別之預算及基金別之預算三種，即所以期其詳明。按諸各國之制，亦大率首列總綱預算，而以各詳細預算附之。

第四節 預算之議決

預算議決之權，在於立法機關，此為立憲政治之原則。惟國家實行兩院制者，其議定預算之權，是否兩院應相等，殊不易言。第按之現代各國之事實，預算之議定權，率畸重於下院，雖其畸重之程度，不必相同，然要之憲法給與下院之權，優於上院，則幾為各國所同。

(一)議決之範圍 議決預算中歲出歲入時，有議決全部與議決一部分之不同。茲就各國之制分別言之：

(甲)歲入方面 歲入之議決，有僅議決其一部分者，如英美所採之制是；有議決其全部者，如法比所採之制是。依前者則歲入中曾經法律規定之款項，立法機關不得議定，故增加之預算不能成立時，

而政府仍可依舊日之制度以取得財源。依後者則全年度之一切收入，均須求立法機關之議定，苟預算一日不成，則一切租稅及其他收入，皆不得徵收，而政府之財源立竭。舉上述二者較之，自以前者爲優，蓋預算與稅法，本屬兩事，政府關於歲入所編之預算，不過預計其收入之多少，使與歲出對照。實則收入之基礎，根據稅法，既有稅法存在，則不容再有反對之舉。惟增加之數，則立法機關可以斟酌贊否耳。英美預算之歲入中，皆有所謂永久性質之收入。按諸英制，一般收入，皆不必逐歲議定，苟非至變更稅法，則其施行之效力，無有窮期，惟茶稅砂糖稅及所得稅，則須歲歲經議會之議定。美制則一切收入，皆有永久之性質，其效力之繼續，以至變更稅法日爲限。日本之制與美同。吾國預算法規定立法機關審議歲入案時，亦以擬變更或設定之收入爲限。租稅制度，無歲歲變更之必要，且歲歲變更，足以損害國民之經濟，故自宜以使之具有永久性爲得也。

(乙)歲出方面 關於歲出之議決，英美採議定一部制，法比採議定全部制，與歲入同。所謂議定一部者，即政府所提出之歲出預算，立法機關所能削減廢除者，只限於一部分，其具有特殊或固定之性質者，則不得而更動，例如英之固定經費 (Consolidated fund)，及美之永久經費 (Permanent appropriations) 是。吾國歲出案之審議，對於原有繼續經費及恆久經費，亦非依法律不得變更或廢止之。至於法比所採之議決全部制，則一切歲出款項，立法機關皆得有任意削減或廢除之權。此法固足以牽制政府，使之必得議會之信任；然國家生存之經費，多有根據從前之法律而與現內閣之政策無關，苟議會得

並此而否決之，則是反對國家之生存矣。故預算中之歲出，其具有永久繼續之性質而與現在之施政方針無關者，固可仿英美之法，定為固定或永久之費，不必歲歲受議會之議決也。

(二) 議決之方法 議決預算之方法，有總額議定與分科議定 (Lump-sum and specific allotment appropriations) 之別。採行總額議定之法，則立法機關，無從行使其財政監督之權，其失甚著；但如分科過多，則又失之細密，使行政方面，太受監督之拘束。現代各國之立法機關，為實行其財政權之監督計，故對於預算之議決，均用分科議定。且自過去觀之，分科已有進於詳密之趨勢。徵之法國，預算中所分之章，在 1831 年，共 164；1882 年，增至 482；1913 年，則為數幾達一千。英國預算上分為各款(votes)，每款代表支出中之一小部分，分開受議會之議決。就現狀言，預算約有一百五十款左右。每款之下，分為各項。每項經費之分配，不甚固定，各部得財政部之允許，可將甲款下甲項之經費，移作乙項之用，但不能移出甲款以外也。國家庶政，均有應需之經費，動用經費，宜有應守之範圍，若預算內各款之經費，可由行政機關任意流用，則不第費途錯亂，且易紊輕重緩急之序。然使矯枉過正，對於預算中各款之經費，概不許政府有挹彼注茲之權，則行政機關編製預算時將預留餘地，結果易生經費膨脹之弊。故關於議決預算時之重要問題，在如何使立法機關可充分行使其監督權，而同時又使行政機關，獲得相當之自由，不致損害其效率與經濟。得之之法，宜使立法機關分科議定，固無待言；但各款以下之細目，則宜任行政機關有流用 (transfer) 之權。

惟流用之時，須受外部機關之監督，同時並須舉其關於流用之數之會計，送之立法機關，附以說明，以詳其所以流用之理由，如是庶行政機關，可獲伸縮之利，而立法機關，亦不失其監督財政之權也。

立法機關議決預算時，是否具有增加預算之權？按諸各國之現行制度，殊不一致。例如英國國會，對於預算，祇有減削之權；法美議會，則兼有增削之權。就事實言，法美之成績，遠遜於英。吾人就事實立論，則立法機關不應有增加預算之權。概括言之，理由有三：第一，政府之編製預算，必謀保持出入之均衡，各種收入之估計，及各種支出之分配，均須統籌全局而為之。若使立法機關得提出增加歲出案，則政府所定之財政計劃，必為所破壞；而國家經費之膨脹，亦難期收支之適合。第二，立法機關議決預算之功用，在覆查與批評，所以杜支出濫浮之弊害。故政府提出預算之後，須由立法機關加以削減，向使立法機關亦得提出增加預算，則無覆查與批評之機關，結果必濫浮甚多。第三，議員代表地方，若予以增加歲出之權，則必假此濟私，以博其選民之歡心。其為黨派活動者，尤足以激生黨派競爭之弊。就此三點觀之，增加預算之權，似宜以專屬之行政機關為得。

第五節 預算之實行

會計年度開始之日，其年度施行之預算，即發生效力，由出納機關，施行收支之事務，此即為預算之實行（The Execution of the Budget）。茲就關於預算實行之問題略述之：

（一）決定歲計所屬之年度 歲出歲入之事實，際於兩會計年度

之間者，爲劃清界限計，應屬於何年度，稽諸各國之制，亦各有其依據之原則。通常決定歲入所屬年度之方法有二：（一）納期一定之收入，屬於其納期末日所屬之年度；（二）臨時收入，如須發納稅通知書者，以發通知書之日爲其所屬年度，如不須發者則以現金收領之日，爲其所屬年度。決定歲出所屬年度之方法有五：（一）有定期之歲出，屬其應支出之日所屬之年度；（二）官俸旅費工資等，屬其支給所依據的事實之發生日所屬之年度（例如官俸以就職之日爲定，旅費以出發之日爲定）；（三）應發還及填補之費，屬其決定發還填補之日所屬之年度；（四）官署雜費土木建築及購置物品等費，屬其契約訂結日期所屬之年度；（五）不屬以上四項之歲出，屬其發支付命令之日所屬之年度。

