

李權時著

中國經濟
學社叢書

財 政 學 原 理 下 卷

商務印書館發行

財政學原理目次

下卷

第四編 歲入論

第一章 歲入的沿革……………二九七

第一節 歲入的意義……………二九七

第二節 歲入的沿革……………二九八

一 歲入與社會環境的關係……………二九九

二 中國歷來歲入的沿革……………二九九

甲田賦的沿革——乙雜收入的沿革

三 泰西各國歲入的沿革……………三二七

第二章 歲入的體系……………三二九

第一節 歲入的分類……………三二九

第二節 公經濟收入與私經濟收入的區別……………三三〇

第三章 公共產業收入……………三二二

第一節 歲入論應否包括公共企業論（即公共企業論應否獨立的問題）……………三三二

第二節 公共財產的收入……………三三四

第三節 公共企業的收入……………三三七

一 公共企業的動機……………三三七

二 公共企業的分類……………三三八

第四節 公共產業收入的術語……………三三九

第四章 稅制概論……………三四一

第一節 規費與特別課賦應否歸入一般稅制問題……………三四一

第二節 租稅的分類……………三四二

第三節 稅制的意義……………三四五

第四節 單一稅制的意義及其理論的沿革……………三四六

第五節	單一稅論的總批評	三五二
第六節	單一稅論的分批評	三五四
第七節	複合稅制之必要及其組織	三五六
第五章	課稅原則概論	二六二
第一節	課稅的次要原則	二六四
一	財政原則	二六四
二	行政原則	二六四
三	經濟原則	二六五
第二節	課稅的首要原則	二六五
一	課稅之依據	二六五
二	課稅之標準	二六六
三	課稅之累進	二六九
四	課稅之區別	二七〇
五	課稅之普遍	二七一

六 課稅之劃一……………三七一

附賽力格子孟教授著二重賦稅與國際財政合作一書之大意……………三七三

第六章 租稅之逃逸轉嫁與歸宿……………二九一

第一節 租稅之逃逸……………二九一

一 逃逸與轉嫁之區別……………二九一

二 人民爲何逃逸租稅……………二九一

三 租稅逃逸的合法的及違法的方式……………二九三

四 租稅逃逸之補救方法……………二九八

第二節 租稅之轉嫁和歸宿……………二九九

一 轉嫁的種類……………四〇〇

二 租稅之前轉單純前轉與複疊前轉……………四〇一

三 租稅之後轉單純後轉與複疊後轉……………四〇二

四 還元是否爲轉嫁之一種之討論……………四〇四

五 租稅之橫轉……………四〇五

六	租稅之化轉·····	四〇五
七	租稅轉嫁一般原則之研究·····	四〇六
八	租稅之歸宿·····	四一一
第七章	租稅之影響·····	四一二
第一節	租稅之影響概說·····	四一三
第二節	狹義的租稅影響·····	四一三
第三節	廣義的（即一般經濟的）租稅影響·····	四一四
一	租稅之生產影響·····	四一四
	（甲）租稅對於人民的工作與儲蓄能力的直接影響——（乙）租稅對於人民的工作與儲蓄願望的直接影響	
	——（丙）租稅對於各業各地的經濟富源撥分的影響	
二	租稅之分配影響·····	四一七
第四節	最廣義的（即一般社會的和一般政治的）租稅影響·····	四一八
一	租稅之社會影響·····	四一八
二	租稅之政治影響·····	四一九

第八章 享益稅論(一)規費類捐稅……………四二〇

第一節 手續費……………四二〇

一 註冊費……………四二二

二 查驗費……………四二八

三 簽證憑照費……………四二九

四 訴訟費……………四二九

五 特許費……………四三二

六 公共建築物及設備使用費……………四三二

第二節 財產移轉稅——契稅……………四三二

第三節 驗契稅……………四三三

第四節 印花稅……………四三四

第九章 享益稅論(二)特別課賦……………四四〇

第一節 特別課賦之意義……………四四〇

第二節	特別課賦徵收之原則	四四〇
第三節	築路徵費辦法舉例	四四一
第十章	享益稅論(二)間接消費稅類	四四五
第一節	關稅或國境稅	四四五
一	關稅之目的	四四五
二	關稅之種類	四四五
甲	出口稅	
(一)	中國徵收出口稅之理由——(二)中國目前出口稅之現情	
乙	進口稅	
(一)	進口稅稅則之種類——(二)中國目前進口稅之現情	
三	中國近年來關稅之實收數	四五二
第二節	內國產銷稅	四五二
一	捲菸統稅	四五三
二	麥粉統稅	四五六
三	棉紗統稅	四五六

四	火柴統稅	四五七
五	水泥統稅	四五七
六	鹽稅	四五七
	甲全國現行鹽稅稅率簡表——乙近年來我國鹽稅收入表	
七	礦產稅	四六七
八	菸酒稅（菸酒公賣費）	四六八
	（甲）洋酒類稅徵收章程概況——（乙）薰菸稅——（丙）啤酒廠稅	
九	錫箔稅	四七一
	第十一章 享益稅論（四）營業稅類	四七二
	第一節 中央營業稅類	四七三
一	船鈔	四七三
二	菸酒牌照稅	四七四
三	交易所稅	四七六
四	銀行兌換券發行稅	四七七

第二節	地方營業稅類·····	四七八
一	省縣營業稅類·····	四七八
	甲屠宰稅——乙牙帖捐稅——丙當舖捐稅——丁廣告捐——戊一般營業稅	
二	直轄市營業稅類·····	四八〇
	甲車捐——乙船捐——丙渡船捐——丁划船捐——戊廣告捐——己貨菜攤捐——庚菜蔬執照捐——辛遊藝	
	戲劇捐——壬茶館捐——癸電氣營業稅——子屠宰稅——丑牙帖捐稅	
第十一章	享益稅論(五)一般營業稅·····	四八六
第一節	一般營業稅在國地稅收劃分系統中的地位·····	四八六
第二節	各國營業稅概況·····	四八七
	甲日本營業稅概況——乙德國營業稅概況——丙法國營業稅概況——丁蘇俄營業稅概況	
第三節	法國式販賣稅的沿革·····	四九四
第四節	法國式販賣稅的優劣·····	四九八
第五節	營業稅稅率標準·····	五〇二
第六節	民二十年夏吾國各省市營業稅範圍標準及稅率草案一覽·····	五〇三
第七節	目前吾國各省市營業稅稅率舉例·····	五一三

第十三章 能力稅論(一)所得稅類……………五一九

第一節 所得稅之種類……………五一九

第二節 我國採行所得稅之企圖(十六年夏之公務員所得捐條例)……………五二一

一 二十年之銀行業收益稅法……………五二三

二 十八年之所得稅條例草案……………五二三

第十四章 能力稅論(二)財產稅類(一)遺產稅……………五二八

第一節 遺產稅理論……………五二八

一 何謂遺產稅……………五二八

二 遺產稅的性質……………五二九

三 遺產稅理論史略……………五二九

四 遺產稅之各種理論……………五三四

(一)遺產課稅的法律說——(二)遺產課稅的享益說——(三)遺產課稅的追稅說——(四)遺產課稅的能力說

——(五)遺產課稅的均富說

五	反對遺產稅者的理論·····	五四五
第二節	我國近年來對於遺產稅之籌擬·····	五四六
第十五章	能力稅論(一)財產稅類(二)土地稅·····	五五〇
第一節	土地的分類與其課稅的關係·····	五五〇
第二節	各省田賦正附稅概況及其減輕附稅計劃·····	五五六
第三節	土地法內所規定的土地稅·····	五六五
一	地價稅·····	五六六
二	土地增值稅·····	五六六
三	土地改良物稅·····	五六八
第十六章	能力稅論(三)直接消費稅類·····	五六九
一	使用物稅·····	五六九
二	使用人稅·····	五六九
三	享樂行爲稅·····	五七〇

第五編 公債論(包括戰時財政論)

第一章 公債概論……………五七一

- 一 公債論的意義……………五七一
- 二 公債的意義……………五七一
- 三 「出超」或收支不適合的原因……………五七二
- 四 公債與私債之區別……………五七三
- 五 公債成立之條件……………五七四
- 六 公債之種類……………五七四
 - (一)國內公債與國外公債
 - 外債之利弊——內債之利弊
 - (二)有擔保公債與無擔保公債——(三)強制公債與任意公債——(四)短期公債與長期公債
 - 獎券係租稅乎抑係公債乎——獎券果應絕對禁止乎——近世各國獎券現狀
 - (五)國債與地方債
- 七 公債之發行價格及利息……………五八二

八	公債發行時之其他幾個問題·····	五八四
九	公債之償還·····	五八五
	(一)公債掉換之條件——(二)公債實還之方法	
	甲歲計盈餘償還法——乙定額償還法——丙指定收入償還法——丁減債基金法	
十	公債之抵賴·····	五八七
第二章	我國公債之現狀·····	五八九
第一節	我國內債之現狀·····	五八九
一	一般內國公債之現狀·····	五八九
	甲無確實擔保者——乙有確實擔保者	
二	特種內國公債之現狀·····	五九二
	甲北京政府交通部所發行者——乙國民政府鐵道部及建設委員會所發行者	
三	地方公債之現狀·····	五九四
第二節	我國外債之現狀·····	六〇一
一	財政部經營有確實擔保之主要外債(包括庚子賠款)·····	六〇一
二	財政部經營無確實擔保之主要外債·····	六〇四

三	鐵道部經營之主要外債	六〇四
四	交通部經營之主要外債	六〇五

第二章 戰時財政……………六〇七

一	何謂戰時財政……………	六〇七
二	戰時財政研究之必要……………	六〇七
三	作戰經費籌措之方法……………	六〇七
四	募集戰債與加徵戰稅孰重……………	六〇八
五	加徵戰稅的內容怎樣……………	六〇九

財政學原理

下卷

第四編 歲入論（一名公共收入論）

第一章 歲入的沿革

第一節 歲入的意義

在未討論歲入的意義之前，我們對於歲入論的名稱，不妨先行討論決定一下。此處之所謂歲入（annual income or receipts），並不是廣義的指任何個人或機關每年的所得或進款而言，乃是狹義的指公家或政府每年的所入或收入而言。這樣，所以歲入就是公共收入，而歲入論就是公共收入論。歲入英文叫做 public income 或 revenue，德文叫做 öffentliche Einnahme，法文叫做 revenus publics。著者嫌「公共」二字之太含混，而「公共收入」的意義實在是僅指「公家」或「政府」的收入而言，所以擬以「歲入」二字來替代「公共收入」四字；好在「歲入」二字在中國古書上是常見的，而其意義似亦僅限於公家或政府的每歲收入。著者以為中國有了這樣簡單明瞭的好名詞而棄置不用，實在是很可惜的；況且「公共收入」這個名詞，是直譯英、德、法文

而來的，終覺牠是土俗得很，不如「歲入」二字之簡單明瞭而又文雅。

名已正了，然則歲入的意義到底是什麼呢？歲入就是任何一個政府或政治團體的以貨幣數額來表顯的種種滿足其慾望的手段之總稱。至於歲入爲什麼一定要拿貨幣來做標準的理由，已詳本書上卷第二編第一章第一節（面六九——七〇），茲不贅。這樣，舉凡實物收入與勞役收入之不折價者，嚴格言之，都不是歲入。

此處尙有一點，似不得不申明者，就是「歲入」二字似亦可作英文 *public receipts* 解。原來 *public receipts* 的含義是要比 *public revenue* 爲廣：前者可以包括後者，而後者不過是前者的一部分；後者是僅指各種正規收入（*regular income*）如官業盈餘，規費，租稅等而言，而前者則是兼指非正規收入（*irregular income*）如公債募集，公產變賣，及不兌換紙幣之發行等而言。（註一）這是就歲入的廣義而言。若就歲入的狹義而言，那末公債募集及不兌換紙幣之發行等，究竟應歸入公債論內討論，不在歲入論範圍之內也。至公產變賣的收入，似不妨列入歲入論內討論耳。

（註一）“The chief elements included in the conception of public receipt, but excluded from that of public revenue, are receipts from public borrowings and from the sale of public assets, such as war stores, and paper money newly printed and delivered from the public printing press” (H. Dalton, *Principles of Public Finance*, p. 25)

第二節 歲入的沿革

一、歲入與社會環境的關係 一個政府歲入的變遷，常視其所處社會進化階段以爲斷：神道設教時代，有神

道設教時代 *Theocracy* 的歲入制度；貴族專制時代，有貴族專制時代 *Aristocracy* 的歲入制度；德謨克拉西時代，有德謨克拉西時代 *Democracy* 的歲入制度；農業為主時代，有農業時代的歲入制度；工商業為主時代，有工商業時代的歲入制度。以下請略述我國及泰西各國歲入的沿革。

二、中國歷來歲入的沿革 我國向來是以農立國的，所以歷代的歲入也就以田賦爲大宗。茲特分田賦與雜收入二目，述其沿革如下：

甲、田賦的沿革

（一）夏代的田賦 堯遭洪水，天下分絕，乃命禹平水土，別九州，卽冀州、兗州、青州、徐州、揚州、荊州、豫州、梁州及雍州是也。九州的土壤，上下各有不同，定墾者計九百十萬八千零二十頃。又因其地有廣狹，民有多寡，其賦稅所入的總數，亦自有不同，不可以其田之高下爲標準也，所以僅計其所入的總數，而爲多寡的比較，遂分爲九等或三等九次。卽如冀州之賦比其他八州爲多，故爲上上等；兗州之賦比其他八州爲少，故爲下下等。此種別壤成賦以求民力負擔之平均的賦法，謂之貢；蓋以一夫授田五十畝，而每夫拿五畝的收穫以爲貢也。其賦率爲土地收益的百分之十。

以上所述爲夏代井田時代的土地稅，其實如果我們叫牠是地租，是也可以的，因爲土地是公有，而非私有也。至納稅的中介，當然是實物，如米粟之類是也。茲把禹貢表列之於下，以資參考：（表內貢品一項係指列國諸侯之封地的進貢土產而言）

禹貢表

州	別	土地別	賦別	貢	品
冀	州	白壤田中中	上上錯		
兗	州	黑壤田中下	貞	厥貢漆絲，厥篚織文。	
青	州	白墳田上下	中上	厥貢鹽絺，海物惟錯，岱畎絲枲，鈇松怪石，厥篚檠絲。	
徐	州	赤埴墳田上中	中中	厥貢惟土五色，泗濱浮磬，淮夷蠙珠暨魚，厥篚玄纁綺。	
揚	州	塗泥田下下	下上錯	厥貢惟金三品，璫珉珠璣，齒革羽毛惟木，厥篚織貝，厥包匭柚馬貢。	
荆	州	塗泥田下中	上下	厥貢羽毛齒革，惟金三品，柶楛栝柏，磬砮磬丹，惟箇錡楛，三邦底貢厥名，包匭菁茅，厥篚玄纁機組，九江納錫大龜。	
豫	州	惟壤下土墳壙田中上	錯上中	厥貢漆枲絺紵，厥篚織纈，錫貢磬錯。	
梁	州	青黎田下上	下中三錯	厥貢璆鐵銀鏤磬磬，熊羆狐狸織皮。	
雍	州	黃壤田上上	中下	厥貢惟球琳琅玕。	

(二) 商代的田賦 商代的田賦或地租是與夏代大同小異的。孟子謂「夏后氏五十而貢，殷人七十而助，周人百畝而徹。」可知夏代的井田制是一夫授田五十畝，以五畝或什一之收穫爲貢；殷代是一夫授田七十畝，以七畝或什一的收穫爲助；周代是一夫授田一百畝，以十畝或什一的收穫爲徹。借民力以助上者曰助，就上取於民者曰徹。

(三) 周代的田賦 中國以農立國，田賦爲國用之主體。周代計口授田，人得百畝，百畝之賦，卽一夫之稅。賦之

種類詳於天官太宰以九賦斂財賄：(一)曰邦中之賦，即以廛里任國中之地，以場圃任園地之賦也；(二)曰四郊之賦，即以宅田、士田、賈田、任近郊之地，以官田、牛田、賞田、牧田、任遠郊之地之賦也；(三)曰邦甸之賦，即以公邑之田任甸地之賦也；(四)曰家削之賦，即以家邑之田任稍地之賦也；(五)曰邦縣之賦，即以小都之田任縣地之賦也；(六)曰邦都之賦，即以大都之田任疆地之賦也；(七)曰山澤之賦，即漆林之徵也。凡任士起稅，國宅無徵，以其非種植可以收益之地，故免稅。此外稅率各有等差：國中什一使自賦，近郊之賦適合什一；其輕於什一者，則為園廛二十而一；其重於什一者，則為遠郊二十而三，甸稍縣都之十二，和漆林之徵之二十而五。茲把太宰九賦中的土地率列表於下：(按鄭注，邦中在城郭者，四郊去國百里，邦甸二百里，家削三百里，邦縣四百里，邦都五百里。又宅田係農夫城宅之田，士田、士人之子之田，賈田、賈人之子之田，官田、庶人在官其家所受之田，牛田、牧田，牛人牧人其家所受之田，賞田、君上賞賜之田。)

周代田賦稅率表

無	徵	無	徵
邦中之賦	廛里任國中之地	園廛二十而一	國宅無徵
四郊之賦	場圃任園地	十一	
	宅田、士田、賈田、任近郊之地	二十而三	
	官田、牛田、賞田、牧田、任遠郊之地	無過十二	
邦甸之賦	公邑之田任甸地		

家削之賦	家邑之田任稍地	無過十二
邦縣之賦	小都之田任縣地	無過十二
邦都之賦	大都之田任疆地	無過十二
山澤之賦	漆林之徵	二十而五

(四)春秋戰國時代的田賦 中國古代井田制度的破壞，蓋始自晚周春秋戰國時代。茲請約略述該時代的田賦於下：

(甲)魯宣公十五年初稅畝 周時尚沿殷之助法和夏之貢法，蓋有周遂人治野，於是近郊鄉遂與野外都鄙，畝法不無稍異，溝洫亦有專司；鄉遂之田用貢法，十夫有溝；都鄙之田用助法，八家同井；耕則通力合作，收則計畝而分；皆與夏殷略有損益，故謂之徹。所以周初猶藉民力以耕公田，耕者助而不稅。魯宣公十五年復稅其私田，加人民以法外之負擔。蓋宣公年無恩信於民，民不肯盡力於公田，乃不得不就私田之善畝好穀者稅取之，以資補償。經書初者，蓋太息井田之制從此始亂也。履霜墜冰，其醞釀當然亦非一朝一夕矣。

(乙)魯成公元年作邱甲 作邱甲者，使一邱十六井之民，出六十四井一甸之甲士，是其軍賦四倍於前也，則井田制之爲告朔餼羊，更可知矣。

(丙)魯昭公四年，鄭子產作邱賦 作邱賦者，謂子產於軍賦外，別賦其田也，猶魯宣公之稅畝。

(丁)魯哀公十二年用田賦 公羊傳何休注云：田謂一井之田，賦者斂取其財也，言用田賦者，若今漢家斂

民錢以田爲率矣。稅民公田不過什一，軍賦十井不過一乘，哀公外募強兵，空盡國儲，故復用田賦。

(戊)秦孝公十二年，初爲賦，廢井田，開阡陌。秦孝公用商鞅，鞅以三晉地狹人貧，秦地廣人寡，故草不盡墾，地利不盡出，乃誘三晉之人，利其田宅，使務農於內，而使秦人應敵於外。鞅廢井田，開阡陌，任三晉之人所耕，不限多少，並得自爲買賣。至是，三代計口授田之制，破壞無餘；而天下之土地，向之公於國家者，至此轉爲私人之永業矣；國中田賦，向之爲什一助籍者，至此乃視民力地利而有厚薄之率矣；唐虞以來數千年田制稅法，至此乃作一大結束，告一大段落，而秦漢以迄今茲之田制稅法，至此開一新紀元，成一新紀錄。

(五)秦代的田賦 秦孝公時土地已得自由買賣，民田多者以千畝爲畔，賦斂厚薄，均無可據。始皇三十一年，乃使黔首（卽百姓）自實田，遂益開兼併之風。秦時田稅之外，加以口賦，稅取三分之二，民服三月之力，鹽鐵之利二十倍於古。貧民或耕豪民之田，其墾田之數，世紀亦莫能舉，蓋秦併天下，丁壯傷亡過半，存者亦苦於征戍，士田日卽荒蕪矣。

(六)漢代的田賦

(甲)西漢的田賦（新莽附） 漢高入關，約法省禁，善矣，而田制一仍秦舊，富者田連阡陌，貧者無立錐之地。故董仲舒有限民田之請，武帝不用。成帝時，師丹又請限制，議覆主侯王公主列侯，及關內侯吏民名田，皆無過三十頃，復以事不用。王莽篡位，更名天下田曰王田，奴婢曰私屬，皆不得買賣，其男口不過八，而田滿一井者，分餘田與九族鄉黨。犯令法至死。至田賦稅率，高祖時爲十五稅一，景帝時爲三十稅一，武帝時亦三十稅一（惟因征

討匈奴閩粵，賦斂繁多，昭帝時亦三十稅一，與民休息，令民得以律占租，（此即按法律納稅之意，原來武帝時有所謂擅賦者，都是律外徵取，今始復舊，按律徵之）宣帝以後，亦為三十稅一。

此外西漢之田賦，似又可以包括專供天子私用的山澤園池之稅，王莽的山澤衆物出產稅，和海丞主管的海稅或海產稅，以築倉治船利漕運。

（乙）東漢的田賦 光武中興，與民休息，節儉比於孝文，其財政的特點為節流政策，故田賦稅率仍能維持三十稅一的成法。其時因穀貴錢賤，尙書張林請盡封錢，一以布帛為租，以通天下之用，乃下詔以布帛為租。桓帝延熹八年，令郡國有田者，畝稅斂錢，畝抽十錢，此乃出於常賦三十稅一之外者，今之所謂稅錢自此始。此外又有所謂修宮錢者，蓋靈帝欲鑄銅人，以國用不足，乃詔調民田，畝稅十錢。

（丙）三國的田賦 魏武定鄴都，令收田租畝粟四升，戶絹二疋，綿二斤，餘皆不得擅興。

（七）晉代的田賦（南北朝附）

（甲）西晉的田賦 西晉田制，計人授畝，上師三代井田經界之遺法，下啓唐朝永業口分之先例，而一變兩漢三十稅一的成規，故其田賦有特點在焉。其授田之制，為男子一人占田七十畝，女子三十畝，其外丁男課田五十畝，丁女（女子之任力役者）二十畝，次丁男半之，女則不課。男女年十六以上至六十為正丁；年十五以下至十三，六十一以上至六十五為次丁。丁男之戶，歲輸絹三疋，綿三斤；女及次丁為戶者半輸；諸邊郡或三分之二，遠者三分之一；夷人輸寶布，戶一疋，遠者或一丈；遠夷不課田者，輸義米戶三斛，遠者五斗，極遠者輸算錢，人二十八文。

以上所述似爲西晉戶調之式；至田租晉書未詳，當仍沿魏代畝粟四升之制。其實西晉只有戶調而無田租，非無田租也。蓋其時官吏無祿，分田以爲祿。其官品第一至於第九，皆以貴賤占田：品第一者占五十頃，每下一品則減五頃，至第九品則爲十頃。其田之租，必由占田之官徵收，以爲祿養，國家不取也。觀於晉元帝督課農功，詔二千石長吏，以入穀多少爲殿最，可知田稅爲官吏所收矣。

(乙)南朝東晉的田賦 自從漢代亡了之後，三國鼎立，人民死於兵革之餘，天下皆成曠土。晉平吳，未及富盛，天下又大亂。當時天下之田，既不在官，亦不在民；官的則無收管，民的則亦無簿籍契卷，但隨力之所能及而耕之。至當時軍國所需雜物，乃隨土所出，臨時折課市取，並無恆法定令。列州郡縣，制其任土所出以爲徵賦。其無貫之人，不樂州郡編戶者爲浮浪人，任土所出，酌量捐輸，無有定額，謂之樂輸。凡王公貴人之佃食客，皆無課役。其課丁男調布絹各二丈，綿八兩，絲三兩，祿絹八尺，祿綿三兩二分，租米五石，祿米二石。丁女並半之。男女年十六以上至六十爲丁；男年十六亦半課，年十八正課，六十六免課；女以嫁爲丁，在室年二十乃爲丁。每歲役不過二十日，其田畝稅米二斗。

成帝五年，始度百姓田，取十分之一，率畝稅米三升。其稅雖納之於百姓，國家必轉徵之於長官。哀帝減田租，畝收二升。武帝二年，除度定田收租之制，王公以下，口稅三斛，惟蠲在身之役。八年，又增稅米，口五石。是田租不以畝計，而以官吏之口計矣。武帝五年，制天下人戶，歲輸布四尺。

(丙)北魏的田賦 孝文之世，太和十年，令凡民調，一夫一婦，帛一疋，粟一石；民年十五以上未娶者，四人出

一夫一婦之調；奴任耕、婢任績者，八口當未娶者四；耕牛二十頭當奴婢八。其麻布之鄉，一夫一婦，布一疋；下至牛，以此爲降，卽年十五以上未娶者四人出布一疋，奴婢八口出布一疋，和牛二十頭出布一疋是。大率十疋中，五疋爲公調，二疋爲調外費，三疋爲內外百官俸。延興四年，詔州郡人十丁取一以充行戶，收租五十石以備軍糧。

孝明之世，孝昌二年，稅京師田租畝五升；借貸耕田者，畝一斗。自正光後，國用不足，乃先折天下六年租調而徵之，百姓怨苦。

莊帝之世，因貧富爲租輸三等九品之制，千里內納粟，千里外納米，上三品戶入京師，中三品戶入他州，下三品戶入本州。

(丁)北齊的田賦 北齊的受田令或均田，仍依北魏舊規，(男夫十五以上，受露田四十畝，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，諸桑田皆爲代業，身終不還。)每年十月，普令轉授，成丁而授，老而退，不聽賣易。武成帝河清三年，一夫受露田八十畝，婦人四十畝；男子率以十八受田，輸租調，二十充兵，六十免力役，六十六退田，免租調。凡田租有二：一曰墾租，所以送臺；二曰義租，所以納郡，備水旱。調一牀爲絹一疋及綿八兩，凡十斤綿中折一斤作絲；未娶者輸半牀。租一牀(絹一戶也)爲墾租二石和義租二斗；未娶者亦輸半牀。奴婢各准良人之半。牛調二尺，墾租一斗，義米五升。租入臺者，五百里內輸粟，五百里外輸米；入州鎮者輸粟；人欲輸錢者，准上絹收錢。

(戊)北周的田賦 宇文霸政之初，創置六官司，均掌田里之政令。凡人口十以上宅五畝，口七以上宅四畝，

口五以上宅三畝，口五以下宅二畝，有室者田百四十畝，丁者田百畝。司賦掌均賦之政令，凡人自十八至六十四，與輕疾者皆賦之；有室者歲絹一疋，綿八兩，粟五斛；丁者半之；其非桑土，有室者布一疋，麻十斤，丁者又半之；豐年全賦，中年半之，下年三之，艱凶札，則不徵。

(八) 隋代的田賦 文帝令自諸王以下至都督，皆給永業田，各有差；多者至一百頃，少者至四十畝；其丁男中男，永業露田，皆從後齊之制，並課樹以桑榆及棗；其田宅，率三口給一畝，奴婢則五口給一畝；京官又給職分田，一品給田五頃，每品以五十畝爲差，至九品爲一頃；外官亦各有職分田，又給公廩公田，以供公用。其課民之制，凡丁男一牀，租粟三石，桑田調以絹絕，麻土調以布絹，絕以疋，加綿三兩；布以端，加麻三斤；單丁及僕隸各半之；未受田者皆不課；有品爵及孝子順孫義夫節婦，並免課役。開皇三年，詔減調絹一疋爲二丈。文帝勤政愛民，庫藏殷富，故賦稅極爲簡單，三代以下，能行田賦單一稅制者，惟隋代而已。而亦不免如秦代之二世而亡，天下事有時固亦不能以因果律論之也。

(九) 唐代的田賦 唐承隋制，亦專以田賦爲正賦，其法約可截分爲兩大時期；前期爲租庸調制，後期爲兩稅制。高祖武德七年，定男子十八以上，給田一頃，廢疾篤疾給四十畝，寡妻妾三十畝，若爲戶者加二十畝，皆以二十畝田爲永業，其餘爲口分。永業之田，樹以榆桑棗及所宜之木。田多可以足其人者爲寬鄉，田少者爲狹鄉；狹鄉授田減寬鄉之半。其地有厚薄，歲一易者倍授之；寬鄉三易者不倍授；授工商者，寬鄉減半，狹鄉不給。凡庶人徙鄉，及貧無以葬者，得賣世業田；自狹徙寬鄉者，並得賣口分田。已賣者不復授。死者，收其田，以授無田者。凡收授皆以歲十月。授田

先及貧與有課役者。凡田，鄉有餘以給比鄉，縣有餘以給比縣，州有餘以給比州。這是唐代授田之法。以田屬丁，因丁立戶，於是租庸調之制乃成立。

所謂租者，就是武德七年，定均田賦稅，凡授田者，丁歲輸粟二斛，稻二斛之謂也。（按武德二年，每丁租二石，絹二疋，綿三兩，此外不得橫斂。七年，始定租庸調制。）

所謂庸者，就是用人之力，歲二十日，閏加二日，不役者日爲絹三尺之謂也。有事而加役二十五日者免調，加役三十日者租調皆免，通正役不過五十日。

所謂調者，就是丁隨鄉所出，歲輸絹二疋，綾絕二丈，布加五之一，綿三兩，輸布者麻三斤之謂也。

此外若嶺南諸州則稅米，上戶一石二斗，次戶八斗，下戶六斗；夷獠之戶皆從半輸；蕃人內附者，上戶丁稅錢十文，次戶五文，下戶免之；蕃人內附經過二年者，上戶丁輸羊二口，次戶一口，下戶三戶合一口。

凡水旱蟲蝗爲災，十分損四以上免租，損六以上免租調，損七以上課役俱免。

上述租庸調很有秩序的稅法，似乎可以持之永久而不敝，不意自武后亂國以來，民避徭役，逃亡者多，田地轉移於豪戶，官不收授。玄宗開元時，監察御史宇文融獻策，括（搜求也）籍外羨田，逃戶自占者給復（給復謂免賦役也）五年，每丁稅錢千五百。諸道所括，得客戶八十餘萬，田亦稱是，但不免有以正田爲羨，編戶爲客之弊。

代宗大歷元年，詔天下一畝苗稅錢十五，因國用急，不及秋方青苗卽徵之，故號青苗錢。又有地頭錢，畝二十文，統稱青苗錢。又詔上都秋稅分二等，上等畝稅一斗，下等畝稅六升，荒田畝稅二升。五年定法，夏上田畝稅六升，下田

畝稅四升，秋上田畝稅五升，下田畝稅三升，荒田仍舊，青苗錢畝加一倍，卽畝稅錢三十文，而地頭錢不在焉。於是畝定稅，不問丁戶，租庸調舊制幾告壽終，而夏秋兩稅制已肇其端了。

德宗建中元年，楊炎爲相，作兩稅法。其法：夏輸無過六月，秋輸無過十一月。置兩稅使以總之。凡百役之費，先度其數，而賦於人，量出制入。戶無主客，以現居爲簿。人無丁中，（唐制民始生爲黃，四歲爲小，十六爲中，二十一爲丁，六十爲老）以貧富爲差。不居處而行商者，在所州縣稅三十之一，度所取與居者均使無僥利。其租庸雜徭悉省，而丁額不廢。其田畝之稅，以大歷十四年墾田之數爲定，而均收之，遣黜陟使按諸道丁產等級，免鰥寡惻獨不濟者，有敢加斂者以枉法論。史稱其時歲斂錢二千五十餘萬緡，米四百萬斛以供外，錢九百五十餘萬緡，米千六百餘萬斛以供京師，天下便之。貞元四年，詔天下兩稅，審等第高下，三年一定戶。初建中三年，詔天下稅錢，每緡增二百，蓋其時朱滔、王武俊、田悅合從而叛，國用不給，淮南節度使陳少游增其本道稅錢，因詔天下皆增之也。貞元八年，劍南節度使韋皋，又增稅十二，以增給官吏。

憲宗時分天下之賦以爲三：（一）曰上供，（二）曰送使，（三）曰留州。

茲把唐代賦法表列於下，以資醒目：

甲、太宗之世（一）正賦凡三品，卽租、庸、調是。

（二）嶺南夷獠蕃稅法三等，卽租米、稅錢、輸羊是。

乙、玄宗之世 例外之稅法，卽括地、青苗錢及地頭錢是。

丙、德宗之世 兩稅法，卽夏輸六月，及秋輸十一月是。

丁、憲宗之世 分天下之賦以爲三，卽上供、送使及留州是。

(十) 五代的田賦

(甲) 梁之賦役 梁祖初興，置租庸使，領天下錢穀，廢戶部度支鹽鐵之官。勵以耕桑，薄其租賦，士雖苦戰，民則樂輸，故二紀之間，俄成霸業。末年，頻與唐莊宗對壘河上，河南之民，雖困於輦運，亦未至流亡，蓋賦斂輕，而田園可戀也。

(乙) 唐之賦役 莊宗初，除百姓田租。同光三年，敕魏府小菘豆稅畝減放三升；是年冬，依李琪奏，不以折納爲事，一切以本色輸官，不以紐配加名，止以正稅加賦。四年，敕河南尹預借夏秋稅，民不聊生。明宗元年，敕應納夏秋稅減每斗一升之省耗，祇納正稅數。三年，敕三京鄴都諸道州府縣村人戶，自今年七月後，於夏秋田苗上，每畝納麴錢五文。長興元年，敕例人戶秋苗一畝，放麴錢三文，只徵二人。二年，詔人戶每田畝納農器錢一文五分。三年十二月，依三司奏，天下所納斛斗及錢，除支贍外，依時估折納綾羅絹帛。

(丙) 晉之賦役 天福四年，敕應諸道節度使，不得擅加賦役。及於縣邑，別立監徵，所納田租，委人戶自量自概。

(丁) 漢之賦役 漢隱帝時，三司使王章聚斂刻急。舊制，田稅每斛更輸二斗，謂之省鼠耗；章至，始令更輸二斗，謂之省耗；舊錢出入，皆以八十爲陌，章始令入者八十，出者七十，謂之省陌。

(戊)周之賦役 太祖廣順二年，敕民間每歲所收牛皮三分減二，計田十頃，稅取一皮，餘聽民自用及買賣，惟禁賣於鄰國。先是兵興以來，禁民私賣牛皮，悉令輸國受值，唐有司止償以鹽，晉並鹽不給。漢法，犯牛皮一寸抵死。至是均於田畝，公私便之。世宗三年，宣三司指揮諸道州府，今後夏稅以六月一日起徵，秋稅以十月一日起徵，永爲定例。五年，賜諸道均田圖，十月，命左散騎常侍艾穎等三十四人，使諸州檢定民租。

(十一)宋代的田賦（南宋遼金附）

(甲)北宋的田賦 北宋採授田之制，其歲賦亦沿唐制，仍用兩稅，其類有五：(一)曰官田之賦（官莊、屯田、營田是），(二)曰民田之賦（人民所有業是），(三)曰城郭之賦（宅稅地稅是），(四)曰丁口之賦（人民歲輸身丁錢米是），(五)曰雜變之賦（牛革蠶鹽之類是）。歲賦之物，其類有四：曰穀，曰帛，曰金鐵，曰物產。穀之品七：曰粟，曰稻，曰麥，曰黍，曰稷，曰菽，曰雜子。帛之品十：曰羅，曰綾，曰絹，曰紗，曰縹，曰紬，曰雜折，曰絲線，曰綿布，曰葛。金鐵之品四：曰金，曰銀，曰鐵，曰銅。鐵錢是。物產之品六：一曰六畜，二曰齒革翎毛，三曰茶鹽，四曰竹木麻草芻菜，五曰果藥油紙薪炭漆臘，六曰雜物。歲輸本有常處，以有餘補不足，而移此輸彼，移近輸遠者謂之支移。歲入本有常物，因一時所須，變而取之，使其值輕重相當，以相折算者謂之折變。此法爲後世折色之所本。而其輸之遲速，視收成早暮而寬爲之期，夏稅可延至十月，秋稅可延至明年二年，所以舒民力也。此其制較唐制爲特別寬大也。

(乙)南宋的田賦 高宗建炎元年五月，詔二稅並依舊法，凡百姓欠租闕賦，悉蠲之。光宗紹熙元年，從臣僚言，詔州郡凡多取而多折者，重置於罰。時楊萬里奏：「民輸粟於官，謂之苗，舊以一斛輸一斛者，今以二斛輸一斛

矣。輸帛於官謂之稅，舊以正絹爲稅絹，今正絹外有和買矣。舊和買官給其值，今無之，又以絹估值而倍折其錢矣。舊畝稅一錢，輸免役一錢，今歲增其額，不知所止矣。既一倍其粟，數倍其帛，又數倍其錢，而又有月椿錢，（高宗時，以軍務方殷，令每路計月椿辦大軍錢物，後遂徵收月椿錢）板帳錢，（亦軍興後所創立，其額太重，州縣苦於給辦）不知幾倍於祖宗之舊，又幾倍於漢唐之制乎。此猶東南之賦可知也。至於蜀賦之額外無名者，不可得而知。云云。豫借始於建炎四年。自此姦胥豪戶，每藉豫借以侵漁百姓，嘉定五年，始禁止之。又建炎二年初，令諸州通判印賣田宅契紙，自此民間爭田，執白契者勿用。又凡嫁資遺囑，及民間葬地，皆令投契納稅，一歲中得錢四百六十七萬餘引。

（丙）遼的田賦 遼用屯田制，太平七年，詔諸屯田，在官斛粟，不可擅貸，在屯者力耕公田，不輸賦稅。

（丁）金的田賦 金亦採屯田制，其田租法與遼同。

（十二）元代的田賦 元代的賦斂，以唐爲法，內郡有丁稅，有地稅，即租庸調也；江南有秋稅，有夏稅，即兩稅也。丁稅地稅，太宗八年，始定科徵之法，令諸路驗民戶成丁之數，每丁歲科粟一石，驅丁五升，新戶丁驅各半之，老幼不與。其間有耕種，或驗其牛具之數，或驗其土地之等級焉。地稅上田每畝三升，中田二升半，下田二升。水田每畝五升。丁稅少而地稅多者則納地稅，地稅少而丁稅多者則納丁稅。工匠僧道驗地，官吏商賈驗丁。世祖至元十七年，重定諸科徵例，全科戶丁稅，每丁粟三石，驅丁一石。地稅每畝粟三升。減半科戶丁稅，每丁粟一石。新收交參戶，第一年五斗，第二年一石，第三年一石二斗五升，第四年一石五斗，第五年一石七斗五升，第六年入丁稅協濟戶，丁稅每丁粟

一石，地稅每畝粟三升。隨路近倉輸粟，遠倉每粟一石，折納輕齋鈔二兩。富戶輸遠倉，下戶輸近倉，每石帶納鼠耗三升，分例四升。輸納之期，分爲三限，初限十月，中限十一月，末限十二月。

夏稅秋稅 初世祖平宋時，除江東浙西，其餘獨徵秋稅而已。至元十九年，用姚元之請，依宋舊制，折輸綿絹雜物，又令輸米三分之一，餘並入鈔以折焉，以七百萬錠爲率，歲得羨餘鈔十四萬錠。其輸米者，只用宋斗斛，蓋以宋一石當元七斗故也。至成宗元貞二年，始定徵江南夏稅之制，於是秋稅只命輸租，夏租則輸以木棉布絹絲綿等物。其所輸之數，視量以爲差。糧一石，或輸錢三貫二貫一貫，或一貫五百文，一貫七百文。諸路皆因地利之宜，人民之衆，約中數取之。其折輸之物，各隨時估高下以爲值，獨湖廣異，是每石計三貫四錢之上云。

絲料包銀 元時科差或賦役之名有二：曰絲料，曰包銀，各驗其戶之上下而科焉。絲料之法，太宗八年始行之，每二夫出絲一斤，並隨路絲線顏色輸於官；五戶出絲一斤，並隨路絲線顏色輸於本位。包銀之法，憲宗五年始定之。初議民科納包銀六兩，至是始徵四兩，二兩輸銀，二兩折收顏色等物。此外又有俸鈔之科，其法亦以戶之高下爲等。於是以合科之數，作大門攤，分爲三限輸納。被災之地，聽輸納他物焉，其物各以時估爲則。凡儒士及軍站僧道等戶，皆不與。

(十三)明代的田賦 田制及魚鱗冊 土地之制凡二等：曰官田，曰民田。初官田皆宋元時入官田地，厥後有還官田，沒官田，斷入官田，學田，皇莊，牧馬，草場，城墻，首宿地，牲地，園林墳地，公占隙地，諸王公主勳戚大臣內監寺觀賜乞莊田，百官職田，邊臣養廉田，軍民商屯田，通謂之官田。其餘爲民田。洪武二十年，命國子生武淳等，分行州縣，隨

糧定區。區設糧長四人，度量田畝方圓，次以字號，悉書主名及田之丈尺，編類爲冊，狀如魚鱗，號曰魚鱗圖冊。先是，詔天下編黃冊，以戶爲主，詳具舊管，新收，開除，實在之數。而魚鱗圖冊以土田爲主，諸原阪，墳衍，下隰，沃瘠，沙鹵之別，畢具。魚鱗冊爲經，土田之訟質焉。黃冊爲緯，賦役之法定焉。凡質賣田土，備書稅糧科則，官爲籍記之，毋令產去稅存，以爲民害。

賦役法沿革 太祖爲吳王，賦稅十取一，役法計田出夫。縣分上中下三等，以賦十萬六萬三萬石下爲差。府亦分三等，以賦二十萬石上下十萬石下爲差。卽位之初，定賦役法，一以黃冊爲準。冊有丁有田，丁有役，田有租。租有二：曰夏稅，曰秋糧，凡二等。夏稅毋過八月，秋糧毋過明年二月。丁亦有二：曰成丁，曰未成丁，凡二等。民始生籍，其名曰未成丁，年十六曰成丁；成丁而役，六十而免。役曰里甲，曰均徭，曰雜泛，凡三等。以戶計曰甲役，以丁計曰徭役。上命非時曰雜役。皆有力役，有僱役。府州縣驗冊，丁口多寡，資產厚薄，以均適其力。至兩稅之制，仍沿唐法，惟洪武弘治，本色折色，名目有不同。至萬曆時，小有所增損，大略以米麥爲主，而絲絹與鈔次之。夏稅之米，惟江西、湖廣、廣東、廣西；麥菽惟貴州；農桑絲徧天下，惟不及川、廣、雲、貴；餘各視其地產。太祖初立國，卽下令，凡民田五畝至十畝者，栽桑麻木棉各半畝，十畝以上倍之。麻畝徵八兩，木棉畝四兩。栽桑以四年起科，不種桑，出絹一匹；不種麻及木棉，出麻布棉布各一疋，此農桑絲絹所由起也。官田畝稅五升三合，民田減二升，沒官田一斗二升，惟蘇、松、嘉、湖稅獨重，有畝稅二三斗者，以太祖怒其地人民爲張士誠守也。洪武九年，令天下稅糧，以銀鈔錢絹代輸；銀一兩，錢千文，鈔十貫，皆折輸米一石；小麥則減值十之二；棉苧一疋，折米六斗，麥七斗；麻布一疋，折米四斗，麥五斗；絲絹等各以輕重爲損益，願入粟者聽。十

七年，雲南以金銀貝布漆丹砂水銀代秋租，於是謂米麥爲本色，而諸折納稅糧者謂之折色。越二年，又令戶部侍郎楊靖會計天下倉儲存糧，二年外並收折色，惟北方諸布政使需糧餉邊，仍使輸粟。英宗正統元年，副都御史周銓言，行在各官俸支米，南京道遠費多，請於南畿浙江、江西、湖廣不通舟楫地，折收布絹百金解京充俸。帝以問戶部尙書胡濙，濙對以太祖嘗折納稅糧於陝西、浙江，民以爲便。遂仿其制，米麥一石，折銀二錢五分。南畿浙江、江西、湖廣、福建、廣東、廣西米麥共四百餘萬石，折銀百餘萬兩，入內承運庫，謂之金花銀。其後概行於天下，自起運兌軍外，糧四石收銀一兩，解京以爲永例。諸方賦入折銀，而倉廩之積漸少矣。世宗嘉靖時，天下財賦歲入太倉者二百萬兩有奇。舊制以七分充經費，而存積三分備兵歉，以爲常。世宗中年，邊供費繁，加以土木禱祀，月無虛日，帑藏虧竭。二十九年，俺答犯京師，增兵設戍，餉額過倍。三十年，京邊歲用至五百九十五萬兩，戶部尙書孫應奎乃議於南畿浙江等州縣，增賦百二十萬兩，加派於是始。嗣後京邊歲用，多者過五百萬兩，少者亦三百餘萬兩，歲入不及歲出之半，由是度支爲一切之法，其箕斂財賄，題增派括贖算稅契折民壯提編均徭推廣事例興焉。東南被倭，南畿浙閩多額外提編。提編者加派之名也，其法以銀力差，排編十甲，如一甲不足，則提下甲補之，故謂之提編。及倭患息，而提編之額不能減。至成化時，糧一石當銀一兩，是陽爲折算，陰爲加賦矣。嘉靖時有綱銀一串鈴諸法，爲一條鞭之先聲。綱銀者，舉民間應投歲費，丁四糧六總徵之，易知而不繁，若網之有綱也。一串鈴爲夥收分解之法。至萬歷九年，乃實行一條鞭之制。其法總括一州縣之賦役，量地計丁，丁糧畢輸於官，官爲僉募，力差則計其功食之費，量爲增減；銀差則計其交納之費，加以贈耗；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。立法頗爲簡便，然而加派之名，遂亦接踵而起。四十六年，以與滿清用兵，驟增遼餉三百萬，時內帑充積，帝靳不肯發。戶部尚書李汝華乃援征倭例，畝加三釐五毫，天下之賦增二百萬有奇；明年復加三釐五毫；又明年，以兵工二部請，復加二釐；通前後九釐，增賦五百二十萬，遂爲歲額所不加者。畿內八府及貴州而已。崇禎三年，兵部尚書梁廷棟以軍務繁興，請增田賦，戶部尚書畢自嚴不能止，乃於九釐外，畝復加徵三釐；八年，以總督盧象升之請，每兩又概增一錢，名曰助餉；十年，用楊嗣昌言，復行均輸法，因舊額之糧，量爲加派，畝輸糧六合，石折銀八錢，又畝加徵一分四釐九絲，是謂勦餉；十二年，楊嗣昌督師，畝加練餉銀一分，以迄於亡。清康熙降，永不加賦之諭，其亦有鑒於有明也夫。

役法定於洪武元年，田一頃出丁夫一人，不及頃者以他田合定之，名曰均工夫。尋編應天十八府州江西九江、饒州、南康三府均工夫圖冊，每歲農隙，赴京供役三十日遣歸。田多丁少者，以佃人充夫，而由主出米一石資其用。非佃人而計畝出夫者，畝資米二升五合。迨造黃冊成，以一百十戶爲一里，里分十甲曰甲里；以上中下戶爲三等，五歲均役，十歲一更造。一歲中諸色雜目應役者，編第均之，銀力從所便，曰均徭。他雜役曰雜泛。凡祇應禁子弓兵，悉僉市民，毋役糧戶，額外科一錢役一夫者，罪流徙。後法稍弛。

及乎天啓崇禎之際，因兵增餉，乃大反明初所爲。其最病民者，一莫如加派遼餉，以致民窮盜起，而復加勦餉，再爲各邊抽練，又加練餉。惟此三餉，數倍正供。更有招買糧料，始猶官給以銀，繼則按糧加派，官吏短價尅扣，書役勒索追比，名爲當官平市，實則計畝加徵。民無控告。」

（十四）清代的田賦 爲明瞭清代的田賦起見，讓我們把有清時代直省賦額表摘錄於下，以資參考：

有清時代直省賦額表（根據前清同治十三年校刊之戶部則例）

省別		賦地別	科	則	額	別	徵收	額	別
奉	民賦地	退園地	畝科銀一分至三分不等米二升八勺至七升五合不等 六錢作豆一石	畝科銀一分至三分不等豆四升三合至一斗不等銀豆各半分徵每銀	畝科銀八分米四合四勺二抄零	旗地	餘地	官莊	共徵銀二萬七千八百餘兩遇閏加徵銀二千
									徵米三萬二千九百餘石 徵銀八萬八千三百餘兩
天	民地	徵米地	上則畝徵銀三分中則畝徵銀二分下則畝徵銀一分	上則畝徵米六升六合中則畝徵米四升四合下則畝徵米二升二合	不分等畝徵銀八分米四合四勺二折零米一石折銀一兩	吉林官莊	黑龍江官莊	民賦田	共徵銀並米折銀七萬九千一百餘兩遇閏均不加徵
									徵糧二萬七千石
直	更名田	農桑地	畝科銀八釐一毫至一錢三分有奇不等米一升至一斗不等豆九合八折至四升不等	畝科銀五釐三毫至一錢一分七釐三毫不等	畝科銀一釐六毫八絲有奇	蒿草籽粒地	畝科銀五分至七錢二分五釐一毫有奇不等	民賦田	共徵銀二百一萬五千七百餘兩遇閏加
									徵銀六萬四千九百餘兩徵米麥豆糧共
									徵銀二萬九千九百二十石
									徵銀六萬四千九百餘兩徵米麥豆糧共

西 山		東 山				隸										
更名地	屯地	民賦田	衛所屯田	衛所屯田	學田	更名田	衛所歸併州縣地	民賦地	無糧黑地	續墾荒地	屯莊	各項旗地	學田	河淤地	州縣地	草課地
畝科銀五釐至一錢四分不等糧七勺至二斗不等	畝科銀二釐三毫至一分四釐有奇不等糧一升八勺至一斗九合有奇不等	畝科銀一釐七絲至一錢有奇不等糧一合五勺至二斗七升不等	畝科銀一釐七絲至一錢有奇不等	畝科銀一分至五分三釐八毫有奇不等條銀一分二釐至二分四釐不等	畝科銀九釐至三錢不等	畝科銀一分至三錢七毫有奇不等麥三合二勺有奇米一升八合有奇	畝科銀一分至六分五釐有奇不等	畝科銀三釐二毫至一錢一分九釐有奇不等麥一勺至四合三勺有奇不等米二勺至三升六合有奇不等	畝徵銀三分二釐至一分二釐不等	畝徵銀二分七釐六毫八絲一忽五微至一分五釐不等			畝科銀一分至二錢六分七釐八毫有奇不等小麥粟米各六升	畝科銀二分九釐至二錢五分六釐五毫有奇不等	畝科銀七毫二絲至七分九釐三毫有奇不等米八合九勺七折至九升七勺二抄不等豆四合三勺八抄至三升六合不等草一分九釐二毫至四分一釐七毫有奇不等	畝科銀一分至六分不等
閩加徵銀三千一百餘兩徵米豆共十萬	共徵銀二百四十二萬四千四百餘兩遇				共徵銀三百二萬六千餘兩遇閩加徵銀九百餘兩			共徵銀二千六百六十四兩五錢四分五釐六毫一絲九忽	共徵銀一千一百六十三兩一分六釐八絲三忽二微二纖	徵租穀七百七十餘石		徵租銀五十萬二千二百餘兩	閩不加徵	五千五百餘兩草九萬四千四百餘束遇	二萬四千七百四十餘石又改折銀一萬	

江		徽		安		蘇		江		南		河		
山	地	民賦田	屯	州	州	草	州	山	民	民	歸	民	衛	
畝科銀五忽至六分二釐七毫二絲有奇不等米一勺七抄至一升四合七勺八抄有奇不等	畝科銀五絲四忽至二錢一分一釐一毫二絲八忽有奇不等米五勺二抄至五升一合二勺八抄有奇不等	畝科銀一釐三毫三絲六忽至一錢一分七釐一絲三忽有奇不等米一合四勺至一斗七合二勺五抄有奇不等	畝科銀一分七釐九毫至二兩七錢二分二釐九毫有奇不等糧三合至二斗五升四合一勺有奇不等	畝科一分至六分不等糧一升八合至八升六合不等	每里科銀八分三釐三絲每兩正徵銀三分六釐有奇不等	畝科銀一錢九釐至四分四釐有奇不等米四合七勺至七合八勺有奇不等麥一勺至二勺有奇不等	畝科銀八釐九毫至六錢三分有奇不等米七合九勺至五升九合有奇不等麥八勺至二合二勺有奇不等	畝科銀一分五釐至一錢六釐有奇不等米二合一勺至七升一合有奇不等麥五勺至八勺有奇不等豆八勺至九合一勺有奇不等	畝科銀九釐至一錢四分一釐一毫有奇不等米豆一升四合七勺至一斗九升二合六勺有奇不等麥二抄至三勺有奇不等	畝科銀九釐至一錢四分五毫有奇不等米豆三合四勺至一斗六升五合二勺有奇不等麥一勺至三勺有奇不等	畝科銀九釐至三錢三分三毫有奇不等米豆七合三勺至四斗一升六合九勺有奇不等麥一抄至八勺有奇不等	畝科銀九釐至一錢四分一釐一毫有奇不等米豆一升四合七勺至一斗九升二合六勺有奇不等麥二抄至三勺有奇不等	畝科銀一釐六毫至一錢八釐有奇不等	畝科銀一分一釐至一錢二分九釐有奇不等
共徵銀二萬三千三百餘兩徵兵米一	共徵銀一百八十八萬四千五百餘兩遇	共徵銀三百一十三萬兩遇閏加徵銀五萬三千七百餘兩	共徵銀三百二萬七千二百餘兩遇閏加徵銀三萬一千七百餘兩額徵米麥豆共三十七萬八千五十餘石	共徵銀一百四十三萬一千一百餘兩遇	閏加徵米麥豆共十八萬七百餘石遇閏	不加徵	不加徵	共徵銀三百一十三萬兩遇閏加徵銀五萬三千七百餘兩	共徵銀三百一十三萬兩遇閏加徵銀五萬三千七百餘兩	共徵銀三百一十三萬兩遇閏加徵銀五萬三千七百餘兩	共徵銀三百一十三萬兩遇閏加徵銀五萬三千七百餘兩	共徵銀三百一十三萬兩遇閏加徵銀五萬三千七百餘兩	共徵銀三百一十三萬兩遇閏加徵銀五萬三千七百餘兩	共徵銀三百一十三萬兩遇閏加徵銀五萬三千七百餘兩

江		浙				建				福				西					
衛所田地	湖地	塘	蕩	山	地	民賦田	續墾田	學田	官折田園地	紫菜蕪地	民賦田	地禁陞科田	續墾田地	屯地	州縣屯田	衛所歸併	塘		
畝科銀五釐七毫二絲至一錢四分九釐有奇不等米一斗五升七合五勺至二斗四升有奇	畝科銀三分七毫米九勺五抄	畝科銀二毫至一錢二分四釐五毫不等米七撮至一升六合八勺不等	畝科銀四毫至七分三釐不等米五勺至七升五合不等	畝科銀五絲至一錢九分六釐三毫不等米六抄至五升三合七勺不等	畝科銀二釐四毫至二錢一分三釐二毫不等米八抄至一斗九升三合五勺有奇	畝科銀一分五釐三絲至二錢五分五釐不等米三撮至一斗九升有奇不等		畝科銀六分四釐三毫至六錢九分九釐五毫有奇不等	畝科銀八釐七毫至四錢一分七釐五毫有奇不等	畝科銀二分	畝科銀一分六釐九毫至一錢六分二釐五毫有奇不等米一勺九抄至二升四合七勺有奇不等			畝科糧七升九合七勺三抄至二斗二升八合三抄有奇不等每石折銀二錢	每石又攤徵銀並餘徭等銀二釐九毫七絲五忽至四分八釐三毫八絲四忽有奇不等	畝科糧三升九合五勺九抄至二斗七升三合有奇不等每石折銀五錢	畝科銀五絲四忽至一錢七分六毫七絲七忽有奇不等米一合一勺三抄至六升八合三勺七抄有奇不等		
加徵米六千三百六十餘石		八萬三千一百餘石又穀七百餘石遇閏		閏加徵銀五萬一百餘兩徵米一百三十		共徵銀二百五十五萬六千九百餘兩遇		徵銀三十八兩零米一石四斗有奇		共徵銀一百六萬六千六百餘兩徵米三		十萬六千九百九十餘石遇閏均不加徵		徵銀四十六兩三錢二分四釐米一十九石七斗八升一合二勺		徵銀十二兩零米四石一斗四升		十二萬九千五百二十餘石遇閏不加徵	

甘			陝西			湖南			湖北							
衛屯所管地	土司地	更名地	州衛所歸併地	民賦田	更名地	屯地	民賦田	苗疆地	兵州衛屯管田	州衛所歸併地	更名田地	民賦田	州衛所歸併地	更名田地	民賦田	
畝科糧四升一合八勺七抄有奇草五分八毫有奇	畝科銀七分五釐有奇糧二升四合二勺五抄有奇	二勺有奇不等草一分至九分二釐不等	畝科銀一釐二毫至六釐不等糧五升至六升不等	畝科銀二毫至一錢五分四釐有奇不等糧三勺至八升一合一勺有奇不等草三分至四分六釐有奇不等	畝科銀六釐九毫至七分五釐一毫有奇不等糧四升三合五勺至一斗四升八合有奇不等	畝科銀二錢九分八釐不等糧一升五合至三斗不等	每畝科徵本色糧一勺至一斗一合六勺不等折色每石徵銀一兩五分九釐至二兩七錢七分三釐不等	畝科銀一釐五毫至三分六釐七毫九絲有奇不等	畝科糧一升至一斗二升五合不等每石折銀五錢六分	折銀一錢七分七釐四毫至一兩六錢五分三釐一毫有奇不等	畝科糧一釐九毫至一錢四釐三毫不等糧三合八勺至二斗不等每石折銀一錢七分七釐四毫至一兩六錢五分三釐一毫有奇不等	畝科糧二勺九抄四撮至一斗四升六合九勺有奇不等每石折銀二錢二釐三毫八絲至一兩八錢四分四毫不等	畝科糧一升二合至一斗八升不等每石折銀三錢至一兩三錢一分六釐六毫有奇不等	畝科糧一升五合至九升九合六勺有奇	畝科糧四合九勺九抄至六升三合一勺不等每石折銀四錢六分六釐	畝科糧六抄至二斗九升一合一勺八抄有奇不等每石折銀二錢五分四釐五毫至二兩九錢七分四釐一毫有奇不等
共徵銀二十一萬九千二百餘兩遇閏加徵銀一千七百餘兩徵米四十八萬四千九百餘石草四百五十七萬七千一百餘束遇閏不加徵			共徵銀二十一萬九千二百餘兩遇閏加徵銀一千七百餘兩徵米四十八萬四千九百餘石草四百五十七萬七千一百餘束遇閏不加徵			共徵銀一百三十六萬九千五百餘兩遇閏加徵銀八千一百餘兩徵米一十九萬四千九百餘石草一萬五千六百三十九畝遇閏不加徵又漢中鳳翔興安延安四府定遠留壩漢陰三廳鄜州一州綏德三直隸州屬四十州縣共攤糧鹽課銀一萬七千七百一兩有奇			共徵銀一百八萬一千七百餘兩遇閏加徵銀一百四十餘兩徵米一十四萬四千四百五十餘石遇閏不加徵			共徵銀一百一萬四千七百餘兩遇閏加徵銀八百餘兩徵米一十四萬三千八百三十餘石遇閏不加徵				

南雲		西廣					東廣		川四			肅			
馬場	衛所歸併 州縣屯地	民賦田	學田	狼田	獐田	徭田	官田	民賦田	衛所歸併 州縣屯地	民賦田	轄屯地	衛所歸併 州縣屯地	民賦田	監牧地	番地
中地畝科銀三分下地畝科銀二分夷地畝科糧一升	畝科糧五升九合二勺至八升一合八勺有奇不等 畝科銀五釐五毫至四分六釐五毫有奇不等糧一升九合四勺至一斗五升有奇不等	畝科銀九釐米二斗四升八合四勺	畝科銀九釐米四升二合八勺	畝科銀九釐至二分二釐三毫不等米三升七合四勺至五升三合五勺不等	畝科米三升至五升三合五勺不等	畝科米六升四合二勺至二斗七合七勺不等	畝科銀二分四毫至二錢二分二釐二毫有奇不等米三升七合至五升三合五勺不等	畝科銀八釐一毫至二錢二分三釐二毫有奇不等米六合五勺至二升二合九勺有奇不等	畝科銀照民地科則米每兩八升八合八勺泥溝每條科銀四錢五分三毫有奇車池每方科銀三錢九分四釐有奇	畝科銀一分二釐五毫至二分不等米一升九合二勺九抄至八斗不等	畝科銀三釐四毫至二分三釐一毫有奇不等	畝科銀一分二釐五毫至二分三釐一毫有奇不等	畝科銀一分二釐五毫至二分三釐一毫有奇不等	畝科銀六釐	畝科糧四合至三升不等草二分一釐五毫至三分不等每戶輸銀三錢糧一斗至二斗五升不等
餘兩	共徵銀十七萬二百餘兩徵米麥菽豆共二十三萬三千五百四十餘石遇閏不加徵又徵官莊米菽折色銀八千一百九十餘兩又徵收土司租折銀二千七百四十餘兩			萬一百二十餘石遇閏不加徵	共徵銀三十四萬七千四百餘兩遇閏加徵銀一萬二千四百餘兩額徵米一十三萬			共徵銀一百一十五萬九千九百餘兩遇閏加徵二萬兩徵米三十四萬一千七百二十餘石遇閏加米一百六十餘石			共徵銀六十一萬一千五百餘兩遇閏加徵銀二萬三千二百餘兩徵米一萬二千一百五十餘石遇閏不加徵				

州		貴	
屯陸地	每分科收五石三合七勺九抄有奇	民苗田	畝科銀二分至六錢五分不等米五合一抄至四斗五升不等豆一斗
官莊賑卹田	畝科米一斗四升九合至五斗不等穀四升一合三勺至一石二斗五升一合二勺有奇	土司田	畝科銀八釐至一錢不等米七合二勺三抄至一斗五升不等
早祭田	畝科銀一錢豆一斗	官田	畝科米二斗五升至五斗不等
山土	畝科銀一分三釐六毫至五分不等米五升收一斗	衛所歸併	畝科銀四分六釐一毫至二錢三分四釐不等米五升三合三勺至三斗七升三合三勺有奇不等豆三斗收二斗三升三合三勺至三斗一升一合四勺有奇不等
租地	畝科銀三分至一錢不等	州縣屯田	畝科銀一錢至四錢不等米二斗至四斗不等穀二斗至一石一斗七合八勺有奇不等
學祭田	畝科銀一錢至四錢不等米二斗至四斗不等穀二斗至一石一斗七合八勺有奇不等		
			共徵銀十萬七千八百餘兩遇閏加徵銀
			一千四百餘兩徵米麥收共一十二萬三
			千二百七十餘石遇閏不加徵

以上所列爲清代田賦的正賦。正賦之外，又有近於附加稅者三種：其一曰火耗及耗米，其二曰平餘，其三曰漕折。至清季，地方以辦新政而抽取田賦附加者，其名目尤繁多。

乙、雜收入的沿革 所謂雜收入者，就是指除田賦以外的一切捐稅等而言。茲約略述其沿革如下：

(一) 周代的雜收入 周代的雜收入有二種：其一爲貢，其二爲雜徵。貢又有二種：其一爲邦國之貢，其二爲萬民之貢。邦國之貢係諸侯得民稅，轉以定數（大國貢半，次國三之一，小國四之一）貢諸天子之謂。邦國之貢有九

種：其一曰祀貢，爲犧牲包茅之屬；其二曰嬪貢，爲絲枲之屬；其三曰器貢，爲銀鐵石磬丹漆之屬；其四曰幣貢，爲玉馬皮帛之屬；其五曰材貢，爲柅榦栝柏篠簜之屬；其六曰貨貢，爲金玉龜貝之屬；其七曰服貢，爲絺綌之屬；其八曰旂貢，爲燕好珠璣琅玕之屬；其九曰物貢，爲雜物魚鹽橘柚之屬。萬民之貢者，係太宰以九職任萬民，民有專職，爲欲驗其從業之勤惰與出產之豐嗇，故責其以無定數的產物貢諸天子之謂。萬民之貢：一曰任農以耕事，貢九穀；二曰任圃以樹事，貢草木；三曰任工以飭材事，貢器物；四曰任商以市事，貢貨賄；五曰任牧以畜事，貢鳥獸；六曰任嬪以女事，貢布帛；七曰任衡以山事，貢其物；八曰任虞以澤事，貢其物；九曰無職者貢夫布。邦國之貢，其用途爲待弔用。萬民之貢，其用途爲充府庫。

夏殷之制，市廛而不稅，關譏而不征，雜徵尙未存在。及至周初，關市有賦，山澤有賦，雜徵始興。周代關市之徵，有（子）屬於廛人者（即商稅之徵收機關），其所徵一爲紵布（即在肆坐賈之常稅，等於後世之商鋪稅），二爲總布（即守斗斛銓衡之稅，等於後世之牙稅），三爲質布（即質人對於市上不守質劑——即貿易合同——者的罰款），四爲罰布（即對於犯市令者的罰款），五爲廛布（即行肆中官有邸舍，人有置貨賄於其中而求售者，使之出稅）；有（丑）屬於司關者，其所徵即後世之所謂關稅是也。周代山澤之徵，有（子）掌於獸人者，其所徵即後世之所謂漁稅是也；有（丑）掌於角人羽人者，其所徵爲山澤中飛禽走獸之物稅；有（寅）掌於委人掌葛諸職者，委人所徵者爲薪木，掌葛所徵者爲山農所產之絺綌或細葛。

此外周代尙有國家科罰之收入，如（子）宅不毛者有里布，（丑）田不耕者有屋粟，（寅）民無職事者出

夫家之徵等是也。

(二)秦漢時代的雜收入 三代時國用皆取給於土地，至秦則地與人分而爲二，曰田租，曰口賦，皆二十倍於古。秦代口賦至兩漢則爲戶口之賦，蓋皆出於周代力役之徵耳。漢代賦法之可考者，一曰算賦，亦曰口算，卽後世丁賦之所由昉，徵於已成丁者；二曰口錢，卽徵於未成丁者之口賦；三曰更賦，卽更迭力役，卽秦代一歲屯戍，一歲力役之徵也；四曰戶賦，爲封邑的收入，不屬於中央，後漢稱爲國租；五曰軍賦，以食將吏之同居親屬及故將吏之家。

漢代之其他雜收入，一爲征鹽鐵，二爲榷酒酤，三爲商稅，（如武帝元光六年，初算商賈，令商賈車船出算，元狩四年，初算緡錢，令諸賈人末作，各以其物自占，率緡錢二千而一算，諸作有租及鑄者，率緡錢四千而一算，凡民有輕車者，皆出一算，商賈輶車三算，船五丈以上者一算是。）四爲鬻爵，五爲修宮錢（靈帝時斂天下田畝十錢以修宮室，刺史二千石及茂才孝廉遷除，皆責助軍修宮錢。）及導引費。（凡之官者，先至西園諧價，然後得去。又凡郡國貢獻，別有所入，先輸中府。）

(三)魏晉南北朝時代的雜收入 南朝東晉所辦雜稅有二：一爲契稅，（凡貨賣奴婢馬牛田宅，有文券者，率錢一萬輸估四百入官，賣者三百，買者一百；無文券者，隨物所堪，亦百分取四，名曰散估。此法由東晉歷宋齊梁陳而不變，蓋其時人競商販，不事田業，故徵此稅使之均輸也。）二爲關市稅，其率爲十分稅一。南朝旣厲行關市稅，北朝亦倣而行之，如後魏明帝時，稅入市者人一錢，店舍亦分五級收稅；北齊亦設關市邸店之稅，以供後主御府聲色之好；後周亦有每人一錢之入市稅。

(四) 隋唐時代的雜收入 隋代輕賦薄斂，雜賦無聞。唐代雜收入，則有(子)鹽稅，(尤以代宗朝劉晏之就場權稅爲後世談鹽稅改革者所矜式) (丑)酒稅，(初爲官酤即公賣，旋改爲權酒及權麴) (寅)茶稅，(按茶之有稅自唐始) (卯)坑冶或銀銅鐵錫鑛稅，(辰)貢獻，(中葉以還，上有非例之宣索，下有無名之進奉) (巳)捉錢，(其法由官出本錢，令民營運納息，及其敝也，民利於假官之勢，願不請本錢，白納利息；官利於取民之財，所徵利息常數倍本錢) (午)借錢或率貸，(按此似後世之強迫公債，實則係勒派的資富捐也) (未)青苗錢及地頭錢，(大歷初，令天下苗一畝稅錢十五，以國用急不及秋，方苗青，即徵之，故曰青苗錢。又有地頭錢，每畝二十，通名爲青苗錢) (申)僦價納質錢，(頗似後世之當稅及特種銷售稅。民間以物質錢，異時贖出，於母錢之外，別還子錢，官家四取其一。又以粟麥糶於市者亦如之) (酉)間架稅，(臆即後世之房屋稅，其法以屋二架爲間，上間稅錢二千，中間一千，下間五百) (戌)算除陌，(頗似近世之一般銷售稅) 及(亥)助軍錢。(頗似後世之籌餉，而以賣官鬻爵出之者。)

(五) 宋代的雜收入 宋代的雜收入，一爲鹽稅，二爲茶稅，三爲酒稅，四爲商稅，五爲契稅，六爲坊場錢，(按坊場即商場，坊場錢即拍賣場稅也) 七爲青苗法收入，(即春耕時貸民以錢，冬收時令民以穀還官之利息也) 八爲免役錢及助役錢，九爲免行錢，(宋初京師百物有行，官司所需，俱以責辦，下逮貧民浮販，類有賠折。熙寧六年，詳定行戶利害，約諸行利入厚薄，納免行錢以祿吏) 十爲手實法收入，(熙寧七年，呂惠卿以免役出錢未均，創手實法。其法官爲定立物價，使官各以田畝屋宅，資貨畜產，隨價自占，非用器食粟而輒隱落者，許告，有實，以三分之一充

賞。十一爲折帛錢，十二爲經總制錢。（徽宗命陳亨伯經制七路財賦，徵收印契錢，添酒錢，添賣糟錢，典賣田宅，增牙稅錢等。）

（六）元代的雜收入 元代的雜收入有五：其一爲歲課，又有金課、銀課、銅課、鐵課、硃砂水銀課、礬課、及竹木課之別；其二爲鹽課；其三爲茶課；其四爲商稅；其五爲額外課，卽不在歲課之內者，課目繁多。

（七）明代的雜收入 明代的雜收入有四：其一爲鹽課；其二爲茶酒醋課；其三爲商稅，又有鈔關、船料、貨稅、市肆門攤課鈔，及契紙稅等之別；其四爲鑛稅。

（八）清代的雜收入 清代的雜收入有：其一爲鹽課；其二爲茶課；其三爲權酷；其四爲關稅；（清初分爲正稅，商稅，船料稅三種；清季則分爲進口稅，出口稅，子口半稅，復進口半稅，機製洋貨出廠稅，船鈔，及洋菜釐金七種。）其五爲釐金；（清初爲落地稅，後名貨物稅，亦名統捐或產銷稅。）其六爲牙帖牙稅，其七爲當舖當稅，其八爲契稅，其九爲礦課。

三、泰西各國歲入的沿革 泰西上古時代的歲入，一如中國的三代，是全靠土地的，故亦可稱之謂官產收入時代，希臘羅馬，大抵皆然。其雜收入則有外商之入市稅，罰款與訟費，被征服國的貢獻，戰利品，紳富捐（如希臘之爲維持音樂隊，體育場，及公宴而有紳富捐）及軍事特捐等。泰西中古時代的收入，大都來自諸侯之特權，故可謂之特權收入時代。其時採礦有料，製鹽有料，漁獵有料，鑄幣有料，又有所謂先買權（right of preemption）。除繳納田租外，佃戶或田奴（serf）對諸侯又須納種種的雜供，如盾牌捐（shield money）贖票錢（諸侯與人戰被擒，

須贖票)助嫁錢(助公主們之出嫁),嫁女執照費,繼承借地權費(Right of Heriot)及田產收穫嘗新敬等是。泰西各國近世的收入,則多注重間接稅及直接稅,故可謂之租稅收入時代。

第二章 歲入的體系

第一節 歲入的分類

歲入分類的標準甚多，茲略舉數例於下。一五七六年法人約翰波塘(Jean Bodin)把歲入分爲(一)官產收入，(二)戰利品，(三)私人捐贈，(四)屬國進貢，(五)官營商業，(六)關稅，及(七)臨時的軍事特稅。十七八世紀德國官房學派或計臣學派(Kameralists)把歲入分爲(一)官產收入，(二)特權收入，和(三)臨時的軍事特稅。一七六六年經濟學的鼻祖英人亞丹斯密(Adam Smith)把歲入分爲(一)官產收入和(二)租稅收入及其他從人民所得中抽取出來的收入。一八九三年愛爾蘭人巴斯太白爾教授(Professor Bastable)把歲入分爲(一)法人收入(如特權收入，地租收入，利息收入，利潤收入，沒收及規費收入等)和(二)租稅收入。美人亞當士(H. O. Adams)教授把歲入分爲(一)直接收入(direct revenues)如官產、官業、捐贈及沒收等，(二)間接收入(derivative revenues)如規費、特別課賦、租稅和罰金等，和(三)預提收入(anticipatory revenues)如公債收入等。美人賽力格孟(Seligman)教授把歲入分爲(一)無償收入(gratuitous revenues)如捐贈、補助金及賠款、進貢等，(二)契約收入或商業收入(contractual or commercial revenues)如官產官業等收入是，和(三)強制收入

(compulsory revenues)。而強制的收入，賽氏又拿兩個不同的標準來分，就是其一是以法律觀點做標準來分，其二是以經濟觀點做標準來分。(一)以法律觀點做標準來分，那末公共收入可以分做(甲)土地復歸權或徵收權收入 (revenue from the power of eminent domain)，(乙)懲罰權收入 (revenue from penal power) 如罰款收入等，(丙)警察權收入 (revenue from police power) 如寓禁於徵或寓干涉於徵的捐稅等，和課稅權收入 (revenue from taxing power) 如以收入為目的各種租稅收入是。(二)以經濟觀點做標準來分，那末公共收入可以分做(甲)規費 (fees)，(乙)特別課賦 (special assessments) 和(三)租稅 (taxes) 三種。此外還有美人路茲 (Lutz) 教授把公共收入分做(一)營業收入，(二)行政收入，(三)租稅收入，(四)公債收入，及(五)簿記上的收入如各級政府間之補助金和上納金等是。而英人達爾頓氏則分公共收入為廣義及狹義的兩種：廣義的係包括公債、賣價、及發行而言，狹義的則係祇指租稅等收入而言。

上述各種公共收入的分類方法，為便於討論起見，自以賽氏的分類法較為可取。

無償收入如捐贈、補助金、賠款進貢等，究係無關緊要，我們可以略而不論。契約收入或商業收入就是根據私法而來的私經濟收入。強制收入就是根據公法而來的公經濟收入。茲將二者之區別，述之如下。

第二節 公經濟收入與私經濟收入的區別

上述賽力格孟氏之分歲入為價格、規費、特別課賦與租稅四大類，其中價格收入係根據私法的或私經濟的，

其餘三種收入係根據公法的或公經濟的。

至私經濟收入與公經濟收入的概別，大致有下列五點：

其一、私經濟收入是根據於私法上的契約的，交易的，或買賣的；而公經濟的收入則是根據於公法上的薩威陵帖的。（薩威陵帖係英語 *Sovereignty* 的譯音，其義即國家的至高無上的權威。）

其二、私經濟收入的事業費常較多而其比例高，公經濟收入的徵收費常較少而其比例低。

其三、公經濟收入，祇須有立法及行政的行爲，就可以舉事；而私經濟收入，則除立法及行政的行爲之外，還須有技術的行爲，故其手續較爲複雜。

其四、公經濟收入數額的伸縮，可由立法及行政的行爲以致之，而私經濟收入數額的伸縮，則是完全須依據社會經濟狀況的榮枯的。一般人民經濟繁榮，則國家的私經濟收入，必隨之而增；反之，一般人民經濟枯澇，則國家的私經濟收入，必隨之而縮。

其五、私經濟收入多帶有社會政策或社會主義的色彩，而公經濟收入，除累進的直接稅如所得稅及遺產稅等之帶有社會政策色彩外，其餘如間接稅等則是無不以財政爲目標的。

第三章 公共產業收入

第一節 歲入論應否包括公共企業論（即公共企業論應否獨立的問題）

上文所說國家的私經濟收入，就是公共產業收入。在未入正文以前，讓我們先來討論一個很有趣味的先決問題。這問題是什麼呢？就是章植氏在經濟學季刊（第三卷第一期）內所提出「財政學於歲出論，預決算論，歲入論，和公債論四部之外，應再添出公共企業論一部，合計爲五部」的一個問題。章氏的主張，可以詳細的節錄於下：

財政學的範圍，一向在演進之中，跟了時世而變異。最初的所謂『財政學』——例如石拿風（Xenophon）的雅典收入論，非但什麼都不分，並且大部分的資料，不屬於財政的；而屬於財政的，差不多專講歲入一方面。後來漸漸的講一些歲出，更漸漸的講一些公債和財務行政，歷重商重農正統官房等的陶冶補充，至近代而乃有這四部的區分。（但是英國學者還不甚把財務行政放在眼裏。法國十九世紀末葉的財政學大家利洛波樓（Leroy-Beaulieu）還以爲歲出不在財政學範圍以內的。）大凡一種學的發展，極有分化的趨勢，由簡而繁，由粗而精，由淺而深，所以財政學能從經濟學的一科，而蔚然自成一學，能從混雜的歲入論，而分爲

四大部。可是把財政學分爲四部，並不一定代表財政學分化的限度，鄙見以爲在近年來財政趨勢之下，財政學大有分爲五部的必要，就是除此四部外，還要添出一部。

這一部是公共企業論。

公共企業論，在現狀財政學中，是放在歲入論裏面的，可是吾們試定心一想，不得不認爲是一種不甚妥當的處置。因爲公共企業論裏面，至少有一半絕對不能在歲入論內討論。試舉一例以言：鐵路是公共企業的一種，鐵路上的水腳和客票，固然是國家收入的一種；可是經營管理鐵路的費用，明明是歲出，而建築鐵路的費用，又明明募集公債而來，把歲出公債的東西，若硬放在歲入論而討論，實在是不倫不類；若拆散了在三處討論，又首尾不相呼應，若把牠塞在預決算裏面，更覺格格不相入，所以財政學雖然分了四大部，公共企業，實在沒有相當的地位。

所以從消極方面講來，公共企業論很有獨立討論的可能；而從積極方面觀來，還有幾個理由：（一）『現代的國家，是公營事業日漸發達的一個國家。』吾們固然不敢說共產主義，會馬上實現。可是近代的國家，確是一天一天的向社會主義跑，這是誰都不能否認的趨勢。將來公營事業的日趨重要，可斷然無疑。理論是跟了事實跑的，事實既然變了，理論也要修改一下纔好。因此公共企業，不能再混在歲入裏面，而有分開討論的必要。（二）公共企業在近代已由特種機關管理，特別法規監督，並且有特殊的會計制度，事實上早已脫離普通的歲入而獨立，理論上又何必混在一起乎？（三）公共企業有其特殊的理論，且有其特殊的法則，如公共企

業的範圍，公共企業的管理，以至於取費不取費問題，在其他各部中，並沒有同樣的理論和法則，可互相引用，因此更有獨立討論的必要。

根據了以上種種理由，鄙見以為財政學應分爲五部，而把公共企業論獨立起來……

著者對於章氏的意見，是很表示欽佩的。不過如果依照他的主張，把公共企業論獨立起來，將其內容儘量擴充，那末恐怕這一部的財政學，將與一般的產業管理論，組織論，經營論，和社會主義實施論，計劃經濟實施論，統制經濟實施論等之毫無區別之可言。所以爲免除尾大不掉或畸形發展及與他部分學問重複起見，還是把各種公共產業收入仍舊歸入歲入論內約略的陳述之爲較妥。

第二節 公共財產的收入

公共財產的收入，大概可以分做兩大種：其一爲不動產收入，其二爲動產收入。公共動產收入，如官股之分得紅利及息金是。公共不動產收入，還可以分做地產收入及房產收入。房產收入，如上海市及青島市平民住宅房租之收入，及青島市普通市有房產出租之收入，大致是不很重要的，可以略而不論。至地產收入，復可以分爲（一）農田收入，（二）市地收入，（三）鑛地收入，和（四）林地收入四種。茲分別論述之如次：

一、農田收入 農田收入就是田租收入。田租與田賦，究竟有何分別？田租收入與田賦收入，從公家一方面看起來，究竟孰優孰劣？從人民一方面看起來，又究竟孰優孰劣？如果付租人或付賦人的負擔是一樣的，而公家反覺

得田賦的收入是較田租的收入爲方便而可靠，那末公有農田不如一律改爲私有之爲合算也。

大概處置公有農田的方法有三個：其一是由政府委派人員去耕種，如蘇俄之國有農場是；其二是由政府租給私人去耕種；其三是由政府出售與人民去執業佈種。第一個處置方法，大致是祇適用於屯田，牧馬場，及農業試驗場等的；至於一般田莊，如果政府辦理不善，公營的結果是一定不會好的。第二個處置方法似較第一個爲優，不過農田的租期有長短，長期租出，則農田對於承租人的關係不啻是私有，短期租出，則承租人以租期短促，不願多佈肥料，那末地力易盡，糧產減少，民食問題恐不免就要發生。第三個處置方法大概是最妥善的，以其能滿足人類的「土地慾」耳。

二、市地收入 市地收入就是市區內公有土地租金之收入。在一般情形之下，市地——一如農田——是不會大規模公有的；不過在特殊情形之下，如青島市在德管時代採行土地增價稅的最新政策，市地之大規模的由市政府管業出租，也是有的。（按青島市十九年度的總歲入爲一百四十四萬六千六百四十二元許，而地租及租金收入則有四十四萬六千三百五十二元許之多，約佔總歲入百分之三十強。依照該市領租公有土地規則所載，租期最久，不得逾三十年，出租公有土地分爲（1）青島及臺東西鎮市街地，（2）工場地，（3）四方滄口市街地，（4）青島區農業地，（5）李村區農業地，（6）草地，及（7）魚池等七種。）

三、鑛地收入 鑛地收入之多寡，須視官鑛之多寡而定。按照國民政府建國大綱第十一條所說：「土地之歲收，地價之增益，公地之生產，山林川澤之息，鑛產水力之利，皆爲地方政府之所有，而用以經營地方人民之事業。」

：「則是凡鑛地必須歸公也。然而當一國地下寶藏尙未十分開發以前，則爲促進工業化的進程起見，又何苦不兼讓私人去經營開採呢？一俟鑛藏開掘到相當竭蹶程度，那就非收回公有公營不可了。

四、林地收入 林地收入就是森林的收入。鑛地尙可相對的私有，但是林地卻絕對不可私有，而是絕對應公有，其理由如下：

（一）爲維護社會的久長利益起見，如氣候之調節，雨量之調劑，和風景之增美等等，那末林地必須公有，因爲公家之經營林地，可以不岌岌於木材之收入是務，故能把森林養得又高又茂又盛。如果把林地歸爲私有，那末在私人岌岌謀目前之小利的動機之下，高大茂盛的森林，是很少能養得起來的。

（二）公家的壽命差不多是永久的，所以對於林地的經營，能够不計開始時之得不償失，大刀闊斧地投下資本；私人的壽命是比較的短促的，所以對於遠水不救近火的豐裕森林收入，是表示絕望的，所以寧願將矮小不甚值錢的森林先斫下來，以資享用。

（三）要林地經營得好，那末林政是不可不講究的；要林政講究得好，那末林政人材或農林專家是必須出重金聘任的。這樣，試問在四分五散的私有林地制之下，誰能放得起這株本錢呢？在集中的公有林地制之下，聘用森林專家和僱用森林警察，不但是可能，而且是很合算的。

（四）要林地日後的豐富收入歸公，林地也須歸爲公有。初栽數十年內，林地雖毫無收入之可言，然而數十年後，其利源實在無窮。所以吾人若能以長時期的遠大眼光來觀察，森林事業並不是虧本的，而且是很能賺錢的。

第三節 公共企業的收入

一、公共企業的動機 公共企業的動機很多，概括言之，大致可以分爲如下的五個：

(一)有幾種大規模企業，有時非私人的財力與才力所能勝任愉快，祇有公家能利用公債的機械去募集充裕的資金以資經營，或祇有公家能够負擔該種企業所內含的絕大風險。即如英國的自治領澳大利亞境內的國有鐵道，當初因爲該地地廣人稀，殖民者的私財尙未積蓄充分，所以就不得不走國有國營的一條路。又如中國的國有鐵道，當初各省人民雖亦曾力爭民有民營，但後來卒因資力不繼，不得不收歸國有。

(二)有幾種事業爲自然獨佔的企業，合則兩利，分則兩敗俱傷的。此種自然獨佔企業，是有較競爭企業所得爲高的獨佔利潤可獲的。如果歸私人經營，那末所有獨佔利潤，盡歸私人所享有，這是很不公道的。既不應歸私營，則其反面結論就是應歸公營，把取之於消費民衆的獨佔利潤，仍舊返用之於一般民衆身上。

(三)有幾種企業是爲鞏固國防起見而公營的，即如歐戰前德國鐵道之國營，歐戰時美國水陸交通事業之國營，(組織戰時航運公司 [Emergency Fleet Corporation]) 和目前我國兵工廠及硝磺局之國營等是。

(四)有幾種企業是爲了籌款而公營的，即如法國之煙草公賣，火柴公賣，意大利之食鹽公賣，帝俄時代之麥酒公賣，以及最近我國國民政府之航空建設獎券公賣等是。其取費原則在乎多多益善，務使除去開支成本外，尙有極大盈餘以供一般歲出之用。

(五)有幾種企業是爲了公衆的福利而公營的，如歐戰時代美國的聯邦土地銀行(Federal Land Banks)，合衆國穀物公司(United States Grain Corporation)，戰時金融公司(War Finance Corporation)，合衆國住宅公司(United States Housing Corporation)，合衆國糖價調節局(United States Sugar Equalization Board)，一九二三年設立之聯邦中期信用銀行(Federal Intermediate Credit Banks)，一九二四年設立之內地水利公司(Inland Waterways Corporation)，倫敦市政府之牛奶業公營，上海工部局之露天游泳池公營，馬賽市政府之海水浴場公營，以及上海市政府之浦江輪渡業公營等是。其他如造幣廠、水利局、水電廠、煤氣廠、郵政局、電話局、電報局等的公營，大致也是爲公益者多，爲盈利者少，其取費原則，在乎自給自足，不虧不盈。

二、公共企業的分類 依據前文公共企業的動機而演繹之，我們似已可以把公共企業分爲三大類：就是(一)抱籌款牟利主義的財政企業，(二)抱成本主義或規費主義的自給企業，和(三)抱服務主義的虧本企業。但此種以取費原則來類別公共企業，畢竟也不是頂好的標準。美國賽力格孟教授把公共企業以其性質爲標準，分爲：

- (一) 償價移轉的公共企業 如造幣廠、國家銀行、省銀行、市銀行及公營保險公司等是；
- (二) 消息傳遞的公共企業 如郵政局、電報局（包括有線電報與無線電報而言）和電話局等是；
- (三) 人貨運輸的公共企業 如道路、橋梁、運河、渡船、鐵路、輪船、電車和公共汽車等的經營是；
- (四) 物品移轉的公共企業 如公共小菜場、公共度量衡、公共碼頭、公營倉庫、公營積穀倉，和公營物品交易

所等是。

(五)公用傳遞的公共企業 如公營自來水廠、煤氣廠和電氣廠等是。

賽氏此種公共企業分類法，雖屬甚善，然不能謂為盡美。蓋照此分法，則蘇俄之國營農場，國營國外貿易，和國營種種的大工業都無從包括在內也。故吾人為適應最近發生的事實起見，似可把一切公共企業作如下的分類：

- (一)農牧林礦的公共企業，
- (二)製造鍊冶的公共企業，
- (三)商品懋遷的公共企業（包括協助物品移轉的公共企業），
- (四)交通運輸的公共企業，
- (五)金融調度的公共企業，和
- (六)公用傳遞的公共企業。

第四節 公共產業收入的術語

公共產業收入，在財政學上，叫做「價格」(price)。不過財政學上之所謂「價格」，並不是經濟學上之所謂價格。財政學上之所謂「價格」，乃是專指公家的私經濟收入而言。據美國賽力格孟教授的意見，他以為財政學上的「價格」可以分做兩類：其一就是類似私人企業收入的價格(quasi-private price)，其二就是公共價

格 (public price)。類似私人企業收入的價格之定義，就是「國民對於政府，一如對於私人企業，所出售的勞務或貨物，所自願給付的一種支付。」公共價格的定義，就是「國民對於政府，大半為國民個人的特殊利益，但局部的亦為國民全體的公眾利益，所出售的勞務或貨物，所自願給付的一種支付。」

第四章 稅制概論

第一節 規費與特別課賦應否歸入一般稅制問題

欲解決規費與特別課賦應否歸入一般稅制問題，則不可不先知規費，特別課賦，與租稅的定義。賽力格孟教授對於三者的定義如下：

(1) 規費的定義 規費就是「國民為欲償還政府大半為公眾利益，但局部的亦為付規費者的特殊利益起見，而有回歸勞務的費用 (cost of each recurring service) 的一種支付。」

(2) 特別課賦的定義 特別課賦就是「一種只付一次的捐稅，其目的是在償還政府為公眾利益起見而對於不動產有特殊的改良的費用，其數目是與不動產所獲的特殊利益成比例的。」

(3) 租稅的定義 租稅就是「國民對於政府的一種強制給付，其目的是完全在於維持政府為公眾利益所支出的費用，與國民個人的特殊利益是無甚關係的。」

依照上列三個定義，似乎規費與特別課賦是不能歸入一般稅制裏討論的。不過一般租稅徵收的目的雖不能處處與國民以特殊利益，但其給與國民以一般利益之理，卻是甚為明顯的。故就廣義言之，規費與特別課賦，不

過是租稅中之一小類。同時，我們可以把賽氏的狹義的租稅定義修改為廣義的如下：

「租稅就是國民對於政府的一種強制給付，其目的是大致在於維持政府為公眾利益所支出的費用，其結果有時對於國民個人有特殊的利益，有時則僅有一般的利益。」

第二節 租稅的分類

租稅的分類法，大概有二個不同的標準，其一就是二分法 (two-fold classification)，其二就是多分法 (multiple-fold classification)。茲約略述之如下：

(1) 租稅的二分法分類 租稅的二分法分類，有如下述：

甲、國家稅與地方稅 若以課稅權的主體（即課稅機關）的階級來分，則租稅可分做（一）國家稅或中央稅 (national or central taxes) 及（二）地方稅 (local taxes)。而地方稅的標題之下，又可以分做（一）省稅 (provincial or state taxes)，（二）縣稅 (district taxes) 和（三）市稅 (municipal taxes) 三種。

乙、經常稅與臨時稅 若以租稅徵收時期的久暫來分，那末租稅可以分做經常稅 (ordinary taxes) 與臨時稅 (extraordinary taxes)。前者是年年繼續徵收之稅，後者是為了臨時事件發生，需款孔亟，而暫時的徵收之稅。

丙、普通稅與特別稅 若以租稅收入的指定用途來分，那末租稅可分做普通稅或一般稅 (general taxes)

和特別稅或目的稅 (special or designated taxes)。前者是供給一般用途之稅，後者是供給特別或指定用途之稅。如江蘇省之屠宰稅與牙稅專供教育經費之用，就是特別稅或目的稅。又如近年來各省之種種田賦附加專供各該省種種新政之用，也是特別稅或目的稅。

丁、內國稅與國境稅 若以租稅徵收的地點做標準來分，那末，租稅可以分做內國稅 (domestic taxes) 與國境稅或關稅 (frontier taxes or customs duties) 兩種。

戊、實物稅與貨幣稅 若以租稅徵收時所收的東西做標準來分，那末租稅可以分做實物稅 (commodity taxes) 與貨幣稅 (money taxes)。不過現在是貨幣經濟時代，差不多無論什麼租稅，是都以貨幣付納的了。

己、定率稅與配賦稅 若以租稅賦課定率的方法來分，那末租稅可以分做定率稅 (assessment taxes) 與配賦稅 (apportionment taxes)。前者是稅率可以預知的稅，後者是稅率不能預知的稅，因立法機關祇通過一種租稅收入的總數，而並未將各納稅者的稅率預先規定也。

庚、從價稅與從量稅 若以租稅徵收的標準來分，那末租稅可以分做從價稅 (ad valorem taxes) 與從量稅 (specific taxes)。前者是以稅物價值為課稅標準之稅，後者是以稅物件數或數量為課稅標準之稅。

辛、對人稅與對物稅 若以租稅的目的物為標準來分，那末租稅可以分做對人稅 (personal taxes) 與對物稅 (impersonal taxes)。前者的目的物在人，所以也可以叫做主體稅 (subject taxes)；後者的目的物在物，所以也可以叫做客體稅 (object taxes)。

壬、比例稅與非比例稅 若以租稅的定率有無隨稅基 (tax base) 之大小而有所變動來分，那末租稅可以分做比例稅 (proportional taxes) 與非比例稅 (disproportional taxes)。前者的稅率是不變動的，後者的稅率是變動的。非比例稅又可以分做 (一) 累進稅 (progressive taxes) (1) 累退稅 (regressive taxes) 和 (2) 先累進後比例稅 (degressive taxes)。

癸、直接稅與間接稅 若以租稅之能否轉嫁做標準來分，那末租稅可以分做直接稅與間接稅。直接稅 (direct taxes) 是初次付稅者不能轉嫁於他人的稅，間接稅 (indirect taxes) 是初次付稅者能夠轉嫁於他人的稅。

上述各種二分法的租稅分類，要算最後二個分類法（即壬與癸二項）與稅制發生密切的關係，因為一個良好的稅制，是必須合乎人們的公道觀念的，而稅率之比例或非比例，和租稅負擔之能否轉嫁，是都與稅制之公道與不公道有關係的啦。

(2) 租稅的多分法分類 租稅的二分法分類，既如上述，茲再把租稅之多分法分類，述之於下：

甲、田租稅、薪資稅、利息稅及利潤稅 若以租稅的泉源為標準來分，那末租稅是可以分為田租稅、薪資稅、利息稅及利潤稅的。亞丹斯密在原富論裏就是這種分法的。不過這四種租稅泉源，一言以蔽之，可以說統統都是所得，那末這四種租稅，徹底的講起來，實在只有一種租稅，就是所得稅。

乙、出產稅、交易稅、消費稅及所有稅 若以付納租稅時的經濟行為的過程為標準來分，那末租稅是可以分

爲出產稅、交易稅、消費稅及所有稅的。

丙、自然人稅、法人稅、財產稅、營業稅及行爲稅。若以稅物的法律性質爲標準來分，那末租稅是可以分爲自然人稅、法人稅、財產稅、營業稅及行爲稅的。

丁、營業稅、消費稅、所得稅及財產稅。若以納稅人的經濟能力做標準來分，那末租稅可以分爲營業稅、消費稅、所得稅及財產稅四種。營業爲何有能力付稅？因爲營業是能產生盈餘或所得的。消費爲何有能力付稅？因爲大概無能力者也沒有多大的消費的，尤以奢侈的消費爲然。所得爲何有能力付稅？因爲所得的本身就是經濟能力的表顯，所得越大者，付稅能力亦越大。財產爲何有能力付稅？因爲財產能產生所得，而所得就是能力的表顯；而且財產是過去所得之化身，所得既有能力付稅，那末財產當然是也有能力付稅的，而且其付稅的能力，恐怕是比所得還大哩。

上述各種多分法的租稅分類，是都與稅制論有關係的，而尤以第四分類法，是良好稅制的南針。

第三節 稅制的意義

稅制就是租稅制度 (tax system) 的簡稱，也就是租稅的體系或系統。租稅制度有良好的，有惡劣的，有單一的，有複合的，而其成爲一種體系則一也。這樣，稅制是無論任何文明或落後的國家都有的。不過良好的稅制，是要對於租稅的四大原則（這四大原則就是財政的原則）（一）要確實可靠 (canon of reliability)，（二）要足用

(*canon of adequacy*) (iii) 要有伸縮力 (*canon of elasticity*)；經濟的原則 (i) 幼稚事業必須保護，(ii) 固有產業必須維護，(iii) 生計品原料品和文化品發明品等必須優待；社會原則或倫理原則 (i) 課稅必須普及一般，(ii) 課稅必須平等公正，(iii) 課稅必須劃一不二；及行政原則 (i) 租稅之設立及徵收當依憲法上所規定的法律手續進行之，(ii) 當謀稅額計算的確定，(iii) 當謀納稅者的方便，(iv) 當謀徵收費的節省。」統統都能顧到的。而所謂惡劣的稅制，就是不顧到這四個大原則的。如果單一稅能夠統統顧全這四個原則，那末單一稅制是一個良好的稅制；如果複合稅能夠統統顧全這四個原則，那末複合稅制是一個良好的稅制。

第四節 單一稅制的意義及其理論的沿革

單一稅英文叫做 *single tax*，法文叫做 *impôt unique*，就是除一種租稅之外，不再徵收其他租稅的意思。而所謂單一稅制者，那末當然就是除抽取一種租稅之外，不再抽取他種租稅的一種租稅系統的了。單一稅理論發軔時候的環境，大概總是在苛捐雜稅盛行之下；有主張租稅公道的學者出，乃發為新異學說以冀稍遏聚斂之風。這樣，單一稅是指不拘任何的單一稅而言，並不是一定要如美國亨利喬治 (*Henry George*) 派的意思，單指地價增價沒收的一種單一稅的。茲把歐美學者歷來對於單一稅論的沿革，約略述之於下：（參閱薩孟武譯日本小川鄉太郎著租稅總論，頁四〇五——四〇九）

(1) 一五七六年法人約翰波塘在他的「共和六書」(*The Six Books of the Republic*) 裏面主張抽

取單一所得稅 (single income tax) 但波氏又承認於抽取所得稅之外，又有抽取關稅之必要，所以他不是一个純粹的單一稅論者。

(2) 十七世紀很有許多學者主張抽取單一消費稅 (single consumption tax)，如一六四二年的霍白斯 (Hobbes)，一六六二年的威廉配對爵士 (Sir William Petty)，一六六二年的楊達拉庫耳 (Jan Delacourt)，一六六二年的彼得達拉庫耳 (Pieter Delacourt)，一六五六年的波克斯項恩 (Boxhorn)，和一六八五年坦則爾 (Tentzel) 等是。在這幾位主張單一消費稅的學者中間，霍白斯是居了領袖的地位；他的出發點是租稅享益說 (the benefit theory of taxation)，他以為租稅是人民對於國家的保護而與以對等給付的一種代價，此種代價是人人應當出的，而出此種代價的最普遍的標準就是消費，因為人人是要消費的，所以消費稅是最公道不過的一種租稅，所以單一消費稅是最公道不過的一種稅制。

(3) 十八世紀的初葉 (一七〇七年) 法國有一位軍人兼學者名叫伏旁 (Marshall Vanbar) (伏旁上將) 者主張抽取單一所得稅。他在一七〇七年著一本書叫做皇家什一稅 (Dime Royale or Royal Tithé)，就是主張抽單一什一所得稅的一種表現。伏氏之所謂什一，並非一定要抽十分之一的所得稅的，不過示以最高的限度耳；如果國家財政的需要不大，那末正可抽十分之一以下的所得稅；如果國家財政的需要很大，抽了十分之一的所得稅還不足以支給國家經費的全部，那末不得已可以并抽鹽稅、關稅及行爲稅。這樣，伏氏的單一什一所得稅論，嚴格的講起來，實在也不得算作純粹的單一稅論。伏氏當行軍的時候，目擊當時法國民間的疾苦，大半

是起因於苛捐雜稅，所以後來主張實行什一所得稅來代替當時的人頭稅、內地消費稅、飲料稅和內地關稅等等雜稅。

(4) 十八世紀的初葉法國又有一位學者叫做蒲瓦基爾培 (Boisguillebert) 也是主張把當時法國的稅制大大的簡單化起來的。不過他是主張抽取單一地租稅的，他在一六九五年所著的法國瑣記 (Detail de la France) 和一七〇七年所著的法國事實 (Factum en France) 一書內關於這點是很注意的。當蒲氏在法國提倡單一地租稅論的時候，英國也有一位學者在英國提倡同樣的單一稅，這人就是萬豆林脫 (Vanderlint)。

(5) 上述法人蒲瓦基爾培氏及英人萬豆林脫氏所提倡的單一地租稅，實在可以說是重農學派的單一地租稅論的先驅。重農學派 (physiocrats) 的鼻祖是凱耐 (François Quesnay, 1694-1774)，其學說盛行於十八世紀的中葉及下半葉。重農學派的理論以為只有土地是能夠有純生產 (net product) 或剩餘生產的；只有純生產是有負擔租稅的能力的；所以只有土地是有負擔租稅的能力的。所以為免除租稅的轉嫁的麻煩多事起見，最好除地租稅外，其他一切租稅都取消。

(6) 十九世紀中葉美國紐約市 (New York City) 有一位著名的市民叫做以色列舍爾曼 (Isaac Sherman) 者提出一個土地價值單一稅的計劃；他以為至少州政府與地方政府的租稅是須集中在不動產即土地之上的，因為惟有土地價值稅是能夠轉嫁到一切消費人身上去的，而租稅是應當普遍於一般民衆即消費人的。

(7) 一八八〇年美國有一位土地社會主義者 (Land socialist) 叫做亨利喬治，著了一本書，叫做進步與窮困 (Progress and Poverty)。在這本書裏面，他主張凡是自己勞力所產生的東西，都不應該有租稅的負擔；反過來講，就是凡是非自己勞力所產生的東西，是都應該有租稅的負擔的；土地的自然漲價或不勞而獲的漲價 (unearned increment) 就是一個最大的非自己勞力所產生出來的東西，所以是應當負擔租稅的全部責任的；這就是說，凡一切中央政府、省政府、地方政府等的經費，是都應當由沒收不勞而獲的地價中開支的。這樣，喬治氏之土地單一稅論，是與重農學派的土地單一稅論大有分別的；後者是指一般的土地而言，而前者是僅指有自然漲價的土地而言。又喬治氏土地單一稅的理論與上述舍爾曼氏土地單一稅的理論亦有分別，前者是以爲土地單一稅萬不能轉嫁的，所以是一個很公道的租稅，後者是以爲土地單一稅必能轉嫁到消費人身上去的，所以也是一個很公道的租稅。

(8) 當土地價值單一稅論發生於新大陸的時候，歐洲大陸亦有三種單一稅理論相繼而起：這三種單一稅理論就是消費單一稅論，所得單一稅論，和資本單一稅論；前二論爲前人所已經討論過者，後一者在當時爲創見，茲依次分述之於下：

甲、十九世紀中葉主張消費單一稅者的代表當推愛多亞普費斐 (Adolphe Potho)。普氏的大意是如果要租稅的負擔永久平等，那末租稅的賦課是應當以納稅人的支出或消費的全體做標準的。氏之所謂消費稅與現今文明各國間所行之消費稅是大有分別的；前者是整個的消費稅，所以是可以作爲單一稅，後者是零星的消費

稅，所以是不能作為單一稅。氏說詳其一八六六年所著的國家收入論（*Die Staats-Einnahmen*）。

乙、十九世紀中葉主張所得單一稅者當推德國的社會黨為代表。德國的社會黨自一八六九年以來，其政綱中已有實施累進所得單一稅的一條；不過後來又加入遺產稅或相續稅及財產稅兩條，所以其純粹單一稅的理論不能保全。

丙、十九世紀中葉主張資本或財產單一稅者當推法人基拉塘（*Émile de Girardin*）與曼尼耶（*Menier*），基氏在其一八五八年所著的財政問題（*Questions de mon Temps: Questions Financières*），曼氏在其一八七二年所著的資本稅的實施、利益和結果（*L'impôt sur la Capital, son Application, ses Avantages ses Conséquences*）和一八七四年所著的資本稅的理論和實施（*Théorie et Application de l'impôt sur la Capital*）裏面對於資本單一稅都言之甚詳。二氏之所謂應抽稅的資本並不是指一般的資本而言，乃是指不生收益或所得的財產如動產、美術品、珠玉、雕刻品、繪畫、骨董、庭園及空地等而言。基氏謂此種單一資本稅（實則就是單一財產稅）有三個優點：其一就是可促不生生產的資本投到生產路上去；其二就是不摧殘新資本之產生，因為中途方在成立之中的資本是不付租稅的；其三就是能捉到所得稅所不能捉到的擔稅能力。

綜上所述單一稅論的沿革，我們可以歸納起來說，單一稅論是大略可以分為四種的，就是（一）單一消費稅論，（二）單一土地稅論，（三）單一資本稅論，（四）單一所得稅論。此外在一六六七年英國有一位公民叫做愛多亞 張伯倫（*Edward Chamberlain*）主張抽取單一奢侈稅，在一七四三年英國有一位馬休台爵士（*Sir Matthew*

Decker) 主張抽取單一房屋稅以替代單一產銷稅或消費稅，在十九世紀中葉法國有一位阿力克斯威爾海 (Alexis Wilhelm) 主張單一印花稅。這樣，單一稅論的花色實在是很多的。

第五節 單一稅論的總批評

我們批評單一稅論可以分總批評與分批評兩種。分批評是就各個的單一稅論而分別批評之，下節言之。總批評是就一切的單一稅論而下以概括的批評，本節言之。我們對於單一稅論的總括的批評，可以從兩方面來着手：其一就是就單一稅論的優點着想，其二就是就單一稅論的缺點着想。

(1) 單一稅論的優點 單一稅論的優點又可以從兩方面來着想，其一就是就租稅制度沿革史方面來着想，其二就是就租稅原則方面來着想。

甲、單一稅論在租稅制度的沿革史上的貢獻 歷觀租稅史上單一稅論的動機，往往是在乎藉改良稅制之力量，來達到改良社會的目的，所以雖然是任何單一稅在事實做不到，但是此種稅制單一化或簡單化的論調，也不失為一種防腐劑或刺激劑，使苛捐雜稅，暴斂誅求的腐化事實，不得不有時拜倒於正義公道之下，而稍斂其跡。所以我們若從稅制改革史上着想，那末單一稅論是不無有些貢獻的。

乙、單一稅論在租稅原則上的優點 單一稅論在租稅原則上亦有相當的優點：其一就是單一稅適合於國民經濟的原則，這是因為採用單一稅的時候，租稅的徵收只有一次，其妨害經濟財貨之生產及流通的程度，減少

至最低度的緣故；其二就是單一稅適合於行政簡便的原則，這是因為在單一稅制下，租稅只有一種，徵收的手續既簡便，徵收的費用又節省的緣故。

(一) 單一稅論的缺點 單一稅論的缺點亦可以分做兩方面來觀察，其一就是就實際上或可能性上來觀察，其二就是就理論上或應否性上來觀察。就第一點實際上或可能性上著想，單一稅是違反課稅的財政原則的；就第二點理論上或應否性上著想，單一稅是違反課稅的社會或倫理原則的。茲作比較詳細的說明如下：

甲、單一稅論在實際上是違反財政原則的 從政府財政的需要上講起來，無論任何單一稅恐怕是不能應付各級政府的全部開支的，這是單一稅違反租稅收入須足用的原則的。復次，單一稅是又違反租稅收入須有伸縮性的原則的，這是因為單一稅是只有一種租稅可以徵收應用，當發費膨脹的時候，惟有增加單一稅稅率的一法來達到收支適合，但是有些單一稅當稅率增高的時候，其收入不但不能隨之而增高，而且往往反隨之而降低，如單一消費稅是即使有些單一稅，其收入能隨稅率之增高而增高，但是如果稅率太高，那末納稅者必定感覺到稅率太重而養成一種反抗租稅的心理或滯納，或避稅，或逃稅，則單一稅的收入必至一敗塗地而不可收拾。

乙、單一稅論在理論上是違反社會原則的 單一稅論不但在事實需要上是「此路不通」，就是在倫理或公道一方面講，也是違反課稅的社會原則的，蓋：

第一、單一稅違反課稅須普遍的原則 「單一稅之租稅，惟有一種，故不能課稅於一切之物，因亦不能課稅於一切之人。而單一地租論，惟稅地主而不稅其他階級之人；單一財產稅，惟稅財產階級，而不稅其他階級；此雖出

自單一稅制度之本質，然亦不合於普遍之原則。又如單一所得稅，乃捕捉稅源之所得而稅之，故凡有所得之人，皆可普遍課稅，無有遺漏。然此惟理想的能明所得之真相時，始可實行；但實際上，則所得之真相，不易窺測。蓋經濟發達，非僅獲得所得之法甚多，且所得之額又由種種事實變化不已，外部不能測知之也。夫所得者，固有待於當事者之呈報；但肯呈報真相，而願繳納較多之稅者，非正直誠懇，且富於犧牲精神者不能。故雖在單一所得稅，由租稅技術上言之，亦不能捕捉一切所得。不能捕捉之部分，若免其稅，是明明違背普遍之原則也。此論亦可移用於單一資本稅、單一消費稅等；蓋各人有若干之資本，有若干之支出，不易確實察知之也。故由此點觀之，單一資本稅及單一消費稅等，亦有背於普遍之原則。」（薩孟武譯租稅總論，頁四一一）

第二、單一稅違反課稅須平等的原則。由租稅技術上言之，租稅客體（object of tax）的真相是不易測知的，而其不易測知的程度又有差別。例如所得、資本、消費，或可測知其較近於真相者，或僅能測知其與真相相差甚遠者。這樣，租稅客體的真相既不易測知，測知後而亦大有差別，那末其租稅負擔之不能與其擔稅能力相稱也可知了；這明明是違反課稅負擔須平等的原則的。且此種違反平等正義的原則的程度，是與單一稅率成正比例的。

第三、單一稅缺乏調和性或補償性。單一稅既經違反了普遍與平等的兩個課稅原則，而又沒有方法可以來調和調和，補償補償。「蓋在複稅制度，某一稅若反於正義，可用他稅補之，使全體之租稅合於正義，是稱爲複稅制度之補償作用。反之，單一稅制度，惟有一種租稅，故其發生不公平不平等之弊害時，不能用他稅以補之。要之，單一稅制度無補償作用之餘地，是實單一稅制度之缺點而不可救藥者也。」（薩孟武譯租稅總論，頁四一二）

第四、單一稅制奪政府實行種種社會政策的手段。在單一稅制度下，政府是不能利用租稅政策來達到各種社會政策的目的的。如抽取紙幣發行稅以限制兌換券之發行，抽取保護稅以保護本國的幼稚實業，抽取極高的煙酒稅賭博稅以取締有害的消耗品及其他種種含有社會政策的租稅；在複稅制度下是一一可以實施，而在單一稅制度下是大抵不能實施；那末，單一稅的目的雖在改良社會，而其結果倒反不能改良社會嗎？目的與結果之自相矛盾，蓋未有如單一稅論之甚者也。

第六節 單一稅論的分批評

單一稅論可以分做（一）單一消費稅論，（二）單一土地稅論，（三）單一所得稅論，和（四）單一資本稅論四種。所以單一稅論的分批評，也可以分做同樣的四種。茲分述之如次：

（1）單一消費稅論的批評 單一消費稅的缺點至少是有三個：第一，單一消費稅的出發點在賦稅享益說，須知此賦稅享益說是很不公道的。第二，消費稅是一種很不公道的累退率稅，因為貧民所付消費稅與其納稅能力的比例是比富民來得高啦；有人謂消費稅是一種比例稅，此就支出部分而言，未始不是，但就全部擔稅能力的所得而言，那就不但不是比例稅，而且是累退稅了。其三，消費稅只稅支出不稅儲蓄，那實在是太注重生產政策了；須知生產的目的在消費，生產雖足，若分配不均，那末社會問題總是要鬧得天翻地覆的。這樣，所以單一消費稅是違反民生主義的第二個辦法的，因為不稅儲蓄、財產、和資本，就是不節制資本啦。至就租稅技術上講，那末，人民

的消費，不能一一捕捉而稅之猶其餘事。

(2) 單一土地稅論的批評 單一土地稅論的根據有三個，其一是重農學派的土地純生產論，其二是舍爾曼的地稅轉嫁論，其三就是亨利喬治的不勞而獲的地價論。重農學派的土地純生產論，實在是當不起科學的推敲的，因為有純生產的生產要素不祇限於土地也。舍爾曼的地稅轉嫁論也是當不起科學的推敲的，因為土地稅大致是不能轉嫁的。亨利喬治的不勞而獲的地價論，那又未免忽略了除地價外的種種不勞而獲的價值。這三種理論的根據一倒，那末牠們的建築物——即單一土地稅——自然也應當隨之而倒了。至單一土地稅的不良影響，如農業彫敝（因農業的租稅負擔太重）和不動產價格之一落千丈等之違反課稅的經濟原則，猶其餘事。

(3) 單一所得稅論的批評 一切租稅的泉源，是在於納稅人的所得，這是很明顯不過的事實，所以單一所得稅論，實在是單一稅論中之最高明者，然而也有牠的缺點在。缺點為何？就是（一）無消費稅使有種人盡些納稅的義務，那末外國遊客及依靠他人的津貼以資生活者，都可以不納稅了；（二）無營業稅使有種人盡些納稅的義務，那末虧本或無盈餘的營業行家，可以不納稅了；（三）無財產稅使有種人盡些納稅的義務，那末吃遺產而無所得，或有空地空屋的不動產而無所得的人，也可以不納稅了。至就租稅的技術而言，一般所得的真相之不易測知，那猶其餘事。

(4) 單一資本稅論的批評 資本就是過去的所得之儲蓄下來而化為財產者，所以單一資本稅也就是單一過去所得稅，也就是單一財產稅。有人謂單一資本稅為最良的單一稅，此實大謬，因為資本或財產不是稅源，而

是稅源所從出之本源也。復次，單一資本稅並不能使有所得而無資本的人（如各種自由職業者，如醫師、律師、教師、會計師、工程師等）盡一些納稅的義務，這實在是很不公道的。至就租稅的技術而言，一般資本或財產的真相之不易測知，猶為餘事。

第七節 複合稅制之必要及其組織

上述單一稅制之利害比較，可知無論任何單一稅在事實上是萬無實行的可能性的。反過來說，就是複合稅制（multiple tax system）是萬萬不可少的了。複合稅制的必要，至少有三個理由：其一就是要解決國家財政問題，惟複合稅制為能使公家的收支適合；其二就是要解決賦稅的公道問題，惟複合稅制為能有補償作用，使各稅的利弊互相抵消以至於平；其三就是要解決寓禁於徵的問題，惟複合稅制為能協助政府迅速施行各種社會經濟政策。

複合稅制既係必要，然則究竟應當複合到什麼程度呢？當然，複合稅制是不能太複雜的，是要求其相當的單純化的是必要在上述三個條件之下，求其越簡單越好的；因為如果稅制太複雜，那末課稅的經濟原則和行政原則就不得不完全犧牲了。

複合稅制既為必要，而其複合的程度又不可過分，然則複合稅制的組織到底是應當怎樣的呢？有人以為複合稅制可以分做直接稅與間接稅的兩大系統，凡所得稅、財產稅及營業稅等屬於直接稅系統，而消費稅則屬於

間接稅系統；但是消費稅中如使用物稅、用人稅、奢侈稅、房租稅等是不能轉嫁的，所以不是間接稅，而財產稅（如房屋稅）及營業稅（如銷售稅（sales tax））亦有可以轉嫁者，所以也是間接稅，不是直接稅；這樣，複合稅制之以直接稅與間接稅來組織，似不很妥當的了。又有人以為複合稅制可以分做對人稅與對物稅的兩大系統，所得稅、人頭稅、竈稅、戶稅、等級稅（class tax）等是屬於對人稅的系統，而財產稅、營業稅、貨物稅（即消費稅）等是屬於對物稅的系統；但是對人對物有時是很難分別的，如竈稅豈不是以竈做標準嗎？又如財產稅及營業稅，豈不是向所有主的自然人徵稅嗎？又有人以為複合稅制可以分做直接稅、間接稅和補足稅或流通稅的三大系統；上面著者對於直接稅與間接稅的區別，已經加以懷疑和批評，所以這個複合稅制的分類組織，似也不很妥當的。日人小川鄉太郎在他租稅總論裏面所主張複合稅制的組織體系，頗與上說相吻合，不過他叫直接稅為收得稅，叫間接稅為消費稅而已，流通稅還是叫做流通稅。小川氏之說，比較起來，是在上列諸說中的最完備者。茲特述其組織的大綱如下：（薩孟武譯租稅總論，頁四三一——四三九）

（1）收得稅的體系 以一般所得稅為骨幹而副之以補充稅及不勞利得稅。補充稅就是或為收益稅（如地租稅、家屋稅、營業稅及資本利子稅等），或為個別所得稅，或為一般財產稅，或為個別財產稅；自學理上言之，應以一般財產稅為一般所得稅的補充稅，然而在事實上，恐怕一般財產稅是不能包括一切的財產在內，所以實際上還不是仍舊是個別財產稅或不動產稅嗎？（因為不動產是不易逃稅的）不勞利得稅，就是第一須於一般所得稅之外，更當設立超過所得稅（如平時特別利得（excess profit）和戰時特別利得（war profit）），第二須於

一般財產稅之外，更當設立動的財產稅。（如相續稅、贈與稅、發財票利得稅、土地增價稅及其他財產增價稅等。）

(2) 流通稅的體系 流通稅當以財產流通稅及價格流通稅組織之。（一組織流通稅之體系時當先捕捉流通稅之客體。流通稅之客體為經濟流通，然欲課稅於經濟流通，當先捕捉經濟流通本身；不能捕捉經濟流通本身時，則當捕捉關聯於經濟流通而發生之行爲。經濟流通本身者，發生財產之移轉之行爲也；……關聯於經濟流通而發生之行爲者，附屬於經濟流通之行爲或補助經濟流通之行爲；如在經濟流通之際，作製文書，使經濟流通行爲不能取消，或用此而將所得之權利對抗第三者是也。故流通稅可分為課稅於經濟流通本身，及課稅於經濟流通之附屬行爲或補助行爲二種。課稅於經濟流通本身，乃捕捉發生財產移轉之行爲而稅之，故可稱為財產流通稅。課稅於經濟流通之附屬行爲及補助行爲，則其附屬行爲及補助行爲，當可表示價格而測知未來之經濟流通，故可稱為價格流通稅。）財產流通稅的骨幹為行爲稅或取引稅或移轉稅，（行爲稅是法律的名詞，乃指財產移轉的法律的效果和行爲而言；取引稅或移轉稅是經濟的名詞，乃指財產移轉的經濟的效果而言。）而副之以手數料。價格流通稅可分為登錄稅與印花稅二種：前者是補助經濟流通行爲的一種課稅，而登錄是補助財產移轉的一種主要行爲，所以登錄稅也可以說是一種補助行爲稅；後者是經濟流通的附屬行爲的一種課稅，其納稅的方法常以貼印花於票據或簿據出之，故稱為印花稅，這樣，所以印花稅也可以說是一種附屬行爲稅。此外為欲捕捉經濟流通中的不勞利得而使之納稅，又可以加入投機稅或交易所交易稅（即日語取引所取引稅）。

(3) 消費稅的體系 消費稅的客體不外三種：第一就是以一定時期的個人總消費的貨幣估值為標準而

稅之，第二就是以個別的消費財貨爲標準而稅之，第三就是以消費財貨中的使用財貨及個人的享樂爲標準而稅之。第一個標準的消費稅就是一般消費稅，不過一般消費稅是很不容易實行的，所以一般消費稅是不能做組織消費稅的一系的。這樣，所以現今世界各國之所謂消費稅體系，是專指第二與第三標準的消費稅而言。以個別消費財貨做標準的消費稅，大概可以分做兩大系：其一爲關稅，凡輸入輸出稅等均屬之；其二爲內國消費稅或產銷稅，凡對於生活必需品、安適品、嗜好品、及奢侈品之稅均屬之；關稅與內國消費稅是先向商人徵收而後再由商人轉嫁於最後的消費者，所以也可以叫做間接消費稅。以第三的標準而課賦的消費稅，大概也可以分做兩大系：其一就是以使用物（即財貨）的利用爲課稅之客體，如課稅於家屋之利用者則爲住家稅或房租稅；課稅於有幾種動產（如鋼琴、汽車、犬類、鐘錶、圖畫等）之利用者，則爲狹義奢侈稅或直接奢侈稅；其二就是以個人的享樂爲課稅之客體，如對於宴客則有筵席捐，對於看戲則有娛樂捐（amusement tax）等，是凡使用物稅使用人稅（如僕役稅、馬夫稅、婢妾稅等），直接奢侈稅，和娛樂稅等，也可以叫做直接消費者，因爲租稅就是課在最後消費者身上，無從轉嫁也。

小川氏此種脫胎於德國學說的複合稅制度體系的組織法，表面觀之，似可謂極完備，極合理，極適用的了。然而過細的研究起來，此種租稅體系組織法是不能包括一切的課稅的，即如近世文明國家對於城市改良或不動產改良所抽取的捐稅如特別課賦（special assessment）此名詞在美國最流行，或不動產改良稅（improvement tax）此名詞在英國最流行，是不能網羅在內的；若謂特別課賦是不應包括在複合稅制之內的，那末爲什麼把

嚴格的講起來並不是租稅的手數料（即規費），倒反包括在流通稅之中呢？吾恐小川氏無以自圓其說也。

以著者的愚見來組織複合稅制的體系，以為最好是分爲（一）享益課稅（*taxation according to benefit theory*）與（二）能力課稅（*taxation according to ability or faculty theory*）兩大系統，那末庶幾無論什麼課稅，連規費與特別課賦在內，也可以網羅無遺了。依此計劃，那末不但對人稅與對物稅的分類有牠的地位，（對人稅大概是屬於能力稅的，對物稅大概是屬於享益稅的。）不但比例稅與累進稅的分類有牠的地位，（比例稅大概是屬於享益稅的，累進稅大概是屬於能力稅的。）就是直接稅與間接稅的分類，亦有牠的地位；（大概享益稅中的大部是可以轉嫁的，所以是間接的，而能力稅中的大部是不能夠轉嫁的，所以是直接的。）至享益稅與能力稅的組織之能夠包羅租稅的多分法和能夠滿足課稅上的種種重要原則如普遍（享益稅主普遍）、公平（能力稅主公平）、足用（享益稅與能力稅的收入都是很大的）等，那猶其餘事。況且在此三民主義的勢力籠罩在全球的現狀之下，我的複合稅制體系的組織法，似乎是很合乎潮流的，並且也是很合乎將來的需要的；能力稅的目的在乎節制資本（包括平均地權說在內），這是很合乎民生主義的或溫和的社會主義（也就是社會政策）的；享益稅的目的在乎使國民人人都多少負擔一些公家的經費，這是很合乎民權主義的，因為如果人人要參政，那末最好人人是須多少納些租稅以先盡義務的；兩稅合，則國用充足，那末安內攘外，保持世界和平的經費都有所出，這是很合乎民族主義的。因為我們如果要我們的民族強盛，那末我們是必須或以享益為標準，或以能力為標準，毫不刁難的，對於代表我們的民族的國家或政府（當然是為人民謀利益的良好政府），盡我們納稅的義

茲把著者對於複合稅制的體系的組織列表於下，以示一斑：

(1) 享益稅系統

甲、規費類捐稅 如(一)手續費如(註冊費、檢驗費、訴訟費、執照費等類)、(二)財產移轉稅(即契稅)、(三)驗契稅、及(四)印花稅(如交易憑證印花稅及人事憑證印花稅等)等等。

乙、特別課賦或不動產改良稅(或又名曰築路徵費)。

丙、間接消費稅類 如(一)關稅或國境稅(如貨物輸出入稅)、(二)內國產銷稅(如貨物出廠稅如捲菸稅、火柴稅、水泥稅、棉紗稅、麥粉稅等、貨物出產稅如鹽稅、鑛產稅等、及貨物取締稅如菸稅、酒稅、錫箔稅等)。

丁、營業稅類 如(一)交通稅(如碼頭捐、船捐、船鈔、車捐、攤捐、公路使用捐等等)、(二)廣告稅、(三)牌招稅、(四)銷售稅、(五)牙捐牙稅、(六)當舖稅、(七)屠宰稅、(八)總營業稅、(九)交易所稅、(十)紙幣發行稅。

(2) 能力稅系統

甲、所得稅 如(一)個人所得稅、(二)公司所得稅(包括銀行收益稅)、及(三)意外利得稅(包括營業過分盈餘稅)。

乙、財產稅 如(一)遺產稅(包括死稅與相續稅)、(二)土地稅、(三)建築物稅、(四)不動產自然漲價稅、和(五)資本稅等等。

丙、直接消費稅 如（一）使用物稅（如犬稅、獵稅、汽車稅及其他奢侈品使用稅等）（二）使用人稅（如僕役稅、馬夫稅、婢妾稅等）和享樂稅（如娛樂稅、賭博稅及筵席捐等等）。

第五章 課稅原則概論

在前章稅制概論裏，我們對於課稅的四大原則，已略有所論及，現在作較詳細的研究如下。

課稅原則者何？即徵稅時應採取的各種標準或法則是也。中世紀偏重倫理，十八世紀偏重行政，近世則偏重經濟，而三者均或多或少含有財政的考慮。近世各國財政學者之討論課稅原則也，大抵不復墨守英儒亞丹斯密之四個原則了。德之瓦格涅（Wagner），美之賽力格孟（Seligman），蓋均有獨特的意見發表者也。

按亞丹斯密之四個課稅原則，實僅一個或二個原則而已：即行政原則及倫理原則是。其主張租稅數額須確定不可武斷也，租稅徵收方法與時間須與納稅者以便利也，租稅徵收費須撙節而經濟也，這明明都是從行政方面着想。其對於倫理方面，稍可差強人意者，不過第一條主張課稅須公平而已。然其解說公平也，則又含糊其詞，自相矛盾：謂之累進稅可，謂之比例稅亦可；謂之享益稅可，謂之能力稅亦可。

又按德儒瓦格涅，分課稅原則為四項：第一即財政原則（即稅收須多額，確實，而有伸縮力）；第二即經濟原則（即課稅須不侵犯一國原有之財產，不阻害幼稚產業及改良和發明，不稅及生計品、原料、及關於開發文化之用具）；第三即公正原則（即課稅宜普及一般，不宜有不當免稅，並宜平等）；第四即行政原則（即課稅正確，宜便利，並宜節約徵收費用）。美儒賽力格孟對於課稅原則的意見大致與瓦格涅相同，其不同之點，即在賽氏改稱

公正原則爲倫理原則而已。本章所論，大抵係根據賽氏的意見。

課稅原則，大致可分爲倫理的，財政的，行政的，及經濟的四種。而四者之中，又大致可分爲首要原則與次要原則兩種，請分論如下，先次要，後首要。

第一節 課稅的次要原則

課稅的次要原則可分爲三：即財政原則，行政原則，暨經濟原則是也。茲分述之如次：

(一) 財政原則 財政原則者何？一言以蔽之，即富有生產性是也。愛爾蘭財政學者巴斯太白爾至以富有生產性爲課稅之最要原則，非偶然發生的理論也。凡一稅之成立也，其最要目的，大半在收入之豐饒。假使其收入毫無把握也，則何必多此一舉。由此推論，則財政原則中，又可分爲三個小原則，即一爲確實可靠，二爲足用，三爲富有伸縮性，稅收能隨稅率爲正比例之增減。

(二) 行政原則 課稅的行政原則者何？一言以蔽之，即租稅徵收須有效率而已。欲徵收有效率，則又有三小原則不可不注意。此三小原則者，即確定、經濟、及便利是也。何謂確定？即稅額之計算，稅源之解析等等，須確定不易，不給徵收員或吏胥等以武斷魚肉的機會。何謂經濟？即徵收費須節省，對於稅收之比例須愈小愈好。假使徵收費而等於，或竟至於超過稅收，則有稅不如無稅，以其於國庫毫無裨益也。何謂便利？即稅法、稅時、稅地、稅情等等，均須便利於納稅者是也。稅法，即如何納稅之法：納實物乎？納貨幣乎？貼印花乎？抑以信用納稅乎？（信用納稅，即緩納之

意)稅時,即納稅之時間,徵收租稅須擇人民最易納稅時行之。稅地,即納稅之處所,亦須便於人民,如設立徵收分局、分櫃等等是也。稅情,即納稅時徵收人應如何決定納稅人之稅源及稅額等是也。即以所得稅言之,徵收人應先查納稅人之帳簿乎?抑聽其自己呈報乎?抑探溯源扣除之法乎?