出納事務，在事實上實有不能與會計年度同始終者，故各國多於會計年度終結之後，劃出相當時期，繼續出納，以便整理或完結上年度未了之事務。此項期間，謂之出納整理期間 (Fiscal Period)，但亦有合會計年度及此整理期間而謂爲 Fiscal Period 者。惟整理完結云者，非必須一一了結，其事實上在整理期間之終日，尙不能完結者，即祇得移入次年度矣。此項整理期間之短長，各國不同，法爲八個月，比利時爲十個月，日本爲四個月。吾國新預算法中規定，每一會計年度歲入歲出之出納事務，整理完結之期限，不得逾其年度終了後三個月。會計事務整理完結之期限，不得逾其年度終了後六個月。大概言之，出納整理之期間愈長，則流弊愈多，蓋出納之清結，其期既遲，則決算之提出於立法機關其期亦遲，經時既久，立法機關

監督之力，自必因之而薄弱。

各國政府會計制度，用實收實付會計制(Cash basis)者，如英美各國，會計年度終結，即可辦理決算之報告，無須劃一期間以資整理；惟用應收應付會計制(Accrual basis)者，則賴有出納整理之期間，爲之作一結束也。

(一)收支命令機關與實行機關之分立 關於政府之收支，其命令機關與實行收受與支付之機關，必須分離，已爲近代各國所共同遵行之政策。所謂收支命令機關者，即發征收命令與支付命令之機關也。普通課征租稅，大抵由經征官吏下命令於納稅人，令其照章完納；但亦有特別稅種，由國家委託地方團體代發命令征收者。發施支付命令之機關，其在各國，大抵爲各部長官及其委任之官吏。所謂實行收支之機關，即任實際征收收納及支付之機關也。現代各國，皆採用獨立金庫制度，一切收入，皆使金庫收受，而不寄存於一般官署。一切支出，屆其需用之時，由當局長官發支付命令，受者持此命令至金庫，金庫驗明之後，始給與現金。但此外尚有所謂現款預付之制，現代各國亦多用之，此制即先以現金與之，不必待需用之時，始行求發支付命令，其所以有此例外之制，或因其需用之地，距金庫甚遠，或因其款數少而名目多，爲免除煩瑣之計，故予以預付現金之便利。自財務行政方面言之，收支之命令機關與實行機關，宜於完全分立，因如此可免以現金儲之官署，阻礙金融之流通，且滋生中飽之弊端也。

(三)金庫制度 金庫爲國庫金出納保管及處理之機關，其對於

國家財務行政上之重要可知。茲就各國之金庫制度，分爲三種，分別略述之：(一)統一金庫制。此制即指國家之一切出納，皆掌於統一金庫，官署不得各自爲政。(二)複合金庫制，此制於統一金庫之外，對於特殊之收支出納，如企業行政之類，則設有特殊之金庫。(三)官署金庫制。此制即各官署得自置金庫以保管其出納之款項。此三制中，以統一金庫制爲最善，而以官署金庫制爲多弊。現世各國所採用者，多爲統一金庫制，然企業行政如郵電路礦之類，往往有特設之金庫，故亦不得而盡廢也。

現代各國，既多棄歷史遺物之官署金庫制，而採用統一金庫制，此就國庫組織之變遷上觀之，固爲顯著之改進。統一金庫之制，又可分爲三種：(甲)國家自設金庫制(Independent treasury system)，此即由國家自設金庫，保管公款，使官吏司其收支之事務。(乙)委託保管制(Custody system)此制國家不自設金庫，舉所有之收入，委託中央銀行保管，代行國庫之事。(丙)銀行存款制(Depositing system)，採行此制，即舉一切收入，以存款之名義，交之中央銀行，俟府需用時，再發支票，向銀行支取之。此制現行於英國，其與委託保管制不同者，國庫之公款與銀行之資金，不須分別管理耳。綜括言之，國家自設金庫，以保管現金，不第政府年需費用；即一收一支之間，其通貨增減，亦足擾亂金融市場。惟銀行存款制，則可使國庫之款項，置於活地，不致死藏庫中，其有裨於經濟界自鉅，實爲金庫制中之最善者。

第六節 預算之監督

預算之實行，須有監督之方法，始可免財務行政官吏之濫費或舞弊。苟第有預算而無監督其實行之機關，則預算將等於具文。吾人研究英國之財政制度，即可見國會控制財政權之成功，不在其初得是權之時，而在其獲得監督實際歲出之後。故欲謀預算之施行無弊，立法機關應有監督預算實行之權，此決算之制所以發生也。行政機關，提出決算報告於立法機關，所以確定預算上各收支之實行。換言之，此即立法機關對於預算之監督。

關於預算監督之方法，自理論言，應有行政機關審計機關及立法機關之三種監督。大概言之，監督預算之有效方法，在事前須有一行政機關之監督開支，及審計機關之稽核支付命令；在事後須由審計機關，審查帳目，製定報告，送之立法機關，以供立法機關議定決算時之參考。按諸各國監督預算之制度，因歷史上之沿革，各有不同，下節討論英美預算制度時，關於此點當詳及之。

預算制度在近世已甚發達，其監督預算實行之法，亦已日趨完善，此為現代財政公開之事實，然第有預決算而不公布，則不得謂之財政公開。即使揭布而無普及之工具，則財政公開之程度，亦屬有限。故近世之印刷及新聞事業愈發達，財政因之愈可公開，而預算制度，及其監督之方法，亦遂得因之而益進也。

參 考 書

Lutz, H. L.: Public Finance, Part VI

Plehn, C. C.: Introduction to Public Finance, Chs. 1, 2

Collins: The National Budget system and American Finance

Stourm, : The Budget (English translation 1917)

吳貫因：中國預算制度芻議

陳啓修：財政學總論第一編

第二章 英美之預算制度

第一節 英國預算制度發達之歷史

英國國會取得議決預算之權，早於世界各國，溯其發動，始於中古時代，而其成熟，則在 1688 年革命之後。際此四百餘年之中，國會與君主因爭財政支配權而起之衝突，史不絕書，幾經革命流血，國會乃始獲得此議決預算之特權。茲先就其歷史略述之。

英國憲政之萌芽，始於 1215 年，先是英王約翰 (John) 常濫用權力，向人民索取其享有之例費 (Customary dues)，至是年始為其臣下所迫，簽定大憲章 (Great charter)。憲章最重要之規定，即為非得高級教士及諸侯所組織之會議之允許，不得任意徵稅。1265 年，國會中除高級教士及諸侯外，又加入每郡武士二人及繁盛城市公民二人。1322 年，國會遂分為兩院。嗣後逐漸演進，至亨利第四 (Henry IV) 時，下院又爭得先提財務立法之權。但自 1485 至 1603 之間，為都圖王朝 (Tudor Kings) 統治時期，表面雖遵循憲例，不時向國會請求款項，實則因其特權之收入甚鉅，有恃無恐，故實際上殊與專制君主無異也。

自 1603 年至 1688 年，為司都活王朝 (Stuart Kings) 統治時期。此時期中，君主與國會之衝突甚多。當十七世紀初，傑姆斯第一 (James I) 在位，欲以「神權說」為君主享有絕對權力之護符，又