(三)經濟原則 經濟原則者何?一言以蔽之,即租稅之影響,須無礙於一國產業之發達而已。美國財政學家亞丹氏(H. C. Adams)亦謂理財有三箴,而其最要者則爲「一國固有之產業必不可損害」(The patrimony of the state must not be impaired)是也。蓋理財要道,不外二端:開源與節流而已。節流係消極的,其唯一方法,在節省各種經費。開源係積極的,其最要條件,爲稅源之培植,即所謂不竭澤而漁是也。竭澤而漁,斷非有遠見之理財家所忍出所肯出的。故課稅原則之次要者,第三又貴不損害一國固有之產業。此外課稅之與國民經濟有關者,又須保護幼稚產業,優待生計品、原料、發明品、及文化工具等。

第二節 課稅的首要原則

課稅之次要原則,既已約略如上述,今請進而略述首要原則。課稅之首要原則者何?即倫理原則是也。倫理原則者何?即課稅之公平而已。然則課稅之公平能絕對否乎?曰不能。課稅之公平,充其極,不過是相對的或比較的面已。請分課稅之依據,課稅之標準,課稅之累進,課稅之區別,課稅之普遍,及課稅之劃一等目,述之如次:

(一)課稅之依據 課稅之依據,約有三:即政府勞務費說,政府勞務值說,及人民納稅能力說是。

(甲)政府勞務費說 此說與酬勞同。政府保護人民，在在須費；故人民須賠償之。此說之弊，在太無把握。以政府保護人民之費，將如何分攤於各個人乎？

(乙)政府勞務值說 此說與保護費同。根據享益說而來。人民既享政府保護之利益，自當納稅以作保險費。此說之弊，在無法確定各個人所享之利益。即使可確定各個人所享之利益，則無力納稅者，反須多納稅。即如乞丐與瘋人院中病人等等，享保護之利益較多是也。

(丙)人民納稅能力說 此說較上二說為公道，又可以分二方面來解釋：即第一，消費方面，第二，生產方面。觀消費之多少，既可知納稅者之能力。觀所入（即生產）之多少，亦可知納稅者之能力。二方面兼顧，則租稅能力說，始畢盡其能事。否則終屬偏面之能力說也。能力說之消費方面，又有二說。一為英儒密勒（MILL）之犧牲平均說（Equal sacrifice theory of taxation），一為英儒愛特瓦斯（Edgeworth）與美儒卡佛爾（Carver）之社會至少犧牲說（Minimum sacrifice theory of taxation）。第一說之結果為比例稅，或累進稅。第二說之結果為實行均富主義。

(一)課稅之標準

(甲)以人頭為標準（head tax or poll tax） 當國民經濟未發達之時，貧富之階級未分，人頭當然為最適宜最平等的標準。

(乙)以消費為標準（expenditure tax） 近世紀之初葉，英儒霍布士（Hobbes）及配對（Petty）等，均

主張消費稅然此稅之弊，在不公平何以言之。以富者所消費與其所得之比例，常小於貧者所消費與其所得之比例也。這是違反能力說的第一點。消費稅並不除免生活最少限度費（minimum of subsistence），即並不區別必需之消費（necessary expenditure），與安樂奢侈之消費（non-necessary expenditure）。這是違反能力說的第二點。復次，消費稅施之於平時，則常足妨礙產業之發達，以其直接減少消費，即間接減少生產也。至消費稅在戰時的作用，那又應當別論。

然則消費豈完全不為租稅之標準乎？此則又不盡然。蓋消費稅有時亦可濟一種租稅制度之窮也。當所得稅未實行以前，住屋稅不啻是一種假設之所得稅（presumptive income tax），蓋住屋之多少，往往是所得多少的返影也。這是消費可為一部分租稅標準之第一點。國家欲禁止不利於社會之消耗（如鴉片烈酒等），則消費稅不啻就是罰款，這是消費可為一部分租稅標準之第二點。政府如欲防止種種奢侈的消費（如煙酒及婦女之飾物等），則消費稅實有寓禁於徵的意義。這是消費可為一部分租稅標準之第三點。一國政府，或一地方政府，欲使旅居其國其地之外人，或外省人稍盡一些納稅的義務，則消費稅又為免除種種複稅之不二法門。這是消費稅可為一部分租稅標準的第四點。

（丙）以財產為標準（property test） 財產稅當農業時代，甚能得課稅之平，故歐洲中世紀盛行之，至近世紀，瑞士與美國猶行之，但不久恐將絕跡了。財產稅之弊有六：第一是財產與收入常相左，同一種類的財產，其所產生的收入，常有差異；第二是財產稅足以摧殘積蓄，財產為積蓄之果，稅其果，則因將必受其影響；第三是財

產稅足以使無產之富人逃稅，有些富人，其所入多由勞役及個人能力，此二者均免稅，此非課稅之平。第四是財產不足為能力之標準，方今能力之標準，已易財產而為所得或利潤矣（Profits）；第五是財產稅足以減少國內之資本，這是與課稅的經濟原則不符的；第六是財產稅之不易徵課（assessment），凡動產與形而上的財產（Intangible property）幾完全在逃稅之列，觀於美國一般財產稅之成績，就可知道了。然則財產豈完全不足為租稅之標準乎？此則亦不盡然。蓋財產稅同消費稅一樣，有時亦可濟一種租稅系統之窮。當所得或利潤之增減，營生比例的增減影響於財產價值之上，則財產稅與所得稅，幾為二而一，一而二的二種異名同質的租稅。這是財產可為一部分租稅標準的第一點。當財產之僅供娛樂之用（如獵地、靶子場、跑馬廳、私家花園等等）的時候，則所得無所依據，財產稅反為唯一適當之稅。這是財產可為一部分租稅標準的第二點。當一種證券之被把持而作投機品也，則財產稅亦為唯一之適當租稅。這是財產可為一部分租稅標準的第三點。當所得稅之不能稅及財產以達課稅之公平的時候，則財產稅大可濟所得稅之窮，而補其不足。這是財產可為一部分租稅標準的第四點。當戰役之後，國債累累，無法償還，則資本捐（Capital Levy）或可為理財之一妙策。這是財產可為一部分租稅標準的第五點。

（丁）以毛收穫為標準（Yield or produce test） 這個標準較勝於財產，但其弊亦有二：即（一）不能確定納稅之能力，以毛收穫並不是納稅能力之真正標準；（二）不體貼各納稅個人景況之各異，至各人生產費（cost of production）之差異，更不必說了。

(戊)以所得爲標準 (income test) 這個標準較以上四標準都爲滿意，然亦有其弊，即(一)所得解說之浮泛，(二)所得稅率(比例乎抑累進乎)與所得性質(勞力而得，抑不勞力而得乎？勤勞所入，抑投機所入乎？)之不易確定，(三)所得不足以表示納稅能力(蓋各人所處之境遇不同，故二人有同樣之所得，而其納稅能力卻各異)及(四)所得只能作爲生產方面納稅能力之表示，而於消耗方面納稅能力，則未免付之闕如。

(三)課稅之累進 課稅之累進，起於一八七〇年至一八九〇年間，其發源地爲瑞士、澳洲及新西蘭，稍行於一八九〇年一九〇九年之間，如美國伊利諾州之遺產稅，澳洲之所得稅，普魯士之所得稅(一八九三)，由一分起至四分止是也。盛行於一九〇四年一九一四年之間，如英國之所得稅，美之修改憲法(一九一一)(俾所得稅與憲法不抵觸)，通過所得稅法(一九一三)是也。而大行特行於一九一四年至一九二二年之間。如一九二二年美所得稅之最高率爲百分之五十八(經常率八分附加率五十分)，一九二〇年英所得稅之最高率爲六十分，德所得稅之最高率爲七十分，一九一九年意所得稅之最高率爲二十五分。就遺產稅而言：一九二〇年美之最高率爲二十五分，英爲五十分，法爲五十九分(出之總遺產)及三十九分(出之分遺產)，德爲七十分。就資本捐而言：意之最高率爲五十分，德爲六十五分(一九一七)。就奇贏稅(excess profits tax)而言：美之最高率爲六十五分(一九一八)，加拿大爲七十五分，德、法、意均爲五十分。就財產之增價稅(property increment)而言：一九一九年戰後德國之最高率爲一百分，一九二〇年意之最高率爲八十分。

各國租稅累進之程度，既如上述，然究據何說以圓其說耶？累進所據之學說，約可分爲三：一爲社會主義說

(socialistic theory) 或社會改良說，此說蓋欲藉累進稅率以達到均富均產的目標者；二為政府補過說 (compensatory theory)，此說以為政府平時的舉措，雖其初意或為不偏不黨，但其結果是往往損此益彼，或損彼益此，即如關稅法之修改也，有因之而受損失者，然亦有因之而獲重利者，政府稅獲重利者以累進率，實不過平其法律上所造成之不平，與補救自己已往的過失耳；三為心理說或界限效用說，此說以為富者以所得多，故其所得的界限效用低，貧者的所得少，故其所得的界限效用高，今欲使富者納稅的界限效用犧牲與貧者納稅的界限效用犧牲相均衡，則富者非納累進稅不可；四為經濟說 (economic theory)，此說又可分為二方面來講：即享益說（專指生產方面之納稅能力而言）與能力說（兼指生產方面與消費方面之納稅能力而言）是。欲得賦稅之平，則享國家保護之利益多者及納稅能力大者，自當多納租稅以維持國家的經費。此四說之中，似以後二說為平易近人，切實易行。

(四) 課稅之區別 (Differentiation or diversification of taxation) 所謂課稅之區別者，就是稅物應有區別的意思。試舉所得言之。一九〇七年英國所得稅把所得分為兩大類：一曰由基金或資本而來（或簡稱謂基金的或資本的 (Funds) 的所得，一曰由勞力等等而來（或簡稱謂非基金的或非資本的 (Earnings or Labour) 的所得。第一種所得，亦可謂之懶惰所得，永久所得，投機所得。第二種所得，亦可謂勤勞所得，暫時所得。一八六四年意大利分所得為三種：即（一）投機所得，（二）勞力所得，及（三）混合所得或營業所得（包括資本所得與勞力所得）是。至一九二二年，又分所得為四種：第一種為資本所得，（又分為三：（一）證券所得，（二）房屋所

得，及(三)土田所得，(第二種爲商業所得，第三種爲職工所得，第四種爲官吏所得。要之：不外以所得之難易，以區別稅率之輕重而已。

(五)課稅之普遍 所謂課稅之普遍者，就是人人在同樣之下，須付納租稅，不應當有不正常的免除(Exemption)也。按租稅之免除，其源甚古。昔法蘭西革命之前，貴族教士等最有能力的人即爲不納租稅之人。近世各國日趨民治，故不公道的階級免除，一變而爲公道的一般免除。近世比較合於公道之一般免除，大致可分三類：其一爲最低生活費的免稅，其二爲實行社會政策而免稅，其三爲推銷公債而免稅。英儒邊沁首創最低生活費免除說(minimum of subsistence)，謂其毫無納稅能力。(最低生活費亦有人叫做生活效率費(Efficiency of subsistence))。此說本甚公道，但反對者則謂免除最低生活費，實有違反課稅須普遍之原則。爲實行社會政策而免除租稅，其例甚多：如不稅儲蓄銀行，不稅幼稚事業，不稅新住宅，不稅學校與教員，不稅教堂與教士，不稅航業公司等是也。爲推銷公債起見而免除公債利息的課稅，其利在可以節省公家的公債利息支出，與可以鞏固公債之信用；其弊則在減少稅入，富者愈富與違反課稅須普遍的原則。贊成公債券免稅者，大抵主前說；反對公債券免稅者，大抵主後說。而折衷派所主張，則不外戰時贊成前說，平時贊成後說，以公債券若免稅，稅收減少，實無可諱言，彼公債利息之節省，恐不能抵銷公債免稅之損失耳。若在戰時，則以生死存亡關頭，另作別論。至企業家之贊成舉債之自由競爭，則更不必說了，以公債券若無免稅之特權，則其推銷未必能較公司債券爲優也。

(六)課稅之劃一 課稅劃一云者，即公家對於二個同樣條件的納稅客體，須課以同額的租稅是也。租稅問

題中之最與課稅劃一有關者，斷推重複課稅 (double taxation) 問題。按重複課稅又可分為兩種：其一為受同一政府之重複課稅，其二為受二個政府或二個以上政府之重複課稅。同一政府之重複課稅，又可分為四層：第一，既課財產，又課財產之所得是也。此種重複課稅，大半不得租稅之平，然有時為區別投資所得與勞役所得起見，不得不於總所得稅之外，又課財產稅也。第二，既課不抵押財產，又課抵押財產 (mortgage) 是也。此種重複課稅，行之個人，殊不公平，以抵押財產實非納稅者所有也。但施之公司，則並不違反劃一之原則，何則？以公司債即不啻為公司之資本耳。第三，既課公司又課股東是也。表面觀之，此種重複，殊不得租稅之平，然公司稅若為一種法人稅 (incorporation tax) 或營業稅 (business tax)，則亦未可厚非。第四，既課公司又課公司之股票是也。然公司即股票，股票即公司，此種重複課稅，殊不合劃一之原則。這是同一政府重複課稅的大概情形。至二個或二個以上政府之重複課稅，其解決之方法有四：其一即以納稅者之籍貫 (Political allegiance)，而定其稅之誰屬。此法粗而不當，可束之高閣，置之不理。其二即以納稅者之暫時居住地點 (temporary stay)，而定其稅之誰屬。此策較善於第一策，然猶未盡善也。其三即以納稅者之永久住址 (domicile)，而定其稅之誰屬。此策更進一步，亦未盡善也。其四即以納稅者之經濟關係 (economic interest) 或經濟歸依 (economic allegiance)，而定其稅之誰屬，則盡善盡美矣。按此經濟關係或歸附的原則，則納稅者在暫時住在地點，須納消費稅 (expenditure taxes)；在永久住在地點，須納所得稅 (income tax)；而在財產所在地或營業所在地，須納財產稅 (property tax) 或營業稅 (business tax) 是也。

世界愈文明，國際交通愈便利，各國人民往外國游歷及經營工商業者亦愈多，則國際間之重複課稅問題，似

又爲不可逃免了。

茲將著者在經濟學季刊第一卷第四期所發表的「介紹賽力格孟著二重賦稅與國際財政合作」一文附錄於下，以資參考：

一九二七年夏，美國哥倫比亞大學財政學教授賽力格孟博士(Doctor Edwin R. A. Seligman)在荷蘭海牙國際法學院(Académie de Droit International de La Haye)作一星期的演講，其演講的題目爲「二重賦稅與國際財政合作」，原辭爲法文，由該院以法文 *La double imposition et la coopération fiscale internationale*發表行世。後一九二八年賽氏又自譯爲英文 *Double Taxation and International Fiscal Coöperation*由美國紐約市麥美倫圖書公司(The Macmillan Company, New York)出版行世。吾師賽氏不但是美國財政學的泰斗，實在也是全世界財政學的權威，其新出的書籍，頗有介紹於國人之必要。茲不揣鄙陋，謹把該書的內容摘要說明於下。

該書共分八章一附錄。第一章的標題爲「問題之發生」；第二章之標題爲「實際的困難」；第三章爲「最初的解決企圖」；第四章的標題爲「租稅的分類」；第五章的標題爲「租稅分類與二重稅避免的關係」；第六章的標題爲「經濟專家委員會的解決方法」；第七章的標題爲「技術專家委員會的解決方法」；第八章的標題爲「結論」；末附技術專家委員會呈國際聯盟會財政委員會(The Financial Committee of the League of Nations)的報告。

在第一章裏面，賽氏先述國際財政合作的三個途徑，就是（一）國際財政統計的合作，以利比較；（二）國際財政消息的合作，以利徵稅；（三）國際二重賦稅避免的合作，以消除租稅的不公道；次述國際二重賦稅之由來，其緣因有三，就是（一）政治的爲近世國族主義（nationality）之興起，（二）經濟的爲近世資本主義或產業革命之興起，及（三）財政的爲近世公家經費之膨脹及租稅制度之變遷；又次述國際二重賦稅之不發生於行爲稅（taxes on transactions），不發生於消費稅或支出稅（taxes on expenditure），不發生於不動產稅（taxes on real estates），而發生於動產稅（taxes on movables or personal properties），動產爲有價證券等，營業稅、所得稅及遺產稅等。

在第二章裏面，賽氏先以歷史的眼光，來敘述租稅的進化，由對人稅到對物稅；對人稅最初爲人頭稅（即中國古代的口賦），以後逐漸進爲階級稅；對物稅也就是財富稅（tax on wealth）或貨物稅（tax on commodities）；財富稅或貨物稅之最早發現者爲消費稅（tax on consumption of wealth or goods，即關稅與國內產銷稅或銷場稅兩種），寢假而演進爲交易稅（exchange tax）銷售稅（sales tax）行爲稅（tax on transactions，亦可譯爲成交稅）或移轉稅（tax on transfer of properties，包括一切登記費及登錄稅等在內），寢假而又演進爲財富所有或佔有稅（tax on ownership or possession of wealth）或財產稅，（包括土地稅、房屋稅、家具稅、農具稅、牲畜稅（tax on the cattle or sheep of the farmer））工人工具稅，商人商店存貨稅（tax on the stock in trade of the merchant）及美國和瑞士

近世所徵收的一般財產稅 (tax on the general mass of property or general property tax 等在內)，寢假又演進爲生產稅 (tax on production) (生產稅或爲原料稅，或爲生產過程稅 (tax on a certain production process)，或爲生產物出廠稅等。) 消費稅、交易稅、及生產稅是完全對物稅；但是所有稅就多少不能脫離人的關係了。而且近世對於財富的認識亦與從前對於財富的認識不同：從前對於財富的認識是具體的，是着重在財富組成員 (constituents of wealth) 或其形體的；近世或現在對於財富的認識是抽象的，是着重在財富的收穫、來源 (origin) 或起因的。賽氏既述完了租稅的演化，乃進而敘述二重稅問題之發生及其解決之困難。他以為在上中古時代，二重稅是不會發生的，因爲人類生活簡單，經濟單位是村落的或都市市鎮的，所以財富的坐落 (sitings)，財富的來源地，和財富的所有人是同在一個地方的，因之無論是抽對人稅或對物稅或財產稅，是不會發生兩個管轄機關 (jurisdiction) 同爭一稅源的事情的。及至近世及現代，二重稅就成爲重大的財政和社會問題了，因爲人類生活愈來愈複雜，經濟單位越來越擴大，人口移動越來越頻繁，於是不但財富坐落與自然人分離，財富來源與自然人分離，財富坐落 (即動產或有價證券的坐落或動產所有人的住址) 與財富來源分離，就是自然人的所在地或住址亦區別爲三種了，就是 (一) 暫時住址 (temporary residence)，(二) 永久住址 (permanent residence or domicile)，及 (三) 政治歸附 (political allegiance) 或籍貫即國籍、省籍、縣籍、市籍及鄉籍等。甲政府以甲標準決定稅源，乙政府以乙標準決定稅源，丙政府又以丙標準來決定稅源，於是同一稅源也，或受二重租稅的壓迫，或受三重租稅的壓迫，

或受四重五重租稅的壓迫，而重複稅問題在今日國民經濟與世界經濟時代遂鬧個不休了。

在第三章裏面，賽氏先敘述歐洲中世紀（自從十三世紀起）及十七八世紀的學者（包括三種人，一為教士，一為法官，一為大學法律教授）對於一般財產稅及遺產稅的二重稅問題的解決方法，次述近世（一）聯邦國各州或各省間對於二重稅問題的解決方法，（二）帝國與各自治殖民地間，對於二重稅問題的解決方法，及（三）獨立國間對於二重稅問題的解決方法。

一 聯邦國各州間解決二重稅問題的幾個實例。

（一）一八七〇年德國規定（一九〇九年修正）各州的直接稅對於有永久住址者抽之，如無永久住址，則可對於有暫時住址者抽之；各州的不動產稅或固定實業稅則（*Steuernde (Jewerbe)*）完全以不動產的坐落（*situs*）為標準，其固定實業之範圍跨越數州者，則其稅以或種比例分配於各該州。（一九二三年通過的二重稅避免法（*Finanzausgleichsgesetz*）其規定亦屬大同小異。）

（二）一八七四年的瑞士聯邦憲法給與聯邦議會以防止州間的二重稅（*intercantonal double taxation*）的權力和義務，但議會把這種職責轉讓與聯邦法庭。法庭的判決標準，起初是住址，後來因股份有限公司的組織發達，乃亦採用別的標準。瑞士各州現在避免二重稅的方法如下：不動產在坐落的一州須抽財產稅及所得稅；不動產抵押所得稅，則由不動產坐落的一州和債權者永久住址所在的一州均分之；不動產出售的利潤稅大概是由不動產所在地的一州抽之，但遇出售不動產為經常的商行爲時，則由

出售人永久住址所在的一州抽之；動產稅及動產的所得稅，則由所有人永久住址所在的一州抽之；營業分散於各州的公司之營業稅，則由各州均分之，但總行所在的一州應多分一些，其比例則由聯邦法庭決定之。

(三) 美國各州間解決二重稅問題的方法是完全由各州法庭或聯邦法庭消極的去限制的，不是像瑞士之由聯邦法庭之積極的去限制的，更不是像德國聯邦議會通過法律去限制的。

(四) 印度的所得稅，常犯國地二重稅的毛病，其補救辦法為納稅者可以要求退還二稅中的數額較少者，其退稅的負擔，自國地二方面分擔之。

(五) 加拿大的遺產稅，常犯州間二重稅的毛病，其補救的方法為各州間之互惠協商。

二 帝國與各自治殖民地間解決二重稅問題的幾個實例。

(一) 一九二〇年英國的財政法內，有一段關於帝國與各自治殖民地間的二重稅的救濟說：

如果一個應付納所得稅的人能夠證明他的同年同樣所得已經付過自治殖民地的所得稅，那末他可以獲得如下的救濟：

甲 如果自治殖民地的所得稅率不超過「聯合王國」（即英國或大不列顛帝國的本部）的所得稅率之半，那末救濟率為自治殖民地的所得稅率；

乙 否則，救濟率為「聯合王國」的所得稅率之半。

(二)「聯合王國」對於加拿大各省所徵的遺產稅，不再抽二重的死稅，這就是說，在加拿大所付的遺產稅額，可以在死稅稅基或稅源額內扣除。

三 獨立國間解決二重稅問題的幾個實例。

(一)一獨立國立法上單獨的規定，如

甲 比利時對於在國外已經抽過所得稅的所得，只抽正稅率四分之一的所得稅；而對於已經在國外抽過遺產稅的不動產，則並不向之再抽遺產稅。

乙 瑞士各州如祖呂去 (Canton of Zurich) 州等對於國外所賺的營業所得的稅率，僅為正稅率三分之一。

丙 荷蘭的所得稅法允許免除國外所抽的所得稅數額於稅基之外。

丁 美國的所得稅法允許在本國的所得稅內扣除國外的所得稅，但對於駐美的外僑，則只以有互惠協定的國民為限。又規定免稅程度以國外所得與總所得的比例為標準。

戊 一八一九年荷蘭財政規定如果外國不抽荷蘭船的營業稅 (patente)，那末荷蘭也不抽該外國船的營業稅。歐戰後，各國多採用此種規定以鼓勵海運業；即如(一)一九二一年到一九二三年英美二國採行之，(二)一九二三年以後日本及斯干狄拿微亞 (Scandinavia) 半島諸國（即瑞典、挪威及丹麥三國）採行之。

(二) 二獨立國間的雙方條約的規定如

一八四三年比利時與法國協定，關於徵收租稅的互助，如與租稅有關的文書及消息的交換等。

一八四五年比利時又與荷蘭締結同樣的協定。

一八五一年荷蘭與德國關稅同盟(German Zollverein)協定關於國際水道上執照費(License duties)的限制。

一八七三年荷蘭又與德國帝國締結同樣的協定。

一八七二年英國與瑞士的瓦達(Vaud)州締結關於遺產稅的協定。

一八九八年荷蘭與德國締結關於國際水道租稅的協定。

一八九九年英美二國締結關於遺產稅的協定。

一八九九年奧大利與普魯士締結關於所得稅的協定規定，(一)不動產所得，固定實業所得，及不動產抵押所得的所得稅由坐落地政府抽之，(二)薪俸及恩給金的所得稅由付出地點的政府抽之，(三)其他所得的所得稅由住在地的政府抽之。

一九〇一年奧大利與Tichtenstein締結同樣關於所得稅的協定。

一九〇二年奧大利與希臘締結同樣關於所得稅的協定。

一九〇四年意大利與瑞士，一九〇六年意大利與奧大利及羅馬尼亞，締結關於外國實業家及銷

售員的所得稅的互惠協定。

一九〇六年及一九一一年 Brno 與普魯士締結關於營業稅的協定，規定營業稅基應為公司總分店所在地所做的營業數量。

一九〇七年英法二國締結關於防止死稅的逃避的互助的協定。

一九〇九年盧森堡與普魯士締結關於所得稅的協定，其規定與一八九九年奧地利與普魯士的協定同，惟對於公司付與駐在國外的經理的薪給，則規定該所得稅應由二國均分之。

一九一九年西班牙與希臘締結關於遺產稅的協定，規定無論繼承人是駐在國內或國外，可稅的遺產是只限於國內的。

一九二〇年希臘與德國又締結同上原則的遺產稅協定。

一九二一年奧地利與捷克 (Neodolstavlka) 締結關於直接稅的協定，規定不動產及其抵押稅由不動產坐落地政府徵收之，有價證券稅由其發行地政府徵收之，其他資本收得及年金稅由永久住址所在地政府徵收之，而營業稅則由二國平分之。

一九二一年德國與奧地利、捷克、Danubio 及 Saar 締結與上面條件相同的協定。

一九二二年匈牙利與捷克、奧地利與捷克，亦締結與上面條件相同的協定。

一九二四年以後，歐洲各國間所締結關於二重稅的協定，其規定大致為（一）所得之起源於不動

產、不動產抵押、營業及自由職業者由坐落地政府抽收所得稅，而(二)所得之起源於有價證券、銀行存款及年金者由永久住址所在地政府抽收所得稅。

在第四章裏面，賽氏以爲要知道較新的避免國際二重稅的企圖，則不可不先從租稅的分類下手，於是他把租稅分爲如下的系統。

一 直接稅

(一) 對人稅 (personal taxes) :

甲 純粹對人稅如人頭稅等是；

乙 與財富發生關係的對人稅如一般財產稅及一般所得稅等是。

(二) 部分 (或準) 對人稅 (semi-personal or party personal taxes) (即與人發生關係的財富稅)。

甲 半對人稅 (demi-personal or half personal taxes) 如，

子 以財富的坐落 (situs) 爲標準者則有 (a) 特種財產稅 (special property tax) 與 (b) 生產稅或收益稅或收穫稅 (produce tax)。

丑 以財富的來源 (source) 爲標準者則有 (a) 營業稅 (business tax) 與 (b) 職業稅 (occupation tax)。

乙 類似對人稅 (quasi-personal or almost personal taxes) 如，

子 以財富的發生 (origin) 為標準的特種所得稅 (special income tax) 或分類所得稅 (schedule income tax) 是；

(三) 對人對物混合稅 (mixed taxes) 如各種的死稅 (death duties) 是：

甲 當死稅以人為主而以遺產為副時，則為相續稅或繼承稅 (succession duty or share tax)；

乙 當死稅以遺產為主而以人為副時，則為總額遺產稅 (estate duty)。

二 間接稅亦即對物稅 (impersonal taxes) (即完全以財富為標準不管財富之誰屬的租稅) 分為：

(一) 貨物稅 (taxes on commodities)；

(二) 成交稅或商行為稅 (taxes on transactions)。

在第五章裏面，賽氏先詳論上章租稅的分類與租稅的根據（租稅的根據可分兩個：一為享益說，二為能力說）的關係，次應用這個關係去解決困難的二重稅問題。茲為明瞭起見，把賽氏在本章的大意列表說明之如下：

一 在類似公共收入 (quasi-public revenue) 裏面，

(一) 價格大致是完全為特種享益 (special benefit) 而支付的，而且是一定隨貨物或勞務的處所

而支付的，所以無論是從享益主義講，或從屬地主義講，是都不發生二重稅問題的。

(二)規費或手數料大致也是無不為特種享益而支付的，而且支付的地方一定是在政府勞務所授與的處所，所以無論從享益主義講，或從屬地主義講，也是不會發生二重稅問題的。

(三)不動產改良稅 (betterment tax or special assessment) 的支付起因為改良的利益，而其支付的處所當然又為不動產坐落的地方，所以無論從享益主義講，或從屬地主義講，也是不會發生二重稅問題的。

二 在公共收入 (public revenue) 裏面，

(一)間接稅或對物稅是既無享益說之可講，又無能力說之可言的：

甲 貨物稅是只顧屬地主義的，所以是不會發生二重稅問題的（除非是我國釐金之重牀疊架）；

乙 成交稅或行為稅也是只顧屬地主義的，所以也是不會發生二重稅問題的。

(二)直接稅中的純粹對人稅如一般所得稅 (global or general income tax) 是只顧能力說的。因為只講能力說，所以就不得不只講屬人主義；因為講屬人主義，所以就不得不只講永久住址主義 (principle of domicile)；一個人的永久住址只有一處，所以純粹對人稅是不會發生二重稅問題的。

(三)直接稅中的準對人稅及混合稅，則二重稅的問題起矣，因為即如：

甲 半對人稅內的特種財產稅，或主享益說，或主能力說，或主屬地說，或主屬人說；

收益稅，或主享益說，或主能力說，或主屬地說，或主屬人說；

營業稅，或主享益說，或主能力說，或主屬地說，或主屬人說；

職業稅，或主享益說，或主能力說，或主屬地說，或主屬人說；

乙 類似對人稅如分類所得稅，或主享益說，或主能力說，或主屬地說，或主屬人說；

丙 混合稅如遺產稅，或主享益說，或主能力說，或主屬地說，或主屬人說。

大致財富或所得所自生的地方的政府，爲欲增加或維持稅收起見，是無不主張享益說及屬地說的；反之，財富或所得所有人的永久駐在地的政府，爲了同樣原因，是無不主張能力說與屬人說的。（其實據賽氏之意，能力說是可以包括享益說的；因爲能力的表現有兩方面，其一是消費或犧牲一方面，其二是生產或利益一方面。賽氏在該書第一〇八——九面上說：

The above statement that ability itself is sometimes influenced by benefits needs a further explanation.

The contrast between the principle of ability and the principle of benefits is in one sense really less sharp than has often been supposed. This is largely due to the fact that the interpretation commonly put upon the ability theory is the one developed by the French writers of the eighteenth century and finally formulated by John Stuart Mill, the

doctrine, namely, that the ability of the individual to pay taxes is to be measured by the sacrifices imposed upon him in paying the taxes.

The sacrifices concept of ability, is, however, inadequate. There are two sides to every man's activity—the production or acquisition of wealth and the consumption or disposition of the wealth. The acquiring of wealth normally costs some effort; the parting with the wealth always involves a pain. If by sacrifice we mean the costs involved, i. e., the costs of acquisition as well as of disposition, then, indeed, the sacrifice theory is correct. The term sacrifice, however, as conceived by Mill and commonly understood, refers only to the pains involved in parting with wealth. The common defence of progressive taxation, for instance, is that the relative sacrifice of parting with the wealth diminishes with the amount.

This, however, is a one-sided view. Just as there are differences involved in the disposition of wealth, so there are differences involved in the acquisition of wealth. We must think of acquisition costs or production costs, as well as against disposition costs or consumption costs. If the term sacrifice is employed to designate the latter cost, the term opportunity

might be used to designate the former. There are all manner of differences in opportunity which explain the relative ease of acquiring wealth. The most important of these differences, apart from those inherent in the very nature of things, depends, so far as the government or social sanction is concerned, largely in the question of privilege. Society affords the individual all kind of privileges, which help him to add to his wealth. It is therefore defensible to contrast sacrifice with privilege. In other words, instead of there being one aspect or test of taxable ability, there are two. A man's ability to pay taxes is to be measured not only by the relative burden imposed upon him in parting with his wealth, but also by the relative ease with which he has acquired his wealth.

To the extent, then, that the privileges enjoyed by individuals result in actual benefits to them, the privilege theory may be expressed, in part at least, in terms of the benefit theory. In its proper formulation, the benefit theory is not completely opposed to the faculty theory, but really forms a part, although a minor part, of the ability theory. Ability or faculty is, indeed, the fundamental explanation of the personal relation of the individual to the government in paying the most developed direct taxes; but ability to

pay is composed of two element, the privilege element and the sacrifice element.

三 只有經濟歸附的原則 (principle of economic allegiance) 可以解決二重稅問題：

(一) 經濟歸附的第一要素是財富的生產 生產稅或起源稅〔即發生稅 (origin taxes)〕，依照經濟歸附的原則是應當由生產地或起源地的政府抽取的。不過生產地又可分做兩種：其一即自然或物理生產地 (place of physical production)，其二即經濟生產地 (place of economic production)。由物理言之，財富之產生，當然與生產地的政府的保護有關係的，所以應當向之納稅。不過由經濟言之，財富之產生，有的時候其原動力為住在另一地方的企業家的策劃，所以又應當向另一地方的政府納稅了。這樣，二重稅問題就發生了。至如何避免此種二重稅，那是要看經濟歸附程度的深淺了。

(二) 經濟歸附的第二要素為財富的處理 財富的處理 (disposition of wealth) 可分三種：其一為消費，其二為貸出，其三為投資。不過無論消費、貸出或投資，其地點是大概與財富所有人的永久住址初無二致的。這樣，所以財富的處理稅終是永久住址地的政府抽取的，是不會發生二重稅問題的。

(三) 經濟歸附的第三要素為財富的所有或佔有 財富的所有或佔有 (possession or occupation of wealth) 可分兩方面來講：其一是財富的坐落或存在地，其二是產權保護地 (place of the enforce ability of the property rights to wealth)，如果二地能夠合一，那末大概不致發生二重稅問題；如果二地不能一致，即坐落在東而產權保護地在西，那末就自然而然發生二重稅問題了。至如何避免此種二

重稅，那也是也要看經濟歸附程度的深淺了。

在第六章裏面，賽氏詳細解釋「經濟專門委員會」〔The Committee of Economic Experts，該委員會爲國際聯盟會財政委員會（The Financial Committee of the League of Nations）的一個分委員會〕的解決國際二重稅問題的提議。大概解決國際二重稅問題的方法有四個：其一爲扣除的方法（the method of deduction for income from abroad），如美國對於國人的國外所得准所有人扣除其在外國所付的租稅；（本方法的缺點爲納稅人住在國的政府的吃虧太大，因爲如果外國政府所抽的租稅是等於或大於住在國政府所抽的租稅，那末住在國政府簡直是只能屠門大嚼，分文不能到手了。）其二是免除的方法（the method of exemption for income going abroad），如債務國（borrowing or debtor country）爲要鼓勵外資輸入起見，對於不住本國的外人財產或所得，不向其抽取財產稅或所得稅；（本方法的吃虧者當然是債務國，一如第一方法的吃虧者當然是債權國）其三爲分派的方法（the method of division of the tax），如對於不住國內的外僑的遺產，由遺產坐落地政府與外僑住在地政府，按照一定標準而平分遺產稅是；其四爲分類的方法（the method of classification and assignment of sources），如把一切容易犯二重稅毛病的租稅分做坐落分量重的租稅和住宅分量重的租稅兩種，而讓坐落地政府抽收第一種租稅，住宅地政府抽收第二種租稅是。經濟專家委員會的建議則爲第四個的方法。經濟專家委員會共有四個委員：其一就是荷蘭的白魯恩斯教授（Professor Bruins），其二就是意大利參議院的愛腦

第議員 (Senator Finanzi) 其三就是英吉利的斯坦頓爵士 (Sir Josiah Stamp) 其四就是本書的著者美利堅賽力格孟教授。四人先於一九二一年及一九二二年内用通訊方法交換意見，最後在一九二三年春季集議於瑞士之日內瓦即國際聯盟會所在地。他們會商的結果，以為第四種方法——即分類的方法——為最能解決國際二重稅問題。關於這部分報告的要點，大概可以約略述之如下。

一 第一類財富如土地房產之類為不動產，其租稅應完全服從財富的坐落、起因、保障及發生的原則。

二 第二類財富如礦產、油井及工商業機關等的不動產，其租稅雖仍應多多服從坐落、起因、保障、發生的原則，但是永久住址的原則亦稍稍加入進來。大概事業越不靠土地者，則其服從坐落的原則的需要越少，越依靠土地者，則其服從坐落的原則的程度越大，礦業與油井服從坐落的原則的程度最大，工業機關次之，商業機關又次之。

三 第三類財富如農具、機器、牧羣、貨幣、珠寶及生財等的有形動產，前三者（農具、機器及牧羣 (tools and herds)）的租稅應多多服從坐落的原則（因為有一定處所，與土地發生關係多），而後三者（貨幣、珠寶及生財 (furniture) 包括美術品及圖書在內）的租稅應多多服從永久住址的原則（因為無一定處所，與人發生關係多）。但是如果納稅者有好幾個的永久住址，那末生財、美術品及圖書的租稅就應多多服從坐落的原則。

四 第四類財富如船隻等的有形動產 (tangible movables)，其租稅應多多服從坐落的原則或註冊

的原則（即註冊國的政府應抽船隻稅）。

五 第五類財富如不動產抵押（real estate mortgages），公司股票（corporate shares），公司債票（corporate bonds），公債票或公家證券（public securities），及一般商業信用票據（general commercial credit instruments）等的無形動產（intangible movables），除第一種（即不動產抵押）的租稅應一方面服從坐落的原則（不動產稅），一方面服從永久住址的原則（所得稅）外，其餘幾種的租稅是統統應當服從永久住址的原則的，因為無形的不動產大致是跟人跑的。

六 第六種財富如自由職業者收入及薪水（professional earnings and salaries），其租稅更是不成問題的應完全服從永久住址的原則的。

這樣，我們可以說，經濟專家委員會對於如何避免國際二重稅的建議是大致依據賽教授的經濟歸附的原則的。

在第七章裏面，賽氏把技術專家委員會的建議與經濟專家委員會兩兩比較一下，覺得大致尚相差無幾。

在第八章結論裏面，賽氏不過總括本書的大意和他自己對於國際財政合作的期望而已。

第六章 租稅之逃逸轉嫁與歸宿

如果我們真正的要知道一個租稅制度之是否符合各種課稅原則——尤其是首要原則或倫理原則，那末我們就不得不進一步來討論租稅之逃逸、轉嫁與歸宿。因為祇有歸宿的租稅——就是不逃逸和不轉嫁的租稅——纔能決定納稅者的租稅負擔；納稅者的真實租稅負擔決定了之後，纔能知道這種租稅之是否合乎公道。

第一節 租稅之逃逸 (Escape from taxation)

一、逃逸與轉嫁之區別 逃逸就是始終全不納稅，故受其受害者斷為政府的稅收。轉嫁 (Shiftings) 就是始付稅者設法使他人負擔該稅，俾自己的租稅負擔得以大大的減輕或全免，所以轉嫁是誰使誰負擔租稅的問題，對於政府的稅收是毫不受影響的。所以逃逸租稅不但是違反課稅的財政原則，而且是違反課稅的倫理原則——即公平原則和普遍原則的。何以呢？因為（一）如果一種租稅是根據於納稅能力的，那末，逃稅是有納稅能力的人而不納稅，是謂不公。（二）如果一種租稅是根據於行政利益的，那末，逃稅是有一部分享行政利益的人而不出代價，是謂不善。

二、人民為何逃逸租稅 人民逃逸租稅的心理及哲學，大致可分以下七種：

(一) 逃稅的政治心理 如果人民對於政府本身或其所行的租稅不滿意，而同時又沒有力量去推翻牠，於是乃不得不用逃稅的方法去消極的抵制牠，又如『不出代議士不納租稅』的口號，亦可作為逃稅的藉口。又如有時外僑進口商之設法逃稅，亦有基於愛國心的。

(二) 逃稅的經濟心理 有時稅額太重，人民為維持生計計，不得不逃稅。這種逃稅是起於租稅之違背能力說。補救的方法，不在防止人民之逃稅，而在改良租稅的本身。但有時人民有藉逃稅的勾當，做謀生發財的終南捷徑者，那是非提高人民的道德程度不可了。

(三) 逃稅的冒險心理 人類多少有些冒險心，如果一個人能冒了重罰的危險，把一種物品偷運過關，而不為關吏所察覺，這似乎是一件很勇敢而可以自傲的一回事。這種逃稅，往往並不是因為稅額太重，亦不是因為非此不足以謀生，乃是完全受冒險心的衝動，以資好玩，且有時寧付十元的偷運費，而不願付五元的正稅。這種逃稅行為，於己無益，於國有損，甚無足取。

(四) 逃稅的模倣心理 如果社會上有許多人在那裏逃稅，那末，其餘未曾逃過稅的人，將為保衛自己的利益計，也不得不效逃稅者之尤而逃稅了。因為如果不效尤，恐將為人呼為『阿木林』啦。其實這種模倣式的逃稅，其緣因必別有所據。這種逃稅多的國家，是見其人民租稅道德 (Fiscal morality) 之低劣了。

(五) 逃稅的自私心理 逃稅的自私心理，是最為明顯，最為普遍的。因為納稅是一種經濟的犧牲，所以人民遇到應納租稅的時候，終要想出各種的取巧方法，去減少他的應納的稅額；即如繳納所得稅的時候，繳納者終要

在其所得的報告上把免稅的部分儘量的擴大，而把應稅的部分儘量的縮小，以期減少應付的稅額，增加自己的利益。在人民租稅道德低下的國家，這種逃稅的心理是很普遍的。

(六) 逃稅的罪犯心理 這個逃稅的心理其程度比上一個自私的心理還要深得許多。自私心理尚是道德上講不過去，這個心理簡直連法律上亦講不過去。對付這個逃稅的心理，國家惟有訴之於警察拘捕與法庭刑罰。

(七) 逃稅的公平心理 有時人民之所以逃稅，並不是爲了上述的無論那個原因，乃是在於反抗不當的租稅。他們以爲某種租稅是蹂躪人權，侵犯民權的，但是沒有別的方法去打倒牠，所以只得採逃稅的消極手段去對付之。不過世間逃稅之真正抱這種態度的，恐怕是很少的。

三、租稅逃逸的合法的及違法的方式 逃逸直接稅的合法方式有三個，就是：

(一) 財富之轉讓或移交 (alienation) 即如爲要增加免稅額及減低累進稅率起見，納稅者把財富或所得，名義上分給近親，或實際上贈給 (gift inter vivos) (生前贈給) 近親等是。又如爲欲避免死稅 (death duties) 起見，不動產所有人可以把他的地產劃歸於其近親所有的一個虛設的股份有限公司所有。

(二) 遷移租稅主體 課稅主義有爲屬地的，有爲屬人的。適用屬地主義時，租稅主體雖經移動，而租稅客體仍在其地，還是逃不掉租稅。適用屬人主義時，那末，租稅主體一移動，租稅也就可以逃逸。這種遷移租稅主體的逃稅方法，常爲法人所利用，因爲徵收公司的租稅，常在其總公司或總辦事處所在的地方，但公司所經營的事業，不限於總公司或總辦事處附近的地方，因之，如果總公司所在地的租稅太繁重了，那末，就可以把總公司搬到別處

去，以避其鋒。

(三) 將財富變做免稅的形式 即如公司有盈餘，本應發紅利或股利；但因紅利與股利是所得，應納所得稅，於是乃改發紅股 (Bonus share or stock dividend) 即以股票當作紅利，以逃逸所得稅，因為股票不是所得。他如供給董事以膳宿，許股東以特別價格購新股，給股東以紅利債券 (Bonus debentures)，及公司之宣告清理 (宣告清理，則利潤變為資本) 等，在英國也是很普通的逃逸所得稅或特別利潤稅的方法。至於德國還有一種逃逸土地增價稅的方法；就是地產所有人合組一個地產公司，讓公司以很高的價格向他們購買，將來地產雖然漲價，但是終還不能漲到與買價一樣；這樣一來，增價稅就很容易的逃掉了。據說在一九〇七年的上半年，柏林市政府正在考量地價法的時候，這種公司之出現者竟有一百七十五家之多。至於美國除掉購買免稅的公債之外，還有一個特別逃稅的方法；就是股票所有人，故意的互相跌價買賣或交換，以便可以把損失在所得上扣除，那末，所得稅就可以減輕。此外，美國的社會服務團全國協會 (The National Council of Social Service) 曾發宣言，勸富人多多的捐助公益慈善事業，以便對於所得稅及遺產稅有所逃避或減免。

以上是直接稅的合法逃稅。至於間接稅的合法逃稅，也有幾種，就是：

- (一) 停止消費 停止消費，則消費稅可以完全逃掉。
- (二) 減少消費 減少消費——或是量的減少，或是質的減低，則消費稅可以有一部分逃稅。
- (三) 替代消費 以無稅或輕稅的貨物來替代有稅或重稅的貨物，則消費稅亦可以全逃或半稅。

(四) 預測消費稅的增加 例如一國的進口稅要增高了，乃於尚未實行增高之時，先行運入許多有關係的貨物以逃稅是。

(五) 從優待地輸入以避免進口稅或減輕進口稅 例如英國對於由其殖民地輸入的食物或原料有優待稅，因之外國人運貨物到英國去的時候，往往先把貨物轉運到其殖民地暫存，然後再運入英國，即便享受優待稅率。

上述七八種的合法逃稅方式，並未構成犯罪行為，因為牠們對於法律，並未顯有抵觸。不過從倫理一方面講起來，這些種種合法的逃稅，終是違反公平與普遍之原則的，因為應負擔租稅的人而避免這種負擔，那末，公家當收支不適合的時候，勢必非另外設法向其他人民抽稅不可。

至違法的或非法的逃稅方式，可以約略述之如下：

(一) 所得稅之非法逃避 要逃免所得稅，大概有三個方法，就是：

(甲) 不呈報所得 這是等於根本上不肯繳納所得稅。其所以不呈報的原因，或由於故意隱匿，或由於健忘，或由於不知呈報的手續。

(乙) 呈報不實 所得呈報不實或虛偽的動機在全逃或輕減所得稅，而其方法或(一)隱匿售價，或(二)減估股票價格，或(三)虛報成本帳目，或(四)以活帳(sood debts)爲呆帳，或(五)隱匿呆帳之收回，或(六)設立秘密準備金，或(七)以資本支出爲修繕費，或(八)虛報子女的人數，或(九)真正不知報告的手續等。

(丙)延期繳付 這是要想逃免早付所得的利息負擔，也是逃稅之一種。

(二)財產稅的非法逃避 財產稅之非法逃避的例子，最好的是美國的一般財產稅 (general property tax)。美國人民逃免財產稅的方法有四，就是：

(甲)隱匿一切動產 (intangible or personal properties) 而不報告。

(乙)隱匿不動產 (real estate) 的真實價格 有時不動產價格在報告上者竟只及其市價十分之一。

(丙)虛構負債 (debt perjury) 美國財產稅法有允准負債抵銷 (a system of off-sets) 的一條，於是許多人竟請其親友為其虛構的債權人，那末，就可以把這種債額在財產報價上扣除而不稅。

(丁)市鎮公共的逃稅 (communal evasion) 美國各州 (states) 政府或市 (county) 政府的經費，有時是要各市鎮按照其境內不動產的估價而比例分擔的；因之市鎮的不動產評價委員會，為愛護其本市鎮的市民起見，乃往往故意的把不動產價格估得特別低。

(三)遺產稅的非法逃避 遺產稅的非法逃避方法有三，就是：

(甲)增加遺產的負債 如請親友作證，虛構債務，那末，應納稅的遺產純額可以減低了。不過此種逃稅的方法，易成弄假成真之局面，究屬危險。

(乙)減低遺產應納稅的部分 大概減低遺產應納稅的部分的方法甚多，其大者要者，不外乎(一)貶估遺產的價值；(二)隱匿動產，尤其是購買無記名證券 (bearer securities) 而藏之於祕密的處所；(三)開立特

別的銀行戶頭如 *dépôts avec procuration* 與 *dépôts en comptes joints* 等(四)存款於外國及購買外國證券而存之於外國的銀行或其他處所。

(四)關稅的非法逃避 關稅的非法逃稅方法，大約可以分爲三種，就是：

(甲)偷運 (*smuggling*) 這是很普遍的，卽如一八八五年，英國的李資 (*Leeds*) 地方，有一煙草商在棺材內偷運煙草，經過黑耳 (*Mill*) 市，被政府察出，罰款至一千九百八十六鎊之鉅。

(乙)虛報貨價 這也是很普遍的，如在發票上少報貨價，或假造提單，或分析單等是。

(丙)與關吏狼狽爲奸，平分所逃避的租稅。

(五)內國產銷稅 (*excise duties*) 的非法逃避 內國產銷稅的非法逃避方法有三：

(甲)祕密製造 小本經營，規模不大，其製造量每易逃稅吏的耳目。

(乙)混充無稅的貨品 把有稅的貨品夾雜在無稅的貨品中間，或造做免稅品或低的模樣，以便逃稅。

(丙)與稅吏狼狽爲奸，平分所逃避的租稅。

(六)印花稅的非法逃避 印花稅的非法逃避的方法，約爲：

(甲)完全不貼印花於應貼印花的憑證文件。

(乙)印花不貼足。

(丙)貼用已經貼用過了的印花。

(丁)假造印花。

四、租稅逃逸之補救方法 補救逃稅的方法，可以從五方面着想，這五方面的方法，就是：

(一)法律方面的方法 如(甲)對於不合法的逃稅，加以嚴重的處罰，使逃稅者知所戒懼，不敢貿然嘗試。處罰有二種：一罰金錢，二拘禁本人。(乙)對於稅則的規定，應確實、統一、精密和明白，使納稅人無所取巧。(丙)對於納稅手續不完備的憑據與文件，法庭不與以承認。

(二)政治和宗教方面的方法，就是：

(甲)使人民對於政府有愛戴的熱忱 政治清明，則人民愛戴政府。並知愛護國家，那末，逃稅的動機，自然會減少了。至對於逃稅者的政治權利之取消，也是一個補救法子。

(乙)使納稅人於付稅時宣誓並無作弊 官吏就職，有宣誓之宗教儀式，以減少弊端，那末，對付納稅者的逃稅動機，似亦可以應用此種宗教儀式，使其受良心上的責備，而不敢撒謊。一九〇七年法國的所得稅條例草案內，曾有「納稅宣誓」(Je serment fiscal)的規定，時財政部長凱勞(M. Caillaux)力主是法。

(三)社會方面的方法 大概逃稅者是很怕人家知道他們有逃稅的行為的。所以，如果政府能隨時把作弊者的姓名宣告於公報，那末，逃稅者的動機一定可以減少了許多。至於把逃稅者的充公貨物公開拍賣，或對於逃稅者公開起訴，也是有目標的效用的。

(四)經濟方面的方法，就是：

(甲)使租稅合乎公平的原則 稅則公平，則人民少失望，而逃稅者少。

(乙)使租稅合乎普遍的原則 租稅一普遍，則人民將無處逃稅了。

(丙)使稅率低減 稅率低，則逃稅的費用將較租稅本身為大，而且受良心的責備，所以逃稅的動機將減至最低度。

(五)行政方面的方法，就是：

(甲)對於納稅人的呈報，要有嚴密的審查，並應實地調查，以究虛實。

(乙)對於各種稅則間的相互參較 (internal coordination) 有時一種稅則的報告，可以作他種稅則中之逃稅與否佐證。例如死者的遺產稅，可以證明他生前所得的呈報之是否可靠；而生前的所得稅，亦可證明他的遺產報告是否可靠。又如個人的所得呈報可以與公司的報告相參較。

(丙)與稅務外的事實相參徵 (external coordination) 即如法庭涉訟的事實，新聞紙及雜誌的消息，銀行、保險公司及其他機關內所披露的事態等等，都可以做徵收機關的參考比較的資料。至於徵收機關應與警察局及緝私營合作，那更是當然的事情。

(丁)徵收官吏須清勤幹練，且富有與稅務有關之學識與經驗。

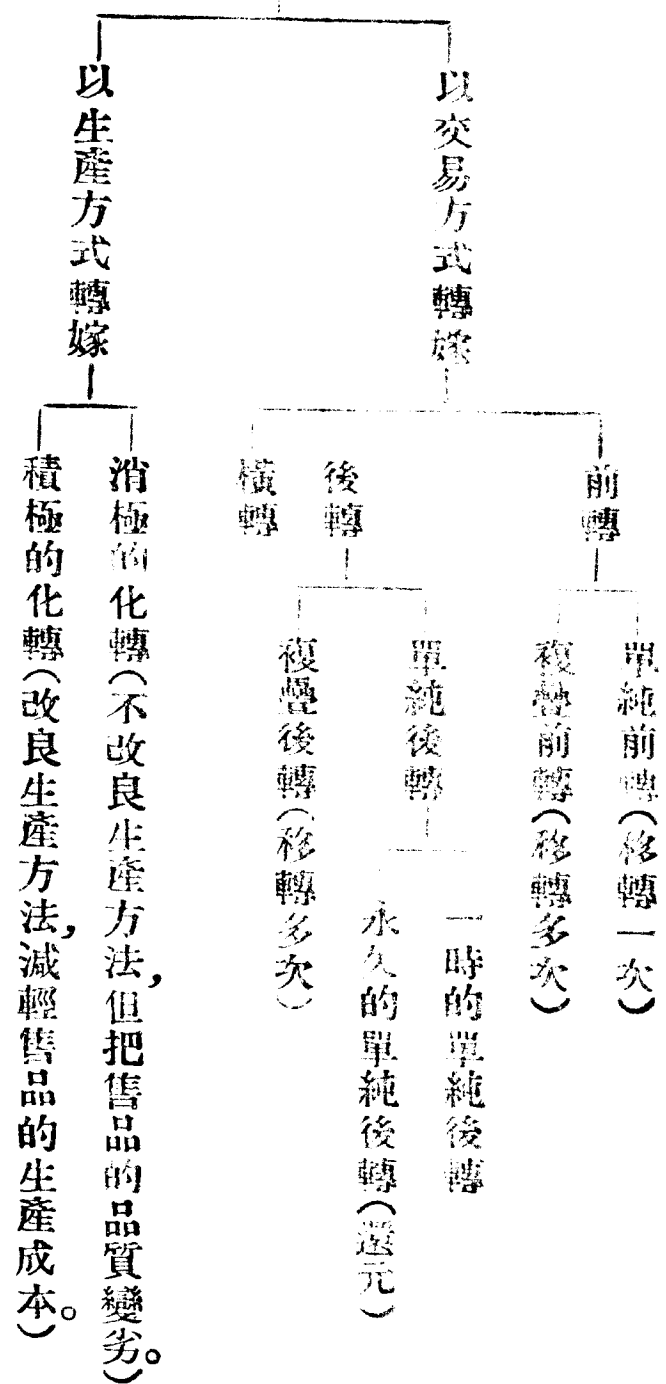
第二節 租稅之轉嫁和歸宿

一、轉嫁的種類 租稅轉嫁與逃逸的區別，已經在上文說過明白了，而其意義亦屬自明，不必贅述。現在請進而討論租稅轉嫁的種類或方式。

租稅轉嫁的方式，有出之於交易方面者，亦有出之於生產方面者。出之於交易方面的轉嫁，又可以分做三種：即（一）前轉或順轉（forward shifting, fortwälzung），（二）後轉或逆轉（backward shifting, rückwälzung）及（三）橫轉或散轉（horizontal or diffusive shifting）是。而前轉又可以分做（一）單純前轉（simple simple forward shifting），與複疊前轉（multiple forward shifting）二種；後轉亦可再分為（一）單純後轉（simple backward shifting），與複疊後轉（multiple backward shifting）二種；而單純後轉又可再細分為（一）一時的單純後轉（temporary simple forward shifting）與（二）永久的單純後轉（permanent simple forward shifting），永久的單純後轉就是一般財政學者之所謂「還元」（capitalization or amortization）。

出之於生產方面的轉嫁，又可以分做兩種：即（一）不設法改良生產方法和減輕生產成本，而是從減低產品的品質着手，以消滅租稅的消極化轉（transformation through deterioration or negative transformation）及（二）設法改良生產方法和減輕生產成本，而並不從減低產品的品質着手，以消滅租稅的積極化轉（transformation through improvement or positive transformation）。（化轉或譯為消轉，予意後者的意義似不若前者之確切）。茲將租稅轉嫁的各種方式，列表如下，以醒眉目：

租稅之轉嫁



二、租稅之前轉：單純前轉與複疊前轉 何謂租稅之前轉？就是政府先徵收租稅於生產者或賣者，而生產者或賣者復各以其租稅負擔移轉於消費者或買者之謂也。何謂租稅之單純前轉？就是政府先徵收租稅於生產者或賣者，而消費者或買者為真正負擔該項租稅之人，不再移轉其租稅負擔於他人之謂也。例如政府向上海南洋兄弟煙草公司徵收捲煙統稅，而某消費者直接向該公司購入大量捲煙，以供給其家中婚喪大事的需要，該公司即以捲煙統稅轉嫁在捲煙售價之上。何謂租稅之複疊前轉？就是政府先徵收租稅於生產者或賣者，而生產者或賣者即以其稅移轉於第二的生產者或賣者，而第二生產者或賣者復以其稅移轉於第三生產者或賣者，而第三生產者或賣者再以其稅移轉於最後的消費者或買者之謂也。例如政府先向捲煙製造廠徵收

捲煙統稅，煙廠即以統稅加在捲煙出產成本之上，售與捲煙批發商（即第二生產者或賣者），捲煙批發商復以其稅移轉於捲煙零售商（即第三生產者或賣者），而捲煙零售商再以其稅移轉於最後的消費者或買者是。

三、租稅之後轉：單純後轉與複疊後轉。何謂租稅之後轉？租稅之後轉，就是政府先向消費者或買者徵收租稅，而消費者或買者復各以其租稅負擔移轉於生產者或賣者之謂也。何謂租稅之單純後轉？租稅之單純後轉，就是政府先向消費者或買者徵收租稅，而消費者或買者復各以其租稅負擔末次的移轉於他的貨物的生產者或賣者，而生產者或賣者為真正負擔租稅之人，不再移轉其租稅負擔於他人之謂也。例如目前上海市政府先向市內租屋而住之房客（即消費者或住宅權之買者）徵收百分之十的房租，而同時規定房客可以房租之半數在付與房東或業主（即生產者或所有者或住宅權之賣者）之房租內扣除。何謂租稅之複疊後轉？租稅之複疊後轉，就是政府先徵收租稅於消費者或買者，而消費者或買者即以減少消費量或購買量的形式，把租稅負擔移轉於第三級的生產者或賣者（即零售商——零售商因政府向消費者徵收直接消費稅之故，以致營業衰落，利潤減少，故名義上雖曰負擔租稅者係消費者，而實際上則不啻為零售商也。）而第三級生產者或賣者亦以營業清淡之故，復相率以減少購買量方式，把租稅影響移轉於第二級的生產者或賣者（即批發商）而第二級生產者或賣者又以營業不振之故，亦相率以減少購買量方式，把租稅影響移轉於第一級的生產者或賣者（即製造商）之謂也。例如某年法國巴黎市政府向市民抽鋼琴稅，設使鋼琴係租來的，則該稅就有複疊後轉之可能，以使用者將減少使用時間，因之鋼琴商將以生意減少而受損失，而鋼琴製造廠亦將因銷路滯呆而利潤減少，故鋼琴稅名

雖爲用戶所出，實則用戶可以減少使用時間以逃避之，而最後受影響者還是出租商和製造商耳。

單純後轉又可分做兩種：(一)一次的單純後轉與(二)永久的單純後轉或還元。一時的或暫時的單純後轉之例已如上述，可不贅。至永久的單純後轉或還元の實例，亦可得列舉一二如下：

(一)某塊土地的售價本爲每畝一百元，以其常年收花每畝約計十元，扣除原有田賦一元，剩餘淨所得九元，而市場利率普通爲九釐，以市率除淨所得即爲資源的資本值也(90.00)。(2)後政府下令，增加田賦每畝一元，即每畝合計爲二元，則地價必落，以市場利率仍爲九釐，而淨所得已減爲八元也(80.00)；以九釐除八元，則地價每畝將爲八十八元八角八分許(88.88)。假使原所有人欲將其地出售於人，則購者必祇願每畝出價八十八元八角八分，以如此方能扯到常年九釐息的收入也。這樣，新增田賦一元的還元價值十一元一角一分(11.09)。(3)永久由原來地價上扣除(100-11.11)88.89，亦即購者永久的把新增田賦一元的負擔轉嫁於原所有人。

(二)某甲購入某種公債券票面萬元，出價亦萬元，其利息爲常年八釐，其每年利息收入八百元當初得免所得稅。後來政府改變政策，對於公債利息收入，概須抽以十分之一的所得稅，所以某甲每年公債利息的淨收減爲七百二十元(800-80)720。某甲後來因有急需，將債券售與某乙，而某乙以債券利息收入須抽十一所得稅之故，祇願出價九千元。這樣，新增債券利息所得稅八十元的還元價值一千元(800+80)1000。永久由原來債價上扣除(10,000-1,000)9,000，亦即某乙永久的把新增債券利息所得稅的負擔轉嫁於某甲。

四、還元是否爲轉嫁之一種之討論 依據賽力格孟之說，還元並不是轉嫁。他說：「少數學者概以租稅還元之現象爲轉嫁之一種，就某項意義言之，此種見解似誠有理。蓋買者實已轉嫁其稅於賣者而逃稅故也。實則轉嫁與還元迥然有別，學者不可以不察。蓋轉嫁者移其一時之稅於他人，而還元則移其將來全部之稅於他人。例如商人轉嫁其稅於生產者，每經一度之課稅，即有一度之轉嫁，生產者每次依稅額而減低其賣價，此轉嫁也。至於還元則不然，買者實在納稅，惟物之原主或賣者先從其賣價中扣除買者將來所要繳納之一切租稅而已。前者移一稅於他人，後者則一次移全部租稅於原主；蓋租稅還元，實指價格的變化而言也，此種變化，與未來一切應有租稅之資本價值相等。故轉嫁與還元，二者實有顯著之區別。是以租稅既轉嫁，則不能還元，既還元則不能轉嫁。例如課房屋稅於房屋租借人，租借人或可轉嫁其稅於房主，但不能還元；課土地稅於佃戶，土地稅即還元，但或不能轉嫁於現在地主。故轉嫁與還元，二者實爲相反而非相輔之概念也。」（許譯：租稅轉嫁與歸宿，四——五面，原文 *The Shifting and Incidence of Taxation*, 4th edition, pp. 4-5）

不佞以爲賽氏對於轉嫁的概念似太嚴格。就狹義言之，轉嫁自應專指初納稅者設法移轉其租稅負擔之一部或全部於他人（此他人大致爲日用商品的消費者或買者及其生產者或賣者）的一種過程而言。但就廣義言之，轉嫁似應兼指後來繼續納稅者應用還元方法一次的移轉其全部租稅負擔於他人（此他人大致爲不動產，或證券，或其他有永固的資本價值之物的原主）的一種過程而言。蓋租稅轉嫁的精義，似應在租稅負擔之最後落在誰身上一點着想，而不應祇在由誰先付納租稅與政府一點着想也。一般之所謂轉嫁，固係指轉嫁者先付納

租稅與政府而後再由前轉或後轉的方法向消費者（或買者）或生產者（或賣者）撈回一部或全部的一種過程而言。但是當租稅還元時，轉嫁者雖並未先行付納租稅與政府，卻早已把將來每年繼續所應繳納的租稅資本值化，預先在賣價內扣除，把將來的一切租稅負擔，一箇腦兒套在出售者身上，這豈不是後轉的一種嗎？賽氏明達，何竟一口咬定「租稅……既還元則不能轉嫁」耶？其實還元就是最澈底的租稅單純後轉的一種，以轉嫁者雖以後還是繼續底納稅，但其所納者實為慷以前售主之慨之稅耳，並非真實由其自己負擔也。不過賽氏後來又說：「復次，若吾人推廣轉嫁之概念，而包括前轉後轉二者，則吾人可稱還元為轉嫁之一種。」（許譯：租稅轉嫁與歸宿二四五面）是賽氏又似轉變其卷首嚴格的口氣了。