好奢靡，時常請求國會通過經費，國會輒靳之不與，因之衝突時起。厥後往往不經國會允許，逕自征收特權收入，而人民又時起反抗。1611年，遂因宗教爭論，解散國會。迨至1621年，對西班牙有戰事，始不得已再行召集，請求戰費。1625年，查理第一(Charles I)繼父統治英國，又因下議院通過預算之不滿，解散國會，而以公債付歲出。翌年復召集國會，討論經費，復因國會對其所提之預算，雖予以通過，而規定正式通過須待會期之末日，似無信任之意，遂予以攻擊。國會因此，是後對其經費之請求，概予拒絕。查理第一乃進行強迫公債，以致舉國騷然。1628年，英法失睦，查理第一不得已又召集國會，討論戰費，國會乃乘機提出民權請願書(Petition of Rights)，要求簽押，查理第一卒從之。請願書中之鄭重聲明者有二：一為非得國會允許，不得征課；一為無論何種公債不許發行。1629年，國會對查理第一非法征收之鎊稅(Poundage tax)與噸稅(Tonnage tax)宣佈無效，查理第一乃又將國會解散。是後十一年間，遂無國會，卒因強迫征稅之故，激動人民之反抗，致有1642年之內戰。戰爭結果，查理第一被殺。1660年，查理第二因人民之歡迎而繼位，即位後得國會允許，年給永久經費一百二十萬鎊，而盡放棄其特權之收入。死後傑姆斯第二繼之，驕慢異常，未及三稔，而1688年之革命，遂因之而爆發。

1688年革命發生後，傑姆斯第二亡命法國，英國國會，乃迎立威廉第三(William III of Orange)。威廉第三即位之後，又簽定民權法案(The Bill of Rights)。自茲以後，英國下院，對於財政之

支配權，逐漸擴充，英王之私庫與英國之國庫，完全劃分。國會年年召集，所通過之稅收，並須支銷於國會所通過之用途，不許流用。英國國會，實際上握有議決及控制預算之特權，實始於此。此英國君主及國會爭財政支配權之歷史，亦即預算制度在英發達之歷史也。

第二節 英國預算之編製及議決

(一)預算之編製 英國預算編製之機關為財政部，其負責實際編製之責者，為財政部長。按英制，財政部為一委員會，由委員五人組織之，委員長常由內閣總理兼任，即通常所稱為第一財政大臣（The First Lord of The Treasury）。第二財政大臣，即為財政部長，此外三委員為助理財政大臣（The Junior Lords of The Treasury）。內閣總理政務甚繁，無暇顧此，故所任僅為名譽職；助理財政大臣，對於實際之財務行政，亦少接觸；故任實際監督財務行政之責者，實惟財政部長一人。其佐助財政部長者，在議會方面，則有財政部之國會幹事二人，在行政方面，則有財政次長二人。次長之下，又有七司，分掌其他行政機關之財政監督事務。

財政部雖為編製預算之機關，然對於預算之責任，則由整個內閣向國會負責。故財政部編製預算完畢之後，即須提出內閣會議，內閣通過之後，始能提交議會。假使財長因施行預算之減削，致與各機關之行政長官，有意見相齟齬之處，則亦可提出內閣會議，蓋因財政部為代表內閣編製預算之機關，故凡有關於預算之爭論，均可訴諸內閣會議也。但內閣對此項爭議，在可能範圍之內，率皆擁護財長

之意見，因為不如是則編製預算之責任，將見破裂。

英國會計年度，始自本年四月一日，終於翌年三月三十一日。當會計年度開始之前六個月（即先年十月一日），財政部即代表內閣，通告各收支機關，請其於兩月之內，造送來年經費概算（estimates）。此項通告，直致各收支機關之會計官，其通告中之重要點，概括有三^①：

（甲）編造之方法 各機關編造概算時，應嚴格依據財政部所定之格式。對於一切預計項目，須有詳細之解釋，說明其必要之理由，不僅新增者宜如此，即舊有之項目亦然。至於細目有增減時，亦不宜祇舉出其或增或減之數，並須將應增應減之理由，附帶詳細說明。此外關於編造概算應注意之規則甚多，茲不備及。

（乙）概算之內容 概算中宜將本會計年度過去八月（自四月一日至十一月三十日）預算中各項實際開支，詳細報告，以便推測後半年之開支約數。其他如各機關之缺額人員及各特別事業進行之狀況，均須於造送概算時，具有詳細報告。此外按英成例，來年會計年度未開始前，財政部時有向國會請求臨時預算（Vote on account）之舉。財政部請得後之分配方法，大率按各機關本會計年度開始時之實際數例。假使各支出機關，如有特別之情形須顧及而非舊例所能濟應者，則亦可於概算中指明其應需之數額。

（丙）造送之日期 各收支機關概算，編製時宜求詳盡，須於十二

① 參考 Willoughby W. F., Willoughby W. W., Lindsay S. M. The Financial Administration of Great Britain pp 52-55

月一日以前，送達財政部。如有特別原故，詳細之概算，不及造送，則其大約之數額，必於展限期內送到。但無論如何，各收支機關之概算，及變更概算之書，須於一月初旬時送入也。

各部經費概算送達財政部後，即由各司之概算審查員(Estimates clerks)分別審查。使審查員對於概算中有疑問時，可就商於各該支出機關之長官，或轉送於其司長。使司長仍不能決，則以次就正於財政次長及財政部長。財政部長有決定減削之全權，如覺某部之支出過多，或預計過濫，則可逕削之。此種特權之運用，即足以表示財政部長控制預算之權。使各部長與之相持不下，則最後取決之地，即為內閣會議。

英國預算所包括之內容，分歲入與歲出兩門。歲入預算，率置諸歲出預算之前，通常分為租稅收入及非租稅收入二者。至於歲出，則有固定經費及非固定經費之區別。前者不必由國會年年通過，如皇室經費，法院經費，國債費，補助地方費，以及其他有固定性質之經費等；後者則須年由國會通過，計分四類：(一)陸軍經費，(二)海軍經費，(三)文治經費（內分土木建築，文治行政，司法，科學及美術教育，外交及殖民，雜費，及養老金勞工介紹所及社會保險等費七種）。(四)收入機關經費（內分關稅與產銷稅，內地租稅，及郵政三種）。至各類中，又各細分為若干項目^①，列舉甚繁瑣，故從略。

(二)預算之議決 預算由財政部編製完畢交內閣會議通過之後，即由財政部長提出國會。英國國會召集，率在二月，其會計年度

① 參考前書 pp. 75—81

之開始期，則爲四月一日，故其預算提出之期，多在二三月之間。按之預算事前議決之原則，國會召集之後，自以早提出爲貴。英國之預算，普通在國會開會之始，即行提出。其提出者爲財政部長，並對下議院負解答質問之責，但海陸軍費爲例外，率逕由二部部長提出國會。此似足以破壞財政部控制預算之權，實則不然，蓋因二部必先取得財政部長之贊成，始得提出也。