五、租稅之橫轉 何謂租稅之橫轉？租稅之橫轉，就是被課稅物品之一部分租稅負擔，輾轉移轉於其連鎖需要物品，或其原料之謂也。例如汽車與汽油為連鎖需要物品，購汽車者必須同時購汽油，而購汽油者亦必先購有汽車；假使汽車因加稅而漲價，因漲價而銷路呆滯，發生租稅的橫轉作用，那末此橫轉作用的惡影響必先及於其連鎖物品的汽油，則是汽油於無形之中亦必負擔一部分的汽車稅了；反之，假使汽油因加稅而漲價，因漲價而銷路呆滯，則其連鎖物品的汽車亦必受到同樣的惡影響。又例如鋼鐵與橡皮為製造汽車之原料，今汽車因加稅而漲價，因漲價而銷路呆滯，而暫停或減少生產，則其原料——鋼鐵與橡皮——之市價，亦必有相當的跌落，此實無異於汽車稅之一部橫轉或散轉於其原料品也。

六、租稅之化轉 何謂租稅之化轉？租稅之化轉，就是生產者恐怕加生產稅於產品的售價之後，產品的銷路

爲之減色，而自己仍逃不了租稅後轉的壞影響，於是乃設法從生產手續上着想，或減低產品的品質，或減低產品的成本，以圖消滅租稅的負擔於無形之謂也。若生產者祇從減低產品的品質着手，以圖消滅租稅的負擔，是謂消極的化轉，以其對於消費者有損失也；例如政府抽了釀酒稅之後，釀酒者即於出沽之前把開水和在純酒之中，以圖以減低售品的品質方法來消滅釀酒稅之負擔於無形是。若生產者能從改良生產方法和減低產品的成本着手，以圖消滅租稅的負擔，是謂積極的化轉，以其對於消費者毫無損失也；例如蘇格蘭於十八世紀時代課麥酒釀造業以釀造稅，即能促進該業生產方法之改良和生產成本之減輕，一時該業無不轉損失爲盈利是。又如歐陸各國在十九世紀時代抽取甜菜製糖稅，一時製糖業者亦無不首先着眼於製糖成本之減輕，此亦積極化轉之一史例也。（參考許譯租稅轉嫁與歸宿第六面）

七、租稅轉嫁一般原則之研究 各種租稅轉嫁之個別研究，似爲此卷所不得不割愛，（好在已有許譯租稅轉嫁與歸宿一書，可供欲研究此道者的參考）但是租稅轉嫁之一般原則，此卷即不得不稍事研討。依據賽力格孟氏的討論標題，略參著者個人的意見，一種租稅之是否能轉嫁，先要從下列各點研究之：就是

第一、被課稅的物品，係耐久的抑係易壞的？ 如果被課稅的物品係易壞的即不能有資本價值的，則該物之稅僅有前轉及消轉的可能，而無後轉或還元的可能。如果被稅的物品係耐久的即有資本價值的，則該物之稅，無論前轉後轉或還元都有可能。

第二、被課稅的物品，係受獨占法則所支配，抑受競爭法則所支配？ 如果被課稅的物品，係受獨占法則所支

配卽其售價係決定於能獲得最高利潤之一點，則該物之稅斷無前轉於消費者或買者之可能，以雖被前轉，必仍將後轉於生產者或獨占者也。這是因爲前轉之後，售價必高，售價高則銷路減，銷路減則利潤少，利潤少卽不帶租稅後轉到獨占者身上也。如果被課稅的物品係受競爭法則所支配的，卽其售價係決定於界限生產者之成本（卽成本高與售價齊致無利潤可圖），則該物之稅卽有前轉於消費者或買者之可能，以不如是，則界限生產者必爲淘汰，界限生產者淘汰後，則物品供給量減少，其售價終亦必漲，於是超界限生產者所付之稅終亦前轉於消費者或買者也。

第三、租稅係一般的，抑係特別的？ 如果租稅抽徵的範圍是廣大普遍一般的，則愈無轉嫁或逃避之可能，以納稅者若用遷移的手段，則遷來遷去，移來移去，終逃不出課稅的範圍也。反之，如果租稅抽徵的範圍是窄狹局部特別的，則愈有轉嫁或逃避之可能，其理至爲明顯。

第四、被課稅的資本能完全移動乎？ 凡課稅於任何產業之資本，其移動愈易者，則其租稅之轉嫁亦愈易；反之，其移動愈難者，則其租稅之轉嫁亦愈難。

第五、被課稅物品的需要有伸縮性乎？ 如果被課稅物品的需要係無伸縮性的，卽不以售價之漲落而定其銷路之滯旺的（如必需品與珍重奢侈品等），則其租稅越有全部轉嫁之可能。反之，如果被課稅物品的需要係有伸縮性的，卽以售價之漲落而定其銷路之滯旺的（如普通享樂品等），則其租稅越無轉嫁之可能。

第六、生產上利便之不同，影響於被課稅物品之供給者若何？ 如果一種物品之最其利便者的生產費與售

價相差甚微，則因課稅之後，生產費增高，生產費與售價之差額更微，結果必致該物生產額之減少，故課稅之後，生產者必設法限制其產額以圖擡高售價，如此，則租稅之大部勢必前轉於消費者無疑。反之，如果該物之最具利便者的生產費與售價相差甚大，則課稅之後，生產者因仍有利可圖，不致設法限制產額，因之其租稅亦即無前轉之可能。

第七、被課稅物品的生產費係均一不變乎？漸增乎？抑漸減乎？
賽氏說：

「若競爭工業受生產費均一律之支配，則課稅之後，假定其他之條件不變，物價增高之程度，皆視需要曲線之性質而定。是故需要若愈強，則生產者所能加稅於物價者愈多。反之，若競爭工業受報酬遞增律或生產費遞減律之支配，則生產者所能加稅於物價者自較其在報酬均一時為多，物價若因課稅而有所騰貴，則物品之消費勢必有所減少。假令生產者於此減少其產額，因假定其依報酬遞增律而生產，則減少產額後貨物每單位之成本自必較未減時為大。但若彼仍能維持限界生產者之地位，則物價終必上騰至與此限界生產者之較高生產費相等。換言之，即物價之漲高，勢必較在報酬均一時為高也。若此限界生產者為優者所排擠……而不能繼續競爭者，則此結果自然未必發生。例如優者有時利用租稅，少加稅於物價，以驅逐舊限界生產者，冀得獨占市場之利益，及其獨占之後，乃復增其價格以補前此之虧損。但若競爭狀況繼續存在，舊限界生產者仍能出售其出品，則在競爭繼續期間，其價格之增加，勢必較在報酬均一時為大。吾人須切記在競爭狀況之下，價格常與限界生產費相等，若限界生產費有所增加，則價格亦必有所增加。夫課稅而致產額減少，則此時報酬遞增律之

作用，勢必使限界生產費增加，因之價格亦勢必增加。

「反之，若競爭工業受報酬遞減律或生產費遞增律之支配，……則生產者加稅於物價之數較在生產費均一或生產費遞減時爲少。蓋課稅而物價貴，貴則消費減，消費減而產額減，則在其時每單位之生產費因假定依報酬遞減律而生產，故較前爲少。在競爭狀況之下，因價格定於最大生產費，因而在限界生產者仍在競爭時之生產費較前減少，故其價格較在報酬均一時爲低，又較在報酬遞增時爲更低。

「在獨占情形下，固無所謂限界生產者，但報酬遞減遞增之影響，則與在競爭情狀下相類似。蓋若獨占品依報酬遞增律或生產費遞減律而生產者，則在課稅前之價格，必較依報酬均一律而生產者爲低。換言之，假定其他之條件不變，在報酬遞增時達到最大獨占收入之價格，必較在報酬均一時爲低（因出品較多）。但若在課稅前，報酬遞增時之價格原較報酬均一時爲少，而其課稅後需要之伸縮力又若彼此相同，則在報酬遞增時獨占者所能提高其價格者自較在報酬均一時爲大。因此，獨占者可多加其稅於物價，一如其競爭情狀下。反之，在報酬遞減或生產費遞增狀況下，獨占的生產者加稅於價之數目必較在報酬均一時爲少。」（許譯：租稅轉嫁與歸宿二六三——六面）

歸納上列三個原則，英儒達爾頓氏（Hugh Dalton）有一個很簡確明瞭的結論。他說：

「某物租稅之直接貨幣負擔，其分配於該物之買者及賣者的輕重比例，皆視該物供給之伸縮性與其需要之伸縮性的相對力量如何而定。」（財政學原理，五版，五六面）

這就是說：如果該物供給伸縮力敵不過需要伸縮力，則租稅之大部直接貨幣負擔即歸宿在賣者或生產者身上；反之，如果該物需要伸縮力敵不過供給伸縮力，則租稅之大部直接貨幣負擔，即歸宿在買者或消費者身上。

第八、課稅於限界，抑課稅於剩餘？課稅於限界，則租稅必有全部前轉或後轉的可能；例如課稅於限界生產者，則限界生產者必須把租稅全部前轉於消費者，始能立足而不受淘汰；又例如課稅於限界收入（即收入僅能維持至低生活程度者）的工人，則該項工人必須以要求加資方式把租稅全部後轉於其僱主，始不至於凍餓而斃或大大的減低其工作效率。反之，課稅於剩餘，則租稅必無前轉或後轉之可能：例如租稅於獨占品，以獨占品的價格早以含有剩餘，故租稅不至於前轉於消費者；又例如課稅於剩餘所得，則所得者亦無後轉其稅於其僱主之可能。

第九、租稅係重稅，抑係輕稅？以消費者的心理言之，重稅比較輕稅之轉嫁為不易；但以生產者的心理言之，重稅比較輕稅之轉嫁為切要。是以如商店所出發票，其輕微的印花稅，店主情願自己負擔，不屑前轉於消費者或購買者，蓋恐反因此引起顧客之不快，而受較大的損失也。反之，如千分之伍十的販賣稅，店主在每千元的營業中即須負擔營業稅五十元，那就非加稅於售價，前轉於顧客不可了，以其負擔綦重也。

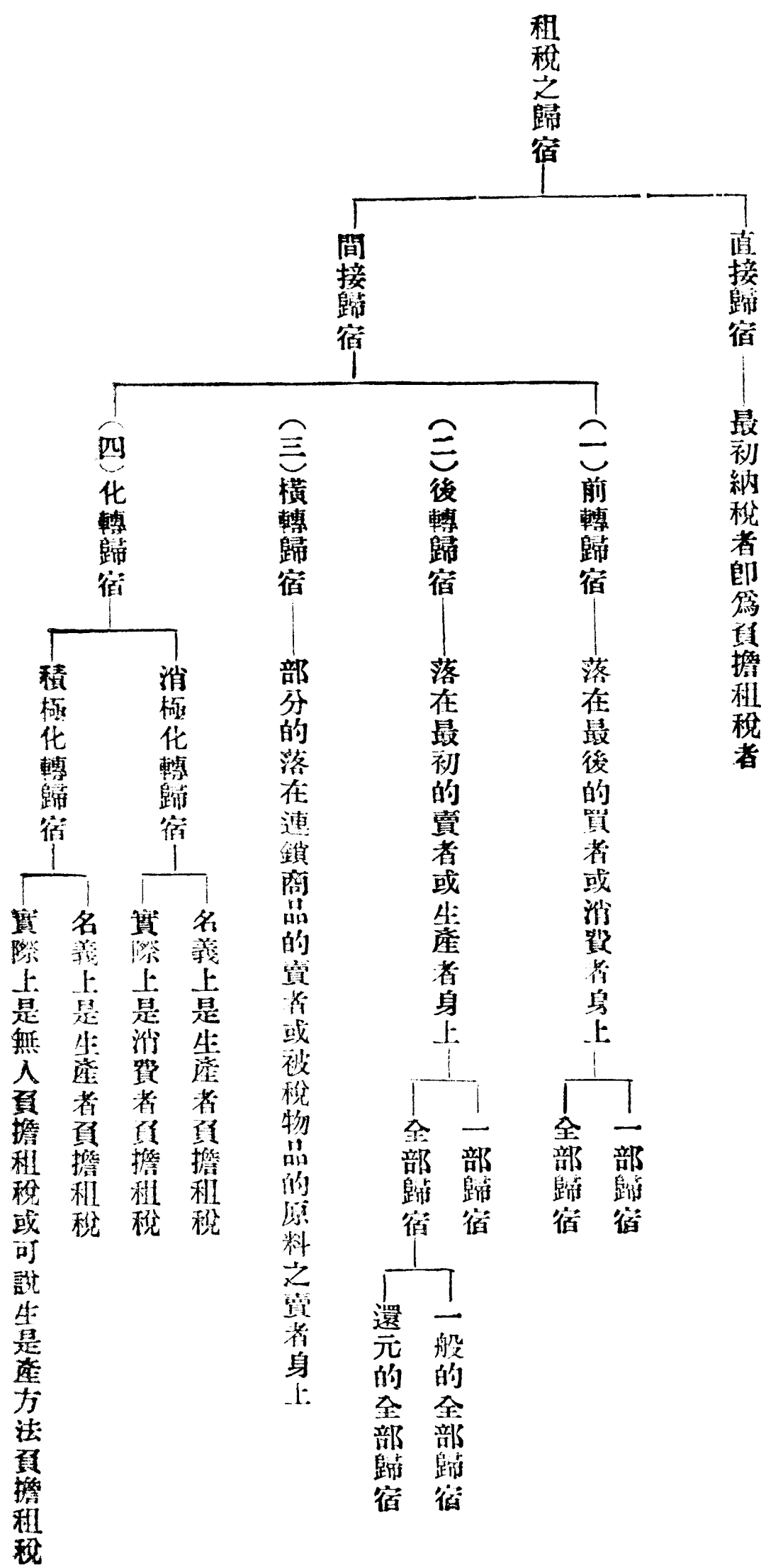
第十、租稅係比例的，抑係累進的？如果租稅係比例的，則上述九條原則都可適用。如果租稅係累進的，則因累進稅大致是向剩餘上抽取，故不至於轉嫁。

第十一、被課稅物品係已成品，抑係半製品？大致半製品之租稅，因其尚在生產過程中，故容易轉嫁。已成品

之尚在交易過程中者，亦易於轉嫁；但一到最後消費者手中，就萬萬不能再行轉嫁了。除非該消費者後來自己不用，又以原價轉售於人。

八、租稅之歸宿 何謂租稅之歸宿？租稅之歸宿，就是真正的租稅負擔一部的或全部的落在最後的買者或最初的賣者或最初的納稅者，或連鎖商品之賣者，或被稅物品的原料之賣者身上，而萬不能再行轉嫁於他人之謂也。租稅之歸宿，很明顯的，是可以分做兩大類：其一就是直接歸宿（Direct incidence），其二就是間接歸宿（indirect incidence）。直接歸宿，就是最初納稅者自己真實的負起納稅的義務，而並不能設法轉嫁其租稅之一部或全部於他人的意思；例如付納所得稅、遺產稅、財產稅（並非已經過還元過程的財產稅）、筵席捐、旅客捐、由房客理楚的房租及其他不能轉嫁的直接稅是。

至間接歸宿，則係各種轉嫁的結果，故又可以分爲（一）租稅負擔全部的或一部的落在最後的買者或消費者身上的單純前轉歸宿或複疊前轉歸宿，（二）租稅負擔全部的或一部的落在最初級的賣者，或生產者身上的單純後轉歸宿（包括還元的全部後轉歸宿）或複疊後轉歸宿，（三）租稅負擔部分的落在連鎖商品的賣者或被稅物品的原料之賣者身上的橫轉歸宿，和（四）租稅負擔起初落在最初的生產者身上，但後來以改變生產方法，消滅爲烏有的消極的化轉歸宿或積極的化轉歸宿。茲爲醒目起見，特將租稅歸宿之種類，列表如下：



第七章 租稅之影響

第一節 租稅之影響概說

租稅之影響，就是政府向人民抽取某種租稅後對於納稅者個人，一般經濟，一般社會，及一般政治所發生的結果。這樣，所以租稅之影響，大致可以分做三種：其一，就是狹義的影響，專指某稅對於納稅者個人所發生的結果而言；其二，就是廣義的影響，係指某稅對於一般經濟所發生的結果而言；其三，就是最廣義的影響，係指某稅對於一般社會和一般政治所發生的結果而言。

第二節 狹義的租稅影響

狹義的租稅影響，既係指某稅對於納稅者個人所發生的結果而言，那末實在上章已經說得很詳細了。不過無論在租稅之任何種過程——初稅，轉嫁，或歸宿——中，衝擊 (impact of taxation) 是大家所不能避免的；其不同之處，即在初付稅者僅有一時之衝擊，而無永久之負擔或壓迫 (pressure of taxation)；全部轉嫁者亦僅有一時之衝擊，而無永久之負擔或壓迫；局部轉嫁者則一時之衝擊和永久之負擔或壓迫兼而有之；至一到歸宿者

身上，則一時之衝擊隨即變做永久之負擔或壓迫。若歸宿者身上的負擔或壓迫，重得不可耐，或轉嫁者以租稅甚重，覺得不易設法轉嫁，則必發生合法的及非法的逃稅現象，茲以上章第一節論租稅之逃逸已詳，故不贅。至若初先付稅者以課稅為藉口，其所轉嫁之數額較原來徵收之數額為多（如租稅加利息及售者同盟增價是），則歸宿者身上的租稅壓迫必較轉嫁者身上的租稅衝擊為重，是又租稅歸宿者意外之損失也。

第三節 廣義的（即一般經濟的）租稅影響

廣義的或一般經濟的租稅影響，大致可以分做二大標題來討論：其一就是租稅之生產影響，其二就是租稅之分配影響。

一、租稅之生產影響 租稅之生產影響，依據達爾頓的意見，可以分爲三種：其一就是租稅對於人民的工作與儲蓄能力的直接影響（direct effects of taxation on people's ability to work and save）其二就是租稅對於人民的工作與儲蓄願望的直接影響（direct effects of taxation on people's desire to work and save），其三就是租稅對於各業各地的經濟富源撥分的影響（effects of taxation on the distribution of economic resources between different employments and localities），也就是租稅對於人民的工作與儲蓄的能力與願望的間接影響（indirect effects of taxation on people's ability and desire to work and save）。茲分段說明之如下。

甲租稅對於人民的工作與儲蓄能力的直接影響。

如果一種租稅抽了之後，足以減少人民的工作效率（如小額所得稅，必需品稅，和安適品或習俗必需品稅等之足以降低人民的生活程度是）那末他們的工作能力是必定要減少的了。所以這種壓迫一般人民生計的租稅，如果政府財政已有別的較好的辦法，總以不抽為妙。或謂此種租稅係課在界限所得者身上，其結果必定是輾轉移轉於僱主或企業家；不過僱主或企業家是又可以轉嫁於其製品的售價之上的，如此，則物價必漲，物價漲則一般人民的生活費用亦必隨之而高了。

又如抽了煙酒稅之後，如果工人們就減少煙酒的消費量，雖然其所耗的貨幣量並無減少或簡直反有增加，則煙酒之害亦可比例的減少，而工人們的工作效率與能力似亦可有相當的增進；但是如果工人們於煙酒加稅之後並不減少牠們的消費量，而卻把麪包或白米的消費量減少，以資彌補，則麪包或白米之益處亦將比例的減少，而工人們的工作效率和能力亦必有相當的減劣。由此可知一般學者及財政家向來所主張「煙酒消耗品等的重稅無損於下層階級」之說，有時也斷非確論也。

抑又有進者，凡壓迫下層階級的必需品消費稅，不但是直接減低工人們的現在工作效率，而且間接又是以減低工人們子女的將來工作效率。此點是凡當政者——尤其是當財政者——所萬萬不可忽略者也。

至於租稅對於人民儲蓄能力的直接影響，那是更明顯了。僅有界限所得的人，本來已談不到儲蓄，抽稅之後自然更談不到；其有剩餘所得的人，始有儲蓄能力，但抽稅之後，其儲蓄能力必將為之減低，而其減低之程度，將適

如課稅的數額。

乙、租稅對於人民的工作與儲蓄願望的直接影響

租稅果能使納稅人心灰意懶，遇事敷衍乎？當苛徵暴斂之下，容或有此種不幸的影響發生。但當租稅負擔對於任何階級並不太重（即比例稅率不太壓迫窮人，而累進稅率亦不太壓迫富人）之時，則租稅或反足以督促各納稅者加倍努力工作和加倍努力儲蓄，以資彌補也。即如生產稅之能促進積極化轉和遺產稅之能督促爲父祖者，加倍儲蓄，加倍勤勞，就是很好的例子。英國人民每人每年對於中央政府的租稅負擔，向爲各國之冠，（前年每人平均負擔爲十四鎊十先令六辨士）但吾人並未聞英人之疾首蹙額，心灰意懶，不思振作也。

丙、租稅對於各業各地的經濟富源撥分的影響

如果政府能把向都會裏的富人抽來的所得稅和遺產稅，真實地用之於內地農村的救濟事業，則一國的經濟富源自能由商業而移轉於農業，由經濟已經開發之地移轉於經濟比較落後之地，其影響自必甚良好。反之，如果政府把向內地鄉村抽來的必需品消費稅（如鹽稅），一箇腦兒向都會的資產階級的袋裏一塞，（如爲付鹽稅公債或庫券的本利）則一國的經濟富源由農業而移轉於商業，由經濟落後之地移轉於經濟已開發之地，其影響自必甚惡劣。此種一國經濟富源之業的移轉和地的移轉，對於一部分人民即發生失業與得業問題，亦即間接的對於他們的工作與儲蓄的能力與願望發生影響。

當一國的經濟情狀尙處在落後境地，如果政府的租稅政策，非但不能吸誘外資，而反足以驅逐國內游資外

流，則其對於人民的就業機會，必然地發生嚴重的影響，因之對於他們的工作與儲蓄的能力與願望，也就發生了嚴重的間接影響。

復次，如果政府的租稅徵收制度頗為浪費，或其所抽之租稅的徵收費用頗屬不貲，則人民以血汗有用之資徒然供作大批徵收官吏的養活費，其對於國內經濟富源之迫令作不利的分撥，也屬甚為明顯。至從前吾國內地田賦徵收員對於鄉民所索取的陋規，或意外勒索，尤為可痛之事，以其對於人民個人間的購買力作不正當不經濟的移轉也，換言之，亦即以鄉民的血汗有用之資金徒供徵收員揮霍之用也。

二、租稅之分配影響 大凡一種租稅徵收的結果，在生產方面固欲其增加國民生產，而在分配方面又欲其平均國民的財富分配，蓋減輕國民財富分配不均程度的利益，固不在增加國民生產質量的利益之下也。

一個理想的分配制度，就經濟的效果方面言之，是至少要把同樣的國民生產量去招致國民一般的最大經濟福利的；這並不是說要絕對均產，也不是主張「各取所需」，乃是主張相對均產（即國內無大富大貧，但小富小貧之別仍許其存在的意思。）和「各取所需」。（就是各取所需，而且能善用之，使物盡其用的意思。）

德儒瓦格涅對於租稅主張採用「社會政治」說（Socio-political theory），就是要以課稅政策來補救社會上貧富懸殊的惡現象，而其方法則為累進稅率。

累進稅率大抵僅能適用於直接課稅如所得稅、遺產稅、資產稅、及特殊營業盈餘稅之類。比例稅率大抵適用於間接課稅如關稅、鹽稅、統稅、煙酒稅、及其他產銷稅之類。此種比例稅，在名義上雖為比例，而在實際上則簡直是

累退，以此種課稅物品的消費量，富者往往不如貧者之多，即多亦與其所得不相稱，即其消費量不能與其所得額作正比例之增加也。這樣，所以吾人對於租稅稅率及於國民財富的分配的影響，可作以下的一般結論：

- 甲、累退稅率最足以增加國民財富分配不均的程度；
- 乙、比例稅率亦足以增加國民財富分配不均的程度；
- 丙、溫和累進稅率不足以減輕國民財富分配不均的程度；
- 丁、激烈累進稅率始足以減輕國民財富分配不均的程度。

第四節 最廣義的（即一般社會的和一般政治的）租稅影響

一、租稅之社會影響 租稅的社會影響，有有意的，有無意的。有意的社會影響，如南美阿根廷共和國之抽男子獨身稅，（*Celibacy tax* 其法三十歲未娶者月抽十元，三十五歲未娶者月抽二十元，四十歲至五十歲未娶者月抽四十元，五十歲至七十歲未娶者月抽六十元，七十五歲未娶者月抽二十八元，八十歲未娶者免抽獨身稅）以期補救人煙寥落的缺陷是。無意的社會影響，如泰西各國自從抽取高率的遺產稅之後，捐資興學或協助其他慈善事業的美舉，時有所聞是。或謂妓女以付樂戶捐而可以公開營業，鴉片以納特稅而可以公開吸食，賭博以有特捐而可以公開設場抽頭，則租稅之社會影響誠有不堪言狀者矣。原來處置此三害的方法，不外絕對禁止與相對抽稅二途；苟不能絕對禁止，則相對的抽取重稅，以資挹注財政寓禁於徵，亦未始非兩害相權取其輕之道也。若

謂抽稅爲因，而三害爲果，則未免因果倒置，「置車於馬前」了。

再則一種租稅的稅率不可太高，太高則適足以鼓勵人民作偽逃稅，養成社會人士一般的欺詐風氣。復次，其課賦的標準必須容易捉摸不易隱匿，如果不易捉摸且易隱匿，如美國各州政府所抽之一般財產稅（General property tax）之僅能捉着不動產而不能捉着動產，則人民未有不相率而作偽者。此租稅之有關於世道人心之又一例也。

二、租稅之政治影響 租稅的政治影響，有僅在國內的，有兼及國外的。如十九世紀中葉，美國北部各州主張保護關稅以發展其幼稚工業，而南方各州卻主張自由貿易以便在海外推銷其過剩的棉花，其結果卒以解放黑奴問題爲導火線，南北混戰了三四年，而林肯總統且因此而成名。此租稅對於國內的政治影響之一例也。又如十八世紀法國以橫徵暴斂而起革命，英國以未徵納稅人的同意，擅課印花稅，而傷失北美十三州的殖民地，亦在在足以證明租稅對於國內政治影響的嚴重性。

至於租稅對於國外的政治影響，亦至爲明顯。第一次世界大戰前的關稅戰爭，雖不能說是大戰的主因，亦至少是大戰的副因。吾國國民革命成功之後，獲得關稅自主權，保護關稅政策，成爲上下一致的國是，而東北四省亦即因之而喪失，雖不能說是個主因，但至少也是個副因。日人痛恨吾國保護關稅的心理，豈不是昭然若揭嗎？

第八章 享益稅論（一）規費類捐稅

享益稅系統下之規費類捐稅，大致可以分爲（一）手續費（如註冊費、查驗費、簽證憑照費、訴訟費、特許費、公共建築物及設備使用費）、（二）財產移轉稅、（三）驗契稅、和（四）印花稅四種。茲分別述之如下。

第一節 手續費

手續費亦名規費，又名手數料，英語叫做 *fee*，德語叫做 *Gebühr*，蓋政府機關對於人民私人有個別之服務時，向其徵收特別報償者也。

我們觀於下列國民政府二十一年度第十款國家行政收入的概算數，就可以窺見國民政府關於手續費項下收入之一斑：

第十款	國家行政收入	一一、〇〇一、二一三元
第一項	註冊費	二八三、六八〇元
第二項	證書費	七、四四〇元
第三項	證明費	三、六一一元
第四項	執照費	四八、三〇〇元

第五項	護照費	三二、〇六〇元
第六項	簽證護照費	三二、〇五五元
第七項	簽證貨單費	四〇〇、〇〇〇元
第八項	檢查費	七二〇、〇〇〇元
第九項	檢驗費	二、一七九、〇〇〇元
第十項	手續費	四八、三三一元
第十一項	司法印狀紙費	四、〇五〇、一二五元
第十二項	司法印狀紙工本費	七二五、〇〇〇元
第十三項	繕狀費	六〇元
第十四項	沒收沒入	一一四、八〇〇元
第十五項	律師費	二三、〇〇〇元
第十六項	沒收物變價	二六、四七四元
第十七項	罰金	一、〇四七、九六二元
第十八項	度量衡器價	六六、一四〇元
第十九項	登記費	三〇六、三一二元
第二十項	圖記費	
第二十一項	牌照費	一八四、八〇〇元
第二十二項	丈量費	四〇七、二五二元
第二十三項	報名費	五〇、〇〇〇元
第二十四項	門券	七三〇元

第四編 歲入論

第八章 享益稅論(一)規費類捐稅

第二十五項	特許費	二三四、三九一元
第二十六項	消耗費	九、〇〇〇元
第二十七項	雜收入	六七〇元

上述二十七項行政收入，除第十四項沒收沒入，第十六項沒收物變價，第十七項罰金，第十八項度量衡器價，第二十六項消耗費，及第二十七項雜收入之外，餘二十一項均為手續費，雖其名目極光怪陸離之致。茲擇要略述其內容如下：

一、註冊費 國民政府註冊費之歸實業部徵收者，則有公司註冊費，商標註冊費，商業註冊費，會計師註冊費，及礦業註冊費；歸司法行政部徵收者，則有律師註冊費；歸財政部徵收者，則有銀行註冊費；歸內政部徵收者，則有著作權註冊費，歸交通部徵收者，則有民有輪船註冊費及民有電氣事業註冊費；歸鐵道部徵收者，則有民有鐵路公司註冊費。茲依次述其費率如左：

(一) 公司註冊費率 (公司本店)

甲、無限公司及兩合公司

資本總額在	費率	資本總額在	費率
五千元以下者	一五元	三十萬元以下者	九〇元
一萬元以下者	三〇元	五十萬元以下者	一二〇元
三萬元以下者	四五元	八十萬元以下者	一五〇元
五萬元以下者	六〇元	百萬元以下者	一八〇元
十萬元以下者	七五元	百五十萬元以下者	二二五元

二百萬元以下者	三〇〇元	四百萬元以下者	四五〇元
三百萬元以下者	三七五元		

四百萬元以上，每多一百萬元，加收七十五元，其不滿一百萬元者，亦按一百萬元計算。

乙、股份有限公司及股份兩合公司

資本總額在五千元以下者	三〇元	資本總額在八十萬元以下者	三〇〇元
一萬元以下者	六〇元	百萬元以下者	三七五元
三萬元以下者	九〇元	百五十萬元以下者	四五〇元
五萬元以下者	一二〇元	二百萬元以下者	六〇〇元
十萬元以下者	一五〇元	三百萬元以下者	七五〇元
三十萬元以下者	一八〇元	四百萬元以下者	九〇〇元
五十萬元以下者	二二五元		

四百萬元以上，每多一百萬元，加收一百五十元；其不滿一百萬元者，亦按一百萬元計算。

因增加資本呈請註冊者，其註冊費應以增加後之資本總額照前項之規定計算，但設立時原繳銀數，得扣除之。

(二) 商標註冊費率 關於商標註冊所應繳之註冊費如左：

- 一、商標專用權之創設，或商標專用期間之續展 每件銀四十元
- 二、商標權之移轉，分甲乙二種：
 - 甲、因於繼嗣之移轉 每件銀十元
 - 乙、因於讓與或其他事由之移轉 每件銀二十元
- 三、註冊各事項之變更或塗銷 每件銀二元

前項各款註冊費，聯合商標均減半數，每件附繳教育費三成。

依商標法或其他法令爲關於商標之各項呈請所應繳之公費如左：

- 一、呈請商標之註冊 每件銀五元
- 二、更換商標註冊原呈請人之名義 每件銀五元
- 三、請求補給註冊證 每件銀三元
- 四、呈請商標權專用期間續展之註冊 每件銀五元
- 五、商標專用期滿前已逾定期呈請展期之註冊 每件銀十元
- 六、對於審定公佈他人之商標提出異議 每件銀十五元
- 七、請求評定或再評定 每件銀十五元
- 八、請求補發審定書 每件銀三元
- 九、請求再審查 每件銀五元
- 十、請求發給證明 每件銀一元
- 十一、請求摹繪圖樣 每件銀一元至二十元

(三) 商業註冊費率

- 一、商號創設之註冊 每件銀十元
- 二、商號轉讓之註冊 每件銀八元
- 三、經理人之註冊 每件銀五元
- 四、未滿二十歲者營業註冊 每件銀五元
- 五、法定代理人營業註冊 每件銀五元
- 六、其他事項之註冊 每件銀二元

(四) 會計師註冊費率

- 一、受會計師試驗者，應繳試驗及審查費銀二十元。
- 二、受免試審查者，應繳審查費銀十元。
- 三、請領證書者，應具呈請書，附繳證書費銀一百元。

(五) 礦業註冊費率

- 一、探礦權之設立 每件銀一百元
 - 二、探礦權之變更、增區或增減區 每件銀四十五元
 - 三、探礦權之移轉、因繼承而後移轉者 每件銀十元
- 減區

因繼承以外之原因而移轉者

四、探礦權之設立、創業註冊

每件銀四十五元

每件銀二百元

礦區合併

每件銀五十元

礦區分割

每件銀五十元

五、探礦權之變更、礦區訂正

每件銀五十元

增區或增減區

每件銀一百元

減區

每件銀二十元

六、探礦權之移轉：因繼承而移轉者

每件銀二十元

因繼承以外之原因而移轉者

每件銀一百元

七、抵押權之設立

債權金額千分之六

八、因礦業條例第四十七條第二款之承諾及協定而為抵押權設立之註冊

每件銀五十元

九、因順序之變更而為抵押權變更之註冊

每件銀十元

十、抵押權之移轉：因繼承而移轉者

每件銀五十元

因繼承以外之原因而移轉者

每件銀十元

十一、合辦礦業權者之退夥

每件銀五十元

十二、除帶納處分以外，礦權或抵押權處分之限制

債權金額千分之四

十三、廢業註冊

每件銀五十元

十四、註冊之更正變更或註銷

每件銀一角

第七款及第十二款之註冊費，如無一定之債權金額時應依債權目的物之價格定註冊費之標準。

第一款探礦權設立之註冊，第四款探礦權設立之創業註冊，所領礦區在二方里以上者，應自二方里起算，每加一方里，探礦註冊加費五十元，

探礦註冊加費一百元，所加不及一方里者亦以一方里論。增區註冊所增之區與原有礦區合計在二方里以上者，適用前項之規定。

小礦業註冊

甲、煤礦

- 一、不滿五十畝者 二十元
- 二、五十畝以上百畝以下者 四十元
- 三、一百畝以上二百畝以下者 六十元
- 四、二百畝以上二百七十畝以下者 八十元

乙、其他各礦

- 一、不滿二十畝者 二十元
- 二、二十畝以上三十畝以下者 四十元
- 三、三十畝以上四十畝以下者 六十元
- 四、四十畝以上五十畝以下者 八十元

(六) 律師註冊費率

- 一、領取證書 納費銀八十元
- 二、登錄費 納費銀二十元

(七) 銀行註冊費率

- 資本在五十萬元以下者 五〇元
- 一百萬元以下者 一〇〇元
- 二百萬元以下者 一五〇元
- 三百萬元以下者 二五〇元

五百萬元以下者

四〇〇元

一千萬元以下者

六〇〇元

一千萬元以上，每多一百萬元，加收五〇元，其不滿一百萬元者，亦按一百萬元計算。

(八) 著作權註冊費率

一、著作物註冊費 爲該著作物每部定價之五倍；有二種以上之定價者，以其最高者爲準。

二、承繼或接受著作權註冊費 與前款同

三、執照遺失補領費

一元

四、查閱註冊簿費

五角

五、抄錄註冊簿費 每百字五角，未滿百字者，以百字計算。

(九) 輪船登記及註冊費率

一、船舶凡關於所有權、抵押權、及租賃權之保存、設定、移轉、變更、限制、處分、或銷滅，均應登記其登記費率如下：

甲、因遺產繼承取得所有權者，船舶價值千分之二；但非配偶或直系親屬繼承者，千分之三。

乙、因贈與及其他無償名義取得所有權者，船舶價值千分之十；但公益事業因捐助而取得者，千分之二。

丙、因前二款以外之原因取得所有權者，船舶價值千分之四。

丁、租賃權存續期間未滿十年者，船舶價值千分之一；存續期間十年以上者，船舶價值千分之二；存續期間無定者，船舶價值千分之一。

因租賃權轉租而登記者，其已經過之期間，應自存續期間中除扣，以其餘期間視爲存續期間，計算登記費。

戊、暫時登記，每件銀一元；附記登記，每件銀五角；更正登記，每件銀五角；註銷登記，每件銀五角；回復註銷之登記，每件銀五角。

己、聲請轉移或註銷船籍，轉籍每十噸一角，銷籍每十噸五分。（噸數依總噸數計算，不足十噸以十噸計。以擔數表示容量者，每百擔以十噸計。）

二、凡營業之大小輪船，無論官廳或公司或個人所有，均須呈請交通部核准註冊給照，其冊照費率如下：

總噸數未滿十噸者，二十元；十噸以上至五十噸，四十元；五十噸以上至一百噸，六十元；一百噸以上至五百噸，一百元；五百噸以上至一千噸，一百五十元；一千噸以上至二千噸，二百元；二千噸以上至四千噸，二百八十元；四千噸以上，每五百噸加二十五元，但未滿五百噸者，仍以五百噸計。

三、碼頭船無論爲官廳或公司或個人所有，均須向交通部呈請註冊給照，其冊照費率如下：

甲、甲種執照冊照費 凡躉船容量滿一百噸或一百噸以下者，納費銀二十元；一百噸以上至五百噸者，銀五十元；五百噸以上至一千噸者，銀一百元；一千噸以上至二千噸者，銀一百五十元；二千噸以上者，每五百噸加十五元，不滿五百噸者，以五百噸計算。

乙、乙種執照冊照費 凡浮碼頭長滿一百尺或一百尺以下者，納費銀十元；一百尺以上至一百五十尺者，銀二十元；一百五十尺以上至二百尺者，銀三十元；二百尺以上至三百尺者，銀四十元；三百尺以上者，每五十尺加十元，不滿五十尺者以五十尺計算。

(十) 民有電氣事業註冊費率

一、凡請領民有電氣事業營業執照者，不論電燈、電話、電車或其他電氣事業，概照資本總額千分之二納費，但至少每張須納費三十元。資本額滿五百元以上者，作千元計算，不滿者不計。

二、因增加資本呈請換照者，不論原定資本額之多寡，應照增加之數，按千分之二納照費。

三、公司讓渡由承受人改組或改換名稱者，應呈請換照，照費依上列規定繳納。

(十一) 民有鐵路公司註冊費率

一、鐵路公司創辦人領得暫准立案執照者，應繳納執照費五十元。

二、鐵路公司領得正式立案執照者，應繳納執照費一百元。

三、鐵路公司換領執照者，應繳納換照費二十五元。

二、查驗費 查驗費又可分爲(一)檢查費與(二)檢驗費兩種。例如歸交通部主管者，則有船舶檢查費及丈量費，均有詳細費率表，惟檢查證書須另徵費輪船二元，帆船一元；歸實業部主管者，則有商品檢驗費及擬議中之

工廠檢查費。商品檢驗費之關於棉花者，至多不得超過市價百分之三；之關於生絲者分量檢驗廠絲每件二元，輯里絲每件一元。又如上海市徵收宰牲檢驗費，宰前大黃牛每頭六角，大水牛五角，小牛三角，綿羊八分，山羊七分，豬一角；宰後大黃牛八角，大水牛七角，餘與宰前同。

三、簽證憑照費 簽證憑照費係包括證書費、證明費、執照費、牌照費、護照費、簽證護照費、和簽證貨單費（*Consular invoice*）等在內。後三者係由外交部主管，前四者則中央各部及各地地方政府均有收入。

四、訴訟費 訴訟費亦名司法規費，凡堂費或審判費、（司法印狀紙費，司法印狀紙工本費，）聲請費、執行費、及繕狀費等屬之。茲請略述訴訟費之內容。凡向法院起訴者，必須先繳納訟費。何謂繳納訟費？「繳納訟費者，即須由當事人呈交該訴訟行為所生之費用也。故向法院遞狀起訴者，同時即須繳納訟費；此項訟費，須由原告預行提供，將來再由敗訴之當事人負擔。使原告而敗訴也，則訟費已經繳納，固無問題，以其無請求權而妄為請求，自應使負不法行為之損害賠償。若被告而敗訴也，則訟費應由被告償還原告，以此訴訟之發生，實由其不肯履行義務之故，自應受此違反義務之費用負擔。若訴訟之結果互有勝負，則應使兩造比例分擔訟費。若因第三人之故意或重大過失，所生無益之費用，則又須由過失之第三人負擔之矣。各級法院均有徵收訟費表，即依訴訟標的之金額或價額而定徵收費用之等差。」茲列國府司法行政部所規定的訴訟費表於下，以示一例：（參閱郭衛周定枚編：律師辦事手續程式彙述，一一五——八面）

法院徵收訴訟費一覽表（單位元）

(一) 審判費

訴訟標的金額或價額

訴訟標的金額或價額	第一審徵收數	第二審徵收數	第三審徵收數
十元未滿	〇・四五	〇・六三	〇・七二
十元以上二十五元未滿	〇・九〇	一・二六	一・四四
二十五元以上五十元未滿	二・二五	三・一五	三・六〇
五十元以上七十五元未滿	三・三〇	四・六二	五・二八
七十五元以上一百元未滿	四・五〇	六・三〇	七・二〇
一百元以上二百元未滿	九・〇〇	一二・六〇	一四・四〇
二百元以上三百元未滿	一二・〇〇	一六・八〇	一九・二〇
三百元以上四百元未滿	一五・〇〇	二一・〇〇	二四・〇〇
四百元以上五百元未滿	一八・〇〇	二五・五〇	二八・八〇
五百元以上六百元未滿	二一・〇〇	二九・四〇	三三・六〇
六百元以上七百元未滿	二四・〇〇	三三・六〇	三八・四〇
七百元以上八百元未滿	二七・〇〇	三七・八〇	四三・二〇
八百元以上九百元未滿	三〇・〇〇	四二・〇〇	四八・〇〇
九百元以上一千元未滿	三三・〇〇	四六・二〇	五二・八〇
一千元以上二千元未滿	三七・五〇	五二・五〇	六〇・〇〇
二千元以上四千元未滿	四八・〇〇	六七・二〇	七六・八〇
四千元以上六千元未滿	六三・〇〇	八八・二〇	一〇〇・八〇
六千元以上八千元未滿	八二・五〇	一一五・五〇	一三二・〇〇

八千元以上一萬元未滿
逾萬元者，每千元加徵

一〇五・〇〇

一四七・〇〇

一六八・〇〇

四・五〇

六・三〇

七・二〇

(二) 聲請或聲明費

抗告或再抗告

一元五角

聲請回復原狀

一元五角

聲請假扣押或假處分

一元五角

聲請除權判決

一元五角

其他聲請聲明

七角五分

(三) 執行費

執行標的金額在二十五元未滿者

四角五分

執行標的金額在二百五十元以上五百元未滿者

三元七角五分

在二十五元以上五十元未滿者

七角五分

在五百元以上千元以下者

五元二角五分

在五十元以上百元未滿者

一元五角

逾千元者，每千元加徵

二元二角五分

在百元以上二百五十元未滿者

二元七角

(四) 送達費及食宿費舟車費

送達裁判傳票等件每件

一角五分

不能於一日以內往返者每日另收膳宿費

五角

送達於十里以外者每五里加收

七分五釐

送達文件并另收舟車費

按實數計算

(五) 鈔錄費

鈔錄裁判書狀等每百字

一角五分

(不滿百字者亦照百字計算。繙譯外國文字者，每百字徵費二角至四角。)

(六) 書狀掛號費

書狀

一角

五、特許費 特許費 (franchise fee) 係政府特許私人有經營某種企業 (如公用事業 public utilities 及製造販賣業等) 之專利權時所徵收之規費或報效費。

六、公共建築物及設備使用費 如公園門券，公共體育場門券，公共游泳池門券，公共大禮堂假座費，公共圖書館閱覽費，及公共博物館遊覽費等皆是。

第二節 財產移轉稅——契稅

財產移轉稅，一名契稅，亦即不動產移轉稅或房地產移轉稅，屬地方稅制系統。契據為產權之憑證，契稅所以確定產權之保障也。不動產移轉契據可以分為賣契與典契二種，故契稅亦可分為賣契稅與典契稅二種，而稅率亦分二種，賣契稅率嘗倍於典契稅率。茲將各省現行契稅率百分數列表如下：(參考賈編民國財政史卷上，二編，一八八——一九二面)

河北省 賣四典二 (內抽四分之一充學費)

北平市 賣六典三 (前者提八釐，後者提四釐充學費)

山東省 前清時代白契賣二典一，民國時代增至賣六典三。

山西省 稅率與山東省同

江蘇省 賣五典三

江西省 賣四典二

河南省 稅率與山東省同

安徽省 賣六典四

湖北省 賣九典六

湖南省 賣四典二（賣契內加一作地方公用）

浙江省 賣六典三

福建省 賣六典三（外加二十分之一的附加稅）

廣西省 賣六典三

雲南省 賣六典三

陝西省 賣六典三

遼寧省 賣九典六及賣六典三

黑龍江 賣九典六

新疆 賣九典六

歸綏 賣九典六

廣東省 賣六典三

四川省 賣六典三

貴州省 賣六典三

甘肅省 賣六典三

吉林省 賣九典六

熱河 賣九典六

察哈爾 賣四典二

依照第二次全國財政會議（二十三年五月舉行）之議決，契稅至高稅率應為賣六典三，稅率超過省份均應照減，其未超過省份，酌減與否，悉聽其便。

第三節 驗契稅

驗契稅係政府查驗房地產契據時所抽之捐稅。查驗房地產契據係不常有之事，故驗契稅亦係不常有之捐稅。查驗契稅本係不動產登記稅之一種，現田賦與契稅既劃歸地方，故驗契稅自亦應劃歸地方，以三者有不可分離的關係也。近數年來，中央預算既未列驗契稅入，而各省預算亦鮮有列入歲入門者，蓋就目前情勢而論，該稅已

成爲明日黃花矣。

第四節 印花稅

印花稅之命名，係因納稅手續爲購貼印花 (Stamp) 而起故英語叫做 Stamp tax。印花稅之應用範圍，大致爲人事及商業交易憑證，間有應用於特種商品者，則似已跨入間接消費稅或營業販賣稅範圍，非單純規費類的印花稅矣。人事及商業憑證，若未貼用印花，則不能獲得法律上的保障，故印花稅屬於享益稅類內的規費類範圍。依照民國十六年十一月財政部所公布的印花稅暫行條例，凡下列各種契據，簿據，及人事憑證，並第四類特種物品，均須依法貼用印花：

第一類 十五種

發貨票，寄存貨物文契之憑據。租賃各種物件之憑據。抵押貨物字據。承種地畝字據。當額在四元以上之當票。延聘或雇用人員之契約。

以上七種各貼印花一分。

鋪戶所出各項貨物憑單。租賃及承頂各種鋪底之憑據。預定買賣貨物之單據。租賃土地房屋之字據及房票。各項包單。各項銀錢收據。

以上六種，銀數在一元以上未滿十元者，貼印花一分，十元以上者貼印花二分。

支取銀錢貨物之憑摺，每個每年貼印花一角，

各種貿易所用之帳簿，每冊每年貼印花一角。

第二類 十四種

提貨單，各項承攬字據，保險單，各項保單，存款憑單，公司股票，交易所單據，匯票，銀行錢莊所用支票，及性質與此相類似之票據，（支票奉令緩辦）遺產及析產字據，借款字據，鋪戶或公司議訂合資營業之合同，不動產典賣契據，承領或承租官產執照。

以上十四種，數銀在一元以上未滿十元者，貼印花一分；十元以上未滿一百元者，貼印花二分；一百元以上未滿五百元者，貼印花四分；五百元以上未滿一千元者，貼印花一角；一千元以上未滿五千元者，貼印花二角；五千元以上未滿一萬元者，貼印花五角；一萬元以上未滿五萬元者，貼印花一元；滿五萬元者，貼印花一元五角；五萬元以上，不再加貼。

第三類 四十五種

出洋遊歷護照

貼印花二元

出洋遊學護照

貼印花一元

出洋僑工護照

貼印花三角

國內遊歷護照

貼印花一元

行李護照

貼印花一元

運送現金護照

貼印花一元

免稅護照

貼印花一元五角

子口單

貼印花一元五角

三聯單

貼印花一元五角

普通官吏試驗合格證書

貼印花一元

高等官吏試驗合格證書

貼印花二元

第四編 歲入論 第八章 享益稅論（一）規費類捐稅

專門學校以上各學校畢業證書

貼印花五角

專門學校以上各學校修業證書轉學證書

各貼印花一角

中學校畢業證書

貼印花三角

中學校及與中學同等之學校修業證書轉學證書

各貼印花四分

留學證書

貼印花一元

檢定小學教員證書

貼印花一角

受試驗教員科目成績證明書

貼印花一角

考准醫士證書

貼印花一元

通譯人證書

貼印花五角

請求入國籍志願書保證書

各貼印花二角

請求入國籍稟書

貼印花一元

取得國籍之許可執照

貼印花二元

新聞發電執照

貼印花一元

人民投遞官署呈文申請書

貼印花一角

婚書

貼印花四角

人民請補請分執業田單 比照畝額貼用印花：五畝以下，三分；十畝以下，六分；五十畝以下，三角；一百畝以下，五角；一百一畝以上，每一百畝加貼五角；在一百畝以上而有另數者其另數亦作一百畝計算。

儲蓄會單據

每件貼印花一分

甘結切結

貼印花一角

保結及各項擔保字據 貼印花二角；載有銀數者，按照第二類各項保單稅額，貼用印花。

電力，汽力，火力，水力等機器事業或輪船，汽車，腳踏車等公司營業執照 各分甲乙丙三級，貼用印花：甲級三元，乙級二元，丙級一元。其資本在一萬元以上者，為甲級；在五千元以上，未滿一萬元者，為乙級；不滿五千元者，為丙級。

輪船，汽油船，汽車，腳踏車等執照 輪船，汽油船，汽車，其價值滿一千元者，貼印花二元；不滿一千元者，貼印花一元；腳踏車執照，每件貼印花二角。

各項營業執照 比照資本，分別貼用印花，計分二元，一元，五角，二角，一角，四分，二分七級：資本在五萬元以上者為第一級；在一萬元以上未滿五萬元者為第二級；在五千元以上未滿一萬元者為第三級；在一千元以上未滿五千元者為第四級；在五百元以上未滿一千元者為第五級；在一百元以上未滿五百元者為第六級；不滿一百元者為第七級。

旅館客棧執照 其資本在五千元以上者貼印花二元，在一千元以上不滿五千元者，貼印花一元，不滿一千元者貼印花五角。

募工承攬人特許執照 貼印花四元

人力車執照 貼印花一角，自用者貼印花三角

（營業者奉令緩辦，自用者照章貼用。）

車轎執照 馬車執照，貼印花一元；運貨大車，騾車，肩輿執照，各貼印花二角；二把手小車免貼。

樂戶執照 分甲乙丙三級，貼用印花：甲級三元，乙級二元，丙級一元。

運送客貨之航船快船執照 貼印花一角

各種採礦執照 五十畝以下，貼印花二元；五十一畝至一百畝，貼印花五元；以次每加一百畝，加貼五元。在一百畝以上而有零數者，其零

數亦作一百畝計算。

菸酒營業執照 分特甲乙丙四種貼用印花：特種一元，甲種五角，乙種二角，丙種一角。

捲菸洋酒運照 貼印花四角

各種行帖 分上中下三則：上則二元，中則一元，下則五角。

戲券游藝券 券資每位在五角以上者貼印花二分，不滿五角者貼印花一分。

局票 貼印花一角

第四類 四種

洋酒印花稅 照價值百分之三十貼用印花。(已劃歸菸酒事務局徵收)

奧加可(即火酒)印花稅 每一百斤貼印花十二元(已劃歸菸酒事務局徵收)

汽水印花稅 舶來者每一磅瓶貼印花二分,每半磅瓶貼印花一分,土製者照此減半。

爆竹印花稅 照價值百分之二十貼用印花。(緩辦)

最近立法院所修正通過之印花稅法,規定應納印花稅之憑證及稅率如下:

(一)發貨票,(二)銀錢貨物收據,(三)帳單,均每件金額在三元以上滿十元者,貼印花一分,以後每滿十元加貼印花一分,但最多以一元為限,(四)支取或匯兌銀錢之單據簿摺,(五)支取貨物之單據簿摺,(六)預定買賣貨物之單據合同,(七)經理買賣有價證券生金銀或物品所用之單據簿摺,均單據每件貼印花二分,簿摺每件每年貼印花二角,合同每份貼印花二角,(八)寄存單據,(九)儲蓄單摺,(十)租賃單據契約,均每件貼印花二分;(十一)營業所用之簿冊,每本每年貼印花二角;(十二)輪船提單每張貼印花二角;(十三)轉運公司或行棧所發之提單,每張貼印花二分;(十四)保險單每件按保額每千元貼印花二分,千元以下不及千元者,亦以千元計;(十五)承包單據,(十六)承頂單據,(十七)股票,(十八)合資營業之字據,(十九)借貸或押單據,(二〇)債券,(二一)授產遺產或受產單據,均每件按金額每一百元貼印花二分,不及一百元者亦以一百元計;(二二)比賽票按票價每一元貼印花二分;(二三)娛樂票每件按票價每五角貼印花一分,其超過之

數不及五角者，亦以五角計；(二四)婚姻證書每件貼印花四角；(二五)延聘契約，每件貼印花二分；(二六)委託書據，每件貼印花二角；(二七)保單，每張貼印花一角；(二八)證明身分或資格之證照，每張貼印花二元，但司機人、配藥生、助產生、看護生等證書，每張貼印花五角；(二九)學校畢業證書，專門學校以上，每張貼印花三角，中學校，每張貼印花一角；(三〇)旅行護照，每照貼印花二元，但僑工護照，每照貼印花二角；(三一)運輸護照，每照貼印花一元；(三二)關於營業之各項許可證照，每照貼印花一元，專利及採鑛執照，每照貼印花二元；(三三)槍枝執照，狩獵槍照，每照貼印花一元，自衛槍照，每照貼印花一角；(三四)承領或承租官產執照，承領執照，每照貼印花一元，承租執照，每照貼印花五角；(三五)船舶證書、船舶國籍證書、輪船執照，每張貼印花二元，航船快船執照，每張貼印花一角。

但左列各種憑證，免納印花稅：(一)官署自用之簿據及其他憑證；(二)官署徵收稅捐所發之憑證及根據徵收稅捐憑證所發之證照；(三)各級政府或自治機關，處理公庫金或公款所發之憑證；(四)各級政府所發之公債證券；(五)個人或家庭所用之帳簿；(六)教育文化或慈善機關合作社所用之帳簿；(七)凡各種憑證之正本，已貼用印花稅票者，其副本或抄本；(八)凡公私機關或組織，其內部所用不生對外權利義務關係之單據；(九)催索欠款或核對數目所用之帳單；(十)車票、船票、航空票、其他往來客票及行李票；(十一)本法稅率表內列明免納印花稅者。國營及地方公營事業所用之契約，及主要帳簿憑證，應依法繳納印花稅，其種類由財政部與主管部會商訂，會呈行政院核定，但其所發之貨票及提單免稅。

第九章 享益稅論（二）特別課賦

第一節 特別課賦之意義

特別課賦 (Special assessment) 一名不動產改良稅 (betterment tax)，吾國官廳亦有名為築路徵費 (road building tax) 者。然築路徵費僅為特別課賦中之一種，斷不能以一部概括全體也，故命名欠妥。

特別課賦因係對於不動產有特殊利益的一種賦課，故由地方政府向業主徵收者為多。牠與規費之最大區別，即在規費為對人的特殊利益而有所取償，而特別課賦係對不動產的特殊利益而有所取償。

特別課賦徵收的場合甚多，當地方政府（或上級政府）對於當地不動產敷施道路、橋樑、公園、堤防、水利、水管、溝渠、街樹、街燈、及清道等的改良時，均可酌向兩旁不動產業主徵收全部或一部的改善費。

第二節 特別課賦徵收之原則

徵收特別課賦，在法治的國家，至少應遵守下列四個原則：

一、徵收特別課賦須先有立法上的根據 此其用意，蓋欲防止地方行政長官之濫用其權力也。

二、徵收特別課賦之前，地方長官須先與有關係的業主會商，舉行「公聽。」(public hearings)

三、徵收特別課賦的方法宜公平不偏。例如新築馬路兩旁的地產宜分帶 (Zoning) 分別徵收築路費；第一帶地產緊靠馬路者宜多出費，而離馬路較遠的第二帶及第三帶等地產宜少出費。

四、特別課賦的數額至多不得超過地價因改善而增加的數額。例如某地因開闢馬路而增價五千元，則地方政府向其業主徵收特別課賦，其最高數額即不得超過此數。

第三節 築路徵費辦法舉例

茲將中外築路徵費辦法舉例列下，以資參考：

一、美國城市新闢馬路徵費辦法大率如下：(參閱董修甲著：市政新論，六九——七〇面。)

路寬六丈或以內者	新路兩旁業主，負擔一切築路費用。
路寬七丈或以內者	新路兩旁業主，負擔築路費用百分之八九·三。
路寬八丈或以內者	新路兩旁業主，負擔築路費用百分之八一·二五。
路寬九丈或以內者	新路兩旁業主，負擔築路費用百分之七五。
路寬十丈或以內者	新路兩旁業主，負擔築路費用百分之七〇。
路寬十二丈或以內者	新路兩旁業主，負擔築路費用百分之六二·五。

路寬十四丈或以內者

新路兩旁業主，負擔築路費用百分之五七·一。

路寬十五丈或以內者

新路兩旁業主，負擔築路費用百分之五三·三。

路寬二十丈或以內者

新路兩旁業主，負擔築路費用百分之四〇。

以上築路費用不足之數，由馬路兩旁第二三帶業主甚或兼令全城業主公攤之。

二、上海市築路徵費章程要項如下：（十九年十一月八日上海特別市政府公佈）

第一條 本市因開闢或整理道路，及舉辦其他附屬工程，得依據本章程之規定，向該路兩旁土地所有人徵收築路費。

第二條 凡在本市區城內之土地，無論公有私有，一律適用本章程之規定。

第三條 本章程規定徵收之築路費，分工程費與基地費二項：

甲、工程費包括道路、溝渠、橋樑、涵洞等建築費及房屋拆遷等費；

乙、基地費包括收用土地補償費。

第六條 徵費時所根據之面積，應以築路而受益者為限；其標準由新路線起向兩旁深入各為該路規定寬度之二倍。如遇特別情形，得由市政府酌量增減之。

第八條 凡土地在……受益範圍以內，並無出路接通新路者，不以受益論，亦不徵收任何費用……

第九條 徵收工程費計算之標準，以工程費徵收總額之一半，按照全路門面之長短，另一半按照全路受

益面積之多寡，分別求得徵費單位，再就各戶所佔門面長度及受益面積，計算徵收之。

第十條 工程費之徵收，依後列規定辦理，但遇特殊情形，市政府得酌量增減之：

路寬二十公尺以下

徵收工程費之全部

二十五公尺

百分之八十

三十公尺

百分之六十

三十五公尺及以上

百分之四十

第十二條 凡因築路收用基地所需之費用，一律按兩旁受益地時價徵收三成。

第十三條 付給土地所有權人補償金時，得將受補償金人應繳付之費扣除，不足則由該土地所有權人照數補繳。

第十四條 土地所有權人應在規定期限內，將徵費繳清；繳款期限，空地至多不得逾一年，建築地須於開始建築前將費繳清。

第十五條 土地所有權人如無力繳付徵費，得向市政府主管局請求按照該段道路未開闢或未整理以前之地價，收買其全部或一部分之土地，以爲抵償之用……

第十六條 土地所有權人如不依限繳清徵費者，視爲欠稅，即就其所欠數額，自應繳納之日起，按照年息百分之五徵收之。

第十九條 凡在本市公布地價以備舉辦土地增值稅後所徵收之築路費，應於徵收增值稅時扣除之。

三、廣州市開闢馬路徵費辦法如下：（參閱董修甲著：市政新論，七七——八面）

（一）馬路兩旁，均由人行路內邊起，其無人行路者，由馬路渠邊起，各深至十五英尺為一段；段內土地，共負擔全路應徵收總額四分之一，按照若干方尺，平均攤算。

（二）由第一段內線起，各深至三十英尺為第二段；段內土地，共負擔全路應徵收總額四分之一，計算同前。

（三）由第二段內線起，各深至六十英尺為第三段；段內土地，共負擔全路應徵收總額四分之一，計算同前。

（四）由第三段內線起，各深至一百二十英尺為第四段；段內土地，共負擔全路應徵收總額四分之一，計算同

前。

前項各段之劃分線，均與人行路內邊或馬路渠邊平行。

第十章 享益稅論(二)間接消費稅類

第一節 關稅或國境稅 (Customs duties)

享益稅內的間接消費稅，可分國境稅或關稅及內國產銷稅兩種。茲請先就關稅之目的及種類分述之如下。

一、關稅之目的 關稅之目的有二：其一即在謀國庫收入之充裕，其二即在促內國產業之發展。為第一個目的而徵收的關稅，叫做財政關稅 (tariff for revenue only, Finanzzölle)；為第二個目的而徵收的關稅，叫做保護關稅 (tariff for protection schutzölle)。財政關稅之唯一目的既在稅收，故其稅率不宜甚高，致發生(一)走私 (Smuggling) 或(二)止運 (Stoppage of trade) 之弊，反成爲保護關稅。保護關稅之唯一目的既在庇蔭內國產業，故其稅率必須甚高，俾國外製品輸入或國內原料輸出，均受極大打擊；所以保護關稅如果真正的，十分的，澈底的達到目的，則必變成禁止關稅 (prohibitive tariff)，這是無疑義的。

二、關稅之種類 關稅可以很自然地分爲兩種：其一即出口稅 (export duty)，其二即進口稅 (import duty)。吾國海關稅收報告，向以船鈔，(或名噸稅 tonnage dues) 列入在內，實則進出口關稅係間接貨物消費稅，納稅者爲進出口商人，而船鈔係輪船公司所付之營業稅或交通稅，不能混爲一談也，故本書將船鈔一項歸入享益稅

內營業稅類敘述。此外各替代釐金之進出口貨物子目半稅（即納正稅之半之稅額之謂）自二十年一月一日實行裁釐之後，亦自隨釐金一起裁撤可不具論。

甲、出口稅

（一）中國徵收出口稅之理由 按出口稅在先進各國早已多半棄除，美國憲法且有專款禁止政府徵收出口稅，而吾國目前仍舊徵收者，雖不免有落伍之譏，然亦有不得已之苦衷在。其一，吾國出口稅則，遠自遜清道光二十二年（即西曆一八四二年）與英國訂定以來，八十餘年間。中央財政，向恃之為大宗稅收之一；今若一旦遽與裁撤抵補無着，則財政上必發生破綻，不勝狼狽，以出口稅亦為內外債擔保品之一部也。其二，再就保護國內產業而言，則吾國之出口稅大抵不失為消極保護之一法，以吾國方今出口品中大率為工業原料品，故徵收出口稅，蓋一方所以為內國製造廠保留原料，而他方又所以增重國外工廠之製造成本也。其三，若再就社會政策言之，有時民食不敷，則徵收糧米出口稅所以維持民食也；有時國故名寶圖書載籍出口，則徵收極重之出口稅所以保存國粹也；有時政府甚至頒布禁運出口之命令，此則較出口稅更進一步矣。

（二）中國目前出口稅之現情 吾國出口稅則，自道光二十二年訂定之後，至咸豐八年曾為第一次之修正，其第二次之修正，則猶屬民國二十年六月事也。最近修正出口稅則規定（一）出口品號列為二七〇，（二）稅則分免稅，從價（*ad valorem*）與從量（*Specific*）三種，而（三）從價與從量稅則又分值百抽五及值百抽七·五兩種。

至此二七〇號出口貨品之分類如下：

第一類 動物、動物產品及魚介產品類 計(一)動物及動物產品二十二號(二)生皮熟皮及皮貨五號(三)魚介及海產品十二號,共計三十九號。無免稅者,稅率最低5%,最高7%。

第二類 植物產品類(竹、燃料、藤、木材、紙、及紡織原料不在內) 計(一)豆類五號(二)雜糧及其製品十號(三)植物性染料類四號(四)鮮果乾果製果類十號(五)藥材及香料類(化學產品不在內)二十號(六)油蠟類十六號(七)子仁類十二號(八)酒類三號(九)糖類三號(十)茶類九號(十一)菸草類四號(十二)菜蔬類六號(十三)其他植物產品五號,共計一百零六號。茶類九號均免稅,餘無免稅者,稅率最低5%,最高7%。