關於財政案之議決，上院與下院之權迥異，自亨利第四時代，下院即通過一議案，將財政案之建議權，屬之下院。上院自此時起，即淪於附庸之地位，僅有批評與贊否之權。然上院雖無財政案建議之權，而否決之權自存，仍足以阻撓下院之財政案議決權，因之兩院關於此項爭執之歷史甚長。當1909年路易喬治預算案（Lloyd George Budget of 1909）通過下院時，上院以其租稅政策不利地主及資產階級，予以否決。於是自由黨之下院，兩次解散議會，訴之民衆，主張上院不應有更改及否決下院所提財政議案之權，結果遂有1911年之議案（Parliament Act of 1911）通過於下院。此議案之要點有二：第一，凡下院通過之財政案，如果在國會開幕前一月送至上院，而上院在一月後尙未照原案通過，則除下院自行撤回或修正原案外，此財政案應立即送呈英王簽押公佈，成爲議會之正式議決案。第二，一種議案之是否爲財政案，由下院議長出具證明書決定之。此項證明書，即爲最後之決定，不受任何法庭之質問。自茲案通過以後，上院對於財政案之否決權，亦被剝削矣。故約言之，英國之預算議決權，在下院而不在上院。

議決預算之程序，通常有經費之承認及經費之指撥之別。按英下院之財政立法程序，每年下院開會之始，立即指定制用委員會(Committee on Supply)及制入委員會(Committee on Ways and Means)。前者監督用途，後者監督收入。二者之組織，均為全院議員。當財政部長及海陸軍部長提出預算於下院大會之後，下院大會，即舉而交之制用委員會審查。制用委員會詳細討論，予以表決，報告其審查之結果於大會。大會接受其審查報告，予以贊成，再舉而交之制入委員會，討論撥款事項。制入委員會討論表決之後，又將其議決案報告下院，以供大會之表決。以上各步驟，其性質為對於經費之承認(Authorization of expenditures)。自下院正式通過，則為經費指撥案。此案送至上院，由上院再送至英王簽署，即成為正式之經費指撥案(The act of appropriation)

經費指撥案，通常分為四部[●]：(一)臨時預算案。英國之會計年度開始期為四月一日，而預算送入國會之時為二月中，中間相距，為時甚促，預算之審查討論議決，自不能於此月餘之內完竣。為事實上之需要計，乃有一變通之辦法，即會計年度將開始之時，由內閣向下院請求支持數月之臨時經費，此項預算，即謂之「臨時預算」。但此項臨時預算案中所指撥之經費，其用途具有限制，祇能用之下院已認許之事業，而不能用於未經認許之新事業；祇能以之供文治方面及收入機關之用，而不能移用於海陸軍方面。其通過之期，大率為會計年度開始之前一日。(二)總預算案(Appropriation acts)。

● 前章 pp. 126—129

上述之臨時預算，係總預算案之一部分，按照議事規程，下院正式通過預算案，在八月五日或以前。故在八月五日國會未休會之前，下院須通過一分款指撥之總預算案，以供本會計年度之總支出。（三）追加預算案。在特種情形之下，各主管機關如有不敷，可先請求財政部之允許，由意外準備金中 (Civil contingency fund) 撥給增加之支出。撥給後再由財政部提交下院追認通過，即為追加預算。追加預算之提交下院，普通年分春夏兩期，春季大率在二月，夏季多在六七月。（四）信任預算案 (Vote of credit)。當意外之鉅大事件發生時，其指撥經費之方法，即為通過信任預算案。信任預算之議決，但定其總額，至其如何支用，則一任當局者之調度，議會不預為指定也。

經費指撥案，係屬於歲出方面之立法，其關於歲入方面者，則有收入案 (Revenue Bill)，合此二者，即可約括英國下院財政立法之內容矣。

第三節 英國預算實行之監督

英國預算實行之監督，可自行政及立法兩方面述之：

一 行政方面之監督

英國財政之健全及其支出之較為經濟，行政監督之周到，實為要因。茲就其監督之方法，逐步分述如下：（一）各機關增加支出之新提議，必先由財政部審查批准，始得簽支。（二）財政部對於支出機關，得隨時向金庫發出支付飭書，此項支付命令，非直接交之支出機

關，乃係先交於主要會計官，再由其依各支出機關之請求，付給受款人。所謂「主要會計官」者，在英有三種：一為國債會計長（The Comptroller General of the National Debt）及英倫與愛爾蘭兩銀行之出納主任（Chief Cashiers），接收財部存款以備償債之用；二為各收入機關之總會計，收入機關如海關稅局內地稅局郵政局等，先以一部分作為機關之日常開支，餘款則依合法手續轉帳；三為國庫出納總監（Paymaster General），其所負之職責甚大，除國債及收入機關之支出帳目外，其他預算案獨立各款（vote）之出納，均須由其管理登記也。（三）財政部為謀就地監督實際開支之計，操有指定各機關會計官之權。凡各機關預算案上各款之實際開支，須事前由其會計官審查無疑後，始能向國庫出納總監領支。且預算內各款下項目之實際開支，亦須由各有關之會計官呈報審計總監審查。因此各支出機關之會計官，地位殊甚重要。（四）各支出機關對於各款預算間之流用，須先獲得財政部之批准。惟同款以內之各項目，則行政長官，得有自由流用之權限。但此有一例外，即海陸軍部各款預算間之流用，可由該部自由酌奪，毋須先行獲得財政部長之允許也。

除上述監督方法外，尙有三機關，佐助財政部長監督各支出機關之開支。第一為工務處（Office of Works and Public Buildings），其職責不僅監督各行政機關之土地建築經費，且兼及其設備，房租，及購買方法等細務。第二為印刷處（Stationery Office），此處之職務，在監督各行政機關之印刷經費及文具圖書之使用。第三為各部或部際調查委員會（Departmental or Interdepartmental Committee）；

此委員會中，財政部率派有專員參加，故對於各行政機關之內幕，洞若觀火，因之監督經費亦較易。此行政方面監督之大概也。

二 立法方面之監督

英國下院監督預算實行之重要機關有二：一在院外，為會計審計總監(The Comptroller and Auditor General)；一在院內，為審計委員會(Public Accounts Committee of the House)。前者為一獨立之財政監督官，受國會之委託，而不隸屬於行政長官，其職務為事前與事後監督經費之支出。後者為下院一委員會，負審查財政部決算報告之責。茲就二者之組織及工作分別言之：

(甲)會計審計總監 英國會計審計總監部，係根據 1866 年之審計部條例 (The Exchequer and Auditor Department Act of 1866) 而設立。部設會計總監一人，副監一人，二人均由英王特任，任期終身，除受兩院彈劾外，英王不得免其職。會計審計總監部之辦事人員，由財政部委任，但總監得行使其免除之職權。