第三類 竹、燃料、藤、木材、木及紙類 計(一)竹類三號(二)燃料類四號(三)藤類四號(四)木材木及木製品七號(五)紙類六號,共計二十四號。無免稅者,最低稅率5%,最高7%。

第四類 紡織纖維及其製品類 計(一)紡織纖維品二十一號(二)紗、線、編織品及針織品十號(三)疋頭類十三號,共計四十四號。免稅者五號,為棉線襪、抽紗品、挑花品、繡花品、花邊衣飾、綢緞、及蘭綢,稅率最低5%,最高7%。

第五類 金屬礦石及其製品類 計(一)礦砂金屬及金屬製品十六號(二)石、泥、土、砂及其製品六號,共計二十二號。免稅者二號,即第二一七號之他國貨幣,及第二一九號(甲)之金銀條塊,稅率最低者為5%,高者為7%。

然自一九三四年八月起美國以實施購銀法(The Silver Purchase Act of 1934)向世界銀市場大購白銀以來,吾國白銀即有大量之流出。財政當局為保持本國金融界之安定起見,乃自該年十月十五日起即下令徵收白銀出口稅,其稅率如下:

- 一、銀本位幣徵出口稅百分之七·七五。
- 二、大條、寶銀,及其他銀類,徵出口稅百分之十。
- 三、如倫敦銀價折合上海匯兌之市價(即「平價」)與中央銀行當日照市核定之匯價(即「市價」)相差之數,除繳納上述出口稅,而仍有不足時,應按其不足之數,加徵平衡稅。

第六類 雜貨類 計(一)化學品及化學產品十四號(二)印刷品四號(三)雜貨類十七號,共計三十五號。免稅者有二五〇號之書籍,第二五一號之圖畫及圖表,第二五二號之新日報及雜誌,第二五四號之草帽綆及草帽,第二五七號之空器及包裝用品,第二六二號之髮網髮結,

第二六五號之傘，及第二六六號之花素漆器。其不免稅者稅率低則5%，高則7%。

乙、進口稅

(一) 進口稅稅則之種類 目前世界各國進口稅稅則，以其稅則簡繁的程度來分，大致可分為如下的幾種：

子、國定單率稅則 (national single tariff) 如中國關稅自主後之進口稅則，就是一個實例，稅則上每號貨品的稅率僅有一個，無論對於何國的進口貨品適用之毫無區別。英美二國，在原則上亦採用此制，雖然有時美國因欲與他國互惠，英國為欲優待其殖民地貨物，致有例外的行動。一八九七年美國之關稅法，給與總統以與外國訂立互惠稅率之權，互惠稅率可較國定稅率為低。又美國一九〇九年關稅法，給與總統以徵收進口報復稅之權，報復稅率以進口貨物原價百分之二五為限。

丑、國定協定雙率稅則 (National-Conventional tariff) 歐戰前探行此制的國家甚多，最著者為德國與日本。俄國、奧匈、瑞士、瑞典、意大利、葡萄牙、布加利亞、及羅馬尼亞亦採用之。其辦法，為國會先定一個稅則，同時給政府以自由與外國交涉之權；與外國交涉後，稅率減少之多寡，國會不再過問。所以此種稅則每物可有兩個稅率：其一、即原有國定稅率，對於無約國輸入貨品或貨品之未列入最惠國條款內者徵之；其二、即為協定稅率，對於有約國輸入貨品徵之，非經雙方同意，不能自由更改。此制之弊在協定稅率毫無限度，有時足以危害本國產業。故德國於一九〇二年，對於農業品進口，規定最高與最低兩率，以資保護，此為農業保護派（以瓦格涅 Wagner 等為代表）對於工業保護派（以白蘭脫諾 Brentano 等為代表）之勝利。一九〇六年，奧匈的關稅

法對於農產物的進口，採行同樣的辦法。

寅、最高最低雙率稅則 (maximum-minimum tariff) 國定協定雙率稅則，對外交涉，雖然可以順利輸出貿易，雖然可以鼓勵，然而協定稅率，並沒有一個最低限制，其弊在不足以保護國內產業。故一八七七年西班牙有最低稅率之規定，以示限制，而一八九二年法國亦起而倣尤。法國一八九二年關稅法第一條云：『普通稅率及最低稅率，各於甲乙兩表中列舉之（甲表為進口稅乙表為出口稅），外國對於法國貨與以最低關稅之待遇者，則該國貨品輸入法國時，亦適用最低稅率。』在此最高與最低二率之間，政府可以與外國交涉互惠稅率。然法國之制，其弊在太無伸縮力，外交上不易收良好之效果，以即就最低稅率而論，外國政府亦往往以為太高，無從商榷也。

俄國在一八九三年，希臘在一八九六年，挪威在一八九七年，亦採行同樣的稅則。巴西於一九〇〇年亦有最高與最低兩率之規定，前者為後者之二倍，對於課巴西咖啡以進口稅的國家的進口品行之，以示報復。智利在一九一五年，亦採行最高與最低之雙率稅則，二者之相差為百分之二五，前者對非最惠國進口品行之，後者對最惠國的進口品行之。

法國實行最高與最低稅則之後，一八九三年即與瑞士大起紛爭，瑞士亦以行政手段限制法國進口品以相報復，及至一八九五年，這場關稅戰爭始得結束，法制之弊，於此可知。現法國業已覺悟，改為多率制了。

卯、多率稅則 (multiple or preferential tariff) 多率稅則之起因，即在乎上述丑寅兩項稅則之不能

適應環境，推行盡利。探行此制最早者為英國的殖民地坎拿大。一八九八年，坎拿大的關稅法規定三種稅率，即（一）普通稅率（最高稅率），（二）互惠稅率（中間稅率），及（三）優待稅率（最低稅率）是。三率之比例為一〇〇，八七·五，六二·五。普通稅率對無約國的進口品適用之，互惠稅率對有約國的進口品適用之，優待稅率對於母國及母國之其他殖民地之進口品適用之。一九一〇年坎拿大之關稅法，對於法國的進口品又另設一率，介乎互惠稅率與優待稅率之間，成為四率的進口稅則。

歐戰之後，多率制進口稅則，大有風行一時之概，不但英國的殖民地（坎拿大、澳洲、新西蘭、南非、紐芬蘭、及印度）及法國的殖民地（突尼斯、摩洛哥、及安南）都採行多率制，就是法國於一九一九年，亦增設一個中間稅率，介乎最高與最低稅率之間，以百分數計算之。此外希臘的稅則亦變做多率制，俄國對德國讓步，於最低稅率之下，又另設一種稅率以優待德國的進口品。

至目前各國盛行之報復稅（retaliatory duty）及取締傾銷稅（anti-dumping duty），那不過是於上列正稅之外，再加一種進口稅而已。吾國取締傾銷稅條例雖早已由立法院通過，然當此書脫稿時，猶未見諸實施，尚在專門委員會調查時期也。

（二）中國目前進口稅之現情 吾國自鴉片戰爭失敗，與英國訂定海關進出口稅則以來，八十餘年間，向受片面的關稅協定之束縛。國民政府建都南京之後，迭與有關係各國訂正關稅條款，恢復自主權，卒得於民國二十二年二月一日頒布第一次之國定單率進口稅則以替代從前之協定單率進口稅則。此第一次國定進口稅則，現已

修正二次，第一次修正在二十二年五月，第二次修正在二十三年七月。茲就二十三年七月一日公布之海關進口新稅則（共計六七二號），略述其內容如下：

- 第一類 棉及其製品類 計（一）本色棉布品類三十八號，（二）印花棉布品類十八號，（三）雜類棉布品類十四號，（四）棉花、棉線、棉紗及未列名棉布品類二十四號，共計九十四號，無免稅者。稅率有從價者，有從量者。從價稅最低為值百抽二五，最高為值百抽五〇。
- 第二類 亞麻、苧麻、火麻、藤麻及其製品類（攪雜棉花者在內） 共計十七號，無免稅者。稅率有從價者，有從量者。從價稅最低為值百抽七·五，最高為值百抽五〇。
- 第三類 毛及其製品類（攪雜他種纖維者在內，但攪雜絲者不在內） 共計十七號，無免稅者。稅率從價者多，從量者少。從價稅最低為值百抽五，最高為值百抽七〇。
- 第四類 絲及其製品類（攪雜他種纖維者在內） 共計十七號，無免稅者。稅率從量者一號，餘十六號皆從價，最低為值百抽一五，最高為值百抽八〇。
- 第五類 金屬及其製品類（礦砂機器車輛在內） 計礦砂品一號，金屬品九十四號，金屬器具三號，機器及工具九號，車輛船艇六號，他種金屬製品十五號，共計一百二十八號。稅率有免稅者，有從量者，有從價者。從價稅最低為值百抽五，最高為值百抽四十。
- 第六類 食品飲料草藥類 計魚介海產品二十五號，軍食日用雜貨品三十六號，雜糧果品藥材子仁香料菜蔬品六十一號，糖品七號，酒啤酒燒酒飲水等品十七號，共計一百四十六號，無免稅者。稅率有從量者，有從價者；從價者最低值百抽十，最高值百抽八十。
- 第七類 烟草類 共計六號，稅率從量從價均有，低者值百抽二十，多半值百抽五十。
- 第八類 化學產品及染料類 計化學產品及製藥品五十六號，染料顏色油漆凡立水品三十七號，共計九十三號，無免稅者。稅率有從量者，有從價者，最低值百抽五，最高值百抽三十五。
- 第九類 燭皂油脂蠟膠松香類 共計二十三號，無免稅者。稅率有從量者，有從價者，最低值百抽十，最高值百抽三十。
- 第十類 書籍地圖紙及木造紙質類 共計二十號，免稅者三號。稅率有從量者，有從價者；從價者最低值百抽七·五，最高值百抽三十。

第十一類 生熟獸畜產品及其製品類 計生皮熟皮皮貨及其製品七號，骨毛羽毛角介殼筋牙等及其製品十一號，共計十八號，免稅者一號。稅率從量者少，從價者多，最低值百抽七·五，最高值百抽四十。

第十二類 木材木竹籐草及其製品類 計木材品十一號，木竹籐棕草及其製品十一號，共計二十二號，無免稅者。稅率有從量者，有從價者；從價者最低值百抽七·五，最高值百抽三十五。

第十三類 煤燃料瀝青煤膏類 共計六號，無免稅者。稅率從量者四號，從價者二號，低者值百抽十，高者值百抽十五。

第十四類 磁器、搪磁器、玻璃等類 共計十號，無免稅者。稅率有從量者，有從價者；從價者最低值百抽二十，最高值百抽五十。

第十五類 石料泥土及其製品類 共計九號，無免稅者。稅率有從量者，有從價者；從價者最低值百抽十，最高值百抽二十。

第十六類 雜貨類 共計四十六號，無免稅者。稅率有從量者，有從價者；從價者最低值百抽十，最高值百抽四十。

三、中國近年來關稅之實收數 自清季及民國以來，中央財政向恃關稅為挹注，至近數年來，此種趨勢，尤為

顯著，其收入往往超過中央全體稅收之半數。茲列最近四年度關稅之實收數如下，以資參證：（根據中國經濟年

鑑）

十八年度	二二一、九二五、六四六元
十九年度	三〇七、七八四、二五〇元
二十年度	三七四、六八二、〇〇〇元
二十一年度	三五九、七二三、七四一元

第二節 內國產銷稅 (internal excise)

內國產銷稅，各國皆有。其內容大致可分為（一）貨物出廠稅，（二）貨物出產稅，及（三）貨物取締稅三種。前二

者之目的完全是財政的；後一者之目的是社會的，即寓禁於徵的，然而事實上財政的意義反掩遮社會的意義，這是無可諱言的。就中國目前內國產銷稅的現狀而論，則

(一) 貨物出廠稅 亦稱統稅，分捲煙統稅，麥粉統稅，棉紗統稅，火柴統稅，及水泥統稅五種；

(二) 貨物出產稅 分鹽稅及鑛產稅二種；

(三) 貨物取締稅 分菸酒稅及錫箔稅二種。此外又有

(四) 貨物通過稅 如沿岸貿易出口稅，係向土貨在國內由此口岸運至彼口岸所抽之稅。此稅稅率即係最近修正之出口稅則，其稅收亦計入在海關出口稅之內，以遷就事實也。實則就純理言之，沿岸貿易出口稅，即國內貨物通過稅之一種，亦即內國產銷稅之一種，斷不宜與出洋貨物通過稅之出口關稅混為一談也。自二十年一月一日國府公布裁釐以來，本應早歸結束；徒以財政關係，故猶得苟延殘喘；將來裁撤，自屬毫無疑義也。

茲將上列出廠，出產，及取締各稅分別述其概況如下。

一、捲菸統稅 捲菸統稅稅率在十七年冬起為七級制，至二十年二月一日起改為三級制，至二十一年三月二十一日起又改為二級制。

所謂七級制，就是進口紙菸先納下列值百抽七·五的海關稅及附加稅

甲、每千枝值關銀十二兩五錢以上者

納關銀八錢三分

乙、每千枝值關銀八兩五錢以上至十二兩五錢者

納關銀五錢三分

丙、每千枝值關銀六兩五錢以上至八兩五錢者	納關銀三錢八分
丁、每千枝值關銀四兩五錢以上至六兩五錢者	納關銀二錢八分
戊、每千枝值關銀三兩以上至四兩五錢者	納關銀一錢九分
己、每千枝值關銀一兩五錢以上至三兩者	納關銀一錢一分
庚、每千枝值關銀一兩五錢以下者	納關銀六分

再與國內製造紙菸一律待遇，同納下列統稅

等級	售價	稅額	單位元
頭等每五萬枝箱	在一〇五元以上者	四〇四·六五二	
二等每五萬枝箱	七十四元以上者	二五八·三七五	
三等每五萬枝箱	五六四元以上者	一八五·二五〇	
四等每五萬枝箱	三七八元以上者	一三六·五〇〇	
五等每五萬枝箱	二五二元以上者	九二·六二五	
六等每五萬枝箱	一二六元以上者	五三·六二五	
七等每五萬枝箱	一二六元以下者	二九·二五〇	

所謂三級制，就是國內製造紙菸

- 一、凡登記價格每五萬枝在五百四十元以上者，列為第一級，徵收統稅三〇五元
- 二、凡登記價格每五萬枝在一百五十元以上至五百四十元者，列為第二級，徵收統稅八一元
- 三、凡登記價格每五萬枝在一百五十元以下者，列為第三級，徵收統稅三九元

而同時對於國製雪茄菸則分下列六等徵收統稅

所謂二級制，就是國內製造紙菸

- 一、價格每千枝在七十元二角以上及無商標者，列為第一等，徵收四十五元
- 二、價格每千枝在三十五元一角以上者，列為第二等，徵收二十二元五角
- 三、價格每千枝在十七元五角五分以上者，列為第三等，徵收十一元二角五分
- 四、價格每千枝在八元七角七分五釐以上者，列為第四等，徵收五元六角五分
- 五、價格每千枝在五元二角六分五釐以上者，列為第五等，徵收三元
- 六、價格每千枝在五元二角六分五釐以下者，列為第六等，徵收二元二角五分

而同時對於國製雪茄菸每千枝的統稅如下表：

等級	登記售價	稅額
一	八〇元以上	六二元
二	四〇元以上	三一元
三	二〇元以上	一五·五元
四	一〇元以上	七·八元
五	六元以上	四·一五元
六	六元以下	三·一元

至捲菸統稅之稅收，已寢成統稅之柱石：二十年度五種統稅總收入為七九、九五六、二三八元，而捲菸統稅

佔有五五、二二五、七六五元之鉅，（根據申報年鑑）幾佔全數百分之七十，亦可見其地位之重要矣。

二、麥粉統稅 麥粉統稅之前身為麥粉特稅，初由財部賦稅司主辦，蓋所以籌謀裁釐損失之抵補也。民國十七年六月財部為籌備裁釐後之抵補起見，乃先就江蘇浙江安徽三省境內明令免除小麥釐金，改徵麥粉特稅，其稅率為：（一）進口洋粉於進口稅外，每包再徵洋一角；（二）出洋麩皮本來每包徵銀一錢八分者，今則大包減徵洋五分，小包二分五釐；（三）國內機製麵粉每包徵洋一角，後以內地麵粉廠竭力反對，乃將內地機製麵粉每包在江南及華北者提還獎勵金三分，在江北者四分，計實徵每包江北六分，江南及華北七分，旋滬上麵粉廠亦援例要求提還獎勵金，財部准其請，計每包提還二分，實徵八分；（四）國內機製麵粉運銷外洋者，於出口時，每包退還特稅大洋五分，即實徵五分。二十年特稅名目取消，改稱統稅，設立統稅署，麥粉稅乃改由統稅署主辦，設駐廠辦事處，徵收麩皮稅及麥粉稅。

至麥粉統稅之收入，二十年度之實收數為五、七六五、七二七元。（根據申報年鑑）

三、棉紗統稅 棉紗統稅創始於二十年一月統稅署成立之後一月，在華日廠以十九年冬中日新關稅協定內承認我有舉辦棉紗特稅之權，故不再反對。其稅率如下：

（一）本色棉紗，在二十三支以內者，每百斤徵收二元七角五分；

（二）本色棉紗，超過二十三支者，每百斤徵收三元七角五分；

（三）其他各類棉紗，照海關估價徵收百分之五。

至其稅收，二十年度之實收數爲一五二二四二、〇〇〇元，佔統稅稅收之第二位。（根據申報年鑑）

四、火柴統稅 火柴統稅與棉紗統稅同時舉辦，其稅率如下：

（一）長度不及四十三公釐，或每盒枝數不過七十五枝者，每大箱徵收五元；

（二）長度在四十三公釐以上，五十二公釐以下，或每盒枝數不過一百枝者，每大箱徵收七元五角；

（三）長度超過五十二公釐，或每盒枝數在一百枝以上者，每大箱徵收十元。

火柴每大箱內，容五十小箱；每小箱內，容一百四十四盒，共七千二百盒。但火柴之出廠或進口不足一大箱者，仍須依照上列稅率，按其數量，比例徵收統稅。

至其稅收，二十年度之實收數爲二、九四一、九一三元。（根據申報年鑑）

五、水泥統稅 水泥統稅與棉紗及火柴統稅同時舉辦，其稅率如下：

水泥每桶重量三百八十磅者，徵收統稅六角，但包裝或小桶之重量超過或不及三百八十磅，其差額在十分之一以上者，得按照其重量比例徵收之。

水泥統稅二十年度之預算數爲一、三四四、八九九元，但實收數僅爲七九、八三三元。

六、鹽稅 鹽稅係間接徵收的人頭稅，窮人所付或反較富人爲多，實爲一種極不公道，極不合乎課賦原則的一種間接消費稅。然目前積重難返，中央財政困難，欲大大的減輕，甚或取消鹽稅，則又何能咄嗟立辦。將來一俟抵補有着，雖不能仿英比瑞典三國之無租主義，亦至少應倣德法荷諸國之就場輕稅制，則鹽稅自亦不失爲一種較比良好的享益課稅也。鹽稅內容複雜，非此書有限的篇幅所能詳，但其各區現行稅率何若，及其歷年稅收何若，似

爲初治財政學者所必須知道者，特摘述如下：（參閱賈編民國續財政史第二卷，二二九——五四頁）

甲、全國現行鹽稅稅率簡表：（二十二年六月，稅基以鹽一擔爲單位）

一、長蘆區各岸（除正稅外又有產捐，銷捐，加徵產捐，河北省附捐，軍事附捐，鎊虧加價等附稅）

平岸十九縣

正附稅合每擔徵收七元三角

津岸二縣

七元三角

河北岸一〇一縣

七元三角

永七岸七縣

七元三角

豫岸五五縣

四元八角

汝光岸十四縣

四元八角

鞏孟岸八縣

四元八角

平遼岸十九縣

四元八角

口北岸十四縣（察哈爾）

四元八角

口北岸十五縣（熱河）

四元八角

二、口北區各岸（除正稅外有食，戶捐及鎊虧加價二種附稅）

多倫張北等四局

正附稅合每擔徵收三元三角

青鹽

二元四角

白鹽

二元一角

土鹽

二元一角

赤峰圍場等五局

青鹽

二元三角

三、東三省區各岸（除正稅外有附捐及鎊虧加價二種附稅）

遼寧岸五十九縣

正附稅合每擔徵收六元三角

吉林岸四十二縣

六元三角（外加警捐四角）

黑龍江岸五十縣

六元三角（外加警捐二角五分）

熱河岸十五縣

六元三角

四、山東區各岸（除正稅外有軍費及鎊虧加價二種附稅）

綢岸歷城等七十九縣

正附稅合每擔徵收四元三角（二十一年六月起加地方附捐一元七角二分）

綢岸易樂等四縣

二元三角（二十一年六月起加地方附捐九角二分）

東岸十八縣

九角

臨沂等六縣

二元三角

歸德九屬

四元三角（河南省府附收鎊稅三元）

徐五屬

四元三角（二十一年六月起加地方附捐一元七角二分）

安徽二縣

四元三角

青島

九角

膠濟鐵路

四元三角

五、河東區各岸（除正稅外有督銷稅或鎊虧加價二種附稅）

晉岸四十五縣

正附稅合每擔徵收四元一角

陝岸三十六縣

五元三角

第四編 歲入論

第十章

享益稅論（三）間接消費稅類

豫岸二十六縣

五元八角

鞏孟八縣

五元八角

六、晉北區各岸（除正稅外有附稅及鎊虧加價二種附徵）

中南路

正附稅合每擔徵收四元八角

包綬

四元八角

餘各岸銷吉蘭泰鹽、蒙白鹽、陝北土鹽、花鹽、紅花土、鹽白土鹽、及土鹽等每擔徵正稅自一元二角五分至二元不等，從略。

七、兩湖區各岸（除場稅外，又有岸稅、教育費、附稅、慈善費、路股、貼邊費、軍費、及鎊虧加價等附徵。）

湘岸長沙等十一縣

正附稅合每擔徵收十一元三角零五釐

沅江等五縣

十元零九角

攸縣等三縣

十元零四角

邵陽等五縣

九元九角

衡陽一縣

九元四角

沅陵等三縣

八元九角

零陵等三縣

七元八角

以上皆係淮鹽稅率，其川粵鹽銷湘者，稅率略有不同。大抵粵鹽每擔徵收稅最高為六元八角，最低為三元八角；而川鹽則最高為十一元二角，最低為十元四角。

八、鄂岸區各岸（除場稅外，又有岸稅、軍費、附稅及鎊虧加價等附徵。）

鄂岸二十八縣

正附稅合每擔徵收十元零八角

鄂西三十縣

九元三角

巫楚岸七縣

四元三角

九、西建區各岸（除場稅外，又有岸稅、軍費、附加捐、及鏹虧加價等附徵。）

西岸五十二縣

正附稅合每擔徵收十元零八角

建岸五縣

九元三角

十、皖岸區各岸（除場稅外，又有岸稅、軍費、皖省附捐、皖省加價、蘇省加價，及鏹虧加價等附徵。）

皖岸二十八縣

正附稅合每擔徵收九元

滁縣等三縣

六元二角五分

十一、淮南區各岸（除正稅外，又有補助省庫、地方公益、公債基金、軍用加價、軍費、及鏹虧加價等附徵。）

淮南食岸江寧等六縣

正附稅合每擔徵收五元八角五分

江都等二縣

五元三角五分

儀徵一縣

五元四角五分

高郵等四縣

四元八角五分

寶應等三縣

四元六角

東臺等四縣

四元三角五分

海門一縣

四元一角

常陰沙

四元五角五分

東臺鹽挑

一元八角五分

十二、皖北區各岸（除場稅外，又有銷稅、軍費、鎊虧加價、及軍事加價等附徵）

皖北十九縣

正附稅合每擔徵收五元三角

近場五縣

二元八角

南六岸

三元三角

臨沂等六縣

二元八角

汝光等十四縣

五元三角

汝光等十四縣

六元三角

汝光等十四縣

六元零五分

十三、福建區各岸（除正稅外又有附稅及鎊虧加價二種附徵）

閩侯等三十七縣

正附稅合每擔徵收五元三角

福清等十五縣

二元八角

漳浦等三縣

二元三角

十四、兩浙區各岸（除正稅外，又有軍用加價、軍費、善後加價、整理加價、省公債加價、及鎊虧加價等附稅。）

網地浙省嘉善等三十四縣

正附稅合每擔徵收六元九角

皖省廣德等七縣

六元九角

贛省玉山等七縣

六元九角

肩地浙省杭縣等四縣

五元一角

杭縣上四鄉

三元一角

紹興蕭山二縣

四元七角

住地嵯縣等二縣

四元七角

引地節縣等五縣

三元零五分

溫處節鹽

三元九角五分

永用節鹽

三元四角

溫屬食銷

近場二元八角，遠場三元三角五分

台屬

高稅二元八角，輕稅六角

寧屬各場食鹽

八角

醬鹽

定岱玉三元二角，餘姚四元四角

各屬近場食銷

自二角起至二元八角不等

各屬近場漁鹽

自一角三分五釐起至五角九分不等

十五、松江區各岸（本區以銷浙鹽無場稅，岸稅之外，又有軍用加價、軍費、省附稅、教育費及鎊虧加價等附徵）

松江岸吳縣七縣

正附稅合每擔徵收七元一角

奉賢等十七縣

六元六角

崇明啓東二縣

一元九角五分

上南川沙地寶山結一結九

三元二角

上海租界

三元零五分

常陰沙

四元五角五分

橫沙各島

六角

十六、四川區各岸（除正稅外又有整理鹽務基金及鎊虧加價二附稅）

濟楚岸(鄂二十六縣湘六縣)

正附稅合每擔徵收四元四角六分(軍人及地方附捐未列入)

瀘南岸八縣

四元三角六分

渠河岸七縣

四元三角六分

涪萬岸五縣

四元四角六分

綦邊岸(貴州二十九縣)

二元八角

涪邊岸(川四縣黔二十二縣)

四元二角九分

仁邊岸(黔二十四縣川一縣)

二元八角

永邊岸(黔二十二縣川二縣)

二元四角

納萬川楚岸(川四縣鄂八縣)

二元四角

瀘邊岸(瀘十一縣)

二元四角

永邊岸(川十二縣)

二元五角

府河岸(川十五縣)

二元四角

南河岸(川七縣)

二元四角

雅河岸川雅安等七縣

二元四角

犍爲等六縣

二元一角

萬楚岸川萬縣等二縣及鄂五

一元八角

川雲陽等六縣

一元五角

巫楚岸(川三十一縣鄂七縣陝舊興安府屬各縣)

最高一元九角

最低一元五角

餘川中產鹽各場食銷,每擔自一元二角四分起至一元九角四分不等,從略。

十七、兩廣區各岸(除正稅外,又有岸稅,附稅,路股,及鏹虧加價等附徵。)

中贛粵南海等二十二縣及廣州市

正附稅合每擔徵收二元八角

桂懷集等四縣

五元五角

粵恩平等八縣

一元六角五分——一元一角

北贛粵清遠等十三縣

二元八角

湘臨武等十一縣

二元八角

湘耒陽等十四縣

二元八角

贛贛縣等五縣

二元八角

西贛桂桂林等四十二縣

五元五角

黔錦平等九縣

五元五角

平南贛粵合浦等十三縣

一元六角五分——一元一角

桂鬱林等三十五縣

四元

東贛粵惠陽等十縣

一元六角五分——一元一角

贛安西等五縣

三元六角

瓊崖區十四縣

三角五分至一元五角

惠豐一縣

五角

橋上大河區閩八縣

三元五角四分三釐

小河區贛六縣

五元七角一分

梅縣等八縣

三元二角一分

橋下潮安等八縣

一元九角五分

附場十里地

一元

十八、雲南臨各岸（除正稅外，又有軍餉捐及鎊虧加價二種附稅）

黑井區昆明等三十九縣

正附稅合每擔徵收五元八角七分

白井區大理等二十四縣

五元八角

磨墨區建水等二十二縣

五元八角

邊岸文山等十四縣

二元——一元一角

十九、花定區各岸（除正稅外，又有附稅，食戶捐，及鎊虧加價三種附徵）

寧夏中衛鹽池二縣

正附稅合每擔徵收四元三角（青鹽），三元三角（白鹽紅鹽）

定邊縣

四元三角（花鹽浪鹽）

寧夏寧朔二縣

四元三角（蒙鹽）

青海及甘陝數縣

三元三角（青鹽）

甘陝數縣

（蒙鹽）三元三角

（紅白磚，凍鹽）二元五角

（白土鹽）二元三角

（土熬鹽）一元三角

（高臺土鹽西相水鹽）二元零五分

二十、精鹽稅率

精鹽稅率與上述粗鹽同，惟其行銷區域，為欲保護粗鹽引商之利益起見，僅限於通商口岸耳。

觀上表，可知我國鹽稅，極錯綜龐雜光怪陸離之致，如何整理而劃一之，此則有待乎新鹽法之實施矣。（新鹽

法規定鹽，就場徵稅，自由買賣；食鹽每百公斤一律徵收五元，不得附加；漁鹽每百公斤徵收三角，農工業用鹽免稅。）

乙、近年我國鹽稅收入表（單位千元，根據申報年鑑）

民國三年	民國十二年
五〇、九〇八	七九、八八三
四 年	十三年
五九、七二八	七五、八八八
五 年	十四年
六三、〇一六	七九、一四四
六 年	十五年
六三、九八九	七七、九二八
七 年	十六年
六八、八九一	五五、二六九
八 年	十七年
七一、九八〇	五八、五一五
九 年	十八年
七七、〇四六	六九、七二三
十 年	十九年
八二、三七一	一三九、三九一
十一年	二十年
八七、七六三	一七六、六五一

七、礦產稅 吾國礦產稅始自民三礦業條例，分礦區稅及礦產稅二種；旋爲便利礦產運銷起見，又改「遇卡抽釐，逢關納稅」的礦釐（通過稅）爲礦產統稅用以代替沿途釐金，五十里外之常關稅，及內地邊陸各常關稅暨雜捐。十六年夏，國府奠都南京，財部爲整理礦稅起見，乃草擬礦稅暫行條例十四條。茲將該條例之重要數條列左：

第一條 凡本國人民，以個人或公司名義，合股辦礦，經主管官署註冊給照探礦者，概照本條例完納礦稅。

第二條 礦質類別如左：

第一類 金、銀、銅、鐵、錫、鉛、銻、鎳、鈷、錳、鋅、鋁、砒、汞、鉍、鉑、鉭、鉻、鈾、煤、炭類、剛石、寶石類。

第二類 水晶、石棉、雲母、鋼、玉、石膏、磷酸、石灰、重晶石、硝酸鹽、硫磺、硫化鐵、硼砂、弗石、大理石（可作裝飾品者）、長石、滑石、筆鉛、泥炭、琥珀、土瀝青、柏

油浮石、海泡石、磁土、硅藻板、硅藻土、苦土礦、漂白土、顏料石類（如赭石、紅土等）。

第三類 青石、石灰石、砂石、花崗石、斑石、白雲石、土灰、灰泥、石黏土、火黏土及其他採礦所得之建築石材，及一切有用石類。食鹽及煤油，歸國家專辦，不在右三類礦質之內。

第四條 礦區稅之定率如左：

一、如礦區為採礦；第二條第一類之礦質，按年每畝納銀元五角；其砂、鉑、砂金、砂錫、砂鐵之在河底者，每長十丈，按年納銀元五角；第二類之礦質，每年每畝納銀元六角五分。

二、如礦區為探礦；前項之稅率，均以一角計算。

第五條 前案礦區礦稅，為地面租稅以外之稅。

第六條 礦產稅之定率如左：

一、第一類之礦質，按出產地平均市價，納百分之五；

二、第二類之礦質，按出產地平均市價，納百分之十。

第七條 礦區面積，以方里及畝計。六十方丈為一畝，五百四十畝為一方里。

第八條 第三條及第五條之礦區稅及礦產稅，均分二期繳納。

第九條 第二條第三類之礦質，概免礦區稅及礦產稅。

八、菸酒稅 菸酒之為物，如果用之無節，誠屬害多利少，為國家徵收貨物取締稅之良好標的物；先進各國，早有更進一步而採行專賣者。我國自民國肇造，始由中央通令各省，創設菸酒專稅，以裕國稅收入；民四又仿各國專賣之制，創菸酒公賣之制，按值抽費，稅收漸旺；民六以還，政局多故，迄無寧歲，各省多擅自行動，中央亦無法制止。就

各省菸酒徵稅之性質而論，則有抽出產稅者，有抽通過稅者，有抽銷場稅者，有抽熟貨稅者，有抽原料稅者，有抽附加稅者，有抽入市稅者，有抽特許稅者。就其稅率標準而論，則有以容量（計件）為標準者，有以重量為標準者，有以商鋪為標準者，有以品質為標準者，有以售價為標準者，有以製造器具為標準者，有以進貨售價為標準者。就其公賣費率而論，則最高者有京兆之值百抽三十，次為江西之值百抽廿五，次為蘇、鄂、黑、吉之值百抽十二，次為魯之值百抽十，次為奉、歸、察之值百抽十八，次為晉、湘、浙、黔、滇之值百抽十五，次為蘇、鄂、黑、吉之值百抽十二，次為魯之值百抽十，次為奉之值百抽六，又次為甘之值百抽四，而粵則由商承包，新省與川邊迄未舉辦。（參閱賈編民國續財政史，第二卷，一九四——三〇〇面）

十六年春，國府財部以菸酒稅收，為中央歲入大宗，而從前稅費並徵，名目繁多，徵收方法，各省龐雜，若不加以整理，殊非劃一裕稅之道，故即重訂菸酒稅章制，是年六月，即頒布菸酒公賣暫行條例，實行官督商銷宗旨，定公賣費率為百分之二十。旋十八年八月，章制復經一度之修改，取消公賣支棧招商投標承包制度，改設稽徵所，由商人逕向分局或稽徵所納費，以剔除積弊，費率仍舊。茲將該修正條例之重要者錄下：

- (一) 財政部為整頓菸酒收入起見，規定公賣暫行辦法，以實行官督商銷為宗旨。
- (二) 全國菸酒公賣法未頒布以前，凡在本國製銷之菸酒，均應暫照本條例辦理。
- (三) 凡人民實應自食，欲於家內釀酒者，須經主管局所許可給照，方准開釀，但每年以百斤為限，仍……依率繳納公賣費。
- (四) 菸酒銷售，應由各該省局規定價格，暫以定價百分之二十為菸酒公賣費率；如有特殊情形，得聲敘理由，呈請另行核定。
- (五) 前項公賣費率每年修正一次，先期由各省局開列菸酒各項名稱量數賣價，並擬定徵收費率，呈請財政部核定頒行。

(九) 凡菸酒商人，如須將貨物運輸他處銷售者，除將應繳之公賣費依率繳納領取憑單外，併應由經徵局所填給驗單。

(十) 凡菸酒兩類，均須於包裹或盛貯之器具，分別實貼公賣印照；非經貼有公賣印照之菸酒，一概不得販賣行銷。

上述菸酒公賣修正條例，雖依據十七年七月第一次全國財政會議之議決案，改包商制為委辦制，然積重難返，各省不無尙留包商制遺跡，此亦可見徵收制度改革之不易也。

現在國內菸酒稅類除上述土菸土酒公賣費外，尙有(一)洋酒類稅，(二)薰菸稅，及(三)啤酒廠稅三種。茲略述其內容如下：

甲、洋酒類稅徵收章程概況 洋酒類稅從前北京菸酒事務署已訂有專章，稅率定為百分之二十。十八年夏國府財部菸酒整理委員會又擬洋酒及仿製洋酒等稅率為從價百分之三十，火酒一項暫定為每百斤徵稅二十元。二十年春，印花菸酒稅處成立，復訂就廠徵收洋酒類稅暫行章程，較散收之制高明多矣。茲錄十八年暫行章程之重要條文如下：

(一) 凡在本國境內銷售洋酒類，均須按照本章程之規定，依率納稅。

前項洋酒類，無論外人製造，華人仿造，及舶來品，均屬之。

(二) 洋酒類稅率，暫定為值百徵三十，按照價值抽收；其火酒一項（即奧加可），暫定為每百斤徵稅二十元。

前項稅率，每年修正一次，先期由省局酌量情形，擬定徵率，呈請本部（即財部）核定頒行。

(三) 洋酒類以憑證為徵收稅款之證據；憑證係長條式，計分一分、二分、三分、五分、一角、二角、三角、五角、一元九種，由財政部印製發交各省菸酒事務局發行，或特許商店代銷。

(四) 凡貼有前項之徵稅憑證之洋酒類，得行銷內地，不再徵稅。

(八)裝盛前項酒類各種容器，除舶來品有原裝容器外，凡在華中外商人製造之酒類，均須選用能封口之瓶罐，其容量至少以一斤為限；非經貼有前項憑證者，不得開器另售。

乙、薰菸稅 薰菸即可供製捲菸之菸葉，大半係由美移植者，產於魯之濰縣二十里堡，皖之門臺子劉府，及豫之許昌鄭州襄城等地，夏種秋穫，產額豐盛。十八年財部首在魯省設薰菸稅專局，并將皖省菸酒事務局所設蚌埠炕菸稅局撤消，歸併專局辦理；暫定薰菸稅率為每百斤三元六角。二十年三月又大事歸併，設豫魯皖薰菸稅局，該局有總局一在青島，分局二，一在蚌埠，一在許昌；更定稅率為每百斤徵收四元五角；其破碎者得呈准減半徵收；其徵收時期為自十月起至次年三月止；其徵收原則係就場向收買菸葉之公司或菸商徵收；薰菸稅一次徵足後，所有一切內地捐稅，概行豁免，惟轉口出口之關稅，則不在此例耳。

丙、啤酒廠稅 啤酒為洋酒之一種，原不必獨立一稅。無如歷來洋商啤酒廠每抗不納稅，而華商啤酒廠又隱匿不報，納不足額。於是二十年五月財部乃先就上海啤酒公司實行就廠徵稅制度，稅率定為百分之二十，視其容器按值估徵。今則此種就廠徵收制已推行到煙臺北平各華商啤酒公司及青島之太陽啤酒公司矣。

至最近三年來之菸酒稅收入，列之於下，以示其在國庫收入上之重要：（根據中國經濟年鑑）

民國十九年度	二一、八二五、七一二元
二十年年	三三、二三二、七〇三元
二十一年度	三三、二一六、三三五元

九、錫箔稅 錫箔稅初名箔類特稅，蓋取締迷信之稅也。現稱錫箔稅，專以冥用之紙箔為對象而抽稅，其他焚

化品之紙紮及裝飾用之錫紙，概不在內。錫箔稅率定爲百分之十二半，於浙省紹興寧波杭州三府舊屬產地售出時徵收之。錫箔稅初由財部設局徵收，旋委託浙省財廳代徵，其徵起稅收，大部分作中央與地方教育經費之用，小部分作抵還江浙兩省箔類釐金的損失。

第十一章 享益稅論(四)營業稅類

第一節 中央營業稅類

目前吾國屬於中央政府的營業稅類，大致不外(一)船鈔或噸稅，(二)菸酒牌招稅，(三)交易所稅，及(四)銀行兌換券發行稅四種。茲略述其內容如下。

一、船鈔 船鈔一名噸稅(tonnage dues)，以其徵收標準爲出入本國港灣之船舶的載重噸數，故名。船鈔之名，蓋起於有明宣德年間(西曆一四二二年)之始設鈔關，凡舟船受僱運貨者，計所載多寡及路途遠近納鈔，故曰船鈔。現在納稅標準既以噸不以船，納稅工具亦以幣不以鈔，爲正名起見，似不如逕稱噸稅之爲愈。日本今亦名噸稅，其初蓋稱航稅或淀泊稅也。

清初關稅分正稅、附稅及船料三項。船料又稱樑頭船稅，即明之船鈔；每船按樑頭徵銀二千兩左右；海船每尺徵銀五錢，一年二次；小商漁船每尺徵銀三錢至五錢，年一次或二次不等；海船分三等，大者約須納船料一千二百餘兩。迨至鴉片之戰失敗，與英訂立江寧條約，其善後事宜條款內關於船鈔之訂定爲「百五十噸以上船舶，每噸徵稅五錢；百五十噸以下船舶，每噸徵稅一錢。」後咸豐八年(一八五八年)與英訂天津條約，又將一百五十噸以

上之船舶，每噸徵稅由五錢減至四錢。自民國十七年（一九二八年）七月以後，雖以國民政府之努力，陸續將此種船鈔協定取消，然現行噸稅率猶一仍舊貫也。

至船鈔收入，雖屬中央之交通運輸營業稅，而非貨物進出口稅，但向來為手續便利起見，一律列入關稅項下報帳，大約每年收入為四五百萬元之譜，（十七年度為四、四四八、八九二元，二十年度為四、五七三、五〇〇元。）專作維持及改善船舶航行之各種設備之用，蓋亦一種為特殊利益而繳納的享益稅也。

二、菸酒牌照稅 菸酒稅及公賣費為貨物取締稅，故菸酒牌照稅可稱為取締貨物營業稅。此項牌照稅之徵收，蓋始於民二北京政府之頒布「販賣菸酒特許牌照稅條例」，十餘年來，毫無更改。迨十六年國民政府成立之後，稅率始稍稍提高。十八年四月，財部召集菸酒整理委員會會議，又將章則改訂，稅率加高。二十年六月國府頒布營業稅法，其第二條云：「中央徵收菸酒牌照稅收入，除由中央留十分之一外，其餘應撥歸各該省市作為地方收入。」於是財部於是年秋又復將菸酒洋酒牌照稅章則修訂，合併為「菸酒營業牌照稅暫行章程。」

茲錄菸酒營業牌照稅暫行章程之首三條如下：

（一）凡製造及售賣華洋菸酒，應一律遵照本章程，請領牌照，始得營業。

前項菸酒，凡土產機製以及舶來之菸酒，均包括在內。

（二）營業牌照，由財政部發製。

（三）營業牌照，分菸類、酒類、洋酒類三種，年分四季具領，其種類稅率如左：

一、菸類營業牌照，分整賣另賣兩種：

凡以菸類大宗批發與另賣商人者爲整賣營業，計分三級：

甲、捲菸廠商之分公司及經理分處

每季納稅銀一百元

乙、整批買賣之菸草行

每季納稅銀四十元

丙、經理各種菸類批發店

每季納稅銀二十元

凡販賣菸類另售消費者爲另賣營業，計分五級：

甲、開設店肆營售一切菸類者

每季納稅銀十二元

乙、他種商店大部分兼營一切菸類者

每季納稅銀八元

丙、他種商店兼售一切菸類者

每季納稅銀四元

丁、設攤另賣菸類者

每季納稅銀二元

戊、另售菸類之負販者

每季納稅銀五角

二、酒類營業牌照，分整賣另賣兩種：

凡以酒類大宗批發與另賣商人者爲整賣營業，計分三級：

甲、每年批發在二千擔以上者

每季納稅銀三十二元

乙、每年批發在一千擔以上者

每季納稅銀二十四元

丙、每年批發在一千擔以下者

每季納稅銀十六元

凡以酒類另星售與消費者爲另賣營業，計分四級：

甲、開設店肆販賣一切酒類者

每季納稅銀八元

乙、他種商店兼售一切酒類者

每季納稅銀四元

丙、另售酒類之設攤者

每季納稅銀二元

丁、另售酒類之負販者

每季納稅銀五角

三、洋酒類營業牌照，分整賣另賣兩種：
整賣營業，計分兩級：

甲、各機製酒廠，進口商，酒廠分公司，及獨家經理等

每季納稅銀五十元

乙、各代理及批發洋酒類商店

每季納稅銀十元

另賣營業，計分兩級：

甲、各酒樓旅館及酒吧等類

每季納稅銀十元

乙、各另售洋酒類商店

每季納稅銀五元

凡同時兼營菸類、酒類、洋酒類，或兼營整賣另賣者，應分別領照，各按定額納稅。

至於酒牌照稅之歷年稅收，以向來是與菸酒稅費合計的，所以是無從細別；不過自該稅十分之九劃為地方收入之後，則雖欲繼續混合不分，不可得矣。

三、交易所稅 交易所所有兩種：一即物品交易所 (produce exchange)，一即證券交易所 (stock or security exchange)，皆所以扶助企業調劑物價者也。惟其營業甚易引起投機，故須經過特許手續，方能設立，而政府向之抽取交易所稅，實亦含有取締投機之意。民國九十年之交，滬上交易所之創設，風起雲湧，津漢亦相繼效尤，於是北京農商部乃頒布關於交易所之各項條例，如證券交易課稅條例及交易所交易稅條例等是。國府奠都南京之後，對於交易所亦有條例頒布，其關於課稅部分者，則有如下之規定：

民國十七年三月修正交易所稅條例第二第三條：

第二條 交易所稅於各所每期結帳之贏餘總額內，按左列定率徵收之：

一萬元以內者免稅。

超過一萬元至五萬元以內者，

課百分之七·五；

超過五萬元至十萬元以內者，

課百分之一〇；

超過十萬元至十五萬元以內者，

課百分之一二·五；

超過十五萬元至二十萬元以內者，

課百分之一五；

超過二十萬元至二十五萬元以內者，

課百分之一七·五；

超過二十五萬元至三十萬元以內者，

課百分之二〇；

超過三十萬元以上者，

課百分之二五。

第三條 前條贏餘總額之計算，得扣除其營業費。（營業費，指營業一切必需費用而言，其他股息紅利公積等，均不在扣除之列。）

觀上列條文，可知目前交易所稅之標準為盈餘所得，而非昔日之賣買經手費之毛所得。（國府當初規定凡商品及證券交易屬於定期者，照經手費總額徵收十分之一；屬於現期者，徵收二十分之一；至金銀交易屬於定期者，照經手費定額徵收十分之二；屬於現期者，徵收十分之一·五即二十分之三。）已有變為特種公司所得稅之趨向。

至其稅收，十九年度及二十年度預算，均列一〇一、〇〇八元，二十一年度概算則列一二〇、〇〇〇元。

四、銀行兌換券發行稅 銀行兌換券發行權，係由國家特許，故兌換券發行稅，可以說是特許稅；而同時兌換券之發行，在在足以影響社會金融，故亦可以說是營業取締稅之一種。二十年夏，我國仿照先進各國發行稅之成例，乃亦頒布銀行兌換券發行稅法，其實施已三年於茲，大約每年稅收為一百六十萬元左右。茲述該稅法之重要

條文於下：

- (一) 國民政府特許發行兌換券之銀行，應完納兌換券發行稅。
- (二) 銀行發行兌換券，應具十足準備金，以六成爲現金準備，四成爲保證準備。
- (三) 發行稅稅率，以保證準備額爲標準，定爲百分之二·五；其現金準備之部分，免徵發行稅。
- (四) 發行稅每年徵收一次，於每年度開始時徵收之。
- (五) 銀行如不完納兌換券發行稅時，財政部得撤銷其特許發行權。
- (六) 領用兌換券部分應納之稅金，仍由發行銀行負擔；惟發行銀行得向領用銀行收回稅金。

第二節 地方營業稅類

我國目前地方營業稅類，內容仍甚複雜，茲分省縣營業稅類及直轄市（前稱特別市）營業稅類兩段述之。

一、省縣營業稅類

甲、屠宰稅 屠宰稅係民國四年一月由北京財政部頒發簡章，令飭開辦的。原定課稅物件以豬牛羊三種爲限。計豬每頭收大洋三角，牛每頭收大洋一元，羊每頭收大洋二角。前項稅額是由宰戶完納，不分牝牡大小，無論冠婚喪祭年節宰殺者，一律照徵。嗣以屠牛課稅，妨害農事，且牛稅收入不多，民國五年復將章程修改，把牛稅一項刪去，於豬羊兩項，每頭酌加一角，以資抵補；計豬每頭原徵大洋三角，今改徵四角，羊每頭原徵大洋二角，今改徵三角。

乙、牙帖捐稅 牙帖捐稅各省情形不同茲設以浙江爲例，大致可以述之如下：按浙省牙稅，前清時代計分爲三種：一曰牙行，應領部頒牙帖；一曰絲繭行，由司給發諭單；一曰鈔戶，由司給發季鈔執照。凡開設牙行，繳捐請帖，分繁盛偏僻，釐爲四等：繁盛上行，捐銀四百八十兩爲上則；繁盛中行，偏僻上行，捐銀二百四十兩爲中則；繁盛下行，偏僻中行，捐銀一百二十兩爲下則；偏僻下行，捐銀六十兩爲次下則。光緒二十九年，刪除次下則。上則年納稅銀十兩，中則七兩，下則五兩。又絲繭行按年納捐，上則爲八十千文，下則爲四十千文。又鈔戶每季納稅銀一錢六分，純銀一分六釐，遇閏加銀五分三釐。鼎革之後，所有向領部帖諭單鈔照，統稱牙行，定名長期牙帖，十年一換，年換牙帖，一年一換，季換牙帖，一季一換。長期牙帖更分爲繁盛偏僻二種：繁盛上則，納捐七百二十元，年稅一十五元；繁盛中則，偏僻上則，納捐三百六十元，年稅一十元五角；繁盛下則，偏僻中則，納捐一百八十元，年稅七元五角；偏僻下則，納捐一百二十元，年稅五元。年換牙帖捐稅，比照長期分別等則，完繳十分之一；季換牙帖捐稅，比照年換牙帖，完繳四分之一。舊有牙行，無論帖限已滿與否，均應一律請換新帖。四年續訂牙帖章程，把繁盛上則捐銀加至八百元，稅銀加至四十元；繁盛中則捐銀加至五百元，稅銀加至三百元；繁盛下則捐銀加至二百五十元，稅銀加至十五元；偏僻上則捐銀加至四百元，稅銀加至二十元；偏僻中則捐銀加至二百元，稅銀加至十元；惟偏僻下則，仍收捐銀一百二十元，稅銀五元。

丙、當帖捐稅 當帖捐稅實係牙帖捐稅之一種。茲再以浙省爲例，約略說明之如次：按浙省典當，前清時代徵收當帖捐、當稅，及架本正倍捐三種：當帖捐，分繁盛偏僻兩等；繁盛地方，每帖一張，捐銀四百兩，偏僻地方，每帖一張，

捐銀二百兩；每年稅額，都各完銀五十兩；至架本捐，係按照架本多寡，分等抽收。凡架本在十五萬元以上者，每年繳正倍捐銀三百元；架本在十萬元以上者，每年繳正倍捐銀二百四十元；架本在五萬元以上者，每年繳正倍捐銀一百八十元；架本在二萬元以上者，每年繳正倍捐銀一百二十元；架本不及二萬元者，每年繳正倍捐銀六十元。鼎革後，悉改兩稅爲元稅。

丁、廣告捐 廣告捐之爲含有取締性質之營業稅，乃是自明之理。茲再以浙省爲例。浙省之有廣告捐，始於民國十四年二月。其時凡商民發佈各種廣告，由警察官署徵收捐稅。其捐率分普通與特別兩種。普通廣告，紙張長寬合營造尺三方尺以內者，每百張徵銀一元；三方尺以外五方尺以內者徵銀二元；五方尺以外十方尺以內者徵銀四元；十方尺以外二十方尺以內者徵銀八元。如長寬合計逾二十方尺以外至四十方尺以內者，每一張作二張計算；如逾四十方尺以外至六十方尺以內者，每一張作三張計算；餘類推。紙張未滿百張者作百張計算。至特別廣告，則分（甲）圖畫廣告（牆壁圖畫），每方尺月徵銀三分；（乙）懸掛廣告，每方尺月徵銀五分；（丙）建築廣告，每方尺月徵銀五分；及（丁）遊行廣告，每人每日徵銀一角，每日自上午六時起至下午十時止，每次以二十人爲限。

戊、一般營業稅 (general business tax) 一般營業稅，在省市地方稅收系統內，將來一定佔據一個極重要的地位，故另闢下章以討論之，此處從略。

二、直轄市營業稅類

甲、車捐 車輛除少數自用者外，大抵是營業的工具，所以車捐是營業稅。茲就上海市而論，其車捐等則如下

(最近修正)

- (一)自用汽車分十六等,每季納捐自十三元至八十七元;
- (二)營業汽車分十六等,每季納捐自二十元至一百三十一元;
- (三)自用運貨汽車分二十二等,每季納捐自二十元起至一百元;
- (四)營業運貨汽車分二十二等,每季納捐自三十元至一百五十元;
- (五)自用運貨拖車分十等,每季納捐自十二元至一百零五元;
- (六)營業運貨拖車分十等,每季納捐自十八元至一百五十七元;
- (七)機器腳踏車、無邊車及有邊車每年每輛納捐二十八元;
- (八)三輪機器貨車,每季每輛納捐六元;
- (九)自用人力車,每季每輛納捐七元五角;
- (十)營業人力車,每月納捐一元;
- (十一)三輪人力車,每月納捐二元;
- (十二)自用馬車,每季納捐九元;
- (十三)營業馬車,每月納捐五元;
- (十四)運貨馬車,每季納捐十二元;
- (十五)人力貨車,每季小車納捐一元,大車五元;
- (十六)小車,每月納捐六角;
- (十七)自用腳踏車,每年納捐三元;
- (十八)營業腳踏車,每年納捐三元;

(十九)三輪腳踏貨車，每月納捐三元；

(二十)糞車，每月納捐一元五角；

(二十一)汽車試車，每季納捐二十元；

(二十二)駕駛汽車，每張執照捐三元；

(二十三)自用騾馬，每季每頭納捐一元；

(二十四)營業騾馬，每季每頭納捐五元；

(二十五)汽車行，每月每季納捐自五元至二十五元；

(二十六)馬車行，每月每季納捐自三元至四元。

乙、船捐 上海市船捐係按月徵收，其等級如下：

(一)海船 大號三元二角，中號二元八角，小號二元四角；

(二)浦江及內河船隻 大號二元，中號一元六角，小號一元二角；

(三)指定行駛河道之船隻 仍照舊時捐率，分等徵收。

丙、渡船捐 上海市屬下現有官渡十二處，由人民呈准設立，按月納捐。

丁、划船捐 上海市的划船每隻每月須納捐五角。

戊、廣告捐 上海市廣告捐分爲(一)公共廣告場捐，(二)特許廣告場捐，(三)臨時廣告場捐，(四)遊行廣告

捐，及(五)其他廣告捐。捐率非常繁複，此處從略。

己、貨菜攤捐 上海市小菜場內，甲等葷攤每月須納捐自一元至一元二角；乙等葷攤自六角至八角；甲等素

攤自六角至八角；乙等素攤自二角至四角；臨時菜市內，甲等葷攤五角至六角；乙等葷攤三角至四角；甲等素攤三角至四角；乙等素攤一角至二角。

庚、菜蔬執照費 上海市內菜蔬一項，投行買賣，須先經行販經秤；在屋內經秤者為行，在露天經秤者為攤。凡以經秤菜蔬地貨為營業者，均應繳納年捐或季捐。此項捐照分年季，由經秤人自行認定，其捐額分別如左：

全年	甲等納洋八十元，	乙等納洋六十元，	丙等納洋四十元。
每季	甲等納洋二十元，	乙等納洋十五元，	丙等納洋十元。

辛、遊藝戲劇捐 上海市對於遊藝戲劇捐，規定如左：

(一) 遊戲場（如小世界之類）及球場（非含有賭博性者）捐額，以場所大小，營業盛衰，臨時酌定之。

(二) 灘簧戲 月捐十元

(三) 皮人戲 月捐十元

(四) 書場 特等月捐十元 甲等月捐五元 乙等月捐三元 丙等月捐二元 丁等月捐一元

(五) 戲院影戲院 特等月捐以營業大小臨時酌定之 甲等月捐一百元 乙等月捐八十元 丙等月捐六十元 丁等月捐四十元 戊等月捐二十元

壬、茶館捐 上海市茶館捐肇自邑廟豫園，其捐額為（一）樓上每桌一張，月捐一角，（二）樓下每桌一張，月捐五分，（三）茶几及靠壁茶桌，減半徵收，茶榻以全桌論。

癸、電氣營業稅 上海市區內有華商電氣公司六家，即華商電氣公司、開北電氣公司、浦東電氣公司、真如電

氣公司、寶明電氣公司、翔華電氣公司是。該公司等樹植電桿，埋設地線，或鋪設電車鐵軌，均不出公地範圍，自應對市府繳納相當捐稅，以資報效。故上海市府對於市內電氣公司的課稅作如下之規定：

(一)在市區內樹立之電桿，每桿月納稅三角，由財政局徵收之；

(二)電氣營業者，除電桿稅外，應納營業稅，由財政局在其營業純利內，抽取百分之十，上半年於七月徵收之，下半年於翌年一月徵收之。

子、屠宰稅 上海市屠宰稅規定宰豬每頭徵稅三角九分，羊每頭二角。

丑、牙帖捐稅 上海市對於市區內設立之牙行，令其於報領牙行登錄憑證時，一次繳納登錄，並每年繳納營業稅。其稅率等則如下：

長期憑證登錄稅甲、繁盛：一等每戶一百六十元

二等每戶一百二十元

三等每戶八十元

四等每戶四十元

乙、偏僻：一等每戶八十元

二等每戶六十元

三等每戶四十元

四等每戶二十元

短期憑證登錄稅：一等每戶四十元

二等每戶二十四元

三等每戶十六元

四等每戶十元

長期憑證年納營業稅甲、繁盛：一等每戶二十五元

二等每戶十七元

三等每戶十元

四等每戶五元

乙、偏僻：一等每戶十二元

二等每戶九元

三等每戶六元

四等每戶四元

短期憑證年納營業稅：一等每戶十元

二等每戶七元五角

三等每戶五元

四等每戶二元五角

第十一章 享益稅論(五) 一般營業稅

第一節 一般營業稅在國地稅收劃分系統中的地位

一般營業稅在國地稅收劃分系統中的地位，世界各國的辦法是頗不一律的。不過我們似乎可以覺察一個暗地裏決定的原則，就是凡疆域小的國家，大都是把牠劃歸國家或中央的收入系統之內的，而凡疆域大的國家大都是把牠劃歸地方的收入系統之內的。試舉例言之：即如日本、德國與法國，因為疆域小，可以實行中央集權制，所以把一般營業稅劃歸國家的收入系統之內的；又如美國與中國，因為疆域大，只得採行地方分權制或國地均權制，所以把牠劃歸地方收入系統之內。〔按美國各州政府的財源為（一）一般財產稅與特殊財產稅，（二）人頭稅，（三）所得稅，（四）營業稅或營業牌照稅，（五）執照稅，（六）特別課賦或不動產改良稅，（七）手數料等等；而中國的省地政府的財源，依照民國十七年夏全國財政會議的議決，為（一）田賦，（二）契稅，（三）營業稅，（四）市地稅，（五）中央所得稅附加稅，（六）船捐，（七）房捐等等。〕

大概就原則而論，凡屬於享益主義的課稅，尤其是屬於直接享益主義的課稅，是應該劃歸地方政府的收入系統內的。中國把一般營業稅劃為地方收入，也就是這個道理。此外因為裁釐後省庫奇絀，所以不得不把新辦的

營業稅撥歸之當然也是一個重要的理由

第二節 各國營業稅概況

甲、日本營業稅概況 日本的營業稅是叫做營業收益稅，年收約五千萬日圓。日本的營業收益稅是對於法人及個人徵收的。凡是在日本國內有本店、支店，或其他的營業場所的營利法人，是不問其營業種類如何，都要向之徵收營業收益稅。至個人的營業收益稅，是向在日本國內有營業場所的個人徵收的。其應付營業收益稅的營業種類如下：

- (一) 物品販賣業（包括動植物及其他普通不稱為物品的販賣）；
- (二) 銀行業；
- (三) 無盡業；
- (四) 金錢貸付業；
- (五) 物品貸付業（物品的意義與上同）；
- (六) 製造業（包括瓦斯供給、電氣供給、和物品的加工修理）；
- (七) 運送業（包括運送料理）；
- (八) 倉庫業；
- (九) 請負業；
- (十) 印刷業；
- (十一) 出版業；
- (十二) 寫真業；
- (十三) 席貸業；
- (十四) 旅人宿業（包括旅館、簡易廉價的下級宿作例外）；
- (十五) 酒菜店業；
- (十六) 代理業；
- (十七) 仲立業；
- (十八) 商品卸賣業。

日本的營業稅的課稅標準是在乎營業的純益，所以叫做營業收益稅。營業法人的純益的計算法，是先算出該業於事業年度內所獲得的總益金，再扣除該年度內的總損金。營業個人的純益的計算法，是先算出前一年中所獲得的總益金，然後再扣除同年度內的總損金。但個人的營業收益不滿四百元者，得免納營業收益稅。又（一）

販賣政府所發行的印花郵便類，(二)製造度量衡，(三)販賣自己採掘的礦物，(四)印行根據新聞紙法的出版物，(五)在國外經營，(六)進行法人的漁業或是演劇興行，及(七)販賣個人自己收穫的農產物、林產物、畜產物、或水產物，或把這種產物製成爲原料的營業，得免納營業收益稅。至營業收益稅的稅率，法人爲千分之三十六，個人爲千分之二十八。(參閱經濟學季刊第二卷第二期金國寶著「日本六大都市之財政」一文)

乙、德國營業稅概況 德國的營業稅叫做 *Gewerbesteuer*，然而亦可以叫做販賣稅 (*Umsatzsteuer*)。茲爲明瞭德國的營業稅概況起見，讓我們節錄史國彬君所著「德國最近賦稅制度述要」一段如下：

德國營業稅之實行，始於一九一六年。當時發行一種貨物買賣印花，實即營業稅之先導。其稅率爲千分之一。至一九一八年而定印花商標法。更至一九一九年而始有營業稅之法規。然其稅率時有變更。茲列舉如次：

一九一九年百分之·一二；一九二二年百分之二；一九二四年百分之·一二；一九二七年百分之·〇七五。

就上表觀之，讀者必有疑問。即自一九一九年至一九二四年之營業稅稅率累年提高。至一九二七年何忽驟減爲萬分之七五〇，此無他，因德國在大戰後，一時財政紊亂不堪，幣值一落千丈，而各國逼索賠款，不容或緩，故不得不重徵營業稅以資應付。後至一九二七年，因財政已漸上軌道，幣制已復戰前狀況，故營業稅乃能減輕也。至此稅免稅辦法，約分以下數種：(1)凡公共團體而爲公共謀利益者；(2)凡對於地方有直接利益之小資本組合；(3)一切附屬學校如工商界所辦之附屬學校等；(4)畫家藝術家著作家及一切代理人資本在六、〇〇〇馬克以下者。(參閱經濟學季刊第一卷第四期一六二面)

丙、法國營業稅概況 法國的營業稅可以分做兩大類：其一是本爲中央所徵收而地方得抽附加稅，但自中央實行一般所得稅後，完全劃歸到地方徵收的職業及營業稅 (*patente or profession and business tax*)，其二是從一九二〇年起中央所徵收的周轉稅或販賣稅或銷售稅 (*turnover tax or sales tax or taxe sur le*

chiffre d'affaires) 法國地方的職業及營業稅是徵之於一切大小的工商營業機關及許多自由職業者如律師、醫生、建築師、會計師等類。工商營業機關的營業稅分做兩部分；其一為固定部分 (fixed tax)，乃是由徵收機關區分等級者，不過區分等級時，對於各營業機關僱員之多寡，坐落區域之繁盛或偏僻，機械及其他生產工具設置之數量等當然是要顧慮到的；其二為比例部分 (proportional tax) 乃是根據營業者的住宅房租及其營業機關或工廠的房租而決定的。二者相加始構成從前中央的營業稅；地方再算出中央營業稅的幾分之幾，始構成地方營業附加稅。(從前中央營業稅全數叫做 principal fctif，地方營業稅附加數叫做 centimes additionnels，現在該稅完全劃歸地方，所以 principal fctif 不過是一種虛碼而已。)

至自從一九二〇年以來，法國中央政府所徵收的周轉稅或販賣稅或銷售稅，現在已儼然成爲法國國家間接稅收中五大柱石的一個，其他四個大柱石爲(一)登記稅 (registration taxes) (二)印花稅，(三)關稅，及(四)特種貨物稅 (contributions indirectes)。我們知道在法國的租稅系統中，間接稅的收入是比較直接稅的收入是更爲重要的。(據一九二七年的統計，法國中央政府該年的直接稅收入爲一百三十二萬萬佛郎，而該年的間接稅收入卻二倍之而有餘，即爲二百七十四萬萬佛郎。)而物品販賣稅的收入又是比較其他間接稅的收入更爲重要的。(再據一九二七年的統計販賣稅的收入佔全部間接稅收入的百分之三十一，即爲八十六萬零五百萬佛郎。)於是販賣稅不啻也是法國國家稅收系統中的一個重要腳色，因爲在一九二七年牠的稅收佔全體稅收中的五分之一啦。(當一九二〇年法國初行販賣稅的時候，其稅入總額爲九萬四千二百萬佛郎；一九二一年爲

十八萬九千七百萬佛郎；一九二二年爲二十二萬九千五百萬佛郎；一九二三年爲三十萬零二千八百萬佛郎；一九二四年爲四十一萬零一百萬佛郎；一九二五年爲四十五萬四千四百萬佛郎；一九二六年爲七十四萬八千萬佛郎；一九二七年爲八十六萬零五百萬佛郎。）

考法國販賣稅的收入之所以有如此可觀的成績者，這實在是其徵收的範圍非常廣泛的緣故。除掉農人自己販賣農作物和自由職業者之出售勞務之外，差不多是沒有一種工商企業之販賣商品可以能夠逃得掉此籠罩一切的販賣稅的。

法國的販賣稅，如果細細的分析起來，還可以分做三四種：就是（一）一切物品販賣的總稅收入稅，包括輸入物品在內，稅率爲百分之二（一九二〇年該稅率爲百分之十一，旋改爲百分之十三，今則改爲此數）；（二）一切物品代理賣買者的總收入，包括回佣，利息，手續費等在內，稅率亦爲百分之二（此條大大的產生行政的困難，因爲批發商等都想只爲人代理賣買，而不自有其物品，以冀大大的減輕販賣稅）；（三）奢侈品販賣稅（*taxe de luxe*），稅率爲三等，即百分之四，百分之十二，和百分之十三是。（凡半奢侈品的稅率爲百分之四，凡性質屬於奢侈品或價格屬於奢侈品的稅率爲百分之十二，凡屬於奢侈性質的酒店、飯館，或客棧的總收入的稅率爲百分之十三。）此外替代販賣稅的生產稅（*replacement taxes or production taxes*）的收入統計是也歸入販賣稅收入項下的。此種替代販賣稅的生產稅共有四種：就是

（一）煤與肥料生產稅 除幾個例外外，凡在法國境內所開採的煤塊之出售者，都須納售價千分之二十五

的出產稅，其輸入煤塊的進口統稅率亦如之；同樣，凡在法國境內所製造的肥料之出售者，都須納售價千分之三十五的出產稅，其輸入肥料的進口稅率亦如之。

(11) 屠宰稅 (slaughter-house tax or taxe d'abatage) 既抽屠宰稅之後，就不再抽肉類的販賣稅，所以屠宰稅也可以說是肉類的生產稅。法國屠宰稅的等級是以畜類分的，而其稅率是從量的，即以畜類的毛重量分的，就是(一)小牛與羊每基羅格蘭姆納屠宰稅二十生丁 (centimes) 即五分之一佛郎；(二)大牛每基羅格蘭姆納屠宰稅十二半生丁；(三)馬每基羅格蘭姆納屠宰稅十生丁；(四)豬每基羅格蘭姆納屠宰稅二十五生丁。輸入肉類的進口稅率亦是從量的，但是較國內的屠宰稅率為高，這是因為一來要保護農業，二來肉類較牲畜的分量較輕的緣故。

(12) 茶、咖啡及硫磺的進口附加稅 法國境內是不產生茶、咖啡和硫磺的，所以除正稅之外，該三種物品進口時是須繳納一種附加稅或特別稅來替代販賣稅；其實這亦不過是為徵稅手續的方便而已。茶的進口附加稅稅率為百分之七；咖啡的進口附加稅稅率為百分之八；硫磺的進口附加稅稅率，自從一九二八年七月一日起，為百分之五。

(13) 白糖生產稅 法國自從一九二八年十月一日以後，就把白糖販賣稅取消，而代之以白糖生產稅；其稅率為百分之六（千分之五十七為中央稅，千分之三為地方稅）；其課稅標準為第三號白糖在過去一年間（一九二七年九月至一九二八年八月）在巴黎物品交易所 (Paris Bourse) 的平均行市；其納稅時期與糖類消費

稅同，並由同一納稅者繳納之。不過諸古律 (chocolate) 糖及糖果 (candy) 的製造者可以向國庫領回一半的白糖生產稅。

上述百分之二的販賣稅之內，有千分之一的稅收是屬於地方收入的，所以中央只能拿到千分之十九；再千分二十五的煤塊生產稅之內，也有千分之一·五的稅收是屬於地方收入的，中央所拿到的不過是千分之二十三·五。

法國的營業稅或販賣稅乃是戰後財政困難的產物，其優點即在稅收旺盛（為全體稅收的五分之一），得藉之以渡過財政難關，而且當物價上騰的時候，販賣稅能隨物價的上騰而迅速的增加稅收。同時，法國這幾年來對於販賣稅的經驗，覺得牠有幾個缺點：就是（一）誘致納稅者與徵收員間無窮的糾紛與訴訟；（二）違反租稅公平的原則，輿論終以為是販賣稅的壓力是多多在貧苦者身上的；（三）應用的範圍過廣，所以徵收困難，徵收員對於稅額的決定往往只得出之以估計（大概有九成的稅額是這樣估計決定的，納稅者甚至於全年營業可以不必記帳）；（四）促成資本的集中，消滅賣買居間人，以冀販賣稅之避免。（參閱 Robert Murray Haig: The

Public Finances of Post-War France, pp. 343—351, 387)。

丁、蘇俄營業稅概況 蘇俄的營業稅是在新經濟政策實施以後所制訂的；現行的營業稅是一九二六年九月二十四日所頒布，而由十月一日起實施的。蘇俄當初舉行營業稅的目的，大致有二：其一是要增加國庫的收入，其二是要加重資產階級的負擔和摧殘私人的企業。此「一箭雙雕」的營業稅，當初的收入還不大，後來卻逐漸

增加，蔚爲蘇俄重要稅收之一。

蘇俄的營業稅大概是查定營業者的收益而抽稅的；其內容範圍大致是可以分做三種營業稅，而約略敘述之。這三種的蘇俄營業稅其一爲特許稅，其二爲平衡稅，其三爲奢侈品營業稅。

蘇俄的特許稅的特色，即在分營業爲若干種（如分商業爲六種，分其他營業爲十五種是），不但對於各種營業的負擔有輕重之分，就是對於同種營業的負擔，也隨着地域的不同，而有輕重之區別。概括言之，大概個人單獨的小營業，其特許稅或營業執照稅是負擔最輕的；而對於有十五人以上的僱員的營業者，則課較重的特許稅。再則同屬一種營業，開設在莫斯科城的，其特許稅遠較開設在僻遠地方者爲重；即如在莫斯科的單獨商人每年於開始營業時須繳納特許稅二十五盧布，如果他搬到最僻遠地方去營業，就只要納六個盧布够了。

蘇俄的平衡稅的目的是在補特許稅的不足，其內容是分商業爲五十八種，大抵小商人比大商人的負擔重（即如賣買砂糖的大商人每人每年納一成的平衡稅，而小商人則須每年每人納一成半的平衡稅）；再將製造業分爲百種，課以同率的平衡稅；至於煙草業的平衡稅率則爲一成又四分之三成。

蘇俄的奢侈品營業稅大抵如下：（一）對於奢侈品的製造業，每年加課五成的特許稅；（二）對於奢侈品的販賣業，大商業每年徵平衡稅或奢侈品營業稅四成，小商業每年徵平衡或奢侈品營業稅六成。（參閱阿部賢一著鄒敬芳譯財政政策論，一九九——二〇一面）

第三節 法國式販賣稅（或銷售稅或銷貨稅）的沿革

在歷史上面特殊的銷貨稅，很有幾個例子；至普通的銷貨稅，則除一二例外不算，只有零星片時的努力，並且一經企圖，便遭反對，所以很少成功。

在古時埃及，聽說有銷貨稅，但不知其究竟如何。在羅馬時代，奧古斯得（Augustus）大帝，曾行過一種普遍的銷售稅，叫做 *Centesima rerum venalium*，對於銷售的貨物，值百抽一；但遭人民反對，奧古斯得大帝，藉口於維持軍隊的給養，始能推行。不過反對的還是反對，所以到鐵坡利士（Tiberius）大帝減低一半；後來又增加到原率，又增加到百分之二，故稱曰 *ducentesima*。但反對的更多了，到了楷烈哥拉大帝，不多幾年，便把牠在意大利廢除了。以後又曾一度推行，又未幾即廢。故羅馬施行普遍銷貨稅，並未得特殊良好的結果。

在中古時代，歐洲分成許多王國。那時候的王公，常試行這種普遍的銷貨稅，亦常遭反抗。第一次把牠做國稅，是在法國。一四六五年的時候，路易十一（Louis XI）試行一種叫 *sol par livre* 或每元一納果耳（*nickel per dollar*）的稅，即值百抽五，徵稅的物件，專限於批發的。

但終中古一代，特殊的銷貨稅，是很普通的；尤其徵在日用必需的貨品上，如在法國酒類有一種銷售稅，叫做 *aides*；鹽類亦有銷售稅，叫做 *cahelle*。這種和同類的稅，一直存在到大革命的時候，不過路易十一在一四六五年施行普遍的銷貨稅時，已遭和叛亂差不多的反對，而只得放棄。後來在一四八五年又試行一次。

法國亨利第四，因戰事發生財政上種種困難，他的宰相蘇利（Sully）決計再推行此稅（一五九七年），名曰 *Pancarte*。但不過存在幾年，便又廢止了（一六〇一年）。在十七世紀中亦曾斷斷續續的施行，不限於批發，即零售亦須納稅，但終是遇着反對。提起這個名詞，人民就要疾首蹙額，甚至發生暴動，法國大革命時的議會，可做的第一件大事，就把這種銷貨稅廢除；——包括那種徵於日用必需品的 *gabelle* 及 *aides*。

十五世紀的那不耳斯王國（Kingdom of Naples）曾試行銷貨稅一次，未幾即廢。能永遠施行此稅的國家，只有一個西班牙。在中古時代的初期，算一種地方稅；到一三四二年，就算一種國稅。牠的確包括了各種貨品，最初值百抽一，後值百抽五，更後值百抽十，叫做 *alcavala*。亦曾遇着種種困難，但專制的君主，為抵補預算計，終使牠繼續推行下來。當時西班牙的經濟學家，曾痛論 *alcavala* 的苛率，和牠經濟上不幸的結果。

當時依薩比拉皇后，特頒皇恩，免除楷泰郎利亞和阿蘭江的銷貨稅。聽說這二州之所以能比較的興盛，大部分由於免除了這種可憎的租稅。有幾個作家，並且說西班牙經濟衰落（在中古後半部）的大原因，即在銷貨稅的存在。因當時大產業世世不替，無賣買發生；而小產業則不然，銷售徵稅，對於窮人賣買田地，實與以莫大的壓迫，有時農夫至願犧牲牛馬，以避徵稅。總之，*alcavala* 是財政上方策錯誤的一個很顯著的例子。

重要的普遍銷貨稅，可說只有上述幾個例子了。有一種賦課，和普遍銷貨稅很相似，就是十七十八世紀時德國所推行的銷貨稅。當時富的階級，恆能避免直接的租稅，於是幾位租稅改革家，主張若各種消費物品都徵稅，社會間每人的負擔，就得均勻了，所以行了一種普遍的出廠稅（General Excise）差不多各物的銷售，都要納稅。固

然這種德國的 *General Excise*，用來課稅的平等，但亦發生無數弊端，隨即廢止。至在英國，這種租稅雖常常討論，終沒有採行的機會，半由於英國對於歐洲大陸上的方法，終是懷疑的。

十九世紀時在英法戰事困迫之下，英國宰相畢脫（Pitt）推行一種和銷貨稅最相近的租稅。照這個稅制，差不多各種貨品，都課稅。有時課於銷售的時候，但大多課於生產的時候。格蘭斯頓（Grattan）在十九世紀中葉，便研究這個問題，他的出名，就在減少這種課稅的項目，代以一種集中的租稅：就是，專課消費大而非日用必需的物品，行政上的困難可減至最少點，而收入反可增加。恰好和披耳（Peel）一樣；披耳把關稅的項目從幾千減至幾個，反增加總入；而格氏亦把國內租稅減少，亦能得更大的歲收。

一直至普法戰爭，沒有別個國家，討論普遍的銷貨稅。普法戰爭後，在法國發生一種新稅計劃，叫做 *tax sur le chiffre d'affaires*，即所謂流轉稅，或資本流轉稅（*turnover tax*）。當時法國著名經濟學家，如 Leroy-Beaulieu, Leon Say 等，都著文反對。可是他們並不是過激黨，實際上，他們是很守舊的經濟學家；就是吾們所常稱的社會改革，也不加以贊成。他們反對普遍的銷貨稅的理由有二：（一）這種課稅對各個不同的生產者，不能平等，因為牠對於整個（*integral*）和單純（*simple*）的生產，不能予以區別，所以大製造家要佔便宜，而小本經營要吃虧一些。（二）要使人民採用適當的簿記，顯出他們資本的流轉，行政上有種種困難，恐怕易於逃稅。他們並未注意到我們所着重的，就是，自消費者觀察的不平；不過這二個理由，已很够使這個計劃，不能通過於立法議會了。

最近普遍銷貨稅的例子，是大戰的結果。英國把牠討論一下，便棄而不用；不僅因為上述法國學者所主張的

理由，且爲了徵稅於日用必需品所牽連的社會問題。就在意大利有時也想徵這種銷貨稅，但爲了同樣理由，終遭拒絕。現在採行普遍的銷貨稅的國家，只有德國和法國。德國把種種可想到的稅源都試過，最後在沒有辦法的時候，纔徵普遍的銷貨稅，不過還重徵奢侈品，以求減少該稅的不平等。法國所以採行銷貨稅，也因為別種稅源都試過了，如所得稅呀，過分利益稅呀，和遺產稅呀，都高至不能再高了；法國施行此稅的結果，大欠滿意，在收入方面，該稅亦有缺點，預算稅收，至須修改好幾次，至在別方面，其短處亦立刻顯露。一位法國的專家說：

法國從沒有想出一種租稅，受商家和公眾這樣的不歡迎的。商家不願，是爲了防免帳目舞弊的方法，太嚴厲苛刻了。公眾不願，是爲了商人常能把這種負擔，轉嫁到購買者身上，而不損其利益。政府官吏而不嚴密審查商家的帳目，徵稅是不可能的，但政府而須維持這一大隊的審查官，對於法國的財政，也是不可能的。所以該稅只得聽憑商人和製造家的忠實，他們把每月銷貨的總數報告，簽了一個字，付了稅，就算完事，而這個報告，大有任意擺佈，合乎付稅者的私衷的危險呵！

法國的銷貨稅，對於商業全體，已有很不良的影響；日後終必代以更合理的找錢方法，不過時間問題而已。

只有一個其他的國家內，可找到銷貨稅。這個國家並不是指墨西哥和菲律賓，因爲這二個國家，不過保留西班牙的遺習罷了；而是指坎拿大。在坎拿大所徵的銷貨稅，並不是普遍的，不過對數種貨品的銷售，加以賦稅；有免稅的規定，差不多工人所需用的東西，都不徵稅。

美國於內戰時候，亦想徵普遍的銷貨稅，但亦給人反對，而不徵了。

從上述歷史上的觀察，可得一結論：即普遍的銷貨稅，是國家財政困難時，最後一條出路。在這種困難時，什麼租稅原則不原則，都不計及，只要有錢就算了。

第四節 法國式販賣稅（或銷售稅或銷貨稅）的優劣

銷貨稅固未見大規模的實行，而有良好結果；但當財政困難的時候，亦輒有人提出，可見自有動人心目之處，不能一筆抹殺也。據贊成銷貨稅者言，其好處有如下列：

（一）能產生充分的歲入。尤其是在工商業的國中，商業一天天發達起來，銷貨稅的收入，也能增加起來。

（二）稅收是可靠的，捷快的，且不生大變動的。假定銷貨稅值百抽一，每月徵收，則月月有的款，且各貨既都徵稅，緇於此者盈於彼，月月所得款項，亦無大變動也。

（三）該稅是全體人民付的，但每人所付極微。就是說該稅終要轉嫁的，不過轉嫁的負擔，是很輕的。

（四）徵收便利，迅速而經濟。每月到商家去收一回，商家常有現款，一收便得，當然很迅速而經濟了。

（五）若以輕所得稅補助時，各人擔稅均甚公平。因為銷貨稅對於貧者的負擔要重些；而所得稅對於富者的負擔要重些，二者適相抵補。

但據反對者觀察，則上述好處，一件都不能成立。此可自四方面言：

甲、自適當的原則言 所謂適當者，即租稅的收入，應當充分，如所預期。贊成銷貨稅的人，說能產生充分的稅收，似乎很合乎適當的原則了。但就過去的事實上言，殊不如此。銷貨稅的收入，恆不如預期的大，此因人民逃稅極易，有防不勝防之勢也。

乙、自無害的原則言 何謂無害，就是一稅的徵收，應與社會以最小的損害，換言之，就是一稅對於社會之影響，應為最健全的。此可自租稅轉嫁方面言之。

銷貨稅或轉嫁，或不轉嫁。若轉嫁，則由買客負擔；若不轉嫁，則由商家負擔。這二種情形或許當徵收銷貨稅時，都能存在，因為有幾種貨品需要大於供給，非轉嫁不可；有幾種貨品，需要不強，商家只得自己擔負租稅。故論該稅轉嫁的影響，亦分二方面：

(子)當該稅由買客負擔時 發生二種弊端：

(1)違反能力主義 這是一種普遍的消費稅，不論貧人富人，都一律付稅。貧人買一塊麵包，付一文的稅；富人買一塊麵包，亦只付一文的稅。固然富人買麵包以外，還要多買一些東西，但所付的稅，絕對不和其能力相稱，故曰，違反能力主義也。

(2)有累積性的 就是價格的提高，要較稅率的提高為甚。這一點是出產稅和銷貨稅的不同。出產稅是在生產步秩中初期徵的，其價格的增加，視乎以後每次交易時所投資本之利息如何。而徵收銷貨稅的時候，則因價格的增加，由於上次交易的利益，租稅的支付，必抵補進去，以謀利益之不下降，所以價格的增加，比稅率為高。徵了值百抽一的銷貨稅，比之原價或許不止值百抽一，故曰累積性的。

(丑)當該稅由商家負擔時 有下列缺點：

(1)銷貨總數，不是課稅的好根據。這和徵收於土地的什一稅 (the fifth) 相似。但一業的總收入，決

不能精確的表示該業付稅的能力，有時總收入雖大，而費用亦大，兩相抵消，反無利益可得，又何來付稅的能力呢？所以徵稅應在一業的淨收入上，纔算妥善。否則同樣的總收入，雖施以同樣的稅率，而一則因費用甚大，一則因費用甚小，實際上所負擔的稅率，完全不同，公平云乎哉？

(2) 改變商業上交易的習慣 銷售一次貨物，便須納一次稅；而銷售的次數愈多，一物的付稅次數亦愈多；於是中間商人，便不能立足。中間商人，固不是完全有利的，但過分減少，亦足阻礙貨品的流通。此外商家為避免苛稅計，售貨時不記入帳內，一憑口頭信用，此風一長，那麼商業上的會計組織，也要給牠破壞了。

丙、自行政上的便利和經濟言 贊成銷貨稅的人，都以為銷貨稅於行政上有充分的便利和經濟，但實際言之，殊不如是。徵收此稅，無非以帳簿為根據，而帳簿中的報銷，大可上下，除非請高明的查帳專家來審核外，簡直無其他方法，來發覺牠們的舞弊少報，但高明的查帳家，豈得低俸請來？且一一商家的帳目，都要查過，就是請到查帳家，也不勝其煩！無濟於事。所以在行政方面，並不便利，又不經濟。若硬要經濟便利任商家自行報告，包管詐偽百出，稅收一落千丈，又違不適當的原則，可謂左右不逢其源，為一種拙稅也。

丁、自公平均等的原則言 有下列數種缺點：

(1) 商業單位上的不平等 工商業單位有二種：一種是整個的，大規模的；一種是單純的，小規模的。在整個的商業單位中，一件貨品自原料以至於製成品，均在該單位加工，即買賣亦由其特設機關經理。在單純的單位中，只擔任貨品製造中之一步秩；例如軋棉廠只軋棉花，軋好了賣給紗廠；紡廠紡好了紗，賣給織布廠；再由織

布廠織好了布，賣給消費者。各個單位不過擔任生產中之一步，故曰單純的工商業單位。若軋棉，紡紗，織布拼爲一起，便變爲整個的工商業單位，既知道工商業單位的不同，那麼銷貨稅的不同，是很顯明了。在整個的生產單位裏，銷貨稅只徵一次，而在單純的單位裏，一件貨品要徵到三四次，同是製造一物，而徵稅次數不同，揆之事理，豈得謂平。

(2) 商業資本流轉上的不平等 商業上有的資本流轉很快，有的流轉很慢；前者如雜貨店，鮮肉水果店；後者如珠寶店。前者流轉雖快，每次獲利甚微；後者流轉雖慢，每次獲利甚大；所以二者一年間所做交易額雖同，而淨收入大有不同，若同一徵稅，豈非不公平麼？

(3) 課稅稅率上的不平等 普遍的銷貨稅，對於任何物件的銷售，都要徵稅，尤其對於日用必需品，不肯放過。表面上值百抽一，一體待遇，似乎平等極了；可是日用必需品富人要用，貧人亦要用；富人擔稅能力大，貧人擔稅能力小；富人少而貧人多，大半的課稅，落在貧人身上，所以名義上是比例的，實際上是累退稅。有人稱之爲頂倒的所得稅。富人愈富，出稅愈少；貧人愈窮，飯不能不吃，出稅愈多。達爾頓 (Dalton) 說『銷貨稅的根本缺點，在不能酌量國內的情形，而與以相當設施；並且若徵稅於所得相等的人時，那個有最大的家屬，要納最大的稅』。

所以歷來行銷貨稅時，貧人終要反抗，並非無故。

照上而優劣相較，不得不以銷貨稅爲劣稅之一種。不過所謂劣稅是指普遍的銷貨稅，而非指特殊的銷貨稅。

特殊的銷貨稅，如菸酒銷售稅等，為一種社會政策的租稅，有寓禁於徵之意，各國通行者甚多，不能謂為劣稅也。然而較之萬惡的節節留難的通過稅釐金，則高明得多多矣。

第五節 營業稅稅率標準

二十年夏國府頒布營業稅法，以資劃一各省市一般營業稅之徵收辦法，其第四條關於營業稅稅率標準，規定如下：

營業稅稅率，應依左列三種課稅標準，由各省政府或市政府按照本地營業性質及狀況，分別酌定之：

- 甲、以營業總收入額為標準者，徵收其千分之二至千分之十；
- 乙、以營業資本額為標準者，徵收其千分之四至千分之二十；
- 丙、以營業純收益額為標準者，其稅率如左：
 - 一、純收益額不滿資本額百分之十五者，徵收純收益額百分之二至不滿百分之五；
 - 二、純收益額合資本額百分之十五至不滿百分之二十五者，徵收純收益額百分之五至不滿百分之七·五；
 - 三、純收益額合資本額百分之二十五以上者，徵收純收益額百分之七·五至百分之十。

又該法第五六兩條規定免納營業稅者如下：

- 甲、以營業總收入為課稅標準，營業總收入不滿千元者；
- 乙、以資本額為課稅標準，資本額不滿五百元者；
- 丙、以純收益額為課稅標準，純收益額不滿百元者；

股票業營業額	千分之二																			
鑿井業營業額	千分之二																			
照相業營業額	千分之	千分之	千分之	千分之二	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	資本額千分之
鑲牙業營業額	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	資本額千分之
浴室理髮業營業額	千分之二				千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	資本額千分之
攝製電影業營業額	千分之																			資本額千分之
旅館業營業額	千分之五	照舊章		千分之二	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	資本額千分之
酒菜茶館業營業額	千分之	照舊章		千分之二	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	資本額千分之
物品販賣業營業額	千分之	千分之		千分之二	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	資本額千分之
加工及手工業營業額				資本額千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	資本額千分之
娛樂場業營業額		照舊章		千分之二	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	資本額千分之
匯票業收益額				千分之二	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	資本額千分之
交易所業資本額				營業收入千分之	千分之	成交額千分之		千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	千分之	資本額千分之

藥材業	營業額	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	藥店業千分之一·五 藥材業千分之二	千分之三	千分之二
鐵器業	營業額	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	剪刀業千分之二·五	剪刀業千分之三	剪刀業千分之一
醬園業	營業額	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之一·五	千分之三	千分之一
布業	營業額					千分之二		千分之二
紗線業	營業額		千分之二		千分之二	千分之一·五		千分之二
山貨地貨業	營業額	千分之一	千分之二	千分之二	千分之二	千分之一·五	千分之三	
紙業	營業額	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二		千分之三	南紙千分之二 洋紙千分之一·五
水泥業	營業額	千分之二	千分之五	千分之五	千分之二			
竹木業	營業額	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二·五	千分之三	
油業	營業額	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之一	千分之三	
麻織物業	營業額	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二			千分之二
苧麻業	營業額	千分之二			千分之二			
(棉織物業 包括線帶毛巾業)	營業額	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之三	千分之二
棉花業	營業額	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二·五	千分之三	
鹽業	營業額	千分之一	千分之一	千分之一	千分之一	千分之一	千分之一	千分之一
柴煤炭業	營業額	千分之一	千分之一	千分之一	千分之一	千分之一	千分之一	千分之一
油食業	營業額	千分之一	千分之一	千分之一	千分之一			

茶葉業	營業額	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二·五	千分之五	千分之五
鋼鐵業	營業額	千分之二			千分之二	千分之二	千分之二	千分之一·五	千分之三	千分之二
草織業	營業額	千分之二	千分之二		千分之二	千分之二	千分之二	千分之一·五	千分之三	千分之一
磚瓦石灰業	營業額	千分之二	千分之二		千分之二	千分之二	千分之二	千分之一·五	千分之三	千分之一
梳篦業	營業額	千分之二	千分之二		千分之二	千分之二	千分之二	千分之二·五	千分之三	
玻璃業	營業額	千分之二			千分之二	千分之二	千分之二	千分之二·五	千分之二〇	千分之五
砂石業	營業額	千分之二	水門汀業 千分之二〇		千分之二	千分之二	千分之二		千分之二〇	
化學用品業	營業額	千分之二			千分之二	千分之二	千分之二			
糕點麵食業	營業額		千分之二		千分之二	千分之二	千分之二		千分之二〇	
衣莊業(或估衣業)	營業額	千分之二	千分之二		千分之二	千分之二	千分之二		千分之三	千分之二
鞋帽襪業	營業額	千分之二	千分之二		千分之二	千分之二	千分之二	千分之二·五	千分之三	千分之二
衣箱業	營業額	千分之二	千分之二		千分之二	千分之二	千分之二		千分之五	千分之二
銅錫鉛器業	營業額	千分之二	千分之二		千分之二	千分之二	千分之二	千分之二·五	千分之三	千分之五
搪磁業	營業額	千分之二			千分之二	千分之二	千分之二			
磁陶料器業	營業額	千分之二	千分之二		千分之二	千分之二	千分之二	千分之二·五	千分之三	細磁千分之二 粗磁千分之五
傘蓆業	營業額	千分之二	千分之二		千分之二	千分之二	千分之二	千分之一·五	千分之三	
竹木棕藤柳器業	營業額	千分之二	千分之二		千分之二	千分之二	千分之二	千分之二·五	千分之三	千分之二

五金業	營業額	千分之二	千分之五	千分之五	千分之二	千分之五	千分之二〇	千分之一〇
皮革業(或皮毛業)	營業額	千分之五	千分之一〇	千分之〇	千分之二	千分之五	千分之一〇	千分之一〇
電料業	營業額	千分之二	千分之五	千分之五	千分之二	千分之五	千分之二〇	千分之一〇
西藥業(或藥房業)	營業額	千分之二	千分之五	千分之五	千分之二	千分之二·五		千分之一五
火腿業	營業額	千分之〇	千分之一〇	千分之〇	千分之二			千分之五
汽車自由車業	營業額	千分之〇			千分之二			
銅鐵床業	營業額	千分之五			千分之二	千分之五		千分之一〇
橡皮業	營業額	千分之二	千分之一〇	千分之〇	千分之二	千分之五	千分之二〇	千分之一五
筆墨業	營業額				千分之一·五			
裱業	營業額				千分之一·五			
儀器文具業	營業額				千分之一·五			
金店銀樓業	營業額				千分之一〇			
呢絨洋布業	營業額		千分之一〇	千分之〇	千分之二	千分之一〇	千分之三〇	千分之一五
毛織物業	營業額	千分之五	毯業千分之五	氈業千分之五	千分之二			毯業千分之一五
鐘表眼鏡業	營業額	千分之〇	千分之一〇	千分之〇	千分之二	千分之一〇	千分之二〇	千分之一五
絲織物業	營業額	千分之二			千分之二	千分之五	千分之三〇	
玩具器業	營業額	千分之〇			千分之二	千分之一〇		

鐵 電 業	營業額			千分之二	千分之二·五		
糖果茶食罐頭業	營業額	千分之五	千分之五	千分之五	千分之二	千分之五	千分之一〇
參燕業(或參燕翅鮑業)	營業額	千分之	千分之一〇	千分之	千分之二	千分之一〇	千分之五〇
汽水冷食業	營業額	千分之五	千分之五	千分之五	千分之二	千分之五	千分之一五
繡 貨 業	營業額	千分之	千分之一〇	千分之	千分之二		千分之一〇
皮 貨 業	營業額	千分之五	千分之一〇	千分之	千分之二	千分之一〇	千分之二〇
化 裝 品 業	營業額	千分之	千分之一〇	千分之	千分之二	千分之一〇	千分之二〇
金銀首飾器皿業	營業額	千分之	千分之一〇	千分之	千分之二	千分之一〇	千分之五〇
珠寶鑽石業	營業額	千分之	千分之一〇	千分之	千分之二	千分之一〇	千分之五〇
香燭紙炮業	營業額	千分之	千分之一〇	千分之	千分之二	千分之一〇	千分之二〇
音樂用品業	營業額	千分之	留聲機千 分之一〇	留聲機千 分之一〇	千分之二		
西式傢具業	營業額	千分之	千分之一〇	千分之	千分之二		千分之一五
美 術 品 業	營業額	千分之	千分之一〇	千分之	千分之二	千分之一〇	千分之二〇
紅木器具業	營業額	千分之	千分之一〇	千分之	千分之二	千分之二·五	千分之五〇
花邊抽綉業	營業額	千分之五	千分之五	千分之五	千分之二		千分之一〇
古 玩 業	營業額	千分之	千分之一〇	千分之	千分之二	千分之一〇	千分之五〇
西式衣着業	營業額	千分之	千分之一〇	千分之	千分之二	千分之五	千分之一五

漆器業營業額	千分之二	千分之二	千分之二	千分之二〇
肥料業營業額	千分之二	千分之二	千分之二	千分之五〇
火柴業營業額	千分之一	千分之二	千分之二	千分之五

我們覺得在上列各省市營業稅範圍，課稅標準及稅率分類表之中，最簡便的為安徽省一律徵營業額千分之二；最繁重的為福建省，其物品販賣業稅率竟有高至千分之五十者；最折衷妥善者為江浙鄂三省，其物品販賣業稅率無有超過千分之十者；最細密者為粵省，其課稅標準有四個，即資本額、營業額、鋪租額及從業人員額是。

第七節 目前吾國各省市營業稅稅率舉例

一、湖南省徵收營業稅稅率分類如下：

甲、依營業總收入額徵稅之營業及稅率：

(一) 徵收千分之二之營業如下：

糧食業、柴炭煤業、油鹽雜貨業、花紗業、飯館客棧業、醬園豆豉業、綢布業、電氣業、運輸業、交通業、輪船業、修理業、絲線業及小手工業。

(二) 徵收千分之三的營業如下：

土靛業、染業、傘業、鐵器鑄貨業、瓦貨業、鉛絲釘鋸業、竹木業、磚瓦灰石業、粗製木器業、菜館業、麵館業、粉館業、壽

枋業、桔餅業、牲畜業、土果雜貨業、油業（煤氣油在內）、紙業、茶業、山貨業、水果業、籐竹骨器業、扇業、鞋帽業、衣莊業、襪業、蓆業、梳篦業、燭皂火柴業、蛋業、醃臘業、藥材業、漆業、磁器業、銅錫器業、南北貨業、浴堂業、印刷出版業、及書籍文具用品業。

（三）徵收千分之四的營業如下：

旅館商號業、茶館業、製腸業、鬚髮業、西法洗染業、及保險業。

（四）徵收千分之五的營業如下：

檳榔業、毡毯業、京廣雜貨業、及針織品業。

（五）徵收千分之六的營業如下：

顏料靛青業、繡業、罐頭食物業、糖業、糖果業、糕點業、西菜業、及汽水冰業。

（六）徵收千分之七的營業如下：

玻璃業、五金業、電料汽燈業、皮貨業、皮革業、橡皮業、及樂器業。

（七）徵收千分之八的營業如下：

香燭紙爆業、紙糊冥器業、鐘表眼鏡業、鑲牙業、參茸業、酒席館業、大旅社業、及華洋百貨業。

（八）徵收千分之九的營業如下：

呢絨業、西服業、汽車包車業、西式傢具業、照相業、美術品業、及兒童玩具業。

(九)徵收千分之十的營業如下：

金銀首飾業、珠寶業、古玩業、化妝品業、娛樂場業、肥田粉業、及娛樂用具業。

乙、依營業資本額徵稅之營業及稅率：

(一)製造業自千分之四至千分之二十；

(二)錢莊業千分之十。

丙、依報償金額或承包金額徵稅之營業及稅率：

(一)徵收承包金額千分之五者，為包作承攬業及營造業；

(二)徵收報償金額千分之十五者，為經紀業及代理業；

(三)徵收報償金額千分之二十者，為報關業、運輸業、租賃物品業、及倉棧業。

(參閱湖南經濟調查所叢刊湖南之財政 (331—2面))

二、北平市 徵收營業稅稅率分類如下：(參閱民國法規集刊，第二十七集，六一九——二七面)

甲、依營業總收入額徵稅之營業及稅率：

(一)徵收千分之一的營業——鑿井業(田間鑿井免稅)

(二)徵收千分之二的營業——轉運業、交通業、營造業、油漆粉刷業、電氣業、廣告業、證券業、理髮浴室業、洗染業、織補業、麵飯鋪業、糕點業、打包裝箱業、房地經租業、承包業、經理介紹業、裝璜業、貨器業、養蜂業、肥料業。

(三) 徵收千分之五的營業——拍賣業、養鳥業、養兔業、中西菜館業、旅館業、牛奶業、鑲牙補眼業。

(四) 徵收千分之十的營業——照相業、花樹業、娛樂業。

(五) 徵收千分之一至千分之十之物品販賣業的稅率分類如下：

子、徵收千分之一者——糧食業、鹽業、鹼業、柴炭煤業、山貨地貨業、火柴業、食油業、燭皂業。

丑、徵收千分之二者——棉花業、棉織品業、麻織品業、竹木業、紙業、油業、醬園業、銅鐵錫鉛器業、藤業、竹木、椶籐柳器業、藥業、傘席業、衣箱業、草織品業、梳篦業、紗線業、茶業、漆業、鞋襪帽業、磚瓦石灰業、陶磁料器業、扇業、醃臘魚鯊業、蛋業、化學品業、絲織品業、絲繭業、礦砂業、雞鴨業、牛羊肉業、水果業、黃白臘業、石膏業、魚蟹業、雜貨業、煙業、頭髮鬚毛骨角業、砂石業、車輛業、海味業、水泥業、中國顏料業、玻璃業、水電材料業、舊貨業、糖業、南北貨業。

寅、徵收千分之五者——毛織品業（即呢絨氈毯）、洋廣貨業、野味業、銅鐵牀業、西藥業、五金業、花邊抽繡業、汽水冰食業、房地產公司業、外國顏料業、橡皮業、糖果茶食罐頭業。

卯、徵收千分之十者——參燕業、鐘表眼鏡業、西式木器業、紅木器具業、皮革業、皮貨業、樂器業、美術品業、珠寶鑽石業、照像材料業、西式服裝業、古玩業、汽車業、象牙骨業、金銀首飾器皿業、金鋪業、留聲機業、玩具業、紙竹牌業、香燭紙炮業、紙糊冥器業、繡貨業、火腿業、化粧品業。

乙、依營業資本額徵稅之營業及稅率：

(一) 徵收千分之二的營業——印刷出版及書籍文具教育用品業。

(二) 徵收千分之五的營業——貨棧業、無獎儲蓄業。

(三) 徵收千分之十的營業——銀錢業、有獎儲蓄業。

(四) 徵收千分之十五的營業——信託業、保險業、貸金業、交易所業。

(五) 徵收千分之一至千分之二十的——製造業的稅率分類如下：

子、徵收千分之一者——碾米業、榨油業、造船業、煤球業、棉織物業、造鹹業。

丑、徵收千分之二者——造紙業、造鹽業、蔴製物業、製匣業、裝訂業、刷帚業。

寅、徵收千分之五者——絲製物業、草製物業、製罐業、銅鐵物業、銅鉛錫物業、料器業、竹木棧籐柳器業、煉染業、印花業、化學品業、製藥業、燭皂業、車輛業、電鍍拋銅業、製衣業、製鞋帽業、熬油業、製扇業、製席傘業、窯業、製茶業、冶金業、材廠業、製燈業、蛋白黃業、玻璃業、製腸業、毛製物業、製石綿業。

卯、徵收千分之十者——製鏡業、製糖業、顏料業、油漆業、糖果罐頭食品業、蓄電池業、電氣業、冰業、鏡架業、錫紙業、熱水瓶業、頭髮鬚毛骨物品業、鈕扣業、銅鐵床業、噴銀業、製皮革業、皮件業、銀樓業、瑤瑯業。

辰、徵收千分之二十者——橡皮物品業、眼鏡業、照像材料業、西式木器業、紅木器具業、鐘表業、樂器業、西式服裝業、調味品業、美術品業、攝製電影業、玩具業、汽水業、化妝品業、金銀珠寶首飾業。

本章的英文參考書列下：

Seligman: *Studies in Public Finance*, Chapter on Sales Tax.

Lauter: *Outlines of Public Finance*, Chapter on Taxes on Business.

Dalton: *Principles of Public Finance*, Chapter VI, Distribution of Taxation.

Haig: *The Public Finances of Post-War France*.

第十三章 能力稅論（一）所得稅類

第一節 所得稅之種類

所得稅 (income tax, einkommensteuer, impôt sur le revenu) 爲實行社會政策，調劑貧富懸殊之最良課稅，泰東西先進各國早已創行。大致吾人日常所付的一切租稅，其最後來源，必將惟純收入或所得是賴，故所得稅爲最良之單一稅，餘則均非所宜也。所得稅以其繳納人性質或所得來源難易之不同，又可分爲（一）個人所得稅（二）公司所得稅，及（三）意外利得稅三種。個人所得稅係個人或自然人所付納；公司所得稅係公司或法人所付納；意外利得稅如獎券獲彩稅多係個人所付納，如戰時利得稅 (war profit tax) 及過分利得稅 (excess profit tax) 多係公司所付納。

個人所得稅，若就其稅源範圍的大小言之，又可分爲（一）一般所得稅 (general income tax) 及特別所得稅 (special income tax) 兩種。一般所得稅亦稱總所得稅，卽就個人的總所得而課稅之也，現今美德二國行之。特別所得稅亦稱個別所得稅，又名分類所得稅 (classified income tax) 英法意等國行之。

英國現行所得稅法係將其人民各種所得分爲五大類 (five schedules) 如（一）房地產所得（包括路礦

產所得在內，(二)農業經營所得，(三)利息所得，(四)工商企業及自由職業所得，及(五)公務人員及法人所得。此五大類所得的所得稅先用溯源法 (stoppage-at-source) 在所得發源處扣除，此即個別所得稅或分類所得稅。如果納稅者一種或數種所得總數超過二千英鎊，則再課以附加稅 (super-tax)，此即總所得稅。故英制可謂以分所得稅為主而副之以總所得稅。如果納稅者一種或數種所得總數僅及或不滿一百六十鎊，則將其已在所得發源地被扣之所得稅發還，以符稅法而示公道。

法國在一九一四年創設一般所得稅，以大戰條起，雖通過議會而並未實行。至一九一七年，以國帑空虛，始創設個別所得稅 (Les impôts cédulaires) 法。至現行個別所得稅法係將人民所得分爲七大類，如(一)房地產所得，(二)動產及證券所得，(三)債權及資本利息所得，(四)工商企業所得，(五)農業經營所得，(六)自由職業所得，及(七)工資所得，而個別課以不同稅率的所得稅。個別所得稅之外，法國亦附課總所得稅，其免稅額爲一萬法郎。

意大利一九二五年以來的所得稅法係將人民的所得分爲(一)土地所得，(二)房產所得，及(三)動產所得三種，各別課以不同稅率的分所得稅。

德美二國之個人所得稅係採綜合課稅制，即以個人的總所得扣去法定免稅額爲稅基也。即如德國個人所得之免稅額爲一千三百馬克，(工人工資所得不超過一萬馬克者，免稅部分尙可再加七百二十馬克；此外家庭負擔重者，更可酌增免稅額)，凡超過免稅額者，其稅率如下：

最初超過之八、〇〇〇馬克	一〇%
其次超過之四、〇〇〇	一二%
再次超過之四、〇〇〇	一五%
再次超過之四、〇〇〇	二〇%
再次超過之八、〇〇〇	二五%
再次超過之一八、〇〇〇	三〇%
再次超過之三、四、〇〇〇	三五%
超過八〇〇、〇〇〇	四〇%

第二節 我國採行所得稅之企圖

我國所得稅法肇始於民三之所得稅條例，並未實行。民四八月頒布所得稅第一期施行細則十六條，先從官吏議員及大商巨賈等入手，徵收所得稅，以其較易着手也；但亦因各省怕手續麻煩，對於大商巨賈之所得稅，仍相率觀望，迄未舉辦。民九七月財部特設所得稅籌備處，取消第一期施行細則，另訂徵收稅目，令各省財廳自行估認，並指定稅收用途為教育經費七成，實業經費三成。民十元月財部公布所得稅條例施行細則，徵收稅目，徵收規則，調查及審查委員會議事規程，及稅款儲撥章程等，即行開始實行徵稅；當由浙省認列年收四十萬元，鄂省二十五萬元，蘇魯等省亦有所認定，旋又以各省議會及商會電請緩辦，又展緩三月開辦，籌備處取消，其事務改歸賦稅司新增第六科，繼續辦理官俸所得稅，然亦成績毫無也。

十六年夏，國府底定江南，亟思刷新稅制，以正式所得稅之不易咄嗟立辦，乃先就官吏薪俸徵收所得捐，以資過渡。所得捐係由國民黨中央黨部議製，條例凡六條，其重要者如下：

第一條 本黨為準備黨員撫卹金起見，得向國民政府及國民政府以下各機關人員，徵收所得捐，其徵收責任，由中央及中央以下各黨部任之。

第二條 國民政府及國民政府直轄各機關，由中央黨部秘書處會計科直接徵收之。

第三條 省政府及省政府直轄各機關，由省黨部會計科徵收，彙解中央黨部。

第四條 縣政府及縣政府直轄各機關，由縣黨部會計科徵收，彙解省黨部，再由省黨部轉解中央黨部。

第五條 徵收額如下表：

- 一、每月薪俸在五十一元以下者，不徵收；
- 二、每月薪俸在五十一元以上百元以下者，徵收百分之一；
- 三、每月薪俸在一百零一元以上二百以下者，徵收百分之二；
- 四、每月薪俸在二百零一元以上三百元以下者，徵收百分之三；
- 五、每月薪俸在三百零一元以上四百元以下者，徵收百分之四；
- 六、每月薪俸在四百零一元以上五百元以下者，徵收百分之五；
- 七、每月薪俸在五百零一元以上六百元以下者，徵收百分之六；
- 八、每月薪俸在六百零一元以上七百元以下者，徵收百分之七；
- 九、每月薪俸在七百零一元以上八百元以下者，徵收百分之八。

此外國府對於所得稅採行的企圖，則可於二十年夏所頒布而迄未實行之「銀行業收益稅法」及十八年一月財部所修正的所得稅條例草案見之。茲述其內容如後：

一、二十年之銀行業收益稅法 銀行業收益稅雖說是依照營業法第一條之規定而徵收，名義上是營業稅之一種，實則「收益」二字與「所得」有何區別？故銀行業收益稅即是公司所得稅之一種；其稅率以純收益為標準，等則如左：

(一) 純收益不滿資本額百分之十五者，徵收其百分之五；

(二) 純收益合資本額百分之十五至不滿百分之二十五者，徵收其百分之七·五；

(三) 純收益合資本額百分之二十五至不滿百分之三十五者，徵收其百分之十；

(四) 純收益合資本額百分之三十五以上者，徵收其百分之十五。

其徵稅期間為每半年一次，中央政府及地方政府設立之銀行，免徵收益稅，但官商合辦之銀行，不在此限。

二、二十八年之修正所得稅條例草案 該草案關於所得稅徵收之種種規定，頗為詳盡，茲錄其全文如下：

第一條 在國內地，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。

第二條 在國內地，雖無住所或一年以上之居所，而有財產或營業或國債地方公債及公司債之利息等所得者，僅就其所得，負納稅之義務。

第三條 所得稅之定率如左：

第一種

一、法人所得

全年贏利不及資本總額百分之十者免稅。

贏利合資本總額百分之十以上，至百分之十五者，課稅千分之十。

百分之十五以上，至百分之二十五，課稅千分之十五。

百分之二十五以上，至百分之三十五，課稅千分之二十。
以上贏利，每增百分之五，課稅遞增千分之五。

二、國債地方公債及公司債之利息，統課稅千分之十五。

第二種 不屬於第一種之各種所得

全年所得總額在二千元以下免稅。

自二千一元，至一萬元之額，課稅千分之五。

自一萬一元，至二萬元之額，課稅千分之十。

自二萬一元，至三萬元之額，課稅千分之十五。

自三萬一元，至五萬元之額，課稅千分之二十。

自五萬一元，至十萬元之額，課稅千分之二十五。

自十萬一元起，每增加五萬元，對於其增加額，遞增千分之五。

第四條 計算所得額之方法如左：

一、第一種第一項之所得，須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，各種公課，及保險金，責任預備金，其餘額為所得額。

二、第二條之財產所有者，及營業者之法人，其計算所得額之方法，準用前款之規定。

三、第一種第二項之所得，以其利息之金額為所得額。

四、第二種之所得，須於一切收入之總額內，減除由已課所得稅之法人分配之利益，第一種第二項之利息，及經營各種事業所需之經費，並各種公課等，以其餘額為所得額。

議員歲費，官吏之俸給，公費，年金，及其他給予金，從事各業者之薪給，放款或存款之利息，各種不動產之收益，及由不課所得稅之法人分配之利益，以其收入之金額為所得額。

田地池沼之所得，依前三年間所得之平均額估計之。

上列三項所得額不及六千元時，得再扣除負債利息，人壽保險，扶養家族等費，但所扣除者，不得超過其餘額三分之一。

第五條 左列各種所得免納所得稅：

- 一、軍官在從軍中所得之俸給。
- 二、警官遇地方宣布戒嚴時所得之俸給。
- 三、美術或著作之所得。
- 四、教員之薪給。
- 五、旅費、學費及法定養贍費。
- 六、不以營利爲目的之法人所得。
- 七、不屬於營利事業之一時所得。

第六條 第一種第一項之所得，應由納稅義務者，於事業年度之末，將其所得額並損益計算書，報告於主管官署。

第一種第二項之所得，應由發行公司債之公司，於給付利息之前，報告於主管官署。

第七條 第二種之所得，應由所得者，於每年二月，預計全年之所得額，報告於主管官署。

二月以後，新有所得之發生者，應隨時以其預計全年所得額，報告於主管官署。

第八條 第二條之財產所有者，或營業者之個人，准用第七條之規定；法人准用第六條第一項之規定。

第九條 第一種第一項之所得額，主管官署本於各法人之報告，發交調查委員會調查，由主管官署核定之。惟此項所得，其年度終結所得額並損益計算書，凡經本部核准會計師證明者，得免除發交調查委員會手續，逕由主管官署審核之。

第十條 第一種第二項所得額，主管官署本於各發行國債或地方公債之機關或發行公司債之公司報告，調查決定之。

第十一條 第一種之所得額，主管官署本於所得者之報告，及調查所得委員會調查報告，決定之。

調查所得委員會閉會後，有新納稅義務者發生時，主管官署本於所得者之報告，調查後決定之。

第十二條 主管官署每年就第二種所得者之報告，或雖未報告，認為有納第二種所得稅之義務者，得調查其人數及所得全額，交調查所得委員會調查之。

第十三條 調查所得委員會之設置區域，以主管官署所轄之區域為準。

第十四條 調查所得委員會委員，由主管徵收官選派之。

第十五條 地方殷實公正人士，前年度曾納所得稅，並為第七條之報告者，有充任調查所得委員會之資格。但有左列各款情事之一者，不得充調查所得委員：

- 一、未成年者。
- 二、褫奪公權，尙未復權者。
- 三、受破產之宣告確定後，尙未撤銷者。
- 四、有精神病者。
- 五、受禁納國稅處分後，尙未經過一年者。

第十六條 調查所得委員以四年為任期，每二年改派半數。仍被委派者得連任，但以一期為限。

第十七條 調查所得委員會之議事規程，以財政部部令定之。

第十八條 調查所得委員會調查完竣後，須報告於主管官署。

第十九條 主管官署認調查所得委員會之調查報告，為不當時，得令再調查後，仍恐其決議為不當，或自交令再調查之日起，七日以內，尙不報告其決議者，主管官署自行決定之。

第二十條 主管官署決定第一種第一項及第二種之所得額後，通知納稅義務者。納稅義務者接收前項通知後，有不服者，限三十日以內，敘明理由，請求主管官署審查之。

第二十一條 主管官署遇有前條之請求時，須交審查委員會依其決議決定之。
審查委員會以徵收官吏及調查所得委員各半數組織之。

審查委員之所屬區域，及其他規則，以財政部部令定之。

第二十二條 納稅義務者，對於前條之決定，仍有不服時，得為行政訴願或訴訟，但已屆納稅之期，雖為前項之訴願或訴訟，應仍依照決定之所得額，先行納稅。

第二十三條 調查所得委員，得酌給旅費及公費。

第二十四條 第一種第一項之所得稅，以各法人每事業年度終了後兩個月以內，為納稅之期。

第一種第二項之所得稅，由發行國債或地方公債之機關或發行公司債之公司，於給付利息之時，依率扣除，彙繳主管官署。

第二十五條 第二種之所得稅，每年分兩期完納：

第一期 七月一日至七月三十一日。

第二期 翌年一月一日至一月三十一日。

第二十六條 第二種之所得額決定後，如有減額至五分之一以上者，得敘明事由，呈請主管官署更正。主管官署遇有前項之呈請，須於調查後決定之。

第二十七條 本條例施行時期，及施行細則，以財政部部令定之。

第十四章 能力稅論(二)財產稅類(一)遺產稅

第一節 遺產稅理論

一、何謂遺產稅 遺產稅(inheritance tax)就是當人民死亡之後，政府對於其財產移轉於他人的時候的一種課稅。假使這種課稅的目標是在乎財產，那末我們可以說遺產稅是一種對物稅或財產稅(property tax)。假使這種課稅的目標是在乎個人，那末我們可以說遺產稅是一種對人稅(personal tax)或偶然利得稅(for-tuitous income tax)亦可以謂之繼承稅或相續稅(succession tax)。遺產稅在英國叫做死稅(death duty)，則其着眼點是完全在乎死亡的人，而不是存留的人或未亡人了。

「遺產稅」這個名詞，是很含混的。我們如果把牠細細分別起來，那末至少可以找出四種不同的遺產稅來。這四種不同的遺產稅：第一就是遺囑檢驗費(probate duty)，也就是遺囑印花稅；第二就是總遺產稅或綜合遺產稅(estate duty or death duty)，不論死者的遺產分作若干分傳給後人，一概以遺產的總額做稅基(tax base)而納稅；第三就是分遺產稅或分科遺產稅(inheritance tax proper succession tax, droits de mutation)即不論死者的遺產的總額是多少，承襲人一概以分到的遺產的數額做稅基而納稅；第四就是二重遺產稅，就是

課了總遺產稅之後再課分遺產稅之謂。

二、遺產稅的性質 然則遺產稅到底是一種什麼稅呢？關於這個問題，歐美學者的意見是很紛歧的。有些學者說——如美國加州大學的財政學教授卜來（O. O. Plann）等——遺產稅的稅源是移轉的財產之價值或賣價，而其稅基則為財產的本身，所以遺產稅是一種特別財產稅（special property tax）。有些學者說——大致以歐洲大陸的學者為多——遺產稅是一種財產移轉的時候的一種手續費，所以是一種行為稅。有些學者——如美國密歇根大學財政學教授亞丹斯（H. O. Adams）等——以為遺產是所得之一種，是突然增富的一種，所以遺產稅是一種增富稅或所得稅。還有一派學者，如美國哥倫比亞大學財政學教授賽力格孟（Seigman）等，以為遺產稅是一種混雜稅（mixed tax），說牠是財產稅可，說牠是行為稅亦可，說牠是對人稅或所得稅亦可。賽氏此說是採取折衷主義的。

再從各國遺產稅法觀之，亦可知道各國對於遺產稅觀念的不同。即如德國遺產稅法雖承認遺產稅為一種行為稅，但其着重點還是在乎承襲人的增富一點，所以德國的遺產稅實在是一種所得稅或增富稅。又如法國的遺產稅法，無論是承襲稅或遺贈稅，都當牠是一種遺囑註冊費或檢驗費，其性質是一種移轉稅而非增富稅，所以法國的遺產稅實在是一種行為稅，而非所得稅或財產稅。

三、遺產稅理論史略 理論是跟了事實走的。遺產稅在歐洲十六世紀中葉纔慢慢的成了一個重要的問題，所以就有人出來討論和研究遺產稅的理論。當時注意遺產稅的理論者，在德國有斯刀姆（Johannes Sturm）在

法國有波塘 (Jean Bodin) 他們以爲遺產稅之徵收，至少有兩種根據。第一是遺產稅的負擔是毫無痛苦的，因爲該稅是死亡者所付，而死人是不會感覺痛苦的。第二是如果承襲人要享受產權，免除糾紛，那末遺產稅是必不可少的代價。不過十六世紀的遺產稅理論家也只能就羅馬的二十分之一的遺產稅 (Vicesima hereditatum) 法，而稍微加以發揚光大而已。

斯波二氏之後，討論遺產稅者甚爲靜寂。法國的重農學派 (Physiocrats) 對於遺產稅簡直談也不談起。德國的官房學派 (Kameralists) 的巨擘游史底 (Justi) 在他的巨著財政學 (System des Finanzwesens, 1766) 裏面，對於「遺產稅」三字亦沒有提起。

及至一七七六年，英國斯密亞丹的原富 (即國富之性質及原因之研究 (An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations)) 出版，世人對於遺產稅理論的研究興趣始稍稍爲之鼓動起來。他在原富第五編第二章裏面對於遺產稅的正面和反面的理由都有論及。正面的理由是承襲人有能力 (ability) 付遺產稅，和遺產稅是一種追稅 (back tax)。反面的理由是遺產稅足以減少社會上已經指定爲維持生產勞力的基金，就是減少資本；再則遺產稅的周轉或次數有久暫與多少 (rapidity of turnover)，也是不公平的。

一七八四年，(原富出版後八年，但尙未輸入德國) 德國有一位名彪休 (Büsch) 的學者以爲遺產稅是一種偶然增富稅 (tax in fortuitous accretions)。

一七九〇年 (原富出版後十四年，仍未輸入德國)，德國有一位無名氏寫一本小冊子叫做遺產稅 (Über

Erbschaftsteuer oder lachende Erben-Gebühr)。在這本小冊子裏面，他竭力主張抽取旁系親屬遺產稅。他提出兩個倫理的理由。第一旁系親屬之獲得遺產，這完全是一種意外之財，所以是有納稅的能力的。第二旁系親屬的遺產承襲權，完全是國家所賦與的，所以以遺產稅作為獲得承襲權的代價是很應該的。另外又有一位法學家名克路培 (Johann Klüber) 者，為該小冊子做一篇序文；在序文裏，克氏以為遺產稅的法律根據是在乎國家的賦稅權，並反對原著者遺產稅須就財產所在地 (situs of property) 抽取的意見，而主張須就死亡人所住地〔即永久住址 (domicile of the decedent)〕徵收。

在十九世紀的上半葉，有所謂遺產稅理論的「正統派」 (orthodox school) 者在英國和歐洲大陸甚佔勢力。這正統派對於遺產稅是持極端的反對的態度的。其反對的理由有三。第一就是遺產稅是一種違反人們私產自由權（該自由權是一種天賦人權）的一種租稅，所以也就是違反人們遺產遺贈自由權（私產自由權既是一種天賦人權，所以從私產自由權而發生的遺產遺贈自由權，也是一種天賦人權）的一種租稅。第二就是遺產稅是一種摧殘國民資本的一種租稅。第三就是遺產稅是足以破壞家庭組織的一種租稅，因為家庭組織是社會進化所必不可少的一個條件，而遺產稅是維護家庭組織的一個制度，抽取遺產稅即足以破壞這種遺產權。

我們若專就經濟的理由而言，那末正統派反對遺產稅的意見又可以分做兩層。第一是遺產稅足以摧殘已經存在的資本財富。第二是遺產稅足以阻礙將來的資本財富之積集。呂嘉圖 (David Ricardo) 竭力主張第一說，並借斯密亞丹的意見以自重。第二說則為後來的正統派學者所發揮，他們以為富人之所以積集財富，為的是

要給其家屬享有，今政府向之抽取遺產稅，那末恐怕富人生前將不去積集財富了，因之社會的資本財富，亦將不能再行增加了。

雖然，正統派對於輕微的遺囑檢驗費或遺產移轉費的徵收是相當贊成的。

正統派之反對遺產稅者在法國有賽傑皮(J. B. Say)氏及力洛波樓(M. Paul-Jeroy Beaulieu)氏，在德國有勞(Rau)氏及愛耐賽魯(Emmeccus)氏。一八九四年六月十六日力洛波樓在法蘭西經濟週報上說：「一個人的財富，應當永久的在個人手裏，做個人的私產，萬不該充公或集產化的；這種私人的財富，死後是應當由死者自由支配以傳給於人的；但這種私人的財富，如有需要，亦可以納一種低微的印花稅 (control tax)，以作國家保護和厲行遺產權的代價；然而這印花稅是只能當作一種規費，萬不能超過遺產價值的極少的一部分的，——而且至多不能超過遺產的一年所得。」

與正統派處於對抗的地位者，則有邊沁(Jeremy Bentham)氏。邊氏在一七九五年就竭力主張重稅遺產以裕國用，並竭力攻擊遺產制度的倫理說或天賦人權說。他以為遺產權是國家所賦與的，凡國家所賦與者，國家亦可隨時收回之，何況抽一些遺產稅呢？後來米爾雅各、米爾約翰、馬夏爾、愛治華斯(Edgeworth)及許多美國經濟學者之贊成遺產稅，受了邊氏學說之影響不少。英國十九世紀著名的法理學家白藍克斯東(Blackstone)對於遺產權的意見與邊氏如出一轍，他說凡遺囑權、遺產權和繼承權等等，沒有一個不是法律的產物，所以沒有一個是不能拿法律去管理或支配的。

及至歐洲各國採行遺產稅很普通之後，正統派的學者乃改變論調，不反對輕微的遺產稅了；遺產稅理論裏有所謂「勞務費說」(cost of service theory)和「勞務值說」(value of service theory)，就是他們改變態度後所發揮的。至於主張重稅遺產者所發的言論，則為「追稅說」(back tax theory)、「總所得稅說」(lump sum income tax theory)、「能力稅」(faculty theory)和「至少犧牲說」(minimum sacrifice theory)。此外還有激進派的主張，則為平均財富說和取消遺產說。

及至十九世紀末葉，關於遺產稅的倫理方面的理論，無論正反兩方面都已發揮盡致，無以復加。及至二十世紀，世界各國對於遺產稅的原則大致已無爭論，大家都承認這是一種已成的事實(a fait accompli)。不過原則上雖大家掩旗息鼓不再討論，但是對於細則上和稅率上的研究，卻又如雪片飛來了。關於遺產稅行政上及稅率上的書籍，有如下表：

一、英國的：Brodie: Tax on Successions (1850)

Trevor: Taxes on Succession (1856)

Hudson: Practical Guide to the Payment of Legacy and Succession Duties (1886)

Dodd: Probate, Administration and Legacy Duties (1879)

Buxton and Barne: Handbook to the Death Duties (1890)

Beatty: Guide to the Death Duties (1905)

Soward and William: Taxation of Capital (1919)

二、法國的：(法國大學研究院博士論文之研究遺產稅者真可謂汗牛充棟，不勝枚舉，茲從略。)

三、德國的 Baehner: Die deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuer (1886)

Von Scheel: Die Erbschaftsteuer (1887)

Krüger: Die Erbschaftsteuer nach ihrer Ausübung (1889)

Schönz: Finanz Archiv in 1900 und 1901 (此書可作遺產稅的標準參考書)

四、意國的 Garelli: L'imposta Successoria (1896)

Odato: L'imposta Progressiva Sulle Successioni (1915)

Tivaroni: L'imposta Sulle Successioni (1916)

五、瑞士的 Gaegy: Die Erbschafts- und Schenkungssteuer in der Schweiz (1919)

六、美國的 Max West: Inheritance Tax (1896, 1908)

W. J. Schultz: The Taxation of Inheritance (1926)

Simon: Inheritance Taxation (1925)

四、遺產稅之各種理論 遺產稅理論史略已如上述，至其理論的分類，大概可以分做五種：即第一法律說，第二享益說，第三追稅說，第四能力說，第五均富說。茲分述之於下。

(一) 遺產課稅的法律說 遺產課稅的法律說，大概又有三個理論的根據，即是(一)國家對於死亡者的財產有領地權 (feudal power)，(二)國家對於人民之繼承遺產有支配及管理權，和(三)國家對於死者的遺產有課稅權 (taxing power)。

(1) 國家對於死亡者的財產有領地權說 國家對於死亡者的財產有領地權說，也就是國家對於死亡者的遺產有繼承權說。主此說者在英國有邊沁，在美國有傑弗遜 (Jefferson)，在德國有白龍治里 (Bluntschli) 和

瓦格涅 (Wagner) 等。邊沁在他的無負擔的收入 (Supply Without Burden, or Escheat Vice Taxation) 一書裏，即主張「世間上本不應有承襲遺產這種權利之存在，旁系親屬之獲得無遺囑的遺產者，尤其是不應該，所以國家是可以沒收的方法，來取消或減削這種無遺囑的遺產的承襲的」。

傑弗遜在他致曼狄遜 (Madison, 一七八九年) 的一封信裏，也說：「土地是屬於生存者，給生存者利用的。死者對於土地是並沒有支配權，亦沒有享受權的。死者生前所佔有的土地，一至死亡的時候，就不是他的土地，而復是社會的土地了。」傑氏此種遺產歸公的法理論，後來成爲美國各州抽取州遺產稅的重要理由。

白龍治里是德國一位法理學家，他在一八七九年竭力主張國家合夥說 (co-heirship of the state) 或國家有繼承遺產權說 (staatlicher Erbrecht)。瓦格涅是德國一位經濟學者，他在一八八〇年出版的財政學一書內也是竭力主張國家對於遺產有一部分繼承權之說的。不過我們要曉得，白瓦二氏是集大成者。德國在一八四七年就有二人，名 Hilgard 與 Brater 者，闡明此理；在一八七四年，又有一位名 Muntzinger 者，著述遺產繼承權研究 (Erbrechtliche Studien) 一書。此種國家對於遺產有繼承權的學說，實含有三個要素：就是（一）無遺囑的遺產，國家只認最親密的旁系親屬有繼承權，否則，此種遺產，須有一部分歸國家繼承；（二）繼承人與死者之關係愈疏遠，則遺產歸國家繼承的部分亦愈大；（三）有遺囑的遺產權亦須受限制，每次遺產移轉，須規定一個至少數額歸國家繼承。前二點爲邊沁之無遺囑的遺產沒收說 (doctrine of intestate escheat)，第三點就是國家有繼承遺產權之說。