會計審計總監部之職務，約可分為三類：第一，預算實施前之核准支付命令。英國國庫收支之總樞紐，在英倫及愛爾蘭兩行。國庫在各代理國庫銀行之帳，名為「國庫往來帳」(The Accounts of Exchequer)。財政部當未發支付命令於國庫出納總監之時，即須先咨請會計審計總監核准，並請其咨照代理國庫銀行，由「國庫往來帳」下之存款，撥入「支出供給帳」(Supply Accounts)，以備出納總監付給各款預算之領款人。此就固定經費而言；至非固定經費，則除上述外，尚須有英王命令，會計審計總監始可咨照代理國庫銀行轉帳照

撥也。第二，預算實施後之帳目審查。預算實施之後，各種帳目，均須經會計審計總監之審查。審查之範圍，包括一切中央收入與支出。查核時對下列各點，尤特別注意：(1)總支出額是否與國會所定相符；(2)行政收入是否遵照國會之命令辦理；(3)支出款項，有無相當之收據；(4)經費用途，是否遵照法令或國會所規定；(5)各款間經費之流用，是否獲得財政部及國會之允許；(6)支出情形有無違反財政部之命令及浪費之弊。審查之結果，如某部司計人員，有違法之事，則可於報告國會書中批評報告之，第不能直接向行政官吏有所駁斥也。第三，規定會計官及副會計員報告各款預算之章程及格式，此種章程及格式規定後，須獲得財政部長之同意，始能公佈。

(乙)審計委員會 國會每當召集之初，即推舉十五議員，組織審計委員會，審查決算之帳目。委員會中七人為在朝黨議員，八人為在野黨議員。委員會之委員長，常為在野黨議員，即此，可見英之財政公開，已達充分之境。

關於全國公款收支之決算報告，下院每年可收得者有二：一為財政部之國庫收支決算報告，一為會計審計總監部業經審查之國庫收支決算報告。下院收到之後，即交之審計委員會審查。委員會之工作，首為審查決算支出額超過預算指撥額之各款預算帳，並決定應否建議國會通過追加預算。次則根據會計審計總監之批評報告，詳密審查各款預算之帳目，有時且調閱案卷，及質詢有關係之長官。最後則向國會作一報告，建議違法官吏應予之懲罰，國庫收支應改良之點，以及官廳會計方法或制度之宜改善等等。國會接收是項報告之

後，予以討論通過。此英審查及議決決算報告之方法也。

第四節 美國預算制度之沿革

美國在十八世紀中葉以前，爲英國殖民地，其時英國國會中，無美洲殖民地之代議士，而通過課征美洲殖民地之印花稅，以充軍費。此種舉動，與英人自身所服膺之「無代議士不納租稅」之原則，大相違背，因之殖民地人民起而反抗。且在課征印花稅之先，已有航海條例及貿易條例等，束縛殖民地之經濟發展。嗣後印花稅雖被反抗而撤消，而英國國會又復通過茶葉進口稅之征收，因之，遂激成革命熱潮。1774年，美洲十三州代表會於費城(Philadelphia)，議決以武力抵抗母國之暴虐。1776年，發表獨立宣言，與英宣戰。十三年後，始獲戰勝英國，制定憲法。美國之獨立戰爭，其致成之原因，約言之，實爲財政權之爭。

美國 1789年之憲法，關於預算，規定(一)總統有將聯邦財政狀況之事實報告國會，並將應付此種狀況各需要之方法，向國會建議；(二)無論任何款項，非經國會指撥，不得向財政部支領。觀此，可知起草憲法者之意，欲舉歲出入預算之建議權，屬之行政機關，而以立法機關任批評及議定之責。故開國之初，議會之財務立法程序，與英甚相似，有全院制入委員會(A Committee on Ways and Means)及全院制用委員會(A Committee on Statements and Estimates of Appropriation)，討論預算案內之收入與支出。即美國財政部長之權限，亦與英國財政部長之權限相類也。

美國國會財政立法之程序，既仿採英國之制，而其後乃與英國迥異，其故何在？試舉其要者言之：（一）美國上院有修改下院所通過之預算案之權；不僅有權修改，且常有增加預算數額之事。上院既有此項財政權，即使下院有良好之財政立法程序，其結果亦將為所破壞。（二）美國在開國之初，內閣閣員，可以列席國會，說明意見。後因國會恐受行政長官暗示之影響，通過一議案，不允閣員列席。因此，財政部長對於預算案，喪失其建議及說明之權。（三）國會制用委員會之數目，逐漸增加，各自獨立。在此種制用權分化之會議中，編製預算並議決預算，其弊端自必層出不窮。故往往下院通過之預算，其數額常超於行政機關之所提出，而上院所通過者，又常逾於下院。全國之收入支出，缺乏一有控制之權者，為之謀其適合。因上三者之故，美國之預算制度，初雖似英，而終於與英大異。

此種遞演成為議會編製之預算制度，弊害既著，於是改革預算制度之聲浪，相繼而起，結果乃有1921年之預算與會計案（Budget and Accounting Act 1921），通過於國會。吾人於未討論美國新預算制度之時，先略述1921年前之預算制度。

第五節 1921年前美國之預算制度

1921年以前，美國聯邦政府之預算，其編製權，不在行政機關之財政部，而在立法機關之各委員會。行政機關之財政部，祇收集材料，提交議會，以供參考，無所謂審查考核修改之權也。財政部收集概算送交議會之後，議會乃着手編製與議決。

美國上下兩院，在 1917 年時，共有分立之委員會二十九。其中上院十五，下院十四。在此二十九委員會之中，其負討論編製及議決歲出預算之責者，在上院為數八，在下院為數十。舉例言之，如農業委員會，陸軍事務委員會，海軍事務委員會，外交事務委員會之類是。各委員會審查編製其有關係之行政機關之預算，例如農業委員會編製農部之預算，陸軍事務委員會編製全國陸軍之預算。審查編製之後，予以議決，再提交大會通過。此項委員會，多數與其所支配之行政機關，有相當之好感，故減削其經費之舉，甚為罕見，而增加則為恆有之事。例如農業委員會之委員，大都為農業區之代議士，此輩固甚願農部事業之擴充，以博選民之歡心，尚何有於削減？除此上述兩院之編製及議決歲出預算之委員會外，上院尚有六委員會，下院尚有四委員會，所審查及報告者，大率為關於恤金，賠償，及土木建築之類，例如傷兵卹金委員會及土木建築委員會等是。綜括言之，下院內審查及報告預算案於大會通過之委員會，計十有四，上院計十有五，可謂已極制用權分化之能事。

上院與下院關於審查財政部所提出之收入預算，各止委員會一，在下院者為制入委員會(The Committee on Ways and Means)，在上院者為財政委員會(The Committee on Finance)。審查之後，各有報告於其大會通過之權。

就美國 1921 年以前之事實證之，下院所通過之預算案，其數額常較財政部長所提出者為多，而上院所通過者，又常較下院為多。使下院不同意於上院所增之數，則結果由兩院推舉代表，開聯席委員