上述國家對於死亡者的遺產有領地權說或繼承權說，至少有兩個缺點。其一，就是國家不是一個自然人或私法人，而遺產之繼承是一種自然人與自然人間的關係，或自然人與私法人間的關係。所以把國家當做繼承死者的遺產人之一，在邏輯上是講不通的。其二，就是如果遺產稅是國家以繼承人的資格從死者的遺產裏所分到的一份，那末遺產稅是只能作為總遺產稅，即一率的遺產稅，不能應用累進率的。這是從政府的財政看來，是很不合算的。

(2) 國家對於人民繼承遺產有支配權說 此第二法律說與第一法律說不同之點，就是在乎第一說是只能在國家為一個有機體 (an organism) 的政治哲學之下成立的，而第二說是差不多無論在什麼政治哲學之下 (極端自由論及人權論除外) 可以成立的，尤其是與實利政治哲學為能沆瀣一氣。應用第二法律說的國家首推美國，但歐洲各國亦間有應用之者。即如一八九四年英國赫考脫爵士 (Sir William Harcourt) 在國會辯護死稅說：「死者對於死後展長遺囑的所有任何權力，完全是法律所授與的；那末國家是有權去規定在什麼條件及限制之下，方纔可以行使此種權力的。」至美國之所以特別應用此第二法律說，那是因為第三法律說在各州的憲法上看來是「此路不通」，所以只得把各州的遺產稅不當作一種租稅看待，而當作遺囑權和繼承權的限制看待。美國最高法院對於各州遺產稅的上訴案件，就依此原則判決的。

(3) 國家對於死者的遺產有課稅權說 此第三法律說，應用最廣者為歐洲各國。美國聯邦政府的遺產稅，也是根據此說的。此說的大旨就是遺產稅不過是理財方法之一種，其目的完全是在乎籌些款子以充各種經費。

遺產稅既然是國家行使課稅權的一種租稅，那末牠在各種租稅間之歸類是怎樣的呢？對於這一點，我們可以作如下的討論：

甲、遺產稅是直接稅呢？還是間接稅呢？原來經濟學者對於直接與間接的分別，並沒有一定的標準。有些學者如 Soward and William 以爲資本稅與所得稅是直接稅，而其餘的租稅是間接稅。（見其所著資本稅，一八二頁）按照這個分類，那遺產稅自然是直接稅了。然大多數經濟學者贊成米爾的區別，以爲直接稅就是稅法所指定的擔稅人所親自付納的租稅，否則就是間接稅。按照這個標準，那末遺產稅自然又是直接稅了。然一八五六年法國有一位經濟學者叫做達巴留 (de Parieu)，他把有定期性 (regularity of recurrence) 的租稅作爲直接稅，把無定期性的租稅作爲間接稅。按照這個標準，那末遺產稅顯然是間接稅了，因其無定期性也。至法律家和法官之以遺產稅爲間接稅，那是因爲遺產稅大抵是從印花稅演繹過來的緣故，或者是因爲遺產稅大抵是先由執行遺囑者或管理遺產者或公證人代付的緣故，或者是因爲憲法上規定中央政府不許課直接稅，所以美國聯邦政府祇得把遺產稅當作間接稅。

乙、遺產稅是移轉稅呢？是財產稅呢？還是所得稅呢？大概法國與美國的遺產稅是叫做移轉稅或財產移轉印花稅 (duties on enregistrement) 的，而各國的財政學者如英國之 Bastable 和德國之 Vocke 亦間有把遺產稅作爲移轉稅的。不過此種分類未免把遺產稅的範圍弄得太小，甚爲不取。至於把遺產稅作爲財產稅，那末繼承人的親疏差別和稅率的累進，又將何以圓其說。美國紐海拍夏 (New Hampshire) 州最高法院

之以遺產稅爲財產稅，其動機實在因爲裁判官故意要與州遺產稅爲難啦。至以遺產稅爲一種所得稅者，則有一八九四美國聯邦所得稅章程之包含遺產，和荷蘭一位經濟學家不爾遜（Pretz）之欲以所得稅的稅則表完全適用於遺產稅。如果遺產稅就是所得稅，毫無分別，那末總遺產稅如何可抽呢？旁系親屬如何可以有差異待遇呢？直系親屬和寡婦如何可以有特別的優待呢？這樣看來，遺產稅不完全是移轉稅或印花稅，也不完全是一種財產稅，也不完全是一種所得稅，乃是一種獨立的稅。遺產稅有牠自己課稅的根據，有牠自己課稅的哲學，有牠自己的種種問題。總之，牠是偏於財產稅一方面的能力稅。

(1) 遺產課稅的享益說 遺產課稅的享益說 (benefit theory) 亦叫做利益交換說 (quid pro quo doctrine) 在遺產稅的社會理論中間，享益說是最老的，最窄的，而在不久以前，亦是最流行的，且作爲正統派的。遺產課稅的享益說，還可分做三派。其一就是勞務費說 (cost of service argument) 其二就是勞務價值說 (value of service arguments) 其三就是繼承權利說 (privilege of inheritance argument)。這三說都是把政府當作一種營業機關；政府給與人民以勞務如生命、自由、和財產之保護，人民乃付與政府以租稅的代價。政府讓死者把遺產傳與生者，讓生者去繼承死者的遺產，並保障其產權，這就是勞務或利益。遺產繼承人付納相當的遺產稅，這就是代價或報價。

(1) 勞務費說 遺產課稅享益說中之最早者當推勞務費說。遺囑檢驗費即是依據此說的。如果依據此說來抽取遺產稅，那末該稅不但不能累進 (progressive) 而且還要累退 (regressive) 不但要累退，而且還不能叫

做稅，簡直要叫做規費，手續費，或手數料。因為僅是檢驗遺囑是只能取一些手數料的，而且手數料的數目是應一律的，因為遺產數額雖有大小，但是一紙遺囑的檢驗，其手續的繁簡，費用的多少，還不是一樣的嗎？政府或者可以按照遺囑所列遺產數額的大小而稍分手續費的等級，但是其累退的色彩，是很難避免的。

(2) 勞務值說 勞務值說與勞務費說的分別是在於(一)後者遺產稅數額之決定是在乎政府檢驗遺囑費用的多少；而(二)前者遺產稅數額之決定是在乎政府檢驗遺囑的勞務對於遺產繼承者的價值或利益有多少。

世人對於勞務值說，大概又可以分為三派。第一派是最守舊的，他們以為「勞務」是僅指政府的消極承認死者的遺囑。英之格蘭斯頓 (Grandstone) 和法之力洛波樓 (Paul Larooy-Beaulieu) 就是主張此說的。此說之缺點是在乎(一)稅率不能累進——恐怕還須累退；(二)收入有限得很；(三)寡婦與親子的免稅一層很難找到理由。

第二派則不以政府之僅僅監督遺產之移轉為然。他們以為「勞務」應指政府對於死者之遺產生前與死後的種種保護而言。一九一〇年英國財政部長路意喬治 (Lloyd George) 擁護死稅增加的演說，很可以代表這第二派的意見。他說：「國家以自然的環境和人為的武備，來保護國內人民的產業，使無戰爭的危險和破壞，所以人民應當多付遺產稅以報效國家。」力洛波樓亦謂遺產稅猶保險費 (premium)，國家猶保險公司，而遺產猶保險標的物。

第三派對於「勞務」的解說，則又有另外一種眼光。他們以爲「國家是人民的無形共事者（silent partner）。如果沒有國家的幫助和保護，個人要在企業上致富是簡直不可能的。個人死亡之後，合夥企業解散，那末這無形共事者即不管事的股東是應當分到一部分資本即遺產的。」（這是美人衛斯脫（Max West）之言）法人（Clemence Royer）之爲遺產稅辯護，就是初創此說之一人。美國伊利教授（Prof. Ely）之竭力提倡遺產稅，其主要的理論也是此說。此說在美國非常風行，急烈派固極端贊成，（如 Harlan Eugene Read: The Abolition of Inheritance, 1919），即溫和的財政學者和實際的財務行政長官亦是異口同聲的擁護。美人休士（William J. Schulz）以爲此說做遺產稅的根據，至少有兩個缺點。第一個缺點，就是不公平。爲什麼不公平呢？因爲即使我們承認人們財富的一部分是社會和時代前進的結果（就是不勞而獲的財富（unearned increment）），但是這一部分不勞而獲的財富，各人間是沒有一個相同的百分數的。現在抽取遺產稅，其範圍是普遍的，其稅率是無差異待遇的，那豈不是虐待完全由自己經營而積集的財富嗎？第二個缺點，就是累進率雖能應用，但是繼承者的血族差異待遇就毫無理由可說了。

（3）繼承權利說 此說之大意，就是死者之遺贈遺產權或生者之繼承權並不是天賦的，乃是國家所授與的；此權既是法律所賦與，那末當遺贈或繼承的時候，國家向受惠人（beneficiary）索取一些代價，是很正當而且是應該的。

上述三個遺產課稅享益說，自以第三個繼承權利說爲最妥善，其適用的範圍和方向亦是最有伸縮力。

(三)遺產課稅的追稅說——遺產課稅的追稅說 (Inheritance Tax Theory) 是不把遺產稅當作遺產的課稅，而當作死者生前一切逃稅的追課。遺產及遺產權，久爲人類所尊爲神聖不可侵犯，所以主張追稅者的用意，大概就是要避免侵越神聖不可侵犯的遺產權的罪名。他們以爲若有甚多的遺產可以傳給後人，那末死者在生前大概是避逃不少應納的租稅，尤其是動產稅（如公債、股票、期票、匯票、銀行存款等動產是最不容易調查出來的，所以也是最容易逃稅的），現在好容易在檢驗遺囑時尋找出來，這是向遺產繼承者請其爲死者付納從前逃稅的絕好機會。

這種遺產的追稅說，在相當的情形之下，雖也有可取之點，但究竟是不足爲訓的。何以呢？因爲此說至少有三個缺點。第一就是懲罰不公道。試問死亡者生前犯了逃稅的罪，爲何繼承人在他的死後須代爲受罰乎？第二就是只有動產須付遺產稅，這是因爲不動產易查，平時一定不會逃稅的；平時既不逃稅，那末追稅也就用不着了！動產則不然，所以動產須付追稅。第三就是遺產數額和逃稅數額的比例之難以尋求，所以遺產稅率也就不易決定。與追稅說很相似，又有「一次財產稅」或「一次所得稅」說。此說與追稅說的不同之點，即在追稅說的注重點在死者生前的逃稅，而此說的注重點在政府對於死者生前的漏稅——無論是財產稅或所得稅。政府對於死者生前既許久遺漏了應抽的租稅，那末等到死者死亡的時候是可以收之桑榆的了。這樣，所以政府在人民死亡的時候向其遺產總抽一筆租稅，謂之一次的財產稅可，謂之一次的所得稅亦可 (capitalized income tax)。然而付納此稅者並非已死的遺產者，乃是生存的繼承者，所以我們亦可以稱此稅爲繼承者預付的一次財產稅或一

次所得稅。許多德國經濟學者，對於此種解說，甚表同意。許多英國學者，亦以為遺產稅是一次的所得稅。意大利及美國的學者，亦間有贊成此說者。此說的流行雖廣，但是至少有四個缺點。第一是只能抽總遺產稅，不能抽分遺產稅。第二是繼承人是不能有親疏的差異待遇的。第三是犯了很重大的複稅（Double taxation）嫌疑，因為一次財產稅或所得稅付過之後，遺產繼承人還是年年須付財產稅或所得稅的。第四是不公道，因為人民壽命有長短，長命者付稅次數少，故稅率低，短命者付稅次數多，故稅率高。

（四）遺產課稅的能力說 遺產課稅的能力說（ability or faculty theory）與以上三說的最大不同點，就是前三者都是都把遺產稅當做對物稅或財產稅，而能力說是把遺產稅當做對人稅或特種所得稅。對物稅與對人稅的區別是：對物稅是只論稅基不論人，對人稅是既論稅基又論人。遺產稅作為對人稅，那末其種種標準是應當以納稅人的能力或情形為根據的了。

遺產課稅的能力說又可以分做三層來講。第一就是以費用（expenditure）為能力的標準，第二就是以儲蓄或積蓄的財富為能力的標準，第三就是以所得為能力的標準。

意大利有一位財政學家名愛腦第（E. Enrico）者是主張以費用為遺產稅之標準的。他的理論是：（一）繼承人是至少將用去遺產的一部分的，所以遺產稅實在是一種預付的消費稅；（二）遺產多，則繼承人的奢侈傾向亦較大，所以遺產稅率亦須隨之較高；（三）繼承人與死亡者的血族關係越疏遠，則其視遺產必愈如飛來之物，而其奢侈的傾向亦愈大，所以遺產稅率亦須愈高。此種論調，全世界財政學者間惟愛腦第教授主之。

德國有一位財政學家名申士 (George Schanz) 者是主張以儲蓄爲遺產稅之標準的。他的理論是：(一)世間一切租稅的來源是在乎儲蓄，所以儲蓄是租稅的真實標準；(二)但平時的儲蓄稅 (sparersteuer) 足以摧殘人民的儲蓄心和勤奮心的，所以死後的儲蓄稅，實在是一種理想的租稅，因爲該稅並不摧殘死者在生前的儲蓄心和勤奮心，這種死後的儲蓄稅，就是遺產稅。

另外有許多學者如 Pierson, H. C. Adams, Malgarini, Graziani 等，是主張以所得爲遺產稅之標準的。雖然有的主張遺產與普通所得一起徵稅，有的主張遺產作爲特種所得，不與普通所得一起徵稅，但是他們以遺產爲一種所得的意思是一樣的。在此遺產課稅所得說的理論之下，近親之免稅，有子女之免稅，稅率之累進等等，是很說得通的，但是血族親疏之差異待遇，是說不通的了。

(五)遺產課稅的均富說 遺產課稅的均富說，主張者甚多。米爾在他的政治經濟學裏曾主張限制遺產 (他的原文就是「沒有人是應當享受比他的相當獨立生活所需要的財富還多的遺產。」) 美國伊利教授等亦頗贊同此說。至社會主義者之主張此說，那更是不成問題了。德國講壇社會主義者瓦格涅教授是主張拿遺產稅來做平均財富分配的工具的。英國基爾特社會主義者好勃生 (J. A. Hobson) 是主張以遺產稅爲達到國家社會主義的過程的，他說：「如果國家能够以股票或證券爲租稅，使國家變爲國內各種大企業的股東，這實在是一種十分穩健的政策。」意大利國家社會主義者呂那拿 (Rugnao) 亦主張嚴重的遺產稅爲達到社會主義的惟一穩健途徑。呂氏在他遺產稅之社會意義 (The Social Significance of the Inheritance Tax) 一書裏，把

他的遺產稅新辦法闡明得很詳盡他說：

在一定時期內，欲達遺產權取消之目的，有須注意者二事：第一，遺產之歸公者，不應再視之爲賦稅，而當視之爲國家從死亡者手裏所分來的產業；第二，徵收遺產的組織，須一面使國有化從速進行，一面不但不摧殘人民儲蓄心，而且還可以比現在無條件的贈產權及遺產權更能激勵人民的儲蓄心。

從來累進原則之應用於遺產稅者，不外兩種標準：其一爲遺產之多少，其二爲繼承人對於有遺產的死亡人的血族關係的親疏。然而在此二者之外，還有一個第三累進標準，這就是各部遺產之相對的年代或轉移次數。此種時間累進標準應用的結果，遺產人對於各部遺產之贈遺權，不能一律：(一)他自己所創造的遺產，他有完全或幾乎完全的處置權；(二)他直接所繼承的遺產(即只轉移過一次的遺產)，須受制限；(三)他間接所繼承的遺產(即已轉移過二次的遺產)——如從他祖父經過他父親所傳下來的遺產，更須受制限。

遺產各部，經以貨幣數量估分其轉移次數等級以後，國家即可依照下法進行課稅：(一)課於死亡者自己勤勞所積蓄下來的遺產，稅率照常；(二)課於死亡者直接從其父親或父執或他人繼承下來的遺產，稅率爲百分之五十；(三)課於死亡者間接從其父親或父執繼承下來的遺產，稅率非常之高，或竟爲百分之百，換言之，就是沒收。此種累進率，可以去掉各部遺產分類繁瑣之弊，因爲無論如何，各部遺產的分類，終不逾三種，三代以上的遺產，須一概充公也。

此種改革，對於人民的儲蓄心，究竟比現在無條件的贈遺權更有如何刺激，可以不必多費唇舌。老實說，照這種辦法，自己積蓄下來的遺產傳與子女，比上代所傳下來的遺產，再傳與子女，其價值必大得許多，這是無疑的。照目前情形看來，大凡繼承大遺產的人，常常沒有心願去增加遺產，他以爲遺產收入，可以世世用之不盡，取之不竭也。

比均富稅再進一步，又有所謂遺產廢除說 (the abolition of inheritance)。其實遺產廢除說，也是均富說的一種，不過稍微激烈一些罷了。一八四〇年美國一位名白朗生 (O. A. Brownson) 者在波斯頓季刊 (Boston Quarterly Review) 上發表一篇廢除遺產的文章，他以爲遺產廢除之後，則人類的財富可以平均，而機會亦可

以平均了。但是他並沒有說出具體的辦法來。一八九〇年美國的鋼鐵大王卡南奇 (Andrew Carnegie) 寫了一篇文章，叫做財富的福音 (Gospel of Wealth) 登在北美評論 (North American Review)。他這篇文章的大意是：(一) 鉅富之積集，是常常由於社會的幫忙，所以以社會所產生的財富而仍由個人還諸社會，實在是很公道的；(二) 除掉親生子女等的相當津貼之外，所有剩餘的遺產，是都應當由聯邦政府課以極累進的遺產稅的；(三) 繼承人應當自立和自己去造機會，不應當靠祖宗的庇蔭的，所以他們對於累進的遺產稅，不應當有所反對；(四) 鉅大的遺產對於繼承人不但是不能賜給幸福，而且實在是一種禍根；(五) 累進的遺產稅不至於摧殘人民的創作力和企業心，因為他們之所以積集鉅富，實在是要顯出他們能成功的本領，並不是要傳給於子孫。卡氏身為美國數一數二的富豪，而其胸襟如此達觀，所以他在遺囑上對於十五萬萬金元的遺產，只有四千萬元給其髮妻做養老金，六千萬元給其愛女做贍養費，其餘十四萬萬金元，一概充作公益事業的經費，尤其是美國各大學和大城市圖書館的建築費。一九一九年美國有一位富豪名呂達 (Harlan E. Read) 者亦著了遺產之廢除 (Abolition of Inheritance) 一書，其理論大致是相同的。

就理論講，遺產廢止論的理由是很充足的。不過就事實講，遺產之不能在最近之將來廢止，一如私產之不能在最近之將來廢止，遺產既不能在最近之將來廢止，那末我們至多只能課取一種累進的遺產稅耳。不過為促進均富起見，遺產稅的累進率似不妨較高耳。

五、反對遺產稅者的理論 反對遺產稅者的理論大致可以分做四點。第一就是違反天賦人權說。此說以為

私產權是天賦的，是神聖不可侵犯的，所以遺產權也是天賦的，是神聖不可侵犯的。第二就是苛稅說。此說以為家門不幸而有喪事，國家不與撫慰，反從而課稅之，豈非幸災樂禍，趁火打劫，毫無人道的一種舉動麼？而當繼承人爲孤兒寡婦的時候，越覺遺產稅是一種苛稅。第三就是摧殘儲蓄稅。此說以為大多數人民生平之所以多事積集者，莫非要多多傳給子孫耳，今政府從而課取遺產稅，則儲蓄者未免有些灰心而不儲蓄了。儲蓄減少，即社會的資本減少；社會的資本減少，即社會的生產數量減少；此豈社會之福利哉？第四就是死者無納稅能力說。此說以為遺產稅乃是課於死人的稅，而死者已死，尙有何能力來納租稅呢？

這四種反對遺產稅的理論，是完全不能成立的，是個個粗淺得很，不足一駁的。

第二節 我國近年來對於遺產稅之籌擬

我國對於遺產稅之籌擬，始於民四夏北京總統府財政討論會之擬訂遺產稅條例十一則，內容簡略不詳，蓋太遷就習俗也。民十二年十月浙江省教育聯合會亦曾提議徵收遺產稅，以充普及教育經費。但率以政局多故，未遑舉辦。自國府奠都南京，當局亟思振刷，民十七年七月在首都召集全國財政會議，對於徵收遺產稅條例及施行細則，亦有詳盡的研討，其內容較之民四之十一則，完密多矣。旋以民法總則公布，對於遺產之繼承，今昔異趨，財部賦稅司乃於十八年初又將上年財政會議所通過的遺產稅暫行條例修正如下：

第一條 妻及親生子女、嗣子、養子、或親朋承受遺產時，應依照本條例繳納遺產稅，以爲承受財產確定權利之證。

第二條 無論何人死後，其承襲人或承襲人等，應於一週內至主管官署報告。

第三條 主管官署接受報告後，應給予收據，並報告遺產式單，俾承襲人或承襲人等得按式填寫。

第四條 承襲人或承襲人等領得報告遺產式單後，限六個月內填明呈報，除簽名蓋章外，併須有會計師之證明，或殷實商戶爲之作保副署。

第五條 主管官署接受遺產單後，應即查明開列應納之稅，令其按率納稅。

第六條 凡於繳納報告遺產單時，除妻及親生單獨子女不必有文件證明承繼遺產者外，其餘應連同繼書、承繼議約、析產字據等項，呈報主管官署備查，由主管官署查驗蓋章發還。如前項書類，於繳納遺產報告單時並未呈報者，法律上概作無效。

第七條 承襲人之等次，照左表劃分之：

第一等承襲人

妻及親生子女；

第二等承襲人

兄弟之子爲嗣者；

第三等承襲人

從兄弟之子爲嗣者；

第四等承襲人

同宗兄弟之子爲嗣者；

第五等承襲人

撫養異姓之子爲嗣者；

第六等承襲人

親戚或朋友之承繼遺產者。

第八條 遺產應按左列稅率納稅：

遺產	承襲人					
	第一等	第二等	第三等	第四等	第五等	第六等
五千元以下	免	免	免	免	免	免
五千元以上至一萬元	百分之一	百分之一·五	百分之二	百分之二·五	百分之三	百分之五

一萬元以上至二萬元	百分之一·五	百分之二	百分之二·五	百分之三	百分之五	百分之七
二萬元以上至五萬元	百分之二	百分之三	百分之四	百分之五	百分之七	百分之九
五萬元以上至十萬元	百分之三	百分之四	百分之五	百分之七	百分之九	百分之十一
十萬元以上至三十萬元	百分之五	百分之六	百分之七	百分之九	百分之十一	百分之十三
三十萬元以上至五十萬元	百分之七	百分之八	百分之九	百分之十一	百分之十三	百分之十五
五十萬元以上至一百萬元	百分之九	百分之十	百分之十一	百分之十三	百分之十五	百分之十七
一百萬元以上至五百萬元	百分之十一	百分之十二	百分之十三	百分之十五	百分之十七	百分之二十
五百萬元以上至一千萬元	百分之十三	百分之十四	百分之十五	百分之十七	百分之二十	百分之二十二
一千萬元以上	百分之十五	百分之十六	百分之十八	百分之二十	百分之二十二	百分之二十四

第九條 遺產人具有確實憑證之負債，及其喪葬費，與夫承襲人或承襲人等應需之教育費用，得先酌量扣除。

第十條 凡承襲人於承受遺產三年之內，其財產又有遺贈之行爲時，所課稅率，應照本條例規定減半徵收。

第十一條 承襲人或承襲人等，如逾期不報，或報告遺產單有不盡不實時，應分別處罰，其罰則另以細則規定之。

第十二條 凡將財產遺贈善舉，及公共事業，或合族義莊者，得免課其遺產稅。

第十三條 本條例如有未盡事宜，財政部得隨時修正之。

第十四條 本條例自公布之日施行。

至遺產稅施行細則，亦同時修正如下：

第一條 無論何人死後，其承襲人或承襲人等，應於一週內至主管官署報告。逾期不報，查出時科以五十元以上一千元以下之罰金。

第二條 承襲人或承襲人等，如在領得報告遺產單後六個月內，不將該單填明呈報時，應科以五十元以上一千元以下之罰金。其報告遺產單，

如有隱匿不報情事，查明按稅率五倍處罰。

第三條 所有遺產，無論動產不動產，一律課稅。但動產為日常生活必需品，應免課稅，其稅率由調查遺產委員會臨時核定之。

第四條 主管官署收得遺產報告單後，應將該單交調查遺產委員會調查，再由主管官署核定，通知承襲人或承襲人等，令其按率納稅。

第五條 各種財產估價折算之法，由主管官署及調查遺產委員會同商議，依各地習慣酌定之。

第六條 調查遺產委員會之設置區域，以主管官署所轄之區域為標準。

第七條 調查遺產委員會委員，以十人為限，以主管官署就有公民資格之地方殷實公正人士選派之。

第八條 調查遺產委員，以四年為任期，每二年改派半數。仍派委者得連任，但以一期為限。

第九條 調查遺產委員會之議事規程，以財政部部令定之。

第十條 遺產報告單，凡曾經本部核准會計師證明者，得免交調查遺產委員會調查，逕由主管官署核辦。

第十一條 承襲人對於調查遺產委員會之調查有不服時，得向財政部呈訴。

第十二條 遺產人之負債，凡立有字據者，及遺產人喪葬費用，得在遺產內先行酌量扣除。惟債項字據，應先報主管官廳查驗。喪葬費用扣除之數，不得逾遺產人身份以上應需之數，由調查遺產委員會審定之。

第十三條 承襲人或承襲人等應需之教育費用，得先在遺產內扣除。惟調查遺產委員會應估計承襲人或承襲人等之學力年齡，以足敷實際

教育費用為度。

第十四條 遺產稅之主管官署，由財政部委定之。

第十五條 本細則有未盡事宜，得由財政部隨時修正之。

第十六條 本細則自公布之日施行。

（參閱實編：民國續財政史，第二編，五七七——八二面）。

第十五章 能力稅論（一）財產稅類（二）土地稅

第一節 土地的分類與其課稅的關係

一、何謂土地 在未討論各種的土地稅以前，我們必須先知道土地の種類。在未討論土地的分類法之前，我們又必須先明瞭「土地」二字的意義。照漢文字義解說，我們可以籠統的說，「土地」就是有泥土的地方，不過「地方」二字又作何解？那末我們又可以說，「地方」就是空間。這樣，所以「土地」就是有泥土填鋪的空間，不過此處之所謂泥土，是應該包括沙土、沙石和巖石等在內的。至有些純粹經濟學家把一切自然界的自由財貨及自然力等都作為廣義的土地，那就是就土地課稅的目的而言，實在是太廣泛了。因為照此定義，那末海洋江河水土統統都是土地，而漁業稅等等也應當作為土地稅了。不過國民政府土地法第一條，謂「本法所稱土地謂水陸及天然富源」，則又似採極廣義的土地定義。

二、土地的分類 土地的定義既明，那末可以進而討論土地の種類了。土地分類的有好幾種。約略言之，有如下述：

（一）以土地的所有權為標準，那末土地可以分做下列三種：

甲、公有土地 卽政府所有者，如衙署地、公園、道路、國有鐵道路基等是。

乙、私有土地 卽私人所有者，在現在私產制度之下，最爲發達。

丙、共有土地 卽既非私有，亦非公有，無論何人，均得利用之。

按照土地法第八條的規定，左列土地不得爲私有：

(1) 可通運之水道；

(2) 天然形成之湖澤而爲公共需用者；

(3) 公共交通道路；

(4) 礦泉地；

(5) 瀑布地；

(6) 公共需用之天然水源地；

(7) 名勝古蹟；

(8) 其他法令禁止私有之土地。市鎮區域之水道湖澤，其沿岸相當限度內之公有土地，不得變爲私有。

(二) 以土地運用的方法做標準，那末土地可以分做下列七種：

甲、工商土地，

乙、住地，

丙、農地，
丁、運輸地，
戊、娛樂地，
己、林地，
庚、礦地等。

(三)以土地之已墾植與否做標準，那末土地可以分做下列二種：

甲、墾種地，
乙、荒地。

(四)以土地上人口密度做標準，那末土地可以分做下列四種：

甲、都市地，
乙、鎮地，
丙、邑地，
丁、村地。

(五)以混合的方法來分，那末土地可以分做下列幾種：

甲、地下物 如石油、煤礦、煤汽、五金等；

乙、地面：

(1) 位置地：

子、市地，如製造地、商業地、居住地、娛樂地等。

丑、非市地中之建築地。

(2) 農事地：

子、乾燥地：

(子) 可灌溉地，(丑) 不能灌溉地，如森林地、牧畜地、沙漠等。

丑、潤溼地：

(子) 自然界的，如森林、牧場、池沼等是。(丑) 人爲的，如花園及農場等是。

(3) 運輸地：

(4) 娛樂地：

子、天然的園囿（如西湖等）。

丑、森林溪澗。

寅、大道。

丙、水及與水相接之地：(一) 岸地，(二) 水下地，(三) 灌溉水，(四) 航行水。

丁、地面以上（即空中）：（飛行機及無線電的區域）。

以上混合法係美國伊利 (Prof. R. T. Ely) 氏的土地分類法，雖包羅萬象，理論也說得通，但是終覺其範圍

太廣，我們反不能依據之以研究土地法和土地稅，尤其是不能依據之以研究土地稅。

(六)依照土地法上所規定，土地既可分爲公有的與私有的，復可以分爲市地與鄉地，又可以分爲改良地，未改良地，及荒地，又可以分爲：

甲、市地，
乙、農地，
丙、林地，
丁、牧地，
戊、魚地，
己、鹽地，
庚、礦地，

辛、要塞軍備區域，及領域邊境之土地。

依該法十七條規定，上列乙至辛七項「土地，不得轉移，設定負擔，或租給於外國人。」

三、土地稅的種類 按照土地法的土地分類，那末我們可以演繹出下列的各種土地稅來，就是

(一)市地稅：

甲、市改良地（即依法令使用的土地）稅。（如宅地稅、地價稅、土地增值稅等。）

乙市未改良地（即未依法令使用的土地）稅（如宅地稅、地價稅、土地增值稅等。）
丙、市荒地稅（如閑地地價稅、閑地土地增值稅等。）

（二）鄉地稅：

甲、農地稅：子、鄉改良地稅，（如以面積及肥瘠等則為課稅標準的田賦或地價稅、土地增值稅。）

丑、鄉未改良地稅，（如以面積及肥瘠等則為課稅標準的田賦或地價稅、土地增值稅。）

寅、鄉荒地稅。

乙、林地稅，

丙、牧地稅，

丁、魚地稅（漁業稅），

戊、鹽地稅（鹽稅），

己、礦地稅（礦稅）。

（三）市鄉土地享益稅：（下列三稅已於本書享益稅論數章內討論過）

甲、特別課賦或不動產改良稅，此係土地增值稅的一部或初步。

乙、田地契據稅。

丙、驗契稅及土地陳報與登記費等。

第二節 各省田賦正附稅概況及減輕附稅計劃

據民二十三年五月全國第二次財政會議各省財廳長報告，蘇、浙、皖、贛、鄂、湘、閩、冀、魯、豫、晉、陝、甘、寧、察、綏等省的田賦正附稅概況及其減輕附稅計劃如下，以示各省田賦情形複雜之一斑：

一、江蘇省（一）正附稅概況 江蘇地丁，銀每兩折徵二元零五分，漕米每石折徵五元。每畝正稅，自二釐零五絲至二元五角，最低則與最高則，相差一千倍；以各縣平均數言之，蘇松畝科正稅六七角，海門漣水僅二分，餘相差亦三十倍以上。全省田額約共七千五百四十九萬餘畝，額徵正稅一千五百萬餘元，平均畝科一角九分餘。除留縣縣正稅外，省正稅（教育專款在內）應為一千零七十萬餘元，近年實收約七成，可得省正稅七百萬元上下。

田賦附加，民初尙少，民十六以來驟增。現今統計全省附稅，不同之名目，多至一百零五種。財廳近以省正稅為省稅，縣正稅及一切附加為縣稅，（因築路畝捐，雖半數解省，仍充地方用）製為比較表：縣稅未超過省稅者，全省六十一縣中，僅吳縣、太倉、奉賢三縣；而二倍以上者，達三十九縣，以海門為最多，幾近十八倍。若以縣正稅歸入正稅計之，則附稅未超過正稅者，計十七縣；二倍以上者，三十二縣；最多者海門，達一三·八二六倍。然附稅倍數之少，不必即為稅輕：例如松江，平均每畝正稅七角零八釐一毫，附稅抵正稅百分之六十五，正附合計，已達一元三角六分八釐餘；海門幾達十四倍，而正附合計，猶僅三角一分七釐餘。

（二）減輕計劃 （1）近年稅收短絀，而預算往往虛收實支。最近省府會議議決編訂預算，以近年實收數為

度。凡整頓徵收剔除中飽所增之實收一律作爲減輕附稅之用，不得以專款名義分割支配。(2)整理地籍，擠出之無糧地升科者，其溢出租額，除省稅外，亦全部作爲減輕附稅之抵補。

二、浙江省(一)正附稅概況 浙江地丁銀每兩折徵一元八角，漕南米每石折徵三元三角。每畝正稅自一釐至八角，相差八百倍。全省額田五千一百九十三萬餘畝，額徵正稅九百零六萬餘元，平均畝科一角七分餘，歷年實收七成左右，六百餘萬元。

浙江現以舊地丁銀爲上期田賦，抵補金(卽漕南米，民國改稱)爲下期田賦。上期田賦，每正稅一元，帶徵附稅自一元二角二釐至三元六角七釐，均已超過正稅。下期田賦，每正稅一元，附加自五角五分二釐至一元一角四分三釐，超過者僅於潛一縣。上下期合計，則附稅概已超過正稅。二十二年度概算，正稅七百八十八萬餘元，附稅一千五百七十四萬餘元，平均約當正稅之二倍。

(二)減輕計劃 (1)建設特捐及附捐，共計四百三十九萬餘元，占附稅之最大宗。惟因關係本省債務基金，非俟債務清了，無法減免。除重申明令，一俟債務清了，決不續徵外，姑准各縣於計算田賦附加總數時，剔除建設特捐一項；若剔除後，仍超過正稅一倍者，二十三年分起，必須減至不超過；其未超過者，亦宜減而不准加；由財廳派員，分赴各縣，督同縣局長，切實計劃核減辦法。(2)自二十三年分起，農行股本，停止帶徵，治蟲經費，減半帶徵。(3)保衛團經費，原係就地籌措，在省府未確定統籌辦法前，暫就原狀斟酌辦理，以核減爲原則。

三、安徽省(一)正附稅概況 安徽銀米折價，各縣不一，每畝(指册畝)每畝當民間契載弓畝一二畝至十餘

畝）正稅自四分三釐至九角零九釐九毫。全省民田三千六百二十八萬餘畝，衛田三百五十七萬餘畝，共三千九百八十五萬餘畝；額徵正稅六百十七萬餘元；除去荒缺，則為三千五百五十一萬餘畝，可徵五百二十四萬餘元；平均畝（實際面積不止一畝）科一角四分餘。近年實收，約七成，三百六七十萬元。

田賦附加，近年已與正稅相埒。自去年編練保安隊，購械增兵，需款益鉅。賦額較小縣分，即此一項附加，已超出正稅。今各縣每正稅一元，最高者附加二元五角七分三釐一毫四絲，最低者附加五角五分二釐一毫。二十一年度概算，正稅四百十三萬元，附稅六百十三萬元，平均約當正稅一倍半。

（二）減輕計劃 擬將各縣辦理土地陳報後增收之田賦，除正稅原額，如數列入省地方款外，其餘用以減輕附稅，一面嚴核縣預算，設法緊縮務使收支適合，以符附不過正之原則。

四、江西省（一）正附稅概況 江西地丁，銀每兩折徵三元（蘆課銀每兩折徵二元二角）漕米每石折徵四元；每畝正稅，自六釐三毫至六角四分九釐五毫，相差約百倍。額田（屯蘆除外）三千三百九十三萬餘畝，額徵九百三十四萬餘元，平均畝科二角七分餘。

田賦附加，自民十六劃一丁米折價，化零為整後，所有從前帶徵各款，一律革除；其應徵之地方附稅，重加規定，至多不得超過正稅百分之十五，旋加為百分之三十。惟據最近報告，最低者當正稅百分之三十，最高則多至百分之三五七·一六。

（二）減輕計劃 自二十三年度起，得中央資助，減為最高百分之七十，最低百分之三十。二十三年度概算，正

稅收入五百九十八萬餘元，附稅二百零六萬餘元，平均抵正稅百分之三十四有奇。

五、湖北省（一）正附稅概況 鄂省田賦，每畝正稅稅率，最高約四角左右，最低約六分左右。附稅稅率，各縣帶徵之數，多寡不一：畝捐一項，最初有收至二元及一元以上者，現已減至最高稅率為五角，最低稅率約一角左右。附稅內分縣政捐、教育捐、保安團捐三種。正稅每年額徵，合洋二百八十六萬餘元，實徵一百五十五萬餘元，附稅年達六百六十三萬餘元，超過正稅，殆將二倍有奇。查原有附稅，本不超過正稅，惟以保安團捐過重，故呈此現象。

（二）減輕計劃 第一步，一面縮編團隊，減少餉額，一面減少畝捐捐率。在各縣近情，每畝團隊之捐，最高額為五角，最低額為一角左右。第二步擬於二十三年度開始時，再將各縣團隊，分別縮編，並將畝捐最高之額減至三角，其在三角以下者，悉仍其舊，以恤民艱。

六、湖南省（一）正附稅概況 湖南全省田賦，正稅額徵數原為三百六十萬元，但依照歷年實收情況，祇能收到八成，約計二百八十餘萬元。至田賦附加稅，總數近年已達一千一百六十餘萬元，約為正稅之四倍。其附稅稅率最高者，每兩附加銀二十二元八角六分，最低者每兩附加二元九角七分六釐。分縣以觀，則沅江超過正稅十二倍，慈利超過十倍，其他各縣，平均計算，約計超過三倍左右。

（二）減輕計劃 查附稅支出，四分之三，用於團防、義勇、清剿費用，教育、自治、行政各費，僅佔四分之一。故以後擬將清剿費逐年遞減。

七、福建省（一）正附稅概況 福建田賦，民國三年時，額定三百四十五萬餘元。現因匪亂影響，僅收二百二十

餘萬元，較定額減收三分之一。附稅計有隨糧捐、徵收費、串票費、公路費、附加費、教育費、自治費、團費及其他等名目。前三項直解省庫，通計六十五萬餘元。後數項，則屬專款，通計一百九十餘萬元。共約二百五十五萬餘元。附加稅率，最高者三元，超過正稅一倍有半，最低者一元，亦及正稅半數。

(二)減輕計劃 由財廳擬定附加調查表，通令各縣，限期將附稅種類、稅率、用途，查明填報，以爲減免之根據。減免後，擬俟辦理清丈時，由溢收項下抵補。

八、河北省(一)正附稅概況 河北全省田賦正稅，額徵收入，約在六百萬元以上；各縣田賦附加收入，則在五百萬元左右。正稅稅率，地糧每畝徵銀自四釐八毫至一錢九分不等；隨糧帶徵之附加，按正賦每元附加自五分至一元六角七分不等。按畝攤徵者，每畝自一分至二角一分不等。全省一百三十縣中，田賦附加超過正稅者，凡五十餘縣。後雖經省府一再令飭各縣，設法核減，但至今超過者，仍有二十餘縣。河北田賦，除冀南稍高外，大部均較江南各省爲輕，故超過地價百一限度者，當不多見。

近年以來，河北各縣人民最感痛苦者，實不在田賦附加，而在差徭，及臨時攤派。此類攤派，各縣分春夏秋冬四季徵收。

(二)減輕計劃 (1)廢除差徭。(2)廢除串票捐。(3)冀南一帶，賦重縣分，田賦附加，以不過正稅二倍爲度；其賦輕縣分，不得超過正稅三倍。

九、山東省(一)正附稅概況 魯省田賦，向分地丁、漕糧、租課三種。改糧爲賦，雖有部令，尙未實行。租課名稱，現

亦仍舊。應徵正賦，歲收約一千五百餘萬元。附加屬於省者，統曰附稅；屬於縣者，則有教育費、警察捐、保衛團捐等名目。歲收共計一千一百餘萬元。正賦徵米者，每石改徵六元；徵錢者，每畝改徵一角；徵銀者，每兩改徵四元。省屬附稅，按正稅二元二角，附徵一元八角；縣屬附加，則因事取稅，數目不等。省屬附稅，較正賦僅少二角；縣屬各種附加，雖未知確數，然以之揆度，絕不止於二角，超過正賦，事屬必然。

(二)減輕計劃 (1)舉辦土地陳報，就地開糧，以均擔負。(2)各縣設立田賦徵收處，以除積弊。

十、河南省(一)正附稅概況 河南省地方田賦，正稅全年收入約八百萬元。全省畝額約七千七百萬畝，平均攤計，每畝須負擔一角有奇。但縣地方財政，完全依靠附稅，全省徵額，在一千萬元以上，即已超越正稅總額。附稅可分兩種：一為隨糧帶徵者，有「教育」「建設」「自治」「公安」「政警」「保安」「地方公款」等七種；一為畝捐，除「政警」改為「補助地方不敷各費」外，餘悉如上列。故分縣以觀，正附兩稅比率，計超過正稅四倍以上者，蘭封一縣；三倍以上者，滎池一縣；兩倍以上者，新安、汝南、正陽、固始四縣；一倍以上者，新鄭等二十縣；不到一倍者，尉氏等五十縣；其餘開封等三十四縣，均尚未超過正稅。全省合計，共超過正稅二百三十七萬九千八百元零五角六分二釐。惟正附稅合計，平均尚未超過地價百分之一。

本省田賦正附稅捐，統計不過二千萬元，比量民力，非為過重。人民最感受痛苦者，即為臨時私擅派款，各縣駐軍、地方團隊，以至地方機關，如有需用，隨時攤派；標準如何，數目若干，均無可稽考。身受者倘或反抗告發，即有報復之虞，此實為河南財政上最大之問題。

(二)減輕計劃 (1)第一步擬於二十三年度內，全省一律完成。(甲)絕對禁止私擅派款。各縣地方預算，依限編造送核，一經核定，即須遵照執行。但在預算科目內，設置相當預備費，如有臨時事故，預算未列經費，非開支公款不可者，經呈准後，得動支預備費。預備費支用無存時，須請示辦法，不得擅派分文，由主管機關，隨時派員密查。查有私擅派款者，派收之款項，如數追繳發還，縣長及其他負責人員，均嚴為處分，以儆效尤。(乙)減輕田賦附加。各縣田賦附加，按照附加數目之多寡，分別核減。除保安費暫定正稅二元五角，附加一元五角，另案辦理外，凡正附加計數目在七元以上者，減三成；六元以上七元未滿者，減二成；五元以上六元未滿者，減一成；五元未滿者，不減。各縣根據減定數目，編造歲出概算，呈送核准施行。不必要之機關，不急需之事業，分別裁撤停辦，先減機關費，再減事業費，務須量入為出，以蘇民困。(2)第二步於二十四年度開始，各縣田賦附加，連同保安經費，通盤計算，再為核減，以減至不超過正稅為原則。其有特殊情形者，正附稅合計，亦不得超過六元。

十一、山西省(一)正附稅概況 山西田賦，正稅收入，每年約在五百萬元以上，以一百零五縣平均計算，每縣田賦正稅，負擔當在五萬元左右。正稅之外，省附加稅有「省附加捐」「省畝捐」「提解縣畝捐」「徵解費」等四項，約與正稅為一與四之比。至縣附加，則大都隨糧附徵，有「警捐」「教育捐」「區經費」「差徭費」「實業費」「黨費」「司法費」「團防費」「自治費」等名目；全省總計，每年約在一百一二十萬元左右。縣附加與正稅比例情形，除靈石右玉等少數縣分，超出一倍外，大多數縣分，均未超出。平均省縣附加之總和，約當正稅總額百分之四十。山西地價，近年每畝平均值三十元左右，而每畝正附負擔，不過二角，故亦未越乎地價百一限度。

(二)減輕計劃 (1)嗣後如有再請隨糧添徵之附加，一概不准。(2)現有附加，於清查縣財政，編審新預算案時，着手減輕。

十二、陝西省(一)正附稅概況 陝省稅田約三千三百四十餘萬畝，田賦額徵共五、三〇四、六四二元，附稅總收一、三七九、四〇四元，附稅佔正稅額徵之百分之二五強；但正稅二十二年度實收數，僅二、九三八、八四七元，實收祇及額徵之五成五；故以實徵論，附稅抵正稅之百分之四七弱。正稅科則，與附稅稅率之最近情況，不甚明瞭，折價亦無報告，茲從略。全省每畝負擔，正稅額八分八釐，附稅額四分二釐，合共一角三分。

(二)減輕計劃 各縣地方支出，日漸膨脹，減輕田賦，未易驟行。但省府已督飭各縣，認真催科，以期田賦正稅，收足定額，使附稅隨之增益；並另嚴飭所屬，恪遵現行核定稅率，隨正增收附加，不許任意更變；如有特別緊急支出，非於田賦項下附加不可者，須呈請核准。

十三、甘肅省(一)正附稅概況 甘肅稅田約二千三百五十萬畝，田賦歲入，年約二百三十萬元，因有蠲緩蒂欠，大抵不能十足徵收，附稅未得精確數字，據各縣呈報有案者，計三十七萬三千九百餘元。如果此項數字可靠，則知附稅僅佔正稅百分之一六·一。正稅科則，與附稅稅率，標準不一：有按糧計算，有按銀計算，有按畝計算。最高額與最低額，相差亦頗巨。折價自民國十五年，起每庫平一兩，合一元五角，遂為定案。糧石原有本色折色之分，大抵以本六折四為率。折色折價，各縣以當地市價為準，因此縣與縣間，高低不侔。故於本年度起，規定折色折價，最高每石十元，最低每石三元有奇。綜計全省每畝負擔正稅額一角，負擔附稅額約一分六釐，合計約共一角一分六釐。

(二)減輕計劃 該省以各縣附加皆為正當用途，故特擬訂減輕辦法兩種：(1)確定縣地方預算，先使收支確定標準，考察實際情形，將附加可減者減之；(2)附稅併入正稅內徵收，俟縣地方預算確定後，將田賦附加，規定最低限度，併入正稅以內，另訂稅率，作為一次徵收，嗣後田賦項下，不得再認附加，並將各縣地方經費，由正稅內以百分比酌予劃留，俾資調劑盈虛，而收實質減輕之效。

十四、寧夏省(一)正附稅概況 寧夏為新設行省，轄縣僅九，旗蒙居多。耕地號稱二百萬畝，而稅田僅共九九七、六四九餘畝。正稅額徵全省共六四二、九一五餘元，附稅八九、三九五餘元，附稅抵正稅百分之一二·五弱。科則之上下差數極鉅，最高者每畝納正附稅在一元以上，最低者每畝僅及四五分，相差達二十倍至二十五倍之巨。惟正稅額徵雖有六四二、九一五餘元，而實徵僅五十一萬四千餘元，收數成色，至高不過八折；附稅則近於十足。折價銀一兩，合一元五角；米每石，合七元五角；草每百斤，合二元。

(二)減輕計劃 該省對於減輕附加，已將原有各種附加如(1)糧石附加，(2)地丁百五附加，(3)糧石百分附加，及(4)地畝捐等四種，合併於正稅之中，同時徵收。

十五、察哈爾省(一)正附稅概況 察省轄縣十六，全省稅田約一千五百萬畝，田賦歲入，額徵共六九六、五三二餘元，附稅約六六六、三七八餘元，以額徵論，附稅幾等正稅，但二十年度全省正稅實徵，僅五八九、三一三餘元，附稅實收，約四三一、三七三餘元，故以實徵而論，附稅抵正稅之百分之七三·二，尙未超過。科則，在口外之張北等六縣，地畝分上中下三則：上則每畝徵洋三分四釐，中三分，下二分六釐。口北宣化等十縣（即舊口北道所

屬各縣，向分地丁、改折、屯米、屯穀、屯豆、課程、旗租；地丁每兩折銀二元三角；改折、課程、每兩二元三角；屯米、每石三元二角二分；屯穀、每石一元六角一分；屯豆、每石二元六角七分；各項旗租，銀每兩二元。情形較爲複雜。附稅超過正稅，以口外六縣爲甚，口北十縣，則大抵尙未超過正稅。綜計全省每畝負擔，正稅四分一釐，附稅二分九釐，合共七分；攤派及自由徵發之款，尙不在內。

(二) 減輕計劃 該省減輕田賦辦法，擬將附稅超過正稅之口外六縣，分期裁減，口北十縣，則認真催科。

十六、綏遠省(一) 正附稅概況 綏遠轄縣十六，設治局二。全省耕地，據最近調查，約二千六百萬畝，稅田不知確數。正稅收入，額徵五六〇、九〇一餘元，實徵三七九、五二四餘元，實徵抵額徵之百分之六七·七。附稅實收，合計七一二、六一九餘元，附稅比正稅，多百分之一八七·七六，幾及兩倍。正稅科則，以每頃爲計算單位，高低不侔，最高者頃徵十四元七角，最低者頃徵三角，相差達三十九倍之鉅。以全省田畝與稅收統計，每畝負擔正稅額約一分四釐三毫，負擔附稅額約一分七釐三毫，合計約共四分一釐三毫。

(二) 減輕計劃 該省過去情形，各縣附稅，紊亂異常。自去年春由財政廳召集各縣財務局長會議後，曾由各縣將攤款數目報廳，並由廳令限制，以後不經核准，不許擅加附稅。惟以各縣財源有限，全部整理，尙未就緒之前，遽難驟言減輕計劃。

第三節 土地法內所規定的土地稅

依照國府所公布而猶未施行之土地法內規定，各省現行龐雜的田賦，將來必須一律改爲地價稅。地價稅之外，該法又規定二種土地稅：（一）爲土地增值稅，（二）爲土地改良物稅。

一、地價稅 土地法對於地價稅之規定如下：

（一）關於一般稅率者：

1. 市改良地之地價稅，以其估定地價數額千分之十至千分之二十爲稅率（二九一條）。
2. 市未改良地之地價稅，以其估定地價數額千分之十五至千分之三十爲稅率（二九二條）。
3. 市荒地之地價稅，以其估定地價數額千分之三十至千分之一百爲稅率（二九三條）。
4. 鄉改良地之地價稅，以其估定地價數額千分之十爲稅率（二九四條）。
5. 鄉未改良地之地價稅，以其估定地價數額千分之十二至千分之十五爲稅率（二九五條）。
6. 鄉荒地之地價稅，以其估定地價數額千分之十五至千分之一百爲稅率（二九六條）。

（二）關於優待稅率者：

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

二、土地增值稅 土地法對於土地增值稅之規定如下：

（一）關於土地增值總數額計算之標準者：

甲、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；

乙、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；

丙、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；

丁、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（以上三〇五條）。

土地及其改良物之價額混合為一數額時，應依其各別價值之申報或估定數額，為各別計算。但因改良物現狀變更，得由主管地政機關，從新估定其價值（三〇七條）。

（二）關於土地增值稅免除部分者：

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

（三）關於土地增值稅稅率者：

甲、土地增值之實數額，為其原地價數額百分之五十或在百分之五十以內者，徵收其增值實數額百分之二十。

乙、土地增值之實數額，超過其原地價數額百分之五十者，就其未超過百分之五十部分，依前款規定，徵收

百分之二十，就其已超過百分之五十部分，徵收其百分之四十。

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

丁、土地增值之實數額，超過其原地價數額百分之二百者，除照前款規定，分別徵收外，就其已超過二百部分，徵收其百分之八十。

戊、土地增值之實數額，超過其原地價數額百分之三百者，除照前款規定，分別徵收外，就其已超過百分之三百部分，完全徵收（以上三〇九條）。

三、土地改良物稅 土地法對於土地改良物徵稅之規定如下：

（一）關於稅率稅時者：

市地改良物，得照其估定價值，按年徵稅，其最高稅率，以不超過千分之五為限（三一一條）。

改良物稅之徵收，於徵收地價稅時為之（三一三條）。

（二）關於免稅部分者：

鄉地之改良物，不得徵稅（三一五條）。市地之農作改良物，得由地方政府免予徵稅（三一六條）。

第十六章 能力稅論(三)直接消費稅類

直接消費稅，雖有時不與納稅能力成正比，但大勢是依據納稅能力的，故此處以之劃歸能力稅類。

直接消費稅，大致可分三種：(一)使用物稅，(二)使用人稅，及(三)享樂行為稅是。

一、使用物稅 使用物稅之為地方政府大宗收入者，斷推房捐(house rental tax)，或家屋稅，或住宅稅，即使用物——房屋——為標準即徵課之直接消費稅也。房捐，俗稱巡捕捐，亦稱工巡捐，又稱總捐：以上海公共租界言之，其捐率住宅為房租之百分之十四，店鋪為房租之百分之十六；以上海市言之，其捐率民十八年住宅為房租之百分之六，商店為房租之百分之十，沿黃浦及蘇州河各戶為房租之百分之十二，現則增加近倍焉。至旅客住客棧之旅館捐亦係房捐之變相，名之為「臨時房捐」亦無不可。如果據西儒研究，房租與居住者之所得，常成一定之正比，則房捐尤不失為一種補助所得稅，其為直接消費稅，依據能力而繳納之理更明矣。

房捐之外，使用物稅如犬稅、獵槍稅、釣魚竿稅、鋼琴稅、電風扇稅等，大率是不很重要的，故可略而不論。至自用車輛之按季或按年納捐者，實亦直接消費稅之流亞，以已在營業稅類項下討論過，茲不贅。

二、使用人稅 使用人稅，如僕役稅、馬夫車夫稅等，在理論上是很可以抽的，不過為救濟失業起見，任何政府究竟是慎之又慎，不敢鹵莽從事的。去年(一九三四年)日本東京市為彌補赤字預算起見，議決增設六種新稅，

其中有一種叫做雇傭稅，規定凡雇傭僕人的家長，概需課以如下的稅率：即雇傭一人，年納五元日金，二人則納七元，三人十元，四人十三元，五人十六元，六人二十元，七人二十四元，八人二十八元，九人三十三元，十人四十元；若使用十名以上，則每增一名應增二元日金。預計每年可增收七十四萬六千九百二十三元日金。但十六歲以下及六十歲以上之傭僕，或使用廢疾者，或臨時僱用之看護，均得免徵。依當時估計課稅客體十一萬八千五百八十八人之中，除男性五千八百八十四人外，餘悉為女性，故該稅不啻為女僕稅，當時東京下女示威反對該稅者甚衆云。

三、享樂行為稅 享樂行為稅大致可分下列數種：

(一) 旅行捐 如近年來為賑災起見，政府對於輪船火車客票加以附捐是。

(二) 娛樂捐 如局票捐、游藝場門票捐、戲院門票捐等是。(南京市娛樂捐率為票價百分之五。)

(三) 筵席捐 如日今中國各大都市，除上海之外，對於往菜館果腹或宴客，其酒菜價值超過一元以上者，無不抽以百分之五或以上之筵席捐是。蓋於維護菜館營業之中，隱寓抑壓奢侈飲食之意耳。

(四) 賭博稅 如上海青島等市所抽之百分之五之賽馬稅等是。按此稅雖係按照售票收入，徵收百分之五，似為營業稅之一種，而非直接消費稅，然此則不過為徵收便利起見所採之辦法，其精神固完全係一種寓禁於徵之直接消費稅中之享樂行為稅也。又如據一九二九年法國之賭稅年報，該國內共有大賭窟一百六十六處，其盈餘共為四萬零五百萬佛郎，其賭稅共為二萬一千二百四十萬佛郎；又賭窟用一次即棄之紙牌納印花稅一千萬佛郎；至各賭窟對所在地方政府該年所納之稅，亦達五千萬佛郎之鉅額云。

第五編 公債論(包括戰時財政論)

第一章 公債概論

一、公債論的意義 公債論一名公共(或公家)信用(public credit)論,又名收支適合論,也可以說是支過於收時的彌補論。至於收過於支時的不適合,這是任何行政當局所歡迎的,用不着舉行公債了。不過方今各地財政趨勢,所謂不适合者,十之八九係指支過於收的消極的不適合而言,非指收過於支的積極的不適合而言也。消極的收支不适合,似可稱為「出超」(expenditure exceeding revenue 與國際貿易上「出超」術語的意義適相反);積極的收支不适合,亦似可稱為「入超」(revenue exceeding expenditure 亦與國際貿易上「入超」術語的意義適相反。)因為歲出超過歲入,所以政府當局就不得利用公家的信用去短期的或長期的借債了。方今各地政府,百政待舉,歲出浩大,「出超」乃是常有的事,所以公債論變做整個財政學中不可或缺的一編了。至於此處之所以稱為公債論,而不稱為公共信用論或收支適合論的理由,那是因為前一個名詞是普遍易知,而後二個名詞是晦澀難曉的緣故。

二、公債的意義 公債就是任何政府,依契約借貸的行爲,對於區域經濟社會,國民經濟社會,或世界經濟社

會所負荷的債務。當募集原本的時候，公債實爲一種臨時大宗的收入，亦即所謂「預提的收入。」當付利還本的時候，公債實爲一種臨時大宗的支出，亦即所謂「事後填補的支出。」公債既又爲收入，又爲支出，故最好是另編討論，不與歲出論或歲入論相混擾。

三、「出超」或收支不適合的原因 公債的起因在「出超」或入不敷出，但是入不敷出的原因又在那裏呢？概括的言之，入不敷出的原因，大致可以分做下列四種：

其一是天災倏臨，爲救濟困厄起見，就不得不臨時支出巨款，即不得不發行鉅額公債以濟眉急。如一九二三年日本東京及橫濱一帶之大地震，一九二八年英國倫敦之大水災，一九三一年我國揚子江流域之大水災，及一九三四年我國揚子江流域之大旱災等天災之發生，各該國中央或地方政府就不得不發鉅額公債以應付之是。其二是戰端忽啓，爲應付此不可避免之人禍起見，也就不得不臨時支出鉅額軍費，即不得不發行鉅額戰債，以資挹注。如一九一四年至一九一八年之四年間，世界第一大戰內各交戰國，差不多都特發行鉅額愛國或由公債以資應付是。至我國近二十餘年來內戰結果之亦爲纍纍內外債，更不必說了。

其三是建設經費浩大，故亦不得不藉公債以資挹注。而且建設事業大抵是直接生產的或間接生產的，所以更可以放膽發行公債了。

其四是經常歲出超過經常歲入，政府爲彌補不敷起見，乃不得不暫恃公債，以資平衡預算。

此四個發行公債的原因，第一與第二是出於不得已的，故無所謂好壞；第三個是有助於區域或國民經濟之

發展的，故是好的；第四個是最應糾正的，蓋經常歲入如果不敷經常歲出，政府當局之唯一職責就在增加經常歲入或減低經常歲出，使之平衡，不應走發行公債之最少阻力之路線（line of least resistance）也。

善哉，十八年夏國府立法院之通過公債法原則也！該法第三條規定「中央與地方政府募集公債，均以不得充經常政費為原則」，對上述發行公債之第四個原因，根本與以糾正。又該法第四條云：

政府募集外債，以充下列四種用途為限：

（一）充生產事業上資產的投資，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；（如築鐵路，興水利，及開發富源等皆是。惟富有冒險性質之事業，不在此例。）

（二）充國家重要設備之創辦用費，但以對於國家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，雖無經濟收入，而對於國家人民，確有永久利益者，皆屬之。）

（三）充非常緊急需要；（如對外戰爭，及重大天災，特別事變等類皆屬之。）

（四）充整理債務之用，但以能減輕負擔者為限。

四、公債與私債之區別 公債與私人債務之區別，約有三端：

其一、公債之募集，有時得強制執行之，私債則不能；

其二、公債的債務人是不死的法人，故較可靠，私債的債務人是遲早必死的自然人，故較不可靠；

其三、公債的債務人既係不死的法人，而且其舉債的契約是公開的，其獲得收入的手段是強制的，所以大多

是無須擔保品的，其提供擔保品者，反是例外。私債則不然：其債務人既係遲早必死的自然人，債權人爲欲保障其債權起見，故大多是要要求債務人提供可靠之擔保品的，不要求其提供擔保品者反爲例外。

五、公債成立之條件 吾人試瀏覽中外財政史，上古時代有公債乎？曰：無有也。中古時代有公債乎？曰：鮮有也。近古時代及近世紀有公債乎？曰：甚盛行也。然則爲何上古無公債乎？曰：公債成立之條件不存在也。近古近世爲何有公債乎？曰：公債成立之條件已存在也。然則何謂公債成立之條件？曰：不外二個：就是

其一、必須人民對於政府有信心，換言之，亦即政府對於人民有信用，對於欠該人民之債務，具有十足的還本付利的誠心和能力，毫不懷賴債的些微心理。如是，則人民必願踴躍認購公債，則公債成立矣。

其二、必須金融市場之組織已完備，換言之，亦即代政府承銷公債的銀錢業，必須先已發達，及代人民移轉公債所有權的證券交易所，必須先已存在或易於開設。

六、公債之種類 公債有廣義的與狹義的之別。所謂廣義的公債者，係包括任何政府之一切的債務而言，不論該債務是一般長期公債，永久公債，年金公債，一般短期國庫券，暫時借款或透支，信託基金，公務員保證金及保險金，養老金，或發行兌換券，一概算做公債。所謂狹義的公債者，即係僅指上述首三項的長期公債而言，就是僅指一般長期公債，永久公債，及年金公債而言。此二說，自以廣義的爲近理，且切於事實，本編採之。

公債除廣義的與狹義的之區別外，又可依下列不同的標準，分類如次：

(一)以公債募集的地域分之，則公債可分爲內債與外債或國內公債與國外公債二大類。凡公債之在國

內募集者，不論應募人或債權人之國籍屬於何國，概稱為內債或國內公債（俗稱內國公債）。凡公債之在國外募集者，不論應募人或債權人之亦有國人在內，概稱為外債或國外公債（俗稱洋款）。又內債發行之地點在國內，故其債券本利計算之單位為國幣；外債發行之地點在國外，故其債券本利計算之單位為外幣或所在國的本位幣。

至內債與外債之優劣比較，就目前吾國經濟發展的過程言之，似外債之利超過其害，內債之害超過其利。請申論之。

外債之利弊 外債之利有三。（一）就財政方面言之，凡經濟落後的國家，其國民大都是無甚儲蓄的，因之內游資少而利率高；政府若舉行內債，則公債利率必高，而財政上的吃虧必大。反之，若向經濟開發，儲蓄豐裕，游資充斥的國外資本市場募集外債，則公債利率必低，而財政上的利益，亦必有可觀。（二）再就經濟方面言之，與內債係政府與人民爭國內僅有之游資，則國內市場利率必致高漲，國內各物生產成本亦必隨之而高漲，內足以使消費者受損，外足以減低國貨與外貨競賣的能力，其給與國民經濟的惡劣影響，至深且大。反之，政府若向國外募集公債，則政府不特不與人民爭國內之游資，而且向國外移入游資，以補國內資金之不足，則國內市場利率雖不致劇跌，亦將有微跌之勢，雖不能必其微跌，亦可必其不再高漲，則國內各物生產成本得以穩定，內足以使消費者受益，外亦足以維持國貨與外貨競賣的能力。（三）更從幣制方面言之，有時一國國際收支逆調，現幣大量流出，致搖動整個幣制基礎，則其暫時最有效的救急辦法，斷為募集外債，以資調劑；此時募集內債，簡直是毫無意義。

至外債之弊，說者亦謂有三。(一)就財政方面言之，外債利率輕微，足以誘致行政當局濫借外債，以資浪費。(二)就政治方面言之，當政府不能按期償付外債本息的時候，足以招致債權國軍事上及財政上的侵略，即如從前埃及及突尼斯二國因不能償付外債本息之故，致令英法二國軍隊開駐其境土；委內瑞拉因革命之後停付外債利息，致其海港為英、意、德之武力所封鎖；及我國海關迄今猶多在客卿手中，可為股鑿。(三)就物價方面言之，借入外債，足以使國內貨幣數量突增，因之國內物價亦隨之突漲，而進口貨增，出口貨減，消費者與生產者交受困厄。

上述外債之弊三說，前二說係不良政治之下始行發現，非所語於善良之政府；埃及以外債亡國，美利堅以外債興邦，其間得失，蓋完全在乎善用外債與不善用外債之別耳。後一說係假定外債之形態為外幣之輸入；此種假定，按諸實際，多非真確，蓋外債之形態多為債權國生產工具（即貨物）與技術人才（即勞務或勞役）之輸入也。假使外債之輸入，並非貨幣，而是貨物及勞役，則國內通貨何由膨脹？國內物價何由騰貴？其他外貨之輸入何由增加？國內土產之輸出何由減少？消費者與生產者何由交受困厄？