會以謀解決。此項預算通過之後，其執行與監督之權，則全操之行政機關。蓋美國財政部內有登記官(Register)專掌稅收，登記收入之現款；有會計檢察官(Comptroller of the Treasury)，專司支出，副簽財政部長所發之支付命令；有出納官(Treasurer)專司款項之支付。此三人者，皆為財政部所委任，其監督預算之權，亦即由行政長官所給與，立法機關，殊無所謂預算實行時之監督也。

美國舊預算制之弊，其最顯著者，約有下列三端：

(一)預算編製及議決之權，全在立法機關，其執行及監督之權，全在行政機關。

(二)總統為行政之長官，而無過問預算之權；財政部長為掌理度支之官，而不予以編製預算及審核預算之權。

(三)議會內審查及報告預算案於大會之委員會，為數過多，缺乏系統，致有狼狽為奸濫增經費之弊。

第六節 美國聯邦政府現行之預算制度

(一)預算編製及提出之機關 自1921年之預算與會計案通過後，具有兩點最大之改革：其一為舉編製及提出之職權，交之行政首領之總統，總統日理萬機，無暇編製，則規定於財政部內設一獨立之預算局，直接受總統之指揮，代負編製之責。其二為設立會計院(General Accounting Office)，改變昔時隸屬財政部之會計檢察官，而為一獨立之組織，以司審計及監督之責。茲先就預算局編製預算之步驟述之：

預算局爲代表總統編製預算之機關，局設局長及副局長各一人，均由總統任命之，預算局依照總統所規定之規程及辦事細則，進行預算之編製，具有採集，聯絡，修正，減削，及增加各行政機關預算之權。其編製之步驟，大約如下：第一，預算局編製預算，一切係秉承總統之意旨而進行，故於未編製之先，必求明悉總統之財政政策爲何若。二，預算局長，對於歲入與歲出之總額，予以估計，以便總統酌定財政政策之伸縮。至關於歲出入之參考材料，則均由財政部長供給之。第三，各支出機關初步概算(Preliminary estimates)之造送。按美國 1921年通過案之規定，行政機關之長官，應審核其機關之概算，並於每年九月十五日以前提交預算局；如果有不及時提出者，總統得令預算局代爲編製合乎該機關所需要之概算，編入預算報告。初步概算之造送，大約在七月中，蓋預算局所備之詳細概算表格，其咨送於各支出機關，率爲六月杪或七月初。初步概算送達之後，預算局卽加以審查，大抵各支出機關初步概算之總額，常溢於總統財政政策內所定之支出總額。預算局爲謀收支適合計，不得不從事削減，削減之前，必先詳細審查。審查決定後，預算局乃通知各支出機關，請其在審查決定之最高額內，重編來年度概算。假使審查最高額決不能敷應開支，則須說明其必須增加之理由。惟國會及最高法院之概算，預算局無審查及修正之權，第收集編入而已。第四，各支出機關修正概算(Revised estimates)之提出。各支出機關之修正概算，必須於九月十五以前送達預算局，預算局收到之後，卽由局內之調查員及秘書詳加審查。第五，預算局內之概算審查委員會

(The Board of Estimates)開會審查。此委員會，由局長副局長秘書長及其他秘書六人組織之。審查期間，約兩閱月左右，審查結果，即為各支出機關概算修正額之決定。最後，預算局予以編製，成為一整個之預算報告，由總統提出國會。此預算局編製預算進行之步驟也。

總統於國會開會之第一日，即須將預算提交國會。其預算內所揭示者，為來年度收入（按照現行法律已有及新建議者）之預計，上年整個年度之收入與支出，本年度之收入與支出（至十一月），上年度鈔國庫均衡之情形與本年度及來年度之預測，國債方面之事實，以及其他總統認為有陳述必要之事項。如來年度之收入預計，加本年度完結時支出剩餘金之預計，尚不足以支付來年度預算內之經費，則總統應向國會建議新稅，公債，及其他應付預計不敷之適當辦法。又如來年度之收入預計，加本年度完結時之剩餘金，其總額超過來年度之支出預計，則總統應提出其認為公眾需要之支出而建議之。

追加預算，總統亦可隨時酌奪提出國會。惟提出之時，須基諸事實上之必要，或因預算已送達國會之後，制定新法，因之增加支出；或因為公眾利益所需要之新政之經費。故總統提出此項追加預算時，須說明理由，並須揭出所未列入預算報告內之原故。

預算局在總統指導之下，不僅須編製預算，尚須詳細調查各行政機關，以期獲得較大之經濟與效率。調查時率注重下列各點：（一）各行政機關之現行組織，活動，及處理事務之方法；（二）各機關之經費；（三）特殊活動之分派於特殊行政機關；（四）各種職務之重行分

配，應有何種變更。此項調查結果，預算局作為報告，提呈總統，總統得舉此種報告之結果，提交國會，並附以應如何處置之建議。

(二) 議會議決預算之程序 美國下院財政立法之程序，關於預算，首由各立法委員會(Committees of General Legislation)(如農業委員會陸軍事務委員會外交事務委員會等是)予以認許之提議。此項委員會，僅能提議認許(Authorization of appropriation)，而無提出指撥(Grant of appropriation)之權。提出指撥歲出經費之權，自1921年後，即完全屬之一指撥委員會(Committee of Appropriation)，非各立法委員會所能過問也。

立法委員會提議認許之後，即由指撥委員會提議指撥。此會由下院在開會之始，自大會中互選三十五人組織之。下院接收總統送來之預算報告，交由指撥委員會審查，使總統所提出之預算，包括歲入提議在內，則關於歲入部分之預算，由下院交之制入委員會審查。指撥委員會接收預算之後，即開全體委員會會議，討論對於整個預算報告之意見，並決定來年度歲出之最高額。至於詳細審查，則由指撥委員會分為十小組委員會分任之，小組委員會審查之後，即報告審查結果於全指撥委員會。

指撥委員會通過各小組委員會所審查之預算後，即提交全院委員會(Committee of the whole House)。全院委員會，(法定人數為一百)乃討論并逐條票決指撥委員會之撥款提案。討論時對於指撥委員會之審查報告，具有增削之權，第就事實言，討論之時間甚短，其能增刪者甚微也。最後，再由下院全體大會，將全院委員會

之預算案審查報告，不加修正通過，送至上院。

上院財政立法之程序，與下院大致相同，茲不重述。惟上院全體票決指撥委員會所提出之預算案時，各議員不得在大會席上，提議增加預算，此與下院全院委員會席上，任何議員得有提議修正或增加預算案內任何項目之權，稍有別也。兩院對預算案內某項目之意見不一時，仍沿舊法，由兩院議長在指撥委員會內派數人開聯席委員會，以會商妥善之解決辦法。

(三)預算實行時之監督 美國聯邦政府租稅收入之後，即存之美國獨立國庫九分庫（總獨立國庫在華盛頓，九分庫散佈於各州）之一，或聯邦準備銀行之一。此項存放方法，與 1921 年以前約同；至於支出方法，則與舊制懸殊。