總之，如果吾人能善用外債，不濫募，不浪費，涓滴投資於生產事業，則還本付利的來源，必定是生意不窮；如此，則吾祇見外債之利，而不知其弊也，外債亡國云乎哉？

內債之利弊 外債之利弊既明，則反過來說，外債之利就是內債之弊，而外債之弊也就是內債之利。假使國內資金缺乏，而政治卻已上軌道，則外債之利是真的，所以內債之弊也是真的，外債之弊是假的，所以內債之利也是假的，換句話說，就是外債是有利無弊，而內債是有弊無利的。如果國內既資金缺乏，而政治當局又係不良，則內

債或較優於外債，蓋可以少與外寇以一種藉口也。如果國內資金已充裕，利率較國外為低，產業已可躋於先進國之列，如今日英美二國然，則內債自有百利而無一弊，外債自有百弊而無一利，抑亦毋須募集外債矣。如今日美國政府之僅有國內公債而無國外公債是也。

(二)以公債之擔保品有無分之，則公債可分為有擔保公債與無擔保公債二大類。凡內外公債還本付息的來源係指定一定的稅收或其他公共收入者，謂之有擔保公債；反之，凡內外公債還本付息的來源並不指定一定的稅收或其他公共收入，而是廣泛的以國庫盈餘或國家信用為擔保者，謂之無擔保公債。大抵公債與私債之區別，公債係以有擔保為例外，無擔保為原則，而私債則適與之相反，以有擔保為原則，無擔保為例外；所以凡政治上已上軌道，民主政體極發達的國家如英美法等國的公債，大抵是無指定的擔保品的，因公債的合法發行（即國會正式通過）及國家的整個信用乃是無上的無形擔保品也。

(三)以公債的發行或募集方法分之，則公債可分為強制公債與任意公債二大類。凡公債之發行或募集係採取勒派手段者，謂之強制公債；反之，凡公債之發行或募集係採取自由認購及間接勸募手段者，謂之任意公債或自由公債。強制公債，除真出於萬不得已的情景之外，是不宜採用的。至變相強制公債的不兌換紙幣之行使，也是不宜於輕試的。任意或自由公債募集的方法，又可分為二種：其一是直接募集法，其二是間接募集法。直接募集法就是政府自己負起推銷公債的責任，或請金融機關協助推銷，或自動的組織推銷公債運動如美國歐戰時期內之自由公債運動（Liberty Loan Campaign）是。間接募集法就是政府以公債貶價售與承銷銀團，先由銀

團墊款與政府，再行陸續以高價轉售與一般的投資民衆是。大概普通公債之發行，係採間接募集法者居多；而愛國公債之發行，係採直接募集法者居多。

(四)以公債還本時期的久暫分之，則公債可分爲短期公債及長期公債二大類。所謂短期公債者就是流動公債 (floating debt)，即轉瞬即有到期還本的可能性之一切公共債務是也。短期公債又可分爲二種：其一即行政公債，如對於信託金，公務員保證金，公務員儲蓄金，及郵政儲金等所負之公共債務是；(嚴格言之，此種公共債務實不能稱爲公債) 其二即財政公債，如銀行透支，兌換紙幣，及短期國庫券等是。(所謂短期國庫券者，係指期限不超過一年的國庫券而言。)

所謂長期公債者就是固定公債 (funded debt)，即還本期限延長至數年，或十數年，或數十年，甚或永久可不必還本之一切公共債務是也。長期公債又可分爲長期國庫券、有期償還公債、無期償還公債或永久公債、年金公債 (annuity loans) 及有獎公債 (lottery loans) 等五種。長期國庫券係償還期限延長至數年及十數年，按月按成還本，利隨本減之一種特殊的有期償還公債，爲我國近年來所特創，他國似少先例也。有期償還公債係長期公債中之最普遍者，各國無不行之，吾國亦然。永久公債係每年僅付利而永久不必還本之公債，如英之整理公債 (consols) 及法之永久公債 (perpetual loans) 等是。永久公債發行的條件爲國家信用之良好，非所語於信用薄弱之政府也。年金公債係參壽險原理於公債，又有終身年金公債與定期年金公債之別。終身年金公債又有普通的和「通太恩」式 (Tontine 係古時意大利財政家之名，以其最初發明此法，故名) 的兩種。「通太恩」式

終身年金公債之辦法，係分債權者之年齡相同者爲若干組，政府歲以各組應得之年金總額分給各組之生存者，故死亡者愈衆，則生存者分得之年金亦愈多，至最後生存者則竟得該組年金之全額矣。年金公債肇始於歐陸十三世紀，風行於十七八世紀之交，十九世紀以還，即日就廢棄，今則竟行絕跡焉。

有獎公債係以微利或無利發行公債，但每屆還本之期，當衆搖彩，獲彩者於本金之外又有額外之大小獎金，落彩者則僅獲本金之歸還。有獎公債之利即在公債利息支出之節省，而其弊則足以鼓動人民之投機心及僥倖心，有礙於其正業。最近歐洲各國之發行有獎庫券及公債者，計有法蘭西、比利時、希臘、意大利、蘇俄等國。

與有獎公債有同一利弊而尤加甚者則爲國營獎券 (State Lotteries)。國營獎券之利較有獎公債爲大者，以其不須還本也；而其弊亦較大者，以其獎額較巨，更足以鼓動人民之投機心及僥倖心，阻礙其正當職業也。

獎券係租稅乎抑係公債乎？意人加富爾 (Cavour)、法人賽傑皮 (J. B. Say) 及 考斯脫 (P. Coste) 均以為獎券是一種租稅；加氏 以為獎券是政府對愚人所抽之租稅；賽氏 以為獎券是貧民之負擔，以惟有窮人方願冒險訴諸命運也；考氏 在其所著歐洲各國之獎券制度內，則謂獎券爲一種自動租稅，以若所購獎券號碼並未中彩，即不啻是自動繳納租稅也。此外又有一位法儒名曲勞太白斯 (L. Trotabas) 者，則以為獎券是一種特別公債，以其售價收入之一部，仍須劃充獎金，歸還購券人也。著者亦以曲氏 之說爲比較合理。

獎券果應絕對禁止乎？吳崇毅氏 在他的財政立法原理一書內，對於這個問題，有一個很巧妙的答覆。他說：「獎券方法，在中古教會曾藉以籌集資金，與辦慈善事業，如建築教堂，設立醫院等。獎券爲一種賭博，在道德上當

無允其存在之理由。然人類之特性如懶惰、貪利、嗜賭，在獎券中皆能表現之。在取締獎券之國家，亦並不能消滅人民賭博之嗜好，或反足以激成之，因人民若向其他更有害之經營，則在國家管理之外，適足以致傾家蕩產之危險。如法蘭西大革命時代，因取締國家獎券，而產生無數之私營賭場，其為害之烈，甚於洪水猛獸。同樣，英國因取締獎券，人民不能滿足其嗜好，皆向外國購買獎券，道德上之增進毫無，但國家每年所受之損失則甚巨。故凡百事業，不必因其發生弊端而禁止：如街有醉漢，將停歇咖啡店之營業，任種葡萄者坐以待斃乎？如因商品陳列之眩耀奪目，引起婦女裝束之競尚時髦，以致浪費金錢，而將強制商店一律下其窗帘乎？因未滿十二歲之兒童私自吸煙，而將禁止捲煙乎？」（該書一六八——九面）著者的意見也以為我們應「兩害相權取其輕。」

近世各國獎券現狀 近世歐美各國如德意志、法蘭西、奧匈、俄羅斯、意大利、愛爾蘭、挪威、丹麥、西班牙、羅曼尼亞、土耳其、波蘭、澳大利亞及南美洲各國，都有獎券之發行，以補助國庫。不惟國家歲出之一部分，賴以供給，即國家之圖書館、博物院、醫院、學校、鐵路，以及一切建設事業，藉獎券而觀厥成者，不知凡幾。其中辦理最善，成績最優者，首推德國。查德國倡辦此項國家獎券，遠在二百年前，一九三二年發行之數，達三萬二千萬馬克之鉅，國庫所入，約佔四分之一，即八千萬馬克。其餘各國券款盈餘，亦約佔券額百分之二十五至三十之譜。

我國自前年（一九三三年即民二十二年）春季以來，迄今亦已發行過航空公路建設獎券十期。原議年發四次，次發總額五百萬元，以半數撥作獎金，其餘二百五十萬元，除去經手費及辦公費外，悉數撥充航空公路建設經費。旋改為年發六次，以每期五十萬號（每號十元）或五百萬條（每條一元，十條為一號）獎券未盡出售也。

至該獎券發行之原委，可參閱財長宋子文氏提案原文之一段如下：

我國幅員遼闊，交通素感不便，遂致經濟無從發展。際此世界推進入於科學時代，而我國航空事業尚在萌芽，築成之公路又不多觀，按之實業需要，極感不便。若對此兩項要政再不積極準備，以謀內地實業之發達，則長此以往，頹敗更不堪設想，自非亟行選擇全國要區，酌定航空路線，建設飛機場所，航空學校，修理機廠，購買飛機，及修築公路，舉凡一切應行擴充事業，以樹航路兩政基礎，加設航空學校，育成航政人材，則一切瞠乎落後。此航空及公路事業關係重要，亟待興辦，不容或緩之情形也。惟是舉辦重大事業，首須有鉅大財源，迴顧國庫空虛，軍政費用，且虞不給，一時安有餘力，籌此鉅款。而事業之需要，又萬難再事遷延。募集內債，既屬未能，籌借外債，勢又不可。再四思維，竊以爲目前籌措之方，祇有取法歐美，由中央發行獎券之一途，比較輕而易舉。

(五)以公債發行的機關分之，則公債可分爲國債與地方債二大類。所謂國債者，即以國家名義，亦即以中央政府名義，所發行的公共債務。國債以其用途之不同，又可分爲財政國債及建設國債二種。財政國債的用途爲彌補國家軍政等費之不足，故其性質係消耗的，以少發爲原則。建設國債的用途爲籌劃國營大企業如鐵道、航輪、電線、工廠、以及水利工程等的開辦費，故其性質係生產的，只要能經營獲利，年有盈餘清償債務，則不妨以多發爲原則。

地方債又可分爲省債，直轄市（即直轄於行政院之市，其地位與省並），縣債等數種。此種地方債，一如國債，依據其用途及性質之爲消費的抑係生產的，也可再分爲財政公債及建設公債二種。

七、公債之發行價格及利息 公債除紙幣及無利的有獎公債之外，是都須給付利息的；而其利率之高低是又與其發行價格有密切的關係的。如果別的條件一樣，則公債的利率與其發行價格，成下列三種正比例：

(一) 如果公債利率較發行時市場利率為低，則公債發行價格亦必較其面價為低。例如公債面價為一百元，市場利率為五釐，公債利率為四釐，則公債發行價格將為面價一百元之五分之四，即八十元 ($x : 100 :: .04 : .05 \therefore .05 x = 100 \times .04 = 4 \therefore 5 x = 400 \therefore x = 400 \div 5 = 80$)。

同一道理，如果將來市場利率跌至與公債利率齊，則證券交易所中公債的市價亦將漲至與其面價齊；反之，如果市場利率暴漲一釐（即六釐），則公債的市價亦將較其發行價格暴跌二十元。此種過程，經濟學上術語謂之「利息之資本化」(capitalization of interest)。

(二) 如果公債利率與發行時市場利率一致，不分高低，則公債發行價格亦必與其面價平。例如公債面價為一百元，市場利率為五釐，公債利率亦為五釐，則公債發行價格即等於其面價，以利息之資本化作用並不發生二價間之區別也。

(三) 如果公債利率較發行時市場利率為高，則公債發行價格亦必較其面價為高。例如公債面價為一百元，市場利率為五釐，公債利率為六釐，則公債發行價格將為面價一百元之五分之六，即一百二十元 ($x : 100 :: .06 : .05 \therefore .05 x = 100 \times .06 = 6 \therefore 5 x = 600 \therefore x = 600 \div 5 = 120$)。

上列三種公債發行法，果以何者為優利耶？低價低利發行法之利即在以後每年公債利息支出之節省，而其

弊則在發行價格低下之虧耗，以將來還本時仍須以公債票面十足清償也。高價高利發行法之利即在發行價格高昂之盈餘（將來還本時只須按票面十足清償），而其弊則在以後每年公債利息支出增加之虧折。至平價平利發行法，既無甚利，亦無甚弊。

概括言之，較短期公債之發行，高價高利法之利多於其弊，低價低利法之弊多於其利；反之，較長期公債之發行，高價高利法之弊多於其利，低價低利法之利多於其弊。試舉例說明之如下：

（1）某政府欲發行十年定期公債一千萬元，市場利率為五釐，若以四釐低利發行，則發行價格須低至八成，若以六釐高利發行，則發行價格可高至十二成，究以何法發行為於政府有利？

答：低價低利發行法，雖能每年節省公債利息十萬元（ $10,000,000 \times 0.01 = 100,000$ ），十年節省一百萬元，但與發行時低價折扣之損失二百萬元（ $10,000,000 \times 2 = 20,000,000$ ）相沖銷，尚短一百萬元，故政府財政上之損失極大。

反之，高價高利發行法，雖須每年多付公債利息十萬元，十年共計多付一百萬元，但與發行時高價升水之利益二百萬元相沖銷，尚盈一百萬元，故政府財政上之利益極大。

（2）若上述某政府十年定期公債改為三十年定期公債，則以何法發行為於政府有利？

答：低價低利發行法，雖有發行時之虧折二百萬元，但以之與三十年內所節省之公債利息三百萬元相較，政府財政上之利益尚有一百萬元。

反之，高價高利發行法，雖發行時有二百萬元之盈餘，但以之與三十年內所多付之公債利息三百萬元相較，政府財政上之虧損仍有一百萬元。

現今世界各國之公債發行法，大都採低價低利者為多，以其既有益於財政，又能劃一各種長期公債之利率，不受市場利率漲跌之影響，復可不與民營企業爭資金，致引起人民之惡感也。至低價之利，足以抵銷低利之弊，足以引起投資者購買公債之興趣，俾公債發行價格得以提高，此又低價低利發行法之優點也。

八、公債發行時之其他幾個問題 除發行價格及利息問題外，公債發行時尚有下列幾個問題：

(一)當人民認購公債之總數超過發行額時，政府應如何分配？此則不外下列三法：

甲、比例法 例如公債發行額為一千萬元，人民認購總額為三千萬元，而某甲認購額為三萬元，則政府依三與一之比例，僅許其認購一萬元是。不過如有小額認購者，其認購之數即為公債之最小票面一單位，則不再核減。

乙、少額先取法 例如政府規定凡認購公債，其數額在五百元以下者，概給以全額而不核減，其認購之數超過五百元者，概用比例法分配之是。此法法國採之，以資激勵人民之愛國心，並使公債之利益得以普被於一般民衆，減輕其集中於資產階級之趨勢。

丙、高價先取法 例如政府對於願以最高價格認購公債者，不論其數額為若干，儘先給與全額，再就願以次高價認購公債者，依次給與全額，直至公債發行滿額為止。此法之優點即在公債實收金額得以增加，而其

弊則在小額認購者不願出高價而落選，遂使公債有集中於資產階級之虞。

(二)公債票面之大小應如何？公債票面之大小，各有其利弊。票面大，則其利為公債經理之方便，以其張數少也，而其弊為公債之利益不能普被於一般民衆，以細民無力認購票面太大之公債也。反之，票面小，則其利為民衆有普購公債之可能，而其弊為公債經理之增加麻煩。以我國目前內國公債之票面論，大者為萬與千，小者為百與十與五；證券交易所中小票價格不如大票者，以其支息等手續較煩耳。

(三)認購公債者應否先付保證金？為保證公債數額之必能十足銷售起見，以令認購者先納若干成公債發行價格為宜；一俟公債分配額確定，即移作第一期繳款之全部或一部。

(四)公債券應記名乎？抑不記名乎？記名式公債之利在持有人得免水火盜竊等風險，而其弊則在不能自由流通市面；不記名式公債之利弊適與記名式公債相反。自證券交易及銀行保管等制興，公債殆無有不採不記名式者矣。

九、公債之償還 償還公債之法有二：即一為虛還或名義償還，一為實還或實際償還。虛還者即掉換或借換 (conversion) 之謂，或借新債還舊債，或以舊債券易新債券，湯雖換而藥仍不換，故曰名義償還。實還者即實際上以一定收入償還債務之謂，並不變借新還舊或以舊易新的戲法，故曰實際償還。茲略述公債掉換之條件及公債實還之方法於下。

(一)公債掉換之條件 公債掉換，原為舊債到期時政府無力還本的一種應急辦法，事非得已，情有可原；惟

必須顧慮到下列兩個條件：

甲、其一，即掉換的結果，必不可使新債的數額超過舊債，致增加將來還本時的國庫負擔。

乙、其二，即掉換的結果，必不可使新債的利率超過舊債，致增加以後每年的債息支出。若能於市場利率低落之時，募集掉換公債，尤為賢明之舉措。

(二)公債實還之方法 公債實還之方法，可以約略述之如下：

甲、歲計盈餘償還法 歲計盈餘償還法，又可分為(1)自由盈餘償還法及(2)強制盈餘償還法二種。自由盈餘償還法者，即政府並不專為償債而求盈餘，乃收支相抵之結果，自然地幸有盈餘，即以之還債之謂也。強制盈餘償還法者，即政府為欲還債之故，乃力圖發生盈餘之謂也。後法自較前法為可靠，然仍有被流用之危險。

乙、定額償還法 定額償還法又可分為(1)比例的定額償還法和(2)非比例定額償還法二種：

(1)比例的定額償還法 例如某市政府發行公債一千萬元，分十年還清，年還一百萬元是。

(2)非比例的定額償還法 例如某市政府發行公債一千五百萬元，規定於十年後一次還本，或規定於第六年起還本一百萬元，第七年還本二百萬元，第八年還本三百萬元，第九年還本四百萬元，第十年還本五百萬元等是。

丙、指定收入償還法 此法為信用幼稚的國家所常用，如以關稅、鹽稅、及路礦收入為債務之擔保品是。此法往往參用定額償還法。

丁減債基金法 減債基金 (Sinking fund) 者，即每年積存定額之基金，以資在市場上收買公債之謂也。英國在十九世紀之初，減債基金盛行。其法設局以保管基金，國庫對於所收回之公債，每年仍付給其所應得之利息，次年又以此利息及定額之基金，復向市場收買公債。如此類推，及至收回全部公債時，始行撤銷。按減債基金法之性質，頗似定額償還法中之非比例法，其利在利用複利法以清償公債於不知不覺之中，而其弊則在（1）增設機關，靡廢國帑，和（2）逐年向市場收買，必致公債市價騰貴，甚或超過票面，國庫無形中之損失，必不在少數也。

十、公債之抵賴 公債到期，既不實還，又不掉換，復不再付利，是謂抵賴 (repudiation)，亦曰廢棄。賴債之例甚多，中古時代有英國帝王之賴猶太富翁的債，近十餘年來則有蘇俄共產政府之宣佈廢棄帝俄時代所締訂的一切國內外債務，以及法蘭西等歐戰時代協約國，以對德賠款已取銷為藉口，對於美國戰債，表示不再償付之決心等皆是。（註一）

（註一）查一九三四年十二月十五日歐洲法意英比等十三國所負美國之戰債，又屆償付之期，計其總額為美金一五九、七二九、九七六元。該日屆期償付全額者，祇有芬蘭一國，且其數僅為美金二二八、五三八元。其他十二國該日均紛紛向美國通牒，解釋所以未能償付之理由，略謂據美國參議院軍火調查委員會之所發現，美國軍火商人在歐戰期內所供給歐洲之軍火，獲利極厚。計自百分之四十至百分之三百六十二。此種鉅大之盈利，即由戰債收入支付之；而美國政府當時對於戰時暴利徵稅極重，收穫甚豐。故自歐洲各國觀之，所謂對美戰債問題之全部，已可即此宣告結束矣。

公債之抵賴，就道義及信用的觀點言之，是毫無是處的；就事實及方便的觀點言之，如果一個國家能够永遠

毋須再借內外債，而且是常有充分的武備以驅逐債權人或債權國之索債武力，則也未始不可以冒險一試。蘇俄當國力未充，國內尙未工業化之時，貿然激於義憤，取銷一切帝俄時代之內外債，其結果爲招致列強之長期經濟封鎖，致社會主義國家之建設大受影響。法國抵賴對美戰債，而國內外並未發生不良影響者，其故有三：其一，是法國人民大都以取銷對美戰債之舉爲合理，以歐戰時交戰國俱蒙極大損失，美國不應藉此圖利也；其二，是法國國民儲蓄發達，工業化亦已登峯造極，固不懼美國之以拒絕將來對法投資爲報復手段也；其三，是法國國防鞏固，抗拒外來侵入武力，綽綽有餘，固又不懼美國之以礮艦政策爲索債之後盾也。

由此觀之，蘇俄的革命政策不論外，合法發行的內債，在任何情形之下，是不能抵賴的，除非國家以後永遠不再發公債，但這是不可思議的。至於合法募集的外債，如國內經濟狀況以後可以永遠毋須再借外債，而國家武力又足以抵抗任何侵入外力，則或有抵賴不還的可能，然而在道義上究竟是說不過去的。如於此兩個條件並未完備，而妄想抵賴合法的外債，則在道義上固已先曲，即在事實上亦多見其不自量力耳！

第二章 我國公債之現狀

第一節 我國內債之現狀

我國的內債，肇始於前清光緒二十四年之昭信股票，及宣統三年之愛國公債。鼎革以還，新政繁興，需款孔亟，故舉行內債之風，逐漸通行。茲分（一）一般內國公債之現狀，（二）特種內國公債之現狀，及（三）地方公債之現狀三段，述之如下。

一、一般內國公債之現狀 一般內國公債係指中央政府財政部所發行的公債而言。茲以表格述其現狀如下（截至民國二十三年底為止）

甲、無確實擔保者（皆為北京政府發行）

債券名稱	發行日期	還清日期	發行實數	利率	還本付息月分	未償還額
西庫券（即特種鹽餘庫券）	十一年一月二十日	十二年九月二十日	一四、〇〇〇、〇〇〇	月一分八釐	每月	三、五〇〇、〇〇〇・〇〇
九年賑災公債	十年一月十二日	十二年十一月三十日	二、一六、〇〇五	年七釐	五月二	一、六一〇、三三〇・〇〇
元年整理公債	十年六月二日	二十五年一月一日	三、一五〇、〇〇〇	年六釐	一月七	三、一五〇、〇〇〇・〇〇

八年整理公債	十年六月二日	二十四年九月三十日	一、三〇、〇〇〇	年七釐	三・九	一、二一〇、〇〇〇・〇〇
九六公債	十一年二月十一日	十八年一月三十一日	五、三九一、三〇〇	年八釐	一・七	五、三九一、三〇〇・〇〇
秋節庫券	十五年九月二十日	二十年三月二十日	三、〇〇〇、〇〇〇	年八釐	三・九	三、〇〇〇、〇〇〇・〇〇
合計			八八、九一九、七五五			七七、八六一、五三〇・〇〇

乙、有確實擔保者（共三十三種，內四種係北京政府所發行，餘均為國民政府所發行）

債券名稱	發行日期	還清日期	發行實數	利率	還本付息	負債額（二十四年一月一日）	基金擔保
續發二五庫券	十六年十月一日	二十四年三月三十一日	四〇、〇〇〇、〇〇〇元	月五釐	每月	一、〇〇〇、〇〇〇・〇〇元	關稅增加收入
十八年關稅庫券	十八年六月一日	二十六年七月三十一日	四〇、〇〇〇、〇〇〇	月五釐	每月	二、七五二、五五・八三	同上
十八年編遺庫券	十八年九月一日	三十年六月三十日	七〇、〇〇〇、〇〇〇	月五釐	每月	三九、九〇〇、〇〇〇・〇〇	同上
十九年捲菸庫券	十九年四月一日	二十四年一月三十一日	二四、〇〇〇、〇〇〇	月五釐	每月	三七四、〇〇〇・〇〇	捲菸統稅餘款
十九年關短庫券	十九年九月十五日及十月七日	二十八年一月三十一日	八〇、〇〇〇、〇〇〇	月五釐	每月	四一、二八〇、〇〇〇・〇〇	關稅增加收入
十九年善後庫券	十九年十月三十一日	二十八年十一月三十日	五〇、〇〇〇、〇〇〇	月五釐	每月	三〇、四八〇、〇〇〇・〇〇	同上
二十年捲菸庫券	二十年一月一日	三十年一月三十一日	六〇、〇〇〇、〇〇〇	月五釐	每月	四三、〇八四、〇〇〇・〇〇	捲菸統稅餘款
二十年關稅庫券	二十年四月一日	三十二年一月三十一日	八〇、〇〇〇、〇〇〇	月五釐	每月	六〇、八〇〇、〇〇〇・〇〇	關稅增加收入
二十年統稅庫券	二十年六月一日	三十年九月三十日	八〇、〇〇〇、〇〇〇	月五釐	每月	六三、四〇〇、〇〇〇・〇〇	捲菸及其他統稅
二十年鹽稅庫券	二十年八月一日	三十年十月三十一日	八〇、〇〇〇、〇〇〇	月五釐	每月	六四、〇〇〇、〇〇〇・〇〇	鹽稅
二十二年愛國庫券	二十二年三月一日	二十五年十一月三十日	三〇、〇〇〇、〇〇〇	月五釐	每月	一〇、七三三、三七・〇〇	捲菸統稅

二十二年關稅庫券	二十二年十月一日	三十五年三月三十一日	100,000,000	月五釐	每月	92,500,000.00	關稅增加收入
二十三年關稅庫券	二十三年一月一日	三十九年十二月三十一日	100,000,000	月五釐	每月	88,000,000.00	同上
七年長期公債	七年五月一日及十月一日	三十二年十二月三十一日	45,000,000	年六釐	三·六·九·三	21,600,000.00	關稅餘款
整理六釐公債	十年五月二日	三十六年十二月三十一日	50,351,328	年六釐	三·六·九·三	32,355,357.00	同上
整理七釐公債	十年六月二日	三十六年十一月三十日	33,600,000	年六釐	二·五·八·二	8,160,000.00	同上
十四年公債	十四年四月一日	二十四年十二月三十一日	15,000,000	年六釐	三·六·九·三	3,750,000.00	德國部分取消賠款
春節庫券	十五年一月三十一日	三十七年一月三十一日	8,000,000	年六釐	一·四·七·一〇	8,000,000.00	津海關關稅增加收入
治安債券	十五年五月十一日	十八年一月十日	2,000,000	年六釐	一·四·七·一〇	2,000,000.00	德國部分取消賠款
奧賠二四庫券	十五年十二月二十日	十八年十二月二十日	2,000,000	年六釐	三·六·九·三	1,632,000.00	奧國部分取消賠款
軍需公債	十七年五月一日及六月一日	三十二年九月三十日	10,000,000	年六釐	三·六·九·三	5,760,000.00	印花稅收入
十七年善後公債	十七年七月一日及十二月一日	三十五年三月三十一日	38,000,000	年六釐	三·六·九·三	33,200,000.00	關稅增加收入
十八年賑災公債	十八年一月八日	三十一年六月三十日	10,000,000	年六釐	三·六·九·三	5,800,000.00	同上
十八年裁兵公債	十八年二月一日	三十二年一月三十一日	50,000,000	年六釐	一·四·七·一〇	29,500,000.00	同上
十九年關稅公債	十九年一月一日	三十二年十二月三十一日	20,000,000	年六釐	三·六·九·三	13,605,000.00	同上
二十年賑災公債	二十年九月	三十三年二月二十九日	30,000,000	年六釐	二·五·八·二	25,500,000.00	同上
二十年金融公債	二十年十二月	三十年十月十五日	80,000,000	年六釐	一·四·七·一〇	77,400,000.00	德國部分取消賠款
華北救濟戰區	二十二年十一月	二十七年七月三十一日	40,000,000	年六釐	一·四·七·一〇	33,210,000.00	長蘆鹽稅項下附加農田水利基金

十七年金銀	十七年十一月一日	二十四年九月三日	三〇,〇〇〇,〇〇〇	年六釐	三·九	五,七〇〇,〇〇〇·〇〇	德國部分取消賠款
十七年金銀	十八年二月一日	四十二年九月三日	四〇,〇〇〇,〇〇〇	年二釐	三·九	四三,七五〇,〇〇〇·〇〇	關稅餘款
海河公債	十八年四月二十一日	二十八年四月二十日	四,〇〇〇,〇〇〇	月八釐	四·〇	一,八〇〇,〇〇〇·〇〇	津海關值自五稅收項下徵百分之八收入
江浙絲業公債	二十年八月三十日	三十一年四月十日	六,〇〇〇,〇〇〇	年六釐	四·〇	五,一〇〇,〇〇〇·〇〇	江浙二省黃白絲出口特稅
玉萍鐵路公債	二十二年六月一日	三十二年五月三十一日	二,〇〇〇,〇〇〇	年六釐	五·一	一三,〇〇〇,〇〇〇·〇〇	中央撥濟贛省關稅附捐
合計			一三〇,〇〇〇,〇〇〇			八五四,四三四,〇七〇·四二	
加無確實擔保公債			八八,九一九,七七五			七七,八六一,五三〇·〇〇	
一般內國公債總計			一,三九二,三二二,〇〇三			九三三,二九五,五九〇·四二	

二、特種內國公債之現狀 特種內國公債係指除財政部以外中央政府直轄各部及其所屬機關所發行之公債而言；其性質大抵係生產的建設的。茲分北京政府時代交通部舊欠各項特種內國公債及國民政府時代鐵道部及建設委員會發行之特種內國公債二目，列表如下：（截至民國二十三年一月一日為止）

甲、北京政府時代交通部舊欠各項特種內國債券一覽表（民國十四年底止欠息未曾列入）

（材料來源 財政整理會編交通部經營各項債款說明書）

債券名稱	發行年月	利率	發行價格	原定還清日期	還本付息月分	發行額（元）	未償還額（元）	備考
川路直接用款	元、二、	年六釐		一三、一三、三、	三、	九、七五四、五〇·五七	七、九五七、五〇·五七	已付一期
川路間接用款	元、二、	年六釐		一七、三、三、	三、	九、一四五、六六九·三三	九、一四五、六六九·三三	

湘路甲項有價證券	二、六、	年六釐		五、三、三、一、	三、九、二、	四、四〇、〇〇〇・〇〇	二五、一三五・〇〇	
湘路乙項有價證券	二、六、	年六釐		二八、九、三〇、	九、	四、七三、六〇〇・〇〇	四、一四四、五五〇・〇〇	
蘇路股款 價證券	二、六、	年七釐		七、九、一、	一、五、九、	四、八六三、〇五〇・七二	三三二、二五〇・七二	已付十四期尙欠一期
浙路股款有價證券	三、四、	年七釐		七、六、一〇、	二、六、一〇、	一〇、五七、六六九・九六	八八〇、五四二・三六	已付十一期尙欠一期
浙路公債	三、			八、		五、六〇、三〇〇・〇〇	二〇六、六〇〇・〇〇	
吉長鐵路永衡官號股款	三、六、	年五釐				八〇三、一〇〇・〇〇	八〇三、一〇〇・〇〇	
鄂路官招商股有期證券	四、一、	年六釐		九、六、三〇、	六、二、	四〇四、四四九・二八	一五五、七七九・七一	
京綏鐵路第五次短期借款債券	七、七、	月七釐五		一三、三、三、一、	六、二、	五九一、五〇〇・〇〇		定額銀四百萬元
京綏鐵路第六次短期借款債券	九、一〇、	月七釐五		一〇、三、三、一、	六、二、	八八七、四〇〇・〇〇	五三、八〇〇・〇〇	定額銀一百萬元
京綏鐵路綏包公債	一〇、四、	月七釐五		一五、六、三〇、	六、二、	三五二、三〇〇・〇〇	一九〇、五〇〇・〇〇	定額銀五百萬元 已還本二期
京漢鐵路短期債券	一〇、八、	月八釐	五二・八	一六、	三、九、	五四〇、二〇〇・〇〇	三四三、四〇〇・〇〇	定額銀四百萬元
京漢鐵路支付券	一、四、	月一分三	一〇〇	一四、二、	每 月	五、一三〇、〇〇〇・〇〇	一五八、〇〇〇・〇〇	利息加給在內
津浦鐵路支付券	二、四、	月一分三	一〇〇	一四、二、	每 月	三、四三〇、〇〇〇・〇〇	三一六、四九〇・〇〇	利息加給在內
京綏鐵路支付券	一、四、	月一分三	一〇〇	一四、二、	每 月	二、八五〇、〇〇〇・〇〇	八五七、七七〇・〇〇	利息加給在內
京綏鐵路借款券據	三、一、	月一分五				一、八一〇、〇〇〇・〇〇	一、八一〇、〇〇〇・〇〇	
烟濰鐵路發還地價短期債券	一、三、三、	年八釐		一三、三、三、六、	二、八、	四八〇、〇〇〇・〇〇	四四六、八八五・〇〇	
隴海鐵路一九二四年八釐借款	一、三、三、	年八釐	八五	一三、一〇、	四、一〇、	五、〇〇〇、〇〇〇・〇〇	五、〇〇〇、〇〇〇・〇〇	定額銀一千萬元

交通部借換券	一四、七、年八釐	九〇	三四、六、三〇、	六、三、	八、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	八、〇〇〇、〇〇〇、〇〇	曾抽籤一次還本
合計					七〇、三二、七九、七四	四〇、八五、七〇、三、六	

乙、國民政府時代鐵道部及建設委員會發行特種內國公債一覽表

機關別	債券名稱	發行日期	還清日期	利率	發行價格	發行額	現資本金 (二三年一月一日)	本息付 給月分	債票種類	經付本息機關
鐵道部 及其所 屬機關	隴海鐵路一九二四年 八釐借款	三、八、	三、一〇、一、	年八釐	八五	五、〇〇〇、〇〇〇	五、〇〇〇、〇〇〇	四、一〇、		
	津浦鐵路購車公債票	一七、一、	二〇、三、三、	年六釐		一、〇〇〇、〇〇〇	一、〇〇〇、〇〇〇	六、三、		
	鐵道部收回廣東粵漢 路公債	一九、一、	四三、三、三、	年二釐	一〇〇	二〇、〇〇〇、〇〇〇	二〇、〇〇〇、〇〇〇	六、三、	百元、四十 元、四元	廣州廣韶路局出 納課
	鐵道部民國二十三年 第一期鐵路建設公債	三三、五、	三三、三、三、	年六釐	九六	三三、〇〇〇、〇〇〇	三三、〇〇〇、〇〇〇	六、三、	千元、五百 元、百元	中央中國交通三 銀行
計						三六、〇〇〇、〇〇〇	三六、〇〇〇、〇〇〇			
建設委員會	民國十九年建設委員 會電氣事業長期公債	一九、一、	三三、三、三、	年六釐	一〇〇	一、五〇〇、〇〇〇	一、一八五、〇〇〇	六、三、	千元、百元、 十元	上海及南京中央 中國交通三銀行
	民國十九年建設委員 會電氣事業短期公債	一九、一、	二六、三、三、	年八釐	一〇〇	二、五〇〇、〇〇〇	一、四五〇、〇〇〇	六、三、	千元、百元、 十元、五元、	上海及南京中央 中國交通三銀行
	民國二十二年建設委員 會續發電氣事業公債	三三、七、	三三、六、三〇、	年六釐	一〇〇	六、〇〇〇、〇〇〇	六、〇〇〇、〇〇〇	六、三、	萬元、千元	上海及南京中央 中國交通三銀行
	計					一〇、〇〇〇、〇〇〇	八、六三五、〇〇〇			
合計						四六、〇〇〇、〇〇〇	四六、六三五、〇〇〇			

三、地方公債之現狀 地方公債係指各省市政府所發行之公債而言。近年來潮流所趨，各省市之發行公債以資彌補軍政建設經費者，風起雲湧，實繁有徒。茲為簡括明瞭實情起見，特以表述各省市地方公債之現狀如下：

各省市地方公債一覽表（截至民國二十三年九月底為止）

省市別	債券名稱	發行年月	利率	發行價格	發行額(元)	現付本金(元) (三、二〇、一)	本息給付月分	債票種類
四川	四川二十一軍第二期整理川東金融公債	三、七、	月四釐	100	5,000,000	3,650,000	每月	千、五百、百、十
	四川省全省二十一軍第二期整理川東金融公債	三、二、	月四釐	100	1,100,000	940,000	每月	五百、百、五十、十
	四川省二十一軍軍需債券	三、二、	月八釐	90	1,000,000	560,000	每月	千、五百、百、五十、十、
	四川省二十一軍第二期鹽稅庫券	三、三、	月八釐	100	5,000,000	3,500,000	每月	千、五百、百、五十、十、
	四川省二十一軍印花菸酒庫券	三、四、	月八釐	100	5,000,000	3,400,000	每月	千、五百、百、
	四川省二十一軍第三期鹽稅(短期)庫券	三、六、	月一分 二釐	95	3,000,000	300,000	每月	五千、千、
	四川省二十一軍田賦公債(一)	三、八、	年八釐	100	5,000,000	4,000,000	每月	千、百、十、五、一、
	四川省二十一軍軍需短期庫券	三、二、至 三、一、	月一分	100	3,000,000	1,500,000	四、一〇、	五千、千、
	四川省二十一軍剿赤公債	三、六、	月八釐	100	10,000,000	10,000,000	每月	千、
	計				38,100,000	27,834,000		
	重慶市政府改良電話公債	二〇、一、	年八釐		168,000	108,000	三、六、九、三	一百二十、
	合 計				38,368,000	27,942,000		
江西	江西省整理金融庫券	一六、	月五釐	100	8,000,000	1,200,000	每月	五百、百、十、五、一
	南 昌 市 政 公 債 (二) *	一七、三及 一八、一	月六釐		106,197	106,197		百、十、五、一
	合 計				8,106,197	1,306,197		

北		南 河		浙		江						
直隸省第五次公債(六)(五)*	一四、一、	年一分	一、五三〇,〇〇〇	六、三、	浙江償還舊欠公債	一七、四、	年一分	一〇〇	六、〇〇〇,〇〇〇	四、三三〇,〇〇〇	四、一〇、	萬、千、百、十、
直隸省善後短期公債*	一五、六、	年八釐	四、〇〇〇,〇〇〇	六、三、	浙江省公路債券	一七、七、	年一分	一〇〇	二、五〇〇,〇〇〇	一、三五〇,〇〇〇	六、三、	五百、百、十、五、
直隸省第六次公債*	一五、二、	年八釐	六、〇〇〇,〇〇〇	六、三、	民國十八年浙江省建設公債	一八、二、	年八釐	九六	一〇,〇〇〇,〇〇〇	六、六〇〇,〇〇〇	四、一〇、	千、百、十、五、
計	一八、〇三〇,〇〇〇		一五、〇八〇,〇〇〇		民國十九年浙江省賑災公債	一九、七、	年八釐	九六	一、〇〇〇,〇〇〇	七四〇,〇〇〇	六、三、	千、百、十、
天津					民國二十年浙江省清理舊欠公債	二〇、七、	年八釐	九六	八、〇〇〇,〇〇〇	六、八八〇,〇〇〇	六、三、	千、百、十、
天津市政公債*	一四、	年一分	三、〇〇〇,〇〇〇	三、〇〇〇,〇〇〇	民國二十一年浙江省金庫券	二二、八、	月五釐	一〇〇	六、〇〇〇,〇〇〇	五、〇四〇,〇〇〇	四、八、三、	百、十、五、
天津特別區市政短期公債*	一六、四、	年八釐	五〇〇,〇〇〇	五〇〇,〇〇〇	民國二十三年浙江省地方公債	二三、〇	年六釐	九六	二〇,〇〇〇,〇〇〇	二〇,〇〇〇,〇〇〇	三、九、	萬、千、百、十、
計	三、五〇〇,〇〇〇		三、五〇〇,〇〇〇	六、三、	合 計	二〇、八、	年八釐	九六	三、〇〇〇,〇〇〇	一、八〇〇,〇〇〇		
合 計	二、五三〇,〇〇〇		一八、五八〇,〇〇〇		河南省民國二十年善後公債	二〇、八、	年八釐	九六	三、〇〇〇,〇〇〇	一、八〇〇,〇〇〇	六、三、	百、十五、

西		廣		建		福		
州龍	廣西龍州電力廠建設債 (十九)	三、四、	年一分	九〇	100,000	八〇,000	四、	10、五、
州梧	梧州市自來水第二期公 債(十九)	二、五、	年八釐	九七	100,000	八六,000	四、10、	10、10、五、
	梧州市自來水第一期公 債(十九)	一、九、三、	年六釐	九六	100,000	10,000	六、三、	10、10、五、
	第一次廣西省建設公債	三、一、二	年八釐	九六	1,000,000	1,000,000	五、一、	千、百、五十、十、
	廣西省八釐短期公債	三、	年八釐		1,000,000	1,000,000	三、九、	千、百、十、一、
合計					10,181,250	9,631,250		
	福建省軍用短期借款證券 (十八)*		年一分		800,000	800,000	四、10、	
	福建省軍需善後借款證券 (十七)*		年八釐		1,100,000	1,100,000	一、七、	
	福建省金庫有利證券(十五)*		二月一分 二釐		879,000	615,300		
	八年內國公債(十五)*	八、	年七釐		897,000	897,000		
	福建省軍需公債(十四)*	七、六、	年六釐		1,099,017	1,099,017		
	福建省南洋軍務公債(十三)*	元	年二分 五釐		307,235	261,235		
	民國二十三年福建省短期庫 券(十二)	三、九	月一分	九六	1,000,000	1,000,000	每 月	百、五十、十、五、
	福建省第三次短期庫券(十一)	三、七、	月一分	九七	500,000	500,000	每 月	百、五十、十、五、一、

東		廣				
廣州市政府短期金庫券 (十九)	三、九、	月六釐	五〇〇,〇〇〇	五〇〇,〇〇〇	每月	二十五、十、五、
汕頭市地方自治公債	三、二、	年八釐	三〇,〇〇〇	二七,〇〇〇	每月	三、八、九、
合 計			三三、三〇三、三四	三三、二九二、一八四		
省 公 債 合 計			三四、四三五、五七六	一八四、三二七、三三六		
市縣公債合計			二五、一〇四、一九七	二〇、七六七、一九七		
總 計			二四九、五五九、七七三	二〇五、〇八四、四三三		
廣東省第二次軍需庫券(十九)(二十)	三〇、六、	年一分	八、三七八、一〇〇	八、七三六、一〇〇	每月	
廣東省第一次金融庫券	三、		未詳	未詳		
廣東省西南國防要塞公債 (十九)(二十)	三、四、		三三、〇〇〇、〇〇〇	三三、〇〇〇、〇〇〇	每兩月	
廣東省民國二十三年短期金 融公債(十九)	三、九、	月一分	二、〇〇〇、〇〇〇	二、〇〇〇、〇〇〇	每月	百、五十、十、五、
廣東地方勸業有獎公債*	元、二、		四、二三三、〇二四	四、二三三、〇二四		
廣東維持紙幣八釐公債*	八、一、		四八八、六一〇	四八〇、四七〇		
廣東地方善後內國公債*	一〇、三、		二、三三三、五九〇	二、三三三、五九〇		
五年內國公債(二十一)*	五、三、		一、〇〇〇、〇〇〇	一、〇〇〇、〇〇〇		
計			三一、七三三、三四	三一、七六五、一八四		

(附註) *現無確實擔保本息停付已久 (一)定額一千五百萬元 (二)定額三十萬元 (三)與浙江省政府共同發行爲避免重複起見僅列於此 (四)定額二百萬元 (五)利率第一年年息一分以後每年遞加一釐五毫至第六年加至一分七釐五毫 (六)

定額三百萬元（七）定額二百五十萬元餘數亦在發行中（八）定額五百萬元（九）第二次抽籤舉行後迄未給付本息（十）因中央協款未能如數匯閩未能清償已還數目未詳（十一）募集未能足額二十二年五月經財廳通令停募（十二）報載國府准發九十萬元（十三）定額三百萬元（十四）定額一百二十萬元（十五）此債雖爲中央令募均已挪爲該省費用並未解部亦未請願頒發定額爲一百二十萬八千一百元（十六）定額一百萬元（十七）孫傳芳時代派募（十八）周蔭人時代派募（十九）以廣東毫銀爲本位幣（二十）額毫銀一千萬元（二十一）定額毫銀三千萬元一說實際發數僅五百餘萬元（二十二）民國五年十二月奉北京政府核准撥發一百萬元由粵募集截留辦理善後之用其應還本息仍籌解歸併通案辦理

第二節 我國外債之現狀

我國外債之歷史較內債爲早，蓋始於前清同治六年陝甘總督左宗棠之訂借洋款一百二十萬兩作討伐捻匪之經費也。自同治六年起至光緒十四年止，遜清共借外債十二起，合計銀三二、〇五〇、〇〇〇兩，又七、五〇〇、〇〇〇馬克，均於甲午之戰前還清。甲午敗績之後，賠款纍纍，清廷財政，更形拮据，於是又於九年之內借入洋款七起，共計二三、六三五、〇〇〇金鎊，又四〇〇、〇〇〇、〇〇〇金佛郎（合一〇〇、〇〇〇、〇〇〇金盧布），亦皆於民國二十二年之前還清。其於一八九八年爲清償對日賠款而募集英德續借款一六、〇〇〇、〇〇〇鎊，一款，截至二十二年六月底止尙負本金六、六〇八、九五〇鎊。

茲分目述我國目前外債之現狀如下：

一、財政部經營有確實擔保之主要外債：

(一)以關稅收入為擔保者

債名	發行年度	發行額	利率	民國二十二年六月底之負債餘額	還清年月日	備考
英德續借款	一九一九	一六,〇〇〇,〇〇〇鎊	四釐半	六,六〇八,九五鎊 以十六元折合國幣 一〇五,七四三,二〇〇元	一九四三、三、一	用作中日戰爭之賠償
善後借款	一九二三	二五,〇〇〇,〇〇〇鎊	五釐	三,二六七,五〇鎊 以十六元折合國幣 三五六,六〇一,二八〇元	一九六〇、七、一	
中法美金債券	一九三五	五,七六三,〇〇〇美金	五釐	四九,七四七,六三美金 以五元折合國幣 二四八,七四三,一五元	一九四八、一、一五	用作法國部分庚款之借換
中比美金債券	一九二六	五,〇〇〇,〇〇〇美金	六釐	四,一九七,二八美金 以五元折合國幣 二〇,九八五,九〇五元	一九四一、一、一	用作比國部分庚款之借換
共計				折合國幣 七三三,〇七三,五〇〇元		

(二)以鹽稅收入為擔保者

債名	發行年度	發行額	利率	民國二十二年六月底之負債餘額	還清年月日	備考
英法借款	一九〇八	五,〇〇〇,〇〇〇鎊	四釐半	一,七五〇,〇〇〇鎊 以十六元折合國幣 二八,〇〇〇,〇〇〇元	一九三六、一〇、五	一九二三年以前利率為五釐以後為四釐半
克利斯浦借款	一九二三	五,〇〇〇,〇〇〇鎊	五釐	四,五六四,一六鎊 以十六元折合國幣 七三,三四六,六五六元	一九五二、九	
湖廣鐵路借款	一九二二	六,〇〇〇,〇〇〇鎊	五釐	五,六三三,〇〇〇 (二十年度止) 以十六元折合國幣 九〇,一九二,〇〇〇元	一九五二、六、三	
青島公產庫券	一九二三	一四,〇〇〇,〇〇〇日金	六釐	一三,〇〇〇,〇〇〇日金 (二十年度止) 以平價折合國幣 一三,〇〇〇,〇〇〇元	一九三六、三、一三	
日金部分九六公債	一九三三	三九,六〇九,〇〇〇日金	八釐	三三,四六六,〇〇〇日金 以平價折合國幣 三三,四七六,〇〇〇元	一九三九、一、三一	
共計				折合國幣 三三七,〇二六,六五六元		

(三)以關稅爲擔保之結欠庚子賠款(截至二十二年六月底止)數:

英國部分	七、三五、七元鎊	以十六元折合國幣	二四、一七、六四元(協商退還)
美國部分	一九、〇七、六四美金	以五元折合國幣	九五、〇八、三〇元(善意退還)
意國部分	三、三〇、二九美金	以五元折合國幣	一六、六五、四五元(換算餘額協商退還)
日本部分	四、三八、三〇八鎊	以十六元折合國幣	六九、〇九、九二八元(聲明協商退還)
葡萄牙部分	二、九二七鎊	以十六元折合國幣	一九、〇六、七三元(按約照付)
瑞典挪威部分	五、五二鎊	以十六元折合國幣	八、八六元(按約照付)
西班牙部分	二九、九二佛郎	以二角折合國幣	五、七九三元(按約照付)
荷蘭部分	八七、五七佛樂林	以二元折合國幣	一、六五、一五四元(善意退還)
俄國部分	一、四四、七〇鎊	以十六元折合國幣	一八、三、四三六、一六〇元(聲明拋棄協商退還)
法國部分	(已列上文法美金債券行)		
比國部分	(已列上文比美金債券行)		
德國部分	(已因參戰結果而消滅故不列)		
奧國部分	(已因參戰結果而消滅故不列)		
共計		國幣	五七〇、四三五、〇二二

二、財政部經營無確實擔保之主要外債

債名	發行年度	發行額(亦即現負數)	利率	清償年月日	備考
浦口商埠公債	一九二四	一〇〇,〇〇〇,〇〇〇佛郎 折合國幣 二〇,〇〇〇,〇〇〇元	五釐	一九二四	中法實業銀行應募
六釐三年擔保金借款庫券	一九一九	五,五〇〇,〇〇〇美金 折合國幣 二七,五〇〇,〇〇〇元	六釐	一九二二、三、一	芝加哥大陸銀行應募
六釐二年擔保金借款庫券	一九一九	五,五〇〇,〇〇〇美金 折合國幣 二七,五〇〇,〇〇〇元	六釐	一九二二、三、一	太平洋拓業公司應募
威克斯飛機借款	一九一九	一,八〇三,〇〇〇鎊 折合國幣 二八,八八四,〇〇〇元	八釐	一九二九、一〇、一	
八釐斯哥脫債	一九二五	六,八六六,〇〇〇鎊 折合國幣 一〇九,八五六,〇〇〇元	八釐		
共計		國幣 二二,七四,〇〇〇元			

三、鐵道部經營之主要外債

債名	發行年份	利率	發行額	民國二十年六月底未償還額	償清期限及還本期間
北寧鐵路借款	一八九六	五釐	二,三〇〇,〇〇〇鎊	七四六,〇〇〇鎊 折合國幣 一一,九六六,〇〇〇元	一九二四
京滬鐵路借款	一九〇三	五釐	二,九〇〇,〇〇〇鎊	二,九〇〇,〇〇〇鎊 折合國幣 四六,四〇〇,〇〇〇元	一九二九—一九三五
道清鐵路借款	一九〇五	五釐	八〇〇,〇〇〇鎊	四九六,〇〇〇鎊 折合國幣 七,九三六,〇〇〇元	一九二六—一九三五
正太鐵路借款	一九〇二	五釐	四〇,〇〇〇,〇〇〇佛郎	三,〇五〇,〇〇〇佛郎 折合國幣 六二一,〇〇〇元	一九三三
汴洛鐵路借款	一九〇三	五釐	四一,〇〇〇,〇〇〇佛郎	三,五〇〇,〇〇〇佛郎 折合國幣 四,七〇〇,〇〇〇元	一九二五—一九三五
津浦鐵路借款	一九〇六	五釐	五,〇〇〇,〇〇〇鎊	三,三六一,〇〇〇鎊 折合國幣 五三,七六六,〇〇〇元	一九二八—一九三九
廣九鐵路借款	一九〇七	五釐	一,五〇〇,〇〇〇鎊	一,二二三,〇〇〇鎊 折合國幣 一七,八九二,〇〇〇元	一九二〇—一九三七

滬杭甬鐵路借款	一九〇八	五釐	一,五〇〇,〇〇〇鎊	六〇〇,〇〇〇鎊	折合國幣	九,六〇〇,〇〇〇元	一九二八—一九三八
津浦鐵路續借款	一九一〇	五釐	三,〇〇〇,〇〇〇鎊	二,四九四,〇〇〇鎊	折合國幣	三九,七四〇,〇〇〇元	一九二一—一九四〇
正金銀行整理鐵路借款	一九二〇	五釐	一〇,〇〇〇,〇〇〇日金	一〇,〇〇〇,〇〇〇日金	折合國幣	一〇,〇〇〇,〇〇〇元	一九三二—一九五三
隴海鐵路借款	一九二二	五釐	四,〇〇〇,〇〇〇鎊	四,〇〇〇,〇〇〇鎊	折合國幣	六四,〇〇〇,〇〇〇元	一九三二—一九五二
隴海鐵路比國借款	一九二四	八釐	一三七,七四三,〇〇〇佛郎	一三七,七四三,〇〇〇佛郎	折合國幣	二七,五四八,六〇〇元	一九二〇—一九三三
隴海鐵路荷國借款	一九二四	八釐	一六,六六七,〇〇〇佛樂林	一六,六六七,〇〇〇佛樂林	折合國幣	三三,三四〇,〇〇〇元	一九二〇—一九三三
比國營業公司購料借款	一九二三	八釐	八〇〇,〇〇〇鎊	八〇〇,〇〇〇鎊	折合國幣	二二,八〇〇,〇〇〇元	一九二八—一九三二
吉長鐵路借款	一九二七	六釐	六,五〇〇,〇〇〇日金	六,五〇〇,〇〇〇日金	折合國幣	六,五〇〇,〇〇〇元	一九二八—一九四七
膠濟鐵路國庫券	一九二三	六釐	四〇,〇〇〇,〇〇〇日金	四〇,〇〇〇,〇〇〇日金	折合國幣	四〇,〇〇〇,〇〇〇元	——
道清鐵路購車借款	一九二九	七釐半	一三七,〇〇〇鎊	一三七,〇〇〇鎊	折合國幣	二〇,三二二,〇〇〇元	一九二二—一九三〇
四鄭鐵路借款	一九二五	五釐	五,〇〇〇,〇〇〇日金	五,〇〇〇,〇〇〇日金	折合國幣	五,〇〇〇,〇〇〇元	一九二七—一九五六
隴海鐵路短期借款	一九二五	八釐	三三,〇〇〇,〇〇〇佛郎	三三,〇〇〇,〇〇〇佛郎	折合國幣	四,六〇〇,〇〇〇元	一九三一—一九三五
共計					國幣	三九六,四二二,六〇〇元	

四、交通部經營之主要外債

債名	發行年度	利率	發行額	民國二十年底未償還額	備考
滬煙沽正水線借款	一九〇〇	五釐	二一〇,〇〇〇鎊	一四二,〇〇〇鎊	折合國幣 二,二七二,〇〇〇元
煙沽副水線借款	一九〇一	五釐	四六,〇〇〇鎊		

大東大北公司預付報費借款	一九二一	五釐	五〇〇,〇〇〇鎊	九,〇〇〇鎊	折合國幣	一,五四〇,〇〇〇元	
擴充電話借款	一九二八	八釐	一〇,三〇〇,〇〇〇日金	一〇,〇〇〇,〇〇〇日金	折合國幣	一〇,〇〇〇,〇〇〇元	一九三二、一〇、二五滿期
擴充及改良有線電報工程墊款	一九二〇	九釐	六,〇〇〇,〇〇〇日金	六,〇〇〇,〇〇〇日金	折合國幣	六,〇〇〇,〇〇〇元	一九三二、一〇滿期
馬可尼公司西北無線電臺墊款	一九二八	八釐	二〇〇,〇〇〇鎊	一六〇,〇〇〇鎊	折合國幣	二,五〇〇,〇〇〇元	一九三五、七、二六滿期
共計				國幣	三,四六,〇〇〇元		

本章統計數字係根據(一)賈士毅編民國續財政史公債篇、(二)銀行週報王宗培編關於一九三四年之內國公債、地方公債、及特種公債等篇、(三)民二十二年申報年鑑財政章M 52—59面及(四)主計處編之歲計年鑑公債欄。

第三章 戰時財政

一、何謂戰時財政？戰時財政，是僅指國家的戰時財政而言的；地方財政是無所謂戰時財政的。即使國家不幸而發生內亂，曠日持久，兩方財政都呈戰時現象，那也只能說是國家的戰時財政，而不能說是地方的戰時財政。地方政府是只應有治安費或保安費的支出，而不應有作戰費的支出。或謂目前各省剿匪經費不是對內的作戰支出嗎？然這只得算作治安支出，不能稱爲作戰支出的。

所以戰時財政是指中央政府於對外或對內作戰時所舉行的一切非常財政設施而言。而中央戰時財政的非常設施，大抵以募集公債及發行紙幣的方式出之，故著者把牠放在本編公債論內討論。

二、戰時財政研究之必要 欲知戰時財政研究之必要，必先知在人類歷史上戰爭是具有必然性及循環性的。「人類既有慾望，而慾望又多相衝突。人類又分別種族，而各種族的好惡又相衝突。各種族的人民又組織成國家社會，而各國家的利害又相衝突。世界上既無人能除去人類慾望的衝突，又無人能除去各種族間好惡的衝突，又無人能除去各國家間利害的衝突，則戰爭終不能廢。」（參閱衛挺生著戰時財政第三五面）戰爭終不能廢，則戰時財政的研究亦終成爲財政學者必修的工作，這是無可如何的。

三、作戰經費籌措之方法 作戰經費籌措之方法多端，在昔有所謂（一）愛國捐，（二）戰利品或取資於敵，及

(三)備戰庫或備戰儲金 (war chest)。今則此三法多被廢棄而不用，蓋(一)愛國捐的收入究屬甚微，無濟於事；(二)戰利品的俘獲亦在未可知之數，數額不易確定；而(三)備戰庫的儲金，充其量亦不過能如一九一四年前德皇威廉第二之有備戰儲金二百五十萬鎊，僅足供給大規模戰爭時四五日的作戰經費耳。(查歐戰末年——即一九一八年——英國平均每日作戰經費為六百五十萬鎊，美國為六千四百萬金元，法國為十一萬萬佛郎，德國為一萬四千五百萬馬克。)

古昔作戰經費籌措的方法，又有所謂(一)勸派或殷富捐，(二)徵發或財貨與人工的強制取用，及(三)發行不兌換紙幣。此三法雖較上述三法為有效，然而(一)勸派究竟是太帶強制性質而殷富捐恐怕也不能辦得十分公道；(二)徵發尤其是太強制而必然的不能辦得公道；(三)不兌換紙幣政策，雖吾國行之者有宋元明等朝，外國行之者有第一次革命戰役時之法國，獨立戰役及南北戰役時之美國，及第一次世界大戰時之俄德法英等國，其為害之烈，無論就私人經濟言，社會經濟言，及公家經濟或政府財政言，誠有不堪言狀者。

上述六個籌措作戰經費的方法，或於事無濟，或弊害叢生，得不償失，故均非善策。作戰經費籌措之正當而有效的方策，其惟(一)募集戰債與(二)加徵戰稅乎？

四、募集戰債與加徵戰稅孰重？一國至不得已對外宣戰，可知作戰的動機，不特為欲保持或擴充該國目前的利益，亦必為維護或增加該國將來的利益；因此，如果單恃戰債來籌措戰費，則後代國民負擔戰費之大部，未免太吃虧；反之，如果單恃戰稅來籌措戰費，則後代國民完全不負戰費分文，當代國民未免太吃虧。調和辦法，斷為兼

籌並顧，債稅齊下。然就歐戰時各交戰國的經驗言之，則戰債的發行額究比戰稅的徵收額為高，這也是財政當局
的不得已辦法，多跑阻礙較少的路——募債，少跑荆棘叢生的路——加稅。觀下表自明：

一九一四——一九一五年英美意德法歲入中戰債與稅收的百分比表（參閱衛挺生著：戰時財政第九一面）

年	英 國		美 國		意 大 利		德 國		法 國	
	戰 債	稅 收	戰 債	稅 收	戰 債	稅 收	戰 債	稅 收	戰 債	稅 收
一九一四	一·九六	九·〇三	—	—	—	—	三·三三	九·六六	六·〇〇	三·八〇
一九一五	六四·四七	三五·五三	—	—	五·五五	四·四六	五·四三	四·五七	八三·七〇	一六·三〇
一九一六	七·五五	三·三四	—	—	五·七七	四·三三	八·八三	一·二七	八五·二〇	一四·八〇
一九一七	七·三九	二六·〇三	六〇·九二	三九·〇九	七·七四	二六·二六	八·一七	一·八三	八七·五〇	一·三五〇
一九一八	七·七四	二六·二六	六·九二	三·〇九	七·八九	二六·二二	六·七三	三·二七	四·〇〇	五·〇〇
一九一九	六五·四二	三四·五六	七·三九	二六·〇二	七·七九	二九·二二	八·四一	一五·四九	八三·〇〇	一七·〇〇

五、加徵戰稅的內容怎樣？加徵戰稅與募集戰債既須兼籌並顧，雙管齊下。然則加徵的戰稅，究係何種租稅？

以歐戰時各交戰國的經驗言之，有如下述：（參閱衛挺生著：戰時財政第九四——一〇〇面）

（一）英國所加的戰稅為

甲、關稅及內國消費稅 其中加高稅率者有進口之糖、菸、酒、及專利藥品等；新加稅者有進口之汽車及其
另件，樂器及其另件，鐘表及其另件，影片及其附件，火柴、果酒及其他飲料，機械，和燃火器等。此外又有娛樂稅及

動力火酒執照稅之創設。

乙、所得稅及其累進的附加稅 此係舊稅加率。

丙、遺產稅 此係舊稅加率。

丁、過分盈餘稅 (excess profit tax) 此係新創之稅。

(二) 美國所加的戰稅爲

甲、所得稅 此係舊稅加率。

乙、過分盈餘稅 此係新創之稅。

丙、酒類產銷稅 此係舊稅加率。

丁、菸類產銷稅 此係舊稅加率。

戊、運輸及其他交通稅 此係新創之稅。

己、保險稅 此係舊稅加率。

庚、銷售稅 此係新創之稅。

辛、入場券及會費稅 此係新創之稅。

壬、奢侈品消費稅 此項包括汽車及其另件，樂器及其另件，遊戲用品，照相用品，狩獵用品，毛皮衣服，電風扇，熱水瓶，及香皂類物消費稅。此稅亦係新創。

癸、印花稅 此係舊稅加率。

子、遺產稅 此係舊稅加率。

丑、郵資加價 此係公賣勞務價格提高。

(三)意大利所加的戰稅爲

甲、所得稅 此係舊稅加率。

乙、營業稅

丙、郵政及其他國營獨占企業加價 國營獨佔企業包括舊有之菸草、食鹽、火柴、紙牌、彩票、及金雞納霜等公賣，及新設之咖啡、柑油、各種石油、及金雞納霜製造品等公賣。

丁、奢侈品及必需品消費稅 奢侈品係指菸、酒、及汽油等。必需品係指糖、鹽、火柴、及自行車等。

戊、戰時盈利稅 (war profit tax)

己、交易稅

庚、登錄稅

辛、有限公司經理稅

壬、國營糖專賣代理權加徵

(四)德國所加的戰稅爲(1)戰時盈利稅，(2)菸稅，(3)提單稅，(4)收據稅，(5)郵電加價，(6)銷售稅，

(7)煤稅，(8)火車運輸稅，(9)中央銀行發行稅，(10)飲料稅，(11)交易稅，及(12)奢侈品消費稅等。

(五)法國所加的戰稅爲(1)所得稅，(2)免役稅，(3)證券稅，(4)殖民地輸入品稅，(5)娛樂場稅及酒類稅藥品稅，(6)郵電及郵匯加價，(7)雜稅(礦稅，車馬稅，彈子房稅，及俱樂部稅等)，(8)營業收益稅，(9)農業收益稅，(10)薪俸稅，及(11)自由職業稅等。

中華民國二十四年五月初版

朱

(36176B)

中國經濟學社叢書 財政學原理 卷下一冊

每冊定價大洋貳元陸角
外埠酌加運費匯費

著者 李權時

發行人 王雲五
上海河南路

印刷所 商務印書館
上海河南路

發行所 商務印書館
上海及各埠

* 版 權 所 有 *
* 翻 印 必 究 *