先就行政方面言之。預算局在編製預算時，即已實施控制之權，上已言之。至實行時，亦有嚴密之監督，其方法有三：(甲)厲行各支出機關之預備金制(The general reserve system)，所謂厲行預備金制，即由預算局竭力鼓勵各支出機關撙節預算，有所儲蓄，以備不虞之謂。(乙)嚴格審查各支出機關之新事業，以避免事業重複之耗費。(丙)設立聯絡機關(Coordination agencies)，以節省各支出機關之經費。例如設立聯邦印刷委員會以聯絡各支出機關之出版事業；聯邦採辦委員會以聯絡各支出機關之採辦事務等是。

再就立法方面言之。預算實行之時，立法機關不能實地監督，於是 1921 年通過案中，規定設立會計院，為監督預算執行之機關，猶之總統不能躬自編製與監督，設預算局為之替代也。

會計院之組織，有會計院長(Comptroller General)及副會計院長(Assistant Comptroller General)各一，均由總統獲得上院同意後任命之。任期為十五年，其撤職須由上下兩院開聯席會議表決。會計院長之職務甚多，其最要者：如(一)檢查行政機關之一切關於收入，支出，及公款用途之事項。每當國會開會之初，會計院長須作一審計報告，包括對於審計之必要立法，及其他關於收入支出及公款用途等事項之建議。總統如有請求時，會計院長亦須以書面報告之。(二)會計院長對於行政機關之違法支出及違法契約，須向國會報告。(三)會計院長應向國會報告關於各部行政機關之帳目之行政檢查，是否適當與有效。(四)美國政府之債權債務各帳目，均應由會計院結清整理。此外會計院長對於預算局需要經費及會計之參考資料時，應予供給；對於國會任何財政委員會命令調查時，應予接受。概括言之，美國會計院之設立，係仿英國會計審計總監之成例，不過在職務方面稍較繁瑣耳。

參 考 書

Willoughby W. F., Willoughby W. W. and Lindsay S. M.:

The Financial Administration of Great Britain pp. 47—234

Stourm: The Budget

Collins: The National Budget System and American Finance,
Chapters I, VI, VII, VIII.

Lutz: Public Finance, pp. 644—648

Buck, A. E.: Public Budget. Part III

李權時: 財政學原理(上卷)

第三章 吾國預算之編製及監督

第一節 預算之編製程序及審議

量入爲出，以制國用，徵諸吾國史實，權輿甚早。然此爲制用之概算，與現代預算之制，殊不同也。吾國之辦理預算，實始於前清之末，初光緒三十四年，憲政編查館奏准，在九年立憲期內，自第三年起，試辦各省預算。宣統二年，度支部擬訂各省預算冊式及例言，彙編三年總預算，送交資政院議決頒行。翌年，又續編四年總預算。民國初元，續有編製，第因各省造送稽遲，未列入者殊多。民六以後，各年度之預算，愈亦不全，其能將全國收支彙集成冊者，僅八年度預算書及十四年度預算書耳。

國民政府成立之後，各部辦理預算，因冊報缺略，難於審核，送達遲緩，無由彙編，故按照年度所編造之收支預算，亦祇形具。自二十年成立主計處，內設歲計會計統計三局，於是舉向日由財政部辦理全國預算之職掌，移歸歲計局。歲計局成立之初，關於預算制度，仍遵十九年國府頒行預算章程之要點，略加補充辦法，以辦理二十年度國家之總預算，經時年餘，遂得編印公布。二十一年秋，立法院又議決新預算法，已由國府公布。新法雖尙未能切實施行，然有足值吾人注意者，茲先就其編製及審議略述之。

一 預算之編製程序

中央政府主計處於每年七月內，通知各機關，按照規定表格，擬編次年度之概算。此項概算之擬編，須由主計處駐在該機關主辦歲計事務人員先依據其主管長官所主張之數額及理由編就，再按科目逐項依據其自己所主張修正之數額簽註之。然後由主管長官，送呈上級機關。主計處收集各機關之概算，彙編中央政府總概算，應於十二月十五日以前，呈國民政府委員會，轉送中央政治會議，核定其概數。核定期間，為一個月，此項核定之數，即為最高標準額，各機關擬定預算時，不得超過。

各機關依照中央政治會議核定之數，編成擬定預算，主計處收集各機關擬定預算之後，乃編造擬定總預算書。此項擬定總預算書，須於每年三月一日以前，編造完竣，送行政院會議核定。其核定之期，定於三月十五日以前完竣。行政院會議核定時，非有重大新事實發生，不得為內容之修正；如因發生重大新事實而修正內容，亦非經中央政治會議之議決，不得增加數額。行政院核定之後，即由主計處整理，印刷成冊，於四月一目前，咨送立法院審議。

二 預算之審議

立法院對於預算案之審議，採議決一部分之制。其審議時，先歲出案，後歲入案。審議歲出時，以歲定經費及擬設定之繼續經費為限，對於原有繼續經費及恆久經費，非依法律不得變更或廢止。審議歲入時，以擬變更或設定之收入為限。總預算案之審議，限於五月三十一日以前完竣。如審議時，因一子案或數子案不能通

過^①，致總預算案，不能如期審議完竣時，則應於六月五日以前，送呈假預算於國民政府。假預算中，包括下列內容：

- (一)恆久經費及原有繼續經費。
- (二)已經議決之新定繼續經費；其未經議決者缺之。
- (三)已經議決之歲定經費；其未經議決者，暫依現年度之經費，現年度原無此項經費者缺之。
- (四)未經提議變更之原有收入。
- (五)經議決之收入；其未經議決者，除係非經常收入外，暫依現年度之收入辦法，現年度原無此項收入者缺之。

此項假預算，經國民政府公布後，與法定預算有同等之效力，其有效期間，以至法定預算公布之日為止。

第二節 財政監督制度之概要

財政監督機關，就世界各國現行之制度言，可分為立法監督機關，行政監督機關，及審計監督機關三者。立法監督之職權，在議決歲出歲入預決算及制定財政法規；行政監督之職權，在核實收支及增進效能與經濟；審計監督之職權，在依據現行法令及預算，審查國家收支，並作最後之報告，以供立法機關之參考。此三種機關所處之地位，自英美現行之制觀之，實非相等。蓋行使立法監督之代議機關，其監督財政之權限，不僅限於預算，即對於決算亦行之。審計機關所編之審計報告，尚須交立法機關為最後之議決；而其所任事前之監督，亦係為替代立法機關而出。故審計機關對於立法機關，實不過處於附庸之地位。吾國現試行五權分立之制，所謂立法權與監察

① 歲出按機關單位及基金分為若干子案，歲入以每一種收入為一子案。

權，各自獨立，而互相輔助，立法院之監督財政，僅依財務立法及議決預算兩事行之，至關於決算之監督，惟監察院有最後決定之權^①，無須再向立法院報告，此則與各國所有者稍異也。

在吾國五權分立之制下，編製預決算與實行行政監督之職權，應屬一超然之主計機關，此為事實上之需要。蓋因編製預決算及實行行政監督之機關，如為行政院內之財政部，則是行政院有控制及監督其他四院之權，此似與五院各自獨立之精神相逕庭。且吾國各院之組織，多甚龐雜，又復時有變更，其所編之概算，有時非予以削減不可。使此種削減之權，出自行政院之財政部，則將易發生爭執，故根據事實上之理由，主計機關，應處於超然地位，直隸國民政府，而不宜屬於任何一院。稽諸現有之制，國民政府主計處，設有歲計，會計，統計三局。茲將三局職掌之要者，列舉如下：

一 歲計局之職掌

- (一)關於籌劃預算所需事實之調查事項。
- (二)關於各機關概算預算及決算表冊等格式之製定頒行事項。
- (三)關於各機關歲入歲出概算書之核算及總概算書之編造事項。
- (四)關於依照核定總概算書編造擬定總預算書事項。
- (五)關於擬定總預算書經核定後之整理事項。
- (六)關於預算內款項依法流用之登記事項。
- (七)關於各機關各種計算之彙編及其報告事項。
- (八)關於各機關歲入歲出決算書之核算及總決算書之編造事項。
- (九)關於各機關財務上增進效能與減少不經濟支出之研究及其報告事項。
- (十)關於各機關間財務上應合辦或統籌事務之建議事項。
- (十一)關於各機關辦理歲計事務人員之指揮監督事項。
- (十二)其他有關歲計事項。

① 討論決算，為事後之財政監督權，由監察院監察委員會行使之。

二 會計局之職掌：

- (一)關於各機關會計人員之任免選調訓練及考績事項。
- (二)關於各機關會計表冊書據等格式之製定頒行事項。
- (三)關於各機關會計事務之指導監督事項。
- (四)關於各機關會計報告之綜核記載及總報告之彙編事項。
- (五)其他有關會計事項。

三 統計局之職掌：

- (一)關於各機關統計人員之任免選調訓練及考績事項。
- (二)關於各機關統計圖表格式之製定頒行及一切編製統計辦法之統一事項。
- (三)關於各機關編製統計範圍之劃定，統計工作之分配事項。
- (四)關於各機關統計事務之指導監督事項。
- (五)關於調查編製不能屬於任何機關範圍之統計，及各機關未及編製之統計事項。
- (六)關於全國統計總報告之編纂事項。
- (七)其他有關統計事項。

自上述主計處各局之職掌觀之，果能實地運用，其所能產生之效果有三：(一)會計制度之統一。各機關辦理會計之人員，均由主計處會計局任免與監督，如英國財政部之指定各機關會計官。此種制度，可以收就地監督之效，且可使國民政府各院部會機關中之會計制度，趨於統一。(二)統計方法之統一。國民政府各院所屬機關之統計，編製時彼此不相為謀，則易致重複參差，系統紛歧。採用各機關統計人員由主計處統計局任免與監督之法，則一方面可杜各機關捏造統計之弊，一方面又可收編製方法統一之效。(三)歲計制度之統一。按諸現有預算法之規定，各機關概算之擬編，主計處駐在該機關主辦歲計人員，有逐項依據其自己主張修正之數額及理由簽註之權。同時預算法中，又規定主辦歲計人員，對於不合法之支出收入契約或營業，應向所在機關主管長官以書而聲明異議，並報告於該管

主辦審計事務人員，及該機關之上級機關。假使不爲此項異議，則應連帶負責。¹⁴此種規定，不第能使各院部會之歲計編製，趨於統一，且予主辦歲計人員以責任，使其不肯委蛇掩飾而代人受過。主計處對於財政監督方面之工作，已述於上，如能見諸實施，亦可謂已達嚴密之境。

第舉預算實行時之財政監督權，盡由主計處片面負責，雖其組織嚴密，其所處之地位爲超然，要亦不能無弊，蓋因主計處所編製之預算，雖須由立法院審議通過，但執行時，立法院則無權過問，故欲爲杜弊計，實有賴於監察院之審計監督。吾國現制，審計監督之職權，由監察院內之審計部行使。審計部之監督工作有二：一爲審核，一爲稽察。所謂審核，卽依照預算案，審查全國之歲入歲出，核定各機關之收支命令。爲實行事前監督及簡省手續計，審計部派審計員常駐各支出機關，以便就地執行審核，此法係仿美會計院派遣審計員分駐各部之制。假使機關長官之支付命令，與預算不符，審計員得拒絕簽字；出納人員無審計員之簽字，得拒絕支付。此種就地監督之法，不第可遏止機關長官不合法之支出，且可監視主計處派駐之歲計會計統計人員，使其不易依阿瀆職，串通舞弊。至於稽察方面，則審計部有派駐各機關之稽察人員，在書據以外作事實上之調查。處此互相牽制之情形下，自足以遏抑官吏貪婪之弊，惟欲使此種制度，行之有效，今後有特別應注意之點二：第一，須力求金庫統一，蓋金庫不統一，則審計員之拒絕簽字，不易發生效力。欲使審計員有實際控制支付之權，必須先有受其監督之統一金庫。第二，宜依審計部組織

法之規定，先在全國各重要市鎮，設立審計處，就地實行事前之監督，免致審計部有鞭長莫及之虞。

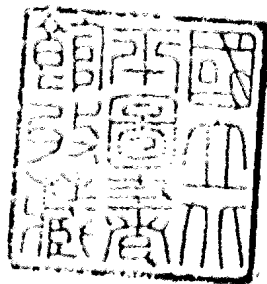
自上述觀之，吾國之財政監督制度，就行政監督及審計監督言，規定已臻嚴密。慮各機關長官之虛造捏報也，則有直隸國民政府處於超然地位之主計處，直接控制各院部會及其所屬機關主辦歲計會計統計事務之人員。慮主計處直轄人員之將徇情瀆職也，則有監察院審計部派駐各機關之辦理審計人員及稽察事務人員，爲之就地監督。聚辦理事務之人及負責監督之人於同一機關，而各保持其獨立性，各向其上級機關負責，此不僅在監督上可望周密；即辦事手續上，亦可期其敏捷而有效。

雖然，財務行政之問題，不僅在組織方面，用人方面，亦爲決定一種制度失敗與成功之要素。僅注意於制度，而不顧及用人問題，則立一法，不久即將弊生；弊生又立一救弊之法以防之，展轉加增，日趨繁縟，結果法制愈密，防閑愈周，而舞弊之技倆，愈將層出而不窮。所謂用人問題，即應注意用人之標準與任用之條件二點。前者宜以材能功績爲標準；後者則指各種任用之條件宜優裕，必如是，始能期其盡職而具勤勞任事之精神。夫國家立法，無取虛文，吾國財政監督制度，今後貴能實施，第欲求其行之有效，實非兼顧制度與用人無濟也。

參 考 書

賈士毅：民國續財政史(四)——各種法規

楊汝梅：近代各國審計制度



460

2

1

0885

